

租税資料館賞受賞論文集

第 33 回（2024 年）

第三卷

公益財団法人 租税資料館

第33回租税資料館賞受賞論文集 掲載作品

論文の部

“Factor decomposition of changes in the income tax base”

稿 者 小嶋 大造 氏（東京大学大学院農学生命科学研究科 教授・
財務省財務総合政策研究所 上席客員研究員）
大野 太郎 氏（信州大学学術研究院社会科学系 教授）
坂巻 潤平 氏（財務省財務総合政策研究所 客員研究員）
今堀 友嗣 氏（財務省財務総合政策研究所 客員研究員）・・・・・・第一巻(47)

「重加算税の賦課要件に関する一考察

—積極的な不正行為がない過少申告の事例を中心に—

稿 者 鈴木 勇伸 氏
（国家公務員／筑波大学大学院 院生）・・・・・・第一巻(83)

“Assessing Tax Certainty Effectiveness Under Pillar 1”

稿 者 高橋 麻莉 氏
（税務大学校研究部 教授）・・・・・・第一巻(193)

“Territorial Tax Reform and Profit Shifting by US and Japanese Multinationals”

稿 者 長谷川 誠 氏
（京都大学大学院経済学研究科 准教授）・・・・・・本誌未掲載

「消費税法における金融サービス課税」

稿 者 本多 博之 氏
（税理士／専修大学大学院 院生）・・・・・・第一巻(207)

「ステーブルコインをめぐる取引に対する課税—所得税を中心に—」

稿 者 林 建廷 氏
（中華民国（台湾）弁護士・台湾大学法学研究科 院生／
一橋大学大学院 院生）・・・・・・第一巻(299)

「所得税法における未経過固定資産税相当額の課税問題—買主側の議論を中心に—」

稿 者 池上 竜矢 氏

(立命館大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第一巻(371)

「我が国の租税法上の外国事業体の取扱いに関する一考察」

稿 者 石井 琢磨 氏

(明治大学専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第一巻(435)

「働き方の多様化に対応する給与所得控除及び特定支出控除制度の検討

—テレワーク費用に関する課税上の取扱いに着目して—」

稿 者 井上 奈織子 氏

(東洋大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第一巻(505)

「取引相場のない株式に係る所得税法 59 条 1 項「その時における価額」の解釈

—東京高判令和 3 年 5 月 20 日差戻控訴審を素材として—」

稿 者 采女 梓 氏

(愛知学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第二巻(5)

「未納付段階における源泉徴収義務者の求償権

—所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心に—」

稿 者 鹿島 光右 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第二巻(147)

「特許権取引と課税

—職務発明対価の所得分類の問題点について内国歳入法典 1235 条を参考に—」

稿 者 小林 竜大 氏

(関西大学会計専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第二巻(275)

「法人税法における部分貸倒れの研究」

稿 者 坂田 凌河 氏

(大阪学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第二巻(345)

「必要経費と家事費等の区別—個人事業主が支出する教育関連費用を中心として—」

稿 者 櫻井 達也 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第二巻(405)

「宗教法人に対する収益事業課税に関する一考察

—収益事業課税から使途に着目した課税制度への検討を中心に—

稿 者 佐藤 直彦 氏

(産業能率大学大学院 院 生) 第三巻(5)

「税法上の行為計算否認規定における否認のあり方

—「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に—

稿 者 菅原 濤平 氏

(青山学院大学大学院 院 生) 第三巻(139)

「組織再編税制における課税繰延と欠損金の引継ぎに関する研究

—「支配の継続」概念の整合性及び課税繰延要件と欠損金引継要件の混同の問題を中心として—

稿 者 田中 信行 氏

(青山学院大学大学院 院 生) 第三巻(251)

「配当に係る税法と会社法の不整合—国際興業事件を題材にして—

稿 者 丹野 豪 氏

(産業能率大学大学院 院 生) 第三巻(365)

「重加算税の賦課要件の解釈—積極的な隠蔽仮装行為を伴わない場合を中心に—

稿 者 辻本 祥之 氏

(青山学院大学大学院 院 生) 第四巻(5)

「商品売買取引の処理方法に関する一考察

—「決算中心主義の簿記」と「管理中心主義の簿記」の視点から—

稿 者 野田 久仁香 氏

(専修大学大学院 院 生) 第四巻(127)

「外国事業体からの分配に係る課税上の取扱い

—不明瞭性と租税回避余地に対する「3段階アプローチ」の提言—

稿 者 早川 太策 氏

(筑波大学大学院 院 生) 第四巻(245)

「自社利用ソフトウェアにおける臨時的な償却規定の適用性に関する研究

—クラウドサービスを中心として—

稿 者 伏見 俊雄 氏

(筑波大学大学院 院 生) 第四巻(321)

「交際費課税制度の研究—福利厚生費の論点を中心として—」

稿 者 武藤 裕之 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第四巻(421)

「美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討—「美術品等」の定義の必要性和「生活に通常必要か否か」概念の廃止—」

稿 者 山本 佳子 氏

(明治大学専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 第四巻(533)

宗教法人に対する収益事業課税に関する一考察

—収益事業課税から使途に着目した課税制度への検討を中心に—

佐藤 直彦

【論文要旨】

宗教法人に対する収益事業課税に関する一考察
—収益事業課税から使途に着目した課税制度への検討を中心に—

産業能率大学大学院 佐藤 直彦

我々の日常には宗教に関する情報が溢れている。お墓参りや初詣はあまりにも身近で、御朱印集めは一時ブームとなった。さらに世界平和統一家庭連合（旧統一教会）の高額献金問題は日々報道されてきた。

そのような中、本稿では法人税法における宗教法人に対する収益事業課税を中心として取りあげ、収益事業課税の問題点を裁判例から洗い出し、日本国憲法が規定する「信教の自由」や「政教分離原則」が租税の分野において、どのようにかかわってくるのかを検討した。

公益法人制度改革関連 3 法が平成 20 年 12 月に施行された。法人税法上の公益法人等と括られる宗教法人であるが、この制度改革の対象から外れ、未だ改革の兆しはない。この改革の対象となった公益社団法人・財団法人については、「公益性」や「非営利性」が厳格に規定され、基準を満たし、それを維持しなければ税制の優遇を受けられない。これに対し、宗教法人における「公益性」や「非営利性」は、他の公益法人等と比べても税制の優遇を受けるために十分であるとは言い難い。宗教法人ごとに「公益性」を判定することは、憲法上、政教分離原則との関係が懸念される。そこで「非営利性」の観点から非課税制度を導くことを検討した。宗教法人に対し、課税の公平性から非営利型法人の要件である法人税法施行令第 3 条と同様に、剰余金の分配を行わない、解散時の残余財産についても国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することなどを規則に定める。この要件をクリアした宗教法人のみが「非営利性が徹底された宗教法人」として税制の優遇を受ける。それ以外の宗教法人は普通法人として課税するよう提言を行った。

宗教法人の収益事業課税について最初の最高裁判決であり、他の裁判の判旨にも数多く引用されているペット葬祭業事件では収益事業該当性の判断基準として、①役務等への対価性、②イコール・フッティング論（一般事業者との競争条件の平等化）の二つを示した。収益事業課税の判断基準について、財貨の移転が役務等の対価の支払なのか宗教的意味を持つ喜捨等の性格を有するのか、また特掲事業に含まれておらず非課税とされている事業ないし活動が、その後、その事業に一般事業者が参入したことで収益事業に該当するなどの問題点があり、先行

研究でも意見が分かれていた。このように収益事業と非収益事業の区分の困難性には、憲法が保障する政教分離原則という問題も絡む。

現行の収益事業課税では政令において収益事業の範囲を定め、その業種ごとに課税するものとし、しないものを詳細に定めている。このような詳細な規定は、特定の収益事業を制限的に列挙する課税方式の宿命である。いかに詳細な規定を設けても、経済取引が複雑・多様化し、新たな事業が創出される中では、適切に対応して課税の公平を図ることは困難である。

そこで本稿においては「非営利性が徹底された宗教法人」に対しては、現状の所得の源泉に課税する仕組みから、使途に着目した課税制度に舵を切り、法人税法上の宗教法人に対する収益事業課税の範囲については、既述のように問題点もあるが、現行制度の理念を踏襲し、収益の発生源泉により特掲 34 事業で判定し課税を行う。他方、宗教活動から得た利益と宗教法人自身が判断した所得に対しては、発生事業年度においては一時的に非課税とする。これを翌期以降に繰り越し、そして宗教活動による収益が費消されずに繰り越され 10 年経過後も残っている場合には課税する。このように、収益事業以外の事業によって財産の費消を義務付け、留保所得に対し課税を措置することで、宗教活動による所得について、即時非課税から課税の繰延措置に転換することになり、これに申告義務を課すことで、宗教法人の課税の適正化や透明性を確保することができると考える。

このような留保金課税を導入する場合には将来の大規模改修工事等を目的とした「特定費用準備資金」として非課税とするものを明確にする配慮も必要である。

このように本稿では宗教法人課税の在るべき姿として検討、提言した。政教分離原則により「宗教的側面」については、原則として関与・介入できないが、新たな課税制度を構築することが課税の公平性の観点から必要と考え、今回の提言に至った。

目次

はじめに	1
第1章 公益法人改革と収益事業課税	4
第1節 公益法人制度改革	4
第1款 公益法人の定義	4
第2款 公益法人制度改革関連法案までの経緯	7
第3款 公益法人制度改革	8
第2節 公益法人等に対する収益事業課税	17
第1款 法人への課税	17
第2款 公益法人への課税	22
第3款 公益法人等に対する収益事業課税	25
第2章 宗教法人制度と宗教法人に対する課税の現状	28
第1節 我が国における宗教の位置付けの変遷	28
第1款 宗教とは	28
第2款 宗教法人の性格	29
第3款 宗教を見る国民の目	30
第4款 宗教統計調査	30
第5款 宗教と税制の歴史	31
第2節 宗教法人法の基本的理念	37
第1款 信教の自由	38
第2款 政教分離原則	40
第3款 聖・俗分離の原則	42
第4款 自治の尊重と自律性への期待	43
第5款 性善説	43
第6款 宗教法人の管理運営上の諸問題	43
第3節 宗教法人制度	46
第4節 宗教法人に対する課税	48
第1款 宗教法人に対する課税制度の展開	48
第2款 宗教法人と法人税	49
第3款 公益法人等の法人税率	53
第3章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究	55
第1節 ペット葬祭業事件	55
第1款 事案の概要	55
第2款 審級関係	57
第3款 争点	57
第4款 原告の主張	57

第 5 款	被告の主張	58
第 6 款	最高裁判所の判断	59
第 7 款	裁判例に対する評釈	59
第 2 節	墓石・カロート事件	69
第 1 款	事案の概要	69
第 2 款	審級関係	70
第 3 款	争点	70
第 4 款	原告の主張	71
第 5 款	被告の主張	72
第 6 款	判決の要旨	72
第 7 款	裁判例に対する評釈	74
第 3 節	評釈を通しての考察	75
第 1 款	ペット葬祭業事件	75
第 2 款	墓石・カロート事件	77
第 3 款	小括	79
第 4 章	宗教法人に対する収益事業課税についての問題点	80
第 1 節	宗教法人に対する管理・監督	81
第 2 節	収益事業と非収益事業の区分の困難性	84
第 1 款	対価 対 寄附（喜捨）基準について	84
第 2 款	イコール・フッティング論について	85
第 3 節	公益性について	88
第 1 款	公益法人制度の公益性	88
第 2 款	宗教法人の公益性	90
第 4 節	非営利性について	91
第 5 節	小括	93
第 5 章	宗教法人に対する収益事業課税制度についての提言	95
第 1 節	法人税法上の公益法人等の区分	95
第 1 款	公益社団法人・財団法人	95
第 2 款	非営利型一般社団法人・財団法人	95
第 2 節	法人税法別表第二「宗教法人」を「非営利性が徹底された宗教法人」へ	97
第 1 款	宗教法人課税の現状	97
第 2 款	「公益性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する	98
第 3 款	「非営利性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する	99

第 4 款 小括	100
第 3 節 宗教法人課税の在るべき姿	102
第 1 款 宗教法人の収益事業課税制度の限界	102
第 2 款 所得の源泉から使途に目を向けて	105
第 3 款 留保金課税制度を導入するための提言	109
おわりに	117
参考文献	119

はじめに

安倍元首相の襲撃事件を発端に、世界平和統一家庭連合（旧統一教会）と政治の関係が日々報道されてきた。世界平和統一家庭連合（旧統一教会）による高額献金いわゆる「靈感商法」の問題は、家庭崩壊や、二世信者問題を招き、宗教法人への関心が高まった。この団体に対しては、岸田文雄首相の指示を受けて、文部科学省は教団に対し、平成 8 年にこの規定が出来て以来、初めて、2022 年 11 月以降から 7 回にわたって、宗教法人法に基づく「報告徴収・質問権」を行使した。しかし、教団側から 100 項目以上で回答がなかったとして、行政罰の一つである 10 万円以下の過料を科すよう求める通知を東京地裁に提出した。文部科学省は学識者などによる宗教法人審議会を開催し、盛山文部科学大臣は教団の解散命令を裁判所に請求する方針を固めた。これには宗教法人法第 81 条 1 項 1 号及び 2 号前段¹の解散命令事由に該当するものと判断した、と述べている。行政機関が法令違反を根拠に請求するのはオウム真理教などに続いて 3 例目であるが、民法上の不法行為が根拠となるのは初めてである。解散命令請求をめぐり、宗教法人法における宗教団体への死の宣告と恐れられているのが、税制上の優遇措置を受けられる「宗教法人格」の剥奪である。宗教法人となるメリットの一つが法律上の能力を有する者になれること、それ以上に税制上の優遇措置を受けられることである。解散命令といえば、オウム真理教が起こした社会を震撼させた歴史的事件も脳裏から離れない。そして、2023 年 10 月 13 日に文部科学省は東京地方裁判所に解散命令を請求した。

海外に目を向けても 2001 年 9 月 11 日に発生したアメリカ同時多発テロはイスラム国（IS）、アルカイダなど、「イスラム原理主義＝テロ組織」とのイメージをもたれがちだ。さらに「カルト」や「洗脳」、「マインドコントロール」という言葉も宗教団体や手法を想像させる。

かたや、このような宗教法人だけが存在するのではない。宗教行為は、それは本来、心の中に祈り、感謝し、思念する行為であるから内面の自由に共通する何物にも制限されない性質を有する。国民に寄り添い、精神の安寧を祈り捧げ、そして心から寄り添う宗教は多く存在し、宗教のなかに人生の指針としてのあるべき姿を人々に教える働きがあると考えられる。

¹ 宗教法人法 第八十一条（解散命令）

裁判所は、宗教法人について左の各号の一に該当する事由があると認めたときは、所轄庁、利害関係人若しくは検察官の請求により又は職権で、その解散を命ずることができる。

一 法令に違反して、著しく公共の福祉を害すると明らかに認められる行為をしたこと。
二 第二条に規定する宗教団体の目的を著しく逸脱した行為をしたこと

一例を挙げると、刑務所で受刑者の話を聞き、宗教儀礼や法話を提供する、^{きょうかいし}教誨師という方々がいる。2019年1月現在で、様々な宗教・宗派の1,840人の教誨師が活動をしている。獄舎から出られず、規則正しい生活を強いられ、様々な前科や性格を持った受刑者たちと一緒に暮らすストレスは大変なもので、そのような受刑者に対して読経などの宗教儀礼や法話など、集団での教誨活動をするのである。このような教誨師たちはほとんどが無償として活動している。政教分離原則に則り、刑務所という公的機関（そしてそれを管轄する法務省）から教誨師に給与は支払われない。法務省は「受刑者に対する釈放時アンケート」を毎年行っている。平成29年に2万1,814人を対象に行われたアンケートの集計結果によると、釈放された受刑者の26.5%が宗教教誨を受けしており、それが役に立ったかどうかという問いに対し、75.0%が役に立ったと答えている²。

このような常時的な活動もあれば、東日本大震災では被災にあった方への支援活動として、葬儀を挙げられない遺族が多い被災地で、僧侶たちがボランティアで火葬場に出向いて読経し、遺骨を預かっていることが「日本経済新聞」（2011年4月6日）で報じられるなど、宗教として公益的に社会貢献する姿も見られる。

日本人の大多数は本当に無宗教者なのかという問題があるが、確かに日本人の多くが無宗教者であることを肯定する統計がいくつもある。2008年読売新聞全国世論調査には、「あなたは何か宗教を信じていますか」という項目があったが、回答した1,837人のうち、信じていると答えた人は26.1%、他方、信じていないと答えた人は71.9%である。この結果から、3割弱の人が何らかの宗教を信じており、7割の人が無宗教者だといえる。ところが、これとは矛盾するように、上述の読売新聞全国世論調査において、例えば「次の宗教に関することの中で、あなたがしていることやしたことがあるものがあれば、いくつでもあげてください」という問いに対して「正月に初詣に行く」という人が73.1%おり、「盆や彼岸などにお墓参りする」人が78.3%、「しばしば家の仏壇や神棚などに手を合わせる」人が56.7%、となっている。そもそも、日本人は自身で思っている以上に、宗教と関わっており、あまりに身近に数多くあるので違和感をもっていないのかもしれない。これは「風習」「慣習」「伝統行事」などを行っているという感覚を持っているからであろう³。

² 岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』147-152頁（ミネルヴァ書房・2020年10月）

³ 岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』3-8頁（ミネルヴァ書房・2020年10月）

「坊主丸儲け」ではないが、とにかく宗教団体には儲かっているというイメージがついてまわる。宗教法人ゆえの税制優遇があることも、そのイメージの増幅に拍車をかけている部分があるだろう⁴。筆者はある宗教の説法で「儲」という字は「信者」と書くと聞いたことがある。このような宗教は願い下げだと感じた。宗教法人の税の申告漏れや脱税、不適切な収益事業の実施等による宗教法人の管理運営をめぐる批判的な報道が絶えない。このように国民の宗教法人を見る目はさらに厳しくなっている。

法人税法別表第二で公益法人等として、他の法人と同じように扱われる宗教法人は日本国憲法が規定する「信教の自由」や「政教分離原則」により租税の分野においてもどのようにかかわってくるのか。宗教法人については、税制上各種の優遇措置が定められており、制度の運用次第によっては社会的な不公平を一層拡大することになりかねないため、その在り方に対する社会的関心はとりわけ高い⁵。

公益法人制度改革により公益法人は法人格の取得を登記により設立できるものとし、公益性の判断基準を第三者機関により公益法人格を付与するという2段階の仕組みを構築した。他方、法人税法上で公益法人等と括られる宗教法人であるが、宗教法人は今回の改革から外れ、宗教法人法の規定に基づく所轄庁の認証を受けることで、税制の優遇が受けられる宗教法人格を取得できる。これは課税の公平の観点から、他の公益法人等と比較して、宗教法人には原則非課税となるだけの公益性や非営利性を持ち合わせているのか。また収益事業は課税されるが、本来の宗教活動については非課税のままでよいのか、「信教の自由」や「政教分離原則」といった観点も加味し、宗教法人課税について考察をすすめ、制度の見直しを検討し、提言していきたい。

⁴ 別冊宝島編集部『日本の新宗教 50 完全パワーランキング』19 頁（宝島社・2017 年 5 月）

⁵ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 16 頁（有斐閣・1995 年 12 月）

第1章 公益法人改革と収益事業課税

公益法人制度改革関連法は「官から民へ」という流れの中で、民間非営利部門の活動の健全な発展を促進するため、1896年（明治29年）の民法制定以来続いてきた公益法人の設立許可を主務官庁の自由裁量により行う制度を改め、準則主義、すなわち登記をすることにより法人を簡単に設立することができる制度及びその中で公益性を認定する制度に変えるものである。

第1節 公益法人制度改革

この節においては、現行の公益法人制度に至る経緯や公益法人制度改革関連3法の趣旨、そして公益法人制度改革が施行され、民間が担う公益の在り方について検討する。

第1款 公益法人の定義

公益法人とは公益を目的とする事業を行う法人。不特定多数の人の利益を実現することを目的として学術、技芸、慈善などの公益に関する事業を行う、公益社団法人および公益財団法人のことを指す⁶。とあり、広く社会一般の利益になる活動をする法人である。

公益法人は公益の増進を図ることを目的として、法人の設立理念に則って活動する民間の法人であり、個人の価値観が多様化し、社会のニーズも多岐にわたる中で、行政部門や民間営利部門だけでは社会のニーズを満たし、課題に対応することが難しくなっており、このような状況に対応し、多様なサービスを社会に提供できる存在として民間非営利部門の役割は重要さを増していると考えられる。公益法人は民間非営利部門の一翼として様々な民間公益活動を担っており、社会を支える重要な役割を果たしている⁷。しかしその反面、公益活動の美名のもとに、税金逃れの隠れ蓑として公益法人制度を利用したり、公益活動よりも収益活動に専念したり、あるいは公益法人でもないのに世間の信用を得るために財団法人や社団法人の名を騙ったりするケースが出てきた。また、公益法人の中には、社会や経済の変化に対応できずに活動を停滞させるもの、いわゆる休眠法人も現れた⁸。

⁶ 『大辞泉』第二版上巻（小学館・2012年）

⁷ 内閣府公益認定等委員会事務局「民間が支える社会を目指して～「民による公益」を担う公益法人～」2頁（令和元年5月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf（最終閲覧日 2023年8月24日）

⁸ 橋本徹、古田精司、本間正明『公益法人の活動と税制－日本とアメリカの財団社団－』19頁（清文社・1986年10月）

わが国の公益法人は 1896 年（明治 29 年）に民法が制定されて以来、その旧民法 34 条の「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」という規定のもとで主務大臣の許可によって設立が認められてきた⁹。

この 1896 年（明治 29 年）制定の民法はその制作作業のときに模範とされたのはドイツ民法であり、公益法人制度も、もとよりドイツ式になっている。ドイツでは営利法人と非営利法人とに分け、この区別が社団と財団とに共通するものとされているのに対して、民法では営利法人と公益法人とに分けられ、しかも社団組織の営利法人を会社として認めるが、財団組織の営利法人を認めていない。したがって、財団としては公益法人しか認められない。さらに民法上、非営利かつ非公益のものは、法人として設立することができないなどの異同がある¹⁰。またこの民法に基づいて設立される社団法人または財団法人の 2 つの類型がある。

社団法人とは、一定の目的の下に結合した人の集合体であつて、団体として組織、意思等を持ち、社員とは別個の社会的存在として団体の名において行動するものに対して、民法の規定により法人格が与えられたものである。財団法人とは、一定の目的の下に拠出され結合されている財産の集まりであつて、公益を目的として管理運営されるものに対して、民法の規定により法人格が与えられたものである。

社団法人と財団法人との根本的な差異は、構成要素としての社員の有無である。社団法人においては、社員が存在し、社員の総会によって法人の意思が決定され、社員が出捐する会費をもって運営される。一方、財団法人においては、社員は存在せず、寄附行為によって定められた設立者の意思に基づき、基本財産の運用益をもって運営される¹¹。

この公益法人制度改革以前の民法上の社団法人・財団法人では、

- ① 主務官庁の許可による法人格の付与のため新規設立が難しい。
- ② 公益性の判断も各主務官庁の自由裁量のため公益性の判断基準が不明確である。
- ③ 営利類似のものなど公益とは言い難い法人が混在している。

⁹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』459 頁（弘文堂・2021 年）

¹⁰ 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 10 頁（有斐閣 1986 年）

¹¹ 総務省「公益法人に関する年次報告書」50 頁（2008 年）

などの問題点が指摘されていた。補助金や天下りの受け皿になっている等の公益法人の在り方に対する批判や、不適切な活動を行うなどの指摘が存在するの
もまた事実であった。

社団法人及び財団法人に加え、公益を目的とする法人の一つの類型として、
民法以外のその他の特別法に基づいて設立される法人をも含めて公益法人とい
うことがある。このように用いる場合、広義の公益法人という。その例とし
て、宗教法人（宗教法人法）等がある¹²。

【図表 1】

広義の公益法人の例

法人名	根拠法	法人数
学校法人	私立学校法 [昭和 24 年法律第 270 号]	7,884 法人 (平成 19 年 4 月 1 日現在)
社会福祉法人	社会福祉法 [昭和 26 年法律第 45 号]	18,634 法人 (平成 19 年 3 月 31 日現在)
宗教法人	宗教法人法 [昭和 26 年法律第 126 号]	182,868 法人 (平成 18 年 12 月 31 日現在)
医療法人	医療法 [昭和 23 年法律第 205 号]	41,720 法人 (平成 18 年 3 月 31 日現在)
更生保護法人	更生保護事業法 [平成 7 年法律第 86 号]	163 法人 (平成 20 年 4 月 1 日現在)
特定非営利活動法人 (NPO 法人)	特定非営利活動促進法 [平成 10 年法律第 7 号]	31,116 法人 (平成 19 年 3 月 31 日現在)
公益法人	民法 [明治 29 年法律第 89 号]	24,648 法人 (平成 19 年 10 月 1 日現在)

出所：総務省「公益法人に関する年次報告 平成 20 年
度」国立国会図書館デジタルコレクション 51 頁

<https://dl.ndl.go.jp/pid/509255>

(最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日) より筆者作成

¹² 内閣府公益認定等委員会事務局「民間が支える社会を目指して～「民による公益」を担う公益法人～」2 頁（令和元年 5 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 24 日）

この広義の公益法人のうち、旧民法第 34 条の規定に基づく公益法人の設立に当たっては、主務官庁の許可を受けることとされているのに対し、それ以外の法人の設立に当たっては、主務官庁の認可又は認証を受けることとされている¹³。これは公益法人特別法により、終戦後の法律制度の全面的変革により現われたものである。そして、特別法として新しく制定されたものは、それぞれ民法とは別に法人の設立・組織・管理等について特別規定をもち、民法による一般公益法人法に対する特別公益法人法を形成するものである。これらの特別法により設立される法人は、かつては民法に基づく財団法人または社団法人として法人化されていたのであるが、今日では民法から離れ、それぞれの特別法によって設立・運営されることとなった。この公益法人の準拠法である特別法により、相対的に民法にもとづく公益法人の数は減少することとなった¹⁴。

第 2 款 公益法人制度改革関連法案までの経緯¹⁵

第 1 款の①～③で掲げた指摘や批判を受け、政府は平成 7 年 3 月に「公益法人の設立許可について」を、平成 8 年 9 月に「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」をそれぞれ閣議決定して、公益法人に対する行政上の監督を強化する方向に進んだ。そして、平成 12 年 12 月に閣議決定された「行政改革大綱」では、公益法人の中でも行政委託型公益法人をまず改革の対象とした。

しかし、平成 13 年 1 月に開始された国所管の公益法人の総点検を受けた同年 4 月の「行政委託型公益法人等改革の視点と課題（行政改革推進事務局）」では「抜本的な公益法人制度改革に向けた基本的方向を示すべく検討を進める」とし、行政委託型公益法人にとどまらず、公益法人制度全体の見直しが必要不可欠となった。

この後、平成 14 年 3 月に「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組みについて」が閣議決定されたことにより、公益法人制度の抜本的・体系的な見直しが決定され、平成 15 年 6 月には公益法人制度の抜本的改革の基本的枠組み

¹³ 総務省「公益法人に関する年次報告 平成 20 年度」

国立国会図書館デジタルコレクション 51 頁

<https://dl.ndl.go.jp/pid/509255>（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）

¹⁴ 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 13 頁（有斐閣・1986 年）

¹⁵ 内閣委員会調査室 久保田正志「110 年ぶりの公益法人制度の改革～公益法人制度改革関連 3 法案」

https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2006pdf/2006042110.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）

やスケジュール等を明らかにした「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」が閣議決定された。この基本方針では、公益性の有無にかかわらず準則主義（登記）により簡便に設立できる一般的な非営利法人制度を創設すること、公益性を有する場合の優遇措置の在り方については、特別法に基づく法人制度を含めた全体の体系の整合性に留意しながら、公益性の客観的で明確な判断基準の法定化や独立した判断主体の在り方等を含め検討すること等の改革の基本的な方針が示され、平成 17 年度末までに法制上の措置等を講ずることを目指すこととされた。そして、公益法人制度改革についての具体的な提案を行うため、行政改革担当大臣の下に「公益法人制度改革に関する有識者会議」が設置され、同会議は、平成 16 年 11 月に「報告書」を取りまとめた。同報告書を基に公益法人制度改革関連 3 法案は立案され、平成 18 年 3 月 10 日に国会に提出された。

第 3 款 公益法人制度改革

そして、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（以下「一般社団・財団法人法」という）および「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（以下「公益法人認定法」という）ならびに「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（以下「整備法」という）の 3 法は、平成 18 年 5 月 26 日参院本会議において賛成多数により可決成立し、同年 6 月 2 日に公布された。これによりわが国の公益法人制度は大幅に改革された¹⁶。そして、平成 20 年 12 月に新しい公益法人制度が施行された。この公益法人制度改革関連 3 法の趣旨及び概要は次の通りである。

1、一般社団・財団法人法¹⁷

（1）趣旨

「剰余金の分配を目的としない社団及び財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、設立の登記をすることにより法人格を取得することができる一般社団法人及び一般財団法人に関する制度を創設し、その設立、組織、運営及び管理について」の規定を整備することにあるとされる。

¹⁶ 金子宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」都市問題 99 巻 12 号 62 頁（公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008 年 12 月）

¹⁷ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』106・107 頁（法律文化社・2006 年）

（２）概要

一般社団・財団法人法については、「法人格の取得と公益性の判断を分離するという基本方針の下、営利（剰余金の分配）を目的としない社団と財団について、法人が行う事業の公益性の有無に関わらず、登記のみによって簡便に法人格を取得することができる法人制度である。これは一般社団法人及び一般財団法人が行うことができる事業に制限はなく、定款をもってしても、社員や設立者に剰余金や残余財産の分配を受ける権利を付与することはできない。また主務官庁制の廃止により、行政庁が一般社団法人及び一般財団法人の業務・運営全体について一律に監督することはない。ただし、法人の自主的、自律的な運営を確保するため、最低限必要な機関や透明性の向上に関する事項が法定されている¹⁸。」となっている。

２、公益法人認定法

（１）趣旨

「民間の団体が自発的に行う公益を目的とする事業の実施を促進して、活力ある社会を実現するため、社団法人及び財団法人の設立の許可及びこれに対する監督を主務官庁の裁量により行うこととしていた公益法人に関する制度を改め、公益社団法人及び公益財団法人としての認定及びこれらに対する監督を独立した委員会等の関与の下で内閣総理大臣又は都道府県知事が行う制度を創設する」ことにあるとされる¹⁹。

そこで公益法人の設立の許可及びこれに対する監督を主務官庁が行うとする民法の制度を改め、行政庁（内閣総理大臣または都道府県知事）が、民間有識者からなる合議制の機関の意見に基づき、一般社団法人または一般財団法人の公益性を認定するとともに、認定を受けた法人の監督を行う制度を創設することにより、民間部門での公益的活動を促進し、活力ある社会の実現に資することを目指したものが公益法人認定法²⁰である。

（２）概要

新しい公益法人制度では、一般社団・財団法人の中で公益事業を行うにふさわしい法人について公益認定を行い、税優遇等を受けられることとした。公益認定を受けられる法人は、公益目的事業（学術、技芸、慈善その他の公益に関

¹⁸ 法務省民事局「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q & A」

<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）

¹⁹ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』106-107 頁（法律文化社・2006 年）

²⁰ 新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』187 頁（商事法務・2006 年 12 月）

する 23 種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの) を行う法人であり²¹、以下の 23 事業が公益法人認定法第 2 条関係別表として挙げられている。

公益目的事業の種類は、以下の通りである。

- ① 学術及び科学技術の振興を目的とする事業
- ② 文化及び芸術の振興を目的とする事業
- ③ 障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業
- ④ 高齢者の福祉の増進を目的とする事業
- ⑤ 勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
- ⑥ 公衆衛生の向上を目的とする事業
- ⑦ 児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
- ⑧ 勤労者の福祉の向上を目的とする事業
- ⑨ 教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
- ⑩ 犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
- ⑪ 事故又は災害の防止を目的とする事業
- ⑫ 人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
- ⑬ 思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
- ⑭ 男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
- ⑮ 国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
- ⑯ 地球環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
- ⑰ 国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
- ⑱ 国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
- ⑲ 地域社会の健全な発展を目的とする事業
- ⑳ 公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業

²¹ 内閣委員会調査室 久保田正志「110 年ぶりの公益法人制度の改革～公益法人制度改革関連 3 法案」
https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2006pdf/2006042110.pdf (最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日)

②① 国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業

②② 一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業

②③ 前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの

また、この特定の事業以外に一般社団法人あるいは一般財団法人は公益性があると認定されれば公益法人になれる。公益性の認定については、公益法人認定法において認定の基準が 18 基準（公益法人認定法第 5 条）、欠格基準として 6 基準（公益法人認定法第 6 条）が設けられている。公益認定を受けるためには、これらの基準のすべてに適合していなければならない。

【図表 2】

公益性の認定基準

「目的・事業」	・ 公序良俗に反する事業・社員、特定者への利益を図るなど共益的な事業を行わないこと、および、公益的事業として営利企業と競合的な事業を行わないこと。 ・ 公益目的事業が主であること。
「財務」	・ 公益目的事業が全事業の 50%以上であること、および遊休財産額が一定額以上を超えないと見込まれること。 ・ 寄付の強要などを行わないこと。
「機関」	・ 同一親族およびその他の同一の団体の関係者が理事・監事の 3 分の 1 を超えないこと。 ・ 理事、監事、評議員に対する報酬が不当に高額でないこと。 ・ 社団では、社員資格や社員の意思表示などを不当に制限していないこと。
「財務等」	・ 適正な資産の維持。 ・ 法人の保有する財産について、他の団体の意思決定に関与することができる株式その他の財産を保有していないこと。 ・ 法令に準拠した収益の処理。 ・ 適正な内部留保の水準。 ・ 公益的事業を運営する経理的・技術的能力があること。 ・ 区分経理をし、かつ、収益事業収益は原則として公益的事業に充当・費消すること。 ・ 役員報酬等の適正性および金額の公表。

「公益的財産の 継承的処分・ 残余財産の帰 属等」	・ 認定取消しや合併により法人が消滅する場合に公益目的取得財産残額に相当する額の財産を類似の事業を目的とする公益法人等に贈与する旨の定款の定めがあること。 ・ 特例民法法人が一般社団法人、一般財団法人へ転換する場合には「公益目的支出計画」についての行政庁からの認可が必要。 ・ 合併、解散等について、行政庁への届出の義務づけ。 ・ 清算等の場合における定款等への残余財産の帰属を明記すること。
「欠格事由」	・ 認定取消しを受けた法人で 5 年の期間を経過していないもの。 ・ 滞納処分が終了後 3 年の期間を経過していない法人。 ・ 暴力団支配法人、法令違反等のあった法人、および役員が暴力団員、一定の犯歴がある役員を擁する法人である場合。

出所：石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』

111 頁（法律文化社・2006 年）より

筆者作成

公益認定は、2 以上の都道府県の区域内に事務所を設置する法人、2 以上の都道府県の区域内で公益目的事業を行う法人及び国の事務・事業と密接な関連を有する公益目的事業を行う法人については内閣総理大臣が、それ以外は主たる事務所の所在地の都道府県（都道府県知事）がそれぞれ行う。さらに申請法人が公益目的事業を行うことを主目的とすること、必要な経理的基礎及び技術的能力を有すること、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないものを行わないこと、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれること等の基準に適合し、暴力団に関係する等の欠格事由に当たらなければ、行政庁は、当該法人について公益認定をするものとされる。

なお、公益認定に当たっての他の官庁の関与は、法人が事業を行うにあたり法令上行政機関の許認可等を必要とする場合に許認可を与える行政機関から意見聴取することに限られ、現行の主務官庁制度における自由裁量による認可のような関与形態はなくなる。

公益認定された法人は、公益社団法人又は公益財団法人の名称で公益法人としての事業を行うが、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な

費用を償う額を超えないこと、公益目的事業比率が 100 分の 50 以上となること、遊休財産の額が一定額を超えないこと及び寄附の募集に関して一定の行為をしないことなどが義務付けられる。また、公益法人は、収益事業等ごとに区分経理し、役員等への報酬等の支給基準を公表するほか、毎事業年度ごとの財産目録の備置き・閲覧、行政庁への提出等の義務を負うなど、広く行政・国民への説明責任が求められている。

行政庁は、公益法人の事業の適正な運営を確保するために必要な限度において、公益法人に対して報告を求め、相当の理由のある場合は勧告を行い、法定の事由に該当する場合は公益認定を取り消すこととなっている。

公益認定、監督等については、第三者機関の役割が重要であるが、内閣総理大臣に係る公益認定は、内閣府に設置される公益認定等委員会（委員 7 人以内）が総理大臣からの諮問に答申等で関与する。なお、各都道府県にも公益認定に係る合議制の機関が置かれる。

公益法人の財産保有と財源たる収入においては、いくつかの制約がある。財産保有については、事業年度終了時において、何らの事業にも使用していない財産（遊休財産）を翌年度の事業を行うのに必要な分を超えて保有することを禁じている。また公益目的事業財産に関する規定で、公益法人が寄附を受けた財産や補助金、公益事業の対価として得た財産、収益事業の対価として得た財産の 100 分の 50 については公益事業を行うために使用し、処分しなければならない。そして法人が消滅する場合において、その残余財産を分配、返却することは許されず、他の公益法人等へと引き継ぐことが要請されている。

収入の面においては、公益目的事業の実施に要する適正な費用をまかなう以上の収入を得ることを禁じており（公益法人認定法第 14 条）、公益事業目的に支出される費用の割合も決められている。公益法人認定法第 17 条において、公益法人は寄附の募集において執拗であったり、迷惑を覚えさせたりするような勧誘を行うことを明確に禁止している²²。このように公益法人認定法は厳格に定められている。

3、整備法

（1）趣旨

この法律は、中間法人法を廃止するほか、民法その他の関連する諸法律の規定を整備するための法律である。約 2 万 6 千ある現行の公益法人について

²² 藤原究「公益法人制度改革と宗教法人税制のあり方に関する一考察」早稲田法学会誌第 60 巻 1 号 501-502 頁（早稲田大学法学会・2009 年）

は、法律施行後は「特例民法法人」として存続し、施行日から 5 年以内に、一般社団法人・一般財団法人への移行を希望する法人は、行政庁の認可を受けて登記により一般社団法人・一般財団法人となることができる。また公益法人認定法に規定する公益目的事業を行うものは、法施行日（法の公布日から 2 年 6 月以内）から起算して 5 年の間（移行期間）に、公益法人認定法による認定と同様の手続を経て、公益法人として登記することができる。一方、現在約 1,350 ある中間法人は、一般社団法人に移行することになる。特例民法法人は自らが望めば、5 年以内に解散・清算してもよい²³。

4、公益法人制度改革の範囲

ここに 1898 年（明治 31 年）の民法施行以来 110 年ぶりに主務官庁制を廃止し、法人の設立と公益性の判断を分離する大改革＝「公益法人制度改革」が行われた²⁴。ただし、公益法人制度改革といっても、今回の制度改革は、すべての種類の公益法人改革を意図していたわけではない。すなわち今回の改革は、民法 34 条の改正によって行われており、民法 34 条による公益法人から移行した特別法上の公益法人は、公益法人制度改革の対象外とされ、基本的にはその取扱いに何らの変更も加えられていない。したがってこれらの特別法上の法人については従来通り、公益法人等として取り扱われることになっている²⁵。この改革の対象は公益法人と中間法人であり、NPO（特定非営利活動）法人や宗教法人をはじめとする特別法上の公益法人は今回の改革の対象からは外れた。

²³ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』111-112 頁（法律文化社・2006 年）

²⁴ 内閣府「公益法人制度改革の進捗と成果について－旧制度からの移行期間を終えて－」3 頁（平成 26 年 8 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/sintyoku_seika.pdf
（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）

²⁵ 玉國文敏「非営利法人課税の課題－特別（法）法人等への課税関係を中心に－」税研 141 号 49 頁（日本税務研究センター・2008 年）

【図表 3】

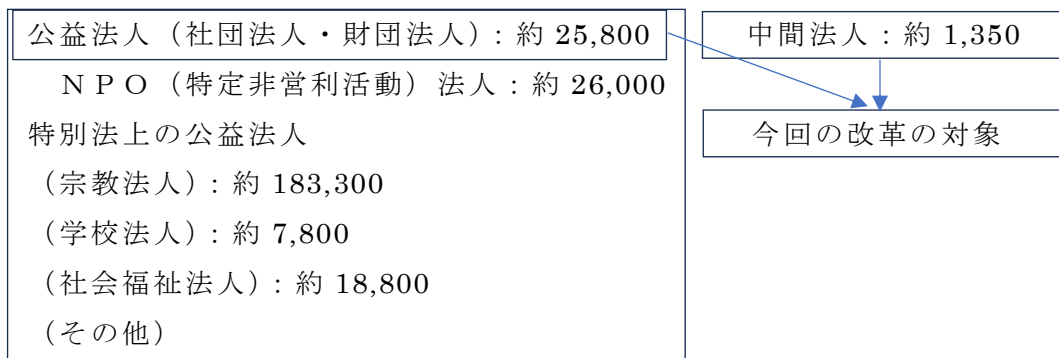
公益法人制度改革の対象

◆第一セクター（政府・公共部門）

◆第二セクター（営利企業部門）

株式会社：約 115 万社
 有限会社：約 188 万社
 その他

◆第三セクター（民間非営利公益部門）



出所：石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』102 頁
 （法律文化社・2006 年）より著者作成

5、新公益法人制度の特徴

公益法人は、従来の制度においては主務官庁の許可がなければ、その設立が認められなかった。その上、法人の設立が公益性の認定となっていたため、公益性の判断についても当該主務官庁の判断に委ねられることとなっていた。新公益法人制度においては一般社団法人・財団法人の設立は一定の要件を満たすことで、その設立が認められる準則主義（登記）が採用され²⁶、会社法上の会社と同様の扱いとなった。

ただし一般社団法人・財団法人は会社法上の会社とは違い、営利（剰余金の分配）を目的とした法人ではないため、定款の定めをもってしても、社員や設立者に剰余金や残余財産の分配を受ける権利を付与することはできず、これは持分権がないと考えられる。

このような特徴をもった一般社団法人・財団法人であるが、これら一般社団法人・財団法人のうち、有識者により構成された第三者委員会（公益認定

²⁶ 法務省民事局「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q & A」
<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）

等委員会²⁷⁾の関与のもと、公益性があると認定すれば、公益社団法人・財団法人として税制上の支援措置を受けられることが柱となっている。いわゆる二階建ての法人制度である。二階に上がることができることにより、はじめて現行の公益法人と同じように扱われる²⁸⁾。

公益法人の認定を受けることで、公益社団法人・財団法人という名称を独占的に使用²⁹⁾できることにより、社会的信用を得るという効果が得られる反面、公益認定等委員会のガイドラインなどによると、二階に上がるのは容易ではない。それは、互助会や同窓会のほか、業界団体、同一資格者団体、学会など共益を目的とすると見られがちな法人にとってはまず、「不特定多数のため」という公益目的事業の条件が関門になる。さらに数字でクリアしなければならない大きなハードルがある。収支相償の原則³⁰⁾、公益目的事業の比率が50%以上、遊休財産の保有額の制限³¹⁾である。これは公益目的事業に半分以上の金を使い、大きな黒字を出してはならず、ため込んでもいけない³²⁾。公益社団法人・財団法人を維持することも大変である。その後の活動や運営組織の状況、提出が必要な会計帳簿も多岐にわたり、専門の職員が必要になる。

²⁷⁾ 国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人 information」
https://www.koeki-info.go.jp/commission/pdf/koeki_towa20220422.pdf
(最終閲覧日 2023 年 9 月 8 日) 公益認定等委員会とは、公益法人の認定等を判断するため、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律に基づき内閣府に設置された機関。国会同意人事に基づき任命された7人の委員(任期3年)から構成されており、平成19年4月1日に発足した。委員会は、内閣総理大臣の諮問を受けて、公益法人の認定基準に関して審議し答申を行うと共に、一般社団・財団法人の公益認定申請等について審議し答申を行う。また委員会は、内閣総理大臣から委任を受け、公益法人等に対し報告を求め、公益法人等の事務所へ立入検査を実施するなど、法人の監督も行っている。

²⁸⁾ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』104頁(法律文化社・2006年)

²⁹⁾ 行政改革推進本部「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」
<https://www.gyokaku.go.jp/siryou/koeki/pdf/pamphlet.pdf> (最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日)

³⁰⁾ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研141号28頁(日本税務研究センター・2008年)では、収支相償の原則とは、公益目的事業については、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであることが要件の一つとなっている。

³¹⁾ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研141号29頁(日本税務研究センター・2008年)では、前年度の公益目的事業費と同額(1年分)の額を超えて遊休財産を保有してはならない。遊休財産は純資産から控除対象財産を控除し資産に対応する負債を加算するという計算式になる

³²⁾ 辻陽明「民間活動は萎縮・天下りは温存の可能性」都市問題99巻12号89-90頁(公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008年12月)

6、公益の在り方

今回の改革においては、不明確な公益概念をめぐる細かい議論をできるだけ避けて、公益性の判断も裁量を排除し、できるだけ客観的基準で判断するような制度設計が試みられている³³。公益法人認定法の別表で「学術、技芸、慈善その他の公益に関する」23種の事業を挙げており、その事業を全体に考察すると、今回の公益法人制度改革の基本である「公益」の思想なり、考え方なりが見えてくる。またこれらの事業に該当することと併せて、「不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与する」ことを条件とする。したがって「非営利」であっても共益的な団体などは、その範疇から排除される。

特別法上の公益法人の中には旧民法34条の挙げる公益目的を引き継ぎ、その目的を全うすることを意図して設立されるケースがある。例えば、旧民法34条が挙げていた「祭祀・宗教」の公益目的は宗教法人法に引き継がれており、同じく社会福祉法人は「慈善」目的に、学校法人は「学術・技芸」といったように目的にそれぞれ沿った旧来の制度である。特別法上の公益法人が掲げる公益目的は新公益法人制度が挙げる各事業の目的と多くのケースで共通している³⁴。表現の仕方こそ違えど、特別法上の公益法人の公益も一般的には現代に通じる公益性を有しているといえることができる。

第2節 公益法人等に対する収益事業課税

ここでは法人税法別表第二に掲げられている公益法人等に対する、収益事業課税について考察していきたい。法人税の課税根拠についての考え方がどのようなものか、またその考え方は公益法人等の課税にどのような影響を与えているのかを検討していく。

第1款 法人への課税

そもそも法人とは、自然人以外のもので権利義務の主体たる地位（資格）を有するものである。法人の成立は民法その他の法律の規定によってのみなされることを、民法第33条は一般的に規定しているが、民法が直接具体的に規定するものは公益法人に限られている³⁵。

³³ 玉國文敏「非営利法人課税の課題－特別（法）法人等への課税関係を中心に－」税研141号50頁（日本税務研究センター・2008年）

³⁴ 玉國文敏「非営利法人課税の課題－特別（法）法人等への課税関係を中心に－」税研141号50頁（日本税務研究センター・2008年）

³⁵ 林良平、前田達明『注釈民法（2）総則（2）』3頁（有斐閣・1974年12月）

1、法人擬制説と法人実在説

法人税の性質ないし課税根拠については、大別して2つの考え方がある³⁶。1つは、法人は出資者の集合体であるという「法人擬制説」に基づき、法人税は所得税の前払いであるとする考え方であり、1つは、法人は出資者から独立した一つの経済主体であるという「法人実在説」に基づき、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である³⁷。

なぜ法人税が「法人の所得」に対して課される租税として構成されているかということ、それは法人の本質から導かざるを得ないことになる。法人税が法人の所得に対して、課される租税であることの意味するところは、「法人の所得」の計測方法が所得税における所得の計測方法と基本的に同じであることによる。

それでは、法人の実態は何であるか。また何ゆえ自然人以外の存在に権利能力を承認するのか、という法人に関する論争は、19世紀のドイツおよびフランスで論じられた私法学における最大の論点の一つであった。権利義務の主体は自由な意思主体である自然人に限るべきであるとし、自然人以外に権利義務の主体たりうるものは、法律の力によって自然人に擬制せられたものであるとの「法人擬制説」を取ったのはサヴィニー（ドイツのローマ法学者）である。一方、ギールケ（ドイツの法学者）は、団体は内部に秩序を有し、団体としての意思を有する有機体であるとの「有機体説」を主張し、法人格は元に実在する社会的存在に対して与えられたもので、擬制によるものではないと「法人実在説」を説いた³⁸。

わが国の企業会計は、法人は独立した経済主体として経済活動をし、その活動は永続的なものであるという「法人実在説」を前提としている。他方、わが国の法人税制度の基礎をなしているシャウプ勧告は、法人は与えられた事業を遂行するために作られた個人の集団である、という「法人擬制説」の法人観から出発している³⁹。

酒井克彦氏は法人税と所得税の関係から、「法人擬制説」の立場から法人税はいずれ個人株主の段階で課税されるのにもかかわらず、法人税を課すということが二重課税を生じているとの理解に直結し、ひいては法人税を所得税の前払いとして捉える考え方に結びつきやすいとして、これを前払説（源泉徴収

³⁶ 金子宏『租税法〔第24版〕』331頁（弘文堂・2021年）

³⁷ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』14頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

³⁸ 兼平裕子「坂の上の雲の時代の税法 ―民法と所得税の交錯を中心に―」44-45頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2009年2月）

³⁹ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』15頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

説)としているのに対して、「法人実在説」の立場は別個独立した課税主体に対する課税であるから、何ら二重課税と捉える必要はないという考え方、分離独立説(独立説)に結びつきやすい⁴⁰⁾としている。

前払説(源泉徴収説)は、法人は対外的関係では、その構成員とは別個・独立の法主体として活動している。しかし対内的関係、すなわち構成員との関係では、法人は必ずしも構成員と別個・独立の存在ではない。少なくとも営利法人に関する限り、法人はその所有者である構成員のために利益を追求し、それを株主に分配することを目的として存在している。その意味では、法人の所得は株主のものであり、法人税は株主に分配されるべき利益を減少させるから株主の負担となっていると考えるべきである、とする考え方である⁴¹⁾。

分離独立説(独立説)は、法人は、究極的には個人の意思に基づいて作られたものであるとはいえ、とりわけ大法人の場合には、永続性を与えられた経済活動の主体として、一般に個人株主の意向とは無関係に経営方針や配当政策が決定される。また、我が国の法人の慣行においては、実際問題として法人税の負担は継続企業たる法人の負担となっており、配当に帰せられていないこと等を考えると、法人税を所得税の前払いと見る考え方を租税政策の基礎として採用することは適当でないとする考え方も成り立つ。この立場に立てば、配当に対して所得税を課税することと、別の実在である法人に対して法人税を課税することは二重課税とならないという考え方に結びつきやすい⁴²⁾。

金子宏氏は、「法人税の負担を負っているのは株主であると考えことは十分に可能であるから、それが所得税の前取りであると考えられるが、この考え方が、今日の高度に複雑化した経済社会においてそのまま妥当するかどうかは疑問であり、またこの「法人擬制説」と「法人実在説」の対立を法人税性質論に持ち込み、どちらが正しいのか、というように演繹的に論理を展開する傾向が強かった。しかし、法人本質論は、決め手のない問題であって、これを租税政策論の中に持ち込むのは議論を無用に混乱させるだけである⁴³⁾と注意を促している。

⁴⁰⁾ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』85頁(財経詳報社・1991年6月)

⁴¹⁾ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』86頁(財経詳報社・1991年6月)

⁴²⁾ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』86・87頁(財経詳報社・1991年6月)

⁴³⁾ 金子宏『租税法〔第24版〕』332-333頁(弘文堂・2021年)
金子宏『所得課税の法と政策』409頁(有斐閣・1996年2月)

現在のわが国の法人税・所得税法においては、不完全ながら、配当所得に対する二重課税の控除制度を採っている。ゆえに、営利法人に対する法人税法の規定は擬制説的立場である。他方、非営利法人について法人税法第7条に規定する「公益法人等の非課税」の根拠についてのアプローチをまとめると、公益法人等が不特定多数の利益のための公益目的事業を会費・寄附金・助成金等を原資として行った場合、配当を行わないし、転嫁もできないのだから、法人擬制説に基づいても、法人実在説に基づいても課税の根拠は存在しないことになる。収益事業を行う場合についても、利益の分配をしないからと法人擬制説に基づくと課税の根拠はない。しかし法人実在説に基づくと、税負担をコストとして転嫁できるので、課税の根拠が成立することになる。同じように収益事業を営む普通法人と公益法人との公平性の確保から、課税の根拠を見出すことができ、公益法人等の所得のうち収益事業以外の所得から生じた所得で、無償で行う本来目的事業については、公益性ゆえに非課税となっているのではない。そもそも剰余金の分配ができない公益法人等に対しては擬制説であれ、実在説であれ、課税の対象となる所得がなく課税の根拠はないということになる⁴⁴。

自然人は、生まれながら、潜在的に納税義務がある。一方、法人も法人格という制度を利用する以上、様々な公共サービスを現実に受けている。権利能力も特別に与えられていることから、法人にも自然人同様、納税義務が生じるという考えに立つ。現実の法人税制は法人擬制説のみに立脚しているというより、法人が独立した納税主体であることに重点をおいて制度設計が行われているという立場である⁴⁵。

2、所得概念からのアプローチ

上述したように、金銭的分配の不存在をもって非営利法人原則非課税の根拠とするアプローチのほか、非営利法人課税を所得概念からアプローチすることも可能である。非営利法人課税のあり方を、所得課税の原則を適用して、「非営利法人非課税のあり方が公平に適うか」「非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか」という次元の問題として捉えるアプローチである⁴⁶。

⁴⁴ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』16頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁴⁵ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』17頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁴⁶ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 58頁（日本税法学会・2005年5月）

伝統的な所得概念には大別して、①「包括的所得概念」、②実物資産の消費をもって所得と捉える「消費型所得概念（支出税論）」、③税制改革による資産分配（効率性）と所得配分の変化を理論的問題とする「最適課税論」がある。現行所得課税の出発点はヘイグ及びサイモンズの定義による「一定期間における消費額と富の純増加額との和」（包括的所得＝消費＋純資産増加）という包括的所得概念⁴⁷である⁴⁸。

包括的所得概念に基づく所得課税のもと、非営利活動は「私人が、自らの支配する経済的資源を、自らが選ぶ（経済的利得以外の）目的に拠出し、最終的には当該目的の遂行にその資源を費消する（させる）」プロセスとして把握される。すなわち、非営利活動は、①私人の自発的関与、②私人の自由な活動目的（＝受益者）選定、③私人による物的・人的資源の投入（寄付・ボランティア）、④当該活動からの利益分配の禁止を特徴とする。つまり非営利活動は私人が経済財に対する支配権行使の一形態であるから、原則として課税される（当該支出が所得控除項目とならない）ことになる。非営利活動の場合、当該活動に拠出される経済財は、あらかじめ指定された範囲での消費を受益者が行うことを可能にするにすぎず、受益者の自由裁量に委ねられたものではない⁴⁹。拠出者は「自らの資源提供によって、自らが価値を認める特定の消費活動を他者に行わせることが可能になる」。すなわち非営利公益活動とは「拠出者が受益者に拠出者が望む消費を行わせる」ことであり、「利他的消費」として理解することができる。「利他的消費」の支出は影響力を行使する拠出者側の所得であり、受益者の所得ではないと考えることが適切ということになる⁵⁰。

⁴⁷ 金子宏『租税法〔第24版〕』196頁（弘文堂・2021年）

包括的所得概念が次の3つの理由から一般的な支持を受けていると金子宏氏は述べている。第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。これらの理由に基づき、諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつある。

⁴⁸ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』17頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁴⁹ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号126-127頁（有斐閣・2004年4月）

⁵⁰ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 59頁（日本税法学会・2005年5月）

非営利法人課税を「包括的所得＝消費＋純資産増加」の定義でいえば、非営利法人課税は純資産増加の問題ではなく消費の問題として理解されるべき⁵¹ということになり、「拋出者の消費活動に対する課税」として「原則課税」（控除なし）と捉える前記の考えに従うと、拋出者の所得を変化させず（原則として控除しないので拋出者の課税所得に含まれている）、受取非営利法人の所得にもならない。よって非営利法人において再び課税する必要はない。他方、収益事業に関しては経済的資産の増加を意味し、原則として課税されるべきとなる⁵²。

「包括的所得概念では、「経済財の支配権」の一部を強制的に国家に移転し、徴収された租税は議会を通じて民主的にその使途が決定される。しかし、個別具体的な公益活動の内容は私人が行うという選択も可能であり、当該経済財の使途の決定権限を私人に授権することも可能である。現行の公益法人税制は、金融所得を含む所得一般を課税から免除し、収益事業のみ課税するものであり、所得の源泉に着目して優遇を与えるものである。いまは非営利活動の多様性・柔軟性・新たな価値やニーズの発見が必要な時代である。このように考えると、非営利法人減免の判断基準は「公益に資するか」という使途にも着目すべきである。すなわち、所得の源泉ではなく、使途に着目した制度設計の方が合理的である⁵³」と兼平裕子氏は述べている。

第2款 公益法人への課税

1、公益法人課税制度の沿革

わが国での公益法人等に対する課税取扱を歴史的にみると、創設期においては、社寺・墓地等に対する地租の取扱にその端を発している。すなわち、この措置の淵源は、宗教に対するものにあった。わが国に近代的所得税、法人税が導入される以前、主要な租税は地租にあったことによる。また当時行われていた公益活動も、官庁主導の形の極めて限定的なものであり、かつ、社寺の活動がこの分野での中心的存在となっていたことなどによる⁵⁴。法人所得税の原型が導入されたのは1899年（明治32年、法律第十七号）である。すなわち、現行の公益法人等に対する法人税法上の非課税取扱は、この明治

⁵¹ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号127頁（有斐閣・2004年4月）

⁵² 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 59-60頁（日本税法学会・2005年5月）

⁵³ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』19-20頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

⁵⁴ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』18頁（成文堂・1992年）

32 年改正所得税法（第一種所得税）五条四号において「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」はこれを非課税とするとした時点にまで遡ることができる⁵⁵。

1920 年（大正 9 年）の所得税法の改正（大正 9 年、法律第十一号）により法人に対する課税制度が根本的に改正され、法人を独立した課税主体とするとともに、法人の種類によって課税の方法を異にしていた従来の制度を廃止し、法人はその種類の如何を問わず、すべて同様に課税することとされた。ただし、公益法人等については、依然として課税は行われなかった⁵⁶。

後に 1923 年（大正 12 年）の改正所得税法では「府県都市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法第三十四条ノ規定ニ依リ設立シタル法人」と規定することにより、非課税法人の範囲を明確にした。1940 年（昭和 15 年）の法人税法の創設により法人税は所得税から独立したが、「神社及民法第三十四条ノ規定に依リ設立シタル法人ニ法人税ヲ課セス」とし、従前からの非課税性を維持した⁵⁷。

1945 年（昭和 20 年）に、宗教法人については、日本の敗戦によって宗教団体法が廃止され、新たに緊急勅令で宗教法人令（昭和 20 年 12 月 27 日勅令第 719 号）が公布された。これにより宗教法人の設立が、従前の認可制から届出制に変更されるとともに、収益事業を営む宗教法人については、その収益事業から生ずる所得に法人税を課すことにした。すなわち、公益法人の収益事業課税の淵源は、この宗教法人に対する課税措置に見出すことができる。ちなみに同年には労働組合法（第 11 条）に基づき、収益活動から生じた所得に対しても課税が開始された⁵⁸。

2、シャウプ勧告

宗教法人及び労働組合以外の公益法人等に対し、収益事業課税が拡大される契機となったのは、1949 年（昭和 24 年）8 月のシャウプ使節団日本税制報告書（以下「シャウプ勧告」）に盛られた公益法人課税に関する勧告である。同勧告は、わが国における当時の法人に関する実態調査を行い、非課税法人の数が約三十万で、当時の法人総数の半分にも及んでいることを指摘している。そして、これら非課税法人の多くは、「収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している」ことに加え、その「利益金は、その活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために費消されている」ことを指摘した。そして、このような状況に対処する意味でも、「非課税法人の収益事業

⁵⁵ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』19 頁（成文堂・1992 年）

⁵⁶ 若林孝三『公益法人の税務』4 頁（大蔵財務協会・2013 年）

⁵⁷ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』19 頁（成文堂・1992 年）

⁵⁸ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』20 頁（成文堂・1992 年）

によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである」とした上で、これまでの非課税制に代え免税制を導入することを前提に、次のような勧告を行った⁵⁹。

- ① 租税法規は、まず法人が租税の全部又は一部を免除されて運営され得る目的及び趣旨を具体的に規定するよう改正されるべきである。
- ② 大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与されるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。
- ③ 免税を要求しようとする一切の法人は、免税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすることとすべきである。
- ④ 免税の資格は、3年ごとに審査すべきである。
- ⑤ 非課税法人を含むあらゆる法人は、毎年その一切の収入及び支出を網羅する申告書を提出すべきである。

一般法人企業や個人企業との競争、収益が公益目的以外すなわち収益事業拡充や享樂への使用という二点に着目し、アメリカの内国歳入庁の非課税団体課と同じものを作り、個別審査を勧告していたのである⁶⁰。

この 1950 年（昭和 25 年）の改正により、現行の公益法人課税制の原型はほぼ完成した。しかし、このことは逆に、シャープ勧告に盛られた非営利法人免税制を採用せずに、従前からの公益法人等非課税制を維持したことを意味する。これはすべての公益法人等についてその事業内容までを審査することは難しいので、各省庁において許認可を適正に行えばよいということである。すなわち、公益法人の設立・監督権と免税審査権を区分し、各々が独自の立場から審査するという、個別審査方式の採用は見送られたわけである⁶¹。

この制度の基本的な考え方は「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは、本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄附金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りある段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるといえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい

⁵⁹ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』20 頁（成文堂・1992 年）

⁶⁰ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信第 48 号 No.2 通巻 660 号 13 頁（税務経理協会・1993 年 2 月）

⁶¹ 若林孝三『公益法人の税務』6 頁（大蔵財務協会・2013 年）

不権衡を生じるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が擡頭するに至ったのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が、非常に公共性が強いときは、たとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性の乏しいときは、その事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生じる所得に対してのみ法人税を課税することとし、次に掲げる法人をその範疇に取り入れたのである。」と説明されている⁶²。

「公益」を目的とし、「公共の福祉」に反しない限りにおいて、「非課税」措置と軽減税率の適用を受けることになった「公益法人」ではあるが、「公益」とは何かという問題を明確に規定した法律が何もないため、年々「公益法人」の行う「公益事業」が「収益事業」の範囲の見直しが行われるごとに、税務上は「収益事業」への移行を余儀なくされるという結果を招いている⁶³。これは「第 3 章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究」を通して、課税の判定を含めて検討したい。

第 3 款 公益法人等に対する収益事業課税

法人税法第 2 条 6 項において、「公益法人等 別表第二に掲げる法人をいう。」とあり、別表第二には公益性の濃淡が多様な法人が掲げられている。

公益法人等が行う収益事業とは、法人税法施行令第 5 条 1 項（収益事業の範囲）法人税法第 2 条 13 号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業⁶⁴（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とされる。

- ① 物品販売業
- ② 不動産販売業
- ③ 金銭貸付業
- ④ 物品貸付業
- ⑤ 不動産貸付業
- ⑥ 製造業
- ⑦ 通信業、放送業

⁶² 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』266 頁（大蔵省主税局調査課・1955 年 3 月）

⁶³ 清水雅人『宗教法人と税』185 頁（ジャプラン出版・1989 年 1 月）

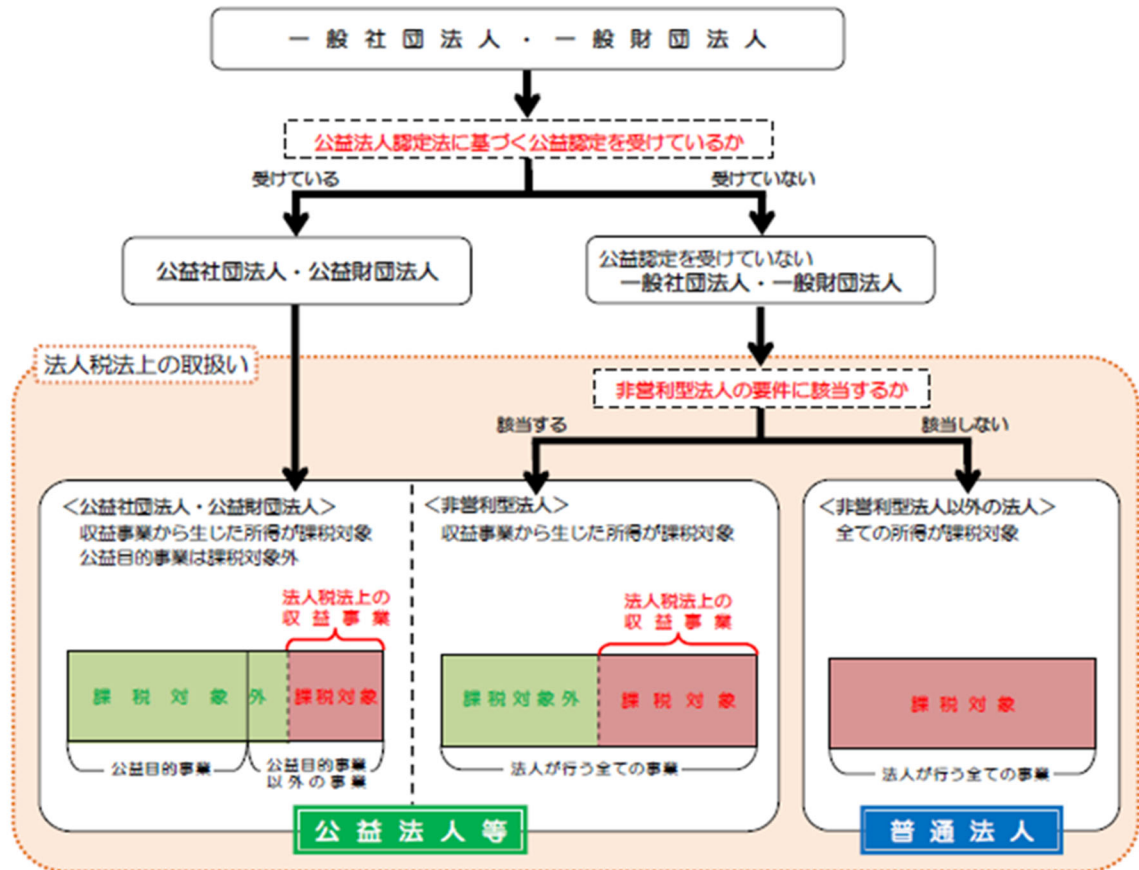
⁶⁴ 国税庁 令和 5 年版「宗教法人の税務」－源泉所得税・法人税・地方法人税・消費税・印紙税－ 12 頁）

- ⑧ 運送業、運送取扱業
- ⑨ 倉庫業
- ⑩ 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）
- ⑪ 印刷業
- ⑫ 出版業
- ⑬ 写真業
- ⑭ 席貸業
- ⑮ 旅館業
- ⑯ 料理店業その他の飲食店業
- ⑰ 周旋業
- ⑱ 代理業
- ⑲ 仲立業
- ⑳ 問屋業
- ㉑ 鉱業
- ㉒ 土石採取業
- ㉓ 浴場業
- ㉔ 理容業
- ㉕ 美容業
- ㉖ 興行業
- ㉗ 遊技所業
- ㉘ 遊覧所業
- ㉙ 医療保健業
- ㉚ 技芸教授業
- ㉛ 駐車場業
- ㉜ 信用保証業
- ㉝ 無体財産権の提供業
- ㉞ 労働者派遣業

このような 34 種類が特掲されている。これに該当しない事業は、たとえ収益を生じて法人税法上の収益事業とはならない。またこの 34 業種の中で問題となるのが付随行為（法人税基本通達 15-1-6）である。例えば出版業における講演会の開催は、付随行為で出版業になる。また旅館業を営む場合、その旅館の会議室を貸せば席貸業になるなど、これらの事業が付随行為に当たかどうかということをその都度、検討する必要がある。この 34 種類の特掲事業に該当する場合には、【図表 4】における公益法人等の法人税法上の収益事業として課税対象になる。

【図表 4】

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律の規定による一般社団法人・一般財団法人の法人税法上の取扱い



(注)このパンフレットは、平成26年3月1日現在の法令に基づき作成しています。

出所：国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」1頁 平成26年3月

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>

(最終閲覧日 2023年12月12日) より

第2章 宗教法人制度と宗教法人に対する課税の現状

現行の法人税法上、宗教法人は「公益法人等」として位置づけられているが、この取扱いは、民法上の公益法人や特別法上の各種法人（宗教法人・学校法人・社会福祉法人・商工会議所など）を税制目的上、包括的に指すものに過ぎない。言葉を換えていえば、現行法にいう「公益法人等」とは、これら多くの非営利団体の性格を個別に考慮したうえで、統一的にとらえようとした観念ではない⁶⁵。この章において、宗教法人は宗教的事項と世俗的事項の二面の機能を合わせ持っている法人であり、宗教法人法の基本的理念や宗教法人制度を通して、これらを客観的な視点で見ることにより、宗教法人に対する課税の現状を検証していく。

第1節 我が国における宗教の位置付けの変遷

公益法人等に括られる宗教法人であるが、そもそも宗教的事項である宗教活動の概念や、世俗的事項にかかわる宗教法人法が我が国においてどのような法規定になっているのか、宗教法人制度の歴史にも触れ、どのような変遷を経てきたのか、さらに現代における宗教法人や税制とのかかわりについても検証し、宗教法人制度を探っていききたい。

第1款 宗教とは

大辞林によると宗教とは、①神仏などを信じて安らぎを得ようとする心のはたらき。また神仏の教え。②経験的・合理的に理解し制御することのできないような現象や存在に対し、積極的な意味と価値を与えようとする信念・行動・制度の体系⁶⁶と書かれている。また、宗教学研究の先駆者である岸本英夫氏はその著書「宗教學」の中で、「宗教」とは、人間生活の究極的な意味を明らかにし、人間の問題の究極的な解決に関わりをもつと人々によって信じられている営みを中心とした文化現象である⁶⁷と述べている。宗教には、その営みとの関連において、神観念や神聖性を伴う場合が多い。公益財団法人日本宗教連盟は宗教の概念として、①宗教は人類が歴史に登場して以来、国、社会、文化、言語が違って存在してきた、人類に不可欠のものである。②宗教は生きてゆくための知識と智慧の宝庫であり、しばしば道德の源泉となって、公共の福祉を担ってきた。③宗教は年中行事や通過儀礼として、わが

⁶⁵ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第22号 2003年11月 22-23頁（宗教法学会・2003年11月）

⁶⁶ 『大辞林』第四版（三省堂・2019年）

⁶⁷ 岸本英夫『宗教學』19-33頁（大明堂・1961年）

国の文化を豊かにしている。④宗教は人間の精神的な支柱であり、豊かな社会の形成に貢献している⁶⁸。と詳しく述べている。

第2款 宗教法人の性格

宗教法人は、国の統治権の作用を担当するものではないから公法人ではなく、私法人である。また、宗教法人は、公益を主目的とするから公益法人であって営利法人ではない。しかし、公益を主目的とするということは、公益事業を主目的とするという意味ではない。公益法人が公益事業を主たる目的とする法人とするならば、宗教法人は公益法人ではない。宗教法人は宗教活動を主目的とし、慈善、教育、博愛などの公益事業は従たる目的として行うことができるにすぎない⁶⁹。

宗教法人法第6条（公益事業その他の事業）に、宗教法人は公益事業を行うことができる、とある。また、その目的に反しない限り公益事業以外の事業を行うことができる。ただし、事業を行うに当たっては、規則に事業の種類や管理運営に関する事項を規定しなければならない。本来、宗教法人の事業は宗教法人の公共的性格からいっても、それにふさわしい内容のものであり、適正な規模であることが期待される。宗教法人法は、次のような規定を置いている。

「公益事業」とは、公共の利益を図る目的で営まれる事業であり、かつ営利を目的としない、たとえば教育、学術、社会福祉等に関する事業である。幼稚園、専修学校、霊園墓地、社会福祉事業などである。

宗教法人は、公益事業を行うことができるが、実際には、どのような公益事業も自由に行えるわけではない。その事業の関係法令に準拠して行うことが必要とされている。

「公益事業以外の事業」とは、本来の宗教活動や公益事業を推進するために必要な費用の補填をするために行われる。公益事業以外の事業は、宗教法人法第2条にいう宗教団体の主たる目的に反しない限り行うことができる。たとえば出版業や不動産賃貸業、旅行代理店業、保険代理店業などである。また目的に反する事業とは、宗教団体の主たる目的を達成するための業務としては認め難く、又はそれに支障を生じさせるものといえる。たとえば、①投機的性格を有するもの、②いわゆる風俗営業に該当するもの、③規模が宗教法人本来の状態に照らし過大又は不適当なもの等が考えられる。

⁶⁸ 「宗教法人実務研修会資料 2022 年度（令和 4 年度）」1 頁（公益財団法人日本宗教連盟・2022 年）

⁶⁹ 田代収『宗教法人会計と税務』19 頁（同文館出版・1983 年）

また「公益事業以外の事業」は、宗教法人の目的達成のために附随的に行われるものであるから、その収益の用途には制限が課される。その収益は必ず、①当該宗教法人、②当該宗教法人を包括する宗教団体、③当該宗教法人が援助する宗教法人、④当該宗教法人が援助する公益事業のために費消されなければならない。

第 3 款 宗教を見る国民の目

宗教法人の税の申告漏れや脱税、不適切な収益事業の実施等、宗教法人の管理運営をめぐる批判的な報道が絶えず、国民の宗教法人を見る目はさらに厳しくなっている。

文化庁が主催する「宗教法人実務研修会」資料によれば、「我が国の制度では、宗教法人は間違っても法律に違反したり、社会的規範に反したりするなどの非違行為はないという考え方から、一部非課税措置が講じられ、財産処分等についても、特段、所轄庁の許可を必要としない制度」になっている。

「それは制度上のみならず、国民の間でも、宗教法人は独立した法律上の能力を持つ社会的存在として、権利を有するのみならず、義務や責任を負い、法令や規則に従った適正な管理運営がなされることを社会から求められている」のである⁷⁰。

第 4 款 宗教統計調査

宗教法人数等については 1949 年（昭和 24 年）から調査し、宗教法人及び宗教団体の名簿（当該法人及び団体の概要の作成）等、宗務行政上の基礎的資料を得ることを目的とする⁷¹。

憲法に信教の自由・政教分離原則が規定され、自由な宗教活動を保証するために、政府は、宗教団体の法人格取得に関する法律の分野を除いて、宗教事情から手を引くこととなり、宗教事情に関しては、宗教団体の自発的協力なしには知り得ないこととなった。そして文部科学省文化庁宗務課が宗教団体の協力を得て、統計を取りまとめている。

【図表 5】は 2021 年 12 月 31 日現在における、包括宗教法人、宗教法人を包括する非法人宗教団体及び単立宗教法人別、宗教系統別の宗教法人数である。これは全体の宗教法人数が 18 万法人を割っており、近年の減少傾向が図表に表れている。

⁷⁰ 佐藤芳博『宗教法人税制「異論」』34・35 頁（北川フラム・2012 年）

⁷¹ 文化庁 H P より宗教統計調査_令和 3 年 12 月 31 日現在

https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/shumu/index.html（最終閲覧日 2023 年 7 月 31 日）

【図表 5】
宗教統計調査

2021年12月31日現在

	区分	包括宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	単位宗教法人	合計
			被包括宗教法人	被包括宗教法人	被包括宗教法人	単立宗教法人	小計	
			文部科学大臣所轄包括宗教法人に包括されるもの	都道府県知事所轄包括宗教法人に包括されるもの	非法人包括宗教団体に包括されるもの			
所属	系統	法人	法人	法人	法人	法人	法人	法人
文部科学大臣所轄	神道系	121	22	0	1	68	91	212
文部科学大臣所轄	仏教系	156	180	0	4	146	330	486
文部科学大臣所轄	キリスト教系	66	41	0	2	218	261	327
文部科学大臣所轄	諸教	26	38	0	0	64	102	128
文部科学大臣所轄	小計	369	281	0	7	496	784	1,153
都道府県知事所轄	神道系	6	81,964	137	108	2,016	84,225	84,231
都道府県知事所轄	仏教系	11	73,572	65	164	2,643	76,444	76,455
都道府県知事所轄	キリスト教系	7	2,764	33	26	1,681	4,504	4,511
都道府県知事所轄	諸教	1	13,208	0	8	385	13,601	13,602
都道府県知事所轄	小計	25	171,508	235	306	6,725	178,774	178,799
全体	合計	394	171,789	235	313	7,221	179,558	179,952

出所：文化庁HPより宗教統計調査_令和3年12月31日現在
https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/shumu/index.html
 (最終閲覧日 2023年7月31日) より

第5款 宗教と税制の歴史

大石眞氏は歴史的な観点からこのように述べている。「およそ宗教的な組織や団体に対する租税減免制度は、古い歴史を持ち、国教制・公認宗教制・政教分離制といった政教関係のいずれであるかを問わず、等しく認められるものであり、このことはどういう制度であれ、宗教というものが人々の社会生活にとっても重要な意味をもち、十分に尊重されるべきことを示している⁷²⁾」

我が国においては、寺院や神社、神官僧侶に対して税金を免除する措置が古くから採用されている。そこで古代から宗教と税制との関係性について歴史的変遷を調べてみる。

⁷²⁾ 大石眞「宗教法人を取り巻くもの」文化庁月報No.441 2005.6 17頁（文化庁・2005年6月）

1、古代から近世

日本の文献に租税が初めて記されるのは、日本書紀においてである。調は農耕以外の産物（水産物、狩猟産物、手工製品）、役は労役奉仕、租は農地に課され、収穫の一部を徴収するものであるが、これが次第に租税の中樞を占めるようになった⁷³。

租税の減税についても、当時にその出発をみる。古事記によると、仁徳天皇は、高い山に登って四方の国を見わたし、「国のなかに^{けぶり}烟立たず、国みな貧し。いまより三年にいたるまで、人民の^{たみ}課・^{みつき}役を^{えだち}徐せ^{ゆる}」と詔りたまわりました。三年後に再び国見をしますと、家々から^{けぶり}烟が立ちのぼり、民は富み栄えていた。そこで、また民に課役を命じたと古事記は誌している⁷⁴。

当時の宗教状況は、天皇や各氏族はそれぞれ固有の神々を祭り、これを守護神とし、始祖神・氏神としての信仰が捧げられ、仏教は伝来当初、聖徳太子により政府に採用され、以来国教として特別な保護を受けたため、全国に伝播した。大宝律令・養老律令下での田地に対する税では、寺田・神田に関する規定があり、令制下の田地はその性格によって区別され、田租を納める田地を輸租田、納めなくてもよい田地を不輸租田といった。寺田・神田は不輸租田であるが、これらが不輸租とされたのは、寺社が官寺・官社的性格を有していたがゆえである。さらに墾田永年私財法により、墾田は永久の私有が認められるようになり、それを利用して寺社はさらに田地を広げた⁷⁵。

奈良時代においては三世一身法が施行され、新たに用水をもうけて水田を開墾した者には、子・孫・曾孫の三代にわたってその地の領有を認めるものであったが、新田開発は多大の費用を必要とし、恩恵を受けるのは有勢者だけが利し、民政の貧困化は必然となった。民衆は偽籍や逃亡浮浪といった自衛策を案出するが政府も全くの無策ではないが、効果は上がらなかった。後期に入り政府はさらに無能になる。聖武天皇以降は厚く仏教に帰依するが、民衆の苦しみを救う対策が立てられなくなったことにもその一因があるように思われる。その上、仏教への信仰は造寺造仏の大流行となって、かえって農民の負担は増した⁷⁶。

⁷³ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月195頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁴ 丸山高満『日本地方税制史』23頁（ぎょうせい・1985年10月）

⁷⁵ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月195-196頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁶ 利光三津夫『日本古代政治史』101-104頁（慶應通信・1977年10月）

8世紀以降、律令制から荘園制への移行が進展し、統一国家としての実態がなく、鎌倉幕府に続いていく。この時期の社寺は、多くの荘園を領有した。荘園は私領であり、この社寺領の特権は不輸と不入があり、前者は年貢（税稲上納）と課役（公課）が免除されることであり、後者は検注のために国衛や守護が荘園の部内への立ち入りがいいことである。

室町幕府の宗教政策は前代の方針を踏襲したものであったが、社寺その他の荘園は南北朝の争乱に際して、幕府が戦費の調達的手段として、半済令により荘園の年貢の半分为幕府又は守護大名に徴収されることになった⁷⁷。

戦国時代を経て江戸時代になると、荘園制度は衰退して知行制度（領地所有制度）が公法的なものとして確立し、社寺は朱印領などの特典を享受した一方、幕府の強力な宗教統制策により、社寺その他の宗団は幕府法また藩法を遵守し、平穏裡に宗教活動を持続した。広大な所領を有した諸大寺はいまだ相当な勢力を有しており、宗教一揆に見られるように近世社会の確立に対しての障害となっていた。これらの勢力に対して、織田信長は徹底的な武力弾圧を加え、豊臣秀吉は全国的な検地により寺領の削減をはかり、徳川家康はこれらの仏教教団の独立性を奪い、幕府の支配機構中への改編を目して種々の方策を講じた。寺領などへの免税措置の観点から見ると、豊臣秀吉の検地の後に、改めて朱印状を下附して没収した寺領を寄進の形で安堵した⁷⁸。

江戸時代は、幕府領・旗本領・藩領・寺社領などに分かれており、税の種類や税率はそれぞれ異なっていた。江戸時代の税は、大きく年貢（＝本年貢、本途物成）と諸役（小物成・高掛物・夫役・国役など）に分かれ、年貢は田畑にかかる税で、小物成は田畑以外にかかる税であった。この他に、特定の仕事に課税される運上・冥加、また、臨時の事業や財政の穴埋めのために賦課される上納金もあったが、江戸時代の税の中心は年貢である⁷⁹。領主は、基本的に自分の領地のすべての土地を課税対象とすることができたが、寺社領には朱印地・除地があり、基本的に領主は年貢を課税できなかった。領主にとって定免

⁷⁷ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月 197頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁸ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月 198頁（中央学術研究所・2016年11月）

⁷⁹ 国税庁_税務大学校_租税史料_1.江戸時代の税
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/01.htm>（最終閲覧日 2023年10月30日）

法は、一定の年貢を確保できるものであるが、飢饉などで収穫高が落ち込んだ時には検見法に変更するなどして年貢を減免することもあった⁸⁰。

2、近代（戦前の国家神道）

（1）宗教法人法制定に至るまで

わが国の宗教活動は、古来から近年に至るまで、さまざまな宗教が存在しているが、明治初年まで統一的な制度はなかった。

1868年（明治元年）明治政府が誕生した。明治政府の打ち出した宗教政策の特色は、信仰活動に関しては祭政一致を掲げ、天皇制の権威を象徴する目的で神道国教化を打ち出した点が注目され、1945年（昭和20年）まで維持されるに至った⁸¹。かつては幕府の御用宗教であった仏教までが、神仏判然の令を契機として起こった廃仏棄釈の運動により猛烈な迫害を受けるようになった。こうして寺社、特に寺院がこれまで有していた種々の特権は、国家の税制確立のために剥奪されたが、明治政府は特権剥奪のみならず、さらに寺社すなわち宗教を利用する方針へと舵を切った。

1889年（明治22年）、大日本帝国憲法が發布され、第28条において「日本臣民は安寧秩序ヲ防ケス及ビ臣民タルノ義務ニ背カサルニ限ニ於テ信教ノ自由ヲ有ス」とし、表面上、信仰の自由を明らかにし、形式的には信教の自由・政教分離原則は一応確立したが、実質的には問題があった。同時に国家の祭祀と宗教とを分離する方策をとり、神社神道を国教とし、寺社教会などの他宗教の活動を制約する取扱いを次々に定めた⁸²。近代日本における政府の宗教政策に一貫してみられる特徴は、宗教を政治的・社会的に「利用」しようとする姿勢、また「利用」できなければ危険とみなし、その宗教を排除しようとする姿勢である。その中でも1939年（昭和14年）の宗教団体法案審議の際の荒木貞夫文相の発言にはこうした政府の姿勢が典型的に物語られている。政府にとって都合の良い方向利用するため「保護」し、都合が悪い方向に陥らないよう「監督」し、そもそも都合の悪い団体は「排除」しようとする、というのが近代日本政府に一貫して見られる方針であった⁸³。

⁸⁰ 国税庁_税務大学校_租税史料_5.課税の免除・減免

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/05.htm>（最終閲覧日 2023年10月30日）

⁸¹ 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』1頁（中央経済社・1997年）

⁸² 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』2頁（中央経済社・1997年）

⁸³ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第45号 2016年11月 200頁（中央学術研究所・2016年11月）

（２）宗教団体の制定

1939 年（昭和 14 年）明治政府以来、多年の念願であった宗教法案として「宗教団体の法」をようやく制定するに至った（昭和 15 年 4 月 1 日施行）。宗教団体の法により、宗教団体に対して初めて法人格の取得が認められた⁸⁴。それ以前においては、宗教団体が法人となるには、民法第 34 条の規定を適用することとされていた。

宗教団体の法の意図するところはおおむね次の三点にあった。第一は宗教法規の整備統一である。従前の法令を見ると断片的規定から成り、その間連絡を欠くものが多く、宗教行政の円滑な運営、宗教団体の健全な発展を期待することができなかった。第二は宗教法規の拡充確立である。宗教法規の不備不徹底を整備し、宗教団体の地位を明確にしなければならなかった。第三は宗教団体に対する保護・監督の強化である。宗教団体に対して、保護助長の道を強化すると同時に、公安を妨げ公益を害するような行為は、厳重に取り締まることが肝要であった⁸⁵。

宗教団体の法は神道教派、仏教宗派、キリスト教その他の教団および、これらに包括される寺院、教会を宗教団体と規定し、いわゆる非公認の類似宗教は宗教結社となり得る道を開いていた。宗教団体の設立については文部大臣または地方長官の認可を必要とし、その運営は管長、住職等が主管し、代表し、総代にこれを補佐させた。一方、文部大臣には監督、調査、認可取消し等の権限を与えた⁸⁶。またこの宗教団体の法では、税の不課減免については、従来寺院などに限られていた所得税の課税除外（後には法人税も）を宗教団体全般に及ぼさせ、寺院の境内地と教会の境内地には原則として地租を免除するなど、その条文中で規定した⁸⁷。

3、戦後の宗教法人

（１）宗教法人法の制定

宗教法人法は昭和 20 年 12 月 28 日に公布、施行された。宗教法人法は、宗教法人の設立については、いわゆる準則主義、登記主義により容易に設立す

⁸⁴ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』44 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012 年 3 月）

⁸⁵ 文化庁文化庁宗務課『明治以降宗教制度百年史』203 頁（原書房・1983 年 4 月）

⁸⁶ 渡部 翫『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』5-6 頁（ぎょうせい・2009 年）

⁸⁷ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第 45 号 2016 年 11 月 201 頁（中央学術研究所・2016 年 11 月）

ることが認められるところとなった。所定の規則を作成し、設立の登記をすれば宗教法人となることができ、所轄庁に対しては成立届を、規則、主管者の氏名、住所とともに届け出れば足りることとし、所轄庁の宗教法人に対する監督規程などはほとんど設けなかった。また同令は、宗教法人についてのみ適用され、宗教団体であっても宗教法人とならない限り、その対象とはしなかった。この宗教法人令では、宗教法人が一種の公益法人であり、国の保護特典も与えられていながら、その設立に主務官庁の許可も認可も必要としない。これは画期的なことであったが、容易に宗教法人となることができたため、激増するとともに、さらに宗教法人令第 16 条に規定された所得税・法人税の非課税をよいことに、脱税目的で宗教法人を設立するもの⁸⁸や、一部には教義や組織の点でいかがわしい団体まで現れ、これを濫用悪用する弊害を招くに至った⁸⁹。

宗教法人令は本則 18 条、宗教団体の本則 28 条に比べて、さらに 10 条も少ない。これは主として、信教自由の原則に照らして少しでも妨げとなる規定を削除していったからである⁹⁰。原則は、軍国主義的ないし極端な国家主義的思想の根絶、信教の自由の確立、政教分離の徹底であり、神社神道に対する国家管理制度の撤廃を厳しく指令した⁹¹。

（２）宗教法人法の施行

さらに 1951 年（昭和 26 年）に宗教法人令の不備を補い、わが国の複雑多様な宗教事情に即応し、宗教法人の特殊性と自主性を重んずる新たな宗教法人制度を規定する法律として宗教法人法が制定された。宗教法人法においては宗教法人の設立要件として、宗教法人法の規定に基づく所轄庁の認証を受けることが定められたため、旧宗教法人令による宗教法人の法人格については見直すものとされた。すなわち、旧宗教法人令による宗教法人については、一定期間内に所轄庁の認証を受けることが必要とされた⁹²。

⁸⁸ 井上順孝、孝本貢、津島路人、中牧弘允、西山茂『新宗教事典』484 頁（弘文堂・1990 年 3 月）

⁸⁹ 文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』292-293 頁（原書房・1983 年 4 月）

⁹⁰ 文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』288 頁（原書房・1983 年 4 月）

⁹¹ 渡部蒔『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』10-11 頁（ぎょうせい・2009 年）

⁹² 上松公雄「日税研論集第 60 号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO 法人等を含む）」217-218 頁（日本税務研究センター・2011 年 3 月）

昭和 26 年の宗教法人法の制定以後、宗教法人法は、公益法人制度、行政一般などに関する法律の整備のなかで、いくたびか改正されたが、宗教法人制度そのものには大きな変更が加えられることなく施行されてきた⁹³。

（３）平成 7 年宗教法人法の改正

平成 7 年の宗教法人法の改正は、昭和 26 年の宗教法人法制定後およそ 45 年にして、はじめての実質的な制度改正であった。宗教法人法制定以後の社会状況や宗教法人の活動に大きな変化があり、宗教法人法に実態にそぐわない状況が生じ、オウム真理教の事件を契機として、宗教法人法を見直すべきであるとの声が高くなった。平成 7 年の宗教法人法の改正は、こうした状況やサリン等による人身被害の防止に関する法律（平成 7 年法律 78 号）が制定されるなかで、文部大臣の諮問機関たる宗教法人審議会の報告「宗教法人制度の改正について」を受け、宗教法人がその目的に沿って活動しているかどうか、また、その要件を備えているかなどを宗教法人の所轄庁が継続的に把握し、所轄庁としての責任を適正に果たすことができるようにするとともに、宗教法人の管理運営の民主制・透明性を高めるため、信教の自由と政教分離原則を尊重しつつ、必要最小限の改正は行ったものと説明される⁹⁴。

第 2 節 宗教法人法の基本的理念

宗教法人を研究するうえで、現行の日本国憲法における「信教の自由」と「政教分離原則」という二大原理を抜きに語れない。これは宗教法人税制の上で、どのように影響しているかはとても重要である。さらに第 3 章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究においても重要な論点になるためここで取り上げる。さらに宗教法人の諸問題から現状を把握し、宗教法人に対する課税に展開していく。

「信教の自由」

第 20 条 信教の自由は、何人に対してもこれを保障する。いかなる宗教団体も、国から特権を受け、又は政治上の権力を行使してはならない。

2 何人も、宗教上の行為、祝典、儀式又は行事に参加することを強制されない。

⁹³ 渡部 蒔『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』13 頁（ぎょうせい・2009 年）

⁹⁴ 渡部 蒔『逐条解説 宗教法人法＜第 4 次改訂版＞』13・14 頁（ぎょうせい・2009 年）

- 3 国及びその機関は、宗教教育その他いかなる宗教的活動もしてはならない。

「公の財産の用途制限」

第 89 条 公金その他の公の財産は、宗教上の組織若しくは団体の使用、便益若しくは維持のため、又は公の支配に属しない慈善、教育若しくは博愛の事業に対し、これを支出し、又はその利用に供してはならない。

第 1 款 信教の自由

信教の自由とは大辞林第四版によると、日本国憲法の保障する基本的人権の一。何らかの宗教を信じる、または信じない自由。宗教的行為を行う自由、またはそれを強制されない自由、宗教団体を設立する自由などを含む。主として日本国憲法第 20 条によって保障されている。あらゆる精神的自由権を確立する推進力となった人権である⁹⁵。

憲法で保障された信教の自由は、全ての国政において尊重されなければならないという観点から、宗教法人法においても、法律の規定が個人や団体の宗教活動を制限するものと解釈してはならない（宗教法人法第 1 条 2 項）こと、また、政教分離原則についても、所轄庁等が宗教団体の宗教上の事項についてはいかなる形においても調停や干渉を行ってはならない（宗教法人法第 85 条）旨を明記している。

信教の自由とは個人にとって人間生活究極的な意味判断することの自由である、また人間の問題を究極的に解決するためにその方法を選ぶ事自由である。長い凄惨な歴史的教訓を経て、近代社会においては政治機構と宗教的価値体制とは分離した状態においた方が良いという見解が全般的に強くなっている⁹⁶。

近代的人権の成立には、西欧における宗教的な圧迫や対立を克服した歴史が重大な影響を与えていた。そのため市民革命期の憲法思想では、国家は宗教的に中立であることが求められ、西欧諸国の憲法では、精神的自由権のなかでも、とくに信教の自由が重視されてきた経緯がある⁹⁷。世界人権宣言が、宗教の自由は「その宗教又は信念を変更する自由ならびに単独に又は他の者と共同して、また公に又は私に、教育、行事、礼拝及び儀式執行によって、その宗教又は信念を表明する自由を含む」というものも、これと同じ意味である。信教の自由を保障するとは、公権力によって、これらの自由が、制限

⁹⁵ 伊藤真『武器になる「憲法」講座』99 頁（ソシム・2022 年 3 月）

⁹⁶ 岸本英夫『宗教學』128 頁（大明堂・1961 年 6 月）

⁹⁷ 辻村みよ子『憲法（第 7 版）』182 頁（日本評論社・2021 年）

されることがなく、また、それらを理由として、どのような不利益も与えられることがないことを意味する⁹⁸。

明治政権が成立したはじめには、徳川時代以来のキリスト教の禁止が続いたが、やがて近代的な宗教の自由の思想が強くなり、また、外国の圧力もあり、この禁止は解かれた⁹⁹。日本においても大日本帝国憲法第 28 条で信教の自由を定めていたが、法律によらず命令によって信教の自由を制限することも許されるという解釈を導くこととなり、神社神道が事実上の国教（国家神道）として国から特権を受け優遇され、その反面、キリスト教や大本教など他の宗教が弾圧されたり冷遇されたりした¹⁰⁰。

宗教法人法第 84 条（宗教上の特性及び慣習の尊重）において、国及び公共団体の機関は、宗教法人に対する公租公課に関係がある法令を制定し、若しくは改廃し、又はその賦課徴収に関し境内建物、境内地その他の宗教法人の財産の範囲を決定し、若しくは宗教法人について調査をする場合その他宗教法人に関して法令の規定による正当の権限に基く調査、検査その他の行為をする場合においては、宗教法人の宗教上の特性及び慣習を尊重し、信教の自由を妨げることがないように特に留意しなければならない。

信教の自由は内心における信仰の自由のみならず、布教・集会などの外部的な宗教活動の自由を、さらには宗教団体を結成する自由や結成された宗教団体の組織・運営上の自由をも含むと考えられている。これをうけて現行法上も、そうした信教の自由に配慮した多くの定めが設けられている。例えば、宗教法人の特性及び慣習を尊重すべきこと（宗教法人法第 84 条）、宗教に関する寛容の態度及びその社会生活における地位を尊重すべきこと（教育基本法第 9 条）、このほか寺院・教会などの宗教的建造物について用途地域内の建築規制が解除されること（建築基準法第 48 条）、仏堂・墓所その他の礼拝所に対して公然と不敬な行為をした者、説教・礼拝又は葬式を妨害した者は、礼拝所不敬罪に問われる（刑法第 188 条）仏像・位牌その他礼拝又は祭祀に直接供するため欠くことができない物は差し押さえすることができない（国税徴収法第 75 条・民事執行法第 131 条）と現行法上、信教の自由に配慮した多くの定めが設けられている¹⁰¹。

⁹⁸ 宮沢俊義『法律学全集 4 憲法Ⅱ（新版）』353 頁（有斐閣・1974 年）

⁹⁹ 宮沢俊義『法律学全集 4 憲法Ⅱ（新版）』347 頁（有斐閣・1974 年）

¹⁰⁰ 辻村みよ子『憲法（第 7 版）』182 頁（日本評論社・2021 年）

¹⁰¹ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第 22 号 2003 年 11 月 20 頁（宗教法学会・2003 年 11 月）

第 2 款 政教分離原則

国家と宗教との結合は宗教的迫害を生みがちであり、国民の信教の自由にとって危険であること、両者の結合は国家を破壊する危険があるとともにも宗教の墮落をもたらすことなどを指摘することが多い。この政教分離原則はほとんどの近代民主主義国家において当然の法理として憲法などに採用されている¹⁰²。これは国による宗教団体への干渉禁止のみならず、国による宗教団体の特権付与も禁止する趣旨がある¹⁰³。これは、国家の非宗教性ないし宗教的中立性を意味するものであり、制度的保障の規定と位置づけつつも、現実には国家と宗教との完全な分離は不可能に近く、また政教分離原則の貫徹は社会生活に不合理な事態を生じる¹⁰⁴。

日本国憲法は信教の自由を確実なものにするために、さらにその日本国憲法第 89 条において宗教団体に対する公金の支出の禁止を規定している。いわば財政面から「信教の自由」を保障しているわけである。この第 89 条の通説は、前段の宗教団体への規制と後段の「公の支配」関係への規制とは本質論的に異なった規範的意味をもつものである。それだけ宗教団体については第 89 条の公金支出の制限の要請が厳格にとらえられねばならない¹⁰⁵。

宗教団体は、本来、その構成員に経済的利益を配分することを目的としない点において、非営利団体の一つに数えられる。そして、政教分離制度の下では、宗教団体は宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位をもち、そういうものとして、宗教的な結社の自由（組織・運営上の自由）を与えられるが、その反面で、前記のように公的補助を受けることは原則的に禁止される¹⁰⁶。日本には先に述べたように、国家形成の初めから国家と宗教の関係ならびに信仰の保持、抑圧につき多くの経験がある。これらの貴重な経験を、有機的に生かすところに、歴史、文化、慣習、民族の特性に深く結びつく国家と宗教の関係を適切に理解する道が開かれる¹⁰⁷。

¹⁰² 横田耕一「日本における政教分離原則の意義」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 25 頁（日本評論社・1986 年 8 月）

¹⁰³ 丸山照雄、小林孝輔『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点 宗教法人はなぜ非課税か 政教分離と税制』158 頁（新泉社・1985 年 10 月）

¹⁰⁴ 高橋祐介「日税研論集第 77 号 憲法と租税法 信教の自由と租税法（国家と宗教）（憲法 20 条）」48 頁（日本税務研究センター・2020 年 10 月）

¹⁰⁵ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 37 頁（日本評論社・1986 年 8 月）

¹⁰⁶ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第 22 号 2003 年 11 月 21 頁（宗教法学会・2003 年 11 月）

¹⁰⁷ 熊本信夫「日本における政教分離原則の形成過程」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 32 頁（日本評論社・1986 年 8 月）

このように日本国憲法では政教分離原則をうたっている。宗教界もこの理念の大切さを十分に理解しているはずである。ただ、現在の自民党利益誘導型の政治が続く限り、宗教界が、税制上の既得権を守るために、政治と不即不離の状態を保つのは必要悪といえるかもしれない。宗教系議員あるいは文教族なるものが存在するのもうなずける。この意味では宗教界も財界やさまざまな業界と同じである。他の業界と違いがあるとすれば、宗教界には格段の政治力があるということだ。宗教界の資金力や集票能力ともにきわだって優れている¹⁰⁸。と石村耕治氏は著書で述べている。

そして上記の問題以外の問題として、例えば「靖国神社問題」は憲法が禁止している国及びその機関の宗教上の組織への干渉及びその便益・維持のための公金支出の問題であり、「創価学会・公明党問題」は宗教の政治権力の行使の問題であるといつてよい。つまり一つは政治の側からの宗教への接近の問題であり、もう一つは宗教の側からの政治への接近の問題である¹⁰⁹。

カルト宗教への対応という点では、昨今、靈感商法や高額献金の実態が明らかにになり、世間を賑わしている「世界平和統一家庭連合（旧統一教会）」の問題や、1995年に地下鉄サリン事件を実行し、宗教法人の解散命令が下された「オウム真理教」の問題もあった。「世界平和統一家庭連合（旧統一教会）」についても文科省は宗教法人法に基づく質問権を行使し、解散命令が下されるかの判断を迫られている。宗教法人法は、宗教法人に対する裁判所の解散命令について定めている。それによると、「法令に違反して、著しく公共の福祉を害すると明らかに認められる行為」（宗教法人法第81条1項1号）や「宗教団体の目的を著しく逸脱した行為」（宗教法人法第81条1項2号）があった場合に司法手続による宗教法人の強制的解散が認められる¹¹⁰。

これらの一連の対応は、公共の安全や個人の保護を目的として行われたものであるが、憲法的視点からは、宗教事項に対する国家の権限拡大であると捉えられる。その意味では、従来の宗教法制が前提としてきた宗教的自由と公共の福祉との間の伝統的なバランス関係にも必然的に影響が及んでいる¹¹¹。

¹⁰⁸ 石村耕治「宗教マネーの実態と非課税制度」エコノミスト第64巻23号通巻2680号54頁（毎日新聞社・1986年6月）

¹⁰⁹ 清水雅人『宗教法人と税』186頁（ジャプラン出版・1989年）

¹¹⁰ 井上武史「宗教団体規制の現況と課題－憲法の観点から」ジュリストNo.1585号32-33頁（有斐閣・2023年6月）

¹¹¹ 井上武史「宗教団体規制の現況と課題－憲法の観点から」ジュリストNo.1585号28頁（有斐閣・2023年6月）

第3款 聖・俗分離の原則

宗教法人は、宗教的事項と世俗的事項の二面の機能を合わせ持っている法人である。そして各宗教法人は聖・俗分離の原則のもと運営をしなければならない。聖・俗分離の原則は宗教法人法第18条6項で「代表役員及び責任役員の宗教法人の事務に関する権限は、当該役員の宗教上の機能に対するいかなる支配権その他の権限も含むものではない」と規定している。この規定により、聖・俗分離の原則を明確にしている。すなわち、宗教法人法及び法人規則が定める法人機関の権限は、社会的側面に及ぶものであり、宗教的側面には公権力の不要な介入を避けるという趣旨で、及ぶことがないことを確認している¹¹²。

そもそも宗教法人は宗教活動をすることを本来の目的としている。この核となる活動において、宗教法人は宗教上の教義を広め、儀式祭事を司り、かつ教信徒の教化・育成をする「宗教的側面」（または「聖」の側面）ここにこそ宗教の公益性があるといえ、この聖の面は「宗憲・教憲・教規・典範」などの自律規範・宗教規範によって運営する¹¹³。これに対して、宗教用の財産などの管理・運営をはじめとした様々な俗事を処理する「世俗的側面」（または「俗」の側面）にかかる事項との双方を取り扱う。宗教法人法は、憲法に規定された信教の自由、政教分離原則を最大限に尊重する立場から、宗教法人の「世俗的側面」についてのみ規定している¹¹⁴。さらに宗教法人法に則って各法人が定めた宗教法人規則によって運営される。

【図表 6】

宗教法人と他の公益法人等との違い

宗教法人	「宗教的側面」＋「世俗的側面」双方の事項を取り扱う法人
公益法人等	もっぱら世俗的事項を取り扱う法人

出所：石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』

6頁（法律文化社・2006年）より筆者作成

¹¹² 佐々木浩規「宗教団体課税制度に関する一考察 ―宗教団体免税制度における審査基準の構築を中心に―」20頁

¹¹³ 「宗教法人実務研修会資料 2022年度（令和4年度）」2頁（公益財団法人日本宗教連盟・2022年）

○「聖」の面…宗教的事柄：聖なる活動。宗教のもつ尊い不可侵の事柄

○「俗」の面…世俗的事柄：法人として行うべき事務や業務など。世俗法によって法人格を持った団体として果たすべき義務や、守るべき事柄。と説明している。

¹¹⁴ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』6頁（法律文化社・2006年）

所轄庁（国家）などが公権力を用いて宗教法人に関与・介入できるのは、あくまでも「世俗的側面」（公益事業＋収益事業＋宗教活動にかかる世俗的事項）に限られる。「宗教的側面」にかかる事項については、原則として関与・介入できない。ここに専ら世俗的事項のみを取り扱う他の公益法人等とは大きく異なる¹¹⁵。といえる。

第4款 自治の尊重と自律性への期待

宗教法人法は、宗教活動の自由を最大限に保障するため、必要最小限の規制しかしておらず、各宗教法人の自主的、自律的運営に委ねている面が多い。このため、役員の資格、任命、必要な機関の設置及び財産処分の方法等については、それぞれの宗教法人の特性に応じて自主的にその規則で規定することとされている。この必要最小限という点においても、信教の自由や政教分離原則を感じる事となる。

第5款 性善説

宗教は国民の道徳基盤を支えるものであり、特に青少年の道徳意識の向上に果たす役割には大きいものがある。したがって、宗教法人には間違っても非違行為はないという考え方から、財産処分等についても、特段、所轄庁の許可を必要としていない。また、宗教法人に対する税法上の優遇措置も、このような宗教法人の公益性に鑑みて講じられていると考えられる。

第6款 宗教法人の管理運営上の諸問題

1、会計経理に関する問題

宗教法人法は、会計処理に関して詳細な規定を置かず、特に監事といった監査機関の設置も義務付けていない。大規模な収益事業を行ったがうまくいかなかったとか、代表役員個人の経理と法人の経理とが混同されていたといった、監事などの監査機関の監査を受けていれば、未然に防げた事例も少なくない。また、宗教法人法で毎年作成を義務付けられている財産目録すら備えていない宗教法人も見受けられる。このような問題にも対応が必要であり、新たな制度を提言していきたい。

2、事業に関する問題

宗教法人法は、宗教法人が幼稚園、福祉施設などの公益事業を行うことができ、また、目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる

¹¹⁵ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』7-8頁（法律文化社・2006年）

旨を規定している。これらの事業を行う場合は、必ず規則に記載しなければならないにもかかわらず、記載していない（規則変更の手続きを怠っている）場合がある。また、税法上必要とされる事業開始に係る届出の手続きや区分経理を行っていない場合もあり、さらには、宗教法人としてふさわしくない内容の事業を行っている場合も見受けられる¹¹⁶。下記は税に関する世間を騒がせた記事を取り上げてみた。

事例① 休眠宗教法人を使った脱税

「ラブホテル宿泊料は「お布施」、宗教法人が 14 億所得隠し…国税指摘」
2009 年 6 月 9 日読売夕刊・日経夕刊・産経夕刊

長野県などでラブホテルを実質経営する宗教法人「宇宙真理学会」（香川県多度津町）が、ホテルの宿泊料など収入の一部を非課税のお布施と装って計上したなどとして、関東信越国税局から 2008 年 2 月期までの 7 年間に約 14 億円の所得隠しを指摘されていたことがわかった。

公益法人に当たる宗教法人で実質的な税率が低く、追徴税額は重加算税を含めて約 3 億円になる。同学会は異議を申し立てている。

関係者によると、宇宙真理学会は 1983 年に設立され、長野、群馬、静岡、岐阜、新潟の 5 県で 23 店のラブホテルを実質的に経営。宿泊料などの 6 割前後を売り上げとして計上し、残りは利用客からのお布施として収入から除外していたという。同国税局は、非課税となるお布施を装った法人税逃れの行為と判断したとみられる。

ラブホテル経営の実権を握っているのは長野県千曲市の食品加工会社会長（71）といい、同社社長（46）は「（売り上げの一部を）恵まれない子供がいる施設に送っているが、学会がラブホテルを経営しているわけではない。国税当局と主張に食い違いがあり、争っていく」と話している¹¹⁷。

脱税を指摘されたのは休眠法人だった宗教法人で、香川県の本部に職員の姿はなく、活動実態はなかったようである。宗教法人を所轄する県は、休眠状態の認識はなかったとし、宗教法人の売買については、宗教活動に関与できないので把握できないとしていた。宗教法人の売買については、そもそも

¹¹⁶ 『宗教法人実務研修会資料（令和四年度版）』2-4 頁（文化庁宗務課・2022 年）

¹¹⁷ 読売新聞「ラブホテル収入「お布施」計上、国税指摘 宗教法人が 14 億所得隠し」2009 年 6 月 9 日夕刊 14 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）

売買を想定していないとの理由から、法の趣旨には反するが、罰則規定はない¹¹⁸。

事例② 日光東照宮で申告漏れ

「日光東照宮など 5 億円申告漏れ、3 法人に国税指摘」

日光東照宮など栃木県日光市の 3 つの宗教法人が関東信越国税局の税務調査を受け、収益事業で得た所得を巡って 2009 年 3 月期までの 5 年間で計約 5 億円の申告漏れを指摘されていたことが 8 日、分かった。ほかに申告漏れを指摘されたのは、日光二荒山神社と輪王寺。宗教法人は宗教活動による公益事業から得た所得は原則非課税となるが、収益事業は課税対象となる。関係者によると、各宗教法人は駐車場経営や線香の売り上げなどで得た所得を収益事業として申告していなかったという。追徴税額は過少申告加算税を含めて計約 1 億円に上るとみられる¹¹⁹。この報道を目にして、日光東照宮という誰もが知っている宗教法人が脱税なのかと、しかも 5 億円もの多額の申告漏れであると感じた。しかし、「なぜ別々の宗教法人 3 法人が合わせて申告漏れと報道されたのか疑問である。収益事業の事業区分は、専門家の税理士でも難しい作業であり、そして過少申告加算税であった点から悪質な脱税ではなかったと判断できる¹²⁰。」と宗教法人の収益事業の判定が難しいことを上田二郎氏も述べている。

事例①については活動実態のない宗教法人を隠れ蓑にし、ホテルの宿泊料をお布施と装い、約 14 億円の所得を隠したのではないかと報道された。事例②は駐車場経営や線香の売上などの収益事業に適用されるか否かの事業判定に見解の相違があったと考えられ、仮装や隠ぺい等の悪意があったとは考えにくく、同じ宗教法人の税務に関する報道であったが、事例①と事例②では相違がある。しかし世間の反応としては、宗教法人が起こした脱税というイメージが植えつけられているのではないだろうか。

¹¹⁸ 上田二郎『税理士の坊さんが書いた 宗教法人の税務と会計入門』第三版 80-81 頁（国書刊行会・2022 年 7 月）

¹¹⁹ 日本経済新聞「日光東照宮など 5 億円申告漏れ、3 法人に国税指摘」2010 年 6 月 8 日夕刊 19 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）

¹²⁰ 上田二郎『税理士の坊さんが書いた 宗教法人の税務と会計入門』第三版 83-84 頁（国書刊行会・2022 年 7 月）

第 3 節 宗教法人制度

宗教法人とは 1951 年（昭和 26 年）制定の宗教法人法により、権利義務の主体たる法人と認められた宗教団体で、公益法人の一つとして、税制面でさまざまな特典が与えられている。

ここでは宗教法人法において、宗教法人税制を検討していく上で、根幹的な条文について検討する。

宗教法人法第 1 条（この法律の目的）

- 1 この法律は、宗教団体が、礼拝の施設その他の財産を所有し、これを維持運用し、その他その目的達成のための業務及び事業を運営することに資するため、宗教団体に法律上の能力を与えることを目的とする。
- 2 憲法で保障された信教の自由は、すべての国政において尊重されなければならない。従つて、この法律のいかなる規定も、個人、集団又は団体が、その保障された自由に基いて、教義をひろめ、儀式行事を行い、その他宗教上の行為を行うことを制限するものと解釈してはならない。

と、この法律の目的を掲げ、法人格を与えている。

そして、宗教団体とは宗教法人法第 2 条において

宗教法人法第 2 条（宗教団体の定義）

宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう。

- 1 礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院その他これらに類する団体
- 2 前号に掲げる団体を包括する教派、宗派、教団、教会、修道会、司教区その他これらに類する団体

と定義されており、第 2 条 1 項については礼拝施設を備える団体として「単位宗教法人」といい、第 2 条 2 項についてはこれらを包括する団体として「包括宗教法人」という。

宗教団体が宗教法人法の要件を満たすことで「宗教法人」になることができる。宗教団体のうち「単位宗教法人」は礼拝施設を備えることを要件としており、宗教法人法第 3 条（境内建物及び境内地の定義）では、この法律において「境内建物」とは、第 1 号に掲げるような宗教法人の前条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有の建物及び工作物をいい、「境内地」とは、第 2 号から第 7 号までに掲げるような宗教法人の同条に規定する目的のために必要な当該宗教法人に固有な土地をいう¹²¹。

¹²¹ 田代収『宗教法人会計と税務』17-18 頁（同文館出版・1983 年）

宗教法人法第3条（境内建物及び境内地の定義）

- 1 本殿、拝殿、本堂、会堂、僧堂、僧院、信者修行所、社務所、庫裏、教職舎、宗務庁、教務院、教団事務所その他宗教法人の前条に規定する目的のために供される建物及び工作物（附属の建物及び工作物を含む。）
- 2 前号に掲げる建物又は工作物が存する一画の土地（立木竹その他建物及び工作物以外の定着物を含む。以下この条において同じ。）
- 3 参道として用いられる土地
- 4 宗教上の儀式行事を行うために用いられる土地（神せん田、仏供田、修道耕牧地等を含む。）
- 5 庭園、山林その他尊厳又は風致を保持するために用いられる土地
- 6 歴史、古記等によって密接な縁故がある土地
- 7 前各号に掲げる建物、工作物又は土地の災害を防止するために用いられる土地

そして、これらの要件を満たすことにより、宗教団体は法人格を得ることができる。

宗教法人法第4条（法人格）

- 1 宗教団体は、この法律により、法人となることができる。
- 2 この法律において「宗教法人」とは、この法律により法人となった宗教団体をいう。

宗教法人法第6条（公益事業その他の事業）

- 1 宗教法人は、公益事業を行うことができる。
- 2 宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業以外の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない。

とあり、宗教法人は、本来の宗教活動のほか、公益事業および公益事業以外の事業を行うことができる。公益事業以外の事業は、宗教法人の目的に反しない限り行うことができるが、収益が生じた場合は、これを本来の宗教活動や公益事業のために使用しなければならないとされている。

また、公益事業、公益事業以外の事業を行っている場合、その事業に関する書類を事務所に備え付け、かつ、所轄庁に提出する義務が生ずる¹²²。

¹²² 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』41頁（中央経済社・1997年8月）

宗教法人法第 84 条（宗教上の特性及び慣習の尊重）

国及び公共団体の機関は、宗教法人に対する公租公課に関係がある法令を制定し、若しくは改廃し、又はその賦課徴収に関し境内建物、境内地その他の宗教法人の財産の範囲を決定し、若しくは宗教法人について調査をする場合その他宗教法人に関して法令の規定による正当の権限に基く調査、検査その他の行為をする場合においては、宗教法人の宗教上の特性及び慣習を尊重し、信教の自由を妨げることがないように特に留意しなければならない。

宗教法人に対しては原則として課税しないことになる。このため、税務当局も従来、宗教法人関係に対してはほとんど税務調査を行っていなかったように推察される。宗教法人関係の課税のあり方については、まず不公平税制・不公平税務行政の是正という視点から問題となるが、同時に税務当局による税務調査権の行使が特定の宗教団体や宗教家を弾圧する手段になってはならないことにも十分配慮されねばならない。税務調査権行使には一定の厳格な法理が存在するのであって、宗教団体や宗教家に対してはとりわけ、この法理が遵守されねばならないといえよう。税務調査権行使の法的限界を超える調査は違法となる¹²³。このように信教の自由を妨げることがないようにすることが条文にも見受けられる。

第 4 節 宗教法人に対する課税

宗教法人は、法人税法にいう「公益法人等」のカテゴリー（部類）に分類され、宗教活動、さらには公益事業について所得課税上、非課税の取扱いを享受している。現状の宗教法人における法人税法上の収益事業課税はどのようなものかを考察する。

第 1 款 宗教法人に対する課税制度の展開

宗教法人に対する課税の取り扱いについては、宗教団体法第 22 条 1 項において第一種所得税は非課税とされた。これに対して 1945 年（昭和 20 年）12 月に宗教法人令が制定されたことに伴い、宗教法人に対する課税制度が改められた。このように宗教法人令の制定を機に、宗教法人に対する課税制度を改められたのは、従前の宗教団体法においては宗教法人の設立が厳しく制限され、その活動についても監督されていたのに対して、宗教法人令はそもそも宗教的自由に対する制限除去を趣旨とするものであったことに基因する。すなわち宗教法人令においては、宗教法人の設立は準則主義・登記主義となり、また、その活動についても何らの規制も加えられないところとなった。

¹²³ 北野弘久『憲法と税財政』283 頁、290-291 頁（三省堂・1983 年）

それゆえ、宗教団体における経済活動、営利活動が活発に行われることも想定されたことから、宗教法人の収益を目的とする事業から生ずる所得に対しては法人税を課税するものとされたのである。

その後、宗教法人令による宗教法人は昭和 25 年度のシャープ税制により、原則非課税・収益事業課税とされる公益法人等の範囲に含まれることとなったが、1951 年（昭和 26 年）に宗教法人令が廃止され、新たに宗教法人法が制定されたことに伴い、宗教法人法の認証を受けずに法人格を失った旧宗教法人令による宗教法人は、法人税法上の公益法人等の範囲から除外されることとなった。現在において宗教法人法による認証を持たない宗教団体も数多く存するが、これらの団体は、法人税の課税上は人格のない社団等として取り扱われるものと解される¹²⁴。宗教法人が宗教活動以外に収益事業を行い、その収益事業を行っていることで、確定申告をしている宗教法人数は全体（約 18 万法人）の 1 割にも満たない（平成 20 年度で法人税納税が 1 万 3,009 件、源泉所得徴収件数は 5 万 484 件¹²⁵）という現状になっており、そもそも多数の宗教法人は収益事業を行っていないといえる。この中には収益事業を行っており、申告義務が発生しているのにもかかわらず、無申告の宗教法人もある。

第 2 款 宗教法人と法人税

法人税法上、法人税の納税義務者は、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人の 5 種類に区分されている。この区分ごとに法人税の課税方式は異なり、宗教法人は公益法人等に該当し、課税方式は収益事業課税となる。したがって、①課税対象となる事業（個別に規定されている特掲事業）に該当すること、②継続して営まれていること、③事業場を設けて営まれていること、の三つの要件を満たすものをいう¹²⁶。

¹²⁴ 上松公雄「日税研論集第 60 号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO 法人等を含む）」218-219 頁（日本税務研究センター・2011 年 3 月）

¹²⁵ 山田直樹『新宗教マネー 課税されない「巨大賽銭箱」の秘密』40-41 頁（宝島社・2010 年 3 月）

¹²⁶ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第 3 版〕』203 頁（税務経理協会・2018 年 3 月）

1、宗教法人が行う課税対象となる事業¹²⁷とは

法人税法施行令第5条1項（収益事業の範囲）法人税法第2条13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とされる。第1章-第2節で列記した公益法人等が行う収益事業のうち、ここでは第3章-第1節 ペット葬祭業事件及び第2節 墓石・カロート事件で検討する特掲事業及び宗教法人が行う収益事業に該当するか、宗教活動とみなされるのかの判定が難しい特掲事業について掲げる。

① 物品販売業

一般的には卸売業及び小売業が含まれる。宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売のように、その売価と仕入原価との関係からみて、その差額が通常の物品販売業における売買利潤ではなく、実質は喜捨金と認められる場合のその販売は、物品販売業に該当しないこととされている。ただし、宗教法人以外の者が、一般の物品販売業として販売できる性質を有するもの（例えば、絵葉書、写真帳、暦、線香、ろうそく、供花、数珠、集印帳、メダル、ペナント等）をこれらの一般の物品販売業者とおおむね同様の価格で参詣人等に販売している場合のその販売は、物品販売業に該当する（法人税基本通達 15-1-10（1））。

⑤ 不動産貸付業

不動産貸付業とは、不動産をその用途、用法に従って他の者に利用させ、対価を得る事業をいう。また、法人税法施行令第5条1項5号ニ（非課税とされる墳墓地の貸付業）の規定により収益事業とされない墳墓地の貸付業には、宗教法人がいわゆる永代使用料を徴して行う墳墓地の貸付けが含まれることに留意する（法人税基本通達 15-1-18）。したがって、墳墓地の分譲といわれる行為であっても、その契約内容が永代使用权の設定であれば、墳墓地の貸付に該当するが、墳墓地の区画に応じて、その敷地そのものを譲渡する形式による場合には、不動産販売業に該当することになる。国又は地方公共団体に対し、直接貸付られる不動産の貸付業は、収益

¹²⁷ 課税対象となる事業（特掲事業）については下記文献を参照

- ・ 国税庁 令和5年版「宗教法人の税務」－源泉所得税・法人税・地方法人税・消費税・印紙税－ 12-15 頁
- ・ 西尾祐男『宗教法人の税金相談（五訂版）』25-34 頁（ぎょうせい・1999年8月）
- ・ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第3版〕』207-219 頁（税務経理協会・2018年3月）
- ・ 鈴木清『宗教法人の経理と税務』147-154 頁（中央経済社・1997年11月）

事業には該当しない（法人税基本通達 15-1-19）。主として住宅の用に供される土地の貸付業で、その貸付の対価の額が低廉であるものは、収益事業にはならない。低廉とは、収入が固定資産税・都市計画税の 3 倍以下の金額である。この判定は貸付ごとに行い、権利金等の一時金は含まずに行う（法人税基本通達 15-1-21）。

⑨ 倉庫業（寄託物品の保管業を含む）

手荷物、自転車等の預り業及び保護預り施設による物品等の預り業（貸金庫又は貸ロッカーを除く。）もこれに該当する（法人税基本通達 15-1-26）。

⑩ 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）

事務処理の委託を受ける業が含まれるから、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業は請負業に該当するが、農産物等の原産地証明書の交付等、単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない（法人税基本通達 15-1-27）。34 業種のうち、最も範囲が広いのは、請負業である。この法人税法上の請負業の概念は、民法上の請負よりもその範囲が広く、委任や準委任を含みます。具体的には、他の法人等から依頼されて仕事を行えば、原則としてすべてこの請負業に該当する¹²⁸。

⑪ 旅館業

旅館業法による旅館業の許可の有無は関係しない。また、収入の名義が宿泊料であるかどうかを問わず、実質が宿泊料であれば収益事業となる。したがって宿泊施設を有し、信者または参詣人を宿泊させて料金を受ける場合は旅館業となる（法人税基本通達 15-1-39）。

ただし、信者の参籠所のような、主たる目的（宗教活動）に関連してなされる簡易な共同宿泊施設で、すべての利用者について 1 泊 1,000 円または 2 食付き 1,500 円以下の場合には、低廉な宿泊施設として収益事業に該当しない（法人税基本通達 15-1-42）。

⑫ 駐車場業

駐車場業には、時間を単位として不特定または多数の者に利用させるもののほか、例えば月極めや年極めのように相当期間にわたり継続して同一人に利用させるものが含まれる。駐車する自動車について、保管責任を有するかどうかは直接関係ない。また、駐車場所として利用することを目的とする土地の一括貸付は不動産貸付業ではなく駐車場業に該当する（法人税

¹²⁸ 都井清史「公益法人の課税・非課税の分岐点」税研 141 号 55-56 頁（日本税務研究センター・2008 年）

基本通達 15-1-68)。したがって、土地を国又は地方公共団体に直接貸し付ける事業は不動産貸付業には含まれなくても、当該土地を国又は地方公共団体に駐車場用として一括貸付する場合には、駐車場業として収益事業課税の対象になる。

③④ 労働者派遣業

労働者派遣業とは、自己の雇用する者その他の者を、他の者の指揮命令を受けて、当該他の者のために当該他の者の行う事業に従事させる事業をいい、労働者派遣法の労働派遣事業のほか、自己と雇用関係のない者を他の指揮命令を受けて、当該他の者の行う事業に従事させる事業が含まれる（法人税基本通達 15-1-70）。労働者派遣法の改正により、派遣できる業種が拡大されたこともあり、公益法人等においても労働者派遣事業を行っている実態があること、経済活動として類似する一面を有する請負業や周旋業が収益事業とされていることから、平成 20 年の税制改正により、労働者派遣業が収益事業に追加された。

34 業種ある特掲事業の中でも、収益事業に該当するか、それとも本来の宗教活動なのかの判定は難しい。①物品販売業に着目しても、お守りや、お札、おみくじ等の販売は喜捨金と認められる場合には該当しないが、絵葉書や写真帳、ろうそく、供花等は収益事業に該当する。そして、第 3 章・第 1 節 ペット葬祭業事件において、付随行為も収益事業に該当するとの判例もあるため、これらの事業が付随行為に当たるかどうかということとその都度、検討する必要があるだろう。ここで掲げた特掲事業のように、宗教法人が収益事業として行う事業の種類は限られる。しかし、宗教のマンパワーや資金を使えばいずれの事業も行うことは出来るはずである。そして、③④労働者派遣業のように、税制改正により収益事業に加わる業種が出てくることが考えられ、いちごっこは続くだろう。

2、継続して営まれているものとは

法人税基本通達 15-1-5（継続して行われるもの）

法人税法第 2 条 13 号《収益事業の意義》の「継続して……行われるもの」には、各事業年度の全期間を通じて継続して事業活動を行うもののほか、その全期間を通じて事業活動が行われないものであっても、その事業の性質上、全体として継続性があると認められる次のようなものも準備期間が相当長期にわたる事業であるため「継続して営まれる事業」に該当することとされている。販売等の事業活動が短期間しか行われないものであっても、

その事業活動に至るまでの準備期間が相当長期間にわたるものについては、その準備期間を含めたところで継続性を判断することになる¹²⁹。

また、次のようなものが含まれることに留意する。

- ① 例えば土地の造成及び分譲、全集又は事典の出版等のように、通常一の事業計画に基づく事業の遂行に相当期間を要するもの。
- ② 例えば海水浴場における席貸し等又は縁日における物品販売のように、通常相当期間にわたって継続して行われるもの又は定期的に、若しくは不定期に反復して行われるもの。

3、事業場を設けて営まれているものとは

法人税基本通達 15-1-4（事業場を設けて行われるもの）

法人税法第2条13号《収益事業の意義》の「事業場を設けて行われるもの」には、常時店舗、事務所等事業活動の拠点となる一定の場所を設けてその事業を行うもののほか、必要に応じて随時その事業活動のための場所を設け、又は既存の施設を利用してその事業活動を行うものが含まれる。したがって、移動販売、移動演劇興行等のようにその事業活動を行う場所が転々と移動するものであっても、「事業場を設けて行われるもの」に該当する。

このように、事業場とは具体的な施設ではなく、その事業を行う場合の拠点となる場所という考え方であり、事業を行う以上、その事業活動を行うためには何らかの拠点があるはずである。一般的には、事業を行っていれば、事業場を設けてその事業を行っていることになるものと考えられる¹³⁰。

第3款 公益法人等の法人税率

ここでは法人税法別表第二に掲げられている公益法人等の法人税率について考えたい。

法人税率については、公益性や非営利性の高い公益社団法人・財団法人また非営利型の一般社団法人・財団法人を含め他の公益法人等と比較しても、宗教法人は年所得800万円を超える法人税率が、学校法人や更生保護法人・社会福祉法人と同等の19%と低く、【図表7】でも税率上で優遇されていることが分かる。

¹²⁹ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第3版〕』206頁（税務経理協会・2018年3月）

¹³⁰ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第3版〕』205-206頁（税務経理協会・2018年3月）

【図表 7】

宗教法人と他の公益法人等との比較

公益法人などの主な課税の取扱い

	根拠法	課税対象	法人税率 (所得年800万円までの税率)
公益社団法人 公益財団法人	公益社団法人及び 公益財団法人の認定等 に関する法律	収益事業から生じた所得にのみ課税 ただし公益目的事業に 該当するものは非課税	23.2% (15%)
学校法人 更生保護法人 社会福祉法人	私立学校法 更生保護事業法 社会福祉法	収益事業から生じた所得にのみ課税	19% (15%)
宗教法人 独立行政法人 日本赤十字社 等	宗教法人法 独立行政法人通則法 日本赤十字社法 等	収益事業から生じた所得にのみ課税	19% (15%)
非営利型の 一般社団法人 一般財団法人 NPO法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律 (法人税法) 特定非営利活動促進法	収益事業から生じた所得にのみ課税	23.2% (15%)
一般社団法人 一般財団法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律	全ての所得に対して課税	23.2% (15%)

(注) 平成24年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始する各事業年度に適用される税率

出所：財務省「公益法人などに対する課税に関する資料」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05.htm

(最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日) より筆者作成

平成7年のオウム真理教事件に端を発し、宗教法人制度の見直しと宗教法人など公益法人に対する課税の強化が叫ばれた。平成7年当時の公益法人課税は、収益事業の所得に対する法人税率が27%であり、普通法人の37.5%（年所得800万円以下は28%）に比し低率であること、収益事業から宗教活動などの公益事業に対する寄付金の損金算入20%の特例（学校法人、社会福祉法人にあっては所得の50%または200万円のいずれか多い額の損金算入）として手厚く軽減されていることなどからみて、税率の引上げおよび収益事業の全面見直しなどについて平成8年11月の政府税制調査会の答申が行われた。しかし結果として宗教法人についての上記見直しは見送られる結果となった。

第3章 宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究

第1節 ペット葬祭業事件

第1款 事案の概要

本件は、宗教法人である上告人が、死亡したペット（愛がん動物）の飼い主から依頼を受けて葬儀、供養等を行う事業に関して金員を受け取ったことについて、被上告人から、上告人の行う上記事業（以下「本件ペット葬祭業」という。）が法人税法施行令（別表記載のものをいう。以下同じ。）第5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法第2条13号の収益事業に当たるとして、平成8年4月1日から同13年3月31日までの5事業年度に係る法人税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けたため、その取消しを求めている事案である。

原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

上告人は、昭和58年ころから本件ペット葬祭業を行っており、現在は、「X動物霊園」の名称で、境内にペット用の火葬場、墓地、納骨堂等を設置し、引取りのための自動車を数台保有して、死亡したペットの引取り、葬儀、火葬、埋蔵、納骨、法要等を行っているほか、本件ペット葬祭業のあらましを写真入りで説明したパンフレットを発行し、ホームページを開設するなどして、その周知に努めている。

上告人によるペットの葬儀及び火葬は、ペット専用の葬式場において、人間用祭壇を用いて僧りょが読経した後、死体を火葬に付するというものであるところ、前記パンフレット及びホームページには、その料金につき、動物の重さ等と火葬方法との組合せにより8,000円から5万円の範囲で金額を定めた表が「料金表」等の表題の下に掲載されている。この表は、上告人の代表役員が、同様の事業を行う有限会社の料金表を参考にして作成したものである。また、上記ホームページには、「上記は一式全てを含む費用です（引取・お迎え費用等は別）」との記載がある。なお、上告人によるペットの葬祭を希望する者が上告人の自動車でペットの死体を引き取ってもらうときには、3,000円の支払を求められる。

上告人の保管している帳簿に記載されたペットの供養による収入金額は、いずれも「料金表」記載の金額又はこれに引取りの際の支払金額を加えた金額に合致している。

ペットの死体を境内のペット専用の墓地に埋蔵するに当たり、合同墓地を利用する場合には、上告人にペットの葬儀等を依頼した者であれば無料であるが、個別墓地を利用する場合には、年間2,000円の管理費のほか、3年の使用期限を3回更新した時に1万円の継続利用料の支払を求められる。また、納骨堂を利用する場合には、納骨箱の大きさに応じて3万5,000円又は5万

円の永代使用料、年間 2,000 円の管理費等の支払を求められる。前記ホームページには、「合同のお墓は上記費用にて無料でお使いいただけます。また、納骨堂・石墓地（個別墓）などのご利用の場合でもお手頃にご用意できます。」などと記載され、合同墓地、納骨堂、石墓地の説明と費用が示されている。さらに、上告人は、遺骨を納めた飼い主からの依頼に基づいて初七日法要や七七日法要を行う際に、あらかじめ定められた額の金員を受け取っている。このほか、上告人は、ペットの葬祭に関連して、塔婆、位はい、墓石等を希望者に交付し、あらかじめ定められた額の金員を受領している。

ペットの供養や葬祭を行うことは、我が国では昭和 50 年代くらいから広まり始めたとされている。このような事業を行う事業者の数は、平成 16 年現在、全国で 6,000 ないし 8,000 に及ぶとされ、仏教寺院によるものだけでなく、倉庫業、運送業、不動産会社、石材店、動物病院等によるものも見られる。上記事実関係によれば、本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらの事業に付随して行われる行為の形態を有するものと認められる。法人税法が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得について、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点からこれを課税の対象としていることにかんがみれば、宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が法人税法施行令第 5 条 1 項 10 号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。

前記事実関係によれば、本件ペット葬祭業においては、上告人の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものとみられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、上告人の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということとはできない。また、本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ない。前記のとおり、本件ペット葬祭業が請負業等の形態を有するものと認められることに加えて、上記のような事情を踏まえれば、宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするた

めに、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令第5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法第2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。

第2款 審級関係

第1審 名古屋地方裁判所 平成16年（行ウ）第4号

平成17年3月24日 判決

控訴審 名古屋高等裁判所 平成17年（行コ）第31号

平成18年3月7日 判決

上告審 最高裁判所第二小法廷 平成18年（行ヒ）第177号

平成20年9月12日 判決

第3款 争点

原告の営むペット葬祭業等が法人税法第2条13号、法人税法施行令第5条1項各号所定の収益事業に該当するか。

第4款 原告の主張

ペット葬祭業等は、法人税法第2条13号、法人税法施行令第5条1項各号所定の収益事業に該当しない。ペット葬祭業は宗教的行為であって収益事業にはあたらない。

公益法人である宗教法人については原則非課税であり、課税される収益事業は法人税法施行令第5条に限定列挙された33の特掲事業に限定されている。たとえ収益事業であっても特掲事業に該当しない限り課税の対象とならないと解すべきであり、その解釈・運用は厳格になされなければならない、安易な類推解釈や拡大解釈は許されない。

以上は法人税法が、公益法人が本来的な公益活動をする場合には課税しないという基本原則を採用していることの現れである。

- ① ペットに対する読経等も宗教的行為であり宗教的な意義がある。ペットとはいえペットを家族の一員として認識し、ペットの供養も寺院で行いたいとの強い要請のもと社会通念上もペットの供養と人の供養に違いはないというべき。
- ② 原告がその教義に基づいてペット葬祭業を本来的宗教活動として行っていたところ、ペットブームに便乗した一般事業者が似せて葬祭業を始め、その結果、競合関係が生じている。このような場合にまで一般事業者との類

似性・競合性の有無を基準とするイコール・フッティング論に基づいて課税対象とするのは、立法趣旨に反し明らかに不当である。

- ③ 墳墓地の貸付や神前結婚等の挙式に係る通達において宗教法人につき、宗教活動の宗教的意義を尊重した解釈・適用がなされていることからすれば、当該活動の宗教的意義の有無・程度に着目することなく、類似事業の有無や民間業者との競合の有無によって収益事業性を判断しようとする被告の主張は不当である。
- ④ ペットの読経、火葬、法要を事務処理であると評価することは、人の葬儀における読経、火葬、法要を評価することと同様、国民の社会・文化的意識に反すること、ペットの遺骨は永久に保管されることを予定しており、倉庫業の概念に該当しないことなどを反論した。

第 5 款 被告の主張

原告の営むペット葬祭業等は、法人税法第 2 条 13 号、法人税法施行令第 5 条 1 項各号所定の収益事業に該当する。

公益法人等の収益事業に対する課税に当たっては、主として一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平の維持（課税の公平性）などが考慮されるべきであって、宗教的意義の有無等はその課税の是非についての解釈に影響しない。

- ① ペット葬祭業等は法人税法第 2 条 13 号、法人税法施行令第 5 条 1 項各号所定の収益事業に該当する。
- ② 本来の公益活動であっても、当該活動の公益性の有無・程度には着目することなく一般事業者と競合するような事業については税務の公平上課税するものである。
- ③ 以上のような前提の下、収益事業に該当するか否かは一般事業者の行う事業との類似性の有無・程度、非課税事業との関係、提供されるサービス・物品の性質・態様等の諸般の事情を、国民の社会・文化的意識を基礎とする社会通念に照らして判断すべきである。
- ④ 人の葬祭、針供養や人形供養の際に受ける金銭は、明確な料金設定がされてないことが多いことから、喜捨にあたり、収益事業に該当せず課税されないが、ペット葬祭業等は動物の重さ等と火葬方法との組合せにより 8,000 円から 5 万円の範囲で金額を定めた表が「料金表」等の表題の下に掲載されており、上記の基準に照らせば収益事業に該当する行為であるから課税されるべきものである。
- ⑤ したがって法人税法施行令第 5 条の収益事業該当性については、葬祭（葬儀や火葬、死体の焼却他）については労務・サービスの提供であり請負業

として、遺骨を納骨堂や墓地に管理することは倉庫業として、塔婆や墓石の販売については物品の販売であり物品販売業として収益事業に該当する。

第6款 最高裁判所¹³¹の判断

法人税法施行令第5条1項10号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点で踏まえた上で、当該の事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である。

事実関係によれば、本件ペット葬祭業においては、上告人の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものとみられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、上告人の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということとはできない。

本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ない。前記のとおり、本件ペット葬祭業が請負業等の形態を有するものと認められることに加えて、上記のような事情を踏まえれば、宗教法人である上告人が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令第5条1項1号、9号及び10号に規定する事業に該当し、法人税法第2条13号の収益事業に当たると解するのが相当である。

第7款 裁判例に対する評釈

以下では、ペット葬祭業事件の最高裁判決に対する15名の論者の評釈を見ていくこととする。なお、各論者の後の《 》の表示は各評釈に対する筆者の見解を示す。

¹³¹ 最高裁判決 平成20年9月12日判決 TKC LEX/DB 文献番号 28141940

1、白鷗大学 石村耕治教授¹³²

現行法人税法は収益事業の範囲について、限定列举主義、特掲主義を採っている。このことから、収益事業に該当するかどうかは、あくまでも限定列举された事業に該当するか否かで判断されるべきである。法の拡張解釈により、課税庁の不意打ち課税取扱変更を容認したペット葬祭法人税課税判決には賛成できない。課税庁は「宗教活動とイコール・フッティング（競争条件の均等化）」、「対価 対 寄附（喜捨）基準」などを用いて法の拡張解釈を展開し、課税対象を広げる課税取扱をしてきている。司法がこうした法解釈に組することは課税要件法定主義や課税要件明確主義などを導き出す租税法律主義の原則や政教分離原則などから見た場合に問題がある。法人税法では、宗教法人を含む公益法人等は「収益事業」がある場合に限定して納税義務を負うことになっており、この規定を受けた法人税法施行令第5条は「法人税法第2条13号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業とする」として、特掲34業種を列举し、「その他これらに類する事業」等の概括規定を設けていない。現行の法人税法は収益事業の範囲について、あくまでも限定列举主義、特掲主義を採っている。課税庁が主張したように、仮に「一般事業者との競合」が立法意思であったとしても、法人税法には「一般事業者と競合する事業」のような不確定概念を盛り込んだ条項を見出すことができないから、本件課税処分を容認することはできない。特掲事業に含まれておらず非課税とされている事業ないし活動が、その後その事業に一般事業者が参入したことをもって自動的に「収益事業」になると解することはできない。こうした拡張解釈を許すと、納税者の法的安定性・予測可能性を著しく害すことになる」と述べている。

《宗教法人は「聖」と「俗」をあわせ持った法人であり、「聖」の面を持たない他の公益法人等とは性格が異なり、宗教法人には憲法における政教分離原則から非課税措置を講じていると解し、「一般事業者と競合する事業」のような不確定概念を持ち出すことは、法的安定性・予測可能性の観点からも容認できず、さらに法源性を有しない通達で課税することは、租税法律主義の原則から派生する課税要件法定主義などの点からも問題であると、本判決には反対という立場を取っている。》

¹³² 石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」

https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日2023年8月21日）

2、鵜飼総合法律事務所 窪澤朋子税理士¹³³

公益法人等であっても「収益」を上げていれば原則として課税するという課税庁のスタンスを読み取ることができる。この非課税とされるものの限定列举は特定の法人がその根拠法に基づいて行う特定の事業、つまり解釈の余地のない、明確に規定されたものが多いことに気付く。したがって公益法人等はその行う事業の課税事業該当性を判断するにあたり、「限定列举」であるはずの収益事業に該当するか否かではなく、実質的に「限定列举」された課税除外規定に該当するか否かの検討をしなければならない。本件を検討すると「料金表」に基づき対価を得て行っている原告のペット葬祭業は、原則として課税事業に該当し、墳墓地の貸付け等「課税除外規定」に該当しないため、課税されるということになる。しかし対価性があれば原則課税ということになると、宗教法人の本来事業である人の葬祭における読経や、収益事業とはされていない学校法人が行う教育事業も請負業には該当しないのか、という疑問が生じる。

裁判所は収益事業該当性の判断につき、「一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って」行うと判示しているが、「社会通念に従う」以上、収益事業の枠を明確に設定することは難しく、本件に類似した論点が再び司法の場で争点となることもあると思われる。

《収益事業該当性の判断にあたり、対価性の観点から課税除外規定に該当しないため、課税されるということになるが、対価性があっても収益事業とされない事業もあり、疑問を呈している。また社会通念に従って行うということは明確に設定することが難しいため、類似した論点が争点になると危惧しているが、明確には意思表示していないため、本判決には中立の立場とみる。》

3、明治学院大学 渡辺充教授¹³⁴

本件において、役務等への対価性こそが有力な判断基準であるとした、もっぱら法技術的な側面を重視することにより、かえって収益事業課税の範囲を拡張する解釈が行われ、宗教法人に対する課税の趣旨からしても、危険な判断基準が持ち込まれたのではないかと危惧している。

¹³³ 窪澤朋子「宗教法人によるペット葬祭業が収益事業に該当するとされた事例」税と経営第1610号8-12頁（税経・2007年2月）

¹³⁴ 渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条十三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報第2039号154-158頁（判例時報社・2009年7月）

収益事業該当性の判断基準として、①役務等への対価性、②イコール・フットイング論（一般事業者との競争条件の平等化）の二つを示した。この二つの基準を明確に示した点に本件最高裁判決の意義がある。しかし、イコール・フットイング論を逆手に非課税の根拠とし、請負業の範囲を超えて、何らかの非課税を創造しようとする尺度になってはならないものと促している。

2000年12月に施行された「動物愛護管理法」では愛護動物をみだりに殺傷し又は虐待した者及び遺棄した者に対する罰則規定の改正等が盛り込まれた。このことはいわゆる愛護動物が従来「物」として取り扱われ、その死体はまさに廃棄物として考えられていたものが「物」から「人」への接近が図られたことを意味する。もちろん動物が「人」と同様の権利・義務を有するものではないことも同時に明らかである。第一審判決では愛護動物は「人間社会において潤滑油に例えるべき」存在となっている。いまや社会通念はまさに伴侶動物の存在を是認する傾向にあり、その葬祭につき、宗教的意義を見出すことにより多くの市民の賛同を得られる。

宗教的意義が見出すことができれば、これは宗教法人の「事業」ではなく、また宗教法人が行う「公益事業」でもなく、まさに宗教法人の本来の宗教活動であり、この宗教活動の部分に対し収益事業課税を行うことは「人」の葬祭に対し、現行実務で課税が行われないことと矛盾し、国家の相当とされる宗教へのかかわりあいの限度を超えるものであると考える。

《渡辺氏は今回の判旨における宗教法人への課税の在り方を、ペットに対する葬祭を人のそれと同等・同質に捉え、宗教行為であるか否か、宗教性について社会的認知を得ているか否かに力点をおく考え方を重視する立場を取られ、役務等への対価性だけの判定では、片手落ちの判決と言わざるを得なく、これらの理由から本件判旨に反対するという立場を取っている。》

4、東京基督教大学 櫻井圀郎教授¹³⁵

法人税法上の「収益事業」と認定されたからといって、宗教法人法上の「収益事業」に当たるとは限らないものの、一方でのみ収益事業というのは、国民に誤解を招く。国民主権・税務の公正性・情報公開・説明責任等の視点から考えるに、相当の説明がなされる必要がある。宗教団体の宗教活動

¹³⁵ 櫻井圀郎「ペット供養課税処分取消訴訟判決と宗教判断基準」2006年6月

<http://religiouslaw.org/cgi/search/pdf/200606.pdf>（最終閲覧日 2023年8月21日）

につき、一つ一つの行為を、宗教団体の宗教活動から切り離して取り上げて、課税対象とするのではなく、全体として把握すべきではないか。課税・非課税の判断の前提に、宗教活動か否かの判断があり、宗教の判断主体が課税庁におかれており、その判断基準（基本通達）は一般事業者の営む事業との類似性を基準としており、宗教・宗教活動・宗教団体の活動を顧慮していないことにある。

むしろ、社会通念に従えば、ペット供養を宗教行為と考えない方がおかしい。これらの問題の解決に、宗教・宗教活動の判断基準が必要である。「100人の宗教学者がいれば100の定義がある」と言われるように、宗教について画一的な定義をすることは不可能であるから、宗教団体の活動という側面から、客観的に規定する必要があるように思われる。

《収益事業該当性の判断基準として、一定の給付行為内容に応じた債務履行としてなされるものかを判断して決すると、対価性について言及しているが、事実上、一般事業者との類似性（イコール・フッティング論）を基準として判断しているように思われる。櫻井氏が最も疑問とされているのが、人の供養は宗教活動でペットの供養は宗教活動ではないのかという点である。この点については筆者もペットの鎮魂を願い、ペットへの感謝を伝えたいという飼い主（人）の行為であると考える。このように宗教・宗教活動の判断の観点から、判旨に対しては反対の意見である。》

5、新潟大学 今本啓介准教授¹³⁶

収益事業該当性について、①事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われているか（対価性）、②当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するか（競合可能性〔イコール・フッティング論〕）等の観点から、③社会通念に照らして総合的に判断すべきとしており、対価性を絶対的な条件としていない点に特色がある。

上記①の対価性であるが本件では料金表等で一定の金額が定められていることから、たとえ依頼者が宗教行為として支払をしても喜捨等の性格を有するということとはできないとして、対価性の概念を広く解釈している。本判決は対価性を収益事業性判断の絶対的な基準とはしていない。②競合可能性であるが、ペットの供養や葬祭が仏教寺院のみならず、倉庫業、運送業等によっても行われていることから、本件事業が収益事業に該当すると解して

¹³⁶ 今本啓介『収益事業の意義－ペット葬祭業事件』別冊ジュリスト 207号 94-95頁（有斐閣・2011年）

いる。本件事業は供養等の宗教的な要素を含んだものを伴うものであるが、このような要素よりも全体としてのペット葬祭業の枠組みに着目して競合可能性を判断しているところに特徴があると述べる。③社会通念であるが「宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても」という形で、本件事業の宗教性について考慮している。本判決は収益事業が宗教法人の本来の目的たる事業であっても、特徴として社会通念により法人課税が行われうることを明らかにした点を指す。

《平成 20 年改正で公益社団法人・財団法人の行う公益目的事業に該当する収益事業は非課税とされたが、本件で問題となった宗教法人等については依然として収益事業課税主義が取られているので、収益事業該当性の問題は今後残ることとなると示唆しており、判旨に対し中立的とみる。》

6、忠岡税務会計事務所 忠岡博税理士¹³⁷

公益法人等に対して本来は非課税が大原則であるものを、収益事業については例外的に課税するのであるから、課税要件は厳格に解釈しなければならない。判決では、公益法人等に対する法人税の非課税を公益法人等に対する優遇措置であるかのように述べ、収益事業に該当するかどうかの判断に対価を得ているかどうかという基準をすべて一律に、ほぼ画一的に当てはめ、事業の宗教的意義の有無や強弱などは無関係であるとしている。たとえペットの葬祭に関して、料金表を作成していたとしても、本質的には人の葬儀の場合のお布施と何ら差異はないというべきであり、人の葬儀の場合のお布施は非課税で、ペットの葬祭の場合は課税と判断するのは説得力に欠ける。

もともと仏教の教義に基づいて宗教行為として行っているのであり、愛するペットを亡くし、家族を亡くしたのと同様の喪失感に苛まれた飼い主の心を癒すために、僧侶が教義に基づいてこれを行っているのであれば、当然これは宗教行為ということになるであろう。

《対価性の有無という曖昧な判断基準は持ち出すべきではない。競合可能性についても、宗教法人が行う宗教行為と、営利法人が行う宗教ビジネスは本質的に異なり、競合関係にあるといえない。そして、収益事業とみなして法人税を課すことを判示した本件判決は、けっして妥当とはいえない、と判旨に反対の意見を唱えている。》

¹³⁷ 忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学No.554 115-124 頁（日本税法学会・2005 年 11 月）

7、岡山大学 小塚真啓准教授¹³⁸

宗教法人に対する所得課税の有無および範囲は、34の収益事業（本事件当時は33）がどのように解釈され、収益事業の遂行の有無および範囲がどのように理解されるかによってのみ決まるものである。そして最高裁は、収益事業からの所得を課税する主たる趣旨は「その他の内国法人との競争条件の平等」の確保にあるとの理解を前提として、①事業の目的、内容、態様などの諸事情が社会通念に照らして考慮されるべきであるもの、②対価関係の有無、③宗教法人以外の法人が行う事業との競合関係の有無にも着目すべきとしている。実際②対価関係や③競合関係が存在すれば、宗教上の儀式の形式により葬儀を執り行っていようと、非該当との判断に繋がらないと明言されたと解釈している。

《社会通念からみた、本件ペット葬祭業の宗教的意義の強弱を正面から論じない最高裁の姿勢には問題があったといわざるをえない。対価関係の有無を独立したものではなく、またイコール・フッティング論の有無の判定をするための補助的な基準とみるべきと主張している。判旨については本判決の判断基準に対しては解説に重点を置き、賛成反対の意見は見受けられないため中立と理解する。》

8、立教大学 浅妻章如助教授¹³⁹

判旨は公益法人等の共通点として非営利性しかなく、公益性・公共性（宗教法人の場合は宗教性）が重要なのではない、とするも、宗教性を優遇の根拠としないのは、憲法20条との関係でも頷けると述べ、本件判旨は、①税制上の便宜を提供すべき根拠がないこと、②課税の公平性の確保（競争条件の平等化＝イコール・フッティングはその一要素。但し他にどのような要素が考えられているかは不明である）を理由とする。②に関連して、現に一般事業者が参入したら宗教法人にも課税というのはおかしいという議論には賛成である。現実の参入ではなく一般事業者との競合の可能性の有無ならば基準たりうるが、本件判旨はそれにも着目せず、主に対価性の有無に着目している。また、人の供養のみならず針供養や人形供養の場合も任意支払である一方、ペット供養の場合は対価支払である点に強烈的な違和感が残る。こうし

¹³⁸ 小塚真啓「収益事業の意義－ペット葬祭業事件」租税判例百選〔第7版〕別冊ジュリスト253号100-101頁（有斐閣・2021年6月）

¹³⁹ 浅妻章如「租税判例研究会 第414回 宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリストNo.1328号162-164頁（有斐閣・2007年2月）

た考察は憲法論に及ぶものであり、評釈の範囲を超える恐れがある。人・針・人形の供養等の課税取扱は法律論を超えた特別なものであって、それらと均衡を保ちつつ収益事業該当性を法律論として論ずるのは無理なのではないか。人形供養等との不均衡が違和感を残すもののその不均衡を無視できるとすれば、本件の論理展開にも結論にも頷ける。

《浅妻氏は任意か対価かの区別という宗教性の観点からは反対の意思は見受けられるが、全体的には判決に賛成されている。収益事業を限定列举した立法意図には沿わないものの、租税法律主義に照らしても不当な拡張解釈とは言いにくく、33 業種を通覧して対価という共通性を見出すが、任意の場合に除外規定に意味があると述べ、任意支払と対価支払の違いに違和感を覚える点には共感する。》

9、立命館大学 三木義一教授¹⁴⁰

収益事業の範囲は納税者の予測可能性にも考慮して、限定列举している。民間企業との競合が立法意図にあったとしても、これを拡張解釈することは租税法律主義に照らしても許されない。限定列举された事業に該当するか否かで判断されるべきであり、民間と競合しているからといって自動的に収益事業になるわけではない。立法論を解釈論に持ち込み、現行法の解釈としての限界を超えており、立法で解決すべき問題を安易な拡大解釈で適用することは問題である。

《本件判旨については、特掲事業である 33 業種に含まれない事業でも、民間が参入することで、収益事業に変質するかのような解釈をしている。ペット供養の宗教性にも言及し、本件処分については法人税法に違反するとし、反対の意見を貫いている。》

10、永島公孝税理士¹⁴¹

請負業の範囲に事務処理委託が含まれていることで課税範囲が広がっているが、そのうえに「対価」の要件を持ち出している。しかし、「対価」の意味の統一的な解釈はなく、もともと「対価」の用語は課税要件には含まれてい

¹⁴⁰ 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学 2004 年 6 号 298 号 406-417 頁（立命館大学法学部・2004 年 6 号）

¹⁴¹ 永島公孝「収益事業課税に関する裁判例を踏まえた法人税法上の収益事業と課税要件の問題整理」非営利法人研究学会誌 VOL.18 2016 51-59 頁（非営利法人研究学会・2016 年 3 月）

ない。さらに、その事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するもの、が二要件とされており、現状、収益事業の判断について、法的な根拠としては曖昧なままで、見方によっては拡大解釈しているように見える。

《このような判旨は、収益事業の概念が曖昧となり、競合・課税の公平を斟酌することにより、収益事業が課税庁によって恣意的に収益事業を判断することも許容することになる。結果的に自由な公益活動を阻害してしまっていると考えられており、判旨には反対とみる。》

11、成蹊大学大学院 上松公雄講師・税理士¹⁴²

公益法人等に対する現行法人税制を優遇税制と位置づけており、これは結論を導くための前提が誤っているものといわざるを得ない。本判決はこのよう誤った前提から、収益事業の範囲が不当に拡大されたものと解される。イコール・フッティング論についても元々、民間営利法人が展開している事業分野に公益法人等が進出する場合に生ずる競合関係を前提としたものであると考え、営利法人が後から進出してきた場合の競合関係を、収益事業課税の根拠に含めることに関しては慎重な検討が必要であるとしている。

《対価性やイコール・フッティング論に言及しているが、収益事業該当性の判断に、宗教的活動であるか否かに重点が置かれた前例がある。したがって、本件ペット葬祭業の収益事業該当性の判断に当たっても当該事業が宗教的活動に該当するかどうかについて判断を示すべきであった。全体を通して反対の意見である。》

12、龍谷大学大学院法学研究科修士課程 入江政勝氏¹⁴³

競合可能性及び対価性の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討。そして収益事業に該当するかの判断を、事業ごとに分けて検討している。葬儀の請負業の判断は妥当とし、遺骨処理の倉庫業ないし請負業の判断も妥当、物品販売の判断も妥当とみている。租税法律主義の観点や予測可能性の観点等から、その判断基準

¹⁴² 上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」税務事例 Vol.38 号 No.2 21-25 頁（財経詳報社・2006年2月）

¹⁴³ 入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察 ―宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として―」龍谷大学大学院法学研究 No.13 19-33 頁（龍谷大学大学院法学研究編集委員会・2011年7月）

には曖昧な点が見受けられたとあり、納税者にとって理解の得やすい判断基準であるとはいえない。

《事業ごとの判断では妥当でも、ペット葬祭業を一の事業としてみる必要があるではないか。また課税対象を限定列挙するのではなく、非課税となる項目を限定列挙する方式の方が、シンプルで納税者にとって理解の得やすい基準である。全体的には論点を擲き上げており、中立的な意見である。》

13、同志社大学 田中治教授¹⁴⁴

公益法人の本来の事業がなぜ非課税なのかについて、課税の論理として下級審判決では十分に検討しておらず、また最高裁判決では全く検討していないということがある。そして、ある事業が宗教法人の本来の事業に当たるか否かの判断は、必ずしも当該事業が、対価か喜捨かの基準で割り切れるものではない。対価概念による宗教活動の収益事業への取り込みは、対価の意味が漠然としたものであるところから、公益法人の本来の活動を意識的に切り縮める方向に作用するものであり相当ではない。

《法人税の規範的意味をどのように理解するかを明示することなく、社会通念などに依拠して、公益法人の本来の事業に対価性があれば、それは収益事業にあたり、法人税の課税対象となることは妥当性を持ち得ないとして、判決には全体を通して反対意見である。》

14、大阪府立大学 酒井貴子准教授¹⁴⁵

役務の対価性および民間業者との競合という 2 つの要素をもつことから、収益事業に該当すると述べ、宗教活動におけるペット供養の宗教的意義を重視することなく、収益事業該当性を判断した。租税実務の基本的な立場も、同様と解されている。しかし、現行ルールにおける判断基準の曖昧さが指摘できよう。よって予測可能性や法的安定性を確保するために、現実的には、立法の整備が必要であると考えられる。

¹⁴⁴ 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例 Vol.43 No.5 48-56 頁（財経詳報社・2011 年 5 月）

¹⁴⁵ 酒井貴子「宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断された事例」法学セミナー増刊 速報判例解説 vol.5 295-298 頁（日本評論社・2009 年 10 月）

《収益事業該当性の判断にあつては、これら役務の対価性、民間業者との競合という判断基準に拘泥し、形式的に適用することは慎重でなければならぬと主張されたが、ペット供養の宗教性には多言しなかったことから、中立的な意見とする。》

15、税務大学校 佐々木一憲教授¹⁴⁶

宗教的意義のある行為の性質は、営利性や一般的な公益性に対して異質である。最高裁においては、政教分離原則と課税関係において公的に、宗教ないし宗教活動を定義づけることが適當ではないことを考慮した。宗教的意義を認めながらも、請負業等に該当すると判断したのは、一定価格が設定された料金連動型サービスシステムによる周知・広報等の形態が、外形的に営利法人の行う事業形態に酷似し、さらに事業の形態から競合可能性の判断により裏付けされた。これは伝統的な宗教活動に対しては同質といえず、請負業等と判断したのは妥当なものであると述べた。

《課税上、「対価性」のみで明確にすることは厳しいものと考えられ、少なくとも宗教的サービスのような新たな事業形態によって、「対価性」に「競合可能性」を個別判断要素に据えた本判決の意図にも妥当するものと、本判決に対しては賛成に分類できる。》

第2節 墓石・カロート事件

第1款 事案の概要

本件は、宗教法人である控訴人が、平成16年1月1日から同年12月31日まで、平成17年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各事業年度（以下、それぞれ「平成16年12月期」、「平成17年12月期」及び「平成18年12月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。）において、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員の全てについて、本件各事業年度の法人税並びに平成17年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各課税期間（以下、それぞれ「平成17年12月期課税期間」及び「平成18年12月期課税期間」といい、これらを併せて「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の課税対象にならないものとして確定申告をしたところ、札幌北税務

¹⁴⁶ 佐々木一憲「宗教ビジネスをめぐる一考察 ―法人税法上の収益事業の該当性を中心として―」税大論叢 第91号 348-356頁（税務大学校論叢・2018年6月）

署長が、①永代使用料のうちの墓石及びカロート（墓石の基礎と一体となった骨壺等を収納するための設置物）に係る部分は、法人税法上の収益事業による所得に該当するなどとして、控訴人に対し、本件各事業年度における法人税についての各更正処分（以下「本件法人税各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件法人税各賦課決定処分」といい、本件法人税各更正処分と併せて「本件法人税各更正処分等」という。）をし、また、②永代使用料のうちの墓石及びカロートに係る部分、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理料は、消費税等の課税対象となるとして、本件各課税期間における消費税等の各更正処分（以下「本件消費税等各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件消費税等各賦課決定処分」といい、本件消費税等各更正処分と併せて「本件消費税等各更正処分等」、本件法人税各更正処分等と本件消費税等各更正処分等を併せて「本件各更正処分等」という。）をしたことから、控訴人が、被控訴人に対し、これらはいずれも課税対象にならないと主張し、本件各更正処分等の取消しを求める事案である。原審は、永代使用料のうちの墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業による所得に該当し、墓石及びカロートに係る部分、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理料は、消費税等の課税対象となるとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。控訴人はこれを不服として控訴した。

第2款 審級関係

第1審 東京地方裁判所 平成22年（行ウ）第171号

平成24年1月24日 判決

控訴審 東京高等裁判所 平成24年（行コ）第84号

平成25年4月25日 判決

第3款 争点

本件は、宗教法人である原告が、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員のすべてを、収益事業による収入には当たらず課税対象にはならないものとして確定申告をしたところ、札幌北税務署長が、①永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業による所得に該当するとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ない、②永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分のほか墳墓地、御廟及び納骨堂の管理費は消費税等の課税対象となるとして、消費税等の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、それらの処分の取り消しが求められた事例である。本件霊園については、次のような事実関係があった。原告に本件霊園の永代使用を申し込んだ

者は、原告の承諾を受け、永代使用料の全額を納付した後に永代使用权を取得する。永代使用料には、墓所と墓石の料金を含んだ「規格（墓石付墓所）」のものと、墓所の料金のみで墓石の料金を含まない「自由墓所」のものがある。使用者は、自由墓所の使用者であっても、墓石の建立及び附属工事については原告に申し込まなければならない、他の業者に申し込むことはできない。使用者が支払うべき総金額の 50%以上を支払ったときは、原告は、業者に外注して基礎工事や墓石の設置等を行わせる。本件霊園の永代使用权が消滅したときは、使用者は直ちに墳墓等を撤収しなければならない、6 カ月以内に撤収されないときは、原告は使用者の負担で墳墓等を撤去できるものとされていた。

本件永代使用料収入のうち墓石及びカロートに係る部分が法人税法上の収益事業から生じた所得に該当するか否かという争点は、厳密に言えば、①本件の永代使用契約は墓地の敷地と墓石及びカロートとが一体となった「墳墓地」の貸付を内容とするものとみるべきか（このように解すれば、本件永代使用料収入はすべて収益事業からの所得に該当しないことになる）、それとも敷地の貸付と、墓石及びカロートの販売という 2 つの内容が合わさったものと見るべきか、②本件永代使用契約が敷地の貸付と、墓石及びカロートの販売という 2 つの内容から成るものとする場合、墓石及びカロートの販売は物品販売業（法人税法施行令第 5 条 1 項 1 号¹⁴⁷）として収益事業に該当するかという、2 つの争点に分けて考えることができよう¹⁴⁸。

第 4 款 原告の主張

請求人は、次のとおり、本件永代使用料を収受することにより墓所を一体として本件申込者へ貸し付けたものであるから、墓石を動産として物品販売業、カロートを独立した物体（土地の定着物として）不動産販売業と認定した本件法人税各更正処分は違法である。①墓石及びカロートは、墓所に設置された施設であり、墓石は動産には該当せず、カロートはその周囲を墓石で囲んだものであって、納骨する空間であり独立した物体ではない。②請求人は、本件申込者から本件永代使用料を収受後、「〇〇霊園使用許可書」を交付

¹⁴⁷ 法人税法施行令第 5 条（収益事業の範囲）1 項 1 号

一 物品販売業（動植物その他通常物品としないものの販売業を含むものとし、国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構が国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構法（平成十一年法律第百九十二号）第十四条第一項第四号（業務の範囲）に掲げる業務として行うものを除く。）

¹⁴⁸ 田近肇『判例紹介 宗教法判例のうごき』平成 24 年公法 242-243 頁（宗教法学会誌 / 宗教法学会 編・2012 年）

し永代使用権を与えているが、本件申込者は墓所の所有権を有していない。そして墓石は使用者に永代使用権を付与することにより、家名等の彫刻を認めたものであり、永代使用権消滅の際には、請求人は墓石の一部を削るか、切り替えることにより他への転用が可能である。③墓石とカロートが一体となって初めて墳墓としての施設となるものであり、墓石を物品、カロートを土地の定着物と分離した課税客体とするのは自己矛盾である。

第5款 被告の主張

墓石及びカロートの永代使用料は、次の事実を総合してみると、実質的に請求人が本件申込者に対し販売した対価と認められ、墓石に係る分は物品販売業、カロートに係る分は不動産販売業に該当するから、本件法人税各更正処分は適法である。①墓石は、販売した後に墓所に設置するものであって、販売した時点においては動産に該当し、カロートは墓所の地面を掘り下げ、碎石・玉石・砂・土の順に埋め戻し、その埋め戻した箇所四方を囲んで造った納骨する施設であり、土地に定着していることから不動産に該当する。②墓石には、使用者の家名や建立者名が彫刻されており、またカロートは墓石と一体として使用されるものであり、墓石及びカロートは、本件使用規定により永代使用権が消滅した場合、使用者に撤収させていることから、請求人が墓石の一部を削る等などして当該墓石を他に譲渡または転用することはできない。③墓石とカロートは、一体として使用することにより効用を発揮するものではあるものの、物体としては別個に認識できるものである。

第6款 判決の要旨

東京地裁平成24年1月24日判決¹⁴⁹

「宗教法人などの公益法人等について、法人税法上、原則として法人税を課さないこととし、収益事業を行う場合にのみ課税することとされているのは、公益法人等は専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないという公益性を有する一方で、収益事業を行う場合には、一般の私企業と競争関係にあることから、課税の公平性という観点からもそのような収益事業から生じた所得についてまで、公益性を理由に非課税とするのは相当でないためであると解される、と判示した。

そして、法人税法第2条13号は「収益事業」は販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいうと定め、法

¹⁴⁹ 東京地裁判決 平成24年1月24日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25481398

人税法施行令第5条1項は、上記「政令で定める事業」として・・・33の事業を掲げているところ、上記のとおり公益法人等に対する法人税の課税の趣旨に照らせば、同項に掲げる事業を行う公益法人等については、たとえその事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税を課すことになるかと解するのが相当である。（法人税法基本通達15-1-1参照）」

「原告は公益法人等の行う収益事業であっても、公益的活動及びこれと密接不可分な事業については非課税とされるのであって、一般事業者との競争条件の平等を図る（いわゆるイコール・フッティング）という論拠を持ち出すのは不当である旨の主張をする。

しかし、公益法人等が社会的に有用な非営利活動を行うことを主たる目的とすることは否定できないことから、その範囲では税制上の便宜を提供することとはするものの、他の個人事業者や法人と同様に収益を生ずべき事業を行っている場合が少なくないことから、そのような事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また、同種の事業を行うその他の内国法人との競争条件の平等を図り、課税の公平を確保するなどの観点から、課税の対象としているものと解するのが相当であり、その意味では、一般事業者との競争条件の平等化を図ることもまた上記の課税制度の根拠の一つとなっているというべきである。」

「墓石及びカロートの販売は、外形的に法人税法施行令第5条1項1号に規定する物品販売業であるものと認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであるといえるから、原告が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に法人税法施行令第5条1項1号に規定する物品販売業に該当するというのが相当である。したがって、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売等の対価に相当する部分は、法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となるというのが相当である¹⁵⁰。」

¹⁵⁰ 酒井克彦『三訂版 裁判例からみる法人税法』51-52頁（大蔵財務協会・2019年11月）

東京高裁平成 25 年 4 月 25 日判決¹⁵¹

「(永代使用権を設定する事業のうち) 墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けは、区画された土地の貸付けに当たり、法人税法施行令第 5 条 1 項 5 号ニ¹⁵²に規定する宗教法人が行う墳墓地の貸付業に該当し、本件永代使用料のうち墳墓等の敷地に相当する部分の貸付けの対価に相当する部分は、非収益事業によるものといえるが、墓石及びカロートの販売は、物品の販売に当たり、同施行令第 5 条 1 項 1 号に規定する物品販売業に該当し、本件永代使用料のうち墓石及びカロートの販売の対価に相当する部分は、収益事業によるものであるというべきである。」

第 7 款 裁判例に対する評釈

原告が主張するように、法人税法上、公益法人等の公益的活動について非課税とされている趣旨に鑑みれば、収益事業であっても、公益的活動及びこれと密接不可分な事業については非課税とされ则认为すべきであろうか。原告の主張は法人税法の建付けからして理論的に無理のないもののようにも思われるが、本件東京地裁は、公益法人等の活動であっても、収益事業に対しては、これらに「税制上の便宜を提供すべき根拠」がないとしている。

この点、原告は、一般事業者との競争条件の平等を図って収益事業性を判断すべきとするイコール・フッティング論は妥当ではないと主張しているが、ペット葬祭業事件は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ないとして収益事業該当性を判断し、この判断枠組みが本件でも採用されているといえる。

なお、私法上の契約関係を無視した法形式に基づく課税は租税法律主義に反するとして、宗教法人が永代使用権を設定するという事業について敷地部分と墓石及びカロート部分に分けて課税処分をすることは認められないと原告は主張したが、本件東京地裁は、かかる主張も否定している。収益事業部分と非収益事業部分とを一体契約する取引形態を採用しさえすれば、収益事

¹⁵¹ 東京高裁判決 平成 25 年 4 月 25 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25502691

¹⁵² 法人税法施行令第 5 条 (収益事業の範囲) 1 項 5 号ニ

五 不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの

ニ 宗教法人法 (昭和二十六年法律第百二十六号) 第四条第二項 (法人格) に規定する宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業。とある。これは宗教法人の行う墳墓地の貸付業は収益事業から除かれていることである。

業が非課税として扱われると解することは不合理であるから、この点の説示は妥当であると思われる¹⁵³。

第3節 評釈を通しての考察

第1款 ペット葬祭業事件

第1節-第7款において、15名の先行研究者の評釈を研究した。この裁判例は租税判例百選にも取り上げられ、宗教法人の収益事業課税についての最初の最高裁判決であり、他の裁判の判旨にも数多く引用されている有名な事件である。最高裁平成20年9月12日判決と古く、多数の判例研究がある。

この最高裁判決は宗教法人が行った活動が、宗教活動なのか収益事業なのか、次の4つの収益事業該当性の判断基準をあげている。①外形的にみて、請負業等の事業に付随行為となるか、②収益事業から生じた所得について、競争条件の平等・課税の公平の確保をする観点から判断する、③当該事業が宗教法人以外の一般的に行う事業等と競合するものか否かの観点から判断する、④最後に実社会において収益事業として位置付けられるか否かを当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断する。

これらの判断基準についても、どれを重視するのかで学説も分かれ、非常に興味深い結果になった。最高裁の判決に対して、各学説は賛成しているのか、反対の意見を持っているのか、又、最高裁の判旨に対し、賛否の強度が弱いものを中立的と判断した。これは筆者が感じた強弱である。

15人の学説の内、最高裁判旨に賛成の立場を取っている方は2名、反対の意見を持っている方が8名、中立的な方は5名であった。学説の取り上げが偏っているのかもしれないが、このうちの賛成意見としては各判断に対して、妥当であるという言い回しに近かった。逆に判決自体に明確な反対の意思を示す方が多かった印象である。対価か喜捨かといった判断を、違和感を覚えるといった違法性までを問わない弱い反対の方もいた。そしてこの研究者方の争点に係る問題点としては次のようになる。法人税法第2条13号では、「収益事業」とは「政令で定める事業（34の特掲事業）で、継続して事業場を設けて営まれるもの」とされている。これは、戦後に来日したシャウプ博士を団長とする使節団の「指摘」により、昭和25年に改正された法人税法において、「公益法人等の収益事業から生じた所得に対しては、法人税を課する」とこととされ、さらに「収益事業」は政令で定めるとされたことによるが、この「収益事業課税」は下記のような問題がある。

¹⁵³ 酒井克彦『三訂版 裁判例からみる法人税法』52頁（大蔵財務協会・2019年11月）

- ① どのような事業が「収益事業」に該当するのかを一般国民が容易に判断することができないことが問題である（予測可能性に欠ける）。
- ② 法人税法施行令第5条1項（収益事業の範囲）については、昭和25年から33業種に限定され、平成20年の税制改正で「労働者派遣事業」が1業種のみ追加された経緯があるが、そもそも「限定列举」された事業について最高裁の判決をもって判断されること自体が問題である（租税法主義に反する）。
- ③ 公益法人等は「営利事業」（＝配当することができる事業）を行うことはできないにもかかわらず、「営利事業」を行うことができる一般の営利法人とのイコール・フッティング論（競争時条件の平等化）を単純に根拠の一つに挙げていることが問題である（租税公平主義の解釈→合理的な差別）。
- ④ 法人税法施行令第5条1項10号「請負業」について、「請負業」の文言に続けて「(事務処理の委託を受ける業を含む。)」と規定されているが、この文言をもって「一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含む」と解釈することに問題がある（租税法の拡張解釈）。

ペット葬祭業が行う事業が、法人税法施行令第5条1項の公益法人等が課税される収益事業33事業に該当するかについて、ペット葬祭業が行う事業のうち、特掲事業に該当するとして、①葬祭は請負業、②法要は請負業の付随事業、③遺骨処理とその管理は倉庫業及び請負業、④塔婆位牌などの物品販売は物品販売業、⑤ペットの死体引き取りの各事業は請負業の付随事業と判断された。ペット葬祭業を宗教活動全体という視点で見ると、一つ一つの行為を宗教活動から切り離して事業と見るのか。一つ一つの行為を事業とみなしたとしても、①のうち読経や、②法要、③遺骨の墓地管理は「ペット」とはいえ本来の宗教活動として収益事業には該当しないと判断してもよいのではない。また、櫻井氏も「ペット供養」の問題点を考察するとペットの供養である以上、ペットが中心に立つのは当然であり、ペットのための宗教行為となってしまうが、そもそも「ペット供養」は飼い主が死去したペットのために行う、飼い主の行為であると考えられるべきであろうと考察されている。

筆者も宗教性の観点から、人の供養とペットの供養は供養の対象が異なるが、供養の本質的な意味は亡くなった人やペットへの哀悼を通じて、遺されたものの苦痛の軽減や（別れの機会）を図ることである。供養としての意味に違いがあるわけではなく、だからこそ人はペットの場合も宗教性を重んじているのである。ペットが人間の生活をどれだけ豊かにしてくれているかと

考えたときに、人と同位ではないが、ペットが死去したときに葬儀を行い、弔いたいと思うのは人間の心情であると感じている。

お守りやお札、おみくじは価格の表示はあり、対価性があるといえるが、これらは喜捨金であり課税されない。佐々木一憲氏も「請負業等に該当すると判断したのは、一定価格が設定された料金連動型サービスシステムによる周知・広報等の形態が、外形的に営利法人の行う事業形態に酷似し、さらに事業の形態から競合可能性の判断により裏付けされた。これは伝統的な宗教活動に対しては同質といえない¹⁵⁴。」と述べているが、今回のペット葬祭業においても、上記システムを使うことは現代の商取引を行う上で必要な事である。また、日本においては無宗教の方が多く、葬儀を経験することも少なくなり、お布施や喜捨といっても、いくら払ったらよいのか分かりにくい現状である。今回のペット葬祭においても、表示した金額以上に支払われる方も存在し、無償で行っている場合もあるのであれば、あくまで参考価格を提示しているだけではないのかと考える。

第2款 墓石・カロート事件

争点は、墓地の墓石、カロートの代金が永代使用料に含まれており、これが法人税の収益事業の物品販売業、不動産貸付業にあたるかが争われた訴訟である。本判決はペット葬祭業事件の判決を引用した判例である。

第1審の東京地裁では、収益事業について「当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当」とイコール・フッティング論を前提に、ペット葬祭業事件で示された2要件¹⁵⁵に基づいて判断すべきとした。原告が行う墓石及びカロートの販売事業は一般的に石材店等の宗教法人以外の営利法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであり、社会通念上、収益事業として規定する物品販売業に該当するというのが相当であるとして、販売等の対価として相当する部分は法人税法にいう収益事業による所得として、法人税の課税対象となると判示された。家名および建立者名等を彫刻した墓石は、社会通念上、他に譲渡、転用することが

¹⁵⁴ 佐々木一憲「宗教ビジネスをめぐる一考察 ―法人税法上の収益事業の該当性を中心として―」税大論叢 第91号 348-356頁（税務大学校論叢・2018年6月）

¹⁵⁵ ペット葬祭業事件で示された2要件は、対価性の要件とイコール・フッティングの要件である。

できないが、カロートは、墓石を設置するための基礎部分を含むものであるとしても、納骨のために作られた土地の定着物であると認められることから、社会通念上、他に譲渡、転用することができない。また永代使用权が消滅した場合、本件申込者に原状回復費用の実費相当額を収受できないことがあるとしても、基本的には本件使用規定のとおり墓石及びカロートを撤収させ、本件申込者に墓所を更地の状態に原状回復させていることが認められる。墳墓が建立されるまでの間は請求人が管理責任を負うものの、墳墓の建立後は本件申込者に処分権限があることから、墓石及びカロートの所有権は本件申込者にあると認めるのが相当である。このような点から考えると、墓石については物品販売業、カロートについては不動産販売業に該当すると認められている。

現行法人税は収益事業の範囲について、限定列举主義、特掲主義を採っている。このことから、収益事業に該当するかどうかは、あくまでも限定列举された事業に該当するか否かで判断されるべきものである。34 特掲事業に含まれていなかったのにもかかわらず、一般事業者が参入してきたからといって、不確定な「対価 対 寄附（喜捨）基準」を用いて、宗教法人がそれまで宗教活動として行ってきた業務であっても税務収益事業として 5 年に遡って課税できると解するのは予測可能性の観点からも極めて不合理である。図子善信氏は収益事業とされる 34 業種を業種の分類で参考となる日本標準産業分類（平成 21 年 3 月 23 日総務省告示第 175 号）と比較している。もちろん産業分類と一致するものではないが、34 業種は、全産業の中で典型的な営利事業と認められる業種を限定的に掲げるものであり、広範な業種が収益事業に含まれていないと述べている。さらに図子氏は法人税法第 7 条が収益事業から生じた所得以外の所得については、法人税を課しないと定めていることから明らかで、収益事業以外の事業では公益法人等は非課税であり、競争条件の不平等が許容されている。よって、競争条件の不平等が許容するか否かは、収益事業に該当するか否かによって決定する。これは競争条件の不平等を許すか否かの判断基準に、イコール・フッティング論を用いることは、論理的にありえないと述べている¹⁵⁶。たしかに一般的な営利法人との競争条件の平等や課税の公平を確保するという観点からは合理性を否定できないが、宗教法人の非課税制度そもそもの趣旨を見失わせているように見える。東京地裁が示唆するように公益法人等の行っている「社会的に有用な非営利活動」を促進することに非課税制度の趣旨があるのだとしたら、その「社会的

¹⁵⁶ 図子善信「宗教法人の行為の収益事業該当性」新・判例解説 Watch vol.15 211-212 頁（日本評論社・2014 年 10 月）

に有用な非営利活動」からの収入に課税することは本末転倒ではないか。その意味で、法人税法上の収益事業の該当性をイコール・フッティング論の観点だけで判断することが適切なのか、考え直す必要があるように思われる¹⁵⁷。また岡子氏は付随行為についても、「事業に付随行為を含むとは、付随行為が非収益事業であっても主たる事業に含めて収益事業とするものであるのであれば、非収益事業に付随して行われる行為が収益事業に該当する行為であったとしても、その行為は非収益事業に含まれると解すべきであり、墓石及びカロートの所有権を移転する行為が売買であったとしても、それが非収益事業たる墳墓地貸付業の性質上付随する行為に該当しないか」という点が問題である¹⁵⁸。」と疑問を呈している。

第3款 小括

本章では宗教法人に対する収益事業課税についての判例研究として、ペット葬祭業事件、墓石・カロート事件を取り上げた。これらの事件において、収益事業課税を34の特掲事業に該当するか否かを中心に検討を進めたが、判断すべき基準は曖昧で、多くの問題点を抱える。

そもそも「限定列举」された事業について最高裁の判決をもって判断されること自体が租税法律主義に反し問題であり、一般の営利法人とのイコール・フッティング論（競争時条件の平等化）を単純に根拠の一つに挙げていることは租税公平主義の解釈を誤っており、税務上も合理的な区別は許容されるべきと考える。また、「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」と規定されているが、「一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含む」と拡張解釈することに問題があるなど、今後も収益事業該当性の問題は増えていくであろう。そもそも、宗教性といった観点を課税の世界に持ち込むことは政教分離原則に反すると考えられ、宗教法人がある自身の活動（例えば、ペット葬祭）を宗教活動と認識しているのであれば、税務上もその認識を尊重することとして、その宗教活動による収益が宗教活動に使われずに他の用途に流用されることの方をむしろ問題視すべきではないか。換言すれば、今後の課税の方向性を所得の源泉に課税するだけでなく、使途に着目した制度へ転換することが、問題点を解消し、政教分離原則の視点からも、さらには営利法人や他の公益法人等にも課税の公平性という観点から妥当であると導きたい。

¹⁵⁷ 田近肇『判例紹介 宗教法判例のうごき』平成24年公法244-245頁（宗教法学会誌 / 宗教法学会 編・2012年）

¹⁵⁸ 岡子善信「宗教法人の行為の収益事業該当性」新・判例解説 Watch vol.15 212頁（日本評論社・2014年10月）

第4章 宗教法人に対する収益事業課税についての問題点

これまで、宗教法人に対する収益事業課税について、二つの裁判例を通して、信教の自由や政教分離原則とどのように関わり、影響を受けるのかを検討した。この関係を和らげるためには、今までのように所得の源泉に課税するのが良いのか、また所得の源泉以外に課税をする方が良いのかを検討したい。

田中治氏は「宗教法人と税制との関係をみる場合、必ずしも事実上または法律上の基礎を持たない、感覚的ともいえるべき極端な二つの考え方があることに注意する必要がある。一つは、宗教法人はその内部にもうけを溜め込んでおり、これに課税しない、あるいはこれを優遇する措置は不公平であるとする考え方である。他方、これと対照的に、およそ宗教活動に課税をすることは、政教分離原則に反し許されないとする考え方もある。これらの両極端な考え方は、宗教法人と税制との関係を正確に理解しないものである。事実と制度を基礎として、宗教法人と税制との関係を考察する場合、少なくとも次のような視点が重要と思われる¹⁵⁹⁾。」という両面からのアプローチをされている。

さらに「この宗教活動は、必ずしも宗教法人という法人形態による必要はない。個人でも法人でも宗教活動をすることはできる。宗教法人になる意味は、権利、義務の主体として法律上の能力を持つということを意味するにすぎない。宗教法人は所轄庁による認証によって設立されるが、当該認証は、当該宗教法人に対する国によるお墨付きではなく、また課税上の何らかの地位を約束するものでもない。また、宗教法人だけに課税を強化したり、反対に課税を優遇したりする制度はない。そのような制度をつくることは憲法上許されない。課税をとおして、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうこと、あるいは、課税の仕方により、特定の者を理由なく、不利または有利に取り扱うことが許されないのは明らかである。課税をするということは、社会全体で支えるべき公共事務を、各人の担税力に応じて負担をするということを意味する。税をかけることは、その者に対する社会的制裁を意味しない。税をかけることが、漠然とした不公平感に基づく単純な怒りの発露であってはならない¹⁶⁰⁾。」と述べ、課税制度の強化または優遇することが、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうことに成りかねず、憲法上の解釈においても許されることではないということである。

¹⁵⁹⁾ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 547 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

¹⁶⁰⁾ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 547-548 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

第1節 宗教法人に対する管理・監督

公益法人は狭義には旧民法 34 条に基づいて設立された社団、財団を指す。これらの法人の設立には、①公益に関する事業を行うこと、②営利を目的としないこと、③主務官庁の許可を得ること、の 3 つの要件を満たすこととされた。とはいえ、たとえ旧民法 34 条に当てはまる法人でも、特別法の制定により、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、特定非営利活動法人などとして設立されてきた。これらの法人の設立は、認可、認証の方式がとられており、主務官庁の裁量は相当の制約を受けている。広義には、これら特別法によって設立された法人を含めて公益法人と呼んできた。宗教法人の設立は、後者のタイプに属する。宗教法人は宗教法人法に基づき、認証により設立されるものである。今日においては、宗教法人は約 18 万を数え¹⁶¹、広義の公益法人において最も大きな割合を占めている¹⁶²。

これらの宗教法人の主務官庁は文部科学省文化庁である。そして文化庁の中でも宗務課が、①宗教法人に関する認証等に関すること、②宗教に関する専門的、技術的な指導及び助言を行う。しかしこの宗務課の人員は、今回の世界平和統一家庭連合（旧統一教会）問題が起こり質問権の行使等により他省庁等からの応援を受けることになった 2022 年（令和 4 年）11 月 1 日までは 8 名であった¹⁶³。そしてこの度の問題に対応するべく 38 名に増員した。宗教団体は、広範な地域にわたっていることから、それらのすべての宗教法人の管理事務の掌握について文部科学大臣が行うことは困難であるため、包括宗教法人（他の都道府県内）以外は、機関委任として都道府県が所轄することとされていた。しかしながら、宗教法人法制定時に比し、広域的に宗教活動を行う団体が増加した点からみて、所轄庁の区分の見直しの必要性に迫られ、下記のように改正するに至った。

（文部科学大臣所轄宗教法人）

- ① 他の都道府県内に境内建物を備える宗教法人（包括宗教法人、被包括宗教法人、単位宗教法人を問わない）
- ② ①により文部科学大臣所轄となる被包括宗教法人を包括する宗教法人
- ③ ①および②以外で、他の都道府県内にある被包括宗教法人を包括する包括宗教法人

¹⁶¹ 2022 年度宗教統計調査において、宗教法人数総括表の内、宗教法人数は 179,558 となっており、若干減少している。

¹⁶² 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 549・550 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

¹⁶³ 文部科学省 「永岡桂子文部科学大臣記者会見録」令和 4 年 11 月 1 日 https://www.mext.go.jp/b_menu/daijin/detail/mext_00314.html（最終閲覧日 2023 年 11 月 12 日）

- ④ 旧宗教法人令第2条の教派、宗派、教団で宗教法人法の附則により宗教法人となったもの

(都道府県知事所轄宗教法人)

- ① 主たる事務所の所在地である都道府県内にのみ境内建物を備える被包括宗教法人および単位宗教法人
- ② 包括宗教法人で、同一都道府県内にのみ被包括宗教法人があり、かつ、それ自体およびその被包括宗教法人が他の都道府県内に境内建物を備えないもの
- ③ 包括宗教法人で、その包括するものが法人格のない宗教団体のみのものとなっている¹⁶⁴。

「宗教法人法の規定により都道府県の総務部が担当部署となる。この部の中で宗教法人認証に関わる職員はわずかである。担当者には定期的に異動もあり、宗教団体の違法行為や不正会計を見抜く力量は皆無であろう。これで認証から提出書類の確認まで行う。これではチェックの目が行き届くはずがない¹⁶⁵。」そして、産経新聞は2022年末に所轄庁の文化庁と47都道府県に宗教関連業務に関しアンケートを実施した。このアンケートによると「宗教関連業務を直接担当する職員数は153人、このうち宗教だけを担当する専従職員は35人とどまり、残る118人は私立学校や社会福祉法人といった公益法人に関する事務などを兼務していた。東京都は5,962法人を5人で、5,563法人の京都府は4人の専従職員を置く一方、4,798法人ある福島県は兼務の職員が1人で担当している¹⁶⁶。」これは文化庁の担当者も都道府県の人員が増えてほしいと願っているが、ある県の担当者も「宗教法人とは別の業務も抱えており、法人側に書類の提出を電話で督促することすら容易ではない。解散命令はおろか、不活動法人の調査ですら今の職員数では難しい」と現状を語る状況である。これはまさしく、文部科学省文化庁や都道府県が管理するには宗教法人数が多過ぎるのではないではないか。このような宗教法人上の手続きは所轄庁として文化庁や都道府県が役割を果たすが、後述する宗教法人に申告義務を課すことによって、財務書類のチェックや不活動宗教法人では

¹⁶⁴ 斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』15-16頁（中央経済社・1997年8月）

¹⁶⁵ 山田直樹『新宗教マネー 課税されない「巨大賽銭箱」の秘密』145-146頁（宝島社・2010年3月）

¹⁶⁶ 産経新聞「宗教法人18万所管 専従35人 国と都道府県」2023年2月14日大阪朝刊総合1頁（最終閲覧日2023年12月9日）宗教関連業務には、法人設立や解散の手続き、役員名簿や財務書類など、法人に毎年提出を義務づける「事務所備（そなえ）書類」の写しの確認、宗教活動の実態がないため解散命令の対象となる「不活動宗教法人」の整理、などがある。

ないかということを経税庁に託すことはできないだろうか。そして経税庁の調査力を大きな武器に宗教法人に対する情報を共有することが大切である。これは政教分離原則が宗教と国家と厳格な分離を要求しているが、このような最低限の義務を課すことは、宗教法人として本来の域を逸脱したものではないという証明になるのではないか。

明治憲法は、「安寧秩序を妨げず」及び「臣民としての義務に反しない」限りにおいて認めるという条件つきで、「信教の自由」を保障した¹⁶⁷。しかし、それは国家が公認した「宗教」を信じる自由であった。現代では「宗教」と考えられているものの、この時代にはそうでなかったものが二種類ある。一つは、「神社神道」である。神社は特定の「宗教」ではなく、全国民が尊崇すべきものとされた。この考え方を「神社非宗教論」という。伊勢神宮や明治神宮などの全国の神社に参拝することは、「宗教」的行為ではないと位置づけられたのである。宗教でないもののもう一つは、近代文明にふさわしくないとされた「民間信仰」である。民間信仰のなかには時代の要請に合うように再編成され、「宗教」として公認されたものもあったが、そうでないものは、合理的な思考に反する迷信のようにみなされたのである。ところが日本の敗戦後、新しい憲法が公布され、信教の自由が徹底され、政教分離の考えが明確にされた。そして、公認宗教制度が廃止され、神社神道も「宗教」とされた。伊勢神宮も明治神宮も一「宗教」施設となったわけである¹⁶⁸。政治が特定の宗教と結びつくと、それ以外の宗教を信じる少数派の信教の自由を侵害する。明治憲法下では神社神道は国教（国から特権を受ける宗教）と扱われて優遇された反面、キリスト教や神道系であっても新宗教である大本教などは弾圧された。では、どこまでの関わり合いを認めるのか。最高裁判所は日本国憲法第 20 条 3 項が禁止する「宗教的活動」とは、国などが宗教と関わり合いをもつ行為のうち、①その行為の目的が宗教的意義をもち、②その効果が宗教に対する援助、助長、促進又は圧迫、干渉になるような行為に限定している。日本国憲法の政教分離原則の趣旨は、何より明治憲法において「神社神道を国教と扱った」ことへの反省にある¹⁶⁹。このことは国による介入を控える傾向に向かったと考えられる。

¹⁶⁷ 丸山照雄、小林孝輔『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点 宗教法人はなぜ非課税か 政教分離と税制』157 頁（新泉社・1985 年 10 月）

¹⁶⁸ 岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』7 頁（ミネルヴァ書房・2020 年 10 月）

¹⁶⁹ 伊藤真『武器になる「憲法」講座』100-104 頁（ソシム・2022 年 3 月）

第2節 収益事業と非収益事業の区分の困難性

第2節では収益事業の該当性について考えたい。そもそも、公益法人等の本来の事業か、それとも収益事業かの区別をすることは容易ではない¹⁷⁰。永島公孝氏は収益事業該当性を誰が判断するかという点を指摘する。第一に、納税者自ら行う事業が収益事業に該当すると認識する場合である。新たに収益事業を開始した場合には、その開始した日以後2か月以内に、所定の事項を記載した「収益事業開始届出書」に必要な書類を添えて、これを所轄の税務署長に提出しなければならない。所定の事項として、法人は、納税地、事業の目的、収益事業の種類、開始した日を記入する。第二に、課税庁が税務調査によって、公益法人等が行っている事業で収益事業と認識していない非収益事業を収益事業と認識する場合である。この場合が訴訟で表出してくる場合である。課税庁は、法人が行っている事業で、非収益事業と認識しているものを、収益事業に該当しているとして、どのように認識したのであるか。大きくは、通達によって解釈をしているであろうが、法律の条文の解釈として具体的にどのような場合が法人税法施行令第5条にあるどの業種に該当しているか、という当てはめをしたのであるか、これが収益事業該当性の問題である¹⁷¹。と提起している。

宗教活動か収益事業か、収益事業にあたるとすればこれら34業種のいずれにあてはまるのか、の課否を問われたときに課税庁は、不文の概括基準や概括原則を適用する傾向を強めている。こうした基準や原則を適用することにより、「宗教活動」に対する課税権の行使を積極化させている。こうした基準や原則のうち主なものとしては、「対価 対 寄附（喜捨）基準」や「イコール・フッティング論」を挙げることができる¹⁷²、と石村耕司氏は述べている。

第1款 対価 対 寄附（喜捨）基準について

宗教法人は、「宗教的側面」ないし「聖」の面と、「世俗的側面」ないし「俗」の面をあわせ持った法人である。憲法が保障する政教分離原則のもと、宗教法人の宗教活動、つまり「聖」の面に対する課税権の行使は抑制されなければならない。宗教活動非課税制は、そうした趣旨で採られている仕組みである。しかし、従来から税務収益事業の課否判定においては、「宗教活

¹⁷⁰ 三木義一『日本の税金（第3版）』83頁（岩波書店・2018年9月）

¹⁷¹ 永島公孝「公益法人改革前後の制度、税務調査の動向、裁判例をめぐって」税務事例49号No.3 35頁（財経詳報社・2017年3月）

¹⁷² 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』16頁（清文社・2012年12月）

動」に係る物品やサービスであっても、それが「対価」の支払において提供されたのか、あるいは「任意の寄附金・喜捨金」なのかを基準に判断する傾向を強めている。

「対価 対 寄附（喜捨）基準」のような不文の概括基準は、具体的には、ペット葬祭業事件といったケースで課否判定に適用されている。課税庁は、この基準を適用することにより、実質的に「宗教活動」、「聖」の面に対する課税権の行使を積極化させているわけである。言い換えると、税法の執行（税法の適用・解釈）において安易に、「対価 対 寄附（喜捨）基準」を持ち出して課税することについては、宗教活動非課税制をないがしろにするにつながるのみならず、租税法律主義、その派生的な原則である課税要件明確主義にも抵触すると解される¹⁷³。

第2款 イコール・フッティング論について

課税庁は「宗教活動」に対する課税権の行使を積極化させるため、民間企業との競争条件の対等化、つまり「イコール・フッティング」の論理を持ち出すようになっている。

ペット葬祭業事件において問われたケースで課税庁は、宗教法人の活動が民間事業者と同じである以上、イコール・フッティング論に基づき、民間事業者と同等に課税されるべきであると主張している。

不文の概括基準の一つであるイコール・フッティング論は、本来、立法上の原理である。税務執行や司法の場において税法の適用・解釈上この論理を持ち出すことは、あたかも同じく立法上の「租税負担公平の原則」、あるいは税法の解釈・適用上の原理とされる不文の「実質課税の原則」などを持ち出すに等しいわけである。税法における基本原則は、憲法に定められた租税法律主義であり、この原則は、租税の賦課・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というルールである。一般事業者がペット葬祭の分野へ参入してきたからといって、税法に明確な定めがないのにもかかわらず、イコール・フッティング論を根拠に、宗教法人にも一般事業者と同様に課税することは、あまりにも乱暴である。税法の執行（税法の適用・解釈）においてイコール・フッティング論を持ち出すことについては、宗教活動非課税制をないがしろにすることにつながるのみならず、租税法律主義から導き出される課税要件明確主義に反すると解される¹⁷⁴。

¹⁷³ 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』16-17頁（清文社・2012年12月）

¹⁷⁴ 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』17-18頁（清文社・2012年12月）

石村耕治氏は収益事業課税の問題点を次のように掲げている。

課税庁において、不文の概括基準である「対価 対 寄附（喜捨）基準」やイコール・フッティング論を用いた税務通達により収益事業の課否判定を自在に行っている。こうした課否判定の典拠となっている法人税法基本通達は、国税庁長官が発遣している。法的な性格は、国税庁長官が国税局や税務署およびその職員の職務に対して、法令の解釈や執行・運営方針などを指示・徹底するために出す文書である。したがって、対納税者間では必ずしも法的拘束力（法源性）を有しないものである。ところが、現場の税務職員はこの税務通達に従って仕事をするために、納税者も間接的に通達に縛られる。税務通達は法源性を欠くことから、通達課税は、租税法律主義の要請に対する大きなインパクトになる。つまり、「課税は法律に基づいて行う」という憲法の租税法律主義の原点に立ち返って精査する必要がある、憲法が保障する政教分離原則のもと、宗教法人の「宗教的側面」、「聖」の面、つまり“「宗教活動」に対する課税権の行使は抑制されなければならない”という原点に立ち返って精査される必要があるのである¹⁷⁵。公益法人等の収益事業所得に対する課税は、形式的には法人税法に基づいて行われている。しかしながら、これまでみてきたように、現実には命令及び通達－すなわち、法人税法施行令（政令）、法人税法施行規則（省令）及び法人税法基本通達等－により具体的な課税を行う態勢ができ上がっている。

いうまでもなく、税法領域における最高の指導原理は憲法第 30 条・第 84 条にうたわれた租税法律主義¹⁷⁶である。したがって税法の法源は議会の制定する法律に限られる。また、現行憲法の許容する命令は委任命令に限られる。もっとも、この場合であっても課税関係についての一般的・包括的な命令への委任は、租税法律主義に違反する。さらに、国税庁の発する通達は、あくまでも課税庁内部における規範であり法源を構成しない。以上のように、租税構成

¹⁷⁵ 石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック ～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』18-19 頁（清文社・2012 年 12 月）

¹⁷⁶ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』によると、租税法律主義の意義について、租税は公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。三木義一『よくわかる税法入門〔第 15 版〕』では租税法律主義の原則を、納税者の代表で構成される議会の同意＝法律なくしては課税できないというもので、その目的は恣意的な課税を防ぐことにある。また、増井良啓『租税法入門』においても、政令の場合は法律に比べてルールの変更が容易であり、時の政権が恣意的に施行令を変えてしまえば、不意打ちにより、予測可能性を害する可能性は高まると述べている。

要件はできるだけ具体的・客観的に法律で詳細に規定されなければならないという租税法律主義の要請があることを考えると、現在のように、「収益事業の範囲」について、包括的な委任命令および基本通達に全的に依存する態勢には問題がある¹⁷⁷。課税庁の内部規範たる通達は、形式的には納税者や裁判所などを拘束する力を有しない。しかしながら、税務職員は通達に拘束されることから、究極的には納税者を拘束することとなる。税務行政の統一的遂行という観点からみる限りにおいて、通達自体の持つメリットは否定できない。したがって、いわゆる通達課税の名においてその弊害が問題となるのは、通達が単に税務行政の統一的遂行という枠を超えて法創造的機能を果たす場合である。したがって、速やかに国会の審議を経た上で、法人税法の本文として条項化されるべきである¹⁷⁸。

昭和 38 年 12 月の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申¹⁷⁹」において、公益法人課税について取り上げ、①公益法人の収益事業から生ずる所得に対する税率の提案や、②資産の譲渡所得等発生事例が多いものについては、課税所得に含める方向での検討、そして、③収益事業の範囲についての提案があり、その後改正が行われた。不動産販売業の追加が昭和 40 年改正、不動産貸付業の範囲に工場倉庫などを加える改正及び駐車場業の追加が昭和 43 年改正、不動産貸付業を原則としてすべて課税として除外するものを限定列挙する改正が昭和 46 年改正、信用保証業の追加が昭和 51 年改正、公開模擬試験や着物着付けの技芸教授業が昭和 53 年又は 56 年改正で、旅館業への簡易宿泊所営業の追加とともに行われている。さらに、昭和 59 年改正では工業所有権又は著作権の譲渡又は提供が収益事業に加えられ、席貸業、技芸教授業の範囲の見直しも行われている。このように収益事業と非収益事業の区分については、普通法人や個人企業と競争的に行われる事業については収益事業に追加する。ただし、その所得が相当額となり、公正な競争を阻害するほどの量に達するということが条件となろう。そして機動的に収益事業の業種追加ができるようにして、社会的公正の確保を図る必要がある¹⁸⁰。

¹⁷⁷ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』224 頁（成文堂・1992 年）

¹⁷⁸ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』226 頁（成文堂・1992 年）

¹⁷⁹ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」65-66 頁 昭和 38 年 12 月

https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日 2023 年 11 月 19 日）

¹⁸⁰ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信第 48 号 No.2 通巻 660 号 15-16 頁、21 頁（税務経理協会・1993 年 2 月）

第3節 公益性について

昨今、日本の宗教法人は公益性を巡る論議の中で大きく揺れ、公益法人改革に対して、大いに危機感を持っている。この改革では宗教法人は直接の対象にはなっていないが、果たしてそれで良いのだろうか。この節では宗教法人の公益性について考えたい。

阿南成一氏は「一般に宗教法人の公益性については、その中身は実にきわめて曖昧である。宗教団体の税制上の特権は宗教団体としてではなく、他の公益団体と同じ公益性のゆえであり、公益団体であることの反射的效果だとするものである。この公益性は「不特定多数の人々への利益の増進に寄与することを目的とするもの」と言われるが、これは他のすべての公益法人にも当てはまる共通の事柄であり、しいて宗教法人に特徴的なことといえば、その利益が精神的なものということにあるであろう¹⁸¹。」と宗教の公益性の曖昧さを指摘している。第5章において、法人税法別表第二に掲げられている公益法人等の中で、公益性について比較する。果たして公益性とはどのようなものか、その概念について述べたい。

第1款 公益法人制度の公益性

平成13年7月内閣官房行政改革推進事務局において公益法人制度改革の問題意識を取りまとめられた中、主な問題点として「公益」の範囲や「公益性」の判断、そして公益法人に対する税制も問題点として挙げられた¹⁸²。この中で内閣官房行政改革推進事務局は「公益の内容は多種多様であり、全国統一的な基準を設けたり、行政が一律の基準で判断したりすることは、現実的には難しくなっているが、公益に関する事業を行うはずの公益法人が、国民の眼から見て、必ずしも公益とは言い難い事業を行っているものもあり、その判断を厳格に行うべき」と問題視している。また、公益法人が公益性という観点から離れて非公益的な収益事業を行い、営利法人が行う事業と大きな差がないにもかかわらず税の恩恵を受けるのは、課税の公平性の観点からも不公平ではないだろうか。

公益法人に対しては税制上の優遇措置が置かれているが、公益法人は民間による公益活動の重要な担い手として期待されており、そのような団体を保護し

¹⁸¹ 阿南成一『宗教法人と税－宗教法人と課税－』50-52頁（ジャプラン出版・1989年1月）

¹⁸² 内閣官房行政改革推進事務局「公益法人制度の問題意識－抜本的改革に向けて－」平成13年7月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki/gutaika/mondai.html>（最終閲覧日2023年11月6日）

て、その活動を促進することが、まさに公益に合致すると考えられているからであろう¹⁸³。兼平裕子氏も公益法人課税の対象たる公益法人等の把握はそれぞれの根拠法に依拠しているが、それらの私法における「公益性」とは「不特定多数の利益となること」を意味するに過ぎず、公益事業とは不特定多数の者の利益を目的とし、剰余金の獲得を目標としない事業を指す。しかし、いかなる法人が公益に合致し、または公益性が薄いかについては、論者の主観的立場によって左右されることが多く、客観的な判定は、実務上かなり困難と思われる。税制優遇の根拠を曖昧な「公益性概念の機能」に求めると、議論は不毛な結果にならざるを得ない¹⁸⁴。と述べている。

ただし、公益法人を観念する場合、何に着目するかによって、定義の仕方が異なることになる。公益性と非営利性との関係は、それぞれ着眼点が異なるため、非営利法人は公益性が高い、営利法人は公益性が低いということは必ずしもいえない。これは営利企業であるが国民の生活や安全に直結した電気、ガス、鉄道事業などは一般に公益事業と呼ばれている。このように公益性と非営利性とは直ちに連動するものではない¹⁸⁵。しかし、非営利性は公益法人の基本的な性格を示すものというべきである。これは公益法人認定法第14条¹⁸⁶において収支相償原則を定めるとともに、その見込みがあることを公益認定の基準の1つに掲げている（公益法人認定法第5条6号¹⁸⁷）。ただし、宗教法人法は、このような収支相償原則を定めてはいないのである。次に宗教法人の公益性について検討する。

¹⁸³ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081号 17頁（有斐閣・1995年12月）

¹⁸⁴ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号 2008年2月 55-61頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

¹⁸⁵ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 550頁（法律文化社・2011年12月）

¹⁸⁶ 公益法人認定法 第十四条（公益目的事業の収入）

公益法人は、その公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない。

¹⁸⁷ 公益法人認定法 第五条（公益認定の基準）

行政庁は、前条の認定（以下「公益認定」という。）の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。

六 その行う公益目的事業について、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること。

第 2 款 宗教法人の公益性

宗教法人の公益性については、宗教法人が本来、公益に資する役割を果たしているという性善説に立っての配慮をした結果であるといえよう。文化庁宗務課は、「宗教は国民の道徳基盤を支えるものであり、特に青少年の道徳意識の向上に果たす役割には大きいものがある¹⁸⁸。」と述べている。

平成 7 年 第 134 回国会（衆議院）において、宗教法人の公益性について議論された。

与謝野馨衆議院議員は

「そこで、宗教法人というのは、私は多分公益法人だと思うのですが、公益法人じゃないという議論もあるのですよ、公益法人ではないと。大乘的な立場に立つと公益なんだけれども、小乗的な立場に立つと、これは専ら個人の幸せを願うのだから公益ではなくて個人の私益であるという議論もある。しかし、私は、広く宗教が果たしている役割を考えれば、これは公益法人だと思います。そこで、その公益法人が、例えば民法の原則によって設立された社団法人、財団法人、あるいは法人が私立学校法というような法律によって設立された、あるいは社会福祉法人という法人の形態もあります。いろいろな形態がありますが、宗教法人が公益法人であるという根拠は一体どういうふうに説明するのですか。」

という質問に対して、当時の文化庁次長である、小野元之政府委員は

「御承知のように、宗教法人は、宗教の教義を広め、儀式行事を行う、及び信者を教化育成するということが主たる目的であるわけでございます。こういった目的、こういった活動を通じまして、人の心を安定させる、あるいは人々の精神を安定させ、あるいは文化の向上を図るということでございますれば、そういったことの中身からして公益に資するものであると私どもは考えているわけでございます。

なお、先生御承知のように、民法三十四条でも「祭祀、宗教、」云々で公益法人という規定があるわけございまして、一般的には宗教法人は公益法人であるというふうに私どもは考えております¹⁸⁹。」

と国会で議員からの質問に対し、宗教法人の公益性について所轄庁の担当次長が応答された。

¹⁸⁸ 『宗教法人実務研修会資料（令和 4 年度）』2 頁（文化庁宗務課・2022 年）

¹⁸⁹ 第 134 回国会 衆議院 「宗教法人に関する特別委員会」 第 3 号 平成 7 年 11 月 2 日

<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=113404445X00319951102>

（最終閲覧日 2023 年 11 月 5 日）

発言当時の原文で、改正前の民法であり、現在は三十三条。

しかし公益の概念自体が明確でない上に、許可主義による制度の運用上、公益性や宗教性の判断は主務官庁にまかされているため、宗教法人の名に相応しくない団体が宗教法人として設立される可能性は大いにある。たとえ一部にせよ、反社会的ないしは反公益的活動に走ったり、自己の利益追求が目に見える現象が生じているとすれば、宗教法人の公益性に対する疑問が投げられたり、現行の課税取扱いに対して見直しを要求する声が出てくることは当然予想される。但し従来の考え方を基礎とする限り、宗教活動の公益性を全面的に否定することは實際上困難であるし、また不適切でもあろう¹⁹⁰。宗教法人は、憲法等の制約から国家が提供することのできない性質のサービスを肩代わりして提供している。言い換えると、宗教法人のみが提供できる特殊のサービスを提供している。その結果、国家の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧など公益の増進に貢献しているとする考え方をする¹⁹¹。

宗教法人の場合の公益性というのは、具体的なものよりも理念的なところで、どれだけ社会に対し規範を提示しているかどうかというところで、本来ははかれるべきものである。今の日本の宗教活動というのは、一般的に公益性に乏しいとみえる。戦後、一つ一つの宗教団体をみても、私生活を営む場所であるという側面が強くなってきて、真に社会の財産であり社会の利益のために存在しているという側面がなかなか実感されない¹⁹²。これは公益性というものが、公共の利益や、社会全体にもたらされる恩恵というような概念性のものであり、手に取って分かるものとは言い難いが故のことであり、この公益性ということだけをもって、税制の優遇の根拠にすることは難しいと考える。

第4節 非営利性について

もう一方の比較論点として非営利性を挙げる。これは、公益法人は営利を目的としてはならない。すなわち「非営利」であることが要件となっているからである。非営利性の基準は、非営利法人として利益分配を会員や出資者にしないことである。その意味するところは、非営利法人が営利活動をしないうわけではなく、得られた利益分配を目的としないことにある¹⁹³。これは「公益」とは社会全般の利益をさすことから、特定の個人又は法人が自己の

¹⁹⁰ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081号 17-18頁（有斐閣・1995年12月）

¹⁹¹ 石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』44頁（法律文化社・2006年）

¹⁹² 丸山照雄『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点』76-81頁（新泉社・1985年10月）

¹⁹³ 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研 206号 55頁（日本税務研究センター・2019年7月）

利益をはかることを目的に公益法人を設立、運営することを防止する趣旨である¹⁹⁴。

法人に対する所得課税は 1899 年（明治 32 年）より開始されたが、当時の所得税法第 5 条 4 号において「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」に対しては課税しないこととされ、非営利法人には所得課税は行われなかった。この考え方は 1950 年（昭和 25 年）前まで続き、同年の法人税法の改正により、公益法人等については、原則として非課税とされるものの、収益事業を行う場合には、その収益事業に係る所得に対して課税すべきものとされた¹⁹⁵。

私法上の社团は、一般にまず、営利社团と非営利社团とに大別される。もちろんこの場合、宗教団体が株式会社・有限会社などの営利社团と異なっており、その構成員への利益分配を目的としない非営利社团の一つとして位置づけられる¹⁹⁶。宗教団体は本来、その構成員に経済的利益を配分することを目的としないという点において、非営利団体の一つに数えられる。そして、政教分離制度の下では、宗教団体は、宗教上の目的をもつ一般的な私的団体としての地位をもち、宗教的な結社の自由（組織・運営上の自由）を与えられるが、その反面で、公的補助を受けることは原則的に禁止される¹⁹⁷。

米国では、営利団体と非営利団体とを分け、後者のうちでも宗教、慈善、科学、文学、教育、アマチュア・スポーツの育成、児童や動物虐待の防止などの具体的な公益活動に従事する団体や法人に対してのみ、免税団体としての資格を与えている。内国歳入法典第 501 条 C 項 3 号は、免税団体としての資格を得る条件として「専ら免税目的の為、組織され、運営されなければならない」と明記しており、個々の非営利団体が列挙された具体的な公益目的に照らして適正に活動し、租税優遇資格を得ているか否かを個別的に審査する権限を課税庁に委ねている。このような米国の制度は、制度運用にあたっての公正さや実質的な公益目的活動の育成を意図したものであり、シャープ勧告の基本的な狙いもそこにあったと思われる¹⁹⁸。

平成 20 年度公益法人税制改正により、剰余金の分配をしない一般社団法人・財団法人に対し原則課税となった。非営利法人に対する課税の根拠を法

¹⁹⁴ 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』105 頁（成文堂・1992 年）

¹⁹⁵ 上松公雄「日税研論集第 60 号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO 法人等を含む）」216-217 頁（日本税務研究センター・2011 年 3 月）

¹⁹⁶ 大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081 号 13 頁（有斐閣・1995 年 12 月）

¹⁹⁷ 大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第 22 号 2003 年 11 月 21 頁（宗教法学会・2003 年 11 月）

¹⁹⁸ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 19 頁（有斐閣・1995 年 12 月）

人擬制説に求めることは困難になった。一般社団法人・財団法人も公益社団法人・財団法人も、ともに公益活動を行うことができる。その差異は公益認定に値するか否か、すなわち公益性の量的規模や質的差異だけである。この公益性を、法人税法別表第二に掲げる公益法人等に通底する公益性として理解することは困難である。となると、公益法人等に対する優遇税制の根拠は「社会の潤滑油としての一種の公益性を合わせ持つ非営利性」に求めるしかないのではないか¹⁹⁹。と兼平裕子氏は述べている。

一般社団法人・財団法人においては、社員の持ち分が否定され、営利目的が禁止されている。にもかかわらず、全所得が法人課税の対象となるのは、公益認定を受けるレベルの公益性を持ち合わせていないという官のお墨付きの有無による。今後、特別法による公益法人等に対する税制改革も射程に入れると、宗教法人における「公益」についても議論する必要がある。税制優遇を受けるに値する公益性を持つか否かにつき、それぞれの公益法人ごとに厳格に具体的に判断する必要がある²⁰⁰。

第5節 小括

この第4章においては、宗教法人に対する収益事業課税についての問題点を探った。まずは、宗教法人と税制との関係からアプローチを始めたが、これは、宗教活動に課税することは、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうことからくる憲法上の解釈という高い壁があることを認識した。この宗教法人は現状、宗教法人法に基づき認証により設立される。公益法人等の中では最も大きな割合を占めるが、この宗教法人を管轄する官庁や都道府県では数える程度の職員しかおらず、十分な管理が行えていないと見受けられる。そこで宗教法人は財務書類を作成し、文化庁や都道府県に提出しているのであれば、法人税の申告義務を課し、申告を通して課税庁からも資料やデータを共有し、不活動宗教法人の洗い出しや、脱税や申告漏れを防ぐことができるのではないかと提案した。しかし、これも信教の自由や政教分離原則の問題が立ちはだかるであろうと考えられる。

第2節では、第3章において判例研究を行った中で、収益事業の該当性について判例から考察した。ここでは、収益事業か否かの区別をすることが容易ではないということである。そして収益事業該当性を判断する上で「対価対 寄附（喜捨）基準」や「イコール・フッティング論」といった不文の概括

¹⁹⁹ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』31頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

²⁰⁰ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』31-32頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

基準を課否判定に多用することは、課税要件はできるだけ具体的・客観的に法律で詳細に規定されなければならないという租税法律主義の要請があることを考えると、現在のように、「収益事業の範囲」について、包括的な委任命令および基本通達に全的に依存する態勢には問題があるというべきである。

第3・4節においては「公益性」とは、「非営利性」とは、という観点から検討した。これは第5章により宗教法人に対し課税方法を提言する上で公益法人等として規定される内、①公益社団法人・財団法人、②非営利型一般社団法人・財団法人、③上記①、②以外の公益法人等として宗教法人を含む特別法に基づいて法人格取得したもの、として大きく3つに分類するが、この「公益性」・「非営利性」という観点からの比較を通じて、宗教法人への課税の在り方を提言できるか検討する。

第5章 宗教法人に対する収益事業課税制度についての提言

第4章において「公益性」「非営利性」の概念について考察した。これは宗教に対し、信教の自由・政教分離原則は憲法の最重要な原理の一つである。そのような信教の自由や政教分離原則を確保しながら、宗教団体に法人格を与えること、そのため、宗教に対し国家は最小限度の関与にとどまるといのが宗教法人法の基本精神である。税制上の優遇措置を受ける宗教法人は、法人税法上の公益法人等という範疇にあるが、他の公益法人等と比較することで、どのような特徴を有しているのかを検討し、宗教法人への課税制度の在るべき姿を提言したい。

第1節 法人税法上の公益法人等の区分²⁰¹

法人税法上において、法人税法別表第二における公益法人等として規定される法人は、大きく次の3つに分類することができる。

- ① 公益社団法人・財団法人
- ② 非営利型一般社団法人・財団法人
- ③ 上記①、②以外の公益法人等として宗教法人を含む、特別法に基づいて法人格取得したもの

である。この①～③を比較し、宗教法人に対して課税の提言をする。

第1款 公益社団法人・財団法人

公益社団法人・財団法人とは、一般社団法人・一般財団法人のうち、公益目的事業を行うことを主たる目的とするなど一定の基準に適合し、行政庁から公益法人認定法（第2条1号・2号、第4条、第5条）に基づく公益認定を受けた公益社団法人・財団法人である。課税上の取り扱いとしては、第1章-第1節-第3款公益法人制度改革で掲げた23種類の公益目的事業については非課税となる。（法人税法施行令第5条2項1号）

第2款 非営利型一般社団法人・財団法人

非営利型一般社団法人・財団法人とは、公益認定を受けていない一般社団法人・財団法人のうち、次の「非営利性が徹底された法人」及び「共益的活動を目的とする法人」に該当するもの（それぞれの要件の全てに該当する必要がある）は、特段の手續を踏むことなく公益法人等である非営利型法人になる（法人税法第2条9号2、法人税法施行令第3条）。なお、この非営利型

²⁰¹ 国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」1-3頁 平成26年3月
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>（最終閲覧日2023年12月12日）

法人が、その要件のうち、一つでも該当しなくなったときには、特段の手続を踏むことなく普通法人となる。

【図表 8】

非営利型一般社団法人・財団法人の要件

類 型	要 件
非 営 利 性 が 徹 底 さ れ た 法 人 法人税法第2条9号2イ、 法人税法施行令第3条1項	1 剰余金の分配を行わないことを定款に定めていること。
	2 解散したときは、残余財産を国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めていること。
	3 上記1及び2の定款の定め違反する行為（上記1、2及び下記4の要件に該当していた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含みます。）を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。
	4 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること。
共 益 的 活 動 を 目 的 と す る 法 人 法人税法第2条9号2ロ、 法人税法施行令第3条2項	1 会員に共通する利益を図る活動を行うことを目的としていること。
	2 定款等に会費の定めがあること。
	3 主たる事業として収益事業を行っていないこと。
	4 定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないこと。
	5 解散したときにその残余財産を特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めていないこと。
	6 上記1から5まで及び下記7の要件に該当していた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。
	7 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること。

出所：国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」2 頁 平成 26 年 3 月

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/koekihojin/pdf/01.pdf>

（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）より筆者作成

このように、「非営利性が徹底された法人」とは、その行う事業により利益を得ること、またはその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるものをいう。「共益的活動を目的とする法人」とは、その会員から受け入れる会費により会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であって、その事

業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるものをいう。これらを非営利型一般社団法人・財団法人と呼んで公益法人等の範囲に含めている。したがってその行う事業については、本来の事業のために受け入れる寄附金や会費収入（共益的活動を目的とする法人）は非課税となる²⁰²。

次節では、③特別法に基づいて法人格取得したもののうち、宗教法人について、上記①公益社団法人・財団法人、②非営利型一般社団法人・財団法人と比較を通して論点をまとめたい。

第2節 法人税法別表第二「宗教法人」を「非営利性が徹底された宗教法人」へ

第1款 宗教法人課税の現状

現在の宗教法人制度は、宗教法人法と税制の二本柱となっているが、宗教法人法自体には税率に関する規定がなく、税法と宗教法人法は切り離されて規定されている。税率等の問題はすべて法人税法の規定に従い、法人税法別表第二に掲げる法人として約18万ある宗教法人は原則非課税の取り扱いを受けている。すなわち、宗教法人法による法人格の取得が即、税法上の優遇措置につながっている。これは、法人格取得は認証主義（宗教法人法第14条²⁰³：法律の要件を満たしていれば必ず許可が与えられる）によるので、宗教団体は法令の規定に適合していれば認証を受け、税制上の優遇措置を受けられる²⁰⁴。オウム真理教事件に端を発した宗教法人問題は、宗教法人法の改正が議論される中で、真に実効ある規制は、課税制度の見直しであるべきということで、にわかには課税制度の見直しも提案された。結果的には「宗教法人だけを他の公益法人等から切り離して課税上厳しい取り扱いをすることは、現行の法体系上困難で

²⁰² 金子宏『租税法〔第24版〕』463頁（弘文堂・2021年）

²⁰³ 宗教法人法 第十四条（規則の認証）

所轄庁は、前条の規定による認証の申請を受理した場合には、その受理の日を附記した書面でその旨を当該申請者に通知した後、当該申請に係る事案が左に掲げる要件を備えているかどうかを審査し、これらの要件を備えていると認めたときはその規則を認証する旨の決定をし、これらの要件を備えていないと認めたとき又はその受理した規則及びその添附書類の記載によつてはこれらの要件を備えているかどうかを確認することができないときはその規則を認証することができない旨の決定をしなければならない。

一 当該団体が宗教団体であること。

二 当該規則がこの法律その他の法令の規定に適合していること。

²⁰⁴ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ー収益事業課税と寄付金税制の検討ー」税法学No.553 57頁（日本税法学会・2005年5月）

あり、また主要諸外国においても、その例はない²⁰⁵。」ということで宗教法人だけを抜き出すことは見送られた。しかし多くの論者は、法人格の取得とは切り離して、免税特権ないしは税法上の特典付与を考えるべき事を提唱している。

第2款 「公益性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する

第1款において、宗教法人課税の現状を述べた。これは、法人税法第2条6項において「公益法人等 別表第二に掲げる法人」として括られる法人の中には「公益性」や「非営利性」の観点から見ると、実に様々な法人が混在している。

そこで、まずは「公益性」という観点から、大きく3つに分類した、①公益社団法人・財団法人及び、②非営利型一般社団法人・財団法人、そして③として宗教法人を比較していきたい。

はじめに、①公益社団法人・財団法人についてであるが、公益法人制度改革関連3法が施行され、原則非課税となるためには、公益法人認定法に基づき、有識者により構成された第三者委員会（公益認定等委員会）の関与のもと「公益性」の認定を受ける必要がある。公益認定を受けられる法人は、公益目的事業（学術、技芸、慈善その他の公益に関する23種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの）を行う法人であり、公益認定の基準も18基準、欠格基準も6基準設けられている。特に後段で述べる財務等の公益認定の基準の中には「適正な内部留保の水準」という公益認定基準も備えている。そして、これらのように苦勞して獲得した「公益性」であるが、維持することが大変である。このように、①公益社団法人・財団法人は「公益性」が高いといえるだろう。

次に、②非営利型一般社団法人・財団法人についてである。この非営利型一般社団法人・財団法人は、①公益社団法人・財団法人のような公益認定は受けない。この点において「公益性」という観点からは、税制の恩典が付与されるほどの「公益性」はないと考えられる。

最後に、③宗教法人である。これは第4章-第3節-第2款の宗教法人の公益性で述べているが、文化庁宗務課は「宗教は国民の道徳基盤を支えるものであり、特に青少年の道徳意識の向上に果たす役割には大きいものがある。」
「人の心を安定させる、あるいは人々の精神を安定させ、あるいは文化の向

²⁰⁵ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信第51号No.3
通巻708号17頁（税務経理協会・1996年3月）

上を図るということでございますれば、そういったことの中身からして公益に資するものである。」と評している。そして石村耕治氏は「憲法等の制約から国家が提供することのできない性質のサービスを肩代わりして提供している。言い換えると、宗教法人のみが提供できる特殊のサービスを提供している。その結果、国家の負担を軽減せしめ、かつ、公共の安寧など公益の増進に貢献しているとする考え方をする」といったように具体的なものではないが、理念的なもので、宗教法人の「公益性」を述べている。しかし一方で、兼平裕子氏は「宗教法人は法人税法上の公益法人等の一つではあるが、宗教法人に「不特定かつ多数の利益の増進に寄与する」という意味での公益性があるとは言い難い。というのも、宗教とは、一般には「超自然的、超人間的本質の存在を確信し、畏敬崇拜する心情と行為」というようにファジーに解され、その具体的な教義や活動内容が、その構成員やその属する社会の利益を現実にもせしめるものであることは必ずしも要求されていない²⁰⁶」と指摘されており、「公益性」については低いという意見も多く見受けられる。このように公益性と一口でいっても、不特定かつ多数の利益を、社会全体としての視点でみるか、それとも一人ひとりの国民の視点からみるかによっても変化する。しかし、少なくとも税制の上では、①公益社団法人・財団法人に対しては公益性について優位あるいは同等であるとは言い難い。

第3款 「非営利性」の観点から、宗教法人と他の法人税法上の公益法人等を比較する

第2款では「公益性」という観点で、大きく3つに分類した、①公益社団法人・財団法人及び、②非営利型一般社団法人・財団法人そして、③として宗教法人の比較を試みたが、第3款では「非営利性」という観点から比較する。

「非営利性」については、そもそも、①公益社団法人・財団法人は「非営利」であることが要件となっており、基準として利益分配を会員や出資者にしない。また、公益法人認定法第5条18項では、「清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは前号イからトまでに掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること」とあり、①公益社団法人・財団法人については厳格な「非営利性」が求められている。

²⁰⁶ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』
50-51 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

次に、②非営利型一般社団法人・財団法人について検討する。第1節-第2款において、「非営利性が徹底された法人」及び「共益的活動を目的とする法人」は法人税法第2条9号、法人税法施行令第3条で規定される、全ての要件に該当する必要がある。剰余金については、「非営利性が徹底された法人」では、剰余金の分配を行わないことを定款に定め、また「共益的活動を目的とする法人」については、定款に、特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないことが要件となる。さらに解散時の残余財産についても「非営利性が徹底された法人」では国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めることが必要となり、「共益的活動を目的とする法人」では、やはり特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めてはいけない。このように、②非営利型一般社団法人・財団法人についても「非営利性」はかなり厳格に徹底されている。

最後に、③宗教法人についてであるが、わが国の宗教法人制度の下で、宗教団体はその構成員（信者）に経済的利益を分配することを目的としないという意味において、「非営利性」を有すると考えられる。しかし、解散した場合の残余財産の処分については、宗教法人法第50条において、次のように定められている。

宗教法人法第50条（残余財産の処分）

- 1 解散した宗教法人の残余財産の処分は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除くほか、規則で定めるところによる。
- 2 前項の場合において、規則にその定がないときは、他の宗教団体又は公益事業のためにその財産を処分することができる。
- 3 前二項の規定により処分されない財産は、国庫に帰属する。

このように、③宗教法人では、残余財産の処分を行う場合については、定款に代わる規則に定めることによって、住職や神主等の個人に対して帰属させることも可能である。これは、①公益社団法人・財団法人及び、②非営利型一般社団法人・財団法人に対しても、少なくとも「非営利性」の面では大きな差があると見受けられる。

第4款 小括

本節においては、法人税法別表第二において公益法人等として規定される法人を大きく3つに分類した上で、「公益性」「非営利性」の観点から比較し、③宗教法人課税についての提言へのアプローチを検討した。

兼平裕子氏は「そもそも公益法人が原則非課税とされる根拠として、「非営利性」（収益の分配ができないこと）や「公益性」（本来、国や自治体が行うべき公益活動を行い、それによって国等が本来支出すべき歳出の経験がもた

らされている）が挙げられる。しかし、こと宗教法人に関しては、これらは非課税の根拠になり難いように思われる²⁰⁷。」と、この第2節で取り上げた「公益性」や「非営利性」の観点からも、非課税の根拠となるまでの要件を充たしていないと考えている。さらに続けて「普通法人と同じように宗教法人にも課税するとなると、課税当局が宗教団体の中に立ち入って活動内容を調査することになる。それに伴い、信教の自由、政教分離原則を侵す危険性が生じるのを回避したがるあまり、宗教法人は非課税が望ましいとされたのが実情であろう²⁰⁸。」と述べ、宗教法人が持つ「公益性」や「非営利性」によって非課税となっているのではないと論じている。

この、③宗教法人は、公益法人制度改革の対象外とされ、未だ見直しの動きはない。望月正光氏は「これら特別法に基づく宗教法人についても、「非営利性」の基準及び「公益性」の基準を基本として法人課税のあり方が再検討される必要があると思われる²⁰⁹。」と述べ、特別法である、③宗教法人についてはその規律のほとんどが民法をベースとした規定であり、情報公開や運営ガバナンスの点でも問題が多いとされている²¹⁰。このような現状の中、宗教法人を、①公益社団法人・財団法人並みに、現行の公益法人制度において把握しようとするのであれば、宗教法人ごとにその公益性を判定することで、税制上の優遇を与えるかどうかを決定するのが、内閣府の公益認定等委員会などとなり、憲法上の理由から政教分離原則との関係が懸念される。

そこで考えられるのが「非営利性」の観点から非課税制度を導くことである。②非営利型一般社団法人・財団法人については、法人税法第2条9号、法人税法施行令第3条で規定されているように、剰余金の分配を行わないことや、解散時の残余財産についても、国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めることが必要となる。これを、③宗教法人に当てはめ、宗教法人法第50条に定められた残余財産の処分について、②非営利型一般社団法人・財団法人（非営利性が徹底された法人及び共益的活動を目的とする法人）のような要件を充たすことで、はじめて税制の優遇を受けることが、憲法に定められた租税法律主義のものの課税の公平に繋がると筆者は考える。

²⁰⁷ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』

47-48 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012 年 3 月）

²⁰⁸ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』48 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012 年 3 月）

²⁰⁹ 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研 206 号 60-61 頁（日本税務研究センター・2019 年 7 月）

²¹⁰ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研 141 号 30 頁（日本税務研究センター・2008 年）

具体的には、非営利型法人の要件である法人税法施行令第3条と同様の要件をクリアした宗教法人のみが、「非営利性が徹底された宗教法人」として法人税法別表第二に掲げる公益法人等となり、それ以外の宗教法人は法人税法上、一般社団法人・財団法人と同様に普通法人として課税されることとなる。

第3節 宗教法人課税の在るべき姿

現行の収益事業課税では、政令において収益事業の範囲を定め、その業種ごとに課税するものと課税しないものを詳細に定めているが、このような詳細な規定は、特定の収益事業を制限的に列挙する課税方式の宿命である。しかも、いかに詳細な規定を設けるとしても、経済取引が複雑・多様化し、新たな事業が創出される中では、それらに適切に対応して課税の公平を図ることは困難であると考えられる。品川芳宣氏は、「どのような課税方式が望ましいかといえ、結論的には「収益事業」を制限列挙する方式を廃止し、公益法人等の設立の目的とされている「公益事業」以外の事業から生じる所得については、包括的に課税すれば足りるものと解される。そうすれば、例えば、宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売は非課税であるが、線香、ろうそく、供花等の販売は課税とする、といったように、あまり意味のないような区分も不要になり、課税関係は明確化されよう。そして、現行とは逆に、真に公益の見地から非課税とすべき事項については、限定列挙して非課税とすれば足りるものと考えられる²¹¹⁾と現状の課税方式に異を唱えている。

第1款 宗教法人の収益事業課税制度の限界

清水雅人氏は「宗教法人の本来の事業すなわち宗教活動であっても、収益事業として課税される事業が含まれ、公益事業についても同様のことがいえる。また一般事業会社の収益事業で課税されるものであっても、宗教法人に対しては非課税とされているものが含まれている。このように税制上の特典が与えられているのである。宗教法人と税制問題は、宗教法人の行う宗教活動・公益事業・収益事業のうち、収益事業の範囲を見直し、それを課税対象とするという行為を通して、本来の宗教活動の範囲をも、租税立法主義に違背して、行政主導で狭めていくものである²¹²⁾。」と述べている。

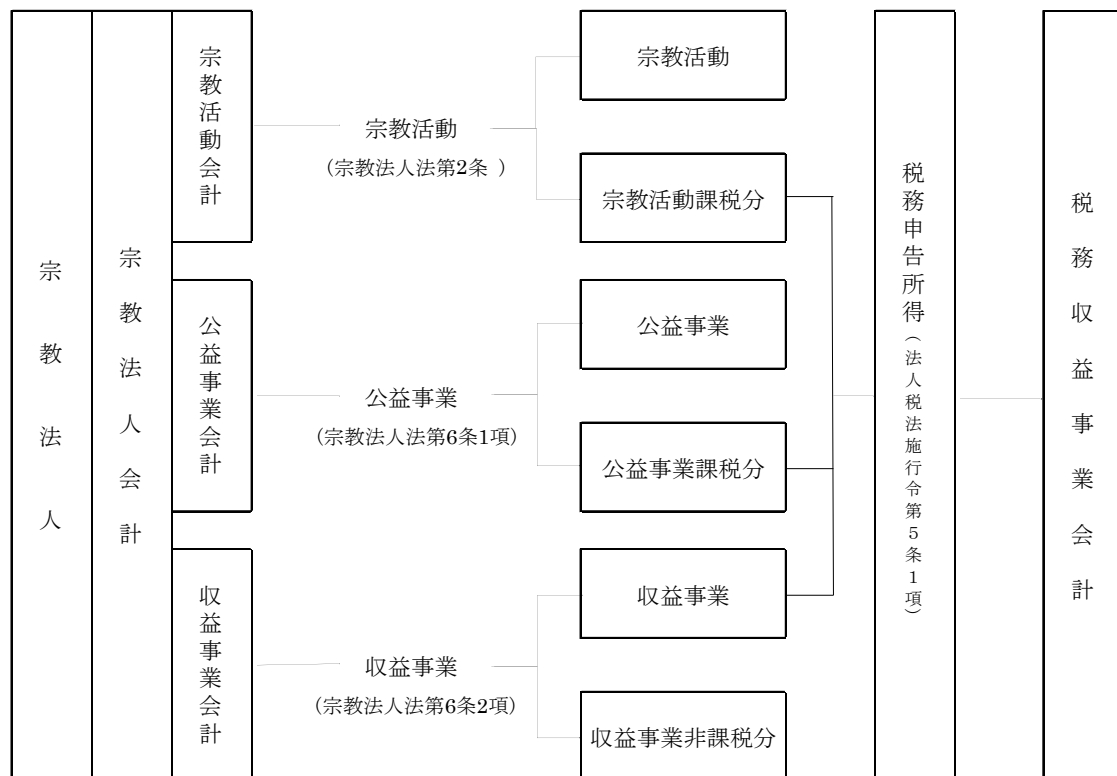
²¹¹⁾ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信第51号No.3通巻708号21頁（税務経理協会・1996年3月）

²¹²⁾ 清水雅人『宗教法人と税』186頁（ジャプラン出版・1989年1月）

【図表 9】については現状の宗教法人会計を事業別に分類し、本来の宗教活動、公益事業、収益事業を体系的に表したものである。活動の中に課税分、非課税分に分かれており、課税分については税務収益事業として区分経理を行う。

【図表 9】

宗教法人の会計の区分と法人税法上の収益事業の関係²¹³



出所：田代收『宗教法人会計と税務』

281 頁（同文館出版・1983 年）より筆者作成

兼平裕子氏は「宗教法人への優遇は、広大な不動産の保有・利用・譲渡に対する優遇、民間事業者と同じ事業を行ないながらも課税から除外するといった優遇を定めている通達実務に起因しているのではないかと²¹⁴」と述べている。実際の宗教法人に対する課税は、第 2 章・第 4 節で述べた通り、約 1 割にも満たない宗教法人が収益事業を行う等の理由によって法人税の申告をしている。さらに「実際のところ約 18 万ある宗教法人に対し、法人税の税務調査が入る件数は少なく、また調査が入っても、不正脱漏所得金額は社団・財団

²¹³ 田代收『宗教法人会計と税務』281 頁（同文館出版・1983 年）

²¹⁴ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第 24 号 2008 年 2 月 70 頁（愛媛大学法文学部・2008 年 2 月）

法人や学校法人と比べても決して多いわけではない。にもかかわらず、宗教法人がタックス・ヘイブンとされているのは、現行の除外規定の多い収益事業課税の方法や通達の運用方法に問題がある²¹⁵⁾」と兼平裕子氏は述べている。これらについては、法人税法施行令や法人税基本通達で一応の解釈基準が定められているがグレーゾーンが存在し、問題点は収益事業に該当するかどうかの境界線が曖昧であり、ケース・バイ・ケースのこともありうる。法人税法施行令第5条に列記された34業種の特掲事業に、多くの除外項目を設ける方式は、公平性にも中立性にも、さらに簡索性にも欠ける点が指摘されている。重ねて、兼平氏は「収益事業課税を、①収益事業課税のあり方が法人形態によって異なっていることの根拠につき、理論的整合性が取れないこと、②限定列举方式の収益事業課税が複雑化し、時代に合わなくなってきたこと、③特別法と法人税法のリンクの仕方に不備があること、の三点に集約される。収益事業課税の適正化、使途に着目した課税方法を考慮することにより、公平に適う課税のあり方を採用するべきではなかろうか²¹⁶⁾。」と結論付けている。

兼平裕子氏は宗教法人が行う、「聖」なる本来の宗教活動や「俗」なる収益事業への課税に対して、次のように述べている。「宗教法人にはオーナーがない。実際は住職や神主等が経営をしているが、宗教者としてのミッションを自覚する限りは本務にいそしむべきである。従って、本来の宗教活動に対しては優遇を与えるべきと考える。しかし同時に、宗教法人の行う収益事業に対する過度の優遇は撤廃すべきであろう²¹⁷⁾。」と、続けて「宗教法人の維持・運営に関し、全て信者の寄進だけでは難しいという反論に対応するためには、収益事業から本来事業へのみなし寄附金制度（法人税法第37条4項）の範囲の見直し、寄付者側の寄進を寄付金控除の対象となる特定寄付金（所得税法第78条、所得税法施行令第217条）の範囲に含めるといった対処が必要となろう²¹⁸⁾。」といった意見を述べられた。兼平氏は本来の「聖」なる宗教活動には優遇を与え、収益事業に対しては優遇を撤廃すべきといった対処が

²¹⁵⁾ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号2008年2月70頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

²¹⁶⁾ 兼平裕子『民法と税法の交錯 ―フラットな社会を構築するために―』37-38頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）

²¹⁷⁾ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号2008年2月72頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

²¹⁸⁾ 兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言 ―政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ―」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第24号2008年2月72頁（愛媛大学法文学部・2008年2月）

必要である、と述べられたが、本来の「聖」なる宗教活動に課税することは、果たしてタブーなのだろうか。もちろん信教の自由や政教分離原則による宗教団体への過度の踏み込みは出来ない。しかし冒頭に述べた、世界平和統一家庭連合（旧統一教会）は不正献金に苦しむ元信者らへの補償に充てるため、特別供託金として国に最大 100 億円を供託することを提案した²¹⁹が、全体の資産（内部留保）については公表されていない。土地等の固定資産については、都心の一等地を始め、広大な敷地を擁している。このような資産を抱えられる宗教法人に課税は出来ないのだろうか。

第 2 款 所得の源泉から使途に目を向けて

宗教法人における真に実効ある規制は、課税制度の見直しであるべきということは先に述べた。藤谷武史氏は「非営利法人課税を抛出者の消費活動に対する課税と捉え、非営利法人課税の減免は、当該消費活動に対する課税を減免する根拠（当該活動促進の公益性）によって正当化されねばならない。したがって、租税利益の付与も、公益活動の量的・質的拡大に対応し、これを促進するものであることが望ましい。そして多様な源泉から所得を得て（最終的には）公益活動にこれを支出する仕組みである非営利法人についてその所得を免税とする現行公益法人税制は所得の源泉に着目して優遇を与えるものであり、公益活動促進の手段としては間接的である²²⁰。」と指摘している。

これに対し、苅米裕氏が「新たな公益法人税制が公益目的事業について、公益認定の基準による収支相償要件の下で事業規模を臨機応変に制御する運営を捉えて、法人税を非課税としているところに通ずる見解を論じている。そして、この指摘は公益法人制度が非営利活動により財産を費消することを前提として収入を稼得しているのに対し、収益事業課税が収益事業以外の事業による収益の発生源を捉えて非課税としていることについて、非営利活動を推進させる観点において、間接的な配慮で、かつ、便宜的な対応であると評価しているものである²²¹。」さらに、「非課税の金融所得等が収益事業に

²¹⁹ NHK NEWS WEB「旧統一教会トップ謝罪へ最大 100 億円国に」2023 年 11 月 7 日

<https://www3.nhk.or.jp/news/html/20231107/k10014249431000.html>（最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）

²²⁰ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 128 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²²¹ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

投入される場合には、課税前所得による投資となり、競争上の不均衡を生じる。したがって、所得の源泉ではなく使途に着目した制度設計の方が合理的である²²²。」として、営利活動との課税の均衡を図る意味においても、財産の費消を捉えた課税制度の設計を推奨されている。

そして藤谷氏は「財政が逼迫する法人が収益事業所得を公益活動の内部補助に用いている場合には課税されず、公益活動を行わず内部留保だけを増大させる法人には課税がなされることになり、現行制度よりも實際上妥当な結果を導く²²³」と述べられ、「公益認定の基準が、公益法人認定法第16条（遊休財産額の保有の制限）で定められ、内部留保の問題を解消していることに對し、非営利公益法人について収益事業課税が収益事業以外の事業による所得が非課税となって蓄積することを容認し、その余剰財産の使途を非営利法人に依存していることについて²²⁴」問題視しているが、これは、③宗教法人についても、宗教活動による収入を、本来の宗教活動に費消し、それ以外においては課税すべき、といった観点から有意ではないだろうか。

藤谷氏の考察の帰結については、公益法人課税制度の提案をもって、新たな課税制度の視点への移動を感じさせながら、「非営利公益法人に対する課税免除の機能を分析し、2つの異なる税制優遇－公益活動支出の免税－と－内部留保の免税－に分解されること、それぞれ異なる正当化根拠（公益性）が必要であることを明らかにした²²⁵」ことである。この考察は収益事業以外の事業により非課税となった所得及びその所得が蓄積された内部留保を非営利活動によって費消過程を監視する必要性を唱えるものであり、法人税法上の非営利型法人に対する優遇税制の綻びを繕う必要性を示唆することに繋がる²²⁶と、苅米氏は述べている。そして筆者は、藤谷氏の「公益活動支出の免税」と「内部留保の免税」の論点²²⁷を応用し、③宗教法人に対しても収益事業課税の補完機能の課税手法として提案していく。

²²² 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 129頁（有斐閣・2004年4月）

²²³ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 129頁（有斐閣・2004年4月）

²²⁴ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²²⁵ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 129-130頁（有斐閣・2004年4月）

²²⁶ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」35頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²²⁷ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税　－機能的分析の試み－」ジュリスト 1265号 130頁（有斐閣・2004年4月）

荻米裕氏は、「本来公益法人税制の機能は、公益目的の用途により財産の費消を捉えて非課税とすること、及び非課税所得を内部留保しているものであれば課税対象とすることが、公益法人制度の理念に適合するものといえ、そして、収益事業課税は、公益法人制度が公益社団法人・財団法人の公益目的事業財産及び移行法人の公益目的財産額を費消することを前提としていることから、法人税の視点において所得金額が生じて一過性の余剰といえるのであり、収益事業以外の事業が公益目的事業及び実施事業等と合致していなくても、法人税法の課税根拠の下で収益事業の範囲を判断することにより、その機能を果たすことができよう²²⁸」と述べている。しかし宗教法人は、収益事業以外の事業の所得金額が一過性の余剰であることの検証ができない。荻米氏は「収益事業課税の収益事業の範囲は、ペット葬祭業事件の上告審によっても、個々の事業に対する事実認定が必要であることから、法令解釈に基づく判定基準を当てはめても、すべての事業について総意を得られるとは限らない²²⁹。」と述べ、グレーゾーンが存在する。

さらに、「現行制度は金融所得を含む所得一般を課税から免除し、収益事業所得を軽減税率で課税する。この区別は不公正競争の防止という観点から正当化されている。しかし、収益事業所得がすべて公益活動に支出され、収益事業に再投資されない場合、収益事業所得非課税が非営利法人の事業に不当な競争上の利益を与えると考えるのは考えにくい。逆に非課税の金融所得等が収益事業に投入される場合には、課税前所得による投資となり、競争上の不均衡を生じる。したがって、所得の源泉でなく用途に着目した制度設計の方が合理的である²³⁰。」と藤谷武史氏は課税の均衡を図るために、財産の費消を捉えた課税制度を推奨している。

この制度を藤谷氏は、「非営利法人の全所得を課税所得に含めた上で、促進すべき用途（公益活動支出）を即時償却扱いとする課税方法がある。（これは特定の投資活動を促進するための租税特別措置と同じ仕組みである）²³¹。」と例を挙げた上で、「この方法の下では、公益活動の促進と租税利益の付与が直

²²⁸ 荻米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」55頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²²⁹ 荻米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」55頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

²³⁰ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号129頁（有斐閣・2004年4月）

²³¹ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト1265号129頁（有斐閣・2004年4月）

接対応する²³²。」と述べられた。公益法人制度改革の収支相償要件下での費消による理念と課税制度を連携させた課税の形の提案である。

この提案に対して苅米氏は「その効果について異論はないが、外部経済をもたらす非営利法人が営利法人と同様の全所得課税方式であることを前提としていることから、非営利法人の課税根拠を欠き、導入部分で受け入れることができない²³³。」と全所得課税を前提とした条件に異論をはさみながらも、藤谷氏の「財政が逼迫する法人が収益事業所得を公益活動の内部補助に用いている場合には課税されず、公益活動を行わず内部留保だけを増大させる法人には課税がなされることになり、現行制度よりも實際上妥当な結果を導く²³⁴。」これは、収益事業課税が収益事業以外の事業による所得が非課税となって蓄積することを容認する。また、その余剰財産の用途を非営利法人に依存していることについて、本来の課税すべき機能を果たす点において有意である²³⁵と効果を述べている。

ここで藤谷氏は、内部留保の増加に課税されることになった場合に「非営利法人の内部留保は、いずれ公益目的に支出されるのであり、内部留保への課税は税制優遇による公益活動促進の目的を損なう」という反論に対しての修正案を掲げている。「技術的修正としては、公益目的支出が現実になされた時に過去に支払った税額を上限に還付を行う仕組みが考えられる。…これが税務行政上不可能であれば合理的な期間内での支出計画の承認に基づく非課税の積立金制度を設けることも可能である²³⁶。」とするものである。この意見に対し、苅米氏は「この対応策は、課税制度として実務上の適用場面において、収益事業課税を根本から転換することになることから、課税庁に対し公益法人制度改革関連 3 法の適法性（実施事業等による費消など）を判断させることが障壁となろう²³⁷。」と述べている。

²³² 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 129 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²³³ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

²³⁴ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 129 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²³⁵ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

²³⁶ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 129 頁（有斐閣・2004 年 4 月）

²³⁷ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」35 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）

なお、同様の視点から、兼平裕子氏は「いま問題なのは、収益事業に該当するか否かの境界線や、収益事業の要件が曖昧なこと。もうひとつは法人税法施行令第5条に列記された33業種の見直しが必要なことである。公益法人等が原則非課税となっているのは、歴史的にみると、法人理論や所得概念による理論的帰結というより、公益目的ゆえに非課税という側面が強い。…ゆくゆくは使途に着目した課税方式へと、33業種の限定列举方式や別表第二の公益法人等の二段階方式を見直すべきではなかろうか²³⁸。」と述べている。兼平氏も収益事業課税の問題点から、使途に着目した制度への転換へ。そして公益法人制度改革の理念を宗教法人の課税制度に注入すべきとする本稿の論点に通ずる。

第3款 留保金課税制度を導入するための提言

ここで公益法人の公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与し、公益目的事業に係る収入がその活動に必要な費用を超えることはなく、収益事業等による余剰を公益目的事業財産として費消することが求められる。他方、移行法人は、公益目的支出計画に基づき公益目的財産額を実施事業等により費消することが求められる。このように、公益社団法人・財団法人の非営利活動には、公益目的の使途により財産を費消させ、報告することを義務付けているのに対して、非営利型一般社団・財団法人の収益事業課税には、収益事業以外の事業の非課税所得に係る財産の費消について、非営利法人に依存し何ら監視機能を有していない²³⁹。これは収益事業を行っている宗教法人に対してはもちろんのこと、宗教活動のみを行っている宗教法人に対しても同様といえる。これは戦前の宗教弾圧を経て、戦後において信教の自由に対する過度の配慮がなされ、宗教法人に対する優遇が続いた結果といえよう。

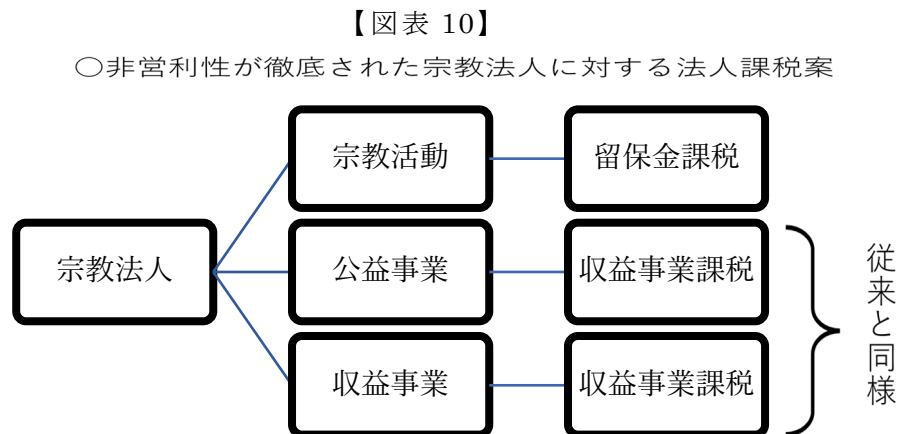
第2款からの考察の上、収益事業課税も有効に機能させるために、法人税法上の宗教法人に対する収益事業課税の範囲については、今までの既述のように問題点もあるが、現行制度の理念を踏襲し、収益の発生源泉により34特掲事業に該当するかで判定する。そして、宗教法人が本来行う宗教活動から

²³⁸ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学No.553 67-68頁（日本税法学会・2005年5月）収益事業課税の収益事業の範囲は、平成20年度の税制改正で「労働者派遣業」が加わったことにより34業種となっている。

²³⁹ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」55頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

得た所得に対しては、発生事業年度においては非課税とする。これは課税を繰り延べるために一時的に非課税とする。

以上をまとめると「非営利性が徹底された宗教法人」に対する法人課税は次のようになる。



しかしこの制度を行うためには宗教法人が収支計算書及び決算書、申告書を作成せねばならない。

宗教家である岩谷宗圓氏は、自らの著書で、「収益事業課税等も含めて、宗教法人自らが課税について課税庁から適正な対応を受けられるような状況を作り出す必要があり、課税上問題視される宗教法人につき、帳簿・書類の整備、法人財産と個人財産の峻別、宗教法人規則の整備等を徹底する必要がある。宗教法人は、いかに信教の自由で保障されている面があるとはいえ、社会活動をする以上は、租税との関わりにおいて、事務的な努力も必要とされるのは当然のことである。またその責務を果たすことが、宗教法人自身の利益になる（「坊主丸儲け」などという揶揄を受けなくなる）と信じる。財産目録も収支計算書の作成もなく、現金の流れが専ら不明では、私的に支配していると認められても、致し方ないところであろう。収支計算書は年収 8,000 万円以下の法人についてはその作成が免除されているとはいえ、本来は作成すべき、または、するのが望ましいことはいうまでもなく、宗教法人として社会的に努力しなければならない性質のものである²⁴⁰。」と述べている。また、日本公認会計士協会は宗教法人会計の指針を作成し、宗教法人の会計という点からも改善を促している。

²⁴⁰ 岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」2005 年 1 月
https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2005_1/1-3.pdf（最終閲覧日 2023 年 12 月 5 日）

宗教法人会計の指針

平成 13 年 5 月 14 日

日本公認会計士協会

宗教法人会計の指針について²⁴¹

平成 7 年の宗教法人法改正により、宗教法人の計算書類等の作成、備え付け、閲覧及び提出の見直しが行われた。それまで、宗教法人は財産目録を作成し備え付ける必要はあったが、貸借対照表又は収支計算書については、作成している場合には備え付けることとされていたが、改正による宗教法人法第 25 条第 4 項の定めにより、一定の小規模法人を除き、決算日以後 3 ヶ月以内に収支計算書を作成し備え付けることとされた。また、これらの備付け書類を毎年所轄庁に決算日以後 4 ヶ月以内に提出することとなった。貸借対照表についても、宗教法人が作成していれば提出することが必要になった。さらに、これらの書類について信者等の利害関係者が閲覧請求をすることができることとなった。

宗教法人が自らの会計に係る情報を充実させ、本来の活動や事業の運営に役立てることは、宗教法人の社会性を確保する上で必要かつ重要なことである。かねてより関係各位から、それらを適切に実行していくため、会計の指針となるものが要望されてきた。

このような動向を踏まえ、日本公認会計士協会では、宗教法人の会計について自主的に検討を進められてきたが、このたび「宗教法人会計の指針」として取りまとめたものである。

宗教法人においては、法人の規模や内容も様々であり、また、宗教法人の運営の自主性と自律性を重んじる宗教法人法の趣旨に照らしても、会計処理の方法や計算書類の作成方法について一律の基準を示すことには困難な面がある。その中で、本指針は現下の制約に捕らわれず、将来に向けて、宗教法人における会計処理及び計算書類作成の指針を提案するものである。したがって、本指針では、宗教法人法に規定された会計に係る書類の範囲に止まらず、会計の体系を保持する上で必要と考えられる書類の作成についても言及している。

本指針が多く宗教法人における実務の便宜に供されることを期待するとともに、宗教法人の会計に関わる多くの方々の批判、意見を通じて、宗教法人の会計実務の発達に役立つことを願うものである。

²⁴¹ 田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第 3 版〕』278-279 頁（税務経理協会・2018 年 3 月）

この収支計算書及び決算書、申告書により把握した所得金額を翌期以降に当該所得金額を繰り越し、収益事業以外の事業によって財産の費消を求めることにより、事実上課税の繰延措置に転換するべきである。

これを実際の収益事業を行っている宗教法人に当てはめると、まず、宗教法人が行う収益事業については、明らかに法人税法第2条13号に規定する収益事業として34特掲事業が掲げられている収益事業に該当するものは、当該年度において即時課税をする。そして、34特掲事業に該当するかの判定が曖昧な他の収益事業に対しては、宗教法人が宗教活動と判断し、この段階では当該事業を非課税として、これを収支計算書及び決算書、申告書に記載する。そしてこの所得金額は、発生事業年度から一定期間内に本来の宗教活動に費消することを義務付け、当該期間内に費消が出来ずに内部留保とみなされた未使用分である繰越所得金額を益金の額に算入して課税する制度を講ずるべきである。

宗教法人については「聖」なる宗教活動と「俗」なる収益事業が内包されている。収益事業に該当するか否かの判定については困難を極めるため、明らかに収益事業に該当する場合は宗教法人の判断により申告する。これは非課税と判断したとしても、課税の繰延措置で本来の活動に費消しなかった場合は一定期間の時間をおいて、内部留保とみなして課税措置に入る。

これらのように収益事業課税と宗教活動非課税をベースにし、宗教活動から得た繰越所得金額を申告させ、一定期間を経過した繰越所得に課税することにより適正な課税を確保すべきである。また税務行政への設立届を提出し、管理体制を充実させ、利害関係者への閲覧、収支計算書の作成だけではなく、決算書を作成し、そして申告書の提出まで義務化することにより納税意識が上がる。

ここで、内部留保についての検討である。第20回公益法人制度改革に関する有識者会議²⁴²において、内部留保に係る規律が話し合われたが、この内部留保は会計専門家でも、何が内部留保かを明快に示すのは困難であり、内部留保の適正な水準ということも難しい。運用収入以外に収入のない財団でどの程度内部留保が必要か試算したところ、例えば、10年間同じ金額の事業を継続するためには事業費・管理費の3年分程度が必要という結果が出た。また、内部留保に係る規律を考える際には、①正味財産額とその成り立ち、②毎年の収支余剰額、③毎年の事業費・管理費、④貸借対照表上の資金の使用

²⁴² 内閣官房行政改革推進本部事務局「第20回公益法人制度改革に関する有識者会議議事概要」2004年9月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai20/20gaiyou.html>（最終閲覧日 2023年12月8日）

状況、⑤将来の収入減や費用増の可能性、⑥公益的な事業の性格といったものを総合的に判断すべきである。内部留保を留保してはいけないというより、支出しないといけないこととすべきである。

公益法人には「特定費用準備資金²⁴³」が公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則第18条に定められている。これは、将来の特定の事業費、管理費に特別に支出するために積み立てる資金で、新規事業の開始、既存事業の拡大、数年周期で開催するイベントや記念事業等の費用が対象となる。また、既存事業を維持する場合であっても、将来において見込まれている収支の変動に備え、法人が自主的に積み立てる資金（基金）や専ら法人の責に帰すことができない事情により将来の収入が減少する場合に積み立てる資金（基金）も、「特定費用準備資金」となる。このように宗教法人に留保金課税を導入する場合は「特定費用準備資金」を認めるべきである。寺院仏閣の中には文化財保護法の下、数多くの信仰対象物が文化財²⁴⁴として所有されている。世界遺産と認定されるような建造物を所有する宗教法人もあれば、地域を守る小さな神社仏閣もある。去年の法隆寺²⁴⁵のように資金の集

²⁴³ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則 第十八条（特定費用準備資金）

特定費用準備資金は将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用（事業費又は管理費として計上されることとなるものに限るものとし、引当金の引当対象となるものを除く）に係る支出に充てるために保有する資金をいう。そして第三項の規定に準ずることとし、すべてを満たすものでなければならない。

- 一 当該資金の目的である活動を行うことが見込まれること。
- 二 他の資金と明確に区分して管理されていること。
- 三 当該資金の目的である支出に充てる場合を除くほか、取り崩すことができないものであること又は当該場合以外の取崩しについて特別の手續が定められていること。
- 四 積立限度額が合理的に算定されていること。
- 五 第三号の定め並びに積立限度額及びその算定の根拠について法第二十一条の規定の例により備置き及び閲覧等の措置が講じられていること。

²⁴⁴ 木村良勢「文化財と宗教の関係性について」中外日報 2019年6月19日 <https://www.chugainippoh.co.jp/article/ron-kikou/ron/20190619-001.html>（最終閲覧日 2023年12月8日）日本における文化財とは「我が国の長い歴史の中で生まれ、はぐくまれ、今日まで守り伝えられてきた貴重な国民的財産です」と文化庁の説明にある

²⁴⁵ 朝日新聞デジタル「「予想を超える支援」法隆寺クラファン終了 1億5千万円超集まる」2022年8月2日 <https://www.asahi.com/articles/ASQ8171NFQ81POMB00D.html>（最終閲覧日 2023年12月8日）世界遺産・法隆寺（奈良県斑鳩町）が延べ7,453人から1億5697万5千円が集まった。収入の柱は拝観料であったが、コロナ下での減収を受け、境内整備費などの支援を募り始めた。目標額2千万

まる文化財の修復や境内の整備費には「特定費用準備資金」のような仕組みは必要ないのかもしれないが、大方の宗教施設はこのようなわけにはいかない。将来の大規模改修工事を含め、留保金として課税すべきものと「特定費用準備資金」として非課税とするものを明確にすべきである。ただし、これらの費用は目的以外に使えないこと、また未使用分があれば留保所得課税の対象とする。これら内部留保から「特定費用準備資金」を差し引いた所得金額が留保金課税の繰越分として、収支計算書及び決算書、申告書に記載することとなる。

次は一定期間としていた繰越期間についてである。これは先行研究である苺米氏は非営利型一般社団・財団法人を対象とした上で、次のように提言している。具体的に収益事業以外の事業から生じた所得金額について、その発生事業年度から5年以内に収益事業以外の事業に費消することを義務付け、当該期間内に費消ができずに内部留保とみなされた繰越所得金額に相当する部分の金額を益金の額に算入して課税する制度を講ずるべきと、これを国税通則法第70条（国税の更生、決定等の期間制限）第1項に規定する更正決定等の期間制限5年に準じたもの²⁴⁶と述べている。本稿の検討対象である宗教法人に対する留保金課税について、この期間に対しては10年の期間を設けたい。これは法人税法第57条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）第1項に規定する欠損金の繰越控除期間10年に準じたものである。これは宗教法人に対して申告義務を課すことにより、事業年度において青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その後の各事業年度について連続して確定申告書を提出している法人という対象に適用すると考えるためである。

そして、留保金課税を導入することにより、今まで課税されてこなかった「聖」なる宗教活動から得た所得金額に課税することは、いくら10年という長い繰越期間を設定しているとはいえ、収支相償の原則のない宗教法人にとっては、寝耳に水と感じるだろう。まさしく負担がないとはいえない。そこで本稿では宗教法人にも他の公益法人や学校法人、社会福祉法人のように、みなし寄附金の損金算入限度額を、現行の所得金額の20%から引き上げて、①所得金額の50%か、②年200万円のいずれか多い金額に適用することを提言したい。もちろん公益法人制度改革後の公益法人や認定NPO法人、一般社団法人等の法人税率より軽減されてはいるが、小規模の宗教法人は本来の

円の5倍に当たる1億円が集まっていた。法隆寺は境内整備費のほか、一時的に止まっている未指定文化財の修理などにも充てるという。

²⁴⁶ 苺米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」56頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第27回入賞作品（2018年）

宗教活動しか行っていないケースが大半である。いくら、みなし寄附金の損金算入限度額を上げても、小規模の宗教法人にとっては得られるものは少ない。これは収益事業を行っている場合であれば課税上の負担が少なくなるが、本来の宗教活動しか行っていない宗教法人にとっては、留保金課税の負担を背負うと考えられる。

【図表 11】

公益法人等のみなし寄附金制度

公益法人などの主な課税の取扱い

	根拠法	みなし寄附金	損金算入限度額
公益社団法人 公益財団法人	公益社団法人及び 公益財団法人の認定等 に関する法律	あり	次のいずれか多い金額 ①所得金額の50% ②みなし寄附金額のうち 公益目的事業の実施に 必要な金額
学校法人 更生保護法人 社会福祉法人	私立学校法 更生保護事業法 社会福祉法	あり	次のいずれか多い金額 ①所得金額の50% ②年200万円
宗教法人 独立行政法人 日本赤十字社 等	宗教法人法 独立行政法人通則法 日本赤十字社法 等	あり	所得金額の20%
非営利型の 一般社団法人 一般財団法人 NPO法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律 (法人税法) 特定非営利活動促進法	なし	—
一般社団法人 一般財団法人	一般社団法人及び一般 財団法人に関する法律	なし	—

(注) 収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業（公益社団法人及び公益財団法人にあつては「公益目的事業」）のために支出した金額（事実を隠蔽し又は仮装して経理することにより支出した金額を除く。）について寄附金の額とみなして、寄附金の損金算入限度額の範囲内で損金算入

出所：財務省「公益法人などに対する課税に関する資料」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05.htm

（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）より筆者作成

これらにより宗教法人に留保所得課税を措置することは、収益事業以外の事業の所得について、即時非課税から課税の繰延措置に転換することになり、申告義務が課されることで、法人税法上の宗教法人の宗教活動の透明性

を確保することができ、また収益事業以外の事業の範囲についても課税庁と宗教法人との間で、判断の相違が生じたとしても、所得金額の費消による非課税又は残額による課税を宗教法人の運営に委ねることで、結果として課税関係が完結することになるから争訟を回避することができるというメリットも生まれることになる。

おわりに

本稿では、宗教法人に対する２つの裁判例を中心に、収益事業課税の問題点を洗い出し、これからの宗教法人の在るべき姿を検討してきた。

裁判例に対しては多数の先行研究がなされており、収益事業課税の評釈は多岐にわたった。

憲法に定められた租税法律主義のもと、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行うように求められる。しかし、収益事業課税は法源性を有しない通達課税が行われており、課税要件法定主義などの視点から問題である。また収益事業課税が複雑化し、宗教活動とみなされるのか、収益事業に該当するかの判定は難しい。この判定を課税庁が行うことは政教分離原則に干渉するのではないかと懸念する。

公益法人制度改革関連３法が平成２０年１２月に施行された。法人税法上、公益法人等と括られる宗教法人であるが、この制度改革の対象から外れ、未だ改革の兆しはない。この改革は公益性や非営利性を厳格な基準としており、基準を満たし、それを維持しなければ税制の優遇を受けられない。

他方、宗教法人は「宗教的側面」ないし「聖」の面と、「世俗的側面」ないし「俗」の面をあわせ持った法人である。憲法が規定する政教分離原則により「宗教的側面」にかかる事項については、原則として関与・介入できない。ここに専ら世俗的事項のみを取り扱う他の公益法人等とは大きく異なる。課税をとおして、信教の自由を侵害し、政教分離原則を損なうこと、あるいは、課税の仕方により、特定の者を理由なく、不利または有利に取り扱うことが許されないのは明らかである²⁴⁷。

社会を賑わした宗教法人の事件も取り上げた。社会的な視線は宗教法人に対して懐疑的であり、今まで「聖」の面は課税されてこなかった。

本稿では、公益法人制度改革の対象となった非営利型一般社団法人・財団法人の要件である法人税法施行令第３条と同様の要件をクリアした宗教法人のみが「非営利性が徹底された宗教法人」として、別表第二に掲げる公益法人等となり、それ以外の宗教法人は法人税法上、一般社団法人・財団法人と同様に普通法人として課税されることを提案した。

²⁴⁷ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利水野武夫先生古稀記念論文集 547-548 頁（法律文化社・2011 年 12 月）

さらに「非営利性が徹底された宗教法人」の行う宗教活動以外の事業については、収益事業課税の範囲については問題点もあるが、現行制度の理念を踏襲し、収益の発生源泉により 34 特掲事業で判定し課税を行う。他方、宗教活動から得た利益だと宗教法人自身が判断した所得に対しては、発生事業年度においては一時的に非課税とする。これを翌期以降に繰り越し、10 年経過後も費消されない場合は課税する。このように、収益事業以外の事業によって財産の費消を義務付け、課税の繰延措置に転換する。宗教法人はこの制度を機能させるために収支計算書及び決算書、申告書を作成することにより、納税意識が高まり、かつ、宗教法人が行う財務の透明性を確保することに繋がる。

このような留保金課税制度は宗教法人に対する原則課税による課税強化ではなく、宗教法人課税の在るべき姿としての課税の適正化を目的として検討し、提言した。

最後に本研究の残された課題としては、約 18 万法人ある大小さまざまな宗教法人に留保金課税制度を導入した場合の影響が図れなかったことである。

本稿で提言した宗教法人課税の在るべき姿は課税の適正化の一端であるが、もしこのような課税制度を宗教法人から積極的に提言することがあれば、宗教団体の透明性をアピールすることができ、宗教を身近に感じ、一人でも多くの心の支えとして活動され、宗教に対する不信の一端を取り払い、イメージアップに繋がることで社会全体の宗教を見る目が変わるであろう。これからも重要な社会基盤として機能されることを願い、本稿を終わる。

参考文献

書籍

- ・『大辞泉』第二版上巻（小学館・2012年）
- ・『大辞林』第四版（三省堂・2019年）
- ・『宗教法人実務研修会資料（令和四年度版）』2-4頁（文化庁宗務課・2022年）
- ・阿南成一『宗教法人と税－宗教法人と課税－』50-52頁（ジャプラン出版・1989年1月）
- ・石村耕治『宗教法人法制と税制のあり方』6-8頁、44頁、102頁、104頁、106-112頁（法律文化社・2006年）
- ・石村耕治『宗教法人の税務調査対応ハンドブック～宗教法人税制と法制の解説を含めて～』16-19頁（清文社・2012年12月）
- ・石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』18-21頁、105頁、224頁、226頁（成文堂・1992年）
- ・伊藤真『武器になる「憲法」講座』99-104頁（ソシム・2022年3月）
- ・井上順孝、孝本貢、津島路人、中牧弘允、西山茂『新宗教事典』484頁（弘文堂・1990年3月）
- ・岩田文昭、碧海寿広『知っておきたい 日本の宗教』3-8頁、147-152頁（ミネルヴァ書房・2020年10月）
- ・上田二郎『税理士の坊さんが書いた 宗教法人の税務と会計入門』第三版 80-81頁、83-84頁（国書刊行会・2022年7月）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』77-88頁、196頁、331-333頁、463頁（弘文堂・2021年）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』409頁（有斐閣・1996年2月）
- ・兼平裕子『民法と税法の交錯－フラットな社会を構築するために－』14-17頁、19-20頁、31-32頁、37-38頁、44頁、47-48頁、50-51頁、74-75頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2012年3月）
- ・岸本英夫『宗教学』19-33頁、128頁（大明堂・1961年6月）
- ・北野弘久『憲法と税財政』283頁、290-291頁（三省堂・1983年）
- ・斎藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』1-2頁、15-16頁、41頁（中央経済社・1997年8月）
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』85-87頁（財経詳報社・1991年6月）
- ・酒井克彦『三訂版 裁判例からみる法人税法』51-52頁（大蔵財務協会・2019年11月）
- ・佐藤芳博『宗教法人税制「異論」』34-35頁（北川フラム・2012年）
- ・清水雅人『宗教法人と税』185-186頁（ジャプラン出版・1989年1月）

- ・新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』13 頁、187 頁（商事法務・2006 年 12 月）
- ・鈴木清『宗教法人の経理と税務』147-154 頁（中央経済社・1997 年 11 月）
- ・田代収『宗教法人会計と税務』17-19 頁、281 頁（同文館出版・1983 年）
- ・田近肇『判例紹介 宗教法判例のうごき』平成 24 年公法 242-245 頁（宗教法学会誌 / 宗教法学会 編・2012 年）
- ・田名網宏『古代の税制』72-73 頁（至文堂・1965 年 7 月）
- ・田中義幸、神山敏夫、繁田勝男、神山敏蔵『宗教法人会計のすべて－「宗教法人会計の指針」逐条解説と会計・監査・税務実務〔第 3 版〕』203 頁、205-206 頁、207-219 頁、278-279 頁（税務経理協会・2018 年 3 月）
- ・辻村みよ子『憲法（第 7 版）』182 頁（日本評論社・2021 年）
- ・利光三津夫『日本古代政治史』101-104 頁（慶應通信・1977 年 10 月）
- ・西尾祐男『宗教法人の税金相談（五訂版）』25-34 頁（ぎょうせい・1999 年 8 月）
- ・橋本徹、古田精司、本間正明『公益法人の活動と税制－日本とアメリカの財団・社団－』19 頁（清文社・1986 年 10 月）
- ・林良平、前田達明『注釈民法（2）総則（2）』3 頁（有斐閣・1974 年 12 月）
- ・文化庁文化部宗務課『明治以降宗教制度百年史』203 頁、288 頁、292-293 頁（原書房・1983 年 4 月）
- ・別冊宝島編集部『日本の新宗教 50 完全パワーランキング』19 頁（宝島社・2017 年 5 月）
- ・増井良啓『租税法入門』8 頁（有斐閣・2014 年 3 月）
- ・丸山高満『日本地方税制史』23 頁（ぎょうせい・1985 年 10 月）
- ・丸山照雄『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点』76-81 頁（新泉社・1985 年 10 月）
- ・丸山照雄、小林孝輔『宗教と税政－宗教法人課税問題の争点 宗教法人はなぜ非課税か 政教分離と税制』157-158 頁（新泉社・1985 年 10 月）
- ・三木義一『よくわかる税法入門〔第 15 版〕』16 頁（有斐閣・2021 年 3 月）
- ・宮沢俊義『法律学全集 4 憲法Ⅱ（新版）』347 頁、353 頁（有斐閣・1974 年）
- ・山田直樹『新宗教マネー 課税されない「巨大賽銭箱」の秘密』40-41 頁、145-146 頁（宝島社・2010 年 3 月）
- ・雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿』266 頁（大蔵省主税局調査課・1955 年 3 月）
- ・若林孝三『公益法人の税務』4 頁、6 頁（大蔵財務協会・2013 年）

- ・渡部 蒨『逐条解説 宗教法人法＜第4次改訂版＞』5-6頁、10-11頁、13-14頁（ぎょうせい・2009年）

雑誌・論文

- ・国税庁 令和5年版「宗教法人の税務」－源泉所得税・法人税・地方法人税・消費税・印紙税－ 12-15頁
- ・浅妻章如「租税判例研究会 第414回 宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」ジュリストNo.1328号 162-164頁（有斐閣・2007年2月）
- ・石村耕治「宗教マナーの実態と非課税制度」エコノミスト第64巻23号 通巻2680号 54頁（毎日新聞社・1986年6月）
- ・井上武史「宗教団体規制の現況と課題－憲法の観点から」ジュリストNo.1585号 28頁、32-33頁（有斐閣・2023年6月）
- ・今本啓介「収益事業の意義－ペット葬祭業事件」租税判例百選〔第5版〕別冊ジュリスト207号 94-95頁（有斐閣・2011年12月）
- ・入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察－宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として－」龍谷大学大学院法学研究 No.13 19-33頁（龍谷大学大学院法学研究編集委員会・2011年7月）
- ・上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」税務事例 Vol.38号 No.2 21-25頁（財経詳報社・2006年2月）
- ・上松公雄「日税研論集第60号 非営利法人課税 学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等（NPO法人等を含む）」216-219頁（日本税務研究センター・2011年3月）
- ・大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト1081号 13頁（有斐閣・1995年12月）
- ・大石眞「宗教法人を取り巻くもの」文化庁月報No.441 2005.6 17頁（文化庁・2005年6月）
- ・大石眞「日本国憲法と宗教法人税制」宗教法学会誌 第22号 2003年11月 20-21頁、22-23頁（宗教法学会・2003年11月）
- ・太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研141号 28-29頁、30頁（日本税務研究センター・2008年）
- ・金子宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」都市問題 99巻 12号 62頁（公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008年12月）
- ・兼平裕子「公益法人制度改革後の宗教法人税制への一提言－政教分離原則と宗教の役割の変容からのアプローチ」愛媛大学法文学部論集総合政策学科編

- 第 24 号 2008 年 2 月 55-61 頁、70 頁、72 頁（愛媛大学法文学部・2008 年 2 月）
- ・ 兼平裕子「坂の上の雲の時代の税法 ―民法と所得税の交錯を中心に―」44-45 頁（愛媛大学法文学部総合政策学科・2009 年 2 月）
 - ・ 兼平裕子「非営利法人制度改革と N P O 法人・宗教法人 ―収益事業課税と寄付金税制の検討―」税法学 No.553 57-60 頁、67-68 頁（日本税法学会・2005 年 5 月）
 - ・ 苅米裕「法人税法上の非営利型法人の留保所得に対する収益事業課税の一考察」34-35 頁、53 頁、55-56 頁 筑波大学大学院 公益社団法人租税資料館第 27 回入賞作品（2018 年）
 - ・ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 37 頁（日本評論社・1986 年 8 月）
 - ・ 窪澤朋子「宗教法人によるペット葬祭業が収益事業に該当するとされた事例」税と経営第 1610 号 8-12 頁（税経・2007 年 2 月）
 - ・ 熊本信夫「日本における政教分離原則の形成過程」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 32 頁（日本評論社・1986 年 8 月）
 - ・ 小塚真啓「収益事業の意義―ペット葬祭業事件」租税判例百選〔第 7 版〕別冊ジュリスト 253 号 100-101 頁（有斐閣・2021 年 6 月）
 - ・ 酒井貴子「宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断された事例」法学セミナー増刊 速報判例解説 vol.5 295-298 頁（日本評論社・2009 年 10 月）
 - ・ 佐々木一憲「宗教ビジネスをめぐると一考察 ―法人税法上の収益事業の該当性を中心として―」税大論叢 第 91 号 348-356 頁（税務大学校論叢・2018 年 6 月）
 - ・ 佐々木浩規「宗教団体課税制度に関する一考察 ―宗教団体免税制度における審査基準の構築を中心に―」20 頁
 - ・ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信第 51 号 No.3 通巻 708 号 17 頁、21 頁（税務経理協会・1996 年 3 月）
 - ・ 岡子善信「宗教法人の行為の収益事業該当性」新・判例解説 Watch vol.15 209-212 頁（日本評論社・2014 年 10 月）
 - ・ 高橋祐介「日税研論集第 77 号 憲法と租税法 信教の自由と租税法（国家と宗教）（憲法 20 条）」48 頁（日本税務研究センター・2020 年 10 月）
 - ・ 竹内喜生「日本における宗教と税制の関係性 ―古代から近代まで―」中央学術研究所紀要 第 45 号 2016 年 11 月 195-203 頁（中央学術研究所・2016 年 11 月）

- ・ 忠岡博「宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」税法学No.554 115-124 頁（日本税法学会・2005 年 11 月）
- ・ 田中治「宗教法人と税制 ―課税がないことの法的意味―」行政と国民の権利 水野武夫先生古稀記念論文集 547-550 頁（法律文化社・2011 年 12 月）
- ・ 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」税務事例 Vol.43 No.5 48-56 頁（財経詳報社・2011 年 5 月）
- ・ 田中實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト 870 号 10 頁、13 頁（有斐閣・1986 年）
- ・ 玉國文敏「非営利法人課税の課題―特別（法）法人等への課税関係を中心に―」税研 141 号 49-50 頁（日本税務研究センター・2008 年）
- ・ 玉國文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 16-19 頁（有斐閣・1995 年 12 月）
- ・ 辻陽明「民間活動は萎縮・天下りは温存の可能性」都市問題 99 巻 12 号 89-90 頁（公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所・2008 年 12 月）
- ・ 都井清史「公益法人の課税・非課税の分岐点」税研 141 号 55-56 頁（日本税務研究センター・2008 年）
- ・ 永島公孝「公益法人改革前後の制度、税務調査の動向、裁判例をめぐって」税務事例 Vol.49 No.3 35 頁（財経詳報社・2017 年 3 月）
- ・ 永島公孝「収益事業課税に関する裁判例を踏まえた法人税法上の収益事業と課税要件の問題整理」非営利法人研究学会誌 VOL.18 2016 51-59 頁（非営利法人研究学会・2016 年 3 月）
- ・ 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 ―機能的分析の試み―」ジュリスト 1265 号 126-130 頁（有斐閣・2004 年 4 月）
- ・ 藤原究「公益法人制度改革と宗教法人税制のあり方に関する一考察」早稲田法学会誌第 60 巻 1 号 501-502 頁（早稲田大学法学会・2009 年）
- ・ 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」立命館法学 2004 年 6 号 298 号 406-417 頁（立命館大学法学部・2004 年 6 号）
- ・ 望月正光「公益法人等に対する法人税課税のあり方」税研 206 号 55 頁、60-61 頁（日本税務研究センター・2019 年 7 月）
- ・ 横田耕一「日本における政教分離原則の意義」法律時報 58 巻 9 号 通巻 712 号 25 頁（日本評論社・1986 年 8 月）
- ・ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信第 48 号No.2 通巻 660 号 13 頁、15-16 頁、21 頁（税務経理協会・1993 年 2 月）
- ・ 渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法二条十三号所定の収益事業に当たるとされた事例」判例時報第 2039 号 154-158 頁（判例時報社・2009 年 7 月）

その他

- ・ 石村耕治「ペット葬祭をめぐる宗教法人課税事例の分析」
https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）
- ・ 岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」2005 年 1 月
https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/pdf/ronbun/2005_1/1-3.pdf（最終閲覧日 2023 年 12 月 5 日）
- ・ 木村良勢「文化財と宗教の関係性について」中外日報 2019 年 6 月 19 日
<https://www.chugainippoh.co.jp/article/ron-kikou/ron/20190619-001.html>
（最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
- ・ 櫻井圀郎「ペット供養課税処分取消訴訟判決と宗教判断基準」2006 年 6 月
<http://religiouslaw.org/cgi/search/pdf/200606.pdf>（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）
- ・ 行政改革推進本部「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」
<https://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/pdf/pamphlet.pdf>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）
- ・ 国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト「公益法人 information」
https://www.koueki-info.go.jp/commission/pdf/koueki_towa20220422.pdf（最終閲覧日 2023 年 9 月 8 日）
- ・ 国税庁_税務大学校_租税史料_1. 江戸時代の税
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/01.htm>（最終閲覧日 2023 年 10 月 30 日）
- ・ 国税庁_税務大学校_租税史料_5. 課税の免除・減免
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h12shiryokan/05.htm>（最終閲覧日 2023 年 10 月 30 日）
- ・ 国税庁「一般社団法人・一般財団法人と法人税」1-3 頁 平成 26 年 3 月
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kouekihojin/pdf/01.pdf>（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）
- ・ 財務省「公益法人などに対する課税に関する資料」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c05.htm（最終閲覧日 2023 年 12 月 12 日）
- ・ 「宗教法人実務研修会資料 2022 年度（令和 4 年度）」1-2 頁（公益財団法人 日本宗教連盟・2022 年）
- ・ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」65-66 頁 昭和 38 年 12 月

- https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_action_common_download&item_id=1996&item_no=1&attribute_id=21&file_no=1（最終閲覧日 2023 年 11 月 19 日）
- ・ 総務省「公益法人に関する年次報告 平成 20 年度」国立国会図書館デジタルコレクション 51 頁
<https://dl.ndl.go.jp/pid/509255>（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）
 - ・ 第 134 回国会 衆議院 「宗教法人に関する特別委員会」 第 3 号 平成 7 年 11 月 2 日
<https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=113404445X00319951102>（最終閲覧日 2023 年 11 月 5 日）
 - ・ 内閣委員会調査室 久保田正志「110 年ぶりの公益法人制度の改革 ～公益法人制度改革関連 3 法案」
https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2006pdf/2006042110.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 25 日）
 - ・ 内閣官房行政改革推進事務局 「公益法人制度の問題意識 ―抜本的改革に向けて―」平成 13 年 7 月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki/gutaika/mondai.html>（最終閲覧日 2023 年 11 月 6 日）
 - ・ 内閣官房行政改革推進本部事務局「第 20 回 公益法人制度改革に関する有識者会議議事概要」2004 年 9 月
<https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/dai20/20gaiyou.html>（最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
 - ・ 内閣府「公益法人制度改革の進捗と成果について ―旧制度からの移行期間を終えて―」3 頁（平成 26 年 8 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/sintyoku_seika.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 21 日）
 - ・ 内閣府公益認定等委員会事務局「民間が支える社会を目指して ～「民による公益」を担う公益法人～」2 頁（令和元年 5 月）
https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20190515_Pamphlet.pdf（最終閲覧日 2023 年 8 月 24 日）
 - ・ 文化庁 H P より宗教統計調査_令和 3 年 12 月 31 日現在
https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/shumu/index.html（最終閲覧日 2023 年 7 月 31 日）
 - ・ 法務省民事局「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q & A」
<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（最終閲覧日 2023 年 9 月 4 日）

- ・文部科学省 「永岡桂子文部科学大臣記者会見録」 令和 4 年 11 月 1 日
https://www.mext.go.jp/b_menu/daijin/detail/mext_00314.html （最終閲覧日 2023 年 11 月 12 日）
- ・最高裁判決 平成 20 年 9 月 12 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 28141940
- ・東京地裁判決 平成 24 年 1 月 24 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25481398
- ・東京高裁判決 平成 25 年 4 月 25 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 25502691
- ・神戸地裁判決 平成 17 年 5 月 25 日判決 TKC LEX/DB 文献番号 28111246
- ・朝日新聞デジタル「「予想を超える支援」法隆寺クラファン終了 1 億 5 千万円超集まる」 2022 年 8 月 2 日
<https://www.asahi.com/articles/ASQ8171NFQ81POMB00D.html> （最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
- ・NHK NEWS WEB「旧統一教会トップ謝罪へ最大 100 億円国に」 2023 年 1 月 7 日
<https://www3.nhk.or.jp/news/html/20231107/k10014249431000.html> （最終閲覧日 2023 年 12 月 8 日）
- ・産経新聞「宗教法人 18 万所管 専従 35 人 国と都道府県」 2023 年 2 月 14 日 大阪朝刊総合 1 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）
- ・日本経済新聞「日光東照宮など 5 億円申告漏れ、3 法人に国税指摘」 2010 年 6 月 8 日夕刊 19 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）
- ・読売新聞「ラブホテル収入「お布施」計上、国税指摘 宗教法人が 14 億所得隠し」 2009 年 6 月 9 日夕刊 14 頁（最終閲覧日 2023 年 12 月 9 日）
- ・総務省 e-Gov 法令検索 <https://elaws.e-gov.go.jp/>
- ・TKC ローライブラリー <https://www.lawlibrary.jp/>
- ・国税庁 WEB サイト <https://www.nta.go.jp/>

税法上の行為計算否認規定における否認のあり方

— 「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に—

菅原 滯平

1. 行為計算否認規定の意義

本論文は、税法上の行為計算否認規定における否認のあり方について論じたものである。具体的には、「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に、当該規定の立法趣旨、沿革等の観点から、その否認のあり方を明らかにした。

同族会社等の行為又は計算の否認規定（以下「同族会社等の行為計算否認規定」という。）は、所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条等に規定があり、租税回避の一般的否認規定であると解されていた。また、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（以下「組織再編成に係る行為計算否認規定」といい、同族会社等の行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定を併せて「行為計算否認規定」という。）は、法人税法 132 条の 2 に規定があり、租税回避を包括的(又は一般的)に防止する規定であると解されていた。これらの規定に関し、従来から不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の範囲について活発な議論がなされてきた。

一方で、その対象となった行為・計算がどのように否認がされるかについては、未だ議論の余地があった。

行為計算否認規定の 1 つである法人税法 132 条は、「法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、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、……法人税の額を計算することができる」と規定していた。同族会社においては、少数の株主ないし社員によって支配されていることから、税負担を不当性に減少させる行為計算が行われやすい。このような事態に鑑み、行為計算否認規定は、税負担の公平を維持するため、それを正常な行為・計算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものであった。すなわち、税負担の公平の観点より、不当に減少させる結果となると認められる行為・計算あるときは、税務署長の認めるところにより課税処分がなされる。

2. 問題の所在

行為計算否認規定において、「税務署長の認めるところにより」税額が計算されるが、その税額を計算する方法に関する法令の規定はなかった。また、「税務署長の認めるところにより」という規定の文言からは、税務署長は自由に課税処分を行うことができるようにもみえた。

しかし、税務署長が自由な裁量で税額を認定できる規定であるとすれば、それは課税庁への包括的、白紙的委任であって、租税法律主義に反することになる。そこで、この文言は、税務署長に自由裁量を認めたものではなく、一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきであるとされていた。

ここにいう一定の範囲とは、どの程度の幅を持つのか、具体的な範囲が問題となる。過去

の裁判例等や学説を参照する限り、それは正常な行為又は計算に引き直して税額の計算することとされていた。

しかし、この正常な行為又は計算の引き直しについて明確な基準はなく、行為計算否認規定の解釈における1つの課題であるといえた。近時の判例である最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（以下「最高裁平成28年判決」という。）では、法人税法132条の2は、「正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたもの」と判示されているが¹、具体的にどのような引き直しがされたのかについては判示されておらず、批判が散見された。

3. 先行研究

行為計算否認規定における否認のあり方に関する先行研究は、いくつか存在する。

例えば、田中治は、「課税庁が、租税回避行為と認めて、仮定された通常の行為計算に置き換える場合、とりわけ、当該通常の行為計算なるものは、問題の行為計算に置き換わるふさわしい同一の経済的効果、経済合理性をもたなければならない。」としている²。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られると解している。大淵博義及び山田二郎も同様の見解を示している³。

また、行為計算否認規定における否認のあり方をより広くとらえる見解も存在する。例えば、増井良啓は、「課税庁としては、複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法を採用すべきものとする。」、そして、「課税庁の否認のやり方が合理的であったかどうかは、裁判所の審査に当然服する。」としている⁴。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られず、その否認方法に合理性が認められれば問題ないとしている。斉木秀憲もほぼ同様の見解を示している⁵。

しかし、先行研究では、伝統的な租税回避の議論を前提とした検討はなされていたが、現代の租税回避の議論を踏まえたうえでの検討はされていない。ここにいう現代の租税回避の議論とは、最高裁平成28年判決を契機として行われているものである。また、行為計算否認規定の立法趣旨及び沿革等の観点から、当該規定をどのように適用すべきかの詳細な検討も十分にされているとはいえない。

¹ 最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁。

² 田中治「租税回避の否認の論理と機能」税法学586号（2021年）333頁。

³ 大淵博義「ヤフー事件判決の功罪－引直し課税の欠落とその後の判決等への影響」租税研究846号（2020年）81頁、山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」中川一郎編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』（三晃社、1970年）358-359頁参照。

⁴ 増井良啓「判批」ジュリ1199号（2001年）114頁。

⁵ 斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定について一考察－適用の在り方と金額の適正性－」税大ジャーナル25号（2015年）75頁参照。

そこで、本論文では、規定の趣旨、沿革等から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにした。そして、過去の裁判例等から行為計算否認規定による課税処分を類型化したうえで、本論文の結論を適用し、その結果を明らかにした。

4. 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第1章では、行為計算否認規定について、否認方法の観点から裁判例等や学説を整理した。そして、その否認方法の現況の問題点を指摘した。

第2章では、行為計算否認規定の意義について検討した。はじめに、行為計算否認規定の基本的性格を確認した。そして、創設当時の背景や立法沿革を整理することにより、行為計算否認規定の趣旨を明らかにした。最後に、行為計算否認規定の課税要件を、裁判例等の判断枠組みを整理した上で詳細に検討した。

第3章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討した。租税回避の定義は、時代背景によって様々であった。そこで、伝統的な租税回避の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避の定義を明らかにした。そして、その租税回避の定義を前提に、租税回避の否認の定義についても検討を行った。

第4章では、行為計算否認規定における否認に関する学説を整理・検討した。具体的には、行為計算否認規定における否認のあり方に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説、広く認める広義説を客観的に考察した。そして、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにした。

第5章では、前章までの検討を踏まえて、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べた。

第6章では、行為計算否認規定により否認された事例を題材に、その否認方法を4つに類型化した。そして、第5章で述べた結論をケースに適用し、その結果を明らかにした。

第7章では、本論文を総括した。

5. 行為計算否認規定における否認のあり方

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

そして、租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足されたもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足されたもの（制度濫用型）の2つの類型による。これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果を生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

以上

目次

はじめに	3
第1章 行為計算否認規定における否認の実態と問題点	7
第1節 過去の行為計算否認事件の分析	7
第2節 否認に関する議論の現況	11
第3節 問題の所在	14
第4節 小括	16
第2章 行為計算否認規定の意義	18
第1節 行為計算否認規定の趣旨	18
第2節 立法沿革	20
第3節 課税要件の検討	25
第4節 組織再編成に係る行為計算否認規定	35
第5節 小括	39
第3章 租税回避の否認	41
第1節 租税回避の概念	41
第2節 租税回避の否認の概念	45
第3節 行為計算否認規定以外による租税回避の否認	49
第4節 小括	55
第4章 否認のあり方に関する見解の整理	57
第1節 狭義説	57
第2節 広義説	62
第3節 小括	67

第5章 「税務署長の認めるところにより」の解釈.....	69
第1節 租税回避否認規定としての行為計算否認規定.....	69
第2節 税負担の公平の確保	71
第3節 租税回避の定義との関係	72
第4節 小括.....	75
第6章 ケースの検討	77
第1節 過去の裁判例等の類型化	77
第2節 類型化した事案への適用	80
第3節 最高裁平成28年以後の判例への適用.....	84
第4節 小括.....	85
第7章 総括	87
おわりに	89
参考文献等	90

はじめに

1. 行為計算否認規定の意義

本論文は、税法上の行為計算否認規定における否認のあり方について論ずるものである。具体的には、「税務署長の認めるところにより」の解釈を中心に、当該規定の立法趣旨、沿革等の観点から、その否認のあり方を明らかにする。

同族会社等の行為又は計算の否認規定（以下「同族会社等の行為計算否認規定」という。）は、所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条等に規定があり、租税回避の一般的否認規定であると解されている¹。また、組織再編成に係る行為又は計算の否認規定（以下「組織再編成に係る行為計算否認規定」といい、同族会社等の行為計算否認規定と組織再編成に係る行為計算否認規定を併せて「行為計算否認規定」という。）は、法人税法 132 条の 2 に規定があり、租税回避を包括的(又は一般的)に防止する規定であると解されている²。これらの規定に関し、従来から不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の範囲について活発な議論がなされてきた³。

一方で、その対象となった行為・計算がどのように否認がされるかについては、未だ議論の余地がある。

行為計算否認規定の 1 つである法人税法 132 条は、「法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、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、……法人税の額を計算することができる」と規定している。同族会社においては、少数の株主ないし社員によって支配されていることから、税負担を不当性に減少させる行為計算が行われやすい⁴。このような事態に鑑み、行為計算否認規定は、税負担の公平を維持するため、それを正常な行為・計

¹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）137 頁、清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2015 年）413 頁、水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社、2023 年）729 頁等参照。

² 金子宏「租税法における概念構成」税研 182 号（2015 年）14 頁、朝長英樹『包括的否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社、2014 年）22 頁、中尾睦ほか『平成 13 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001 年）243-244 頁参照。

³ 大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理 40 巻 9 号（1997 年）71 頁、田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号（2001 年）183 頁、村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究 4 号（1976 年）92 頁等参照。

⁴ 東京地判昭和 33 年 12 月 23 日行集 9 巻 12 号 2727 頁、東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行集 10 巻 12 号 2392 頁、岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、2021 年）215 頁、金子・前掲注 1）541 頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂、2021 年）80 頁、水野・前掲注 1）737-738 頁参照。

算に引き直して更正または決定を行う権限を税務署長に認めるものである⁵。すなわち、税負担の公平の観点より、不当に減少させる結果となると認められる行為・計算あるときは、税務署長の認めるところにより課税処分がなされる。

2. 問題の所在

行為計算否認規定において、「税務署長の認めるところにより」税額が計算されるが、その税額を計算する方法に関する法令の規定はない。また、「税務署長の認めるところにより」という規定の文言からは、税務署長は自由に課税処分を行うことができるようにもみえる⁶。

しかし、税務署長が自由な裁量で税額を認定できる規定であるとすれば、それは課税庁への包括的、白紙的委任であって、租税法律主義に反することになる⁷。そこで、この文言は、税務署長に自由裁量を認めたものではなく、一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきであるとされている⁸。

ここにいう一定の範囲とは、どの程度の幅を持つのか、具体的な範囲が問題となる。過去の裁判例等や学説を参照する限り、それは正常な行為又は計算に引き直して税額の計算することとされている⁹。

しかし、この正常な行為又は計算の引き直しについて明確な基準はなく、行為計算否認規定の解釈における1つの課題であるといえる。近時の判例である最高裁平成28年2月29日第一小法廷判決（以下「最高裁平成28年判決」という。）では、法人税法132条の2は、「正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めた

⁵ 東京地判昭和33年12月23日・前掲注4）、東京高判昭和34年11月17日・前掲注4）、岡村＝酒井＝田中・前掲注4）215頁、金子・前掲注1）541頁、谷口・前掲注4）80頁、水野・前掲注1）737-738頁参照。

⁶ 田中治「租税回避の否認の論理と機能」税法学586号（2021年）344頁参照。

⁷ 田中・前掲注6）344頁参照。

⁸ 右山昌一郎「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～所得税関係」税理40巻9号（1997年）112頁、岸田貞夫『現代税法解釈』（ぎょうせい、1992年）320頁、桜井四郎「税務署長の『行為・計算』否認における裁量の範囲とは」税理40巻9号（1997年）102頁参照。

⁹ 大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法132条）を巡る論点の考察（3）」税経通信63巻14号（2008年）54頁、岡村忠生「一般的租税回避否認規定について－否認理論の観点から」ジュリ1496号（2016年）44頁、清永敬次「検証 租税回避の否認」税研79号（1998年）67頁、谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学557号（2007年）245頁、松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢51号（2006年）388頁等参照。

もの」と判示されているが¹⁰、具体的にどのような引き直しがされたのかについては判示されておらず、批判が散見される¹¹。

3. 先行研究

行為計算否認規定における否認のあり方に関する先行研究は、いくつか存在する。

例えば、田中治は、「課税庁が、租税回避行為と認めて、仮定された通常の行為計算に置き換える場合、とりわけ、当該通常の行為計算なるものは、問題の行為計算に置き換わるふさわしい同一の経済的効果、経済合理性をもたなければならない。」としている¹²。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られると解している。大淵博義及び山田二郎も同様の見解を示している¹³。

また、行為計算否認規定における否認のあり方をより広くとらえる見解も存在する。例えば、増井良啓は、「課税庁としては、複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法を採用すべきものとする。」、そして、「課税庁の否認のやり方が合理的であったかどうかは、裁判所の審査に当然服する。」としている¹⁴。すなわち、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られず、その否認方法に合理性が認められれば問題ないとしている。斉木秀憲もほぼ同様の見解を示している¹⁵。

しかし、先行研究では、伝統的な租税回避の議論を前提とした検討はなされているが、現代の租税回避の議論を踏まえたうえでの検討はされていない。ここにいう現代の租税回避の議論とは、最高裁平成 28 年判決を契機として行われているものである。また、行為計算否認規定の立法趣旨及び沿革等の観点から、当該規定をどのように適用すべきかの詳細な検討も十分にされているとはいえない。

そこで、本論文では、規定の趣旨、沿革等から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにする。そして、過去の裁判例等から行為計算否認規定による課税処分を類型化したうえで、本論文の結論を適用し、その結果を明らかにする。

¹⁰ 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁。

¹¹ 最高裁平成 28 年判決について、どのような引き直しが行われたのか明示されていない点を指摘するものとして、大淵博義「ヤフー事件判決の功罪－引直し課税の欠落とその後の判決等への影響」租税研究 846 号（2020 年）69-70 頁、田中・前掲注 6）351 頁、渡辺徹也「判批」商事法務 2112 号（2016 年）6 頁がある。

¹² 田中・前掲注 6）333 頁。

¹³ 大淵・前掲注 11）81 頁、山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」中川一郎編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』（三晃社、1970 年）358-359 頁参照。

¹⁴ 増井良啓「判批」ジュリ 1199 号（2001 年）114 頁。

¹⁵ 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 年）75 頁参照。

4. 本論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第1章では、行為計算否認規定について、否認方法の観点から裁判例等や学説を整理する。そして、その否認方法の現況の問題点を指摘する。

第2章では、行為計算否認規定の意義について検討する。はじめに、行為計算否認規定の基本的性格を確認する。そして、創設当時の背景や立法沿革を整理することにより、行為計算否認規定の趣旨を明らかにする。最後に、行為計算否認規定の課税要件を、裁判例等の判断枠組みを整理した上で詳細に検討する。

第3章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討する。租税回避の定義は、時代背景によって様々である。そこで、伝統的な租税回避の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避の定義を明らかにする。そして、その租税回避の定義を前提に、租税回避の否認の定義についても検討を行う。

第4章では、行為計算否認規定における否認に関する学説を整理・検討する。具体的には、行為計算否認規定における否認のあり方に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説、広く認める広義説を客観的に考察する。そして、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにする。

第5章では、前章までの検討を踏まえて、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べる。

第6章では、行為計算否認規定により否認された事例を題材に、その否認方法を4つに類型化する。そして、第5章で述べた結論をケースに適用し、その結果を明らかにする。

第7章では、本論文を総括する。

第1章 行為計算否認規定における否認の実態と問題点

本章では、行為計算否認規定が適用された裁判例等を基に、否認の実態を確認する。そして、行為計算否認規定における否認方法に関する学説を整理し、現況の問題点を指摘する。

第1節 過去の行為計算否認事件の分析

ここでは、行為計算否認規定について否認方法の観点から指摘がなされている裁判例等を3つあげる。

具体的には、①損金性が否認された事例、②独立当事者間取引に引き直しがされた事例及び③引き直しがされなかった事例である。

1. 損金性が否認された事例

同族会社等の行為計算否認規定の適用により、同族会社の支払に対する損金性が否認されたとされる事案として、名古屋地裁平成11年5月17日判決（以下「名古屋地裁平成11年判決」という。）がある¹⁶。これは、損金性が否認された事例である（①）。

（1）事案の概要

名古屋地裁平成11年判決の事案の概要は、以下の通りである。

X（原告）は、生コンクリートの製造販売を業とする株式会社であり、代表取締役をAとし、妻であるBを取締役とする同族会社である。Bは、Xに対し、生コンクリート製造設備一式を賃料月額200万円（以下「本件賃借料」という。）、賃貸期間1年と定めて貸付けた。その後、本件契約は更新された。そして、Xは、法人税について、確定申告書を法定申告期限内に提出した。

その後、Xは、税務調査における指摘に従い、本件賃借料を所得金額に加算する等の修正申告を行ったものの、本件賃借料を所得金額に加算したのは誤りであるとして、当該金額を減額すべき旨の更正の請求をした。

これに対し、税務署長Y（被告）は、本件賃借料を支払うことは正当であるが、本件賃借料は過大であるとして、法人税法132条の規定を適用し、本件設備に係る適正賃料を年額900万円と認定し、同額を超える1140万円をBの役員報酬に加算し、加算後のBの役員報酬2700万円のうち、適正報酬額1880万円とする更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

（2）裁判所の判断

名古屋地裁平成11年判決は¹⁷、法人税法132条「にいう税負担を不当に減少させるよう

¹⁶ 名古屋地判平成11年5月17日税資242号602頁。評釈として、品川芳宣「判批」税研90号（2000年）602頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁷ 名古屋地判平成11年5月17日・前掲注16）。

な行為や計算とは、純経済人として不合理・不自然な行為・計算のことをいうと解すべきであり、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合または独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引と異なっている場合に否認しうるものと解すべきである。〔下線は筆者〕

「類似法人と比較して、XのBに対する役員報酬の額は著しく高額であると認められる。よって、右金額に、X特有の事情もあり得ることも考慮すると、適正報酬額を1560万円とすることは相当というべきであり、これを超える1295万300円を損金の額に算入されないとしているYの行為は相当であると認められる。〔下線は筆者〕」と判示した。

2. 独立当事者間取引に引き直しがされた事例

同族会社等の行為計算否認規定により、納税者が実際に行った取引が、独立当事者間取引に引き直しがされたとされる事案として、東京地裁平成9年4月25日判決（以下「東京地裁平成9年判決」という。）がある¹⁸。これは、独立当事者間取引に引き直しがされた事例である（②）。

（1）事案の概要

東京地裁平成9年判決の事案の概要は、以下の通りである。

X（原告）は、Xが所有する株式会社A（代表取締役X）の株式を、証券会社を介して、有限会社B（Xが取締役を務めるとともに、資本金の98%に相当する出資持分を保有している。）に譲渡するに当たり、銀行からその買取資金を借り入れた。そして、これを返済期限及び利息を定めず、担保を徴することもないままB社に貸し付けた（以下「本件消費貸借」という）。

税務署長Y（被告）は、Xの本件消費貸借について、所得税法157条を適用して、3年分の所得税につき、利息相当分の雑所得があるものと認定し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

（2）裁判所の判断

東京地裁平成9年判決は¹⁹、所得税法157条においては、「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

¹⁸ 東京地判平成9年4月25日訟月44巻11号1952頁。評釈として、大淵博義「判批」税務事例21巻5号（2000年）22頁，同「判批」税務事例21巻6号（2000年）1頁，同「判批」税務事例21巻7号（2000年）1頁，小関健三「判批」税法学559号（2008年）195頁，木村弘之亮「判批」租税法研究27号（1999年）156頁，高野幸大「判批」判時1640号（1998年）187頁，品川芳宣「判批」TKC税研情報6巻6号（1997年）1頁，三木義一「判批」税研74号（1997年）47頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁹ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18）。

されることになる〔下線は筆者〕」

「同族会社の行為又は計算に本件規定を適用するについては、当該行為又は計算を、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われているものと認められる取引行為に引き直して、右引き直された取引行為に基づいてその所得金額及び税額等を計算すべきこととなる。

そして、本件消費貸借を独立当事者間で通常行われるべき消費貸借に引き直すとすれば、何らかの利息の約定が付されるものと解される〔下線は筆者〕」と判示した。

3. 引き直しがされなかった事例

組織再編成に係る行為計算否認規定の適用があったにもかかわらず、引き直しが行われなかったとされる事案として、最高裁平成 28 年判決がある²⁰。これは、引き直しがされなかった事例である (③)。

(1) 事案の概要

最高裁平成 28 年判決の事案の概要は、以下の通りである。

X (原告・控訴人・上告人) は、平成 21 年 2 月 24 日に A 社から B 社の発行済株式全部を譲り受け (以下「本件買収」という。), 同年 3 月 30 日に B 社を被合併法人とする吸収合併 (以下「本件合併」という。) をした。本件合併は、適格合併に該当するところ、X が B

²⁰ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。控訴審は、東京高判平成 26 年 11 月 5 日訟月 60 卷 9 号 1967 頁。第一審は、東京地判平成 26 年 3 月 18 日訟月 60 卷 9 号 1857 頁。評釈として、伊藤剛志「判批」ジュリ 1497 号 (2016 年) 31 頁、伊藤義一＝八木航一「判批」TKC 税研情報 26 卷 3 号 (2017 年) 1 頁、泉殉也「判批」税務事例 48 卷 6 号 (2016 年) 32 頁、今村隆「判批」税務弘報 64 卷 7 号 (2016 年) 54 頁、同「判批」税務弘報 64 卷 8 号 (2016 年) 45 頁、岩崎政明「判批」民商 153 卷 6 号 (2017 年) 966 頁、太田洋「判批」税務弘報 64 卷 6 号 (2016 年) 44 頁、岡村忠生「判批」ジュリ 1495 号 (2016 年) 10 頁、北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 卷 12 号 (2016 年) 140 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 6 号 (2016 年) 10 頁、小塚真啓「判批」ジュリ臨増 1505 号 (2017 年) 214 頁、酒井貴子「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 126 頁、佐藤修二「判批」NBL1071 号 (2016 年) 68 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 25 卷 3 号 (2016 年) 57 頁、品川芳宣「判批」T&AMaster645 号 (2016 年) 12 頁、竹内綱敏「判批」税法学 576 号 (2016 年) 93 頁、長戸貴之「判批」論文ジュリ 18 号 (2016 年) 234 頁、藤原健太郎「判批」法協 135 卷 9 号 (2018 年) 2234 頁、古田美保「判批」日税研論集 76 号 (2019 年) 317 頁、保木本正樹「判批」行政関係判例解説平成 28 年 130 頁、本庄資「判批」ジュリ 1498 号 (2016 年) 155 頁、水野忠恒「判批」租税研究 805 号 (2016 年) 129 頁、本村大輔「判批」税務事例 50 卷 12 号 (2018 年) 79 頁、山本守之「判批」税務弘報 65 卷 9 号 (2017 年) 142 頁、渡辺徹也「判批」商事法務 2113 号 (2016 年) 23 頁等 (後述のものを除く) がある。

社と資本関係が生じたのが、本件買収の時からであり、いまだ 5 年を経過していなかったため、原則として、X は B 社の欠損金 5（以下「本件欠損金額」という。）を引き継ぐことができない。

しかし、X は、本件合併前の平成 20 年 12 月 26 日に X の代表取締役 C が B 社の取締役副社長に就任（以下「本件副社長就任」という。）していることから、特定役員引継要件（法人税施行令 112⑦5）を満たしており、法人税法 57 条 3 項で規定している例外の場合に該当すると主張し、法人税の確定申告にあたり、法人税法（平成 22 年法律第 6 号による改正前のもの）2 条 12 号の 8 の適格合併に適用される法人税法 57 条 2 項により B 社の未処理欠損金額を X の欠損金額とみなして、これを損金の額に算入した。

これに対し税務署長は、本件副社長就任を含む X の一連の行為計算が特定役員引継要件を形式的に満たしたもので、法人税法 132 条の 2 に基づき B 社の本件欠損金額を X の欠損金額とみなすことを認めないとし、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

（２） 裁判所の判断

最高裁平成 28 年判決は²¹、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。〔下線は筆者〕」

「本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法 132 条の 2 にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』に当たると解するのが相当である。〔下線は筆者〕」と判示した。

²¹ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

第2節 否認に関する議論の現況

1. 税務署長の裁量権

行為計算否認規定の1つである法人税法132条は、「法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、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、……法人税の額を計算することができる」と規定している。

同族会社においては少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社また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。このような事態に鑑み、当該規定は、税負担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または決定を行う権限を税務署長に認めるものである²²。すなわち、税負担の公平の観点より、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、税務署長の認めるところにより課税処分がなされる。

そして、上記のように「税務署長の認めるところにより」税額が計算されるが、その税額計算に関する法令の規定はない。また、「税務署長の認めるところにより」という規定の文言からは、税務署長は自由に課税処分を行うことができるようにもみえる²³。しかし、税務署長が自由な裁量で税額を認定できる規定であるとすれば、それは課税庁への包括的、白紙的委任であって、租税法律主義に反することになる²⁴。よって、この文言は、税務署長に自由裁量を認めたものではなく、一定の範囲で法規裁量を認めたものとして理解すべきであるとされている²⁵。

2. 法規裁量の範囲

上記の通り、行為計算否認規定は、税務署長に一定の範囲で法規裁量を認めた規定であると解されている。そこで、この一定の範囲とは、どの程度の幅を持つのか、具体的な範囲が問題となる。

この点について、学説では、正常な行為又は計算に引き直して税額の計算することであるとされている²⁶。また、過去の裁判例等においても、行為計算否認規定は、税負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直し

²² 東京地判昭和33年12月23日・前掲注4)、東京高判昭和34年11月17日・前掲注4)、岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 215頁、金子・前掲注1) 541頁、谷口・前掲注4) 80頁、水野・前掲注1) 737-738頁参照。

²³ 田中・前掲注6) 344頁参照。

²⁴ 田中・前掲注6) 344頁参照。

²⁵ 右山・前掲注8) 112頁、岸田・前掲注8) 320頁、桜井・前掲注8) 102頁参照。

²⁶ 金子・前掲注1) 541頁、清永・前掲注9) 68頁、田中・前掲注3) 193頁、山田・前掲注13) 356頁等参照。

て更正又は決定を行う権限を税務署長に認めた規定であるとされている²⁷。

このように、学説及び裁判例等において、税務署長に与えられている法規裁量は、不当な行為又は計算を正常な行為又は計算に引き直すものであるという点で一致している。

税務署長に与えられた法規裁量が引き直しのみであるとすれば、例えば、当該規定は、必要経費控除や損金算入を否認する実定法上の効果が与えられたものではないと解することができる。

この引き直しとは、納税者の租税負担軽減行為が、異常、不合理であり、その行為により得られた経済的成果を取得するために、「通常の行為による合理的支出」はどのようなものかを探求して、そのあるべき通常の行為に置き換えた上で、課税要件規定に当てはめた課税関係を形成するということである²⁸。すなわち、納税者が行った行為を否認して、経済的合理性を有する他の行為計算に引き直して課税をおこなうことが、税務署長に認められた法規裁量である²⁹。

3. 過去の裁判例等に対する評価

(1) 名古屋地裁平成 11 年判決

名古屋地裁平成 11 年判決は、法人税法 132 条により役員報酬の損金性が否認された事案である。

本事案に関して引き直しの観点からの批判が見られる。法人税法 132 条の「税務署長の認めるところにより」とは、税務署長が通常行われる合理的な法形式への引き直しをするという意味であり、法人税法上の役員報酬の損金性を直接否認することができるという意味ではないとの見解がある³⁰。この見解によると、本事案は同族会社の役員に対する過大賃借料の支払であり、その過大部分は賃借料としての対価性を有さず、その実質において役員給与として認定することが可能であるから、法人税法 132 条を持ち出すまでもないと指摘されている³¹。

これに対して、上記のような見解にも賛同しつつ、本事案においては、法人税法 132 条

²⁷ 東京地判昭和 33 年 12 月 23 日・前掲注 4)、最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 卷 8 号 1694 頁、最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)、最判令和 4 年 4 月 21 日民集 76 卷 4 号 480 頁等参照。

²⁸ 大淵・前掲注 9) 64 頁参照。

²⁹ 平野潔範「同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え－納税者の主張立証との関係において－」租税資料館賞受賞論文集第 31 回 3 卷 (2022 年) 491 頁参照。

³⁰ 大淵博義「同族会社の行為計算否認規定 (法法 132 条) を巡る論点の考察 (2) ー法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開」税経通信 63 卷 13 号 (2008 年) 68 頁参照。

³¹ 大淵・前掲注 9) 68 頁参照。

を適用する方が、高額賃借料の否認よりも説得力があったとの見解もある³²。すなわち、本事案のような高額賃借料の否認に際しては、法人税法 132 条の適用は、必要不可欠というよりも補強的なものとする見解である³³。

（２）東京地裁平成 9 年判決

東京地裁平成 9 年判決は、所得税法 157 条により個人から同族会社に対して行った無利息貸付が有利息貸付と認定された事案である。

本事案に関しても引き直しの観点から批判が見られる。例えば、講学上の租税回避否認の観点から、無利息貸付を有利息貸付のみに引き直すことは、経済的に同一でない者に同一の税負担を課することになり説得力に欠けるとの批判がある³⁴。

また、本事案は、通常の行為に引き直す際の基準として、独立当事者間における通常の取引を置いている。しかし、このような基準を置いた場合、独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を意味することになる³⁵。この点、行為計算否認規定は、通常の取引からの乖離それ自体を非難し、制裁するものではないとの批判がされる³⁶。

このように、本事案で行われた行為の引き直しは、正常な行為への引き直しを逸脱していると指摘されている。

一方で、本事案のような株式譲渡行為が異常・不合理なものであり、株式譲渡行為を否認の対象とする見解もある³⁷。

（３）最高裁平成 28 年判決

上記で確認した通り、行為計算否認規定は、引き直し課税を行う権限を税務署長に与えた規定であると解されている。それにも関わらず、最高裁平成 28 年判決は、その肝心の引き直しを行っていないと批判されている。

最高裁平成 28 年判決は、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成

³² 品川芳宣＝田中正仁「判批」TKC 税研情報 9 巻 3 号（2000 年）7 頁〔品川芳宣執筆部分〕参照。

³³ 品川＝田中・前掲注 32）7 頁〔品川芳宣執筆部分〕参照。

³⁴ 高橋祐介「判批」税法学 538 号（1997 年）159 頁参照。大淵博義「租税回避行為否認法理のロジックと税務実践との乖離－ヤフー事件に触れて租税回避概念の混迷を検証する－」産業経理 74 巻 3 号（2014 年）34 頁、田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条）の射程」税務事例研究 89 号（2006 年）46 頁も同旨。

³⁵ 田中・前掲注 34）46-47 頁参照。

³⁶ 田中・前掲注 34）46 頁参照。

³⁷ 品川芳宣「判批」税研 74 号（1997 年）57 頁参照。今村隆も、本事案は所得税法 157 条の適用範囲であるとの見解を示している（今村隆「判批」行政関係判例解説平成 9 年 189 頁参照）。

において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され」る、と判示している。しかし、その後の判示において、欠損金の引継を否認したものの、当事者が行った取引がどのように引き直しがされたかについては明示していない。すなわち、「正常な行為又は計算」がどのような内容であったかが不明である。

この点に関し、以下のような指摘が見られる。

本事案は、「組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定」として法人税法 132 条の 2 を適用する場合なのであるから、判決自体が認めるように、正常な行為又は計算に引き直す過程、すなわち通常取引を示す必要があったと指摘されている³⁸。

また、本事案における否認の効果は、特定役員引継要件の適用を限定解釈により否定したことと同じである³⁹。このことから、本事案は、限定縮小解釈の解釈手法によって否認するのが妥当であったと指摘されている⁴⁰。

このように、最高裁平成 28 年判決は、納税者の行為を否定するのにとどまり、その引き直しは行っていないと批判されている。

第 3 節 問題の所在

1. 行為計算否認規定の適用のあり方

(1) 租税法律主義との関係

税法においては、租税法律主義（憲法 84 条）により、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない⁴¹。

また、租税法律主義が要請する課税要件法定主義において、課税要件のすべてと賦課・徴収の手続は、法律によって規定されなければならないとされている⁴²。この点、行為計算否認規定は、納税者が実際に行った行為を、その行為時点では存在しなかった課税要件及び課

³⁸ 大淵・前掲注 11) 73 頁、忠岡博「判批」税理 60 巻 1 号（2017 年）159 頁、田中・前掲注 6) 351 頁、渡辺・前掲注 11) 6 頁参照。

³⁹ 岡本忠生「判批」WLJ コラム 77 号（2016 年）6 頁参照。

⁴⁰ 大淵・前掲注 11) 73 頁参照。

⁴¹ 岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 12 頁、金子・前掲注 1) 77 頁参照。

⁴² 岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 20 頁、金子・前掲注 1) 80-81 頁、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013 年）28 頁、酒井克彦『スタートアップ租税法〔第 4 版〕』（財經詳報社、2021 年）213 頁参照。判例においても、「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところにより委せられていると解すべきである。」とされている（最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 巻 3 号 336 頁）。

税要件事実を、課税庁が事後的に作り出すという規定であり、租税法律主義の観点からは、本来許されるべきものではない⁴³。

一方で、税法においては、租税公平主義（憲法 14 条）により、担税力に即した課税が要請される⁴⁴。そして、従来から、租税法律主義と租税公平主義が対立する場面において、税負担の公平の観点より行為計算否認規定が適用されてきた。すなわち、税負担の公平の観点より、引き直し課税が正当化されてきたことになる。

このように、行為計算否認規定は、租税法律主義の例外の規定であり⁴⁵、その適用は慎重に行われるべきであり、否認の基準も明確である必要がある。

（２）適用要件の明確化

行為計算否認規定は、私法上の取引を税法上合理的と認められる取引に引き直す権限を税務署長に与えた規定である。こういった強力な効果を持つ規定は、その適用範囲を厳格に解釈すべきであると考えられている⁴⁶。そして、この適用範囲を検討するに当たっては、その適用要件を明確にする必要がある。

同族会社等の行為計算否認規定の文言によれば、その要件は、①同族会社等の行為又は計算であること（以下「行為計算要件」という。）、②その行為又は計算を容認すれば税負担を「不当に減少」させることになること（以下「不当性要件」という。）、③税務署長の認めることにより置き換えられる行為又は計算が存在すること（以下「引直し要件」という。）、である（法人税法 132 条、157 条等参照）。

②不当性要件は、その文言から税負担を減少させる結果となることを要求している。減少させるというのであれば、当然なんらかの比較が必要である⁴⁷。そこで、比較させるべき行為又は計算というのが、③引直し要件が要求する置き換えられる行為又は計算である。すなわち、行為計算否認規定の適用に当たっては、まず③引直し要件により置き換えられる行為又は計算を想定する必要がある。

このような置き換えられる行為又は計算というのが、「正常な行為又は計算」である。つまり、行為計算否認規定の適用範囲を明確にするには、この「正常な行為又は計算」がどのようなものであるかを考える必要がある。

⁴³ 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 年）45 頁

⁴⁴ 金子・前掲注 1) 88 頁、酒井・前掲注 42) 223 頁、谷口・前掲注 4) 20 頁、増井良啓『租税法入門〔第 3 版〕』（有斐閣、2023 年）12,18 頁参照。

⁴⁵ ハツ尾順一『『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とは何か』税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）14 頁参照。

⁴⁶ 大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条、132 条の 2 とその運用と捉え方－ヤフー事件、IBM 事件を踏まえて－」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）22 頁〔太田洋執筆部分〕参照。

⁴⁷ 清永・前掲注 9) 69 頁参照。

2. 問題点

「税務署長の認めるところにより」の解釈をするにあたっては、「正常な行為又は計算」の内容が問題となる。そして、行為計算否認規定が租税法律主義の例外として、税務署長に引き直し課税をする権限を与えたものであるとするならば、その税務署長に与えられた裁量権の範囲を明確にする必要がある。すなわち、その引き直されるべき「正常な行為又は計算」の内容を明確にする必要がある。

しかし、過去の裁判例等では、その「正常な行為又は計算」について詳細に判示された裁判例等は少なく、「正常な行為又は計算」を越えて引き直しがされたと評価される事案もしばしば見られる。近時の判例である最高裁平成 28 年判決においては、そもそも引き直しが行われずに納税者の行為が否認されたとして、批判が散見される。

このように、過去の裁判例等及び学説を参照する限り、行為計算否認規定における否認に関して明確な基準があるとはいえない。

そこで、以下では、規定の趣旨、沿革等の観点から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにする。

第4節 小括

本章では、過去の裁判例等を素材に、行為計算否認規定における否認の問題点を明らかにした。

名古屋地裁平成 11 年判決では、行為又は計算の引き直しではなく、役員報酬の損金性が否認されていた。しかし、行為計算否認規定は一定の場合に引き直し課税を正当化する規定であるとされている。すなわち、行為計算否認規定は、必要経費等の損金性を否認する規定ではない。よって、当該規定は、このような事案に適用されることは想定されていないと考えられる。また、東京地裁平成 9 年判決や最高裁平成 28 年判決に対しても、引き直しの観点から批判が散見されていた。このように、行為計算否認規定は引き直し課税を正当化する規定であるとされる一方で、この引き直しを行う際の基準が明らかであるとはいえないと思われる。

また、租税法律主義が要請する課税要件法定主義において、課税要件のすべてと賦課・徴収の手續は、法律によって規定されなければならないとされている。この点、行為計算否認規定は、事後的に課税要件等を作りだす性格を持つため、租税法律主義の観点からは、本来許されるべきものではない。

一方で、行為計算否認規定は、税負担の公平を図る目的から、その存在が正当化されてきた。すなわち、行為計算否認規定は、租税法律主義の例外の規定であるとされてきた。

租税法律主義の要請が強く働く税法において、その例外の規定として存在する行為計算否認規定は、その適用は慎重に行われるべきであり、否認の基準も明確である必要があると思われる。

しかし、行為計算否認規定は、「税務署長の認めるところにより」と規定するのみで、こ

の文言からは否認の基準が明らかであるとは言えない。また、過去の裁判例等においても、その否認の基準が明らかではない故に批判が散見される。

そこで、以下では、規定の趣旨、沿革等の観点から「税務署長の認めるところにより」という文言の解釈を明らかにする。

次章では、行為計算否認規定の沿革や課税要件を検討することで、当該規定の趣旨を明らかにする。

第2章 行為計算否認規定の意義

本章では、行為計算否認規定の意義について検討する。はじめに、行為計算否認規定の基本的性格を確認する。そして、創設当時の背景や立法沿革を整理することにより、行為計算否認規定の趣旨を明らかにする。最後に、行為計算否認規定の課税要件を裁判例等の判断枠組みを整理した上で詳細に検討する。

第1節 行為計算否認規定の趣旨

1. 行為計算否認規定の基本的性格

(1) 租税回避否認規定としての行為計算否認規定

租税回避への対処として、同族会社等の行為計算否認規定により、租税回避を否認することがある。同族会社等の行為計算否認規定は、同族会社が税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算（租税回避）を行った場合に、税務署長がそれを引き直して課税を行うものである。

また、同族会社等の行為計算否認規定には、適用対象となる具体的な取引は明示されていない。この点、当該規定は、租税回避の一般的否認規定であるとの見解が⁴⁸、通説的な見解である。

同族会社等の行為計算否認規定の創設当時の立法趣旨について、立法当時、大蔵省主税局であった片岡政一は、「税法は此等個人的会社を同族会社と指称して、税額加算、及び行為計算の認定の例外規定を設けて、合法的租税回避を牽制して居るのである」と説明している⁴⁹。加えて、同氏は、行為計算否認規定を「租税回避否認権」として説明している⁵⁰。また、学説においても、行為計算否認規定は、租税回避行為の防止規定の1つとして立法化されたと解されている⁵¹。

このように、行為計算否認規定が租税回避の否認規定であることは、学説及び立法当時の趣旨において、おおむね一致しているといえる。

⁴⁸ 金子・前掲注1) 137頁、清永・前掲注1) 413頁、武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集14号（1990年）34頁、松沢智「個人の無利息貸付と同族会社の行為計算否認規定」税務弘報41巻12号（1993年）118頁、水野・前掲注1) 729頁等参照。

⁴⁹ 片岡政一『新税務会計原理 会社篇〔改訂増補〕』（文精社、1939年）302頁。

⁵⁰ 片岡・前掲注49) 295頁。この点に関し、田中治は、「同族会社の行為計算否認規定は、同族会社の租税回避を否認する規定であるという理解が必要です。歴史的にこのような理解があるということが議論の基本であり、前提であることができます。」と述べている（田中治「同族会社に対する規制と平成18年度改正－行為計算否認等について－」新谷清『第58回租税研究大会記録』（日本租税研究協会、2007年）120頁）。

⁵¹ 山田・前掲注13) 370頁参照。

（２）税負担の公平の確保

同族会社とは、株主等の３人以下並びに特殊関係を有する個人及び法人の有する株式総数又は出資の金額の１００分の５０超である会社をいう（法人税法２条１０号）。

同族会社は必ずしも規模の小さい会社だけではない。一方で、個人企業と実態が異なる場合には、大規模公開会社にはみられない特殊な課税問題が存在する⁵²。その１つが租税回避であるといわれている⁵³。同族会社においては、所有と経営が未分離・一体であり、税負担の軽減または排除を目的として、必ずしも経済的合理性があるとはいえない取引・経理等が行われやすい⁵⁴。また、家族構成員を役員又は従業員として、これに報酬、給与を支払、所得を分割する傾向がある⁵⁵。さらには、利益を内部に留保して、法人税率よりも高い所得税の段階税率を回避する傾向がみられる⁵⁶。

同族会社等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法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときには、税務署長は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、法人税の額を計算することができる旨定めている（法人税法１３２条）⁵⁷。

法人税法１３２条は、上記のような同族会社の特殊な課税問題に鑑みて、税負担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または決定を行う権限を税務署長に認めるものであると理解されている⁵⁸。

（３）創設的規定

行為計算否認規定を創設的規定とみるか確認的規定とみるかには、学説、判例上においても対立がみられる。

行為計算否認規定を確認的規定と解するものとして⁵⁹、「明文はなくとも租税回避行為禁

⁵² 谷口・前掲注４）８０頁

⁵³ 谷口・前掲注４）８０頁，金子・前掲注１）５３７-５３８頁，清永・前掲注１）４１３頁等参照。

⁵⁴ 谷口・前掲注４）８０頁参照。

⁵⁵ 金子・前掲注１）５３８頁参照。

⁵⁶ 金子・前掲注１）５３８頁参照。

⁵⁷ 所得税法１５７条及び相続税法６４条１項も同様に、同族会社の行為又は計算の結果、その株主等又はその同族関係者の所得税又は相続税ないし贈与税の負担が不当に減少すると認められる場合について、それを否認する権限を税務署長に与えている。

⁵⁸ 岡村＝酒井＝田中・前掲注４）２１５頁，金子・前掲注１）５４１頁，水野・前掲注１）７３７-７３８頁参照。

⁵⁹ 確認的規定に立つものとして、松沢智『租税実体法』（中央経済社、１９７７年）４８頁，村井・前掲注３）９４頁等（後述のものを除く）がある。

止の原則が税法の解釈上認められる」とするものや⁶⁰、同族会社等の行為計算否認規定は「一種の宣言的な規定とされるべきであろう」とするものがある⁶¹。そして、同様の考え方に立つ裁判例として大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決が存在する⁶²。

これに対し、当該規定を創設的規定と解するものとして、東京高裁昭和 47 年 4 月 25 日判決がある⁶³。これは、憲法が要請する租税法律主義の観点から、明文の規定があつてはじめて租税回避の否認が許されるとするものである⁶⁴。また、学説においても、このような考え方に立つものが散見される⁶⁵。

同族会社等の行為計算否認規定は、同族会社が行った行為計算とは異なる行為計算に基づいて課税処分がされる。すなわち、従来の課税要件規定にはない新たな課税要件規定を作り出すことを意味する。

しかし、租税法律主義のもとで、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したものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である⁶⁶。したがって、租税法律主義の建前からは明文の規定が必要であり、その規定が行為計算否認規定であると解されている⁶⁷。

第 2 節 立法沿革

1. 大正 12 年の規定創設

同族会社等の行為計算否認規定は、大正 12 年の税制改正による所得税法の一部改正法により⁶⁸、創設されたものである。また当該規定は、大正 9 年に創設された個人の受取配当金に対する所得総合課税を免れるため財産保全会社が利益を留保して配当を行わないような行為、すなわち無配当政策等を防止するための同族会社の留保金課税制度（旧所得税法 73 条ノ 2）とともに創設されたものである⁶⁹。

⁶⁰ 田中勝次「隠れたる利益処分と最近の租税判例」専修大学論集 21 号（1959 年）10 頁。

⁶¹ 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）89 頁。

⁶² 大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 卷 9 号 1716 頁。

⁶³ 東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 卷 4 号 138 頁。

⁶⁴ 清永・前掲注 1) 414 頁参照。

⁶⁵ 創設的規定に立つものとして、金子・前掲注 1) 139 頁、北野弘久「租税回避行為と租税連脱行為」税経通信 26 卷 3 号（1971 年）12 頁、清永・前掲注 1) 415 頁等がある。

⁶⁶ 金子・前掲注 1) 139 頁参照。同様の見解に立つものとして、東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 卷 1 号 184 頁、東京高判平成 14 年 3 月 20 日訟月 49 卷 6 号 1808 頁、名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁等がある。

⁶⁷ 清永・前掲注 1) 415 頁参照。

⁶⁸ 大正 12 年法律第 8 号。

⁶⁹ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規，1979 年〔加除式〕）5534

創設当時の旧所得税法 73 条ノ 3 は、「前条ノ法人ト其ノ株主又ハ社員及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イテハ政府ハ其ノ行為ニ拘ラス其ノ認ムル所ニ於リ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定していた⁷⁰。すなわち、同族会社と株主又は特殊関係者との間の行為につき所得税逋脱目的があると認められる場合に、政府はその認定により法人等の所得金額を計算することができるとされていた。

今日からみると、行為の範囲も会社と資本主の間の行為に限られ、加えてそこに逋脱目的がある場合に限られるなど制限的に規定されていた。さらに、その適用に当たっては所得審査委員会の決議を経ることとされ（旧所得税法 73 条ノ 4）⁷¹、執行に当たっては慎重な態度が要請されていた⁷²。

法人が出資者等の間において適法かつ有効に成立した行為は、たとえその動機が所得税逋脱目的であると認められる場合であっても、これを否認することは、法律上の根拠なくしては適當ではないといった理由で、行為計算否認規定が設けられたとされている⁷³。

また、創設当時の状況として、配当所得の総合課税の実施が契機となってそれを免れるための同族会社が輩出し、税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになったといわれている⁷⁴。そして、このような同族会社のなかには、その同族的性格の故に行われやすい種々の取引を行って税負担の軽減を図るものが甚だしくなってきたとされている⁷⁵。なお、「明治大正財政史」では、このような行為は「合法的脱税行為」と説明されている⁷⁶。そこで、これを防止するための新たに規定を制定する必要があり、行為計算否認規定が創設されたとされている⁷⁷。これは、今日から見ると、法人制度を利用した租税回避に対応する規定であると解されている⁷⁸。

頁参照。

⁷⁰ 武田・前掲注 69) 5534 頁。

⁷¹ 旧所得税法 73 条ノ 4 は、「政府ハ前 2 条ノ規定ヲ適用セムトスルトキハ所得審査委員会の決議ニ依リ之ヲ決定ス」と規定していた。

⁷² 武田・前掲注 69) 5534 頁参照。

⁷³ 矢部俊雄『会社の改正所得税・営業収益税・資本利子税とその実際』（東京税務二課会，1927 年）282 頁参照。

⁷⁴ 清永・前掲注 1) 346 頁参照。

⁷⁵ 清永・前掲注 1) 310 頁参照。

⁷⁶ 大蔵省『明治大正財政史〔第 6 巻〕』（財政経済学会，1937 年）1160 頁。

⁷⁷ 武田・前掲 69) 5533 頁，清永・前掲注 1) 311 頁参照。

⁷⁸ 今村隆「132 条及び 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）75-76 頁参照。

2. 大正 15 年の改正

同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の規定の不備などの理由もあって、その機能を十分に果たすことができなかった⁷⁹。そこで、大正 15 年の改正により⁸⁰、当該規定は次のように改正がされた。

旧所得税法 73 条ノ 2 は、「同族会社ノ行為又ハ計算ニシテ其ノ所得又ハ株主社員若ハ之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ所得ニ付所得逋脱目的アリト認メラルモノアル場合ニ於テハ其ノ行為又ハ計算ニ拘ラス政府ハ其ノ認ムル所ニ依リ此等ノ者ノ所得金額ヲ計算スルコトヲ得」と規定された⁸¹。そして、旧所得税法 73 条ノ 4 が削除された。

この改正では主に、①「行為」に限らず「計算」についても否認し得ることとされたこと、②同族関係者の所得について逋脱目的があると認められるものがある場合にも所得金額の認定計算をすることができるとされたこと、③所得の逋脱目的があると認められる場合には、事前に所得審査委員会に附議することなく税務長官の認定により、その行為又は計算を否認して所得金額を計算することができることとされた⁸²。また、この改正で初めて、「同族会社」の定義が所得税法に規定された。

このように大正 15 年の改正では、同族会社等の行為計算否認規定の否認の対象となり得るものの範囲が拡張されている。そして、このような否認範囲の拡張がなされたのは、同族会社による不当な租税負担軽減行為に十分対抗できることを狙ったものであったとされている⁸³。

また、この改正では、否認の対象が「行為」に限らず「計算」にも拡大されたが、この点については、節を改めて詳細に検討する。

3. 昭和 25 年の改正

昭和 15 年の改正により⁸⁴、それまで法人の所得に対する課税も、個人の所得に対する課税も、ともに所得税法において定められていたが、法人の所得に対して法人税を課するために所得税とは別に法人税法が制定された⁸⁵。それに伴い、同族会社等の行為計算否認規定も所得税法及び法人税法それぞれに規定されることとなった⁸⁶。昭和 15 年の改正では、法人税法における同族会社等の行為計算否認規定は「法人税逋脱ノ目的」と規定された。

⁷⁹ 武田・前掲注 69) 5536 頁参照。

⁸⁰ 大正 15 年法律第 8 号。

⁸¹ 武田・前掲注 69) 5544 頁。

⁸² 武田・前掲注 69) 5536 頁参照。

⁸³ 清永・前掲注 1) 321 頁参照。

⁸⁴ 昭和 15 年法律第 24 号。

⁸⁵ 武田・前掲注 69) 5538 頁。

⁸⁶ 武田・前掲注 69) 5538 頁参照。

そして、昭和 22 年の改正では⁸⁷、「法人税遁脱目的」と規定されていた部分が、「法人税を免れる目的」とされた⁸⁸。

その後、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年の税制改正が行われた⁸⁹。昭和 25 年の改正により、同族会社等の行為計算否認規定は次のように改正された。

旧所得税法 67 条は、「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、……更正又は決定に際し、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、……規定する額を計算することができる。」と規定された⁹⁰。また、旧法人税法 31 条の 2（同族会社等の行為計算否認規定）においても、同様の規定ぶりとなっている⁹¹。相続税法においても、当該改正により、今日とほぼ同様の規定が定められた⁹²。

当該改正前においては、この否認規定は「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」に適用することができるという法律構成となっていた⁹³。一方で、改正後は「これを容認した場合においては法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」に適用することができることと改められている⁹⁴。すなわち、当該改正により、行為又は計算の結果が、法人税の負担を回避し又は不当に軽減することとなる場合には、同族会社がそのことを計画的に意図したものであるかといった内心的効果意思の有無に直接関係なく、この規定の適用が可能となったと解されている⁹⁵。なお、当該改正は、規定の趣旨は変わらず、表現の整備が図られた改正であったと解されている⁹⁶。

さらに、当該改正と同時に、同族会社等の行為計算否認規定に関して、旧法人税基本通達においては、当該規定により処分される否認類型が示された⁹⁷。

⁸⁷ 昭和 22 年法律第 28 号。

⁸⁸ 武田・前掲注 69) 5539 頁参照。

⁸⁹ 昭和 25 年法律第 72 号。

⁹⁰ 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）7089 頁。

⁹¹ 武田・前掲注 69) 5546 頁参照。

⁹² 武田昌輔監修『DHC コメンタール相続税法』（第一法規，1981 年〔加除式〕）3573 頁参照。

⁹³ 武田・前掲注 69) 5546 頁参照。

⁹⁴ 武田・前掲注 69) 5540 頁参照。

⁹⁵ 武田・前掲注 69) 5540 頁参照。

⁹⁶ 塚田十一郎『解説改正法』（日本経済新聞社，1950 年）194 頁参照。

⁹⁷ ①過大出資，②高価買入，③低価譲渡，④個人的地位に基づく寄付金等，⑤無収益資産の譲受，⑥過大給与，⑦業務に従事していない社員に対する給与，⑧用役贈与，⑨高額賃借料等，⑩不良債権の肩代り及び⑪債務の無償引受け，の 11 項目について，それぞれの

4. 昭和 40 年の改正

昭和 40 年の改正では⁹⁸、①税法について理解を容易にし、かつ、基本的重要事項は法律において規定する趣旨のもとに体系の整備を図ること、②条文の組立て及び表現の方法について平明化を図ることを主な目的として所得税法及び法人税法の全文改正が行われた⁹⁹。行為計算否認規定についてもこの目的に沿った平明化が図られた¹⁰⁰。

当該改正により、所得税法及び法人税法における同族会社等の行為計算否認規定は、次のように改正された。

法人税法 132 条は、「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、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、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」と規定された。

この改正後、同族会社等の行為計算否認規定に関しては今日に至るまで、大きな改正は行われていない。

5. 組織再編成に係る行為計算否認規定の創設

平成 12 年の商法改正により¹⁰¹、会社分割制度が導入された（平成 13 年 4 月 1 日施行）ことに伴い、平成 13 年度の法人税法改正においては¹⁰²、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成に係る税制の抜本的な改正が行われた¹⁰³。

組織再編成に係る行為計算否認規定は、その一環として、平成 13 年の改正により、法人税法 132 条の 2 として創設されたものである。この規定は組織再編成に係る租税回避の防止規定であり、同族会社等の行為計算の否認規定（法人税法 132 条）に類似する規定として新設されたものである¹⁰⁴。

この規定について、平成 12 年 10 月 3 日の政府税制調査会法人課税小委員会の「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」における「第 5 租税回避の防止」

内容を明らかにした。

⁹⁸ 昭和 40 年法律第 34 号。

⁹⁹ 武田・前掲注 69) 5543 頁参照。

¹⁰⁰ 武田・前掲注 69) 5543 頁、武田・前掲注 90) 7094 頁参照。

¹⁰¹ 平成 12 年法律第 90 号。

¹⁰² 平成 13 年法律第 6 号。

¹⁰³ 武田・前掲注 69) 5601-5602 頁参照。

¹⁰⁴ 武田・前掲注 69) 5603 頁参照。

では、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。〔下線は筆者〕」と述べられている¹⁰⁵。

また、『平成 13 年度版改正税法のすべて』では、この規定の趣旨及び内容について、「近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがあります。……これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものに止まらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適正な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避否認規定が設けられました（法人税法 132 条の 2）。」と説明されている¹⁰⁶。

このように、法人税法 132 条の 2 は、租税回避を目的として組織再編成を行うものと、組織再編成に関する取扱いを定めた多くの個別規定を濫用したり潜脱したりして租税回避を行うものに対する包括的な防止規定であるとされている¹⁰⁷。

第 3 節 課税要件の検討

1. 適用対象

同族会社等の行為計算否認規定が適用される範囲について、実体法上は、同族会社等に限定されている。一方で、租税回避を図るのは、単に同族会社に限られないことから、現行規定を多分に沿革的なものと解し、適用範囲を同族会社に限定すべき理由はないとする見解がある¹⁰⁸。

しかし、租税法律主義のもとでは、租税回避の否認においても、法律上の根拠が必要であると解すべきとされている¹⁰⁹。租税法律主義の観点から、適用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解すべきである¹¹⁰。

¹⁰⁵ 内閣府「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000 年）
（https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html
最終閲覧日：2024 年 2 月 28 日）。

¹⁰⁶ 中尾・前掲注 2) 243-244 頁。

¹⁰⁷ 朝長・前掲注 2) 22 頁参照。

¹⁰⁸ 大阪高判昭和 39 年 7 月 24 日行集 15 巻 9 号 1725 頁，東京地判昭和 40 年 12 月 15 日行集 16 巻 12 号 1916 頁，田中・前掲注 61) 128 頁参照。

¹⁰⁹ 金子・前掲注 1) 139 頁，清永・前掲注 42) 43 頁参照。

¹¹⁰ この見解に立つものとして，山田・前掲注 13) 363 頁，清永・前掲注 1) 386 頁，水野・前掲注 1) 730 頁参照。

2. 行為計算要件

(1) 行為又は計算の意義

行為計算の否認規定における「行為」と「計算」について、税法上これらの意義に関する規定は存在しない。そこで、以下では、「行為」と「計算」に関する沿革を確認し、学説及び裁判例を挙げる。

ア 沿革

同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の不備等の理由により、その機能を十分に発揮することができなかった¹¹¹。そこで、大正 15 年の改正では、それまでは「行為」のみが否認の対象とされていたが、「計算」についても否認し得ることとされた。

当該改正について、政府調査会は、「同族会社の中に於きましては、色々な細工に依りまして租税負担の軽減を図ることもあるのであります。それ故に現行の規定におきましては、行為を否認して課税するということを致して居るのであります。所が単に行為だけでなくして、会社の計算におきまして、そういう場合が往々にして起こっているのであります。是も否認して、適当な税負担を命ずるということが必要と考えて、今回の改正において此の規定を追加したのであります。」と説明されている¹¹²。そして、行為と計算の差異について、行為とは例えば「社員に対する資産の低額譲渡」や「個人所有の株式を、その株式の配当期の直前に配当含みで会社に売却し、会社が配当金受領後配当落ち価額で個人が買戻す場合」等指し、計算とは「現物出資の過大評価による当該事業年度の利益と、その資産の過大償却費との相殺」等とされている¹¹³。

また、志達定太郎は、大正 15 年の改正の趣旨は「行為の結果当然に起こる計算であったとしてもこれを行為とは切離して別個に否認し得ることにする点にあった」としている¹¹⁴。

このように、大正 15 年の改正当時は、同族会社の行為と計算の要素を区別して考えていたことがわかる。

イ 学説

「行為」と「計算」は、同一の概念であるとする見解がある。例えば、税法における一定の行為は、一般的には計算と結合してはじめて意味の生ずるものであるから、行為のみを否認して計算を否認しないということは無意味であるとの見解がある¹¹⁵。また、行為を否認すると、それだけにとどまらず、結局、その計算も否認することになる以上、その区別は必要

¹¹¹ 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢 11 号（1977 年）243 頁参照。

¹¹² 第 51 回帝国議會貴族院「所得税法中改正法律案外 21 件特別委員會議事速記録第 5 号」（1926 年）4 頁〔黒田英雄発言部分〕。

¹¹³ 第 51 回帝国議會貴族院・前掲注 112）4 頁〔黒田英雄発言部分〕参照。

¹¹⁴ 志達定太郎『会社所得税及營業収益税』（第一書房、1939 年）240 頁。

¹¹⁵ 武田昌輔『会社税務精鋭』（森山書店、1962 年）785 頁参照。

ないとする見解もある¹¹⁶。

これに対して、「行為」と「計算」は別の概念であるとする見解がある。例えば、行為計算否認規定における「行為」を法律的效果が伴う行為、「計算」を財産状態等の表示とする見解がある¹¹⁷。この見解によれば、行為とは対外関係において会社の財産状態に影響を及ぼすべき法律的效果を伴う行為と解される¹¹⁸。一方で、計算とは体内関係において、会社の財産状態の表現いかんにより、財産上影響を及ぼすべき計算と解される¹¹⁹。すなわち、行為とは外部取引を意味し、計算とは内部取引をいうと解される。

また、「行為」をある行為に基づき生じた事実、「計算」を事実に基づきなされた計算であるとする見解がある¹²⁰。この見解によれば、行為の否認とは、その行為に基づいて生じた事実をなかったものとして更正することであると解される¹²¹。一方で、計算の否認とは、行為自体は認めるもののそれに基づく計算が不当である場合に、その計算の全部または一部を否認することであると解される¹²²。

ウ 裁判例

「行為」と「計算」を区別して不当性要件を充たすか否かを判断した裁判例として、大阪高裁昭和 35 年 12 月 6 日判決（以下「大阪高裁昭和 35 年判決」という。）がある¹²³。同判決では、同族会社が行った寄付金の支出について、計算を否認できるかが争われた。

他方で、同判決の下級審である大阪地裁昭和 33 年 9 月 25 日判決（以下「大阪地裁昭和 33 年判決」という）では¹²⁴、行為を否認できるかが争われた。

大阪地裁昭和 33 年判決は、「個人の寄付金たる性質を有するか否かという問題と会社の支出した寄付金としては多額過ぎるか否かという問題とは自ら別個の問題であつてこれを混同すべきではない。」として、行為と計算の否認を別個の問題としてとらえている。

そして「本件寄付金は形式は原告会社よりなしたものの実質は代表個人よりなしたものとして行為否認をなし得る場合に該当するが如く考えられないでもないが……原告会社の到底なすべからざるものとは認められず会社においても充分なし得るものと解せられる。」

¹¹⁶ 清永・前掲注 1) 394 頁参照。

¹¹⁷ 大江忠『要件事実租税法』（第一法規，2004 年）422 頁参照。

¹¹⁸ 大江・前掲注 117) 422 頁参照。

¹¹⁹ 大江・前掲注 117) 422 頁参照。

¹²⁰ 原一郎「法人税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財務詳報社，2007 年）53 頁，山本守之『体系法人税法〔33 訂版〕』（財経詳報社，2016 年）114 頁参照。

¹²¹ 原・前掲注 120) 53 頁，山本・前掲注 120) 114 頁参照。

¹²² 原・前掲注 120) 53 頁，山本・前掲注 120) 114 頁参照。

¹²³ 大阪高判昭和 35 年 12 月 6 日訟月 7 卷 1 号 199 頁。

¹²⁴ 大阪地判昭和 33 年 9 月 25 日訟月 4 卷 11 号 1438 頁。

と判示している。

これに対して、大阪高裁昭和 35 年判決は、「一般に同族会社の出費がその会社の規模、業態、出費の性格からみて不当に高額であり、正常かつ合理的な法人経理においてはなしえないものである場合には、その出費は経費に名を借りた利益金の処分であるから不当な部分の計算否認をなしうる。」と判示している。

このように、大阪地裁昭和 33 年判決は、「行為」の否認として同族会社が支出した寄付金について、会社代表者個人が支出すべき性質を有するのかを検討している。他方、大阪高裁昭和 35 年判決は、「計算」の否認として同族会社の支出した寄付金として高額であるかを検討している。すなわち、「行為」と「計算」を別個の概念と捉えている。

この解釈では、「行為」の否認とはその行為に基づいて生じた事実をなかったものとして更正することになり、「計算」の否認とは行為自体は認めるもののそれに基づく計算が不当である場合にその計算の全部又は一部を否認することになる¹²⁵。

（２）行為又は計算の範囲

同族会社等の行為計算否認規定において、否認の対象は「次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で」（法人税法 132 条）と規定されている¹²⁶。

この点につき従来から、同族会社等の行為計算とは、同族会社等が行う行為計算に限られるのか否かについて争いがある。

前者の見解に立脚したものとして、例えば浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決（以下「浦和地裁昭和 56 年判決」という。）がある¹²⁷。浦和地裁昭和 56 年判決では、同族会社の株主である被相続人が、生前に同族会社に対してなした債務免除は、同族会社の行為とは言えないとして、その適用が否認された。当該判決において、課税庁は、「同族会社の行為」を「同族会社とかかわりのある行為」と解すべきであると主張したが、裁判所は、立法の沿革、租税法律主義の原則等に照らして、これを退けている。また、東京地裁令和元年 6 月 27 日判決（以下「東京地裁令和元年判決」という。）では¹²⁸、経済合理性の有無を判断すべき対象法人は、法人税法 132 条の文理から、「法人税につき更正又は決定を受ける法人（更正対象法人）をいう」と判示し、対象となる行為又は計算についても、「法人税の負担を減少させる結果を直接生じさせる行為又は計算（直接基因行為）であると解するのが相当である」としている。

¹²⁵ 原・前掲注 120) 53 頁参照。

¹²⁶ 所得税法 157 条では、「次に掲げる法人の行為又は計算で」と規定されている。

¹²⁷ 浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日訟月 27 巻 5 号 1005 頁。

¹²⁸ 東京地判令和元年 6 月 27 日判時 2500 号 30 頁。

一方で、大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決では¹²⁹、「同族会社を一方の当事者とする取引」について経済的合理性を求めている。また、東京地裁平成 9 年 4 月 25 日判決では¹³⁰、「同族会社の行為又は計算とは、同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべきものというべきである。」としている。

この点について、学説では、法は「同族会社の行為又は計算で……その行為又は計算にかかわらず」と規定しているのであるから、「その同族会社の行為又は計算」は、同族会社「の」行為計算であって、同族会社に「かかわる者」の行為計算ではないと考えられている¹³¹。同族会社の行為計算という限定を付しているのは、当該会社に求められる経済合理性を措定し、それを課税計算において強制する上で、規律の対象が「会社」であることを要するからであるとされている¹³²。

他方で、会社の取締役、株主、子会社の取締役などの特殊関係者は、同族会社と利害の一致する者であるから、これらの特殊関係者との間における取引であっても、その行為によって税負担を不当に減少させる結果となれば、同族会社等の行為計算否認規定による否認の対象となるとする見解もある¹³³。

しかし、租税法律主義を原則とする税法においては、同族会社等の行為計算否認規定が適用される行為又は計算とは、その文理から、同族会社等の行為又は計算と解すべきであり、それを拡張して解釈することは許されないと考える。

2. 不当性要件

同族会社等の行為計算否認規定は、税負担を「不当に減少」させる結果となると認められる行為又は計算を否認することができると規定されている（不当性要件）。この「不当に減少」とは不確定概念であり、その解釈を巡って、裁判例等の中には、2つの異なる傾向が見られる¹³⁴。

1つは、非同族会社では通常なしえない行為・計算、すなわち同族会社であるが故になしうる行為計算をいうと解する（以下「非同族会社基準説」という。）傾向である¹³⁵。そして、もう1つは、純粋経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれにあたると解する

¹²⁹ 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁。

¹³⁰ 東京地判平成 9 年 4 月 25 日・前掲注 18)。

¹³¹ 田中治「所得税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財経詳報社、2007 年）81 頁参照。

¹³² 田中・前掲注 6) 343 頁参照。

¹³³ 武田・前掲注 69) 5566 頁参照。

¹³⁴ 金子・前掲注 1) 542 頁参照。

¹³⁵ 東京地判昭和 26 年 4 月 23 日行集 2 卷 6 号 841 頁、東京高判昭和 40 年 5 月 12 日税資 49 号 596 頁等参照。

(以下「経済的合理性基準」という。)傾向である¹³⁶。

しかし、非同族会社の中には同族会社にきわめて近いものから所有と経営の分離した巨大会社に至るまで、種々の段階のものがあり、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から、「経済的合理性基準」が通説とされている¹³⁷。よって、以下では経済的合理性基準に絞って不当性要件の解釈を検討する。

(1) 経済的合理性基準

不当性要件の解釈において、経済的合理性基準を採用したものとして、札幌高裁昭和 51 年 1 月 13 日判決（以下「札幌高裁昭和 51 年判決」という。）がある¹³⁸。

札幌高裁昭和 51 年判決では¹³⁹、「納税者の選択した行為計算が実在し私法上有効なものであつても、いわゆる租税負担公平の原則の見地からこれを否定し、通常あるべき姿を想定し、その想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものであることにかんがみれば、右の『法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる』か否かは、もつぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が純粋経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものと解される。〔下線は筆者〕」と判示されている。

また、この判示を受けて最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決（以下「最高裁昭和 53 年判決」という。）は、「法人税法 132 条の規定の趣旨、目的に照らせば、右規定は、原審が判示するような客観的、合理的基準に従つて同族会社の行為計算を否認すべき権限を税務署長に与えているものと解することができるのである」として原審を是認している¹⁴⁰。

このように、経済的合理性基準では、不当性要件の判断基準として不合理・不自然性が求められる。

(2) 経済的合理性基準の判断枠組み

ア 学説

判例における経済的合理性基準の形成を受けて、学説においても経済的合理性基準が展開されてきたが、その主導的役割を果たしてこられたのは金子宏であるとされている¹⁴¹。

金子宏は、「行為・計算が経済的合理性を欠いている場合とは、それが異常ないし変則的で、租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし

¹³⁶ 東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 巻 3 号 115 頁、東京高判昭和 49 年 10 月 29 日行集 25 巻 10 号 1310 頁、東京高判昭和 53 年 11 月 30 日訟月 25 巻 4 号 1145 頁等参照。

¹³⁷ 金子・前掲注 1) 542 頁参照。

¹³⁸ 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 巻 3 号 756 頁。第一審は、釧路地判昭和 49 年 4 月 23 日税資 75 号 193 頁。

¹³⁹ 札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日・前掲注 138)。

¹⁴⁰ 最判昭和 53 年 4 月 21 日・前掲注 27) 1694 頁。

¹⁴¹ 谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社、2021 年）322 頁参照。

事業目的が存在しないと認められる場合のことであり、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で行われる取引（アメリカ租税法で arm's length transaction(独立当事者間取引)と呼ばれるもの）とは異なっている取引には、それにあたると解すべき場合が多いであろう。」と述べている¹⁴²。

すなわち、経済的合理性基準は、①その行為又は計算が異常ないし変則的であり、②その行為又は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ないと認められる場合に適用される（以下「租税回避基準」という）。

この見解によれば、不当性とは、同族会社の行為計算の異常性をいうとする一方で、問題の行為計算に個別具体的な事情や合理性がある限りは、その例外であると考えられる¹⁴³。

イ 裁判例等

（ア）東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決

経済的合理性基準を広義的に捉えたものとして、東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判決（以下「東京高裁平成 27 年判決」という。）がある¹⁴⁴。

東京高裁平成 27 年判決は¹⁴⁵、最高裁昭和 57 年判決を参照した上で、経済的合理性基準の判断枠組みについて、法人税法 132 条「が同族会社と非同族会社の間の税負担の公平を維持する趣旨であることに鑑みれば、当該行為又は計算が、純粋経済人として不合理、不自然なもの、すなわち、経済的合理性を欠く場合には、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引（独立当事者間の通常の取引）と異なっている場合を含むものと解するのが相当であ〔下線は筆者〕」る、と判示している。

これは、経済的合理性を欠く場合には、それが独立当事者間の通常の取引と異なっている場合を含むとの見解（以下「独立当事者間基準」という。）を示したものである。

この見解によれば、独立当事者間取引とは異なる取引であれば、当然に行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合に該当することになる。これは、前述した経済的合理性基準に比して、その適用範囲を広く解している¹⁴⁶。

¹⁴² 金子・前掲注 1) 542 頁。

¹⁴³ 田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 192 号（2017 年）48 頁参照。

¹⁴⁴ 東京高判平成 27 年 3 月 25 日判時 2267 号 24 頁。第一審は、東京地判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1415 号 186 頁。評釈として、今村隆「判批」税務弘報 64 巻 7 号（2016 年）54 頁，同「判批」税務弘報 64 巻 8 号（2016 年）45 頁，今本啓介「判批」判時 2299 号（2016 年）157 頁，入谷淳「判批」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）51 頁，岡村忠生「判批」ジュリ 1483 号（2015 年）37 頁，北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 巻 12 号（2016 年）140 頁，服部由美「判批」税法学 582 号（2019 年）83 頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁴⁵ 東京高判平成 27 年 3 月 25 日・前掲注 144)。

¹⁴⁶ 岡村忠生「判批」税研 208 号（2019 年）39 頁参照。

このような独立当事者間基準は、法人税法 132 条 1 項の射程を、従来学説上一般に考えられていたよりも大きく拡張するものであり、また、同族会社が行う取引について、当該規定を実質的に移転価格税制に関する規定であるかのように取り扱うものであって、租税法律主義の観点から重大な疑問があるとされている¹⁴⁷。また、このような解釈は、行為計算否認規定の適用範囲を拡大し、包括的、一般的な課税処分権限を税務署長に与えたことに等しく、租税法律主義に違反すると批判されている¹⁴⁸。

(イ) 東京地裁令和元年 6 月 27 日判決

従来の経済的合理性基準と異なる判断をしたものとして、東京地裁令和元年判決がある¹⁴⁹。

東京地裁令和元年判決は¹⁵⁰、経済的合理性基準を採用しつつ、「利益を産み出し、これを出資者である株主や社員に対して還元することを究極の目的とする会社にあつては、事業の目的に沿った種々の経済活動を遂行するに当たり、業務の管理・遂行上、財務上又は税務上などの様々な観点から、利益を最大化し得る方法を法令の許容する範囲内で自由に選択することができる場所、……当該行為又は計算が当該会社にとって相応の経済的合理性を有する方法であると認められる限りは、他にこれと同等か、より経済的合理性が高いといえる方法が想定される場合であっても、同項の適用上『不当』と評価されるべきものではない。〔下線は筆者〕」と判示している。

これは、会社における利益追求の自由を内容とする会社法上の経営判断の原則¹⁵¹を経済的合理性基準に応用したものと解されている¹⁵²。すなわち、会社による自由な経済活動を尊重すべきことを述べたうえで、課税要件の明確性や予測可能性に高い優先順位を認めることにより、この点を根拠付けようとしている¹⁵³。

¹⁴⁷ 太田洋「判批」国際税務 35 巻 9 号（2015 年）89 頁参照。

¹⁴⁸ 伊藤剛志「判批」ジュリ 1496 号（2016 年）36 頁参照。

¹⁴⁹ 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注 128)。評釈として、太田洋「判批」租税研究 855 号（2021 年）52 頁、木山泰嗣「判批」税理 62 巻 15 号（2019 年）120 頁、同「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）152 頁、同「判批」税経通信 75 巻 3 号（2020 年）167 頁、黒住茂雄「判批」税務事例 52 巻 3 号（2020 年）113 頁、小山浩「判批」ビジネス法務 19 巻 12 号（2019 年）143 頁、中村繁隆「判批」WLJ コラム 195 号（2020 年）1 頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁵⁰ 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注 128)。

¹⁵¹ 会社法上の経営判断の原則については、例えば、江頭憲治郎『株式会社法〔第 8 版〕』（有斐閣、2015 年）493 頁以下参照。

¹⁵² 佐藤修二『租税と法の接点』（大蔵財務協会、2021 年）150 頁、谷口・前掲注 141) 350 頁参照。

¹⁵³ 吉村政穂「判批」ジュリ臨増 1544 号（2020 年）191 頁参照。

また、経済的合理性を欠いているか否かは、「当該行為又は計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で、法人税の負担が減少するという利益を除けば当該行為又は計算によって得られる経済的利益がおよそないといえるか、あるいは、当該行為又は計算を行う必要性を全く欠いているといえるかなどの観点から検討すべきものである。〔下線は筆者〕」と判示した。

これは、経済的合理性基準の判断枠組みについて、税以外の経済的利益又は必要性がわずかでも存在していれば経済的合理性を肯定すべきという基準を示したものである¹⁵⁴。この見解は、行為計算の選択に関する会社の裁量判断と否認権の行使に関する課税庁の裁量判断とが衝突する場合において、原則として前者が後者に優位することを認めたものとされている¹⁵⁵。

結論として、経済的合理性基準の判断基準について、東京地裁令和元年判決は、東京高裁平成 27 年判決よりもその適用範囲を狭義的に解していることがうかがわれる。なお、東京地裁令和元年判決は、経済的合理性基準の適用に関して経済的自由の原則を尊重した新たな展開を示している点で、極めて画期的と評価されている¹⁵⁶。

（ウ）最高裁令和 4 年 4 月 21 日第一小法廷判決

最高裁として初めて経済的合理性基準を採用したものとして、最高裁令和 4 年 4 月 21 日第一小法廷判決（以下「令和 4 年最高裁判決」という。）がある¹⁵⁷。

最高裁令和 4 年判決は¹⁵⁸、「『これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的

¹⁵⁴ 太田洋「判批」国際税務 39 巻 11 号（2019 年）35 頁参照。

¹⁵⁵ 谷口・前掲注 141）350 頁参照。

¹⁵⁶ 太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と射程」租税研究 844 号（2019 年）51 頁、手塚貴大「法人組織再編に係る一般的否認規定による税務否認の態様―判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察―」広島大学マネジメント研究 21 号（2020 年）35 頁、佐藤・前掲注 152）150 頁等参照。

¹⁵⁷ 最判令和 4 年 4 月 21 日・前掲注 27）。控訴審は、東京高判令和 2 年 6 月 24 日判時 2500 号 8 頁。評釈として、大竹敬人「判批」ジュリ 1581 号（2023 年）97 頁、北村導人＝黒松昂蔵「判批」経理情報 1650 号（2022 年）36 頁、木山泰嗣「判批」税理 65 巻 10 号（2022 年）120 頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 31 巻 5 号（2022 年）42 頁、竹内網敏「判批」税研 225 号（2022 年）100 頁、田中治「判批」税研 224 号（2022 年）92 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 70 巻 8 号（2022 年）166 頁、藤原健太郎「判批」ジュリ 1575 号（2022 年）10 頁、本部勝大「判批」ジュリ臨増 1583 号（2023 年）178 頁、増田英敏「判批」TKC 税研情報 32 巻 2 号（2023 年）1 頁等（後述のものを除く）がある。

¹⁵⁸ 最判令和 4 年 4 月 21 日・前掲注 27）。

な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、法人税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。〔下線は筆者〕」として、経済的合理性基準を採用した。

そして、「同族会社等による金銭の借入れが上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、当該借入れの目的や融資条件等の諸事情を総合的に考慮して判断すべきものであるところ、本件借入れのように、ある企業グループにおける組織再編成に係る一連の取引の一環として、当該企業グループに属する同族会社等が当該企業グループに属する他の会社等から金銭の借入れを行った場合において、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くときは、当該借入れは、上記諸事情のうち、その目的、すなわち当該借入れによって資金需要が満たされることで達せられる目的において不合理と評価されることとなる。そして、当該一連の取引全体が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該一連の取引が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような組織再編成を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。〔下線は筆者〕」と判示している。

これは、経済的合理性の判断枠組みとして一般的な判断基準を示すことなく、当該借入れの経済的合理性が問題となる場合を念頭に、当該借入れの「目的」や「融資条件」等の「諸事情を総合的に考慮」することで経済的合理性を判断しているものである¹⁵⁹。また、当該借入れを個別の取引としてではなく、「組織再編成に係る一連の取引」全体の経済合理性を欠くものか否かで判断すべきことを明らかにしている¹⁶⁰。さらに、一連の取引全体が経済的合理性を欠く場合、当該借入れによって資金需要が満たされることで達成される「目的」において不合理と評価されるとしている¹⁶¹。

この一連の取引全体の経済合理性に関する判断枠組みは、最高裁平成 28 年 2 月 29 日に類似するものである¹⁶²。これは、組織再編成に関連する取引の経済的合理性を判断するという問題状況に鑑みて、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断方法である「制度濫用基準」を組織再編成に係る一連の取引全体の経済的合理性を判断する際の基準としても援用する趣旨ではないかと解されている¹⁶³。

また、最高裁令和 4 年判決は、「本件借入れには独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なる点もある。……しかしながら……現に、本件借入れに係る利息の支払が困難になったなどの事情はうかがわれない。〔下線は筆者〕」として、独立

¹⁵⁹ 太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 42 巻 7 号（2022 年）78 頁参照。

¹⁶⁰ 望月繭「判批」税務 QA247 号（2022 年）67 頁参照。

¹⁶¹ 望月・前掲注 160）67 頁参照。

¹⁶² 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10）。

¹⁶³ 太田＝増田・前掲注 159）81 頁参照。

当事者間基準について検討を行っているものと考えられる箇所がある¹⁶⁴。しかし、最終的には、このことをもって「本件借入れが不自然、不合理なものとはいい難い。」としており、明示的ではないにしても控訴審の判断を追認することで¹⁶⁵、独立当事者間基準についての最高裁の立場を示したと考えられている¹⁶⁶。

第4節 組織再編成に係る行為計算否認規定

法人税法 132 条の 2 は、法人の組織再編成においては、種々の租税回避行為が行われる可能性のあることに鑑み設けられた組織再編成に係る行為又は計算の包括的（又は一般的）否認規定である¹⁶⁷。この規定によって、税務署長は、組織再編成に係る行為又は計算が不当に税負担を減少させる場合には、その行為又は計算を否認して税額等を計算することができる¹⁶⁸。

以下では、組織再編成に係る行為計算否認規定の課税要件及びその適用範囲等を検討する。

1. 課税要件

組織再編成に係る行為計算否認規定の内容は、以下の通りである。

「税務署長は、合併、分割、現物出資若しくは現物分配（第2条第12号の5の2（定義）に規定する現物分配をいう。）又は株式交換等若しくは株式移転（以下この条において「合併等」という。）に係る次に掲げる法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、……法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、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、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

- 1 合併等をした法人又は合併等により資産及び負債の移転を受けた法人
- 2 合併等により交付された株式を発行した法人（前号に掲げる法人を除く。）
- 3 前2号に掲げる法人の株主等である法人（前2号に掲げる法人を除く。）」

¹⁶⁴ 竹内網敏「判批」税研 225 号（2022 年）102 頁参照。

¹⁶⁵ 控訴審では、課税庁が主張する独立当事者間基準の採用を明確に否定している。それは、独立当事者間基準を不当性要件該当性の判断基準とすること自体を排斥するものではなく、単なる金銭の借入れについては、独立当事者間の通常取引を想定することができるが、企業再編の形態、方法は当該企業集団の自律的判断に委ねられているものであることからすると、独立当事者間基準を採用することは極めて困難であることを理由としている。

¹⁶⁶ 竹内・前掲注 164) 103 頁参照。

¹⁶⁷ 金子・前掲注 2) 14 頁、朝長・前掲注 2) 22 頁、中尾・前掲注 2) 243-244 頁参照。

¹⁶⁸ 金子・前掲注 1) 531 頁参照。

本規定によると、その課税要件は、①1号から3号に掲げる合併等に関する法人の行為又は計算であること（行為計算要件）、②その行為又は計算を容認した場合には税負担を「不当に減少」させることになること（不当性要件）、③税務署長の認めるところによりその行為計算に置き換えるべき通常の行為計算が存在すること（引き直し要件）、である。

以下では、前節と同様①と②のみを取り上げ、③については章を改めて検討する。

2. 行為計算要件

（1）適用対象となる行為又は計算

平成13年度税制改正によって組織再編税制が創設された当初は、合併、会社分割、現物出資又は事後設立に係る同条各号に定める法人の行為又は計算と規定されていた。その後、組織再編成税制等に関する税制改正に伴い、同条の適用範囲も拡張されてきた。

そして、組織再編成に係る行為計算否認規定の適用対象となり得る典型的な行為類型としては、①本来非適格組織再編成となるべきものを、あえて適格組織再編成に該当するように「操作」する類型、及び②本来適格組織再編成に該当するものを非適格組織再編成となるように「操作」する類型が挙げられる¹⁶⁹。

このうち、①の例として、何ら事業上の目的がないにも関わらず、合併法人と被合併法人とを入れ替えることにより税制適格要件を満たす行為が考えられる¹⁷⁰。また、②の例として、平成13年度税制改正による組織再編税制の導入当時に議論されていた、合併交付金を交付して、組織再編成に敢えて非適格組織再編成に該当させ、本来であれば認識できないはずの資産の含み損を実現させる行為や、完全親子会社間で吸収合併を実施する前に、親会社の子会社株式の一部を敢えて第三者に譲渡する行為等がある¹⁷¹。

（2）適用対象となる法人

組織再編成に係る行為計算否認規定の適用対象となる法人（法人税につき更正又は決定を受ける法人）は、否認の対象となる行為又は計算の主体である法人とは異なる場合がある¹⁷²。この点に関しては、最高裁平成28年判決も¹⁷³、「同条の趣旨及び改正の経緯等を踏まえ

¹⁶⁹ 朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について〔第3回〕」租税研究621号（2001年）32頁参照。

¹⁷⁰ 入谷淳『租税回避をめぐる税務リスク対策』（清文社、2017年）214-222頁、佐藤信祐＝松村有紀子＝後藤征哉『M&A・組織再編成の税務詳解Q&A』（中央経済社、2020年）154頁参照。

¹⁷¹ 武田昌輔＝後藤喜一＝原一郎編『企業再編の税務』（第一法規、2002年〔加除式〕）6657-6658頁参照。

¹⁷² 太田洋＝伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務〔第2版〕』（大蔵財務協会、2022年）34頁参照。

¹⁷³ 最判平成28年2月29日・前掲注10)。

ると、同条にいう『その法人の行為又は計算』とは、更正又は決定を受ける法人の行為又は計算に限られるものではなく、『次に掲げる法人』の行為又は計算、すなわち、同条各号に掲げられている法人の行為又は計算を意味するものと解するのが相当である」と判示している。

なお、最高裁平成 28 年判決の原審は、法人税法 132 条の 2 により否認することができる行為又は計算の主体となる法人と更正又は決定を受ける法人とは異なり得るとする理由について、以下のような 5 つの理由を述べている。

具体的には、①法人税法 132 条の 2 第 3 号との関係においては、合併をした一方又は他方の法人の行為を否認して、その株主等の法人税につき更正又は決定をする場合を予定していると解されるから、法人税法 132 条の 2 の規定は、否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人とが異なる場合も予定していることができること、②同条の文言上、否認の対象とすることができる「その法人」とは、その前の「次に掲げる法人」を受けていると解釈することができること、③平成 19 年法律第 6 号による改正前の法人税法 132 条の 2 は、「これらの法人」と規定していたところ、上記の改正が、同条の規定により否認することができる行為又は計算の主体である法人と法人税につき更正又は決定を受ける法人との関係を変更することを意図してされたこととはうかがわれないこと、④組織再編成においては、複数の法人が関与するということがその性質上当然に予定されており、組織再編成に関する複数の当事者の中のいずれかの法人が不当な行為・計算を行うことによって、当該法人についてのみならず、組織再編成の当事者である他の法人についても、法人税の負担の減少が生じる得ることが当然に予定されていること、以上の点に加え、⑤組織再編成の形態や方法の多様化に対応するために設けられたという法人税法 132 条の 2 の趣旨に鑑みれば、同条の「その法人の行為又は計算」のその法人は、「次に掲げる法人」の行為又は計算と読むべきである¹⁷⁴、としている。

このように、法人税法 132 条の 2 により行為又は計算の主体となる法人は、更正又は決定の対象となる法人と異なり得ると解されている。一方で、法人税法 132 条の更正の対象となる法人は、行為又は計算の主体となる法人と同一であると解されている。

3. 不当性要件

(1) 制度濫用基準

最高裁平成 28 年判決は¹⁷⁵、法人税法 132 条の 2 にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」とは、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべき」であるとの考え方（以下「制度濫用基準」という。）を明らか

¹⁷⁴ 東京高判平成 26 年 11 月 5 日・前掲注 20) 参照。

¹⁷⁵ 東京地判令和元年 6 月 27 日・前掲注 128) 参照。

にした。

なお、金子宏も¹⁷⁶、「ここに、『税負担を不当に減少させる』とは、法人の組織再編成にかかる租税減免規定（課税繰延規定を含む）の趣旨・目的に適合しないのにもかかわらず、税負担の軽減または排除を唯一のまたは主要な目的として、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、自己の行為や計算を減免規定の要件を充足させるように仕組むことである」と述べている。このように、判例及び学説において、不当性要件の解釈は、制度濫用基準の立場から行われていることが窺われる。

（２）濫用の有無の判断基準

ア 考慮事情

最高裁平成 28 年判決は¹⁷⁷、制度濫用基準を前提として、「濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常想定されていない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で」と判示している。

これらの考慮事情は、行為計算否認規定に関する通説的な見解とされる経済的合理性基準に含まれている 2 つの要素（不自然性・合理性）を、組織再編成の場面に即して表現を修正し、特に重要な考慮事情として位置付けたものであると考えられている¹⁷⁸。

そして、考慮事情①及び②に関して、最高裁平成 28 年判決の調査官解説において、②の考慮事情は、「行為・計算の不自然さ（異常性・変則性）の程度との比較や税負担の減少目的と事業目的との主従関係等に鑑み、行為・計算の合理性を説明するに足る程度の事業目的等が存在するかどうかという点を考慮する」ものであると解説されている¹⁷⁹。さらに、同調査官解説において、考慮事情①及び②は、「単なる考慮事情にとどまるものではなく、実質的には、法 132 条の 2 の不当性要件該当性を肯定するために必要な要素である」とみることができると解説されている¹⁸⁰。

このように、組織再編成に係る行為計算否認規定を適用するためには、問題となる行為又は計算に不自然な点があり、かつ、想定される税負担の減少以外の事業目的等が存在しないことが必要となる¹⁸¹。

¹⁷⁶ 金子・前掲注 1) 532 頁。

¹⁷⁷ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

¹⁷⁸ 岩崎政明「判批」民商 153 巻 6 号（2018 年）135-136 頁、徳地淳＝林史高「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 28 年度 107 頁参照。

¹⁷⁹ 徳地＝林・前掲注 178) 109 頁。

¹⁸⁰ 徳地＝林・前掲注 178) 109 頁。

¹⁸¹ 例えば、行為又は計算の不自然性が全く認められない場合や、そのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が十分に存在すると認められる場合には、

イ 具体的な観点

最高裁平成 28 年判決は¹⁸²、上記のような事情を考慮した上で、「当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当であると」判示している。

この具体的な観点は、最高裁平成 28 年判決の調査官解説において、「『濫用』という用語が抽象的な概念であるため、その意味内容を具体的に敷衍して示したもの」であると解説されている¹⁸³。また、「租税回避の意図」に関しては、「客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると考えられ……考慮事情において、法人の行為・計算が不自然であり、かつ、そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が存在しない場合には、上記の租税回避の意図の存在を推認し得るのが通常である」と説明されている¹⁸⁴。

すなわち、組織再編成に係る行為計算否認規定を適用するための独立の要件としては租税回避の意図を要求しないものの、不当性要件の解釈という形で、当該規定を適用するためには、「租税回避の意図」の存在が必要であると解されている¹⁸⁵。

第 5 節 小括

本章では、行為計算否認規定の立法趣旨、沿革及び課税要件を確認した。

同族会社等の行為計算否認規定は、大正 12 年に無配当政策を防止するために設けられたものである。創設当時の背景として、同族会社が輩出し、税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになっていた。同族会社等の行為計算否認規定は、このような税負担軽減を防止するために創設されたとされている。すなわち、同族会社等の行為計算否認規は、税負担を軽減するような取引である租税回避を防止するために創設された規定であると解されている。

しかし、同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の規定の不備などの理由もあって、その機能を十分に果たすことができなかった。そこで、大正 15 年改正において、否認の対象に「計算」を追加している。そして、その後の昭和 25 年改正においては、「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」から、「これを容認した場合においては法人税

他の事情を考慮するまでもなく、不当性要件に該当すると判断することは困難であると考えられてる（佐藤修二「ヤフー事件・IBM 事件の終結を迎えて」NBL1071 号（2016 年）68 頁参照）。

¹⁸² 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

¹⁸³ 徳地＝林・前掲注 178) 109 頁。

¹⁸⁴ 徳地＝林・前掲注 178) 111 頁。

¹⁸⁵ 太田＝伊藤・前掲注 172) 38 頁参照。

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」に適用することができると改められている。その後も、様々な改正が行われている。このように、同族会社等の行為計算否認規定は、創設当初の趣旨を果たすため、様々な改正が行われていることが確認できた。

また、組織再編成に係る行為計算否認規定は、平成 13 年度の税制改正において、組織再編税制を利用した複雑、かつ、多様な租税回避行為に対処するために導入されたものである。

すなわち、組織再編成に係る行為計算否認規定も同族会社等の行為計算否認規定と同様、租税回避を防止するために創設された規定である。また、学説においても、これらの規定は租税回避の一般的な否認規定であると解されている。

同族会社等の行為計算否認規定の不当性の判断基準は、経済的合理性基準によるべきとされている。経済的合理性基準とは、純経済人の行為計算として不合理又は不自然な行為計算を不当なものとする基準である。しかし、過去の裁判例等を確認する限り、経済的合理性基準の判断枠組みは様々あり、その内容が明らかであるとはいえない。この点、学説においては、①そ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、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の 2 点を考慮すべきとする見解が通説とされている。

一方で、組織再編成に係る行為計算否認規定の不当性の判断基準は、制度濫用基準によるべきとされている。制度濫用基準とは、「法人の行為又は計算が組織再編成税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用する」場合に、不当性要件を充足するという基準である。そして、その制度濫用の有無の判断にあたっては、①行為又は計算の不自然性、②そのような行為計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等の有無の 2 点を特に考慮すべきであるとされている。その上で、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであること、組織再編税制に係る各規定を本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものであることの 2 つの観点から、濫用の有無を判断すべきであるとされている。

これらのことから、同族会社等の行為計算否認規定及び組織再編成に係る行為計算否認規定は、租税回避の否認規定であると解されている点で共通しているが、不当性要件の解釈においては相違があることを確認できた。

次章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について、伝統的な議論を踏まえ、現代の議論を確認・整理する。

第3章 租税回避の否認

本章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討する。租税回避の定義は、時代背景によって様々である。そこで、伝統的な租税回避の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避の定義を明らかにする。そして、その定義を前提に、租税回避の否認の定義についても検討を行う。

第1節 租税回避の概念

1. 租税回避の定義

租税回避の定義については、実定法上の定義規定はない。また、学説においても必ずしも一致した見解はない¹⁸⁶。さらに、租税回避の定義は、時代背景によっても様々であり、それを統一的に定義することは困難を極める。一方で、従来からの学説上、支配的な見解として以下のようなものがある。

なお、本論文では租税回避の議論に関して、最高裁平成28年判決以前の議論を伝統的な租税回避の議論といい、その後のものを現代の租税回避の議論という。

(1) 伝統的な租税回避の定義

伝統的な租税回避の定義として、具体的に以下のようなものがある。

まず、1つに、租税回避とは「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させるあるいは排除すること」であるとする見解がある¹⁸⁷。これは、私的自治の原則ないし契約自由の原則が存在する私法においては、いかなる法形式を採用するかは、当事者の選択によるという選択可能性の余地に鑑みても

¹⁸⁶ 租税回避に関する先行研究として、伊藤齊「株式譲渡方式による租税回避行為の解明に関する一考察－残余財産分配に類似する株式譲渡の否認と追徴」税大論叢31号（1998年）183頁、木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明＝松沢智＝今村隆『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院、2009年）319頁、岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号（2005年）185頁、同「租税回避研究の意義と発展」同編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）299頁、後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学553号（2005年）225頁、白木康晴「裁判例における租税回避行為否認理論の研究」税大ジャーナル17号（2011年）59頁、谷口勢津夫「『租税回避』の意義と限界」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）21頁、畑野洋一郎「租税回避の区分再考」税法学562号（2009年）123頁、松沢智「私法上の取引と租税回避行為－法的所得概念の確立」租税法研究6号（1978年）55頁、渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件とRamsay原則の動向」税法学553号（2005年）219頁等がある。

¹⁸⁷ 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂、2016年）125頁。

のであるといえる。すなわち、私法上の選択可能性を利用し、異常不合理な法形式を採用することにより、税負担の軽減を図ることが可能とされている。

また、「租税回避行為とは、課税要件の充足を免れることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。……多くの場合、税法上通常のものと考えられている取引形式によらず、その場合と基本的には同じような経済的效果ないし法的効果を生ずる他の取引形式が選択されることによって、租税回避は生ずる。」との見解もある¹⁸⁸。この見解においても上記の見解と同様、「他の取引形式を選択し」としていることから、私法上の形成可能性に着目していることがわかる。一方で、この見解では、税法上通常とされている取引と異常不合理とされている取引の経済的效果は基本的には同様であるとされている。すなわち、租税回避とは、私法上の形成可能性を利用し、税法上通常とされる取引と同様の経済的效果を享受する一方で、その経済的效果に見合う税負担は排除されることであるとされている。

2つ目の見解と同様に、租税回避とは「①不相応な方法、言葉をかえていえば、異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的の達成がなされ、③その結果、不当に租税負担の軽減がなされる。このような場合の右の異常な行為」であるとの見解を示す者もいる¹⁸⁹。

このように、租税回避は、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常の取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的效果が生じる、③その一方で、通常の取引に見合う租税負担を軽減または排除する、という3つの要素によって説明される。

（2）現代の租税回避の定義

伝統的に租税回避は上記のような定義付けがされてきた一方で、最近の裁判例等の動向から、新たな定義付けがされることがある¹⁹⁰。

まず、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」とする見解がある¹⁹¹。この見解では、当該定義に加えて、租税回避には2つの類型があるとされている¹⁹²。1つは、「合理的

¹⁸⁸ 清永・前掲注1) 388頁。

¹⁸⁹ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972年）94頁。

¹⁹⁰ この点に関し、竹内陽一は、IBM事件を踏まえて「納税者にとっては、経済的合理性がない場合に限って『租税回避』とされるという状態は歓迎されるべきものであるが、法令解釈の常識という観点に立って考えてみた場合には、法令の趣旨・目的に明らかに反するものを『租税回避』として否認するという解釈もあり得るのではないかと思われる。」と指摘している（竹内陽一「判批」税理57巻10号（2014年）70頁）。

¹⁹¹ 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）126-127頁、同『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）133-134頁、同・前掲注1) 133-134頁。

¹⁹² 金子・前掲注1) 134頁参照。

または正当な理由がないのに、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為」(以下「不合理型」という。)である¹⁹³。これは、従来から考えられてきた租税回避の典型例であるといえる¹⁹⁴。そして、もう1つは、「租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為」(以下「制度濫用型」という。)である¹⁹⁵。このような租税回避の類型に関する解説がされる契機となったのは、最高裁平成28年判決であると考えられている¹⁹⁶。

また、「租税回避とは、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法だが不当な軽減又は排除をいう」との見解がある¹⁹⁷。この見解では、租税回避の手段としての納税者の行為に着目すると租税回避は、①私法上の形成可能性(選択可能性)の濫用による租税回避と②税法上の課税減免規定の濫用による租税回避の2つに分類できるとされている¹⁹⁸。この2つの分類は、上記で示した2つの類型に類似するものである。さらにこの見解では、上記のような類型に関して、以下のような解説が加えられている。いずれの類型も、私法上の形成可能性が租税回避の「手段」となっているが、不合理型では租税回避の「直接的手段」であるのに対し、制度濫用型では租税回避の「間接的手段」となっている¹⁹⁹。制度濫用型における「直接的手段」は、租税減免規定そのものである²⁰⁰。つまり、租税回避の2つの類型は、私法上の形成可能性が租税回避の手段であることについては共通しているが、その直接的手段は異なっている。

さらに、租税回避とは「私法上有効な行為であっても①、主として税負担を減少させる目

¹⁹³ 金子・前掲注1) 134頁。

¹⁹⁴ 金子宏は、第1類型の一例として「土地の所有者が、もっぱら譲渡所得に対する税負担の軽減のために、土地を譲渡する代わりに、その上にきわめて長期間の地上権を設定して、土地の使用・収益権を相手方に移転し、それと同時に、弁済期を地上権の終了する時期として相手方から当該土地の時価に等しい金額の融資を受け、さらにこの2つの契約は当事者のいずれか一方が希望する限り更新すること、および地代と利子は同額としかつ相殺することを予約したとする。このように複雑で異常な法形式を用いることによって、土地所有者は、土地を譲渡したのと同じの経済的成果を実現しながら、譲渡所得の発生を免れることができる」ことを挙げている(金子・前掲注1) 134頁)。

¹⁹⁵ 金子・前掲注1) 134頁。

¹⁹⁶ 谷口・前掲注141) 205頁参照。これに対し、酒井克彦は、このように租税回避が2つに類型化されたのは、最高裁平成17年12月19日判決が契機であると考えている(酒井・前掲注42) 267頁参照)。

¹⁹⁷ 谷口・前掲注4) 68頁。

¹⁹⁸ 谷口・前掲注4) 72頁参照。

¹⁹⁹ 谷口・前掲注141) 206頁参照。

²⁰⁰ 谷口・前掲注141) 206頁参照。

的で②、租税法上の効果を生じさせる当該租税法規の文言には反しないものの、その趣旨に反する態様によって③、その適用を免れ又はこれを適用して税負担を軽減又は排除すること」との見解がある²⁰¹。この見解は、1つ目の定義例と同様に、租税法規の趣旨に反するかを租税回避の判断要素の1つとしている。一方で、1つ目の定義例においては趣旨に反するかを対象を課税減免規定に限定しているのに対し、この見解では、その対象を租税法規全般としている。この点、この見解は、他の租税回避の定義よりも広い概念であると考えることができる。

2. 租税回避が問題視させる理由

租税回避は、脱税及び節税とも区別される。脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件そのものを回避し、又は減免規定の適用要件を充足させる行為である²⁰²。すなわち、脱税は違法な行為であるのに対し、租税回避は適法な行為である²⁰³。また、節税は租税法規の予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は租税法規の予定していない異常ないし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²⁰⁴。

租税回避、脱税及び節税を区別した上で、脱税が許されない行為であることは言うまでもないが、租税回避が問題視させる理由は、租税回避の結果に着目し、租税負担のあり方が公平負担に反するからである²⁰⁵。それは、租税回避が行われた結果、基本的には同一の経済的效果が生じているにもかかわらず、通常の法形式が選択させたときは課税され、他方で、異常な法形式が選択させたときには課税されないというのでは、経済的ないし法的に同一の事情にあれば同じように課税させるべきであるとする負担公平ないし租税平等の観念に反する結果となる²⁰⁶。

なお、経済的效果の同一性に関して、昭和36年国税通則法答申において²⁰⁷、「租税回避行為により不当に税負担を回避し又は軽減することは許されるべきではないのであって、こ

²⁰¹ 今村隆『現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編』（新日本法規，2017年）50頁。今村隆は、従来よりこの定義と同様の見解を示していたが、学説の動向では通説的な見解ではなかったため、本論文では現代の租税回避として取り扱うこととする（今村隆「租税回避とは何か」税大論叢40周年記念論文集（2008年）49頁参照）。

²⁰² 金子・前掲注1）135頁参照。

²⁰³ 清永敬次も、租税回避行為は税法上承認されている行為、つまり適法な行為であるとの見解を示している（清永・前掲注42）44頁参照）。

²⁰⁴ 金子・前掲注1）135頁参照。

²⁰⁵ 田中・前掲注43）41頁参照。

²⁰⁶ 岡村＝酒井＝田中・前掲注4）40頁、清永・前掲注1）42頁参照。

²⁰⁷ 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）及びその説明」（1961年）12-13頁。

のような場合には、仮装のために採られた法形式にとらわれることなく、通常あるべき取引行為によって得られる経済的実質、しかも、その法形式がどのようなものであれ、その通常生ずべき経済的実質と同じ実体として現に生じているところに即して課税が行われるべきこととなる〔下線は筆者〕とされている。また、租税回避について「これをそのまま認めれば、通常あるべき取引行為によって生ずべき経済的実質し即して課税がされた場合に比し、経済的実質としてはまさにそれと同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られるという点に問題がある〔下線は筆者〕と指摘されている。すなわち、経済的実質においては同一の実体が生じていながら、税負担においてのみ不当に軽減が図られている点に問題があるとされている。

このように、租税回避が問題視される理由には、同一の経済的効果を享受している者は、同一の課税がされるべきであるという税負担の公平の考え方が根本にあると考えられる。

第2節 租税回避の否認の概念

1. 租税回避の否認の定義

租税回避の定義と同様、租税回避の否認の定義についても実定法上の定義規定は存在しない。また、租税回避の定義が変化すれば、それに伴い租税回避の否認の定義も変化する。

そこで、以下では、従来議論されてきた租税回避の否認の定義をはじめとして、現代の租税回避の否認の定義を確認する。

(1) 伝統的な租税回避の否認の定義

伝統的に租税回避の否認とは、「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」とする見解がある²⁰⁸。また、「租税回避の否認とは租税回避を排除するのに必要な、課税要件規定によるときとは異なる扱いをすることをいう。具体的には例えば、納税者が選択した法形式ではなく想定される法形式通常の法形式を基礎として課税を行うことをいう」とする見解もある²⁰⁹。すなわち、租税回避の否認とは、異常不合理な法形式(租税回避行為)を、私法上の領域ではなく、税法上の領域においてのみ、引き直すことにより行われる。

この引き直しは、租税回避の定義に照らし、私法上の法形式に基づいた現実が発生している経済的効果を前提として、税法においてのみ、当該経済的効果を生じさせる他の法形式に引き直して課税要件規定を適用することになる²¹⁰。

このように、伝統的な租税回避の否認とは、租税回避の定義に照らし、「異常な」行為を「通常の(正常な)」行為に引き直すこととされている。伝統的な租税回避の定義では、通常の法形式と異常不合理な法形式では同様の経済的効果が生じるとされていた。つまり、伝

²⁰⁸ 金子・前掲注1) 126-127頁。

²⁰⁹ 清永・前掲注1) 43頁。

²¹⁰ 大淵・前掲注11) 63頁参照。

統的な租税回避の否認においては、租税回避の定義に照らし、異常な行為が通常の行為に引き直しがされるが、そこから生じた経済的効果は引き直し前後で変化しないこととなる²¹¹。

（２）現代の租税回避の否認の定義

租税回避の定義と同様、最高裁平成 28 年判決を契機に、租税回避の否認の定義にも変化があった。例えば、租税回避の否認とは、「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せたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を否定すること）」とする見解がある²¹²。この見解では、伝統的な租税回避の否認の定義に、減免規定については、その適用を否定することという文言が加えられている。これは、租税回避否認の定義において、それを 2 つに類型化したことに伴うものであると考えられる。

すなわち、制度濫用型に対しては、その減免規定の適用を否定することにより、租税回避の否認が行われることになる。この点に関して、課税減免規定の適用を受けないことが「通常の（正常）」な行為であり、このような否認方法も、引き直し課税であるとする見解がある²¹³。なお、不合理型については、従来と同様、同一の経済的効果が生じる通常の取引に引き直しがされると考えられる。

また、租税回避の類型と不当性要件の関係について、経済的合理性基準とは不合理型に関する判断基準であり、制度濫用基準とは制度濫用型に関する判断基準であるとされている²¹⁴。

これら、租税回避の議論を整理すると、概ね以下のようになる。

²¹¹ 大淵・前掲注 11) 63 頁、田中・前掲注 3) 183-184 頁参照。

²¹² 金子・前掲注 1) 135 頁。

²¹³ 谷口・前掲注 141) 208 頁参照。

²¹⁴ 谷口勢津夫『税法基本判例 I』（清文社、2023 年）227-228 頁参照。

図表 1 租税回避の議論の整理

	租税回避の類型	租税回避の否認の 類型	不当性要件の判断 基準
伝統的な租税回避	不合理型	同一の経済的効果 が生じる通常を取 引に引き直すこと	経済的合理性基準
現代の租税回避	不合理型	同一の経済的効果 が生じる通常を取 引に引き直すこと	経済的合理性基準
	制度濫用型	課税減免規定の適 用を否定すること	制度濫用基準

(筆者作成)

2. 引き直しの手法

上記で示した通り、租税回避の否認による課税とは、引き直し課税である。ここでは、この引き直し課税がどのような手法で行われるかについての例を挙げる。

租税回避の定義を示すうえで、現代の租税回避とは 2 つの類型があるとされている。これら 2 つの類型に係る「租税回避の手段」の観点から、租税回避の否認を論ずる見解がある。

1 つは、租税回避の手段のうち、直接的手段を否認する方法（以下「直接的手段否認アプローチ」という。）である²¹⁵。直接的手段否認アプローチによれば、非合理型については、課税要件の充足を回避するための直接的手段が私法上の形成可能性であることから、その否認は、納税者が私法上の形成可能性の濫用により選択した「異常な」行為を、想定される「通常の」行為に引き直すことを意味する²¹⁶。これに対して制度濫用型については、課税減免規定を充足させることが直接的手段であるため、その否認は、課税減免規定の適用を否定することを意味する²¹⁷。なお、上記で示した見解においては、租税回避の否認とは、「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せたものとして取り扱うこと（減免規定については、その適用を否定すること）」とされており²¹⁸、直接的手段否認アプローチに立っているものと解される。

²¹⁵ 谷口・前掲注 141) 265 頁参照。

²¹⁶ 谷口・前掲注 141) 269 頁参照。

²¹⁷ 谷口・前掲注 141) 269 頁参照。

²¹⁸ 金子・前掲注 1) 135 頁。

そして、もう1つは、租税回避の手段のうち、間接的手段を否認する方法（以下「間接的手段否認アプローチ」という。）である²¹⁹。これによれば、制度濫用型は、納税者が私法上の形成可能性の濫用により選択した「異常な」行為を、想定される「通常の」行為に引き直しがされることになる²²⁰。この場合の「通常の」行為とは、「異常な」行為をしないということになり、結果として租税減免規定の適用が否定されることになる²²¹。

このように、両アプローチの下では、その否認された結果に差異は生じないが、租税回避の類型に応じて、引き直しの過程が異なることになる。

3. 租税回避否認規定の必要性

租税回避の否認は、租税法律主義の見地から、課税要件法定主義との関係で、明文の規定がない場合にもその否認が許容されるかが問題となる²²²。

この点について、租税法律主義のもとで、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を租税行政庁に認めることは、困難であるとする見解が支配的である²²³。これは、租税公平主義と租税法律主義との関係において、後者を優先させようとする考えである。一方で、租税負担の公平を根拠にして租税回避の否認を肯定する学説も存在する²²⁴。

この対立に関して、最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決は²²⁵、「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。」と判示している。これは、明示的ではないが、法律の根拠なく租税回避を否認することはできず、立法による対処が適当であることを示したものであるといえる。

加えて、下級審の判断ではあるが、東京高裁平成11年6月21日判決は²²⁶、「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」と判示している。これは、租税法律主義の観点から、租税回避の

²¹⁹ 谷口・前掲注141) 265頁参照。

²²⁰ 谷口・前掲注141) 269頁参照。

²²¹ 谷口・前掲注141) 270頁参照。

²²² 谷口・前掲注4) 83頁参照。

²²³ 金子・前掲注1) 139頁、清永・前掲注1) 43頁、中川一郎編『税法大系(1) 総論』(三晃社、1968年) 147頁等参照。

²²⁴ 田中・前掲注61) 89頁参照。

²²⁵ 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。

²²⁶ 東京高判平成11年6月21日・前掲注66)。

否認には、法律の根拠が必要であると示したものであるといえる。

このような問題は、結局のところ租税法律主義と租税公平主義が対立する場面において、どちらを優先するかにより結論が異なる。私見としては、そのような対立がある場合には、租税法律主義を優先すべきであるとする。

第3節 行為計算否認規定以外による租税回避の否認

租税回避の否認には、行為計算否認規定による否認以外に、①個別否認規定による否認、②法律解釈による否認、及び③私法上の法律構成による否認、等がある。以下では、行為計算否認規定以外による租税回避の否認について検討する。

なお、行為計算否認規定を「個別否認規定」の一例とする見解もあるが²²⁷、本論文では行為計算否認規定を「一般的否認規定」であるとの前提で検討を行う。

1. 個別否認規定による否認

租税回避に対する個別否認規定の定義に関して、学説上、様々な見解がみられる。その中でも、「個別否認規定とは、個別具体的な取引の特徴を法律要件化し、それに対する否認の効果も一義的に定める否認規定をい」う²²⁸、「新たな租税回避が生じた場合、あるいは生じることが想定される場合に、個別的・具体的にその税法上の抜け穴を封じる目的で設けられる規定を指す」又は²²⁹、「特定の状況に限定して、課税要件を明定している。そして、納税者の行為がその要件を充足しない場合には、課税庁により当該行為は否認される」等の説明がされている²³⁰。また、個別否認規定とは「租税負担を減少させるために、課税要件の充足を避けること又は租税負担を減少させる規定の要件を充足することが、行われる場合、又は行われると予想される場合に、それを防止することを目的として、そのような場合を類型化して捉え、具体的な項目について設けられた規定」と定義されることがある²³¹。

²²⁷ 今村隆は、租税回避の否認の定義を論じる中で、「これには、『租税法上の実質主義による否認』と『個別否認規定』による否認がある。」とし、「前者は、経済的実質に即して課税要件事実を認定する方法のことであり、後者は、同族会社の行為計算否認規定などの明文規定に基づくものである。」と説明している（今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（第1回）」税理42巻14号（1999年）206-207頁）。

²²⁸ 川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル15号（2010年）5頁。

²²⁹ 北村英隆「法人税制における租税回避否認規定の在り方ー組織再編税制及び連結納税制度における包括的租税回避否認規定をめぐる議論を中心に」RESEARCHBUREAU 論究5号（2005年）49頁。

²³⁰ 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察ー『私法上の法律構成による否認』論の功罪」税法学553号（2005年）111頁。

²³¹ 浦東久男「租税回避と個別否認規定」岡本忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）71頁。

これらの定義に照らすと、個別否認規定と一般的否認規定の主な違いは、個別否認規定は租税回避をあらかじめ想定した上で、それを封ずるために規定されたものであるのに対し、一般的否認規定はそのような想定のもとで規定されたわけではなく、租税回避を広く否認しようとするものであるといえる。なお、個別否認規定は、租税回避が初めから生じないよう規定されたものであるため、引き直しは行われないことになる。

個別否認規定には、内国法人の各事業年度の益金の額に算入すべき金額（法人税法 22 条 2 項）、過大な役員給与の損金不算入（同法 34 条 2 項）、過大な使用人給与の損金不算入（同法 36 条）、資産の譲渡とみなされる行為（所得税法 33 条 1 項括弧書き、同法施行令 79 条・80 条）、必要経費に関する規定（同法 37 条、45 条、同法施行令 96 条）等が該当する²³²。

また、新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速に対応し、個別否認規定を設けて問題の解決を図るべきであるとする見解がある²³³。これは、納税者の予測可能性を確保するという租税法律主義の観点からの見解である。平成 17 年度税制改正では、民法上の組合等による航空機・船舶のリースを利用した税負担の軽減ないし回避を封ずることを目的とする規定が設けられた。これは、正に租税回避に対して、立法により個別否認規定を設けて、その解決を図った一例であるといえる。

2. 法律解釈による否認

法律解釈による租税回避の否認の一例として、限定解釈による租税回避の否認がある。

以下では、限定解釈による租税回避の否認に関する裁判例等及び学説を確認する。

（1）裁判例等

過去の裁判例等を参照する限り、限定解釈による否認は以下の 2 つの類型があると考えられる。1 つは、租税法規の限定解釈による否認で、もう 1 つは文言の限定解釈による否認である。

租税法規の限定解釈により、租税回避の否認が行われた事案として、最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決（以下「最高裁平成 17 年判決」という。）がある²³⁴。

最高裁平成 17 年判決は²³⁵、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ……取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって……本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。〔下線は筆者〕」と判示した。

²³² 金子・前掲注 1) 138 頁参照。

²³³ 金子・前掲注 1) 139 頁、岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 41 頁参照。

²³⁴ 最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁。

²³⁵ 最判平成 17 年 12 月 19 日・前掲注 234)。

最高裁平成 17 年判決における納税者の目的は、外国税額控除余裕枠を売買して利益を得るため外国税額控除制度を利用しようとするのである。これは、外国税額控除の本来の制度の目的である国際的二重課税の排斥及び事業活動に対する税制の中立性の確保という観点から著しく逸脱するものであるとされた²³⁶。その結果、本件取引は法人税法 69 条の文理上は、適用範囲に入っているものの、外国税額控除の本来の目的と本件取引における納税者の目的を比較して、それが目的外利用であることから、公平負担の原則の見地より、その適用が否認された²³⁷。すなわち、最高裁平成 17 年判決では、租税回避のうち制度濫用型が、課税減免規定の適用の否定という形で否認されたことになる。

条文の文言の限定解釈により、租税回避の否認が行われた事案として、大阪高裁平成 14 年 6 月 14 日判決（以下「大阪高裁平成 14 年判決」という。）がある²³⁸。

大阪高裁平成 14 年判決は²³⁹、法人税法 69 条 1 項について、「内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。〔下線は筆者〕」と判示している²⁴⁰。

大阪高裁平成 14 年判決は、最高裁平成 17 年判決と事案は類似しているものの、法人の事業目的の欠如を根拠に「外国法人税を納付することとなる」という文言を限定解釈している。

このように、最高裁平成 17 年判決は、法律上の文言の解釈ではなく、租税法規そのものを限定解釈し、その適用を否定しているのに対し、大阪高裁平成 14 年判決は、法人税法 69 条 1 項の「外国法人税を納付することとなる場合」という文言について、限定解釈が行われている²⁴¹。また、最高裁平成 17 年判決は、納税者が法人税法 69 条の適用を直接的手段として租税回避を試みたのに対し、その直接的手段である法人税法 69 条の適用を否定することから、直接的手段否認アプローチによる否認が行われた事案としても理解することができる。

（２）学説

税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないとさ

²³⁶ 吉村典久「判批」行政関係判例解説平成 17 年 123 頁参照。

²³⁷ 吉村・前掲注 236) 123 頁参照。

²³⁸ 大阪高判平成 14 年 6 月 14 日判時 1816 号 30 頁。

²³⁹ 大阪高判平成 14 年 6 月 14 日・前掲注 238)。

²⁴⁰ この判断に対して、事業目的の必要性は租税回避の判断要因であり、これを法 69 条の解釈に持ち込むことには問題があるとする見解がある（占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討（下）」金法 1731 号（2005 年）43 頁参照）。

²⁴¹ 吉村政穂「判批」判評 572 号（2006 年）187 頁参照。

れている²⁴²。一方で、課税減免規定にはそれぞれ特有の趣旨・目的があり、当該規定を、その立法趣旨にしたがって解釈するのは租税法律主義に反しないとする見解がある²⁴³。

課税減免規定とは、納税義務の成立に係る課税要件法の定める法律要件のうち、非課税・経費控除・所得控除・税額控除・課税繰延べ等の措置による租税負担の軽減又は排除を定める規定をいう²⁴⁴。このような課税減免規定は、一定の政策目的等を達成するために導入されたものであるとされている²⁴⁵。

このような課税減免規定の解釈適用に際して、当事者が課税減免規定の適用を受けることのみを目的として事業目的のない不自然な取引を行った場合に、そのような不自然な取引形態は、当該規定の本来予定していないものであるといえるとして、その適用を否定すれば、結果として、租税回避の否認を行うのと同様の効果を得ることができるとされている²⁴⁶。すなわち、限定解釈による租税回避の否認は、制度濫用型に対して行われることとなる。

他方で、限定解釈による否認に対して否定的な見解もある。例えば、限定解釈による否認は、「条文の背後にある当然の前提としての適用要件」という不文の濫用禁止要件を創造することに等しく、租税法律主義の下では許されるものではないとの見解がある²⁴⁷。租税法律主義が要請する予測可能性及び法的安定性は派生的機能であり、租税法律主義の本来の目的は、課税権者による恣意的・不当な課税から国民の財産権及び自由を保護することにある²⁴⁸。このことに鑑み、明文の規定が定められてない以上、課税減免規定であるからといって限定解釈をすることは許されないとされている²⁴⁹。

このような否定的な見解から、最高裁平成 17 年判決は法律の根拠なしに租税回避の否認が行われたとの批判が想定される。しかし、当該判決は法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的に照らして規定の限定解釈を行った例であると理解されている²⁵⁰。

²⁴² 岡村＝酒井＝田中・前掲注 4) 26 頁、金子・前掲注 1) 123 頁、清永・前掲注 42) 35 頁、酒井克彦『フォローアップ租税法』(財経詳報社、2010 年) 24 頁、谷口・前掲注 4) 44 頁、増井・前掲注 44) 48 頁等参照。

²⁴³ 中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2002 年) 229 頁参照。金子宏も、「減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、……減免規定の適用を否認することができると解すべきである。」としている(金子・前掲注 1) 141 頁)。

²⁴⁴ 谷口・前掲注 214) 86 頁参照。

²⁴⁵ 中里・前掲注 243) 223 頁参照。

²⁴⁶ 中里・前掲注 243) 223 頁参照。

²⁴⁷ 谷口・前掲注 214) 79 頁参照。

²⁴⁸ 谷口・前掲注 214) 80 頁参照。

²⁴⁹ 谷口・前掲注 214) 81 頁参照。

²⁵⁰ 金子・前掲注 1) 141 頁。

3. 私法上の法律構成による否認

租税回避の否認方法として、私法上の法律構成による否認がある。これは、課税の前提となる私法上の行為について、当事者の意思を、単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済的実態を考慮した実質的な形に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提とし法律構成をし、課税要件への当てはめを行えば、結果として、租税回避の否認と同様の効果をもたらすことが可能となるものである²⁵¹。

以下では、私法上の法律構成による否認に関する裁判例及び学説を確認する。

(1) 裁判例

私法上の法律構成による否認を肯定した裁判例として、大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決（以下「大阪高裁平成 12 年判決」という。）がある²⁵²。大阪高裁平成 12 年判決は²⁵³、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。〔下線は筆者〕」と判示した。これは、原則的には、租税回避の否認には明文の規定が必要であることを示している。一方で、明文の規定がない場合でも、租税回避の目的があれば、私法上の法律構成による否認が行われるとしている。

これに対して、私法上の法律構成による否認を否定した裁判例として、東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決（以下「東京高裁平成 11 年判決」という。）がある²⁵⁴。東京高裁平成 11 年判決は²⁵⁵、「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〔下線は筆者〕」と判示した。これは、租税法律主義の下では、租税回避の否認には、法律の根拠が必要であることを示している。すなわち、租税回避の目的は、否認の根拠にはならないことがうかがわれる。

(2) 学説

税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている²⁵⁶。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、原則として課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきである

²⁵¹ 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応（上）」ジュリ 1169 号（1999 年）117 頁。

²⁵² 大阪高判平成 12 年 1 月 18 日訟月 47 卷 12 号 3767 頁。

²⁵³ 大阪高判平成 12 年 1 月 18 日・前掲注 252)。

²⁵⁴ 東京高判平成 11 年 6 月 21 日・前掲注 66)。

²⁵⁵ 東京高判平成 11 年 6 月 21 日・前掲注 66)。

²⁵⁶ 金子・前掲注 1) 129 頁参照。

とされている²⁵⁷。

他方で、当事者が一定の私法上の表示をしたとしても、その表示が自らの私法上の合意に反する場合には、必ずしもその表示に従って課税がなされるわけではないとの見解がある²⁵⁸。これは、私法上の合意に反する表示をしても、原則として私法上の効果は発生せず、それに即した経済的効果ももたらされないことを根拠とする²⁵⁹。

また、私法上の法律構成による否認の適用場面の典型例として、仮装行為が挙げられ、虚偽表示がその典型例とされてきた²⁶⁰。一方で、私法上の法律構成による否認を、仮装行為よりも広い概念として捉える見解もある²⁶¹。当該見解によると、私法上の法律構成による否認が適用されるのは、①契約が存在と認定される場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定される場合及び③契約の法的性質の決定により、当事者が選択した法形式を否定して、真実の契約関係が認定される場合とされている²⁶²。

一方で、私法上の法律構成による否認は、仮装行為による否認の適用領域の拡大を目指す手段であると指摘されている²⁶³。何が私法上の真実の法律関係または事実関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであり、仮にも真実の法律関係または事実関係から離れて、法律関係または事実関係を構成し直すようなことは許されないとされている²⁶⁴。

私法上の法律構成による否認は、私法上の行為に介入して、採用した外形上の法形式を否認して、その経済的効果、実質に即して当事者が真に意図した法形式を認定するものである²⁶⁵。一方で、租税回避の否認とは、私法上の取引に関わらず、税法においてのみ、その取引を引き直すものである。この点、私法上の法律構成による否認は、実際に私法上の行為に介入していることから、租税回避の否認ではなく、事実関係の認定の問題であるとの見解もある²⁶⁶。

²⁵⁷ 金子・前掲注 1) 129 頁参照。

²⁵⁸ 中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研 113 号（2004 年）94 頁参照。

²⁵⁹ 中里・前掲注 258) 94 頁参照。

²⁶⁰ 金子・前掲注 1) 142 頁参照。

²⁶¹ 今村・前掲注 227) 209 頁参照。

²⁶² 今村・前掲注 227) 209 頁参照。

²⁶³ 岡村忠生「租税負担の回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号（2000 年）9 頁参照。

²⁶⁴ 金子・前掲注 1) 142 頁参照。

²⁶⁵ 大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（1）－法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開－」税経通信 63 巻 12 号（2008 年）36 頁参照。

²⁶⁶ 金子・前掲注 1) 142 頁参照。

第4節 小括

本章では、租税回避の定義及び租税回避の否認の定義について検討した。具体的には、伝統的な租税回避及び租税回避の否認の定義をはじめとして、その変遷を確認し、現代における租税回避及び租税回避の否認の定義を明らかにした。加えて、行為計算否認規定以外による租税回避の否認方法についても確認した。

伝統的に租税回避とは、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除する、という3つの要素によって説明されてきた。

そして、伝統的な租税回避の否認とは、租税回避の定義に照らし、「異常な」行為を「通常の（正常な）」行為に引き直すこととされていた。また、伝統的な租税回避の否認においては、納税者の行為により生じた経済的効果は引き直し前後で変化しないとされている。

一方で、現代の租税回避の定義については、最高裁平成28年判決を契機に、2つの類型があるとされた。1つは、合理的または正当な理由がないのに、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減または排除を図る行為（不合理型）である。もう1つは、課税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為（制度濫用型）である。不合理型は伝統的な租税回避と同様のものであり、制度濫用型は最高裁平成28年判決を契機に議論されたものと考えられる。

そして、租税回避の否認については、租税回避の類型によって、その方法が異なるとされている。まず、不合理型に対しては、伝統的な租税回避の否認と同様の引き直しがされる。それに対して、制度濫用型に対しては、その減免規定の適用を否定することにより、租税回避の否認が行われることになる。すなわち、課税減免規定の適用を受けないことが「通常の（正常）」な行為とされる。

また、行為計算否認規定以外による租税回避の否認として、①個別否認規定による否認、②法律解釈による否認及び③私法上の法律構成による否認を確認した。

個別否認規定と一般的否認規定の主な違いは、個別否認規定は租税回避をあらかじめ想定した上で、それを封ずるために規定されたものであるのに対し、一般的否認規定はそのような想定のもので規定されたわけではなく、租税回避を広く否認しようとするものであると考えられていた。そして、納税者の予測可能性の観点より、新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別否認規定を設けて問題の解決を図るべきであるとされている。

法律解釈による否認には、例えば、限定解釈による否認があることを確認した。具体的には、租税法規の限定解釈による否認及び文言の限定解釈による否認がある。これらの否認方法については、租税法律主義の観点から批判がある。一方で、課税減免規定にはそれぞれ特

有の趣旨・目的があり、当該規定を、その趣旨等に照らして解釈するのは租税法律主義に反しないとする見解があった。

私法上の法律構成による否認は、租税法律主義の観点から批判が散見された。また、私法上の法律構成による否認の適用場面についても、論者によって見解が異なることから、その適用は容易ではないと考えられる。

次章では、行為計算否認規定における否認に関する学説を整理・検討する。

第4章 否認のあり方に関する見解の整理

本章では、行為計算否認規定における否認のあり方に関する学説を整理・検討する。具体的には、行為計算否認規定における否認に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説及び広く認める広義説を客観的に考察する。そして、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにする。

第1節 狭義説

1. 内容

狭義説とは、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認のみに限られるべきであるとする見解である。この見解によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定され、その否認も講学上の租税回避の否認と同様に解されることになる。

つまり、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、同一の経済的効果が生じる合理的な行為計算に引き直されることになる。

2. 論拠

狭義説の論拠は、以下のようなものである。

(1) 租税回避の否認規定

狭義説では、行為計算否認規定を租税回避否認規定であると捉えている。

第2章で確認した通り、行為計算否認規定の立法趣旨は、租税回避を防止することであった。また、沿革においても、その立法趣旨を果たすために、適用対象や不当性要件に関して様々な改正が行われていた。

さらに、行為計算否認規定は租税回避の否認規定であり、これは今日では異論のないところであるとされている²⁶⁷。すなわち、学説においても、行為計算否認規定が租税回避の否認規定であることは通説とされている。

このことから、行為計算否認規定の否認対象は租税回避に限られるべきであり、その否認も租税回避の否認と同様に解することが妥当である。

(2) 税負担の公平の確保

狭義説においては、税負担の公平を確保することができる。第3章で確認した通り、租税回避とは以下の3つの要素で説明される。具体的には、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除すること、である。これらの要素に鑑みると、同一の経済的効果を享受しながら、通常取引をした者には課税がされ、異常・不合理取引をした者には課税がされない点に問題がある。

²⁶⁷ 清永・前掲注1) 413頁参照。

この点、税負担の公平を図るためには、異常・不合理な取引を同一の経済的效果が生じる合理的な取引に引き直すことが必要になる。すなわち、同一の経済的效果が生じた者には、同様の課税がなされる必要がある。

仮に、引き直し後の取引が、通常想定される取引であっても、経済的效果に相違があれば、税負担の公平を図ったとはいえない。この点、狭義説においては、引き直し前後の経済的效果に変化は生じず、税負担の公平を図ったといえる。

このように、狭義説とは、行為計算否認規定における否認を租税回避の否認と同様に解するものである。そして、その否認においては、税負担の公平の観点から引き直し前後で同一の経済的效果が求められることになる。

3. 学説

狭義説の立場を採用していると考えられる学説としては、田中論文・大淵論文・山田論文が挙げられる。

(1) 田中論文

田中治は、「税務署長の認めるところにより」の解釈について、「課税庁が、租税回避行為と認めて、仮定された通常の行為計算に置き換える場合、とりわけ、当該通常の行為計算なるものは、問題の行為計算に置き換わるふさわしい同一の経済的效果、経済合理性をもたなければならない。それは、同一の経済効果を納税者が享受しながら、租税回避行為の場合は税負担を軽減、回避することへの是正措置として、租税回避行為の否認が正当化されることから導かれるものである」としている²⁶⁸。この見解では、行為計算否認規定とは、租税回避への是正措置として正当化されるものであり、その否認も租税回避の否認と同様に解すべきであるとされている。そして、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認の定義に照らして、同一の経済的效果に着目して行われるべきであるとされている。

(2) 大淵論文

大淵博義は、『「税務署長の認めるところにより」』という文言の意義は、異常不合理な行為計算を採用した納税者に対して、同様の経済的成果を得る他の合理的な行為計算を採用したものと税務署長が認めて、課税関係を形成するものである」としている²⁶⁹。この見解も上記と同様、租税回避の否認の定義に照らして、行為計算否認規定の否認のあり方を結論付けている。そして、引き直すべき取引が想定できず、不合理な事態が発生している場面については、立法により解決すべきであるとしている²⁷⁰。このことは、納税者の予測可能性の確保

²⁶⁸ 田中・前掲注 6) 333 頁。

²⁶⁹ 大淵・前掲注 11) 81 頁。

²⁷⁰ 大淵・前掲注 11) 81 頁参照。

にも繋がるとしている²⁷¹。

(3) 山田論文

山田二郎は、行為計算否認の方法として、「課税の面において否認したうえで、通常の場合のあるべき行為ないし計算を想定して（通常の場合なみの行為ないし計算をフィクションして）、この想定したものを課税客体として、これに税法を適用しようとするもの（たとえば、法人がある資産を高価で買い入れている場合に、それが異常である場合には、通常なみの取引に引き直し、これを時価による買入と差額の贈与とに想定し直したうえで、税法を適用しようとするもの）である。」としている²⁷²。この見解は、上記2つの見解とは異なり、直接的に経済的効果ないし経済的成果という文言は用いていない。一方で、2つ目の括弧書きから、経済的効果ないし経済的成果を考慮した引き直しが想定されていると考えられる。なぜなら、法人がある資産を高価買入する場合と、時価による買入と差額が贈与とされる場合では、経済的効果ないし経済的成果が同一であるといえるからである。

4. 裁判例

狭義説の立場を採用したと考えられる裁判例には、東京地裁昭和51年7月20日判決²⁷³（以下「東京地裁昭和51年判決」という。）及び広島地裁平成2年1月25日判決²⁷⁴（以下「広島地裁平成2年判決」という。）がある。

(1) 東京地裁昭和51年判決

東京地裁昭和51年判決は、法人税法132条が憲法14条に違反するか否かについて争われた事案である。

東京地裁昭和51年判決は²⁷⁵、法人税法132条は、「同族会社においては、法人税の負担を不当に減少させる目的で、非同族会社ではなし得ないような行為計算をするおそれがあるので、同族会社と非同族会社との租税負担の公平を期するために、同族会社であるがゆえに容易に選択することのできた租税負担を免れるような行為計算を否認し、同じ経済的効果が発生するために通常採用されるであろうところの行為計算に従って課税標準を計算し得る権限を徴税機関に認めたものであって、同族会社に対してのみ、このような行為計算の否認規定を設けたことについては十分な合理性があるというべきである〔下線は筆者〕」と判示している。

²⁷¹ 大淵・前掲注11) 81頁参照。

²⁷² 山田・前掲注13) 358-359頁。

²⁷³ 東京地判昭和51年7月20日税資103号674頁。同趣旨の裁判例として、東京地判昭和33年12月23日・前掲注4)がある。

²⁷⁴ 広島地判平成2年1月25日行集41巻1号42頁。

²⁷⁵ 東京地判昭和51年7月20日・前掲注273)。

すなわち、行為計算否認規定により税務署長に与えられている権限は、不当性要件を充足した行為計算を、同様の経済的效果が発生する通常の行為計算に引き直すものであるとしている。また、このような権限を税務署長に与える趣旨は、税負担の公平を図るためであるとしていることがわかる。

（２）広島地裁平成２年判決

広島地裁平成２年判決は、法人税法 132 条により、いわゆる逆さ合併を否認することができるか否かが争われた事案である。なお、本事案では、赤字会社である X が合併法人となり、黒字法人である A 社が被合併法人として、合併が行われている。

広島地裁平成２年判決は²⁷⁶、「本件合併は、X が合併法人、A 社が被合併法人となり、合併法人たる X の繰越欠損金を損金に算入したものであって、形式的には、右の場合と異なる。しかしながら、前説示のとおり、本件合併は、その法形式にかかわらず、経済的実質において黒字法人である A 社が赤字法人である X を吸収合併したものと評価されるものであって、合併の実体としては、法律上の合併法人である X の事業ないし経営実体が全く消滅し、被合併法人である A 社の企業としての実体のみが存続継続しているのであって、企業の実体は、合併の前後を通じて変っていないものである。

そうだとすると、存続会社である X が合併の前後を通じて実質上同一性を保持しているとはいえず、……本件合併の法律上の形式に従って本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法 57 条の趣旨・目的に反して被合併法人である A 社が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法人税法 132 条にいう租税回避行為に該当するものというべきである。してみれば、Y は、同条の規定に基づき、本件合併の実体に則して A 社を合併会社、X 社を被合併会社として法人税の課税標準等を計算することができるものといわなければならない。〔下線は筆者〕と判示した。

すなわち、納税者が行った異常な行為（逆さ合併）は、租税回避に該当するとしているとして、その行為は、同様の経済的效果を有する合理的な行為（通常合併）に引き直され、その引き直された行為を前提に課税標準等の計算が行われている。

5. 評価

（１）利点

狭義説によれば、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認に限られることになる。当該見解は、税負担の公平を確保することができる点で優れている。

租税回避の否認においては、引き直し前後で同一の経済的效果が求められる。この点、狭義説によれば、同一の経済的事情がある者に対して同一の税負担を生じさせることができる。すなわち、行為計算否認規定の適用により、税負担の公平を図ることができる。

²⁷⁶ 広島地判平成 2 年 1 月 25 日・前掲注 274)。

第2章で確認した通り、行為計算否認規定の趣旨・目的は、税負担を不当に減少させる行為又は計算（租税回避）を否認し、税負担の公平を確保することにある。これは、学説及び判例においても一致した見解である。

つまり、狭義説は、行為計算否認規定の適用により、税負担の公平を確保することができる点で、当該規定の趣旨・目的に沿うものであるといえる。

（２）問題点

ア 行為計算否認規定の死文化

行為計算否認規定の文言を見る限り、税負担が不当に減少する結果となる行為計算がその否認対象であり、租税回避行為が否認対象であるとは規定されていない。すなわち、文理上、行為計算否認規定の否認対象が、講学上の租税回避行為であることが一般的であるといえても、必ずしもこれに限る必要はないことになる²⁷⁷。

また、行為計算否認規定に関する今日の議論において、当該規定の適用される事例は少なく、その適用範囲は大きく狭まっているとされている²⁷⁸。しかし、狭義説を採用した場合、行為計算否認規定の適用範囲は現在より狭くなる恐れがある。すなわち、現在においても行為計算否認規定の存在意義が指摘されているにもかかわらず、さらに適用範囲を狭くすることは、行為計算否認規定の死文化に繋がる恐れがある。

このように、行為計算否認規定の文理に基づいた解釈ではなく、立法趣旨及び沿革等に基づく解釈（趣旨解釈）によって、当該規定が死文化する恐れがある。その結果、税負担の公平を図るという本来の趣旨を果たせなくなり、行為計算否認規定の存在意義が失われるという問題がある。

イ 否認の困難性

狭義説によると、行為計算否認規定において、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しがされるが、この否認には困難性を伴う場合がある²⁷⁹。

例えば、東京高裁平成26年11月5日判決において²⁸⁰、組織再編成においては「同一の経済的効果をもたらす法形式が複数存在」する、と述べられている。組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため、必ずしも一般的な取引慣行や取引相場がある

²⁷⁷ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18）も同様の立場を採用している。

²⁷⁸ 石島弘『『同族会社等の行為又は計算の否認』規定の立法趣旨』税理40巻9号（1997年）79頁参照。なお、金子宏は、現在、行為計算否認規定の適用範囲は以前よりも狭くなっているが、この規定の意味が失われたわけではないとされていると述べている（金子・前掲注1）546頁参照）。

²⁷⁹ タックスシェルターについて、それを「異常な」投資とみても、それに対比されるべき「通常の」投資を想定することは困難である（谷口・前掲注4）78頁参照。）

²⁸⁰ 東京高判平成26年11月5日・前掲注20）。

わけではなく、多数の企業が関与して複雑かつ巧妙な租税回避行為が行われた場合、通常の行為とは何かという議論の出発点からその審理に困難性が伴う場合があると指摘されている²⁸¹。

また、最高裁平成 28 年判決のように、組織再編成を利用し形式的に課税減免規定の適用（欠損金の引継）を受けようとする事案において、同一の経済的效果が生ずる取引が必ずしも明らかでないが故に²⁸²、欠損金の引継を否認することができなくなる。しかし、法人税法 132 条の 2 に係る立法趣旨において、当該規定により否認される一例として、「繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う。」ことが挙げられている²⁸³。この点、狭義説の立場を採った場合、法人税法 132 条の 2 の立法趣旨で想定されている否認されるべき事案に対して、当該規定による否認が困難となってしまう。

このように狭義説によると、同一の経済的效果が生ずる取引への引き直しが困難な場合が想定される。その結果、行為計算否認規定の適用対象が必要以上に狭くなり、当該規定の立法趣旨に反することになりかねない。

第 2 節 広義説

1. 内容

広義説とは、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認の定義に拘わらず、一定の合理性が認められれば、他の否認方法も認められるべきであるとする見解である。この見解によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定されず、その否認も講学上の租税回避の否認に限られないことになる。また、その否認には一定の合理性が必要とされる。

すなわち、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、一定の合理性が認められる通常想定される行為計算に引き直されることになる。

²⁸¹ 徳地＝林・前掲注 178) 106 頁参照。

²⁸² 田中・前掲注 6) 351 頁参照。また、大淵博義も「本件被合併法の取締役副社長に就任したヤフーの社長についてみると、被合併法人の役員として登記し、正式に副社長に選任されたものであるから、その副社長が非常勤で無報酬であるとしても、それは内部の運用にすぎず、私法上は、取締役副社長であるという地位にあり、仮に、それが短期間であるとしても、その取締役副社長の就任の事実はないという認定は不可能であり、また、法人税法 132 条の 2 により、当該就任の事実がなかったとフィクションすることは許されない」と述べている（大淵・前掲注 11) 76 頁）。

²⁸³ 中尾・前掲注 2) 244 頁。

2. 論拠

広義説の論拠は、以下のようなものである。

(1) 文理解釈の徹底

行為計算否認規定の規定ぶりからすれば、否認対象を租税回避行為に限定するとの文言は付されていない。そうであれば、納税者の行為計算が不当性要件を充足した場合、その否認においては、ある程度の合理性(通常想定される行為計算への引き直し)が担保されれば、税負担の公平は図られることになる。すなわち、文理解釈を徹底した場合、その否認対象は租税回避行為に限定されず、その否認も租税回避の否認と同様に解すべき理由もない。

(2) 否認の簡便性

広義説によると、行為計算否認規定における否認を簡便的に行うことができる。行為計算否認規定における否認の場面において、同一の経済的效果を生ずるような取引を想定することが困難な事案も存在する。組織再編成が関係する事案において、同一の経済的效果を生ずる取引を想定することは、必ずしも容易であるとは言えず、時には困難性を伴う場合もある。例えば、最高裁平成28年判決のような事案では、副社長就任と同一の経済的效果が生じる取引を想定することは困難である。

しかし、法人税法132条2の立法当時の資料を確認する限り、当該規定は、最高裁平成28年判決のような事案に対処するために創設されたと考えられている。この点、広義説によれば、このような事案に対しても、否認を簡便的に行うことができる。その結果、行為計算否認規定により否認が想定されている事案に、当該規定を適用することができる。

3. 学説

広義説の立場を採用していると考えられる学説としては、増井論文及び斉木論文が挙げられる。

(1) 増井論文

増井良啓は、「税務署長の認めるところにより」の解釈について、「課税庁としては、複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法を採用すべきものとする。」としている²⁸⁴。この場合、「課税庁の否認のやり方が合理的であったかどうかは、裁判所の審査に当然服する。」としている²⁸⁵。すなわち、否認の場面において、課税庁が採用した否認方法が、裁判所に不合理であると判断されなければ、問題は生じないとしている。

(2) 斉木論文

斉木秀憲は、行為計算否認規定における「正常な行為又は計算の引き直しについては、合

²⁸⁴ 増井・前掲注14) 114頁。

²⁸⁵ 増井・前掲注14) 114頁。

理性がなければならないと解される。その合理性とは、推計課税の合理性と同様に客観的なものでなければならない。」と述べている²⁸⁶。また同氏は、行為計算否認規定における「引き直しは、個別規定の課税要件を充足したものとするところから、課税庁の恣意性の介入の懸念が生ずるものであるが、本規定の課税要件には、『不当の評価』として、合理性、客観性が求められるため、その恣意性の余地はむしろ、抑制され又は排除される方向に働くものと考えられる。」としている²⁸⁷。すなわち、行為計算否認規定における否認は、推計課税と同様の合理性が求められるとしている。また、当該規定の不当性要件の判断において、その合理性及び客観性は担保されており、否認の場面においても課税庁の恣意性は介入しないとしている。

このように、両者の見解においても、行為計算否認規定における否認は、租税回避の否認に限られるとはされていない。

4. 裁判例

広義説の立場を採用したと考えられる裁判例には、東京地裁平成 9 年判決²⁸⁸、大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決²⁸⁹（以下「大阪地裁平成 12 年判決」という。）及び東京地裁平成元年 4 月 17 日判決²⁹⁰（以下「東京地裁平成元年判決」という。）がある。

（1）東京地裁平成 9 年判決

東京地裁平成 9 年判決の事案の概要は、第 1 章 1 節で述べた通りである。

東京地裁平成 9 年判決は²⁹¹、行為計算否認規定における否認について、「行為又は計算を、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われているものと認められる取引行為に引き直して、右引き直された取引行為に基づいてその所得金額及び税額等を計算すべきこととなる。〔下線は筆者〕」としている。また、行為計算否認規定の適用対象については、「本件規定は、その制定の沿革からすれば、同族会社という法形式を利用して実質的な租税負担を軽減しようとする居住者に対処することを目的とした規定であるということができる。しかし、『所得税の負担を不当に減少させる結果となる』という本件規定の文言から、本件規定の適用対象が客観的な租税回避行為に限られるとまで解すべき理由はない。〔下線は筆者〕」としている。

すなわち、行為計算否認規定の否認対象は、講学上の租税回避に限定されるものではなく、その否認は独立当事者間取引への引き直しであるとしている。

²⁸⁶ 斉木・前掲注 15) 75 頁。

²⁸⁷ 斉木・前掲注 15) 75 頁。

²⁸⁸ 東京地判平成 9 年 4 月 25 日・前掲注 18)。

²⁸⁹ 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日・前掲注 129)。

²⁹⁰ 東京地判平成元年 4 月 17 日訟月 35 卷 10 号 2004 頁。

²⁹¹ 東京地判平成 9 年 4 月 25 日・前掲注 18)。

（２） 大阪地裁平成 12 年判決

大阪地裁平成 12 年判決は、地上権を設定し、地上権割合を控除して宅地評価をしたことにつき、相続税法 64 条により、地上権設定行為ではなく、賃借権設定行為であるとして引き直しをすることができるか否かが争われた事案である。

大阪地裁平成 12 年判決は²⁹²、行為計算否認規定における否認について、「相続税法 64 条 1 項が適用される場合、税務署長は、同族会社の行為に基づいて生じた事実をなかりしものとして、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為に従って課税価格を計算することができるところ、本件においては、通常の経済人であれば地上権ではなく賃借権を設定したであろうと考えられるのであるから、本件宅地等に賃借権が設定されている状態を想定した上で、権利金の収受はないが、相当の地代が支払われていることから、……Y が、本件宅地等を相当地代通達六項(1)に準じて、自用地としての価額の 80 パーセントに相当する金額によって評価したことには合理性があるというべきである。〔下線は筆者〕」と判示している。

すなわち、納税者が行った取引は、通常の経済人が行うであろう取引に引き直され、その引き直された取引を前提に課税標準等の計算が行われている。そして、課税庁が行った引き直しは、合理性があると判断されている。

（３） 東京地裁平成元年判決

東京地裁平成元年判決は、不動産の管理を委託し、管理料を必要経費に算入したことにつき、所得税法 157 条により、適正な管理料の金額を認定し引き直しをすることができるか否かが争われた事案である。

東京地裁平成元年判決は²⁹³、行為計算否認規定における否認について、「所得税法 157 条に基づく行為計算の否認の対象となるか否かを判断し、また、否認すべきものとした場合ににおける適正な管理料を計算するためには、右のような同族関係にない不動産管理会社に同規模程度の貸ビル又は貸駐車場の管理を委託している同業社が当該不動産管理会社に支払った管理料の金額の賃貸料収入の金額に対する割合との比準の方法によつて、通常であれば支払われるであろう標準的な管理料の金額を算出し、これと現実の支払管理料の金額とを比較検討することが、合理的な方法であるものと解すべきである。〔下線は筆者〕」と判示している。

そして、事実認定に基づき、「標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であつて、純経済人の行為としては極めて不合理であり、……代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得たものと言わざるを得ない。……したがつて、右の行為計算

²⁹² 大阪地判平成 12 年 5 月 12 日・前掲注 129)。

²⁹³ 東京地判平成元年 4 月 17 日・前掲注 290)。

は、所得税法 157 条に基づいて否認されるべき場合に該当し、右標準的な管理料の金額を、X の……管理料の金額として X の不動産所得を計算すべきである。〔下線は筆者〕」としている。

すなわち、行為計算否認規定の適用に当たって、通常支払われるであろう管理料の額が基準となるところ、その基準額として同業者比準に基づく標準的な金額を用いることは合理的であるとしている。

5. 評価

(1) 利点

広義説によれば、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認に限られないことになる。当該見解は、否認の簡便性という点で優れている。

狭義説の問題点で指摘したように、否認の場面において、同一の経済的效果が生ずるような取引を想定することが困難な場合がある。特に、組織再編成が関係する事案においては、その取引内容が複雑である場合が多い。

この点、広義説によれば、このような事案においても、否認の困難性を伴うことが少ない。これは、通常想定される行為・計算への引き直しを行うことに起因するものである。すなわち、同一の経済的效果にとらわれない点、その否認を簡便的に行うことができる。

つまり、広義説によれば、否認を簡便的に行うことができる点、行為計算否認規定により様々な事案に対応することができる。

(2) 問題点

ア 制裁課税としての機能

行為計算否認規定の趣旨は、税負担の公平を図ることである。ここで、税負担の公平とは、経済的ないし法的に同一の状況にある場合には、同じように課税すべきであるというものである²⁹⁴。しかし、広義説によると、この税負担の公平が図られない場合が想定される。

例えば、東京地裁平成 9 年判決のように、無利息貸付を有利息貸付に引き直した場合である。当該事案では、何ら経済的效果が生じていない無利息貸付が、独立当事者間取引である有利息貸付に引き直しがされている。

ある取引を、別の経済的效果を達成する取引に引き直すことは、異なった経済的立場にある者に同一の税負担を課すことになる²⁹⁵。これは、税負担の公平の観点からすると、説得力に欠ける²⁹⁶。このような引き直しは、税負担の公平を図るという趣旨というよりも、むしろ、

²⁹⁴ 清永・前掲注 42) 42 頁参照。

²⁹⁵ 高橋・前掲注 34) 153 頁参照。

²⁹⁶ 高橋・前掲注 34) 153 頁参照。

独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を意味することになる²⁹⁷。しかし、行為計算否認規定は、独立当事者間取引の枠を踏み外した者への制裁課税を趣旨とするものではない²⁹⁸。

このように、広義説によると、独立当事者間取引を超えた取引を行った納税者に対して、制裁のような引き直し課税が行われ、所得のないところに課税がされる恐れがある。その結果、税負担の公平を図れず、行為計算否認規定の本来の趣旨を果たすことができないと考えられる。

イ 恣意性の介入

広義説によると、行為計算否認規定における否認は、通常想定される行為計算に引き直しがされる。ここでいう通常の行為計算への引き直しとは、複数ある否認方法の中で最も合理的な否認方法が選択されることになる。広義説の立場を採っている学説においても、「複数の否認のやり方の中で可能な限り最も謙抑的な手法」との表現が用いられている²⁹⁹。

しかし、税務署長が複数の否認方法の中から選択する機会があるとすると、そこに恣意性の介入が避けられない。さらに、どの否認方法を採用するかにより税負担額が変動する可能性がある。確かに、否認方法を選択する場面において、合理性ないし客観性が求められることになるが、それが抽象的なものである以上、明確な基準とはいえない。

このように、広義説によると、否認の場面において税務署長の恣意性が介入する余地がある。その結果、否認方法の選択によって、税負担額に変動が生じる恐れがある。

第3節 小括

本章では、行為計算否認規定における否認に関して、税務署長の裁量を狭く認める狭義説及び広く認める広義説を客観的に考察し、それぞれの見解の論拠及び問題点を明らかにした。

狭義説によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定され、その否認も講学上の租税回避の否認と同様に解されることになる。すなわち、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、同一の経済的效果が生じる通常の行為計算に引き直されることになる。

また、狭義説の論拠として、①行為計算否認規定が租税回避の否認規定であること及び②税負担の公平の確保することができることを確認した。

行為計算否認規定は租税回避の否認規定であることが、立法趣旨から明らかであり、行為計算否認規定の否認対象は租税回避に限定されるべきであるとされている。また、同一の経済的效果に着目して引き直しをすることにより、同一の経済的效果が生じている者に対し

²⁹⁷ 田中・前掲注 34) 46-47 頁参照。

²⁹⁸ 田中・前掲注 143) 51 頁、山本・前掲注 120) 122 頁参照。

²⁹⁹ 増井・前掲注 14) 114 頁。

て、同一の税負担を生じさせることができるとされている。

これに対して、狭義説の問題点として、①行為計算否認規定の死文化及び②引き直しの困難性が生じる恐れがあることを確認した。

行為計算否認規定に関する今日の議論において、行為計算否認規定の適用場面が狭くなっているといっていると指摘されている。この点、これ以上当該規定の適用対象を狭くすることは、行為計算否認規定の死文化につながる恐れがあるとされている。

また、組織再編成のような取引に関して、同一の経済的効果が生じる取引が必ずしも1つであるとは限らず、そもそも同一の経済的効果が生じる取引が存在しない場面も考えられる。このような場合に、行為計算否認規定が適用されるべき事案であるにも拘わらず、狭義説を採用したことにより引き直しができないとしたのでは、立法趣旨に反する恐れがある。

一方で、広義説によると、講学上の租税回避の否認の定義に拘わらず、一定の合理性が認められれば、他の否認方法も認められることになる。この見解によると、行為計算否認規定の否認対象は講学上の租税回避に限定されず、その否認も講学上の租税回避の否認と同様に解されない。すなわち、「税務署長の認めるところにより」、異常・不合理な行為計算は、一定の合理性が認められる通常想定される行為計算に引き直されることになる。

広義説の論拠として、①行為計算否認規定に租税回避という文言は付されていないこと及び②引き直しの簡便性がある。

行為計算否認規定は、「税務署長の認めるところにより」と規定しているのみで、文理解釈により否認対象を租税回避に限定することはできないとされている。そして、東京地裁平成9年判決においても、上記のような見解に沿った判断がなされている。また、広義説を採用した場合、狭義説に比べて引き直しが簡便であり、通常の行為計算とは何かという議論に困難性が伴うことが少なくなるとされている。

これに対して、広義説の問題点として、①制裁課税としての機能及び②恣意性が介入する恐れがあることを確認した。

行為計算否認規定の趣旨に、税負担の公平の確保がある。しかし、広義説を採用した場合、その税負担の公平が図られない事態が想定される。引き直し前後で生じる経済的効果に相違があれば、それは同一ではない経済的効果に対して同一の税負担を求めることになる。すなわち、行為計算否認規定が適用された納税者に対して、税負担の公平の観点から必要以上に課税がされる恐れがある。その結果、行為計算否認規定に制裁課税としての機能が付される可能性があるといわれている。

また、広義説によれば、複数の否認方法が想定される。この場合、課税庁は複数の否認方法から、合理的な否認方法を選択することになる。しかし、合理的という文言は、抽象的なものであり、そこに明確な基準があるとはいえず、課税庁の恣意性が介入する恐れがある。そして、その選択により納税者の税負担額に変動が生じる恐れもあるといわれている。

次章では、本論文を総括し、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べる。

第5章 「税務署長の認めるところにより」の解釈

行為計算否認規定における否認は、その解釈方法によって否認の範囲が異なる。

第4章で指摘した通り、狭義説及び広義説のそれぞれに問題点がある。特に、広義説においては、税負担の公平の観点から問題があり、当該規定が適用された納税者が不利益を被ることにもなりかねない。しかし、行為計算否認規定の本来の趣旨は、租税回避を否認し、税負担の公平を図ることにある。

以下では、行為計算否認規定における否認のあり方についての結論を述べる。

第1節 租税回避否認規定としての行為計算否認規定

1. 趣旨解釈の必要性

税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであるとされている³⁰⁰。一方で、税法において、税収の確保及び税負担の公平を図るために、不確定概念が用いられる場合がある³⁰¹。不確定概念を解釈する場合や文理解釈の結果複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義の下でも、規定の趣旨・目的に照らして、その意味内容を明らかにすることができるとされている³⁰²（趣旨解釈）。

この点、行為計算否認規定においては、不確定概念が使用されている。「税務署長の認めるところにより」という文言も、文理解釈によって意味内容を一義的に明らかにすることができず、不確定概念の一つであるといえる。

よって、行為計算否認規定における否認のあり方、すなわち「税務署長の認めるところにより」の解釈は、当該規定の趣旨・目的等に照らして解釈を行うべきである。

2. 立法趣旨から見た行為計算否認規定

第2章で確認した通り、同族会社等の行為計算否認規定は、大正12年に創設された規定である。創設当時の状況として、配当所得の総合課税の実施が契機となってそれを免れるための同族会社が輩出し、税負担軽減のための人為的な取引が多く行われるようになった。なお、「明治大正財政史」では、このような行為は「合法的脱法行為」と説明されていた³⁰³。行為計算否認規定は、このような行為を防止するために創設されたともいわれている³⁰⁴。こ

³⁰⁰ 岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 26頁、金子・前掲注1) 123頁、清永・前掲注42) 35頁、酒井・前掲注240) 24頁、谷口・前掲注4) 44頁、増井・前掲注44) 48頁等参照。

³⁰¹ 谷口・前掲注4) 32頁参照。例えば、不確定概念として「正当な理由」（国税通則法65条4項等）、「不相当に高額」（法人税法34条2項等）及び「不当に減少させる」（法人税法132条等）等がある。

³⁰² 岡村＝酒井＝田中・前掲注4) 26頁、金子・前掲注1) 124頁、清永・前掲注42) 35頁、谷口・前掲注4) 46頁参照。

³⁰³ 大蔵省・前掲注76) 1160頁参照。

³⁰⁴ 武田・前掲注69) 5533頁、清永・前掲注42) 311頁参照。

れは、今日から見ると、法人制度を利用した租税回避に対応する規定であると解されている³⁰⁵。

また、同族会社等の行為計算否認規定の創設当時の立法趣旨について、立法担当者は、「税法は此等個人的会社を同族会社と指称して、税額加算、及び行為計算の認定の例外規定を設けて、合法的租税回避を牽制して居るのである」と説明している³⁰⁶。また、同氏は、行為計算否認規定を「租税回避否認権」として説明している³⁰⁷。すなわち、同族会社等の行為計算否認規定の立法趣旨は、創設当時において租税回避とされるものに対処するものであったといえる³⁰⁸。

組織再編成に係る行為計算否認規定は、組織再編成において種々の租税回避行為が行われる可能性があることに鑑み設けられた、租税回避の否認規定であると解されていた³⁰⁹。

このように、同族会社等の行為計算否認規定及び組織再編成に係る行為計算否認規定は、その適用対象に違いはあるが、立法趣旨が租税回避の否認である点については共通しているといえる。

しかし、同族会社等の行為計算否認規定は、創設以後、何度か改正が行われている。そのため、創設当時の趣旨が、必ずしも当該規定の本来の趣旨であるとは断言できない。そこで、以下では、当該規定の沿革を踏まえたうえで、その趣旨を明らかにする。

3. 沿革からみた行為計算否認規定

同族会社等の行為計算否認規定は、創設以後、大正 15 年及び昭和 25 年に大幅な改正が行われている。

特に、大正 15 年改正においては、同族会社等の行為計算否認規定の適用対象に、「計算」が追加された。当該改正は、同族会社等の行為計算否認規定の適用対象を拡大したものであると解されている。

しかし、当該改正は、第 2 章で確認した通り、創設当時の規定の不備等により、立法趣旨を十分に果たすことができなかったことに鑑みて行われたものである。すなわち、当該改正により、適用範囲は拡大したものの、創設当時の趣旨が失われたものではなく、むしろこの趣旨を果たすために行われた改正であるといえる。

また、昭和 25 年改正では、不当性要件が今日の規定の文言と同様に改正がされた。第 2 章で確認した通り、昭和 25 年改正の趣旨は、税負担を免れることにつき、納税者の意思と

³⁰⁵ 今村・前掲注 78) 75-76 頁参照。

³⁰⁶ 片岡・前掲注 49) 302 頁。

³⁰⁷ 片岡・前掲注 49) 261 頁。

³⁰⁸ 大阪地判昭和 31 年 12 月 24 日行集 7 卷 12 号 3109 頁、東京地判昭和 40 年 12 月 15 日・前掲注 108) も同旨である。

³⁰⁹ 内閣府・前掲注 105)、金子・前掲注 2) 14 頁、朝長・前掲注 2) 22 頁、中尾・前掲注 2) 234-244 頁参照。

いう主観に関わるものではなく、税負担の減少結果に着目し、客観的な視点から判断することで、税負担減少を防止する規定であると強調するものであった³¹⁰。すなわち、昭和 25 年改正は、同族会社等の行為計算否認規定の射程を変化させるものであったとはいえず、立法趣旨が失われたわけではない³¹¹。

さらに、その後において、同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲を変化させるような改正は行われていないことから、当該規定は創設当時と同様、租税回避を否認するための規定として存在しているといえる。

つまり、行為計算否認規定は、税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算（租税回避）を行った場合に、税務署長がそれを引き直して課税を行う規定であるといえる³¹²。

第 2 節 税負担の公平の確保

1. 租税回避の問題点

租税回避が問題視される理由は、以下のようなものである。

1 つは、税負担の公平の観点からの問題点である。税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの経済活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている³¹³。一方で、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界では、人は一定の経済的効果を達成しようとする場合に、強行規定に反しない限り自己に最も有利になるように、法的形成を行うことができる³¹⁴。このような私法上の形成可能性を利用し租税回避が行われた結果、基本的には同一の経済的効果が生じているにもかかわらず、通常の法形式が選択させたときは課税され、他方で異常な法形式が選択させたときには課税されないという事態が起こり得る。これは、経済的ないし法的に同一の事情にあれば同じように課税されるべきであるとする負担公平に反することになる³¹⁵。すなわち、税負担の公平の観点から、同一の経済的事情にあるにもかかわらず、同一の税負担が生じない点に問題があるとされている。

もう 1 つは、公平や正義の観点からの問題点である。租税回避とされる取引の持つ異常性や行為の選択の濫用性に対して問題があるとされる³¹⁶。しかし、このような見解を前提にすると、納税者の異常な行為を排斥することを目的とするがあまり、具体的な所得が生じてい

³¹⁰ 武田・前掲注 69) 5540 頁参照。

³¹¹ 塚田・前掲注 96) 194 頁参照。

³¹² 大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題」石島弘＝木村弘之亮＝玉國文敏編『納税者の保護と法の支配』（信山社、2007 年）94 頁参照、平野・前掲注 29) 476 頁参照。

³¹³ 金子・前掲注 1) 129 頁参照。

³¹⁴ 金子・前掲注 1) 133 頁参照。

³¹⁵ 清永・前掲注 1) 42 頁参照。

³¹⁶ 田中・前掲注 43) 42 頁参照。

なくとも、通常取引への引き直し、すなわち所得なきところに課税を強行することになりかねない³¹⁷。この引き直しは、制裁としての意味を持つことになる。

このように、租税回避における問題点は、公平感や正義感ではなく、税負担の公平の観点から問題があるといえる。

2. 租税回避の否認による是正

上記のように、租税回避には、税負担の公平の観点から問題がある。よって、租税回避の否認が目的とするのは、納税者に対する制裁ではなく、税負担の公平を確保することにある。

第3章で確認した通り、租税回避の否認方法はいくつかある。行為計算否認規定も、その中の1つであるが、当該規定に認められている否認方法は、引き直し課税である。これは、判例及び学説においても一致した見解である。例えば、近時の判例である最高裁令和4年判決においても³¹⁸、行為計算否認規定は「税負担の公平を維持するため、そのような行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定をする権限を税務署長に認めたものである。」と判示されている。このような判示は、否認という語は多義的であるため、正常な行為又は計算に引き直して課税することが、当該規定が示す否認であることを確認したものであるとされている³¹⁹。

このように、租税回避の否認とは、税負担の公平を確保するため、問題のある取引を正常な取引に引き直すことであるといえる。すなわち、租税回避否認規定である行為計算否認規定には、①行為計算を引き直すこと及び②税負担の公平を図ることが求められる。

第3節 租税回避の定義との関係

上記で確認した通り、行為計算否認規定は租税回避の否認規定である。そうであれば、行為計算否認規定の対象となるのは、租税回避であり、その否認も租税回避の否認と同様に解するのが妥当である。

そこで問題となるのは、租税回避及び租税回避の否認の定義である。これらの定義は、学説上必ずしも統一的ではなく、時代背景によっても様々である。先行研究における狭義説を参照する限り、行為計算否認規定による否認の対象は伝統的な租税回避に限定されており、その否認方法も伝統的な租税回避に対応するものであるとされている。

しかし、行為計算否認規定が租税回避否認規定である以上、その否認のあり方は、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、明らかにされるべきである。

以下では、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を明らかにする。

³¹⁷ 田中・前掲注43) 42頁参照。

³¹⁸ 最判令和4年4月21日・前掲注27)。

³¹⁹ 藤岡裕治「判批」NBL1240号(2023年)16頁参照。

1. 租税回避の定義

伝統的に租税回避とは、以下の3つの要素で説明されてきた。

具体的には、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除すること、である。すなわち、伝統的に不合理型のみが、租税回避と定義されてきた。なお、先行研究における狭義説は、このような租税回避の定義に照らして、否認のあり方を論じていた。

一方で、現代の租税回避の議論においては、上記の定義に加えて、課税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為も租税回避であるとされている。すなわち、制度濫用型も租税回避の一例であるとされている。

このように、現代の租税回避の議論においては、租税回避とは、不合理型及び制度濫用型の2類型であるとされている。また、租税回避の類型と不当性要件の関係について、経済的合理性基準とは不合理型に関する判断基準であり、制度濫用基準とは制度濫用型に関する判断基準であるとされている³²⁰。すなわち、租税回避のうち、経済的合理性基準により不当性要件が充足したものは不合理型であり、制度濫用基準により不当性要件が充足したものは制度濫用型である。

2. 租税回避の否認の定義

伝統的な租税回避の否認とは、「異常な」行為を「通常の（正常な）」行為に引き直すこととされている。そして、租税回避の定義に照らし、異常な行為が通常の行為に引き直されるが、そこから生じた経済的効果は引き直し前後で変化しないこととなる。これは、不合理型に対する、租税回避の否認である。上記で述べた通り、先行研究における狭義説の否認のあり方と同様のものである。

一方で、制度濫用型に対しては、課税減免規定の適用を否定することが、租税回避の否認であるとされている。すなわち、趣旨・目的に反して課税減免規定の適用を受けることが「異常な」行為であり、その適用を受けないことが「通常の（正常な）」行為である。

このように、現代の租税回避の議論において、租税回避とは不合理型及び制度濫用型の2類型がある。また、租税回避の否認とは、このような租税回避の類型に応じて否認方法が異なる。

したがって、租税回避否認規定である行為計算否認規定においては、税負担を「不当に減少」させるような行為又は計算（租税回避）が行われた場合に、その租税回避がどの類型に属しているかを判断して、その否認方法を導き出す必要がある。

³²⁰ 谷口・前掲注214) 227-228頁参照。

3. 先行研究における狭義説との比較

本章で述べた狭義説は、現代の租税回避の議論を踏まえたものである。それに対して、先行研究における狭義説は、伝統的な租税回避を前提とするものである。

本章で述べた狭義説は、先行研究における狭義説の問題点をある程度解決することができる。先行研究における狭義説では、同一の経済的効果が生ずる取引への引き直しの困難性が故に、行為計算否認規定の適用対象が必要以上に狭くなる可能性があった。特に、租税回避のうち制度濫用型に関しては、同一の経済的効果が生ずる取引を想定することは容易ではなく、そもそも同一の経済的効果が生ずる取引が存在しない場合もある。近時の裁判例等では、このような制度濫用型の事案もしばしば生じている³²¹。

しかし、行為計算否認規定が租税回避の否認規定である以上、このような事案に対して当該規定を適用できないという結論は妥当ではない。

したがって、行為計算否認規定の否認対象に、制度濫用型も含めたうえで、否認のあり方を論ずべきである。この点、本章で述べた狭義説は、制度濫用型を否認されるべき類型として挙げている。

4. 行為計算否認規定における否認のあり方

以上をまとめると、次の通りである。

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

そして、租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足したもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足したもの（制度濫用型）の2つの類型による。

これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

³²¹ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)、最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 470 頁、東京高判令和元年 12 月 11 日訟月 66 卷 5 号 593 頁等がある。

第4節 小括

本章では、行為計算否認規定における否認のあり方について、狭義説によるべきであることを明らかにした。すなわち、「税務署長の認めるところにより」行われる税額等の計算は、租税回避の否認に限定されるべきであると結論付けた。

狭義説を採用すべきであるとする論拠は主に以下の2つであるとした。

1つは、行為計算否認規定が、租税回避の否認規定であると解することが妥当である点にある。

まず、行為計算否認規定は、その否認のあり方について、「税務署長の認めるところにより」という不確定概念を規定している。このような不確定概念を解釈する場面においては、当該規定の趣旨・目的等に鑑みて解釈（趣旨解釈）を行う必要がある。

同族会社等の行為計算否認規定の創設趣旨は、当時の文献等を確認する限り、租税回避を否認することであった。一方で、同族会社等の行為計算否認規定は、創設以後、様々な改正が行われている。特に大正15年及び昭和25年に大幅な改正が行われていることから、同族会社等の行為計算否認規定の創設趣旨が当該規定の本来の趣旨・目的等に適合するかは定かではない。

しかし、これらの改正に関する文献等を確認する限り、これらの改正は同族会社等の行為計算否認規定の創設趣旨を果たすために行われたものであることが確認できた。すなわち、これらの改正後においても、租税回避の否認が、同族会社等の行為計算否認規定の趣旨・目的等であると結論付けることができる。

また、組織再編成に係る行為計算否認規定においても、その創設趣旨は、租税回避を否認することであった。

つまり、行為計算否認規定は、租税回避の否認規定であると解することが妥当である。

もう1つは、税負担の公平を確保することができる点にある。

まず、租税回避が問題視される理由として、税負担の不公平がある。同一の経済的效果が生じる取引をしたにもかかわらず、ある者には課税がされ、ある者には課税がされないとしたのでは、税負担の公平が図られない。租税回避の否認規定は、このような不公平を是正するようなものでなければならない。すなわち、同一の経済的效果を生じる取引に対しては、同一の税負担が生じるように引き直しがされなくてはならない。この点、狭義説によれば、引き直し前後において経済的效果に変化は生じず、通常の実行計算に係る税負担を生じさせることが可能である。

つまり、同一の経済的效果に対して、同一の税負担を生じさせることができる点、狭義説においては、税負担の公平が図られる。

また、本章では、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、狭義説を論じた。この点、先行研究における狭義説は伝統的な租税回避の定義を前提とするものであり、その内容を異にする。

伝統的に租税回避とは、以下の3つの要素で説明されてきた。

具体的には、①私法上の形成可能性を利用し、異常不合理な取引形式を採用する、②その場合、通常取引形式を採用した場合と基本的に同一の経済的効果が生じる、③その一方で、通常取引に見合う租税負担を軽減または排除すること、である。すなわち、伝統的に、不合理型のみが、租税回避であるとされてきた。

一方で、現代の租税回避の議論においては、上記の定義に加えて、課税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、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または排除を図る行為（制度濫用型）も、租税回避の一例であるとされていた。このように、現代の租税回避の定義には、不合理型及び制度濫用型の2類型がある。

また、租税回避の類型と不当性要件の関係について、経済的合理性基準とは不合理型に関する判断基準であり、制度濫用基準とは制度濫用型に関する判断基準であると解されていた。

そして、上記の租税回避の類型に照らし、現代の租税回避の否認の議論においては、その類型によって否認方法が異なるとされている。具体的には、①不合理型が行われた場合には、同一の経済的効果が生じる合理的な取引に引き直しがされ、②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用が否定されるとされている。

本章では、上記のような議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を明らかにした。

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足したもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足したもの（制度濫用型）の2つの類型による。

これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

第6章 ケースの検討

本章では、第5章述べた自説（行為計算否認規定における否認のあり方に関する判断基準）をケースに適用すると、どのような結果になるかを明らかにする。

具体的には、行為計算否認規定に関する過去の裁判例等を、否認方法の観点から4つに類型化する。そして、その類型化した事案に狭義説を適用する。最後に、最高裁平成28年判決以後の判例に対しても、狭義説を適用する。

第1節 過去の裁判例等の類型化

行為計算否認規定の適用により、納税者の行為又は計算が否認された事案は様々存在する。本論文では、その過去の事案を4つに類型化する。具体的には、①納税者の支払に対する損金性が否認されたもの（以下「計算否認型」という。）、②納税者が実際に行った取引が、独立当事者間取引に引き直しがされたもの（以下「独立当事者間取引置換型」という。）、③納税者の問題の行為を、その問題の行為と同一の経済的効果を持つ通常の行為に引き直しがされたもの（以下「通常行為置換型」という。）及び④引き直し方法が明示されなかったもの（以下「非明示型」という。）がある。

以下では、4つの類型に関する具体的な事案を確認する。

1. 計算否認型

計算否認型により否認が行われたと考えられる事案として、例えば名古屋地裁平成11年判決がある³²²。

名古屋地裁平成11年判決の事案の概要は、第1章1節で述べた通りである。

名古屋地裁平成11年判決は、法人税法132条により否認すべき行為又は計算は、「純経済人として不合理・不自然な行為・計算のことをいうと解すべきであり、租税回避以外に正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合または独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引と異なっている場合に否認しうるものと解すべきである。〔下線は筆者〕」としている。

そのうえで、否認方法については、「適正報酬額を1560万円とすることは相当というべきであり、これを超える1295万300円を損金の額に算入されないとしているYの行為は相当であると認められる。〔下線は筆者〕」としている。

すなわち、本事案では、納税者の行為又は計算の引き直しではなく、支払に対する損金性が否認されている。また、不当性要件該当性の判断においては、経済的合理性基準の立場を採っており、その中でも独立当事者間基準を採用している。つまり、行為計算否認規定によ

³²² 名古屋地判平成11年5月17日・前掲注16)。他に計算否認型により否認されたと考えられる事案として、最判平成6年6月21日訟月41巻6号1539頁、東京高判令和元年12月11日・前掲注321) 等がある。

り否認されるべき対象は、租税回避よりも広い概念であるとしており、その否認も租税回避の否認よりも広い概念としていることがわかる。

2. 独立当事者間取引置換型

独立当事者取引置換型により否認が行われたと考えられる事案として、例えば東京地裁平成9年判決がある³²³。

東京地裁平成9年判決の事案の概要は、第1章第1節で述べた通りである。

東京地裁平成9年判決は³²⁴、「本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、……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〔下線は筆者〕」としている。

そのうえで、否認方法については、「同族会社の行為又は計算に本件規定を適用するについては、当該行為又は計算を、独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われているものと認められる取引行為に引き直して、右引き直された取引行為に基づいてその所得金額及び税額等を計算すべきこととなる。

そして、本件消費貸借を独立当事者間で通常行われるべき消費貸借に引き直すとすれば、何らかの利息の約定が付されるものと解される〔下線は筆者〕」としている。

すなわち、納税者が実際に行った無利息貸付ではなく、独立当事者間取引とされる有利息貸付に引き直しがされている。また、計算否認型と同様、不当性要件該当性の判断においては、経済的合理性基準の立場を採っており、その中でも独立当事者間基準を採用している。つまり、行為計算否認規定により否認されるべき対象は、租税回避よりも広い概念であるとしており、その否認も租税回避の否認よりも広い概念としていることがわかる。

3. 通常行為置換型

通常行為置換型により否認が行われたと考えられる事案として、広島地裁平成2年判決がある³²⁵。

広島地裁平成2年判決の事案の概要は、第4章第1節で述べた通りである。

広島地裁平成2年判決は³²⁶、「本件合併は、その法形式にかかわらず、経済的実質において黒字法人であるA社が赤字法人であるXを吸収合併したものと評価されるものであって、

³²³ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)。他に独立当事者間取引置換型により否認されたと考えられる事案として、東京地判平成元年4月17日・前掲注290)、大阪地判平成12年5月12日・前掲注129)等がある。

³²⁴ 東京地判平成9年4月25日・前掲注18)。

³²⁵ 広島地判平成2年1月25日・前掲注274)。

³²⁶ 広島地判平成2年1月25日・前掲注274)。

……法人税法 132 条にいう租税回避行為に該当するものというべきである。してみれば、Y は、同条の規定に基づき、本件合併の実体に則して A 社を合併会社、X を被合併会社として法人税の課税標準等を計算することができるものといわなければならない。〔下線は筆者〕とした。

すなわち、納税者が行った行為である逆さ合併を、同一の経済的効果を持つ通常の合併に引き直しがされている。また、行為計算否認規定により否認されるべき対象を租税回避行為としており、その否認も経済的効果に着目した租税回避の否認としていることがわかる。

4. 非明示型

非明示型により否認が行われた事案として、最高裁平成 28 年判決がある³²⁷。

最高裁平成 28 年判決の事案の概要は、第 1 章第 1 節で述べた通りである。

最高裁平成 28 年判決は³²⁸、「法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る租税回避を包括的に防止する規定として設けられたものである。このような同条の趣旨及び目的からすれば、同条にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。〔下線は筆者〕」

「本件副社長就任は、組織再編税制に係る上記各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものとして、法 132 条の 2 にいう『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』に当たると解するのが相当である。〔下線は筆者〕」と判示した。

すなわち、冒頭で法人税法 132 条の 2 は、正常な行為又は計算に引き直す規定であると判示しているが、具体的にどのような引き直しがされたかについては明示されていない。また、本判決は、組織再編成に係る行為計算否認規定は、租税回避を包括的に防止する規定で

³²⁷ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

³²⁸ 最判平成 28 年 2 月 29 日・前掲注 10)。

あるとしている。そして、本件副社長就任は、組織再編成に係る各規定を租税回避の手段として濫用していると結論付けている。

第2節 類型化した事案への適用

1. 名古屋地裁平成11年判決

本事案は、行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」、同族会社が役員に対して支払った過大賃借料について過大役員報酬と認定し、法人税法上の役員報酬の損金性を否認している。

しかし、当該規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、損金性を直接否認する規定ではない。さらに、同族会社の役員に対する過大賃借料の支払について、その過大部分は賃借料としての対価性を有さず、その実質において役員給与として認定することは可能であったとされている³²⁹。

また、同族会社が役員に対して、過大賃借料を支払うことは、租税回避のうち不合理型及び制度濫用型のいずれにも該当するとはいえない。すなわち、本事案は、行為計算否認規定の適用対象ではないと考えられる。

このように、狭義説を採用した場合、本事案は行為計算否認規定の適用対象外であり、納税者の行為又は計算を引き直すことは許されないことになる。

なお、広義説を採用した場合にも、同様の結論になる。広義説においても、行為計算否認規定とは、損金性を直接否認する規定ではなく、引き直し課税を正当化する規定であると解されている。そのため、法人税法上の役員報酬の損金性が否認されることはない。また、本事案は、経済的合理性基準によって、不当性要件が充足されとはいえないため、否認の対象とはならない。

2. 東京地裁平成9年判決

本事案は、無利息貸付が独立当事者間取引と異なる取引であるとして、有利息貸付に引き直しがされた事案である。

無利息貸付は、租税回避の観点から、ある支払をなした際と同一の経済的効果を得ながら、通常ならば行われるであろうその支払原資に対する課税を避けることができる行為であるとされている³³⁰。すなわち、経済合理性のない（経済的合理性基準）無利息貸付は、租税回避のうち非合理型であると考えることができる。本事案については、無利息貸付を行うことに、租税回避以外に合理的な理由を見いだすことはできず、不合理型に該当すると考えることができる。

一方、無利息貸付と有利息貸付は同一の経済的効果を生ずる取引ではない。なぜなら、有

³²⁹ 大淵・前掲注30) 68頁、品川＝田中・前掲注32) 7頁〔品川芳宣執筆部分〕参照。

³³⁰ 高橋・前掲注34) 154頁参照。

利息貸付における経済的効果は利息相当分であるのに対し、無利息貸付においては何ら経済的効果が生じていないからである。つまり、経済的効果が生じていない無利息貸付を経済的効果が生ずる有利息貸付に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことに等しく、租税回避の否認として妥当ではない。

また、株主が法人に無利息貸付を行った場合と有利息貸付を行った場合を比較すると、株主は本来受け取る利息分に係る税負担を回避することができるのに対して、法人は本来損金に算入すべき支払利子分が生じず、税負担が増加することになる。しかし、所有と経営が分離した法人においては、株主は無利息貸付を選択することではなく、無利息貸付と同一の経済的効果を達成しようとする場合、有利息貸付＋出資（受取利息分）を選択する³³¹。この場合、株主においては利息分に係る税負担が生じ、法人においては支払利息を損金の額に算入することができる。すなわち、無利息貸付と同一の経済的効果が生じる合理的な取引は、有利息貸付＋出資と考えることができる。

このように狭義説を採用した場合、東京地裁平成 9 年判決における無利息貸付は、租税回避のうち不合理型に該当し、その引き直しについては同一の経済的効果が生じる有利息貸付＋出資という取引に引き直すことになる。

なお、広義説を採用した場合も、経済的合理性基準の観点から、本件無利息貸付は不自然、不合理なものであり、否認の対象となり得る。一方で、その否認については、一定の合理性が認められる取引への引き直しが行われることになる。すなわち、独立当事者が行うであろう取引への引き直しが想定される場合もあり得る。具体的には、課税庁は、本件無利息貸付を、有利息貸付又は有利息貸付＋出資のうち、最も合理的であると考えられる取引を選択することになる。

3. 広島地裁平成 2 年判決

本事案は、逆さ合併が通常の合併に引き直された事案である。

逆さ合併においては、経済的効果の同一性に照らし、合併法人の従前の事業が継続して行われているか否かを判断する必要がある。そして、このような逆さ合併を行うにあたり、欠損金の損金算入を目的とする租税回避以外に経済合理性がない場合（経済的合理性基準）には、それは租税回避のうち不合理型に該当することになる。

本事案の認定事実によると、合併後、X は A 社の事業のみを継続して行い、X の従前の事業ないし新規事業は全く行われていない。また、X は、合併期日当日に、商号、本店所在地及び会社の目的を A 社のそれと全く同一のものに変更している。このような事実から、経済的実質において黒字法人である A 社が赤字法人である X を吸収合併したものと評価することができる。すなわち、本事案においては、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引と、赤字法人が黒字法人を吸収合併する取引の経済的効果は同一であると考えられる。

³³¹ 高橋・前掲注 34) 157 頁参照。

また、黒字法人を被合併法人とすることに合理的な理由はなく、さらに合併前後において被合併法人である A 社の経営実態が同一であるにもかかわらず、合併法人である X の経営実態は消滅していることから、本件逆さ合併は租税回避に該当すると考えることができる。つまり、通常行われると想定される取引は、逆さ合併ではなく、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引であるといえる。

このように、狭義説を採用した場合、本件逆さ合併は租税回避のうち不合理型に該当し、逆さ合併は同一の経済的効果が生ずる合併取引に引き直されることになる。

なお、広義説を採用した場合も、経済的合理性基準の観点から、本件逆さ合併は不自然、不合理なものであり、否認の対象となり得る。そして、否認についても、合理的と想定される取引は、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引であるため、逆さ合併は通常の合併取引に引き直しがされる。

4. 最高裁平成 28 年判決

本事案は、本件副社長就任が不当性要件を充足させるとしながら、具体的な引き直しについては判示されていない。

第 4 章で述べた通り、本件副社長就任と同一の経済的効果が生ずる取引を想定することは困難を極める。一方で、本事案を制度濫用型の観点から考察すると、その引き直しを明示することが可能である。

最高裁平成 28 年判決は、組織再編税制に係る行為計算否認規定の不当性要件について、「組織再編成に関する税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるもの」としている。また、その濫用の有無の判断における具体的な観点として「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものとして認められるか否か」が挙げられている。このことから、最高裁平成 28 年判決では、制度濫用型を行為計算否認規定の否認対象としていることがわかる。すなわち、制度の趣旨・目的に反して課税減免規定の適用を受けること（制度濫用基準）は、租税回避のうち制度濫用型に該当し、その適用を否定することになる。

本事案では、本件副社長就任の就任経緯、就任期間、業務内容、実質的な地位・権限等において、いずれも事業目的が全くなかったとはいえない。しかし、制度濫用基準を採用した場合、その事情目的は本件副社長就任を正当化するには足りず、本件副社長就任は制度を濫用するものであり、租税回避に該当すると考えることができる。すなわち、本件副社長就任は、法人税法 57 条 2 項、同条 3 項及び同法施行令 112 条 7 項 5 号の趣旨・目的に反することから、租税回避のうち制度濫用型に該当することになる。そして、制度濫用型の否認として、その濫用した制度の適用が否定されることになる。

このように、狭義説を採用した場合、本件副社長就任は、租税回避のうち制度濫用型に該当する。そして、課税減免規定である法人税法 57 条 2 項・3 項及び同施行令 112 条 7 項 5 号の適用を否定することになる。つまり、課税減免規定の適用を受けないという行為が正常

な行為となる。

なお、広義説を採用した場合も、制度濫用基準の観点から、本件副社長就任に租税回避以外の事業目的を見いだすことができず、本件副社長就任は制度を濫用するものであり、否認の対象となり得る。一方で、否認については、通常、副社長の就任期間が約2か月ということは考えにくいことから、本件副社長就任がなかったものとして引き直しがされることが想定される。すなわち、広義説によれば、課税庁は、課税減免規定の適用を否定すること又は本件副社長就任をなかったとすることのうち、最も合理的な方法を選択することになる。

5. 各事案の比較

上記では、狭義説と広義説を各事例に適用し、その結論を述べた。これらの結論を整理すると、概ね以下のようなものになる。

図表2 事例の比較

	狭義説		広義説	
	適用の有無	引き直し	適用の有無	引き直し
名古屋地裁平成11年	×	×	×	×
東京地裁平成9年判決	○	有利息貸付＋出資	○	有利息貸付又は有利息貸付＋出資
広島地裁平成2年判決	○	通常の合併取引	○	通常の合併取引
最高裁平成28年判決	○	課税減免規定の適用の否定	○	課税減免規定の適用の否定又は本件副社長就任の否認

(筆者作成)

上記の図からもわかる通り、狭義説を適用した場合と広義説を適用した場合で、結論が異なるものと、そうではないものが存在する。

具体的には、東京地裁平成9年判決と最高裁平成28年判決の否認方法が異なることになる。東京地裁平成9年判決において、狭義説を適用した場合には、無利息貸付が有利息貸付＋出資に引き直されることになる。それに対して、広義説を適用した場合、課税庁は有利息貸付又は有利息貸付＋出資のうち、最も合理的と考えられる取引を選択しなければならない。

また、最高裁平成28年判決において、狭義説を適用した場合には、課税減免規定の適用

の否定がされる。それに対して、広義説を適用した場合、課税庁は課税減免規定の適用の否定又は本件副社長就任の否認のうち、最も合理的な否認方法を選択しなければならない。

これらのことから、広義説を適用した場合には、その否認の場面において、課税庁の恣意性が介入する恐れがある。一方で、狭義説を適用した場合、想定される取引は明確であり、そこに恣意性は介入しない。

以上より、狭義説と広義説を具体的な事例に適用した場合、狭義説の方がより明確な基準を導き出せるといえる。

第3節 最高裁平成28年以後の判例への適用

第3章で確認した通り、租税回避の定義が2つに類型化されたのは、最高裁平成28年以後のことである。そこで、ここでは最高裁平成28年以後の判例である最高裁令和4年判決を素材に³³²、当該判例を類型化し、その上で狭義説を適用した場合の結論を述べる。なお、最高裁令和4年判決は、納税者が勝訴した事案であり、否認の類型化においては、課税庁が行った課税処分を前提とする。

1. 否認の類型化

最高裁令和4年判決の事案の概要は、以下の通りである。

音楽事業を目的とする内国法人X（原告・被控訴人・被上告人）は、メディア事業、テレビ事業、映画事業、音楽事業等を行う多国籍企業グループ（以下「Vグループ」という。）の究極の親会社であるフランス法人Vの間接的な完全子法人であり、法人税法上の同族会社に該当する。Vグループは、日本の関連会社の組織再編等（以下「本件組織再編等」という。）に係る本件8つの目的を同時に達成する手段として本件組織再編等スキーム（以下「本件組織再編等スキーム」という。）を作成し、これに基づき本件組織再編等が実行されたが、Xはその一環として各日本法人の株式の購入代金等に使用する目的で、Vグループ内金融会社（フランス法人）から無担保で約866億円の借入れ（以下「本件借入れ」という。）を行った。本件借入れは、企業グループにおいて借入金の返済に係る経済的負担を資本関係の下流にある子会社に負担させる方式によるものであった。

Xは、法人税の確定申告において本件借入れに係る支払利息の額を損金の額に算入したところ、所轄税務署長が法人税法132条1項に基づき当該支払利息相当額を所得の額に加算した。

このように、最高裁令和4年判決における課税庁が行った課税処分は、引き直しではなく、支払利息相当額の損金性の否認である。すなわち、最高裁令和4年判決は、計算否認型による否認が行われていることがわかる。

³³² 最判令和4年4月21日・前掲注27)。

2. 狭義説の適用

狭義説を適用した場合、上記のような否認は許されないことになる。なぜなら、行為計算否認規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、納税者が行った取引の損金性を直接否認する規定ではないからである。

そして、本事案は、課税減免規定を利用した事実はないことから、不合理型に関して、その不当性を判断する必要がある。すなわち、経済的合理性基準に照らし租税回避の有無を判断する必要があり、不当性の有無は、①行為計算の不自然性及び②合理的な理由の有無の2つの考慮要素によって判断されることになる。

Vグループでは、本件組織再編成等に係る8つの目的の有無について、本件組織再編取引等の以前において、これらの目的のいずれについても、これを裏付ける客観的事実が存在していたと認められる。よって、その過程で発生した本件借入れには、合理的な理由が存在することになる。また、本件借入れは、借入金額が用途との関係で不当に高額とはいえない点、利息及び返済期間がXの予想される利益に基づいて決定されていることから、不自然、不合理であるとはいえない。よって、不合理型には該当しないことになる。

このように、本事案は、租税回避に該当しないことから、行為計算否認規定の対象ではなく、個別規定の創設により対処する事案であったといえる。

なお、広義説を採用した場合にも、同様の結論になる。広義説においても、行為計算否認規定とは、損金性を直接否認する規定ではなく、引き直し課税と正当化する規定であると解されているため、法人税法上の支払利息の損金性が否認されることはない。

第4節 小括

本章では、第5章で述べた結論を具体的な事案に適用し、その結論を明らかにした。

まず、過去の行為計算否認規定に関する裁判例等を素材に、その事案を以下の4つに類型化した。

具体的には、①納税者の支払に対する損金性が否認されたもの（計算否認型）、②納税者が実際に行った取引が独立当事者間取引に引き直しがされたもの（独立当事者間取引置換型）、③納税者の問題の行為がその問題の行為と同一の経済的効果を持つ通常の行為に引き直しがされたもの（通常行為置換型）及び④引き直し方法が明示されなかったもの（非明示型）である。

計算否認型に関する具体的な事案として、名古屋地裁平成11年判決を挙げた。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた法人税法上の役員報酬の損金性の否認は許されなかったとした。なぜなら、行為計算否認規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、損金性を直接否認する規定ではないからである。そして、事実認定を基に、本事案は行為計算否認規定が対象とするものではないとした。なお、広義説を適用した場合にも同様の結論となるとした。

独立当事者間取引置換型に関する具体的な事案として、東京地裁平成9年判決を挙げた。

そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた無利息貸付は、租税回避のうち不合理型に該当するとした。また、否認に関しては、無利息貸付を有利息貸付に引き直すことは許されないとした。なぜなら、無利息貸付と有利息貸付から生じる経済的效果は同一ではないからである。そこで、本件無利息貸付は、同一の経済的效果が生じる有利息貸付＋出資に引き直すことが妥当であるとした。なお、広義説を適用した場合、その否認については、課税庁は有利息貸付又は有利息貸付＋出資のうち、最も合理的であると想定される取引を選択することになるとした。

通常行為置換型に関する具体的な事案として、広島地裁平成 2 年判決を挙げた。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた逆さ合併は、租税回避のうち不合理型に該当するとした。また、引き直しに関して、本件逆さ合併は、同一の経済的效果が生じる通常の合併取引に引き直しがされるとした。すなわち、本件逆さ合併は、黒字法人が赤字法人を吸収合併する取引に引き直しがされる。なお、広義説を適用した場合にも同様の結論となるとした。

非明示型に関する具体的な事案として、最高裁平成 28 年判決を挙げた。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた副社長就任は、租税回避のうち制度濫用型に該当するとした。また、否認に関しては、濫用した規定（課税減免規定）の適用を否定するとした。なお、広義説を適用した場合、課税庁は副社長就任がなかったものとする引き直し又は濫用した規定の適用を否定することのうち、最も合理的な方法を選択することになるとした。

最後に、最高裁平成 28 年判決以後の判例として、最高裁令和 4 年判決を挙げた。最高裁令和 4 年判決は、課税庁が無担保借入に係る利息相当額の損金性を否認したものであり、計算否認型と類型化した。そして、狭義説を適用した場合、本事案で行われた法人税法上の支払利息の損金性の否認は許されないとした。なぜなら、行為計算否認規定は、引き直し課税を正当化する規定であり、損金性を直接否認する規定ではないからである。そして、事実認定を基に、本事案は行為計算否認規定が対象とするものではないとした。なお、広義説を適用した場合にも同様の結論となるとした。

以上より、狭義説と広義説を具体的な事例に適用した場合、狭義説の方がより明確な基準を導き出せるといえる。

第7章 総括

本論文では、税法上の行為計算否認規定における否認のあり方について論じた。

第1章では、行為計算否認規定が適用された事案のうち、否認の観点から批判が散見される事案を3つ挙げた。そして、行為計算否認規定の否認のあり方についての問題点を指摘した。具体的には、行為計算否認規定において、その否認の基準が明確でない点である。これは、納税者の予測可能性を害するだけでなく、当該規定の適用によりその納税者が不利益を被ることに繋がる可能性もある。

第2章では、行為計算否認規定の立法趣旨及び沿革を確認した。その上で、課税要件についても検討を行った。同族会社等の行為計算否認規定における立法趣旨は、租税回避を否認することにあった。そして、当該規定は、租税回避を否認するという趣旨に照らし、創設以後、様々な改正が行われていた。これは、組織再編成に係る行為計算否認規定にも共通するものである。すなわち、これらの規定の趣旨は、租税回避の否認であるということが出来る。一方で、不当性要件の解釈には相違があることを明らかにした。これは、適用対象に違いがあることが考えられる。

第3章では、租税回避の議論に関して、伝統的な議論及び現代の議論を確認した。伝統的な租税回避の議論では、租税回避の類型は1つであった。しかし、最高裁平成28年判決を契機とする現代の租税回避の議論では、租税回避は2類型あるとされていた。このような変化は、租税回避の否認のあり方についても影響するものであった。

第4章では、行為計算否認規定における否認のあり方に関する学説の検討を行った。学説は、税務署長の裁量を狭く認める狭義説と広く認める広義説があった。行為計算否認規定に関する裁判例は、広義説に採っていることが多いと考えられる。しかし、広義説では、①行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与されること及び②否認の場面において課税庁の恣意性が介入するという問題点があった。

第5章では、広義説には問題があることを踏まえ、行為計算否認規定における否認のあり方は、以下2つの理由により狭義説によるべきであると結論付けた。1つ目は、行為計算否認規定は租税回避の否認規定である点である。立法趣旨及び沿革を確認する限り、行為計算否認規定は、租税回避の否認規定であると考えることが出来る。2つ目は、税負担の公平を図ることができる点にある。租税回避が問題視される理由として税負担の不公平があった。租税回避の否認規定である行為計算否認規定は、このような問題を是正する規定であると考えるのが妥当である。

また、本論文で述べた狭義説は、先行研究における狭義説と異なるものである。先行研究

における狭義説は、伝統的な租税回避の議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を論じていた。一方、本論文では、現代の租税回避の議論を踏まえたうえで、行為計算否認規定における否認のあり方を論じた。

まとめると、次の通りである。

行為計算否認規定の「税務署長の認めるところにより」行うことができる税額等の計算とは、租税回避の否認に限られる（狭義説）。なぜなら、租税回避の否認に限られず、一定の合理性が認められる否認が行われた場合（広義説）、行為計算否認規定に制裁課税の機能が付与され、さらに否認の場面において、課税庁の恣意性が介入することになり問題があるからである。

租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われる。具体的には、①経済的合理性基準により不当性要件が充足したもの（不合理型）、②制度濫用基準により不当性要件が充足したもの（制度濫用型）の2つの類型による。

これを前提とした否認のあり方は、以下の通りである。

①不合理型である場合には、同一の経済的効果が生ずる取引に引き直しを行うことになる。なお、経済的効果とは、所得の発生原因となる経済事象や経済取引から生じる効果である。つまり、経済的効果が生じていない取引を、あたかも経済的効果が生じる取引に引き直すことは、所得なきところに課税を行うことになり許されない。

②制度濫用型が行われた場合には、その規定の適用を否定することになる。

第6章では、第5章で述べた結論を具体的なケースに適用し、その結論を明らかにした。まず、行為計算否認規定に関する裁判例等を、否認の観点から4つに類型化した。その上で、類型化した裁判例等に狭義説を適用し、その結論を確認した。最後に、最高裁令和4年判決についても、狭義説を適用し、その結論を明らかにした。

おわりに

本論文では、行為計算否認規定における否認のあり方について検討した。

行為計算否認規定は、私法上の取引を税法上合理的と認められる取引に引き直す権限を税務署長に与えた規定である。これは、「伝家の宝刀」ともいわれる規定であり、こういった強力な効果を持つ規定は、その判断基準が明確であることを要する。しかし、行為計算否認規定における否認の基準について詳細に判示した裁判例等は少なく、そこに明確な基準があるとはいえなかった。学説においても、不当性要件の解釈や否認の対象となる行為・計算の範囲について活発な議論がなされているが、その行為・計算がどのように否認されるかについてはあまり議論がなされていない。

また、過去の事例では、行為計算否認規定の適用により、納税者が不利益を被るような事態も見られた。しかし、行為計算否認規定の本来の趣旨は、税負担の公平を図ることにある。この点、納税者が不利益を被るような事態は、行為計算否認規定の本来の趣旨から逸脱するものである。

そこで、本論文では、「税務署長の認めるところにより」の解釈を検討することによって、行為計算否認規定における否認のあり方に関する判断基準を明らかにした。その結果、行為計算否認規定における否認は、講学上の租税回避の否認に限られるべきであると結論付けた。そして、租税回避の否認は、不当性要件の判断基準による類型に応じて行われることとした。また、行為計算否認規定における否認が、講学上の租税回避の否認に限定されるべき論拠は2つある。1つは、行為計算否認規定の立法趣旨、沿革等を確認する限り、当該規定は租税回避の否認規定であると解することができるからである。もう1つは、講学上の租税回避の否認に限定することにより、税負担の公平を図ることができる点にある。

本論文では検討を行わなかったが、今後新たな租税回避の類型が生まれる可能性がある。近年、国際的な租税回避に関する事例がしばしば起きているが、このような事例にも行為計算否認規定が適用されるかという問題がある。このような租税回避の事例は、その内容が複雑かつ巧妙であることが多く、単純に類型化することが困難な場合も想定される。この点に関しては、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社，2020年）
- ・新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』（日本評論社，1997年）
- ・伊藤滋夫『要件事実の基礎〔第3版〕』（有斐閣，2015年）
- ・今村隆『租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究』（大蔵財務協会，2015年）
- ・今村隆『現代税制の現状と課題 租税回避否認規定編』（新日本法規，2017年）
- ・入谷淳『租税回避をめぐる税務リスク対策』（清文社，2017年）
- ・江頭憲治郎『株式会社法〔第8版〕』（有斐閣，2021年）
- ・大江忠『要件事実租税法』（第一法規，2004年）
- ・大蔵省『明治大正財政史〔第6巻〕』（財政経済学会，1937年）
- ・太田洋＝伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務〔第2版〕』（大蔵財務協会，2022年）
- ・岡本忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）
- ・片岡政一『新税務会計原理 会社篇〔改訂増補〕』（文精社，1939年）
- ・金子宏編『租税法の発展』（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『租税法〔第21版〕』（弘文堂，2016年）
- ・金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂，2017年）
- ・金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂，2019年）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）
- ・金子宏＝武田昌輔編『実践租税大系（下）法人税法篇』（税務研究会，1981年）
- ・岸田貞夫『現代税法解釈』（ぎょうせい，1992年）
- ・北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房，1972年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）
- ・酒井克彦『ステップアップ租税法』（財経詳報社，2010年）
- ・酒井克彦『フォローアップ租税法』（財経詳報社，2010年）
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』（財経詳報社，2021年）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013年）
- ・清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房，2015年）
- ・四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第9版〕』（有斐閣，2018年）
- ・佐藤修二『租税と法の接点』（大蔵財務協会，2021年）
- ・佐藤信祐＝松村有紀子＝後藤証哉『M&A・組織再編成の税務詳解 Q&A』（中央経済社，2020年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂，2021年）

- ・志達定太郎『会社所得税及営業収益税』（第一書房，1939 年）
- ・新谷清『第 58 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会，2007 年）
- ・武田昌輔『会社税務精鋭』（森山書店，1962 年）
- ・武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』（財経詳報社，1939 年）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規，1979 年〔加除式〕）
- ・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〕）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規，1981 年〔加除式〕）
- ・武田昌輔＝後藤喜一＝原一郎編『企業再編の税務』（第一法規，2002 年〔加除式〕）
- ・田中治監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998 年）
- ・田中二郎『行政法〔新版 全訂第 2 版〕』（弘文堂，1974 年）
- ・田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）
- ・谷口勢津夫『租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－』（清文社，2014 年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・谷口勢津夫『税法の基礎理論』（清文社，2021 年）
- ・谷口勢津夫『税法基本判例 I』（清文社，2023 年）
- ・塚田十一郎『解説改正法』（日本経済新聞社，1950 年）
- ・朝長英樹『包括的否認訴訟をめぐる考察 組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社，2014 年）
- ・朝長英樹＝竹内陽一『会社合併実務必携〔第 4 版〕』（法令出版，2019 年）
- ・中尾睦ほか『改正税法のすべて〔平成 13 年版〕』（大蔵財務協会，2001 年）
- ・中川一郎編『税法学大系（1）総論』（三晃社，1968 年）
- ・中里実『タックスシェルター』（有斐閣，2002 年）
- ・日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』（財務詳報社，2007 年）
- ・増田良啓『租税法入門〔第 3 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・松沢智『租税実体法』（中央経済社，1977 年）
- ・水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣，2006 年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社，2023 年）
- ・ハツ尾順一『租税回避の事例研究〔7 訂版〕』（清文社，2017 年）
- ・矢部俊雄『会社の改正所得税・営業収益税・資本金子税とその実際』（東京税務二課会，1927 年）
- ・山本守之『体系法人税法〔33 訂版〕』（税務経理協会，2016 年）
- ・渡辺淑夫『法人税法〔令和 4 年版〕』（中央経済社，2022 年）
- ・渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂，2006 年）
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2023 年）

【論文】

- ・朝倉洋子「判批」税理 57 卷 11 号（2014 年）158 頁
- ・浅妻章如「判批」旬刊速報税理 33 卷 34 号（2014 年）27 頁
- ・足立格＝渡邊満之「判批」旬刊商事法務 2082 号（2015 年）15 頁
- ・足立好幸「132 条の 2 から見えてくる連結法人に係る行為又は計算の否認規定（132 条の 3）」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）59 頁
- ・荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル 30 号（2019 年）69 頁
- ・石井亮「相続税法の否認規定の現状とこれらの適用可能性」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）67 頁
- ・石毛和夫「判批」銀行法務 21666 号（2007 年）52 頁
- ・石毛和夫「判批」銀行法務 21672 号（2007 年）117 頁
- ・石島弘「『同族会社等の行為又は計算の否認』規定の立法趣旨」税理 40 卷 9 号（1997 年）74 頁
- ・石島弘「同族会社の行為計算否認規定の解釈適用」岡山大学法学会編『世紀転換期の法と政治』（有斐閣、2001 年）1 頁
- ・泉殉也「判批」税務事例 48 卷 6 号（2016 年）32 頁
- ・泉殉也「規範的要件の特徴という視座から読み解く組織再編に係る行為計算否認規定－ヤフー事件を手掛かりとして－」中央大学大学院論究 48 卷 1 号（2016 年）1 頁
- ・一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学 585 号（2021 年）125 頁
- ・一高龍司「判批」法セ増 27 号（2020 年）227 頁
- ・伊藤齊「株式譲渡方式による租税回避行為の解明に関する一考察－残余財産分配に類似する株式譲渡の否認と追徴」税大論叢 31 号（1998 年）183 頁
- ・伊藤剛志「判批」ジュリ 1496 号（2016 年）31 頁
- ・伊藤義一＝八木航一「判批」TKC 税研情報 26 卷 3 号（2017 年）1 頁
- ・伊藤剛志「判批」ジュリ 1497 号（2016 年）31 頁
- ・今村隆「判批」行政関係判例解説平成 9 年度 183 頁
- ・今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集（2008 年）13 頁
- ・今村隆「判批」税理 49 卷 7 号（2006 年）2 頁
- ・今村隆「132 条および 132 条の 2 の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）73 頁
- ・今村隆「判批」税務弘報 64 卷 1 号（2016 年）73 頁
- ・今村隆「判批」税務弘報 64 卷 7 号（2016 年）54 頁
- ・今村隆「判批」税務弘報 64 卷 8 号（2016 年）45 頁
- ・今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577 号（2017 年）271 頁

- ・今村隆「組織再編税制における租税回避－素朴な経済的合理性基準から洗練された濫用基準へ－」租税法研究 50 号（2022 年）82 頁
- ・入谷淳「判批」税務弘報 62 巻 10 号（2014 年）85 頁
- ・入谷淳「ヤフー、IBM 事件後の課税実務」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）51 頁
- ・今本啓介「判批」判時 2299 号（2016 年）157 頁
- ・岩井恒太郎「租税回避と同族会社・組織再編における行為・計算否認規定－法人税法 132 条, 132 条の 2 における『不当性要件』の解明－」金沢学院大学紀要 17 号（2019 年）2 頁
- ・岩崎政明「判批」租税法研究 30 号（2002 年）169 頁
- ・岩崎政明「判批」ジュリ 1215 号（2002 年）192 頁
- ・岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界－取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認－」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣, 2010 年）74 頁
- ・岩崎政明「判批」民商 153 巻 6 号（2017 年）966 頁
- ・岩品信明「判批」ビジネス法務 14 巻 9 号（2014 年）90 頁
- ・岩品信明「判批」旬刊経理情報 1563 号（2019 年）9 頁
- ・岩武一郎「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈問題－不当性要件における濫用基準の検討」税法学 586 号（2021 年）79 頁
- ・尹淳実「法人税法 132 条の 2 における『不当性要件』の解釈について」名城法学論集 43 号（2015 年）21 頁
- ・浦東久男「租税回避と個別否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房, 2015 年）71 頁
- ・占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討（上）」金法 53 巻 4 号（2005 年）32 頁
- ・占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる『租税回避否認』の検討（下）」金法 53 巻 5 号（2005 年）36 頁
- ・占部裕典「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）120 頁
- ・右山昌一郎「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～所得税関係」税理 40 巻 9 号（1997 年）108 頁
- ・大江晋也「こんなケースに『行為・計算』規定は適用される～法人税関係」税理 40 巻 9 号（1997 年）115 頁
- ・大高由美子「判批」税研 38 巻 2 号（2022 年）90 頁
- ・大竹敬人「判批」ジュリ 1581 号（2023 年）97 頁
- ・太田洋「判批」国際税務 35 巻 9 号（2015 年）80 頁
- ・太田洋「判批」ジュリ 1494 号（2016 年）10 頁
- ・太田洋「判批」税務弘報 64 巻 6 号（2016 年）44 頁
- ・太田洋「判批」国際税務 39 巻 11 号（2019 年）30 頁
- ・太田洋「判批」国際税務 39 巻 12 号（2019 年）38 頁

- ・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 10 号（2020 年）43 頁
- ・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 40 巻 11 号（2020 年）60 頁
- ・太田洋「ユニバーサル・ミュージック事件東京地裁判決の分析と射程」租税研究 844 号（2020 年）50 頁
- ・太田洋「判批」租税研究 855 号（2021 年）52 頁
- ・太田洋＝増田貴都「判批」国際税務 42 巻 7 号（2022 年）72 頁
- ・大西篤史「判批」訟月 61 巻 11 号（2015 年）1995 頁
- ・大野貴史「TPR 事件を受けて今後どう対応するか 法人税法における組織再編成の行為計算否認規定」税務弘報 67 巻 13 号（2019 年）38 頁
- ・小関健三「判批」税法学 559 号（2008 年）195 頁
- ・大淵博義「『所得なきところに課税なし』の原則と同族会社の『行為・計算』の否認」税理 40 巻 9 号（1997 年）63 頁
- ・大淵博義「税負担の軽減を考慮した経済行為と税務否認の限界」税理 41 巻 8 号（1998 年）17 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算の否認規定における解釈論の検証」税務弘報 47 巻 1 号（1999 年）6 頁
- ・大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界－最近の課税事例にみる混迷化の本質－」税理 44 巻 4 号（2001 年）44 頁
- ・大淵博義「企業の節税行為の合理性とコンプライアンス」税理 47 巻 7 号（2004 年）2 頁
- ・大淵博義「判批」税務事例 21 巻 5 号（2000 年）22 頁
- ・大淵博義「判批」税務事例 21 巻 6 号（2000 年）1 頁
- ・大淵博義「判批」税務事例 21 巻 7 号（2000 年）1 頁
- ・大淵博義「私法上の行為と実質課税の原則－『事実認定の実質主義』による認定法理」商学論集 41 巻 5 号（2000 年）369 頁
- ・大淵博義＝森山清「判批」TKC 税研情報 13 巻 6 号（2004 年）32 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認による不平等課税とその課題－所得税法・相続税法の行為計算否認により派生する基礎的疑問の解明－」石島弘＝木村弘之亮＝玉國文敏＝山下清兵衛編『納税者保護と法の支配』（信山社，2007 年）85 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（1）」税経通信 63 巻 12 号（2008 年）31 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（2）」税経通信 63 巻 13 号（2008 年）65 頁
- ・大淵博義「同族会社の行為計算否認規定（法法 132 条）を巡る論点の考察（3）」税経通信 63 巻 14 号（2008 年）54 頁
- ・大淵博義「租税回避否認の法理のロジックと税務実践との乖離－ヤフー事件に触れて租税回避概念の混迷を検証する－」産業経理 74 巻 3 号（2014 年）28 頁

- ・大淵博義＝太田洋「法人税法 132 条, 132 条の 2 とその運用と捉え方－ヤフー事件, IBM 事件を踏まえて」税務弘報 64 巻 1 号 (2016 年) 8 頁
- ・大淵博義「ヤフー事件判決の功罪－引直し課税の欠落とその後の判決等への影響－」租税研究 846 号 (2020 年) 61 頁
- ・岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号 (2005 年) 185 頁
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認 (1)」税研 177 号 (2014 年) 79 頁
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認 (2)」税研 178 号 (2015 年) 65 頁
- ・岡村忠生「判批」ジュリ臨増 1479 号 (2015 年) 211 頁
- ・岡村忠生「判批」ジュリ 1483 号 (2015 年) 37 頁
- ・岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」同『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 299 頁
- ・岡村忠生「一般的租税回避否認規定について－否認理論の観点から」ジュリ 1496 号 (2016 年) 44 頁
- ・岡村忠生「判批」ジュリ 1495 号 (2016 年) 10 頁
- ・岡村忠生「判批」WLJ 判例コラム 77 号 (2016 年) 1 頁
- ・岡村忠生「判批」税研 208 号 (2019 年) 37 頁
- ・岡村忠生「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 40 頁
- ・小川正雄「所得の振替と帰属判定基準」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 99 頁
- ・小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税大論叢 33 号 (1999 年) 1 頁
- ・乙部竜夫「判批」行政関係判例解説平成 26 年 150 頁
- ・大山孝夫「所得税関係申告手続・源泉徴収等の改正」税務弘報 13 巻 6 号 (1965 年) 793 頁
- ・柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用をめぐる諸問題」税大論叢 82 号 (2015 年) 1 頁
- ・金子宏「租税法における概念構成」税研 182 号 (2015 年) 14 頁
- ・上西左大信「判批」税経通信 59 巻 15 号 (2005 年) 256 頁
- ・川端康之「判批」国際税務 26 巻 9 号 (2006 年) 43 頁
- ・川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号 (2010 年) 1 頁
- ・川端康之「租税回避の否認理論」税研 226 号 (2022 年) 64 頁
- ・管野浅雄「判批」国税速報 6331 号 (2014 年) 4 頁
- ・岸田貞夫＝中江博行「所得税法一五七条 (行為計算否認規定)」小川英明＝松沢智＝今村隆『新・裁判実務大系 第 18 巻 租税訴訟』(青林書院, 2005 年) 367 頁
- ・木島裕子「判批」税理 55 巻 14 号 (2012 年) 114 頁
- ・木島裕子「行為計算否認における『不当に減少』」税務弘報 69 巻 12 号 (2021 年) 49 頁

- ・木村弘之亮「判批」租税法研究 27 号（1999 年）156 頁
- ・木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明＝松沢智＝今村隆『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院，2009 年）319 頁
- ・北村導人＝黒松昂蔵「判批」ビジネス法務 16 卷 12 号（2016 年）140 頁
- ・北村導人「判批」日税研論集 73 号（2018 年）243 頁
- ・北村導人＝黒松昂蔵「判批」経理情報 1650 号（2022 年）37 頁
- ・木山泰嗣「判批」ビジネス法務 14 卷 9 号（2014 年）74 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 卷 15 号（2019 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 63 卷 1 号（2020 年）152 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 71 卷 6 号（2016 年）10 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 75 卷 3 号（2020 年）167 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 1 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 65 卷 10 号（2022 年）120 頁
- ・北村英隆「法人税制における租税回避否認規定の在り方ー組織再編税制及び連結納税制度における包括的租税回避否認規定をめぐる議論を中心に」RESEARCHBUREAU 論究 5 号（2005 年）48 頁
- ・木村弘之亮「判批」租税法研究 27 号（1999 年）156 頁
- ・木村弘之亮「日独奥瑞比較法による制度濫用法理の考察」税法学 569 号（2013 年）96 頁
- ・清永敬次「実質主義と租税回避」法律時報 39 卷 10 号（1967 年）24 頁
- ・清永敬次「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）40 頁
- ・清永敬次「税法における同族会社の行為計算の否認規定に関する戦後の判例」法学論叢 74 卷 2 号（1963 年）1 頁
- ・清永敬次「同族会社の行為計算否認と裁判例」法曹時報 34 卷 11 号（1982 年）2177 頁
- ・清永敬次「検証 租税回避行為の否認」税研 79 号（1998 年）67 頁
- ・久保田俊介「組織再編による租税回避と法人税法 132 条の 2 の適用基準」千葉商大論叢 55 卷 1 号（2017 年）209 頁
- ・黒住茂雄「判批」税務事例 52 卷 3 号（2020 年）113 頁
- ・黒住茂雄「判批」税務事例 52 卷 5 号（2020 年）73 頁
- ・栗原牧彦「判批」税務事例 23 卷 7 号（1991 年）4 頁
- ・小塚真啓『『租税回避』防止立法としての法人税法 23 条 3 項』岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015 年）265 頁
- ・小塚真啓「判批」臨増ジュリ 1505 号（2017 年）214 頁
- ・小塚真啓「判批」税研 208 号（2019 年）23 頁
- ・後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号（2005 年）225 頁
- ・駒宮史博「判批」税研 148 号（2009 年）126 頁
- ・小山綾子「判批」行政関係判例解説平成 31 年・令和元年 62 頁

- ・ 小山浩「判批」ビジネス法務 19 巻 12 号 (2019 年) 143 頁
- ・ 近藤幸康「判批」行政関係判例解説平成 12 年 136 頁
- ・ 斎藤滋「判批」税務事例 52 巻 3 号 (2020 年) 96 頁
- ・ 斉木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定の適用について」税大論叢 73 号 (2012 年) 1 頁
- ・ 斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定について一考察ー適用の在り方と金額の適正性ー」税大ジャーナル 25 号 (2015 年) 53 頁
- ・ 酒井克彦「判批」会社法務 A2Z99 号 (2015 年) 58 頁
- ・ 酒井克彦「租税法における同族会社等の行為計算否認規定の適用範囲ー制度濫用への適用可能性を中心としてー」中央ロー・ジャーナル 12 巻 1 号 (2015 年) 89 頁
- ・ 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避否認規定」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 241 頁
- ・ 酒井貴子「法人税法 132 条, 132 条の 2 規定に対する私論」税務弘報 64 巻 1 号 (2016 年) 94 頁
- ・ 酒井貴子「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 126 頁
- ・ 酒井真「こうみる法人税法 132 条, 132 条の 2ー規定に対する私論と実務上の留意点」税務弘報 64 巻 1 号 (2016 年) 47 頁
- ・ 桜井二郎「税務署長の『行為・計算』否認における裁量の範囲とは」税理 40 巻 9 号 (1997 年) 101 頁
- ・ 佐藤香織「判批」ビジネス法務 21 巻 4 号 (2021 年) 4 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」税経通信 45 巻 12 号 (1990 年) 222 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」税経通信 49 巻 14 号 (1994 年) 219 頁
- ・ 佐藤修二「判批」NBL1071 号 (2016 年) 68 頁
- ・ 佐藤英明「判批」税研 106 号 (2002 年) 63 頁
- ・ 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 年) 41 頁
- ・ 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, 2010 年) 55 頁
- ・ 志賀櫻「判批」税務事例 38 巻 7 号 (2006 年) 33 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 6 巻 1 号 (1997 年) 1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 6 巻 6 号 (1997 年) 1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」税研 90 号 (2000 年) 602 頁
- ・ 品川芳宣=田中正仁「判批」TKC 税研情報 9 巻 3 号 (2000 年) 1 頁
- ・ 品川芳宣「判批」税研 97 号 (2001 年) 94 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 10 巻 1 号 (2001 年) 23 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 23 巻 6 号 (2014 年) 54 頁

- ・品川芳宣「判批」T&AMaster571号（2014年）30頁
- ・品川芳宣「判批」T&AMaster645号（2016年）12頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 25 卷 3 号（2016年）57頁
- ・品川芳宣「判批」税研 210 号（2020年）90頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 29 卷 1 号（2020年）25頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 29 卷 6 号（2020年）13頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 31 卷 5 号（2023年）42頁
- ・清水一夫「課税減免規定の立法趣旨による『限定解釈』論の研究－外国税額控除事件を出発点として－」税大論叢 59 号（2008年）245頁
- ・清水翔一「組織再編成に係る行為計算否認規定における不当性の意義についての考察」法学研究論集 41 卷（2018年）1頁
- ・白木康晴「裁判例における租税回避行為否認理論の研究」税大ジャーナル 17 号（2011年）59頁
- ・末崎衛「『私法上の法律構成による否認』についての一考察」税法学 550 号（2003年）13頁
- ・末崎衛「『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討」税法学 560 号（2008年）89頁
- ・杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度 990 頁
- ・鈴木修「IBM 事件，ユニバーサルミュージック事件 法人税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 67 卷 13 号（2019年）26頁
- ・田島秀則「判批」税務事例 47 卷 2 号（2015年）1頁
- ・高橋秀至「租税法律主義の機能と法人税法における行為計算否認規定の解釈」長崎県立大学論集 52 卷 1 号（2018年）1頁
- ・高橋秀至「法人税法上の行為計算否認規定に関する最高裁判決の整合性」長崎県立大学論集 52 卷 1 号（2018年）15頁
- ・高橋祐介「判批」ジュリ 1473 号（2014年）8頁
- ・高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015年）153頁
- ・忠岡博「判批」税理 60 卷 1 号（2017年）156頁
- ・高野幸大「判批」ジュリ 1095 号（1996年）204頁
- ・高野幸大「判批」判時 1640 号（1998年）187頁
- ・高野幸大「租税回避否認規定と租税法の解釈」日税研論集 78 号（2020年）145頁
- ・高橋祐介「判批」税法学 538 号（1997年）147頁
- ・竹内秀明「判批」訟月 53 卷 8 号（2007年）2447頁
- ・竹内綱敏「所得税法における同族会社の行為計算否認規定の今日的意義－適正所得算出説と対応調整－」税法学 567 号（2012年）157頁
- ・竹内綱敏「法人税法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 年）53 頁
- ・竹内綱敏「判批」税法学 576 号（2016 年）93 頁
 - ・竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅰ）」甲南経済学論集 61 巻 1・2 号（2020 年）1 頁
 - ・竹内綱敏「租税法における行為計算否認規定の淵源（Ⅱ）」甲南経済学論集 62 巻 1・2 号（2021 年）1 頁
 - ・竹内綱敏「判批」税研 225 号（2022 年）100 頁
 - ・竹内陽一「判批」税理 57 巻 10 号（2014 年）56 頁
 - ・武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 14 号（1990 年）3 頁
 - ・武田昌輔「判批」JICPA ジャーナル 2 巻 7 号（1990 年）38 頁
 - ・田中治「租税回避と法」同監修『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社，1998 年）31 頁
 - ・田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号（2001 年）183 頁
 - ・田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条）の射程」税務事例研究 89 号（2006 年）21 頁
 - ・田中治「同族会社に対する規制と平成 18 年度改正－行為計算否認等について－」新谷清『第 58 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会，2007 年）115 頁
 - ・田中治「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）142 頁
 - ・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 年）39 頁
 - ・田中治「同族会社の行為計算否認規定のあり方」税研 192 号（2017 年）46 頁
 - ・田中治「租税回避否認の論理と機能」税法学 586 号（2021 年）333 頁
 - ・田中治＝茂垣志乙里「判批」TKC 税研情報 30 巻 6 号（2021 年）1 頁
 - ・田中治「判批」税研 224 号（2022 年）92 頁
 - ・田中勝次「隠れたる利益処分と最近の租税判例」専修大学論集 21 号（1975 年）1 頁
 - ・田中健治「判批」判タ臨増 1245 号（2007 年）256 頁
 - ・谷口勢津夫「判批」民商 135 巻 6 号（2007 年）1077 頁
 - ・谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学 557 号（2007 年）245 頁
 - ・谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題」税法学 561 号（2009 年）159 頁
 - ・谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論－税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に－」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015 年）1 頁
 - ・谷口勢津夫「税法は私法？！－私法からみた租税法の『表の世界』と『裏の世界』－」法学教室 425 号（2016 年）8 頁
 - ・谷口勢津夫「同族会社税制の沿革及び現状と課題」税研 192 号（2017 年）34 頁

- ・谷口勢津夫「判批」ジュリ 1538 号 (2019 年) 10 頁
- ・谷口勢津夫「判批」ジュリ 1554 号 (2021 年) 10 頁
- ・谷口勢津夫「租税法律主義の課題と展望」税研 226 号 (2022 年) 39 頁
- ・手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の態様－判例を素材とした行為計算否認規定の適用可能性に係る若干の考察－」広島大学マネジメント研究 21 巻 (2020 年) 35 頁
- ・徳地淳＝林史高「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 28 年 80 頁
- ・徳地淳＝林史高「判批」曹時 69 巻 5 号 (年) 274 頁
- ・朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について〔第 3 回〕」租税研究 621 号 (2001 年) 31 頁
- ・朝長英樹「裁判所による法人税法 132 条の 2 の解釈」T&A master 545 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 554 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 556 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 558 号 (2014 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A master 559 号 (2014 年) 17 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A Master 592 号 (2015 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A Master 595 号 (2015 年) 4 頁
- ・朝長英樹「判批」T&A Master 596 号 (2015 年) 4 頁
- ・朝長英樹「最高裁『税法の濫用は租税回避』明確に：ヤフー・IDCF 事件は『租税回避』の捉え方をどう変えたか」T&A master 634 号 (2016 年) 4 頁
- ・永石一郎「IBM 事件からみた法人税法 132 条の要件事実の構造」租税訴訟 9 号 (2016 年) 345 頁
- ・中尾真和「租税回避と脱税の関係性についての一考察－逋脱罪に係る構成要件解釈の観点から－」税法学 583 号 (2020 年) 139 頁
- ・中川一郎「同族会社のなした指定寄付金に対する計算否認」税法学 93 号 (1958 年) 43 頁
- ・中里実「事実認定による『否認』と、契約の読み替え」税研 113 号 (2004 年) 94 頁
- ・中里実ほか「判批」NBL1055 (2015 年) 10 頁
- ・中村繁隆「判批」WLJ 判例コラム 191 号 (2020 年) 1 頁
- ・中村繁隆「判批」WLJ 判例コラム 195 号 (2020 年) 1 頁
- ・長戸貴之「判批」論究ジュリ 18 号 (2016 年) 234 頁
- ・中本啓司「法人税法 132 条に関する最近の判例について」大塚龍児先生古稀記念論文集刊行委員会『民商法の課題と展望－大塚龍児先生古稀記念－』(信山社, 2018 年) 147 頁
- ・仲谷栄一郎「包括的否認規定の行く先－『不当に』を『不当に』拡張してはならない」税務弘報 64 巻 1 号 (2016 年) 41 頁
- ・浪花健三「税理士と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房, 2015 年) 211 頁

- ・成道秀雄「同族会社の行為計算否認規定の不適用ーユニバーサルミュージック事件ー」税務事例研究 179 号 (2021 年) 1 頁
- ・西野敬雄「判批」国土館法学 30 号 (年) 41 頁
- ・西本晴宏「判批」ジュリ 1548 号 (2020 年) 102 頁
- ・西山由美「判批」WLJ 判例コラム 42 号 (2015 年) 1 頁
- ・西山由美「判批」WLJ 判例コラム 53 号 (2015 年) 1 頁
- ・野口教子「判批」高岡法学 35 号 (2017 年) 109 頁
- ・橋本守次「同族会社における正常な『行為・計算』とは」税理 40 巻 9 号 (1997 年) 94 頁
- ・畑野洋一郎「租税回避の区分再考」税法学 562 号 (2009 年) 123 頁
- ・馬場陽「通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定の関係をめぐる議論の基層 (上)ー規範競合論・要件事実論・訴訟物論ー」税務事例 55 巻 6 号 (2023 年) 16 頁
- ・馬場陽「通常の課税要件規定と同族会社の行為計算否認規定の関係をめぐる議論の基層 (下)ー規範競合論・要件事実論・訴訟物論ー」税務事例 55 巻 7 号 (2023 年) 10 頁
- ・原一郎「法人税における同族会社の行為計算の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』(財経詳報社, 2007 年) 44 頁
- ・原伸太郎「判批」行政関係判例解説平成 2 年 12 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 70 巻 8 号 (2022 年) 166 頁
- ・東村富美子「判批」訟月 47 巻 10 号 3106 頁
- ・平野潔範「同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替えー納税者の主張立証との関係においてー」租税資料館賞受賞論文集第 31 回 3 巻 (2022 年) 451 頁
- ・平松慎矢「評価通達 6 項の当局内部基準, 注目裁判例も 相続税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 67 巻 13 号 (2019 年) 47 頁
- ・服部由美「判批」税法学 582 号 (2019 年) 83 頁
- ・藤岡裕治「判批」NBL1240 号 (2023 年) 11 頁
- ・藤原健太郎「判批」法協 135 巻 9 号 (2018 年) 2234 頁
- ・藤原健太郎「判批」ジュリ 1575 号 (2022 年) 10 頁
- ・藤原健太郎「租税法における方法論に関する一考察: 租税回避について」法学 86 巻 3 号 (2022 年) 1 頁
- ・藤曲武美「判批」税務弘報 62 巻 12 号 (2014 年) 148 頁
- ・古田美保「判批」日税研論集 76 号 (2019 年) 317 頁
- ・平川忠雄「こんなケースに『行為・計算』規定は適用されるー相続税関係」税理 40 巻 9 号 (1997 年) 121 頁
- ・平川雄士「判批」税研 126 号 (2006 年) 80 頁
- ・平川雄士「立法趣旨再考ー最判令 3.3.11 から近時の法 132 条の 2 による否認事例を考えるー」租税研究 864 号 (2021 年) 94 頁
- ・保木本正樹「判批」行政関係判例解説平成 28 年 130 頁

- ・本庄資「判批」ジュリ 1498 号（2016 年）155 頁
- ・本庄資「判批」ジュリ 1336 号（2007 年）141 頁
- ・本部勝大「判批」ジュリ臨増 1583 号（2023 年）178 頁
- ・前田謙二「多国籍企業の兄弟会社を利用した租税回避に対する防止規定について」税法学 568 号（2012 年）113 頁
- ・松沢智「私法上の取引と租税回避行為－法的所得概念の確立」租税法研究 6 号（1978 年）55 頁
- ・松沢智「個人の無利息貸付と同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 41 巻 12 号（1993 年）112 頁
- ・増井良啓「判批」ジュリ 965 号（1990 年）101 頁
- ・増井良啓「判批」ジュリ 1199 号（2001 年）112 頁
- ・増井良啓「判批」租税法研究 30 号（2002 年）162 頁
- ・増田英敏＝遠藤克俊「判批」TKC 税研情報 24 巻 2 号（2015 年）1 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 32 巻 2 号（2023 年）1 頁
- ・松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察－『私法上の法律構成による否認』論の功罪」税法学 553 号（2005 年）107 頁
- ・松原有里「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）164 頁
- ・松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢 51 号（2006 年）388 頁
- ・真鍋恵子「判批」税法学 537 号（2002 年）129 頁
- ・三木義一「判批」税研 126 号（2006 年）48 頁
- ・村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢 11 号（1977 年）228 頁
- ・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 年）621 頁
- ・村井正「同族会社の行為計算の否認」租税法研究 4 号（1976 年）92 頁
- ・望月繭「判批」税務 QA247 号（2022 年）66 頁
- ・森田辰彦「課税庁による私的自治への介入」税法学 560 号（2008 年）199 頁
- ・三木義一「判批」税研 74 号（1997 年）47 頁
- ・水野忠恒「判批」国際税務 34 巻 11 号（2014 年）72 頁
- ・水野忠恒「判批」租税研究 805 号（2016 年）129 頁
- ・宮塚久「判批」税務弘報 64 巻 1 号（2016 年）34 頁
- ・本村大輔「判批」税務事例 50 巻 12 号（2018 年）79 頁
- ・本村大輔「法人税法の行為計算否認規定における不当性の判断基準」法政論叢 55 巻 1 号（2019 年）61 頁
- ・森下靖弘「判批」九州国際大学大学院法政論集 18 号（2023 年）1 頁

- ・矢内一好「判批」税務弘報 54 卷 4 号（2006 年）153 頁
- ・八尾順一「公正処理基準と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015 年）185 頁
- ・ハツ尾順一「『伝家の宝刀』は租税法律主義の例外 行為計算否認規定とは何か」税務弘報 67 卷 13 号（2019 年）8 頁
- ・山口亮子「納税者側のストーリーを伝える 同族会社の行為計算否認」税務弘報 69 卷 1 号（2021 年）56 頁
- ・山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」中川一郎編『杉村章三郎古稀祝賀税法学論文集』（三晃社，1970 年）351 頁
- ・山本俊一「同族会社の行為計算否認規定の行使とその回避策」税理 60 卷 15 号（2017 年）71 頁
- ・山本俊一「カギは『通常の経済人の行為』にあり 所得税法における同族会社の行為計算否認規定」税務弘報 67 卷 13 号（2019 年）15 頁
- ・山本守之「判批」税務弘報 65 卷 9 号（2017 年）142 頁
- ・横田美代子「判批」訟月 66 卷 5 号（2020 年）521 頁
- ・吉川さやか「同族会社の国際的組織再編成に係る行為計算否認規定の検討－不当性要件の判断基準に着目して－」会計専門職紀要 13 卷（2022 年）5 頁
- ・吉川弘人「判批」香川法学 11 卷 1 号（1991 年）133 頁
- ・吉信早百合「同族会社の行為計算否認規定における不当性要件の一考察－『行為』と『計算』の解釈を前提に－」青山ビジネスロー・レビュー 8 卷 2 号（2019 年）103 頁
- ・吉村政穂「判批」行政関係判例解説平成 17 年 113 頁
- ・吉村政穂「判批」ジュリ臨増 1544 号（2020 年）190 頁
- ・吉村政穂「判批」判時 1937 号（2006 年）184 頁
- ・吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」租税研究 846 号（2020 年）169 頁
- ・吉村政穂「判批」税務弘報 69 卷 1 号（2021 年）137 頁
- ・渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553 号（2005 年）219 頁
- ・渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房，2015 年）119 頁
- ・渡辺徹也「判批」商事法務 2112 号（2016 年）4 頁
- ・渡辺徹也「判批」商事法務 2113 号（2016 年）23 頁
- ・渡辺徹也「判批」臨増ジュリ 1544 号（2020 年）192 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 24 卷 7 号（2005 年）20 頁
- ・渡辺充＝渡部政仁「判批」税理 65 卷 10 号（2022 年）192 頁
- ・渡辺充＝渡部政仁「判批」税理 65 卷 11 号（2022 年）214 頁

・渡部浩知「相続税法における同族会社の行為計算否認規定の再検討」立命館法政論集 14 号 (2016 年) 77 頁

【裁判例】

(最高裁判所)

- ・最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁
- ・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・最判昭和 53 年 4 月 21 日訟月 24 卷 8 号 1694 頁
- ・最判平成 5 年 6 月 10 日税資 198 号順号 7156
- ・最判平成 6 年 6 月 21 日訟月 41 卷 6 号 1539 頁
- ・最判平成 10 年 5 月 26 日税資 232 号順号 8169
- ・最判平成 10 年 10 月 27 日税資 238 号順号 8267
- ・最判平成 11 年 1 月 29 日税資 240 号順号 8325
- ・最判平成 14 年 2 月 8 日税資 252 号順号 9065
- ・最判平成 14 年 7 月 19 日税資 252 号順号 9162
- ・最判平成 16 年 7 月 20 日税資 254 号順号 9700
- ・最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836
- ・最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁
- ・最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 卷 3 号 864 頁
- ・最判平成 28 年 2 月 28 日民集 70 卷 2 号 242 頁
- ・最判令和 4 年 4 月 21 日民集 76 卷 4 号 480 頁

(高等裁判所)

- ・東京高判昭和 34 年 11 月 17 日行集 10 卷 12 号 2392 頁
- ・大阪高判昭和 35 年 12 月 6 日訟月 7 卷 1 号 199 頁
- ・大阪高判昭和 39 年 7 月 24 日行集 15 卷 9 号 1725 頁
- ・大阪高判昭和 39 年 9 月 24 日行集 15 卷 9 号 1716 頁
- ・東京高判昭和 40 年 5 月 12 日税資 49 号 596 頁
- ・東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 卷 4 号 138 頁
- ・東京高判昭和 48 年 3 月 14 日行集 24 卷 3 号 115 頁
- ・東京高判昭和 49 年 10 月 29 日行集 25 卷 10 号 1310 頁
- ・札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 卷 3 号 756 頁
- ・東京高判昭和 53 年 11 月 30 日訟月 25 卷 4 号 1145 頁
- ・大阪高判平成元年 5 月 24 日税資 170 号順号 6301
- ・東京高判平成 4 年 12 月 14 日税資 193 号順号 7037

- ・福岡高判平成 5 年 2 月 10 日税資 194 号 314 頁
- ・名古屋高判平成 9 年 10 月 23 日税資 229 号順号 8007
- ・大阪高判平成 10 年 4 月 30 日税資 231 号順号 8158
- ・東京高判平成 10 年 6 月 23 日税資 232 号順号 8188
- ・東京高判平成 11 年 5 月 31 日税資 243 号順号 8416
- ・東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 卷 1 号 184 頁
- ・福岡高判平成 11 年 11 月 19 日税資 245 号順号 8529
- ・大阪高判平成 12 年 1 月 17 日訟月 47 卷 12 号 3767 頁
- ・東京高判平成 13 年 9 月 10 日税資 251 号順号 8970
- ・高松高判平成 14 年 2 月 18 日税資 252 号順号 9069
- ・東京高判平成 14 年 3 月 20 日訟月 49 卷 6 号 1808 頁
- ・大阪高判平成 14 年 6 月 14 日判時 1816 号 30 頁
- ・広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525
- ・名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁
- ・広島高判 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040
- ・札幌高判平成 17 年 6 月 16 日税資 255 号順号 10056
- ・東京高判平成 26 年 11 月 5 日訟月 60 卷 9 号 1967 頁
- ・東京高判平成 27 年 3 月 25 日判時 2267 号 24 頁
- ・東京高判令和元年 12 月 11 日訟月 66 卷 5 号 593 頁
- ・東京高判令和 2 年 6 月 24 日判時 2500 号 8 頁

(地方裁判所)

- ・大阪地判昭和 31 年 12 月 24 日行集 7 卷 12 号 3109 頁
- ・大阪地判昭和 33 年 9 月 25 日訟月 4 卷 11 号 1438 頁
- ・東京地判昭和 33 年 12 月 23 日行集 9 卷 12 号 2727 頁
- ・東京地判昭和 40 年 12 月 15 日行集 16 卷 12 号 1916 頁
- ・釧路地判昭和 49 年 4 月 23 日税資 75 号 193 頁
- ・東京地判昭和 51 年 7 月 20 日税資 103 号 674 頁
- ・浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日訟月 27 卷 5 号 1005 頁
- ・大阪地判昭和 63 年 11 月 29 日税資 166 号順号 6202
- ・東京地判平成元年 4 月 17 日訟月 35 卷 10 号 2004 頁
- ・広島地判平成 2 年 1 月 25 日行集 41 卷 1 号 42 頁
- ・福岡地判平 4 年 2 月 20 日行集 4 卷 2 号 157 頁
- ・福岡地判平成 4 年 5 月 14 日税資 189 号 513 頁
- ・浦和地判平成 4 年 5 月 25 日税資 189 号順号 6912
- ・東京地判平成 6 年 1 月 28 日税資 200 号順号 7270

- ・千葉地判平成 8 年 9 月 20 日税資 220 号順号 7778
- ・名古屋地判平成 9 年 1 月 31 日税資 222 号順号 7854
- ・東京地判平成 9 年 4 月 25 日訟月 44 卷 11 号 1952 頁
- ・大阪地判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号順号 7959
- ・名古屋地判平成 11 年 5 月 17 日税資 242 号 602 頁
- ・名古屋地判平成 11 年 5 月 19 日税資 242 号順号 8410
- ・福岡地判平成 11 年 6 月 29 日税資 243 号順号 8439
- ・大阪地判平成 12 年 5 月 12 日訟月 47 卷 10 号 3106 頁
- ・東京地判平成 13 年 1 月 30 日税資 250 号順号 8828
- ・浦和地判平成 13 年 2 月 19 日税資 250 号順号 8839
- ・高松地判平成 13 年 9 月 17 日税資 251 号順号 8978
- ・広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000
- ・大阪地判平成 13 年 12 月 14 日税資 251 号順号 9035
- ・札幌地判平成 16 年 10 月 28 日税資 254 号順号 9799
- ・福岡地判平成 17 年 2 月 22 日税資 255 号順号 9939
- ・東京地判平成 18 年 12 月 1 日税資 256 号順号 10592
- ・大阪地判平成 19 年 5 月 31 日税資 257 号順号 10721
- ・名古屋地判平成 20 年 12 月 18 日税資 258 号順号 11107
- ・東京地判平成 26 年 3 月 18 日訟月 60 卷 9 号 1857 頁
- ・東京地判昭和 26 年 4 月 23 日行集 2 卷 6 号 841 頁
- ・東京地判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1415 号 186 頁
- ・東京地判令和元年 6 月 27 日判時 2500 号 30 頁
- ・東京地判令和元年 6 月 27 日訟月 66 卷 5 号 521 頁

【その他】

- ・第 51 回帝国議會貴族院「所得税法中改正法律案外 21 件特別委員會議事速記録第 5 号」(1926 年) 1 頁
- ・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）及びその説明」(1961 年) 1 頁
- ・内閣府「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000 年）
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/soukai/2000/a02kai_2.html
最終閲覧日：2024 年 2 月 28 日)

以上

組織再編税制における
課税繰延と欠損金の引継ぎに関する研究

—「支配の継続」概念の整合性及び

課税繰延要件と欠損金引継要件の混同の問題を中心として—

田中 信行

我が国の適格組織再編要件の視点は、法人段階に重きを置く「支配の継続」概念を中心とした制度であり、その概念の創設当初の内容は、組織再編により移転する資産を保有していた法人の所有の継続が求められるとともに、その移転資産を包含する事業がその組織再編当事者において引き続き営まれることによって、「支配の継続」が満たされると説明されてきた。しかしながら、幾多の改正を経るにつれ、「支配の継続」概念について従来の説明にはなかったグループ経営、特に完全支配関係があるグループにおいては、どこに資産、及び事業があったとしても、移転資産に対する支配が継続しているといった見方に変容してきており、平成 13 年度の組織再編税制創設時に考えられていた「支配の継続」概念が、諸般の改正を踏まえた今日の「支配の継続」概念と必ずしも整合しない部分がある。

さらに、欠損金額の引継ぎの前提にあるのは、法法 57②「適格合併が行われた場合」に認められるものであることから、「支配の継続」もしくは「事業の継続」の要件の充足が必要となることや、「みなし共同事業要件」についても適格合併の判定に係る「共同事業要件」とその内容が類似するものであることから、組織再編における課税繰延と欠損金の引継ぎ理論を混同してしまう建付けとなっている。

上記の問題点は、納税者と租税当局との租税裁判として如実に顕れることになるが、欠損金の引継ぎの可否に際して、「支配の継続」概念が問題となる要因は、欠損金の引継ぎと課税繰延理論とを混同しているからにほかならず、両者を区別した欠損金の移転制限規定の構築が必要と考えられることから、次の 2 つの方向性を検討した。検討にあたっては、同じく欠損金の法人間移転を認めるグループ通算制度との整合性の観点から行っている。

第 1 としては、被合併法人の合併事業の継続性に着目する事業継続性アプローチによるもので、前年度の損失が今年度の所得と相殺せられるのは、損失が生じた当該事業と実質上同一の事業から今年度の所得が生じた場合に限り認められるという考え方にに基づく欠損金の引継ぎ方法である。経営判断としては不合理に子法人の事業を引き継いだ場合には、引き継いだ欠損金は親会社の事業からの所得と相殺できることから、組織再編税制とグループ通算制度(SRLY ルール)との非中立性が如実に顕れる。

第 2 としては、法人取得の結果として所有変化があった場合には欠損金の引継ぎ制限を課す所有変化アプローチに基づく欠損金の引継ぎ方法である。これは、法人所得税は最終的に株主が負担しているものと理解すれば、欠損金控除の利益は、その欠損金が発生したときにその損失を被った株主が得るべきという考え方である。このような、グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチを採った場合には、グループ通算制度による SRLY ルールとも中立的な制限となり、M&A が本来目的とする経営・事業といった経済実態の変化に対しても柔軟に欠損金の移転を認めることができる。

以上より、第2の所有変化アプローチを基礎とした欠損金の引継ぎ規定の制度構築が望ましいと考える。その具体的な制限規定について、現行法から大きく乖離しないようにするならば、次の3つを提言する。

1つ目は、移転資産の課税繰延と欠損金の引継ぎ理論とを区別するために法法57②の「適格合併が行われた場合」という文言以上の要件を付加しないこと。

2つ目は、法法57③、④の規定にある「みなし共同事業要件」を撤廃し、支配継続要件のみとすること。

3つ目は、法法57②において引き継ぐことができる未処理欠損金額を「支配関係事業年度以後の未処理欠損金額」に変更することである。

グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチによって欠損金移転の制限を行うことで、課税繰延と欠損金移転の混同の解消のみならず、「支配の継続」概念との区別を通じた法法57②の趣旨・目的の解釈の争いに一定の終止符を打つことになり、納税者の予測可能性及び法的安定性の向上が図られる。

目次

目次	1
はじめに(問題の所在)	4
本研究の構成	5
結論	6
第1章 組織再編税制の概要と課税繰延の基礎理論	8
第1節 組織再編税制の概要	8
1. 組織再編税制創設の経緯	9
2. 制度の概要	13
3. 「基本的な考え方」と立法趣旨	15
4. 実定法上の「支配の継続」・「投資の継続」・「事業の継続」	17
第2節 アメリカ組織再編税制における課税繰延の基礎理論	22
1. IRC § 368(a) とその効果	22
2. 組織再編による課税繰延の基礎理論	24
3. COI の要件	25
4. COBE の要件	28
第3節 我が国における「支配の継続」の概念とその変遷	30
1. 平成13年度税制改正：組織再編税制の創設における「考え方」と「仕組み」の違い	30
2. 平成19年度税制改正：合併対価の柔軟化	32
3. 平成22年度税制改正：グループ法人税制の導入を契機として	33
4. 平成29年度税制改正：スピノフ税制とスクイーズアウト	35
5. 平成30年度税制改正：多段階型再編等による事業再編の円滑化	37
第4節 産競法と組織再編税制における「支配の継続」の関係	40
1. 自己株対価 TOB と「支配の継続」	40
2. 認定株式分配に係る課税の特例と「支配の継続」	43
第5節 本章のまとめ	45
第2章 繰越欠損金の法人間移転の基礎理論	46
第1節 繰越欠損金の概要	46
1. 法人課税における租税属性	46
2. 法人税法における欠損金の意義	46
3. ショアップ勧告を受けた昭和25年改正から現在まで	48

第2節	繰越欠損金の引継ぎ.....	50
1.	組織再編税制の導入(平成13年度改正)以前の取扱い.....	50
2.	組織再編税制の導入(平成13年度改正)以後の取扱い.....	55
第3節	米国法における欠損金引継ぎ規定との比較.....	58
1.	損失の種類と繰越規定.....	58
2.	租税属性の引継ぎと制限.....	59
3.	米国法から得られる示唆.....	67
第4節	本章のまとめ.....	69
第3章	組織再編税制に係る欠損金の引継ぎが争われた裁判例.....	71
第1節	ヤフー事件(平成27年(行ヒ)第75号同28年2月29日最高裁第1小法廷判決)...	71
1.	事実関係.....	71
2.	判旨(組織再編税制の趣旨・目的と未処理欠損金の引継ぎについて).....	72
3.	ヤフー事件の検討.....	72
第2節	TPR事件(令和元年12月11日同1年(行コ)第198号東京高等裁判所).....	75
1.	事実関係.....	75
2.	判旨.....	76
3.	TPR事件の検討.....	76
第3節	本章のまとめ.....	80
第4章	未処理欠損金の引継ぎ制限の提言.....	81
第1節	組織再編税制とグループ通算制度との課税の中立性.....	81
1.	限定的な中立性.....	81
2.	グループ通算制度における欠損金の引継ぎと制限.....	83
3.	組織再編税制における未処理欠損金の引継ぎ制限の提言.....	86
第2節	PGM事件の検討と欠損金引継ぎ提言の検証.....	92
1.	事実関係.....	92
2.	国税不服審判所による裁決.....	93
3.	検討.....	94
4.	結論.....	95
むすび		97
参考文献		99
参考裁判例		108

凡例(国税庁省略用語例より)

- 本研究で使用する法令等の略称は、以下の通りとする。

法 人 税 法・・・・・・・・法 法
法 人 税 法 施 行 令・・・・・・・・法 令
法 人 税 法 基 本 通 達・・・・・・・・法基通
法 人 税 法 施 行 規 則・・・・・・・・法 規
所 得 税 法・・・・・・・・所 法
所 得 税 法 施 行 令・・・・・・・・所 令
所 得 税 法 基 本 通 達・・・・・・・・所基通
所 得 税 法 施 行 規 則・・・・・・・・所 規
租 税 特 別 措 置 法・・・・・・・・措 法
租 税 特 別 措 置 法 施 行 令・・・・・・・・措 令
租 税 特 別 措 置 法 施 行 規 則・・・・・・・・措 規
租 税 特 別 措 置 法 関 係 通 達・・・・・・・・措基通
産 業 競 争 力 強 化 法・・・・・・・・産競法
独 占 禁 止 法・・・・・・・・独禁法

Internal Revenue Code・・・・・・・・IRC(内 国 歳 入 法 典)
Income Tax Regulations・・・・・・・・Reg(財 務 省 規 則)
Revenue Ruling・・・・・・・・Rev(歳 入 規 則)
Internal Revenue Service・・・・・・・・IRS(内 国 歳 入 庁)

-掲載例-

法人税法第 57 条第 3 項第 1 号・・・・・・・・法法 57③一
Internal Revenue Code 368 条・・・・・・・・IRC § 368

- 特段の断りがない限り、本研究で引用する日本法令等は、令和 5 年 12 月末現在に基づくものとする。
- 文中における傍点及び下線は筆者による。

はじめに(問題の所在)

平成 13 年度に導入された組織再編税制は、法人段階と株主段階における課税に区分される。法人段階においては、原則として組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上が繰り延べられる。さらに、通常の資産の売買と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われることを必要とする事業の継続が要求される。株主段階においては、株主の投資が継続していると認められる場合には、株式の譲渡損益の計上が繰り延べられる。

我が国における課税繰延の一般的論拠は、「経済実態に実質的な変更がない場合に課税しない」という実質主義の考え方に依拠する。これは、組織再編の本質が「純粋な紙面上の取引」に過ぎないとして、実現した利益を認識しない一種の「投資の継続(投資持分継続性：Continuity of interest)」概念に基づく実質主義を採用する IRC § 361 と共通する。もっとも、米国における課税繰延要件の特徴は、第 1 に、「支配の継続」概念は用いられておらず、法人・株主の双方の段階において株主による「投資の継続」が満たされるか、第 2 に、組織再編により移転された事業、又は資産が継続使用されているかという観点から判定される。両制度ともに、課税繰延の根本たる考え方は共通していても、株主による「投資の継続」から主に移転資産の課税を繰り延べるか否かを決する米国歳入法典の方が、その適否は別に、納税者にとっては理解しやすい制度であるといえる。

(1) 我が国の組織再編税制は、企業グループ内の組織再編成、共同事業再編成の区分に応じて適格要件が定められ、平成 13 年度改正以降も、経済情勢の変化に伴い、度々、改正が行われてきた。斯様な背景もあり、度重なる税制改正を経た現在の組織再編税制における「支配の継続」概念と、制度創設当初の「支配の継続」概念との整合性が問題になるとの見解が見受けられるようになる。特に、平成 29 年度改正では、組織再編税制における課税繰延理論を「支配の継続」から説明づけることの限界が指摘され、さらには産競法による政策税制としての課税繰延が図られる近年の改正状況を鑑みると、従来の基本的な考え方に依拠し続けることは、現行法の趣旨・目的の解釈上、課税当局と納税者との間に齟齬を現出させる誘因となる。

(2) また、組織再編税制は、適格合併が行われた場合に繰越欠損金を引継ぐことができる旨を法 57②に定めている。そして、同法 57③は、共同事業再編成を除き、支配関係が生じてから 5 年を経過しない日に行われた適格合併につき、繰越欠損金を利用した組織再編成行為を防止する目的で、適格要件と類似したみなし共同事業要件を設けている。

欠損金の繰越は、青色申告書の提出を要件として、人為的に区切られた法人事業年度の不合理を解消する目的のもとで認められる。組織再編による欠損金の引継ぎに際しては、その欠損金の取扱いのいかんによっては、企業がリスクをとろうとする行動に少なからず影響を及ぼすという意味で、リスク・テイキングへの課税の中立性の観点からその移転が許容される。他方、税負担減少効果を有する租税属性の性質、及び種々の租税特別措置や損失の選択的実現などによって経済的所得の正確な算定に成功していない現行法人税法の下では、欠損金の引継に制限が課されることもまた妥当と解されている。

問題となるのは、組織再編における適格要件と欠損金引継制限との混同がみられること

にある。組織再編成における「移転資産に対する支配が継続」している場合、若しくは「経済実態に実質的な変更がない」場合に課税を繰延べる適格要件と、税負担減少効果を有する欠損金の引継要件を同一視することは、両者の理論的基礎を見失わせるおそれがあり、米国歳入法典をみても、適格要件と欠損金を引継ぐための要件は、関連性を有するものの、それぞれ別の系譜で発展してきた経緯がある。

(1)近時の「支配の継続」概念と従来の基本的な考え方との整合性、及び(2)の組織再編税制における課税繰延要件と欠損金引継要件との混同は、組織再編税制をより複雑、かつ、難解な法制にするもので、如実に課税当局と納税者との解釈の相違が争われる租税訴訟として顕れるようになる。専ら、組織再編成の否認規定である法法 132 の 2 の適用上、争点となるのは適格合併による欠損金の移転が不当に法人税を減少させるか否かであると解されるところ、裁判所は、その不当性要件である「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的」の解釈にあたって、組織再編成における課税繰延を認めるための基礎概念である「移転資産に対する支配の継続」を持ちだし、理論的にも、沿革的にも課税繰延とは別問題である欠損金引継ぎの可否に援用したことが本税制に対する理解の困難性を示すものである。

両者の基礎理論の混同により、欠損金の引継ぎの場面において「支配の継続」の意義が問われるのであるから租税裁判で争われる事象の根本的な解決を図るためには、(2)の問題に正面から向き合う必要があると考えられる。

そこで、本研究では、上記の問題意識の下、組織再編税制における課税繰延と欠損金の引継理論との区別を通じて、それらを混同する所以、根拠がないことを述べる。さらに、米国歳入法典の欠損金引継アプローチを参考としながら、令和 2 年度に創設されたグループ通算制度との課税の中立性の観点から、課税繰延理論とは区別された望ましい欠損金引継制限の提言を本研究の終着点とする。

本研究の構成

本研究では、組織再編税制における課税繰延と欠損金の引継理論との区別を出発点として、問題の所在で掲げる(1)、(2)の問題を導出することを第 1 章、第 2 章の目的とする。

まず、第 1 章では、組織再編税制の概要として、立法趣旨や基本的な考え方を通じて組織再編による移転資産の課税繰延の基礎理論を確認するとともに、これらの分野に関する研究及びこれを基にした議論が積み重ねられている米国歳入法典の示唆をもとに、課税繰延の根本的な概念を探求する。研究にあたっては、専ら、「支配の継続」の意義と概念の拡張を税制改正の趣旨を踏まえながら概観し、今日の「支配の継続」概念が従来の基本的な考え方におけるものとは整合しないことを明らかにする(問題の所在(1)部分)。

第 2 章では、欠損金の意義をはじめ、各事業年度に生じた欠損金が如何なる根拠により翌事業年度に繰り越されるのかという基本的な事項を確認した後、欠損金の法人間の引継ぎについては、組織再編税制導入以前と導入以後に区分し、法法 57②の立法変遷をみる。それに対する欠損金引継制限規定である法法 57③④と米国における初期判例や欠損金引継制限規定である IRC § 382 との比較・検討を通じて、前章までの組織再編成における資産の課税繰延と租税属性の引継に係る規律は、関連性を有するものの、それぞれ別の系譜で発展してきた経緯を確認することにより、両者を混同する所以、根拠がないことを明確にする(問題の所在(2)部分)。

第3章では、問題(1)(2)に対する裁判所の解釈が示されたヤフー事件、TPR事件の検討を通じて、合併が行われた場合の欠損金の引継ぎについて、裁判所が課税繰延と欠損金の引継ぎの関係性をどのように捉えたのかを確認する。その後、問題(1)(2)が組織再編税制をより複雑、難解な法制にし、納税者の予測可能性・法的安定性を揺るがすものとなっていることを言及している。

第4章では、問題(2)の解決に向けて、課税繰延理論と区別することを所与として、米国歳入法典における欠損金引継アプローチの考え方を参考にしながら、グループ通算制度における欠損金の取扱いとの課税の中立性が取られた欠損金引継制限規定の提言を行いたい。その提言に際して、法法132の2により欠損金の引継ぎが否認されたPGM事件(執筆時、係属中)において、この提言がどのような結果をもたらすかをヤフー事件、TPR事件の判旨から離れ外在的に評価している。

結論

我が国における課税繰延規定と米国歳入法典を比較するに、我が国の適格組織再編要件の視点は、法人段階に重きを置く「支配の継続」概念を中心とした制度であり、その概念の創設当初の内容は、組織再編により移転する資産を保有していた法人の所有の継続が求められるとともに、その移転資産を包含する事業がその組織再編当事者において引き続き営まれることによって、「支配の継続」が満たされると説明されてきた。しかしながら、幾多の改正を経るにつれ、「支配の継続」概念について従来の説明にはなかったグループ経営、特に完全支配関係があるグループにおいては、どこに資産、及び事業があったとしても、移転資産に対する支配が継続しているといった見方に変容してきており、平成13年度の組織再編税制創設時に考えられていた「支配の継続」概念が、諸般の改正を踏まえた今日の「支配の継続」概念と必ずしも整合しない部分がある(問題の所在(1))。

さらに、欠損金額の引継ぎの前提にあるのは、法法57②「適格合併が行われた場合」に認められるものであることから、「支配の継続」もしくは「事業の継続」の要件の充足が必要となることや、「みなし共同事業要件」についても適格合併の判定に係る「共同事業要件」とその内容が類似するものであることから、組織再編における課税繰延と欠損金の引継ぎ理論を混同してしまう建付けとなっている(問題の所在(2))。

上記の問題点は、納税者と租税当局との租税裁判として如実に顕れることになるが、欠損金の引継ぎの可否に際して、「支配の継続」概念が問題となる要因は、欠損金の引継ぎと課税繰延理論とを混同しているからにほかならず、両者を区別した欠損金の移転制限規定の構築が必要と考えられることから、次の2つの方向性を検討した。検討にあたっては、同じく欠損金の法人間移転を認めるグループ通算制度との整合性の観点から行っている。

第1としては、被合併法人の合併事業の継続性に着目する事業継続性アプローチによるもので、前年度の損失が今年度の所得と相殺せられるのは、損失が生じた当該事業と実質上同一の事業から今年度の所得が生じた場合に限り認められるという考え方に基づく欠損金の引継ぎ方法である。これは、欠損金の繰越し及び繰戻の規定に関する立法経過に適合するが、次のような懸念が先行研究より示される。①欠損当法人の旧事業が継続されてい

る限り、欠損金の引継ぎ制限が掛からないため、欠損金額の売買の可能性があること、②「事業」の内容がどの程度の水準を求めているのかが判然とせず、また仮に事業を営んでいない企業(簿外債務管理等行っている企業等)などの欠損金の引継ぎは全く認められなくなること、③欠損金額の発生由来が、その企業が本来の活動の内容とする事業から生じているか不明確であること、の3つが挙げられる。さらに、①についていえば、経営判断としては不合理に子法人の事業を引き継いだ場合には、引き継いだ欠損金は親会社の事業からの所得と相殺できることから、組織再編税制とグループ通算制度(SRLY ルール)との非中立性が如実に顕れる。

第2としては、法人取得の結果として所有変化があった場合には欠損金の引継ぎ制限を課す所有変化アプローチに基づく欠損金の引継ぎ方法である。これは、法人所得税は最終的に株主が負担しているものと理解すれば、欠損金控除の利益は、その欠損金が発生したときにその損失を被った株主が得るべきという考え方である。すなわち、グループ企業内において生じた欠損金額は、その法人間移転の場面に際して制限を受けないことをいう。このような、グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチを採った場合には、グループ通算制度による SRLY ルールとも中立的な制限となり、M&A が本来目的とする経営・事業といった経済実態の変化に対しても柔軟に欠損金の移転を認めることができる。しかしながら、当該アプローチの課題として、株主の変化に着目する方法であるがゆえに、正常な株式取引を阻害する恐れがあることや、対象となる株主の範囲、変化の許容度などを決定する必要がある。

以上、第1、第2の方向性の検討の結論としては、グループ通算制度との課税の中立性の観点より、第2の所有変化アプローチを基礎とした欠損金の引継ぎ規定の制度構築が望ましいと考える。その具体的な制限規定について、現行法から大きく乖離しないようにするならば、次の3つを提言する。

1つ目は、移転資産の課税繰延と欠損金の引継ぎ理論とを区別するために法法57②の「適格合併が行われた場合」という文言以上の要件を付加しないこと。

2つ目は、法法57③、④の規定にある「みなし共同事業要件」を撤廃し、支配継続要件のみとすること。

3つ目は、法法57②において引き継ぐことができる未処理欠損金額を「支配関係事業年度以後の未処理欠損金額」に変更することである。

グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチによって欠損金移転の制限を行うことで、課税繰延と欠損金移転の混同の解消のみならず、「支配の継続」概念との区別を通じた法法57②の趣旨・目的の解釈の争いに一定の終止符を打つことになり、納税者の予測可能性及び法的安定性の向上が図られる。

第1章 組織再編税制の概要と課税繰延の基礎理論

第1節 組織再編税制の概要

法人税法上、「組織再編成(reorganization)」という用語の定義規定を有しないが、平成13年度税制改正により設けられた法人税法第6款「組織再編成に係る所得の金額の計算」(法法62以下)というセクションにおいて、企業組織の再編成に係る課税上の取扱いを規定している。第6款でいう「組織再編成」とは合併、分割、現物出資、現物分配のことをいい¹、それ以外にも平成18年度税制改正を経た株式交換及び株式移転も法人税法上の「組織再編成」に該当するものと考えられる²。それぞれの定義については、法法2に詳細に定められているが、「組織再編成」同様、「合併」などの用語の定義は規定されていない。

他方、会社法では、第5編「組織再編、合併、会社分割、株式交換、株式移転及び株式交付」(会社法第743条以下)に合併契約等に関する事項を規定し、会社法第2条において、それぞれの用語の定義を規定している³。したがって、法法2で使用されている「合併」や「分割」といった概念は、基本的には会社法からの借用であると考えられる⁴。さらに、法法2では、資産の移転として譲渡益課税が行われる場合と、譲渡益の課税の繰延べ(non-recognition)を認める場合の適格要件が規定されている。会社法において、組織再編成として「認める」取引のうち、税法が「認める(適格)」又は「認めない(非適格)」組織再編成として取引の峻別を行う、言い換えれば、会社法上の組織再編成でなければ、税法上は適格にはなりえないということを意味する⁵。斯様な前提のもと、本節では、移転資産に対する課

¹ 水野忠恒『大系租税法第3版』(中央経済社)(2021)、580頁。

神田秀樹教授は、「事業譲渡や組織再編成は、株式会社の事業の売却や事業の再編・提携の主要な法的手段」とし、「一般に会社の事業を第三者に売却する場合を第三者からみて買収と呼ぶ(M&Aともいう。)。…これに対して、企業グループ内での事業の移転などは、一般に企業の再編と呼ぶ(「再編」という概念は買収・提携等の場合も含めた広義の意味で使われることもある。)。…企業の提携には、…合併会社の設立を始め、上記の買収・再編の各方法も利用できるほか、事業の賃貸・経営委任・損益共通契約などの方法も考えられる」と述べている。神田秀樹『会社法 第24版』(弘文堂、2022)、376頁。

合同会社も組織再編成を行うことは可能であるが、その手続き過程の多さやその煩雑さが問題とされることが多い。松木雅彦「合同会社のM&A—持分譲渡・事業譲渡・組織再編後の株式譲渡の流れと課税関係—」『税務広報』71巻8号(2023)、74-79頁。

² 措置法に規定されていた株式交換等に関する課税ルールは、平成18年度改正により法人税法本法に組み込まれた。詳細は、財務省(佐藤造人、佐々木造＝長井伸仁＝一松旬)「平成18年度税制改正の解説」(2006)、164-166頁、297-322頁。渡辺徹也「株式対価M&Aと課税—株式交付に対応する課税制度のあり方—」『早稲田法学』95巻3号(2020)、825-830頁。

³ 例えば、会社法第2条27号では、「吸収合併とは、会社が他の会社とする合併であって、合併により消滅する会社の権利義務の全部を合併後存続する会社に承継させるものをいう」とされている。

⁴ 渡辺徹也「企業組織再編税制—現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等—」『租税研究』687号(2007)、21頁。

⁵ 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006)、39-42頁、125頁。

会社法と税法の関係について、例えば、株式交付は、会社法において組織再編と位置付けられているが税法上はどのように取り扱われるのかといった議論や米国歳入法典のように会社法には縛られない税法独自の視点の必要性に関する議論は、本研究の範囲外であるため論じない。

税繰延の理論的根拠の理解に当たり、我が国の組織再編税制導入の経緯、制度の概要及び実定法上の各要件の整理を行う。

本研究では、移転資産の課税繰延と併せて欠損金の引継ぎの論点を取り扱うこととしているため、組織再編成のうち専ら国内の内国法人による合併を中心的に取り扱う⁶。

1. 組織再編税制創設の経緯

組織再編税制がどのような経緯によって導入されるに至ったのか、その背景を確認することは、組織再編税制の意義、課税繰延の理論的根拠(概念)に関する議論の重要性を明らかにする上で有益である。経緯と一概にいつても、端的にその事象を纏めることは不可能であるため、(1)社会情勢、(2)各私法上の制度改正の影響、(3)課税の中立性の観点、の3つの論点にわけて述べることとする。

(1) 社会情勢

経済企画庁『平成9年版経済白書』によると、平成8年11月当時の橋本首相によって打ち出されたFree(市場原理が働く自由な市場)、Fair(透明で信頼できる市場)、Global(国際的で時代を先取りする市場)を3原則とする金融システム改革は、バブル経済崩壊の後遺症とも呼ばれる1990年代初期の低迷した日本経済の基礎的なインフラである金融市場の活発化を目的としたものであった⁷。このような、金融自由化の動きを受けて、外国企業による対内直接投資を促進しようとする動きが加速していった。すなわち、外国資本の参入、特にM&Aという形での参入について、既に存在する国内経営資源を海外からの優れた新たな経営資源と結びつけ、従来以上に有効かつ効率的に活用されることが期待された⁸。

しかし、それは必ずしも外国企業によるものだけに留まらず、国内におけるM&Aの環境が整い、M&Aが企業戦略の一環として機能することが、外国企業によるM&Aをも増やすこととされ、国内におけるM&A法制の充実化、つまり、事業支配力が過度にならない範囲での持株会社の解禁や合併等に関する商法改正等の制度改革が急速に行われるようになった⁹。そこで、景気後退の長期化に伴い「経済的な停滞からの出口」として、積極的な公的規制緩和の

⁶ 外国法令を準拠法として行われる法律行為が法人税法上の合併に該当するか否かは、その法律行為が我が国の会社法上の合併に相当するものと認められるか否かにより判断することになると考えられる。つまり、①消滅会社の権利義務の全部が存続会社に包括承継されることが及び②消滅会社は清算手続を経ることなく自動的に解散して消滅することという要素を具備していることが必要である。外国で行われた合併が我が国会社法上の合併に該当することとなった後、みなし配当の発生事由に該当するかの検討は我が国法人税法上の規定に従うことになる。国税庁・文書回答事例集(平成31年2月18日 大阪国税局審理課長)「別紙 英国子会社がオランダ法人と行う合併の取扱いについて」より。

⁷ 詳しくは、経済企画庁『平成9年版経済白書』(大蔵省印刷局、1997)、180頁。

⁸ 経済企画庁・前掲注7、144頁。

「さらに、非製造業の生産性向上の観点からすれば、新規参入による競争促進こそが一義的には重要であり、その際対内直接投資であれば、既存の優れた経営資源が流入することが期待される」と記されている。

⁹ 経済企画庁・前掲注7、143頁。

議論が進められ、(2)で述べる独占禁止法の解禁等につながっていくことになる¹⁰。

(2) 各私法上の制度改革の影響

組織再編税制導入の平成 13 年度以前の企業再編については、法人税法上、企業分割以外の項目においては、相当に長い歴史を持ち、合併の場合の清算所得に対する課税は、大正 9 年、合併差益に対する課税は昭和 2 年に始まっていたものの、体系的な整備がなされていなかった¹¹。

一方で、(1)において述べた公的規制緩和等の流れを受け、他の法制面では、平成 9 年に、持株会社を解禁するための独占禁止法の改正や合併法制の合理化が行われ、平成 10 年には、銀行持株会社設立の解禁のための法整備がなされた¹²。

平成 11 年には、円滑な持株会社化を可能にするため、株式交換・株式移転制度を創設するための商法改正が行われさらに、企業組織の再編を容易にするため、会社分割法制を創設する商法改正が、平成 12 年 5 月に成立した。税制においても、以上の商法改正の流れを受け、平成 11 年度の租税特別措置法改正において株式交換・株式移転の課税ルール¹³が整備されたものの、本法において、組織再編全般を網羅する規定の整備はなされていなかった¹⁴。

¹⁰ 詳しくは、経済企画庁『平成 6 年度経済白書』（大蔵省印刷局、1994）、361 頁。

なお、「金融…といった非製造業の分野は 100%ないしそれに近い割合が何らかの規制を受けている」ことを明らかにしている。

¹¹ 中尾睦ほか(藤本哲也＝朝長英樹担当)『平成 13 年度改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2001）、132 頁。

¹² 独占禁止法は、独禁法第 4 章で企業結合を、株式保有や役員兼任、合併など 9 つの行為類型に分けて規制している(合併(独禁法 15)、株式保有(独禁法 10、14)、役員兼任(独禁法 13)、分割・統合(独禁法 15 の 2)、共同株式移転(独禁法 15 の 3)、事業譲受(独禁法 16)、脱法行為の禁止(独禁法 17))。企業結合の規制には、①一定の取引分野における競争が実質的に制限されることとなるのを防止するための「市場集中規制」と、②企業集団や企業系列が形成されることによって競争秩序に悪影響を与えることとなるのを防止しようとする「一般集中規制」に分けられるが、現在、実務上扱われる企業結合規制のほとんどは、①であり、②は市場集中規制の補完又は予防の規定とする考え方が有力である。金井貴嗣編『独占禁止法第 4 版』（弘文堂、2013）、193 頁。したがって、専ら②の判断基準となる「競争を実質的に制限することとなる企業結合」であるか否かが争点となる所、公正取引委員会(以下、「公取委」という。)は、事業者又は違反行為者に対して、違反行為を排除するために必要な措置(排除措置)を命ずる(独禁法 17 の 2)ことができるが、市場集中規制に関する公正取引員委員会審決(以下、「審決」という。)では、広島事件(昭和 48・7・17 審決集 20-62)以降存在せず、公取委による命令ではなく、むしろ企業結合審査の過程で、当事者が公取委の了解を得た上でその問題を解消する措置を申し出たり、企業結合を自主的に断念するという方法が取られている。白石忠志『独禁法講義 [第 10 版]』（有斐閣、2023）、223-240 頁。村上政博編『条解 独占禁止法』（弘文堂、2014）、418 頁。一定の規模以上の会社・事業間で行われる上記類型については、公取委への事前届出義務が課され、公取委において企業結合ガイドラインに即して審査が行われる(企業結合審査)。詳細は、公取委「企業結合審査の手続きに関する対応指針」(2011)。

¹³ 現行法でいう法法 2 条十二の十七、同条十八。

¹⁴ 渡辺徹也教授は、「株式交換税制は、商法(会社法)やその特例法等の改正を受けて導入されたという整理であり、その後続く組織再編税制の萌芽を、平成 11 年度改正において見出すことができる。ただし、持株会社設立をバックアップする目的であったため、M&A に対する課税のルールの構築という面はそれほど意識されていなかった可能性がある。」と述べている。渡辺徹也「株式対価 M&A と課税—株式交付に対応する課税制度のあり方—」『早稲田法学』95 巻 3 号(2020)、829 頁。

バブル経済の崩壊を経て、我が国経済の復興のための足掛かりとして取り組まれた経済構造改革、金融改革が進められる中で、企業経営の多角化・多様化を図る観点から、税制についても他の法制と足並みをそろえるための適切な対応が求められたのである¹⁵。

(3) 課税の中立性

組織再編税制導入の平成 13 年度以前の我が国の法人税法は、合併法人に対して、被合併法人の資産の含み益を顕在化させるか、あるいは顕在化させずに課税の繰り延べを選択する自由を与えていた¹⁶。旧合併法制の基本的な論点は、被合併法人が消滅するにあたって、消滅する被合併法人の含み益、つまり清算所得に対する課税と被合併法人から財産を引き継いだ合併法人における合併差益課税をどのように取り扱うかということであった。合併差益金と清算所得の関係を示すと以下の表 1、表 2 となる¹⁷。

表 1：合併会社における「合併差益金」(A-B) ¹⁸

A	B
	合併差益

表 2：被合併会社における「清算所得」(B-C) ¹⁹

B	C
	清算所得

A＝純資産の受入記帳価額

B＝交付株式等の価額

C＝被合併会社の資本等及び利益積立金額

(中野百々造『会社法務と税務』(税務研究会出版、2000)、356 頁を参照)

¹⁵ 第 151 回参議院本会議第 8 号平成 13 年 3 月 9 日、当時国務大臣宮澤喜一氏は、「御承知のように、商法等におきまして柔軟な企業組織再編成を可能にするために、これは一種のグローバルイゼーションでございますけれども、商法改正が四月から施行されることとなりますと、税制もそれについていかなきゃならないという部分がございまして、企業組織再編成に係る税制の整備をいたしまして、移転資産の譲渡損益等を繰り延べるというようなことをいたしました」と趣旨説明をする。

¹⁶ 水野忠恒「企業の組織再編と税制」『租税法研究—租税法と企業法制—』第 25 号(租税法学会、1997)、6－7 頁。

¹⁷ 中野百々造『会社法務と税務』(税務研究会出版局、2000)、356 頁。

¹⁸ 旧法 2⑨「合併差益金とは、合併会社において被合併会社から受け入れた純資産の受け入れ記帳価額が被合併会社の株主に交付した合併新株と合併交付資産の合計額を超える場合の、その超過額をいう。」＝「課税合併差益金の実質的な内容は合併受入資産の評価益(被合併法人の帳簿価額を超えて増額記帳した金額)である」。

¹⁹ 旧法 112「被合併法人の株主が合併により交付を受ける株式及び金銭の総額から、被合併法人の合併当時の資本金及び資本積立金の合計額と利益積立金とを控除した金額が清算所得である。」＝「合併による清算所得は、被合併会社の株主にとって有利な合併条件による合併があった場合に生ずる」。

旧法人税制(平成13年度以前)は、合併を除く解散の場合と、合併による解散の場合を区別して課税のあり方を定めてきた²⁰。合併には、清算という手続きはないが、合併により被合併会社の株主等が合併交付株式及び合併交付金を受けることは、経済的には、いったん被合併会社につき残余財産の分配が行われ、次に合併会社に対して資本の払込みがなされたものと同じとみられるので、解散会社と同様に清算所得として課税しようとするもの²¹であった。もっとも、解散の場合の清算所得課税との相違点は、解散会社の財産の含み益は残余財産確定時までにはすべて換価の上、清算所得として把握されることになるが、被合併会社の財産の含み益は、合併比率の決定いかんにより、合併時には清算所得として把握されないこともあり得る²²のものであって、その清算所得の実体は必ずしも一致するものではなかった²³。

岡村忠生教授は、「ここでの当然の疑問は、合併比率を意図的に操作できるという点であり、…資産の低額譲渡等による利益操作に対しては、寄付金認定や行為計算否認が行われてきた」一方で、「不公正ともいえる合併比率に基づく合併に対しても、これを否認し、適正な課税を行うべきであった²⁴」と述べている。

合併差益課税については、合併法人が被合併法人から受け入れる資産の価額は、具体的には時価を超えない限り、合併会社がその確定した決算で行った合併受入仕訳の記帳価額によることとなる(いわゆる時価以下主義)。したがって、法人の合併に際して、合併法人が被合併法人の資産を帳簿価額で引き継いだ場合においては課税を行わないこととし、合併法人が帳簿価額の評価替えを行って評価益を計上した場合に限って、被合併法人の清算所得に対する法人税ないし合併法人の合併差益に対して法人税を課するとしていた。

つまり、合併の実態にかかわらず移転資産の譲渡損益の計上を任意に繰り延べることができる仕組みとなっていた²⁵といえよう。水野忠恒教授「企業の組織再編と税制」によるとなぜ選択の自由が与えられているのか、さらにはどのような趣旨で課税の繰り延べが認め

²⁰ 岡村忠生「法人清算・取得課税におけるインサイド・ベシスとアウトサイド・ベシス」『法学論叢』148巻5・6号(2001)、197頁。

²¹ 中野百々造・前掲注17、335頁。

²² 中野百々造・前掲注17、355頁。

「たとえば、被合併会社が含み資産等を有する場合でも合併会社にそれ以上の含み資産等があれば、被合併会社の株主が割当を受ける合併新株等は1対1以下と設定することとなり、このようにすれば、被合併会社社について清算所得は発生せず、その含み益についての課税は合併会社に引き継がれることとなる」と述べている。

²³ 田中秀樹「上場会社の合併に関する実態調査の概要(下)」『商事法務』No.1112(1987)、24頁には、「合併比率の重要性は理解されているものの、その算定方式については特に法令等によって定められた方法ではなく、合併当時会社の合意のもとに様々な方法が採用されているのが現状である」として、少なくとも1990年前後における国内合併では、必ずしも合併比率が1対1になるものばかりではなかったことを指摘していた。

実際の会計処理においても「評価益を計上しなければ課税問題は起きないわけで、実務上は被合併法人の帳簿価額を引き継ぐ会計処理が多いと思われる」とする見解もあった。監査法人三田会計社『企業集団会計の実務』(中央経済社、1988)、229頁。

²⁴ 岡村忠生・前掲注20、232-233頁。

²⁵ 朝長英樹編『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』(日本租税研究協会、2001)、17頁。

られるのかという基礎理論ははっきりしておらず²⁶、商法が合併について、被合併法人の資産を時価以下で引き継ぐことを認めており、資産の時価評価が困難であるという商法あるいは技術上の理由がその要因として挙げられている²⁷。

したがって、立法の根拠なく、企業の評価の仕方次第で課税されたり、課税が繰り延べられたりするの是不合理ではないかと考えられ、課税繰延の基礎理論の構築の必要性が議論されたのである²⁸。

2. 制度の概要

組織再編税制における合併には、移転資産等の課税を繰延べる「適格組織再編成」と、課税がなされる「非適格組織再編成」とに分けられる。

組織再編成が適格となるためには、(1)「企業グループ内の組織再編成」と(2)「共同事業再編成」のどちらかに該当しなければならない。適格判定にあたっては、「グループ」²⁹という概念が重要となる。これは、立法段階から意識的に取り入れられたもの³⁰であり、朝長英樹税理士(1995年～2003年財務省主税局において組織再編税制の創設を主導)によると「移転価格税制における国外関連者の範囲の考え方と同様に、持分割合は、50%超とし、実質支配という考え方は採らない³¹」とされている。

適格合併と判定される企業グループ内の組織再編成とは、100%の持分関係³²にある法人

²⁶ 岡村忠生教授は、合併による清算所得課税を行うか否かについて、納税者に選択の余地を与えていた理由として次の2点を指摘している。「第1は、株式分割と増減資により、事前に合併比率が調整できることである。第2の理由は、そもそも合併が、純然たる独立当事者巻取引としてはあり得ないことである。すなわち、独立当社が資産を売買する場合とは異なり、両方人やその株主は合併後一体となるのであるから、少しでも有利な合併比率を求めるよりは、合併に係る税負担を減少させておいた方が、結局は得になる場合があるからである」。岡村忠生・前掲注20、233頁。

²⁷ 水野忠恒・前掲注16、6～7頁。

²⁸ 水野忠恒・前掲注16、8頁。

岡村忠生教授は、旧合併法制や株式交換・移転税制について「納税者による操作や課税漏れの可能性が残されている」ことを指摘していた。岡村忠生・前掲注20、245頁。

²⁹ 立法段階において、このグループの概念として、「当時の商法の発行済株式の50%超というものを、グループとして考える」とされた。阿部泰久「改正の経緯と残された課題」『企業組織と租税法』(別冊商事法務252号、2002)、83頁。

³⁰ 「我が国の企業のニーズに合い、同時に級税制の多くの問題点を全て解決し、かつ、将来においても問題が出ない制度を創る必要があったわけですが、そのような制度を創り上げるきっかけとなったのは、『グループ』という概念でした」。(朝長英樹氏発言)『T&A master』No.449(2012)、10頁。

³¹ 朝長英樹編・前掲注25、27頁。

³² 法人税法上、完全支配関係とは「一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと特殊の関係にある個人)が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係(当事者間の完全支配の関係)又は一の者との間に当事者巻の完全支配の関係がある法人相互の関係」(法法2十二の七の六、法令4の2②)をいう。したがって、一の者が個人である場合には、完全支配関係に該当するかどうかの判定上、一の者の親族等が保有する株式を一の者が保有するものとして判定することとされる。

適格判定として「合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係があり、かつ、当該合併後に当該同一の者と合併法人との間に当該同一の者による完全支配関係が

間で行う組織再編成と、50%超 100%未満の持分関係にある法人間で行う組織再編成のうち事業継続要件に該当するものとされる。

共同事業再編成を営むための組織再編成とは、企業グループ内の組織再編成に該当する組織再編成以外の組織再編成のうち、共同事業要件に該当するものとされる。共同事業再編成については、「組織再編成により一つの法人組織で行うこととした事業が相互に関連性を有するものであること、それぞれの事業の規模が著しく異なること、それぞれの事業に従事していた従業員の相当数が引き継がれることなどにより判定する³³⁾」こととされる。

なぜ、グループ概念では説明できない共同事業再編成を適格要件の一部としたのかについて、朝長英樹税理士は、立法当時から「今後行われることが想定される組織再編成が企業グループを超えたものであるという実態に配慮したもので、共同で事業を行い、資産の移転の対価として取得した株式を継続保有するなどの一定の要件を満たせば、移転資産の支配が継続しているとする余地も考えられる³⁴⁾」と実務上のニーズを考慮したものであることが窺える。合併の場合における上記の要件を表に示すと以下ようになる。

表 3：合併の適格要件

交付金銭等の授受があるか	区分	持分関係	要件等	判定
ある				非適格
ない	企業グループ内の組織再編成	100%		適格
		50%超 100%未満	事業継続要件○	適格
			事業継続要件×	非適格
	共同事業再編成	50%以下	共同事業要件○	適格
			共同事業要件×	非適格

(筆者作成)

諸々の要件等の詳細は、本節 4. で記載する。以上の一定の要件に該当するのであれば、被合併法人の移転資産等のキャピタルゲイン・ロスの計上を繰り延べ(法法 62 の 2 ①)

継続することが見込まれている場合において…」(法令 4 の 3②二・㉔一)の「同一の者による完全支配関係」の有無についても、個人及びその親族等を同一の者として判定を行うこととされる。国税庁 HP 質疑応答事例「株主が個人である場合の同一の者による完全支配関係について」を参照。

なお、無対価合併に係る適格判定では、上記判定のほかに、「被合併法人及び合併法人の株主等の全てについて、その者が保有するその被合併法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とその者が保有するその合併法人の発行済株式等の総数のうちに占める割合とが等しい場合におけるその被合併法人と合併法人の関係」であることが求められるが、ここでいう『株主等』と特殊の関係のある個人(親族等)の保有する株式を『株主等』が保有しているものとしてその判定は行われない」国税庁 HP 質疑応答事例「無対価合併に係る適格判定について(株主が個人である場合)」を参照。完全支配関係の語は、以下において同じとする。

³³⁾ 内閣府・税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」(2000)。

³⁴⁾ 朝長英樹＝山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制について」『租税研究』614 号(2000)、58 頁。

②)、該当しなければ、移転資産等のキャピタルゲイン・ロスの計上(法法 62①②)を行うこととされる³⁵。また、いずれかの要件を満たさず、非適格合併となった場合において、当該非適格合併が金銭等不交付合併であるときは、被合併法人の株主が所有していた旧株式の売却損益課税は、繰り延べられる³⁶。

3. 「基本的な考え方」と立法趣旨

「改正税法のすべて」において、「平成 13 年度改正後の新しい組織再編成に係る税制は、実態に合った課税を行うという税制の基本を踏まえ、原則として組織再編成により移転す

³⁵ 組織再編成における会計処理は、企業結合に関する会計基準、事業分離等に関する会計基準、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針の 3 つの会計基準等に従う。企業結合基準では、企業結合(買収や合併)に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。一方、事業分離会計基準では、会社分割や事業譲渡などの事業を分離する企業や、合併・株式交換などの企業結合における結合当事企業の株主に係る会計処理を定めている。2 つの会計基準に共通する概念は、「持分の継続・非継続(持分プーリング法処理)」であるものの、平成 20 年度改正により企業結合基準に関しては、原則的にパーチェス法(国際的コンバージェンスの流れにより「対等合併」の処理をパーチェス法に変更)による会計処理で行うものとされた。したがって、取得企業がパーチェス法を採用しても、分離元やその株主が必ずしも移転損益を認識するとは限らない(事業分離会計基準 72)。

このような考え方の背景には、企業結合会計(パーチェス法)では、取得企業の判定を「総体としての株主」で判断するのに対して、事業分離会計基準(持分プーリング法)では、「個々の株主」の観点から会計処理を判断することにあると考えられる。鈴木義行『M&A ハンドブック<第 8 版>』(中央経済社、2019)、252-253 頁。

本研究では、合併を中心に扱っていることから、便宜上、取得企業の会計処理のみ簡易的に述べる。

企業会計基準第 21 号第 18 項～47 項において、企業結合は大きく「取得の会計処理(パーチェス法)」、「共同支配企業の形成の会計処理」及び「共通支配下の取引等の会計処理」に分けられる。

(1)「取得の会計処理」:「取得」とは、ある企業が他の企業又は企業を構成する事業に対する支配(ある企業又は企業を構成する事業の活動から便益を享受するために、その企業又は事業の財務及び経営方針を左右する能力を有していること、つまり被取得企業の議決権比 50%超)を獲得することをいう。被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価(支払対価)となる財の企業結合日における時価で算定する(企業結合会計基準第 7～33 項参照)。

(2)「共同支配企業の形成の会計処理」:企業結合のうち、独立企業要件、契約要件、対価要件、その他の支配要件の全てを満たすものがこれに該当する(結合分離指針第 175 項)。共同支配企業の形成において、共同支配企業(複数の独立した企業により共同で支配される企業)は、共同支配投資企業(共同支配企業を共同で支配する企業)から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する(企業結合会計基準第 38 項)。

(3)「共通支配下の取引等の会計処理」:結合当時企業(又は事業)の全てが、企業結合の前後で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう。親会社と子会社の合併及び子会社同士の合併は、共通支配下の取引に含まれる(企業結合会計基準第 16 項)。共通支配下の取引は、親会社の立場からは内部取引と考えられるため、個別財務諸表上、事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎として会計処理され、連結財務諸表上は、すべて消去されることになる(結合分離指針第 200 項)。

³⁶ 被合併法人の法人株主への課税は、法法 61 条の 2②により、被合併法人の個人株主への課税は、措法 37 の 10③一より。ただし、被合併法人の株主に対してみなし配当課税が発生する(法法 24①一、所法 25①一)。

る資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる³⁷⁾ということが明らかにされている。組織再編にあたっての原則としては、移転資産等の譲渡損益を計上することが求められる。特例として、一定の要件を満たすのであれば、譲渡損益の繰り延べを認めるのが妥当であるとされる³⁸⁾。

また、平成 13 年度改正の基礎となった政府税制調査会法人課税小委員会の「会社分割・合併等の企業組織再編成に伴う税制の基本的な考え方」と題する報告書において、「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がない場合と考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。また、分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株の譲渡損益についても…株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方に基づきその計上を繰り延べることが考えられる³⁹⁾」とされる。

つまり、課税繰延の一般的根拠は、「経済実態に実質的な変更が無い場合に課税しない」という意味での実質主義であり、それに基づいて法人段階における「移転資産に対する支配の継続性」と株主段階における「投資の継続性」が、それぞれ要求されている⁴⁰⁾。法人と株主の双方の段階において、このような実質主義が根拠とされるのは、課税繰延が中立性の観点から要求されていることを意味している⁴¹⁾。すなわち、組織再編税制における課税繰延は、再編時の税負担を発生させない点で組織再編成の円滑化に寄与するが、課税の優遇措置ではなく⁴²⁾、むしろ課税によって不当な課税という弊害をしてはならないといった趣旨に行き着く⁴³⁾。したがって、本来であれば、ある行為が適格と判定されるのであれば、当該行為と経済実態の等しい別の行為も同様に適格とされるのが中立性の観点からは一貫している。このことを前提にすれば、適格か非適格かに関する決定を納税者の選択に委ねることは適当ではなく、そのような選択の余地ができるだけ少ない制度であるべきといえる⁴⁴⁾。

³⁷⁾ 中尾睦ほか・前掲注 11、134 頁。

³⁸⁾ 渡辺徹也教授は、「課税上は非適格取引の方が原則であり、適格取引が例外的扱いである。その例外的扱いは、租税特別措置法に基づいて認められるものではなく、法人税法本法が認めた例外であって、短期的な視野に立った特定の政策目的実現のための措置ではない。そのため、適格組織再編税制の基本概念あるいは核となる考え方とは一体何か、ということが問われるのである」と述べられ、何を根拠に課税を繰延べるのかという租税法上の基礎概念の重要性を指摘する。渡辺徹也・前掲注 5、279 頁。

³⁹⁾ 内閣府・前掲注 33。

⁴⁰⁾ 渡辺徹也・前掲注 5、39 頁。

⁴¹⁾ 渡辺徹也・前掲注 4、23 頁。

⁴²⁾ 岡村忠生『法人税法講義第 3 版』（成文堂、2007）、332 頁。

⁴³⁾ 渡辺徹也・前掲注 4、23 頁。

⁴⁴⁾ 渡辺徹也「組織再編税制における実質主義と形式主義」金子宏編著『租税法の基本問題』（有斐閣、2008）、501 頁。

4. 実定法上の「支配の継続」・「投資の継続」・「事業の継続」

朝長英樹税理士は、我が国においては、会社は代表者のものという実態があることを踏まえた上で、「アメリカの組織再編成に関する税制⁴⁵⁾は、基本的には、組織再編成を行う法人とその株主の双方について、株主における『投資の継続性』の有無という共通の判断基準を用いて取扱いを定めるという構造になっているが、我が国においては上記のような実態があるため、株主における『投資の継続性』の有無という判断基準によって法人における取扱いを定めるということは適切ではない⁴⁶⁾」と述べている。そこで、基本的な考え方で示された「投資の継続」と「支配の継続」が、実定法上、どのように要求されているのかについて確認する。

(1) 金銭等の不交付要件(法法 2 十二の八)

合併で被合併法人の株主等に合併法人又は合併親法人のうちいずれか一の法人の株式又は出資以外の資産(当該株主等に対する剰余金の配当等(株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう。))として交付される金銭その他の資産、合併に反対する当該株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産及び合併の直前において合併法人が被合併法人の発行済株式等の総数又は総額の三分の二以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合における当該合併法人以外の株主等に公布される金銭その他の資産を除く。)が交付されないものをいう。

これは、移転資産の対価として金銭等の株式以外の資産が交付される場合には、その経済実態は通常の売買取引と異なるところがなく、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることは適当ではないという考え方がもとにある⁴⁷⁾。したがって、2つの継続の要請から直接に要求されるものではない⁴⁸⁾が、以下に示す事業継続要件、共同事業要件を満たすための前提条件とされるものであると考えられる⁴⁹⁾。

また、括弧書きにあるように、反対株主の株式の買取代金、配当見合いの金銭や1株未満の株式の譲渡代金が交付された場合でも適格判定に影響がない。これらは、所得税法上、本来の配当所得の収入金額として扱うという点を踏まえ、適格合併の判定においても、合併交

岡村忠生教授は、「組織再編成の適格と非適格とは、税制として選択制度になっているのではないから、現実に行われた組織再編成行為を見て適格か非適格かを判定すればよい、…という見方があるかもしれません。しかし、これは、税負担の在り方が組織再編対価の額(交付される株式数など)を決める重要な要素となり、場合によっては組織再編の実施を妨げるという企業活動の実態から目を背けた、いわば『課税の論理』に過ぎないと思います」と述べている。岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」『税研』177号(2014)、83頁。

⁴⁵⁾ 本章第2節参照。

⁴⁶⁾ 朝長英樹『現代税制の現状と課題(組織再編税制編)』(新日本法規出版、2017)、190頁

⁴⁷⁾ 内閣府・前掲注33。

⁴⁸⁾ 渡辺徹也・前掲注5、133頁。

⁴⁹⁾ 渡辺智之教授は、対価が合併会社株式の場合に、被合併会社株主による被合併会社に対する「投資の継続」を認め、それを根拠に「税制適格」とすることに、はっきりとした厚生経済学的論拠が存在するのかどうかは疑問があることを指摘する。渡辺智之「企業組織再編税制とコーポレート・ガバナンス：無形資産・二重課税・租税回避」『税研』116号(2004)、72頁。

付金から除外されるもの⁵⁰や、合併比率計算の結果、株主への交付株数に端数が出る場合において、その端数株式に対応する金銭は、交付株式として取扱うこととされる⁵¹。

(2) 事業継続要件(法法 2 十二の八口(1)(2))

事業継続要件とは、例題を用いるならば、T 社(Tareget corporation)の株式(50%超 100%未満)を保有している A 社(Acquiring corporation)が、T 社を吸収合併する場合などに次の①又は②の要件を満たすことで適格となる。

① 従業員引継要件(法法 2 十二の八口(1))

被合併法人の当該合併の直前の従業者⁵²のうち、その総数のおおむね 100 分の 80 以上に相当する数の者が当該合併後に当該合併に係る合併法人の業務(当該合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務等を含む。)に従事することが見込まれていること。

② 事業引継要件(法法 2 十二の八口(2))

被合併法人の当該合併前に行う主要な事業⁵³が当該合併後に当該合併に係る合併法人(当該合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人等を含む。)において引き続き行われることが見込まれていること。

A 社に取得された T 社資産に対して、A 社は所有権に基づく直接支配をしているから、支配の継続性はあるといえる。したがって、当該事業継続性要件は、支配の継続性の要請から

⁵⁰ 所令 61③は、「所法 25①(配当等とみなす金額)に掲げる合併…に際して当該合併に係る被合併法人の株主等に対する株式に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として交付がされた金銭…及び合併に反対する当該株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付がされる金銭その他の資産は、同項(所法 25①)のみなし配当に含まれないものとする」。

⁵¹ 法基通 1-4-2。ただし、その交付された金銭が、実質的に被合併法人の株主等に支払う合併の対価であると認められる場合には、合併の対価として金銭が交付されたものと取扱われる(同通達但書)。

合併法人が被合併法人の発行済株式等の総数等の 3 分の 2 以上に相当する数の株式等を有する場合におけるその合併法人以外の株主等に交付される金銭については、本章第 3 節 4. を参照されたい。

⁵² 法基通 1-4-4「合併等により移転する資産、負債が独立した事業単位での移転であるかどうかを判定する…ことからすれば『従業者』とは、雇用契約があるかどうかといった雇用形態のいかんにかかわらず、役員、使用人その他の者…現に従事する者のすべてがこれに含まれることとなる」。

また、合併後に被合併法人の従業者が退職することが予定されており、会社側もそれを把握していたとしても、従業者引継要件は、従業者の従事を要件としており、その従事の引継ぎまでは要求していない。したがって、合併時にいったん合併法人の業務に従事すれば、個の要件を満たすことになる。朝長英樹＝竹内陽一＝有田賢臣ほか『会社合併実務必携』（法令出版、2019）、175 頁。

⁵³ 法基通 1-4-5「それぞれの事業に属する収入金額又は損益の状況、従業者の数、固定資産の状況等を総合的に勘案して判定する」。

直接に要求されているのではないということになる⁵⁴。「基本的な考え方」によれば、「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要⁵⁵」とされる。

水野忠恒教授は、組織再編成により「不要資産の移転される場合であっても、投資や支配の継続は可能であり、…資産の切り売りではなく、独立した事業単位の移転が要件とされる⁵⁶」と述べている。つまり、課税繰延をするためには、支配の継続と事業の継続が要求されていることとなる。一方で、100%の持株関係の法人間で行われる組織再編成に関しては、当該事業継続要件は必要とされない⁵⁷。その理由について、税制調査会は「完全に一体と考えられる持分割合が極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することも考えられる⁵⁸」としたためである。

企業グループ内組織再編成において、焦点が当てられるのは、法人の持株関係であったり、事業が再編後も継続しているかどうかという点であり、株主の旧株の譲渡損益に関する「投資の継続性」については何ら触れられていない。すなわち、例題でいえば、A社以外の元少数T社株主は、金銭不交付要件により、A社株式の交付を受けるが、要件上、A社株の保有の継続は要件とされていない。換言すれば、法人段階課税における支配の継続と事業の継続さえ満たされていれば、株主段階課税も繰延られる。そのため、企業グループ内再編成の場合、実定法は、株主における投資の継続を要求していないということなのかもしれない⁵⁹。

基本的な考え方では、「投資の継続性は、株式を実質的に継続保有しているとみることができる場合に認められるものであり、基本的には、株主が金銭などの株式以外の資産の交付を受けるか否かにより判定することが適当である⁶⁰」と記されている。本来であれば、組織再編成の対価としてA社株のみが交付されること、および、A社株が元少数T社株主によって、継続して保有されることで、T社株を実質的に継続保有しているとみることができると考えることができるが、実定法上、そのような規定は存在しない。株主は、流動的である⁶¹が故に、金銭等不交付要件をもって、株主の投資の継続性を認めていると考えることもできるが、この点で、実定法と「基本的な考え方」は一致しておらず⁶²、課税繰延の根拠としては不安定な側面を有している。

⁵⁴ 渡辺徹也・前掲注5、132頁。

⁵⁵ 内閣府・前掲注33。

⁵⁶ 水野忠恒・前掲注1、583頁。

⁵⁷ 完全支配関係にある法人間の合併でも事業の継続を必要とするか否かについての検討は、第3章第2節参照。

⁵⁸ 内閣府・前掲注33。

⁵⁹ 渡辺徹也・前掲注4、27頁。

⁶⁰ 内閣府・前掲注33。

⁶¹ 「我が国の法人税法における『法人』の理念型を不特定多数の株主が存在する大法人」であるとしているが、「全ての法人に対して常にその『理念型』に基づいて取扱いを示すのが適当であるかどうかということに関しては、一考の余地がある」。朝長英樹・前掲注46、188頁。

⁶² 渡辺徹也・前掲注4、27頁。

(3) 共同事業要件

T社と持株関係のないA社が吸収合併する場合などにおいて従業員引継要件、事業引継要件のほかに、次の要件をすべて満たすことで適格組織再編成と判定される。従業員引継要件、事業引継要件は、(2)①②に同じであるため省略するが、共同事業要件についても同様に「事業の継続性」が要求されていることとされている。

① 事業の相互関連⁶³(法令4の3④一)

被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業とが相互に関連するものであること。

② 事業規模要件、又は経営参画要件(法令4の3④二)

(イ) 事業規模要件

被合併法人の被合併事業と当該合併に係る合併法人の合併事業のそれぞれの売上金額、当該被合併事業と合併事業のそれぞれの従業員数、当該被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金の額若しくは出資金の額若しくはこれらに準ずるもの⁶⁴の規模の割合がおおむね5倍を超えないこと。

(ロ) 経営参画要件

当該被合併法人の特定役員のいずれかと当該合併法人の特定役員⁶⁵のいずれかと当該合併後に当該合併に係る合併法人の特定役員となることが見込まれていること。

③ 株式継続保有要件(法令4の3④五)

合併により交付される合併法人株式のうち支配株主に交付されるものの全部が支配株主により継続して保有されることが見込まれていること。

「基本的な考え方」には、「共同で事業を行うための組織再編成により資産を移転した場合にも、移転の対価として取得した株式の継続保有等の要件を満たす限り、移転資産に対する支配が継続していると考え、譲渡損益の計上を繰り延べることを考えることができる⁶⁶」

⁶³ 事業関連性要件の判定において、「事業」が存在するというためには、原則として、固定施設の所有(又は賃借)、従業者の存在、売上の計上、の3つの要件が必要であるとされる(法規3以下)。具体的に、買収目的のためのSPCや持株会社について「事業」があるかについて議論になりやすい。ここでは専らグループが相まって一つの業務を営んでいる実態を重要視していると考えることができる。例えば、持株会社とその子会社である事業会社とが合併するようなケースでは、子会社に対する経営指導業務と子会社の事業との間に事業関連性があると判断される。国税庁HP 質疑応答事例「持株会社と事業会社が合併する場合の事業関連性の判定について」。

⁶⁴ 法基通1-4-6「事業規模を示す指標はその業種・業態により様々なものがあると考えられるが、例えば金融機関においては預金量等の客観的・外形的にその事業の規模を表すものとして認められる指標によるもの」。

⁶⁵ 法基通1-4-7「商法上の役員とされない場合であっても、法人の経営の中核に参画している者であれば特定役員に該当するものと考えられる。また、この要件を満たすことのみを目的として形式的に短期間だけ役員に就任するようなことは許されないことはいうまでもない」。

⁶⁶ 内閣府・前掲注33。

としている。

共同事業再編成の場合、実定法を上記「基本的な考え方」と可能な限り整合的に理解すれば、旧 T 社株主が、A 社株式を継続保有することで、支配の継続と投資の継続性の両方が保たれていることになる。すなわち、支配の継続についていえば、組織再編成前の T 社資産に対して、T 社は所有権に基づく直接支配をしているが、再編後の移転資産に対しては、T 社株主が、A 社株を継続保有することで、T 社にあった資産を間接的に保有していると理解できる⁶⁷。したがって、法人段階課税に関する支配の継続の有無を判断するために、株主段階の株式継続保有が審査されていることになる。もっとも、吸収合併により T 社が消滅するため、旧 T 社株主に対して、組織再編成の対価として A 社株のみが交付されること、および A 社株が継続して保有されることによって、T 社株を「実質的に継続保有しているとみることができる」ことになる。そうすると、事業継続要件を除く、要件③以外については、2つの継続性から要請されているものではなく、あくまで共同事業再編成になるための要件、言い換えれば、「経済的実態に実質的な変更が無い」ものとする要件ということができる。

一方、要件③は、被合併法人に支配株主がいた場合に限り要求される、不特定多数の株主がいるときは、この要件は必要とされない(法令 4 の 3④括弧書き)。したがって、結論的には、共同事業再編成については、課税繰延の根拠を「移転資産の支配の継続」ではなく、「経済的実態に実質的な変更が無い」という部分に求めざるを得ないという見解もある⁶⁸。

⁶⁷ 渡辺徹也・前掲注 4、28 頁。

⁶⁸ 岡村忠生・前掲注 42、336-337 頁。

第2節 アメリカ組織再編税制における課税繰延の基礎理論

我が国の組織再編税制について、水野忠恒教授は、「その基礎理論は、アメリカ連邦法人税における利益継続性(continuity of interest)、もしくは、投資の継続性(continuity of investments)という判例に基づく法理と、ほぼ同様のものとして理解できる」とされる⁶⁹。さらに、金子宏教授は「法人組織税制」の項において指摘されるように「この分野における我が国の税制は急速にアメリカの税制に近づきつつある⁷⁰」と述べられている。したがって、米国歳入法典における組織再編の課税繰延の考え方と理論的根拠を確認することは、我が国の組織再編税制の在り方を客観的に捉える上で有益であると考え⁷¹。

1. IRC § 368(a) とその効果

IRC における組織再編成(reorganization)は、原則として、IRC § 368(a)に定義される。本論文では、合併を主に取り上げることとしているため、以下では、法人の合併、および法人の株式ないし財産の譲渡による「法人取得」(IRC § 368(a) (1) (A) (B) (C))について述べることとする。IRC には、これらの取引を次のように定めている。

- (1) 「法律上の吸収合併もしくは新設合併」 (A 型組織再編)
- (2) 「法人が、その議決権株式の全部または一部のみとの交換により他の法人株式を取得し、その取得直後にその法人を支配する場合」 (B 型組織再編)
- (3) 「法人が、その議決権株式の全部または一部のみとの交換により、他の法人の財産の実質的にすべてを取得する場合」 (C 型組織再編)

本庄資教授は、「法人取得」について次のように説明する。「法人結合、特に法人取得(営業譲渡、株式取得および合併)の目的はあくまで企業拡大です。『法人取得』の課税について

⁶⁹ 水野忠恒・前掲注 1、583 頁。

渡辺徹也教授によれば、「interest の内容が equity interest であるという決着をみた後では、『投資持分』あるいは単に『持分』と訳す」。ゆえに、本節では、投資持分継続性とする。渡辺徹也・前掲注 5、55 頁。

金子宏教授は、「投資利益の継続性」と訳される。金子宏『租税法第 24 版』(弘文堂、2021)、501 頁。岡村忠生教授によれば、「株主等(一部債権者を含む)の当事法人に対する権利関係の継続性」と訳される。

⁷⁰ 金子宏『租税法第 24 版』(弘文堂、2021)、498-499 頁。

⁷¹ 米国における組織再編については、米国反トラスト法(Anti monopoly law)による規制を受けることも少なくない。反トラスト法では、実定法の中心としてクレイトン法 7 条(買収・合併の禁止)、手続法にはハート・スコット・ロディノ法(以下、「HSR 法という。’)により、執行機関である司法省反トラスト局(以下、「DOJ」という。Department of Justice Antitrust Division)と連邦取引委員会(以下、「FTC」という。Federal Trade Commission)が運用取締を行っている。詳細な論述は避けるが、DOJ は FTC と異なり自らの審判手続きに基づき命令する権限を持たないことから、民事訴訟提起権限を行使し、反競争的な企業結合の差止めを裁判所により求める。

他方、我が国の公正取引委員会の見本となった FTC は、一定規模以上の企業結合に対して届出を課し(届出基準に満たない場合であっても実質的に競争を制限する場合には異議が申し立てられることもある)、その中から反競争的な効果を有する企業結合であるか否かが審査される。詳細は、植村幸也『米国反トラスト法実務講座』(公正取引協会、2017)。

は、本来理論的にいえば営業譲渡、財産の取得、株式の取得は『財産の取得』に該当しますから、当然被取得法人とその株主については譲渡所得を生ずることとなります」が、上記(1)、(2)、(3)に該当する法人取得については「租税がなるべく邪魔をしないという形で課税繰延を導入⁷²⁾」したと述べている。

組織再編に関して、州法上の合併である A 型組織再編以外は、原則として、民商法に依拠していない。つまり、組織再編の対価について、法律上の合併においては、州法にしたがって株式以外の財産の交付が可能であるが、その他の法人取得では対価は議決権株式の交付が要件とされる⁷³⁾。もともと、組織再編の類型に 3 つの法人取得形態が認められたのは、法律上の合併以外の取引をカバーする必要があったからである⁷⁴⁾。すなわち、州法により規制されるアメリカの会社においては、異なる州法の適用される法人間の合併や、外国法人との合併が困難なことがあり、さらに、州法上、合併の認められない法人が存在した。これらの状況を救うために、組織再編では財産取得や株式取得の形態を定めた⁷⁵⁾。

A 型組織再編は、前述の通り、州会社法の規定に準拠した合併であり、制定法上、吸収合併と新設合併とあるだけである。州法上の合併が無条件に A 型組織再編に該当するわけではなく、課税上ある法人の一部となる LLC(法人扱いを選択しない限り当該法人の一部とされる。)を吸収する合併は、実体は法人分割に近い⁷⁶⁾ため、A 型組織再編と認められない⁷⁶⁾。

B 型組織再編は、一種の法人買収取引であり、被買収法人の株主に対して、買収法人の議決権株式のみが対価として交付される行為をさす、いわゆる「株式交換」による組織再編である⁷⁷⁾。それによって、買収法人が被買収法人の支配権⁷⁸⁾を獲得することになる。したがって、100%の支配を必要としない点で B 型組織再編は、「忍び寄る組織再編(a creeping reorganization)」というニックネームがつけられている⁷⁹⁾。C 型組織再編も、一種の会社買収取引であり、買収法人が、議決権株式のみを対価として、被買収法人の実質的にすべて⁸⁰⁾の資産を取得する行為、すなわち、「株式と資産の交換」による営業譲受である⁸¹⁾。

IRC の場合、このような制定法上の組織再編に該当することとなった場合、法人段階およ

⁷²⁾ 本庄資「米国の租税政策と法人税制」『租税研究』699 号(2008)、86 頁。

⁷³⁾ 一高龍司「国際的組織再編成に関する米国連邦所得税上の取り扱い—要点と最近の動向」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—BEPS プロジェクトの重要な積み残し案件の棚卸し検証—21 世紀政策研究所』(2018)、166-173 頁。

⁷⁴⁾ 水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論—』(有斐閣、1988)、216 頁。

⁷⁵⁾ 水野忠恒・前掲注 74、217 頁。

もともと、IRC は、組織再編成等において、米国の者が財産を外国法人に移転する場合は、所定の条件に該当しない限りは利得を認識するものとして扱う(IRC § 367(a))。ここで特に無形資産の国外移転に係る利得も、非認識扱いとせず、いわゆる所得相応性基準にしたがった課税を行うという対処を有する(IRC § 367(d))。一高龍司・前掲注 73、172-173 頁。

⁷⁶⁾ Reg § 1.368-2(b)(1)(iii)Ex. 2, Ex. 6.

⁷⁷⁾ 須田徹『アメリカの税法—連邦税・州税のすべて』(中央経済社、1998)、185 頁。

⁷⁸⁾ ここでいう支配とは、26USC § 368(c)control defined に規定される支配であり、具体的には、①すべての議決権株式の 80%以上の所有、②それ以外のすべての株式の 80%以上の所有、という 2 つの要件を満たすものをいう。

⁷⁹⁾ 本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)、166 頁。

⁸⁰⁾ ここでいう実質的にすべての資産とは、歳入庁の基準によれば、総資産の 70%以上および純資産の 90%以上を指すとされる。Rev. proc. 77-37, 1977-2C. B. 568.

⁸¹⁾ 須田徹・前掲注 77、186 頁。

び株主段階の双方においても非課税扱いとなる。IRC § 361(a)には、組織再編の効果について、次のように定められている。

「組織再編の当事者である法人が、組織再編の計画にしたがって、他の当事者である法人の株式または証券のみと、その財産を交換することによって、損益は認識されないものとする」。

そして、株主についても、IRC § 354(a)において、同様に、その株式を、他の株式の株式または証券のみと交換することによって、損益は認定されないこととされる。課税繰延の規定により、移転された財産の取得価額が、取得する法人に引き継がれることになる。

2. 組織再編による課税繰延の基礎理論

IRC § 361(a)の原型は、1918年に制定され、議会は、組織再編の本質が「純粋な紙面上の取引」に過ぎないと考えて、課税を繰り延べることを相当とした⁸²。この「純粋な紙面上の取引」は、次のように説明される。

「…特定の純粋な紙面上の取引の場合の課税は否定される…紙面上の取引とは、納税者の投資が単に形を変えただけの取引のことであり、例えば、株主が被買収会社の持分と引き換えに、存続会社の持分を受け取る場合が挙げられる。株主は、利益を得たかもしれないが、それは紙面上のものであり、金銭の受け渡しはなく、株主の投資の形態が変更されただけであるから、このような譲渡により株主が得た利益は、『紙面上の利益』と呼ばれる⁸³」。

IRCの特徴は、資産の出資、利益の分配について、租税理論では「譲渡」に該当する場合、譲渡所得が「実現」するとしても、a paper transaction については、「利益なき所得」概念により、税法上「実現した譲渡所得」を政策的に「認識」するか、「認識しない」ことを決めるという法技術を用いて「課税繰延」を認めることで、法人のライフサイクルや組織再編成に租税がなるべく介入しない中立的な税制を構築している⁸⁴。他方、このような政策に基づく課税繰延ルールを利用する場合には、以下の3つの判例法で要件が形成されている政策上の前提条件を満たす必要があることが示された⁸⁵。

● 事業目的原理(business purpose doctrine)⁸⁶

⁸² Revenue Act of 1918 IRC § 202(b). See S. Rep. No. 617, 65th Congress. 3rd Session. 5-6 (1918). 西本靖宏教授は、米国議会において、課税の繰延が認められてきた理由を「紙面上の取引」と「経済的理由」の2点だったことを指摘する。西本靖宏「法人組織再編における投資利益継続性の法理(上)―アメリカ連邦租税法における議論を中心に―」『大分大学経済論集』(2001)、90-92頁。

⁸³ FRANK LEWIS DUEMLER, *Reorganization Of Savings And Loan Associations Under Section 368-A To The "Continuity Of Interest" Test*. 32 WASH. & LEE L. REV. 215, 215 (1975). See also H. R. Rep. No. 704, 73d Cong, 2^d sess. 13-14. (1934).

⁸⁴ 本庄資・前掲注72、79頁。

⁸⁵ ジョン・K・マクナルティ「米国における企業組織再編に係る連邦所得税の基礎理論(赤松晃訳)」『租税研究』630号(2002)、72頁。また、COI原理は、主として組織再編成の分野において機能し、他2つが税法全般に関係するものである。1998年1月のReg改正により、COIの要件とCOBEの要件が整備された。

⁸⁶ この法理の基礎を築いたものがGregory v. Helvering, 293 U. S. 465 (1935).である。Gregory事件は、制定法の要件を満たす組織再編成であっても、事業目的がない限り、そのよ

- 投資持分継続性(continuity of interest 以下、「COI」という。)
- 事業継続性(continuity of business enterprise 以下、「COBE」という。)

内国歳入庁は、1998年1月、現在のCOIの要件とCOBEの要件に関するFinal Regを公表した。両要件は、ともにIRC § 368の組織再編を通常の売却取引とは区別して非課税とするに必要な要件である⁸⁷。法令に定める非課税要件を満たしても、判例法で形成された両要件を満たさない取引は非課税の取扱いを受けることはできない。そこで、COI、及びCOBEの法理について、以下で簡略的に検討を加える。

3. COIの要件⁸⁸

COIの要件に関するリーディングケースとして、1932年のCortland事件⁸⁹がある。Cortland事件は、原告であるCortland Speciality社は、そのほとんどすべての資産をDeyo-Oil社に譲渡して、その対価として現金と短期約束手形を受領した。Cortland Speciality社は、すぐに対価として受領した現金と短期約束手形を株主に分配し、その後解散した。本件では、この取引が1926年IRC § 203で規定される組織再編に該当し課税の繰延が認められるか否かが争われた。裁判所は、「(組織再編とは、)法人がその利益を現金のみと交換し、それ以外のものを受け取らない譲渡とは、基本的にまったく異なるのであり、…消滅する法人の株主の利益は、吸収法人ないし新設法人に維持されるのである⁹⁰」と判示し、その意味するところは、組織再編と通常の資産等の売買とは区別されるべきであることを示すものであった。それは、現在のRegにおけるCOIの目的を確立したとされる⁹¹。同判決の直後に下されたPinellas Ice & Cold事件では、組織再編の対価は、「移転されたものの価値の実質的な部分を示すものでなければならない⁹²」ことを明示した。両事件の意義は、

うに扱うことはできないという法理(事業目的原理)を示したものと理解される。それは、今日の所得税規則が、「事業上の必要性に基づいた…法人組織の再編成」(Reg1. 368-1(b))を要求していること、「取引の真の性質を覆い隠すために組織再編成の形式が手段として用いられ、その目的と効果が事業又は法人の目的を持たない計画の達成にあるようなスキームは、組織再編成の計画に該当しない」(Reg § 1. 368-(c))と規定していることに現れている。

⁸⁷ 鈴木孝一「米国の非課税組織再編における事業継続性の要件」『愛知大学経営総合科学研究所(紀要)』(1998)、101頁。

⁸⁸ Reg § 1. 368-1(e) (i)。

COIは実質的に、売却会社の資本持分の大部分の価値が組織再編で引き続き保有されることを要求される。組織再編において、売却会社の資本持分は次のいずれかの場合に引き続き保有される。

- i. それが発行会社の資本持分と交換される。
- ii. それが取得会社によって売却会社の直接的な持分と交換される。
- iii. それが売却会社の資本持分として継続する。

⁸⁹ Cortland Specialty. v. Comn., 60 F. 2d 937(2d Cir. 1932)。

⁹⁰ *Id.* At 939. 資産移転の対価として、納税者が受領した現金と約束手形は、現行法IRC § 361(a)における証券には該当しないとした。

⁹¹ FRANK LEWIS DUEMLER, *Supra* note 83, At 235.

⁹² Pincélelas Ice & Cold Storage Co v. Comn., 287 U. S. 462 (1933)。

Cortlando事件同様、法人資産を移転し、その対価として受け取った現金と約束手形は、IRC § 361(a)にいう証券には該当しないとした。

課税を繰り延べるか否かについて、組織再編における対価の性質に着目した点である⁹³。

しかしながら、これらの判決では、どのような対価を受け取れば投資利益の継続があったとみなされるのかについての明確な基準は示されなかった⁹⁴。これに対して、John A. Nelson Co. 事件、Minnesota Tea Co. 事件および Watts 事件では、種類は異なるにせよいずれも法人の株式が対価として用いられたことにつき、連邦最高裁判所は、いずれも組織再編に該当すると認定した⁹⁵。

John A. Nelson Co. 事件⁹⁶では、Nelson 社が、そのほとんどすべての資産を、現金と優先株との交換により譲受法人に譲渡しており、本件が 1926 年 IRC § 203 の組織再編に該当するか否かとして、連邦最高裁判所は、「この優先株式を発行する法人の業務に実質的な利益を持たないわけではない⁹⁷」と述べ、課税の繰延を認めた。

Minnesota Tea Co. 事件⁹⁸は、Minnesota Tea 社のすべての資産が、現金と譲受法人の議決権信託証券との交換により譲受法人に譲渡され、本件が 1928 年 IRC § 203 の組織再編に当たるか否かで争われた事案である。連邦最高裁判所は、当該議決権信託証券について、Pinellas 判決で求めた「移転されたものの価値の実質的な部分を示すもの」にあたりと判示し⁹⁹、課税を繰り延べた。Watts 事件¹⁰⁰では、投資利益の継続性に関して Minnesota Tea Co. 判決を引用している¹⁰¹。

COI の法理を適用する場合の具体的基準として、組織再編の対価が譲受法人の種類株式、すなわち、持分利益の形態を有するものだけが COI を満たす¹⁰²。さらに、COI の法理は、Pinellas & Cold 事件の判決後の 1934 年改正で、その対価は議決権株式のみに限定される¹⁰³として、上記列挙した連邦最高裁判所が示した COI を満たす基準よりも厳格に要求している¹⁰⁴。現行の B 型・C 型組織再編についてみると、対象法人(Target corporation)の株式と取得法人の議決権株式のみとの交換取引であり、かつ、原則的に一切の非適格資産いわゆる Boot が許されないことから、非常に厳格な COI を要求しているといえる¹⁰⁴。1998 年 Final

⁹³ 「これらの判決は、制定法が要件を定める組織再編成について、法律の文言にはない要件である利益継続性を、裁判所が法解釈として要求したものと位置づけられている(judicial exegesis)」岡村忠生「グレゴリー判決再考—事業目的と段階取引—」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(2008)、95 頁。

⁹⁴ 西本靖宏・前掲注 82、97 頁。

⁹⁵ Watts 事件で連邦最高裁判所は、受け取った対価がある種の長期社債であっても、課税の繰延が認められる有価証券に該当する可能性があることを明らかにした一方で、LeTulle v. Scofield, 308 U. S. 415, (1940). では、否定的に捉えられた。

⁹⁶ John A. Nelson Co. v. Helvering, 296 U. S. 374 (1935).

⁹⁷ *Id.* At 377.

⁹⁸ Helvering v. Minnesota tea Co, 296 U. S. 378 (1935).

⁹⁹ *Id.* At 385.

¹⁰⁰ *Id.* At 387.

¹⁰¹ *Id.* At 389.

¹⁰² 西本靖宏・前掲注 82、101 頁。

¹⁰³ Revenue Act of 1934, § 112(g) (B).

¹⁰⁴ 渡辺徹也・前掲注 5、64 頁。

これに対して、A 型組織再編は、その対価が限定されないために、「組織再編」に該当するか

Reg § 1.368-1(e)(2)においても、その継続の判定として、組織再編成後の COI を要求しないことが明記されていることから、COI の要件は、専ら合併法人から交付される対価の性質に着目している。

以上を敷衍すると、COI の法理は、通常の資産の売買と区別することを目的とする¹⁰⁵。そこで、組織再編の対価に着目して、移転資産等の課税の繰延を認めるか否かを決めることであり、その対価には、価値の実質的な部分(利益)を示す法人の株式を要求するものということができる¹⁰⁶。

米国歳入法典においては、通常、株式や資産が交換に供された場合、売却の場合と同様に、扱うこととなっている¹⁰⁷。そのため、原則的には、実現した利益に課税が行われる。しかしながら、上記のように、価値の実質的な部分を示す株式を対価とする組織再編であれば、交換によって手放した資産(株式を含む)と受領した資産(合併法人の株式)の間に一定の差異はあるものの、それは実質的というよりも形式的な差異に過ぎないのであって、交換によって供された古い資産による投資が、交換によって取得した新しい資産において継続しているとして、実現した利益を認識しないという、COI 概念に基づく一種の実質主義の表れ¹⁰⁸であると考えられる¹⁰⁹。

我が国においては、課税繰延の一般的根拠は、「経済実態に実質的な変更が無い場合に課税しない」という意味での実質主義であり、それに基づいて法人段階における「移転資産に対する支配の継続性」と株主段階における「投資の継続性」が、それぞれ要求されている¹¹⁰。すなわち、日米双方とも制度の根底には、実質主義の考え方に依拠する¹¹¹と共に、その帰結として、実質的な変化のない取引(=単なる所有形態の変更(mere changes in the form of ownership))に不当な課税を行ってはならないという課税の中立¹¹²がこの課税繰延の根拠で

どうかの判断基準として、投資利益継続性の法理が未だに用いられている。

また、C 型組織再編の場合、対価の 20% までなら非適格資産の交付が許されている。§ 368(a)(2)(B)(iii)。

¹⁰⁵ T. D. 8760, 1998-1 C. B. At 803. Reg § 1.368-1(e)においても、COI の目的を明らかにしている。

¹⁰⁶ See Reg § 1.368-1(e).

「投資持分継続性の要件は、売却に類似した取引が、組織再編による課税の不認識の対象となるのを防ぐことである。投資持分継続性の要件は、実質的に対象会社の所有持分の勝ちの相当部分が組織再編後も維持・継続されることを要求するものである」。

¹⁰⁷ See Reg § 1.1002-1(a).

¹⁰⁸ 渡辺徹也・前掲注 5、37 頁。

¹⁰⁹ この点、水野忠恒教授は、「(合併の対価として株式が交付された場合)消滅する法人の株主の利益は、吸収法人に維持されている」ことから「法人の株主の利益が継続しているということで、これが『利益の継続性』であると述べている。水野忠恒「企業組織再編税制改正の基本的な考え方」『企業組織と租税法』(別冊商事法務 No. 252、2002)、75 頁。

¹¹⁰ 本章第 1 節 3.4. 参照。

¹¹¹ 渡辺徹也・前掲注 4、41 頁。

¹¹² ジョン・K・マクナルティ・前掲注 85、81 頁。

See also, David F. Shores. *Continuity of business enterprise: A concept whose time has passed*, The tax Lawyer, Vol. 63, No. 2, 471-483. (2010).

あると考えられる。

4. COBE の要件¹¹³

COBE の法理は、上記においても取り上げた Cortland 事件に端を発する¹¹⁴。Cortland 事件の第 2 巡回区裁判所は、現在の Reg § 1.368-1(b) の「組織再編は、変更された企業形態のもとでの事業の継続を前提とする¹¹⁵」ことを示し、組織再編の要件には、変更された会社形態の下で事業を継続することが前提にあることを示した。Cortland 事件以後、上記判決に依拠する形で、組織再編の要件として、事業の継続性が要求されるようになる¹¹⁶。もっとも、COBE の法理の目的を Cortland 事件より見出すならば、3. COI の法理と同様に、単なる所有形態の変更(mere changes in the form of ownership)に課税を行ってはならないという連邦議会の意図に基づいた考え方であるといえる¹¹⁷。

しかしながら、Cortland 事件では、「誰の事業を継続すべきなのか、どの程度の事業を行う必要があるのか、或いは事業継続性がいつ判断されるのか」について、明確な基準を示さなかった¹¹⁸。そのため、次のように各事件によって幅広い解釈が展開され、事業の継続性は安定的なものでなかった。1949 年 Lewis 事件では、事業再編において譲渡法人の実質的にすべての資産が譲渡されない場合であっても、事業継続性が満たされ組織再編に該当することが示され¹¹⁹、1954 年 Becher 事件では、組織再編以前に譲渡法人の事業に使用されていた資産が、譲受法人において全く別の事業の資産に利用される場合であっても、事業が継続しているとして組織再編に該当すると判示した¹²⁰。

このような状況下で、1954 年 Rev. 56-330 において、正式に歳入庁が COBE について議論

議会が真に意図していたのは、単なる所有形態の変更(mere changes in the form of ownership)を非課税とすることによる課税の中立ではなく、組織再編を通じた企業資産の再配置を通じて達成できる経済効率性の向上であったという見解がある。

¹¹³ Reg § 1.368-(d). COBE は、事業の継続性と資産の継続性から成る。A 法人が T 法人と同業者であれば事業の継続性を満たすが、T 法人が複数の事業を営む場合は、A 法人がそのうち重要な事業を継続することが求められる(Reg. § 1.368-1(d)(2))。他方、資産の継続性は、A 法人が T 法人の事業資産の重要な部分を使用することで満たされる。いずれも数値基準はないが、財務省規則の例では、T 法人事業価値の 1/3 程度でも重要な部分とされうる(Reg. § 1.368-1(d)(5)Ex. 1)。

¹¹⁴ John L. Ruppert, *Proposed treasury regulation section 1.368-1(d): The continuity of business enterprise test*. DePaul law review, 723, 727. (1980).

¹¹⁵ *Id.* At 940.

¹¹⁶ John L. Ruppert, *Supra* note 114, At 728. See also, *Altas tool Co. V. Commissioner* 80-1 U. S. T. C. (3d Cir. 1980). *American Bronze Corp. V. Commissioner*, 64 T. C. 1111, 1124 (1975). *Becher v. Commissioner*, 22 T. C. 932 (1954). *Lewis v. Commissioner*, 10. T. C. 1080 (1948). *Morly Cypress Trust v. Commissioner*. 3 T. C. 84 (1944).

¹¹⁷ David F. Shores, *Supra* note 112, At 485.

¹¹⁸ John L. Ruppert, *Supra* note 114, At 728-729.

¹¹⁹ *Lewis v. Commissioner*, 176 F. 2d At 646 (1st Cir. 1949).

¹²⁰ *Becher v. Commissioner*, 22 T. C. 932 (U.S.T.C. 1954).

した¹²¹。その内容は、3つの法人が実質的にすべての資産を新設の保険会社に移転し、その対価として新設保険会社の議決権株式を株主に分配した後、3つの法人が解散するというものであった¹²²。それに対して、歳入庁は、新設法人と3つの法人の事業とが全く異なる (entirly different) ことから COBE は満たされず、組織再編に該当しないこと¹²³を明らかにしたものの、その後に行われた Bentsen 事件では、Rev. 56-330 と類似した事実であったにもかかわらず、連邦租税裁判所は Rev. 56-330 とは正反対の結論を導いた¹²⁴。裁判所は、Becher 事件に依拠する形で、「財務省規則で使用されている『事業の継続性』は、新会社が旧会社と同じ種類の事業、又は類似の事業のいずれかに従事しなければならないことを意味していない¹²⁵」として、事業さえ継続していればその中身は問われないことを判示した¹²⁶。この結果を受け、歳入庁は、1963 年 Rev. 63-29 において Becher 事件と Bentsen 事件を引用し、“the surviving corporation need not continue the activities conducted by its predecessors.” として、事業の性質を制限しないことを示し、明示的に Rev. 56-330 を削除した¹²⁷。このように、歳入庁は、組織再編に該当するか否かを COBE の法理に強く求めないこととしたのは、COI と COBE の法理を別の目的として切り離すものとする意図はなかったと考えられるほか、事業の継続という抽象的な基準が引き起こした混乱を鎮めることであったと考えられる。初期判例から Rev. 63-29 までの変遷は、現在 COBE の法理を規定する Reg § 1.368-(d) の基礎を築いたといえることができる。

¹²¹ Revenue Ruling. 56-330, 1956-2 C. B. 204.

Revenue Ruling は、1953 年に歳入庁が、税務当局による租税放棄の画一的な適用を促進するとともに、納税者の自発的な法的順守を助けることを目的に、納税者からの個別的な質問に対して書面回答を公開することに由来する。現在においては、争点が国民全般に関係する可能性が高い場合、歳入庁は回答を Revenue Ruling として発する。金子宏・前掲注 70、160 頁。神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題<研究ノート>」『独立行政法人経済産業研究所』(2010)、3-4 頁。

¹²² *Id.* At 205.

¹²³ *Id.* At 206.

¹²⁴ Bentsen v. Phinney. 199 F Supp. 363 (S. D. Tax. 1961).

¹²⁵ *Id.* At 367.

¹²⁶ 連邦租税裁判所は、Rev を内国歳入庁の立場を示すものとして扱うだけであり、裁判所は拘束されないという立場を貫いている。神山弘行・前掲注 121、4 頁。

¹²⁷ Revenue Ruling. 63-29. 1963-1 C. B. 77. See also Walter A. Slowinski, *Income Taxes And Mergers, proceeding of the annual conference on taxation under the auspices of the national tax Association*, JOURNAL ARTICLE Vol, 56. 240, 248-250. (1963).

第3節 我が国における「支配の継続」の概念とその変遷

我が国における課税繰延の規定と米国歳入法典を比較すると、我が国の適格組織再編要件の視点は、法人段階に重きを置き、株主段階への視点が少ない¹²⁸ことが特徴としてある。

我が国の法人税法における「法人」の理念型を不特定多数の株主が存在する大法人であるとするならば、「投資の継続性」という視点は、適格対価を株式に限定していることで足り¹²⁹、移転資産が帳簿価額で引き継がれるに値するかという判定では、専ら法人段階の視点、すなわち、「支配の継続」が主要な要件であると考えることができる¹³⁰。

「支配の継続」とは具体的にどのような状態のことを指しているのか。その言葉自体の意味は、明瞭であっても、組織再編税制の基本概念としては曖昧な概念である¹³¹とともに、平成13年度から20年以上が経過し、様々な改正が行われてきていることを踏まえれば、当該用語の意義を再検討する余地もあろう。そこで、現行法における「支配の継続」概念を明らかにしていく過程において、支配の主体、及び立法当初の意義との整合性の2つの側面を取り上げながら、述べることとする。

1. 平成13年度税制改正：組織再編税制の創設における「考え方」と「仕組み」の違い

立法担当者である朝長英樹税理士によれば、税制度の立法や解釈においては、考え方と仕組みの関係を十分に理解する必要があるという¹³²。組織再編税制の基本的な考え方とは、先述したように、「移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、という基本的な考え方に基づき創られています。このような考え方が取られているのは、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということができるものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることができる」という考え方を採用している。すなわち、「支配の継続」とは「形式上は資産を他の法人に移転したが、実質上はまだその資産を保有していると言える状態¹³³」ということができる(以下、「所有の継続」という。)としている。

朝長英樹税理士によれば、「平成13年度に単体納税制度の下で創られた組織再編税制は、企業グループを構成しない法人に適用される場合もあれば、企業グループを構成する法人に適用される場合もあるが、後者の場合でも、企業グループ内の法人が保有している資産を

¹²⁸ 渡辺徹也・前掲注5、43頁。

¹²⁹ 「たしかに、取得した新株を株主が売却し、その結果50%を割り込めば50%超グループではなくなるので、その限りで株主の処分を拘束していることにはなる。しかしその場合、株式を保有していると想定されるのは、主として同族のオーナー株主等を意味する」。渡辺徹也・前掲注5、43頁。

¹³⁰ 本章第1節3.において検討したように、企業グループ内の組織再編成では、投資の継続性は要求されず、共同事業再編成についても、株式継続保有要件以外は、すべて法人段階に関するものであることから株主の視点を踏まえた要件が要求されていないことがわかる。

¹³¹ 藤曲武美『「支配の継続」の考え方』『税務弘報』62巻7号(2014)、70-71頁。

¹³² 朝長英樹・前掲注46、365頁。

¹³³ 朝長英樹編・前掲注25、25頁。

その企業グループの頂点の法人や個人が保有しているものとして取り扱うなどということにはなっているわけではない¹³⁴」と述べている。つまり、「所有の継続」についていえば、「形式上は資産を他の法人に移転した」という部分の主語は、資産を保有していた法人であって「グループ最上位法人」ではないといことになり、また、「他の法人」は企業グループ内の法人を指していることとなる¹³⁵。しかしながら、この考え方による支配概念は、立法当時の段階ですでに理論上の問題を抱えており、それは法人間での支配の継続が観念できない場合であり、たとえば、合併では、被合併法人は資産を移転して解散するため、被合併法人の合併法人に対する支配を認めることは不可能なことである¹³⁶。

一方、組織再編税制の仕組みの説明にある「支配」は、考え方の「支配」と明確に区別されている。朝長英樹税理士は、『その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということができる』という状態がどのような状態かということを決めない限り、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる仕組みは創り得ないわけであり、…資産を保有していた法人とその資産とが企業グループ内の頂点にある法人や個人に『支配』をされているという状態が変わらなければ、『その移転が形式のみで実質においてはまだ資産等を保有しているということができる』というものがあるはず、と考えられるため¹³⁷と述べている。ここでの「支配」は、完全支配関係や支配関係における、株式の保有関係を通じた「支配」であり、「意のままに動かすことができる状態」をいう¹³⁸こととされ、考え方の中にある「支配」と仕組みの中にある「支配」とが明確に区別されていた。

創設時のこの考え方と仕組みを踏まえると、移転資産の譲渡損益が繰延られるためには次の要件を満たさなければならないと考えることができる。

資産を保有していた法人が形式上は資産を他の法人に移転したとしても、実質上「まだその資産を保有しているということができる状態」を必要とし(移転資産に対する支配の継続)、その判定にあたっては、個人または法人によって支配される企業グループ内にあること(株式保有関係による支配)が要件とされたということができる。

¹³⁴ 朝長英樹・前掲注 46、17 頁。同書 363 頁の注では、「改めて言うまでもなく、現在の法人税法の下では、組織再編成によって資産を移転するのはその組織再編成の当事者である法人であって、その資産の含み損益を計上するのもその法人であり、企業グループの頂点の法人や個人にその資産の譲渡損益を計上させるわけではない」と述べている。

¹³⁵ 朝長英樹・前掲注 46、363 頁。

¹³⁶ 岡村忠生・前掲注 42、335 頁。

¹³⁷ 朝長英樹・前掲注 46、366 頁。

¹³⁸ 朝長英樹・前掲注 46、366 頁。

2. 平成 19 年度税制改正：合併対価の柔軟化

平成 19 年度税制改正では、三角合併を適格合併とするために、合併親法人株式を交付しても合併対価要件を満たすこととされた。これは、会社法における合併等の組織再編成における対価の柔軟化部分が施行されるのに合わせて、組織再編税制における適格要件も調整が行われた。そして、その際に「移転資産に対する支配の継続」の概念について、税制改正解説¹³⁹では、次のように述べている。

この移転資産に対する支配の継続とは、その営まれる事業に着目すれば、「事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む」実態の継続と言い換えることもできます。このような視点で組織再編成の実態等をみると、①持株割合 50%超の支配株主がいる企業グループ内で組織再編成が行われる場合には、組織再編成後もその支配株主が事業を営む実態が継続すると考えることができる、②このような支配株主がいない場合であっても、組織再編成の当事者(事業を営んできた法人)が共同で事業を営むために組織再編成を行う場合で、それぞれの事業の規模に著しい格差がないなどの場合であれば、組織再編成後も両当事者が事業を営む実態が継続すると考えることができると、整理することができることから、適格合併等の範囲について、①の組織再編成を企業グループ内の組織再編成と、②の組織再編成の共同事業を営むための組織再編成としているところです。その前後で経済実態に実質的な変更がないということは、事業の継続だけでなく資産を移転した法人の株主がその組織再編成により取得した株式を継続して保有することが必要となります。

ここでは、専ら、営まれている事業に着目しており、平成 13 年度改正の「移転資産等に対する支配の継続」という概念を広げたと解釈できる¹⁴⁰。すなわち、「事業の継続」は、一種の「支配の継続」と言い換えることができる¹⁴¹とし、企業グループ内組織再編成であれば、組織再編成後も支配株主が移転された事業を継続して営むことを要求し、共同事業再編成であれば、それぞれの事業の規模に著しい格差がないことを要件に、組織再編成後も両当事者(合併法人株主と被合併法人株主)が事業を継続して営むことを要求しており、この解説により「事業の継続」主体が明確に示されたといえよう。

ところで、平成 13 年度改正では、合併により被合併法人は、消滅してなくなるため資産を移転した法人による「所有の継続」は不可能であったが、この考え方を踏まえれば、存続法人である支配株主(合併法人)に主語を移せば、株式保有を通じた間接保有から、合併後の直接保有として移転された資産の「所有の継続」を果たすことが可能となる。つまり、移転した資産の所有は、直接的な所有のみならず株式保有を通じた資産の所有の継続で説明で

¹³⁹ 財務省(佐々木浩一＝椎谷晃＝坂本成範)「平成 19 年度 税制改正の解説」(2007)、271-272 頁。

¹⁴⁰ 岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について-圧縮記帳からグループ法人税制へ」『日本租税研究協会』(2011)、171 頁。

¹⁴¹ 岡村忠生教授は、「支配の概念は、株式所有を通じた支配と考えられ、これを…事業の継続と解釈することには飛躍があると思われる。所有と経営は、別であるし、完全支配関係がある場合にはおよそ事業に関する要件が課されていない理由の説明も無理である」と述べている。岡村忠生・前掲注 42、337 頁。

きることとなり、それは次の株式対価の柔軟化の解説でより明確となる。

今回の会社法では合併等対価の柔軟化により合併法人の親法人の株式を交付することも一般的に可能となりましたが、これを従来の税制上の整理に当てはめると、適格要件を満たさないということになります。しかしながら、合併法人との間に直接の100%の資本関係がある親法人の株式であれば、その株式の保有を通じて合併法人に対する実質的な支配が継続できると考えられます。すなわち、親法人の株式であっても合併法人の株式による直接的な支配と同等の状態を創ることはできるものと考えられるということです。

「実質的な支配が継続している」とは、株式保有を通じた間接的な「所有の継続」を意味しているものと考えられる。そうであるとするならば、平成13年度改正においては、「資産を移転した法人による資産の所有の継続」が求められていたのに対し、平成19年度改正では、「株式保有を通じた間接的な資産の所有の継続」に変容したと考えられる。このように、一部の組織再編成においては、移転された資産の継続は、合併当事者ではなく、企業グループの頂点である法人の株主、法人に帰属するとみる考え方もみられるようになる。

3. 平成22年度税制改正：グループ法人税制の導入を契機として

平成22年度改正においては、いわゆるグループ法人税制が導入され、完全支配関係法人間で行う資本等取引や組織再編成の取扱いが変更された。以下、税制改正の解説¹⁴²である。

グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無にかかわらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いと考えられます。

この点、朝長英樹税理士は、『完全支配関係』や『支配関係』における『支配』と『移転資産等に対する支配』における『支配』は、同じく『支配』という用語を使っているが、それが用いられる場面と内容が異なっている、ということを正しく理解しておく必要がある。…この『支配』の捉え方の誤りは、平成22年度改正に顕著に見て取れる¹⁴³と述べており、平成13年度改正時の「考え方」と「仕組み」のそれぞれの内にあった「支配」の概念が崩れてしまったことを指摘している¹⁴⁴。グループ法人税制は、その適用対象法人が、

¹⁴² 財務省(佐々木造＝椎谷晃＝松汐利悟)「平成22年度 税制改正の解説」(2010)、189頁。

¹⁴³ 朝長英樹・前掲注46、17頁。

¹⁴⁴ また、朝長英樹税理士は、「平成13年の組織再編税制の創設時には、支配関係と資本関係を区別し、資本関係があれば全て支配関係があると捉えられるわけではなく、支配関係は一番外枠の資本関係で捉えるべきである、と整理していた。つまり、親会社、子会社、孫会社という企業グループでは、親会社が子会社と孫会社の両方を支配し、子会社と孫会社には資本関係はあ

100%の資本関係にある法人とされ、グループを構成する法人がたとえ「一体的経営」を行っていても強制適用とされる(法法 25 の 2、法法 37②、法令 9、法令 119 の 3、法法 61 の 2①・⑩、法令 8 等)。それは、グループ法人の「一体的経営」の程度に応じて取扱いや適用関係を変えろというような制度は、現実的には不可能であり、そのような支配関係の強弱は目に見えないものであるため、税制の基準としては、資本関係によって支配関係を捉えることとするのが、疑義がなく、適当であると考えられた¹⁴⁵。したがって、株式による資本関係があれば、グループの「一体的経営」の強弱にかかわらず「移転資産の支配の継続」、すなわち、譲渡損益の繰延が行われる点で、当初の課税繰延理論からの拡張、ないしは変容がみられると捉えることができる。

以上を要約すると、平成 13 年度改正時の「資産を移転した法人による所有の継続」を要請していた「移転資産の支配の継続」概念のうちの「仕組み」の考え方が、「考え方」における株式保有関係を通じた支配関係に収斂されたものと考えることができる。

るが、支配関係があるとは言い得ない、と捉えていたわけである。このような企業グループにおける支配関係と資本関係の捉え方は、平成 22 年のいわゆるグループ法人税制の導入により、ほとんど崩れてしまった状態となり、支配関係と資本関係を同義に捉えられるようになったと述べている。朝長英樹・前掲注 46、17 頁。

¹⁴⁵ 朝長英樹編『グループ法人税制 第 3 版』(法令出版、2023)、14-52 頁。

4. 平成 29 年度税制改正：スピノフ税制とスクイーズアウト

平成 29 年度税制改正では、「近年我が国企業は、多角化度が高く規模が巨大な企業の営業利益率が欧米に比べて低いといった特徴があり、その要因として、多角化に際し、差別化や事業ポートフォリオの最適化等が不十分、事業の関連性が乏しいといった理由があると指摘されています。このため、このような企業を中心に企業内の事業部門を分離して独立した企業とする、スピノフの必要性が増していると考えられる¹⁴⁶⁾」として、従来は、企業グループ内の組織再編成及び共同事業再編成のどちらにも該当しないとして非適格組織再編成とされてきたスピノフが一定の要件¹⁴⁷⁾を満たせば、適格組織再編成として認められることとなった¹⁴⁸⁾。税制改正の解説では、「移転資産に対する支配の継続」について、次のように述べている。

グループ最上位の法人(支配株主のない法人¹⁴⁹⁾)の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割であるスピノフについては、単にその法人が 2 つに分かれるような分割であれば、移転資産に対する支配が継続しているとして、適格性を認めうと考えられます¹⁵⁰⁾。

ここから読み取れるのは、あるグループからの分離ではなく、「グループ最上位の法人」の分割であると説明することで、その分身による支配が継続しているというロジックによって支配の継続を基礎づけようとしている¹⁵¹⁾。他方で、通常理解からすれば、上場企業のように多数の無関係な株主によって支配されている法人には、支配株主が存しないという意味で、「支配者がいない」ということはできても、「法人そのものが法人を支配している」というロジックは建てにくい¹⁵²⁾。解説では、このような考え方となる根拠として、以下のよう

現行の組織再編税制は、グループ経営の場合には、グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあり

¹⁴⁶⁾ 財務省(藤田泰弘＝小竹義範＝内藤景一郎＝田畑仁＝高橋実枝)「平成 29 年度 税制改正の解説」(2017)、317 頁。

¹⁴⁷⁾ 法令 4 の 3⑨に定められる。金銭等不交付要件、従業員引継要件、事業継続要件、特定役員継続要件のほかに、特異なものとして「按分型要件」と「継続非支配要件」がある。「按分型要件」とは、現物分配法人の株主の有する株式数の割合に応じて株式が現物分配されることをいい、「継続非支配要件」とは、現物分配前に、現物分配法人が他の者に支配されておらず、かつ、現物分配承継法人が他の者に継続して支配されないことが見込まれることをいう。

¹⁴⁸⁾ 渡辺徹也教授は、当該スピノフが適格組織再編成の枠から除外されていることは、制度の欠陥であるとして平成 13 年度当初から批判していた。渡辺徹也・前掲注 5、281 頁。

¹⁴⁹⁾ スピノフ税制は、上場企業のような支配株主のいない法人を念頭に置いた改正であることがわかる。

¹⁵⁰⁾ 財務省・前掲注 146、318 頁。

¹⁵¹⁾ 吉村政穂「平成 29 年度税制改正による組織再編成への影響」『税務事例研究』160 号(2017)、4 頁。

¹⁵²⁾ 渡辺徹也「組織再編税性に関する平成 29 年度改正—スピノフ税制とスクイーズアウト税制を中心に—」『税務事例研究』162 号(2018)、43 頁。

(例えば、適格組織再編成における株式の保有関係に関する要件)¹⁵³

解説によると、平成 22 年度改正同様、専らグループ内部における支配関係(最上位法人)の継続という視点が重要な役割を果たしている点¹⁵⁴から「考え方」における「移転資産等に対する支配の継続」を株式保有関係を通じた支配関係と同一視したものと考えることができる¹⁵⁵。すなわち、平成 29 年度改正により、「移転資産に対する支配」の主体が、組織再編の当事者ではなく、グループ最上位法人であることが明確になったといえる¹⁵⁶。

さらに、スクイーズアウトについて、解説では次のように述べている。

組織再編成の適格要件のうち対価要件について、組織再編成前に特定の株主が対象会社を支配している場合において、その特定の株主に対象会社が吸収される合併が行われるとき又はその特定の株主の対象会社に対する持株割合が減少しないときは、組織再編成により少数株主に株式以外の対価が交付されたとしても、その特定の株主が株式の所有を通じて対象会社の資産を支配している状態に変わりがないといえるため、移転資産に対する譲渡損益(保有資産に対する評価損益)を計上する必要はないと考えられる…これらの方法は、子会社の意思決定を必要とすること、少数株主の個別の意思にかかわらず強制的に少数株主から子会社株式が取得されることとなるという点において、単なる資産の売買・交換とは異なる共通点を有するもの

株式交換、全部取得条項付種類株式の端数処理や株式併合の端数処理、株式売渡請求を行い、少数株主を締め出す取引(スクイーズアウト)を行う際に、適格合併・適格株式交付等該当性の判断にあたって、合併法人又は株式交換完全親法人が、被合併法人又は株交換等完全子法人の発行済株式総数の 2/3 以上を保有する場合には、締め出される少数株主に交付する対価を除外することを認めるものである。すなわち、支配の継続は、特定の株主についてだけで判断すればよいということであるから、組織再編税制導入時における課税繰延の根拠としての「支配の継続」概念からは、大きく変化したことになり、またその変化の理由については明らかでない¹⁵⁷。

¹⁵³ 財務省・前掲注 146、318 頁。

¹⁵⁴ 吉村政穂・前掲注 151、5 頁。

¹⁵⁵ 朝長英樹・前掲注 46、366 頁は、資本関係による「支配」と「移転資産等に対する支配」とが混同して利用されている点を強く指摘している。

¹⁵⁶ 渡辺徹也教授は、グループ最上位法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるという根拠は分かりにくいとして、「むしろ、アメリカ法のように株主における投資持分の継続性から説明した方がわかりやすい」と述べている。渡辺徹也・前掲注 152、44 頁。

¹⁵⁷ 渡辺徹也・前掲注 152、48 頁。

5. 平成 30 年度税制改正：多段階型再編等による事業再編の円滑化

平成 30 年度税制改正においては、デフレ脱却・経済再生のための措置の一つとして、企業の競争力強化に資するために多段階型再編等による事業再編の円滑な実施を可能とする改正が行われた¹⁵⁸。先にも確認したように、合併において被合併法人と合併法人との間に①50%超 100%未満の株式保有関係、又は②50%超の株式保有関係がない場合に、その合併が適格合併となるためには、①であれば、従業者引継要件又は事業継続要件のうちいずれか、②であれば、共同事業要件に該当する必要があるが、これらの要件の一部が大幅に改正されることとなった。従来、組織再編成の後にグループ内で従業者または事業の移転が見込まれている場合には、その移転が適格合併に伴うものであるときを除き、従業者従事要件および事業継続要件を満たすことができなかった。

しかしながら、本改正により、当初の組織再編成の後に完全支配関係がある法人間で従業者又は事業を移転することが見込まれている場合にも、当初の組織再編成の適格要件のうち従業者従事要件及び事業継続要件に該当することとされた¹⁵⁹。従業者継続要件¹⁶⁰については、「被合併法人の従業者の 80%が一つの法人の業務に従事する必要はなく、当初の合併にかかる合併法人、その合併法人との間に完全支配関係がある法人、当初の合併後に行われる適格合併に係る合併法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務に従事する者を合計して判定すること」とし、「なお、当初の合併に係る合併法人を経由せずに直接、その合併法人との間に完全支配関係がある法人、当初の合併後に行われる適格合併に係る合併法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人に異動した者も含めて判定する¹⁶¹」としている。事業継続要件¹⁶²についても、「被合併法人の合併前に行う主要な事業の全ては 1 つの法人において行われる必要はなく、完全支配関係がある複数の法人において行われる場合でもこの要件は該当することと¹⁶³」される。

平成 30 年度改正における要件の緩和は、平成 29 年度改正につづき、最上位の法人の下で形成されるグループに注目する方向での整理が一段と推し進められたものとみることができる¹⁶⁴。すなわち、グループ内にある資産の支配の主体は、グループ最上位法人であり、事業の継続については、グループ内のいずれかの企業に移転されていれば足りるため、その主体はグループ内法人のいずれかの法人であるといえる。

このように、平成 13 年度税制改正からの経緯をみると、移転資産に対する「支配の継続」

¹⁵⁸ 財務省(藤田泰弘＝小竹義範＝鎌田絢子＝石田良)「平成 30 年度 税制改正の解説」(2018)、313 頁。

¹⁵⁹ この点、従業者や事業の移転につき、他の法人との関係で完全支配関係が要求されるタイミングは、当該移転時における完全支配関係の充足のみで足りるのか、それとも一定期間にわたる完全支配関係の継続見込みが要求されるのかという疑問が生じる。長谷川芳孝「平成 30 年度税制改正後の M&A・組織再編の実務」『租税研究』827 号(2018)、92 頁。

¹⁶⁰ 第 1 章第 1 節 4. (2)①本文参照。

¹⁶¹ 財務省・前掲注 158、314 頁。

¹⁶² 第 1 章第 1 節 4. (2)②本文参照。

¹⁶³ 財務省・前掲注 158、315 頁。

¹⁶⁴ 吉村政穂「自己株対価 TOB の実現と多段階再編成への対応—平成 30 年度税制改正による企業買収への影響」『税務事例研究』166 号(2018)、10 頁。

という場合に、創設当初は、資産を保有していた法人の所有の継続が求められるとともに、その移転資産を包含する事業を重視し、一定の関係をもった当事者において引き続きその事業が営まれていることによって、移転資産に対する支配の継続が存在していると説明されてきたものが、以上のような改正を経て、移転資産に対する支配として、事業から離れて、グループ経営、特に完全支配関係があるグループにおいては、どこに資産があったとしても、その資産に対する支配が継続しているといった見方¹⁶⁵に変容してきたといえる。以上の変遷を纏めると表 4. のようになる。

¹⁶⁵ 吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」『租税研究』846号(2020)、177頁。

表 4 : 「支配の継続」概念とその変遷

平成 13 年度 改正	平成 19 年度 改正	平成 22 年度 改正	平成 29 年度 改正	平成 30 年度 改正
「支配の継続」とは、組織再編の際に、移転する資産を保有していた法人による所有の継続が求められ、かつ、その資産の移転が独立した事業単位で行われ、組織再編成後も移転した事業が継続されることをいう。	「事業の継続」が「支配の継続」と言い換えることもできるとし、その主体が「事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む」ことであるとした。 また、資産を移転した法人による所有の継続ではなく、株式保有を通じた間接的な資産の所有の継続の考え方が示される。	グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配の継続はしていることを示す。	グループ最上位の法人（支配株主のない法人）の実質的な支配者はその法人そのものであるという新しい考え方が示され、「移転資産に対する支配の継続」の主体が、組織再編成の当事者ではなく、グループ最上位法人であるとした。	当初の組織再編成の後に完全支配関係がある法人間で従業員又は事業を移転することが見込まれている場合にも、当初の組織再編成の適格要件のうち従業員従事要件及び事業継続要件に該当することとされた。 グループ内にある資産の支配の主体は、グループ最上位法人であり、事業の継続については、グループ内のいずれかの企業に移転されていれば足りるため、その主体はグループ内法人のいずれかの法人であることとされた。

(筆者作成)

第4節 産競法と組織再編税制における「支配の継続」の関係

近年の経済界からの要望により実現した自社株対価 T0B の課税繰り延べ制度の恒久化、パーシャルスピンオフの導入などは、国内のみならず海外再編をも視野に入れた事業再編を活発化させるものであるが、これらの法案は全て産競法¹⁶⁶による会社法等の規制緩和により導入されたという経緯がある。そこで、産競法による事業再編の円滑化という名の下でどのような税制上の優遇措置が行われたのかを概観し、現在の組織再編税制における「支配の継続」概念との関係性を検討したい。

1. 自己株対価 T0B と「支配の継続」

令和3年度税制改正では、「成長戦略フォローアップ」において「我が国企業の収益性向上のため、持続的な成長に向けて自社株式等を対価に用いた他社の支配権獲得や子会社株式の買い増しを行う際の課税繰り延べを諸外国同様に認めることで、グローバル競争が激しさを増す中、競争環境を整備する必要がある¹⁶⁷」ことが指摘され、会社法上においても、改正以前は、完全子会社とすることを前提としなければ利用できなかった株式交付制度が、完全子会社とすることを予定していなくても、自社の株式を他の株主に交付することができることになった¹⁶⁸。それに伴い、税制においても株式交付子会社の株主における株式交付子会社の株式の譲渡損益の計上を繰延べる制度が恒久化され(措法66の2の2①)、さらに、株式交付は、株式交付親会社の株主総会の決議が必要であるなどの株主の関与の下に行われるものであることから、企業価値を向上するものとなる蓋然性が高い構造にあるとされ、特別事業再編計画の認定、すなわち、大臣認定等を必要としない制度とされた¹⁶⁹。また、買収や再編の対象となった会社から退出することになる株主の中には、対象会社と買収会社

¹⁶⁶ 第二次安倍内閣の経済政策であるアベノミクスの「第3の矢」とされる成長戦略では、我が国において、産業の新陳代謝が進まなかった背景としては、当時の我が国企業の横並び志向が製品差別化を抑制し、その結果、企業間の収益性のばらつきが小さくなるとともに、平均的な収益性の水準が低くなっていたほか、市場の寡占が進まずに「過当競争」に陥り、効率的な資源配分が行われていなかったと分析されている。このような問題を是正するために「産競法」が2013年10月15日に閣議決定され、同日、国会に提出された。産競法第3章には、「産業活動における新陳代謝の活性化」が定められ、産業競争力の強化に関する施策として産業活動における新陳代謝を促進するための措置を講じることとしており、その一環として事業再編の円滑化を図ることとしている。具体的には、生産性向上を目指し事業再編を行う取り組みを「事業再編計画」として認定し、認定を受けた取り組みに対して、税制優遇や金融支援等の支援措置を受けることができる。詳細は、以下の文献を参照されたい。鎌田純一編「日本再興戦略の概要と今後の課題—期待される『成長戦略実行国会』での議論の変化—」(2013)。柿沼重志＝中西信介「産業競争力強化法案の概要と主な論点～過小投資、過剰規制、過当競争の是正は進むのか～」『経済のプリズム』No.120(2013)、11頁。内閣府『経済財政白書』(2013)、160-172頁。経済産業省「事業再編の促進(概要資料)」(2021)。

¹⁶⁷ 内閣府「成長戦略フォローアップ」(2020)、34頁。

¹⁶⁸ 会社法2三十二の二、会社法施行規則3③。

¹⁶⁹ 財務省(小竹義範＝山中潤＝針原亮ほか)「令和3年度 税制改正の解説」(2021)、662頁。

旧制度は、株式対価 M&A を行い、対象会社の経営資源を活用して著しい成長発展が見込まれる事業分野に新事業活動を行うことにより生産性を著しく向上させることを目指す計画を特別事業再編計画として認定し、課税の繰延を可能とするものであったが、その認定制度が故に利用の実績が乏しかったことが改正の背景にあるとも考えられる。香川隼人編「令和三年改正産業競争力強化法の解説」『商事法務』No.2270(2021)、27頁。

等の事業内容その他の違いから、退出の対価として、買収会社等の株式ではなく現金を受領することを選好する者が少なからず存在すること、我が国の M&A 市場をより活性化するために、対価の一部を対象会社の株式とし、残部を現金とする「混合対価」の法制化の必要性が説かれていた¹⁷⁰。そこで、この改正では、買収の対価を株式とすることで手元資金の制約を受けることなく M&A が可能となる一方、株式を過度に用いると株式の希薄化につながる恐れがあることから、株式交付により交付を受けた金銭額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち 20%以下の範囲であれば、株式交付親会社の株式以外の資産(現金等)が交付されても、その株式交付親会社の株式に対応する部分の金額については、譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととする特例が設けられた¹⁷¹。

税制改正の解説¹⁷²では、このような課税の繰り延べについて、次のように説明されている。

(イ) 法人税法における組織再編税制では、単なる資産ではなく「事業」を移転する場合について、その事業の支配が継続することを要件に、譲渡損益の計上を繰り延べることでされています。そのため、公開買付けなどにより、株主が株式対価での買収に応ずる場合には、その株式の譲渡は、事業の移転とはいえ、法人税法上、譲渡損益の計上が繰り延べられる組織再編には該当しません。また、単なる株式の譲渡であっても、「強制的な」株式の譲渡で投資が継続しているものについては、その譲渡損益の計上を繰り延べることでされていますが、(ロ) 今般の措置の対象である公開買付けなどによる株式の譲渡は、「任意」の株式の譲渡に該当します。これらの観点から、法人税法ではなく、租税特別措置法に位置付けられることとされました。

この説明から、次の 2 点より「支配の継続」との関係性について補足することができる。

(1) 移転資産に対する評価において事業を構成するか否か

(イ) は、「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要¹⁷³」とする組織再編税制の基本的な考え方とは整合性がとれる。

他方で、株式交付をはじめ、もともと株式を通じた支配関係がなかったところに新たな支

¹⁷⁰ 太田洋「企業グループ税制等の実務上の課題」『税研』204 号(2019)、63-65 頁。

¹⁷¹ この特例は、選択適用することができるものとはされておらず、強制適用とされる(措基通 66 の 2-1、措法 66 の 2 の 2)。米国や英国の企業を買収対象とする大型 M&A では、混合対価が用いられることが多く、我が国においてもそのような対日 M&A を促進し、海外資本の活用を通じた日本経済の成長に資するように 2021 年 6 月には「対日直接投資促進戦略」が策定されている。

なお、令和 5 年度税制改正では、株式の譲渡損益に対する課税繰延の対象が制限されることとなり、株式交付親会社が株式交付直後に一定の同族会社である場合には、課税繰延対象から除外されることとなった(措法 66 の 2①、措令 39 の 10 の 2④)。その理由は、株式交付制度は、日本企業全体の収益性の向上や産業の新陳代謝を促していくための政策税制として設けられたものであったが、この目的にそぐわない株式交付が散見されたことから、その実態を踏まえ、政策税制としての目的に合う株式交付に対象が限定された。

¹⁷² 財務省・前掲注 169、662 頁注。

¹⁷³ 内閣府・前掲注 33。

配関係の形成を目的とする場合が多いと想定される自社株対価 TOB は、組織再編税制でいうところの共同事業再編成の株式交換に近いものがあり、両者の違いは、買収企業が対象企業株式の 100%を取得するかそれ未満の取得に留まるかの違いに過ぎない¹⁷⁴。共同事業再編成は、「今後行われることが想定される組織再編成が企業グループを超えたものであるという実態に配慮したもので、共同で事業を行い、資産の移転の対価として取得した株式を継続保有するなどの一定の要件を満たせば、移転資産の支配が継続しているとする余地も考えられる¹⁷⁵」との実務上のニーズに配慮した規定であり、かつ、産競法による事業再編の円滑化という観点を踏まえれば、自社株対価 TOB についても、一定割合以上の株式の譲渡により間接的に「事業の移転」を行なっており、株式の対価として取得した買収企業株式が対象企業の旧株主により継続保有される場合には、その株式継続保有により買収企業を通じた移転資産に対する支配の継続を観念することも可能である¹⁷⁶ことから、今後においては租税特別措置法ではなく本法による規定という方向性も考えられる。

(2) 株式譲渡に係る強制性

平成 29 年度税制改正におけるスクイズアウトについての解説では、「これらの方法は、子会社の意思決定を必要とすること、少数株主の個別の意思にかかわらず強制的に少数株主から子会社株式が取得されることとなるという点において、単なる資産の売買・交換とは異なる共通点を有するもの¹⁷⁷」として、株式譲渡に係る強制性を説明している。

他方で、株式交換等が組織法上の行為であり、対象企業株主の個別意思とは必ずしも関係なく株主としての地位を奪う「強制的」な株式の譲渡であることへの着目に関しては、株主総会において賛成した株主や反対株主の買取請求権を行使しなかった株主については個別意思において株式の譲渡に賛成したと見ることができる点で、(ロ)の強制的か否かという線引きは説得的ではないだろう¹⁷⁸。

自社株対価 TOB について株式譲渡損益課税の繰延を認めるのであれば、組織再編類似行為として課税上の均衡を図り、株式交換等と同様の規律、すなわち、非適格と判定された場合には、買収対象企業の時価評価課税が必要となる可能性もあり得たが、以上(1)(2)の点から現行の組織再編税制と区別されている¹⁷⁹。しかしながら、繰り返し述べるように、(1)においては、株式交付の場合であっても「事業の継続」と言い得る場合があることや、(2)においては通常の資産の売買と区別する観点から株主の株式売却意図を譲渡損益の繰延理論に持ち込むのは、難解であり、これら税制改正の解説で述べられた事情の理論的根拠は乏しい¹⁸⁰。したがって、自己株対価 TOB が将来的には、政策税制の措置法ではなく本法により規定し、現行の組織再編税制と整合的な制度として整備されることも十分に考えられる。

¹⁷⁴ 長戸貴之「企業支配権移転局面における課税繰延措置に関する一考察—株式交付などの株式対価 M&A を題材に—」『学習院大学法学会雑誌』56 巻 1 号(2020)、150 頁。

¹⁷⁵ 朝長英樹編・前掲注 25、58 頁。

¹⁷⁶ 長戸貴之・前掲注 174、151 頁。

¹⁷⁷ 財務省・前掲注 146、318 頁。

¹⁷⁸ 長戸貴之・前掲注 174、152 頁。

¹⁷⁹ 吉村政穂・前掲注 164、4 頁。

¹⁸⁰ 長戸貴之・前掲注 174、152 頁。

2. 認定株式分配に係る課税の特例と「支配の継続」

令和 5 年度税制改正において、スピノフを実施する際に、スピノフにより切り出された会社の持分を、スピノフを行う会社に 20%未満の持分を残すパーシャルスピノフについても、一定の要件を満たせば、スピノフ時の譲渡損益や配当に対する課税を繰り延べる租税特別措置法(以下、「パーシャルスピノフ税制」という。)¹⁸¹が創設された。

令和 5 年度税制改正の解説¹⁸²には、次のようにパーシャルスピノフ税制における課税繰延を説明する。

(イ)適格株式分配に関する制度は、平成 29 年度税制改正において、少数株主は資産に対する支配をしていないという組織再編税制の基本的な考え方を維持した上で、「グループ最上位の法人(支配株主のいない法人)の実質的な支配者はその法人そのもの」であり、その法人自身の分割であるスピノフについては、単にその法人が 2 つに分かれるような分割であれば、移転資産に対する支配が継続しているとして、適格性を認めうる」との考え方に基づき、完全子法人であった法人が独立して事業を行う株式分配を適格株式分配と位置付けて課税を繰り延べる制度として法人税法において導入されたものです。(ロ)一方、持分を一部残すスピノフにおいては、その持分を残す目的が、実態上、完全子法人であった法人の経営に対する関与の手段を残すことであることから、元の親会社は他の少数株主と同じ状態にあるとは考えられず、完全子法人であった法人が独立しているとはいえないと考えられます。

上記の説明は、2 つのパートに区分され、(イ)部分は、スピノフ税制の基本的考え方を示しており、「グループ最上位の法人」の分割であると説明することで、その分身による支配が継続しているというロジックである¹⁸³。すなわち、グループ内部における株主相互の支配関係(最上位法人)の継続という視点が重視されている点で、「移転資産に対する支配の継続」を株式保有関係を通じた支配関係としたものとして理解できる。他方、(ロ)部分は、パーシャルスピノフ税制が、適格性を有しない理由を述べている。

「支配の継続」の説明として、「法人そのものが法人を支配している」というロジック自体が成立し難く、グループ最上位法人が実質的な支配者であるという根拠自体もわかりにくいものであることが平成 29 年度改正時において指摘されていたことを鑑みれば、それ以上の説得的な解説ができないという意味において、組織再編税制における課税繰延の根拠を「支配の継続」概念から説明づけることの限界を示していることに他ならず、再度、根本的な考え方を見直す機会であると考えられる。渡辺徹也教授は、同年度改正について「むしろ、

¹⁸¹ 措法 68 の 2 の 2①②、措令 39 の 34 の 3①各号、令和 5 年度 3 月 31 日経産省告示第 50 号、事業に関する指針四へ参照。その他の文献として以下を参照されたい。経済産業省『「スピノフ」の活用に関する手引 令和 5 年 6 月』(2023)。中村宏＝林優里「パーシャルスピノフ税制とその適用要件等の解説」『商事法務』No. 2327 (2023)。

¹⁸² 財務省(小竹義範＝針原亮＝久下純也ほか)「令和 5 年度 税制改正の解説」(2023)、431 頁。

¹⁸³ 第 1 章第 2 節 2. (4) 参照。

アメリカ法のように株主における投資持分の継続性(continuity of interest)から説明した方がわかりやすい。Reg1. 355-2(c) (1)では、法人の分割でも投資持分が継続しうることが明記されて¹⁸⁴いることを述べている。パーシャルスピンオフ税制についてみても、元親会社、および元親会社の株主において「投資の継続」が観念できるものであると考える。

今後、自己株対価 TOB やパーシャルスピンオフ税制のように今まで認められていなかった組織再編行為が税制適格となる、若しくは、一時的な課税繰延措置が導入される可能性¹⁸⁵を秘めている中で、その課税繰延の根拠として、従来の「支配の継続」概念をもとに一貫性のある説明をすることができるかは疑問が残る。

¹⁸⁴ 渡辺徹也・前掲注 152、44 頁。

太田洋弁護士も同趣旨として、今後広く課税繰延を認めるためには「移転資産に対する支配の継続」が重視されてきたことを改め、「投資の継続」を重視して課税繰延を認める考え方に転換し、経済的な意味で対象となる資産に対する株主の利益が実質的に継続していると考えられるものには、課税しないことが望ましいことを述べている。太田洋『M&A・企業組織再編のスキームと税務～M&Aを巡る戦略的プランニングの最先端～』（大蔵財務協会、2019）、135 頁。

岡村忠生教授は、「米国の組織再編税制のように、検討の中心を法人段階に置くのではなく、視野を株主段階にも広げて、株主と法人との権利関係の継続性(continuity of interest)により、適格性要件を判断することも、考えられてよかったと思われる」と述べている。岡村忠生・前掲注 42、335 頁。

¹⁸⁵ パーシャルスピンオフ税制も自己株対価 TOB 同様に制度の恒久化も視野に検討されるかどうか注目される。玉井裕子ら「M&A その 1 一買収防衛策・非友好的買収を中心に」『商事法務』No. 2322 (2022)、35 頁。

また、「組織再編税制の下で適格組織再編成に該当するための前提条件として、原則として会社法第 5 編所定の組織再編行為のいずれかに該当することを要求している点を改め」る必要があることを示唆し、組織行為的性格よりも取引行為的性格が濃厚な行為であっても、課税繰延を認めていくことも可能であることを述べている。太田洋・前掲注 184、136 頁。

第5節 本章のまとめ

本章では、我が国および米国において、組織再編により移転する資産の課税繰延理論の比較・検討を通じて、課税繰延の根本的な概念を整理した。その目的として、平成13年度の組織再編税制創設時に考えられていた「支配の継続」概念が、諸般の改正を踏まえた今日の「支配の継続」概念と必ずしも整合しない部分があることを明確にすることであった。

我が国における課税繰延規定と米国歳入法典を比較するに、我が国の適格組織再編要件の視点は、法人段階に重きを置く「支配の継続」概念を中心とした制度である。その概念の創設当初の内容は、組織再編により移転する資産を保有していた法人の所有の継続が求められるとともに、その移転資産を包含する事業がその組織再編当事者において引き続き営まれることによって、「支配の継続」が満たされると説明されてきたものが、幾多の改正を経るにつれ、従来の説明にはなかったグループ経営、特に完全支配関係があるグループにおいては、どこに資産、及び事業があったとしても、移転資産に対する支配が継続しているといった見方に変容してきたことを示した。

もっとも、「支配の継続」概念の不整合の問題以前に、合併の場合には支配の継続を説明することが不可能になることなど立法当時の段階ですでに理論上の問題を抱えていたが、上記結論については、平成29年度税制改正が大きな節目であると評価できる。すなわち、同年より適格組織再編成とされたスピノフ税制では、従来の説明にはなかった「法人そのものが法人を支配している」といった新しい考え方を導入し、企業グループ内部における支配関係の継続という視点が重要な役割を果たしていることから、移転資産に対する支配の主体が、組織再編の当事者ではなく、グループ最上位法人であることが明確にされた。

本章で導いた従前と現在における「支配の継続」概念の不整合は、窮極的には、我が国が立法時に据えた基本的な考え方を見直すべきという結論にたどり着くものと考えられる。平成29年度税制改正の解説について、渡辺徹也教授は、「通常理解からすれば、上場企業のように多数の無関係な株主によって支配されている法人には、支配株主が存しないという意味で、『支配者がいない』ということはできても、『法人そのものが法人を支配している』というロジックは建てにくい」と述べている。令和5年度税制改正によって導入されたパーソナルスピノフ税制においても平成29年度改正時と同趣旨の解説が述べられていたことを鑑みると、上記説明以上の説得的な解説ができないという意味で、組織再編税制における課税繰延根拠を「支配の継続」概念から説明づけることの限界を示すことにほかならず、再度、根本的な考え方を見直す契機となるべきと考えられる。

第2章 繰越欠損金の法人間移転の基礎理論

第1節では、欠損金の意義をはじめとして、各事業年度に生じた欠損金が如何なる根拠により翌事業年度以降に繰り越されるのかを明らかにする。第2節では、繰越欠損金の引継ぎが組織再編税制の導入以前と導入以後でどのような変遷を辿ってきたのかを確認する。さらに、現行法における欠損金引継ぎ規定を整理する。第3節では、米国法との比較を通じて我が国の欠損金引継ぎ制限規定を概観し、以上の研究を通じて、課税繰延要件たる適格要件と欠損金引継ぎ要件は、異なる系譜を辿っておりそれらを端から同一視することの根拠はないことを述べる。

第1節 繰越欠損金の概要

1. 法人課税における租税属性

法人がある資産を譲渡した場合に、どれだけの譲渡損益が算定されるかは、その資産の取得価額によって左右される。このような納税者自身やその資産、負債に認められる性質、属性のうち、税負担に影響を与えるものを租税属性(tax attributes)という¹⁸⁶。したがって、欠損金も法人の税負担に影響を与えるものであるから重要な租税属性ということができる。租税属性は、その租税属性を基礎として税負担の算定を受ける納税者の法的な同一性が認められる限り、原則として、法の定める調整を受けながら維持される¹⁸⁷。例えば、資産を保有している場合には、每期継続して減価償却という調整を行いながら、維持される。これに対して、法主体の同一性が失われると、原則として、租税属性は更新または破棄される。例えば、資産を譲渡した場合には、原則として、時価課税されることとなり、租税属性は失われる。

他方で、納税者の法主体の同一性が失われた場合にも、租税属性が維持継続される場合がある。それが、適格組織再編成が行われた場合であり、資産の移転に際して特例的に資産の帳簿価額での引継ぎが認められている。これを、租税属性の引継ぎという¹⁸⁸。

組織再編税制の基本的な考え方では「特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」と記されている。すなわち、租税属性の引継ぎは、納税者の同一性を越えた「課税関係の継続」、いわゆる課税繰延の手段であると理解できる¹⁸⁹。

2. 法人税法における欠損金の意義

欠損金の用語の意義は、法人税法上、「各事業年度の損金の額が益金の額をこえる場合の

¹⁸⁶ 岡村忠生・前掲注 42、434 頁。

¹⁸⁷ 酒井貴子「欠損金の移転—組織再編税制、連結納税制度」金子宏監修『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』（日本評論社、2017）、218 頁。

¹⁸⁸ 岡村忠生・前掲注 42、435 頁。

¹⁸⁹ 岡村忠生・前掲注 42、436 頁。

そのこえる部分の金額¹⁹⁰」という旨を定めている。会計上の用語でいうならば、当期における収益の額が費用・損失の額を下回った場合におけるその下回った金額のことである。もっとも、税法上の欠損金は、税法の規定に基づいて算定された益金、損金の差額により構成されるため、会計上の欠損金と必ずしも一致するものではない。

企業に欠損金が生じた場合において、会社法上、当該欠損金を補填する目的で準備金の額を減少し、それでも足りない時は、資本金の額を減少させて欠損金の解消を図ることが通常とされる¹⁹¹。企業会計においても、資本金や資本準備金を剰余金に振り替える場合、その他利益剰余金ではなく、その他資本剰余金を増加させるなどの違いはあるものの、取扱いは同様である。

他方、法人税法上、欠損てん補が行われた場合、同じ株主資本の中での振替が行われているに過ぎず、株主に対する金銭等の払戻しもないため、何もなかったものとして取り扱われ、資本金等の額及び利益積立金額は変動しない(法法 2 十六、法令 8 十二)。貸借対照表上の欠損金が資本等でその補填がなされても、会社の純資産額がその補填された部分の金額だけ回復したわけではなく、法人の担税力が増加したわけではないからである¹⁹²。ゆえに、企業会計において貸借対照表上の欠損金額が消滅あるいは減少したとしても、法人税法上の欠損金に変化を来すものではないと解釈される¹⁹³。以上の点を確認するとともに、本研究において用いる欠損金は、専ら税法上の規定に基づいた益金・損金により算定された欠損金を前提とし、企業会計上の欠損金とは、明確に区別したい¹⁹⁴。

¹⁹⁰ 法法 2 十九。会社法上の欠損とは、「分配可能額を計算するとマイナスになる状態」をいう。意味合いが混同しやすい債務超過とは、株式会社の経済状態が著しく悪化し、その他利益剰余金のマイナス額が、純資産の部の他の項目の合計をも上回る状態をさし、言い換えれば、貸借対照表上の負債の額が資産の額を上回る状態をいう。すなわち、欠損金はフローに着目し、債務超過はストックに着目する。

¹⁹¹ 田中亘『会社法 第3版』(東京大学出版会、2021)、469 頁。欠損てん補の目的には、剰余金の配当や自己株式の取得原資を確保することなどがある。また、資本金尾額を1億円以下に減少することにより、税法上の中小企業者に係る特例の適用が受けられることを期待して行われるケースもある。太田洋「欠損てん補の実務とその上限額について～上限となる利益剰余金のマイナスの額とは一」(2021)。

¹⁹² 垂井英夫「欠損金の繰越・繰戻制度をめぐる問題点」『税務弘報』52 巻 2 号(2004)、20 頁。

¹⁹³ 武田昌輔「資本積立金額による欠損補てんの会計処理表示」『税務通信』58 巻 7 号(2003)、199 頁。

¹⁹⁴ 法法 59④に規定する「内国法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」とされる。この「政令で定める金額」は、「適用年度終了の時における前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額の合計額」(法令 117 の 5 一)である。さらに、この「前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額の合計額」とは、「当該事業年度の確定申告書に添付する法人税申告書別表五(一)の『利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書』に期首現在利益積立金額の合計額として記載されるべき金額で、当該金額が負(マイナス)である場合の当該金額による」(法基通 12-3-2)としている。つまり、清算中の事業年度においては、法人税法上の欠損金ではなく会計上の欠損金を用いられる点で特異である。

3. シャウプ勧告を受けた昭和 25 年改正から現在まで

本研究では、合併における繰越欠損金の引継ぎを論点としているため、欠損金の繰戻還付や債務免除等があった場合の欠損金の損金算入等の規定については取り上げず、欠損金の繰越控除及び法人間移転のみに絞って論ずることとする。

欠損金の繰越控除は、過去の欠損金を繰り越して、次年度以降の利益と通算することをいい、初めて法人に課税が行われた、明治 32 年頃から存在している。もっとも、この制度が現在に至るまで、様々な紆余曲折を経ており、昭和 25 年からは安定的な状況となっているが、同年以前は、欠損金の控除等が停止とされていた時代もあった¹⁹⁵。

なお、今日の欠損金の繰越し・繰戻しの制度は、昭和 24 年シャウプ勧告に基づいて確立されており¹⁹⁶、現行法である法法 57 の大枠が昭和 25 年改正によってできあがったとされる。したがって、本研究では、昭和 24 年度から現行法に至るまでの沿革を辿り、我が国における欠損金の取扱いに対する理解を深めることとする。また、この沿革を増井良啓教授¹⁹⁷および野田秀三教授¹⁹⁸の著書等から主に要約する。

(1) シャウプ勧告を受けた我が国の欠損金への対応

昭和 24 年度のシャウプ勧告では、以下の勧告をした¹⁹⁹。

「…ある年に損失を生じ之を相殺すべき所得がない場合には、同様に不合理が生じる。それゆえ、…法人たると否とにかかわらず、納税者がある年度に欠損を生じた場合、この欠損を翌年以降の損益計算において繰越して控除しうることとし、欠損額が所得で相殺されるまで繰越を継続するのである」。つまり、欠損金の繰り越しは、人為的に区切られた事業年度の不合理を解消することを目的としていた一方、欠損金の税負担減少効果に鑑み、「この制度の濫用を防止するため、この規定は、その印に青色申告書を提出することを許されている所要帳簿(法人化されていなければ)具備の納税者に限って適用すべきである」としている。

欠損金の無期限繰越を勧告するものであったが、その後の昭和 25 年改正で実際に認められたのは、5 年間に期限を限った繰越控除であり、申告要件として、青色申告書の継続提出が求められた²⁰⁰。今日の繰越欠損金の繰越し・繰戻しの制度は、このシャウプ勧告に基づいて確立されており²⁰¹、現行法である法法 57 の大枠が昭和 25 年改正によってできあがった

¹⁹⁵ 明治 32 年からシャウプ勧告までの欠損金の取扱いに関する諸論文として、大村巍「会計思考の発展と所得計算論争」『税務大学校論叢』11 号(1977)、織田吉蔵「法人の繰越欠損金と所得税」『会計』19 巻 5 号(1926)、我妻栄編『新法令の研究一〜一二』(有斐閣、1946〜1949)。

¹⁹⁶ 野田秀三「欠損金の繰越制度」『日税研論集』26 号(1994)、108 頁。

¹⁹⁷ 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)、269-274 頁。

¹⁹⁸ 野田秀三・前掲注 196、107 頁。

¹⁹⁹ 大蔵省主税局編『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE MISSION シャウプ使節団日本税制報告書』(日本租税研究協会、1949)、133-135 頁。

²⁰⁰ 繰越期限を設けた理由について、武田昌輔教授は、「期間制限を定める理由はいくつかあるが、その一つは無制限の欠損の控除を認めると多額の欠損金のある会社の全株式を買い取ることによって、いわば欠損金の売買が行われることも考えられるところである。また、青色申告の場合の帳簿の保存義務は 5 年であること、さらに更正の制限は 5 年とされていたことによって、5 年とされたものと思われる」と述べている。武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』(財経詳報社、1985)、263 頁。

²⁰¹ 野田秀三・前掲注 196、108 頁。

といえる。その後の昭和 40 年の全文改正において、現行の法法 57 として規定された。昭和 43 年 3 月の改正では、「連続して青色申告書である確定申告書」が「確定申告書」に改められ、その趣旨として「繰越して控除するその後の各事業年度についてまでも青色申告書の提出を要件とすることは要件が酷にすぎる²⁰²」として、申告要件の緩和が行われた。平成 13 年度改正に関しては、第 2 節で詳細に述べることとする。

(2) 現行法に至るまでの欠損金の取扱い

その後の改正においては、中小法人以外の繰越欠損金の控除額制限と繰越期間の延長が行われている。平成 16 年度改正では、欠損金の繰越期間が 5 年から 7 年に延長された。この改正では、金融・産業の一体的再生を目指して、金融機関が不良債権処理を加速するとともに、企業が不採算部門の整理を含む事業の再構築を積極的に進めることにより、多額の欠損金額が発生する状況が生じ、また、産業構造の変換が進む中、創業や新規事業の立ち上げに伴い多額の欠損金額が発生する事例も生じていたところであり、これらの企業を支援することにより、金融・産業の構造改革を促進することを背景としている²⁰³。

平成 24 年度改正においては、課税ベース拡大の一環として中小法人以外の法人の青色欠損金の控除限度額が、欠損金額控除前の所得の金額の 100 分の 80 相当額とされ、青色欠損金の繰越期間が、7 年から 9 年に延長された。

平成 27 年度改正では、9 年から 10 年と延長された一方、中小法人以外の普通法人の青色欠損金の控除限度額が所得の金額の 80%相当額から 65%に、平成 30 年度改正では 50%相当額までに引き下げられた。平成 27 年度税制改正の解説には、「欠損金の繰越控除は、各事業年度の法人税負担の平準化を図ることを目的とする制度とされ、諸外国においても同様の制度が存在していますが、その適用によって課税ベースが大きく侵食され、結果として一部の法人に税負担が偏っている状況に」あった²⁰⁴。このような状況を改善するために、控除制限を受けたくない企業に対して、収益改善のインセンティブをもたらすことを目指して、控除限度額に一定の制限を加えるとともに、欠損金の繰越期間を 10 年に延長することとされた²⁰⁵。なお、再建中の法人や新設法人に対しては、法人の財務基盤の健全化・安全化が遅れるといった影響が考慮され、青色欠損金の控除限度額を所得の金額とする特例が創設された²⁰⁶。

上記沿革を簡単に要約すると、シャープ勧告を契機とした昭和 25 年改正において、あくまで欠損金額の正確な算定のために必要となるに過ぎない²⁰⁷青色申告書の提出を要件として、人為的に区切られた事業年度の不合理を解消する目的のもとで、欠損金の繰越控除が認められてきた。すなわち、本来は、青色申告の特典という性格のものではないという意味で

²⁰² 武田昌輔編『DHC コメンタール 法人税法』（第一法規、1979）、3456 頁。

²⁰³ 武田昌輔編・前掲注 202、3457 の 11。

²⁰⁴ 財務省（藤田泰弘＝笠原博之＝松本圭介ほか）「平成 27 年度 税制改正の解説」（2015）、324 頁。

²⁰⁵ 武田昌輔編・前掲注 202、3457 の 33。

²⁰⁶ 法法 57⑩、及び同条⑪参照。

²⁰⁷ 武田昌輔『欠損金の繰越制度等の理論と実務』『日税研論集』59 巻（2009）、8 頁。

ある²⁰⁸。しかしながら、現実としては、法人の担税力に応じた税負担を求めるという所得課税論の本質的な理由ではなく政策上の理由により²⁰⁹欠損金の繰越控除は時間的・量的・手続的な制約が加えられてきたことを確認した。

第2節 繰越欠損金の引継ぎ

かつてより被合併法人の有する繰越欠損金を合併法人がどのように取扱うべきかという議論が数多くなされてきた²¹⁰。すなわち、被合併法人の繰越欠損金が合併法人に引き継がれるか否かによって、合併法人の所得金額に大きな影響を及ぼすためである。もっとも、第1節で述べたように、現行の欠損金の繰越制度については、本来設けるべきではない時間的・量的・手続的な制約が課されていることから、欠損法人のみでは利用できないほどの欠損が生じたときに、繰越欠損金の法人間における移転・引継ぎの誘因が働く²¹¹。我が国においては、組織再編税制が創設された平成13年度税制改正によって、欠損金の引継ぎルールが整備された。そこで以下では、欠損金の繰越と同様に欠損金の引継ぎが如何なる変遷を経て、現行法に至ったのかを整理するとともに、組織再編税制における欠損金の取扱いの基本的な考え方を明らかにする。

1. 組織再編税制の導入(平成13年度改正)以前の取扱い

(1) 合併による欠損金の引継ぎ

組織再編税制導入以前の我が国においては、合併に際して、合併法人が被合併法人の繰越欠損金を引継ぐという取扱いは、認められていなかった。旧法基通4-2-18(昭和二五年9月二五日付直法一―〇〇法人税取扱についての各国税局長宛国税庁長官通達)は、次のように定めていた。

「被合併法人の法第57条又は法第58条(青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越等)の規定の適用を受ける欠損金で、当該被合併法人の合併の日の属する事業年度までにこれらの規定により損金算入が行われなかった金額については、合併法人の各事業年度の損金の額に算入しないことに留意すること」。

もっとも、上記通達の趣旨は、欠損金を有する法人を被合併法人とすることによって、租税回避を図ることが許されることになり、課税上弊害が生ずることによるものとされる²¹²。税法自体に欠損金の引き継ぎを認めないとする直接の規定は存しなかった一方で、旧商法

²⁰⁸ 武田昌輔・前掲注207、7頁。

²⁰⁹ 垂井英夫・前掲注192、18頁。

²¹⁰ 武田昌輔『会社合併の税務』(税務経理協会、1978)、117頁。

本研究では、既実現した損失である繰越欠損金に焦点を絞って検討を行う。そのため、未実現の損失である、いわゆる含み損の利用範囲、及びその制限方法についての論述は避ける。しかしながら、繰越欠損金に係る各種の制限の趣旨は、異なる法人間の所得と損失を相殺して行われる租税回避を防止することにある(本節2.参照)。そのため、未実現の損失である特定資産譲渡等損失(又は「相当額」)についても、未処理欠損金額の引継制限及び使用制限と同様の要件のもとに、損金算入が制限されている(法第57③④、法第62の7)。

²¹¹ 垂井英夫・前掲注192、22頁。

²¹² 武田昌輔・前掲注210、117頁。

103 条(明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号)では、「合併後存続スル会社又ハ合併ニ因リテ設立シタル会社ハ合併ニ因リテ消滅シタル会社ノ権利義務ヲ承継ス」としており、条文上は、合併法人が被合併法人の権利義務を承継することから、被合併法人の資産および負債に続き欠損金も引き継げるように解釈することも可能であった²¹³。合併法人が被合併法人の欠損金を引き継ぐのが妥当か否かということが最高裁まで争われた裁判例がある。

行田電線株式会社事件²¹⁴(昭和三九年(行ツ)第三二号同四三年五月二日第一小法廷判決)

【事実】

合併法人である行田電線株式会社(以下、「合併法人」とする。)は、昭和 28 年 7 月 30 日に被合併法人である三木圧延伸銅工業株式会社(以下、「被合併法人」とする。)を合併し、同会社の権利義務を包括承継し、旧法 3 条による同会社の法人税の納税義務をも承継した。合併法人、非合併法人ともに青色申告書を従前より提出していたものであった。そこで、合併法人は、昭和 28 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までに事業年度の法人税の確定申告書中に、被合併法人の昭和 26 年 10 月 1 日から同 27 年 9 月 30 日までの事業年度の確定欠損金 1,414,617 円及び、同年 10 月 1 日から同 28 年 9 月 30 日までの事業年度の確定欠損金 1,700,510 円の合計 3,115,127 円の欠損金を包括算入した。

ところが、城東税務署長(以下、「税務署長」とする。)は、同 31 年 3 月 31 日、合併法人に対して、被合併法人の前記欠損金を否認し、前記同 28 年度分の法人税額を更正する旨の決定をなした。そこで、合併法人は、この右決定を不服として取り消しを求めた事案が本件である。

【判旨】

「法人の各事業年度における純益金額、欠損金額のごときは、企業会計条表示される観念的な数額にすぎず、被合併会社におけるこれらの数額は、もとより商法 103 条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない。…おもうに、欠損金額の繰越控除とは、いわば欠損金額の生じた事業年度と所得の申告をすべき年度の間における事業年度の障壁を取り払ってその成果を通算することにほかならない。これを認める法 9⑤の立法趣旨は、原判決の説示するように、各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するのに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためにある。されば、欠損金額の繰越控除は、それは事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提として初めて認めるのを妥当とされる性質のものなのであって、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない。合併会社とは無関係な経営のもとに生じた被合併会社の既往の欠損金額を合併によりこれと経営を異にする合併会社に承継利用させる合理的な理由は、通常の場合見出しがたく、また被合併会社の欠損金額は、合併会社において受け入れ資産の価額の定め方によって当然調整できるものであるから、普通には欠損金額の引き継ぎなど

²¹³ 野田秀三・前掲注 196、120 頁。

²¹⁴ 最高裁判所昭和 43 年 5 月 2 日民事判例集 22 巻 5 号 1067 頁。

を考慮する必要もないのである。結局、合併による欠損金額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立方政策上の問題というべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な立法があつてはじめて認めうるものと解するのが相当であり、所論の商法 103 条、法法 3 の規定も、右のように解するのにつきなんら妨げとなるものではない。

【考察】

判旨では、被合併法人の欠損金は合併法人には引き継がれないことの理由として、「被合併法人におけるこれらの数額は、もとより旧商法 103 条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない」としている。ついで、旧商法 103 条の「権利」に該当しない理由として、「欠損金額の繰越控除とは、いわば欠損金額の生じた事業年度と所得の申告をすべき年度の間における事業年度の障壁を取り払ってその成果を通算することにほかならず、欠損金の引継ぎを認めているのは、もともとそれらの事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が維持されていることが前提として認められているものと解するのが相当であるとしている²¹⁵。したがって、「合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するものとは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない」としている。結局のところ、合併による欠損金の引き継ぎの問題は、立法政策上の問題であるとしながらも、「経理方法に一貫した同一性」とは具体的にどのようなものかは、明瞭的とはいえない。

金子宏教授は、「租税法 第 7 版」(1999)において、「第一に、繰越控除権と呼ばれるものは、欠損金が生じた段階では期待利益にすぎず、後の事業年度において通算すべき利益が生じた段階ではじめて具体的権利となること、第二に、被合併法人の欠損金は、合併にあたって被合併法人の純資産を評価し、合併条件を決定する際に織込みずみであり、もしこの場合に繰越控除を認めると合併法人に二重の利益を与えることになること²¹⁶」から合併法人が被合併法人の欠損金を引継ぐことを消極的に解するべきとした。他方、武田昌輔教授は、「被合併法人の欠損金を合併法人に引き継ぐことを認めることを考慮してよいと思う。被合併法人が、将来に向かって本来控除されるべきであった欠損金が、合併によって打ち切られることとすることには問題があるからである。しかし、一方、被合併法人の欠損金を無条件に認めることは、欠損法人の買漁りなどの問題が生ずる²¹⁷」と述べている。武田昌輔教授によれば、条件付きで欠損金の引継ぎを認めるべきことを指摘した。このように考えられる背景に、多額の欠損金を有する会社を合併法人、黒字会社を被合併法人として、合併法人の欠損金を有効に利用するいわゆる「逆さ合併²¹⁸」が横行していたからであると考えられる。

²¹⁵ 最高裁判決解説には、ある一定の期間に欠損金の繰越控除を認めていることを鑑みれば、「そのような操作の許される事業年度の間には、経理方法に一貫した同一性が維持継続されていることを前提としているものといわなければならない」としている。矢野邦雄「判例解説」『最高裁判決民事篇昭和 43 年度』（法曹会、1973）、401 頁。

²¹⁶ 金子宏『租税法第 7 版』（弘文堂、1999）、283 頁。

²¹⁷ 武田昌輔・前掲注 210、120 頁。

²¹⁸ 逆さ合併とは、形式上からは黒字法人が被合併会社となり、欠損法人が合併会社になることをいうものをいう。岩崎政明編『9 訂版 税法用語辞典』（大蔵財務協会、2016）、178 頁。

消滅会社が企業結合会計上の取得企業となる場合（消滅会社の株主が合併後の存続会社の議決

(2) 逆さ合併による欠損金の利用

金子宏教授は、組織再編税制導入以前において「普通の場合と逆に欠損金のある法人が黒字法人を合併することを『さかさ合併』と呼ぶが、さかさ合併の場合には、合併法人はその欠損金を繰越控除できると解するほかない²¹⁹⁾」と述べられていた。上記判解においても、「欠損会社が欠損のない会社を吸収合併した場合には、…欠損会社の経理関係の同一性はなお存続するのであるから、…取扱いを異にしても、不当とはいえない²²⁰⁾」としていた。すなわち、実務界においては、このような逆さ合併を行うことによって欠損金の引継ぎという目的を達成できたということになる。もっとも、次の裁判例のように、法法 132 の同族会社等の行為又は計算の否認規定の適用範囲であれば、逆さ合併は認められなかった。

株式会社サンエス事件²²¹⁾(昭和六〇年(行ウ)第十五号 平成二年一月二五日)

【事実】

自動車の整備販売等を事業目的とする同族会社であるサン電工株式会社(以下、「サン電工」という。)は、設立以来業績不振により欠損金が 103,005,643 円にものぼり、倒産の危機に陥っており、漸次事業閉鎖の方向へ向かっていた。その後、昭和 55 年 2 月末日をもってその事業を廃止し、同年 7 月 23 日までに従業員を全員解雇しており、事業のように供される設備等は存在せず、その実体は休眠会社であり、実質的には経営実態のない会社であった。他方、サン電子株式会社(以下、「旧サン電子」という。)は、設立以来、電子業界の好況により、業績は極めて良好であり、連年多額の利益を計上していた。両法人は、ともに佐藤一族によって発行済株式の過半数を直接又は間接に所有される法人であった。

そこで、サン電工は、昭和 55 年 10 月 1 日、旧サン電子を被合併法人とする合併(以下、「本件合併」という。)を行った上、同日商号をサン電子株式会社(以下、「サン電子」という。)に、更本店所在地、事業目的を被合併法人とした旧サン電子のそれと一致するように変更した。

その後、サン電子は、本件合併の日を含む事業年度である昭和 56 年 5 月期の法人税の確定申告に当たり、サン電工が有していた繰越欠損金の一部を所得金額の計算上損金の額に算入し、所得金額を零として確定申告をした。これに対して、福山税務署長は、その右繰越欠損金の損金算入に係る申告を是正すべきとして、サン電子に修正申告を勧奨したところ、サン電子は、修正申告をしなかったため、税務署長は右繰越欠損金の損金算入を否認して法人税の更正に及んだ。ところが、サン電子は、翌年昭和 57 年 5 月期の法人税確定申告に当たり、サン電工が有していた繰越欠損金を損金に算入した。そこで、福山税務署長は、前事業年度の場合と同様に繰越欠損金の損金算入を否認して法人税の更正に及び、本件に至る。

【判旨】

権の過半数を取得する)に、議決権のある株式を交付した会社と企業会計結合上の取得企業とが一致しないという意味で「逆取得」と呼ばれる。企業会計基準第 21 号第 34 項。

²¹⁹⁾ 金子宏・前掲注 216、284 頁。

²²⁰⁾ 矢野邦雄・前掲注 215、401 頁。

²²¹⁾ 行政事件裁判例集 41 巻 1 号 42 頁。

本件合併について、「合併後、サン電子は、被合併法人である旧サン電子の事業のみを継続して行い、サン電工の従前の事業ないし新規事業は全く行っていないのであって、本件合併は、サン電工を企業として再建した上で、同社の従前の事業を継続したり、新規事業を行うために行われたものではないことが明らかである。本件合併の実体は、欠損会社であるサン電工が従前の事業を廃止して…実質的に合併法人であるサン電工の債務を引き受けさせ、同社の清算結了を事実上行ったものであって、赤字法人を存続会社、黒字会社を消滅会社とする、いわば債務超過会社清算型の逆さ合併であると認められる。そうだとすると、本件合併は、合併の法形式とその経済的実体とがかい離しており、通常ならば合併法人とすべき黒字法人を被合併法人とし、通常ならば被合併法人とすべき赤字会社を合併法人としたものであって、法形式としては赤字法人であるサン電工が黒字法人である旧サン電子を吸収合併したものであるにもかかわらず、その経済的実質においては、黒字法人である旧サン電子が赤字法人であるサン電工を吸収合併したものと評価し得るものである」と判示した。

上記のように本件合併を評価した上で、「営業活動や経営上の問題のない黒字優良会社である旧サン電子が、債務整理して清算するほかにない赤字欠損会社であるサン電工に吸収合併させるがごときは、…経済人の行為としては不合理、不自然なものであり、…合併後旧サン電子の事業のみを継続し、合併直後に合併法人たるサン電工の商号、事業目的及び本店所在地を被合併法人たる旧サン電子のそれに一致するように変更しているなどの事実を照らせば、その不合理、不自然であることが一層明白であるといわなければならない。」として、「「法法 57 の趣旨・目的に反して被合併法人である旧サン電子が本来負担することとなる法人税を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法法 132 にいう租税回避行為に該当するものというべきである」として、旧サン電子を合併法人、サン電工を被合併法人とする合併に引き直した。

【考察】

逆さ合併による欠損金の利用が認められる要件として、武田昌輔教授は、「要件第 1 は、合併当事者がともに事業を行っていること。すなわち、合併の相手方の法人が休業又は清算中の法人であるような場合においては、合併すること自体の経済的合理性が存しないからである。第 2 としては、合併当時会社の事業が合併後の会社において継続していることである²²²」と述べている。

判旨では、本件合併は、「実質的には法法 57 の趣旨・目的に反して」いることから、法法 132 にいう租税回避行為に該当し、本件合併について、旧サン電子を合併法人とする合併に引き直している。裁判所は、法法 57 の趣旨・目的を行田電線事件から引用²²³した上で、「繰越欠損金額を損金の額に算入することのできる法人は、当該法人の事業経営上生じた繰越欠損金額を有する法人に限られる」と判示している。つまり、「経理方法における一貫した同一性」と事業経営を遂行する法人の同一性とを結びつける見解に立脚したものと位置付

²²² 武田昌輔・前掲注 207、15 頁。

²²³ 「各事業年度毎の所得によって課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するのに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためにある。されば、欠損金額の繰越控除は、それは事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のもの」。

けられる²²⁴。

2. 組織再編税制の導入(平成 13 年度改正)以後の取扱い

(1) 繰越欠損金の引継ぎ規定とその根拠

組織再編税制導入以前において、繰越欠損金の引継ぎについて「経理方法における一貫した同一性」と事業経営を遂行する法人の同一性とを結びつけるという理論的な整理は、平成 13 年度改正によって以下のように変更が加えられた。組織再編税制における欠損金の引継ぎ規定は、法法 57②に定めがある。

適格合併が行われた場合において、被合併法人のその適格合併の日前 10 年以内に開始した各事業年度において生じた未処理欠損金額があるときは、合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなす。

組織再編税制では、「適格合併が行われた場合」すなわち、「移転資産等に対する支配が継続している場合」には、「その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」ことが適当であるとされ、資産の譲渡損益課税が繰延べられる。そのような取扱いとの整合性から、適格合併の場合には、原則として被合併法人の繰越欠損金も合併法人の繰越欠損金に引継がれるものとされた²²⁵。つまり、被合併法人の法主体の同一性が失われても、例外的に、欠損金という租税属性も引継がれることが明かになったといえる。

(2) 欠損金の引継ぎ制限

組織再編税制の導入によって、被合併法人の未処理繰越欠損金が合併法人に引継がれることが認められるようになった一方、「繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う」租税回避行為が想定されたことから、その引継ぎに際し、各種の制限が設けられている²²⁶。

① 法法 57③

法法 57②に規定する未処理欠損金額には、次のいずれにも該当しない場合には、支配関係事業年度前に生じた一定の欠損金額等を含まないもの²²⁷とする。

(イ)その適格合併がみなし共同事業要件に該当する場合

(ロ)その適格合併の属する事業年度開始の日の 5 年前の日、その被合併法人の設立の日又はその合併法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して合併法人とその被合併法人との

²²⁴ 吉村政穂「繰越欠損金の引継と組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」『税務事例研究』177 号(2021)、5 頁。

²²⁵ 中尾睦ほか・前掲注 11、134 頁。

なお、適格合併により引継いだ欠損金額を控除する場合には、被合併法人の当該年度の帳簿書類を合併法人に引継いで保存する必要がある(法規 26 の 3①)。

²²⁶ ほかに、法法 57 の 2 による特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金繰越の不適用、法法 57③の残余財産が確定した場合の欠損金の引継ぎ制限がある。

²²⁷ 欠損金の引継ぎが制限される一定の金額は、被合併法人の前 10 年内事業年度において生じた欠損金額のうち、①被合併法人の支配関係事業年度前に生じた未処理欠損金額、②被合併法人の支配関係事業年度以後に生じた未処理欠損金額のうち、特定資産譲渡等損失額に相当する金額からなる部分の金額をいう。法法 57④においても準用される。

② 法法 57④(逆さ合併への対抗措置)

内国法人と支配関係法人との間でその内国法人を合併法人等とする適格組織再編成等が行われた場合において、次のいずれにも該当しない場合には、その内国法人の欠損金額のうち、その内国法人支配関係事業年度前に生じた一定の欠損金額等は、ないものとする。

(イ)その適格組織再編成等がみなし共同事業要件に該当する場合

(ロ)適格組織再編成事業年度開始の日の 5 年前の日、その支配関係法人の設立の日又はその内国法人の設立の日のうち最も遅い日から継続して内国法人とその支配関係法人との間に支配関係²²⁹がある場合

法法 57③は、共同で事業を営むための適格合併においては適用対象外となっている。その理由としては、「防止規定の大意は、一定期間内に資本関係を有することとなった法人間で組織再編成が行われた場合に、その繰越欠損金等について制限を行うものです。これは、企業グループ内の組織再編成については、共同で事業を営むための組織再編成に比べて適格組織再編成に該当するための要件が緩和されていることから、…勘案されたものです²³⁰」と立法資料に記されている。つまり、企業グループ内の適格合併について、支配関係が 5 年超に及ぶかの株式支配要件、あるいは、みなし共同事業要件のいずれかを満たせば、被合併法人の未処理欠損金の全額が引き継がれることとなる。言い換えれば、これら 2 つのいずれかの要件が満たせない場合、支配関係前の繰越欠損金を引き継ぐことはできない又は一定の制限が課される²³¹。

法法 57④は、組織再編税制導入以前においても問題視された「逆さ合併」による欠損金の利用を防止するために設けられた規定である。適格組織再編成等においていずれかの法

²²⁸ 一の者が法人の発行済株式等の総数若しくは総額の百分の五十を超える数若しくは金額を直接若しくは間接に保有する関係または一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいう(法法 2 十二の七の五)。なお、5 年支配継続要件は、残余財産が確定した場合の欠損金の引き継ぎにおいても準用されている(法法 57②③)。

基本的には、継続して支配関係がある場合には、被合併法人の欠損金の引継ぎに制限は課されない。ただし、法人の設立が適格新設合併によるものである場合などの一定の場合には、欠損金の引継ぎに制限が課されることとなる(法令 112④各号に該当しないもの)。

²²⁹ 法法 57③の場合と同様に、その設立が適格新設合併によるものである場合などの一定の場合については、欠損金の繰越控除に制限が課される(法令 112⑨)。

²³⁰ 中尾睦ほか・前掲注 11、199 頁。

もっとも、この制限規定の目的は、租税回避の防止であるが法律要件に該当する場合には、例え租税回避の意図がなかったとしても、未処理欠損金額の引継制限を受けることとなる。黒田光樹子「組織再編税制について(欠損金の取扱い)」『租税研究』788 号(2015)、247 頁。

²³¹ ただし、欠損金の引継ぎが制限される場合であっても、支配関係日前の資産純含み益によって吸収されると考えられる繰越欠損金についてはその範囲で移転が認められる(法令 113①一、二)。当該制限の特例を受ける場合には、支配関係事業年度の前事業年度終了の時における資産及び負債を時価評価する必要がある、そして別表七(一)付表三の添付があり、かつ、時価純資産価額の算定の基礎となる事項を記載した書類を保存している場合に限り適用される(法令 113②)。

人を合併法人等とするかは納税者の任意であり、欠損金額の引継ぎだけを制限しても、欠損金額を有する法人を合併法人等とすることで、制限は容易に回避されてしまう²³²。そこで、法主体の同一性が維持される合併法人等の有する欠損金額に対しても、引継がれた欠損金額に対する制限と同様の制限が置かれている。

③ みなし共同事業要件(法令 112③各号)

「みなし共同事業要件」とは、文字通り「共同で事業を営むための」要件であるが、組織再編成の適格性判定における共同事業要件とは区別されるが、以下でみるように概ねその内容に類似性がみられる。みなし共同事業要件を満たすためには、(イ)～(ニ)、又は(イ)と(ホ)を満たすことが要求される。

(イ) 事業関連性要件(第1章第1節4.(3)①と概ね同じ。)

(ロ) 事業規模要件(第1章第1節4.(3)②と概ね同じ。)

(ハ) 被合併法人の事業規模継続要件

被合併事業が支配関係の生じた時から適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、支配関係の生じた時と適格合併の直前の時における被合併事業の規模の割合がおおむね2倍を超えないこと

(ニ) 合併法人の事業規模継続要件

合併事業が支配関係の生じた時から適格合併の直前の時まで継続して営まれており、かつ、支配関係の生じた時と適格合併の直前の時における合併事業の割合がおおむね2倍を超えないこと

(ホ) 特定役員引継要件(第1章第1節4.(3)②と概ね同じ。)

共同事業要件では、求められていない「事業規模継続要件」が求められている趣旨は、事業規模要件が満たせない場合に、合併直前に規模を増減させることにより、事業規模要件を形式的に満たそうとする租税回避行為を防止するためである²³³。

渡辺徹也教授は、我が国の欠損金引継制限規定であるみなし共同事業要件について、「適格要件とは、そもそも資産等を帳簿価額で引き継がせるための要件だったはず…そのための要件の一つである共同事業要件を、なぜ欠損金引き継ぎのための要件として(一部形を変えて)流用するのだろうか。…共同事業要件を充足すれば、(資産等の帳簿価額引き継ぎに加えて)欠損金の引き継ぎを認めてよいのかということが問われる²³⁴」とし、立法段階での説明不足を指摘している。

²³² 岡村忠生・前掲注42、451頁。

²³³ 佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解 第5版』(中央経済社、2017)、65頁。

なお、「支配関係の生じた時」と「適格合併の直前の時」までに継続しなければならない規模の指標は、(ロ)の判定において規模の割合の計算の基礎とした指標に係るものに限られているため、たとえば、資本金の額について事業規模要件を満たす場合には、事業規模継続要件が要求されるのは、資本金の額のみである。

²³⁴ 渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015)、140頁。

先に取り上げた行田電線事件の地裁判決²³⁵では、繰越欠損金の引継ぎ規定の創設の困難性を次のように判示している。「昭和 28 年から同 29 年にかけて貿易商社の経営が特に悪化し、その救済策として合併が考えられたことがあり、その際、合併してもなお過去の欠損金を合併会社において控除できるようにしようとする立法措置が真剣に考慮されたのであるが、一般的に規定するのは極めて困難で、弊害が甚だしく、終に、実現を見なかったのである」。第 1 章において検討したように、組織再編税制の導入により、かつて商法上、用いられていた合併における時価以下主義が廃止されたことに伴い、被合併法人が有する繰越欠損金を引継げるよう法制化することは、組織再編税制導入当初からの約束事であった²³⁶かもしれないが、立法上、困難をきたす法律構成であればあるほど、その趣旨や根拠を明確に打ち出すべきであったと考える。

第3節 米国法における欠損金引継ぎ規定との比較

前節の通り、我が国における合併があった場合の繰越欠損金の取扱いは、平成 13 年度改正を機に、その引継げる取引及び引継可能な範囲が整備された。本節では、第 3 章において指摘する繰越欠損金の引継ぎ及びその制限規定の問題点を明確にすることを目的とする。そのための手掛かりとして、繰越欠損金の引継等に関する研究及びこれを基にした議論が多く積み重ねられている米国法の繰越欠損金引継規定の制定背景、趣旨及びその適用を概観する²³⁷。

1. 損失の種類と繰越規定

米国法においては、損失の種類を大別して純営業損失(Net Operating Loss: 以下、「NOL」という。)と資本的損失(capital loss)に区分している。NOL は、事業活動から生じた損失であり、総所得から控除できる費用等の額が、総所得の額を超過する場合の超過額をいう²³⁸。なお、NOL で控除ができる課税所得金額は当期課税所得金額の 80%までとされ、その控除繰越期間は無期限となっている²³⁹。その一方で、原則的には NOL の繰戻還付は、廃止されてい

²³⁵ 行集事件裁判例集 12 巻 3 号 409 頁。

²³⁶ 阿部泰久・前掲注 29、87 頁。

²³⁷ 枚挙に暇がないが、本節を執筆する上で主に参考とした文献は以下の通りである。酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』(成文堂、2011 初版第 1 版発行)。須貝脩一「米国歳入法典における純損失の承継(1)～(6)」『税法学』169～174 号(1965)。水野忠恒「組織再編と租税回避の判例(前半・後半)」『租税研究』804・805 号(2016)。

²³⁸ See IRC § 172(c) Net operating loss defined.

欠損金の計算にあたり、他年度から繰り越された純損失額(NOL)、受取配当控除(DRD)、国内製造活動控除(2018 年より前に開始される課税年度に適用)、外国厳選無形資産関連所得に関する配当控除(FDII: 2017 年より後に開始される課税年度に適用)等の加算調整が必要とされる(IRC § 172(d)、Reg § 1.172-2)。

²³⁹ IRC § 172(a)(2), (b)(1)(A)。ただし、2018 年 1 月 1 日より前に始まる課税年度に生じた NOL は、その生じた年度以降の 20 課税事業年までしか引き継がれない。ただし、コロナウイルス支援、救済及び経済安全保障法(2303 条(a))は、2020 年以前に開始する課税年度(2018 年、2019 年、2020 年)に限り、純損失・欠損金の控除にあたっての 80%制限を暫定廃止している。

る²⁴⁰。資本的損失は、資産売買等から生じた損失であり、調整基準価格が、収入金額を超える場合の超過額である²⁴¹。法人が、資本的損失を被った場合には、損失年に先立つ3事業年度の繰戻、および5年の繰越控除が認められているものの、資本利得以外の所得から控除することはできない²⁴²。他方で、NOL 控除には、控除先を限定する規定はない。

NOL の繰越控除規定は、1918 年 IRC に初めて制定され、その目的は次のように説明される。「繰越欠損金控除は、年単位で課税されることによる影響を軽減することを目的としており…ある一定期間の総所得がある納税者で、年間申告額が利益と損失の間で変動する場合、同じ総所得で年間損失がない他の納税者よりも大きな税負担を求めるべきではない。²⁴³」

上記のような個別の法人による NOL の繰越の場合には、ほとんど問題が生じず、かつ、異論はないのであるが、租税属性の引継ぎの場合には、NOL の控除の際に多くの困難性が生じる²⁴⁴。なぜなら、NOL は、繰越控除による所得との通算が可能な法人にとってのみ利用することができることから、組織再編等を利用した NOL 移転・引継の誘因が存在するからである²⁴⁵。IRC では、租税属性を引継がせる機能を IRC § 381、その引継ぎを制限する機能を IRC § 382 で規律している²⁴⁶。

2. 租税属性の引継ぎと制限

(1) NOL の引継ぎ規定(IRC § 381)

IRC § 381(a)は、以下の2点の場合に NOL を含む一定の租税属性の引継ぎを規定している。

- ① IRC § 332(a) の適用を受ける子会社の解散等の場合
- ② IRC § 354(a)における A 型及び B 型、もしくは IRC § 368(a)における A 型、C 型、D 型、F 型ないし G 型の組織再編があった場合等

①と②の共通点は、IRC § 361 に規定される損益の不認識(non-recognition)、すなわち、第1章第2節において検討した「投資持分継続性(continuity of interest)」が存在することから、資産や株式の移転に係る課税が適切ではないという考え方に基づいている²⁴⁷。繰り返すが、不認識とは、当事者に課税を及ぼさず、資産の基準価格の引継ぎによって、課税繰延を認めることを意味する。IRC § 381(c)には、引継がれる一定の租税属性として、NOL のみならず、資本的損失、会計処理の方法、在庫(棚卸資産)の評価方法、減価償却方法、割賦

²⁴⁰ 新型コロナウイルス感染症拡大による急激な経済環境悪化への対応として、新型コロナウイルス支援、救済及び経済安全保障法(2303 条(b))は、2018 年以後 2020 年以前に開始する課税年度に生じた純損失について特別に 5 年間の繰戻しを認めることとしている(IRC § 172(b) (1) (D))。

²⁴¹ IRC § 1001(a), § 1211(a), § 1212(a)。

²⁴² IRC § 1212(a) (b)。

²⁴³ See S. Rep. No. 617, 65th Cong, 3d Sess. 7 (1918). See also, *The Loss Carryover Deduction And Changes In Corporate Structure*, Columbia Law Review, Vol.66, No.2. 338. 339. (1966).

²⁴⁴ *Id.* At 340.

²⁴⁵ 酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』(成文堂、2011)、4 頁。

²⁴⁶ 以下では、租税属性の引継理論について議論を深めるため、租税回避を主たる目的とする法人財産の取得に関して租税上の効果を無効にする規定である IRC § 269 については触れない。

²⁴⁷ See HOWARD E. ABRAMS & RICHARD L. DORNBERG, *FEDERAL CORPORATE TAXATION*, 193-198, 217. (6th ed. 2008).

払いの方法、社債償却、税額控除等が列挙される。

さらに、IRC § 381(b)には、NOL 等の引継ルールを次のように定めている。第 1 に、IRC § 381 により NOL の引継が認められる場合、§ 381(b) (3)は、資産等の移転があった日以後に終了する事業年度の NOL 又は資本的損失の繰戻を認めないことを規定する。第 2 に、§ 381(b) (2)は、資産等の取得法人の課税年度を①又は②の取引終了日を境に二分するものとされる。このうち、引き継がれた NOL の最初の繰越年度は、取得後日後の課税年度であり、引き継がれた NOL と相殺できる最初の年度の取得法人の課税所得の金額は、取得後部分の課税年度における日数が、二分される前の課税年度の総日数に占める割合に按分計算される²⁴⁸。

(2) NOL の引継制限規定とその沿革

IRC において、NOL の引継制限は、1954 年以前と以後に区分して述べることができる。もっとも、欠損金を引き継げるかどうかについては、1954 年の内国歳入法典の制定までは裁判所の解釈に委ねられてきた²⁴⁹。

① 1954 年以前の NOL 引継制限

(イ) 法主体の同一性アプローチ

1954 年における IRC § 382 の立法以前、NOL 引継ぎの制限は、NOL の繰越繰戻規定に関する裁判例の中に見出される²⁵⁰。1954 年以前の内国歳入法には、NOL の繰越繰戻について次のように定めていた。

「ある課税事業年度において、納税者が純損失を被った場合、その金額は、次の課税事業年度の納税者の純利益を計算する際の控除として計算される²⁵¹」。

この「納税者」の解釈が、組織再編の際、NOL を引継げるか否かを判断する上で問題となった。初期判例では、「損失控除をする法人が、損失を被った法人と異なる定款の下で事業を行なっていた場合、株主や事業内容が定款変更前と同じであっても、繰越控除は認められない²⁵²」として、正味損失を発生させた「納税者」が組織再編後の「納税者」と同一であれば、繰越控除を認めたのである²⁵³。初期判例の代表例として *New Colonial Ice Co. v. Helvering*²⁵⁴の最高裁判決がある。*Colonial Ice 社* (旧法人)が違法な株式発行の解消のため一旦清算された後²⁵⁵、その資産、事業内容、および、資本構造の全く同じ *New Colonial*

²⁴⁸ IRC § 381(c) (A) (B) (C).

²⁴⁹ 水野忠恒「組織再編と租税回避の判例(後半)」『租税研究』805号(2016)、133頁。

²⁵⁰ *See Net Operating Loss Carryovers And Corporate Adjustments Retaining An Advantageous Tax History Under Libson Shops And Section 269, 381, And 382*, Vol. 69 Yale Law Journal Company, 1201, 1207-1232. (1960). 酒井貴子・前掲注 245、9-29頁、40-57頁。

²⁵¹ *See Revenue Act of 1924, § 206(b)*, 43 stAt. 260.

²⁵² *Supra* note 250, At 1207.

²⁵³ 酒井貴子・前掲注 245、10頁。

²⁵⁴ *New Colonial Ice Co., Inc. V. Helvering*, 292 U.S. 435(1934). The taxable years involved were 1922 and 1923 which were governed by the Revenue Act of 1921, IRC § 204(b).

²⁵⁵ *Id.* At 438. “Investigation disclosed that much stock had been issued of which there was no record and for which no Consideration was received.”

Ice 社(新法人)が設立された事案で、旧法人の NOL を、新法人が引き継ぐことができるかが争われた。

最高裁は、旧法人と新法人の 2 つの法人は同一ではなく、別個のものであるとして、新法人による旧法人の NOL 引継ぎを否認し、組織再編等の際、NOL が引き継がれるべきかについて、制定法を厳格に解釈し、NOL を発生させた「納税者」だけに NOL の控除が認められると解いた²⁵⁶。この考え方は、NOL を発生させたのと同じ法人にのみ控除を認めるから、「法主体の同一性アプローチ」と呼ばれる²⁵⁷。

(ロ) 合併アプローチ

法主体の同一性アプローチは、我が国における租税属性の引継ぎにおいても採用されていたといえる²⁵⁸。すなわち、「事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が維持継続されること」と判示した行田電線事件最高裁判決²⁵⁹では、NOL を有する法人が継続する限り維持され、その主体の同一性が失われれば破棄されることを明らかにした。

しかし、このような考え方は、第 2 章第 2 節 1. (2)において検討したように「逆さ合併」を行う動機にもなりえた。この点で、主体の同一性アプローチに依拠し続けることの困難性が示されるのである²⁶⁰。この考え方は、次の Stanton Brewery. v. Commissioner²⁶¹以前まで残った。

Stanton Brewery. v. Commissioner は、親会社(合併法人)が完全子会社(被合併法人)を吸収合併した事案である。合併法人は、合併後年度の超過正味所得の計算上、被合併法人の合併前超過利益税控除を繰越控除できるかどうか争われた²⁶²。第 2 巡回区控訴裁判所は、合併後、被合併法人の事業だけが継続され、かつ、その社名が使用されたことから、被合併法人を合併法人と同一の「納税者」とみるほうがより実質に合致するとし、法主体の同一性アプローチの機械的な適用を斥けた²⁶³。さらに、控訴審は、州法の適用により合併法人が被合併法人の権利や義務をすべて引き継ぐから、合併法人が被合併法人との包括的な結合主体とみなさねばならないと判示した²⁶⁴。このように、州法上の合併の場合に、租税属性の引

²⁵⁶ *Supra* note 254, At 441.

²⁵⁷ James B. Loken. *Loss Carryovers And Corporate Alterations: Toward a Uniform Approach*, Minnesota Law Review. 571, 574. (1968). 酒井貴子・前掲注 245、11 頁。酒井貴子教授は、「主体の同一性アプローチ」としているが、岡村忠生教授による「法主体の同一性」との語彙の統一性をもたせるために、便宜上、本研究では、法主体の同一性アプローチという。

²⁵⁸ 酒井貴子・前掲注 245、42 頁。

²⁵⁹ 第 2 章第 2 節 1. (1) 参照。

²⁶⁰ *Alprosa Watch Corporation. v. Commissioner*, 11 T. C. 240 (1948).

²⁶¹ *Stanton Brewery. v. Commissioner*, 176F. 2d 573 (2d Cir. 1949).

²⁶² *Id.* At 574. 超過利益税(: excess profits tax は、1940 年に課され、1945 年に廃止している) は、基準期間の利益に比べて超過した部分について課税するものであった。そして、超過利益税控除は、超過利益課税期間中の利益の平準化を目的として、基準期間に比べて利益が低かった場合に、未使用超過利益として繰越、又は繰戻が許された。IRC § 710-736, 26

U. S. C. A. § 710-736.

²⁶³ *Id.* At 573-574. But the court did not feel secure in resting its decision solely on policy grounds.

²⁶⁴ *Id.* At 575.

継ぎを認めるものを「合併アプローチ」と呼ぶ²⁶⁵。

さらに、被合併法人の未使用の合併前超過利益税控除の引継ぎを認めることの意義を次のように判示した。「繰越控除規定の特典は、基本的に継続的な事業に対し与えるものであり、利益の変動や事業の拡大に伴う税制上の影響を緩和するために、これらの特典を受けることができる²⁶⁶」。

合併アプローチを採用した裁判例の中でとくに、「本質的な事業の継続」と「株主」の同一性に着目したのが *Newmarket Manufacturing Co. v. U. S.*²⁶⁷ である。

この事件は、合成繊維の製造販売を営む収益法人(被合併法人)が、マサチューセッツ州からデラウェア州へ本拠地を移転するため、マサチューセッツ州法人が 100% 出資の上、全株保有子会社(合併法人)をデラウェア州に設立した後、被合併法人が合併法人に吸収合併された事案である。合併後、存続するデラウェア州法人の最初の事業年度において生じた NOL を被合併法人の合併前所得から繰戻控除できるかが争われた。

第 1 回巡回区控訴裁判所は、本件が州法上の合併にかかわる点で、*New Colonial* 事件と異なるとして、法主体の同一性アプローチの適用を斥け、合併アプローチを適用して、合併法人の NOL の繰戻を認めた²⁶⁸。判示では、合併前後において、事業や株主を含むあらゆる点で、合併法人と被合併法人との同一性を強調し、さらに本拠地移転がなければ、合併法人が繰戻控除をする権利を有していことを述べた²⁶⁹。このように、*New market* 事件では、合併法人と被合併法人の事業内容と株主は、同一であって、変わったのは設立形態(本拠地)だけであると強調した²⁷⁰。

一方、合併アプローチを採用したその他の判決は、合併前後における事業や株主の変化について議論されなかった²⁷¹。最終的に、合併アプローチは、事業や株主に変更があったとしても、州法上の合併という形式さあれば、被合併法人の租税属性の引継ぎを認めていたといえる²⁷²。したがって、次のような批判が添えられる。「*Stanton* 事件は、*New Colonial* 事件の『法主体の同一性アプローチ』をほとんど改善しなかった。…*Stanton* 事件の最も重大な異論は、NOL 移転の基準を明確に判示しなかったことにあり、その他の判例においても、『法主体の同一性アプローチ』から逃れるために、『事業の同一性』又は『株主の同一性』あるいは、その両方が必要であるかどうかを明確にしなかった²⁷³」。

(ハ) 事業継続性アプローチ

Libson shops Inc. v. Koehler は、*New Colonial* 判決以来の NOL 引継ぎに関する最高裁判決であった²⁷⁴。事件の概要は、*Libson shops*(上告人)は、元々、婦人服飾品小売会社に対

²⁶⁵ James B. Loken. *Supra* note 257. At 578-579. 酒井貴子・前掲注 245、13 頁。

²⁶⁶ *Id.* At 577.

²⁶⁷ *Newmarket Manufacturing Co. v. U. S.* 233 F. 2d 493 (1st Cir. 1956).

²⁶⁸ *Id.* At 499.

²⁶⁹ *Id.* At 497.

²⁷⁰ *Supra* Note 250. At 1214.

²⁷¹ *E. & J. Gallo Winey v. Commissioner*, 227F. 2d 699. (9th Cir. 1955).

²⁷² 酒井貴子・前掲注 245、15 頁。

²⁷³ *Supra* Note 250. At 1215.

²⁷⁴ *Libson Shops, Inc. v. Koehler*, 353 U. S. 382 (1957).

し、マネージメント、サービスを提供することを事業とし、定款上は、また服飾用販売をも事業とし得ることになっていた。この会社の設立者たちがまた同時に他の 16 の別々の会社をも、別々の土地で、夫人服飾品小売業をなすために、設立していた。Lisbon Shops は、これらの小売会社に対し、マネージメント、サービスを提供することを事業としていたのである。1949 年 8 月、Libson shops は、別々の申告書を提出していた所の、別々の 16 の会社を Libson Shops に吸収合併することによって、そのうち 3 つの会社の合併前の純損失をそのうちの他の諸事業の合併後の所得から繰越控除することを認められるべきか否かが争点となった。なお、その NOL を有していた 3 つの会社が営んでいた事業(店舗)は、合併後も損失を出し続けた²⁷⁵。

最高裁は、法主体の同一性アプローチや合併アプローチには触れず、事業の継続性が存しなければ、繰越控除の特典は適用されないという歳入庁の予備的主張を支持し、NOL の引継ぎを否認した²⁷⁶。歳入庁は、前年度の損失が今年度の所得と相殺せられるのは、損失を生じた当該事業と実質上同一の事業(substantially the same business)から今年度の所得が生じた場合に限り認められるところであるとし、その限りにおいて、同一の「納税者」ということができることを主張した²⁷⁷。

さらに、最高裁は、この事件に対し、このような事業の継続性の要件を適用することは、繰越し及び繰戻の規定に関する立法経過に適合することを述べた²⁷⁸。すなわち、NOL の繰延繰戻は、年度計算による所得課税が不当に苛酷となる結果を匡救するために制定され、課税年度である 1 年よりも永い期間にわたる計算によって、平均的な課税所得を算出するために考察されたものであるが、これらの立法経過中には、これらの規定が 1 の事業の合併前の損失と合併前、別々に行われ、かつ、課税されたところの他の事業の合併後の所得との間の平均化を許すために設けられたことを示すものではなく、議会が関心を有したのは単一の事業の変動所得であったことのみが暗示されている²⁷⁹。

最高裁が採用したアプローチは、NOL 引継ぎについて被合併法人の合併前事業の継続性に着目するものであり、「事業継続性(continuity of business enterprise)アプローチ」と呼ばれる²⁸⁰。最高裁は、Libson shops 事件と Newmarket 事件との関係について、Newmarket 事件は、本拠地を置く州の変更を望む法人が新子会社を設立し、その新子会社に吸収合併され、新会社はその合併後の損失を旧会社の合併前の所得に対して、繰り戻そうとしたものであ

²⁷⁵ *Id.* At 382-384.

「1939 年の内国歳入法典(旧法)が当時おこなわれていたのであったが、その当該事項は、納税者が事業上の純損失を有するときは、その年度に続く 3 課税年度の各年に対し、事業純損失の繰り越し控除を認められる…と規定するものであった。この事件の訴訟は、この『納税者』の意味を巡るものであった。すなわち、この事件の場合において、16 の販売会社の結合たる上告人会社がそれらの諸事業中の 3 社の合併前の損失を有する『納税者』であるということができるか否かが判断されなければならなかった」。須貝脩一「米国歳入法典における純損失の承継(1)」『税法学』169 号(1965)、2 頁。

²⁷⁶ *Id.* At 386. 当時、NOL は、2 年の繰戻と 3 年の繰延が認められていた(IRC § 172)。

²⁷⁷ 須貝脩一「米国歳入法典における純損失の承継(1)」『税法学』169 号(1965)、3 頁。Libson Shops, Inc. v. Koehler, 353 U. S. 386 (1957)。

²⁷⁸ *Id.* At 386.

²⁷⁹ *Id.* At 386.

²⁸⁰ *Id.* At 386.

った。すなわち、この合併がなければ、旧法人自身が繰戻を成しえることができた一方で、Libson shops 事件の場合には、合併がなければ、3 つの会社が有していた合併前 NOL の繰越控除を得られなかったとして、両事件を明確に区別した²⁸¹。ここからみるに、最高裁は、合併アプローチに依拠して、NOL 引継ぎが合併の形式があることだけに求めるべきではないと考え²⁸²、そこに事業の継続性を要件という実質的な観点²⁸³から要件を明らかにしたものといえる。

しかしながら、最高裁は、事業継続性アプローチにおける「実質的に同じ事業」の中身を明示しなかったことから、Libson Shops 判決は、後に混乱をもたらすことになる²⁸⁴。故に、当該判決は、繰越 NOL の引継控除についての最高裁の解釈を示したものとしては重要であるが、将来にわたり使用される基準とはならなかった²⁸⁵。

(二) 所有変化アプローチ

酒井貴子教授は、「NOL 引継制限として初期判例で示されたいくつかのアプローチが使えない一つの原因は、NOL 控除を誰に認めるべきかが明確ではないことに求められる²⁸⁶」と述べている。Roswell Magill は、「法人は法的に独立の主体であって独立に所得を生じる²⁸⁷」とし、「法人は法人として社会的な存在であって株主とは別にその担税力に応じて独立の課税を受けるべき」という考え方のもとで IRC における法人税制が定められていると理解される²⁸⁸。このような法人実在説を採用している米国税制のもとにおいて、実質的に「誰が法人所得税を負担しているのか」という命題については、未だに一般的な合意はない²⁸⁹。仮に、

²⁸¹ *Id.* At 388.

²⁸² 酒井貴子・前掲注 245、17 頁。初期判例における結論として「合併アプローチと事業継続性アプローチのいずれも、州法上の合併、または、事業の継続という事実さえ備えれば、NOL 引継ぎを認められるため、法主体の同一性アプローチに似たような濫用可能性を与える」と述べている。同 19 頁を参照。

²⁸³ 須貝脩一・前掲注 277、3 頁。

²⁸⁴ 長戸貴之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継制限—ヤフー事件最高裁判決の射程との関係」『論究ジュリスト』No. 18 (2016)、235 頁

²⁸⁵ *Supra* Note 250, At 1290. “Libson seems to represent an Attempt by the Supreme Court to focus on what the Court thought were the policies of the carryover, but the opinion was so broadly phrased as to provide little aid in future cases.”

²⁸⁶ 酒井貴子・前掲注 245、19 頁。

²⁸⁷ HOWARD E. ABRAMS & RICHARD L. DORNBERG, *Supra* note 247, At 5-6. See also Roswell Magill, *Taxable Income*, Ronald Press, 23. (1937).

²⁸⁸ 本庄資・前掲注 84、78 頁。

²⁸⁹ ジョセフ・A・ペックマン『アメリカの租税政策 第5版』(坂野光俊監修 立命館大学財政学研究会訳 日本税務研究センター、1991)、103 頁。「ある者は、法人所得税は法人によって、したがって株主によって負担されていると信じている。別の者は、法人所得税は経済全体の資本収益率を引き下げるから、資本所有者一般によって負担されていると考えている。さらに別の者は、法人所得税は物価の上昇を通じて消費者に転嫁されるか、または賃金の引き下げで労働者に後転されているかもしれないと論じている。…法人所得税の帰着に関する証拠は決定的ではない。データは価格・賃金決定に影響を及ぼす要素を明確に限定していない。同じ事実を検討している様々な論者たちはまったく正反対の結論にたどり着いてきた」。同書 103-111 頁参照。

法人所得税は、最終的に株主が負担していると考えれば²⁹⁰、NOL 控除の利益は、NOL が発生したときにその損失を被った株主が得るべきであるとされる²⁹¹。連邦議会は、その株主が異動した場合にこそ、NOL 繰越控除が平準化機能を果たすかどうかを吟味し、必要があれば制限を行うべきであるという考え方のもと 1954 年以降立法を行なったといえる²⁹²。すなわち、NOL が発生したときの株主以外の株主が NOL 控除による利益を受けないように、法人取得の結果として所有変化があった場合にはいつでも、NOL 引継制限を課することが要請されるのである。酒井貴子教授は、このような NOL 引継ぎを「所有変化アプローチ」と呼ぶ²⁹³(表 5)。

表 5 : NOL 引継ぎアプローチまとめ

各アプローチ	内容
法主体の同一性アプローチ	NOL を発生させたのと同じ法人にのみ控除を認める考え方
合併アプローチ	州法上の合併の場合に、租税属性の引継ぎを認める考え方
事業継続性アプローチ	被合併法人の合併前事業の継続性に着目する考え方
所有変化アプローチ	法人取得の結果として所有変化があった場合には、NOL 引継制限を課するという考え方

(筆者作成)

② IRC § 382 の現行法

IRC § 382(a) は、欠損法人に一定の株主所有状況における変化(以下、「§ 382 所有変化」という。)があった場合に、所有変化前の NOL で相殺される所有変化後の所得の額を、一定の限度額に制限することを規定する²⁹⁴。ここでいう § 382 所有変化とは、IRC § 382(g) に規定される。すなわち、1 人又は複数の 5% 株主が所有する欠損法人株式の持株割合が、3 年

²⁹⁰ 金子宏教授は、我が国の法人税の性質について、「たしかに、法人は、究極的には、個人株主によって作られたものであり、法人税は、究極的に株主に分配されるべき利益を減少させる。その意味では、法人税の負担を負っているのは株主であると考えことは十分に可能である」としながらも、今日の高度に複雑化した経済社会においてこの考え方が妥当するかどうかについては、「法人税の性質を一元的に規定することは困難であり、また法人税がすべて株主の負担になっていると断定することも困難である。おそらく、法人税の相当部分は株主の負担となっているが、その程度は法人ごとに異なると考えるのが、実態に合致しているものと思われる」と述べている。金子宏・前掲注 70、324-326 頁。

²⁹¹ 酒井貴子・前掲注 245、20 頁。

²⁹² S. Rep. No. 1622, 83 Congress., 2d Session. 30, 284-286. See also James S. Eustice & Gerald G. Portney, *Net Operating Loss Carryover: Reform Proposals*, Vol. 22 San Diego Law Review. 115, 143-144. (1985).

²⁹³ 酒井貴子・前掲注 245、20 頁。

²⁹⁴ 欠損法人とは、NOL を使用することのできる法人、又は、IRC § 382 所有変化が生じた課税年度に生じた欠損金がある法人をいう。IRC § 382(k) (1). 欠損法人には、旧欠損法人(old loss Corporation)と新欠損法人(new loss Corporation)がある。旧欠損法人は、IRC § 382 所有変化のあった法人で、その変化前に欠損法人であった法人をいう。IRC § 382(k) (2) (A). 他方、新欠損法人とは、変化後において欠損法人である法人をいう。IRC § 382(k) (2) (B).

以内に、合計で 50%超増加した場合をいう²⁹⁵。このような § 382 所有変化は、一般に、所有者変更(owner shift)又は、エクイティ構造変化(equity structure shift)により起こる²⁹⁶。

前者は、5%株主による欠損法人における § 382 所有変化であり、欠損法人株式の購入、株式償還、債務と株式の交換、及び株式発行等により生じる²⁹⁷。後者は、IRC § 368(a) (1)に示された組織再編のうち、D 型、F 型、G 型の組織再編を除いた組織再編により生じる²⁹⁸。したがって、§ 382 所有変化がなければ、IRC § 382(a)による制限は受けないこととされる。ただし、仮に § 382 所有変化があった場合において、IRC § 382(c) (1)に規定する「事業継続性の要件」を満たしていなければ、変更日後の年度の IRC § 382(a)の限度額は、ゼロとなる²⁹⁹。

限度額計算は、§ 382 所有変化前の旧欠損法人の価値(the value of the old loss corporation)に長期非課税債利率(long-term tax-exempt rate)³⁰⁰を乗じて計算した金額とされる³⁰¹。旧欠損法人の価値は、変化直前における当該法人の株式の価値とされるため、当該評価額を増加させようとするインセンティブが働くことから、一種の「詰込み防止ルー

²⁹⁵ Except as otherwise provided in this section, the testing period is the 3-year period ending on the day of any owner shift involving a 5-percet shareholder or equity structure shift. IRC § 382(i) (1).

5%未満株主は、ひとまとめにして、1 人の 5%の株主とみなされる。IRC § 382(g) (4) (A).

²⁹⁶ IRC § 382(i) (1).

²⁹⁷ IRC § 382(g) (2). 酒井貴子・前掲注 245、8 頁。

例題を用いれば、欠損法人 T は P に吸収合併し、T の株主である A は P の 40%を所有する。P の株主である B の T に対する所有割合は、合併前の 0%から新欠損法人 P の所有割合 60%に増加するので、個の持分構成の移動は § 382 所有変化に該当する。仮に、A が P の株式の 50%超を所有している場合には、B の所有割合は 0%から 50%ポイント超への増加にはならないので § 382 所有変化に該当しない。

²⁹⁸ IRC § 1. 382-2T(e) (1).

²⁹⁹ IRC § 382(c) (1) "Carryovers disallowed if continuity of business requirements not met" として題して、IRC § 382 所有変化前に欠損法人が営む事業を継続して 2 年間営んでいることを要求し、組織再編成該当性を認めるための要件である COBE と同内容ものとして理解される。また、この規定は、前述の Lisbon Shops 判決の基準が生き残ったとの評価をしうるものである。長戸貴之・前掲注 284、236 頁。

³⁰⁰ 仮に企業を売却することで得られる資金で長期の非課税債券に投資をした場合に見込まれる毎期の所得の金額を欠損企業の将来の所得の代わりに用いる。企業価値は、理論上、その企業により将来稼得することが期待されているフリー・キャッシュ・フローの現在価値として評価されるが、買収される以上は、非買収企業に少なくとも長期の非課税債券の利回り以上の収益力があるものと考えられるためである。伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第 8 版)所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』(中央経済社、2021)、606 頁。

³⁰¹ IRC § 382(b) (1). 欠損金の利用を、仮に組織再編がなされなかった場合の欠損法人単独の所得に限定する趣旨の規定である。すなわち、旧欠損法人がその資産のすべてをパートナーシップに出資し、その資産から生じる収益分だけはいずれにしろ従前の NOL によって相殺できたであろうとの想定によるもので、このような想定に立てば所有変化があった場合に、所有変化前の欠損金の一部が切り捨てられるとする組織再編成との課税の中立性が達成されると説明される。

詳細は、以下の文献を参照されたい。Staff of J. Comm. *On Tax' n, 100th Cong, General. Explanation of the tax reform act of 1986*, 295-296. 長戸貴之『事業再生と課税』(東京大学出版会、2017)、183 頁。伊藤公哉・前掲注 300、606 頁。

ル」が定められている³⁰²。そして、長期非課税債利子率は、§ 382 所有変化が起こった月に終わる 3 か月のうち最も高い調整連邦長期利子率であり、IRC § 382 の限度額が算定され、もし、この限度額が課税所得を超過した場合には、超過分については翌期に繰り越される³⁰³。さらに、買収法人がその買収年度について利用可能な欠損金の金額は、当該課税年度の総日数に占める買収日翌日から期末までの日数合計の割合部分に限定される (IRC § 381(c) (1) (B))。

3. 米国法から得られる示唆

(1) 課税繰延と NOL 引継制限の関係性

第 1 章及び第 2 章の通り、IRC においては、組織再編成における資産の課税繰延の規律と租税属性引継に係る規律は、関連性を有する部分はあるものの、それぞれ別の系譜で発展してきたことがわかる³⁰⁴。

課税繰延の規律では、判例法理により示された 3 つの要件に該当しなければならないとされ、事業目的の原理、COI、COBE があった。COI では、組織再編時における対価の性質に着目し、原則的には、議決権付株式の交付が要求され boot は容認されない。COBE では、Reg に示されるように旧法人の事業を継続するか、あるいは、対象法人の従前の事業資産の重要な部分を取得法人の事業に使用すれば該当するとされる。

他方で、NOL 引継ぎ制限は、課税所得を減少させるという租税属性の性質が故に、その移転・引継ぎに際しては租税負担の減少を阻止する目的で様々な見解およびアプローチが初期判例で示された。そして、1954 年内国歳入法典において、NOL をはじめとする包括的な租税属性引継を定める規定である IRC § 382 が設けられた。IRC § 382 は、所有変化アプローチと事業継続性アプローチから構成されていると考えられるものの、要件の重さからして、前者に軸足を置くものとされる³⁰⁵。もっとも、NOL 引継ぎ制限に係る事業の継続性は、Libson Shops 判決が生き残ったとの指摘もされるところであり³⁰⁶、緩やかな COBE を要求する課税繰延とはその沿革が異なるものの、現行法においては同じ内容のものが要求される³⁰⁷。

上記を敷衍すれば、組織再編による課税繰延に係る適格要件は、通常の資産の売買と区別するための要件であるのに対して、欠損金引継ぎ制限は、主に租税負担減少の防止を目的として設けられるものであるため、両者の要件を端から同一視することはできない。

(2) 我が国における欠損金引継ぎアプローチ

前述したように、繰越欠損金の引継ぎ規定は法法 57②に、そしてその制限は法法 57③に規定される。法法 57③に規定する「みなし共同事業要件」の内容は、要するに、合併前後の実質的な事業の継続だけをみて、欠損金額の引継ぎを認めるものであるから、事業継続性ア

³⁰² IRC § 382(e) (1), (k) (5), “Anti-stuffing Rules” IRC § 382(1) (1).

³⁰³ IRC § 382(f) (1), (b) (2).

³⁰⁴ 長戸貴之・前掲注 284、235 頁。

³⁰⁵ 酒井貴子・前掲注 245、56 頁。

³⁰⁶ Bittker and Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Federal Tax press 2nd ed, 649 (1966).

³⁰⁷ 課税繰延について、Reg § 1.368-(d) (2) (3)。NOL 引継ぎについて IRC § 382(c) (1)。

アプローチを採用しているといえる³⁰⁸。その他、「適格合併の属する事業年度の日の5年前の日」から、支配関係が継続していることが要件とされる。原則、継続して支配関係がある場合には、被合併法人の欠損金の引継ぎに制限は課されない。したがって、基本的に、50%超の支配関係内での欠損金額は引継げるとの理解には、所有変化アプローチの考え方を見出すことができる³⁰⁹。IRCでは、専ら後者に軸足を置く一方で、我が国の欠損金控除制限のルールは、次の理由により、事業継続性アプローチを重要な要件として採用したといえる³¹⁰。

- 欠損金を引継ぐための前提条件は、「適格合併が行われた場合」であるため、課税繰延要件である「支配の継続」ないし「事業の継続性」が求められること。
- 「みなし共同事業要件」の意味内容は、適格合併の判定に係る「共同事業要件」に類似するものであるから「事業の継続性」の要件の充足が必要であると考えられること。

以上のようにみると、我が国の欠損金引継ぎ制限規定は、組織再編成における適格判定の課税繰延要件と混同している節があると考えられる。なぜなら、重複を厭わずに言えば、①これらの欠損金額の引継ぎの前提にあるのは、法法 57②における「適格合併が行われた場合」であって、前述の「支配の継続」もしくは「事業の継続」の要件の充足が必要となっていること、②「みなし共同事業要件」についても適格合併の判定に係る「共同事業要件」と類似するものであることから課税繰延と欠損金の引継理論を同一視しているように見える。IRC § 382 の立法経緯からみたように、欠損金の引継ぎは、適格組織再編成の基礎にある事業・投資の継続性(Continuity of interests)、我が国でいえば「移転資産に対する支配の継続」の考え方のみから導かれるものと解されるべきものではなく³¹¹、我が国における両者の基礎理論の混同は、第3章で述べる裁判例となって如実にその問題点を浮き彫りにする。

³⁰⁸ 酒井貴子・前掲注 245、44 頁。

³⁰⁹ 酒井貴子・前掲注 245、45 頁。

³¹⁰ 酒井貴子・前掲注 245、56 頁。

³¹¹ 水野忠恒・前掲注 249、133 頁。

第4節 本章のまとめ

本章では、欠損金引継制限規定である法法 57③④と米国における NOL 引継ぎに関する初期判例や IRC § 382 との比較・検討を通じて、組織再編成における資産の課税繰延と租税属性の引継に係る規律は、関連性を有するものの、それぞれ別の系譜で発展してきたことを確認し、両者を混同する所以、根拠はないことを明らかにすることを試みた。

法人課税における租税属性は、その租税属性を基礎として税負担の算定を受ける納税者の法的な同一性が認められる限り、原則として、法の定める調整を受けながら維持される一方、納税者の法主体の同一性が失われた場合にも、租税属性が維持継続される場合がある。それが、第1章において述べた適格組織再編成が行われた場合であり、資産の移転に際して特例的に資産の帳簿価額での引継ぎ、すなわち、租税属性の引継ぎを認めている。平成13年度税制改正では、そのような取扱いとの整合性から、適格合併の場合には、原則として被合併法人の繰越欠損金も合併法人の繰越欠損金に引き継がれるものとされた。しかしながら、繰越欠損金や含み損のある会社を買収し、その繰越欠損金や含み損を利用するために組織再編成を行う租税回避行為が想定されたことから、共同事業再編成を除き、支配関係が生じてから5年を経過しない日に行われた適格合併につき、繰越欠損金を利用した組織再編成行為を防止する目的で、適格要件と類似したみなし共同事業要件を設けている。

渡辺徹也教授は、我が国の欠損金引継制限規定であるみなし共同事業要件について「適格要件とは、そもそも資産等を帳簿価額で引き継がせるための要件だったはず…そのための要件の一つである共同事業要件を、なぜ欠損金引継ぎのための要件として(一部形を変えて)流用するのだろうか。…共同事業再要件を充足すれば、(資産の帳簿価額引継ぎに加えて)欠損金の引継ぎを認めてよいのかということが問われる」と述べている。かかる見解は、我が国よりも繰越欠損金の引継ぎについて長く議論されてきた以下の米国歳入法典からの示唆であると考えられる。

第1章において検討した IRC における課税繰延の規律では、組織再編が「純粋な紙面上の取引」に過ぎないと考えて課税を繰り延べるものであって、通常の資産の売買と区別することを目的として、判例法理により示された事業目的の原理、COI、COBE の3つが要求される。要件の特徴として、COI では、組織再編時における対価の性質に着目し、原則的には、議決権付株式の交付が要求され boot は容認されないこと、COBE では、Reg に示されるように旧法人の事業を継続するか、あるいは、対象法人の従前の事業資産の重要な部分を取得法人の事業に使用すれば該当するとされる。

他方で、NOL 引継ぎ制限は、課税所得を減少させるという租税属性の性質が故に、その移転・引継ぎに際しては租税負担の減少を阻止する目的で、様々な見解および引継ぎアプローチが初期判例で示された。そして、1954年 IRC において、NOL をはじめとする包括的な租税属性引継を定める規定である IRC § 382 が設けられた。IRC § 382 は、所有変化アプローチと事業継続性アプローチから構成されていると考えられるものの、要件の重さからして、前者に軸足を置くものとされる。もっとも、NOL 引継制限に係る事業の継続性は、Libson Shops 判決が生き残ったとの指摘もされるところであり、緩やかな COBE を要求する課税繰延とはその沿革が異なるものの、現行法においては同じ内容のものが要求される。

上記を敷衍すれば、組織再編による課税繰延に係る適格要件は、通常の資産の売買と区別

するための要件であるのに対して、欠損金引継ぎ制限は、誰が欠損金の控除利益を享受すべきかという帰属理論から派生し、主に租税負担減少の防止を目的として設けられるものであるため、両者の要件を端から同一視することはできないという結論に至る。

しかしながら、我が国における欠損金引継ぎ制限規定は、組織再編成に係る課税繰延要件と混同している節があると考えられる。なぜなら、①欠損金額の引継ぎの前提にあるのは、法法 57②における「適格合併が行われた場合」であって、前述の「支配の継続」もしくは「事業の継続」の要件の充足が必要となっていること、②「みなし共同事業要件」についても適格合併の判定に係る「共同事業要件」と類似するものであることから課税繰延と欠損金の引継ぎ理論を同一視しているように見える。IRC § 382 の立法経緯からみたように、欠損金の引継ぎは、適格組織再編成の基礎にある事業・投資の継続性(Continuity of interests)、我が国でいえば「移転資産の支配の継続」の考え方のみから導かれるものと解されるべきものではなく、我が国におけるこのような両者の基礎理論の混同は、第 3 章で述べる裁判例となって如実にその問題点を浮き彫りにする。

第3章 組織再編税制に係る欠損金の引継ぎが争われた裁判例

第1節 ヤフー事件(平成27年(行ヒ)第75号同28年2月29日最高裁第1小法廷判決)

本研究では、組織再編と欠損金の引継ぎについての議論を行っているため、便宜上、ヤフー事件のみを取り上げることとする³¹²。

1. 事実関係

ヤフー株式会社(以下、「ヤフー」という。)は、情報処理サービス業等を目的とする株式会社で、平成20年3月期において、売上高約2207億円、営業利益約1219億円であった。ヤフーの議決権の所有割合は、ソフトバンク株式会社(以下、「ソフトバンク」という。)が約42.1%であった。ヤフーは、長期間にわたって欠損が生じていたソフトバンクの完全子会社であるIDCSソリューションズ株式会社(以下、「IDCS」という。)の発行済株式全部を譲り受けたのち、ヤフーを合併法人、IDCSを被合併法人とする吸収合併を行った。この合併は、みなし共同事業要件を満たす適格合併であった。そして、ヤフーは平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度に係る法人税の確定申告に当たり、IDCSの未処理欠損金額約542億円をヤフーの欠損金額とみなした。これに対し、課税庁は、組織再編成の否認規定である法法132の2を適用して、IDCSの欠損金の引継ぎを認めない旨の更正処分を行った³¹³。これに、ヤフーは課税庁の当該取り消しを求めて提訴した(以下、「ヤフー事件」という。)

平成26年3月18日、東京地裁は、ソフトバンクによってその発行済株式総数の42%を保有されていたヤフーが、IDCSとの吸収合併に伴い、当該合併が適格合併に当たるとして同社から引き継いだ約542億円の繰越欠損金の損金算入を行ったことについて、法法132条の2を適用してこれを否認する旨の課税当局の更正処分を適法とする判断を下した³¹⁴(本節において、以下「第一審判決」という。)。これに対して、ヤフー側が控訴したが、平成26年11月5日、東京高裁は、当該控訴を棄却する判決を下した³¹⁵(本節において、以下「控訴審判決」という。)。平成28年2月29日、最高裁第一小法廷は、ヤフーの上告受理申立てを受理した上で、上告を棄却する判決(本節において、「本判決」という。)を下した³¹⁶。

³¹² ヤフー事件判決と同日に行われたIDCF事件(平成27年(行ヒ)第177号同28年2月29日第2小法廷判決)がある。IDCF事件では、完全支配関係継続見込み要件について、当該要件が局所的にみて充足されない場合であっても、事実関係を総合考慮すると、分割前後を通じて「移転資産に対する支配」が継続しているということができるとして、法法132の2を適用して、非適格分割を適格分割とした。最高裁判所民事判例集70巻2号470頁。

³¹³ 合併を非適格として課税関係を再構築したのではなく、ただ被合併法人の未処理欠損金額の損金算入を認めなかっただけである。

³¹⁴ 東京地判平成26年3月18日判例時報2236号25頁。

³¹⁵ 東京高判平成26年11月5日訟務月報60巻9号1967頁。

³¹⁶ 最高裁判所平成28年2月29日民事判例集70巻2号242頁。

2. 判旨（組織再編税制の趣旨・目的と未処理欠損金の引継ぎについて）

組織再編税制については、「組織再編税制の基本的な考え方は、実態にあった課税を行うという観点から、原則として、組織再編成により移転する資産及び負債についてその譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるというものである。このような考え方から、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときは、その移転資産等を時価により課税したものとされ、…他方、その移転が形式のみで実質においてまだその資産等を保有しているということが出来るものであるときは、その移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものとされ、譲渡損益のいずれも生じないものとされている」と判示した。

本判決では、未処理欠損金額の引継ぎについて「基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めることとされており、適格合併が行われた場合につき、…その引継ぎが認められるものとされている」とし、欠損金引継ぎ制限について「企業グループ内の適格合併については、共同事業を営むための適格合併よりも要件が緩和されているため、その未処理欠損金額の引継ぎを無制限に認めると、…未処理欠損金額が不当に利用されるなどのおそれがある。そこで、そのような租税回避行為を防止するため、法法 57③において、企業グループ内の適格合併が行われた事業年度開始の日の 5 年前の日以後に特定資本関係が発生している場合については、みなし共同事業要件に該当する場合を除き、…欠損金額等を引き継ぐことができないもの」としている。

みなし共同事業要件の趣旨・目的については、「法法 57③のみなし共同事業要件は、法令 112⑦において、適格合併のうち、同項 1 号から 4 号までに掲げる要件に該当するものとされているところ、上記の各要件は…双方の法人の事業が合併の前後において継続しており合併後には共同で事業が営まれているとみることが出来るかどうかを事業規模等から判定するものである。これに対し、…同項 2 号から 4 号までの事業規模要件等が充足されない場合であっても、合併法人と被合併法人の特定役員が合併後において共に合併法人の特定役員に就任するのであれば、双方の法人の経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者が共同して合併後の事業に参画することになり、経営面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとみることが出来ることから、同項 2 号から 4 号までの要件に代えて同項 5 号の要件で足りるとされたものと解される」。

3. ヤフー事件の検討

(1) みなし共同事業要件の趣旨・目的と妥当性

判旨では、組織再編税制の趣旨・目的を平成 13 年度税制改正の資料からほぼそのまま引用していることがわかる。すなわち、「移転資産に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」というものである。組織再編税制の趣旨・目的に合わせて、法法 57②は、適格合併等が行われた場合、一定の範囲で繰越欠損金の引継ぎを認めている。

しかし、企業グループ内の適格合併については、共同事業を営むための適格合併よりも要件が緩和されているため、その未処理欠損金額の引継ぎを無制限に認めると、未処理欠損金

額が不当に利用されるなどのおそれがあることから、欠損金を利用した租税回避行為を防止するため、法法 57③において、支配関係が生じてから 5 年を経過しない日に行われた適格合併について、欠損金の引継ぎを制限する「みなし共同事業要件」が規定されている。争点となる「みなし共同事業要件」の趣旨・目的について、文字通り、「企業グループ内の合併」に対して、特別な要件なしに繰越欠損金の引継ぎが認められている「共同事業を行うための合併」と同じような状態になっていることを求める趣旨で設けられているものと考えることができる³¹⁷。このような理解は、合併法人のみならず被合併法人の特定役員が合併後において特定役員に就任するのであれば、「合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続していると評価することが可能である」と判示した第一審判決にも適合する。

しかしながら、第 1 章において検討した通り、実際に立法化された組織再編税制では、適格合併等における課税上の取扱いのすべてを「移転資産に対する支配の継続」概念から説明することは困難であった。本件では、みなし共同事業要件が問題となっているが、それとおおむね共通する共同事業要件について、課税繰延等が認められるのは、「移転資産に対する支配の継続」ではなく、「経済的実体の実質的な変更がない」という部分に求めざるを得ないことが考えられる³¹⁸。太田洋弁護士は、以上を踏まえたうえで、「適格合併に際して被合併法人の未処理欠損金額の一部の引継ぎが制限されることを回避するための要件であるみなし共同事業要件やその一環を成す特定役員引継要件の趣旨を『移転資産に対する支配が継続しているか否か』を判定することに求めるのは、そもそも根本的な誤りであるといわざるを得ない³¹⁹」と述べている。

したがって、控訴審判決以降では、特定役員引継要件の趣旨について、第一審判決が拠り所とした「移転資産に対する支配が継続」という考え方を変更し、上記判旨下線部に相当する、共同事業の継続の考え方に改められた³²⁰。

(2) 「共同事業要件」による課税繰延と「みなし共同事業要件」による欠損金引継ぎ規定の混同

第 1 章及び第 2 章において検討したように、IRC における組織再編成で移転される資産の課税繰延の規律と租税属性引継に係る規律は、関連性を有する部分はあるものの、それぞれ別の系譜で発展してきたことを確認した。そこで、ヤフー事件判決に対して次のような見解が示される。

長戸貴之教授は、課税繰延と欠損金引継ぎの性格の違いを述べたうえで、「共同事業とし

³¹⁷ 朝長英樹「判決を契機に考える組織再編税制の趣旨・目的」『税務弘報』(2014)、11 頁。

³¹⁸ 特定役員引継ぎ要件は、2 つの継続性から要請されているものではなく、あくまで共同事業再編成になるための要件であることになることを第 1 章で示した(第 1 章第 1 節 4. (3))。

³¹⁹ 太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響(下)」『商事法務』No. 2038 (2014)、40 頁。

同旨のものとして、明石英司＝渡邊直人＝岡村忠生＝岩品信明「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」『税務弘報』62 巻 7 号(2014)、31 頁〔岡村忠生教授発言〕「共同事業要件は、…支配という概念では説明しきれないと思います。…法令文言からは、このみなし共同事業要件の趣旨・目的として、ここまではっきりと支配の継続を求めているとは読み取れない」と述べる。

³²⁰ 渡辺徹也・前掲注 234、152 頁。

て類似の要件を設定したとしても、両者を端から同一視すればそれぞれの理論的基礎を見失わせるおそれがある³²¹」ことを指摘する。

水野忠恒教授は、米国歳入法典では、組織再編成の適格要件とは別に、租税属性の引継ぎを認める場合の規定をおいていることを述べたうえで、「欠損金の引継ぎは、適格組織再編成の基礎にある事業・投資の継続性(continuity of interests)の考え方のみから導かれるものではないと解すべき…適格組織再編成の適格要件と、欠損金の引継ぎを認めるための規定との混同は避けるべきである³²²」と述べている。

適格要件とは、そもそも資産等を帳簿価額で引継ぐための要件であり、そのための要件の一つである共同事業要件を、なぜ、欠損金という租税属性の引継ぎの要件であるみなし共同事業要件として流用するのかという説得的な根拠もなく³²³、端から「支配の継続」概念で整理することは、納税者の予測可能性の観点からも許されるものではない³²⁴。欠損金の引継ぎを認めるかどうかは、法人税の属性(専ら、繰越欠損金の税負担軽減効果)として、議論されるべきである³²⁵。本判決のような組織再編税制の趣旨と欠損金の引継ぎ等の問題の混同は、次の TPR 事件でさらに如実に表れる。

³²¹ 長戸貴之・前掲注 284、237 頁。

同旨として、岡村忠生教授は第一審判決について「課税繰延べのための要件と、欠損金引継ぎのためのみなし共同事業要件とは異なるものですから、これらの趣旨も同じではあり得ません。裁判官はおそらく、適格要件のなかに『共同事業要件』があることから、混同してしまったのだと思うのですが、両者は類似していますが異なるものです」と述べている。岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」『税研』177 号(2014)、82 頁。

³²² 水野忠恒「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決(ヤフー事件)の検討—組織再編成と租税回避」『国際租税』Vol. 34 No. 8(2014)、109 頁。

³²³ 第 2 章参照。

³²⁴ 「繰越欠損金の引継ぎを制限するみなし共同事業要件における事業の継続については、その引継ぎ理論について『基本的な考え方』に触れられた部分はなく、『支配の継続』と『共同事業の継続』を同視することは、甚だ説得的ではないだろう」。今井俊哉「連結納税制度における繰越欠損金の法人間移転と課税理論—組織再編税制との比較を踏まえて—」『租税資料館受賞論文集第 29 回上巻』(租税資料館、2020)、3 頁。同書 78 頁参考。

³²⁵ 水野忠恒・前掲注 322、109 頁。

第2節 TPR 事件(令和元年 12 月 11 日同 1 年(行コ)第 198 号東京高等裁判所)

1. 事実関係

TPR 株式会社(以下、「TPR」という。)は、自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人である。TPR は、平成 14 年 2 月 9 日にテーピアルテック株式会社(以下、「旧 TAT」という。)の発行済株式の総数の 3 分の 2 を取得し、平成 15 年 3 月 18 日に同社の発呼済み株式を追加取得して、同社を TPR の完全子会社とした。旧 TAT は、自動二輪車用アルミホイール製造事業(以下、「本件事業」という。)を営んでいた。

TPR は、取締役会の承認に基づき、平成 22 年 2 月 16 日、全額を出資してテーピアルテック株式会社(現商号：TPR アルテック株式会社。以下、「新 TAT」という。)を設立(以下、「本件設立」という。)した。新 TAT は、本件設立当時、商号、目的および役員構成が旧 TAT と同一であった。TPR は、平成 22 年 3 月 1 日、旧 TAT を吸収合併した。この合併は、法法 2 十二の八に定める適格合併に該当する。また、TPR は、同日付で、旧 TAT の従業員を同一の労働条件で新 TAT に転籍させ、新 TAT との間で、本件事業に係る棚卸資産等(以下、「本件棚卸資産等」という。)の譲渡に関する契約を締結し、同社に本件棚卸資産等を譲渡するとともに、本件事業に係る製造設備等(以下、「本件製造設備等」という。)について設備賃貸借契約(以下、「本件賃貸借契約」という。)を締結し、本件賃貸借契約に係る本件製造設備等の賃借料は、本件設備等の減価償却費に相当する金額であった。同年 3 月 2 日、新 TAT は、本店所在地を旧 TAT の解散当時の本店所在地に移転させた。

旧 TAT は、平成 22 年 2 月 28 日までの事業年度の時点で未処理欠損金額(以下、「本件欠損金」という。)約 11 億円を有していた。TPR は、法法 57②に基づき、旧 TAT の本件欠損金額を TPR の前 7 年内事業年度において生じた欠損金額とみなして、同条 1 項に基づき、TPR の平成 22 年 3 月期と平成 23 年 3 月期(以下、「本件各事業年度」という。)の損金の額にそれぞれ算入した上、本件各事業年度の法人税について、確定申告書を提出し法定申告期限までに申告した。これに対して、課税庁は、本件欠損金を TPR の損金の額に算入することは TPR の法人税の負担を不当に減少させる結果となるとして、法法 132 の 2 の適用により本件各事業年度に係る確定申告の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。TPR は、本件欠損金の損算入を認めなかったことは、違法であると主張して、これらの一部の取り消しを求めた事案である。

令和元年 6 月 27 日、東京地裁は、当該合併は適格合併であるとして本件欠損金を自らに引き継いだ行為につき、法法 132 の 2 を適用してこれを否認する旨の課税当局の更正処分を適法とする判決を下した³²⁶。これに対して、TPR 側が控訴したが、東京高裁は、令和元年 12 月 11 日、東京地裁判決を概ね維持して控訴を棄却し³²⁷、更に、令和 3 年 1 月 15 日、最高裁第 2 小法廷は、当該控訴審判決に対する TPR からの上告を棄却し、上告受理申立てを却下する決定を行なった³²⁸。東京高裁判決は、原判決の判示を主に引用しており、控訴審段階で新たな争点について判断しているが、以下では、それらを特段区別することなく、判示全体の概要をまとめることとする(本節において、「本判決」という。)

³²⁶ 東京地判令和元年 6 月 27 日判例タイムズ 1486 号 72 頁。

³²⁷ 東京高判令和元年 12 月 11 日訟務月報 66 巻 5 号 593 頁。

³²⁸ 最 2 小決令和 3 年 1 月 15 日判例集未登載。

2. 判旨

本判決では、法法 132 の 2 の「不当性要件」の判断枠組みについて、ヤフー事件最高裁判決よりそのまま引用している。平成 13 年度税制改正における基本的な考え方に依拠して、『移転資産等に対する支配が継続している場合』としては、当該移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれていることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして、完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合は、経済的同一性・実質的同一性が希薄であることから、上記の基本的な考え方に合致するように、従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように、組織再編税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の 2 種類の合併と同様、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される。そうすると、法法 57②についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される」と判示した。

その上で、事実関係による本件合併に先立って、本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借契約が行われたことによって、旧 TAT の営んでいた本件事業は、ほぼ変化のないまま新 TAT に引き継がれ、TPR は、旧 TAT の有していた本件未処理欠損金のみを同社から引き継いだに等しいものとして、「本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいええず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである。…本件合併及びこれに伴う本件設立等の検討経過等に照らすと、本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、…本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない」とし、「本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法法 57 ②の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるものというべきである。そうすると、本件合併は、組織再編税制に係る上記規定を租税回避の手段として濫用することによって法人税の負担を不当に減少させるものと…いうことができる」と判示した。

3. TPR 事件の検討

(1) 基礎理論の混同による組織再編税制の複雑化

本判決は、平成 13 年度の組織再編税制立法時の資料に依拠しながら、「組織再編税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の 2 種類の合併と同様、合併による事業の

移転及び継続を想定しているものと解される。そうすると、法法 57②についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される」(判旨下線部)とした判示について、太田洋＝伊藤剛志弁護士は、「完全支配関係のある法人間における適格合併の要件に事業の移転や事業の継続は積極的な要件とされていないのは、あくまで、合併を行う当事者間における(租税恩恵享受のために必要とされる)負担軽減の観点に基づく政策的な『緩和』であることが示唆されているところ…法法 57②の『本来の趣旨及び目的』との関係に関する限り、例えば、積極的に他に別法人を設立してそこに完全子会社の事業を全て移転させ、実質的には当該子会社の欠損金だけを親会社に承継させるといった行為がなされた場合に、その局面に限定して、そもそも欠損金の引継ぎが認められている趣旨に照らした一種の限定解釈として、同項に基づく課税上の恩典を享受するためには、事業の移転や事業の継続が必要であると解すること(即ち、政策的配慮から緩和されていた要件につき、この場合には政策的配慮が不要となるが故に緩和が『なかった』と看做すこと)は十分合理的であるように思われる³²⁹⁾」と述べている。

一方で、平川雄士弁護士は、法人税法と各種適格要件、欠損金引継ぎ要件を定めた施行令とその相互構造を客観的にかつ総合的に捉えた上で、「そこから窺われる法法 57②の立法趣旨としては、特定資本関係発生後 5 年経過後で完全支配関係のある適格合併の場合についていえば、事業の移転や継続があるべきことはあえて想定していない趣旨であると理解するのが自然かつ合理的なように思われる³³⁰⁾」と述べている。

このような見解の相違が生じる要因の一つに、判旨下線に係る「想定」は、立法資料や個別規定の条文の文言・構造から一義的に読み取れるものではなく、とりわけ、組織再編成における課税繰延を認めるための基本概念である「移転資産に対する支配の継続」を持ち出して理論的にも沿革的にも課税繰延とは別問題である租税属性引継ぎの可否の問題に援用したこと³³¹⁾にあると考えられる。すなわち、移転資産等に対する支配の継続といった概念を根

³²⁹⁾ 太田洋＝伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務 第2版』(大蔵財務協会、2022)、165-166頁。同趣旨として今村隆教授は、「法人税法 57 条 2 項は、共同としての合併であれば、当然移転資産に対する支配が継続し、事業が継続するから欠損金の引継を認めるのであり、資本関係 50%超の支配関係の場合も移転資産に対する支配の継続や事業の継続があるということで欠損金の引継を認めているのである。それが完全支配関係の場合だけ、移転資産に対する支配の継続や事業の継続を不要としているとは考えられない。50%超の支配法人と完全関係法人とで欠損金の引継による租税回避を行うおそれに違いがないからである」。今村隆「組織再編税制における租税回避—素朴な経済合理性基準から洗練された濫用基準へ—」『租税法研究—租税法の過去・現在・未来—』第 50 号(租税法学会、2022)、93-94 頁。

³³⁰⁾ 平川雄士「TPR 事件判決と PGM 事件裁決の批判的検討」『週刊税務通信』No. 3720(2022)、24 頁。

同様の結論を導くものとして、法法 57②の本来の趣旨・目的には「事業の継続」が含まれないとする。泉絢也「適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法 57 条 2 項の「本来の趣旨及び目的」には「事業の継続」が含まれるか?—TPR 事件を素材として—」『千葉大論叢』第 57 巻(2020)、107-134 頁。

³³¹⁾ 吉村政穂・前掲注 224、13 頁。

拠として事業の移転と継続が法法 57②の趣旨であると解すべき合理的理由は想定し難く³³²、第 2 章において検討したように、課税繰延と欠損金という租税属性の引継ぎには、それぞれ類似性はあるものの、両者を同一視することは不可能であり、異なる背景のもとで発展してきたという経緯があった。したがって、両者の基礎理論が異なるにもかかわらず、課税繰延の要件である事業の継続性を、法法 57②に求めることには違和感があり³³³、組織再編税制をさらに複雑化させることに他ならない³³⁴。

(2) 「支配の継続」概念の拡張からみる課税繰延要件と欠損金引継要件の対立

平成 30 年度税制改正にみると、50%超の支配関係がある場合の合併における事業の移転と継続という概念は、合併法人単体ではなく、合併法人保有のグループ単位で(同グループを一体として)判定すれば足りることとされており³³⁵、この規律に照らせば、完全支配関係のある場合の適格合併において、殊更に被合併法人から合併法人への事業の移転と継続なるものが求められていると解するのは検討の余地を残すことが指摘される³³⁶。

組織再編税制の基礎理論をなす「支配の継続」概念は、種々の改正を経てその概念の拡張がみられる中で、吉村政穂教授は、「平成 13 年度税制改正の当時より、『支配の継続』の意味合いは異なってきた」ことを述べたうえで、本判決に関して「移転資産に対する支配の継続という表現を見ても、これをどのように理解するかは、年によって、或いは関連規定との関係で変遷してくる。…いつまでも平成 13 年度改正時の資料を金科玉条のごとく扱い、立法趣旨・目的を探究するのは適当ではない」とし、「支配継続に関する理解の変遷を無視して、いつまでも平成 13 年度改正時の姿にこだわるのであれば、その後に積み重ねられてきた立法府の現実の判断を裁判所が覆す危険性がある³³⁷」ことを述べている。

³³² 平川雄士・前掲注 330、24 頁。

完全支配関係のある子会社の清算の残余財産確定によっても、未処理欠損金額の引継ぎが可能となった平成 22 年度税制改正の解説では、「残余財産が確定した法人の欠損金については、…その移転資産の有無にかかわらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされました。すなわち、完全支配関係があるグループ内の内国法人の残余財産が確定した場合には、適格合併の場合と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐこととされました」と述べている。合併と清算とで取り扱いは同様となることを意図して立案されたことが窺われることから、法法 57②に、適格要件以上の要件が付加されているとは考え難い。

³³³ 西本靖宏「組織再編成に係る一般的否認規定と欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』No. 1548 (2020)、105 頁。

³³⁴ 水野忠恒・前掲注 322、109 頁。

太田洋編・前掲注 329、167 頁では、「結局、本判決の趣旨は、詰まるところ、事業と欠損金とを分離して損金だけを引継いで他の法人の課税負担の圧縮に用いることは許されないということに過ぎず、本判決が、完全支配関係がある法人間について適格合併に該当するための要件として『事業の移転』を要求したかのように解するのは誤読であるように思われる」と述べている。

³³⁵ 第 1 章第 3 節 5. 参照。

³³⁶ 谷口勢津夫「法人税法 132 条の 2 の不当性要件に係る制度濫用基準の適用事例」『ジュリスト』No. 1538 (2019)、11 頁。渡辺徹也「組織再編成に係る一般的否認規定と合併による欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』No. 1544 (2019)、193 頁。平山雄士・前掲注 330。

³³⁷ 吉村政穂・前掲注 165、177-178 頁。

適格合併の判定上、事業の継続性は常に必要とされ、それは平成 30 年度改正によりグループを一体として判定することとなったが、本判決は、法法 57②においても同様に、事業の継続性が必要であると判示したにもかかわらず、欠損金の引継ぎに際しては、殊更、グループの一体性は排除され、その考え方は平成 13 年度改正、或いは 19 年度改正の立法資料に巻き戻されるのである。このようにみると、隠れた引継制限規定、すなわち、特定資本関係が生じる当事者間の適格合併について、敢えて特定資本関係発生後 5 年内の合併の場合に限り、法法 57②の欠損金引継ぎの要件＝適格要件に加え、事業の移転と継続に係る要件を課しているものと考えられる³³⁸。

さらに、裁判所は、本判決において、適格合併該当性自体は否認せず、繰越欠損金の引継ぎのみを否認していることから、欠損金の引継ぎに際し、組織再編当事者である合併法人に対して「被合併法人の事業の移転及び継続」という要件を事実上付加したことになる。

課税繰延要件と欠損金引継要件とに必ずしも説得的な関連性はないとする上記の見解を踏まえた上で、「法法 57②で規定される『…適格合併が行われた場合…』」に限定せず、たとえ合併が非適格合併に該当するようなものであっても、事業が完全支配関係にあるグループ内において移転して継続されているのであれば、合併法人や完全支配関係にあるグループ法人において繰越欠損金の引継ぎを認めるようにすべきである³³⁹」とする見解も登場してきている。

³³⁸ 平川雄士・前掲注 330、26 頁。

³³⁹ 山川大輔「完全支配関係にあるグループ企業の実質的一体性に関する考察—適格合併における繰越欠損金の引継要件を中心に—」『租税資料館受賞論文集 31 回第 4 巻』（租税資料館、2022）、68 頁。

第3節 本章のまとめ

本章では、裁判所が我が国における組織再編の課税繰延と繰越欠損金の引継ぎに対して示した判旨をもとに、第1章及び第2章において述べた問題点がどのように租税裁判として顕れたのかを明らかにした。

- (1) 平成13年度税制改正時の「支配の継続」概念と法改正を重ねた「支配の継続」概念の不整合
- (2) 組織再編による課税繰延と繰越欠損金の引継ぎ制限の混同

ヤフー事件第1審判決では、みなし共同事業要件の趣旨・目的が、繰越欠損金の引継ぎについて特段の制限がない共同事業再編成と同じような状態になっていることを求める趣旨であると説明している。そうすると、共同事業再編成と同じような状態とは、移転資産に対する支配が継続している状態をいうものと解され、みなし共同事業要件の趣旨を「支配の継続」概念に求めているということになる（問題(2)）。この考え方は、控訴審以降においては改められたものの、課税繰延理論と欠損金引継ぎ制限を混同したものといえよう。

TPR事件では、「組織再編税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の2種類の合併と同様、合併による事業の移転及び継続を想定しているものと解される。そうすると、法法57②についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される」と判示した法法57②の趣旨・目的に係る上記「想定」は、立法資料や個別規定の条文の文言・構造から一義的に読み取るものではなく、とりわけ、組織再編成における課税繰延を認めるための基本概念である「移転資産に対する支配の継続」を持ち出して理論的にも沿革的にも課税繰延とは別問題である繰越欠損金の引継ぎ可否の問題に援用したことが根本的な誤りであると考えられる（問題(2)）。

また、TPR事件高裁判決前の平成30年度税制改正では、当初の組織再編成の後に完全支配関係がある法人間で従業者又は事業を移転することが見込まれている場合にも、当初の組織再編成の適格要件のうち従業者従事要件及び事業継続要件を満たすこととされた。この改正を踏まえ、吉村政穂教授は、「平成13年度税制改正の当時より、『支配の継続』の意味合いは異なってきた」と述べてうえで、TPR事件判決に関して、「いつまでも平成13年度改正時の資料を金科玉条のごとく扱い、立法趣旨・目的を探究するのは適当ではない…支配継続に関する理解の変遷を無視して、いつまでも平成13年度改正時の姿にこだわるのであれば、その後に積み重ねられてきた立法府の現実の判断を裁判所が覆す危険性がある」と述べている（問題(1)）。

欠損金の引継ぎの可否に際して、「支配の継続」概念が問題となる要因は、欠損金の引継ぎと課税繰延理論とを混同しているからにほかならず、両者を区別した欠損金の移転制限規定の構築が必要と考えられることから、第4章では、欠損金引継ぎ規定の提言に議論を移す。

第4章 未処理欠損金の引継制限の提言

現行の組織再編税制は、実経済からの要望や会社法等の改正に伴いパッチワーク的な改正等が行われてきた側面があり³⁴⁰、課税繰延の基礎理論である「投資の継続」いわゆる「移転資産に対する支配の継続」概念の変容がみられるようになった。しかしながら、それらの立法変遷のすべてが納税者にとって不利益を与えたかというところではない³⁴¹。むしろ、平成13年度時には明らかではなかった「移転資産に対する支配の継続」等の根底にある考え方が諸般の改正等で一定程度明らかになってきたといえる³⁴²。

他方で、第2章において検討したように、課税繰延のための適格判定で用いられる適格要件と欠損金引継要件は、決して相容れるものではなく、基礎理論の異なる両者を混同することはさらに組織再編税制を複雑化させる要因となる。そこで、本章では、欠損金の引継ぎとその制限の在るべき姿を新たに提言するにあたって、組織再編税制を前提として立法された連結納税制度、いわゆるグループ通算制度における欠損金の引継ぎとの整合性の観点から評価する³⁴³。さらに、新たに提言する引継ぎ制限が、法法132の2により欠損金の引継ぎが否認されたPGM事件(係争中)においてどのような結果をもたらすのかをヤフー事件及びTPR事件の判旨から離れ外在的に評価し、欠損金引継ぎ制限の在り方について、一定の結論を導くことにする。

第1節 組織再編税制とグループ通算制度との課税の中立性

1. 限定的な中立性

一般に、望ましい税制の条件としては、公平・中立・簡素が挙げられる³⁴⁴。増井良啓教授

³⁴⁰ 北村導人「企業グループ税制等の全体像」『税研』No. 204 (2019)、37頁。

³⁴¹ 朝長英樹・前掲注46、17頁。

³⁴² 北村導人・前掲注340、37頁。

³⁴³ 内閣府・税制調査会「連結納税制度の見直しについて」(2019)、5頁では、「課税上あたかも一つの法人であるかのように捉えることができる連結納税制度の開始及び連結グループへの加入と、組織形態を変更して一つの人格となることは、税制上中立であることが望ましい」と述べている。

³⁴⁴ 租税改革法3条「今次の税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分ち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする」。

「公平・中立・簡素」の理念は、あくまで税制の範囲内だけで考えた場合の理念であることを認識する必要がある、財政金融政策や規制政策等を含む経済政策の一部としての租税政策は、最終的には、社会厚生最大化という一般目的に資するかどうかという基準から評価される。さらに、国際化・情報化の影響により「公平・中立・簡素」という概念をそのまま適用することは困難な場合が多く(例えば、投資活動に関する世界全体としての効率性を確保するためには居住地国課税が適切であり、中立性の原則に適合するという主張が正しかったとしても、それによる税収減のデメリットを受ける国にとっては、その主張は受け入れられ難い。情報社会でいえば、個人情報保護と公平な課税の関係はコンフリクトを生む。)なることが容易に想定されることを指摘される。渡辺智之「『公平・中立・簡素』の理念」『税研』No. 226 (2022)、52-57頁。

は、「このうち、租税負担の公平の基準については、あらゆる租税負担は効用の削減という形で個人が負うと考えると、租税負担の公平は生身の人間に即して議論すべきであり、法人に即して判断すべきものではない。また、簡素の基準の大部分は、中立の基準に還元される³⁴⁵」ことを指摘される。これを所与とした場合に、課税の中立性の概念には、すべての経済主体のいかなる行動に対して課税が全面的に中立に無差別中立であるという「全面的中立性概念」と、ある経済主体の特定の行動に着目して、それに対して課税が無差別中立であるかどうかという「限定的中立性概念」の2つに区分される³⁴⁶。全面的中立性概念は、厳密な意味においては、達成することは不可能とされ、このような中立性の概念については限られた領域に絞って論じられる³⁴⁷。例えば、法人段階と個人株主段階のいわゆる「二重課税」は、法人部門に投資された資本についてのみ、そのリターンに対して特別な負担を課するという意味で、非中立性をもたらす代表とされる³⁴⁸。

これを欠損金の引継ぎについていえば、リスク・テイキングへの課税の中立性の観点から、欠損金の租税価値を完全還付することが理想とされる³⁴⁹。リスク・テイキングの結果、利益が出た場合に納税を求めることの裏返しとして、欠損が出た場合には利益に対するのと同じ税率を適用した額の還付を行い、国家はリスク・テイキングを行う主体にとって「サイレント・パートナー」となることが求められる³⁵⁰。他方で、種々の租税特別措置や損失の選択的実現などによって経済的所得の正確な算定に成功していない現行法人税法の下では、その限りにおいて「欠損金額」についての完全還付やその移転を制限することもまた租税政策として正当化される³⁵¹。敷衍すれば、繰越欠損金引継ぎ制限は、欠損金額の自由取引を認める政策と、欠損金額を認めない政策との中間地点にすぎず、何らかの原則を見出すことは困難であること³⁵²、また、欠損金利用価値の完全還付に比べて、繰越欠損金の法人間移転は、次善(second best)の策に過ぎないということになる³⁵³。したがって、長戸貴之教授は、「完全な課税の中立性の達成は難しく限定的中立性の達成をもって満足せざるを得ない現実の

³⁴⁵ 増井良啓「法人税の課税単位—持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として—」『租税法研究—租税法と企業法制—』第25号(租税法学会、1997)、65頁。

中立性と類似した概念に、水平的公平性がある。両者の違いは、その「視点を異にすること」である。水平的公平は、選択を行った後の結果を比較する。中立性は、選択を行う際の意思決定に着目する」。増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』(有斐閣、2000)、176頁。等しいものには、等しい課税を行うことこそが課税の中立性が達成されることをいうものと考えられる。

³⁴⁶ 増井良啓・前掲注345、65-66頁。

³⁴⁷ 増井良啓・前掲注345、66頁。

³⁴⁸ 中里実「法人課税の時空間(クロノトポス)—法人間取引における課税の中立性—」『主権と自由の現代的課題』(1994)、362頁。

³⁴⁹ 増井良啓・前掲注197、283-286頁。「リスクとは不確実性のことである。法人税における欠損金の扱いのいかんによって、企業がリスクをとろうとする行動にどのような影響が及ぶか」という意味でのリスク・テイキングへの課税の中立をいう。詳細は、長戸貴之『事業再生と課税』(東京大学出版会、2017)、293頁。

³⁵⁰ 長戸貴之「スタートアップ企業によるイノベーションを促進する税制の設計のあり方」『財務省財務総合政策研究所 フィナンシャル・レビュー』第152号(2023)、59頁。

³⁵¹ 増井良啓・前掲注197、287-293頁。

³⁵² 岡村忠生「企業結合と税法」『商事法務』No.1841(2008)、42頁。

³⁵³ 中里実・前掲注348、367頁。増井良啓・前掲注197、314頁。

下では、何と何の中立性を達成するかが立法政策論として問われる³⁵⁴」ことを指摘している。これらの議論を念頭に置き、組織再編税制とグループ通算制度との欠損金の取扱いに対する課税の中立性という観点から議論をすすめる。

2. グループ通算制度における欠損金の引継ぎと制限

(1) 制度の概要

令和 2 年 3 月に公布された所得税法等の一部を改正する法律(令和 2 年法律第 8 号)により創設されたグループ通算制度は、令和 4 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されることとなっているため、令和 5 年度は適用後の最初の申告年度になる。

① 適用法人と納税単位

グループ通算制度では、内国法人である親法人と、その親法人による完全支配関係にあるすべての内国法人である子法人が適用法人となる(法法 64 の 9①)³⁵⁵。ただし、外国法人及び通算除外法人は適用対象から除かれるため、これらの法人が介在しない場合に限られる。適用法人は、通算法人と呼ばれ、親法人は通算親法人、子法人は通算子法人と呼ばれる(法法 2 十二の七の二、同号の六の七、同号の七)。通算親法人となることができるのは、普通法人又は協同組合等に限られ、また、通算子法人となることができるのは、普通法人又は協同組合等に限られる。なお、一定の法人は通算親法人及び通算子法人から除外される(法法 64 の 9①、法令 131 の 11①)。グループ通算制度では、企業グループ内の各通算法人を納税単位として各法人が個別に所得金額及び法人税額を計算して申告する個別申告方式が採用され(法法 74)、各通算法人が納税義務者となり申告及び納付を行う点で、連結納税制度と大きく異なる。

② 通算制度の開始又は加入に伴う資産の時価評価

グループ通算制度の開始の場合においては、開始直前事業年度終了の時において完全支配関係が成立しており、その後においても完全支配関係の継続が見込まれている場合であれば資産の時価評価は必要とされない(法法 64 の 11 各号)。組織再編税制における完全支配関係のある法人間の場合における適格要件との整合性がみられる。

また、通算制度への加入の場合においては、以下の子法人であればその子法人が有する資産の時価評価は必要とされない(法法 64 の 12 各号)。

³⁵⁴ 長戸貴之「組織再編成における租税回避」『租税法研究—租税法の過去・現在・未来—』第 50 号(租税法学会、2022)、74 頁。

³⁵⁵ 連結納税の承認を受けている法人については、令和 4 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度開始日において、通算承認があったものとみなされる(令和 2 年所法等改正法附則 29①)。新たに開始する場合には、その親法人の通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度開始日の 3 か月前の日までに、その親法人及び子法人の全ての連名で、承認申請書を提出する必要がある(法法 64 の 9②)。適用対象法人として、完全支配関係が求められる背景には、少数株主が害されないような制度にすれば、制度の複雑化は避けられないとして持株割合要件の緩和は見送られた。内閣府・前掲注 343、10 頁。

- (イ) 通算法人が通算親法人による完全支配関係がある他の内国法人を設立した場合におけるその他の内国法人(同項 1 号)
- (ロ) 適格株式交換により加入した株式交換完全子法人(同項 2 号)
- (ハ) 通算直前に支配関係があり、次のすべてを満たす他の内国法人(同項 3 号、法令 131 の 16③。)
- ① 通算親法人による完全支配関係の継続が見込まれていること
 - ② 加入前における大部分の従業員の継続が見込まれていること
 - ③ 加入前に行う主要な事業の継続が見込まれていること
- (ニ) 通算加入前に支配関係がなく、次のすべてを満たす他の内国法人(同項 4 号、法令 131 の 16③、④。)
- ① 通算親法人による完全支配関係の継続が見込まれていること
 - ② 通算親法人又は他の通算法人とその他の内国法人とが共同事業要件に該当すること

要件(イ)及び(ロ)は、100%の持株関係を表す。なお、適格合併等により被合併法人等が100%保有する子法人を加入させる場合については、適格組織再編成と同様の要件を満たすことで時価評価の必要はないこととされる³⁵⁶。(ハ)は50%超、(ニ)は50%以下の持株関係を表している。これらも同じく適格組織再編成と同様の要件に該当する場合には、当該子法人の時価評価は要しないこととされる。以上のように、令和2年度税制改正では、グループ通算制度の開始・加入に伴う時価評価の要件と組織再編税制における適格要件との整合性がとれた制度とし³⁵⁷、課税の中立性の確保が図られたものとなっている³⁵⁸。上記に掲げた、これらの要件に該当する法人を「時価評価除外法人」という。

③ 通算法人の欠損金の取扱い

繰越欠損金は、連結納税制度と同様に、特定欠損金と非特定欠損金とに区別される。特定欠損金とは各通算法人の所得金額を限度として控除できる欠損金をいい(欠損金の繰越控除を自己の所得の範囲内に限定することを以下では、「SRLY ルール³⁵⁹」という。)、非特定欠損金(特定欠損金以外の欠損金)とは各通算法人の所得金額を限度とせず控除できる欠損金をいう(法法 64 の 7①、②)³⁶⁰。すなわち、制度開始又は加入前に生じた繰越欠損金は特定欠損金となり、制度開始後に生じた欠損金は非特定欠損金という位置づけとなる³⁶¹。また、

³⁵⁶ 菅原英雄「開始・加入と離脱に伴う時価評価と繰越欠損金の取扱い」『税研』No. 224 (2022)、52 頁。

³⁵⁷ 渡辺徹也「グループ通算制度―連結納税制度の見直しと新制度の基本的枠組み―」『税研』No. 224 (2022)、42 頁。

³⁵⁸ 財務省(藤田泰弘ほか)「令和2年度 税制改正の解説」(2020)、826 頁。

³⁵⁹ SRLY(Separate Return Limitation Year)という用語は、連結申告書を提出する法人グループのメンバーの個別申告年度を意味する。

³⁶⁰ 連結納税制度からグループ通算制度に移行した場合、連結欠損金個別帰属額はグループ通算制度における非特定欠損金とみなされ、特定連結欠損金個別帰属額はグループ通算制度における特定欠損金として取り扱われる(令和2年度改正法附則 20、28③)。

³⁶¹ 繰越欠損金の控除額は、原則として各通算法人の控除前所得の50%だが、通算法人すべて

時価評価法人については、通算開始前又は加入前の繰越欠損金は全額切り捨てられる一方、時価評価除外法人については、支配関係発生日から5年以内で、かつ、みなし共同事業要件を満たさない場合において、支配関係発生日以後に新たな事業³⁶²を開始した場合には、支配関係事業年度前の繰越欠損金額が切り捨てられる(法法 57⑥、⑧、法令 112 の 2④)。この規定を設ける理由は、通算グループ内では、完全支配関係があり所得の金額を一体的に計算していることから事業の移転が容易であり、欠損金を有している法人を買収して通算グループに加入させると相前後して従前通算グループで行っていた黒字事業をその法人に移転すること又は新たに黒字事業をその法人において行うことによって特定欠損金の制度を潜脱することが考えられるからである³⁶³。しかしながら、何をもって「新たな事業」と判断するかは明確ではなく、実務において混乱が生ずることが予想される³⁶⁴。なお、グループ通算制度の開始における欠損金の引継ぎ制限に係る要件は、組織再編税制におけるみなし共同事業要件とほぼ同様のものであり、ここでも課税の中立性の確保が図られたことが鑑みえる。

(2) グループ通算制度における NOL 引継ぎアプローチ (SRLY ルール)

グループ通算制度開始・加入前の欠損金については、子法人に限らず、親法人も含めて自己の所得の範囲内でのみ繰越控除できるとされる「SRLY ルール」が導入されている。酒井貴子教授は、米国における裁判例及び財務省規則の沿革を通じて、SRLY ルールの効果を次のように要約する。①連結グループによる、赤字法人の取得を通じて税負担軽減を阻止すること、②損失を出した法人が、控除を受ける法主体であり、連結を通じた損失の繰越控除が、他の法人の所得からなされるべきではないと考えられていることから、損失繰延規定の根底にある所得平準化の機能を保持すること、である³⁶⁵。すなわち、時価評価除外法人については、グループ通算開始・加入前の租税属性について、個別の法人レベルでは存続しているとして取り扱われ、維持しつつ控除できる金額をその損失を生じさせた法人又は事業の所得の範囲内に制限するということであるから、法主体の同一性アプローチ、もしくは事業継

が中小法人に該当する場合には、控除前所得金額の 100%となる(法法 57⑪一、法法 64 の 7 ⑦)。

³⁶² 法基通 12-1-9「…通算法人が当該通算法人において既に行っている事業とは異なる事業を開始したことをいうのであるから、①新たな製品を開発したこと、②その事業地域を拡大したこと、などはこれに該当しない」。

³⁶³ 財務省・前掲注 358、908 頁。

³⁶⁴ 菅原英雄・前掲注 356、54 頁。

³⁶⁵ 酒井貴子・前掲注 245、98 頁。

通算法人を被合併法人とする合併等の場合の欠損金の引継ぎの不適用(法法 57⑦一、二)について、①設立事業年度等のグループ通算承認申請特例(法法 64 の 9⑦)を適用した場合の通算制度適用初年度において、通算承認の効力が生じていない法人を被合併法人とする適格合併等があった場合、これらの事実がなかったとしたならば前記の法法 57⑥により切り捨てられることとなった金額を、引継ぎの対象から除外することで、実質的に切り捨てられるもの、②通算親法人の事業年度の中で通算グループ内で合併が行われた場合等には、被合併法人等の最後事業年度の欠損金額は、合併法人又は株主である法人において損金算入される(法法 64 の 8 (被合併法人の合併等があった場合の欠損金の損金算入))ことから、引継ぎの対象とされていないものである。財務省・前掲注 358、855 頁。梅本淳久『条文・事例・図表で読み解く 繰越欠損金の税務』稲見誠一監修(ロギカ書房、2023)、144 頁。

続性アプローチの考え方とみることができる³⁶⁶。また、時価評価除外法人に該当しない場合、又は時価評価除外法人に該当した場合でも支配関係発生日後に新たな事業を開始するなど一定の要件に該当する場合には、制度開始・加入前の欠損金が切り捨てられることを鑑みれば、事業継続性アプローチを主な要件としているとも考えることができる。

SRLY ルールについては、もう 1 つの側面がある。それは、IRC § 382 と SRLY ルールの適用の重複があった場合の取扱いに顕れる。すなわち、1999 年最終規則は、SRLY ルールと IRC § 382 の適用の重複がありうる場合には、SRLY ルールに代えて、IRC § 382 の方を適用することとした³⁶⁷。前述のとおり、IRC § 382 の目的は、所有変化を契機として赤字法人の損失繰越控除を制限し、これによって、赤字法人の取得等への課税の中立性を保持する所有変化アプローチを基調とするものであった。SRLY ルールは、いわゆる赤字法人の連結加入を通じた税負担軽減を阻止する目的と、連結申告と個別申告の調和の 2 つの目的にあるとされる。しかしながら、両者の重複があった場合には IRC § 382 の適用が優先されることによって、赤字法人の連結加入に伴う税負担軽減防止の SRLY ルールの貢献は、大幅に § 382 によって代わられたことを意味するものであった³⁶⁸。したがって、IRC § 382 が SRLY ルールの本来の目的を果たすという意味においては、SRLY ルールが少なからず、所有変化アプローチに依拠するものとも考えることができよう。

さらに、酒井貴子教授は、両者の重複があった場合に SRLY ルールの効果が完全に排除される場合があることを踏まえ、「ある法人の損失が、他の法人の所得と相殺されることを認める重複ルールは、IRC § 382 の考え方によるというよりも、連結グループの経済的な一体性を重視した結果である³⁶⁹」と述べていることから、グループ企業を一体としてみたうえで所有変化アプローチとする考え方の示唆となりうる。

3. 組織再編税制における未処理欠損金の引継ぎ制限の提言

未処理欠損金引継ぎ制限の検討を行うにあたっては、課税繰延理論における適格要件の考え方とは、別個に考えられるべきものであることを第 3 章までにおいて整理及び検討を行った。窮極的には、「適格合併が行われた場合」に限らず、非適格合併の場合においても、欠損金の引継ぎを認めるべきとの見解も一定の合理性を有するものの、第 2 章において触れたように、米国では、「投資の継続」が認められることによって、課税の不認識として租税属性の引継ぎが行われる。我が国では、「移転資産の支配の継続」が認められることによって、課税関係を継続、いわゆる租税属性の引継ぎが行われる。我が国の組織再編税制が採用したこの考え方をもとにすれば、租税属性の引継ぎ議論の入り口では、「適格合併が行われた場合」を所与とするべきと考えられる。そして、未処理欠損金の引継ぎ制限においては、適格要件に係る課税繰延理論とは別個のものとして議論されるべきと考える。このような前提をおくと、法主体の同一性アプローチを理由に、未処理欠損金の引継ぎ制限を行う考え方

³⁶⁶ 長戸貴之・前掲注 354、74 頁。

³⁶⁷ T. D. 8823, 1992-2 C. B. 34.

³⁶⁸ 酒井貴子・前掲注 245、109 頁。

³⁶⁹ 酒井貴子・前掲注 245、110 頁。

は選択肢になり得ない³⁷⁰。したがって、議論の中心となるのは、事業継続性アプローチと所有変化アプローチとなる。

(1) 事業継続性アプローチに依拠する場合

長戸貴之教授は、事業継続性アプローチの難点を次のように説明する。「M&Aをはじめとする組織再編成とのかみ合わせのわるさで…組織再編税制が『経済実態に変化のない』場合を念頭に置くのであれば、事業の継続性の要求水準を高くすることは正当化可能だが、はたして、実務において需要のある組織再編成・M&Aはそのようなものに限られるか。M&A本来の目的からすれば、むしろ経営や事業といった『経済実態に変化を生じる』ものがあること

³⁷⁰ 大阪国税不服審判所令和4年8月19日裁決事例において、親会社が100%子会社の繰越欠損金を適格合併により引き継いだところ、課税庁が、法法132の2を適用し、当該引継ぎを否認した事案において、次のように、法主体の同一性アプローチを彷彿とさせる裁決をしている。

「法法57②は、適格合併であることを要件として、租税政策上、青色申告書に与えられている欠損金額の繰越控除の特典を合併の場合にも認めることを定めた規定であるというべきである。これは、欠損金額の繰越控除の趣旨及び目的が、各事業年度の間に経理方法の一貫した同一性が維持継続されることを前提に、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによって、事業年度ごとの所得の金額の大小にかかわらず、法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うことにあるところ、適格合併においては、移転資産等の移転が形式のみで、実質においては、その資産等を保有しているということができ、移転資産等に対する支配が合併後も継続していることから、従前の課税関係を継続させることを基本的な考え方とするものである。このように、法法57②は、合併の前後を通じた経理方法の一貫した同一性を認めることができることを前提に欠損金額の繰越控除の特典の継承を認めた規定であると解される。(法法57②による未処理欠損金額の引継ぎの趣旨が前述の通りであることからすれば、)同項は、例えば、適格合併が企業グループ内の法人の有する未処理欠損金額の企業グループ内の他の法人への付替えと同視できるものであるなど上記適格合併の場合に未処理欠損金額の引継ぎを認めることとした前提を欠くような場合にまで、未処理欠損金額の引継ぎを認めることを想定した規定ではないと解するのが相当である」。

当該裁決には、2つの論理の飛躍があると考えられる。1つ目は、当該裁決書は、行田電線事件最高裁判決から「経理方法の一貫した同一性」というキーワードを引用しているが、同判決は、同一法人において事業年度を跨いだ損益の通算が認められる趣旨として述べられたものであり、法人を跨いだ繰越欠損金の移転について及ぶものではない。にもかかわらず、法法57②の趣旨・目的として、「合併の前後を通じた経理方法の一貫した同一性を認めることができることを前提に欠損金額の繰越控除の特典の継承を認めた規定」としている。また、その文言が具体的にどのような場合をいうのかを示しておらず、詳細は不明である。2つ目は、仮に上記のような前提を置いたとしても、適格合併が繰越欠損金の付替えと同視できる場合に何故、「合併の前後を通じた経理方法の一貫した同一性」が認められないことになるのか、当該裁決では明らかになっていない。森・濱田松本法律事務所『組織再編成に係る行為計算否認規定を適用し、100%子会社の繰越欠損金の適格合併による引継ぎを否認した新たな否認事案の裁決の検討』Vol.58(2023)、1-11頁。

また、「繰越欠損金を他の法人に付け替える場合には、経理方法の同一性が維持されないことが明らかであるため、包括的租税回避防止規定が適用されるのはやむを得ないが、そもそも経理方法の同一性というものを繰越欠損金の引継ぎ制度趣旨としてしまうと、どのようなものが制度趣旨に反するのかが、さらに不明瞭になってしまうため、本来であれば、より具体的な判示があったほうが望ましかったように思われる」。佐藤信祐「大阪国税不服審判所令和4年8月19日裁決～事業の移転及び継続を必要としたTPR事件との相違～」『Profession Journal』No.546(2023)。

が当然に想定される。このことは、組織再編税制当時から、共同事業再編という『移転資産に対する支配の継続』の考え方からは亜種ともいえる類型において適格要件を満たせば租税属性の引継ぎを認められていることに顕れている³⁷¹。M&A 本来の性格と事業継続性アプローチの相性の悪さを前提としながら、このアプローチを採用する場合には、さらに次の3点が考慮される³⁷²。①欠損等法人の旧事業が継続されている限り、未処理欠損金の控除制限がかからないため、欠損金額の売買の可能性が指摘され、また、未処理欠損金を得るために非効率な損失事業が継続されるという不経済も考えられえること、②Libson Shops 事件において「実質的に同じ事業」の中身が示されなかったことから、その解釈に混乱が生じた³⁷³ことをみると、どの程度の事業規模・内容の継続性が求められるかを明らかにする必要があること、③米国では、損失の種類を区別しているが、我が国においては繰越控除の対象となっている欠損金額が、その企業が本来の活動の内容とする事業から生じているかが不明であること、が挙げられる。したがって、組織再編成の局面において事業継続性アプローチは安定しない。

さらに、①についていえば、TPR 事件において仮に判決が求めるように、経営判断としては不合理に子法人の事業を引継いだ場合には、引継いだ NOL は親会社の事業からの所得と相殺できたから、組織再編税制と SRLY ルールを導入するグループ通算制度の非中立性が如実に顕れることにもなる³⁷⁴。

他方、Libson Shops 事件において IRS が示した「前年度の損失が今年度の所得と相殺せられるのは、損失を生じた当該事業と実質上同一の事業から今年度の所得が生じた場合に限り認められる」という考え方は、人為的に区切られた事業年度の不合理を解消する目的の下で、単一の事業の変動所得の平準化を達するために設けられた繰越欠損金制度の立法経過に適合する³⁷⁵。さらに、グループ通算制度では、SRLY ルールにより、時価評価除外法人については、グループ通算開始・加入前の欠損金が、個別の法人レベルでは、存続しているとして扱われ、維持しつつ控除できる金額をその損失を生じさせた法人又は事業の所得の範囲内に制限するものということができるから、その点で事業継続性アプローチとの整合性がとれる³⁷⁶。

³⁷¹ 長戸貴之・前掲注 354、75 頁。

³⁷² 酒井貴子・前掲注 245、57 頁。岡村忠生・前掲注 42、480 頁。

私見として、この3点の指摘事項の他に、適格判定において事業の継続を要求する条文では、「被合併法人の当該合併前に行う主要な事業が当該合併後の当該合併に係る合併法人において…引き続き行われることが見込まれていること」（法法22の八ロ(2)）と定めているが、どの程度の期間継続すれば足りるのかという点が問われることになる。極端なことをいえば、被合併法人の合併前の主要な事業が合併後に合併法人等において一度引き継がれさえすれば、その後において、事業を廃止・変更・縮小等をした場合であっても、要件が充足されたことになるのであろうか、といった素朴な疑問が想起される。

³⁷³ 第2章第3節2.(2)(ハ)参照。

³⁷⁴ 長戸貴之・前掲注 354、77 頁。

³⁷⁵ 第2章第3節2.(2)(ハ)参照。

³⁷⁶ 令和2年度税制改正の解説には、「組織再編成(合併)の場合も、本来的には被合併法人のから引き継いだ欠損金は被合併法人由来の所得のみから控除すべきと考えられますが、一つの法人の所得を被合併法人由来分と合併法人由来に分解するのは相当に困難であることから、欠損

長戸孝之教授は、仮に欠損移転制度に何らかの事業の継続性に関わる制約を設けるのであれば、「平準化といった制度趣旨からすると、要求される事業の同一性の水準が高ければ、リスク・テイキングの結果、ある事業に収益性がないことが明かになったのちも、欠損金の利用のために当該事業の継続が選択されてしまうかもしれない。リスク・テイキングへの課税の中立性の観点からは、賭けの結果、ある事業が失敗に終わった後にまで当該事業を継続させる必要はなく、ただちに撤退させるべきである。また、仮に租税法上異なる事業と評価されるものであっても、欠損を生じた事業で用いられた資産等が買収法人の事業との関係でシナジーを生じるのであれば、それを租税法上の理由により妨げるべきではない。…この意味で…当該 M&A により引き継がれる事業や資産等によりシナジーが生じることを要求すべきである³⁷⁷」と述べている。例えば、経営上の課題項目又は重点項目に対して合併がどのように寄与するか、どのようなシナジーを創出するのかといった書類の具備を適格要件に加えることも一案であろう。それは、単に租税回避目的の合併を抑止するだけでなく、納税者と税務当局との間での情報格差の解消に寄与し、合併再編に係る争訴で生じるコンプライアンスコストの軽減につながると考える。

(2) 所有変化アプローチに依拠する場合

法人の所有者である株主の変化により未処理欠損金の引継ぎを制限する考え方であり、先述の通り、IRC § 382 における引継ぎ制限の基調となっている。長戸孝之教授は、「所有変化アプローチは設計次第では租税属性引継ぎ目的で組織再編成を行う誘因の減殺に効果的³⁷⁸」とし、岡村忠生教授は、「主体の同一性を、法人ではなく株主において判断しようとするものと理解することも可能であり、その場合は、窮極的には、所得は個人にしか観念できないとする包括的所得概念に基礎付けられることになる³⁷⁹」ことを述べている。

また、米国歳入法典における IRC § 382 と SRLY ルールの適用の重複があった場合には、SRLY ルールに代えて、IRC § 382 が適用される。ゆえに、所有変化アプローチを基調とする IRC § 382 が SRLY ルールの本来の目的を果たすという意味において、所有変化アプローチと SRLY ルールは整合的であると考えることができよう。連結グループの経済的な一体性という点を踏まえれば、グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチ(グループ内で生じた欠損金については、合併による引継ぎを認めるという考え方)は、グループ通算制度による SRLY ルールとも中立的な制限になると考える³⁸⁰。

金を引き継ぐ(切り捨てる)か否かという2類型とされています」と述べているが、当該「被合併法人由来分の所得」に着目するのではなく、当該「所得」又は欠損金を生じさせた事業に着目し、事業の移転に伴って欠損金も移転するという考え方も可能なのではないかと考える。財務省・前掲注 358、908 頁。

³⁷⁷ 長戸孝之『事業再生と課税』(東京大学出版会、2017)、311 頁。

³⁷⁸ 長戸孝之・前掲注 354、76 頁。

³⁷⁹ 岡村忠生・前掲注 42、481 頁。

³⁸⁰ 連結納税制度の見直しに当たっての基本的な考え方では、企業グループの一体的運営が行われているという実態を踏まえ進めていくこと、および企業グループの一体性に着目することが述べられていることから、整合性がとれる。内閣府・前掲注 343、6-7 頁。

なお、組織再編税制における「グループ」概念は、立法段階に据えた発行済株式の支配関係 50%超をいうものとして、本章における提言を行う。

他方、(1)で述べたことと反対に、SRLY ルールでは、時価評価除外法人については、グループ通算開始・加入前の欠損金が、個別の法人レベルでは、存続しているとして扱われ、維持しつつ控除できる金額をその損失を生じさせた法人又は事業の所得の範囲内に制限するものということができるから、その点で所有変化アプローチとの整合性がとられない。さらに、いくつかの課題として、「正常な株式取引を阻害すること、又は引継制限のかかる所有変化の閾値周辺で、企業支配市場を歪ませる³⁸¹⁾」ことが挙げられる。米国についていえば、ライツプランが、敵対的買収を防ぐためではなく、§ 382 所有変化が発生しないようにするために使用された事例がある³⁸²⁾。しかしながら、5%という低い発動要件でもポイズンピルの導入を適法とすることは、既存株主にとって好ましい敵対的買収を阻害する可能性や株主が経営に影響を与えるために行う正当な買い増し行為を阻害する可能性などが指摘されるところであり³⁸³⁾、コーポレート・ガバナンスの観点から、企業支配権市場を歪め、現経営陣への規律を緩める可能性がある³⁸⁴⁾。さらに、これをルールにするためには、株主の範囲(株式の種類)やどれだけの変化があれば引継制限を行うかなどを決める必要がある³⁸⁵⁾。

³⁸¹⁾ 長戸貴之・前掲注 354、76 頁。

³⁸²⁾ *Versata Enterprises, Inc. v. Selectica, Inc.*, 5 A. 3d 586 (Del. 2010). Selectica は、2000 年の上場以来赤字経営を続けて多額の NOL を有していたが、2008 年 11 月までに 5% 以上を保有する株主による株式取得の累計が 40%に達し、「§ 382 所有変化」による多額の NOL を喪失するおそれにあった。そこで、Selectica は、採用中であったライツプランのトリガー割合を 15%から 5%に引き下げつつ、既存の 5%株主はライツプランの適用除外とした上で少量の追加取得を認めた。裁判所は、NOL ピルの主な目的は潜在的価値のある資産の不慮の没収を防ぐことであり、敵対的買収ではないが、すべてのライツプランは、性質上、保身的効果を持つ可能性があるため、ユノカル基準が適用されると判示した。

同裁判は、「NOL の有無にかかわらず低い割合を発動条件とするポイズンピルを一般的に相当と認めるものとして解釈してはならないとしながらも、有効とする途を開いた点は重要である」。久保佳納子「5%の株式取得を発動条件とする NOL ポイズンピルの有効性」『商事法務』No. 2005 (2013)、50 頁。

我が国についていえば、NOL ポイズンピルではないが、新株予約権無償割当が不公正な方法によるものか否かが争われた日本の裁判例で三ツ星事件(最二決令 4・7・28 資料版商事 461 号 147 頁)では、その判断枠組みが必ずしも明確ではないことが指摘される。玉井裕子ら・前掲注 185、27 頁。

³⁸³⁾ Peter B. Siegal. *USING APPRAISAL TO PROTECT NET OPERATING LOSS CARRYFORWARDS*, Northwestern University Law Review, 927. (2012). See also Practical Law Corporate & Securities and Scott Towers, Ballard Spahr LLP “*Poison Pills: Defending Against Takeovers/Stockholder Activism and Protecting NOLs*,” Thomson Reuters Practical Law (2016).

³⁸⁴⁾ 一方で、NOL ポイズンピルを採用する企業には、その後の企業業績の向上のシグナルを示していることを指摘する論文がある。Danielle Stanley, *Shareholder Beware? Examining NOL Poison Pill Adoptions*, University of Tennessee, 44-45 (2022).

³⁸⁵⁾ 岡村忠生・前掲注 42、481 頁。

表 6： (1) (2) のまとめ

	グループ通算との中立性	採用する場合の留意点
事業継続アプローチ	SRLY ルールにより、時価評価除外法人については、グループ通算開始・加入前の欠損金が、個別の法人レベルでは、存続しているとして扱われ、維持しつつ控除できる金額をその損失を生じさせた法人又は事業の所得の範囲内に制限するものといえることができるから、その点でグループ通算制度との整合性がとれる。ただし、一定の場合に非中立性が生じる。	M&A により引き継がれる事業や資産等によりシナジーが生じることを要求すること。
所有変化アプローチ	反対に、所有変化アプローチは、株主の変動に着目するものであるから、欠損金の控除利益をその損失を生じさせた法人又は事業の所得の範囲内に制限するという SRLY ルールとは、整合的ではない。 一方で、米国歳入法典における IRC § 382 と SRLY ルールの適用の重複があった場合には、SRLY ルールに代えて、IRC § 382 が適用される。所有変化アプローチを基調とする IRC § 382 が SRLY ルールの目的を果たすという意味において、所有変化アプローチは SRLY ルールと整合する。	株主の範囲(株式の種類)やどれだけの所有変化があれば、NOL の引継制限を行うかなどを決める必要がある。

(筆者作成)

第2節 PGM 事件の検討と欠損金引継ぎ提言の検証

1. 事実関係³⁸⁶

パシフィックゴルフプロパティーズ(以下、「PGP」という。)は、2009年4月28日に、大手商社から経営不振に陥っていたゴルフ場運営会社である PGPAH6(以下、「C1 社」という。)を買収して完全子会社化した。C1 社については、元代表者が行なっていた不正行為に基づく、簿外債務が存在していた。そこで、PGP は、簿外債務の債権者から損害賠償請求を受けてゴルフ場が差し押さえられるという不測の事態が生じることがないように、C1 社のゴルフ場運営事業を C1 社の新設完全子会社 C2 社に分社型分割で移転させた後、簿外債務のみを抱える C1 社を潜在的債権者への対応のために存続させることとした。その後、C1 社は、C2 社の全株式を PGM のグループ会社に対して譲渡したが、その結果、C1 社には多額の譲渡損が発生し、多額の欠損金額を抱えることとなった³⁸⁷。

PGMP4(以下、「B 社」という。)の取得経緯は明らかではないが、C1 社と B 社は、2011 年 12 月 5 日に特定資本関係が生じ、その後、PGP の 100%子会社となっている。

PGP 社は、C1 社が抱える約 57 億円の欠損金を PGP が全株式の 99.999%を所有する PGM プロパティーズ(以下、「A 社」という。)に対して引き継ぐことを目的として、2017 年 1 月 1 日付で、PGP の完全子会社である B 社を合併法人、C1 社を被合併法人とする合併(以下、「第 1 吸収合併」という。)を実行し、同日に、A 社を合併法人、B 社を被合併法人とする合併(以下、「第 2 吸収合併」という。)を実行した。B 社と C1 社とは、PGP の完全子会社であったため、第 1 吸収合併は、完全支配関係適格合併(法法 2 条十二の八イ)の要件を充足していたが、A 社には、0.00001%の株式を保有する少数株主が存在していたため、第 2 吸収合併は完全支配関係適格合併の要件を満たさず、支配関係適格合併(法法 2 の十二の八ロ)の要件を充足するものであった(第 1 吸収合併と第 2 吸収合併を併せて以下では、「本件 2 段階合併」という。)。A 社は、2017 年 3 月期において、引き継いだ約 57 億円の未処理欠損金額を損金の額に算入して確定申告を行った。

これに対して、課税当局は、本件 2 段階合併に係る一連の行為によって C1 社の欠損金を A 社に引き継いで A 社の欠損金額として算入したことは、法法 132 の 2 にいう「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」に該当するとして、A 社の法人税の更正処分等を行なった。これに対して、A 社から審査請求がなされたが、国税不服審判所は、

³⁸⁶ 本件事実関係は、以下の書籍、新聞報道及び専門誌記事における事実並びに関連する開示資料を参照している。

・森・濱田松本法律事務所「組織再編成に係る行為計算否認規定(法 132 条の 2)を適用した新たな否認事案の検討」(2021)、3-5 頁。

・太田洋編・前掲注 329、173-175 頁。

・日本経済新聞「PGM 系、企業再編巡り 50 億円申告漏れ 不服で提訴」(2021)。

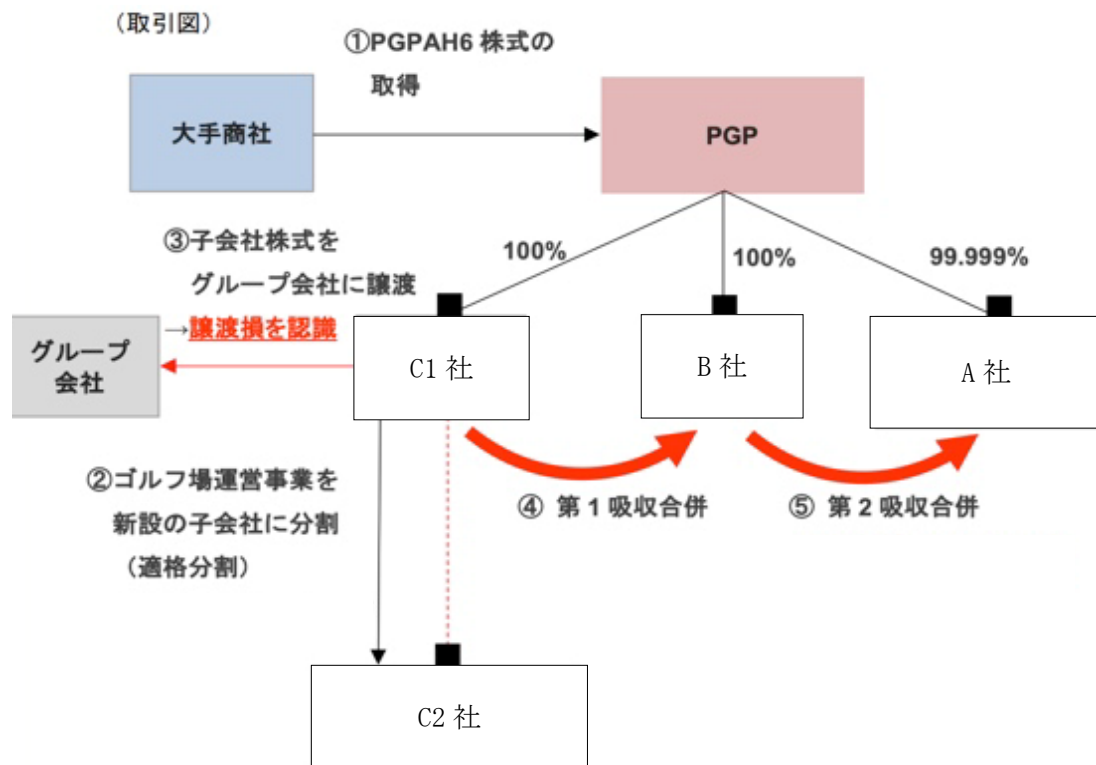
・T&A master 編集部「新たな 132 条の 2 適用事例の全容」『T&A master』No. 883 (2021)、4-9 頁。

・伊藤剛志「適格合併による未処理欠損金の引継ぎと法人税法 132 条の 2~TPR 事件東京高裁判決の合理的解釈の試み〜」『租税研究 会員懇談会資料』(2023)。

³⁸⁷ 現行の法人税法においては、100%グループ内の株式譲渡は、グループ法人税制の適用により原則として譲渡損益の認識が繰延べられる(法法 61 の 13)。しかし、当該事案の株式譲渡はグループ法人税制が導入される前に実行されているため、C1 社は株式譲渡損失を認識できたものと考えられる。

上記更正処分等を適法として、A 社の審査請求を棄却した。2021 年 4 月、A 社は上記更正処分等の取消訴訟を提起した。本論文執筆段階において訴訟係属中である。上記事実関係は、図 1 のようになる。

図 1：事実関係



(出所：森・濱田松本法律事務所・前掲注 386、5 頁(一部筆者修正))

2. 国税不服審判所による裁決

国税庁「三社合併における適格判定(照会)」と題する照会事例³⁸⁸において、上記事実関係に示す本件 2 段階合併が行われた場合には、原則として、各合併について合併の順にそれぞれ適格判定を行う旨が記載されている。本件では、B 社による C1 社の吸収合併は 100% グループ内再編であることから適格合併となり、A 社による B 社の吸収合併も 50% 超 100% 未満のグループ内再編として適格合併と判断され、もともとは C1 社が有していた 57 億円の未処理欠損金が A 社へ引き継がれることも容認されるものと考えられる³⁸⁹。

しかしながら、国税不服審判所は、TPR 事件で示された判旨下線部「完全支配関係がある法人間の合併についても…合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される」という解釈を根拠にして、「C1 社は本件合併の日から遡ること 5 年以上も前から事実上休眠状態にあり、本件合併の時点における事業実態はなかったものと認められる。そうすると、C1 社にはそもそも組織再編成によって『引き継がれるべき事業』がな

³⁸⁸ 国税庁(平成 21・01・23 経局第 1 号 平成 21 年 1 月 27 日)「三社合併における適格判定について(照会)」令和 5 年 10 月 2 日閲覧。

³⁸⁹ T&A master 編集部・前掲注 386、7 頁。

く、C1 社が有する未処理欠損金額は、通常の組織再編成の手順によって請求人に引き継がれることはなかったものである。…このような場合においてまで、未処理欠損金の引継ぎを認めることとするのは、法法 57②の趣旨及び目的から逸脱したものといわざるを得ない³⁹⁰」とした。

つまり、C1 社は事業を行っていないのであるから、「簿外債務管理や債権者対応のためだけに存続している C1 社の B 社による吸収合併の適格性を、『事業の継続性』の観点から否認した³⁹¹」ことになる。また、「B 社による C1 社の吸収合併に伴う繰越欠損金の引継ぎは、100%グループ内での適格合併について規定した法法 2 十二の八イや、適格合併が行われた場合における繰越欠損金の引継ぎを規定した法法 57②の趣旨に反するとの判断も示した³⁹²」ものとされる。

3. 検討

本件裁決は、ヤフー・IDCF 事件の法法 132 の 2 の不当性要件の判断枠組みに係る判示を引用し、その上で、TPR 事件高裁判決を踏襲している。すなわち、組織再編税制の基本的な考え方から、「完全支配関係にある法人間の適格合併についても、被合併法人の事業の移転及び継続」という要件を事実上付加したかのように解している³⁹³。斯様な解釈のもとでは、事実上休眠会社であった C1 社には、そもそも引き継がれるべき「事業」がなく、そうである以上、C1 社の欠損金は通常の組織再編成の手法では A 社に引き継がれることがないことになる。これは、事業継続性アプローチの考え方に近く、C1 社により引き継がれる「事業」が存在しないことから、未処理欠損金の引継ぎはできないという結論になる(表 7)。

しかしながら、本件のように、偶発債務のリスクが健全な事業であるゴルフ場運営事業に及ばないように、会社法上、法人格ごとに有限責任の原則が適用されてることを利用して、両者を分社型分割により分離することは、実務上も広く行われており³⁹⁴、簿外債務に係る潜在的債務者対応のために存続している法人を営利法人たる株式会社として存続させることは、会社法上も少なくとも否定されていない³⁹⁵。そうである以上、一定期間が経過して、偶発債務のリスクがどの程度あるかが概ね見通せることとなった段階で、法人格を維持しておくための管理コストを削減するために、そのような会社(C1 社)を収益事業を営んでいる他の会社(B 社)に吸収合併させることには、十分な正当事由と経済合理性があると考えられる³⁹⁶。

³⁹⁰ 伊藤剛志・前掲注 386、40 頁。

³⁹¹ T&A master 編集部・前掲注 386、8 頁。

³⁹² T&A master 編集部・前掲注 386、8 頁。

³⁹³ 太田洋「法人税法 132 条の 2 の射程と課題—TPR 事件東京高裁判決および PGM 事件を素材として—」『水野忠恒先生古稀記念論文集 公共・会計の制度と理論』(中央経済社、2022)、384 頁。

同趣旨として伊藤剛志・前掲注 386、41 頁。

³⁹⁴ 西村あさひ法律事務所編著『事業再生大全』(商事法務、2019)、99—100 頁。

³⁹⁵ 偶発債務を完全に遮断するためには、C1 社を解散させる途もあるが、株式会社の解散には公告が必要であり(会社法 499 条)、潜在的債権者からの損害賠償請求を招きかねないため、C1 社の解散という選択肢を選択しなかったこと自体には正当な理由があるものと解される。T&A master 編集部・前掲注 386、5 頁。太田洋・前掲注 393、384 頁。

³⁹⁶ 太田洋・前掲注 393、384 頁。

仮に、このようなケースにまで「事業の継続」が求められるとなれば、吸収合併はやめて、売却、解散などの他の選択肢を採らざるを得なくなる³⁹⁷という点で課税の中立性の観点から望ましくないと考える。さらに、国側は、国税不服審判所における主張の中で、C1 社の簿外債務管理等を「受動的業務」と認定している³⁹⁸が、当該「業務」を「事業」と解することも可能であり、本章第 1 節 3. (1)において検討したように、「事業の継続性」の「事業」がどの程度の水準を示しているのかが必ずしも明確ではないことが問題となる。一方で、経営判断としては、不合理、不必要に他の法人の事業を引継げば、未処理欠損金の引継ぎが可能となり、グループ通算制度との非中立性が顕れることになる。

本件を所有変化アプローチから捉えた場合、本件未処理欠損金の引継ぎは妥当であったと考えられる。すなわち、グループ企業を一体としてみた上での所有変化アプローチにおいて、未処理欠損金の引継ぎ制限を正当化するためにはグループ外損失の取込み(法人の所有者である株主に一定の変化)が必要となる。本件で問題となる C1 社の欠損金は、2009 年 4 月 28 日に PGP が C1 社を完全子法人化した後に発生したものであるため、未処理欠損金の引継ぎ制限は、正当化できない(表 7)。TPR 事件高裁判決についても、旧 TAT において生じた未処理欠損金は TPR が支配権を取得し子法人化した後に発生したものであるため、同様の理由により、正当化することはできない(表 7)。斯様な所有変化アプローチは、事業の継続性の概念に拘束されることがないため、組織再編における適格性判定との混同の問題にも対応できるものとする。

ヤフー事件は、もともとソフトバンクグループが買収したグループ外の IDCS の既発生の繰越欠損金を、ヤフーが利用するという事案であったため、法法 132 の 2 の解釈の論点とはべつに、所有変化アプローチを採った場合においても、その結論である欠損金の引継制限は正当化される(表 7)。

表 7：繰越欠損金引継要件の提言の評価

	ヤフー事件判決	TPR 事件判決	PGM 事件裁決
事業継続性アプローチによる制限	×	○	○
所有変化アプローチによる制限	○	×	×
ヤフー事件、TPR 事件判決	-	-	○

正当化できる：○、正当化できない：×

(筆者作成)

4. 結論

以上を踏まえると、グループ通算制度との欠損金の取扱いの中立性という観点から、組織再編税制において採用されるべき繰越欠損金引継要件は、所有変化アプローチを基礎とした制度構築が望ましいと考える。

³⁹⁷ T&A master 編集部・前掲注 386、9 頁。

³⁹⁸ T&A master 編集部・前掲注 386、9 頁。

TPR 事件、及び本件に示されるような事業継続性アプローチによる欠損金引継制限は、「事業」がどの程度の水準を求めているのかが必ずしも明らかではないことや簿外債務管理等を行っている企業の欠損金は認められなくなる。また、欠損金を引継ぐために非効率な損失事業が不本意に継続するという不経済も指摘される。企業が本意若しくは不本意に事業を引き継いだことにより被合併法人の未処理欠損金を享受した場合には、SRLY ルールを導入するグループ通算制度との非中立性が顕れることになる。

グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチは、グループ通算制度とも中立性が図られる³⁹⁹。その具体的な制限規定について、現行法から大きく乖離することのないように反映する場合には、第 1 に法法 57②の「適格合併が行われた場合」という文言以上の要件を付加しないこと、第 2 に法法 57③の「当該適格合併が共同で事業を行うための合併として政令で定めるものに該当する場合」、及び法法 57④の「当該適格組織再編成等が共同で事業を行うための適格組織再編成として政令で定めるものに該当しないとき」という未処理欠損金の引継要件を廃止すること(=みなし共同事業要件の撤廃)、第 3 に法法 57②において引き継ぐことができる未処理欠損金額を「支配関係事業年度以後の未処理欠損金額」に変更することである。

第 1 については、本論文を通じて述べてきた課税繰延要件と繰越欠損金の引継要件は、関連性、類似性を有するものの、それぞれ別の系譜で発展してきておりその目的も異なるのであるから、繰越欠損金の引継制限に当たっては、両者を区別するべきである⁴⁰⁰。

第 2 については、グループ企業を一体としてみた上で、グループ内で生じた欠損金については、合併による引継ぎを認めるという考え方である。法人税は、最終的には株主が負担していると考えたとすれば⁴⁰¹、繰越欠損金控除の利益は、繰越欠損金が発生したときにその損失を被った株主が得るべきであり、その支配株主(50%超)が一定の期間(適格合併の日の属する事業年度の日の 5 年前の日から)異動していないのであれば(グループ企業の一体性を図る時間的制限)、その株主が被った損失として、特段の制限なく未処理欠損金を利用できる。換言すれば、グループという概念を用いることができない共同事業再編成については、未処理欠損金が引継がれるべきではないという結論になり得よう。

第 3 については、グループ内で生じた欠損金であるため、株主所有に関する支配が及ばない欠損金については適用しない(量的制限)。

グループ企業を一体としてみたうえでの所有変化アプローチを基調とした当該提言によって未処理欠損金引継の制限を行うことは、課税繰延と欠損金移転の混同の解消のみならず、「支配の継続」概念との区別を通じた法法 57②の趣旨・目的の解釈の争いに一定の終止符を打つことになり、予測可能性及び法的安定性の向上が図られると考える。

³⁹⁹ 本章第 1 節 2. (2) 参照。

⁴⁰⁰ 第 2 章第 4 節まとめ、及び第 3 章第 3 節まとめ参照。

⁴⁰¹ 第 2 章第 3 節 2. (2) ①(二) 参照。

むすび

令和 5 年 6 月 16 日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針 2023⁴⁰²」では、「中堅・中小企業の活力向上」と題して、地域経済を支える中堅・中小企業の活力を向上させ、良質な雇用の創出や経済の底上げを図る手段として、M&A や外需獲得、イノベーションの支援、併走支援の体制整備等に取り組むこと、また、GX、DX、人手不足等の事業環境への対応を後押ししつつ、切れ目のない継続的な中小企業等の事業再構築・生産性向上の支援、円滑な事業承継の支援を行うことが明らかにされている。

さらに、経済産業省主催の「対日 M&A 課題と活用事例に関する研究会」では、日本企業が海外資本の持つグローバルネットワークやノウハウ等を活用して、海外販路の拡大や経営の高度化、人材の強化・育成(対日直接投資)を促していくことが日本経済の発展に貢献すると纏められている⁴⁰³。

海外資本の活用方法の一つとして外国企業又は海外 PE ファンドによる日本企業への M&A が挙げられている。現実には、世界の経済力上位 10 カ国における対内直接投資を対 GDP 比で見ると、イギリス 88.21%、カナダ 68.25%、フランス 32.22%、アメリカ 43.90%、OECD 平均 50.91%に対して日本は 5.24%と極めて低い水準である(図 2)。

我が国の組織再編税制創設の経緯として、平成 8 年度の金融自由化を受けて、外国企業による対内直接投資を促進しようとする動きに伴い、まずは国内における M&A の環境が整い、M&A が企業戦略の一環として機能することが、外国企業による M&A をも増やすこととされ、国内における M&A 法制の充実化が急務とされた背景があった⁴⁰⁴。創設から 20 年以上が経過し、M&A 法制のインフラが一定程度整った中、上記のような企業再編を促すような我が国の指針に対して、組織再編税制の根底をなす「支配の継続」概念が足枷となるようなことはあってはならないと考えられる。

また、上記の骨太方針には、新型コロナウイルス感染症等の影響等への対応で債務が増大している中小企業等の収益力改善・事業再生・再チャレンジの支援についても強化していくことが盛り込まれている⁴⁰⁵。国税庁の統計によると、企業の繰越欠損金の翌期繰越は、感染症等が蔓延する以前の平成 31 年分で 60 兆 9538 億円だったものが、令和 3 年分で 73 兆 5398 億円にまで増加し、組織再編税制が導入された平成 13 年分の 79 兆 6788 円に迫る勢いである⁴⁰⁶。企業債務が膨張する中、「令和 6 年度税制改正に関する租研意見」では、欠損金の繰越控除期間の延長等の必要性が指摘される⁴⁰⁷。

本研究を通じて検討したように、大法人を対象とした欠損金の繰越控除制度における控除限度額は、段階的に引き下げられてきた(平成 30 年度以降は所得の 50%、中小法人については課税所得の全額)が、欠損金の繰越控除期間(9 年、平成 30 年度から 10 年)は、アメ

⁴⁰² 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針 2023 加速する新しい資本主義～未来への投資の拡大と構造的な賃上げの実現～(令和 5 年 6 月 16 日閣議決定)」(2023)、24 頁。

⁴⁰³ 経済産業省「対日 M&A 活用に関する事例集 海外資本を活用して、企業変革・経営改造・飛躍的成長に繋げた日本企業のケーススタディ」(2023)、1 頁。

⁴⁰⁴ 第 1 章第 1 節 1. (1) 参照。

⁴⁰⁵ 内閣府・前掲注 402、24 頁。

⁴⁰⁶ 国税庁 各年「会社標本調査結果」を参照。

⁴⁰⁷ 宗岡正二「令和 6 年度税制改正に関する租研意見」『租税研究』(2023)、13 頁。

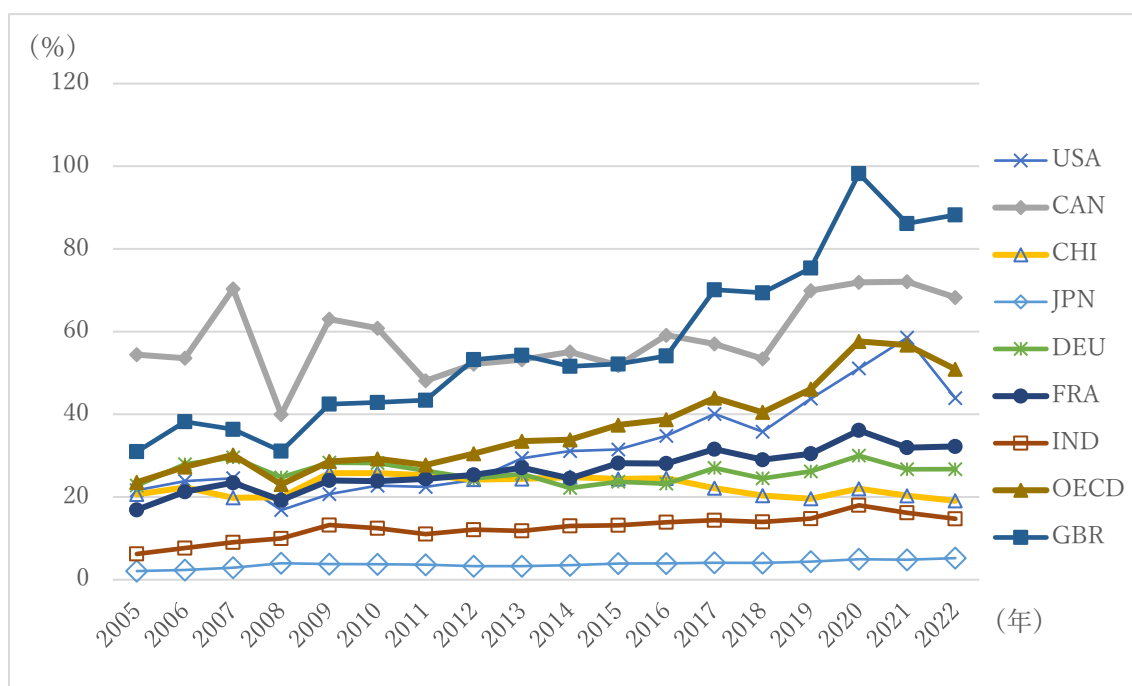
同旨として、日本公認会計士協会「令和 6 年度税制改正意見書」(2023)、21-22 頁。

リカ、イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア(ともに無制限)に比較して短い。そのため、欠損金移転への誘因が大きくなる一方で、欠損金の法人移転に際しての制限規定である法法 57 について、「支配の継続」概念の複雑化、及び課税繰延と繰越欠損金引継ぎ制限の混同により、租税当局と納税者との間に紛争が起きやすい建付となっている。

そこで、本研究では、当該紛争の解決に向けて、組織再編税制における課税繰延理論と欠損金の引継ぎ理論との区別を通じて、それらを混同する所以、根拠がないことを明らかにした。そして、米国歳入法典の欠損金引継ぎアプローチを参考に、令和 2 年度に創設されたグループ通算制度との課税の中立性の観点から、繰越欠損金の引継要件は、所有変化アプローチを基礎とした制度構築が望ましいことを提言した。

本提言は、欠損金引継ぎ議論の一方方向性を示したにすぎず、真に欠損金移転の厳格な制限を課すのであれば、米国歳入法典のような所有変化ルールに基づく緻密な制度構築の必要性がある。その際のいくつかの課題として、正常な株式取引を阻害すること、又は引継制限のかかる所有変化の閾値周辺で、企業支配市場を歪ませること以外に、株主の範囲(株式の種類)やどれだけの変化があれば引継制限を行うかなどを決める必要がある。加え、欠損金の引継ぎ問題は、資産の含み損(いわゆるビルトイン損失)への対処と平仄を採らなければならないところ、本研究では欠損金の引継ぎに着目するに留まり、より具体的かつ広範な検討は今後の研究課題として残された。

図 2：対内直接投資残高の GDP 比の推移(年比)



(出所：OECD (2023), FDI stocks (indicator). doi: 10.1787/80eca1f9-en (Accessed on 21 October 2023))より筆者作成

参考文献

(日本文献：五十音順)

1. 明石英司＝渡邊直人＝岡村忠生＝岩品信明「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」『税務弘報』62 巻 7 号(2014)。
2. 阿部泰久「改正の経緯と残された課題」江頭憲治郎＝中里実『企業組織と租税法』(別冊商事法務 No. 252、2002)。
3. 阿部泰久ほか「連結納税制度の実務」『別冊商事法務』No. 254 (2002)。
4. 泉絢也「適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法 57 条 2 項の『本来の趣旨及び目的』には『事業の継続』が含まれているか？－TPR 事件を素材として－」『千葉商大論叢』第 57 巻(2020)。
5. 泉徳治ほか「租税訴訟の審理について(第 3 版)」(法曹会、2018)。
6. 一高龍司「国際的組織再編成に関する米国連邦所得税上の取扱一要点と最近の動向」『グローバル時代における新たな国際的租税制度のあり方～BEPS プロジェクトの重要な積み残し案件の棚卸し検証～』(21 世紀政策研究所、2018)。
7. 伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第 8 版)所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』(中央経済社、2021)。
8. 伊藤剛志「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例」『ジュリスト』No. 1496 (2016)。
9. 伊藤剛志「適格合併による未処理欠損金の引継ぎと法人税法 132 条の 2～TPR 事件東京高裁判決の合理的解釈の試み～」『租税研究 会員懇談会資料』(2023)。
10. 井上久弥『企業集団税制の研究』(中央経済社、1996)。
11. 今井俊哉「連結納税制度における繰越欠損金の法人間移転と課税理論－組織再編税制との比較を踏まえて－」『租税資料館受賞論文集第 29 回上巻』(租税資料館、2020)。
12. 今村隆「組織再編税制における租税回避－素朴な経済合理性から洗練された濫用基準へ－」『租税法研究－租税法の過去・現在・未来－』第 50 号(租税法学会、2022)。
13. 今村隆『現代税制の現状と課題(租税回避否認規定編)』(新日本出版社、2017)。
14. 今村隆『租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究－』(大蔵財務協会、2015)。
15. 岩崎政明「ヤフー事件最高裁判決における法人税法 132 条の 2 所定の『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』の意義及びその該当性の判断方法」『判例評論』705 号(判例時報 2343 号、2017)。
16. 岩崎政明編『税法用語辞典 9 訂版』(大蔵財務協会、2016)。
17. 鶴瀬恵子ほか「新しい持株会社規制－独禁法改正に関する全資料集－」『別冊商事法務』No. 197 (1997)。
18. 梅本淳久『条文・事例・図表で読み解く 繰越欠損金の税務』稲見誠一監修(ロギカ書房、2023)。
19. 江頭憲治郎ほか「『会社法制の現代化に関する要綱試案』をめぐって」『会社法制の現代に関する要綱試案の論点』(別冊商事法務 No. 271、2004)。
20. 江頭憲治郎『結合企業法の立法と解釈』(有斐閣、1995)。
21. 江頭憲治郎『株式会社法第 7 版』(有斐閣、2017)。

22. 大蔵省主税局編著『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE MISSION シャウプ使節団 日本税制報告書』（日本租税研究協会、1949）。
23. 太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響(下)」『商事法務』No. 2038（2014）。
24. 太田洋「関連企業間取引の税務否認を巡る近時の裁判例」金子宏監修『現代租税法講座第3巻 企業・市場』（日本評論社、2017）。
25. 太田洋「法人税法 132 条の 2 の射程と課題－TPR 事件東京高裁判決および PGM 事件を素材として－」『水野忠恒先生古稀記念論文集 公共・会計の制度と理論』（中央経済社、2022）。
26. 太田洋「ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の分析と検討」『税務弘報』（2016）。
27. 太田洋「企業グループ税制等の実務上の課題」『税研』No. 204（2019）。
28. 太田洋編著『M&A・企業組織再編のスキームと税務～M&A を巡る戦略的プランニングの最先端～』（大蔵財務協会、2019）。
29. 岡村忠生「法人清算・取得課税におけるインサイド・ベシスとアウトサイド・ベシス」『法学論叢 148 巻 5・6 号』（2001）。
30. 岡村忠生『法人税法講義』（成文堂、2007）。
31. 岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について－圧縮基調からグループ法人税制へ」『日本租税研究協会』（2011）。
32. 岡村忠生「グレゴリー判決再考－事業目的と段階取引－」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』（2008）。
33. 岡村忠生「企業結合と税法」『商事法務』No. 1841（2008）。
34. 岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」『税研』No. 177（2014）。
35. 岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(2)」『税研』No. 177（2014）。
36. 岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応～ヤフー事件最高裁判決～」『WLJ 判例コラム臨時号』第 77 号(2016)。
37. 岡村忠生「法人税法 132 条の 2 の『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』の意義と該当性」『ジュリスト』No. 1495（2016）。
38. 織田吉蔵「法人の繰越欠損金と所得税」『會計』19 巻 5 号(1926)。
39. 香川隼人編「令和三年改正産業競争力強化法の解説」『商事法務』No. 2270（2021）。
40. 柿沼重志＝中西信介「産業競争力強化法案の概要と主な論点～過小投資、過剰規制、過当競争の是正は進むのか～」『経済のプリズム』No. 120（2013）。
41. 柿原良美「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈・適用をめぐる諸問題」『税務大学校論叢』第 82 号(2015)。
42. 鎌田純一編「日本再興戦略の概要と今後の課題－期待される『成長戦略実行国会』での議論の変化－」（2013）。
43. 神作裕之「コーポレートガバナンス・コード改訂とガバナンス改革」『商事法務』No. 2264（2021）。
44. 神山弘行「事前照会制度に関する制度的課題＜研究ノート＞」『独立行政法人経済産業研究所』（2010）。
45. 神田秀樹ほか「事業再編実務指針とポートフォリオマネジメント(上下)」『商事法

- 務』No. 2238、No. 2239（2020）。
46. 神田秀樹『会社法第 23 版』（弘文堂、2021）。
 47. 金井貴嗣編『独占禁止法第 4 版』（弘文堂、2013）。
 48. 金子宏『租税法第 7 版』（弘文堂、1999）。
 49. 金子宏『租税法第 24 版』（弘文堂、2021）。
 50. 監査法人三田会計社『企業集団会計の実務』（中央経済社、1988）。
 51. 北村導人「企業グループ税制等の全体像」『税研』No. 224（2019）。
 52. 木村美由紀「組織再編税制における『移転資産等に対する支配の継続性』及び『株主の投資の継続性』に関する一考察」『税務大学校論叢』第 100 号（2018）。
 53. 黒田光樹子「組織再編税制について（欠損金の取扱い）」『租税研究』（2015）。
 54. 久保佳納子「5%の株式取得を発動条件とする NOL ポイズン・ピルの有効性」『商事法務』No. 2005（2013）。
 55. 経済企画庁『平成 6 年度経済白書』（大蔵省印刷局、1994）。
 56. 経済企画庁『平成 9 年版経済白書』（大蔵省印刷局、1997）。
 57. 経済産業省「事業再編の促進（概要資料）」（2021）。
 58. 経済産業省『『スピンオフ』の活用に関する手引 令和 5 年 6 月』（2023）。
 59. 経済産業省「対日 M&A 活用に関する事例集 海外資本を活用して、企業変革・経営改造・飛躍の成長に繋げた日本企業のケーススタディ」（2023）。
 60. 国税庁 HP 質疑応答事例「無対価合併に係る適格判定について（株主が個人である場合）」。
 61. 国税庁 HP 質疑応答事例「持株会社と事業会社が合併する場合の事業関連性の判定について」。
 62. 国税庁 HP 文書回答事例集「英国子会社がオランダ法人と行う合併の取扱いについて」。
 63. 国税庁 HP「三社合併における適格判定について（照会）」。
 64. 小塚真啓「法人税法 132 条の 2 の不当性要件の意義とその判断枠組み－ヤフー事件」『ジュリスト』No. 1505（2017）。
 65. 小塚真啓「法人税法 132 条の 2 の不当性要件の意義と予測可能性－ヤフー事件」『税研』No. 208（2019）。
 66. 小塚真啓「連結納税制度の改革を評価する」『税研』No. 211（2020）。
 67. 小塚真啓「連結納税制度改革 2020 の評価と展望－ポスト・コロナにおける『法人課税のクロノトポス』の変容可能性を探る」『租税研究』（2020）。
 68. 財務省「平成 18 年度 税制改正の解説」（2006）。
 69. 財務省「平成 19 年度 税制改正の解説」（2007）。
 70. 財務省「平成 22 年度 税制改正の解説」（2010）。
 71. 財務省「平成 27 年度 税制改正の解説」（2015）。
 72. 財務省「平成 29 年度 税制改正の解説」（2017）。
 73. 財務省「平成 30 年度 税制改正の解説」（2018）。
 74. 財務省「令和 2 年度 税制改正の解説」（2020）。
 75. 財務省「令和 3 年度 税制改正の解説」（2021）。

76. 財務省「令和 5 年度 税制改正の解説」(2023)。
77. 酒井貴子「法人税法 132 条、132 条の 2 現規定に対する私論」『税務弘報』(2016)。
78. 酒井貴子「連結納税制度の日米比較ー最近の米国連結納税制度の話題を踏まえて」『租税研究』(2013)。
79. 酒井貴子「租税属性についての基礎的研究」『租税研究』(2015)。
80. 酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』(成文堂、2011)。
81. 酒井貴子「欠損金の移転ー組織再編税制、連結納税制度」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』(日本評論社、2017)。
82. 佐藤正樹「グループ通算制度と実務上の留意点」『租税研究』(2022)。
83. 佐藤修二「ヤフー事件・IBM 事件の終結を迎えて」『NBL』No. 1071 (2016)。
84. 佐藤信祐「制度趣旨から理解する組織再編税制(前後)」『税務弘報』(2017)。
85. 佐藤信祐『組織再編における包括的租税回避防止規定の実務』(中央経済社、2009)。
86. 佐藤信祐『組織再編における繰越欠損金の税務詳解(第 5 版)』(中央経済社、2017)。
87. 宍戸善一ほか「内部的組織再編及びグループ・ガバナンス(2)」『NBL1197 号』(2021)。
88. 宍戸善一ほか「内部的組織再編およびグループ・ガバナンス(1)」『NBL No. 1196』(2021)。
89. 品川芳宣「組織再編税制における行為計算の否認ーヤフー事件ー」『税研 No. 177』(2014)。
90. 白石忠志『独禁法講義 [第 10 版]』(有斐閣、2023)。
91. 柴崎澄哉ほか『改正税法のすべて 平成 14 年度版』(大蔵財務協会、2002)。
92. ジョン・K・マクナルティ＝赤松晃「米国における企業組織再編に係る連邦所得税の基礎理論」『租税研究』630 号(2002)。
93. ジョセフ・A・ペックマン『アメリカの租税政策 第 5 版』(坂野光俊監修 立命館大学財政学研究会訳 日本税務研究センター、1991)。
94. 菅原英雄「開始・加入と離脱に伴う時価評価と繰越欠損金の取扱い」『税研』No. 224 (2022)。
95. 鈴木孝一「米国の非課税組織再編における事業継続性の要件」『愛知大学経営総合科学研究所(紀要)』(1998)。
96. 須田徹『アメリカの税法ー連邦税・州税のすべて』(中央経済社、1998)。
97. 須貝脩一「米国歳入法典における純損失の承継(1)」『税法学』169 号(1965)。
98. 武田昌輔「欠損金・損失金についての課税上の問題点」『日税研論集』26 巻(1994)。
99. 武田昌輔編『DH コメンタール法人税法』(第一法規、1979)。
100. 武田昌輔「資本積立金額による欠損補てんの会計処理表示」『税経通信』58 巻 7 号(2003)。
101. 武田昌輔『欠損金の繰越制度等の理論と実務』『日税研論集』59 巻(2009)。
102. 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』(財経詳報社、1985)。
103. 武田昌輔『会社合併の実務』(税務経理協会、1978)。
104. 武田昌輔『税務会計論文集』(森山書店、2001)。
105. 多田雄司「組織再編税制との整合性」『税研』No. 224 (2022)。

106. 田中亘『会社法第3版』（東京大学出版会、2021）
107. 田中秀樹「上場会社の合併に関する実態調査の概要（下）」『商事法務』No. 1112（1987）。
108. 谷口勢津夫「判批」『ジュリスト』No. 1538（2020）。
109. 玉井裕子ら「M&A その1 一買収防衛策・非友好的買収を中心に」『商事法務』No. 2322（2022）。
110. 垂井英夫「欠損金の繰越・繰戻制度をめぐる問題点」『税務弘報』52巻2号（2004）。
111. T&A master 編集部「新たな132条の2適用事例の全容」『T&A master』No. 883（2021）。
112. 徳地淳・林史高「判批」『ジュリスト』No. 1497（2016）。
113. 徳地淳・林史高「判例解説」『最高裁判解民事篇平成28年度』（法曹会、2019）。
114. 朝長英樹「組織再編成税制の趣旨・目的 判決を契機に考える」『税務弘報』（2014）。
115. 朝長英樹＝山田博志「会社分割等の組織再編成に係る税制について」『租税研究』614号（2000）。
116. 朝長英樹『現代税制の現状と課題（組織再編税制編）』（新日本法規出版、2017）。
117. 朝長英樹・阿部泰久『グループ法人税制・資本関係取引等税制の解説&実務』（税務経理協会、2010）。
118. 朝長英樹ほか『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（日本租税法研究協会、2001）。
119. 朝長英樹ほか『日本型連結納税制度の基本的な考え方と法令等の概要』（日本租税法研究会、2003）。
120. 朝長英樹編『グループ法人税制 第3版』（法令出版、2023）。
121. 朝長英樹＝竹内陽一＝有田賢臣ほか『会社合併実務必携』（法令出版、2019）。
122. 内閣府『経済財政白書』（2013）。
123. 内閣府・税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」（2000）。
124. 内閣府・税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000）。
125. 内閣府「未来投資戦略2017—Society5.0の実現に向けた改革—」（2017）。
126. 内閣府「成長戦略フォローアップ」（2020）。
127. 内閣府・税制調査会「連結納税制度の見直しについて」（2019）。
128. 内閣府「経済財政運営と改革の基本方針2023 加速する新しい資本主義～未来への投資の拡大と構造的な賃上げの実現～（令和5年6月16日閣議決定）」（2023）。
129. 中尾睦ほか（藤本哲也＝朝長英樹担当）『改正税法のすべて 平成13年度版』（大蔵財務協会、2001）。
130. 中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）—法人間取引における課税の中立性—」『主権と自由の現代的課題』（1994）。
131. 中田信正『連結納税申告書』（中央経済社、1978）。

132. 中田信正『アメリカ税務会計論－連邦・州法人税の計算体系の解明』（中央経済社、1989）。
133. 長戸貴之「法人税法 132 条の 2 の適用が肯定された事例－ヤフー事件最高裁判決」『ジュリスト』No. 1490（2016）。
134. 長戸貴之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継ぎ制限－ヤフー最高裁判決の射程と関係」『ジュリスト』No. 18（2016）。
135. 長戸貴之「企業支配権移転局面における課税繰延措置に関する一考察－株式交付などの株式対価 M&A を題材に－」『学習院大学法学会雑誌』56 巻 1 号(2020)。
136. 長戸貴之「組織再編成における租税回避」『租税法研究－租税法の過去・現在・未来－』第 50 号(租税法学会、2022)。
137. 長戸貴之『事業再生と課税』（東京大学出版会、2017）。
138. 長戸貴之「スタートアップ企業によるイノベーションを促進する税制の設計のあり方」『財務省財務総合政策研究所 フィナンシャル・レビュー』第 152 号(2023)。
139. 中野百々造『会社法務と税務』（税務研究会出版局、2000）。
140. 中村宏＝林優里「パーシャルスピンオフ税制とその適用要件等の解説」『商事法務』No. 2327（2023）。
141. 西村あさひ法律事務所編著『事業再生大全』（商事法務、2019）。
142. 西本靖宏「株式交換・持株会社税制」『租税法研究－会社法の改正と法人税制－』第 31 号(租税法学会、2003)。
143. 西本靖宏「組織再編成に係る一般的否認規定と欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』No. 1548（2020）。
144. 西本靖宏「法人組織再編における投資利益継続性の法理(上)－アメリカ連邦租税法における議論を中心にして－」『大分大学経済論集』（2001）。
145. 西本靖宏「損益通算と欠損金の通算」『税研』No. 224（2022）。
146. 日本経済新聞「PGM 系、企業再編巡り 50 億円申告漏れ 不服で提訴」（2021）。
147. 日本公認会計士協会「令和 6 年度税制改正意見書」（2023）。
148. 野田秀三「欠損金の繰越制度」『日税研論集』26 号(1994)。
149. 長谷川芳孝「平成 30 年度税制改正後の M&A・組織再編の実務」『租税研究』827 号(2018)。
150. 畠山武道「アメリカにおける法人税の発達(四)－＜法人－株主＞課税を中心に－」『北大法学論集』28 号(1977)。
151. 原田晃治ほか「親子会社法制等に関する各界意見の分析」『別冊商事法務』No. 221(1998)。
152. 樋口周一ほか「「グループ・ガバナンス・システムに関する実務指針」の解説(上)」『商事法務』No. 2204（2019）。
153. 平川雄士「立法趣旨論再考」『租税研究』（2021）。
154. 平川雄士「TPR 事件判決と PGM 事件裁決の批判的検討－法人税法 57 条 2 項の趣旨の理解は正しいのか－」『週刊税務通信』No. 3720 号(2022)。
155. 藤原健太郎「最高裁判所民事判例研究」『法学協会雑誌』135 巻(2018)。
156. 藤曲武美「『支配の継続』の考え方」『税務弘報』62 巻 7 号(2014)。

157. 保木本正樹「法人税法 132 条の 2 にいう『法人税を不当に減少させる結果となると認められるもの』の意義等」行政判例研究会編『行政関係判例解説平成 28 年度』（ぎょうせい、2018）。
158. 本田光宏「米国における第 2 のインバージョンの波」『筑波ロージャーナル』17 号（2014）。
159. 本庄資「組織再編税制における行為計算の否認」『ジュリスト』No. 1498（2016）。
160. 本庄資「米国の租税政策と法人税制」『租税研究』699 号（2008）。
161. 本庄資『アメリカ法人税制』（日本租税研究協会、2010）。
162. 増井良啓「結合企業課税の 20 年：2001—2021」『税大ジャーナル 34 号』（2022）。
163. 増井良啓「法人税の課税単位—持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を題材として—」『租税法研究—租税法と企業法制—』第 25 号（租税法学会、1997）。
164. 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002）。
165. 増井良啓「グループ通算制度について」『水野忠恒先生古稀記念論文集 公共・会計の制度と理論』（中央経済社、2022）。
166. 松木雅彦「合同会社の M&A—持分譲渡・事業譲渡・組織再編後の株式譲渡の流れと課税関係—」『税務広報』（2023）。
167. 水野忠恒『大系租税法 第 3 版』（中央経済社、2021）。
168. 水野忠恒「企業のグループ化と法人組織税制」『租税法研究—会社法の改正と法人税制—』第 31 号（租税法学会、2003）。
169. 水野忠恒「企業の組織再編と税制」『租税法研究—租税法と企業法制—』第 25 号（租税法学会、1997）。
170. 水野忠恒「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（ヤフー事件）の検討—組織再編成と租税回避—」『国際税務』34(8)（2014）。
171. 水野忠恒「組織再編と租税回避の判例（前後半）」『租税研究』904 号、805 号（2016）。
172. 水野忠恒「企業組織再編税制改正の基本的な考え方」江頭憲治郎＝中里実『企業組織と租税法』（別冊商事法務 No. 252、2002）。
173. 水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論—』（有斐閣、1988）。
174. 宗岡正二「令和 6 年度税制改正に関する租研意見」『租税研究』（2023）。
175. 村上政博編『条解 独占禁止法』（弘文堂、2014）。
176. 森・濱田松本法律事務所「組織再編成に係る行為計算否認規定（法 132 条の 2）を適用した新たな否認事案の検討」（2021）。
177. 森・濱田松本法律事務所「100%子会社の繰越欠損金の適格合併による引継ぎを否認した新たな否認事案の裁決の検討」（2023 年 7 月号、Vol. 58）。
178. 矢野邦雄「判例解説」『最高裁判解民事篇昭和 43 年度』（法曹会、1973）。
179. 山川大輔「完全支配関係にあるグループ企業の実質的一体性に関する考察—適格合併における繰越欠損金の引継要件を中心に—」『租税資料館受賞論文集 31 回第 4 巻』（租税資料館、2022）。
180. 山林茂生ほか「連結納税制度の見直しについて」『税務大学校論叢』第 89 号（2017）。

181. 吉村政穂「連結納税制度の現状と課題」『税研』No. 204 (2019)。
182. 吉村政穂「国際的組織再編成をめぐる課税問題―日米比較を中心に―」『租税法学会―国際租税法の新たな潮流―』第 36 号(租税法学会、2008)。
183. 吉村政穂「『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性」『税務弘報』62 巻 7 号(2014)。
184. 吉村政穂「平成 29 年度税制改正による組織再編成への影響」『税務事例研究』160 号(2017)。
185. 吉村政穂「自己株対価 TOB の実現と多段階再編成への対応―平成 30 年度税制改正による企業買収への影響」『税務事例研究』166 号(2018)。
186. 吉村政穂「繰越欠損金の引継ぎと組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」『租税事例研究』177 号(2020)。
187. 吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」『租税研究』846 号(2020)。
188. 渡辺智之「企業組織再編税制とコーポレート・ガバナンス：無形資産・二重課税・租税回避」『税研』116 号(2004)。
189. 渡辺智之「『公平・中立・簡素』の理念」『税研』No. 226 (2022)。
190. 渡辺徹也「企業組織再編税制―適格要件等に関する基本原則及び商法との関係を中心に―」『租税法研究―会社法の改正と法人税制―』第 31 号(租税法学会、2003)。
191. 渡辺徹也「組織再編税制の再検討―非適格取引の考察を中心に―」『税経通信』58 巻 1 号(2003)。
192. 渡辺徹也「企業組織再編税制―現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」『租税研究』687 号(2007)。
193. 渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決【上下】」『商事法務 No. 2112、No. 2113』(2016)。
194. 渡辺徹也「組織再編税制の現状と課題」『税研』No. 204 (2019)。
195. 渡辺徹也「組織再編成に係る一般的否認規定と合併による欠損金の引継ぎ」『ジュリスト』No. 1544 (2020)。
196. 渡辺徹也「グループ通算制度―連結納税制度の見直しと新制度の基本的枠組み―」『税研』No. 224 (2022)。
197. 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006)。
198. 渡辺徹也「法人間における資産等の移転」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻企業・市場』(日本評論社、2017)。
199. 渡辺徹也「組織再編税制における実質主義と形式主義―課税のルールの中立性と納税者が選択したルートの問題―」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2008)。
200. 渡辺徹也『企業取引と租税回避―租税回避行為への司法上および立法上の対応』(中央経済社、2002)。
201. 渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房、2015)。

202. 渡辺徹也「株式対価 M&A と課税—株式交付に対応する課税制度のあり方—」『早稲田法学』95 巻3号(2020)。
203. 渡辺徹也「組織再編税性に関する平成 29 年度改正—スピンオフ税制とスクイーズアウト税制を中心に—」『税務事例研究』162 号(2018)。
204. Deloitte Tohmatsu 税理士法人編『国際税の実務ハンドブック Q&A 第2版』(2020)。
205. Deloitte Tohmatsu financial advisory 合同会社編『ザ・M&A ディール 企業買収・売却プロセス実践対策集』(2021)。
206. EY 税理士法人「令和2年度税制改正大綱」(2019)。
207. KPMG 税理士法人「2019 年度税制改正大綱」(2019)。
208. PwC 税理士法人「令和二年度産業経済研究委託事業 経済産業政策・第四次産業革命関係調査事業費（企業の組織再編成の実態等に関する調査）経済産業省委託調査報告書」(2021)。

(外国文献：アルファベット順)

1. *Bittker and Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, Federal Tax press, 2nd ed. (1966)*
2. *Bittker and Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders, Warren, Gorham & Lamont, forth ed. (1987)*
3. *Danielle Stanley, Shareholder Beware? Examining NOL Poison Pill Adoptions, University of Tennessee. (2022).*
4. *David F. Shores. Continuity of business enterprise: A concept whose time has passed, The tax Lawyer, Vol. 63, No. 2. (2010).*
5. *Gerald G. Portney, Net Operating Loss Carryover: Reform Proposals, Vol. 22 San Diego Law Review. (1985).*
6. *H.R. Rep. No. 704, 73d Cong., 2^d sess. (1934).*
7. *James B. Loken. Loss Carryovers And Corporate Alterations: Toward a Uniform Approach, Minnesota Law Review. (1968).*
8. *John L. Ruppert, Proposed treasury regulation section 1.368-1(d): The continuity of business enterprise test., DePaul law review. (1980).*
9. *Net Operating Loss Carryovers And Corporate Adjustments Retaining An Advantageous Tax History Under Libson Shops And Section 269, 381, And 382, Vol. 69 Yale Law Journal Company. (1960).*
10. *OECD (2023), FDI stocks (indicator). doi: 10.1787/80eca1f9-en (Accessed on 21 October 2023).*
11. *Peter B. Siegal. USING APPRAISAL TO PROTECT NET OPERATING LOSS CARRYFORWARDS, Northwestern University Law Review. (2012).*
12. *Practical Law Corporate & Securities and Scott Towers, Ballard Spahr LLP “Poison Pills: Defending Against Takeovers/Stockholder Activism and Protecting NOLs” Thomson Reuters Practical Law. (2016).*

13. *Reorganization Of Savings And Loan Associations Under Section 368-A To The "Continuity Of Interest" Test. Washington And Lee Law Review. (1975)*
14. *Roswell Magill. Taxable Income. (1937).*
15. *S. Rep. No. 617, 65th Congress. 3rd Session. (1918).*
16. *Staff of J. Comm. On Tax' n, 100th Cong, General. Explanation of the tax reform act of 1986. (1986)*
17. *The Loss Carryover Deduction And Changes In Corporate Structure. Columbia Law Review, Vol. 66, No. 2. (1966).*
18. *Walter A. Slowinski. Income Taxes And Mergers, proceeding of the annual conference on taxation under the auspices of the national tax association, Vol. 56. (1963).*

参考裁判例

(日本：年代順番)

1. 大阪高等裁判所行集事件裁判例集 14 卷 12 号 2158 頁。
2. 最高裁判所昭和 43 年 5 月 2 日民事判例集 22 卷 5 号 1067 頁。
3. 東京地判平成 26 年 3 月 18 日判例時報 2236 号 25 頁。
4. 東京高判平成 26 年 11 月 5 日訟務月報 60 卷 9 号 1967 頁。
5. 最高裁判所平成 28 年 2 月 29 日民事判例集 70 卷 2 号 242 頁。
6. 東京地判令和元年 6 月 27 日判例タイムズ 1486 号 72 頁。
7. 東京高判令和元年 12 月 11 日訟務月報 66 卷 5 号 593 頁。
8. 最高裁判所令和 4 年 7 月 28 日資料版商事 461 号 147 頁。

(米国：納税者アルファベット順)

1. *Alprosa Watch Corporation. v. Commissioner, 11 T. C. 240(1948).*
2. *Altas tool Co. V. Commissioner 80-1 U. S. T. C. (3d Cir. 1980).*
3. *American Bronze Corp. V. Commissioner, 64 T. C. 1111, 1124 (1975).*
4. *Becher v. Commissioner, 22 T. C. 932 (1954).*
5. *Bentsen v. Phinney. 199 F Supp. 363 (S. D. Tax. 1961).*
6. *Cortland Specialty. v. Comm., 60 F. 2d 937(2d Cir. 1932).*
7. *E. & J. Gallo Winey v. Commissioner, 227F. 2d 699. (9th Cir. 1955).*
8. *Gregory v. Helvering, 293 U. S. 465(1935).*
9. *Helvering v. Minnesota Tea Co., 296 U. S. 378 (1935).*
10. *Helvering v. Watts, 296 U. S. 387 (1935).*
11. *John A. Nelson Co. v. Helvering, 296 U. S. 374 (1935).*
12. *LeTulle v. Scofield, 308 U. S. 415, (1940).*
13. *Lewis v, Commissioner, 176 F. 2d at 646 (1st Cir. 1949).*
14. *Libson shops Inc. v. Koehler. 353 U. S. 382 (1957).*
15. *Morly Cypress Trust v. Commissioner. 3 T. C. 84 (1944).*
16. *New Colonial Ice Co. v. Helvering. 292 U. S. 435(1934).*

17. *Newmarket Manufacturing Co. v. U. S.* 233 F. 2d 493 (1953).
18. *Pincélelas Ice & Cold Storage Co v. Comm.*, 287 U. S. 462 (1933).
19. *Stanton Brewery. v. Commissioner.* 176F. 2d 573 (1949).
20. *Versata Enterprises, Inc. v. Selectica, Inc.*, 5 A. 3d 586 (Del. 2010).

以上

配当に係る税法と会社法の不整合

—国際興業事件を題材にして—

丹野 豪

論文要旨

国際興業事件において、平成18年4月から導入された会社法より剰余金の配当の取扱いが変更されたことに伴う、利益の配当と資本の払戻しを税法上どう取扱うかが問題となった。具体的には、旧商法においては、両者の違いを手続きの違いで区別していたのに対し、会社法においては原資の違いにより区別することとされたものである。それに伴い、税法においても両者の区別を行うために出資の払戻し割合をもとめる計算（プロラタ計算）において、「資本剰余金の額の減少に伴うもの」の割合をもとめるように計算式を改めた経緯がある。このような形で会社法の借用概念を用いたことにより、問題が生じることに繋がった。

主な問題点は、以下の5つである。

- (1) 法人税法24条1項3号（現行4号）の意義
- (2) 複数の配当を1個のものというための要件とは何か
- (3) 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）は法人税法24条1項3号（現行4号）の委任の範囲を超えているか
- (4) 利益積立金額がマイナスの法人が何故配当することができたのか
- (5) 法人税法24条1項と法人税法61条の2第1項の関係について

(1)(2)については、控訴審判決はこれまで課税実務においてなされていた先例による解釈を否定する形で独自の解釈を示したものであるが、上告審判決はこの判断を法人税法の解釈を誤った違法があると判断するに至ったものである。しかしながら、(2)の要件については言及されていないため、これまでの先例の立場を維持することが妥当なのかどうか検証する。

(3)については、控訴審及び上告審ともに政令の対応が法人税法の委任の範囲を超えていると判断している点に違いはない。それに伴い、令和4年度税制改正において対応が図られたが、その対応が十分なのか検証する。

(4)については、そもそも利益積立金額がマイナスの状態での利益配当を実施することが何故問題なのか。わが国の税制が規定している二重課税調整措置との関係から生じる問題点、また、利益積立金額がマイナスの状態での利益配当を実施する可能性は、外国法人だけの問題なのか、それともわが国でも起こりうるものなのかを検証する。

(5)については、第一審において裁判所が指摘していた問題点であるが、出資の払戻しに利益部分が食い込むことは、法人税法61条の2第1項で規定されている「有価証券の譲渡に係る対価の額」との関係で問題が生じるということである。ここで規定されているのは、「みなし配当の先取りルール」と言われ、利

益部分が出資部分に食い込まないようにしているものであるが、ここでは出資部分の評価について検証する。

また、株式譲渡損をめぐる問題としては、令和２年度税制改正で導入された「子会社簿価減額特例」がある。これは、わが国の二重課税調整措置と配当課税そのものに関する問題（配当落ち）との関係を突いたタックス・プランニングを防ぐ目的で導入されたものであるが、この税制における対応について検証する。

その上で、わが国の配当課税に係る思想と現実の乖離およびその変遷の歴史を明らかにするとともに、現代の投資者の視点に立ったあるべき配当課税について考察し、①プロラタ計算における問題に対する提言、②配当課税における確定決算主義に対する提言、③わが国のあるべき配当税制について提言を行う。

目次

はじめに	1
第1章 事案の概要および問題の所在	4
第1節 国際興業事件	4
1. 事案の概要	4
2. 関係法令の解釈	10
3. 国際興業および課税庁の主張	19
4. 裁判所の判断	34
第2節 問題の所在	45
1. 法人税法24条1項3号（現行4号）の意義	45
2. 複数の配当を1個のものというための要件とは何か	46
3. 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）は法人税法24条1項 3号（現行4号）の委任の範囲を超えているか	47
4. 利益積立金額がマイナスの法人が何故配当することができたのか ..	48
5. 法人税法24条1項と法人税法61条の2第1項の関係について ..	51
第3節 令和4年度税制改正（資本の払戻しに係る税制の整備）	52
1. 改正前の制度の概要	52
2. 改正の内容	52
第4節 小括	53
第2章 出資部分と利益部分における税法と会社法の不整合	54
第1節 税法と会社法の不整合の正体	54
1. 法人税法24条1項等において会社法からの借用概念を用いること になった背景	54
2. 税法と会社法の不整合は何故生じるのか。不整合が生じる手続きの 類型	55
3. 税法上の運用の問題点	59
第2節 わが国のみなし配当制度の変遷	61

1. みなし配当制度の目的	61
2. 自己株式の取得	65
3. 有償・無償減資	69
4. 組織再編	72
第3節 米国法人のスピンオフとみなし配当課税に関する事件	81
1. 事案の概要	82
2. 関係法令の解釈	83
3. 判決要旨	86
4. 我が国のスピンオフの現状に対する問題提起	91
第4節 税法と会社法の不整合の解消にむけた施策	93
第5節 小括	96
第3章 混合配当をめぐる問題	96
第1節 混合配当における処理に関する税法上の考え方	96
1. 問題の所在と考え方の対立	96
2. 財務省主税局の立案担当者の考え方（一括処理）	98
3. 金子宏教授などの学説上の考え方（切分け処理）	98
4. 第一審別表4-1と4-2の計算結果の検証	99
5. 資本払戻し部分の食い込み問題	105
第2節 複数の配当を1個のものというための条件	112
1. 混合配当該当性の認定基準	112
2. 本件最高裁が支持したと考えられる先例の考え方	112
3. 反対学説の考え方	114
4. 残された問題	115
第3節 混合配当をめぐる問題を解決するための施策	117
第4節 小括	118
第4章 利益積立金額がマイナスの法人による配当	118
第1節 わが国の会社法における配当規制	118

1. 配当規制をめぐる会社法の変遷	118
2. わが国の会社法における配当規制	119
第2節 配当に対する税法の考え方	122
1. 配当をめぐる会社法と税法の考え方の差異の原因	122
2. 利益積立金額がマイナスの法人による配当とは何か	123
3. 利益積立金額がマイナスの法人による配当から生じる問題点	130
第3節 米国における配当規制	131
1. 米国の会社法における配当規制	131
2. 米国においても配当をめぐる税法と会社法の差異の問題は生じるか	135
3. 配当をめぐる問題の米国における解決方法	138
第4節 利益積立金額がマイナスの法人による配当問題を解決するための 施策	141
第5節 小括	142
第5章 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）の問題点	143
第1節 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）は法人税法24条1 項3号（現行4号）の委任の範囲を超えているか。	143
1. 最高裁の判断と令和4年度税制改正	143
2. 税制改正によって解決された問題とされなかった問題	147
第2節 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）のプロラタ計算の問 題点	147
1. 払戻割合の分母が前事業年度末の簿価純資産価額とされている理由	147
2. 問題解決の障壁になっているコンプライアンス・コストとは	149
第3節 法人税法施行令23条1項3号のプロラタ計算の問題を解決する ための施策	151
第4節 小括	153
第6章 親会社における株式譲渡損の計上にかかる問題点	153

第1節 法人税法61条の2第1項の「みなし配当の先取りルール」との 矛盾	153
1. みなし配当の先取りルールとは	153
2. 法人税法61条の2第1項と法人税法24条1項の関係	155
3. 残された問題点	156
第2節 株式譲渡損をめぐる税制改正	161
1. 子会社簿価減額特例が導入された背景	161
2. 令和2年度税制改正	166
3. 残された問題点	168
第3節 親会社における株式譲渡損計上の問題を解決するための施策 ..	169
第4節 小括	170
第7章 最高裁判決と税制改正を経た現在においても未解決の問題に対する 提言	170
第1節 提言	170
1. 配当に係る税法の規定で会社法の「資本剰余金」を用いる積極的な 理由はない	170
2. 配当に関して会社法が確定決算主義を放棄した以上、税法も同様の 対応が必要	173
3. 株式譲渡損益の計上については、税制上の考え方だけでなく株主の 視点も踏まえて解決策を見出すことが必要	176
第2節 小括	181
結びに代えて	182
参考文献	185

はじめに

近年、経済のグローバル化も進み、日本での経済活動だけのビジネスモデルに限界を感じて海外に活路を見出し海外進出する企業は増加している。それと同時に、投資した資金をどのようにして海外から回収するかというのも大きな関心事となっている。その中でも、投資した資金を回収する手段としての「配当」はとても重要なものとも言える。グローバルに関連企業を展開している企業グループにおいては、配当を企業グループ全体の資金移動手段の一つと捉え、節税スキームなどとも絡めながら、課税庁と様々な駆け引きが行われているというのが現状であろう。そこで本論文では、配当における一つの節税スキームとして問題を投げかけた国際興業事件を取り上げる。

2014年1月米系投資会社のサーベラス・キャピタル・マネージメント（以下、サーベラスという。）が、傘下でバスやホテル事業を展開する国際興業株式会社（以下、国際興業という。）の保有株式のすべて（持ち株比率 55%）を、同社創業一族の持ち株会社国際興業ホールディングス株式会社に売却するという報道がなされた。国際興業は、バス事業やホテルなどの観光事業を幅広く営むコングロマリットだったが、2000年代前半に多額の負債が重荷になり、経営危機に陥った。そのため、2004年に主力銀行が債権をサーベラスに売却し、サーベラス主導で次々と優良資産の売却、事業再建が進められた¹。本件は、その最中、2013年3月期の連結事業年度の確定申告において起きた事件である。サーベラスは2014年に株式を手放して日本から撤退する訳であるが、合理的にかつかなり強引に投資資金の回収を図っていたように見える。そのスキームは日本国内にとどまらず、米国の税制優遇を受けられる代表的な州をも巻き込んだグローバルなものとなっている。

まず初めに申し上げておきたいのは、国際興業事件で納税者が用いた出資の払戻しに係る配当の手法は一種の節税スキームであり、令和4年度税制改正で政令の改正が行われた。これによって、法令における配当に関わる部分の矛盾については一応手当てされたが、国際興業がおこなった節税スキームの本質的な問題点にはなんら手当てがなされていないと言える。

この事件で問題となったのは、主に以下の5点である。

¹ ロイター通信「サーベラスが国際興業株売却へ、1300 - 1400 億円 = 関係筋」（2014年1月17日）
<https://jp.reuters.com/article/t9n0hg02f-cerberus-kokusai-kogyo-idJPTYEA0G03920140117>

（最終閲覧日：2023年12月17日）

- ① 法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）にいう「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」の意義
- ② 複数の配当を 1 個のものというための要件とは何か
- ③ 法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）は法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の委任の範囲を超えているか
- ④ 利益積立金額がマイナスの法人が何故配当することができたのか
- ⑤ 法人税法 24 条 1 項と法人税法 61 条の 2 第 1 項の関係について

①については、会社法からの借用概念である「剰余金の配当」の意義を法人税法 23 条 1 項 1 号と法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の関係から、その射程を文理解釈から検証する。

②については、①における問題が生じるのは混合配当の場合になるが、そもそもどういった場合に混合配当とされるのかという疑問が残る。控訴審判決ではこれまで課税実務において用いられていた先例による解釈を否定する形で独自の解釈を示したものであるが、上告審判決はこの判断を法人税法の解釈を誤った違法があると判示した。その判断の際に用いた解釈ルールは判決文においては示されていない。混合配当に該当するというための解釈ルールについて検証する。

③については、控訴審および上告審ともに政令の対応が法人税法の委任の範囲を超えていると判断している。それに伴い、令和 4 年度税制改正において対応がとられたが、その対応が十分なのか検証する。いわゆる、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）にいうプロラタ計算のロジックを検証し、そこに潜む問題点の洗い出しを行う。

④については、利益積立金額がマイナスの法人が何を意味するのかを読み解いたうえで、そのような法人が利益配当を実施することが何故可能なのかを検証する。その際に、これは外国法人特有の問題なのか、わが国の会社法においても起こり得るものなのかも併せて検証を行う。また、利益積立金額がマイナスの法人が利益配当を実施する際にわが国の税制が行っている二重課税調整措置との関係から生じる問題についても検証する。

⑤については、第一審において裁判所が指摘していた問題点であるが、出資の払戻しに利益部分が食い込むことは法人税法 61 条の 2 第 1 項で規定されている「有価証券の譲渡に係る対価の額」との関係で問題が生じるということである。ここで規定されているのは、「みなし配当の先取りルール」と言われ、利益部分が出資部分に食い込まないようにしているものであるが、ここでは出資部分の評価について検証する。

しかしながら、わが国の配当課税の問題の本質は全く別のところにあると言える。なぜなら、投資者としての株主が望む投資のリターンは、配当と譲渡益を合

わせたものであるという事実がある。株主は配当も譲渡益もその投資のリターンとしてみており、総合して投資判断を行っている。それにもかかわらずわが国の税制は、配当について二重課税調整の観点から、受取配当等の益金不算入（法人税法 23 条）、配当控除（所得税法 92 条）などの制度を設けている一方、その株式の譲渡については、その所有期間中の値上がり益を清算して課税することとしている。株主にとっては、投資に関して配当として受け取った方が有利である。その一方で、配当を実施する法人においては資産の流出が起き、株価の低下（配当落ち）をもたらす。つまり、配当を受け取って配当落ちにより株価が低下した当該株式を外部に売却すれば、非課税で配当金を受け取った上でその投資した会社の株式については譲渡損を計上できるという事態が起きうる。

それを大規模に実施したタックス・プランニングを防ぐ目的で令和 2 年度税制改正において導入された「子会社簿価減額特例」があるが、この税制による対応について、また、今後のわが国のあるべき配当税制について検証する。

その上で、（１）プロラタ計算における問題に対する提言、（２）配当課税における確定決算主義に対する提言、（３）わが国のあるべき配当税制について提言を行う。

本稿により、配当課税に係る思想と現実の乖離およびその変遷の歴史を明らかにするとともに、現代の投資者の視点に立ったあるべき配当課税について考えてみたい。

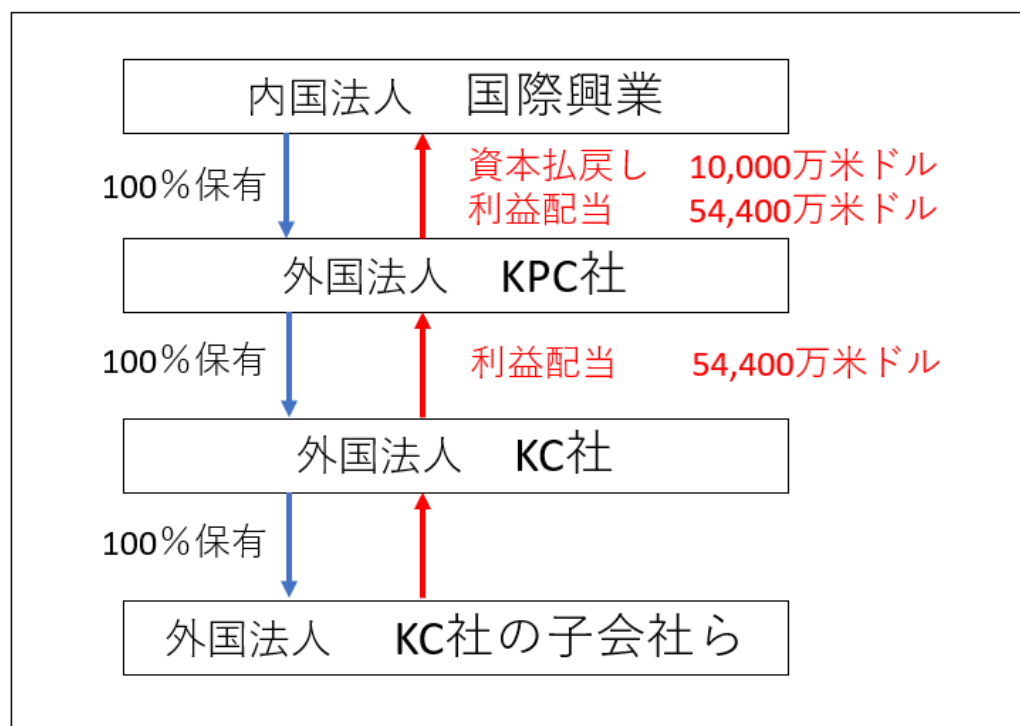
第 1 章 事案の概要および問題の所在

第 1 節 国際興業事件^{2 3 4}

1. 事案の概要

内国法人である国際興業株式会社（平成 26 年 3 月 1 日付けで国際興業管理株式会社に商号変更；被上告人、被控訴人、原告；以下「国際興業」という。）は、米国デラウェア州法の下に設立された外国法人 Kyo-ya Pacific Company, LLC（以下「KPC 社」という。）の出資持分のすべてを保有しており、KPC 社は法人税法 23 条の 2 第 1 項に規定される外国子会社に該当する。国際興業は、平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの連結事業年度において、KPC 社から資本剰余金を原資とする剰余金の配当 1 億ドルおよび利益剰余金を原資とする剰余金の配当 5 億 4400 万ドルを受けた。これは、国際興業が KPC 社およびその傘下の子会社から資金を国際興業に還流させるために、国際興業と KPC 社との間で検討が行われ、その結果なされた手続きである。

図表 1－1－1 本件配当にかかる関係取引の概念図



出所：筆者作成

² 最高裁令和 3 年 3 月 11 日第一小法廷判決（最高裁判民事判例集 75 巻 3 号）418～487 頁

³ 東京高判令和元年 5 月 29 日判決（最高裁判民事判例集 75 巻 3 号）513～551 頁

⁴ 東京地判平成 29 年 12 月 6 日判決（最高裁判民事判例集 75 巻 3 号）488～512 頁

KPC 社における、本件の決議は KPC 社役員 3 名と唯一の株主である国際興業が同意するという形で実施された（以下「本件同意書」という。）。その本件同意書の添付書類である別紙 A、B、C、D（以下「本件決議書 A、B、C、D」という。）において、所定の事項を記載の上、別々に決議するという意思のもと、ことさらに、それぞれの別紙における決議の効力発生の順番について意識して決議が行われた。つまり、A→B→C→D の順番でそれぞれが独立して効力が発生するという意思の下に、手続きが進められたというのが KPC 社財務担当役員の陳述書で明らかにされている。これは、「合理的な経済人であれば租税の負担は多かれ少なかれ考慮した上で行動するであろうと考えられる上、とりわけ、企業活動にあつては、法形式の選択に欠かすことのできない要素である」という見解⁵の下に、それぞれの決議について別個に、また、その効力発生も、株主である国際興業と KPC 社の意思の下に進められたものであるため、その意思が尊重されるべきだと主張したものである。

特に、決議書 C（追加払込資本の払戻しとして、1 億ドルの分配を行うという決議）と決議書 D（留保利益から、5 億 4400 万ドルの分配を行うという決議）がポイントとされ、これらの資本配当と利益配当（以下「本件配当」という。）は、同日付ではあるが別個の決議として行われた。しかしながら、その効力発生日がともに平成 24 年 11 月 24 日とされ、かつ、本件配当の送金処理および会計処理も同時に行われたという事実があった。

その上で、国際興業において KPC 社への出資帳簿価額を表わす関係会社株式（KPC 社）を備忘価額 1 円とする会計仕訳が行われた（図表 1－1－3）。

国際興業の税務処理としては、前事業年度末の簿価純資産価額に払戻直前の資本金等の額を調整した金額（法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）イ）は 97 百万ドルとなっており、直前の資本金等の額 211 百万ドルを差し引くと、利益積立金額はマイナスという状態である。つまり、国際興業に対する配当の原資は、支払配当実施直前に受け取った KPC 社がその出資持分のすべてを保有している米国デラウェア州法の下に設立された外国法人 Kyo-ya Company, LLC（以下「KC 社」という。）からの受取配当金が大半を占める利益剰余金なのである。

その上で、国際興業は本件連結事業年度の連結確定申告において本件配当をそ

⁵ 進藤壮一郎「租税回避行為の「否認」について－近時の最高裁判決の動向等を踏まえて」（定塚誠編著『行政関係訴訟の実務』）（商事法務、2015 年）240 頁

国際興業側が、「合理的な経済人であれば租税の負担は多かれ少なかれ考慮した上で行動するであろうと考えられる上、とりわけ、企業活動にあつては、法形式の選択に欠かすことのできない要素である」との見解を進藤壮一郎判事が述べているとして、証拠として提出されたものである。（甲 23 号証）

れぞれ次のように取り扱った。すなわち、本件資本配当は法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）に規定されている資本の払戻しにより交付を受けた金銭に該当するとして、同 1 項にいう「株式又は出資に対応する部分の金額」について、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）のもとで、いわゆるプロラタ計算（図表 1-1-3）を行うと 2 億 1105 万 7771.56 ドルとなるから、本件資本配当が当該金額を超えずみなし配当金額となる部分はないことになり、それを前提に有価証券の譲渡に係る計算が行われた。また、本件配当 432 億 5344 万円（5 億 4400 ドル）は法人税法 23 条 1 項 1 号に規定される剰余金の配当に該当し、法人税法 23 条の 2 第 1 項に基づき当該金額から 5%相当額を控除した 410 億 9076 万 8000 円が益金不算入とされた。また、これをもとに出資の払戻しとしての関係会社株式譲渡損失の計算がなされ、129 億 1880 万 9621 円の損失を計上していた（図表 1-1-4）。

これに対し、課税庁は、KPC 社は本件剰余金の配当の原資となる資本剰余金および利益剰余金を減少させることを唯一の株主である国際興業が同意した同意書の日付およびその効力発生日が同日付であることから、KPC 社は、本件資本剰余金と利益剰余金との双方を同時に減少させて本件剰余金の配当を行ったと認められ、本件剰余金の配当 644,000,000 米ドルの全額が法人税法第 24 条第 1 項第 3 号（現行 4 号）に規定する「資本の払戻し」に該当するとした。また、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）のプロラタ計算により算定される払戻等対応資本金額を超えることから、これを超える部分 344 億 2323 万 6583 円（4 億 3294 万 2228.44 ドル）がみなし配当金額と計算され（図表 1-1-3）、法人税法 23 条の 2 第 1 項により、このみなし配当金額から 5%相当額を控除した 327 億 207 万 4754 円を益金不算入とした。また、その反射的処分として、関係会社株式譲渡損失は 40 億 8860 万 6204 円であるとして、損金算入過大額 8,830,203,417 円を加算する更正処分を行った（図表 1-1-5）。

図表 1 - 1 - 3 法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）の計算比較

(1) プロラタ割合(払戻割合)の算定 (国際興業)		(課税庁)
$\frac{\$100,000,000}{\$97,684,743.50} = 1.024 \rightarrow 1$		$\frac{\$644,000,000}{\$97,684,743.50} = 6.593 \rightarrow 1$
(2) 資本金等の額(払戻等対応資本金額等)の算定 (国際興業)		(課税庁)
$\$211,057,771.56 \times 1 \times 1 = \$211,057,771.56$		$\$211,057,771.56 \times 1 \times 1 = \$211,057,771.56$
(3) みなし配当額の算定 (国際興業)		(課税庁)
$\$100,000,000 - \$211,057,771.56 < 0$ $\therefore$ みなし配当はない		$\$644,000,000 - \$211,057,771.56 = \$432,942,228.44$ $\therefore$ みなし配当額 $\$432,942,228.44$
(4) 外国子会社から受ける配当等の益金不算入額 (国際興業)		(課税庁)
$\$544,000,000 \times @79.51 = 43,253,440,000$ 円 $43,253,440,000 \times 95\% = 41,090,768,000$ 円		$\$432,942,228.44 \times @79.51 = 34,423,236,583$ 円 $34,423,236,583 \times 95\% = 32,702,074,754$ 円

出所：筆者作成

図表 1 - 1 - 4 国際興業が行った会計および税務処理

(会計処理)	
① 平成24年11月30日付	
(借方)	(貸方)
預金 51,210,880,000	関係会社株式(K P C 社) 7,951,000,000
	受取配当金 43,253,440,000
	為替差益 6,440,000
② 平成24年12月31日付	
(借方)	(貸方)
関係株式評価損 12,918,809,621	関係会社株式(K P C 社) 12,918,809,621
	※ 備忘価格1円だけ残した全額; 払戻割合100%に基づく
(税務処理)	
受取配当金	43,253,440,000
有価証券譲渡損(法61条の2)	(12,918,809,621)
外国子会社から受ける剰余金の配当等の 益金不算入額 (申告調整減算)	(41,090,768,000) ※ 受取配当金 X 95%

出所：筆者作成

図表 1 - 1 - 5 課税庁が行った更正処分

(税務処理)		
受取配当金	43,253,440,000	
受取配当金過大計上額(更正処分減算)	(8,830,203,417)	
株式譲渡損失	(12,918,809,621)	
関係会社株式譲渡損失の損金算入過大計上額(更正処分加算)	8,830,203,417	
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入額 (申告調整減算)	(41,090,768,000)	
外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入過大額 (更正処分加算)	8,388,693,246	

資本の払い戻しと裏腹の関係にある株式譲渡損失（簿価の切り下げ）の金額が争いになっている。

出所：筆者作成

図表 1 - 1 - 3 が示すとおり、課税庁は本件配当金全額を法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）のプロラタ計算の対象として算出した結果、みなし配当の額は 34,423,236,583 円（432,942,228.44 米ドル）となり譲渡対価の額は 16,781,203,417 円（211,057,771.56 米ドル）となるのに対して、国際興業は資本剰余金を原資とされた配当 100,000,000 米ドルのみを対象とした結果、みなし配当の額はゼロとなり譲渡対価の額は 7,951,000,000 円（100,000,000 米ドル）となった。その代わり、法人税法 23 条 1 項 1 号に基づく利益剰余金を原資とした配当 43,253,440,000 円（544,000,000 米ドル）が受取配当金として算出される。その結果、図表 1 - 1 - 5 が示すとおり、受取配当金過大計上額（更正処分減算）を 8,830,203,417 円とされ、同額が関係会社株式譲渡損失の損金算入過大計上額（更正処分加算）とされた。また、受取配当金から 5% を控除された額が法人税法 23 条の 2（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）の対象とされ、外国子会社から受ける剰余金の配当等の益金不算入過大額（更正処分加算）を 8,388,693,246 円とされた。これが課税庁による更正処分の主な内容である。

結果として、連結確定申告書において翌期へ繰り越す連結欠損金を 29,520,045,412 円としていたのに対して、更正処分により当該金額は 8,054,316,473 円減少したため、翌期へ繰り越す連結欠損金は 21,465,728,939 円となった（図表 1 - 1 - 6）。

図表 1－1－6 本件更正処分および裁決の結果

別表 1 本件更正処分の経緯

(単位：円)

区分	年月日	連結所得金額	納付すべき法人税額	翌期へ繰り越す連結欠損金額
連結確定申告	H25.7.31	△ 964,203,607	△ 61,437,113	29,520,045,412
更正処分	H26.4.28	△ 6,909,887,134	△ 61,437,113	21,465,728,939
異議申立て	－	(直接審査請求)		
異議決定	－			
審査請求	H26.6.27	△ 14,964,203,607	△ 61,437,113	29,520,045,412
審査裁決	H27.2.23	(棄 却)		

※表中の「△」は、連結欠損金額又は還付金額を意味する。

出所：本件第一審（別表 1）「本件更正処分の経緯」⁶

この更正処分を不服として、国際興業は本件処分の取り消しを求め出訴し、第一審と控訴審ともに国際興業が勝訴したため、課税庁側（被告、控訴人、上告人）が上告した事案である。

2004 年から撤退する 2014 年まで、国際興業の筆頭株主となって経営再建に乗り出していた米系投資会社のサーベラスは、本件当時かなり強引に投資資金の回収に動いていたとされる。2009 年にはサーベラスから送り込まれた役員らに対して、米国金融機関から 2,000 億円近くの巨額で高利の借入れを強行し、サーベラスがその資金の大半を自らの国際興業に対する債権の回収に充てたという事実があった。それを問題視し、同社創業一族の持ち株会社国際興業ホールディングス株式会社が損害賠償請求訴訟を提起し、棄却されたという事件が報じられている⁷。本件はこの直後の事件である。サーベラスが国際興業の経営に入り込み、資金回収のために様々な手段を講じているのが、本件判決内容からも見えてくる。

2. 関係法令の解釈

(1) 法人税法 23 条 1 項 1 号（受取配当等の益金不算入）

⁶ 東京地判平成 29 年 12 月 6 日・前掲注（4）509 頁

⁷ ブルームバーグ通信「サーベラス COO、国際興業役員への賠償請求を棄却－東京地裁」（2013 年 2 月 28 日）

<https://www.bloomberg.co.jp/news/articles/2013-02-28/MIX0WP1A74E901>

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

「内国法人が次に掲げる金額（第１号に掲げる金額にあつては、外国法人若しくは公益法人等又は人格のない社団等から受けるもの及び適格現物分配に係るものを除く。以下この条において「配当等の額」という。）を受けるときは、その配当等の額（完全子法人株式等及び〔現行削除「完全子法人株式等及び」〕関連法人株式等〔現行挿入「に係る配当等の額にあつては当該配当等の額から当該配当等の額に係る利子の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額とし、完全子法人株式等、関連法人株式等及び非支配目的株式等」〕のいずれにも該当しない株式等（株式、出資又は受益権〔現行変更「株式又は出資」〕をいう。以下この条において同じ。）に係る配当等の額にあつては当該配当等の額の百分の五十に相当する金額〔現行挿入「とし、非支配目的株式等に係る配当等の額にあつては当該配当等の額の百分の二十に相当する金額とする。」〕は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

一 剰余金の配当（株式又は出資〔現行変更「株式等」〕に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び〔現行変更「並びに」〕分割型分割によるもの〔現行挿入「及び株式分配」〕を除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額

（本件において適用された条文である。〔 〕書きは現行法との相違点を表わす。下線および太字化は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

法人税法２３条１項の趣旨は、子会社等の関係会社において課税済みの利益からの配当に対して課税すると、二重に課税することになるため、二重課税防止を目的とするというものである。また、その第１号において「剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うものを除く。）若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額」として、「資本剰余金の額の減少を伴わない剰余金の配当」については利益の配当として整理しているものである。

（２）法人税法２３条の２（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）

「内国法人が外国子会社（当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の二十五以上に相当する数又は金額となつていることその

他の政令で定める要件を備えている外国法人をいう。〔現行挿入「以下この条において同じ。」〕から受ける前条第一項第一号に掲げる金額（以下第3項まで〔現行変更「この条」〕において「剰余金の配当等の額」という。）がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額⁸を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」

（本件において適用された条文である。〔 〕書きは現行法との相違点を表わす。太字化は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

この制度は、外国子会社の所得をできるだけ我が国の親会社に配当させ、有効に利用させたいという産業政策的考慮に由来するものである。具体的には、内国法人が外国子会社（株式等の保有比率が25%以上（租税条約の二重課税排除条項で25%未満の割合が定められている場合はその規定に従う。))で、その保有が剰余金の配当等の額の支払義務確定日以前6か月以上継続している会社）から受ける剰余金の配当等の額を益金不算入とするもので、受取配当等の額の5%を費用の額とみなし、残りの95%を益金不算入としているものである。⁹

本件においては、国際興業の完全海外子会社KPC社からの配当がこれに該当する。

（3）法人税法24条1項（配当等の額とみなす金額）

「法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く。以下この条において同じ。）の株主等である内国法人が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、当該法人のその交付の直前の当該資産の帳簿価額に相当する金額）の合計額が当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額の〔現行削除「又は連結個別資本金等の額の」〕のうちその交付の基因となつた当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額は、第23条第1項第1号〔現行挿入「又は第2号」〕（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみな

⁸ 「政令で定めるところにより計算した金額」とは、剰余金の配当等の額の百分の五に相当する金額とされており、外国子会社からの受取配当等の内、その費用相当額5%を控除した95%が益金不算入額となることを示している。（法人税法施行令22条の4第2項）

⁹ 金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）585頁

す。

一 合併（適格合併を除く。）

二 分割型分割（適格分割型分割を除く。）

〔現行挿入「三 株式分配（適格株式分配を除く。）」〕

三〔現行変更「四」〕 資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）のうち、〔現行削除「、」〕 分割型分割によるもの〔現行挿入「及び株式分配」〕 以外のもの〔現行挿入「並びに出資等減少分配」〕をいう。）又は解散による残余財産の分配

四〔現行変更「五」〕 自己の株式又は出資の取得（金融商品取引法第2条第16項（定義）に規定する金融商品取引所の開設する市場における購入による取得その他の政令で定める取得及び第61条の2第13項〔現行変更「第14項」〕第1号から第3号まで（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）に掲げる株式又は出資の同項に規定する場合に該当する場合における取得を除く。）

五〔現行変更「六」〕 出資の消却（取得した出資について行うものを除く。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること。

六〔現行変更「七」〕 組織変更（当該組織変更に際して当該組織変更をした法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限る。）¹⁰

（本件において適用された条文である。〔 〕書きは現行法との相違点を表わす。下線および太字化は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

第3号（現行第4号）において「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。））」と明示されている。ここでいう資本の払戻しとは、「資本剰余金の額の減少に伴うもの」である。これは会社法からの借用概念であり、この資本剰余金の中には、株主の払い込み部分と、利益剰余金から払い出された部分とが混在しているのであるから、後者に当たる部分は、本来の配当として益金不算入の扱いをすべきであると国際興業は主張して本件の争点となっているものである。その払込み部分の金額の算出方法に関しては政令に委任さ

¹⁰ 平成29年4月1日施行の税制改正により、法人税法24条1項3号に「株式分配（適格株式分配を除く。）」が挿入され、従前4号以降がそれぞれ1号ずつ後ろにずれる形になった。本件連結事業年度は「平成24年4月1日から平成25年3月31日まで」であるので、従前の法律が適用されている。

れ、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）に規定されている

（４）法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）（所有株式に対応する資本金等の額の計算方法等）

「法第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）に規定する株式又は出資に対応する部分の金額は、同項に規定する事由の次の各号に掲げる区分に応じ当該各号に定める金額とする。

（本件当時の第 3 号（現行 4 号））

三 法第 24 条第 1 項第 3 号に掲げる資本の払戻し又は解散による残余財産の分配 当該資本の払戻し又は当該解散による残余財産の分配（以下この号において「払戻し等」という。）を行った法人（以下この号において「払戻法人」という。）の当該払戻し等の直前払戻等対応資本金額等（当該直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額（以下この号において「直前資本金額等」という。）にイに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合（直前資本金額等が零以下である場合には零と、直前資本金額等が零を超え、かつ、イに掲げる金額が零以下である場合又は直前資本金額等が零を超え、かつ、残余財産の全部の分配を行う場合には 1 とし、当該割合に小数点以下三位未満の端数があるときはこれを切り上げる。）を乗じて計算した金額をいう。）を当該払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数で除し、これに同項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該払戻法人の当該払戻し等に係る株式の数を乗じて計算した金額

イ 当該払戻法人の前期期末時（当該払戻法人の当該払戻し等の日の属する事業年度の前事業年度（当該払戻し等の日以前六月以内に法第 72 条第 1 項又は第 81 条の 20 第 1 項に規定する期間についてこれらの規定に掲げる事項を記載した中間申告書又は連結中間申告書を提出し、かつ、当該提出の日から当該払戻し等の日までの間に確定申告書又は連結確定申告書を提出していなかった場合には、当該中間申告書又は連結中間申告書に係るこれらの規定に規定する期間とする。）終了の時をいう。）の資産の帳簿価額から負債（新株予約権に係る義務を含む。）の帳簿価額を減算した金額（当該前期期末時から当該払戻し等の直前の時までの間に資本金等の額等が増加し、又は減少した場合には、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額）

ロ 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又は当該解散による残

余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、その交付の直前の帳簿価額）の合計額（当該減少した資本剰余金の額又は当該合計額がイに掲げる金額を超える場合には、イに掲げる金額）

（本件において適用された条文である。下線並びに太字化および薄字化は、筆者による加筆である。）

（現行の第4号）

四 法第24条第1項第4号に掲げる資本の払戻し又は解散による残余財産の分配（次号に掲げるものを除く。イにおいて「払戻し等」という。）

次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ ロに掲げる場合以外の場合 当該払戻し等を行つた法人（イにおいて「払戻等法人」という。）の当該払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等（当該直前の資本金等の額に（1）に掲げる金額のうちに（2）に掲げる金額の占める割合（当該直前の資本金等の額が零以下である場合には零と、当該直前の資本金等の額が零を超え、かつ、（1）に掲げる金額が零以下である場合又は当該直前の資本金等の額が零を超え、かつ、残余財産の全部の分配を行う場合には1とし、当該割合に小数点以下三位未満の端数があるときはこれを切り上げる。）を乗じて計算した金額（当該払戻し等が法第24条第1項第4号に規定する資本の払戻しである場合において、当該計算した金額が当該払戻し等により減少した資本剰余金の額を超えるときは、その超える部分の金額を控除した金額）をいう。）を当該払戻等法人の当該払戻し等に係る株式の総数で除し、これに同項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該払戻等法人の当該払戻し等に係る株式の数を乗じて計算した金額

（1） 当該払戻し等を第二号イの分割型分割とみなした場合における同号イに掲げる金額〔分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（第2号イ）〕

（2） 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又は当該解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、その交付の直前の帳簿価額）の合計額（当該減少した資本剰余金の額又は当該合計額が（1）に掲げる金額を超える場合には、（1）に掲げる金額）

ロ 省略〔種類株式を発行している際の定め〕¹¹

(〔 〕書き、下線並びに太字化および薄字化は、筆者による加筆である。)

(筆者による解釈)

法人税法施行令 23 条 1 項は、「法第 24 条第 1 項（配当等の額とみなす金額）に規定する株式又は出資に対応する部分の金額は、同項に規定する事由の次の各号に掲げる区分に応じ当該各号に定める金額とする。」とし、その第 3 号（現行第 4 号）において「法人税法第 24 条第 1 項第 3 号（現行 4 号）に掲げる資本の払戻し」を計算対象とした上で、「当該払戻し等を行った法人の『当該払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等』を当該払戻等法人の『当該払戻し等に係る株式の総数』で除し、これに同項に規定する内国法人が当該『直前に有していた当該払戻等法人の当該払戻し等に係る株式の数』を乗じて計算した金額」と計算方法を示している。本件当時の第 3 号と現行の第 4 号は規定ぶりが大きく変更されている。その大きな要因は、本件最高裁判決を経て行われた令和 4 年度税制改正であるが、その中でも（現行の第 4 号）下線部分が新たに付け加えられた部分となり、プロラタ計算の結果として「減少した資本剰余金の額」を超える払戻等対応資本金額等は生じないように改正されているものである。

この規定されている計算式を図で表すと図表 1－1－7 のとおりである。

¹¹ 平成 29 年 4 月 1 日施行の税制改正により、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号に「法第 24 条第 1 項第 3 号に掲げる株式分配」が挿入され、従前 4 号以降がそれぞれ 1 号ずつ後ろにずれる形になった。本件連結事業年度は「平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日まで」であるので、従前の政令が適用されている。

図表 1 - 1 - 7 法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）に定められている
プロラタ計算の方法

(別紙)	
法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の定めによる「株式又は出資に対応する部分の金額の計算の方法	
① 株式又は出資に対応する部分の金額	
=	② 払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等
×	$\frac{\text{③ 内国法人が当該直前に有していた払戻し等に係る株式の数}}{\text{④ 払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数}}$
② 払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等	
=	⑤ 当該直前の資本金等の額 × $\frac{\text{⑥ 減少した資本剰余金の額}}{\text{⑦ 簿価純資産価額}}$
=	⑥ 減少した資本剰余金の額 × $\frac{\text{⑤ 当該直前の資本金等の額}}{\text{⑦ 簿価純資産価額}}$
=	⑥ 減少した資本剰余金の額 × $\frac{\text{⑤ 当該直前の資本金等の額}}{\text{⑧ 当該直前の資本金等の額と利益積立金額との合計額}}$
※ ⑥／⑦で示される割合は、⑥が⑦を超える場合には 1（⑥が⑦となる。）とし、⑤が 0 以下である場合には 0 とし、⑤が 0 を超え、かつ、⑦（⑧）が 0 以下である場合には 1 とする。	

出所：本件第一審（別紙）「法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の定めによる『株式又は出資に対応する部分の金額』の計算方法」¹²

（５）法人税法 61 条の 2 第 1 項（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）

「内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額（第 1 号に掲げる金額が第 2 号に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。）又は譲渡損失額（同号に掲げる金額が第一号に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。）は、第 62 条から第 62 条の 5 まで（合併等による資産の譲渡）の規定の適用がある場合を除き、その譲渡に係る契約をした日（その譲渡が剰余金の配当その他の財務省令で定める事由によるものである場合には、当該剰余金の配当の効力が生ずる日その他の財務省令で定める日）の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額

¹² 東京地判平成 29 年 12 月 6 日・前掲注（４）508 頁

に算入する。

一 その有価証券の譲渡に係る〔現行変更「譲渡の時ににおける有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき」対価の額（第24条第1項（配当等の額とみなす金額）の規定により第23条第1項第1号〔現行挿入「又は第二号」〕（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額）

二 その有価証券の譲渡に係る原価の額（その有価証券についてその内国法人が選定した一単位当たりの帳簿価額の算出の方法により算出した金額（算出の方法を選定しなかつた場合又は選定した方法により算出しなかつた場合には、算出の方法のうち政令で定める方法により算出した金額）にその譲渡をした有価証券の数を乗じて計算した金額をいう。）〕

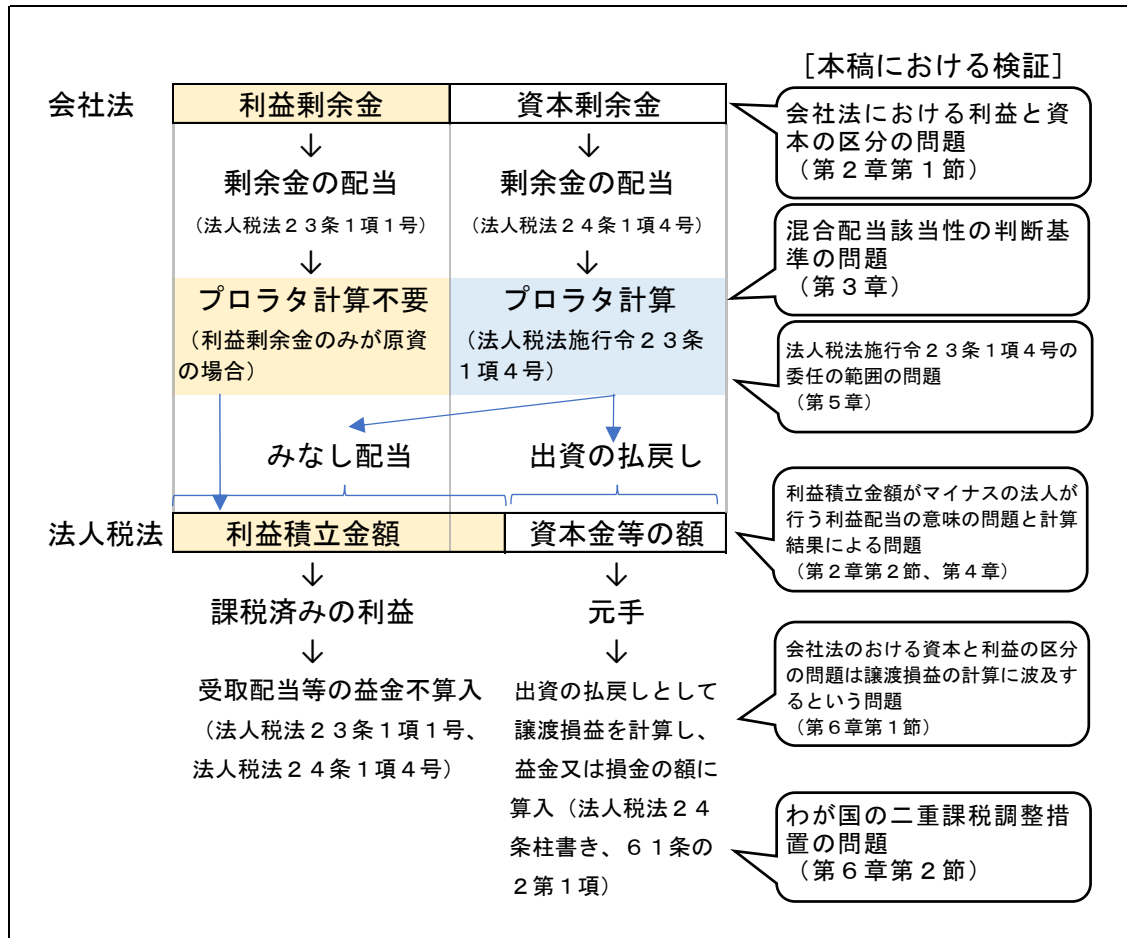
（本件において適用された条文である。〔 〕書きは現行法との相違点を表わす。下線並びに太字化および薄字化は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

法人税法61条の2第1項1号において「その他有価証券の譲渡に係る対価の額（みなし配当額がある場合には、みなし配当額に相当する金額を控除した金額）」という記載があるため、有価証券の譲渡対価に利益部分が含まれることは許されないとされているのである。この「みなし配当の先取りルール」に関しては、第6章第1節で述べる。

本件に係る関係法令と本稿において検証する論点は以下のとおりである。

図表 1－1－8 関係法令の適用関係の概念図と本稿において検証する主な論点



出所：筆者作成

3. 国際興業および課税庁の主張

(1) 本件の争点

争点1

法人税法24条1項3号(現行4号)の「資本の払戻し(剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。))」の意義はどのようなものか。

争点2

本件配当は、その全体が法人税法24条1項3号(現行4号)の対象となるか(本件資本配当と本件利益配当とは別個独立のものか、又は1個のものか)。

争点3

法人税法施行令23条1項3号(現行4号)は法人税法24条1項3号(現行4号)の委任の範囲を超えない適法なものか。

(2) 争点1 法人税法24条1項3号(現行4号)の「資本の払戻し(剰余金

の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」の意義はどのようなものか。

法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」が何を意味するかという文理解釈上の争いになったものである。

1）国際興業（被上告人、被控訴人、原告）の主張

「これら（法人税法 23 条 1 項 1 号及び 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）を指す。）の規定にいう「剰余金の配当」とは、会社法等の私法上の「剰余金の配当」のいわゆる借用概念であって、会社法等の私法上の「剰余金の配当」と同じ事柄を意味しており、利益剰余金を原資とする剰余金の配当と資本剰余金を原資とする剰余金の配当という、私法上別個独立した 2 つの行為は、租税法上も、別個独立の「剰余金の配当」という行為として解すべきである。したがって、法 24 条 1 項 3 号の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」とは、資本剰余金を原資とする剰余金の配当をいい、利益剰余金を原資とする剰余金の配当を含まないと解するのがごく自然かつ合理的であり、利益剰余金を原資とする剰余金の配当については法 23 条 1 項 1 号の剰余金の配当として同項の規定が、資本剰余金を原資とする剰余金の配当については法 24 条 1 項 3 号の剰余金の配当として同項がそれぞれ別個独立に適用されると解するのが論理的な帰結であるというべきである。」¹³

「（資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする配当を実施する場合には、）当該剰余金の配当の個別具体的な事実関係に照らして、課税上、上記の各部分のいずれが先行するかによって計算結果が変わるという先後関係の問題が生じ、かつ、利益剰余金を原資とする部分が株式の譲渡対価に相当する資本金等の額の減少として取り扱われるという結果が生じないときに限っては、法 24 条 1 項 3 号の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」とは、原資に資本剰余金が含まれている剰余金の配当の全体（利益剰余金を原資とする部分も含む。）をいうと解される。」¹⁴

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

国際興業による法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」の解釈は、この文言を「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」と読み替えることによって、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の

¹³ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3） 521 頁

¹⁴ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3） 522 頁

射程を「資本剰余金額を原資とする配当」に限定するものである。

金子宏教授も 2015 年（平成 27 年）発行の書籍においては、「（剰余金の配当のうち、その）一部をその他利益剰余金からの配当、残りをその他資本剰余金からの配当として会計処理している場合には、前者の部分は、配当所得として課税の対象となる。後者の部分については、「その他資本剰余金」のうち利益部分からの配当は配当所得として課税の対象になる」と解釈していた。¹⁵あくまでも、会社における配当原資の選択により配当所得になるかどうかが決すると述べていた訳である。同様の見解は、小山真輝教授の税大論叢における論文¹⁶、垂井英夫教授の論文¹⁷、岡村忠生教授の書籍¹⁸にも確認できる。この見解は公定解釈を前提としたものとされ、事件当時の支配的見解であったことが伺える¹⁹。

平成 18 年度税制改正に係る財務省主税局の立案担当者が、「資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った行為を「資本の払戻し」ではなく、それぞれ別の行為が行われたものとして処理する場合には、資本剰余金を原資とする剰余金の配当と利益剰余金の配当のいずれが先に行われたかが問題となります。…税制は資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った行為を「資本の払戻し」と整理し、計算も原資に基づいて資本金等の額と利益積立金額が減少する構造とすることでこの問題の解決を図ったものです。」²⁰と述べていたことについては、混合配当（資本剰余金および利益剰余

¹⁵ 金子宏『租税法 第 20 版』（弘文堂、2015 年）209 頁

国際興業が、「剰余金の配当の一部をその他利益剰余金からの配当、残りをその他資本剰余金からの配当として会計処理している場合には、前者の部分は、配当所得として課税の対象となり、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の資本の払戻しには、剰余金配当のうちその他利益剰余金を原資とする部分は含まれない」との見解を作成者が述べているとして、証拠として提出したものである。（甲 9 号証）

¹⁶ 小山真輝「配当に関する税制の在り方－みなし配当と本来の配当概念との統合の観点から－」（税大論叢 62、2009 年）33 頁

¹⁷ 垂井英夫「資本等の概念と剰余金の配当－会社法を基礎として－」（税研 130 号、2006 年）46 頁

国際興業が、金子宏教授と同様の見解を示す学者の例として証拠提出したものである。（甲 11 号証）

¹⁸ 岡村忠生『法人税法講義 第 3 版』（成文堂、2007 年）391 頁

国際興業が、金子宏教授と同様の見解を示す学者の例として証拠提出したものである。（甲 10 号証）

¹⁹ 佐藤修二「法人税法施行令を違法・無効とした判決の衝撃」（税務弘報 66 巻 9 号、2018 年）142 頁

佐藤修二弁護士によると、「租税法の通説及び近時の裁判例の傾向に従えば、税務上も各々を別個の配当とみるのが自然であり、課税当局の関係者からさえ、同様の指摘があった」として、当時の支配的見解について同様の説明がなされている。

²⁰ 長井伸仁「大規模法人に対する審理上の留意事項（その 2．連結納税制度を中心に）」（租税研究 738 号、2011 年）99～100 頁

国際興業が、「平成 18 年度税制改正の立案担当者である作成者が、①資本剰

金の双方を原資とする配当を指す。)の際に、いずれが先行するかによって計算結果が変わるという先後関係問題が生じる場合に、例外的に、法人税法24条1項3号(現行4号)の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」とは、原資に資本剰余金が含まれている剰余金の配当の全体(利益剰余金を原資とする部分も含む。)をいう根拠として扱われているものである。これは、会社法との関係における法的安定性の観点から、目的論的解釈を行っているとも言える。

本件の納税者訴訟代理人を務めた平川雄士弁護士によると、「納税者においては平成18年度及び19年度の税制改正についての立案担当者による解説その他権威のある諸文献を証拠として提出した上で主張していた」²¹と述べていることから、事件当時において国際興業が行った会計および税務処理について上記の考え方が妥当であったことを主張しているものである。

2) 課税庁(被告、控訴人、上告人)の主張

「剰余金の配当は、会社がその株主に対し、その有する株式の数に応じて会社の財産(配当財産)を分配する行為であるところ、会社法において、従前の利益の配当は利益剰余金を原資とする剰余金の配当とし、従前の株式の消却を伴わない資本の減少は資本金の資本剰余金への振替え及び資本剰余金を原資とする剰余金の配当としつつ、いずれも剰余金の配当として整理され、利益の配当と出資の返還の双方の性質を持った配当が統一的に「剰余金の配当」として規定されたこと(同法461条、446条1号、会社計算規則149条)を受けて、法人税法は、剰余金の配当の課税について、会社法上の原資の区分に着目して、「剰余金の配当」(同法23条1項1号の剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。))と「資本の払戻し」(法24条1項3号の剰余金の配当)とに区分しつつ、以下のとおりとした。

a 基本的に、配当の手法にかかわらず、剰余金の配当全体を資本と利益とが混合したものと考え、一旦その全額を上記「資本の払戻し」と整理した上、純資産について株主等が拠出した部分の金額と法人が稼得した部分の金額とを峻別し、

余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った行為を「資本の払戻し」ではなく、それぞれ別の行為が行われたものとして処理する場合には、資本剰余金を原資とする剰余金の配当と利益剰余金を原資とする剰余金の配当のいずれかが先に行われたかが問題となり、②税制は資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った行為を「資本の払戻し」と整理し、計算も配当の原資に基づいて資本金等の額と利益積立金額が減少する構造とすることでこの問題の解決を図った、と解説している」として、証拠提出しているものである。(甲13号証)

²¹ 平川雄士「混合配当事件最高裁判決(最判令和3年3月11日)の意義と射程」(週刊税務通信3673号、2021年)25頁

両者を混同しない法人税法の根幹を成す基本原則に基づいて、配当金を支払う法人（以下「支払法人」という。）において課税済みの利益の分配であるか否かの観点から、同項の定め及びその委任を受けた施行令 23 条 1 項 3 号により、みなし配当の金額（法人が稼得した部分の金額に対応すると認められる部分の金額）を計算することとした（その方法は、資本部分の払戻しの額（株主等が拠出した部分の金額。当該剰余金の配当により減少する支払法人の資本金等の額を意味する。）を計算して、これを除いた額を「法人が稼得した部分の金額」（利益部分の払戻しの額。当該剰余金の配当により減少する支払法人の利益積立金額を意味する。）とするものである。）。

b 例外的に、剰余金の配当の原資が利益剰余金のみであることが明らかな剰余金の配当のみが法 23 条 1 項 1 号の「剰余金の配当」に当たるものとした。」²²

「同号（法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）を指す。）の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」とは、法 23 条 1 項 1 号とも対比すれば、資本剰余金のみを原資とする配当及び資本剰余金と利益剰余金を原資とする配当の双方を意味するものと解するのが自然である（換言すれば、この区分を明らかにするために「資本剰余金の額の減少に伴うもの」の文言が用いられたものであり、「資本剰余金の額の減少に伴う部分の金額」といった規定振りは採られていないことはこれを裏付ける。）。

また、同号の趣旨は、資本剰余金を原資とする剰余金の配当と利益剰余金を原資とする剰余金の配当とが同時に行われた場合、そのいずれを先に計算するかにより、受取配当の益金不算入額が変わることとなるため、恣意性が介在して公平性に問題が生じ、税制が統一的な取扱いを定めないとすれば事後の調査等でこの先後について問題となることが想定されたことから、このような恣意的な課税関係が生じることを避けることにある。」²³

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の射程を「資本剰余金額を原資とする配当」に限定する国際興業に対して、課税庁は「資本剰余金のみを原資とする配当及び資本剰余金と利益剰余金を原資とする配当」の双方を意味するとして、その射程を広げている。

課税庁がその射程の範囲を広げて解釈している理由として挙げているのが、まず会社法における資本と利益の区別の変容である。詳細は第 3 章第 1 節で述べるが、平成 17 年度に創設された会社法において、「従前の利益の配当は利益剰余

²² 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3）516～517 頁

²³ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3）518～519 頁

金を原資とする剰余金の配当とし、従前の株式の消却を伴わない資本の減少は、資本金の資本剰余金への振替え及び資本剰余金を原資とする剰余金の配当としつつ、いずれも剰余金の配当として整理され、利益の配当と出資の返還の双方の性質を持った配当が統一的に「剰余金の配当」として規定された」ことにより、それまでは法人税においては手続きの違いにより資本配当と利益配当を区別していたものを、それができなくなってしまったことを受けて、会社法においては資本と利益の厳格な区別もなくなってしまったと評価されることから、法人税法においては、会社法上の手続きではなくその原資に着目して資本と利益の区別をすることにしたものである。

混合配当の場合は、一旦その全額を「資本の払戻し」と整理した上で、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）で規定されているプロラタ計算により出資に対応する金額を算出することになる。この区分を明らかにするために「資本剰余金の額の減少に伴うもの」の文言が用いられたものであり、「資本剰余金の額の減少に伴う部分の金額」といった規定振りは採られていないことはこれを裏付けるものであるとしている。

（３）争点２ 本件配当は、その全体が法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の対象となるか（本件資本配当と本件利益配当とは別個独立のものか、又は 1 個のものか）。

複数の配当を 1 個のものというための要件、つまり混合配当該当性の要件について争いになったものである。

１）国際興業（被上告人、被控訴人、原告）の主張

「本件配当については、KPC 社は、被控訴人の意向も踏まえ、本件配当に先立ち、原資について、本件資本配当と本件利益配当とを区分し、前者が後者に先行するものとして配当することを検討し、平成 24 年 11 月 12 日付けで、私法上、つまりデラウェア州法上、2 つの別個の、かつ、順次連続した先後関係のある剰余金の配当をしたものである。すなわち、本件資本配当及び本件利益配当は、同時に行われたものでもなければ、一つの決議に基づく一つの剰余金の配当として行われたものでもない。このことは、本件各決議書の列举順に加え、本件決議書 A 及び本件決議書 B は、本件資本配当に係る本件決議書 C 及び本件利益配当に係る本件決議書 D との関係上、論理的に先行するものとして先に記載されていることも踏まえれば、本件決議書 C 及び本件決議書 D との間も同様に前者が後者に先行するものというべきことからして、明らかである。

したがって、前記（１）イ（ア）において述べたとおり、本件資本配当は法 24 条 1 項 3 号によって規律され、その後にされた本件利益配当は法 23 条 1 項 1 号によって規律されることになる。」²⁴

「本件資本配当と本件利益配当とのいずれが先に行われたとして計算しても、原判決別表 4－1 及び 4－2 のとおり、計算結果は同じであって控訴人が挙げるような課税上の先後関係の問題は存在しないから、法 24 条 1 項 3 号の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」は原資に資本剰余金が含まれている剰余金の配当全体（利益剰余金を原資とする部分も含む。）をいうとの解釈（前記（１）イ（ウ）b）が妥当する場合であるとはいえない。」²⁵

（下線は、筆者による加筆である。）

（裁判資料からの補足説明および筆者による解釈）

この判決文の内容を閲覧請求した裁判資料²⁶からひも解くと以下のようになる。

KPC 社での本件配当の手続きに係る裁判の過程の陳述書の中で、関係者間の電子メールなどでのやり取りの過程で、「国際興業としては、KPC 社において資本の払戻し及び利益の分配を別個の取引として取り扱われるために、まず 1 億米ドルの本件資本の払戻しを行い、次いでそれとは別の取引として 5 億 4400 万米ドルの本件利益分配を行われないとの意向であるものと理解していた」との記載が見受けられる。

その上で、次の順番で本件各決議書が採択されるように手続きが進められた。

① まず、本件資本の払戻しおよび本件利益分配に用いるために、合計 6 億 4400 万米ドルを、KPC 社傘下の複数の直接又は間接の子会社（KC 社等）が KPC 社に対して株式の保有階層を通じて分配し、最上層の KPC 社に至るまで分配により資金を還流させてくることを KPC 社が許可することを承認した「本件決議書 A」²⁷が採択される。

② 次に、追加資本勘定からの本件資本の払戻しを行うことを可能とするた

²⁴ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3）527 頁

²⁵ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3）527～528 頁

²⁶ 東京地裁民事閲覧室に 2023 年 2 月 13 日、2 月 24 日、5 月 1 日、5 月 2 日、8 月 17 日、8 月 18 日に訪問し、第一審から上告審までの判決文、別紙、別表、国際興業（甲）準備書面一式、課税庁（乙）準備書面一式を閲覧したものである。

²⁷ 本件決議書 A は、KPC 社の直接又は間接の子会社（KC 社等）に最下層の会社から順次上層の会社に対して総額 6 億 4,400 万ドルの分配を KPC 社まで実施するための社内手続きとして許可を与える決議である。[KC 社の子会社→KC 社→KPC 社の分配手続き]（甲 5 号証の 2）

めの前提となるものとして、KPC 社の各株式の額面金額を 1 米ドルから 0.5 米ドルに減額することおよび同減少額を KPC 社の追加払込資本勘定（その他資本剰余金に相当する。）に振り替えることを承認した「本件決議書 B」²⁸が採択される。

③ その上で、KPC 社が国際興業に対して 1 億ドルの本件資本の払戻しを行うことを承認した「本件決議書 C」²⁹が採択される。

④ 最後に、KPC 社が国際興業に対して 5 億 4,400 万ドルの本件利益分配を行うことを承認した「本件決議書 D」³⁰が採択される。

これらの決議書は、本件配当手続きの実施に関して、別個にかつ①→②→③→④の順番で順次連続して採択が行われて効力が発生するという意図をもって進められたとしている。また、本件決議書 A ないし本件決議書 D の各決議を 2012 年 11 月 12 日を効力発生日として採択する手段として、「UNANIMOUS WRITTEN CONSENT OF THE MANAGERS (BOARD) AND SOLE MEMBER OF KYO-YA PACIFIC COMPANY, LLC（以下「本件同意書」³¹という。）が採択されたものである。

その上で、各決議の効力が発生した後の 2012 年 11 月 13 日に、国際興業に対し、本件出資の払戻しおよび本件利益配当の合計額である 6 億 4400 万米ドルが送金された。KPC 社は、「送金は単に資金を移動するだけの問題であり、また、本件同意書において 2 つの別々の決議が適切に書面化されているため、本件資本の払戻しと本件利益分配とで送金手続きを 2 つ別々にする理由はないと考えていた」と証言している。

そして、KPC 社は、2012 年 11 月 30 日に、本件出資の払戻しおよび本件利益配当に関連して、追加払込資本（additional paid-in capital；その他資本剰余金に相当する。）を 1 億米ドル減少させ、留保利益（retained earnings；その他利益剰余金に相当する。）を 5 億 4400 万米ドル減少させる会計上の記帳をおこな

²⁸ 本件決議書 B は、KPC 社から国際興業への分配の準備手続きとして KPC 社の額面金額を 1 ドルから 0.5 ドルへ減額する（無償減資として資本金（capital）から追加払込資本（additional paid-in capital）へ振り替えること）許可を KPC 社に与える決議である。（甲 5 号証の 3）

²⁹ 本件決議書 C は、KPC 社から国際興業へ追加払込資本の払戻しとして 1 億米ドルの分配を行う許可を KPC 社に与える決議である。[KPC 社→国際興業の分配手続き]（甲 5 号証の 4）

³⁰ 本件決議書 D は、KPC 社から国際興業へ留保利益から 5 億 4,400 万米ドルの分配を行う許可を KPC 社に与える決議である。[KPC 社→国際興業の分配手続き]（甲 5 号証の 5）

³¹ 本件同意書は、KPC 社の取締役が、KPC が本件資本の払戻し及び本件利益分配を行うことを、それぞれ別個の議案として決議し、かつ KPC 社の唯一の株主である国際興業が同意した決議である。（甲 5 号証の 1）

ったものである。この会計上の記帳に関しては、「KPCにおいては、ある月中に行われた会計上の取引についてはすべてその月末付けとして記帳を行う実務をとっていたからにすぎません。すなわち、KPCにおける実務では、ある月中の異なる日に異なる取引がなされていた場合であっても、会計上の記帳はその月末付けとして行われました。」と証言している。

国際興業の主張の前提にあるものは、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者が選択した（私法上有効な）法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、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租税行政庁に認めることは、困難である」³²という判例³³および学説³⁴で認められている考え方である。その上で、KPC 社が選択した有効な私法上の手続きとして、資本剰余金を原資とした配当 1 億米ドルと利益剰余金を原資とした配当 5 億 4400 万米ドルがある訳だから、これは別個の配当と評価されるべきであるというのが国際興業の主張である。

また、この国際興業の主張を認めるためには、①KPC 社が適用している外国の会社法における追加払込資本（additional paid-in capital）を法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）がいう「資本剰余金」と同一のものと考えてよいかという検討は必要である。この点については、第 4 章第 3 節で検討する。

争点 1 における課税庁の主張において、「資本剰余金を原資とする剰余金の配当と利益剰余金を原資とする剰余金の配当とが同時に行われた場合、そのいずれを先に計算するかにより、受取配当の益金不算入額が変わることとなるため、恣意性が介在して公平性に問題が生じ、税制が統一的な取扱いを定めないとすれば事後の調査等でこの先後について問題となる」と主張していたことを受けて、

「本件資本配当と本件利益配当とのいずれが先に行われたとして計算しても、原判決別表 4-1 及び 4-2 のとおり、計算結果は同じであって控訴人が挙げるような課税上の先後関係の問題は存在しない」ことを証明し、争点 1 における国際興業による解釈の正当性を補強している。

2) 課税庁（被告、控訴人、上告人）の主張

「法 24 条 1 項 3 号の趣旨も、剰余金の配当に係る原資の私法上の選択等により

³² 金子・前掲注（9）139 頁

引用文中の（）書きは、筆者による加筆である。

³³ 東京高判平成 11 年 6 月 21 日判決（判例時報 1685 号、1999 年）35 頁

国際興業が、「租税法律主義の下では、法律の根拠なしに、当事者が選択した私法上有効な法形式を通常用いられる法形式に引き直して課税処分を行う権限は課税庁には認められないこと」を判決で述べられているとして証拠として提出したものである。（甲 12 号証）

³⁴ 金子・前掲注（15）127 頁（甲 9 号証）

恣意的な課税関係が生じることを避けることにあるところ、同時（一体的）に行われる剰余金の配当により株主法人に流入する経済的価値は、単一の決議で行われた一つの剰余金の配当と異なるところがなく、株主である法人において益金と認識し得べき時期も同様であるから、このような剰余金の配当を法人税法上一つの「剰余金の配当」と区分し、その計算結果を同一とすることは、剰余金の配当について恣意的な課税関係が生じることを防ぎ、租税公平主義の要請に適うものである。」³⁵

「剰余金の配当が同時（一体的）に行われたものであるかどうかは、個々の事案ごとに個別具体的な事実関係に応じて判断されるが、そのメルクマールは、以下のとおりと考えるべきである。

（a）原則として、〔1〕一つの株主総会において決議され、かつ、〔2〕効力発生日を同一日として決議された剰余金の配当は、効力発生日の到来により、その全額について、支払法人には配当金支払債務が、株主法人には配当金支払請求権がそれぞれ生じ、法人税法上、当該効力発生日に剰余金の配当に係る経済的価値が移転したものとされて益金と認識され得るに至るから、同時（一体的）に行われたものとみるべきである。

（b）なお、少なくとも一つの株主総会で決議された剰余金の配当で、その効力発生日を同一日とするものについては、会社法も、以下のとおり、原資の単一性の有無及び議案・議決の数にかかわらず、これらが一体一つの剰余金の配当であるとの前提に立つものであり、上記（a）の解釈は会社法の解釈とも整合する。」³⁶

「例外的に、仮に、近接した時期に現に複数回株主総会が行われ、各株主総会でそれぞれ剰余金の配当に係る決議が行われるなどしたとすれば、それに至る特段の事情が存することが通常であるから、剰余金の配当が同時（一体的）に行われるものであるか否かの認定判断に際しては、かかる特段の事情がしん酌され、株主総会を近接した時期に複数回開催したことについて合理的な理由が認められる場合には、各配当金支払請求権が成立した時期は異なるから、各剰余金の配当の効力発生日が同一日であったとしても、それら全体が同時（一体的）に行われるものとはならない。」³⁷

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

課税庁は同時配当というための要件として、一つのメルクマールを示してい

³⁵ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3） 522～523 頁

³⁶ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3） 523 頁

³⁷ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3） 524 頁

る。①一つの株主総会において決議され、かつ、②効力発生日を同一日として決議された剰余金の配当については、同時配当と認定するというものである。これは、先例（国税不服審判所平成 24 年 8 月 15 日裁決（裁決事例集 88 集）206～232 頁）が示した同時配当における事実認定と解釈のルールに基づき、課税実務においてはすでに用いられていたものであるが、明文化された規定がある訳ではない。このようなメルクマールを課税実務上用いる理由として、「剰余金の配当に係る原資の私法上の選択等により恣意的な課税関係が生じることを避けること」を挙げているが、その根拠としては、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）を目的論的解釈しているものである。

ただし、当該先例が示した解釈ルールは、「配当原資」「決議日」に相違があっても「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が一体としてなされていると認められる場合には「同時配当」と認定するというものであるであり、本件において課税庁が示したものと、「①一つの株主総会において決議される」ことを要件として加えた点で異なっている。当該先例の詳細は第 3 章第 2 節で述べるが、当該先例の事案では、利益剰余金を原資とする配当は中間配当として取締役会において決議され、資本剰余金を原資とする配当は別の日に臨時株主総会において決議されているため、「決議日」は異なっていたものである。この場合は、「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が同一日付であったため、同時配当とされた。本件 KPC 社の場合は、「効力発生日」「会計処理日」「送金日」に加えて「決議日」も同一日付であったが、課税庁が示した同時配当要件のメルクマールには「決議日」と「効力発生日」のみが含まれている。

また、閲覧請求した裁判資料（甲 1 号証「更正の理由」）によると、本件が同時配当に該当する理由について以下のように述べられている。

「本件剰余金の配当について、本件剰余金の配当に係る合意の効力発生日が平成 24 年 11 月 12 日であり、資本剰余金を原資とする配当と利益剰余金を原資とする配当のそれぞれの配当効力発生日が同一であること、KPC は本件剰余金の配当の原資となる資本剰余金及び利益剰余金を減少させる会計処理を同一日付で行っていることから、KPC は、本件資本剰余金と利益剰余金との双方を同時に減少させて本件剰余金の配当を行ったと認められ、本件剰余金の配当 644,000,000 米ドルの全額が法人税法第 24 条第 1 項第 3 号に規定する「資本の払戻し」に該当することとなります。」³⁸

³⁸ 京橋税務署長が、平成 26 年 4 月 28 日付けで、本件分配の全額が法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の「資本の払戻し」に該当するものとし、その結果、原告の確定申告に係る所得金額に比して増加差異が生ずることから、その所得の増加分の金額を原告の本件連結事業年度の法人税の益金の額に算入する本件更正処分を行ったものである。（甲 1 号証）。

(下線は、筆者による加筆である。)

つまり、課税庁が更正を行う段階では、先例が示した認定・解釈ルールに従って「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が一体としてなされていると認められるため、同時配当としていた訳である。この変節は何を意味するのであろうか。第3章第2節で検証してみたい。

(4) 争点3 法人税法施行令23条1項3号(現行4号)は法24条3項(現行4号)の委任の範囲を超えない適法なものか。

法人税法施行令23条1項3号(現行4号)のプロラタ計算の中身に焦点が当たったものである。併せて、わが国の配当税制のあり方も問われた点で意義深いものであると言える。

1) 国際興業(被上告人、被控訴人、原告)の主張

「仮に、本件配当が資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とするものであった場合に当たり、法24条1項3号が適用されとしても、施行令23条1項3号の計算式を適用すると、KPC社の法人税法上の利益積立金額がマイナスであるため、分母であるKPC社の税務上の簿価純資産額(資本金等の額と利益積立金額との合計額)が減少する結果、資本部分の払戻しの額が、減少した資本剰余金の額(1億ドル)を超えて、KPC社の資本金等の額(2億1105万7771.56ドル)として計算されることとなる。これは、法24条1項3号の適用上、利益剰余金を原資とする部分(5億4400万ドル)について、利益積立金額がマイナスであっても「将来利益の払戻し」としてその全額を利益部分の払戻しの額として取り扱うことを否定し、逆に、上記の減少した資本剰余金の額とKPC社の資本金等の額との差額1億1105万7771.56ドルを資本部分の払戻しの額(有価証券の譲渡対価の額)として取り扱うものであって、このような計算結果は、上記a
(b)の法24条1項3号の文理及び趣旨に反し、施行令23条1項3号は、そのような計算結果となる限りにおいて、法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効である。」³⁹

(下線は、筆者による加筆である。)

(筆者による解釈)

³⁹ 東京高判令和元年5月29日・前掲注(3)534頁

国際興業の立場として、本件配当を別個のものと整理し（争点2）、利益剰余金を原資とした配当については法人税法23条1項1号、資本剰余金を原資とした配当については法人税法24条1項3号（現行4号）を適用した（争点1）上で、本件とは離れた議論として、仮に混合配当の事案であればという体で法人税法施行令23条1項3号（現行4号）について主張しているものである。

会社法における欠損の額の填補や企業会計における負の残高になった利益剰余金の填補については可能であることから、その填補後に、「将来の利益」により回復したその他利益剰余金に資本性の金額が事実上含まれる可能性がある⁴⁰とされている。また、剰余金の配当という概念を会社法から借用しているという都合上、法人税法においてもマイナスの利益積立金額という状態を予定している⁴¹とされている。これらの事実から、「法人税法においても（会社法と同様に）、利益積立金額がマイナスであっても「将来利益の払戻し」としてその全額を利益部分の払戻しの額として取り扱うことが認められる」と解釈したと考えられる。しかしながら、法人税法上もそのような解釈が認められるかどうかについては第4章第2節で検証する。

また、法人税法24条1項3号（現行4号）は「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」と規定しているものであるから、政令による計算結果がその文理に反していること、また、法人税法61条の2第1項1号が「その他有価証券の譲渡に係る対価の額（みなし配当額がある場合には、みなし配当額に相当する金額を控除した金額）」としていることから、法人税法24条1項3号（現行4号）は「資本部分の払戻しの額（有価証券の譲渡対価の額）に利益部分が含まれない」ことをその趣旨としているところ、政令の計算結果によって利益部分が入り込む結果となることでその趣旨にも反していると述べているものである。

2）課税庁（被告、控訴人、上告人）の主張

「（a）「資本の払戻し」（資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当）について、二重課税を避けるための益金不算入という法人税法の趣旨が妥当するのは、当該剰余金の配当のうち、支払法人において課税済みの利益（利益積立金額）からの分配と認められる部分の金額である。利益剰余金の額は必ずしも「課税済みの利益」のみで構成されるものではないから、剰余金の配当の原資が利益剰余金からなる部分であるか否かは、二重課税を避けるという場面で考慮されるべき事情ではない。

⁴⁰ 小山・前掲注（16）72頁

⁴¹ 渡辺徹也『スタンダード法人税法 第2版』（弘文堂、2021年）191頁

(b) また、剰余金の配当の原資が利益としての性質を有し、支払法人において将来課税される可能性があるからといって、当該剰余金の配当の時点で先んじて益金不算入とするとすべき合理的根拠⁴²はない（原判決の上記判示⁴³は解釈論を逸脱するものである。）。法人税法は、事業年度（同法 13 条）の所得に対して法人税を課すという構造を採っており、利益積立金額がマイナスの状態の下で行われた「資本の払戻し」（法 24 条 1 項 3 号の剰余金の配当）については、剰余金の配当時点で既に「課税済み」の利益積立金額は存在しないから、二重課税を避けるとの趣旨は、当該「資本の払戻し」については妥当しない。将来、法人税が課された「所得の金額」が支払法人に留保されることによって、資本の払戻しの直前はマイナスであった利益積立金額の当該マイナスの部分が補填される可能性があるとしても、それは可能性にすぎず、利益積立金額が将来的にプラスにならないこともあるし、仮に、補填されるとしても、資本の払戻しの時点ではその時期すら判然としない。そのような状態の下で、将来補填されるかもしれない可能性をもって、株主法人において二重課税を避けるために益金不算入の趣旨が妥当するとすることは、法人税法において、支払法人と株主法人とを通じた、法に規定のない無期限の課税の繰り延べを認めるに等しい。

なお、施行令 23 条 1 項 3 号による計算の結果、当該資本の払戻しの額のうち、資本部分の払戻しの額（「株式又は出資に対応する部分の金額」）を超える部分の一部ないし全部については、株主法人において益金不算入とされるが、これは、法人税法 24 条 1 項が、みなし配当の金額の計算を通じて将来資本の払戻しなどといった不合理な結果を生じさせないために、当該部分を利益部分の払戻しの額として配当とみなすこととした結果、当該部分について同法 23 条 1 項又は 23 条の 2 第 1 項が適用されるという、反射的な効果にすぎず、納税者に不利益を課すものでもない。このような反射的な効果によって、法人税法 24 条 1 項がその計算の細目を委任する施行令 23 条 1 項 3 号に基づく計算結果が違法・無効となるものではない。」⁴⁴

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

⁴² 原文では「合理的恨拠」とされているが、「合理的根拠」の誤りであると解されるため訂正している。

⁴³ 第一審が、「利益積立金額がマイナスの状態で行われた剰余金の配当が利益剰余金を原資としていた場合に課税済みの利益として益金不算入とすることが相当といえるか」という問題に関して、当該利益剰余金の原資とされた流入価値が利益としての性質を有するものである以上、いずれは課税されるものというべきであるから、二重課税を避けるための益金不算入という法人税法の趣旨はこの場合も妥当する」と判示したことを指している。

⁴⁴ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3）529～530 頁

課税庁の主張は、本件配当の実施時において KPC 社の利益積立金額がマイナスであったことをもって、本件配当は、法人税法 23 条 1 項 1 号の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものを除く。）」を外国子会社の場合に適用される法人税法 23 条の 2 第 1 項に当たらないと主張しているものである。つまり、わが国の税制における二重課税調整措置（法人段階において法人税が課税された後の利益から実施された利益の配当について、受け取った側の法人株主において受取配当を非課税とする制度（受取配当等の益金不算入制度））の対象となるのは、あくまでも法人段階において法人税が課税されている場合のみであって、利益積立金額がマイナスであるということは法人税が課税されていないことを意味するので、外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法人税法 23 条の 2 第 1 項）が適用されるべきではないということである（利益積立金額がマイナスの法人による配当の問題点については、第 4 章第 2 節で詳細を述べる。）。しかし、利益積立金額がマイナスの法人による配当だからといって、受取配当等の益金不算入制度の対象としないという目的論的解釈を行ったものであるが、法人税法 23 条 1 項 1 号と 23 条の 2 第 1 項の条文からはその根拠を読み取ることはできないため、その射程については検討する必要があるだろう。

また、争点にもなっている法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）に規定されている「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」という部分について、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）の計算結果は委任の範囲を超えた違法なものなのではないかという点に関しては、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）は「みなし配当の金額の計算を通じて将来資本の払戻しなどといった不合理な結果を生じさせない」ことを趣旨としているため、受取配当等の益金不算入については反射的效果にすぎず納税者に不利益を課すものでもないため、同政令による計算結果が違法かつ無効となるものではないというのが課税庁の主張である。

しかし、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）を適用した場合に、資本部分の払戻しの額（有価証券の譲渡対価の額）とみなし配当の額は表裏一体として算出される訳であるから、「納税者に不利益を課すものとはいえない」としている点で論理的に無理があるように感じられる。その上で政令の計算結果については、プロラタ計算自体は問題ないが、利益積立金額がマイナスの法人による配当などというわが国の税制において二重課税調整の対象としていないものにまで、みなし配当の結果として受取配当等の益金不算入という恩恵を与える必要はないという主張であるが、それが法律で示している「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」から逸脱した結果になってしまっていることを正当化できるのかという点が疑問である。上記の「法人税法 23 条 1 項 1 号と 23 条の 2 第 1 項の射程を拡大する結果として政令の計算結果が法律を逸

脱することまで認めてよいのか」という別の議論が生まれているのである。その点については、裁判所は一貫して同じ判断を示している。

4. 裁判所の判断

(1) 争点1および争点2（控訴審）

まず、争点1に関して、法人税法24条1項3号（現行4号）が「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うもの…）」と規定していることに関して、以下のように述べて、この規定の解釈を行っている。

「法24条1項3号は、「資本剰余金を原資とする剰余金の配当」といった端的な語句を用いてはいないが、上述したとおりの「…に伴うもの」の用法に照らし、「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うもの…）」を資本剰余金のみを原資とする剰余金の配当及び資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当を意味するとするのが文理の論理的帰結であると断ずることはできない。」⁴⁵

「法24条1項3号の「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うもの…）」とは、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、すなわち、「資本剰余金を原資とする配当」を意味し、したがって、同号は、資本剰余金を原資とする配当について適用され、例外として、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係に差異が生ずるものについては、これを「資本の払戻し」と整理し、同配当は同号の規律に服すると解するのが相当である。」⁴⁶

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

しかしながら、控訴審判決による法人税法24条1項3号（現行4号）の解釈は、これまでなされていたこの規定の支配的解釈とは異なったものである。つまり、これまでは、この条文の規定ぶりが「資本剰余金の額の減少に伴うもの」とされ「資本剰余金の額の減少に伴う部分の金額」とはされていないことから、資本剰余金の額の減少を伴う剰余金の配当には、仮に利益剰余金の額からの払戻しが一部含まれているとしても、資本の払戻しとしてみなし配当の対象になると考えられていたのである。⁴⁷

⁴⁵ 東京高判令和元年5月29日・前掲注（3）543頁

⁴⁶ 東京高判令和元年5月29日・前掲注（3）545～546頁

⁴⁷ 諸星健司『事例詳解 資本等取引をめぐる法人税実務』（税務研究会出版、

控訴審判決は、この規定についてもう一步踏み込んで、「資本剰余金を原資とする配当について適用され、例外として、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係に差異が生ずるものについては、これを「資本の払戻し」と整理し、同配当は同号の規律に服する」ものであるとし、みなし配当に係る課税上の異なる結果を防止し課税の公平性を図る趣旨を考慮した目的論的解釈を行った訳であるが、この規定の射程をそこまで伸ばすことは法解釈の限界を超えるのではないかという批判があった。⁴⁸この点については、第3章第2節で検討する。

つづいて争点2に関して、これは本件における利益剰余金の配当決議と資本剰余金の配当決議を法人税法上一つのものとみるか、別個のものとみるかについて、控訴審判決は以下のような判断を示している。

「イ しかし、前記認定判断のとおり、本件資本配当は KPC 社において減少させた資本を原資とするものであり、本件利益配当は同社の留保利益を原資とするものであることが明らかであるというべきであって、控訴人が指摘する決議日及び効力発生日の同一性等の事情は、形式的なものであるにすぎず、それらの事情が、本件利益配当及び本件資本配当の各性質を変じさせて単一のものとして取り扱うことが許容される基礎を創出するものではないと解するのが相当である。また、本件資本配当及び本件利益配当の各会計処理が適正でなく、又は不適法であるとうかがうべき証拠も見当たらない（例えば、資本性のある金額を利益剰余金として配当したことなどはうかがわれない。）。しかるときは、上記各事情が両配当が全体として一つのものであることを帰結させるとはいえない。

ウ また、控訴人は、その主張の根拠として、株主である被控訴人に本件配当に基づく経済的価値が効力発生日の到来をもって一体的に流入したものであることを挙げるが、法23条1項1号及び法24条1項3号は、支払法人における配当の原資に着目して課税のあり方を規律するものであって、株主法人への経済的利益の流入に着目してこれを行うものではない。

したがって、控訴人の上記の主張は採用することができない。

エ さらに、控訴人が剰余金の配当が同時（一体的）に行われたものであるか否かのメルクマールとして、決議日及び効力発生日の同一性を挙げるが、それが資本剰余金を原資とする配当と利益剰余金を原資とする配当との同一性の有無を判

2008 年）406 頁

⁴⁸ 谷口勢津夫「みなし配当に係る委任命令規定の委任範囲逸脱による違法・無効」（ジュリスト臨時増刊 1531 号、2018 年）189 頁

断する基準として機能するのは疑問を差し挟む余地があると考えられる。例えば、控訴人の主張によると、各決議日は同一であるが、効力発生日が連続した2日であった場合や各決議が連続した2日間に行われたが、効力発生日が同一であった場合には、両配当は同時（一体的）に行われたものではないことになりそうであるが、これらの場合が、各決議日及び効力発生日が同一であった場合とどの程度実質的な差異があるのかは疑問であり、恣意的な課税関係の防止、公平な課税の確保といったことが控訴人の主張するメルクマールを適用することによって達成されるといえるのかは必ずしも明らかではない。

また、控訴人は、特段の事情がある場合には、資本剰余金を原資とする配当と利益剰余金を原資とする配当とは同時（一体的）に行われたものとはならないと主張するが、特段の事情といったような必ずしも明確とはいえない要件によって法24条1項3号の適用の有無を決することとなるのは相当でないと考えられる。

オ そして、仮に、控訴人が、本件資本配当と本件利益配当とを別個のものとみることが租税公平主義や法人税の適正な課税に反するのであれば、租税回避行為（法132条1項等）を理由とする課税が検討されるべきものと考えられ、控訴人の主張するような明確でない課税要件が法24条1項3号に盛り込まれているということはできない。⁴⁹

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

控訴審判決においては、私法上の行為として本件配当を別個の決議がなされたものと評価した上で、「本件利益配当及び本件資本配当の各性質を変じさせて単一のものとして取り扱うことが許容される基礎を創出するものではない」と述べ、会社が選択したそれぞれの配当に対して別々に条文が適用されるものであるため、そもそも何も判断する必要がないとしているものである⁵⁰。しかし、これは課税実務においてすでに用いられていた「同時配当」における認定・解釈のルール（国税不服審判所平成24年8月15日裁決（裁決事例集88集）206～232頁）⁵¹で示された、「配当原資」「決議日」に相違があっても「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が一体としてなされていると認められる場合には「同時配当」と認定するというもの。詳細は、第3章第2節を参照。）を覆す判断をしたことを意味する。

また、控訴人（課税庁）が述べている「特段の事情」とは、株主総会が近接し

⁴⁹ 東京高判令和元年5月29日・前掲注（3）547～548頁

⁵⁰ 木山泰嗣「みなし配当規定の解釈」（税理63巻8号、2020年）185頁

⁵¹ 国税不服審判所平成24年8月15日裁決（裁決事例集88集）206～232頁

た時期に複数回開催されたことに合理的な理由が認められることなどが例として挙げられている。しかし、このような特段の事情といった不明確な要件によって課税要件が決められるものではないと判断している訳である。

この問題は、私法上の行為を、税法がどのような根拠で否認できるかという問題であり、争点1と同様に、税法の課税目的論的アプローチをどこまで認められるかという議論⁵²に繋がる。この点については、第3章第2節で述べる。

（2）争点1および争点2（上告審）

しかしながら、上告審はこの原審（控訴審）の法人税法24条1項3号（現行4号）の解釈について、是認できない解釈を誤った違法があると断じている。まずその前提として、わが国の会社法の変遷と剰余金の取扱いの変化について以下のように説明している。

「平成17年法律第87号による改正前の商法（以下「旧商法」という。）は、株主に対する会社財産の払戻しについて、利益の配当（290条1項）と資本の減少（375条1項1号）とを別個の手續としていた。平成18年法律第10号による改正（以下「平成18年改正」という。）前の法人税法は、この手續の違いに応じて、23条1項1号の利益の配当と24条1項3号の株式の消却を伴わない資本の減少による払戻しを区別していた。

これに対し、会社法（平成17年法律第86号）は、旧商法における利益の配当については利益剰余金を原資とする剰余金の配当と、株式の消却を伴わない資本の減少による払戻しについては資本金を資本剰余金へ振替えた上での資本剰余金を原資とする剰余金の配当とそれぞれ整理したため、両者は剰余金の配当（453条）という同一の手續により行われることとなった。そこで、平成18年改正後の法人税法においては、23条1項1号と24条1項3号の適用の区別につき、会社財産の払戻しの手續の違いではなく、その原資の会社法上の違いによることとされた。」⁵³

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

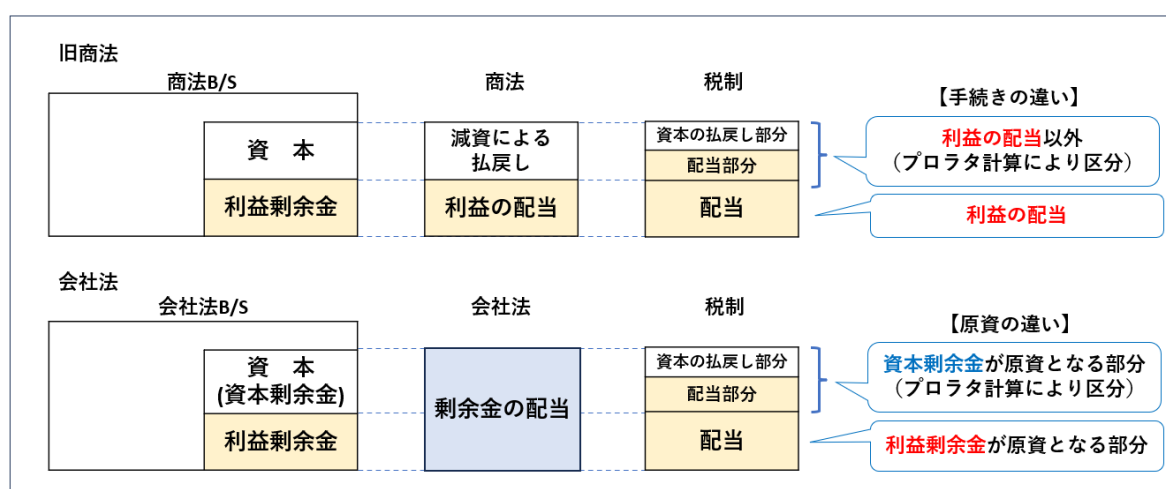
旧商法と会社法における剰余金の配当の取扱いの変遷については、第2章第1節で詳細を述べることにするが、現行の会社法453条において、利益剰余金を

⁵² 渡辺充「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当とプロラタ計算の違法性～国際興業管理株式会社事件～」(税理64巻10号、2021年) 82頁

⁵³ 最高裁令和3年3月11日・前掲注(1) 428～429頁

原資とする配当と資本剰余金を原資とする配当を同一の手続きと整理されたことについては争いはない。また、この会社法の変遷において法人税法も平成18年度改正において対応がなされ、「これまで法人税法23条1項1号と法人税法24条1項3号の適用について、会社法上の手続きの違いにより区別させていたものを、会社法計算書類の原資の違いにより区別させる形に変更したものである」と財務省主税局の立案担当者により説明がなされている⁵⁴。

図表1-1-9 法人税法23条1項1号と法人税法24条1項3号（現行4号）の適用の区分方法



出所：青木幸徳ほか『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006年）262頁⁵⁵

注）図表右側吹き出し部分およびその上の【】は、筆者による修正である。

しかしながら、会社法に基づいて実施された剰余金の配当に関して、税制上の適用関係について、下記のように上告審判決における独自の解釈が示されたものである。

「会社法における剰余金の配当をその原資により区分すると、〔1〕利益剰余金のみを原資とするもの、〔2〕資本剰余金のみを原資とするもの及び〔3〕利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものという3類型が存在するところ、法人税法24条1項3号は、資本の払戻しについて「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）…」と規定しており、これは、同法23条1項1号の規定する「剰余金の配当（…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。）」と対になったものであるから、このような両規定の文理等に照らせば、同法は、資本剰余金の額が減少する〔2〕及び〔3〕については24条1項3号の資本の

⁵⁴ 青木幸徳ほか『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006年）262頁

⁵⁵ 青木・前掲注（54）262頁

払戻しに該当する旨を、それ以外の〔１〕については２３条１項１号の剰余金の配当に該当する旨をそれぞれ規定したものと解される。

したがって、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法２４条１項３号に規定する資本の払戻しに該当するものというべきである。

以上によれば、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当について、利益剰余金を原資とする部分には法人税法２３条１項１号が適用されるとした原審の判断には法人税法の解釈を誤った違法がある。⁵⁶

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

争点１に関して、上告審において裁判所は、法人税法は、資本剰余金の額が減少する『資本剰余金のみを原資とするもの』および『利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするもの』については２４条１項３号の資本の払戻しに該当する旨を、それ以外の『利益剰余金のみを原資とするもの』については２３条１項１号の剰余金の配当に該当する旨をそれぞれ規定したもの」としている。上告受理申立て理由によると、「原判決は、法２４条１項３号の「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の減少に伴うもの…）」との文言を、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」と読み替えるものであるが、法２４条１項３号自体が、その規定中において、「に伴う」と「による」を区別して使い分けているのであるから、原判決のように、両文言を同一視する解釈が成立し得ない」として、原判決が行った課税目的論的アプローチについて規定の文理解釈の面から否定しているのである^{57 58}。

しかしながら、争点２として争われた「同時配当」とみなされるための要件に関しては、控訴審判決の考え方を否定し、課税実務における「同時配当」におけ

⁵⁶ 最高裁令和３年３月１１日・前掲注（２）４２９頁

⁵⁷ 最高裁令和３年３月１１日・前掲注（２）４４３頁において、課税庁側上告代理人の上告受理申立て理由を引用しているものである。

⁵⁸ 手塚貴大教授らの研究者も、控訴審の目的論的アプローチについて、文理のみをもって導出するのは困難であると述べている（手塚貴大「利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当における、直前払戻等対応資本金額等の計算法」（ジュリスト臨時増刊 1570 号、2022 年）169 頁）。また、上告審判決が「このような両規定の文理等に照らせば」と述べていることについて、あえて「文理等」としているのは、文理に加えて両規定（法人税法２３条１項と同法２４条１項）が「対になったもの」という条文構造の理解を加味しているとされている。つまり、控訴審と異なり上告審においては、法人税法においても資本部分と利益部分のしゅん別について実態として混同されてしまうため、その点をどう規律するかは立法に委ねられているという遊び部分が「文理等」の意味には含まれているとされている。（佐藤英明「利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当とみなし配当」（TKC 税研情報 31 巻 2 号、2022 年）5 頁）

る認定・解釈のルールに従い、本件資本配当と本件利益配当が別個の決議により成立していても効力発生日や支払処理日が同日であったことにより「同時配当」と認定したものと考えられるも、その点につき言及はない。「利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当について、利益剰余金を原資とする部分には法人税法23条1項1号が適用されるとした原審の判断には法人税法の解釈を誤った違法がある」と述べるからには、「同時配当」と認定するための解釈ルールを示さなければならなかったのではないかと考える。この点については第3章第2節で述べる。

（3）争点3（控訴審）

争点3に関して、控訴審において裁判所は第一審の判決を引用し、以下のように述べている。

「控訴人は、〔1〕本件配当は、KPC社の利益積立金額がマイナスであるから、税法上、本来、その全額が資本部分の払戻しとして認識されるべきである、

〔2〕利益部分の払戻しの額を配当とみなして計算するのは、将来資本の払戻しといった不合理な結果を回避するための課税技術上の調整によるものであるから、利益部分の払戻しの額を配当とみなすことには問題がない旨も主張する。

そこで、検討するに、〔1〕については、利益剰余金のみを原資とする配当については、法23条1項1号が適用されるところ、その場合には、配当原資となる利益剰余金に資本性のものが混合しているか否か又は利益積立金額がマイナスであるか否かは同号適用の要件とはされているとは解されず、これらがいずれも認められる場合にも同号が適用されることになると考えられることに鑑みると、法人税法は、利益剰余金が課税済みの利益のみで構成されていない場合に、これを原資とする配当の取扱いを別異のものとする事としたとは解されない。

次に、〔2〕の主張についても、利益部分の払戻しの額が利益剰余金を原資とするものである以上、むしろ、その全部がみなし配当とする取扱いがされるべきものである（なお、本件利益配当の原資となってKPC社の留保利益は、同社がKC社から受けた6億4400万ドルの配当に係る利益の一部であり、これに資本性の金額は混合していないことはすでに述べたとおりであり、利益剰余金に資本性の金額が混合していることを前提とする控訴人の主張は、その前提を欠くものである。）。

したがって、控訴人の上記の主張は採用することができない。」

「施行令23条1項3号の定めが、資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当への適用に当たり、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出される結果とな

る限りにおいて法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であり、この場合の「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」は、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額と同額となるものと解した場合の計算結果は、原判決「事実及び理由」の第3の3に記載のとおりである」⁵⁹

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

控訴審判決においては、争点2において判断されたように本件配当を別個のものとした前提に立って、利益積立金額がマイナスの状態でなされた場合であっても利益の配当として扱うことを否定するものではないとしている。しかしながら、利益積立金額がマイナスの状態でなされた配当については、法人段階において法人税が課税されているとは認められないにもかかわらず、法人税法23条の2（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）により二重課税調整措置が行われ、かつ、当該子会社株式（KPC社）について株式譲渡損が生じるという状況が生まれてしまうのである。課税庁はこれを問題視したわけであるが、この問題点については、第4章で述べる。

その上で、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）の定めが、「資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当への適用に当たり、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出される結果となる限りにおいて法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効」であるとしている。

（4）争点3（第一審）

また、第一審判決は政令の違法性を説明するにあたって、控訴審判決と異なる表現を用いて下記のように述べている。

「法人税法23条1項の規定が、支払法人の段階で課税済みの利益の配当について、これを受ける法人に重複して法人税を課すことを避けるために、また、同法23条の2第1項の規定が、源泉地国で課税済みの所得の配当に対して我が国が重ねて課税するという国際的な二重課税を排除するために、さらに、同法24条1項の規定が、法人の資本の払戻しの中に含まれる経済的にみて利益の配当と同一と考えられる部分について、上記各規定と同様の取扱いとするために、当該各配当の額及びみなし配当の金額（外国子会社から受けるものについては費用の額に相当する金額を控除した金額）を益金不算入としていることに鑑みると、同法

⁵⁹ 最高裁令和3年3月11日・前掲注（2）549～550頁

は、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が、同法 24 条 1 項柱書きの「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれて同法 61 条の 2 第 1 項 1 号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、法人税の課税を受けることとなる事態を想定していないものと解される。したがって、同法の委任を受けて政令で定める上記「株式又は出資に対応する部分の金額」の計算の方法に従って計算した結果、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれることとなる場合には、当該政令の定めは、そのような計算結果となる限りにおいて同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であると解するのが相当である。」⁶⁰

(下線は、筆者による加筆である。)

(筆者による解釈)

第一審判決は、政令の違法性を説明するにあたって法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）を用いているものである。この規定は、有価証券譲渡損を計上するにあたって、「みなし配当の先取りルール」を用い、利益部分が出資部分に食い込まないように規定している。この点については、第 6 章第 1 節で詳細を述べる。

また、マイナスの利益積立金額の法人による利益配当とわが国の二重課税調整との関係に関する問題点については、第一審判決は下記のように説明している。

「当該剰余金の配当直前の利益積立金額が 0 未満（マイナス）である場合には、減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出されることとなるから（別紙の最下段の算式参照）、当該剰余金の配当が資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とするものであった場合には、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」に含まれることとなり、ひいては「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれることとなる。

この点、利益積立金額が 0 未満（マイナス）の状態の下で行われた剰余金の配当が利益剰余金を原資としていた場合に、当該利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額を課税済みのものとして益金不算入とすることが相当といえるかどうかは一応問題となり得るところであるが、当該利益剰余金の原資とされた流入価値が利益としての性質を有するものである以上、当該剰余金の配当の時点ではいまだ課税されていなかったとしても、いずれは課税されるものというべきであるから（本件においては、KPC 社が KC 社から受けた 6 億 4 4 0 0 万ドルの

⁶⁰ 東京地判平成 29 年 12 月 6 日・前掲注（4）504～505 頁

配当に係る利益がこれに当たると解される。), 二重課税を避けるための益金不算入という法人税法の趣旨はの場合にも妥当するものと解される。」⁶¹

(下線は、筆者による加筆である。)

(筆者による解釈)

利益積立金がマイナスの状態の会社からの利益配当について、法人段階における法人税の課税がなされていないにも関わらず、利益配当を受け取った法人株主側で受取配当等の益金不算入ができてしまう問題に関して、わが国の配当課税の本質にかかわる部分であるにもかかわらず、いずれ課税されるものと評価するのはあまりにも無責任に感じる。それであれば、そもそも株式譲渡損の計上についても課税を将来に繰り延べているという点においては同様であり、無視していいものではない。マイナスの利益積立金額について将来の課税所得により填補されると考えて、利益の配当として二重課税調整することの可否については第4章第2節で検証する。

(5) 争点3 (上告審)

争点3に関して、上告審は控訴審の法人税法24条1項3号の解釈に関する上記判断は是認することができないとして、以下のように判示した。

「法人税法24条1項3号は、法人の株主等である内国法人が当該法人から資本の払戻しにより金銭の交付を受けた場合において、株式対応部分金額を超える部分をみなし配当金額とする。また、資本の払戻しを行った払戻法人においては、当該資本の払戻しの額のうち、直前払戻等対応資本金額等に相当する額が資本金等の額から減算され(法人税法施行令8条1項16号)、直前払戻等対応資本金額等を超える部分の金額(みなし配当金額)が利益積立金額から減算されることとされている(同令9条1項11号)。これらの規定は、資本剰余金のみを原資とする配当であっても実質的観点からは利益部分の分配が含まれているものと評価し得ることから、その全部又は一部を受取配当とみなすことにより、配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とするものであると解される。

他方において、利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性は否定できないところである。しかし、旧商法上の利益の配当に関する税務上の扱いを定めていた平成18年改正前の法人税法23条1項1号は、旧商法の平成13年法律第79号による改正により資本準備金の取崩しをした上で資本剰余金を原資として利

⁶¹ 東京地判平成29年12月6日・前掲注(4)505～506頁

益の配当をすることが可能となった後も改正されることはなく、それが旧商法上の利益の配当の手續に基づいて行われる以上、実質的に資本部分の払戻しであっても通常の利益の配当と同様に受取配当として扱っていた。そして、会社法施行に伴う平成18年改正後の法人税法23条1項1号においても、利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当については、これが全額課税の対象となり得ることを前提に、その全部又は一部を益金の額に算入しないこととし、また、法人税法施行令9条1項8号は、同法23条1項1号の剰余金の配当が行われた場合には、その配当に係る金額を当該配当を行った法人の利益積立金額から減算することとしており、その一部を資本部分の払戻しとして扱うこととはしていない。

(4) 以上によれば、法人税法は、資本部分と利益部分とをしゅん別するという基本的な考え方に立ちつつも、会社財産の株主への払戻しについて、その原資の会社法上の違いにより23条1項1号と24条1項3号の適用を区別することとし、利益剰余金のみを原資とする払戻しは、23条1項1号により、資本部分が含まれているか否かを問わずに一律に利益部分の分配と扱った上でその全部又は一部を益金の額に算入しないこととする一方で、資本剰余金のみを原資とする払戻しは、24条1項3号により、資本部分の払戻しと利益部分の分配とに分け、後者の金額を23条1項1号の配当とみなすこととするという仕組みを採っているものということができる。

上記の仕組みに照らしてみれば、法人税法24条1項3号は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の場合には、そのうち利益剰余金を原資とする部分については、その全額を利益部分の分配として扱う一方で、資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないものと解される。」⁶²

「株式対応部分金額の計算方法について定める法人税法施行令23条1項3号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである。」⁶³

(下線は、筆者による加筆である。)

(筆者による解釈)

争点3については、控訴審と上告審で結論は変わっていない。政令(法人税法

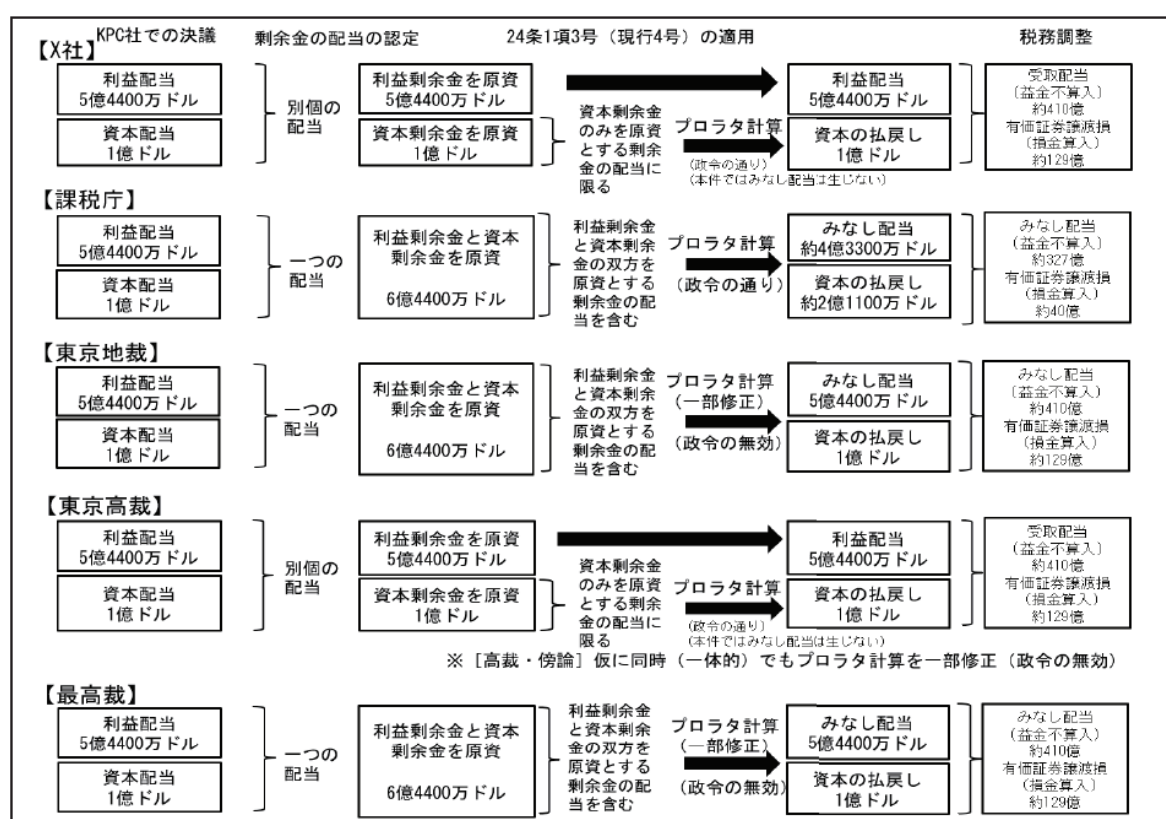
⁶² 最高裁令和3年3月11日・前掲注(2)430～432頁

⁶³ 最高裁令和3年3月11日・前掲注(2)433頁

施行令) が本法 (法人税法) の委任を超えて無効であるという判示においても原審と変わりはなく、殊更に、法人税法施行令の趣旨が、「配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現すること」であることを上告審判決が述べたのは、現行の政令の不備が目についたため改正をもとめているからだとも解釈できよう。⁶⁴この点については、第 6 章第 1 節で述べる。

本件における当事者の主張と第一審、控訴審及び上告審の判決の概要については、図表 1-1-10 でまとめている。

図表 1-1-10 本件における当事者の主張と第一審、控訴審及び上告審の判決の概要



出所：金子友裕「剰余金の配当」（税務事例研究 184 号、2021 年）21 頁⁶⁵

第 2 節 問題の所在

1. 法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の意義

最高裁は、「法 24 条 1 項 3 号、法施行令 8 条 1 項 6 号、法施行令 9 条 1 項 1 号は、資本剰余金のみを原資とする配当であっても実質的な観点からは利益部

⁶⁴ 渡辺徹也「法人が資本払戻しを行った場合における法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の法適合性」（ジュリスト 1567 号、2022 年）134 頁

⁶⁵ 金子友裕「剰余金の配当」（税務事例研究 184 号、2021 年）21 頁 図表 4 図表中の X 社は国際興業を指す。タイトルは本項において修正。

分の分配が含まれているものと評価し得ることから、その全部又は一部を受取配当金とみなすことにより、配当にかかる課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とするものである」と判決で述べている。その前提には、法人税法が利益部分と資本部分をしゅん別することを原則としているという理解がある。それでは、最高裁がいう「配当に係る課税の回避」とは具体的に何であり、それはどのように防止されるのであろうか。最高裁は明言していない。この課税の回避の内容については第6章第1節で考察してみたいが、ここで大事なのは、「配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とするものである」と述べている点であろう。つまり、法人税法24条1項は二重課税を排除する規定ではなく、課税の回避を防止する規定であると位置づけているのである。

また、これとは逆に利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性がある。しかしながら、利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当については、その一部を資本部分の払戻しとして扱うような条文構造にはなっていないのである。⁶⁶

法人税法24条1項3号（現行4号）の意義について文理解釈から確認した上で、同法が会社法からの借用概念である「資本剰余金」という文言を用いることになった背景およびその問題点について、第2章で検証する。

2. 複数の配当を1個のものというための要件とは何か

本章第1節4（2）で述べているとおり、最高裁は本件について、資本剰余金を原資とした配当があることから、利益剰余金を原資とした配当についても合わせて両方が「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」に含まれ、法人税法24条1項3号（現行4号）が適用されることとした。最高裁のこのような解釈の更なる前提が、本件資本配当と本件利益配当が別個の決議により成立していても効力発生日や支払処理日が同日であったことによると考えられるものの、それについては言及がなく、この点については引き続き解釈に委ねられているものである⁶⁷。酒井貴子教授によると、原資の相違があっても同一日での効力発生に基づき2つの配当を1つの配当として法24条1項3号を適用することは、課税実務や内国法人間の混合配当の事例（国税不服審判所平成24年8月15日裁決（裁決事例集88集）206～232頁）に一致し、本件判決の判断は、少なくとも同様の条件下の混合配当の扱いに係る今後の実務を決定づけたとされている⁶⁸。

⁶⁶ 渡辺・前掲注（64）133頁

⁶⁷ 伊藤剛志・増田貴都「最判令和3年3月11日（混合配当事件）後の国税庁の対応と税制改正の動向」（企業会計74巻3号、2022年）103頁

⁶⁸ 酒井貴子「みなし配当に関する法人税法施行令を委任範囲逸脱により違法・

しかしながら、本章第1節3(3)2)でも述べたとおり、課税庁は同時配当というための要件として、本件において一つのメルクマールを示しているが、これは上記先例が示した解釈ルールとは異なっている。この違いが意味するものは何なのか第3章第2節で検証する。

また、本件においては、資本剰余金と利益剰余金をそれぞれ原資として配当する旨の決議を各原資ごとの決議事項として決議し、かつ、その効力発生日をずらせば、国際興業の経理処理が認められ更正には至らなかったのだろうか。

大淵博義教授も述べられているように、法律で「資本剰余金の減少をもたらす資本の払戻し」(法人税法24条1項3号)の文言を改正して、混合配当における明確な取扱いを策定することが必要だという意見もある⁶⁹この混合配当をめぐる問題に関しては、第3章で検証する。

3. 法人税法施行令23条1項3号(現行4号)は法人税法24条1項3号(現行4号)の委任の範囲を超えているか

法律に対する政令の位置付けに関する基本的な考え方として、「実施命令(執行命令)は、既に、排他的に形成された立法者の意思を実現し、完成させるものにすぎないから、実施命令(執行命令)たる政令が、憲法及び法律の規定によって画定的に定められた範囲を超えて、国民に義務を課し、又は国民の権利を制限する規定を設けることはできない」⁷⁰とされている。これを前提として、本件は、法人税法施行令23条1項3号(現行4号)は法人税法24条1項3号(現行4号)の委任の範囲を超えているか、が争点となったものである⁷¹。

この点について、1でも述べたとおり、資本剰余金を原資とした配当には、資本部分と利益部分が混在している。そして、法人税法24条1項3号(現行4号)が委任する法人税法施行令23条1項3号(現行4号)における出資の払戻しの額の算定にかかる計算方法(プロラタ計算)は、資本剰余金を原資とする配当を対象にして計算するものとされている。

つまり、これは本件最高裁判決でも述べられているように、「法人税法24条

無効とした事例」(新・判例解説 Watch30号、2022年)251頁

⁶⁹ 大淵博義「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とするみなし配当等の計算規定を違法・無効とした最高裁判決」(税理64巻7号、2021年)6頁

⁷⁰ 法務執務研究会編『ワークブック法制執務 第2版』(ぎょうせい、2018年)51頁

⁷¹ 木山泰嗣「外国子会社から同日付けの効力発生日で資本配当及び利益配当(混合配当)を受けた場合の法人税法の解釈適用について判示された事例」(税経通信76巻6号、2021年)179頁

木山泰嗣教授も「租税法律主義の下では、施行令などの下位の法規範については、上位の法規範である「法」(本件でいえば、法人税法)の規定に沿うように解釈しなければならないとする考え方が前提にある」と述べている。

1 項 3 号（現行 4 号）は、…資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していない⁷²といえる。つまり、その結果として、この政令の計算結果は法律の範囲を逸脱し、違法な状態になっていると言える。しかしながら、一方で法人税法の資本と利益を峻別し、適切な配当課税と出資部分払戻し額の適切な算定を行い適切な譲渡損益の課税を行うという趣旨には合致しているという見方もできよう。

裁判所が述べているのは、簿価純資産価額が直前の資本金等の額よりも少額（利益積立金額がマイナスの状態を指す）である場合に、そのままプロラタ計算にあてはめると「利益剰余金を原資とする部分が資本部分の払戻しとして扱われる」こととなるから、この限りにおいて、「同法の委任の範囲を逸脱した違法なもの」と判示されたということである。そして、その委任の範囲を逸脱した違法な部分について、令和 4 年度税制改正で対応がなされたものである（本章第 3 節参照）。言い換えれば、法人税法の趣旨を目的論的解釈して政令の適法を主張した課税庁に対して、文理解釈して政令の違法を主張した国際興業という構図なのである。

本判決は、法人税法における関係規定の文理解釈により、委任命令の違法性を解釈したものであり、このような解釈の仕方は今後の租税法分野における委任命令の内容に関する違法性判断に影響するものだという評価⁷³もある。つまり、政令の定めを文字どおり解釈すれば課税やむなしと思われる場合であっても、法律の文理解釈上不当であれば、その政令自体の有効性を争う途を開いた⁷⁴、すなわち「法人税法の解釈」の認定判断のあり方を示した⁷⁵ということである。

この本件における具体的な違法性判断の内容については、第 5 章で検証する。

4. 利益積立金額がマイナスの法人が何故配当することができたのか

3 で述べたとおり、本件は「簿価純資産価額が直前の資本金等の額よりも少額（利益積立金額がマイナスの状態を指す）である場合」に当たる。それでは、何故このような事態が生じてしまったのであろうか。そもそも税法は、このような場合における配当を想定しているのであろうか。

法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）のプロラタ計算において、「当該

⁷² 最高裁令和 3 年 3 月 11 日・前掲注（2）432 頁

⁷³ 酒井貴子「みなし配当に関する法人税法施行令を違法・無効とした事例」（ジュリスト 1560 号、2021 年）11 頁

⁷⁴ 佐藤・前掲注（19）143 頁

⁷⁵ 平川・前掲注（21）143 頁

払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」の分母については、「当該払戻し等の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（前事業年度末時点の簿価純資産価額）」と規定している。

つまり、前事業年度末の確定決算された簿価純資産価額から実際に配当が行われるまでの間に多額の資金を KPC 社の米国内の子会社から受け取り、その資金を原資にして日本国内に所在する親会社国際興業に配当しているのである。

図表 1－2－1 KPC 社のわが国の税法に基づく簿価純資産価額の推移⁷⁶

KPC社 簿価純資産価額 (前事業年度末)		KPC社 簿価純資産価額 (H24.11.13配当直前)		KPC社 簿価純資産価額 (H24.11.13配当直後)
資本金等の額 211百万ドル		資本金等の額 211百万ドル	-100百万ドル	資本金等の額 111百万ドル
利益積立金額 △113百万ドル	+644百万ドル	利益積立金額 531百万ドル	-544百万ドル	利益積立金額 △13百万ドル
純資産計 98百万ドル	+644百万ドル	純資産計 742百万ドル	-644百万ドル	純資産計 98百万ドル

出所：筆者作成

これは例外的なケースで、外国会社だから起こりえた特別なケースだったのであろうか。

この点、確かに KPC 社の設立準拠法である米国デラウェア州 LLC 法は、「リミテッド・ライアビリティ・カンパニーは、分配時において、分配の効力発生後に、リミテッド・ライアビリティ・カンパニーの持分に基づいて社員に対して負担する債務及び債権者の償還請求権がリミテッド・ライアビリティ・カンパニーの特定の財産に限定されている債務以外のリミテッド・ライアビリティ・カンパニーの全債務が、リミテッド・ライアビリティ・カンパニーの資産の時価を超える場合には、社員の分配を行ってはならない」と規定し⁷⁷、前事業年度末の剰余金が不足する場合でも、当該事業年度開始の日から配当実施時までの純利益を含めた純資産の総額を限度として剰余金の配当が認められるとしているのである。（詳細は、第 4 章第 3 節参照。）

それに対して、わが国の会社法では、株主総会の決議に基づき、任意の時期に剰余金の配当ができ（会社法 453 条）、臨時決算を行って臨時計算書を作成し（会社法 441 条 1 項）、株主総会または取締役会の承認を得て、臨時決算日までの期間損益を反映させた分配可能額を計算することで、KPC 社のように前期末の利益

⁷⁶ 東京地判平成 29 年 12 月 6 日・前掲注（3）509 頁

「別表 2－1 みなし配当の金額」（図表 3－1－5、第 3 章第 1 節 5 参照。）などを参考に、筆者が作成したものである。

⁷⁷ 裁判資料（甲 6 号証「Delaware Limited Liability Company Act（米国デラウェア州 LLC 法）18-607 条(a)（英文及びその抄訳）」（2015 年））

積立金額がマイナスの状態であったとしても、子会社等から資金を循環させて親会社に配当することは不可能ではないとされているものである⁷⁸。(詳細は、第4章第1節参照。)

つまり、これは今後もわが国において引き続き起こりうる問題なのである。プロラタ計算における直前払込等対応資本金額等の計算式の分母が前事業年度末の簿価純資産価額であることに起因する。

確定決算主義に対する批判の結果として、配当を機動的に行えるように平成18年度の会社法改正において株主に対する利益の還元方法の見直しが行われ、株式会社の株主に対する金銭等の分配（従前の利益の配当、中間配当、資本及び準備金の減込に伴う払戻し）が全て「剰余金の配当」として統合された。さらに、配当の支払いについて回数制限が撤廃され、事業年度との対応関係がなくなった。すなわち、「利益処分」による「配当」という概念も会社法上は存在しないので、会社に帰属した利益を、各株主に具体的に割り当てるという概念も存在しないのである。株式会社においては、会社法453条以下の手続によって、その時に株主に対して払戻しが可能とされる額の財産を払い戻すという行為だけが規律されるのみとなったのである⁷⁹。

それであるにもかかわらず、税法は引き続き確定決算主義を採用している。これは、税法における課税所得は、元来、課税負担能力を測定するためのものであるのに対して、会社法における利益は主として株主に対する配当可能利益を算定するためのものであるという目的の違いに基づくと言える⁸⁰。

しかしながら、プロラタ計算の分母が「前事業年度末」ではなく「直前の」簿価純資産価額であった場合には、期中に孫会社から受けた受取配当金の内容が反映されて、本件の問題に至り得なかったと考えるが、この点について酒井貴子教授によると、「このあたりの改正は、コンプライアンス・コストなどとの見合いで難しいだろう」としている⁸¹。改正の障壁になっているコンプライアンス・コストに関しては第5章第2節で検証する。

⁷⁸ 霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第1回」(Profession Journal 448号、2021年)

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1079/>

(最終閲覧日：2023年12月17日)

⁷⁹ 小山・前掲注(16) 25頁

⁸⁰ 武田昌輔「総説―新会社法と課税問題―」(財団法人日本税務研究センター『新会社法と課税問題』財経詳報社、2006年) 5頁

⁸¹ 酒井・前掲注(68) 251頁

5. 法人税法24条1項と法人税法61条の2第1項の関係について

第一審は、政令が法人税法の委任を逸脱したというために法人税法61条の2第1項1号を根拠として用いた。しかしながら、最高裁はこの規定にほとんど触れることはなく、主として法人税法23条と法人税法24条の内容および制定の経緯から、本件判決の結論を導いている。

しかしながら、国際興業の関心は配当もしくはそのものに関する税負担がいくらになるかということよりも、むしろ有価証券譲渡損益の計算における対価の額（法人税法61条第1項1号）の方にあったと考えられる⁸²。つまり、みなし配当の額が減少すれば、それだけ有価証券譲渡損益計算の対価の額も増え、対価の額が増えれば所得額も増えることになるということである。

第一審によると、「同法は、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が、同法24条1項柱書きの『株式又は出資に対応する部分の金額』に含まれて同法61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、法人税の課税を受けることとなる事態を想定していない」としている。

4でも述べたように、現在の会社法において機動的な配当の実施が可能となっている現状においては、簿価純資産価額が直前の資本金額よりも少額である事態は想定され得る。第3節で詳述する令和4年度税制改正においては、本件判決を受けて、「資本の払戻しにおける払戻等対応資本金額等は、減少した資本剰余金の額を上限とする」見直しが行われた。しかしながら、それだけでは第一審が問題提起した「法人税法61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額」における矛盾については解決されていないと考える。つまり、現行の会社法においては、法人税法24条1項3号（現行4号）にいう剰余金の配当について、いくら「資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。」としたところで、資本剰余金にはそもそも利益部分が含まれていると評価されるのであるから、その反射の効果として、有価証券譲渡損益の計算における対価の額の中にも利益部分が混入してしまうという問題について本質的な解決にはなっていないということである。また、利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性は否定できないことは最高裁判決も指摘するところである。

この「みなし配当の先取りルール」の問題点については、第6章第1節で詳述する。

⁸² 渡辺・前掲注（64）134頁

第3節 令和4年度税制改正（資本の払戻しに係る税制の整備）

1. 改正前の制度の概要

法人税法24条1項（みなし配当）において、法人が受ける配当等のうち、その株式等の発行人の一定の事由により金銭等の交付を受ける場合において、金銭等の額のうちその発行人の資本金等の額のその交付の起因となった株式等に対応する部分を超える部分の金額は配当等の額とみなすとされている。

第1節2で示した本件当時の法人税法施行令は、資本の払戻しによりその株主等である法人が金銭等の交付を受ける場合におけるみなし配当の額の計算について、その計算の基礎となる資本の払戻しの額の計算（プロラタ計算）によって算出された金額（「分配資本金額」という。）が交付した金銭の額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額は、出資等減少分配により交付した金銭の額を上限にするとされていた（法人税法施行令第8条1項19号）。

2. 改正の内容

第1章第1節で述べた最高裁判決において、「法人税法施行令第23条第1項第3号（現行第4号）のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資して行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして違法というべきである」⁸³と判示された。

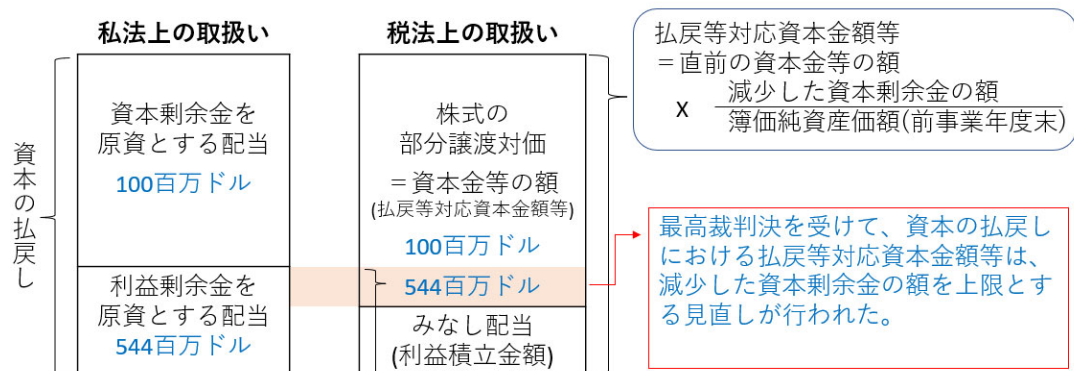
これを受けて、令和4年度税制改正において、法人税法施行令23条1項4号における資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等の計算方法等が整備され、減少した資本剰余金の額が限度となることが明確化された。具体的には、イにおける払戻し等の直前の払戻等対応資本金等の定義を示す括弧書きに「当該払戻し等が法第24条第1項第4号に規定する資本の払戻しである場合において、当該計算した金額が当該払戻し等により減少した資本剰余金の額を超えるときは、その超える部分の金額を控除した金額」が付け加えられ、資本の払戻しによりその株主等である法人が金銭等の交付を受ける場合におけるみなし配当の計算において、その計算の基礎となる資本の払戻しを行った法人のその資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を上限とすることとされた。したがって、分配資本金額は、出資等減少分配により交付した金銭の額を上限とすることとされていたが、この改正により交付した金銭の額を超えることはなくなったため、この部分が修正されたものである（法人

⁸³ 最高裁令和3年3月11日・前掲注（2）433頁

税法施行令第8条1項19号)⁸⁴。

図表1-3-1 令和4年度税制改正（資本の払戻しに係る税制の整備）概念図

利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当で、簿価純資産価額が直前の資本金等の額より小さい場合



出所：成田一正『令和4年度 よくわかる税制改正と実務の徹底対策（日本法令、2022年）209頁⁸⁵

注）本件配当にかかる金額は筆者による加筆である。

第4節 小括

本件最高裁は、法人税法の文理に照らして、利益剰余金のみを原資とするものについては同法23条1項1号の剰余金の配当に該当する旨を、資本剰余金のみを原資とするものおよび混合配当については同法第24条第1項第3号（現行4号）の資本の払戻しに該当する旨を明らかにし、混合配当と認められる場合には「一括処理」によるべきことを明らかにした。

その上で、「減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効」⁸⁶と判示したものである。

この最高裁判決を受けて、令和4年度税制改正がなされ、政令の計算における払戻等対応資本金額等は、減少した資本剰余金の額を上限とすると修正され、この問題は一応の解決が図られた。

⁸⁴ 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて 令和4年版』（大蔵財務協会、2022年）326頁

⁸⁵ 成田一正『令和4年度 よくわかる税制改正と実務の徹底対策（日本法令、2022年）209頁

⁸⁶ 最高裁令和3年3月11日・前掲注（2）433頁

第2章 出資部分と利益部分における税法と会社法の 不整合

第1節 税法と会社法の不整合の正体

1. 法人税法24条1項等において会社法からの借用概念を用いる ことになった背景

租税法が用いている概念には、所得などという概念に代表される租税法特有の固定概念の他に、会社法などの他の法分野から借用してくるという意味で借用概念がある。代表的なものが本件でも取り上げられた「配当」「剰余金」などの概念であり、これらは会社法からの借用概念である。基本的に、納税義務は私法によって規律されている経済活動ないし経済現象から生じるものである。配当の分配手続きなども同様に、借用概念である「剰余金の配当」の手続きも会社法に基づいて実施され、そのルールも会社法によって定められている（会社法461条1項8号）。

借用概念について問題となるのは、それを私法の分野で用いられているのと同じ意義に解釈するべきか、という点である。

この点について、借用概念という言葉を提唱した金子宏教授は、納税義務は私法によって規律されている経済活動ないし経済現象から生じるものであるから、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むにあたっては、私法上におけるのと同じ意義に解するべき⁸⁷としており、判例⁸⁸も基本的には同様の判断を示してきた。増井良啓教授も、「借用概念について統一説をとることの利点は、私法上意味内容が確立した概念を借用している場合、それにしたがうことで法的安定性を確保できることにある」⁸⁹と述べている。しかしながら、借用概念として用いられる私法上の意義自体がいくつかの解釈が可能である場合が存在し、租税法規の要件の適用に当たっての前提となる契約等の認定方法の問題としてその借用概念の意義が争われることがあるのも事実である⁹⁰。

本件においても、法人税法24条1項3号（現行4号）の「剰余金の配当（資

⁸⁷ 金子・前掲注（9）127頁

⁸⁸ 例えば、利益配当に関して、最高裁昭和35年10月7日第二小法廷判決（最高裁判民事判例集14巻12号）2420～2430頁（優待金として支払った金員について借用元である旧商法上の利益配当に当たらないため所得税法上も利益配当とは当たらないとした事案「鈴や金融株式会社事件」）などがある。

⁸⁹ 増井良啓『租税法入門 第2版』（有斐閣、2021年）50頁

⁹⁰ 今村隆「借用概念論・再考」（税大ジャーナル16号、2011年）27頁

東京高判平成19年4月17日判決判時1986号23頁においてレポ取引の事件において借用概念である「貸付金」の意義が争われた例が紹介されている。

本剰余金の額の減少に伴うものに限る。)」の意義について争われた。私法上と同様の意義に解釈し「資本剰余金を原資とする配当のみ」を指すと解釈すべきであると主張する国際興業に対して、課税庁側は、私法において資本と利益の区別の変容してしまっている現状から、資本剰余金および利益剰余金といった概念も租税法が予定している意義から乖離してしまっているので、資本と利益の区別を徹底する租税法の目的に適合するように解釈を修正し、「資本剰余金を原資とする配当のほか、混合配当も加えるもの」を指すと解釈すべきとしているものである。

借用概念の解釈は、法的安定性の観点からも借用元の私法と同一の意義で解釈するのが妥当であると考ええる。しかしながら、本件のように私法の変容などといった当初想定されていたものから租税法上の意義・解釈の変更の必要性が生まれた際には、その都度、租税法の目的に適合するように見直すのが正しい運用であると思われる。固定的な理解から絶対に見直されないとするならば、社会情勢の変化には対応できないだろう。

2. 税法と会社法の不整合は何故生じるのか。不整合が生じる手続きの類型

(1) 配当制度にかかる会社法と税法の変遷

わが国の配当税制を考える際、会社法における配当制度の変遷をも同時に考えなければ適切な回答を導き出すことはできない。そもそも「剰余金の配当」「利益剰余金」「資本剰余金」などの概念は税法にはなく、会社法からの借用概念であることから、配当制度における税法と会社法の関係がわかる。

本件最高裁は、税法上の資本部分の払戻しの取扱いに関して、以下のように述べている。

「旧商法上の利益の配当に関する税務上の扱いを定めていた平成18年改正前の法人税法23条1項1号は、旧商法の平成13年法律第79号による改正により資本準備金の取崩しをした上で資本剰余金を原資として利益の配当をすることが可能となった後も改正されることはなく、それが旧商法上の利益の配当の手續に基づいて行われる以上、実質的に資本部分の払戻しであっても通常の利益の配当と同様に受取配当として扱っていた。」⁹¹

平成13年商法改正以前においては、会社法においても資本と利益の区別は厳

⁹¹ 最高裁令和3年3月11日・前掲注(2) 431頁

格になされており、税法も会社法の基準に則って対応されていた。旧商法下における「利益の配当」の原資とされる「当期末処分利益」の額は利益積立金額と、「資本の減少」の対象となる「資本」の額は「資本等の額」とおおむね一致していたとされる⁹²。また、資本の金額の増加の手法として利益準備金又は利益剰余金の資本組入れがあるが、このための税務上の手続きとして、利益積立金額の資本組入れを2つの取引があったものと擬制して、組入れ額のうち株式の保有株式に対応する金額について、株主においては金銭の交付がなされていないにも関わらずみなし配当として課税されていたものである⁹³。かつて所得税法25条2項にこのルールがあったことから「2項みなし配当」と呼ばれている。これは、未実現の所得に対する課税の一例であるが、配当の本質をどう捉えるかという議論に繋がる問題でもある。つまり、本章第3節で述べるスピン・オフと同様に、この資本組入れによって株主の持分若しくは純資産が増加するものではない。利益積立金額の資本組入れを2つの取引があったものと擬制する際に、まず、①減少した準備金の額に対応した剰余金の配当により株主に金銭の払込みを行った上で、②その金銭を用いて資本組入れを行ったと評価するものである。つまり、①剰余金の配当を実施したと評価できるという事実のみに着目して、実際には株主においては持分の増加若しくは純資産の増加が生じていないにもかかわらず、配当課税されていたものである。

しかし別の見方をすると、会社の利益（会社の所得）はそれを配当する代わりに内部（利益積立金額）に留保すれば株価は上昇する。配当を実施しない限りにおいて未実現のキャピタル・ゲインが生じているものである。内部（利益積立金額）の中にとどまっている限りは配当に充てることができるが、ひとたび資本に移されると、もはや配当に充てることができなくなり、株式が譲渡される時まで課税が繰り延べられる。したがって、利益積立金額の資本組入れを一つの利益が確定したタイミングと捉え、みなし配当として課税するものだと言える⁹⁴。しかし、キャピタル・ゲインに対する課税であるならば、なぜ譲渡所得として課税しないで配当所得として課税するのであろうか。ここからも、譲渡所得と配当所得の切っても切り離せない関係性が見て取れるのである。この2つの関係に係る問題点については第6章で詳細を述べる。

そして、平成13年度の企業組織再編税制改正の際に、「資産の交付がない場

⁹² 最高裁令和3年3月11日・前掲注（2）455頁

⁹³ 旧商法下における配当可能利益の資本組入れや利益純金の資本組入れにあつては、会計上は利益準備金額等が減少し資本の金額が増加したが、税務上は資本積立金額を資本の金額に組み入れたものとして、資本に組み入れられた金額は利益積立金額を減算することなく資本積立金額を減算する処理を行うことになっていた。（小山・前掲注（16）59～60頁）

⁹⁴ 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995年）235、237頁

合のみなし配当は廃止する」との方針により、２項のみなし配当課税は廃止されたのである⁹⁵。

その後、平成１３年６月の商法改正において「法定準備金制度の規制緩和」が行われ、「資本準備金を原資とする配当」が議員立法によって認められた。しかし、資本準備金の取崩しによる配当も、商法上の配当（利益の配当）の手續に基づいて支払われる以上、税法上も利益の配当として取り扱うこととなるとされ、株主においては通常の受取配当と同様に収益計上し、受取配当等の益金不算入制度等の二重課税調整の対象となる⁹⁶。つまり、会社法において資本と利益の区別が失われる可能性が出たにも関わらず、税制上の対応が行われなかったのである。

（２）会社法基準における資本と利益の区分の変容

この問題を解決するために平成１８年５月１日付の会社法施行に伴う税制改正（会社法施行の日から適用）が行われ、配当金を会社法上「剰余金の配当」という表現に統一し、税法上も手続きの違いではなく原資の違いに着目し、①利益剰余金のみを原資とする配当を法人税法２３条１項の利益配当、②資本剰余金とその原資に含むものを法人税法２４条１項３号（現行４号）のプロラタ計算の対象とし、出資の払戻しとのみなし配当に区分するものとしたものである。本件最高裁は、会社法施行後の剰余金の配当に関する法人税法における取扱いについて、以下のように述べている。

「法人税法は、資本部分と利益部分とをしゅん別するという基本的な考え方に立ちつつも、会社財産の株主への払戻しについて、その原資の会社法上の違いにより２３条１項１号と２４条１項３号の適用を区別することとし、利益剰余金のみを原資とする払戻しは、２３条１項１号により、資本部分が含まれているか否かを問わずに一律に利益部分の分配と扱った上でその全部又は一部を益金の額に算入しないこととする一方で、資本剰余金のみを原資とする払戻しは、２４条１項３号により、資本部分の払戻しと利益部分の分配とに分け、後者の金額を２３条１項１号の配当とみなすこととするという仕組みを採っているものといえることができる。」⁹⁷

⁹⁵ 大蔵省「平成１３年度税制改正の大綱について」（大蔵省 HP、２０００年１２月１９日）

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2001/zei001a.htm

（最終閲覧日：２０２３年１２月１７日）

⁹⁶ 小山・前掲注（１６）２３頁

⁹⁷ 最高裁令和３年３月１１日・前掲注（２）４３１～４３２頁

また、この平成18年度会社法改正によって、資本準備金から資本剰余金に振り替えた上での、資本剰余金を原資とする配当は出資の払戻しと整理され配当所得として扱われなくなった。この転換は証券業界にも混乱をもたらした。平成18年12月27日（水）の主要新聞の朝刊紙面に、某信託銀行が証券代行業務を請け負った未上場会社3社の配当金の支払事務に関して、その支払われた配当金に対して本来は不要である源泉徴収を行ったため、株主に支払われる手取り額が少なくなっていたという報道がなされた⁹⁸。これは第3節で述べるスピンオフ事件において、スピンオフについては証券会社が源泉徴収を行う必要があるとされていたこととは対照的な事件である。また、図表2-1-1で紹介したとおり、①「利益準備金」から「その他資本剰余金」への振替え、②「その他利益剰余金」から「資本準備金」への振替えは会社法の手続き上可能となっており、厳格な資本と利益の区別がなくなっているのが伺える。

また、平成18年5月会社法施行時においては、会社計算規則上、利益準備金やその他利益剰余金の資本組入れは制限されていた。しかしながら、企業の積極的なグローバル展開、海外の企業との競争激化などに伴い、我が国の商法においても、欧米の法律に習い柔軟な企業行動を可能にする法律改正が必要になった。例えば、平成21年4月の会社法施行規則、会社計算規則等の改正において、その資本組入れが許容され、利益から資本への流入が可能になった。⁹⁹また、会社法施行後において、自己株式を消却した場合は、「その他資本剰余金」または「その他利益剰余金」のマイナス項目になる。自己株式消却損はまず「その他資本剰余金」で処理するが、「その他資本剰余金」から控除しきれない場合は「繰越利益剰余金」で処理することとされている（会社法178条）。また、自己株式と新株の同時発行において、自己株式処分差損がでても資本金等増加限度額で調整することが求められている（会社法計算規則37条1項3号）。会社法における欠損の額の填補や企業会計における負の残高になった利益剰余金の填補については可能である¹⁰⁰。これらは、資本性の金額が利益に流出しているのと同じことを意味すると言えよう。

また、企業のグローバル化に伴う課税実務上の取り扱いとして、外国法人の資

⁹⁸ 小山・前掲注（16）15～17頁

⁹⁹ 「剰余金」と同様に、「準備金」についても資本準備金と利益準備金の区別が会社法の規定上なくなったために、「資本金の準備金への組入れ」という取扱いはなくなったことによる。

会社法447条2号は、「株式会社は、資本金の額を減少することができる。この場合においては、株主総会の決議によって、「減少する資本金の額の全部又は一部を準備金とするときは、その旨及び準備金とする額」を定めなければならない」と規定している。

¹⁰⁰ 小山・前掲注（16）71～72頁

本金以外の資本金等の額に類するものであるかどうかについては、その積立てが行われた時における当該外国法人の本店又は主たる事務所の所在する国の法令に定めるところを勘案して判定することとされている¹⁰¹。本件 KPC 社同様、実務上の判定は困難性を増していると言える。

税制における配当課税を考える際には会社法における配当制度を同時に検討する必要がある。しかしながら、当初の思想とは裏腹に、両者は徐々に乖離してしまっているのが現状なのである。

図表 2－1－1 会社法における「純資産の部」に関する手続きの相関図

①減少 ②増加		増 加 項 目 (+)				
		資 本 金	準 備 金		剰 余 金	
			資本準備金	利益準備金	その他 資本剰余金	その他 利益剰余金
減少 項目 (△)	資 本 金	_____	会社法 447 条 1 項 2 号 会社計算規則 26 条 1 項 1 号	会社法 447 条 1 項 2 号 不 可	会社法 446 条 3 号 会社計算規則 27 条 1 項 1 号	会社法 446 条 3 号 不 可
	資本準備金	会社法 448 条 1 項 2 号 会社計算規則 25 条 1 項 1 号	_____	_____	会社法 446 条 4 号 会社計算規則 27 条 1 項 2 号	会社法 446 条 4 号 不 可
	利益準備金	会社法 448 条 1 項 2 号 会社計算規則 25 条 1 項 1 号	_____	_____	会社法 446 条 4 号 【可 能】	会社法 446 条 4 号 会社計算規則 29 条 1 項 1 号
	その他 資本剰余金	会社法 450 条 1 項 会社計算規則 25 条 1 項 2 号	会社法 451 条 1 項 会社計算規則 26 条 1 項 2 号	会社法 451 条 1 項 不 可	_____	_____
	その他 利益剰余金	会社法 450 条 1 項 会社計算規則 25 条 1 項 2 号	会社法 451 条 1 項 【可 能】	会社法 451 条 1 項 会社計算規則 28 条 1 項 1 号	_____	_____

出所：小山真輝「配当に関する税制の在り方ーみなし配当と本来の配当概念との統合の観点からー」（税大論叢 62 号、2009 年）79 頁¹⁰²

注）図表タイトルおよび条文を省略しない形へ筆者が修正している。

3. 税法上の運用の問題点

平成 18 年 5 月会社法施行に伴う税制改正以前（平成 13 年度税制改正後）においては、株式の消却を伴わない有償減資の手続きによるものは、一部清算としてプロラタ計算が用いられていた。その後、会社法施行に伴う税制改正により、従前の株式の消却を伴わない有償減資が、①資本金から資本剰余金への振替え手続、および②その他資本剰余金の配当手続という 2 つの手続とされたことから、

¹⁰¹ 法人税基本通達 1－5－7（外国法人の資本金以外の資本金等の額）

¹⁰² 小山・前掲注（16）79 頁「「純資産の部」の項目別の「①減少→②増加」相関表」

会社計算規則の欄が「不可」となっているものは、増減規定の不存在を意味し、会社計算規則の欄が「【可能】」となっているものは、資本金の額へのシフトを介在することにより可能となるものである。

従前の利益の配当と有償減資とが剰余金の配当手続という出口で一体化されたものである。これに対応する税制上の規律は、その基本的な考えとして、一括りになった剰余金の配当については、その払戻し原資に着目することとされ、それが資本剰余金によるものか利益剰余金によるものかによって規律される¹⁰³こととなり、利益剰余金のみを原資とした配当以外はすべてプロラタ計算を行うというのが、本件裁判所も述べているところである（第1章第1節参照）。しかしながら、この運用方法について小山真輝教授は、「資本剰余金を含まない剰余金の配当、すなわち利益剰余金のみについても全額留保利益部分から構成される配当と認識してしまっている良いものであろうか。剰余金の配当としての出口である蛇口が一体化された以上、流れ出す剰余金そのものに対してもすべからずプロラタ方式を適用するというルールに服させるということに統一する考えも検討の余地があったのではないかと考えられる。」¹⁰⁴と批判している。この批判については筆者も意見を同じくするところであり、今後の配当課税のあり方について第7章第1節1で提言を行う。

また、その際に用いられるプロラタ計算の計算式について、図表2-1-2のような違いがある。つまり、平成18年5月会社法施行に伴う税制改正以前（平成13年度税制改正後）においては、株主等が「資本若しくは出資の減少（株式が消却されたものを除く。）」という事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合（有償減資）にみなし配当が生ずるものとされ、金銭等の交付のないもの（無償減資）については対象外とされていたため、計算式の分子が「交付金銭等の額」とされていたのに対して、会社法施行に伴う税制改正によって、剰余金の配当についてその原資に着目することとされたために、「減少資本剰余金の額」とされたものである（図表2-1-2参照）。この点について、本件でも争点となったように、混合配当における同時配当配当性の判断について、一つの配当決議に基づく手法ではなく、配当原資を切り分けた上で、それぞれ正当な配当決議を前後して行うことにより、譲渡損益課税の金額と配当課税の金額とに恣意的に振り分けることが可能となる問題が生じる訳である。この点についても小山真輝教授は、「これは、従前のプロラタ方式が一の配当金額そのものを「分子」としてきたことに対して、一の配当金額のうちの一部資本性の金額を取り出して「分子」としたことに起因するものであり、その分子自体を複数に区分することを可能ならしめ、株式発行法人側にイニシアティブを与えることに繋がっている。そのイニシアティブの排除のためには、従前の一の配当金額そのものを再び「分子」とすることも検討する必要があると考える。」¹⁰⁵と述べて、資本剰余金およ

¹⁰³ 小山・前掲注（16）85～86頁

¹⁰⁴ 小山・前掲注（16）86頁

¹⁰⁵ 小山・前掲注（16）83頁

び利益剰余金双方に資本部分と利益部分が含まれている問題を解決するためだけではなくて、同時配当の問題を解決するためにも「すべからくプロラタ方式を適用する」というルールに服させることの必要性を説いているものである。しかし、すべての剰余金の配当についてこのルールに服させることについては、実務運用上の事務負担の問題が生じるのもまた事実である。その問題の解決策に関する意見も合わせて提言には盛り込む。

図表 2－1－2 プロラタ計算の比較

平成 13 年度税制改正による計算式

$$\text{資本金等の額} \times \frac{\text{交付金銭等の額}}{\text{税務純資産簿価}}$$

平成 18 年度税制改正による計算式

$$\text{資本金等の額} \times \frac{\text{減少資本剰余金の額}}{\text{税務純資産簿価}}$$

出所：藤井誠「減資に関わる課税関係の検討」（日税研論集 76 号、2019 年）

107 頁¹⁰⁶

第 2 節 わが国のみなし配当制度の変遷

1. みなし配当制度の目的

（1）みなし配当制度の概要

税法には、会社法の配当概念を受け入れながらも、法人税法 24 条および所得税法 25 条においてみなし配当という概念が存在する。具体的には、(a) 法人の合併、(b) 分割型分割、(c) 株式分配、(d) 資本の払戻し、(e) 残余財産の分配、(f) 自己株式の取得などの事由が発生し、その際に株主が、法人から金銭その他の資産の交付を受けた際に、みなし配当課税の対象となる。これは、法人からの交付額が「法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分」を超えるとときに、その超える部分が、交付額を受け取った株主に対するみなし配当として課税されるというものである。

法人税法 24 条は、「法人の株主等である内国法人が当該法人の次に掲げる事由により 金銭その他の資産の交付を受けた場合において、…」(第 1 章第 1 節 2

¹⁰⁶ 藤井誠「減資に関わる課税関係の検討」（日税研論集 76 号、2019 年）107 頁

参照)と規定しており、所得税法25条1項は、「法人の株主等が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、…」(本章第3節2参照)と規定している。条文の書きぶりは法人税と所得税でほぼ同様に なされているが、この「金銭その他の資産の交付を受けた場合」の解釈が課税当局の解釈が法人税と所得税で異なっていたとされる。つまり、法人税については「仮に金銭等の交付が現に行われなかった場合であっても対価を交付すべき事情があるときはこれを含む」としていたのに対して、所得税については「現に金銭その他の資産を受けた場合のみ」と解釈していたとされている(本章第1節「2項みなし配当」参照)。しかしながら、現在の課税当局の考え方は、法人税法24条1項に関して、所得税と同様に解するという見解に統一され、「みなし配当の発生の有無は現に金銭その他の資産の交付を受けたか否かで判定し、みなし配当の額の計算も現に交付を受けた額で計算する」こととされた¹⁰⁷。本章第3節で述べる事案においては、株主が配当として受け取ったものは金銭ではなくて本件スピノフによって生じた分割承継法人の株式である。この場合であっても、金銭その他の資産に含まれると判決によって判断されている。

本来投資者が行う株式投資の目的は、「会社に出資してその会社の事業によって得た利益を源泉にして配当を受け取るか、値上がりした株式を譲渡して譲渡益を得ること」である。もしも出資した会社が解散される場合には、株主たる地位に基づいて会社の財産の払戻しを受けることになるが、その受け取る財産について、税務上の処理は3つの方法が考えられる。

1つ目は、全額を配当(法人株主でいうところの「受取配当金」であり、個人株主でいうところの「配当所得」を指す。)として整理するものであり、2つ目は、全額を株式の譲渡として取り扱うというものである。しかしながら、払い戻される会社の財産には株主が出資した部分と会社の事業によって得た利益部分が混在しているはずである。出資の払戻し部分には課税は不要であるが、利益部分には配当によって生じた所得として課税することになる。そこで、現行法は「利益部分を配当とみなし、残りを譲渡とみなす」という整理の仕方をしているのである(第6章第1節参照)。この払い戻される財産の内、配当とみなす利益部分を「みなし配当」と呼んでいる。¹⁰⁸

次に、みなし配当課税に関して「対応資本金等の額」が課税対象から除かれる意味について考えてみたい。上記でも述べたように、法人から株主へ金銭等の分配が行われた際に、①当初に株主が払い込んだ出資額に相当する部分と②設立後に法人が獲得した利益額に相当する部分のうち、どちらから払い出されたのかを

¹⁰⁷ 牧口晴一・齋藤孝一『組織再編・資本等取引をめぐる税務の基礎 第5版』(中央経済社、2022年)329頁

¹⁰⁸ 増井・前掲注(89)320～321頁

区別する必要がある。

まず、①の部分からの分配は出資の払戻しにあたり課税されることはない。まず出資をされた側の法人における非課税について規定されている法人税法22条5項は、出資という行為が、株主に対しての配当、残余財産の分配さらには議決権を行使させる等の義務と引き換えに株式を発行している取引であるため、課税される取引ではないと考えられるために出資にかかる取引を非課税にするために創設された規定であるとされている¹⁰⁹。そして、出資の払戻しを受ける株主側については、原資の回収が譲渡所得の金額の計算において取得費が控除されること（所得税法33条3項）などと同じ考え方にに基づき、所得を構成しないと考えられるため、納税者の所得に課税する制度である所得税法や法人税法においては課税することができないとされている。また、この部分は株主が課税済所得から出資を行っているという前提をとる限り、株主段階においては課税が済んでいるといえる。

しかしながら、②の部分すなわち原資を超える部分からの分配であれば、株主にとっては利益部分の配当にあたり、法人段階で法人税の課税がなされているとは言え、課税することがありえる。つまり、②の部分については（法人段階における課税は済んでいても）株主段階の課税が済んでいないので、②の部分が株主に移動するタイミングを捉えて課税するというものである。この②の部分を算出する手続きとして、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）のプロラタ計算があり、みなし配当課税は存在する。つまり、法人段階で1回、株主段階でもう1回という二段階課税を貫徹するためのものだと言える¹¹⁰（二重課税の問題と配当落ちに伴う配当課税の是非については第6章第2節参照）。

第1章第1節4において最高裁判決でも述べられているように、法人税法24条1項3号（現行4号）の「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。））」にもあるように、配当に係る税法の規定において、資本と利益の区分を行う際に、資本剰余金という会社法の概念を用いている。しかしながら、第1節でも述べたように、税法と会社法では配当の意義の解釈には差異があり、本件の最高裁判決で「資本部分の払戻しの額」及び「利益部分の払戻しの額」も、会社法における資本金の額及び資本剰余金の額の合計額並びに利益剰余金の額を指すものではない。」と言わしめるに至っている。

この背景には、近年の会社法改正に伴った税制の対応が導入当初の思想が引き継がれておらず、変容してしまっている現状があると考えられる。

¹⁰⁹ 渡辺・前掲注（41）181頁

¹¹⁰ 渡辺・前掲注（41）198頁

（２）平成１３年度税制改正以前

平成１３年度税制改正以前は、税法も会社法と同様の対応をしていた。たとえば蝸配当などの不適法な配当も会社法からの借用概念から利益の配当と整理していたのも一つの例である（違法配当でも配当であることに変わりはないと考え配当課税するというもの）¹¹¹。また、第１節で述べた「２項みなし配当」は会社法に基づく手続きについて税法上２つの取引があったものと評価した上でみなし配当課税を行っているものである。この場合、金銭等の資産が株主へ交付されないにもかかわらず、株主の所有する株式の一株あたりの資本金額が増加するため、これを利益の処分（未実現の増加益に対して配当と擬制されたタイミングで課税する）と同視して、課税の対象としたものであるが、この課税には、株主においては金銭の交付がなされていないにも関わらず配当課税されていた点で批判があった¹¹²。また、この時点において、減資等による払戻しの原資構成は解釈に委ねる旨の取扱通達が出されており、利益部分と出資の払戻し部分は統一されていなかった¹¹³。

（３）平成１３年度税制改正

平成１３年度税制改正において、旧商法の規定により、上記利益積立金額の資本組入れに関して、資本に組み入れた利益又は準備金の額に相当する金額は資本積立金額から控除することとして、課税上は利益積立金額を減少させるのではなく、資本積立金額を減少させることにより、みなし配当課税を廃止し、その代わりに、現実の配当まで配当課税の時期を繰り延べる方法を採用した¹¹⁴。また、有償減資に伴うみなし配当に対して、はじめて出資の払戻し額の算定方法としてプロラタ計算方式が導入された。この時点において、利益のみの配当に関してプロラタ計算が当てられる可能性はない。しかしながら、平成１３年６月の商法改正において、「資本準備金を原資とする配当」が議員立法によって可能になった。この際に資本剰余金の配当であるにも関わらず利益の配当として扱うこととされた。これによって様々な混乱をもたらしたのは、第１節で述べたとおりである。

（４）平成１８年度会社法施行に伴う税制改正

平成１８年度税制改正以降、利益剰余金および資本剰余金からの配当を、会社法上は「剰余金の配当」と一本化された。第１節でも記載したとおり、この改正

¹¹¹ 渡辺・前掲注（４１）１９１頁

¹¹² 江頭憲治郎「みなし配当」（別冊ジュリスト 178号、2005年）60頁

¹¹³ 小山・前掲注（16）74頁

¹¹⁴ 金子・前掲注（9）232頁

により、第1節2で述べた一定の手続きにより利益剰余金と資本剰余金の金額が互いに組入れられる可能性がでてきた。これはこれまでのように、利益剰余金の配当の中には資本性の金額が全く入っていないとは言えないことを意味する。平成13年4月改正当時において有償減資の場合に資本性の金額の配当だけをプロラタ計算の対象としていたときとは状況が変わってしまったのである。この状況下において、配当のどの部分までをプロラタ計算の対象とするのかという疑問の解決が難しくなっていたといえる。また、平成18年度税制改正において、資本金等の減少割合である分数式の分子が、「交付金銭等の額」から「減少資本剰余金の額」に変更された。平成13年度改正当時においては、プロラタ計算の分子および分母ともに税務上の金額であったのに対して、平成18年度税制改正において分子に用いられたのは、会計上の金額である。これは平成18年5月1日施行の会社法において、株主に対する利益の配当と資本の払戻しが剰余金の配当としてまとめられたことに伴う税制改正である¹¹⁵が、この税法と会社法における資本と利益の解釈の不整合が第1章で述べた本件国際興業事件をもたらすことに繋がるのである。つまり、小山真輝教授が表現するところによると、「平成13年に法令上プロラタ方式が導入された趣旨として、本来、減資等の払戻金は、会社清算型を先取りしてその一部の離脱・脱退に類似するものであることから、いわば「どこを切っても金太郎飴」をイメージして、その払戻金の全額を分子に持ってくることにより、税法基準である利益積立金額に対応する部分が「みなし配当」とされたものである。それにもかかわらず、税制改正後は「減少した資本剰余金の額」を分子にすることにより、結果的に不規則的な取扱いを許容する要因になった」¹¹⁶ということであろう。

2. 自己株式の取得

1. でも述べたとおり、「自己株式の取得」はみなし配当事由（法人税法24条1項5号、所得税法25条1項5号）とされ、出資部分の払戻しと同様のものと現在においては会計上も税務上も整理されている。しかし、自己株式の取得についても、会計上における捉え方とそれに合わせて税制上の対応に変遷が見られる。

（1）平成13年旧商法改正以前

平成13年の旧商法改正以前においては、自己株式の取得が出資等の払戻しと

¹¹⁵ 藤井・前掲注（106）107頁

¹¹⁶ 小山・前掲注（16）76頁

同様であり、資本維持を害するという「債権者保護の観点」および自己株式の取得にかかる取引価格の算定方法によっては株主平等原則に反するという「株主平等の観点」から原則禁止されていた。昭和13年の商法改正において、自己株式を消却する目的などの会社の権利の実行にあたってその目的を達成するために必要な場合に限り、一時的に会社は自己株式を取得することが容認された。しかしながら、消却目的で取得した自己株式については遅滞なく失効手続きを行うことが、その他の場合には相当な時期に処分することが求められていた。その意味において、自己株式の取得は原則禁止であったと言える¹¹⁷。

諸外国においては、米国の各州法において一般に取得株式数および取得事由などにつき限定がなく自己株式の取得が原則自由である一方、欧州連合においては、加盟国会社法の調整を目的に自己株式の取得につき規制の最低限を定め、各国法に①自己株式の取得株式数規制、②財源規制、③株主への分配可能額算定上の資産性を否定するなどの制約を課している。この時点におけるわが国の旧商法は、自己株式の取得を原則禁止にした上で、取得を認める必要性が高い場合に例外的にそれを許容する欧州型の規制を設けていたと言える¹¹⁸。

（２）平成13年旧商法改正以降

しかしながら、産業界には、とくに上場会社株式につき、資本効率を高めるなどの財務戦略上の観点から、自己株式の取得規制の緩和を求める意見が強くなっていた¹¹⁹。そこで、平成13年6月の商法改正により、配当可能利益の範囲内であればその目的の如何に拘わらず自己株式の取得が可能となり、かつ、その保有についても制限が撤廃された。すなわち自己株式についてその取得に係る目的規制とその保有規制がなくなったのである。これは言い換えれば、自己株式の取得につきわが国の旧商法は欧州型から米国型に転換されたと言える。この考え方は平成17年に成立する会社法においても引き継がれ、今日に至っている。

また、平成13年旧商法改正前においては、自己株式の取得は、例外的に限定された場合にのみ容認されており、取得した自己株式については保有し続けるのではなく処分することが求められていたため、取得した自己株式は貸借対照表上「資産」として取り扱われていたが、平成13年旧商法改正以降は、利益の配当がなされるべきではない自己株式は他の有価証券とは根本的に性格が異なることから、貸借対照表上「資本の控除」として取り扱うこととされている。

自己株式の取得原価の構成要素を考えた場合、資本金、資本剰余金、利益剰余金などの諸項目に分けることができる。しかしながら、現行の会社法は取得され

¹¹⁷ 齋藤真哉「自己株式」（日税研論集 76号、2019年）257頁

¹¹⁸ 江頭憲治郎『株式会社法 第8版』（有斐閣、2021年）250頁

¹¹⁹ 江頭・前掲注（118）250頁

た自己株式について構成要素ごとに配分して株主資本から控除して表示させるのではなく、一括して株主資本から控除させて表示させる方法を採用している。この考え方は、自己株式を取得した段階では、いまだ発行済株式そのものが消却されてはおらず、その処分または消却までの暫定的な状態であるとの認識に基づいているとされている¹²⁰。つまり、会社法上の自己株式もまた資本部分と利益部分が混在していると言えるのである。

（３）自己株式に関する税務上の取り扱い

平成１８年度税制改正以前において、取得した自己株式は付随費用（購入手数料など）を含めて「資産」として取り扱われていたが、平成１８年度税制改正後は、「資本の払戻し」として扱われている（法人が自己株式の取得した場合には、原則として、みなし配当課税が生じる（法人税法２４条１項５号、所得税法２５条第１項第５号）が、金融商品取引所の市場における取得など一部の取引についてはみなし配当課税がされないこととされている（法人税法施行令２３条３項各号、所得税法施行令６１条１項各号））。つまり、会社法上においては、平成１３年旧商法改正において「資産」から「資本の控除」に取扱い方法が変更されたのに対して、税務上は５年後の税制改正まで取扱い方法が変更されずに継続されていたことになる。この５年間は税法と会社法で不整合が生じている。具体的には、自己株式の取得の際に発生した付随費用の問題である。平成１３年旧商法改正以前であれば、自己株式は税法上も会社法上も「資産」として取り扱われるために付随費用も含めて取得原価とされていた。しかしながら、平成１３年旧商法改正後において、会社法上は自己株式を「資本の控除」として取り扱い、その性質から付随費用を株主資本の控除項目である自己株式に含めないものとされたのに対して、税務上は「資産」として取得原価に含めていたため損金として計上されないという問題が生じていたのである。

この問題については、平成１８年度税制改正後において、みなし配当が発生する自己株式の取得である場合には、取得対価からみなし配当に相当する金額（利益積立金額を減算する金額）を除いた残額を「資本金等の額」から減算することとし、みなし配当事由から除かれている自己株式の取得にあつてはその取得対価全体を「資本金等の額」から減算することとする¹²¹ことにより、法人税法上、自己株式の資産性を否定されたことになり、この問題の解決がなされた。そして、後に法人が自己株式を譲渡する行為は、課税上も新株発行と等しく扱われることになる¹²²。

¹²⁰ 齋藤・前掲注（117）258頁

¹²¹ 諸星・前掲注（47）106頁

¹²² 渡辺・前掲注（41）205頁

また、株主からの自己株式の取得が、法人において低額譲渡として「みなし譲渡課税」の対象になるかが争われた事案の控訴審判決¹²³において、自己株式の取得は減資取引であり「資産の譲渡」に当たらないと主張する原告・控訴人に対して裁判所は下記のように述べて訴えを棄却している。

「一連の最高裁判決（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決・裁判集民事263号63頁等）が説示するとおり、譲渡所得に対する課税の趣旨は、当該資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に、その資産の所有者に帰属する増加益（キャピタル・ゲイン）を所得とみて、これに課税するところにあり、譲渡人から譲受人に移転した利益を捉えて、これに課税するものではない。したがって、自己株式の取得に資本取引（減資取引）としての性質があり、実質的に譲渡人から譲受人への利益の移転が認められないとしても、上記のような意味における課税の機会が生じている以上、自己株式の取得に上記の性質があることは、譲渡所得課税の妨げとはならない。

所得税法33条所定の「資産の譲渡」に当たるか否かは、自己株式取得の性質や取引の実態論から直接導かれるものではなく、譲渡所得に対する課税の趣旨に立ち返って検討すべきものであるところ、発行会社が自己株式を取得した場合であっても、その相手方である譲渡人からみれば、当該株式の保有期間中における増加益（キャピタル・ゲイン）を観念することができるから、当然、譲渡所得課税の対象となるものと考えられる。」

（下線は、筆者による加筆である。）

自己株式の取得においても、増加益が生じているとして取得した法人に対して所得税法59条1項2号（みなし譲渡）の課税の対象が認められるべきなのであろうか。本質的には、自己株式の取得によって利益を得るのはその他の株主であり、その譲渡対価の額の大小は増加する持分の程度の問題である。自己株式の資産性を否定した税法と会社法の基本理念にも合致しない。本判決は、「実質的に譲渡人から譲受人への利益の移転が認められないとしても、…発行会社が自己株式を取得した場合であっても、その相手方である譲渡人からみれば、当該株式の保有期間中における増加益（キャピタル・ゲイン）を観念することができるから、当然、譲渡所得課税の対象となる」と述べているが、自己株式の取得の法改正の実態を無視し、所得の発生という実態が伴わない部分に対する課税を認めた

¹²³ 東京高裁令和4年9月28日判決（TKC法律情報データベース LEX/DB〔文献番号〕25595690）（最終閲覧日：2023年12月17日）

誤った判決であると考える。

木山泰嗣教授も「増加益は、保有期間中から発生していた所得である（未実現の所得）。譲渡所得は、決して所得の発生がないところに擬制的に増加益を「所得とみ」て課税をするものではない。」また、「「増加益…を觀念することができ」れば課税をできると考える本判決には、譲渡所得の本質の理解に疑問が残る」と本判決を批判している¹²⁴。

3. 有償・無償減資

（1）減資が増加している背景

2022年8月、旅行代理店大手企業が資本金を200億円超から1億円まで圧縮すると発表した。新型コロナウイルス禍の影響から業績の回復が鈍い宿泊・旅行・飲食などのサービス業を中心に資本金を1億円以下まで減資を行う事例が増加している。この場合における減資の主な目的は、資本金1億円超の法人に課される外形標準課税を回避するためであるとされている¹²⁵。

外形標準課税とは、平成15年度税制改正で導入された制度で、資本金等が1億円を超える法人に限定して、所得の金額を課税標準とする事業税の代わりに、所得課税と外形標準課税（外形部分は、資本金、従業員に支払う給与などの付加価値額などに対して課税される。）を組み合わせた事業税が導入された¹²⁶。もともと都道府県の基幹税であった法人事業税は企業の所得を基準に課税されていたため、景気による変動が激しかったが福祉などの行政サービスは景気に変動するものではないため、税収の安定を図るために導入された制度であるとされている。

このような事情もあり、資本金が1億円以下の中小法人になることで外形標準課税を回避でき、もしも欠損金が生じている場合には、欠損金の繰越控除についても資本金1億円超の法人であれば控除限度額が50%であるのに対して、資本金が1億円以下の中小法人であれば全額控除できるなどのメリットも享受できる¹²⁷ため、減資を行う企業が増加している訳である。しかしながら、このような動きに対して総務省が外形標準課税の見直しを検討しているところである¹²⁸。

¹²⁴ 木山泰嗣「自己株式の取得と譲渡所得」（税理 66 巻 1 号 168 頁、2023 年）168 頁

¹²⁵ 日本経済新聞電子版「中小化で節税、『1 億円』企業続々 低成長で窮余の減資」（2022 年 9 月 4 日）

¹²⁶ 金子・前掲注（9）681 頁

¹²⁷ 金子・前掲注（9）436 頁

¹²⁸ 週刊税務通信「総務省が外形標準課税の見直しを検討 「資本金＋資本剰余金」を追加基準とする案が浮上」（週刊税務通信 3774 号、2023 年）7 頁

（２）現行会社法における減資

現行の会社法における減資とは、原則として株主総会特別決議（会社法３０９条２項）を経て、債権者保護手続き（会社法４４９条）をとった上で行う資本金という計数の減少取引（会社法４４７条）であり、端的に言えば、資本金を準備金又は剰余金に振り替えることを指す。このうち、資本金から資本準備金への繰入れについては、実施するニーズが乏しいとの理由から旧商法においては認められていなかったのと同様に減資においても大きな意味をもたない。しかし、会社法において資本準備金と利益準備金の双方を包含する概念として準備金という表現が使われることになったことに伴い、資本金から利益準備金への繰入れは可能となっている。これは、会社法における資本と利益の区別を失わせる手続きの一つに挙げられている（図表２－１－１参照）。

会社法４４７条 株式会社は、資本金の額を減少することができる。この場合においては、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 減少する資本金の額

二 減少する資本金の額の全部又は一部を準備金とするときは、その旨及び準備金とする額

三 （以下省略）

会社法における減資で問題になるのは、資本金から剰余金への繰入れである。剰余金についても準備金と同様に、資本剰余金と利益剰余金の双方を包含する概念となっているため、会社法における資本と利益の区別を失わせる手続きの一つである（会社法４４６条１項３号）。それともう一つ、資本金から剰余金への繰入れには、「分配可能額の増加」という株主・会社債権者への利害にかかわる問題が生じる。これは、株主の払込み財産から成っている資本金を株主に対する分配が可能な其他資本剰余金に変えることは、事業規模の縮小等会社の基礎に関わる事態（いわば会社の「一部清算」）が生じていると考えられるため、債権者保護手続きとして株主総会の特別決議を要求されている¹²⁹。ただし、定時株主総会の日における欠損の額を超えない範囲で資本金の額を減少する旨の決議をする場合については、普通決議で足りるとされている（会社法３０９条２項）。新たに分配可能額を生じさせない資本金の額の減少には、会社の一部清算という性格は乏しいからとされている¹³⁰（分配可能額については、第４章第１節参照）。

平成１８年５月施行の会社法施行以前の旧商法においては、減資あるいは資本

¹²⁹ 江頭・前掲注（118）721頁

¹³⁰ 江頭・前掲注（118）722頁

の減少についての基本的な考え方は、株主からの出資を返還することによる会社規模の縮小であるというものであり、財産の払戻しが行われる減資は実質的な資本減少として多用されてきたという。そして、この場合の減資は有償減資と呼ばれ、旧商法までは有償減資と無償減資について別々の規定があった。しかしながら、現行法における減資とは旧商法下の無償減資に相当する概念となり、株主に対して資本金の払戻しを行ういわゆる有償減資は、資本金を資本剰余金に振り替えた上で（会社法 447 条）、資本剰余金を原資とした剰余金の配当を行う（会社法 453 条、454 条）と別個の 2 段階の手続きを合わせたものとして取り扱われているのである¹³¹。本件においても、KPC 社は資本金から資本剰余金（追加払込資本；additional paid-in capital）への組入れ（減資）を行った上で、親会社国際興業への資本剰余金（追加払込資本；additional paid-in capital）を原資とした配当を実施している。

また、企業活動の結果として損失が生じた場合、①資本金を剰余金へ繰り入れる方法（会社法 447 条 1 項 2 号）もしくは②準備金を剰余金へ繰り入れる方法（会社法 446 条 4 号）により欠損金に補填充当させることが求められてる。これを欠損填補という¹³²。①の手続きが減資に当たる訳であるが、これには「分配可能額の増加」が生じるために債権者保護手続きが要求されているものである。また、剰余金の配当や自己株式の取得などの業務執行取締役の責任が生ずる行為によって欠損金が生じた場合には、欠損金の額と当該行為により株主に対し交付した金銭等の帳簿価額の総額とのいずれか少ない額を、会社に対して支払う義務を負っている（会社法 465 条）。

（３）税法における減資および欠損金の取扱い

第 1 節でも述べたとおり、平成 18 年 5 月の税制改正以前においては、剰余金の配当は利益の配当と同一の手続きとされていたため、プロラタ計算は専ら有償減資の際の税務上のみなし配当算出のために行われていた。平成 18 年 5 月の税制改正以後においては、剰余金の配当の際に原資に着目し、資本剰余金が原資の場合にプロラタ計算が行われることとなった（有償減資は「無償減資＋剰余金の配当」という 2 つの手続きを組み合わせたものと整理された。）。これによって、プロラタ計算に恣意性が介入する問題（混合配当該当性など）が生じたわけである。この減資における税法および会社法の問題は、本件における争点と重なる。

また、法人税法における課税所得の計算において、本来は過去の欠損金は将来の益金で補填していくべきであるが、課税の公平性の維持と中立的な課税所得計算をするという見地から、損金算入する限度額および繰越期が制限されている

¹³¹ 藤井・前掲注（106）96 頁

¹³² 坂本雅士「欠損填補、剰余金の配当」（日税研論集 76 号、2019 年）128 頁

¹³³。この欠損金の額を組織再編税制における適格合併等（法人税法施行令 112 条 7 項）により新会社に引き継ぐことで、課税を免れるタックス・プランニングの事案¹³⁴が散見されるようになるのである。

4. 組織再編

（1）旧商法および会社法における組織再編

旧商法においては、子会社が親会社株式を取得する場合は、①「株式交換」「株式移転」「株式の分割」「合併」又は「全部事業譲渡¹³⁵」によるとき、②会社の権利の実行に当たりその目的を達するために必要なときに限られていた（旧商法 211 の 2 条 1 項）¹³⁶。

それに対し、会社法においては子会社による親会社株式の取得は基本的には禁止されているものの、「全部事業譲渡」「合併」「吸収分割」「新設分割」のほか、法務省令で定める場合「株式交換」「株式移転」「株式交付」「現物分配」その他組織再編行為を行う際に交付を受ける形で取得する場合には認められている（会社法 135 条）。その上で、旧商法および会社法のいずれにおいても、親会社株式を取得した「子会社は、相当の時期にその有する親会社株式を処分しなければならない」とされている。

会社法は、さらにこの場合において、吸収合併消滅株式会社もしくは株式交換完全子会社の株主、吸収合併消滅持分会社に対して交付する金銭等の全部又は一部が存続株式会社等の親会社株式である場合には、当該存続株式会社等は、吸収合併等に際して消滅会社等の株主等に対して交付する当該親会社株式の総数を超えない範囲において当該親会社株式を取得することができ、その存続株式会社等は、効力発生日までの間は、存続株式会社等の親会社株式を保有することができることにより、組織再編行為の実施を可能にしているものである（会社法 800 条）。

組織再編行為は、会社法の第 5 編に集録されており、第 2 章「合併（吸収合併・新設合併）」（748 条～756 条）、第 3 章「会社分割（吸収分割・新設分割）」（757 条～766 条）、第 4 章「株式交換及び株式移転」（767 条～774 条）、第 4 章の 2「株式交付」（774 条の 2～774 条の 11）、第 5 章にそれぞれの手続きという構成になっている。

¹³³ 平成 29 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度において生ずる欠損金額については、繰越期間は 10 年、事業年度ごとの控除限度額 50%とされている。

¹³⁴ 最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（最高裁判民事判例集 70 巻 2 号）242～331 頁（ヤフー事件）

¹³⁵ 「事業譲渡」は、旧商法では「営業譲渡」と表現されていた。

¹³⁶ 野田秀三「資本の部の計数」（財団法人日本税務研究センター『新会社法と課税問題』財経詳報社、2006 年）218～219 頁

（２）税法における組織再編

それに対して、わが国の税法が規定する組織再編行為の種類は、「合併」「分割」「現物出資」「株式交換」「株式移転」「株式交付」「現物分配」の７つである。その内、「株式交付」を除いた６つについては、法人税法に定義等がなく、会社法からの借用概念であるとされている。したがって、まず、会社法上の概念に該当しなければ、法人税法上において「適格」とされる可能性がないということになる¹³⁷。また、税法上規定されていない「事業譲渡」「株式譲渡（狭義のM&A）」などについてもまた、「適格」とされる可能性はない。

「適格」の基本的な考え方は、支配の継続と投資の継続の２つが認められる（各組織再編成の形態ごとに要求される「適格要件¹³⁸」をそれぞれ満たす）ならば、組織再編取引直前の資産、負債および利益積立金の簿価引継ぎが強制されるというものである（法人税法６２条の２～同６２条の４）。「非適格」とされた場合は時価処理され、含み損益が実現されることになる（法人税法６２条）。また、適格組織再編行為の対価は組織再編を行う法人の株式に限定されており、対価として金銭その他の資産といった交付金を支払えば、その取引は「非適格」となる（「非適格要件」）¹³⁹。

法人税法２４条１項各号のみなし配当事由をみると、「合併（適格合併を除く。）」（１号）、「分割型分割（適格分割型分割を除く。）」（２号）、「株式分配（適格株式分配を除く。）」（３号）などと規定されている。この規定ぶりが意味するものは、組織再編行為においては「非適格」の場合のみ「みなし配当」が発生するということである。そして、税法が規定する７つの組織再編行為のうち、「みなし配当」が発生する非適格組織再編行為は「合併」「分割型分割（スピントフ）」「株式分配」の３つだけとされている¹⁴⁰。そのそれぞれについて見ていきたい。

（１）合併

会社法において合併とは、「二つ以上の会社（当時会社）が契約（合併契約）を締結して行う行為であって、当事会社の一部（吸収合併）または全部（新設合併）が解散し、解散会社（「消滅会社」と呼ぶ）の権利義務の全部が清算手続を経ることなく存続会社（吸収合併）または新設会社（新設合併）に一般承継（包

¹³⁷ 渡辺・前掲注（４１）２４７頁

¹³⁸ 適格要件は、①主要資産等移転要件、②従業者引継要件、③事業継続要件、④事業関連性要件、⑤事業規模要件、⑥特定役員引継要件、⑦株式継続保有要件の７つである。

¹³⁹ 渡辺・前掲注（４１）２５１頁

¹⁴⁰ 牧口・前掲注（１０７）４０６頁

括承継）される効果を持つものである」（会社法2条27号、同28号、会社法748条）¹⁴¹とされている。

つまり、非適格の吸収合併（合併法人の一部が解散し権利義務が被合併法人に承継されるケース）もしくは新設合併（合併法人の全部が解散し権利義務が被合併法人に承継されるケース）が行われた場合が該当するという訳である。

そして、この場合の合併法人の税務としては、被合併法人の資産および負債を時価で移転することが強制され、被合併法人の利益積立金額は引き継げない（法人税法施行令9条1項）。被合併法人が保有する資産および負債の含み損益は売却損益として認識され（法人税法62条2項）、被合併法人に課税される。ただし、その納付は未払税金として合併法人に引き継がれて、合併法人が行う（法人税法施行令123条2項）。その上で、「みなし配当」は、株主において発生する。つまり、親会社（合併法人）が子会社（被合併法人）の株式（抱合株式）を保有する際の「吸収合併」のケースでは、親会社とその他の少数株主において「みなし配当」が発生することになる。これを会計仕訳の形にすると以下のようになる。

例題）被合併法人 S 社を合併法人 P 社が吸収合併する場合において、S 社株式の所有割合は、P 社 40%、その他の株主が X 社 1 社で 60% 保有しているケース

142

① 被合併法人 S 社の合併直前の貸借対照表

資	産	2,041	負	債	1,000
(含み益 100)			資	本	金
					400 *1
			資	本	剰 余 金
					100 *1
			利	益	剰 余 金
					541 *2

*1 は「資本金等の額」、*2 は「利益積立金額」と等しいものとする。

実務でほとんどを占めているのは、親会社が子会社などの関係会社を吸収合併する救済型や合理化型の合併である。したがって、当然のことながら、合併法人は被合併法人の株式（抱合株式）を保有しているものである¹⁴³。

② 被合併法人 S 社の資産等の移転仕訳

¹⁴¹ 江頭・前掲注（118）881 頁

¹⁴² 牧口・前掲注（107）415～418 頁で紹介されている例題の金額および仕訳構成をそのまま引用している。

¹⁴³ 牧口・前掲注（107）414～415 頁

合併法人 P 社から被合併法人 S 社の株主に、合併交付金 1,000 と合併法人 P 社株式 100 を交付する。

負	債	1,000	資	産	2,041
現	金	1,000	譲	渡	益
合併法人 P 社株式		100			100
法人税等		41 *3	未払法人税等		41
未払法人税等		41			

*3 譲渡益 100×法人税率 41% = 41

例題のケースでは、被合併法人 S 社が保有している資産（土地）に含み益 100 が生じている。合併交付金が株主に対して交付されるため「非適格合併」となり、被合併法人 S 社の資産および負債を時価で移転することが強制され、被合併法人の利益積立金額は引き継がないものである。

まず前提としてあるのは、被合併法人 S 社の株主への株式等の交付は S 社において行われるが、当該吸収合併の時価処理に係る法人税の計上は S 社において行われ、納付は合併法人 P 社で行われるということである。したがって、未払法人税等 41 も併せて S 社から P 社に移転される。

その上で、S 社資産等（未払法人税等含む。）の帳簿価額 1,000 をその対価（現金および合併法人 P 社株式）の額 1,100 から差し引いた差額が譲渡益 100 となる。

②-2 被合併法人 S 社の別表 4¹⁴⁴

区分		総額	処分		
			留保	社外流出	
		①	②	③	
非適格合併又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	38	100		※	100

（注）「非適格」の場合は、合併期日の損益を 1 日前の「みなし事業年度」に織り込む。

税務申告の観点でいうと、この合併に係る申告書は作成されない。被合併会社は、当該合併で清算手続きなく消滅するからである。法人税の申告書は、合併期日の前日までを「みなし事業年度」として通常申告と同様に行う

¹⁴⁴ 牧口・前掲注（107）86 頁

ことになる（法人税法 14 条 1 項 2 号）¹⁴⁵。

しかしながら、例題のように非適格合併の場合は時価処理が強制されるため、被合併法人 S 社の譲渡益に関しては、実際の納付は合併法人 P 社が行うとしても、譲渡利益そのものを P 社に引き継がせることはできない。

そこで非適格合併の時は例外的に、合併期日の損益を 1 日前の S 社の「みなし事業年度」に織り込むものである（法人税法 62 条 2 項）¹⁴⁶。

③ 被合併法人 S 社から株主への株式等の交付仕訳

資 本 金	400	現 金	880
資 本 剰 余 金	100	合併法人 P 社株式	100
利 益 剰 余 金	600 *4	預 り 源 泉 税	120 *5

*4 合併直前利益剰余金 541 + 譲渡益 100 - 法人税等 41 = 600

*5 利益剰余金 600 × 源泉税率 20% = 120（利益剰余金を原資とした分）

被合併法人 S 社から株主への株式等の交付に際して、利益剰余金を原資とする配当については株主側の配当所得として源泉所得税を徴収する必要がある¹⁴⁷。

④ 合併法人 P 社の合併受入仕訳(1)

資 産	2,141	負 債	1,000
		未 払 法 人 税 等	41
		資 本 金	100
		現 金	1,000

非適格合併の場合、増加する「資本金等の額」は、被合併法人の株主に交付した合併法人株式の合計額となる（法人税法施行令 8 条 1 項 5 号）。例題の場合は、株主に交付した合併法人 P 社株式 100 である。

¹⁴⁵ 牧口・前掲注（107）85 頁

¹⁴⁶ 牧口・前掲注（107）86 頁

具体的には、最終事業年度の別表 4「総計」の下で申告調整することになる。

¹⁴⁷ 牧口・前掲注（107）416 頁

例題における株主は P 社と X 社だけであるため、大口株主等に該当する場合は低税率（源泉所得税率 15.315%）で済む申告分離課税が適用されず、総合課税が適用され大幅な増税（所得税率 5~45%、源泉所得税率 20.42%）となる（第 6 章第 3 節参照）。また、例題においては「みなし配当」を明らかにするために、合併対価の交付をしたものとして表記しているが、合併法人への抱合株式への対価の割当ては会社法上禁じられているため、実際は交付しない。

④-2 合併法人 P 社の別表 5 (1)¹⁴⁸

I 利益積立金額の計算に関する明細書					
区分		期首現在	当期の増減		差引翌期首現在
		利益積立金額	減	増	利益積立金額
		①	②	③	④
合併差益金				△ 541	△ 541

II 資本金等の額の計算に関する明細書					
区分		期首現在	当期の増減		差引翌期首現在
		資本金等の額	減	増	資本金等の額
		①	②	③	④
利益積立金額				541	541
土地(含み益)				100	100

「非適格合併」の場合は、利益積立金額の引継ぎは認められないため（法人税法施行令 9 条 1 項 2 号）、別表 5（1）において利益積立金額を取り崩して資本金等の額に振り替える形に申告書を作成する。

⑤ 合併法人 P 社の合併受入仕訳(2)

現金	400	*6	みなし配当	240	*9
自己株式	40	*7	被合併法人 S 社株式	200	*8
法人税等	48	*10	現金	48	

*6 現金配当 $1,000 \times \text{所有割合 } 40\% = 400$

*7 交付する P 社株式 $100 \times \text{所有割合 } 40\% = 40$

*8 資本金等の額 500×1 （残余財産分配 100%） $\times \text{所有割合 } 40\% = 200$

*9 P 社宛ての交付金等総額 440－株式又は出資に対応する部分の金額 200
＝240

*10 S 社から交付された際の預り源泉税 $120 \times \text{所有割合 } 40\% = 48$

合併法人 P 社の合併受入仕訳において、出資の払戻しにかかるプロラタ計算が実施され、被合併法人 S 社株式とみなし配当に区分される。

例題においては、抱合株式の譲渡損益の額は、譲渡対価*8 が被合併法人 S 社株式 200 と計算され、譲渡原価 200 との差額がゼロとなり譲渡損益は生

¹⁴⁸ 鈴木基史『令和 5 年 10 月改訂 法人税申告書別表 4・5 ゼミナール』（清文社、2023 年）256 頁

じない。そして、みなし配当が生じて配当課税がなされるという構図である。P 社が大株主等に該当する場合は申告分離課税が適用されないため、総合課税が適用され、結果として大きな税負担を強いられるものである。

非適格合併の場合は、この合併のタイミングを増加損益を清算する機会と捉えるものであるが、組織再編にかかる米国を中心とした諸外国の税制と開きがあると言える。わが国の経済活動がグローバルに展開するために何を見直さなければいけないのか、問い直す必要があるだろう。そのわが国における対応の一つが次で紹介するスピントフ税制なのである。

（２）スピントフ（分割型分割、株式分配）

会社法においては、「株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させること」を「吸収分割」といい（会社法 2 条 2 9 号）、「一又は二以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させること」を「新設分割」という（会社法 2 条 3 0 号）とされている。

その上で、法人税法において、分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産（新株式等）の全てが当該分割の日において当該分割法人の株主等に交付される場合を「分割型分割」といい、分割対価資産（新株式等）の全てが当該分割の日において当該分割法人の株主等に交付されない場合を「分社型分割」というと定義されている（法人税法 2 条 1 2 号の 9、同 1 2 号の 1 0）。つまり、新株式（非適格の場合は現金など）を分割法人の株主に交付するか分割法人に交付するかで 2 つに分けているのである。

また、「株式分配」とは現物分配（剰余金の配当又は利益の配当に限る。）のうち、その現物分配の直前において、その完全子法人の当該発行済株式等の全部が移転するものをいうと定義されている（法人税法 2 条 1 2 号の 1 5 の 2）。平成 2 9 年度税制改正により、法人税法 2 4 条 1 項 3 号に挿入された「株式分配」は、完全子会社の株式を配当として現物分配する場合、完全子会社を分割型分割したのと結果として同じになるため、スピントフ税制に加えられているものである。

スピントフとは、既存の子会社の株式又は切り出した事業を承継させた子会社の株式を、親会社の株主に対して、その保有株式数に応じて交付することにより、当該子会社又は事業を切り離し、経営を独立させる仕組み¹⁴⁹をいい、法人分割の一形態として米国で使用されてきた用語である。つまり、一般的に「スピ

¹⁴⁹ 中村真由子「パーシャルスピントフ税制の創設」（税務弘報 71 巻 7 号、2023 年）68 頁

ンオフ」とは会社法と法人税法の定義から考えられる組み合わせのうち、「分社型の新設分割」と「分割型の新設分割」を指すことになる。

そして、分割対価資産として現金などの非適格資産を株主に対して交付された場合の「分割型分割」についてみなし配当事由に挙げられているものである（法人税法24条1項2号）ため、「分割型の吸収分割」は（1）で述べた非適格合併と同様に、「分割型の新設分割」は非適格スピノフとして取り扱うことになるものである。

このスピノフは、経営の独立により中核事業への専念が可能となり、迅速かつ柔軟な意思決定が可能になること、資本の独立により事業に即した資本構成が可能になること、コングロマリット・ディスカウント¹⁵⁰の解消等により、企業価値が向上できるといった効果が期待され¹⁵¹、近年わが国においても変化の目まぐるしい経済情勢に対応すべく導入が図られているものである。

スピノフは、平成13年度の企業組織再編成における税制改正においてはじめて対応が図られ、分社型分割と分割型分割は物的分割と人的分割という名称で区別されていた。それが、平成18年5月1日施行の会社法においては、この2つの区別がなくなり物的分割だけとなり、かつての人的分割は会社法に合わせて、「物的分割＋剰余金の配当」と構成されることになった。しかしそれでは、法人税法上適格とされた人的分割において、剰余金の配当とされる部分（株主に交付される新株式等）に対して配当課税が行われる可能性が生じた¹⁵²。

そこで、平成18年度税制改正において、「分割型分割」の定義を見直され、分割承継法人の株式以外の資産が交付された場合であっても譲渡益課税がなされずに取得価額の付替え計算が行われるものの範囲に、新たに会社法において設けられた株式に係る剰余金の配当として交付がされた金銭その他の資産および利益の配当として交付がされた分割対価資産以外の金銭その他の資産が追加された

¹⁵³。

その後、平成29年度税制改正において、独立して事業を行うための分割等を適格組織再編成として扱う税制が導入され、それまで非適格分割とされてきた上場会社の単独新設分割型分割等が、適格要件を満たした場合には、分割承継法人へ簿価による引継ぎを行い、その譲渡損益や配当についての課税を繰り延べる取

¹⁵⁰ コングロマリット・ディスカウントとは、複数の産業分野で活動する企業（多角化企業）が同じ産業で活動する専業企業に比べて市場から低く評価されることを指しており、多角化により企業価値の低下が生じていることを示唆することをいう。（事業再編研究会「事業再編研究会報告書」（経済産業省、2020年）8頁より）

¹⁵¹ 中村・前掲注（149）68頁

¹⁵² 渡辺・前掲注（41）244～245頁

¹⁵³ 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年）概要19頁

扱いが導入されたものである（法人税法2条12号の11二）。第3節で述べる米国法人の事例は、この改正によってわが国では対応されたことになる。

さらに、平成30年度税制改正において適格要件が緩和され、完全支配関係がある法人間で行われる当初の組織再編（分社型分割等）の後に適格株式分配を行うことが見込まれている場合の当初の組織再編の税制適格のうち、完全支配関係の継続要件について、その適格株式分配の直前の時までの関係により判定するものとされた。

これにより、たとえば、許認可が必要な事業をスピノフする場合に、あらかじめ受け皿となる完全子会社を設立して新たに許認可を取得した上で吸収分割によりその事業を移転し、その後に当該完全子会社の株式分割を行うような組織再編（スピノフ）について税制適格要件を満たすことが可能となったものである¹⁵⁴。

平成29年度および平成30年度の税制改正において、スピノフの活用は以前よりもの格段に容易になったように見えるが、わが国における活用実績はほとんどない。経済産業省がスタートアップ企業育成のために立ち上げた事業再編研究会による2020年7月の報告書によると、「スピノフを活用した分離件数は、2010年から2018年の間で、米国では273件あるのに対し、日本では実績はゼロである」¹⁵⁵としている。

そこで、わが国のスタートアップ政策の一環として、大企業発スタートアップの創出や、企業グループに留まっていた成長が難しい事業の分離独立への活用が期待され、令和5年税制改正によりパーシャルスピノフ税制が時限的措置ではあるが創設された。これは、産業競争力強化法の事業再編計画の認定を令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に受けた法人が行う現物分配が認定株式分配に該当する場合には、親会社に一部の株式持分（20%未満）を残すスピノフについても一定の要件の下で税制適格要件を満たすものとみなすという特例である¹⁵⁶（租税特別措置法68条の2の2）。現行の組織再編税制における税制適格スピノフの対象は、100%子会社（又は自社の事業部門）に限られており、100%未満の子会社や親会社に一部出資持分を残したスピノフは、適格要件が認められず、適格要件を満たすためにはスピノフ対象の子会社と完全に資本関係を解消することが必要とされている¹⁵⁷。この点について、米国等で

¹⁵⁴ 入谷淳「スピノフをめぐる動向と経産省手引の改正ポイント」（経理情報1661号、2022年）29頁

¹⁵⁵ 事業再編研究会「事業再編研究会報告書」（経済産業省、2020年）7頁
https://www.meti.go.jp/shingikai/economy/jigyo_saihen/pdf/20200731_01.pdf
（最終閲覧日：2023年12月17日）

¹⁵⁶ 齊藤郁夫ほか『改正税法のすべて 令和5年版』（大蔵財務協会、2023年）157～158頁

¹⁵⁷ 中村・前掲注（149）70頁

は、最初に子会社の新規上場を行い、親会社が当該子会社の株式の一部を売却して現金を受け取った後に、残りの株式についてスピノフを行った場合でも課税繰延が認められているとされ、わが国でも同様に、子会社のスピノフ時に株式の一部を売却する場合でも課税繰延が認められれば、よりスピノフが促進されることが考えられていたものである¹⁵⁸。

したがって、わが国においてスピノフの対応は欧米の後塵を拝していることがわかるが、税制上の対応がなされる以前においては、株主においてみなし配当課税が行われていたことになる。その課税の是非が問われた事案を第3節で取り上げる。

第3節 米国法人のスピノフとみなし配当課税に関する事件

配当所得の捉え方に関して、「損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものは利益の配当にあたらぬ」とする最高裁判決（いわゆる「鈴や金融株式会社事件」のことを指す。）¹⁵⁹があり、そのことから法人段階で利益として計算されたもの、言い換えれば、法人段階において所得として法人税が課された後の利益積立金額から払い出された配当について、利益の配当として個人株主の段階において配当所得として課税されることとされている。それに対して、法人段階で資本として計算された部分は、株主の出資分とされ払い戻された際には出資の払戻しとして、配当課税はなされない。

しかしながら、配当は、株主が法人への投資のリターンとして受け取るものであり、また同時に、それを受け取ることにより、法人への投資には、配当として受け取った資産の価値の分だけ法人の価値の減少（配当落ち）が生じる。つまり、配当の前後では株主の純資産は変化しないという理論上の事実がある¹⁶⁰。そして、その配当落ちによる株式の時価の下落は将来の株式譲渡損益に反映される（詳細は、第6章および第7章第1節3を参照。）。

それにもかかわらず、わが国の裁判例はこの事実を認識しながら、株主段階に法人の利益が移る点のみに着目して、株主の所得が生じたと判断している。

事件当時のわが国の税制において未導入のスピノフという外国の制度から生じる配当について、当時の所得税法24条（配当所得）と同25条1項3号（現行4号）（配当等とみなす金額）の条文をどのように解釈するのか、配当課税の

¹⁵⁸ 事業再編研究会・前掲注（155）「今後の検討課題」1頁

¹⁵⁹ 最高裁昭和35年10月7日・前掲注（88）「鈴や金融株式会社事件」

¹⁶⁰ 小塚真啓「配当課税の構造と問題」（租税法研究51号、2023年）28頁

本質にも触れる一例として、東京地裁平成 21 年 11 月 12 日判決¹⁶¹を取り上げる。

1. 事案の概要

日本国内に本店を置く証券会社である原告 X は、日本国内に住所を有する居住者である被告 Y の配当所得等について源泉徴収義務を負っている。

Y は平成 19 年 6 月 29 日基準日時点において証券口座に保有している外国法人 A 社の株式につき、減資を伴うスピノフ（A 社の一部門を切り離し分社化した上で、その分社した B 社および C 社の株式を株主に割り当てる横分割の分割型分割をいう。以下「本件スピノフ」という。）を実施したことに伴い、Y が保有する分割法人 A 社株式 1,000 株につき、分割承継法人 B 社および C 社の各株式 250 株の割り当てを行った。有償減資の形をとっていないため、現金配当は行われていない。

X は資本剰余金に係る割当てに関して、資本剰余金を原資とする割り当て部分に関しては所得税法 25 条 1 項 3 号（現行 4 号）、同法施行令 61 条 2 項 3 号（現行 4 号）にいう「みなし配当」として、利益剰余金を原資とする割り当て部分に関しては所得税法 24 条 1 項にいう「配当」として課税の対象なり、Y に対して、租税特別措置法 9 条の 2 第 2 項等に基づき、X は源泉徴収義務を負う。

しかしながら、諸外国では、スピノフという現金の授受が伴わない、経営戦略上の措置に対しては課税しないのが通例であり、本件 A 社、B 社並びに C 社が所在する米国においても非課税とされている¹⁶²。

X は日本の法に従い源泉徴収税額の支払いを求める通知を Y に送付した上で、Y が支払うべき金額を税務署に納付したが、Y は本件スピノフが実施された前後において株主資産の増加が起きていない、つまり、配当落ちにより株主資産の増加が生じていない以上所得の発生という課税要件を満たしていないこと、並びに、米国においてスピノフは非課税とされており、日本の所得税法はスピノフを実施した場合の課税の可否、要件等について何ら定めを置いていないためスピノフについて課税できないことなどを主張し源泉徴収に異議を唱え支払いを拒否した。

そのため、Y に対して、X が源泉徴収義務を負う所得税等の金額等およびこれに対する遅延損害金の支払いを求めた事案である。

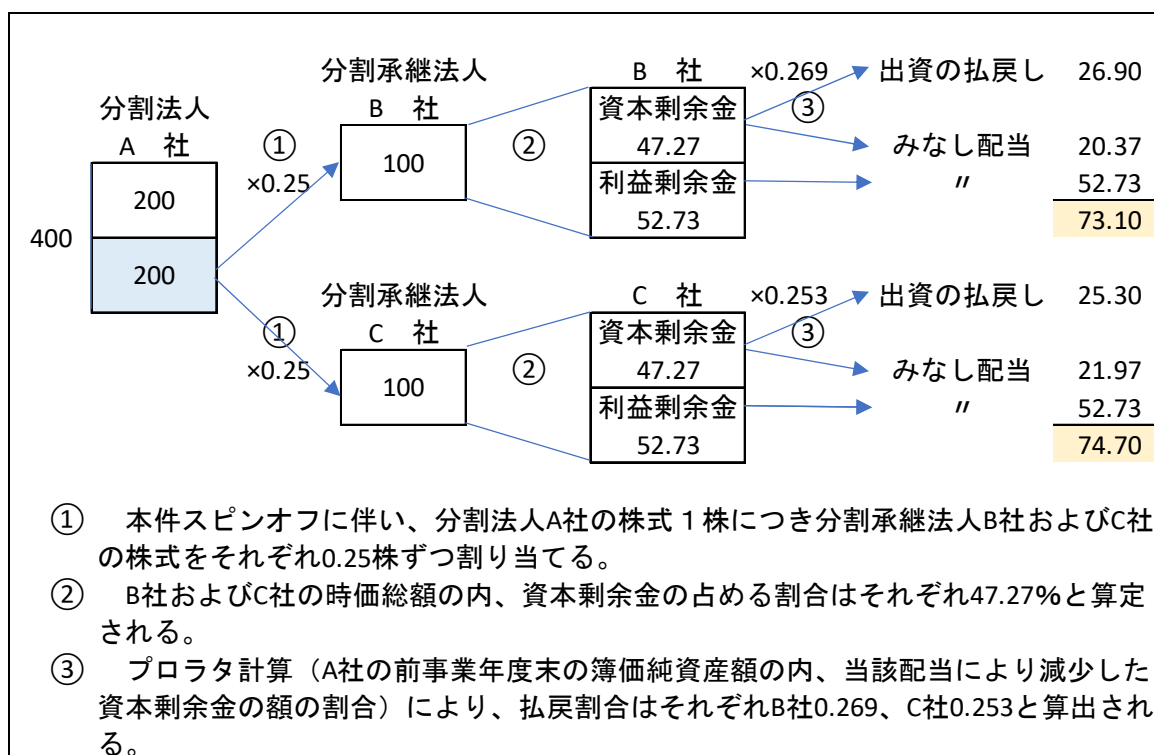
（争点 1）本件スピノフは配当所得に該当するか。

¹⁶¹ 東京地裁平成 21 年 11 月 12 日判決（判例タイムズ 1324 号、2010 年）134～144 頁

¹⁶² 米国内国歳入法 355（スピノフの株主に対する非課税要件を定めた法律）

（争点２）米国において非課税である本件スピンオフについて、何ら定めが置かれていない日本においては課税できるか。

図表２－３－１ 本事案（東京地裁平成２１年１１月１２日判決）の概念図



注）図表で使用されている金額については仮定のものであるが、本件スピンオフで用いた「分割割合」「資本剰余金の占める割合」「減少した資本剰余金割合」裁判で認定されたものを使用している。

出所：筆者作成

争点１について、本件スピンオフ以前において株主である Y は、A 社株式を 1,000 株保有しており、それに基づき本件スピンオフにより、B 社株式 250 株および C 社株式 250 株が割り当てられた。しかしながら、図表２－３から明らかなように、本件スピンオフにより A 社株式の時価は配当落ちにより 400 から 200 に半減しており、本件スピンオフにつき配当として割り当てられた 200 は B 社株式および C 社株式の時価として表れている。つまり、株主である Y は、配当として現金を受け取ったわけでもなく、また、理論上は保有している株式の価値そのものが増加していないにもかかわらず、みなし配当として整理された分（B 社 73.10、C 社 74.70）について配当課税の対象であるとされた訳である。

２．関係法令の解釈

本件スピンオフは、平成２９年度税制改正における独立して事業を行うための分割等を適格組織再編成として扱う税制が導入される前に発生しており、適格要

件を満たした場合に、分割承継法人へ簿価による引継ぎを行い、その譲渡損益や配当についての課税を繰り延べる取扱いはない（法人税法2条12号の11二、法人税法施行令4条の3第9号）。したがって、当時のわが国の税制において予定されていない外国の法令に基づく手続きをわが国税法上に規定する配当等の取扱いを直接当てはめているものである。つまり、当時のわが国の会社法における減資の際の取扱い（いわゆる「有償減資」）をそのまま当てはめているものである。

（１）所得税法24条1項（配当所得の意義）

「配当所得とは、法人（法人税法第2条第6号（定義）に規定する公益法人等及び人格のない社団等を除く。）から受ける剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの並びに分割型分割（同条第12号の9に規定する分割型分割をいう。以下この項において同じ。）によるものを除く。）、利益の配当（資産の流動化に関する法律第115条第1項（中間配当）に規定する金銭の分配を含むものとし、分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）、剰余金の分配（出資に係るものに限る。）、基金利息（保険業法（平成7年法律第105号）第55条第1項（基金利息の支払等の制限）に規定する基金利息をいう。）並びに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く。）及び特定目的信託の収益の分配（以下この条において「配当等」という。）に係る所得をいう。」

（事件当時において適用された条文。下線および太字化は、筆者による加筆である。）

（２）みなし配当（所得税法25条1項4号）の意義

「法人（法人税法第2条第6号（定義）に規定する公益法人等及び人格のない社団等を除く。以下この項において同じ。）の同条第14号に規定する株主等が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の同条第16号に規定する資本金等の額又は同条第17号の2に規定する連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産は、前条第1項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配とみなす。

三（現行「四」） 当該法人の資本の払戻し（株式に係る剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）のうち、法人税法第2条第12号の9に規定する分割型分割によるもの以外のものをいう。）又は当該法人の解散による残余財産の分配」¹⁶³

（事件当時において適用された条文。下線および太字化は、筆者による加筆である。）

（3）所得税法施行令61条2項4号 所有株式に対応する資本金等の額の計算方法等

出資の払戻しの計算については、政令に委任されており、所得税法施行令61条2項4号において、以下のように述べられている。「所得税法第25条第1項第4号に掲げる資本の払戻し」であり、「次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額」をいう。

当該払戻し等を行った法人の当該払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等（当該直前の資本金等の額に〔1〕に掲げる金額のうちに〔2〕に掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額を当該法人の当該払戻し等に係る株式の総数で除して計算した金額に同項に規定する株主等が当該直前に有していた当該法人の当該払戻し等に係る株式の数に乗じて計算した金額

〔1〕 当該払戻し等を第二号イの分割型分割とみなした場合における同号イに掲げる金額（当該分割型分割の日の属する事業年度の全事業年度終了時の簿価純資産価額）

〔2〕 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

（筆者による解釈）

条文の構成は、法人税法24条1項4号に規定されている「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」に対する法人税法施行令23条1項4号の関係に対応する。

¹⁶³ 平成29年4月1日施行の税制改正により、所得税法25条1項3号に「当該法人の株式分配（法人税法第2条第12号の15の3に規定する適格株式分配を除く。）」が挿入され、従前4号以降がそれぞれ1号ずつ後ろにずれる形になった。本事案は「平成19年6月29日基準日」のスピノフにかかるものになるので、従前の法律が適用されている。

3. 判決要旨

(1) 配当所得（所得税法 24 条 1 項）の意義

配当所得（所得税法 24 条 1 項）の意義について、以下のように判示している。

「法 24 条 1 項は、配当所得について、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配、基金利息並びに投資信託及び特定目的信託の収益の分配に係る所得をも含むものと規定しており、このことからしても、所得税法上の配当所得が決算手続に基づいてされる利益の配当に限られないことは、明らかというべきである。そして、これらの規定において、利益の配分の性格を持たない基金利息や、各種収益の混合体ともいうべき投資信託の収益の分配等がいずれも配当所得に含まれるとされていることを考慮すると、所得税法上の配当所得の概念は、
相当に広範なものと考えるべきであって、法人が、その株主等の出資者に対し、
出資者としての地位に基づいて分配した利益は、その名目のいかんにかかわら
ず、所得税法上の配当所得に該当すると解するのが相当である。」¹⁶⁴

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

配当所得の意義（所得税法 24 条 1 項）について「鈴や金融株式会社事件」において判断されたように、株主たる地位に基づいて損益計算の結果として利益の配当の外観を持ちさえすれば、利益の配当として配当所得に該当する¹⁶⁵ということを示しており、わが国の法令で定めが置かれていない手続きから生じるものであっても、その外観さえ整えば配当所得になり得ることを判決は文理解釈から示しているものである¹⁶⁶。

(2) みなし配当（所得税法 25 条 1 項 3 号（現行 4 号））の意義

「法 25 条 1 項柱書き、同項 3 号によれば、法人の資本の払戻しとして株主等に交付される金銭の額及びその他の資産の価額の合計額がその法人の資本金等の額のうち払戻しの基因となった株式又は出資に対応する部分を超える場合、その超える部分の金額が剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなされる。

これは、形式的には法人の利益配当ではないが、資本の払戻し等の方法で、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主等への帰属が認められる行為が行われたときに、その経済的実質に着目して、これを配当とみなして株主等に課税する

¹⁶⁴ 東京地裁平成 21 年 11 月 12 日・前掲注（143）141 頁

¹⁶⁵ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第 3 版』（弘文堂、2022 年）69 頁

¹⁶⁶ 酒井克彦『裁判例からみる所得税法 二訂版』（大蔵財務協会、2019 年）161 頁

趣旨である。したがって、法人が、その株主等の出資者に対し、実質的に利益配当に相当する法人利益を帰属させた場合には、当該利益の名目のいかんにかかわらず、その法人の資本金等の額のうち払戻しの基因となった株式又は出資に対応する部分を超えれば、上記法人利益の出資者への帰属は、所得税法上のみなし配当に該当すると解するのが相当である。¹⁶⁷

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

みなし配当の意義（所得税法 25 条 1 項 3 号（現行 4 号））について、法人がその株主等の出資者に対して、実質的に利益配当に相当する法人利益を帰属させた場合には、形式的には利益配当ではないとしても、その法人の資本金等の額のうち払戻しの基因となった出資に対応する部分を超えれば、当該法人利益の出資者への帰属は、所得税法上のみなし配当に該当することを判決は、目的論的解釈から示しているものである¹⁶⁸。しかしながら、ここでいう「みなし配当」が、税制における計算（プロラタ計算）により資本の払戻しとみなし配当に区分しているものが裁判所が示す趣旨と合致するかというのは疑問であるとの意見もある¹⁶⁹。現行のプロラタ計算の問題については、第 5 章で検証する。

（3）本件割り当てが配当所得に該当するか否か。（争点 1）

配当所得の意義について（1）で示した考え方に立った上で、以下のように判示している。

「本件割り当ては、A 社の株主に対して、当該株主が保有する A 社の株式数に応じて、A 社がスピンオフの形式で分社化した B 社及び C 社の株式を割り当てたものである。また、証拠及び弁論の全趣旨によると、その原資には、A 社の利益剰余金が充てられていることが認められる。そうすると、Y が本件割り当てによって取得した B 社及び C 社の株式のうち A 社の利益剰余金を原資とする部分は、法人がその株主等の出資者に対し出資者としての地位に基づいて分配した利益に当たるから、法 24 条 1 項に規定する利益の配当として、配当所得に該当するというべきである。」¹⁷⁰

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

¹⁶⁷ 東京地裁平成 21 年 11 月 12 日・前掲注（167）141 頁

¹⁶⁸ 酒井・前掲注（166）161 頁

¹⁶⁹ 田島秀則「米国法人のスピンオフと本邦居住者に対するみなし配当課税」（ジュリスト 1429 号、2011 年）155 頁

¹⁷⁰ 東京地裁平成 21 年 11 月 12 日・前掲注（164）141 頁

つまり、本件スピンオフにおける株式の割当てについて、原資には A 社の利益剰余金が充てられていることが認められる部分については、配当所得（所得税法 24 条 1 項）に該当することを示したのである。

次に、被告 Y が主張する配当落ちに対しては、以下のように判示している。

「本件スピンオフの実施に伴って A 社の資本と資産が大きく減少し、その株価が大幅に下落することも考え得るところであり、被告はこの点をも問題にしているとみる余地があるので、念のため付言するに、利益配当等の基準日の経過後に株価が当該利益配当等の額に見合った額だけ下落することは、利益配当等の実施に伴い一般的に発生し得る現象である。仮に、留保利益の大半が利益配当として株主に分配されたような場合には、これにより会社の資産が大きく減少し、株価の大幅な下落が生ずることになるはずであるが、そのような場合であっても、当該利益配当が配当所得に該当することに何ら変わりがないことに照らしても、利益配当等の実施に伴い株価が下落したことを根拠として、当該利益配当等による経済的利益が存しないとみることはできない。」¹⁷¹

（下線は、筆者による加筆である。）

（筆者による解釈）

これはつまり、株主の純資産の増加に関わらず、利益の配当それ自体に着目して所得が発生したと述べている訳である。これは、株主の本来の投資に対する考え方、つまり、配当も譲渡損益もすべて含めて投資判断を行うという投資家の基本的な姿勢と合わないのである。本件において、「鈴や金融株式会社事件」から続く所得概念を踏襲している訳であるが、実態として配当落ちが生じることを無視する姿勢は、投資の本質を無視ししていることにも繋がるため改める必要があると考える。（詳細は、第 7 章第 1 節 3 を参照。）

小塚真啓教授もこの点について、「配当所得の中に、みなし配当のルールを通じて株式等に係る譲渡所得等（租特 37 条の 10 第 1 項。以下、株式譲渡所得という。）から転換されたものが含まれる（租特 37 条の 10 第 3 項）という構造があることを踏まえれば、配当課税の実施と、その時点での所得の発生とを結びつけることには、相当な困難がある」¹⁷²と述べて、配当落ちがある上での利益の配当が実施された時点での所得の発生を否定している。この問題は第 6 章において紹介する、配当落ちと株式譲渡損の関係について大規模に実施したタックス・プランニングに繋がるのである。

（４）わが国の法令で定めが置かれていない手続き（本件スピンオフ）を外国の

¹⁷¹ 東京地裁平成 21 年 11 月 12 日・前掲注（164）142 頁

¹⁷² 小塚真啓『税法上の配当概念の展開と課題』（成文堂、2016 年）10 頁

法令に基づいて実施した場合の適用関係について（争点2）

つづいて、米国においてスピノフは非課税とされており、日本の所得税法はスピノフを実施した場合の課税の可否、要件等について何ら定めを置いていないためスピノフについて課税できないとの被告の主張に対しては、まず本件スピノフの手続きについて、（1）で述べているように、わが国税法上に規定する配当等の取り扱いを直接当てはめているものであり、また、（2）において本件スピノフを当時のわが国の会社法における減資の際の取り扱い（いわゆる「有償減資」）をそのまま当てはめていると言える。

「本件スピノフが米国の法律上非課税とされていることは、我が国の税法の解釈について特段の影響を及ぼすものとはいえない。」¹⁷³

「本件スピノフに課税がされるか否かは、飽くまで我が国の所得税法の課税標準、課税要件に該当するか否かによって定まるのであり、国際会計基準によって定まるものではない。」¹⁷⁴

大野真弓教授もこの判決について、わが国会社法における剰余金の配当等に該当するか否かといった類似性や相当性の判断ができない本件スピノフについて、「税法上の配当所得の概念と直接比較（税法準拠説）してその性質（具体的な当てはめとしてはその原資が何かという点に着目して）を検討し、「配当等」該当性について判断した」ものとしている。¹⁷⁵

しかしながら、わが国の法令に定めがない手続きについて、わが国の税法における基本概念と直接比較してその性質を検討することには自ずから無理が生じる。例えば、本件スピノフに関しても「米国会計における連結株主資本計算書上、各子会社株式の簿価をもって利益剰余金及び資本剰余金の減少が記載されており、これは、「企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」10項は、現物配当については時価をもって利益剰余金または資本剰余金の減少と認識するとしている」ことと矛盾が生じてしまっており、増井良啓教授などによって、法令適用の誤りが指摘されているところである¹⁷⁶。現行法においては、スピノフについてわが国においても手当てがなされ、適格要件をみたせば、分割法人の資産および負債を分割承継法人が簿価で引継ぎ、株主においても非課税とされる課税の繰延べ措置が導入されて

¹⁷³ 東京地裁平成21年11月12日・前掲注（164）142頁

¹⁷⁴ 東京地裁平成21年11月12日・前掲注（164）143頁

¹⁷⁵ 大野真弓「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当を受けた場合の法人税法上の区分について」（税大論叢106号、2022年）83頁

¹⁷⁶ 増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税一再論」（税務事例研究126号、2012年）65頁

いる。(詳しくは、4で述べる。)

わが国の法令において定めが置かれていない手続きについて、①外国私法を準拠すべきとする考え方、②内国私法(わが国の税法)を準拠すべきとする考え方、③外国私法と内国私法を併用して準拠すべきとする考え方が存在する。本件スピノフは、②の考え方に立って判決がなされたとされているが、手続きの内容によっては難しい場面も出てくるだろう。また、本件スピノフでも分かるように、裁判に提出される証拠類はすべて外国の法令に基づき準備されている。その点を考えるに、わが国の法令上定めが置かれていない手続きについてわが国の法令を適用するにあたってのルールを定めるべきであろう¹⁷⁷。

今村隆教授は、私法関係を前提にその取引の課税関係を検討するものであることから、「私法関係を無視するのではなく、我が国の私法に基づき、当該借用概念の本質的要素の確定を前提として、まず、準拠法とされている外国私法でどのような性質をもつとされているかを検討し(第1段)、次に、その外国私法上の性質が当該借用概念の本質的要素と同等といえるか否かで決定する(第2段)との二段階アプローチ(two step approach)の方法によるべきである」¹⁷⁸として、③の考え方の立場に立ってその進め方について述べている。

わが国の法令において定めが置かれていない手続きについては、基本的に③の立場に立ちつつ、今村隆教授のアプローチ方法が妥当であると考ええる。ただし、本件スピノフについては、大野真弓教授も述べられているように、「我が国会社法においてその類似性や相当性の判断ができないのであるから、我が国会社法における属性と比較するのではなく、我が国税法上の「配当」概念における解釈と直接比較(税法準拠説)してその性質を検討し、「配当」該当性について判断してもよ」¹⁷⁹だったのではないかと考える。本件スピノフについては、当時のわが国の法令に照らし合わせた場合、剰余金の配当には該当しないという結論

¹⁷⁷ 霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第4回」(Profession Journal 454号、2022年)

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1097/>

(最終閲覧日: 2023年12月17日)

外国事業体からの配当をめぐる問題を考える際には、わが国の法体系に引き直して評価する作業をはじめに実施することが求められる。そして、わが国の税法におけるみなし配当などの計算を行う際にはその情報収集にとっても大きい負担がかかると思われる。

しかしながら、本件スピノフの際に用いられた数値は米国基準で作成された公表財務諸表の数値となっており、政令に定めるプロラタ計算において用いられる法令上の根拠は全くない。本件スピノフは、源泉所得税の課税が問題となったケースであり、処理の迅速性が求められたためにそのあたりが裁判で全く考慮されずに進められてしまったのではないかと、霞晴久教授も推察している。

¹⁷⁸ 今村隆『課税訴訟における要件事実論 [3訂版]』(日本租税研究協会、2022) 79頁

¹⁷⁹ 大野・前掲注(175) 80頁

が導かれていてもおかしくはないと考える。

4. 我が国のスピノフの現状に対する問題提起

(1) わが国のスピノフをめぐる状況

わが国の会社法および租税法が想定している組織再編制度のうち、現在世界で活躍できる潜在力を秘めている技術力が高い事業を切離し独立させる仕組みであるスピノフは、今後のわが国の経済発展に大きく寄与できるものであると考える。そこで、スピノフの現状に対する考察を行ってみたい。

令和5年5月18日付け日本経済新聞の紙面¹⁸⁰で、ソニーグループが金融子会社をスピノフにより上場させる方針であることが報じられた。令和5年度税制改正で設けられたパーシャルスピノフの特例（スピノフの減税要件を現行の「完全分離」から株式保有20%未満に引き下げるというもの）を活用すれば、ソニーのブランドや協力関係を変えることなくスピノフとして上場できるという判断ができたとのことである¹⁸¹。

スピノフに関しては、欧米の国々では非課税とされており、スピノフを活用する事例が多く産業の新陳代謝を促し、巨大テック企業の誕生につながったとされている。

しかしながら、日本においては平成29年度税制改正後においても、元の会社と資本関係が完全になる場合は非課税にする形で導入したが、適用事例はほとんどない。経団連も一定の資本関係を残す場合も減税対象とするように求めている¹⁸²。自社ブランドを展開する製造メーカーなどの場合、分社後においても同ブランドを使用できるようにするためにも資本関係をある程度維持する必要がある。

スピノフ等の事業分離は、社会的な価値創造の重要な手段の一つとして欧米で活発に行われている。日本経済の活性化、企業の国際競争力を高めるためにもスピノフは有効な手段であると考えられる。しかしながら、親会社株式を（子会社事業売却後の）親会社株式（A社株式）と子会社株式（B社株式）に分割するだけの取引であるから、その取引に課税されると実施のメリットは吹き飛んでしまう。諸外国においては、スピノフという現金の授受が伴わない、経営戦略上の措置に対しては課税しないのが通例である。迅速な組織再編等が求められる現在の国際社会においては当然の流れといえるだろう。それに対して、本件スピノフ

¹⁸⁰ 日本経済新聞電子版「ソニー、コングロマリット経営に転機 金融子会社を分離」（2022年5月18日）

¹⁸¹ 日本経済新聞電子版「ソニーFG 遠藤新社長「上場後もソニーGとの関係不変」」（2022年7月27日）

¹⁸² 日本経済新聞「スピノフ減税拡大」（2023年3月3日）朝刊1頁

フの判決でも述べているとおり、わが国の税法はスピノフについても株主の出資額を超えた部分についてはみなし配当として整理し、配当所得として課税していた。本件スピノフは、個人株主側の問題として取り上げられた事案であるが、法人株主が組織再編としてスピノフを実施することもありうるだろう。当時において我が国の個人・法人が諸外国と比較して不利な状況に置かれていたといえる。

しかしながら、裁判所も指摘するように、「法人の資本金の額を減少させると、その金額は、株主に対する分配が可能な剰余金になり、これをスピノフにより分社化された他の外国法人の株式という資産に転化させて払い戻せば、その実態は利益配当と異ならず、株主資産の増加が生じたとみることができる」¹⁸³ ことになるため、これをみなし配当と整理して課税しなければ、公平性の観点から問題がある状況も生じ得るとされる。また、国際租税法上の論点として、配当金については源泉地主義（帰属主義）を採用しているとされているが、日米租税条約における配当条項（10条6項）の規定振りから、本件スピノフについて配当と解することは、同条約上問題はないだろうとされている¹⁸⁴。

（2）わが国のスピノフの税制における残された課題

「事業再編研究会報告書」でも述べられているとおり¹⁸⁵、日本経済活性化のためにスピノフを活用することは有効であるといえる。そのためには、一定の要件の下に企業課税、株主課税の繰延措置を認めることが必須である。しかしながら、その最大の問題は、実質的な売却取引をスピノフと偽装する租税潜脱行為を防止することである。米国においては、課税繰延のための法的要件および判例・規則要件が形成されているとされ、参考になる¹⁸⁶。

我が国においても、ようやく平成29年度税制改正において、企業の機動的な事業再編を促進するため、特定事業を切り出して独立会社とするスピノフのうち一定のものを適格組織再編と位置付け、スピノフを行う際に、譲渡損益や配

¹⁸³ 東京地裁平成21年11月12日・前掲注（164）142頁

¹⁸⁴ 田島・前掲注（169）155頁

¹⁸⁵ 事業再編研究会・前掲注（132）3～4頁において、「なぜ今、事業再編について考えるべきなのか」という表題で同委員会の意見が述べられている。

¹⁸⁶ 米国においては、多数の一般株主を巻き込むスピノフ取引では、タックスフリーであることの確実性が重要であるため、かつては米国連邦課税当局 IRS による課税繰延要件充足の認定（Private Letter Ruling）を受けてスピノフを行うのが一般的であった。しかし、IRS は 2013 年 6 月に、IRS のリソース負荷軽減のために、今後、スピノフ取引に関する課税繰延要件充足の認定は行わないと発表したため、現在では、税務弁護士による意見書（Tax Opinion）ベースでスピノフを行うようになっている。（田村敏夫「成長戦略としてのスピノフ税制改革」みずほ証券 資本市場リサーチ 2015 年冬季）

<http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/hermes/ir/re/31018/0101909101.pdf>

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

当についての課税を繰り延べることが認められ、本日まで幾度も改正が加えられてきているものである（第2節4参照）。

経済産業省は、段階的に事業を切り出そうとする企業がこの制度を活用できるように、実施後も持分を一部残すスピンオフについての税制対応について、令和4年度および令和5年度において続けて税制改正要望を提出している¹⁸⁷ ¹⁸⁸。それを受けて、1年間の時限措置という形ではあるが令和5年税制改正におけるパーシャルスピンオフ税制の創設がなされたものである。ソニーグループなどの対応を見ても、企業にとってこの税制は有用なものであると考えられる。経済産業省の令和6年度税制改正要望¹⁸⁹にも記載されているが、この制度は恒久的なものとなるように措置が講じられるべきであると考ええる。

また、残る問題点としては、現行の組織再編税制における税制適格スピンオフの対象は、100%子会社（又は自社の事業部門）に限られていることが挙げられる。これは経済産業省の令和4年税制改正要望¹⁹⁰にも完全子会社以外のスピンオフも対象にすべきと含まれていた内容であるが、未だ税制上の対応はなされていない。米国等では、最初に子会社の新規上場を行い、親会社が当該子会社の株式の一部を売却して現金を受け取った後に、残りの株式についてスピンオフを行った場合でも課税繰延が認められている。わが国でも同様に、子会社のスピンオフ時に株式の一部を売却する場合でも課税繰延が認められれば、よりスピンオフが促進されると考えられる¹⁹¹。

第4節 税法と会社法の不整合の解消にむけた施策

税法と会社法の不整合の解消にむけた施策は、わが国の経済の発展に資するものである場合にはじめて実効性のあるものになると考える。また同時に、現行の税

¹⁸⁷ 経済産業省 経済産業政策局 産業組織課「令和4年度税制改正要望事項」（2021年）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/request/meti/04y_meti_k_03.pdf

（最終閲覧日：2023年12月17日）

¹⁸⁸ 経済産業省 経済産業政策局 産業組織課「令和5年度税制改正要望事項」（2022年）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/request/meti/05y_meti_k_04.pdf

（最終閲覧日：2023年12月17日）

¹⁸⁹ 経済産業省 経済産業政策局 産業組織課「令和6年度税制改正要望事項」（2023年）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/request/meti/06y_meti_k_03.pdf

（最終閲覧日：2023年12月17日）

¹⁹⁰ 経済産業省 経済産業政策局 産業組織課・前掲注（187）

¹⁹¹ 経済産業省事業再編研究会・前掲注（155）「今後の検討課題」1頁

法における取扱いが合理的な節税手段に使われているという現状についても解決が図られなければならない。

（１）税法と会社法の不整合

第１節でも述べたとおり、税法と会社法の不整合は、平成１８年度会社法施行に伴い資本準備金と利益準備金、資本剰余金と利益剰余金の区別をなくし、それぞれ準備金、剰余金として一括りにして、資本部分と利益部分が混在する状態が生まれたことにより、税法が想定している状態ではなくなったことにより生じた問題である。本件でも争点となった配当の例でいうと、会社法においては「剰余金の配当」と一括りにしているのに対し、税法においては資本部分（株式又は出資に対応する部分）の金額の算定に際して、会社法からの借用概念である「資本剰余金の額の減少を伴うものに限る」と規定したことから問題が生じてしまったものである。

この問題を解決するためには、税法のすべての規定においても、会社法からの借用概念である資本剰余金および利益剰余金についてすべて剰余金に統一し、これらの区別をなくすことが必要であると考ええる。逆にそのように取り扱わなければ、この問題の根本的解決には至らないだろう。配当課税について資本剰余金の概念を剰余金に統一した場合のプロラタ計算等に生じる問題点の検証および提言は第７章第１節１で述べる。

（２）わが国の経済の発展に資する施策

第３節でも述べたとおり、わが国の経済の発展に資する施策を考える際には組織再編行為は避けては通れないものとなる。特に、経済産業省が進めるスピノフに関わる施策は有効だと考えられている。

旧商法においては合併又は分割の場合、合併会社または新設会社（吸収分割の場合は承継会社）は被合併会社または分割会社の資本金または資本準備金を引き継ぐことになっていたが、平成１８年度施行の会社法では分配可能な剰余金として引き継ぐことが可能となった¹⁹²。つまり、株主資本の計数の変動として振り替えることが可能になったため、最初から剰余金として引き継ぐことを認めたものである¹⁹³。しかしこれは、（１）と同様に、資本部分と利益部分の区別がなくなる問題を孕んでいる。

¹⁹² 会社計算規則３５条２項では、「吸収合併存続会社の資本金及び資本剰余金の増加額は、株主資本等変動額の範囲内で、吸収合併存続会社が吸収合併契約の定めに従いそれぞれ定めた額」とされ、資本金および資本準備金に計上しないで、全額をその他資本剰余金に計上する処理も認められる。

¹⁹³ 成道秀雄「剰余金の分配」（財団法人日本税務研究センター『新会社法と課税問題』財経詳報社、２００６年）１７９頁

それに対して税法は、会社法で定められているように、合併法人あるいは分割承継法人が被合併法人あるいは分割法人の資本金と準備金を剰余金として引き継いだとしても、適格であれば資本構成をそのまま（分割の場合はプロラタ計算により算出された金額）で引き継ぐこととなり、非適格の場合は、第2節4で述べたように、利益積立金額を引き継ぐことはない。そして、非適格合併であれば、プロラタ計算が実施され合併法人の有する被合併法人の株式に対応する部分の額を超える場合には、その超える部分についてみなし配当課税が課されるものである¹⁹⁴。

ただし、組織再編行為を適格とする要件については、近年緩和される方向で税制改正が進められており、今後改正が望まれているのは、完全子会社以外のパースピナルスピンオフ、つまり、最初に親会社が当該子会社の株式の一部を売却して現金を受け取った後に、残りの株式についてスピンオフを行った場合でも適格とされる制度は、よりスピンオフの実効性が増すとされ、経済産業省の令和4年度税制改正要望にも含まれている。これは米国の税制上では既に認められていることとされ、この他に企業機の機動性を高める施策としては、合併対価としての交換差金等の使用について適格要件を緩和すること¹⁹⁵が考えられる。実効性を高めるという視点で制度改正がなされなければ、いつまでも利用されてない結果となるだけであろう。

（3）現行の税法における取扱いが合理的な節税手段に使われているという現状について

上場会社が自己株式を取得する場合には、譲渡人にとっては誰が取得したのかわからないなどの理由でみなし配当事由とはされていない¹⁹⁶。言い換えれば、この場合株主側は取引すべてが有価証券の譲渡に係る「譲渡所得」として取り扱われていることを意味する。それに対して、非上場会社の場合は、みなし配当が生じ、プロラタ計算の結果、株式又は出資に対応する部分の金額とされる部分については「譲渡所得」として取り扱われるが、みなし配当部分は「配当所得」として課税される。ここで「みなし配当の先取り」にかかる問題（租税特別措置法37条の10、詳細は、第6章第1節で述べる。）が生じる訳であるが、上場会社と非上場株式で取扱いが異なり公平であるとは言えない。

また、本件の国際興業事件のように、近年みなし配当は合理的な節税手段として利用される傾向がある。その上、一般的な投資者である株主は、配当も譲渡益

¹⁹⁴ 成道・前掲注（193）180頁

¹⁹⁵ 成道・前掲注（193）182頁

¹⁹⁶ 諸星健司『みなし配当をめぐる法人税実務 第3版』（税務研究会出版、2022年）27頁

もその投資のリターンとしてみており、総合して投資判断を行っているという事実もある。

このような事実に対し、「みなし配当課税」は廃止され、譲渡所得として課税されるべきであるという意見¹⁹⁷も存在するのである。

みなし配当を含む配当所得と譲渡所得の問題はわが国の配当税制のあり方にも直結する重要な問題であり、これを解決するための検証と提言を第7章第1節3で述べる。

第5節 小括

そもそも「剰余金の配当」の概念は税法にはなく、会社法からの借用概念である。その会社法において資本部分と利益部分の区別が曖昧になるという変容は、当初想定されていなかったものであり、その意義の解釈の変更の必要性が生まれた際には、その都度、租税法の目的に適合するように見直すのが正しい運用であろう。

みなし配当制度はその利益部分を抜き出して利益配当として課税する制度である。したがって、この制度もまた会社法の変容の影響を受ける。

みなし配当事由の中で、今後のわが国の経済発展に大きく寄与できる仕組みとして考えられているのが「分割型分割（スピノフ）」である。

平成29年度税制改正において、はじめてスピノフ税制が導入され、令和5年度税制改正で1年間の時限立法という形であるがパーシャルスピノフの特例が設けられた。完全子会社以外のスピノフも対象にした上で、この制度を恒久的なものにできれば利用促進が見込めるだろう。

第3章 混合配当をめぐる問題

第1節 混合配当における処理に関する税法上の考え方

1. 問題の所在と考え方の対立

第1章第1節4. 裁判所の判断において、混合配当について利益の配当と資本の払戻しのいずれと判断すべきかという問題につき、国際興業事件控訴審は「個々の配当ごとに、その原資に応じて判断される」べきであるが、「配当の先後関係によって課税関係に差異が生ずるようなときには、例外的に、（剰余金の配当全額を）法人税法24条1項3号の『資本の払戻し』として整理」¹⁹⁸すると述べていた。しかしながら、上告審はこの控訴審の判断につき法人税法の解釈

¹⁹⁷ 南井勝「自己株式のみなし配当課税における現状と課題」（菊谷正人『会計学と租税法の現状と課題』税務経理協会、2019年）371頁

¹⁹⁸ 東京高判令和元年5月29日・前掲注（3）542頁

を誤った違法があるとして、利益剰余金のみを原資とする配当以外はすべて法人税法 24 条 1 項 3 号『資本の払戻し』に該当するというべきであるとの見解を示した。

つまり、混合配当について利益剰余金と資本剰余金という原資の違いにより利益の配当と資本の払戻しに切り分ける考え方（以下「切分け処理」という。）と一律に一括して資本の払戻しとして処理する考え方（以下「一括処理」という。）に控訴審と上告審で判断が分かれたことになる。¹⁹⁹その上で、控訴審が述べている「配当の先後関係によって課税関係に差異が生ずる」という問題（以下「配当先後関係問題」という。）が生じる場合にどうすべきだろうか。

控訴審は「切分け処理」を原則としつつ、「配当先後関係問題」が生じる場合は例外的に資本の払戻しと整理すべきと述べているのである。控訴審がこのような判断をした前提として、平成 18 年度税制改正の際に解説した財務省主税局の立案担当者が見解では解決しきれない問題が混合配当の論点には含まれているものと解される。

それに対して、「切分け処理」を支持する学説も存在する。その代表格が金子宏教授である。この見解の前提には、利益積立金額がマイナスであるケースでは、配当先後問題は生じないとされている²⁰⁰。第一審ではそのことにつき裁判の過程で証明がなされている（図表 3-1-1「別表 4-1、4-2」参照）。その計算内容についても妥当かどうかの検証が必要である。

また、利益積立金額がマイナスのときに「一括処理」を行う場合、利益剰余金を原資とする部分の配当額が資本の払戻し部分に含まれて有価証券の譲渡に係る対価の額として認識されてしまうという新たな問題が生じる（以下「資本払戻し部分の食い込み問題」という。）。第 1 章第 2 節 5 でも述べたこの問題は、利益積立金額がマイナスの状態の混合配当を「一括処理」として整理した第一審と上告審で生じる問題である。この法人税法 61 条の 2 に関する問題の詳細については第 6 章で述べることにするが、この「資本払戻し部分の食い込み問題」を生じさせる混合配当のケースについては整理しておく必要がある。

つまり、第一審および上告審が述べるように混合配当を「一括処理」により処理する背景には、「切分け処理」を実施する場合の 2 つの配当における配当前後関係問題があるが、これを回避するための規律によって、「資本払戻し部分の食い込み問題」という新たな問題が生じているということである²⁰¹。

¹⁹⁹ 太田洋・伊藤剛志『第 2 版 企業取引と税務否認の実務』（大蔵財務協会、2022 年）626～627 頁

「切分け処理」「一括処理」「配当先後関係問題」の呼び方につき引用している。

²⁰⁰ 金子・前掲注（9）227～228 頁

²⁰¹ 高橋絵梨花「混合配当に係る税務論点—プロラタ計算をめぐる 2 つの問題

2. 財務省主税局の立案担当者の考え方（一括処理）

当時財務省主税局の立案担当者が執筆した「平成18年版 改正税法のすべて」は訴訟において原告側準備書面（甲第2号証）として裁判所に提出された。それによると、「資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合には、全体が資本の払戻しとなる」ものの、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）のプロラタ計算によって、「資本剰余金原資部分は資本金等の額と利益積立金額との比例的減少と、利益剰余金部分は利益積立金額の減少となる。」と述べている²⁰²。

そして、同様に原告側準備書面（甲第13号証）として提出された「租税研究2011年4月号」において、配当先後関係問題が生じる場合に「税制が統一的な取扱いを定めないとすれば、事後の調査等でこの後先について問題が生じることが想定されたため、税制は資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った行為を『資本の払戻し』と整理し、この問題の解決を図った」と述べているのである²⁰³。

つまり、立案者は混合配当について、あくまでも「一括処理」による解決を図るべきだとしていたのである。

3. 金子宏教授などの学説上の考え方（切分け処理）

このような立案担当者による「一括処理」の考え方に対して、金子宏教授などは「切分け処理」によるべきであるとの見解²⁰⁴である。国際興業もこの考え方を主張し、同氏の著書『租税法 第20版』を原告側準備書面（甲第9号証）として提出している。

租税法において『剰余金』『剰余金の配当』という概念は会社法からの借用概念であるから、会社法446条にいう剰余金および同453条にいう剰余金の配当と同義であると解すべきである。ここに剰余金とは、広義の利益剰余金と資本剰余金のうち『その他利益剰余金』と『その他資本剰余金』のことであるから、剰余金の配当も①その他利益剰余金が原資となる部分と、②その他資本剰余金が原資となる場合とがありうる。どちらの剰余金から配当がなされたかは、私的自治の原則にかんがみ、法人の会計処理に従って決定すべき」としている。

その上で、「切分け処理」「一括処理」のいずれによるべきかについては、「か

ー」（税研216号、2021）98頁

²⁰² 青木・前掲注（54）256頁

²⁰³ 長井・前掲注（20）100頁

²⁰⁴ 同様の見解として、小山・前掲注（16）33頁、垂井・前掲注（17）46頁、岡村・前掲注（18）391頁、佐藤修二「租税判例速報」（ジュリスト1521号、2018年）11頁などが挙げられる。

ねて意見の相違があるから、いずれにしても、法人税法におけると同様に法律または政令で明確にすることが望ましい」と締めくくっている²⁰⁵。

つまり、「切分け処理」による場合、配当先後関係問題によって課税関係が変わってくることを暗に認めたものだと考えられる。

しかしながら、控訴審で述べられていたように「切分け処理」を原則としつつ、「配当先後関係問題」が生じる場合は例外的に資本の払戻しと整理するという。つまり、控訴審判決は、配当先後関係問題が生じる場合に、文理では解釈しきれない部分について「そこに恣意性が介在して課税の公平性を損なうこととなる事態」を防止するという趣旨を考慮した目的論的解釈によって補完したということである²⁰⁶。そして、本件は利益積立金額がマイナスであるケースに該当し、この場合一般的に配当先後関係問題は生じないとされている。第一審ではそのことにつき裁判の過程で証明がなされている。つまり、第一審判決および課税庁が主張するように、目的論的解釈の射程を「資本剰余金のみを原資とする剰余金の配当および資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当」すなわち混合配当一般にまで射程を伸ばした場合、「切分け処理」においては配当先後関係問題が生じないものにまでその射程を及ぼす過形成（許される拡張解釈の限界を超えるという意）の領域にまで踏み込んでいると主張しているものである²⁰⁷。

配当先後関係問題が生じない以上、基本的な概念として「切分け処理」を適用すべきであるというのが、原告が主張し、控訴審判決も支持したことである。

4. 第一審別表4-1と4-2の計算結果の検証

（1）本件国際興業が主張した「切分け処理」について（第一審別表4-1と4-2の計算結果比較）

本件では第一審において、利益積立金額がマイナスの状態での混合配当を実施した場合に別個の配当とみて「切分け処理」を行ったとしても、配当先後関係問題が生じないことにつき証明がなされている。図表3-1-1は第一審判決の別表4-1（本件資本配当が先行するとき）、4-2（本件利益配当が先行するとき）の実際の計算結果である。

利益積立金額がマイナスの状態での剰余金の配当の要因と手続きについては第4章で詳述するが、利益積立金額がマイナスで資本金等の額に割り込んだ簿価純資産の状態で配当を行うことをいう。本件第一審では、「切分け処理」の前提に

²⁰⁵ 金子・前掲注（9）227～228頁

²⁰⁶ 谷口勢津夫「みなし配当に係る税法基準の射程と政令の委任範囲逸脱」（税研JTRI35巻4号、2019年）49頁

²⁰⁷ 谷口勢津夫『税法の基礎理論－租税法律主義論の展開－』（清文社、2021年）138頁

立ちつつ、資本剰余金からの配当と利益剰余金から配当の順番を入れ替えて、それぞれの資本剰余金からの配当を実施した際のみなし配当の金額の計算結果の違いについて検証したものである。

図表 3 - 1 - 1

別表 4 - 1 本件資本配当が先行するとき

				金額		
株 式 又 は 出 資 に 対 応 す る 部 分 の 額 金	払 戻 し 等 の 直 前 の 資 本 金 額 等	直前の資本金等の額		①	211,057,771.56	ドル
		令 2 3 ① イ 三	払戻法人（K P C 社）前期期末時の資産の帳簿価額	②	1,092,981,865.50	ドル
			払戻法人（K P C 社）前期期末時の負債の帳簿価額	③	994,281,122.00	ドル
			前期期末時から払戻し等の直前の時までの資本金等の額の増減額	④	1,016,000.00	ドル
			令23条1項3号イに掲げる金額（簿価純資産価額） （②－③－④）	⑤	97,684,743.50	ドル
		①令 三 2 口 3	資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額	⑥	100,000,000.00	ドル
			令23条1項3号ロに掲げる金額 （⑥ ※⑥＞⑤の場合は⑤）	⑦	97,684,743.50	ドル
		払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等 （①×（⑦÷⑤）※①≤0の場合は0、①＞0かつ⑤≤0は1） 割合について小数点以下三位未満の端数は切上げ		⑧	211,057,771.56	ドル
	株式又は出資に対応する部分の金額 （⑧÷払戻し等に係る株式の総数×払戻し等の直前に保有していた払戻法人の払戻し等に係る株式の数）		⑨	211,057,771.56	ドル	
	み な し 配 当	交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額		⑩	100,000,000.00	ドル
⑩のうち株式又は出資に対応する部分の金額を超える金額 （⑩－⑨）		⑪	-	ドル		
みなし配当の金額 （ドル/円 ※為替レートの金額は平成24年11月12日のTTM79.51円）		⑫	-	円		

※ 「令」は法人税等施行令を示す。

別表 4 - 2 本件利益配当が先行するとき

				金額		
株式又は出資に対応する部分の金額	払戻し等の直前の資本金額等	直前の資本金等の額		①	211,057,771.56	ドル
		令 2 3 ① イ 三	払戻法人（K P C 社）前期期末時の資産の帳簿価額	②	1,092,981,865.50	ドル
			払戻法人（K P C 社）前期期末時の負債の帳簿価額	③	994,281,122.00	ドル
			前期期末時から払戻し等の直前の時までの資本金等の額の増減額 令 2 3 条 1 項 3 号イに掲げる金額（簿価純資産価額） （②－③－④）	④	545,016,000.00	ドル
		① 令 三 2 口 3	資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額 令 2 3 条 1 項 3 号ロに掲げる金額 （⑥ ※⑥>⑤の場合は⑤）	⑤	- 446,315,256.50	ドル
			資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額 令 2 3 条 1 項 3 号ロに掲げる金額 （⑥ ※⑥>⑤の場合は⑤）	⑥	100,000,000.00	ドル
				（⑥ ※⑥>⑤の場合は⑤）	⑦	- 446,315,256.50
		払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等 （①×（⑦÷⑤）※①≤0の場合は0、①>0かつ⑤≤0は1） 割合について小数点以下三位未満の端数は切上げ		⑧	211,057,771.56	ドル
		株式又は出資に対応する部分の金額 （⑧÷払戻し等に係る株式の総数×払戻し等の直前に保有していた払戻法人の払戻し等に係る株式の数）		⑨	211,057,771.56	ドル
		みなし配当	交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額		⑩	100,000,000.00
⑩のうち株式又は出資に対応する部分の金額を超える金額 （⑩－⑨）			⑪	-	ドル	
みなし配当の金額 （ドル/円 ※為替レートの金額は平成24年11月12日のTTM79.51円）			⑫	-	円	

※ 「令」は法人税等施行令を示す。

出所：東京地判平成 29 年 12 月 6 日判決（最高裁判民事判例集 75 巻 3 号）512 頁²⁰⁸

（２）切分け処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ以下）の場合〕（本件のケース）

資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ以下）の場合（本件のケース）においては、本件配当を資本の配当と利益の配当に切り分けた上で、どちらを先に計算してもみなし配当の金額に差異はないことが判決において確認された。混合配当を別個の配当と見て「切分け処理」を行った場合を簡単な計算式で示すと図表３－１－２のとおりである。

資本配当が先行する場合、⑤簿価純資産価額よりも⑥減少資本剰余金の額の方が大きい場合、プロラタ割合の上限は１とされているため、配当として交付を受けた金額全額が出資の払戻額となり、みなし配当はゼロとなる。

それに対して、利益配当が先行する場合、当期増減（前期末時から払戻し等の直前の時までの資本金等の額の増減額）に利益配当による減少額△５４４が生じる²⁰⁹。この場合、プロラタ割合の上限は１とされているため、配当として交付を受けた金額全額が出資の払戻額となり、みなし配当はゼロとなる。

したがって、利益積立金額がマイナス（ゼロ以下）、資本金等の額がプラス（ゼロ超）の場合（本件と同様のケースの場合）においては、資本配当と利益配当のどちらを先行して実施してもみなし配当の額に差異はないことがわかる。

²⁰⁹ 成道秀雄「資本金等の額と利益積立金額」（日税研論集 76 号、2019 年）36 頁

「法人税法における資本等取引とは、法人の「資本金等の額の増加又は減少をもたらす取引」並びに法人が行う「利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第 115 条第 1 項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む）」及び「残余財産の分配又は引き渡し」をいう」（法人税法 22 条 5 項）とされており、本件利益配当も同様に資本等取引に該当し、前期末時から払戻し等の直前の時までの資本金等の額の増減額に含まれ、プロラタ割合の分母の額に反映される。

図表 3－1－2 切分け処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ以下）の場合〕

(1) 資本配当が先行するとき			
利益積立金額△113、①資本金等の額211、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{\text{⑥、⑥>⑤の場合は⑤}}{\text{⑤簿価純資産価額}}$
211		211	$\frac{97}{97}$
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
0		100	211
→ 出資に対応する部分を超える金額はないので、みなし配当はゼロとなる。			
(2) 利益配当が先行するとき			
利益積立金額△113、①資本金等の額211、④当期増減△545（利益配当△544、その他△1）、⑥減少資本剰余金の額100			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{\text{⑥、⑥>⑤の場合は⑤}}{\text{⑤簿価純資産価額}}$
211		211	$\frac{\triangle 447}{\triangle 447}$
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
0		100	211
→ 出資に対応する部分を超える金額はないので、みなし配当はゼロとなる。			

出所：著者作成

(3) 切分け処理〔利益積立金額と資本金等の額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合〕

資本金等の額と利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合には、資本配当を先行した場合と利益配当を先行した場合でプロラタ割合に差異がでる。前者の場合は、⑥減少資本剰余金の額よりも⑤簿価純資産価額の方が大きくなるため、本来予定されているとおり、少数第三位を切り上げる形のプロラタ割合が算出される。図表 3－1－3 でいうと、⑤簿価純資産価額 310 を分母に⑥減少資本剰余金の額 100 を分子にして、プロラタ割合 0.323（小数点以下第三位切上

げ) と計算される。

それに対して、利益配当を先行させた場合には(2)と同様に、⑤簿価純資産価額の当期増減に利益配当による減少額△544が反映されるため、プロラタ割合も上限の1とされる。

そのため、資本配当を先行させた場合には、配当として交付を受けた金額100に対して、出資の払戻し額68、みなし配当の額32と計算される。それに対して、利益配当を先行させた場合には、みなし配当がゼロとなり、配当として交付を受けた金額100全額が出資の払戻し額となる。

図表3-1-3 切分け処理〔利益積立金額と資本金等の額の両方がともにプラス(ゼロ超)の場合〕

(1) 資本配当が先行するとき			
利益積立金額100、①資本金等の額211、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{\text{⑥、⑥>⑤の場合は⑤}}{\text{⑤簿価純資産価額}}$
68		211	$\frac{100}{310}$
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	- 出資の払戻し額
32		100	68
(2) 利益配当が先行するとき			
利益積立金額100、①資本金等の額211、④当期増減△545(利益配当△544、その他△1)、⑥減少資本剰余金の額100			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{\text{⑥、⑥>⑤の場合は⑤}}{\text{⑤簿価純資産価額}}$
211		211	$\frac{100}{\Delta 234}$
→ ①≤0の場合は0、①>0かつ⑤≤0は1			
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	- 出資の払戻し額
0		100	211
→ 出資に対応する部分を超える金額はないので、みなし配当はゼロとなる。			

出所：著者作成

（４）切分け処理〔資本金等の額がマイナス（ゼロ以下）の場合〕

残る考えられるケースとして、図表３－１－４の利資本金等の額がマイナス（ゼロ以下）の場合が想定されるが、資本金等の額がゼロ以下の場合には出資の払戻し額は常にゼロとなり（法人税法施行令８条１項１９号）²¹⁰、利益積立金額に関わらず、全額がみなし配当となるため、どちらを先に計算してもみなし配当の計算結果に変わりはない。

図表３－１－４ 切分け処理〔資本金等の額がマイナス（ゼロ以下）の場合〕

（１）資本配当が先行するとき 利益積立金額100、①資本金等の額△200、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{\text{⑥、⑥}>\text{⑤の場合は⑤} \quad \triangle 101}{\text{⑤簿価純資産価額} \quad \triangle 101}$
0		△ 200	
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
100		100	0
→ この場合は配当として交付を受けた金額全額がみなし配当となる。			
（２）利益配当が先行するとき 利益積立金額100、①資本金等の額△200、④当期増減△545（利益配当△544、その他△1）、⑥減少資本剰余金の額100			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{\text{⑥、⑥}>\text{⑤の場合は⑤} \quad \triangle 645}{\text{⑤簿価純資産価額} \quad \triangle 645}$
0		△ 200	
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
100		100	0
→ この場合は配当として交付を受けた金額全額がみなし配当となる。			

出所：著者作成

²¹⁰ 平成１９年度税制改正による対応。詳細は、第４章第２節を参照。

（５）切分け処理〔まとめ〕

つまり、混合配当を別個の配当とみて「切分け処理」を行った際に配当先後関係問題が生じるのは、資本金等の額と利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合に限られることが分かる。これを言い換えると、両者がプラスである場合には、利益配当を先に行うと簿価純資産価額の減少が前期末から出資払戻しまでの当期増減に反映され、出資払戻しにかかる資本部分の割合が大きくなるため、その分だけみなし配当が小さくなるものである。

このように課税庁が主張していた「そのいずれを先に計算するかにより、受取配当の益金不算入額が変わることとなるため、恣意性が介在して公平性に問題が生じ、税制が統一的な取扱いを定めないとすれば事後の調査等でこの先後について問題となる」²¹¹ケースというのは、資本金等の額と利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合に限られるということになる^{212 213}。

しかしながら、控訴審判決が言うように、配当先後関係問題が生じる場合に「例外的に、これを法２４条１項３号の「資本の払戻し」として整理し、計算も原資に基づいて資本金等の額と利益積立金額が減少する構造とすることでこの問題の解決を図るもの」²¹⁴と述べる控訴審判決には、「課税の公平という大義名分の下に立法化されていないルールを作り出すことにつながる」²¹⁵として、その想定している射程について批判されている。そして、控訴審判決のこの見解は上告審判決において「法人税法の解釈を誤った違法がある」²¹⁶と指摘されているものである。

５．資本払戻し部分の食い込み問題

（１）本件課税庁が主張した「一括処理」について

²¹¹ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（３）519 頁

²¹² 坂本雅士「事例研究 第 196 回」（税研第 220 号、2021 年）59～60 頁

「切分け処理」における配当先後関係問題について、配当を行う法人の利益積立金額と資本金等の額の組合せの内、配当先後関係問題が生じるのは「利益積立金額と資本金等の額の双方がゼロ超」の場合（図表 3－1－3）のみであることをみなし配当と譲渡損益にかかる税負担の観点から検証している。

²¹³ 太田洋・伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務』（大蔵財務協会、2015 年）548～551 頁

「切分け処理」における配当先後関係問題について、簿価純資産価額、資本金等の額、資本剰余金の減少額の可能性がある組合せパターンの内、「 $0 < \text{簿価純資産価額} < \text{資本金等の額} < \text{資本剰余金の減少額}$ 」から利益配当の結果、利益積立金額が減少し「 $\text{簿価純資産価額} \leq 0 < \text{資本金等の額} < \text{資本剰余金の減少額}$ 」となるケース（図表 3－1－3）のみ配当先後関係問題が生じることをつきとめている。

²¹⁴ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（３）542 頁

²¹⁵ 高橋・前掲注（201）99 頁

²¹⁶ 最高裁令和 3 年 3 月 11 日・前掲注（2）429 頁

ところで、控訴審が述べるように混合配当を別個の配当とみて「切分け処理」を行った場合には配当先後関係問題が生じる可能性があることを4で述べたが、第一審および上告審が述べるように混合配当を一つの配当とみて「一括処理」を行った場合どのような問題が生じるのであろうか。

本件のように利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の場合、利益剰余金を原資にしてそこから配当を行うことは、通常、内国法人においては分配可能額に係る配当等の財源規制（会社法461条）があるため想定されていない（不可能ではないとされている。わが国の配当規制については第4章第1節参照。）。図表3-1-6からも明らかであるが、利益積立金額がマイナスの場合、出資の払戻し額が法人税法24条1項3号（現行4号）で規定されている「減少資本剰余金の額」を超えることになる。このことは、利益剰余金を原資とする部分の配当額が資本の払戻し部分の金額に含まれて有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、譲渡損益課税の対象となることを意味する。これを「資本払戻し部分の食い込み問題」という²¹⁷。また同時に、利益積立金額がマイナスであるにもかかわらず二重課税調整措置の対象となり、みなし配当とされた部分については課税済みの利益とされ受取配当等の益金不算入となる問題も同時に生じる（この後者の問題については、第4章で検証する。）。

「資本払戻し部分の食い込み問題」については、本件第一審において、法人税法は、「利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が、同法24条1項柱書きの「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれて同法61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、法人税の課税を受けることとなる事態を想定していない」と述べるに至るものであるが、法令上も矛盾が生じてしまっていると言える。この詳細については第6章で述べることとするが、ここではどのような状況においてこの問題が生ずるのかについて検証してみたい。

まず、混合配当を一つの配当とみて「一括処理」を行った場合において、利益積立金額と資本金等の額の状態による違いを比較するということである。そこで、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）、資本金等の額がプラス（ゼロ超）の場合（本件）におけるみなし配当の額は、図表3-1-5（第一審判決の別表2-1）のとおり、⑨出資の払戻額（211,057,771.56ドル）が配当として⑥減少資本剰余金の額（100,000,000.00ドル）を超えることになり、「資本払戻し部分の食い込み」が生じているのが分かる。

²¹⁷ 坂本雅士「混合配当をめぐる課税問題－最高裁判決を前にして－」（會計198巻5号、2020年） 32頁

図表 3-1-5 「一括処理」を行った場合のみなし配当の金額（課税庁による計算）

別表 2-1 みなし配当の金額

					金額		
株式又は出資に対応する部分の額金	払戻し等の直前の資本金額等	直前の資本金等の額			①	211,057,771.56 ドル	
		令 2 3 イ	払戻法人（ＫＰＣ社）前期期末時の資産の帳簿価額			②	1,092,981,865.50 ドル
			払戻法人（ＫＰＣ社）前期期末時の負債の帳簿価額			③	994,281,122.00 ドル
			前期期末時から払戻し等の直前の時までの資本金等の額の増減額			④	1,016,000.00 ドル
			令 2 3 条 1 項 3 号イに掲げる金額（簿価純資産価額） （②－③－④）			⑤	97,684,743.50 ドル
		① 令 三 ロ	資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額			⑥	100,000,000.00 ドル
			令 2 3 条 1 項 3 号ロに掲げる金額 （⑥ ※⑥＞⑤の場合は⑤）			⑦	97,684,743.50 ドル
		払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等 （①×（⑦÷⑤） ※①≤0の場合は0、①＞0かつ⑤≤0は1） 割合について小数点以下三位未満の端数は切上げ			⑧	211,057,771.56 ドル	
		株式又は出資に対応する部分の金額 （⑧÷払戻し等に係る株式の総数×払戻し等の直前に保有していた払戻法人の払戻し等に係る株式の数）			⑨	211,057,771.56 ドル	
	みなし配当	交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額			⑩	644,000,000.00 ドル	
⑩のうち株式又は出資に対応する部分の金額を超える金額 （⑩－⑨）			⑪	432,942,228.44 ドル			
みなし配当の金額 （ドル/円 ※為替レートは平成24年11月12日のTTM79.51円）			⑫	34,423,236,583 円			

※ 「令」は法人税等施行令を示す。

出所：東京地判平成 29 年 12 月 6 日判決（最高裁判民事判例集 75 巻 3 号）509 頁²¹⁸

（2）一括処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の場合〕（本件のケース）

資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ以下）の場合（本件のケース）において、混合配当を一つの配当とみて「一括処理」を簡単な計算式で示すと図表 3-1-6 のとおりである。

このケースでは、出資の払戻し額 211 が⑥減少資本剰余金の額 100 を超えているので、資本払戻し部分の食込みが生じているのが分かる。

図表 3－1－6 一括処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の場合〕

利益積立金額△113、①資本金等の額211、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
⑥、⑥＞⑤の場合は⑤			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{97}{97}$
211		211	⑤簿価純資産額
→ 出資の払戻し額211が⑥減少資本剰余金の額100を超えているので、資本払戻し部分の食込みが生じている。			
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
433		644	211

出所：著者作成

（3）一括処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がゼロの場合〕

それに対して、図表 3－1－6 のケースを利益積立金額をゼロにしただけの図表 3－1－7 の場合には、プロラタ割合の分子が⑥減少資本剰余金の額となるため、出資の払戻し額 100 が⑥減少資本剰余金の額 100 を超えていない。そのため、資本払戻し部分の食込みが生じていないことが分かる。

図表 3－1－7 一括処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がゼロの場合〕

利益積立金額0、①資本金等の額211、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
⑥、⑥＞⑤の場合は⑤			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{100}{210}$
100		211	⑤簿価純資産額
→ 出資の払戻し額100が⑥減少資本剰余金の額100を超えていないので、資本払戻し部分の食込みが生じていない。			
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
544		644	100

出所：著者作成

（４）一括処理〔資本金等の額および利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合〕

資本金等の額および利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合には、図表３－１－７と同様に、プロラタ割合の分子が⑥減少資本剰余金の額となるため、出資の払戻し額 100 が⑥減少資本剰余金の額 100 を超えていない。そのため、資本払戻し部分の食込みが生じていないことが分かる。

図表３－１－８ 一括処理〔資本金等の額および利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合〕

利益積立金額100、①資本金等の額211、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
⑥、⑥＞⑤の場合は⑤			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	× $\frac{100}{⑤簿価純資産額}$
68		211	310
→ 出資の払戻し額68が⑥減少資本剰余金の額100を超えていないので、資本払戻し部分の食込みが生じていない。			
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	－ 出資の払戻し額
576		644	68

出所：著者作成

（５）一括処理〔資本金等の額がマイナス（ゼロ以下）の場合〕

４（４）でも述べたとおり、資本金等の額がマイナス（ゼロ以下）の場合には、出資の払戻し額は常にゼロとして扱われるため、利益積立金額に関わらず、全額がみなし配当となる。したがって、この場合についても資本払戻し部分の食込みは生じない。

図表 3 - 1 - 9 一括処理 [資本金等の額がマイナス（ゼロ以下）の場合]

利益積立金額100、①資本金等の額△200、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100		
⑥、⑥>⑤の場合は⑤		
出資の払戻し額	=	①資本金等の額 × $\frac{\Delta 101}{\text{⑤簿価純資産額}}$
0		$\Delta 200 \times \frac{\Delta 101}{\Delta 101}$
→ 出資の払戻し額0が⑥減少資本剰余金の額100を超えていないので、資本払戻し部分の食込みが生じていない。		
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額 - 出資の払戻し額
644		644 - 0

出所：著者作成

（5）一括処理 [まとめ]

つまり、混合配当を一つの配当とみて「一括処理」を行った際に資本払戻し部分の食込み問題が生じるのは、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）、資本金等の額がプラス（ゼロ超）の場合（本件）に限られることが分かる。これは言い換えると、利益剰余金を原資とする配当の一部について税務上は利益配当としての性質を否認するという「みなし資本の払戻し」を明文の規定なく生じさせ株式譲渡損益に対する課税を行っていることを意味するのである²¹⁹。

混合配当を別個の配当とみて「切分け処理」を行った場合における「配当先後関係問題」および混合配当を一つの配当とみて「一括処理」を行った場合における「資本払戻し部分の食込み問題」と利益積立金額と資本金等の額の一覧にしたものが図表 3 - 1 - 1 1 である。以上のことから見ると、配当先後関係問題と資本払戻し部分の食込み問題は同時に発生することがあり得ないことが分かる。また、本件最高裁により「切分け処理」が否定され、「一括処理」を行った際に資本払戻し部分の食込み問題が生じるケースについても違法である旨の判断がなされたことを受けて、令和 4 年度税制改正により、「その資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等（出資の払戻し額）は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を上限とする」という形に取扱いが変更されたため、現行法においては資本払戻し部分の食込み問題が生じることはなくなった（図表 3 - 1 - 1 0）。

²¹⁹ 太田・前掲注（213）552 頁

したがって、本件最高裁の判断と令和4年度税制改正を合わせて考えると、この2つの問題は解決されたと言える。

図表3-1-10 一括処理〔資本金等の額がプラス（ゼロ超）、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の場合〕【令和4年度税制改正後】

利益積立金額△113、①資本金等の額211、④当期増減△1、⑥減少資本剰余金の額100			
⑥、⑥>⑤の場合は⑤			
出資の払戻し額	=	①資本金等の額	$\times \frac{97}{97}$
100		211	⑤簿価純資産額
			97
→ 出資の払戻し額100が⑥減少資本剰余金の額100を超えていないので、資本払戻し部分の食込みが生じていない。			
みなし配当の額	=	配当として交付を受けた金額	出資の払戻し額
544		644	100

出所：著者作成

図表3-1-11 純資産の部の状況と2つの問題との関係

資本金等の額	利益積立金額		〔切分け処理〕 配当先後関係問題	〔一括処理〕 資本払戻し部分の食込み問題
ゼロ超	+	ゼロ超	○	×
ゼロ超	+	ゼロ	×	×
	+	ゼロ未満	×	○ → ×
ゼロ以下	+	ゼロ超	×	×
				解決済み（令和4年度税制改正）
				解決済み（本件最高裁判決）

出所：高橋絵梨花「混合配当に係る税務論点－プロラタ計算をめぐる2つの問題－」（税研216号、2021年）99頁²²⁰

注）〔切分け処理〕を枠で囲み「解決済み（本件最高裁判決）」と記載した点

²²⁰ 高橋・前掲注（201）99頁に掲載されている図表

および「一括処理」に「○→×」とした上で「解決済み（令和４年度税制改正）」と記載した点は、筆者による修正である。

第２節 複数の配当を１個のものというための条件

１．混合配当該当性の認定基準

第１節で述べたとおり、混合配当についての取扱いは「一括処理」によることが本件最高裁により確認され、配当先後関係問題は生じないことが明らかとなった。しかし、２つの配当がそれぞれ別個のものであると評価される場合には、混合配当に該当しないため配当先後関係問題は引き続き生じることになる。つまり、本件においては、別々の決議書によって資本剰余金を原資とした配当と利益剰余金を原資とした配当がそれぞれ決議されたものであるが、課税庁が示した①一つの株主総会において決議され、かつ、②効力発生日を同一日として決議された剰余金の配当については、同時配当と認定する²²¹というメルクマールによって同時配当と認定され、混合配当として取り扱われたものである。この混合配当該当性の認定基準については検証する必要がある。

２．本件最高裁が支持したと考えられる先例の考え方

第１章第１節でも述べたとおり、本件最高裁は、「同時配当」と認定されるための要件に関しては、控訴審判決の考え方を否定し、課税実務における「同時配当」における認定・解釈のルールに従い、本件資本配当と本件利益配当が別個の決議により成立していても効力発生日や支払処理日が同日であったことにより「同時配当」と認定したものと考えられるも、その点につき言及はなかった。課税庁も裁判の中で同時配当というための１つのメルクマールを示している。また、課税実務においては同時配当として扱うためのあるルールをすでに用いられているものであるが、いずれにせよ明文化された規定がある訳ではない。

そこで、これまで課税実務において用いられているルールの基となった先例²²²について見てみたい。

（１）事案の概要

内国法人 P 社（請求人）は、内国法人 J 社の親会社であり株式所有割合は 99.9%である。子会社 S 社において、事業再編の一環として実施した保有不動

²²¹ 東京高判令和元年 5 月 29 日・前掲注（3）523 頁

²²² 国税不服審判所平成 24 年 8 月 15 日・前掲注（51）206～232 頁

産の分離・売却により固定資産売却益を計上した結果、平成 19 年 12 月 31 日
期決算において株主に配当する利益剰余金が発生したことを受けて、平成 20 年 9
月 5 日付で「J 社配当金のお支払いおよび出資金の一部払戻しに関するお知ら
せ」という通知を J 社から P 社に交付した。

その後、平成 20 年 9 月 17 日に開催した J 社取締役会において利益配当議案
（利益剰余金を原資とする配当を指す。以下「本件 2 号議案配当」という。）お
よび資本配当議案（資本剰余金を原資とする配当を指す。以下「本件 4 号議案
配当」という。）を可決する旨の決議をした。これらの取締役会決議の効力発生
日は、ともに同年 11 月 1 日とされている。

次に、平成 20 年 10 月 1 日に開催した臨時株主総会において、資本金減資議
案（資本金の額を減少して資本剰余金への振替）および資本準備金減資議案（資
本準備金の額を減少して資本剰余金への振替）を可決する旨の決議をした。これ
らの臨時株主総会決議の効力発生日は、ともに同年 10 月 31 日とされている。

今回の資本の払戻しに関する税務上の取扱いについては、「平成 20 年 10 月 1
日開催の臨時株主総会において、資本金及び資本剰余金を資本の払戻しとして支
払うことを決議し、同年 11 月 4 日に支払をしている」と整理している。

その上で、J 社は、平成 20 年 10 月 31 日付で、利益配当議案の原資となる前
期繰越利益金および資本配当議案の原資となるその他資本剰余金を、それぞれ減
少させて未払金とする会計処理をした上で、同年 11 月 4 日付で送金手続きを行
ったものである。

（２）審判所の判断

「本件 2 号議案配当と本件 4 号議案配当の効力発生日はいずれも平成 20 年 11
月 1 日とされており、同トのとおり、実際に J 社は、同年 10 月 31 日付で、本
件 4 号議案配当の原資となるその他資本剰余金〇〇〇〇円と本件 2 号議案配当
の原資となる前期繰越利益金〇〇〇〇円を減少させて未払金とする会計処理を行
い、同チのとおり、翌日の同年 11 月 1 日に当該未払金を減額していることから
すれば、J 社は、同日に資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金
の配当を行ったということができ、当該剰余金の配当の原資には資本剰余金の額
が含まれていることとなるから、この場合、本件配当は、その全額が法人税法第
24 条第 1 項第 3 号に規定する資本の払戻しによるものに該当すると認めるのが
相当である。」²²³

²²³ 国税不服審判所平成 24 年 8 月 15 日・前掲注（51）225 頁

(筆者による解釈)

この裁決において示された解釈は、「配当原資」「決議日」に相違があっても「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が一体としてなされていると認められる場合には「同時配当」と認める」というものであり、現在の課税実務上、同時配当として取り扱うための認定・解釈ルールとされている。上記でも述べたとおり、これについて明文化された規定がある訳ではない。

それでは、「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などを意図的に数日ずらした場合には、2つの配当は別個のものと評価され、配当先後関係に恣意性が入り込み、課税関係をコントロールすることが可能になるということなのであろうか。

3. 反対学説の考え方

この点について、もともと混合配当を私的自治の原則にかんがみ、法人の会計処理に従って選択された原資に基づいて税務上も処理すべきとした「切分け処理」による解決を主張する金子宏教授などの学説²²⁴からはこのような問題は生じない。

この問題は、混合配当該当性の認定基準について明文化された規定がないにかかわらず、先例における認定・解釈ルールを用いて課税されている点に問題があるのである。明文化された規定がない以上、税法と会社法の間に資本と利益の部分に不整合があったとしても、「切分け処理」を行うべきだという考え方が生まれる訳である。言い換えると、「税法は、会社法から配当概念を借用しているのであるから、会社法を尊重する立場を採れば、個々の配当ごとにその原資に応じて判断されるべき」とする考え方（「会社法尊重説」）とされる。

この立場から最高裁が認めた「一括処理」に対して一貫して指摘している問題点は、明文化された規定が存在しないことである。この点につき、大淵博義教授が「混合配当につき、従前の課税実務を継続するのであれば、契約効力発生日が同一等の認定基準を政令（少なくとも通達）で明確にすべきである」²²⁵と述べているように、同様の意見²²⁶が多数みられる。

また、「会社法による形式的な決議に従うのではなく、配当原資等やその他の事項を総合的にみて判断する」といった考え方（「実態判断説」）も存在する

²²⁴ 金子・前掲注（15）209頁他（第1節3参照）、長島弘「みなし配当に係る政令規定を委任の逸脱と判断した事例」（月刊税務事例 50巻9号、2018年）36頁、西中間浩「最新判例・係争中事例の要点解説」（税経通信 73巻9号、2018年）170頁など

²²⁵ 大淵・前掲注（69）9頁

²²⁶ 大淵・前掲注（69）9頁の他、酒井・前掲注（68）251頁など

大野真弓教授などは、混合配当の判断基準を明確化した場合には、会社は、会社法の規定に反しないように、恣意的に混合配当該当性を充足するような（あるいは充足しないような）混合配当の出現が容易に想定される。そうすると、混合配当の定義付け自体が無意味に帰することとなることを懸念している。同様に、明文化する際にはよほど慎重に行わなければならないと警鐘を鳴らしている意見²²⁸も少なからず存在する。

このような懸念があるので明文化に頼るのではなく、田島秀則教授などが述べているように、同時配当の判断においては、「資本剰余金を原資とする配当の性格から、同時配当に係る金銭等の分配における効力発生日、会計処理、送金等の事実行為が一体として取り扱われているかが重視されるべきであり、両者の私法上の法律行為の独立性に左右されるものではない」²²⁹ので、配当の都度実体をみて個別判断すべきものであるとする考え方²³⁰が存在するのである。

会社法尊重説によれば、税法と会社法における資本と利益の区分の不整合の問題が生じ、実態判断説によれば、私的自治の原則に反することや税法の射程の問題が生じる。いずれにしても容易に解決できる問題ではないと言える。

4. 残された問題

現在課税実務で用いられている2で紹介した先例（国税不服審判所平成24年8月15日裁決（裁決事例集88集）206～232頁）の認定・解釈ルールは、「配当原資」「決議日」に相違があっても「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が一体としてなされていると認められる場合には「同時配当」と認めるというものである。

それに対して、本件控訴審の中で、課税庁は同時配当というための要件として、一つのメルクマールを示している（第1章第1節3）。それは、①一つの株主総会において決議され、かつ、②効力発生日を同一日として決議された剰余金の配当については、同時配当と認められるというものである²³¹。先例の認定・解釈ルールとは、「①一つの株主総会において決議される」ことを要件として加えた点で異

²²⁷ 大野・前掲注（175）54頁

「会社法尊重説」「実態判断説」といった区分は大野真弓教授の論文によるものである。

²²⁸ 大野・前掲注（175）54頁の他、高橋・前掲注（201）100頁など

²²⁹ 田島秀則「資本剰余金の配当とみなし配当の計算について」（新・判例解説Watch23号、2018年）240頁

²³⁰ 田島・前掲注（229）240頁の他、大野前掲注（175）55頁

²³¹ 東京高判令和元年5月29日前掲注（3）524頁

なっている。

しかしながら、課税庁も更正処分を行う段階では、先例が示した認定・解釈ルールに従って「効力発生日」「会計処理日」「送金日」などの事実行為が一体としてなされていると認められるため、同時配当と認定していたとされる²³²。

課税庁が何故に本件において更正処分を行う段階までは先例の解釈ルールに従って判断していたものを覆し、新たなメルクマールを示すことになったのか。検証してみたい。

課税庁のメルクマールと先例の認定・解釈ルールの違いは以下の点である。

(i) 一体としてなされている事実行為から「会計処理日」「送金日」が外れていること。

(ii) 一体としてなされている事実行為に、新たに「同一の株主総会における決議」が追加されていること。

まず(i)に関して、同一の配当というために「会計処理日」「送金日」が同一であることはどれほどの意味をなすのであろうか。

「会計処理日」とは会計伝票を起票した日を指す。当該先例においては、「J社は、平成20年10月31日付で、本件2号議案配当の原資となる前期繰越利益金〇〇〇〇円及び本件4号議案配当の原資となるその他資本剰余金〇〇〇〇円を、それぞれ減少させて未払金とする会計処理をした。」と裁判文にある。これは、わが国における一般的な会計処理の方法であり、「会計処理日」はその取引発生日に合わせて伝票起票される。本件KPC社においても同様に同一の会計処理日で記帳されていた。しかしながら、裁判における陳述書²³³によると、KPC社においては、ある月中の異なる日に異なる取引がなされていた場合であっても、会計上の記帳はその月末付けとして記帳を行う実務運用を行っていたとされるものである²³⁴。これは、海外においては日本国内と異なるルールで帳簿記帳が行われている可能性を示している。

また、「送金日」とは実際に配当金を送金実行する日付を指す。これについても、KPC社は、送金は単に資金を移動するだけの問題であり、本件資本の払戻しと本件利益分配とで送金手続きを2つ別々にする理由はないと考えていたと

²³² 裁判資料・前掲注(38)(甲1号証「更正の理由」)

²³³ 裁判資料(甲20号証「陳述書」)

²³⁴ 裁判資料(乙6号証「KPC社の平成24年11月30日の伝票」)

「KPC社の平成24年11月30日の伝票」によると、月末同一日付で11月12日付けの減資(本件決議書B)、11月13日付けのKC社からの配当入金(本件決議書B)、国際興業への1億米ドルの分配(本件決議書C)、国際興業への5億4,400万米ドルの分配(本件決議書D)が1枚の会計伝票で処理されているのが確認できる。

証言しているとおりに、送金手数料を節約するために送金をまとめて実行したりする運用は実務上広く行われているものである。これをもって同一の配当というための事実行為があったとは言えないだろう。

(i) については、課税庁側も当初は同一の配当というための事実行為であると認識していたものであるが、それを翻し、自身が示す同一配当のメルクマールから外したのではないかと推察される。

つづいて(ii)に関して、課税庁のメルクマールに新たに「同一の株主総会における決議」が追加されたものであるが、これは上記で述べたとおり、先例の認定・解釈ルールにおいては同一配当というための事実行為には含まれていなかったものである。当該先例においては、平成20年9月17日に開催したJ社取締役会において利益配当議案が決議され、平成20年10月1日開催の臨時株主総会において、資本金および資本剰余金を資本の払戻しとして支払うことを決議したと税務上整理しているため、「同一の株主総会における決議」という要素は、同一の配当というための事実行為に含まれることはなかったものである。

しかしながら、本件については、決議書を分けているとはいえ、本件同意書によってすべての決議書を唯一の株主である国際興業が同意する形をとっているため、「同一の株主総会における決議」という要素を加えることができるようになったと考えられる。

ここで問題視しなければならないのは、状況に応じて同一配当と認定するためのルールが変わっても良いのかという点である。その点、実態判断説を推奨する立場からは、その都度実体をみて個別判断すべきということになるので肯定されるだろう。

しかしながら、それでは法的安定性や私的自治の原則の観点から、大いに問題があると言わざるを得ない。配当の都度、課税庁がルールを変更して課税するというのは、もはや税制の解釈の射程を超えていると言わざるを得ず、租税法律主義の観点からも、私的自治の原則を制限するには、必要な法律の改正が不可欠ではないだろうか。

第3節 混合配当をめぐる問題を解決するための施策

本章これまでの検証で、混合配当該当性の基準について問題が残っていることが明らかになった。しかし、混合配当と評価される場合には一括処理によりプロラタ計算を実施するという運用に関して、異論はない。税法と会社法における資本と利益の区分に不整合が生じている以上、何らかの手当てがなされるのは自明である。しかしながら、混合配当というための要件については、これまでの運用を改める部分があるのではないかと考える。

混合配当該当性で問題となるのは、剰余金の配当の原資の違いによる取扱いの

違い（法人税法 23 条 1 項 1 号と法人税法 24 条 1 項 4 号の違い）である。それであるならば、税法においてもこの 2 つの規定を統合して、剰余金の配当にはすべからず法人税法施行令 23 条 1 項 4 号のプロラタ計算を実施することとすれば、混合配当該当性の問題がそもそも生じないことになる。本件最高裁も「利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性は否定できないところである」と認めているように、本来的にはすべての剰余金の配当について適用されるべきものと言える。

この剰余金の配当にはすべからず法人税法施行令 23 条 1 項 4 号のプロラタ計算を実施する案については第 7 章第 1 節 1 において、問題点の洗出しとどのように実行させるのかを提言してみたい。

第 4 節 小括

混合配当について利益の配当と資本の払戻しのいずれと判断すべきかという問題につき、「切分け処理」と「一括処理」という 2 種類の見解が対立している。

それぞれ配当を実施する子会社の簿価純資産価額の構成によって問題が生じる。前者は、資本金等の額と利益積立金額の両方がともにプラス（ゼロ超）の場合には「配当先後関係問題」が生じ、後者は、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の場合に「資本払込み部分の食込み問題」が生じる。

本件最高裁は、法人税法の文理に照らして、混合配当と認められる場合には「一括処理」によるべきことを明らかにしたが、「資本払込み部分の食込み問題」が生じる限りにおいて、政令の計算を違法無効と判示した。それを受けて令和 4 年度税制改正がなされ、政令の計算におけるこの問題は一応の解決が図られた。

しかしながら、最高裁は同時配当と認定するための解釈ルールには言及しなかったため、この問題は解決していない。

先例や課税庁が示す認定・解釈ルールを適用するのではなく、租税法律主義の観点からも、私的自治の原則を制限するには、必要な法律の改正が不可欠ではないだろうか。

第 4 章 利益積立金額がマイナスの法人による配当

第 1 節 わが国の会社法における配当規制

1. 配当規制をめぐる会社法の変遷

平成 18 年度会社法施行前において、わが国では一事業年度に 1 回の利益配当と 1 年を一事業年度とする会社における中間配当だけが認められていた。第 2 章第 2 節でも述べたように、株主に対する財産分配という点では異ならない自己株

式の取得は回数の制限が設けられていないこととの整合性などから、会社法の下では、剰余金の配当における回数制限が撤廃された。

現行会社法においては、株式会社は、剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議により、その効力を生ずる日の分配可能額の範囲内という要件を満たす限り、一事業年度中に、回数の制限なく剰余金の配当を行うことができる²³⁵（会社法454条1項）。また、中間配当として、「取締役会設置会社は、一事業年度の途中において一回に限り取締役会の決議によって剰余金の配当をすることができる旨を定款で定めることができる」とされている²³⁶（会社法454条5項）。

剰余金の配当をいつ行うかについては、定款に基準日を定め、その基準日時点の株主に剰余金の配当を支払う旨を定款に定めるのが一般的である。しかしながら、定款に定めた日以外に随時基準日を定め、その基準日時点の株主に対して剰余金の配当を実施することも可能である²³⁷。

その上で、旧商法においては利益に対する配当（旧商法290条）と資本の払戻し（旧商法375条）を手続き上完全に区別していた。

平成18年度会社法の導入により、わが国の会社法においては第2章第1節で述べた利益剰余金からの配当と資本剰余金からの配当の区別をなくし、一律に

「剰余金の配当」と整理したと同時に、会社法導入以前の基本的な概念としての確定決算主義を放棄し、決算に関係なく、事業年度内に何度でも分配可能額がある限り、何度でも剰余金の配当を実施することができることとしたのである。中間配当の意味も「半期決算における配当」から「事業年度中における取締役会決議による任意の時期の配当」へと変更されたものである。

2. わが国の会社法における配当規制

（1）剰余金の額

第2章でも述べたとおり、会社法におけるすべての配当は「剰余金の配当」に一本化された。「剰余金」は、「その他利益剰余金」と「その他資本剰余金」によって構成され、一定の会計基準などにしたがってなされる会計処理の結果計上されるものである（会社法446条）²³⁸。そして、剰余金の配当は、会社が株主に対し、その有する株式の数に応じて会社の財産を分配する行為である（会社法453条）。営利を目的とする株式会社の本質的要素と言える（会社法105条

²³⁵ 江頭・前掲注（118）715頁

²³⁶ 江頭・前掲注（118）705頁

²³⁷ 江頭・前掲注（118）715頁

²³⁸ 吉岡正道ほか「配当財源決定メカニズムの国際的動向」（国際会計研究学会年報 2012年度第1号）122頁

1 項 1 号および 2 号)²³⁹。

会社法は、この「剰余金の額」を計算の出発点として必要な増減を施した「分配可能額」を設定することとしたものである²⁴⁰。

(2) 分配可能額

会社法においては、剰余金の配当制限について、財源規制を課す剰余金の分配の範囲（会社法 4 6 1 条 1 項）と分配可能額（会社法 4 6 1 条 2 項）を明確に規定されている。つまり、配当、中間配当、出資の払戻し、自己株式の取得などを「剰余金の配当」と位置付け、「剰余金の額」に債権者保護の観点から必要な加減を行うことで算出された「分配可能額」の範囲内で実施していくことになる²⁴¹。

令和 5 年 6 月に、ある内国法人が 300 億円近くの過大配当があったと公表し、社会に波紋を投げかけた。近年の株主還元、株価維持の風潮が背景にあるが、配当に関する業務を担当する部署と自社株買いを担当する部署が社内で分かれていることによる連携不足、配当議案を作成する担当役員の知識不足などが原因とされている²⁴²。

わが国で導入された会社法もそれ以前の商法においても主眼に置いているのは、あくまでも債権者保護である。そして、剰余金の配当は、株主と債権者の利害が対立する一場面であると言える。したがって、会社法は債権者保護の観点から剰余金の配当について規制を設けているものである。

図表 4-1-1 に「剰余金の額」と「分配可能額」の主な内訳を示している。剰余金の額は、最終事業年度の末日における「その他資本剰余金」および「その他利益剰余金」を基礎に、そこから種々の項目を加減して計算される（会社法 4 4 6 条、会社計算規則 1 4 9 および 1 5 0 条）。この剰余金の額を基礎に種々の金額を加減して、分配可能額が計算される（会社法 4 6 1 条 2 項、会社計算規則 1 5 6 ～ 1 5 8 条）²⁴³。

つまり、分配可能額は、実際に剰余金の配当が行われる事業年度よりも前の事業年度の期末日の数値を基準にして、一定の額を加減しながら計算され、事業年度中に変動することになる。しかしながら、剰余金の配当が行われる事業年度に生じた利益は、臨時決算を行わなければ分配可能額には加えられないのである

²³⁹ 江頭・前掲注（118）702 頁

²⁴⁰ 江頭・前掲注（118）710 頁

旧商法下においては、純資産額を出発点として各項目を別個に項目を控除する形で規定されていた（旧商法 2 9 0 条 1 項）が、会計基準の改訂により評価・換算差額等控除項目が複雑となったこと等の事情があるとされている。

²⁴¹ 吉岡・前掲注（238）122 頁

²⁴² 日本経済新聞電子版「過大配当問題、やまぬ波紋」（2023 年 8 月 21 日）

²⁴³ 伊藤靖史ほか『会社法 5 版』（有斐閣、2021 年）295～297 頁

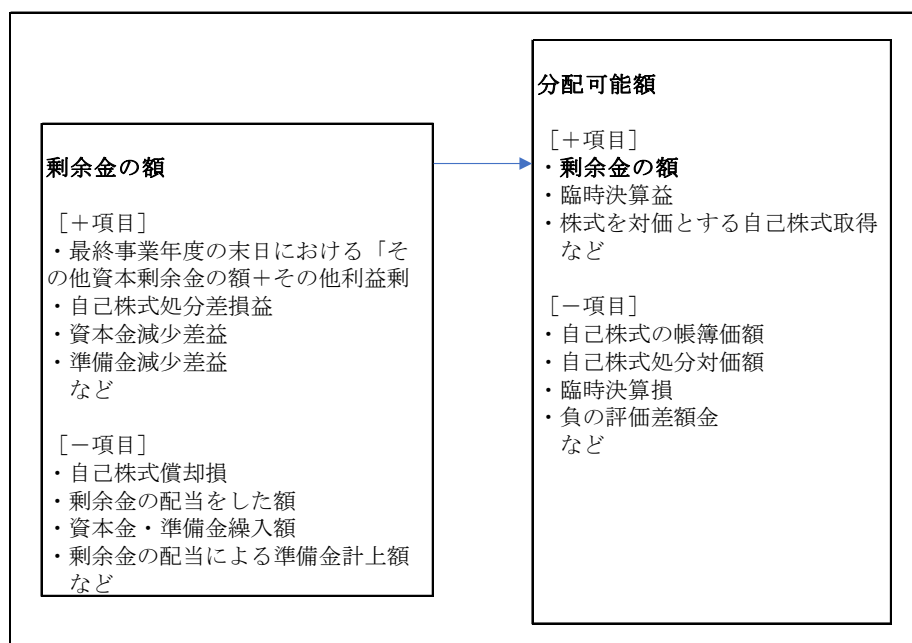
(会社法 461 条 2 項 2 号イ、会社計算規則 156 条) ²⁴⁴。

これは、第 5 章第 2 節で述べる、法人税法における対応、すなわちプロラタ計算における払戻割合の分母となる簿価純資産価額において、前期末時から資本の払戻しの直前の時までの簿価純資産価額の増減から法人税法施行令 9 条 1 項 1 号（利益積立金額）に掲げる金額（剰余金の配当が行われる事業年度に生じた利益は、「ロ．受取配当等の益金不算入額」に該当する。）が除かれ、それを加味するためには仮決算による中間申告書の提出を要求していることと密接に関連している。

つまり、会社法において剰余金の配当が行われる事業年度に生じた利益を加味するためには臨時決算を行うことが要求されるが、法人税法における仮決算による中間申告書の提出は必須ではないため、KPC 社のように前期末の利益積立金額がマイナスの状態の子会社等から資金を循環させて親会社に配当した場合、容易に本件のような状況が生まれてしまうのである ²⁴⁵。

この税法における確定決算に依拠する制度設計についてはかねてより批判があるところであり ²⁴⁶、見直すべき部分であろう。

図表 4－1－1 分配可能額



出所：伊藤靖史ほか『会社法 5 版』（有斐閣、2021 年）296 頁 ²⁴⁷

²⁴⁴ 伊藤・前掲注（243）297 頁

²⁴⁵ 池原桃子「最高裁 時の判例」（ジュリスト 1580 号、2023 年）94 頁

前最高裁判所調査官の池原桃子氏が、わが国においても「会社法上の臨時決算は行ったものの法人税法上の中間申告を行わなかった場合には、税法上の簿価純資産価額には反映されていない損益を加味した上で剰余金の配当が行われる事態が生じ得る」と述べている。

²⁴⁶ 武田・前掲注（80）5 頁

²⁴⁷ 伊藤・前掲注（243）296 頁

注) 各項目については、筆者により抜粋して記載している。

第2節 配当に対する税法の考え方

1. 配当をめぐる会社法と税法の考え方の差異の原因

第2章や本章第1節で述べたとおり、わが国においては税法と会社法は密接に連携している。「剰余金」「剰余金の配当」におけるその背景について考えてみたい。

税法が用いている概念には2つのものが存在する。1つは、他の法分野で用いている概念であり、もう1つは、税法が独自に用いている概念である。前者を税法に用いる場合、他の法分野から借用してくるという意味で「借用概念」と呼び、後者を「固有概念」と呼ぶ²⁴⁸。

現在、税法において「剰余金」「剰余金の配当」に係る定義は置かれていない。それが、本件において法人税法23条および24条に規定されている「資本剰余金」の意義について争われた原因にもなっている。

借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも税法上の観点から独自に解すべきかということであるが、わが国においては、この点について見解が対立している。

1つ目の見解としてあるのが、税法が他の法分野の概念を課税要件規定に取り込むにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、法的安定性の見地から同じ意義に解するべきだとする考え方である。これは、金子宏教授などが提唱している「統一説」という考え方である。

それに対して、本件で政令が「資本剰余金」の概念について私法で想定しているものを逸脱して税法独自の解釈をおこなっていたという事実がある。最終的には、本件最高裁によって否定されてしまうことになるが、これは会社法の変遷に税法が付いて行っていなかったため、本来の目的との間に乖離が生じてしまったことによる。この点につき、渡辺徹也教授も「改正前の商法では（一定の例外があったとはいえ）配当は利益から行われるという前提がありました。しかし、会社法では分配可能額に関する規制（会社法461条）を満たせばどこから配当してもよいということになったため、利益以外からの配当を租税法がどう扱うかという問題が生じることになりました。」²⁴⁹と述べられているとおり、会社法の変容に対して借用概念の解釈もどう対応していくべきか考え直す必要があるのではないかという新たな問題提起がある。

配当をめぐる会社法と税法の差異要因については、上記のほかに第2章第1節

²⁴⁸ 金子・前掲注（9）126頁

²⁴⁹ 渡辺・前掲注（41）191頁

で述べた「利益と資本の峻別」の問題、本章第1節で述べた「プロラタ計算に係る確定決算主義」の問題がある。これらの問題については、第7章第1節1と2において、それぞれ問題解決のための検証と提言を行う。

2. 利益積立金額がマイナスの法人による配当とは何か

(1) 資本金等の額と利益積立金額の区分

第1節でも述べたとおり、わが国の会社法においては、剰余金の配当が行われる事業年度に生じた利益は、臨時決算を行わなければ分配可能額には加えられない。そして、剰余金の配当が行われる事業年度に生じた所得の金額については、仮決算による中間申告書を提出することによってプロラタ計算に反映され、適切に利益積立金額に反映される。しかし、仮決算による中間申告書の提出がない場合は、「資本金等の額」は適切に配当直前の状態になる一方、「利益積立金額」は基本的には前期末の状態のままで計算されることになる。その場合、本件のように利益積立金額がマイナスの状態での配当もあり得ることになる。これを理解するにあたって、まず、わが国の税制における「資本金等の額」と「利益積立金額」の概念について整理する必要があるだろう。

法人税法によると、「資本金等の額」とは、法人が株主等から出資を受けた金額（法人税法2条16号）をいい、「利益積立金額」とは、法人の所得の金額で留保している金額（法人税法2条18号）をいうとされている。この両者は、法人から株主への配当等がなされた際の取り扱いに違いがある。すなわち、「資本金等の額」が払い出されれば、それは株主においては出資の払戻しとされ課税されることはなく、「利益積立金額」が払い出されれば、株主に対する受取配当として課税される訳である。それゆえに、法人税法上は法人から株主へ配当等の形で払い出された金銭が「資本金等の額」であるのか「利益積立金額」であるのか区分することは重要な意味があるわけである²⁵⁰。

(2) 資本金等の額

法人税法において「資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう」（法人税法22条5項）とされている。

前者の「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引」を狭義の資本等取引といい、企業会計原則および会社法の資本取引と損益取引の区別を原則としている考え方を前提として、資本等取引による収益と損失を益金および損金の額か

²⁵⁰ 成道・前掲注（209）35頁

ら除外しているものである。また、後者の「法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡し」については、法人の利益又は剰余金の分配等について、法人税法上の法人所得と会社法の法人の利益とを基本的に同じものと考え、出資者への利益の配当を実施する前の段階の所得について課税の対象としているため、利益又は剰余金の分配等は、損金の範囲から除外していることによる²⁵¹（わが国の二重課税措置については第6章を参照）。

つまり、資本金等の額とは法人が株主等から出資を受けた金額であり、これを増加又は減少する取引を資本等取引（利益又は剰余金の分配等を含む。）といい、損益取引と区別し、益金又は損金に算入させないものとしている。

ただし、資本等取引の中には、現物配当や自己株式の取得などのように損益取引の要素を含んだ取引も存在する。つまり、株主によって払い込まれた金額とは別に取引をする際の時価が存在するものである。金子宏教授は、このような取引を「混合取引」と呼び、損益取引の要素からは損益が生じるのであるから課税すべきだと主張されている²⁵²（第3章で述べた本件における「混合配当」は、利益配当と資本配当が1つの配当の中で同時に生じているという意味であり、どちらも資本等取引として取り扱われる。ここでいう「混合取引」とは異なるものである。）。しかしながら、現行の税制においては、混合取引は資本等取引として扱われている。

法人税法施行令8条1項には、法人税法2条16号において委任を受ける形で「資本金等の額」を具体的に規定している。会社法上の資本金の額（又は出資金の額）を起点に、第1号から第12号までが加算項目、第13号から第22号までが減算項目とされている。つまり、会社法上の資本金の額（又は出資金の額）という概念を借用し、これをプラスマイナスさせることで、法人税法上の「資本金等の額」は算出されるのである。したがって、この2つは基本的に異なるものである²⁵³。

法人税法施行令8条1項において調整されるものの例として、以下のものが挙げられる。

法人税法施行令8条1項 資本金等の額

（加算項目）

- ・ 株式の発行又は自己の株式の譲渡（第1号）
- ・ 会社法上の資本金の額又は出資金の額の減少（第12号）

²⁵¹ 金子・前掲注（9）352頁

²⁵² 金子・前掲注（9）353頁

²⁵³ 渡辺・前掲注（39）180頁

(減算項目)

- ・ 準備金等の減少 (第 13 号)
- ・ 資本の払戻し等 (第 18 号)
- ・ 自己株式の取得 (第 20 号)
- ・ 完全支配関係法人間での発行法人に対する株式譲渡 (第 22 号)

第 22 号に規定されている「完全支配関係法人間での発行法人に対する株式譲渡」は、平成 22 年度の税制改正 (資本に係する取引等に関する改正) で加えられた項目で、完全親法人が完全子法人株式 (完全子法人における自己株式) をその完全子法人に譲渡するケースも含まれる。これは、上記の「混合取引」に該当する。この改正の内容を以下の例で考えてみたい。

図表 4-2-1 完全子法人株式 (自己株式) の譲渡損益を「資本金等の額」とする取り扱い

例) 完全親法人が完全子法人株式 1,000 万円を当該完全子法人に譲渡する。譲渡前の完全子法人の資本金の額は 2,000 万円であり、当該自己株式の取得により完全子法人株式の時価は 1,000 万円分下落したケース (みなし配当は発生しないものとする。)[完全親法人側の処理]

平成 22 年度税制改正前

(借) 現金	500 万円	(貸) 完全子法人株式	1,000 万円
譲渡損失	500 万円		

平成 22 年度税制改正後

(借) 現金	500 万円	(貸) 完全子法人株式	1,000 万円
資本金等の額	500 万円		

出所: 成道秀雄「資本金等の額と利益積立金額」(日税研論集 76 号、2019 年)

41 頁²⁵⁴

注) 筆者において金額部分の修正を行っている。

国税庁が公開している「平成 22 年度法人税関係法令改正の概要」によると、「内国法人が、所有株式を発行した他の内国法人で当該内国法人との間に完全支配関係があるものから、みなし配当の額が生ずる基因となる事由 (以下「みなし配当事由」という。) により金銭その他の資産の交付を受けた場合又は当該事由

²⁵⁴ 成道・前掲注 (209) 41 頁

により当該他の内国法人の株式を有しないこととなった場合には、その株式の譲渡対価の額は譲渡原価の額に相当する金額とされ、当該事由により生ずる株式の譲渡損益を計上しないこととされました（法人税法 61 条の 2 第 16 項）」²⁵⁵とあり、例に挙げられている自己株式の取得に限らず、本件において国際興業が完全子会社 KPC 社から出資の払戻しを受けた事案もこの改正に該当する。ただし、本件においては、国際興業が保有する関係会社株式（KPC 社）の時価が大幅に下落し、プロラタ計算の結果、みなし配当（利益配当）として扱われなかったことで、当該関係会社株式について譲渡損を計上したものである。これは、「混合配当」の事案であり、例に挙げた第 22 号のケースには該当しない。本件のケースは、出資の払戻しとされた分について第 18 号「資本の払戻し等」に当たり、譲渡損相当額は、当該内国法人国際興業の「資本金等の額」から減算されている。

本件は、平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日までの連結事業年度の事案であり、平成 22 年度税制改正後の処理が行われている（平成 22 年度税制改正は、平成 23 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度又は連結事業年度に係る法人税の申告について適用される（租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律附則 2 条）。）。

しかしながら、国際興業は事業年度末において、当該関係会社株式について会計上「関係株式評価損」を計上し簿価 1 円まで減額している。税務上も同額の「有価証券譲渡損」を計上して損金の額に算入している（図表 1-1-4 参照）。

²⁵⁵ 国税庁「平成 22 年度 法人税関係法令の改正の概要 I 資本に関する取費等に関する改正」（国税庁 HP、2010 年）
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2010/01.htm
（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

図表 1－1－4 国際興業が行った会計および税務処理（再掲）

(会計処理)			
① 平成24年11月30日付			
(借方)		(貸方)	
預金	51,210,880,000	関係会社株式(K P C 社)	7,951,000,000
		受取配当金	43,253,440,000
		為替差益	6,440,000
② 平成24年12月31日付			
(借方)		(貸方)	
関係株式評価損	12,918,809,621	関係会社株式(K P C 社)	12,918,809,621
		※ 備忘価格1円だけ残した全額; 払戻割合100%に基づく	
(税務処理)			
受取配当金		43,253,440,000	
有価証券譲渡損(法61条の2)		(12,918,809,621)	
外国子会社から受ける剰余金の配当等の		(41,090,768,000)	
益金不算入額 (申告調整減算)		※ 受取配当金 X 95%	

出所：筆者作成

つまり、国際興業は出資の払戻しの結果時価の著しい減額が生じたことにより、当該関係会社の減損処理を行ったということである。法人税法上、子会社株式評価損の損金算入が認められるのは、会計上減損処理を行っていることを条件に、保有する非上場株式などで資産状況が著しく悪化し、その時の帳簿価格のおおむね 50%相当額を下回ることになり、かつ、近い将来その価額の回復が見込まれない場合などに「子会社株式評価損」の損金算入が認められている（法人税法基本通達 9－1－1 1、9－1－7）²⁵⁶。

（3）マイナスの資本金等の額

平成 18 年度の税制改正で、改正前の資本積立金と資本金を合わせて「資本金等の額」という概念が創設された。改正以前においては、設立時の払込金のみが挙げられていたため、マイナスの資本積立金などという状況は発生することはあり得なかったとされている。しかしながら、平成 18 年度改正で「資本金等の額」という概念が生まれ、平成 22 年度改正において、本件のように完全子法人株式の払戻しが生じるなどのみなし配当事由が生じる取引が発生した場合には、「譲渡損失」を認識する代わりに借方の「資本金等の額」を計上することになる。これにより、マイナスの資本金等の額が生じるのである²⁵⁷。

²⁵⁶ 石田昌朗「子会社株式評価損の損金算入について」（国税速報 6134 号、2010 年）31 頁

²⁵⁷ 成道・前掲注（209）49 頁

マイナスの資本金等の額の問題点としては、図表４－２－２からもわかるとおり、プロラタ計算においては、⑥減少した資本剰余金の額のうち⑦簿価純資産価額に対する⑤資本金等の額の占める割合に相当する金額を計算することになる。マイナスの資本金等の額の状態ですトレートに計算してしまうと、配当として交付を受けた金額よりも大きいみなし配当が発生してしまうことになり不合理な状況になってしまうのである。仮に、全額資本剰余金の配当を完全子法人が実施した場合で、⑤資本金等の額を△200万円、⑥配当として交付を受けた金額（減少した資本剰余金の額）を200万円、⑦簿価純資産価額400万円であるケースでは、配当として交付を受けた金額200万円に対して、みなし配当の額は300万円という結果になる訳である。

図表４－２－２ マイナスの資本金等の額の状態ですトレート計算を実施した場合

出資の払戻し額 △100	=	⑤減少した資本剰余金の額 200	×	⑤資本金等の額 △200 ⑦簿価純資産額 400
みなし配当の額 ~~300~~ 200	=	配当として交付を受けた金額 200	－	出資の払戻し額 △100

出所：筆者作成

平成19年度の税制改正では、このような不合理を解消するために、みなし配当の額は、実際に交付された金額の範囲内までとする措置が講じられた²⁵⁸。つまり、現行法では上記のケースにおけるみなし配当の額は200万円となるのである。

（４）利益積立金額

上記でも述べたように、「利益積立金額」とは、法人の所得の金額で留保している金額と定義されており、株主に対する配当の原資として、「資本金等の額」とは区別される。言い換えれば、会社段階では法人税が課税済みであるが、株主段階における配当課税の原資としてその構成内容を厳格に区分しているものである。

法人税法施行令9条1項には、法人税法2条18号において委任を受ける形で「利益積立金額」を具体的に列挙している。第1号（イから㍷まで）から第7号

²⁵⁸ 成道・前掲注（209）55頁

までが加算項目、第1号（ワからネまで）および第8号から第14号までが減算項目とされている。列挙されるものの例として、以下のものが挙げられる。

法人税法施行令9条1項 利益積立金額

（加算項目）

- ・ 所得の金額（第1号イ）
- ・ 受取配当等の益金不算入額（第1号ロ）
- ・ 外国子会社配当等の益金不算入額（第1号ハ）

（減算項目）

- ・ 欠損金額（第1号ワ）
- ・ 法人税、地方税の納付額（第1号カ）
- ・ 剰余金の配当等（出資の払戻しを除く。）として交付する金銭等の額（第8号）
- ・ 資本の払戻し等により交付した金銭等の額が減資資本金額を超える場合におけるその超過部分の金額（第13号）

つまり、会社段階における法人税の計算上は二重課税課税を調整する目的で所得の金額から外していた受取配当等の益金不算入額等について「利益積立金額」として加算した上で、剰余金の配当等によって外部に流出した分を減算している。剰余金の配当等によって外部に流出した分は配当課税として株主段階で課税される（二重課税調整措置については、第6章を参照。）。配当課税の原資としての算出目的があるため、特に減算項目については計算上十分な検証が求められている²⁵⁹。

（3）マイナスの利益積立金額

本件においても利益積立金額がマイナスの法人による配当が問題とされたが、そもそもマイナスの利益積立金額とはこういった状態をさすのか整理してみたい。

上記でも述べたように、法人税法上の利益積立金額は、法人税が課税済みの所得の金額が留保されたものであるため、その留保された金額以上に配当を実施してしまった場合やプロラタ計算によって留保された金額以上にみなし配当が計算上算出されてしまった場合に「マイナスの利益積立金額」が生じることになる。ただし、利益積立金額を超過して配当を実施するなどという状況は通常あり得な

²⁵⁹ 成道・前掲注（209）42頁

いことであり、そのような配当は税法上は想定していないものであると言える。しかしながら、剰余金の配当といった概念を会社法から借用している現在の状況にあつては、税法と会社法の不整合から、税法では違法なものであっても、会社法上は適法に行われるといったことが起こりうるのである（詳細については第1節を参照）。

その他の利益剰余金から配当を実施して「マイナスの利益積立金額」が生じるということは、その「マイナスの利益積立金額」が生じた分は、法人段階で法人税が課税されずに配当が実施され、株主段階で配当課税がなされることを意味する²⁶⁰。現行のわが国の税制においては、二重課税を調整する目的で、法人株主に対しては受取配当等の益金不算入並びに個人株主に対しては配当控除を認めている（詳細については第6章を参照）。つまり、法人段階の課税が行われていないにもかかわらず、株主段階で不当に二重課税の調整がなされる結果になるのである。

3. 利益積立金額がマイナスの法人による配当から生じる問題点

本件において、KPC社は利益積立金額がマイナスの状態配当を実施している。その上で、親会社の国際興業は外国子会社配当等の益金不算入制度により、その受取配当の95%を益金不算入としている。しかし、利益積立金額がマイナスになっている部分については、子会社のKPC社側では法人段階では課税されていないことを意味するのである。この場合、本件第一審が言うように、将来の利益に対応する配当であり課税時期の問題であるとする考え方もあるが、必ずしも実現する保証はないだろう。その上で、国際興業は株式譲渡損の計上を行っている訳である。このようなわが国の税制の隙間を突き、大規模に実施した本件については、行為計算否認規定（法人税法132条の2）を用いることを検討してもよかったのではないかという意見もある²⁶¹ ²⁶²。第6章で述べるSBG社の事

²⁶⁰ 成道・前掲注（209）58頁

²⁶¹ 中村信行「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当（混合配当）について、みなし配当等の計算を定める政令を違法・無効とした事例」（月刊税務事例53巻12号、2021年）13頁

²⁶² 霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第2回」（Profession Journal 450号、2021年）

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1087/>

（最終閲覧日：2023年12月17日）

霞晴久教授は、法人税法132条の2の適用の是非が争われたヤフー事件最高裁判決（前掲注（134））で定立された同規定を適用するための不当性要件の考慮事項に即して判断した場合、本件は①還流資金の一部をわざわざ資本配当とすることは不自然であり、②税負担の減少以外の目的を見出すのは困難として、適用可能性が全くないとは言えないとしている。

案と同様に、行為計算否認規定を用いるのは難しいとしても、「マイナスの利益積立金額」として法人税が課税されていない部分については、受取配当等の益金不算入や配当控除などを認めないことも検討すべきであるという意見²⁶³もあるが、この問題を解決する施策について検討する必要があるだろう。

第3節 米国における配当規制

1. 米国の会社法における配当規制

第1節でも述べたとおり、わが国の会社法においては、剰余金の配当が行われる事業年度に生じた利益は、臨時決算を行わなければ分配可能額には加えられない。そして、仮決算による中間申告書を提出することによって、当期の剰余金の配当が行われる事業年度に生じた所得の金額が適切にプロラタ計算に反映される。しかし、諸外国の会社法にあっては、そもそも分配可能額の計算において、例えば利益剰余金が全くない状態での配当も想像できる。この場合は、第2章第3節3で述べた、わが国の法令において定めが置かれていない手続きの場合にわが国の税法がどう扱うべきかという議論になる

本件でも問題となった米国において①どのようなものを配当と捉え、②どのような配当規制をおいているのか。また、③配当に関して税法と会社法でどのようなつながりをもたせているのか。これらの点について分析することが必要であろう。本節ではこれらの点について取り扱う²⁶⁴。

(1) 米国における分配財源と分配制限の変遷

米国において、株主への分配に利用可能な財源は、当期の利益または利益剰余金に限られている訳ではない。そして、その財源に関する考え方も推移している。また、株式会社（corporation）などの法人は、設立した州の会社法により規律されている²⁶⁵ため、同じ米国内であっても設立した州によって考え方も違うということになる。

当初（1920年代）において、剰余金（surplus）は、単に会社の純資産のうち法定資本（legal capital）を上回る部分として捉えられているにすぎなかったとされる。ここでいう法定資本とは、1824年の判例で述べられた「信託基金原理」²⁶⁶を中核とする債権者保護のための概念として位置づけられている。ここ

²⁶³ 成道・前掲注（209）59頁

²⁶⁴ 諸外国の会社法の分析については、大野真弓教授の着眼点を参考にしている。（大野・前掲注（175）59頁）

²⁶⁵ 大野・前掲注（175）67頁

²⁶⁶ 「信託基金原理」とは、1824年の判例の中で「銀行の“Capital Stock”は、その負債支払のための“Pledge（担保）”または“Trust Fund（信託基金）”であるとみなされる（Ballantine and Hills 1935, 248）」と述べられたこ

から、法定資本を維持拘束すれば債権者保護は図られるのであるから、法定資本以外の部分、すなわち剰余金については株主に分配しても構わないという考え方が生まれた訳である²⁶⁷。

分配可能財源として資本剰余金を利用することを許容するのが一般的であったこれまでの状況に変化をもたらしたのが、1950年に公表された模範事業会社法（Model Business Corporation Act、以下 MBCA という。）である。この最大の特徴は、分配可能財源を原則として利益剰余金に限定し、これまで認められていた資本剰余金の分配を禁止する考え方に変更したものである。その背景にあるのは、無額面株式の発行に伴って計上される株式払込剰余金の分配可能性をめぐって疑義が生じたことが挙げられている。つまり、法定資本をいくらにしても構わないデラウェア州などにおいて、ほんのわずかな額のみを法定資本とし、残った大部分の金額を株式払込剰余金とする実務が数多くみられ、法定資本による債権者保護の考え方が有名無実化してしまったことである²⁶⁸。

しかしながら、実質的には資本剰余金からの分配を許容していると認められる部分があることとデラウェア州、ニュージャージー州およびニューヨーク州などの有力州が当該規定を採用しなかったという事実があるため、アメリカにおける剰余金分配に対する考え方の主流が資本剰余金の分配を禁止し利益剰余金に限定するものに一本化されたとは言えないという意見もある²⁶⁹。

わが国の平成13年度商法改正以前の剰余金分配の考え方も、第2章第1節でも述べたとおり、貸借対照表の資本の部から資本金および法定準備金を控除した額をもって分配可能財源とするという方式をとっていたため、結果として配当可能財源がすべて利益剰余金となるという点で MBCA と同様である。

米国においてこの次に考え方の流れに変化が起こったのが、1975年に制定されたカリフォルニア会社法において、法定資本によらない財務比率基準や支払不能基準を分配制限基準とする考え方に転換したことである。その変化に対応する形で1979年に MBCA の改正が行われ、分配可能財源を利益剰余金に限定することを放棄し、支払不能基準と財務比率基準だけで分配制限する考え方に変更したとされる。この場合、支払不能基準と財務比率基準をクリアしていれば、純資産の部のどこから配当してもいいことになり、剰余金分配の視点は完全に放棄され、剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題とが完全に切り離されたとされる

とに端を発する考え方をいう。（金田賢太郎「剰余金の分配可能性に関する一考察」（会計プロGRESS 第6号、2005年）5頁）

²⁶⁷ 金田賢太郎「剰余金の分配可能性に関する一考察」（会計プロGRESS 第6号、2005年）5頁

²⁶⁸ 金田・前掲注（267）7頁

²⁶⁹ 金田・前掲注（267）7頁

ものである²⁷⁰。

これに対して、わが国の会社法においては剰余金の分配財源に係る規定と分配制限に係る規定とが切り離されていない。第1節でも述べたとおり、剰余金の配当制限について、財源規制を課す剰余金の分配の範囲（会社法461条1項）と分配可能額（会社法461条2項）を明確に規定されているものである²⁷¹。

（2）米国デラウェア州の一般会社法（DGCL）

米国の連邦議会と州政府の間の役割分担においては、合衆国憲法に連邦議会の権限が個別に列挙されているもの以外は、基本的に州政府の権限で決定できるとされている。つまり、各州政府は、連邦の下部組織ではなく独自に主権を有するのである²⁷²。

本件において国際興業が用いたスキームにおいても米国デラウェア州が登場しているが、どのような税制上のメリットがあったのか、配当金の支払いに関する規制を中心に整理してみたい。

米国においては、州ごとに会社法が存在し、そのそれぞれにおいて会社法上の規制を設けている。その米国における会社設立をめぐる競争で最も支配的な立場にあるのが、デラウェア州の一般会社法（Delaware General Corporation Act、以下 DGCL という。）である。本件発生当時において、図表4-3-1が示すように、米国内のすべての公開企業および Fortune500²⁷³企業の6割近くがデラウェア州で設立されていたとされる²⁷⁴（本件 KPC 社はデラウェア州で設立された LLC であり、デラウェア州の LLC 法に基づいて配当を行っている。）。

²⁷⁰ 金田・前掲注（267）11～12頁

²⁷¹ 吉岡・前掲注（238）122頁

²⁷² 竹田公子『米国会社法の実務 Q&A デラウェア州会社法に基づく設立・運営』（中央経済社、2019年）2、9頁

²⁷³ 米国 Fortune 誌によって発行される年1回発行されるリストの1つであり、全米上位500社がその総収入額などに基づきランキングされるものである。

²⁷⁴ Curtis J.Milhaupt『米国会社法』（有斐閣、2009年）12頁

現在においても、Fortune500企業の66%はデラウェア州企業であり、2017年に米国でIPO（新規上場）を行った会社の80%がデラウェア州企業であるなど、上場会社の設立準拠州としては支配的な地位を有している（竹田・前掲注（272）12～13頁）。

図表 4－3－1 設立州による会社の分布

上場等されている会社一般			Fortune500企業に含まれる会社			1996年から2000年の間に上場等された企業		
州	会社数	割合(%)	州	会社数	割合(%)	州	会社数	割合(%)
全体	6,530	100	全体	370	100	全体	2,010	100
DE	3,771	57.75	DE	220	59.46	DE	1,364	67.86
CA	283	4.33	NY	22	5.95	CA	90	4.48
NY	226	3.46	OH	13	3.51	NV	72	3.58

出所：Curtis J.Milhaupt『米国会社法』（有斐閣、2009年）10頁（2002年データ）²⁷⁵

注）各項目上位3州だけを記載する編集を筆者が行っている。

デラウェア州で設立される会社が多い理由として挙げられるのが、①柔軟性が高く時代のニーズを反映した法整備体系であること、特に、取締役会に与えられる裁量が広いこと、また、②会社法上の諸問題を迅速に解決するための豊富な判例の蓄積と予測可能性が高い特徴的な裁判制度²⁷⁶を持つことが挙げられている。そして、最大のメリットが、③税制上の優遇を受けられること²⁷⁷とされているものである。

①に関して、特に DGCL においては資本についての株式の額面額に発行済み株式総数を掛けた額を下回ってはいけないという規制を除いて、株主による株式の払込みとして出資された資金については、どの部分を資本とし、どの部分を剰余金として扱うかについては取締役の完全な裁量に委ねられている点に注目しな

²⁷⁵ Curtis・前掲注（274）10頁

図表 4－3－1 で表記されている略語について、DE はデラウェア州、CA はカリフォルニア州、NY はニューヨーク州、OH はオハイオ州、NV はネバダ州を指す。

²⁷⁶ デラウェア州の裁判所は、大多数の州と異なり、二審制を採用しており、第一審はデラウェア衡平裁判所（Delaware Court of Chancery）で、多くの州で事実問題を認定する小陪審ではなくて、会社法専門の裁判官が判断を下すため、複雑な会社法上の問題についても迅速な判断を下すことができるとされている。第二審が最終的な判断を下すデラウェア最高裁判所である。（Curtis・前掲注（274）13頁）

²⁷⁷ デラウェア州の州税においては、まず Sales Tax（小売売上税）は課されず、Franchise Tax（同州に法人登録維持のための税）および Income Tax（州法人税）が存在する。同州会社法に基づいて設立された企業のうち、同州内でビジネスを行っていない企業は同州法人税を納める必要はない。したがって、同州会社法を準拠法にした法人を設立し、州外でビジネスを行う場合に州法人税がかからない場合があり得るものである（竹田・前掲注（272）14～15頁、ジェトロ「デラウェア州での会社設立手続き：米国」（最終更新：2019年9月）

<https://www.jetro.go.jp/world/qa/04J-010008.html>

（最終閲覧日：2023年12月17日）。

なければならない²⁷⁸。また、資本剰余金と利益剰余金を区別しておらず、すべて剰余金として等しく扱っている²⁷⁹。

(1) でも述べたとおり、剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題について、デラウェア州は MBCA の考え方は採用しなかった。

DGCL においては、原則として配当は剰余金から行うが、「貸借対照表において、資本の部の剰余金を下回る額にしなければならない」という配当規制が存在する。また、剰余金がない場合には、当事業年度あるいは前事業年度の純利益からの配当も認められている (DGCL§170(a))²⁸⁰。

本件当時においても、KPC 社の設立準拠法である米国デラウェア州 LLC 法は、「リミテッド・ライアビリティー・カンパニーは、分配時において、分配の効力発生後に、リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの持分に基づいて社員に対して負担する債務及び債権者の償還請求権がリミテッド・ライアビリティー・カンパニーの特定の財産に限定されている債務以外のリミテッド・ライアビリティー・カンパニーの全債務が、リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの資産の時価を超える場合には、社員の分配を行ってはならない」と規定されているということが裁判資料からも明らかにされている²⁸¹。

しかしながら、株主からの出資額を資本金と剰余金とにどう割り当てるかは取締役の裁量に任されているので、DGCL の基準に従ったとしても剰余金を大きくすることで配当する金額を大きくすることが可能となる²⁸²。

本件においても、KPC 社は当事業年度の受取配当金から親会社への配当を行っている。また、DGCL に従った場合、そもそも日本基準でいう利益配当と資本の払戻しの区別はついていないといって差し支えないだろう。

2. 米国においても配当をめぐる税法と会社法の差異の問題は生じるか

(1) 米国連邦所得税法

米国連邦所得税法においては、わが国の税法のように会社法からの借用概念というものはないとされている。それは、1 でも述べたとおり、州ごとにそれぞれ会社法の規定が定められているため、そもそも借用することができないためとされている²⁸³。

²⁷⁸ Curtis・前掲注 (274) 137 頁

²⁷⁹ Curtis・前掲注 (274) 136 頁

²⁸⁰ Curtis・前掲注 (274) 138 頁

²⁸¹ 裁判資料・前掲注 (77)

²⁸² Curtis・前掲注 (274) 139 頁

²⁸³ 大野・前掲注 (175) 69～70 頁

まず米国においては、法人段階で課税された所得であっても、株主段階においても課税される二重課税が前提とされている。つまり、個人株主、法人株主の区別なく原則として、受取配当の全額を総所得に算入する。わが国の法人税法 23 条 1 項に規定されている受取配当等の益金不算入などという制度は存在しない。ただし、三重課税以上の多重課税の軽減の観点から、法人段階における子会社や関係会社株式からの受取配当等に対する配当控除²⁸⁴と外国子会社や外国関係会社からの受取配当等に対する資本参加免税²⁸⁵だけが認められている。しかし、これらの適用に関して一定の保有期間条件²⁸⁶が課されている²⁸⁷。

一般に配当落ち日には、配当金額だけ株価が下落することになる。配当落ち直前で取得した株式を配当落ち日に売却することで、容易に株式譲渡損と受取配当金（配当控除）を生み出すことができる。このような取引を規制する目的で所有期間条件が課されているのである²⁸⁸（配当落ちにかかる問題点については、第 6 章を参照。）。

その法人により稼得された部分に対応する所得を法人利潤（E&P）といい（内国歳入法 316(a)）、株主は受領した分配総額のうち、法人利潤（E&P）に対応する部分を、配当所得として総所得に算入する。つまり、株主段階で過不足なく課税（二重課税）を行うための計算の総額という位置づけになる²⁸⁹。

それに対して、法人による分配が資本の払戻しである場合には、株主による法人に対する投資額（税務基準額）までは、受領しても株主の総所得には算入されない（内国歳入法 246(c)(2)）。つまり、株主に対して分配する際に、その総額が法人利潤（E&P）を超過する場合には、その超過部分について資本の払戻しとして扱われ税務基準額（株式譲渡の取得原価）を減算調整することになる（内国歳入法 301(c)(2)）。また、減算調整する金額が税務基準額（株式譲渡の取得原価）を超過する場合には、その超過部分については株式を売却または交換したものとみなし、資本利得（株式譲渡益）を認識することになるものである（内国歳

²⁸⁴ 配当控除としては、株式保有比率 80% 以上の子会社からの配当については 100% 控除、20% 以上 80% 未満の場合は 65% 控除、20% 未満の場合は 50% 控除が認められている。

²⁸⁵ 外国法人から受領した配当金（国外源泉所得部分）は、資本参加免税控除として 100% 受取配当控除を利用することができる（2017 年減税及び雇用法 14101 条；内国歳入法 245A）。

²⁸⁶ 米国国内の子会社や関係会社株式からの受取配当等に対する配当控除に関しては、その配当落ち日（権利落ち日）の 45 日前から起算した 91 日前に 46 日保有していること（内国歳入法 246(c)(1)）、外国子会社や外国関係会社からの受取配当等に対する資本参加免税に関してはその配当落ち日の 365 日前起算した 731 日の間に 366 日間以上所有していることが条件とされている（内国歳入法 246(c)(5)）。

²⁸⁷ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法 第 8 版』（中央経済社、2021 年）458 頁

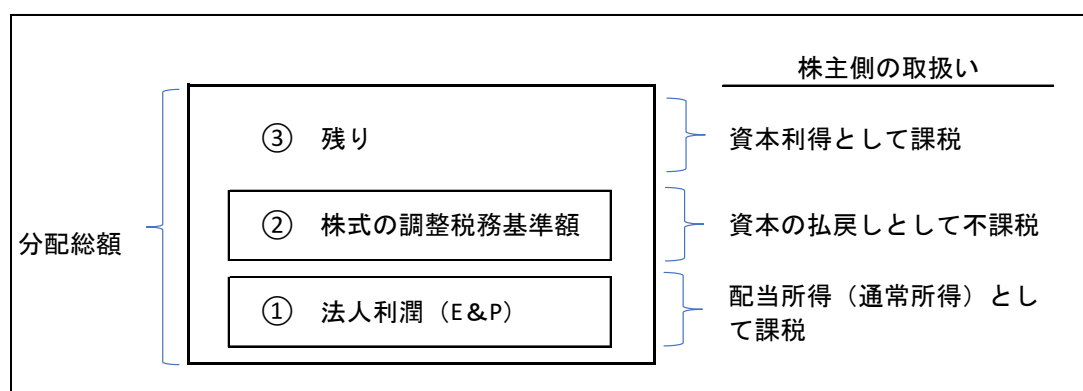
²⁸⁸ 伊藤・前掲注（287）459 頁

²⁸⁹ 伊藤・前掲注（287）467 頁

入法 301(c)(3))²⁹⁰。この米国連邦所得税法における配当所得と株式の譲渡所得の関係に関する考え方を一覧にしたものが図表 4－3－2 に示されている。

わが国の税法では、分配に係る株式又は出資に対応する部分の金額を算定した上で、それを超過した部分について、みなし配当として配当所得に含めるものであるが、それとは異なり、法人利潤（E&P）→ 税務基準額（株式譲渡の取得原価）→ 資本利得（株式譲渡益）の順番で超過額を処理することになる。米国連邦所得税法においても「みなし配当」はあるが、これは配当決議に基づいて行われた正式の配当以外で、例えば、法人から株主への法人財産の低廉譲渡などが該当するとされ、わが国の「みなし配当」とはその意味が異なるものである²⁹¹。わが国における配当所得の意義（所得税法 24 条 1 項）については「鈴や金融株式会社事件」において判断されたように、株主たる地位に基づいて損益計算、つまり法人利潤（E&P）の計算の結果として算出された利益の配当の外観を持つことが必要であるが²⁹²、米国連邦所得税法においては配当所得に該当するかどうかを経済的実体で判断される。つまり、米国連邦所得税においても法人間配当は非課税ないし軽減課税となっているため、法人株主においては、株式譲渡益を配当に転換するインセンティブが生じるため²⁹³、配当所得該当性を否認する当局との間で争いになるものである²⁹⁴。

図表 4－3－2 連邦所得税法上の分配における配当所得と資本利得（株式譲渡益）の関係



出所：伊藤公哉『アメリカ連邦税法 第8版』（中央経済社、2021年）467頁²⁹⁵

²⁹⁰ 伊藤・前掲注（287）469頁

²⁹¹ 伊藤・前掲注（287）470頁

²⁹² 佐藤・前掲注（165）69頁

²⁹³ 小塚・前掲注（172）158頁

²⁹⁴ 小塚真啓教授は、米国における4つの判例を比較して米国当局における配当所得該当性の否認と裁判所の判断について、どのような経済的実体の場合に配当としているか分析を行っている。（小塚・前掲注（172）158～181頁）

²⁹⁵ 伊藤・前掲注（287）467頁

注) 筆者によってタイトルを変更する編集を行っている。

したがって、米国連邦所得税法においては、資本の払戻し（E&Pのない分配）はまず株式の税務基準額が充てられ、それを超過する場合にその範囲で資本利得（株式譲渡益）が認識される（内国歳入法 301(c)(3)）。税務基準額までは資本の払戻しという取扱いになり不課税となるため、株式譲渡損は生じない。わが国の税法のように、資本の払戻し度合いに応じて株式譲渡があった（未実現利益課税）とみなして、株式簿価の回収を認めるものとは根本的に異なるものである²⁹⁶。

本件において、国際興業は払戻直前の KPC 社株式帳簿価額全額を資本の払戻時の有価証券譲渡原価として計上することにより（法人税法施行令 119 条の 9 第 1 項）、有価証券譲渡損失の最大化を図ったものであるが、米国の手法によれば、同様の結果にはならなかったであろう。

3. 配当をめぐる問題の米国における解決方法

(1) 外国事業体における「資本剰余金の配当」の評価とわが国税法への引き直し

本件上告審判決において「追加払込資本は我が国の会社法上の資本剰余金に、留保利益は同じく利益剰余金にそれぞれ該当する」²⁹⁷と述べられており、KPC 社が適用している米国デラウェア州の会社法における追加払込資本（additional paid-in capital）を法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）がいう「資本剰余金」と同一のものとして適用している。

第 1 節でも述べたとおり、MBCA において「剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題」が完全に切り離された経緯があり、外国における「資本剰余金の配当」「利益剰余金の配当」とされるものや外国法人からの何等かの金銭等の分配が、わが国税法上の「剰余金の配当」といえるかの検討は必要である。この場合、第 2 章第 3 節でも述べたように、まず準拠法とされている外国私法でどのような性質をもつとされているかを検討し（第 1 段）、次に、その外国私法上の性質が当該借用概念の本質的要素と同等といえるか否かで決定する（第 2 段）今村隆教授の二段階アプローチ（two step approach）の方法で判定していくのが必

²⁹⁶ 高橋祐介「判例批評」（民商法雑誌 158 巻 2 号、2022 年）359～360 頁

ただし、現物配当などの状況で、配当実施時の時価と税務基準額に差異が生じ、含み損となることもあり得る。その場合に、株式譲渡損を計上できるかという点については、法人が清算される場合でない限り（非清算分配である限り）損失の認識は行われない（内国歳入法 331(a)）。これは恣意的に損失を実現させる余地を封じるための措置である（伊藤・前掲注（287）469～470 頁）。

²⁹⁷ 最高裁令和 3 年 3 月 11 日・前掲注（2）425 頁

要であろう²⁹⁸。

外国からの配当をめぐる問題を考える際には、わが国の法体系に引き直して評価する作業をはじめに実施することが求められる。

また、外国事業体には法人税法施行令 23 条 4 項に規定されているような法人株主に対する「資本金等の額」の通知義務は課されていない。したがって、外国法人から資本配当を受領した場合に、同社の「資本金等の額」からみなし配当の額を計算することは事実上不可能である。

しかしながら、内国法人の外国子会社であれば、当該外国子会社等の決算をわが国の税法の規定に引き直すことで対応することが可能な場合がある。ただし、その作業は容易なものではない²⁹⁹と考えられる。

本件 KPC 社については、親会社である国際興業において必要な情報の入手およびわが国税法への引き直しが行われたものと推察される³⁰⁰。

（２）配当をめぐる問題の米国における解決方法

米国連邦所得税法下の法人株主（親会社）においては、株式譲渡益を非課税もしくは軽減課税とされる配当に転換するインセンティブが生じるという。しかし、実際には、配当実施後のその子会社の株価は実施した配当の分だけ下落する配当落ちが生じる。また、その時点でその子会社株式を第三者に譲渡するとその株価の下落が実現され、株式譲渡損が生じる。もしその子会社株式の保有を続け、その子会社において利益が生じれば法人税が課税される。その課税された利益によって株価が回復した後に、親会社が第三者にその子会社株式を譲渡した場合には株式譲渡益が生じて、今度は親会社側で重疊的に課税されることになる。

²⁹⁸ 今村・前掲注（178）79～80 頁

²⁹⁹ 日本公認会計士協会「国外における組織再編等に係る国内税法の適用関係について（中間報告）」（租税調査会研究報告第 17 号、2009 年）12 頁

https://jicpa.or.jp/specialized_field/17_9.html

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

日本公認会計士協会の研究報告によると、「交付を受けた金銭等の額のうちみなし配当以外の部分はその配当等に対応する株式の譲渡対価（会社にとっては資本金等の額の減少）となり、配当等に対応する譲渡原価は分配金額と会社の税務上の簿価純資産価額の割合をもって決定され、株式譲渡損益が計算される。本邦の法人税法上、本邦税法に基づく資本金等の額及び利益積立金の金額を継続的に把握しておくことが必要である。これを怠ると、将来の資本剰余金からの配当（資本の払戻し）及び自己株式の取得などに関する会社と株主の税務計算を適正に行うことが不可能になる」とし、「設立以来長い歴史をもつ会社にとっては実際問題として不可能であると思われるし、仮に可能であるとしても時間的・経済的なコストが膨大なもの」となるだろうと懸念されている。

³⁰⁰ 霞晴久「“国際興業事件”を巡る 5 つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第 3 回」（Profession Journal 452 号、2022 年）

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1093/>

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

この配当に転換するインセンティブの問題と配当落ちおよび重疊的課税の問題を解決するために、米国連邦所得税法の連結申告制度において、グループが享受あるいは負担した経済的な損益を一度だけしか課税所得の計算過程に取り込まないようにすることで、解決を図っている³⁰¹。具体的には、同グループ内の配当について非課税とした上で、子会社の純資産簿価（インサイド・ベイス）に親会社の取得価額（アウトサイド・ベイス）を合わせるように投資調整することで、譲渡損益が生じないようにするものである。言い換えると、この「投資簿価修正は、頂点の会社の配下にあるすべての会社の下で発生した経済的な損益が、当該配下の会社の事業活動などを通じて実現するのと同時に、当該頂点の会社などによって行われる当該配下の会社が発行する株式の売却などを通じても実現し、1の経済的な損益が重疊的に課税所得などの計算に取り込まれてしまう事態を防ぐ目的の仕組み」³⁰²をいう。

わが国においても、令和2年度税制改正により連結納税制度がグループ通算制度へ移行され、親会社の取得価額（アウトサイド・ベイス）の調整を行う投資簿価修正の考え方も米国連邦所得税法の連結申告制度と同種のものから、損益の発生とは無関係に、常に子会社の純資産簿価（インサイド・ベイス）と一致させるタイプのものに改められている³⁰³。

しかしこの方法によると、グループ外の法人の株式を時価取得した際のプレミアム（のれん）が切り捨てられてしまい、その株式をグループ外の法人に譲渡した場合に再度親会社において譲渡益が生じ課税されるという問題点を指摘されていた。小塚真啓教授の表現によると、「投資調整を殺した」とされるものである³⁰⁴。この問題については、令和4年度税制改正において手当てがなされ、グループ外の会社に通算子法人株式を譲渡する場合には、一定の要件を満たす場合³⁰⁵には、通算子法人の離脱時の簿価純資産価額にその子法人株式に係る「資産調整勘定等対応金額」（買収時に付されていたプレミアム）を加算することがで

³⁰¹ 小塚真啓「連結におけるインサイド・ベイスとアウトサイド・ベイス：序説」（岡山大学法学会雑誌 70 巻第 3・4 号、2021 年）387 頁

³⁰² 小塚・前掲注（301）366 頁

³⁰³ 小塚・前掲注（301）367 頁

³⁰⁴ 小塚・前掲注（301）378 頁

³⁰⁵ グループ外の会社に通算子法人株式を譲渡する場合における一定の要件とは、「投資簿価修正制度について、通算終了事由が生じた他の通算法人の株式を有する内国法人及び他の株式等保有法人の全てがその通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に調整勘定対応金額の合計額等の計算に関する明細を記載した書類を添付し、かつ、その内国法人又は他の株式等保有法人のうち、いずれかの法人が調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存しているとき」という書類保存等の要件である。（石井隆太郎他『改正税法のすべて 令和4年版』（大蔵財務協会、2022 年）概要 19 頁）

きる特例措置が設けられ³⁰⁶、この問題については解決された。

ただし、内国法人でグループ通算制度の適用がない法人や海外法人に対する対応については、引き続き配当に転換するインセンティブの問題と配当に対する重畳的課税の問題が残るとされ、それらの問題の解決策については第6章および第7章第1節3で検証し提言を行う。

第4節 利益積立金額がマイナスの法人による配当問題を解決するための施策

第3節でも述べたとおり、米国会社法においては剰余金分配の視点は完全に放棄され、剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題とが完全に切り離された。つまり、米国においては、わが国でいうところの利益積立金額がマイナスの状態での配当は何の問題もなく容易に生じる問題であると言える。

米国会社法上の資本部分が利益剰余金の配当に入り込む問題に対して、米国連邦所得税法においては、法人が稼得した法人利潤（E&P）、税務基準額（株式譲渡の取得原価）を株主側の受取配当の処理をする際に当てはめることを要求しており、分配総額が法人利潤（E&P）を超過する場合はその部分を資本の払戻しとして取り扱い、税務基準額（株式譲渡の取得原価）からの控除を行い、分配額が税務基準額を全額控除してもなお超過する場合は資本利得（株式譲渡益）として総収入額に算入され課税されることになる³⁰⁷。

この米国の取扱い、わが国における利益積立金額がマイナスの法人による配当問題を解決するのに参考になると考える。現行のわが国の税法においては、「利益積立金額」とは、法人の所得の金額で留保している金額と定義されており、税務上の株主に対する配当の原資としての位置づけである。しかし、この金額は会社法と税法において乖離がみられることによりこの問題が生じる。米国においては、会社法上の配当の原資などにはそもそも着目していない。その代わり、税務上において法人利潤（E&P）を捕捉することを要求し、税務基準額（株式譲渡の取得原価）と合わせて、分配の資本部分と利益部分を区別しようという対応方法である。こちらの方が「法人が稼得した利益からの利益配当に対して配当課税する」という配当の本質を捉えたより適切な課税方法であると言える。

³⁰⁶ 發知謙次「グループ通算制度における投資簿価修正の見直し」（EY 税理士法人 HP、2022 年 3 月 31 日）

https://www.ey.com/ja_jp/tax/info-sensor-2022-04-10-tax-update
（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

³⁰⁷ 伊藤・前掲注（287）469 頁

しかし、もしも本件 KPC 社のように、配当実施時において課税済みの利益とは言えず、また配当を実施した事業年度末においても課税所得として課税されないことが明らかな場合には、どのように対応すべきであろうか。

本件においては、孫会社およびひ孫会社である KC 社および KC 社の子会社らから資金を利益配当という形で還流して子会社 KPC 社に資金を集めた上で、国際興業に本件配当を実施したものである。それであれば、孫会社およびひ孫会社である KC 社および KC 社の子会社らの段階で法人税が課税されている可能性が高い。またこの場合、米国連邦所得税法においては、第 3 節で述べたとおり、米国法人間の配当は非課税という取扱いになり、重畳的な課税が行われなくなっている。配当を行った子会社 KPC 社からの配当についてだけ課税済みでなかったと評価するのは取引の全体をみた評価とは言えないだろう。事実、米国連邦所得税法において子会社 KPC 社が孫会社 KC 社から受けた受取配当は非課税となるものであり、また、第 3 節でも述べたとおり、資金を還流する形で配当を実施した場合であっても、課税済みの法人利潤（E&P）を米国側で捉える処理を行っていると考えられるものであるから、内国法人国際興業に対する配当は課税済みの利益の配当と評価して差し支えないものであると言える可能性がある。

この場合、問題として残るのはただ 1 つ、わが国の税法で評価した場合の利益積立金額がマイナスの状態で行ったという事実のみである。

わが国の配当課税のあるべき姿について、第 7 章第 1 節 3 で検証し、提言を行う。

第 5 節 小括

その他の利益剰余金から配当を実施して「マイナスの利益積立金額」が生じるということは、その「マイナスの利益積立金額」が生じた分は、法人段階で法人税が課税されずに配当が実施され、株主段階で配当課税（二重課税調整措置）がなされることを意味する。

本件 KPC 社の設立準拠法である米国デラウェア州会社法においては、剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題が完全に切り離されている事情があり、このような状況での配当が実施されたものであるが、これはわが国の会社法でも起こり得る問題である。

この問題の解決には、米国の取扱いが参考になる。

米国においては、会社法上の配当の原資などにはそもそも着目していない。その代わり、税務上において法人利潤（E&P）を捕捉することを要求し、税務基準額（株式譲渡の取得原価）と合わせて、分配の資本部分と利益部分を区別しようという対応方法である。

第5章 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）の問題点

第1節 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）は法人税法24条1項3号（現行4号）の委任の範囲を超えているか。

1. 最高裁の判断と令和4年度税制改正

（1）法人税法施行令23条1項3号（現行4号）に対する裁判所の判断

本件における争点3「法人税法施行令23条1項3号（現行4号）は法人税法24条1項3号（現行4号）の委任の範囲を超えない適法なものか。」は、言い換えれば、混合配当に対して法人税法24条1項3号（現行4号）をどのように適用するかということである。この点につき、第3章で述べたとおり、最高裁は、混合配当全体が法人税法24条1項3号（現行4号）にいう資本の払戻しとして関連規定が適用される考え方（「一括処理」）を示した。これは会社法の変容に伴う資本と利益の区分が曖昧になったことから、税法においては特段の手当てが必要だという判断がなされたものである。

しかしながら、すべての剰余金の配当について手当てが必要という訳ではない。利益剰余金のみを原資とする配当については、法人税法23条1項1号を適用して例外的に区分計算を省略することを許容し、資本剰余金のみを原資とする配当と混合配当について、法人税法24条1項3号（現行4号）を適用して原則とおりに区分計算を行うものとした。

そしてまず、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）に定めるプロラタ計算で株式又は出資に対応する部分の金額を算出すること自体は、現行法に適合すると評価した。しかしながら、第3章第1節で検証したとおり、利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の状態では混合配当を実施した場合には「資本払戻し部分の食込み問題」が生じる。

この点につき、第一審判決は「同法は、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が、同法24条1項柱書きの「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれて同法61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、法人税の課税を受けることとなる事態を想定していない。…当該政令の定めは、そのような計算結果となる限りにおいて同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効である。」³⁰⁸と判断した。

それに対し上告審判決は、法人税法24条1項3号（現行4号）の文理から、

³⁰⁸ 東京地判平成29年12月6日・前掲注（4）505頁

「資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。））」に着目し、「株式対応部分金額の計算方法について定める法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである。」³⁰⁹と判断したものである。

第一審と上告審で政令が違法というための根拠となる法律に違いはあってもどちらからのアプローチにしても政令の違法を指摘する結果となった。

これは政令の違法・無効を説明するための一種の手法によるものであり、社会通念上や経済実態の観点からの不合理（本件でいうところの税法と会社法の不整合）を指摘するよりも、法律からの逸脱している点を的確に指摘する必要があったため³¹⁰、法人税法の仕組みおよび法律のどの部分にフォーカスするかによって第一審と上告審で判断が分かれたのだろう。

第 1 審で指摘する逸脱は第 6 章第 1 節で検証するため、ここでは上告審が指摘する逸脱について取り上げる。

（２）法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）のプロラタ計算の内容

図表 1－1－7 には、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）に定めるプロラタ計算の方法が示されている。これを順に説明していきたい。

まず、①株式又は出資に対応する部分の金額は、払戻法人（KPC 社）の②払戻し等の直前の払戻等対応資本金等を④当該払戻法人（KPC 社）の払戻し等に係る株式の総数で除し、これに金銭の交付を受けた内国法人（国際興業）が当該払戻し直前に有していた当該払戻法人（KPC 社）の当該払戻し等に係る株式の数を乗じて計算される金額とする。本件において、KPC 社は国際興業の完全子会社であるので、③と④は一致し、②の全額が①の金額となる。

次に、②払戻し等の直前の払戻等対応資本金等を算出するにあたって、⑤当該直前の資本金等の額³¹¹のうち、当該剰余金の配当において⑥減少した資本剰余

³⁰⁹ 最高裁令和 3 年 3 月 11 日・前掲注（2）433 頁

³¹⁰ 太田・前掲注（199）636 頁

³¹¹ 当時の法人税法施行令 23 条 1 項 3 号では連結個別資本金等の額と併せて「直前の資本金等の額」とされていた。しかし、令和 2 年度税制改正における連結納税制度の見直しにより、現行の法人税法施行令 23 条 1 項 4 号においては連結個別資本金等の額は除外されている。（財務省「令和 2 年度税制改正 所得税法等の一部を改正する法律案新旧対照表」（財務省 HP、2020 年）51 頁）
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/seirei/shinkyu/houjin.pdf

金の額が⑦簿価純資産価額に占める割合（施行令規定割合）を乗じた部分が、②の金額となる。

施行令規定割合は最大でも 1 とされる。これが意味することは、分子である⑥が分母である⑦よりも大きい場合は分子は⑦に置き換わり、分母も分子も⑦、つまり 1 になるということである。資本の払戻しが行われると、払戻法人の資本金等の額から②を減算するため、②が⑤を上回ると、減算の結果、資本金等の額がマイナスになることがあり、あたかも将来資本の払戻しのような事態を招くことになるため、②の上限を⑤とするためであると説明されている³¹²。

また、⑤当該直前の資本金等の額が 0 以下の場合は 0 とされる。これは平成 19 年度税制改正による対応であるが、これは⑤が 0 以下の場合には、交付を受けた金銭等の額の全額が「みなし配当」になることを意味する。（マイナスの資本金等の額の詳細は、第 4 章第 2 節参照）

⑦簿価純資産価額は、本件当時の法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の規定ぶりというと、前期末時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（当該前期末時から当該払戻し等の直前の時までの間に資本金等の額等が増加し、又は減少した場合には、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額）とされる、あくまでも税務上の概念とされる。本件において KPC 社は、前期末時の簿価純資産は利益積立金額がマイナス（ゼロ未満）の状態であった訳であるが、期中に KC 社から配当を受け取っているため、剰余金の配当を実施する時点の簿価純資産においては実態としての利益積立金額はプラスに回復しているはずである。

しかしながら、この簿価純資産価額は、当該払戻しの直前の時までの間に「資本金等の額」が増減した場合には、その増減を加味した価額とされているものであるが、これは資本等取引（法人税法 22 条 5 項）に限定され、いわゆる損益取引による純資産価額の変動は考慮されない。これは、日々行われる損益取引による純資産価額の変動を把握するための仮決算および中間申告（法人税法 72 条）が要求されるところ、平成 18 年会社法施行により一事業年度中に、回数の制限なく剰余金の配当を行うことができるようになった現状においては、その都度プロラタ計算のために仮決算および中間申告の義務を法人に課すことは過度な負担になると考えられたとされる³¹³。

この簿価純資産価額の取扱いがあるために、本件において KPC 社が期中に KC 社から受け取った配当については損益取引に該当し、プロラタ計算における

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

³¹² 最高裁令和 3 年 3 月 11 日第一小法廷判決（判例タイムズ 1488 号、2021 年）78 頁

³¹³ 最高裁令和 3 年 3 月 11 日・前掲注（312）79 頁

⑦簿価純資産価額にはその増加額が反映されないのである。

(3) 令和4年度税制改正

第1章第3節でも述べたとおり、本件最高裁判決を受けて令和4年度税制改正が行われ、法人税法施行令23条1項4号イにおいて、②払戻し等の直前の払戻等対応資本金等の定義の部分が書き換わる形で、資本の払戻しの②の計算方法等が整備され、⑥減少した資本剰余金の額が限度となることが明確化されたものである。

図表1-1-7 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）に定められている
プロラタ計算の方法（再掲）

(別紙)	
法人税法施行令23条1項3号の定めによる「株式又は出資に対応する部分の金額の計算の方法	
①株式又は出資に対応する部分の金額	
=	②払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等
×	$\frac{\text{③内国法人が当該直前に有していた払戻し等に係る株式の数}}{\text{④払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数}}$
②払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等	
=	⑤当該直前の資本金等の額 × $\frac{\text{⑥減少した資本剰余金の額}}{\text{⑦簿価純資産価額}}$
=	⑥減少した資本剰余金の額 × $\frac{\text{⑤当該直前の資本金等の額}}{\text{⑦簿価純資産価額}}$
=	⑥減少した資本剰余金の額 × $\frac{\text{⑤当該直前の資本金等の額}}{\text{⑧当該直前の資本金等の額と利益積立金額との合計額}}$
※ ⑥／⑦で示される割合は、⑥が⑦を超える場合には1（⑥が⑦となる。）とし、⑤が0以下である場合には0とし、⑤が0を超え、かつ、⑦（⑧）が0以下である場合には1とする。	

出所：本件第一審（別紙）「法人税法施行令23条1項3号の定めによる『株式又は出資に対応する部分の金額』の計算方法」³¹⁴

³¹⁴ 東京地判平成29年12月6日・前掲注（4）508頁

2. 税制改正によって解決された問題とされなかった問題

(1) 令和4年度税制改正によって解決された問題

1 および第3章第1節でも述べたとおり、令和4年度税制改正によって混合配当を一括処理した場合に生じる「資本払戻し部分の食込み問題」は、法人税法施行令23条1項4号の②払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等について⑥減少した資本剰余金の額を限度とすることで解決された。したがって、今後この問題が生じることはない。

(2) 令和4年度税制改正によって解決されていない問題

しかしながら、法人税法施行令23条1項4号のプロラタ計算における⑦簿価純資産価額の問題は引き続き残されたままである。つまり、確定決算主義に対する批判を受けて配当を機動的に行えるように平成18年度の会社法改正が行われた結果として、引き続き確定決算主義を採用している税法との間で乖離が生まれてしまっているものである。

税法におけるプロラタ計算にあつては、前期末時の簿価純資産価額を基準にその払戻しの直前の時までの純資産の増減調整については、資本等取引のみを対象としている。しかしこれでは、受取配当などの損益取引により純資産を増加させた場合については考慮されず、払戻しの実施時の純資産の構成は前期末の状態とはまったく異なるものになってしまうのである。これは未解決の問題として、引き続き残されている。

第2節 法人税法施行令23条1項3号（現行4号）のプロラタ計算の問題点

1. 払戻割合の分母が前事業年度末の簿価純資産価額とされている理由

(1) 払戻割合の分母となる簿価純資産価額とは

それではまず、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）のプロラタ計算における払戻割合の分母について見てみたい。

本件において適用されていた法人税法施行令23条1項3号によると、プロラタ計算の⑦簿価純資産価額とは、「当該前期期末時から当該払戻し等の直前の時までの間に資本金等の額等が増加し、又は減少した場合には、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額」と定義されている。つまり、前期末時の簿価純資産価額（「資本金等の額」と「利益積立金額」を合わせた金額）を出発点に、当該前期期末時から当該払出等直前の時までの「資本金等

の額等」³¹⁵の増減を調整した数値ということである。ここでいう「資本金等の額等」とは、前期期末時から資本の払戻しの直前の時までの資本金等の額の増減と、同一期間の利益積立金額の増減から構成されると定義されている。その上で、この後者の利益積立金額からは、法人税法施行令 9 条（利益積立金額）1 項 1 号もしくは同 6 号³¹⁶を除外される旨が規定されているものである。この規定振りによって、払戻割合の分母である⑦簿価純資産価額には資本払戻しが行われた事業年度の損益項目は含まれず、あくまでも前期末時の簿価純資産価額に資本等取引を増減させたものということになるのである³¹⁷。

現行法である法人税法施行令 23 条 1 項 4 号においても、規定の仕方に違いはあるが同様の結果になるように規定されている。払戻割合の分母については、第 2 号（分割型分割）イに掲げる金額とされ、そこでは「当該終了の時から当該分割型分割の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（第 9 条第 1 号及び第 6 号（利益積立金額）に掲げる金額を除く。）が増加し、又は減少した場合には、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額」と規定されていることにより同様の結果となるものである³¹⁸。

この規定振りからわかることは、払戻割合の分母となる簿価純資産価額については、結局期中の増加分は考慮されず、前期末時と資本の払戻し等を行う時点において中身の構成に変化がないという事実である。

（２）払戻割合の分母が前事業年度末の簿価純資産価額とされている理由

それでは、何故に法人税法施行令 23 条 1 項 4 号のプロラタ計算における分母にあたる簿価純資産価額の構成においては、結果として前期末の利益積立金額を用いるとされたのであろうか。

第 2 章第 2 節でも述べたとおり、プロラタ計算は、平成 13 年 4 月の税制改正において、組織再編税制が見直されたことを契機に、資本部分と利益部分が混在

³¹⁵ 法人税法施行令 23 条 1 項 3 号にある「資本金等の額等」という用語は、平成 29 年度税制改正で廃止されたが、本文にあるように規定の仕方が変更されただけであって、同改正後もプロラタ計算の分母の基本構造に変更はない（霞晴久「外国法人から受領する「みなし配当」に関する実務上の諸問題」（税理 64 巻 11 号、2021 年）146 頁脚注）。

³¹⁶ 法人税法施行令 9 条（利益積立金額）は、第 1 号（イからヲまで）から第 7 号までが加算項目、第 1 号（ワからネまで）及び第 8 号から第 14 号までが減算項目とされている。列举されるものの例として、第 1 号イ所得の金額、ロ受取配当等の益金不算入、ハ外国子会社から受ける配当等の益金不算入などが挙げられる。

³¹⁷ 霞晴久「外国法人から受領する「みなし配当」に関する実務上の諸問題」（税理 64 巻 11 号、2021 年）146 頁

³¹⁸ 渡辺徹也「企業会計・会社法と法人税法に関する一考察」（税法学 586 号、2021 年）702 頁

している可能性があるその他の資本剰余金を払い出す際に資本部分を分離するために導入されたものである。霞晴久教授の表現でいうと、「プロラタ計算は、母集団の中から異質なものを切り出す際に、その異質なものが同一母集団内で均一に存在しているはずであるという、ある種の「割り切り」を前提としている手法」³¹⁹なのである。したがって、母集団はすべて含まれていることが前提であり、その前提が崩れた場合にはその上に乗っかっている「割り切り」も当然崩れるのである。つまり、プロラタ割合（払戻割合）を計算するためには、分配直前の簿価純資産価額を用いなければならないのである。そうしなかったため、本件において、KPC 社がおこなった混合配当のプロラタ計算結果は、その違法性が問われるような事態に陥った訳である。

それにも関わらず、払戻割合の分母となる簿価純資産価額において、前期末時から資本の払戻しの直前の時までの簿価純資産価額の増減から法人税法施行令 9 条（利益積立金額）1 号及び 6 号に掲げる金額を除いていることについては、

「日々行われる損益取引による純資産価額の変動を把握するためには仮決算及び中間申告（法人税法 72 条）を要するところ、もともと一種の仮計算にすぎないプロラタ計算のために仮決算及び中間申告の義務を課すことは法人に対する過重な負担となると考えられたためである」³²⁰と説明される。つまり、この法人税法施行令 9 条 1 項 1 号にあるすべての項目について、それが生じるたびに増減を調整して正確な利益積立金額の値を保つとすれば、コストがかかりすぎるとして、コンプライアンス・コストの問題と説明されているものである³²¹。

2. 問題解決の障壁になっているコンプライアンス・コストとは

それでは、この問題の障壁になっているとされるコンプライアンス・コストとは具体的にどのようなものなのであろうか。

1 でも述べたように、これは、払戻割合の分母となる簿価純資産価額において、前期末時から資本の払戻しの直前の時までの簿価純資産価額の増減から法人税法施行令 9 条（利益積立金額）1 号および 6 号³²²に掲げる金額が除かれていることによる。特に、1 号にあるすべての項目について、それが生じるたびに増

³¹⁹ 霞・前掲注（317）148 頁

³²⁰ 最高裁令和 3 年 3 月 11 日・前掲注（312）79 頁

³²¹ 渡辺・前掲注（318）702 頁

³²² 法人税法施行令 9 条 6 号は、「通算法人が第 119 条の 3 第 5 項に規定する他の通算法人の株式又は出資を有する場合において、当該他の通算法人について同項に規定する通算終了事由が生ずるときの同項に規定する簿価純資産不足額に相当する金額から同項に規定する簿価純資産超過額に相当する金額を減算した金額」とされ、グループ通算制度に係る規定であるため、本稿においては検証対象から除外している。

減を調整し仮決算による中間申告書の提出が課される必要があることが障壁となっているのである。

まず、法人税法施行令 9 条 1 号にある項目とは、以下のものである。本件において KPC 社が資本の払戻しの直前に KC 社から受けた受取配当金は、この内の「ハ．外国子会社配当等の益金不算入額」に該当し、法人税額の計算上受取配当金の 95% が益金不算入額として課税所得の金額には算入されない申告調整項目である。

課税所得の額を算出するためには、会計上の当期純利益から、まず確定決算において損金経理することが要求される「決算調整事項」を加減算し、次に申告書上だけで調整することが要求される「申告調整事項」を加減算する。また、申告調整事項には任意的調整事項と必須的調整事項があり、受取配当等の益金不算入額などは任意的申告調整事項の代表的なものである。つまり、法人税法施行令 9 条 1 項 1 号の各項目のうち、「イ．所得の金額」には決算調整事項も含まれており算出するためには決算が行われる必要がある³²³。またそれ以外の項目も含めて、基本的には申告調整事項に該当するものがほとんどであり、さらに、申告調整事項には必須のものと任意のものがあるため、決算を行った上で確定申告書を提出してもらわない限り算出することはできないのである。算出されていない金額をもとにプロラタ計算を行うことはもちろんできないため、これらの調整項目をプロラタ計算に反映するためには仮決算による中間申告書を提出してもらう必要があるということである³²⁴。

法人税法施行令 9 条 1 項 1 号 利益積立金額

（加算項目）

イ．所得の金額

ロ．受取配当等の益金不算入額

ハ．外国子会社配当等の益金不算入額

二．完全支配関係の法人間の受贈益の益金不算入額

ホ．還付金等の益金不算入額

ヘ．通算税効果額を受け取ることとなる場合のその受け取ることとなる金額

ト．繰越青色欠損金または会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入額

チ．完全支配関係がある法人の間の取引の損益の規定の適用がある譲渡損益調整

³²³ 税務大学校『法人税法（基礎編）令和 5 年度版』（2023 年）26～28 頁

³²⁴ 伊藤俊一『Q&A みなし配当のすべて』（ロギカ書房、2020 年）119 頁

仮決算による中間申告書を提出した場合であっても、決算手続きを経ないと確定しない所得（決算調整事項）に基づく利益積立金額の増減は対象外となるとされている。

資産に係る譲渡利益額に相当する金額から譲渡損失額に相当する金額を減算した金額

リ．法人課税信託の受益者等に引き継がれる信託財産に属する資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額

ヌ．損益通算の規定により所得の金額の計算上の損金算入額

ル．通算法人の合併等があつた場合の欠損金の損金算入額

ヲ．医療法人が設立に係る受贈益等の益金不算入額

(減算項目)

ワ．欠損金額

カ．法人税、地方税の納付額

コ．中間申告での繰戻還付による火災損失欠損金額の益金算入額

タ．非適格合併で譲渡損益調整資産が移転した場合の取得価額に算入しない金額から算入する金額を控除した金額

レ．損益通算の規定により所得の金額の計算上の益金算入額

ロ．欠損金の通算の規定により所得の金額の計算上の益金算入額

ツ．関連法人株式等に係る配当等の額から控除する利子の額の規定により所得の金額の計算上の益金算入額

ネ．子会社簿価減額特例により基準時の直前における帳簿価額から減算される金額

第3節 法人税法施行令23条1項3号のプロラタ計算の問題を解決するための施策

本件において KPC 社は、期中にその子会社である KC 社などから配当を受けて、国際興業へ混合配当を実施している。ここに確定決算に基づく配当という考え方は存在しない。そして、このときのプロラタ計算における⑦簿価純資産価額にはこの受取配当にかかる損益取引は加味されていない。また、わが国の会社法においても、平成18年度の会社法の創設により、剰余金（資本剰余金と利益剰余金を合わせた概念）の配当における回数制限が撤廃された（第4章第1節参照）。ここにもまた確定決算に基づく配当という考え方は存在しない。一事業年度中に何度でも剰余金の配当が実施される可能性がある訳である。

その結果として、本件国際興業事件のような問題が発生したと言える。本件は、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）において、直前の分配資本金額等に乗じる割合の分母が「前事業年度末の簿価純資産価額」であることを悪用し、配当実施直前に多額の資金を子会社等から還流させて支払配当の原資とした

結果、配当する際の純資産の構成は前期末の状態とはまったく異なるものとなってしまい、法人税法 24 条 1 項で予定している状態から乖離することによって起きた事件である。

まず、この問題を解決するためには、今一度会社法と税法の乖離を直す作業が必要であろう。税法においても、確定決算主義から脱却する発想の転換が必要である。すなわち、配当の実施を確定決算に基づくものという発想を止め、会社法がおこなったように「事業年度との対応関係をなくす」ことである。つまり、直前の分配資本金額等に乗じる割合の分母を「前事業年度末の簿価純資産価額」とするのではなく、「配当実施直前の簿価純資産価額」に近づける必要があると考える。

しかし、この問題でネックになっているのは第 2 節で述べたコンプライアンス・コストの問題である。前期末時から資本の払戻しの直前の時までの簿価純資産価額の増減から法人税法施行令 9 条 1 号にあるすべての項目について、それが生じるたびに増減を調整し仮決算による中間申告書の提出が課される必要があるというものであり、本件最高裁判決を受けて政令が改正されるのであれば、併せて同施行令 9 条 1 号の問題も合わせて検討されるべきだという意見³²⁵もある。しかしながら、私はそこまで完璧な調整を利益積立金額の部分に求めることはできないと考える。

もしこれが日本であれば、第 4 章第 1 節でも述べたように、剰余金の配当が行われる事業年度に生じた利益は、臨時決算を行わなければ分配可能額には加えられない³²⁶。したがって、KPC 社が KC 社から期中に受けた配当金は臨時決算を経ない限り、分配可能額に加えられることはなく、期中に得た利益を分配する本件配当は日本の会社法上は違法である³²⁷。

しかし、第 4 章第 3 節でも述べたとおり、米国においては MBCA の考え方において、剰余金分配の視点は完全に放棄され、剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題が切り離されたという³²⁸。KPC 社が準拠していた米国デラウェア州 LLC 法においても、財源規制として設けられているのは、「分配の効力発生後に LLC の特定の財産に限定されている債務以外の LLC の全債務が、LLC の資産の時価を超える場合」³²⁹のみであり、臨時決算などは特に要求されていないものである。したがって、これはわが国では起こりえない外国事業体からの剰余金の配当における特有の事案であるともいえる。

³²⁵ 朝倉雅彦「みなし配当最高裁判決－最判令和 3 年 3 月 11 日の検討と今後の焦点－」（税務弘報 69 巻 7 号、2021 年）158 頁

³²⁶ 伊藤・前掲注（243）297 頁

³²⁷ 中村・前掲注（261）15 頁

³²⁸ 金田・前掲注（267）12 頁

³²⁹ 裁判資料・前掲注（77）（甲 6 号証）

この問題を解決するためには、プロラタ計算における簿価純資産価額の期中の増減から除外される利益積立金額に固執するのではなく、プロラタ計算そのものが本来どうあるべきかを考える視点が必要であると考え。そのヒントになるのが米国連邦所得税法の法人利潤（E&P）を捕捉する考え方にある。その点については、第7章第1節2で検証する。

第4節 小括

払戻割合の分母が前事業年度末の簿価純資産価額とされているのは、期中の増減に加えられる取引は資本等取引に限定され、いわゆる損益取引による純資産価額の変動は考慮されないためである。これは、日々行われる損益取引による純資産価額（同施行令9条1項1号にあるすべての項目）の変動を把握するためには仮決算及び中間申告を要するところ、もともと一種の仮計算にすぎないプロラタ計算のために仮決算及び中間申告の義務を課すことは法人に対する過重な負担になると考えられているため、この問題の解決が阻まれているという。

この問題を解決するためには、プロラタ計算における簿価純資産価額の期中の増減から除外される利益積立金額に固執するのではなく、プロラタ計算そのものが本来どうあるべきかを考える視点が必要である。そのヒントになるのが米国連邦所得税法の法人利潤（E&P）を捕捉する考え方にある。

第6章 親会社における株式譲渡損の計上にかかる問題点

第1節 法人税法61条の2第1項の「みなし配当の先取りルール」との矛盾

1. みなし配当の先取りルールとは

第2章第2節で述べたとおり、出資の払戻しを受ける際に税務上の処理は3つの方法が考えられるところ、現行法は「利益部分を配当とみなし、残りを譲渡とみなす」という整理の仕方をし、この払い戻される財産の内、配当とみなす利益部分を「みなし配当」と呼んでいるものである（所得税法25条1項4号、法人税法24条1項4号）。

そこで、みなし配当の計算がなされ、出資の払戻し分とその金額を超えた分に整理された場合、現行法の解決は、個人株主の場合、はじめに前者を算出し「配当所得」とみなし、次に後者を算出し「譲渡所得」とするが、その計算は、総収入額から取得費などを控除するのが基本である（所得税法33条3項）。株式の

譲渡損益の計算においては、みなし配当の金額が除かれ、残りの金額が譲渡所得の計算上総収入額に算入されることになる（租税特別措置法37条の10第3項、同37条の11第3項）。

株式の譲渡についてはこれは、会社の段階で法人税を納付済みであって株主の段階で未だ配当所得として課税していない金額を、まずは配当とみなす。そして、残りの金額を譲渡所得に区分して、株式の取得控除を利用することで、株主の拠出した原資部分に課税が及ばないようにしているものである³³⁰。

法人株主についても同様に、配当とみなした金額は、その有価証券の譲渡に係る対価の額から原価の額を控除して計算される（法人税法61条の2第1項）。ここでいう原価の額（2号）は当該所有株式の払戻し等の直前の帳簿価額を基礎としてプロラタ計算（法人税法施行令23条1項4号イ）により計算された払戻割合を乗じて算出される（法人税法61条の2第18項、法人税法施行令119条の9）。そして、対価の額（1号）において「その他有価証券の譲渡に係る対価の額（みなし配当額がある場合には、みなし配当額に相当する金額を控除した金額）」という記載があるため、有価証券の譲渡対価に利益部分が含まれることは許されないとされている。これを「みなし配当の先取りルール」という。

しかしながら、法人株主の場合、配当とみなすと、受取配当が益金不算入となる範囲で、納税者に有利に働く（法人税法23条1項）。また、外国子会社から受ける受取配当についても、国際社会とのバランスをとるため95%益金不算入としている（法人税法23条の2第1項）。個人株主にも配当控除（所得税法92条）という制度がある。これは、法人段階における課税済みの利益について実施される配当について二重課税を防止するための措置であるが、この効果は法人株主の方が有利に働くため、同じ会社からのみなし配当であっても、個人株主と法人株主とでは利害関係が異なってくる³³¹。

また、個人株主の場合、もしも、株式等の譲渡により損失が出た場合、この損失は他に株式等に係る譲渡益がない限り「生じなかったもの」とされ、他のどの所得からも控除できないとされる（租税特別措置法37条の10第1項）。株式等の譲渡所得は分離課税とされているため、有価証券の譲渡に係る所得が全体としてマイナスになっても、他の所得との損益通算はできないのである。

みなし配当部分だけを先取りして課税しておきながら、譲渡損が出た場合は面倒をみないことについて批判もあり³³²、この課税方法には問題があると言える。

³³⁰ 増井・前掲注（89）322頁

³³¹ 増井・前掲注（89）323頁

³³² 渡辺・前掲注（41）208頁

2. 法人税法61条の2第1項と法人税法24条1項の関係

第1章第1節でも述べたとおり、本件第一審判決は、政令（法人税法施行令23条1項3号（現行4号））の違法性を説明するにあたって法人税法61条の2第1項1号（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）を用いている。この規定は、有価証券譲渡損を計上するにあたって、「みなし配当の先取りルール」を用い、利益部分が出資部分に食い込まないように規定している。それに対して本件上告審判決は、法人税法24条1項3号（現行4号）の文理から同政令の違法性を導き出している。

それでは、法人税法における法人税法24条1項と法人税法61条の2第1項の関係について、どのように法人税法は規定しているのだろうか。

第1章第1項2で述べたように、法人税法24条1項（配当等とみなす金額）は、「当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、…その超える部分の金額は第23条第1項第1号又は第2号に掲げる金額とみなす。」として、みなし配当部分については、法人税法23条1項（受取配当等の益金不算入）が適用されることを明らかにしている。

次に、法人税法61条の2第1項（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）の第1号（有価証券の譲渡に係る対価の額）において、「その有価証券の譲渡により通常得べき対価の額（第24条第1項（配当等の額とみなす金額）の規定により第23条第1項第1号又は第2号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額）」として、有価証券の譲渡に係る対価の額に関しては、法人税法24条1項でいうみなし配当部分を控除することを明らかにしている。そして、その譲渡損益算出のための原価についてを第2号に規定している。つまり、法人税法24条1項はみなし配当の根拠規定であり、法人税法61条の2第1項はそれを受けての株式の譲渡損益に関する内容が定められた規定という位置づけになるのである。

また、この有価証券の譲渡に係る原価の計算方法については、同18項に「同項第2号に掲げる金額は、当該所有株式の払戻し等の直前の帳簿価額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする」として、その具体的な計算方法については、政令に委任している。

その委任された先の法人税法施行令119条の9（資本の払戻し等の場合の株式の譲渡原価の額等）では、「法第61条の2第18項（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同項に規定する所有株式を発行した法人の行つた同項に規定する払戻し等の直前の当該所有株式の帳簿価額に当該払戻し等に係る第23条第1項第4号イ

（所有株式に対応する資本金等の額の計算方法等）に規定する割合…を乗じて計算した金額とする」として、出資の払戻割合の算出計算については、法人税法施行令 23 条 1 項 4 号のプロラタ計算によることが明らかにされているものである。その結果、みなし配当部分については、有価証券の譲渡に係る対価から除かれ、その原価に関しても同じプロラタ計算により算出された出資の払戻割合を乗じて計算されることになる。

以上からわかることは、本件において第 1 審判決は法人税法 61 条の 2 第 1 項を根拠として政令の違法性を述べたわけであるが、これは有価証券譲渡損益の計算の結果として、その譲渡対価の額にみなし配当部分が含まれていることを指摘していることになる。それに対して上告審判決は、同政令の規定するプロラタ計算の結果が法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の文理に合わなくなっていることから同政令の違法性を導き出している訳であるから、これはみなし配当の計算結果が違法であると述べたことになる。この点について、法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号と同法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の関係に関する最高裁の見解を知りたかったという意見³³³があるので、次の 3 でこの点について述べてみたい。

また、所得税法も基本的には同様の規定ぶりになっており、その条文上の対応関係は、図表 6-1-1 に示すとおりである。

図表 6-1-1 個人株主と法人株主におけるみなし配当と譲渡損益の規定関係

	個人株主	法人株主
配当とみなす根拠規定	所得税法 25 条 1 項	法人税法 24 条 1 項
株式の譲渡損益に関する規定	租税特別措置法 37 条の 10・37 条の 11	法人税法 61 条の 2 第 1 項

出所：増井良啓『租税法入門 第 2 版』（有斐閣、2021 年）322 頁³³⁴

注）タイトルおよび省略された条文を直す編集を筆者が行っている。

3. 残された問題点

（1）みなし配当の先取りルールの問題点

1 でも述べたとおり、個人株主においてもみなし配当とその譲渡損益に関するルールが適用され、みなし配当部分を配当所得とみなし、残りの部分を譲渡所得とされる。その譲渡所得の計算は、総収入額から取得費などを控除するのが基本

³³³ 渡辺・前掲注（41）134 頁

³³⁴ 増井・前掲注（89）322 頁 図表 20-1

となる（所得税法 33 条 3 項）が、租税特別措置法において分離課税の特例を設けており（租税特別措置法 37 条の 10 第 1 項、同法 37 条の 11 第 1 項）

³³⁵、その法人の資本の払戻しにより、又はその法人の解散による残余財産の分配として交付を受ける金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額については、株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額とみなすとしている（租税特別措置法 37 条の 10 第 3 項 4 号、同法 37 条の 11 第 3 項 4 号）。しかしながら、この列挙されている譲渡所得等に係る収入金額とみなす各号の項目については、

「所得税法第 25 条第 1 項の規定に該当する部分（みなし配当の部分）の金額を除く」という条件が付されている（租税特別措置法 37 条の 10 第 3 項柱書の括弧書き）ことにより、配当とみなされた金額を除く残りの金額が、譲渡所得の計算上、総収入額に算入されることになるものである³³⁶。

しかしこの場合において、個人株主の出資相当分である対応資本金等の額よりも株式の取得金額の方が大きければ、結果として、譲渡損が生じることになる。しかしながら、株式の譲渡損益に関して定めている租税特別措置法では「株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなす」（租税特別措置法 37 条の 10 第 1 項、同法 37 条の 11 第 1 項）と規定しているため、個人株主の場合、この損失は他に株式等にかかる譲渡益がない限り「生じなかったもの」とされ、他のどの所得からも控除できない。つまり、有価証券譲渡益は分離課税を受けているため、有価証券の譲渡に係る所得が全体としてマイナスになっても、他の所得との損益通算はできないということである³³⁷。これは、個人株主においては 1 回の出資の払戻しを伴う分配で、譲渡損を計上しても控除を受けられない上に配当課税も課される可能性があることを意味する。

この問題が解決されないと、個人株主は株式投資における負担感から投資を手控える考えも生まれるだろう。個人投資を進める方針をとるためには何らかの手当てが必要な問題であろう。

（２）法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号と同法 24 条 1 項 4 号の関係

また、2 でも述べたように、本件第一審判決は、法人税法 61 条の 2 第 1 項 1

³³⁵ 租税特別措置法 37 条の 10（一般株式等に係る譲渡所得等の課税の特例）は第 1 項で「一般株式等に係る課税譲渡所得等の金額…の百分の十五に相当する金額に相当する所得税を課する」としており、同法 37 条の 11（上場株式等に係る譲渡所得等の課税の特例）も第 1 項において、「上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額…の百分の十五に相当する金額に相当する所得税を課する」と規定している。

³³⁶ 増井・前掲注（89）321～322 頁

³³⁷ 渡辺・前掲注（41）208 頁

号に定める有価証券譲渡損益の計算の結果として、その譲渡対価の額にみなし配当部分が含まれていることが違法であると指摘し、同じ事象に対して、上告審判決は、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の文理に照らしてみなし配当の計算結果が違法であると指摘した訳である。

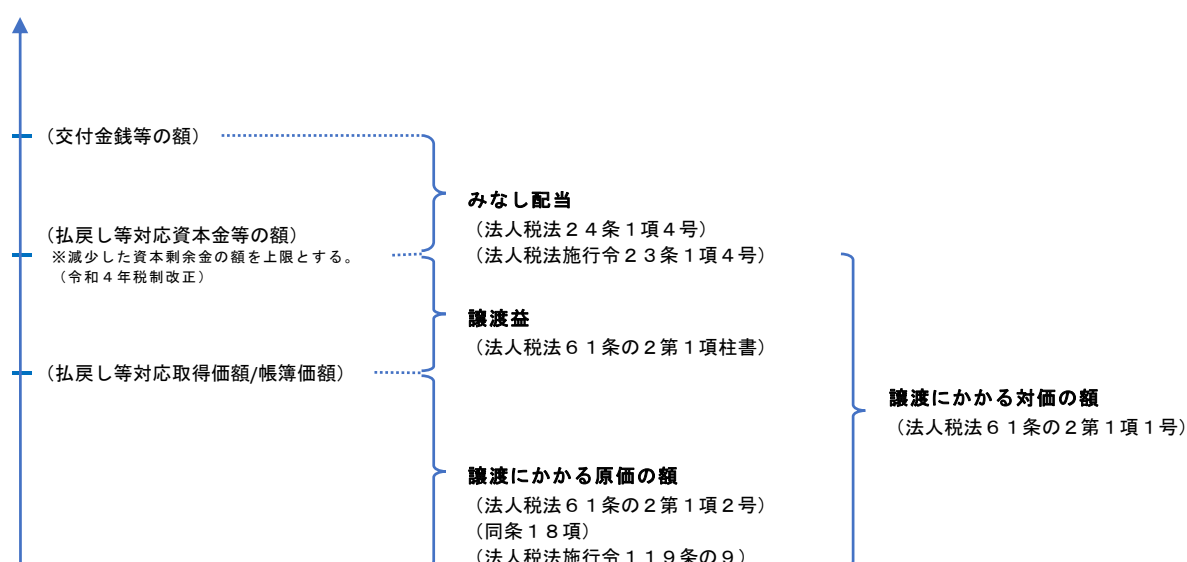
しかしながら、国際興業の関心は、配当またはみなし配当そのものに関する税負担がいくらになるかということよりも、むしろ有価証券譲渡損益の計算における対価の額（法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号の問題）の方にあったと考えられる³³⁸。

それであるならば、確かに法人税法 23 条の 2 第 1 項の「外国子会社から受ける剰余金の配当等に係る費用の額に相当する 5 %」の配当課税の問題はあるが、直接的に有価証券譲渡損益の計算における対価の額の問題を指摘する方がよかったのではないかと考える。

確かに（1）で述べたとおり、「みなし配当の先取りルール」については批判されている部分があり、これを根拠とすると違う議論も生じる可能性があるが、国際興業の関心事とそのスキームについて直接議論した方が分かり易かったのではないだろうか。

法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号と同法 24 条 1 項 4 号の関係を図で示すと、図表 6-1-2 のようになる。

図表 6-1-2 法人税法 61 条の 2 第 1 項 1 号と同法 24 条 1 項 4 号の関係図



出所：仲谷栄一郎ほか『国際取引と海外進出の税務』（税務研究会出版局、2019 年）471 頁³³⁹

³³⁸ 渡辺・前掲注（64）134 頁

³³⁹ 仲谷栄一郎ほか『国際取引と海外進出の税務』（税務研究会出版局、2019

注) 関係条文、令和4年度税制改正の注書き、譲渡に係る原価の額を筆者が加筆している。

上告審判決(第1章第1節4「争点3」下線部分参照)は、法人税法24条1項3号(現行4号)に規定する資本の払戻しにより金銭の交付を受けた場合について、前期末時から資本の払戻しの直前の時までの簿価純資産価額の増減として、当該資本の払戻しの額のうち直前払戻等対応資本金額等に相当する額が資本金等の額から減算され(法人税法施行令8条1項16号(現行17号))、かつ、直前払戻等対応資本金額等を超える部分の金額(みなし配当金額)が利益積立金額から減算されること(同令9条1項11号(現行12号))をもって、「資本剰余金のみを原資とする配当であっても実質的観点からは利益部分の分配が含まれているものと評価し得ることから、その全部又は一部を受取配当とみなすことにより、配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とする」と述べている。

ここでいう「課税の回避の防止」とは何を指すのであろうか。

この点について、みなし配当課税の存在意義を指しているという意見³⁴⁰がある。つまり、会社の利益(会社の所得)はそれを配当する代わりに内部(利益積立金額)に留保すれば株価は上昇し、この場合、配当を実施しない限りにおいては未実現のキャピタル・ゲインが生じていることになる。つまり、配当を実施した場合は配当所得として課税され、キャピタル・ゲインとして内部(利益積立金額)に留保されれば、株式が譲渡される時まで課税が繰り延べられ、最終的には譲渡所得として課税される。言い換えれば、会社の利益(会社の所得)を内部(利益積立金額)に留保することによって、配当所得から将来の譲渡所得に所得の転換が行われていることになるのである³⁴¹。この事実を課税の(一時的な)回避と捉え、それを防止するために、資本配当実施時を一つの利益が確定したタイミングとみて、みなし配当課税を実施することでその回避の防止をしているというものである³⁴²。

しかし、みなし配当課税によって別の問題も生じる。

つまり、本件において国際興業の関心が配当課税ではなく有価証券の譲渡損益課税にあったことから明らかなように、みなし配当課税によって有価証券譲渡

年) 471 頁

³⁴⁰ 太田・前掲注(199) 632 頁

³⁴¹ 金子・前掲注(94) 237 頁

³⁴² 岡村忠生「資本剰余金からの脱却」(税法学 586 号、2021 年) 132 頁

みなし配当課税によって所得の転換が完全に防止できるものではないとして、「租税法が当然に課税方法を分ける程の差異が生じるものではない」と述べている。

損益を恣意的にコントロールする余地が生まれるということである。

本件は、法人段階では決算を経ておらず法人税が未だ課税されていない利益から実施された配当であり、国際興業においては「切分け処理」を行ったため「みなし配当」が発生せず、その後の課税庁による更正処分において「一括処理」で計算したことにより資本払戻し部分の食込み問題が生じている。

これらを整理すると、以下の点で課税上の問題が生じていることになる。

- ① 法人段階で課税されていない利益であるにも関わらずに二重課税調整措置である外国子会社から受ける剰余金の配当等に係る益金不算入の申告調整が行われていること。
- ② 「切分け処理」を行うことにより、その原資である資本剰余金には利益部分が含まれていると評価されるところ、払戻等対応資本金額等の額に利益部分が含まれ有価証券譲渡損益に係る対価の額が正しく計算されないこと、並びに、その反射的効果としてみなし配当の額も正しく計算されないこと。
- ③ 「一括処理」を行うことにより、利益剰余金を原資とする部分の配当額が資本の払戻し部分の金額に含まれて有価証券の譲渡に係る対価の額として認識され、譲渡損益課税の対象となること。

上告審の判決文の書き振りからみて、法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の趣旨としてある「課税の回避の防止」とは②もしくは③を指しているのではないかと思われる。しかしながら、本来考えなければならないのは、わが国の税制の根幹にも関わる①の問題であろう。課税庁が本件争点 3 で主張した内容であるが、これは法人税法 24 条とその参照先である法人税法 23 条で規定されるわが国の二重課税調整措置の根幹に関わる問題である。みなし配当（法人税法 24 条 1 項 4 号）と裏腹の関係にある有価証券譲渡損益（法人税法 61 条の 2 第 1 項）は、二重課税調整措置との関係も視野に入れて論じられなければ、上告審がいう「課税の回避を防止し、適正な課税を実現する」ことはできないと考える。

KPC 社に適用される米国連邦所得税法においては、法人利潤（E&P）を捉える手続きがなされており、二重課税に対する考え方もわが国のものと異なっている（第 4 章第 3 節参照）。そのような外国事業体からの配当をどのように取り扱う必要があるのか考える必要があるだろう。

この問題については、第 7 章第 1 節 3 で検証および提言を行う。

第2節 株式譲渡損をめぐる税制改正

1. 子会社簿価減額特例が導入された背景

令和2年度税制改正において子会社簿価減額特例（法人税法施行令119条の3第7項から第13項まで）が創設された。これは2018年3月に行われたソフトバンクグループのグループ内再編により、同グループが多額の税務上のメリットを得ることに成功したことを切っ掛けに導入された制度とされている³⁴³。

ソフトバンクグループ株式会社（以下、「SBG社」という。）は、2016年9月に半導体回路設計世界大手のARM Limited（以下、「ARM社」という。）の間接的な親会社ARM Holdings PLC（以下、「ARM HD」という。）の株式100%を約3.3兆円で取得した。

ARM HDにARM社株式100%を一旦直接保有させた上で、2018年3月、そのうち75%を現物配当（現金ではなくて株式による配当）という形でSBG社に分配した。その際に、SBG社は法人税法23条の2第1項（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）を適用している。その後、分配されたARM株式75%をSoftbank Capital Group Limited（以下、「SCGL社」という。）に現物出資した。この結果、SBG社に代わってSCGL社がARM社株式75%を保有し、残り25%をARM HDが保有する形となった。

その一方、ARM株式の75%を喪失して時価が大幅に下落したARM HD株式の78%について、SBG社は100%子会社で英国法人SB Investment Advisors (UK) Limited（以下、「SBIA社」という。）が運用するファンドSoftbank Vision Fund L.P（以下、「SVF」という。）に現物出資という形で移転させ、約2兆円もの株式譲渡損を計上したものである³⁴⁴。

当該事案においては、その譲渡先が完全な第三者ではなく、SBG社の100%子会社であるSBIA社が運用するファンドSVFであったことから、益金不算入としつつ譲渡損を計上することが、全体として行き過ぎた租税回避なのではないかとされたものである³⁴⁵。当時の報道によると、このSBG社の一連のタック

³⁴³ 本税制の導入経緯については、朝日新聞デジタル「ソフトバンクGの節税に財務省対抗 たちごっこの真相」（2020年1月6日）、日本経済新聞電子版「ソフトバンクGの節税策、財務省が抜け穴封じへ」（2019年10月19日）、太田・前掲注（178）649頁などを根拠にして記載している。本税制は、「ソフトバンク対策税制」と称されることもある。

³⁴⁴ 太田・前掲注（178）652頁

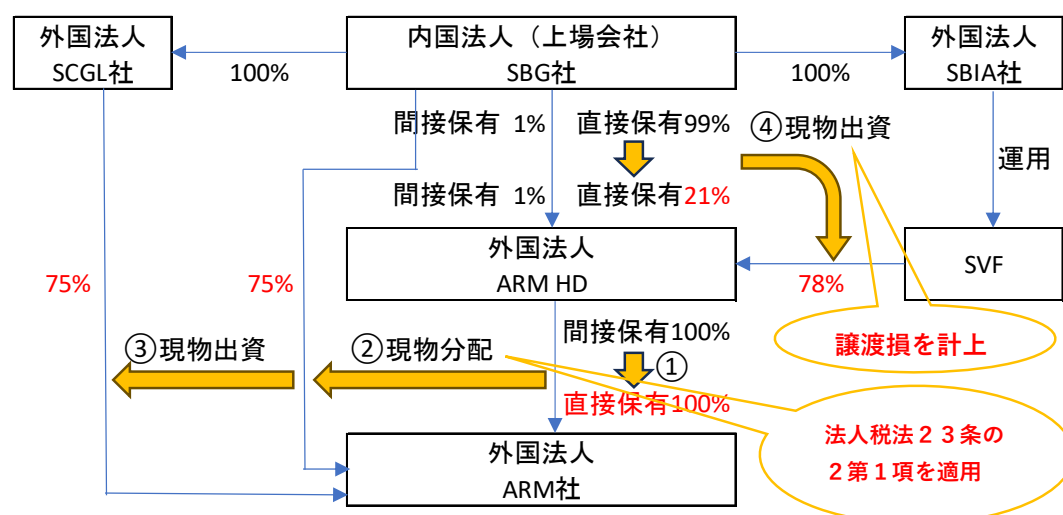
³⁴⁵ 森・浜田松本法律事務所「令和2年度税制改正 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対応規定について」（TAX LAW NEWSLETTER、2020年4月号）

<https://www.mhmjapan.com/content/files/00041842/20200428-031804.pdf>

（最終閲覧日：2023年9月29日）

ス・プランニングについても国税当局の多くは違和感を持ち、法人税法 132 条の適用を検討したようだ。しかしながら、上記不当性要件の該当性について議論があり、不当性を示す具体的な証拠が乏しく、訴訟となった場合の影響などを考えて国税当局は同条の適用を見送ったとされている³⁴⁶。

図表 6-2-1 SBG 社がおこなったタックス・プランニング概念図



出所：太田洋・伊藤剛志『第 2 版 企業取引と税務否認の実務』（大蔵財務協会、2022 年）650 頁³⁴⁷

注）数値部分、会社名部分を参考に筆者が作成したものである。

この事案を考えるにあたって、まず我が国の税制上の法人株主に対する「受取配当等の益金不算入」（法人税法 23 条、23 条の 2）および個人株主に対する「配当控除」（所得税法 92 条 1 項）と「株式譲渡損益課税」（法人税法 61 条の 2、所得税法 33 条）の関係と変遷について確認する必要がある。

まず株主が投資する会社に法人税が課される理由は、「個人所得税の補完」であるされている。つまり、現行の税制は実現原則を採用しており、未実現の利得は実現されるまで課税されない。株主が配当を受け取ったり、株式を譲渡するまで所得として課税されないことになってしまう。株式会社等の制度を維持する以上、法人段階において法人税を課さなければ、株主は「法人成り」することで、課税の繰り延べが生じてしまう。その問題を解決するために、法人税は誕生したとされている³⁴⁸。

³⁴⁶ 日本経済新聞電子版「抜かれなかった伝家の宝刀国税 vs ソフトバンク」（2019 年 8 月 3 日）

³⁴⁷ 太田・前掲注（199）650 頁 図 3-9-1

³⁴⁸ 増井・前掲注（89）186 頁

そうした場合、税制における所得税と法人税の賦課の度合いの違いから、個人事業か法人事業か、配当するか内部留保するか、新株発行か借入金か、など様々な有利不利の状況が生まれる。このような税制による不公平な取扱いの問題（二重課税問題）の是正を図ることが各国の政策課題となった。この問題を解決する方法の一つがインテグレーション（所得税と法人税の結合）と呼ばれる手法である。この究極的な形は、所得税と法人税を完全に結合して、法人段階の所得をすべからず株主に帰属させる方法で、パス・スルー課税と呼ばれたりする。こうすることで、原則的には法人税は不要になるが、現在の複雑な株主相互間の優劣関係や種類株式などの出現により、必ずしもうまく対応できない。そこで、部分的な結合を図ることとなる。その対応が各国の税制において差異があるということである³⁴⁹。

わが国の税制において、この二重課税調整措置として採用されているのが、法人株主に対する「受取配当等の益金不算入」（法人税法 23 条、23 条の 2）および個人株主に対する「配当控除」（所得税法 9 2 条 1 項）なのである。これらの制度について、金子宏教授によると、「シャープ勧告の法人税を所得税の前どりとする考え方に基づく制度で、法人の受取配当等に対しては支払法人の段階ですでに法人課税が課されているから、法人所得に対し何回も重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある、という考慮によるもの」とされている³⁵⁰。また、外国子会社の益金不算入制度（法人税法 23 条の 2）については、上記の二重課税の排除の要請の他に、「外国子会社の所得をできるだけわが国の親会社に配当させ、有効に利用させたいという産業政策的考慮に由来するもの」としている³⁵¹。

シャープ勧告当時、所得税の最高税率は 55% であり、法人段階の所得に対して 35% の法人税を課し、株主段階の配当所得に対して 25% 相当額の配当控除を認めるものであった。この場合、最高税率が適用される配当所得である限り、理論上は二重課税は完全に排除される形となっていた³⁵²。しかしながら、その後の社会情勢の変化や様々な批判等を経て、現在においては「配当控除」（所得税法 9 2 条 1 項）については、剰余金の配当、剰余金の分配、または証券投資信託の収益の分配にかかる配当所得のうち、他の所得と合わせて 1000 万円以下の部分についてはその 10%、1000 万円を超える部分についてはその 5% が控除されることになっている。「受取配当等の益金不算入」（法人税法 23 条）については、法人が内国法人から受ける剰余金の配当等については、その全部または一部

³⁴⁹ 増井・前掲注（89）186 頁

³⁵⁰ 金子・前掲注（9）377 頁

³⁵¹ 金子・前掲注（9）586 頁

³⁵² 金子・前掲注（9）337 頁

を益金の額に算入しないものとされている。具体的には、完全子法人株式等 100%、関連法人株式等 100%、その他の株式で非支配目的株式等に該当しないもの 50%、非支配目的株式等 20%を益金不算入割合とされている。「配当控除」についても「受取配当等の益金不算入」についても、シャープ勧告当時からは大幅に縮減されており、二重課税調整機能も大きく低下していると言える。その理由として、法人税引下げの財源確保、税額控除における高額所得者と低額所得者の二重課税調整機能の程度差異が挙げられている³⁵³が、株主における株式の保有目的の違いによる配当の取り扱いに差異を設けるべきという税制調査会「税制の抜本的見直しに関する答申」（1986 年）が下記のように述べている。

「現行の受取配当益金不算入制度については、負担調整措置としての本制度の趣旨は維持しつつも、経済実態に即した見直しを行うべきではないかと考えられる。この場合、親子間の配当のように、企業支配的な関係に基づくいわば同一企業の内部取引と考えられるものについては、仮にこれに課税すると、事業を子会社形態で営むよりも事業部門の拡張や支店の設置等による方が税制上有利となり、法人間の垂直的結合を促すこととなる等、企業の経営形態の選択等に対して法人税制が非中立的な効果を持つという弊害が生じるおそれがある。これに対し、このような関係を有しない法人の株式は一種の投資物件という性格があり、また、企業の資産選択の実態等を踏まえると、法人が投資対象として保有する株式に係る配当についてまで益金不算入としなくてもよいのではないかと考えられる。」³⁵⁴

この答申を受けた昭和 63 年度の税制改正で、所有割合 25%未満の株式に係る受取配当等の益金不算入割合が 80%に縮減されたという。その後、平成 14 年 7 月の税制改正で、益金不算入割合を 50%に引き下げられた。その上で、平成 27 年度の改正で、法人税率引下げのための財源確保のために、上記のように区分を 4 つにして益金不算入する範囲を縮減し、現行法に至っている³⁵⁵。

その一方、「株式譲渡損益課税」については、近年の判例においても「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」という立場が取られている³⁵⁶。これは、

³⁵³ 金子・前掲注（9）337 頁

³⁵⁴ 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧』（1987 年）59 頁、税制調査会「税制改革についての中間答申」（1986 年）56 頁

https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6304_zeiseikaikakutyukantousin.pdf

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

³⁵⁵ 増井・前掲注（89）234 頁

³⁵⁶ 最高裁令和 2 年 3 月 24 日第三小法廷判決（判例タイムズ 1478 号）28 頁

わが国の所得税が、所得が実現した時点においてはじめて課税する「実現主義」を採用していることを意味する。したがって、株式の値上がり益は、株式を譲渡した時点で課税する（法人税法61条の2、所得税法33条）こととされ、未実現の利得については、実現時まで課税されない。そのため、納税者が選択的に譲渡した部分だけが、譲渡益や譲渡損の形で計上できてしまう。つまり、実現主義を利用して、株主が課税のタイミングをコントロールできるという問題が生じてしまう³⁵⁷。

また、この株主がコントロールできる利得の実現についてもいくつかの選択肢がある。つまり、所有する株式をいつ譲渡するか他に、所有する株式の経営に参与している場合には、いつ配当を実施するかによって実現することができるということである。ここで株主がコントロールできるものは実現の時期にとどまらない。同時に納める税額についても恣意的にコントロールできてしまうということである。つまり、個人株主における譲渡所得の場合は、所得税の計算上総収入額に算入され、控除されるのはその取得費のみである（所得税法33条）。基本的に、これは法人株主の場合も同様に株式譲渡益全額について益金の額若しくは損金の額に算入され課税される（法人税法61条の2）。これに対して、配当として実現させる場合は、上述したとおり、法人株主の場合は受取配当等の益金不算入（法人税法23条、23条の2）とされ、個人株主の場合は配当控除（所得税法92条1項）を受けることができる。株主がその会社を支配している場合、恣意的にその所有株式にかかる利得の実現時期も納付する税額も恣意的にコントロールできるということである。

また、同時に利得の実現については、資本取引と利益取引の峻別という問題がある。つまり、法人の純資産の額の内、二重課税調整措置が必要なのは、法人税が課される利益部分のみで出資に伴い計上された資本部分は除かれるべきである。株式を譲渡する際にも、配当を実施する際にもその峻別が問題となる。

そこで生まれたのが、第2章第2節で述べた「みなし配当」という考え方である。例えば、会社を清算する際に、その一部を受取配当とみなし、残りを譲渡損益とする。第3章で述べた混合配当の場合には、その一部を受取配当とみなし、残りを出資の払戻しとする。この受取配当とみなした部分を「みなし配当」と呼んでいる。この部分は、会社段階で課税済みの利益の配当なので二重課税調整措置が必要だということである。

取引相場のない株式の譲渡に係る所得税法59条1項所定の「その時における価額」につき、配当還元価額によって評価した原審の判断に違法があるとされた事例である。

³⁵⁷ 増井・前掲注（89）118頁

また、本章第1節でも述べたとおり、法人税法61条の2第1項は、有価証券を譲渡した場合の譲渡損益の課税について規定されているが、その第1号において、法人段階と株主段階における二段階課税の貫徹が示されている。つまり、株式の譲渡対価からみなし配当部分が除かれているということである（法人株主については、法人税法61条の2第1項1号において、個人株主については租税特別措置法37条の10第3項柱書において）。言い換えれば、利益の配当とみなした部分（みなし配当）を先に課税し、二重課税を避けるために譲渡対価に含まれないように課税の適用順序を表わしているとされている³⁵⁸。

本事案におけるSBG社がおこなったタックス・プランニングのように、株主がその法人の経営を支配しているような状況下においては、いつ法人が稼いだ利益を回収するのか、受取配当として回収して益金不算入を適用するか、それとも譲渡損益を計上するか、詰まるところ納税額までも完全にコントロールできてしまう。これが節税スキームとして租税回避的に使われることで、わが国の税制が保護しようとしている株主の利益（二重課税防止）をも凌駕してしまう恐れが出てきたと言えるだろう。

2. 令和2年度税制改正

（1）改正の概要

1. で述べたSBG社の一連のタックス・プランニングからも分かるように、当時においては親会社が子会社株式を取得した後、その取得前に子会社が蓄積した留保利益相当部分を配当として非課税（全部又は一部を益金不算入）で受けるとともに、その配当により下落した子会社株式を譲渡し、実態としては親会社が投資の回収を行っている状態であるにも関わらず、経済実態と合わない税務上の損失（株式譲渡損）を計上させてしまうことが可能となっていた。

また、親会社が子会社株式を取得した後、その子会社が親会社から自己株式を取得する場合において、その取得に伴い子会社から親会社に交付される金銭等のうち、その一部をみなし配当として非課税（全部又は一部を益金不算入）で受けるとともに、みなし配当以外の部分が株式の譲渡対価とされることによって生じる子会社株式の譲渡損失をも同様に想定される。

このように、親会社が一定の支配関係にある外国子会社等から一定の配当等の額（みなし配当を含む。）を受ける場合に、子会社株式の帳簿価額から、その配当等の額につき益金不算入とされた金銭相当額を減額する特例（子会社株式簿価減額特例）を創出することとし、このような税務上の損失（株式譲渡損）の計上

³⁵⁸ 渡辺・前掲注（41）206頁

を防止するために、令和２年度税制改正が行われたのである³⁵⁹。

（２）法人税法施行令１１９条の３第７項（現行第１０項）

令和２年度税制改正において、法人税法施行令１１９条の３（移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があつた場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例）に新たに第７項が創設された。柱書の内容は以下のとおりである。

「内国法人が他の法人（特定支配関係がある子法人をいう。内国法人がグループ通算制度の適用を受けている場合における他の通算法人を除く。）から配当等の額を受ける場合において、その受ける配当等の額及び同一事業年度内配当等の額の合計額が当該対象配当等の額及び同一事業年度内配当等の額に係る各基準時の直前において当該内国法人が有する当該他の法人の株式等の帳簿価額のうち最も大きいものの百分の十に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が有する当該他の法人の株式等の当該対象配当等の額に係る基準時における移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、当該株式等の当該基準時の直前における帳簿価額から当該対象配当等の額のうち、益金不算入規定により益金の額に算入されない金額に相当する金額を減算した金額を当該株式等の数で除して計算した金額とする。」

（筆者によって条文中の括弧書き等を整理して記載している。）

法人税法施行令１１９条の３第７項（現行第１０項）柱書において、子会社から、当該子会社株式の帳簿価額の１０％を超える配当を受けた場合には、原則として、その配当について益金不算入とされた額をその子会社株式の帳簿価額から減じることとされている（以下、「子会社簿価減額特例」という。）。

この規定には、第１号から第４号までの適用除外規定³⁶⁰が設けられており、

³⁵⁹ 内藤景一郎ほか『改正税法のすべて 令和２年版』（大蔵財務協会、２０２０年）４７４～４７５頁

「一 子会社からの配当及び子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的な租税回避への対応（二）改正の内容１ 改正の背景等」に同様の内容が記載されており、１．で述べたＳＢＧ社のタックスプランニングが背景にあることをほのめかす記載になっている。

³⁶⁰ 内藤・前掲注（３５９）４８２～４８４頁

①「内国株主割合要件」とは、特定支配関係がある子法人が内国法人であり、その設立の日から特定支配関係発生日までをとおして、９０％以上を内国株主により保有されている場合をいう。

しかし、「設立日から特定支配日までの間」について、何十年なかには百年等社歴の長い企業においては、設立日までさかのぼって記録を検証することは事実上不可能な場合があることを考慮してほしいという要望が出されている（国際課税連絡協議会「令和４年度税制改正要望」（２０２１年９月）１３頁

https://www.jftc.or.jp/proposals/2021/20210930_2.pdf

①内国株主割合要件（第1号）、②特定支配日利益剰余金額要件（第2号）、③10年超支配要件（第3号）、④金額要件（第4号）の各要件のいずれかに該当する場合は、本特例の適用はないこととなっている。

つまり、外国法人である子会社について、その取得前に法人において外国で課税された利益については二重課税調整措置の対象から除外し、受取配当等の益金不算入は認めるが株式譲渡損の計上は阻止しようというものである（内国法人であっても内国株主割合要件等に該当しない場合は、この特例は適用される。）。この場合の譲渡損の計上を租税回避と捉え、その防止のための制度ということである。また、租税回避と企業のコンプライアンス・コストとのバランスを図る観点から、10年超支配要件や金額要件が設けられたとされている³⁶¹。

3. 残された問題点

「子会社簿価減額特例」は、親会社が一定の支配関係にある外国子会社等から一定の配当等の額（みなし配当を含む。）を受ける場合に、子会社株式の帳簿価額から、その配当等の額につき益金不算入とされた金銭相当額を減額する特例（子会社株式簿価減額特例）を創出することとし、このような税務上の損失（株式譲渡損）の計上を防止するため設けられた制度である³⁶²。

これは、これまでのわが国の二重課税調整措置の考え方からすれば、一定の支配関係に入る前の子会社が獲得した留保利益であったとしても、それは法人の利益が最終的にはその株式等の譲渡価額ひいては譲渡損益に反映されることで調整されるものであるから、その子会社から受け取る配当については受取配当等を非

（最終閲覧日：2023年12月17日）。

②「特定支配日利益剰余金額要件」とは、直前事業年度末における利益剰余金の額から受取配当等を受ける時までに当該子法人が実施した配当等の合計額を差し引いた金額が当該子法人の株式を取得する前に最後に終了した事業年度末の利益剰余金の額以上となる場合をいう。

しかし、上記の内容では配当事業年度の利益を原資として期中配当（対象配当等）を行う場合に適用除外にならない可能性があるという指摘を受けて、当該子法人の「直前事業年度の利益剰余金の額」に期中の利益剰余金の増減額を加味する改正が行われた（令和4年度税制改正、石井・前掲注（84）37～39頁）。

更に、特定支配関係発生日の属する事業年度内に受けた対象配当金額（その特定支配関係発生日後に受けるものに限る。）についても、その特例計算の適用を受けることができるように改正が行われた（令和6年度税制改正、財務省「令和6年度税制改正の大綱」（財務省HP、2023年）86頁

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html

（最終閲覧日：2024年1月2日）。

③「10年超支配要件」とは、特定支配日から当該対象配当等の額を受ける日までの期間が10年を超える場合をいう。

④「金額要件」とは、対象配当等の額及び同一事業年度内の配当等の額の合計額が2,000万円を超えない場合をいう。

³⁶¹ 内藤・前掲注（359）475頁

³⁶² 太田・前掲注（199）658頁

課税で処理することは認められるべきものである。

つまり、本特例は、外国法人である子会社について、その取得前に法人において外国で課税された利益については二重課税調整措置の対象から除外するというものである。これはわが国の税制における考え方を根本的に転換したとも言える変化である。その変化はどのような課税理論に基づくものなのであろうか。また、わが国の二重課税調整措置の考え方がどうあるべきか検討が必要である（第7章第1節3参照）。

第3節 親会社における株式譲渡損計上の問題を解決するための施策

本章これまでの検証で、法人税法61条の2第1項に関連して「みなし配当の先取りルール」にかかる個人株主において損失が出た場合の処理方法における問題が残されていることが分かった。

まず、第1節3で述べた「みなし配当の先取りルール」にかかる個人株主における問題についてであるが、金融投資を推し進めるための金融課税所得の一体化という議論³⁶³もあるのだから、有価証券譲渡損の他の所得との損益通算を認めることを検討する必要があるだろう。

現行の租税特別措置法では、カテゴリーごとに分けられた株式等につそれぞれ異なる取扱いを準備し、上場株式に係る譲渡所得についてだけそのカテゴリーの中でほかの所得と損益通算できる仕組みとなっている³⁶⁴。そして、上場会社が自己株式を取得する場合には、譲渡人にとっては誰が取得したのかがわからないなどの理由でみなし配当事由とはされていないため³⁶⁵、プロラタ計算の結果と

³⁶³ 佐藤・前掲注（165）77～79頁

金融所得一体化の現行制度の姿として、利子所得、配当所得、株式の譲渡所得を4つのパッケージに分け、第1のパッケージ（金融所得）としては、上場株式等の譲渡から生じる損失は、このパッケージ内の他の所得と損益通算され課税所得が控除される仕組みである。第2のパッケージ（一般株式等）は申告分離課税、第3のパッケージ（一般利子等）は源泉分離課税、第4のパッケージ（上場株式以外の株式から得られる配当所得）は源泉分離課税と配当控除が適用される総合課税のどちらかを選択する運用となっている。

³⁶⁴ これは大口株主等以外の上場株式等の配当について適用されるものであり、大口株主等に該当する場合は低税率（源泉所得税率15.315%）で済む申告分離課税が適用されず、総合課税が適用され大幅な増税（所得税率5～45%、源泉所得税率20.42%）となる。また、令和4年度税制改正により大口株主等の範囲が見直され、個人株主の同族会社が保有する持株割合を合算して3%以上の判定を行うこととされた（伊原健人「大口株主の上場配当等の申告分離課税の見直し」（週刊税務通信3778号、2023年）22～23頁、石橋三男「上場株式等に係る配当所得の課税の特例の大口株主等の範囲」（税理66巻8号、2023年）51頁）。

³⁶⁵ 諸星・前掲注（196）27頁

して計算されたみなし配当を控除した後に残った譲渡損が「生じなかったもの」とされる問題は起こらない。これは上場株式だけの特典であり、その他の非上場株式は原則とおりの対応を課されている。しかし、資本剰余金を原資とした配当の場合は、上場非上場関係なく同様の問題が生じることになる。

つまり、上場非上場を含めたすべての株式投資について、利息やみなし配当を含めた配当所得などのすべての金融所得と損益通算できる仕組みを作ることが、配当も譲渡損益もすべて含めて投資判断を行うという投資者としての個人株主の基本的な姿勢に合うと考える。

第4節 小括

個人株主および法人株主の双方について、株式の譲渡対価の額の算出に当たって、みなし配当額がある場合には、みなし配当額に相当する金額を控除した金額という旨の記載があるため、有価証券の譲渡対価に利益部分が含まれることは許されないとされている。これを「みなし配当の先取りルール」という。

さらに、個人株主の場合、株式譲渡損失が生じた場合にこの損失は他に株式等にかかる譲渡益がない限り「生じなかったもの」とされ、他のどの所得からも控除できないという問題がある。

「子会社株式簿価減額特例」は、これまでのわが国の二重課税調整措置の考え方からすれば、一定の支配関係に入る前の子会社が獲得した留保利益であったとしても、それは株式譲渡の対価の額が増額されることで調整されるものであるから、その子会社から受け取る配当については受取配当等を非課税で処理することは認められるべきものである。

これはわが国の税制における考え方を根本的に転換したとも言える変化である。その変化はどのような課税理論に基づくものなのであろうか。

第7章 最高裁判決と税制改正を経た現在においても 未解決の問題に対する提言

第1節 提言

1. 配当に係る税法の規定で会社法の「資本剰余金」を用いる積極的な理由はない

第2章第1節で述べたとおり、最高裁は「法人税法施行令9条1項8号は、同法23条1項1号の剰余金の配当が行われた場合には、その配当に係る金額を当該配当を行った法人の利益積立金額から減算することとしており、その一部を資本部分の払戻しとして扱うこととはしていない」としているが、第2章第1節で

も述べたとおり、会社法上の利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性は否定できず、配当についてその剰余金の概念を借用している法人税法上の資本と利益が完全に峻別できているとは言えないだろう。

会社法における資本と利益の区別は放棄されているとみるべきである。それにも関わらず、最高裁も認めている法人税法24条1項3号（現行4号）の解釈によると、「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」とされ、資本の配当というための条件として、資本と利益の峻別が貫徹されていない会社法の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」に限定しているのである。これはみなし配当の問題（第3章）にとどまらず、有価証券譲渡損益の計算の問題（第6章）にも波及する。このことから、会社法上の概念を基準として、法人税法上の資本と利益の区別を行うことの是非が問われていると言えるだろう。

また一方で、「資本剰余金」が会社法からの借用概念であるとしても、税法上その定義が定まっていないのではないかという意見³⁶⁶もある。

まず、会社法446条および会社計算規則149条を併せて読んだところで、結局、剰余金とは資本剰余金と利益剰余金を合わせたものと言っているだけであり、会社法上特段意味づけされている訳ではない。また、法律ではないが企業会計における実践規範として位置づけられている企業会計原則においても「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない」（第1一般原則3）とされている³⁶⁷が、「資本取引」「損益取引」事態の定義がないという。

借用元のこのような事情を考えると、会社法等の借用概念のみで、法人税法における「資本剰余金」を解釈することには疑問が残るというものである³⁶⁸。

しかしながら、第4章第2節でも述べたとおり、法人税法の規定上一貫して取られている考え方としてあるのは、みなし配当課税を規律する諸規定、配当課税に関する規定にも、法人税法上の「利益積立金額」という文言が一切登場しないということである。このことは、法人税法2条18号にいう「法人の所得の金額で留保している金額」と定義されていることに因る。つまり、例えば会社法上は費用として認識される法人税法上限度額を超過した部分の減価償却費などは法人税法上は留保されることになる。しかしながら、第4章第1節でも述べたとおり、会社法上は法人税の規定などは考慮されずに配当限度額の計算がなされる。つまり、そもそも配当課税とは「利益の配当」（法人税法23条1項1号、所得

³⁶⁶ 平野秀輔「いわゆる『プロラタ計算』を定めた政令が、法の委任の範囲を逸脱した違法なもので、無効であるという判断」（月刊税務事例 52 巻 3 号、2020 年）64 頁

³⁶⁷ 伊藤邦雄『新・現代会計入門 第5版』（日本経済新聞出版、2022年）84～85 頁

³⁶⁸ 平野・前掲注（366）64 頁

税法 24 条 1 項) という文言が表現しているように、会社法にいう法人の利益に基づくものなのである³⁶⁹。

したがって、配当に係る税法の規定で会社法の概念を完全に排除することはそもそも不可能であると言える。しかしながら、その中でも資本と利益の峻別に関わる部分は、見直しが必要であると考ええる。伊藤剛志教授等の研究者においても、「租税法上の資本部分と利益部分との峻別を行うために、会社法（なお、厳密には、会社法本法ではなく会社計算規則で定められている）『資本剰余金』に依拠する積極的な意見を見出すことは困難である」³⁷⁰という意見が出ているところである。

具体的には、法人税法 24 条 1 項 4 号における「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」という文言から、括弧書きの「資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。」を外し、同様に法人税法 23 条 1 項 1 号における「剰余金の配当（株式等に係るものに限るものとし、資本剰余金の減少に伴うもの並びに）」という文言から、括弧書きのうち、「資本剰余金の減少に伴うもの並びに」の文言を外し、基本的には配当についてはすべて法人税法施行令 23 条 1 項 3 号（現行 4 号）のプロラタ計算を実施すべきだというのが私の意見である。

小山正輝教授も述べているように「私法基準に依拠するという要素を排除するためには、本来の配当規定とみなし配当規定とに区分されている『剰余金の配当』を統合して、剰余金の配当に対してすべからくプロラタ方式（一定期間のプロラタ方式の構成割合を統一する方法）を適用する」方法である。しかしながら、同氏も懸念しているようにこのような方法では、証券会社など多数の有価証券を保有している企業においては、事務負担等は天文学的なものとならざるを得ず、極めて現実的ではないという意見もあるだろう³⁷¹。

しかしながら、現在の経理処理の現場は IT 化が進み、ほとんどのケースで税務申告も会計帳簿も会計ソフトなどが用いられ、その入力作業もシステム化されている。特に多数の有価証券を保有している証券会社などではその最先端ともいえる設備が整っているケースがほとんどであろう。行政においてはそのシステム化を支援すれば足りるのではないだろうか。

本来の配当規定（法人税法 23 条 1 項 1 号）とみなし配当規定（法人税法 24 条 1 項 4 号）とに区分されている『剰余金の配当』を統合して、剰余金の配当に対してすべからくプロラタ計算（法人税法施行令 23 条 1 項 3 号）を適用する方法を用いることが、資本と利益の峻別に係る税法と会社法の不整合を解決する手段として有効であると考ええる。

³⁶⁹ 岡村・前掲注（342）135 頁、141 頁

³⁷⁰ 太田・前掲注（199）647 頁

³⁷¹ 小山・前掲注（16）92 頁

2. 配当に関して会社法が確定決算主義を放棄した以上、税法も同様の対応が必要

法人税法74条1項によると、確定した決算に基づき確定申告書を提出しなければならないとされている。これを「確定決算主義」という。そして、ここにいる「確定した決算」とは、定時株主総会による計算書類の承認（会社法438条2項）または、定時株主総会に提出された計算書類の取締役による承認（会社法439条）の手続きを指すとされている³⁷²。

つまり、法人税法は、事業年度ごとに区切った確定決算に基づいて収益等の額の計算を行うことを原則としており、かつ、その確定決算の手続きは会社法に依拠しているということである。その例外を認めるか否かを争った事案では、「各事業年度に遡って益金の額を減額する計算をすることは、現に配当がされたか否かにかかわらず、公正処理基準（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）に従ったものということとはできない」などとし、法人税法は確定決算主義に拘束され、会社法等に基づく企業会計に依拠した前期損益修正などの会計処理を根拠に過年度に遡って更正処分などによって確定申告書の修正処理は行われなことを判示している³⁷³。

それに対して会社法は、第4章第1節でも述べたとおり、平成18年会社法施行によって、剰余金（資本剰余金と利益剰余金を合わせた概念）の配当における回数制限が撤廃された。現行会社法においては、株式会社は、剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議により、その効力を生ずる日の分配可能額の範囲内という要件を満たす限り、一事業年度中に、回数の制限なく剰余金の配当を行うことができる（会社法454条1項）とされており、また、その剰余金の配当の基準日も定款に定めた日以外に随時基準日を定め、その基準日時点の株主に対して剰余金の配当を実施することも可能である。³⁷⁴つまり、会社法においては、剰余金の配当に係る確定決算主義は放棄されたといえるだろう。

第1章第1節でも述べたとおり、本件上告審において裁判所は、「法人税法は、資本剰余金の額が減少する『資本剰余金のみを原資とするもの』および『利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするもの』については24条1項3号の資本の払戻しに該当する旨を、それ以外の『利益剰余金のみを原資とするもの』については23条1項1号の剰余金の配当に該当する旨をそれぞれ規定したもの」としている。

³⁷² 金子・前掲注（9）955頁

³⁷³ 最高裁令和2年7月2日第一小法廷判決（最高裁判民事判例集74巻4号）1037頁（クラヴィス事件）

³⁷⁴ 江頭・前掲注（118）715頁

そして、第5章でも述べたとおり、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）は、法人税法24条1項3号の資本の払戻しを計算するために設けられた規定である。具体的には、資本剰余金を原資とする部分についてプロラタ計算を行い利益部分と資本部分を分けることになる。この計算方法は、資本剰余金を原資とする部分のみを利益部分の分配と資本部分の分配に分けることを想定しており、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは想定されていないとされている。第4章で検証したとおり、利益積立金額がマイナスの法人による混合配当が実施された場合、つまり、図表1-1-7の算式において「⑦簿価純資産価額」が「⑤当該直前の資本金等の額」よりも少額である場合に、この計算式を当てはめた場合、「⑥減少した資本剰余金の額」を超える「②払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出され、その結果、利益剰余金を原資とする部分においても資本の払戻しが生じる結果となる。この点について、最高裁は同法の委任の範囲を逸脱した違法なものであると判示することとなったものである³⁷⁵。

つまり、法人税法施行令23条1項3号（現行4号）には不備があることが認められたということである。

この政令の不備は、図表1-1-7の算式における「②払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」の計算式の分母が「前事業年度末の⑦簿価純資産価額」であることに起因する。第5章第2節でも述べたように、この簿価純資産価額は、当該払戻しの直前の時までの間に「資本金等の額」が増減した場合には、その増減を加味した価額とされているものであるが、「利益積立金額」が増減した場合、つまり損益取引による純資産価額の変動は考慮されない。この理由が、日々行われる損益取引による純資産価額の変動を把握するための仮決算および中間申告（法人税法72条）が要求することはコンプライアンス・コストの観点から難しいとされているところである³⁷⁶。

この問題を解決するためには確定決算の呪縛と会社法の呪縛から解き放たれる必要があるのではないだろうか。

第4章第3節でも述べたとおり、米国会社法においては剰余金分配の視点は完全に放棄され、剰余金の分配財源の問題と分配制限の問題とが完全に切り離されている。しかも会社法は州ごとに独自に定められているため統一的なものではない。そのような状況下で、税法上分配における資本部分と利益部分の区別をどのように行っているのであろうか。

米国連邦所得税法における法人からの分配に含まれる出資の払戻しの算出方法は、米国会社法の配当概念からは完全に切り離されている。つまり、米国連邦所

³⁷⁵ 渡辺・前掲注（64）134頁

³⁷⁶ 最高裁令和3年3月11日・前掲注（312）79頁

得税法においては、会社法における原資に関わらずすべての分配に対して、まず法人が稼得した法人利潤（E&P）、税務基準額（株式譲渡の取得原価）を株主側の受取配当の処理をする際に当てはめることを要求している。分配総額が法人利潤（E&P）を超過する場合はその部分を資本の払戻しとして取り扱い、税務基準額（株式譲渡の取得原価）からの控除を行い、分配額が税務基準額を全額控除してもなお超過する場合は資本利得（株式譲渡益）として総収入額に算入され課税されることになるものである³⁷⁷。

この米国の取扱いは、わが国において現行のプロラタ計算に代わる新しい資本と利益の区分計算のヒントになり得ると考える。つまり、会社法における配当の原資などには着目せずに、その代わり、株主側に税務上において法人利潤

（E&P）を捕捉することを要求し、税務基準額（株式譲渡の取得原価）と合わせて、分配の資本部分と利益部分を区別しようという考え方である。また、剰余金の配当を実施する際に、法人側から株主に対して株主ごとの持ち分比率に応じた法人利潤（E&P）およびそれを超える分の情報提供のルールを確立すること
も必要だろう³⁷⁸。

そうすることによって、まずはじめに利益配当の額が確定し、つづいて、部分清算の意味合いの出資の払戻し額が算出され、それをも超過する部分があればそれは資本利得（株式譲渡益）として収益の額に算入する。いうなればこれは、第4章第3節で述べた米国連邦所得税法の連結申告制度やわが国のグループ通算制度における投資簿価修正の考え方の簡便的な取扱いとして、法人の純資産簿価（インサイド・ベイス）のうち、法人段階で課税済みの法人利潤（E&P）だけを絶えず捕捉し続けて、配当課税を行うというものである。

この新しい資本と利益の区分計算の考え方は、わが国の二重課税調整の考え方にも整合するといえる。

³⁷⁷ 伊藤・前掲注（287）469頁

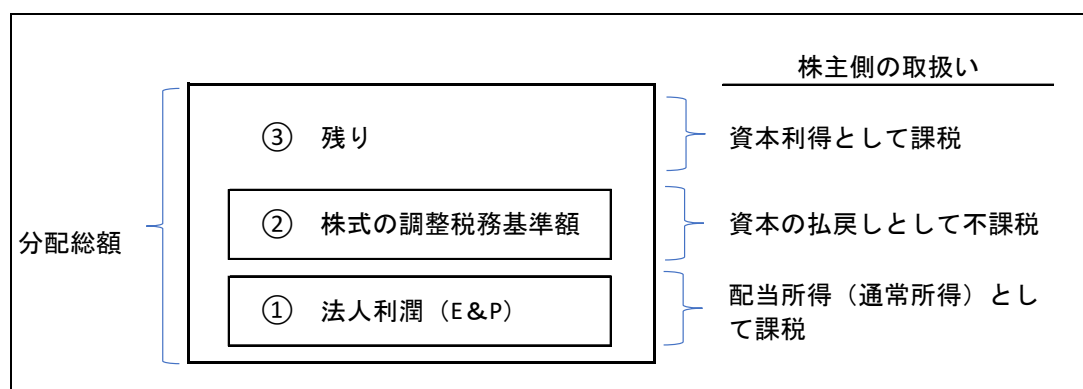
³⁷⁸ PwC 税理士法人「平成30年度我が国内外の投資促進体制整備等調査（諸外国等における租税制度及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業）経済産業省委託調査報告書」（経済産業省 HP、2019年）12頁

米国においては、「分配を行った法人は、株主に対し Form 1099-DIV（Dividends and Distributions）を交付するとともに、それらをまとめた Form 1099 を IRS に提出する必要がある。分配が利益配当に該当するか否かは当該様式に記載する必要があるから、株主は当該様式に記載の情報をもとに受取配当額を把握する」こととなる。「さらに、株主の株式簿価に変動を与えうる分配、すなわち、E&P を超える額の分配を行った法人は Form 8937（Report of Organizational Actions Affecting Basis of Securities）を IRS に提出するとともに株主に写しを交付する必要がある。また、Form 5452（Corporate Report of Nondividend Distributions）を自らの法人税申告書に添付して IRS に開示する必要がある」とされる。

https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/30fy_itak uchousa_honbun.pdf

（最終閲覧日：2024年1月25日）

図表 4－3－2 連邦所得税法上の分配における配当所得と資本利得（株式譲渡益）の関係（再掲）



出所：伊藤公哉『アメリカ連邦税法 第8版』（中央経済社、2021年）467頁

3. 株式譲渡損益の計上については、税制上の考え方だけでなく株主の視点も踏まえて解決策を見出すことが必要

配当とは何か、株式の譲渡とは何かを考えることが、本件で国際興業が用いたスキームの問題の本質を捉える上では必要である。そしてまず、その前提としてあるのは、配当は、株主が法人への投資のリターンとして受け取るものであり、また同時に、それを受け取ることにより、法人への投資には、配当として受け取った資産の価値の分だけ法人の価値の減少（配当落ち）が生じる。つまり、配当の前後では株主の純資産は変化しないという理論上の事実がある³⁷⁹。そうであれば、配当を投資の値上がり益の一部先取りと捉え将来売却した際に得られる利益の一部として、その都度益金の額に算入させることが考えられる。しかしながら、税制上の対応はこれと異なっている。

税制上は、配当に対しては、受取配当等の益金不算入（法人税法23条）、配当控除（所得税法92条）などの制度を設けている一方、その株式の譲渡については、その所有期間中の値上がり益を清算して課税することとされている。

金子宏教授によると、受取配当等の益金不算入および配当控除は、「シャープ勧告の法人税を所得税の前どりとする考え方に基づく制度で、法人の受取配当等に対しては支払法人の段階ですでに法人税が課されているから、法人所得に対し何度も重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある、という考慮によるもの」とされている³⁸⁰。

³⁷⁹ 小塚・前掲注（160）28頁

³⁸⁰ 金子・前掲注（9）377、237頁

その一方、その株式の譲渡に関しては、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」という立場を判例上も取っている³⁸¹。

そうであれば、この両者の調整はいかにしてなされるべきなのか。税制上の本質として、株主が課税されるべき所得は、法人への投資から生じる値上がり益全体（一部先取りおよび最終的な譲渡）であるべきであろう。そして、株主が望む投資のリターンもまた、配当と譲渡益を合わせたものである。この両者の税制上の取扱いの齟齬が本件および第6章第2節の事案を生じせしめたと言える。

つまり、株主においては、株式譲渡益を非課税もしくは軽減課税とされる配当に転換するインセンティブが生じるのである。また、株式譲渡損については、本件国際興業のように法人の利益を資本の払戻しに転換させることにより配当から株式譲渡損への転換を実現している。

配当に係るシャープ勧告からはじまる税制上の対応は法人の利益を基準に調整されること（二重課税調整措置）で、本来の株主のねらいから乖離する結果となっているが、その調整は、みなし配当（法人税法24条、所得税法25条）の在り方にも影響をもたらしている。つまり、第6章第2節でも述べたとおり、わが国における二重課税調整措置は紆余曲折を経て、徐々に小さくなっている。つまり、現行においては、配当控除は控除率が引き下げられており、受取配当等の益金不算入も株式保有割合による制限が加えられている。それにもかかわらず、昭和25年シャープ税制のまま、すべての株主についてみなし配当の仕組みを適用する是非については考える必要がある。

現行の二重課税調整措置の考え方からすれば、自らが株主であった時期に生じた法人の利益に基づく配当であれば、その子会社からの受取配当金について益金不算入とされるのは当然であり、また、自らが株主でなかった時期に生じた法人の利益に基づく配当であっても益金不算入とされるべきということになる。それは、法人の利益が最終的にはその株式等の譲渡価額ひいては譲渡損益に反映されるからに他ならない。小塚真啓教授も「自らが株主でなかった時に生じた法人の利益についてもインテグレーション（株主段階の課税と会社段階の課税の結合を意味する。）の利益が付与されるべきなのは、法人利益が生じた時の株主が法人への投資の利益が配当でなく株式譲渡益として税法上認識したことでインテグレーションの利益を得られなかったという歪みが存在しうるからであり、さらにいえば、その歪みが株式譲渡の対価の増額を通じて是正されうる」として、自らが株主でなかった時期に生じた法人の利益に基づく配当であっても益金不算入にす

³⁸¹ 最判令和2年3月24日・前掲注（356）28頁

る必要があると述べている³⁸²。

第6章第2節で述べた事案では、SBG社がARM HD株式100%を2016年9月に外部から取得した後、2018年3月にARM HDはSBG社に対してARM株式の75%分の現物分配（配当）を実施した上で、ARM株式の75%を他のグループ会社に現物出資した。更に、SBG社がARM HDから現物分配を受けた際に外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法人税法23条の2）を適用した一方で、SBG社は時価が大幅に下落したARM HD株式78%を別の他のグループ会社に現物出資することにより約2兆円もの株式譲渡損を計上するに至ったものである。

そこで、税務当局はSBG社による一連の取引を問題視した訳であるが、その課税理論上の背景はどうなっているのでしょうか。現行の二重課税調整措置の考え方によれば、2016年9月に外部からARM HD株式を取得した時における取得価額には課税済みの法人の利益が加味されている訳であるから、それに係る受取配当に関して益金不算入とすることについて問題はないように見える。この場合のSBG社に二重課税調整措置の対象から外すべき事情、つまり、インテグレーションの利益を与えるべきでない特段の事情があったということであろうか。

SBG社がおこなった一連の手続きに対応するため準備されたとされる、第6章第2節で述べた「子会社簿価減額特例」は、内国法人がその子会社から配当等の額を受ける場合（配当決議日において特定支配関係がある場合に限る）において、その配当等の額（その事業年度開始の日からその受ける直前までに子会社から受けた配当等の額を含む。）がその内国法人が保有する当該他の法人の株式の帳簿価額の10%相当額を超える場合には、その配当等の額のうち益金不算入となった金額だけ子会社の株式等の帳簿価額から減額する（法人税法施行令119条の3第10項）というものである³⁸³。

二重課税調整措置の対象を基本的に内国法人の利益と内国株主に限定した上で、それ以外であっても、10年超保有した場合や自らが株主であった時期に生じた法人の利益に基づく配当のみの場合には対象にしているということである。この特例下においては、SBG社がおこなった一連の手続きは二重課税調整措置の対象からは外れることになる。しかし、ここからはなぜSBG社が取得したARM HD株式にかかる配当が二重課税調整措置の対象から外される必要があるのか説明できない。つまり、子会社簿価減額特例は、これまで述べてきた二重課税調整とは別の課税理論に基づいて制定されたものなのである。

第4章第3節でも述べたとおり、米国においては二重課税は原則とされてお

³⁸² 小塚・前掲注（160）32頁

³⁸³ 梅本淳久『国際的な配当をめぐる税務 子会社株式簿価減額特例』（ロギカ書房、2022年）64、119頁

り、わが国においても二重課税調整措置は徐々に小さくなっている現状もある。そのような状況下での本件上告審等の各裁判所が判断の前提とした二重課税の回避という税法上の趣旨は、それほど強固なものとは言えないという意見³⁸⁴も存在する。

先にも述べたとおり、株主は配当も譲渡益もその投資のリターンとしてみており、総合して投資判断を行っている。配当落ちにより配当の前後では株主の純資産は基本的には変化しない。それにもかかわらず、税制上は、配当に対しては、受取配当等の益金不算入、配当控除などの制度を設けている一方、その株式の譲渡については、その所有期間中の値上がり益を清算して課税している。SBG 社はその不整合をうまく利用して一連の手続きを行ったわけであるが、法人の利益から配当を受け取っている以上、二重課税調整という観点では対象とされるべきものである。この場合において二重課税調整の対象にすべきでないというためには、対象の法人である ARM HD が他国の税制において二重課税調整措置が必要な法人の利益に対する課税が行われていないケースなどであろうが、今回のケースはあてはまるとは言えない。つまり、現行の税制で取られているシャープ勧告からはじまる二重課税調整の考え方は、市場の考え方と一致せずに限界を迎えているという証左であると言えるだろう。そして、子会社株式簿価減額特例はこれまでの税制上の考え方を転換する一步と言えるものかもしれない。

子会社簿価減額特例の目的は、配当による実質的な投資の回収を非課税（全部又は一部を益金不算入）で行った上で、更に外国子会社株式の譲渡損益が計上されることを防止する点にあるとされている³⁸⁵。つまり、二重課税調整措置の対象とすべきか否かという観点ではなく、投資のリターンとしては同じ性質であるにもかかわらず、配当による回収を非課税で行った上で、配当落ちした株式の譲渡損の計上を防ぐという課税理論に外国株式についてのみ転換したということであろう（外国株式に関しては、タックスヘブンなどの出現により他国の税制において二重課税調整措置が必要な法人の利益に対する課税が適切に行われていないケースが散見されることも、この背景にあると考えられる。）。

配当に係る現状とわが国の税制における配当課税を考えた場合、この税制改正で十分であるとは言えないだろう。

配当とその株式の譲渡を考える場合には、実際に投資を行う投資者や市場関係者の視点を抜きにしては適切な答えを導き出すことはできない。そしてその考え方は個人株主と法人株主で違いがあるケースが多い。つまり、個人株主においては、多くの場合、配当も譲渡損益も投資のリターンの一部と捉える。しかし、法

³⁸⁴ 佐藤英明「法人税法のみなし配当に関する同法施行令を違法無効とした事例」(TKC 税研情報 28 巻 5 号、2019 年) 6 頁

³⁸⁵ 太田・前掲注 (199) 658 頁

人株主の場合は出資を行い、その子会社で獲得した利益を配当という形で回収する。株式の譲渡・清算は念頭に置いていないケースも多いだろう。

それであるならば、今後の配当課税のあり方として、個人株主には税額控除などという形での二重課税調整措置の対象とせずに、配当の受け取りを将来の株式の譲渡益の先取りと捉え、配当控除を受けさせない考え方もあり得るだろう。法人株主についてのみ、二重課税調整を行い非課税（受取配当等の益金不算入）とする訳である。

これは、第4章第2節で述べた、法人段階と個人株主段階の課税の二重課税が行われることは前提とした上で、法人段階における親会社と子会社の間の配当課税についてだけ非課税とする、三重以上の重疊的課税についてのみ排除しようという米国連邦所得税法の考え方³⁸⁶とも整合する。

また、米国連邦所得税法の連結申告制度およびわが国のグループ通算制度が目的としているのも同様のものであり、この制度を適用した同グループ内の配当について非課税とした上で、子会社の純資産簿価（インサイド・ベイス）に親会社の取得価額（アウトサイド・ベイス）を合わせるように投資簿価調整することで、譲渡損益が生じないようにするものである。この制度を適用することにより、法人段階における親会社と子会社の間の配当に課税することにより発生する三重以上の重疊的課税を排除することができるだけでなく、第4章第3節3で述べた、配当落ちおよびその後の法人段階における子会社収益稼得（課税）の際に親会社の取得価額（アウトサイド・ベイス）が変化しないが、売却時にその含み損益が実現して株式譲渡損益として課税されてしまい、非課税もしくは軽減課税とされる配当に転換するインセンティブが生じるという問題についても解決することができる。

内国法人でグループ通算制度の適用がない法人や海外法人に対する対応については、別の形をとる必要があるが、第6章第2節で述べた子会社簿価減額特例は、海外子法人からの配当について、益金不算入とされた額をその子会社株式の帳簿価額から減じることで株式譲渡損の発生を防ぐわが国の課税上の対応策である。

しかしながら、つぎはぎ的に二重課税を防ぐための手当てをしてもすべてが排除できるものではないし、現行法における対応がすべてを網羅しているとも言えないだろう。それであるなら、三重以上の重疊的配当課税についてはグループ通算制度などでカバーした上で、それ以外のグループ通算制度の適用がない内国法人や海外法人に対する対応については、本章2でも述べたように、法人の純資産簿価（インサイド・ベイス）のうち、法人段階で課税済みの法人利潤

³⁸⁶ 伊藤・前掲注（287）458頁

(E&P) を絶えず捕捉し続けて、分配の際にはまず利益配当の課税を行うという米国の手法が最も理に適っているといえる。この考え方は、上記で述べた株主の投資に対する視点と一致しているだけでなく、重疊的課税排除をする必要がある利益を直接捉えようとする事で目的が見えやすく分かり易くなるメリットもあるだろう。

図表 7－1－1 配当課税におけるわが国と米国の比較

わが国	米 国
・個人株主および非グループの法人株主 二重課税 → 非課税 (縮減中)	・個人株主および非グループの法人株主 二重課税 → 課税 (原則)
・グループの法人株主 (親会社) 重疊的課税 → 非課税 (適格組織再編、グループ通算制度)	・グループの法人株主 (親会社) 重疊的課税 → 非課税 (適格組織再編、連結申告制度)
・ 会社法上の配当原資に着目 して配当課税	・ 法人が稼得した利益だけ を配当課税
	
税法と会社法の不整合から種々の問題が生じる	配当の本質を捉えたより適切な課税方法

出所：筆者作成

第 2 節 小括

会社法における資本と利益の区分の現状から考えるに、すべての配当にすべからずプロラタ計算を実施するべきである。現在の経理処理の現場はかなりの部分で IT 化が進み、実現は可能であろう。

配当に関して会社法が確定決算主義を放棄した以上、払戻割合の分母が前期末の簿価純資産価額である問題について解決策を見出す必要がある。米国における取扱いが参考になる。つまり会社法における配当の原資などには着目せずに、株主側に税務上の法人利潤 (E&P) を捕捉することを要求し、税務基準額 (株式譲渡の取得原価) と合わせて、分配の資本部分と利益部分を区別しようという考え方である。

個人株主は、多くの場合、配当も譲渡損益も投資のリターンの一部と捉える。それであれば、個人株主には税額控除などという形での二重課税調整措置の対象とせずに、法人段階における親会社と子会社の間の配当課税についてだけ非課税とし、三重以上の重疊的課税についてのみ排除する方針とするべきである。

三重以上の重疊的配当課税についてはグループ通算制度などでカバーした上で、それ以外のグループ通算制度の適用がない内国法人や海外法人に対しては、法人段階で課税済みの法人利潤 (E&P) を絶えず捕捉し続けて、分配の際にはまず利益配当の課税を行うという米国の手法が最も理に適っている。

結びに代えて

本稿では、国際興業事件を題材にして、3つの提言を行った。

まず一つ目は、「配当に係る税法の規定で会社法の「資本剰余金」を用いる積極的な理由はない」である。法人税法24条1項3号（現行4号）の意義について文理解釈から確認した上で、同法が会社法からの借用概念である「資本剰余金」という文言を用いることになった背景およびその問題点を洗い出し、この提言に繋げた。

借用元について旧商法から会社法への変遷があり、資本と利益の区分についても変遷による考え方の変化により、資本部分と利益部分の双方に混入する可能性が出てきた現状がある。そのような状況下で、会社法上の概念を基準として、法人税法上の資本と利益の区別を行うことについては疑問がある。ただ、「配当」という概念そのものも会社法から借用され、その手続きも会社法に則って行われるものであるという現状において、税法のみ厳格な資本と利益の区別を維持することはそのままでは難しい。そこで、法人税法23条1項および24条1項4号で用いられている「資本剰余金」に係る部分を削除し、剰余金の配当についてはすべからく法人税法施行令23条1項4号のプロラタ計算を実施すべきだというのが私の意見である。経理業務のIT化が進んでいる現状においては不可能なことではないと考える。

二つ目は、「配当に関して会社法が確定決算主義を放棄した以上、税法も同様の対応が必要」である。まず、混合配当の諸問題、具体的には配当先後関係問題、資本払込み部分の食い込み問題、同時配当の問題について明らかにした上で、次に、利益積立金額がマイナスの法人による配当という事象の背景となったわが国と諸外国の配当規制の検証、更に、法律（法人税法24条1項3号（現行4号））と政令（法人税法施行令23条1項3号（現行4号））が矛盾している場合に、政令が法律の委任の範囲を逸脱した場合の取扱いと本件における原因を計算式の検証を通して明らかにすることによって、この提言に繋げた。

政令の計算結果における違法性について検証し、その原因が、図表1-1-7の算式における「②払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」の計算式の分母が「前事業年度末の⑦簿価純資産価額」であることを明らかにした。そして、この問題解決を阻んでいるコンプライアンス・コストの正体が、法人税法の各法規との関連性の維持から一律に前事業年度末（前事業年度末の確定決算で申告されたもの）に合わせているものであり、本件の場合でいうと、法人税法施行令9条1項1号（利益積立金額）にあるすべての項目について、それが生じるたびに増減

を調整して正確な利益積立金額の値を保つとすれば、コストがかかりすぎるということ³⁸⁷が明らかになった。この問題の解決するために、米国における解決策、つまり、会社法における配当の原資などには着目せずに、その代わり、株主側に税務上において法人利潤（E&P）を捕捉することを要求し、税務基準額（株式譲渡の取得原価）と合わせて、分配の資本部分と利益部分を区別しようという考え方をを用いることを提言するものである。これによって配当課税における確定決算主義ならびに会社法からの借用概念の呪縛から解放される。

三つ目は、「株式譲渡損益の計上については、税制上の考え方だけでなく株主の視点も踏まえて解決策を見出すことが必要。」である。まず、法人税法61条の2第1項で規定されている「みなし配当先取りルール」について明らかにした上で、株式譲渡損の意味について示した。また、「子会社簿価減額特例」が導入された背景を検証することにより、配当の本質とわが国の税制における配当課税の不整合について明らかにした上で、この提言に繋げた。

投資者である株主は、配当も譲渡損益も総合して投資判断しているのに、わが国の税制においては、配当は非課税であるのに対して譲渡損益は課税としている。また、配当の本質として、会社は配当を実施することにより配当落ちにより純資産の低下が起き株式の価値も下落し、その下落した価値の分を株主は配当として受け取るものである。つまり、配当の前後において株主の純資産は変化しないという実態がある。

この二重課税調整措置と配当落ちの関係を突いたタックス・プランニングが実施された。これは、買収した子会社から配当という形で資産を吸い上げた上で受取配当等の益金不算入として、配当落ちにより価値が下落した当該子会社株式を譲渡して譲渡損を計上したという事案である。税務当局も課税すべく検討したが結局は断念したとされている。この問題を解決するために制定されたのが「子会社簿価減額特例」である。この特例の目的は、配当による実質的な投資の回収を非課税（全部又は一部を益金不算入）で行った上で、更に外国子会社株式の譲渡損益が計上されることを防止する点にある³⁸⁸つまり、二重課税調整措置の対象とすべきか否かという観点ではなく、投資のリターンとしては同じ性質であるにもかかわらず、配当による回収を非課税で行った上で、配当落ちした株式の譲渡損の計上を防ぐという課税理論に外国株式についてのみ転換したということを意味する。

配当に係る現状とわが国の税制における配当課税を考えた場合、この税制改正で十分であるとは言えない。配当とその株式の譲渡を考える場合には、実際に投

³⁸⁷ 渡辺・前掲注（318）702頁

³⁸⁸ 太田・前掲注（199）658頁

資を行う投資者や市場関係者のなどの株主としての視点を踏まえることが必要である。個人株主は、多くの場合、配当も譲渡損益も投資のリターンの一部と捉える。それに対して、法人株主の場合は出資を行い、その子会社で獲得した利益を配当という形で回収する。株式の譲渡・清算は念頭に置いていないケースも多い。

今後の配当課税のあり方として、個人株主には税額控除などという形での二重課税調整措置の対象とせず、配当の受け取りを将来の株式の譲渡益の先取りと捉え、配当控除を認めず、法人株主についてのみ、二重課税調整を行い受取配当等の益金不算入を認めることとする。米国連邦所得税法における解決法を参考にし、重疊的配当課税の排除のために法人段階における親会社と子会社の間の配当については、グループ通算制度などをとおして投資簿価調整を行い、グループ通算制度の適用がない法人については、法人の純資産簿価（インサイド・ベシス）のうち、法人段階で課税済みの法人利潤（E&P）についてだけは、絶えず捕捉し続けて、まず分配の際にはまず利益配当の課税を行うという米国の手法が最も理に適っているといえる。

今後の配当課税を考える際には、多様な種類株式などの出現などに代表されるように配当等については様々なケースが見られる現状に対応しつつ、これまでの考え方も踏まえた上で、株主の視点も取り入れることが重要である。

社会が変化すると同様に、税制もまたそれに対応するために、絶えず見直し変化し続けなければならない。本稿がその変化の一助になれば幸いである。

参考文献

【書籍】

- ・青木幸徳ほか『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006年）
- ・石井隆太郎ほか『改正税法のすべて 令和4年版』（大蔵財務協会、2022年）
- ・伊藤公哉『アメリカ連邦税法 第8版』（中央経済社、2021年）
- ・伊藤邦雄『新・現代会計入門 第5版』（日本経済新聞出版、2022年）
- ・伊藤俊一『Q&A みなし配当のすべて』（ロギカ書房、2020年）
- ・伊藤靖史ほか『会社法5版』（有斐閣、2021年）
- ・今村隆『課税訴訟における要件事実論〔3訂版〕』（日本租税研究協会、2022年）
- ・梅本淳久『国際的な配当をめぐる税務 子会社株式簿価減額特例』（ロギカ書房、2022年）
- ・江頭憲治郎『株式会社法 第8版』（有斐閣、2021年）
- ・太田洋・伊藤剛志『第2版 企業取引と税務否認の実務』（大蔵財務協会、2022年）
- ・太田洋・伊藤剛志『企業取引と税務否認の実務』（大蔵財務協会、2015年）
- ・岡村忠生『法人税法講義 第3版』（成文堂、2007年）
- ・Curtis J.Milhaupt『米国会社法』（有斐閣、2009年）
- ・金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）
- ・金子宏『租税法 第20版』（弘文堂、2015年）
- ・金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995年）
- ・小塚真啓『税法上の配当概念の展開と課題』（成文堂、2016年）
- ・齊藤郁夫ほか『改正税法のすべて 令和5年版』（大蔵財務協会、2023年）
- ・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年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法 二訂版』（大蔵財務協会、2019年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法 第3版』（弘文堂、2022年）
- ・鈴木基史『令和5年10月改訂 法人税申告書別表4・5ゼミナール』（清文社、2023年）
- ・税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧』（1987年）
- ・竹田公子『米国会社法の実務 Q&A デラウェア州会社法に基づく設立・運営』（中央経済社、2019年）
- ・谷口勢津夫『税法の基礎理論－租税法律主義論の展開－』（清文社、2021年）
- ・内藤景一郎ほか『改正税法のすべて 令和2年版』（大蔵財務協会、2020年）

- ・仲谷栄一郎ほか『国際取引と海外進出の税務』（税務研究会出版局、2019年）
- ・成田一正『令和4年度 よくわかる税制改正と実務の徹底対策』（日本法令、2022年）
- ・法務執務研究会編『ワークブック法制執務 第2版』（ぎょうせい、2018年）
- ・牧口晴一・齋藤孝一『組織再編・資本等取引をめぐる税務の基礎 第5版』（中央経済社、2022年）
- ・増井良啓『租税法入門 第2版』（有斐閣、2021年）
- ・諸星健司『事例詳解 資本等取引をめぐる法人税実務』（税務研究会出版、2008年）
- ・諸星健司『みなし配当をめぐる法人税実務 第3版』（税務研究会出版、2022年）
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法 第2版』（弘文堂、2021年）

【論文】

- ・朝倉雅彦「みなし配当最高裁判決－最判令和3年3月11日の検討と今後の焦点－」（税務弘報 69 巻 7 号、中央経済社、2021年）153～160 頁
- ・朝倉雅彦「みなし配当最高裁判決を受けた国税庁公表の取扱い」（税務弘報 70 巻 2 号、中央経済社、2022年）91～96 頁
- ・池原桃子「最高裁 時の判例」（ジュリスト 1580 号、有斐閣、2023年）89～98 頁
- ・石田昌朗「子会社株式評価損の損金算入について」（国税速報 6134 号、大蔵財務協会、2010年）29～33 頁
- ・石橋三男「上場株式等に係る配当所得の課税の特例の大口株主等の範囲」（税理 66 巻 8 号、ぎょうせい、2023年）50～53 頁
- ・伊藤剛志・増田貴都「最判令和3年3月11日（混合配当事件）後の国税庁の対応と税制改正の動向」（企業会計 74 巻 3 号、中央経済社、2022年）98～104 頁
- ・伊原健人「大口株主の上場配当等の申告分離課税の見直し」（週刊税務通信 3778 号、税務研究会、2023年）22～27 頁
- ・今村隆「借用概念論・再考」（税大ジャーナル 16 号、2011年）
- ・入谷淳「スピンオフをめぐる動向と経産省手引の改正ポイント」（経理情報 1661 号、中央経済社、2022年）28～33 頁
- ・江頭憲治郎「みなし配当」（別冊ジュリスト 178 号、有斐閣、2005年）60～61 頁
- ・大野真弓「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当を受けた場合の法人税法上の区分について」（税大論叢 106 号、2022年）

- ・大淵博義「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とするみなし配当等の計算規定を違法・無効とした最高裁判決」(税理 64 巻 7 号、ぎょうせい、2021 年) 2～9 頁
- ・岡村忠生「資本剰余金からの脱却」(税法学 586 号、日本税法学会、2021 年) 131～151 頁
- ・霞晴久「外国法人から受領する「みなし配当」に関する実務上の諸問題」(税理 64 巻 11 号、ぎょうせい、2021 年) 143～152 頁
- ・金子友裕「剰余金の配当」(税務事例研究 184 号、日本税務研究センター、2021 年) 1～30 頁
- ・金田賢太郎「剰余金の分配可能性に関する一考察」(会計プロGRESS 第 6 号、日本会計研究学会、2005 年)
- ・木山泰嗣「外国子会社から同日付けの効力発生日で資本配当及び利益配当(混合配当)を受けた場合の法人税法の解釈適用について判示された事例」(税経通信 76 巻 6 号、税務経理協会、2021 年) 171～180 頁
- ・木山泰嗣「自己株式の取得と譲渡所得」(税理 66 巻 1 号、ぎょうせい、2023 年) 168～169 頁
- ・木山泰嗣「みなし配当規定の解釈」(税理 63 巻 8 号、ぎょうせい、2020 年) 184～185 頁
- ・小塚真啓「配当課税の構造と問題」(租税法研究 51 号、有斐閣、2023 年) 28～41 頁
- ・小塚真啓「連結におけるインサイド・ベシスとアウトサイド・ベシス：序説」(岡山大学法学会雑誌 70 巻第 3・4 号、2021 年)
- ・小山真輝「配当に関する税制の在り方ーみなし配当と本来の配当概念との統合の観点からー」(税大論叢 62 号、2009 年)
- ・齋藤真哉「自己株式」(日税研論集 76 号、日本税務研究センター、2019 年) 255～272 頁
- ・酒井貴子「みなし配当に関する法人税法施行令を違法・無効とした事例」(ジュリスト 1560 号、有斐閣、2021 年) 10～11 頁
- ・酒井貴子「みなし配当に関する法人税法施行令を委任範囲逸脱により違法・無効とした事例」(新・判例解説 Watch30 号、日本評論社、2022 年) 249～252 頁
- ・坂本雅士「欠損填補、剰余金の配当」(日税研論集 76 号、日本税務研究センター、2019 年) 127～154 頁
- ・坂本雅士「混合配当をめぐる課税問題ー最高裁判決を前にしてー」(會計 198 巻 5 号、産業経理協会、2020 年) 28～42 頁
- ・坂本雅士「事例研究 第 196 回」(税研第 220 号、日本税務研究センター、2021 年) 57～60 頁

- ・佐藤修二「租税判例速報」(ジュリスト 1521 号、有斐閣、2018 年) 10～11 頁
- ・佐藤修二「法人税法施行令を違法・無効とした判決の衝撃」(税務弘報 66 巻 9 号、中央経済社、2018 年) 139～145 頁
- ・佐藤英明「法人税法のみなし配当に関する同法施行令を違法無効とした事例」(TKC 税研情報 28 巻 5 号、TKC 税務研究所、2019 年) 1～6 頁
- ・佐藤英明「利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当とみなし配当」(TKC 税研情報 31 巻 2 号、TKC 税務研究所、2022 年) 1～5 頁
- ・進藤壮一郎「租税回避行為の「否認」についてー近時の最高裁判決の動向等を踏まえて」(定塚誠編著『行政関係訴訟の実務』)(商事法務、商事法務研究会、2015 年) 228～240 頁
- ・高橋絵梨花「混合配当に係る税務論点ープロラタ計算をめぐる 2 つの問題ー」(税研 216 号、日本税務研究センター、2021 年) 96～101 頁
- ・高橋祐介「判例批評」(民商法雑誌 158 巻 2 号、有斐閣、2022 年) 359～360 頁
- ・武田昌輔「総説ー新会社法と課税問題ー」(財団法人日本税務研究センター『新会社法と課税問題』財経詳報社、2006 年) 1～27 頁
- ・田島秀則「資本剰余金の配当とみなし配当の計算について」(新・判例解説 Watch23 号、日本評論社、2018 年) 237～240 頁
- ・田島秀則「米国法人のスピンオフと本邦居住者に対するみなし配当課税」(ジュリスト 1429 号、有斐閣、2011 年) 153～155 頁
- ・谷口勢津夫「みなし配当に係る委任命令規定の委任範囲逸脱による違法・無効」(ジュリスト臨時増刊 1531 号、有斐閣、2018 年) 188～189 頁
- ・谷口勢津夫「みなし配当に係る税法基準の射程と政令の委任範囲逸脱」(税研 JTRI35 巻 4 号、日本税務研究センター、2019 年) 48 頁
- ・垂井英夫「資本等の概念と剰余金の配当ー会社法を基礎としてー」(税研 130 号、日本税務研究センター、2006 年) 41～48 頁
- ・手塚貴大「利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当における、直前払戻等対応資本金額等の計算方法」(ジュリスト臨時増刊 1570 号、有斐閣、2022 年) 168～169 頁
- ・中村信行「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当(混合配当)について、みなし配当等の計算を定める政令を違法・無効とした事例」(月刊税務事例 53 巻 12 号、財経詳報社、2021 年) 6～15 頁
- ・中村真由子「パーシャルスピンオフ税制の創設」(税務弘報 71 巻 7 号、中央経済社、2023 年) 68～75 頁

- ・長井伸仁「大規模法人に対する審理上の留意事項（その２．連結納税制度を中心に）」（租税研究 738 号、日本租税研究協会、2011 年）84～109 頁
- ・長島弘「みなし配当に係る政令規定を委任の逸脱と判断した事例」（月刊税務事例 50 巻 9 号、財経詳報社、2018 年）25～37 頁
- ・成道秀雄「資本金等の額と利益積立金額」（日税研論集 76 号、日本税務研究センター、2019 年）35～64 頁
- ・成道秀雄「剰余金の分配」（財団法人日本税務研究センター『新会社法と課税問題』財経詳報社、2006 年）157～186 頁
- ・西中間浩「最新判例・係争中事例の要点解説」（税経通信 73 巻 9 号、税務経理協会、2018 年）166～171 頁
- ・野田秀三「資本の部の計数」（財団法人日本税務研究センター『新会社法と課税問題』財経詳報社、2006 年）187～232 頁
- ・平野秀輔「いわゆる『プロラタ計算』を定めた政令が、法の委任の範囲を逸脱した違法なもので、無効であるという判断」（月刊税務事例 52 巻 3 号、財経詳報社、2020 年）59～66 頁
- ・平川雄士「混合配当事件最高裁判決（最判令和 3 年 3 月 11 日）の意義と射程」（週刊税務通信 3673 号、税務研究会、2021 年）21～28 頁
- ・藤井誠「減資に関わる課税関係の検討」（日税研論集 76 号、日本税務研究センター、2019 年）95～126 頁
- ・増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税一再論」（税務事例研究 126 号、日本税務研究センター、2012 年）47～69 頁
- ・南井勝「自己株式のみなし配当課税における現状と課題」（菊谷正人『会計学と租税法の現状と課題』税務経理協会、2019 年）363～372 頁
- ・吉岡正道ほか「配当財源決定メカニズムの国際的動向」（国際会計研究学会年報 2012 年度第 1 号）119～133 頁
- ・渡辺徹也「企業会計・会社法と法人税法に関する一考察」（税法学 586 号、日本税法学会、2021 年）685～704 頁
- ・渡辺徹也「法人が資本払戻しを行った場合における法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の法適合性」（ジュリスト 1567 号、有斐閣、2022 年）131～134 頁
- ・渡辺充「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当とプロラタ計算の違法性～国際興業管理株式会社事件～」（税理 64 巻 10 号、ぎょうせい、2021 年）70～86 頁

【WEB サイト】

・大蔵省「平成13年度税制改正の大綱について」（大蔵省 HP、2000 年 12 月 19 日）

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2001/zei001a.htm

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

・霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第1回」（Profession Journal 448 号、2021 年）

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1079/>

（最終閲覧日：2023 年 9 月 21 日）

・霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第2回」（Profession Journal 450 号、2021 年）

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1087/>

（最終閲覧日：2023 年 9 月 21 日）

・霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第3回」（Profession Journal 452 号、2022 年）

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1093/>

（最終閲覧日：2023 年 9 月 21 日）

・霞晴久「“国際興業事件”を巡る5つの疑問点～プロラタ計算違法判決を生んだ根本原因～ 第4回」（Profession Journal 454 号、2022 年）

<https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-1097/>

（最終閲覧日：2023 年 9 月 21 日）

・経済産業省 経済産業政策局 産業組織課「令和4年度税制改正要望事項」（2021 年）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/request/meti/04y_meti_k_03.pdf

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

・経済産業省 経済産業政策局 産業組織課「令和5年度税制改正要望事項」（2022 年）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/request/meti/05y_meti_k_04.pdf

（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

・経済産業省 経済産業政策局 産業組織課「令和6年度税制改正要望事項」（2023 年）

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/request/meti/06y_meti_k_03.pdf

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・国際課税連絡協議会「令和 4 年度税制改正要望」(2021 年 9 月)

https://www.jftc.or.jp/proposals/2021/20210930_2.pdf

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・国税庁「平成 22 年度 法人税関係法令の改正の概要 I 資本に関する取費等に関する改正」(国税庁 HP、2010 年)

https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2010/01.htm

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・財務省「令和 2 年度税制改正 所得税法等の一部を改正する法律案新旧対照表」(財務省 HP、2020 年)

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/seirei/shinkyu/houjin.pdf

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・財務省「令和 6 年度税制改正の大綱」(財務省 HP、2023 年)

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html

(最終閲覧日：2024 年 1 月 2 日)

- ・ジェトロ「デラウェア州での会社設立手続き：米国」(最終更新：2019 年 9 月)

<https://www.jetro.go.jp/world/qa/04J-010008.html>

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・事業再編研究会「事業再編研究会報告書」(経済産業省、2020 年)

https://www.meti.go.jp/shingikai/economy/jigyo_saihen/pdf/20200731_01.pdf

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・税制調査会「税制改革についての中間答申」(1986 年 4 月)

https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6304_zeiseikaikakutyukantousin.pdf

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・田村俊夫「成長戦略としてのスピンオフ税制改革～コーポレートガバナンスの試金石～」(資本市場リサーチ 34 号、2015 年)

<http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/hermes/ir/re/31018/0101909101.pdf>

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・日本公認会計士協会「国外における組織再編等に係る国内税法の適用関係について(中間報告)」(租税調査会研究報告第 17 号、2009 年)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/17_9.html

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

・ 発知謙次「グループ通算制度における投資簿価修正の見直し」(EY 税理士法人 HP、2022 年 3 月 31 日)

https://www.ey.com/ja_jp/tax/info-sensor-2022-04-10-tax-update

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

・ 森・浜田松本法律事務所「令和 2 年度税制改正 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対応規定について」(TAX LAW NEWSLETTER、2020 年 4 月号)

<https://www.mhmjapan.com/content/files/00041842/20200428-031804>

(最終閲覧日：2023 年 9 月 29 日)

・ PwC 税理士法人「平成 30 年度我が国内外の投資促進体制整備等調査(諸外国等における租税制度及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業) 経済産業省委託調査報告書」(経済産業省 HP、2019 年)

https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/30fy_itakuchousa_honbun.pdf

(最終閲覧日：2024 年 1 月 25 日)

【新聞記事他】

・ 朝日新聞デジタル「ソフトバンク G の節税に財務省対抗 いたちごっこの真相」(2020 年 1 月 6 日)

・ 週刊税務通信「総務省が外形標準課税の見直しを検討 「資本金+資本剰余金」を追加基準とする案が浮上」(週刊税務通信 3774 号、税務研究会、2023 年) 7 頁

・ 日本経済新聞「スピンオフ減税拡大」(2023 年 3 月 3 日) 朝刊 1 頁

・ 日本経済新聞電子版「抜かれなかった伝家の宝刀国税 vs ソフトバンク」(2019 年 8 月 3 日)

・ 日本経済新聞電子版「ソフトバンク G の節税策、財務省が抜け穴封じへ」(2019 年 10 月 19 日)

・ 日本経済新聞電子版、「中小化で節税、『1 億円』企業続々 低成長で窮余の減資」(2022 年 9 月 4 日)

・ 日本経済新聞電子版「ソニー、コングロマリット経営に転機 金融子会社を分離」(2022 年 5 月 18 日)

・ 日本経済新聞電子版「ソニーFG 遠藤新社長「上場後もソニーG との関係不変」」(2022 年 7 月 27 日)

・ 日本経済新聞電子版「過大配当問題、やまぬ波紋」(2023 年 8 月 21 日)

・ ブルームバーグ通信「サーベラス COO、国際興業役員への賠償請求を棄却—東京地裁」(2013 年 2 月 28 日)

<https://www.bloomberg.co.jp/news/articles/2013-02-28/MIX0WP1A74E901>

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

- ・ロイター通信「サーベラスが国際興業株売却へ、1300 - 1400 億円＝関係筋」

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

<https://jp.reuters.com/article/t9n0hg02f-cerberus-kokusai-kogyo-idJPTYEA0G03920140117>

(最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日)

【裁判例】

- ・最高裁昭和 35 年 10 月 7 日第二小法廷判決（最高裁判民事判例集 14 卷 12 号）2420～2430 頁
- ・東京高判平成 11 年 6 月 21 日判決（判例時報 1685 号、判例時報社、1999 年）33～36 頁
- ・東京地裁平成 21 年 11 月 12 日判決（判例タイムズ 1324 号、判例タイムズ社、2010 年）134～144 頁
- ・最高裁平成 28 年 2 月 29 日第一小法廷判決（最高裁判民事判例集 70 卷 2 号）242～331 頁
- ・東京地判平成 29 年 12 月 6 日判決（最高裁判民事判例集 75 卷 3 号）488～512 頁
- ・東京高判令和元年 5 月 29 日判決（最高裁判民事判例集 75 卷 3 号）513～551 頁
- ・最高裁令和 2 年 3 月 24 日第三小法廷判決（判例タイムズ 1478 号、判例タイムズ社、2021 年）21～30 頁
- ・最高裁令和 2 年 7 月 2 日第一小法廷判決（最高裁判民事判例集 74 卷 4 号）1030～1080 頁
- ・最高裁令和 3 年 3 月 11 日第一小法廷判決（最高裁判民事判例集 75 卷 3 号）418～487 頁
- ・最高裁令和 3 年 3 月 11 日第一小法廷判決（判例タイムズ 1488 号、判例タイムズ社、2021 年）75～88 頁
- ・東京高裁令和 4 年 9 月 28 日判決（TKC 法律情報データベース LEX/DB [文献番号] 25595690）（最終閲覧日：2023 年 12 月 17 日）

【裁決例】

- ・国税不服審判所平成 24 年 8 月 15 日裁決（裁決事例集 88 集、大蔵財務協会、2013 年）206～232 頁

【裁判資料】

- ・ 甲 1 号証「更正の理由」
- ・ 甲 5 号証の 1 「本件同意書」
- ・ 甲 5 号証の 2 「本件決議書 A」
- ・ 甲 5 号証の 3 「本件決議書 B」
- ・ 甲 5 号証の 4 「本件決議書 C」
- ・ 甲 5 号証の 5 「本件決議書 D」
- ・ 甲 6 号証「Delaware Limited Liability Company Act（米国デラウェア州 LLC 法）18-607 条(a)（英文及びその抄訳）」（2015 年）
- ・ 甲 2 0 号証「陳述書」
- ・ 乙 6 号証「KPC 社の平成 24 年 11 月 30 日の伝票」

租税資料館賞論文集 第 33 回（2024）第三卷

令和 7 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>