

租税資料館賞受賞論文集

第 32 回（2023 年）

第三卷

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)

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

一必要経費の通則規定（所税 37 条 1 項）との関係を中心に一

国岡 大輔

要 旨

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（以下「法」という。）上の必要経費に該当するか否かが争われる場合、基本的に法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のいずれかで判断されることになる。法 37 条 1 項は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を定めた通則規定であり、その趣旨は投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある。一方の法 157 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認するとその株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、課税庁がその職権で正常な行為や計算に引き直して否認することができる特殊な規定であり、課税の公平の見地から、同族会社と株主等の特殊関係性ゆえに行われる租税回避を防止することが趣旨となっている。このように、立法趣旨や課税要件が異なる両規定であるが、必要経費該当性が問題となった場合、どちらの規定を根拠とすべきかについて、過去の裁判例でも判断基準が統一されていないように見える。

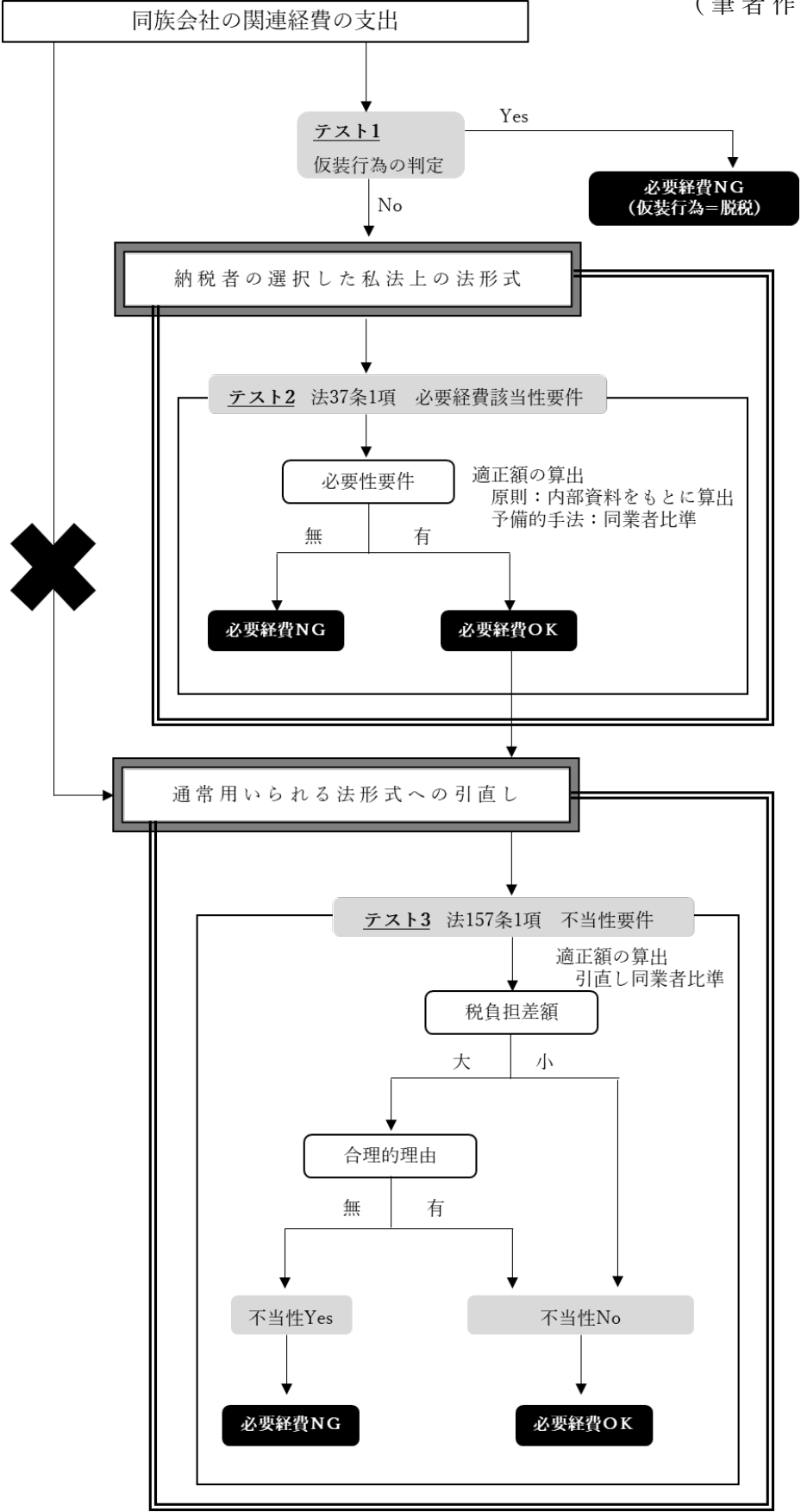
例えば、広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 順号 9000 では、「同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示し、法 157 条 1 項が優先されると読める判断を示している。他方、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 順号 13144 では、法 37 条 1 項を根拠として「必要経費に該当しない以上、本件取引が所得税法 157 条 1 項の規定

による同族会社の行為計算否認の対象となるかについては、判断する必要がない。」と判示し、課税処分理由が法 157 条 1 項であったにも関わらず、裁判所は同規定の検討すら行わなかった。

このように、納税者は、同族会社が関連する経費の支出について、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としないのが現在の状況である。それに加え、法 157 条 1 項が課税庁側にのみ適用が許されるという特殊な規定であることに鑑みると、課税庁による同規定の適用には恣意性が介入しているのではないかという疑義が生ずることになり、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の点で問題がある。

そこで本論文では、このような同族会社の関連経費をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による法 157 条 1 項の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的とし、検討を行った。その結果、筆者が導き出した課税庁のあるべき判定フローは下図のようになる。

(筆 者 作 成)



課税庁のあるべき判定フローを簡潔にまとめると、以下のようになる。

① テスト 1（仮装行為の判定）

脱税である仮装行為の認定は、あくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、特段の根拠規定を必要としない。

② テスト 2（私法上の法形式の範囲内で法 37 条 1 項の必要経費該当性を判定）

必要経費該当性の判定は、“必要性要件”のみで十分である（一要件説）。

金額の適正性が問題となる場合は、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として納税者と同じ法形式の取引を行う同業者比準により算出される。

③ テスト 3（通常用いられる法形式への引き直しにより法 157 条 1 項で不当性要件を判定）

不当性要件の判定は、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”をいうフィルターを通じて行う。

金額の適正性が問題となる場合は、引直し同業者比準により算出することが可能となる。

同規定の適用にあたっては、恣意性が介入しない適切な課税の実現と、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を両立させるべく、課税庁には、筆者が提言するあるべき判定フローに沿って客観的で統一的な判断を行うことが望まれることを指摘し、本論文の結論とした。

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－

国岡 大輔

目 次

はじめに	・・・ 1
第 1 章 租税回避行為と同族会社の行為計算否認規定	・・・ 4
第 1 節 租税回避の意義	・・・ 4
第 2 節 租税回避行為の否認と同族会社の行為計算否認規定の意義	・・・ 6
第 3 節 不当性要件からみた同族会社の行為計算否認規定の問題点	・・・ 8
第 4 節 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	・・・ 10
第 5 節 所得税法における同族会社の関連経費をめぐる問題	・・・ 13
第 2 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革	・・・ 16
第 1 節 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）の沿革	・・・ 16
第 2 節 必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革	・・・ 23
第 3 節 小括	・・・ 31
第 3 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通	

則規定（法 37 条 1 項）の適用による法的効果の違いについて … … 32	
第 1 節 経費の支払い先法人の制約－非同族会社への適用の可否－ … … 32	
第 2 節 経費の支払い先法人における法人税の斟酌－法人税の対応的 調整の可否－ … … 35	
第 3 節 小括 … … 40	
第 4 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通 則規定（法 37 条 1 項）の比較 … … 42	
第 1 節 優先劣後関係に関する学説 … … 42	
第 1 款 法 37 条 1 項優先適用説 … … 42	
第 2 款 法 157 条 1 項優先適用説 … … 43	
第 3 款 並列説 … … 44	
第 4 款 小括 … … 45	
第 2 節 両規定の課税要件 … … 47	
第 1 款 不当性要件 … … 47	
第 2 款 必要経費該当性要件 … … 56	
第 3 款 小括 … … 64	
第 3 節 金額の適正性 … … 66	
第 1 款 非常勤医師報酬適正額事件の概要 … … 67	
第 2 款 非常勤医師報酬適正額事件の検討 … … 69	
第 3 款 小括 … … 75	
第 4 節 課税庁の判断順序 … … 76	
第 5 節 納税者が選択した私法上の法形式 … … 80	

第 1 款	岩瀬事件の概要	… … 81
第 2 款	岩瀬事件の検討	… … 84
第 3 款	小括	… … 85
第 6 節	小括－仮説の提示－	… … 93
第 5 章	裁判例・裁決例の当てはめによる筆者仮説の検証	… … 96
第 1 節	仮装行為と判定されるべき事例－事案①：不動産管理料事件 (国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日)－	… … 98
第 2 節	納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で判定されるべき 事例	… … 102
第 1 款	事案②：出向職員給与負担金事件(岡山地判平成 18 年 1 月 11 日)	… … 102
第 2 款	事案③：税理士事務所賃料等無償提供事件(大阪地判平成 27 年 1 月 23 日)	… … 106
第 3 款	事案④：司法書士支払手数料事件(広島地判平成 13 年 10 月 11 日)	… … 111
第 4 款	小括	… … 115
第 3 節	通常用いられる法形式への引直しにより判定されるべき事例 … …	116
第 1 款	事案⑤：燃料小売業業務委託費事件(大阪地判平成 30 年 4 月 19 日)	… … 117
第 2 款	事案⑥：歯科医師医療機器賃借料事件(国税不服審判所裁決 平成 14 年 12 月 20 日)	… … 123
第 3 款	小括	… … 132
第 4 節	本論文の結論	… … 132

おわりに ……137

参考文献 ……141

はじめに

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（以下「法」という。）上の必要経費に該当するか否かが争われる場合、基本的に法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のいずれかで判断されることになる。法 37 条 1 項は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を定めた通則規定であり、その趣旨は投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある。一方の法 157 条 1 項は、同族会社の行為又は計算で、これを容認するとその株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、課税庁がその職権で正常な行為や計算に引き直して否認することができる特殊な規定であり、課税の公平の見地から、同族会社と株主等の特殊関係性ゆえに行われる租税回避を防止することが趣旨となっている。このように、立法趣旨や課税要件が異なる両規定であるが、必要経費該当性が問題となった場合、どちらの規定を根拠とすべきかについて、過去の裁判例でも判断基準が統一されていないように見える。

例えば、広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 順号 9000 では、「同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示し、法 157 条 1 項が優先されると読める判断を示している。他方、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 順号 13144 では、法 37 条 1 項を根拠として「必要経費に該当しない以上、本件取引が所得税法 157 条 1 項の規定

による同族会社の行為計算否認の対象となるかについては、判断する必要がない。」と判示し、課税処分理由が法 157 条 1 項であったにも関わらず、裁判所は同規定の検討すら行わなかった。

このように、納税者は、同族会社が関連する経費の支出について、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としないのが現在の状況である。それに加え、法 157 条 1 項が課税庁側にのみ適用が許されるという特殊な規定であることに鑑みると、課税庁による同規定の適用には恣意性が介入しているのではないかという疑義が生ずることになり、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の点で問題がある。

そこで本論文では、このような同族会社の関連経費をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による法 157 条 1 項の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的とし、検討を行うこととする¹。

まず、第 1 章では、租税回避と同族会社の行為計算否認規定の意義を確認した上で、同族会社の関連経費に対する法 157 条 1 項と法 37 条 1 項の適用をめぐる問題の所在を明らかにする。次に、第 2 章では両規定の沿革を、続く第 3 章では両規定の法的効果の違いを検討することで、同じ経費の否認であっても、根拠規定の違いは納税者にとってその意味合いが全く異なることを確認する。そして、第 4 章では、両規定を様々な角度から比較した上で、同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合

¹ 同族会社が関連する取引に対して法 157 条 1 項が適用される事案としては、主として、①個人事業者である納税者が収入を受け、これに関連する経費を同族会社等に支出するケースと、②同族会社が収入（益金）を受け、そこから同族会社に所属する納税者に役員報酬等を支給するケース、の 2 類型が挙げられる。本論文では、このうち①のケースを対象として検討を行うものである。

のあるべき判定フローを筆者の仮説として提示する。最後に、第 5 章では、同族会社の関連経費が否認された裁判例・裁決例のあるべき判定フローに当てはめ、筆者仮説の妥当性を検証する。

以上の検討を通じ、課税庁による恣意性介入を極力排除するための、できる限り客観的で統一的な判断基準を導き出すことで、どのような場面で課税庁による法 157 条 1 項の適用が許されるのか、筆者なりの結論を示したい。

第 1 章 租税回避行為と同族会社の行為計算否認規定

“伝家の宝刀”とも呼ばれる²同族会社の行為計算否認規定（所税 157 条 1 号、法税 132 条 1 号、相税 64 条 1 項）は、租税回避に対する否認規定として位置づけられている³。例えば法 157 条 1 項では、同族会社の行った行為計算により、その株主等の所得税の負担が不当に減少したと認められる場合に、課税庁の職務上の権限によって課税処分を行うことができるという特殊な規定である。この際の課税処分は、実際に行われた行為計算の事実には縛られず「税務署長の認めるところにより」正常と判断した行為計算に引き直すものであるため、納税者側からすれば、どのような場合に不当とみなされ、何が正常として引き直されるのかが不明確で、その適用をめぐる両者間でしばしば対立を生んできた。

本章では、同族会社の行為計算否認規定が規制する租税回避及び同規定の意義を確認した上で、個人事業者が支出した同族会社の関連経費に対する法 157 条 1 項の適用をめぐる問題について整理する。

第 1 節 租税回避の意義

租税回避とは何か。わが国の租税法には、それに関する明文の規定は存在しないため、学説では様々な表現で定義されている。金子宏教授の

² 例えば、税務弘報 67 巻 13 号（2019）では、「『伝家の宝刀』を斬る／行為計算否認規定の現在地」というテーマで特集が組まれている。また、日本経済新聞でも、「税逃れ 揺れる『伝家の宝刀』」という見出しの記事で、法人税法「132 条の規定は国税当局では『伝家の宝刀』と呼ばれる」と紹介されている（日本経済新聞 2019 年 9 月 23 日朝刊 9 面）。

³ 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂、第 5 版、2019）176 頁、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、第 3 版、2021）698 頁参照。

定義によると、租税回避とは、「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減または排除を図る行為のこと」⁴であり、その類型として、①合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為と、②租税減免規定の趣旨・目的に反するにも関わらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引をそれを充足するように仕組み、もって税負担の軽減又は排除を図る行為、の2つを挙げている⁵。また、田中治教授は、租税回避の概念を、「①納税者が取引上の理由に基づくことなく、異常な取引形式（法形式）を採用する、②その場合、通常取引形式（法形式）を採用した場合と基本的に同一の経済効果が生じる、③それにもかかわらず、通常取引に結びつけられている租税負担を軽減または排除する」⁶、という3つの要素で説明するのが適切であると述べている。

ここで、税負担の軽減・排除が図られるという点で類似する、節税・脱税との違いについて確認しておこう。節税とは、租税法規が予定した法形式を選択することにより税負担を軽減する行為であり⁷、脱税とは、課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為、すなわち、本来課税所得等の課税対象となるべき事実を「偽りその他不正の行為」を用いて、所得の一部又は全部を仮装・隠蔽する行為をいう⁸。したがって、これらと比較すると、「租税回避は、租税法規が予定していない異常ないし

⁴ 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）133-134頁。

⁵ 金子・前掲注4）134頁参照。

⁶ 田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学586号（2021）335頁。

⁷ 増田・前掲注3）107頁参照。

⁸ 増田・前掲注3）109頁参照。

変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」⁹が、これは脱税と違って適法であると評価されている¹⁰。

第2節 租税回避行為の否認と同族会社の行為計算否認規定の意義

租税回避が適法であるとする、それを規制する理由はどこにあるのであろうか。税収の確保や課税の公平の実現というような、租税立法者が一般に配慮すべき見地からすれば、租税回避が好ましくないことは確かである¹¹。おそらく、規制の対象となる行為は違法とはいえず、法律上はそれなりの要件を満たし効果のあるものであるが、看過しがたい「行き過ぎ」や「やり過ぎ」の面があると考えるのであろう¹²。

租税回避行為の否認とは、租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことをいう¹³。ここで、租税回避行為の否認が、そのための明文の規定がない場合にも、課税の公平の見地から許容されるのかが問題となる。これは、換言すると、租税法規の解釈・適用の過程において、租税法律主義と租税公平主義の関係をどのように考えるかの問題でもある。現在では、租税法律主義の要請する予測可能性と法的安定性の確保は、個別の場面における税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説であり¹⁴、租税法律主義の下で、法律の根

⁹ 金子・前掲注4) 135頁。

¹⁰ 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第7版、2021）77頁参照。

¹¹ 谷口・前掲注10) 77頁参照。

¹² 田中・前掲注6) 340頁参照。

¹³ 金子・前掲注4) 135頁参照。

¹⁴ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）59頁参照。同様に、増田英敏教授も、「租税法解釈・適用の場面で

拠なしに当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を課税庁に認めることは困難であるとされている¹⁵。

わが国には、すべての分野を包括する一般的否認規定は存在しないが、個別分野の一般的否認規定として同族会社の行為計算否認規定が定められている。例えば法 157 条 1 項では、「税務署長は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者の所得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があるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の（…中略…）金額を計算することができる」（下線及び傍点筆者）と規定している。この規定は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことに鑑み、課税の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を課税庁に認めるものである¹⁶。先ほど、明文規定がない場合の租税回避行為の否認は租税法律主義の見地から問題があることを述べたが、同族会社の行為計算否認規定の存在は、それが明文規定として存在することを根拠に問題となった租税回避行為を否認できるという点で意義があるといえよう。

は租税公平主義よりも租税法律主義の要請が優先されるべきである。なぜならば、租税公平主義は立法原理であり、租税法の解釈・適用という執行の段階では、予測可能性の確保の要請が強く働き、執行原理である租税法律主義が重視されるべきであるからである。」と述べている（増田・前掲注 3）58 頁）。

¹⁵ 金子・前掲注 4）139 頁参照。

¹⁶ 金子・前掲注 4）541 頁参照。

第 3 節 不当性要件からみた同族会社の行為計算否認規定の問題点

前節において、租税回避行為を否認するためには明文の規定が必要であることを租税法律主義が要請しており、同族会社の行為計算否認規定はその要請に応えることに意義があることを確認した。それでは、同規定を根拠として行う租税回避行為の否認は、租税法律主義と租税公平主義に無条件に合致するものといえるのであろうか。この問題を考えるにあたっては、同規定で使用されている、税負担を「不当に減少させる」（以下「不当性要件」という。）という、いわゆる不確定概念について考えてみたい。

租税法律主義を構成する課税要件明確主義では、課税要件はなるべく一義的で明確でなければならない。その理由は、みだりに不明確な定めをすると、結局は課税庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の予測可能性と法的安定性を害することになりかねないからである。一方で、法の執行に際して具体的事情を考慮し、課税の公平を図るためには、不確定概念を用いることはある程度は不可避であり、また必要でもあるとされている¹⁷。金子宏教授は、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件について、「税負担の公平を維持するため、同族会社の経済的合理性を欠いた行為または計算について、なんらかの不確定概念のもとにその否認を認めることは、不合理であるとはいきれない」¹⁸と述べている。しかしながら、同規定の主語が「税務署長」であることから、「不当に減少」に該当するか否かを判断するのは課税庁となる

¹⁷ 金子・前掲注 4) 84 頁参照。

¹⁸ 金子・前掲注 4) 84 頁。

ため、課税庁による恣意的な判断を完全に排除できるかについては疑義があり¹⁹、納税者との間でしばしば対立を生んでいる。これについて田中治教授は、「法令中に明確で具体的な適用要件が明示されないまま、課税庁にその発動を委ねるという立法の手法は、少なくとも、租税法律主義の予定しているところとはいえないであろう」²⁰と指摘している。

そもそも、租税法律主義とは、「代表なければ課税なし」の思想の下、課税権は、国民の同意、すなわち国民代表議会の制定する法律の根拠に基づくことなしには行使できないという憲法原理であり、歴史的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とするものである²¹。つまり、「納税者は、国民の代表者の手による法律にのみ拘束される」²²ため、代表者ではない課税庁による恣意的課税は極力排除されなければならない。この租税行政における原理原則は、たとえ“伝家の宝刀”と呼ばれる同族会社の行為計算否認規定を課税庁が適用する場面であっても、尊重されるべきものである。

したがって、いかに明文の規定があるといえども、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するため、課税庁による同族会社の行為計算否認規定の恣意的な運用は制限されるべきである。そうすると、課税処分時の根拠規定として、同規定以外に他の課税要件規定が候補として挙げられる場合、より規定内容が具体的な後者を適用して否認する方が望ましいのではないか、という考えが生ずることになる。このような根拠規定の競合に関する議論は、かねてより法人税法において活発になされてきたため、次節ではこれについて確認する。

¹⁹ 増田・前掲注 3) 29 頁参照。

²⁰ 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号（2011）248 頁。

²¹ 金子・前掲注 4) 78-79 頁参照。

²² 田中・前掲注 20) 244 頁。

第4節 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

課税処分時に、同族会社の行為計算否認規定（法税 132 条 1 項）と他の課税要件規定（法税 22 条 2 項²³）との適用に競合があった場合に、両規定の優先順位について実定法上の合理的根拠となる明文規定は存在しない²⁴ため、学説では以下のような議論がされてきた。

松沢智教授は、法人税法 132 条 1 項は租税回避に対処するための補完的規定である²⁵として、「今日は同族会社が租税回避のために迂回行為や多段階行為に及ぶ等私法上許された形式を濫用し異常な取引形式を選択した場合にのみ法 132 条が問題となりうるとおもわれ、そのような予想しえない租税回避行為の発生に対処するための補完的作用をもつことに同条の現代的意義があろう。しかも 22 条は、所得計算の基本に関するものであって、同族会社たと非同族会社たとを問わず適用があるので、結局、法 132 条と 22 条 2 項との関係は、22 条が所得金額の計算の一般原則を規定したものであるから、まず 22 条によりその行為計算が収益概念に包摂されるか否かを検討した後に、その行為計算を前提とする限り収益とはなりえないが、当該同族会社において、それが異常不合理な経済取引が行われ租税回避がなされたと認められる場合にのみ、公平負

²³ 法人税法 22 条 2 項は有償又は無償による資産の譲渡や役務提供等に関して益金の額に算入すべき金額について定めた規定である。

²⁴ 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義－法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択－」税法学 571 号（2014）66 頁参照。

²⁵ 松沢智『新版租税実体法－法人税法解釈の基本原則－』（中央出版社、補正第 2 版、2003）44 頁参照。

担の見地からその行為計算の否認を検討する規定が法 132 条であると解すべきであろう。」²⁶と述べている。

また、清永敬次教授も、松沢教授と同様に、「同族会社の行為計算の否認規定を租税回避の否認規定ととらえるならば、そのことから必然的に、他の課税要件規定がまず適用される、ということになる。また、そう解することによって、ここでも、行為計算の否認規定は同族会社にのみ適用があると考えるときは、同族会社であるか否かによって適用規定が違ってくるというあまり好ましくない問題が生ずることを避けることができる。さしあたり念頭に置いている他の課税要件規定は法人一般に適用される規定であるからである。更につけ加えるならば、右の結論は、一般的な内容の同族会社の否認規定よりはより具体的で明確なものと考えられる課税要件規定の適用に導くものであって、課税関係の明確化という望ましい結果をもたらすことになるだろう。」²⁷と述べ、法人税法 22 条 2 項との関係については、「常にまず法人税法 22 条 2 項の規定が適用され、それでもなお不当な税負担の減少が生ずるときは、その時にはじめてかつその範囲で同族会社の行為計算の否認規定の適用が問題になることになる。」²⁸との考えを示している。

一方、金子宏教授は、法人税法 132 条 1 項と同法 22 条 2 項について、「どちらを適用しても税額の点で相違を生じない場合は、基本規定である 22 条 2 項が適用されるべきであろう。しかし、(…中略…) どちらの規定を適用するかによって税額が異なるような場合には、どちらを適用するかは税務行政庁の選択に委ねられていると解すべきであろう。」²⁹と

²⁶ 松沢・前掲注 25) 41-42 頁。

²⁷ 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、2015 [初出 1982]) 418 頁。

²⁸ 清永・前掲注 27) 419 頁。

²⁹ 金子宏「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として－」法学協会

述べ、並列説の立場を取っているが、実際の課税実務においては、「132条を適用する場合には、税務行政庁は税負担の不当な減少を立証しなければならないが、22条2項を適用する場合には、(…中略…)回避の否認はこの規定の適用の結果自動的に生ずるのであって、そもそも、回避行為に当たるかどうか、税負担の不当な減少があるかどうか、等を問題とする必要がないから、実際問題としては22条2項が適用されることが多いのではないかと推測される。」³⁰として、不当性要件の立証の難しさに着目した見解を示している。

竹内綱敏税理士は、上記に代表される学説を整理した上で、「否認すべき税額について、通常の課税要件規定〔筆者注：他の課税要件規定のこと〕と〔筆者注：法人税〕法132条の適用結果が異なる場合は、合法性の原則からも、本来否認すべき額(=あるべき正しい税額との増差税額)に合致するように、どちらを適用するかは税務署長の選択(手続的選択権)に委ねられているとの解釈(選択適用可能説)は、そのような仮定を前提とすれば、租税法律主義の下においても、可能な解釈ではないかと考えられる。」とまとめている³¹。

このように、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、法人税法における同法132条1項と同法22条2項の関係を中心に議論されてきたところである。両規定の優先劣後の関係性については、本論文の対象とするところではないため紹介に留めておくが、竹内税理士の論文では、この競合問題に関し、「所得税の分野での議論にはみられないものであり、(…中略…)法人税法固有の議論であろう。」

編・法学協会百周年記念論文集第二巻(1983)172-173頁。

³⁰ 金子・前掲注29)173頁。

³¹ 竹内・前掲注24)72頁。

³²と締められている。しかしながら、近時の裁判例を見ると、このような競合問題は法人税法においてだけでなく所得税法においても生じており、この点こそが本論文で最も関心を寄せる事項である。そこで次節では、所得税法における同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と他の課税要件規定（法 37 条 1 項）の競合問題について確認する。

第 5 節 所得税法における同族会社の関連経費をめぐる問題

所得税法では、事業所得等の金額を、総収入金額から必要経費を控除した金額と定義し（法 27 条等）、必要経費に算入すべき金額については、別段の定め³³があるものを除き法 37 条 1 項で規定されている。

個人事業者が支出した同族会社の関連経費が所得税法上の必要経費に該当するかが争われる場合、基本的に、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のいずれかで判断されることになる。法 37 条 1 項は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることが趣旨とされる³⁴必要経費の通則規定であるのに対し、法 157 条 1 項は、同族会社と株主等の特殊関係性ゆえに行われる租税回避を課税の公平の見地から防止することが趣旨となっている。このように、両規定は立法趣旨や課税要件が異なるにも関わ

³² 竹内・前掲注 24) 72 頁。

³³ 別段の定め of 主なものとして、「家事関連費等の必要経費不算入等」（法 45 条）、「資産損失の必要経費算入」（法 51 条）、「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」（法 56 条）、「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等」（法 57 条）等が定められている。なお、法 157 条 1 項が別段の定めに該当するかについて、酒井克彦教授はこれに否定的な見解を示している（酒井「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か—大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として—」税務事例 52 巻 4 号（2020）1 頁以下参照）。これについては第 4 章第 1 節第 2 款及び第 4 款にて詳細に取り上げる）。

³⁴ 金子・前掲注 4) 320 頁参照。

らず、必要経費該当性が問題になった場合、裁判所による根拠規定の選定理由が統一されていないように見える。

例えば、広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000³⁵において、裁判所は、「所得税法 157 条は、（…中略…）同族会社と関係者との間においてなされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれに置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法 37 条 1 項とは、その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法 157 条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すなわち、（…中略…）本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法 157 条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたものということができる。かかる所得税法 157 条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と判示し、法 157 条 1 項が法 37 条 1 項に優先されると読める判断を示している。

³⁵ この事案については、第 5 章第 2 節第 3 款にて詳細に取り上げる。

他方、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144³⁶では、法 37 条 1 項を根拠として「必要経費に該当しない以上、本件取引が所得税法 157 条 1 項の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるかについて、判断する必要がない。」と判示し、課税庁による課税処分理由が法 157 条 1 項であったにも関わらず、裁判所は同規定の検討すら行わなかった。

このように、納税者は、同族会社が関連する経費の支出について、法 37 条 1 項と法 157 条 1 項のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としないのが現在の状況である。本章第 3 節で述べたとおり、課税庁にその発動を委ねる同族会社の行為計算否認規定自体が租税法律主義の見地から議論を呼んでいることに鑑みると、本節で取り上げた法 37 条 1 項と法 157 条 1 項を取り巻く状況は、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の点で問題があるといえよう。

本論文は、このような同族会社の関連経費をめぐる問題について、どのような場面であれば課税庁による法 157 条 1 項の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的とするものであり、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、できる限り客観的で統一的な判断基準を見出すべく、次章以降検討を進めていく。

³⁶ この事案については、第 5 章第 3 節第 1 款にて詳細に取り上げる。

第 2 章 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革

課税要件が一義的ではない同族会社の行為計算否認規定の解釈論を展開するにあたっては、同規定の創設背景や改正経緯を確認することが重要となる。そこで本章では、同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）と、本論文において同規定と比較検討していく必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の両規定について、その沿革をみていこう。

第 1 節 同族会社の行為計算否認規定（法 157 条 1 項）の沿革

（1）創設時（大正 12 年改正、大正 15 年改正）

同族会社の行為計算否認規定は、大正 12 年の所得税法改正（法律第 8 号）によって創設された³⁷。

創設の背景は、大正 9 年改正（法律第 11 号）で、それまでは非課税であった個人の配当所得が総合課税の対象となったことを契機に、家族的な法人を設立して配当期のみ同法人へ株式を移し、もって個人の高い累進税率による配当課税を免れる行為が多く見られたため、これを防止するために新しい規定を制定する必要があったとされている³⁸。創設された法 73 条の 3 は以下のとおりである（下線筆者。以下、本節において同じ。）。

³⁷ 昭和 15 年改正（法律第 24 号）で法人税法が制定されるまでは、法人の所得も所得税法で定められていた。

³⁸ 清永・前掲注 27）310-311,409 頁参照。

法 73 条の 3

前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行為ニ付所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得

なお、「前条ノ法人」については、法 73 条の 2 において、株主又は社員の一人及びその親族、使用人その他特殊関係ありと認める者の出資額が、会社資本の 2 分の 1 以上を占める法人と規定しており、これらの法人のことを大正 15 年改正（法律第 8 号）で「同族会社」と定義した³⁹。さらに同改正では、同族会社の行為計算否認規定を法 73 条の 3 から法 73 条の 2 へ移し、「行為」だけではなく「計算」も否認の対象とした。ただし、「行為」と「計算」がどのように区別されるのかは今日においても必ずしも明確にされておらず⁴⁰、重要なのは「行為」を否認することではなく、納税者が「計算」した所得金額等を否認することであるため、両者を区別する実上の意味はないと考えられている⁴¹。

ここで、創設時の規定で重要な点を 2 点挙げておく。

1 点目は、「所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合」という表現である。文理からは、納税者が逋脱の「意思」を有する場合に限られるように読めるが、課税実務・行政裁判所の見解はいずれも否定的であった。租税法が税収の確保と課税の公平を重視するならば、納税者の意思はどうであれ、結果として生ずる税負担の減少は防止しなければならなかったた

³⁹ その後同族会社の範囲については、何度かの改正を経て、昭和 45 年改正（法律第 36 号）で今日のように株主等 3 人以下及びその特殊関係者で出資が 50%以上（平成 15 年度改正（法律第 8 号）で 50%超）となる法人まで広げられた。

⁴⁰ 清永・前掲注 27）342 頁参照。

⁴¹ 田中・前掲注 6）338 頁参照。

めである⁴²。

2点目は、「政府ハ（…中略…）其ノ認ムル所ニ依リ」という表現である。これについて清永敬次教授は、「政府がその認定権の行使を恣意的とはいわないまでもかなり自由にやっていたのではないかとの疑いを起こさせるものである。恐らくどのような認定も許されているとは考えていなかったであろう。しかしその認定の幅はかなり自由であったと考えていたのではあるまいか。とくに当時の行政裁判所の性格、あるいはその判例の傾向からみて、行政庁の自由を有効に抑制するものはなかったとっていいであろう。」⁴³と指摘している。このように、同族会社の行為計算否認規定は、その創設時から課税庁の恣意的課税が懸念される規定ぶりであったことが窺われる。

（2）昭和 22 年改正、昭和 25 年改正

昭和 22 年改正（法律第 27 号）では、法 67 条において「所得税連脱ノ目的アリト認ムル場合」という表現が「所得税を免れる目的があると認められる場合」に改められたが、それ以外の内容は以前と変わらないものであった。

そして、シャウプ勧告を受けた昭和 25 年改正（法律第 71 号）で、同族会社の行為計算否認規定は次のように今日とほぼ同様の規定に改められた。

⁴² 清永・前掲注 27) 337-338 頁参照。

⁴³ 清永・前掲注 27) 346 頁。

法 67 条

政府は、同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合においてその株主若しくは社員又はその親族、使用人等その株主若しくは社員と特殊の関係がある者の所得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があるときは、(…中略…)その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、(…中略…)規定する額を計算することができる。

この改正で注目すべき点は、改正前の「所得税を免れる目的があると認められる場合」の文言がなくなり、代わりに「所得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があるとき」という表現に変わった点である。この改正により、所得税の不当な減少を計画的に意図したものであるかどうかという内心的効果意思の有無に関係なく同族会社の行為計算否認規定を適用できるようになったと解されているが⁴⁴、ここで代わりに登場した「不当に減少」の判断基準については、現在に至るまで未だ統一的な見解が得られていない⁴⁵。

(3) 昭和 28 年改正

昭和 28 年改正（法律第 173 号）では、同族会社の他に、特殊な企業組合等の法人についても適用対象とする規定が創設された（現行の法 157 条 1 項 2 号に相当）。このような法人の中には、法人とは名ばかりで、主宰者が自己の危険と計算において事業を行っており税負担の軽減を図るおそれがあったため、同族会社に準じた取扱いにしたとされてい

⁴⁴ 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1982、加除式）7089 頁参照。

⁴⁵ 不当性要件については、第 4 章第 2 節第 1 款にて改めて検討する。

る⁴⁶。

(4) 昭和 36 年 7 月国税通則法の制定に関する第二次答申及びその後の改正

わが国の税制を体系的に整備するための方策について諮問を受けた税制調査会は、3 年間の長期にわたる審議を経て、昭和 36 年 7 月に「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（以下「昭和 36 年 7 月答申」という。）を提出した。

昭和 36 年 7 月答申では、課税の公平に重きを置いて、同族会社の行為計算否認規定の適用対象を非同族会社にまで大きく広げることや、租税回避行為に対処する包括的な否認規定を国税通則法に定めること等が提言された⁴⁷。しかし、抽象的な表現が規定の解釈問題を生じ、課税庁による拡大的・恣意的解釈に委ねることになっては、納税者の権利利益を擁護する上で大きな不安が生ずる懸念があるため、必要に応じて個々の具体的ケースに即した個別的規定を設けることが妥当な立法態度であるとの考えから、最終的にこれらの立法化は見送られた⁴⁸。

さらに昭和 36 年 7 月答申の別冊では、同族会社の行為計算否認規定の「不当に」の表現をもっと具体化すべきではないかという意見に対し検討がなされたが、「にわかに適当な表現を見出し得ないし、画一的な線を引くことも適当でないから、やはり具体的事案ごとに判断すべきもの

⁴⁶ 武田・前掲注 44) 7090 頁参照。

⁴⁷ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和 36 年 7 月）4-5 頁参照。

⁴⁸ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝芝串俊共編『国税通則法精解〔令和 4 年改訂〕』（大蔵財務協会、2022）26 頁参照。

であつて、それについて異議があれば最終的には裁判所において審判されるところにゆだねるという性質のものである」⁴⁹と結論付けている。

昭和 40 年の所得税法全部改正（法律第 33 号）で同族会社の行為計算否認規定は現行の法 157 条 1 項に移ったが、上記の経緯から、その規定内容に大きな変化は見られなかった。その後、平成 18 年度改正（法律第 10 号）で適用対象法人に外国法人である同族会社も加えられ、現在に至っている。現行の法 157 条 1 項は以下のとおりである。

法 157 条 1 項

税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第 4 項において同じ。）の所得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があるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の（…中略…）金額を計算することができる。

- 一 法人税法第 2 条第 10 号（定義）に規定する同族会社
- 二 （省略）

（5）小括

同族会社を迂回して個人の税負担の軽減を図る行為に歯止めをかけるため、課税の公平の見地から大正 12 年に創設された同族会社の行為計算否認規定は、「所得税逋脱ノ目的アリト認ムル場合」に「政府」が「其ノ認ムル所ニ依リ所得金額ヲ計算スルコト」ができる条文となっており、創設当初から課税庁の恣意的課税が懸念される規定ぶりであったことを

⁴⁹ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和 36 年 7 月）18 頁。

確認した。

その後、昭和 25 年改正で、納税者が税負担軽減の意図を有していたか否かは問わないこととなり、代わりに「所得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があるとき」という不確定概念が用いられることになった。この不当性要件をより具体的にすべく税制調査会においても検討がなされたが、昭和 36 年 7 月答申では、画一的な線を引くことも適当ではなく、具体的事案ごとに判断すべきと結論付け、現在に至るまでこの要件は変わらず残ったままである。

また、同族会社の行為計算否認規定の適用対象は同族会社のみから始まったが、以降の改正で特殊な企業組合等の法人や外国法人へも広げられてきている。一方で、その対象を非同族会社にまで大きく広げることにについては、課税庁の恣意的課税の問題から立法化が見送られた。

以上の沿革をみると、同族会社の行為計算否認規定は、課税の公平の実現のため創設・改正されてきたものであるが、その目的達成のために懸念される課税庁の恣意的課税をいかに制限するかという立場との間で、立法府が両者のバランスを取ろうとしてきたことが窺える。このバランスは、租税法規の解釈適用の場面においても重要となるもので、課税の公平を重視して課税処分を下そうとする課税庁と、不当性要件の判断や課税庁による引直し課税が予測可能性と法的安定性の確保の上で問題があると主張する納税者との間で対立するのは、ある種必然のことといえよう。このように、同規定の適用をめぐるっては、租税公平主義と租税法律主義がしばしばぶつかり合うが、本来、両原則は本質的に矛盾対立するものではない。松沢智教授は、両原則は租税正義実現の手段・方法であり、いずれかに偏るのではなく妥当な調和を図って何が租税正義であ

るかを発見することが必要であると述べている⁵⁰。問題はその調和をどう図るかであり、その基準が明確でなければ、結局のところ場当たりの判断で終わることになってしまう⁵¹。それゆえに、課税庁には、同規定の適用にあたって、恣意性介入の疑義を持たれることのないよう、できる限り客観的で統一的な判断が求められると考えられる。

第 2 節 必要経費の通則規定（法 37 条 1 項）の沿革

（1）創設時（明治 20 年）

明治 20 年に創設された所得税法（勅令第 5 号）では、利子、配当金、給与等以外の資産又は営業その他より生ずる所得につき、同法 2 条 1 項において収入金額から一定の支出を控除して所得とする旨を規定し、同条 2 項では、その控除費目として、国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品の原質物代価、販売品の原価、種代、肥料、営利事業に属する場所物件の借入料、修繕料、雇人給料、公債の利子及び雑費を列挙していた⁵²。この規定は、今日でいう「必要経費」を例示列挙しつつも、実際には包括的に必要経費を定めている点に特色があった⁵³。

（2）明治 32 年改正

明治 32 年全部改正（法律第 17 号）では、従来、個人にのみ課されて

⁵⁰ 松沢・前掲注 25) 10,18 頁参照。

⁵¹ 増田・前掲注 3) 36 頁参照。

⁵² 植松守雄『注解 所得税法 [六訂版]』（大蔵財務協会、2019）1085 頁参照。

⁵³ 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号（1995）3-4 頁参照。

いた所得税が法人に対しても課されることとなり、利子、配当、給与以外の個人所得については、「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル」⁵⁴（下線筆者。以下、本節において同じ。）とされ、初めて「必要経費」の概念が取り入れられた⁵⁵。そして、その内容については、大蔵省令で「総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費、家畜其ノ他飼養料・仕入品ノ原価・原料品ノ代価・場所物件ノ修繕費、其ノ借入料、場所物件又ハ業務ニ係ル公課・雇人ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」（所得税法施行規則（勅令第78号）1条）と規定し、収入との因果関係を問うような規定ぶりであった。また、同条は続けて「但シ家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」と定め、家事費及び家事関連費の排除が明確にされている。この明治32年改正による必要経費に関する規定の骨子は、昭和40年に所得税法が全部改正されるまで、大蔵省令又は本法で引続き維持された⁵⁶。

（3）明治時代～昭和前期（戦前）

明治・大正時代には必要経費に関する規定の改正はなされず、昭和15年全部改正（法律第24号）でも、法人税法が分離され、収入を得るに必要な負債利子が必要経費に含まれるよう明示された他は、目立った改正はなかった。

⁵⁴ 明治32年改正では「予算年額ニ依ル」とあるため、実績ではなく見積り額が控除されていた。これが前年実績に基づいて課税されることになったのは大正15年改正（法律第8号）以降である（碓井・前掲注53）5,8頁参照）。

⁵⁵ 植松・前掲注52）1086頁参照。

⁵⁶ 植松・前掲注52）1086頁参照。

（４）昭和中期（戦後）

戦後最初の大改正として、昭和 22 年に申告納税制度の採用など所得税法の全部改正（法律第 27 号）が行われたが、必要経費については、従来は大蔵省令に規定されていたものが本法に移されただけで、その内容には変化はなかった⁵⁷。

昭和 25 年にはシャープ勧告に基づいた所得税法の大改正（法律第 71 号）が行われ、必要経費に関する規定も、減価償却費の償却方法や棚卸資産の評価に関する制度など種々の整備が行われた。また同年の改正では、家事関連費のうち、主たる部分が収入を得るために必要であり、その部分を明らかに区分できる場合に、その部分を必要経費に算入することとし、併せて、青色申告者については、収入を得るために必要な部分を明らかに区分できる場合には、その部分が主たる部分でなくても、その部分を必要経費に算入することとした。現行の家事関連費規定⁵⁸と同様の内容となったこの改正は、従来、家事関連費は家事費と同様に控除しないとされていたのに対して、控除を認める場合を拡大しようとする試みであり、青色申告者については特に必要経費の部分を分別させ、控除範囲を拡大しようとした意図が窺える⁵⁹。

その後、昭和 26 年から昭和 37 年に至るまで、必要経費の範囲の拡大の動きは続いていく。特に昭和 37 年改正（法律第 44 号）では、事業用固定資産の損失や利子税の必要経費算入規定が追加された。前者については、損失が法人税法における損金に含まれるのに対し、所得税法では

⁵⁷ 植松・前掲注 52) 1089 頁参照。

⁵⁸ 現行の家事関連費規定については、第 4 章第 2 節第 2 款(1)にて詳細に確認する。

⁵⁹ 植松・前掲注 52) 1089-1090 頁参照。

事業用資産の損失が必要経費に含まれないといった、法人と個人の所得概念のアンバランスに対応するもので、後者については、法人税の延納利子税の損金算入と平仄を合わせたもので、個人の必要経費と法人の損金の概念をできるだけ近づけようとするキメの細かな改正の一つと評価されている⁶⁰。

(5) 昭和 38 年 12 月所得税法及び法人税法の整備に関する答申

昭和 40 年の所得税法全部改正（法律第 33 号）の基礎をなすものとして、昭和 38 年 12 月の税制調査会による「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 12 月整備答申」という。）がある。この答申では、「現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則とし、（…中略…）費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の起因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立つて、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。」⁶¹と示さ

⁶⁰ 植松・前掲注 52) 1092-1093 頁参照。

⁶¹ 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）

れている。

ここで、純資産増加説とは、包括的所得概念とも呼ばれるもので、「人が収入等の形で新たに得た経済的利得をすべて所得と考える考え方」⁶²のことである。これに対し「所得源泉説」（又は制限的所得概念）とは、所得の範囲を何らかの基準によって限定しようとする立場であり、この立場に立つと、一時的、偶発的、恩恵的な利得は所得の範囲から除かれる⁶³。わが国の税法は、古くから法人税の所得は「純資産増加説」に立脚し、所得税の所得は当初「所得源泉説」に依拠していたが、順次「純資産増加説」的な概念に移行してきた⁶⁴。所得概念が大転換を遂げたのは戦後のことであり、昭和 22 年改正で一時所得という新たな所得類型を設け、懸賞金による利得、ギャンブルの利得などの一時的な利得も課税対象に取り込み、ここにあらゆる源泉の所得を課税所得とみる純資産増加説的な所得概念への移行が完了したとされている⁶⁵。このように所得の概念が広がってきた背景や、本節（4）で確認した、戦後の必要経費の範囲の拡大の流れを受け、昭和 38 年 12 月整備答申の内容は昭和 40 年の所得税法全部改正に反映されることになる。

（6）昭和 40 年改正及び現行法

42-43 頁。費用収益対応の原則とは、「継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない」（金子・前掲注 4）323 頁）という原則である。

⁶² 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 3 版]』（弘文堂、2022）4 頁。

⁶³ 植松・前掲注 52）228-229 頁参照。

⁶⁴ 植松・前掲注 52）226 頁参照。

⁶⁵ 植松・前掲注 52）231 頁参照。

昭和 38 年 12 月整備答申を受け、昭和 40 年の所得税法全部改正では、それまでの例示方式を廃止して一般的に定める包括方式に改められ、事業所得や不動産所得に係る必要経費は法 37 条 1 項で現行法のように規定された⁶⁶。現行の法 37 条 1 項は以下のとおりである（丸数字筆者）。

法 37 条 1 項

その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第 35 条第 3 項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、〔①〕これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び〔②〕その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

この条文の構成を分析すると、事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、

⁶⁶ 武田・前掲注 44) 3284 参照。

- ① これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び
- ② その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額

の二つに区分される。

前段①は、所得稼得のための直接的必要性を要件として、収入金額と個別的に対応する必要経費を定め、後段②は、所得稼得業務関連性を要件として、収入金額と一般的に対応する必要経費を定めている。前段①は「個別対応の必要経費」、後段②は「一般対応の必要経費」と呼ばれ、これは費用収益対応の原則における費用と収益との対応のさせ方に基づいた区分である⁶⁷。なお、後段②の括弧内では、「その年において債務の確定しないものを除く」と規定しているが、これは、後段②の費用が収益獲得との因果関係が明確でなく特定できないので、その範囲画定及び年度帰属の判定の明確さを高めるために債務確定主義を定めたものである⁶⁸（この意味で、後段②の「一般対応の必要経費」は、「期間対応の必要経費」とも呼ばれているが、本論文では「一般対応の必要経費」に統一する。）。

このように、必要経費の通則規定である法 37 条 1 項は、純資産増加説的な考え方に基づき例示方式を包括方式に改めるとともに、費用収益対応の原則に沿った条文構成を採用し、まさに昭和 38 年 12 月整備答申の提言を反映したものとなっている。さらに、同規定の条文構成は、法

⁶⁷ 谷口・前掲注 10) 339 頁参照。

⁶⁸ 谷口・前掲注 10) 340 頁参照。

人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号に対応しており、その考え方も、ほぼ法人税法に一致していると見ることができる⁶⁹。

(7) 小括

以上、必要経費の通則規定の沿革から、従来は「収入を得るに必要な経費」として限定的に解釈されていた所得税の必要経費概念が、漸次拡大過程をたどり、できるだけ法人税の損金概念に近づける努力がなされてきたことが確認できた。そして、昭和 38 年 12 月整備答申では、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広く必要経費を認めることが提言され、これを受けた昭和 40 年全部改正で、所得税法の必要経費と法人税法の損金に関する通則的規定が統一的に定められた⁷⁰。

現在では、個人事業の所得に関する必要経費は、法人税法における損金、つまり、企業会計上の費用（損費）に準ずるものと考えられている⁷¹。ただし、営利を追求するのが原則である法人と違って、個人には所得稼得活動のほかに消費活動があり、しかも、その行動には経済合理性の他に、人間的付合いや義理人情、趣味・嗜好・娯楽などの要素が混入するため、その支出内容は複雑なものとなる⁷²。そもそも、必要経費控除の趣旨は、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請から、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避ける点にあるとされており⁷³、たとえ純資産増加説的な考えた方によって必要経費が広く認め

⁶⁹ 碓井・前掲注 53) 17 頁参照。

⁷⁰ 植松・前掲注 52) 1094 頁参照。

⁷¹ 植松・前掲注 52) 1099 頁参照。

⁷² 植松・前掲注 52) 1100-1101 頁参照。

⁷³ 金子・前掲注 4) 320-321 頁参照。

られるようになったとはいえ、投下資本にあたらない個人的な消費支出が必要経費から除外されるのは当然のことであろう。したがって、個人の支出が必要経費に当たるかどうかについては、その中に個人的な消費支出が含まれていないかという法人の損金とは異なる視点も含め、法 37 条 1 項に照らして厳格に判断することが求められている。

第 3 節 小括

以上、本章では、同族会社の行為計算否認規定と必要経費の通則規定の沿革について確認した。これをふまえて、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する際の論理構成について考えてみたい。

考えられる論理構成は次の二つである。一つは、両者間の特殊関係性ゆえになされた所得税の不当な減少が、課税の公平の見地から許容できないとして法 157 条 1 項で否認するもので、もう一つは、当該支出を投下資本にあたらない個人的な消費活動によるものと認定し、法 37 条 1 項に規定する必要経費に該当しないとして否認するものである。これら二つの論理構成は、その意味が全く異なるものというべきであるが、納税者にとって、はたしてその法的効果に違いはあるのであろうか。極論を言えば、結果として下される処分内容に差がなければ、根拠規定がどちらかという議論はあまり意味をなさなくなる。そこで次章では、根拠規定の選定が納税者にどのような影響を及ぼすのか、その法的効果の違いについて検討する。

第3章 同族会社の行為計算否認規定（法157条1項）と必要経費の通則規定（法37条1項）の適用による法的効果の違いについて

個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する際、根拠規定が法157条1項と法37条1項のどちらに依るべきかという議論は、それによる処分内容に差がなければあまり意味をなさないものとなる。そこで本章では、課税庁の選定した根拠規定が納税者へどのような影響を及ぼすのか、その法的効果の違いについて検討する。

第1節 経費の支払い先法人の制約－非同族会社への適用の可否－

本節では、経費の支払い先法人が非同族会社であった場合の、法157条1項と法37条1項の適用可否について考える。

同族会社の行為計算否認規定は、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合には」という文言から同族会社のみが対象となる創設的規定であるという考え方に対し、同規定は税法上当然の原理原則を定めたに過ぎず、非同族会社についても対象となりうる確認的規定であるという考え方との間で、かねてより学説・判例で対立がみられていた。

山田二郎氏は、「租税法律主義からいつて、適用対象者の範囲を法文上に規定されている同族会社のほか、法文上に規定されていない非同族会社まで拡張して解釈することはできないといわねばならない。」⁷⁴と述べ、非同族会社への適用には否定的である。また、清永敬次教授も、従来の規定では対処しえないような納税者の不当な行為を新しい否認規定で処

⁷⁴ 山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集（1970）363頁。

理することができるようにしたという大正 12 年創設時の立法趣旨から、同規定は同族会社にしか適用されない創設的規定であるとの見解を示している⁷⁵。これに対し松沢智教授は、著書『租税実体法』において、「同族会社の行為計算のみが否認の対象とされたとすれば、はたして同族会社と非同族会社を明確に区別することが否認規定の適用上不公平を生じないかどうか。しかも非同族会社においても租税回避行為の行われる蓋然性も少なくなく、[筆者注：法人税]法 34 条の過大役員報酬の損金不算入規定のように、同族非同族を問わず立法されている規定の存することからすれば、両者を特に区別する合理的根拠に乏しいともいえよう。（…中略…）異常不合理な取引行為は必ずしも同族会社のみに限らぬところから非同族会社にも準用できることとなり、（…中略…）公平課税の原則から当然に課税庁に認められる否認権を特に同族会社につき例示した確認規定と解することもできる。」⁷⁶と述べ、非同族会社にも適用できる確認的規定の立場をとっている。松沢教授が確認的規定説を唱えたのは、『租税実体法』の初版が発行された昭和 51 年当時、租税法が租税公平主義を重視していた時代であり⁷⁷、また、確認的規定説に沿った

⁷⁵ 清永・前掲注 27) 415 頁参照。

⁷⁶ 松沢・前掲注 25) 33-34 頁。

⁷⁷ 増田・前掲注 3) 42 頁参照。

判決が見られた⁷⁸ことなどが背景にあったのではないかと考えられる⁷⁹。

このような議論に対し、その後の立法をめぐる動きは、同族会社の行為計算否認規定が創設的規定であるとする考え方を補強する形となっている⁸⁰。平成13年度改正では、企業の組織再編成を利用した租税回避行為を防止するための規定が法157条4項に設けられ、平成18年度改正では適用対象が外国法人にも広げられている。これらの動きは、同族会社の行為計算否認規定を同族会社にしか適用されない創設的規定とみなすが故に、立法面で対処しようとしてきたものと解することができるであろう。そのため、近年では、非同族会社の行為計算に対して同規定が適用される事例は見られなくなっており⁸¹、学説も、「非同族会社については、その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認

⁷⁸ 例えば、東京地判昭和46年3月30日税資62号427頁では、裁判所は「原告は、税務署長が法人の行為計算を否認し得るのは、法律に明文の規定がある場合に限られると主張し、そのことを前提として、原告会社が（…中略…）同族会社に該当しないから、被告税務署長のした行為計算の否認は違法であるという。しかし、（…中略…）法人税法は、法人が純経済人として経済的合理的に行為計算を行うことを予定して、かような合理的行為計算に基づいて生ずる所得に課税し、租税収入を確保しようとするものであるから、法人が租税の回避若しくは軽減の目的で、ことさらに不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免かれる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済的合理的に行動したとすれば通常とつたであろうと認められる行為計算に従って課税し得るものと解するのが相当である」として納税者の請求を棄却している。

⁷⁹ ただし、松沢教授は、「これに反対の見解も少なくない。同条を特に同族会社につき課税庁の否認権を附与した創設的規定と解する見解も有力である。それによれば非同族会社には本条が準用しえないことになるだろう。」とも述べており、創設的規定説を完全に排除したわけではない（松沢・前掲注25）34頁）。

⁸⁰ 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認－両者の関係と私法上の契約を否認できる限界－」税理49巻15号（2006）9頁参照。

⁸¹ 品川・前掲注80）9頁参照。

められないと解すべき」⁸²とする金子宏教授の見解が通説となっている。

したがって、同族会社の行為計算否認規定は創設的規定とみることができるから、個人事業者が支出した同族会社の関連経費について同規定が適用されるのは、支払い先法人が同族会社の場合に限られる。これに対し、必要経費の通則規定は支払い先法人が同族会社か非同族会社かを問わず一般的に適用される規定であるから、支払い先法人が非同族会社であっても適用される。このように、両規定は、非同族会社との取引に対する適用可否が異なるということができるであろう。

第2節 経費の支払い先法人における法人税の斟酌－法人税の対応的調整の可否－

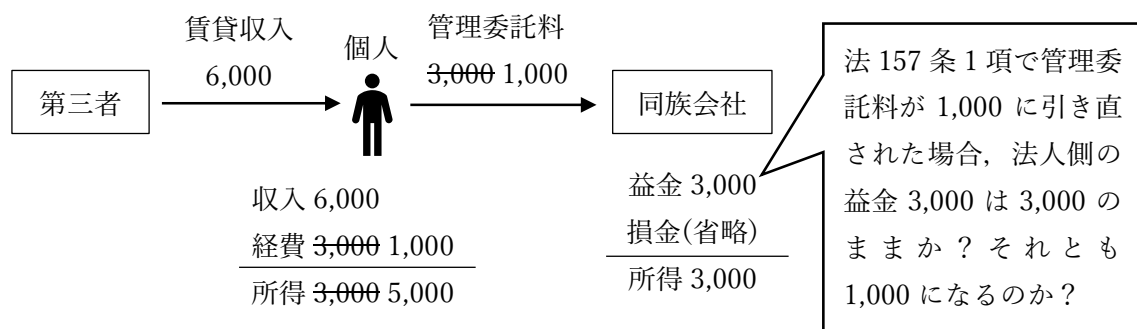
本節では、平成18年度税制改正で新たに創設された、いわゆる対応的調整規定（所税157条3項、法税132条3項、相税64条2項）の影響について考える。

まず、簡単な事案（図表3-1参照）をみていこう。例えば、第三者から6,000の賃貸収入を得ている個人が、同族会社に所有不動産物件の管理を委託する対価として賃貸収入の50%に相当する3,000の管理委託料を支払うケースである。これに対し課税庁は、この管理委託料3,000が過大で個人の所得税を不当に減少させているとして法157条1項を適用し、適正な管理委託料として算出した1,000に引き直す所得税増額更正を行ったとする。ここで、この引直しはあくまで税法上行われるものであり、3,000を支払ったという事実まで否定されるものではない。その

⁸² 金子・前掲注4) 545頁。

ため、法人が個人から得た管理委託収入（益金）は 3,000 のままとなると、所得税と法人税で二重課税の状態になっているのではないかという疑問が惹起される。この場合に、法人が得た管理委託収入を 3,000 ではなく 1,000 とする法人税の減額更正（このような対応のことを一般に「対応的調整」と呼んでいる。）が可能なのかが議論となっていた。

【図表 3-1：同族会社への過大経費が法 157 条 1 項で否認される事案のイメージ】（筆者作成）



従来の裁判例をみると、裁判所は対応的調整を行うことについて否定的であった。東京地判平成 13 年 1 月 30 日税資 250 号順号 8828⁸³は、「所得税法 157 条の規定は、租税負担の公平を図るため、同族会社を利用して個人の税負担を不当に減少させる行為や計算を否認して、税務署長の認めるところによって所得の金額を計算できるとするものにすぎず、その場合の同族会社の法人税の額の計算については何らの調整のための規定はおかれていない。」（…中略…）そもそも同族会社とその取引の相手

⁸³ この裁判で問題となった事案は、本節冒頭で例に挙げた管理委託方式ではなく転貸方式と呼ばれるものであるが、対応的調整に関する納税者の主張と裁判所の判断は管理委託方式と転貸方式で異なるものではないため、ここで取り上げた。

方である個人は別個の法人格を有するものであり、右の個人についての所得税の計算を行うについては、これに先立ち又はこれと同時に同族会社の法人税について減額更正等の処分をして、相互の課税額の調整を行わなければならない理由はないというべきである」(下線筆者。以下、本節において同じ。)と判示し、法人税の減額更正をするための根拠規定がないことに重きを置いて、納税者の請求を棄却している。

この判決を妥当と評価する⁸⁴酒井克彦教授は、法の授權をもってしてでないと税の減免等を行い得ないとする合法性の原則をふまえ⁸⁵、「対応的調整規定が制定されていないところで減額更正をする根拠規定がなかったのであるから、かような権限が税務署長に付与されていたと解することには無理があったのではなかろうか。」⁸⁶と解釈し、「対応的調整の解決は、専ら立法論上の問題に委ねられていたと解するのが相当であったといえよう。」⁸⁷と述べている。

このような議論がある中、これまでの判例学説を十分に検討することなく、平成18年度改正で唐突に対応的調整規定が創設された⁸⁸。例えば法人税法では、同法132条3項で以下のように規定し、法157条1項の適用があったときに、法人税法132条1項を準用すると定めている。

⁸⁴ 酒井克彦「同族会社の行為計算の否認規定の適用と裁量権」税理53巻2号(2010)79頁参照。

⁸⁵ 酒井克彦「租税法律関係における対応的調整とその諸相－各税間調整をめぐる諸問題」税理50巻8号(2007)134頁参照。

⁸⁶ 酒井・前掲注84)78頁。

⁸⁷ 酒井・前掲注84)81頁。

⁸⁸ 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学563号(2010)231頁参照。

法人税法 132 条 3 項

第 1 項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第 157 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）若しくは相続税法第 64 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法（平成 3 年法律第 69 号）第 32 条第 1 項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用があつたときについて準用する。

この規定の趣旨について、立案者の解説では、「所得税法第 157 条や相続税法第 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的に法人税の課税所得等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。（…中略…）そこで、（…中略…）所得税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、所得税法第 157 条や相続税法第 64 条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。」^{89）}（傍点筆者）との説明がなされている。この解説からは、法人税法 132 条 3 項の立法趣旨が、課税庁に対応的調整（法人税の減額更正）を行う権限を認めるということになりそうだが、条文の規定それ自体からそのような趣旨を読み取るのは容易ではない^{90）}。

田中治教授は、同族会社の行為計算否認規定がもともと増額更正を予定しているので、当該規定を準用すると増額更正処分にしかならず、減額更正処分をしたいのであれば全く別の条文において明確に定めなけれ

^{89）} 財務省広報『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』（大蔵財務協会、2006）374 頁。

^{90）} 田中・前掲注 88）229 頁参照。

ばならないと否定的である⁹¹。一方、酒井教授は、「平成 18 年度改正によって対応的調整を行い得る権限を税務署長に創設的に付与されたと解すべきであり、その意義は大きい」⁹²と肯定的である。金子宏教授も、「この規定は、対応的調整としての減額更正をも認める趣旨であると解すべきである。そのように解するのは、文理解釈としてはかなり無理があるが、この規定が設けられた趣旨にかんがみるとそのように解するのが妥当であり、またそれがこの規定の存在意義を認めるゆえんであると考える（ただし、もっと明確な規定を設けるべきである）。」⁹³と述べ、条文の文理には疑問を呈しつつも減額更正ができうると評価し、これが現在の通説となっている。

これに対し、法 37 条 1 項の必要経費の通則規定を根拠とする経費の否認とは、課税処分の対象となった支出は存在しない（事実認定）、支出はあるが経費には当たらない（法的評価）などを意味する事実認定あるいは法の解釈の問題であり⁹⁴、あくまで支出した個人の側で必要経費該当性を判定して終わるものであるから、相手方の法人税まで斟酌する必要はない。

したがって、法 157 条 1 項と法 37 条 1 項のどちらを根拠として否認されたかという点は、経費の支払い先法人における法人税の減額更正の可否が異なることになるため、個人と同族会社全体でみると税負担が変わるという結果になるといえるであろう。

⁹¹ 田中・前掲注 88) 229 頁参照。なお、田中氏は、法人税法 132 条 3 項等を対応的調整規定と呼ぶのは必ずしも適切とは考えないので、「準用規定」と呼んで検討されている（同 228 頁参照）。

⁹² 酒井・前掲注 84) 82 頁。

⁹³ 金子・前掲注 4) 546 頁。

⁹⁴ 田中・前掲注 6) 357 頁参照。

第 3 節 小括

以上、課税庁の選定した根拠規定が納税者へどのような影響を及ぼすのか、その法的効果の違いについて検討した結果をまとめると、以下の図表 3-2 のとおりである。

【図表 3-2：課税庁の選定した根拠規定が納税者へ与える法的効果の違い】（筆者作成）

根拠規定		法157条1項 同族会社の行為計算 否認規定	法37条1項 必要経費の通則規定
経費の支払い先法人が <u>同族会社</u> の場合	適用可否	○	○
	対応的調整 (法人税の減額更正) の可否	① ○	② ×
経費の支払い先法人が <u>非同族会社</u> の場合	適用可否	×	○
	対応的調整 (法人税の減額更正) の可否	③	×

この図表から見て分かるように、同族会社との取引について法 157 条 1 項で否認された納税者（①）は、法 37 条 1 項で否認される場合（②）と比べると、対応的調整で法人税の減額更正をされうるかが異なってくる。また、①と③の比較から、納税者がある経費の支出をした場合、その相手が同族会社であれば法 157 条 1 項で否認される可能性があるが

(①)、相手が非同族会社であれば同規定では否認されないことになる(③)。

このように、納税者が同じような取引を行ったとしても、課税庁がどちらの規定を選定して判断するかによって、課税処分の内容や、同族会社も含めた全体の税負担が変わることになる。そのため、根拠規定の選定理由が明確に示されなければ、課税処分に対する納税者の理解は得られにくくなるであろう。前章第1節(5)では、租税法律主義と租税公平主義の調和を図るために、課税庁には、同族会社の行為計算否認規定の適用にあたってできる限り客観的で統一的な判断が求められると述べたが、この要請は、本章で確認した法的効果の違いからもいえることである。そこで次章では、様々な角度から法157条1項と法37条1項を比較した上で、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、筆者の仮説を提示したい。

第4章 同族会社の行為計算否認規定（法157条1項）と必要経費の通則規定（法37条1項）の比較

前章までで、課税庁が課税処分を行う際の根拠規定が法157条1項と法37条1項のどちらであったかという点は、その適用の際の論理構成が異なるだけでなく（第2章参照）、納税者に与える法的効果も異なること（前章参照）を確認した。

そこで本章では、両規定の優先劣後に関する学説を確認した上で、(1)両規定の課税要件、(2)金額の適正性、(3)課税庁の判断順序、(4)納税者が選択した私法上の法形式、の4項目の観点から両規定を比較し、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、筆者の仮説を提示する。なお、本章以降は、原則として、法157条1項のことを「法157条」と、法37条1項のことを「法37条」と呼称することとする。

第1節 優先劣後関係に関する学説

個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合、法157条と法37条の優先劣後関係は一義的に決まるものであろうか。本節では、これまで議論されてきた、①法37条優先適用説、②法157条優先適用説及び③並列説についての学説を概観する。

第1款 法37条1項優先適用説

清永敬次教授は、同族会社への不動産管理料が過大であるとして法

157 条で否認した東京地判平成元年 4 月 17 日税資 170 号 26 頁について、「本件の場合、果たして同族会社の行為計算の否認規定を適用すべき場合であったのかどうか、問題となりえよう。必要経費に関する一般規定である所得税法 37 条により、過大管理料分は必要経費として控除できないと考える余地があると思われるからである。同条により、管理業務の内容に相応する金額の範囲内でのみ管理料の支払いがあったとされ、その限りで必要経費の控除が許される。もしそうであれば、通常の課税規定では租税負担の不当な軽減・排除に対処できないときにその適用があると考えられる租税回避の否認規定としての性格からして、所得税法 157 条の適用の余地は本件ではなかったと考えられる。」⁹⁵（下線筆者。以下、本節において同じ。）と述べ、まずは法 37 条で判断し、その上で税負担の不当な軽減・排除に対処できない場合に法 157 条が適用されるとの見解を示している。

第 2 款 法 157 条 1 項優先適用説

法 157 条優先適用説を主張している学説は見当たらないため、代わりに同説を採用しているとして紹介される⁹⁶裁判例を紹介しよう。

司法書士が同族会社に支払った支払手数料が過大であるとして法 157 条で否認した広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 順号 9000⁹⁷におい

⁹⁵ 清永敬次「判批」別冊ジュリスト 120 号（租税判例百選、第 3 版）（1992）29 頁。

⁹⁶ 例えば、山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法 37 条 1 項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学 582 号（2019）200 頁、石山皇太「同族会社に対して支払われた業務委託費の必要経費該当性」名城法学論集大学院研究年報 48 号（2021）33 頁参照。

⁹⁷ この事案については、次章第 2 節第 3 款にて詳細に取り上げる。

て、裁判所は「所得税法 157 条は、(…中略…) 同族会社と関係者との間においてなされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれに置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法 37 条 1 項とは、その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法 157 条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すわなち、(…中略…) 本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法 157 条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたものといえることができる。かかる所得税法 157 条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示し、法 157 条を適用した課税庁の判断を支持している⁹⁸。

第 3 款 並列説

⁹⁸ 判旨下線部からは、法 157 条の優先適用場面を限定しているように捉えることもできるが（石山・前掲注 96）41 頁参照）、具体的にどのような場面に限定されるかは示されていない。本論文では、納税者が主張した法 37 条での判断を行わず、法 157 条で判断された事案であることから、法 157 条優先適用説を支持した裁判例として取り扱っている。

増井良啓教授は、本節第 1 款で取り上げた事案の評釈で、「本件事案の解決にあたって、なぜ所得税法 37 条でなく 157 条が用いられたか。（…中略…）証拠法の観点からみた 157 条のひとつの機能が、同業者比準にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにあるからである。」⁹⁹と述べ、両規定は課税庁の立証の容易さに違いがあるものの、どちらも適用しうるとする見解を示している。また、佐藤英明教授もこの見解を支持し、「実体的には、管理委託報酬等として X〔筆者注：納税者〕が支払った金額のうち客観的に必要であった部分のみが法 37 条により必要経費とされるところ、その部分の認定を容易にするための手続規定が法 157 条だと解する」¹⁰⁰と述べている。

第 4 款 小括

以上、法 157 条と法 37 条の優先劣後関係の学説について概観した。

本節第 2 款で紹介した裁判例では、裁判所が法 157 条優先適用説を支持するかのような判断を示したが、酒井克彦教授はこれに否定的な見解を示している。すなわち、酒井教授は法 157 条が法 37 条の「別段の定め」に該当するのかという観点から考察し、「所得税法 157 条 1 項は、第 2 編第 8 章《更正及び決定》内における規定であり、同法 37 条が規定されている同編第 2 章の『課税標準及びその計算並びに所得控除』に関する規定ではない。そうであるとすれば、所得税法の構造的視角から

⁹⁹ 増井良啓「判批」ジュリスト 965 号（1990）102 頁。

¹⁰⁰ 佐藤英明「所得税法 157 条（同族会社の行為・計算否認規定）の適用について」税務事例研究 21 号（1994）61 頁。

すると、同法 37 条と 157 条 1 項を、同じ課税標準等の計算規定であると位置付けることには躊躇を覚える。つまり、所得税法 157 条は、(…中略…) 更正及び決定についての包括的規定であるとみるべきではなかろうか。特徴的なのは、かかる包括的規定であるとしても、そこに手続的規定としての性質を併有しているという点である。そのように考えると、課税標準の計算の通則的規定として、収入金額や必要経費、取得費の規定があったとしても、これに対する『別段の定め』と捉えるべきではないのではなかろうか。」¹⁰¹と述べ、所得税法全体の条文構造から「別段の定め」にあたらないとの立場を示している。

さらに酒井教授は、「同族会社等の行為計算の否認規定は、適正課税を担保するものであるとみることができることからすれば、所得税法 37 条が要請する必要性要件や業務関連性要件を充足していながらも、それでも、『所得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があるとき』は、所得税法 157 条 1 項の規定の適用が認められると解するのが相当であろう。(…中略…) 私見としては(…中略…) 選択適用を行い得ると解する方が体系的な整合性を保てるのではないかと考える。」¹⁰²として、「別段の定め」でなくとも、法 37 条ではなく法 157 条が適用される場面があるとの考えを示している。

この考え方は本節第 1 款で取り上げた清永教授の考え方に通ずるもので、両教授は法 37 条で先に検討されるべきという考えが基本になっているように受け取れる。しかし、実際の裁判例の多くは法 157 条で課税庁が否認しており、この事実をどのように評価すべきであろうか。本節第 3 款で取り上げた増井教授や佐藤教授の指摘のとおり、課税庁の立証

¹⁰¹ 酒井・前掲注 33) 4 頁。

¹⁰² 酒井・前掲注 33) 5 頁。

を容易にするという側面の表れと評価するならば、これは課税庁の恣意性が介入しているというべきである。本節第1款の清永教授のように、法157条を適用した事案に対して、なぜ法37条を適用しなかったか疑義を唱える論者が多いが¹⁰³、本論文ではもう一步踏み込んで両規定の明確な適用境界を明らかにすることを目的に、次節以降検討を行っていく。

第2節 両規定の課税要件

本節では、法157条の「不当性要件」と、法37条の「必要経費該当性要件」について検討する。

第1款 不当性要件

第1章第3節でも見たとおり、「所得税の負担を不当に減少させる」（所税157条1項）という不当性要件は、課税の公平を図るために必要な不確定概念であると解されているものの、その判断を行うのが「税務署長」であることから、課税庁による恣意性介入が懸念されているところである。本款では、(1)条文の求める「不当性」、(2)立証責任の問題、の2点から不当性要件を考察する。

(1) 条文の求める「不当性」

¹⁰³ 例えば、村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究－所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について－」税大論叢55号（2007）668頁、田中・前掲注6）342頁など。

税負担の不当な減少を結果すると認められる同族会社の行為計算とは何かについて、かつては、非同族会社では通常なしえないような行為計算をいうとする考え方（非同族会社比準説）と、純経済人の行為として不合理・不自然な行為計算をいうとする考え方（経済的合理性基準説）で対立があったが、何が同族会社であるがゆえに容易になしうる行為計算にあたるかを判断することは困難であるため、現在では、後者の経済的合理性基準説が通説とされている¹⁰⁴。そして、経済的合理性を欠く行為計算とは、①当該の具体的な行為計算が異常ないし変則的であるといえるか否か、及び②その行為計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否か、が判断基準と考えられている¹⁰⁵。ここで、条文の求める「不当性」に税負担の差額の大きさが含まれるのかについて、以下のとおり、学説でも見解が分かれている。

田中治教授は、『『不当に』という文言の意味や位置から見て、法は、同族会社の行為や計算の不当性を問題としていると読むべきで（…中略…）、仮に、納税者が逃れた税額の大きさに不当性を見るとすれば、行為計算の否認規定の発動の可否を分ける合理的な基準を設定することは相当に困難で、かつ主観的なものとなる。その結果、制約のない否認権限の発動の恐れがないとは言えない。』¹⁰⁶と述べ、不当性は、税負担を逃れるための行為計算の異常性・不合理性のことをいうとする見解を示して

¹⁰⁴ 金子・前掲注 4）542 頁、田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 32 巻 6 号（2017）50 頁参照。

¹⁰⁵ 金子・前掲注 4）542-543 頁参照。

¹⁰⁶ 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）59-60 頁。

いる¹⁰⁷。一方で、酒井克彦氏は、「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があるとき」という条文の文言から、「不当性はどこに掛かっているか」というと、『負担を減少させる』という結果の方¹⁰⁸であり、条文が税額の不当減少を要件としているのにも関わらず、多くの学説が文理に反して同族会社の行為の不当性を重視していると指摘している¹⁰⁹。

この問題については、いわゆるパチンコ平和事件の地裁判決である東京地判平成9年4月25日税資223号500頁が後者の解釈を明確に採用している。裁判所は、法157条が適用されるのは、「①同族会社の行為又は計算であること、②これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、③右所得税の減少は不当と評価されるものであること」という三要件を充足するときであるという判断枠組みを示し、その上で、「経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であったり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と判示し、税負担の差額が軽微であれば不当性要件を満たさないとする判断基準を示した。また、個人開業医が病院の管理業務を同族会社に委託して委託料を支払った福岡地判平成4年2月20日税資

¹⁰⁷ 田中・前掲注104)50頁参照。

¹⁰⁸ 酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」税大ジャーナル28号(2017)11頁。

¹⁰⁹ 酒井・前掲注108)12頁参照。

188号334頁では、裁判所は、適正委託料に引き直して算定された納付すべき税額との差額が1,000万円前後と大きいことから、「本件委託料を支払うことにより、その所得税の負担を不当に減少させる結果（その減少額の適正委託料により本来納付すべきであった税額に対する比率は、35ないし146パーセントにも達している。）となっており、（…中略…）所得税法157条の規定を適用したことが違法であるとは到底解されない。」と結論付けた。

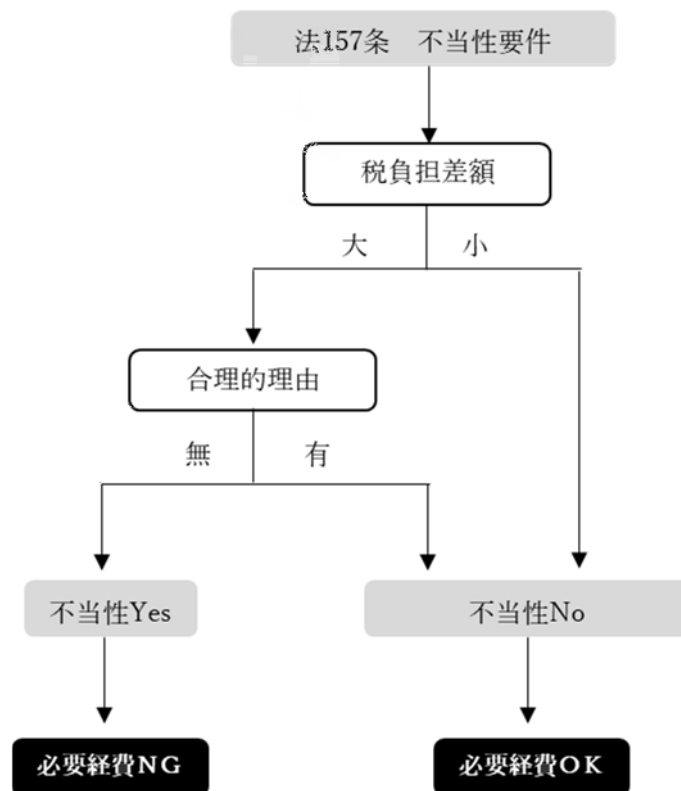
これらの事案から分かるように、裁判所は、法157条の不当性要件を判定する上で、税負担の差額の大きさを重要な要素として捉えていることが読み取れる。このことは、同族会社を迂回して個人の税負担の軽減を図る行為に歯止めをかけるために、課税の公平の見地から創設された同規定の立法経緯（第2章第1節参照）に鑑みると、当然のことであるといえよう。たとえ同族会社の行為計算が異常で合理的理由がなかったとしても、それによる税負担の差額が軽微であれば、課税の公平の点で問題は見当たらない。それでは、税負担の差額が大きい場合、その事実だけで同規定を適用できるのかといえ、それはいささか安直である。一見異常に見える行為計算によって所得税の大きな減少をもたらしたとしても、それに合理的な理由があるのであれば、それは“異常な行為計算”にはあらず、不当と評価すべきではない¹¹⁰。つまり、税負担差額の大きさは不当性要件を判断する上で必要条件ではあるが、十分条件ではなく、これと併せて合理的理由が存在しない場合に限り、十分条件とな

¹¹⁰ 清永敬次教授も、『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、第4版、2014）47頁において、「同族会社の行為計算の否認規定は、所得税や法人税等の『負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』を否認の対象とするが、当該行為計算をなすだけの合理的事情があるときは、規定にいう『不当に』減少させるものに当たらない、と解するのである。」と述べている。

るのではないだろうか。

したがって、課税庁による不当性要件の判定フローとしては、まずは、必要条件である“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判定すべきであると考えられる（図表 4-1 参照）。

【図表 4-1：課税庁による不当性要件の判定フロー】（筆者作成）



(2) 立証責任の問題

本款(1)において、課税庁による不当性要件の判断は、“税負担差額の大きさ”と“合理的理由の有無”の2点からなされるべきである、という筆者の考えを示した。しかし、実際の課税実務において、課税庁や裁判所

による不当性の判断は、当該同族会社の行為計算を、非同族会社に限定した類似同業者における同種の経費に比準し（これを「非同族同業種比準」という。）、税負担差額が大きい場合、これを経済的合理性に欠く行為計算とみなし、不当性要件を満たすとする傾向がみられる。つまり、合理的理由の有無については個別具体的に検証せず、“非同族同業者比準で税負担が大きく減少している＝経済的合理性がない＝不当”と判断して法 157 条を適用しているのである。はたして、このような判断手法は適切といえるのであろうか。仮にこの手法が認められるのであれば、課税庁は、業務内容・事業規模等が類似する非同族同業者の選定によって不当性要件を立証することが可能となり、同規定の適用ハードルは低くなるであろう。この点につき、増井良啓教授は「証拠法の観点からみた 157 条のひとつの機能が、同業者比準にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにある」¹¹¹と述べ、立証責任緩和説に肯定的である（前節第 3 款参照）。一方で、酒井克彦教授は、「所得税法 157 条 1 項が必要性の認定を容易にするという面が指摘されているところではあるが、同法 37 条 1 項には不当性要件という課税要件はないのであって、そのような意味では 157 条 1 項の適用要件の方が厳しいともいえよう。」¹¹²と指摘し、増井教授が述べる立証責任緩和説に否定的である。筆者としても、不当性の判断は“税負担差額の大きさ”と“合理的理由の有無”で判断すべきと考えているため、税負担差額の大きさのみで不当と評価する判断手法や、これに肯定的な立証責任緩和説には賛同できない。むしろ、“合理的理由の有無”の判断が加わることで、課税庁にとってその立証は難しいものになると考えられる。

¹¹¹ 増井・前掲注 99) 102 頁。

¹¹² 酒井・前掲注 33) 4 頁。

法 157 条が課税庁の立証を緩和するという見解は、法 37 条に比べてだけでなく、仮装行為の認定との比較においても議論されている。水野忠恒教授は、①租税回避が不当な税負担の減少を目的とした私法形式の濫用であるのに対して、②仮装行為はそもそも私法上も虚偽表示に当たるような事実認定により否認しうる取引であるとし、両者は概念では区別されていても、個別事案で仮装行為の証拠を挙げて真実性を否定するのは容易ではないところ、同族会社の行為計算否認規定には、仮装行為の認定を容易にし、課税庁の立証の困難さを救う意義が認められるとの見解を示している¹¹³。しかし、仮装行為の認定は、あくまで私法上の真実の法律関係又は事実関係に即した課税であって¹¹⁴、正確な事実認定の下に厳格に行われるべきものである¹¹⁵。これに対し、法 157 条は、当事者が用いた法形式を租税法上無視して課税することができるため、その否認の意味は全く異なるものとなる。仮装行為の立証が困難だからといって、課税処分根拠に法 157 条を適用する判断手法も、やはり適切なものとはいえないであろう。

(3) 小括

以上、法 157 条の「不当性要件」について、条文の求める「不当性」と立証責任の問題の 2 点から考察した。

課税庁や裁判所は、非同族同業者比準で税負担差額が大きい場合に不当と判断して法 157 条を適用する傾向があり、この点から、同規定は課

¹¹³ 水野・前掲注 3) 699 頁参照。

¹¹⁴ 金子・前掲注 4) 142 頁参照。

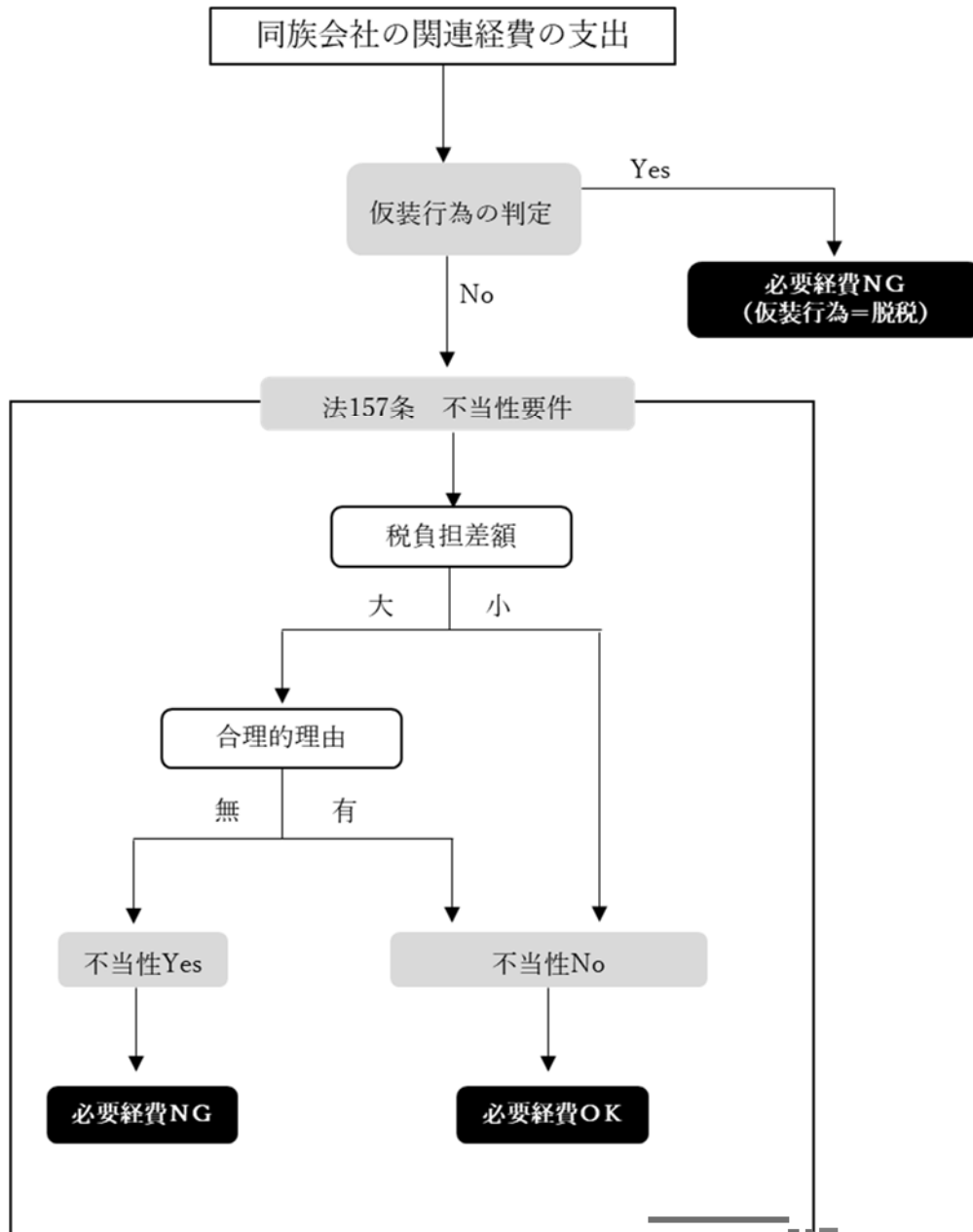
¹¹⁵ 品川・前掲注 80) 15 頁参照。

税庁による立証を容易にするという見解がみられる。しかし、不当性要件は税負担差額の大きさだけで判定されるものではない。条文からみた不当性要件の判定フローとしては、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判定すべきと考えるため、法 37 条による経費の否認と比べて立証が容易とする見解には賛同できない。

法 157 条の適用がその立証を容易にするという見解は、仮装行為の認定との比較においてもみられるが、脱税である仮装行為の認定はあくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、租税回避行為の否認規定である法 157 条に依拠した否認とは区別されなければならない。仮装行為の認定では特段の根拠規定は必要でないとされているため¹¹⁶、納税者が支出した同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは図表 4-2 のようになると考えられる。

¹¹⁶ 金子宏教授は、「課税要件事実の認定にあたって、しばしば問題となるのは、仮装行為である。仮装行為というのは、意図的に真の事実や法律関係を隠蔽ないし秘匿して、みせかけの真実や法律関係を仮装することであって、通謀虚偽表示（民 94 条）がその典型的な例である。仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係でなく、隠蔽ないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の論理的帰結である。」（下線筆者）と述べている（金子・前掲注 4）150 頁）。また、品川芳宣教授も、「仮装行為に基づく課税処分においては、課税当局が私法上の法形式を『仮装』であると認定すると（時には一方的に）、特段の否認規定も必要としないので、とかく課税当局の課税権の乱用を招きやすい。」（下線筆者）と述べている（品川・前掲注 80）11 頁）。

【図表 4-2：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



以上、法 157 条には、この規定特有の「不当性要件」の立証の難しさがあることを確認した。これは、裏を返せば、不当性要件の判断が適切になされる場合、課税庁の恣意性介入は制限されるものと考えられる。これに対し、法 37 条には不当性を求める要件はないため、同族会社の関

連経費を否認する際、同規定を根拠として否認してもよさそうであるが、実際は法 157 条で否認される例が多い。そこで次款では、法 37 条の「必要経費該当性要件」について確認した上で、同族会社の関連経費を同規定で否認することができないのか、という点について検討することとする。

第 2 款 必要経費該当性要件

第 2 章第 2 節(6)でも見たとおり、法 37 条は費用収益対応の原則に基づく規定となっているため、事業所得等の収入金額との個別対応関係が認められる売上原価等の支出であれば必要経費に該当することは論をまたず、必要経費該当性が問題となるのは、同条後段部分の「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」(一般対応の必要経費)についてである¹¹⁷。必要経費該当性要件について、金子宏教授は「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならない」¹¹⁸と述べており、この“直接関連性要件”と“必要性要件”の二要件が必要という考え方(二要件説)が通説となっていた。しかし、金子教授は、“直接関連性要件”が必要なことについて何ら論拠を示しておらず、一般対応の必要経費に関しては、“必要性要件”を満たせば必要経費に該当するという考え方(一要件説)との間で、現在も対立が続いている。以下、必要経費概念について本格的に議論される契機と

¹¹⁷ 占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準－直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか－」同志社法学 71 巻 1 号(2019) 123-124 頁参照。

¹¹⁸ 金子・前掲注 4) 321 頁。

なった¹¹⁹弁護士会役員懇親会費等事件（東京地判平成 23 年 8 月 9 日税資 261 号順号 11730、東京高判平成 24 年 9 月 19 日税資 262 号順号 12040、最決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号順号 12387）¹²⁰について概観した上で、同族会社の関連経費を同規定を根拠に否認することが可能か否かについて検討する。

(1) 必要経費に関する関連条文の確認

弁護士会役員懇親会費等事件の内容に入る前に、まずは、必要経費に関する 3 つの関連条文について確認しておこう。

所得税法では、法 37 条において、必要経費に算入すべき金額を以下のように規定している（丸数字筆者。なお、本論文では、前段①を「個別対応の必要経費」、後段②を「一般対応の必要経費」と呼んでいる（第 2 章第 2 節(6)参照）。）。

法 37 条 1 項

その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（括弧内省略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、〔①〕これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び〔②〕その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

この条文では「別段の定めがあるものを除き」と規定されているが、

¹¹⁹ 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』－東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義－」青山法学論集 54 巻 4 号（2013）20 頁参照。

¹²⁰ なお、本件は、問題となった納税者の支出が消費税法上の課税仕入れに該当するかについても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

所得税法では、「別段の定め」がどの規定を指すのかについて明確に表明されていないため、専ら解釈に委ねられている¹²¹。「別段の定め」の一規定として解釈されている法 45 条¹²²は、家事関連費等の必要経費不算入等について定めた規定であり、同条 1 項 1 号において、以下のとおり、家事上の経費（以下「家事費」という。）及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」という。）で政令で定めるものを必要経費から除外している（傍点筆者。以下、本節において同じ。）。

法第 45 条

居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

そして、これを受けた所得税法施行令 96 条 1 号では、以下のよう
必要経費から除外する家事関連費を規定している。

所得税法施行令第 96 条

法第 45 条第 1 項第 1 号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

所得税法では、「家事費」及び「家事関連費」についての定義規定は存在しない。家事費については、金子宏教授が「衣服費・食費・住居費・

¹²¹ 酒井・前掲注 33) 1 頁参照。

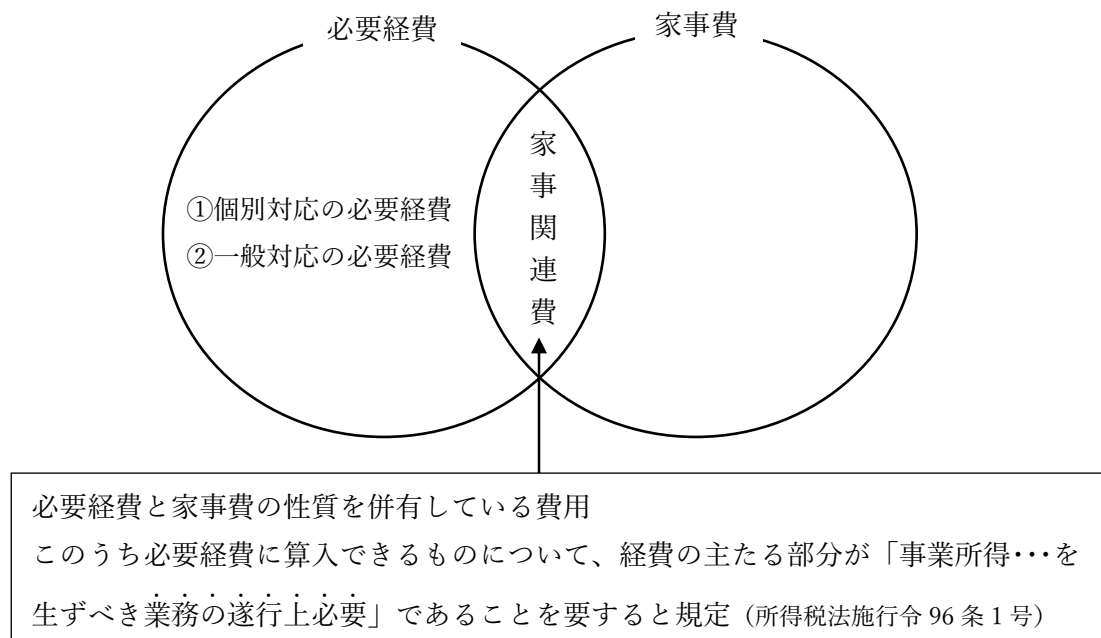
¹²² 法 45 条が法 37 条の別段の定めであると紹介している例として、谷口・前掲注 10) 342-344 頁参照。

娯楽費・教養費等のように、個人の消費生活上の費用のこと」¹²³と説明するように、あくまでこれは「消費のための支出であり、所得稼得のための支出である必要経費とは、概念上峻別されるべきものであ」¹²⁴って、投下資本に当たらないことは明らかである。したがって、法 45 条 1 項 1 号のうち、家事費の必要経費不算入の部分については確認的規定と理解されている¹²⁵。

これに対し、家事関連費は「必要経費と家事費の性質を併有している費用」¹²⁶であり、このうち必要経費に算入できるものが所得税法施行令 96 条 1 号で規定されている。

したがって、これら 3 つの条文を図で整理すると、図表 4-3 のようになる。

【図表 4-3：必要経費に関する関連条文の整理】（筆者作成）



¹²³ 金子・前掲注 4) 324 頁。

¹²⁴ 谷口・前掲注 10) 343 頁参照。

¹²⁵ 谷口・前掲注 10) 343 頁、佐藤・前掲注 62) 282-283 頁参照。

¹²⁶ 金子・前掲注 4) 324 頁。

ここで注目すべき点を2点挙げておく。

1点目は、法37条において、“直接”の文言があるのは「①個別対応の必要経費」の方であって、「②一般対応の必要経費」にはない、という点である。そして、2点目は、所得税法施行令第96条において、家事関連費のうち業務遂行上必要であれば必要経費として認められており、これと併せて事業との直接関連性を問うような条文構造にはなっていない、という点である。これらをふまえて、事件の概要を確認していこう。

(2) 弁護士会役員懇親会費等事件の概要

弁護士業を営むX（原告・控訴人）は、仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）副会長等の役員を務めており、これらの役員としての活動に伴い支出した懇親会費等（以下「本件各支出」という。）を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し所得税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長は、法37条に規定する必要経費に算入することはできないとして所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったため、これを不服としてXが出訴した。

本件の争点は、Xが支出した本件各支出が、法37条に規定する必要経費のうち、後段②の「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するものとして必要経費に算入できるか否かである。

第一審判決（東京地判平成23年8月9日税資261号順号11730）は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるという法37条の立法趣旨や、同条、法45条1項及び所得税法施行令96条1号の規定の文言に照らすと、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除され

るためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」として、二要件説に基づいて判断することを示した。そして、X が弁護士会等の役員として行う活動は、「X が弁護士として対価である報酬を得て法律事務を行う経済活動に該当するものではなく、社会通念上、弁護士の所得税法上の『事業』に該当するものではない」ため、「X の事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということとはできない。」とし、また、この活動を通じて弁護士としての法律事務を依頼されたとしても、それは間接的効果にすぎないため業務の遂行上必要であるとはいえない、と判示し、X の請求を棄却した。

これに対し、控訴審判決（東京高判平成 24 年 9 月 19 日税資 262 号順号 12040）では、原審が「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」としていた点につき、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要する」に改められた。その理由として、裁判所は、「Y [筆者注：国一被告・被控訴人] は、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令 96 条 1 号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を…生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈す

る根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、Yの上記主張は採用することができない。」と判示し、一要件説に基づいて判断することを示した。そして、「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができるのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」とした上で、本件各支出を内容に応じて個別に検討した結果、懇親会等の二次会や日弁連事務次長の亡父の香典等は業務遂行上必要な支出とは認めなかったのに対し、特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当する懇親会等で、その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務遂行上必要な支出であったと解するのが相当とし、Xの請求を一部認容した。

Yは上告受理申立てを行ったが、最高裁は上告不受理を決定した（最決平成26年1月17日税資264号順号12387）。

(3) 弁護士会役員懇親会費等事件の検討

本件は、一般対応の必要経費の判断基準が第一審判決（二要件説）と控訴審判決（一要件説）で分かれた事案である。法45条1項は、家事費及び家事関連費で政令で定めるものは必要経費に算入しないと規定し、これを受けた所得税法施行令96条1号において、経費の主たる部分が「事業所得（…中略…）を生ずべき業務の遂行上必要」であれば、家事関連費であっても必要経費に算入できると定めている。第一審判決では、これらの条文を論拠に、必要経費該当性要件として「所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」と導

き出しているが、なぜ「“直接”関係し」という結論が出るのか不明である。“直接”という文言が使われているのは、法 37 条前段①の「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため“直接”に要した費用の額」（個別対応の必要経費）の部分であるが、これはあくまで、売上原価等収入に直結した費用について定めたものである。本件各支出は、同条後段②の「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」（一般対応の必要経費）の部分から判断されるべきものであり、ここに“直接”の文言がないことから、“直接関連性要件”が必須ではないことは明らかである。本件控訴審判決について、三木義一教授は、「これまで漫然と決まり文句のように述べられてきた『業務との直接関係』という要件を明確に否定したところに画期的な意義があり、所得税法の実務を租税法律主義に基づいたものに切り替える大きな転機となるものである。」¹²⁷と評価しており、増田英敏教授も、「法 37 条の費用のうち『直接』関係性が要求されるのは、売上原価とそれに類する費用のみであることは条文の通りである。租税法律主義の下にある租税法の解釈は、文理解釈が求められており、文言に忠実になされるべきである。」¹²⁸として控訴審判決に賛成の見解を示している。これに対し岡村忠生教授は、法 37 条前段①の個別対応の必要経費と後段②の一般対応の必要経費の区別は控除が認められるタイミングに関するものであって、収益獲得活動との関係（関連）の度合い・密接さの違いはなく、一般対応の必要経費についても総収入金額との間に「直接の関連」を求めているとの見解を示している¹²⁹。しか

¹²⁷ 三木・前掲注 119) 14-15 頁。

¹²⁸ 増田・前掲注 3) 427-428 頁。

¹²⁹ 岡村忠生「判批」税研 30 巻 2 号（2014）74-75 頁参照。岡村教授は、法 37 条 1 項の条文中の「その他」が並列関係を意味することに注目し、必要経費を

し、同規定が、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の起因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立つて、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべし」とする昭和38年12月整備答申の提言を受けて現行規定に改正された沿革（第2章第2節(5)参照）に鑑みれば、一般対応の必要経費にも「直接性」を要求すると必要経費を狭く解釈することになってしまうため、立法趣旨に反し適切な解釈とはいえないであろう。筆者としては、控訴審の判示のとおり、一般対応の必要経費については、業務の遂行上必要であるかどうかという“必要性要件”のみ（一要件説）で判断するので十分と考える。したがって、同族会社の関連経費についても、基本的には当該経費が法37条後段②の一般対応の必要経費に該当することから、一要件説に従って必要経費にあたらないと判断された金額を否認することが可能と解釈してよいであろう。

第3款 小括

以上、法157条の不当性要件と、法37条の必要経費該当性要件について検討した結果、同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは

(1)(a)各種所得の総収入金額に係る売上原価

(b)その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用 及び

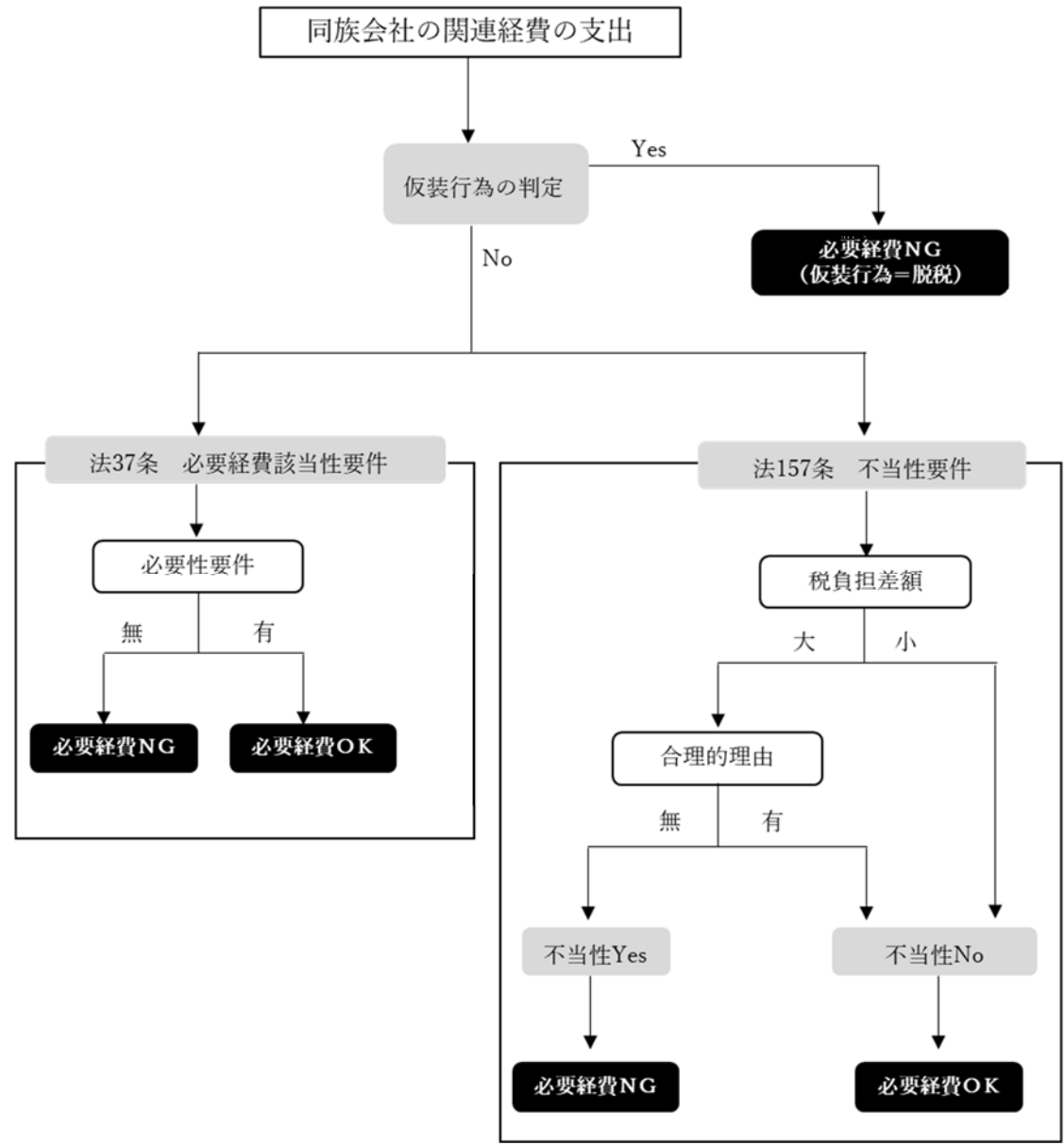
(2)(c)販売費、一般管理費

(d)その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用

の4つの類型に分け、(d)は「業務」に関する必要経費であるから「事業」である事業所得の必要経費はこれに当たらず、事業所得の一般対応の必要経費で販売費、一般管理費に該当しないものは(b)に該当する、との考えを示している（同75-76頁参照）。

図表 4-4 のように整理することができる。

【図表 4-4：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



まず、法 157 条と法 37 条の適否以前に、偽装行為として認定される場合は、特段の根拠規定を必要とせずに脱税として必要経費を否認され

る。

次に、仮装行為には該当しないという前提のもと、その経費の支出を否認する際の根拠規定として、法 157 条と法 37 条のいずれかを選定することになる。法 157 条では、納税者の逃れた税負担差額が大きく、かつ、それに合理的な理由がない場合に不当性要件を満たし、必要経費を否認される。一方、法 37 条では、所得を生ずべき業務の遂行上必要であるか否かという、“必要性要件”のみで必要経費該当性要件を判断することになる（一要件説）。

ところで、同族会社の関連経費が否認される事案では、支出した経費の金額が過大として否認されるケースが見受けられる。このような事案で課税庁や裁判所が必要経費と認める“適正額”の算出方法としては、本節第 1 款(2)で述べたとおり、法 157 条を根拠に非同族同業者比準で求める手法が多く採用されている。一方の法 37 条に関しては、同規定を根拠に金額の適正性を判断した事案はほとんど見られないものの、本件控訴審は、「その費用の額も過大であるとはいえないときは、（…中略…）業務遂行上必要な支出であったと解するのが相当」と判示しており、“必要性要件”の判断は金額の適正性の判断も含意することを示唆している。そこで次節では、両規定を根拠にした必要経費の金額の適正性判断の違いについて検討する。

第 3 節 金額の適正性

前節第 3 款で述べたとおり、同族会社の関連経費を過大として否認する場合、課税庁や裁判所は、非同族同業者比準により法 157 条を根拠に金額の適正性を判断することが多い。これに対し、法 37 条を根拠に必要

経費の適正額を算出することができるのかという問題は、学説でも様々な議論がされている。水野忠恒教授は、「所得税法上、金額の合理性〔筆者注：本論文でいう金額の適正性のこと〕の根拠となる規定がないため、必要経費として相当な金額を超過するような支出については、使用人に対する給与あるいは贈与の性格をもつとして、所得の性質の認定により、適正な価額の支出を求めることはありうるが、そのような認定には、事実としての証拠が必要であるので、行政上は困難な作業となると思われる。必要経費に金額の合理性を基準として採用するかどうかは今後の課題である。」¹³⁰と述べており、金額の適正性判断は困難な作業になるとしながらも、それが可能か否かの立場を明確には述べていない。本節では、課税庁及び裁判所が法 37 条により必要経費の金額の適正性を判断した事案としてしばしば紹介される非常勤医師報酬適正額事件（山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁、広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁、最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁）を概観した上で、同族会社の関連経費を過大として否認する場合の、両規定を根拠とした金額の適正性判断の違いについて検討する。

第 1 款 非常勤医師報酬適正額事件の概要

精神・神経科病院（以下「甲病院」という。）を営む X（原告・控訴人・上告人）は、昭和 60 年から平成元年までの所得税の確定申告において、X の従兄弟である非常勤医師 M に支払った年間 796 万円から 820 万円（勤務日数は年間 9 日から 12 日）の報酬金額を、X の事業所得の必要経

¹³⁰ 水野・前掲注 3) 317 頁。

費に算入した。これに対し、所轄税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、XがMに高額な報酬を支払ったのはMがXの従兄弟であるという情実によるものであり、他の非常勤医師に対する報酬額にMの勤務日数を乗じて計算した金額を超える部分は業務の遂行上必要なものということとはできないとして、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。Xはこれを不服として出訴した。

本件の争点は、Mに対する報酬の全額がXの事業所得における必要経費に該当するか否かである¹³¹。

第一審判決（山口地判平成7年6月27日税資209号1167頁）は、「所得税法37条1項に規定する事業所得における必要経費に該当するためには、当該事業について生じた費用であること、すなわち業務との関連性がなければならないとともに、業務の遂行上必要であることを要し、更にその必要性の判断においても、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、客観的に必要経費として認識できるものでなければならないと解すべきである。」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と、直接性の有無に言及しない“関連性要件”と“必要性要件”に基づいて判断することを示した（以下、本論文において、このような直接性の有無に言及しない二要件説のことを「緩やかな二要件説」という。）。そして、①Mが甲病院で行っていた診療業務の内容は他の非常勤医師に比して特に異なったものではなかったこと、②Mの勤務日数と報酬額によると、一日当たりの勤務対価が66万円から91万円余りとなり、この金額は、他の非常勤医師に対する報酬額（一日当たり46,000円）と比較して著し

¹³¹ なお、本件は、甲病院の事務長の母の親族にあたるWに支給した給与等がXの事業所得における必要経費に該当するか否かも争われているが、これについては検討の対象外とする。

く高額であること、等を事実認定し、このような高額な報酬を支給したのは、M が X の従兄弟であるという情実によるものであると認められると判示した。さらに、「他の非常勤医師に対する報酬は、（…中略…）近隣の病院における非常勤医師に対する報酬と比較しても若干高額であること（括弧内省略）を考えると、M に対して報酬として支払った金額の内、業務の遂行上客観的に必要な報酬として必要経費に算入すべき金額は、他の非常勤医師に対する報酬額（一日当たり 46,000 円）に M が勤務した日数を乗じて計算した金額であり、これを超える金額（…中略…）の支払いは、業務の遂行上必要なものではないから、必要経費に当たらないと認めるのが相当である。」として X の請求を棄却した。続く控訴審判決（広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁）及び上告審判決（最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁）は、いずれも原判決を支持して棄却し、本件は確定した¹³²。

第 2 款 非常勤医師報酬適正額事件の検討

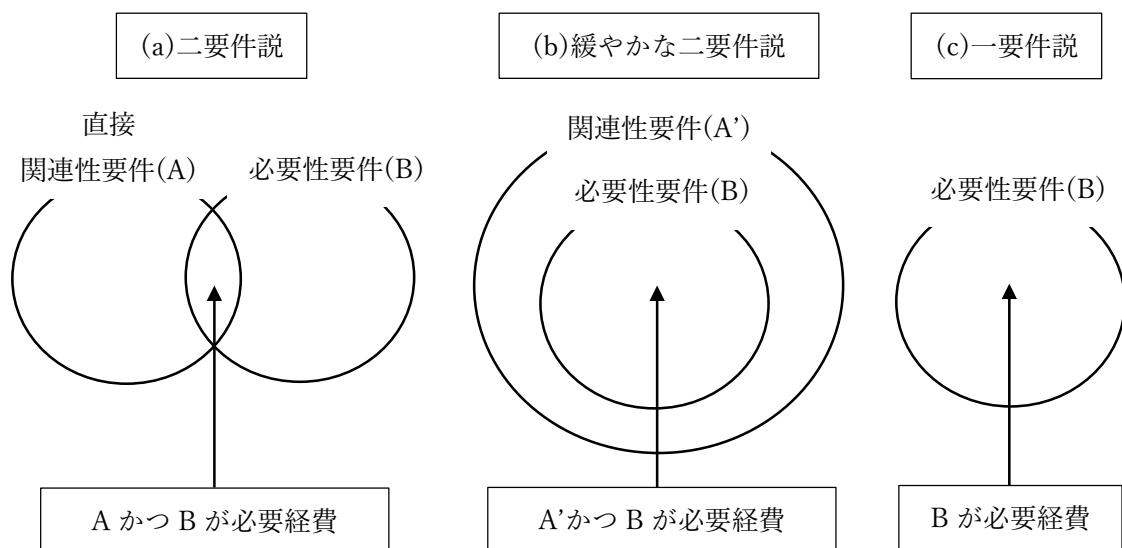
本件事案において、裁判所は、法 37 条の必要経費の判断を、直接性の有無に言及しない“関連性要件”と“必要性要件”に基づいた緩やかな二要件説によって行うことを示した。この事案のように、緩やかな二要件説を判断基準とする裁判例は他にもみられるが¹³³、最終的には、もう一方

¹³² ただし、控訴審・上告審の主な争点は信義則であったため、必要経費の適正額についての判断は、実質は第一審で決着した形となった。

¹³³ 例えば、第 5 章第 2 節第 1 款の事案②出向職員給与負担金事件（岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261）、第 5 章第 2 節第 2 款の事案③税理士事務所賃料等無償提供事件（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592）、第 5 章第 3 節第 1 款事案⑤燃料小売業業務委託費事件（大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144）でも、“関連性要件”に直接性が必要か否

の“必要性要件”で必要経費の判断が行われており、直接性の有無に言及しない“関連性要件”がどのように結論に影響するかは明確に示されていない。筆者の解釈としては、業務の遂行に必要な経費であれば、通常は業務と何らかの関連性があると考えられるため¹³⁴(図表 4-5(b)で B は A'に含まれる)、緩やかな二要件説を判断基準に“必要性要件”で判断する(図表 4-5(b)参照)ということは、結局は、一要件説の“必要性要件”で判断する(図表 4-5(c)参照)ことと同じことであると言えるだろう。

【図表 4-5: 二要件説と緩やかな二要件説と一要件説の違い】(筆者作成)



本件は、緩やかな二要件のうちの一つである“必要性要件”について、課税庁及び裁判所が業務遂行上必要と認定した金額を超える部分は、この要件を満たさないとして必要経費を否認した。そして、業務遂行上必

かに言及していない。

¹³⁴ 前節第 2 款(2)の弁護士会役員懇親会費等事件の控訴審判決も同様の見解を示している。

要と認定した金額、すなわち、適正額を算出するにあたり、他の非常勤医師の一日当たりの報酬額に M の勤務日数を乗じて求める手法を採用した。碓井光明教授は、この判決を「要するに、金額の相当性〔筆者注：本論文でいう金額の適正性のこと〕は、必要性の判断において問題となるという見方である。」¹³⁵と評価し、最高裁でも覆ることがなかったため、「この最高裁の判断をどれだけ意味のあるものと解するかは問題であるが、必要性の観点から、著しく高額な報酬額を通常の報酬額に引き直すことが是認されたことは疑いない。」¹³⁶と述べている。これに対し、斉木秀憲教授は、「本件は、同規模同業種等による適正額の算出をするまでもなく、適正な対価額を認定できる材料、客観性を確保できる事実等が認定できた事案であり、(…中略…)個別規定についての課税要件事実の認定が十分できた事案であると考え。もしも、X 内に本件のような他の非常勤医師の報酬が存在しなかったならば、金額の認定までは困難であったものと思われる。」¹³⁷と述べ、法 37 条によって適正額を算出するには立証責任の問題から限界があることを示唆している。確かに、課税庁が法 157 条を適用して非同族同業者比準により否認する事案の取引は、同族会社とその株主等の間の内部取引的な性格が強いため、利害が対立する独立した第三者間の取引に比べると課税要件事実の認定に必要な客観性を確保できる立証資料等の収集が困難な場合が多い¹³⁸。しかし、本件のような事案において、著しく高額な報酬を非常勤医師に支払った場

¹³⁵ 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題－立法および裁判例・裁決例の動向に着目して－」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）337 頁。

¹³⁶ 碓井・前掲注 135）338 頁。

¹³⁷ 斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察－適用の在り方と金額の適正性－」税大ジャーナル 25 号（2015）66 頁。

¹³⁸ 斉木・前掲注 137）58 頁参照。

合に、他の非常勤医師の報酬の存在の有無によって一方は是認され、一方は否認されるとなると、課税の公平の観点で問題が残る。法 37 条を根拠とした必要経費の金額の適正性判断において、比較できる内部資料が十分でない場合であっても、適正額を算出することができる何らかの予備的な手法を認めてもよいのではないだろうか。

ここで、本件の裁判所の判断を改めて検討しよう。裁判所は、「他の非常勤医師に対する報酬は、(…中略…) 近隣の病院における非常勤医師に対する報酬と比較しても若干高額であること（括弧内省略）を考えると、(…中略…) 他の非常勤医師に対する報酬額 (…中略…) を超える金額 (…中略…) は、(…中略…) 必要経費に当たらない」と判示し、“(1)M に支払った報酬額 ≧ (2)他の非常勤医師の報酬額 > (3)近隣病院の非常勤医師の報酬額”という関係から、最終的に(2)を適正額と認定した。仮に(2)が存在しない場合、適正額を算出できないから(1)を否認できないというのでは課税の公平の見地から妥当とはいえない。筆者としては、(2)が存在しない場合の適正額算出の予備的手法として、(3)を適正額と認定することも認めてよいのではないかと考える。つまり、同族会社の関連経費を過大として否認する場合の、法 37 条 1 項を根拠とした金額の適正性判断は、原則としては、納税者の内部資料をもとに適正額を算出すべきと考えられるが、比較できる内部資料が存在しない場合は、予備的手法として、類似同業者における同種の経費に比準して適正額を算出する手法を認めるべきである。

それでは、課税庁が法 157 条を適用して適正額を算出する際の同業者比準の手法と、筆者が提言する法 37 条を適用して適正額を算出する際の同業者比準の手法では、どこに違いがあるのだろうか。両者の違いは、法 157 条の比準における同業者が非同族会社に限定されるのに対し、法

37 条の比準における同業者は非同族会社か同族会社かに縛られず全ての法人が対象となる点である。納税者はあくまで同族会社に関連した経費を支出しているところ、あえて非同族会社の絞りをかけるのは、納税者の選択した私法上の法形式の範囲を超えた引直し課税となるため、法 157 条の比準でしか行えない比較である。一方、法 37 条での比準は、類似事業・同程度の売上規模等の絞りをかけて同業者を選定する手法であり、これは納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で行うことができる単純な比較である。同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違いを整理すると図表 4-6 のようになる。

【図表 4-6: 同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違い】(筆者作成)

法 37 条 (筆者提言)	法 157 条 (課税庁が多く採用)
① 原則： 納税者の内部資料をもとに適正額を算出	③ 非同族同業者比準 非同族会社に限定した同業者に比準して適正額を算出
② 予備的手法：同業者比準 非同族会社か同族会社かに縛られず、全ての法人を対象とした同業者に比準して適正額を算出	

ここで、課税庁が多く採用する法 157 条による非同族同業者比準の算出方法（図表 4-6③）と、筆者が提言する法 37 条による同業者比準の算出方法（図表 4-6②）の優劣について私見を述べておきたい。国税庁が公表している令和 2 年度分会社標本調査によると、わが国にある 2,788,737 社の法人のうち、実に 96.47%が同族会社であるのに対し、非

同族会社は 3.53%にとどまっている¹³⁹。法 157 条を根拠とした比準で非同族会社の絞りをかけるということは、この 96.47%を適正額の算出対象から排除し、3.53%の法人しか正常と見ていないことになる。これははたして適切と言えるだろうか。資本金階級別の構成比で見ると、資本金 1 億円以下の法人では同族会社：非同族会社 = 96.59%：3.41%と圧倒的に同族会社が占めているが、資本金が大きくなるにつれその差は縮まっていき、ついに資本金 100 億円超の法人で同族会社：非同族会社 = 49.90%：50.10%と逆転している¹⁴⁰。このことから、資本金の規模が大きくなるほど非同族会社の占める割合が大きくなっていることが分かる。一方、税収面で見ると、資本金 1 億円以下の法人の納付税額は全法人の納付税額の 35.07%であるのに対し、資本金 1 億円超の法人の納付税額は 44.51%となっており¹⁴¹、資本金の規模が大きい法人ほど多くの税金を納めていることが確認できる。したがって、これらの会社標本調査結果の分析から、非同族会社は、同族会社と比べて資本金の規模が大きく、かつ、多くの税金を納めているという傾向が合理的に推定される。このように、同族会社と非同族会社は全くその性質が異なるものであるにも関わらず、同族会社の関連経費が過大として否認する際、非同族会社に比準して否認するという法 157 条を根拠とした適正額の算出方法は、いささか強引ではないだろうか。筆者としては、むしろ、96.47%を占める

¹³⁹ 国税庁長官官房企画課「令和 2 年度分会社標本調査－調査結果報告－税務統計から見た法人企業の実態」（令和 4 年 5 月）168 頁第 11 表法人数の内訳（その 1）単体法人参照。

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/pdf/R02.pdf>

¹⁴⁰ 国税庁長官官房企画課・前掲注 139）168 頁第 11 表法人数の内訳（その 1）単体法人参照。

¹⁴¹ 国税庁長官官房企画課・前掲注 139）28 頁第 1 表総括表（その 1）参照。残りの 20.42%は連結法人が納めている。

同族会社のデータも含めた 100%の法人を母集団として、法 37 条を根拠に比準する算出方法の方が、金額の適正性の確度としては優れていると考える。

第 3 款 小活

以上、本節では、同族会社の関連経費が過大として否認される際、根拠規定が法 157 条か法 37 条かによって、必要経費として認定される金額の適正性判断がどのように異なるのかを検討した。その結果、法 157 条が根拠規定であれば、課税庁は非同族会社に限定した非同族同業者比準により適正額を算出しているのに対し、法 37 条が根拠規定であれば、原則的には、納税者の内部資料をもとに適正額を算出し、内部資料が十分存在しない場合に限り、予備的手法として非同族会社か同族会社かに縛られず全ての法人を対象とした同業者比準により適正額を算出すべきことを確認した。ただし、課税庁が多く採用する法 157 条による非同族同業者比準の算出方法は、筆者が提言する法 37 条による同業者比準の算出方法に比べて金額の適正性の確度で劣ると考えられるため、前者の非同族同業者比準の方法で適正額を算出すべき場面というのは、もはや想定できないと言うべきである。法 157 条を根拠とした適正額の算出方法については、本章第 5 節第 3 款にて改めて検討を加えたい。

ここまでで、同族会社の関連経費については、法 157 条と法 37 条のいずれの規定でも否認できることが確認できた。しかし、現時点では、両規定とも根拠規定になるといえたただけであって、課税庁がどちらの規定を選定するかについては、相変わらず予測できないままである。そこで次節では、課税庁が根拠規定を選定する際のあるべき判断順序につい

て検討する。

第 4 節 課税庁の判断順序

納税者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する際、法 157 条と法 37 条のどちらの規定を選定するか、本節では、そのあるべき判断順序について検討する。

本章第 1 節では、両規定の優先劣後に関する学説を概観した。これを改めて整理しておこう。法 157 条優先適用説を主張している学説は見当たらず（本章第 1 節第 2 款参照）、むしろ酒井克彦教授はこれに否定的な見解を示していた（同節第 4 款参照）。並列説では、どちらの規定も適用しうるが、法 157 条の方がその立証が容易であるという見解を紹介したが（同節第 3 款参照）、立証責任緩和説については、本章第 2 節第 1 款(2)で検討したとおり、筆者はこの考え方に賛同できない。そうすると、まずは法 37 条で判断し、その上で税負担の不当な軽減・排除に対処できない場合に法 157 条が適用されるとする法 37 条優先説（本章第 1 節第 1 款参照）が、課税庁の判断順序としては適切なように思われる。

本節では、上記学説とは別の視点で、わが国の所得税法の仕組みに照らして検討したい。同法は申告納税制度を採用しており、国税通則法 16 条 1 項 1 号では、申告納税制度方式について、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。」と規定している。戦後採用されたこの制度は、「国民自らが租税法を解釈・

適用して自己の納税義務の範囲を確定し、履行していくもの」¹⁴²であって、課税庁は、「申告納税制度の下では、納税者の申告が租税法の定める通りに履行されているかどうかを検証する、チェック機関に過ぎない」¹⁴³と考えられている。つまり、申告納税制度下で、納税者はまず自らが法を解釈・適用することが求められており、これと併せて、法 157 条が、課税庁側にのみその適用が認められた更正及び決定についての包括的規定であることからすれば（本章第 1 節第 4 款参照）、納税者は当然法 37 条に照らして必要経費を判断することになろう。さらに、法 157 条は、「これを容認した場合には」とあるため、納税者が法 37 条で必要経費にあたると解釈・適用したものについて、課税庁は法 37 条に照らして容認できるか否かを判断し、さらに、容認できる場合であっても、「所得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があるとき」に初めて法 157 条が発動されることになるのではないだろうか。これと同様の見解を石山皇太氏も述べており¹⁴⁴、同氏は「仮に、法 157 条 1 項に基づき課税処分がなされた場合であっても、それは、法 157 条 1 項が優先適用されたことを意味するものではない。すなわち、法 37 条 1 項における必要経費該当性が容認された上で、所得税の負担を不当に減少させる結果となるものと判断されたことを意味するのである。なぜなら、法 157 条 1 項の文言上、所得税の負担を減少させるということは、既に、法 37 条 1 項における必要経費を控除して所得を算定されていることが前提となっているためである。そうすると、両規定の適用順序は、法 37 条 1 項の後に、法 157 条 1 項が適用されることから、37 条優先適用説

¹⁴² 増田・前掲注 3) 64 頁。

¹⁴³ 増田・前掲注 3) 64 頁。

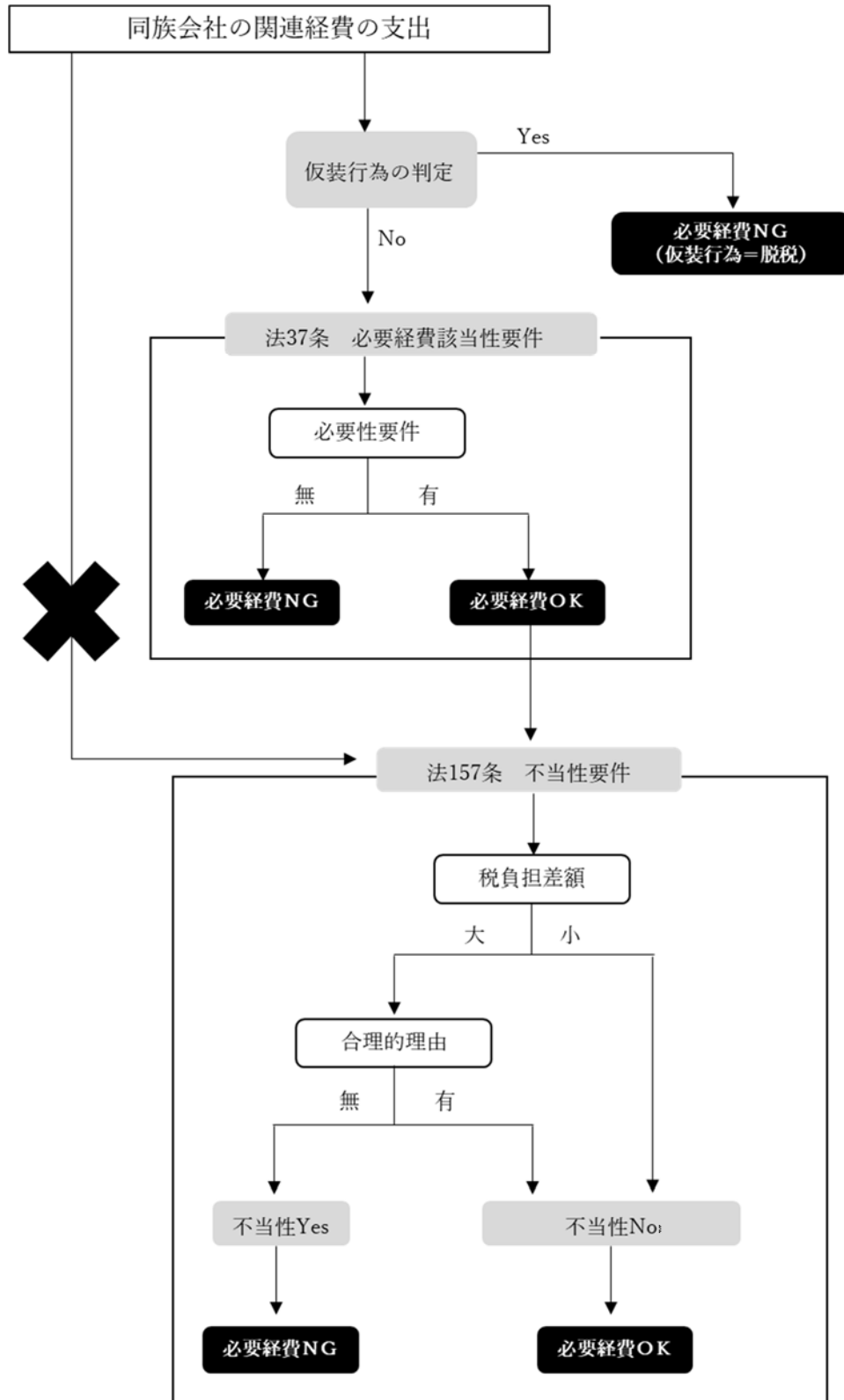
¹⁴⁴ 石山・前掲注 96) 36-36 頁参照。

と整合しているといえるだろう。」¹⁴⁵と述べ、法 157 条が適用された場合であっても、それは法 37 条の必要経費該当性要件を満たした後に判断されたものであるとの見解を示している。

これを整理すると、同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは図表 4-7 のようになる。

¹⁴⁵ 石山・前掲注 96) 36 頁。

【図表 4-7：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



まず、同族会社への支出が仮装行為にはあたらないという前提で、納税者は法 37 条に照らして“必要性要件”をもとに「必要経費該当性」を判断する。そして、課税庁もそれに沿って法 37 条の適否の判断を行い、その上で、同規定で必要経費に該当するとなった場合であっても、法 157 条の「不当性要件」に合致する場合に、初めて同規定で必要経費にはあたらないとして否認されると考えられる。

以上、納税者が支出した同族会社の関連経費について課税庁が否認する際、法 157 条と法 37 条のどちらの規定を選定するかのあるべき判断順序を明確にすることができた。ここで、法 37 条の必要経費該当性要件は満たすが、それを容認してもなお不当であるとして法 157 条が適用される場合とは、いかなる場合であろうか。次節では、この両規定の境界について検討する。

第 5 節 納税者が選択した私法上の法形式

第 1 章第 2 節で確認したとおり、法 157 条は、租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことができる、個別の分野に関する一般的否認規定として位置づけられている¹⁴⁶。ここで、租税回避行為に対する個別否認規定が存在しない場合に、課税庁が租税回避行為を否認することができるか否かが問題になることがある。本節では、この論点について、第一審と控訴審で裁判所の判断が分かれた岩瀬事件（東京地判平成 10 年 5 月 13 日税資 232 号 7 頁、東京高判平成

¹⁴⁶ 金子・前掲注 4) 135,137 頁参照。

11年6月21日税資243号669頁、最決平成15年6月13日税資253号順号9367)¹⁴⁷について概観した上で、同族会社の関連経費を否認する場合に適用される、法157条と法37条の境界について検討する。

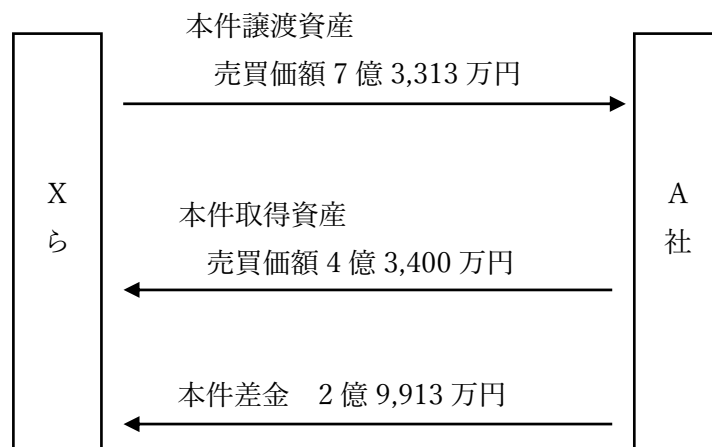
第1款 岩瀬事件の概要

Xら（原告、控訴人兼被控訴人）と訴外A社は、両者が所有する土地等について、互いにそれぞれを売買する契約を交わした。その契約内容は、XらがA社へ土地等（以下「本件譲渡資産」という。）を7億3,313万円で売却する旨と、A社がXらへ土地等（以下「本件取得資産」という。）を4億3,400万円で売却する旨が、別々の契約として同じ日に締結されたものであり、両売買契約の履行に伴い、代金の相殺差金として2億9,913万円の小切手（以下「本件差金」という。）がA社からXらに交付された（以下、この一連の取引を「本件取引」という）。本件取得資産は本件譲渡資産と同一の路線に面しており、Xら自身も両資産はほぼ見合った価値であると認識していた。それにも関わらず、上記のとおりXらに有利な金額設定となった背景は、地上げの目的達成のため時価以上の金額であってもXらが所有する本件譲渡資産の取得が必須であったA社と、市場価値としてほぼ等価である周辺の代替土地の取得に加え、譲渡所得課税の負担を考慮してもなお利益のある金額であれば地上げに応じるとしたXらとの間で、両者の思惑が合致したためである。この際、当初交換契約の法形式が予定されていたが、Xらの譲渡所得課税の負担軽減を図るために、最終的に売買契約という法形式が採用され、Xらは

¹⁴⁷ なお、本件は、相続税の課税関係についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

譲渡所得の計算における譲渡収入を7億3,313万円として確定申告を行った。これに対し、Y（税務署長－被告・被控訴人兼控訴人）は、本件取引は不可分一体の補足金付交換契約であるとし、譲渡収入は本件取得資産の時価（7億7,820万円）及び本件差金（2億9,913万円）の合計額である10億7,733万円として所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったため、Xらはこれを不服として出訴した。

【図表 4-8：岩瀬事件の概要】（筆者作成）



本件の争点は、本件取引を、Yの主張する補足金付交換契約とみるべきものか、それとも、Xらの主張する各別の売買契約とその各売買代金の相殺とみるべきものか、という点である。

第一審判決（東京地判平成10年5月13日税資232号7頁）は、「本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、A社において本件取得資産及び本件差金を、Xらにおいて本件譲渡資産を相互に相手方に移転することを内容とする交換であり、「相互の権利移転を同時に履行するという関係を当然に前提とし（括弧内省略）、一方の履行不能は他方の履行を無意味

ならしめるという関係にあったというべきである。」として、Xらの請求を棄却した。

これに対し控訴審判決（東京高判平成 11 年 6 月 21 日税資 243 号 669 頁）は、「本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、(…中略…)譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」とし、租税回避の目的があったことを認定しながらも、「どのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもなく、「税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」と判示した。そして、「最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、(…中略…)各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、(…中略…)補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである。(…中略…)税負担の軽減を図るため(…中略…)各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用したとしても、そのことをもって、違法ないし不当とすることも困難なも

のというべきである。」(下線筆者。以下、本節において同じ。)として、Xらの主張を認容した。

Yは上告受理申立てを行ったが、最高裁は上告不受理を決定した(最決平成15年6月13日税資253号順号9367)。

第2款 岩瀬事件の検討

本件は、譲渡所得課税の負担軽減を図るために、A社から取得する本件取得資産の売買価額を市場価額よりも低い4億3,400万円とすることをXら側から提案し、A社側がこれに合意して売買価額が確定した経緯がある。裁判所はこの租税回避の意図を事実認定した上で、第一審判決では、売買契約という私法上の法形式に縛られずに、補足金付交換契約であるとしてXらの主張を退けたが、控訴審判決では、租税法律主義の下で法律の根拠なしに法形式の引直しを行うことは認められないとして、あくまで売買契約であるというXらの主張を認容した。第一審判決を相当と評価する今村隆氏は、第一審判決は契約の法的性質の決定を問題とした「私法上の法律構成による否認」によって交換契約と認定したものであり、このような否認は税法固有ではなく、私法上の事実認定や契約解釈の方法によるものである、と述べている¹⁴⁸。しかし、増田英敏教授は、「私法上の法律構成による否認は、租税回避行為ではなく仮装行為や虚偽表示に対する否認であり、租税回避行為の否認の問題と同列に扱うことは無用の混乱を招く。」¹⁴⁹と今村氏の見解に否定的であり、谷口勢津

¹⁴⁸ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理42巻14号(1999)208,213-214頁参照。

¹⁴⁹ 増田英敏「判批」ジュリスト1182号(2000)107頁。

夫教授も、「本判決の意義や位置づけについて、当初は、異なる理解の仕方もみられたが、現在では、私法上の法律構成による否認を認めなかった裁判例と解されているとあってよかろう。(…中略…) 本判決は、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに対して、歯止めをかけたところに、その意義があることになろう。」¹⁵⁰と述べ、控訴審判決に肯定的である。筆者としても、根拠となる規定が存在しないにも関わらず、租税回避行為にあたるとの理由から、納税者が選択した私法上有効に成立した法形式を別の法形式に引き直して否認することが可能となれば、租税法律主義が要請する予測可能性や法的安定性の確保が困難になってしまうため¹⁵¹、控訴審判決は妥当であると考ええる。

第 3 款 小括

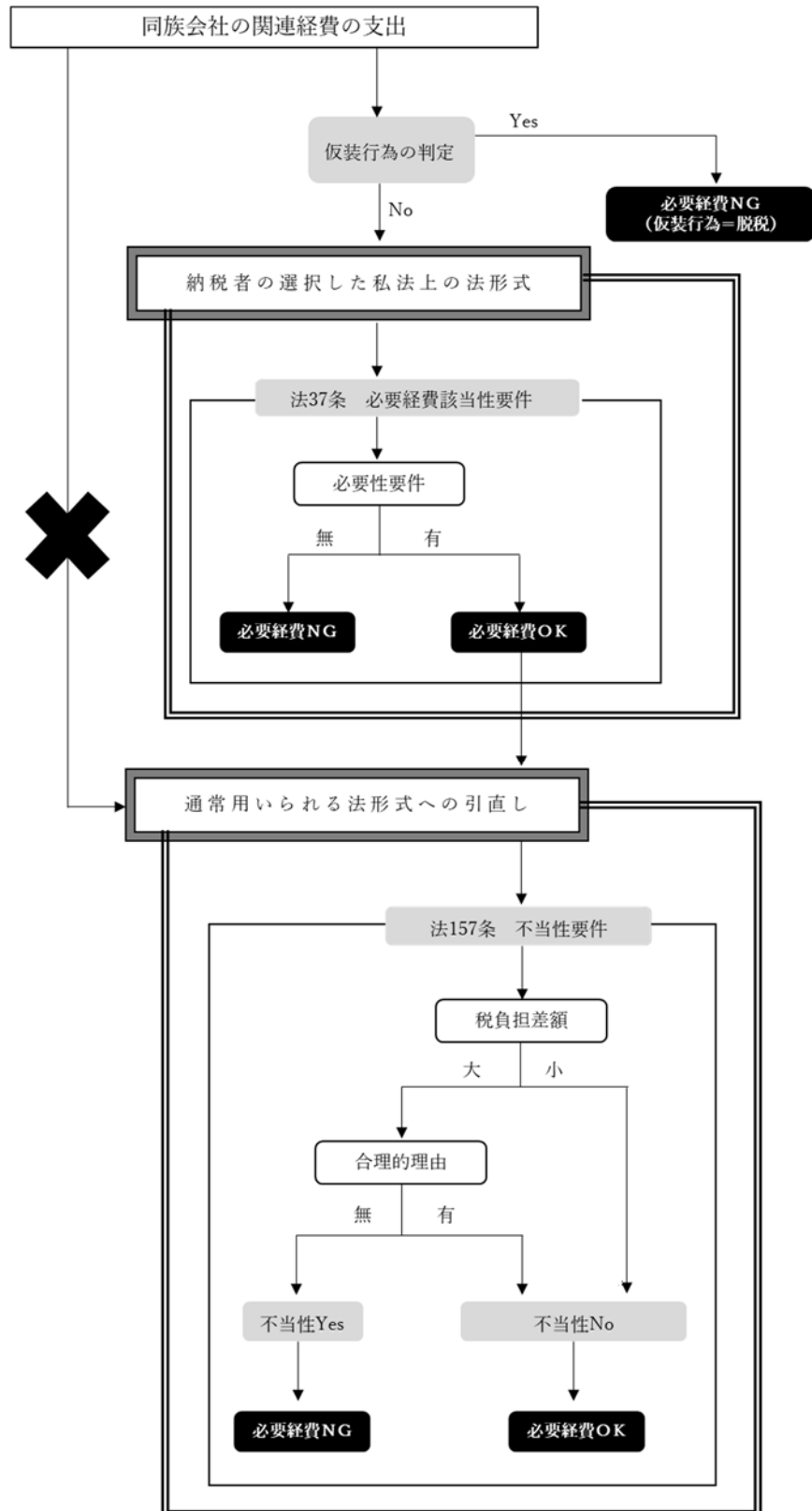
以上、納税者が選択した私法上の法形式を、明文の根拠なく課税庁が通常のあるべき法形式に引き直して否認することは、租税法律主義の下では認められないことを確認した。これを法 37 条に当てはめると、同規定には法形式の引直しが認められるような文言はないため、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でのみ適用が認められることになる。一方、法 157 条は、「税務署長は、(…中略…) 所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、(…中略…) 税務署長の認めるところにより、(…中略…) 金額を計算することができる。」と

¹⁵⁰ 谷口勢津夫「判批」別冊ジュリスト 253 号（租税判例百選、第 7 版）（2021）39 頁。

¹⁵¹ 増田・前掲注 149）107 頁参照。

いう文言になっており、納税者が選択した私法上の法形式に縛られずに、課税庁の権限で正常な行為や計算に引き直すことが明文の規定として定められている（第 1 章第 2 節参照）。したがって、両規定の境界は、私法上の法形式の引直しが可能か否かという点にあると解することができるため、同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フローは図表 4-9 のように整理される。

【図表 4-9：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



同族会社の関連経費が事実として存在する場合、仮装行為にはあらず、課税庁は、まず法 37 条に照らして必要経費該当性を判断する。この際、課税庁は、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でしか必要経費該当性を判断することができず、別の法形式への引直しは租税法律主義の下では認められていない。そして、法 37 条で必要経費が容認された場合であっても、納税者の選択した私法上の法形式を通常用いられる法形式へ引き直すことで不当性要件を満たす場合、初めて法 157 条を根拠として必要経費が否認されると考えられる。

最後に、本章第 3 節で検討した金額の適正性について再考する。同節第 2 款では、同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違いを下表のように整理していた。

【図表 4-10：同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違い（図表 4-6 再掲）】（筆者作成）

法 37 条（筆者提言）	法 157 条（課税庁が多く採用）
① 原則： 納税者の内部資料をもとに適正額を算出 ② 予備的手法：同業者比準 非同族会社か同族会社かに縛られず、全ての法人を対象とした同業者に比準して適正額を算出	③非同族同業者比準 非同族会社に限定した同業者に比準して適正額を算出

そして、課税庁が多く採用する、図表 4-10③の非同族同業者比準の方法によって適正額を算出すべき場面は想定できないことを本章第 3 節第 3 款で指摘した。本節では、法 157 条を根拠として、非同族同業者比準

によらない別の算出方法を提言してみたい。

例えば、納税者が同族会社と法形式 A という形態で取引を行っていたところ、通常用いられる法形式は B であるとして課税庁が引き直す例を考える¹⁵²。この事案で課税庁が法 37 条を根拠に適正額を算出する方法は、納税者の選択した法形式 A の形態で取引を行っている同業者に比準する方法となるのに対し、法 157 条を根拠に適正額を算出する方法は、法形式 B の形態で取引を行っている同業者に比準する方法となる(以下、本論文において、このような同業者を「引直し同業者」といい、引直し同業者に比準する方法を「引直し同業者比準」という。)。本章第 3 節第 3 款で述べたとおり、比較対象法人を非同族会社に絞ると金額の適正性の確度が低下してしまうため、引直し同業者も、同族会社か非同族会社かに縛られず全ての法人を対象とすべきである。これを整理すると、図表 4-11 のようになる。

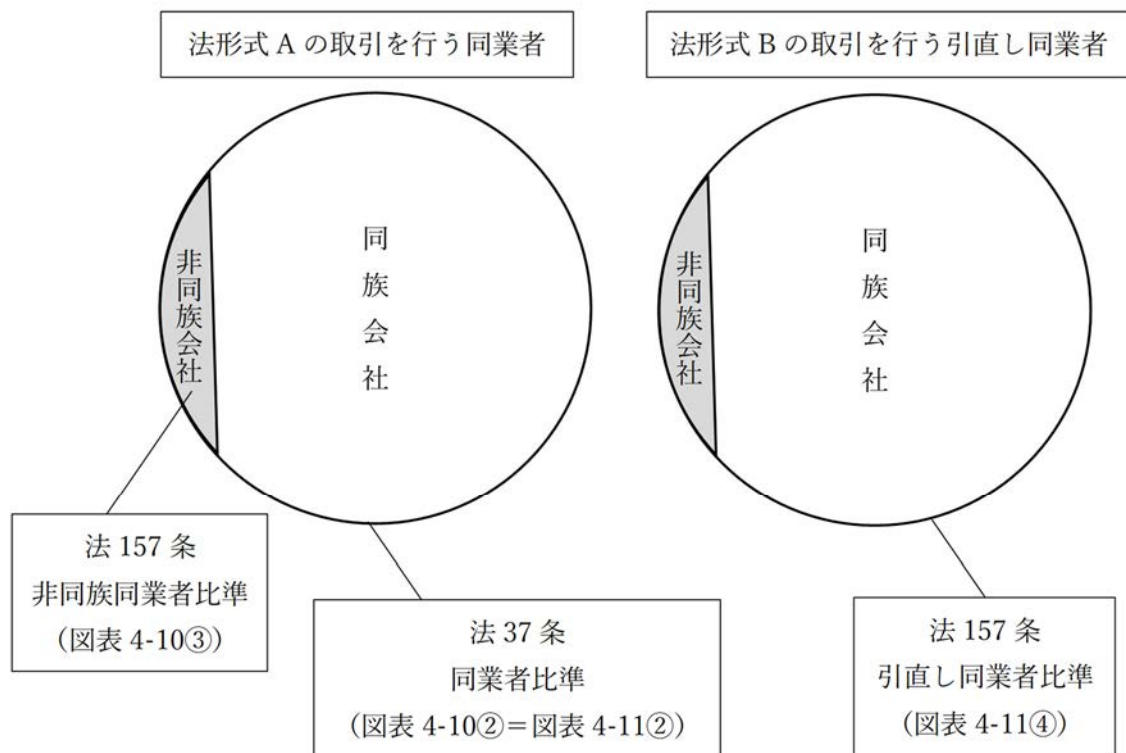
【図表 4-11：同族会社の関連経費の適正額の算出方法の違い】(筆者作成)

法 37 条 (筆者提言)	法 157 条 (筆者提言)
① 原則： 納税者の内部資料をもとに適正額を算出	④引直し同業者比準 通常用いられる法形式への引直しによって選定された同業者に比準して適正額を算出 (②の手法と同様、比較対象法人は非同族会社か同族会社に縛られない)
② 予備的手法：同業者比準 非同族会社か同族会社かに縛られず、全ての法人を対象とした同業者に比準して適正額を算出	

¹⁵² 本節の事案をあてはめると、納税者が選択した法形式 A は売買契約であるのに対し、課税庁が引き直す法形式 B は補足金付交換契約ということになる。

また、図表 4-10 及び図表 4-11 における同業者を図で表すと図表 4-12 によくなり、法形式 B の引直し同業者と比準できるのは、法 157 条を適用する場面に限られることが確認できる。

【図表 4-12：比準対象となる同業者の違い】（筆者作成）

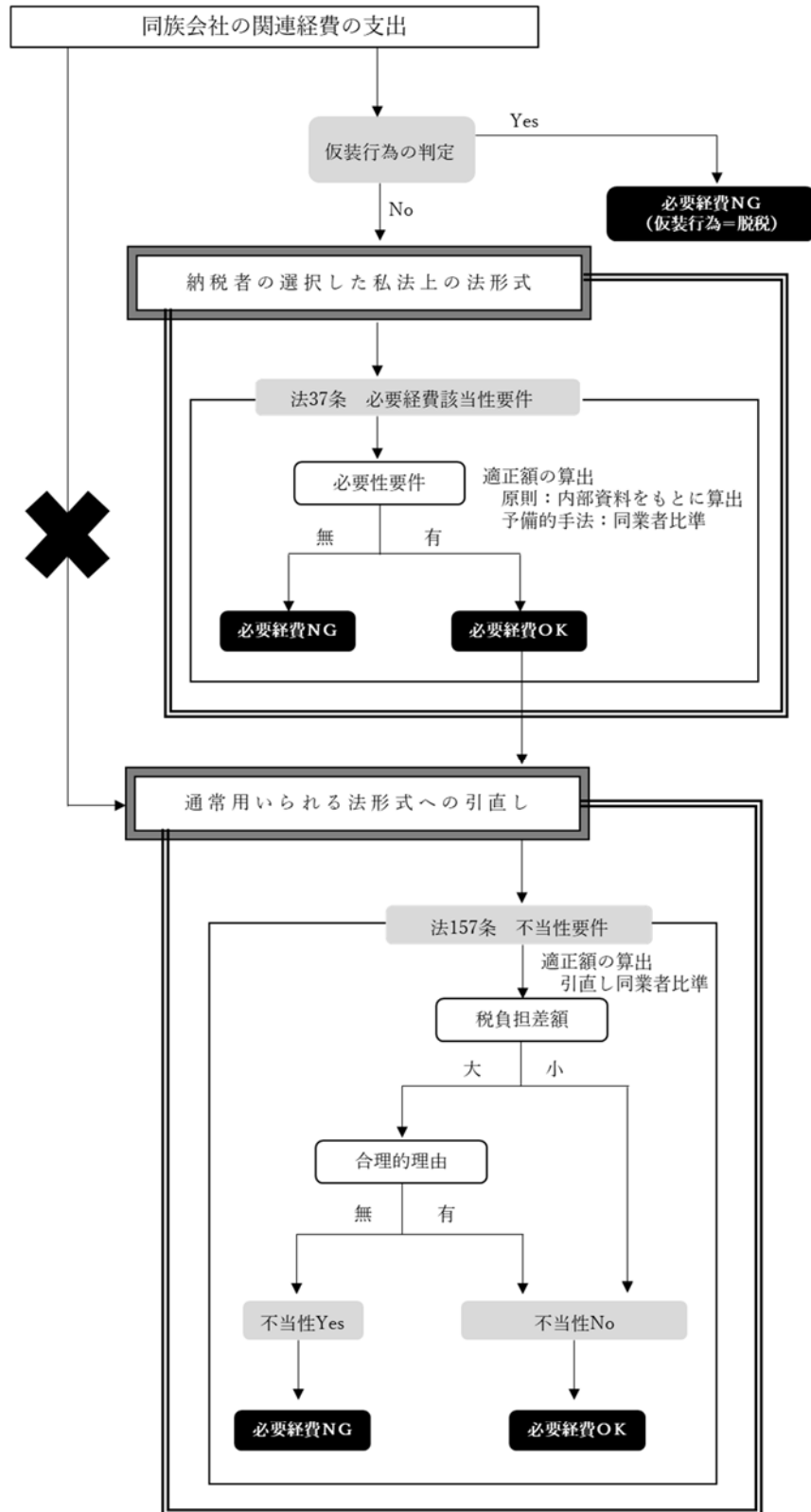


以上検討した適正額の算出方法の違いを図表 4-9 に当てはめる。

同族会社の関連経費が過大として否認される事案では、まずは、法 37 条を根拠に適正額を算出し（原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として同業者比準により算出）、これを越える部分が必要経費にあたらないとして否認される。次に、法 37 条を根拠とした適正額の範囲内の金額を必要経費として容認しても、これと比較して法 157 条を根拠に引直し同業者比準で算出した金額が不当性要件を満たす場合、初め

て同規定が適用されることが考えられる。適正額の算出方法の留意点を加筆した課税庁の判定フローは、図表 4-13 のとおりである。

【図表 4-13：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



第 6 節 小括－仮説の提示－

ここまで、本章第 2 節から前節にかけて、(1) 両規定の課税要件、(2) 金額の適正性、(3) 課税庁の判断順序、(4) 納税者が選択した私法上の法形式、の 4 項目の観点から法 37 条と法 157 条の比較を行った。その比較を整理したものが図表 4-14 である。

【図表 4-14：法 37 条と法 157 条の比較】（筆者作成）

	法 37 条	法 157 条
(1) 両規定の課税要件	「必要経費該当性要件」は、業務遂行上必要であるかどうか、という“必要性要件”のみ(一要件説)で判断するので十分。	「不当性要件」は、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判断される。
(2) 金額の適正性	適正額は、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として同業者比準により算出される（比較対象法人は非同族会社か同族会社に縛られない）。	適正額は、引直し同業者比準（通常用いられる法形式への引直しによって選定された同業者に比準）により算出される（比較対象法人は非同族会社か同族会社に縛られない）。
(3) 課税庁の判断順序	申告納税制度下で、納税者はまず自らが法を解釈・適用することが求められている。法 157 条は課税庁にのみその適用が認められた規定であるため、納税者は法 37 条に照らして必要経費該当性を判断し、課税庁はこの納税者の判断が適法か否かをチェックする。	法 37 条に照らして容認できるか否かを判断し、これを容認できる場合であっても、「所得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あるとき」に初めて法 157 条が発動される。
(4) 納税者が選択した私法上の法形式	租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直すことは認められていないため、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でしか必要経費該当性を判断することができない。	法 157 条では、納税者が選択した私法上の法形式に縛られずに、課税庁の権限で正常な行為や計算に引き直すことが明文の規定として定められている。

ここで、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、前節の図表 4-13 をもとに、改めて筆者の仮説を提示する。

まず前提として、脱税である仮装行為の否認と租税回避の否認は分けて考えなければならない。仮装行為の否認はあくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、仮装行為の認定では特段の根拠規定を必要としない。

次に、同族会社の関連経費が事実として存在する場合、その必要経費性の適否が問題になる。法 157 条は課税庁にのみその適用が認められた規定であるため、納税者は法 37 条に照らして必要経費になると判断しており、これを課税庁がチェックするというのが、わが国の申告納税制度の下でのあるべき形である。ここで、租税法律主義の下では、明文の規定なしに納税者が選択した私法上の法形式を別の法形式に引き直すことは認められていないため、課税庁は、納税者が選択した私法上の法形式の範囲内でしか同規定の必要経費該当性を判断することができない。必要経費該当性の判断にあたっては、業務遂行上必要であるかどうか、という“必要性要件”のみ（一要件説）で判断するので十分であり、ここでの“必要性要件”の判断は、金額の適正性判断も含まれる。同規定を根拠とした適正額の算出方法としては、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として同業者比準により算出され、これによって算出された適正額を超える部分は必要経費にあたらないとして否認されることになる。

次に、法 37 条に照らして必要経費が容認できる場合であっても、「所得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あるとき」に初めて法 157 条が発動されるため、不当性要件の判定に移ることにな

る。ここで、同規定では、納税者が選択した私法上の法形式に縛られずに、課税庁の権限で正常な行為や計算に引き直すことが明文の規定として定められているため、法 37 条の判断とは違った、法形式の引直しによる検討が可能となる。そして、不当性要件の判定では、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”というフィルターを通して判断され、これによって不当性要件を満たした場合に同規定を根拠に必要経費が否認されることが考えられる。なお、金額の適正性が問題となる場合は、法 37 条を根拠とした算出方法と異なり、引直し同業者比準によって適正額が算出され、この金額をもとに不当性要件を判定すると考える。

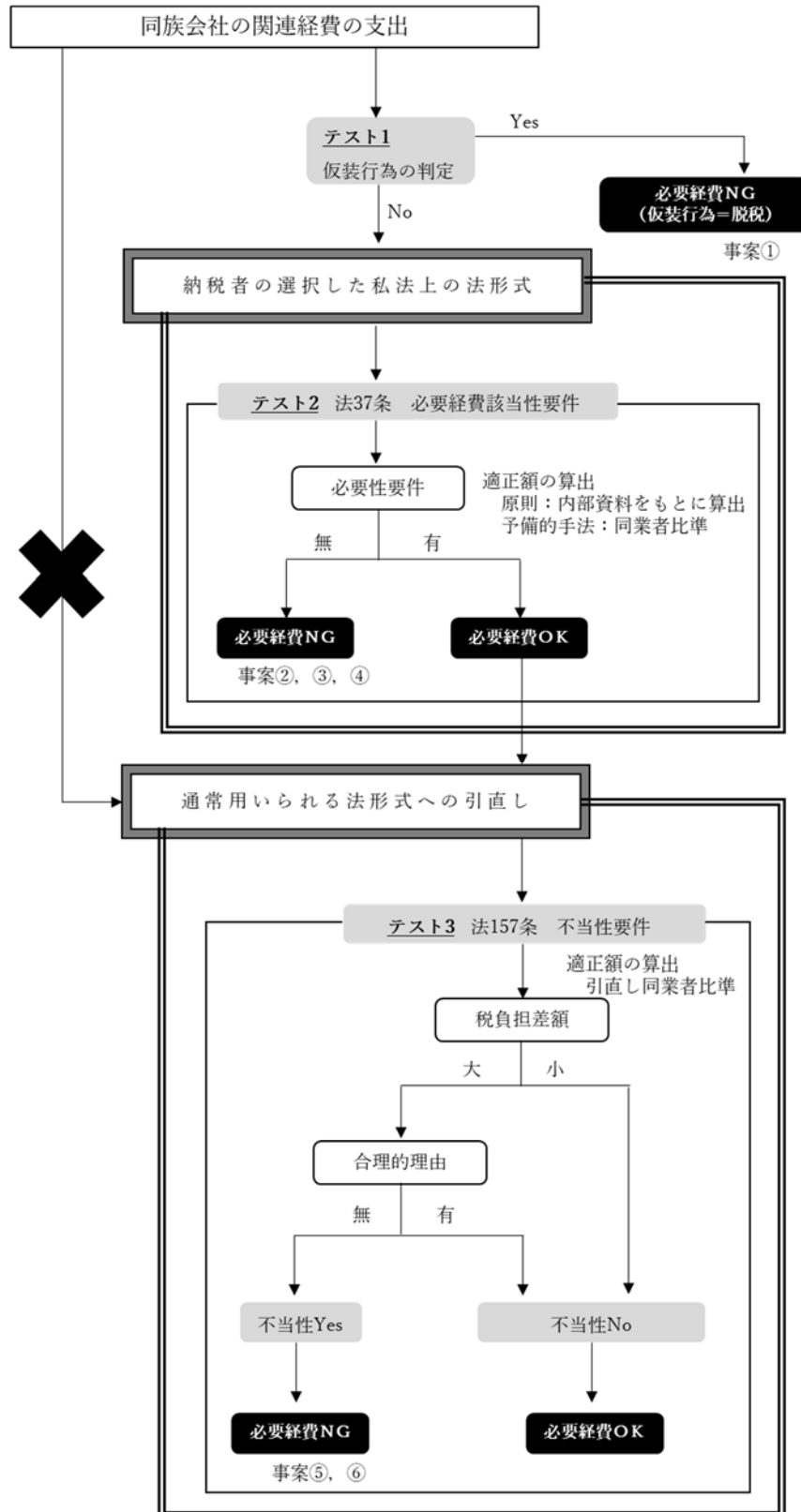
以上、本章の検討を通じて、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローについて、筆者の仮説を提示した。そこで次章では、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認した裁判例・裁決例を取り上げ、仮装行為と判定されるべき事例（次章第 1 節）、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で判定されるべき事例（次章第 2 節）、通常用いられる法形式への引直しにより判定されるべき事例（次章第 3 節）に分けて筆者の仮説の妥当性を検証する。

第 5 章 裁判例・裁決例の当てはめによる筆者仮説の検証

前章で筆者が提示した仮説（図表 4-13）に一部加筆したものを、図表 5-1 として再掲する。個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合、まずは“テスト 1”で偽装行為の判定を行い、次いで、“テスト 2”で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性を判定し、最後に、“テスト 3”で通常用いられる法形式への引直しを行い法 157 条の不当性要件を判定する、という流れがあるべき判定フローとなる。

本章では、個人事業者が支出した同族会社の関連経費を課税庁が否認した裁判例・裁決例を取り上げ、テスト 1 で判定されるべき事例（第 1 節の事案①）、テスト 2 で判定されるべき事例（第 2 節の事案②、③、④）、テスト 3 で判定されるべき事例（第 3 節の事案⑤、⑥）に分けて、図表 5-1 に当てはめながら筆者の仮説の妥当性を検証する。

【図表 5-1：同族会社の関連経費に対する課税庁の判定フロー】（筆者作成）



**第 1 節 仮装行為と判定されるべき事例－事案①：不動産管理料事件
(国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日)－**

本節では、課税庁が法 37 条と法 157 条を根拠として否認したのに対し、国税不服審判所は法 37 条によって判断したが、本来、テスト 1 において仮装行為と判定して否認されるべきであったと考えられる不動産管理料事件（国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日裁決事例集 71 集 205 頁）について検討する。

(1)不動産管理料事件の概要

不動産賃貸業を営む X（請求人）は、貸アパート、賃貸マンション、貸駐車場及び貸地（以下、これらを「本件不動産」という。）を賃貸の用に供している。X は、自身を代表取締役とする同族会社 K 社に対し、本件不動産を管理する報酬として、X の不動産年間賃貸料の 10%を支払う旨の不動産管理に係る保証委託契約（以下「本件契約」という。）を締結した。

X は、平成 13 年ないし平成 15 年の各確定申告において、本件契約に基づき K 社に支払った本件管理料を不動産所得の必要経費として計上し申告を行ったところ、Y（税務署長－原処分庁）は、①貸アパート及び賃貸マンションに係る管理料については、訴外会社 L 社・M 社に管理を委託しているにもかかわらず、さらに K 社にも管理を委託する行為は、K 社が同族会社であるがゆえになし得る行為であり純経済人の行動としては極めて合理性を欠く行為となるから、非同族の類似同業者の管理料に比準して算出された適正管理料を超える部分は所得税の負担を不当に減

少させる結果になるため必要経費に算入することはできないとして法 157 条の規定を適用し、②貸駐車場及び貸地については、業務との関連性が希薄であり、業務の遂行上必要な経費として法 37 条の必要経費に算入することは認められないとして適正管理料は零円とする所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は上記処分を不服として審査請求を行った。

本件の争点は、X が K 社に支払った管理料のうち、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額はいくらか、という点である¹⁵³。

審判所は、「ある費用が所得税法第 37 条第 1 項の必要経費として認められるためには、その費用が『業務について生じた費用』として業務との直接の関連性及び必要性が要求され、また、事業遂行のために必要か否かの判断は、単に事業主の主観的判断のみではなく、社会通念上必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならない」（下線筆者。以下、本節において同じ。）と二要件説に依拠することを示した。そして、貸アパート及び賃貸マンションについては、K 社が行うとされる管理業務を実際は訴外会社 L 社・M 社が行っているため K 社に委託する客観的必要性は認められず、また、本件不動産すべてにおいて K 社が管理業務を行ったと認めることはできないと事実認定した上で、「X が K 社と本件契約を締結した業務内容は、いずれも X の不動産所得を生ずべき業務遂行上の必要性が認められず、また、K 社が本件契約に基づく業務について履行したことを客観的に認めるに足る証拠も認められないことから、本件管理料のうち、X の所得税法第 37 条第 1 項に規定する不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、零円

¹⁵³ なお、本件は、更正の理由付記不備の違法性や、調査手続きの違法性についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

とすることが相当である。」として、本件更正処分は適法であると示した。
 なお、審判所は、貸アパート及び賃貸マンションに係る本件管理料について、「所得税法第 37 条第 1 項の規定を適用し、零円とすることが相当であることから、所得税法第 157 条第 1 項の規定を適用する余地はなく、当事者双方の主張を採用することはできない。」とし、法 157 条の適用の検討は行わなかった。

【図表 5-2：各年分の不動産管理料について】 （筆者作成）

（単位：円）

	H13 年分	H14 年分	H15 年分	根拠規定
(1)確定申告 記載金額	3,690,000	4,152,000	4,326,000	
(2)Y 更正金額	643,437	876,766	1,480,458	貸アパート・賃貸マンションの管理料については法 157 条を適用、 貸駐車場・貸地の管理料については法 37 条を適用
(3)審判所 認定金額	0	0	0	本件不動産すべての管理料について、法 37 条を適用

(2)不動産管理料事件の検討

本件裁決は、K 社が本件契約において行うとされる管理業務が、訴外会社 L 社・M 社が行っている管理業務と重複している点や、K 社が管理業務を履行したという事実が認められない点などから、本件管理料は業務の遂行上生じた費用と認めることはできないとして、法 37 条を根拠に管理料を零円とすることが相当であると判示した。しかし、筆者の仮説（図表 5-1）では、法 37 条の検討（テスト 2）の前に、まずは仮装行

為の判定（テスト 1）が必要になる。本件事案において X と K 社が交わした不動産管理に係る本件契約は、訴外会社 L 社・M 社が同様の管理業務を行っているにも関わらず締結しており、契約内容の履行を確認できなかったことも考慮すると、本件契約は架空契約と言うべきである。金子宏教授は、「事実の仮装とは、架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。」¹⁵⁴と述べており、本件事案はこの仮装行為に該当するといえるだろう¹⁵⁵。したがって、X が K 社に支払った不動産管理料は、テスト 1 で仮装行為と認定されることから、特段の根拠規定を要さず必要経費は零円とするのが課税庁のあるべき判定であり、審判所が示した法 37 条での判断や、Y が更正処分で適用した法 157 条による判断は誤りであったと考えられる。

(3)小括

以上、本節では、テスト 1 の仮装行為の判定により必要経費を否認すべき事案について確認した。前章第 2 節(2)で述べたように、仮装行為はその立証の難しさを指摘されているが、法 157 条はその立証を緩和するためにおかれた規定ではない。本件事案のように、詳細に事実認定を行えば、仮装行為と認定して特段の根拠規定に依ることなく必要経費を否認することが可能となるため、法 157 条を適用する場面とは区別されな

¹⁵⁴ 金子・前掲注 4) 914 頁。

¹⁵⁵ 初鹿真奈氏も、「税法における実質主義の研究」租税資料館賞受賞論文集第 25 回下巻（2016）233 頁において、「仮装行為の典型例は民法 94 条における通謀虚偽表示であるが、架空仕入れや架空契約書の作成などの架空の外観を作り出す行為も、広い意味での仮装行為に含まれることになる。」と述べている。

ければならないと考えられる。

第 2 節 納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で判定されるべき事例

本節では、テスト 1 で仮装行為にはあらず、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性要件に照らして判定されるべき事例について検討する。

第 1 款 事案②：出向職員給与負担金事件（岡山地判平成 18 年 1 月 11 日）

本款では、支出の相手こそ外観上は納税者の職員に対してであるが、裁判所が同支出は同族会社への資金援助であると認定し、法 37 条を根拠に全額必要経費として認めなかった出向職員給与負担金事件（岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261）について検討する。

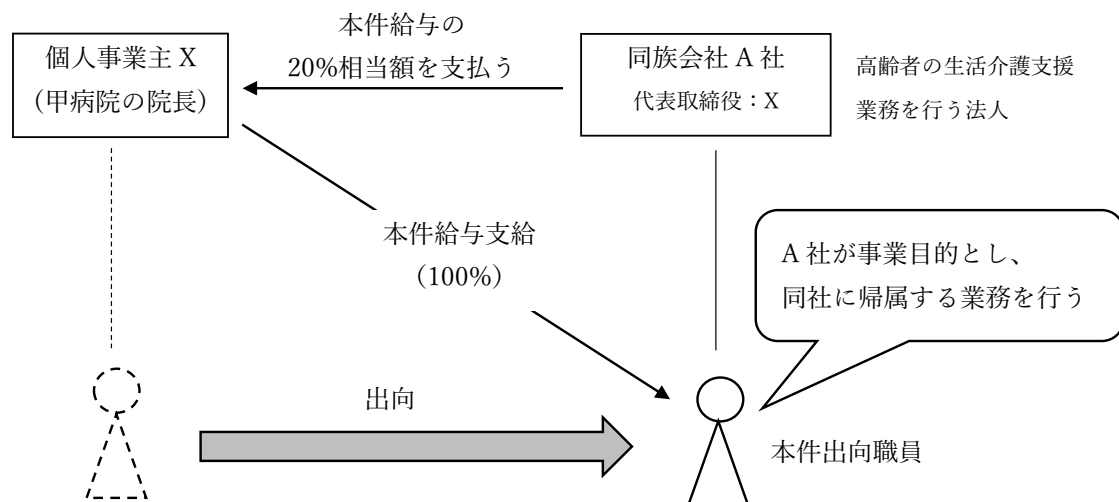
(1) 出向職員給与負担金事件の概要

医師である訴外 X は、甲病院の院長として事業所得を得るほか、同族会社である有限会社 A（以下「A 社」という。）の代表取締役を務めていた。

X は、甲病院の職員を A 社に出向させ、当該職員（以下「本件出向職員」という。）に給与（以下「本件給与」という。）を支給し、A 社は X が支給する金額の 20%相当額を X に支払うとする出向契約（以下「本件

出向契約」という。)を締結し、これに基づいて支給した本件給与を X の事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告を行った。これに対し Y (税務署長－被告) は、本件出向契約の実質は、「本件給与の支払が X が A 社の代表取締役 (及び出資者) であるからこそ行った同社に対する資金援助にすぎず、甲病院の業務の遂行上通常必要な支出であることが客観的に認識できるものではなく、X の私的費用であって、いわゆる家計上の経費として、X の事業を行うについての必要経費と認めることはできない。」として、平成 9 年分から平成 12 年分までの各年における本件給与の額約 1,000 万円前後を全額否認する所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X はその後破産宣告を受けたため、破産管財人が原告となり、上記処分を不服として出訴した¹⁵⁶。

【図表 5-3：出向職員給与負担金事件の概要】(筆者作成)



¹⁵⁶ なお、本件は、X が代表取締役を務める別の法人への貸付金に係る貸倒損失が法 51 条 2 項に規定する損失に該当するかという問題や、信義則違反等についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

本件の争点は、X が本件出向職員に支払った本件給与が所得税法上の必要経費として算入されるか否かである。

裁判所は、「法 37 条の事業所得における必要経費とは、当該事業について生じた費用、すなわち業務との関連性が要求されるとともに、業務の遂行上必要であること、すなわち必要性も要件となるものと解される。

そして、事業遂行のために必要か否かの判断は、単に事業主の主観的判断のみではなく、通常かつ必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬと解するのが相当である。」(下線筆者。

以下、本款において同じ。)と緩やかな二要件説に依拠することを示した。

そして、本件出向職員が行う業務は A 社が事業目的とし A 社に帰属する業務であるという点や、A 社が高齢者の生活介護支援業務を行うことによって収益を得ている法人である点、本件出向契約の実質が、A 社が負担すべき本件出向職員に対する給与等の 80%相当額を X が負担する旨の契約になっている点、本件出向契約が、X が A 社の代表取締役役に就任した翌月に締結された点、X が A 社の約 98%の出資口数を有しているという点、などの各事実を認めた上で、「甲病院が本件出向職員の給与を負担したことによって得られる収益は、A 社に帰属することになるのである。甲病院の収益に直接結びつくものではなく、X と A 社とは相互に独立した人格を有するのであるから、自己の業務に従事する職員の給与はそれぞれ自己において負担するのが当然であること、退院患者の生活介護支援を行う業者の費用負担を行うことが医療機関において一般的に行われているとは認め難いことに鑑みれば、本件給与をもって、甲病院の業務の遂行上通常必要な支出であると客観的に認識できるものということはできない。(・・・中略・・・) 本件出向契約に基づく本件給与の支払いについても、X が A 社の代表取締役（及び出資者）であるからこそ行っ

た同社に対する資金援助にすぎず、X が同社の経営者という立場で同社の経営維持のために自己の資産を提供したものであるから、本件給与は、X の事業所得に係る必要経費ではなく、同人の私的費用（家事費）であるというべきである。」と判示し、“業務関連性”については言及しなかったが、“必要性要件”を満たさず家事費に該当するため、本件給与の額を必要経費に算入することはできないとして、原告の請求を棄却した。

(2) 出向職員給与負担金事件の検討

本件は、本件出向職員が本当に A 社に出向して業務に従事していたのかという点については争われていないため、本件出向契約はその契約のとおり履行されていたと推察される。したがって、本件出向契約は仮装されたものではないため、テスト 1 で仮装行為とは認定されず、テスト 2 の判定に移ることになる。

テスト 2 では、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で、法 37 条の必要経費該当性が判定される。Y は、根拠条文こそ明示していないものの、「業務の遂行上通常必要な支出であることが客観的に認識できるものではなく、（・・・中略・・・）家計上の経費として、（・・・中略・・・）必要経費と認めることはできない。」と主張していることから、法 37 条の“必要性要件”を満たさないとして、テスト 2 で判定したものと考えられる。裁判所も基本的に同じ論理構成を取っており、根拠条文を法 37 条と明示した上で、X が本件給与を負担することは甲病院の収益に直接結びつくものではないなど、X の業務の遂行上必要な支出にあたらない理由をより丁寧に示してテスト 2 で判定したものと評価できよう。筆者としても、

そもそも、甲病院と高齢者の生活介護支援業務を行う A 社とでは事業目的が全く異なるため、それにも関わらず甲病院から A 社へ職員を出向させるのであれば、その出向がテスト 2 の“必要性要件”をどのような論拠で満たすのかが厳格に問われることになると思う。例えば、甲病院の経理体制が脆弱なため、経理担当の職員が A 社の経理部門へ出向し、そこで得たスキルを甲病院に還元するという狙いであるとか、甲病院が一時的に経営難で人材が余剰となったため、雇用を確保するために A 社へ出向させるという狙いであるといった、X が甲病院の業務を遂行するために必要な出向であるという理由を示すことができれば、本件給与が“必要性要件”を満たし、法 37 条の必要経費に該当することもあり得よう。しかし、本件では X 側からそのような主張もなされていないため、テスト 2 で同規定の必要経費該当性要件を満たさず、必要経費に該当しないという Y や裁判所の判断は適切であったと考えられる。

第 2 款 事案③： 税理士事務所賃料等無償提供事件（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日）

本款では、前款同様、支出の相手は訴外会社に対してであるが、同族会社に関連する支出として法 37 条を根拠に一定額を必要経費として認めなかった税理士事務所賃料等無償提供事件（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592、大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742）について検討する。

(1)税理士事務所賃料等無償提供事件の概要

税理士業を営む X（原告・控訴人）は、会計事務の代行業を業とする有限会社 A（X が 100% 出資する同族会社である。以下「A 社」という。）の代表者を務めていた。

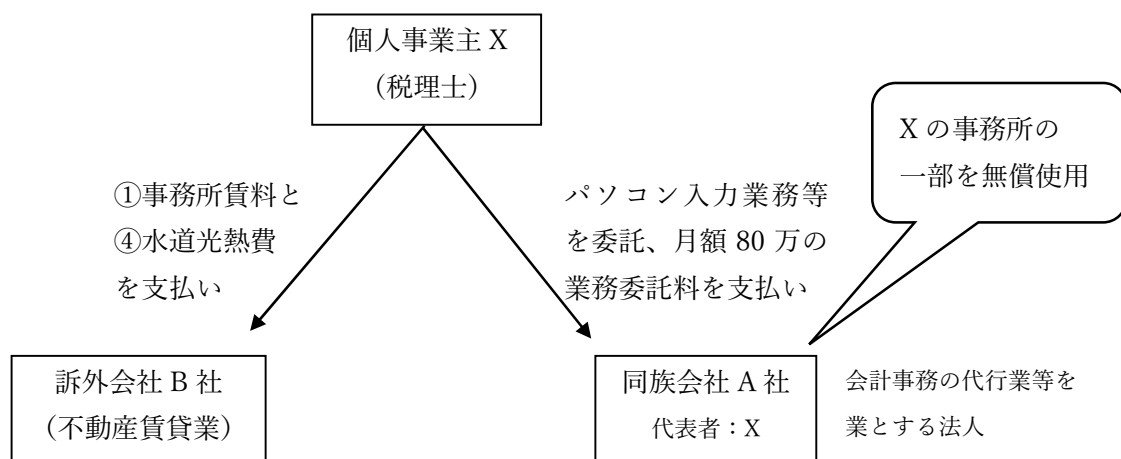
X は、X の税理士業等に係るパソコン入力業務等を委託する旨の業務委託契約（以下「本件業務委託契約」という。）を A 社と締結し、平成 19 年から平成 21 年までの間、本件業務委託契約に係る業務委託料として A 社に月額 80 万円を支払った。

X はこの間、X の事務所（以下「本件事務所」という。）の賃料及び水道光熱費を図表 5-4①及び④のとおり訴外会社 B 社に対して支払っており、A 社が無償使用している部分に係る金額（以下「本件 A 社賃料等相当額」という。）も含めた全額を、所得税法上の必要経費に算入して確定申告を行った。これに対し、所轄税務署長は、「事業所得の金額の計算上、必要経費として控除される上では、当該費用が、個別対応費であるか一般対応費であるかにかかわらず、当該事業に係る収入を生み出す特定の経済活動と直接の関連を有するものであり（事業・業務との直接関連性）、その経済活動を行うために客観的にみて必要なものであること（事業・業務遂行上の必要性）を要すると解すべきである。」と二要件説に依拠することを示した上で、X による本件 A 社賃料等相当額の負担は、X の営む税理士業等に直接関連するものではないし、その事業ないし業務の遂行上必要であったということもできないとして、A 社使用割合約 22～23%（本件事務所で X の業務に従事した者の全勤務月数のうち、A 社の業務に従事した勤務月数が占める割合）に相当する額（図表 5-4 の③＋⑥）を否認する所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X はこれを不服として出訴した。

【図表 5-4：X が支払った本件事務所賃料及び本件事務所水道光熱費について】（筆者作成）

	①本件事務所賃料 (円)	②A 社使用割合 (%)	③ ①のうち A 社が無償使用している部分に係る金額 (円) (①×②)	④本件事務所水道光熱費 (円)	⑤A 社使用割合 (%)	⑥ ④のうち A 社が無償使用している部分に係る金額 (円) (④×⑤)
H19 年	4,262,580	23.60	1,005,968	1,595,584	23.60	376,557
H20 年	4,262,580	22.14	943,735	1,676,911	22.14	371,268
H21 年	4,262,580	22.66	965,900	1,688,963	22.66	382,719

【図表 5-5：税理士事務所賃料等無償提供事件の概要】（筆者作成）



本件の争点は、X が本件事務所の賃料及び水道光熱費として支払った額のうち、A 社の使用部分に係る本件 A 社賃料等相当額が、X の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に当たるか否かである¹⁵⁷。

第一審判決（大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592）

¹⁵⁷ なお、本件は、本件事務所内で開業した訴外社会保険労務士の無償使用部分に係る賃料・水道光熱費の負担分や、同社会保険労務士への支援料が必要経費に当たるかという問題、その他、これらが消費税法上の課税仕入れに当たるかという問題等についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

は、本件事務所の賃料及び水道光熱費が、法 37 条前段の直接に要した費用でないことは明らかであるから、同条後段の所得を生ずべき業務について生じた費用（一般対応の必要経費）に該当するか否かが問題となるとした上で、「ある費用が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要するものと解される。」（下線筆者。以下、本款において同じ。）として、緩やかな二要件説に基づいて判断することを示した。そして、本件業務委託契約に係る契約書上には、A 社による本件事務所内のスペースの使用等、本件 A 社賃料等相当額の負担に関する記載はなく、さらに、本件業務委託契約終了以降も、A 社が本件事務所の使用を継続しながら対価を支払っていなかったという事実から、X が A 社に「本件事務所の一部を無償使用させて業務を行わせる必要があったものとは容易に認め難い」と判示した。したがって、「A 社による本件事務所の一部の無償使用は、X が、自身の業務とは無関係に、（…中略…）〔筆者注：A 社に〕個人的に使用させていたものと認められるのであり、Y〔筆者注：国－被告・被控訴人〕が主張するような事業ないし業務との直接関連性の要否にかかわらず、本件 A 社賃料等相当額は、X の事業所得の計算上必要経費に算入すべき金額に当たらないものというべきである。」として、X の請求を棄却した。X は控訴したが、控訴審判決（大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742）も、一般対応の必要経費は業務との“直接関連性”を要しないという X の主張について、「法令解釈上、直接関連性まで要しないとしても、（…中略…）関連性や必要性を肯定しがたく、本件 A 社賃料等相当額を X の事業所得の計算上必要経費に算入することはできない。」として原判決が相当と判示した。

(2)税理士事務所賃料等無償提供事件の検討

本件は、X が A 社に支払った月額 80 万円の業務委託料の必要経費該当性は争われていないため、X が A 社にパソコン入力業務等を委託し、A 社がこれを履行したという事実は認められたとみていいだろう。したがって、本件業務委託契約は仮装されたものではないため、テスト 1 で仮装行為とは認定されず、テスト 2 の判定に移ることになる。

テスト 2 で必要経費該当性を判断する際、課税庁は“直接関連性要件”と“必要性要件”の二要件説に依るとしたのに対し、裁判所は、「直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要する」と判示し、直接性を問わない“関連性要件”と“必要性要件”の緩やかな二要件説に依ることを示した。そして、本件 A 社賃料等相当額について、本件業務委託契約に記載がなく、契約終了後も X が負担し続けていたことから、“必要性要件”を満たさないとして必要経費を否認するという論理構成を展開した。このように、課税庁と裁判所では必要経費該当性の判断基準が異なっているが、前章第 3 節第 2 款で述べたように、筆者は一要件説（“必要性要件”のみ）で十分と考えているため、課税庁が求める“直接関連性要件”は必要ではなく、裁判所が採用した緩やかな二要件説に依って“必要性要件”のみで判断する方が適切と考える。また、本件は、法 37 条で金額の適正性も判断した事案として注目される。同条による金額の適正性判断は、原則としては、納税者の内部資料をもとに適正額を算出すべきであり、本件のように、契約内容と支払いの事実関係を詳細に確認した上で、業務従事者の勤務月数割合という合理的な指標に

よって否認額を算出するという手法は、納税者の選択した法形式の範囲内で行うテスト 2 の判定として妥当なものであったと考えられる。したがって、本件は、課税庁が二要件説を採用した点を除いては、筆者仮説と同じ判定フローに沿って判断された事案と評価してよいであろう。

第 3 款 事案④： 司法書士支払手数料事件（広島地判平成 13 年 10 月 11 日）

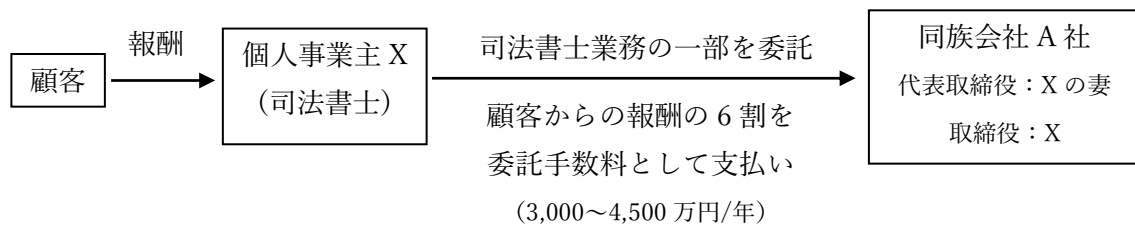
本款では、法 37 条と法 157 条の優先劣後関係について納税者と課税庁との間に対立し、裁判所が法 157 条を優先すると読める判断を示した司法書士支払手数料事件（広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000、広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525、最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836、広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040。第 1 章第 5 節、第 4 章第 1 節第 2 款及び第 4 款参照。）について検討する。

(1) 司法書士支払手数料事件の概要

司法書士である X（原告・控訴人）は、その妻と全額出資して、同族会社である有限会社 A 社（代表取締役は X の妻。以下「A 社」という。）を設立し、A 社の取締役を務めていた。X は、X の受任した司法書士業務の一部を A 社に委託し、X が顧客から収受した受任報酬額の 6 割を委託手数料（以下「本件支払手数料」という。）として支払い、X の事業所得の必要経費に算入して確定申告を行った。これに対し、Y（税務署長－被告・被控訴人）は、労働者派遣会社を比準会社として適正支払手数料

を算出したところ、X の所得税を不当に減少させる結果になっていると認められたため、適正支払手数料を超える部分の金額については法 157 条を適用して必要経費に算入することはできないとし、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は、これを不服として出訴した。

【図表 5-6：司法書士支払手数料事件の概要】（筆者作成）



本件の主な争点は、①本件支払手数料が過大か否かを法 37 条で判断をせずに法 157 条で判断することの可否、②比準会社として労働者派遣会社を選定することの適否、である¹⁵⁸。

争点①について、X は、法 37 条で判断せずにいきなり法 157 条を適用して否認したことは違法であると主張したのに対し、Y は、「本件については、（・・・中略・・・）同族会社である A 社の行為によってまさに X の所得税の負担が不当に減少させる結果と認められる事案なのであって、所得税法 157 条を適用することは同条の趣旨にかなうものであり、ことさら所得税法 37 条 1 項の適用を検討する必要はない。」と主張し、両者で対立が見られた。

第一審判決（広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000）

¹⁵⁸ なお、本件は、本件支払手数料以外の費用に係る必要経費算入の問題等についても争われているが、この論点については検討の対象外とする。

は、「所得税法 157 条は、（…中略…）同族会社と関係者との間においてなされた取引等の行為又は計算が、関係者の所得税の負担を不当に減少させるものと認められる場合、当該取引等の行為又は計算を正常なそれに置き換えて、所得税額を算定し、租税負担の公平を図る規定であって、単なる必要経費計算の通則的規定にすぎない所得税法 37 条 1 項とは、その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法 157 条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。すなわち、（…中略…）本件のような関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法 157 条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたもの」ということができる。かかる所得税法 157 条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法 157 条が同法 37 条 1 項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法 37 条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法 157 条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」（下線筆者）と判示し、Y の法 157 条優先適用説を支持するかのような見解を示した上で、争点②についても、「Y は類似同業者として、主としてオフィス業務に係る労働者を派遣する労働者派遣会社を比準会社として選定したものであるが、（…中略…）A 社の業務の核心的部分は、（…中略…）オフィスワーク（括弧内省略）である点では共通であり、経済的、取引的観点からみて、一般通念上、両者の業務に類似性がないとはいえない。」として、いずれも X の請求を棄却した。

これに対し、控訴審判決（広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525）では、争点①については触れずに、争点②について、A 社が人件費以外に、使用するパソコン等や自動車の経費の負担をしていることに着目し、「本件業務委託契約は、人材派遣契約とはいえず、むしろ、請負契約に類似する契約である」から、「本件比準会社は、いずれも事業内容及び事業規模等において相当な類似性を備えているとは認められない。」として、X の請求を認容した¹⁵⁹。

（2）司法書士支払手数料事件の検討

本件は、A 社への本件支払手数料の適正額算定で労働者派遣会社を比準会社としたこと（争点②）が控訴審で不相当と判断され、X の主張が認容された。一方、Y の主張する法 157 条優先適用説（争点①）について、第一審ではこの主張を認めていたが、控訴審ではこれに触れずに判決を下している。図表 5-1 でいうと、争点①はテスト 2 とテスト 3 の判断順序に関する問題であり、争点②はテスト 3 における不当性要件の問題である。本来テスト 2 をクリアしてからテスト 3 にいくべきところ、テスト 2 の判定をせずにテスト 3 にいくのは誤りである。したがって、控訴審判決のような、争点②のみで判定する論理構成は適切ではないと考えられる。

¹⁵⁹ なお、Y は、本論文での検討の対象外とした本件支払手数料以外の費用が控訴審で課税処分取消しとなったことについて、理由不備の違法があるとして上告受理申立てを行ったところ、最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836 で原審に差し戻すこととなり（法 157 条の適用をめぐる問題については争われず、ここで確定した）、これを受けた広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040 では、当該部分についてのみ Y の主張を認容した。

それでは、本件も、図表 5-1 に照らしまらずにテスト 1 から判定している。X が司法書士業務の一部を A 社に委託し、A 社がこれを履行したという事実関係については、その存否を争われていないため、仮装行為にはあたらずテスト 2 に移ってよいであろう。

次にテスト 2 で必要経費該当性を判断する際、本件支払手数料が一要件説により“必要性要件”を満たせば必要経費に該当することになる。ここでの“必要性要件”は、金額の適正性も含意するものであるから、本件支払手数料の金額を、X が顧客から収受した受任報酬額の 6 割と設定したことの適否が争点になるであろう。この 6 割という設定について、X は、A 社設立前年における委託可能業務に対応する経費の実額をもとに合理的に算定したものであると主張していたが、第一審判決は、「本件各処分は所得税法 157 条に基づいた否認処分であるから、X の内部資料に基づいて本件支払手数料の適正さを検討する余地はな」として、内部資料の検討すら行わなかった。しかし、テスト 2 で検討すべきは法 37 条の必要経費に該当するか否かであり、「これは、内部的な資料に基づき事実を検証することによって結論が出る問題である」¹⁶⁰。したがって、本件は、過去の X の帳簿等を確認しながら詳細に事実関係を確認することで、テスト 2 で法 37 条により本件支払手数料の適正額を算出すべき事案であり、これを飛び越えて法 157 条で判定した Y や裁判所の判断手法は誤りであったと考えられる¹⁶¹。

第 4 款 小括

¹⁶⁰ 田中・前掲注 106) 54 頁。

¹⁶¹ ただし、課税庁や裁判所が内部資料から本件支払手数料の適正額を判断していないため、X が設定した 6 割という金額設定が法 37 条に照らした場合に適法となったか否かは、必ずしも定かではない。

以上、本節では、テスト 2 で法 37 条の必要経費該当性要件に照らして判定されるべき事例について検討した。

第 1 款の出向職員給与負担金事件（事案②）は納税者の支払い自体が法 37 条の“必要性要件”を満たさないとして全額否認された事案であったのに対し、第 2 款の税理士事務所賃料等無償提供事件（事案③）と第 3 款の司法書士支払手数料事件（事案④）は、その支出に必要性は認められるものの、金額の適正性が問題となった事案と見ることができる。そして、事案②と事案③における課税庁の判断を比べると、事案②では、納税者と同族会社間の契約内容や支払い実績を確認した上で、業務従事者の勤務月数割合を基に適正額を算出しているが、事案③では、内部資料を検討することなく法 157 条を根拠とした非同族同業者比準で適正額を算出しており、その判断基準に統一性は認められない。筆者仮説の判定フローに照らせば、事案②、③及び④はいずれも、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性要件によって判定すべきケースとして分類されるため、法 157 条を適用すべき事案ではなかったと考えられる。

第 3 節 通常用いられる法形式への引直しにより判定されるべき事例

本節では、テスト 1 で仮装行為にはあたらず、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性要件を判定した上で、テスト 3 で通常用いられる法形式への引直しを行い法 157 条の不当性要件で判定されるべき事例について検討する。

第 1 款 事案⑤：燃料小売業業務委託費事件（大阪地判平成 30 年 4 月 19 日）

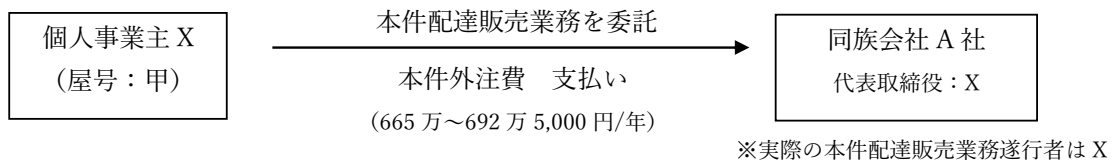
本款では、課税庁が法 157 条で必要経費を否認したが、裁判所は法 37 条で否認し、法 157 条については判断する必要がないとした燃料小売業業務委託費事件（大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144、大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206、最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294。第 1 章第 5 節参照。）について検討する。

（1）燃料小売業業務委託費事件の概要

X（原告・控訴人・上告人）の父は、甲の屋号で LP ガス、A 重油、灯油等の燃料小売業を営んでいたが、平成 18 年に息子 X に事業を承継した。X は、甲の業務である LP ガス等の配達、販売、保守等の業務（以下「本件配達販売」という。）を、X が代表取締役を務める株式会社 A（同族会社に該当する。以下「A 社」という。）に委託し、A 社に外注費（以下「本件外注費」という。）を支払った（以下「本件取引」という。）。なお、A 社の事業目的に本件配達販売は含まれておらず、実際に本件配達販売を行ったのは X 自身であった。X は、本件外注費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、平成 22 年分から平成 24 年分までの所得税の確定申告を行った。これに対し所轄税務署長は、本件外注費を必要経費に算入することは、事業経営者自身に対する報酬を必要経費として認めることと等しい効果が認められ、X の所得税を不当に減少させる結果となるため、本件外注費を必要経費に算入することはできないとして法 157 条の規定を適用し、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処

分を行った。Xはこれを不服として出訴した。

【図表 5-7：燃料小売業業務委託費事件の概要】（筆者作成）



本件の主な争点は、①本件外注費はXの事業所得に係る必要経費に該当するか、②本件取引が法157条の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるか、である¹⁶²。

第一審判決（大阪地判平成30年4月19日税資268号順号13144）は、争点①について、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務と合理的な関連性を有し（関連性要件）、かつ、当該業務の遂行上必要であること（必要性要件）を要するのが相当である。そして、必要経費該当性（関連性要件及び必要性要件）の判断に当たっては、（…中略…）関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的な見地から判断すべきであり、また、当該支出の外形や名目等から形式的類型的に判断するのではなく、当該業務の内容、当該支出及びその原因となった契約の内容、支出先と納税者との関係など個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に判断すべきである。」（下線筆者。以下、本款において同じ。）と緩やかな二要件説に依拠することを示した。そして、本件配達販売業

¹⁶² なお、本件は、理由付記の不備が争点③として挙げられているが、この争点は手続法の論点のため検討の対象外とする。

務が X 自身であったこと等の事実から、X は、「自己の個人事業（甲）に係る業務全般を、（…中略…）自己の経験と判断に基づき、自己の労力及び経費負担をもって遂行していたものというべきである。（…中略…）そうすると、甲の業務に関し、甲たる X が A 社に対し本件配達販売を委託し、A 社がこれを遂行し、X から A 社に対し本件外注費が支払われたという形式及び外観が存在するものの、その実質は、X が自ら甲の事業主としてその業務を遂行する一方で、（…中略…）本来支払う必要のない事業主自身の労働の対価（報酬）を、『外注配達費』や『人夫派遣費』という名目で本件外注費として A 社に支払っていたものといわざるを得ない。以上によれば、本件外注費は、社会通念上、甲の業務の遂行上必要であるとはいえず、必要経費該当性の判断基準における必要性要件を欠くものと認められるから、X の事業所得に係る必要経費には該当しないというべきである。」と判示し、争点②については、「本件外注費が X の事業所得に係る必要経費に該当しない以上、本件取引が所得税法 157 条 1 項の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるかについては、判断する必要がない。」として X の請求を棄却した。続く控訴審判決（大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206）は、争点②に触れることなく原判決を支持し、X は上告受理申立てを行ったが、最高裁は上告不受理を決定した（最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294）。

【図表 5-8：各年分の本件外注費、課税庁による更正金額及び納付すべき税額（斜体）について】（筆者作成）

（単位：円）

	H22 年分	H23 年分	H24 年分
(1)確定申告記載金額	6,650,000	6,925,000	6,755,000
(納付すべき税額)	(△880,900)	(47,400)	(464,600)
(2)課税庁による更正金額	0	0	0
(納付すべき税額)	(1,053,800)	(1,940,100)	(2,367,000)
(3)税負担差額 = (2) - (1)	(1,934,700)	(1,892,700)	(1,962,400)

(2) 燃料小売業業務委託費事件の検討

本件は、当初課税庁は法 157 条を適用して本件外注費の必要経費算入を否認していた。しかし、裁判所は、訴訟段階で同規定の適用の適否を争点②とし、代わりに法 37 条の必要経費該当性の検討を争点①で行った結果、必要経費に該当しないため争点②は判断不要とする論理構成を展開した。このような根拠規定の差替えについては、学説でも不適切であるとの指摘があるが¹⁶³、本論文ではその論点については触れず、裁判所の判断の是非に焦点をあてて検討する。

¹⁶³ 田中治「判批」TKC 税研情報 29 巻 3 号（2020）18 頁は、「法 157 条を根拠になされた本件課税処分の適法性判断においては、法 157 条の解釈、本件への法 157 条の適用の当否を検討することなく結論を得ることは、おそらく不可能で不適切というべきであろう。法 37 条の必要経費該当性の判断で代替することでもまた不適切ということになる。」と指摘している。

裁判所の争点②に関する判示から、裁判所は、必要経費の判断にあたって法 37 条優先適用説を採用したと読み取れるが、なぜ法 157 条よりも法 37 条が優先されるのかが明確には示されていない。裁判所が法 37 条に照らして必要経費に該当しないと判定した根拠は、本件配達販売を実際に行うのが甲の事業主である X 自身であったという点にあるが¹⁶⁴、法 37 条の必要経費該当性の判断基準である“関連性要件”と“必要性要件”の中に、経費の支払い先法人において実際誰がその業務を遂行するのかという人的事情の考慮までは求められていない。X が本件配達販売に従事した日数は年間 266 日から 284 日にも及んでおり、これを外注することで生まれる時間的余裕を、他の営業活動に充てて収益確保に繋げると捉えたと、本件配達販売を外注に出すという行為自体は必要性があったと言えよう。第一審判決では、最後に「仮に、本件のような事情の下で、本件外注費を X の事業所得に係る必要経費として認めるとすると、個人事業主（農家、個人商店など）と同族会社の代表者を兼務する者の場合、事業主自身が従事する業務を会社に外注し、その外注費を支払うことにすれば、本来は必要経費に算入することのできない事業主自身の労働の対価を、個人事業の必要経費とすることができることとなり、ひいては、税額の自由な操作を許すことになりかねないのであって、租税法の根本原則に反する不合理な結論となることは明らかである。」と補足しているが、これは法 157 条の立法趣旨、すなわち、同族会社と株主等の特殊関

¹⁶⁴ X は、A 社の従業員である X の妻に甲の事務委託をし、この対価として甲から A 社に事務費を支払っているが、これについて裁判所は「X 自身が甲の業務を遂行する場合と、A 社の従業員である X の妻が甲の業務を遂行する場合とでは、判断の基礎となる事情が大きく異なるのであるから、必要経費該当性の判断が異なることには合理的な理由がある。」として、当該事務費を必要経費として認容している。

係性ゆえに行われる租税回避を課税の公平の見地から防止するという考え方に沿うものであって、法 37 条の必要経費該当性要件にそこまで踏み込んだ判断を可能とする法的根拠はないと考えられる¹⁶⁵。したがって、裁判所が判示した論理で法 37 条に照らし本件外注費を否認することはできない。

それでは、本件も図表 5-1 に照らして本件のあるべき判定フローを検討しよう。本件は、甲の事業主である X が A 社に対し本件配達販売を委託し、A 社がこれを遂行し、X から A 社に対し本件外注費が支払われたという事実は間違いのないため、テスト 1 で仮装行為にはあたらずテスト 2 に移る。テスト 2 では、法 37 条の必要経費該当性要件の判定に際し、外注に出す行為が必要であることは前述のとおりである。ここでの金額の適正性に関して、本件外注費は年間 665 万円から 692 万円と一見大きく見えるが、これは 1 日当たりの単価 20,000 円から 25,000 円に従事日数を乗じて算出したものであり、単価を見ると異常な金額とは言えないだろう。したがって、テスト 2 では必要経費として容認されるため、続いて、通常用いられる法形式への引直しによりテスト 3 で 157 条の不当性要件を判定する。ここで初めて A 社と X の特殊関係性に注目すると、本件配達販売を X が遂行する以上、甲の事業を行う X に時間的余裕は生まれず、ただ外注費がキャッシュアウトするだけである。本来、X は自身の収益・所得を上げるために事業活動を行うべきところ、所得が下がるだけのこの外注行為に経済的合理性はない。したがって、通常用いられる法形式は、本件配達販売を A 社に外注するものではなく、キャッシ

¹⁶⁵ 木山泰嗣「判批」税経通信 76 巻 1 号（2021）206 頁も、本判決における必要性要件の判断は「法 157 条 1 項を適用して行為を否認したに等しいといえる（括弧内省略）が、原則要件である必要性要件に、そこまで踏み込んだ判断を行うことを可能とする法的根拠はないように思われる。」と指摘している。

アウトを伴わない、甲の事業主たる X 自身が遂行する形となる。所得税法では、事業主 X の労働の対価として事業主自身が支払った金銭は必要経費として認められないため、必要経費として計上した金額は全額否認されることになる。その結果、テスト 2 とテスト 3 の税負担差額が 190 万円前後と大きく、A 社に外注を依頼する合理的理由もないため¹⁶⁶、不当性要件を満たして法 157 条により必要経費が否認される、というのがあるべき判定フローである。

このように、本件は、テスト 2 では必要経費として容認されるが、テスト 3 で法 157 条に依拠して全額否認するのが適当な事案であったと考えられる。

第 2 款 事案⑥：歯科医師医療機器賃借料事件（国税不服審判所裁決平成 14 年 12 月 20 日）

本款では、納税者が選択した私法上の法形式について、課税庁や国税不服審判所がレンタル方式かリース方式かの明言を避けながら、通常用いられる法形式（リース方式）への引直しを行った歯科医師医療機器賃借料事件（国税不服審判所裁決平成 14 年 12 月 20 日裁決事例集 64 集 207 頁）について検討する。

（1）歯科医師医療機器賃借料事件の概要

¹⁶⁶ 本件取引の形態は、事業承継前の、甲の事業主が X の父の時代から行われていたものであると X は主張するが、事業を承継した後は X と A 社の関係が問われるため、X の主張は合理的理由としては認められないと考える。

歯科医院を営むX（請求人）は、同族会社である株式会社K社設立以来、取締役を務めている。

XとK社は、K社設立直後より、賃貸人をK社、賃借人をXとし、以下の賃貸借契約に係る基本契約（以下「基本契約」という。）を締結した。

①賃貸借物件の賃貸借期間を法定耐用年数の130%とし、その間の賃貸料は当初の契約に定められた金額とする。

②賃貸借物件の賃貸借期間が上記①の期間を超えた時は、その賃貸料の70%とする。

③賃借人は、契約期間中といえども賃貸借物件の解約ができる。

X及びK社は、上記基本契約に係る賃貸借物件のうち、医療機器及び備品等（以下「本件医療機器等」という。）について、賃貸人をK社、賃借人をXとして、以下の賃貸借契約（以下「個別契約」といい、基本契約と併せて「本件各契約」という。）を締結した。

①契約期間経過後は、Xの申出のない限り継続更新することができる。

②部品取替を含む賃貸借物件の保守については、K社がその費用を負担する。

③K社又はXは、3か月以前において相手方に予告してこの契約を解除することができる。

Xは、平成10年ないし平成12年の各確定申告において、K社に支払った本件医療機器等に係る賃借料（以下「本件賃借料」という。）を事業所得の必要経費に算入し申告を行ったが、その金額は、基本契約に定められた賃貸借期間を経過した後も契約当初と同額のままであった。また、個別契約を締結した賃貸借物件(a)について、K社あての「契約解除に関する通知」により4か月後に個別契約を解除し、賃貸借物件が撤去されたにも関わらず、契約解除後も同額の賃借料を支払い続けていた。これ

に対し Y（税務署長－原処分庁）は、X の所得税を不当に減少させる結果となると認められるとして法 157 条を適用し、所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は上記処分を不服として審査請求を行った。

本件の争点は、X が K 社に支払った本件賃借料の金額が、法 157 条に規定する「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」か否かである。

審査請求において、Y は、X が説明した本件賃借料の算出根拠が、一般的なリース料の計算方法に類似しており¹⁶⁷、医療機器等をリースする 8 社（以下「医療機器等リース各社」という。）への調査で、リース料総額回収期間¹⁶⁸満了時にそのまま継続して賃借（再リース）する場合の賃貸料は基本的に当初賃貸料の 10 分の 1 の金額になることが確認できたため、本件回収期間¹⁶⁹を経過した後の賃貸料については、医療機器等リース各社と同様に当初の契約における賃貸料の 10 分の 1 の金額に引き直して計算すべきと主張した。一方の X は、本件各契約について Y はリース方式を前提としているが、あくまで本件各契約はレンタル方式であり、本件賃借料の支払いが本件各契約に反していたことは認めた上で、本件各契約に基づいた金額の範囲内での処分、すなわち、賃貸借物件(a)

¹⁶⁷ X の月額賃借料の計算式が、「月額賃借料＝（取得価額×利益加算率 1.3＋（K 社取得価額×金利 0.03×法定耐用年数×0.6））÷（法定耐用年数×0.6×12 か月）」であったのに対し、一般的なリース取引における月額賃貸料の算出方法が「月額賃貸料＝（取得価額＋金利＋固定資産税＋保険料＋手数料＋利益）÷リース期間」と類似していると Y は主張し、審判所もこれを事実認定している。

¹⁶⁸ リース料総額回収期間とは、リース料総額（＝取得価額＋金利＋固定資産税＋保険料＋手数料＋利益）を月額賃貸料で回収する期間のことをいう。

¹⁶⁹ 本件回収期間とは、本件賃貸料総額（＝取得価額×利益加算率 1.3＋（K 社取得価額×金利 0.03×法定耐用年数×0.6））から月額賃貸料を除いて求めたもので、個別契約に係るリース料総額回収期間に相当する回収期間のことを指す。

の契約解除後の支払い金額を除外するのに加え、賃貸借期間を耐用年数の 130% の年数とし、当該賃貸借期間を経過した後の賃貸料を当初の契約に定められた金額の 70% として計算した金額が、X が K 社に対して支払うべき相当な賃借料（以下「本件相当賃借料」という。）であるとして、処分の全部又は一部の取消しを主張した。

これに対し 審判所は、「本件相当賃借料が所得税法第 157 条第 1 項の規定に照らして相当といえるかどうかは、（…中略…）本件相当賃借料が本件医療機器等の賃貸借市場一般の相場から見て適正な金額であると認められるか否かによって判断すべきであるから、一般の賃貸業者が本件医療機器等を賃貸した場合の賃貸例を基にして、本件医療機器等の賃貸借一般の相場からみた適正な金額を算出し、この金額と X 主張に係る本件相当賃借料とを比較衡量した上で、X の所得税の負担を不当に減少させる結果となるか否かを検討するのが相当である。そうすると、本件医療機器等は、（…中略…）リース取引の対象とされていること、医療機器等リース各社においては、（…中略…）リース料総額をリース料総額回収期間で回収するように設定するとともに、当該回収期間経過後の賃貸料については、当該回収期間中の 10 分の 1 の金額としていること（…中略…）から、医療機器等リース各社におけるリース料総額及び本件賃借料（月額）を基に本件回収期間を算出するとともに、当該回収期間が経過したものについては、当該回収期間経過後の賃貸料を当該回収期間中の 10 分の 1 の金額とするのが相当である。」とし、Y が当初賃貸料の 10 分の 1 の金額で計算したことを相当という判断を示した。しかしながら、一部 Y の計算と合わなかったため、審判所が改めて適正賃借料を算出し直した結果、図表 5-9(4) の金額となった。

【図表 5-9：各年分の本件賃借料、審査請求における X・Y の主張金額、
審判所認定金額及び納付すべき税額（斜体）について】（筆者作成）

（単位：円）

	H10 年分	H11 年分	H12 年分	備考
(1)確定申告 記載金額	11,916,000	11,916,000	11,916,000	賃貸借期間経過後も 同額計上（本件各契 約に反する）
(2)Y 主張金額	6,764,400	6,619,200	1,129,200	リース方式※に引直し （引直し同業者比準 により適正額を算 出）
(3) X 主張金額 (納付すべき 税額)	11,507,200 (1,633,700)	11,205,600 (3,581,900)	10,690,800 (1,765,600)	あくまでレンタル方 式であるが、支払い が本件各契約に反し ていたことは認め、 本件各契約に基づい た金額の範囲内での 処分を主張
(4)審判所 認定金額 (納付すべき 税額)	4,758,800 (3,750,500)	1,443,200 (7,194,200)	1,129,200 (4,934,400)	リース方式※に引直し （引直し同業者比準 により適正額を算 出）
(5) 税負担差額 = (4) - (3)	(2,116,800)	(3,612,300)	(3,168,800)	

※ Y と審判所はリース方式への引直しと明言していないが、筆者はこれを、Y と
審判所がリース方式への引直しを行ったものと捉えている。

以上、図表 5-9(5)のとおり、審判所は「X の主張する本件相当賃借料
及び審判所認定賃借料に基づいて算出された X の各年分の納付すべき税
額は、(・・・中略・・・)各年分とも相当にかい離していることが認められる。

(・・・中略・・・) X は本件相当賃借料を著しく高額にすることにより、各年分の所得税の負担を不当に減少させる結果となっていると認められるから、Y が所得税法第 157 条第 1 項の規定を適用したことは相当であるとして、X の請求を棄却した。

(2) 歯科医師医療機器賃借料事件の検討

本件は、X と K 社との賃貸借契約（本件各契約）について、X はレンタル方式と主張するのに対し、Y は「基本契約及び個別契約がリース方式であるかレンタル方式であるかは、(・・・中略・・・) 所得税を不当に減少させる結果となると認められるか否かを判定する上で影響を与えるものではない。」とし、審判所も「基本契約及び個別契約がリース方式であるかレンタル方式であるかによって結論が左右され得るものではない。」として、レンタル方式かリース方式かを明言しなかった。仮に、本件各契約がリース契約であれば、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で否認したことになるが、リース契約でなければ、通常用いられる法形式がリース方式であるとして引直しを行ったことになる。そこで、まずは①本件各契約の契約形態について検討した上で、次に、その契約形態を前提に②本件事案のあるべき判定について検討する。

まず、①本件各契約の契約形態について検討するために、一般的なリースとレンタルの特徴について確認しよう。

リースでは、ユーザーが選んだ物件をリース会社が購入する。また、リース期間中にユーザーが、リース会社の投下した資金のほぼ全額をリース料として支払うため、リース契約は期間中途でも契約解除が禁止されている（解除する場合は残リース料相当額を支払う必要がある。）。一

方、レンタルの方は、その期間はリース期間よりも短く、また、汎用性のある物件を複数の人に繰り返し貸すことによって物件代金を回収するようにレンタル料が設定されているため、ユーザーは、随時又は一定の期間経過後に中途解約をすることができる。その他、リースでは、リース料に物件の保守・修繕・瑕疵担保・危険に関する費用が含まれていないので、ユーザーが物件の保守・修繕義務を負うのに対し、レンタルの方は、レンタル料にこれらの費用が含まれているため、レンタル会社が物件の保守・修繕を行う¹⁷⁰。

上記、一般的なリース・レンタルの特徴と、本件事案を比較整理したものが図表 5-10 である¹⁷¹。

¹⁷⁰ 芥川基＝久納幹史『リースの知識と実務』（日本実業出版社、最新版、2008）36,38 頁参照。

¹⁷¹ リース・レンタル部分については、芥川＝久納・前掲注 170)37 頁参照。

【図表 5-10：リース・レンタルと本件事案の比較】（筆者作成）

	リース	レンタル	本件事案
対象物件	希望する物件をユーザー自身が選定	レンタル会社の在庫の中から選定	裁決文に記載なし
ユーザー	1物件を1ユーザーが利用	1物件を不特定多数が利用	K社所有の賃貸借物件の賃借人はXのみ
契約期間	2～6年の比較的長期のことが多い	時間・日・週・月単位の短期	累積で6年～12年と長期
中途解約	中途解約不可 解約する場合には、ユーザーは残リース料相当額の損害賠償をする	随時あるいは一定期間経過後に解約可	中途解約可能であり、実際に解約実績あり
保守・修繕	ユーザーの負担	レンタル会社の負担	K社負担

※本件事案の契約がリース寄り又はレンタル寄りの項目を網掛けで示している。

図表 5-10 のとおり、本件は、ユーザーと契約期間に関してはリース寄りの契約であるのに対し、中途解約と保守・修繕に関してはレンタル寄りの契約である。つまり、リースとレンタルの両方の特徴が合わさった、いわばハイブリット契約となっており、それゆえに、Yと審判所は「本件各契約がリース方式である」と明言するのを躊躇ったのであろう。筆者としても、本件各契約は、リース方式でもレンタル方式でもない別の契約形態と考える。

次に、②本件事案のあるべき判定について検討する。

①の検討のとおり、本件各契約が少なくともリース方式ではない以上、このハイブリット契約を一般のリース方式に引き直すのは、テスト 3 の通常用いられる法形式の引直しに相当するのではないか。テスト 2 でこ

のような引直しは行えないため、Y や審判所が採用したリース方式を参考に否認する論理構成は、法 157 条に依拠するからこそ成り立つものであろう。しかし、テスト 3 の判定はテスト 1 やテスト 2 を飛び越えて行うものではない。そこで、改めて、図表 5-1 に照らして本件のあるべき判定フローを検討したい。

本件は、X が K 社から医療機器等を借り、対価として本件賃借料を支払っていたという事実には間違いはないため、テスト 1 で偽装行為にはあたらずテスト 2 に移ることになる。次に、テスト 2 で、納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で、法 37 条に照らして判定される。本件では、X と K 社の間で交わした本件各契約が尊重されなければならないが、賃貸借期間経過後の賃料は当初賃料の 70% になるべきところ、当初の金額を減額せず支払い続けていたため、差額 30% が否認対象となり、また、賃貸借物件(a)については、契約解除後も支払い続けていた金額が全額否認される。つまり、審査請求で X が主張していた金額（図表 5-9(3)）こそが、法 37 条を根拠に算出される適正額ということになる。続いて、テスト 2 の（X が主張する）金額を必要経費として容認しても、テスト 3 で不当性要件を満たす場合、法 157 条で否認される。ここで初めて通常用いられる法形式（リース方式）への引直しを行うことができるため、本件では X の主張金額（図表 5-9(3)）と、引直し同業者比準によって算出された金額（図表 5-9(4)）との比較が焦点となる。その結果、図表 5-9(5)のとおり両者の税負担差額は 200 万円以上と大きく、また、ハイブリット契約を採用した合理的理由も確認できないことから、不当性要件を満たして法 157 条により必要経費が否認される、というのがあるべき判定フローである。

このように、本件は、最終的に否認する根拠規定を法 157 条とし、引

直し同業者比準によって適正額を算出したという点では、Y 及び審判所の判断と筆者仮説は共通しているものの、Y と審判所はテスト 2 を飛ばしてテスト 3 で判定したのに対し、筆者はあくまでテスト 2 を経てテスト 3 で判断すべきと考えるため、その論理構成は異なるものとする。

第 3 款 小括

以上、本節では、テスト 3 で法 157 条の不当性要件に照らして判定されるべき事例について検討した。

本節第 1 款の燃料小売業業務委託費事件（事案⑤）では、テスト 2 で金額の適正性も含め必要経費が一度は容認されるがテスト 3 で全額否認されることになり、前款の歯科医師医療機器賃借料事件（事案⑥）では、テスト 2 で一部容認された適正額に留まらず、テスト 3 で引直し同業者比準により不当性要件を満たすとして否認されるべきと考えられた。

このように、テスト 2 において納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で法 37 条に照らして必要経費が容認される場合であっても、テスト 3 で通常用いられる法形式への引直しを行うことで不当性要件を満たす場合に、初めて法 157 条が適用されることになるため、事案⑤及び⑥のように、テスト 2 を飛ばしてテスト 3 で判定した課税庁の判断基準は適当ではないと考えられる。

第 4 節 本論文の結論

以上、本章で検討した裁判例・裁決例を整理したものが、図表 5-11 である。

【図表 5-11：本章で検討した事案における、課税庁・裁判所（審判所）及び筆者仮説の根拠規定の違い】（筆者作成）

	根拠規定			
	課税庁	裁判所（審判所）	筆者仮説	備考
事案① 不動産管理料 事件	法 37 条と法 157 条	法 37 条	仮装行為のため 根拠規定不要	必要経費は 0 円
	テスト 1 を飛ばして テスト 2 や 3 で判定	テスト 1 を飛ばして テスト 2 で判定	テスト 1 で判定	
事案② 出向職員給与 負担金事件	法 37 条	法 37 条	法 37 条	必要性がないため必 要経費は 0 円
	テスト 2 で判定	テスト 2 で判定	テスト 2 で判定	
事案③ 税理士事務所 賃料等無償提 供事件	法 37 条	法 37 条	法 37 条	業務従事者の勤務月 数割合を基に適正額 を算出
	テスト 2 で判定	テスト 2 で判定	テスト 2 で判定	
事案④ 司法書士支払 手数料事件	法 157 条	法 157 条	法 37 条	過去の帳簿等から詳 細に事実関係を確認 して適正額を算出す べき
	テスト 2 を飛ばして テスト 3 で判定	テスト 2 を飛ばして テスト 3 で判定	テスト 2 で判定	
事案⑤ 燃料小売業業 務委託費事件	法 157 条	法 37 条	法 157 条	依頼した業務の遂行 者は納税者自身であ るため、納税者と同 族会社の特殊関係性 に注目すると必要経 費は 0 円
	テスト 2 を飛ばして テスト 3 で判定	テスト 2 で判定	テスト 2 を経て テスト 3 で判定	
事案⑥ 歯科医師医療 機器賃借料事 件	法 157 条	法 157 条	法 157 条	引直し同業者比準に より適正額を算出
	テスト 2 を飛ばして テスト 3 で判定	テスト 2 を飛ばして テスト 3 で判定	テスト 2 を経て テスト 3 で判定	

※いずれの事案も、課税庁と裁判所（審判所）はテスト 1 の仮装行為の判定を行っていないが、事案②～⑥については、仮装行為にあたらないのは明らかであるため、テスト 1 の判定は省略されたものと考えることができる。

第 3 章で確認したとおり、課税処分の根拠規定が法 37 条か法 157 条かという違いは、経費の支払い先法人が非同族会社であった場合の適用の適否や、支払い先法人における法人税の対応的調整の可否といった点で法的効果が異なることから、納税者にとって重要な問題である。そのため、課税庁には、納税者の理解を得られるよう根拠規定の選定理由を明確に示すことが求められている。

それでは、本章で取り上げた事案のうち、課税庁が法 157 条を適用した事案①、④、⑤及び⑥を改めて見てみよう。筆者仮説では、事案①は仮装行為として否認すべきであり、事案④は法 37 条で納税者の内部資料をもとに否認すべき事案であった。また、事案⑤及び⑥については、根拠規定自体は筆者仮説と同じであるものの、その論理構成、すなわち、テスト 2 の法 37 条による判定を経由することなく、いきなりテスト 3 で法 157 条を適用しているという違いが確認された。これらに共通しているのは、課税庁は、仮装行為の適否や法 37 条の必要経費該当性を判定するために必要な、納税者の内部資料の詳細な確認・立証作業を怠っているという点である。そのため、納税者側からすれば、法 157 条が立証責任緩和機能を有するかのごとく安易に適用されているように見え、課税庁の恣意性が介入しているのではないかという疑いを持つてしまうのも仕方のないことであろう。せめて、恣意的な運用が疑われる課税庁の更正処分を裁判所が適切に是正していれば、裁判例の蓄積により、どのような場面で同規定が適用されるのかを納税者が予測することも可能となる。しかしながら、実際の裁判例をみると、事案④が法 157 条優先適用説を、事案⑤が法 37 条優先適用説を支持するような判決を下しているように、裁判所はその期待に十分に答えられていないのが現状で

ある。

本論文では、このような法 157 条の適用をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、できる限り客観的で統一的な判断基準を見出すことを試みた。検討を重ねた結果、筆者が導き出した課税庁のあるべき判定フローが図表 5-1 である。このフローによると、同族会社の関連経費に同規定が適用される場面というのは、まず仮装行為に該当しないことを前提として（テスト 1）、次に法 37 条で私法上の法形式の範囲内で判定することにより一度は容認されたものが（テスト 2）、通常用いられる法形式へ引き直すことで法 157 条の不当性要件を満たすと判断された場面（テスト 3）に限られることになる。本章で取り上げた事案について、課税庁がこのあるべき判定フローに従って判断したとすると、法 157 条を適用できるのは事案⑤及び⑥の 2 例のみとなる。最後に、この 2 事例を類型化し、併せて納税者の予測可能性についても筆者の見解を述べたい。

（1）業務委託者・業務遂行者同一型（事例⑤）

この類型は、納税者が業務を同族会社に委託し、同族会社はその業務を同社に所属する納税者に遂行させて委託料を収受するケースである。このケースでは、金額をいくりに設定していたとしても、テスト 3 で納税者と同族会社の特殊関係性に注目すると、通常あるべき法形式は納税者が自身に労働の対価を支払う形式となるため、法 157 条により全額が否認される。所得税法では、事業主自身へ労働の対価として支払った金銭を必要経費として認めていないことは周知のとおりであるから、納税者にとって法 157 条の適用を予測するのは十分可能であると思われる。

(2)引直しによる同業者比準型（事例⑥）

この類型は、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範囲内で算出した適正額（原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として納税者と同じ法形式の取引を行う同業者比準により算出）と比較して、テスト 3 で通常用いられる法形式の取引を行う引直し同業者に比準して算出した適正額が法 157 条の不当性要件を満たすケースである。このケースでは、課税庁がどのような引直し同業者を選定するかが納税者にとって不透明であるものの、不当性要件は“税負担差額の大きさ”と“合理的理由の有無”のフィルターを通して判断されるため、納税者が自身が採用した法形式の合理的理由を説明することができれば、課税庁による恣意的課税に十分対抗できるものと思われる。

このように、課税庁が、筆者が提示したあるべき判定フローに沿って法 157 条を運用すれば、恣意性が介入しない適切な課税を実現しながら、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することが可能であると考えられる。

おわりに

本論文では、同族会社の関連経費をめぐる問題について、課税庁の恣意性介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による法 157 条の適用が許容され得るのかを明らかにすることを目的として検討を行ってきた。

まず、第 1 章では、同族会社の行為計算否認規定は、それが明文規定として存在することを根拠に問題となった租税回避行為を否認できるという点で意義があるが、一方で、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するために、課税庁による同規定の恣意的な運用は制限されるべきであることを確認した。そこで、課税処分時の根拠規定として、同規定以外に他の課税要件規定が候補として挙げられる場合、より規定内容が具体的な後者を適用して否認する方が望ましいのではないか、という考えが生ずることになり、かつては法人税法 132 条 1 項と同法 22 条 2 項の関係性を中心に学説の中で議論されていたことを紹介した。そして、このような競合に関する問題は法人税法においてだけではなく所得税法においても生じており、過去の裁判例を見ても、納税者は同族会社の関連経費について法 157 条と法 37 条のどちらに照らして判断されるのかさえ判然としない状況であるため、予測可能性と法的安定性の確保の点で問題があることを明らかにした。

続いて、同族会社の関連経費を否認する際の根拠規定の違いが、納税者にどのような違いを生むのかを明らかにするため、第 2 章では両規定の沿革を、続く第 3 章では両規定の法的効果の違いを検討した。まず、第 2 章の沿革からは、法 157 条が、納税者と同族会社間の特殊関係性ゆえになされた所得税の不当な減少を課税の公平の見地から許容できない

として否認するのに対し、法 37 条は、当該支出を投下資本にあたらない個人的な消費活動によるものとして否認する、というように、同じ否認でもその論理構成が異なることを確認した。次に、第 3 章では、根拠規定の違いによって、経費の支払い先法人が非同族会社であった場合の適用の適否や、支払い先法人における法人税の対応的調整の可否といった点で法的効果が異なることを確認した。このように、根拠規定の違いは、課税処分に至った論理構成や課税処分の内容・税負担が変わることになるため、課税庁には、納税者の理解を得られるよう根拠規定の選定理由を明確に示すことが求められることを指摘した。

そこで、第 4 章では、法 157 条と法 37 条を、(1)両規定の課税要件、(2)金額の適正性、(3)課税庁の判断順序、(4)納税者が選択した私法上の法形式、の 4 項目の観点から比較し、同族会社の関連経費を課税庁が否認する場合のあるべき判定フローを筆者の仮説として提示した。筆者が提示したあるべき判定フロー（図表 5-1）を整理すると、以下のようにまとめられる。

① テスト 1（仮装行為の判定）

脱税である仮装行為の認定は、あくまで事実認定の下に厳格に行われるべきものであり、特段の根拠規定を必要としない。

② テスト 2（私法上の法形式の範囲内で法 37 条の必要経費該当性を判定）

必要経費該当性の判定は、“必要性要件”のみで十分である（一要件説）。

金額の適正性が問題となる場合は、原則的には納税者の内部資料をもとに算出し、予備的手法として納税者と同じ法形式の取引

を行う同業者比準により算出される。

- ③ テスト 3（通常用いられる法形式への引き直しにより法 157 条で不当性要件を判定）

不当性要件の判定は、まずは“税負担差額の大きさ”で判定し、次いで、差額が大きい場合に“合理的理由の有無”をいうフィルターを通じて行う。

金額の適正性が問題となる場合は、引直し同業者比準により算出することが可能となる。

最後に、第 5 章では、同族会社の関連経費が否認された裁判例・判決例を、上記のあるべき判定フローに当てはめることで、筆者仮説の妥当性を検証した。ここで取り上げた事案において、課税庁の判断には、仮装行為の適否や法 37 条の必要経費該当性を判定するために必要な、納税者の内部資料の詳細な確認・立証作業が欠如している傾向が見られ、課税庁は法 157 条が立証責任緩和機能を有するかのごとく恣意的に運用しているのではという疑いを持つてしまうものであった。そして、検証の結果、課税庁による法 157 条の適用が許容される場面としては、以下の 2 類型が考えられた。

- ① 業務委託者・業務遂行者同一型

この類型は、納税者が業務を同族会社に委託し、同族会社はその業務を同社に所属する納税者に遂行させて委託料を収受するケースである。

- ② 引直しによる同業者比準型

この類型は、テスト 2 で納税者の選択した私法上の法形式の範

囲内で算出した適正額と比較して、テスト 3 で通常用いられる法形式の取引を行う引直し同業者に比準して算出した適正額が法 157 条の不当性要件を満たすケースである。

したがって、納税者は、同族会社に委託する業務を自身が遂行することを避けた上で、同族会社との間で採用した法形式に合理的理由が存在することを説明することができれば、予測困難な課税庁による法 157 条の適用に十分対抗できるものと考えられる。同規定の適用にあたっては、恣意性が介入しない適切な課税の実現と、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を両立させるべく、課税庁には、筆者が提言するあるべき判定フローに沿って客観的で統一的な判断を行うことが望まれることを指摘し、本論文の結びにかえたい。

参 考 文 献

〔文献〕

1. 芥川基＝久納幹史『リースの知識と実務』（日本実業出版社、最新版、2008）
2. 植松守雄『注解 所得税法 [六訂版]』（大蔵財務協会、2019）
3. 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）
4. 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2015 [初出 1982]）
5. 清永敬次『税法 [新装版]』（ミネルヴァ書房、第4版、2014）
6. 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第3版]』（弘文堂、2022）
7. 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝芝串俊共編『国税通則法精解〔令和4年改訂〕』（大蔵財務協会、2022）
8. 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1982、加除式）
9. 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第7版、2021）
10. 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成文堂、第5版、2019）
11. 松沢智『新版租税実体法－法人税法解釈の基本原則－』（中央出版社、補正第2版、2003）
12. 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、第3版、2021）

〔論文〕

1. 石山皇太「同族会社に対して支払われた業務委託費の必要経費該当

- 性」名城法学論集大学院研究年報 48 号（2021）21 頁以下
2. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 卷 14 号（1999）
206 頁以下
 3. 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号（1995）3 頁
以下
 4. 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題－立法および裁判例・裁決例の動向に着目して－」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）329 頁以下
 5. 占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準－直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか－」同志社法学 71 卷 1 号（2019）113 頁以下
 6. 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 30 卷 2 号
（2014）73 頁以下
 7. 金子宏「無償取引と法人税－法人税法 22 条 2 項を中心として－」
法学協会編・法学協会百周年記念論文集第二卷（1983）135 頁以下
 8. 木山泰嗣「同族会社に支払った業務委託費が必要性要件を満たさないとして必要経費の算入が否定された事例」税経通信 76 卷 1 号
（2021）199 頁以下
 9. 清永敬次「租税回避行為の否認」別冊ジュリスト 120 号（租税判例百選、第 3 版）（1992）28 頁以下
 10. 斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察－適用の在り方と金額の適正性－」税大ジャーナル 25 号（2015）53 頁以下
 11. 酒井克彦「租税法律関係における対応的調整とその諸相－各税間調整をめぐる諸問題」税理 50 卷 8 号（2007）130 頁以下

12. 酒井克彦「同族会社の行為計算の否認規定の適用と裁量権」税理 53 卷 2 号 (2010) 76 頁以下
13. 酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ 試論」税大ジャーナル 28 号 (2017) 1 頁以下
14. 酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』かー大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材としてー」税務事例 52 卷 4 号 (2020) 1 頁以下
15. 佐藤英明「所得税法 157 条 (同族会社の行為・計算否認規定) の適用について」税務事例研究 21 号 (1994) 41 頁以下
16. 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007) 55 頁以下
17. 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認ー両者の関係と私法上の契約を否認できる限界ー」税理 49 卷 15 号 (2006) 7 頁以下
18. 竹内綱敏「法人税における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義ー法人税法 132 条と通常の課税要件規定との競合と選択ー」税法学 571 号 (2014) 53 頁以下
19. 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号 (2010) 215 頁以下
20. 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 (2011) 243 頁以下
21. 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015) 39 頁以下
22. 田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 32 卷 6 号 (2017) 46 頁以下
23. 田中治「同族会社に対する外注費の支払とその否認の法的根拠」

TKC 税研情報 29 巻 3 号 (2020) 13 頁以下

24. 田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学 586 号 (2021) 333 頁以下
25. 谷口勢津夫「私法上の法形式の選択と課税－交換か売買か」別冊ジュリスト 253 号 (租税判例百選、第 7 版) (2021) 38 頁以下
26. 初鹿真奈「税法における実質主義の研究」租税資料館賞受賞論文集 第 25 回下巻 (2016) 209 頁以下
27. 増井良啓「所得税法 157 条を適用して過大不動産管理料の必要経費算入を否定した事例」ジュリスト 965 号 (1990) 101 頁以下
28. 増田英敏「不動産の補足金付売買契約の租税法上の否認とその法的根拠」ジュリスト 1182 号 (2000) 105 頁以下
29. 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』－東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義－」青山法学論集 54 巻 4 号 (2013) 11 頁以下
30. 村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究－所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について－」税大論叢 55 号 (2007) 621 頁以下
31. 山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法 37 条 1 項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学 582 号 (2019) 193 頁以下
32. 山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集 (1970) 351 頁以下

〔官公庁等作成資料〕

1. 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（昭和 36 年 7 月）
2. 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（昭和 36 年 7 月）
3. 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）
4. 財務省広報『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』（大蔵財務協会、2006）
5. 国税庁長官官房企画課「令和 2 年度分会社標本調査－調査結果報告－税務統計から見た法人企業の実態」（令和 4 年 5 月）
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/pdf/R02.pdf>

〔裁決例〕

1. 国税不服審判所裁決平成 14 年 12 月 20 日裁決事例集 64 集 207 頁
2. 国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日裁決事例集 71 集 205 頁

〔裁判例〕

1. 東京地判昭和 46 年 3 月 30 日税資 62 号 427 頁
2. 東京地判平成元年 4 月 17 日税資 170 号 26 頁

3. 福岡地判平成 4 年 2 月 20 日税資 188 号 334 頁
4. 山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁
5. 東京地判平成 9 年 4 月 25 日税資 223 号 500 頁
6. 広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁
7. 最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁
8. 東京地判平成 10 年 5 月 13 日税資 232 号 7 頁
9. 東京高判平成 11 年 6 月 21 日税資 243 号 669 頁
10. 東京地判平成 13 年 1 月 30 日税資 250 号順号 8828
11. 広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000
12. 最決平成 15 年 6 月 13 日税資 253 号順号 9367
13. 広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525
14. 最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836
15. 広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040
16. 岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261
17. 東京地判平成 23 年 8 月 9 日税資 261 号順号 11730
18. 東京高判平成 24 年 9 月 19 日税資 262 号順号 12040
19. 最決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号順号 12387
20. 大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592
21. 大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742
22. 大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144
23. 大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206
24. 最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294

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

齋藤 理基

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

論文要旨

齋藤理基

1. 本論文の概要

本論文は、残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方を論じたものである。

移転価格税制の適用対象が無形資産取引の場合、比較対象取引を見出すことが困難となるため、独立企業間価格の算定方法について、取引結果の利益に着目した利益分割法が有力となりうる。とりわけ、近時の大型課税処分事案では、残余利益分割法の適用が目立つ。

しかしながら、残余利益分割法による独立企業間価格の算定は、主観的・恣意的なものとなりやすいため、その適否をめぐり、納税者と課税庁との間で争いが生じやすい。具体的には、その算定において、個別具体的な要素をいかに取り扱うべきかという問題が生ずる。

そこで、本論文では、残余利益分割法の適用上、指針とすべき具体的算定方法を検討した。

2. 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、独立企業間価格の適否をめぐり、残余利益分割法の具体的算定方法が争われた4つの裁判例・裁決例を取り上げた。そして、その具体的算定方法である①基本的利益の算定及び②残余利益の分割の2つのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮して算定すべきかという点が明らかにされていないことの問題点を指摘した。

第2章では、わが国の移転価格税制の概要について整理した。具体的には、移転価格税制の導入経緯及び立法趣旨を確認したうえで、その後の沿革とOECD移転価格ガイドラインとの関係を整理した。また、移転価格税制の仕組みについて、法令とともに確認した。

第3章では、独立企業間価格の意義及び算定方法について整理した。とりわけ、本論文の主題に関する利益分割法及び残余利益分割法については詳解した。

第4章では、移転価格税制上の無形資産の意義を整理したうえで、その特色と具体的態様について確認した。また、残余利益の分割要因である「重要な無形資産」及び「独自の機能」それぞれの意義を明らかにしたうえで、両者の差異について検討した。

第5章では、残余利益分割法の具体的算定方法に係る問題点として、①基本的利益の算定における政府規制の影響と、②残余利益の分割における分割要因の範囲の2点を取り上げ、それぞれの見解とその論拠について整理した。

第6章では、前章の見解を踏まえ、①基本的利益の算定方法及び②残余利益の分割方法のあり方を明らかにしたうえで、「独自の機能」を特定するための基準となるアプローチ手法を示した。

第7章では、本論文を総括し、残余利益分割法の適用のあり方について結論を述べた。

3. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

(1) 本論文が採る残余利益分割法の具体的算定方法

まず、基本的利益の算定においては、原則として「独自の機能」以外の全ての要素を考慮する。ただし、例外として「独自の機能」と不可分の個別要素が存在する場合には、これを基本的利益の算定において考慮せず、残余利益として配分する。したがって、残余利益には、①「独自の機能」から生じた利益と②不可分の個別要素から生じた利益の2つが含まれる。

次に、残余利益の分割においては、分割要因として、両当事者が果たす「独自の機能」の相対的な貢献度合いを用いる。したがって、①「独自の機能」から生じた利益だけでなく、②不可分の個別要素から生じた利益についても、これによって配分する。

(2) リスク・超過コストアプローチ

以上の算定方法による場合、分割要因である「独自の機能」をいかに特定すべきかという点が重要となる。そこで、東京高裁令和4年3月10日判決の判断枠組みを基に構築した、「独自の機能」とすべき要素を明らかにするためのアプローチ手法を示した。

本アプローチは、当事者の行為について、①超過利益への寄与の事実、②超過的な費用及び③リスクの負担という3つの要件に照らし、これらの要件を全て満たす場合には、「独自の価値」に該当すると判断するものである。なお、両当事者が③リスクを負担しているような場合には、実質的なリスク負担者側の「独自の機能」となる。

以上のとおり、残余利益分割法の適用にあたっては、本論文が採る具体的算定方法を採用したうえで、本アプローチによって「独自の機能」を特定すべきである。

目次

はじめに	3
第1章 残余利益分割法の適用をめぐる問題点	8
第1節 残余利益分割法の具体的算定方法が争われた裁判例・裁決例	8
第2節 日本ガイシ事件（東京高裁令和4年3月10日判決）	11
第3節 裁判例・裁決例に対する評価	21
第4節 本論文の問題意識	23
第5節 小括	24
第2章 わが国の移転価格税制の概要	26
第1節 移転価格税制の導入経緯及び立法趣旨	26
第2節 OECD 移転価格ガイドラインと移転価格税制の沿革	28
第3節 移転価格税制の仕組みと法令上の取扱い	34
第4節 小括	38
第3章 独立企業間価格の意義とその算定方法	40
第1節 独立企業間価格の意義	40
第2節 独立企業間価格の算定方法	42
第3節 利益分割法	47
第4節 残余利益分割法	51
第5節 小括	56
第4章 無形資産取引に対する移転価格税制の適用	58
第1節 無形資産の意義	58
第2節 無形資産取引の特色と具体的態様	63
第3節 独自の機能と重要な無形資産の差異	68
第4節 小括	74
第5章 残余利益分割法の具体的算定方法と各見解	76
第1節 基本的利益の算定と政府規制の影響	76
第2節 残余利益の分割と分割要因の範囲	82
第3節 小括	89
第6章 残余利益分割法の具体的算定方法のあり方	92
第1節 基本的利益の算定方法	92
第2節 残余利益の分割方法	95
第3節 リスク負担と超過コストに着目したアプローチ	98
第4節 小括	102
第7章 総括	105
おわりに	107

参考文献等.....	108

はじめに

1. 本論文の概要

本論文は、残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方を論ずるものである。

移転価格税制の適用対象が無形資産取引の場合、比較対象取引を見出すことが困難となるため¹、独立企業間価格の算定方法について、取引結果の利益に着目した利益分割法が有力となりうる²。とりわけ、近時の大型課税処分事案では、残余利益分割法の適用が目立つ。

しかしながら、残余利益分割法による独立企業間価格の算定は、主観的・恣意的なものとなりやすいため³、その適否をめぐり、納税者と課税庁との間で争いが生じやすい。具体的には、その算定において、個別具体的な要素をいかに取り扱うべきかという問題が生ずる。

そこで、本論文では、残余利益分割法の適用上、指針とすべき具体的算定方法を検討する。

2. 残余利益分割法

移転価格税制は、独立企業間価格という観念を中心として構築されていることから、その算定方法が最も重要な問題であると考えられている⁴。そして、その算定方法については、「国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して……最も適切な方法」を選択すべきものとされている(租税特別措置法66条の4第2項)。

この点、無形資産取引については、比較対象取引を見出すことが困難である等の理由から、「最も適切な方法」として残余利益分割法が適用される事案が目立っている。

残余利益分割法は、租税特別措置法施行令にその定めが置かれており、主に、次の2つのプロセスによって独立企業間価格が算定される(同法施行令39条の12第8項1号ハ)。

① 両当事者の合算利益(分割対象利益)のうち、「独自の機能」を果たさない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額(基本的利益)について、それぞれの法人に

¹ 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行—理論と実務—』(税務研究会出版局, 1996年) 87 頁, 中里実「移転価格課税と経済理論: 実務における経済理論の利用可能性」中里実=太田洋=弘中聡浩=宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣, 2011 年) 31 頁, 横澤佳伸「最適方法ルール下における利益分割法の適用について—理論的根拠と適用可能性」税大論叢 75 号 (2012 年) 126 頁参照。

² 山川・前掲 (1) 87 頁, 中里・前掲注 (1) 31 頁, 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集 [事例 1] (参考 2) 参照。

³ 藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010 年) 685 頁参照。

⁴ 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を題材として—」同『所得課税の法と政策』(有斐閣, 1996 年) 372 頁, 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法 [第 4 版]』(東京大学出版会, 2019 年) 205 頁参照。

配分するプロセス⁵

② 基本的利益を配分した後の残りの金額（残余利益）について、それぞれの法人が有する「独自の機能」の寄与に応じて合理的に配分するプロセス⁶

この方法は、連結ベースでの利益を、企業の機能がもたらすルーチン利益（基本的利益）と価値ある無形資産がもたらすノン・ルーチン利益（残余利益）に区分する明快さが特徴であるとされている⁷。また、ルーチン利益の算定に比較法アプローチを用いていることや、ノン・ルーチン利益を無形資産の価値によって相対的に帰属させることができる簡明さが受け入れられ、利益分割法のキー・メソッドであると考えられている⁸。

3. 問題点

(1) 問題の所在

残余利益分割法は、その算定方法が明文化されており、前記の 2 つのプロセスから成り立っていると解することができる。しかし、実際にはそれぞれのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮すべきかという問題が生じる。

この問題について、わが国の移転価格税制の根幹が独立企業原則に基づいていることに鑑みると⁹、いずれのプロセスにおいても「当事者が独立企業であったならば実現したであろう利益分割に、可能な限り近似させる」ような配分方法でなければならないと考えられる（2017 年 OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.121）。

(2) 基本的利益の算定

基本的利益は、原価基準法、再販売価格基準法又は取引単位営業利益法と同様の方法に基づいて算定することとされており、かつ、比較対象取引との間に差異（独自の機能が存在することによる差異を除く。）がある場合には、当該差異を調整すべきこととされている。

すなわち、基本的利益は、「独自の機能」を果たさない非関連者間取引において、通常であれば得られる利益として算定される。

しかし、「独自の機能」の概念が不明確なため、検証対象法人と比較対象法人との差異について、基本的利益の算定においては考慮せず、残余利益の分割において考慮すればよいと

⁵ 藤枝・前掲注（3）681 頁参照。

⁶ 藤枝・前掲注（3）681 頁，藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解〔第 2 版〕』（中央経済社，2020 年）327 頁参照。

⁷ 山川博樹『移転価格税制—二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』（税務研究会出版局，2007 年）140 頁参照。

⁸ 山川・前掲注（7）140 頁参照。

⁹ 国税庁編『改正税法のすべて 昭和 61 年版』（大蔵財務協会，1986 年）194 頁参照。

安易に考えられるおそれがある¹⁰。

超過利益（通常であれば得られる利益を超える利益）が、「独自の機能」以外のものからも生じうるという前提に立つと¹¹，基本的利益の算定方法次第では，算出された残余利益の中に「独自の機能」以外から生じた利益が混在してしまうこととなる。

そのように算出された残余利益を，理由なく「独自の機能」の寄与に応じて配分することは規定の文言に照らしても不合理であるため，基本的利益の算定にあたっての比較可能性は厳格に判断されなければならないと考えられる¹²。

（3）残余利益の分割

残余利益とは，分割対象利益から基本的利益を控除した金額であるため，残余利益の計算の仕組みからすると，両当事者が「独自の機能」を果たすことによって生じた利益となる。

しかし，前記のとおり，「独自の機能」の概念は不明確なため，どのような要素が「独自の機能」に含まれるかについて検討が必要となる。

なお，「独自の機能」の例として，移転価格税制の適用に当たっての参考事例集では「研究開発活動の成果である独自技術」及び「広告宣伝・販売促進活動を通じた高い製品認知度や充実した小売店舗網等」が挙げられている（〔事例 8〕）。

このような「独自の機能」の寄与の程度について，市場のデータを用いて算定することは困難であると考えられる。そのため，関連当事者の内部データが用いられることとなるが，かかる利益分割は主観的・恣意的なものとなるおそれがある¹³。

4. 残余利益分割法に関する先行研究

残余利益分割法の適用について，適切な比較対象法人を選定し，基本的利益を厳格に算定することが重要であるとする見解がある¹⁴。これが適切に行われなかった場合には，「独自の機能」以外から生じた利益が残余利益に混入してしまうこととなるが，同見解では「その内容に応じた適切な分割要因を用いて分割することが可能であるならば，そのような対応

¹⁰ 藤枝純「移転価格税制における実務上の課題」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）462頁参照。

¹¹ 山川・前掲注（7）152-153頁，藤枝・前掲注（10）463頁参照。国税庁が「独自の機能」に言及した文書として，国税庁「『租税特別措置法関係通達（法人税編）』及び『租税特別措置法関係通達（連結納税編）』の一部を改正する案並びに『移転価格事務運営要領』（事務運営指針）及び『連結法人に係る移転価格事務運営要領』（事務運営指針）の一部を改正する案に対する意見募集の結果について」（2011年）別紙1参照。

¹² 藤枝・前掲注（3）689-690頁参照。

¹³ 藤枝・前掲注（3）686頁参照。

¹⁴ 藤枝・前掲注（3）689-690頁，藤枝・前掲注（10）462頁参照。

が採られるべき¹⁵⁾」であるとされている。

そのほか、独立企業間価格の算定方法の選定について、比較対象取引による検証が困難な場合には利益分割法が有力であるとする見解¹⁶⁾、関連企業の一方に価値ある無形資産が偏在している場合には残余利益分割法が有力であるとする見解¹⁷⁾、無形資産取引には残余利益分割法以外適用すべきでないとする見解¹⁸⁾、等がある。

残余利益分割法に関する研究には、無形資産取引に係る独立企業間価格の算定において、利益分割法又は残余利益分割法が有力である旨を論じたものとして、青山論文¹⁹⁾、中里論文²⁰⁾、横澤論文²¹⁾、寺田論文²²⁾、等がある。また、その算定メカニズムを論じたものとして、藤枝論文²³⁾、山川著書²⁴⁾、等がある。しかし、個別具体的な要素をいかに考慮すべきかを判断するにあたり、指針とすべき具体的算定方法を検討したものは見られない。

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、独立企業間価格の適否をめぐる、残余利益分割法の具体的算定方法が争われた4つの裁判例・裁決例を取り上げる。そして、その具体的算定方法である①基本的利益の算定及び②残余利益の分割の2つのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮して算定すべきかという点が明らかにされていないことの問題点を指摘する。

第2章では、わが国の移転価格税制の概要について整理する。具体的には、移転価格税制の導入経緯及び立法趣旨を確認したうえで、その後の沿革とOECD移転価格ガイドラインとの関係を整理する。また、移転価格税制の仕組みについて、法令とともに確認する。

第3章では、独立企業間価格の意義及び算定方法について整理する。とりわけ、本論文の主題に関する利益分割法及び残余利益分割法については詳解する。

第4章では、移転価格税制上の無形資産の意義を整理したうえで、その特色と具体的態様

¹⁵⁾ 藤枝・前掲注(3) 690頁。同旨の見解として、山川・前掲注(7) 154頁参照。

¹⁶⁾ 横澤・前掲注(1) 248頁参照、中里・前掲注(1) 31, 39頁参照。

¹⁷⁾ 青山慶二「プロフィット・スプリット法」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』(有斐閣, 1997年) 29頁参照。

¹⁸⁾ 寺田暁央「無形資産取引における独立企業間価格算定方法—東京地裁平成29年11月24日判決を素材に一」租税資料館第28回入選作品(2019年) 71頁参照。

¹⁹⁾ 青山・前掲注(17) 19頁。

²⁰⁾ 中里・前掲注(1) 21頁。

²¹⁾ 横澤・前掲注(1) 102頁。

²²⁾ 寺田・前掲注(18) 1頁。

²³⁾ 藤枝・前掲注(3) 679頁、藤枝・前掲注(10) 451頁。

²⁴⁾ 山川・前掲注(7)。

について確認する。また、残余利益の分割要因である「重要な無形資産」及び「独自の機能」のそれぞれの意義を明らかにしたうえで、両者の差異について検討する。

第5章では、残余利益分割法の具体的算定方法に係る問題点として、①基本的利益の算定における政府規制の影響と、②残余利益の分割における分割要因の範囲の2点を取り上げ、それぞれの見解とその論拠について整理する。

第6章では、前章の見解を踏まえ、①基本的利益の算定方法及び②残余利益の分割方法のあり方を明らかにしたうえで、「独自の機能」を特定するための基準となるアプローチ手法を示す。

第7章では、本論文を総括し、残余利益分割法の適用のあり方について結論を述べる。

第1章 残余利益分割法の適用をめぐる問題点

本章では、独立企業間価格の適否をめぐり、残余利益分割法の具体的算定方法が争われた代表的な裁判例・裁決例を取り上げ、問題を提起する。まず、3つの裁判例・裁決例を確認し、次に、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されないとする判断が示された近時の裁判例を確認する。そして、これらの事案に対する客観的な評価を概観した後、残余利益分割法の適用に係る問題点を指摘する。

第1節 残余利益分割法の具体的算定方法が争われた裁判例・裁決例

1. 基本的利益の算定における比較対象法人の選定

基本的利益の算定において、課税庁が選定した比較対象法人の適否が争われた東京高裁平成27年5月13日判決（以下「ホンダ事件」という²⁵。）の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

自動車の製造販売を主たる事業とする内国法人X（原告・被控訴人）が、ブラジル・アマゾン州のマナウス自由貿易地域において事業を行う国外関連者との間で、自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引を行っていたところ、当該取引により支払を受けた対価の額につき、残余利益分割法により算定された独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制が適用された事案である。

なお、ブラジルは、アマゾン地域の開発を目的として、マナウス自由貿易地域において事業活動を行う認可企業に対し、税負担の減免措置（以下「マナウス税恩典利益」という。）を講じており、本件国外関連者は、マナウス税恩典利益を享受していた。

国であるY（被告・控訴人）は、残余利益分割法の適用にあたり、マナウス税恩典利益は重要な無形資産の貢献によって獲得したものであるから、基本的利益の算定（比較対象法人の選定）において考慮する必要はない旨主張していた。

(2) 裁判所の判断

第1審は、残余利益分割法における基本的利益の意義について、次のように判示し、Xの請求を認容した（認容）。なお、控訴審においても同旨の判断がなされた（控訴棄却）。

「基本的利益をまず算出して配分し、分割対象利益から基本的利益を控除した残額を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の寄与によって得られた超過利益と認識して、そ

²⁵ 東京高判平成27年5月13日税資265号順号12659。第1審は、東京地判平成26年8月28日税資264号順号12520。評釈として、吉村政穂「判批」税務弘報62巻13号（2014年）60頁、水野忠恒「判批」国際税務35巻3号（2015年）43頁、朝倉洋子「判批」税理58巻3号（2015年）107頁、本田光宏「判批」税務事例47巻4号（2015年）19頁、藤曲武美「判批」税務弘報63巻8号（2015年）157頁、守屋俊治「判批」租税実務研究第6号（2016年）1頁、佐藤修二「判批」別冊ジュリ253号（2021年）151頁等がある。

それを重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する算定方法が採用されているのは、技術、ノウハウ、ブランド等の無形資産は、それが法人の利益に寄与したといえる場合であっても、その範囲及び程度がどのようなものであるかを正確に判断することが極めて困難であるためである……マナウス税恩典利益を基本的利益の算定において考慮せずに、これを残余利益として認識し、本件国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するのは、残余利益分割法の適用を誤るものというべきである。〔下線は筆者〕

2. 残余利益の分割における分割要因①

残余利益の分割において、国外関連者が負担した研究開発費を内国法人の分割要因に含めたことの適否が争われた国税不服審判所平成 22 年 1 月 27 日裁決（以下「TDK 事件」という²⁶。）の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

電子部品の製造販売を事業とする内国法人である請求人が、国外関連者 A との間で、電子部品の製造販売に係る無形資産の供与取引を行っていたところ、請求人が当該取引により支払を受けた対価の額につき、残余利益分割法により算定された独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制が適用された事案である。

本事案では、A が請求人の研究開発費を負担する契約（以下「本件 R&D 契約」という。）が締結されており、A から請求人に対して負担金が支払われていた。

原処分庁は、残余利益分割法の適用にあたり、本件研究開発費は残余利益の分割要因として相当であるとする一方、本件 R&D 契約は、契約期間中に開発されるいかなる知的財産権も請求人に帰属することとされているため、本件負担金は請求人の分割要因とすべきである旨主張していた。

(2) 国税不服審判所の判断

国税不服審判所は、残余利益の分割要因（双方が所有する重要な無形資産の価値）に係る判断基準について、次のように示し、原処分庁による処分の一部を取り消した（一部取消し）。

「双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案する必要があることから、リスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断することが相当である（略）。〔下線は筆者〕

また、そのあてはめについて、①「A は……技術情報、他社開発動向などの市場情報を基に、本件研究開発の研究テーマの策定に参加していること」、②「A は……顧客……の要望

²⁶ 国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日公刊物未登載（TAINS コード F0-2-463）。評釈として、石井亮＝原木規江「判批」NBL929 号（2010 年）10 頁、移転価格分析 Project Team「判批」国際税務 30 巻 6 号（2010 年）78 頁等がある。

を把握し、本件研究開発に係る情報等を提供していること」、③「A は……事前に資金リスクとなる本件負担金を負担していること」、④「A は……本件研究開発に係る進ちょく管理に当たって、研究開発リスクに配意していること」を総合的に勘案すると、「A は本件研究開発において相当の役割を果たしており、本件研究開発を通じて生じる……無形資産の形成等に貢献していると認められることから、本件負担金は、残余利益分割法による独立企業間価格の算定に当たっては、A の分割指標〔筆者注：分割要因〕としての研究開発費とみる」べきであるとした。

3. 残余利益の分割における分割要因②

残余利益の分割において、国外関連者の所在国（米国）で行われた医薬品に係る臨床試験費用のうち、内国法人が負担した費用の額を、内国法人の分割要因としたことの適否が争われた国税不服審判所平成 25 年 3 月 18 日裁決（以下「武田薬品事件」という²⁷⁾）の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

医薬品の研究開発及び製造販売を事業とする内国法人である請求人が、米国において医療用医薬品の研究開発及び販売事業を行う国外関連者 A との間で、医療用医薬品の販売取引及び当該医療用医薬品に係る無形資産の使用許諾取引を行っていたところ、請求人が当該取引により支払を受けた対価の額につき、残余利益分割法により算定された独立企業間価格に満たないとして、移転価格税制が適用された事案である。

なお、A は、請求人及び米国法人 B（請求人と資本関係はない）によって設立された合併会社であり、請求人及び B のそれぞれの持株比率は 50%であった。

また、米国と日本では、遺伝子において民族的レベルでの違いがあることから、日本の臨床試験データは米国では活用することができず、米国で医薬品を販売するためには、改めて現地での臨床試験が必要とされていた。そのため、A が請求人から購入した医薬品（以下「プレバシッド」という。）を米国で販売するには、現地での臨床試験が必要であった。請求人及び B は共同で臨床試験を実施し、その費用については、請求人及び B が折半して負担していた。

原処分庁は、残余利益分割法の適用にあたり、臨床試験に係る無形資産の形成のための意思決定、費用負担及びリスク管理の主体はいずれも請求人であるとして、請求人が負担した臨床試験費は請求人の分割要因とすべきである旨主張していた。

(2) 国税不服審判所の判断

国税不服審判所は、臨床試験費のリスク管理主体は A であることから、A の分割要因とすべきであるとして、原処分庁による処分の全部を取り消した（全部取消し）。

²⁷⁾ 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日公刊物未登載（TAINS コード F0-2-503）。

「プレバシッドは、米国等においてその販売が開始される前に、既に日本を含む複数の国において『タケプロン』等の名称で販売されていた製品であったものの、これを米国等において新たに販売するためには、米国等において FDA〔筆者注：アメリカ食品医薬品局〕等の販売認証を受ける必要があり、そのためには、……プレバシッドの有効性及び安全性を確認、証明するための臨床試験を米国の医療機関等において新たに実施する必要があったのであり……請求人が当該医薬品〔筆者注：括弧内省略〕を日本国内等で販売するために行った臨床試験とも異なるものである。

……製薬会社である請求人は、……臨床試験に係る費用の半分を負担したにすぎず、他方で、これらの臨床試験の成果は、販売会社としての A の利益に直接寄与するものであるとともに、A がその成否についてのリスクを直接負担しているなどというのであるから、これらの臨床試験に係る無形資産の形成等のための意思決定及びリスク管理等の主体は A であったということができ、……当該臨床試験に係る費用は、……A の分割指標〔筆者注：分割要因〕とする（略）。〔下線は筆者〕

以上が、わが国において残余利益分割法の適用について争われた裁判例・裁決例のうち、その具体的な算定方法が争点となったものである。

第 2 節 日本ガイシ事件（東京高裁令和 4 年 3 月 10 日判決）

東京高裁令和 4 年 3 月 10 日判決（以下「日本ガイシ事件」という^{28）}）では、独立企業間価格の算定方法について、残余利益分割法の適用を前提としたうえ、基本的利益の算定方法及び残余利益の分割方法の適否が争われた。

本事案の当時においては、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」の価値であるとされ、これに基づいて課税処分が行われていた（平成 23 年 10 月 27 日改正前の租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 4 (4)－5）^{29）}。しかしながら、本判決では、残余利益の分割要因として「重要な無形資産」以外のものが認められるとする判断が示された。

^{28）} 東京高判令和 4 年 3 月 10 日公判物未登載（LEX/DB25592516）。第 1 審は、東京地判令和 2 年 11 月 26 日税資 270 号順号 13486。評釈として、川端康之「判批」ジュリ 1562 号（2021 年）10 頁、中村信行「判批」国際商事法務 49 巻 11 号（2021 年）1391 頁、辻美枝「判批」ジュリ臨時増刊 1570 号（2022 年）170 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 70 巻 6 号（2022 年）104 頁、南繁樹「判批」国際税務 42 巻 8 号（2022 年）74 頁、大野雅人「判批」税務事例 54 巻 9 号（2022 年）55 頁、林幸一「判批」新・判例解説 Watch（TKC ローライブラリー）租税法 171 号（2022 年）1 頁、南繁樹「判批」国際税務 42 巻 10 号（2022 年）98 頁等がある。

^{29）} 同通達上は、残余利益の分割方法について「重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する方法により独立企業間価格を算定することができる〔傍点は筆者〕」と規定されていた。

1. 事案の概要

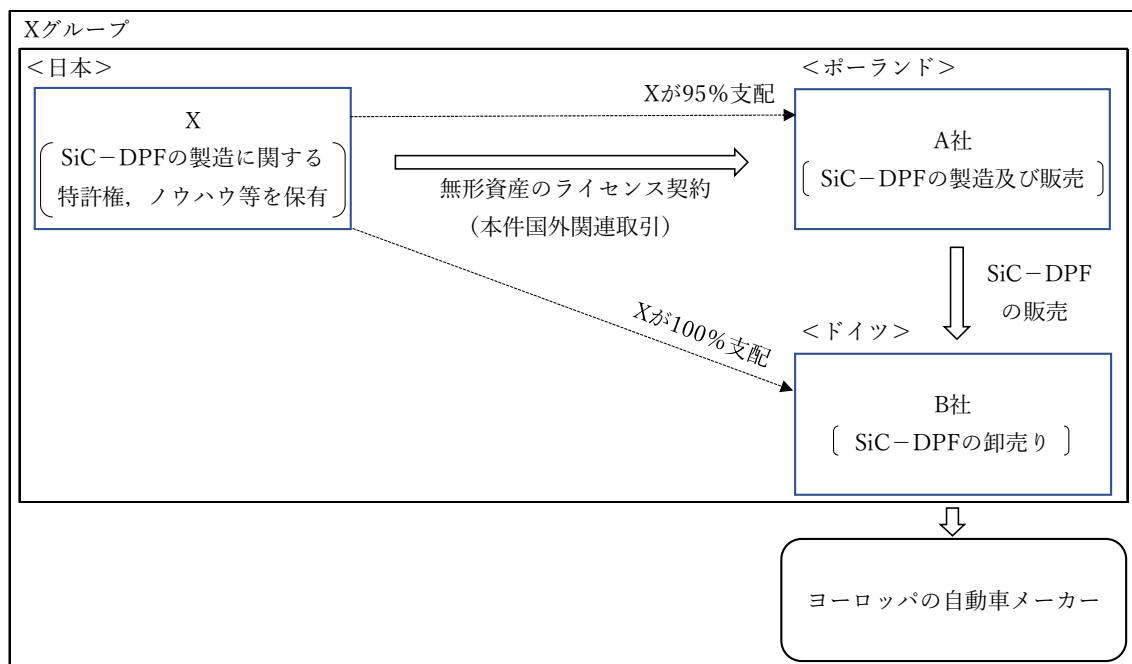
X（原告・被控訴人）は、セラミックス製品の製造を主な事業とする内国法人である。X は、ディーゼル車から排出される微粒子の除去フィルター（以下「DPF」といい、炭化ケイ素を原料とするセラミックス製 DPF を「SiC-DPF」という。）の製造に関する特許権やノウハウ等の無形資産を有していたところ、SiC-DPF は、EU における自動車の排ガス規制の基準を満たすために有用なものであった。

X は、ポーランドに間接子会社である A 社（X が 95% を支配）を設立し、A 社との間で上記無形資産の使用に関するライセンス契約を締結した（以下、同契約に係る取引を「本件国外関連取引」という。）。A 社は、上記無形資産を使用して本件 SiC-DPF（以下、同社が製造販売する SiC-DPF を「本件製品」という。）を製造し、これを X の間接子会社である B 社（X が 100% 支配）を通じて、ヨーロッパの自動車メーカーに販売した（図表 1）。

X は、平成 19 年 3 月期から平成 22 月 3 月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）において、本件国外関連取引の対価であるロイヤリティの額（以下「本件対価額」という。）を収益の額に算入し、法人税の確定申告をした。

これに対し、所轄税務署長は、本件対価額が独立企業間価格に満たないとして、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項（移転価格税制）を適用し、X の本件各事業年度の所得金額に独立企業間価格と本件対価額との差額を加算する各更正処分等をした。本件は、X が、国である Y（被告・控訴人）に対し、これらの処分の全部又は一部の取消しを求めた事案である。

図表 1 本件の取引関係



（筆者作成）

2. 認定事実

本件における認定事実は、以下のとおりである。

(1) Euro 規制等と SiC-DPF

ア Euro 規制等

EU では、加盟国の環境意識の高まりを受け、平成 10 年、排ガスを規制する指令を定め、平成 12 年、乗用車及び小型商用車の排ガスに関する規制（以下「Euro 規制」という。）を導入し、その規制を段階的に強化した。

Euro 規制において重要な対象とされた物質の 1 つが、燃料から生じる黒煙微粒子を核とした粒子状物質（以下「PM」という。）であった。ディーゼル車は、ガソリン車に比べて PM の排出量が多く、かつ EU の自動車市場においてはディーゼル車が占める割合が大きいことから、Euro 規制において、ディーゼル車の PM の排出量について規制がなされた。

また、EU では、自動車から排出される粒子状物質を含む大気中の浮遊粒子状物質 (SPM) についても規制がなされた（以下、同規制と Euro 規制とを併せて「Euro 規制等」という）。

イ SiC-DPF

(ア) 機能

SiC-DPF は、ディーゼル車から排出される PM を抑制する機能を有する。したがって、ディーゼル車に SiC-DPF を装着することにより、Euro 規制の基準を満たすことができる。

(イ) 需要の急増

X は、Euro 規制の導入後、ポーランドに工場を立ち上げ、SiC-DPF を量産する事業計画を策定した（以下「本件事業化決定」という）。また、これに基づいて A 社を設立した。そして、A 社は、SiC-DPF（本件製品）を量産するための生産設備を整備した（以下「本件設備投資」という）。

その後、Euro 規制が強化されるなどした結果、EU のセラミックス製 DPF 市場（以下「EU 市場」という。）における需要が急増し、これに伴い、A 社の売上高も急伸した。

本件各事業年度当時、EU 市場におけるマーケットシェアは、X グループ及び I グループ（以下、ヨーロッパにおける I グループの会社を「I 社」と総称する。）が、そのほとんどを占めていた（以下「2 社寡占状態」という）。

(2) Y が主張する独立企業間価格の算定方法

① 残余利益分割法を適用

② 分割対象利益は、X の支払を受けた本件ロイヤルティと A 社の本件製品の製造販売による営業利益の合計額

③ 基本的利益

(a) X の基本的利益はなし（本件ロイヤルティは全て重要な無形資産の貢献によるため）

(b) A社は、各事業年度ごとに比較対象法人（5社）の売上高営業利益率の平均値を求め、これにA社の総売上高を乗じたもの

④ 残余利益の分割

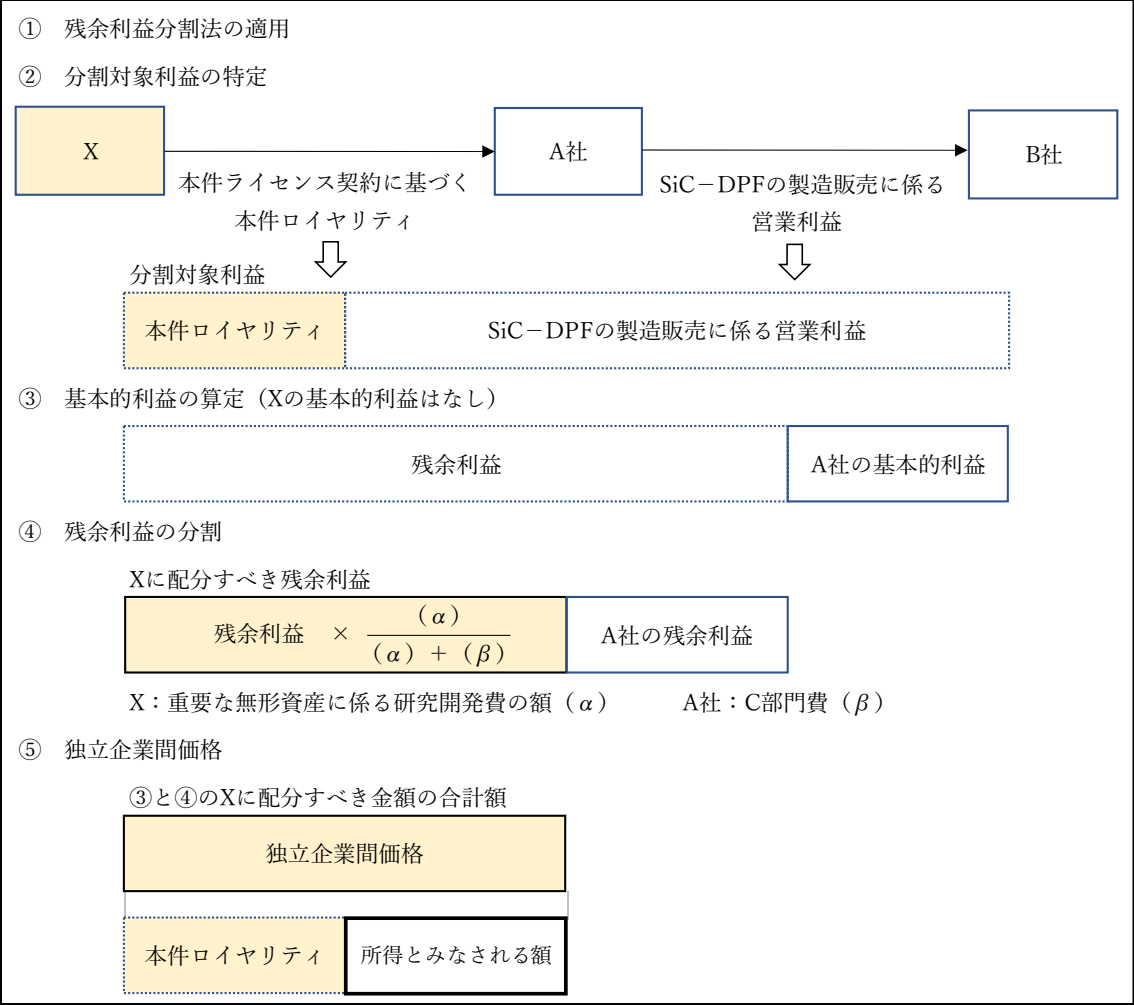
(a) Xは、その保有する重要な無形資産（本件製品に関する特許権及び製法等のノウハウ）に係る研究開発費の額

(b) A社は、その保有する重要な無形資産（本件製品の量産工程における生産性改善に係る知見やノウハウ）に係るC部門費

Xに配分すべき残余利益の額は、(a)と(b)の合計額に占める(a)の額の割合を残余利益の額に乗じた金額

⑤ 独立企業間価格は、Xの基本的利益の額（なし）とXに配分すべき残余利益の額（④）を合計した金額（図表2）。

図表2 Yが主張する独立企業間価格の算定方法



（筆者作成）

3. 争点

残余利益分割法を用いた独立企業間価格の算定に関し、次の2点が争われた。

- ① 基本的利益の算定方法の適否（比較対象法人の選定等の適否）
- ② 残余利益の分割方法の適否

4. 第1審の判断

第1審は、本件超過利益（本件国外関連取引に係る超過利益）の発生メカニズムを明確にしたうえで、各争点について判示し、Xの請求の大部分を認容した（一部認容・一部棄却。以下、伏せ字等のため、判決文に掲載がされていない部分については、「省略」と記載する）。

(1) 本件超過利益の発生メカニズム

同判決は、本件超過利益の発生メカニズムとして、①A社に高い売上高が生じた要因及び②A社に高い売上高営業利益率が生じた要因の2点について分析し、次のように判示した。

ア A社に高い売上高が生じた要因

まず、同判決は、A社に高い売上高が生じた要因として、EU市場におけるセラミックス製DPFの需要の急増（上記2.(1)）に加え、次のような点を示した³⁰。

(ア) A社がEU市場に早期に参入したこと

「Xにおける研究開発によって得られた本件製品の製造に係る技術やノウハウ（重要な無形資産）の存在は、A社が本件製品を量産するために不可欠であった。

次に、セラミックス製DPFの製造は複数の連続した工程を経て行われるものであり、EU市場における需要の規模からしても相当規模の設備投資をする必要があったところ、A社は、初期投資〔筆者注：括弧内省略〕として〔筆者注：省略〕万円を支出した（略）。

さらに、A社が業界2番目という早さでEU市場に参入することができたのは、Xグループの統括会社であるXが、Euro規制等の動向やセラミックス製DPFに対する需要の見通しについて、競争者に先駆けていち早く察知し、……A社を設立する旨の事業計画を策定したこと（本件事業化決定）によるところが大きいといえる。〔下線は筆者〕」

(イ) 2社寡占状態により高いシェアを維持できたこと

「……ドイツの大手自動車メーカーのセラミックス製DPFに対する需要が顕著に増加した2005年（平成17年）当時、EU市場に参入していた企業がI社及びA社の先行2社しか存在せず、しかも、自動車メーカーは自動車部品の供給に係る取引先を2社以上とする2社購買制を採用していたことから、その当時にセラミックス製DPFの供給を受けようとしていたヨーロッパの自動車メーカーは、ほぼ必然的にA社と契約せざるを得ない状況にあった……このような状況の下で、A社は〔筆者注：省略〕追加の設備投資を行うことにより

³⁰ その他の要因については、判決文において伏せ字等のため掲載不能とされている。

当該メーカーが要求する生産能力を確保することを前提に、〔筆者注：省略〕本件製品の供給契約において長期の契約期間が設定された（略）。

これらの結果として、……後から EU 市場に参入する競争者にとっては自動車メーカーから受注を得るのが困難な状況が続き、これが非常に高い参入障壁となって、2 社寡占状態が継続したものと認められる。〔下線は筆者〕」

イ A 社に高い売上高営業利益率が生じた要因

次に、同判決は、A 社に高い売上高営業利益率が生じた要因として、次のような点を示した³¹。

（ア）売上高の増大に伴う規模の利益

「一般に、事業規模が大きくなると、仕入れ単価の低減が生じるなどして売上高営業利益率の増大をもたらす傾向にある（規模の利益）ところ、労働力に比して資本設備をより多く用いる資本集約度が高い生産構造においては、生産費用のうち固定費（生産量の大小にかかわらず発生する一定の費用）の占める割合が相対的に大きいことから、売上高が伸びるほど製品 1 個当たりの生産に必要な費用が減少し、売上高の伸び以上に利益が増加することとなるため、損益分岐点を超えた後は急速に利益が増加し、売上高営業利益率の増大がより顕著に表れる（略）。

これを本件について見ると、……A 社は、〔筆者注：省略〕多額の有形資産が計上されるとともに、本件各事業年度における総営業費用に占める減価償却費の割合も平均して〔筆者注：省略〕%に上っている〔筆者注：括弧内省略〕。これらに照らせば、本件製品の生産が資本集約度の高い生産構造によるものであることは明らかである。

そして、A 社が得た売上高は、本件各事業年度のいずれにおいても、設立時の予想をはるかに上回り〔筆者注：括弧内省略〕、損益分岐点を大きく超えるものであったことから、A 社の売上高営業利益率は、本件各事業年度を通じて本件比較対象法人の売上高営業利益率を大きく上回るものとなった。〔下線は筆者〕」

（イ）生産効率の向上

「……本件製品については、量産開始の当初、〔筆者注：省略〕で開発・改良された技術や工程をそのまま適用した結果、日本とポーランドにおける湿度の違いなどから、歩留率が極めて悪化する深刻な品質不良問題が発生し、A 社の〔筆者注：C〕部門等においてこれに対する対策を講じた結果、歩留率は……大きく改善した（略）。」

（2）基本的利益の算定方法の適否（争点①）

同判決は、基本的利益の算定（比較対象法人の選定）において、セラミックス製 DPF の需要の急増や資本集約度の高い生産構造を考慮することの可否について、次のように判示

³¹ その他の要因については、判決文において伏せ字等のため掲載不能とされている。

した。

ア 「残余利益分割法が、重要な無形資産の寄与によって得られた利益についてこれを直接算出する方法を採用していないのは、技術やノウハウ等の無形資産については、それが法人の利益に寄与したといえる場合であってもその独自の価値を絶対的に評価することが困難である一方で、基本的活動により得られる基本的利益については、比較可能性を有する法人（比較対象法人）が類似の取引において通常得ることができる利益を参照して算出することが可能であることから、まず基本的利益を算出してこれを当該法人及び当該国外関連者に配分した上で、分割対象利益から基本的利益を除いた残余利益につき、重要な無形資産の貢献により得られた利益であると捉えて両者に配分するのが、簡明な利益の分割に資するためである（略）。〔筆者注：ホンダ事件第1審判決と同旨〕

そうすると、残余利益分割法において、比較対象法人が行う類似の取引（基本的活動）は、重要な無形資産を有しない非関連者間の取引であることが前提とされており、したがって、その取引において通常得られる利益である基本的利益も、重要な無形資産の貢献により得られる利益でないことが前提とされている（略）。〔下線は筆者〕

イ 「以上の観点から本件について見ると、……セラミックス製DPFを量産するためには、精密なセラミックス製品の製造に係る技術やノウハウ等の重要な無形資産の存在が不可欠である。したがって、セラミックス製DPFの市場に参入できるのは、このような重要な無形資産を使用することができる企業〔筆者注：括弧内省略〕のみであり、Euro規制等を契機とする需要の増加も、セラミックス製DPFを量産することが可能な〔筆者注：括弧内省略〕上記企業にのみ利益をもたらすものである。また、A社がした大規模な設備投資も、セラミックス製DPFである本件製品を大量に生産するためのものであるから、本件製品を量産するために必要である重要な無形資産の存在と、上記のようなEuro規制等を契機とする需要の増加を前提としたものということができる。

そうすると、基本的利益の算定（比較対象法人の選定）の基礎となる比較可能性の要素として、上記のようなセラミックス製DPFであるがゆえの事業内容、市場条件、生産構造（収益構造）等について類似性を求めることは、重要な無形資産を使用してセラミックス製DPFを量産できる企業が比較対象法人に選定されることを求めることにほかならず、比較対象法人が重要な無形資産を有しない者であることを要する残余利益分割法の本質と相容れないこととなってしまう、許されない（略）。〔下線は筆者〕

(3) 残余利益の分割方法の適否（争点②）

同判決は、残余利益の分割において、「重要な無形資産」以外の利益発生要因を分割要因とすることの可否及び各要因を分割要因とすることの適否について、次のように判示した。

ア 重要な無形資産以外の利益発生要因を分割要因とすることの可否

同判決は、残余利益は「重要な無形資産」以外の利益発生要因によっても発生しうるとし、これを分割要因として適切に考慮すべきである旨を示した。

「……残余利益（超過利益）をもたらした利益発生要因は必ずしも一つに限られるものではなく、重要な無形資産以外の利益発生要因が寄与していることも十分に想定し得るのであり、……本件超過利益については、X 及び A 社が保有する重要な無形資産とともに、他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られているものである。そして、このような他の利益発生要因の中には、法人又は国外関連者のいずれかが超過利益の発生に寄与したものとして、独立企業間価格の算定においてその寄与の程度に応じた利益を当該法人又は当該国外関連者に帰属させることが相当であると評価すべきものが含まれている可能性がある。」

そうすると、本件のように重要な無形資産とともに他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られた超過利益（残余利益）について、法人及び国外関連者に合理的に配分するためには、重要な無形資産以外の利益発生要因に関しても、当該法人又は当該国外関連者が支出した人件費の額や投下資本の額など、その寄与の程度の推測にふさわしい要素（分割要因）を適切に考慮すべきである。なお、このような重要な無形資産以外の利益発生要因の考慮は、利益分割法の一つである残余利益分割法の適用の在り方として相当であるというべきであり、また、措置法通達で定められていた残余利益分割法を平成 23 年税制改正により法定化した後の措置法施行令の規定（改正後措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ）との関係でも整合性を有する（略）。

したがって、一般に、残余利益の分割において重要な無形資産以外の利益発生要因を分割要因として考慮することは許される（略）。〔下線は筆者〕

イ A 社の本件設備投資を分割要因とすべきであること

同判決は、A 社の本件設備投資について、超過利益（残余利益）の獲得において、重要な貢献をしたことが認められるため、残余利益の分割要因とすべきである旨を示した。

（ア）「A 社による初期の設備投資は、本件製品の量産を開始し EU 市場に参入するために不可欠なものであった。また、追加の設備投資は、A 社が自動車メーカーの要求する本件製品の生産能力を確保するために不可欠であったものであるが、かかる生産能力の確保がされたために、A 社は自動車メーカーとの間で長期の契約期間による供給契約を締結することができ、2 社寡占状態を継続させて高いシェアを維持するとともに〔筆者注：省略〕ことができたのであるから、これらの利益発生要因との関係でも、追加の設備投資による貢献は重要なものであったといえる。そして、これら初期及び追加の設備投資（本件設備投資）は、本件製品の生産構造につき資本集約度を高めるものであり、損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことと相まって規模の利益をもたらしたという点でも、重要な貢献をしたものである。」

このように、A 社による本件設備投資は、本件超過利益をもたらした複数の利益発生要因に関して重要な貢献をしているものと認められるから、本件設備投資に係る減価償却費につき、……X の研究開発費及び A 社の〔筆者注：C〕部門費と同等のウエイトにより、残余利益の分割要因とする（略）。〔下線は筆者〕

（イ）「A 社の減価償却費には、重要な無形資産の開発に関するものや、基本的活動としての製造機能に関するもの〔筆者注：基本的利益の算定において既に考慮されているもの〕も含まれていることからすれば、本件超過利益の発生に寄与した減価償却費の額を算定するに当たっては、A 社の減価償却費から、これらのものを控除する（略）。〔筆者注：以下、本件設備投資に係る減価償却費からこれらを控除したものを『超過減価償却費』という。〕

ウ X の本件事業化決定は分割要因とすべきでないこと

同判決は、X の本件事業化決定について、親会社が行う投資判断は独立企業間価格の算定において考慮すべきものではないため、残余利益の分割要因とすべきでない旨を示した。

「本件事業化決定は、X グループを統括する親会社である X が、ポーランドに同グループの子会社である A 社を設立する旨の事業計画を策定したというものであって〔筆者注：括弧内省略〕、その行為自体について本来 A 社から対価を受けるべき性質のものではなく、このようなグループ会社の親会社が行う投資判断から得られる利益は、本来、配当として子会社から親会社に還元されるべきものである。

……X の本件事業化決定による寄与は、独立企業間価格の算定において X に利益を帰属させるのが相当といえるものではないから、残余利益の分割要因として考慮することができない（略）。〔下線は筆者〕

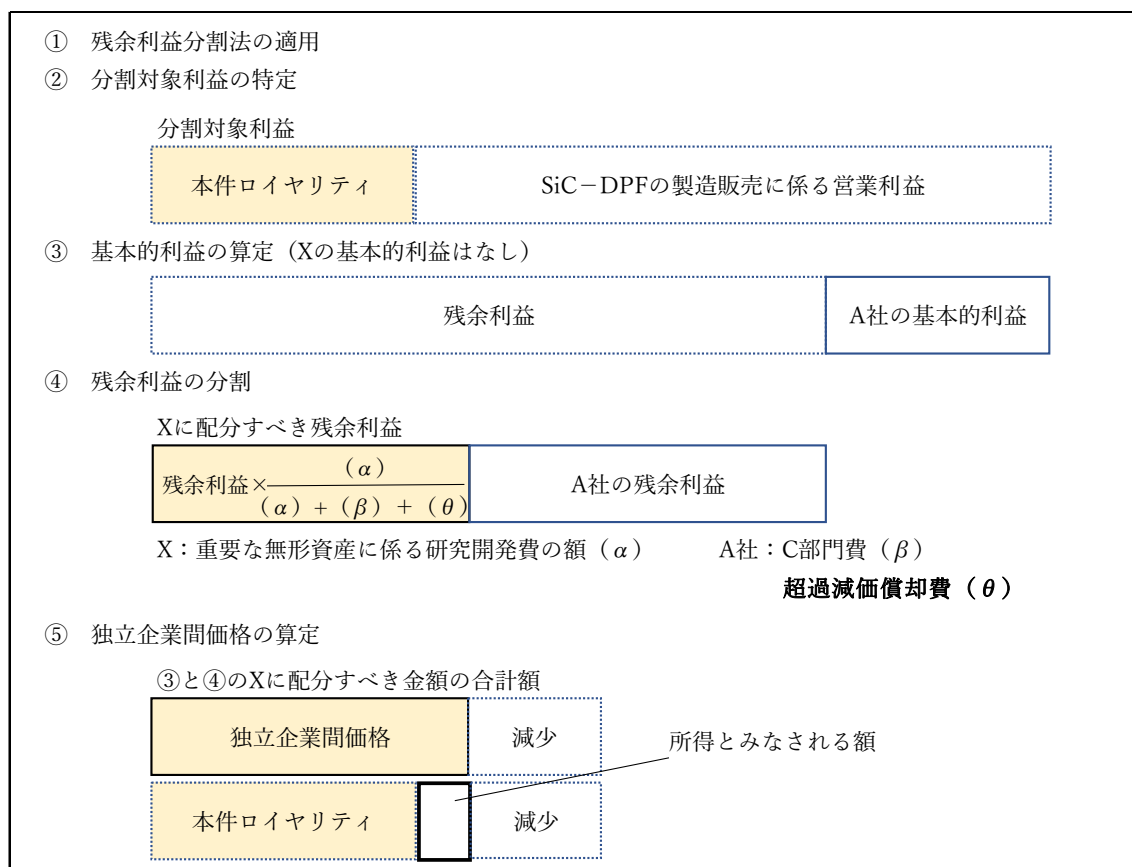
エ EU 側の事情は分割要因とすべきでないこと

同判決は、EU 側の事情は X 又は A 社による利益を得るための行為ではないため、残余利益の分割要因とすべきでない旨を示した。

「EU 市場におけるセラミックス製 DPF の需要の急増は、ディーゼル車の台数が多い EU において、ディーゼル車が人体に深刻な影響を及ぼす粒子状物質（PM）を多く発生させるという状況を改善するために Euro 規制等が導入されたことなど、EU における社会経済状況の変化によってもたらされたものであり、その変化の発生について X 又は A 社のいずれかが関与したものではないから、かかる需要の急増に対する寄与を観念し得るものではない。X 又は A 社の寄与は、かかる需要の急増という好機を活かして利益を得るためにこれらの者がどのような行為をしたのかを評価すべきである（略）。〔下線は筆者〕

以上の判断を整理すると、次のようになる。同判決は、Y が主張する独立企業間価格の算定方法（上記 2.(2)）のうち、残余利益の分割要因に誤りがあるとしたうえで、分割要因に A 社の本件設備投資に係る超過減価償却費を加えるべきであるとした（図表 3）。

図表 3 第 1 審が示した独立企業間価格の算定方法



(筆者作成)

6. 控訴審の判断

控訴審は、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されないこと、超過減価償却費のウェイト付け（他の分割要因である「重要な無形資産」と同等のウェイトで分割要因とすること）は正当であることについて、次のように判示し、原判決を是認した（控訴棄却）。

(1) 残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されないこと

同判決は、残余利益の分割要因について、OECD 移転価格ガイドラインやわが国の規定等に照らしても、「重要な無形資産」に限定されるものではない旨を示した。

「OECD ガイドラインにおいても、残余分析（残余利益分析）においては、まず、第 1 段階において、各参加企業に対し、それが関わった関連者間取引に関するユニークではない貢献に対する独立企業間報酬が配分され、一般的に、各参加企業が寄与する、ユニークな価値のある貢献〔筆者注：括弧内省略〕によって創出される利益については考慮しないとされ、第 2 段階において、第 1 段階の分割後の残余利益（又は損失）を事実及び状況に係る分析に基づき各参加企業間で配分するとされている（2010 年度版ガイドライン・パラグラフ

2.121, 2017 年度版ガイドライン・パラグラフ 2.127〔筆者注：いずれも書証番号省略〕）。

これらの規定等〔筆者注：利益分割法を規定する旧租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号³², 分割要因を規定する旧租税特別措置法基本通達（法人税編）66 条の 4(4)－2³³, 及び上記 OECD 移転価格ガイドライン〕は、いずれも『重要な無形資産』であるか否かを問わず、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認められる場合に限り、これを分割要因とするものであると解される。これは、……同様の状況下にある独立企業間であれば合意により期待又は反映されるであろう利益配分に近似させるものであって、合理的な定めであると認められる。そして、我が国の法令においてはもちろんのこと、OECD ガイドラインをみても、残余利益の分割要因について、基本的には『重要な無形資産』のみをもって考慮されることが想定されているとか、『重要な無形資産』に匹敵する程度の価値（重要性）を備えたものでなければ分割要因として考慮しないなどといったことをうかがわせる条項ないし記載はない（略）。〔下線は筆者〕

(2) 超過減価償却費のウェイト付けの正当性

同判決は、超過減価償却費の貢献度合いは他の利益分割要因と同等であることから、同等のウェイトで分割要因とすべきである旨を示した。

「本件設備投資の本件超過利益発生への寄与は、X の重要な無形資産及び A 社の重要な無形資産と比較しても、その利益発生の結果に対する重要性や直接性において決して劣らないものであるといえること、本件設備投資には、セラミック製 DPF の需要の減少という市場リスクがあったものであり、そのリスク負担という点でも、X の研究開発費や A 社の〔筆者注：C〕部門費と異なるところはないことに照らして考えれば〔筆者注：括弧内省略〕、本件設備投資に係る減価償却費につき、X の研究開発費及び A 社の〔筆者注：C〕部門費と同等のウェイトにより、残余利益の分割要因とするのが相当である（略）。〔下線は筆者〕

第 3 節 裁判例・裁決例に対する評価

これらの裁判例・裁決例に対する評価は、以下のとおりである（武田薬品事件については、評釈が見られないため省略する）。

1. ホンダ事件

ホンダ事件判決（第 1 審，控訴審）における基本的利益の算定方法に関する判断については、相当であるとする見解が多い³⁴。すなわち、基本的利益を算定するための比較対象法人

³² 平成 23 年政令第 199 号による改正前のもの。

³³ 平成 23 年 10 月 27 日改正前のもの。

³⁴ 水野・前掲注（25）65 頁，朝倉・前掲注（25）107 頁，守屋・前掲注（25）26 頁，佐藤・前掲注（25）152 頁参照。

の選定において、Y が、マナウス自由貿易地域以外に所在する法人を選定したことについて、批判がみられる。

一方、その他の見解としては、Y が、マナウス自由貿易地域で事業活動を行うことに関し、「消費地及び部品調達基地として重要なブラジル南部との距離が長いことによる輸送費や保険料の増加というマイナスの効果があり、そのマイナスの効果を補って営業利益を得るためには、相当程度の事業規模を要することとなるから、重要な無形資産を有することなく基本的な機能のみを果たす法人は、マナウス税恩典利益を享受しても高い営業利益率を得ることができない」と主張している点に着目し、事業規模によって、マナウス税恩典利益の効果が制限される可能性も考慮すべきとするものや³⁵、マナウス税恩典利益のような租税の減免措置について、市場の一要素として基本的利益に分類し、当該減免措置を受ける国側の当事者だけに帰属させることには疑問があるとするものがある³⁶。

2. TDK 事件

TDK 事件裁決における残余利益の分割要因（双方が所有する重要な無形資産の価値）に係る判断基準については、本裁決と原処分庁は同様の立場を取っているにもかかわらず、結論が異なっている³⁷。すなわち、両者とも「双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案する必要があることから、リスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断」しており、単にその費用を負担しているだけでは、貢献の程度は低いものであると判断している（「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」3-13における取扱いと同旨）。

そうであるにもかかわらず、両者で結論を異にするのは、事実認定の側面において異なる判断をしたからにほかならない³⁸。この点を取り上げ、原処分庁が自らに有利な認定をすることに対する歯止めとして、本裁決の意義があるとする見解がある³⁹。

また、そのほかの見解として、費用の負担はリスク負担の一要素であるから、単なる費用負担は貢献として考慮ができず、リスク負担は貢献として考慮すべきという点には矛盾があるとするものがある⁴⁰。

³⁵ 吉村・前掲注（25）65 頁参照。

³⁶ 岡村忠生「租税利益と移転価格税制（1）」税研 31 巻 5 号（2016 年）81 頁参照。

³⁷ 石井＝原木・前掲注（26）18 頁，福島節子＝藤澤鈴雄＝水野寛＝森信夫＝遠藤克博「裁決事例に見る移転価格調査の今日的論点」国際税務 30 巻 7 号（2010 年）12 頁〔藤澤鈴雄発言部分〕参照。

³⁸ 石井＝原木・前掲注（26）18 頁参照。

³⁹ 石井＝原木・前掲注（26）18 頁参照。

⁴⁰ 福島＝藤澤＝水野＝森＝遠藤・前掲注（37）29 頁〔藤澤鈴雄発言部分〕参照。

3. 日本ガイシ事件

日本ガイシ事件判決（第1審，控訴審）に対する見解として，残余利益の分割要因につき「重要な無形資産」以外のものを認めたことに意義があるとするものが多い（意義があるとしつつも批判的な見解もある）⁴¹。また，課税庁が行った移転価格課税の違法について，課税処分の全てを取り消すことはせず，裁判所の判断で所得金額を再集計した初めての事例であることに意義があるとするものや⁴²，本件控訴審判決が，第1審で明らかにされていなかった超過減価償却費のウェイト付けの正当性について，真正面から認定・判断している点に意義があるとするものがある⁴³。

本判決の残余利益分割法の具体的算定方法に対する見解は，主に次の3つに分類できる。

① EU市場の状況や2社寡占状態から生じた利益については，基本的利益の算定において考慮することはできないものの，これらに寄与した本件設備投資に係る減価償却費は，残余利益の分割要因として考慮すべきとするもの（本判決を妥当とするもの）⁴⁴。

② 投資判断による貢献として「超過減価償却費」を考慮するのであれば，基本的利益の算定において考慮し，残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定すべきとするもの⁴⁵。加えて，Xの投資判断についても分割要因として考慮すべきとするものも存する⁴⁶。

③ 本件設備投資のような減価償却資産（ルーチン資産）から残余利益が生ずることはなく，「重要な無形資産」のみを分割要因とすべきとするもの（Yの主張を妥当とするもの）⁴⁷。

上記①の見解は，残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されないとする本判決の判断を肯定するものであり，上記②及び③の見解は，分割要因は「重要な無形資産」に限定されるとする従来の裁判例・判決例を肯定し，本判決の判断を否定するものである。

以上が，前記の裁判例・判決例に対する評価である。

第4節 本論文の問題意識

移転価格税制の適用において，国外関連取引に「重要な無形資産」が活用されている場合には，独立企業間価格を算定・検証するための比較可能性を有する取引（比較対象取引）を

⁴¹ 中村・前掲注（28）1394頁，辻・前掲注（28）171頁，南・前掲注（28）75頁，大野・前掲注（28）59頁，林・前掲注（28）3頁参照。

⁴² 大野・前掲注（28）59頁，62頁参照。

⁴³ 南・前掲注（28）83頁参照。

⁴⁴ 大野・前掲注（28）60-61頁，林・前掲注（28）3頁，南・前掲注（28）103-105頁参照。

⁴⁵ 中村・前掲注（28）1395頁，辻・前掲注（28）171頁参照。

⁴⁶ 中村・前掲注（28）1395頁参照。

⁴⁷ 川端・前掲注（28）11頁参照。

見出すことが困難となる⁴⁸。そのため、取引結果の利益に着目した利益分割法が有力となる⁴⁹。とりわけ、近時の大型課税処分事案では、利益分割法の一つである残余利益分割法の適用が目立つ。

残余利益分割法は、その算定方法が明文化されており、①基本的利益の算定及び②残余利益の分割という2つのプロセスから成り立っている（租税特別措置法施行令39条の12第8項1号ハ）。しかし、前記の裁判例・裁決例で争われているとおり、実際にはそれぞれのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮すべきかという問題が生じる。

この問題に対処するためには、残余利益分割法を適用する際の個別具体的な要素に関し、次の点を明らかにする必要がある。

① 基本的利益の算定において考慮すべき要素

② 残余利益の分割要因として考慮すべき要素

そこで、本論文では、残余利益分割法の適用上、これらの要素をいかに考慮すべきかを明らかにするため、その指針とすべき具体的算定方法を検討する。

第5節 小括

1. 残余利益分割法の適用をめぐる裁判例・裁決例の争点

本章では、独立企業間価格の適否をめぐり、残余利益分割法の具体的算定方法が争われた代表的な裁判例・裁決例を取り上げた。いずれの事案についても、納税者の請求の全部又は一部が認められていることから、課税庁の残余利益分割法の適用には誤りが認められる。

前記のとおり、残余利益分割法の問題点は、①基本的利益の算定及び②残余利益の分割の2つのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮すべきかという点に尽きる。

例えば、①基本的利益を算定するための比較対象法人の選定については、ホンダ事件では、マナウス税恩典利益の享受を考慮すべきか否かが争われており、日本ガイシ事件では、Euro規制等を契機とするSiC-DPFの需要の急増を考慮すべきか否かが争われている。

また、②残余利益の分割については、TDK事件では、国外関連者が負担した研究開発費を両当事者のどちらの分割要因とすべきかが争われており、武田薬品事件では、内国法人が負担した臨床試験費を両当事者のどちらの分割要因とすべきかが争われている。そして、日本ガイシ事件では、国外関連者による設備投資や、内国法人（親会社）による投資判断等を分割要因として考慮すべきか否かが争われている。

2. 残余利益分割法の問題点に対するアプローチ

上記争点のように、残余利益分割法は、納税者と課税庁それぞれが、個別具体的な要素を

⁴⁸ 山川・前掲注（1）87頁，中里・前掲注（1）31頁，横澤・前掲注（1）126頁参照。

⁴⁹ 山川・前掲注（1）87頁，中里・前掲注（1）31頁，移転価格税制の適用に当たっての参考事例集〔事例1〕（参考2）参照。

自らに有利な算定結果となるように考慮する主観的・恣意的な解釈適用がされかねない。

この問題に対処するためには、残余利益分割法を適用する際の個別具体的な要素に関し、①基本的利益の算定において考慮すべき要素及び②残余利益の分割要因として考慮すべき要素について明らかにする必要がある。

そこで、本論文では、残余利益分割法の適用をめぐり争われた4つの裁判例・裁決例、とりわけ、日本ガイシ事件判決の判断枠組みを基にしつつ、適用に係る見解を整理したうえで、指針とすべき具体的算定方法を検討する。

ただし、残余利益分割法は、独立企業間価格の算定方法の一つでしかないことから、その適用について検討するにあたっては、まず、移転価格税制の全体像を概観する必要がある。

そこで、次章では、わが国の移転価格税制の概要について整理する。

第2章 わが国の移転価格税制の概要

本章では、わが国の移転価格税制の概要について整理する。具体的には、移転価格税制の導入経緯及び立法趣旨を確認したうえで、その後の沿革と OECD 移転価格ガイドラインの関係について整理する。そのうえで、移転価格税制の仕組みについて法令とともに確認する。

なお、本論文では、これらの主な焦点について、独立企業間価格の算定方法に関するものに絞る。

第1節 移転価格税制の導入経緯及び立法趣旨

1. 国際的な所得移転と移転価格税制

企業グループ間の取引においては、種々の理由から、相互に独立した当事者の間で通常設定される価格（独立企業間価格）とは異なる価格で取引を行う傾向がある⁵⁰。この傾向は、近年の企業の多国籍化に伴い、国際的な取引においても顕著になりつつある⁵¹。このように、独立企業間価格とは異なる価格で国際取引が行われた場合、一方の国の企業の所得が、他方の国の企業の所得に移動することとなり、独立企業間価格で取引が行われた場合と比して、国家の税収が増減することとなる⁵²。移転価格税制は、このような国際的なグループ間取引によって、自国の税収が減少することを防止するために必要な税制である⁵³。

2. 導入の契機

(1) 米国の日本に対するダンピング疑惑と移転価格課税

1970年代の日米貿易摩擦の中、日本の自動車メーカーは、米国の関税局からダンピング（不当に安い価格で輸出すること）の疑いをかけられるとともに、その疑惑を晴らすための資料提出を求められた（日本市場と比べればむしろ高い価格であったと考えられている）⁵⁴。ところが、当該資料が米国関税局から IRS（米国内国歳入庁）にも回付されることとなり、IRS は、日本の自動車メーカーの米国子会社が、不当に高額な取引価格で親会社から仕入れを行うことで、米国に納めるべき所得税を免れているとして、トヨタ、日産、ホンダの米国子会社に対し、合計で数千億円単位の移転価格課税による申告漏れを指摘した⁵⁵。

(2) 米国の移転価格課税に対する日本の対応

⁵⁰ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）600頁参照。

⁵¹ 金子・前掲注（50）600頁参照。

⁵² 金子・前掲注（50）600頁参照。

⁵³ 金子・前掲注（4）363頁参照。

⁵⁴ 駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）232頁参照。

⁵⁵ 駒宮・前掲注（54）232頁参照。

米国による日本の自動車メーカーに対する移転価格課税は、次の理由から、日本政府に対しても大きな影響を与えるものであった⁵⁶。

① 日本の自動車メーカーの米国子会社に対して多額の追徴課税が行われた場合、対応的調整（国家間の二重課税の排除）によって、日本政府から親会社に対して多額の還付税額を支払う必要が生ずること⁵⁷。

② 日本と米国の法人税率にさしたる違いはなかったことから、日本の親会社が、租税回避目的で価格調整を行うことは想定されないこと⁵⁸。

そのため、日本政府は、米国との対応的調整に備えて国内法を整備することとした⁵⁹。また、その過程において、日本に移転価格税制がないままでは、米国の移転価格課税に対して一方的に対応的調整を行う立場となり、対等な交渉ができないと判断し、移転価格税制の導入を検討することとした⁶⁰。

3. 現行制度下での対処の検討

わが国では、移転価格税制の導入に際し、新たに移転価格税制を創設することなく、現行の法人税制度の枠組みの中で、同様の課税を行うことの可否について検討がなされた⁶¹。具体的には、次の規定によって対処することが検討されていた⁶²。

- ① 課税所得計算の通則（法人税法 22 条）
- ② 寄附金の損金不算入（法人税法 37 条）
- ③ 同族会社の行為又は計算の否認（法人税法 132 条）
- ④ 外国子会社合算税制（租税特別措置法 66 条の 6～9）

しかしながら、これらの規定によって、グループ間取引の価格設定を通じた国外への所得移転に対処するには、次のような問題があった。

第 1 に、①課税所得計算の通則は、無償取引に係る収益の額について、益金に算入すべき旨を定めている。そして、②寄附金は一定額を超えた部分について、損金不算入となる旨を定めている。一見、これらの規定によって所得移転の問題にも対処できるように見られるが、①は、無償取引について具体的な測定基準が定められておらず、価格設定を規制するには不

⁵⁶ 駒宮・前掲注（54）232 頁参照。

⁵⁷ 駒宮・前掲注（54）232 頁参照。

⁵⁸ 駒宮・前掲注（54）232 頁参照。

⁵⁹ 駒宮・前掲注（54）232 頁参照。

⁶⁰ 駒宮・前掲注（54）233-234 頁参照。

⁶¹ 駒宮・前掲注（54）234 頁参照。

⁶² 国税庁編『改正税法のすべて 昭和 61 年版』（大蔵財務協会、1986 年）192-193 頁、羽床正秀編『令和 2 年版 移転価格税制詳解～理論と実践ケース・スタディ～』（大蔵財務協会、2020 年）5 頁参照。

十分であること、②は、価格設定は寄附とは概念が異なることや、一定の限度内で損金算入が認められていること等から、移転価格の問題に対処し得るものではなかった⁶³。

第2に、③同族会社の行為又は計算の否認は、グループ間取引の価格設定について、不自然・不合理とまではいえないことも想定されることから、必ずしも適切に移転価格の問題に対処し得るものではなかった⁶⁴。

第3に、④外国子会社合算税制は、外国子会社が特定外国子会社等に該当しない場合は合算課税の対象とならないことや、特定外国子会社等の留保利益のうち親会社の持株割合に応じた部分のみが合算され、所得移転の全てが対象とはならないこと等の問題があった⁶⁵。

このように、現行の法人税制度の枠組みの中で、移転価格の問題に十分に対処することは困難な状況であった。

4. 昭和61年度税制改正による導入

このような背景に加えて、わが国の経済の急速な国際化に伴う所得移転に対応するため、昭和61年度の税制改正において移転価格税制が導入された⁶⁶。昭和60年12月に開催された昭和61年度の税制改正に関する答申では、導入の趣旨について「近年、企業活動の国際化の進展に伴い、海外の特殊関連企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転、いわゆる移転価格の問題が国際課税の分野で重要となつてきているが、現行法では、この点についての十分な対応が困難であり、これを放置することは、適正・公平な課税の見地から、問題のあるところである。また、諸外国において、既に、こうした所得の海外移転に対処するための税制が整備されていることを考えると、我が国においても、これら諸外国と共通の基盤に立つて、適正な国際課税を実現するため、法人が海外の特殊関係企業と取引を行つた場合の課税所得の計算に関する規定を整備するとともに、資料収集等、制度の円滑な運用に資するための措置を講ずることが適当である。」⁶⁷と述べられている。

なお、同税制は、昭和57年(1979年)のOECD租税委員会の「移転価格と多国籍企業」と題する報告書を基礎として制定されている⁶⁸。

以上の経緯及び立法趣旨をもって、わが国に移転価格税制が導入された。

第2節 OECD 移転価格ガイドラインと移転価格税制の沿革

⁶³ 国税庁・前掲注(62)193頁、羽床・前掲注(62)5-6頁参照。

⁶⁴ 国税庁・前掲注(62)193頁、羽床・前掲注(62)6頁参照。

⁶⁵ 国税庁・前掲注(62)193頁、羽床・前掲注(62)6頁参照。

⁶⁶ 国税庁・前掲注(62)192-194頁参照。

⁶⁷ 税制調査会「昭和61年度の税制改正に関する答申」(1985年)5頁。

⁶⁸ 国税庁・前掲注(62)190頁、南繁樹「わが国の移転価格税制の概要とBEPS対応」金子宏監『現代租税法講座 第4巻 国際課税』(日本評論社、2017年)253頁参照。

1. 移転価格税制における OECD 移転価格ガイドラインの位置付け

(1) OECD 移転価格ガイドラインの公表

1979 年に OECD 租税委員会が公表した「移転価格と多国籍企業」に対し、その後の近年の経済の国際化や各国の課税権確保に関する明確な認識、各国の国際経済の進展状況・内外資本の状況を踏まえた移転価格に対する考え方のばらつきの発生等から見直しの必要性が指摘されるようになった⁶⁹。これに対し、OECD 租税委員会は、1993 年から改訂に着手し、1995 年 7 月に「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針（以下『OECD 移転価格ガイドライン』という。）」の第 1 章から第 5 章を、1996 年に第 6 章及び第 7 章を、1997 年に第 8 章を公表した⁷⁰。

(2) わが国の移転価格税制における位置付け

後記のとおり、わが国の移転価格税制は、OECD 移転価格ガイドラインの主要な改訂に対応して制度改正がなされている⁷¹。しかしながら、その全てについて適時に改正が行われるわけではないし、わが国の法令においては、異なる規定がされている場合も考えられる。

この点について、ホンダ事件の第 1 審判決では⁷²、「我が国の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、我が国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならないのであって、具体的には、我が国の移転価格税制と諸外国の移転価格税制との間の整合性を確保するため、独立企業原則の見地から独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項及び採り得る手段について記載している OECD 租税委員会の上記報告書及び同報告書の各章を 1995 年（平成 7 年）以降順次改訂したものである『多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関する指針』（移転価格ガイドライン）の記載を踏まえてしなければならないというべきである。」と明確に判示されており、同控訴審判決でもこれが支持されている。

すなわち、わが国の移転価格税制の解釈適用において、法令上、同ガイドラインの記載内容と同様の規定が存在しない又は異なる規定がされている等の場合であっても、同ガイドラインの内容については、解釈上の根拠となりうると解される⁷³。

他方、高松高裁平成 18 年 10 月 13 日判決（今治造船事件⁷⁴）及び東京高裁平成 25 年 3 月

⁶⁹ 羽床・前掲注（62）31 頁参照。

⁷⁰ 羽床・前掲注（62）31 頁参照。

⁷¹ 藤枝＝角田・前掲注（6）220 頁、山川・前掲注（1）19 頁参照。

⁷² 東京地判平成 26 年 8 月 28 日・前掲注（25）。控訴審は、東京高判平成 27 年 5 月 13 日・前掲注（25）。

⁷³ 同旨の見解として、藤枝＝角田・前掲注（6）222 頁、南・前掲注（68）256 頁参照。

⁷⁴ 高松高判平成 18 年 10 月 13 日訟月 54 卷 4 号 875 頁。第 1 審は、松山地判平成 16 年 4 月 14 日訟月 51 卷 9 号 2395 頁。

28 日判決（パシフィック・フルーツ事件⁷⁵）では、同ガイドラインを根拠とすることに関し、消極的な態度が示されている⁷⁶。

2. 平成 16 年度税制改正

わが国では、平成 16 年（2004 年）度の税制改正によって、独立企業間価格の算定方法として取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method, 以下「TNMM」という。）が導入された。同改正は、OECD 移転価格ガイドライン（1995 年）の内容に対応するものとなっている。

TNMM は、1994 年に米国において導入された利益比準法（以下「CPM」という。）を基礎としている⁷⁷。CPM は、比較対象の法人又は事業セグメント単位の営業利益率との比較により独立企業間価格を算定するものであるが、OECD からこのような比較はラフ過ぎるのではないかな等の指摘があり、米国と OECD の意見の対立を調整した結果、取引単位での営業利益率を比較する方法（TNMM）が同ガイドラインに定められることとなった⁷⁸。

納税者は、TNMM が導入されたことによって、公開データによる営業利益を基に自らの価格設定の適正性を検証することが可能となった⁷⁹。

3. 平成 23 年度税制改正

平成 23 年度税制改正では、平成 22 年（2010 年）の OECD 移転価格ガイドライン改訂に伴い、独立企業間価格の算定方法に関し、大きく次の 2 つについて改正がなされた。

(1) 最適方法ルールの導入

これまでのわが国の移転価格税制においては、OECD 移転価格ガイドライン（1995 年）において独立企業間価格の算定方法につき適用上の優先順位が設けられていたのと同様に、独立企業間価格の算定方法について、独立価格比準法、原価基準法及び再販売価格基準法

⁷⁵ 東京高判平成 25 年 3 月 28 日税資 263 号順号 12187。第 1 審は、東京地判平成 24 年 4 月 27 日訟月 59 卷 7 号 1937 頁。

⁷⁶ ホンダ事件（第 1 審・控訴審）の裁判長らが多数の税務事案を担当しているのに対し、パシフィック・フルーツ事件控訴審を担当した裁判長は、それほど税務事案の経験を有していなかった点が遠因であるとする見解として、藤枝＝角田・前掲注（6）222 頁参照。

⁷⁷ 駒宮・前掲注（54）248-250 頁、藤枝＝角田・前掲注（6）316 頁参照。

⁷⁸ 駒宮・前掲注（54）250 頁、渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM（取引単位営業利益法）導入の必要性」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005 年）447 頁、本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010 年）672 頁〔飯守一文執筆部分〕等参照。

⁷⁹ 羽床・前掲注（62）414 頁参照。

(以下「基本三法」という。)を優先適用し、利益法(利益分割法及び TNMM)については、基本三法を用いることができない場合に限り適用されることとされていた⁸⁰。

その後、平成 22 年(2010 年)に同ガイドラインは改訂され、「移転価格算定方法の選択は、特定の事案において最も適切な方法を見い出すことを常に目指している。」(パラグラフ 2.2)と規定された⁸¹。すなわち、独立企業間価格の算定方法についての優先順位を撤廃し、最適な方法を用いること(最適方法ルール)が国際標準とされることとなった。

同ガイドラインの改訂を反映した平成 23 年度税制改正により、わが国の独立企業間価格の算定方法についても、最適方法ルールが導入された⁸²。

(2) 利益分割法の明確化

これまで、独立企業間価格の算定方法の 1 つである利益分割法は、基本三法に劣後するその他の算定方法として、租税特別措置法施行令において定められていた⁸³。その後、OECD 移転価格ガイドライン(1995 年)に対応した結果、平成 12 年(2000 年)の租税特別措置法関係通達(法人税編)の改正によって、利益分割法の下位分類である比較利益分割法及び残余利益分割法が規定された⁸⁴。この際、法令の改正がなされなかったことについて「立法担当者が、わが国の移転価格税制上の利益分割法が、すでに OECD 移転価格ガイドラインに則っていると理解していたことを意味する⁸⁵」とみる見解がある。

しかしながら、とりわけ、残余利益分割法については、法令に規定がないにもかかわらず大型の課税処分事案に多用される傾向にあったことから、租税法律主義違反の疑義が指摘されていた⁸⁶。

⁸⁰ 財務省「平成 23 年度税制改正の解説」(2011 年)495 頁参照。

⁸¹ 2010 年の同ガイドライン改訂における最適方法ルールの採用の背景は、国際的な執行の実態として、基本三法の適用が困難であり、利益法が適用される場面が増加していることにあるとされている。藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～(第 2 回)」国際商事法務 39 卷 11 号(2011 年)1604 頁参照。

⁸² 財務省・前掲注(80)495 頁参照。

⁸³ 国税庁・前掲注(62)204 頁参照。立法担当者は、基本三法の適用が困難な場合に用いられる「ラストリゾート」として利益分割法を規定していた。

⁸⁴ 藤枝＝角田・前掲注(6)222 頁、望月文雄『日米移転価格税制の制度と適用―無形資産取引を中心に』(大蔵財務協会、2007 年)519 頁参照。

⁸⁵ 望月・前掲注(84)519 頁。望月文雄は、わが国は同ガイドラインの公表を契機に利益分割法に関する税制改正を行わず、国税庁による法令解釈通達等の整備を行うことで同ガイドラインの考え方を導入することを選択したと解している。

⁸⁶ 藤枝・前掲注(3)681-682 頁、望月・前掲注(84)521 頁、高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題(3)」税経通信 62 卷 5 号(2007 年)33 頁、太田洋＝手塚崇史「国際租税訴訟

平成 23 年度税制改正においては、最適方法ルールの採用を踏まえると「このような仕組みの下では利用可能な独立企業間価格の算定方法が一覧できることが望ましい⁸⁷⁾」とされ、租税特別措置法施行令において、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法の 3 つの算定方法が定められることとなった。したがって、同改正により租税法律主義違反の疑義について、一応は解消がなされた⁸⁸⁾。

4, 令和元年度改正

令和元年度改正では、BEPS への対処を踏まえて平成 29 年 (2017 年) に改訂がなされた OECD 移転ガイドラインの規定に沿って、いくつかの移転価格税制の見直しが行われた。

(1) BEPS への対処

近年、一部の多国籍企業が、費用分担契約等によって重要な無形資産をタックスヘイブンや軽課税国に移転した結果、当該無形資産から生じる巨額の所得について、租税条約や関係各国の租税制度の抜け穴によって、いずれの国・地域でも課税されない、あるいは租税負担が著しく軽減される結果となる「税源浸食と利益移転」(Base Erosion and Profit Shifting, 以下「BEPS」という。)が重大な問題となっていた⁸⁹⁾。

この問題に対処するため、平成 24 年 (2012 年)、OECD 租税委員会は「BEPS プロジェクト」を立ち上げ、多国間協調による国際課税ルールの再構築を目指して 15 の行動計画を策定するとともに、各行動計画に基づく勧告を盛り込んだ最終報告書を平成 27 年 (2015 年) に公表した⁹⁰⁾。この行動計画においては、移転価格の問題につき、無形資産の定義の明確化、評価困難な無形資産 (Hard-to-value intangibles : HTVI) の移転に関するルール策定等が掲げられた⁹¹⁾。そして、この取組みの結果は、BEPS プロジェクトの最終報告書 (行動 8-10「移転価格税制と価値創造の一致」) として取りまとめられ、平成 29 年 (2017 年)、同最終報告

の裁判例分析―移転価格税制」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣, 2010 年) 123-124 頁参照。

⁸⁷⁾ 財務省・前掲注 (80) 496 頁。

⁸⁸⁾ 藤枝＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～(第 1 回)」国際商事法務 39 巻 10 号 (2011 年) 1400 頁参照。

⁸⁹⁾ 藤枝＝角田・前掲注 (6) 2 頁参照。

⁹⁰⁾ 浅川雅嗣「BEPS プロジェクトの軌跡と展望」国際税務 36 巻 1 号 (2016 年) 26 頁, 財務省「令和元年度税制改正の解説」(2019 年) 591 頁参照。

⁹¹⁾ OECD「Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports」(OECD HP) 参照。https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en (2023 年 3 月 15 日最終確認)。

書の内容に沿って、OECD 移転価格ガイドラインの改訂がなされた⁹²。

令和元年度税制改正では、同ガイドラインの改訂を受け、独立企業間価格の算定に関し、大きく次の３点について改正がなされた。

(2) 無形資産の明確化

令和元年度改正前の移転価格税制においては、「無形資産」に言及した規定があるものの、法令上、その定義は明らかではなかった⁹³。令和元年度改正により、「無形資産」は、租税特別措置法 66 条の 4 第 7 項 2 号において「無形資産（有形資産及び金融資産以外の資産として政令で定めるものをいう（略）。）〔傍点は筆者〕」と定められた。

なお、無形資産の詳細については、第 4 章で別途検討する。

(3) DCF 法の導入

OECD 移転価格ガイドラインでは、従前から、取引時の無形資産の価値を評価することが困難な場合の解決策として、予想収益を基に取引時における無形資産の価値を評価することで独立企業間価格を算定するディスカウント・キャッシュ・フロー法（Discount Cash Flow Method, 以下「DCF 法」という。）が容認されていた（2010 年 OECD 移転価格ガイドライン・パラグラフ 6.29）。

さらに、2017 年 OECD ガイドラインにおいては、DCF 法について「その他の移転価格算定手法に比べてより信頼性が高いと証明される場合もあり、特に、信頼し得る比較可能な非関連者間取引が存在しない場合に当てはまる」（パラグラフ 6.162）とされるとともに、適用に関する要素の詳細についても、追加がなされている。

わが国の独立企業間価格の算定においては、従前から、DCF 法の取扱いが不明確な状態であったことから、令和元年度税制改正において、DCF 法が導入された⁹⁴。

(4) 評価困難な無形資産に係る価格調整措置の導入

2017 年 OECD ガイドラインにおいて、移転価格税制の対象となる無形資産のうち一定の要件を満たすものは、評価困難な無形資産（HTVI）と位置付けられた（パラグラフ 6.189）。また、HTVI に係る移転価格の適切性を検証しようとする場合において、税務当局は納税者

⁹² 財務省・前掲注（90）591 頁参照。

⁹³ 藤枝＝角田・前掲注（6）128 頁参照。「無形資産」に言及している法令上の規定として、同時文書化を定めた改正前租税特別措置法施行規則 22 条の 10 第 5 項、同法施行規則 22 条の 10 の 5 第 1 項 3 号が存していた。

⁹⁴ 財務省・前掲注（90）592 頁参照。実際のわが国の税務調査では、課税庁から法人に対し、DCF 法を適用した結果の提出を求めるケースも少なくないとする指摘として、藤森康一郎『実務ガイダンス 移転価格税制〔第 5 版〕』（中央経済社、2017 年）317 頁参照。

が提供する情報に依存せざるを得ない（納税者と税務当局の情報の非対称性）という問題の存在が指摘されていた（パラグラフ 6.186）⁹⁵。

同ガイドラインでは、この問題への対応策として、HTVI に係る移転価格の算定に用いた事前の予測に対して事後の結果に相違があり、それが予見不能な事象等によるものではない場合には、当初の移転価格（独立企業間価格）が適切に算定されていなかったという推定証拠となり、税務当局は、事後の結果や納税者が知り得た情報等を勘案して移転価格を再評価することを認める「評価困難な無形資産アプローチ」（HTVI アプローチ）の導入が勧告されている（パラグラフ 6.187, 6.192）⁹⁶。

これを受けて、わが国の移転価格税制においては、法人が行った特定無形資産（評価困難な無形資産）国外関連取引について、当該特定無形資産国外関連取引の対価の額を算定するための前提となった事項（当該特定無形資産国外関連取引を行った時に当該法人が予測したものに限る。）についてその内容と相違する事実が判明した場合には、税務署長はその相違する事実及びその相違することとなった事由の発生の可能性を勘案して算出した金額を独立企業間価格とみなして、法人の所得の金額又は欠損金額につき更正又は決定をすることができるとされた（租税特別措置法 66 条の 4 第 8 項）。

以上が、OECD 移転価格ガイドラインとわが国の移転価格税制の沿革である。

第 3 節 移転価格税制の仕組みと法令上の取扱い

本節では、移転価格税制の具体的な仕組みとその法令上の取扱いについて、法令の条文に照らしながら整理する。また、法令以外の関連文書の位置付けについても整理する。

1. 移転価格税制の枠組み

(1) 基本規定と適用要件

わが国の移転価格税制の基本規定は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項に置かれており、次のように規定されている（括弧書について省略）。

「法人が、昭和 61 年度以後に開始する事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」

したがって、移転価格税制は、法人が国外関連者から支払を受ける対価が独立企業間価格に満たない場合（益金の不足）、又は法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格

⁹⁵ 財務省・前掲注（90）594 頁参照。

⁹⁶ 財務省・前掲注（90）594 頁参照。

を超える場合（損金の過大）にのみ適用されることとなる。すなわち、わが国から国外への所得移転のみが対象とされており、国外からわが国への所得移転は対象とされていない。

移転価格税制は、このような場合において、その取引（国外関連取引）を独立企業間価格で行われたものとみなして、実際の取引価格との差額について課税するというものである。

また、移転価格税制は、独立企業間価格という観念を中心として構築されていることから、その算定方法が最も重要な問題であると考えられている⁹⁷。

（2） 租税条約との関係

OECD モデル租税条約 9 条（以下「特殊関連企業条項」という。）は、特殊関連企業間の取引について、独立企業間の取引と異なる条件が付されている場合には、その条件がなければ一方の企業に生じたはずの利益を当該企業の利益に含めて課税できる旨を定めている⁹⁸。そして、わが国が締結している租税条約についても、全て同様の規定が設けられている⁹⁹。

特殊関連企業条項は、移転価格税制と同様の内容を持っていることから、租税条約の締結国は国内立法が不要であるとする見解（自己執行説¹⁰⁰）と、国内立法措置が必要であるとする見解（国内立法必要説¹⁰¹）とが存する。この点、わが国は移転価格税制を導入していることから、国内立法必要説に立っていると解することができる。

2. 移転価格税制の適用対象

移転価格税制は、法人が「国外関連者」との間で行った「取引」（国外関連取引）に対し、適用される（租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項）。したがって、これらの意義が重要となる。

（1） 国外関連者

⁹⁷ 金子・前掲注（4） 372 頁，増井＝宮崎（4） 205 頁参照。

⁹⁸ OECD「Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)Article 9 Associated enterprises」（OECD HP）参照。<https://read.oecd.org/10.1787/64c1a893-en?format=read#page1>（2023 年 3 月 15 日最終確認）。和訳について、金子・前掲注（4） 366-367 頁参照。

⁹⁹ 金子・前掲注（4） 367 頁参照。

¹⁰⁰ 金子・前掲注（4） 368 頁，植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「（座談会）移転価格税制の問題点をさぐる（上）」国際税務 5 巻 10 号（1985 年） 31-32 頁〔植松守雄発言部分〕参照。

¹⁰¹ 金子・前掲注（4） 368-370 頁，植松＝小松＝平石＝武田・前掲注（100） 31-33 頁〔小松芳明発言部分〕参照。金子宏は、租税法律主義の観点から国内立法必要説を根拠付けることも可能としている。また、移転価格税制は特殊関連企業条項の執行であるとする見解を採っている。

同項において、国外関連者とは「外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係……のあるものをいう（略）。」と規定されている。また、政令（租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 1 項各号）の内容を整理すると、次のようになる（以下、発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額について「発行済株式等」という（同項 1 号））¹⁰²。

- ① 発行済株式等の総数の 50%以上の直接又は間接保有関係
- ② 同一の者（個人を含む。）によって発行済株式等の 50%以上の直接又は間接保有関係
- ③ 役員派遣、取引依存、資金提供等の事実により、事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係

なお、これらの関係は、2つの法人について一方の法人と他方の法人のどちらも含まれる。したがって、内国法人が、外国法人との間でこれらの関係にある場合には、いずれの立場であっても相手方は国外関連者に該当する。これらの関係の典型例としては、親子会社（①）や兄弟会社（②）等が挙げられる。

ところで、発行済株式等の保有関係は、50%超ではなく、50%以上とされている。その理由については必ずしも明らかになっておらず、支配によって独立企業間価格が操作されるのであれば、立法政策上、50%超の方が適切であるとの指摘がある¹⁰³。実際に、50%の保有関係において移転価格税制が適用された事例として、第 1 章第 1 節で取り上げた武田薬品事件（50 対 50 で設立したジョイント・ベンチャーとの取引）が挙げられる¹⁰⁴。

（2） 国外関連取引

同法 66 条の 4 第 1 項において、移転価格税制の適用対象となる取引（国外関連取引）とは、国外関連者との間で「資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行つた場合に、当該取引（当該国外関連者が恒久的施設を有する外国法人である場合には、当該国外関連者の法人税法第 141 条第 1 号イに掲げる国内源泉所得に係る取引として政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。）を」と規定されている。また、政令（同法施行令施行令 39 条の 12 第 5 項）によって除かれる取引とは、恒久的施設を有

¹⁰² 条文内容の整理について、藤枝＝角田・前掲注（6）15 頁参照。

¹⁰³ 藤枝＝角田・前掲注（6）15 頁参照。

¹⁰⁴ 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日・前掲注（27）。50 対 50 の合弁会社との取引価格は、実際には、相手方との交渉等で決まることが多いとする指摘として、藤枝＝角田・前掲注（6）15 頁、太田＝手塚・前掲注（86）92 頁参照。なお、共同出資による設立の場合には、取引条件の交渉等の過程についても考慮される旨が「移転価格事務事務運営要領の制定について（事務運営指針）」3-2(3)ロに示されている。

する外国法人が、日本において法人税を課される場合の国内源泉所得（ただし、租税条約の規定により、法人税が軽減又は免除される所得は除かれる。）に係る取引とされている。

このように、国外関連取引の範囲には、有形資産の販売や海外における技術支援のような役務提供が含まれることは明らかであると考えられる¹⁰⁵。しかしながら、無形資産を用いた取引については、特許権や商標等の法的保護を受けているもの、生産方式や販売に係るノウハウ、事業再編に係る機能の国際移転など、どこまでが範囲に含まれるのか検討を要する¹⁰⁶。

近年、移転価格税制の運用実務は、無形資産取引が中心となっており、その重要性が高まっている¹⁰⁷。

3. 関連文書の位置付け

わが国の移転価格税制の仕組みは、租税特別措置法から始まり、租税特別措置法施行令、租税特別措置法施行規則までが司法判断に対する拘束力を持つ法規範である¹⁰⁸。その傍ら、関連文書としては、他の税法と同様に法令解釈である「租税特別措置法関係通達（法人税編）」があるだけでなく、そのほかにも「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」や「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」等の膨大な関連文書が存する¹⁰⁹。

(1) 移転価格事務運営要領（事務運営指針）

「移転価格事務運営要領（事務運営指針）」（以下「事務運営指針」という¹¹⁰。）は、平成13年、移転価格税制に関する事務運営の指針を整備することで、その適用・円滑な執行を図ることを目的として制定された。事務運営指針は、上記法規範及び関連文書のうち、実務において最も重要な役割を果たしていると考えられている一方、次のような問題点が指摘されている¹¹¹。

1つは、租税法律主義の問題である。すなわち、事務運営指針という準則によって、課税

¹⁰⁵ 本庄・前掲注（78）598頁〔居波邦泰執筆部分〕参照。

¹⁰⁶ 本庄・前掲注（78）598頁〔居波邦泰執筆部分〕参照。

¹⁰⁷ 藤枝＝角田・前掲注（6）25頁参照。

¹⁰⁸ 志賀櫻『国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011年）280頁参照。

¹⁰⁹ そのほかの関連文書として、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類（ローカルファイル）作成に当たっての例示集」、「移転価格税制に係る文書化制度（FAQ）」、「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」等が存する。これらは独立企業間価格の算定方法に関するものではないため、本論文では省略する。

¹¹⁰ 国税庁「移転価格税制事務運営要領の制定について（事務運営指針）」（国税庁 HP）。
<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（2023年3月15日最終確認）。

¹¹¹ 志賀・前掲注（108）281頁参照。

実務が左右されること自体に問題があるとするものである（通達にも同様の問題がある）¹¹²。裁判例・裁決例においても、事務運営指針は関係法令等として参照され、その内容について相当であると判断されていることから¹¹³、納税者においても十分に確認する必要が生じる。

2つは、事務運営指針の内容が、抽象的な表現となっていることにより、必ずしも納税者又は税務調査官において、十分に理解することができるとは限らないとするものである¹¹⁴。実際の税務調査においても、各調査官の理解度には顕著なばらつきが認められるとされている¹¹⁵。

（2） 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集

「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（以下「参考事例集」という¹¹⁶。）は、平成 19 年 6 月、事務運営指針が改正された際に、その別冊の位置付けとして公表がなされた。

その趣旨については「移転価格事務運営要領（事務運営指針）の適用上のポイントを示す観点から、一定の前提条件を置いた事例の下での移転価格税制上の取扱いを取りまとめたものである」とされており（参考事例集〔留意事項〕）、具体的な内容としては、①独立企業間価格の算定方法の選定、②独立企業間価格の算定方法の適用等に係る留意事項、③事前確認の 3 点について、各々細分化された事例とその解説が示されている。

なお、参考事例集の位置付けについては「実際の移転価格調査又は事前確認審査に当たっては、本事例集の内容を参考としつつ、移転価格事務運営要領……の規定に基づき、個々の事案ごとに国外関連取引の実態を的確に把握することにより、移転価格税制上の問題の有無を判断し、最も適切な独立企業間価格の算定方法を選定してその的確な適用を図る」とこととされているため（同留意事項）、納税者は、事務運営指針とともにこの内容にも留意する必要がある。

第 4 節 小括

¹¹² 志賀・前掲注（108）281 頁参照。志賀櫻は、事務運営指針の位置付けについて、最も重要な役割を果たしているとしながらも「通達レベルに過ぎない準則」と評している。

¹¹³ 例えば、第 1 章第 1 節で取り上げた TDK 事件では、事務運営指針（平成 28 年 6 月 28 日改正前のもの）2-12（無形資産の形成、維持又は発展への貢献。現行の 3-13 と同じ）が、武田薬品事件では、事務運営指針（平成 18 年 3 月 20 日改正前のもの）2-11（無形資産の使用許諾等）が参照されている。

¹¹⁴ 志賀・前掲注（108）282 頁参照。

¹¹⁵ 志賀・前掲注（108）282 頁参照。

¹¹⁶ 国税庁「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（国税庁 HP）。

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>（2023 年 3 月 15 日最終確認）。

1. わが国への移転価格税制の導入

わが国の移転価格税制は、米国による移転価格課税を契機として、経済の急速な国際化に伴う国外への所得移転の問題に対応するため、昭和 61 年度税制改正において導入された。

同税制は、昭和 57 年（1979 年）の OECD 租税委員会による「移転価格と多国籍企業」と題する報告書を基礎として制定されている。

2. OECD 移転価格ガイドラインの位置付け

わが国の移転価格税制は、OECD 移転価格ガイドラインの主要な改訂に対応することで制度改正がなされている。しかしながら、その全てについて適時に制度改正が行われるわけではなく、また、そもそも異なる規定ぶりになっていることも考えられる。

この点について、裁判例では、わが国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚することに配慮しなければならないこととされている。また、その配慮のためには、独立企業原則の見地から移転価格税制のあり方を示した OECD 移転価格ガイドラインの内容を踏まえ、わが国の移転価格税制を解釈適用しなければならないことが示されている。

3. 平成 23 年度税制改正

平成 23 年度税制改正においては、2010 年 OECD 移転価格ガイドラインの内容を踏まえ、最適方法ルールを導入及び利益分割法の明確化がなされた。

なお、利益分割法の明確化によって、残余利分割法が法令上も規定されることとなり、租税法律主義違反の疑義については解消された。

4. 移転価格税制の仕組みと関連文書

移転価格税制の基本規定は、租税特別措置法 66 条の 4 第 1 項に置かれている。同税制は、50%以上の資本関係等のある外国法人との取引（国外関連取引）を通じて、わが国から国外への所得移転が行われた場合において、当該取引を独立企業間価格で行われたものとみなして、実際の取引価格との差額について課税するというものである。

なお、同税制については、法令や通達以外にも事務運営指針や参考事例集をはじめとする膨大な関連文書が存する。これらの関連文書は、課税庁の実務において用いられることや、裁判例・裁決例においても関連法令等として参照されることから、納税者は、常にその内容に留意する必要がある。

本章では、わが国の移転価格税制について、導入経緯及び OECD 移転価格ガイドラインとの関係性並びに同税制の仕組みを中心に確認・整理した。

次章では、同税制の核となる独立企業間価格の意義とその算定方法について整理する。

第3章 独立企業間価格の意義とその算定方法

本章では、移転価格税制の核となる独立企業間価格の意義とその算定方法について整理する。とりわけ、本論文の主題に関する利益分割法と残余利益分割法については詳解する。

第1節 独立企業間価格の意義

1. 意義

前記のとおり、移転価格税制は独立企業間価格という観念を中心に構成されており、その算定方法が最も重要な問題であると考えられている¹¹⁷。そして、独立企業間価格の意義は、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項において、次のように定められている。

「独立企業間価格とは国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。」

これを要約すると、独立企業間価格とは、国外関連取引と同様の取引が「支配従属関係のない独立企業間において、取引条件その他の状況が同一または類似の状況の下で行われた場合に成立したであろう取引価格¹¹⁸」であるといえる。すなわち、国外関連者を支配関係のない独立当事者と課税上同等（Tax Parity）に置き換えた場合に設定される価格となる¹¹⁹。

なお、大阪高裁平成 22 年 1 月 27 日判決（日本圧着端子事件¹²⁰）においては、納税者が「経営戦略から合理的かつ自然に導きだされた……価格こそが独立企業間価格である」と主張したものの、独立企業間価格は「非関連者間で行われた取引における価格を指すもの」とであるとされ、斥けられている。

2. 幅の概念

実務上、独立企業間価格を算定することは容易ではない¹²¹。そのうえ、納税者と課税庁の算定結果を一致させるには、尚々の困難を伴う。この問題は、独立企業間価格という観念が、現実には存在しない虚構のものであるにもかかわらず、あたかも客観的に存在しているか

¹¹⁷ 金子・前掲注（4）372 頁，増井＝宮崎（4）205 頁参照。

¹¹⁸ 赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007 年）593 頁。

¹¹⁹ 岡村忠生「これからの移転価格税制」税務弘報 55 巻 11 号（2007 年）2 頁参照。

¹²⁰ 大阪高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11370。第 1 審は、大阪地判平成 20 年 7 月 11 日判タ 1289 号 155 頁。

¹²¹ 藤枝＝角田・前掲注（6）260 頁参照。

のように取り扱われていることに基因する¹²²。

2017 年 OECD 移転価格ガイドラインにおいても「移転価格の算定は厳密な科学ではないことが認められている（パラグラフ 1.13）。また、移転価格（独立企業間価格）の算定においては、「相対的に同等の信頼性があるような、複数の適切な算定手法や、それに基づく数値の幅が生み出される場合も多くあり」、「幅の中の様々な数値は、比較可能な状況の下で比較可能な取引を行う独立企業が当該取引につき全く同じ価格を設定しない場合もあるという事実を表している」とされ、算定結果の幅の存在が認められている（パラグラフ 3.55）。さらに、その算定結果について「関連者間取引における関連条件（例えば、価格や利益）が独立企業間価格幅に入っている場合、調整は行われるべきでない〔傍点は筆者〕」とされている（パラグラフ 3.60）。すなわち、同ガイドラインにおいては、算定された独立企業間価格が一定の価格幅に入っている場合には、移転価格税制を適用すべきでないとされている¹²³。

一方、わが国において、独立企業間価格の幅の認否が争点となった今治造船事件高裁判決では¹²⁴、幅の概念を採用することはできないとして、納税者の主張が斥けられている。

ただし、同判決では、「独立企業間価格を算定するに当たり、比較可能性が同等に認められる取引が複数存在するため、比較対象取引を一つに絞り込むことが困難で、あえて一つに絞り込むことがかえって課税の合理性を損ねると判断されるような場合には一定の範囲（価格帯）が形成、認識できることになり、そのような意味での独立企業間価格の『幅』の概念が採用される余地はある」ともされており、例外的に幅の概念を採用する余地があると判示されている¹²⁵。

なお、平成 23 年度税制改正後に追加された「租税特別措置法関係通達（法人税法編）」（以下「措置法通達」という。）66 の 4(3)－4 においては、「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措置法第 66 条の 4 第 1 項の規定の適用はないことに留意する」ことが明記されている¹²⁶。

¹²² 志賀・前掲注（108）267 頁参照。

¹²³ OECD 移転価格ガイドラインが、独立企業間価格について幅の存在を認めていることを指摘するものとして、藤枝＝角田・前掲注（6）260 頁、赤松・前掲注（118）623 頁等参照。

¹²⁴ 高松高判平成 18 年 10 月 13 日・前掲注（74）。

¹²⁵ 藤枝＝角田・前掲注（6）260 頁、438 頁参照。本事案においては、「課税の合理性を損ねる」ことや「比較可能性が同等に認められる取引が複数存在する」こと等の事情がなかったとする見解として、太田＝手塚・前掲注（86）106 頁。

¹²⁶ 独立企業間価格が幅を外れた場合には、課税処分のため独立企業間価格を一義的に算定する必要が生じる。この場合には、複数の比較対象取引の平均値等に基づいて算定される（事務運営指針 4-8）。

第2節 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格は、租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項において、「国外関連取引の内容」及び「国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情」を勘案したうえで、同項の「各号に定める方法」のうち「最も適切な方法」により算定することとされている。

同項では、独立企業間価格の算定方法について、①「棚卸資産の売買取引」（同項 1 号）及び②「棚卸資産の売買取引以外」（同項 2 号）の 2 つの取引形態に分けて定められている。ただし、②の算定方法は、①と「同等の方法」によることとされているため、実質的に 2 つの算定方法は同じものとなっている¹²⁷。そのため、以下では①について確認する。

同項 1 号では、算定方法として、イ「独立価格比準法」、ロ「再販売価格基準法」、ハ「原価基準法」、ニ「イ～ハまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法」が定められている。イ～ハは、基本三法と呼ばれており、平成 23 年度税制改正において最適方法ルールが導入されるまでは、ニに優先して適用されることとされていた。そして、ニは、イ～ハに「準ずる方法」と「その他政令で定める方法」とに分けられる。

1. 独立価格比準法

独立価格比準法とは、特殊の関係にない売手と買手の間において、国外関連取引と同種の棚卸資産を、同様の状況下で売買した場合の取引の対価の額に相当する金額をもって独立企業間価格とする方法である（同号イ）。

参考事例集では、独立価格比準法の長所として「国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較することから、独立企業間価格を算定する最も直接的な方法」であることが挙げられており、他方、短所として「その適用において資産又は役務の内容についての厳格な同種性が求められるが、資産の性状、構造、機能等の違いについては、価格に影響を及ぼすことが客観的に明らかな場合が多く、かつ、こうした差異を調整することは一般的に困難である」ことや、「取引の当事者が果たす機能の差異が価格に影響を及ぼす場合の調整も容易ではな」いため、「独立価格比準法の適用においては、公開情報……から比較対象取引を見いだせない場合が多い」ことが挙げられている（[事例 1]（参考 2）（1）イ）¹²⁸。

¹²⁷ 「同等の方法」の意義については、措置法通達 66 の 4(8)－1 に規定されている。また、特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置（租税特別措置法 66 条の 4 第 8 項）については、②のみが対象とされと考えられる。藤枝＝角田・前掲注（6）248 頁参照。

¹²⁸ 公開情報とは「有価証券報告書等の企業情報、企業の財務情報等が収録されたデータベース、業界団体情報などの外部情報等をいう」とされている（参考事例集 [事例 1]（参考 2）（1）イ。他の算定方法についても同様）。独立価格比準法の適用に関して争われた代表的な裁判例として、高松高判平成 18 年 10 月 13 日・前掲注（74）がある。

2. 再販売価格基準法

再販売価格基準法とは、国外関連取引における買手が、特殊の関係にない者に対して棚卸資産を販売した場合の対価の額（再販売価格）から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって独立企業間価格とする方法である（同号ロ）。そして、通常の利潤の額については、当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算することとなる¹²⁹。

参考事例集では、再販売価格基準法の長所として「販売価格が売上総利益と原価により構成され、売上総利益が価格と近接した関係にあることを考慮すると、独立価格基準法に次いで独立企業間価格を算定する直接的な方法」であることが挙げられており、他方、短所として「売上総利益の水準については、資産又は役務それ自体の差異の影響を受けにくい一方で、取引の当事者が果たす機能の差異の影響を受けやすく、公開情報から比較対象取引を見いだせない場合が多い」ことが挙げられている（〔事例 1〕（参考 2）（1）ロ）¹³⁰。

3. 原価基準法

原価基準法とは、国外関連取引における棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって独立企業間価格とする方法である（同号ハ）。そして、通常の利潤の額については、当該取得原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算することとなる¹³¹。

参考事例集では、原価基準法の長所及び短所について、再販売価格基準法と同様の説明がなされている（〔事例 1〕（参考 2）（1）ロ）¹³²。

4. 基本三法に準ずる方法

¹²⁹ 政令（同法施行令 39 条の 12 第 6 項）では、通常の利益率を算定するための要件として、「①特殊の関係にない者から購入した者が非関連者に対して販売した取引であること、②取引の対象が国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産であること、③比較対象取引に係る当該再販売者の売手として果たす機能その他に差異が存在しないこと」が挙げられている。藤枝＝角田・前掲注（6）292 頁。

¹³⁰ 再販売価格基準法の適用に関して争われた代表的な裁判例として、東京地判平成 29 年 4 月 11 日税資 267 号順号 13005（ワールドファミリー事件）がある。

¹³¹ 政令（同法施行令 39 条の 12 第 7 項）では、通常の利益率を算定するための要件として、「①非関連者からの購入又は製造等により取得し非関連者に対して販売した取引であること、②国外関連取引の対象と同種又は類似の棚卸資産であること、③売手の果たす機能その他に差異が存在しないこと」が挙げられている。藤枝＝角田・前掲注（6）299 頁。

¹³² 原価基準法の適用に関して争われた代表的な裁判例として、大阪高判平成 22 年 1 月 27 日・前掲注（120）がある。

基本三法に準ずる方法(同号ニ)の意義については、法令上、明らかにされていないが¹³³、参考事例集においては、「基本三法の考え方から乖離しない限りにおいて、取引内容に適した合理的な方法を採用する途を残したもの」であるとされている（〔事例 1〕（参考 3））。

また、その具体的な内容として「法令の規定に従って基本三法を適用した場合には比較対象取引を見いだすことが困難な国外関連取引について、その様々な取引形態に着目し、合理的な類似の算定方法とすることで比較対象取引を選定できる場合、あるいは、合理的な取引を比較対象取引とすることで独立企業間価格を算定できる場合」があり、そのような場合には「基本三法よりも比較対象取引の選定の範囲を広げ得ることから、基本三法に準ずる方法を適用する可能性も念頭におき、比較可能性の検討を行う」こととされている（同参考）¹³⁴。

なお、東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決（アドビ事件¹³⁵）において、基本三法に準ずる方法と同等の方法の「準ずる方法」の判断基準が示されており¹³⁶、「取引内容に適合し、かつ、基本 3 法の考え方から乖離しない合理的な方法」をいうものとされている（第 1 審からの引用）。

5. その他政令で定める方法

その他政令で定める方法は、租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項各号において定められている。1 号では、利益分割法として、イ「比較利益分割法」、ロ「寄与度利益分割法」、ハ「残余利益分割法」が定められている。また、2 号～5 号では「取引単位営業利益法」が、6 号では「DCF 法」が、7 号においてはこれらに「準ずる方法」が定められている¹³⁷。

なお、利益分割法については次節以降で整理するため、本節では算定方法の記載を省略する。また、「準ずる方法」の意義は基本三法と同様であると解されるため、記載を省略する。

¹³³ わが国の独立企業間価格の算定においては、法令上明記された算定方法以外のものが許容されていないことから、「準ずる方法」を認めることによって、柔軟な対処が可能となる制度設計がなされているとする見解として、藤枝＝角田・前掲注（6）254-257 頁。他方で、同見解は「準ずる方法」の安易な拡大適用は避けるべきであることも指摘している。

¹³⁴ 他方で、同参考においては「基本三法に準ずる方法は、基本三法において比較対象取引として求められる比較可能性の要件（措置法通達 66 の 4(3)－3 に掲げる諸要素の類似性）まで緩めることを認めるものでなく、当該要件を満たしていない取引については、基本三法に準ずる方法においても比較対象取引として用いることができない」ともされている。

¹³⁵ 東京高判平成 20 年 10 月 30 日税資 258 号順号 11061。第 1 審は、東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟月 54 卷 8 号 1652 頁。

¹³⁶ 国外関連取引が棚卸資産の売買取引以外の取引のため、同等の方法とされている。

¹³⁷ これらの算定方法は、法令において名称は付けられおらず、措置法通達、事務運営指針において、比較利益分割法及び寄与度利益分割法を除いて名称が付されている。そのため、これら 2 つの算定方法は参考事例集において、名称が定義されている。

(1) 取引単位営業利益法

取引単位営業利益法（TNMM）とは、国外関連取引と比較対象取引のそれぞれに係る営業利益の水準を比較し、比較対象取引の利益率を用いて独立企業間価格を算定する方法である（同項 2～5 号）¹³⁸。なお、営業利益の水準を示す利益率（独立企業間価格の算定に用いられる利益率）としては、①売上高営業利益率（同項 2 号）、②総費用営業利益率（同項 3 号）、③営業費用売上総利益率（同項 4、5 号）の 3 つが定められている¹³⁹。

TNMM は、実務における独立企業間価格の算定方法として、近年、最も多く適用されている方法である¹⁴⁰。そして、その適用における比較対象取引に係る利益率の抽出については、企業情報データベース（企業単位の情報）に依拠している¹⁴¹。すなわち、TNMM は、原則として取引単位での検証が必要とされるところ、実務においては、企業単位での検証によることが通例とされている¹⁴²。

¹³⁸ 藤枝＝角田・前掲注（6）312 頁、井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑨—TNMM はどのように適用されているか（1）」国際税務 42 巻 7 号（2022 年）69 頁参照。

¹³⁹ 営業費用売上総利益率は、ベリーレシオといわれる指標であり、検証対象が買手の場合（同項 4 号）と売手の場合（同項 5 号）に分けて定められている。井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑧—最適方法はどのように選定されるか（3）」国際税務 42 巻 6 号（2022 年）60-61 頁参照。

¹⁴⁰ 井上・前掲注（138）65 頁参照。国税庁「令和 3 事務年度の『相互協議の状況』について」（2022 年）の「（別紙 3）令和 3 事務年度・相互協議処理事案の内訳」では、令和 3 年度の相互協議処理事案において採用された独立企業間価格の算定方法のうち、約 69% が TNMM であることが明らかにされている。そのほか TNMM が多用される傾向にあることを指摘する文献として、藤枝＝角田・前掲注（6）28 頁、澤田耕「移転価格に係る留意事項」租税研究 743 号（2011 年）132 頁、藤森・前掲注（94）218-219 頁等参照。

¹⁴¹ 井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問②—連載の開始にあたり（下）」国際税務 41 巻 12 号（2021 年）39 頁参照。データベースとしては、ビューロー・ヴァン・ダイク社のものが利用されることが多いとされている。井上・前掲注（138）65 頁参照。

¹⁴² 井上・前掲注（141）42 頁参照。参考事例集では、「企業単位の事業において非関連者が果たす機能と国外関連取引の当事者が果たす機能との類似性が高く、利益指標の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかな機能の差異が認められない場合に、当該事業を当該国外関連取引に対応する一の取引とみなして比較対象取引の選定を行える場合がある」（〔事例 1〕（参考 2）（1）ハ）とされ、例外的に企業単位での検証が行える場合がある旨が示されている。このような TNMM の適用実態について、TNMM は CPM との差別化が企図されていたにもかかわらず、実質的に CPM の適用と変わらない状態にあるとの指摘がある。藤枝・前掲注（6）438 頁参照。

(2) DCF 法

DCF 法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の使用その他の行為から生ずる利益について、生ずることが予測される各事業年度の利益の金額を、合理的と認められる割引率を用いて当該国外関連取引の時の現在価値として割り引いた金額の合計額をもって独立企業間価格とする方法である（同項 6 号）¹⁴³。

DCF 法は、予測利益の金額という「不確実な要素を用いて独立企業間価格を算定する方法であるから、最も適切な方法の候補がディスカウント・キャッシュ・フロー法を含めて複数ある場合には、ディスカウント・キャッシュ・フロー法以外の候補である算定方法の中から最も適切な方法を選定する」（事務運営指針 4-3）こととされている。したがって、適用の優先度は、他の独立企業間価格の算定方法が使用できる限り、その算定方法に劣後する¹⁴⁴。

DCF 法の適用に対する見解として、実際に検討される場面は無形資産の譲渡や事業譲渡等の特殊な取引に限定されとするものや¹⁴⁵、独立した算定方法の一つとして位置づけていくためには、評価テクニック（予測利益の正確性、成長性、割引率等）について、いかに客観性を確保して独立企業原則と整合させていくかが課題であるとするもの¹⁴⁶、等がある。

以上の独立企業間価格の算定方法を一覧化すると、下表のようになる（図表 4）。

¹⁴³ DCF 法は、その名称からすれば、キャッシュ・フローに基づいて算定する方法である。同号では「利益（これに準ずるものを含む。）」と規定されていることから、キャッシュ・フローが「これに準ずるもの」に該当すると解されている。藤枝＝角田・前掲注（6）139 頁。

¹⁴⁴ ただし、法令上は、他の独立企業間価格の算定方法に劣後するとはされていない。同旨の指摘として、藤枝＝角田・前掲注（6）141 頁。

¹⁴⁵ 井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑥—最適方法はどのように選定されるか（1）」国際税務 42 巻 4 号（2022 年）69 頁参照。

¹⁴⁶ 藤枝＝角田・前掲注（6）173 頁参照。

図表 4 独立企業間価格の算定方法一覧

棚卸資産の売買取引	棚卸資産の売買取引以外の取引
【基本三法】 ① 独立価格比準法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イ) ② 再販売価格基準法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ロ) ③ 原価基準法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ハ)	【基本三法と同等の方法】 ① 独立価格比準法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ② 再販売価格基準法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ③ 原価基準法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号)
【基本三法に準ずる方法】 ① 独立価格比準法に準ずる方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニ) ② 再販売価格基準法に準ずる方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニ) ③ 原価基準法に準ずる方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ニ)	【基本三法に準ずる方法と同等の方法】 ① 独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ② 再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ③ 原価基準法に準ずる方法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号)
【その他政令で定める方法】 ① 比較利益分割法 (措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号 (同号イに係る部分に限る)) ② 寄与度利益分割法 (措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号 (同号ロに係る部分に限る)) ③ 残余利益分割法 (措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号 (同号ハに係る部分に限る)) ④ 取引単位営業利益法 (措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号から第 5 号まで) ⑤ ディスカウント・キャッシュ・フロー法 (措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 6 号) ⑥ ①から⑤までの方法に準ずる方法 (措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 7 号)	【その他政令で定める方法と同等の方法】 ① 比較利益分割法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ② 寄与度利益分割法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ③ 残余利益分割法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ④ 取引単位営業利益法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ⑤ ディスカウント・キャッシュ・フロー法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号) ⑥ 左欄の⑥の方法と同等の方法 (措置法第 66 条の 4 第 2 項第 2 号)

(出典：国税庁「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(2022 年) 6 頁)

第 3 節 利益分割法

1. 概要

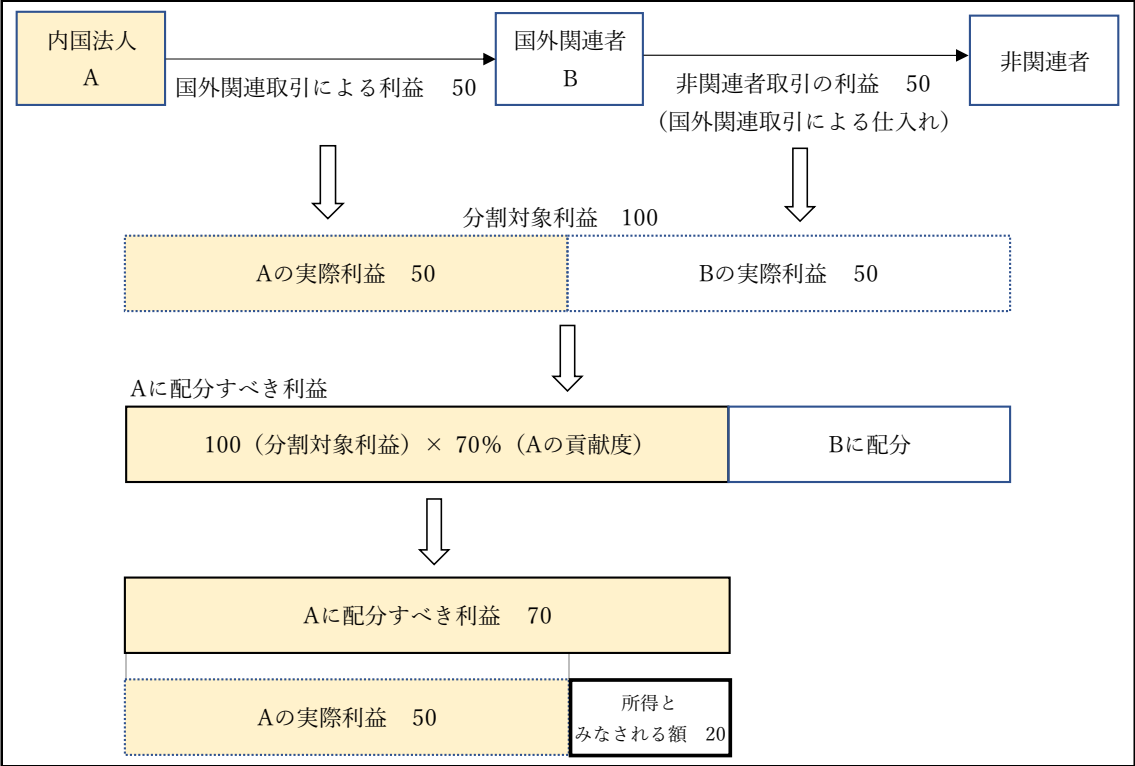
利益分割法とは、国外関連取引に係る法人及び国外関連者の営業利益の合算値(分割対象利益)について、法人と国外関連者それぞれの分割対象利益への貢献度合いに応じ、利益を分割(所得配分)することにより、独立企業間価格を算定する方法である¹⁴⁷。

例えば、国外関連取引に関して、内国法人 A と国外関連者 B がそれぞれ 50 ずつ営業利益を得ている場合には、分割対象利益は 100 となる。そして、両当事者の分割対象利益に対

¹⁴⁷ 藤枝＝角田・前掲注(6) 318 頁、山川・前掲注(1) 87 頁参照。

する貢献度合いが、A は 70%、B は 30% の場合には、A に配分すべき利益は 70 となる。このような場合に、A に配分すべき利益 70 と A の実際利益 50 の差額である 20 が国外に所得移転していたと判断され、移転価格税制が適用されることとなる（図表 5）。

図表 5 利益分割法の例



（筆者作成）

利益分割法は、わが国において移転価格税制の導入時から独立企業間価格の算定方法として定められており（旧租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号¹⁴⁸⁾、基本三法の適用が困難な場合の「ラストリゾート」として位置付けられていた¹⁴⁹⁾。平成 23 年度税制改正前においては、利益分割法（寄与度利益分割法¹⁵⁰⁾のみが法令に規定されていたが、同改正によって、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法が法令において規定された。

2. 長所及び短所

(1) 長所

¹⁴⁸⁾ 平成 23 年政令第 199 号による改正前のもの。

¹⁴⁹⁾ 国税庁・前掲注（62）204 頁参照。

¹⁵⁰⁾ 平成 23 年度税制改正前の利益分割法が、利益分割法のうち寄与度利益分割法を対象としていることが明らかであるとする見解として、藤枝＝角田・前掲注（6）246 頁参照。

利益分割法の長所について、2017 年 OECD 移転価格ガイドラインでは、次のように説明されている。

- ① 片側検証手法が適切でないであろう高度に統合された事業活動に対する解決策となること（パラグラフ 2.115）
- ② 独立企業においては見られないような関連者の特殊でおそらくユニークな事実及び状況を考慮に入れることにより柔軟性を有するものである一方で、独立企業が同様の状況にあった場合に合理的に行ったであろうことを反映するという点で、依然として独立企業アプローチを構成していること（パラグラフ 2.118）
- ③ 関連者間取引の双方の当事者が評価の対象とされることから、いずれか一方の当事者に極端かつ非現実的な利益が残るという結果になる可能性が低いこと（パラグラフ 2.119）

①は、利益分割法が、国外関連取引の両当事者を検証する方法（両側検証）であることを長所として挙げている。なお、わが国における独立企業間価格の算定方法のうち利益分割法以外のものは、全て国外関連取引の一方の当事者のみを検証する方法（片側検証）である¹⁵¹。

片側検証は、両側検証に比して簡易で手間がかからない反面、一方の当事者のみを検証するため、その適用結果が、国外関連取引全体の所得配分という観点からは不合理に片寄ってしまう、経済活動や価値創造との整合性を欠く課税結果をもたらす可能性が大きくなる¹⁵²。

したがって、経済活動や価値創造との整合性を有する課税結果をもたらすべきとする BEPS プロジェクトの目的からすれば、理論的には、両側検証の方が望ましいという評価になる¹⁵³。ただし、両側検証は、実務上その適用が容易ではないという課題がある¹⁵⁴。

②は、利益分割法が、比較対象取引を見いだせない場合にも用いることができる柔軟性を有する算定方法でありながら、独立企業原則に則ったものであることを長所として挙げている。この点の評価について、利益分割法は「独立企業間では見受けられない関連者間取引特有のユニークな事情を柔軟に考慮に入れうる手法¹⁵⁵」であることから、独立企業原則を補完できる可能性を有しているとする見解がある¹⁵⁶。

③は、利益分割法が両当事者の合算利益（分割対象利益）を分割する方法であることから、実際には生じていない利益を想定して課税する「インカム・クリエーション」（所得の創造）

¹⁵¹ これらの算定方法に準ずる方法及び同等の方法を含む。藤枝＝角田・前掲注（6）250-251 頁，志賀・前掲注（108）299 頁，井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑦—最適方法はどのように選定されるか（2）」国際税務 42 巻 5 号（2022 年）67 頁参照。

¹⁵² 藤枝＝角田・前掲注（6）251 頁参照。

¹⁵³ 藤枝＝角田・前掲注（6）251 頁参照。

¹⁵⁴ 藤枝＝角田・前掲注（6）251 頁参照。

¹⁵⁵ 山川・前掲注（1）92 頁。

¹⁵⁶ 山川・前掲注（1）91 頁参照。

を招く可能性が低いことを長所として挙げている¹⁵⁷。

インカム・クリエーションの例としては、米国子会社が赤字で、かつ、日本の親会社との合算利益が赤字の状況において、IRS が米国子会社に対して CPM で課税を行った結果、合算利益がマイナスにもかかわらず、米国子会社に利益が計上される状況等が考えられる¹⁵⁸。

しかし、両当事者の合算利益が黒字である場合において、一方の当事者が黒字で、他方の当事者が赤字という所得配分が適正である場合もありうる¹⁵⁹。したがって、理論上は、独立企業原則を適用する帰結として、利益分割法によっても、国外関連者を赤字、内国法人を黒字とすべく是正する、という意味でのインカム・クリエーションがなされうる¹⁶⁰。

この点、このような場合には、原則として、ある取引から得られる連結ベースの黒字（又は赤字）を両当事者で分け合うことが適当であるとする見解がある¹⁶¹。そのような運用に努めることにより、インカム・クリエーションに歯止めをかけうることに加え、利益分割法の持つ恣意的な所得配分の危険性も相当程度緩和されることが見込まれる¹⁶²。

なお、参考事例集では、長所として「比較対象取引を見いだせない場合などに有用な方法である」ことが示されている（〔事例 1〕（参考 2）（1）ニ）。

（2）短所

利益分割法の短所について、同ガイドラインでは、次のように説明されている。

「短所は、その適用の難しさに関するものである。取引単位利益分割法は、独立企業に関する情報に依存しない傾向があることから、納税者にとっても税務当局にとっても、一見、容易に利用できると思われるかもしれない。しかし、関連者にとっても税務当局にとっても同様に、国外関連者の情報入手は課題であろう。さらに、関連者間取引に係る全ての関連者の収入及びコストを合算することは、帳簿及び記録に対する共通の基準を採用し、かつ、会計実務及び通貨を調整する必要があるため、課題であろう。さらに、また、取引単位利益分割法を営業利益に適用する場合、当該取引に関連する適正な営業費用の額を把握し、コストを当該取引と当該関連者の他の活動とに配分することが課題となるであろう。」（パラグラフ 2.120）

これらの短所は、①外部市場データに依存しないことから、利益配分が主観的になるおそれがあること、②国外関連者の情報入手が困難であること、③国外関連取引に係る会計デー

¹⁵⁷ 山川・前掲注（1）90 頁参照。

¹⁵⁸ 志賀・前掲注（108）299 頁参照。

¹⁵⁹ 山川・前掲注（1）90-91 頁参照。

¹⁶⁰ 山川・前掲注（1）91 頁参照。同旨の指摘として、志賀・前掲注（108）299 頁参照。

¹⁶¹ 山川・前掲注（1）91 頁参照

¹⁶² 山川・前掲注（1）91 頁参照

タを共通化するための調整を要すること、④適正な営業費用の額を把握し、配分することが難しいこと、の4つに分けられる¹⁶³。

3. 比較利益分割法及び寄与度利益分割法

利益分割法の下位分類としては、比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法が定められている。まず、これらのうち比較利益分割法及び寄与度利益分割法を確認する。

(1) 比較利益分割法

比較利益分割法とは、国外関連取引の比較対象取引に係る分割対象利益に相当する利益の配分割合を用いて、当該国外関連取引に係る分割対象利益を法人及び国外関連者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法である（租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号イ）¹⁶⁴。

しかしながら、非関連者間の比較対象取引の利益分割割合に関する情報を入手することは極めて困難なため、実務上、比較利益分割法の適用可能性はほぼないとされている¹⁶⁵。

(2) 寄与度利益分割法

寄与度利益分割法とは、国外関連取引に係る分割対象利益について、その発生に寄与した程度を推測するに足りる国外関連取引の当事者に係る要因に応じてこれらの者に配分することにより独立企業間価格を算定する方法である（同号ロ）¹⁶⁶。

参考事例集では、寄与度利益分割法の長所として「比較対象となる非関連者間取引を見いだす必要がないことから、国外関連取引が高度に統合されているような場合において、比較利益分割法よりも適用可能性は高まる」ことが挙げられている（〔事例 1〕（参考 2）ニ）¹⁶⁷。

第 4 節 残余利益分割法

本節では、残余利益分割法について、法令上の規定を確認したうえで、概要を整理する。なお、残余利益分割法の具体的算定方法とその見解については、第 5 章で整理する。

1. 法令の規定

¹⁶³ 1995 年 OECD 移転価格ガイドラインにおける利益分割法の短所の紹介として、山川・前掲注（1）88 頁参照。

¹⁶⁴ 参考事例集においても算定方法が示されている（〔事例 1〕（参考 2）（1）ニ）。

¹⁶⁵ 藤枝＝角田・前掲注（6）319 頁参照。

¹⁶⁶ 参考事例集においても算定方法が示されている（〔事例 1〕（参考 2）（1）ニ）。

¹⁶⁷ 寄与度利益分割法の適用に関して争われた代表的な裁判例として、東京高判平成 25 年 3 月 28 日・前掲注（75）がある。

残余利益分割法は、法令上、次のように規定されている（租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ）。

「(1)及び(2)に掲げる金額につき当該法人及び当該国外関連者ごとに合計した金額がこれらの者に帰属するものとして計算する方法

(1) 当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得が、当該棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等（(1)において『比較対象取引』という。）に係る第 6 項、前項、次号又は第 3 号に規定する必要な調整を加えないものとした場合のこれらの規定による割合（当該比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等とが当事者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異（当該棚卸資産の販売等に関し当該法人及び当該国外関連者に独自の機能が存在することによる差異を除く。）により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合）に基づき当該法人及び当該国外関連者に帰属するものとして計算した金額

(2) 当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等に係る所得の金額と(1)に掲げる金額の合計額との差額（(2)において『残余利益等』という。）が、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算した金額」

条文内容を踏まえた残余利益分割法の算定方法の概要は、次に記載する。

2. 算定方法

残余利益分割法とは、国外関連取引に係る法人及び国外関連者の営業利益の合算値（分割対象利益¹⁶⁸）について、①まず、基本的活動から得られる利益（基本的利益）を比較対象取引に基づいて両当事者に配分し、②次に、残りの金額（残余利益）をその発生に寄与した程度に応じて両当事者に配分（分割）し、法人に配分した①と②の合計額を法人に配分すべき利益（所得）として独立企業間価格を算定する方法である¹⁶⁹。

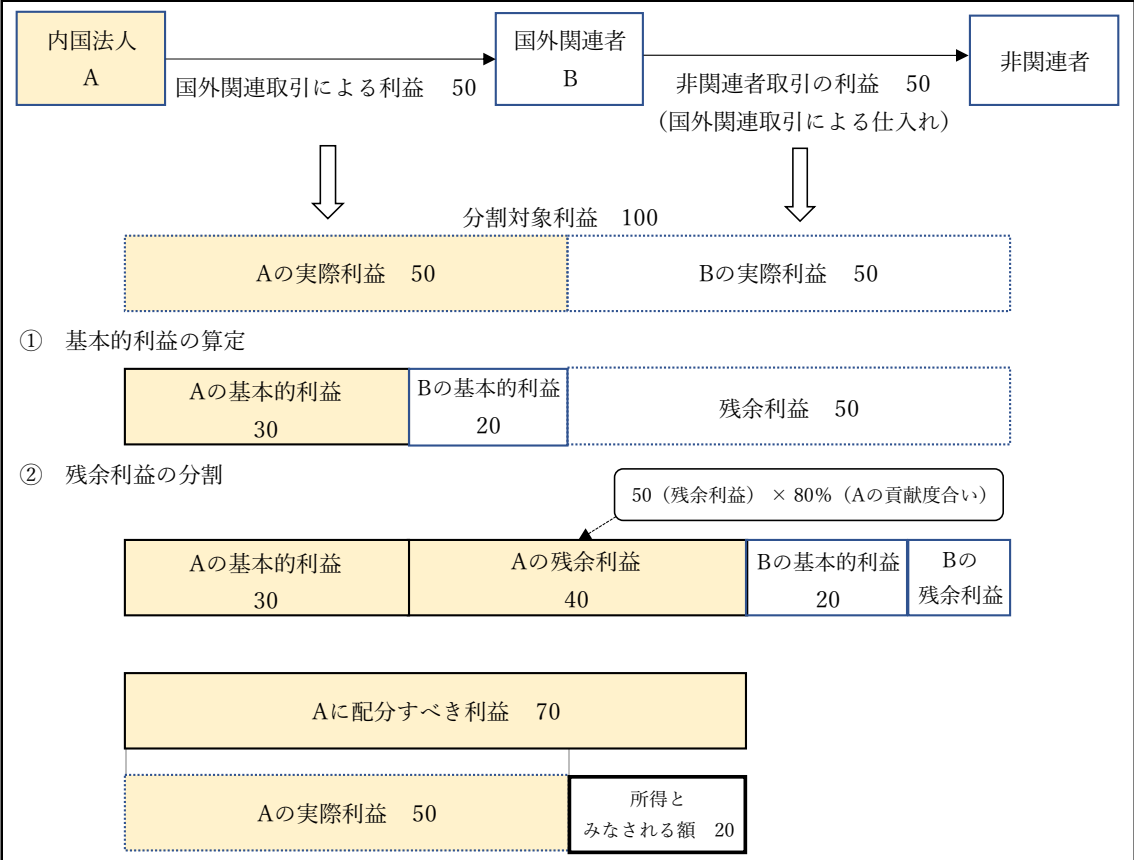
例えば、国外関連取引に関して、内国法人 A と国外関連者 B がそれぞれ 50 ずつ営業利益を得ている場合には、分割対象利益は 100 となる。そして、①両当事者に配分すべき基本的利益が、A は 30、B は 20 の場合には、残余利益は 50 となる。②さらに、残余利益の発生に対する貢献度合いが、A は 80%、B は 20% の場合には、A に配分すべき残余利益は 40

¹⁶⁸ 分割対象利益について、措置法通達 66 の 4(5)－1 では、「国外関連取引に係る棚卸資産の販売等により法人及び国外関連者に生じた所得（以下『分割対象利益等』といい、原則として、当該法人に係る営業利益又は営業損失に当該国外関連者に係る営業利益又は営業損失を加算した金額を用いる（略）。）〔下線は筆者〕」と定められている。

¹⁶⁹ 藤枝＝角田・前掲注（6）322 頁参照。

となる。そうすると、A に配分すべき利益は 70 (①+②) となる。このような場合に、A に配分すべき利益 70 と A の実際利益 50 の差額である 20 が国外に所得移転していたと判断され、移転価格税制が適用されることとなる (図表 6)。

図表 6 残余利益分割法の例



(筆者作成)

3. 適用対象

残余利益分割法は、「国外関連取引の両当事者が独自の機能を果たすことにより (例えば、国外関連取引の両当事者が無形資産を使用して独自の機能を果たしている場合)、当該国外関連取引においてこれらの者による独自の価値ある寄与が認められる場合〔下線は筆者〕」に適用される (参考事例集 [1] (参考 2) (1)ニ)。

また、わが国では一般に、残余利益分割法は、両当事者が「重要な無形資産を有する場合」(平成 23 年 10 月 27 日改正前の措置法通達 (以下「旧措置法通達」という。) 66 の 4(4)－5) に適用されるものであると解されていた¹⁷⁰。

¹⁷⁰ なお、同通達においては、「法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合〔傍点は筆者〕」と定められていた。この点に着目し、どちらか一方が重要な無形資産を有している

これらの適用要件として、両当事者が独自の機能を果たす（又は重要な無形資産を有する）場合とされているのは、一方の当事者のみがそのような状況にある場合には、他方の当事者を検証する算定方法（片側検証）によって独立企業間価格を算定すべきとの考えに基づいていと解される¹⁷¹。

残余利益分割法の適用要件である「独自の機能」を果たすことの例としては、「無形資産」を使用することが挙げられており、また、わが国においては、従来から「重要な無形資産」を有することが適用要件として考慮されてきた。

さらに、措置法通達では、残余利益の配分（分割）にあたっては「その配分に用いる要因として、例えば、法人及び国外関連者が無形資産（重要な価値のあるものに限る（略）。）を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産の開発のために支出した費用の額等を用いることができる〔下線は筆者〕」ことが規定されている（同通達 66 の 4(5)－4）。すなわち、この方法によった場合には、両当事者が有する重要な価値のある「無形資産」の価額やその開発費の額等によって、両当事者に残余利益が配分されることとなる¹⁷²。

したがって、残余利益分割法の適用においては、「無形資産」の意義が重要となる。

4. 残余利益分割法の重要性

前記のとおり、わが国の移転価格税制において、独立企業間価格は「最も適切な方法」によって算定すべきこととされている。そのため、どの算定方法が重要であるか（最適方法となりうるものか）は個々のケースごとに判断することとなり、明らかでない¹⁷³。

しかしながら、次の理由から、残余利益分割法は他の算定方法に比して重要性が高いものであると考えられる。

1 つは、近年、わが国の多国籍企業グループによる無形資産の海外への移転の増加に伴い、

場合にも残余利益分割法を適用しうると指摘するものとして、望月・前掲注（84）523 頁参照。他方、同通達の「法人又は国外関連者」の部分は、「法人及び国外関連者」の趣旨であると解するもの（参考事例集〔事例 8〕（残余利益分割法を用いる場合）が参照されている）として、本庄・前掲注（78）662 頁〔飯守一文執筆部分〕参照。

¹⁷¹ 参考事例集においても「国外関連取引の一方の当事者が単純な機能のみを果たしている場合には、通常は残余利益分割法よりも当該一方の当事者を検証対象とする算定方法の選定が適切となる」（〔事例 1〕（参考 2）（1）二）とされている。

¹⁷² わが国の課税処分においては、両当事者の無形資産に係る支出額を測定し、その金額の割合をもって貢献度合いとし、残余利益を分割する方法が採用されている。

¹⁷³ ただし、実務上、最も採用されている算定方法は TNMM である。井上・前掲注（138）65 頁参照。

内国法人と国外関連者の双方が重要な無形資産を有するケースが増加していることである。例えば、日本企業による海外への無形資産投資及び生産拠点の移転により、日本企業が収入又は支出した知的財産権等使用料は、平成8年度において、△3,404億円の支出の状況にあったが、令和3年度においては、2兆422億円を収入するまでに増加している（図表7）¹⁷⁴。

図表7 知的財産権等使用料の国際収支の推移

(単位：億円)										
平成8年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度
△3,404	203	1,496	2,468	4,573	6,128	7,136	6,031	5,866	7,748	9,098
平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	平成30年度	令和元年度	令和2年度	令和3年度	
8,456	14,182	20,329	23,954	19,750	23,917	25,590	20,030	16,616	20,422	

（出典：財務省「国際収支の推移 2. サービス収支」のデータを基に、藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解〔第2版〕』（中央経済社、2020年）26頁を参考にして筆者作成）

残余利益分割法は、内国法人と国外関連者の取引において、超過収益力の源泉たる重要な無形資産が使用されている場合に、当該無形資産の使用から生ずる超過利益をそれぞれに配分する手法である¹⁷⁵。したがって、このような無形資産の海外移転に対処するためには、最も適切な独立企業間価格の算定方法であると解される¹⁷⁶。

2つは、課税庁による残余利益分割法を適用した大型の移転価格課税事案が増加していることである¹⁷⁷。前期のとおり、実務上、最も適用されている独立企業間価格の算定方法はTNMMである。しかしながら、超過利益を生じうるユニークな価値ある機能（独自の機能）や無形資産の価値評価について、比較対象取引の選定において考慮することは困難であり、TNMMの限界が露呈してきている¹⁷⁸。したがって、今後は利益分割法、とりわけ、残余利

¹⁷⁴ 藤枝＝角田・前掲注（6）26頁参照、財務省「国際収支の推移」（財務省HP）。

https://www.mof.go.jp/policy/international_policy/reference/balance_of_payments/bpnet.htm（2023年3月15日最終確認）。

¹⁷⁵ 中里実「移転価格課税における無形資産の扱い」日税研論集64号（2013年）50頁参照。

¹⁷⁶ 無形資産の使用に係る独立企業間価格の算定方法として、多大な利益を生む無形資産が存在する場合には、残余利益分割法の適用が妥当であり、そのような無形資産でない場合には、TNMMが妥当であるとする見解として、高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」税大論叢49号（2005年）104頁参照。

¹⁷⁷ 藤枝・前掲注（3）679頁参照。平成23年度税制改正の最適化ルールの導入等にあわせ、わが国においてさらなる残余利益分割法の適用が目指されているとする見解として、堀口大介＝鈴木彩子「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第3回）」国際商事法務39巻12号（2011年）1755頁参照。

¹⁷⁸ 堀口＝鈴木・前掲注（177）1755頁参照。

益分割法の適用がより適切になる場面が増えてくることが予想される¹⁷⁹。

以上のような点から、残余利益分割法は、他の独立企業間価格の算定方法に比して重要性が高いものであると考えられる。

第5節 小括

1. 独立企業間価格

独立企業間価格とは、国外関連者を支配関係のない独立当事者と課税上同等(Tax parity)に置き換えた場合に設定された価格をいう。そして、移転価格税制においては、独立企業間価格の算定こそが最も重要な問題であると考えられている。

しかし、独立企業間価格という観念は現実には存在しない虚構のものであるため、納税者と課税庁の算定結果を一致させることは困難であると解される。

この点について、2017年 OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間価格には数値の幅(独立企業間価格幅)が存在することが認められており、算定結果がこの幅に入っている場合には、移転価格税制を適用すべきでないことが示されている。

2. 利益分割法

利益分割法は、移転価格税制の導入時から独立企業間価格の算定方法として定められており、基本三法の適用が困難な場合にのみ適用できるものとして位置付けられていた(その算定方法は、平成23年度税制改正後の寄与度利益分割法と同様のものではあった)。その後、同改正によって、利益分割法の下位分類である比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法が法令において規定された。

利益分割法の長所については、主に次の3点が挙げられる。

- ① 国外関連取引の両当事者を検証する方法(両側検証)であること。
- ② 比較対象取引の選定が困難な場合にも用いることができること。
- ③ 実際には生じていない利益への課税(インカム・クリエーション)を招く可能性が低いこと。

他方で、短所については、その算定方法の難しさにあると考えられる。具体的には、①外部市場データに依存しないことから、主観的になるおそれがあること、②国外関連者に係る情報入手が困難であること、③両当事者の国外関連取引に係る会計データを共通化するための調整を要すること、④適正な営業費用の額を把握し、配分することが難しいことの4点が挙げられる。

3. 残余利益分割法

残余利益分割法とは、両当事者の営業利益の合算値(分割対象利益)について、①まず、

¹⁷⁹ 堀口＝鈴木・前掲注(177) 1755頁参照。

基本的活動から生ずる利益（基本的利益）をそれぞれに配分し、②次に、残りの金額（残余利益）を、その発生に寄与した程度に応じてそれぞれに配分し、内国法人に配分したこれらの合計額を、法人に配分すべき所得として独立企業間価格を算定するものである。

この算定方法は、両当事者が「独自の機能」を果たしている場合に適用するものである。そして、この「独自の機能」が、両当事者が有する重要な価値のある「無形資産」を用いることで果たされている場合には、その「無形資産」の価額や支出額等によって、両当事者に残余利益を配分することができる旨が規定されている（措置法通達 66 の 4(5)－4）。

残余利益分割法が、「最も適切な方法」に該当するか否かは個々のケースごとに判断することとなるが、次の理由から、他の算定方法に比して重要性が高いものであると考えられる。

- ① 多国籍企業グループによる無形資産の海外移転の増加に伴い、内国法人と国外関連者の双方が重要な価値のある無形資産を有するケースが増加していること。
- ② 課税庁による残余利益分割法を適用した大型の移転価格課税事案が増加していること。

このような理由から、残余利益分割法の重要性が高まっているものと解される。

本章では、独立企業間価格の意義とその算定方法について整理した。とりわけ、本論文の主題に関する利益分割法及び残余利益分割法については詳解した。

次章では、残余利益分割法の適用対象となりうる無形資産取引について整理する。

第4章 無形資産取引に対する移転価格税制の適用

本章では、残余利益分割法の適用対象となりうる無形資産取引について整理する。具体的には、移転価格税制における無形資産の意義を整理したうえで、無形資産が活用される取引の特色及び具体的態様を確認する。また、平成23年度税制改正に触れながら、「独自の機能」と「重要な無形資産」の差異について検討する。

第1節 無形資産の意義

1. 移転価格税制における無形資産の意義

(1) 無形資産の本質

資産とは、会計学上、「企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源¹⁸⁰⁾」をいう。また、経済的資源とは「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利¹⁸¹⁾」をいう。さらに、資産についてコーポレート・ファイナンスの観点からみると、投資の見返りとして、将来のキャッシュ・フローをもたらすものであると考えられる¹⁸²⁾。したがって、無形資産は、所得を生み出す資産であるという点で、有形資産と何ら違いはない¹⁸³⁾。

そして、無形資産は、それを保有する企業に対してより多くの所得をもたらす¹⁸⁴⁾。例えば、同じ製品を製造販売している状況において、企業によって利益が異なるとすれば、より多くの利益を獲得する企業は、他の企業に比して製造コストを抑えることができるか、高い売上高をあげることができるかのどちらかである。製造コストを抑えることができるのは、ノウハウ等を有しているからであり、高い売上高をあげることができるのは、ブランド等を有しているからであり、いずれについても過去の投資の結果として利益がもたらされている¹⁸⁵⁾。

このように考えると、過去の投資の結果である点で、無形資産と有形資産に有意な差異は

¹⁸⁰⁾ IASB「Conceptual Framework for Financial Reporting」(IASB HP)。

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf?la=en&hash=654CC1DE384D992926C9DC50FD2AF49C18A489C6> (2023年3月15日最終確認)。和訳について、EY新日本有限責任監査法人「『財務報告に関する概念フレームワーク』の改訂の公表」(EY新日本有限責任監査法人HP)。
https://www.ey.com/ja_jp/library/info-sensor/2018/info-sensor-2018-06-03 (2023年3月15日最終確認)。

¹⁸¹⁾ IASB・前掲注(180)、和訳について、EY新日本有限責任監査法人・前掲注(180)。

¹⁸²⁾ 中里・前掲注(175)32頁参照。

¹⁸³⁾ 中里・前掲注(175)32-33頁参照。

¹⁸⁴⁾ 中里・前掲注(175)33頁参照。無形資産は、平均的な資産収益率よりも高い割合で利益を得ることを可能にするものであるとする見解として、山川・前掲注(7)259頁。

¹⁸⁵⁾ 中里・前掲注(175)33頁参照。

ないように思われる¹⁸⁶。しかしながら、無形資産を形成するための支出は、支出時の費用（研究開発費、広告宣伝費等）とされることが多いのに対し、有形資産を形成するための支出は、資産として計上され、繰り延べられるという点で大きな違いがある¹⁸⁷。

（2）法令上の無形資産の定義

わが国では、令和元年度税制改正によって、法令上、初めて無形資産の定義が定められた。同改正後の租税特別措置法では、「無形資産（有形資産及び金融資産以外の資産として政令で定めるものをいう（略）。）〔下線は筆者〕」と規定されている（同法 66 条の 4 第 7 項 2 号）。

また、これを受けた同法施行令では、無形資産とは「特許権、実用新案権その他の資産（次に掲げる資産以外の資産に限る。）〔下線は筆者〕」で、これらの資産に係る取引が独立企業間で行われるとした場合にその対価が支払われるべきものと規定されており、「次に掲げる資産」として、①有形資産（②を除く）及び②金融資産（現金、金銭債権、有価証券等¹⁸⁸）が除外されている（同法施行令 39 条の 12 第 13 項）。

これらの法令の定めを要約すると、無形資産とは、有形資産及び金融資産以外の資産のうち、特許権、実用新案権その他の資産（で、当該資産に係る独立企業間取引において対価が支払われるべきもの）をいうこととなる。

（3）無形資産の具体例

無形資産の具体例については、措置法通達 66 の 4(8)－2 に次のように示されている。

- ① 法人税法施行令 183 条 3 項 1 号イ～ハに掲げるもの
- ② 顧客リスト及び販売網
- ③ ノウハウ及び営業上の秘密
- ④ 商号及びブランド
- ⑤ 無形資産の使用許諾又は使用許諾に相当する取引により設定される権利
- ⑥ 契約上の権利（①～⑤を除く。）

なお、①法人税法施行令 183 条 3 項 1 号イ～ハには、次のようなものが掲げられている。

¹⁸⁶ 中里・前掲注（1）37 頁参照。

¹⁸⁷ 中里・前掲注（1）37 頁参照。

¹⁸⁸ 金融資産は、条文上、「現金、預貯金、売掛金、貸付金、有価証券、法人税法第 61 条の 5 第 1 項に規定するデリバティブ取引に係る権利その他の金融資産として財務省令で定める資産」として規定されている（同法施行令 39 条の 12 第 13 項 2 号）。また、同法施行規則では、「財務省令で定める資産」として、「現金」、「預貯金、売掛金、貸付金その他の金銭債権」、「法人税法第 2 条第 21 号に規定する有価証券」、「法人税法第 61 条の 5 第 1 項に規定するデリバティブ取引に係る権利」、「前各号に掲げる資産に類するもの」が規定されている（22 条の 10 第 9 項）。

イ 工業所有権その他の技術に関する権利，特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの（以下，これらを総じて「工業所有権等」という。）

ロ 著作権，出版権及び著作隣接権その他これに準ずるもの

ハ 13条8号イ〜ツ（減価償却資産の範囲）に掲げる無形固定資産¹⁸⁹

そして，イの工業所有権等に該当するものについては，法人税基本通達において「特許権，実用新案権，意匠権，商標権の工業所有権及びその実施権等」のほか，これらの権利の目的にはなっていないが，生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作として「特別の原料，処方，機械，器具，工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式，これに準ずる秘けつ，秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等」が示されている（同通達 20-3-2）。そのうえで，「ノウハウはもちろん，機械，設備等の設計及び図面等に化体された生産方式，デザイン」もこれに含まれるとされている（同）。他方で，「海外における技術の動向，製品の販路，特定の品目の生産高等の情報又は機械，装置，原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査，検査等」は含まれないとされている（同）。

また，ハの同法施行令 13 条 8 号イ〜ツには，鉱業権¹⁹⁰，漁業権¹⁹¹，ダム使用权，水利権，特許権，実用新案権，意匠権，商標権，ソフトウェア，育成者権，公共施設等運営権，樹木採取権，営業権，専用側線利用権，鉄道軌道連絡通行施設利用権，電気ガス供給施設利用権，電気ガス供給施設利用権，工業用水道施設利用権，電気通信施設利用権が掲げられている。

これらの無形資産の定義と具体例を整理すると，下表のようになる（図表 8）。

¹⁸⁹ 同号カ〜ツには，わが国の法令で定められたものが規定されているが，国外におけるこれらに相当するものについても含まれる。

¹⁹⁰ 租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利についても含まれる。

¹⁹¹ 入漁権についても含まれる。

図表 8 無形資産の定義と具体例

法令上の定義	具体例	
	措置法通達	参照先
租税特別措置法，同法施行令 特許権，実用新案権その他の資産 （有形資産，金融資産以外のもの）	① 法人税法施行令183条3項1号 イ 工業所有権等	・特許権，実用新案権，意匠権， 商標権の工業所有権及びその実施権等 ・独自の生産方式，これに準ずる秘けつ， その他特別に技術的価値を有する知識等 （法人税基本通達20-3-2）
	ロ 著作権，出版権，著作隣接権等	-
	ハ 法人税法施行令13条8項イ～ツ （無形固定資産）	・特許権，実用新案権，意匠権，商標権， ソフトウェア，営業権等 （法人税法施行令13条8項イ～ツ）
	② 顧客リスト，販売網	-
	③ ノウハウ，営業上の秘密	-
	④ 商号，ブランド	-
	⑤ 無形資産の使用許諾 又は 使用許諾に相当する取引により 設定される権利	-

（筆者作成）

このように，移転価格税制における無形資産は，いわゆる知的財産権に限定されておらず，有形資産及び金融資産以外の価値のあるものを，抽象的かつ包括的に無形資産として認識しうるものとされている¹⁹²。そのため，課税庁によって，具体性を欠いた曖昧なものが無形資産として認識される可能性も否定できない¹⁹³。

なお，令和元年度税制改正前の措置法通達においては，無形資産とは，同通達が例示しているもの等の「重要な価値のあるもの」をいうとされていたが，改正後の同通達においては，「重要な価値のあるもの」であるか否かは問わないこととされた（同通達 66 の 4(3)-3）。

他方，事務運営指針では，税務調査において，無形資産による両当事者の所得への貢献度合いを検討するにあたり，「重要な価値を有し所得の源泉となるものを総合的に勘案する」こととされている（3-12）¹⁹⁴。

すなわち，無形資産の該当性判断においては「重要な価値」を有するか否かは問わないが，独立企業間価格の算定（所得への貢献度合いの検討）においては，所得の源泉たりえる程度の「重要な価値」を有するものでなければならないと解される（参考事例集 [事例 11] 《解

¹⁹² 岩倉正和「移転価格税制—無形資産の扱いを中心に」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）700 頁参照。

¹⁹³ 岩倉・前掲注（192）702 頁参照。

¹⁹⁴ このような定めに対し，「超過収益を上げているからそれらはすべて無形資産に起因すると考えるのは慎重であるべき」とする指摘として，羽床正秀=古賀陽子『平成 21 年版 移転価格税制詳解—理論と実践ケース・スタディ』（大蔵財務協会，2009 年）506 頁。

説》においても同旨の説明がされている¹⁹⁵⁾。

2. OECD 移転価格ガイドラインにおける無形資産

(1) 無形資産の定義

2017 年 OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産とは、①有形資産及び金融資産以外のもので、②商業活動で使用するに当たり所有又は支配することができ、③当該資産に係る取引が独立企業間で行われるとした場合にその対価が支払われるべきものと示されている（パラグラフ 6.6。①～③の番号は筆者による）。

同ガイドラインに示されている 3 つのポイントのうち、①及び③については、わが国の法令上の定義と同じものとなっているが、②については、その定義から外れている。

ただし、わが国の法令上の無形資産は、「譲渡若しくは貸付け……又はこれらに類似する取引」がなされることが前提とされていることから（租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 13 項）、②（所有又は支配すること）についても、実質的な違いはないと考えられる¹⁹⁶。

また、同ガイドラインでは、独立企業間価格の算定において考慮すべき重要な無形資産は「必ずしも会計上の無形資産として認識されるわけではなく」、「研究開発費や広告費等などの無形資産の開発に伴う費用が、会計上資産化されず経費として計上されることもあ」とされており、会計上の費用について、移転価格税制上の無形資産として認識されうることが示されている（パラグラフ 6.7）。

(2) 無形資産の事例

同ガイドラインでは、いくつかの事例が示されたうえ、無形資産への該当性について解説がなされている¹⁹⁷。

無形資産に該当するものとしては、特許、ノウハウ及び企業秘密、商標、商号及びブランド、無形資産に関するライセンス及び類似の限定的な権利が挙げられている（第 6 章 A4.1

¹⁹⁵ 参考事例集では、無形資産による両当事者の所得への貢献度合いを検討にあたっては、「法人又は国外関連者の所得の源泉となる無形資産は、主に無形資産のうち重要な価値があると認められるものであるため、無形資産として『重要な価値』を有するかどうかの判断が必要となる」と説明されている（〔事例 11〕《解説》）。

¹⁹⁶ 藤枝＝角田・前掲注（6）131 頁参照。実際にも、参考事例集において「市場の特殊性のように、法人又は国外関連者により所有又は支配されないものは、無形資産に該当しない〔下線は筆者〕」との記載がなされている（〔事例 11〕（参考））。

¹⁹⁷ なお、同ガイドラインでは、「事例を包括的に示すことや、無形資産を構成するもの又は構成しないものを完全に列挙することを意図するものでもない。この事例に含まれない多くのものが、移転価格算定上の無形資産に該当するかもしれない」（パラグラフ 6.18）とされており、無形資産に該当するもの全てについて列挙することは意図されていない。

～A4.5)。また、のれん及び継続事業価値については、これらが無形資産を構成するか否かは明らかでないが、「継続事業の資産の一部又は全部が移転される際に、独立企業間で支払われる対価の重要かつ金額的に大きな部分は、のれん及び継続事業価値などに係る何らかの対価を表すかもしれない」とされ、このような取引が関連者間で行われる場合には、独立企業間価格の算定において考慮すべきとされている（同章 A4.6、パラグラフ 6.28）。

他方、無形資産に該当しないものとしては、グループシナジー、市場固有の特徴が挙げられている（同章 A4.7、A4.8）。

第 2 節 無形資産取引の特色と具体的態様

1. 無形資産取引の特色

(1) 企業グループ間において取引されやすいこと

無形資産は、次のような理由から必ずしも効率的に取引されず、市場の失敗が存するため、市場を介さない企業グループ間において取引されやすい¹⁹⁸。

1 つは、無形資産は、その製造に係る限界コストがゼロに近いことからフリーライダーの問題が生じ、それゆえに公共財的な性質を有することになり、市場に委ねておく必要量が供給されなくなるからである¹⁹⁹。

2 つは、無形資産取引においては、囚人のジレンマが発生するおそれがあるからである²⁰⁰。供給者は、対価の全額を受け取るまではノウハウ（無形資産）の全てを相手に提供するわけにはいかず、逆に、需要者は、ノウハウを全て教えてもらうまでは対価を全額支払うわけにはいかず、取引そのものが行われなくなる可能性が存する（さもないと、供給者は対価なしに知識だけを入手されるおそれがあり、需要者は知識を得られないまま対価だけをとられるおそれがある）²⁰¹。

3 つは、無形資産は、実際に使用しない限り、その有用性が不確実であるからである²⁰²。

無形資産取引においては、このような市場の失敗が存する。したがって、多国籍企業は、これを回避するために無形資産取引を企業グループ間のみで行うこととなり、グループ間における無形資産取引は増加する²⁰³。

¹⁹⁸ 中里・前掲注（175）33 頁参照。なお、市場の失敗とは「自由に競争が行われている市場で価格の自動調節機能が働かず、効率的な資産配分が達成されない状況」をいう。

野村證券株式会社「証券用語解説集」（野村證券株式会社 HP）

<https://www.nomura.co.jp/terms/japan/si/A02913.html>（2023 年 3 月 15 日最終確認）。

¹⁹⁹ 中里・前掲注（175）33-34 頁参照。

²⁰⁰ 中里・前掲注（175）34 頁参照。

²⁰¹ 中里・前掲注（175）34 頁参照。

²⁰² 中里・前掲注（175）34 頁参照。

²⁰³ 増井＝宮崎・前掲注（4）199 頁参照。

(2) 比較対象取引の抽出が困難であること

無形資産取引は、次のような理由から独立企業間価格の算定において、外部市場から比較対象となる類似の取引を抽出することが困難であると考えられる²⁰⁴。

1 つは、上記(1)のとおり、無形資産取引は企業グループ間においてのみ行われることが多いため、そもそも外部市場において見られる取引が少ないからである²⁰⁵。

2 つは、無形資産取引を行うような高度に統合された企業は、規模の利益や取引費用の節減等によって、独立した企業よりも高い収益率を享受しうるからである²⁰⁶。

したがって、無形資産取引に係る独立企業間価格の算定方法については、非関連者間における取引価格に着目した基本三法が適さない場合が多く、利益法（利益分割法、TNMM）の適用が多くなると考えられる²⁰⁷。

2. 事業の成功要因との関係

前記のとおり、無形資産を保有する企業には、より多くの所得がもたらされることから、企業が事業に成功する要因と保有する無形資産との間には、強い関係があると思われる²⁰⁸。そして、事業の成功要因は産業によって異なることから、無形資産についても、産業ごとに異なる特徴を有することが想定される。

例えば、IT 産業や自動車産業では、技術や品質のような要素が重要であり、消費者向け高級ブランド産業では、ブランドイメージやマーケティングのような要素が重要である²⁰⁹。そして、長期的に成功を収めている企業は、競争優位を実現するため、設備投資以外にも、これらの要素について何らかの戦略的な投資を行っているはずである²¹⁰。それらの投資は、無形資産への投資と見ることができる²¹¹。

そこで、次では、多くの無形資産が活用される医療用医薬品産業を素材として、無形資産の具体的態様について確認する。

²⁰⁴ 増井＝宮崎・前掲注（4）198 頁，岩倉・前掲注（192）709-710 頁参照。

²⁰⁵ 岩倉・前掲注（192）709-710 頁参照，中里実「国際取引と課税―課税権の配分と国際的租税回避―」（有斐閣，1994 年）290 頁参照。

²⁰⁶ 増井＝宮崎・前掲注（4）198-199 頁参照。

²⁰⁷ 岩倉・前掲注（192）709-710 頁参照。

²⁰⁸ NERA エコノミックコンサルティング『移転価格の経済分析―超過利益の帰属と産業別無形資産の価値評価』（中央経済社，2008 年）184 頁参照。

²⁰⁹ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）185 頁参照。

²¹⁰ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）185 頁参照。

²¹¹ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）185 頁参照。

3. 医療用医薬品産業における無形資産

(1) 産業の特徴

医療用医薬品産業は、研究開発志向型であり、ハイリスク・ハイリターンな側面を持つ²¹²。具体的には、新薬開発のために多額の研究開発費を要するという一方、ブロックバスターと呼ばれる大ヒット薬を生み出すことができれば、物質特許による保護の下、1製品あたりの売上として、年間1,000億円以上の収益を長期にわたって享受できるといわれている²¹³。

ただし、同産業は、国民の生命に関わるような甚大な影響力を持つため、認可・価格・製造・販売等について、国（厚生労働省）に厳しく規制されている²¹⁴。このように、同産業には、高いリスクと厳しい規制が存している²¹⁵。

同産業では、近年、急速に多国籍化が進んでおり、多国籍の製薬会社が海外で製品を販売する場合、現地に販売子会社を設立するケースが多いとされている²¹⁶。また、当該子会社の多くは、販売及びマーケティング機能に加えて臨床試験機能を有するなど、単なる販売会社ではないことが特徴的であるとされている²¹⁷。

以下では、同産業における想定ケースを基に、無形資産への該当性を検討する。

(2) 想定ケース

わが国には製薬会社Xがあり、国外に所在する子会社Aを通じて市場に医療用医薬品を販売している場合を想定し、検討する。なお、具体的な前提は次のとおりである²¹⁸。

- ① 医療用医薬品の非臨床試験は、Xがわが国で行い、臨床試験は、Aが所在国で行った²¹⁹。
- ② Xは、わが国で半製品を製造し、Aに販売をしている。
- ③ Aは、所在国で半製品から製品を製造し、販売及びマーケティング活動もしている。
- ④ Aによる製品の外部販売によって、A（及びその所在国）に超過利益が発生している。

²¹² 森信夫『移転価格の経済学—BEPS問題への対応と無形資産評価』（中央経済社、2014年）113頁参照。

²¹³ 森・前掲注（212）113頁参照。

²¹⁴ 森・前掲注（212）113頁参照。

²¹⁵ 森・前掲注（212）113頁参照。

²¹⁶ 森・前掲注（212）113-114頁参照。

²¹⁷ 森・前掲注（212）114頁参照。

²¹⁸ 前提の一部について、NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）189-190頁参照。

²¹⁹ 本ケースでは、基礎研究もXが行っているものと推定されるが、基礎研究費を移転価格税制上の無形資産として考慮すべきかについては議論の余地があるため、前提から外している。基礎研究費についても、資産化して評価する場合があるとする見解として、山川・前掲注（7）145-146頁。

(3) 無形資産への該当性の検討

上記(2)のケースでは、大きく分けて次の2つが無形資産に該当すると思われる。

ア 研究開発活動により形成される無形資産

医療用医薬品の価値の大部分は、研究開発活動によって形成され、このような無形資産は、特許で保護されることとなる²²⁰。

ただし、特許が研究開発活動に係る無形資産の全てというわけではなく、各国の規制当局（厚生労働省、FDA 等）の承認や、膨大な臨床試験データの収集に係るコストについても、無形資産として考えることができる²²¹。また、特許や承認を取得するまでの医療用医薬品に係る研究開発費についても、同様に考えることができる²²²。

そうすると、上記(2)のケースにおける研究開発活動により形成される無形資産としては、主に、①X の非臨床試験費、②A の臨床試験費、③特許の取得及び規制当局の承認に係るコストが該当することとなる（企業会計上、研究開発により取得した特許は研究開発費（上記①・②）として会計処理していることを想定し、特許権を除いている²²³。なお、特許の取得に係る付随費用は特許権として資産化することとなるが、上記③に含まれている²²⁴）。

また、これらについて移転価格税制上の無形資産の定義に照らすと、次のように整理することができる。

租税特別措置法施行令において、無形資産とは「特許権、実用新案権その他の資産」（で、当該資産に係る独立企業間取引において対価が支払われるべきもの）であると規定されている（同法施行令 39 条の 12 第 13 項）。企業会計上、上記①及び②は、研究開発費等の費用として会計処理されることとなるが、実質的には、特許権の取得に要する費用である。例えば、特許権を購入によって取得した場合には、資産として会計処理されることとなるため²²⁵、上記①及び②は、無形資産である特許権の価値を示すものといえる。

仮に、同項の「特許権」が企業会計上の資産に限定されとしても、措置法通達 66 の 4(8)－2 では、無形資産の具体例として、法人税法施行令 183 条 3 項 1 号イの工業所有権等が該当すると示されている。また、法人税基本通達には、工業所有権等の意義として「特許権」が示されているほか、「生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作」

²²⁰ 森・前掲注（212）127 頁参照。

²²¹ 森・前掲注（212）127 頁参照。

²²² 森・前掲注（212）127 頁参照。

²²³ 桜井久勝『財務会計講義〔第 23 版〕』（中央経済社、2022 年）202 頁参照。

²²⁴ 桜井・前掲注（223）202 頁参照。

²²⁵ 桜井・前掲注（223）201-202 頁参照。

が示されていることから（同通達 20-3-2）、上記①及び②は、移転価格税制上の無形資産に該当すると解される。

上記③は、企業会計上、特許権等の資産として会計処理されることが想定されるが、何らかの費用として会計処理されたとしても、上記①及び②と同じく特許権の価値を示すものであり、同通達の内容にも合致するため、同税制上の無形資産に該当すると解される。

イ マーケティング活動により形成される無形資産

医療用医薬品産業では、一般的に、新薬の上市に際して巨額のマーケティング投資が行われることとなり、製品によっては、研究開発活動に匹敵するほど大きいとされている²²⁶。

同産業におけるマーケティング活動の対象は、医薬品の処方を行う医師が中心となる²²⁷。そのため、製薬会社にとって重要なマーケティング活動とは、実際に医師を訪問して製品についての情報を伝える、MR（医薬情報担当者）によるディテールリング活動である²²⁸。

このようなマーケティング活動の無形資産への該当性については、議論の余地があると思われる。なぜなら、このような、いわゆる広告宣伝活動は、ほとんどの企業が何らかの形式で行っており、単にこのような活動を行っているというのみでは、超過利益の源泉となる無形資産を形成しているとは判断できないからである²²⁹。

この点については、製薬会社のマーケティング活動と一般的な広告宣伝費の違いとして、次のような点が挙げられる。

1 つは、MR のディテールリング活動は、一旦、医師が医薬品の処方の意思決定をすると、その決定が繰り返され、よほどのことがない限り、他の医薬品に代替されない（経済学上、医師は「リスク回避的」とされる）点である²³⁰。すなわち、このような活動によって処方の意思決定がされた製品は、長期的に処方され続けることが見込まれることから、過去の投資の効果が長期に及ぶという点で、資産としての性質を有する²³¹。

²²⁶ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）190-191 頁参照。

²²⁷ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）192 頁参照。

²²⁸ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）192 頁参照。

²²⁹ 山川・前掲注（7）147 頁参照。課税庁により、国外関連者によるマーケティング活動が、一般的な広告宣伝費として認定されてしまう問題を指摘するものとして、伊藤雄二＝萩谷忠『Q&A 移転価格税制のグレーゾーンと実務対応』（税務経理協会、2012 年）70-73 頁。

²³⁰ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）195 頁参照。

²³¹ NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）195 頁参照。同著書では、MR のディテールリング活動について「その効果は相当期間持続する、すなわち資産としての効果があるとされており、多くの実証研究でもサポートされている」と示されている。

2つは、製薬会社のマーケティング活動と売上高との関連性が示された研究が多数存在し、少なくとも大型の新薬に係る利益率は、サービス・プロバイダーの利益率を長期的に大きく上回ることが明らかにされている点である²³²。

以上の点から、上記(2)のケースにおけるAのマーケティング活動については、一般的な広告宣伝費とは異なり、無形資産に該当するものと考えられる。

また、このような活動について移転価格税制上の無形資産の定義に照らすと、次のように整理することができる。

まず、前節で示した無形資産の定義において、同産業のマーケティング活動がどれに該当するか（もしくはどれにも該当しないのか）については、必ずしも明らかでない。

ただし、参考事例集では、マーケティング活動により無形資産が形成されている例として、国外の子会社が「多数の営業担当者を配置し、小売店や最終消費者向けに様々な販売促進活動を行い、相当数の取引先小売店を有し、充実した小売店舗網を形成」している状況が挙げられている（[事例11]（1））。そして、このような活動が所得の源泉となっている場合には、無形資産として認められることが示されている（同）。

そのほか、事務運営指針においても、税務調査において考慮すべき無形資産として「生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等」が示されている（3-12）。

したがって、同ケースにおけるAのマーケティング活動は、移転価格税制上の無形資産に該当すると解される。

（4） 裁決例における判断

第1章第1節で取り上げた武田薬品事件裁決では²³³、上記(2)のケースと類似の状況において、上記(3)と概ね同様の結論が導かれている。具体的には、内国法人が負担した非臨床試験費を内国法人の「重要な無形資産」とし、国外関連者が負担した臨床試験費及びマーケティング費用を国外関連者の「重要な無形資産」として、それぞれの残余利益の分割要因とすべきことが示されている（実際の同裁決では、内国法人が国外関連者の臨床試験費の一部を負担しており、これをどちらの分割要因とすべきかが争点の1つとされていた）²³⁴。

以上が、無形資産取引の特色と医療用医薬品産業を素材とした具体的態様である。

第3節 独自の機能と重要な無形資産の差異

本節では、まず、残余利益の分割要因として、平成23年度税制改正前の旧措置法通達に示されていた「重要な無形資産」の意義について整理する。そのうえで、改正後の同通達に

²³² NERA エコノミックコンサルティング・前掲注（208）195頁参照。

²³³ 国税不服審判所裁決平成25年3月18日・前掲注（27）。

²³⁴ 本事案において基礎研究費の取り扱いは確認できないが（伏せ字等のため）、少なくとも内国法人が行った前臨床段階に係る費用は、内国法人の分割要因とされている。

示されている「独自の機能」との差異について検討する。

1. 重要な無形資産の意義

(1) 旧措置法通達における位置付け

平成 23 年度税制改正前の旧措置法通達では、残余利益分割法の適用において、残余利益は「法人又は国外関連者が有する当該重要な無形資産の価値に応じて、合理的に配分する」ことが規定されていた（同通達 66 の 4(4)－5）²³⁵。また、「当該重要な無形資産の価値による配分を当該重要な無形資産の開発のために支出した費用等の額により行っている場合には、合理的な配分として、これを認める」ことが示されていた（同）。

すなわち、改正前の同通達では、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」の価値であり、その価値については、開発のために支出した費用等の額により、算定することができるとされていた。したがって、一般には、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」の価値である支出費用に基づくものとして認識されており、裁判例・裁決例においても、このような認識に基づいて判断がされていた²³⁶。

しかし、同通達では「重要な無形資産」が何かという点は明らかにされておらず、そのほかの関連文書においても必ずしも明らかではなかった²³⁷。

(2) 「重要な無形資産」についての主な見解

ア 「重要な」ものとされている意義

まず、「重要な」無形資産のみが分割要因とされていたことについて、安易な「重要な無形資産」の認定による恣意的な課税を避けるため、あえてこのような限定をしたとする見解が存する²³⁸。この見解は、何でもかんでも「重要な無形資産」に含まれてしまうと、恣意的な独立企業間価格の算定が可能になってしまうことから、そのような問題に歯止めをかけるために、「重要な」ものに限定をしたとみるものである²³⁹。

²³⁵ このように規定された背景については、1995 年 OECD 移転価格ガイドラインにおいて、基本的利益に「各企業が所有するユニークでかつ価値のある資産によって創出される利益」は一般的には含まれない、とされていたことによる（パラグラフ 3.19）。山川博樹＝青山慶二「国際課税の執行を巡る最近の状況」国際税務 33 巻 1 号（2013 年）43 頁〔山川博樹発言部分〕参照。

²³⁶ 例えば、第 1 章第 1 節で取り上げた裁決例として、国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日・前掲注（26）、国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日・前掲注（27）。

²³⁷ 「重要な無形資産」を、米国の財務省規則の「価値のある、特殊な（valuable, non-routine）無形資産」に相当するものとみる見解として、望月・前掲注（84）526-527 頁。

²³⁸ 中里・前掲注（175）54-55 頁参照。

²³⁹ 中里・前掲注（175）54-55 頁参照。

イ 「重要な無形資産」の該当性要件

次に、「重要な無形資産」とされるためには、①残余利益との関連性と②無形資産の重要性という 2 つの要件を充足する必要があるとする見解が存する²⁴⁰。具体的な要件は、次のようなものである。

(ア) 残余利益との関連性

第 1 に、残余利益との関連性については、残余利益と分割要因である「重要な無形資産」との間には、相関関係が認められることが要件とされている²⁴¹。

その理由としては、これらの相関関係が認められない場合には、上記アのとおり、恣意的な独立企業間価格の算定が可能となってしまうことが挙げられている²⁴²。具体例として、内国法人が負担した基礎研究費を、売上高などに基づいて国外関連者に配賦している（負担させている）場合において、それぞれが基礎研究費を負担している事実をもって、基礎研究費を両当事者の「重要な無形資産」に含めるような算定方法は避けるべきであるとされている（基礎研究費自体が、残余利益との相関性が低いとする前提に立っていると思われる）²⁴³。

(イ) 無形資産の重要性

第 2 に、無形資産の重要性については、残余利益分割法は「多大な利益を生む無形資産が存在する場合²⁴⁴」にのみ適用すべきとの見地から、そのような無形資産が存することが要件とされている²⁴⁵。また、そのような無形資産が存しない場合には、TNMM を適用すべきとされている²⁴⁶。

ウ 「重要な無形資産」の価値算定は相対的な価値の割合で足りること

最後に、両当事者が有する「重要な無形資産」の価値について、絶対額を算定することは必ずしも必要ではなく、各々が有する相対的な価値の割合で足りるとする見解が存する²⁴⁷。この見解は、「重要な無形資産」の価値算定が相対的な価値の割合で足りるからこそ、無形

²⁴⁰ 中里・前掲注（175）57 頁参照。

²⁴¹ 利益分割法における分割要因として、中里・前掲注（205）445 頁参照。同旨の見解として、藤枝・前掲注（3）690-691 頁参照。

²⁴² 中里・前掲注（175）58 頁参照。

²⁴³ 中里・前掲注（175）58 頁参照。

²⁴⁴ 高久・前掲注（176）104 頁。

²⁴⁵ 中里・前掲注（175）58 頁参照。

²⁴⁶ 高久・前掲注（176）104 頁，中里・前掲注（175）58 頁参照。

²⁴⁷ 山川・前掲注（7）144 頁参照。

資産の取得価額のほか、各期の支出費用の額を用いてその価値を算定することが認められるとするものである²⁴⁸。

また、同見解では、「重要な無形資産」の相対的な価値の割合が適切に算定されている場合には、残余利益の金額に比して「重要な無形資産」の金額が少額であったとしても、残余利益分割法の適用上は問題ないこととされている²⁴⁹。

(3) 小括

「重要な無形資産」の意義については、旧措置法通達の残余利益の分割方法や、上記(2)ア及びイの見解に鑑みると、残余利益との相関性が認められる程度に、その発生に貢献している無形資産をいうと解することができる。

また、その価値算定については、同通達の残余利益の分割方法や、上記(2)ウの見解に鑑みると、両当事者が有する「重要な無形資産」の相対的な価値の割合が算定できればよいと解することができる。すなわち、両当事者の残余利益への貢献度合いが適切に把握できるのであれば、無形資産の取得価額や支出費用の額を用いてその価値を算定すること自体には、何ら問題はないものと思われる（ただし、残余利益との相関性の見地から、これらをどこまで含めるべきなのかという問題は残されている²⁵⁰）。

2. 独自の機能と重要な無形資産

(1) 「独自の機能」の意義

平成 23 年度税制改正により、法令においても、残余利益分割法が規定された。そして、租税特別措置法施行令では、残余利益の分割要因について、「残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因」であることが定められた（同法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ）。

また、これに伴う措置法通達の改正によって、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」ではなく、「独自の機能」に基づくこととされた（同通達 66 の 4(5)－4）。これは、残余利益の定義自体が、「法人及び国外関連者が独自の機能を果たすことによりこれらの者に生じた所得」であるとされたことによる（同）。

さらに、同通達では、「独自の機能」が両当事者の有する重要な価値のある「無形資産」

²⁴⁸ 山川・前掲注（7）144 頁参照。

²⁴⁹ 山川・前掲注（7）144-145 頁参照。ただし、残余利益が相当な金額であるにもかかわらず、ごく僅かの研究開発費等（重要な無形資産）をもって残余利益を分割してしまうと、僅かなパラメータの相違によって多額の移転価格課税が左右されることとなる。この問題を指摘するものとして、堀口＝鈴木・前掲注（177）1755-1757 頁、南繁樹「最適方法ルール」の導入と利益分割法の明確化―訴訟対応」税務弘報 60 巻 1 号（2012 年）33 頁参照。

²⁵⁰ この問題を指摘するものとして、藤枝・前掲注（10）463 頁参照。

により果たされている場合には、両当事者の「独自の機能」による貢献度合いを算定するにあたって、その「無形資産」の価額や開発費の額等を用いることができるとされている(同)。

すなわち、「独自の機能」とは、残余利益の発生源となる(残余利益との強い相関がある)ようなものであり、例としては、重要な価値を有する「無形資産」が該当することとなる。また、残余利益分割法の適用において、「独自の機能」は残余利益の発生源であるがゆえに、これを残余利益の分割要因として用いることは適切であると解することができる。

なお、「独自の機能」の意義について、国税庁のパブリックコメントでは『『基本的な製造・販売等の活動だけでは生み出すことのできない利益の発生に貢献する機能』を指すものであり、その例として無形資産を使用することにより基本的活動のみを行う法人では果たし得ない機能²⁵¹⁾』であると説明されている。

(2) 「重要な無形資産」との差異

前記のとおり、「独自の機能」の例としては、重要な価値を有する「無形資産」、すなわち、「重要な無形資産」が挙げられている。この点について、①「独自の機能」は「重要な無形資産」と同じ概念であるのか、それとも、②「独自の機能」は「重要な無形資産」よりも幅広い概念(「重要な無形資産」はその一部にすぎない)であるのかという疑問が存する。

この疑問点については、必ずしも明らかにはなっていない²⁵²⁾。ただし、この文言の変更は、OECD 移転価格ガイドラインの改訂及びわが国における残余利益分割法の明文化の2点に基づくものであることから²⁵³⁾、上記②のように解することが素直ではないと思われる²⁵⁴⁾。具体的には、次のとおりである。

第1に、残余利益分割法(残余利益分析)について、1995年の同ガイドラインでは、一般的に「各企業が所有するユニークでかつ価値のある資産によって創出される利益〔傍点は筆者〕」は、基本的利益に含まれていないとされていた(パラグラフ 3.19)²⁵⁵⁾。この規定に沿った結果、旧措置法通達上、その裏返しである残余利益は、両当事者が有する「重要な無形資産」によって生ずるものとして位置付けられた(すなわち、「ユニークでかつ価値のある資産」が「重要な無形資産」として位置付けられたものと解される)²⁵⁶⁾。

²⁵¹⁾ 国税庁・前掲注(11)。

²⁵²⁾ 藤枝・前掲注(10) 462頁参照。

²⁵³⁾ 山川＝青山・前掲注(235) 43頁〔山川博樹発言部分〕参照。

²⁵⁴⁾ 「独自の機能」は「重要な無形資産」よりも幅広い概念であるとする見解として、山川＝青山・前掲注(235) 44頁〔山川博樹発言部分〕、中島格志＝関隆一郎＝川田剛＝菖蒲静夫「平成23年度国際課税関係の改正を巡る座談会」国際税務31巻11号(2011年)23-25頁〔中島格志発言部分〕参照。

²⁵⁵⁾ 山川＝青山・前掲注(235) 43頁〔山川博樹発言部分〕参照。

²⁵⁶⁾ 山川＝青山・前掲注(235) 43頁〔山川博樹発言部分〕参照。

そして、2010年に改訂された同ガイドラインでは、この内容に変更が加えられ、一般的に「各企業が寄与する、ユニークで価値ある貢献によって創出される利益〔傍点は筆者〕²⁵⁷⁾」は、基本的利益に含まれていないとされた（パラグラフ 2.121）。

第2に、同ガイドラインの改訂に伴い、残余利益分割法の明文上、基本的利益の算定（比較対象取引の選定）において、法人及び国外関連者に「独自の機能」が存することによる差異は調整すべきでないことが定められた（租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ）。

これらを整理すると、同ガイドラインでは、基本的利益に「ユニークで価値ある貢献」によって創出される利益が含まれておらず、わが国の法令上では、基本的利益に「独自の機能」によって創出される利益が含まれていないことになる。したがって、措置法通達においても、「ユニークで価値ある貢献」は「独自の機能」として位置付けられ、これを残余利益の分割要因（発生要因）として用いることとされた²⁵⁸⁾。

また、以上を踏まえると、「重要な無形資産」の概念は、「ユニークでかつ価値のある資産」という概念を基にしており、「独自の機能」の概念は、「ユニークで価値ある貢献」という概念を基にしていることとなる。そうすると、同改訂によって、残余利益の分割要因は「資産」（又は資産性のある費用等）である必要はなくなることとなり、残余利益の発生に「貢献」したあらゆるものが含まれることとなる。

したがって、「独自の機能」は「重要な無形資産」よりも幅広い概念であると考えられる。

(3) 裁判例での位置付け

前記のとおり、「独自の機能」は、「重要な無形資産」よりも幅広い概念として位置付けられていると解することができる。さらに、日本ガイシ事件の控訴審判決では²⁵⁹⁾、残余利益分割法の適用について、例えば平成 23 年度税制改正前であったとしても、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されない旨が判示されている。具体的には、次のとおりである。

まず、残余利益の分割要因の意義について、同改正前のわが国の規定（利益分割法を規定する旧租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号²⁶⁰⁾、その分割要因を規定する旧措置法通達 66 条の 4(4)－2) 及び OECD 移転価格ガイドライン（2010 年、2017 年）を参照したうえで、「いずれも『重要な無形資産』であるか否かを問わず、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認められる場合に限り、これを分割要因とするもので

²⁵⁷⁾ 和訳について、山川＝青山・前掲注（235）43 頁〔山川博樹発言部分〕参照。2010 年改訂後の同ガイドラインの訳文では「ユニークな価値のある資産」と記載されている。しかしながら、英文には「資産」への言及はないことから、この記載は正確ではないと考えられる。この点を指摘するものとして、藤枝＝角田・前掲注（6）328-329 頁参照。

²⁵⁸⁾ 山川＝青山・前掲注（235）43-44 頁〔山川博樹発言部分〕参照。

²⁵⁹⁾ 東京高判令和 4 年 3 月 10 日・前掲注（28）。

²⁶⁰⁾ 平成 23 年政令第 199 号による改正前のもの。

ある〔下線は筆者〕と判断されている。

さらに、「我が国の法令においてはもちろんのこと、OECD ガイドラインをみても、残余利益の分割要因について、基本的には『重要な無形資産』のみをもって考慮されることが想定されているとか、『重要な無形資産』に匹敵する程度の価値（重要性）を備えたものでなければ分割要因として考慮しないなどといったことをうかがわせる条項ないし記載はない〔下線は筆者〕」ことが明確に示されている。

すなわち、同判決によれば、同改正前であろうがなかろうが、そもそも「重要な無形資産」という概念自体が適切でなかった（旧措置法通達の定めが誤りであった）と解される。

いずれにしても、現行の同通達における「独自の機能」は、「重要な無形資産」よりも幅広い概念であると考えられる。そして、「独自の機能」には「重要な無形資産」はもちろん、これ以外の「ユニークで価値ある貢献」についても含まれるものと解される。

第4節 小括

1. 移転価格税制における無形資産

移転価格税制上の法令の定めを要約すると、無形資産とは、有形資産及び金融資産以外の資産のうち、特許権、実用新案権その他の資産（で、当該資産に係る独立企業間取引において対価が支払われるべきもの）をいうこととなる。

ただし、その全てが独立企業間価格の算定において考慮されるわけではなく、無形資産のうち、所得の源泉たりえる程度の「重要な価値」を有するもののみを考慮すべきであると解される（参考事例集〔事例 11〕）。

なお、無形資産は、企業会計上の資産であるか否かは問われない、したがって、費用についても無形資産として認識されうる。

2. 無形資産取引の特色

無形資産取引には、主に、次の2つの特色が存する。

1つは、企業グループ間において取引されやすいことである。無形資産取引には市場の失敗が存するため、市場を介さず、企業グループ間において取引されやすい。

2つは、独立企業間価格の算定において、外部市場から比較対象取引を抽出することが困難であることである。これは、無形資産取引が企業グループ間で行われやすいことや、無形資産取引を行うような高度に統合された企業では、規模の利益や取引費用の節減等によって、独立企業よりも高い収益率を享受しうることによる。

3. 重要な無形資産と独自の機能

平成 23 年度税制改正に伴い、措置法通達上、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」から「独自の機能」という概念に置き換えられた。

旧措置法通達における「重要な無形資産」とは、残余利益との相関性が認められる程度に、その発生に貢献している無形資産をいうと解することができる。また、その価値算定については、両当事者が有する「重要な無形資産」による残余利益への相対的な貢献度合いを適切に把握できればよいと考えられる。そのため、無形資産の取得価額や支出費用の額を用いてその価値を算定することが認められる。

他方で、現行の同通達における「独自の機能」は、残余利益の発生源であるという点で、「重要な無形資産」と同様の性質を有するものである。加えて、「独自の機能」の例として「重要な価値を有する無形資産」（重要な無形資産）が挙げられていることから、これらが同じ概念であるのか、それとも、「独自の機能」はより広い概念であるのかが疑問となる。

この点については、必ずしも明らかではない。しかし、OECD 移転価格ガイドラインの改訂及びわが国における残余利益分割法の明文化に鑑みると、「独自の機能」は、「重要な無形資産」よりも幅広い概念であると解することが素直であると思われる。具体的には、次のとおりである。

わが国の移転価格税制における「重要な無形資産」の概念は、1995 年の同ガイドラインにおける「ユニークでかつ価値のある資産」という概念を基にしていたものである。そして、「独自の機能」の概念は、改訂後の同ガイドラインにおける「ユニークで価値ある貢献」という概念を基にしたものである。すなわち、同改訂によって、残余利益の分割要因は「資産」（又は資産性のある費用等）である必要はなくなり、残余利益の発生に「貢献」したあらゆるものが含まれるようになったと解される。

さらに、日本ガイシ事件控訴審判決では、平成 23 年度税制改正前であっても、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されない旨が明確に判示されている。

以上により、現行の同通達における「独自の機能」は、「重要な無形資産」よりも幅広い概念であると考えられる。

本章では、移転価格税制における無形資産の意義、特色及び具体的態様について整理したうえで、「独自の機能」と「重要な無形資産」の差異について検討した。

以上の内容を踏まえ、次章では、本論文の主題である残余利益分割法の具体的算定方法とその見解について整理する。

第5章 残余利益分割法の具体的算定方法と各見解

本章では、残余利益分割法の具体的算定方法とその問題に関する見解を整理する。また、各見解がどのような論拠によってその立場を採っているのかを明らかにする。

第1節 基本的利益の算定と政府規制の影響

1. 基本的利益の意義

残余利益分割法において、まず、両当事者に基本的利益を配分することの意義について、法令や関連文書に定めは置かれていない。この意義について、ホンダ事件第1審判決では²⁶¹、「基本的利益をまず算出して配分し、分割対象利益から基本的利益を控除した残額を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産の寄与によって得られた超過利益と認識して、それを重要な無形資産の価値に応じて合理的に配分する算定方法が採用されているのは、技術、ノウハウ、ブランド等の無形資産は、それが法人の利益に寄与したといえる場合であっても、その範囲及び程度がどのようなものであるかを正確に判断することが極めて困難であるためである〔下線は筆者〕」と判示されている（日本ガイシ事件第1審判決でも²⁶²、同旨の判示がされている）。

これを整理すると、残余利益（超過利益）の分割においては、両当事者による独自の機能（重要な無形資産）の貢献度合いをもってそれぞれに利益を配分することとなるが、これによってのみ正確に利益を配分することは極めて困難であるため、まず、比較可能性を有する基本的利益を算定し、これを配分するものであると解することができる。

残余利益分割法は、とりわけ、残余利益の分割において主観的・恣意的な利益配分となる可能性が高くなる²⁶³。そのため、基本的利益は、外部市場のデータを用いて算定することができるという点で、最低限の客観性を確保するためのものという意義を有する²⁶⁴。

また、残余利益分割法の上位分類である利益分割法の趣旨は「当事者が独立企業であったならば実現したであろう利益分割に、可能な限り近似させる」ことである（2017年OECD移転価格ガイドライン・パラグラフ 2.121）。この趣旨に鑑みると、残余利益分割法の適用においては、検証対象取引との比較可能性を充足しうる比較対象取引に基づき基本的利益を算定したうえで、残余利益を分割することが求められていると解される²⁶⁵。

なお、基本的利益の意義についての一般的な認識としては、基本的利益を日常性の利益

²⁶¹ 東京地判平成26年8月28日・前掲注（25）。控訴審は、東京高判平成27年5月13日・前掲注（25）。

²⁶² 東京地判令和2年11月26日・前掲注（28）。控訴審は、東京高判令和4年3月10日・前掲注（28）。

²⁶³ 藤枝・前掲注（3）686頁、志賀・前掲注（108）294頁参照。

²⁶⁴ 藤枝・前掲注（3）686頁参照。

²⁶⁵ 藤枝・前掲注（3）687頁参照。

(ルーチン利益)、残余利益を非日常性の利益(ノン・ルーチン利益)と位置付けたうえで、まず、独立企業が類似の取引(比較対象取引)から得られる市場収益を参考にしてルーチン利益を配分するものであるとみられている²⁶⁶。

2. 具体的算定方法

(1) 法令等の定め

残余利益分割法の適用においては、まず、両当事者の基本的利益を算定することとなる。そして、その算定にあたっては、原価基準法、再販売価格基準法又は TNMM と同様の方法に基づいて算定することとされている(租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ。2017 年 OECD 移転価格ガイドラインにも同旨が示されている²⁶⁷)。

すなわち、基本的利益は、検証対象取引に係る比較対象取引を見出し、検証対象取引の財務指標(売上高等)に、比較対象取引の利益指標(売上高売上総利益率、売上原価売上総利益率、売上高営業利益率、総費用営業利益率又は営業費用売上総利益率)のうち最も適切なものを乗じて算定することとなる(参考事例集[事例 22]《解説》²⁶⁸)²⁶⁹。

なお、比較対象取引として選定するためには、検証対象取引と非関連者間取引との類似性の程度(比較可能性)が十分であり(措置法通達 66 の 4(3)-1)、かつ、「独自の機能」を果たさない非関連者間取引である必要がある(同通達 66 の 4(5)-4)。そして、比較可能性については、次のような要素を勘案して判断することとされている(同通達 66 の 4(3)-3)。

- ① 棚卸資産の種類、役務の内容等
- ② 売手又は買手の果たす機能(売手又は買手の負担するリスク、売手又は買手の使用する無形資産のうち重要な価値のあるもの等も考慮する)
- ③ 契約条件
- ④ 市場の状況(取引段階、取引規模、取引時期、政府の政策の影響等も考慮する)
- ⑤ 売手又は買手の事業戦略(売手又は買手の市場への参入時期等も考慮する)

また、検証対象取引と比較対象取引の果たす機能その他に差異がある場合には、その差異を調整することとされている(検証対象法人に独自の機能が存することによる差異を除く。同法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ)。

²⁶⁶ 山川・前掲注(1) 93 頁、山川・前掲注(7) 140 頁、志賀・前掲注(108) 294 頁、森・前掲注(212) 52-53、58-59 頁等参照。

²⁶⁷ 同ガイドラインにおいても、基本的利益は「伝統的取引基準法又は取引単位営業利益法を適用し、独立企業間の比較可能な取引の報酬を参考にして算定」することが示されている(パラグラフ 2.127)。

²⁶⁸ 事務運営指針 4-10 においても「最も適切な利益指標を選定して計算する」ことが示されている。

²⁶⁹ 藤枝＝角田・前掲注(6) 324 頁参照。

(2) 実務上の取扱い

ア TNMM が多用されていること

基本的利益は、原価基準法、再販売価格基準法又は TNMM と同様の方法に基づいて算定することとされている（同号ハ）。しかしながら、実際には、原価基準法又は再販売価格基準法に基づいて算定することは困難であるため、TNMM に基づいて算定することになると考えられている²⁷⁰。主には、次の 2 点による。

1 つは、原価基準法及び再販売価格基準法を用いる場合には、TNMM に比してより厳格な比較可能性が要求されることから、適切な比較対象取引の選定が困難となるためである（事務運営指針 4-11 では、TNMM の適用においては「基本三法の適用に係る差異の調整ができない非関連者間取引であっても、比較対象取引として選定して差し支えない場合がある」と明記されている）²⁷¹。

2 つは、分割対象利益は、原則として両当事者の取引に係る営業利益に基づいて算定することとされていることから（措置法通達 66 の 4(5)-1）、これを配分する基本的利益の算定においても、営業利益が適切であると考えられるためである²⁷²。

このような点から、基本的利益は、TNMM を用いて算定することになると考えられる。

イ 会社単位での検証であること

第 3 章第 1 節で示したとおり、実務においては、TNMM は企業情報単位の情報に依拠していることから、企業単位での検証によることが通例とされている²⁷³。したがって、TNMM を用いて算定される基本的利益についても、会社単位での検証となると考えられる。

以上を整理すると、基本的利益の算定においては、比較対象取引は比較対象法人となり、検証対象取引は検証対象法人とされることとなる。ただし、そもそも、残余利益分割法は、両当事者が「独自の機能」を果たしている場合に用いられる算定方法であり、そのような場合において「独自の機能」が果たされていない比較対象取引を選定することは容易ではないと思われるため、この点についての批判は見られない。十分な比較可能性が確保されることを前提に、企業単位による検証を肯定する見解もある²⁷⁴。

以下では、比較対象取引を比較対象法人といい、検証対象取引を検証対象法人という。

3. 政府規制の影響

²⁷⁰ 藤枝・前掲注（10）462 頁、堀口＝鈴木・前掲注（177）1758 頁参照。

²⁷¹ 堀口＝鈴木・前掲注（177）1759 頁参照。

²⁷² 堀口＝鈴木・前掲注（177）1758-1759 頁参照。

²⁷³ 駒宮・前掲注（54）250 頁、井上・前掲注（141）42 頁参照。

²⁷⁴ 山川・前掲注（7）141 頁参照。

基本的利益を算定するための比較対象法人の選定においては、「独自の機能」を有しない法人を選定する必要があるが、それ以外の個別具体的な要素についても、その選定又は差異調整（以下、比較対象法人の選定又は差異調整を「選定等」という。）において、どこまでを考慮すべきかという問題が存する。

この問題について、裁判例では、市場の特性、とりわけ、政府の規制を考慮すべきか否かが争われている。具体的には、ホンダ事件のマナウス税恩典利益と日本ガイシ事件の Euro 規制等について、比較対象法人の選定等において考慮すべきか否かが争われている。どちらも政府規制が関与する要素であるが、判決上、前者は考慮すべきものとされており、後者は考慮すべきでないものと判断されている。

本論文では、これらの判断に係る分水嶺を明らかにするため、基本的利益の算定において考慮すべき又はすべきでない要素の検討にあたっては、政府規制を素材として検討する。

(1) 移転価格税制上の政府規制

2017 年 OECD 移転価格ガイドラインでは、政府規制（政府の介入）の例として、「価格統制（場合によっては価格の切下げ）、金利統制、役務提供や経営管理に対する支払統制、使用料の支払いに対する統制、特定の分野に対する助成金、為替管理、反ダンピング課税、又は為替相場政策等」が挙げられており、「原則として、これらの政府介入は、特定国の市場条件として扱われるべき」であることが示されている（パラグラフ 1.132）。

他方で、政府の認可及び免許は、無形資産であることが示されており（パラグラフ 6.24）、これらは「ライバル企業の市場への参入を制限し、その結果、取引当事者間で配分される現地市場の経済的成果に影響を与える場合」があるとされている（パラグラフ 1.149）。

したがって、移転価格税制上、これらは区別して取り扱われるべきこととなる。

(2) 政府規制の影響に対する見解

基本的利益の算定（比較対象法人の選定等）における政府規制の影響を考慮すべきか否かに係る見解は、大きく次の 3 つに分類することができる。

- ① 政府規制を考慮すべきであるとするもの（必要説）
- ② 政府規制の内容によって、考慮すべきものとそうでないものがあるとするもの（選択説）
- ③ 租税利益の場合には、その帰属先をルール化すべきとするもの（租税利益帰属説）

以下では、これらの各見解について整理する。

ア 必要説

第 1 に、政府規制による利益への影響については、比較対象法人の選定等を通じて基本的利益の算定において考慮すべきとする見解がある（以下「必要説」という）。

この見解は、ホンダ事件控訴審判決が同様の立場を採っていると思われる。同判決では、まず、政府規制の影響（マナウス税恩典利益）には、「重要な無形資産」による寄与が含ま

れている場合があるといえるものの、他方で、基本的利益が多く含まれていることも明らかであるとされている。続けて、「仮に、マナウス税恩典利益のうち、重要な無形資産が寄与している部分が存在し得るとしても、それを直接把握することは困難ないし事実上不可能であり、そもそも、基本的利益に係る部分は、基本的利益の配分について考慮すべきである」と判断されている。

必要説の論拠は、主に次の2つに分かれている。1つは、OECD 移転価格ガイドラインの内容を論拠とするものであり、2つは、残余利益分割法の仕組みを論拠とするものである。

(ア) OECD 移転価格ガイドラインを論拠とするもの

上記(1)のとおり、2017 年同ガイドラインでは、政府規制は原則として特定国の市場条件として扱われることが示されている。そうすると、検証対象法人の利益が政府規制を受けている場合において、政府規制を受けていない比較対象法人を選定等するとなると、そもそも、市場条件が異なることから比較可能性を有しないこととなる²⁷⁵。

このようなアプローチによって必要説を採用するのが、OECD 移転価格ガイドラインを論拠とするものである。この立場を採っていると思われる論者として、山川博樹がいる²⁷⁶。

(イ) 残余利益分割法の仕組みを論拠とするもの

残余利益分割法は、基本的利益を算定し、これを配分した結果として残余利益が算出されるというように、基本的利益と残余利益が表裏一体の関係にある²⁷⁷。

そうすると、超過利益は「独自の機能」以外のものからも生じうるという前提に立つと、比較対象法人の選定等次第では、算出された残余利益の中に「独自の機能」以外から生じた利益が混在してしまうこととなる²⁷⁸。このような場合において、残余利益を「独自の機能」の貢献度合いによって分割することは、残余利益分割法の規定に照らしても不合理であり、かかる利益の混在を避けるためには、基本的利益の算定における比較可能性は厳格に判断しなければならないこととなる²⁷⁹。

このようなアプローチによって必要説を採用するのが、残余利益分割法の仕組みを論拠とするものである。この立場を採っていると思われる論者として、藤枝純がいる²⁸⁰。

イ 選択説

²⁷⁵ 参考事例集〔事例 21〕においても同旨の説明がなされている。

²⁷⁶ 山川・前掲注(7) 141 頁参照。

²⁷⁷ 藤枝・前掲注(3) 689 頁参照。

²⁷⁸ 藤枝・前掲注(3) 689 頁参照。

²⁷⁹ 藤枝・前掲注(3) 689-690 頁参照。

²⁸⁰ 藤枝・前掲注(3) 689-690 頁。

第 2 に、政府規制による利益への影響について、ルーチン機能のみから生ずるものである場合には、基本的利益の算定において考慮すべきであり、ノン・ルーチン機能（独自の機能）を有することが前提となる場合には、残余利益として配分すべき（基本的利益の算定においては考慮すべきでない）とする見解がある（以下「選択説」という）。

この見解は、日本ガイシ事件判決（第 1 審、控訴審）及びホンダ事件第 1 審判決が同様の立場を採っている。例えば、日本ガイシ事件第 1 審判決では、「残余利益分割法において、比較対象法人が行う類似の取引（基本的活動）は、重要な無形資産〔筆者注：独自の機能〕を有しない非関連者間の取引であることが前提とされており、したがって、その取引において通常得られる利益である基本的利益も、重要な無形資産〔筆者注：独自の機能〕の貢献により得られる利益でないことが前提とされている〔下線は筆者〕」と判断されている。

選択説の論拠は、①残余利益分割法の本質と②リスクの評価のハイブリッドな考え方に求められる。具体的には、次のとおりである。

（ア） 残余利益分割法の本質

必要説の残余利益分割法の仕組みを論拠とするもの（上記ア(イ)）で示したとおり、残余利益分割法は、基本的利益を配分した後の残余利益について、「独自の機能」の貢献度合いをもって配分するものであるから、原則、残余利益は「独自の機能」によって生み出されたものでなければならない。したがって、政府規制の影響についても、原則として基本的利益の算定において考慮すべきであると解される。

しかしながら、比較対象法人の選定において、検証対象法人との類似性を求めると、結局、「独自の機能」を有する法人の選定を求めることにほかならない場合が存する。具体的には、検証対象法人の利益が政府規制の影響を受けている一方、その影響を受ける前提として、「独自の機能」を有することを要する状況において、比較対象法人についても、そのような影響を受けていることを求めるような場合である。

このような場合は例外となり、基本的利益の算定において、政府規制の影響を考慮することができなくなる。なぜなら、そのような法人を比較対象として選定し、その利益指標を用いて検証対象法人の基本的利益を算定してしまうと、「独自の機能」によって生じた利益が基本的利益に混在することになるからである。このような算定方法は、比較対象法人が「独自の機能」を有しない法人であることを要する残余利益分割法の本質と相容れない。

（イ） リスクの評価

上記(ア)のような例外の場合には、政府規制の影響は、残余利益に含まれることとなり、残余利益の分割によって両当事者に配分されることとなる。すなわち、「独自の機能」以外から生じた利益について、「独自の機能」の貢献度合いによって配分することの是非が問題となりうる。この点については、政府規制の影響自体は、両当事者のどちらか一方が作り出したものではないことから、残余利益に含めたうえで、リスクをとって投資した結果である

「独自の機能」の貢献度合いによって配分することが妥当であると考えることができる²⁸¹。

以上のようなアプローチによって、選択説の立場を採ることができる。この立場を採っているとされる論者として、中里実²⁸²、吉村政穂²⁸³、中村信行²⁸⁴、林幸一がいる²⁸⁵。

ウ 租税利益帰属説

第3に、政府規制の内容が、進出国の租税利益（租税の軽減や免除、非課税によって得られる利益）であり、これによって利益への影響がもたらされている場合には、一定のルールに基づき、わが国に帰属するか、あるいは、進出国に帰属するかを明らかにすべきとする見解がある（以下「租税利益帰属説」という）。

租税利益帰属説は、わが国の法令及び関連文書、OECD 移転価格ガイドラインにおいて、租税利益の位置付けが明らかにされていないことを論拠とし、問題視するものである²⁸⁶。具体的には、租税利益は、2017 年同ガイドラインにおいて政府規制の例示に含まれておらず、また、進出国が自国の課税権を制限することで与えた租税利益について、わが国が移転価格税制を通じて吸収することは容認されないことを指摘するものである²⁸⁷。

この説によれば、租税利益について、基本的利益か残余利益かという点は問題とならず、国家間の税源配分の問題として処理することになる。すなわち、租税利益は政府規制や市場の特性といった個々の要素として取り扱わず、同ガイドラインの改訂等によって、予め帰属先を決定してしまうことが望ましいとする立場を採っている。この立場を採っていると思われる論者として、岡村忠生がいる²⁸⁸。

基本的利益の算定において、政府規制の影響を考慮すべきか否かに係る見解としては、以上のようなものが存する。

第2節 残余利益の分割と分割要因の範囲

1. 残余利益の意義

残余利益分割法の仕組みからすると、残余利益とは、分割対象利益から基本的利益を配分した後の残りの金額をいうこととなる。そして、残余利益は、両当事者の「独自の機能」に

²⁸¹ 中村・前掲注（28）1395 頁参照。

²⁸² 中里・前掲注（175）59-61 頁参照。

²⁸³ 吉村・前掲注（25）65 頁参照。

²⁸⁴ 中村・前掲注（28）1395 頁参照。

²⁸⁵ 林・前掲注（28）3 頁参照。

²⁸⁶ 岡村・前掲注（36）80-81 頁参照。

²⁸⁷ 岡村・前掲注（36）78-79 頁、岡村忠生「租税利益と移転価格税制（2）」税研 31 巻 6 号（2016 年）82-83 頁参照。

²⁸⁸ 岡村・前掲注（287）82-83 頁。

よる相対的な貢献度合いによって配分される。

残余利益とその分割要因の意義について、ホンダ事件第1審判決では、「分割対象利益から基本的利益を控除した残額を法人又は国外関連者の有する重要な無形資産〔筆者注：独自の機能〕の寄与によって得られた超過利益と認識して、それを重要な無形資産の価値〔筆者注：独自の機能による寄与の程度〕に応じて合理的に配分する〔下線は筆者〕」ものであると判示されている。

また、日本ガイシ事件控訴審判決では、残余利益とは「残余利益分割法の第1段階でいう基本的利益に当てはまらない利益」であり、その分割要因とは「『重要な無形資産』であるか否かを問わず、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因〔下線は筆者〕」であると判示されている。

これらを整理すると、残余利益とは、分割対象利益のうち、基本的利益を超過した部分を包括的に捉えたものであるといえ、これを生じさせる概念として「独自の機能」という文言が用いられていると解される（第4章第3節で示したとおり、「独自の機能」は、「重要な無形資産」よりも幅広い概念をさすものであると考えられる）。

残余利益の分割は、基本的利益の算定とは異なり、外部市場のデータを用いることはせず、超過利益の発生メカニズムを特定したうえで、その発生に貢献した何らかの要素（これが「独自の機能」である。基本的利益に含まれるものを除く。）の相対的な価値に基づいて、両当事者に残余利益を配分することとなる。したがって、残余利益の分割要因は、それぞれの配分額を決定するためのキー・ドライバー（配分キー）としての意義を有する。

2. 具体的算定方法

(1) 法令等の定め

残余利益の分割方法は、分割対象利益から基本的利益を控除した金額である残余利益を、「その発生に寄与した程度を推測するに足りるこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因に応じてこれらの者に帰属するものとして計算」するものとして定められている（租税特別措置法施行令39条の12第8項1号ハ）。

また、具体的な配分キーである「独自の機能」の相対的価値の算定については、例えば、そのような機能が、重要な価値のある「無形資産」によって果たされている場合には、その価額や開発のために支出した費用の額等を用いることができるとされている（措置法通達66の4(5)－4）。

すなわち、両当事者の「独自の機能」が、それぞれが有する重要な価値のある「無形資産」によって果たされていると認められる場合には、その価値について取得価額や支出費用の額等により算定し、これを残余利益の分割要因とすればよいこととなる。

なお、事務運営指針では「無形資産」について、その形成、維持又は発展（以下「形成等」という。）に貢献しているかどうかをどのように判断すべきかが示されている。具体的には、「無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のた

めの意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する」とされ、さらに、「所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において法人又は国外関連者が単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低い」ことが示されている（3-13）。

したがって、無形資産によって残余利益が生み出されている場合には、このような機能等を検討したうえで、無形資産の帰属先を決定することになる。つまり、両当事者のどちらの無形資産とすべきか、あるいは、どちらの無形資産にもすべきではないかを決定することになる²⁸⁹。

（2）実務上の取扱い

従来の裁判例・裁決例では、残余利益の分割要因として「重要な無形資産」という概念が用いられている。これは、旧措置法通達の内容及び1995年OECD移転価格ガイドラインに基づいていたことによる²⁹⁰。そして、「重要な無形資産」の価値については、研究開発費やマーケティング費用等の支出費用の額が用いられている。分割要因に支出費用の額を用いることについては、相対的な価値を算定するという見地からは特段の問題はないものと考えられる²⁹¹。

一方、異なる見地からの指摘として、残余利益の金額に比して「重要な無形資産」の価値が低い場合に、僅かなパラメータの違いによって多額の移転価格課税が左右されとするものや²⁹²、利益と費用には必然的な相関性はないことから、恣意的な分割がなされるおそれがあるとするものが存する²⁹³。

3. 分割要因の範囲とその見解

現行の措置法通達上、残余利益の分割要因は「独自の機能」であることが示されているが、「重要な無形資産」との差異は、必ずしも明らかではない（先に述べたとおり、本論文では、「独自の機能」はより広い概念であるとする立場を採っている）。

また、従来の裁判例・裁決例では、「重要な無形資産」を分割要因とすることが是認されているのに対し、日本ガイシ事件判決では、分割要因は「重要な無形資産」に限定されない

²⁸⁹ この無形資産が「独自の機能」と認められる場合には、どちらの分割要因とすべきかを決定することと同義である。残余利益の分割要因の帰属先が争われた裁判例・裁決例として、第1章第1節で取り上げたTDK事件、武田薬品事件、同章第2節で取り上げた日本ガイシ事件等がある。

²⁹⁰ 山川＝青山・前掲注（235）43頁〔山川博樹発言部分〕参照。

²⁹¹ 山川・前掲注（7）144頁参照。

²⁹² 堀口＝鈴木・前掲注（177）1755-1757頁、南・前掲注（249）33頁参照。

²⁹³ 藤枝・前掲注（10）463頁参照。

と判断されている（いずれも、旧措置法通達に係る事業年度である）。

そうすると、これらがあくまで通達に過ぎず、「独自の機能」と「重要な無形資産」には差異がないとする立場を採った場合、現行法においても、分割要因は「重要な無形資産」に限定されるのか否かが問題となる²⁹⁴。以下では、この点についての見解を整理する。

（1）限定説

第1に、残余利益は、「重要な無形資産」のみから生ずるものであり、分割要因についてもこれに限定すべきとする見解がある（以下「限定説」という）。

この見解に関し、通達が法源とはならないことに鑑みると、従来の裁判例・裁決例が同様の立場を採っていると解される（「重要な無形資産」は旧措置法通達の定めであるため）。例えば、第1章第1節で取り上げた TDK 事件及び武田薬品事件でも²⁹⁵、旧措置法通達の内容が是認されている。

限定説は、1988年に米国連邦財務省及び IRS が公表した「移転価格白書」に基づいて残余利益分割法を適用すべきことを論拠とするものである²⁹⁶。これによると、次のような算定方法となる。

不動産や工場設備のように通常の市場に見られる資産（ルーチン資産）から生ずる利益は、市場の収益率に基づいて配分し、残余利益は、企業グループ独自の利益源泉である「価値のある、特殊な無形資産」（重要な無形資産）の相対的な価値に基づいて配分することとなる（いずれも分割対象利益からの配分である）²⁹⁷。

なお、日本ガイシ事件判決では、国外関連者の設備投資に係る減価償却費（超過減価償却費）を分割要因とすべきであると判断されている。これに対し、限定説は、減価償却資産のようなルーチン資産から残余利益が生じることはないとする立場を採っていることから、同判決を真っ向から否定するものである²⁹⁸。

この説は、「独自の機能」と「重要な無形資産」に差異がないとする立場を採っていると解される。この立場を採っていると思われる論者として、川端康之がいる²⁹⁹。

²⁹⁴ 日本ガイシ事件第1審判決の評釈のうち、分割要因が「重要な無形資産」に限定されるか否かについて、限定説、非限定説と称して検討したものとして、中村・前掲注（28）1393-1395頁参照。

²⁹⁵ 国税不服審判所裁決平成22年1月27日・前掲注（26）、国税不服審判所裁決平成25年3月18日・前掲注（27）。

²⁹⁶ 残余利益分割法は、1988年の同文書によって公表されたものである。望月・前掲注（84）203-204頁、川端・前掲注（28）11頁参照。

²⁹⁷ 川端・前掲注（28）11頁、望月・前掲注（84）204頁参照。

²⁹⁸ 川端・前掲注（28）11頁参照。

²⁹⁹ 川端・前掲注（28）11頁参照。

(2) 原則限定説

第2に、残余利益は、基本的には「重要な無形資産」のみから生ずるものであり、これを分割要因とすべきであるが、例外的に、それ以外の要素が寄与する場合には、これを分割要因として認めるべきとする見解がある（以下「原則限定説」という）。

この見解は、『独自の機能』は、比準や差異調整ができないような独自性として、限定的に捉えるべき³⁰⁰であるとする見解に立脚し、これを論拠とするものであるが³⁰¹、これらの見解が「独自の機能」を限定的に捉えるべきとした理由は、必ずしも明らかでない。

この理由を推察するに、次の見解と同様の立場を採っているものと思われる。具体的には、残余利益は「重要な無形資産」以外の要素からも生じうると認められるものの、そのような要素を特定し、分割要因とすることは困難であることから、可能な限り基本的利益の算定（比較対象法人の選定等）において考慮すべきであるとするものである³⁰²。

なお、日本ガイシ事件第1審判決では、「重要な無形資産」以外の利益発生要因を分割要因とすることの可否を判断するにあたり、「重要な無形資産とともに、他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られている〔下線は筆者〕」ことが認定されている。このことから、同判決は、原則限定説の立場を採っていると考えられる（ただし、「一般に、残余利益の分割において重要な無形資産以外の利益発生要因を分割要因として考慮することは許される〔下線は筆者〕」とも判示されているため、後記の非限定説の立場を採っていると解する方が素直である）。

この説は、「独自の機能」と「重要な無形資産」に差異があることを認めるものの、その差異は限定的（基本的には同様に扱うもの）であるとする立場を採っていると解される。この立場を採っていると思われる論者として、岡村忠生³⁰³、藤枝純³⁰⁴、中村信行³⁰⁵、辻美枝がいる³⁰⁶。

(2) 非限定説

第3に、残余利益は、「重要な無形資産」以外の要素からも生ずるものであり、そのような要素についても、分割要因として考慮すべきとする見解がある（以下「非限定説」という）。

この見解は、日本ガイシ事件判決（第1審、控訴審）が同様の立場を採っている。具体的

³⁰⁰ 岡村・前掲注（36）80頁。

³⁰¹ 辻・前掲注（28）171頁参照。

³⁰² 藤枝・前掲注（3）689-690頁参照。

³⁰³ 岡村・前掲注（36）80頁参照。

³⁰⁴ 藤枝・前掲注（10）462-464頁参照。

³⁰⁵ 中村・前掲注（28）1395頁参照。

³⁰⁶ 辻・前掲注（28）171頁参照。

には、次のように判断されている。

同第1審判決では、まず、「残余利益（超過利益）をもたらした利益発生要因は必ずしも一つに限られるものではなく、重要な無形資産以外の利益発生要因が寄与していることも十分に想定し得うるものであり、……本件超過利益については、X及びA社〔筆者注：両当事者〕が保有する重要な無形資産とともに、他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られている〔下線は筆者〕」ことが認定されている。そのうえで、そのような要因の中には「独立企業間価格の算定においてその寄与の程度に応じた利益を当該法人又は当該国外関連者に帰属させることが相当であると評価すべきものが含まれている可能性がある〔下線は筆者〕」と判断されている。

また、同控訴審判決では、わが国の規定（平成23年度税制改正前のもの）及びOECD移転価格ガイドライン（2010年、2017年）を参照したうえで、「いずれも『重要な無形資産』であるか否かを問わず、分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因と認められる場合に限り、これを分割要因とするものである〔下線は筆者〕」と判断されている。

非限定説の論拠は、①超過利益への寄与の事実と②法令等が分割要因を「重要な無形資産」に限定していないことのハイブリッドな考え方に求められる。具体的には、次のとおりである。

ア 超過利益への寄与の事実

まず、非限定説を根拠付けるためには、事実として「重要な無形資産」以外の要素が超過利益の発生に寄与しうることが認められなければならない。そのためには、超過利益の発生メカニズムを特定する必要がある。

例えば、日本ガイシ事件第1審判決では、国外関連者（A社）の設備投資が超過利益の発生に寄与していることについて、次のように判断されている（第1章第2節）。

「A社による初期の設備投資は、本件製品の量産を開始しEU市場に参入するために不可欠なものであった。また、追加の設備投資は、A社が自動車メーカーの要求する本件製品の生産能力を確保するために不可欠であったものであるが、かかる生産能力の確保がされたために、A社は自動車メーカーとの間で長期の契約期間による供給契約を締結することができ、2社寡占状態を継続させて高いシェアを維持するとともに〔筆者注：省略〕ことができたのであるから、これらの利益発生要因との関係でも、追加の設備投資による貢献は重要なものであったといえる。そして、これら初期及び追加の設備投資（本件設備投資）は、本件製品の生産構造につき資本集約度を高めるものであり、損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことと相まって規模の利益をもたらしたという点でも、重要な貢献をしたものである（略）。〔下線は筆者〕」

この判断（超過利益の発生メカニズム）について整理すると、次のようになる。

- ① A社の設備投資は、市場への参入及び必要な生産能力を確保することに寄与した。
- ② 生産能力が確保されたことにより、自動車メーカーとの間の長期契約をはじめとする

高いシェアの維持が実現し（これには、Euro 規制等や 2 社購買制の影響が含まれている）、A 社は高い売上高をあげることができた。

③ A 社は設備投資により、固定費（減価償却費）が増加することとなる。他方で、A 社は高いシェアの維持が実現したことにより、固定費増加に伴う製品製造原価の増加を補って余りある規模の利益を得ることができた。

すなわち、A 社の設備投資は、表面上、その寄与は上記①（基本的活動といえる投資）に限定されるように見えるが、超過利益の発生メカニズムを分析してみると、上記②及び③（市場平均を大きく超えるような高い売上高及び利益率）への寄与が認められる。

このように、非限定説は、事実として「重要な無形資産」以外の要素が超過利益の発生に寄与しうることを論拠の 1 つとする。

イ 法令等が分割要因を「重要な無形資産」に限定していないこと

次に、非限定説を根拠付けるためには、法令等の下で、「重要な無形資産」以外の要素を分割要因とすることが認められなければならない。そのためには、わが国の法令等はもちろん、OECD 移転価格ガイドラインの内容を確認する必要がある。

例えば、日本ガイシ事件控訴審判決では、これらの法令等との整合性を確認したうえで、次のように判断がなされている。

まず、わが国の法令等として、平成 23 年度税制改正前の利益分割法の定め（旧租税特別措置法 39 条の 12 第 8 項 1 号³⁰⁷）及び同改正前の分割要因の定め（旧措置法通達 66 の 4(4)－2）が参照されており、次に、2010 年及び 2017 年の同ガイドラインの残余分析（残余利益分割法）の内容が参照されている（パラグラフ 2.121 及びパラグラフ 2.127）。そのうえで、これらの法令等は、分割要因とするための要件として「重要な無形資産」であることを要求していないことが確認されている。

さらに、旧措置法通達上、分割要因として「重要な無形資産」が定められていたことについては、「同通達は、……措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 1 号〔筆者注：同改正前の利益分割法〕の規定を具体化するものとして定められた通達にすぎない」ことが示されている。

以上の法令等との整合性を確認したうえで、「『重要な無形資産』以外にも分割対象利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因があると認められる場合であってもこれを考慮しなくてよいとする趣旨であるなどと解することはできない」と判断されている。

このように、非限定説は、法令等が分割要因を「重要な無形資産」に限定していないことを論拠の 1 つとする。

以上のようなアプローチによって、非限定説の立場を採ることができる。なお、この説は、「独自の機能」を「重要な無形資産」よりも幅広い概念として位置付ける立場を採っている」と解される（同判決では、現行の措置法通達が、分割要因を「重要な無形資産」に限定して

³⁰⁷ 平成 23 年政令第 199 号による改正前のもの。

いないことにも触れられている)。このような立場を採っていると思われる論者として、大野雅人³⁰⁸、林幸一³⁰⁹、南繁樹がいる³¹⁰。

残余利益の分割要因を「重要な無形資産」に限定すべきか否かに係る見解としては、以上のようなものが存する。

第3節 小括

1. 政府規制の影響に対する見解

残余利益分割法の適用が争われた裁判例のうち、基本的利益の算定においては、とりわけ、政府規制の影響が問題とされていることから、これを素材として見解を整理した。

(1) 必要説

必要説は、政府規制による利益への影響について、比較対象法人の選定等を通じて基本的利益の算定において考慮すべきとするものである。この説には、OECD 移転価格ガイドラインを論拠とするものと、残余利益分割法の仕組みを論拠とするものがある。

OECD 移転価格ガイドラインを論拠とするものは、同ガイドライン上、政府規制は市場条件として扱うべきとされていることから、検証対象法人が政府規制を受けている場合には、その影響を受けていない比較対象法人は比較可能性を有しないと解するものである。

残余利益分割法の仕組みを論拠とするものは、比較対象法人の選定等次第では、残余利益の中に「独自の機能」以外から生じた利益が混在してしまうこととなるが、そのような利益を「独自の機能」の貢献度合いにより分割することは不合理であるため、比較可能性は厳格に判断しなければならないと解するものである。

(2) 選択説

選択説は、政府規制による利益への影響について、ルーチン機能から生ずるものである場合には、基本的利益において考慮すべきであり、ノン・ルーチン機能（独自の機能）を有することが前提となる場合には、残余利益として配分すべきとするものである。この説の論拠は、①残余利益分割法の本質と②リスクの評価の両者に求められる。

1つは、検証対象法人の利益が政府規制の影響を受けている一方、その影響を受ける前提として、「独自の機能」を有することを要するような場合には、残余利益分割法の本質から、基本的利益の算定において政府規制の影響は考慮できないことである。

2つは、そのような場合には、政府規制の影響を残余利益に含めたうえで両当事者に配分することの是非が問題となるが、政府規制の影響は両当事者のどちらか一方が作り出した

³⁰⁸ 大野・前掲注（28）60-61 頁参照。

³⁰⁹ 林・前掲注（28）3 頁参照。

³¹⁰ 南・前掲注（28）103-105 頁参照。

ものではないことから、リスクをとって投資した結果である「独自の機能」の貢献度合いによって配分することが妥当であると解されることである。

(3) 租税利益帰属説

租税利益選択説は、政府規制による利益への影響が租税利益によってもたらされている場合には、一定のルールに基づき、わが国と進出国のどちらに帰属するかを明らかにすべきとするものである。この説は、わが国の法令及び関連文書、OECD ガイドラインにおいて、租税利益の位置付けが明らかにされていないことを論拠とし、問題とするものである。

この説によれば、租税利益は独立企業間価格のスコープから外れることとなり、同ガイドラインの改訂等によって、予め帰属先を決定することとなる。

以上の見解を整理すると、下表のようになる（図表 9）。

図表 9 政府規制の影響に係る見解の整理

見解名	政府規制の考慮 (基本的利益)	論拠
必要説	○	OECD 移転価格ガイドライン（比較可能性）
		残余利益分割法の仕組み
選択説	△	残余利益分割法の本質 及び リスクの評価
租税利益帰属説	租税利益は ×	法令等の位置付け不明

（筆者作成）

2. 分割要因の範囲に対する見解

現行法上においても、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されるのか否かが問題となることから、この点についての見解を整理した。

(1) 限定説

限定説は、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定すべきとするものであり、米国連邦財務省及び IRS が公表した「移転価格白書」に基づく算定方法を論拠とするものである。

この説は、「独自の機能」と「重要な無形資産」を同視する立場を採っていると解される。

(2) 原則限定説

原則限定説は、残余利益の分割要因は基本的に「重要な無形資産」に限定すべきであるが、

例外的に、それ以外の要素を分割要因として認める場合があるとするものである。この説は、残余利益は「重要な無形資産」以外の要素からも生じうると認めたとうえで、そのような要素を特定し、分割要因とすることは困難であることから、可能な限り基本的利益の算定段階で考慮すべきとする見解に立脚するものであると思われる。

この説は、「独自の機能」と「重要な無形資産」に差異があることを認めるものの、その差異は限定的であり、基本的には同様に取り扱うものとする立場を採っていると解される。

(3) 非限定説

非限定説は、「重要な無形資産」以外の超過利益を生ずる要素について、残余利益の分割要因として考慮すべきであるとするものである。この説の論拠は、①超過利益への寄与の事実と②法令等が分割要因を「重要な無形資産」に限定していないことの両者に求められる。

1つは、事実として「重要な無形資産」以外の要素が超過利益の発生に寄与しうることを論拠とする。この点については、超過利益の発生メカニズムを特定することで肯定できる。

2つは、法令等の下で「重要な無形資産」以外の要素を分割要因とすることが認められることを論拠とする。この点については、法令等の内容が、分割要因を「重要な無形資産」に限定していないことを明らかにすることで肯定できる。

この説は、「独自の機能」を「重要な無形資産」よりも幅広い概念として位置付ける立場を採っていると解される。

以上の見解を整理すると、下表のようになる（図表 10）。

図表 10 分割要因の範囲に係る見解の整理

見解名	重要な無形資産 に限定すべきか	論拠
限定説	○	米国連邦財務省・IRSの移転価格白書
原則限定説	△	その他の分割要因の特定の困難性 (必ずしも明らかでない)
非限定説	×	超過利益への寄与の事実 及び 法令等が限定していないこと

(筆者作成)

次章では、以上の見解を踏まえて、残余利益分割法の具体的算定方法のあり方を述べる。また、分割要因を特定するにあたり、基準とすべきアプローチ手法を明らかにする。

第6章 残余利益分割法の具体的算定方法のあり方

本章では、残余利益分割法の適用上、①基本的利益の算定及び②残余利益の分割のそれぞれのプロセスにおいて、いかなる要素を考慮して算定すべきかを述べる。また、分割要因を特定するにあたり、基準とすべきアプローチ手法を明らかにする。

第1節 基本的利益の算定方法

前章では、基本的利益の算定上、政府規制の影響をどのように取り扱うべきかについて、3つの見解を取り上げた。本節では、これらの見解のうち、選択説の立場を採るべきことを述べる。

1. 基本的利益と残余利益の関係

繰り返しとなるが、残余利益とは、両当事者の合算利益（分割対象利益）から基本的利益を控除した金額となる。また、残余利益は、両当事者による「独自の機能」の相対的な貢献度合いによって配分することとなる。

したがって、残余利益の中には、原則として「独自の機能」以外の要素から生じた利益が混在することは許されない。また、これを避けるためには、比較対象法人の選定等において、比較可能性を厳格に判断する必要がある³¹¹。

このように、「独自の機能」以外の要素については、原則として、全て基本的利益の算定において考慮すべきである。

2. 政府規制の位置付け

政府規制（政府の介入）による利益への影響について、2017年OECD移転価格ガイドラインでは、いくつかの例が挙げられたうえで、「市場条件として扱われるべき」であることが示されている（パラグラフ1.132）。

また、参考事例集では「残余利益分割法の適用上、需要・市場価格の変動や市場の特殊性（顧客の嗜好、政府の価格規制等）による価格への影響については、適切な法人の財務情報等に基づき基本的取引を選定し、同時期の財務数値を使用する限りにおいて基本的利益の計算の中で反映される〔傍点は筆者〕」ことが明確に示されている（〔事例21〕《解説》）。

すなわち、政府規制による影響は、市場条件として扱われるため、比較対象法人の選定等を通じて、基本的利益の算定の中で反映すべきこととなる。また、仮に、政府規制に準ずる何らかの要素が、単なる市場条件に分類されたとしても、同様の結論が導かれる。

したがって、例えば、日本ガイシ事件におけるEuro規制等を契機とするセラミックス製DPF（販売製品）の需要の急増が³¹²、単なる市場条件の影響によるものであったとしても、

³¹¹ 藤枝・前掲注（10）462頁参照。

³¹² 控訴審は、東京高判令和4年3月10日・前掲注（28）。第1審は、東京地判令和2年11

基本的利益の算定の中で反映すべきこととなる。

3. 残余利益分割法の本質の優先

そうであるにもかかわらず，日本ガイシ事件判決（第 1 審，控訴審）では，Euro 規制等による影響は基本的利益の算定において考慮すべきでないと判断されている。

同判決において，市場条件の取扱い（上記 2.）と異なる判断がされた最大の理由は，基本的利益の算定上，残余利益分割法の本質が，個別の要素の取扱いに優先されたことにほかならない。具体的には，次のとおりである。

(1) 「重要な無形資産」（独自の機能）と個別の要素が不可分である場合

同判決の第 1 審では，基本的利益は「重要な無形資産」（独自の機能）から得られる利益ではない（つまり，それ以外のものから得られる利益である）と判断されている。他方で，Euro 規制等を基本的利益の算定（比較対象法人の選定等）において考慮すべきでないことについて，次のように判断されている。

「セラミックス製 DPF を量産するためには，精密なセラミックス製品の製造に係る技術やノウハウ等の重要な無形資産〔筆者注：独自の機能〕の存在が不可欠である。したがって，セラミックス製 DPF の市場に参入できるのは，このような重要な無形資産〔筆者注：独自の機能〕を使用することができる企業〔筆者注：括弧内省略〕のみであり，Euro 規制等を契機とする需要の増加も，セラミックス製 DPF を量産することが可能な〔筆者注：括弧内省略〕上記企業にのみ利益をもたらすものである（略）。〔下線は筆者〕」

すなわち，①Euro 規制等はセラミックス製 DPF の市場条件であるから，本来であれば，基本的利益の算定（比較対象法人の選定等）において考慮すべきであるが，②セラミックス製 DPF を量産できる法人は「重要な無形資産」（独自の機能）を有する法人でもあることから，本ケースでは考慮すべきでないと判断されている（選択説の論拠（第 5 章第 1 節）で示したとおり，残余利益分割法の本質と相容れないことから，考慮すべきでないと判断されている）。

(2) 事情の優先順位

以上の判断からも明らかなように，上記②の事情は，上記①の事情に優先する。そして，上記①の事情は，個別の要素が市場条件に該当する場合には，基本的利益の算定上，考慮すべきとするものである。また，上記②の事情は，個別の要素が「独自の機能」の影響を受けている場合には，基本的利益の算定上，考慮すべきでないとするものである。

したがって，基本的利益の算定においては，上記②の事情（残余利益分割法の本質に反しているかどうか）を優先的に判断することとなり，個別の要素が「独自の機能」の影響を受

けている場合（反している場合）には、その算定上、考慮することができないこととなる。

この点について、ホンダ事件第1審判決による検証を試みる。

(3) ホンダ事件第1審判決による検証

ホンダ事件第1審判決では³¹³、「マナウス税恩典利益を享受する法人は、重要な無形資産〔筆者注：独自の機能〕を有しているか否かにかかわらず、その事業規模に応じた税恩典を受けられるものである」と明確に判断されていることから、マナウス税恩典利益（要素）は、上記②の事情に該当しない。また、「マナウス税恩典利益は、それを享受する法人の営業利益に影響を及ぼす性質を有し、政府助成金や補助金といった政府の介入の実質を有するものとして、マナウスフリーゾーンという市場の条件を構成する」と判断されていることから、マナウス税恩典利益（要素）は、上記①の事情に該当する。

このような優先順位で判断することによって、基本的利益の算定上、マナウス税恩典利益を考慮すべきものとみることができる（同判決の判断とも整合している）。

以上のとおり、同事件におけるマナウス税恩典利益と日本ガイシ事件における Euro 規制等の判断に係る分水嶺は、上記②の事情に該当するか否かによるものである。

4. 選択説の妥当性

選択説の下では、原則、「独自の機能」以外の要素から生じた利益の全てについて、基本的利益の算定において考慮することになる。したがって、政府規制についても、その算定において考慮すべき要素となる。ただし、例外として、個別の要素が「独自の機能」の影響を受けている場合（つまり、不可分であるとき）には、これをその算定において考慮することができず、残余利益として配分することになる。このような方法は、残余利益分割法の本質を損なわずに基本的利益を算定する唯一の方法であると考えられる。

必要説を採った場合には、検証対象法人の政府規制が「独自の機能」と不可分であるとき、比較対象法人として「独自の機能」を果たしている法人を選択しうることとなる。そのような法人の利益指標を用いて基本的利益を算定してしまうと、検証対象法人の基本的利益に「独自の機能」から生じた超過利益が混在することとなり、残余利益が歪められる。

租税利益帰属説を採った場合には、租税利益は独立企業間価格のスコープから外れることとなるが、租税利益を政府規制（市場条件）として、基本的利益の算定上考慮しないことの是非が問題となりうる。また、租税利益と「独自の機能」が不可分であることによる問題も考えられる³¹⁴。

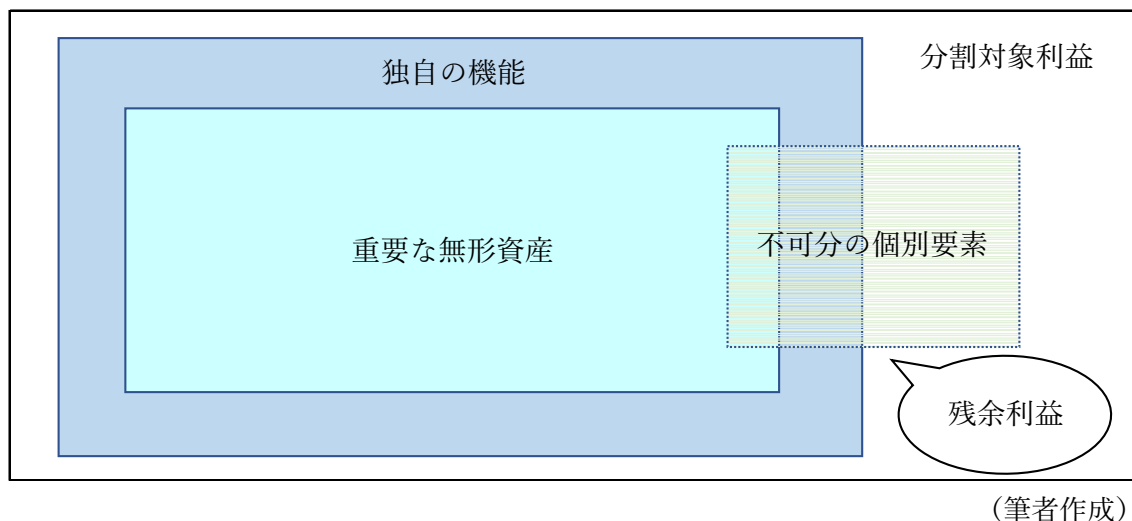
以上の理由から、選択説の立場を採るべきである。なお、本論文では、「独自の機能」は「重要な無形資産」よりも幅広い概念であるとする立場を採ったうえで、「独自の機能」と

³¹³ 東京地判平成 26 年 8 月 28 日・前掲注（25）。

³¹⁴ 吉村・前掲注（25）65 頁参照。

不可分になっている個別要素（以下「不可分の個別要素」という。）は、あくまで個別要素であり、「独自の機能」ではないと位置付けている（図表 11）。

図表 11 本論文の立場における要素の整理



選択説の立場を採った場合には、残余利益に不可分の個別要素から生じた利益が含まれることとなるが、この点の是非については、次節の中で述べる。

第2節 残余利益の分割方法

前章では、現行法上においても、残余利益の分割要因は「重要な無形資産」に限定されるのか否かについて3つの見解を取り上げた。本節では、これらの見解のうち、非限定説の立場を採るべきことを述べる。

1. 超過利益への寄与の事実と選択説の関係

非限定説の論拠（第5章第2節）で示したとおり、事実として「重要な無形資産」以外の要素からも超過利益は発生しうる。その具体例として、日本ガイシ事件判決におけるA社の設備投資が挙げられる。同判決では、これが「独自の機能」に該当するかどうかは判断されていない。しかし、現行の措置法通達が「重要な無形資産」に限定していないことに触れていることに鑑みると、A社の設備投資は「独自の機能」に該当するものと解される（すなわち、「独自の機能」と「重要な無形資産」の差異に該当する）。

また、基本的利益の算定において、選択説を採るべきことは先に述べたとおりであるが、選択説を採った場合には、残余利益分割法の本質から、その算定において不可分の個別要素を考慮することができなくなる。

したがって、同判決におけるA社の設備投資や、不可分の個別要素は、「重要な無形資産」以外の超過利益の発生要因となりうることとなる。また、これを基本的利益の算定において

考慮することはできないため、残余利益に含めたうえで配分する必要がある。

2. 「重要な無形資産」以外の分割要因

非限定説を採った場合には、「重要な無形資産」以外の超過利益の発生要因を特定したうえで、それぞれの分割要因を決定する必要がある。これらの発生要因は、①当事者の行為によるものと、②不可分の個別要素によるものの2つに分類することができる。

(1) 当事者の行為によるもの

「重要な無形資産」は当事者が有するものであることから、当事者の行為によって形成されていることは明らかである。そして、「重要な無形資産」以外の超過利益の発生要因を分割要因とする場合も同様に、当事者の行為であることを要する。この点については、日本ガイシ事件第1審で明らかにされている。具体的には、次のとおりである。

同判決では、Euro 規制等の EU 側の事情を分割要因とすることの可否について、「その変化の発生について X 又は A 社のいずれかが関与したものではないから、かかる需要の急増に対する寄与を觀念し得るものではない。X 又は A 社の寄与は、かかる需要の急増という好機を活かして利益を得るためにこれらの者がどのような行為をしたのかを評価すべき〔下線は筆者〕」であると示されている。

当事者の行為によるものであれば、「重要な無形資産」と同様に、相対的な貢献度合いを求めることができればよい³¹⁵、そのような行為に要した支出額（取得価額、支出費用）を分割要因として用いることができると解される。

この点、同判決では、A 社の設備投資（有形固定資産）の取得価額をそのまま用いることはせずに、その減価償却費が用いられている。同判決で示された超過利益の発生メカニズム（非限定説の論拠（第5章第2節））に鑑みると、減価償却費こそが、各事業年度の高い売上高及び営業利益率への貢献を表す指標であるといえるため、分割要因として妥当であると解される³¹⁶。

なお、同判決の減価償却費は、A 社の基本的利益の算定（比較対象法人の利益指標）及び A 社の分割要因（A 社の「重要な無形資産」）において考慮済みの部分を超えた部分（超過減価償却費）が用いられているため、基本的利益及び他の残余利益との重複はない。

(2) 不可分の個別要素によるもの

不可分の個別要素は、そもそも、「重要な無形資産」や「独自の機能」ではないことから、本来であれば基本的利益として考慮すべき個別要素である（市場条件もこれに含まれる）。

³¹⁵ 山川・前掲注（7）144 頁参照。

³¹⁶ 同旨の見解として、大野・前掲注（28）60-61 頁、林・前掲注（28）3 頁、南・前掲注（28）103-105 頁参照。

また、当事者の行為ではない外的要因に限定されることから、その分割要因の特定は困難である（当事者の行為によるものであれば、それは「独自の機能」であると解される）³¹⁷。

しかしながら、不可分の個別要素は、少なからず「独自の機能」（重要な無形資産を含む）の影響を受けているはずである。したがって、当事者の行為から形成された「独自の機能」による貢献度合いをもって配分すればよいと解される。実際に、日本ガイシ事件判決では、不可分の個別要素（Euro 規制等の EU 側の事情）は分割要因として認められず、両当事者の「重要な無形資産」と A 社の超過減価償却費を分割要因として配分されている。

この方法に対する批判としては、①発生国に配分すべきとするもの、②親会社の投資判断を考慮すべきとするものの 2 点がありうる。

①発生国に配分すべきとするものは、不可分の個別要素から生じた利益について、その発生国に所在する一方の法人に配分すべきとする批判である。例えば、同判決であれば、Euro 規制等の EU 側の事情から生じた利益について、全て A 社（国外関連者）に配分すべきとするものである（同判決の X の主張）。

この批判には、矛盾があると思われる。まず、不可分の個別要素には、多かれ少なかれ、「独自の機能」の関与が認められるはずである。また、そのような要素であることにより、基本的利益として考慮することができず、残余利益に含められるものである。そうすると、A 社の「独自の機能」が関与することによって不可分の個別要素とされているのであれば、A 社は、それに見合うだけの「独自の機能」による貢献をしているはずである。したがって、X と A 社の「独自の機能」の貢献度合いで分割すれば、A 社には、その貢献度合いに見合う残余利益が配分される。これによると X に多額の残余利益が配分されるというのであれば、結局のところ、それは A 社の「独自の機能」による貢献度合いが低かったことによる。

また、残余利益分割法は、当事者それぞれの所得について、本来どちらに配分すべきものが明らかでないことから、一度合算したうえで、二段階のプロセスで両当事者に配分するものであると解される³¹⁸。そして、最初に基本的利益を算定する意義は、「技術、ノウハウ、ブランド等の無形資産〔筆者注：独自の機能〕は、それが法人の利益に寄与したといえる場合であっても、その範囲及び程度がどのようなものであるかを正確に判断することが極めて困難であるため〔下線は筆者〕」（ホンダ事件第 1 審判決）であるから、基本的利益として算定できないものであれば、残余利益として相対的に配分すべきものということになる。

②親会社の投資判断を考慮すべきとするものは、不可分の個別要素について、投資判断をした究極の親会社にも配分すべきとする批判である。例えば、日本ガイシ事件判決であれば、X の投資判断を分割要因として考慮すべきとするものである（同判決の Y の主張）³¹⁹。

これに対し、同第 1 審判決では、「その行為自体について本来 A 社から対価を受けるべき

³¹⁷ 同旨の指摘として、藤枝・前掲（10）参照。

³¹⁸ 利益分割法の意義として、山川・前掲注（1）92 頁参照。

³¹⁹ 同旨の批判として、中村・前掲注（28）1395 頁参照。

性質のものではなく、このようなグループ会社の親会社が行う投資判断から得られる利益は、本来、配当として子会社から親会社に還元されるべきもの〔下線は筆者〕」であり、独立企業間価格の算定において考慮することはできないと判断されている。

この批判によると、何でもかんでも親会社の貢献とされるということに繋がりがねない。同判決で判断されているとおり、親会社の投資判断は、配当によって還元されるべきものであると解される。

3. 非限定説の妥当性

非限定説は、残余利益分割法の趣旨に整合するものであり、かつ、選択説の立場とも整合するものである。具体的には、次のとおりである。

非限定説の下では、「重要な無形資産」（独自の機能の一部）以外にも、①当事者の行為による「独自の機能」（重要な無形資産を除く）、②不可分の個別要素の2点が残余利益の中に含まれうる（②が含まれうるのは、選択説の立場を前提としているためである）。しかし、①は「重要な無形資産」と同じく行為に要した支出額を分割要因とし、②は分割要因を特定せずに、「独自の機能」の貢献度合いによって配分すればよい。これにより、残余利益分割法の趣旨を損なうことなく残余利益を配分することができ、問題とはなりえない。

限定説を採った場合には、「重要な無形資産」以外の当事者の行為（例えば、日本ガイシ事件のA社の設備投資）が、超過利益の発生要因となりうる事実を否定することとなる。また、同判決でも説示されているとおり、そのような事実がある場合に、これを基本的利益の算定において考慮することは、残余利益分割法の本質に反するため、許されない。

原則限定説を採った場合には、A社の設備投資は例外に該当せず、基本的利益として考慮することになると思われる³²⁰。したがって、限定説の場合と同様の結論が導かれる。

以上の理由から、非限定説の立場を採るべきである。

第3節 リスク負担と超過コストに着目したアプローチ

本節では、本論文で示した残余利益分割法の具体的算定方法のあり方を整理したうえで、その方法において、適切に残余利益の分割要因を特定するためのアプローチ手法を述べる。

1. 残余利益分割法のあり方

まず、基本的利益の算定においては、原則として「独自の機能」以外の全ての要素を考慮する。ただし、例外として「独自の機能」と不可分の個別要素が存在する場合には、これを基本的利益の算定において考慮せず、残余利益として配分する。したがって、残余利益には、

³²⁰ A社の設備投資を基本的利益の算定において考慮すべきものとして、辻・前掲注（28）171頁参照。そのような算定が可能であるとするものとして、中村・前掲注（28）1395頁参照。

①「独自の機能」から生じた利益と②不可分の個別要素から生じた利益の2つが含まれる。

次に、残余利益の分割においては、分割要因として、両当事者が果たす「独自の機能」の相対的な貢献度合いを用いる。したがって、①「独自の機能」から生じた利益だけでなく、②不可分の個別要素から生じた利益についても、これによって配分する。

なお、「独自の機能」とは、「重要な無形資産」よりも幅広い概念であり、超過利益の発生に寄与する当事者の行為をいうものである。また、両当事者が果たす「独自の機能」の相対的な貢献度合いの算定にあたっては、そのような行為に要した支出額（支出費用、取得価額）を用いることができる。

以上の算定方法を整理すると、次のようになる（図表 12）。

図表 12 本論文が採る残余利益分割法の具体的算定方法

基本的利益	残余利益	分割要因
独自の機能以外の 全ての要素から生ずる利益 (不可分の個別要素を除く)	独自の機能から生ずる利益	独自の機能* *超過利益の発生要因のうち 当事者の行為によるもの
	不可分の個別要素から 生ずる利益	

（筆者作成）

2. リスク・超過コストアプローチ

以上の算定方法による場合、分割要因である「独自の機能」をいかに特定すべきかということが問われる。そこで、日本ガイシ事件判決の判断枠組みを基に構築した、「独自の機能」とすべき要素を明らかにするためのアプローチ手法を述べる³²¹。

(1) 超過利益への寄与の事実

第1に、非限定説の論拠（第5章第2節）で検討したとおり、「独自の機能」に該当するためには、当事者の行為が、超過利益の発生に寄与しているという事実が認められなければならない。したがって、超過利益の発生メカニズムを分析したうえで、その事実を確認する必要がある。

(2) 超過的な費用

次に、「独自の機能」は、基本的活動を超える超過的な費用でなければならない。これは、

³²¹ 控訴審は、東京高判令和4年3月10日・前掲注(28)。第1審は、東京地判令和2年11月26日・前掲注(28)。

基本的活動における費用は、基本的利益の算定（比較対象法人の選定等）において考慮済みであることによる。

この点について、同第1審判決では、A社（国外関連者）の設備投資に係る減価償却費を分割要因とするにあたり、「A社の減価償却費には、重要な無形資産の開発に関するものや、基本的活動としての製造機能に関するものも含まれていることからすれば、本件超過利益の発生に寄与した減価償却費の額を算定するに当たっては、A社の減価償却費から、これらのものを控除する」こととされ、A社の基本的利益（比較対象法人の利益指標）及び他の分割要因（重要な無形資産）として考慮済みの部分は除かれている。すなわち、超過的な費用（超過減価償却費）が分割要因とされている。

なお、超過的な費用とは、基本的活動に含まれない費用であることから、研究開発費や特許権等も含まれることとなる³²²。したがって、「重要な無形資産」の場合にも、この要件を満たすこととなる（重要な無形資産は、独自の機能の一部である）。

（3）リスクの負担

最後に、「独自の機能」は、リスクを負担するものでなければならない。この要件は、独立して判断することは難しく、他の要件と相互関係にあると考えられる。

具体的には、当事者の行為が超過利益の発生に寄与している事実があるにもかかわらず、その行為がリスクを負担していないとは考え難い。また、当事者が超過的な費用を負担しているにもかかわらず、リスクを負担していないとは考え難い。

リスクの負担について、同控訴審判決では、超過減価償却費を他の分割要因（重要な無形資産）と同様のウエイトで分割することの根拠に関し、次のように判断されている。

「本件設備投資の本件超過利益発生への寄与は、Xの重要な無形資産及びA社の重要な無形資産と比較しても、その利益発生の結果に対する重要性や直接性において決して劣らないものであるといえること、本件設備投資には、セラミック製DPFの需要の減少という市場リスクがあったものであり、そのリスク負担という点でも、Xの研究開発費やA社の〔筆者注：C〕部門費と異なるところはない（略）〔下線は筆者〕。」

この判断は、分割要因のウエイト付けに係るものであるが、どれだけ考慮すべきかというものであることに鑑みると、要件としての性質を有すると解される（全く考慮しないという判断もありうる）。そして、要件としてみてみると、①超過利益への寄与の事実及び②リスクの負担の2つが示されている（同判決においても超過減価償却費は是認されている）。

すなわち、同判決では、①超過利益への寄与の事実、②超過的な費用及び③リスクの負担という3つの要件が示されており、超過減価償却費はこれら全てを満たしている。

以上の3要件について検討し、全ての要件を満たす場合には「独自の機能」に該当すると

³²² 参考事例集では、基本的活動とは異なる活動の例として「独自の研究開発・広告宣伝・販売促進活動」が挙げられている（〔事例11〕）。

判断するものが本アプローチである。

(4) 実質的なリスク負担者

なお、③リスクの負担については、両当事者のどちらの「独自の機能」(分割要因)とすべきかを決定するという意義も有する。

具体例として、TDK 事件では³²³、A (国外関連者) が契約に基づき請求人の研究開発費を負担していたところ、その負担金をどちらの分割要因とすべきかが争われている。これについて、国税不服審判所では、「双方が所有する無形資産の価値を判断する要素については、法的な所有関係だけでなく、無形資産を形成等させるための活動において関連当事者の行った貢献についても勘案する必要があることから、リスク管理において、関連当事者が果たした機能等を総合的に勘案し判断する〔下線は筆者〕」ものであり、実質的なリスク負担者である A の分割要因とすべきであると判断されている。

また、武田薬品事件では³²⁴、請求人が A (国外関連者) の臨床試験費 (A の所在国で医薬品を販売するためのもの) の一部を負担していたところ、その負担金をどちらの分割要因とすべきかが争われている。これについて、国税不服審判所では、「製薬会社である請求人は、……臨床試験に係る費用の半分を負担したにすぎず、他方で、これらの臨床試験の成果は、販売会社としての A の利益に直接寄与するものであるとともに、A がその成否についてのリスクを直接負担しているなどというのであるから、これらの臨床試験に係る無形資産の形成等のための意思決定及びリスク管理等の主体は A であった〔下線は筆者〕」ということができるため、A の分割要因とすべきであると判断されている。

すなわち、一方の当事者のある行為が、①超過利益への寄与の事実及び②超過的な費用の要件を満たしており、かつ、双方の当事者が、③リスクの負担をしているような場合には、実質的なリスク負担がどちらに帰属しているかによって、どちらの分割要因とすべきかが決定されることになる。

一見、このような取扱いには矛盾があるように見えるかもしれない。一方の当事者の行為によって①及び②の要件が満たされており、双方が③を満たすのであれば、一方の当事者の分割要因とすべきように見えるからである。しかし、それは誤りであると思われる。仮に、他方の当事者が③リスクの負担をしていると認められるのであれば、他方の当事者は、表面上は見えなくとも、何らかの②超過的な費用を支出しているはずであり、①超過利益への寄与の事実もあるはずだからである (ここに、他の要件との相互関係がある)。

すなわち、他方の当事者は、基本的活動をはじめとする何らかの行為を通じて②超過的な費用を負担しており、それが真の①超過利益への寄与の事実であるにもかかわらず、これらの要件が表面的には一方の当事者の行為によって満たされているように見えるに過ぎない。

³²³ 国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日・前掲注 (26)。

³²⁴ 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日・前掲注 (27)。

そして、このような場合には、他方の当事者の②超過的な費用（貢献度合い）を特定・測定することは困難である（基本的活動に紛れ込んでいるかもしれない）ため、一方の当事者の超過的な費用をもって、他方の当事者の貢献度合いを測定しているのである。したがって、真のリスク負担者がどちらであるかが極めて重要となる。

（5） 事務運営指針との整合性

なお、本アプローチは、無形資産の使用許諾取引等についての調査方法を示した事務運営指針 3-13（無形資産の形成、維持又は発展への貢献）の記載内容にも整合するものである。同指針では、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するにあたり、「無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理」において当事者が果たした機能等を総合的に勘案することが示されている（3-13）。また、そのうえで、「所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等」において当事者が「単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低い」とされている（同）。

これを紐解くと、①意思決定、役務の提供（超過利益への寄与の事実）、②費用の負担（超過的な費用）及び③リスクの管理（リスクの負担）の3要件とみることができる。また、一方が単に費用を負担しているだけで、貢献の程度は低い場合には、一方の貢献度合いが低くなるかわりに、他方の貢献度合いが高くなるはずである（実質的なリスク負担者への帰属）。

以上のように、本アプローチは事務運営指針の記載内容とも整合性を有する。

（6） 本アプローチの小括

本アプローチは、当事者の行為について、①超過利益への寄与の事実、②超過的な費用及び③リスクの負担という3つの要件に照らし、これらの要件を全て満たす場合には、「独自の機能」に該当すると判断するものである。また、両当事者が③リスクを負担しているような場合には、実質的なリスク負担者側の「独自の機能」となる。

残余利益分割法の適用においては、このようなアプローチによって「独自の機能」を特定すべきである。

第4節 小括

残余利益分割法は、その算定方法が明文化されており、①基本的利益の算定及び②残余利益の分割という2つのプロセスから成り立っている。しかしながら、第5章で見解を整理したように、それぞれのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮して算定すべきかという問題が生じる。

そこで、本章では、それぞれのプロセスの具体的算定方法のあり方を明らかにしたうえで、「独自の機能」とすべき要素を明らかにするためのアプローチ手法を示した。

1. 基本的利益の算定方法のあり方

第5章第1節で示した見解のうち、選択説の立場を採るべきであることを述べた。

選択説の下では、原則として「独自の機能」以外の要素から生じた利益の全てについて、基本的利益の算定において考慮することになる。したがって、政府規制についてもその算定において考慮すべき要素となる。ただし、例外として、個別の要素が「独自の機能」の影響と不可分である場合には、これをその算定において考慮することができず、残余利益として配分することになる。このような方法こそが、残余利益分割法の本質を損なわずに基本的利益を算定する唯一の方法であると考えられる。

もし、必要説を採った場合には、比較対象法人の政府規制が「独自の機能」と不可分であるとき、比較対象法人として「独自の機能」を果たしている法人を選択しうることになる。そのような法人の利益指標を用いて基本的利益を算定してしまうと、検証対象法人の基本的利益に超過利益が混在することとなり、残余利益が歪められる。

また、租税利益帰属説を採った場合には、租税利益を政府規制（市場条件）として基本的利益の算定において考慮しないことの是非や、租税利益と「独自の機能」が不可分である場合の問題が残されている。

以上の理由から、選択説の立場を採るべきである。

2. 残余利益の分割方法のあり方

第5章第2節で示した見解のうち、非限定説の立場を採るべきであることを述べた。

非限定説の下では、「重要な無形資産」以外にも、①当事者の行為による「独自の機能」、②不可分の個別要素の2点が残余利益の中に含まれうる。しかし、①は「重要な無形資産」と同様に行為に要した支出額を分割要因とし、②は分割要因の特定せずに、「独自の機能」の貢献度合いによって配分すればよい。これによって、残余利益分割法の趣旨を損なうことなく残余利益を配分することができる。

もし、限定説又は原則限定説を採った場合には、「重要な無形資産」以外の当事者の行為が、超過利益の発生要因となりうる事実を否定することとなる。また、そのような事実がある場合に、これを基本的利益の算定において考慮することは、残余利益分割法の本質に反し、許されない。

以上の理由から、非限定説の立場を採るべきである。

3. 本論文が採る残余利益分割法の具体的算定方法

以上の立場による算定方法を整理すると、次のようになる。

まず、基本的利益の算定においては、原則として「独自の機能」以外の全ての要素を考慮する。ただし、例外として「独自の機能」と不可分の個別要素が存在する場合には、これを基本的利益の算定において考慮せず、残余利益として配分する。したがって、残余利益には、①「独自の機能」から生じた利益と②不可分の個別要素から生じた利益の2つが含まれる。

次に、残余利益の分割においては、分割要因として、両当事者が果たす「独自の機能」の

相対的な貢献度合いを用いる。したがって、①「独自の機能」から生じた利益だけでなく、②不可分の個別要素から生じた利益についても、これによって配分する。

4. リスク・超過コストアプローチ

以上の算定方法による場合、分割要因である「独自の機能」をいかに特定すべきかという点が重要となる。そこで、日本ガイシ事件判決の判断枠組みを基に構築した、「独自の機能」とすべき要素を明らかにするためのアプローチ手法を示した。

本アプローチは、当事者の行為について、①超過利益への寄与の事実、②超過的な費用及び③リスクの負担という3つの要件に照らし、これらの要件を全て満たす場合には、「独自の機能」に該当すると判断するものである。また、両当事者が③リスクを負担しているような場合には、実質的なリスク負担者側の「独自の機能」となる。

以上のとおり、残余利益分割法の適用にあたっては、本論文が採る具体的算定方法を採用したうえで、本アプローチによって「独自の機能」を特定すべきである。

第7章 総括

本論文では、残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方について論じた。

第1章では、独立企業間価格の適否をめぐり、残余利益分割法の具体的算定方法が争われた4つの裁判例・裁決例を取り上げた。そして、その具体的算定方法である①基本的利益の算定及び②残余利益の分割の2つのプロセスにおいて、個別具体的な要素をいかに考慮して算定すべきかという点が明らかにされていないことの問題点を指摘した。

第2章では、移転価格税制の導入経緯及び立法趣旨を確認したうえで、その後の沿革とOECD移転価格ガイドラインとの関係を整理した。また、移転価格税制の仕組みについて、法令とともに確認した。

第3章では、独立企業間価格の意義とその算定方法について整理した。とりわけ、本論文の主題に関する利益分割用及び残余利益分割法については詳解した。そして、両者に共通する長所として、①両側検証であること、②比較対象取引の選定が困難な場合に用いることができること、③インカム・クリエーションを招く可能性が低いことの3点を示した。また、残余利益分割法の重要性が高まっている理由として、①多国籍企業グループによる無形資産の海外移転が増加していること、②課税庁による残余利益分割法を適用した大型の移転価格課税事案が増加していることの2点を示した。

第4章では、移転価格税制上の無形資産の意義を整理したうえで、その特色と具体的態様について示した。また、残余利益の分割要因である「重要な無形資産」及び「独自の機能」のそれぞれの意義を明らかにしたうえで、両者の差異を検討した。両者の差異については、OECD移転価格ガイドラインの改訂内容に基づく変更であることに鑑みると、「独自の機能」は「重要な無形資産」よりも幅広い概念と解されることを示した。

第5章では、残余利益分割法の具体的算定方法に係る問題点として、①基本的利益の算定における政府規制の影響と、②残余利益の分割における分割要因の範囲の2点を取り上げ、それぞれの見解とその論拠について整理した。

第6章では、前章の見解を踏まえ、①基本的利益の算定方法及び②残余利益の分割方法のあり方を明らかにしたうえで、「独自の機能」を特定するための基準となるアプローチ手法を示した。具体的には、次のとおりである。

①基本的利益の算定上、原則として「独自の機能」以外の要素は、全て考慮すべきである。ただし、例外として「独自の機能」の影響と不可分の個別要素が存在する場合には、残余利益分割法の本質からこれを考慮することができず、残余利益として配分する。

②残余利益には、「独自の機能」から生じた利益と、不可分の個別要素から生じた利益の2つが含まれることとなるが、どちらも両当事者が果たす「独自の機能」の相対的な貢献度合いによって配分すべきである。なお、「独自の機能」は、「重要な無形資産」に限定されず、超過利益の発生に寄与する当事者の行為をいうものである。

以上の算定方法によると、「独自の機能」の特定方法が問題となる。この点については、日本ガイシ事件判決の判断枠組みを基に構築したアプローチ手法によって、「独自の機能」

に該当する要素を特定すべきである。

本アプローチは、当事者の行為について、①超過利益への寄与の事実、②超過的な費用及び③リスクの負担の3つの要件に照らし、これらの要件を全て満たす場合には、「独自の機能」に該当すると判断するものである。また、両当事者が③リスクを負担しているような場合には、実質的なリスク負担者側の「独自の機能」となる。

以上のとおり、残余利益分割法の適用については、この具体的算定方法を採用したうえで、本アプローチによって「独自の機能」を特定すべきである。

おわりに

本論文では、残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方を検討した。その結果、残余利益分割法の具体的算定方法のあり方と「独自の機能」を特定するためのアプローチ手法が明らかになった。

残余利益分割法は、基本的利益と残余利益という 2 つの概念を用いて独立企業間価格を算定する方法である。そのため、独立企業間価格の適否をめぐり、納税者と課税庁の間では、これらをいかに算定すべきかが争われている。しかしながら、これらは究極的には基本的利益でないものが残余利益であり、残余利益でないものが基本的利益である。そのため、これらの概念や算定の仕組み等を整理することなく、法令や措置法通達等の規定を手がかりに算定しようとする、独立企業間価格に矛盾や重複が生ずることとなる。

そこで、本論文では、残余利益分割法の適用上、指針とすべき具体的算定方法を明らかにするための検討を行った。基本的利益に関しては、2 つの裁判例で争点とされた「政府規制」を素材とし、個別の要素について、基本的利益において考慮すべきか否かの判断の分水嶺を明らかにした。また、残余利益に関しては、最新の裁判例で、分割要因は「重要な無形資産」に限定されないとする新たな判断が示されていることから、その是非と分割要因の範囲を明らかにした。加えて、その分割要因を特定するためのアプローチ手法を明らかにした。

本論文では検討を行わなかったが、基本的利益の算定における比較対象法人の選定では、差異調整の方法も問題となる。ただし、「独自の機能」が存することによる差異の場合には、調整しないこととされているため、本論文の結論に影響するものではない。また、本論文の主題のスコップからは外れているが、独立企業間価格の算定方法を選定するにあたり、いかなる状況下で残余利益分割法が最適方法とされるかも問題となる。

さらに、つい先日、OECD 移転価格ガイドライン 2022 年版の和訳が公表された。今後の移転価格税制の解釈適用にあたっては、この内容にも注視する必要がある。

本論文中で述べたとおり、近年、多国籍企業グループによる無形資産の海外移転の増加や、課税庁による残余利益分割法を適用した大型の移転価格課税事案の増加により、残余利益分割法の重要性が高まっている。今後、その重要性がより一層高まるであろうことにも鑑みて、これらの点については、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・伊藤雄二＝萩谷忠『Q&A 移転価格税制のグレーゾーンと実務対応』（税務経理協会，2012年）
- ・金子宏『税法入門〔第7版〕』（有斐閣，2016年）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）
- ・川田剛『租税法入門〔16訂版〕』（大蔵財務協会，2020年）
- ・木村浩之＝野田秀樹＝佐藤修二『対話でわかる国際租税判例』（中央経済社，2022年）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 昭和61年版』（大蔵財務協会，1986年）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 平成3年版』（大蔵財務協会，1991年）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 平成23年版』（大蔵財務協会，2011年）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 令和元年版』（大蔵財務協会，2019年）
- ・桜井久勝『財務会計講義〔第23版〕』（中央経済社，2022年）
- ・志賀櫻『国際租税法の理論と実務』（民事法研究会，2011年）
- ・武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規，1979年〔加除式〕）
- ・中里実『国際取引と課税―課税権の配分と国際的租税回避―』（有斐閣，1994年）
- ・NERA エコノミックコンサルティング『移転価格の経済分析―超過利益の帰属と産業別無形資産の価値評価』（中央経済社，2008年）
- ・野田秀樹『Q&A クロスボーダー取引におけるPE課税の実務【内国法人・外国法人対応】』（中央経済社，2020年）
- ・羽床正秀編『令和2年版 移転価格税制詳解～理論と実践ケース・スタディ～』（大蔵財務協会，2020年）
- ・羽床正秀＝古賀陽子『平成21年版 移転価格税制詳解―理論と実践ケース・スタディ』（大蔵財務協会，2009年）
- ・藤枝純＝遠藤努＝角田伸広『デジタル課税と租税回避の実務詳解』（中央経済社，2020年）
- ・藤枝純＝角田伸広『移転価格税制の実務詳解〔第2版〕』（中央経済社，2020年）
- ・藤森康一郎『実務ガイダンス 移転価格税制〔第5版〕』（中央経済者，2017年）
- ・本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会，2010年）
- ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第4版〕』（東京大学出版会，2019年）
- ・望月文雄『日米移転価格税制の制度と適用―無形資産取引を中心に』（大蔵財務協会，2007年）
- ・森信夫『移転価格の経済学―BEPS問題への対応と無形資産評価』（中央経済社，2014年）
- ・山川博樹『我が国における移転価格税制の執行―理論と実務―』（税務研究会出版局，1996年）
- ・山川博樹『移転価格税制―二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』（税務研究会出版局，2007年）

・ 山川博樹編『国際課税・係争のリスク管理と解決策』（中央経済社，2018 年）

【論文等】

・ 青山慶二「プロフィット・スプリット法」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』（有斐閣，1997 年）19 頁

・ 青山慶二「課税権の国別配分に係る課題についての検討—国境を越える取引に係る課税のあり方〈電子商取引に係る消費税課税と無形資産の移転価格ルールを中心に〉」税研 29 巻 5 号（2014 年）52 頁

・ 青山慶二「国境を越える無形資産取引への課税問題」税研 33 巻 4 号（2017 年）20 頁

・ 青山慶二「判批」TKC 税研情報 28 巻 5 号（2019 年）30 頁

・ 赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007 年）593 頁

・ 浅川雅嗣「BEPS プロジェクトの軌跡と展望」国際税務 36 巻 1 号（2016 年）26 頁

・ 朝倉洋子「判批」税理 58 巻 3 号（2015 年）107 頁

・ 朝妻章如「広告と無形資産とタイミングと課税権配分」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）340 頁

・ 飯田淳一「移転価格事務遠泳要領の改正」租税研究 842 号（2019 年）53 頁

・ 石井徹「国際課税の動向と執行の現状—移転価格における無形資産の取扱い等を踏まえて—」国際税務 41 巻 9 号（2021 年）14 頁

・ 石井亮＝原本規江「判批」NBL929 号（2010 年）10 頁

・ 石川敏夫「クロスボーダー事業再編に係る移転価格—第 4 回 海外販売子会社を通じた商流変更と移転価格」国際税務 42 巻 8 号（2022 年）48 頁

・ 移転価格分析 Project Team「判批」国際税務 30 巻 6 号（2010 年）78 頁

・ 伊藤雄二「無償取引と移転価格税制—無償取引を巡る移転価格税制と寄附金規定の関係について—」税大ジャーナル 2 号（2005 年）68 頁

・ 居波邦泰「無形資産取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資編『国際課税の理論と実務—73 の重要課題』（大蔵財務協会，2011 年）491 頁

・ 井上康一「親子間契約書は必要か有用か①—移転価格税制の観点から—」国際税務 41 巻 7 号（2021 年）14 頁

・ 井上康一「親子間契約書は必要か有用か②—移転価格税制の観点から—」国際税務 41 巻 8 号（2021 年）27 頁

・ 井上康一「親子間契約書は必要か有用か③—移転価格税制の観点から—」国際税務 41 巻 9 号（2021 年）36 頁

・ 井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問①—連載の開始にあたり（上）」国際税務 41 巻 11 号（2021 年）46 頁

・ 井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問②—連載の開始にあたり（下）」国際税務

41 卷 12 号 (2021 年) 38 頁

- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問③—国税庁は移転価格課税と寄附金課税をどのように区別しているか (1)」国際税務 42 卷 1 号 (2022 年) 46 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問④—国税庁は移転価格課税と寄附金課税をどのように区別しているか (2)」国際税務 42 卷 2 号 (2022 年) 48 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑤—国税庁は移転価格課税と寄附金課税をどのように区別しているか (3)」国際税務 42 卷 3 号 (2022 年) 41 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑥—最適方法はどのように選定されるか (1)」国際税務 42 卷 4 号 (2022 年) 64 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑦—最適方法はどのように選定されるか (2)」国際税務 42 卷 5 号 (2022 年) 66 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑧—最適方法はどのように選定されるか (3)」国際税務 42 卷 6 号 (2022 年) 60 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑨—TNMM はどのように適用されているか (1)」国際税務 42 卷 7 号 (2022 年) 64 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑩—TNMM はどのように適用されているか (2)」国際税務 42 卷 8 号 (2022 年) 54 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑪—TNMM はどのように適用されているか (3)」国際税務 42 卷 9 号 (2022 年) 58 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑫—独立企業間価格はピンポイントかレンジか (1)」国際税務 42 卷 10 号 (2022 年) 84 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑬—独立企業間価格はピンポイントかレンジか (2)」国際税務 42 卷 11 号 (2022 年) 46 頁
- ・井上康一「移転価格税制についての素朴な疑問⑭—独立企業間価格はピンポイントかレンジか (3)」国際税務 42 卷 12 号 (2022 年) 30 頁
- ・今村隆「判批」ジュリ 1530 号 (2019 年) 131 頁
- ・岩倉正和「移転価格税制—無形資産の扱いを中心に」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010 年) 697 頁
- ・岩品信明「移転価格調査の実務」国際商事法務 37 卷 11 号 (2009 年) 1443 頁
- ・植松守雄=小松芳明=平石雄一郎=武田昌輔「(座談会) 移転価格税制の問題点をさぐる (上)」国際税務 5 卷 10 号 (1985 年)
- ・植松守雄=小松芳明=平石雄一郎=武田昌輔「(座談会) 移転価格税制の問題点をさぐる (下)」国際税務 5 卷 11 号 (1985 年)
- ・大島浩司「クロスボーダー事業再編に係る移転価格—第 2 回 M & A 後の被買収企業との統合に係る移転価格」国際税務 42 卷 6 号 (2022 年) 40 頁
- ・太田洋=手塚崇史「国際租税訴訟の裁判例分析—移転価格税制」中里実=太田洋=弘中聡

浩＝宮塚久編『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣，2010年）91頁

・大野雅人「判批」税務事例 54 巻 9 号（2022 年）55 頁

・岡村忠生「これからの移転価格税制」税務弘報 55 巻 11 号（2007 年）2 頁

・岡村忠生「租税利益と移転価格税制（1）」税研 31 巻 5 号（2016 年）72 頁

・岡村忠生「租税利益と移転価格税制（2）」税研 31 巻 6 号（2016 年）81 頁

・小田嶋清治「国際租税に関する立法と課税実務の動向—移転価格税制における実務上の留意点」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣，2010 年）236 頁

・和波英雄「移転価格課税と寄附金課税—ケーススタディで学ぶ理論と実践—」国際税務 36 巻 2 号（2016 年）96 頁

・金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を題材として—」同『所得課税の法と政策』（有斐閣，1996 年）363 頁

・神谷明夫「移転価格事務運営要領の改正について」租税研究 714 号（2009 年）155 頁

・川田剛「対応的調整」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』（有斐閣，1997 年）90 頁

・川端康之「判批」ジュリ 1562 号（2021 年）10 頁

・北村徳志「国際的な関連法人間取引と寄附金課税」税研 29 巻 4 号（2013 年）110 頁

・小手川大助「国際課税をめぐる政策協調—移転価格ガイドライン策定に見る OECD の役割」金子宏編『国際課税の理論と実務—移転価格と金融取引』（有斐閣，1997 年）3 頁

・駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）229 頁

・駒宮史博「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）167 頁

・小埜由紀子「クロスボーダー事業再編に係る移転価格—第 1 回 再編に係る移転価格の基本的な考え方」国際税務 42 巻 5 号（2022 年）26 頁

・佐藤修二「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）151 頁

・澤田耕「移転価格に係る留意事項」租税研究 743 号（2011 年）125 頁

・週刊税務通信記事「判批」週刊税務通信 3633 号（2020 年）9 頁

・高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」税大論叢 49 号（2005 年）1 頁

・高久隆太「移転価格税制を巡る諸問題（3）」税経通信 62 巻 5 号（2007 年）31 頁

・辻美枝「判批」ジュリ臨時増刊 1570 号（2022 年）170 頁

・津田朗彦「クロスボーダー事業再編に係る移転価格—第 3 回 研究開発活動の再配置と移転価格」国際税務 42 巻 7 号（2022 年）58 頁

・寺田暁央「無形資産取引における独立企業間価格算定方法—東京地裁平成 29 年 11 月 24 日判決を素材に—」租税資料館第 28 回入選作品（2019 年）1 頁

・中里実「移転価格課税と経済理論：実務における経済理論の利用可能性」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝宮塚久編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣，2011 年）21 頁

- ・中里実「移転価格課税における無形資産の扱い」日税研論集 64 号（2013 年）25 頁
- ・中島格志＝関隆一郎＝川田剛＝菖蒲静夫「平成 23 年度国際課税関係の改正を巡る座談会」国際税務 31 巻 11 号（2011 年）14 頁
- ・中島麻美「独立企業間価格レンジ及びレンジの中の適切なポイントの選択について」国際税務 38 巻 7 号（2018 年）63 頁
- ・中村信行「判批」国際商事法務 49 巻 11 号（2021 年）1391 頁
- ・西中間浩「判批」税経通信 74 巻 1 号（2019 年）186 頁
- ・西康之「自動車セクターにおける移転価格の論点～自動車部品メーカーを中心に～」国際税務 40 巻 12 号（2020 年）94 頁
- ・林幸一「判批」税理 62 巻 12 号（2019 年）182 頁
- ・林幸一「判批」新・判例解説 Watch (TKC ローライブラリー) 租税法 171 号（2022 年）1 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 70 巻 6 号（2022 年）104 頁
- ・羽床正秀「寄付金課税と移転価格課税の関係について」国際税務 20 巻 6 号（2000 年）15 頁
- ・福島節子＝藤澤鈴雄＝水野寛＝森信夫＝遠藤克博「裁決事例に見る移転価格調査の今日的論点」国際税務 30 巻 7 号（2010 年）12 頁
- ・藤枝純「外国の法規制と移転価格税制の適用の可否」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』（有斐閣, 2005 年）458 頁
- ・藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣, 2010 年）679 頁
- ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第 1 回）」国際商事法務 39 巻 10 号（2011 年）1395 頁
- ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第 2 回）」国際商事法務 39 巻 11 号（2011 年）1603 頁
- ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第 4 回）」国際商事法務 40 巻 1 号（2012 年）75 頁
- ・藤枝純＝南繁樹「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第 5 回）」国際商事法務 40 巻 2 号（2012 年）214 頁
- ・藤枝純「移転価格税制における実務上の課題」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）451 頁
- ・藤枝純「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）140 頁
- ・藤枝純「取引単位利益分割法の適用に関する OECD 改定ガイダンス」国際税務 38 巻 10 号（2018 年）62 頁
- ・藤枝純「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）149 頁
- ・藤曲武美「判批」税務弘報 63 巻 8 号（2015 年）157 頁

- ・古川勇人「国際課税の課題とその検討」国際税務 31 巻 7 号（2011 年）18 頁
- ・堀口大介＝鈴木彩子「移転価格税制の最新動向と実務への影響～ケース・スタディと理論の解明～（第 3 回）」国際商事法務 39 巻 12 号（2011 年）1753 頁
- ・本田光宏「判批」税務事例 47 巻 4 号（2015 年）19 頁
- ・松隈日出海「判批」訟務月報 65 巻 12 号（2019 年）1665 頁
- ・丸山裕司「2022 年 1 月 20 日に公表された OECD 移転価格ガイドラインの概要と日本企業への影響」国際税務 42 巻 5 号（2022 年）76 頁
- ・水野忠恒「判批」国際税務 35 巻 3 号（2015 年）43 頁
- ・南繁樹「最適方法ルールを導入と利益分割法の明確化―訴訟対応」税務弘報 60 巻 1 号（2012 年）28 頁
- ・南繁樹「わが国の移転価格税制の概要と BEPS 対応」金子宏監『現代租税法講座 第 4 巻 国際課税』（日本評論社，2017 年）253 頁
- ・南繁樹「判批」国際税務 42 巻 8 号（2022 年）74 頁
- ・南繁樹「判批」国際税務 42 巻 10 号（2022 年）98 頁
- ・望月文雄「最適方法ルールと日本の利益分割法」租税研究 766 号（2013 年）403 頁
- ・望月文雄「BEPS 行動計画における利益分割法の取扱い」租税研究 790 号（2015 年）364 頁
- ・守屋俊治「判批」租税実務研究第 6 号（2016 年）1 頁
- ・山川博樹＝青山慶二「国際課税の執行を巡る最近の状況」国際税務 33 巻 1 号（2013 年）28 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 58 巻 14 号（2015 年）82 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 58 巻 15 号（2015 年）82 頁
- ・山田晴美＝竹中英道＝松尾壮一郎「グローバル企業 2 社から学ぶ税務ガバナンスの将来像とテクノロジーの活用」国際税務 42 巻 2 号（2022 年）14 頁
- ・横澤佳伸「最適方法ルール下における利益分割法の適用について―理論的根拠と適用可能性」税大論叢 75 号（2012 年）102 頁
- ・吉川保弘「役務提供に伴う無形資産取引と残余利益分割法の適用」税経通信 62 巻 14 号（2007 年）167 頁
- ・吉村政穂「判批」税務弘報 62 巻 13 号（2014 年）60 頁
- ・吉村政穂「第 4 章 移転価格税制の強化（無形資産の移転を中心に）」日税研論集 73 号（2018 年）43 頁
- ・渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税―TNMM（取引単位営業利益法）導入の必要性」中里実＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』（有斐閣，2005 年）442 頁

【裁判例等】

（高等裁判所）

- ・ 松山高判平成 18 年 10 月 13 日訟月 54 卷 4 号 875 頁
- ・ 東京高判平成 20 年 10 月 30 日税資 258 号順号 11061
- ・ 大阪高判平成 22 年 1 月 27 日税資 260 号順号 11370
- ・ 東京高判平成 25 年 3 月 14 日訟月 60 卷 1 号 149 頁
- ・ 東京高判平成 25 年 3 月 28 日税資 263 号順号 12187
- ・ 東京高判平成 27 年 5 月 13 日税資 265 号順号 12659
- ・ 大阪高判平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12866
- ・ 東京高判令和 1 年 7 月 9 日税資 269 号順号 13292
- ・ 東京高判令和 4 年 3 月 10 日公判物未登載 (LEX/DB25592516)

(地方裁判所)

- ・ 松山地判平成 16 年 4 月 14 日訟月 51 卷 9 号 2395 頁
- ・ 東京地判平成 18 年 10 月 26 日訟月 54 卷 4 号 922 頁
- ・ 東京地判平成 19 年 12 月 7 日訟月 54 卷 8 号 1652 頁
- ・ 大阪地判平成 20 年 7 月 11 日判タ 1289 号 155 頁
- ・ 東京地判平成 23 年 12 月 1 日訟月 60 卷 1 号 94 頁
- ・ 東京地判平成 24 年 4 月 27 日訟月 59 卷 7 号 1937 頁
- ・ 東京地判平成 26 年 8 月 28 日税資 264 号順号 12520
- ・ 大阪地判平成 27 年 8 月 27 日税資 265 号順号 12716
- ・ 東京地判平成 29 年 4 月 11 日税資 267 号順号 13005
- ・ 東京地判平成 29 年 11 月 24 日税資 267 号順号 13090
- ・ 東京地判令和 2 年 2 月 28 日税資 270 号順号 13386
- ・ 東京地判令和 2 年 11 月 26 日税資 270 号順号 13486

(裁決)

- ・ 国税不服審判所裁決平成 20 年 7 月 2 日公刊物未登載 (TAINS コード F0-2-339)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 1 月 27 日公刊物未登載 (TAINS コード F0-2-463)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 6 月 28 日裁決事例集 79 集 (国税不服審判所 HP)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 24 年 11 月 8 日公刊物未登載 (TAINS コード F0-2-507)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 18 日公刊物未登載 (TAINS コード F0-2-503)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 3 月 5 日公刊物未登載 (TAINS コード F0-2-574)

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—

佐藤 瞬

要約

本論文は、債務免除益の所得区分の判断基準について論じたものである。

近年、債務免除益の所得区分が争われた 4 つの裁判例があらわれている。これらの裁判例を素材として、債務免除益に関する所得区分の判断基準を明らかにすることを、本論文の目的とした。

本論文の構成は、次のとおりである。

第 1 章では、債務免除益の所得区分が争われた近年の裁判例の分析を通じて、債務免除益の所得区分に含まれる問題点を指摘し、本論文で検討すべき論点を整理した。

第 2 章では、債務免除益と税法との関係性を確認し、本論文の研究対象となる債務免除益の課税関係を整理した。また、債務免除益の課税根拠の検討を行った上で、債務免除益の所得区分の判断基準についての既存の学説を整理した。

第 3 章では、所得概念の定義、法令の沿革、先行研究の整理、裁判例の分析を通じ、所得区分の意義・本質を明らかにし、所得区分の判断基準についての一般的な考え方を示した。

第 4 章では、債権債務の発生と消滅について民法の規定を確認した。また、民法 519 条の債務免除の概念、立法経緯、消費貸借契約における債権者・債務者の関係性等の検討を踏まえて、債務免除益の性質を明らかにした。最後に、借入金の債務免除益の法的性質について論じた。

第 5 章では、3 章で明らかにした所得区分の判断方法、4 章で明らかとなった債務免除益の法的性質を踏まえ、2 章で整理した既存の学説の検討を行った。最後に、本論文独自の判断基準として、債務免除益の性質に着目したアプローチの提唱をした。

第 6 章では、各章の総括を行った。

本論文の結論は、次の通りである。

1. 所得区分の判断方法

所得税法が総合所得税の方式を採用しながらも、分類所得税の意味合いをもつ所得区分という課税方法を維持している意義は、質的担税力の差異を、その所得計算に反映して、税負担の公平を実現させるためである。所得区分の判断は、この所得区分が設けられた意義に鑑み、所得発生 of 具体的な態様を考察して、当該所得の法的性質によって判断すべきである。

2. 借入金の債務免除益の法的性質

債務免除は、旧民法においては当事者の合意を必要とすることとされていたが、現行の民法は、債権者の一方的な意思表示による単独行為とした。このことからすると、債務免除益の法的性質は、単独行為である債務免除によって生じた、債権者から債務者に対し一方的に享受される経済的利益である。

借入金の債務免除は、回収可能性の見込めない不良債権の最終的な処理方法であり、債務免除時点の債権者の経営判断によってなされる。このことから、借入金の債務免除益とは、債務者にとってみれば、自身の経済活動とは全く異なる範囲である、債権者の意思決定により結果的に生じた経済的利益という法的性質を有している。

3. 債務免除益の所得区分の判断基準

債務免除益の所得区分は、債務免除益の性質に着目し、債務免除の時点における債務免除益の法的性質によって判断すべきである。これは、所得の法的性質によって判断を行うという所得区分の一般論に従い、債務免除の性質から、債務免除時点の考慮事由のみが、債務免除益の法的性質を表すものであることを論拠としている。

この基準では、債務免除益は、全て一時所得に該当する。

しかし、債権者と債務者の間の特別な事情を原因として、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合には、その個別具体的な事案に応じて法的性質の評価を行わなければならない。この場合の法的性質の判断は、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つを考慮事由とすべきである。

以上から、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目し、債務免除の時点における債務免除益の法的性質によって判断すべきである（債務免除時点判断説）。そして、その法的性質の判断は、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つを考慮事由とすべきである。

目次

はじめに	3
第1章 債務免除益の所得区分に含まれる問題点	8
第1節 倉敷事件	8
第2節 ノンリコース事件	9
第3節 東京事件	12
第4節 福岡事件	14
第5節 債務免除益の所得区分に含まれる問題点	17
第6節 小括	21
第2章 課税の根拠と判断基準の学説	23
第1節 債務免除益の課税関係	23
第2節 債務免除益と法人税法の問題	24
第3節 債務免除益の課税理論	26
第4節 一義的性質判断説と具体的性質判断説	29
第5節 具体的性質判断説の学説	31
第6節 小括	34
第3章 所得区分の意義と考慮事由	36
第1節 所得概念	36
第2節 所得税の類型	40
第3節 所得区分に関する規定の沿革	41
第4節 所得区分に関する学説	45
第5節 最高裁における所得区分の判断方法	47
第6節 小括	52
第4章 債務免除益の法的性質	54
第1節 債権債務関係の発生原因と消滅原因	54
第2節 債務免除益の性質	58
第3節 借入金の債務免除益の法的性質	61
第4節 小括	65
第5章 債務免除益の所得区分の判断基準	67
第1節 学説の検討	67
第2節 債務免除時点判断説	75

第3節 債務免除益の所得区分.....	79
第4節 一時所得該当性の例外.....	84
第5節 小括.....	87
第6章 総括.....	89
おわりに.....	91
参考文献.....	93

はじめに

1. 論文の概要

本論文は、債務免除益の所得区分の判断基準を論じるものである。

近年、債務免除益の所得区分が争われた 4 つの裁判例があらわれている。これらの裁判例を素材として、債務免除益に関する所得区分の判断基準を明らかにすることが、本論文の目的である。

債務免除益とは、債務免除によって生じる利益である。債務免除とは、「債権者が債務者に対して債務を免除する意思表示をしたときは、その債権は、消滅する」と民法に規定された、単独行為を指す（民法 519 条）。

個人が受ける債務免除益は、債権者が個人か法人かによって、課税関係が異なる。債権者が個人の場合には相続税法 8 条により贈与税が、債権者が法人の場合には、所得税がそれぞれ課される。

現行の日本の所得税法はその所得概念につき、包括的所得概念を採用している。この考えのもと、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成するとされる。所得税法 36 条 1 項括弧書が「経済的な利益の価額」をも収入金額に含めていることから、債務免除益という経済的利益も課税の対象になると解されている¹。

実務上も、所得税基本通達 36-15（5）が、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」について「買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額」を挙げており、債務免除益は経済的利益に含まれる。

個人が借入金の債務免除を受けた場合には、所得税法上、①課税根拠の問題、②所得区分の問題、③期間帰属の問題という、3 つの問題が存在する²。本論文では、このうちの所得区分の問題を取り扱う。

2. 素材となる裁判例

¹ 金子宏『租税法 [第 24 版]』（弘文堂，2021 年）197 頁参照，谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』（弘文堂，2021 年）325-326 頁参照，佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 3 版]』（弘文堂，2022 年）276-277 頁参照。

² 長島弘「個人の借入金につき債務免除を受けた場合の債務免除益課税の問題点－所得区分の問題を中心に－」税制研究 75 巻（2019 年）155-156 頁参照。

債務免除益の所得区分が争われた裁判例には、①倉敷事件³、②ノンリコース事件⁴、③東京事件⁵、④福岡事件⁶の4つがある。

倉敷事件では、債務免除益が給与所得に該当するかが争われ、借入時点と免除時点の債務者の地位と貢献度を基準に、給与所得であるとの判断がされている。

ノンリコース事件では、債務免除益が不動産所得（雑所得）か一時所得かが争われ、免除行為の態様を基準に、一時所得であるとの判断がされている。

東京事件では、債務免除益が不動産所得（事業所得）か一時所得かが争われ、借入れの目的（使途）を基準に、一部が不動産所得（事業所得）であるとの判断がされている。

福岡事件では、債務免除益が不動産所得（雑所得）か一時所得かが争われ、免除行為の趣旨を基準に、一時所得であるとの判断がされている。

このように、債務免除益の所得区分が争われた裁判例は、その事案ごとに異なる基準を用いて判断をしている。債務免除から生じたという点では、同一である経済的利益にもかかわらず、その経済的利益については、異なる所得区分に該当するという結論である。

3. 先行研究

債務免除益の所得区分の判断基準について検討した先行研究には、田中論文、藤間論文、小塚論文、若木論文、木山論文、田澤論文がある。

(1) 田中論文

田中論文は、債務免除益について、「債務免除は、一時的、偶発的になされる点に特徴があり、したがって、これにより生じた所得は、基本的に一時所得にあたるというべきであろう」と述べている⁷。

この見解は、債務免除益自体の一時的、偶発的な特徴を基に、所得区分を判断するという考え方である。

(2) 藤間論文

藤間論文は、「債務免除益は、それ以前に享受した利益が債務の消滅時点において課税対象になるものと解すべきである。……したがって、一般に言うならば、債務の発生原因が債務免除の所得分類の判断に当たって主たる要素となり、消滅原因が反証となる場合に

³ 最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁。

⁴ 東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800。

⁵ 東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 268 号 2405 号 3 頁。

⁶ 福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213。

⁷ 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号（2001 年）49-50 頁参照。

のみ発生原因による判断が否定されるものと解すべきであろう」⁸、「借入金に係る債務免除益の所得分類は、原則としてその借入れの原因によって判断すべきである」と述べている⁹。

この見解は、「借入れの原因」という債務の発生原因によって、所得区分を判断するという考え方である。

(3) 小塚論文・若木論文

小塚論文は、債務免除による経済効果の実質的な評価から、債務免除益とは、「借入金を課税後所得から返済するとの前提で計上してきた減価償却費の取戻し」であって¹⁰、これまでの事業収益から減価償却費によって控除されてきた所得が認識されたものと述べている。

この見解は、これまで計上してきた減価償却費が控除してきた所得の所得区分によって、所得区分を判断する考え方である。

若木論文も、小塚論文と同じく、「ある経費が事後に免除された場合には、結果的に必要経費を負担しないことになる」ことを指摘しており¹¹、過去の年分の必要経費の是正の観点から、同様の見解をとっている。

(4) 木山論文・田澤論文

木山論文は、「債務免除益という所得（経済的な利益）の源泉はどこにあるのかと考え、直接的には債務免除行為にある。前提に借入れ（債務の発生原因事実）を考慮することは必要であるとしても……債務免除行為（債務免除の目的・経緯・内容）に重きがおかれるべき」と述べている¹²。

この見解は、債務免除の目的等によって、所得区分を判断するという考え方である。

田澤論文も、木山論文が挙げた直接的原因性の理由に加えて、債務者の恣意性と担税力の観点から、債務消滅要因が債務発生要因に比して、所得区分の判断の考慮事由に優れていることを主張している¹³。

⁸ 藤間大順「判批」税法学 582 号（2019 年）186 頁。

⁹ 藤間大順『債務免除益の課税理論』（勁草書房、2020 年）205 頁。

¹⁰ 小塚真啓「判批」ジュリスト 1452 号（2013 年）9 頁。

¹¹ 若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題について－債務免除益課税を中心に－」税大論叢 77 号（2017 年）215 頁。

¹² 木山泰嗣「判批」税理 62 巻 2 号（2019 年）153 頁。

¹³ 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－」租税資料館賞第 30 回入選作品（2021 年）56-58 頁参照。

4. 問題の所在

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類し、それぞれの態様に応じた課税方法を定めている。所得は、その種類によって課税方法が異なるため、所得区分の問題は、納税者の利害に密接な関係をもつ¹⁴。区分した所得によって負担すべき税額が異なるため、所得の区分に関しては納税者と課税庁の間で論争を巻き起こすことも少なくない¹⁵。前述の通り、債務免除益も、これに違わず、その所得区分が裁判所にて争われている。

この原因は、債務免除益の特殊性にある。

債務免除益は、直接的な発生原因である免除行為と、間接的な発生原因である借入行為によって生じる利益である。そのため、その所得の性質を検討する際の考慮事由が、複雑に関係し合っているという特徴がある。

それにもかかわらず、債務免除益の所得区分に関する規定は存在しておらず、所得区分の判断にあたり、何を考慮事由とすべきかは明らかでない。

債務免除益の所得区分の判断基準についての先行研究には、田中論文、藤間論文、小塚論文、若木論文、木山論文、田澤論文があるが、それぞれの論者によって、債務免除益の捉え方が異なるため、その判断基準も、特徴によるもの、借入れの原因によるもの、必要経費によるもの、免除行為によるものと様々な見解がある。

先行研究においても、債務免除益の所得区分にあたって、何を考慮事由にするかについて統一的な見解はない。

そこで、本論文では債務免除益の所得区分の問題について検討し、所得区分の判断にあたって何を考慮事由とすべきかについて、妥当な基準を明らかにすることを目的とする。

5. 本論文の構成

本論文の構成は次のとおりである。

第 1 章では、債務免除益の所得区分が争われた近年の裁判例の分析を通じて、債務免除益の所得区分に含まれる問題点を指摘し、本論文で検討すべき論点を整理する。

第 2 章では、債務免除益と税法との関係性を確認し、本論文の研究対象となる債務免除益の課税関係を整理する。また、債務免除益の課税根拠の検討を行った上で、債務免除益の所得区分の判断基準についての既存の学説の整理を行う。

第 3 章では、所得概念の定義、法令の沿革、先行研究の整理、裁判例の分析を通じ、所得区分の意義・本質を明らかにし、所得区分の判断基準についての一般的な考え方を示す。

¹⁴ 金子・前掲注(1) 221 頁参照。

¹⁵ 林仲宣「最近の判例から考える所得区分の論理」木村弘之亮先生古希記念論文編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）83 頁参照。

第4章では、まず、債権債務の発生と消滅について民法の規定を確認する。次に、民法519条の債務免除の概念、立法経緯、消費貸借契約における債権者・債務者の関係性等の検討を踏まえて、債務免除益の性質を明らかにする。また、借入金の債務免除益の法的性質について論じる。

第5章では、3章で明らかにした所得区分の判断方法、4章で明らかとなった債務免除益の法的性質を踏まえ、2章で整理した既存の学説の検討を行う。最後に、本論文独自の判断基準として、債務免除益の性質に着目したアプローチの提唱をする。

第6章では、各章の総括を行う。

第1章 債務免除益の所得区分に含まれる問題点

本章では、債務免除益の所得区分が争われた4つの裁判例、先行研究の分析を通じて、本論文が取り上げる債務免除益の所得区分に含まれる問題点を明らかにする。

第1節から第4節では、借入金債務の債務免除益の所得区分が争われた4つの裁判例を取り上げて、各裁判例がどのように債務免除益の所得区分を判断しているかを確認する。

第5節では、各裁判例に関する先行研究の検討を通じ、本論文のテーマである債務免除益の所得区分の問題点とその原因を明らかにする

第1節 倉敷事件

1. 事案の概要

倉敷事件は、権利能力のない社団であるX（原告・被控訴人・被上告人・差戻審被控訴人・差戻審上告人）が、その理事長であるAに対し、AのXに対する借入金債務の免除をしたことによって生じた債務免除益の所得区分が争われた事案である。

Aは、昭和56年にXの専務理事に就任後、X及び他の金融機関から金員の借入れを始め、有価証券取引等に利用していたが、バブル経済の崩壊の影響を受け、借入金の返済が滞るようになった。平成19年のXの理事会において、Aの借入金債務の免除について決議され、Aと連帯保証人Bの共有資産の売却金額と借入金を対等額で相殺することを条件に、残債務を免除することが決定され、Xは同年12月に、Aの借入金債務を免除した。

債務免除当時、Xの専務理事であったCは、本件債務免除の理由について、①平成17年にAが他の金融機関から受けた債務免除益には、旧所得税法基本通達の適用があると判断されており¹⁶、その後もAの資産に変動がないことから、Aに資力がなく、支払いが不可能と判断したこと、②Xに対するAの貢献度の大きさの、2つの旨を述べている。

Xは、本件債務免除益は給与所得に該当せず、源泉徴収義務はないことを主張し、国であるY（被告・控訴人・上告人・差戻審控訴人・差戻審被上告人）は、本件債務免除益は給与所得に該当し、源泉徴収義務が存在すると主張した。

2. 裁判所の判断

第一審は¹⁷、本件債務免除益が仮に給与等に該当するとしても、本件通達を適用しないことについて合理的な理由が示されていない以上、本件の課税処分は違法であると判示し、Xの請求を認容した。

¹⁶ 平成26年改正によって所得税法44条の2となった、資力喪失者の債務免除益収入金額不算入の規定である。

¹⁷ 岡山地判平成25年3月27日税資263号順号12184。

差戻前控訴審は¹⁸、平成 17 年の債務免除以降、A に資産増加がなかった事実からすれば、「本件債務免除の主たる理由は A の資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当」であり、本件債務免除益は役員の役務の対価にはあたらないと判示して、Y の控訴を棄却した。

差戻前上告審は¹⁹、本件債務免除益が給与に該当すると判断し、原審の判断を破棄差戻した。理由は、次の通りである。

差戻前上告審は、「A は、X から長年にわたり金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、X が A に対してこのように多額の金員の貸付けを行ったのは、同人が X の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、X が A の申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、X に対する A の理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる」と認定した。

X の A に対する貸付け及び債務免除は、理事長の地位・貢献等に起因したものであって、長年の理事長としての功績への報酬等に該当することから、「本件債務免除益は、……X から功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。したがって、本件債務免除益は、所得税法 28 条 1 項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである」と判示し、本件債務免除益が給与に該当すると判断した。

また、裁判所は「本件債務免除ときに A が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため」として、原審に差戻している²⁰。

第 2 節 ノンリコース事件

1. 事件の概要

¹⁸ 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402。評釈として、伊藤義一＝土屋栄悦「判批」TKC 税研情報 24 巻 3 号（2015 年）1 頁、豊田孝二「判批」新・判例解説 Watch18 号（2016 年）213 頁等がある。

¹⁹ 最判平成 27 年 10 月 8 日・前掲注（3）。評釈として、今本啓介「判批」ジュリスト 1489 号（2016 年）10 頁、占部裕典「判批」ジュリスト 1492 号（2016 年）、加藤友佳「判批」税研 208 号（2019 年）53 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 71 巻 1 号（2016 年）189 頁、長島弘「判批」税務事例 51 巻 2 号（2019 年）38 頁、林幸一「判批」税理 60 巻 2 号（2017 年）78 頁、増田英敏＝判治康文「判批」TKC 税研情報 25 巻 5 号（2016 年）1 頁等がある。

²⁰ 差戻後控訴審では、X の資力について、保有する資産等の再評価が行われたことにより、大幅な資力回復があったと認定され、給与所得として課税がされている。

ノンリコース事件は、航空機リース事業を行っていた X（原告・被控訴人）らが、事業を終了する際に、融資銀行より航空機の購入原資となった借入金債務の免除を受けたことによって生じた債務免除益の所得区分が争われた事案である²¹。

Xらは、平成 10 年、他の出資者とともに組合契約を締結して民法上の組合を組成した上で、融資銀行から金員を借り入れて航空機を購入し、これを航空会社に賃貸する航空機リース事業を行っていた。このローン契約では、本件借入金の返済原資を原則として本件航空機等の本件組合財産のみに限定し、本件各組合員の個人財産を原資としないものと定められていた（ノンリコース条項）。

平成 13 年に発生したアメリカ同時多発テロ事件以降、リース先の航空会社の倒産等により、経営状況が悪化したことから、Xらは事業を清算、組合を解散することとなった。Xらは、本件航空機を売却して借入金の返済に充て、融資銀行より残債務についての免除を受けた。

Xらは、本件債務免除益が一時所得に該当すると主張し、国である Y（被告・控訴人）は第一審においては雑所得、控訴審においては不動産所得に該当すると主張した。

2. 裁判所の判断

第一審は²²、Xらの請求を認容した。その理由は、次の通りである。

第一審は、「所得がどの所得区分に該当するかは、所得を分類し、その種類に応じた課税を定めている同法の趣旨及び目的に照らして判断するのが相当である」と所得区分の判断についての規範を示し、一時所得該当性の判断を行った²³。

（1）非継続要件

非継続要件について第一審は、大阪競馬事件で判示された²⁴、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるかどうかは、当該行為ないし所得の性質を踏まえたうえで、行為

²¹ リース事業の業務執行者に支払うべき手数料債務の免除による債務免除益についても争われているが、本論文では割愛する。

²² 東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666。評釈として、小塚真啓「判批」租税研究 795 号（2016 年）74 頁、林仲宣＝横井里保「判批」税理 63 巻 14 号（2020 年）222 頁、田島秀則「判批」税務事例 48 巻 5 号（2016 年）10 頁、林仲宣「判批」法律のひろば 69 巻 5 号（2016 年）54 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 64 巻 5 号（2016 年）146 頁等がある。また本件の国税不服審判所裁決平成 24 年 3 月 21 日裁決事例集 86 号の評釈として、小塚・前掲注（10）8 頁がある。

²³ 第一審では、一時所得の課税要件のうち、除外要件については当事者に争いがなかったため、非継続要件と非対価要件の 2 つについての検討が行われた。

²⁴ 最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁。

の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」との規範を引用した。そして、「本件組合事業として行われた本件航空機の賃貸が営利を目的とする継続的行為であるとしても、本件ローン債務免除益は、飽くまで本件ローン債務免除行為によって発生したものであって、本件航空機の賃貸自体から発生したものではない」、「本件融資銀行は、本件航空機の売却代金が想定されていた価額を大幅に下回り、本件借入金の本件航空機の売却代金を上回るという事情が生じた中で、ノンリコース条項を前提としつつ、その経営判断により、様々な可能性の中から本件ローン債務免除行為をするという選択をしたのであって、本件ローン債務免除行為及びそれによる本件ローン債務免除益の発生は、本件組合事業において予定されたものでもなかった」、「本件ローン債務免除行為は、本件組合事業において、1回限り行われたものであり、これによる本件ローン債務免除益も1回限り発生したものである」とのあてはめから、非継続要件を満たすとした。

(2) 非対価要件

次に、非対価要件について、「対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、類型的にその担税力が対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるからであり、この非対価要件も、一時所得の範囲について、その対象となる所得を一般に担税力が低いと考えられる一時的、偶発的に生じたものに限定する趣旨のものと理解することができる」、「このような非対価要件の趣旨からすると、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である」との法解釈を示した。

そして、「Xらは本件ローン債務免除益の発生原因である本件ローン債務免除行為を行った本件融資銀行に対し、その対価となるような具体的な労務その他の役務を提供したと認めることはできない」、「本件ローン契約では、ノンリコース条項が設けられていたことを前提として、通常よりも高い利率が定められていたと推認することができるものの、この高い利率に基づく利息の支払についても、ノンリコース条項によって本件借入金の返済原資が原則として本件航空機等の本件組合の組合財産のみに限定されることとの間に経済的な関係性を認めることができるとしても、本件ローン債務免除行為を原因として発生した本件ローン債務免除益との間の対価関係を認めることまではできない」とあてはめを行い、非対価要件も満たすとして、本件債務免除益は一時所得に該当すると判断した。

(3) 不動産所得該当性

控訴審も²⁵、Yの控訴を棄却し、本件債務免除益は一時所得に該当すると判断した。

不動産所得該当性というYの新たな主張に対して²⁶、控訴審は「不動産所得とは賃貸人が賃借人に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解する」との法解釈を示した。

そして、「本件ローン契約に基づく本件借入金の借入れが本件組合事業（航空機の貸付業務）を営むに当たり必要な行為であったことは認められるし、本件借入金に係る返済債務が本件航空機の貸付業務の遂行と関連して発生したということもできる」としたが、本件ローン債務免除益は「本件融資銀行が本件借入金の残債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、本件融資銀行は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない」、「本件ローン債務免除益は、……本件航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでもないから、本件ローン債務免除益を不動産所得に該当するものということとはできない」として、本件債務免除益は不動産所得に該当しないと判断した。

第3節 東京事件

1. 事件の概要

東京事件は、農業等を営んでいたX（原告）が、A農協より借入金債務の免除をうけたことによって生じた債務免除益の所得区分が争われた事案である²⁷。

Xは、主として米麦の作付けを中心とした農業や不動産賃貸業を営むほか、A農協の正組合員の資格を有する者であった。Xは事業投資等のために昭和58年からA農協との間で金銭の借入れに係る取引を開始し、以後継続的に金銭の借入れ等をするようになった。

その結果、XのA農協に対する借入金債務は平成11年には6億円超（34件）となっており、同年、債務の借換え及び組替えがされた（以下、これを「本件借入金」といい、本件借換え等が行われる前のXのA農協に対する債務を「本件旧借入金」という）。その後Xは、本件借入金の返済をせず、本件借入金についてはA農協にて破産更生債権等として個

²⁵ 東京高判平成28年2月17日・前掲注（4）。評釈して、安井栄二「判批」税研208号（2019年）91頁、吉村政穂「判批」ジュリスト1505号（2017年）212頁、小西貴雄＝中村紗絵子「判批」税務弘報65巻8号（2017年）66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」税理60巻12号（2017年）104頁等がある。

²⁶ 第一審においてYは、本件ローン債務免除益について雑所得該当性を主張しており、控訴審にて不動産所得該当性を主位的主張、雑所得該当性を予備的主張に変更している。

²⁷ 本件においては所得区分の問題のほか、理由の差替えの可否及び国税通則法65条4項の「正当な理由の有無」が争われているが、本論文の検討に直接的に関係するものではないため割愛する。

別貸倒引当金を繰り入れる会計処理がされていた。

A 農協は平成 18 年より、I 農協との合併に向けた不良債権処理のため、X の借入金債務の債権回収機構への売却の検討を行っていたが、買取評価額が少額であったこと等の理由から、弁護士を通じて X との間で回収交渉をすることに決定し、結果として 1 億 3000 万円の支払いを受けることを条件として、残債務の免除を行うこととなった。

X は、本件債務免除益は一時所得に該当すると主張し、国である Y（被告）は、本件債務免除益は、借入金の目的に応じ、不動産所得、事業所得、雑所得に該当すると主張した。

2. 裁判所の判断

第一審は²⁸、X の請求を一部認容し、本件債務免除益の一部については不動産所得、事業所得にそれぞれ該当し、残りは一時所得に該当すると判断した。その理由は、次の通りである。

（1）債務免除益の所得区分の判断基準の判示

はじめに、裁判所は「所得税法は、公平負担の観点から、納税者の所得を、その源泉又は性質によって 10 種類に区分し、担税力に応じた計算方法等を定めているところ、かかる所得区分の判断に当たっては、当該所得に係る利益の内容及び性質、当該利益が生み出される具体的態様を考慮して実質的に判断されるべきものと解され、借入金の債務免除益の所得区分の判断においては、当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮して判断するのが相当である」と判示して、債務免除益の所得区分全般についての規範を示した。

（2）不動産所得・事業所得該当性

次に、不動産所得等の該当性について裁判所は、所得税法 36 条 1 項の「総収入金額」の文理解釈より、不動産所得には「副収入や付随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことによるものと解される。そうすると、不動産所得には、不動産を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有する利益にとどまらず、不動産貸付業務の遂行による副収入や付随収入等も含まれ、かかる付随収入等には、金銭のみならず金

²⁸ 東京地判平成 30 年 4 月 19 日・前掲注（5）。評釈として、長島弘「判批」ジュリスト 1534 号（2019 年）126 頁、岩垣陽一「判批」税理 63 巻 14 号（2020 年）191 頁、橋本浩史「判批」税経通信 74 巻 14 号（2019 年）12 頁、佐藤孝一「判批」税務事例 53 巻 10 号（2021 年）7 頁、田中治＝大石由梨枝「判批」TKC 税研情報 29 巻 3 号（2020 年）1 頁、藤間・前掲注（8）175 頁、藤間大順「判批」税務事例 51 巻 8 号（2019 年）45 頁、木山・前掲注（12）152 頁等がある。

銭以外の物や経済的な利益も含まれると解するのが相当である」との法解釈を示した²⁹。

そして、本件旧借入金の使途の評価により、本件借入金のうち一部について「不動産貸付業務の用に供される建物の建築資金として同業務の遂行のために借り入れられたものであり、同業務のいわば運転資金的性質を有しているものと評価でき」、その「借入金債務の返済に充てられた部分に係る借入金及びその債務免除益も同様の性質を有するものと理解できる」とあてはめを行い、本件債務免除益の一部は不動産貸付業務の遂行による収入として、不動産所得に該当すると判断した。

他の本件借入金の一部についても同旨の判断方法により、事業所得該当性を認めた。

(3) 一時所得該当性

最後に、借入金の使途を把握することのできない一部の本件借入金の判断について、裁判所は、一時所得該当性の検討を行った。

ア. 非継続要件

裁判所は、ノンリコース事件と同様に、一時所得の要件である非継続要件につき大阪競馬事件の規範を用いて、「認定事実のとおり、A農協としては、I農協との合併の早期実現のほか、Xからの債権回収の可否、債権回収のための時間及び費用等を総合的に考慮した結果、本件債務免除により解決を図るとの判断をしたというのであり、本件債務免除は、そのようなA農協の判断の結果にすぎない」として、非継続要件を満たすとした。

イ. 非対価要件

また、非対価要件について、「XがA農協の正組合員としての地位を超えて、上記合併の可否について影響を及ぼし得る法的な権利を有していたことを認めるに足りる的確な証拠はなく」、また、Xの債務免除の交渉に係る種々の行為は「A農協におけるXに対する不良債権の処理方法に係る判断の際の考慮事情の一つになるにすぎないのであって、本件債務免除は、XのI農協との合併に対する協力への見返りという点ではなく、A農協が、当時の状況に鑑みて、Xに対する不良債権の処理として、A農協にとって適切と判断した方法を採用した結果にすぎない」として、非対価要件も満たすとした。したがって、不動産所得、事業所得に該当しない残りの債務免除益部分については、一時所得に該当すると判断した。

第4節 福岡事件

1. 事案の概要

福岡事件は、X（原告・被控訴人）らが、株式会社であるAより借入金債務を免除されたことによって生じた債務免除益の所得区分が争われた事案である。

²⁹ 事業所得該当性についても、同旨の判断を行っている。

Xらは、住宅用の建物及び駐車場等を所有し不動産貸付業を営むものである。Xらは平成7年から平成19年の間にB農協から、借入金の用途を賃貸住宅ローン又は不動産担保貸付として金員を借り入れた。Xらは、B農協に対して当該借入れに係る利息を支払い、不動産所得の必要経費に算入し、各年分の所得税の申告をしていた。

Aは、平成22年にB農協からXらに対する債権を譲り受けB農協は、同日、Xらに対して、かかる債権譲渡を通知した。同通知を受けたXらは、Aに対し、債務の減額等の交渉をしたがAは、これに応じず、このまま弁済がされないようであれば、一括返済の請求を行う旨述べた。

一方で、Xらは、本件各債務の減額を実現するために、金融機関に融資の申込み等をしていったところ、その際に、当該金融機関は、Xらが所有する物件の担保価値を合計2億2000万円とする評価をだし、Xらは融資を受けた。Aは、Xらが所有する不動産に係る金融機関の前記評価額を踏まえ、本件債務に関し合計2億2000万円の弁済がされれば、残債務を免除することを決定し、平成23年10月にXらの残債務約6億0800万円のうち2億2000万円分の弁済を受け、残りを免除した。

Xらは、本件債務免除益は一時所得に該当すると主張し、国であるY(被告・控訴人)は、本件債務免除益は不動産所得あるいは雑所得に該当すると主張した。

2. 裁判所の判断

第一審は³⁰、Xの請求を一部認容し³¹、本件債務免除益は一時所得に該当すると判断した。理由は、次の通りである。

(1) 不動産所得該当性

まず、第一審は不動産所得該当性について、「不動産所得とは、貸主が借主に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価としての性質を有する経済的利益又はこれに代わる性質を有するものと解される」との法解釈を示した。

そして、「本件各債務免除益は、XらとAとの間で合意された本件各弁済合意に基づき、Aが債務免除をしたことによって発生したものであるところ、Aは、Xらが所有する不動産の賃借人ではなく、これらを使用収益していたわけでもない」、本件債務免除益は「不動産を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものということもできない」とあてはめを行い、本件債務免除益は不動産所得に該当しないと判断した。

(2) 債務免除益の所得区分の判断基準の判示

³⁰ 福岡地判平成29年11月30日税資267号順号13092。

³¹ 不動産所得の計上漏れと必要経費の計上漏れ部分について一部棄却となっているが、債務免除益の論点とは無関係であるため、本論文では割愛する。

次に、第一審は、「所得税法は、当該所得の性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立った上で、租税の公平負担の観点から、各種所得を、その源泉ないし性質によって分類し、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法等を定めている。債務免除益についても、所得区分の判断は、このように類型化された所得区分に係る法令の文理を踏まえて行われるべきである」、「したがって、本件各債務免除益がいずれの所得に分類されるかは、法令の文理を前提として、債務の発生原因や債務免除の趣旨を勘案し、債務免除により得られる経済的利益の性質や態様に鑑み判断すべきである（下線は筆者。下線部分が控訴審における加筆部分である）」として、債務免除益の所得区分の判断についての規範を示した。

Yの「債務免除益の所得区分は、債務免除益を生み出す元となる債務の性質や発生原因（いかなる業務について生じたものか）等を重視し、不動産所得については、債務免除益を生み出す元となった債務が不動産貸付業の遂行と密接な関係性を有する債務か否かによって判断すべきで」との主張は、「所得区分を決定するに当たって考慮すべき要素を、債務免除益を生み出す元となった債務の性質や発生原因に限定し、又は逆に、不動産貸付業の遂行との関係性を広く考慮すべき根拠は見出せない」と否定されている。

（3）一時所得該当性

ア．非継続要件

第一審は、非継続要件について、ノンリコース事件、東京事件と同様に大阪競馬事件の規範を用いて、「XらがB農協その他の金融機関から債務免除を受けたことがあり、また、本件各借入れがされた当時、それについて一定の条件の下で債務免除がされることが予定されていた形跡はうかがわれない」、「本件各債務は、本来、B農協に全額返済されるべきものであったが、B農協がこれをAに債権譲渡する旨の判断をしたこと、また、Aとしては、本件各弁済合意をせずに、本件各債務の全額弁済を求めることも可能であったが、当時の状況の下において、強制執行等をも視野に入れながら全額弁済を求めることと、その一部を免除する等して任意の弁済を受けることの利害得失を考慮し、本件各弁済合意をする旨の経営上の判断をしたことによるもの」であって、「本件各債務免除益は、Xらの不動産貸付業において当然に発生が予定されていたものではなく、本件各借入に係る債権がAに譲渡されたのを機に締結された本件各弁済合意に基づく債務免除によって発生したものであることからすると、本件各債務免除益は、Aの経営判断により、一時的、偶発的に発生したものと認めるのが相当である」とあてはめを行い、非継続要件を満たすとした。

イ．非対価要件

非対価要件についても、「本件各債務免除益は、Aによる債務免除によって発生したものであるところ、Xらが、Aに対し、本件各債務免除益の対価となるような具体的な労務その他の役務を提供したと認めるに足りる証拠はない」とあてはめを行い、非対価要件も満たすとして、本件債務免除益は一時所得に該当すると判断した。

控訴審も³²、第一審の判決を概ね引用、上記の一部を加筆してYの控訴を棄却している。

第5節 債務免除益の所得区分に含まれる問題点

本節では、これまでに紹介した裁判例の分析を通じて、債務免除益の所得区分の判断における2つ問題点と、その原因を明らかにする。

1. 問題点

(1) 債務免除益の所得区分の判断基準に統一的な見解がないこと

1つ目の問題点は、債務免除益の所得区分の判断基準に統一的な見解がないことである。

債務免除益の所得区分の判断基準に関する一般論となる法規範を示した最高裁判決は、未だ存在していない³³。

これまでに紹介した裁判例をみると、倉敷事件では債務免除益の所得区分の判断の具体的基準が判示されることなく、債務免除益の給与所得該当性が直接的に判断された。

ノンリコース事件も同様に、債務免除益の所得区分の判断の具体的基準が判示されることなく、一時所得該当性が直接的に判断されている。

これに対して、東京事件は「借入金の債務免除益の所得区分の判断においては、当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮して判断するのが相当」という債務免除益の所得区分の具体的基準を明示し³⁴、所得区分の判断をしている。

福岡事件でも「債務免除益がいずれの所得に分類されるかは、法令の文理を前提として、債務の発生原因や債務免除の趣旨を勘案し、債務免除により得られる経済的利益の性質や態様に鑑み判断すべき」という、債務免除益の所得区分の判断方法の基準を明示している³⁵。

個人の借入金にかかる債務免除益の所得区分の判断にあたっては、倉敷事件以降、判断要素の精緻化がされてきており³⁶、上記の通り、東京事件、福岡事件においては債務免除益の所得区分の判断について、それぞれ一応の基準が明示された。このことは、東京事件の評釈において、橋本が「債務免除の所得区分について一般的な判断基準を示した裁判例はこれま

³² 福岡高判平成30年11月27日・前掲注(6)。評釈として、木山泰嗣「判批」税理63巻12号(2020年)120頁、同「判批」税理63巻14号(2020年)120頁がある。

³³ 倉敷事件は、債務免除益の所得区分について判断された最初にして唯一の最高裁判決であることから意義があると思われる。しかし、債務免除益の所得区分判断の一般論を判示したものではない。事実関係に基づいて判断がされた事例判決であると評価するものとして、匿名記事「判批」判タ1419号(2016年)74頁。

³⁴ 東京地判平成30年4月19日・前掲注(5)。

³⁵ 福岡高判平成30年11月27日・前掲注(6)。

³⁶ 長島・前掲注(19)45頁。

でなかったのではないかと思われる」とその先例性を言及し³⁷、長島も「債務免除益の所得区分に関して、初めて……総合的判断によることを明らかにした」と評価している³⁸。

しかし、この「借入れの目的」「債務免除に至った経緯等」「総合的に判断」、「債務の発生原因」「債務免除の趣旨」「経済的利益の性質や態様に鑑み」といった文言は、判断基準としては抽象的であり、統一的な基準として定立されたとは言えない。田中も「判決の言う判断方法なるものが具体的に何を指しているかは、必ずしも明確ではない」と批判し、債務免除益の所得区分の問題につき「事案に左右されるため、また、考え方も多様であるため、どこまで一般論としていいうるかは相当に困難である」と指摘している³⁹。

債務免除益の所得区分を判断するにあたり、その判断基準を明確化する必要がある。

(2) 類似事案に対し異なる判断基準が使われていること

2つ目の問題点は、類似事案に対し異なる判断基準が使われていることである。これは、1つ目の問題点に起因する弊害である。

東京事件と福岡事件では、事実関係が類似する事案であったにもかかわらず、適用された判断基準が異なっている。

東京事件では「借入れの目的」を考慮事由として、当該借入金の使途によって、一部の債務免除益の不動産所得、事業所得該当性を判断している、しかし、福岡事件では、不動産貸付業の目的のための借入れであったにもかかわらず、「考慮すべき要素を、債務免除益を生み出す元となった債務の性質や発生原因に限定し、又は逆に、不動産貸付業の遂行との関係性を広く考慮すべき根拠は見出せない」と判示して、不動産所得該当性を否定し、一時所得該当性を判断している。

類似した事案において、異なる判断基準を用いて判断がなされていることは、租税法律主義が要請する法的安定性・予測可能性を害することとなる。

以上より、現状、債務免除益の所得区分の判断において、酷似する事案にもかかわらず、裁判所が異なる判断基準を用いるという問題が起きている。

2. 原因

次に、これら債務免除益の所得区分の抱える問題点の原因の検討を通じて、本論文で取り上げるべき論点を明らかにする。

(1) 考慮事由が複雑であること

1つ目の原因は、債務免除益の考慮事由が複雑であることである。

³⁷ 橋本・前掲注(28) 15頁。

³⁸ 長島・前掲注(28) 128頁。

³⁹ 田中＝大石・前掲注(28) 5頁。

これまで紹介してきた裁判例も、事例ごとに事実関係が異なるものの、何らかの経済活動のために個人が金銭の借入れを行い、その後、法人がその借入金債務の免除を行なったために、債務免除益が発生という点が共通している。このように、債務免除益は、債務の発生（金銭の借入行為）という間接的な発生原因と、債務の免除（債務の免除行為）という直接的な発生原因の、2つの発生原因（原因行為）によって生じる経済的利益である。

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類しているのであるから⁴⁰、債務免除益の所得区分を判断する場合には、これら発生原因を考慮して、債務免除益の源泉ないし性質を判断することになる。

ア. 所得の源泉

所得の源泉となる行為に着目すれば、直接的な発生原因である免除行為の目的や、原因、経緯、態様等が考慮事由となり、間接的な発生原因である借入行為の目的や、原因、経緯、態様等も考慮事由となる⁴¹。また、行為をする主体によって、目的等は異なるものであるから、債権者、債務者のそれぞれの立場からの検討も必要となる。

さらに、ひと言に目的という考慮事由としても、長島は「『借入れの目的』という場合には、その使途が重視されよう」とするのに対し⁴²、藤間は「借入金の使途と目的は異なる。前者は借入れの原因であり、後者は借入れの結果に過ぎない。……両者を混同すべきではない」と述べている⁴³。このように、1つの考慮事由についてでも、論者によって捉え方が異なる問題も生じる。

イ. 所得の性質

一方で、所得の性質に着目して、それぞれの時点の利益である、借入時点で債務者に入ってくる金銭債務の性質を考慮事由とするのか、免除時点で債務者が得た利益の性質を考慮事由とするのかということも考えられる⁴⁴。

また、借入れから免除までは時間が経過しているため、その間の社会情勢や経済状況等も考慮事由に含める必要がある。借入時点と免除時点で時間的に大きく隔たっている場合には、両時点の貨幣価値の差の問題や、割引現在価値算出の必要性等の問題も考慮する必要がある⁴⁵。

このように債務免除益は、時点の異なる2つの発生原因によって発生するものであるか

⁴⁰ 金子・前掲注（1）221頁。

⁴¹ 木山・前掲注（12）12号121頁参照。

⁴² 長島・前掲注（28）129頁。

⁴³ 藤間・前掲注（8）189頁。

⁴⁴ 木山・前掲注（12）12号121頁。

⁴⁵ 長島・前掲注（2）156頁。

ら、それぞれの時点に存在する多種多様で、複雑に関係し合う考慮事由をもとに、所得の源泉や性質を判断しなければならない。所得区分の判断にあたり、何を持って債務免除益の評価を行うかについて、これらの考慮事由を整理する必要がある。

(2) 債務免除益の性質が明確でないこと

2つ目の原因は、所得税法上、債務免除益の性質が明確でないことである。

所得税法に、債務免除益とは何かについて定めた規定は存在しない。

学説においては、債務免除益の性質を、その課税根拠によって説明する傾向がある。

債務免除益とは、債務免除によって生じる利益である。現行の日本の所得税法は、包括的所得概念を採用しており、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成するとされる。所得税法 36 条 1 項括弧書が「経済的な利益の価額」をも収入金額に含めていることから、債務免除益という経済的利益も課税の対象になると解されている⁴⁶。これは、免除額に相当する経済的価値が流入したと評価できると考えられるからである⁴⁷。

しかし、債務免除益は他の多くの所得と異なり、金銭等の授受によって外部から債務者に与えられる経済的利益として、直接認識できるものではない。

債務免除益がなぜ経済的利益に該当するかという、その根拠は必ずしも明らかではない⁴⁸。この点、所得税法上、債務免除益が経済的利益に該当するということは、いわば自明の理とされているか、債務消滅自体が経済的利益と考えていると思われる⁴⁹。

この問題について先行研究では、米国法における課税理論の研究を参考に、純資産アプローチと借入金アプローチによる定義づけが検討されており⁵⁰、この2つのうち、借入金アプローチが一般的な評価を受けている⁵¹。借入金アプローチによれば、債務免除益は借入時点の課税漏れを正すという観点から、債務免除益は借入金による所得とされる。一方、純資産アプローチでは、債務免除によって純資産が増加したという観点から、債務免除益は新た

⁴⁶ 金子・前掲注(1) 197 頁参照、谷口・前掲注(1) 325-326 頁参照、佐藤・前掲注(1) 276-277 頁参照。

⁴⁷ 木山泰嗣「債務免除益事件の最高裁判決に含まれる諸問題－最高裁平成 27 年 10 月 8 日第一小法廷判決－」青山ビジネスロー・レビュー5 巻2 号(2016 年) 65 頁。

⁴⁸ 高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ！－債務の消滅をめぐる課税関係に関する一考察－」立命館法學 352 号(2013 年) 251 頁。

⁴⁹ 高橋・前掲注(48) 251 頁参照

⁵⁰ 鳥飼貴司「債務免除(債権放棄)と課税－民法学理論に整合する税法解釈とは何か－」鹿児島大学法学論集 47 巻 12 号(2013 年) 185 頁。

⁵¹ 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリスト 1315 号(2006 年) 192 頁、同「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(下)」ジュリスト 1317 号(2006 年) 268 頁。

に発生した所得とされる。

このように、債務免除益がどのような所得であるかについて、課税根拠をもとに定義づけがされているが、この方法が果たして妥当であるかということに疑問がある。

そもそも、債務免除益は債務免除という民法の規定により発生するものであるから（民法519条）、その性質はもともとの規定の分析を通じて、明らかにされるべきである。所得税法の課税根拠をもとに、債務免除益の性質を判断するべきではない。

しかし、債務免除益のもともとの規定である、民法の検討を行っている先行研究は、存在しない。このことから、債務免除益の性質を定義するために、民法の規定についての検討を行う必要がある。

第6節 小括

本章では、第1節から第4節において、近年の債務免除益の所得区分が争われた裁判例を紹介した。債務免除益の所得区分について、倉敷事件では給与所得、東京事件では一部につき不動産所得、事業所得、ノンリコース事件、福岡事件では一時所得にそれぞれ該当するという判断がなされている。

第5節では、まず、債務免除益の所得区分の判断における2つの問題点を明らかにした。

1つ目は、債務免除益の所得区分の判断基準に統一的な見解がないことである。東京事件、福岡事件において一応の判断基準が示されたが、一般論としては不十分な基準である。また、この点についての最高裁判決も存在していない。このことより、債務免除益の所得区分の統一的な判断基準の定立に向けた検討をする必要がある。

2つ目は、類似する事案にも関わらず、債務免除益の所得区分の判断にあたり、異なる判断基準が用いられていることである。これは、1つ目の問題点が引き起こす弊害である。

東京事件と福岡事件は事実関係が類似する事案であったにもかかわらず、前者では借入れの目的によって判断がされ、後者は免除の態様等によって判断がされている。この判断基準の相違は、租税法律主義の要請する法的安定性、納税者の予測可能性を害することになる。類似する事案であれば、同じ判断基準を用いられなければならない。

次に、これらの問題を引き起こす2つの原因を挙げ、本論文で検討すべき論点を明らかにした。

1つ目は、考慮事由が複雑であることである。債務免除益は直接的原因と間接的原因によって発生するものであるが、それぞれに多種多様な考慮事由が存在する。所得区分の判断は、所得の源泉ないし性質によって判断されるため、この複雑な考慮事由を整理し、何をもって判断を行うかを検討する必要がある。

2つ目は、所得税法上、債務免除益の性質が明確でないことである。これまでの学説では、債務免除益の性質をその課税根拠から説明する傾向があった。しかし、債務免除益は、債務免除という民法の規定によって発生するものである。その性質を分析するにあたっては、この民法の規定を分析すべきであるが、この点についての先行研究は存在しない。民法の規定

の分析を通じて、債務免除益の性質を定義する必要がある。

これらの問題点を解決するため、次節では、債務免除益の所得区分の判断基準を検討するにあたり前提となる、債務免除益の課税根拠の問題について検討し、所得区分の判断基準についての既存の学説の整理を行う。

第2章 課税の根拠と判断基準の学説

本章では、債務免除益の所得区分の問題を検討する上で前提となる、債務免除益の課税根拠の検討と、所得区分の判断基準についての既存の学説の整理を行う。

第1節では、債務免除益の課税関係について整理し、第2節では、債権者側の課税関係である、債務免除益と法人税法の問題を確認する。

第3節では、債務免除益を所得税法上で議論するにあたり、その前提となる債務免除益の課税根拠について確認し、第4節では、債務免除益の所得区分の判断基準について、現状どのような学説が存在するかを整理する。

第1節 債務免除益の課税関係

債務免除益の税法上の取扱いは、債権者・債務者がそれぞれ個人であるか、法人であるかの組合せによって、該当する法条文が異なる。したがって、債務免除益の課税関係は、次の4つに分類することができる。

①債権者、債務者が両方法人であった場合

債権者、債務者が両方法人であった場合には、債権者、債務者どちらも法人税法が適用される。債務免除の金額は、債権者の法人税の計算上は、債務者の状態によって貸倒損失、あるいは寄附金として全額あるいは一部が損金に算入し（法人税法22条3項3号、37条7項）、債務者の法人税の計算上は、「その他の取引による収益の額」として益金に算入する（法人税法22条2項）。

②債権者、債務者が両方個人であった場合

債権者、債務者が両方個人であった場合には、債権者は所得税法が、債務者は相続税法が適用される。債務免除の金額は、債権者の所得税の計算上は、貸倒れについて一定の要件を満たした場合に資産の損失として必要経費に算入し（所得税法51条2項）、債務者は無償で債務の免除を受けたことから、相続税の計算上は、贈与税の課税対象となる（相続税法8条）。

③債権者が個人、債務者が法人の場合

債権者が個人、債務者が法人であった場合には、債権者は所得税法が、債務者は法人税法が適用される。債務免除の金額は、債権者の所得税の計算上は、②と同様に所得税の必要経費に算入し、債務者の法人税法の計算上も、①と同様に法人税の益金に算入する。

④債権者が法人、債務者が個人であった場合

債権者が法人、債務者が個人であった場合には、債権者は法人税法が、債務者は所得税法

が適用される。債務免除の金額は、債権者の法人税の計算上は、①と同様に法人税上の損金に算入し（貸倒損失、寄附金以外に、債務者が債権者である法人の役員であった場合には、役員給与〔法人税法 34 条〕に該当する可能性もある）、債務者の所得税の計算上は、債務者に帰属した「経済的な利益の価額」として、収入金額に算入する（所得税法 36 条 1 項）。

以上が、債務免除益の課税関係の 4 つの分類であり、次の図表のように整理される。

図表 1 債務免除益と所得税の関係

債権者 債務者	法人		個人	
	法人	個人	法人	個人
法人	①	法人税 法人税	③	所得税 法人税
個人	④	法人税 所得税	②	所得税 相続税（贈与税）

（筆者作成）

本論文は、所得税法上の論点である所得区分の問題を取り上げるため、上記分類のうち、④の債権者が法人、債務者が個人の場合の課税関係が研究対象となる。

債務免除は、債権者と債務者の両当事者の間で行われる法的行為であるから、検討にあたり、両当事者の課税問題を検討する必要がある。そのため、次節では、④の課税関係のうち、まず、債権者の立場から、債務免除益と法人税法の問題を論じる。

第 2 節 債務免除益と法人税法の問題

資産である貸付金（債務者からすれば、借入金）は、キャッシュとして回収されるか、貸倒れとして費用又は損失として処理されることになる。法人の所得金額の計算は、益金の金額から損金の金額を控除して計算する（法人税法 22 条 1 項）。損金の額は別段の定めがある場合を除き、①収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額（同法同条 3 項 1 号）、②販売費、一般管理費その他の費用の額（同法同条同項 2 号）、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（同法同項 3 号）が列挙されており、その金額は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することとなる（同法 4 項）。

貸付金の免除は、費用あるいは損失のどちらかに該当することとなるが、どちらに該当するかによって、それぞれ法人税の計算方法が異なる。

1. 貸倒損失の場合

ここでは、貸付金の免除が損失となる場合を検討する。債務免除は、後述するが、通常、不良債権の最終処理方法として行われるものであるから、金銭債権の貸倒れと考えられる

(第4章参照)。金銭債権の貸倒れは、③の損失にあたり、貸倒損失として損金に該当する。

しかし、貸倒損失が無条件に損金となるわけではない。法人税法33条1項は資産の評価損を損金不算入としているため、災害等による損失(同法同条2項)、会社更生法等の規定による評価替え(同法同条3項)、民事再生法等の規定による評価替え(同法同条4項)を除いて、金銭債権の評価損の損金算入を認めていない。これは、法人税が課税の公平を図るため、実現した損失のみを損金に算入することを原則として、損金算入には損失の確定が要求されているからである⁵²。すなわち、金銭債権に係る損失については、全額回収不能による損失のみが損金の額に算入することになる⁵³。

判例も⁵⁴、この点について「法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう『当該事業年度の損失の額』として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される」と、同様の見解をとっている。そして、債権が全額回収不能であるか否かの判断については、「全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならないが、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生じる他の債権者とのあつれきなどによる経済的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである」と判示している。

課税実務上も、金銭債権の債務免除の貸倒損失は、「債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その金銭債権の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し書面により明らかにされた債務免除額」に限り、損金に算入すると考えられている⁵⁵。

2. 寄附金の場合

一方、貸付金の免除は、債権者である法人の意思決定によって行われるものであるから、前述の貸倒損失に該当しない場合も想定される。この場合の貸付金の免除は、債務者に対する経済的な利益の贈与又は無償の供与に該当するため、法人税法上は、費用である寄附金となる(法人税法37条7項)。

寄附金は国等へのものを除き、政令で定める金額を超えた部分は、損金不算入となる(同法同条1項)。この政令で定める金額は、当該法人の資本金を当該事業年度の月数で按分した金額の2.5/1000と、所得金額の2.5/100の合計金額の1/4と計算される(同法施行令73

⁵² 谷口・前掲注(1)407-408頁参照、渡辺徹也『スタンダード法人税法[第2版]』(弘文堂、2020年)107頁参照。

⁵³ 谷口・前掲注(1)452頁、金子・前掲注(1)399-401頁参照。

⁵⁴ 最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁。

⁵⁵ 法人税基本通達9-6-1、9-6-2参照。

条)。仮に、資本金 1 億円、所得金額 5000 万円としても、寄附金の損金算入額の上限金額は 37 万 5 千円である。法人の行った金銭債権の免除が寄附金と認定された場合は、そのほとんどが損金不算入として、法人税の計算がされることとなる。

3. 小括

以上の通り、債権者である法人からすれば、同じ貸付金の免除であっても、法人税法上、損失となるか、費用となるかで、その計算方法が異なる。損失であれば、その全額が損金算入し、費用となれば、ごく一部の金額を除いて損金不算入となる。法人税は、益金の額から損金の額を差し引いた所得金額を基に税額を計算することとなるから、損失か費用かによって、法人税の金額は大きく異なることとなる。債権者である法人からすれば、この取扱いの違いは、債務免除の意思決定に大きな影響を持つことは明らかである。

次節以降では、債務者である個人の課税関係、所得税法上の問題について検討する。

債務免除益の所得税法上の問題は、①債務免除益は課税されるのか（課税根拠）、②債務免除益は何所得にあたるのか（所得区分）、③債務免除益はどのタイミングで課税されるのか（期間帰属）、の 3 つに分けられる⁵⁶。本論文の研究の対象は、債務免除益の所得区分の問題であるが、主題に入る前に、債務免除益がなぜ課税されるのか、その課税根拠について確認する。

第 3 節 債務免除益の課税理論

債務免除益とは、債務免除によって債務者に生じる利益である。

日本の所得税法上、債務免除益が経済的利益に該当することは、いわば自明の理とされているか、債務消滅自体を経済的利益と考えていると思われる⁵⁷。実務上も、所得税基本通達 36-15 (5) において「買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額又は自己の債務を他人が負担した場合における当該負担した金額に相当する利益」が、所得税法 36 条第 1 項かつこ内に規定する「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」に含まれるとされている。

しかし、この利益は他の多くの所得と異なり、金銭等の授受によって直接外部から債務者に与えられる経済的利益として、直接認識できるものではない。

なぜ債務免除益が所得税の課税対象である「経済的利益」となるのか、言い換えれば、所得課税の出発点といえる、なぜ課税されるのかという問題について、その根拠は明確にはなっていない。

本節では、所得区分の問題の前提となる、債務免除益の課税根拠について「債務免除益の課税理論」と題し、早い段階から検討がされてきた、日本でも紹介されている米国での 2 つ

⁵⁶ 長島・前掲注 (2) 155-156 頁参照。

⁵⁷ 高橋・前掲注 (48) 251 頁参照。

考え方を整理し、日本の所得税法における債務免除益の課税根拠を検討する。

1. 純資産アプローチ

純資産アプローチとは、債務免除により債権者の利用可能な純資産が増加することを所得として認識する考え方である。

借入れが実行されると、通常借入れによって流入する資産と、借入れにより発生する負債が相互に相殺され、貸借対照表上の純資産は増加しない。また、通常の借入金返済時も返済分の資産が流出する一方で、同額の負債が減少するので、借入時と同様に純資産は変化しない。

しかし、なんらかの事情によって負債額よりも少ない価額で借入金が返済できた場合には、資産流失と負債減少のバランスが崩れ、その差額分の資産が他の事業活動に利用可能となる。この純資産の増加分が、課税対象である所得となる。これが、純資産アプローチの基本的な考え方である⁵⁸。

純資産アプローチを逆に解釈すれば、資産が利用可能とならない限りは所得を認識することはない。これによれば納税者が利用可能資産のない状態（債務超過）にある限り、所得は発生しないことに帰結する。このような観点より、当時の米国では大恐慌のさなか純資産アプローチの理論を利用した、債務超過者に対する債務免除益課税を否定する判例理論が形成されるようになった⁵⁹。これが、現代の事業再生税制へと繋がっていると考えられている⁶⁰。

2. 借入金アプローチ

借入金アプローチとは、借入時に無課税で得た経済的利益を、免除時点において所得として認識する考え方である。

借入れが行われた場合には、借り入れた金額分だけ資産が流入するが、この資産の流入は同額の債務の負担を伴っていることから、借入時点では所得として認識されず、返済時も同額の資産・債務が減少することから、所得は認識しない。ここまでは、純資産アプローチと同様である。

債務免除によって、借入額よりも低額で返済が可能となったとすると、借入時の所得を捉えないという前提が崩れてしまうため、この借入時点の課税漏れを正すために、返済時点において、借入時無課税で得た分の経済的利益を所得として認識するという必要がでてくる。

⁵⁸ 湯浅豊生「債務免除益と所得の区分に関する一考察」大分大学経済論集 72 巻 1 号（2020 年）63-65 頁参照。

⁵⁹ 長門貴之『事業再生と課税 コーポレート・ファイナンスと法政策論の日米比較』（東京大学出版会、2017 年）111 頁参照。

⁶⁰ 藤間・前掲注（9）20-21 頁参照。

これが、借入金アプローチの基本的な考え方である。このことから借入金アプローチは、過誤修正アプローチ、繰延所得アプローチなどとも呼称される⁶¹。

借入金アプローチは、純資産アプローチが定立された直後、純資産アプローチとは異なる論理を採用して、資力喪失状態であっても債務免除益の所得該当性を判断する裁判例の中で見られるようになった課税理論である。

3. 日本における債務免除益の課税理論

日本における債務免除益の課税理論について、明確に言及したと思われる最初の研究は、増井論文である⁶²。増井論文は、日本の所得税法は、借入金アプローチの発想をもって、債務免除益の課税理論が形成されているとして、以下のように論じている。

「所得税の下では、次の課税ルールが妥当する。日本の現行所得税法も、基本的にこの考え方によっているものと考えられる。

まず、借入金は借主の所得にならない。元本の収受があった年に、将来の返済債務を見越し計上することによって、借主には純資産の増加がないことになるからである。同じことの裏返しとして、元本の返済は借主にとって控除できない。返済と同時に債務が減少し、ネットで見した場合に借主の経済力の大きさが変化しないからである。

では、債務が免除された場合はどうなるか。もともと、借入金が所得から除外されたのは、借主が元本を返済する義務を負っていたからである。これに対し、債務が額面金額以下に減額された場合には、借主はもはや額面金額だけの返済する義務を負わないから、この前提が崩れる。借主は、支払わなければならぬ額よりも多くの金額を受け取りかつ所得から除外したことになる。つまりこの場合、借主の富はネットでみて免除分だけ増加している。その増加額を所得に計上するのである」⁶³。

増井論文は、債務免除益の課税理論に対する接近方法として比較法の観点を挙げており⁶⁴、米国の債務免除益の課税理論を参考にしている。「一見すると債務の免除があるように見える場合であっても、（過去の借入金という経済的価値の受入れによって）借主の純資産に変化が生じない場合には、債務免除額は所得にすべきではないことになる（括弧内、筆者）」との言及からも⁶⁵、借入金アプローチに立って債務免除益の課税理論を検討していることがわかる。

増井論文について、高橋も「増井教授が明確に借入金アプローチ的発想の立論を行う」も

⁶¹ 高橋・前掲注（48）246-247頁。

⁶² 増井・前掲注（51）上192頁、同・前掲注（51）下268頁。

⁶³ 増井・前掲注（51）上196頁。

⁶⁴ 増井・前掲注（51）上192頁参照。

⁶⁵ 増井・前掲注（51）下268頁。

のであると評価し⁶⁶、長島も「借入金にかかる債務免除の課税根拠は、まさしくこの借入金アプローチに説明がされつくされ」ているとして、債務免除益の課税理論については借入金アプローチが妥当するとしている⁶⁷。藤間もこの増井論文について「債務免除益の課税理論として代表的なものと考えられていると言って良い」とし、「日本の債務免除益課税の問題についても基本的に妥当性をもつ考え方」と評価している⁶⁸。

債務免除益の所得該当性が争われた裁判例⁶⁹の評釈⁷⁰においても、本論文が参照されていることなどからも、日本における債務免除益の課税理論は、借入金アプローチが一般的な支持を受けている。

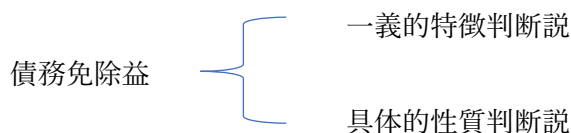
第4節 一義的性質判断説と具体的性質判断説

ここからは、これまでの検討を踏まえ、債務免除益の所得区分の判断基準について、既存の学説を確認する。

本節では、債務免除益の所得区分の判断基準について、その大枠の考え方である、一義的特徴判断説と具体的性質判断説の2つを検討する。

2つの関係を図式にすると、次の通りである。

図表2 判断基準の整理 その1



(筆者作成)

1. 一義的特徴判断説

一義的性質判断説とは、債務免除益の一時的、偶発的になされるという特徴から、所得区分の判断について、一義的に、一時所得に該当すると判断する見解である⁷¹。この見解は、債務免除益そもそもが継続的、連続的に行われるものではないという特徴を根拠としてい

⁶⁶ 高橋・前掲注(48) 252頁。

⁶⁷ 長島・前掲注(2) 155頁。

⁶⁸ 藤間・前掲注(9) 14頁。

⁶⁹ 大阪地判平成24年2月28日訟月58巻11号3913頁。

⁷⁰ 神山弘之「判批」税研178号(2014年)108頁、松井宏「判批」税理55巻9号(2012年)146頁等。

⁷¹ 田中・前掲注(7) 50頁参照、八ッ尾順一「判批」税法学566号(2011年)481頁参照。

る。

所得税基本通達 34-1 (5) は、一時所得に該当する所得について、「法人からの贈与により取得する金品（業務に関して受けるもの及び継続的に受けるものを除く。）」と規定していることから、課税実務上、個人が法人より受ける債務免除益は、法人からの贈与として一時所得に該当すると考えられている。債務免除益は、通常、「業務に関して受けるもの」でも、「継続的に受けるもの」でもないという特徴がある。このことから、基本通達の括弧書の除外規定に該当しないとして、債務免除益は一義的に一時所得に該当すると解することは可能である。

しかし、税法の基本原則である租税法律主義（憲法 84 条）は、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないことを定めている。租税法は侵害規範であるから、租税法の解釈はその文理に従って行われなければならない⁷²。所得区分の判断においても、大前提として、その根拠条文である所得税法 23 条ないし 35 条の要件に該当するか、否かによって判断されるべきである。通達は、行政機関内部における命令ないし指令に過ぎず、租税法の法源ではない⁷³。

所得税法 34 条は、一時所得について「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。」と規定している。一時所得の要件は、学説上、①除外要件、②非継続要件、③非対価要件の 3 つに整理されており⁷⁴、ある所得が一時所得に該当するか否かは、その所得の特徴によって一義的に判断するのではなく、この要件に当てはまるか否かを検討しなければならない。

一時所得についての先例となる大阪競馬事件も⁷⁵、馬券収入が一時所得に当たるか否かについて「当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。」と判示しており、所得の本来的な特徴のみをもって、所得区分を判断することを否定している。

このことから、一時的、偶発的という債務免除益の特徴によって所得区分を判断する一時の特徴判断説は、所得区分の判断基準として妥当なものではない。

2. 具体的性質判断説

具体的性質判断説とは、債務免除益について特別な法解釈をすることなく、所得の通常の

⁷² 金子・前掲注 (1) 123 頁参照。

⁷³ 金子・前掲注 (1) 115-116 頁参照。

⁷⁴ 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）221-222 頁参照。

⁷⁵ 最判平成 27 年 3 月 10 日・前掲注 (24)。

所得区分と同様に、当該所得の性質やその原因をみて個別具体的にどの所得にあたるかを判断する見解である。

次章において詳細を検討するが、所得税法は、総合所得税の方式を採用しながらも、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類して、各所得ごとに異なる計算方法を行う所得区分の制度をとっている。これは、所得ごとの担税力の差異を前提に、公平負担の観点から担税力に即した異なる計算方法・課税方法を定めるためである⁷⁶。この趣旨からすれば、所得区分の判断は、所得それぞれの個別具体的事情を踏まえ、その源泉や性質による担税力の差異によって判断されるべきである。これは、債務免除益に対し特別な規定が存在していないことから、明らかである。

3. 小括

一義的特徴判断説とは、債務免除益の特徴から、債務免除益を一義的に一時所得と判断する見解である。この考え方は、一時所得の先例である大阪競馬事件で否定された通り、文理解釈を要請する租税法の解釈に反する点で問題がある。

一方、具体的性質判断説とは、所得の個別具体的性質を検討して、所得区分を判断する見解である。この見解は、所得税法上の所得区分の趣旨に合致した考え方である。債務免除益に特別規定がないことから、この具体的性質判断説が、債務免除の所得区分を判断する判断基準として妥当である。

ここで、1つの疑問が生じる。それは、債務免除益の具体的性質は、何をもって判断すべきかという問題である。

借入金の債務免除益は、金銭の借入れによる経済的利益が、債務免除という過程を経て、債務免除益となり発生するものである。つまり、債務免除益の直接の発生原因は、債務免除時点の免除行為であるが、間接の発生原因は債務発生時点の借入行為である。

債務免除益の所得区分を判断する場合、これら 2 つの時点における考慮事由を検討することとなるが、この債務免除時点と債務発生時点のうち、どちらの考慮事由を採用するのか、あるいはどちらの考慮事由を重視して所得区分を判断するのであろうか。

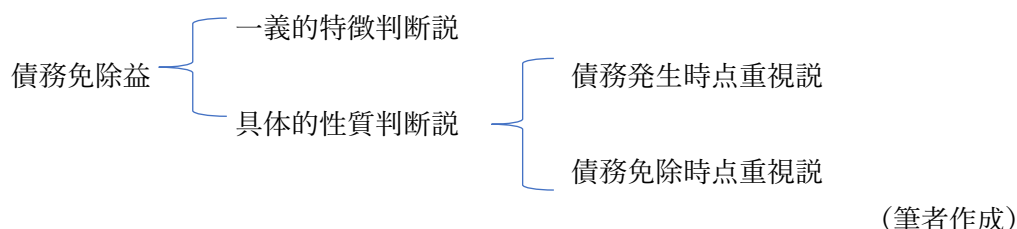
次節では、この問題について、具体的性質判断説の学説を分類し、それぞれの判断基準の根拠を検討する

第 5 節 具体的性質判断説の学説

具体的性質判断説は、債務発生時点重視説と債務免除時点重視説の 2 つに分類することができる。さらに、債務発生時点重視説は、その根拠から借入原因説と経費補填説の 2 つに分類できる。図式にすると、次の通りである。

⁷⁶ 金子・前掲注(1) 221 頁参照。

図表 3 判断基準の整理 その 2



1. 債務発生時点重視説

債務発生時点を重視する見解には、債務免除益の課税理論を根拠とする借入原因説と、損益計算の観点を根拠にする経費補填説の 2 つのアプローチがある

(1) 借入原因説

借入原因説とは、債務免除益の具体的性質を、債務発生時点の借入金の性質によって判断する見解である。この見解は、債務免除の課税理論である借入金アプローチが、当初の借入金の課税漏れを正すという考え方であることを根拠としている。借入原因説を主張するものには、債務免除益課税について体系的な研究を行う、藤間論文がある⁷⁷。

そもそも課税理論の議論は、所得税法 36 条 1 項 2 項の解釈論であるが、藤間論文は、各所得の計算方法を規定する同法 23 条ないし 35 条の 2 項の「収入金額」「総収入金額」の範囲を、同法 36 条 1 項 2 項の「経済的な利益」が画しているということから、各種所得の範囲、つまり、所得区分の検討に際して、課税理論を参照すべきであると述べている⁷⁸。

このことから、債務免除益の所得区分の判断について、債務発生時点を重視した「借入原因説」を唱え、「債務の発生原因が債務免除益の所得分類の判断に当たっては主たる要素となり、消滅原因が反証となる場合のみ、発生原因による判断が否定されるものと解すべきであろう」と述べている⁷⁹。

また、前章で紹介した倉敷事件では、差戻前上告審が行った、「X に対してこのような多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行なっていたことによるものとみるのが相当」との評価は、裁判所が債務発生時点を重視して、借入の原因（債務の発生原因）をもとに、所得区分を判断して

⁷⁷ 藤間・前掲注 (9) 1 頁、同・前掲注 (8) 175 頁。藤間は、借入金アプローチをベースとした独自の「債務控除アプローチ」を提言している。

⁷⁸ 藤間・前掲注 (9) 234 頁参照。

⁷⁹ 藤間・前掲注 (9) 205 頁、同・前掲注 (8) 186 頁。

いるものと推測できる。

さらに、東京事件も「債務免除益の所得区分の判断に当たっては、当該借入の目的や当該借入金の取得に係る経済的利益の性質をおよそ考慮する必要がないとするのは相当ではない」と判示し、個々の借入金の使途をもとに不動産所得・事業所得該当性を判断していることから、この借入原因説をとっていることが明らかである。

これらの裁判所の判断について、「債務免除の場合において増加する純資産は債務免除された借入金であるという実質を債務免除益の所得区分の判断基準を導き出す根拠としている」との評価や⁸⁰、「借入金アプローチ……からは、借入の経緯等を重視するのは、当然のことともいえ、この点は納得できよう」と賛同する意見がある⁸¹。

(2) 経費補填説

経費補填説とは、債務免除益の具体的性質を、これまでの計上してきた経費の所得区分によって判断する見解である。この見解は、所得計算との整合性の観点から、債務免除益を過年度に必要な経費に算入された経費の取戻し、あるいは、将来の経費の補填と捉えることを根拠としている。経費補填説を主張するものには、小塚論文、若木論文がある⁸²。

経費補填説は、特に債務免除益の不動産所得該当性の議論の中で唱えられてきた。所得税法施行令 94 条の不動産所得の「収入金額に代わる性質を有するもの」を広く解釈し、不動産所得のマイナスを補填する性格のもの全てが、不動産所得に含まれるとするものである。

借入金を用いて資産を調達し、その資産を活用して所得を得る場合、実質的には、借入金が資産の減価償却を通じ、必要経費として各年度の所得から控除されている。また、借入金の支払利息も、必要経費として各年度の所得から控除されている。債務免除によって、借入金を返済する必要がなくなると、これまで必要経費となっていた減価償却費及び支払利息、今後発生する減価償却費の金額が、債務免除益によって補填されることとなる。

このことから、経費補填説は、債務免除益はこれまで控除されてきた所得（＝租税利益）の取戻し、これから控除されるであろう経費の補填として、所得計算を整合させることを根拠としている。

また、仮に債務免除益を一時所得とした場合には、その金額の 1/2 が課税対象となる（所得税法 22 条 2 項 2 号）。これまで不動産所得から控除されてきた金額に対して、一時所得の場合には、その 1/2 の金額のみが総所得金額に加算されるに過ぎないという、取り扱いの不均衡を指摘する考え方も、経費補填説の見解を支持するものである⁸³。

⁸⁰ 橋本・前掲注（28）15 頁。

⁸¹ 長島・前掲注（19）45 頁。

⁸² 小塚・前掲注（10）8 頁、若木・前掲注（11）70 頁。

⁸³ 吉村・前掲注（25）213 頁参照、小塚・前掲注（10）9 頁参照。

2. 債務免除時点重視説

債務免除時点重視説とは、債務免除益の具体的性質を、債務発生時点、債務免除時点の両方を考慮し、このうちの債務免除時点の所得の態様等を重視して判断する見解である。この見解は、債務発生時点と債務免除時点それぞれの発生原因のうち、債務免除益の源泉が、直接的には債務免除時点の免除行為であることを根拠としている。この見解には、木山論文⁸⁴、田澤論文がある⁸⁵。

木山論文は、債務免除時点と債務発生時点のどちらの考慮事由を重視すべきかと明確に論じた最初の研究であり、「債務免除益という所得（経済的な利益）の源泉はどこにあるのかと考えると、直接的には債務免除行為にある。前提にある借入れ（債務の発生原因事実）を考慮することは必要であるとしても、両者の判断における濃淡を考えると、債務免除行為（債務免除の目的・経緯・内容）に重きがおかれるべきようにも思われる」と述べている⁸⁶。

これは、債務免除時点と債務発生時点の2つの発生原因のうち、債務免除時点が債務免除益の直接的発生原因であることを理由に、債務免除時点を重視することを示している。

また、田澤論文は、この債務免除益の直接的原因性の他に、債務免除時点（田澤は「債務消滅要因」という言葉を用いている。）には、①債務者の裁量が入りにくいことと、②担税力の観点を理由として、債務免除時点が債務発生時点に比して優位であると述べている⁸⁷。

さらに、田澤論文では、債権者と債務者の間に特別な関係性がある場合には、債権者が経済合理性に反した行為をするという仮説より、債務発生時点において債権者と債務者に特別な関係性がある場合には、債務発生時点の当事者の関係性を踏まえて、所得区分の決定をするという例外を置いている⁸⁸。

前章で紹介したノンリコース事件と福岡事件も、債務免除益の具体的性質の判断について、それぞれ「本件ローン債務免除益は、飽くまで本件ローン債務免除行為によって発生したもの」、「本件各借入に係る債権がAに譲渡されたのを機に締結された本件各弁済合意に基づく債務免除によって発生したもの」と評価していることから、債務免除時点を重視した判断を行なっているものと推測される。

第6節 小括

本章では、債務免除益の所得区分の問題を検討する上で前提となる、債務免除益の課税根拠の検討と、所得区分の判断基準についての既存の学説の整理を行った。

第1節では、債務免除益と所得税の関係性について、債権者・債務者により該当する課税

⁸⁴ 木山・前掲注（12）152頁，同・前掲注（32）12号121頁。

⁸⁵ 田澤・前掲注（13）1頁。

⁸⁶ 木山・前掲注（12）153頁。

⁸⁷ 田澤・前掲注（13）56頁以下。

⁸⁸ 田澤・前掲注（13）59頁参照。

関係が異なることを示し、本論文で取り上げる債務免除益の課税関係の整理をした。

第2節では、債務免除益と法人税法の問題について論じた。法人が行う貸付金の免除は、その回収可能性によって損失となる場合と費用となる場合があり、どちらに該当するかによって大きく法人税の金額が変化することを指摘した。

第3節では、債務免除益の所得区分の問題を検討する上で、その前提となる課税根拠の問題について検討した。債務免除益が課税対象となることは、実務上いわば自明の理として理解されている。学説上はその根拠として、米国における議論により登場した借入金アプローチが輸入され、日本の所得税法上、債務免除益の課税理論として一般的な支持を得ている。

第4節、第5節では、債務免除益の所得区分の判断基準について、既存の学説の整理を行った。大枠となる考え方である一義的特徴判断説と具体的性質判断説の比較を行い、租税法律主義の観点から、具体的性質判断説が妥当であるとした。

また、具体的性質判断説を、債務免除益の2つの発生原因の時点から、債務発生時点重視説と債務免除時点重視説の2つの見解に分類した。さらに、債務発生時点重視説には債務免除益の課税理論を根拠とする借入原因説と、所得計算の観点を根拠とする経費補填説の2つの見解があり、それぞれの見解の整理を行った。

債務免除益は、債務発生から債務免除まで期間を要することから、所得区分の判断における考慮事由が、発生原因によって債務発生時点と債務免除時点の2つに分けられる。そして、それぞれの時点の考慮事由が複雑化、多岐化する傾向がある。現状、債務免除益の所得区分の判断において重視すべき考慮事由は、明確になっていない。

次節では、所得税法が所得区分を採用している意義について明らかにし、所得区分を判断にあたってどのような考慮事由を重視すべきかを検討する。

第3章 所得区分の意義と考慮事由

本章では、所得区分の意義について検討を行い、その判断においてどのような考慮事由が重視すべきかを明らかにする。

第1節では、所得とは何かという、所得概念についてまとめ、第2節では、所得税の類型について、所得区分の根源とされる分類所得税と、現行所得税が採用する総合所得税の2つの課税方式の違いを比較する。

第3節では、現行の所得税法の規定の沿革を確認し、所得区分の各規定の歴史的変遷を確認する。

最後に、所得区分の意義についての学説と所得区分が争われた最高裁判決を検討し、所得区分の判断にあたり重視すべき考慮事由を明らかにする。

第1節 所得概念

所得税は、個人の所得に対して課されるものである。この所得とは、どのような概念なのか。

元々の所得という概念は、経営学・経済学・会計学等の概念である。これを所得課税実体法に導入するに至って初めて法的概念となり、法的な意味・内容をもつものとなった⁸⁹。真の意味での所得とは、「財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足」を意味する⁹⁰。

しかし、課税対象としてこれらを測定・捕捉することは困難である。このことから、所得税法においてはこれらの効用や満足といった概念を、金銭的価値で表現せざるを得ず⁹¹、この所得をどのように定義するかということについては、議論があり、変遷がみられた⁹²。

1. 消費型所得概念

所得の定義の1つは、消費型所得概念である。

消費型所得概念とは、納税者の各年度の利得のうち、効用ないし満足の源泉である財貨やサービスの購入に充てられる部分のみを所得と観念する考え方である⁹³。したがって、各年度の所得額は、当該年度の消費額の合計と一致する。

⁸⁹ 北野弘久編『判例研究 日本税法大系2 租税実体法I』（学陽書房、1979年）21-22頁〔藤井誠一執筆部分〕参照。

⁹⁰ 金子・前掲注（1）194頁。

⁹¹ 金子・前掲注（1）194頁参照。

⁹² 水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社、2021年）152頁参照。

⁹³ 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』（有斐閣、1995年）13頁参照。

財貨やサービスの消費によって得られる効用・満足を真の所得とする考え方に立てば、貯蓄は、このような消費の機会を将来に先送りしているだけであるから、所得の範囲から除外される。現在の満足を可能とする消費支出のみが、所得を構成することになる⁹⁴。この考え方は、所得＝効用＝消費とするものであり、理論的には一貫するものである⁹⁵。

しかし、①所得という言葉の通常の用例に著しく反すること、②貯蓄に向けられる部分を除外して消費に向けられる部分のみに所得税を課すことは著しく公平の観念に反すること、の2つの理由から一般には受け入れられていない⁹⁶。そのため、消費型所得概念は、どの国でも、実際の制度においては採用されておらず、今後も採用される見通しは少ない⁹⁷。

2. 取得型所得概念

もう1つの所得の定義は、取得型所得概念である。

取得型消費概念とは、所得を言葉の通常の用法に従い、一定期間の間に納税者に生ずる経済的利得であると観念する考え方である⁹⁸。つまり、収入等の形で新たに取得する経済的価値を、所得として把握するものである⁹⁹。

この取得型所得概念のもと、所得の範囲をどのように構成するかについては、①何らかの基準を加え所得の範囲を狭く構成する制限的所得概念と¹⁰⁰、②範囲を狭めることなく所得を包括的に構成する包括的所得概念の2つの考え方がある。

(1) 制限的所得概念

⁹⁴ 金子・前掲注(93) 13頁参照。

⁹⁵ 水野・前掲注(92) 153頁参照。

⁹⁶ 金子・前掲注(93) 13頁参照。

⁹⁷ 金子・前掲注(1) 195頁参照。金子は上記の問題点に加え、①公平の観点から相続税・贈与税の大幅な増税が必要となること、②高齢者が財産を取り崩して行った消費に対しても課税することは多くの人々の素朴な正義感に合致しないこと、③消費のための借入れも所得に含まれること、④家族間における消費の帰属判定が困難なこと、⑤執行が取得型消費概念よりもはるかに困難であること、⑥法人税の根拠づけが困難になること等の問題を指摘している。

⁹⁸ 金子・前掲注(93) 14頁参照。

⁹⁹ 水野・前掲注(92) 154頁参照。

¹⁰⁰ 金子・前掲注(93) 16-21頁参照。この基準につき金子は①生産力説②反覆説③継続的源泉説の3つに整理した上で、「基準や表現の相違にも関わらず、全体としては、所得の範囲から除外される項目についてかなり顕著な共通性が見られることは、否定できない」と述べている。

制限的所得概念とは、毎年発生する経済的利得のすべてが所得を構成するのではなく¹⁰¹、経済的利得のうち利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である¹⁰²。所得源泉説とも呼ばれる。

この根拠は、個人所得は国民所得の一部であり、既存の財産の移転にすぎないものは国民所得に含まれるものではなく、個人所得にも該当しないという考え方¹⁰³、あるいは所得とは資本を損なうことなく消費できる価値であり、かつそれを繰り返すことのできることを期待できる価値であるとする「反復継続説」の考え方で説明される¹⁰⁴。

したがって、制限的所得概念の下では、キャピタルゲインによる利益、あるいは、棚ぼたの利益といった一時的偶発的な利得は、課税所得の対象から除外される。

所得税とは異なるキャピタルゲインタックスという新しい法を設けたイギリス、株式譲渡益を非課税とするフランス、株式の投機的譲渡以外は非課税とするドイツなど、ヨーロッパにはこの制限的所得概念の考え方が強く残っている¹⁰⁵。

(2) 包括的所得概念

包括的所得概念とは、人の担税力を増加させる経済的利得は、すべて所得を構成するという考え方である。純資産増加説とも呼ばれる。

この根拠は、制限的所得概念のもとにおいて、担税力を増加させる利益でありながら課税されないものがあることは、公平の観点から問題があり、包括的所得概念はこのように所得の源泉を制限する理由はないとする考え方で説明される¹⁰⁶。

日本が包括的所得概念の導入の契機となったシャープ勧告は、譲渡所得課税の導入にあたり「重要な事実は、譲渡所得は所有者に対して、利子又は配当が与えると全く同様の経済力の増加を与えるということである」という点を指摘している¹⁰⁷。

金子は、この考え方は譲渡所得のみならず、「旧制度下で課税の対象から除外されていたすべての所得についていえることである」として、「二種類の所得のうちどちらも納税者の経済的負担能力＝担税力を増大させるという場合に、一方は課税の対象とし、他方は課税の対象から除外することは明らかに近代法の基本原則である平等原則に反することである」

¹⁰¹ 植松守男編『注解所得税法 [第6版]』(大蔵財務協会, 2019年) 229頁。

¹⁰² 金子・前掲注(1) 196頁参照。

¹⁰³ 植松・前掲注(101) 229頁参照。

¹⁰⁴ 水野・前掲注(92) 154頁参照。

¹⁰⁵ 水野・前掲注(92) 154頁参照。

¹⁰⁶ 水野・前掲注(92) 155頁参照。

¹⁰⁷ シャープ使節團『日本税制報告書 巻1』(General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 1949年) 91頁。

と述べている¹⁰⁸。

包括的所得概念の下では、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成することから、反覆的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる¹⁰⁹。

3. 現行の所得税法における所得概念

現行の所得税法では、取得型所得概念のうち、包括的所得概念が一般的な支持を受けている。その理由は、①一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが納税者間の公平に資すること、②すべての所得を課税の対象とすることで、累進税率の適用による所得の再分配の機能が高まること及び所得税のもつ景気調整機能が増大すること¹¹⁰、あるいは端的に①公平負担の要請、②20世紀以降の財政需要の増大と考えられている¹¹¹。

確かに、制限的所得概念の前提の通り、所得ごとに担税力の違いがあることに争いはない。

しかし、このことから直ちに一時的・偶発的・恩恵的な所得を、課税対象から除外するのは、担税力の判断方法として合理性がない。金子も、所得が「その種類・性質に応じて担税力に強弱の差があることは明らかであるが、これは、各種所得の算定に当たってその特殊性に応じた取扱い（例えば勤労所得控除のごとき）をなすことによって解決すべき問題であって、ある所得を最初から課税の対象外においてしまうことの根拠とはなりえない」と述べている¹¹²。

次節で詳細をまとめるが、現行の所得税も制限的所得概念に始まり、次第に包括的所得概念へと所得の範囲が広がっていった¹¹³。

太平洋戦争以前は、条文において「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」¹¹⁴ないし「営利ヲ目的トスル継続的の行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」¹¹⁵を原則として課税対象より除外していたことから、当時の所得税は制限的所得概念を採用していたといえる。

その後、戦後の改正によって、制限的所得概念の下で一般的に所得の範囲から除外されていた譲渡所得を課税対象に加えたほか、一時所得という類型を設け、すべての一時的・偶発的・恩恵的利得を課税の対象とした。さらに、雑所得という類型を設けて、利子所得から一

¹⁰⁸ 金子宏『租税法理論の形成と解明・上巻』（有斐閣、2010年）422-423頁。

¹⁰⁹ 金子・前掲注（1）196頁参照。

¹¹⁰ 金子・前掲注（1）196頁参照。

¹¹¹ 谷口・前掲注（1）207頁参照。

¹¹² 金子・前掲注（108）433頁。

¹¹³ 植松・前掲注（101）213頁参照。

¹¹⁴ 明治32年法律第17号、大正9年法律第11号。

¹¹⁵ 昭和15年法律第24号。

時所得いずれにも属さない所得をすべて課税の対象とする方針をとっている¹¹⁶。

現行の所得税法も 35 条において「……いずれにも該当しない所得」として雑所得を規定していることから、包括的所得概念が採用されていると理解できる¹¹⁷。

第 2 節 所得税の種類

次に、所得税法の計算方法について確認する。所得税の計算方法は、分類所得税と総合所得税の 2 つの種類がある。

1. 分類所得税

分類所得税とは、所得のその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式である¹¹⁸。具体的には、所得ごとに異なる計算方法、税率を用いて、税額を算出する方法である。

この方法は、制限的所得概念の基本的な考え方である、所得は種類ごとにその性質が異なる、ということを前提としている。

一般に、資産の運用によって得られる資産所得と労働によって得られる勤労所得とでは、得られる所得の性質が異なるとされ、「資産所得重課＝勤労所得軽課」という考え方が導かれる。これは、投下資本による差異を考慮したもので、勤労所得を生む人的資本には種々の制限があることから、資産所得よりも税負担能力が乏しいとされているからである。

また、毎年継続的に発生する所得と、一時的・偶発的に生じた所得の比較においても、その所得の発生原因である所得源泉の性質ないし強度の違いによって前者を重課、後者を軽課という考え方が導かれる。

分類所得税は、所得の性質の差異による担税力の差異を前提とした、所得の「質的担税力」の違いに着目した課税方法である¹¹⁹。

2. 総合所得税

総合所得税とは、課税対象となる所得をすべて合算したうえで、その所得総額に対して一本の累進税率表を適用する方式である¹²⁰。

総合所得税の計算方法は、純資産の増加を担税力とする包括的所得概念と整合的である。なぜなら、各人の担税力を総合的に捉え、その担税力の大きさに即した税負担を求めるため

¹¹⁶ 金子・前掲注 (101) 422 頁参照。

¹¹⁷ 佐藤・前掲注 (1) 5 頁参照。

¹¹⁸ 金子・前掲注 (1) 201 頁参照。

¹¹⁹ 北野弘久編『現代税法講義 [5 訂版]』(法律文化社, 2009 年) 49 頁 [三木義一＝奥谷健執筆部分] 参照。

¹²⁰ 金子・前掲注 (1) 201 頁参照。

には、ある一定の所得を課税計算の外に置くのではなく、各種所得をできる限り総合してこれを課税標準とし、累進税率を適用することが望ましいからである¹²¹。

総合所得税は、所得の総額による担税力の差異を前提とした、納税者の「量的担税力」に着目した課税方法である¹²²。

3. 小括

所得税はその方式により、所得を分類してそれぞれに異なる計算方法を用いる分類所得税と、課税対象となる所得を全て合算して税額の計算を行う総合所得税の方式がある。

日本の所得税は、同法 22 条で総所得金額と退職所得金額、山林所得金額を課税標準とすると規定している。このことから、所得税法は、分離課税等の例外を除いて、基本的にこの総合所得税の方式を採用している。

第 3 節 所得区分に関する規定の沿革

本節では、所得税法の沿革を確認し、現行の所得税法が 10 種類の所得区分の方式となった歴史的経緯をまとめる。

1. 明治期

所得税は、明治 20 年に創設された¹²³。当時の規定では、同法 2 条が「所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出スヘシ」として、5 つの具体的な所得が課税対象として挙げられていた。それは、①公債証書その他政府より発し若しくは政府の特許を得て発する証券の利子、②非営業の貸金及び預金の利子、③株式の利益配当金、④官私より受ける俸給、手当金、年金、恩給金及び割賦賞与金、⑤これら以外の資産又は営業その他から生じるもの、の 5 つである。

その計算方法は、①から④についてはその金額、⑤については一定の経費を除いたものを所得として課税するもので、合計の所得額を 3 万円以上、2 万円以上、1 万円以上、1000 円以上、300 円以上の 5 段階に分け、これに対しそれぞれ 3%、2.5%、1.5%、1%の累進税率を適用して税額を算出していた。

また、同法 3 条では、非課税の規定が定められ、非課税となる所得には、「軍人従軍中ニ係ル俸給」などとともに、「営業ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」が挙げられており、一時的所得は課税対象から外されていた。

これらのことから、発足当時の所得税は所得概念について、完全なる「制限的所得概念」を採用しており、所得間の性質の差異、質的担税力は考慮されておらず、総合累進課税方式

¹²¹ 植松・前掲注（101）240 頁参照。

¹²² 北野・前掲注（119）49 頁参照。

¹²³ 明治 20 年勅令第 5 号。

の採用による、量的担税力のみが考慮されていたことがわかる¹²⁴。

所得税は、明治 32 年に全面的な改正が行われ¹²⁵、新法は所得を、第 1 種は法人の所得、第 2 種は公社債の利子、第 3 種は前各種に属さない所得の 3 種に分割することとし、第 1 種、第 2 種についてはそれぞれ 2.5%、2%の低い比例税率で課税、300 円以上の第 3 種所得に対しては、1%から 5.5%の 12 段階の単純累進税率を適用して課税することとした。

この改正で注目すべきは、法人の所得に対して課税の対象を広げた点であるが¹²⁶、個人所得に関しても、第 2 種所得の公社債の利子につき、税率 2.5%の源泉分離課税による課税が始まるなどの改正が行われている。このことは、依然として譲渡所得について課税対象とされていなかったことと合わせて、発足当時から資産所得が優遇されていたといえるであろう¹²⁷。

2. 大正・昭和初期

大正・昭和期に入ってから改正のポイントは、各所得の質的担税力の差異を反映した計算方法を導入したことと、所得の範囲が徐々に広がったことである。

大正 2 年の改正では¹²⁸、勤労所得に対して 10%の控除をすることとなった。現代に続く、給与所得控除の始まりである。これは、勤労所得が資産所得、事業所得に比べ担税力が弱く、税負担に差等を設けるべきであるとする議論が古くからあり、これを受けて当時の内閣に設置された臨時制度調査局が提出した、所得税整理案に基礎を置くものであった¹²⁹。この改正によってはじめて、質的担税力の考慮という考え方が、所得税に反映されたといえよう。

この点につき金子も、「所得税制度によりやく社会政策的要素が加味されるようになったことを意味」と評価している¹³⁰。

この質的担税力を考慮した改正は、給与所得だけにみられるものではなく、他の所得にも及ぶこととなる。大正 15 年の改正では¹³¹、投下資本の回収に長い年月を要し、累進税率の大幅な緩和が必要であるという考慮から¹³²、山林所得の計算に 5 分 5 乗方式が採用されている。

¹²⁴ 金子・前掲注(1) 46 頁参照。

¹²⁵ 明治 32 年法律第 17 号・前掲注(114)。

¹²⁶ 金子・前掲注(1) 47 頁参照。

¹²⁷ 金子・前掲注(1) 47 頁参照。

¹²⁸ 大正 2 年法律第 13 号。

¹²⁹ 植松・前掲注(101) 508 頁参照。

¹³⁰ 金子・前掲注(1) 50 頁。

¹³¹ 大正 15 年法律第 8 号。

¹³² 金子・前掲注(1) 263 頁参照。

また、所得の範囲も広がった。大正 9 年の改正では¹³³、明治 32 年の法人所得への課税開始より、配当所得は個人段階では課税しないこととされていたが、法人事業の発達による配当金額の増加を背景に、配当と賞与による所得も、第 3 種所得として課税されることになった。

さらに、昭和 13 年には、退職所得への課税も始まった。退職所得は、一時に支払われる所得であることから、制限的所得概念を採用していた当時の所得税法下では「営利ノ事業属セサル一時ノ所得」として課税の対象外であったが、このような所得概念に対して最初に設けられた例外措置である¹³⁴。

当時の起草者は、その提案理由において「従来の所得税法においては第 3 種所得の観念に經常性、反復性を強調し、営利の事業に属さない一時の所得には課税しないこととしていた。しかし、退職給与等の一時的な収入が担税力を有することは疑いのないところであり、特に高額なものについては他の所得との権衡上ある程度の負担をなさしめるのを相当と考えられた」と述べている¹³⁵。この改正の背景には、昭和 6 年の満州事変以降、軍需景気の影響を受けた高額な退職金が支給されていたことが伺われる¹³⁶。

その後、若干の改正が加わったが、所得税の基本的骨組みは、昭和 15 年改正まで続いた。

3. 分類・総合所得税期

戦時増税の要請の下で行われた昭和 15 年の大改正は¹³⁷、後の所得税法の変化の大きな転機となるものであった。

まず、今まで第 1 種所得とされていた法人課税が分割され、法人税が創設された。また、これまでの第 2 種・第 3 種所得という区分をやめ、分類所得税と総合所得税の 2 本建てで課税することとなった。

(1) 分類所得税

分類所得税は、所得をその性質に応じていくつかの種類に分け、各種類の所得ごとに別々に課税するものである。分類所得税の根拠は、所得ごとの質的担税力に応じて課税するという考え方である。

昭和 15 年改正は、所得を、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得、

¹³³ 大正 9 年法律第 11 号・前掲注 (114)。

¹³⁴ 植松・前掲注 (101) 620 頁参照。

¹³⁵ 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]）268 頁。

¹³⁶ 植松・前掲注 (101) 620 頁参照。

¹³⁷ 昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号・前掲注 (115)。

退職所得の 6 つに区分し、それぞれにつき異なる免税点ないし基礎控除を設け、それぞれの所得によって定められた比例税率によって課税するものとした。

従来の「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は、「営利ヲ目的トスル継続的ノ行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」と改められたが、非課税所得から外れることはなく、依然として所得税は制限的所得概念を踏襲したものとなっていた。しかし、所得税の体系とは別に、臨時利得税という名目で、昭和 14 年より譲渡所得が課税対象となっていたことも事実である¹³⁸。

分類所得税における所得計算の方法は、資産性の強い所得ほど税率が高くかつ免税点が低く、勤労性の強い所得ほど税率が低く基礎控除額が大きくなっている¹³⁹。

分類所得税導入の理由について、当時の議会の提案理由説明で桜内大蔵大臣は、「所得をその性質に依って不動産所得……の 6 種に区分し、各その種類に応じて税率、免税点、控除、課税方法等を異ならしめ、以て各種所得の負担の均衡を図ると共に、課税方法の適正簡易化を期することと致したのであります」と説明している¹⁴⁰。

(2) 総合所得税

総合所得税は、各所得を合算して、1つの税率によって課税をするものである。総合所得税の根拠は、所得の総額の差異による、量的担税力に応じて課税するという考え方である。

昭和 15 年改正は、28 条以下で総合所得税の規定を定めている。各種所得を総合し、所得金額中 5000 円を超える部分に対し、分類所得税とは別に、10%から 65%の超過累進課税率により課税することとされていた。

総合所得税導入理由も、議会の提案理由説明で桜内大蔵大臣が「分類所得税は比例税率に依るものでありますから、これのみを以てしては所得の大小による負担力の差異に応ずる課税を欠くことになりますので、別に各人に付すべての所得を総合して相当額以上の所得者に限り、累進税率を以て課税することとし、以て大所得に重課して、所得階級間の負担の均衡を図る必要があると思うのであります」と説明している¹⁴¹。

4. 包括的所得概念導入期

昭和 22 年改正は¹⁴²、これまで日本の所得税法が採用していた制限的所得概念を廃し、新たに包括的所得概念を導入することとなった、大転換期である。

まず、従来の分類所得税と総合所得税の 2 本建て制度を廃止し、総合所得税 1 本建ての

¹³⁸ 植松・前掲注 (101) 231 頁参照。

¹³⁹ 金子・前掲注 (1) 53 頁参照。

¹⁴⁰ 武田・前掲注 (135) 307 頁。

¹⁴¹ 武田・前掲注 (135) 308 頁。

¹⁴² 昭和 22 年法律第 27 号。

制度が採用された。同時に、臨時利得税が廃止、譲渡所得等の一時的所得も課税の対象となったことで、課税所得の範囲が拡大された。

昭和 22 年改正は、所得を利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、事業等所得の 8 種類に区分することとし、譲渡所得に有価証券の譲渡による利得も含めることとなった。さらに、同年の一部改正によって、一時所得という新たな所得区分を設けて、懸賞金による利得、ギャンブルの利得などの一時的な利得も課税対象に含めることにした¹⁴³。

この改正によって、あらゆる源泉の所得を課税所得とみる、純資産増加説的な所得概念への移行が完了したといえよう¹⁴⁴。

昭和 25 年改正では、所得区分について、臨時配当所得が廃止され、内容が雑多であった事業等所得についてこれを廃止し、新たに不動産所得が取り出されて定義され、事業から生ずる所得のみを事業所得として分離、その他の所得を新たに雑所得として創設した¹⁴⁵。この 10 種類の所得区分は、後の昭和 40 年の全文改正においても引き継がれ、現行の所得税法に続いている。

以上が、日本における所得概念の変遷と、所得区分が現行の 10 種に区分された沿革である。次節では、現行法における所得区分の意義について、学説の検討をする。

第 4 節 所得区分に関する学説

現行の所得税法は、所得を 10 種類に分類して、これらの各種所得ごとの所得金額を計算し（所得税法 21 条）、これを基礎に課税標準である総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する構造となっている（同法 22 条）。所得を分類して異なる計算方法を適用するという所得区分の仕組みは、前節の通り、昭和 15 年の分類所得税制度の導入に深淵がある。昭和 22 年改正によって分類所得税と総合所得税の併用制度が廃止され、総合所得税制度への一本化に統合された後も、この仕組みは、今日にまで継続されている¹⁴⁶。

1. 所得区分の意義

学説上、所得区分の目的は、「所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである」と考えられてい

¹⁴³ 昭和 22 年法律第 142 号。

¹⁴⁴ 武田・前掲注（135）133 頁参照。

¹⁴⁵ 武田・前掲注（135）1573 頁，2674 頁参照。

¹⁴⁶ 植松・前掲注（101）272 頁参照。

る¹⁴⁷。

総合所得税制度の下で所得区分が採用されているのは、通説として①所得金額の計算上の要請、②担税力に応じた課税の実現、③法技術上の便宜が挙げられる¹⁴⁸。また、この具体的理由として、①物的・質的担税力の差異、②費用控除の差異、③源泉徴収等との関係、④最適課税論等と整理するものや¹⁴⁹、①担税力、②消費型所得税理論、③最適課税論にあるとするもの¹⁵⁰、①税負担能力に応じた公平課税のため、②簡便で確実な徴収を行うため、③個人や企業の行動を歪めないため¹⁵¹などと整理されている。

このような理由付けは、使う言葉や整理の仕方における細かな違いはあるとしても、基本的には共通している。所得税法が10種類の所得区分を設けたのは、所得を得た原因や性質により担税力に違いがあるため、これに応じた異なる基準によって所得を把握することが、公平な課税負担の実現に資するという考え方を、いずれも前提としている¹⁵²。

2. 裁判所の立場

匿名組合の組合員に帰属する経済的利益（損失）の所得区分について判断された、航空機リース事件¹⁵³の調査官解説も、所得区分が採用された意義につき同様の旨を挙げ、「所得税法は、所得はその性質や発生の様態によって担税力が異なるという前提に立って、租税の公平負担の観点から、担税力の相違に応じた課税をすることができるようにするとともに、所得金額の計算技術上の要請や法技術上の便宜等も考慮して適切な課税方法をさだめているものといえる」と述べている¹⁵⁴。裁判所も質的担税力を所得計算に反映させるという、学説と同様の見解を示していると理解できる。

また、調査官解説はこれを前提として「所得区分の判断の在り方についての一般論」という見出しのもと、「所得税法に定める各所得の定義については、同法23条以下及び同法施行令等に定められているが、これらの定義規定によってもどの所得区分にあたるかが不明な場合には、解釈によってこれを補うこととなる」と述べている¹⁵⁵。

¹⁴⁷ 金子・前掲注（1）221頁。

¹⁴⁸ 植松・前掲注（101）273-277頁参照。

¹⁴⁹ 谷口・前掲注（1）274-277頁参照。

¹⁵⁰ 岡村忠生「所得分類論」金子宏編『所得税の理論と課題〔第2版〕』（税務経理協会、2001年）56-61頁参照。

¹⁵¹ 水野・前掲注（92）64頁参照。

¹⁵² 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）115頁参照。

¹⁵³ 最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁。

¹⁵⁴ 清水知恵子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成27年（2018年）324-325頁。

¹⁵⁵ 清水・前掲注（154）325頁。

次節では、所得区分の判断にあたり、これまで裁判所がどのような判断基準を用いているのかを確認する。

第5節 最高裁における所得区分の判断方法

ある所得がどの所得区分に該当するかの判断は、租税法律主義（憲法 84 条）のもと、所得税法 23 条以下に定める、各所得区分の規定の解釈とあてはめにより判断することになる。

しかし、ある経済的利益がどの所得区分に属するかの判断に際しては、解釈上の疑義が生ずる場合がある¹⁵⁶。また、所得の質的担税力は、何をもって判断するかは、具体的に明らかになっていない。

そのため、本節では、所得区分が争われた代表的な最高裁判決を確認して、裁判所が所得区分の判断にあたり、どのような判断基準によって、所得区分の判断を行っているのかを検討する。

1. 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決

最高裁昭和 56 年判決は¹⁵⁷、弁護士である X（原告・控訴人・上告人）が、顧問先から受けた毎月定額の顧問料が、事業所得と給与所得のいずれの所得区分に該当するかが争われた事案である。

第一審は¹⁵⁸、X の請求を棄却し、控訴審は¹⁵⁹、X の控訴を棄却した。

(1) 最高裁の判断

最高裁は、X の上告を棄却し、当該所得は事業所得に該当すると判断した。理由は、次の通りである。

最高裁は、所得区分の判断について「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（同法 27 条 1 項、同法施行令 63 条 12 号）と給与所得（同法 28 条 1 項）のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得

¹⁵⁶ 高野幸大「判批」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）67 頁参照。

¹⁵⁷ 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁。所得区分の問題についての評釈として、園部逸夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 56 年度（1986 年）275 頁、奥谷健「判批」別冊ジュリスト 228 号（2016 年）72 頁、高野・前掲注（156）67 頁、高野幸大「判批」別冊ジュリスト 178 号（2005 年）63 頁、玉國文敏「判批」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）52 頁、園部逸夫「判批」別冊ジュリスト 79 号（1983 年）64 頁、清永敬次「判批」民商法雑誌 85 卷 6 号（1982 年）113 頁、牛島勉「判批」税務事例研究 111 号（2009 年）25 頁、竹内進「判批」税 71 卷 5 号（2016 年）172 頁等がある。

¹⁵⁸ 横浜地判昭和 50 年 4 月 1 日訟月 21 卷 6 号 1332 頁。

¹⁵⁹ 東京高判昭和 51 年 10 月 18 日訟月 22 卷 12 号 2876 頁。

を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない」とし、「弁護士顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」と判示した。そして、本件労務提供の方法や内容などといった本件業務提供の態様、顧問先からの本件顧問料の支払方法等の事実関係からすれば、本件顧問料は事業所得に該当すると判断した。

(2) 検討

本判決は、最高裁が所得区分の判断方法を具体的に示した点で、意義がある。

裁判所は、本件顧問料が事業所得と給与所得のいずれに該当するかの判断に際して、それらの所得区分が設けられた趣旨・目的を考慮し、利益発生の具体的態様等を考察すべきであると、所得区分の判断方法を明確に言及している。その判断方法は、所得発生の直接的原因である業務提供および所得の具体的態様に応じて、その法的性格を判断することである。

つまり、裁判所は、所得区分の判断基準として、顧問料といった名目や、所得発生の一面だけで判断を行うのではなく、所得区分の趣旨・目的に応じて、その所得の発生原因を詳細かつ具体的に検討し、その所得の法的性質（＝法的性格）を判断すべきとしている。玉國もこの判断方法について、「所得区分をめぐる従来の裁判例は、事例に応じた詳細かつ具体的な事実を検討した上でそれぞれの結論に到達しており、本判決でも基本的にはこのような手法が用いられている」と評価している¹⁶⁰。

この考え方は事業所得・給与所得の区分の場面だけに適用されるものではなく、所得区分の判断全般に関する一般論として妥当するものである。なぜなら、所得の源泉や性質によって所得の質的担税力が異なるという前提に、その担税力に即した課税方法を定めるという所得区分の趣旨・目的は、当然に他の所得区分を検討する際にも考慮されるべきだからである。そして、その判断に当たっては、所得の名目等によって一義に判断するのではなく、所得発生の具体的態様を検討し、その所得の法的性格を判断することが、所得区分の目的である各所得の質的担税力の違いに即した課税を達成させるものであるからである。

木山もこの点について、「この考え方は、他の所得区分の判断の全般に妥当するはずである。複数の所得区分のうちいずれにあたるかの判断は、事業所得と給与所得の区別に限られるものではない」と述べている¹⁶¹。

2. 最高裁昭和 58 年 9 月 9 日判決

¹⁶⁰ 玉國・前掲注（157）53 頁。

¹⁶¹ 木山・前掲注（152）77 頁。

最高裁昭和 58 年判決は¹⁶²、X（原告・控訴人・上告人）が、勤続 5 年ごとに打切計算し支払った退職金名義の支給金が、退職所得と給与所得のいずれの所得区分に該当するかが争われた事案である。

第一審は¹⁶³、X の請求を棄却、控訴審も¹⁶⁴、X の控訴を棄却している。

（1）最高裁の判断

最高裁も、上告棄却とし、本件退職金は給与所得に該当すると判断した。理由は、次の通りである。

最高裁は、本件所得区分の判断にあたり、退職所得に給与所得とは異なる優遇措置を講じている社会政策的な理由より、退職所得の立法趣旨を明らかにしたうえで、「退職所得にあたるかどうかについては、その名称にかかわらず、退職金の意義について規定した前記法（所得税法）30 条 1 項の規定の文理及び右に述べた退職所得に対する優遇課税についての立法趣旨に照らし、これを決するのが相当である」と判示した。そして、「ある金員が、右規定にいう『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』にあたるというためには、それが、(1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること、(2)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること、(3)一時金として支払われること、との要件を備えることが必要であり、右規定にいう『これらの性質を有する給与』にあたるというためには、それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、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ものであることを必要とすると解するべきである」と退職所得の解釈を行った。

そして、①再入社の所定手続きの有無、②労務条件、③退職共済金の支払の有無、④就業規則等の本件事実関係の検討を踏まえ¹⁶⁵、本件退職金は、(1)の要件を欠くことは明らか

¹⁶² 最判昭和 58 年 9 月 9 日民集 37 巻 7 号 962 頁。評釈として、新村正人「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 58 年度(1988 年) 356 頁、金子宏「判批」判時 1139 号(1985 年) 179 頁、谷口勢津夫「判批」別冊ジュリスト 120 号(1992 年) 58 頁、吉良実「判批」民商法雑誌 90 巻 6 号(1984 年) 117 頁、小林由美「判批」税 71 巻 2 号(2016 年) 198 頁等がある。

¹⁶³ 東京地判昭和 51 年 10 月 6 日訟月 22 巻 11 号 2648 頁。評釈として、高梨克彦「判批」シュトイエル 180 号(1977 年) 1 頁、村瀬次郎「判批」税経通信 33 巻 14 号(1978 年) 90 頁等がある。

¹⁶⁴ 東京高判昭和 53 年 3 月 28 日訟月 24 巻 10 号 2116 頁。評釈として、品川芳宣「判批」行政関係判例解説昭和 53 年(1979 年) 280 頁、山田二郎「判批」税経通信 34 巻 15 号(1979 年) 30 頁等がある。

¹⁶⁵ 新村・前掲注(162) 366-367 頁参照。

であり、また、実質的にみても、本件はこれらの要件の要求するところに該当するということは困難であるとの認定から、本件退職金は給与所得に該当すると判断した。

(2) 検討

本判決は、最高裁が初めて退職所得の意義や範囲につき判断を行ったものとして意義があるものである¹⁶⁶。

退職所得の要件である、所得税法 30 条の「これらの性質を有する給与」の解釈には、退職所得の趣旨に鑑み、その経済的実質が退職金の性質を有するのであれば、退職の事実ではなく打切計算の存在で足りるとする少数説が存在する¹⁶⁷。しかし、その判断の具体的方法については、ある所得の名称にかかわらず、各所得の規定の文理、立法趣旨に照らして、当該利益発生 of 具体的態様を実質的に判断するという点で、共通するものである。

また、裁判所が退職所得の要件とした (1) 退職の事実、(2) 対価の後払い、(3) 一時金という 3 要件をすべて具備せずとも、ある所得を実質的にみてこれらの要件の要求に適合するのであるならば、退職所得と同一に扱うことも必要とし、反対に、各 3 要件がすべて充足されているようにみえても、実質的にはこれらの要求に適合しないのであれば、当然に退職所得には該当しないことを判示したことは、発生した経済的利益の性質を実質的に判断することを要請していることを明確にしている。

この判断方法につき谷口も、退職の意義と、「これらの性質」についての具体的な範囲の検討が不足していることを指摘するものの、「一般論としては、ほぼ異論のないところである」として、判決に賛同している¹⁶⁸。

これらの検討からすれば、本件も弁護士顧問料事件と同様に、所得区分の判断において、所得区分が設けられた趣旨・目的を考慮したうえで、利益発生 of 具体的態様等を考察し、当該所得の質的担税力を所得計算に反映させるため、所得の法的性質を重視して判断することを示しているものと整理できる。

3. 最高裁平成 13 年 7 月 13 日判決

最高裁平成 13 年判決は¹⁶⁹、りんご生産事業を行う民法上の組合が、組合員 X (原告・被

¹⁶⁶ 金子・前掲注 (162) 178 頁参照。

¹⁶⁷ 吉良・前掲注 (162) 129-130 頁参照、山田二郎「所得税法における所得の分類」民商法雑誌 78 巻 4 号 (1978 年) 307 頁参照。

¹⁶⁸ 谷口・前掲注 (162) 59 頁。

¹⁶⁹ 最判平成 13 年 7 月 13 日訟月 48 巻 7 号 1831 頁。評釈して、高須要子「判批」判タ 1096 号 (2002 年) 234 頁、山田二郎「判批」ジュリスト 1250 号 (2003 年) 233 頁、高橋祐介「判批」別冊ジュリスト 253 号 (2021 年) 44 頁、高橋祐介「判批」別冊ジュリスト 228 号 (2016 年) 42 頁、高橋祐介「判批」別冊ジュリスト 207 号 (2011 年) 64 頁、

控訴人・上告人)に支払った労務費が、給与所得と事業所得のいずれの所得区分に該当するかが争われた事案である。

第一審は¹⁷⁰、Xの請求を認容したが、控訴審は¹⁷¹、第一審の判決を取消し、Xの請求を棄却、本件労務費は事業所得に該当すると判断していた。

(1) 最高裁の判断

最高裁は、控訴審の判決を破棄、自判として、本件労務費は給与所得に該当すると判断した。理由は、次の通りである。

最高裁は、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から報じた利益の分配に該当するのかが、所得税法28条1項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかが、当該支払の原因となった法律関係について組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものでない」と判示した。

次に、本件労務費が、雇用関係が明らかな一般作業員に対する労務費と同様の方法によって計算されている点や、Xの作業内容も一般作業員と基本的に異なるところがないことを踏まえると、当事者間において雇用関係に基づくものと認識していたことがうかがわれ、本件労務費は組合の利益の多寡とは無関係に支給されていたと認定した。

そして、最高裁は本件労務費が本件組合から支払われたことだけをもって、組合の利益の分配とみることは困難であり、本件事実関係においては、本件労務費は給与所得に該当すると判断した。

(2) 考察

本判決は、組合から組合員に労務費が支払われた場合の課税関係について、労務提供の態

浏览圭吾「判批」別冊ジュリスト178号(2005年)64頁、岡村忠生「判批」民商法雑誌126巻6号(2002年)182頁、渡邊敬治「判批」訟月48巻7号(2002年)1831頁、水野忠恒「判批」税研106号(2002年)69頁、高橋祐介「判批」税法学548号(2002年)111頁、翠川洋「判批」行政関係判例解説平成13年(2003年)112頁、藤曲武美「判批」税経通信58巻4号(2003年)175頁、牛嶋勉「判批」税務事例研究111号(2009年)25頁、九乗哲「判批」税理56巻9号(2013年)90頁等がある。

¹⁷⁰ 盛岡地判平成11年4月16日訟月46巻9号3713頁。評釈として、森富義明「判批」判タ1026号(2001年)157頁がある。

¹⁷¹ 仙台高判平成11年10月27日訟月46巻9号3700頁。評釈として、佐藤英明「判批」ジュリスト1189号(2000年)123頁、佐藤英明「判批」租税法研究29号(2001年)155頁、石井克典「判批」訟月46巻9号(2000年)3700頁がある。

様等の詳細な事実認定をしたうえで、本件労務費の実質的な評価を行い、これを利益の分配とするのは困難であると判断している¹⁷²。

裁判所は雇用関係の存在自体は認定していないものの、労務提供の態様、対価の支払われ方等を実質的な観点より、本件労務費が給与所得にあたると判断している。所得区分の立法趣旨・目的にこそ言及はしていないが、発生した経済的利益について「業務ないし役務及び所得の態様等」を実質的に検討し、質的担税力を所得計算に反映するため、その所得の法的性質により所得区分を判断するとした、前記の 2 つの最高裁判決と、本判決は同様の立場に立っているものである。溯も「最高裁昭和 56 年 4 月 24 年判決で示された一般論に沿ったものであるといえる」と評価している¹⁷³。

さらに、本判決が支払いの原因となった法律行為について、「組合及び組合員の意思ないし認識」をも実質的に判断すべきであるとしていることは、注目すべき点である。なぜなら、全ての経済的利益は、支給者と受給者の間における何らかの法的行為によって発生するものであり、受給者のみならず支給者の事情・性質等をも考慮しなければ、その経済的利益の実質的な検討を行うことは不可能であるからである。

本判決では、当事者の主観だけでなく、労務費の支給形態や他の一般作業者との差異等の客観的な考慮事由により、当事者間の法律行為についての評価を行っている。所得の法的性質を明らかにし、所得区分の判断を行っていることは、所得区分の趣旨目的に妥当する判断方法である。

第 6 節 小括

本章では、所得区分の意義について検討を行った。

第 1 節では、所得とは何かについて検討した。所得税法上、課税の対象となる所得の概念は、消費型所得概念と取得型所得概念の 2 つが存在する。取得型所得概念は、さらに制限的所得概念と包括的所得概念に分類される。日本の所得税法は、一時的な所得であっても直ちに課税対象から除外することは、担税力の判断方法として合理性がないということから、包括的所得概念を採用している。

第 2 節では、所得税の類型について論じた。所得税はその計算方法の違いによって、分類所得税と総合所得税の 2 つに分類される。日本の所得税法は、所得を合算した総所得金額を課税標準としていることから、総合所得税の方式を採用している。

第 3 節では、所得税法の規定の沿革を確認した。日本の所得税は、制限的所得概念を用いた総合所得税に始まり、分類所得税と総合所得税の 2 本建ての制度を経て、包括的所得概念を用いた総合所得税という、現行の制度を採用していることを明らかにした。

第 4 節では、所得税法が総合所得税の方式を採用しながらも、分類所得税の意味合いをも

¹⁷² 高須・前掲注 (169) 235 頁参照。

¹⁷³ 溯・前掲注 (169) 65 頁。

つ所得区分という課税方法を維持している意義について、学説の検討を行った。その理由は、論者によって多少の差異はあるが、基本的には、所得を得た原因やその性質によって、担税力が異なるという、質的担税力の差異を、その所得計算に反映して、税負担の公平を実現させるためであることが明らかとなった。裁判所も同様の立場にあることを確認した。

第5節では、質的担税力の差異を判断するための方法について、所得区分について争われた最高裁昭和56年判決、昭和58年判決、平成13年判決の検討を行った。

最高裁はいずれも、所得の差異による質的担税力の違いを所得計算に反映するという所得区分の制度が設けられた趣旨、目的を考慮し、所得発生 of 具体的態様を考察して、その所得区分を判断すべき、と判示している。そして、その基準として、当該所得の法的性質を、所得区分の判断基準の重要な考慮事由として挙げていることを明らかにした。

このことから、債務免除益の所得区分は、所得の質的担税力を所得計算に反映するために、債務免除益の法的性質によって判断することが明らかになった。そこで、債務免除益の法的性質とは何かを検討する必要がある。

次章では、債務免除についての民法上の規定を確認し、債務免除益の法的性質を明らかにする。

第4章 債務免除益の法的性質

本章では、債務免除益の法的性質を明らかにする。

第1節では、債務免除益発生の原因である、債権債務関係の発生と消滅の法律関係について、民法上の規定を確認する。

第2節では、債務免除に関する規定の沿革を確認し、民法上における本来的な債務免除益の性質を明らかにする。

第3節では、借入金の債務免除が発生する具体的原因を検討し、借入金の債務免除益の法的性質を明らかにする。

第1節 債権債務関係の発生原因と消滅原因

1. 債権債務関係の発生原因

債権とは、相手方に給付行為を請求したり、相手方から提供された給付利益を保持したりすることのできる地位のことをいう¹⁷⁴。他方、このような債権によって給付すべき拘束を受けた当事者の地位を債務という。債権のうち、金銭の引き渡しを目的とするものを、金銭債権という（民法402条）。本論文で検討している借入金に関する債権は、この金銭債権に該当する。

民法上、債権債務関係の発生原因は、①契約（民法521条以下）、②事務管理（民法697条以下）、③不当利得（民法703条以下）、④不法行為（民法709条以下）の4つがある。借入金という金銭の借入れは、①契約に該当する。

物を一時的に借りて利用する貸借型契約は、消費貸借（民法587条以下）、使用貸借（民法593条以下）、賃貸借（民法601条以下）の3つがあり、このうち消費貸借とは、当事者の一方（借主）が相手方（貸主）から引き渡された物と同じ種類・品種・数量の物の返還を約束して、借主が貸主から物を借り受ける契約である¹⁷⁵。

消費貸借は、無利息が原則であるが、特約を付すことで利息を請求することが可能となる（民法589条）。契約当事者間で対価の出捐をするかどうか、言い換えれば利息特約を付すか否かによって、前者の原則的な消費貸借契約は無償契約、後者の利息特約付きの消費貸借

¹⁷⁴ 潮見佳男『民法（全）[第2版]』（有斐閣，2019年）240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・物件・債権－[第7版]』（日本評論社，2021年）716-717頁参照，中田裕康『債権総論[第4版]』（岩波書店，2020年）18-19頁参照。

¹⁷⁵ 藤岡康宏＝磯村保＝浦川道太郎＝松本恒雄『民法Ⅳ 債権各論[第4版]』（有斐閣，2019年）128頁[浦川執筆部分]，道垣内弘人『リーガルベシス民法入門[第3版]』（日本経済出版，2019年）160頁参照，潮見・前掲注（174）404頁参照。

契約は有償契約に区別される¹⁷⁶。

条文上、消費貸借の目的物は米麦や食品なども考えられるが、実際には消費貸借の目的物のほとんどが金銭であって、金銭消費貸借契約として売買契約とならび、現代社会で最も重要な契約となっている¹⁷⁷。

2. 債権の効力

次に、債権の効力を確認する。債権には、①請求力、②給付保持力、③訴求力、④執行力の4つの力がある。これにより債権者は、債権の目的となる給付を債務者より受ける権利を有している。

(1) 請求力

請求力とは、債権者が債務者に対し、給付を請求することのできる力である¹⁷⁸。債権には、このような請求力があるため、債権者の請求は、権利の行使と評価され、濫用にあたるような場合を除き、不法行為とはならない¹⁷⁹。

(2) 給付保持力

給付保持力とは、債務者からの給付を保持することができる力である¹⁸⁰。これによって、債権者は、債務者のした給付を受領し、保持することができ、不法利得とならない¹⁸¹。

(3) 訴求力

訴求力とは、債務者から任意の給付がないときに、債権者を相手として訴訟を提起し、給付を求めることのできる力である¹⁸²。訴訟のための手続きは、民事訴訟法によって定められている。訴求力は、裁判上の請求力であり、請求力と合わせて、(広義の)請求力といわれ

¹⁷⁶ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注(174)1065頁参照、潮見・前掲注(174)404頁参照。

¹⁷⁷ 藤岡＝磯村＝浦川＝松本・前掲注(175)129頁、潮見・前掲注(174)404頁参照、我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注(174)1230-1237頁参照。

¹⁷⁸ 潮見・前掲注(174)241頁、我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注(174)749頁参照、中田・前掲注(174)75頁参照。

¹⁷⁹ 中田・前掲注(174)75頁、我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注(174)749頁参照。

¹⁸⁰ 潮見・前掲注(174)241頁、中田・前掲注(174)76頁参照。

¹⁸¹ 中田・前掲注(174)76頁、我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注(174)749頁参照。

¹⁸² 潮見・前掲注(174)241頁参照、我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注(174)750頁参照。

ることもある¹⁸³。

(4) 執行力

執行力とは、給付をするようにとの判決を得てもなお、債務者が給付しない場合に、債務者に対して強制執行をかけて、強制的に給付を受けることができる力である¹⁸⁴。執行力には、債権の内容によって、貫徹力と擱取力の2種類がある。金銭債権の場合は、債権者は債務者の一般財産全体を対象として、強制執行することができる、後者の擱取力が該当する¹⁸⁵。

訴求力と執行力は、債権を強制的に実現するための力であることから、これらの機能は強制力¹⁸⁶、あるいは強制的実現力といわれる¹⁸⁷。

3. 債権債務関係の消滅原因

次に、債権の消滅原因について確認する。民法上、債権の消滅原因は、①弁済（民法 473 条）、②相殺（同法 505 条）、③更改（同法 513 条）、④免除（同法 519 条）、⑤混同（同法 520 条）の5つが規定されている¹⁸⁸。

(1) 弁済

弁済とは、債務の内容である給付を実現させる債務者その他の者の行為である¹⁸⁹。債務の履行と同義であり、債務者が行う場合のみならず、第三者による弁済も含まれる。

また、債権者債務者間で、本来の給付に代えて他の給付をすることにより債権を消滅させるという契約をし、他の給付を行うことを代物弁済といい、この給付は弁済と同一の効力を有する（民法 482 条）¹⁹⁰。

¹⁸³ 中田・前掲注（174）77 頁参照。

¹⁸⁴ 潮見・前掲注（174）241 頁参照、我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）750 頁参照、中田・前掲注（174）77 頁参照。

¹⁸⁵ 中田・前掲注（174）77-78 頁参照。

¹⁸⁶ 潮見・前掲注（174）241 頁、中田・前掲注（174）77 頁。

¹⁸⁷ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）750 頁。

¹⁸⁸ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）965 頁参照。なお弁済の款に供託（民法 494 条以下）、代物弁済（同法 482 条）が規定されているが、弁済とは区別されている。また、これら以外に、債務者の責めに帰することのできない事由による履行不能、権利消滅の一般事由、基本となる法律関係の消滅等によっても、債権は消滅する。

¹⁸⁹ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）969 頁、潮見・前掲注（174）286 頁参照。

¹⁹⁰ 潮見・前掲注（174）292 頁参照、中田・前掲注（174）448-449 頁参照。

(2) 相殺

相殺とは、債務者が弁済をする代わりに、自分が債権者に対して有している債権で、その債務を相当額まで消滅させる行為である¹⁹¹。民法上、相殺は一方当事者の意思表示によってされる単独行為であるが（民法 505 条 1 項）、「当事者が相殺を禁止し、又は制限する旨の意思表示をした場合」を規定し、意思表示による相殺禁止を定めている。（同法同条 2 項）。

相殺は「同種の目的を有する債務」の間でされると規定されているが（民法 505 条）、実際には金銭債権相互間にほぼ限られる¹⁹²。

(3) 更改

更改とは、同一性を有しない新たな債務を成立させることによって旧債務を消滅させる契約である¹⁹³。

更改には 3 種類あり、①給付の内容について重要な変更をするもの、②債務者が交替するもの、③債権者が交替するものである（民法 513 条）。債権譲渡や債務引受けが認められるようになってからは、更改の意義は小さくなっている¹⁹⁴。

(4) 免除

免除とは、弁済・相殺・更改のように対価または代償を得ることなく、債権者が意思表示によって債務を消滅させる行為である¹⁹⁵。免除契約も、有効である。

免除についてドイツ、フランスでは契約によってするという立法例があるが¹⁹⁶、債務の免除は債務者に不利益とならないことから、日本法はこれを債権者の一方的意思表示により行う、債権者の単独行為としている（民法 519 条）。これにより、債務者の意思に関係なく、原則、債権者の意思だけで自由に行うことができる。

しかし、その債権が他の権利の目的となっているときや、第三者に不当な不利益を与える場合には、例外的に、免除を行うことはできないとされている¹⁹⁷。

¹⁹¹ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）1025 頁，潮見・前掲注（174）303 頁参照，中田・前掲注（174）454 頁参照。

¹⁹² 中田・前掲注（174）454 頁参照。

¹⁹³ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）1045 頁，中田・前掲注（174）490 頁参照，潮見・前掲注（174）308 頁参照。

¹⁹⁴ 中田・前掲注（174）490 頁。

¹⁹⁵ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）1052-1053 頁，潮見・前掲注（174）309 頁参照，中田・前掲注（174）494 頁参照。

¹⁹⁶ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）1053 頁。

¹⁹⁷ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（174）1053 頁参照，中田・前掲注（174）494 頁参照。

(5) 混同

混同とは、債権と債務が同一人に帰属することにより債権が消滅することをいう¹⁹⁸。債権者・債務者間の相続、合併、債権の譲受けなどにより生じる。

4. 小括

これらが、債権債務関係の5つ消滅原因である。債権者の立場から見れば、①債権本来の消滅原因であり、直接的に満足を得ることのできるものとしての弁済、②間接的ではあるが満足を得ることのできる相殺・更改・混同、③債権者が満足を得られない免除、の3つに分類することができる。

債務免除益は、金銭消費貸借契約によって発生した金銭債権が、弁済等の他の消滅原因ではなく、債権者の免除という意思表示によって消滅した際に発生する経済的利益である。免除は債権者の単独行為によって行われるが、債権債務関係の消滅原因のうち、③債権者が満足を得られない免除によるものである。

次節では、債権の消滅原因である免除の規定について検討を行い、その法的性格を明らかにする。

第2節 債務免除益の性質

1. 要件と効果

法律は、国民生活を支えるため、一定の強制力をもつ社会的ルールである¹⁹⁹。そのため、条文の基本的な構造は、「ある要件が充足されれば、ある効果が発生する」という要件と効果を定めている。

民法の免除を規定する条文は、次の通りである。

第519条 債権者が債務者に対して債務を免除する意思を表示したときは、その債権は、消滅する。

この規定を、条文の基本構造に則り、要件部分と効果部分に分割するならば、条文の前半部分、「債権者が債務者に対して債務を免除する意思を表示したとき」が要件部分にあたり、後半部分「その債権は、消滅する」が効果部分である。

この条文の最大の特徴は、債権者・債務者との間における債権債務関係の消滅原因を規定するにもかかわらず、免除については、債権者の一方的な意思表示だけが要件とされ、債権者の単独行為によって完結すると規定されていることである。前節の通り、相殺も一方当事

¹⁹⁸ 潮見・前掲注(174) 309頁、中田・前掲注(174) 495頁参照。

¹⁹⁹ 道垣内弘人『プレップ法学を学ぶ前に [第2版]』(弘文堂、2020年) 6-7頁参照。

者の単独行為によるものであるが（民法 505 条 1 項）、「当事者が相殺を禁止し、又は制限する旨の意思表示をした場合」には、悪意の第三者に対抗できることを定めていることから明らかなように（同法同条 2 項）、相殺禁止が当事者間で効力を有することはいうまでもない²⁰⁰。

ところが、免除に関しては、免除禁止といった条文は存在しない。条文には、「債務者がこれを承諾しない場合にはこの限りでない」といった但書も付されていない。

諸外国では、免除について当事者の合意を必要とする例も見られる²⁰¹。これは、契約に基づいて権利が発生し、債権者の権利は契約の拘束を受けることから、債権者自らの権利であるとしても、それを自由に放棄することは許されないという考え方による。

しかし、日本において免除は、「債権者が債務者に対して債務を免除する意思表示をしたとき」という、あくまで債権者一方の意思表示、債権者の単独行為という要件によって、「債権は、消滅する」という効果を生み出すことになっている。

これらの検討からすれば、民法上の免除行為の最大の特徴は、債務者の合意を得ることを要件とせず、債権者の単独行為のみを要件とし、債権の消滅という効果を生み出すことである。

2. 規定の沿革

次に、民法の免除規定の沿革を確認する。

現行の民法は、明治 29 年の公布以降²⁰²、種々の改正がなされている。免除を規定する民法 519 条は、創設以降 1 度も変更されることなく現在に至るが、旧民法においては、現行法と異なり、免除は当事者の合意のよるものとされていた（旧民法財産編 504 条）²⁰³。

（1）旧民法の規定

旧民法における免除の規定は、次の通りである。

第 504 条 債務ノ全部又ハ一部分ニ付テノ合意上ノ免除ハ有償又ハ無償ニテ
之ヲ為スコトヲ得
(以下省略)

旧民法の編纂方針は、当時ヨーロッパにおいて評価の高かったフランス法の翻訳を基調

²⁰⁰ 潮見佳男『新債権総論Ⅱ』（信山社、2017 年）288 頁参照。

²⁰¹ 潮見・前掲注（200）341 頁参照。

²⁰² 明治 29 年法律第 89 号。

²⁰³ 明治 23 年法律第 28 号。

として、旧民法の起草をするというものであった²⁰⁴。

免除の規定は、フランス商法 507 条を基に作成され、当時の法律立案機関である民法編纂局により、「債務ノ全部又ハ一分ニ就キ合意上ノ釈放即免除ハ有償又ハ無償ノ名義ヲ以テ為スコトヲ得（以下省略）」という原案が提出された。これが、法律取調委員会、元老院での審議を経て、旧民法 504 条の免除の規定となっている。

参考としたフランス法が、当事者間の「合意ヲ承諾スルコト」と規定していたことから、これをそのまま流用し、旧民法に取り入れたものと推測される。それぞれの審議においても、合意の箇所について議論された形跡は見られない²⁰⁵。

このような段階を経て成立した免除規定を含む旧民法は、明治 23 年に公布されたが、法典論争により施行が延期され、明治 29 年の現行民法の公布と共に廃止となった。

（2）改正審議

現行の民法 519 条は、旧民法と異なり、免除の要件について当事者の合意を必要とせず、債権者の単独行為によるものと変更されている。

この変更の趣旨について、起草者は「債務が合意から生ずるにせよ、原因は合意であっても、免除という所為は権利の放棄である。夫たる権利、父たる権利を放棄するというような、公益に関係した権利の放棄はできないが、いやしくも権利の放棄が公益に関係ない以上は、全く私権上の放棄はこれを許したとしてどんな弊害があるというのだろうか。……以上のような理由で、合意主義を捨て、債権者一方の意思表示によって債権は消滅するということにした」と述べている²⁰⁶。

この改正では、免除に合意を要件とするか否かという論点に関して、当事者の合意を必要とする意見、つまり単独行為反対派も存在した。この単独行為反対派の意見の要点は、①債権者が免除とした場合に債務者はこれを承諾することが通常であるが、債務者によってはこれを潔しとしない場合も存在すること、②特に日本人はこのような風潮がみられること、③賄賂の 1 方法として利用される可能性等の 3 つの障害が指摘された。そして、「但債務者カ不同意ヲ表シタルトキハ此限ニ存ラス」というような、債務者の合意を必要とする但書を付す、但書追加案が提案されていた²⁰⁷。

しかし、債権の免除に債務者の合意を必要とすると、債権者が債権を放棄するというのに、

²⁰⁴ 宮川澄『旧民法と明治民法』（青木書店、1965 年）114 頁。

²⁰⁵ 国会国立図書館デジタルコレクション「民法草案第二編人權ノ部議事速記」6 号 96 頁以下（<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1367421/100>）、同「民法草案財産編再調査案議事速記」3 号 100 頁以下（<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1367435/102>）参照（最終閲覧日 2022 年 7 月 15 日）。

²⁰⁶ 前田達明監修『史料債権総則』（成文堂、2010 年）772 頁〔手嶋豊執筆部分〕。

²⁰⁷ 前田・前掲注（206）773-774 頁〔手嶋豊執筆部分〕。

債務者がその放棄による利益を受けとらないという場合が起こる。このようなことになれば、債権者はその利益を供託とすることになり、債務者がこれを取りに来なければ、国庫に帰属するという結果となる。逆に、免除を債権者の単独行為とし、これにより債務者に利益が発生しようとも、債務者はその利益の受取りを拒絶し、その全てを慈善の道に費やすことも考えられる。

つまり、但書を追加したとしても、債権者が権利を放棄し、発生する利益を供託する場合には、免除を債権者の単独行為とした場合と結論において何も変わらず、これは不必要に供託所を煩わせるだけであり実益がない²⁰⁸。但書追加案はこのような指摘によって、審議・採決の結果、賛成少数で否決され、免除は債権者の単独行為によるものとする原案の通り確定し、現行の民法 519 条の規定となった。

3. 債務免除益の性質

以上の通り、旧民法の免除の要件は、諸外国と同様に当事者間の合意によるとされていた。しかし、現行法への変遷の中で、当事者間の合意が取り除かれ、債権者の単独行為と変更されたことは、立法当時から現代に続く、我が国独自の法的発展であり、ここに民法上の免除、さらに債務免除益の本来的な性質を見出すことができるのではないであろうか。

つまり、免除とは、債権者の単独行為、債務者と切り離された債権者の自由意志によって起こる法的行為であり、これによって債務者に発生する債務免除益は、利益の受け手である債務者にとってみれば、不意に発生した、急に受け取ることとを強いられた、まさに突然懷に飛び込んできたという性質の利益であるといえる。債権者から債務者に対する一方的、強制的な利益の譲渡、債務者にとってみれば、自身の経済活動との関連性がない、全く予想することのできない、意に反して受けうる突然の利益の享受ということが、債務免除益の性質であるといえよう。

第3節 借入金の債務免除益の法的性質

本節では、前節で明らかにした債務免除益の性質を踏まえ、借入金の債務免除により生じる利益、借入金の債務免除益の法的性質の検討を行う。

具体的には、債務免除は債権者の単独行為であることから、借入金が債務免除される場合の債権者の立場に立ち、債務免除を行う要因を検討し、借入金の債務免除益について、その法的性質を明らかにする。

1. 不良債権の処理

「借りた金は返す」のが当たり前であるように、金銭債権である貸付金（＝借入金）はそもそも当初の契約通り弁済されるのが通常である。しかし、債務者の経営状態の悪化等によ

²⁰⁸ 前田・前掲注（206）774-775 頁〔手嶋豊執筆部分〕参照。

って、当初の弁済がなされない場合がある。このような、弁済されない債権、不良債権が、資産として貸借対照表に記載されている状態は、利害関係者に対して真実の会計情報を提供するという企業会計の目的を損なうことになる。このように金銭債権が、弁済が行われなない不良債権となった場合に、債権者はどのように行動するのか。これには、次の3つの方法がある。

(1) 法的整理

1つ目は、法的整理によって回収を行う方法である。

これは、債権の効力である訴求力、執行力によって、債権者に弁済を強制する方法である。裁判所の関与のもと、債務者の事業を清算あるいは再建するなどして、債権者が強制的に債権の回収を図る手続きである。この場合、債務者が弁済に充てる資産を有しているときは、債権者はそこから債権の回収を行うことができる。

しかし、そのような場合は稀であり、通常は配当順位の問題や、貸付を行った債権者責任の問題等により、債権者が法的整理を積極的に行うことには問題が多い。

(2) 債権譲渡

2つ目は、債権譲渡によって回収を行う方法である。

民法上、債権譲渡とは、債権の同一性を変えることなく、契約によって債権を移転することをいう²⁰⁹。債権は、扶養請求権（民法 881 条）や配偶者居住権（民法 1028 条）等の、その性質が譲渡許さない場合を除き、原則として、自由に譲渡することができる（民法 466 条）。これは、債権譲渡を債務者の立場で見れば、法律関係の相手方が自己の意思と無関係に交替するといえ、債務者がすべき給付の内容に変化はなく、譲渡が行われなかった場合と比べても、特段不利な立場に置かれることとならないと考えられているからである²¹⁰。

債権譲渡は、譲渡人と譲受人との間の契約で行われ、売買契約または贈与契約として行われる²¹¹。実務上も、1990 年代以降、バブル経済の崩壊によって発生した巨額の不良債権の流動化を図るため、債権譲渡が盛んに行われてきた²¹²。

債権の売却価額は債権金額ではなく、債権の時価、すなわち債権の回収可能性によって決定される。そのため、債権ごとに個別で値段がつくものもあるが、中小企業や個人事業主に対する不良債権の多くは、バルクセールと呼ばれる債権の一括売却によって売買される。これは、譲渡人からすると、値段がつきにくい複数の不良債権を、ひとまとめにして処分する

²⁰⁹ 潮見・前掲注（94）310 頁参照。

²¹⁰ 松岡久和＝松本恒雄＝鹿野菜穂子＝中井康之編『改正債権法コンメンタール』（法律文化社、2020 年）395-396 頁〔石田剛執筆部分〕参照。

²¹¹ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（94）932 頁参照。

²¹² 高橋隆明『新・債務免除読本〔改訂版〕』（ゼンにち出版、2009 年）92 頁参照。

ことができることや、少額であっても債権の回収が叶うこと等の利点があり、譲受人も一度に複数の債権を取得できることから、投資リスクの分散ができる等の利点がある²¹³。

(3) 債務免除

3つ目は、少額の弁済を条件として債務免除を行う方法である。一般に、債務者が判子代と呼ばれる少額の弁済することを条件として、債権者が残額の債務免除を行い、不良債権を処理する方法である。

前述の通り、不良債権であっても、法的整理により債務者の資産から債権の回収が見込める場合や、債権譲渡による譲受人からの売却収入から、債権の回収が見込める場合がある。回収可能性の観点からは、これらの方法によって債権の回収を図ることが最も合理的である。

しかし、法的整理を行っても回収が図れない場合や、額面額が少額なもの、中小企業や個人に対する債権などは、売買価額が著しく低い場合、そもそも売買市場が存在せずに債権に価額がつかない場合などが少なくない。このような回収が叶わない債権、回収可能性が見込めない不良債権の最後の処理方法として、債務免除が行われる。

債権者にとって債務免除とは、法的整理や債権譲渡を行うことができない不良債権の、最終的な処理方法であると整理することができる。

2. 借入金の債務免除に至る要因

債務免除が債権者にとって、不良債権の最終処理の方法であることを明らかにした。

債務免除は、債権者の単独行為であるから、債務免除するか否かの判断は、債権者である法人の経営判断に委ねられることになる。このことから、借入金の債務免除の法的性質を検討するには、債務免除に至る債権者の要因も明らかにする必要がある。

ここでは、その要因を、損益計算の観点（損益計算書の観点）と財政状態の観点（貸借対照表の観点）から検討する。

(1) 損益計算の観点

損益計算の観点からは、債務免除が、損益計算の平準化による節税目的に活用される場合を取り上げる。

前述の通り、法人税法上、債務免除は貸倒損失として損失に該当する場合と、寄附金として費用に該当する場合で、その計算方法が異なり、法人税の金額に大きく影響することになる。全額が損金算入となる損失に該当する場合には、同一の会計期間の益金を相殺する効果を持つ（第2章参照）。

法人は、永久に継続するという前提のもとに事業活動をおこなっている。

²¹³ 高橋隆明『増補版 実録！債務免除読本』（ぜんにち出版、2009年）258-260頁参照。

しかし、法人税法は、人為的に会計期間を区切り、一定の期間に発生した所得に対する税額を算出するものであるため、設立から解散までの会計期間全体にかかるべき税額と、各会計期間で計算された税額の合計には差異が生じる場合がある。

この問題について、法人税法には、繰延欠損金の繰越制度（法人税法 57 条）、欠損金の繰戻還付制度（同法 80 条）等の制度があるが、前者は 10 年間、後者は前年という期間制限があり、さらに詳細な適用要件を通過しなければならない。

ある会計期間に益金が発生することが見込まれる法人が、同じ会計期間に損失を計上し、その会計期間の益金と相殺して、法人税を減額することは、一般に行われている節税である。この目的で、これまで抱えていた不良債権を損失として計上し、当期に発生した益金との相殺をすることは、法人の損益計算の観点より、債務免除に至る重要な要因となる。

実際に、本論文で紹介した倉敷事件では、債権者である青果組合が平成 19 年 12 月に金融機関より 20 億 3750 万円の債務免除を受けており、その 3 日後に債務者である X に対し本件債務免除を行っている。短期間に行われた 2 つの債務免除の関係を見れば、債務免除益による多額の益金を、債務免除による損失計上で相殺することを目的としていたと考えることが、自然であろう²¹⁴。

（2）財政状態の観点

財政状態の観点からは、資金調達や組織再編の場合を取り上げる。

貸借対照表の目的は、企業の財政状態について、利害関係者に真実な報告をすることである。利害関係者とは、株主や債権者、取引先といった直接の関係者のみならず、投資家や地域社会、行政機関等も含まれる。これらの直接的・間接的な関係者に対して、企業の財政状態の真実な報告をするために、貸借対照表が作成される。

しかし、不良債権が貸借対照表に計上されている状態は、貸借対照表の目的である、財政状態の真実な報告を歪めることになる。なぜなら、回収可能性の見込みない不良債権が、将来企業に収益をもたらすという資産の定義に該当しないにも関わらず、資産として貸借対照表に計上されているからである。この状態は、企業の評価をするにあたって、悪影響となることはいうまでもない。

そこで、企業は財政状態の改善をするために、不良債権の処理を行う必要がある。特に、金融機関から資金の調達をする場合や、他の法人との組織再編による合併を行う場合には、直接の交渉相手である金融機関や相手企業に対して、財務諸表を提出する必要がある。その交渉の前後において、交渉の障害となり得る不良債権を処理するため、債務免除が積極的に行われる傾向がある。

本論文で紹介した東京事件では、債権者である A 農協が、I 農協との合併に向けた不良債

²¹⁴ この点を指摘するものに、林・前掲注（19）80-81 頁、増田＝判治・前掲注（19）13 頁〔判治康文執筆部分〕、伊藤＝土屋・前掲注（18）10 頁〔伊藤義一執筆部分〕参照。

権の処理の一環として、債務免除を行なっていることが債務免除の動機として明らかとなっている。このように、資金調達や組織再編を契機として、貸借対照表の目的達成のために、債務免除が活用される。これが、財政状態の観点からみた、債務免除に至る要因である。

3. 借入金の債務免除の法的性質

以上の通り、貸付金（＝借入金）の債務免除とは、回収可能性の見込めない不良債権の最終的な処理方法であり、債権者である法人の経営判断によって、債務免除を行うか否かが判断される。法人が債務免除に至る要因には、倉敷事件に見られた、期間利益の平準化という損益計算上の要因や、東京事件に見られた、組織再編に向けた不良債権の処理という財政状態上の要因がある。

つまり、債権者が債務免除を行う動機は、債務免除時点の法人の貸借対照表、損益計算書と密接な関わりを持つことがわかる。債権が不良債権となった原因、言い換えれば債務者の資力が低下し、回収可能性が見込めなくなったことは、債務免除が行われる前提ではあるが、債務免除の直接の原因ではない。あくまで、債務免除は法人側が抱える要因によって決断され、債務免除益はその産物として債務者に帰属するのである。

これらのことから、借入金の債務免除益とは、債務免除益の利益の享受者である債務者にとってみれば、自身の事業活動とは全く異なる範囲である、債権者の貸借対照表、損益計算書に端を発する所得であり、その法的性質は、債権者の経営判断という意思決定によって、債務者に結果的に発生する、一方的な経済的利益ということである。

第4節 小括

本章では、民法の規定の検討を通じて、債務免除益の法的性質を明らかにした。

第1節では、債務免除の前提となる、債権債務関係の発生と消滅について論じた。民法上、債権は、①契約、②事務管理、③不当利益、④不法行為によって発生し、債権には、①請求力、②給付保持力、③訴求力、④執行力の4つの効力がある。また、債権は、①弁済、②相殺、③更改、④免除、⑤混同によって消滅する。これら債権の消滅原因は、債権者の満足の観点から、直接的・間接的に満足を得られるものと、満足を得られないものに整理した。

第2節では、民法の免除についての規定の沿革を確認して、債務免除益の本来の性質を検討した。

債務免除は、旧民法においては当事者の合意を必要とすることとされていたが、現行の民法はその行為を、債権者の一方的な意思表示による単独行為とした。この点に、債務免除益の性質を見出す余地がある。

債務免除益の性質とは、債権者から債務者に対する一方的、強制的な利益の譲渡、債務者にとってみれば、全く予期することのできない、意に反して受けうる突然の利益の享受であることが明らかとなった。

第3節では、さらに、借入金の債務免除益の法的性質についての検討を行った。

債務免除は債務者に関係なく債権者の自由に行うことができるが、債権の消滅原因のうち、弁済や相殺等とは異なり、債権者が満足を得ることができないものである。これにも関わらず、債権者が満足を得られない債務免除を行うのは、債務免除が不良債権の処理方法のうち、回収可能性の見込めないものに対する最終的な処理方法であるからであることを明らかにした。

また、債務免除の要因は、債務免除を行う時点の債権者の貸借対照表、損益計算書に端を発した、債権者の経営判断によるものである。このことから、借入金の債務免除益とは、利益の享受者である債務者にとってみれば、自身の事業活動とは全く異なる範囲である、債権者の意思決定により結果的に生じた、一方的な経済的利益という法的性質を有しているということが明らかとなった。

次節では、これまでの検討で明らかとなった、借入金の債務免除益の法的性質を踏まえ、債務免除益の所得区分の判断基準を検討する。

第5章 債務免除益の所得区分の判断基準

本章では、これまで検討した内容を踏まえ、債務免除益の所得区分の判断基準について検討する。

第1節では、債務免除益の所得区分の判断基準について、既存の学説の検討を行い、それぞれの問題点を明らかにする。

第2節では、債務免除益の所得区分の新たな判断基準として、債務免除益の性質に着目したアプローチによる、債務免除時点判断説について論じる。

第3節では、債務免除益の性質に着目したアプローチによって、債務免除益の所得区分はどのように判断されるかを示す。

最後に、債務免除益の性質に着目したアプローチで所得区分の判断をする場合の例外を取り上げ、本論文のまとめを行う。

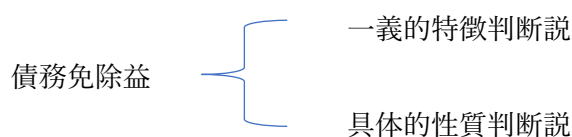
第1節 学説の検討

本節では、第2章で整理した、債務免除益の所得区分の判断基準についての学説を再度確認し、それぞれの見解の利点と問題点を検討する。

1. 一義的特徴判断説と具体的性質判断説

債務免除益の所得区分の判断基準については、2つの大枠として一義的特徴判断説と個別的性質判断説があった。図式で表すと、次の通りである。

図表2 判断基準の整理 その1 (再掲)



(筆者作成)

一義的特徴判断説とは、債務免除益がそもそもの一時的、偶発的になされるという特徴から、所得区分の判断について、一義的に、一時所得に該当すると判断する見解である²¹⁵。

具体的性質判断説とは、債務免除益について特別な法解釈をすることなく、所得の通常の所得区分と同様に、当該所得の性質やその原因をみて個別具体的にどの所得にあたるかを判断する見解である。

この2つの見解については、後者の具体的性質判断説が、債務免除益の所得区分の判断

²¹⁵ 田中・前掲注(7) 50頁参照、八ツ尾・前掲注(71) 481頁参照。

基準として妥当であるとした。理由は、次の通りである。

1つ目の理由は、所得区分の判断は、租税法の基本原則である租税法律主義のもと、文理に従って行われなければならないことである。

一時所得は、その条文の解釈より、①除外要件、②非継続要件、③非対価要件の3つの要件に該当するか否かによって判断しなければならない。所得の本来的な特徴のみをもって一時所得該当性の判断を行うことは、税法解釈の基本である、文理解釈に反するものである。

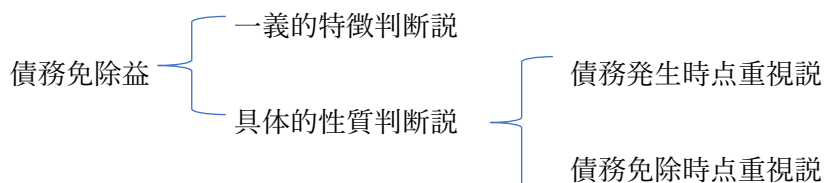
2つ目の理由は、所得税法が所得区分を採用する趣旨である。

所得税法が、所得ごとの質的担税力の違いを所得計算に反映するため、所得区分を採用している所得税の趣旨からすれば、債務免除益の所得区分の判断も、所得それぞれの個別具体的事情を踏まえ、その性質や原因による担税力の差異によって判断されるべきである。これは、債務免除益に対し特別な規定が存在していないことから、明らかである。

2. 債務発生時点重視説と債務免除時点重視説

具体的性質判断説は、債務免除益の2つの発生原因から、債務発生時点重視説と債務免除時点重視説の2つの見解に整理した。また、債務発生時点重視説には、債務免除益の課税理論を根拠とした借入原因説と、損益計算の観点から根拠とする経費補填説の2つのアプローチに分類した。図式で表すと、次の通りである。

図表3 判断基準の整理 その2 (再掲)



(筆者作成)

ここでは、債務発生時点重視説である借入原因説と経費補填説、債務免除時点重視説のそれぞれについて検討する。

(1) 借入原因説

借入原因説とは、債務免除益の課税理論を根拠として、債務発生時点の借入金の性質によって、債務免除益の所得区分の判断する見解である。

債務免除益の課税理論は、一般に、借入時点において課税されなかった利益を、債務免除を契機として認識するという、借入金アプローチが支持されている。このことからすれば、債務免除益による所得の評価を、債務発生時点の借入金の性質をもって判断することが、整合的である。この見解では、「債務の発生原因が債務免除益の所得分類の判断に当たっては

主たる要素となり、消滅原因が反証となる場合のみ、発生原因による判断が否定されるものと解すべき」とされる²¹⁶。

債務免除益の所得区分について、唯一の最高裁判決がある倉敷事件も、のちの東京事件も、この借入原因説と同様の判断基準を用いていると考えられる²¹⁷。

確かに、借入金アプローチを根拠とすれば、債務免除益の所得税法上の問題である、課税根拠と所得区分という2つの問題を、1つの理論で説明することが可能であり、議論に一貫性が生まれる。また、借入れの原因となった債務者の事業活動による所得区分と、債務免除益の所得区分が一致するため、債務免除益の所得区分の判断が容易であることも利点である。

しかしながら、借入原因説を用いた債務発生時点重視説を、債務免除益の所得区分の判断基準とすることには、次の問題がある。

ア．課税理論と所得区分の範囲

1つ目の問題は、債務免除益の課税理論と、所得区分の問題の範囲が異なることである。

借入原因説は、各所得の計算方法を規定する所得税法23条ないし35条の2項の「収入金額」「総収入金額」の範囲を、同法36条1項2項の「経済的な利益」が画しているということから、各種所得の範囲、つまり、所得区分の検討に際して、課税理論を参照すべきであるとしている²¹⁸。

しかし、所得税法上、各種所得区分を規定する同法23条ないし35条と、所得計算の通則を規定する同法36条が、規定されている款が異なることから明らかなように、課税理論の問題と所得区分の問題は、全く別の問題である。そもそも、課税理論の問題は、所得税法36条1項2項の解釈論であり、借入金アプローチは、課税所得か否かの根拠にすぎない²¹⁹。課税理論を所得区分の論拠として用いることができるか否かが、明確になっていない。

課税理論により所得区分を説明するという借入原因説は、課税理論、所得区分それぞれの範囲について十分な論証がされていないという問題がある。

イ．課税理論の不明確性

2つ目の問題は、債務免除益の課税理論の不明確性である。

借入金の債務免除益の課税理論について、はじめて言及したと評価される東京事件の判決文を確認しても、どのような課税理論が採用されているかはっきりしていない。

東京事件において裁判所は、「所得税法において、借入金が借主の所得とされていないの

²¹⁶ 藤間・前掲注(9)205頁、同・前掲注(8)186頁。

²¹⁷ 長島・前掲注(19)45頁、橋本・前掲注(28)15頁参照。

²¹⁸ 藤間・前掲注(9)234頁参照。

²¹⁹ 長島・前掲注(28)126頁。

は、借入金を取得すると同時に、当該借入金を弁済する債務を負い、借主の純資産が増加しないことによるものと解されるところ、上記債務が免除された場合には、借入金額とそれまでの弁済額の差額について純資産が増加することになり、当該差額が所得として観念されることになるのである……」と判示して、所得該当性を肯定している。藤間は「借入れ時の現金の非課税と債務免除益に対する課税を関連付けて論じているなど、増井教授の論文の記述と類似した（むしろほぼ同旨の）考え方を示している」と評価し、「本判決は債務免除益の課税理論として借入金アプローチを（少なくとも借入金に係る債務免除益の課税については）とるべき旨を判示した判決、と整理することができよう」と述べている²²⁰。

確かに、判決文の前半部分、債務発生時点で所得を認識しないことの説明を「借入金」という言葉を用いて、丹念に論じていることから、増井論文と同じく、借入金アプローチを採用しているとするのも、一理あるかもしれない。

しかし、この債務発生時の論理は、純資産アプローチにおいても当然の前提であって、この点を言及しただけでは、どちらの課税理論を採用しているかは判断できない。

課税理論の判断で重要な箇所は後半部分であって、裁判所の「債務が免除された場合には、借入金額とそれまでの弁済額の差額について純資産が増加することになり、当該差額が所得として観念される」という部分では、どちらの課税理論を用いているかはわからない。裁判所は、純資産アプローチ的発想で、相殺されていた資産が利用可能になったと判示したわけでもなく、借入金アプローチ的発想で、借入時点の課税漏れをただすと判示したわけでもない。あくまで「借入金額とそれまでの弁済額の差額分について純資産が増加する」とだけ示しただけだからである。

債務免除益の課税理論は、一般に借入金アプローチが妥当すると理解されているが、実際の裁判例を確認すると、本当に日本の所得税法は、借入金アプローチを課税理論としているのであろうかという点には、疑義が生じる。

このような、不明確なままの課税理論によって所得区分を判断するという借入原因説には、問題がある。

ウ．借入金アプローチの不十分さ

3つ目の問題は、純資産アプローチに比べ、借入金アプローチは借入金に関する債務免除益の課税理論として不十分な面がある点である。純資産アプローチでは可能であるが、借入金アプローチでは説明することが不可能な、借入金に関する債務免除益の課税理論の問題が存在している。

借入金アプローチが説明できない問題とは、事業再生税制の問題と、利息債務の問題である。

²²⁰ 藤間・前掲注（8）181頁。

(ア) 事業再生税制の問題

所得税法 44 条の 2 は、事業再生税制として資力喪失状態における特別規定を定めている。この規定は事業再生の場面において、再建型の倒産処理手続きの適用を受けて倒産状態から回復した資力喪失者に対して、債務免除益を課税することは再建に対する障害となることへの配慮から創設された²²¹。

借入金アプローチは、この事業再生税制を許容する考え方ではない。なぜなら、債務発生時になんらかの経済的利益の流入があったことを条件として、債務消滅時にその経済的利益の流入を根拠に所得該当性を判断する借入金アプローチでは、資力喪失状態においても債務発生時の受益に着目し所得を認識することとなるため、所得税法 44 条の 2 との整合が取れないからである。

藤間も「純資産アプローチに対する批判として形成されてきた借入金アプローチが事業再生税制を根拠づけられないことは当然である」と述べており²²²、このことから高橋は、日本における債務免除益の課税理論は「純資産アプローチに基づき、債務超過状態には課税されるべき所得がないことを前提にしている、という理解は可能である」と述べている²²³。

(イ) 利息債務の問題

民法上、消費貸借契約は、無利息が原則であるが、特約によって利息を付与することができ(民法 589 条)、金銭消費貸借契約では、利息が発生することが通常である(第 4 章参照)。

本論文で紹介した裁判例では、対象となる債務免除額について元本部分と利息部分の総額が経済的利益として認識されている。このことから、利息債務も、債務免除益を構成するものと理解できる。

借入金アプローチは、利息債務の債務免除益の課税理論を説明することができない。

借入金アプローチでは、債務発生時において経済的価値の流入が無ければ、所得該当性が否定される。このことから、債務発生時において何ら経済的価値の流入がない利息債務の債務免除益について、借入金アプローチでは、その課税根拠を説明することはできない。

利息債務の債務免除益の課税理論についても、純資産アプローチであれば、課税根拠を説明することができる。

(ウ) 小括

このように、借入金アプローチは、借入金の債務免除益の課税理論について包括的に説明することができない。一方で、純資産アプローチはこれらの問題を、論理的に理由づけすることが可能である。

²²¹ 武田・前掲注(135) 3531-3533 頁参照。

²²² 藤間・前掲注(32) 31 頁。

²²³ 高橋・前掲注(48) 252 頁。

借入金アプローチが、純資産アプローチに比して劣位しているにも関わらず、盲目的に「課税理論＝借入金アプローチ」であるということを前提として、所得区分を判断する借入原因説には、問題がある。

(2) 経費補填説

次に、経費補填説について検討する。

経費補填説とは、所得計算との整合性の観点から、債務免除益を過年度に必要経費に算入された経費の取戻し、あるいは、将来の経費の補填と捉え、所得区分を判断する見解である²²⁴。

借入金を用いて資産を調達し、その資産を活用して所得を得る場合、借入金は資産の減価償却を通じ、必要経費として各年度の所得から控除されている。また、借入金に付随して発生する支払利息も、必要経費として各年度の所得から控除されている。

しかし、債務免除によって、借入金を返済する必要がなくなると、これまで必要経費となっていた減価償却費及び支払利息、今後発生する減価償却費の金額が、債務免除益によって補填されることとなる。このことから、経費補填説は、債務免除益はこれまで控除されてきた所得（＝租税利益）の取戻し、これから控除されるであろう経費の補填として、所得計算を整合させることを根拠としている。

また、仮に債務免除益を一時所得とした場合には、その金額の 1/2 が課税標準となる（所得税法 22 条 2 項 2 号）ため、これまでの享受してきた租税利益の金額に対して、その 1/2 の金額のみが総所得金額に加算されるに過ぎない取扱いの不均衡がある²²⁵。経費補填説は、この取扱いの不均衡を是正する効果があり、一個人の全期間を通じた損益計算を平準化させることができるという利点がある。

さらに、債務免除益がどの所得区分に該当するかについては、これまで計上してきた必要経費が控除してきた所得と同様の所得区分となるため、申告をする納税者にとって最も簡単に所得区分の判断を行うことができるという点も、経費補填説の利点である。

しかしながら、経費補填説を用いた債務発生重視説を、債務免除益の所得区分の判断基準とすることには、次の問題がある。

ア．租税利益の問題

経費補填説は、租税利益の概念を前提としている。租税利益という概念は、米国税法における判例理論および制定法上の発展により構築された理論である²²⁶。

しかし、日本法においては、租税利益の概念を規定する条文は存在しておらず、次の具体

²²⁴ 小塚・前掲注（10）9 頁，若木・前掲注（11）70 頁。

²²⁵ 吉村・前掲注（25）213 頁参照，小塚・前掲注（10）9 頁参照。

²²⁶ 租税利益の概念については、藤間・前掲注（9）89 頁以下参照。

例を見れば、租税利益の概念自体が、そもそも日本法に整合していないことがわかる。

例えば、A が 1 億円の不動産を購入し、誰かに貸付けたとする。A は毎年、不動産収入から減価償却費をマイナスし、不動産所得を計算し所得税を納めている。不動産の減価償却が終了した時点で、不動産の価値が高騰している事実を知った A が、不動産を 2 億円で売却した場合を検討してみる。

不動産の売却益は、売却額と取得費の差額である。この具体例の場合には、売却までに使用した部分である減価償却累計額の金額が取得費からマイナスされ、売却額 2 億円－（取得費 1 億円－減価償却累計額 1 億円）という計算により、不動産の売却益は 2 億円となる。租税利益の観点からすれば、この売却益のうち 1 億円は、これまで不動産所得の計算で計上してきた、減価償却費による租税利益の取戻しとして、不動産所得に該当すると考えられる。

しかし、日本の所得税法上は、不動産所得に該当しない。売却益は所得税法 33 条 1 項の「資産の譲渡」による所得にあてはまることから、譲渡所得に該当する。

さらに、保有期間が 5 年を超えたものであれば、売却益の 1/2 の金額のみが、課税所得として計算されることとなる。これは、一時所得による 1/2 課税の場合の結果と同様であり、この取扱いの不均衡は、日本の所得税法の文理に従った解釈なのである。

安井もこの問題について「それを課税の不公平と捉えるのであれば、それはもはや立法の不備の問題となる」と述べている²²⁷。

以上より、租税利益の概念が、日本の所得税法に当然に受け入れられているかということに、疑問が生じる。経費補填説には、日本の所得税法上に整合しない租税利益の概念を根拠として、所得区分を判断しているという問題がある。

イ．累進課税制度の問題

経費補填説では、債務免除益を過年度の必要経費に算入された経費の取戻しと捉え、所得区分を判断するため、経費補填説によって認識される債務免除益は、各期間に対応すべき所得の集合体ということになる。債務免除益は、数十年という長期の借入期間に係る借入金によることもあるため、各期間に対応する金額は少額であっても、合計するとその金額が高額になることが想定される。

一方で、所得税法 36 条 1 項は、「(総) 収入金額すべき金額は、その年において収入すべき金額とする」と規定している。この「収入すべき金額」とは、実現した収益すなわち「収入すべき権利の確定した金額」とされ、所得税法は、原則として権利確定主義を採用したものであると解されている²²⁸。債務免除益は、この権利確定主義により、免除が行われた年度に帰属するものである。

経費補填説では、各期間の所得の合計である債務免除益が、債務免除が行われた年度に全

²²⁷ 安井・前掲注 (25) 94 頁。

²²⁸ 金子・前掲注 (1) 317 頁参照。

額が帰属することとなる。この場合において、累進課税制度を採用する現行所得税法では、税負担が極端に過大となるという弊害が生じることとなる。長期譲渡所得における、所得の束ね効果の平準化のための 1/2 課税といった制度は、他の所得には存在していない（所得税法 22 条 2 項 2 号，同税法 33 条 3 項 2 号）。

このように、経費補填説は、累進課税制度を採用している日本の所得税法では、その税負担が課題になるという問題がある。

以上の通り、経費補填説も所得区分の判断基準として問題を抱えており、経費補填説を用いた債務発生時点重視説も、債務免除益の所得区分の判断基準として、妥当するものではない。

（3）債務免除時点重視説

最後に、債務免除時点重視説について検討する。

債務免除時点重視説とは、債務発生時点、債務免除時点の両方を考慮し、このうちの債務免除時点の所得の態様等を重視して、所得区分を判断する見解である。

また、債権者と債務者の間に特別な関係性がある場合には、例外的に債務発生時点を重視して所得区分を決定する場合を含む考え方である。この見解は、債務発生時点と債務免除時点それぞれの発生原因のうち、債務免除益の源泉が、直接的には債務免除時点の免除行為であることを根拠としている。

確かに、債務免除益の具体的性質を検討するにあたって、直接的な所得の源泉である、債務免除時点の発生原因を重視する考え方は、誰が見ても、利益と発生原因の関係性が明らかであり、所得区分の判断基準として一般的な理解を得られるだろう。また、田澤論文が指摘するように、債務免除時点では債務者の恣意性が介入し難く、所得計算の公平が担保され易いという利点がある²²⁹。

しかしながら、債務免除時点重視説を、債務免除益の所得区分の判断基準とすることには、次の問題がある。

ア．判断基準の不明確さの問題

債務免除時点重視説は、債務免除時点の発生原因を債務免除益の所得区分の判断基準として重視するものである。これは、表裏の関係で、債務発生時点の発生原因も、その考慮の対象に含んでいることとなる。

これまで論じてきた通り、債務免除益には直接的発生原因と、間接的発生原因が存在している。木山が、今後の議論の中で、「両者が並列的な考慮要素なのか、どちらかに重きが置かれるべきなのか、あるいは事例により異なるのかなどが明らかになる」と述べているよう

²²⁹ 田澤・前掲注（13）56-58 頁。

に²³⁰、2つの発生原因が、所得区分の判断基準の考慮事由に共存するかもしれない。

しかし、東京事件、福岡事件のそれぞれの判決文で示された判断基準が不明確であるということが、本論文の入り口である。時点の異なる2つの発生原因のどちらをも考慮し、事案ごとにその濃淡を判断するというというままでは、依然として納税者の予測可能性が担保されていない。

どちらを考慮事由として選択するかを明確にできれば、所得区分の判断基準の明確となり、納税者の予測可能性が担保される。そして、債務免除益は、考慮事由の選択が可能な所得なのである。

なぜなら、債務免除益の性質から、債務発生時点には、借入金の債務免除益の法的性質を判断する考慮事由が存在していないからである。借入れという行為は、間接的な発生原因ではあるが、債務発生時点では利益供与者となる債権者に債務免除の意思はなく、借入金の債務免除益の法的性質を判断する考慮事由が存在していない。

このことから、債務免除時点重視説は、所得区分の判断基準として債務発生時点を考慮事由に含めるとする問題がある。

イ．特別な関係性の問題

債務免除時点重視説は、債権者と債務者の間において特別な関係性が認められる場合に、例外として、特別な関係性を重視して所得区分を決定することとなるが、この特別な関係性とは何かついて疑義がある。田澤論文では、債権者と債務者の間で雇用関係がある場合を例示しているが、これ以外の例外については事例の蓄積が必要であるとしている²³¹。

債務免除時点重視説は、例外の範囲が不明確なままであるという問題がある。

以上の通り、債務免除時点重視説も所得区分の判断基準として問題を抱えており、債務免除益の所得区分の判断基準として、妥当するものではない。

(4) 小括

これまでの検討から、借入原因説、経費補填説、債務免除時点重視説のいずれの見解も、判断基準として問題を抱えており、これを債務免除益の所得区分の判断基準とすべきではないことは明らかである。

次節では、本論文の結論となる、債務免除益の所得区分の判断基準について、債務免除益の性質に着目したアプローチによる、債務免除時点判断説について検討する。

第2節 債務免除時点判断説

ある所得がどの所得区分に該当するかは、所得の差異による質的担税力の違いを反映す

²³⁰ 木山・前掲注(12) 153頁。

²³¹ 田澤・前掲注(13) 59-60頁参照。

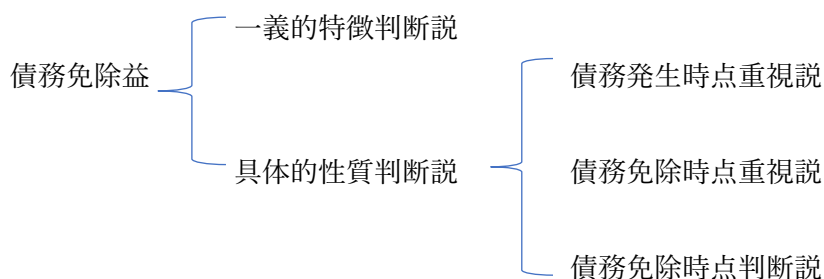
るという所得区分の制度が設けられた趣旨、目的を考慮し、所得発生 of 具体的態様を考察して、その所得の法的性質を検討することで判断しなければならない（第3章参照）。

このことからすれば、債務免除益の所得区分の判断もこれと同様に、債務免除益の法的性質により判断しなければならない。

本論文の結論を先に述べれば、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目したアプローチが妥当であり、債務免除時点のみを考慮する、債務免除時点判断説によって判断すべきである。この見解からすると、借入金の債務免除益は、その性質に鑑み、全て一時所得に該当するものと考えている。

この判断基準を図式で表すと、次の通りである。

図表4 判断基準の整理 その3



（筆者作成）

債務免除時点判断説が、債務免除益の所得区分の判断基準として、最も優れている理由は、次の通りである。

1. 債務免除時点と考慮事由

債務免除は、旧民法から現行の民法への変遷の中で、当事者の合意が必要とされていたものが、債権者の自由意志による単独行為となった。このことに、借入金の債務免除益の質的担税力を判別する、法的性質を見出すことができる。債務免除益が、債務者の事業活動とは異なる範囲である、債権者の自由意志による単独行為によって一方的に、突然的に発生するという性質を持っている以上、債務者が享受する債務免除益という経済的利益は、債務者の経済活動とは乖離した要因によって発生したものである。

つまり、債務免除益は、債務者の事業活動により発生する不動産所得や事業所得といった所得とは、その法的性質を異とする所得であるといえる。このことからすれば、債務発生時点、債務免除時点どちらの債務者の経済活動の評価も、債務免除益の所得区分の判断基準として、所得区分の判断基準の考慮事由には含むべきではない。

また、債権者は、通常、元本と利息の回収を目的として金銭の貸付けを行うのであるから、債務発生時点において、経済的合理性を考えれば、回収可能性のない債務者に対して無闇に

貸付けを行うことはない。貸付けの時点では、債権者の目的が弁済による回収である以上、債務発生時点において債務免除の意思は介在しておらず、借入金の債務免除益の法的性質を検討する考慮事由は存在していない。

そして、債権者が、回収可能性の見出せない不良債権の最終的な処理方法として、債務免除を行うことからすれば、債務免除行為を唯一行うことのできる主体である債権者の、債務免除時点の債務免除に至る経緯等が、借入金の債務免除益の法的性質を検討する上で、重視されるべき考慮事由である。このことからすれば、借入金の債務免除益の法的性質を読み取ることのできる、債務免除時点を考慮し、債権者が債務免除に至った経緯等を、所得区分の判断基準とする考慮事由とすることが妥当である。このことより、債務免除時点のみが、債務免除益の所得区分の判断する対象となる。

2. 量的担税力

また、債務免除益の性質に着目したアプローチを根拠とする、債務免除時点判断説は、量的担税力の観点からも、妥当な判断基準であるといえる。なぜなら、債務免除時点で所得区分を行うことで、債務者の量的担税力の実際を測ることができるからである。

現行所得税法が採用している総合所得税は、量的担税力を所得計算に反映するものである。各人の担税力を総合的に捉え、その担税力の大きさに即した、公平な課税を行うことを目的としている。

債権者は、貸付元本と約定利息の回収を目的として金銭の貸付けを行うため、回収可能性の見込みのない債務者に無闇に貸付けを行うことはない。債務発生時点では、債権者によって、回収可能性という点で、債務者の資力、言い換えればその量的担税力が篩にかけられているといえる。

一方で、債務免除は、回収可能性のない不良債権の最終的な処理方法である。債権者は、債権の請求力と執行力によって、債務者から弁済を受けることができる。しかし、債務免除の対象となる回収可能性の見込みのない不良債権は、その債権から何も回収するものがないという意味であり、その債務者に資力がない、つまり量的担税力が低いということと同義である。

債務発生時点には回収可能性が見込めたが、債務免除時点では、回収可能性が見込めないという、変化が起きているのである。債務発生時点から債務免除時点に時が経過することによって、債務者の資力、債務者の量的担税力が低下しているのである。

各人の担税力を総合的に捉える量的担税力の観点からすれば、債務の発生から免除に至る経過のなかで、その債務者個人の担税力の変化を的確に測ることは、その税負担能力に合致した公平な課税を実行するために必須である。債務者の実際の量的担税力を的確に測ることができるのは、時間の経過を踏まえた債務免除時点における債務者の回収可能性にあるといえる。

債務免除時点判断説は、債務発生時点重視説に比して、債務者の実際の量的担税力を考慮

するものになっていることから、債務免除益の所得区分の判断基準としてふさわしいものである。

3. 他の学説との比較

さらに、債務免除時点判断説は、債務発生時点重視説の借入原因説および経費補填説、債務免除重視説が抱える問題を解決していることも、所得区分の判断基準として優れている。その理由は、次の通りである。

(1) 対借入原因説

借入原因説は、借入金アプローチという課税理論から債務免除益の所得区分の判断を行うものであるが、課税理論と所得区分の範囲の問題と、課税理論自体の不明確性、借入金アプローチの劣位性という問題があった。

債務免除時点判断説は、所得区分の意義の解釈によって、債務免除益の性質に着目するアプローチから導かれたものであるから、範囲の異なる課税理論と所得区分の論点を無理に結びつけることなく、所得区分の解釈によって判断基準を説明することができる。つまり、債務免除時点判断説は、借入原因説よりも論理的に整然とした判断基準である。

また、債務免除時点判断説は、根本が不明確であり、純資産アプローチに劣位する借入金アプローチという課税理論の概念を用いることなく、所得区分を判断することができる。

このことから、借入原因説に比べて、債務免除時点判断説は優れた判断基準である。

(2) 対経費補填説

経費補填説は、損益計算の観点から、債務免除益は租税利益の取戻しという性質であるとして、所得区分の判断を行うものであるが、租税利益の概念が日本法と整合していないこと、累進課税制度による過大な税負担の問題があった。

債務免除時点判断説は、日本法に整合しない租税利益の概念を用いることなく、所得区分の意義の解釈から、債務免除益の性質に着目するものであることから、所得税法の本質に合致したものといえる。また、債務免除時点判断説では、債務免除益を各期の所得の集合体と理解するのではなく、債務免除によって発生した新たな所得と認識するため、累進課税制度による過大な税負担という考え方と結びつくものではない。

次節でまとめるが、本論文は、債務免除益は一時所得に該当すると考えている。仮に、累進税率による過大な税負担を考慮しても、その計算の結果として、長期譲渡所得における所得の平準化と同様に、1/2 課税の所得計算がされ、過大な税負担の低減する効果を持っている。

このことから、経費補填説に比べて、債務免除時点判断説は優れた判断基準である。

(3) 対債務免除時点重視説

債務免除時点重視説は、債務免除益の直接的発生原因で債務免除時点の態様等を考慮事由として重視し、所得区分の判断を行うものであるが、債務発生時点とその考慮事由に含むことによる判断の困難さや、例外に該当する場合についての検討が不十分であるという問題があった。

債務免除時点判断説は、民法の解釈によって明らかとなった債務免除益の法的性質に鑑み、所得区分の判断における考慮事由を債務免除時点に限定しているため、債務発生時点をも考慮事由とすることによって、所得区分の判断が困難になるという問題はない。

また、後述するが、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合という例外について、債務免除時点判断説は、その場面を明確に示すことができる。

このことから、債務免除時点重視説に比べて、債務免除時点判断説は優れた判断基準である。

では、債務免除時点判断説によって、債務免除益はどの所得区分に該当することになるのか。次節では、債務免除益の所得区分について論じる。

第3節 債務免除益の所得区分

本節では、債務免除益の性質に着目したアプローチを用いた、債務免除時点判断説によって、債務免除益はどの所得区分に該当するかを論じる。

1. 債務免除益の所得区分の範囲

ある経済的利益がどの所得に該当するかという、所得区分の判断は、租税法律主義の要請から（憲法 84 条）、所得税法の文理に従って行わなければならない。条文は、要件と効果を規定するものであるから、判断の大前提として、ある所得が各根拠条文の要件に該当するかどうかによって、所得区分該当性は判断されるものである。

所得税法は、同法 23 条ないし 35 条において、10 種の所得区分の要件を定めている。10 種の所得区分のうち、所得税法 23 条から同法 33 条までの 8 種の所得は、その所得の要件について、「利子所得とは、公社債及び預貯金の利子……に係る所得」、「譲渡所得とは、資産の譲渡……による所得」というように、その要件を積極的に定義する規定であり、同法 34 条の一時所得と同法 35 条の雑所得は、それぞれ除外要件を定めることで、その要件を消極的に定義している。

借入金の債務免除益による所得は、条文の要件から、利子所得、配当所得²³²、譲渡所得に該当することはない。また、所得税法 44 条の 2 の 2 項各号の規定と、実際に所得区分が争われている裁判例から、本論文では債務免除益の所得区分の検討範囲を、①不動産所得、

²³² 担保権の実行による債務免除益が、みなし配当にあたるかという問題に関して、最判平成 23 年 6 月 24 日税資 261 号順号 11704。本論文の借入金の債務免除益の所得区分の問題とは直接関係するものではないため、割愛する。

事業所得、山林所得（これら 3 つの所得をまとめて以下、「事業活動による所得」という。）、
②給与所得、退職所得（これら 2 つの所得をまとめて以下、「勤労活動による所得」という。）
²³³、③一時所得・雑所得に分類して検討することにする。

2. 事業活動による所得該当性

まず、債務免除益の事業活動による所得該当性を検討する。

事業活動による所得とは、所得税法及び同法施行令の各条文によって、その所得の内容が、積極的に定義づけされている所得である。それぞれの所得は、「不動産等……の貸付……による所得」や「山林の伐採又は譲渡による所得」、あるいは業種を限定列挙する形式で、その要件が定められている。少なくとも、列挙された業種の中に「債務免除益取得業」といった業種は、存在していない。

これらの所得に共通することは、「による」、「から生ずる」という文言を用いて、売上や家賃といった本業による収入以外の、事業活動に付随して発生する収入も含まれていると解されていることである。このことから、事業活動のための借入金の債務免除益が、事業活動の付随収入として、事業活動による所得に該当するのではないかという見解が生じる。

しかし、前章で論じた借入金の債務免除益の法的性質からは、債務免除益は事業活動に付随する収入には該当しない。なぜなら、債務免除益は、債権者の経営判断による単独行為によって発生し、債務者の事業活動とは異なる要因によって生じた経済的利益という性質を有しているからである。

所得区分の意義は、所得の差異による質的担税力を、課税計算に反映することにある。そして、質的担税力の差異を判断するために、所得の法的性質を検討することが、所得区分の判断基準である。借入金が、事業活動に必要な資金の調達のために行われたとしても、債務発生時点では、借入金の債務免除が予定されておらず、借入金の債務免除益の法的性質を見出すことはできない。債務免除時点において、債務者の事業活動とは異なる範囲である、債権者の経営判断によって生じたと考えられる借入金の債務免除益は、その法的性質から、事業活動による所得には該当しないのである。

3. 勤労による所得該当性

次に、債務免除益の勤労による所得該当性を検討する。

勤労による所得とは、それぞれ所得税法 28 条、同法 30 条によって規定されている、給与等の性質を有する所得である。退職の事実によって受ける一時金であるかという点で違いがあるが、どちらも給料（≡給与）の性質を有する所得を広く内包する概念である。した

²³³ 退職所得については、所得税法 44 条の 2 の 2 項各号、各裁判例では挙げられていないが、勤労性所得として、給与所得と同様の性格を有するため、本論文では検討対象に含めている。

がって、勤労活動による所得は、一般的に、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と解されている²³⁴。

債務免除益が、労働の対価の法的性質を有しているかによって、勤労による所得に該当するか否かが判断されることになる。

債務免除益は、その性質に鑑みれば、事業活動による所得と同様に、債務者の勤労活動とは異なる範囲から生じたものであることから、勤労による所得に該当することはない。

この点に関して、債務者が従業員等という立場であるから、他の債務者に比して、借入れを受ける可能性、機会が優遇されているということを指摘し、債務免除益が勤労による所得に該当するという反論がある。伊藤は、債務発生と債務免除によって債務免除益が発生することから、倉敷事件の評釈において「入口と出口とは一体であって、入口が甲（A）がXの役員であるという関係からされたものであれば、出口の状況いかにかわらず、その債務免除益は甲（A）がXの役員であるという地位に基づいたものというべき（括弧内、筆者）」と述べている²³⁵。確かに、従業員等が、他の債務者よりも、借入れに対してアクセスが良いということはあるだろう。

しかし、それは債権者にとってみれば従業員等が、債務者としての信用調査や、給与の差押え等の強制執行の場面で、他の債務者よりも有利であるからであり、債務免除を前提に貸付けが行われているわけではない。債務発生時点の債権者の目的は、弁済による利益獲得であり、借入金の債務免除益の法的性質が変化するわけではないからである。岩垣も、債務発生時点では借入金は返済義務のある「他人資本」であって、債務免除時点においてようやく「自己資本」である純資産となるということを、会計用語の違いによって説明し、債務発生時点を所得区分の考慮要素に含めることに否定している²³⁶。

以上より、債務免除益が勤労による所得に該当することはないといえる。

しかしながら、債務免除益が、勤労による所得に該当するか否かという議論の前提には、債権者と債務者の間に雇用関係またはそれに類する関係性が存在する場合である。これは、債権者と債務者の間に特別な事情によって、借入金の債務免除益の法的性質が変化し、その一時所得該当性の例外に該当する場合が想定される。この例外については、後述する。

4. 一時所得・雑所得該当性

最後に、債務免除益の一時所得・雑所得該当性を検討する。

一時所得と雑所得は、所得税法 34 条が、一時所得について「利子所得、配当所得、不動

²³⁴ 金子・前掲注（1）246 頁参照。給与所得の意義について、最判昭和 56 年 4 月 24 日・前掲注（157）、退職所得の意義について、最判昭和 58 年 9 月 9 日・前掲注（162）。

²³⁵ 伊藤＝土屋・前掲注（18）16-17 頁〔伊藤義一執筆部分〕。

²³⁶ 岩垣・前掲注（28）194 頁参照。

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。」と規定し、同法 35 条がこれまでの 9 種の所得の「いずれにも該当しない所得」と規定していることから、一時所得に該当するか否かが、これらの所得区分を判断する鍵となる。

一時所得該当性の要件は、学説上、①除外要件、②非継続要件、③非対価要件の 3 要件として整理されている²³⁷。ある所得が一時所得に該当するか否かは、その所得の特徴によって一義的に判断するのではなく、文理に従い、3 要件に当てはまるか否かを検討しなければならない。

一時所得についての先例となる大阪競馬事件も²³⁸、馬券収入が一時所得に当たるか否かについて「当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。」と判示しており、その所得が一時、偶発的特徴を有していることのみをもって、所得区分を判断することを否定している。

以下では、借入金の債務免除益が、一時所得の 3 要件を満たすかを検討する。

(1) 除外要件

除外要件は、「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」であることを要請している。

債務免除益の所得区分の検討範囲は、事業活動による所得、勤労活動による所得、一時所得、雑所得の 4 つであり、他の利子所得、配当所得、譲渡所得には該当しない。さらに、前章の通り、債務免除益が債務者の経済活動とは範囲の異なる要因によって生じるという性質を有しているから、一部の例外を除き、債務免除益は、事業活動による所得、勤労活動による所得には該当しない。

これにより、債務免除益は、利子所得ないし譲渡所得に該当することはないため、除外要件を満たす。

(2) 非継続要件

次に、非継続要件について検討する。

非継続要件は、「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」であることを要請している。このことから条文上、債務免除益が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かが、その判断基準である²³⁹。

²³⁷ 佐藤・前掲注(74) 221-222 頁参照。

²³⁸ 最判平成 27 年 3 月 10 日・前掲注(24)。

²³⁹ 楡井英夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度(2017 年) 105 頁。

一時所得該当性についての先例である大阪競馬事件は²⁴⁰、非継続要件の判断にあたっては「行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当」と判示している。

債務免除益は、その性質から、債務者の経済活動によって発生するものではなく、債権者の経営判断によって債務者に生じた経済的利益である。債務免除益は、債務者の行為に起因して発生するものではないため、「継続的行為」か否かを判断する債務者の行為自体が存在していない。つまり、債務免除益は、債務者の「行為から生じた所得」とはならない。

このことより、債務免除益は、非継続要件を満たす。

この点について、債務免除益は、弁済できなくなった債務が免除されることによって発生するのであるから、弁済をしないという行為が、債務者が行うことのできる行為であるという反論も考えられる。

しかし、「営利を目的とする」行為であるかは、行為者が主観的に利益を上げる目的を有しているだけではなく、客観的にみて利益が上がると期待しうる行為であるかがその基準である²⁴¹。弁済をしないという行為は、債権が不良債権となる要因ではあるが、その不良債権が法的整理、債権譲渡という方法によって処理される可能性もあることから、弁済しない行為が直接に債務免除益を生じる行為として、主観的に営利を目的とする行為であるとは言えない。また、弁済しないことが、客観的にみて利益があがると期待しうる行為であるというロジックは、一般にも受け入れられない論理である。

また、債務免除は、当事者間での話し合いの末に行われることも想定されるため、債務者が債権者に対して行う協議行為が、債務者の「営利を目的とした継続的行為」であるとする反論も考えられる。当事者間の協議は、複数回にわたって行われることも考えられるから、その行為自体が「継続的行為」であるとは言いうる。

しかし、債務免除は債務者の合意は要件となっておらず、債権者の単独行為によって行われるものであり、債務者が免除を禁止することはできない。債務者がいくら協議行為という継続的行為を行ったとしても、債権者が債務免除をするか否かは、債権者の経営判断によってされるのである。つまり、債務者の協議行為と債務免除益の発生は、無関係であるということとはできないが、決定権が無いという点で、その関係性は限りなく希薄なものであるといえる。このことから、債務免除益は「継続的行為から生じた所得」には該当しない。

これらの反論でも、非継続要件該当性は揺るがないものといえる。

(3) 非対価要件

最後に、非対価要件について検討する。

非対価要件は、「労務その他の役務または資産の譲渡の対価の性質を有しないもの」であ

²⁴⁰ 最判平成 27 年 3 月 10 日・前掲注 (24)。

²⁴¹ 楡井・前掲注 (239) 108 頁参照。

ることを要請している。

債務免除益は、前述の通り、債務者の行為によって生じるものではないため、債権者に対し債務者は、労務その他の役務という行為を行っておらず、債務免除益に、条文前半の「労務その他の役務」の対価の性質はない。

また、債務免除にあたり、債権者は債務者から何ら資産を受け取ることはない。なぜなら、回収可能性の見込めない不良債権の処理方法である債務免除は、債務者が譲渡する資産を有していないことを前提に行われるからである。

もし、債務者から債権者へ資産の譲渡があった場合には、その資産の価額分が代物弁済として、借入金と相殺され、残額部分について債務免除益が発生するのであるから、資産の譲渡の対価が債務免除益を構成することはないのである。つまり、債務免除益が、条文後半の「資産の譲渡の対価」の性質を有しないことも、明らかであると言える。

このことより、債務免除益は非対価要件を満たす。

しかし、勤労活動による所得と同様に、債権者と債務者の間に特別な事情が存在する場合には、借入金の債務免除益の法的性質が変化する可能性がある。この場合には、債務免除益の一時所得該当性の例外に該当すると考えられる。この例外については、後述する。

5. 債務免除益の所得区分

ここまで、債務免除益の所得区分を判断するため、所得税法の文理に従い、①事業活動による所得、②勤労活動による所得、③一時所得・雑所得の該当性を検討した。債務免除益の性質に着目したアプローチによって、所得区分を判断すると、債務免除益は、①事業活動による所得、②勤労活動による所得には該当しない。

また、一時所得か雑所得の判断では、一時所得の3要件該当性により判断を行い、債務免除益は、3要件の全てを満たすことから、雑所得にはあらず、一時所得に該当するということになる。

債務免除益の性質に着目したアプローチからは、債務免除益は全て一時所得に該当する。

しかし、論証の中で既に指摘しているが、一時所得該当性には例外があることに留意しなければならない。債権者と債務者の間において特別な事情が存在する場合には、借入金の債務免除益の法的性質が変化するため、この一時所得該当性の例外にあたることになる。

次節では、債務免除益の一時所得該当性の例外について検討し、債務免除益の性質に着目したアプローチの抱える問題点を論じる。

第4節 一時所得該当性の例外

本節では、債務免除益の一時所得該当性の例外を検討し、債務免除益の性質に着目したアプローチの問題点を明らかにする。さらに、この問題点の解決方法を示し、最終的な債務免除益の所得区分の判断基準を提唱する。

1. 法的性質の変化

債務免除時点判断説は、債務免除益の性質を根拠としている。

債務免除は、債権者の経営判断による単独行為によってなされるものであり、債務免除益の性質は、債務者の経済活動とは乖離した範囲で生じた経済的利益であるということである。債務発生時点では、債権者が弁済による回収を目的としており、そこに借入金の債務免除益の法的性質の考慮事由が存在しない。債務免除時点においてはじめて債権者が債務免除を行うことから、この債務免除に至る経緯等を考慮する、債務免除時点判断説が、所得区分の判断基準として妥当である。この判断基準から、債務免除は一時所得に該当するものといえる。

しかしながら、債権者と債務者の間に特別な事情が認められる場合には、これまでの借入金の債務免除益の法的性質とはズレが生じる場合が考えられる。この場合には、これまで論じてきた借入金の債務免除益の法的性質から、一時所得該当性の判断を行うことはできず、一時所得該当性の例外に該当する。

2. 債務免除益の性質に着目したアプローチの問題点

債務免除益の性質に着目したアプローチを用いて、この例外にあたる債務免除益の所得区分の判断を行う場合は、変化した借入金の債務免除益の法的性質を評価しなければならない。

債務発生時点重視説の借入原因説と経費補填説では、それぞれ、借入れの原因となった債務者の事業活動の所得区分、これまでに計上した必要経費によって控除されていた所得の所得区分によって、債務免除益の所得区分が判断される。そのため、債権者債務者間の特別な事情という、個別具体的な事例に対応する判断を行う必要がないという利点があった。

しかし、債務免除益の性質に着目したアプローチでは、個別具体的な事例ごとに、借入金の債務免除益の法的性質の評価を行う必要がある。この点が、借入原因説と経費補填説を用いた債務発生時点重視説にはない固有の過程であり、債務免除益の性質に着目したアプローチによる所得区分の判断が複雑化してしまうという、問題点である。

この問題点は、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合を明らかにし、その法的性質を判断する、具体的な考慮事由を明確にすることができれば、解決することができる。

次では、本論文の締めくくりとして、一時所得該当性の例外である、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合を明らかにし、法的性質の評価をする際の考慮事由を明らかにする。

3. 債務免除益の法的性質の変化する場合

この例外とは、債権者による債務免除が、純粋な意味での不良債権の最終処理方法として用いられず、債務免除時点で借入金の債務免除益の法的性質が変化している場合である。債権者の目的が変われば、債務免除益の法的性質も変化するからである。これは、前述の、勤

労活動による所得該当性と一時所得の非対価要件の例外が該当する場合である。

債務発生時点では、弁済による回収を目的としていたが、債務免除時点において、債権者が債務者の労働の対価として債務免除を行い、債務者に債務免除益が発生した場合には、債権者の財務諸表等に端を発した単独行為によって発生する経済的利益という、法的性質が変化していると言わなければならない。これは、債務免除益という形式をとってはいるが、言い換えれば、債務者が債権者から労働による対価を受け取り、その対価を用いて、債務の返済をしたということである。そのため、その所得区分の判断は、通常通りの、勤労活動による所得該当性、あるいは一時所得の非対価要件該当性の検討をすべきであり、債務免除益の所得区分の問題とは言えない。

雇用関係に即した労働の対価であれば、勤労活動による所得になるであろう。また、外部の債務者が債権者に対し何らかの役務の提供を行った対価であれば（例えば、絵描きが趣味の債務者が法人のロゴをデザインした場合や、アウトドア好きの債務者が債権者の敷地の草むしりをした場合など）、雑所得となるであろう。

4. 法的性質の考慮事由

この場合には、債務者の提供した労働の程度と、債務免除益の金額の相当性が、借入金の債務免除益の法的性質を評価する考慮事由に該当する。

債務免除益の給与所得該当性を認めた倉敷事件において、最高裁は、債権者であった X が、理事長及び専務理事であった A（債務者）の貢献への対価として、債務免除を行っていることを認定し、債務免除益の所得区分を判断した。債務免除時点において借入金の債務免除益の法的性質が変化しており、その評価を行った上で、法的性質に着目した判決であったと評価できる。

しかし、債務免除益を 1 つの経済的利益として、その全ての法的性質が変化するかについては注意が必要である。債務免除を行う債権者は、債務免除額についても自由に決定することができるため、債務免除益の金額全てが、1 つの法的性質に括られるわけではない。債権者が、一部については勤労活動への対価、残りは益金と相殺させる損失として、不良債権を処理するという経営判断を行なっているのであれば、それぞれの金額の配分についても検討がなされなければならない。

金子も倉敷事件について、「社団が大変な迷惑をかけられた前理事長に、このような多額の債務を賞与として免除するということは、常識的には考えられないことであり、その意味で、本件免除益は給与所得であると解することは妥当ではなく、むしろ一時所得にあたると解すべきではないかと考える」として、債務免除益の金額について疑問を呈している²⁴²。労働の程度と、債務免除益の金額の相当性を評価し、借入金の債務免除益の法的性質を正確に測定することが、所得区分を判断する上で重要である。

²⁴² 金子・前掲注（1）248 頁。

したがって、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合における、法的性質の評価では、①債権者の提供した労働の程度と②債務免除益の金額の相当性が考慮事由となる。

5. 小括

債務免除益の性質に着目したアプローチによって、債務免除益の所得区分は、債務免除時点判断説によって判断すべきである。この見解から、債務免除益は基本的に一時所得に該当する。

しかし、この債務免除益の一時所得該当性には、例外がある。その例外とは、債務免除時点において借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合である。そして、その法的性質の変化が起きるのは、債務免除が純粋な意味での不良債権の最終的な処理方法として用いられておらず、債務免除が労働の対価としてなされるケースである。この場合は、債務免除益は、給与所得あるいは雑所得に該当する。

さらに、債務免除の金額は、債権者によって自由に決めることができることから、債務免除益の全額が1つの所得区分に括られるわけではない。借入金の債務免除益の法的性質によって、一部は給与所得（あるいは雑所得）、残りは一時所得となる場合も想定できる。この場合には、債務免除時点における債務者の労働の程度と、債務免除益の金額の相当性を考慮事由とすべきである。

以上から、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目し、債務免除の時点における債務免除益の法的性質によって判断すべきである（債務免除時点判断説）。そして、その法的性質の判断は、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つを考慮事由とすべきである。

第5節 小括

本章では、これまでに検討した所得区分の意義、債務免除益の法的性質を踏まえて、債務免除益の所得区分の判断基準を検討した。

第1節では、債務免除益の所得区分の判断基準についての既存の学説を検討した。借入原因説と経費補填説による債務免除発生時点重視説、債務免除時点重視説のそれぞれの問題点を指摘し、どの基準も債務免除益の所得区分の判断基準には相当でないとした。

第2節では、債務免除益の所得区分の新たな判断基準として、債務免除時点における債務免除益の法的性質によって判断を行う、債務免除時点判断説を検討した。この判断基準は、所得の法的性質によって判断を行うという所得区分の一般論に従い、債務免除の性質から、債務免除時点の考慮事由のみが、借入金の債務免除益の法的性質を表すものであることを根拠としている。

また、この債務免除時点判断説は、借入原因説、経費補填説、債務免除時点重視説が抱える問題点を全て解決していることから、優れた判断基準であることを明らかにした。

第3節では、債務免除時点判断説を用いて、文理に従い、債務免除益がどの所得区分に該

当するかを検討した。債務免除益の性質は、債務者の経済活動とは異なる、債権者の単独行為によって発生する経済的利益であるから、債務免除益は利子所得ないし譲渡所得には該当せず（①除外要件）、債務者の営利を目的とした継続的行為が存在せず（②非営利要件）、労務の提供、資産の譲渡の対価にもあたらないことから（③非対価要件）、例外を除いて、全て一時所得に該当するという結論を導いた。

第4節では、前節で述べた、一時所得該当性の例外についての検討を通じ、債務免除益の性質に着目したアプローチによる判断基準の問題点を指摘した。その問題点とは、債権者と債務者の間で特別な事情を原因として、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合に、その個別具体的な事案に応じて法的性質の評価を行わなければならない、その評価が複雑化することである。

この問題点は、例外にあたる場合を明確にし、その場合における考慮事由を明らかにすることで、解決することができる。

借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合とは、債務免除が純粋な意味での不良債権の処理方法として用いられないケースである。その場合には、①債務者の提供した労働の程度と、②債務免除益の金額の相当性を考慮事由として、借入金の債務免除益の法的性質を評価すべきである。

以上から、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目し、債務免除の時点における債務免除益の法的性質によって判断すべきである（債務免除時点判断説）。そして、その法的性質の判断は、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つを考慮事由とすべきである。

第6章 総括

本章では、本論文の総括を行う。

第1章では、近年の債務免除益の所得区分が争われた裁判例を確認し、債務免除益の所得区分の判断における2つの問題点を明らかにした。その問題点とは、債務免除益の所得区分について統一的基準がないことと、類似事案に対して異なる判断基準が用いられていることである。

第2章では、債務免除益の所得区分の問題を検討する上で前提となる、債務免除益の課税根拠の検討と、所得区分の判断基準についての既存の学説の整理を行った。

債務免除益が課税対象となることは、実務上いわば自明の理として理解されている。学説上は、米国法の議論から輸入した借入金アプローチがその課税根拠として一般的な支持を得ている。

債務免除益の所得区分の判断基準について既存の学説を、一義的特徴判断説と具体的性質判断説に分類した。また、具体的性質判断説は、2つの時点の発生原因から、債務発生時点重視説と債務免除時点重視説に分類した。さらに、債務発生時点重視説はその論拠の違いから、借入原因説と経費補填説の2つに分類した。

第3章では、所得区分の意義の検討から、所得区分の判断において重視すべき考慮事由を明らかにした。

所得税法が総合所得税の方式を採用しながらも、分類所得税の意味合いをもつ所得区分という課税方法を維持している意義は、質的担税力の差異を、その所得計算に反映して、税負担の公平を実現させるためである。この趣旨に鑑み、所得区分の判断は、所得の法的性質によって判断を行うべきであることを明らかにした。

第4章では、民法の規定の検討を通じて、債務免除益の法的性質を検討した。

債務免除は、旧民法においては当事者の合意を必要とすることとされていたが、現行の民法は、債権者の一方的な意思表示による単独行為とした。このことからすると、債務免除益の本来の性質は、債権者から債務者に対し一方的に享受される経済的利益であるということである。

また、借入金の債務免除は回収可能性の見込めない不良債権の最終的な処理方法であり、債務免除時点の債権者の経営判断によってなされる。このことから、借入金の債務免除益とは、債務者にとってみれば、自身の経済活動とは全く異なる範囲である、債権者の意思決定により結果的に生じた、一方的な経済的利益という法的性質を有しているということが明らかとなった。

第5章では、これまでに検討した所得区分の意義、債務免除益の法的性質を踏まえ、債務免除時点における債務免除益の法的性質により判断を行う、債務免除時点判断説を検討した。

この判断基準は、所得の法的性質によって判断を行うという所得区分の一般論に従い、債

務免除の性質から、債務免除時点の考慮事由のみが、債務免除益の法的性質を表すものであることを論拠としている。この基準では、債務免除益は、全て一時所得に該当する。

しかし、これには例外があり、この例外が債務免除益の性質に着目したアプローチの問題点であることを指摘した。その問題点とは、債権者と債務者の間で特別な事情を原因として、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合に、その個別具体的な事案に応じて法的性質の評価を行わなければならない、その評価が複雑化することである。

この問題点は、例外にあたる場合を明確にし、その場合における考慮事由を明らかにすることで、解決した。

以上から、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目し、債務免除の時点における債務免除益の法的性質によって判断すべきである（債務免除時点判断説）。そして、その法的性質の判断は、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つを考慮事由とすべきである。

おわりに

本論文は、債務免除益の所得区分の判断基準について検討した。

その結果、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目し、債務免除時点における債務免除益の法的性質によって判断する、債務免除時点判断説が妥当であり、その法的性質の判断は、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つを考慮事由とすべきであることを明らかにした。

債務免除は通常、弁済をすることができないという債務者の経済状態を前提に行われるものであるから、債務者に帰属する債務免除益の不相当な税負担によって、債務者の経済状況がより窮地に追いやられることは、絶対に避けなければならない。

また、本論文が挙げた一時所得該当性の例外である、債務免除が純粋な意味での不良債権の処理方法として用いられず、債務免除益が労働の対価の法的性質を有し、債務免除益が給与所得に該当するとなった場合には、債権者である法人に源泉徴収義務が発生することとなる。回収の見込めない債権を放棄した上に、回収の見込めない債務者の所得税まで負担しなければならない状況は、債権者にとっても酷である。

本論文では、所得区分の判断は、所得の法的性質によって行うという一般論を明らかにした。そして、債務免除益の所得区分の判断基準は、債務免除益の性質に着目し、債務免除の時点における債務免除益の法的性質によって所得区分を判断する、債務免除時点判断説が妥当であるという結論に至った。この判断基準によれば、通常、債務免除益は全て、債権者、債務者の双方にとって最も税負担が軽い、一時所得に該当することとなる。この結論が妥当なものであるか否か、今後の裁判例の蓄積を期待する。

また、本論文は債務免除益の所得区分の問題について論じたが、この問題は他の多くの可能性を含んでいると思われる。近年、経営困難な状況に陥った法人が、県の中小企業再生支援協議会の介入の下、「中小企業再生支援協議会事業実施基本要領」に基づく再生計画に則り、国税を滞納していた取締役らから債務の免除を受けたところ、当該債務の免除が国税徴収法39条に該当し、取締役らの国税について、法人に第二次納税義務が生じるか否かが争われる事案が起きている。第一審では原告である法人の請求が棄却されたが²⁴³、控訴審はこれを取り消し、法人に第二次納税義務は生じないと判断された²⁴⁴。

この事案は、法人が免除を受けた場合であるが、仮に債務者が個人であった場合には、当該債務免除益の所得区分はどのように判断すべきであろうか。このような、公的な機関の介入のもとで行われる、事業の再生に向けた債務免除により発生する債務免除益の所得区分の問題は、事業再生税制の適用範囲の問題と合わせて、今後の研究課題としたい。

新型コロナウイルスの蔓延による市場の縮小、ロシアのウクライナ侵攻による世界経済

²⁴³ 東京地判令和2年11月6日判タ1495号187頁。

²⁴⁴ 東京高判令和3年12月9日公刊物未登載（TAINSコードZ999-7221）。

への影響，急速に進む円安に起因する物価の上昇等に伴い，日本企業が置かれる環境は，ますます厳しくなることであろう。そのような状況の下，今後税理士として活動する中で，債務免除が行われる機会は増加すると思われる。本論文の研究を通じて，債務免除益の課税問題に触れることができたことは，筆者にとって素晴らしい経験になった。このような機会を下さった，先生方，研究室の皆に改めて感謝したい。

参考文献

【書籍】

- ・磯村哲『注釈民法（12）債権（3）』（有斐閣，1981年）
- ・植松守男編『注解所得税法〔第6版〕』（大蔵財務協会，2019年）
- ・岡本忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）
- ・川井健他編『民法コンメンタール（10）債権総則2』（ぎょうせい，1993年〔加除式〕）
- ・金子宏『所得概念の研究』（有斐閣，1995年）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣，2010年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣，2010年）
- ・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）
- ・金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣，1991年）
- ・金子宏編『所得税の理論と課題〔第2版〕』（税務経理協会，2001年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）
- ・北野弘久編『判例研究 日本税法大系2 租税実体法I』（学陽書房，1979年）
- ・木村弘之亮先生古希記念論文編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017年）
- ・木山泰嗣『弁護士が教える分かりやすい「所得税法」の授業』（光文堂，2014年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂，2022年）
- ・潮見佳男『新債権総論II』（信山社，2017年）
- ・潮見佳男『民法（全）〔第2版〕』（有斐閣，2019年）
- ・シャープ使節團『日本税制報告書 巻1』（General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers，1949年）
- ・高橋隆明『新・債務免除読本〔改訂版〕』（ゼンにち出版，2009年）
- ・高橋隆明『増補版 実録！債務免除読本』（ゼンにち出版，2009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〕）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会，2019年）
- ・道垣内弘人『プレップ法学を学ぶ前に〔第2版〕』（弘文堂，2020年）
- ・道垣内弘人『リーガルベイス民法入門〔第3版〕』（日本経済出版，2019年）
- ・中田裕康『債権総論〔第4版〕』（岩波書店，2020年）
- ・長門貴之『事業再生と課税 コーポレート・ファイナンスと法政策論の日米比較』（東京大学出版会，2017年）
- ・日本税理士会連合会編『続 民・商法と税務判断』（六法出版社，1983年）
- ・藤岡康宏＝磯村保＝浦川道太郎＝松本恒雄『民法IV 債権各論〔第4版〕』（有斐閣，2019年）

- ・藤間大順『債務免除益の課税理論』（勁草書房，2020年）
- ・前田達明監修『史料債権総則』（成文堂，2010年）
- ・増井英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂，2019年）
- ・松岡久和＝松本恒雄＝鹿野菜穂子＝中井康之編『改正債権法コンメンタール』（法律文化社，2020年）
- ・水野忠恒『所得税の制度と理論-「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣，2006年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社，2021年）
- ・三木義一『日本の税金〔第3版〕』（岩波書店，2018年）
- ・宮川澄『旧民法と明治民法』（青木書店，1965年）
- ・山田二郎『租税法の解釈と展開（1）』（信山社，2007年）
- ・我妻榮『新訂債権総論（民法講義IV）』（岩波書店，1999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・物件・債権－〔第7版〕』（日本評論社，2021年）
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』（弘文堂，2020年）

【論文等】

- ・荒谷謙介「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成30年度（2021年）181頁
- ・荒谷謙介「判解」曹時72巻1号（2020年）155頁
- ・荒谷謙介「判批」ジュリスト1533号（2019年）100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
- ・石井克典「判批」訟月46巻9号（2000年）3700頁
- ・伊藤義一＝土屋栄悦「判批」TKC税研情報24巻3号（2015年）1頁
- ・今本啓介「判批」ジュリスト1489号（2016年）10頁
- ・岩垣陽一「判批」税理63巻14号（2020年）191頁
- ・牛嶋勉「判批」税務事例研究111号（2009年）25頁
- ・碓井光明「判批」ジュリスト1533号（2019年）128頁
- ・占部裕典「判批」ジュリスト1492号（2016年）203頁
- ・岡村忠生「所得分類論」金子宏編『所得税の理論と課題〔第2版〕』（税務経理協会，2001年）45頁。
- ・岡村忠生「判批」民商法雑誌126巻6号（2002年）182頁
- ・奥谷健「判批」別冊ジュリスト228号（2016年）72頁
- ・加藤友佳「判批」税研208号（2019年）53頁
- ・金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』（有斐閣，1995年）1頁
- ・金子宏「判批」判時1139号（1985年）179頁
- ・神山弘行「判批」税研178号（2014年）105頁

- ・ 神山弘行「判批」税研 208 号（2019 年）61 頁
- ・ 岸田貞夫「判批」税理 62 卷 1 号（2019 年）4 頁
- ・ 木山泰嗣「債務免除益事件の最高裁判決に含まれる諸問題－最高裁平成 27 年 10 月 8 日第一小法廷判決－」青山ビジネスロー・レビュー 5 卷 2 号（2016 年）65 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－広島高裁平成 29 年 2 月 8 日判決－」青山法学論集 59 卷 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 卷 4 号（2018 年）71 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 1 号（2016 年）189 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 13 号（2016 年）174 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 60 卷 12 号（2017 年）104 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 62 卷 2 号（2019 年）152 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 62 卷 3 号（2019 年）120 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 63 卷 12 号（2020 年）120 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 63 卷 14 号（2020 年）120 頁
- ・ 吉良実「判批」民商法雑誌 90 卷 6 号（1984 年）117 頁
- ・ 黒住茂雄「判批」税務事例 51 卷 8 号（2019 年）94 頁
- ・ 九乗哲「判批」税理 56 卷 9 号（2013 年）90 頁
- ・ 小塚真啓「判批」ジュリスト 1452 号（2013 年）8 頁
- ・ 小塚真啓「判批」租税研究 795 号（2016 年）74 頁
- ・ 小西貴雄＝中村紗絵子「判批」税務弘報 65 卷 8 号（2017 年）66 頁
- ・ 小林由美「判批」税 71 卷 2 号（2016 年）198 頁
- ・ 佐田雅俊「所得税法における債務免除益課税に関する考察－『資力喪失状態』に着目して－」租税資料館賞第 25 回入賞作品（2016 年）1 頁
- ・ 佐藤香織「判批」税経通信 67 卷 15 号（2012 年）187 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」税務事例 44 卷 10 号（2012 年）1 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」税務事例 53 卷 10 号（2021 年）7 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 1189 号（2000 年）123 頁
- ・ 佐藤英明「判批」租税法研究 29 号（2001 年）155 頁
- ・ 佐藤英明「判批」民商法雑誌 155 卷 3 号（2019 年）520 頁
- ・ 佐藤英明＝田口常代「判批」TKC 税研情報 27 卷 1 号（2018 年）12 頁
- ・ 佐藤英明＝平井貴昭「判批」税研 205 号（2019 年）1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」行政関係判例解説昭和 53 年（1979 年）280 頁

- ・品川芳宣「判批」税研 166 号（2012 年）88 頁
- ・清永敬次「判批」民商法雑誌 85 巻 6 号（1982 年）113 頁
- ・清水知恵子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年（2018 年）314 頁
- ・首藤重幸「判批」新・判例解説 Watch26 号（2020 年）2041 頁
- ・翠川洋「判批」行政関係判例解説平成 13 年（2003 年）112 頁
- ・菅澤純也「判批」訟月 62 巻 7 号（2016 年）1276 頁
- ・園部逸夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 56 年度（1986 年）275 頁
- ・園部逸夫「判批」別冊ジュリスト 79 号（1983 年）64 頁
- ・高須要子「判批」判タ 1096 号（2002 年）234 頁
- ・高野幸大「判批」別冊ジュリスト 178 号（2005 年）63 頁
- ・高野幸大「判批」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）67 頁
- ・高梨克彦「判批」シュトイエル 180 号（1977 年）1 頁
- ・高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ！－債務の消滅をめぐる課税関係に関する一考察－」
立命館法學 352 号（2013 年）240 頁
- ・高橋祐介「判批」税法学 548 号（2002 年）111 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリスト 207 号（2011 年）64 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリスト 228 号（2016 年）42 頁
- ・高橋祐介「判批」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）44 頁
- ・高山真輔「債務免除益の源泉徴収に含まれる法的問題点－最高裁平成 27 年 10 月 8 日判
決を題材にして－」青山ビジネスロー・レビュー7 巻 1 号（2017 年）63 頁
- ・竹内進「判批」税 71 巻 5 号（2016 年）172 頁
- ・竹内眞「所得税法 183 条 1 項における支払概念と債務免除益課税－広島高裁平成 29 年 2
月 8 日判決を素材にして－」青山ビジネスロー・レビュー8 巻 2 号（2019 年）35 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－」租税資料館賞第 30 回入選作品（2021）1 頁
- ・田島秀則「判批」税務事例 48 巻 5 号（2016 年）10 頁
- ・田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号（2001 年）31 頁
- ・田中治「債務免除益に係る所得税法上の取扱い」税務事例研究 166 巻（2018 年）13 頁
- ・田中治「所得分類の意義と給与所得課税－ストックオプション判決を素材に－」租税法研
究 32 号（2004 年）95 頁
- ・田中治＝大石由梨枝「判批」TKC 税研情報 29 巻 3 号（2020 年）1 頁
- ・谷口勢津夫「判批」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）58 頁
- ・玉國文敏「判批」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）52 頁
- ・匿名「判批」判タ 1419 号（2016 年）72 頁
- ・匿名「判批」判タ 1456 号（2019 年）46 頁
- ・豊田孝二「判批」新・判例解説 W a t c h 18 号（2016 年）213 頁

- ・鳥飼貴司「債務免除（債権放棄）と課税—民法学理論に整合する税法解釈とは何か—」鹿見島大学法学論集 47 巻 12 号（2013 年）185 頁
- ・中井稔「条件付債務免除に係る会計上・課税上の諸問題—平成 16 年 12 月 24 日最高裁判決（興銀事件）を題材として—」経済論叢 178 巻 2 号（2006 年）91 頁
- ・長島弘「個人の借入金につき債務免除を受けた場合の債務免除益課税の問題点—所得区分の問題を中心に—」税制研究 75 号（2019 年）153 頁
- ・長島弘「判批」ジュリスト 1534 号（2019 年）126 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 51 巻 2 号（2019 年）38 頁
- ・新村正人「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 58 年度（1988 年）356 頁
- ・西本靖宏「判批」ジュリスト 1528 号（2019 年）10 頁
- ・楡井英夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度（2017 年）91 頁
- ・橋本彩「判批」ジュリスト 1531 号（2019 年）194 頁
- ・橋本浩史「判批」税経通信 74 巻 14 号（2019 年）12 頁
- ・林幸一「判批」税理 60 巻 2 号（2017 年）78 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）83 頁
- ・林仲宣「判批」法律のひろば 69 巻 5 号（2016 年）54 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 60 巻 10 号（2012 年）122 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 64 巻 5 号（2016 年）146 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 67 巻 1 号（2019 年）154 頁
- ・林仲宣＝横井里保「判批」税理 63 巻 14 号（2020 年）222 頁
- ・福住豊「判批」訟月 58 巻 11 号（2012 年）3913 頁
- ・藤間大順「債務免除益課税の基礎理論—事業再生税制の『資力喪失要件』に対する解釈を中心として—（下）」青山ビジネスロー・レビュー 6 巻 2 号（2017 年）29 頁
- ・藤間大順「債務免除益課税の基礎理論—事業再生税制の『資力喪失要件』に対する解釈を中心として—（上）」青山ビジネスロー・レビュー 6 巻 1 号（2016 年）71 頁
- ・藤間大順「消費者問題と債務免除益課税—貸与型奨学金およびクレジットカード債務の減・免に関する課税問題を検討対象として—」青山法論集 61 巻 4 号（2019 年）353 頁
- ・藤間大順「貸与型奨学金と債務免除益課税」青山ローフォーラム 6 巻 2 号（2018 年）153 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—」青山社会科紀要 45 巻 1 号（2016 年）59 頁
- ・藤間大順「判批」税法学 582 号（2019 年）175 頁
- ・藤間大順「判批」税務事例 51 巻 8 号（2019 年）45 頁
- ・藤曲武美「判批」税経通信 58 巻 4 号（2003 年）175 頁
- ・浏览圭吾「判批」ジュリスト 178 号（2005 年）64 頁

- ・増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」ジュリスト 1315号（2006年）192頁
- ・増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（下）」ジュリスト 1317号（2006年）268頁
- ・増井良啓「判批」ジュリスト 1453号（2013年）208頁
- ・増田英敏＝判治康文「判批」TKC 税研情報 25巻5号（2016年）1頁
- ・松井宏「判批」税法学 568号（2012年）187頁
- ・松井宏「判批」税理 55巻9号（2012年）140頁
- ・水野忠恒「判批」税研 106号（2002年）69頁
- ・村瀬次郎「判批」税経通信 33巻14号（1978年）90頁
- ・森富義明「判批」判タ 1026号（2001年）157頁
- ・安井栄二「判批」税研 208号（2019年）91頁
- ・ハツ尾順一「判批」税法学 566号（2011年）451頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 62巻11号（2019年）188頁
- ・山田二郎「所得税法における所得の分類」民商法雑誌 78巻4号（1978年）307頁
- ・山田二郎「判批」ジュリスト 1250号（2003年）233頁
- ・山田二郎「判批」税経通信 34巻15号（1979年）30頁
- ・湯浅豊生「債務免除益と所得の区分に関する一考察」大分大学経済論集 72巻1号（2020年）51頁
- ・吉村政穂「判批」ジュリスト 1505号（2017年）212頁
- ・若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題について－債務免除益課税を中心に－」税大論叢 77号（2017年）83頁
- ・渡邊敬治「判批」訟月 48巻7号（2002年）1831頁
- ・渡辺徹也「判批」ジュリスト 1449頁（2013年）8頁
- ・渡辺充「債務免除と寄附金・貸倒損失の関係」明治学院大学法学研究 101号（2016年）193頁
- ・渡辺充「判批」判時 2421号（2019年）148頁

【その他】

- ・国会国立図書館デジタルコレクション「民法草案第二編人権ノ部議事速記」(<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1367421/100>)（最終閲覧日 2022年7月15日）
- ・国会国立図書館デジタルコレクション「民法草案財産編再調査案議事速記」(<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1367435/102>)（最終閲覧日 2022年7月15日）

【判例】

（最高裁）

- ・ 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁
- ・ 最判昭和 58 年 9 月 9 日民集 37 卷 7 号 962 頁
- ・ 最判平成 13 年 7 月 13 日訟月 48 卷 7 号 1831 頁
- ・ 最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 卷 9 号 2637 頁
- ・ 最判平成 23 年 6 月 24 日税資 261 号順号 11704
- ・ 最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁
- ・ 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 卷 4 号 1121 頁
- ・ 最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁
- ・ 最判平成 30 年 9 月 25 日民集 73 卷 4 号 317 頁

(高裁)

- ・ 東京高判昭和 51 年 10 月 18 日訟月 22 卷 12 号 2876 頁
- ・ 東京高判昭和 53 年 3 月 28 日訟月 24 卷 10 号 2116 頁
- ・ 仙台高判平成 11 年 10 月 27 日訟月 46 卷 9 号 3700 頁
- ・ 大阪高判平成 24 年 2 月 16 日訟月 58 卷 11 号 3876 頁
- ・ 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402
- ・ 東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800
- ・ 広島高判平成 29 年 2 月 8 日税資 267 号順号 12978
- ・ 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 3 年 12 月 9 日公刊物未登載 (TAINS コード Z999-7221)

(地裁)

- ・ 横浜地判昭和 50 年 4 月 1 日訟月 21 卷 6 号 1332 頁。
- ・ 東京地判昭和 51 年 10 月 6 日訟月 22 卷 11 号 2648 頁
- ・ 盛岡地判平成 11 年 4 月 16 日訟月 46 卷 9 号 3713 頁
- ・ 大阪地判平成 23 年 3 月 17 日訟月 58 卷 11 号 3892 頁
- ・ 大阪地判平成 24 年 2 月 28 日訟月 58 卷 11 号 3913 頁
- ・ 岡山地判平成 25 年 3 月 27 日税資 263 号順号 12184
- ・ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666
- ・ 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 2 年 11 月 6 日判タ 1495 号 187 頁。

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—

田川 功

デジタル経済の発展に伴い、シェアリングエコノミー、ギグエコノミーが発達し、新たな成長機会や雇用機会が創出された。その結果、フリーランス人口の増加とともに、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が増えている。一方で、ギグワーカーのように多様な労働形態を選択する労働者の増加に伴い、税制上の課題が浮き彫りになりつつある。とりわけ、ギグワーカーに対し、給与所得と事業所得の区分が明確でなく、所得区分の判断で問題となるケースが増加するものと推測される。さらに、税務申告漏れ等のタックスギャップを生じさせる課税上の問題も大きくなりつつある。

本研究では、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、ギグワーカーの税制上の課題を3つ取り上げ、各々の課題に対し先行研究を確認の上、対応案を検討した。1つ目の課題である「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」については、考案した給与所得分析フレームワークを用いて統計的に判例分析を行った結果、給与所得該当性判断のメルクマールにおける従属性と非独立性の関係を確認した。その結果、裁判所は所得区分の判断において、メルクマールの要素に重みづけをしており、従属性の一部の要素を重視し、従属性が確認できないときの補完的な判断材料として、非独立性の要素を考慮していた点を確認できた。これらメルクマールの優先順位を整理しフローチャート化することで、所得区分の判断に対する予測可能性の向上に寄与したと考えている。2つ目の課題である「タックス・ギャップの拡大」については、その対策として納税者の収入情報把握が肝要であることが確認できた。納税者の収入情報把握には、資料情報制度の充実が不可欠であるが、我が国は納税インフラが発展途上にあり、行政や課税庁における情報連携に課題を残していた。また、ギグワーカーの納税意識と帳簿技術の欠如も深刻な問題であった。納税意識を高めるためには、源泉徴収制度に頼ることなく、自ら確定申告を経験する機会を増やすべきであり、ギグワーカーの帳簿技術の向上には、継続的な育成が不可欠であると考えます。3つ目の課題である「税務申告の手間や負担による問題」については、OECD 諸国に倣い、タックス・ギャップ縮小を企図した、税

務行政 DX による納税インフラの拡充や日本型記入済み申告制度の活用が有用であると考ええる。ギグワーカーの収入情報をマイナポータルで一元管理し、民間の協力を得て、プラットフォーム等が保有する納税者の収入情報の連携等により、税務申告の手間や負担の軽減が必要である。

本論文の構成は、第 1 章でギグワーカーの税制上の課題である、「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」、「タックス・ギャップの拡大」および、「税務申告の手間や負担による問題」を取り上げる。第 2 章は、給与所得、一時所得、事業所得および雑所得の意義と範囲を確認する。第 3 章は、所得区分をめぐる係争問題とし、事業所得と給与所得の区別、給与所得と一時所得の区別および事業所得と雑所得の区別について、先行研究を踏まえ、独自に考案した分析フレームワークによる判例分析を行う。第 4 章と第 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、タックス・ギャップ縮小や納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減について考察する。最後に本研究の成果と今後の課題に触れ、ギグワーカーの課税制度のあり方を提言し、結論としてまとめる。

はじめに	4
第1章 ギグワーカーの税制上の課題	7
第1節 所得区分の違いによる税負担の公平性問題	7
第2節 タックス・ギャップの拡大.....	8
第3節 税務申告の手間や負担による問題	9
第2章 所得分類の意義と範囲	10
第1節 給与所得の意義と範囲	10
第2節 一時所得の意義と範囲	10
第3節 事業所得の意義と範囲	11
第4節 雑所得の意義と範囲.....	12
第3章 所得区分をめぐる係争問題	13
第1節 事業所得と給与所得の区別.....	13
第1項 給与所得該当性判断に対する判例分析.....	13
第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題	19
第3項 給与所得該当性の分析フレームワーク	20
第4項 事業所得該当性の分析フレームワーク	21
第5項 給与所得分析フレームワークによる分析結果	22
第6項 給与所得該当性判断の変容	31
第2節 給与所得と一時所得の区別.....	32
第1項 給与所得該当性判断に判例分析	32
第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題	37
第3項 給与所得分析フレームワークによる分析結果	37

第4項	給与所得該当性判断の変容	42
第3節	事業所得と雑所得の区別	44
第1項	事業所得該当性判断に対する判例分析	44
第2項	事業所得該当性判断のメルクマールにおける課題	50
第3項	事業所得分析フレームワークによる分析結果	51
第4項	事業所得該当性判断	59
第4節	詳細化したメルクマールによる所得区分の該当性判断	60
第1項	詳細化したメルクマール	60
第2項	詳細化したメルクマールの優先順位と該当性判断	61
第3項	詳細化したメルクマールによる判決の妥当性確認	67
第4項	メルクマールの詳細化によって明らかになった課題	68
第4章	タックス・ギャップ縮小	69
第1節	ギグワーカーの収入情報の把握	69
第2節	ギグワーカーの納税意識や帳簿技術の欠如とその対策	71
第5章	納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減	72
第1節	納税申告の実体と課題	72
第1項	源泉徴収制度の功罪	72
第2項	源泉徴収制度	73
第3項	納税インフラ拡充	74
第2節	IT 技術を活用した簡便な税務手続の実現	75
第1項	簡便な税務手続に向けた取り組みと課題	75

第2項 記入済み申告制度	78
第6章 ギグワーカーの課税制度のあり方	80
第1節 本研究の成果と今後の課題	80
第2節 ギグワーカーの課税制度のあり方の提言	82
第1項 労働形態や報酬形態に応じたギグワーカーの所得区分の提言	82
第2項 タックス・ギャップの縮小	82
第3項 申告の手間・負担の軽減	83
結びに代えて	83
<参考文献>	86
<インターネット>	91

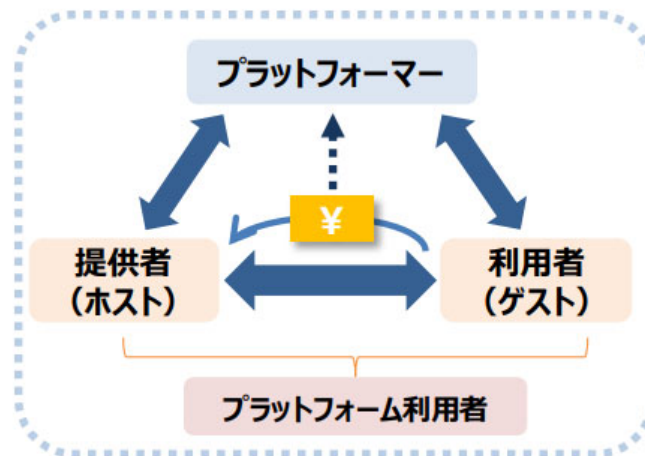
はじめに

デジタル経済の発展に伴い、シェアリングエコノミー、ギグエコノミーが発達し、新たな成長機会や雇用機会が創出された。シェアリングエコノミーについては、総務省の情報通信白書で、『「シェアリング・エコノミー」とは、典型的には個人が保有する遊休資産（スキルのような無形のものも含む）の貸出しを仲介するサービスであり、貸主は遊休資産の活用による収入、借主は所有することなく利用できるというメリットがある。』と説明されている¹。シェアリングエコノミーのサービスは、概ね図表 1 のような構造を採っている。関係するステークホルダーは、「プラットフォーム事業者（プラットフォーム）」、「提供者（ホスト）」及び「利用者（ゲスト）」であり、①プラットフォームは、利用者と提供者のマッチング機能、レビューシステムや決済機能等を提供し、②提供者が利用者に対してサービスを提供し、③利用者はその対価を提供者に支払うというサービスモデルとなっている（以下、プラットフォームビジネス）。なお、利用者の支払う対価の一部は、手数料としてプラットフォームが徴収するという例が多い²。

¹ 総務省、2015、「情報通信白書平成 27 年版」、200 頁、
<<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h27/pdf/27honpen.pdf>>、(2022 年 10 月 22 日閲覧)。

² 内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室、2019、「シェアリングエコノミー検討会議 第 2 次報告書」、2 頁、
<https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf>、(2022 年 10 月 22 日閲覧)。

図表 1 シェアリングエコノミーの構造



（出典）内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室 「シェアリングエコノミー検討会議 第 2 次報告書」

図表 2 に示すように、近年、フリーランス人口の増加とともに、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³が増えている⁴。ギグワーカーは労務の提供を主とする雇用的自営業者で、その実態は給与所得者に近いが、税制上は自営業者と区分される⁵。日本企業の間でも「副業解禁」の動きが広がりつつある⁶中、働き方の多様化に伴って、図表 3 の『『ギグワーカー』に関する実態調査』による「ギグワーカーの属性」⁷に示されるように会社員による副業・ギグワークのニーズが高まっている。

³ ギグ・ワーカーとは、プラットフォームを介して仕事を受ける就業者（クラウドワーカーとも呼称される）。「雇用類似の働き方に関する諸外国の労働政策の動向」 21 頁 独立行政法人 労働政策研究・研修機構

⁴ 株式会社タイミー、「『ギグワーク』に関する調査レポート 2020 年の実態と 2021 年の展望」（タイミー調べ）の中で、同社のギグワーカーの登録者数は、2020 年に 160 万人に達しており、2019 年から 89 万人増加していた。

⁵ 森信茂樹、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」 13 頁 財務省財務総合政策研究所 2020 年

⁶ 株式会社リクルートキャリア、「兼業・副業に対する企業の意識調査（2019）」、<https://www.recruitcareer.co.jp/news/20200324fk7so.pdf>（2020 年 7 月 20 日閲覧）によれば、2019 年度、社員への兼業・副業について認めている企業（推進＋容認）は 30.9%となっており、2018 年度調査より 2.1 ポイント上昇していた。

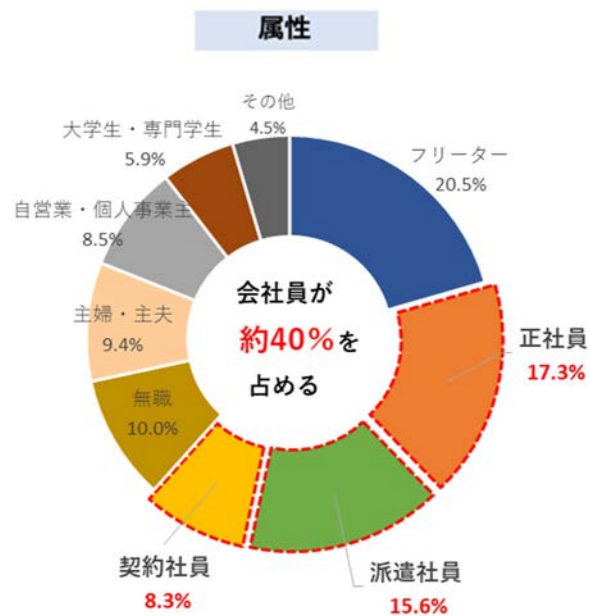
⁷ ショットワークス、2021、「『ギグワーカー』に関する実態調査」、<https://prt看mes.jp/main/html/rd/p/000000134.0000004558.html>（2022 年 10 月 22 日閲覧）。

図表 2 フリーランス人口と経済規模の推移



(出典) ランサーズ株式会社「フリーランス実態調査 2021」

図表 3 ギグワーカーの属性



(出典) 株式会社ツナググループ・イノベーションズ「『ギグワーカー』に関する実態調査」

このような背景のもと、今後、多様な労働形態を選択する労働者の増加に伴い、ギグワーカーの税制上の課題⁸が浮き彫りになってきている。とりわけ、ギグワーカーに対し、給与所得と事業所得の区分が明確でなく、給与所得該当性判断の「従属性」と「非独立性」のメルクマールだけでは説明しきれず、給与所得、事業所得および雑所得の判断で問題となるケースが増加するものと推測される。さらに、税務申告漏れ等のタックスギャップを生じさせる課税上の問題も大きくなりつつある。

本論文は、ギグワーカーの税制上の課題を取り上げ、主に所得区分の違いによる税負担の公平性の問題を取り上げる。所得区分をめぐる係争問題と先行研究を確認したうえで、所得区分の分析フレームワークを用いた文理解釈と過去の判例の統計的な分析により、所得区分の該当性判断について新たな示唆を与えることを試みる。第1章では、ギグワーカーの税制上の課題である、「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」、「タックス・ギャップの拡大」および、「税務申告の手間や負担による問題」を取り上げる。第2章は、給与所得、一時所得、事業所得および雑所得の意義と範囲を確認する。第3章は、所得区分をめぐる係争問題とし、事業所得と給与所得の区別、給与所得と一時所得の区別および事業所得と雑所得の区別について先行研究を踏まえ、独自に考案した分析フレームワークによる判例分析を行う。第4章と第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、タックス・ギャップ縮小や納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減について考察する。最後に本研究の成果と今後の課題に触れ、ギグワーカーの課税制度のあり方を提言し、結論としてまとめる。

第1章 ギグワーカーの税制上の課題

第1節 所得区分の違いによる税負担の公平性問題

森信茂樹(2020)は、所得区分により税制上の取り扱いが異なることからくる税負担の公平性の問題について、「働き方が多様化する中『空間的・時間的拘束』『自己の計算と危

⁸ ギグ・ワーカーの税制上の課題の設定には、森信・前掲注5の13-14頁を参考とした。

険において独立して営まれ……』という区分が通用しなくなっており、ギグ・ワーカーなどの場合には判然としない例が多く、自営業者（事業所得）なのか雇用者（給与所得）なのかの区分、さらにはそこから生じる税制上の異なる取り扱いの問題が生じてくる。」⁹と指摘する。所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類しており、所得の性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立ち、公平負担の観点から、各種の所得における担税力の相違に応じた計算方法と課税方法を定めている¹⁰。所得分類の問題は、納税者の利害に密接な関係をもつため、各種所得の意義と範囲を検討することは重要であるといえる。本研究では、ギグワーカーの所得と関連性の高い所得区分である、給与所得、事業所得および雑所得を中心に、これまで争われた給与所得と事業所得の該当性判断や事業所得と雑所得の該当性判断の判例分析を通して、所得区分の違いによる税負担の公平性における課題を確認する。

第2節 タックス・ギャップの拡大

「タックス・ギャップ」とは、本来、国に納付されるべき税額と実際に納付されている税額との差額のことをいう。森信茂樹（2020）は「新たな経済・社会の動きに、様々な既存の法律や制度、とりわけ税制がミスマッチを起こしており、結果として、タックス・ギャップ（Tax Gap）の拡大や自営業者と給与所得者の税負担の公平性、申告利便性の差異という問題を生じさせている。」¹¹と指摘する。タックス・ギャップは、単に脱税あるいは不正行為からのみで生じるものではなく、租税法の複雑さに起因する無知、混乱及び不注意によるものも相当に含まれている¹²。ギグワーカーにおいて、タックスギャップを生じさせる背景には、①インターネット上のプラットフォームを介した、シェアリング

⁹ 森信・前掲注5 13-14頁

¹⁰ 金子宏 『租税法(第23版)』 218頁 2019年

¹¹ 森信・前掲注5 10頁

¹² 居波 邦泰 「米国及び英国におけるタックス・ギャップの推計の実情について」 税務大学校論叢 96頁 2013年

エコノミーの発展により、市場参加者の収入情報の入手が困難になる点、②これまで税務申告経験がなく、申告の必要性も理解していないギグワーカーが多い点、③少額で複数のところから所得を得るような場合、経費に関して帳面を付ける習慣がないため、帳簿技術が不十分である点があげられる¹³。内閣府の「第7回 納税環境整備に関する専門家会合（2021年11月17日）」における「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（案）」¹⁴の中でも、「個人事業者における記帳指導の実態と今後の課題」として、ギグワーカー等の記帳実体の把握や記帳指導の必要性が言及されている。

第3節 税務申告の手間や負担による問題

ギグワーカーは、これまで企業と雇用関係にあった者が多く、税務申告に不慣れなケースが散見される。森信茂樹（2020）は「自営業者は、自ら税務申告を行い中間申告の義務も負う。一方、給与所得者は源泉徴収と会社による年末調整により、医療費控除などがある場合を除き、原則申告不要となる。このような双方の申告の手間の相違はタックス・ギャップを生じさせる要因ともなりうる」¹⁵と述べ、これまで確定申告の経験が少ないギグワーカーは、経費に関して帳面を付ける習慣がないため、税務申告の負担感が大きいと考えられている。また、内閣府の納税環境整備に関する専門家会合においても、「個人事業者の4割は白色申告で、記帳水準の低い方もたくさんいる」¹⁶という指摘があるように、個人事業者となるギグワーカーにとって、税務申告のための記帳技術の習得も大きな負担となっている。

¹³ 森信・前掲注 5 14 頁

¹⁴ 財務省 [実 7-1] 納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（案）6 頁 2021 年

¹⁵ 森信・前掲注 5 14 頁

¹⁶ 財務省・前掲注 14 29 頁 2021 年

第2章 所得分類の意義と範囲

第1節 給与所得の意義と範囲

給与所得は、所得税法28条1項に「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」と規定されている。また、最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決で、「給与所得（同法第二十八条）とは、雇傭関係またはこれに準すべき関係（例えば会社の役員等委任関係の場合もある）に基づく非独立的労務の対価と観念すべき」と判示されており、給与所得は対価支払者の支配、監督に服して非独立的になされるとともに自己の計算と危険を伴わないものと説明される。

給与所得は、定期に支払われる必要はなく、役員の事前確定届出給与、業績連動給与、従業員賞与、大学の非常勤講師料や一般家庭からの依頼に応じて家庭教師を派遣することを業としている者が、派遣した家庭教師に支払う金員も給与所得にあたる。勤務の対価である金銭以外の資産や経済的利益は現物給与またはFRINGE・ベネフィットと呼ばれ、給与所得に含まれる。過去の功労に対する報奨または将来の精勤を確保するためのインセンティブ報酬としての株式をもってする報酬（以下、株式報酬）も現物給与の一種である。株式報酬には、ストック・オプション（新株予約権の付与）と株式引受権またはそれに相当する権利の付与とがある¹⁷。

第2節 一時所得の意義と範囲

一時所得は、所得税法34条に「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。」と規定されている。

一時所得には、一時的・偶発的利得としての特徴があり、懸賞金、競馬の払戻金、解雇予告手当、生命保険契約に基づく一時金、一時払養老保険の満期受取金、損害保険契約に

¹⁷ 金子・前掲注10 242-245頁

基づく満期返戻金、保険契約者が取得した死亡保険金、厚生年金基金の解散に伴い支払を受けた残余財産の分配金のうち、将来の年金給付の総額に代えて支払われる部分を超える部分の金額、父親の死亡に伴い父親が会員であった社団法人の共済制度に基づき受給した死亡共済金、適格退職年金制度の終了に伴い支払われた一時金、法人からの贈与、借家の立退料、遺失物拾得者の受ける謝礼金、組合の解散に伴う清算金、マンション建設の承諾料、委託検針契約の解除により受領した解約慰労金および厚生手当金、時効による資産の取得等が含まれる。所得税法は包括的所得概念の考え方をもとに、これらの利得を課税の対象としたものである¹⁸。

第3節 事業所得の意義と範囲

事業所得は、所得税法 27 条 1 項に「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定されている。

事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動であり、農業・漁業・製造業・卸売業・小売業・サービス業・著述業等、種々の事業がある。事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確でなく、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々の要因を参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかはない。弁護士の顧問料収入、執行官がその職務上得る所得、電気会社との委託検針契約に基づき受領した委託手数料、事業を廃止したのち、その清算の過程において原材料の処分によって得た所得、休業補償等、収益補償の性質を有するもの等は事業所得となる¹⁹。

¹⁸ 金子・前掲注 10 297-298 頁

¹⁹ 金子・前掲注 10 239-240 頁

第4節 雑所得の意義と範囲

雑所得は、所得税法 35 条 1 項に「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と規定されている。

金子宏(2019)は、「雑所得とは、利子所得ないし一時所得のいずれにも該当しない所得のことであり（35 条 1 項）、公的年金等（同 2 項 1 号）とその他の雑所得（同項 2 号）とからなる。」²⁰と説明している。公的年金等とは、①国民年金法をはじめ各種社会保険制度および各種共済組合制度に基づく年金、②恩給（一時恩給を除く）および過去の勤務に基づき使用者であった者から支給される年金、③確定給付企業年金契約に基づいて老齢給付金として支給される年金、確定拠出年金規約に基づき老齢給付金として支給される年金、適格退職年金契約等に基づいて支給を受ける退職年金、その他各種の年金等のことである。その他の雑所得とは、利子所得から公的年金等までのいずれにもあたらない所得で、他の種類の所得のように統一的なメルクマールがなく、積極的に定義することは不可能なものである。事業に該当しない場合の動産の貸付による所得、著作権・特許権等の使用料、原稿料、講演料、金銭の貸付による利息、営利を目的として行われる不動産・有価証券等の継続的売買から生ずる所得、政治献金収入、法人の役員が資本関係のない法人から継続的役務提供の対価として付与されたストック・オプションの行使益、インパクトローンにかかる為替差益、平成 24 年の租税特別措置法 41 条の 14 の改正以前の店頭外国為替証拠金取引（店頭 FX 取引）の帳尻金との合計額、競馬の当たり馬券の払戻金で、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況を総合的に考慮して、営利を目的とする継続的行為から生じたと判断される場合の所得等は、雑所得とされる²¹。

²⁰ 金子・前掲注 10 300 頁

²¹ 金子・前掲注 10 300-303 頁

第3章 所得区分をめぐる係争問題

第1節 事業所得と給与所得の区別

事業所得と給与所得の区別の検討においては、弁護士顧問料事件の判例分析を通じて、先例的な「事業所得と給与所得の区別」を確認する。そのうえで、麻酔科医師報酬事件や塾講師料等源泉徴収事件等の分析により、判断基準として示されていた「従属性」と「非独立性」の関係とその優劣の変化を確認し、近年の給与所得該当性判断の変容について考察する。

第1項 給与所得該当性判断に対する判例分析

(1) 弁護士顧問料事件²²

最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決

(イ)概要

弁護士X(原告・控訴人)は、昭和42年から44年分の毎月定額で得ていた顧問料につき、給与所得として所得税の確定申告をした。税務署長Yは、顧問料収入は事業所得に当たるとして、Xに対し更正処分(昭和42年分については再更正処分)を行った。

これに対し、Xは当初更正処分と再更正処分の両方の取消しを求めて、訴えを提起した。最高裁は、再更正処分の取消しを求める必要はなく、当初更正処分の取消しを求めれば足りるという前提に立った上で、XとYの見解に相違の残る顧問料については、関連する事情に照らすと事業所得に当たるとして、Xの主張を認めなかった。

(ロ)判旨

主な争点は、Xの顧問料収入が事業所得と給与所得のいずれに当たるかである。本件顧問契約に基づきXが行う業務の態様は、Xが自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないものというべきであり、本件顧問料収入は所得

²² 民集35巻3号672頁

税法上、給与所得ではなく事業所得にあたると認めるのが相当であると結論付けた。

(ハ)検討（事業所得と給与所得の判断基準）

昭和 56 年 4 月 24 日の判決では、判断の一応の基準としながらも、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいう」とし、給与所得該当性判断における独立性要件を示した。それにより、事業所得の独立性に対してこれと相反関係にある非独立性も給与所得の判断基準として解され、給与所得は「非独立的労働ないし従属的労働の対価」として観念されてきた²³。

さらに、「給与所得とは、雇用契約等に基づき、使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうが、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない。」とし、給与所得該当性判断における従属性要件を示している。佐藤英明(2020)が「最高裁の上記の判示は、ここで新たな判例が作られたというよりも、当時まで積み重ねられてきた裁判例を集大成し、確認したという性格を持つと理解するのが適当であるように思われます」²⁴と指摘しているように、本件判示は、これ以前の日フィル事件(東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決)や大島訴訟事件(京都地裁昭和 56 年 3 月 6 日判決)判示との整合を取りつつ、事業所得と給与所得の区別に明確な判断を示したものとして、先例的意義を有する。

²³金子・前掲注 10 242 頁

²⁴ 佐藤英明『スタンダード所得税法（第 2 版補正 2 版）』157 頁 弘文堂 2020 年

(2) 麻酔科医師報酬事件²⁵

東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決

(イ)概要

麻酔科の医師 X (原告)が、平成 17 年から平成 19 年分の所得税について、自己が麻酔手術等をした複数の病院から得た収入を事業所得として確定申告をした。これに対して税務署長 Y が、上記収入は給与所得に当た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、本件更正処分等）を行ったため、X はこれを不服とし、本件更正処分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、X が各病院から得た収入（報酬）が事業所得と給与所得のいずれに当たるかである。東京地裁は、先例的事例である弁護士顧問料事件（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決）の判示を参照しつつ、「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべき」とし、原告の主張を排斥した。

(ハ)検討（「従属性」と「非独立性」の関係）

給与所得該当性判断の基準として、渡辺徹也(2015)は、「納税者による労務提供の対価が給与所得と分類されるための主たる基準（とりわけ事業所得と区別する基準）として、これまで『従属性』と『非独立性』が用いられてきた」²⁶と述べている。諸学説では「非

²⁵ 税務訴訟資料第 262 号順号 12043

²⁶ 渡辺徹也「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性 - 事業所得との相違

独立性」と「従属性」が給与所得該当性判断のメルクマールであると認知されているが、これら判断メルクマールにはどのような関係が成り立っているのでしょうか。

水野忠恒(2018)は、『従属性』と『非独立性』の関係については、①事業所得の『非独立性』と給与所得の『従属性』が表裏一体であるという考え方と、②『従属性』と『非独立性』は別個の基準であるという考え方がありうる。」とし、「両者がともに給与所得の必要要件なのか、事案に応じて使い分けられるべき要件なのか、それとも従属性が非独立性を推認させるにすぎないのかといった点が問題となる」²⁷と指摘する。渡辺徹也(2015)は、「給与所得該当性の判断にあたり、最近の裁判例（麻酔科医師報酬事件および塾講師料等源泉徴収事件）では、従属性と非独立性を区別し、両者がそれぞれ別の要件であることを明確に意識するとともに、従属性より非独立性の要件を重視する傾向にある。」²⁸と考察する。従属性と非独立性がそれぞれ別の要件であるとしながらも、従属性より非独立性が重視されているとしたら、その根拠はどこにあるのか、次の「塾講師料等源泉徴収事件」にて考察する。

(3) 塾講師料等源泉徴収事件²⁹

東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決

(イ)概要

教育機関等の講座等の請負業務、訪問個別指導の業務を行う X (原告・控訴人) が、当該業務に関して講師や家庭教師（以下、本件講師等）と業務委託契約を締結し、本件講師等に講義等の業務を行わせていた。

X は、本件講師等に支払った金員（以下、本件各金員）について、給与所得に該当しないものとして源泉徴収をせず、また、消費税については仕入税額控除の対象として申告

- 』『税務事例研究』第 145 号 24 頁 2015 年

²⁷ 水野忠恒『テキストブック租税法(第 2 版)』85 頁 中央経済社 2018 年(145 号)

²⁸ 渡辺・前掲注 26 43 頁

²⁹ 税務訴訟資料 第 263 号順号 12319

をしていた。これに対して税務署長Yは、本件各金員は給与所得に該当するとし、当該支払いは課税仕入れに該当しないとして、源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び消費税等の各更正処分等を行ったため、Xはこれを不服とし、本件更正処分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、本件各金員に係る所得が給与所得に該当するか否かである。源泉徴収に係る所得税の納税告知処分等及び消費税の更正処分等につき、本件各金員は、本件講師等がXのために業務の提供又は労務の提供等をしたことの対価としての性質を有するものであること、本件講師等による労務の提供等は、自己の計算と危険によるものとはいえないものであって、非独立的なものと評価するのが相当であること、本件講師等は、直接的又は少なくとも間接的にXの監督下に置かれているものというべきであること、本件講師等は、Xから空間的、時間的な拘束を受けているものということができることといった事情を総合すれば、本件各金員は、雇用契約に類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、それに係る所得は、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるものというべきであるとして、前記各処分を適法とした。

(ハ)検討（判断メルクマールの優劣）

佐藤英明(2004)は、「給与所得に本質的であるのは非独立性、つまり、通常、『自己の危険と計算』によらないと表現されている基準である」³⁰とし、渡辺徹也(2015)は、「従来、典型的な給与所得であったもののなかには、労務提供に関する従属性が希薄化してきたものがある。そのような場合に、給与所得該当性の判断にあたって、非独立性の要件を重視するという解釈方法には一定の説得力がある。」³¹と指摘するように、近時の学説にお

³⁰ 佐藤英明『『給与』課税をめぐるいくつかの問題点』税務事例研究 79号 24頁 2004年

³¹ 渡辺・前掲注 26 43頁

いて、判断メルクマールは「非独立性」を優位とする意見が少なくない。

(4) クラブのママ報酬事件³²

札幌地裁平成 25 年 6 月 20 日判決

(イ)概要

クラブを経営する有限会社である原告 X (原告代表者であり実質的なオーナーは甲)が、法人税並びに消費税及び地方消費税（以下、消費税及び地方消費税を「消費税等」という。）の確定申告をしたところ、税務署長 Y は、①平成 21 年 4 月 21 日付けで、X の代表取締役であり、いわゆるクラブのママである人物（以下、乙）に支払った金員の一部を、役員の職務執行の対価（給与又は賞与）として扱わず、一般のホステスと同様に業務委託契約に基づく報酬とし、法人税の損金に算入し、消費税等の仕入税額を控除したこと、および給与所得における源泉徴収に誤りがあるとし、②消費税等の関係で、クラブの店舗のリース契約につき、課税仕入れとして仕入税額控除をした点で誤りがあるとし、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分、消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。X はこれを不服とし、これらの処分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、① X の代表取締役である乙に支払った本件各金員が、役員の職務執行の対価（給与又は賞与）である（乙にとっての給与所得）のか、ホステスとしての業務委託契約の対価（乙にとっての事業所得）であるかという点、および②本件リース契約について仕入税額控除を否定したことが正当なものか否かである。①について、ホステスとしての稼働部分についても、一般のホステスとは異なり、自己の計算と危険において原告

³² 税務訴訟資料第 263 号順号 12237

から独立した立場で個人事業を営んでいたということはできず、原告との委任契約に基づいて代表取締役としての労務を提供していたというべきであり、本件各金員はその職務執行に対する対価（給与所得）であると認められるとし、②について、本件リース契約につき、本件契約書を提示しなかったため、消費税法30条7項本文の「請求書等・・・を保存しない場合」に該当し、本件各更正処分等は、いずれも適法なものと判示した。

(ハ)検討

本件の争点は2つがあるが、今回は、①Xの代表取締役である乙に支払った本件各金員が、役員の職務執行の対価（給与又は賞与）である（乙にとっての給与所得）のか、ホステスとしての業務委託契約の対価（乙にとっての事業所得）であるかという点についてのみ検討する。「乙は、他のホステスのように出勤時間に応じた報酬を受けるのではなく、出勤時間の多寡とは無関係に相当程度の対価を支給されていた。このような乙に対する報酬の支給方法は、乙が自己の計算と危険において独立して営む個人事業に対するものとは評価し難い。」と判示されており、非独立性が肯定されている。また、衣装代、美容室代等ホステス業務のために必要な経費についても、原告が負担することもあったとし、非独立性を強めている。一方で、乙に対する雇用契約は確認されず、乙は本件クラブにおいて自ら顧客の接待業務を行うほか、他のホステス・従業員を指揮監督し、新規ホステスの採用、資金の管理等を行っており、本件クラブの運営は、基本的に乙の判断に委ねられており、時間的な拘束は確認されていない。

本件は、給与所得該当性における従属性が希薄な事案であり、特に時間的な拘束は、従属性の否定を決定づける要素とはいえず、裁判所は非独立性の確認により給与所得該当性を補完して、所得区分を判断したものと推測する。

第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題

労働形態・報酬形態の多様化が進む今日において、「非独立性」だけで給与所得か否か

を判断できるものなのだろうか。長島弘(2015)は、「従業員の場合には労働法においても支配従属性からこれを判断しているのであるから、従業員としての給与所得該当性の判断には、従属性を無視することはできないであろう」³³とし、「従属性」を優位とする見解を示している。一方、酒井克彦(2017)は、「従属性要件による判断が一次的にあり、二次的に非独立性要件による給与所得該当性判断がなされるべきとの示唆が得られる」³⁴とし、折衷案ともとれる見解を示している。以上のように、判断メルクマールの優劣については、学者の見解が分かれており、今なお解釈の余地が残されているといえる。これは、弁護士顧問料事件で最高裁が判示した、給与所得該当性判断における給与概念の変容を示唆しているともいえるのではないか。

木山泰嗣(2016)が「現代社会における多様な就労形態に応じ、給与概念を変更する必要があるというのであれば、それは法改正によって行われるべきであるし、解釈の余地が残るような不明瞭な判決によって行われるべきではない。」³⁵と指摘するように、「非独立性」だけで給与所得か否かを判断するといった給与概念の変容が認められるのであれば、租税法律主義の機能としての「法的安定性」を担保するための手続きをもって然るべきである、という課題も無視はできない。そこで、弁護士顧問料事件で最高裁が判示した給与所得該当性判断のメルクマールを基本としながらも、給与概念の変容の有無や近年の判決で決定づけていた判断基準を明確化するために、給与所得該当性の分析フレームワークが必要であると考えた。

第3項 給与所得該当性の分析フレームワーク

判例の給与所得該当性を分析するためのツールとして、給与所得該当性の分析フレー

³³ 長島弘 「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性(下)」『月刊税務事例』第47巻第2号 30頁 2015年

³⁴ 酒井克彦 「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール-従属性要件と非独立性要件-」『中央ロー・ジャーナル』第14巻第1号 96頁 2017年

³⁵ 木山泰嗣 「給与概念の確立と変容」『青山法学論集』第57巻第4号 155頁 2016年

ムワーク（以下、給与所得分析フレームワーク）を提示する。給与所得分析フレームワークとは、通説とされる給与所得該当性判断の「従属性」と「非独立性」を示す要素を細分化した上で判例を評価し、判決結果と給与所得該当性判断の要素の相関を明らかにするものである。

給与所得分析フレームワークの作成にあたり、TKC 法律情報データベースから給与所得や事業所得の該当性が争われた判例を検索し 103 件を抽出した。各々の判例の裁判所の判断から、結論に至った理由を確認し、帰納的に「従属性」と「非独立性」の構成要素を特定した。結果、給与所得分析フレームワークの「従属性」の構成要素として、「雇用契約又はこれに類する原因」、「非代替性」、「事業者の指揮命令の有無」、「空間的な拘束」、「時間的な拘束」、「一定期間の就労の要求」を設定した。一方、「非独立性」の構成要素は、判例、裁判例および裁決事例で事業の判断に用いられている判断要素を参考に、事業所得を否定するものとして、「営利性・有償性なし」、「継続性・反復性なし」、「自己の計算と危険における企画遂行性なし」、「費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い」、「人的及び物的設備負担が僅少」、「資金の調達方法が限定的」、「その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的」、「生活状況が特定の法人等からの収入に依存」、「業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし」を設定した³⁶。給与所得分析フレームワークの評価結果として、判例からそれぞれの構成要素が確認できた（裁判所が認識した）ものの有無をチェックする。

第4項 事業所得該当性の分析フレームワーク

事業所得該当性の分析フレームワーク（以下、事業所得分析フレームワーク）とは、給与所得該当性判断における非独立性を否定するメルクマールを細分化した要素で判例を評価し、判決結果と事業所得該当性判断の要素の相関を明らかにするものである。すな

³⁶ 構成要素の検討にあたり、次の文献を参考にした。柿原 勝一 『所得税法における「業務」の範囲について』 税務大学校論叢 12 頁 2021 年

わち「独立性」の構成要素は、「営利性・有償性あり」、「継続性・反復性あり」、「自己の計算と危険における企画遂行性あり」、「費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い」、「人的及び物的設備負担を有する」、「自己資金以外の資金調達手段を有する」、「その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する」、「生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない」、「業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり」となる。

第5項 給与所得分析フレームワークによる分析結果

(1) 弁護士顧問料事件

前述の弁護士顧問料事件を最高裁の判決理由を用いて給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表4の通りであった。評価結果は、従属性がすべて否定される結果となり、「雇傭契約を前提とする給与として扱っていない」と判示された結果の詳細を示している。また、非独立性についても、判決文から確認できない項目以外については、非独立性がすべて否定される結果となり、「本件顧問契約に基づき上告人が行う業務の態様は、上告人が自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないもの」と判示された事業所得としての判断結果の詳細を示している。

図表 4 給与所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果については、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	×	顧問契約先との雇用契約が確認できず。
	非代替性あり	×	「特定の会社の業務に定時専従する等格別の

			拘束を受けるものではなく・・・」と判示。
	事業者の指揮命令あり	×	契約から確認できず。
	空間的な拘束あり	×	「各顧問契約には勤務時間、勤務場所についての定めがなく」と判示。
	時間的な拘束あり	×	同上
	一定期間の就労の要求あり	×	「上告人の方から右各社に出向くことは全くなく、右の相談回数は会社によって異なり、月に2、3回というところや半年に一回、一年に一回というところもある。」と判示。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	×	顧問契約を締結した各社は、いずれも本件顧問料を弁護士の業務に関する報酬にあたるものとして毎月定時に定額をその10%の所得税を源泉徴収したうえ上告人に支払っていた。
	継続性・反復性なし	×	継続的に弁護士の業務を営んでいた。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	×	「自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎない」と判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	×	「自己の法律事務所を有し、使用人を四人ないし六人（うち家族使用人二人を含む）を使用」と判示。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社	×	第一東京弁護士会所属の弁護士として社会的

	会的地位の認識が限定的		地位を有する。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	×	特定の事件処理のみならず、法律相談、鑑定等の業務のみならず、複数の法人から顧問契約を締結していた。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	×	継続的に弁護士の業務を営んでいた。

(2) 麻酔科医師報酬事件

一審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表5の通りであった。評価結果は、従属性について、判決文から確認できない項目以外については、従属性がすべて肯定される結果となっているが、非独立性については、部分的な肯定に留まっている。本判決は給与所得の該当性判断において、従属性と非独立性がすべて満たされることが必要条件でないことを示唆しており、それは学説で議論されている点でもある。

図表 5 給与所得分析フレームワークによる評価結果

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	—	判決文から明確な雇用契約を確認できず。
	非代替性あり	○	「医師会等と原告との間の契約書により、毎週木曜日及び金曜日に予定された手術の開始時から手術の終了時までと定められていた。」と判示。
	事業者の指揮命令あり	○	「麻酔という業務を行う対象、場所、時間など

			業務の一般的な態様について医師会の指揮命令に服していたものと認められる。」と判示。
	空間的な拘束あり	○	医師会等により勤務管理されており、空間的、時間的拘束に服していたと認められる。
	時間的な拘束あり	○	同上
	一定期間の就労の要求あり	—	判決文から確認できず。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	× (※)	判決文から営利性は確認できないが、契約にて報酬料が定められていたことから有償性は、確認できる。
	継続性・反復性なし	×	判決文から平成 17 年から 19 年にかけて少なくとも 3 年間継続して業務を行っていたことが確認できる。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	「診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっておらず、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に医師会等が負担していた。」と判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	○	「麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することはない。」と判示。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社	×	医師として独立して開業することは、一般的

	会的地位の認識が限定的		に認知されている。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	×	複数の医師会等から収入を得ていた。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	—	判決文から確認できず。

(3) 塾講師料等源泉徴収事件

一審および控訴審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表6の通りであった。評価結果は、従属性について、判決文から確認できない項目以外については、従属性がすべて肯定される結果となっており、非独立性についても、判決文から確認できない項目以外については、非独立性がすべて肯定される結果であった。近年の学説では、給与所得該当性判断に非独立性の方が従属性よりも重視されているとの見解もあるが、裁判所の判断を個別具体的に確認してみると、従属性を軽視している事実の確認できない。

図表 6 給与所得分析フレームワークによる評価結果

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	○	「本件講師等が原告のために労務の提供等をしたことの対価としての性質を有するものであることが明らか」と判示。
	非代替性あり	○	「原告に無断での業務内容の変更や辞任を禁じ、本件家庭教師においてやむをえず指導の交代等が必要となった場合には、原告に対し

			て連絡をすることを要する」判示。
	事業者の指揮命令あり	○	「本件講師等は、直接的又は少なくとも間接的に原告の監督下に置かれているものというべきである」と判示されている。
	空間的な拘束あり	○	本件講師等は、講義等ないし個人指導に従事した時間数に応じて本件各金員の支払を受けることができるところ、その場所及び時間は控訴人と本件講師等との間の契約においてあらかじめ定められていた。
	時間的な拘束あり	○	同上
	一定期間の就労の要求あり	—	判決文から確認できず。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	○	「本件講師等は、原告から、上記の各契約において定められた講義等ないし個人指導のいわゆる「単価」(・・・)を基礎として、上記の各業務に従事した時間数に応じた額の金員(本件各金員)の支払を受ける」と判示。
	継続性・反復性なし	—	判決文から確認できず。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	本件講師等は、その行った講義等ないし個別指導の内容の優劣、具体的な成果の程度、本件各顧客が原告に対して支払う委託報酬の額やその履行状況のいかんにかかわらず、原告から、講義等ないし個人指導の業務に従事した時間数に応じて本件各金員の支払を受けるこ

			とができ、その労務の提供等に当たって必要な費用を負担する義務を負っていない。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	○	「本件講師等が基本契約又は個別契約において負担することを義務付けられている費用（基本契約3条に定める講師等の登録に必要な事務手数料1000円及び本件各金員の振込手数料を負担すべき義務に係る費用）があることをもって、その労務の提供等に当たって必要な費用を負担する義務を負っているということとはできないし、それ以外に本件講師等が労務の提供等に当たって必要な費用を義務として負担していることを認めるに足りる客観的な証拠はない。」と判示。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	—	判決文から確認できず。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	—	判決文から確認できず。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	—	判決文から確認できず。

(4) クラブのママ報酬事件

一審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 7 の通りであった。評価結果は、従属性が希薄であり、時間的な拘束については否定される内容であった。非独立性についても、営利性・有償性および継続性・反復性の存在は肯定される内容であったが、自己の計算と危険における企画遂行性なしと判断された。当該判決から時間的な拘束が乏しい点は、従属性を否定する決定的な要素とは言い難く、一方で、自己の計算と危険における企画遂行性は非独立性を決定づける強い要素であると見受けられた。

図表 7 給与所得分析フレームワークによる評価結果

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	—	判決文から確認できず。
	非代替性あり	○	「Xは、経営による本件クラブを開店するに当たり、当時、札幌市のB地区で有名なホステスであった乙を引き抜いて、いわゆるママに据え、同人にクラブの運営全般を任せた。」と判示。
	事業者の指揮命令あり	—	判決文から確認できず。
	空間的な拘束あり	○	本件クラブの運営を実質的に任されており、勤務場所の選択の余地はない。
	時間的な拘束あり	×	本件クラブの運営にあたり、出勤時間は、自らの裁量により調整可能である。
	一定期間の就労の要求あり	—	判決文から確認できず。

	り		
非 独 立 性	営利性・有償性なし	×	原告Xは、乙に対し固定給のほかに利益が出た場合には、その50パーセントを翌年の賞与として支給したり、月の売上げの5パーセント程度を乙の報酬とするなど、乙の職務執行の対価には一定程度の収益性が確認できる。
	継続性・反復性なし	×	乙は平成15年3月1日から平成20年2月29日まで、Xの代表取締役を務めており、本件クラブにおいて、いわゆるクラブのママとして、自ら顧客の接待業務を行うほか、他のホステスへの指揮命令及び接客指導等を行っていた。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	「乙は、他のホステスのように出勤時間に応じた報酬を受けるのではなく、出勤時間の多寡とは無関係に相当程度の対価を支給されていた。このような乙に対する報酬の支給方法は、乙が自己の計算と危険において独立して営む個人事業に対するものとは評価し難い。」と判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	○	衣装代、美容室代等ホステス業務のために必要な経費についても、原告Xが負担すること

			もあったため、物的設備負担は消極的に判断された。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	—	判決文から確認できず。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	—	判決文から確認できず。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	×	判決文から各年度所得額に多寡が生じていたものの一定程度の所得と納付税額が確認できる。

第6項 給与所得該当性判断の変容

弁護士顧問料事件の判決以降、現時点における給与所得該当性判断において、メルクマールの変容はなかったと考えている。当事件で判示した給与所得該当性判断の「従属性」と「非独立性」の解釈については、以降の裁判例で見解が分かれており、学説も複数存在している。しかし、給与所得分析フレームワークを通じて、裁判所の判断理由を細かく確認すると、給与所得に該当するか否かにおいて重視される点は限られており、「従属性」の一部の要素の内容で判断されている判例が多かった。それでも、給与所得該当性判断を難しくしている理由として、「雇用契約又はこれに類する原因」の有無における判断基準の不明瞭さがある。裁判所は雇用契約について、契約書類の有無等の形式的なものだけでなく、経済実態を考慮して判断しており、明確な判断基準が示されていないという点で納税者の予測可能性に課題があると考えている。

第2節 給与所得と一時所得の区別

第1項 給与所得該当性判断に判例分析

(1) ストックオプション事件³⁷

平成17年1月25日最高裁判所第三小法廷（上告審）判決（平成16年（行ヒ）第141号

(イ)概要

X（原告・被控訴人・上告人）は、平成7年1月から同9年1月まで、A株式会社（以下「A社」という。）の代表取締役を務めていた。A社は、B社の日本法人として設立されたものであり、アメリカ合衆国カリフォルニア州所在のB社（以下「B社」という。）は、A社の発行済み株式の100%を有している。B社は、同社及びその子会社（以下、併せて「B社グループ」という。）の一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けを企図して、これらの者にB社のストック・オプション（株式をあらかじめ定められた権利行使価格で取得することができる権利）を付与する制度（以下「本件ストック・オプション制度」という。）を有している。上告人は、A社在職中に、本件ストック・オプション制度に基づき、B社との間で、ストック・オプション付与契約（以下「本件付与契約」という。）を締結し、ストック・オプション（以下「本件ストック・オプション」という。）の付与を受けた。原告は、平成8年ないし平成10年中に、米国アプライド社から付与を受けたストック・オプションをそれぞれ行使し、平成8年中に4059万4875円、平成9年中に1億5522万8062円、平成10年中に1億6372万0875円の権利行使益を取得した。Xは、A社から付与されたストック・オプションの権利行使益を一時所得として確定申告したところ、税務署長Y（被告・控訴人・被上告人）から給与所得に当たるとして更正処分を受けた。Xは、この更正処分を不服として、更正処分等のうち、一時所得として算定した金額を超える部分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

³⁷ 民集59巻1号64頁

(ロ)判旨

上告棄却。主な争点は、XがB社から付与されたストック・オプションの権利行使益が、給与所得、一時所得のいずれに該当するかである。本件事実関係によれば、「本件ストックオプション制度に基づき付与されたストックオプションについては、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行使することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできないものとされているというのであり、被付与者は、これを行使することによって、初めて経済的な利益を受けることができるものとされているといえることができる。そうであるとすれば、B社は、上告人に対し、本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるといえることができるから、本件権利行使益は、B社から上告人に与えられた給付に当たるものというべきである。本件権利行使益の発生及びその金額がB社の株価の動向と権利行使時期に関する上告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として、本件権利行使益がB社から上告人に与えられた給付に当たることを否定することはできない。」とした。そして、「本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるというべきである。」と述べ、本件権利行使益は給与所得と結論づけた。

(ハ)検討

(1) 一時所得該当説

三木義一（2003）は、「本件ストックオプションの権利行使は、（親子会社を同一の法人とみる特別規定がない限り）雇用関係もしくはそれに類似する契約関係に基づき支給されるものではなく、支払者に何ら直接的労務提供をしていない以上、労務の対価性を基本的に欠いている。仮に、グループ内の広義の労務提供関係が認められたとしても、まず第一に、当該労務に基づき取得できる利益の発生が不確実であること、第二に、当該労務と利益発生との関係がきわめて間接的・偶発的であることからして、一時所得に含まれると解するのが、所得税法に即した自然な解釈であるように思われる。」³⁸との見解を示しており、本件権利行使益は一時所得であると主張している。

さらに、大淵博義（2005）は、親会社株方式ストック・オプションによる子会社従業員等の受けた経済的利益を給与所得とした課税庁の対応について、懈怠して通達による対症療法を施した結果による、必然的に派生する論理的矛盾と痛烈に批判³⁹し、給与所得の該当性を否定している。加えて、「本件権利行使益は、その発生原因としてのストック・オプションの取得自体が、本来、米国親会社の一存で決定される不確実な臨時的・不規則性（非継続性と非恒常性）のものであり、しかも、その権利行使益の収入金額が株価の推移に影響されるものであるから、その収入の発生は不確実かつ臨時的・不規則性の特質を有する非対価性の利益ということに特質があり、まさに、『一時的・偶発的利得』という性格を有する一時所得に該当する」⁴⁰と述べ、本件権利行使益は一時所得であると主張している。

最高裁昭和 56 年 4 月 24 日では、給与所得の判断基準として、雇用契約等の給付原因

³⁸ 三木義一 「ストックオプション地裁判決とその問題点」 『税理』第 46 巻第 2 号 16 頁 2003 年

³⁹ 大淵 博義 「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(上)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」 税経通信 30 頁 2005 年

⁴⁰ 大淵 博義 「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」 税経通信 30 頁 2005 年

事実の存在、使用者の指揮命令の有無、労務の対価として使用者から受ける給付の有無を判示しており、本件ストックオプションの権利行使益は実質的に米国親会社から与えられたものであるから、米国親会社から受ける給付は、米国親会社と法人格が異なる日本子会社に対する従業員等の労務の提供に対するものではないという見解は否定できない。

(2) 給与所得該当説

佐藤英明（2004）は、ストックオプション権利行使益は「従業員等の立場にもとづいて従業員等に対して与えられる経済的利益であるから、当然に給与所得と解される。」⁴¹と述べ、ストックオプションが将来発生する株式譲渡請求権という仕掛けにより株式の値上がり益を従業員に与えることを企図した制度であるという理解に基づき、当事者の意図に即した経済実態に対する課税関係を形成することの重要性を示唆している。

また、酒井克彦（2004）は、ストック・オプションの権利行使利益の労務の対価性を理由に、一時所得の該当性を否定したうえで、「本件ストック・オプションの権利行使利益を成功報酬型インセンティブ報酬とみたとしても、従業員等を会社に繋ぎ留めるためのものとみるにしても、一定期間の労務提供を条件に供与されるものであることからすれば給与所得といわざるを得ないと考えられる。」と述べ、本件権利行使益は給与所得であると主張している。

給与所得該当説は、ストック・オプション制度が従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているという制度の趣旨を重視し、その給付者と使用者との同一性にこだわらず、「雇用契約又はこれに類する原因」の射程を広く捉えている。所得税法28条1項は、「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与・・・に係る所得をいう。」と定めるのみであり、給付者と使用者との同一性についての規定は見当たらない。しかし、それは指揮命令者と給与の支給者は

⁴¹ 佐藤 英明 「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」 税務事例研究 38 頁 2004 年

一致するのが通常であることが共通認識であることにより省略しているものと思われ、立法の時点で現在のような多様な報酬形態を想定していたとは考え難い。

(3) 雑所得該当説

親会社株式によるストック・オプションの権利行使益について、雑所得とすべきという意見もある。金子宏(2005)は、子会社の従業員と親会社の間には雇用関係がないから、本件権利行使益を給与とみることには無理があると指摘したうえで、広義の「役務の対価」であり文理上一時所得とはならず雑所得に該当するものと指摘する⁴²。

さらに、品川芳宣(2004)は、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として受ける給付は、それが使用者以外の者によるものであったとしても、そのような労務の性質と、これに対応する担税力に着目して給与所得という区分を設けた法の趣旨に照らせば、これを使用者からの給付と区別して取り扱う合理的な理由はない。なお、その給付者と使用者との同一性にこだわれば、本件権利行使利益の労務の対価性が否定されない以上、結局、雑所得に該当する。」⁴³と述べ、本件権利行使利益を本質的には、労務の対価として捉え、一時所得の該当性を否定しつつ、雑所得の該当性を肯定している。

給与所得該当説と雑所得該当説では、本質的に本件権利行使利益の労務の対価性を肯定しているが、給付者と使用者との同一性により、所得区分が分かれている。給付者と使用者との同一性を決定づける要因は「雇用契約又はこれに類する原因」であり、この要因の解釈にあたり、学説でも見解が分かれ、齟齬が生じている。

⁴² 金子宏 「所得分類とストック・オプション」 税研 119 号 Vol.20 No.4 12 頁 2005 年

⁴³ 品川芳宣 「ストックオプションの所得区分と過少申告の『正当な理由』」 税研 115 号 Vol.19 No.6 94 頁 2004 年

第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題

本判決では、最高裁昭和56年判決を引用し、給与所得該当性判断のメルクマールの従属性要件である雇用契約等の給付原因事実の存在、使用者の指揮命令の有無、労務の対価性を根拠とし所得区分を判断しているが、直接雇用関係のない親会社から与えられたストック・オプションに対し、最高裁昭和56年判決によるメルクマールは妥当なのだろうか。金子宏(2005)は、「これらの事件のオプション被付与者は、日本子会社の従業員であり、最高判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁でいうように、使用者である日本子会社の指揮命令に服して、時間的・空間的拘束を受け、継続的に役務を提供している。しかし、この判決は、会社の顧問弁護士が会社から受ける顧問料が給与所得か事業所得かをめぐる事件であり、もともと、自分が顧問をしている会社から受取る金員の所得分類の問題であるのに対し、ここで問題となっているストック・オプションは勤務関係のない親会社から与えられるものであるから、最高裁の判例とは区別されるべき事件である」⁴⁴と指摘する。最高裁の判例で判示されたメルクマールで本件権利行使利益の給与所得該当性を判断する際には、給与所得該当説と雑所得該当説の見解からも分かるように、給付者と使用者との同一性を決定づける要因となる「雇用契約又はこれに類する原因」の解釈が重視されるものと考ええる。つまり、給与所得該当性判断のメルクマールを構成する要素には、確かに重みづけが存在し、裁判所は暗黙的にその重みづけに従い給与所得該当性を判断しているものと思われる。しかし、その重みづけはこれまでの判例で明示されることがなかったため、納税者の予測可能性を欠き、齟齬を生じさせる原因となっている。一審と上告審の判決では、給与所得判断メルクマールはどのように解釈されたのであろうか。

第3項 給与所得分析フレームワークによる分析結果

給与所得該当性判断のメルクマールの要素について、一審と上告審の判決の違いを確

⁴⁴ 金子・前掲注42 12頁

認する。

(1) 平成 15 年 8 月 26 日東京地方裁判所（第一審）判決⁴⁵の分析結果

一審の判決では、本件権利行使益は一時所得と判断された。一審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 8 の通りであった。評価結果は、従属性がすべて否定される結果となり、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付に当たるとは認められない。」と判示された結果の詳細を示している。なお、本件権利行使益が事業所得に該当しないことは自明であるが、本評価結果は非独立性のメルクマールだけで給与所得と判断できないことを示唆している。なお、一時所得として判断した理由として、本件権利行使益が、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に該当せず、「本件ストック・オプションに係る親会社の株価の変動及び原告自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益である」と判示している。

図表 8 給与所得分析フレームワークによる評価結果

（評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は－とする）

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	×	「本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付に当たるとは認められない。」と判示。
	非代替性あり	×	上記の通り、給付者と使用者との同一性が認められないため、非該当

⁴⁵ 訟務月報 51 卷 10 号 2741 頁

	事業者の指揮命令あり	×	同上
	空間的な拘束あり	×	同上
	時間的な拘束あり	×	同上
	一定期間の就労の要求あり	×	同上
非 独 立 性	営利性・有償性なし	○	「本件権利行使益が、本件ストック・オプションに係る親会社の株価の変動及び原告自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益である」と判示。
	継続性・反復性なし	○	同上
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	同上
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	－	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	－	同上
	資金の調達方法が限定的	－	同上
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	－	同上
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	－	同上
	業務から相当程度の期間	－	同上

	継続して安定した収益が 得られる可能性なし		

(2) 平成 17 年 1 月 25 日最高裁判所第三小法廷（上告審）判決の分析結果

上告審の判決では、本件権利行使益は給与所得と判断された。上告審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 9 の通りであった。評価結果は、従属性が肯定される結果となり、「本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといふべきである。」と判示された結果の詳細を示している。

図表 9 給与所得分析フレームワークによる評価結果

（評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は－とする）

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	○	「本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたもの」と判示。
	非代替性あり	○	ストックオプション付与契約は被付与者の精勤の動機付けを企図しており、他者が業務を代行して得られる権利ではないため。
	事業者の指揮命令あり	○	「本件ストック・オプションを付与した米国 A 社は、被控訴人の使用者であり、被控訴人は、使用者である米国 A 社の指揮命令の下、日本 A 社に勤務し、労務の提供を行っていたからこそ、本件ストック・オプションを付与され

			たといえる。」と判示 ⁴⁶ 。
	空間的な拘束あり	－	判決文から確認できず。
	時間的な拘束あり	－	同上
	一定期間の就労の要求あり	○	「ストックオプションの被付与者は、付与日から6か月間はその勤務を継続することに同意するものとされている。」と判示。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	○	「本件ストック・オプションの行使により発生した本件権利行使益も、被控訴人の日本A社の指揮命令に服して提供した労務の対価として米国A社から被控訴人に対して給付されたものということができる。」と判示。
	継続性・反復性なし	○	上記により、本件権利行使益は給与所得と判断されたため、事業所得としての継続的收益と判断されない。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	同上
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	－	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	－	同上
	資金の調達方法が限定的	－	同上
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	－	同上

⁴⁶ 東京高等裁判所（控訴審）平成16年2月19日判決（平成15年（行コ）第235号）
訟務月報51巻10号2704頁

	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	－	同上
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	－	同上

(3) 一審と上告審の分析結果に対する考察

一審と上告審では、なぜ所得区分が分かれたのであろうか。決定的な違いは、判決文から分かるように、ストックオプション付与契約に基づいて付与された本件権利行使益が、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価」であるか否かの判断であったと考える。大淵博義（2005）は、「商法に親会社方式ストック・オプションが導入されるに当たって、直接雇用契約のない親会社からの子会社従業員等への権利行使益を給与所得として課税するのであれば、かかる給与所得は、従前の労務の対価としての給与所得と同列に論ずることは困難であることは自明のことであるから、法律改正して手当すべきであるにもかかわらず、これを怠ったことに基因している」⁴⁷と指摘する。「雇用契約又はこれに類する原因」について、課税庁の見解とその合理性はどのように説明されていたのか確認したい。

第4項 給与所得該当性判断の変容

(1) 平成8年以前の課税庁の見解

課税庁は、「回答事例による所得税質疑応答集」の平成6年版の中で、「ストックオプション(株式購入選択権)を取得した者は、後日、その株価が上昇した場合、その権利を行使(ストックオプションを与えられた日における株価により株式を購入できる。)して株

⁴⁷ 大淵・前掲注39 29頁

式を取得するとともにその株式を売却することにより値上がり益を得ることができることとなります。そこでストックオプションを与えられたことによる経済的利益については、給与、退職金に代えて与えられている場合を除き、通常、一時所得として課税されます(基通 23～35 共-6 と同旨)。」⁴⁸との見解を示していた。

(2) 平成 10 年以降の課税庁の見解

回答事例による所得税質疑応答集の平成 10 年版では、「ストック・オプションは、それを付与した者から成功報酬型給与として受ける報奨制度の一つとして使用者から役員又は使用人に対しその地位又は職務に関して与えられるものです。このことからすると、その経済的利益は、その者との雇用関係や委任関係その他これに類する基因に基づいて使用者から受けるものであることから、給与所得として取り扱うのが相当であると考えられます。なお、直接雇用契約等がない子会社等に勤務する者に対して親会社が権利を付与したときは、子会社における精勤を求める対価として付与するものの、その本質は間接的ではありますがその勤務が親会社に付与⁴⁹するものであることに着目して付与した成功報酬型給与と考えられ、いわば出向者に支払う報酬に類似したものであり、権利付与者と子会社等に勤務する者との間には雇用関係等に類する契約が存在するものと認められます。」⁵⁰と見解を改め、ストックオプション権利行使益の所得区分の判断を一時所得から給与所得に変更している。

(3) スtockオプション権利行使益の所得区分の変更における説明責任

たしかに、平成 8 年以前と平成 10 年以降でストックオプション権利行使益の所得区分に対する課税庁の見解は異なっていたにもかかわらず、所得区分の変更に至った経緯や

⁴⁸ 浪川武 『回答事例による所得税質疑応答集 平成 6 年版』 320 頁 1994 年

⁴⁹ 「寄与」の誤植と推測

⁵⁰ 吉川元康 『回答事例による所得税質疑応答集 平成 10 年版』 181-182 頁 1999 年

理由の説明がない。大淵博義（2005）が「給与所得説を支持する判決は、かかる契約が私法上のいかなる契約形態をいうのか明示すべきである。」⁵¹と指摘するように、雇用契約又はこれに類する原因の判断基準が曖昧であるといえる。法改正によることなく、解釈のみで所得区分の変更の妥当性を主張する課税庁の対応や判決により、多くの疑問と齟齬を生じさせたことについて、司法の責任が問われている。

第3節 事業所得と雑所得の区別

第1項 事業所得該当性判断に対する判例分析

(1) 金銭の貸付けによる業務から生ずる所得

名古屋地裁平成4年4月24日判決⁵²

(イ)概要

不動産の売買、斡旋、貸倉庫業等を目的とする会社の代表取締役X（原告）は、個人で貸金業を行うことを企画し、資産家等から融資を受けたうえ、多数の貸付先に多数回にわたり年間数億円を貸付けて利息等の収入を得ていた。課税庁が原告Xに対して、所得税についての更正及び過少申告加算税賦課決定等を行ったため、原告Xはこれを不服とし、同処分取消しを求めた事例である。

(ロ)判旨

主な争点は、本件業務が所得税法第27条第1項に規定する事業に該当するか否かである。Xは、営利目的で他人資本を借入れてこれを高利で他に貸し付けて利ざやを稼ぐという方法で、縁故者に限らず相当数の者に対して多額の貸付けを行い、その貸付けに当たっては、原則として、公正証書、契約書等を作成し、かつ、担保を取り、借入台帳及び貸付台帳を作成して一応の借入金管理及び貸付金ないし顧客管理を行い、更に、焦付き債権については訴訟、担保権実行等の回収手段を講じるなどしていた。また、愛知県商

⁵¹ 大淵・前掲注39 30頁

⁵² TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 22005568

工部商工金融課長に対して貸金業の届出を行い、社団法人愛知県庶民金融業協会の会員となり、電話帳に自己を金融業者として登載するなどしていた。これらの事情を総合勘案すると、原告の行っていた金銭貸付行為は、少なくとも、大口貸付けを始めた昭和 48 年頃以降は、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる態様のものであったといえることができ、本件貸付けには事業性を認めることができると判示した。

(ハ)検討

本判決では、Xの行っていた金銭貸付行為は営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる態様のものと判断された。他人資本を借入れてこれを高利で他に貸し付けて利ざやを稼ぐという方法で数年にわたり継続して営業を行うことで、反復継続した営利性が認められ、愛知県商工部商工金融課長に対して貸金業の届出を行い、社団法人愛知県庶民金融業協会の会員となり、電話帳に自己を金融業者として登載するなどして社会的地位の確立のための努力を行っていた。Xが経営している本件会社の執務室及び従業員を事実上金銭貸付けの営業にも使用しており、人的及び物的設備負担を有するものと認められた。これら複数の要素が総合的に判断され、事業所得と認められた。

(2) 先物取引から生じた所得

岡山地裁平成 21 年 2 月 17 日判決⁵³

(イ)概要

本件は、原告Xが、平成 12 年分ないし平成 14 年分（以下「本件各年分」という。）の各所得税の確定申告において、不動産収入から借入金利息を必要経費として控除して不動産所得を計算し、また、平成 14 年分の所得税について、Xの有価証券先物取引（以下

⁵³ 税務訴訟資料 259 号順号 11143

「本件先物取引」という。)による所得は事業所得であるから、その損失は不動産所得等と損益通算されるべきであるのに、これをしていなかったとして更正の請求をした。税務署長Yは、当該借入金不動産取得のために借り入れられたものとは認められないから、これに係る利息を必要経費として控除することはできず、また、本件先物取引による所得は事業所得とは認められないから、その損失を不動産所得等と損益通算することはできないとして、平成16年1月9日付けで、本件各年分の所得税の各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、これと本件各更正処分とを併せて「本件各処分」という。)をした。

Xは本件各処分を不服として、本件各更正処分については本件各年分の確定申告ないし更正の請求に係る金額を超える部分の取消しを、本件各賦課決定処分については本件各年分の金額全部の取消しをそれぞれ求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、①本件先物取引による所得は事業所得か否か、②借入金利息が不動産所得の必要経費に当たるか、③本件各処分が信義則に違反するかの3点であるが、①を中心に判決の確認と検討を進める。

裁判所は、「事業所得である限り、少なくとも自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずるという性質を有していなければならないと解される(最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・判タ442号85頁参照)ところ、前記認定の事実によれば、原告は、遅くとも平成8年以降、本件先物取引を大規模かつ継続的に行うようになり、そのためのディーリングルームを設置して専用アシスタントを配置し、前記jシステム⁵⁴を導入し、パソコンを使用し、日中の大半の時間を本件先物取引のために費やして毎年数百億円規模の取引をしているほか、平成12年2月時点において、金融機関やB

⁵⁴ 証券取引所の株価オンライン・リアルタイム情報システム

から借り入れた 70 億円を超える借入金の相当部分を運用していることが認められるから、上記最高裁判決の判示に照らす限り、原告の本件先物取引について、事業性を認めることができないではない。」としながらも、「本件先物取引についてみるに、有価証券先物取引は、一般に、ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲームでもあって、税金、手数料等を控除すれば、利益を得るものはわずかであり、大半が損失を被る仕組みの取引であることは公知の事実であり、その意味で、安定した収益を期待することは難しい。」と安定的な収益の可能性を否定するとともに、「原告は、主として給与収入及び不動産収入を生活の資としている上、本件先物取引においても、Aグループ内にディーリングルームを設け、同グループの従業員を専用アシスタントに充て、その使用料や給与も支払っていないというのであるから、原告がいかに長時間を本件先物取引に費していようとも、その人的、物的設備はAグループに負っているのであって、このような面からみると、原告の本件先物取引が余技・余業的色彩が強いことは否めない」との見解を示し、本件先物取引による所得が事業所得ではないと判示した。

(ハ)検討

本判決では、先物取引による所得について、継続して安定した収益が得られる可能性を否定し、生活状況が特定の法人等からの収入に依存しているうえ、人的及び物的設備負担が僅少と判断した。注目すべき点は、事業性を評価する上で、「収益性」を重視している点である。裁判所は、本事案で「継続性・反復性」、「精神的あるいは肉体的労力」、「自己資金以外の資金調達手段」を認めており、部分的には事業性を認めているものと見受けられる。しかしながら、先物取引における収益は、「ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲーム」と断じた。事業所得のメルクマールを構成する要素は複数あるが、裁判所は事業性の有無について、何らかの優先順位をもって判断しているものと思われる。

(3) 原稿料及び講演料並びにサイト運営等の収入の業務から生じる所得

東京地裁平成 21 年 7 月 31 日判決⁵⁵

(イ)概要

大学教師としての給与収入並びに評論家としての原稿料及び講演料等の収入を有する X（原告）が、原稿料及び講演料等の収入（以下「本件原稿料等収入」とする）および本件ウェブサイトの閲覧に係る年会費収入並びに本件サイトにおいて実施されていた書籍及び講演ビデオの販売に係る収入（以下、「本件サイト収入」とする。なお、「本件原稿料等収入」と「本件サイト収入」を併せて「本件収入」とする。）を雑所得として申告したところ、本件収入は事業所得に該当するとし、処分行政庁から所得税に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、X はこれを不服とし、同処分の取消しを求めた事例である。

(ロ)判旨

主な争点は、本件業務が、所得税法第 27 条第 1 項に規定する事業に該当するか否かである。処分行政庁から本件サイトの運営主体は原告であったと認めるのが相当であるから、本件サイト収入は原告に帰属するものとされ、また、本件サイト収入を含む原告の収入による所得は、所得税法 27 条 1 項、所得税法施行令 63 条 11 号の事業所得に該当するとした。

(ハ)検討

本判決では、本件収入のうち本件原稿料等収入について、大学教師としての給与収入を上回る本件原稿料等収入を多岐にわたる取引先から相当回数の支払を受けることによって得ており、これを生み出した原告の文筆、講演等の活動は、経常的に安定した状態にあったと判断された。さらに、X は本件サイトにおいて、原告の著書の紹介及び販売並び

⁵⁵ TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 25500716

に原告が行った講演会の模様を録画したビデオの販売に努めており、その文筆、講演等の活動が営利性を有すると判断された。また、事業所得の意義からすると、ある所得が事業所得に該当するか否かの判断に当たっては、その者の本来の業務又は職業として行われる場合であると副業的なものとして行われる場合であるとを問わないと判示した。本事例では、営利性、有償性、反復継続性だけでなく、著書や講演会ビデオの紹介・販売に努めていたことによる企画遂行性や経常的に安定した状態が認識され、総合的に事業所得と判断された。

(4) 執筆及び講演等の業務から生じる所得

平成 26 年 9 月 1 日裁決⁵⁶

(イ)概要

本件は、大学の准教授である審査請求人 X が、執筆及び講演等の業務から生じる所得を事業所得として申告したところ、原処分庁が当該所得は雑所得に該当し、また、請求人が事業所得の金額の計算上必要経費に算入した費用のほとんどが家事関連費等に該当して必要経費に算入できないとして所得税の各更正処分等を行ったため、X はこれを不服とし、同処分等の全部の取消しを求めた事例である。

(ロ)判旨

主な争点は、本件業務が、所得税法第 27 条第 1 項に規定する事業に該当するか否かである。国税不服審判所は、本件業務は、「事業」といえる程度の規模・態様で行われたとは認められず、本件業務から生じる所得を事業所得と認めることはできない。そうすると、本件業務から生じる所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないことから、雑所得に該当するとした。

⁵⁶ TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 26012773

(ハ)検討

認定事実により、本件業務が、営利性、有償性、反復継続性をもった活動ということは認められた。執筆活動に典型的に必要と考えられる取材活動や営業活動の経費が請求人の負担となっていれば、本件業務は自己の計算と危険において行われているといえるが、本件業務に必要な取材活動や営業活動を行っていたことを裏付ける証拠等は一切ないため、企画遂行性に乏しいと判断された。また、大学の講義の合間に講演や執筆活動等を行っている事実から、精神的肉体的労務の投入も限定的と解された。さらに、M大学から生活を営むのに十分な給与収入を得ていたことも事業性を否定する要因となった。本事例では、事業所得を判断する要素として、営利性、有償性、反復継続性は重要な要素であるが、それだけで判断されるものではなく、企画遂行性が備わっていなければ、事業所得として判断されないことを示唆している。

第2項 事業所得該当性判断のメルクマールにおける課題

酒井克彦（2011）は、「一般社会通念上『事業』に該当するか否かの判断のメルクマールをどこに見出すかについては、これまでの裁判例にややバラツキがあると思われる。」⁵⁷と指摘する。例えば、「事業場の設置の有無や本業か副業かを判断材料とすべきか否かを巡っては、判決によって『事業』の範囲を広義に捉える見解を示すものと狭義に捉える見解を示すものがある。」⁵⁸との見解がある。また、事業所得の該当性を判断する要素として、ある経済取引が営利を目的として反復継続して収益を獲得しているか否かに着目する判決が散見されるが、「自己の危険と計算において独立的に継続して行われる公共的業務に携わっている場合に営利性を厳格に解釈することは妥当ではない」⁵⁹との指摘がある。このように事業所得の該当性判断においても、給与所得該当性判断と同様に、複数

⁵⁷ 酒井 克彦 『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』 122 頁 2011 年

⁵⁸ 酒井・前掲注 57 123 頁

⁵⁹ 酒井・前掲注 57 124 頁

のメルクマールを総合的に判断するのが通例となっており、どのメルクマールを重視するかについて、判断基準が明確になっておらず、納税者の予測可能性を低下させる原因となっている。

第3項 事業所得分析フレームワークによる分析結果

前述の判例を事業所得分析フレームワークで評価し、事業所得の該当性判断のメルクマールの要素を確認する。

(1) 名古屋地裁平成4年4月24日判決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表10の通りであった。本判決では、金銭貸付けによる所得は、事業所得と判断された。評価結果は、独立性について、判決文から確認できない項目以外については、すべて肯定される結果となっており、高い事業性を有するものと判断されている。認定事実から、原告の金銭貸付行為について、帳簿の記載内容が不十分であり、独立した事務所や専従の従業員が存在せず、特段の広告宣伝を行わず、貸金業の開業が未届出であった点は、事業性の判断に消極的な面が存すると判断された。一方で、帳簿には金銭貸借の基本的事項が記載されており、原告が経営している本件会社の執務室及び従業員を事実上金銭貸付けの営業にも使用していたこと、金融業者仲間を通じて大口の貸付事実があり、一般向けの広告宣伝活動の必要性が乏しいという事情等を勘案して、本件貸付けの事業性を否定するに足りるものではないと判示され、「自己の計算と危険における企画遂行性あり」や「人的及び物的設備負担を有する」という評価項目の要素の否定には至らなかった。

図表 10 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	「原告の行っていた金銭貸付行為は、少なくとも、大口貸付けを始めた昭和四八年頃以降は、営利性、有償性を有する」と判示。
	継続性・反復性あり	○	反復継続して遂行する意思ありと判示。
	自己の計算と危険における企画遂行性あり	○ (※)	他人資本の貸付資金を調達し大口の貸付けにより高収入を指向する貸金業を同原告個人で本格的に行うことを企画した。特段の広告宣伝を行っていないことは事業性について消極的と判断された。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担を有する	○ (※)	自分が経営している本件会社の執務室及び従業員を事実上金銭貸付けの営業にも使用していた。ただし、専従の従業員がいなかったことは事業性について消極的と判断された。
	自己資金以外の資金調達手段を有する	○	他人資本を借入れてこれを高利で他に貸し付けて利ざやを稼いでいた。
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	○ (※)	社会的地位が客観的に認められる態様のものであったと判示。課税庁に貸金業の開業届出を行っていないことは、事業性について消極的と判断された。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	○	貝沼建設株式会社を経営し、給与所得を得ていた。

	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり	○	裁判所は、「原告の行っていた金銭貸付行為は、少なくとも、大口貸付けを始めた昭和四八年頃以降は、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる態様のものであった。」と判示し、少なくとも3年間の収益性を認めている。

(2) 岡山地裁平成 21 年 2 月 17 日判決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 11 の通りであった。本判決では、先物取引による所得は、雑所得と判断された。評価結果は、独立性について部分的に肯定されたものもあり、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決を引用し、「最高裁判決の判示に照らす限り、原告の本件先物取引について、事業性を認めることができないではない。」との見解を示した。しかしながら裁判所は、「事業所得に該当するというためには、さらに、当該事業が一定程度の安定した収益を期待できるものであることをも要するものと解するのが相当である。」と判示し、業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られるか否かという点を重視した。

図表 11 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は－とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	裁判所は、投機性、射倖性の強い取引であり、利益を得るものはわずかと判示しながらも、営利を目的とすることに否定せず。

継続性・反復性あり	○	裁判所は、平成 8 年以降、本件先物取引を大規模かつ継続的に進めていた旨判断。
自己の計算と危険における企画遂行性あり	－	判決文から確認できず。
費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	○	裁判所は、日中の大半の時間を本件先物取引のために費やしていたと判断。
人的及び物的設備負担を有する	×	「同グループの従業員を専用アシスタントに充て、その使用料や給与も支払っていないというのであるから、原告がいかに長時間を本件先物取引に費していようと、その人的、物的設備はAグループに負っている」と判示。
自己資金以外の資金調達手段を有する	○	裁判所は、金融機関やBから借り入れた70億円を超える借入金を認定している。
その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	－	判決文から確認できず。
生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	×	裁判所は、原告が主として給与収入及び不動産収入を生活の資としていると判断。
業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり	×	「有価証券先物取引は、一般に、ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲームでもあって、税金、手数料等を控除すれば、利益を得るものはわずかであり、大半が損失を被る仕組みの取引であることは

			公知の事実であり、その意味で、安定した収益を期待することは難しい。」と判示。

(3) 東京地裁平成 21 年 7 月 31 日判決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 12 の通りであった。

本判決では、執筆及び講演等の業務から生じる所得は、事業所得と判断された。評価結果は、独立性について、すべての要素が肯定される結果となっており、高い事業性を有するものと判断されている。

図表 12 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は－とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独 立 性	営利性・有償性あり	○	文筆、講演等の活動が営利性を有していると判示。サイト運営にあたっては、開業計画書の事業内容として「インターネットによる言論・情報提供業」を掲げており、開業後の利益金額の見通しを立てていた。
	継続性・反復性あり	○	原告の文筆、講演等の活動は、経常的に安定した状態にあったと判示。
	自己の計算と危険における企画遂行性あり	○	開業計画書の事業内容として「インターネットによる言論・情報提供業」を掲げており、開業後の利益金額の見通しを立てていた。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	○	文筆、講演等の活動を行っている者であることにも相当の力点が置いた紹介がされてい

		る。
人的及び物的設備負担を有する	○	平成13年から同15年当時、F事務所及びHビル事務所を拠点として、本件預貯金口座を管理しながら、本件サイトの運営のための具体的作業等や政治活動を行っていた。
自己資金以外の資金調達手段を有する	○	D金融公庫から550万円の融資を受けていた。
その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	○	D金融公庫から550万円の融資を受け、同公庫に提出した借入申込書には、「商号または法人名」欄に「B事務所」と記載され、「お申込人または代表者の方のお名前」欄には「甲」と記載されるとともに「甲」と刻された印影の押印があり、「業種」欄には「インターネットでの言論・情報提供業」と記載されていた。
生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	○	平成13年、同14年及び同15年のいずれにおいても、大学教師としての給与収入（平成13年は692万6732円、同14年は745万5940円、同15年は749万4371円であった（甲31ないし33）。）を上回る本件原稿料等収入を、多岐にわたる取引先から相当回数の支払を受けることによって得ていた。
業務から相当程度の期間継続して安定した収益が	○	本件サイト収入の金額も、原告の給与収入の額にほぼ匹敵するか（平成13年分）それを上

	得られる可能性あり		回る（同14年分及び同15年分）ほどになっていた。

(4) 平成 26 年 9 月 1 日裁決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 13 の通りであった。本判決では、執筆及び講演等の業務から生じる所得は、雑所得と判断された。評価結果は、独立性について、「営利性・有償性」および「継続性・反復性」以外の項目については、ほぼ否定される結果となっており、事業性が乏しいものと判断されている。判決から、「営利性・有償性」および「継続性・反復性」を有するのみでは、事業性は評価されず、他の独立性の要素の優位性が必要であることが読み取れる。

図表 13 事業所得分析フレームワークによる評価結果

（評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は－とする）

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	本件業務は、営利性、有償性、反復継続性をもった活動ということができると判示。
	継続性・反復性あり	○	同上
	自己の計算と危険における企画遂行性あり	×	本件業務に必要な取材活動や営業活動を行っていた旨答述するが、そのことを裏付ける証拠等は一切なく、これらの取材活動や営業活動の事実は認め難く、少なくとも企画遂行性に乏しいと判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	×	請求人が本件業務に一定の精神的肉体的労務を投入しているとしても、限定的なものにと

			どまっていた。
	人的及び物的設備負担を有する	×	請求人は、パソコンやプリンター等の備品を使用して本件業務を行っていたが、それ以外の物的設備は有しておらず、また、本件業務のために使用人を雇っていない。
	自己資金以外の資金調達手段を有する	－	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	×	本件業務は、社会通念上「事業」といえる規模・態様においてなされた活動とまではいえないと判示。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	×	平成21年ないし平成23年においてM大学で任期付の准教授として勤務し、同大学から生活を営むのに十分な給与収入を得ていた。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり	×	認定事実より、請求人の平成21年分から23年分の旅費交通費がいずれも、各総収入金額をいずれも上回る。

(5) 分析結果に対する考察

これまで見てきた事例から事業所得該当性判断のメルクマールにおいても、特定の要素だけで判断されるわけではなく、裁判所は複数の要素から総合的に事業所得該当性を判断している。しかし、その総合的な判断においては、判断のロジックが開示されていないが、重視されている要素とそうでない要素が存在しているように思われる。事業所得該当性判断ではどの要素が重視されているのであろうか。

第4項 事業所得該当性判断

事業所得分析フレームワークで設定した独立性の9つの要素について、裁判所の判断の内容と判決の相関関係を確認しながら、事業所得該当性判断の優先度を確認する。

岡山地裁平成21年2月17日判決の事案では、「有価証券先物取引は、一般に、ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲームでもあって、税金、手数料等を控除すれば、利益を得るものはわずかであり、大半が損失を被る仕組みの取引であることは公知の事実であり、その意味で、安定した収益を期待することは難しい。」と判示し、収益性のない取引から生じる所得について、事業性を否定している。また、麻酔科医師報酬事件では、「営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである。」と判示しており、事業所得と判断する上で、「自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているか」という点が、重視されていることがわかる。加えて、同事件では、「麻酔業務から生ずる費用は、基本的に勝木会が負担しており、原告は、たとえば高額の麻酔機器を購入することによって生じる費用（減価償却費）が麻酔業務から生じる収益を上回るなどして麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することはない。」とし、「原告が勝木会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず」と判示し、事業所得の該当性を否定するに至った。以上から、「営利性・有償性」、「自己の計算と危険における企画遂行性」、「人的及び物的設備負担」は事業所得該当性判断の要素として、重

視されているものと思われる。

第4節 詳細化したメルクマールによる所得区分の該当性判断

麻酔科医師報酬事件で判示された、「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべき」とはどのようなことなのか。これまでの学説による給与所得該当性判断のメルクマールを基本としつつ、裁判例の分析結果や背景にある経済実態の分析等を通じて、当該メルクマールの詳細化による該当性判断の明確化を試みる。そのうえで、給与所得の該当性判断においては、従属性要件と非独立性要件をどのように判断すべきか確認したい。一方、事業所得該当性判断についても給与所得該当性判断のメルクマールを参考にメルクマールの詳細化を行い、事業所得該当性判断がどのように行われるのか確認したい。

第1項 詳細化したメルクマール

(1) 給与所得該当性判断

弁護士顧問料事件で、事業所得と給与所得の判断基準として、従属性要件と非独立性が示された。各々の要件を詳細化したのが、給与所得分析フレームワークである。これまで確認した判例分析の結果から、給与所得該当性判断で優先的に利用される要素は「雇用契約又はこれに類する原因」、「非代替性」、「事業者の指揮命令」であると考え。その他の要素は、判断の参考にしているが該当性判断を決定づける要素とするには弱い面が見受けられた。例えば、クラブのママ報酬事件の判決では、クラブの運営は、基本的にクラブのママに委ねられており、当人の時間的な拘束は確認されなかったが、これを理由として給与所得該当性が否定されることはなかった。一方で、判決理由から、自己の計算

と危険における企画遂行性は非独立性を決定づける強い要素であることが分かった。このように、事業所得と給与所得の該当性が争われた判例の研究により、従属性と非独立性を決定づける優先順位の高い要素を確認することができた。

(2) 事業所得該当性判断

事業所得該当性も同様に、事業所得分析フレームワークによる判例分析結果から、事業所得該当性判断で優先的に利用される要素は「営利性・有償性」、「継続性・反復性」、「自己の計算と危険における企画遂行性」、「人的及び物的設備負担」であると考え。その他の要素は、判断の参考にしているが該当性判断を決定づける要素とするには弱い面が見受けられた。例えば、岡山地裁平成 21 年 2 月 17 日判決では、「費やした精神的あるいは肉体的労力の程度」について有利と判断され、金融機関等から 70 億もの借入金により先物取引を行っており、「自己資金以外の資金調達手段」が認められていたが、事業性を決定づける要素とは認められなかった。このように、事業所得と雑所得の該当性が争われた判例の研究により、事業所得該当性判断も同様に優先順位の高い要素を確認することができた。

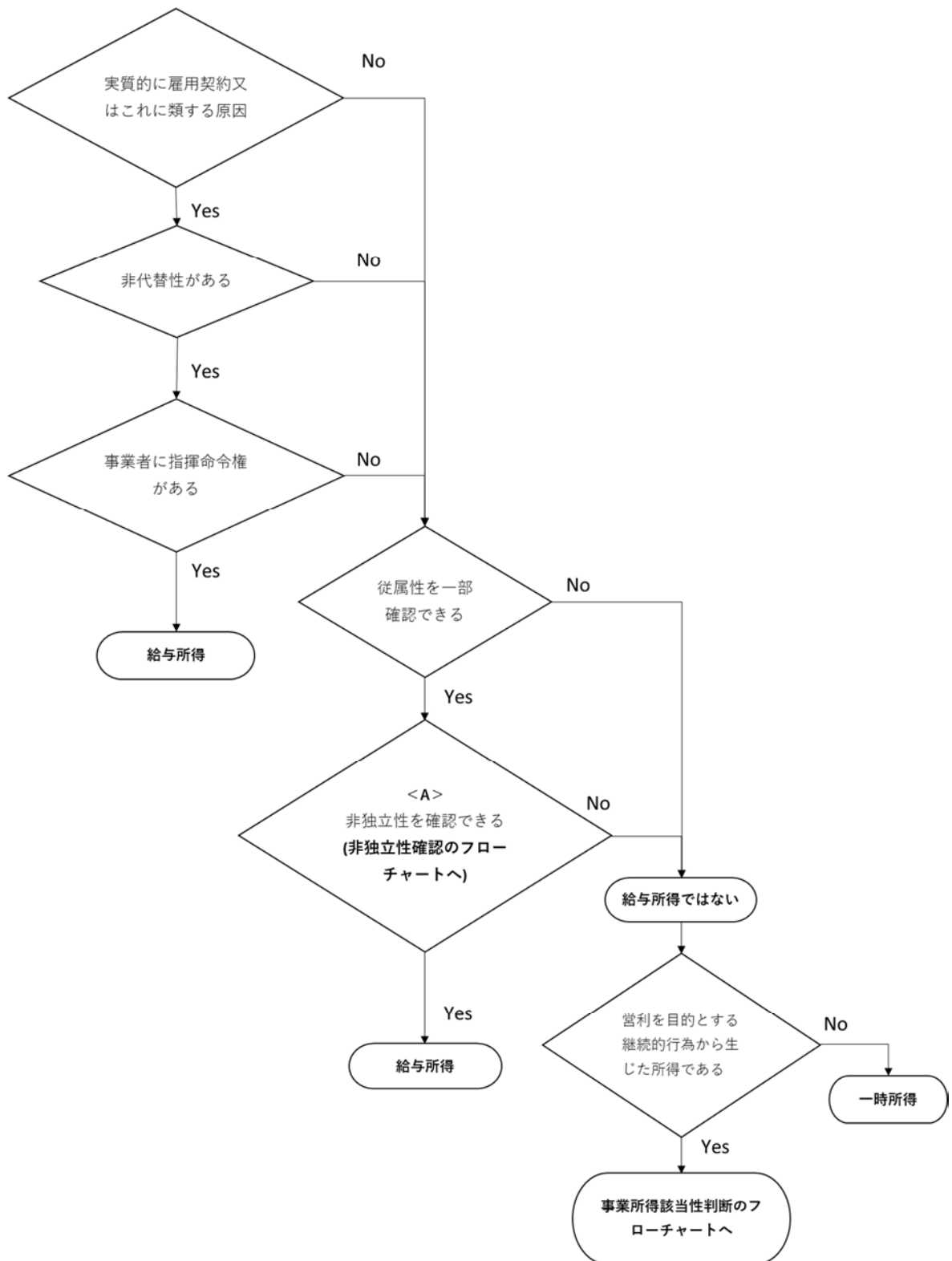
第 2 項 詳細化したメルクマールの優先順位と該当性判断

(1) 給与所得該当性判断

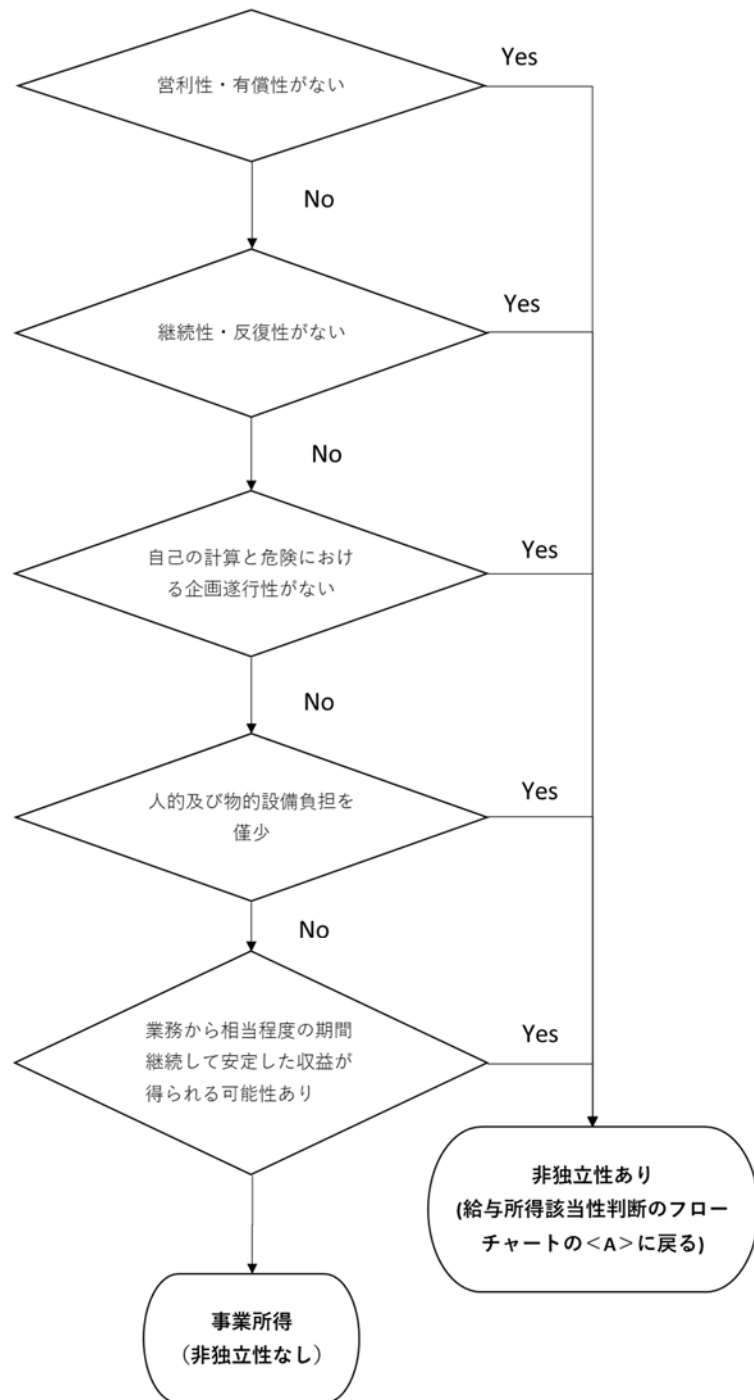
給与所得該当性判断のフローチャートにより、詳細化したメルクマールの優先順位と判断ロジックを図 14 に示す。まず、「雇用契約又はこれに類する原因」、「非代替性」および「事業者の指揮命令」の有無を確認し、これらすべてが「有」と判断される場合は、給与所得と判断できる。いずれか 1 つでも「無」と判断される場合は、他の要素を含め従属性の要素の有無の確認が必要になる。従属性の要素が一つでも確認できた場合は、「非独立性」の確認により給与所得の該当性を判断することになる。塾講師料等源泉徴収事件では、「従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得

るとしても（したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無及び内容について検討するのは何ら不適切なものではない。）、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」と判示された。このように、従属性だけで判断できないケースが存在し、その場合、判断を補完するために非独立性の確認（図表 15 非独立性確認のフローチャート）が必要となる。当該フローチャートにより非独立性が確認できれば、従属性を一部有し、かつ、非独立性を有することで、給与所得と判断される。当該ロジックでは、従属性が全く確認できない所得については、給与所得と判断されない点がポイントとなる。

図表 14 給与所得該当性判断のフローチャート



図表 15 非独立性確認のフローチャート

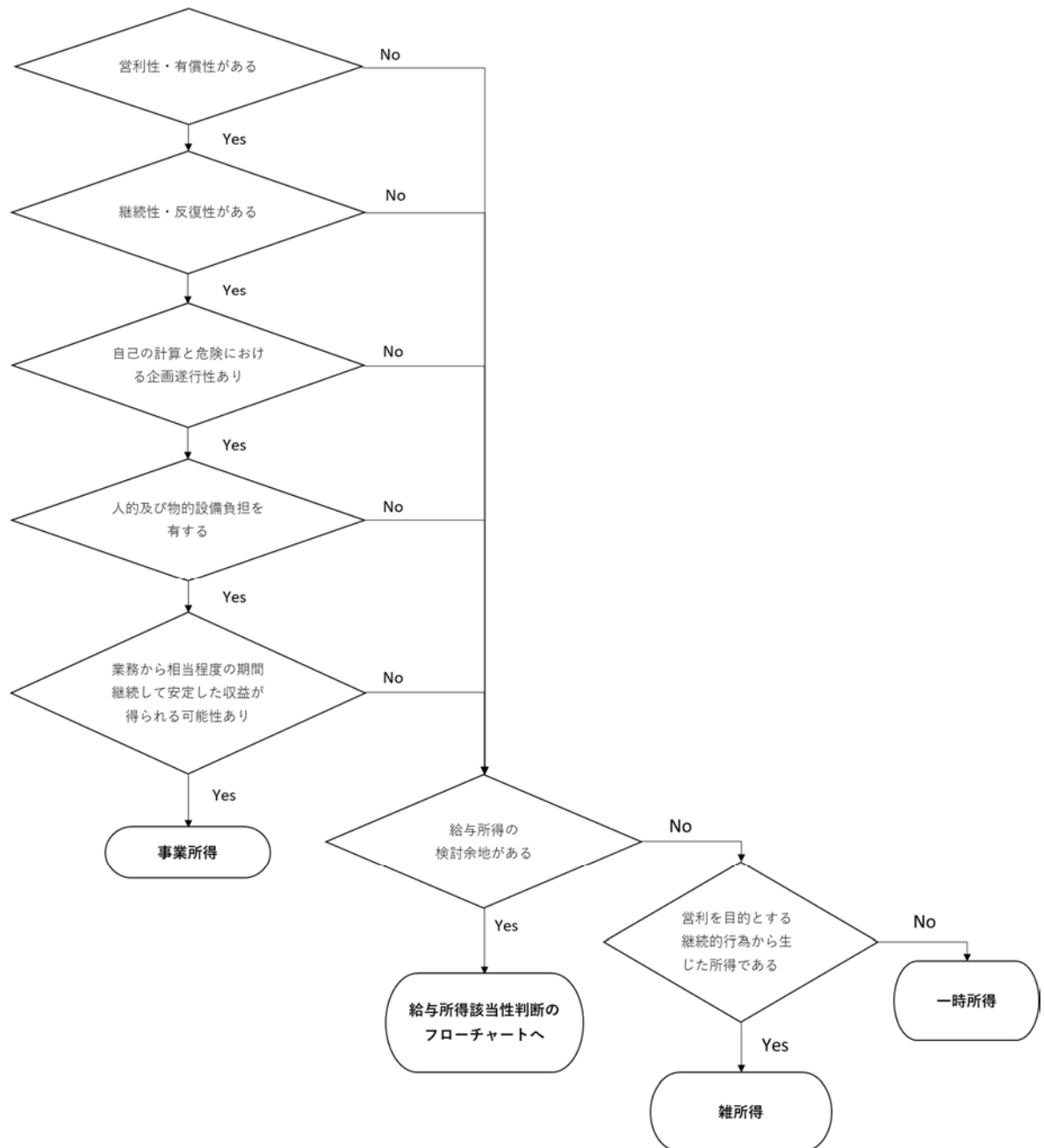


(2) 事業所得該当性判断

事業所得該当性判断のフローチャートにより、詳細化したメルクマールの優先順位と判断のロジックを図表 16 に示す。図表 16 から明らかなように、事業所得該当性は前述の非独立性を否定する要素によって判断される。先ず、「営利性・有償性」、「継続性・反復性」、「自己の計算と危険における企画遂行性」、「人的及び物的設備負担」および「業務から相当程度の期間継続して安定した収益の確保」の有無を確認し、これらすべてが「有」と判断される場合は、事業所得と判断できる。いずれか 1 つでも「無」と判断される場合、事業所得は否定される。当該ロジックでは、上記 5 つのメルクマールの要素で、事業所得か否かが判断されており、多岐にわたる視点で評価されている点がポイントとなる。なお、他の所得区分の検討余地がない場合は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かにより雑所得か一時所得と判断される⁶⁰。

⁶⁰ 一時所得該当性判断については、「酒井 克彦 いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性 『中央ロー・ジャーナル』 第 12 巻第 3 号 99-124 頁 2015 年」が参考になる。

図表 16 事業所得該当性判断のフローチャート



第3項 詳細化したメルクマールによる判決の妥当性確認

前述の給与所得該当性判断のフローチャートによる判断ロジックで、納税者の経済実態に即した所得区分の該当性判断の精度が高まったものと考えている。塾講師料等源泉徴収事件では、「従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」と判示されたが、それは非独立性要件が従属性要件より重視されるという意図ではなく、従属性要件だけで判断できない場合に、非独立性要件の確認が必要になることを示唆しているに過ぎない。このようなケースにおいても、給与所得該当性判断のフローチャートは機能し、麻酔科医師報酬事件で「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべき」と判示された内容にも整合的であると考ええる。

また、同様に事業所得該当性判断のフローチャートにおいても、裁判所が事業性をどのように判断しているか各要素の優先度を踏まえて、判断ロジックを提示した。前述の給与所得や事業所得の該当性が争われた103件（同一の事案で控訴・上告された判例もそれぞれ1件ずつカウントする）を給与所得該当性判断と事業所得該当性判断の判断ロジックを用いて、判断した結果が、図表17である。

図表 17 判断ロジックによる判例の評価結果

裁判所が判断した 所得区分	確認した判例の件数	判断ロジックで判決と同じ所 得区分となった件数
給与所得	71	71
事業所得	6	6

雑所得	6	6

図表 17 の評価結果から考案した判断ロジックは、抽出した判例の判決の内容と整合した。なお、上記に該当しない 20 件はストックオプション事件で一時所得と判断された判例であったため、評価の対象外とした。

第 4 項 メルクマールの詳細化によって明らかになった課題

給与所得該当性判断においては、第 3 章第 1 節で検討したように、「雇用契約又はこれに類する原因」の有無における判断基準の不明瞭さが課題として残っている。ストックオプション事件において裁判所は、給付者と使用者との同一性にこだわらず、「雇用契約又はこれに類する原因」の射程を広く捉えていた。近年の業務形態や報酬形態の多様化を背景とし、「雇用契約又はこれに類する原因」の射程が広がっているように思われる。しかしながら、課税庁や裁判所は、「雇用契約又はこれに類する原因」について、明確な定義を示さず、解釈論だけで妥当性を主張しており、納税者の予測可能性を損なう結果を生じさせている。

事業所得該当性判断においては、酒井克彦（2011）が「自己の危険と計算において独立的に継続して行われる公共的業務に携わっている場合に営利性を厳格に解釈することは妥当ではない」⁶¹と指摘するように、多様な経済実態に対し、営利性をどのように評価するのかについては、さらなる議論が必要であろう。また、事業所得該当性判断のメルクマールの要素である「人的及び物的設備負担」については、負担の多寡について明確な定義がなく、定量的に判断できない。

これらの課題に対し、本来であれば法改正による明確化が望ましいが、最低でも通達にて定義付けをし、納税者の予測可能性を担保すべきと考える。特にギグワーカーは税

⁶¹ 酒井・前掲注 57 124 頁

務申告経験に乏しいと言われており、所得区分の判断を誤ることで、タックス・ギャップの拡大や納税者の公平性に問題が生じることとなろう。ギグワーカーの税務申告の負担を軽減させるためにも、所得区分の明確化は重要な課題であるといえる。

第4章 タックス・ギャップ縮小

第1節 ギグワーカーの収入情報の把握

第1章で問題提起したタックス・ギャップ拡大について検討を進める。タックス・ギャップ縮小させるためには、現状のタックス・ギャップを把握する必要がある。しかしながら、我が国では、タックス・ギャップに対する対応が遅れており、現状分析が行われていない⁶²。さらに、ギグワーカーがプラットフォーム経由で役務を提供する場合、個人間取引、個人と事業者との取引など多様な取引形態があり、個人情報保護の観点から、市場参加者の匿名性が高いため、税務当局による実態の把握が困難となっている。このような状況において、ギグワーカーの収入情報をどのように入手すればよいのであろうか。森信茂樹（2020）は「情報の結節点ともいえるべきプラットフォームからの支払い情報の入手を可能とする資料情報制度の充実がタックス・ギャップへの有効な対策となる。」⁶³と述べている。また、伊藤公哉（2017）も、「プラットフォームが決済機能を備えている場合には、そのプラットフォーム企業は、取引金額等の情報を決済及び課金等の業務で用いていることから、その情報をもとに法定調書を作成することは容易なように思われる。」⁶⁴と述べており、プラットフォーム企業にとって、ギグワーカーの収入情報を把握

⁶² 大久保勉参議院議員（当時）による平成27年2月の質問主意書に対し、安倍内閣は「政府としては、こうした意味での『タックス・ギャップ』の推計を行っておらず、また、現時点では、行う考えはない。」と答弁している。個々の納税者の課税要件事実や適用される税法の規定がそれぞれ異なっていることから、税法により課されるべき税額の総計を正確に捉えた推計が困難であることを理由としている。

⁶³ 森信・前掲注5 17-18頁

⁶⁴ 伊藤 公哉 シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）——テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討 税務弘報 73頁 2017年12月

することは比較的容易であると考えられる。

ギグワーカーの収入情報の把握にあたり、タックス・ギャップの推計やシェアリングエコノミーで我が国よりも先行する米国の課税制度が参考になる。2008年に制定された、内国歳入法典 6050W 条は、2011 年以後に始まる暦年より、米国の第三者決済組織および決済処理業者に対して、受取人等に関する所定の事項を記載した情報申告書「様式 1099-K」を翌年の 2 月 28 日（電子申告の場合、翌年の 3 月 31 日）までに提出することを義務づけた⁶⁵。さらに、2021 年、同法の規定は改定されており、販売取引数に関係なく、年間の売上高が 600 ドル以上になるすべての受取人が様式 1099-NEC の提出対象となった⁶⁶。なお、様式 1099-K では、受取人の情報には、住所、氏名および納税者番号が設けられており、同一の納税者番号による複数アカウント(屋号)の売上高はまとめられ、ギグワーカーのような不特定多数の取引を行う納税者に対しても、正しく年間の売上高が計算される仕組みとなっている。このように、米国ではシェアリングビジネスにおける収入の把握を厳格に進めており、タックス・ギャップの拡大の抑制に向けた取り組みを積極的に進めている⁶⁷。

それでは、我が国でギグワーカーの収入情報の把握はどのように実現すれば良いだろうか。森信茂樹（2020）は「今後タックス・ギャップの拡大防止や納税者の申告利便の拡大のためには、取引金額や取引件数を考慮しつつ一定規模以上のプラットフォームに対して資料情報の提供義務付けが有益だ。」⁶⁸と述べており、米国と同様に、プラットフォームに対し、情報提供を義務付けることを提唱する。たしかに、プラットフォームは、個人情報や取引履歴を一元管理する電子的記録を有しており、データ管理の効率性

⁶⁵ See id. §3091(e); 26 C.F.R. §1.6050W-1(j).なお、内国歳入法典 6050W 条の解釈にあたっては、伊藤・前掲注 64 の 71 頁を参考にした。

⁶⁶ Department of the Treasury, "2021 Instructions for Schedule C", <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sc.pdf>>（2022 年 9 月 5 日閲覧）

⁶⁷ Amazon のマーケットプレイスにおける「米国：所得申告および納税情報の収集に関するよくある質問」の中で、様式 1099-K に関する問い合わせ回答を記載しており、出店者に対する積極的な注意喚起が確認できる。

⁶⁸ 森信・前掲注 5 20 頁

という点でも情報提供者として適しているように思える。

第2節 ギグワーカーの納税意識や帳簿技術の欠如とその対策

森信茂樹（2020）は「ギグ・ワーカーにはこれまで税務申告経験のない者が多く、そもそも申告の必要性も理解していない場合も多い。」⁶⁹と指摘する。源泉徴収制度や年末調整により納税者が確定申告をする必要がないことの弊害により、納税者の納税意識の低下を招いているという指摘もある⁷⁰。第7回 納税環境整備に関する専門家会合（2021年11月17日）における説明資料⁷¹の中で、「開業届を出さなければ確定申告をしなくても済むと考えている」といった事業者の存在が指摘されており、フリーランス事業者の会計リテラシーの低さが指摘されている。一方、フリーランス事業者の帳簿技術については、「仕訳ミス、消込ミス、重複ミスなど残っていても気づけない」、「預金残高が合っていない」など帳簿技術の低さや、「年1回の申告なので、なかなか知識として身につけづらい」といった帳簿技術習得の課題も指摘されている。それでは、ギグワーカー納税意識や帳簿技術の向上にはどのような対策が有効なのであろうか。

納税意識の醸成には、資料情報制度を活用し、課税庁が所得を一元的に把握できる仕組みを構築のうえ、課税庁が把握している所得情報から計算される課税額と納付済みの税額にギャップがある場合、警告として納税者に納税不足を通知する仕組みが効果的であると考えられる。伊藤公哉（2017）も、「納税者が、『税務当局が見ている』と考えたならば、源泉徴収制度がなくても適正な申告につながり、故意的な無申告を防止することができるだろう。」⁷²と指摘する。

ギグワーカーの帳簿技術の向上には、記帳指導機関による継続的な育成が有効である

⁶⁹ 森信・前掲注5 14頁

⁷⁰ 伊藤・前掲注64 76頁

⁷¹ 前掲注14 29頁

⁷² 伊藤・前掲注64 75頁

がその実践が課題となっている⁷³。税務署、納税協会および商工会議所・商工会などの記帳指導機関は、定期的に記帳指導を行っているが、ギグワーカーなどの個人事業者と接点を持つ機会が少ないと指摘されている⁷⁴。さらに、個人事業者に対しては、投下できる体力を鑑み、事務処理の負担軽減の考慮も必要である。そこで、近年では個人事業者に対して、クラウド型会計ソフトの活用による効率性の高い複式簿記の記帳が注目されている。販売・経理等の事務処理に係る時間を80%削減した事例⁷⁵からも示されているように、クラウド型会計ソフトなどの記帳ツールの活用により、効率性の高い複式簿記による記帳環境が整いつつある。河合晋（2017）⁷⁶は、人工知能を用いたクラウド型会計ソフトの登場により、「銀行口座やクレジットカードなどのデータを自動で取り込み、また領収書などの帳票をスキャナが読み取ることで、仕訳（起票）の段階から自動化されるようになった。」と指摘する。これらの記帳ツールによりデジタル化された情報（以下、電子帳簿）を活用することで、簿記の知識の乏しい個人事業者でも適切な税務申告が実現できるものとする。そのためには、行政や課税庁においても納税インフラとして、電子帳簿を確定申告に利用できる情報連携基盤の構築が求められている。

第5章 納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減

第1節 納税申告の実体と課題

第1項 源泉徴収制度の功罪

わが国の所得税制度は、申告納税制度を基本とし、徴税手続の簡素化と徴税コストの削減を目的とし、源泉徴収制度と年末調整に依存してきた⁷⁷。森信茂樹（2020）は、「源泉徴収には、納税者側にも納税資金の確保や申告の簡素化といったメリットがあるので、

⁷³ 前掲注14 30頁

⁷⁴ 前掲注14 6頁

⁷⁵ 前掲注14 13頁

⁷⁶ 河合 晋 「会計のコンピュータ化と簿記教育について」『岡崎女子大学・岡崎女子短期大学 地域協働研究3』 8頁 2017年

⁷⁷ 伊藤・前掲注64 76頁

その点も考慮する必要があるということである。また、小規模の場合には、源泉徴収により申告不要にするような制度設計も可能である。」⁷⁸とし、源泉徴収制度の活用によるメリットを述べ、「シェアリング・エコノミー、ギグエコノミーは、事業者・労務提供者・プラットフォームの三者からなり、情報や資金の結節点となるのはプラットフォームである。彼らにそれなりの責任を負わせることが、タックス・ギャップの拡大を防ぐという観点だけでなく納税者の利便性の拡大、ひいてはプラットフォームの利益につながるという観点からも重要となる。」⁷⁹とし、プラットフォームにギグワーカーの源泉徴収義務を課すことの有用性を主張する。一方で、伊藤公哉（2017）は、源泉徴収及び年末調整により納税者が確定申告をしなくて済むことの弊害として、納税者の納税意識の低下による、無申告や過少申告といったタックス・ギャップの拡大を指摘する⁸⁰。

第2項 源泉徴収制度

(1) 源泉徴収制度の意義と法的特徴

源泉徴収制度とは、特定所得についてその支払いをする者が、その支払いの時に一定の税額を天引きして残額のみを支払い、天引きした税額を国に納付する仕組みである⁸¹。同制度は、滞納防止と徴税の効率化を目的としており、納税者の税務申告の負担軽減に寄与している。

源泉徴収は、利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時に納税義務が成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するものである。給与所得については、原則として年末調整によって年税額の精算が行われる⁸²。

⁷⁸ 森信・前掲注5 21頁

⁷⁹ 森信・前掲注5 23頁

⁸⁰ 伊藤・前掲注64 76頁

⁸¹ 佐藤 英明 『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』436頁 2020年

⁸² 税制審議会 「源泉徴収制度のあり方について」2頁 2020年

(2) 源泉徴収制度の問題点

日本税理士会連合会におかれた税制審議会は、「源泉徴収制度は、国及び納税者からみれば、所得税の徴収方法として効率的であり、かつ、有意義なものであるが、納税者が自らの税額を確定させ、納付することを原則とする申告納税制度の観点からみると、源泉徴収義務者に過度の負担を求めることは適切ではない。」⁸³と指摘する。さらに、「源泉徴収制度及び年末調整制度によって大多数の給与所得者の申告機会が失われており、そのことが国民の税制に対する関心を低下させ、結果として納税意識の欠如に繋がっている」⁸⁴という指摘もある。給与所得者と税務当局の双方の事務負担を鑑みると、源泉徴収制度と年末調整制度の見直しについては慎重な議論が必要と考えるが、副業等による働き方の多様化により年末調整制度の意義が薄れつつある中で、給与所得者の納税経験の機会が失われている点については、無視できない課題であるといえる。

第3項 納税インフラ拡充

自営業者は、源泉徴収制度を利用することができず、自ら税務申告を行う義務を負っている。「シェアリングエコノミーが個人間の取引である特性から、（プラットフォームの参加者である）一般の個人の支払者（消費者）に源泉徴収や法定調書の作成・提出の義務を課すことは、事務能力や経理能力、効率性の点などから適切ではなく、現実的でない。」⁸⁵との指摘がある。先述の通り、ギグワーカーは帳簿技術が乏しく、税務申告経験のない者も多い。それでは、ギグワーカーの税務申告の負担を軽減するためには、どのような対応が必要なのであろうか。伊藤公哉（2017）が、「資料情報制度の整備と（・・・）その情報の納税者への伝達、さらに近年わが国でも急速に租税手続の電子化が進んでいくところ、将来的にはこれらの情報伝達をすべて電子的に行うことで確定申告に必要な

⁸³ 税制審議会・前掲注 82 3 頁 2020 年

⁸⁴ 税制審議会・前掲注 82 9 頁 2020 年

⁸⁵ 伊藤・前掲注 64 72 頁

種々の情報のデータ連携を一元的に行うことができるようにし、納税者が簡易に電子的に申告をできる仕組みを構築すべきであろう。」⁸⁶と述べているように、近年の IT テクノロジーの発展、税務行政 DX⁸⁷の推進により、納税者による税務申告の負担を軽減する納税インフラの拡充が検討されている。伊藤公哉（2017）は、「取引の場としてプラットフォームが利用されたとしても、その取引の内容や実質を最もよく理解をしているのは（…）実際に取引の相手方と交渉を行った当事者であるから、シェアリングエコノミーからの所得は、その当事者（納税者）本人の責任で申告・納税が行われなければならないと考える」⁸⁸と指摘するが、当事者本人の責任による申告・納税を実現するために、簡便な税務手続を実現する納税インフラが必要であることは言うまでもない。

第2節 IT 技術を活用した簡便な税務手続の実現

第1項 簡便な税務手続に向けた取り組みと課題

財務省は、「納税者の利便性の向上及び適正な申告納税を確保する観点から、申告書等への記載が必要な情報をマイナポータル経由で取り込み、自動的に反映させていくため、関係法人・団体等の協力を得ながら、取り込み対象となる情報の範囲拡大や一層のデジタル化を図る等、より簡便に確定申告・年末調整を完了できる仕組みの検討を行う。」⁸⁹とし、簡便な税務手続の実現に積極的である。これと整合し、国税庁では、「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション」の中で、あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会を目指した将来構想⁹⁰を掲げている。簡便な税務手続の実現に向け、税務当局はどのような取り組みを行っており、どのような課題が残されているのであろうか。

⁸⁶ 伊藤・前掲注 64 76 頁

⁸⁷ 国税庁 「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2.0ー（令和 4 年 2 月更新）」 2022 年

⁸⁸ 伊藤・前掲注 64 75 頁

⁸⁹ 前掲注 14 37 頁

⁹⁰ 前掲注 87 7-17 頁

(1) 確定申告（納付・還付）

現状、確定申告に必要な情報（源泉徴収票や生命保険料控除証明書等）は、紙ベースで交付されており、確定申告に必要なデータは個々に入力が必要である。そこで、国税庁は、マイナポータルを通じて入手したデータを申告データに自動的に取り込む仕組みの整備を進めており、すでに、生命保険料、特定口座取引等の情報はデータの取込を実現している。令和 4 年以降は損害保険料やふるさと納税等の取込対象の拡大を進めている⁹¹。

一方で、確定申告に必要となるすべての情報を取り込むためには、データ発行者の協力やシステムの刷新が課題となる。ギグワーカーの税務申告を例に考えてみると、個人事業者の負担を軽減するためには、プラットフォームによる収入情報等のデータをマイナポータルに連携する仕組みが必要となる。そのため、マイナポータルに情報連携用のシステム変更のコストが必要となる。

(2) 申請・届出

現状、申請や届出は、個々の手続きごとに様式が定められており、様式応じたデータ入力が必要である。そこで、国税庁は、納税者が e-Tax で国に提出した財務諸表データについては地方自治体への提出を不要とするなど、ワンスオンリー（一度提出した情報は、二度提出することは不要とする）の実現に向けて取り組んでいる⁹²。

ワンスオンリーの実現には、情報共有の仕組みが必要になる。国税庁で管理するデータや地方自治体で管理するデータを共有し、データを管理する所管ごとのデータ入力を廃止し、国税庁や行政並びに納税者が共通のデータ基盤にアクセスできる仕組みが求められている。システム刷新により、マイナポータル等を通じ、利用者はデータの所管を意識することなく、最小限のデータ入力負担で適切な申請・届出が可能となる仕組みが必要であろう。

⁹¹ 前掲注 87 9 頁

⁹² 前掲注 87 10 頁

(3) 特例適用状況の確認等

現状、例えば、納税証明書の交付請求においては、納税者は税務署に往訪し交付請求書に記入・提出の上、納税証明書を受領する。そこで、国税庁は、e-Tax によるオンライン交付に対応し、納税者が申告した情報はデジタルデータとして閲覧できる仕組みを構築している。加えて、今後は申告以外のデータも対象とし、特例適用（青色承認、消費税簡易課税等）や納税（未納税額がない旨等）の状況についてもマイナポータルや e-Tax により確認できる仕組みの実現を目指している⁹³。

閲覧できる情報を申告以外のデータも対象とするためには、資料情報制度の整備が必要になる。具体的には、前述の「確定申告」と同様、申告以外のデータを入力するためのデータ連携基盤の整備が課題となるであろう。

(4) 相談（チャットボットの充実等）

現状、税務手続に関する不明な点などの相談には、税務署に往訪等が必要であり、知りたい情報にたどり着きにくいという課題があった。そこで、国税庁は、チャットボットやタックスアンサを充実させ、より幅広い相談項目に対応し、利用者目線で使い勝手の良い仕組みづくりを検討している⁹⁴。

ギグワーカーの税務申告を例に考えてみると、所得区分の判断に困るケースが考えられる。所得区分の判断基準が明確に定められていれば、チャットボットによる相談も可能であるが、税法や通達で判断基準が明確になっていないケースや定量的に判断できないケースでは、判断を誤ったり、判断できないケースも想定される。オンラインによる税務相談を実現するためには、納税者の予測可能性を担保する判断基準の明確化も並行して進めるべきであるといえる。

⁹³ 前掲注 87 11 頁

⁹⁴ 前掲注 87 12 頁

(5) 相談（プッシュ型の情報配信）

現状、申告の要否や適用できる特例などの相談には、税務署に往訪等が必要であり、相談者の負担が少なくなかった。そこで、国税庁は、法定調書情報等や申告者の住所情報を活用し、マイナポータルや e-Tax のお知らせを通じて、申告の要否や適用可能な特例をプッシュ型で提供する仕組みの実現を目指している⁹⁵。

プッシュ型の情報配信は、納税意識の向上や各種特例の適用の周知に有用である一方で、フィッシング詐欺等のサイバー犯罪を防止する取り組みも必要であろう。最近では、国税庁を語る詐欺事例⁹⁶が発生しており、オンライン化によるリスクに対する十分な対策が求められている。

第2項 記入済み申告制度

これまで、簡便な税務手続に向けた取り組みを確認してきたが、簡便な税務手続の実現には、記入済み申告制度の発達が重要である。記入済み申告制度とは、税務当局が収入金額や源泉徴収額などをあらかじめ申告書に記入して納税者に送付し、納税者は確認・修正し、税務当局に送付することで申告が完了する制度である⁹⁷。

例えば、コロンビアでは、第三者からコロンビア税務関税局（DIAN）に報告された情報を使用して、個人および法人のコンプライアンスコストを削減している。課税年度2019年では、事前記入済みの所得税申告書が発行された納税者の数は296.4%増加し、781,012人から3,095,575人になり、2020年度ではこの傾向が続き、4,102,239人に増加した。この取り組みは、タックス・ギャップの縮小にも役立ち、2019年度では、これまで所得税申告書を提出していなかった268,861人の個人が申告書を提出し、約350億COPを納税している。さらに、2020年度では、所得税申告書を記入していなかった576,416

⁹⁵ 前掲注 87 13 頁

⁹⁶ 国税庁 「不審なショートメッセージやメールにご注意ください・国税庁」 2022 年 https://www.nta.go.jp/data/040721_03jouhou.pdf（2022 年 9 月 24 日閲覧）

⁹⁷ 森信・前掲注 5 24 頁

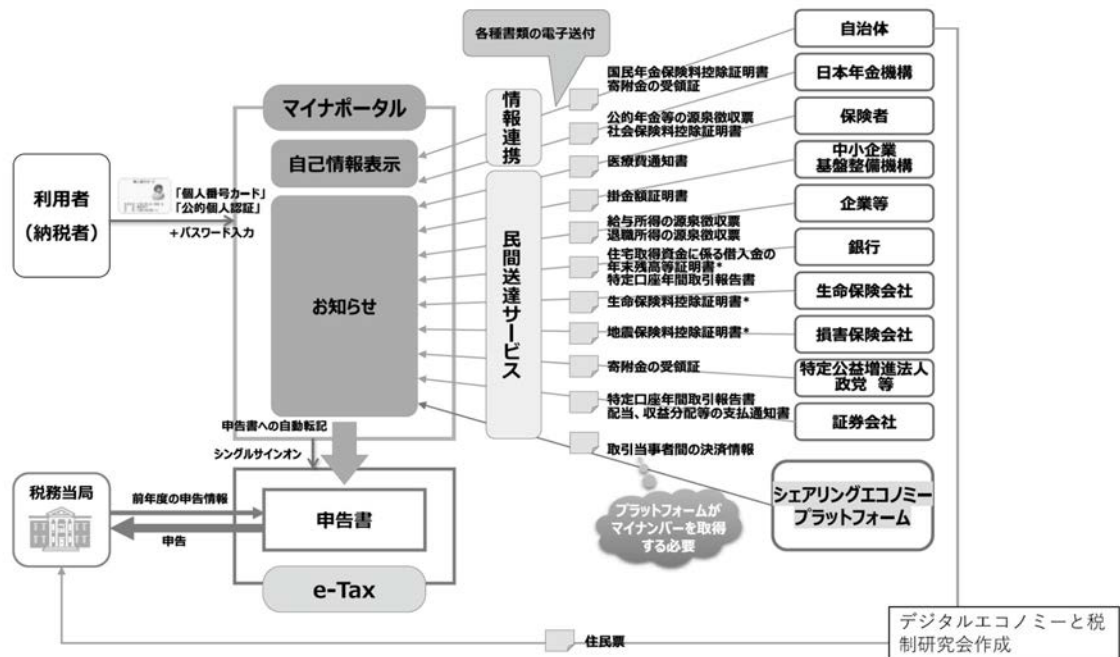
人が申告書を作成し始め、COP 1,110 億を超える額の納税を実現している⁹⁸。一方、デンマークでは、会計ソフトウェアのオペレーター向け VAT（付加価値税）申告書を送信するための API（SOAP Web サービス）を開発したことで、企業は会計ソフトウェアから税務当局の VAT 申告システムに直接データを転送できるようになった。当該 API は 2019 年 12 月から運用され、約 30,000 の企業が API を通じて約 100,000 の VAT 申告書を自動的に提出できるようになり、企業のコンプライアンスコストの削減に寄与している⁹⁹。

このように、記入済み申告制度は、税務手続の負担を減らし、個人および法人のコンプライアンスコスト削減に寄与する一方で、タックス・ギャップの縮小にも貢献しており、日本にとっても有用な制度であるといえる。それでは、日本型記入済み申告制度の実現に向けどのような仕組みが必要となるのであろうか。日本型記入済み申告制度については、森信茂樹（2020）の「日本型記入済み申告制度のイメージ」が参考になる。図表 18 の日本型記入済み申告制度のイメージでは、民間送達サービスを通じて、企業等やシェアリングエコノミープラットフォームから納税者の収入情報がマイナポータルに連携される。確定申告では納税者は年間の収入情報や納付税額を自ら確認し、e-Tax にて電子納付が可能となる。前項の「簡便な税務手続に向けた取り組みと課題」で確認したように、我が国でも税務行政の DX の推進や日本型記入済み申告制度により、ギグワーカーの納税意識の向上とタックス・ギャップの縮小が期待されている。

⁹⁸ OECD 「Tax Administration 2022」 2022 年

⁹⁹ 前掲注 98

図表 18 日本型記入済み申告制度のイメージ



(出所) 財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」令和2年第2号

第6章 ギグワーカーの課税制度のあり方

第1節 本研究の成果と今後の課題

本研究では、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、ギグワーカーの税制上の問題を取り上げ、各々の問題に対し先行研究を確認の上、判例分析等を通じて対応案を検討した。

「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」については、考案した給与所得分析フレームワークを用いて統計的に判例分析を行った結果、給与所得該当性判断のメルクマールにおける従属性と非独立性の関係をより詳細に確認することができた。その結果、裁判所は所得区分の判断において、メルクマールの要素に重みづけをしており、従属性の一部の要素を重視し、従属性が確認できないときの補完的な判断材料として、非独立性の要素を考慮していた点が確認できた。これらメルクマールの優先順位を整理したものが、給与所得該当性判断のフローチャートや事業所得該当性判断のフローチャートである。これらのフローチャートにより、経済実態に即した所得区分の判断が可能になり、

給与所得と事業所得の判断に迷う納税者に対し予測可能性を高めることができたと考えている。

「タックス・ギャップの拡大」については、その対策として納税者の収入情報把握が肝要であることが確認できた。納税者の収入情報把握には、資料情報制度の充実が不可欠であるが、我が国は納税インフラが発展途上にあり、行政や課税庁における情報連携に課題を残している。また、ギグワーカーは、これまで税務申告経験のない者が多く、源泉徴収制度に依存していたため、納税意識が低く、帳簿技術が不十分である点が指摘されている。納税意識を高めるためには、源泉徴収制度に頼ることなく、自ら確定申告を経験する機会を増やすべきである。さらに、ギグワーカーの帳簿技術の向上には、継続的な育成が不可欠である。

「税務申告の手間や負担による問題」については、プラットフォームの協力により源泉徴収制度をギグワーカーにも拡大すべきとする意見がある一方で、さらなる納税意識の低下を招くという考えから源泉徴収制度の拡大に慎重な意見もあった。OECD 諸国に倣い、タックス・ギャップ縮小を企図するならば、ギグワーカーの税務申告経験を増やし納税意識を高めることが、納税の公平性の観点からも望ましく、長期的には、我が国の税収増加に貢献し得ると考えられる。そのためには、税務行政 DX による納税インフラの拡充や日本型記入済み申告制度の活用が有用であると考ええる。一方、税務申告の手間や負担を軽減するためには、税務手続に必要となる情報の入力を低減する必要がある。そのためには、ギグワーカーの収入情報をマイナポータルで一元管理し、民間の協力を得て、プラットフォーム等が保有する納税者の収入情報を連携することが有用であるが、その実現に必要な民間送達サービスの拡充にはシステム基盤の刷新等の課題を残している。

第2節 ギグワーカーの課税制度のあり方の提言

第1項 労働形態や報酬形態に応じたギグワーカーの所得区分の提言

本研究の結論として、ギグワーカーの所得区分は経済実態を鑑み、本研究で提示した給与所得該当性判断のフローチャートや事業所得該当性判断のフローチャート等を用いて、画一的に判断されるべきである。それは、納税者の予測可能性を高めるだけでなく、現状の課税制度において、日本型記入済み申告制度の実現にも必要となるのではないだろうか。ギグワーカーによる単発の役務の提供に対する収入は、事業所得か雑所得に区分されると指摘されている¹⁰⁰。たしかに、本研究における「給与所得該当性判断のフローチャート」による所得区分の判断を行った場合も、給与所得の該当性が否定された場合、事業性の有無により、事業所得か雑所得に区分されることが確認できる。しかし、給与所得の該当性判断において、優先的に利用される要素となる「雇用契約又はこれに類する原因」については、何をもって雇用契約又はこれに類する原因ありと判断するのか、課税庁や裁判所の見解に曖昧な点がみられ、予測可能性を低下させる原因となっている。課税庁は、「雇用契約又はこれに類する原因」に対する明確な定義づけを行い、ストック・オプション事件で判示されたように、給付者と使用者が異なる場合も「雇用契約又はこれに類する原因」を有するものと判断するのであれば、解釈論ではなく必要な法的措置を施すべきであろう。

第2項 タックス・ギャップの縮小

先述の通り、ギグワーカーのタックス・ギャップを縮小させるためには、納税者の収入情報を把握するための仕組みづくりが欠かせない。我が国では、タックス・ギャップの対応が遅れており、現状分析が行われていないという点も問題視すべきであろう。ギグワーカーの納税意識を向上させるために、最小の労力となる事務処理負担で正しい複式簿

¹⁰⁰ 「デジタルエコノミーと税制 ―ギグエコノミーと国際課税―」7頁 デジタルエコノミーと税制研究会 2019年

記を実現し、簡易的な手順で確定申告が可能となる仕組みづくりが必要であろう。近年では、記帳ツールであるクラウド型会計ソフトを活用することで、事務処理負担の軽減に一定の効果が期待できることが分かった。ギグワーカーに対する帳簿技術の継続的な教育には、対面による指導にこだわることなく、ITテクノロジーを活用した e-learning や動画配信サービスによる、オンデマンドの教育機会を創出することも肝要であるといえる。また、税務行政 DX で検討を進めているプッシュ型の情報配信による納税機会の創出も納税意識の向上に貢献するものと考ええる。OECD 諸国の事例にもあるように、納税者の収入情報等を税務当局と共有し、タックス・ギャップを把握できる環境を整備することが、ギグワーカー等の個人事業者の納税意識の向上に資するものと考ええる。

第3項 申告の手間・負担の軽減

ギグワーカーの申告の手間・負担の軽減には、税務行政 DX による納税インフラの拡充に期待したい。日本型記入済み申告制度により、マイナポータルにプラットフォーム等が保有する納税者の収入情報が連携され、確定申告のための入力負担の削減を図るべきである。さらに、クラウド型会計ソフトから直接マイナポータルに連携できる API が提供されれば、確定申告のための経費情報等も自動入力でき、簡易的な手順による納税申告が実現できるだろう。日本型記入済み申告制度の実現には、民間に幅広く協力を要請し、資料情報制度の充実に向けた活動を継続的に推進すべきであろう。

結びに代えて

ギグワーカーの税制上の課題を整理し、分析・検討を行った結果、ギグワーカーの課税制度のあり方について示唆を与えることができた。「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」、「タックス・ギャップの拡大」および、「税務申告の手間や負担による問題」の3つの課題への対応は、ギグワーカーのみならず、納税者全般の納税環境の改善につながり、ひいてはタックス・ギャップの改善による税収増加にも寄与するものと考ええる。

残存する課題として、給与所得該当性判断における「雇用契約又はこれに類する原因」の判断基準の不明瞭さについては、より一層の議論が必要であろう。経済実態に即した雇用契約の判断メルクマールをどのように定義すべきかについては、過去の判例による判断が難しいため、立法による法的措置を検討すべきと考える。事業所得該当性判断における「営利性」の有無や「人的及び物的設備負担」の多寡についてもさらなる議論が必要であろう。国税庁が令和4年8月1日に提示した所得税基本通達35-2改正案において、「事業所得と業務に係る雑所得の判定は、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定するのであるが、その所得がその者の主たる所得でなく、かつ、その所得に係る収入金額が300万円を超えない場合には、特に反証のない限り、業務に係る雑所得と取り扱って差し支えない。」と定められた。ギグワーカーにおける事業所得該当性判断について、300万円以下は雑所得という基準が示されたことになる。しかし、その後のパブリックコメントからの指摘によって、「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。なお、その所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合（その所得に係る収入金額が300万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、業務に係る雑所得（・・・）に該当することに留意する。」との修正案が提示され、事業所得該当性判断において、帳簿書類の有無が重視されることとなった。修正前の案は、副業を推進する内閣府の方針に反した内容で、多くの反対意見があり¹⁰¹、修正案によって見直されたものと考えられる。事業所得該当性判断において、帳簿書類の有無を重視するという点には賛成だが、これまで確認してきたように、ギグワーカーにおいて、納税意識の醸成や帳簿技術の向上は大きな課題となっており、納税インフラの整備が不十分な現状において、帳簿書類の作成を事業所得とする条件に含めてしまう点は時期尚早のように思えてならない。

税務行政 DX による納税インフラの拡充は、納税者の納税意識の向上を促し、租税法律

¹⁰¹ 国税庁，『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』 2022 年

主義の機能としての「法的安定性」の向上に貢献するであろう。税務行政 DX を成功裏に終わらせるためには、これまで不明瞭であった所得区分の判断基準等を法的措置によって明確化し、OECD 諸国の取り組みを参考にしながらスピード感をもって推進することが求められているのではないだろうか。

<参考文献>

一高龍司、2004、「ストック・オプション判決について—資産の譲渡の対価としての性質の検討を中心に」、『租税研究』、101-107。

伊藤公哉、2017、「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（前）—テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」、『税務弘報』、68-80。

伊藤公哉、2017、「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）—テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」、『税務弘報』、70-85。

伊東博之、2016、「給与所得と事業所得の境界線」、『税経通信』、第71巻第10号、18-29。

居波邦泰、2013、「米国及び英国におけるタックス・ギャップの推計の実情について」、『税務大学校論叢』、76-214。

大淵博義、2005、「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(上)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」、『税経通信』、第60巻第4号、17-32。

大淵博義、2005、「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」、『税経通信』、第60巻第6号、17-35。

奥谷健、2016、「事業所得と給与所得の区別」、『租税判例百選(第6版)』、72-73。

小田満、2020、「規定からみる事業所得における『事業』の意義」、『税経通信』、第75巻第8号、66-77。

柿原勝一、2021、「所得税法における『業務』の範囲について」、『税務大学校論叢』、1-84。

金子宏、2005、「所得分類とストック・オプション」、『税研』119号、第20巻4号、12。

金子宏、2019、『租税法(第23版)』、弘文堂。

金子宏、佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘、2017、「給与所得の意義(1)—事業所得との区別」、

『ケースブック租税法(第5版)』、280-288。

河合晋、2017、会計のコンピュータ化と簿記教育について、岡崎女子大学・岡崎女子短期大学 地域協働研究 3、1-11。

菊池衛、1971、「人的役務所得をめぐる若干の考察」、『税務大学校論叢』、247-329。

木山泰嗣、2016、「給与概念の確立と変容」、『青山法学論集』、第57巻第4号、115-155。

酒井克彦、2004、「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(上) — 東京高裁判決(平成16年2月19日判決)の検討を中心にして —」、『月刊税務事例』、第36巻第4号、1-9。

酒井克彦、2004、「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(中) — 東京高裁判決(平成16年2月19日判決)の検討を中心にして —」、『月刊税務事例』、第36巻第5号、1-7。

酒井克彦、2004、「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(下) — 東京高裁判決(平成16年2月19日判決)の検討を中心にして —」、『月刊税務事例』、第36巻第6号、1-7。

酒井克彦、2004、「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(上)東京高裁判決(平成16.2.19判決)の検討を中心にして」、『月刊税務事例』、第36巻4号、1-9。

酒井克彦、2004、「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(中)東京高裁判決(平成16.2.19判決)の検討を中心にして」、『月刊税務事例』、第36巻5号、1-7。

酒井克彦、2004、「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(下)東京高裁判決(平成16.2.19判決)の検討を中心にして」、『月刊税務事例』、第36巻6号、1-7。

酒井克彦、2006、「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価」、『月刊税務事例』、第38巻第3号、50-57。

酒井克彦、2006、「雑所得にみる所得区分上の消極的意義と包括的所得概念 -所得区分を巡る諸問題-」、『月刊税務事例』、第 38 巻第 3 号 10 号、51-59。

酒井克彦、2011、『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』、財経詳報社。

酒井克彦、2014、「所得税法の給与所得と『従属性』(上)」、『月刊税務事例』、第 46 巻第 1 号、1-9。

酒井克彦、2014、「所得税法の給与所得と『従属性』(下)」、『月刊税務事例』、第 46 巻第 2 号、20-28。

酒井克彦、2015、「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」、『中央ロー・ジャーナル』、第 12 巻第 3 号、99-124。

酒井克彦、2017、「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール-従属性要件と非独立性要件-」、『中央ロー・ジャーナル』、第 14 巻第 1 号、83-102。

酒井克彦、2018、「投下資本に着目した所得区分認識論」、『商学論纂』、55-90。

酒井克彦、2020、「租税法における業種判定と一般概念（上）」、『月刊税務事例』、第 52 巻 11 号、1-8。

佐藤香織、2013、「麻酔科の医師が麻酔手術等を施行した各病院から得た各収入が事業所得か給与所得かが争われた事例」、『税経通信』、第 68 巻第 12 号、175-179。

佐藤謙一、2015、「麻酔科医師が手術等を行い各病院から受領した報酬が事業所得か給与所得かが争われた事例」、『国税速報』、第 6389 号、11-16。

佐藤英明、2000、「給与所得の意義-事業所得との区別」、『税務事例研究』、第 56 号、25-49。

佐藤英明、2004、「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」、『税務事例研究』、第 79 号、21-40。

佐藤英明、2007、「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」、『租税法の基本問題』、397-417。

佐藤英明、2020、『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』、弘文堂。

志岐昭敏、2005、「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評－否定的立場から」、『税研』121号、第20巻6号、48-54。

品川芳宣、2004、「ストックオプションの所得区分と過少申告の『正当な理由』」、『税研』第115号、第19巻6号、93-96。

品川芳宣、2005、「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評－肯定的立場から」、『税研』121号、第20巻6号、42-47。

庄籠一允、1996、『回答事例による所得税質疑応答集 平成8年版』、大蔵財務協会。

園部逸夫、1981、「減額更正処分の取消しを求める訴えの利益」「弁護士の顧問料収入が給与所得にあたらないとされた事例」、『ジュリスト』、第746号、92-93。

園部逸夫、1983、「事業所得と給与所得の区別」、『別冊ジュリスト』79号[租税判例百選(第二版)]、64-65。

高野幸大、2011、「事業所得と給与所得の区別」、[租税判例百選(第5版)]、67。

高橋祐介、2011、「組合員が組合から受ける給与ーりんご生産組合事件」、[租税判例百選(第5版)]、68-69。

竹内進、2016、「事業所得と給与所得の区別」、『税』、第71巻第5号、172-178。

田中治、2004、「所得分類の意義と給与所得課税－ストックオプション判決を素材に（租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例）」、『租税法研究』、95-119。

田中晶国、2015、「事業所得の帰属について」、『税法学』、574号、133-153。

谷口勢津夫、2016、『税法基本講義〔第5版〕』、弘文堂。

玉國文敏、1992、「事業所得と給与所得の区別」、[租税判例百選(第三版)]、52-53。

團野正浩、2015、「所得税法における給与所得該当性に関する考察『ストックオプション事件』判決以降の議論を中心として」、『新潟大学経済論集』、43-72。

長島弘、2015、「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性(上)」、『月刊税務事例』、第46巻第12号、22-34。

長島弘、2015、「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性(下)」、『月刊税務事例』、第47巻

第 2 号、20-31。

長島弘、2015、「給与所得該当性を巡る判断基準」、『立正法学論集』、第 48 巻第 2 号、103-133。

中村雅紀、2004、「事業所得か給与所得かーリング生産組合事件等」、『税理』、第 47 巻第 12 号、89-94。

浪川武、1994、『回答事例による所得税質疑応答集 平成 6 年版』、大蔵財務協会。

林幸一、2021、「フリーランスの所得区分(オーストラリア)」、『広島大学マネジメント研究』、35-44。

福田善行、2016、「実質所得者課税に関する一考察」、『税務大学校論叢』、338-438。

藤沼紀彦、2009、「所得区分における給与所得の問題点」、『第 37 回日税連公開討論会』、1-14。

増田稔、2008.2、「民事関係 米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるとされた事例[最高裁平成 17.1.25 判決] (最高裁判所判例解説--平成 17 年 1,5,9,10,12 月分 平成 18 年 8 月分)」、『法曹時報』、第 60 巻 2 号、539-559。

三木義一、2003、「ストックオプション地裁判決とその問題点」、『税理』、第 46 巻第 2 号、10-16。

水野忠恒、1979、「交響楽団の正楽員たるバイオリニストが楽団から受ける報酬が給与所得にあたりとされた事例」、『ジュリスト』、第 704 号、135-137。

水野忠恒、2018、『テキストブック租税法(第 2 版)』、中央経済社。

森信茂樹、2018、「働き方改革と税制」、『個人金融』、夏、64-70。

森信茂樹、2020、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」、『フィナンシャル・レビュー』、令和 2 年第 2 号、9-29。

矢頭正浩、2020.8、「事業所得か雑所得かが争われた判例とその解釈」、『税経通信』、第 75

巻第 8 号、78-87。

吉川元康・近江修、1999、『回答事例による所得税質疑応答集 平成 10 年版』、大蔵財務協会。

渡辺徹也、2003、「ストック・オプションに関する課税上の諸問題--非適格ストック・オプションを中心に」、『税法学』、57-84。

渡辺徹也、2015、「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性-事業所得との相違-」、『税務事例研究』、第 145 号、20-48。

渡辺徹也、2020、「ストック・オプションに対する課税を巡る最近の論点 - 疑似ストック・オプション事件判決を中心に -」、『税務事例研究』、第 174 号、25-50。

渡辺徹也、2020、「シェアリング・エコノミーと税制 - 格差問題、プラットフォーム企業 の特性、コロナ禍からの視点を中心に -」、『個人金融』、夏、52-64。

渡部尚史、2017、「給与所得該当性の要件としての非独立性」、『神戸学院経済学論集』、第 48 巻第 4 号、31-79。

OECD、2022、「Tax Administration 2022」。

<インターネット>

国税庁、2022、「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション-税務行政の将来像 2.0-（令和 4 年 2 月更新）」、

<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation/index.htm>（2022 年 9 月 18 日アクセス）。

国税庁、2022、「不審なショートメッセージやメールにご注意ください - 国税庁」、

https://www.nta.go.jp/data/040721_03jouhou.pdf（2022 年 10 月 26 日アクセス）。

国税庁、2022、「所得税基本通達の制定について」の一部改正について（法令解釈通達）、

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/index.htm>（2022 年

11月5日アクセス)。

財務省、2021、「実7-1」納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告(案)、

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/noukan/2021/3noukan7kai.html>(2022年9月4日アクセス)。

井井克彦、2021、「働き方改革と租税法」、『税大ジャーナル』、30号、19-43、

https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/010808_sakai.pdf(2020年6月16日アクセス)。

税制審議会、2020、「源泉徴収制度のあり方について」、

https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_R1.pdf(2022年10月19日アクセス)。

総務省、2015、「情報通信白書平成27年版」、

<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h27/pdf/27honpen.pdf>(2022年10月22日アクセス)。

株式会社タイミー、2020、「ギグワークに関する2020年の実態と2021年の展望」、

<https://prtimes.jp/main/html/rd/p/0000000086.000036375.html>(2022年10月22日アクセス)。

株式会社ツナググループ・ホールディングス、2021、「『ギグワーカー』に関する実態調

査」、<https://prtimes.jp/main/html/rd/p/000000134.000004558.html>(2022年10月22日アクセス)。

デジタルエコノミーと税制研究会、2019、「デジタルエコノミーと税制 ―ギグエコノミ

ーと国際課税―」、<https://www.japantax.jp/teigen/file/20191021.pdf>(2022年10月23日アクセス)。

内閣官房情報通信技術(IT)総合戦略室、2019、「シェアリングエコノミー検討会議 第2次報告書」、

[https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf)

[0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf)(2022 年 10 月 22 日アクセス)。

内閣総理大臣、2015、日本のタックス・ギャップの推計に関する質問主意書、第 189 回国会答弁書第 32 号、

<https://www.sangiin.go.jp/japanese/joho1/kousei/syuisyo/189/touh/t189032.htm>(2022 年 9 月 4 日アクセス)。

freee 株式会社、2020、副業の確定申告「事業所得」になるか「雑所得」になるかの違いと経費の処理方法、<https://www.freee.co.jp/kb/kb-kakuteishinkoku/income/>(2022 年 10 月 26 日アクセス)。

ランサーズ株式会社、2021、『進化する「未来の働き方」・フリーランス実態調査 2021-』、https://speakerdeck.com/lancers_pr/huriransushi-tai-diao-cha-2021(2022 年 10 月 22 日アクセス)。

株式会社リクルートキャリア、2020、「兼業・副業に対する企業の意識調査（2019）」、<https://www.recruitcareer.co.jp/news/20200324fk7so.pdf>(2020 年 7 月 20 日アクセス)。

労働政策研究・研修機構、2021、「雇用類似の働き方に関する諸外国の労働政策の動向 — 独・仏・英・米調査から —」、労働政策研究報告書 No.207、<https://www.jil.go.jp/institute/reports/2021/0207.html>(2022 年 8 月 17 日アクセス)。

Code of Federal Regulations、"Information reporting for payments made in settlement of payment card and third party network transactions."、<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6050W-1>(2022 年 9 月 4 日アクセス)。

Department of the Treasury、2021、"2021 Instructions for Schedule C"、<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sc.pdf>(2022 年 9 月 4 日アクセス)。

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—

谷道 名緒

第二次納税義務の法的性格とは何か
ー 調査官解説から読み解く ー

<要旨>

1. 研究の目的

本稿は、第二次納税義務の法的性格について考察したものである。

第二次納税義務とは、滞納者と特定の関係にある第三者が、その滞納国税の履行責任を負うことになる制度である。そのため、第二次納税義務は、課税当局の立場からすると滞納国税の取り損ないを防止するという租税徴収確保を図る便利な制度だが、第二次納税義務者からすると、この徴収回避防止策によって不利な立場に立たされることがある。特に、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。

その立場の違いを理解するためには、第二次納税義務の法的性格を明確にする必要があると考え、これを本稿の主題とした。

2. 研究の概要

そこで、第二次納税義務の法的性格を検討する手段として、三つの最高裁判決（昭和50年最判、平成6年最判、平成18年最判）を取り上げ、三つの最高裁判所判例解説（以下「調査官解説」という。昭和50年判解、平成6年判解、平成18年判解）を研究の対象とした。

各最高裁判決及び各調査官解説を通じて、それぞれの判示内容や見解をまとめ、第二次納税義務の法的性格を確認した。加えて納付告知の性格や、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性にも言及した。

三つの最判の中でも、平成18年最判は、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分 of 瑕疵を直接的に争う方法（直接法）により提起したものである。本判決は、第二次納税義務者の不服申立適格を肯定し、不服申立期間の起算日は第二次納税義務者に対する納付告知がなされた日の翌日であると判示した。本事案は、徴収法39条に規定する第二次納税義務者が、主たる課税処分に対する無効以外の瑕疵についての取消訴訟が認められたケースである。前述の昭和50最判及び平成6年最判では、主たる納税義務者と第二次納税義務者が一体的に扱われていたが、平成18年最判では、一転して、第二次納税義務者が納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる「人的独立性」を認められた。つまり特定の第二次納税義務者に不服申立適格が認められた画期的な判決である。

以上の各判例と各調査官解説に基づいて考察した内容から、第二次納税義務の法的性格を整理した。そこから見えてきたのは、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、「一体性又は親近性がある」場合と、第二次納税義務者に「人的独立性がある」場合に分けられるということである。

3. 結論

以上の考察内容から、履行責任を負わされた第二次納税義務者は、常に主たる納税義務者と同等一体であるとは限らないことが明らかになった。さらには、筆者の考えとして、第二次納税義務者の権利救済の問題については、憲法32条（裁判を受ける権利）に抵触しない範囲において適用することが望ましく、第二次納税義務と第二次納税義務者は、区別して考えるべきだという結論に至った。つまり、第二次納税義務者が主たる納税義務者の延長とみなされる関係には必ずしもなく、むしろ第二次納税義務が主たる納税義務の延長というべきものであると確認できた。

最後に、私見として、法律的に第二次納税義務の独立性を認めること、昭和50年最判は変更されるべきことについての根拠となる理由を述べた。また、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る安定した地位を確保するために、立法による明文化を求めることをもって、本稿のむすびとした。

目次

はじめに	1
第1章 第二次納税義務制度の概要	4
第1節 第二次納税義務制度の沿革と意義	4
第1項 第二次納税義務の意義	4
第2項 徴収回避防止策による第二次納税義務の拡充	5
第2節 第二次納税義務の成立と確定	6
第1項 第二次納税義務の通則	6
第2項 第二次納税義務の成立と確定	6
第3項 第二次納税義務の納付告知	7
第3節 第二次納税義務の種類	8
第4節 第二次納税義務の形式主義に関する検討	11
第5節 第二次納税義務の主たる納税義務者との関係	12
第6節 第二次納税義務制度と類似する制度	12
第1項 保証債務との類似性	12
第2項 詐害行為取消権との類似性	13
第7節 第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法	14
第2章 昭和50年最高裁判決	16
第1節 事案の概要	16
1. 第一審 岡山地判昭和42年3月29日	17
2. 控訴審 広島高岡山支判昭和48年10月15日	19
3. 最高裁 最判昭和50年8月27日	19
第2節 昭和50年判解の分析	20
第1項 昭和50年判解の考察	20
考察1 違法性の承継の理論	20
考察2 主たる課税処分に対する取消訴訟について	21
考察3 納付告知の取消訴訟において第二次納税義務者が争いうる範囲	23
学説における消極説と積極説との比較	23
考察4 第二次納税義務者の権利救済	28
第3節 小括	29

第3章	平成6年最高裁判決.....	31
第1節	事案の概要.....	31
	1. 第一審 大阪地判平成5年2月18日.....	32
	2. 控訴審 大阪高判平成5年9月21日.....	34
	3. 最高裁 最判平成6年12月6日.....	34
第2節	平成6年判解の分析.....	35
第1項	平成6年判解の考察.....	36
	考察1 第二次納税義務の賦課権の行使を認めない理由.....	37
	考察2 第二次納税義務の賦課権の行使を認める理由.....	38
	考察3 通則法70条の類推適用の可否.....	39
	学説における消極説と積極説の比較.....	40
第3節	小括	42
第4章	平成18年最高裁判決.....	43
第1節	事案の概要.....	43
	1. 第一審 東京地判平成16年1月22日.....	45
	2. 控訴審 東京高判平成16年6月15日.....	47
	3. 最高裁 最判平成18年1月19日.....	48
第2節	平成18年判解の分析.....	50
第1項	平成18年判解の考察.....	51
	考察1 直接法による取消訴訟における問題.....	51
	学説における「原告適格」に関する消極説と積極説との比較..	52
	考察2 不服申立適格と原告適格.....	55
	1. 不服申立適格について.....	55
	2. 原告適格について.....	56
	考察3 第二次納税義務者の法律上の利益.....	57
	1. 平成18年判解の見解.....	57
	2. 今村隆教授の見解.....	58
	考察4 徴収法39条に基づく第二次納税義務者.....	60
第3節	小括	61
第5章	第二次納税義務の法的性格について.....	63

第1節	判例及び判解についての比較.....	63
第1項	判例の整理.....	63
第2項	判解の整理.....	64
第2節	主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性についての分析.....	66
第1項	一体性又は親近性がないと認められる場合.....	66
第2項	徴収法39条における特定の関係にある第三者.....	66
第3項	平成18年判決の射程に関する検討.....	68
第3節	本稿における考察による私見.....	74
むすびにかえて		76
参考文献		77

凡例

1. 法令名は、以下のように省略する。

通則法	国税通則法
徴収法	国税徴収法
行訴法	行政事件訴訟法
行服法	行政不服審査法
地税法	地方税法

2. 判決は、以下のように省略する。

最判	最高裁判所判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

3. 判例集等については、以下のように省略する。

民集	最高裁判所民事判例集
判解	最高裁判所判例解説民事篇
行裁例集	行政事件裁判例集
二次例集	第二次納税義務関係判例集
月報	訟務月報
税大論叢	税務大学校論叢

4. 比較的多く引用される文献については、以下のように省略する。

通基通	国税通則法基本通達
税通精解	国税通則法精解
徴基通	国税徴収法基本通達
徴基通解	国税徴収法基本通達逐条解説
税徴精解	国税徴収法精解

はじめに

本稿は、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つつ、第二次納税義務の法的性格を明らかにし、問題点と在り方について考察する。

第二次納税義務は、ある場合において、滞納者（以下「主たる納税義務者」という）と特定の関係にあった第三者に、滞納国税の履行責任が及ぶものである。いわゆる徴収回避の防止を目的として、整備、拡充されてきた。その結果、税務行政にとっては、滞納国税を確保する手段として便利であるが、第二次納税義務者にとっては、自身の権利救済について、通常の納税者に比べて不利となることがあり、権利救済の方法について多く議論がなされてきた。

第二次納税義務が争われた裁判には、第二次納税義務者が自己の権利救済を求めて提起したものがある。第二次納税義務者は、納付告知があつてはじめて自分の置かれている状況を知る。しかもそのときには、主たる納税義務者の更正・決定等（以下「主たる課税処分」という）に対する出訴期間が経過していることがある。また、違法な主たる課税処分によって過大な納税義務が確定されれば、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。さらに、主たる納税義務者の滞納国税が存在している限り、いつまでも第二次納税義務を課すことができるため、第二次納税義務者を長期間不安定な状態に置くこともある。これらの問題において、第二次納税義務者が訴訟を提起した場合、これまでの多くの判決では、第二次納税義務の性格に捕らわれて、権利救済は認められなかった。そこで、別の訴訟方法に注目が集まった。本稿では、第二次納税義務の法的性格と併せて、第二次納税義務者の権利救済が実現するに至るまでの経緯を判例を用いて追う。

第二次納税義務の法的性格を検討する手段として、三つの最高裁判決を取り上げる。そして、各最高裁判所判例解説（以下「調査官解説」という）を研究の対象とする。

本稿の第3章で取り上げる調査官解説を執筆した千葉勝美氏（元最高裁判事、元最高裁首席調査官）は、ある講演で、主任裁判官と担当調査官の共同作業である重要事件の報告書の作成過程について、「最高裁判事と調査官との真剣勝負であり、お互い安易な妥協はしない」¹と発言している。これを受けて、調査官解説を研究の対象とすることは有用であると考えた。

¹ 千葉勝美『裁判官とは何者か？－その実像と虚像との狭間から見えるもの』一橋法学第17巻第2号（一橋大学大学院法学研究科, 2018）429頁

まず、三つの調査官解説を通じて、それぞれの調査内容から、第二次納税義務の法的性格を確認し考察する。併せて、納付告知の性格や、主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係性にも言及する。

金子宏教授は、「第二次納税義務者は、多くの場合、実質的には本来の納税義務者と同等一体である（中略）しかし、本書の初版以来述べてきたように、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもっているとは限らない」²というように、多くの裁判において、両者は「一体性又は親近性」を持つ密接な関係であることが重視されてきた。

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号裁決取消請求事件）（以下「平成18年最判」という）は、第二次納税義務者にとって大転換となった裁判である。なぜなら、徴収法39条に規定する第二次納税義務者に「人的独立性」があるものとし、不服申立適格が認められたからである。不服申立適格が認められたということは、第二次納税義務者が何かしらの独立した権利を有することになる。それ以前は、第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によって代理されるものと考えられていた。どのような理由で、第二次納税義務者は主たる納税義務者から独立した存在であると認められたのだろうか。

両者の関係性には定義がないため、平成18年最判が判示した内容がどこまでの範囲で第二次納税義務者に適用されるのかは分からない。そこで、第二次納税義務の類型ごとに、主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係性を明確することを試みる。両者の関係性を明確にし、類型別の第二次納税義務者に認めるべき人的独立性があるのか否かを検討する。

第1章では、第二次納税義務の制度の沿革と意義、基本的な構造、類似する制度等を確認することにより、その概要の把握をする。

第2章では、最判昭和50年8月27日を、佐藤繁最高裁判所調査官による調査官解説を用いて考察する。本事案は、第二次納税義務者が、主たる課税処分に無効以外の瑕疵があるとして、第二次納税義務の納付告知の取消を求めたものである。この取消訴訟の可否について、違法性承継の理論や公定力の及ぶ範囲を考えつつ、主たる納税義務についての課税処分に無効以外の瑕疵がある場合における学説である消極説と積極説を比較する。本章のまとめとして、本事案についての私見を述べる。

² 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂, 2021）171頁

第3章では、最判平成6年12月6日を、千葉勝美最高裁判所調査官による調査官解説を用いて考察する。本事案は、第二次納税義務に期間制限が適用されるべきだとして、第二次納税義務の納付告知の取消を求めたものである。争点である通則法70条（国税の更正、決定等の期間制限）適用の可否について、積極説と消極説の学説を比較する。本章のまとめとして、本事案についての私見を述べる。

第4章では、最判平成18年1月19日を、川神裕最高裁判所調査官による調査官解説を用いて考察する。本事案は、第二次納税義務者が、主たる納税義務者に対する課税処分について取消を求めたものである。この取消訴訟の可否について、「原告適格」に関する消極説と積極説との学説を比較する。本章のまとめとして、本事案についての私見を述べる。

第5章では、第2章から第4章までの裁判例及び調査官解説についての第二次納税義務の法的性格を総合的に検討する。その結果として、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について、明らかにする。最後に、平成18年最判の「人的独立性が認められる」射程範囲について、第二次納税義務の類型ごとに主たる納税義務者と第二次納税義務者の結びつきから考察する。本章のまとめとして、第二次納税義務の法的性格を読み解く鍵となった主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性について、考察に基づいた私見を述べる。

第1章 第二次納税義務制度の概要

第1節 第二次納税義務制度の沿革と意義

昭和34年まで存続した現行法前の旧法である国税徴収法は、それまであった国税徴収法³（明治22年3月公布）と国税滞納処分法⁴（明治22年12月公布）を基にして、明治30年に制定された⁵。以後60年余の間、国税徴収法は改正の必要がある⁶とされながらも基本的な部分とはほとんど変わることがなかった。

昭和33年12月8日に租税徴収制度調査会（以下「調査会」という）は、佐藤栄作氏（当時の大蔵大臣）に対して租税徴収制度の改正に関する答申を提出し⁷、翌年昭和34年には現行の国税徴収法（新法、昭和34年法律147号）が制定された。

答申は、租税徴収制度の再検討にあたっての目的を3点あげた。

- ① 租税徴収の確保
- ② 私法秩序の尊重
- ③ 徴収制度の合理化

調査会は、それぞれの目的を「一体として実施するのでなければ、本来の目的を達し得ないものである」として、三位一体での改革実現を求めた。

国税徴収法精解（以下「税徴精解」という）の序文で、原純夫氏（当時の大蔵省主税局長）は、この改正について以下のように述べた。新法への衣替えは、寛になった面と厳になった面とを併用しているが、滞納者の財産を特殊関係者に移転することによって、租税債権の追及を免れようとする場合への穴塞ぎの手を行ったことは厳の面である⁸という。これは、徴収回避防止を目的とする第二次納税義務について言及していると思われる。

第1項 第二次納税義務の意義

第二次納税義務とは、「形式的に第三者に財産が帰属している場合であつても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために

³ 国税庁「租税史料叢書第8巻 国税徴収関係史料集～直接税を中心に～」(2016) 52頁

⁴ 国税庁・前掲注3・76頁

⁵ 国税庁・前掲注3・86頁

⁶ 吉国二郎=荒井勇=志場喜徳郎共編『国税徴収法精解』令和3年改訂（大蔵財務協会, 2021）序4頁

⁷ 租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』昭和33年12月（1958）1-3頁

⁸ 税徴精解・前掲注6・序文 昭和35年1月

認められている制度」⁹である。言い換えると、「滞納者の所有に属していない財産が、租税の徴収の観点からは、実質的にはその滞納者の責任財産に属すべきものと認められるような特定の場合において、その所有形式に則しながら実質的に滞納者から徴収の実を挙げようとする制度」¹⁰である。このような意義を持つ第二次納税義務は、昭和26年に国税徴収法の一部改正時に立法化された¹¹。その後、昭和34年の新法制定において、徴収制度の合理化による第二次納税義務の拡充が図られた。

この制度について、金子宏教授は、「要するに、本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである」¹²という。

課税当局の立場からすると、滞納国税の取り損ないを防止するという租税徴収の確保を図る便利な制度だが、第二次納税義務者からすると、この徴収回避防止策によって不利な立場¹³に立たされることがある。

第2項 徴収回避防止策による第二次納税義務の拡充

昭和26年3月20日の第10回国会衆議院大蔵委員会議事録には、国税徴収法の一部を改正する法律案の説明において、納税者に詐害行為等があった場合の徴税方法を改善したという記録がある。その内容とは、「滞納者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるとき事例が少なくない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限つて、こ

⁹ 調査会・前掲注7・12頁 第3の1 第二次納税義務の拡充

¹⁰ 税徴精解・前掲注6 47頁

¹¹ 官報1951年3月31日 <https://dl.ndl.go.jp/pid/2963813/1/21> (2023.01.04)

¹² 金子・前掲注2・162頁

¹³ 圖子善信「第二次納税義務の権利救済について」税大論叢26号（国税庁, 1996）29頁「第三者である第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる主たる納税義務は第二次納税義務者と無関係に確定し、更正・決定・賦課決定の課税処分も制度としては第二次納税義務者に通知されることは無い。第二次納税義務者にとって重要な事項が、第二次納税義務者の関知しないところで、主たる納税義務者と国の間で確定されるところが通常の納税義務者の立場と異なる特異な点である。そして、主たる納税義務の課税処分が違法であったとき、第二次納税義務者はどのようにその違法であることを主張し、権利の救済を求めることができるかについて、種々の議論が行なわれてきた」と第二次納税義務者の不利な立場について述べている。

これらの親族または同族会社から徴収できることとした」¹⁴という。また、新法への第二次納税義務の拡充は、「法人制度を利用する人格の分離等によって、租税徴収を回避しようとする事例がますます頻繁に行なわれてきた実情から旧法の趣旨を維持し、法をその実情に合わせてなお整備、合理化する要（ママ）があったり、また、滞納者が自己の事業を親族等に譲渡して、ために滞納者の租税徴収が満足にできないというような事例も現出してきたことから、それにも対処する必要があった」¹⁵という背景がある。このような社会の実情に対処せざるを得ない理由があり、改善を試みながら第二次納税義務は拡充され、新法制定にあたって掲げられた目的を達成しようとした。

第2節 第二次納税義務の成立と確定

第1項 第二次納税義務の通則

第二次納税義務の通則は、国税徴収法（以下「徴収法」という）32条で規定する。この条の趣旨は、「第二次納税義務制度における徴収手続につき通則的に規定したものであって、旧法の第四条ノ六（同族会社の第二次納税義務）及び第四条ノ七（財産譲受者の第二次納税義務）並びに旧法施行細則第七条（第二次納税義務者に対する納付通知）に規定していたものをさらに合理化したもの」である¹⁶。

第二次納税義務の成立については、国税徴収法基本通達（以下「徴基通」という）32条関係1で「第二次納税義務は、法第33条から第39条まで又は第41条《第二次納税義務》に規定する特定の納税者が国税を滞納し、かつ、それらの条に規定する要件を満たすことによって成立する」と通達する。

第2項 第二次納税義務の成立と確定

国税の納税義務の成立時期については、国税通則法（以下「通則法」という）15条2項で規定しているが、第二次納税義務については何ら規定もない。このことについて国税徴収法基本通達逐条解説（以下「徴基通解」という）では、「納税義務の成立とは、納税者の側からみれば抽象的租税債務の発生であり、通常の国税における抽象的租税債務の発生は各

¹⁴ 第10回国会衆議院大蔵委員会議事録第38号（昭和26年3月20日）（1951）16頁 なお、この徴税方法の改正は、昭和26年3月31日に成立している。

¹⁵ 大崎満「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税大論叢9号（国税庁, 1975）167頁

¹⁶ 税徴精解・前掲注6 317頁

税法で定める課税要件を充足したときであるから、これと同様に徴収法で定める要件を充足したときに成立すると解すべきである」¹⁷と解説する。

第二次納税義務の成立に関する先行研究には、「第二次納税義務は主たる納税義務者の徴収不足等の要件に該当する事実の発生により抽象的納税義務として成立し、告知によって具体的に確定する」¹⁸という見解と、「第二次納税義務は、この納付告知処分によって成立し、かつ確定する」¹⁹という見解がある。水野武夫氏（当時の弁護士）は、前者の説について、「告知処分は、更正・決定と同じく行政法上の確認処分的一种」とし、後者の説について、「告知処分は、更正処分や決定処分のような確認処分ではなく、行政法上の一種の形成処分である」²⁰と述べる。

判例では、「納付告知書による告知は納税義務者に対し抽象的に発生していた租税債権を具体的に確定し、その税額について履行の請求をするという二つの性格を兼ね備えるものである」²¹とし、前者の説を採っていると考ええる。

第3項 第二次納税義務の納付告知

納付通知書による告知（以下「納付告知」という）は、第二次納税義務が確定したことを意味する。徴基通解では、納付告知について「納付告知書による告知は、単なる観念の通知ではなく、抽象的に成立していた第二次納税義務を具体的に確定させるものであるから、一種の賦課処分に相当する性質を有しているとともに、通則法第36条の納税の告知と同様に国税の納付を命ずる（中略）という徴収処分としての性質を有していることを明らかにしたものである。なお、納付通知書による告知の効力は、それが税額の確定及び納付を命ずることを内容とする行政処分であるから、第二次納税義務者に対し通知が到達して初めて生ずることは当然である」²²と説明する。しかし、この告知処分の性格について、それが課税処分であるのか、徴収処分であるのか、については争いがあり、いまだ解決していない問題である²³。

¹⁷ 船津高歩編著『国税徴収法基本通達逐条解説 令和3年版』（大蔵財務協会, 2021）253頁

¹⁸ 三木義一「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的転回の一素材として」税理20巻8号(帝国地方行政学会, 1977)139頁以下、水野武夫「10. 第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原理』（学陽書房, 1978）165頁

¹⁹ 金子・前掲注2・168頁

²⁰ 水野武夫「10. 第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原理』（学陽書房, 1978）165頁

²¹ 国税庁『第二次納税義務関係判例集』90. 昭和46年11月16日神戸地裁判決（1974）515頁

²² 徴基通解・前掲注17・254頁

²³ 高木良昌「第二次納税義務の権利救済」増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂, 2017）768頁

第3節 第二次納税義務の種類

現行の徴収法は、第二次納税義務を8つの類型（徴収法33条～39条、41条）に分けて、第二次納税義務者となる者、第二次納税義務発生の要件、責任の範囲等をそれぞれ規定している²⁴。地方税法（以下「地税法」という）においても徴収法と同じ内容（地税法11条の2～第11条の8、第12条の2）²⁵を定める。

金子宏教授は、「この制度は、要するに、本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである」²⁶と説明する。

本来の納税義務者（以下「主たる納税義務者」という）は、国税の滞納者である。主たる納税義務者が国税を完納しない場合には、一定の関係があると認められる第三者が第二次納税義務者としてその履行責任を負う。

第二次納税義務の成立要件として、以下の①及び②は、徴収法33条～39条、41条に共通する要件とされている。

- ① 主たる納税義務者の租税の納期限が経過した（滞納になった）こと
- ② 主たる納税義務者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき租税の額に不足すると認められる（徴収不足がある）こと

これら共通の要件と各条文に規定する個別の要件を満たした場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、第二次納税義務者として納税義務者に代って租税を納付する。

10頁の表1-1では、各条文で規定する第二次納税義務の種類を、主たる納税義務者と第二次納税義務者に区分した。また、履行責任の限度について3区分（人的限度、金銭限度、物的限度）し、責任の範囲を簡易的に表記した。人的限度は、第二次納税義務の範囲についての限度の定めがないものである²⁷。金銭限度は、第二次納税義務の範囲について、特定の財産の価額又は利益の額を限度とする制約があるものである²⁸。物的限度は、第二次納

²⁴ 吉良実「わが国の第二次納税義務制度」杉村章三郎先生古稀祝賀『税法学論文集』（三晃社、1970）76頁

²⁵ 地税法11条の9では、地方税法特有の第二次納税義務として、自動車税種別割、軽自動車税種別割に関する自動車等の売主の第二次納税義務が規定されている。

²⁶ 金子・前掲注2・162頁

²⁷ 浅田久治郎『租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会、1970）440頁

²⁸ 浅田・前掲注27・440頁

税義務の範囲について、特定の財産自体（財産の価額ではない）を限度とする制約があるものである²⁹。

以上のような第二次納税義務の規定は、「何れも第三者の地位を利用して租税の徴収回避を図ることに対処するために立法化されたもの」³⁰である。

²⁹ 浅田・前掲注27・440頁

³⁰ 吉良・前掲注24・83頁

表 1-1 第二次納税義務の種類

条文等	条文の名称	滞納者（主たる納税義務者）	第二次納税義務者	責任限度
徴収法33条 地税法11の2	無限責任社員の 第二次納税義務	合名会社・合資会社	合名会社等の社員	人的
徴収法34条 地税法11の3	清算人等の 第二次納税義務	解散法人	分配等をした清算人	金銭
		信託に係る清算受託者	残余財産の分配等を受けた者	金銭
			特定清算受託者 残余財産受益者等	
徴収法35条 地税法11の4	同族会社の 第二次納税義務	同族会社の株主又は社員	同族会社	金銭
徴収法36条 地税法11の5	実質所得者課税 等の第二次納税 義務	実質所得者課税の規定の適用を 受けた個人又は法人	実質所得者課税の原因となった 収益が法律上帰属すると認められ る者	物的
			資産の貸付けを法律上行ったと みられる者	金銭
			同族会社等の行為計算の否認の 規定により否認された納税者の 行為につき利益を受けたとされる 者	
徴収法37条 地税法11の6	共同的な事業者 の第二次納税義 務	生計を一にする配偶者その他の 親族からその所有する財産の提供 を受けて、事業を遂行していると 認められる個人事業者	納税者と生計を一にする配偶者 その他の親族でその納税者の経営 する事業から所得を受けている者	物的
		その判例の基礎となった株主又 は社員からその所有する財産の 提供を受けて、事業を遂行して いると認められる同族会社	その判定の基礎となった 同族会社の株主又は社員	物的
徴収法38条 地税法11の7	事業譲受人の 第二次納税義務	納税者と生計を一にし、又は 納税者から受ける金銭その他の 財産により生計を維持している者 に事業を譲渡した者	納税者から事業を譲り受けた 生計を一にする親族その他の 特殊関係者	金銭
徴収法39条 地税法11の8	無償譲受人等の 第二次納税義務	無償又は著しく低額による譲渡 や債務の免除その他第三者に利益 を与える処分をした者	無償譲渡等の処分により権利を 取得し、又は義務を免れた者	金銭
徴収法41条 地税法12の2	人格のない 社団等に係る 第二次納税義務	人格のない社団等の財産名義人	人格のない社団等に帰属する 財産で、第三者に法律上帰属する とみられる財産のその名義人	物的
			払戻し等を受けた者	金銭

(出所：筆者作成)

第4節 第二次納税義務の形式主義に関する検討

第二次納税義務制度は、徴収回避防止を目的として、徴収制度を合理化するために設けられたことは前述のとおりである。

滞納者の国税を滞納者と特定の関係にある第三者から徴収できるようにするために、「実質」と「形式」という言葉が用いられる。この関係について、碓井光明教授は、以下のよう

に説明する。

「第二次納税義務は、実質所得者課税の原則に示されるような課税物件の帰属に関する実質主義ではなく、租税徴収面における実質主義である。しかも、そこに登場する実質主義は、徴収面において、主たる納税者と第二次納税義務者とを一定限度において同一に扱うがために、形式的には第二次納税義務者の財産であることを認めて徴収を可能にするものである。したがって、思考方法は実質主義であるが、現象としては私法秩序（名義等）を前提にする限りで形式主義になっていることに注目する必要がある」³¹という。このことは、徴収法36条1号(実質課税額の第二次納税義務³²)で端的に示されている³³。

税徴精解では、かつてのドイツ租税調整法における関係条文を用いて解説している³⁴。

ドイツ租税調整法

第六条 納税義務は、民法の形式又は形式可能性を濫用することによって、回避し、又は軽減することはできない。

2 濫用が存在する場合においては、租税は、経済上の行為、事実及び諸関係に適合する法的形態に則して徴収されるべき額において徴収しなければならない。

3 省略

ドイツの例を参考として、第二次納税義務制度の目的を実現するためには、課税物件の帰属に関する実質主義から租税徴収面における実質主義に置き換えるための理由が必要であったと考える。

³¹ 碓井光明「同族会社の第二次納税義務」税理20巻4号（帝国地方行政学会, 1977）11頁

³² 税徴精解・前掲注6 358頁 国税の賦課の基因となった収益が法律上帰属するとみられる者とは、「所有権その他の財産権の名義人又は事業の名義人等通常であればその者がその財産又は事業から生ずる収益を享受する者であるとみられる者」をいう。

³³ 碓井・前掲注31・11頁

³⁴ 税徴精解・前掲注6 357頁

第5節 第二次納税義務の主たる納税義務者との関係

8つの類型における第二次納税義務の共通要件は、「主たる納税義務者」（滞納者）の存在である。この要件は、直接法文上には現れないが、主たる納税義務につき徴収不足額が生じた場合に、その徴収不足額につき第二次的に納付の責に任ずる義務である³⁵。

第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるから、主たる納税義務が納付・免除等によって消滅した場合は、第二次納税義務も当然に消滅する³⁶。このような関係を第二次納税義務の附従性という。

また、第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるから、主たる納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り、その不足見込額を限度として認められる³⁷。第二次納税義務者が、主たる納税義務者の滞納国税の不足分を穴埋めする。このような関係を第二次納税義務の補充性という。

判例においては「第二次納税義務者の納税義務は、主たる納税義務者のそれとは法律上別個のものであるが、主たる納税義務に対し附従性（主たる納税義務について生じた消滅変更の効力が原則として第二次納税義務に及ぶ。）と補充性（主たる納税義務の履行がない場合に限って、第二次的に履行の責任を負う。）を有するものと解するのが相当である」と判示した³⁸。これについては、主たる納税義務者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるから、この附従性と補充性とからくる制約を除けば、一方に生じた理由は、他に影響を及ぼさないということを意味する³⁹。

第6節 第二次納税義務制度と類似する制度

第1項 保証債務との類似性

第二次納税義務の法理論的性格⁴⁰については、以下の説がある。

① 法定保証債務説

第二次納税義務を私法上の保証債務と同一視し、私法上の保証債務に関する民法上の規定あるいは法理論から、第二次納税義務そのものの法理論的性格づけを行おうとする見解

³⁵ 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（1）」税法学256号（三晃社, 1972）8頁

³⁶ 金子・前掲注2・169頁

³⁷ 金子・前掲注2・170頁

³⁸ 国税庁・前掲注21・620頁 106. 昭和48年11月8日大阪高裁判決

³⁹ 税徴精解・前掲注6・319頁

⁴⁰ 吉良・前掲注35・7頁

② 固有義務説

第二次納税義務と私法上の保証債務との類似性は認めながらも、この両者は異なるものであるとの前提に立って、第二次納税義務固有の法理論的性格づけを行おうとする見解

北野弘久教授は、①説を支持する。「第二次納税義務と租税保証債務の相違は成立原因（前者は法に規定する第二次納税義務の要件の充足があった時に成立し、後者は租税保証契約によって成立する）に存し、その余の法的構造は原則的に同じであるとしているので、租税保証債務について述べた右の附従性の理論がその例外を認められることなくそのまま第二次納税義務にも妥当とするもの」⁴¹と述べる。

吉良実教授は、②説を支持する。「第二次納税義務は主たる納税義務に対して私法上の保証債務に似た附従性と補充性とを有し、かつそれ自体主たる納税義務とは別個に存在する独立性をもった固有の義務である」⁴²と指摘して独立性を強く主張する。

第2項 詐害行為取消権との類似性

詐害行為取消権とは、債権者が債権の弁済を確保するために、債務者のした財産減少行為（詐害行為）を取消す権利である。債権者は債務者の財産に対して直接に権利をもつ者ではないから債務者の財産管理に干渉できないのが原則であるが、詐害行為取消権によって、減少した財産を債務者の手元に取り戻すことができる⁴³。

詐害行為類似の事例等に関する規定としては、徴収法38条（事業譲受人の第二次納税義務）及び39条（無償譲受人等の第二次納税義務）がこれに該当する⁴⁴。特に財産の無償譲渡等は、詐害行為に該当することが多い⁴⁵とされる。

徴収法39条は、無償譲渡等の第二次納税義務を規定する立法趣旨⁴⁶に従って、租税の簡易、迅速な確保をするために、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとする

⁴¹ 北野弘久「判例研究 租税債務の時効消滅と保証債務－第二次納税義務の問題も含めて－」税法学164号（三晃社, 1964）33-34頁

⁴² 吉良・前掲注35・7頁-8頁

⁴³ 高橋和之他編集『法律学小辞典第5版』（有斐閣, 2016）493頁

⁴⁴ 大崎・前掲注15・174頁

⁴⁵ 金子・前掲注2・166頁

⁴⁶ 調査会・前掲注7・15頁（答申第三の一の8低額譲渡等と租税参照）納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである。

ものである⁴⁷。そのため、徴収法39条では、詐害行為取消権のような訴訟手続きや滞納者の詐害の意思の有無を問わないこととなっている⁴⁸。

第7節 第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法

金子宏教授は、租税訴訟について、「租税法律主義は、租税の確定と徴収が、法律の根拠に基づき法律に従って行われることを要求する。しかし、租税の確定と徴収が違法に行なわれることは、決して少なくない。たとえ、建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行なわれた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくなってしまう」⁴⁹と述べる。

第二次納税義務制度は、第二次納税義務者にとって重要な事項が、第二次納税義務者の関知しないところで、主たる納税義務者と国の間で確定されるところが通常の納税義務者の立場と異なる特異な点であり、主たる納税義務の課税処分が違法であったとき、第二次納税義務者はどのようにその違法であることを主張し、権利の救済を求めることができるかについて、種々の議論が行なわれてきた⁵⁰。

第二次納税義務者は、更正・決定等が無効な場合とは異なり、主たる納税義務者に対する更正・決定等の違法を理由として、告知処分の取消を求めることができるかどうかの問題となる⁵¹。告知処分の取消しを求める場合の方法としては、行政事件訴訟法（以下「行訴法」という）において規定する抗告訴訟⁵²のうちの取消訴訟⁵³を提起することが考えられる。

⁴⁷ 税徴精解・前掲注6・379頁

⁴⁸ 税徴精解・前掲注6・388頁-389頁

⁴⁹ 金子・前掲注2・1093頁

⁵⁰ 圖子・前掲注13・29頁

⁵¹ 金子・前掲注2・171頁

⁵² 法律学小辞典・前掲注43・366頁 抗告訴訟とは、行政事件訴訟の種類の1つで、行政庁の公権力の行使に関する不服の訴訟をいう。

⁵³ 法律学小辞典・前掲注43・1026頁 取消訴訟とは、行政事件訴訟法における抗告訴訟のうち、処分の取消しの訴えと裁決の取消の訴えとを合わせて取消訴訟という。出訴期間の制限があり、その期間内でなければ提起することができない。

取消訴訟を提起できる者は、「取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」に限っているため、特に処分の名宛人以外の者について、法律上の利益の存否が問題となる。このことを原告適格といい、行訴法9条1項⁵⁴で規定している。

第二次納税義務者が主たる課税処分を争う方法

第二次納税義務に係る納付通知書による告知（以下「第二次納税義務の納付告知」という）を受けて、第二次納税義務者が主たる課税処分を争う方法は、大別すれば、2 通りある⁵⁵。

- ① 第二次納税義務者が自らに対する納付告知の取消しを求める際の理由として主たる課税処分の違法を主張する方法
- ② 第二次納税義務者が主たる課税処分の違法を理由として直接その取消しを求めて争う方法

①は、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を間接的に争う方法（以下「間接法⁵⁶」という）であり、第2章（昭和50年最判）で取り上げる。

②は、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を直接的に争う方法（以下「直接法⁵⁷」という）であり、第4章（平成18年最判）で取り上げる。

⁵⁴ 原告適格（行訴法9条1項）「処分の取消しの訴え及び裁決の取消の訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなつた後においてもなお処分又は裁決の取消しによつて回復すべき法律上の利益を有する者を含む。）に限り、提起することができる。」

⁵⁵ 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」ジュリスト1332号（有斐閣, 2007）38頁

⁵⁶ 尾崎由香里「第二次納税義務者の権利救済についての一考察 ―主たる納税義務者との関係を中心として―」租税資料館賞/第20回入賞作品（2011）11頁

⁵⁷ 尾崎・前掲注56・11頁

第2章 昭和50年最高裁判決

第2章では、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）（以下「昭和50年最判」という）を取り上げる。

第1節では、事案の概要を説明する。

第2節では、本事案の調査官解説に基づいて、論点を整理する。第1項では、考察1から4までを検討する。考察1では、違法性の承継の理論について説明し、本事案に当てはめて検討する。考察2では、昭和50年最判の調査官解説において、第二次納税義務者を救済するために、主たる課税処分そのものに対して第二次納税義務者が取消訴訟を提起する途を肯定していることから、第二次納税義務者が主たる課税処分の違法を理由として直接その取消しを求めて争う方法について考察する。考察3では、納付告知の取消訴訟において第二次納税義務者が争いうる範囲を検討する。第二次納税義務者が、主たる納税義務についての課税処分に無効以外の瑕疵がある場合に、納付告知の取消事由としてこれを主張できるか否かの学説を比較・整理する。考察4では、本事案を踏まえて、第二次納税義務者の権利救済について考察する。

第3節では、小括として、考察によって整理した論点に基づいて、私見を述べる。

第1節 事案の概要

概要

訴外株式会社A商店（以下「A商店」という。代表取締役は納税者Xである）は、荒物等の卸売小売業である。A商店の発行済株式のうち半数は、納税者X（以下「X」という。原告・控訴人=被控訴人・上告人）、Xの妻及びXの母が有する株式で占められていた。したがって、A商店は同族会社に該当し、Xは、その判定の基礎となる株主に該当する。

Xは、所有している土地と倉庫（以下「本件土地」「本件倉庫」という）を、A商店の設立以降、無償又は適正賃料以下で貸与していた。A商店がXから借りている本件倉庫は、本店から至近距離内にあり、収容力も大きく、経済的好条件をそなえていた。本件倉庫にはA商店の全商品のうち約半数を保管している。本件倉庫は、A商店にとって事業遂行上必要不可欠なものである。

県税事務所長Y（以下「Y」という。被告・被控訴人=控訴人・被上告人）は、本件倉庫の適正賃料とA商店が実際に出捐した賃料との差額は、その出捐を免れたことになり本件倉庫に関して生じた所得であると判断した。Yは、A商店に対し昭和35年6月28日に、更正決定を

し、昭和31年度及び昭和33年度（以下「各事業年度」という）の法人事業税及び法人県民税につき納入告知をしたが、A商店は、納期限が経過しても納付しなかった。

A商店は、Yの更正決定前に保有財産の大部分をA物産株式会社（設立は昭和35年5月23日である）に譲渡した後、解散（昭和35年5月25日）した。A商店に法人事業税及び法人県民税の滞納が生じたときには、無資産であり、滞納税額を納付する資力はなかった。

Yは、Xに対して、地税法11条の6（共同的な事業者の第二次納税義務）により、A商店に係る租税債務の第二次納税義務があるとして納付告知を行った。その後、滞納税額が完納されなかったため、YはX所有の本件土地及び本件倉庫を差押えた。

本事案は、第二次納税義務者であるXが、YがしたA商店の課税処分に瑕疵がある（A商店には、当該各事業年度に事業収入はなかった）と主張して、第二次納税義務の納付告知の取消を求めたものである。

争点：第二次納税義務者（X）は、納付告知の取消訴訟において主たる納税義務者（訴外A商店）の納税義務の存否または数額を争うことができるか。

1. 第一審 岡山地判昭和42年3月29日

（納税者 一部敗訴）

■ Xの主張

A商店には、当該各事業年度に、Yが主張するような事業収入はなかった。

本件土地及び本件倉庫は、A商店にとって事業遂行上欠くことのできない重要な財産であるとYは主張するが、これらよりも重要な財産は他にもあった。

本件倉庫の賃料額は、昭和26年3月から昭和29年3月までは、月額5,000円を徴収した。昭和29年4月から昭和34年2月までは、営業不振のため賃料を徴収していない。昭和34年3月から昭和35年5月までは、月額2,000円を徴収した。

■ Yの主張

A商店に当該事業年度の事業所得及び法人税の課税処分があったので、これに基づいて昭和35年6月28日に法人事業税及び法人県民税の更正決定をした。

Xは、本件土地及び本件倉庫を所有し、これらをA商店に対して設立当初から貸与してきた。卸小売業を営むA商店において、本件土地及び本件倉庫は、事業遂行上必要不可欠な営業財産として使用してきた。

本件倉庫の適正賃料は、極控えめに算定しても月額12,005円である。Xは、昭和34年3月31日までは、A商店に本件倉庫を無償で貸していた。昭和34年4月1日から解散までは、月額1,000円を徴収した。したがって、適正賃料額とA商店が実際に出捐した額との差額は、本件倉庫より生じた所得であって、これを同商店は取得したのである。

■ 岡山地裁の判断

● 法人事業税について

Yは、A商店が各事業年度において事業所得を得た旨主張する。しかし、A商店には、Yが主張する金額の所得が生じたことを首肯するに足る事実が何ら主張立証されていない。よってこの所得の存在を認めることはできない。本件法人事業税に関する部分については、違法というべく取消しを免れない。

● 法人県民税（法人税割）について

争いのない事実⁵⁸から、A商店には法人県民税（法人税割）の当該事業年度の納税義務があり、A商店のこの納税義務につき、Xが地税法11条の6所定の第二次納税義務者にあたることは明らかである。

よって、A商店の法人県民税の滞納額に関する部分については適法であるが、法人事業税に関する部分については違法とし、これを取消すべきことになる。

⁵⁸ ①A商店は、地方税を滞納した。②A商店は、保有財産をA物産(株)に譲渡した後、解散した。A商店に滞納が生じた時には、すでにA商店は無資産であって、滞納税金を納付する能力がなかった。③A商店の発行済株式総金額のうち、半分はX等の有する株式で占めていた。したがって、A商店は法人税法で定める同族会社に該当し、Xはその判定の基礎となった株主に該当する。④A商店は、事業を遂行するためには商品を格納するための倉庫の確保が必要不可欠であった。本件倉庫は、A商店の営業店舗から至近距離で好立地、収納力が大きいことから、本件倉庫では、全保管商品の半数近くを格納していた。A商店は、Xから借りている本件倉庫がなければ、これに代わる倉庫を他から調達するか、相当程度に営業規模を縮小しなければ、事業の遂行はできない状況にあった。⑤Xは、本件倉庫をA商店に無償又は低額で貸与した。本来支払うべき適正額から現実に使用対価として出捐した額との差額につき、その出捐を免れたことになる。それにより相当する利益を得たことになり、この利益は本件土地、倉庫に関して、A商店において生じた所得となる。⑥昭和35年当時の本件土地及び本件倉庫の固定資産評価額は、両不動産の価額だけでもA商店の滞納税額をはるかに超えている。

2. 控訴審 広島高岡山支判昭和48年10月15日

X、Yの双方が控訴（納税者 敗訴）

■ 広島高裁の判断

A商店に対する課税処分について、その根拠となる課税所得がないことは、特段の事由のない限り、右処分の取消原因となるに過ぎない（無効原因ではない）ものであり、第一次納税義務者（以下「主たる納税義務者」という）に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、その間に関連はあるけれども、別個の行政処分である。

すなわち、第二次納税義務は、主たる納税義務者の財産に対し、滞納処分をしても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に、専らその租税の徴収を確保する手段として補充的に課せられるものであるから、その実質は主たる納税義務の徴収手続の一つにすぎないものである。

したがって、第二次納税義務が徴収手続上のものである以上、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継が認められない原則から、納付告知処分を争う第二次納税義務者は、これに固有の瑕疵を主張すべきものであり、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵をその理由とすることはできない（無効を主張する場合は別である）と解するのが相当である。

3. 最高裁 最判昭和50年8月27日

（納税者X 敗訴）

■ 上告理由

第二次納税義務者が納付告知の取消訴訟において、主たる納税義務者の納税義務の存否等を争えないとすることは誤りである。

■ 最高裁の判断

徴収法及び地税法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等（以下「主たる課税処分等」という）により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき主たる納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、主たる納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対して補充的に課される義務であって、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではある

けれども、実質的には、右第三者を主たる納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならない。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた主たる納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は、第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできないと解するのが相当である。

第2節 昭和50年判解の分析

本節では、昭和50年最判の佐藤繁最高裁判所調査官による調査官解説⁵⁹（以下「昭和50年判解」という）に基づき、考察を行う。本判解は、「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」について争った裁判を解説したものである。

本事案は、自らの第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、間接的に主たる納税義務者に対する課税処分を争う方法（間接法）により提起したものである。

第1項 昭和50年判解の考察

考察1 違法性の承継の理論

本事案においては、第二次納税義務者は主たる課税処分の無効以外の瑕疵を争うことはできないと判示した。主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、その間に関連はあるけれども別個の行政処分であるため、違法性の承継を認めないという理論に基づく。

違法性の承継とは、「ある行政行為（先行行為）に違法事由の存することが、その行為を前提としてなされる別の行政行為（後行行為）の違法事由となるという関係がある場合に、先行行為の違法性が後行行為に承継されるという。例えば、課税処分の違法は滞納処分に承継されないが、滞納処分のうちの差押処分の違法は公売処分に承継されると解されてい

⁵⁹ 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消し訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」最高裁判所判例解説民事篇昭和50年度(1975)403頁

る」⁶⁰ことを言う。もし前提になっている先行行為の瑕疵が重大かつ明白である場合には、先行行為は「当然無効」又は「絶対無効」の行政処分である。無効な行政処分に基づいてなされた後行行為の取消しを求める際に、先行行為が「無効」であることを主張することは、両行為の関連性、連続性が密接でなくても当然可能である⁶¹。

違法性の承継の理論を本事案に当てはめると、先行行為は主たる納税義務者への更正処分の決定にあたり課税処分である。後行行為は第二次納税義務者への告知処分にあたり徴収処分である。課税処分と徴収処分は、別個の行政処分であるため両者の間には違法性の承継が認められない。したがって、第二次納税義務者は、納付告知を争う場合において、主たる納税義務者に対する課税処分の無効以外の瑕疵をその理由とすることができない。

考察2 主たる課税処分に対する取消訴訟について

第二次納税義務者による主たる納税義務者に対する課税処分の無効以外の瑕疵を理由として納付告知の取消訴訟を認めないとする説（以下「消極説」という）は、主たる課税処分の公定力⁶²からいっても、納付告知の取消訴訟で主たる納税義務の存否等を争うことは許されない⁶³とするものである。つまり、間接法による取消訴訟は、違法性の承継の理論の通説的見解（課税処分と滞納処分との間には、違法性の承継を認めることができないという原則）により認められず、公定力により主たる課税処分が取り消されない限りは、それを争うことができないということである。

そこで、昭和50年判解では、第二次納税義務者を救済するために、主たる課税処分そのものに対して第二次納税義務者が取消訴訟を提起する途を肯定する⁶⁴と言及していることから、最初に、以下において直接法を検討する。

出訴期間の起算日の問題

昭和50年判解は、直接法により取消訴訟を提起する場合には、不服申立期間ないし出訴期間の起算日の取扱いについて問題があることを指摘する。

⁶⁰ 法律学小辞典・前掲注43・35頁

⁶¹ 桐山章雄「課税処分における違法性の承継」税法学24号（三晃社, 1952）14頁

⁶² 法律小辞典・前掲注43・233頁 公定力とは、「行政行為がたとえ違法であっても、無効と認められる場合でない限り、権限ある行政庁又は裁判所が取消すまでは、一応効力のあるものとして、相手方はもちろん行政庁、裁判所その他の第三者もその効力を承認しなければならないという効力」である。

⁶³ 佐藤・前掲注59・406頁

⁶⁴ 佐藤・前掲注59・406頁

出訴期間の起算日を、「主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時を基準」とした場合には、出訴期間等が徒過してしまう⁶⁵ことにより、結局、第二次納税義務者が取消訴訟を提起することを断念せざるをえない。

また、「第二次納税義務者が主たる課税処分を知った時あるいは第二次納税義務の納付告知を受けた時を基準」とした場合には、通則法77条4項（筆者注、現行の通則法77条1項⁶⁶）又は行訴法14条3項の「正当な理由」⁶⁷をゆるやかに解すれば、第二次納税義務者を救済することができる。しかし、昭和50年判解は、このように主たる課税処分に対する時期遅れの取消訴訟を許すことによって主たる納税義務そのものまでも消滅させてしまうことは、徴税の安定と能率とを害するものであるという批判を免れない⁶⁸ものだという。

主たる納税義務が申告によって確定した場合には、瑕疵が存在していたとしても税務行政による確定ではないため、これに対して取消訴訟を提起する途はない⁶⁹。

以上のことから、昭和50年判解は、直接法による第二次納税義務者の権利救済が十全ではないという。しかし、昭和50年最判の原審は、第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当ではなく、課税処分についての抗告訴訟（納付告知処分に対する抗告訴訟とは別訴となる）における原告適格は肯定すべきものであると述べている。この原審の見解では、本考察で検討した出訴期間の起算日の問題との整合性が取れなくなってしまう。この点について、昭和50年判解は、「本判決は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代わりの立場におかれるものであるとして、消極説を採用した。もとより、それは現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に争訟の機会を与えなく

⁶⁵ 佐藤・前掲注59・407頁 主たる課税処分があっても、第二次納税義務者が現実に納付告知を受けるまで（あるいは、少なくとも主たる納税義務についての徴収不能が発生するまで）は、単に義務者となる可能性を有するにとどまるから、その段階では第二次納税義務者に原告適格を認めることにも問題がある。

⁶⁶ 通則法77条1項 不服申立て（第七十五条第三項及び第四項（再調査の請求後にする審査請求）の規定による審査請求を除く。第三項において同じ。）は、処分があつたことを知った日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して三月を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。

⁶⁷ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会, 2022）1110頁 通則法77条1項における「正当な理由」とは、「不服申立制度全体の目的及び法的安定性の要請を考慮し、そのような例外を認めることが社会通念上、正当であるとするような理由である。」とする。

⁶⁸ 佐藤・前掲注59・407頁

⁶⁹ 佐藤・前掲注59・407頁

てもよいとしているものではない⁷⁰。本判決は主たる課税処分に対する第二次納税義務者からの取消訴訟の許否についてはなにも判示していないが、おそらく、前述した出訴期間や原告適格の問題をも含めて取消訴訟の一般理論どおりに考えればよいとするものであろう」と指摘する⁷¹。この指摘については、本判決の傍論ではあるものの、第二次納税義務者が直接法により主たる課税処分の違法を争うことが認められる余地があることに言及したものだと言える。

考察3 納付告知の取消訴訟において第二次納税義務者が争いうる範囲

考察2の問題を受けて、昭和50年判解では、間接法による取消訴訟について認めることができるとする説（積極説）が主張されるに至った⁷²。

本考察では、主たる納税義務についての課税処分に無効以外の瑕疵がある場合における学説である消極説と積極説を比較する。

学説における消極説と積極説との比較

消極説

消極説には、以下の三説⁷³がある。昭和50年最判が支持した消極説は、課税処分と滞納処分は、別個の行政処分であるため両者の間には違法性の承継が認められないことから、第二次納税義務者は、納付告知を争う場合において主たる納税義務者に対する課税処分の無効以外の瑕疵をその理由とすることができないとするものである。また、第二次納税義務者が納付告知を争うための原告適格については、第二次納税義務者の訴権利益⁷⁴が主た

⁷⁰ 清永敬次「西ドイツ税法における納付責任」法學論叢96巻1号（京都大學法學會, 1974）24頁 昭和50年判解は、清永敬次教授の先行研究から以下のように引用している。「西ドイツの租税基本法は、我が国の第二次納税義務よりも広く第三者の納付責任を認めているが（一〇三条以下）、これらの納付責任を負わされた者は、納付告知に相当する処分の取消訴訟において主たる納税義務の存否等を争うことができるものとされ、ただ、主たる納税義務者の承継人として責任を負う者又は主たる課税処分につき主たる納税義務者の代理人として若しくは自己の権利に基づいて取消を求めることができた者は例外とされている（一一九条）。」

⁷¹ 佐藤・前掲注59・409-410頁

⁷² 佐藤・前掲注59・407頁

⁷³ 村重慶一「第二次納税義務（2）-確定手続-」別冊ジュリスト79号（有斐閣, 1983）51頁

⁷⁴ 法律学小辞典・前掲注43・51頁 訴権利益とは「訴えの利益」という意味で使用していると思われる。「行政訴訟、とりわけ行政処分の取消訴訟の場合、訴えの利益とは、広義には原告適格の問題も含むが、狭義には個々の事案において本案判決を必要性の問題である。処分に不利益性がないと訴えの利益は否定される。」

る納税義務者に代理されているものと見ることもできるため、第二次納税義務者自身が自らの納付告知の取消を争うことは認められない。

消極説1（通説的見解）

昭和50年判解によれば、主たる納税義務の課税処分と第二次納税義務者の納付告知処分は、それぞれ別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為であるから、「通説的見解(田中二郎『行政法総論三二五頁』)に従う限り、違法性の承継を認めるのは難しい」⁷⁵という。通説的見解とは、相連続する二以上の行為が結合して一の法律的效果の発生を目指している場合には、違法性の承継を認めるべきであり、各行為がそれぞれ一応別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為である場合には、先行行為の違法性の承継は認められない⁷⁶ことを言う。

桐山章雄氏は、その理由を「権利保護の点を一方的に強張（ママ）する余りに、関連性のある二つの処分の中に常に『違法性の承継』をみとめるとすると、先行々為の違法性の関連性の存する限り遡及することとなり、一方で『法的安定性』の法理念を無視する結果となる」⁷⁷とする。

したがって、通説的見解においては、主たる課税処分の無効以外の瑕疵が第二次納税義務の納付告知に承継されないため、間接法による取消訴訟を求めることができない。

消極説2（具体的義務内容が抽象的納税義務と一致する説）

主たる納税義務が課税処分又は申告により具体的に確定すると、その確定した具体的義務内容が抽象的納税義務と一致する⁷⁸という説である。

吉良実教授は、「第二次納税義務発生要件として、その存在が要請されているところの『主たる納税義務』は、具体的な納税義務でなければならないとの見解（前述⁷⁹）を採る以上、ここに『主たる納税義務』とは常に具体的な主たる納税義務、換言すれば具体的な確定手

⁷⁵ 佐藤・前掲注59・406頁

⁷⁶ 田中二郎『法律学全集6 行政法総論』（有斐閣、1957）325頁

⁷⁷ 桐山・前掲注61・15頁

⁷⁸ 村重・前掲注73・51頁

⁷⁹ 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2・完）」税法学257号（三晃社、1972）28頁 前述とは、「具体的な確定手続きにより納税義務の内容が確定（税額等の確定）すれば、その確定した納税義務の内容と、抽象的な納税義務の内容とは一致するものとして取り扱われるものであって、具体的な確定手続きがあった後においては、具体的に確定した税額等とは別に抽象的なあるべき税額等を想定し、その両者を区別して考えることはできないもの」を指す。

続きのあつた主たる納税義務を指しているのであるから、第二次納税義務者としては、具体的な主たる納税義務とは異なる抽象的な主たる納税義務というようなものを問題とする余地はないわけである。つまり第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟においては、その第二次納税義務発生基礎となつた主たる納税義務の確定手続後に生じた事由だけしか主張できず、その確定手続以前の事由は取消事由とはなし得ないのである」⁸⁰という。藤原淳一郎教授⁸¹、大崎満氏⁸²も同様の見解を示す。

消極説3（伝統的な公定力の理論⁸³）

今井文雄氏（当時の弁護士）は、一般に、課税処分の公定力は主たる納税義務者のみならず第三者にも及び、しかもそれは課税標準・税額にも当然及ぶものであり、第二次納税義務者に特に右の公定力の一部が及ばないと解するのは、解釈論としてはいささか無理なきらいがある⁸⁴と主張する。

積極説

積極説にも、以下の三説がある⁸⁵。積極説は、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間の実質的な一体性・連続性を認めて、両者の間に違法性の承継を認めようとする説である⁸⁶。

積極説1（違法性承継論）

通説的見解に対して、違法性の承継が認められるとする見解（以下「違法性承継論」⁸⁷という）が存在する。

小沢義彦氏（当時の法務省福岡法務局訟務部付検事）は、「違法な課税処分がなされた場合でも、第二次納税義務者は課税処分のなされたことすら知らないことがあり、第二次納

⁸⁰ 吉良・前掲注79・27-28頁

⁸¹ 藤原淳一郎 租税判例研究〔第三九回〕ジュリスト528号（有斐閣, 1973）162頁

⁸² 大崎・前掲注15・185頁

⁸³ 佐藤・前掲注59・406頁 伝統的な公定力の理論とは、主たる課税処分が取り消されない限り、別訴においてその処分内容（課税標準、税額）を争うことができないことをいう。

⁸⁴ 今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」判例評論206号 判例時報804号（判例時報社, 1976）130頁

⁸⁵ 村重・前掲注73・51頁

⁸⁶ 窪田良一「第二次納税義務者の権利救済に関する一考察 ―国税徴収法第39条を中心として―」租税資料館賞/第20回入賞作品（2011）32頁

⁸⁷ 佐藤・前掲注59・407頁

税義務者に課税処分取消訴訟の原告適格を認める立場に立つとしても、前述したとおり権利救済の実行を期しがたいのであるから、このような場合にこそ違法性の承継理論を適用させるべきであると考えられる」⁸⁸として、処分の相手方の権利救済を無視してまで法的安定性を図る通説的見解に疑問を呈している。

積極説2（固有瑕疵説⁸⁹）

この学説は、納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は固有の瑕疵を構成すると論ずるものである。消極説2（具体的義務内容と抽象的納税義務が一致する説）と反対の見解を示す。

三好達氏（元最高裁判所長官）は、抽象的な第二次納税義務は、具体的な主たる納税義務などに基づいて発生するのではなく、主たる納税義務者の抽象的租税債務およびこれを具体的に確定する申告または処分が存在などを要件として発生するものであると考えを示す。義務内容の確定は、申告者もしくは被処分者である主たる納税義務者自身の具体的な納税義務を確定するにとどまり、別個の人格である第二次納税義務者の納税義務の内容を確定させる効力はない⁹⁰と論じた。つまり、実体的に主たる納税義務者が負担している義務を超えて、それ以上に第二次納税義務が発生することはおかしいので、第二次納税義務者はそれを主張することができるのではないか⁹¹ということである。

北野弘久教授は、「実定法的に主たる納税義務のあり方自体（中略）が第二次納税義務成立の構成要件を構成しているとみななければならない。それゆえ、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として主たる納税義務の違法性を主張しうるものと解さなければならない。（中略）第二次納税義務成立に関する固有の理由によって、第二次納税義務納付告知処分の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務（中略）を争うことができると解したい」⁹²と指摘する。

⁸⁸ 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報21巻3号（中央経済社、1973）62頁

⁸⁹ 村重・前掲注73・51頁 固有瑕疵説とは、第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は、納付告知処分の固有の瑕疵を構成するとする説をいう。

⁹⁰ 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟下 松田判示在職40年記念』（有斐閣、1968）868頁

⁹¹ 民事教官室編「税務訴訟における諸問題」司法研修所論集1968Ⅲ 通巻41号（司法研究所、1968）151頁 三好達氏発言

⁹² 北野弘久「第二次納税義務者は本来の納税義務を争えるか」民商法雑誌75巻6号（有斐閣、1977）967頁-968頁

金子宏教授は、「本来の納税義務者に対する更正・決定等の内容が、第二次納税義務の内容をなしていることにかんがみると、このような場合には、更正・決定等の違法性のうち実体的違法性は第二次納税義務の告知処分の違法原因でもあると考え、第二次納税義務者は、更正・決定等に存した実体的違法性を理由として告知処分の取消を求めることができると解すべきであろう」⁹³と論ずる。

積極説3（公定力制限論⁹⁴）

昭和50年判解によると、「公定力制限論」とは、主たる課税処分の公定力ないし遮断効を制限して第二次納税義務者が納付告知の取消訴訟を争うことができるとする説である。つまり、違法性の承継を肯定し、第二次納税義務者は納付告知の抗告訴訟のみに原告適格があるとするものであるが、これは不服を主張する機会が制度上設定されていない第二次納税義務者には公定力が及ばないとするものである⁹⁵。

「公定力制限論」は、「客観的納税義務説」⁹⁶を前提としたものである。小早川光郎教授は、主たる課税処分の公定力とは、主たる納税義務の存否・額の判断について生ずるものであり、それが主たる納税義務者に対して及ぶことは当然であるとするが、この公定力が、自己に対する納付告知を争う第二次納税義務者にまで及ぶと考えることは、不当であるとの見解を示す。仮にこれを肯定するとすれば、そのような公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務者が適時に不服を主張しうる機会を制度上設定しておくべきはずであると指摘する。しかし、そのような制度上のしくみが設けられていないのだから、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許されるのではなかろうか⁹⁷と論ずる。小早川光郎教授は、第二次納税義務者に与えられるべき救済の範囲としては、第二次納税義務の納付告知の取消訴訟を認めることで十分であり、主たる課税処分自体を取消の対象とすることは不必要でもある⁹⁸と説く。

⁹³ 金子・前掲注2・171-172頁

⁹⁴ 佐藤・前掲注59・408頁

⁹⁵ 安宅敬祐「判例から読み解く第二次納税義務の法的性格」月刊税61巻5号（ぎょうせい, 2006）32頁

⁹⁶ 小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト583号（有斐閣, 1975）160-161頁「客観的納税義務説」とは、第二次納税義務の納付告知の要件を、客観的事実及び法の正当な解釈・適用にもとづいて認定されるべき納税義務をいう。「確定納税義務説」とは、申告ないし課税処分によって確定された税額を具体的な義務内容とする納税義務をいう。

⁹⁷ 小早川・前掲注96・161頁

⁹⁸ 小早川・前掲注96・161頁

学説の整理

以下の表2-1は、第二次納税義務者が自己の納付告知の取消訴訟を提起した場合の可否について、学説別に分類したものである。消極説と積極説で対比した各説には、意見の対立がある。

表2-1 間接法による取消訴訟提起の可否についての学説

学 説			
消極説では、違法性の承継を認めない		⇔	積極説では、違法性の承継を認める
消極説 1	通説的見解	⇔	積極説 1 違法性承継論
消極説 2	具体的義務内容が抽象的納税義務と一致する説	⇔	積極説 2 固有瑕疵説
消極説 3	伝統的な公定力の理論	⇔	積極説 3 公定力制限論

(出所：筆者作成)

考察4 第二次納税義務者の権利救済

昭和50年判解は、消極説を採った理由を以下のように説明する。主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係を人的独立性⁹⁹よりも親近性を重視して考えれば、所定の範囲の納税義務に関しては、その権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものとみることも不可能ではない¹⁰⁰と解説する。

この昭和50年判解の論理について、「見方を変えれば、第二次納税義務には何らかの意味での密接な親近性はあるが、そのうち所定の範囲以外の納税義務については、両者の間には実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害関係があるとはいえず、人的独立性の方に重きをおけば、権利救済の面においては両者を一体的に扱うべきではない場合があるということを示唆している」¹⁰¹との見解もある。

昭和50年判解でも、本判決で消極説を採用したのは、現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に訴訟の機会を与えなくてもよいとしているものではない¹⁰²と付け加えている。

⁹⁹ 佐藤・前掲注59・409頁「第二次納税義務は、主たる納税義務に代わるものであるが、第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは別個の独立の人格である。」佐藤調査官は、これを人的独立性と言っていると考ええる。

¹⁰⁰ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁰¹ 高木英樹「第二次納税義務が争われた事例」税理58巻7号（帝国地方行政学会, 2015）76頁

¹⁰² 佐藤・前掲注59・409頁

第3節 小括

昭和50年最判が消極説を支持した理由として、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた主たる納税義務者と同様の立場に立つに至るものと判断したことによる。主たる納税義務者は、第二次納税義務者と何らかの意味において密接な親近性を有する者であり、昭和50年判解で説明されているように「両者の間には一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係がある」¹⁰³と認められる。したがって、権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者に代理されていると見ている。

昭和50年最判は、原審¹⁰⁴の判断を正当であるとし、主たる納税義務の課税処分の違法性は第二次納税義務の告知処分に承継されない（消極説1）とした。

昭和50年判解は、消極説の立場から、主たる納税義務者に訴訟の機会が与えられている以上、徴税確保という行政目的のために、その後の段階では第二次納税義務者が別途にこれを争うことを認めないという制度をとったとしても、あながち不合理であるとは言いきれない¹⁰⁵と結んでいる。

本事案では、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有すると判示した。これについて、第二次納税義務者保護の観点から検討すると、妥当ではないと考える。その理由は、昭和50年最判の時点では、直接法及び間接法の二つの訴訟方法どちらから検討しても、第二次納税義務者の権利救済は見込まれないからである。主たる納税義務者による訴権利益の代理についても、訴訟の手間や、無資産状態の者が実行に移すことは、現実的に期待は薄いと考える。

この状況について、制度の不備を指摘している見解¹⁰⁶や第二次納税義務者の主体性を無視しかねないとする見解¹⁰⁷もある。

昭和50年最判の原審及び昭和50年判解では、第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当ではなく、直接法による原告適格は

¹⁰³ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁰⁴ 広島高岡山支判昭和48年10月15日

¹⁰⁵ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁰⁶ 小早川・前掲注96・161頁

¹⁰⁷ 今井・前掲注84・132頁

肯定すべきであることを言及している。しかし本判決において、直接法は傍論であるため、間接法による第二次納税義務者の権利救済を求めるとすれば、行政上の必要性和権利救済の要請との機能的調和の見地から判断すべきである¹⁰⁸という公定力制限論を支持したい。その理由は、第二次納税義務が公定力により遮断されて、主たる納税義務者が争わない以上、第二次納税義務者が主たる課税処分 of 違法性を争えないとすることが不当であると考えられるからである。第二次納税義務は、主たる納税義務者の納税義務が確定した後、その国税に徴収不足が認められる場合に、主たる納税義務の確定内容が第二次納税義務の抽象的納税義務として成立し、納付告知をもって第二次納税義務の具体的納税義務が確定する。この第二次納税義務の確定までの過程には、主たる納税義務成立時の抽象的納税義務内容が考慮されていない。したがって、固有瑕疵説が主張するように、実体的に主たる納税義務者が負担している義務を超えて、それ以上に第二次納税義務が発生した場合には、第二次納税義務者はその差の部分については争えない。第二次納税義務は主たる納税義務の延長にあるものと判示されたため、第二次納税義務者が主たる納税義務者を差し置いて主たる課税処分の違法性を争うことはできない。固有瑕疵説の見解だけでは、その訴えは、公定力に妨げられてしまうことが考えられるため、公定力の一部を制限するような制度上の仕組みを設定すること、第二次納税義務者が間接法による不服申立て又は訴えをできるような環境が設けられることを求めたい。

¹⁰⁸ 佐藤・前掲注59・408頁

第3章 平成6年最高裁判決

第3章では、最高裁平成6年12月6日第三小法廷判決（民集48巻8号1451頁）（以下「平成6年最判」という）を取り上げる。

第1節では、事案の概要を説明する。

第2節では、平成6年最判の調査官解説に基づいて、論点を整理する。第1項では、まず通則法70条の規定を説明する。その規定内容を踏まえて、考察1では、第二次納税義務の賦課権の行使を認めない理由、考察2では、第二次納税義務の賦課権の行使を認める理由を述べる。考察3では、通則法70条の類推適用の可否について、認めない説（消極説）と認める説（積極説）の各学説に触れる。

第3節では、小括として、考察によって整理した論点に基づいて、私見を述べる。

第1節 事案の概要

概要

納税者X（以下「X」という。原告・控訴人・上告人）は、訴外株式会社A（以下「A」という）の代表取締役である。Aは、不動産をB食品㈱（代表者X）に貸し付けることを唯一の業としていた。しかし、Aは所有する物件の一部を昭和54年に甲へ、残りの物件（以下「本件物件」という）を昭和56年に乙へ売却した。売却代金のうち手元現金として所持する金額以外は、銀行預金（以下「当該預金」という）とした。昭和54年から昭和56年の間に、Xは利息を含んだ当該預金のほとんどを引出し、Aの債務返済にあてた。当該預金引出額のうち債務返済後の残りの金額を、XはAから取得した。その後、Xはその金額をB食品に貸付け、昭和54年～56年の間にB食品は借入金を店舗開設・改修等の資金にした。

Aは、本件物件を売却したことで無資力となり、解散状態になり、国税を滞納した。AがXに対して不動産の売買代金の一部を譲渡した行為は、無償譲渡等に該当し、Aの国税の徴収不足は、この無償譲渡等の行為に基因することが認められた。この無償譲渡等の行為は、Aの滞納国税の法定納期限の一年前の日以後にしたといえることができるため、徴収法39条の要件の存在が認められた。課税当局Y（以下「Y」という。被告・被控訴人・被上告人）は、平成2年6月1日にXに対してAの滞納国税を徴収するために納付通知書を発し、第二次納税義務の告知をした。これに対して、Xは、Yに対し本件処分を取消を求めた。

争点

- ① 徴収法39条の要件の存在の有無。
- ② 通則法70条の類推適用を認めるか否か。
- ③ 第二次納税義務の消滅時効¹⁰⁹が完成するか否か。

1. 第一審 大阪地判平成5年2月18日

(納税者X 敗訴)

■ Xの主張

争点① 本件物件の売却代金は、Aの借入金の返済にあてた。徴収法39条の要件の存在（Aに滞納国税が存在し、徴収不足が発生したこと。AからXに対して無償譲渡等の行為が行われたこと）については、特に否定はしていない。

争点② 第二次納税義務は、主たる納税義務が滞納となり、徴収不足が生じることが客観的に認識可能となった時期に成立すると解すべきであり、本事案では本件物件を売却し、すべての納期限が到来した昭和57年9月2日には、第二次納税義務が成立したというべきである。そして、その時点から通則法70条により、除斥期間が進行し、遅くとも7年後¹¹⁰には、納税者Xの第二次納税義務は、消滅したというべきである。

争点③ 本事案の主たる納税義務についての時効は、昭和63年6月24日、Aが有していた本件預金が差し押さえされたことにより中断しているとしても、その時点で具体的な義務（平成2年6月1日に第二次納税義務の納付告知がされた）として存在していない。したがって、Xの第二次納税義務は、時効によって消滅したというべきである。

■ Yの主張

¹⁰⁹ 法律学小辞典・前掲注43・685頁 消滅時効とは、例えば、貸金債権の取立てができることを知りながら権利行使を怠っていて5年たってしまうと、その後に支払いを求めて訴えを起しても債務者が時効を主張すれば、裁判所は債権は消滅しているものとして処理しなければならない。このように、権利不行使の状態が一定期間継続することによって権利消滅の効果を生ずる制度を消滅時効という。

¹¹⁰ 通則法70条4項1号（現70条5項1号）の規定により、「偽りその他不正行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税（当該国税に係る加算税及び過怠税を含む）についての更正決定等の場合」の除斥期間は、7年である。

Xの争点①、②、③の各主張を争う。

■ 大阪地裁の判断

① 徴収法39条の要件の存在について

Aに係る滞納国税が存在したことについては、Yは明らかに争わないので、Xが自白したものとみなす。徴収不足、無償譲渡等の処分及びそれらの関係については、以下の通りである。

◆ 事実関係

XはA及びB食品を経営し、B食品は本件物件の売却によって店舗を開設するなど事業を拡張している。確定申告書によるとB食品は、Xから開業資金を借り受けている。Xの昭和54年の収入金額は660万円にすぎず、本件物件の売却代金（約1億8,000万円）以外にB食品に貸し付ける資金があったとは認められない。Aは、本件の主たる納税義務に関する審査請求において、本件物件の売却代金をB食品の店舗の開設資金等に当てたと主張している。Xは本訴において本件物件の売却代金は、Aの債務の弁済に当てたと主張するのみで、それ以上の主張を何らしめないことから総合すると、Xは昭和54年から昭和56年にかけてAから金員を取得し、B食品に貸し付け、B食品の店舗開設等の資金等に当てたと認められる。

◆ 徴収法39条の存在

Aは、「財産につき滞納処分を執行しても、なお徴収すべき額に不足する」状況である。Xは、Aの本件物件の売買代金を取得し、それはAによる「その財産につき行った無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分」にあたる。Aからの徴収不足は無償譲渡等の処分に基因することが認められる。Xが売買代金の取得をしたのは、昭和54年から昭和56年にかけてであるから、無償譲渡等の処分が滞納国税の法定納期限の一年前の日以後に行われたといえることができる。以上の次第で、徴収法39条の要件の存在が認められる。

② 除斥期間について

第二次納税義務は、徴収法39条の存在が認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対して補充的に課される義務である。その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるけれども、実質的には、右第三者を本来の納税義務者に準ずるものとみて

これに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものである。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有しており、租税を賦課する処分の期間制限について定める通則法70条は、同条の規定のない第二次納税義務の納付告知に適用されることはないというべきであって、通則法70条の適用があるとの納税者Xの主張を採用することはできない。

③ 時効について

主たる納税義務についての時効は、昭和63年6月24日、Aが有していた本件預金が差し押さえられたことにより中断したと認められる。そして、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務についての履行責任を負わせるものであることからすると、主たる納税義務についての時効が完成せず、主たる納税義務が存続している以上、第二次納税義務の納付告知をして、第二次納税義務者から租税を徴収することができるというべきであって、第二次納税義務が時効によって消滅したとの納税者Xの主張を採用することはできない。

2. 控訴審 大阪高判平成5年9月21日

(納税者X 敗訴)

X及びYの主張、裁判所の判断については、第一審に同じである。

3. 最高裁 最判平成6年12月6日

(納税者X 敗訴)

■ 上告理由

論旨は、通則法70条は、第二次納税義務の納付告知についても類推適用すべきものである。

■ 最高裁の判決

以下に述べる理由により、所論は採用することができないと判示した。

徴収法の定める第二次納税義務は、確定した主たる納税義務につき主たる納税義務者の財産に対する滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にあ

る第三者を主たる納税義務者に準ずるものとみて、これに主たる納税義務についての履行責任を補充的に負わせるものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものというべきである(昭和50年最判)。このように納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、その納税義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものである。納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない。通則法70条が、国税の更正、決定等の期間制限について規定していながら、第二次納税義務の納付告知については触れるところがないのは、第二次納税義務の納付告知の性格等からして、納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによるものと解されるのである。そうである以上、同条が第二次納税義務の納付告知に類推適用されることはないといわなければならない。これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法があるとはいえない。Xの所論違憲の主張は、第二次納税義務の納付告知にも通則法70条の期間制限の規定が適用ないし類推適用されることを前提とするものであるが、前提が誤りであることは述べたとおりである。

第2節 平成6年判解の分析

本節では、平成6年最判の千葉勝美最高裁判所調査官による調査官解説¹¹¹（以下「平成6年判解」という）に基づき、考察を行う。本判解は、「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国通則法70条の類推適用」について争った裁判を解説したものである。

本事案では、第二次納税義務自体の賦課権の期間制限に相当するものがあるのが問題となる。賦課権¹¹²とは、「税務官庁がする租税債権の確定に係る処分すなわち更正若しくは決定又は賦課決定をすることができる権利」を言う。一方、徴収権とは「すでに確定した租税債務の履行として納付された税額を収納し、ないしはその履行を請求し、収納をはかることができる権利」¹¹³を言う。

¹¹¹ 千葉勝美「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」最高裁判所判例解説民事篇平成6年度(1997)

¹¹² 金子・前掲注2・154頁 金子宏教授は、「賦課権」を「確定権」と名付けている。本論文では、賦課権と呼ぶことにする。

¹¹³ 税通精解・前掲注67・850頁

通則法70条では、国税の更正、賦課決定等の賦課権の行使についての期間制限を定めている。これは、租税法上の法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことと人々の予測可能性を害する¹¹⁴ためである。いつまでも課税処分を行うことができることにすると、納税者の地位をいつまでも不安定な状態に置くことになる¹¹⁵ことから、更正・決定・賦課決定等をなす期間には制限があるとされる。

徴収法上の第二次納税義務の納付告知手続は、主たる納税義務の確定、主たる納税義務者の財産調査、さらに、第二次納税義務者の存在の調査等を経ることになるので、もともとの納税義務の発生から実際に第二次納税義務者が納税義務の履行を求められるまでに長い時間がかかることがありうる¹¹⁶。

平成6年判解では、問題点を租税債権の確定を図る賦課権の行使について焦点を絞っているため、以降では第二次納税義務の賦課権の行使について考察する。

第1項 平成6年判解の考察

通常の除斥期間は、通則法70条1項で規定し、更正や決定については5年の期間制限を定めている。除斥期間の起算点を設ける理由として、この期間の起算点は、賦課権を行使することができるようになってからしないと不合理である¹¹⁷ので、起算点を以下のように定めている。

通則法第70条（括弧内省略）

次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から五年を経過した日以後においては、することができない。

1号 更正又は決定 その更正又は決定に係る国税の法定申告期限

2号 課税標準申告書の提出を要する国税に係る賦課決定 当該申告書の提出期限

3号 課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定 その納税義務の成立の日

¹¹⁴ 金子宏監修 執筆者増井良啓 除斥期間『租税法辞典』（中央経済社、2001）123頁

¹¹⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）169頁

¹¹⁶ 佐藤英明「第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」判例時報1534（判例時報者、1995）176頁

¹¹⁷ 水野忠恒『大系租税法（第3版）』（中央経済社、2021）53頁

仮に第二次納税義務に除斥期間を適用するとしたら、通則法70条1項3号を根拠規定として第二次納税義務の成立の日から5年の除斥期間を経過することによって告知することができなくなるとする見解¹¹⁸がとられる。

水野武夫教授は、「告知はすでに成立している納税義務を確定させるための賦課処分だと解すると、第二次納税義務者に対する賦課権が除斥期間の経過により消滅するか、という問題が生ずる」¹¹⁹とし、通則法70条1項3号の規定により、第二次納税義務の賦課権の除斥期間を認めるべきであると主張する。

考察1 第二次納税義務の賦課権の行使を認めない理由

平成6年判解は、通則法70条が第二次納税義務の権利行使の期間制限について規定していない理由は、「第二次納税義務は主たる納税義務が既に確定され、徴収段階で滞納状態である場合に発生するものであり、全体としてみれば、あくまでも徴収手続の一部である」¹²⁰こと、「第二次納税義務は、租税債権としては、主たる納税義務とは別個なものではなく、主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならないのであり（昭和五〇年最判参照）、そうすると、第二次納税義務は、原則として、主たる納税義務が存続する以上存続するものというべきであり、別個の賦課権の行使を觀念する余地がない」¹²¹ことをあげている。平成6年最判において、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものと判示した昭和50年最判の内容をより強調する結果となった。

佐藤英明教授は、「最高裁は納付告知が独立の課税処分であるという形式論を捨て、先に引用したように、第二次納税義務は主たる納税義務と独立に発生するものではなく、その納付告知は第二次納税義務の発生を義務者に知らせる徴収のための処分であるという実質的な判断をそのまま示す結果となった」¹²²と指摘する。

岩崎政明教授は、「通則法一五条および一六条には、あらゆる種類の租税に係る納税義務の成立と確定に関する通則が定められているが、ここには第二次納税義務については規定されていない。また、国の租税確定権の除斥期間について定める同法七〇条および七一条

¹¹⁸ 徴基通解・前掲注17・第32条関係2（注）2 解説 255頁

¹¹⁹ 水野武夫「10. 第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原理解』（学陽書房、1978）166頁

¹²⁰ 千葉・前掲注111・618頁

¹²¹ 千葉・前掲注111・618頁

¹²² 佐藤・前掲注116・176頁

にも、第二次納税義務に係る納付告知についての定めはない。これらを併せ考えれば、通則法においては、第二次納税義務に係る納付告知は、独立の租税確定行為としては想定されていないと解するのが自然であるように思われる」¹²³と述べる。

西山由美教授は、「本判決は、主たる納税義務の確定権にかかる期間制限が第二次納税義務に引き継がれると明示していないが、第二次納税義務は主たる納税義務の課税処分から派生しているものであり、主たる納税義務の除斥期間が第二次納税義務に及ぶものと考えらるべきであろう」¹²⁴と論ずる。

佐藤英明教授は、「第二次納税義務の形式的な独立性を認めつつ告知処分の形式上の法的性質を制度と整合的に説明しようとするならば、その告知処分を形式的にせよ『独立の課税処分である』と認めざるを得ず、ここに五〇年判決を前提にしても、告知処分は独立の課税処分であるから除斥期間の制限に服するという説が成立する余地が、形式的には存在した」¹²⁵といった上で、「本判決は、形式的には五〇年判決の考え方を変更しつつ、その実質的な延長線上に存在する判決であると評価することができる」¹²⁶と述べている。

考察2 第二次納税義務の賦課権の行使を認める理由

下村芳夫氏（当時の国税庁税務大学校租税理論研究室助教授）は、「第二次納税義務の場合には、納付通知書による税額確定以前において自己の納税義務の存在を知りうることはおよそ不可能であり、かつ、その認識は第二次納税義務の成立要件とはなされていないのである。第二次納税義務においては、納付通知書による告知処分という賦課権行使によってはじめて国と第二次納税義務者との間に債権債務関係が成立するものであると解されよう」¹²⁷と述べる。

吉良実教授は、「第二次納税義務者に対する納付通知書による告知は、第二次納税義務の内容を確定せしめるものであるから、単なる觀念の通知ではなくて、通則法32条3項の賦課決定の通知と同じ法的性質・機能を有するものであるといえるわけである。その意味で第

¹²³ 岩崎政明「第二次納税義務の納付告知と期間制限」ジュリスト1068号（有斐閣, 1995）33頁

¹²⁴ 西山由美「第二次納税義務—除斥期間・時効をめぐる主たる納税義務との関係—」ジュリスト1065号（有斐閣, 1995）129頁

¹²⁵ 佐藤・前掲注116・176頁

¹²⁶ 佐藤・前掲注116・177頁

¹²⁷ 下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢7号（国税庁, 1973）224頁-225頁

二次納税義務は一種の賦課課税方式による納税義務であるということが出来るわけである」¹²⁸と主張する。

水野武夫教授は、「第二次納税義務は主たる納税義務者の徴収不足等の要件に該当する事実の発生により抽象的納税義務として成立し、告知によって具体的に確定するものと解している。したがって、告知処分は、更正・決定と同じく行政法上の確認処分的一种とされている」¹²⁹とみている。

圖子善信教授は、第二次納税義務の告知は、徴収処分としての性質と賦課処分としての性質を併せ持つものであると述べた上で、「昭和50年最判が『形式的には独立の課税処分ではあるけれども』と賦課処分としての性質を有することを是認していたのに対して、『納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものにすぎず、これと独立に発生するものではない。』として賦課処分としての性質に触れていない」ことを指摘し、「これをもって形式的には独立の課税処分であるとの解釈を変更したとみる必要はなく、主たる納税義務者と第二次納税義務者との特別な関係を強調したものと解すべきであろう」¹³⁰との見解を示す。

考察3 通則法70条の類推適用の可否

平成6年判解では、通則法70条の類推適用の可否について、以下のように説明している。

通則法は、第二次納税義務の納付告知について、その性質上、徴収処分であるため通則法70条の規定の適用を予定していないとする。また、租税法規の解釈においては、課税の公正、適正な処理の観点から、納税者側に有利にも不利にも拡張解釈することは許されないというべきである。いずれにしろ、解釈論として類推適用を認めるべき根拠はない¹³¹と否定的である。

通則法70条の類推適用の可否について、「第二次納税義務の納付告知が抽象的に発生していた第二次納税義務を確定するものであり賦課権と実質的に同じ内容の処分であることと、除斥期間の適用を認めないと第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものにすることを

¹²⁸ 吉良・前掲注80・15頁

¹²⁹ 水野・前掲注119・165頁

¹³⁰ 圖子善信「第二次納税義務の納付告知処分と国税通則法70条の期間制限」税務事例27巻9号（財経詳報社、1995）18頁-19頁

¹³¹ 千葉・前掲注111・619頁

根拠に国税通則法七〇条の類推適用を認める説が学説上は有力であったように思われる」¹³²との意見もあるが、平成6年最判は、これを消極に解したものである。

学説における消極説と積極説の比較

消極説

平成6年判解は、税徴精解に基づいて「第二次納税義務の賦課権行使の期間制限については、第二次納税義務の本質は主たる納税者に対する徴収処分 of 延長あるいは一段階としてとらえるべきものである」¹³³と解説する。

通則法70条が類推適用されるかについて検討するにあたり、三好達氏（元最高裁判所長官）は、以下のような見解を示す。第二次納税義務については、通則法に規定がなく、賦課権と徴収権を区分する規定そのものは直接適用されないわけであり、第二次納税義務は、法定の課税要件が充足されたときに抽象的に成立するという考え方になじまないとし、徴収法32条以下の規定によれば、これを賦課権と呼称するかどうかはともかくとして、法定の課税要件の充足により確定した後は、いわゆる徴収権の問題として考えるべきもの¹³⁴であると指摘する。したがって、第二次納税義務については賦課の期間制限に関する通則法70条の規定の適用はないとした。

安宅敬祐教授は、平成6年最判は、第二次納税義務に係る納付告知を徴収処分としてはっきり位置づけたと指摘する。その根本的な考え方は、納付告知を更正・決定ないし賦課決定と同様の性質をもった租税確定行為と見てはいない点にあるものだとし、通則法15条及び16条にはあらゆる種類の租税に係る納税義務の成立と確定に関する通則が定められているが、そこには第二次納税義務については規定されていないことを理由としている。また、国の租税確定権の除斥期間について定める同法70条及び71条にも第二次納税義務についての定めはない。これらの点から、通則法では、第二次納税義務にかかる納付告知は独立の租税確定行為としては想定されていない¹³⁵と論ずる。

浅田久治郎氏（税理士・元国税庁高松国税不服審判所長）は、「明文規定のない現状においては、原則的には第二次納税義務の賦課権の除斥期間はないという方向で考えながら、

¹³² 佐藤・前掲注116・176頁

¹³³ 千葉・前掲注111・617頁

¹³⁴ 三好・前掲注90・862頁

¹³⁵ 安宅・前掲注95・38頁

他方法的安定性を加味して個別的に妥当性のある処理をするほかないのではなかろうか」¹³⁶と指摘している。

積極説

吉良実教授は、第二次納税義務の補充性からして、主たる納税義務が滞納のまま存する限り、期間制限はないとする考え方に反して、一定の除斥期間の経過により消滅するという考え方を示す。「第二次納税義務の補充性は、第二次納税義務者に対する賦課権が単独で除斥期間の経過により消滅することまでもストップせしめる効力をもつものではないと考えるのである。ましてや主たる納税義務でさえも一定の除斥期間の経過によって消滅することになっているのに、第二次的な、補充的な納税義務になじまないといい得る合理的な根拠がどこにあるのであろうか」¹³⁷と消極説に反論する。

三木義一教授は、実務で通則法70条の適用がないとする理解について、「第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものにするし、告知処分が課税処分であることを認めていることとも相反する。したがって、第二次納税義務告知処分も一種の賦課処分であると解して国税通則法七〇条四項二号¹³⁸の適用を認め、主たる納税義務者がその租税債務を納付期限までに納付せずに滞納し、客観的に徴収不足額が認められるときに、その時点で第二次納税義務が成立し、それから五年の除斥期間が進行すると解すべきであろう」¹³⁹という。

水野武夫教授は、多数説（法定要件を充たした時点で成立し、告知がされた時点で確定する説）の立場に立ちながらこれを否定する見解もあるが、通則法70条4項2号¹⁴⁰の規定により、第二次納税義務の賦課権の除斥期間を認めるべきである¹⁴¹としている。

学説の整理

以下の表3-1は、通則法70条適用について、消極説と積極説を比較したものである。消極説は、通則法70条に明文規定がないことや、昭和50年最判の判決内容を強く支持している。

¹³⁶ 浅田久治郎『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』（大蔵財務協会, 1993）308頁

¹³⁷ 吉良・前掲注80・14頁

¹³⁸ 現行の通則法第70条第1項第3号

¹³⁹ 三木義一「第二次納税義務の再検討―「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として」『現代税法と人権』（勁草書房, 1992）91頁

¹⁴⁰ 現行の通則法第70条第1項第3号

¹⁴¹ 水野・前掲注119・166頁

一方で、積極説は、納付告知を「独立した課税処分」という形式的な性格に注目し、第二次納税義務者の法的安定性を確保するために除斥期間はあると主張する。

表3-1 通則法70条適用についての消極説と積極説の比較

	消極説（70条適用なし）	積極説（70条適用あり）
条文の適用	明文規定なし	通則法70条1項3項
納付告知の性格	徴収処分	賦課処分
	徴収手続上の一処分	租税確定行為
除斥期間の有無	除斥期間なし（主たる納税義務が存続する以上存続するもの）	除斥期間有り

（出所：筆者作成）

第3節 小括

本事案は、納付告知が租税確定行為であるかどうか、第二次納税義務は租税債権として独立性を有するか否かを検討することによって、通則法70条の適用の可否を判断したものである。

平成6年最判では、第二次納税義務の納付告知の法的性格が何であるかが明確になった。昭和50年最判の内容であった第二次納税義務の納付告知については、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有することを補強した結果になった。第二次納税義務に独立性があると認められない以上は、第二次納税義務の賦課権の行使という観念もないと考える。そして、通則法に明文規定がない限り、通則法70条の類推適用はなく、第二次納税義務者は、通則法2条5号¹⁴²で規定する「納税者」から除かれることから、特殊な扱いを受ける存在である。

第二次納税義務者の権利保護の観点から言えば、主たる納税義務が存続する限りいつまでも第二次納税義務を課することができるというのは、第二次納税義務者をいつまでも不安定な状態におくことになる。第二次納税義務者にとって著しく酷となるような場合には、権利濫用の法理や権利失効の法理を援用するなど、国の第二次納税義務者への徴収権の行使を制限する¹⁴³ような救済方法も必要と考える。

¹⁴² 国税通則法第2条5号 納税者 国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収等による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。

¹⁴³ 岩崎・前掲注123・33頁

第4章 平成18年最高裁判決

第4章では、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）（以下「平成18年最判」という）を取り上げる。

第1節では、事案の概要を説明する。

第2節では、平成18年最判の調査官解説に基づいて、論点を整理する。第1項の考察1では、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を直接的に争う方法についての問題点をあげ、その適否を学説別に検討する。考察2では、不服申立適格及び原告適格は、整合的に解釈されるのかどうかを検討する。考察3では、第二次納税義務者の法律上の利益について、いくつかの観点から検討する。考察4では、徴収法39条に基づく第二次納税義務者というものを主たる納税義務者との関係性から考察する。

第3節では、小括として、考察によって整理した論点に基づいて、私見を述べる。

第1節 事案の概要

概要

本件は、A社の保有する株式の譲渡を受けた納税者X（以下「X」という。原告・被控訴人・上告人）は、A社に対する法人税の決定及び無申告加算税賦課決定（以下「本件課税処分」という）に基づくA社の滞納国税につき、東京国税局長（筆者注、麴町税務署から滞納国税の引継ぎがあったと思われる）から徴収法39条に基づく第二次納税義務者の納付告知（以下「本件告知」という）を受けた。Xは、それから2か月以内に本件課税処分に対する異議申立てをしたところ、通則法77条1項所定の不服申立期間を経過した後にされた申立てであることを理由に、異議申立て却下の決定を受け、審査請求に対してもこれを却下する裁決（以下「本件裁決」という）を受けたため、Xが国税不服審判所所長（以下「Y」という。被告・控訴人・被上告人）に対して、本件裁決の取消しを求めている事案である。

◆ 前提事実

平成14年3月29日	麹町税務署長は、A社に対し、平成10年度の法人税決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件課税処分」という）を行った。
平成14年4月3日	A社に本件課税処分の通知書が到達した。
平成14年6月7日	東京国税局長は、Xに対し、A社の本件課税処分に基づく滞納処分につき、徴収法39条に基づく第二次納税義務の告知処分をした。
平成14年8月6日	Xは、本件告知処分に対して異議申立てをするとともに、本件課税処分に対しても異議申立てを行った。
平成14年10月11日	東京国税局長は、本件告知処分に係るXの異議申立てについて納付限度額を変更する旨の異議決定をした。
平成14年10月17日	東京国税局長は、本件課税処分に係るXの異議申立てが通則法77条1項に定める不服申立期間を経過した申立てであるとして、これを却下する旨の異議決定をした。
平成14年11月8日	Xは、本件課税処分に対し審査請求するとともに、同日、本件告知処分に対し審査請求をした。
平成15年4月7日	国税不服審判所所長Yは、Xの本件課税処分に対する異議申立てが法定の不服申立期間を経過した不適法なものであるから、本件課税処分に係るXの審査請求は、適法な異議申立てを経ないでされた不適法なものであるとして、これを却下する旨の裁決をした。

なお、A社も平成14年7月22日に本件課税処分に対する異議申立てをし、東京国税局長から不服申立期間を経過した後にされた申立てであるとして、却下する旨の決定を受けた。同年11月15日、本件課税処分について審査請求をしたが、12月に審査請求を取り下げている。

争点

争点① 第二次納税義務者が主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するかどうか（以下「不服申立適格」という）。

争点② 不服申立適格を有する場合の不服申立期間の起算日¹⁴⁴はいつか（以下「不服申立の起算日」という）。

¹⁴⁴ 国税通則法第77条1項 不服申立ては、処分があつたことを知った日の翌日から起算して3月（改正前は2月）を経過したときは、することができない。ただし、正当な理由があるときは、この限りでない。

1. 第一審 東京地判平成16年1月22日

(納税者X 勝訴)

■ Xの主張

争点① 不服申立適格

処分等により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され、または必然的に侵害されるものであれば、処分の名宛人でない第三者であっても当該処分を争う「法律上の利益を有する者」といい得る。第二次納税義務者に対しても不服申立適格を与える必要性は高い。

争点② 不服申立の起算日

第二次納税義務者に主たる納税義務者とは別に独自の不服申立適格を認めることを前提とした場合、主たる課税処分がされたことにより、第二次納税義務賦課決定の納付通知があるわけではなく（特に徴収法39条の第二次納税義務については、親族や会社代表者等特殊な関係者に限定されず、第二次納税義務が課せられる可能性を予見し、主たる課税処分の不服申立期間中に予防的不服申立てをすべきであると期待できず、このような申立てを認めることはかえって課税処分についての不服申立ての不服申立適格を広げる結果となり妥当ではない）、第二次納税義務者がする主たる課税処分の不服申立ての不服申立期間の起算日は、第二次納税義務者の主たる課税処分の知不知にかかわらず、第二次納税義務賦課決定の納付告知書の送達を受けた日の翌日と解すべきである。仮にそうでないとしても、起算日は、第二次納税義務者が主たる課税処分があったことを知った日の翌日であると解すべきである。

■ Yの主張

争点① 不服申立適格

第二次納税義務者は、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有する。しかし、第二次納税義務は、所定の範囲で主たる納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対し、その所定の範囲で、主たる納税義務の履行責任を課すものであるから、権利救済の面においても、主たる納税義務の存否等についての第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者によっていわば代理されているものといえる。したがって、徴税確保という行政目的のために、主たる納税義務の存否及び内

容等について第二次納税義務者の権利救済が制限されることも、あながち不合理なものとはいえない。

争点② 不服申立の起算日

第二次納税義務者は、主たる課税処分取消訴訟の原告適格を有するが、その不服申立の起算日については、主たる課税処分に対する時期に遅れた取消訴訟の提起を許すと徴税の安定と能率を害するおそれがあることから、「主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時」をもって基準とすべきである。

■ 東京地裁の判断

争点① 不服申立適格

第二次納税義務者が自らに課せられる処分の適否を争う必要性については、行政が法律に違反する場合には、権利・利益の侵害を受けた者は裁判上その是正を求めることができるというべきである。憲法においても、裁判を受ける権利を保障しており、行政から権利・利益の侵害を受ける者は、その適否を訴訟手続きにより争う機会を保障されなければならないものと解すべきである。

第二次納税義務者が主たる課税処分の適否を争う必要性の存否については、法律上の利益を有するものというべきであり（最高裁第一小法廷平成3年1月17日判決）、自らが主たる課税処分の取消しを求める訴訟の原告適格を有し、主たる課税処分の適否を争う地位を認められるべきものである。

昭和50年最判（主たる課税処分が不存在又は無効でない限り、主たる納税義務者の納税義務の存否又は数额を争うことができない）の解釈を前提とする限り、第二次納税義務者としては、同訴訟において第二次納税義務に係る違法のみを争い得るにとどまる。このことからしても、主たる課税処分の取消訴訟において、同処分の適否を争い得ることとする必要性は極めて高いと判示した。

そして、第二次納税義務者の訴権利益は、主たる納税義務者において代理されているものというが、本件のように主たる納税義務者と取引関係や親族関係等の法的関係の全くない第二次納税義務者については、訴権利益が代理されているとはいい難いといわざるを得ない旨を判示した。

争点② 不服申立の起算日

第二次納税義務者につき主たる納税義務者と異なった不服申立期間を設定すると、主たる課税処分に対する時期に遅れた取消訴訟の提起を招き、徴税の安定と能率を害するおそれがあるというが、これらのために本来可能であるべき不服申立てを行い得なくなることが正当化されるべきではない。

具体的な起算点については、第二次納税義務発生をもって、第二次納税義務者が主たる課税処分の不服申立ての利益が発生すると解する場合、第二次納税義務者に納付告知がされ、第二次納税義務が発生した日をもって起算点と解すべきである。

第二次納税義務の告知がされた日の翌日から2か月以内に主たる課税処分に対する異議申立てを行わなければならないところ、Xは平成14年6月7日付けの東京国税局長による本件納付告知の送達を翌8日に受け、同年8月6日に本件異議申立てを行っているものであり、同異議申立ては不服申立期間内にされた適法なものであるから、Xがした本件審査請求は適法な異議申立てを経たものというべきである旨を判示した。

2. 控訴審 東京高判平成16年6月15日

(納税者X 敗訴)

■ Xの主張

争点① 不服申立適格

処分について法律上の利益を有する者であれば、処分の名宛人でない者でもその処分の取消しを求め得ることは当然である。

主たる納税義務者は無資力・無資産であり、不服申立てを断念するケースが多いと考えられるから、第二次納税義務者に対しても不服申立適格を与える必要性は大きい。

第二次納税義務者には、「法律上保護された利益」があるものとして、主たる課税処分について、その取消しを求める不服申立適格があるものというべきである。

争点② 不服申立起算日

第二次納税義務者の主たる課税処分の知不知にかかわらず、第二次納税義務の賦課決定の納付告知書の送達を受けた日の翌日と解すべきである。

■ Yの主張

争点① 不服申立適格

第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものであり、納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた主たる納税義務者と同様の立場に立つというべきであるから、第二次納税義務者が主たる課税処分の適否を争うことは許されない。

争点② 不服申立起算日

第二次納税義務者が課税処分の取消しについて不服申立適格を有するとしても、主たる納税義務者に対する処分後相当期間が経過した後に課税処分に対する不服申立てをすることを許すことになると、徴税の安定と能率を害するおそれがあるから、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時をもって基準とすべきである。

■ 東京高裁の判断

争点① 不服申立適格

昭和50年最判のとおり、第二次納税義務の納付告知を受けた者は、徴収手続において納付告知についての不服申立又は訴えに関して主たる納税義務の存否又は数額を争うことのできないのはもとより、主たる納税義務者と別に、主たる課税処分についての不服申立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないものを解するのが相当である。

争点② 不服申立起算日

第二次納税義務者は、主たる納税義務の存否又は数額を争って主たる課税処分に対する不服を申し立てる適格を有しないというべきである。よって、本件異議申立ては、不服申立適格のない者によってされた不適法な申立てというべきである。したがって、本件審査請求は、適法な異議申立てを経ないでされた不適法なものである。

3. 最高裁 最判平成18年1月19日

(納税者X 勝訴)

■ 最高裁の判断

争点① 不服申立適格

第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。そうすると、徴収法39条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき通則法75条に基づく不服申立てをすることができるものと解するのが相当である。

争点② 不服申立起算日

徴収法39条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法77条1項所定の「処分があったことを知った日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知（納付通知書の送達）がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である。

裁判官 泉徳治の意見

「私は、本件異議申立ては国税通則法77条1項所定の不服申立期間内にされた適法なものであるとの多数意見の結論に同調するものであるが、その理由を異にする。以下に、私の見解を述べることにする。

国税局長又は税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない（徴収法32条）。この納付通知書による告知（以下『納付告知処分』という）は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのものではあるが、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換

言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができると解すべきである。そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。

最高裁昭和48年（行ツ）第112号同50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁は、納付告知処分を受けた第二次納税義務者は、主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つものであって、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができないというが、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

しかし、本件は、納付告知処分が争われている事案ではなく、上記判決の変更を議論するのに適切な事案ともいえないところ、上記判決が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を争うためには、主たる課税処分そのものの取消しを請求するほかないから、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるべきであり、したがって、その前置手続である異議申立て及び審査請求をすることを認めるべきである。そして、第二次納税義務者は、納付告知処分によって成立確定した自己の納税義務の取消しを求めるために、主たる課税処分の違法性を主張するものであり、本来、納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の違法を争うことができるのであるから、上記異議申立てに係る国税通則法77条1項所定の不服申立期間は、第二次納税義務者が納付告知処分のあったことを知った日の翌日から起算すべきである」。

第2節 平成18年判解の分析

本節では、平成18年最判の川神裕最高裁判所調査官による調査官解説¹⁴⁵（以下「平成18年判解」という）に基づき、考察を行う。本判解は、「国税徴収法所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否等」について争った裁判を解説したものである。

¹⁴⁵ 川神裕「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否 その他」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度（2006）

本判決は、不服申立適格を肯定するとともに、不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に対する納付告知がなされた日の翌日と解すべきである旨を判示しているが、いずれも最高裁判所として初めての判断であり、極めて注目される¹⁴⁶ものである。

第1項 平成18年判解の考察

考察1 直接法による取消訴訟における問題

昭和50年最判では、第二次納税義務者が直接法による訴訟が認められるかどうかについては判示していない。昭和50年判解では「おそらく、前述した出訴期間や原告適格の問題をも含めて取消訴訟の一般理論どおりに考えればよいとするものであろう」¹⁴⁷と解説しているため、以下でその問題に触れる。

「原告適格」の問題

図子善信教授は、昭和50年最判を踏まえ、最も便宜と考えられる方法は、行政行為の公定力の論理により許されないので、次善の方法として、主たる納税義務の税額を確定する課税処分を、第二次納税義務者が争うことができるか否かが問題とされた¹⁴⁸と述べ、間接法ではなく直接法による取消訴訟で原告適格が認められるかどうかを問題とした。

昭和50年最判について、平成18年判解では、「納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた納税義務者と同一の立場に立つものであるということができ、本来の納税義務者とは別に、主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないとする見解を導きだすことも可能ではあった。しかし、このような見解については、主たる納税義務を争う第二次納税義務者の訴権は本来の納税義務者によって代理行使されているものとみて、第二次納税義務者が独立して主たる課税処分の瑕疵を争う救済手段を一切認めないとしても憲法32条(裁判を受ける権利)に抵触しないといえるだけの関係を本来の納税義務者と第二次納税義務者との間に常に肯定することができるかという問題があった」¹⁴⁹という。

¹⁴⁶ 岩崎・前掲注55・38頁

¹⁴⁷ 佐藤・前掲注59・410頁

¹⁴⁸ 図子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」(久留米大学法学, 2006) 220頁

¹⁴⁹ 川神裕「時の判例」ジュリスト1330号(有斐閣, 2007) 137頁

「不服申立て及び出訴期間の起算日」の問題

本稿第2章第2節第1項考察2で述べた通り、直接法については、出訴期間の起算日の問題（出訴期間を徒過すること、時期遅れの取消訴訟を許すことによって徴税の安定と能率とを害すること）があった。

平成18年最判では、徴収法39条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、通則法77条1項所定の「処分があったことを知った日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である¹⁵⁰と判示している。本判決では、「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、前記のとおり、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできないのであって、第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分の存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に『処分があったことを知った』ということができる」と判示した。

以上の二つの問題のうち、「不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日である」と判示されたため、本節では、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の「原告適格」を認めるか否かという問題を学説ごとに検討をする。

学説における「原告適格」に関する消極説と積極説との比較

平成18年最判においては、直接法による第二次納税義務者の不服申立適格の適否が争われ、積極説（第二次納税義務者に不服申立適格を認める説）が採用された。

最初に消極説、次に積極説について検討する。

¹⁵⁰ 川神・前掲注149・138頁 相当と認める理由として「① 第二次納税義務者となる者に主たる課税処分に対する不服申立ての適格を肯定し得るのは、納付告知を受けて第二次納税義務者であることが確定したか、又は少なくとも第二次納税義務者として納付告知を受けることが確実となったと客観的に認識し得る時点からと解され、不服申立ての適格を肯定し得ない段階で、不服申立期間が進行していくというのは背理というべきであること、② 殊に国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできない反面、納付告知があれば、主たる課税処分の存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に『処分があったことを知った』ということができることから、国税通則法77条1項所定の『処分があったことを知った日』ということができる」からだとしている。

消極説1

第二次納税義務者は、第二次納税義務固有の瑕疵しか争えないのであって、納付告知に対する訴訟（間接法）においても、主たる課税処分の瑕疵を主張できないし、主たる課税処分の取消し（直接法）を求めることもできない¹⁵¹とする見解

つまり、昭和50年最判の結論と同様に、間接法における違法性の承継の問題については「通説的見解」により認められず、直接法における原告適格の問題については、第二次納税義務者の訴権利益は主たる納税義務者によって代理されているため認められないとするものである。

消極説2

第二次納税義務の納付告知の取消訴訟（間接法）で主たる課税処分の瑕疵の主張（違法性の承継）は認められるべきであるが、主たる課税処分は主たる納税義務者と国との間の法律関係を確定するものにすぎず、その公定力は第二次納税義務者には及ばない（公定力制限論）から、第三者たる第二次納税義務者が主たる課税処分に直接介入する理由も必要もない¹⁵²という見解

この説は、昭和50年最判を否定するような見解で、間接法を積極的に捉えている。

積極説1

昭和50年最判で、納付告知の取消訴訟（間接法）において主たる課税処分の取消し得べき瑕疵を主張することはできないとする消極説（通説的見解）に立つ論者の多くは、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消し（直接法）を求めることができるとする見解である。この説には、以下の二つの見解がある。

- ① 第二次納税義務者は、主たる納税義務の税額が過大であれば直ちに不利益を受けるので、取消を求めるにつき法律上の利益を有するもの（行訴法9条1項）に当たり、主たる課税処分の取消訴訟（直接法）を提起することができる¹⁵³とする見解

¹⁵¹ 川神・前掲注145・85頁

¹⁵² 川神・前掲注145・86頁

¹⁵³ 川神・前掲注145・87頁

- ② 法律上の利益を有するか否か問題はあるが、第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視して取消訴訟（直接法）の原告適格を認める¹⁵⁴とする見解

積極説2

積極説1に対し、納付告知の取消訴訟（間接法）において主たる納税義務を争えらるゝとして、第二次納税義務者が主たる課税処分¹⁵⁴の取消し（直接法）を求めることもできるとする見解であり、次のようなものがある。

- ① 昭和50年最判における積極説の立場（固有瑕疵説：主たる課税処分の有効な存在は争えないが、抽象的租税債務の一部または全部の不存在を納付告知の瑕疵として主張し得るとする見解）から、第二次納税義務者として他に主たる課税処分の効力を争う方法はないのであるから、徴収法33条以下の各規定に定めるところの第二次納税義務の各要件が充足され、告知を受けるべき立場（客観的納税義務説）にある場合には原告適格が認められる¹⁵⁵とする見解
- ② 昭和50年最判で、第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは完全に独立した人格を訴訟上認められるべきであり、主たる納税義務については、本来知り得ないし、予知し得ないことであり、これについて争えないとするのは不合理であること等を理由に、積極説を採りつつ、納付告知を受ける前に、紛争予防的に主たる納税義務を争い得るものとするメリットがあるとして、主たる課税処分の取消しも求め得る¹⁵⁶とする見解

学説の整理

以下の表4-1は、考察1の「学説における消極説と積極説との比較」を整理したものである。

平成18年最判は、昭和50年最判の消極説を維持しつつ、第二次納税義務者に原告適格を認める積極説1を支持したと考える。その理由は、本事案は納付告知が争点になっていないため、間接法については昭和50年の判例変更がない限り、引き継がれるものになるだろうし、直接法の見解については、第二次納税義務者に間接法による原告適格が認められない

¹⁵⁴ 川神・前掲注145・87頁

¹⁵⁵ 川神・前掲注145・87頁

¹⁵⁶ 川神・前掲注145・87頁-88頁

以上は、第二次納税義務者が残された選択肢である直接法に頼らざるを得ない状況にいるためである。

泉裁判官は、多数意見の結論に同調しつつも、本音では消極説2に近い見解であり、昭和50年判決は変更されるべきことを補足している。

表4-1 学説における消極説と積極説との比較

学説	間接法		直接法	
	適否※1	適否の理由	適否※2	適否の理由
消極説1	×	通説的見解	×	主たる納税義務を争う第二次納税義務者の訴権は主たる納税義務者によって代理行使されている
消極説2	○	違法性承継論 公定力制限論	×	第三者（第二次納税義務者）の介入は必要なし
積極説1	×	通説的見解	○	第二次納税義務者は法律上の利益を有する 第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視
積極説2	○	固有瑕疵説	○	客観的納税義務説の立場から認める 納付告知を受ける前に、紛争予防的に主たる納税義務を争い得るもの

（出所：筆者作成）

※1 間接法における違法性の主張の適否

※2 直接法における原告適格の適否

考察2 不服申立適格と原告適格

平成18年判解では、不服申立適格は、原告適格とも整合的に解釈されるべきものである¹⁵⁷と説明する。これについて、以下で考察する。

1. 不服申立適格について

不服申立適格について、通則法75条1項は、国税に関する法律に基づく処分で「不服がある者」は、当該各号に定める不服申立てをすることができる規定する。

行政不服審査法（以下「行服法」という）4条（現行法では2条）では、「行政庁の処分に不服がある者」は、審査請求することができる規定する。

「行政庁の処分に不服がある者」とは、ジュース表示事件¹⁵⁸（最判昭和53年3月14日）において判示された「公正取引委員会の処分について不服がある者」とは、一般の行政処分についての不服申立の場合と同様に、当該処分について不服申立をする法律上の利益がある者、すなわち、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又

¹⁵⁷ 川神・前掲注145・90頁

¹⁵⁸ 民集第32巻2号211頁

は必然的に侵害されるおそれのある者をいうと解すべきであることとしている。このことから、行服法2条の「行政庁の処分に不服がある者」とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのあり、その取消等によってこれを回復すべき法律上の利益を持つ者¹⁵⁹だといえる。

2. 原告適格について

原告適格について、通則法114条は、別段の定めがあるものを除き、行訴法その他の一般の行政事件訴訟に関する法律の定めるところによると規定する。

行訴法9条1項では、原告適格について、取消訴訟は、当該処分又は裁決の取消しを求め法律上の利益を有する者(処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなった後においてもなお処分又は裁決の取消しによって回復すべき法律上の利益を有する者を含む。)に限り、提起することができると規定する。

新潟空港事件¹⁶⁰(最判平成元年2月17日)及びもんじゅ事件¹⁶¹(最判平成4年9月22日)では、「法律上の利益を有する者」とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者をいうのであるが、当該処分を定めた行政法規が、不特定多数者の具体的利益を専ら一般的公益の中に吸収解消させるにとどめず、それが帰属する個々人の個別的利益としてもこれを保護すべきものとする趣旨を含むと解される場合には、かかる利益も法律上保護された利益に当たり、当該処分によりこれを侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者は、当該処分の取消訴訟における原告適格を有するということができる、としていずれの裁判でも同じような判示をした。

以上の裁判例から、行訴法9条1項で言う「法律上の利益を有する者」とは、当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者だといえる。

不服申立適格者である「行政庁の処分に不服がある者」と、原告適格者である「法律上の利益を有する者」は、両者とも当該処分により自己の権利若しくは法律上保護された利

¹⁵⁹ 青木康 租税判例研究「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」税務事例Vol. 22, No. 4(財経詳報社, 1990)8頁 不服申立てをすることができる要件は、①利益の要件(自己の権利若しくは法律上保護された利益)、②侵害の要件(侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある)、③回復の要件(その取消等によってこれを回復)を持つ者だといえる。

¹⁶⁰ 民集第43巻2号56頁

¹⁶¹ 民集第46巻6号571頁、1090頁

益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれのある者であると言えることから、整合的に解釈することができる¹⁶²と考える。

考察3 第二次納税義務者の法律上の利益

第二次納税義務者の法律上の利益についての見解を以下で考察する。

1. 平成18年判解の見解

平成18年判解は、第二次納税義務者は、主たる課税処分取消しを求める法律上の利益を有するものとして原告適格を認める見解¹⁶³が多数あるとして、「少なくとも昭和50年の判決の結論を維持する立場に立つ以上は、第二次納税義務者において主たる課税処分取消しを求める法律上の利益を認めるのが相当と考えられる」¹⁶⁴と解説する。

平成18年判解では、以下の観点からその理由を示している。

① 人的独立性の観点

平成18年判解は、圖子善信氏（当時の国税庁福岡国税不服審判所長）の見解¹⁶⁵を引用し、「本件で問題となっているような、国税徴収法39条所定の無償又は著しい低額での譲受人等の第二次納税義務者については、譲受人等が利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者と同一に取り扱うことがいかなる場合においても合理的であるということとはできない（中略）。納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を否定することには疑問がある」¹⁶⁶と指摘する。

② 主たる納税義務者の資力の観点

¹⁶² 川神・前掲注145・90頁

¹⁶³ 川神・前掲注145・91頁「違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。」

¹⁶⁴ 川神・前掲注145・93頁

¹⁶⁵ 圖子・前掲注13・52頁

¹⁶⁶ 川神・前掲注145・92頁

平成18年判解は、大崎満氏（当時の税務大学校租税理論研究室助教授）の見解¹⁶⁷を引用し、「第二次納税義務が課される場合の本来の納税義務者は、通常、無資力・無資産であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟を行うかどうかは疑問であり（中略）、このような場合、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難となる」¹⁶⁸と解説する。

③ 主たる課税処分の取消しを求める法律上の利益の有無の観点

平成18年判解は、「主たる納税義務が申告によって確定する場合に第二次納税義務者がこれを直接争う方法はない」¹⁶⁹という。これについて、平成18年最判は、「主たる納税義務が申告によって確定する場合には、第二次納税義務者が本来の納税義務者の申告自体を直接争う方法はないのであるが、そのことから逆に、行政権の違法な行使によって権利利益の侵害が生ずる場合にまで、これを争う方法を否定する結論を導くべきであるとは考えられない」と判示している。

2. 今村隆教授の見解

平成18年最判の上告受理申立て理由¹⁷⁰によると、「原判決の『法律上の利益』についての考え方は、行政事件訴訟法の一部を改正する法律（平成16年法律第84号）による行政事件訴訟法（以下『行訴法』と言う。）9条2項の制定趣旨等に反するものである」¹⁷¹とあるが、平成18年最判では行訴法9条について触れるところがなく、「第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである」と判示したのみである。

¹⁶⁷ 大崎・前掲注15・197頁

¹⁶⁸ 川神・前掲注145・92頁

¹⁶⁹ 川神・前掲注145・93頁

¹⁷⁰ 川神・前掲注145・73頁

¹⁷¹ 川神・前掲注145・73頁

今村隆教授（当時の駿河台大学法科大学院教授）は、平成18年最判について、「名宛人でないものの、名宛人と同様に行政処分の効果を受け、その公定力を受ける者について、原告適格を認めた判例」¹⁷²であると指摘する。

平成16年の行訴法改正で、取消訴訟の原告適格を定めた同法9条2項¹⁷³の解釈規定が新設された。今村隆教授は、「法務省の立法担当者の説明によると、この改正の趣旨は、行政事件訴訟による国民の権利利益の救済範囲の拡大を図ることにあるとされ、例えば、処分の要件を定める規定が『技術上の基準』など一般的・抽象的な文言によって規定されている場合であっても、そのような法令の規定の文言のみによることなく、根拠法令の趣旨・目的や当該処分において考慮されるべき利益の内容・性質等を考慮することによって、処分などを行う際の行政過程における利益調整の在り方が適切に原告適格の判断に反映されることとなり、これにより、原告適格の認められる範囲が適切に判断されることが一般に確保され、原告適格が実質的に認められることになると考えられるとされている」¹⁷⁴とするが、行訴法9条2項の解釈規定を使って実際に判定するのは、そう簡単ではなく、同項がその基礎として最高裁判例を理解しないことには、使いこなすことは難しい¹⁷⁵と言及する。

行訴法9条2項は、処分の「相手方」以外の者について「法律上の利益」の有無を判断するに当たっての解釈規定であるとし、同項の規定する「相手方」の意義を、名宛人ではないものの、当該行政処分の法的効果を受け、その法的効果を受忍することを余儀なくされている者（以下「受忍義務者」という）について問題としている¹⁷⁶。今村隆教授は、行訴法9条2項の「相手方」とは、名宛人以外のこのような受忍義務者をも含むのではないかと疑問を呈する。

そこで、今村隆教授は、行訴法9条2項の「相手方」に受忍義務者を含むか否かについて、以下の2説をあげている。

¹⁷² 今村隆「行政事件訴訟法改正後における租税訴訟の問題点と可能性 原告適格の拡大-第二次納税義務者の原告適格」税務弘報55巻11号（中央経済社、2007）135頁

¹⁷³ 行訴法9条2項 裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者について前項に規定する法律上の利益の有無を判断するに当たっては、当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする。この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌するものとし、当該利益の内容及び性質を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされた場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案するものとする。

¹⁷⁴ 今村・前掲注172・130頁

¹⁷⁵ 今村・前掲注172・135頁

¹⁷⁶ 今村・前掲注172・132頁

① 受忍義務者説

受忍義務者説とは、「行訴法9条2項の『相手方』に受忍義務者も含まれ、受忍義務者については、そもそも同項による判定をするまでもなく、原告適格が認められるとする見解」¹⁷⁷である。

本説を平成18年最判に当てはめると、「受忍義務者説に立つと行訴法9条2項による判定をするまでもなく、原告適格が認められる事案であり、ただ、主たる納税義務者との一体論を否定したとの意義しか有しない」¹⁷⁸と評価することとなる。

② 名宛人説

名宛人説とは、「行訴法9条2項の『相手方』とは、名宛人のみを意味し、受忍義務者についても、行訴法9条2項による判定の結果、原告適格が認められるとする見解」¹⁷⁹である。

本説を平成18年最判に当てはめると、「受忍義務者ではあるが、行訴法9条2項により判定され、第二次納税義務者については、主たる課税処分の効果を受けるのであるから、主たる課税処分である決定処分にはこのような者の利益もその性質上保護すべきものとして、原告適格が認められた」¹⁸⁰と評価することとなる。

今村隆教授は、平成18年最判が受忍義務者説に立っているとの考えを示す。その理由を「最高裁判決の判決文を読むと、前記のとおり、第二次納税義務が主たる納税義務で成立し、その法的効果を受けていることを理由とするのみで、行訴法9条2項の規定する当該法令の趣旨・目的や当該処分において考慮されるべき利益の内容・性質を具体的に論じてはいない」¹⁸¹からであると説明する。

考察4 徴収法39条に基づく第二次納税義務者

平成18年判解では、本事案のような徴収法39条に基づく第二次納税義務者は、常に主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできず、納付告知があるまでの間においても、第二次納税義務が発生することを確実に認識し得る地位にあるとはいえない¹⁸²という。

¹⁷⁷ 今村・前掲注172・132頁

¹⁷⁸ 今村・前掲注172・135頁

¹⁷⁹ 今村・前掲注172・132頁

¹⁸⁰ 今村・前掲注172・135頁

¹⁸¹ 今村・前掲注172・135頁

¹⁸² 川神・前掲注145・95頁

また、高木英樹税理士は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との「一体性」を議論するときには、その「一体性」が、「財産上、公平を失しないような特別な関係」であるのか、「訴権上、公平を失しないような特別の関係」であるのかを区別しなければならない¹⁸³と述べる。つまり、「前者は、財産権の侵害をされても公平を失しない程度の一体性・親近性がある関係（以下『財産権上の一体性』と呼ぶ。）であり、後者は訴権（筆者注、第二次納税義務者の訴権を言う。）が本来の納税義務者によって代理されていると判断しても第二次納税義務者の憲法32条に抵触しない程度の一体性・親近性があるという意味での公平を失しない関係（以下『訴権上の一体性』と呼ぶ。）である」¹⁸⁴と説明する。高木英樹税理士は、本事案における両者の関係には、憲法32条（裁判を受ける権利）に抵触しない程度の一体性又は親近性はないので、公平を失しているとしている。

第3節 小括

本事案は、徴収法39条に規定する第二次納税義務者が、主たる課税処分に対する無効以外の瑕疵について取消訴訟（直接法）を提起することが認められたケースである。ただし、平成18年最判では、徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に限定して不服申立適格が認められたことから、全ての第二次納税義務者が対象となるわけではないと考える。いずれにしても、第二次納税義務者の権利救済の途が開けた判決である。

本判決で判示された内容は、第二次納税義務の中でも徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に限っている。それ以前は、昭和50年最判及び平成6年最判からも分かるように、主たる納税義務者と第二次納税義務者とを一定限度において同一に扱うことが重視されていた。

本判決は、過去に判示した一体性を有するという両者の関係性から、一転して人的独立性のある第二次納税義務者に原告適格が認められた画期的な判決であると考ええる。

第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすことは、第二次納税義務者が不利益を被るおそれがあり、著しく不当である。一方で、第二次納税義務は、徴税回避を防止するため、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であることからすると、誰にでも権利救済を認めていては、制度趣旨に反する結果になるだろう。

¹⁸³ 高木英樹「第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵につき不服申立てをすることの可否―最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の理論構成の分析を中心として―」機関誌Accord Tax Review 8号(アコード租税総合研究所, 2016) 39頁

¹⁸⁴ 高木・前掲注183・39頁-40頁

本事案の徴収法39条の第二次納税義務の場合、主たる納税義務者との関係は単なる取引の関係である。このため昭和50年最判と平成6年最判の判決のように主たる納税義務者との一体性又は親近性を肯定しきれない。このように、例外的に第二次納税義務者に「人的独立性」を認めることは、憲法32条（裁判を受ける権利）に抵触しないためにも必要であるとする。

第5章 第二次納税義務の法的性格について

第5章では、第二次納税義務の法的性格について、前章までの考察を踏まえて検討する。

第1節では、第2章から第4章で見てきた判例及び判解に基づいて、第二次納税義務の法的性格を整理する。

第2節では、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性について考察する。第1項では一体性又は親近性がないと認められる場合について、第2項では徴収法39条における一定の関係のある者について、第3項では徴収法39条の納税義務を負う者について、第4項では主たる納税義務者と第二次納税義務者の結びつきについて述べる。

第3節では、この章のまとめとして私見を述べる。

第1節 判例及び判解についての比較

各章で取り上げた判例（昭和50年最判、平成6年最判、平成18年最判）は、それぞれ問題の所在が異なっている。そのため共通する論点である第二次納税義務の納付告知について、その性格を比較する。

第1項 判例の整理

昭和50年最判及び平成6年最判は、親近性又は一体性を重視し、納付告知の性格を徴収手続上の一処分と判示した。しかし、平成18年最判は、第二次納税義務者に人的独立性が認められ、徴収手続上の一処分にはとどまらないものであると判示した。

前者については、第二次納税義務の納付告知が「徴収処分」であることは明確になった。後者については、泉裁判官の補足意見ではあるが、「第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである」とし、第二次納税義務の納付告知が「課税処分」でもあり、「徴収処分」でもあるという見解を示した。

第二次納税義務の納付告知の性格について

昭和50年最判では、第二次納税義務の納付告知の性格について、「主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格」と判示した。

平成6年最判では、第二次納税義務の納付告知を「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するもの」として昭和50年最判の内容を踏襲し、「右納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務

を補完するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない」と主たる納税義務と第二次納税義務の一体性を強調した。

平成18年最判では、「納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当ではない」とした。

以下の表5-1は、本稿で取り上げた各判決内容を整理したものである。

表5-1	各判決内容の比較		
	昭和50年最判	平成6年最判	平成18年最判
本事案の問題点	・違法性の承継の適否	・除斥期間の有無	・不服申立適格の適否
第二次納税義務の適用条文	・地税法11条の6 (共同的な事業者)	・徴収法39条 (無償譲受人等)	・徴収法39条 (無償譲受人等)
両者(※)の関係性	・一体性を重視	・一体性を重視	・人的独立性を重視
第二次納税義務者の立場	・主たる納税義務について徴収処分を受けた主たる納税義務者と同様の立場に立つに至るもの	・主たる納税義務者に準ずる者	・主たる納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に扱うことが合理的であるということとはできない
第二次納税義務の法的性格	・形式的には独立の課税処分 ・実質的には主たる納税義務の履行責任を負わせるもの	・主たる納税義務と別個独立に発生するものではない ・主たる納税義務者の納税義務を補完するもの	・第三者に対して補充的に課される義務 ・両者の納税義務は別個独立のものである(泉裁判官)
納付告知の性格	・徴収手続上の一処分	・徴収手続上の一処分	・徴収手続上の一処分にとどまらない(泉裁判官)

(出所：筆者作成)

※両者とは、主たる納税義務者と第二次納税義務者を指す。

第2項 判解の整理

本稿は、第2章から第4章の各判解の分析において、消極説と積極説を用いて見解を比較した。判例において消極説では、納付告知の性格を「徴収手続上の一処分」とし、積極説では「徴収手続上の一処分にとどまらない」と判断していることから、第二次納税義務の処分の主体は、主たる納税義務に置いていることが理解できる。

納付告知の法的性質について

納付告知の性格を左右する主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性については、各判解で以下のように説明する。

昭和50年判解では、「現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、なんらかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有する者であり、少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては、両者の間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められる」¹⁸⁵と説明する。

平成6年判解では、第二次納税義務は、「主たる納税義務が既に確定され徴収段階で滞納状態にある場合に発生するものであり、全体としてみれば、あくまでも徴収手続の一部であるというべきである」¹⁸⁶とし、主たる納税義務を主体にした見解を示す。

平成18年判解では、「納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を全く否定することには疑問がある」¹⁸⁷として、第二次納税義務者をすべて同一に扱うことを否定する。

以下の表5-2は、各判解で解説する第二次納税義務の法的性格を整理したものである。

表5-2 各判解で解説する第二次納税義務の法的性格

		昭和50年判解	平成6年判解	平成18年判解
法的性格	両者（※）の関係性	・利害共通の関係 ・密接な親近性又は一体性 ・訴権利益は主たる納税義務者が代理	・両者の関係性についての言及はない	・第二次納税義務者に様々な態様があるため、一体性は必ずしも当てはまらない
	第二次納税義務者の性格	・別個独立の人格である ・身代りの立場	・第二次納税義務者の性格についての言及はない	・独立した法律上の利益を有する
	第二次納税義務の性格	・主たる納税義務に対して付従性を有する ・主たる納税義務に代わるもの	・主たる納税義務の徴収手続 ・主たる納税義務が存続する以上存続するもの ・徴収処分は一段階	・第三者に履行責任を負わせる
	納付告知の性格	・違法性の承継を認めないことから徴収処分である	租税確定行為ではない	・第二次納税義務が成立し、確定する ¹⁸⁸

(出所：筆者作成)

※ 両者とは、主たる納税義務者と第二次納税義務者を指す。

¹⁸⁵ 佐藤・前掲注59・409頁

¹⁸⁶ 千葉・前掲注111・618頁

¹⁸⁷ 川神・前掲注145・92頁

¹⁸⁸ 川神・前掲注145・100頁「一定の範囲で第二次納税義務者が納付告知の取消訴訟の中で主たる課税処分の違法事由を主張することを認める方が合理的な面を有することは否定することができない」という発言から、積極説の実体的違法の主張（本論文 第2章第2節第4項 学説整理を参照）を支持していると考えられる。

第2節 主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性についての分析

各判例を整理した結果、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性が判決を左右していることがわかる。両者に「一体性又は親近性がある」場合と、第二次納税義務者に「人的独立性がある」場合で、納付告知の性格づけに影響が及ぶ。

第1項 一体性又は親近性がないと認められる場合

平成18年最判では、「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるということはできない。また、第二次納税義務が成立する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の訴訟に及ぶとは限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されているとみることは困難である」と判示した。これにより、徴収法39条が適用された第二次納税義務者が主たる納税義務者との関係性において、必ずしも一体性があるとは言えないことが明確になった。

以上のことから、徴収法39条が適用された場合において、完全な一体性があるとは言えない理由として、

- ① 主たる納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまること
 - ② 主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されているとみることが困難なこと
- があげられる。

第2項 徴収法39条における特定の関係にある第三者

第二次納税義務制度は、滞納国税を徴収するために、形式的な権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させるという租税法上認められた特異な制度である¹⁸⁹。

¹⁸⁹ 浅田・前掲注27・439頁

徴収法39条は、実質的に詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである¹⁹⁰。徴収法39条¹⁹¹では、納税義務を負う「権利を取得し、又は義務を免れた者」には、「親族その他の特殊関係者」があり、それ以外の対象者については徴基通解では「親族その他の特殊関係者以外」という捉え方をしている。

徴収法施行令14条2項¹⁹²では、徴収法39条に規定する滞納者の親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は同族会社で政令で定めるものを掲げている。

徴基通39条関係11では、親族その他の特殊関係者に該当するかどうかの判定について、「原則として、無償譲渡等の処分の基因となった契約が成立した時の現況によるものとする。したがって、権利を取得し、又は義務を免れた時に特殊関係者に当たらなくても、契約が成立した時に特殊関係者に当たる場合には、法第39条の規定が適用される」と通達する。

徴収法39条の納税義務の範囲については、「親族その他の特殊関係者」の場合の受けた利益の計算の基礎となる受益財産の価額は、無償譲渡等の処分がされた時（権利を取得し、

¹⁹⁰ 税徴精解6・前掲注・379頁

¹⁹¹ 徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務） 滞納者の国税につき滞納処分の執行（租税条約等（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和四十四年法律第四十六号）第二条第二号（定義）に規定する租税条約等をいう。）の規定に基づく当該租税条約等の相手国等（同条第三号に規定する相手国等をいう。）に対する共助対象国税（同法第十一条の二第一項（国税の徴収の共助）に規定する共助対象国税をいう。）の徴収の共助（第一百五十三条第一項第一号（滞納処分の停止の要件等）並びに第百八十七条第一項及び第二項（罰則）において「租税条約等の相手国等に対する共助対象国税の徴収の共助」という。）の要請をした場合には、当該要請による徴収を含む。）をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の一年前の日以後に、滞納者がその財産につき行つた政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的とする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社（これに類する法人を含む。）で政令で定めるもの（第五十八条第一項（第三者が占有する動産等の差押手続）及び第百四十二条第二項第二号（搜索の権限及び方法）において「親族その他の特殊関係者」という。）であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。

¹⁹² 国税徴収法施行令14条2項 法第三十九条に規定する滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする。一 滞納者の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹、二 前号に掲げる者以外の滞納者の親族で、滞納者と生計を一にし、又は滞納者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの、三 前二号に掲げる者以外の滞納者の使用人その他の個人で、滞納者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの、四 滞納者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（第一号及び第二号に掲げる者を除く。）、五 滞納者が法人税法第二条第十号に規定する会社に該当する会社（以下この項において「同族会社」という。）である場合には、その判定の基礎となつた株主又は社員である個人及びその者と前各号のいずれかに該当する関係がある個人、六 滞納者を判定の基礎として同族会社に該当する会社、七 滞納者が同族会社である場合において、その判定の基礎となつた株主又は社員（これらの者と第一号から第四号までに該当する関係がある個人及びこれらの者を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社を含む。）の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社

又は義務を免れた時)の現況による受益財産の価額としている¹⁹³。これに対して、「親族その他の特殊関係者以外」の第三者の場合には、原則として納付通知書を発する時の現況による受益財産の価額を基礎として算定すべきである¹⁹⁴としている(徴基通39条関係12)。

以上のようにそれぞれを分けて考えていることから、「親族その他の特殊関係者」と「親族その他の特殊関係者以外」の第三者とを区分した考え方が存在することを確認できる。

平成18年最判の第二次納税義務者は、滞納者である主たる納税義務者の単なる取引相手であったことから、第三者である「親族その他の特殊関係者以外」に分類される。つまり、主たる納税義務者との親近性が薄いということになることから、平成18年最判において人的独立性を重視したことも納得できる。

第3項 平成18年判決の射程に関する検討

平成18年最判は、第二次納税義務者が常に主たる納税義務者と同等一体であるとは限らないことを証明した一例である。同等一体とは、両者に一体性があると認められる場合、つまり、第二次納税義務者が「親族その他の特殊関係者」であり両者の結びつきが強いことを指す。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には、第二次納税義務者は、「親族その他の特殊関係者以外」であり両者の結びつきが弱く、主たる課税処分取消しを求める法律上の利益を有する者であることが要件になると考える。

本項では、平成18年最判の「人的独立性が認められる」場合の射程範囲について、第二次納税義務の類型ごとに考察し、主たる納税義務者と第二次納税義務者の結びつきから判断することを試みる。

徴収法33条 合名会社等¹⁹⁵の社員の第二次納税義務

本条の規定によって第二次納税義務を負う者は、合名会社若しくは合資会社の無限責任社員である。平成29年度税制改正において、徴収法33条の無限責任社員の第二次納税義務の対象となる範囲に士業法人の社員が加えられた¹⁹⁶。

¹⁹³ 徴基通解・前掲注17・363頁

¹⁹⁴ 徴基通解・前掲注17・359頁

¹⁹⁵ 「合名会社」とは、社員の全部が無限責任社員からなる会社であり、「合資会社」とは社員が有限責任社員と無限責任社員からなる会社をいう。

¹⁹⁶ 国税庁『『国税徴収法基本通』の一部改正について(法令解釈通達)新旧対照表』

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/chosyu/kaisei/180320/pdf/01.pdf> (2022. 11. 16)

無限責任社員の概念は会社法等に規定する概念であるから、その範囲、責任の内容等は、特別の定めがあるものを除き、会社法等で規定するところに従う。合名会社又は合資会社の債務について無限責任社員が責任を負うことは、会社法第576条2項、580条1項に明定されている。この責任は公法上の債務である租税債務についても適用される。

しかし、無限責任社員の責任は、退社又は責任変更の登記後2年以内に納付告知処分又はその予告がなされなかった場合には、その登記後2年を経過した時に消滅するとして、除斥期間が設けられている。

徴収法33条の適用は、会社財産が徴収しようとする租税に不足すると認められる場合でよいことになっている点において、会社法と相違¹⁹⁷するが、会社の租税につき附従性と補充性を有すること及び無限責任社員が2人以上あるときは、その責任は連帯関係にあること等は、会社法の場合と同様である¹⁹⁸。

以上のことから、主たる納税義務者と第二次納税義務者には強い結びつきがあると考えられる。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考えられる。

徴収法34条 清算人等の第二次納税義務

会社法では、清算人は法人の債務を完済した後でなければ残余財産を分配することはできないことを、会社法664条（債務弁済前における残余財産の分配の制限）¹⁹⁹で規定している。清算人がこれに反して残余財産につき分配等をした場合には、法人に対する債権者の救済をすることで問題解決を図っている²⁰⁰。会社法653条（清算人の第三者に対する損害賠償責任）²⁰¹により、清算人が、直接債権者に対する損害賠償の責任を認める。また、会社法652条（清算人の清算持分会社に対する損害賠償責任）²⁰²により、法人もまた清算人に対し任務懈怠を理由に損害賠償の請求をすることができる。

¹⁹⁷ 税徴精解・前掲注6・332頁 「会社法の場合には、無限責任社員の責任負担の要件として会社の債務超過及び会社財産に対する強制執行が効を奏しないことが必要である」

¹⁹⁸ 税徴精解・前掲注6・332頁

¹⁹⁹ 会社法664条 清算持分会社は、当該清算持分会社の債務を弁済した後でなければ、その財産を社員に分配することができない。ただし、その存否又は額について争いのある債権に係る債務についてその弁済をするために必要と認められる財産を留保した場合は、この限りでない。

²⁰⁰ 税徴精解・前掲注6・340頁-341頁

²⁰¹ 会社法653条 清算人がその職務を行うについて悪意又は過失があったときは、当該清算人は、連帯して、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う。

²⁰² 会社法652条 清算人は、その任務を怠ったときは、清算持分会社に対し連帯してこれによって生じた損害賠償する責任を負う。

清算受託者も同様に信託法では、信託が終了した場合において、清算受託者が納付すべき国税を納付しないで残余財産を給付できないことを、信託法181条（債務弁済前における残余財産の給付の制限）²⁰³で規定している。

清算人等は、国税の納付義務を履行する責任を負っている。したがって、第二次納税義務者には、主たる納税義務者の租税債務の履行責任を負うという結びつきがあるといえる。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

徴収法35条 同族会社の第二次納税義務

同族会社に第二次納税義務を負わせるのは、法人成りによる徴税回避の防止が目的である。「個人の事業者がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社を設立して、その同族会社にその個人の事業用財産を出資する事例が多いが、このような場合には、その会社の株式又は出資は市場性がなく、また個人に滞納処分目的とすることができる財産が残存していない場合が多い」²⁰⁴ため、直接、その同族会社に第二次納税義務を負わせるものである。

会社法832条（持分会社の設立の取消しの訴え）では、債権者は、持分会社の社員がその債権者を害することを知って持分会社を設立したときには、持分会社の成立の日から2年以内に訴えをもって持分会社の設立の取消しを請求することができることを規定する。

この詐害設立の取消権は、受益者である会社の悪意を要件から除外したこと、訴えの被告として会社を加えたことの点において、民法の詐害行為取消権を会社法的に修正したものであるとされている（境一郎・注釈会社法（1）²⁰⁵ 522頁）²⁰⁶。

したがって、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性には、徴税回避が疑われるような結びつきがある。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

徴収法36条 実質所得者課税等の第二次納税義務

この規定は、国税の賦課と徴収との調整²⁰⁷を図るために設けられた。

²⁰³ 信託法181条 清算受託者は、第177条第2号及び第3号の債務を弁済した後でなければ、信託財産に属する財産を次条2項に規定する残余財産受益者等に給付することができない。ただし、当該債務についてその弁済をするために必要と認められる財産を留保した場合は、この限りでない。

²⁰⁴ 加藤良典「同族会社の第二次納税義務をめぐる諸問題について」税大論叢第104号（2021）407頁

²⁰⁵ 大森忠夫=矢沢惇編集代表『注釈会社法（1）会社総則、合名会社、合資会社 §52~164』§141境一郎〔債権者による設立取消の訴〕521頁-524頁（有斐閣、1971）

²⁰⁶ 橘素子『全訂版 第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協、2017）518頁

²⁰⁷ 大崎・前掲注・172頁

所得税及び法人税の課税は、登記、登録等による私法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われる。税徴精解は、「実質課税の原則は、徴収面においては、これに対処できる措置がなく、私法上の権利関係を前提として手続を進めなければならないから、その徴税の全きを期し得ない不合理があった。また、法人税等の更正決定に当たり同族会社等の行為又は計算を容認した場合においては法人税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときには、その行為又は計算を否認して課税する規定があり、実質課税の原則と本質的に同様に行なわれているが、徴収面においては、前者と同様特別措置が採られていなかった」²⁰⁸と解説する。

橘素子氏（当時の練馬東税務署勤務）は、「実質課税の原則に関する所得税法12条等の適用範囲に関しては、同条にいう『収益』を『享受する者』と民法等による法律上の権利の帰属者とがどの程度一致し、またどの程度相違するのかが十分に解明されていないため、その適用範囲が必ずしも明らかでない。このことが、実質所得者課税等の課税額の第二次納税義務の適用を困難にし、またその基本的な理解の仕方に影響を及ぼすものと思われ、先例が見当たらない」²⁰⁹と述べる。

また、「同族会社の行為計算の否認については、否認の対象となる行為の類型からも明らかのように、このような行為計算によって租税負担の軽減を図ることができるのは単に同族会社に限らないから、適用対象者の範囲の合理化の必要がある、とする見解がある（田中二郎・租税法169頁）。この見解は、租税の徴収面からみても妥当なものと考えられる」²¹⁰と言及する。

吉良実教授は、徴収法36条の規定は、「租税の徴収確保」という点からみた場合には、その必要性が首肯されるかもしれないが、しかし租税実体法との関係でこの規定を法理論的にみた場合には、この規定の合理性あるいは妥当性というようなものは極めて疑わしい²¹¹と批判的である。つまり、「租税実体法上、課税という見地から納税者の申告、あるいは行為・計算をかつてに否認して課税しておきながら、徴収の段階でその租税が徴収できないとみるや、今度は前言をひるがえして、その申告、あるいは行為・計算は否認されていないかの如くに取り扱って、第三者から租税を徴収する、このようなことが法理論的に正当性・

²⁰⁸ 税徴精解・前掲注6・356頁

²⁰⁹ 橘・前掲注206・343頁

²¹⁰ 橘・前掲注206・345頁

²¹¹ 吉良・前掲注24・79頁-80頁

妥当性を有するものとして是認されてよいものであろうか」²¹²と懐疑的な見解を示している。

したがって、本条の第二次納税義務を適用した先例はないが、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性には、一体性又は親近性があると言える。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

徴収法37条 共同的な事業者の第二次納税義務

この規定は、「納税者の事業の遂行に不可欠な財産が法律的には、納税者以外の親族等または同族会社の株主等に帰属しているが、その財産に関して生ずる所得は、納税者のものとなっているときには、納税者に滞納が生じて、納税者には、税金に充てるべき十分な財産がなく、徴収不足を生じる例がある」²¹³ため設けられている。

脇本利紀氏（元仙台国税局総務部長、日本大学教授）は、第二次納税義務を負う株主等の範囲の認定に当たっては、「ある財産を所有している者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に存する『強固な結びつき』の程度を考察していく必要がある」²¹⁴と述べる。そして、「同族会社では、役員・事業主と本件滞納法人の間において、閉鎖的・家族的な事業が行なわれており、役員等と会社の利害対立が見られず、役員等の都合により法人が操作されることが容易であるから、株主名簿を作成していない、株券を発行していないといったケースもあり得る。このような場合には、出資の売買契約書等の証拠も存在しないであろうし、直接的な証拠も存在しないであろうから、直接的な証拠から当該法人の増資を引き受けた、あるいは出資を譲り受けた事実を認定することは困難となる」²¹⁵という。

したがって、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、証拠となる客観的な事実がある場合に強く結びつくものだと考える。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

²¹² 吉良・前掲注24・118頁

²¹³ 税徴精解・前掲注6・363頁-364頁

²¹⁴ 脇本利紀「共同的な事業者の第二次納税義務に関する一考察」税大ジャーナル20号（国税庁, 2013）113頁

²¹⁵ 脇本・前掲注214・113頁

徴収法38条 事業譲受人の第二次納税義務

事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われ、かつ、その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人との間に親近性が強く、かつ外形的に事業の同一性を有する場合に限定して、譲渡人の租税につき譲受人に対し第二次納税義務を負わせることとして、徴税の適正を期することとした²¹⁶。

本条は、平成28年度の税制改正において、事業形態の多様化に適正に対応するために、同一の場所において事業を行う者に限定しないこととする一方、その対象を納税者により親近性が高い者に限定することとされた²¹⁷。その観点から、親族のうち納税者と生計を一にしていない者や複数グループによる支配関係にある同族会社が事業を行う場合には、その独立性を踏まえ適用対象から除外することが適当である²¹⁸とされた。

特殊関係者の判定は、事業を譲渡した時の現況によるため、事業譲渡の後に離婚をしたとしても特殊関係者に該当し、反対に、事業譲渡の後に生計を一にする親族となった者は、特殊関係者には該当しない²¹⁹。

したがって、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、税制改正により親近者に限定されたことから、結びつきは非常に強くなった。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考えられる。

徴収法41条 人格のない社団等に係る第二次納税義務

吉良実教授は、人格のない社団等の財産の名義人に対する第二次納税義務（徴収法41条1項）について、この規定の矛盾性を、以下のように論ずる。「人格なき社団等は、私法上では人格がないのであるから行為能力がなく、かつまた権利・義務能力も有しないのである。しかし税法上では原則として法人とみなされ、法人と同じく収益事業等を営んで所得を取得し、従って権利・義務能力が認められ、納税義務および徴収義務等も負担することになっている。徴収法3条では、『法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの（以下「人格のない社団等」という。）は法人とみなして、この法律の規定を適用する』という総則的な規定がある（中略）。そうすると人格なき社団等が滞納した国税を徴収するためには、人格なき社団等の財産に対して滞納処分を執行すればよく、またできるわけであ

²¹⁶ 税徴精解・前掲注6・370頁-371頁

²¹⁷ 徴基通解・前掲注17・336頁

²¹⁸ 橘・前掲注206・367頁

²¹⁹ 徴基通解・前掲注17・336頁

る。(中略) 人格のない社団等自身に対し、その者の財産に対して滞納処分を執行することであり、その場合何も第三者（管理人＝名義人）にわざわざ第二次納税義務を負わせ、その者から租税を徴収するような手続を採る必要性も、またその合理性も存しないわけである」²²⁰を主張する。

また、人格のない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものの第二次納税義務（徴収法41条2項）について、徴税基通41条関係5では、「人格のない社団等が解散の決議をしたときその他社会通念上解散したとみられるときは、法41条第2項の規定の適用はなく、法第34条《清算人等の第二次納税義務》の規定が適用される場合がある」と通達する。したがって、その第二次納税義務が適用される限りにおいては、この人格のない社団等に特有の第二次納税義務の規定は適用されない²²¹。

平成18年判決の射程についての判断は、このような状況においては難しい。あえて言えば、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性は、1項については一体性があると言えるし、2項については、清算人等の第二次納税義務と同様に考えれば強い結びつきがあるといえる。以上のことから、本条は、平成18年判決の射程外であると考ええる。

第3節 本稿における考察による私見

第5章では、本稿で取り上げた各判例と各判解を整理し、主題である「第二次納税義務の法的性格」を左右する主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係を考察した。その結果として、金子宏教授が論じてきた「第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもっているとは限らない」²²²ということの裏付けを得ることができた。第二次納税義務者には様々な類型があるため、各類型に則って検討を行い、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係性を両者の結び付きの程度をもって明確にした。

第二次納税義務は、徴収回避を防止するために設けられた制度である。しかし、筆者は、憲法32条の裁判を受ける権利に抵触しない範囲において適用することが望ましく、そのような点から言えば、平成18年最判は、第二次納税義務者の権利救済の途を開いた有意義な判決であると考ええる。

²²⁰ 吉良・前掲注24・119頁-120頁

²²¹ 橘・前掲注206・496頁

²²² 金子・前掲注2・171頁

さらに踏み込んでいえば、泉裁判官と意見を同じくするが、法律的に第二次納税義務の独立性を認めて、昭和50年判決は、変更されるべきであると考え。その根拠は二つある。一つ目は、第2章で考察したように、間接法において、第二次納税義務の独立性が認められなければ、第二次納税義務が公定力により遮断されて、主たる納税義務者が争わない以上、第二次納税義務者が主たる課税処分の違法性を争えないことがあげられる。二つ目は、第4章で考察したように、例外的に第二次納税義務者に「人的独立性」を認めていることから、主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者への納付告知処分は別個の処分が認められるべきであると考え。

しかし、たとえ第二次納税義務の独立性が認められたとしても、第二次納税義務者の不利益はまだ残ることになる。例えば、課税処分の違法性（実体上の瑕疵）が、告知処分の違法性（手続上の瑕疵）に及ぼす影響として、違法な主たる課税処分によって過大な納税義務が確定されれば、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがあることは前述した通りである。以上のことから、第二次納税義務者には、主たる納税義務者の違法性を主張しうる理由があると考え。

結論として、本稿において考察したように、第二次納税義務は、主たる納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質もあり、第二次納税義務者の独立性を尊重し、間接法等により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による仕組みを措置するよう提言したい。

このことにより、長年指摘された金子宏教授の考えが実現化することになる。

むすびにかえて

本稿は、第二次納税義務の法的性格は何かということを主題としている。その性格が明確なものであるならば、何も問題はない。しかし、第二次納税義務は、提起された訴訟の内容からも分かるように、第二次納税義務者の権利救済に関するものが多く見られるためそこに問題があると考えた。

そこで、第二次納税義務者が自己の権利救済において不利な立場であることを、三つの事案から考察した。その結果、平成18年最判は、この問題の転換となったケースとして、権利救済の途を開いた裁判だと言える。

吉良実教授は、主たる納税義務を中心にその租税法律関係を考えるか、第二次納税義務を中心にその租税法律関係を考えるかによって、第二次納税義務の法理論的性格の結論が異なるが、通則法15条、16条の規定（納税義務の成立・確定）に明文規定がされていないということは、第二次納税義務は単なる手続上の義務にすぎないと観念されているのではあるまいか²²³と附言しているが、筆者も同意見である。

しかし、筆者は、第二次納税義務の考え方として、「第二次納税義務者が主たる納税義務者の延長とみなされる関係には必ずしもないのであって、むしろ第二次納税義務が主たる納税義務の延長というべきものである」²²⁴という第二次納税義務と第二次納税義務者を区別する見解に賛同している。また、「納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれているが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のもの」であるとした泉裁判官の意見とも一致する。このように第二次納税義務と第二次納税義務者とを区別して考えることで、第二次納税義務と主たる納税義務の間には延長線上の一体性（財産権上の一体性）はあるとは言えるものの、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係性については一概に一体性（訴権上の一体性）があるとは言い切れないということができる。

泉裁判官の意見と同様に、昭和50年判決は、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきであると考えるが、未だに判例変更はなされていない。

判例変更が叶わないとすれば、特定の第二次納税義務者が不服申立て等を提起できる安定した地位を確保するために、立法による明文化を求めたい。

²²³ 吉良・前掲注24・86頁

²²⁴ 三好・前掲注90・862頁

参考文献

1. 書籍

- 浅田久治郎 『租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会, 1970）
- 浅田久治郎 『改訂新版第二次納税義務制度の実務と理論』（大蔵財務協会, 1993）
- 大森忠夫=矢沢惇編集代表 『注釈会社法（1）会社総則、合名会社、合資会社 § 52-164』
§ 141境一郎〔債権者による設立取消の訴〕（有斐閣, 1971）
- 金子宏 『租税法（第24版）』（弘文堂, 2021）
- 金子宏監修 執筆者増井良啓 『租税法辞典』（中央経済社, 2001）
- 清永敬次「西ドイツ税法における納付責任」法學論叢96巻1号（京都大學法學會, 1974）
- 吉良実 「わが国の第二次納税義務制度」杉村章三郎先生古稀祝賀『税法学論文集』（三晃社, 1970）
- 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊共編 『国税通則法精解』（大蔵財務協会, 2022）
- 高橋和之他編集『法律学小辞典第5版』（有斐閣, 2016）
- 高木良昌「第二次納税義務の権利救済」増田英敏編著『租税憲法学の展開』（成文堂, 2017）
- 田中二郎 『法律学全集6行政法総論』（有斐閣, 1957）
- 谷口勢津夫 『税法基本講義（第7版）』（弘文堂, 2021）
- 橘素子 『全訂版第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協, 2017）
- 舩津高歩編著『国税徴収法基本通達逐条解説令和3年版』（大蔵財務協会, 2021）
- 水野武夫 「10. 第二次納税義務」北野弘久編『判例研究・日本税法体系1－税法の基本原則』（学陽書房, 1978）
- 三好達 「第二次納税義務に関する一、二の問題」『会社と訴訟下松田判示在職40年記念』（有斐閣, 1968）
- 水野忠恒 『大系租税法』（第3版）（中央経済社, 2021）
- 三木義一 「第二次納税義務の再検討―「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として」『現代税法と人権』（勁草書房, 1992）
- 吉国二郎=荒井勇=志場喜徳郎共編 『国税徴収法精解』（大蔵財務協会, 令和3年改訂, 2021）

2. 論文

- 安宅敬祐「判例から読み解く第二次納税義務の法的性格」月刊税61巻5号（ぎょうせい, 2006）

- 青木康 租税判例研究「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」税務事例Vol. 22, No. 4(財経詳報社, 1990)
- 岩崎政明 「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」ジュリスト1332号(有斐閣, 2007)
- 今井文雄 「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」判例評論206号判例時報804号(判例時報社, 1976)
- 岩崎政明 「第二次納税義務の納付告知と期間制限」ジュリスト1068号(有斐閣, 1995)
- 今村隆 「行政事件訴訟法改正後における租税訴訟の問題点と可能性原告適格の拡大-第二次納税義務者の原告適格」税務弘報55巻11号(中央経済社, 2007)
- 碓井光明 「同族会社の第二次納税義務」税理20巻4号(帝国地方行政学会, 1977)
- 大崎満 「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税大論叢9号(国税庁, 1975)
- 尾崎由香里 「第二次納税義務者の権利救済についての一考察 -主たる納税義務者との関係を中心として-」租税資料館賞/第20回入賞作品(2011)
- 小沢義彦 「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報21巻3号(中央経済社, 1973)
- 川神裕 「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否その他」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度(2006)
- 川神裕 「時の判例」ジュリスト1330号(有斐閣, 2007)
- 加藤良典 「同族会社の第二次納税義務をめぐる諸問題について」税大論叢第104(2021)
- 吉良実 「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学256号(三晃社, 1972)
- 北野弘久 「判例研究 租税債務の時効消滅と保証債務 -第二次納税義務の問題も含めて-」税法学164号(三晃社, 1964)
- 桐山章雄 「課税処分における違法性の承継」税法学24号(三晃社, 1952)
- 吉良実 「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(2・完)」税法学257号(三晃社, 1972)
- 北野弘久 「第二次納税義務者は本来の納税義務を争えるか」民商法雑誌75巻6号(有斐閣, 1977)

- 窪田良一 「第二次納税義務者の権利救済に関する一考察 ―国税徴収法第39条を中心として―」 租税資料館賞/第20回入賞作品 (2011)
- 小早川光郎 「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」 ジュリスト583号 (有斐閣, 1975)
- 佐藤繁 「第二次納税義務の納付告知の取消し訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」 最高裁判所判例解説民事篇昭和50年度 (1975)
- 佐藤英明 「第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」 判例時報1534 (判例時報者, 1995)
- 下村芳夫 「徴収権の消滅時効」 税大論叢7号 (国税庁, 1973)
- 圖子善信 『第二次納税義務の権利救済について』 税大論叢26号 (国税庁, 1996)
- 圖子善信 「第二次納税義務の納付告知処分と国税通則法70条の期間制限」 税務事例27巻9号 (財経詳報社, 1995)
- 図子善信 「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」 (久留米大学法学2006)
- 高木英樹 「第二次納税義務が争われた事例」 税理58巻7号 (帝国地方行政学会, 2015)
- 高木英樹 「第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵につき不服申立てをすることの可否―最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の理論構成の分析を中心として―」 機関誌AccordTaxReview8号 (アコード租税総合研究所, 2016)
- 千葉勝美 「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」 最高裁判所判例解説民事篇平成6年度 (1997)
- 西山由美 「第二次納税義務―除斥期間・時効をめぐる主たる納税義務との関係―」 ジュリスト1065号 (有斐閣, 1995)
- 藤原淳一郎 租税判例研究〔第三九回〕 ジュリスト528号 (有斐閣, 1973)
- 三木義一 「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的転回の一素材として」 税理20巻8号 (帝国地方行政学会, 1977)
- 村重慶一 「第二次納税義務 (2) -確定手続-」 別冊ジュリスト79号 (有斐閣, 1983)
- 脇本利紀 「共同的な事業者の第二次納税義務に関する一考察」 税大ジャーナル20号 (国税庁, 2013)

3. その他

官報1951年3月31日 <https://dl.ndl.go.jp/pid/2963813/1/21>, (2023. 01. 04)

国税庁「租税史料叢書第8巻 国税徴収関係史料集～直接税を中心に～」

国税庁 「『国税徴収法基本通達』の一部改正について（法令解釈通達）新旧対照表」

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/chosyu/kaisei/180320/pdf/01.pdf>
(2022. 11. 16)

国税庁『第二次納税義務関係判例集』（1974）

租税徴収制度調査会『税徴収制度調査会答申』昭和33年12月

第10回国会衆議院大蔵委員会 議事録第38号（昭和26年3月20日）

千葉勝美 『裁判官とは何者か？－その実像と虚像との狭間から見えるもの』一橋法学第
17巻第2号（一橋大学大学院法学研究科, 2018）

民事教官室編 「税務訴訟における諸問題」司法研修所論集1968Ⅲ通巻41号三好達氏発言
（司法研究所, 1968）

4. 裁判例

岡山地判昭和42年3月29日 行裁例集24巻10号1066頁

神戸地判昭和46年11月16日 二次例集505頁

広島高岡山支判昭和48年10月15日 行裁例集24巻10号1058頁

大阪高判昭和48年11月8日 二次例集620頁

最判昭和50年8月27日 民集29巻7号1226頁

最判昭和53年3月14日 民集第32巻2号211頁

最判平成元年2月17日 民集第43巻2号56頁

最判平成4年9月22日 民集第46巻6号571頁、1090頁

大阪地判平成5年2月18日 行裁例集44巻1=2号37頁

大阪高判平成5年9月21日 行裁例集44巻8=9号810頁

最判平成6年12月6日 民集48巻8号1451頁, 月報41巻11号2907頁

東京地判平成16年1月22日 月報51巻6号1644頁

東京高判平成16年6月15日 月報51巻6号1633頁

最判平成18年1月19日 民集60巻1号65頁, 月報53巻10号2930頁

謝辞

本論文の執筆にあたり、多くの方々にご支援いただきました。

主査の渋谷時幸教授には、研究の着想から、資料の入手方法、論文執筆まで多くのご指導をいただきました。心から感謝申し上げます。

中間審査および最終審査では、副査の三関公雄教授、田中俊久教授にも貴重なご指導とご助言を賜りました。感謝申し上げます。

最後に、東京富士大学教職員の皆様、クラスメートの皆様には多くのご支援をいただきました。お礼申し上げます。

ありがとうございました。

令和5年2月7日

東京富士大学大学院
経営学研究科経営学専攻
谷道名緒

租税資料館賞論文集 第 32 回（2023）第三卷

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>