

講義ノート本体：立教大学法学部租税法2013年通年浅妻章如 [www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma\\_aa](http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma_aa)

# 導入

財務省「[税制について考えてみよう](#)」平成25年1月(PDF)

租税法はお金儲けに役立つ(というのは立教生にアピールしないようだ)。新司法試験での不人気ぶり。学部学生が学ぶ意義は？(全員が租税実務家になるわけではない/頻繁に改定される)

(1)全員が参政権者になる → 租税の公平を論ずる基礎(ひいては政治への意識も)。

(2)人的資本の向上 → 概念操作でなく数字の操作で知る租税回避テクニック(実際に使える訳ではない)。

本講義は判例・実定法詳解に拘らず広く浅くの方針。どちらかというとな復習<sup>ct</sup>推奨。

教科書：中里実他編著『[租税法概説](#)』(有斐閣、2011)

その他：金子宏『租税法』(弘文堂、とりあえずなるべく新しいものを)

金子宏他『ケースブック租税法』(弘文堂、講義ノート中の「§121.01」等はケースブックとの対応)

岡村忠生他『ベーシック税法』(有斐閣アルマ)

水野忠恒『租税法』(有斐閣)

谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂)

増井良啓・法学教室355-378号連載「租税法入門」(2010.4-2012.3)

佐藤英明『スタンダード所得税法』(弘文堂)

岡村忠生『法人税法講義』(成文堂)

増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会)

金子宏他『税法入門』(有斐閣)

佐藤英明『プレップ租税法』(弘文堂)

『租税判例百選』(5版、有斐閣、2011、講義ノート中の「百選」はこれを指す)

マンキュー(足立英之他訳)『マンキュー経済学 I ミクロ編・II マクロ編』(東洋経済新報社)

スティグリッツ(藪下史郎・訳)『公共経済学 上下』(東洋経済新報社)

井堀利宏『財政』(岩波書店)

シャベル(田中亘・飯田高訳)『法と経済学』(日本経済新聞出版社)

## 税大講本

講義ノートについて：この講義ノートで『租税法概説』を補完していくつもりですが、「[浅妻]〜」という部分は私見であり定説とは限らないので鵜呑みにしないで下さい。また外部で重要そうな判例には☆印をつけます(浅妻の定期試験に出すという意味ではありません)。敬称等は省略しています。

六法等：『実務税法六法 法令編』(新日本法規)；『税務六法 法令編』(ぎょうせい)

学部生向けは『判例六法』(Professionalに平成23年度版から租税判例収録)等。

[法令データ提供システム](#)；[法庫 所得税法 施行令 施行規則 法人税法 令 則 相続税法 令 則 消費税法 令 則 地方税法 令 則 租税特別措置法 令 則 国税通則法 令 則 国税徴収法 令 則 国税犯則取締法 則 租税条約実施特例法 令 認定省令 条約検索 通達](#)(所得税法基本通達等の法令解釈通達その他、「事前紹介に対する文書回答」や「質疑応答事例」等もある) 国税庁[タックスアンサー](#)

その他のリンク：財務省[わが国の税制の概要](#)

英文翻訳[Japanese Law Translation](#)

[過去問](#)...いじめの賠償や物品売買に関する租税法上の問題。

## 1. 租税法の位置づけ

### 1.1. 公法としての租税法と取引法としての租税法

### 1.2. 法的分析と経済分析の統合ー租税政策と租税法

### 1.3. 理論と実務の融合と、関連法分野の統合的考察の必要性

### 1.4. まとめー課税問題の特色としての総合性

民法や商法の講義と、現実とのズレがある。高校物理と空気抵抗の比喩<sup>ct</sup>

例：相続において民法上はともかく実務上は限定承認をすると不利になることがある(4.5.3.5.)。

何か取引等をする場合には、税務上の効果も視野に入れなければならない。

(cf. 会社法・信託法等が改正されても租税法も合わせて改正されねば、新たな仕組みは使えない)

法学部生でもミクロ経済学入門は独学してほしい(法の経済分析・ローエコ)。租税法関係では財政学・公共経済学も。

## 2. 租税をめぐる立法・行政

### 2.1. 租税法の定立過程(租税立法過程)

#### 2.1.1. 序説——租税制度の歴史的背景

##### 2.1.1.1. 現代国家と租税制度

###### 1 提供のための資金調達

公共財(public goods)[cu](#).....典型は国防。トマトの消費などとの違いについて。

(nonrivalrous)：消費が競合しないので利用する人が増えても追加的費用がかからない。

(nonexcludable)：利用する人を締め出すことが困難である。

↓

(free ride)問題の発生。 → 政府が提供しなければならない。

(しかし もあるかもしれない。かといってNPO・非営利組織に任せられるか?)

###### 2 (所得・富の)

国家が弱者救済をしないとすれば、篤志家・宗教施設等に頼ることとなろう(或いは...略)。

しかし現在の憲法 条は「健康で文化的な最低限度の生活」を保障せよとする。国に頼るな、という哲学・価値判断は議論の対象たりうるが、少なくとも現在のところ日本人はそのような価値判断をしていない。

尤も、無い袖は触れない。憲法25条はプログラム規定。憲法29条： との緊張もある。

再分配は租税でなく (social security生活保護や年金等)が担う機能である、という説明を時折見かける。

[浅妻]そういう説明は無意味だろう。租税にせよ社会保障にせよ、政府が遂行している。[cv](#)

一般論として は弱者のため(再分配の原資とする)である。増税→弱者いじめは必然ではなく設計次第。

cf. (poverty trap)... 貧困からの脱却の困難さ。最低限の生活費を給付するとすると受給者の労働意欲が

阻害される(税率 と等しいため。政府や東電による被災者の生活保障設計でも共通する問題)。かといって

給付を削るのも困難。cf. [cw](#)

3 ...景気過熱期、賃金等が上昇し、累進所得税制の下で税額が増え、景気停滞期、賃金等が減少し、累進税制の下で税額が減る、という自動景気調整(built-in stabilizer)機能がある。[cx](#)

4 実現の一手段...炭素税等のbads taxや、加速度償却等による租税優遇措置が典型。

##### 租税を課すことの正当化根拠

...国家契約説を背景とし、市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方。国防等の公共財を考えればこの理念は否定し難いが、強調しすぎれば の理念と衝突する恐れ。

...国家は当然に課税権を持ち(権威的国家思想)、国民は当然に納税義務を負う、とする考え方。国家は国民の利便のために存在するという理念と衝突する恐れ。[dh](#)

##### 2.1.1.2. 日本の租税制度の発達

###### a. 草創期

###### b. 近代税制の確立期

###### c. 戦時期の税制

###### d. 戦後の制度転換

###### e. シャウブ税制

###### f. その後の展開

最初は 、次に 。暫くして 、後に 。20世紀末から 。

##### 2.1.1.3. 現状

12-14頁図表2-2～図表2-4 cf.財務省[平25予算](#) [財政制度等審議会H25.5.27](#)

「歳入の公債依存が慢性化」→せめて

(primary balance：基礎的財政収支)の均衡(できれば黒字化)を！...現在の収入で、これまでの借金の元利払い以外の支出は賄えるようにしよう(今後の借金は過去の借金の返済だけにとどめる)ということ。

### 2.1.2. 租税立法の原則

#### 2.1.2.1. 憲法上の原則

憲法14条：平等取扱原則 → 租税公平主義

憲法30条：納税義務

憲法83条：財政民主主義・財政国会中心主義 → 財政法に多くを譲る。

憲法84条：租税法主義

憲法94条：自主財政主義

2.1.2.1.a.

2.1.2.1.a.ア.

憲法84条..... 憲法31条罪刑法定主義を思い出して。

そもそも議会は国王による恣意的課税を防ぐために現れた。2つの思想的基礎：民主主義・自由主義。

(間接) → 課税対象者の同意。

(cf. ボストン茶会事件)<sup>dq</sup>

[浅妻]現実には参政権のない者に課税することがある(

等)。**【課税対象者の同意】** **【国費自己**

負担】<sup>di</sup>は貫徹されてない。不公平な課税か否か、という別の考慮要素で補完せざるをえないと浅妻は思う。

応用問題：参政権のない に課税することは違憲か？(cf.地方団体)

(立法府が行政府に委任することが許されるか)は  
は違憲・無効。

でなければならない。

2.1.2.1.a.イ.

からの要請 →

の確保(または法的安定性)

課税結果が予測できなければ、

、という説明。

(1)租税法規が不明確だと本当に取引が萎縮するのか？(教科書的説明を一步超えた考察)

(2)取引が萎縮することの何が悪いのか？

(1)に関し想像しうる反論——合理的経済人は全てのリスクを織り込んで取引等の行動をする筈である。租税負担が不明確であっても、そのリスクを織り込んで合理的経済人は行動する筈である.....か？(cf. Knightによるリスクriskと不確実性uncertaintyとの区別)

多くの人は (risk averse) → 取引萎縮。

尤も実際のところ規定が未整備の領域は少なからずある。規定を作るコストも馬鹿にできない。<sup>di</sup>

(2)に関し、取引は多い方がよいのか？.....自発的取引は社会の (welfare)増大に資する(例：林檎20個を保有するA氏と肉5kgを保有するB氏との間の取引)。取引が萎縮すれば、社会に発生した筈の厚生がなくなる。

COLUMN2-1

の許容性 (cf. rule vs. standard)<sup>ifbk</sup>

⇒COLUMN5-1同族会社 に関連して不確定概念を用いることは違憲か？

不確定概念を2種類に区別.....租税行政に自由裁量を与えるものかどうか。

1 当該規定の終局目的や価値概念を内容とする不確定概念(例：「公益上必要のあるとき」)

2 中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念(例：同族会社規定での税負担を「不当に減少させる」)

2.1.2.1.a.ウ.

納税者が法的に争う余地が確保されていなければならない。→3.2.租税争訟制度へ

2.1.2.1.b.

2.1.2.1.b.ア. 租税公平主義と

水平的公平・垂直的公平・担税力については4.1.1.2.で後述。

COLUMN2-2

と所得税法改正

争点：原告(大学教授)の [di](#)される給与所得について実額経費控除[dk](#)を認めない等の規定の違憲性？  
 補足：訴訟が起きにくいようにするため、現在 ( ) と位置づけられる)はかなり納税者に甘く設計されている。つまり、実際の経費が給与所得控除額を上回るとは殆どない(が、本件では実額経費の方が大きいと原告は主張[di](#))。

判示・租税の定義・機能(2.1.2.2.参照)

●「財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とする」「極めて専門技術的な判断を必要とする」

●「 ( ) 」であることが「 ( ) 」でない限り、立法府の判断に口出ししない。 [di](#)

●給与所得者の実額控除(選択制も含め)の執行上の困難 → 区別の「目的は正当性を有する」 [dm](#)

●目的との関連において合理性を有するか .....給与所得者の「必要経費の額が一般に...給与所得控除の額を上回るものと認めることは困難」

(但し伊藤正己補足意見に留意..... > が著しい場合、違憲とする)。

納税者敗訴であるものの昭和62改正への政策的意義→所税57条の2特定支出控除の創設。⇒[4.5.6.3.](#)

憲法(特に14条1項)違反の訴訟は殆ど斥けられている(ゴルフ場、東大寺、酒販免許制)。 [do](#)

遡及適用の可否について→[2.1.3.2.c. §125.01](#)

cf. 東京都 条例事件・東京高判平成15年1月30日判時1814号44頁...結論は地方税法違反だが、大銀行のみに課税することは地方税法違反でない。その後和解(?)。憲法判断はない。 [dp](#)

特定の政策目的のために、意図的に差別的な租税法が作られることも珍しくない( [di](#)につき§131.02 畠山武道論文参照)。違憲判断は滅多にない上に、そもそも訴訟で争点とすることも難しい [eb](#)。それでも立法論として、公平の問題或いは差別的扱いの合理的理由の有無の問題を議論する余地はあろう。

2.1.2.1.b.イ. 租税法の適用における平等取扱原則 [ea](#)

COLUMN2-3 「 ( ) 」の位置づけ

法律で定められた通り課税しなければならず、課税当局には課税を重くしたり減免したりする ( ) が認められない。租税公平主義の延長で理解。

( ) や協定は無効という建前(cf. 銀行税)に結びつくが、 ( ) に関する和解はありうるという議論もある。

( ) の法則(法理)と合法性の原則が衝突する⇒[3.1.4.du](#)

2.1.2.1.c. 自主財政主義

憲法92・94条参照。地方公共団体には憲法上 ( ) がある、とされるが、地方税法で枠がはめられている(枠法・準則法)。

地方税の賦課徴収は地方税条例に根拠付けられねばならない..... ( ) 。

税制・財政を巡る地方分権につき、次のような長所短所が考えられる。

●各地方の実情に即したきめ細かな税制が構築できる。  
 ● ( ) を通じて税制・財政が効率化(賄賂要求や無駄な財政支出がしにくくなる等)。

●勝手に税制が作られると、種々の税制ができて税制が複雑化する。  
 ●住む地域によって著しく税負担が異なることになる不公平拡大の恐れ。  
 ●他地域住民に租税負担を転嫁しようとする ( ) の恐れ。

● ( ) (税率引下競争)が弱者切捨てを導く恐れ。  
 (橋下徹大阪市長が消費税の地方税化等様々な主張をしていることについて長所短所を踏まえつつ支持・不支持を考えてほしい。Cf. [提言...](#) 赤井伸郎・岩本康志・佐藤主光・[土居文朗](#))

2.1.2.2. 「租税」の法的定義

「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」 [cv](#)

COLUMN2-4 租税の定義と様々な公的金銭給付

●租税の ( ) 性( ( ) 目的)  
 罰金・科料等と異なる。資金調達以外の目的(例えば関税)であっても、資金調達をも目的の一つとしていれば、

租税である。cf.殺人抑止税は税か？[cz](#)

●租税の  
各種使用料・手数料・特権料等と區別。

的性格の強い税との境界は曖昧。[§121.02](#)

●租税の  
分担金と、區別。しかし、受益者分担金的性格の強い税もある。や消費税の 等  
の用途限定より一般財源化が望ましいというのが財政学の定説。[db](#)  
また、特定の者のみに租税を課すこと(いわゆる狙い撃ち課税)は許されない。cf.横浜市の馬券税。[dc](#)

●租税の  
国の事業収入などと異なる(cf.石油)。課税対象者の同意なくして課税できる。(cf.銀行税[da](#))

● ( [dd](#)は相続税などで例外的)  
[浅妻]金納だと、納税者の自由と効率的資源配分を害する程度が低い、というメリットがある。

§121.02旭川市国民健康保険条例事件・最大判平成18年3月1日民集60巻2号587頁百選2藤谷武史  
国民健康保険料の保険料率が事前に明らかにされていないことは憲法84条違反かについて、国民健康保険料には  
がある(「反対給付として徴収される」)ので「憲法84条の規定が\_\_\_\_\_に適用されることはない」(但  
し国民健康保険税の場合には「適用される」とも述べており、形式的)。しかし「租税以外の公課であっても、  
賦課徴収の強制の度合いなどの点において租税に類似する性質を有するものについては、憲法84条の\_\_\_\_\_が及  
ぶ」[df](#)。

§123.02 秋田市国民健康保険税事件・仙台高秋田支判昭和57年7月23日行集33巻7号1616頁[de](#)  
憲法84条の地方版・地方税条例主義に関し、課税総額の定め方について条例で基準が規定されていないため、  
課税要件条例主義違反と判断。

ガーンジー島事件(損保ジャパン)・最判平成21年12月3日民集63巻10号2283頁 平23重判207頁岡村忠生[dg](#)  
英王室領ガーンジー島では、一定の条件下で納税者が0-30%の範囲で \_\_\_\_\_ ことができる。タックスヘイ  
ヴン対策税制の対象は税率25%以下(平22から20%以下...トリガー税率)の外国子会社であるので、日本の損害保  
険会社が支配するガーンジー島所在子会社が当地で26%の税率を選択し納税した。これが法人税に当たるかの問  
題。外国税額控除の適用の可否も合わせて問題となった。下級審は、強制性(前記「権力性」参照)を欠き租税回  
避サービスの対価であるとしたが、最高裁は租税性を肯定した(納税者勝訴)。⇒[COLUMN8-3](#)

### 2.1.2.3. 租税政策上の原則

### 2.1.3. 租税法の存在形式と形成主体

#### 2.1.3.1. 租税法の法源

憲法  
法律  
命令 (所得税法施行令、所得税法施行規則)  
告示...cf.所税78条2項2号と固定資産評価基準  
条例・規則  
条約  
判例  
通達(法令解釈通達)...法源ではないが法的に「無」でもない。  
行政先例法...緩和通達との関係や信義則(⇒[3.1.4.](#))との関係。

§140.02 \_\_\_\_\_ 事件・最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁百選6大橋洋一  
昭和26年通達改正によりパチンコ球遊器が物品税の課税対象の一つである遊戯具に含まれるとして課税が始  
まったことにつき、課税処分は適法とされた。  
所謂通達課税(通達を課税の根拠とすること)の是非は論ずるまでもない。  
建前論...法規範の創造(立法)と発見(解釈)との違い。[ek](#)  
パチンコ非課税という慣習法( \_\_\_\_\_ ) (§140.01租税法の法源 金子宏論文参照)が成立していたか？  
仮に過去の年度についても課税処分を打とうとしたら？遡及適用が許されない、となるか？[elemeneo](#)

§132.01スコッチライト事件・大阪高判昭和44年9月30日高裁民集22巻5号682頁百選11宇賀克也  
他税関で20%、神戸税関だけ30%で課税していたところ、「30%の関税を課するのが正当であるけれども」、  
「税関鑑査部長会議の決議により、全国統一的に本件物品と同種の物品に対しては20%の税率による関税を課  
することとなり、みぎ状態がかなりの期間継続していたのであるから」、「超過した10%の限度において法律  
に基づかない違法な課・徴税処分に当る」。

### 2.1.3.2. 租税法の効力（適用範囲）

2.1.3.2.a. 地域的限界 ⇒ [8.2.2.2.a. ep](#)

2.1.3.2.b. 人的限界

2.1.3.2.c. 時間的限界

☆譲渡損失事件・最判平成22年9月22日民集65巻6号2756頁 平23重判221頁渋谷雅弘

百選3 淵圭吾は最判平成23年9月30日平成21年(行ツ)173号について [dx](#)

平成16年3月26日立法、4月1日施行。同年1月1日以後の譲渡について損失の 不可。  
 随時税(相続税等)と違い として の問題は生じない、とまではどの裁判所も言っていない。憲法39条( 禁止)のような明示の規定はないが、憲法84条は予測可能性・法的安定性も保障していると考えられている。しかし結論としては平成16年改正による遡及課税を容認(合憲判断)。

違憲とは述べてないが遡及を禁じた例として沖縄生鮮魚介類事件・福岡高那覇支判昭和48年10月31日訟  
 月19巻13号220頁(ケースブック2版§125.01)...物品税の課税対象に掲げられていなかった魚介類について納付された税額の還付を防ごうとする法改正を認めない。 [dwdz](#)

### 2.1.3.3. 課税要件

納税義務者と担税者との区別（第二次納税義務...最判平成21年12月10日民集63巻10号2516頁）

課税物件 所得など

課税物件の帰属 所得税法12条など ⇒ [3.1.1.1.](#)

課税標準 所得の金額など

税率 ⇒ [4.1.4.2.](#)

## 2.2. 租税法の実現過程（租税行政）

### 2.2.1. 租税法律関係の特徴

コラム2-5 「ものの見方」としての債務関係説と権力関係説 [ig](#)

### 2.2.2. 租税行政過程

#### 2.2.2.1. 概観

#### 2.2.2.2. 租税確定手続

##### 2.2.2.2.a. 原則的な租税確定手続

方式(税通16条1項1号)と 方式(2号。地方税法1条1項7号では普通徴収)  
 において 等 [ib](#)による動機付けの設計(帳簿不提示...最判平成17年3月10日民  
 集59巻2号379頁百選105平川雄士。(東京高判平成6年3月30日行集45巻3号857頁百選106手塚貴大...実  
 額反証の可否⇒[3.2.4.6.](#)) [io](#)・ (最判昭和60年4月23日民集39巻3号850頁百選104深澤龍一郎)との関係。  
 給与所得・利子所得等様々なところで が用いられる(⇒[4.7.3.](#)源泉徴収)。

##### 2.2.2.2.b. 租税確定手続に過誤ないし意見の相違がある場合の手続

ア の場合 (税通19条)

イ の場合 1年以内に (税通23条)

更正の請求・不当利得返還請求・国家賠償との関係について最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁百選98酒  
 井克彦(概説の百選97は誤記)(錯誤の主張を排斥。更正の請求の排他性という原則論と「特段の事情」との関  
 係)と冷凍倉庫事件・最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁百選119中川丈久(国家賠償請求認容)。 [iv](#)⇒[3.2.2.1.](#)

ウ 事後的な事実関係の変動により申告税額が過大となった場合 2ヶ月以内に更正の請求(税通23条2項) [ii](#)

エ 税務署長の行政行為による税額確定 申告が(適正で)ない場合の (税通24条・25条)。納税者が不服

であれば不服申立てへ。

2.2.2.2.c. (所税234条・法税153条)

2.2.2.2.d. 近時の改正動向

### 2.2.2.3. 徴収手続

図表2-5参照。ままでに自発的納付がない場合→へ。にも応じなければ(民事執行を思い出してほしい)へ。

(地方税では特別徴収)に関し、【国-徴収納付義務者】【徴収納付義務者-本来の納税義務者】が並存。最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁百選111高木光、日光貿易事件・最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁百選112吉村典久参照(浅妻の給与について国が不当に立教大学から過大な税を徴収したとしても、浅妻は国ではなく立教大学との法律関係を持つだけ)。但し生保年金二重課税事件・最判平成22年7月6日民集46巻2号77頁百選34水野忠恒との関係について⇒[4.7.3.](#)

### 2.2.2.4. 附帯税

- a. (税通60条) 民事の遅延利息を思い出してほしい。年14.6%
- b. (税通64条) 民事の法定利息を思い出してほしい。年7.3%(税通58条のも年7.3%)
- c. (税通65~68条) 1、2、3、4 .....なお  
刑事罰との二重処罰(憲法39条)の問題はない。最判昭和33年4月30日民集12巻6号938頁。[kg](#)

COLUMN2-6 加算税制度と租税法の実現過程

納税者が正々堂々と租税法解釈につき行政と争う際に加算税に怯えずにすむ途を整備すべき。

## 2.2.3. 租税行政過程に関わる主体

### 2.2.3.1. 租税行政組織の構造

- a. 国の租税行政組織
- b. 地方公共団体の租税行政組織

### 2.2.3.2. 税理士制度*i*

税理士法52条による業務独占 (cf.税理士法51条通知弁護士制度について⇒[km](#))

cf.弁護士法72条は非弁行為を禁じているが「報酬を得る目的」「業とする」という限定がある。

# 3. 行政・司法過程における租税法の実現と法律家の役割

## 3.1. 租税法の解釈

### 3.1.1. 租税法令の解釈

#### 3.1.1.1. 法令解釈という作業

#### 3.1.1.2. 文理解釈の基本

的側面と 的側面 (⇒[2.1.2.1.a.](#)) cf.刑法と憲法31条。

#### 3.1.1.3. 最高裁の態度

ホステス報酬計算期間事件・最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁百選15佐藤英明⇒[4.7.3.](#)

所税令322条「5000円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額」は各ホステスの実際の出勤日数(必要経費概算控除の観点から)を意味せず単純な日数である。cf.ガイアックス、「敷地の用に供」す [kn](#)

#### 3.1.1.4. 概念の拡張と縮小

§161.01レーシングカー物品税事件・最判平成9年11月11日判時1624号71頁  
公道を走れない競争用自動車(FJ1600)が物品税法の「小型普通乗用四輪自動車」に該当するとして物品税を課した事案。最高裁曰く「人の移動という乗用目的のために使用されるものであることに変わりはない。(尾崎行信・元原利文反対意見あり)。

最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁百選86岩品信明……消費税(付加価値税)の要件の「帳簿又は請求書等……を保存しない場合」(消税30条7項・当時)につき、適時に提示しないことは「保存しない」に当たる。類例として最判平成16年12月20日判時1889号42頁(滝井繁男反対意見あり)・最判平成17年3月10日民集59巻2号379頁百選105平川雄士(青色申告)。

### 3.1.1.5. 類推解釈

サンヨウメリヤス土地賃借事件・最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁 百選37高野幸大 ケースブック266頁… (これは「資産の譲渡」とは言いがたい)に伴う「」でも、「所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなもの」については「譲渡所得に当たるものと」する。なお事案の結論としては不動産所得扱いなので類推解釈していない。 [si](#)

補足：租税法を類推解釈することは許されないとされることが多いが、ここでは「類推解釈」と明記している。「類推解釈」と明記していないが明らかに類推解釈をした事例として都民税還付加算金起算日事件・最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁があるがマニアックなので省略。 [si](#)

§161.02東京産業信用金庫事件・最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁百選89碓井光明… としての不動産取得が (「流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられる」)の課税対象となるとし、非課税規定の類推適用も否定。 [hd](#)

## 3.1.2. 租税法と私法

### 3.1.2.1. 借用概念

- ：他の法分野では用いられてなく租税法が独自に用いている概念(例:所得、資産)
- ：他の法分野で用いられており意味内容が与えられている概念(例:株主、配偶者) [hc](#)

### 3.1.2.2. 借用概念の解釈

：借用概念を借用元の法分野におけるのと同じ意義に解釈すべき、とするのが通説。但し「利益配当」概念が商法上適法な配当に限定されなかった例に留意⇒[4.5.2.1](#)、[§162.01](#)

#### 異説

：租税の徴収確保又は公平負担の観点から、借用概念であっても租税法独自に解釈すべきである。  
：必ずしも租税の徴収確保に資する解釈が優先するわけではないが、借用概念であっても租税法の目的に適合的な解釈をすべきである。(ドイツで有力であり日本でも支持者がいるが深入りしない)統一説が通説とはいえず、統一説の論者も別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかかな場合は別論としており、統一説と独立説・目的適合説との違いを教条主義的に捉えるべきでない。

事件・東京高判平成20年3月12日金判1290号32頁(上告不受理)… が所税161条6号「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」として 課税の対象になるかが争われた。裁判所は民法の を参照し利子に当たらないとした。Cf.宮崎裕子「いわゆるレポ取引の進化と課税」ジュリスト1253号122頁⇒[8.2.2.3.g](#)。Cf.合併 [ko](#)

### 3.1.2.3. 借用概念の修正

所税60条1項「贈与」概念の修正⇒[4.5.3.6](#)、[§222.08](#)。概説48頁(4章4節3)→(4章5節3)

### 3.1.2.4. 私法取引と租税法

税負担に関する …§163.01裸一貫事件・最判平成元年9月14日判時1336号93頁百選18中里実 [hc](#)  
離婚に際しての に譲渡所得課税が課せられること(cf.[4.5.3.3](#)、[§222.02](#))の錯誤を主張した事例。尤も裁判例を多数見渡すと錯誤無効が認められる事例と認められていない事例があることに留意。

§163.02尼崎市土地喪失事件・大阪高判平成14年7月25日判タ1106号97頁(確定)百選102橋本浩史(概説の百

選101は誤記)... AからXが遺産土地を取得したつもりで相続税の申告をしたがBが を主張し別件判決でB勝訴(時効完成も援用も相続後)。民法144条「時効の効力は、その起算日にさかのぼる。」により別件判決が税通23条2項1号「判決」に当たるとしてXは をしたが、斥けられた。  
cf. 消滅時効に関する停止条件説・最判昭和61年3月17日民集40巻2号420頁と一時所得課税・東京地判平成4年3月10日百選50望月爾⇒4.5.3.4.  
相続前に援用があり相続開始後に判決が確定した場合は税通23条2項1号「判決」に当たるであろう。相続前に時効が完成し相続後に援用があった場合について本判決の射程外か?(国税不服審判所平成14年10月2日裁決事例集64号1頁(&平19.11.1)は更正の請求を認めており、停止条件説に依拠してない?)

大阪高判平成14年12月26日判タ1134号216頁百選17渡辺徹也(旧商法110条、現行会社法839条)...「課税関係においても、 の効力は遡及しない」「本件合併によって、清算所得及びみなし配当所得が生じたことは否定できない」

### 3.1.3. 租税回避の否認

#### 3.1.3.1. 節税・脱税・租税回避

##### §164.01金子宏「租税法と私法」

(tax saving, Steuerersparung):租税法規が予定しているところから従って税負担を減少させる。合法。

(tax evasion, Steuerhinterziehung):課税要件の充足の事実を秘匿して税負担を減少させる。違法。

(tax avoidance, Steuerumgehung):「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あるいは排除すること」「課税要件の充足そのものを回避する行為」(金子租税法121頁。論者により微妙に定義が違う) [hg](#)

Cf. (tax shelter租税回避商品):高度に複雑な一連の契約を組み合わせて租税負担の軽減を図る仕組み(scheme / structureとも呼ばれる)。

#### 3.1.3.2. 租税回避の否認

租税回避の例(所税33条1項括弧書きがない場合の「譲渡」の回避...金子租税法122頁)

...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

に基づいて否認することは勿論できる。(所税33条1項、租特41条の4の2等) の典型例である の行為計算否認規定(所税157条等...尤も課税庁が敗訴する事例は珍しくない)等 [h](#)については不確定概念を参照⇒[COLUMN2-1](#)

否認規定がない場合にも否認が認められるか否か。——否認規定なき否認を認めないとすると、租税回避を行なった者と通常の法形式を選択した別の納税者との間で不公平(後述)が生じてしまうことが懸念される。が、通説は認めない。最高裁の判断はなく、下級審の裁判例は分かれている、と説明される。が、近年の裁判例は(課税庁も)、否認規定なき否認は認められない、ということ为前提としている。この前提の下、別の理由付けにより否認するのと同様の結果が導かれるか、に議論の焦点は移りつつある。

不公平について...租税回避を行なえる者は高所得者に限られ、租税負担の公平な配分という要請に一層反するという懸念。更に、弁護士等が租税回避に勤しむことは資源(頭脳)の無駄遣いだ、という批判もある。但し、租税法の不明瞭な領域に線引きをもたらしてくれるという意味で租税回避には積極的意義もある。cf.渡辺智之「租税回避の経済学：不完備契約としての租税法」フィナンシャル・レビュー69号153頁

否認規定なき否認は認められないとの前提でも、納税者の租税負担軽減の試みが成功するとは限らない。

- (1) 租税法規の解釈が納税者に都合の良いことばかりではない。
- (2) 契約・法律構成の真正性が納税者の主張する通りであるとは限らない。

(1) ——Pという要件を満たせば課税を減免するという規定があるところ、或る納税者が確かにPという要件を満たしているが、租税法の適用に当たり、当該課税減免規定の趣旨・目的に照らし明示されてはいないがQという要件も満たしていないと課税減免の恩恵を与えることはできない、などの解釈をすることにより、納税者の租税負担軽減の試みを潰すこと。租税法規の解釈の一態様であり、否認規定なき否認

[3.1.1.1](#) [3.1.1.5](#)

ではない、と説明される。（〔浅妻〕原則文理解釈ということとの緊張→ ～ ）

(2) ———納税者が主張する法律構成（主に契約）の真正性が否定され、租税回避が成功しない場合のこと。契約が裁判所によって認められていないので、租税回避が否認されるのではなく、そもそも租税回避が成立していない、という説明。結果的に租税回避を否認することに類似するが、通常言われるところの租税回避の否認とは異なるので、括弧つきの「否認」で表現される。

統一説とか事実認定とかを一般論として論ずることにあまり意味はない。問題となっている具体的な規定・事実関係・主張の巧拙に左右される。具体例⇒[3.1.3.4.](#)、[§164.04.](#)、[§164.05.](#)、[§322.05](#)

仮装行為の説明と合わせて、下の表を作成(但し下の表は浅妻独自。学界で定説なし)。

裁判過程	状況	法的効果
狭義の	金塊を隠す、偽の印鑑を押した契約書を証拠として提出する、など。	(cf.NHKの『チェイス』)
(≒契約解釈)	契約書に書いてある通りの真意を有していると認められるか否か。例えば、所有権を甲から乙に移すという真意があったか否か。租税負担軽減を狙った契約の真意を否定することは一般論としては困難。	真意がなければ。租税回避不成立。脱税かは限界線。金子は脱税と解す。
真意と異なる契約解釈	Aという契約(例:売買)を真に意図していることが認められても、ごく例外的ながら裁判所がその真意に即した法律上の効果を認めず、Bという法律構成(例:貸借)を認定することが労働法・消費者保護法絡みでありうるので、租税法絡みでもありうるのでは(異論あり)。blog	これを脱税と呼ぶ者は恐らくいない。私法上の法律構成により租税回避が成立しないだけ。
	私法上の法律構成としてはAという契約であることが否定できない場合、租税法上独自に法律構成を再構成することは日本*では許されない。	否認規定なき否認は認められない。限定解釈**or否認規定で対処。

\*英国では租税法規の解釈適用の段階で契約を読み替えた例がある(Ramsay, [1981] STC 174)。日本では駄目。  
 \*\*Cf. §164.03 Gregory v. Helvering, 293 US 465...判例法国のアメリカでは、明示的否認規定がなくとも、規定の趣旨を勘案し、事業目的がない取引について租税回避を潰す例がある。（〔浅妻〕英米で許されるなら日本でも許せば？、と尋ねられると、正直言って困る。）

### 3.1.3.3. 法令解釈の限界

cf. 刑事法の「疑わしきは被告人の利益に」と租税法の「<sup>」</sup>金子説:解釈原理ではない。法解釈と事実認定とは区別される。〔浅妻〕課税要件事実認定の問題であっても純然たる生の事実の認定ではなく法的判断が要求される場面(特に契約解釈)について、裁判所は国庫寄り・納税者寄りという偏りを排するものと思われる。

### 3.1.3.4. 納税者の租税回避目的と事実認定

§422.01公正証書贈与事件・名古屋高判平成10年12月25日訟月46巻6号3041頁百選78kp  
 昭和60年、父から子へのの公正証書を作成。平成5年、。所有権移転登記をすると税務署に情報が伝わるので、課税の(当時7年)を待って脱税を図ろうとした。判決は、不動産の譲渡が昭和60年ではなく平成5年になされたと認定した。  
 [浅妻]【脱税目的だから所有権移転の真意が認定されなかった例】と理解してはならない。脱税の意図があるからこそ、私法上の真意として、昭和60年に譲渡するという意思があるという方向に傾くこともありうる(cf. [§164.05](#))。本件では様々な証拠に照らして昭和60年当時の所有権移転の真意がないと認定することが可能であった、ということであろう。  
 余談:公認会計士のセミナーで示唆を得たとあるが、これは か？

で決着させた例§165.01丸紅飯田事件・東京高判昭和55年5月29日行集31巻5号1278頁  
 土地建物等の移転が であって譲渡所得が発生しないか、 であって譲渡所得が発生するか、が争われた例。  
 ケースブックでは「事実認定」による課税の違い、というタイトルが付されているが、少なくとも狭義の事実認定ではなく、上の表では「真意の認定(≒契約解釈)」の問題。「事実認定」の広狭に注意。  
 一番は譲渡担保であると認めつつ代物弁済を前提とした課税処分が無効ではないとしたが、二審は代物弁済であると認めた。

## とされた例☆§164.02

事件・東京高判平成11年6月21日判時1685号33頁百選20

類例...岸事件・東京高判平成14年3月30日訟月49巻6号1808頁

Xは本件土地（A・B・C）を所有していたところ、地上げが盛んであったバブル期、D企画から売却交渉を受けた。Xはほぼ等価の土地を受け取り、かつ諸経費・損失を賄うことができればよい、とした。そこで、XがD企画に本件土地を7億円（国土法の不働告価額であった）で売却し、ほぼ等価の近隣土地（E土地とする）を4億円で購入し、相殺残金として3億円の交付を受けた。即ちX・D企画が契約書面上で採用した法形式は、各別の + 差金決済であった（本件土地に関する譲渡収入金額は7億円）。

Y税務署長は、本件土地に関する譲渡所得の計算に当たり、7億円の価値のある取得土地（E土地）及び3億円の差金を取得したのであるから、本件土地の譲渡に係る収入金額は10億円であるとして、更正処分等を行なった。即ちYの採用した法形式は、不可分一体の補足金付 である、というものであった。

一審 請求棄却 補足金付交換と認定。

控訴審 控訴認容、原判決取消、請求認容(確定)

相互売買の法形式は「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」。確かに交換という契約類型の方が「実体により適合しており直截である」が、「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である」相互売買の「法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」。

「当事者間の真の合意が...補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして」相互売買として「仮装したという場合であれば...隠ぺいされた真の合意」である交換「を前提とした課税が行われるべき」。しかし、本件では隠ぺいする動機に乏しく、「本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難」。

(概説51頁でも引用)「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扱う権限が課税庁に認められて」ない。

所得税法59条 ( ) (課税繰延対策⇒4.5.3.5.)があるが、本件では「著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定している」。li

[注意!]租税法学者は相互売買事件を重要視するが、課税庁敗訴ばかりではない。司法試験等において相互売買事件を無視してはならないが、実務に就いてからは【相互売買事件があるから契約の真正性は裁判所に認めもらえる筈】と楽観視できない。lk

東京高判平成19年10月30日訟月54巻9月2120頁—— を通じて得た株式譲渡益（と納税者側が主張するもの）が、 にかかる利益の分配(雑所得)とされた例。田島秀則・ジュリスト1394号122頁は反対。

## との関係...武富士事件・最判平成23年2月18日判時2111号3頁百選24 平23重

判215頁 淵圭吾

武富士創業者夫婦が長男Xにオランダ法人(武富士を支配)の持分(1653億円余の )を贈与。Xは香港在住であり日本の贈与税課税の要件の一つである「 (民法22条: )が日本にないと主張した。

「主観的に贈与税回避の目的があったとしても客観的な生活の実体が消滅するものではない」等と判示。

なお、2000年前後(日本は平成12年4月1日以降か否かで区別li)に幾つかの国で相続税・贈与税の課税対象者の範囲を拡充する法改正がなされている。lk

## 3.1.3.5. 総合的対応の必要性 ⇒§322.05

## 3.1.4. 信義則

## 3.1.4.1. 租税法令の解釈に関する納税者の信頼保護

## 3.1.4.2. 信義則の適用要件

§166.01酒類販売業者青色申告事件・最判昭和62年10月30日判時1262号91頁百選19hm

XはA(実兄かつ義父)から酒類販売業を事実上引き継いで運営し、青色申告(Aは承認されていたがXは未手続き)で申告した。後で青色申告の効力を税務署長は否認できるか？

一般論として税務でも (民法1条2項)( の法理ともいう)の適用可能性が認められている(要件につ

いて概説55頁)。が事案の解決として信義則を認めた事案は(恐らく)ない。 [ln](#)

§166.02 文化学院事件・東京高判昭和41年6月6日行集17巻6号607頁

税務事務所長がXに対し誤解に基づき固定資産税を非課税とする旨の通知をした。しかし後にXが学校法人等でないため非課税要件に該当しないことが判明した。遡及して課税することの適否やいかに。

一番 信義則または禁反言の法理の適用を認め、X勝訴。

控訴審 控訴認容・原判決取消 (X敗訴) 「 の法理とは...自己の言動(表示)により他人をしてある事実を誤信せしめた者は、その誤信に基づき、その事実を前提として行動(地位、利害関係を変更)した他人に対し、それと矛盾した事実を主張することを禁ぜられる、とする」ものである。「一般に、禁反言の適用される表示とは、 であることを要し、単なる意見もしくは意向の表示では足りず、また、禁反言の適用を認めると違法な結果を生ずる場合には、その適用を阻却されると解されている」。

「右通知による誤解、誤信のゆえにXが特段の行動をしたというのでもない」。「組織変更もしなかったのであって、ただ、Xはその誤解を深め、安心して従来どおりの学校経営を続けたというにすぎない」。

[浅妻]租税を課すべきなのに課しないとすれば全て「違法な結果」になるから実は禁反言は適用されえない、ということになるか、煮詰められていない。

非課税の事実状態が積み上がる事により、信義則上、非課税を覆すことができなくなるか?⇒[2.1.3.1](#)

との緊張関係⇒[COLUMN2-3](#)

[浅妻]形式的にいつて、法の正しい解釈を知らなかった納税者について保護しなくてよい、と突き放すことも考えられないではない。しかし、他方で、課税当局の見解を信じた者がその見解に従って一定の作為・不作為をなしていたとすると(例えば所得控除・損金算入があると信じて寄附 [ln](#) するなどした場合)、信義則・禁反言を認めなければ納税者の予測可能性が(形式的にはともかく事実上は)害される。

3.1.4.3. における「 」⇒[4.5.6.2](#)(ストックオプション)

## 3.2. 租税争訟制度

### 3.2.1. 意義

### 3.2.2. 国税に関する不服申立手続

#### 3.2.2.1. の原則

等に対する 行訴法8条1項の → に対する の二段階  
の例外。但し冷凍倉庫事件・百選119⇒[2.2.2.2.b](#)

#### 3.2.2.2. 不服申立前置主義の例外

(⇒[2.2.2.2.a](#))に係る更正→ の例外

#### 3.2.2.3. 異議申立手続

#### 3.2.2.4. 審査請求手続

国税審判官の中立性という課題(検事出身の審判官は割りと納税者側の意見も聞き入れてくれるらしい) 裁判とは色々違う...同席主張説明、争点主義的運用、弁論主義不適用、判断の統一、課税庁側の出訴不可

### 3.2.3. 地方税に関する不服申立手続

### 3.2.4. 租税訴訟

#### 3.2.4.1. 訴訟類型と手続

...裁決の適否を争うのではなく課税庁の処分の適法違法を争う。  
納税者(代理人・弁護士+ ・税理士)vs.国(指定代理人は訟務検事が多い)(以前は税務署長が被告)

#### 3.2.4.2. と処分理由の差替え

学説では が根強いが、判例は は同税額内でかつ民訴一般の (時機に遅れた攻撃防御方法の議論を思い出

してほしい)の範囲内で可能<sup>sw</sup>。学説は批判的(金子租税法883頁等)。cf.⇒[§231.03](#)

最判昭和56年7月14日民集35巻5号901頁百選118

不動産取得価額6000万円、販売価額7000万円の前提でYが更正処分。第一審の追加抗弁として販売価額9450万円とし、取得価額がX主張通りの7600万円であるとしても譲渡益1000万円の課税処分に違法性はないと主張。最高裁「Yに本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たるXに格別の不利益を与えるものではない」。( )との関係で歯切れの悪さ...「一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができるかと解すべきかどうかはともかく」)

3.2.4.3.. 主張責任・証明(立証)責任の分配<sup>dv</sup>

3.2.4.4. 訴えの利益

まからずや事件・最判昭和42年9月19日民集21巻7号1828頁百選117小幡純子「第1次更正処分は第2次更正処分によって取り消され、第3次更正処分は、第1次更正処分とは別個になされた新たな行政処分である」  
...理由附記に不備のある第1次更正処分を第2次更正処分に取り消した上で第3次更正処分の実質的内容は第1次更正処分と同じという事情があり典型例とも言いがたいが、 ( ) 処分に関し、学説で支持の根強い分離説(併存説・独立説・追加説とも)に対し判例は (消滅説・一体説とも)で一貫。

処分に関し (再更正は争えない。当初更正を争え)をとった弁護士顧問料事件・百選38については⇒[4.5.6.1. §223.01](#)

3.2.4.5. 和解 ⇒[COLUMN2-3](#)合法性の原則

3.2.4.6.

おたくの食堂では△△本の割箸を仕入れてますね、それで売上が◎◎円ってことはないでしょう...  
事実上推定説・補充的代替手段説・別世界説について学説は色々いうが  
先ずは判例の傾向 ( ) とか ( ) の可否とか)。 ( ) との関係⇒[2.2.2.a](#)

## 3.3. 租税争訟の現状

3.3.1. 租税争訟の申立件数 ([平24訴訟](#) [平24審査請求](#) [平24異議申立](#))

3.3.2. 租税争訟の処理期間

3.3.3. 租税争訟の認容割合

3.3.4. 近時の国際租税争訟の増加の傾向

## 3.4. 租税法務と租税訴訟の現状

3.4.1. 租税法務と法律家の役割

3.4.1.1. 租税法務と法律家

3.4.1.2. 租税争訟における法律家

3.4.2. 法律実務家に求められるもの

COLUMN3-1

10年前の1000億円について600億円の儲け(税引き後) → 投資利回り5%ってどういう意味?

年5%(税無視)で年複利運用 → 元本×1.05×1.05×...×1.05 | 1.05の10乗≒1.629

逆に、1.6の1/10乗を計算したい場合「1.6<sup>0.1</sup>=」でググる → 1.0481だから年利約5%。

ドラえもんがのび太に「定期預金なら100年で1024倍」と勧める → 1024<sup>0.01</sup>=1.0718 年利7%の時代の話

# 4. 個人の所得課税—所得税と住民税

## 4.1. わが国の所得税制

### 4.1.1. 所得税制の類型

#### 4.1.1.1. 制限的所得概念・包括的所得概念

(ability to pay, Leistungsfähigkeit)概念について.....[浅妻]租税を負担する能力、といった程度の曖昧な意味で。論証には使いにくいマジック・ワードであり、法学答案では非推奨。<sup>ec</sup>  
 例：「医療の消費には担税力がない。」「酒の消費には担税力がある。」だけでは説明にならない。  
 担税力の基準として、(財産)がしばしば挙げられる。

...一種類に頼ると弊害が大きいので、所得税だけでなく財産税・消費税も組み合わせバランスの取れた税制を構築しなければならないという考え方。<sup>ed</sup>

(acquisition (accrual) type concept of income)  
 (limited income)... ともいう。欧州で支配的(欧州でキャピタル・ゲイン課税は例外的)。(scheduler system)と親和的。  
 (global income)... と定義。ともいう。提唱者3名のシャイツ・ヘイグ・サイモンズ(Schanz, Haig, Simons)の所得概念ともいう。日米で支配的。  
 (global system)と親和的。

両概念の違いはキャピタル・ゲインや相続・受贈(⇒COLUMN4-6)について現れやすい。

#### 4.1.1.2. 所得税に対する批判(消費型所得概念)

一応の知識として... (→比例税率?) と (→累進税率?)  
 何を以て「同様」「異なる」と評すか? は公平か?(頭の数に着目すべきか?)<sup>ee</sup>

例：Aは1000の所得を得、100消費する。Bは100の所得を得、100消費する。AとBとは同様の状況か。  
 例：Cは1000の所得を得、1000消費する。Dは1000の所得を得、100消費する。CとDとは同様の状況か。

公平(equity：衡平とも)と中立性(neutrality)・効率性(efficiency)

(1) 不公平とは限らない差別的・非中立的取扱

税のない世界において、ともに収益率10%のX・Yという二つの投資先があるとする(概説のリンゴ・ミカン  
 をX・Yに一般化)。X債券の利子に税率50%で課税し、Y債券の利子に課税しないとする。Xの税引後収益率  
 は、Yの税引後収益率は。

Xへ投資していた者の一部がYへの投資に振り替える。(diminishing returns)<sup>ef</sup>の法則を前提とすると、  
 Xの収益率が上昇し、Yの収益率が減少する。最終的に、Xの税引後収益率とYの税引後収益率が同じになるま  
 で、XからYへの振り替えが行なわれる。例えば、税引後収益率7%<sup>eg</sup>などまで調整される。

調整後の状態を(equilibrium)という。

Yについて名目的には課税されていないにもかかわらず、調整過程を経てYの税引前収益率が10%から7%など  
 に低下していることを、(implicit tax)が課せられているという。

差別的・非中立的な課税は、必ずしも結果的にも不公平とは限らない。

50%の課税を受けると知りながら敢えてXに投資した者を事後的に救う(非課税とする)と、却ってXを不当に優  
 遇することとなる。Yに投資した者に事後的に課税すると、却ってYを不当に冷遇することとなる。

応用例：所謂クロヨン問題について——名目的な税率は50%であり、サラリーマンはその所得の100%が課税に  
 服し、自営業者はその所得の60%が課税に服す、という世界を仮想する。サラリーマンの所得にかかる税率  
 が、自営業者の所得にかかる税率が、というのと同じことである。就業形態について差  
 別的・非中立的な扱いである。しかし、サラリーマンか自営業者か自由に選べるのだから結果的には不公平でな  
 い——といえるか？

- 就業形態の選択が、X債券・Y債券の選択と同じように、スムーズにできるとは限らない。就業形態選択の  
 (friction)がある限り、不公平さは残る。
- (transition)の問題——追加的な例として、或る日突然サラリーマンの税率が30%に下げられたとする。市  
 場における調整を通じてサラリーマンが減少し税引前所得が上昇していたときに、突然制度が変わると、自営業  
 者がサラリーマンになろうとする次の調整の間、既にサラリーマンであった者は(windfall)を得  
 る。(注意：制度変更が常にたなほたをもたらすとは限らない。制度変更が予想されている場合など。)
- 職業選択の自由(cf.憲22条)<sup>eh</sup>は、X・Yの投資と異なり、税のみによって決まらない。

市場で常に完璧に調整されるとは言い切れないが、不公平は見かけほどではない、というのも一面の真実。

(deadweight loss: 死重損失ともいう)の図

Xの収益率

A

## (2) 非中立、非効率

選択が自由にでき、移行の問題もクリアされるならば、不公平さはなくなるかもしれないが、それでも差別的・非中立的な取扱いに何か不都合があるのか？ ..... をもたらずのが悪い。

差別的・非中立的な取扱いが常に非効率をもたらずとは限らない。

例：独身男に課税し、独身女に課税しない、とする。資源配分に影響しない(夫婦等のカップルは別論)。非中立だが効率性には影響しない。

尤も大抵の非中立的取扱いは非効率をもたらずなので、非中立と非効率とはほぼ同義で使われる。

中立性は、何と何との選択に着目するか<sup>ei</sup>を明らかにした上で初めて意味を持つ。

例：独身男の賃金に課税し、独身女に課税しない。→労働意欲減少という非効率(⇒COLUMN4-5)。

この非効率は、「男」に課税した結果ではなく、「賃金」に課税した結果である。(夫婦等は別論)

効率的な課税とは..... (lump-sum tax) ⊃ (a poll tax, capitation)

例：くじ引きによる課税だと一人一人の税額が異なるが、人々の行動は変化しない。

納税者自身の行動と無関係に徴収される税が効率的な租税 (cf. 身長税<sup>ei</sup>) 良い租税かは別論

## (3) 公平と中立性(効率性)との関係

公平と効率性との (trade off) の関係... 分配を平等にしようとする、課税される側の働く気が失せ、分配の対象である経済的パイの大きさそのものが小さくなる(つまり非効率になる)。

なお、平等というとき、結果の平等と機会の平等が区別されることが多いが、区別し通すのも困難。

本講義で公平はあまり扱わず中立性を扱うことが多い。公平を論ずるのはまだ難しい。

COLUMN4-1包括的所得概念は正しくない？

(discounted present value)や (time value of money)に留意

A (すぐ消費する人) と B (貯蓄して翌年消費する人) との比較

→消費より貯蓄(後で消費する)という選択肢を包括的所得概念は不公平・非中立的に不利に扱っている

→ (consumption (expenditure) type concept of income)...消費のみに課税すべきとする考え方。 (expenditure tax)と親和的。

(全額即時控除)方式：貯蓄時に課税せず、利子受領時(消費時)に課税する。⇒COLUMN5-5  
(収益非課税)方式：貯蓄時に課税するが、利子受領時(消費時)に課税しない。

所得課税vs.消費課税...経済学者：利子課税vs.非課税 | 巷：直接税vs.間接税 (⇒COLUMN6-3)

利子非課税の論拠...経済学者：消費・貯蓄の中立性 | 巷：利子所得などに課税すると

(capital flight)で一層日本経済が苦しくなる恐れ。

cf. 北欧諸国の (dual income taxation)...投資所得及び法人の所得について軽めの比例税率(flat rate)、労働所得に累進税率(progressive rate)。

消費課税論者(利子非課税論者)への反論

第一：消費課税にも非中立性(余暇⇒COLUMN4-5)。非中立性の数の比較の意義の小ささ。

第二：効率性以外の考慮要素... 包括的所得概念の定義式は一見当たり前の事のように見えるかもしれないが、実は という政策的意図が混入したものである(例：ビル・ゲイツとあなたの消費生活が同じであったら税負担も同じで良いですか?)。所得概念論に正解はなく、 の問題。(再々反論[eq](#))

近年は所得か消費かという哲学(価値判断)より (optimal taxation theory)が隆盛.....一定の税収が政府にとって必要であることを与件(論ずる対象としない前提)とし、どういう租税負担配分なら公平に配慮しつつ効率性をあまり害さないで済むか(勤労意欲を阻害しないで済むか)を考える。

#### 4.1.1.3. わが国所得税の特徴

図表4-1 所得税法における税額算定の流れ ← 財務省の[サイト](#)から。

- (1) 収入金額－必要経費＝所得金額 (所得分類に留意)
- (2) 所得金額－所得控除＝課税所得金額 (損益通算、純損失の繰戻・繰越に留意)
- (3) 課税所得金額×税率－税額控除＝納税額 {{すぐ図表4-1が理解できなくてもいいので度々振り返って}}

所税21条(所得税額の計算の順序) 居住者に対して課する所得税の額は、次に定める順序により計算する。

一 次章第二節(各種所得の金額の計算)の規定により、その所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する。

二 前号の所得の金額を基礎として、次条及び次章第三節( )及び( )の規定により同条に規定する、及びを計算する。

三 次章第四節( )の規定により前号の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から基礎控除その他の控除をして第89条第2項(税率)に規定する課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額を計算する。

四 前号の課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額を基礎として、第三章第一節(税率)の規定により所得税の額を計算する。

五 第三章第二節( )の規定により配当控除及び外国税額控除を受ける場合には、前号の所得税の額に相当する金額からその控除をした後の金額をもって所得税の額とする。

2 前項の場合において、居住者が第四章(税額の計算の特例)の規定に該当するときは、その者に対して課する所得税の額については、同章に定めるところによる。

### 4.1.2. 各種所得の金額の計算

#### 4.1.2.1. 概要

：所得

：所税22条 居住者に対して課する所得税の課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする。

2 総所得金額は、次節(各種所得の金額の計算)の規定により計算した次に掲げる金額の合計額(第70条第1項若しくは第2項( )又は第71条第1項( )の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)とする。

一 利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、譲渡所得の金額(第33条第3項第1号(譲渡所得の金額の計算)に掲げる所得に係る部分の金額に限る。)及び雑所得の金額(これらの金額につき第69条(損益通算)の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)の合計額

二 譲渡所得の金額(第33条第3項第2号に掲げる所得に係る部分の金額に限る。)及び一時所得の金額(これらの金額につき第69条の規定の適用がある場合には、その適用後の金額)の合計額の に相当する金額

3 退職所得金額又は山林所得金額は、それぞれ次節の規定により計算した退職所得の金額又は山林所得の金額(これらの金額につき第69条から第71条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額)とする。

所税36条： (例外としての9条: )から37条: 等を控除。

#### 4.1.2.2. 非課税所得(9条)

所税9条(非課税所得) 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

一～三 略

四 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの

五 給与所得を有する者で通勤するもの(以下この号において「通勤者」という。)がその通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとして通常の給与に加算して受ける通勤手当(これに類するものを含む。)のうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるもの⇒[4.5.6.2.](#)

六 給与所得を有する者がその使用者から受ける金銭以外の物(経済的な利益を含む。)でその職務の性質上欠くことのできないものとして政令で定めるもの ⇒所基通9-7, 9-9, 9-10等

七～八 略

九 自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得

十 資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における国税通則法第2条第10(定義)に規定する強制換価手続による資産の譲渡による所得その他これに類するものとして政令で定める所得(第33条第2項第1号(譲渡所得に含まれない所得)の規定に該当するものを除く。) [iu](#)

十一～十四 略

十五 学資に充てるため給付される金品(給与その他対価の性質を有するものを除く。)及び扶養義務者相互間において扶養義務を履行するため給付される金品



4.1.3.1. 概要

4.1.3.2. (69条)

所税69条1項は不動産、事業、山林、譲渡所得に係る損失のみ限定列举。  
 損失が発生しえない...利子、給与、退職／損失が発生しうるが損益通算不可...配当、一時、雑es

§241.01岩手リゾートホテル事件・東京地判平成10年2月24日判タ1004号142頁  
 事実・争点 給与所得稼得者Xが岩手観光からリゾートホテル(本件建物)の一室を購入(目的は節税と投機)し、岩手観光に貸し付け、賃料(不動産所得)を得る(所謂 )。Xは、不動産所得に係る費用(主に )のため損失が生じたとして、 を主張。Y税務署長は、本件建物は所得税法69条2項・62条1項の「生活に通常必要でない資産」に当たるとし、損益通算を否認。

所税69条(損益通算) 総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する。

2 前項の場合において、同項に規定する損失の金額のうち第62条第1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)に規定する資産に係る所得の金額(以下この項において「生活に通常必要でない資産に係る所得の金額」という。)の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるもの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかつたものとみなす。

所税62条(生活に通常必要でない資産の災害による損失)1項 居住者が、災害又は盗難若しくは横領により、生活に通常必要でない資産として政令で定めるものについて受けた損失の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。)は、政令で定めるところにより、その者のその損失を受けた日の属する年分又はその翌年分の譲渡所得の金額の計算上控除すべき金額とみなす。

所税令200条1項→同178条(生活に通常必要でない資産の災害による損失額の計算等)1項 法第62条第1項 (生活に通常必要でない資産の災害による損失)に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

- [一 号略]
- 二 通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する不動産 [三号以下略]

判旨 1 法69条2項の趣旨...「 」であるから。  
 Xは「保養」目的で本件建物を所有していたと認定。  
 (二)「保養」が「主」たる所有目的であったか? 賃料収入は「本件建物の利用による利益の享受と比較して副次的なもののみざるを得ず」「主として保養の用に供する目的で所有していた」と認定。  
 (三) Xは「節税効果に着目していた」。しかし節税効果は「副次的経済効果にすぎない」。「生活に通常必要でない不動産に該当するかどうかは、客観的にみて当該不動産の本来の使用、収益の目的が何かによって判断すべき」「節税効果...を主要な判断要素...とすることは本末転倒」

補足 所税令178条1項2号の生活に通常必要でない不動産に該当するかは、客観的に当該不動産の本来の使用、収益の目的が何かによって判断すべきであり、節税効果が得られるかどうかを主要な判断要素とすることは本末転倒であるとした別の裁判例として、本件と同じ物件につき同判断をした仙台高判平成13年4月24日税資250号順号8884がある(原審盛岡地判平成11年12月10日税資245号662頁は逆の結論であったが)。  
 cf. 淵圭吾「法人格内部の『取引』に関する一考察」ジュリスト1423号106頁...本件は非課税所得に対応する費用の控除を認めないという筋でも説明できる。理想論としては、課税所得に対応する控除可能な部分と非課税所得に対応する控除不可能な部分との按分ということも考えられる。

§222.04サラリーマン・マイカー訴訟・最判平成2年3月23日判時1354号59頁百選49gn  
 一審神戸地判昭和61年9月24日判時1213号34頁が所税9条2項1号により原告の請求を棄却した。  
 控訴審以降は結論同じながら69・62条に依拠したので岩手リゾートホテル事件と同じ。  
 所税9条2項1号は損益通算の話ではないが、 (9条1項9号)に関する譲渡益が非課税(些事不追求)であることとの対称で、生活に通常必要な動産に関する (9条2項1号)も控除できない。  
 所税令25条(譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲) 法第9条第1項第9号 (非課税所得)に規定する政令で定める資産は、生活に通常必要な動産のうち、次に掲げるもの(一個又は一組の価額が30万円を超えるものに限る。)以外のものとする。  
 一 貴石、半貴石、貴金属、真珠及びこれらの製品、べつこう製品、さんご製品、こはく製品、ぞうげ製品並びに七宝製品  
 二 書画、こつとう及び美術工芸品

所税72条 ⇒4.2.3.2. §242.02「災難」事件省略gz

4.1.3.3. 純損失の繰戻・繰越(140・70条)

年度	1	2	3	4	5
所得	+200	+100	-600	+200	+400
税額					

所税140条1項:青色申告者(4項。⇒4.7.1.)  
 (法税80条⇒5.2.4.)  
 所税70条1項: (2項:白色申告者限定)  
 (法税57条et)

## 4.1.3.4. (72~86条)

所税72~78条：支出・損失に着目。雑損控除(⇒4.2.3.2.)、医療費控除(⇒COLUMN4-2)、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除(寄附は包括的所得概念の下で原則として消費と同じ扱い。政策的に控除という優遇を与える。優遇か否かをめぐり論戦がある)  
 所税79~86条：人的事情に着目。障害者控除、寡婦(寡夫)控除、勤労学生控除、配偶者(特別)控除(⇒4.4.4.)、扶養控除、基礎控除

## 4.1.4. 税額の計算

## 4.1.4.1. 概要

## 4.1.4.2. 税率：超過累進税率(89条)

課税段階・所得段階	税率	速算控除額
195万円以下	5%	0円
195万~330万円以下	10%	9万7500円
330万~695万円以下	20%	42万7500円
695万~900万円以下	23%	63万6000円
900万~1800万円以下	33%	153万6000円
1800万円超	40%	279万6000円

例：税引前所得195万円と200万円との比較。  
 による は不合理

→ を採用。( + 10%⇒4.6.)

例：税引前所得2000万円の場合の速算。税引前所得 $\alpha$ の場合。

例：税引前所得338万円。所税86条(38万円)のみ控除の場合。

(marginal rate)or : 追加的税額/追加的所得

(effective rate) :  $20.25 \div 338 = 5.99\%$

(average rate) :  $20.25 \div 300 = 6.75\%$

2014年以降、4000万円超に45%。

(regressive⇔progressive)：所得が多いほど税率が下がる。累進税率効率論vs.逆進税率効率論？  
 震災復興増税...2013年から25年間、所得税額×2.1%。2014年6月から10年間、住民税年千円増。  
 89条で税額を計算した後、所税92・95条に合致すれば する(⇒4.5.2.、⇒8.3.)。

## 4.2. 所得の範囲

## 4.2.1. 違法な利得・違法な支出(36、37、45条)

☆§211.02利息制限法違反利息事件・最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁百選33

事実・争点 利息制限法の制限を超過していた場合の利息の課税について。

判旨 請求認容。利息制限法の制限超過部分の利息のうち 部分は課税対象とならない。(争点ではないが、違法でない利息については未収であっても履行期到来時に所得として課税対象となる⇒4.3.1.)

争点ではなかったが後々引用される部分 現実に された場合について「制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となる」。「貸主は、いつたん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがあるが、そのことの故をもって、現実に収受された超過部分が課税の対象となり得ないものと解することはできない」。ev

所基通36-1(収入金額)「法第36条第1項に規定する「収入金額とすべき金額」又は「総収入金額に算入すべき金額」は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない。」

昭和26年所基通148は「一応所有権が移転するもの」であるかどうかによる区別。現通達はその区別に拠っていない。(Cf.旧通達はなぜ窃盗等と詐欺等とを区別したか?)eu

私法に依拠すれば、違法利得の返還債務を負っている筈であり、違法利得の額と返還債務の額とは等しいから、相殺すれば所得は零の筈では?⇒4.3.3. (§232.03仙台家賃増額請求事件)とも深く関連する。現実に収受した制限超過利息が後に借主に返還された場合は?↓(⇒4.7.2. & 2.2.2.2.b.)

所税152条(各種所得の金額に異動を生じた場合の特例) 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者…は、当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額につき第63条(事業を廃止した場合の必要経費の特例)又は第64条(資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例)に規定する事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことにより、国税通則法第23条第1項各号(更正の請求)の事由が生じたときは、当該事実が生じた日の翌日から二月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書又は決定に係る第120条第1項第1号若しくは第3号から第8号まで(確定所得申告書の記載事項)又は第123条第2項第1号、第5号、第7号若しくは第8号(確定損失申告書の記載事項)に掲げる金額…について、同法第23条第1項の規定による更正の請求をすることができる。この場合においては、更正請求書には、同条第3項に規定する事項のほか、当該事実が生じた日を記載しなければならない。

所税令274条(更正の請求の特例の対象となる事実) 法第152条(各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例)に規定する政令で定める事実は、次に掲げる事実とする。

一 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額(事業所得の金額並びに事業から生じた不動産所得の金額及び山林所得の金額を除く。次号において同じ。)の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた 無効な行為により生じた経済

的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと。

二 前号に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

税通23条(更正の請求) 納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から五年(第二号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、九年)以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等(当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条(再更正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。))があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等)につき更正をすべき旨の請求をすることができる。

一 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかったこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額…が過大であるとき。

二 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額…が過少であるとき、又は当該申告書…に純損失等の金額の記載がなかつたとき。

三 第一号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額…が過少であるとき、又は当該申告書…に還付金の額に相当する税額の記載がなかつたとき。

2 納税申告書を提出した者又は第25条(決定)の規定による決定(以下この項において「決定」という。)を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する場合(納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。)には、同項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間において、その該当することを理由として同項の規定による更正の請求(以下「更正の請求」という。)をすることができる。

一 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。その確定した日の翌日から起算して二月以内

二 その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して二月以内

三 その他当該国税の法定申告期限後に生じた前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき。当該理由が生じた日の翌日から起算して二月以内 [3項以下略]

§231.03 高松市塩田宅地分譲事件・高松地判昭和48年6月28日行集24巻6=7号511頁

事実・争点 宅建業法違反の代理報酬を支払った場合に所税37条の として認定されるか。土地の譲渡があつたのか仲介が行なわれたにすぎないのか、課税処分取消訴訟の審理対象は何か(⇒と3.2.4.2.)、事業所得の意義は何か、といった様々な論点が現れている、一粒で何度もおいしい事案といえる。

判旨 対 …「課税処分取消訴訟の審理の対象は、課税庁の決定した所得金額の存否そのものであり、原告の主張する具体的違法事由ではない」「課税庁は訴訟の過程において〔処分〕当時考慮されなかつた新たな事実でも、右処分を正当とする理由として主張することは可能である」  
本件結論部分 「右法律に違反する報酬契約の私法上の効力いかなは問題であるとしても、現実に右法律所定の報酬額以上のものが支払われた場合には、所得税法上は右現実に支払われた金額を経費(右報酬の支払を受けた不動産仲介業者については所得)として認定すべき」

所得税法45条(家事関連費等の必要経費不算入等⇒4.1.2.4.) : 等について——所得課税の理論から言えば、罰金も、必要経費の性質(ex.駐車違反)を備えているならば、本来は所得から控除されるべきである(それは違法な支出に関する上掲裁判例の通りである)。しかし、罰金の控除を認めると、罰金の効果が税率分だけ弱まる。例えば、限界税率40%の納税者につき100の罰金の控除が認められると、100の罰金を科したつもりが経済的負担としては にとどまってしまう。

所税45条が例示ならば、上記の趣旨を一般化するものとして「公序(public policy)の理論」(45条を類推解釈していく)に繋がる。しかし45条は であり、解釈論としてはどうか。(尤も、ここまで経費性ありを前提としてきたが、裁判では経費性の有無も当然に激しく争われえよう…特に暴力団関係ex)

45条2項exの性質… は経費の性質を持つかもしれないが…公序違反? 受け手の課税可能性?

違法な所得にも所得税が課せられる。違法な支出でも所得税において必要経費として認められうる。但し法人税については別論の余地あり。⇒5.2.3.5.b、§323.03百選59

4.2.2.

帰属所得imputed incomeの典型例である imputed rentの例参照。家庭内⇒4.4.1.  
Bの賃料支払は控除されない→Bの賃金が500万円で賃料支出が120万円でも課税所得は380万円に減らず500万円のまま(トマトを買っても課税所得が減らないのと同じ)。

帰属家賃非課税(課税している例としてオランダ<sup>ex</sup>)がもたらす非中立性の数値例参照<sup>ex</sup>。  
Bの支払家賃の控除を認めてB・C間の中立性を図ると、どのような非中立性が新たに生ずるか? 要考察。  
なお、 の観点で帰属所得は算定される(市場価値)ことに留意(中立性の観点と余暇につき⇒COLUMN4-5)。  
の例として髪を切る等を想起せよ。 については立法対応済み。

所税39条(たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入)「居住者がたな卸資産(これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。)を家事のために消費した場合又は山林を伐採して家事のために消費した場合には、その消費した時におけるこれらの資産の価額に相当する金額は、その者のその消費した日の属する年分の事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。」  
消税4条4項1号:「個人事業者が棚卸資産[等]を家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用」は、「事業として対価を得て

行われた資産の譲渡とみなす」(消税28条2項1号参照)

## 4.2.3. 資産損失

### 4.2.3.1. 事業・業務用の資産(51条)

所税51条(資産損失の必要経費算入) 居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき

その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失(当該資産の損壊による価値の減少を含む。)その他の事由により生じた損失の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額)及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。)は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、

- 1 居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。
- 2 災害又は盗難若しくは横領により居住者の有する山林について生じた損失の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。)は、その者のその損失の生じた日の属する年分の事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。
- 3 居住者の不動産所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産(山林及び第62条第1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)に規定する資産を除く。)の損失の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額)及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたもの及び第1項若しくは第2項又は第72条第1項(雑損控除)に規定するものを除く。)は、それぞれ、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額又は雑所得の金額(この項の規定を適用しないで計算したこれらの所得の金額とする。)を限度として、当該年分の不動産所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入する。
- 4 第1項及び前2項に規定する損失の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める。

51条の「損失」と4.1.3.2.損益通算・所税69条の「損失」との違いに留意。  
貸倒損失⇒\$234.03、\$324.04興銀事件参照。

### 4.2.3.2. 生活用の資産(72条)

所税72条( )居住者又はその者と生計を一にする配偶者その他の親族で政令で定めるものの有する資産(第62条第1項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)及び第70条第3項(被災事業用資産の損失の金額)に規定する資産を除く。)について災害又は盗難若しくは横領による損失が生じた場合(その災害又は盗難若しくは横領に関連してその居住者が政令で定める やむを得ない支出をした場合を含む。)において、その年における当該損失の金額(当該支出をした金額を含むものとし、保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。以下この項において「損失の金額」という。)の合計額が次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる金額を超えるときは、その超える部分の金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林

- 一 その年における損失の金額に含まれる災害関連支出の金額(損失の金額のうち災害に直接関連して支出をした金額として政令で定める金額をいう。以下この項において同じ。)が5万円以下である場合(その年における災害関連支出の金額がない場合を含む。)その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の十分の一に相当する金額
- 二 その年における損失の金額に含まれる災害関連支出の金額が5万円を超える場合 その年における損失の金額の合計額から災害関連支出の金額のうち5万円を超える部分の金額を控除した金額と前号に掲げる金額とのいずれか低い金額
- 三 その年における損失の金額がすべて災害関連支出の金額である場合 5万円と第一号に掲げる金額とのいずれか低い金額[2・3項略]

所税71条(雑損失の (Cf⇒4.1.3.3.純損失の繰越) 確定申告書を提出する居住者の その年の前年以前三年内の各年において生じた雑損失の金額(この項又は次条第一項の規定により前年以前において控除されたものを除く。)は、政令で定めるところにより、当該申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する。[2・3項略]

所税62条1項: (所税令178条。cf.⇒\$241.01岩手リゾート)  
Cf.\$242.02「災難」事件

COLUMN4-2

の非課税

所税9条1項17号・所税令30条:保険金・損害賠償金等は非課税<sub>h</sub>⇒4.1.2.2.

所税51・72条...「保険金、損害賠償金」等で補填される部分が必要経費・所得控除に含められない。

所税令30条(非課税とされる保険金、損害賠償金等)法第9条第1項第17号(非課税所得)に規定する政令で定める保険金及び損害賠償金(これらに類するものを含む。)は、次に掲げるものその他これらに類するもの(これらのものの額のうち同号の損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするための金額が含まれている場合には、当該金額を控除した金額に相当する部分)とする。

- 一 損害保険契約(保険業法…第2条第4項…に規定する損害保険会社若しくは同条第9項に規定する外国損害保険会社等の締結した保険契約又は同条第18項に規定する少額短期保険業者(以下この号において「少額短期保険業者」という。)の締結したこれに類する保険契約をいう。以下この条において同じ。)に基づく保険金、生命保険契約…又は旧簡易生命保険契約…に基づく給付金及び損害保険契約又は生命保険契約に類する共済に係る契約に基づく共済金で、身体の傷害に基因して支払を受けるもの並びに心身に加えられた損害につき支払を受ける慰謝料その他の損害賠償金(その損害に基因して勤務又は業務に従事することができなかつたことによる給与又は収益の補償として受けるものを含む。)
- 二 損害保険契約に基づく保険金及び損害保険契約に類する共済に係る契約に基づく共済金(前号に該当するもの及び第184条第4項(満期返戻金等の意義)に規定する満期返戻金等その他これに類するものを除く。)で資産の損害に基因して支払を受けるもの並びに不法行為その他突発的な事故により資産に加えられた損害につき支払を受ける損害賠償金(これらのうち第94条(事業所得の収入金額とされる保険金等)の規定に該当するものを除く。)
- 三 心身又は資産に加えられた損害につき支払を受ける相当の見舞金(第94条の規定に該当するものその他役務の対価たる性質を有するものを除く。)

所得税令94条( とされる保険金等) 不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行なう居住者が受ける次に掲げるもので、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする。

- 一 当該業務に係るたな卸資産…、山林、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの又は著作権…につき損失を受けたことにより取得する保険金、損害賠償金、見舞金その他これらに類するもの(山林につき法第51条第3項(山林損失の必要経費算入)の規定に該当する損失を受けたことにより取得するものについては、その損失の金額をこえる場合におけるそのこえる金額に相当する部分に限る。)
- 二 当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの[2項略]

§211.05 マンション建設承諾料事件・大阪地判昭和54年5月31日行集30巻5号1077頁  
 事案 マンション建設に伴う隣地居住者の損害を補償するために支払われた310万円の扱いが争点。  
 判旨 「授受された310万円は訴外A社のマンション建設によりXの受ける損害を\_\_\_\_\_する目的と、マンション建設についてXの承諾を得ることの\_\_\_\_\_とする目的の双方の趣旨である」。Xの損害は30万円を超えないと認定し、310万円－30万円－40万円(当時の一時所得控除)＝「240万円が少なくとも課税される\_\_\_\_\_になる。」 [f6fc](#)

絵画の 部分の例。  
 著作権侵害と の例 (Cf. 原発被災者の休業補償)

#### とメガネ訴訟・東京高判平成2年6月28日行集41巻6-7号1248頁百選54

所得税73条(医療費控除) 居住者が、各年において、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族に係る医療費を支払った場合において、その年中に支払った当該医療費の金額(保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。)の合計額がその居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の100分の5に相当する金額(当該金額が10万円を超える場合には、10万円)を超えるときは、その超える部分の金額(当該金額が200万円を超える場合には、200万円)を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林 \_\_\_\_\_ する。[2・3項略]

#### 4.2.3.3. その他(東日本大震災の特例...省略)[ff](#)

### 4.3. 所得の年度帰属(タイミング)

#### 4.3.1. (cash method)と (accrual method)

所得税法36条： (収益) 37条： (費用) (Cf. 現金主義:[67条](#))  
 法人税法22条2項： (収益) 22条3項： (費用)

(個人)所得税の計算期間は暦年(1月1日～12月31日)であるが、法人税の計算期間は事業年度に依拠し、法人によって異なる。○○年3月期(4月1日～3月31日)といった事業年度をとる法人が多い。いつ収入金額(法人なら益金)・必要経費(法人なら損金)をたてるべきか、が年度帰属の問題。

所得の年度帰属がなぜ問題となるのか。

第一: 税務行政の安定・予見可能性という要請

第二: 経済的実体としても有利不利がある.....(1)課税繰延・(2)適用税率・(3)損益通算等の問題。

#### 4.3.2. 権利確定主義(36条)

所得税36条1項「その年において収入すべき金額」→ \_\_\_\_\_ を採用。  
 税法22条2項「益金の額に算入すべき金額は...取引...に係る当該事業年度の収益の額とする。」

争点は過誤納金の還付請求・不当利得返還請求についてであるが、§232.01雑所得貸倒分不当利得返還請求事件・最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁百選96頁...「その年において収入した金額」(現金主義的発想)と規定せず「収入すべき金額」という法的権利関係に着目した規定をしていることから、原則として「収入の原因たる権利が確定的に発生した」時点が「所得の実現」時期と解す。 [fg](#) [fh](#)

(所得税57条の3:外貨建取引の換算 | 66条:工事請負 | 67条の2:リース取引 略)

が理想であるが未実現利得( \_\_\_\_\_ )を認識しない理由( \_\_\_\_\_ を採る理由)  
 (Cf. 会社法における考慮、企業会計における考慮は変わってくる)

(1) \_\_\_\_\_ の困難 (2) \_\_\_\_\_ の困難  
 評価の問題及び納税資金の問題が小さいときには、実現主義でなく時価主義を採ってよいのでは?  
 → 法人税で、売買目的有価証券、デリバティブ取引等、一部の取引に関し、時価主義⇒[5.2.2.3.d.](#)

通念: 【評価の問題、及び納税資金の問題】 → 【時価主義が理想だが実際は実現主義】

従来の教科書的説明: 課税ベースは包括的所得概念。課税時期については執行の考慮から実現主義。

[浅妻] 執行上の理由だけでは説明不十分。課税繰延の利益(後述)を打ち消すための利子税などもない。時価主義

が採用されないのは、(3)人々の所得(の認識時期)についての感覚も影響しているのでは？(⇒4.3.5.所得概念と年度帰属との関係)

課税繰延べ(4.3.4.で後述)、損益通算(4.1.3.2.所税69条)、税率変更がある場合の低い税率の年度を狙った実現など、操作可能性は納税者に課税上の利益をもたらさう。

#### COLUMN4-3 クロス取引損失計上事件

クロス取引損失計上事件・国税不服審判所平成2年4月19日判決・裁決事例集39巻106頁

...売建て玉(うりたてぎょく)と買建て玉(かいたてぎょく)とが同限月(げんげつ)、同数量、同単価、同約定金額で設定された

事実・争点 Xが上場株式の同一銘柄の売り付け・買い付けを注文し、売り付けに係る株式について値下がりを買込させた。Xはこの売却損を の金額の計算上控除しようとしたが、認められるか。

判決要旨 取引が不自然かつ不合理、という主張に対して——「確かに...不利益な取引であることは否めないが、...本件売却損の額は、保有している株式が取得価額以下に値下がりしたことによって生じたものを

させただけであって、現実存在したものであり、意図的に作り出したものではないから、本件取引によって結果として損失が生ずるとしても、これをもって本件取引が経済上不自然、不合理なものということとはできない。」

租税の負担を軽減する目的があってもよい。

実質課税の主張に対して——「株式について の計上を認めていないのは、個人の任意にゆだねられる評価損のような を認めると、所得金額がし意的に算定されるおそれがあるからである」一方で、

「 によって売買損益を発生させこれを確定させることを否定すべきいわれはない。本件の場合を「評価損と同視することはできない。」

租税回避行為とも認定しがたい。

考察 本件の取引を通じてXの経済的ポジションは変化していないことに留意。

この判決の射程が配偶者間取引にも及ぶか？納税者／課税庁それぞれの立場で主張を考えるべし。所税157条(同族会社の行為計算の否認)のような包括的租税回避否認規定、所税56条(家族間費用否認⇒4.4.3.1.)のような個別的否認規定が、適用できるか？納税者の主張する私法上の法律構成等を課税庁・裁判所が否定できるか？(判決のいう「不自然・不合理」の広狭)

但し取引主体が法人の場合は「売却がなかったものとして取り扱う」(つまり損失の早期実現は駄目)とされている(法基通2-1-23の4:売却及び購入の同時の契約等のある有価証券の取引)。法人が通達に文句を言いたいのであれば、訴訟せよ、ということになるうか。

ストラドル課税繰延事件・国税不服審判所平成2年12月18日判決・裁決事例集40巻140頁

事実・争点 X(同族会社)が、債券や株式の先物取引においてクロス取引を行ない、昭和63年1月期に損金を計上する一方、反対取引をした建て玉について翌事業年度に計上しようとした。Yは、反対売買の属する事業年度に計上すべきであるとした。

判決要旨 「損失の発生している一方の建て玉について手仕舞いをしただけでは取引が完結したとはいえず、利益の発生している建て玉についても手仕舞いをして初めて全体の損益が確定するものというべきである。」

考察 売建て玉と買建て玉とを個別の資産と見るか一組と見るか？

Yの主張：ストラドル取引は「一般的に経済人の取引としては不自然、不合理」。差金決済日基準の悪用は許さない。(売建て玉と買建て玉とが個別の資産であることは前提としている)

判決の構成：売建て玉と買建て玉は一体であり「損益の認識も両者を総合して行なうべき」。

一組のものとした理由...補填を目的として設定されていること。尤も、一組のものとしたことのできない場合と本件とをどう区別するかについては判決は論じていない。[浅妻]無理やり読み取れば、「共々手仕舞いされるべき」か否か、が基準であろうか？

### 4.3.3.

§232.03仙台家賃増額請求事件・最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁百選67

判旨 所得として課税されるのは、原則として「裁判が した時」だが、例外として「係争中であつても...すでに金員を収受し、所得の実現があつたと見ることが出来る状態が生じたとき」[判例は管理支配基準という表現を用いていない。]

上級審で覆った場合「 により救済を受けることができる」⇒2.2.2.2.b.税通23条2項1号...  
に基づく更正の請求、§211.02利息制限法違反利息事件

考察 賃料増額請求権は と解されており、私法上、貸主の意思表示のみで効果が発生する。しかし借主が争った場合には、税務上は原則として「裁判が確定した時」まで待つ(形成権といえども抽象的な私権の成立だけでは所得の実現というには不十分である)。本件は更にその原則から外れる例外的な事例という位置付けと

なる。  
 管理支配基準自体の基準としての曖昧さ、及び、或る事案において権利確定主義に依拠すべきか管理支配基準に依拠すべきかの振り分けの基準の曖昧さがあるが、それでも、管理支配基準に依拠すべき事態の存在は否定しがたい。ただし、管理支配基準の適用範囲をみだりに拡大してはならないと説かれる。<sup>fm</sup>  
 なお、現金を受けたら何でもかんでも所得実現と考えてはいけない。 として処理すべき場合もある。

#### 4.3.4. 課税繰延べ

年度	時価主義 所得・税	実現主義 所得・税
第1年度		
第2年度		
名目値合計		
第2年度換算		

(mark-to-market)と (realization)  
 により課税の実質的負担は異なる。  
 所得・収入は 認識してもらい損失・費用は 認識してもらうこと、  
 が納税者にとって有利。  
 課税繰延の利益は、繰延期間だけ国から繰延税額分の \_\_\_\_\_ を受け  
 るのと同じである。 Cf.減価償却⇒5.2.3.3.b.

5.2.3.3.b. (depreciation)(所税49条、法税31条)(いきなり跳躍するが許して)<sup>fm</sup>

例：2000年に1735支出して事業用の機械(時価1735)を購入した。2000年に幾らの損失が実現したか(月日による調整は無視)。——金銭が 減少し資産が 増加しているので。  
 の原則 → 減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用または時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべき。なお、減価償却費の必要経費・損金への算入については 必要ない。

- (所税令120条の2第1項1号イ等<sup>fm</sup>)：毎年同じ額を費用に計上する。
- (所税令120条の2第1項2号ロ等)：定額法より早い。旧定率法・250%定率法については割愛。

例：第0年度末に2000で購入した機械(耐用年数4年)が、第1年度末に2200で売却された。減価償却を定額法で行なっているとして、第1年度の譲渡益は幾らか(月日による調整は無視)。  
 (所税33条3項以下)

ではなく、  
 である。

減価償却で譲渡益を計算する際の取得費を調整 | 取得費 =  
 課税所得の計算においては減価償却費(必要経費の一種)を控除するので、他に所得がなければ

第1年度の間機械を操業して事業所得を得ていればそれも当然課税所得に含まれる。  
 例えば、事業所得が550あれば、合計の課税所得は200 + 550 = 750となる。

【譲渡益の計算で取得費から減価償却費を引き】、【所得計算において減価償却費を引く】は二度手間？  
 第2年度末に2200で機械が売却された場合の計算も考えると二度手間でないことが分かる。  
 譲渡益 = 譲渡総収入金額 - 取得費等であり、取得費 = 原価 - (累計)減価償却費であるから、  
 であり、  
 課税所得の計算において当該譲渡益の他に所得がなければ、  
 である。  
 勿論、第2年度に他に事業所得が550あれば、合計の課税所得は700 + 550 = 1250となる。

	cash flow	機械	減価償却	所得	税額	残額	加速	所得	税額	残額	全額	所得	税額	残額
-														
第0年														
第1年														
第2年														
名目値														
第2年換算														

左：真の経済的減価償却 中：加速度減価償却 右：初年度全額償却

真の経済的減価償却と (accelerated depreciation)と (expensing)

例：利子率・割引率年10%、税率40%。第1～2年にかけて毎年1000のキャッシュ・フローとしての利益をもたらす機械を第0年度末に購入。第2年末にその機械はスクラップとなり無価値となるとする。加速度償却において

は、1年で全額償却とする。初年度全額償却においては、購入時に全額必要経費・損金に算入とする。耐用年数が短い資産(減価償却費が早期に大きく出る)が租税回避に用いられる。§164.05パラツィーナ事件

初年度全額償却(expensing)の別の計算例(ケースブック505頁)

-	投資コスト	リターン	利益	利益率
税引前				
税				
税引後				

初年度全額償却(支出時全額損金算入ともいう)は、加速度減価償却の究極ともいえる。「初年度全額償却の場合、税引前の利益率と税引後の利益率はともに300%で等しくなる。租税があってもなくても利益率に変わらない。すなわち実効税率がゼロである」(505頁)。

初年度全額償却は、実質的に資本所得に対する課税をなくすことを意味する。これは、経済的実質としては所得課税ではなく消費課税(消費型所得概念にのっとった課税)である。

投資コスト100、リターン400のプロジェクトについて、国が40%、納税者が60%分かち合うことになる(国が40を納税者に貸し付けて300%のリターンを得ている)、ともいえる。また、最初の投資額を100から167(=100÷(1-40%))に増やせば、課税がないのと同じ状態を作り出すことができる。

支出時に全額を損金算入する課税方法は

とも呼ばれ、政策論としては少なからず

の支持者がいる。fr iq

§231.02exに関連して。

【算入】と【取得費算入・減価償却】との違い(cf.⇒COLUMN5-5)

例：第0年年末600の機械購入& 関連費用150。耐用期間3年、残存価額0、定額法。月日無視。

年度	第0年		第1年		第2年		第3年	
必要経費算入	資産	経費	資産	経費	資産	経費	資産	経費
取得費算入	資産	経費	資産	経費	資産	経費	資産	経費

### 4.3.5. 所得概念と年度帰属との関係

例：第0年度末に「将来3年間、毎年度末に100を受け取ることができる有価証券」を買ったとする。

-	cash flow	現在価値	減価償却	所得
第0年				
第1年				
第2年				
第3年				

「所得という言葉が所詮、その中にどんな内容を盛り込むのかを我々が決めねばならない道具概念であるなら、\$(0, 100, 100, 100)\$という内容が内包されるように所得概念を定めればよいのではないか。この考え方は正しいが、しかし、そのような意味で定義された所得という言葉が意味しているのは、資産の価値が上昇することが所得なのではなく、上昇した価値が現金化されたときにはじめて所得になるということである。」「このような税はもはや所得税ではなく消費税である。結局、実現概念は消費税の属性を所得税の中に隠してしまうことで、2つの税制を曖昧に妥協させているのである。」fr

或る考え方——実現主義は、執行上仕方なく採られているものではなく、人々の所得の認識の仕方に基づいている。(遅い所得実現が税務上有利なのに人々は遅らせようとしない、など)

[浅妻]時価主義を徹底すると、課税が取引・イベントから遊離する。例：2000年に天体観測をした結果、このままでは2003年に隕石が地球に衝突すると判明する。隕石を破壊するため、2003年にミサイル専門家が活躍する。→ 2000年の所得として課税するのは感覚に合わない。

## 4.4. 所得の人的帰属

### 4.4.1. 課税単位

単位主義      単位主義(      単位・      単位)<sup>le</sup>  
 合算非分割主義／合算分割主義(均等・不均等)  
 単一税率表制度／複数税率表制度

(Oldman=Temple)の法則

超過累進税率&個人単位主義下 →      の誘因。

§212.03      訴訟・最大判昭和36年9月6日民集15巻8号2047頁百選30西山由美  
 (給与所得+事業所得=62万4800円の半額)+(配当所得43万2200円)...給与・事業所得は妻の内助の功有り、配当所得にはなし、という想定。典型的な二分二乗(夫婦合算分割)とは異なる。  
 判旨 所得税法が、生計を一にする夫婦の所得の計算について、民法762条1項の      に依拠しているとしても、同条項は憲法24条に違反していないから、所得税法もまた違憲ではない。  
 民法762条(夫婦間における財産の帰属)夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産(夫婦の一方が単独で有する財産をいう。)とする。  
 2 夫婦のいずれに属するか明らかでない財産は、その共有に属するものと推定する。  
 仮に原告の主張を認めるとしたら、妻の所得分類は給与所得・事業所得でいいのか、という問題も生じる。夫

婦財産契約(後述)参照。

二分二乗制度の問題点... →規模の利益無視 | →内助の功の無視  
 合算非分割→「 (or課税)」(marriage penalty)→税制の婚姻中立性を阻害する。fs  
 [浅妻]家事役務等の帰属所得を課税対象に取り込まないかぎり課税単位の問題に正解はない。

#### 4.4.2. (12条)

所税12条(法税11条も同様)「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」ft

と  
 は所税13条で別途規定。他、例えば (商法551条)についても、法律上の権利義務の帰属と実質的帰属との乖離がある(商法552条1項参照)fv。

商法551条 問屋ハ自己ノ名ヲ以テ他人ノ為メニ物品ノ販売又ハ買入ヲ為スヲ業トスル者ヲ謂フ

商法552条1項 問屋ハ他人ノ為メニ為シタル販売又ハ買入ニ因リ相手方ニ対シテ自ラ権利ヲ得義務ヲ負フ[2項略]

§213.03株取引包括委任事件・熊本地判昭和57年12月15日訟月29巻6号1202頁

XがXの妻に証券を贈与した訳ではなく、配当金を受け取ったり投資信託を切り替えたり等を妻に任せたりすぎない場合、各証券会社との間の有価証券取引については、その個別的、具体的な取引行為自体は妻が担当している、Xの包括的な委託に基づくものであって、その取引による株式譲渡益としての所得は全てXに帰属する。

東京地判昭和63年5月16日判時1281号87頁百選31 cf. §212.03二分二乗

民法756条( の対抗要件) 夫婦が法定財産制と異なる契約をしたときは、婚姻の届出までにその登記をしなければ、これを夫婦の承継人及び第三者に対抗することができない。

夫婦財産契約をした上で夫の所得の半分を妻の所得であるとして申告することの可否——ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、当該収入に係る権利が発生した段階において、その権利が相手方との関係で誰に帰属するかということによって決定され、夫婦財産契約の登記の有無に関わりなく、夫又は妻の一方が得る所得そのものを原始的に夫及び妻の共有とする夫婦間の合意はその意図した効果を生じない。fv

の帰属変更否認→ (但し §213.02 歯科医院親子に留意)  
 は、原則としてその資産の所有者に帰属する。(但し資産移転時の に留意)  
 を駆使した租税回避(高税率適用回避)の難易の違い。fv

#### 4.4.3. 家族事業

##### 4.4.3.1. 家族内での給与等の必要経費算入の可否(56・57条)

所税56条(事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例) 居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、

ものとし、かつ、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。この場合において、その親族が支払を受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす。

所税57条(事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等) を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族(年齢十五歳未満である者を除く。)で専らその居住者の営む前条に規定する事業に従事するもの(以下この条において「 )という。)が当該事業から次項の書類に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において

の支払を受けた場合には、前条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入し、かつ、当該青色事業専従者の当該年分の給与所得に係る収入金額とする。[2項略]

3 居住者(第1項に規定する居住者を除く。)と生計を一にする配偶者その他の親族(年齢十五歳未満である者を除く。)で専らその居住者の営む前条に規定する事業に従事するもの(以下この条において「事業専従者」という。)がある場合には、その居住者のその年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、各事業専従者につき、次に掲げる金額のうちいずれか低い金額を必要経費とみなす。

一 次に掲げる事業専従者の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その居住者の配偶者である事業専従者 86万円

ロ イに掲げる者以外の事業専従者 50万円

二 その年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額(この項の規定を適用しないで計算した場合の金額とする。)を当該事業に係る事業専従者の数に一を加えた数で除して計算した金額[3項以下略]

56条: を認めない (not推定規定...反証の余地も認めないことの立法論的当否?)fv

57条1項: ...家族従業員への 支払の控除を認める。  
→法人が納税主体となり、合法的に ができる。 [4.5.6.3](#) も大きい。

☆§234.04弁護士夫婦事件・最判平成16年11月2日判時1883号43頁百選32  
 事実 弁護士Xが、配偶者であり別の事務所を開設している弁護士Aに対して、Xの事業に関連し1年当たり595万円の対価を支払い、Xの確定申告において必要経費に算入した(Aの側では所得に含まれている)。Y税務署長は、所税56条に基づき、Xの必要経費算入を認めなかった。一審・二審ともX敗訴。  
 判旨 上告棄却。  
 事業所得稼得者が親族等に対価を支払って「必要経費にそのまま算入することを認めると、納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれがあるなどのため、」親族等が「事業に従事したこと」により当該事業から対価の支払を受ける場合には「必要経費に算入しないものとした」。  
 親族等が「別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に同条[所得税法56条]の適用を否定することはできず、同条の要件を満たす限りその適用がある」。  
 「同法56条の上記の立法目的は正当」「適用の対象を明確にし、簡便な税務処理を可能にするため」「立法目的との関連で不合理で」はない。  
 青色申告等所定の要件を満たす場合に限り必要経費算入を認める「57条の定める場合に限って56条の例外を認めていることについては、それが であることが であるとはいえない」。⇒[§111.01](#)

考察 所税56条の合理性自体への疑問、及び所税56条の適用範囲についての疑問が、提起されやすい。所税56条は悪法であるという意識が学説で根強く、また、その適用範囲も狭く解釈されるべき、とする傾向がある。親族等が雇用及びそれに類する関係でXの事業に従属的に従事している場合に56条の適用範囲を限定し、親族等が独立の事業を営んでいる場合や対価支払が恣意的な価格設定になりにくい場合(例えば通常の地代を払うにすぎない場合。後掲特許事務所賃借事件参照)には56条を適用すべきでない、といった考え方である。具体的な解釈論としては56条の「事業に従事したことその他の事由」の広狭が問題となる。

弁護士税理士事件・最判平成17年7月5日税資255号順号10070:弁護士夫→税理士妻支払。東京地判平成15年7月6日判時1891号44頁で56条不適用。→控訴審以降56条適用。  
 特許事務所賃借事件・東京高判平成3年5月22日税資183号799頁:夫→妻:建物賃料支払。56条適用。 [fz](#)

#### 4.4.3.2. 共同事業と事業の主宰者

☆§213.02歯科医院親子共同経営事件・東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁百選28<sup>gb</sup>  
 事実 父XがT歯科医院を営んでおり、子Sは歯科医師国家試験に合格した後、Xとともに同医院において診療に従事。SはS自身の名義の個人事業開業届けを税務署長に提出。XとSが総収入及び総費用を折半して確定申告。Y税務署長は、SはXの事業専従者であるとし、収入・費用がXに帰属するとした。

判旨 請求棄却。  
 一般論 「収入が何人の勤労によるものであるかではない」。「ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべき」  
 事実認定 「Xが昭和35年から20数年来医院を経営してきた」係争年度における「医院の実態は...Xの長年の医師としての経験に付する信用力の元で経営されていたと見るのが相当であり、したがって、医院の経営に支配的影響力を有しているのはXである」

考察 「収入が何人の所得に属するかは.....何人の収入に帰したかで判断される問題である」だけでは循環論法であり悪い答案。しかし「何人の勤労によるかではなく」が示唆を与える。(なお最判昭和37年3月16日税資36号220頁は所税11条の2〔現56条〕につき「長男が所論のように奴隷的存在になるというわけではな」と論ずる。)  
 勤労による所得は であるにすぎない。 を得たというためには、労務の提供ではなく経営者としての実態(責任の負担等)がなければならない、という判断枠組みが本件にも継承されている。  
 一人の [ga](#)なる基準(或いは事業主基準)が判例上あると言われる。なお、[4.4.2](#)実質所得者課税の (勤労してない者に所得は帰属しない)と場面が異なり、ここでは勤労していても所得が帰属しない者がでてくる。通達でも共同事業を共同事業と認定せずなるべく一人の事業であると認定しようとする傾向が見受けられる。所基通[12-2](#)~[12-5](#)参照。尤も所得の分割的帰属を絶対に認めないという程ではなく、共同事業として収入金額・必要経費の分割を認める基準にも留意。一方の資産性所得については所基通[12-1](#)及び[§213.03](#)参照。  
 金子宏は、どちらかが主宰者というのが実態に合わず、共同事業と認められる場合もあると論ずる。  
 明文の 契約が締結されたら、所得分割を課税庁は否認できなからう。cf. [ドラクドラゴン](#)

#### 4.4.4. 家族に関する (83条以下)

所税[83](#)条( ) 居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得

金額から38万円(その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者である場合には、48万円)を控除する。[2項略]

所税83条の2( )居住者が生計を一にする配偶者(他の居住者の扶養親族とされる者並びに第57条第1項(事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等)に規定する青色事業専従者に該当するもので同項に規定する給与の支払を受けるもの及び同条第三項に規定する事業専従者に該当するものを除くものとし、第2条第1項第30号(定義)に規定する合計所得金額(以下この項及び次項において「合計所得金額」という。)が76万円未満であるものに限る。)で控除対象配偶者に該当しないものを有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から次の各号に掲げるその配偶者の区分に応じ当該各号に定める金額を控除する。

- 一 合計所得金額が40万円未満である配偶者 38万円
  - 二 合計所得金額が40万円以上75万円未満である配偶者 38万円からその配偶者の合計所得金額のうち38万円を超える部分の金額(当該超える部分の金額が5万円の整数倍の金額から3万円を控除した金額でないときは、5万円の整数倍の金額から3万円を控除した金額で当該超える部分の金額に満たないものうち最も多い金額とする。)を控除した金額
  - 三 合計所得金額が75万円以上である配偶者 3万円
- 2 前項の規定は、同項に規定する居住者の合計所得金額が千万円を超える場合及び同項に規定する生計を一にする配偶者が同項に規定する居住者として同項の規定の適用を受けている場合には、適用しない。[3項略]

所税84条( )居住者が控除対象扶養親族を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から、その控除対象扶養親族一人につき38万円(その者が特定扶養親族である場合には63万円とし、その者が老人扶養親族である場合には48万円とする。)を控除する。[2項略]

- 所税2条1項三十三 控除対象配偶者 居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの(第57条第1項(事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等)に規定する青色事業専従者に該当するもので同項に規定する給与の支払を受けるもの及び同条第三項に規定する事業専従者に該当するものを除く。)のうち、合計所得金額が38万円以下である者をいう。
- 三十三の二 老人控除対象配偶者 控除対象配偶者のうち、年齢70歳以上の者をいう。
- 三十四 扶養親族 居住者の親族(その居住者の配偶者を除く。)並びに児童福祉法(昭和22年法律第164号)第27条第1項第3号(都道府県の採るべき措置)の規定により同法第6条の3第1項(定義)に規定する里親に委託された児童及び老人福祉法(昭和38年法律第133号)第11条第1項第3号(市町村の採るべき措置)の規定により同号に規定する養護受託者に委託された老人でその居住者と生計を一にするもの(第57条第1項に規定する青色事業専従者に該当するもので同項に規定する給与の支払を受けるもの及び同条第三項に規定する事業専従者に該当するものを除く。)のうち、合計所得金額が38万円以下である者をいう。
- 三十四の二 控除対象扶養親族 扶養親族のうち、年齢16歳以上の者をいう。
- 三十四の三 特定扶養親族 控除対象扶養親族のうち、年齢19歳以上23歳未満の者をいう。
- 三十四の四 老人扶養親族 控除対象扶養親族のうち、年齢70歳以上の者をいう。

83条の2の存在により (基礎控除38万円+給与所得控除65万円)は見かけほど重大問題ではない(にもかかわらず実際には年収103万円未満に抑える主婦主夫が多いらしい?)。配偶者が賃金のみ123万円を得た場合、給与所得控除65万円を引いた58万円が合計所得金額であり、 $38 - (58 - 38) = 20$ (万円)が配偶者特別控除の額となりそうであるが、[1項2号括弧書](#)により $38 - (58 - 38 > \text{のmaxの} 5n - 3) = 21$ (万円)となる。かつては「配偶者控除+配偶者特別控除」という2倍控除があったが、批判を受け、段階的控除消失措置のみへの法改正が行なわれた。[gd](#)(Cf.国民年金の第3号被保険者に該当するか否かに関する「[130万円未満の壁](#)」の方が深刻)

83条・83条の2は政策論として廃止すべきという意見も根強い。(女性の社会進出を阻害する等)

方式は低税率者に低メリット。→ 方式にすべき? [gc](#)  
[平成二十二年度等における子ども手当の支給に関する法律](#) → 廃止 → 平成24年4月1日から  
 (特例給付)(所得税を課さない)

§242.01 事実婚「配偶者控除」訴訟・最判平成9年9月9日訟月44巻6号1009頁百選53  
 判旨 「『 』は、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られる」

最判平成3年10月17日訟月38巻5号911頁： (所税84条、2条1項34号)に関して、対象となる親族は民法上の親族に限られる。  
 ⇒[3.1.2.2](#) 民法の講義で、内縁関係は概ね法律婚と同様に扱われるようになっている、と教わるが、相続と税制に関しては同様の扱いでない。  
 Cf. 税務行政だけ [gc](#)、法的安定性が内縁の配偶者を排除させるほど重要か、一考の余地はある。  
 Cf. 夫婦別姓・同性愛者を救済しないことの立法論上の是非? リバタリアンなら寧ろ婚姻制度撤廃?

## 4.5. 所得分類

### 4.5.1. 利子所得(23条)

所税23条「利子所得とは、(社債、株式等の振替に関する法律第90条第3項(定義)に規定する分離利息振替国債(財務省令で定めるところにより同条第1項に規定する元利分離が行われたものに限る。)に係るものを除く。)並びに合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益の分配(以下この条において「利子等」という。)に係る所得をいう。  
 2 利子所得の金額は、その年中の利子等の収入金額とする。」

契約(民法666条)§221.01 協和興業事件・東京高判昭和39年12月9日行集15巻12号2307頁百選35 [gf](#)  
 ...大洋セメント興業事件・東京高判昭和41年4月28日判タ194号147頁(Cf. 佐藤英明)

契約(民法587条)の場合、  
または  
が制度上予定されていない。

消費貸借契約:民法587条「消費貸借は、当事者の一方が種類、品質及び数量の同じ物をもって返還をすることを約して相手方から金銭その他の物を受け取ることによって、その効力を生ずる。」

消費寄託契約:民法666条「第5節(消費貸借)の規定は、受寄者が契約により 寄託物を消費することができる 場合について準用する。

2 前項において準用する第591条第1項の規定にかかわらず、前項の契約に 返還の時期を定めなかったときは、寄託者は、いつでも返還を請求することができる。」

補足：定期預金のように「返還の時期を定め」た消費寄託契約と消費貸借契約との違いは？

§221.02 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」昭和61年10月

徴税方法——金融機関が利子所得に該当する金員を支払う際に し、そして源泉徴収によって完了する。  
(⇒4.7.3.)という。執行面で便利である反面、個々の納税者の経済状態を反映できない(小額所得者・高額所得者について考察せよ)という欠点もある。  
Cf.出版社から受け取る原稿料も源泉徴収されるが課税関係は完了しない。

所税181条(源泉徴収義務) 居住者に対し国内において第23条第1項(利子所得)に規定する利子等…又は第24条第1項(配当所得)に規定する配当等…の は、その支払の際、その利子等又は配当等について 所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。

2 配当等(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。)又は特定受益証券発行信託の収益の分配を除く。)については、支払の確定した日から一年を経過した日までにその支払がされない場合には、その一年を経過した日においてその支払があつたものとみなして、前項の規定を適用する。

所税182条(徴収税額) 前条の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする。

一 利子等 その金額に100分の15の税率を乗じて計算した金額

二 配当等 その金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額

租特法3条(利子所得の分離課税等) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が…国内において支払を受けるべき所得税法第23条第1項に規定する利子等…については、同法第22条及び第89条並びに第165条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その支払を受けるべき金額に対し100分の15の税率を適用して所得税を課する。[2・3項略](cf.国税15%、住民税こみ20%。現在は国税・地方税あわせて10%)

## 4.5.2. 配当所得(24条)

### 4.5.2.1. 定義

所税24条 配当所得とは、法人…から受ける<sup>[1]</sup> (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及び分割型分割…によるものを除く。)、<sup>[2]</sup> …、<sup>[3]</sup>剰余金の分配(出資に係るものに限る。)、<sup>[4]</sup>基金利息(保険業法第55条第1項…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。)及び特定受益証券発行信託の収益の分配…に係る所得をいう。

2 配当所得の金額は、その年中の配当等の収入金額とする。ただし、株式その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した

…でその年中に支払うものがある場合は、当該収入金額から、その支払う負債の利子の額のうちその年においてその元本を有していた期間に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額を控除した金額とする。

25条(配当等とみなす金額) …) 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、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、利益の配当又は剰余金の分配とみなす。

一 当該法人の合併…

二 当該法人の分割型分割…

三 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、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

四 当該法人の自己の株式又は出資の取得…

五 当該法人の出資の消却(取得した出資について行うものを除く。)、当該法人の出資の払戻し、当該法人からの社員その他の出資者の退社若しくは脱退による持分の払戻し又は当該法人の株式若しくは出資を当該法人が取得することなく消滅させること。

六 当該法人の組織変更…[後略]

25条1項3号後段「当該法人の解散による残余財産の分配」の例…X氏とY氏がそれぞれ200円ずつ出資し、Z会社を設立し、資産900円、負債が500円、資本金400円でスタート。Z会社の営業がうまくいき、資産が1100円まで増えたとする(負債500円、資本金400円のまま)。ここでZ会社が解散すると、負債返済後、X氏とY氏がそれぞれ300円を受け取り、 円(= )について配当所得と見なされる。 [gggh](#)

☆§§162.01, 221.03 鈴や金融事件・最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁百選36

事実・争点 (金融規制の脱法)の が配当所得(当時「利益の配当」)に該当するか(そして支払者である が を負うか)?

控訴審判決 「利益の配当とは商法…の規定する利益の配当」を指す。( ⇒3.1.2.2.)



5 第3項の規定により譲渡益から同項に規定する譲渡所得の特別控除額を控除する場合には、まず、当該譲渡益のうち同項第1号に掲げる所得に係る部分の金額から控除するものとする。

所税38条(譲渡所得の金額の計算上控除する ) 譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。

2 譲渡所得の基因となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。

一 その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 第49条第1項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の額の累積額

二 前号に掲げる期間以外の期間 第49条第1項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

資産は の典型例<sub>K</sub>(Cf.⇒[§222.04](#)サラリーマン・マイカー訴訟)。(譲渡概念は⇒[4.5.3.3.](#))  
 が資産に含まれないことに異論はないが、 を除外する通達には異論の余地あり。

所基通33-1「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」

§222.03川之江市井地山造成地事件・松山地判平成3年4月18日訟月37巻12号2205頁百選43  
 宅地造成によって生じた利益の部分は事業所得(又は事業に当たらなければ雑所得)、その他の部分は譲渡所得。しかし、販売目的以外で長期間保有してから、宅地造成に取り掛かった場合、「その土地等の譲渡による所得には、右加工を加える前に潜在的に生じていた資産の価値の増加益に相当するものが相当部分含まれている。そこで、そのような場合には、右加工に着手するまでの資産の価値の部分に相当する所得を とし、その他の部分を とするのが相当である。」  
 「譲渡所得と事業所得とに区分すべき理由は、.....臨時的、偶発的に発生する所得であるため、事業所得に比較して担税力の劣る譲渡所得とすべき部分が相当程度含まれており、これを事業所得として課税するのは税負担の公平を欠くからである」  
 と呼ばれる(占部裕典等学説では異論もある)。  
 本件で二重利得法自体は争点となっていない。まず事業所得該当部分を算出して残額を譲渡所得とするか、本件のようにまず譲渡所得該当部分を算出して残額を事業所得とするか、という、譲渡所得と事業所得との区分方法について、議論の余地が残る。

#### 4.5.3.2. 課税方法

譲渡所得 = 一特別控除額50万円(3・4項)  
 「総収入金額」⇒[§164.02](#)相互売買事件。但し59条(みなし譲渡)が適用される場合に注意。  
 「取得費等」：33条3項 | 「取得費」：38条1項 | 減価償却：38条2項⇒[5.2.3.3.b.](#)  
 譲渡所得・所税33条3項1号、 譲渡所得・同2号で區別。 averaging systemの一種と位置付けられる。長期間であれば による名目的利得(実質的な豊かさを伴わない数値上だけの利得)も多くなってしまう( bunching effectともいう)ので救済する。尤も平準化措置としては設計が粗い。  
 不動産につき租特法31条以下、上場株式等につき[4.5.2.3.](#)参照。  
 判例(最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁百選42)によれば長期 の場合でも譲渡所得は一時に実現したものとして課税することが原則であるが、現在は所税132条が一定の要件の下で延納を許可する。

所税132条( )に係る所得税額の ) 税務署長は、居住者が山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の延払条件付譲渡をした場合において、次に掲げる要件のすべてを満たすときは、第一号に規定する申告書に係る第128条…又は第129条…の規定により納付すべき所得税の額…の全部又は一部につき、その者…の申請により、5年以内の延納を許可することができる。

一 その延払条件付譲渡をした日の属する年分の所得税に係る第120条第1項…の規定による申告書…又は第125条第1項…の規定による申告書をこれらの申告書の提出期限までに提出したこと。

二 延払条件付譲渡に係る税額が前号に規定する申告書に記載された第120条第1項第3号に掲げる所得税の額の二分の一に相当する金額を超えること。

三 延払条件付譲渡に係る税額が30万円を超えること。[2項略]

3 第一項に規定する延払条件付譲渡とは、次に掲げる要件に適合する条件を定めた契約に基づき当該条件により行われる譲渡をいう。

一 月賦、年賦その他の賦払の方法により三回以上に分割して対価の支払を受けること。

二 その譲渡の目的物の引渡しの日から翌日から最後の賦払金の支払の日までの期間が二年以上であること。

三 その他政令で定める要件 [4項略]

#### COLUMN4-4

#### lock-in effect, freezing effect

年度	(1)保持、10%増価	(2)買換、10%増価	(3)保持、9%増価	(4)時価主義、10%増価
第1年度				
第2年度				

ロック・イン効果の真の原因は、譲渡益に課税する(包括的所得概念)としつつ時価主義を採用しないという、噛み合わせの悪さにある([発展]制限的所得概念や消費型所得概念に基づく課税ならば実現主義であっても歪みは生じない)。しかしそんな理屈は実務家に響かない。

等の保有形態変更(例: A社が事業資産甲を保有するという形態から、A社がB社を保有しB社が甲を保有するという形態への変更)を妨げないようにするために、realizationはあっても所得をnon-recognitionとするロック・イン効果対策が措置される(⇒5.4.1.2.組織再編税制)。所税58条もロック・イン効果対策の一種といえる。

#### 4.5.3.3. 譲渡の意義

サンヨウメリヤス土地賃借事件⇒3.1.1.5. | 浜名湖競艇場用地事件⇒4.5.3.6.

所基通33-2( )に係る資産の移転)債務者が、債務の弁済の担保としてその有する資産を譲渡した場合において、その契約書に次のすべての事項を明らかにしており、かつ、当該譲渡が債権担保のみを目的として形式的にされたものである旨の債務者及び債権者の連署に係る申立書を提出したときは、当該譲渡はなかつたものとする。この場合において、その後その要件のいずれかを欠くに至ったとき又は債務不履行のためその弁済に充てられたときは、これらの事実の生じた時において譲渡があったものとする。

(1)当該担保に係る資産を債務者が従来どおり使用収益すること。

(2)通常支払うと認められる当該債務に係る利子又はこれに相当する使用料の支払に関する定めがあること。

(注)形式上、買戻条件付譲渡又は再売買の予約とされているものであっても、上記のような要件を具備しているものは、譲渡担保に該当する。

☆§222.02 名古屋医師財産分与事件・最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁百選46

事実・争点 離婚→不動産がX(夫)からW(妻)に移転。この時譲渡所得課税があるか？

一審判決 支払の趣旨だから課税。(慰籍料が正字。一審の慰籍料は誤字)

控訴理由 慰謝料といったのは誤解(錯誤)。であり譲渡所得は発生しない。(Wの代理人が「慰籍料の

支払を受けても税金はかからないが財産分与として受ければ贈与税が課税されるかもしれないから本件土地、建物の譲渡も慰籍料としてくれ。」と余計な事を言っただけ。Cf.相基通9-8 is)

控訴審判決 慰謝料でも財産分与でもであり、Xは債務からの解放という経済的利益を享受するので、譲渡所得は発生する。

上告理由 にあたる部分につき譲渡所得が発生するのはともかく、財産分与に当たる部分につき譲渡所得は発生しない。「分与者がそのこと[財産分与]により何ら経済的利益を享受するものではない」財産分与は「贈与契約の成立による無償での権利移転...と全く同一である」(後述の所税59条:みなし譲渡は個人に対する贈与を適用範囲に含めていないことに留意。)

最高裁判旨 「譲渡」概念について「所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、をいう。「分与者は...分与義務の消滅という経済的利益を享受した」

考察 代物弁済の場合は譲渡所得が発生することについてX自ら容認している。

最高裁が、資産「移転」の「有償無償を問わ」ないと言っているのに、なぜ「経済的利益」という有償性に言及しているのか、論理の運びが判然としない憾みが残る。最高裁判決といえども人間が書く文章であるから仕方ない。で、結局「経済的利益」という有償性は必須なのか否か？ [gk](#)

学説:「民法768条の財産分与」を区分...「夫婦共通財産の清算」「離婚による損害の賠償」「離婚後の扶養」「夫婦共通財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は であって、資産の譲渡には当たらないと解される。」(慰謝料なら譲渡にあたる←一審・控訴審。なお本件の不動産はX W婚姻後に購入されたものであるが「Xの であった」とYは主張している。)

例えばA・Bの共有であるがA単独名義の資産について、分割され、半分について名義がAからBに変わっても、法的実質においてAからBへの譲渡はない(移転はない)、と考えられる。所基通33-1の6

再反論(金子説批判):窪田充見・佐藤英明「財産分与と租税をめぐる問題」法学教室357号64頁...離婚実務は「夫婦共通財産の清算」「離婚による損害の賠償」「離婚後の扶養」それぞれの額をきちんと区別しない。 [ks](#)

再々反論:3つの趣旨をきちんと区別した離婚事例が存在すれば、「夫婦共通財産の清算」部分につき譲渡所得未実現として扱ってよいのではないか？

再々々反論:最判平成7年1月24日税資208号3頁の原審東京高判平成6年6月15日税資201号519頁が「夫名義の資産形成に対する妻の貢献が顕在化するまでの間、妻が夫名義の財産に対しなんらかの潜在的な持分を有するとしても、それは未だ持分割合も定まっていない抽象的な権利というべきものであり(右資産形成の態様には種々様々なものがありうるし、夫婦の財産は通常複数のものから成るのであるから、それらのすべてについて一律に妻が二分の一の共有持分を有するとみることはできない。)、現実の財産分与手続がされて初めて具体的な権利として確定するものである。したがって、財産分与が単に右潜在的持分を顕在化させ、それを正式に帰属させるだけの手続とはいえないのであって、財産分与によって初めて夫名義の財産に対する妻の所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡と目される実質がある」(共有地の分割とは違うという論理)と判示している。 [kt](#)

Wにとっての資産の と所基通38-6 (Cf.金子説だと通達の通りになるか?)

所基通33-1の4(財産分与による資産の移転)民法第768条(財産分与)(同法第749条及び第771条において準用する場合を含む。)の規定による財産の分与として資産の移転があった場合には、その分与をした者は、その分与をした時において により当該資産を譲渡し

たこととなる。

(注) 1 財産分与による資産の移転は、という経済的利益を対価とする譲渡であり、贈与ではないから、法第59条第1項《みなし譲渡課税》の規定は適用されない。

2 財産分与により取得した資産の取得費については、38-6参照 [Cf.分与土地一体譲渡事件]

所基通33-1の6(共有地の分割) 個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかつたものとして取り扱う。

(注) 1 その分割に要した費用の額は、その土地が業務の用に供されるもので当該業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されたものを除き、その土地の取得費に算入する。

2 分割されたそれぞれの土地の面積の比と共有持分の割合とが異なる場合であっても、その分割後のそれぞれの土地の価額の比が共有持分の割合におおむね等しいときは、その分割はその共有持分に応ずる現物分割に該当するのであるから留意する。

所基通38-6(分与財産の取得費) 民法第768条《財産分与》(同法第749条及び第771条において準用する場合を含む。)の規定による財産の分与により取得した財産は、その取得した者がその分与を受けた時においてその時の価額により取得したこととなることに留意する。

分与土地一体譲渡事件・東京地判平成3年2月28日行集42巻2号341頁百選4版44

事実 H→X 本件土地を財産分与として譲渡。Hの譲渡収入金額は約2.3億円(単独取引価格。別訴で確定)。ほどなくXは本件土地を甲土地と一体で約3.5億円で譲渡。Y税務署長は、Xの取得価額が約2.3億円であるとの前提で、差額約1.2億円の所得を増額する更正処分。隣接地と一体で取引された方が単独取引価格よりも高値がつく。

判決 請求認容(X勝訴)。「取得者は、という経済的利益を消滅される代償として当該資産を取得したこととなる」「X側でこれを甲土地と一体として利用あるいは処分することがその前提とされていたものと推認する」「そもそも、ある時点における土地等の資産の客観的な価額というものは、鑑定等によって常に一義的に特定されるという性質を持つものではなく、ある程度の幅をもった範囲内の価額として観念されるべきものである」

考察 財産分与時の分与者(例えば夫)にとっての譲渡収入金額と受領者(例えば妻)にとっての取得費とが一致することが制度上想定されているとはいえ、課税処分は別々になされ訴訟手続きも別々になるため課税漏れも生じうる。本件では結果として約1.2億円のが生じている。HとXで不整合的な課税がなされているが、整合性を保つ制度的裏付けはない。下手をすれば、二重課税も発生しうるが、現状では致し方ない(?)。

所基通33-6(借家人が受ける) 借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受けるいわゆる立退料のうち、借家権の消滅の対価の額に相当する部分の金額は、令第95条《譲渡所得の収入金額とされる補償金等》に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する。

(注) 上記に該当しない立退料については、34-1の(7)参照

所基通34-1(一時所得の例示) (7) 借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受けるいわゆる立退料 (その立退きに伴う業務の休止等により減少することとなる借家人の収入金額又は業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補てんするための金額及び令第95条《譲渡所得の収入金額とされる補償金等》に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する部分の金額を除く。)

(注) 1 収入金額又は必要経費に算入される金額を補てんするための金額は、その業務に係る各種所得の金額の計算上総収入金額に算入される。

2 令第95条に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する立退料については、33-6参照

所税令95条(譲渡所得の収入金額とされる) 等) 契約(契約が成立しない場合に法令によりこれに代わる効果を認められる行政処分その他の行為を含む。)に基づき、又は資産の消滅(価値の減少を含む。以下この条において同じ。)を伴う事業でその消滅に対する補償を約して行なうものの遂行により譲渡所得の基因となるべき資産が消滅したこと(借地権の設定その他当該資産について物権を設定し又は債権が成立することにより価値が減少したことを除く。)に伴い、その消滅につき一時に受ける補償金その他これに類するものの額は、譲渡所得に係る収入金額とする。

#### 4.5.3.4. 取得費等(33条3項・38条)

☆§222.06 支払利子付随費用判決・最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁百選47

事実・争点 3000万円借金して昭和46年4月16日に不動産購入。同年6月6日居住開始。昭和53・54年に譲渡。居住用不動産取得のためのが取得費に含まれるか、含まれるとしてどの範囲か?

一審判旨(東京地判昭和60年5月30日)「使用価値を現に支配する目的のための借入金利子の支払は、資産の値上りとは何ら関連性を有しないから、譲渡所得の計算において費用として控除しえない」「この分は、仮に資産の自らによる使用の利益(いわゆる帰属所得)に課税される制度がとられるとすれば、その所得についての費用として控除されることとなる」

控訴審判旨(東京高判昭和61年3月31日) 借入金利子も取得費に原則として含まれる。しかし、居住の用に供された時点以後、もしくは使用し得た時点以後、「資産の維持・管理という目的のための費用」へと性質が変化する、または使用「期間の帰属利益と等価と見なされる」。取得費に算入しない扱いは、(⇒4.2.2.)が課税されないことと整合的である。

最高裁判旨 家事のための借入金利子と同視し「生活費ないし家事費にすぎない」(ので取得費に含めない)。しかし、居住の用に供する以前の期間であっても利子支払が余儀なくされるどころ、「借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、」「当該不動産を取得するための」に当たる。

考察 結論としては、本件最高裁判決も高裁判決も、居住前の期間に対応する利子は取得費に含まれ、居住後の期間に対応する利子は取得費に含まれないとする点において共通している(現実の使用に着目するか、使用可能性に着目するか、という差異はある)。しかし論理構成は異なり、原則と例外も逆転している。百選解説は最高裁判旨を批判し、控訴審判旨を高く評価している。

なお、借入金利子は、家事のためであれ事業のためであれ、利子負担者の純資産減少をもたらす筈であると論ぜられる(増井良啓・法学教室365号123頁以下。なお、だからといって全て所得税法上控除を認めるべきということにはならない。非課税所得に対応する借入金利子の控除を認めると tax arbitrageが可能となってしまうと論ずる。やはり控訴審の論理に近い)。なお、使用開始前の期間に対応する利子が「付随費用」に当たるとする論拠が最高裁判旨で充分には論じられていないように見受けられるが、その点はそもそも争点となっていなかったとも考えられる。

所基通38-8(取得費等に算入する借入金の利子等) 固定資産の取得のために借り入れた資金の利子…のうち、その資金の 借入れの日から当該固定資産の使用開始の日(当該固定資産の取得後、当該固定資産を使用しないで譲渡した場合には、当該譲渡の日。以下38-8の6において同じ。)までの期間に対応する部分の金額は、業務の用に供される資産に係るもので、37-27又は37-28により当該 業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されたものを除き、当該固定資産の取得費又は取得価額に算入する。

固定資産の取得のために資金を借り入れる際に支出する公正証書作成費用、抵当権設定登記費用、借入れの担保として締結した保険契約に基づき支払う保険料その他の費用で当該資金の借入れのために通常必要と認められるものについても、同様とする。

(注) 1 その借り入れた資金が購入手数料等固定資産の取得費に算入される費用に充てられた場合には、その充てられた部分の借入金も「固定資産の取得のために借り入れた資金」に該当する。

2 「譲渡の日」は、36-12に準じて判定した日による。

の一時所得計上時期と取得費算入:東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁百選50

事実 Xが亡父Aから亡兄B名義の土地を1960年迄に贈与された。Xは1970年に取得時効を援用しBの相続人Cに所有権移転登記を求めて提訴した。X勝訴で1983年に確定した。Aの他の相続人DがXに遺留分減殺請求をし、XはDに1983年に代物弁済として本件土地を譲渡した。Xは1983年の譲渡所得の計算にあたり時効取得判決確定時の時価を取得費に算入しようとした。

判旨 「土地の時効取得による利得は、所得税法上、 として所得税の課税の対象となり、その場合の収入金額は、当該土地の所有権取得時期である の当該土地の価額であると解すべきである(同法36条1項、2項)。そうすると、当該土地の時効援用時までの値上り益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の当該土地の値上り益に対して行われることになり、したがって、右譲渡所得の計算上、その取得費の額は、右一時所得に係る収入金額すなわち時効援用時の当該土地の価額によるべきこととなる。」

◇民法144条の (⇒§163.02尼崎土地喪失)に照らすと時効援用時ではなく時効の 一時所得が発生すると言えなくもないが、(あまりに実態 [not実体] からかけ離れているためか)実務・裁判例はそのように運用していない。 や (Xの主張)を基準としている訳でもないことに留意されたし。

◇取得費について所税38条の文理に照らし無理はある上、譲渡益について課税漏れが生ずる恐れがあるが、そういった懸念よりも個人個人に着目した上での二重課税防止を重視したものと理解できる。

Cf. §222.05ゴルフ会員権贈与事件、 §211.04年金払い生命保険金二重課税事件も二重課税防止を重視していると理解できる。余談:ホームランボールku

土地改良区決済金事件・最判平成18年4月20日判時1933号76頁判タ1212号81頁

土地改良法に基づく決済金および施設の協力金等額の合計が、農地譲渡における譲渡費用に含まれるかに当たり「一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要かどうかによって判断するのではなく」「現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべき」とした事例。

前者・後者とも「必要」という語を用いているが、控除可能性を、前者の「一般的・抽象的…必要」な費用だけ限定せず、後者のように「現実…の譲渡」に与る必要性に着目した方が、事業所得に関する必要経費(37条)に関し の費用に限定されていないこととの均衡がとれる、と理解できようか。

#### 4.5.3.5. 売買差額課税・清算課税・みなし譲渡(59条)

§222.01 榎本家事件・最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁百選3版60頁

事案は割愛。 の場合にも譲渡所得課税あり。 という趣旨。( 課税ではない) 判旨より「このような課税は、所有資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いから」妥当。また無償・低額譲渡「にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避」することを防止することからも妥当。

(極めて重要)所税59条(贈与等の場合の譲渡所得等の特例[ ]次に掲げる事由により居住者の有する山林(事業所得の基因となるものを除く。)又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

一 贈与( に対するものに限る。)又は相続( に係るものに限る。)若しくは遺贈(法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。)

二 著しく低い価額の対価〔所税令169条:時価の半分未満〕として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）

2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第2号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。

民法学・実務からは批判的となる規定である。

限定承認時の につき東京高判平成15年3月10日判時1861号1頁百選44……限定承認・みなし譲渡に関する被相続人の所得税の法定納期限は、限定承認の申述受理審判告知を家裁より受けてからではなく、相続人が被相続人の死亡を知った日から4ヶ月以内。（〔浅妻〕幾ら何でも相続人を急かすすぎではなからうか。）

するため(←榎本家事件判旨)。

適用範囲縮減の傾向・経緯についてケースブック286頁(§222.08浜名湖競艇場用地事件一審・静岡地判昭和60年3月14日行集36巻3号307頁の引用)を参照。（〔浅妻〕所税59条及び60条(後述)の適用は、課税の重複及び課税漏れをなくするという観点からは合理的であるが、相続税は九割以上の納税者に課されない一方で、土地の相続に関し譲渡所得課税の負担が課せられることについて抵抗感が強いのかかもしれない。）  
国等への贈与・遺贈と租特法40条⇒COLUMN4.4・ 対策。

#### 4.5.3.6. の有無(60条)

所税60条(贈与等により取得した資産の取得費等) 居住者が次に掲げる事由により取得した前条第1項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

一 贈与、相続(限定承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)

二 前条第2項の規定に該当する譲渡

2 居住者が前条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなす。」

租特法39条(相続財産に係る譲渡所得の課税の特例) 相続又は遺贈……による財産の取得…をした個人で当該相続又は遺贈につき……相続税額……があるものが、当該相続の開始があつた日の翌日から当該相続に係る……申告書……の提出期限の翌日以後三年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格……の計算の基礎に算入された資産(当該相続又は遺贈による移転につき所得税法第59条第1項の規定の適用があつたものを除く。)を譲渡した場合における譲渡所得に係る同法第33条第3項の規定の適用については、同項に規定する は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち政令で定める金額を加算した金額とする。[2項以下略]

数値例について概説117-118頁(気合入れて書いたのでぜひ理解して!)(〔浅妻〕厳密に考えると例5~例7のBに  
とつての課税上の扱いの違いがA・B間の価格交渉に影響する可能性がある。)

が起きるといふ批判がある。しかし、父が賃金に課税された後の蓄財部分にも相続税は課されるので、二重課税は元々予定されている。(課税後の蓄財について相続税を課すべきでない、という政策論は理屈として正当たりうるが、包括的所得概念を考え直す必要があるkw)

§222.05ゴルフ会員権贈与事件・最判平成17年2月1日判時1893号17頁百選48(右山事件とも呼ばれる)  
ゴルフ会員権の父から子への贈与に関し、 の を認めた事例。所税38・60条の文言の解釈としては微妙なところであったが、判旨は60条の趣旨を「増加益に対する課税の繰延べ」と述べる。sp

§222.08浜名湖競艇場用地事件・東京高判昭和62年9月9日行集38巻8-9号987頁百選45  
事実・争点 A→Xに土地共有持分を贈与。XはAの対第三者債務(AのCに対する債務)を弁済することを約す。Xは土地共有持分をBに譲渡し、Bから得た代金(合計約2.6億円)で、Aの対第三者債務(合計2600万円)を弁済。所税60条1項1号により、XはAの取得価額及び所有期間( 譲渡所得となるかが問題となる)を引き継ぐか?

判旨 控訴棄却(請求棄却)

「課税時期の繰り延べが認められるためには、資産の譲渡があつても、その時期に譲渡所得課税がされない場合でなければならない」。

本件は の事案であるが、59条2項・60条1項2号を除き「それ以外は、一般原則に従いその経済的利益に対して譲渡所得課税がされることになるのであるから、右の課税時期の繰り延べが認められない」。60条1項「1号の『贈与』とは、単純贈与と贈与者に経済的利益を生じない負担付贈与をいう」。

考察「贈与」は民法からの であり対価関係がないものと位置付けられているが、本件では所得税法の趣旨・構造に即して修正された(⇒3.1.2.3.概説48頁)。 が通説であるが、統一説であっても、所得税法の規定の趣旨に照らして別意に解釈すべき場合は別論。

Aが所有権を保持したまま、Bに売却して自ら債務を弁済し、残額をXに渡せば、Aが確実に長期譲渡所得の恩恵をうけることができるのに、なぜそうしなかつたかは、考えてほしい。

#### 4.5.3.7. 交換特例(58条)



## 4.5.6. 給与所得(28条)

## 4.5.6.1. 定義

☆§223.01&224.01 弁護士顧問料事件・最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁百選38

争点 弁護士が会社から得た顧問料が給与所得に該当するか。

判旨 「  
とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」

「  
とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか」を重視。

事業所得・給与所得の基準としてしばしば引用される判例。が、線引きは難しい(and条件なのか否か?)。gqkx

日フィル事件・最判昭和53年8月29日訟月24巻11号2430頁.....楽団所属ヴァイオリニストの例。給与所得に当たるとされた(の可否。但し本件で実額経費控除をしようとするならば経費はヴァイオリン購入費ではなく部分に限られることに留意)。

九州電力検針員事件・福岡高判昭和63年11月22日税資166号505頁...検針作業の委託を受けていた原告が受け取る報酬は事業所得か給与所得か? 判旨は「特に、(7)の委託手数料は...純粋な形の出来高制であって、労務提供の対価よりも委任ないし請負事務の報酬としての性格を持つ」等々の認定をし、結論としては事業所得とした。

プロ野球選手は? 力士は? cf.直所5-4(昭34.3.11)

りんご生産組合事件・最判平成13年7月13日判時1763号195頁百選39<sup>gr</sup>

事実・争点 をした組合員が組合から得た所得が給与所得に該当するか?

(組合が事業を行う場合の組合員の所得は原則として事業所得。 transparent扱い、 pass throughなどという。一審:給与所得扱い 二審:事業所得扱い)

判旨 破棄自判.....雇用類似の関係にあることを重視し、給与所得に該当すると認定。

考察...組合員が組合と契約を締結することはありうるか?.....控訴審判決はありえないと考えている。最高裁はありうると考えているかのように一見思われるが、雇用類似の事実状況があることを根拠としており、「組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない」という言い回しはするが、何らかの契約という法律関係の成立を積極的に認める言いは慎重に避けている。

類題...組合員が組合と土地の売買【契約】を締結しうるか? [浅妻]最高裁判旨から読み取るのは難しいが、所得の性質決定においては売買契約類似の事実状況を根拠として判断していくというのが最高裁の考え方であろうか。尤も、本件判旨は給与所得のみについてのものであり、給与所得に関してのみ労務の対価という性質を重視するという立論も考えられるので、事業所得・譲渡所得等の性質決定についても同様に判断するとは言い切れない。ky

§223.02 大嶋別訴第一審・京都地判昭和56年3月6日行集32巻3号342頁

大学教授の非常勤講師料は ではなく とした事例。([浅妻]率直に言って私が立教以外に出向くときに「他人の指揮監督...に服して」いるつもりはない。「自己の危険と計算によ」ってない点は事業所得性を否定するにとどまる。何が給与所得性を積極的に基礎づけるのか? 尤も私としては給与所得扱いだと都合がいい)

余談: 大学教授の講演料や論文の原稿料は雑所得/学術振興会特別研究員は給与所得課税。

課税時期——会社が従業員のために年金掛金等に拠出した場合、特則(確定給付企業年金規約等に関する所税令64条: 所定の要件の下、拠出時非課税)に当てはまらなければ、拠出時に従業員の給与所得に含まれて課税されるのが原則。従業員がそのお金を自由に使えるわけでもないのに従業員の課税所得に含まれることについて釈然としない者は、4.3.を復習し、通常の預金と比較すべし。

## 4.5.6.2. フリンジ・ベネフィット fringe benefit

§223.03 通勤定期券課税事件・最判昭和37年8月10日民集16巻8号1749頁

争点 が支給された場合の所得税法上の扱いについて。

判旨 勤労者が使用者から通勤費用の支給を受けたとき、給与所得を構成する。通勤費用手当を受けていない勤労者との公平を図る。

Cf.通勤手当は§223.01 弁護士顧問料でいう「労務の対価」に当たるか?

公平だけが理由であるとする「通勤費用手当を受けていない勤労者の通勤費用の必要経費算入を認めよ」という主張に対抗できないのでは? → 通勤費用は原則 であるという判断(家賃との比較)が前提。

非課税規定・所税9条1項5号[

という位置付け] → 所税令 20条の2 (非課税とされる通勤手当) 法第9条第1項第5号 (非課税所得)に規

定する政令で定めるものは、次の各号に掲げる通勤手当…の区分に応じ当該各号に定める金額に相当する部分とする。

- 一 通勤のため交通機関又は有料の道路を利用し、かつ、その運賃又は料金…を負担することを常例とする者(第四号に規定する者を除く。)が受ける通勤手当… その者の通勤に係る運賃、時間、距離等の事情に照らし最も経済的かつ合理的と認められる通常の通勤の経路及び方法による運賃等の額(一月当たりの金額が十万円を超えるときは、一月当たり十万円)
  - 二 通勤のため自転車その他の交通用具を使用することを常例とする者(その通勤の距離が片道2km未満である者及び第四号に規定する者を除く。)が受ける通勤手当 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 その通勤の距離が片道10km未満である場合 一月当たり4100円
  - ロ その通勤の距離が片道10km以上15km未満である場合 一月当たり6500円
  - ハ その通勤の距離が片道15km以上25km未満である場合 一月当たり11300円
  - ニ その通勤の距離が片道25km以上35km未満である場合 一月当たり16100円
  - ホ その通勤の距離が片道35km以上45km未満である場合 一月当たり20900円
  - ヘ その通勤の距離が片道45km以上である場合 一月当たり24500円
  - 三 通勤のため交通機関を利用することを常例とする者(第一号に掲げる通勤手当の支給を受ける者及び次に規定する者を除く。)が受ける通勤用定期乗車券… その者の通勤に係る運賃、時間、距離等の事情に照らし最も経済的かつ合理的と認められる通常の通勤の経路及び方法による定期乗車券の価額(一月当たりの金額が十万円を超えるときは、一月当たり十万円)
  - 四 通勤のため交通機関又は有料の道路を利用するほか、併せて自転車その他の交通用具を使用することを常例とする者(当該交通用具を使用する距離が片道2km未満である者を除く。)が受ける通勤手当又は通勤用定期乗車券 その者の通勤に係る運賃、時間、距離等の事情に照らし最も経済的かつ合理的と認められる通常の通勤の経路及び方法による運賃等の額又は定期乗車券の価額と当該交通用具を使用する距離につき第二号イからへまでに定める金額との合計額(一月当たりの金額が十万円を超えるときは、一月当たり十万円)
- cf.所基通9-6の3(新幹線通勤を含む)

### 「 」理論(「 」)

所税9条1項6号「給与と所得を有する者がその 使用者から受ける金銭以外の物(経済的な利益を含む。)でその職務の性質上欠くことのできないもの」として政令で定めるもの」

所税令21条(非課税とされる職務上必要な給付) 法第9条第1項第6号(非課税所得)に規定する政令で定めるものは、次に掲げるものとする。

- 一 船員法第80条(食料の支給)の規定により支給される食料その他法令の規定により無料で支給される食料
- 二 給与と所得を有する者でその職務の性質上制服を着用すべき者がその使用者から支給される制服その他の身回品
- 三 前号に規定する者がその使用者から同号に規定する制服その他の身回品の貸与を受けることによる利益
- 四 国家公務員宿舎法…第12条(無料宿舎)の規定により無料で宿舎の貸与を受けることによる利益 その他給与と所得を有する者でその職務の遂行上やむを得ない必要に基づき使用者から指定された場所に居住すべきものがその指定する場所に居住するために家屋の貸与を受けることによる利益

反論：課税の公平を図るにあたり受け手個々の効用は基準ではない(cf.4.2.2.帰属所得)。

再反論：帰属所得の場面は納税者自身に選択の自由があることが多い。他方、事業主都合給付の場合、いわば

[浅妻]反論も再反論もありうる。が、再反論に依拠しても全額非課税は正当化しがたいのでは？

としての社員旅行等…… で線引き(所基通36-30)。

ハワイ5泊6日旅行を課税対象とした例(岡山地判昭和54年7月18日行集30巻7号1315頁)

香港2泊3日旅行を課税対象としなかった例(大阪高判昭和63年3月31日判タ675号147頁)

その後個別通達昭63.5.25直所3-13。(〔発展〕この通達によって得するのは誰か？…税制優遇便益の帰着)

——家賃が不相当に低ければ課税対象となる(所基通36-40以下)。

公務員にも課税すべき、という意見や、自分の住みたい所に住めない状況では市価と実際に支払う家賃との差額が従業員の便益となっていない、という意見について、上記事業主都合給付の議論を参照。

オフィス環境(快適な空調等)——自宅で空調等を利用している者との対比。(cf.寄宿舎の電気料等:所基通36-26)  
フリンジ・ベネフィットは課税の公平の問題を惹起するものの、社会通念・些少・執行の困難等が理由とされて課税されないものも多い。次節の所税57条の2特定支出参照。

・最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁百選40(所税令84条参照<sup>gs</sup>)  
日本子会社(B社)勤務の役員Xがアメリカ親会社(A社)からA社のストックオプションを付与された。ストックオプションの権利行使益は か か(勤務先からの便益でないので学説では 説も あった)。  
判旨は、一時所得ではなく給与所得であるとした。  
の問題(一時所得として扱っていたのに平成10年以降給与所得扱いに切り替えた)：平成10年以前の年度についても一時所得として申告された分について して給与所得であるとして をうち、しかもそれが認められた。(〔浅妻〕鳥飼重和弁護士のお怒り{日経新聞2005年12月5日等}も無理はない。)  
について最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁は正当な理由を肯認⇒COLUMN2-6

所税通65条4項「第一項又は第二項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額(還付金の額に相当する税額を含む。)の計算の基礎とされていなかったことについて がある」と認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額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て、これらの項の規定を適用する。」

フリンジ・ベネフィットという金銭以外の給付が念頭に置かれがちであったが、佐藤英明が金銭給付の給与所

得該当性についても問題提起。

●B社陸上部員のAが金メダル獲得。100万円の .....これは給与所得か他の所得か？陸上部員の労務の対価なのか別の経済的利得なのか？[平24司法試験とも関連]

● (特許法35条)の対価としての報奨金1000万円(特許を受ける権利の原始帰属は発明者個人.....特許法の規定であるが労働政策の問題)は給与所得か別の所得か。

所基通23~35共-1(使用人等の発明等に係る報償金等)業務上有益な発明、考案等をした役員又は使用人が使用者から支払を受ける報償金、表彰金、賞金等の金額は、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる所得に係る収入金額又は総収入金額に算入するものとする。

(1)業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた 後において支払を受けるものは雑所得 [(2)以下略]

佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究61号21頁の異論

(著作権法15条...新聞記者の記事の著作権は相当の対価なくして新聞社に帰属)との違いにも留意。(浅妻)職務発明と職務著作とで権利の帰属がなぜ異なるのか？{比較法的には自明でないらしい}

#### 4.5.6.3. 捕捉率と給与所得控除

所税28条 給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与…に係る所得をいう。

2 給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から 額を控除した残額とする。

3 前項に規定する給与所得控除額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 前項に規定する収入金額が180万円以下である場合 当該収入金額の100分の40に相当する金額(当該金額が65万円に満たない場合には、円)

二 前項に規定する収入金額が180万円を超え360万円以下である場合 72万円と当該収入金額から180万円を控除した金額の100分の30に相当する金額との合計額

三 前項に規定する収入金額が360万円を超え660万円以下である場合 126万円と当該収入金額から360万円を控除した金額の100分の20に相当する金額との合計額

四 前項に規定する収入金額が660万円を超え1000万円以下である場合 186万円と当該収入金額から660万円を控除した金額の100分の10に相当する金額との合計額

五 前項に規定する収入金額が1000万円を超え1500万円以下である場合 220万円と当該収入金額から1000万円を控除した金額の100分の5に相当する金額との合計額

六 前項に規定する収入金額が1500万円を超える場合 245万円

4 その年中の給与等の収入金額が660万円未満である場合には、当該給与等に係る給与所得の金額は、前二項の規定にかかわらず、当該収入金額を別表第五の給与等の金額として、同表により当該金額に応じて求めた同表の給与所得控除後の給与等の金額に相当する金額とする。

例：給与収入150万→控除： (万) 給与所得： (万) 別表第五「給与等の金額」65.1万円以上161.9万円未満→「給与所得控除後の給与等の金額」 給与等の金額から65万円を控除した金額  
 例：給与収入500万→控除： (万) 給与所得： (万) 別表第五「給与等の金額」500万円以上500.4万円未満→「給与所得控除後の給与等の金額」346万円  
 例：給与収入800万→控除： (万) 給与所得： (万)

については§111.01大嶋訴訟も参照。

クロヨン.....サラリーマン9割、自営業者6割、農家4割 所得の についてまたは  
 トーゴーサンピン.....サラリーマン10割、自営業者5割、農家3割、政治家1割  
 (統計的に正確であるか定かでないし正確に申告している自営業者等からは反発がある)

所税57条の2： (2項1~5号)について で控除が認められる。但し限定列举。平24年に拡充)。特定支出に含められないものであっても仮に実額経費が給与所得控除を上回る事例があったとしたら違憲か？(§111.01大嶋訴訟でも日フィル事件でも上回ることの主張が成功していないことに留意)

#### §223.04 税制調査会 平成12年7月

N&Q 1. §111.01大嶋訴訟の一審京都地判昭和49年5月30日行集25巻5号548頁は給与所得控除の趣旨として次の4つの趣旨を掲げる。

[1] .....もっとも税制調査会答申なども述べる通り、必要経費の観点のみからならば、給与所得控除が甘すぎることは統計的に議論の余地なし。

[2] の調整.....同額の給与とその他の所得(配当等)との比較

[3] の調整.....前述のクロヨン等

[4] 調整.....源泉徴収により自営業者より早く徴税されてしまう

但し最高裁§111.01は必要経費の概算控除のみしか挙げてない。(浅妻)捕捉率等の点は裁判所として正面からは肯定しがたいのであろう)

#### 3. 訴訟での争われ方

納税者側が給与所得扱いを好む時の狙いは

。cf. §223.01弁護士顧問料

納税者側が給与所得扱いを嫌う時の狙いは

。cf. §111.01大嶋、日フィル事件

導入 所得税が労働の意欲を削ぐと言われるが本当か？  
課税されれば貧しくなって一層働かなければならなくなるのではないか？

substitution effect：価格の相対的变化により、同じ効用を得るための財の選択が変化する。

(例：メロンがりんごと比較して相対的に高くなれば、人はりんごを以前より多く買うようになる)

income effect：資源が増加又は減少することにより、財の選択が変化する。

(例：贈与を受けて突然裕福になった人が、りんごよりも奢侈品であるメロンを以前よりも多く買うようになる)

(余談：奢侈品とは、所得が1%増えた時に消費量が1%超増えるもの、需要の所得弾力性が1より大きいもの。反対が必需品。)

前提：人は時間を労働か余暇に充てる。(フルタイム労働者にそんな選択はできないと思われるであろうが、家計内第二労働者...パートのおばさん等...の労働時間は弾力的に変化する。| cf. 学者の労働と余暇の区別は?)  
労働によって得た賃金には課税がなされる一方、余暇によって得た効用には課税されない。

○課税により余暇と対比して労働(による金銭)の相対的な魅力が減ずる。→労働時間減少( )

○課税により貧しくなり、生きていくためには金銭が必要。→労働時間増加( )

代替効果と所得効果とが相殺しあって労働時間が変化しない場合でも、現実の労働時間が変化していないからといって、人々の行動に歪みが生じてない(市場に非効率が生じていない)、ということにはならない。

効率性の観点からは、代替効果による行動の歪みのみが意味を持つ。経済学者が効率性の議論をするときは、所得効果が補償された状態を仮想して代替効果についての議論をすることが多い。

お金(を使う消費)が好きなA...日給1万円の仕事を週6日する。所得6万円に課税。

遊ぶのが好きなB...日給1万円の仕事を週2日する。所得2万円に課税。...所得税は \_\_\_\_\_ 優遇(お金を冷遇)。

注意：ここでは一週間の間で働く日と余暇の日とを選択する、という枠組みで説明しているが、一日の中で何時間働くかという枠組みでも、一年の中で何日働くかという枠組みでも、説明可能。

( )の観点からAとBとを中立的に扱うには、実際に幾ら稼いだかではなく、幾ら稼ぐ可能性があるかに着目して課税するべきである、ということになる。A Bとも週の収入7万円と擬制する(税率は少し下げ)など。

発展：消費税は遊び人・怠け者を優遇する効果を持つか。お金のかかる消費(例えば食事)とかからない消費(例えば妄想に耽るなど)とを区別してみた上で、考察せよ。

Cは週休2日で年間1000万円稼ぐ。 / Dは週休4日で年間1000万円稼ぐ。

現実には、CとDは同じ税負担を負うことになる。余暇を優遇する意図がなければ、Dに対してCよりも重い税負担を課すべきである。以上の説明は労働と余暇との間の (効率性) についてのものであるが、 の観点からも、CよりDに重く課税すべきとされよう(執行の困難という観点を除けば)。

但し幾ら稼ぐ可能性があるかを基準にすることには、 の観点から疑義が呈せられることがある。  
——有名大学卒業のEは、一流企業(年収2000万円)の内定を断り、劇団に入った。アルバイトで食いつなぐ日々であり年収は200万円。課税標準は2000万円であるべきか200万円であるべきか? cf. 憲法22条：職業選択の自由([浅妻]仮にそういう税制があったとしても日本の裁判所は違憲と言わないだろうと推測するが、人によって意見が異なりうる)

**human capital** 労働者の生産性に資する労働者自身の知識・技術等の人的属性のこと。(cf. 中里実

「human capitalと租税法～研究ノート～(上下)」ジュリスト956号104頁、961号215頁)

人を機械に準えると、機械への投資と人の教育・訓練という投資は、ともに生産性に寄与する。

人々が大学に行く際、学費等だけでなく、4年間働いていれば得られたであろう賃金も犠牲にしていると言われる( の考え方)。それだけのコストをかけてでも人的資本を高める(将来の高賃金)狙い。(

signalingの意味しかないという人もいる。[浅妻]大学入試終了直後に青田買いする企業が多ければ青田刈り、少なければ一応人的資本育成への期待もあろう。)

才能も人的資本の一つといえる。スポーツ選手やモデルなどが挙げられる(練習・化粧等の投資もあるが)。

投資(教育・練習・化粧・整形等)の結果得られる所得に課税すれば、投資に負の誘因が働く。

才能(運動能力・美貌等)の結果得られる所得に課税しても、人々の行動が歪められない(効率的)。

envy(妬み・僻み)——投資の結果に対しても才能の結果に対しても、貧者は同様に妬み・僻みを持つかもしれない。前者への妬みによる課税は人々の行動を歪める一方、後者への妬みによる課税は人々の行動を歪めない。

スーパースター<sup>g</sup>の所得に妬みを抱いて課税するのはおかしい、とは言い切れない。

運動能力や美貌は、通常の収益を超える ( という)をもたらずものと考えられる。

( の考え方——年収1億円のモデルに9400万円の税を課したとしても、そのモデルが別の仕事をして得ら

れる税引後所得が 万円ならば、そのモデルはモデルを辞めない。即ち死荷重  
害さない。

がなく効率性を

余談：自由主義の根拠は帰結主義？ [u](#)

人的資本を考慮しないことによる非中立性

- 教育を受ける → 人的資本増加に対し直ぐには課税されない。
- 進学せず直ぐ働く → 賃金に直ぐ課税される。……非中立的に教育を促進。
- 機械を使用して減価する → 減価償却費が経費に計上される。
- 人間が働き疲弊して人的資本が減耗する → 減価償却費は観念されない。……人を雇うのは不利？

cf.総評サラリーマン税金訴訟・最判平成元年2月7日訟月35巻6号1029頁百選9における、「給与所得者の生計費は労働力の再生産のための必要経費として控除されるべき」・「最低生活費は非課税とすべき」といった原告の主張(但し敗訴)について、[浅妻]医療や食費に担税力がないという通念は、人的資本概念で或る程度説明可能であろう。

人的資本概念を考慮に入れて投資・消費の区別を考えるとどうなるか。

■教育：人的資本への投資であり、教育費((勉学のための書籍費も同様)を経費として控除するか、資産計上した後減価償却すべし。

[現行法：基本的に教育費も消費であり控除不可。但し、学資金で給与の性質を有さないものが課税対象から外されている。所税9条1項14号「学資に充てるため給付される金品(給与その他対価の性質を有するものを除く。)及び扶養義務者相互間において扶養義務を履行するため給付される金品」。所基通9-14～9-16参照。]

■医療：人的資本の補修であり、機械の修繕費と同様に、所得から控除すべし。

[現行法：基本的に消費。ただし恩恵的に ・所税73条・⇒[COLUMN4-2](#)]

■食事：生命維持部分は投資であり、所得から控除すべし。悦楽部分は消費であり、所得から控除しない。

[現行法：基本的にどちらも消費であり控除不可]

([浅妻]人的資本概念は人々(人的資本という概念を知らなくても)の租税公平感に影響していると思われる。しかし人的資本概念を税制にまともに組み込もうとすると、課税ベースが今よりも格段に狭くなる恐れがある。人的資本概念は理論としては大変重要な概念かもしれないが、制度に組み込むには実際上の障害が大きい。)

#### 4.5.7. 退職所得(30条)...

所税30条(退職所得) 退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与(以下この条において「退職手当等」という。)に係る所得をいう。

2 退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の 相当する金額(当該退職手当等が 等である場合には、退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額に相当する金額)とする。

3 前項に規定する 額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 政令で定める勤続年数…が20年以下である場合 40万円に当該勤続年数を乗じて計算した金額
- 二 勤続年数が20年を超える場合 800万円と70万円に当該勤続年数から20年を控除した年数を乗じて計算した金額との合計額
- 4 第二項に規定する特定役員退職手当等とは、退職手当等のうち、役員等…としての政令で定める勤続年数…が五年以下である者が、退職手当等の支払をする者から当該役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものをいう。
  - 一 法人税法第2条第15号(定義)に規定する役員
  - 二 国会議員及び地方公共団体の議会の議員
  - 三 国家公務員及び地方公務員 [5項以下略]

例：勤続24年で2000万円の退職手当を受けた→

(万円)

退職手当等の性質：「給与の一部後払」「長年の勤務に対する一種の贈与」「社会保障的な機能」

——高齢者の生活保障、累進税率の適用の緩和( )が優遇の理由。

特定役員退職手当(勤続5年以下)につき半額課税廃止(いわゆる渡り鳥の退職所得軽課はおかしいとの批判)。  
長期雇用・終身雇用を前提とし且つ優遇する税制は、現状に即してない、等の立法政策論上の批判も激しい。  
退職所得軽課のため、給与所得を減らして退職所得を増やす、という課税逃れを誘発する。

§223.05 事件最判昭和58年9月9日民集37巻7号962頁

( 事件・最判昭和58年12月6日訟月30巻6号1065頁百選41)

最高裁のいう退職所得の要件…「

- (1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によつて初めて給付されること、
- (2)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、
- (3)一時金として支払われること」

勤務継続が予定されている両事件において要件(1)が欠けるとした。(多数意見は退職後の保障を重視)なお、10年退職事件における横井大三反対意見は累進税率緩和(平準化)を重視。 [i](#)

## 4.5.8. 事業所得(27条)

事業所得の定義について [§223.01](#) 弁護士顧問料事件参照。

§224.02 会社取締役商品先物取引事件・名古屋地判昭和60年4月26日行集36巻4号589頁  
 事実・争点 会社の取締役が商品先物取引によって生じた損失は事業所得計算上の損失(所税69条1項：  
 可)に当たるか、雑所得計算上の損失(損益通算不可)に当たるか。

判旨 結論としては雑損失 [gw](#)

N&Q 3. 区別の基準 (本件で○事業所得っぽい要素 × 事業所得っぽくない要素)

基準	○×	区別の対象	備考
営利性・継続性		一時所得・雑所得	—
自己の危険と計算		給与所得	—
企画遂行性		雑所得	必須か？
精神的、肉体的労力の程度		雑所得・譲渡所得	教条的では？
人的、物的設備の有無		雑所得・譲渡所得	必須か？
資金調達方法		?	必須か？
職業・社会的地位・生活状況		?	網羅的すぎでは？
商品先物取引の博打性		一時所得	ハイリスクは消極要件？

Cf. §231.02 賃貸用土地贈与事件省略 [gx](#)

Cf. 違法な支出 → [§231.03](#) 高松市塩田宅地分譲事件

Cf. → 講義ノート [4.1.2.4.](#)

Cf. 事業所得の範囲... §224.03 嶋モータース事件省略 [gv](#)

Cf. 売上原価... §234.01 鉄骨材取得価額事件省略 [gy](#)

Cf. 所税 [63](#) 条～[67](#) 条の2... 事業に関して (事業所得に限らない) 収入・費用の特則。

## 4.5.9. 一時所得(34条)

23～33条の所得分類に当てはまらず、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外であって、かつポイントとして、労務等の「としての性質を有しないもの」(34条1項) (cf. 対価性と組合 → [kh](#))

例えば懸賞金、当たり馬券等(なお当たり馬券の「」(2項)の範囲に注意 [lb](#))

(Cf. 事業所得等に該当しないが対価の性質を有するもの、例えば大学教授の原稿料は、雑所得)

50万円特別控除(3項)、更に (所税22条2項2号)。累進緩和。(担税力は低い？高い？)

[余談] 行動経済学の観点(宵越しの金は持たない)から、一時所得の担税力は低いということを説明できるか？

個人からの贈与 → 9条1項16号により所得税非課税 ⇒ [COLUMN4-6](#) (相続税法により贈与税が課される)

法人からの贈与 → 一時所得 (法人段階での課税の有無は  課税等次第。後述)

逆ハーフトックスプラン事件・最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁 [im-->](#)

本件の  の内容... 満期迄に代表者が死ねば会社が保険金を受け取る (から会社が保険料の半分を負担し損金経理することには正当性があるという主張)、代表者が生きていれば代表者が満期保険金を受け取る (保険料の半分は代表者の負担という建前になっている)。

会社が保険料を支払った養老保険契約にかかる  を当該会社の代表者らが受け取った場合において、上記満期保険金にかかる当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として  がされた部分が所税34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないとされた事例。

に関する税通65条4項「」の判断のため差し戻し。(所基通 [34-4](#) に関し会社負担保険料も所税34条2項の控除対象内と実務家は考えていたが、そんなことはないと最高裁は述べる。)

控訴審で国が負けた後最高裁が国を勝たせる前の平成23年6月30日に所税令 [183](#) 条4項3号を追加した。

類例について最判平成24年1月16日平成23年(行ヒ)104号 (原審福岡高判平成22年12月21日平成22年(行コ)12号は、上記ほど露骨な租税回避狙いの事案ではなかったが、国を勝たせた)も国を勝たせ、更に税通65条4項にいう「正当な理由」があるとした原審の判断につき差し戻した。

[浅妻] 一個人の収入・支出に着目して所得を把握すべきという態度が [COLUMN4-6](#) の最高裁と共通しているとも考えられようが、やや牽強付会だろうか？

[浅妻] 本判決は会社負担保険料まで控除するという  を封じたものの、本件のような養老保険の満期保険金を一時所得扱いして半額課税に服さしめるのは、給与所得課税と比べてあまりに軽すぎるのではない

か？との問題が潜在している。生命保険等をめぐる複数の課税上の優遇(所税76条  
らず)について何れは課税の中立性が図られて然るべき。

にとどま

#### 4.5.10. 雑所得(35条)

利子～一時所得の「いずれにも該当しない所得」(シャープ勧告に基づく昭和25年改正による)<sup>ii</sup>  
 なお、雑所得の中でも2項以下で (⇒COLUMN4-6)や恩給など更に細分化されている。  
 全く別扱いの年金等とその他の雑所得を雑所得という一類型にまとめる意義があるのか、逆に一時所得と雑所得  
 を区別する意義があるのか、等、立法論上の議論の余地はある。  
 雑所得の計算上損失が発生しても他の所得分類と できない⇒所税69条1項⇒4.1.3.2。  
 個人の所得の総合的把握の障害になることもある⇒§224.02会社取締役商品先物取引事件参照

COLUMN4-6 年金払い生命保険金二重課税事件

§211.04年金払い生命保険金二重課税事件・最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁百選34<sup>ic</sup>  
 事案 夫Aが生命保険会社たるB社に生命保険料を払って死亡し、妻Xが相続開始時から10年間毎年230万円の  
 生命保険年金(合計2300万円)を受け取ることとなった(一時金として他に4000万円も受け取っているがそれは相  
 続課税の話なので割愛)。相続時に相続税法24条1項(当時)により現価1380万円として相続税の課税標準に含め  
 られる(尤もこのXの相続税額は0円であつたらしい。 の枠内だったのであろう)。課税庁は更に毎  
 年230万円の年金について、Aの既払保険料額の1/10を控除した ・約220万円があるものとして課税し  
 た(所税令183条。つまりAが若くして死んでしまい、既払い保険料額が少なかった)。これは所税60条1項によ  
 る (⇒4.5.3.6)に類する計算であるが、Xはこの所得課税が所税9条1項16号(当時15号)に反す  
 ると主張した。仮にXが相続開始時に年金の一時払(前述の死亡一時金4000万円とは別物であつて追加されるも  
 のであることに留意)を選択していたならば、生命保険会社との契約により230万円の8.956倍(2059万8800円)を  
 受け取ることができる、ということがAとB社との間の契約で定められていたところ、この一時払の金額には  
 相続税が課せられるのみであり所得税は課されない(⇒4.5.3.5・所税59条1項の に類する課税はな  
 い)とされていた(所基通9-8)。  
 ([浅妻]元とはいえば、死亡一時金・年金の一時払について、相続税を課すのみならず、所税59条1項に類する  
 所得課税もする、としておけば、課税の整合性は保たれていた筈である。しかし所税59条1項の適用範囲が狭  
 められていった経緯に照らし、死亡一時金・年金の一時払について所税59条1項類似の課税をすることには抵  
 抗感があつたのであろう。)

評価について……一時払を選択すると2059万8800円を受け取ることができるのに、相続税法24条1項(当時)によ  
 りなぜ1380万円と評価されるのか？……当時の相続24条1項の計算は便法にすぎないが、納税者に甘すぎるの  
 で、本件のように一時払を選択すると2059万8800円を受け取ることができるという場合にはこちらの額が相続  
 税法上も評価額となるように改正された(『改正税法のすべて平成22年版』427頁)。年複利計算で、名目額合  
 計2300万円が相続開始時に1380万円と評価されるような割引率と、2059万8800円と評価されるような割引率  
 を、それぞれ計算すると、前者は約2.54%、後者は約13.6%となる。前者は概ね市場の実勢に適しているもの  
 であろうが(独立当事者であるAとB社との契約によって決められているため)、後者は昨今の市場の実勢と比  
 較して明らかに高すぎる(この場合は納税者に甘すぎる)。

長崎地判平成18年11月7日(請求認容)……年金受給権と年金との実質的・経済的な同一性を論拠とし、「実質  
 的・経済的には に関して二重に課税するものである」として、年金に対する所得課税は所税9条  
 1項15号の「趣旨」によって許されないとした。明示されていないが、翌年以降受け取る年金への所得課税を  
 も排斥したものと解される。

国側の反論……「例えば、相続により取得した財産が であつたような場合… の考え方に  
 より…将来…収益(収穫した の売却による収入)を、現価…に引き直す…。果樹には一定の寿命があ  
 り…果樹も減価償却資産とされていることに照らすと、当該果樹から得られる収益は、時の経過による当該財  
 産の価値の減少と対応する関係にある…。果樹が相続税の課税対象となつた場合であっても、その後、当該  
 果樹から得られる収益に対し、所得税が課税されることについては異論がない」

福岡高判19年10月25日(請求棄却)……「本件年金は、本件年金受給権とは 」ので「所得税法9  
 条1項15号所定の非課税所得に該当しない」。(仮にAが長生きしていたならばAが稼いだ所得に課税されるこ  
 ととのバランスから、Aが早死にした結果受け取る金員について所得として課税するという高裁判決にも一分  
 の理がある)

最高裁判旨(破棄自判・請求認容) 所得税法9条1項15「号にいう『相続、遺贈又は個人からの贈与により取得す  
 るもの』とは、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産  
 の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。そして、当該財産の取得によりその者に帰属する  
 所得とは、当該財産の取得の時ににおける価額に相当する経済的価値にほかならず、これは相続税又は贈与税の  
 課税対象となるものであるから、同号の趣旨は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所



## 4.6. 個人住民税

### 4.6.1. 地方公共団体の個人に関する税源(省略)[la](#)

### 4.6.2. 納税義務者(省略)

### 4.6.3. 利子割・配当割・株式等譲渡所得割(省略)

### 4.6.4. 事業税(省略)

## 4.7. 徴収等

### 4.7.1. 青色申告(所税143・166条)(省略)[lb](#)

### 4.7.2. 更正の請求(所税152条)(省略)

### 4.7.3. 源泉徴収(所税181条以下)

：納税義務者以外の者に租税を徴収させ納付させる。(地方税では )が典型。  
株式会社月ヶ瀬事件・最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁...源泉徴収制度は憲法29・14・18条に違反しない。

#### 4種類<sup>1)</sup>の源泉徴収

- (1)利子所得等の...確定申告不要。
- (2)給与所得の源泉徴収... で多くの場合確定申告不要。(ex.浅妻は複数から給与を受け取るので確定申告しています)[lp](#)
- (3)退職所得の源泉徴収...年末調整はないが多くの場合申告不要。
- (4)報酬等の源泉徴収...確定申告で調整する。(ex.浅妻が出版社から受け取る原稿料等)

ホステス報酬計算期間事件⇒[3.1.1.3.](#)

日光貿易事件⇒[COLUMN4-6](#) 支払者の源泉徴収の誤りについて

最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁百選114[lm](#)

が元労働者に (前記(3)の類型)を支払う際に源泉徴収義務が管財人には無いと判断した。([浅妻]破産業界の慣例に最高裁が妥協したもので、租税法の理屈からするとかなり奇異な判断に見えるが、最高裁が言ったのだから仕方ない)  
管財人が管財人自身に支払う (前記(4)の類型)については源泉徴収義務がある。

最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁 平23重判217頁神山弘行[ld](#)

給与等の支払をする者は、その支払を命ずる判決に基づく によりその回収を受ける場合であっても、所得税法183条1項所定の源泉徴収義務を負う。  
(破産の場合の平成23年1月14日判決、個別執行の場合の平成23年3月22日判決で、結論が違ふことに留意。)

## 5. 法人の所得課税—法人税と地方税

### 5.1. 分配主体としての法人

#### 5.1.1. 法人税の意義

- 社会的実体としての法人自体の担税力に対する独自の税として法人税を位置付ける。
- 法人は人の集合にすぎず、法人税は個人所得税の前取りであると位置付ける。[cc](#)

法人とは.....人の集まりにすぎず、権利義務の帰属主体として人工的に作られたものであるにすぎない。[cb](#)

→法人自体が を感じるわけではないので、法人税を課しても法人自体の租税負担とはなりえない。

→法人に課税するのではなく個人だけに課税するのが租税政策の本道。

→が、法人に課税しない( 非課税→その経済的内実は )ならば法人事業と個人事業とで 的である。

→法人に課税しないと新たな非中立性が生まれてしまうので課税するが、法人自体の担税力をもって課税しているのではなく、 として法人税が課されている。(取り易いところから取る)

→国際的投資の文脈における としての法人税。[co](#)

## [発展]法人税の と について

単純に考えれば、法人税は株主に対する課税であるように思われる。しかし経済的な実体として、商品の価格上昇という形で転嫁( )という)したり、従業員の給与減少や借入金利子の減少という形で転嫁( )という)したり、ということもありうる。株主の全負担とも無負担とも断じ難い。誰の負担かを経済的に厳密に観察することは困難。しかし、従来の法人税の議論では法人税の負担が専ら株主に転嫁するという前提が採られている。

## 統合されていない課税方式による非中立性

会社の資金調達——debt/equityの選択及び組織形態の選択にかかる非中立性(二重課税≠可哀相)<sup>cf</sup>

debt : 銀行や社債権者からの借り入れ。利子は法人の所得計算上控除される。→法人段階で課税されない。

equity : 株主からの出資。配当は法人の所得計算上控除されない。→

- 企業の を歪める。...組合有利。
- を歪める。... が有利。
- 法人の を引き下げさせてしまい、 を不相当に高めてしまう。

(1)<sup>cg</sup>

ところが、法人課税を受けた方が有利になる場面もある。(2)

(3)

(1) 課税繰延の例として、個人所得税率を70%、法人税率を20%、収益率を年10%とする。

第一の戦略：個人が税引後の10000を投資。1年目の税引前収益は1000、税額は700、税引後収益は300。手元に残った10300を再投資。2年目の税引前収益は1030、税額は、税引後収益は。手元に残った10609を再投資.....という手順を繰り返す。結局のところ課税なしの世界で収益率3% [=10%×(1-0.7)] で年複利で2年間運用した場合の結果と同じ。つまり。20年目は。余談<sup>ac</sup>

第二の戦略：個人が税引後の10000を出資して法人を設立。法人が10000を投資。1年目の税引前収益は1000、税額は200、配当可能利益は800。配当してしまうと、株主段階で更に の課税。個人の手元に残るのは (これが法人・個人の二重課税)。配当せずに し翌年再投資に回す。10800を投資すれば、2年目の税引前収益は1080、税額は、税引後収益は、法人の手元に11664残る。結局のところ課税なしの世界で収益率8% [=10%×(1-0.2)] で2年間運用した場合の結果と同じである。つまり。20年目は。配当可能利益は、これを全て配当すると、株主段階で70%の課税を受けるので、税引後所得は。

第一の戦略と対比すると、第二の戦略では二重課税を受けるという不利益があるが、法人段階で低い税率を受けて をすることの利益が二重課税による不利益を上回ったのである。

第三の戦略：長期譲渡益に係る個人所得税率が半分(35%)であるとする。第二の戦略の20年目に株主が株式を譲渡。10000を出資して得た株式が46610で売られるので、 は である。35%の税率が適用されると、税引後所得は である。<sup>ch</sup>

(2) による所得分割 → 高い累進税率の回避

所税56条：家族従業員等への支払いについて経費の算入を否定し、所得分割を防ぐ。

(所税57条： ...一定の要件の下で家族従業員への給与支払を経費に算入。<sup>ci</sup>)

所税56条潜脱のため法人を設立し、法人から従業員に給与を支払う、という法形式で、所得分割可能。

(確認問題：この場合の法人・個人の二重課税の問題は?)

(3) の利用

法人段階の所得計算：従業員への給与支払を

個人段階の所得計算：給与所得控除により実際の経費より多めに費用が認められる。

個人事業の場合、自分自身への給与支払は必要経費にならず、事業所得として実際の費用だけ控除。

§311.02 金子宏論文「法人税と所得税の統合(略)」<sup>cjcm</sup>

(0) (classical system)(正統方式):法人・株主の二重課税を放置。<sup>ck</sup>

- (1) 方式(partnership method):法人税をなくし全て株主段階に所得を税務上帰属させて課税。 [cl](#)
- (3) 方式:内部留保による株価上昇分につき株主段階で課税する。株価が内部留保のみを反映している訳ではないという欠点がある。
- (4) 方式(dividend-paid deduction method):法人が配当を支払った時に、法人の所得計算において控除を認める。現在の利子の扱いと同じ。内部留保部分については統合がなされない。
- (5) 方式(支払配当軽減方式):法人の所得のうち配当に充てた部分の法人税率を低くする。
- (6) 方式(dividend-received deduction method):株主が配当を受け取っても、株主段階で(全部又は一部を)所得に含めない。個人所得課税の累進税制が配当には適用されなくなってしまう。
- (7) 方式(dividend-received credit method):株主が受け取った配当額に一定の率を掛け合わせた額を、株主の所得税額から控除する。インピュテーション方式(法人税株主帰属方式)は更に精緻な方法で、法人税額を個人株主の所得税額から控除する。

### §311.03 日本の制度 税制調査会

配当軽減(法人段階・上の(5))+配当税額控除(株主段階・上の(7))

↓

配当税額控除(株主段階・上の(7))へ。所税92条:

(但し申告不要制度の場合、配当税額控除はない。租特8条の5)

[発展]法人税の納税義務者の範囲は課税繰延防止の観点から技術的に定められるものであり、法人概念とリンクさせる日本の法人税制の在り方は比較法的には珍しい。独仏では人的会社について組合同様の課税をするし、アメリカでは法人形態と組合形態との課税上の扱いの違いがあることを前提に納税者の選択に任せている。 [cplg](#)

### 民法上の (民法667条)

法人税の課税はない。組合員に対して課税される。事実上通達課税。 [lp](#)

組合を通じて得た所得が組合員にどのように配賦されるかが極めて厄介な問題。りんご生産組合⇒[4.5.6.1](#)

(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の帰属)所基通 36・37共-19 任意組合等の組合員の当該任意組合等において営まれる事業…に係る利益の額又は損失の額は、当該任意組合等の利益の額又は損失の額のうち分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額とする。

ただし、当該分配割合が各組合員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有していないと認められる場合には、この限りではない。(略)

(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の帰属の時期)36・37共-19の2 任意組合等の組合員の組合事業に係る利益の額又は損失の額は、その年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する。

ただし、組合事業に係る損益を毎年1回以上一定の時期において計算し、かつ、当該組合員への個々の損益の帰属が当該損益発生後1年以内である場合には、当該任意組合等の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了する日の属する年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入するものとする。

(任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等)36・37共-20 36・37共-19及び36・37共-19の2により任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の(1)の方法により計算する。ただし、その者が継続して次の(2)又は(3)の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。

- (1) 当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を、その分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法〔総額法〕
- (2) 当該組合事業に係る収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法〔折衷法〕

この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。

- (3) 当該組合事業について計算される利益の額又は損失の額をその分配割合に応じて各組合員にあん分する方法〔純額法〕

この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に係る収入金額又は必要経費とする。 [io](#)

### 商法上の

商法535条(匿名組合契約) 匿名組合契約は、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することによって、その効力を生ずる。

商法536条(匿名組合員の出資及び権利義務) 匿名組合員の出資は、営業者の財産に属する。

- 2 匿名組合員は、金銭その他の財産のみをその出資の目的とすることができる。
- 3 匿名組合員は、営業者の業務を執行し、又は営業者を代表することができない。
- 4 匿名組合員は、営業者の行為について、第三者に対して権利及び義務を有しない。

(匿名組合契約による組合員の所得)所基通36・37共-21 匿名組合契約(商法第535条《匿名組合契約》)の規定による契約をいう。以下この項及び36・37共-21の2において同じ。)を締結する者で当該匿名組合契約に基づいて出資をする者(匿名組合契約に基づいて出資をする者のその匿名組合契約に係る地位の承継をする者を含む。以下この項及び36・37共-21の2において「匿名組合員」という。)が当該匿名組合契約に基づく営業者から受ける利益の分配は雑所得とする。

ただし、匿名組合員が当該匿名組合契約に基づいて営業者の営む事業(以下この項及び36・37共-21の2において「組合事業」という。)に係る重要な業務執行の決定を行っているなど組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、当該匿名組合員が当該営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。(略)

(匿名組合契約による営業者の所得)36・37共-21の2 36・37共-21により営業者が匿名組合員に分配する利益の額は、当該営業者の当該組合事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する。

匿名組合は商法の講義でもあまり深く扱われないであろうが租税法の世界では(就中、国際課税では)重要な役割を果たす(Cf. [8.2.2.3](#), 日本ガイダント事件)。匿名組合に「組合」という言葉が含まれるものの、任意組合の亜種として(組織の一形態として)理解するよりも貸付の一形態としての契約として理解する方が商法学的には正しい。[by](#)

信託(省略) cf. ⇒ [COLUMN5-3](#)

その他の組織形態(省略)[bz](#)

COLUMN5-1 同族会社

法人税法2条10号 :3人以下(ならびにその特殊関係者たる個人・法人)で50%超の株式・出資を有する  
 法人税法132条( ) [所得税法157条・相続税法64条<sup>bc</sup>等も同趣旨] 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。[一・二号省略]  
 2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。  
 3 第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第157条第一項……若しくは相続税法第64条第一項……又は地価税法……第32条第一項……の規定の適用があつたときについて準用する。[ ]

概要——税負担軽減を図ることは経済的合理人として当然であり、租税回避を根拠規定なしに否認することは違反と考えられる。しかし、同族会社の場合、同族会社であるがゆえに(利益を共有しているがゆえに)異常な行為・計算をなしえ、そうした行為・計算による税負担軽減まで許容することは非同族会社の関係者と比べて不公平であるため、<sup>bc</sup>が設けられた。内部留保に対する特別の課税もある。

法人税法67条1項: の特別税率…1人(ならびにその特殊関係者たる個人・法人)が50%の株式・出資を有する会社を非支配会社(2項)のうち1項の要件を満たすもの(特定同族会社)の <sup>bc</sup>について法人税を加算する。  
 法人税法132条・2条10号の「同族会社」、35条の「特殊支配同族会社」、67条の「特定同族会社」少しずつ定義が異なる。

同族会社の行為・計算の否認規定だけでは対処できない領域について立法が整備され、段々同族会社規定の適用範囲が狭められていくが、一般的否認規定自体の重要性・必要性がなくなるものではない。⇒ [§122.01](#) 大阪銘板事件…課税要件 主義と の可否との関係、そして役員賞与(現在の <sup>bc</sup>: 法税34条)規定創設へ。

応用問題：租税回避を一般的に否認する規定は違憲か。また租税回避抑制にとってどれほど有効か。

↑参考：ドイツには租税回避を一般的に否認する規定がある(AO 42条<sup>bl</sup>)。

§123.01 光楽園旅館事件・札幌高判昭和51年1月13日訟月22巻3号756頁  
 事実・争点 X社はKらの同族会社である。X社が有する本件建物とKが有する本件土地を一括してTに譲渡した際、代金はKが全て受領した。X社は翌事業年度に本件建物譲渡所得のみ計上したが、本件建物及び借地権等の譲渡によりXに443万円の所得が発生したはずであるとしてYが更正処分。そのうち、18万円余の雑収入の認定について、Yは、本件建物及び借地権の譲渡代金計544万円をX社がKに <sup>bc</sup> のためから通常取得すべき 相当分を益金計上すべきである、と主張した。

判旨 Xの請求棄却 法人税法132条の合理性についての説明。

借地権の対価相当額を益金<sup>bm</sup>の額に加算した処分は適法。

「Xが受領すべきものである」544万円をXは「Kに無償で貸し付けたものというべき」。[bn](#)

一般的否認規定であるため、その適用範囲がしばしば問題となる。[bo](#)

課税要件 主義との関係……「法人税の負担を <sup>bc</sup> させる結果となる」

租税負担の公平な配分という要請( <sup>bc</sup> の使用)と予測可能性の確保という要請⇒ [COLUMN2-1](#)

裁判例の2つの傾向(金子租税法18版441-442頁)百選65参照

■非同族会社では通常なしえないような行為・計算。同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算。

■ <sup>bc</sup> の行為として不合理・不自然な行為・計算。(金子はこちらを支持)

§340.03 株式会社塚本商店事件・最判昭和48年12月14日訟月20巻6号146頁

事実 X社が所有する建物、及び取締役のAが所有する土地を一括でBに売却。Aが5224万円、Xが2238万円受け取った(7対3。Bにとって建物は無価値)。Y税務署長は、借地権割合が40%である(2949万円)とし、建物の対価(90万円)も含まれるとして、Xは3039万円受け取るべきであったとする第一次更正処分を行う。差額800万円がXからAに対する役員賞与(当時。今なら )にあたりとし、Xに の納税告知処分(以下本件徴収処分)を行う。第一次更正処分が 不備であるので第二次更正処分で第一次を取り消し、第一次と同内容の第三次更正処分を行う。違法な第一次更正処分を前提とする本件徴収処分もまた違法であるとXが主張。

判旨 上告棄却(請求棄却)「法人税法132条に基づく同族会社等の行為計算の否認は、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行なうというものであつて、もとより現実になされた行為計算そのものに 。したがつて、本件法人税に関する原判示第一次更正処分においてXの行為計算が否認され、その否認額がXからAに対する役員賞与としてXの益金に算入されたとしても、Aに対する所得税の関係にはなんら影響を及ぼすものではなく、同人の所得税に関して行なわれた原判示徴収処分は、右第一次更正処分とはかかわりなく、所得税法によつて法律上当然に確定した源泉徴収義務についてその履行を求めるものであると解すべきである。それゆえ、右更正処分の取消しによつて、所得税法上の源泉徴収義務の範囲が左右されるいわれはなく、右取消しは本件徴収処分の効力に影響しない。」 [bt](#)

cf.[bp](#)§340.02南日本高圧コンクリート・福岡高宮崎支判昭和55年9月29日行集31巻9号1982頁  
1版§330.01明治物産・最判昭和33年5月29日民集12巻8号1254頁百選65  
1版§330.02山菱不動産・最判昭和52年7月12日訟月23巻8号1523頁  
§340.04 S & T・東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号2004頁  
転貸方式・最判平成6年6月21日訟月41巻6号1539頁百選52占部裕典

## 5.1.2. 納税義務者

### 5.1.2.1. さまざまな法人

#### 5.1.2.1.a. 法人の分類

#### §312.01

内国法人：全世界所得課税(4条1項・5条) ← 「内国」とは？...日本は本店所在地主義

外国法人：国内源泉所得についてのみ課税(4条2項・9条 源泉：138条)

§312.04 法人成り⇒[4.4.3.1](#)・所税56条(家族内必要経費不算入)・57条(専従者控除)参照

#### COLUMN5-2 非営利型法人

§312.02公益法人等 省略 [ag](#)

ペット葬祭業事件・最判平成20年9月12日判時2022号11頁百選55

#### 5.1.2.1.b. 人格のない社団等

#### §312.03 ネズミ講事件・福岡高判平成2年7月18日訟月37巻6号1092頁 百選22青山慶二

法人税法3条「人格のない社団等は、法人とみなす。」

同2条8号「人格のない社団等 法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。」

事実・争点 A(後に破産し、破産管財人Xが原告となる)が営んでいたネズミ講事業を天下一家の会に贈与したとして、Y税務署長がAに対し所税59条の 課税を試みる。会は社団に当たるか？

判旨 「人格なき社団」概念は租税法独自か？— 「権利能力なき社団」民事実体法上の概念を借用。

なぜ独自に解釈しないのか？— 「法的安定性」「民事実体法と一義的に解釈されるのが相当」

社団の成立要件は？— 「個人の意思と離れた別個独立の団体意思の存在」「事業活動等に要する団体固有の資産が個人と峻別されて存在する」

本件への当てはめ— 「実態は個人事業であるのにこれを仮装し、人格なき社団という形式に名を借りた団体異名のものであると断ずるのが相当」→人格のない社団に当たらない。

民事実体法上の社団の成立要件 最判昭和39年10月15日民集18巻8号1671頁

●団体としての組織

●多数決の原則

●構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続

●その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理等団体としての主要な点が確定している。 [ah](#)

## COLUMN5-3 法人課税信託(省略)

## 5.1.2.2. 課税標準

## 5.1.2.2.a. 各事業年度の所得

法税5条：各事業年度の所得

所得＝消費＋純資産増加 ただし法人に「消費」はないので「」のみ。

5.1.2.2.b. 収益事業課税(省略)[ag](#)

## 5.1.2.3. 税率

原則30%:法税66条1項→25.5%へ。

資本金1億円以下で所得800万円以下の部分→66条2項が22%(→19%)に軽減、租特法42条の3の2で18%(→15%)に軽減。

## 5.1.3. 会社法・企業会計との関係

5.1.3.1. ：法税74条1項

Cf.法税22条4項:  (会社法431条) →

## 5.1.3.2. 損金経理等

(2条25号)の要請..... の問題が指摘される。[ip](#)

## 5.1.3.3. 公正処理基準(企業会計準拠主義)

§321.02 企業会計との関係 大蔵省企業会計審議会中間報告書[hq](#)

税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。

- 会計...株主・債権者等の利害調整機能と情報提供機能
- 会計...株主及び会社債権者の利益保護のための利害調整及び情報提供  
(証取法会計...投資者保護のための情報提供...なるべく利益を大きく。粉飾決算の誘因)
- 会計...納税者間の公平(なるべく所得を小さく。逆粉飾決算の誘因)、税務執行の適正・確実性

法人の所得＝ (法税22条1項) Cf. 企業会計では「収益」「費用」。法人税法が異なる言葉を用いているのは、企業会計と異なる取扱を法人税法が時々定めているから。

§321.03 収益計上の時期(タイミング) 大竹貿易・最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁 百選66[hr](#)

事実・争点 納税者は為替取組日基準を、課税庁は船積日基準を主張

判旨「現に法人のした利益計算が法人税の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り」、課税所得の計算上もこれを許容する、との一般論の下で、本件では納税者の採用した会計処理が認められなかった(納税者敗訴であった)(しかも2人の反対意見付きの際どい判断)ことに留意。 cf.⇒[4.3.2](#) 権利確定主義

## 5.2. 法人の所得計算

5.2.1. 収益費用アプローチ cf.⇒[4.1.2.4](#) & [4.3.1](#).

## 5.2.2. 益金の額の計算

## 5.2.2.1. 収益の範囲

## 5.2.2.1.a. 収益の意義

§321.04

- (5項)：「法人の資本金等の額」を増減させる取引、及び法人の「利益又は剰余金の分配」。  
資本金等の額([2条](#)16号・以前は「資本等の金額」)：「...株主等から出資を受けた金額...」

cf.18号：利益積立金額...「法人...の所得の金額...で留保している金額」<sup>ai</sup>

●：資本等取引以外の取引であり、損益の増減をもたらす。なお、法人税法は「取引...に係る...収益」と規定しているので、実現主義の考え方を基本としていると理解される。資本等取引によっても法人の資産は増減する(cf.所得＝消費＋純資産増加)が、資本等取引のうちの前半は法人・株主間の自己取引と考えられるので、法人の利益の計算では排除する。後半は、法人の課税所得を法人の利益と基本的に同じものと考えたことと表れといえる。Cf. 混合取引<sup>aj</sup>

§322.01 法人税法22条2項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、

があるものを除き、資産の販売、又はによる又は、その他  
の取引でのものに係る当該事業年度の収益の額とする。

●「別段の定め」例：法人税法23条 法人の 支配関係あり→100%、なし→50%  
法人の受取配当等に対しては支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得に対し何回も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。

●「資本等取引」「取引(実現主義)」.....既述+(\\$321.04)

●「有償又は無償」「資産の譲渡又は役務の提供」...無償でも益金計上が要求される(§322.02, 322.03)。

「有償」＋「資産の譲渡」

「有償」＋「役務の提供」

「無償」＋「資産の譲渡」の四通りがある。

「無償」＋「役務の提供」

●「無償による資産の譲受け」...要するに受贈益(§322.04)／注：無償による役務の受入れについては益金計上しない。「支出すべき費用が減少し、その分だけ課税所得が増加するから」

● の取得も益金算入...最判昭和43年10月17日金法534号31頁

#### 5.2.2.1.b. 無償取引

§322.02 南西通商株式会社事件・最判平成7年12月19日民集49巻10号3121頁 百選56

事実・争点 X1社はX2が全額出資している会社であり、X2が代表取締役として経営を支配している。X1は昭和55年～61年にかけて、取引先銀行の取引相場のない株式(本件株式)を平均1株225円で14万9025株取得した。昭和63年及び平成元年に合わせて14万9025株を1株225円でX2に譲渡した。これは低額譲渡に当たると考えたY税務署長は、X1については時価との差額を益金算入し、X2については時価との差額の給与所得(賞与)を得たものと認定して、それぞれ更正処分を打った。

判旨 上告棄却(請求棄却)

「資産の も収益の発生原因となる」。「反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益が認識すべき」。(←譲渡所得課税に関する 説と類似の発想) 低額譲渡<sup>ak</sup>の場合に「適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、前記のような取扱いを受け無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる」。

「資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正な価額をもって法人税法22条2項にいう資産の譲渡に係る収益の額に当たる」。

一審との比較...「正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定」→「法人税法22条2項が適用され、本件株式の譲渡価格と時価との差額に相当する金額が益金に算入される」。cf.相互タクシー<sup>al</sup>

#### COLUMN5-4 所得の振替

☆§322.03 清水惣事件・大阪高判昭和53年3月30日判時925号51頁 百選57<sup>am</sup>

事実 X社・T社は親子関係で法人税法上の同族会社(法人税法132条については後述)。XはTに2654万円を無利息で融資(「本件無利息融資」)した。Y税務署長は、本件 について、年10%の利息による を寄附金と認定し(法人税法37条参照)、寄附金損金不算入額として、昭和39年に206万1013円、昭和40年に258万2134円を加算。一審では租税回避行為の否認が認められず、Y控訴。

Y控訴理由 本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法22条2項の「無償による役務の提供」に係る収益として認識され、Xの益金を構成する。寄附金(定義は37条7項)として社外流出しており、法37条2項(当時。現3項、及び施行令73条)の寄附金損金算入限度額を超える部分は益金として計上すべき。

判旨 原判決変更・確定。年6%の利息相当額の範囲でYの処分を維持。

(一) 22条二項は「資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によって生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。そして、資産の無償譲渡、 は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じである」

(二) 金銭は企業内で利用されることにより果実をもたらす。自らが利用しない場合でも「少くとも銀行等の金



株式数は200株で、額面金額は1株1000ギルダー、合計20万ギルダー（約1500万円）。超過額は資本準備金。平成7年、EはオランダにB社・アスカファンドを設立。A社がB社に著しく有利な価額で新株を割り当てる増資を株主総会で決議。1株当たり額面金額1000ギルダーで3000株、発行価額合計額は303万0303ギルダー（1010.1ギルダー/株、約5.9万円）。新株割当当時におけるA社株式の資産価値は約234万ギルダー/株（約1億3648万円）。この新株割当により、XがA社株式について含み益の形で有していた利益が消え（200/200株→200/3200株、100%→6.25%、約273億円→約17億円、差額約256億）、A社の利益はB社が支配（0/200→3000/3200株、0%→93.75%）することになった。

法形式的に見れば、XとAとの関係、及びAとBとの関係は別々である。しかし、平成10年、Y税務署長は、XからBに利益を移転させた（含み益の実現を含む）ものと観察し、寄付金と認定した。（更正処分時には法人税法132条：同族会社規定を根拠としていたが、訴訟時、主位的に法22条2項：益金の規定、予備的に法132条の適用を主張。時機に後れた攻撃防御方法という論点については割愛）

判決文に表れては無いが、Aはグループ内の別のオランダ法人（図のII社）に株を時価で譲渡して含み益を実現させ、II社がグループ内の日本法人（図のOM社）へ株式を譲渡し、当該OM社がグループ外の買収者に買収された。

これが上手くいけば、グループが有するテレビ朝日株・文化放送株について譲渡益課税を免れつつ、当初の予定通りの買収者に株を譲渡できることとなる。オランダで含み益を実現させているので、含み益についての課税繰延ではなく課税の回避である。

争点 判決で問題となっている部分は、X（＝旧株主）とA（＝子会社）とB（＝新株主）という三角関係において、旧株主から新株主への利益移転が認められるか、である。

一審 請求認容 「被告の主張は」「旧株主がその有する株式の含み益を喪失し、それに相当する利益を新株発行を受けた新株主が取得した場合に、これを株主間の無償取引による利益の移転ととらえるに等しい」。結論として、「実質的にみてXの保有するA社株式の資産価値がB社に移転したとしても、それがXの行為によるものとは認められないから、同資産価値の移転がXの行為によることを前提としてこれに法22条2項を適用すべきである旨の被告の主位的主張には理由がない。」（なお、法人税法132条・同族会社の行為計算否認の適用も斥けた。）

二審 原判決取消・請求棄却 「Xが上記資産に係る株主として有する持分をA社からなんらの対価を得ることもなく喪失し、B社がこれを取得した事実は、それが両社の合意に基づくと認められる以上、両社間において無償による上記持分の譲渡がされたと認定することができる。」

「両社間における無償による上記持分の譲渡は、法22条2項に規定する『無償による資産の譲渡』に当たると認定判断することができる。尤も、上記『持分の譲渡』は、同項に規定する『資産の譲渡』に当たるとすることに疑義を生じ得ないではないが、『無償による・・・その他の取引』には当たると認定判断することができるというべきである。すなわち、上記規定にいう『取引』は、その文言及び規定における位置づけから、関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられていると解せられ、上記のとおり、XとB社の合意に基づいて実現された上記持分の譲渡をも包含すると認められる。」

最高裁 破棄差戻し（しかし実質的には国税の勝ち） 「Xの保有するA社株式に表章された同社の資産価値については、Xが支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるところ、Xは、このような利益を、B社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって、この資産価値の移転は、Xの支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、Xにおいて意図し、かつ、B社において了解したところが実現したものであるから、法人税法22条2項にいう取引に当たるといえるべきである。」

ただし株式の評価の点で原判決は破棄を免れないとして差戻した（だけ）。

考察 最も極端に言えば、法人税法22条2項の「取引」をXとB社との間の「 」によって認定した、という事例。

しかし、そのように言ってしまうと、【意図する経済的効果とそれを達成するための法律構成とは異なる】という従来の説明が崩れかねない。ある経済的効果を「意図」することとその「了解」を、或いは「合意」を、「取引」と呼んでよいか。実務は最高裁判例に従わざるをえないが、(学説上・試験上においてのみだが)議論の余地が残る。

なお、判旨が「外的要因によって生じたものではない」ということに言及している点も重要。外的要因によって富の状態が変動する典型例としては株価の変動などが挙げられる。

Cf. §322.04 株木荘<sup>aq</sup>

#### 5.2.2.1.c. 別段の定め

#### 5.2.2.2. 収益の帰属事業年度(収益の認識基準)

5.2.2.2.a. 権利確定主義(cf. ⇒ [4.3.2.](#)) 百選68百選69

5.2.2.2.b. 管理支配基準(cf. ⇒ [4.3.3.](#))

#### 5.2.2.3. 別段の定め

5.2.2.3.a. 長期割賦販売等——延払基準(法税63条、令124条、cf. ⇒ [4.5.3.2.](#))

5.2.2.3.b. 一事業年度をこえる工事(64条)——工事進行基準(省略。令129条)

5.2.2.3.c. リース取引(省略。法税64条の2、)

5.2.2.3.d. 短期売買商品・売買目的有価証券

法税22条4項：「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従」うことを要請していること、また、同条2項が「取引」に依存して益金概念を定めていること。

法税61条の3第1項1号が売買目的有価証券について「売買目的有価証券を時価法[略]により評価した金額」を事業年度終了時点における評価額とする、と規定。(法税61条以下参照)(§321.04 渡辺裕泰『ファイナンス課税』)

5.2.2.3.e. 受取配当等

法税23条1項 (Cf. 国外 ⇒ [8.3.4.](#))

関係(6項:25%以上)あり → 100%不算入、なし → 50%不算入。

負債利子控除(の制限)に留意...法税23条4項...二重非課税までは許さない。

株式等の は軽課措置対象外 → 法税23条2項: 株式について益金不算入の例外。

### 5.2.3. 損金の額

§323.01 法人税法22条3項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、  
があるものを除き、次に掲げる額とする。

1. 当該事業年度の収益に係る 、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額[ ]
2. 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までにしないものを除く。)の額[ ]
3. 当該事業年度の の額で 以外の取引に係るもの

- 「別段の定め」 ..... 例：法人税法34条： (§325.01)、37条： (§322.03 §325.02 §325.03)、57条： 繰越欠損金 (§325.05)、租特法61条の4： (§325.04)、法基通9-7-20： 使途不明金、租特法62条： 使途秘匿金
- 「資本等取引」 ..... とりわけ の損金不算入 (§323.02 配当)
- 1号 ..... 費用収益対応の原則 (§324.01)
- 2号 ..... 費用収益対応の原則が適用されないものは支出時点の損金となる。
- 3号 「損失の額」「取引に係るもの」 ..... 実現主義 (§323.05 債務の確定、§324.05 損害賠償)。貸倒損失 (§324.04 興銀...資産の評価損との関係に留意)。
- 22条4項... 益金・損金の「額は、 に従って計算されるものとする。」 (§323.03 違法支出、§324.03 減価償却)

利益の分配 (§323.02 東光商事。参照 §162.01 鈴や金融)

### 5.2.3.1. 損金の額の帰属年度

債務の確定 (§324.02株式会社ケーエム [at](#) 省略 [au](#))  
減価償却⇒[5.3.5](#) | 損害賠償：§324.05日本総合物産 [ho](#)

5.2.3.1.a. 費用の扱い——費用収益対応の原則(cf.⇒[4.1.2.4](#))

COLUMN5-5 即時損金算入と資産化 ⇒[5.2.3.3.b](#).

5.2.3.1.b. 損失の扱い(cf.⇒[4.2.3.1](#))

### 5.2.3.2. 売上原価等

5.2.3.2.a. 売上原価

5.2.3.2.b. 完成工事原価(省略)

5.2.3.2.c. 「これらに準ずる原価」(省略)

5.2.3.2.d. 売上原価等の見積計上

§324.01牛久市売上原価見積事件・最判平成16年10月29日刑集58巻7号697頁 百選60 [as](#)  
 事実・争点 Xが宅地造成の許可を得る際、水路工事費(1億4668万円と見積もられた)を負担することを牛久市より要求されていたが、排水路工事が昭和62年の時点で行われてなく、Xはまだその負担金を支出していないという状況の下で、昭和62年9月期の土地販売収益に係る として1億4668万円を損金に算入することができるか。一審・二審では損金算入不可。

判旨 破棄差戻 昭和62「年9月末日において、Xが近い将来に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であった」

N&Q 1. 法人税法22条3項2号では「 」が明示的に要求されているのに対し、1号の売上原価等について「確定」の文言はない。1号を律するのは ←「収益に係る」。

法基通2-2-1(売上原価等が確定していない場合の見積り) 法第22条第3項第1号《損金の額に算入される売上原価等》に規定する「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」…となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積もるものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する。

### 5.2.3.3. 販売費および一般管理費等

5.2.3.3.a. 費用の意義(cf.⇒[5.2.3.5.b](#)) [減価償却は⇒[5.2.3.3.b](#), ([4.3.4](#))の後]

COLUMN5-6 少額減価償却資産(省略。法税令133条) [ir](#)

5.2.3.3.c. 繰延資産

### 5.2.3.4. 損失

5.2.3.4.a.

5.2.3.4.b.

☆§324.04興銀事件・最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁百選62 [ji](#)  
 事実・争点 住専に関する貸倒損失の認定が争われた。一審納税者勝訴、二審課税庁勝訴。  
 判旨 法人税法22条3項3号「当該事業年度の損失の額」…「当該金銭債権の であることを要する」「全額が回収不能であることは でなければならない」

「社会通念に従って総合的に判断される」

- ◆ 「債務者側の事情」
  - ◇ 「債務者の資産状況」
  - ◇ 「支払能力」等
- ◆ 「債権者側の事情」
  - ◇ 「債権回収に必要な労力」
  - ◇ 「債権額と取立費用との比較衡量」
  - ◇ 「債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれき経営的損失」等
- ◆ 「経済的環境」等

貸倒損失の損金計上の可能性についての先例として挙げられる事例... ケースブック第1版§323.07 大昭興業株式会社事件・大阪地判昭和33年7月31日行集9巻7号1403頁(納税者Xは、債権放棄額を損失として計上したが、Y税務署長は、債権放棄を贈与であるとして、損失計上を否認しようとした事案)

判旨は、請求棄却。債権放棄の全てにつき損金計上を許すわけにはいかない。「債権が回収不能である場合即ち債権が無価値に帰した場合にのみ」損金算入可。「回収不能であるかどうかは、単に債務高が債務超過の状態にあるかどうかによって決すべきものではなく、たとえ債務超過の状態にあるとしてもなお支払能力があるかどうかによって決定すべき」

回収不能に限定する理由——実質的には「国庫の損失において自由に自己の利益を処分」するような恣意性は認められないということ、形式的には「金銭債権については、評価減を認めないことが原則とされている」(参照：法税33条2項・3項)こと、が挙げられる。(〔発展〕: debt/equity swap) [k](#)

ところで、債権放棄(民法519条)が [k](#) に当たる場合 → [課税 \(§325.02\)](#)の問題として、損金算入に制限がかかる。但し経済的利益の無償供与のうちの全てが寄附金に該当するわけではなく、経済取引として合理性があれば寄附金に当たらないこともある。

債権放棄を受けた側の課税関係 —— [k](#) として益金計上。但しその他に損失が積み上がっている例が多いので、(相殺)可能なことが多い(⇒[4.1.3.3](#).純損失・欠損金の繰越・繰戻)。

法税22条3項( [k](#) ) 法税33条( [k](#) ) の損金不算入等

費用概念と損失概念の違い及び22条における扱いの違いの有無——収益との対応関係の有無  
なぜ「全額が回収不能であること」が「客観的に明らかでなければならない」という二重の要件か? 「全額」でなく「一部」では駄目なのか? 「客観的」ではなく債権者の判断では駄目なのか? 法税33条とのバランス論はどこまで重要か?

損失認定をめぐる企業会計と税務との対立がある。

企業会計... 会社に対する債権者や投資家への情報開示という観点からは、損失が未確定であっても損失をできる限り正確に推計し、「この会社の資産状況は危なくなる可能性がある」と知らせねばならない。

税務... 恣意的に損失を推計して計上し他の所得と相殺する等は認められない。[浅妻]固すぎないか?

Cf. [事前照会](#)、法基通9-6-3(一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ)、法基通9-4-1(子会社等を整理する場合の損失負担等)

全部貸倒れと

金子教授・中里教授等が部分貸倒れ(全額回収不能ということまでは要求されない)の考え方を提唱するなどしている。例えば3億円貸し付けたうち1億円の回収可能性がなくなった時点で1億円の部分についてだけ貸倒れ損失の計上を認めようとするものである。.....最高裁は不採用。

課税実務の今後への影響... 課税当局はこの事案限りでは負けたものの、全額回収不能という従来の判例通りのお墨付きは得ており、また一部学説が主張する部分貸し倒れの考え方は受け入れられていない。今後も納税者の債権放棄に対し厳しい態度を継続することが見込まれる。本判決は「債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断される」と述べて回収不能該当性を広げたが、この文言によりどれだけ拡大したかが今後の争いの焦点となろう。

5.2.3.4.c. [k](#)、返品調整引当金(法税52条、53条)

例えば甲という金融機関が1000人にそれぞれ10を37.5%の利息で貸し付けたとする。過去の実績から二割は回収不能となると予想されるとする。1000人から予定通り回収できれば13750が回収されることになるが、予想通り二割だけ回収できなかったとすると2750が回収できず、結局甲は11000を回収するにとどまる。このような場合に、貸し倒れ予想に基づいて予め損金に計上してしまおうというのが貸倒引当金である。企業会計の観点から、予想される貸倒れを予めマイナスとして扱うことは合理的であるし、税務の観点からも恣意性の排除が固められていれば損金計上を認めて構わない。

法税22条3項3号及び33条との関係で、判例が「全額が回収不能」「客観的に明らか」を頑なに要求し続けていることは、法税52条が明示的に貸倒引当金(これは結局経済的效果として部分貸倒れを肯認することに近い)を許容していることと比較して、アンバランスであるとも評価しうる。

## 5.2.3.5. 損金算入を制限する別段の定め

### 5.2.3.5.a. 租税公課(38条・39条)(省略)

### 5.2.3.5.b. 不正経費(55条1項・2項・5項)・罰課金等(55条3項・4項)

法税55条( )等に係る費用等の損金不算入)内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装すること…によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠ぺい仮装行為に要する費用の額又は当該隠ぺい仮装行為により生ずる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 前項の規定は、内国法人が隠ぺい仮装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合について準用する。

3 内国法人が納付する次に掲げるものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税並びに印紙税法…の規定による過怠税

二 地方税法の規定による延滞金…、過少申告加算金、不申告加算金及び重加算金

4 内国法人が納付する次に掲げるものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 罰金及び科料(通告処分による罰金又は科料に相当するもの及び外国又はその地方公共団体が課する罰金又は科料に相当するものを含む。)並びに過料

二 国民生活安定緊急措置法…の規定による課徴金及び延滞金

三 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律…の規定による課徴金及び延滞金(外国若しくはその地方公共団体又は国際機関が納付を命ずるこれらに類するものを含む。)

四 金融商品取引法第六章の二(課徴金)の規定による課徴金及び延滞金

五 公認会計士法…の規定による課徴金及び延滞金

5 内国法人が供与をする刑法…第198条(贈賄)に規定する賄賂又は不正競争防止法…第18条第1項(外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止)に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は損失の額(その供与に要する費用の額又はその供与により生ずる損失の額を含む。)は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

§323.03 株式会社エス・ヴィ・シー事件・最決平成6年9月16日刑集48巻6号357頁百選59

事実・争点 脱税のため架空造成費を計上した事例。その謝礼としてAに200万円・1700万円を支払った(「本件手数料」)。本件手数料は会社の となるか?(違法支出の例として本件が挙げられるが、謝礼自体は違法でないので、[§231.03](#)とパラレルという訳でもない)

判旨 本件手数料「は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって……このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、 に従ったものであるということとはできない」

現在は立法的に解決(確認?創設?)。

根拠規定について、違法支出の損金算入を禁止する明文の規定が当時なかった。……原審「損金計上を禁止した明文の規定が無いという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない」。これに対し最高裁は一応の根拠として公正処理基準を挙げた。

法税22条3項損金該当性を否定する、という筋を採用しなかったのは何故か?

また、違法支出は常に法税22条3項損金非該当となるか? [§](#)

本件手数料を受け取ったAの課税について……違法な所得も課税対象([§211.02](#))だから、違法なことに加担したことに対価も課税されよう。法人からの贈与と考えれば。贈与ではなく役務の対価と考えると(さすがに事業所得には該当しないであろう)。どちらの方が税負担が重くなるか後で復習せよ。

……賄賂・ヤミ献金等についての批判の高まりを受けての立法。

租特法62条(使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例) 法人……は、その使途秘匿金の支出について法人税を納める義務があるものとし、法人が……使途秘匿金の支出をした場合には、当該法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額……に対する法人税の額は、……法人税に関する法令の規定にかかわらず、これらの規定により計算した法人税の額に、当該使途秘匿金の支出の額に100分の40の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

2 前項に規定する使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出(贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む……)のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由……を当該法人の帳簿書類に記載していないもの(資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたもの(当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものに限る。))であることが明らかなるものを除く。)をいう。(以下省略)

所得税⇒[§211.02](#)利息制限法違反利息、[§231.03](#)高松市塩田宅地

### 5.2.3.5.c. 無償での利益供与——寄附金、交際費

法税37条( )の損金不算入：定義は7項) 寄附金のうち (政令に委任：下記参照)を超える部分は損金算入できない。 [lm](#)

公益に資する寄附金(37条3・4項：公共法人・公益法人のうち所定の要件を満たすものへの寄附金)は優遇。

法税令73条(寄附金の損金算入限度額) 法第37条第1項(寄附金の損金不算入)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に

掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

1. 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等(略) 次に掲げる金額の合計額の4分の1に相当する金額 [2分の1から縮減]
- イ 当該事業年度終了の時における資本金等の額(当該資本金等の額が零に満たない場合には、零)を12で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の1000分の2.5に相当する金額
- ロ 当該事業年度の所得の金額の100分の2.5に相当する金額 (以下略)

### §325.02 太洋物産売上値引事件・東京高判平成4年9月24日行集43巻8=9号1181頁

事実・争点 Aの赤字を救済するため、XがAに販売している棒鋼原料について売上値引き(と同様)。この額を全額損金計上できるか、寄附金(法人税法37条)に該当し損金不算入額の分だけ課税所得に加算しなければならないか? (「本件売買損失」については割愛)

判旨 請求棄却・控訴棄却

「法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合には……寄附金として扱い、その価額については、一定の損金算入限度額をこえる部分を……損金の額に算入しない」  
「本件売上値引きは…Aに対する援助措置として行なわれたXによる利益の無償供与の性質を有する」

### §325.03 PL農場事件・大阪高判昭和59年6月29日行集35巻6号822頁 事案省略<sup>ay</sup>

S社が親会社P社に現金3億円を贈与。

S社：寄附金扱い → 損金算入限度額内でのみ損金算入する。(渡した3億円の現金が22条2項「無償による資産の譲渡」にあたり益金計上しなければならない、ということにはならない。損金算入限度外の部分だけ損金算入できない、というだけ)

P社：22条2項「無償による資産の譲受け」 → 3億円を益金計上(現金はこの「資産」に含まれる)

S社がP社に時価3億円の土地を贈与。簿価1億円の場合と5億円の場合とで場合分け。

S社：簿価1億円の場合 ……22条2項「無償による資産の譲渡」 → を擬制。譲渡益2億円を益金計上(簿価1億円、売価0円 → 譲渡損1億円ではない)。

3億円分寄附金扱い(損金算入限度額内でのみ損金算入)

S社：簿価5億円の場合 ……22条2項「無償による資産の譲渡」 → 時価譲渡を擬制。譲渡損2億円を損金計上(簿価5億円、売価0円 → 譲渡損5億円ではない)。

3億円分寄附金扱い(損金算入限度額内でのみ損金算入)

P社：受贈益3億円分を益金計上。P社にとっての土地の は3億円(現実には0円で受け取ったが、税務上は3億円で購入し金銭3億円の贈与を受けたものと擬制されているともいえる)。後にP社が第三者に土地を3億円で売却するとP社の譲渡益は0円。

S社と専属契約を結んでいる著名バスケットボールプレーヤーを、P社の広告宣伝のために無償で派遣。

S社：22条2項「無償による…役務の提供」 → 本来PがSに支払うべき を収入したと擬制し、同額を益金計上。

37条7項括弧書「広告宣伝費…を除く」の適用の有無について。<sup>kk</sup>

P社：無償の役務提供を受ける場合は22条2項に規定なし。益金計上なし。広告宣伝費として何も払っていないから損金計上は0円。(損金計上がない分だけ課税所得が増える、と説明される)

○会社 → 会社の土地贈与または低額譲渡 —— 上掲

○個人 → 会社の土地贈与または低額譲渡 —— 個人について所法59条みなし譲渡課税の問題、法人は法税22条2項の受贈益の計上の問題。

○会社 → 個人の土地贈与または低額譲渡 —— 会社について法税37条寄附金等の問題(損金算入可能性の問題)、個人について受贈益が一時所得になる問題。

○個人 → 個人の土地贈与または低額譲渡 —— 譲渡人にみなし譲渡課税なし。譲受人に贈与税の課税。

租特法61条の4( 等の損金不算入) 法人が…支出する交際費等の額(当該事業年度終了の日における資本金の額…が一億円以下である法人…については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額)は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 当該交際費等の額が800万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額(次号において「定額控除限度額」という。)以下である場合 零

二 当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合 その超える部分の金額 [2項略]

3 第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に係る者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為…のために支出するもの(次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。)をいう。

一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用

二 飲食その他これに類する行為のために要する費用(専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。)であつて、その支出する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が政令で定める金額以下の費用

三 前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用 [4項略]<sup>ll</sup>

### §325.04 荒井商事オートオークション事件・東京高判平成5年6月28日行集44巻6=7号506頁 百選64

事実・争点・判旨 オートオークションにおける景品の購入費用を支払奨励金として損金算入しようとしたところ、交際費に当たるとして損金算入が否定された事例。



ものについては損金算入が認められるようになった。

#### 5.2.4. 欠損金の繰越控除・繰戻し還付

### 5.3. 出資者との関係——資本等取引

#### 5.3.1. 資本等取引の意義

#### 5.3.2. 狭義の資本等取引

#### 5.3.3. 利益の分配等

##### 5.3.3.1. 利益等の分配

§323.02 東光商事株式会社事件・最大判昭和43年11月13日民集22巻12号2449頁

事実・争点 株式会社Xが株主に支払う(奨励金または謝礼金)は、利益配当に当たる(認められない)か？費用として認められるか？

判旨 上告棄却(X敗訴)「いわゆる『利益の処分』のごときも、年度ごとの所得額が算定され、課税された後にはじめて可能となるものであるから、所得額算定の要素としての損金に含まれない」

「仮りに、経済的実質的には事業経費であるとしても...そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、少なくとも法人税法上の取扱のうえでは、損金に算入することは許されない」

本件のように「会社の決算期における利益の有無に関係なく」支払うような資金調達方法は「商法が堅持する資本維持の原則に照らして許されない」

「会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は、たとえ、Xに利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上、その性質は配当以外のものではありません。これをXの損金に算入することは許されない。」

本件の支払が「配当とはその性質を異にすることXの主張のとおりとしても、このような金員の支払は、前示のとおり、法律上許されないのであるから...」

考察 本件の理由：違法な支出の損金不算入／株主たる地位に基づき支払われるものは全て配当

奥野反対意見 銀行預金利子と同様であり、事業経費である。違法性は無関係。

松田意見 株主たる地位に基づく金銭給付は全て配当であり、違法性は無関係。

ところで本件の直接の争いは【損金算入の可否】か【配当該当性】か？配当と利息費用という二元的構成は採れないのか？[浅妻]本判決のratio decidendiが損金算入不可だけだとすれば、実は「配当以外のものではありません」は傍論ということになるのかもしれない。

違法支出の損金算入を一般に否定するという筋を採りたくとも、それが判例法理として固まっているかについては疑問の余地あり(cf. §323.03講義ノート4.2.1.)。支出の違法性が損金不算入に直結する訳ではないとすれば、損金不算入を補強するために配当に該当しないといたくなるが、すると今度は§162.01(鈴や金融...会社の損益計算上の利益に基づかなければ配当でない)と本件(株主たる地位に基づく支払は全て配当)とが矛盾する？

矛盾はないと無理やり説明するならば.....支払者と受取人とで同じ種類である必然性はない(?)

##### 5.3.3.2. 残余財産の分配

### 5.4. 組織再編・企業結合

#### 5.4.1. 組織再編税制<sup>by</sup>

##### 5.4.1.1. 総論——組織再編税制の創設と改正

##### 5.4.1.2. 組織再編税制の基本的な考え方

##### 5.4.1.3. 適格組織再編成の一般的要件

###### 5.4.1.3.a. 非適格組織再編成と適格組織再編成

###### 5.4.1.3.b. 企業グループ内の組織再編成に係る適格要件

###### (ア) 完全支配関係と支配関係

## (イ) 企業グループ内の組織再編成に係る適格要件

5.4.1.3.c. 共同事業を営むための組織再編成に係る適格要件

5.4.1.3.d. 適格組織再編成の対価要件〔金銭等不交付要件〕

### 5.4.1.4. 組織再編成により資産等に移転した法人または移転を受けた法人の課税

5.4.1.4.a. 移転資産等の譲渡損益等の取扱い

(ア) 総論

(イ) 法人の合併(非適格合併と適格合併)

(ウ) 法人の分割(非適格分割と適格分割)

(エ) 現物出資(非適格現物出資と適格現物出資)

(オ) 株式交換等(非適格株式交換等と適格株式交換等)

(カ) 適格現物分配

5.4.1.4.b. 資本金等の金額および利益積立金額の取扱い

5.4.1.4.c. その他

### 5.4.1.5. 組織再編成における株主への課税

5.4.1.5.a. 株式譲渡損益の取扱い

5.4.1.5.b. みなし配当の取扱い

### 5.4.1.6. 組織再編税制と繰越欠損金

5.4.1.6.a. 組織再編税制と繰越欠損金の引継ぎ

5.4.1.6.b. 被合併法人からの繰越欠損金の引継ぎに係る制限

5.4.1.6.c. 合併法人等における繰越欠損金の利用に係る制限

5.4.1.6.d. 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

### 5.4.1.7. 組織再編成の行為・計算の否認規定

## 5.4.2. グループ法人税制

5.4.2.1. 総論

5.4.2.2. 完全支配関係がある法人間の取引の損益

5.4.2.3. 完全支配関係がある法人間の非適格組織再編成

5.4.2.4. 完全支配関係がある法人間の寄附

5.4.2.5. 完全支配関係がある法人の株式の発行法人に対する譲渡

5.4.2.6. その他

### 5.4.3. 連結納税制度 [bw](#)

5.4.3.1. 総論

5.4.3.2. 連結納税制度の選択・適用と連結納税義務者

5.4.3.3. 連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価

5.4.3.4. 連結所得金額および連結税額の計算

5.4.3.5. 連結法人にかかる行為または計算の否認規定

5.5. 法人住民税、法人事業税および地方法人特別税

5.5.1. 法人住民税

5.5.2. 法人事業税

5.5.3. 地方法人特別税(地方法人特別譲与税)

6. 消費税

6.1. 消費課税の特徴と分類

6.1.1. 様々な消費課税

6.1.1.1. 直接消費税と間接消費税

消費税:消費を行った者に直接課税。ゴルフ場利用税、入湯税等。

消費税:納税義務者が消費者と異なるが消費者に租税負担が されることが予定される。日本の消費税(後述の付加価値税)。

6.1.1.2. 個別消費税と一般消費税

消費税:課税の対象とされた商品・サービスに対してのみ課税。酒税・煙草税・ガソリン税等。

消費税:原則として全て(非課税とされない限り)の商品・サービスに対し課税。日本の消費税法等。

6.1.1.3. 単段階消費税と多段階消費税

消費税:製造から小売に至る段階のうちの一つでのみ課税する。アメリカの小売売上税等。

消費税:製造から小売に至る複数の段階で課税する。日欧の付加価値税等。

6.1.2. 付加価値税の基本的構造

6.1.2.1. 取引高税と付加価値税の比較

取引段階	無税	取引高税	売上税	付加価値税	B 80%控除	invoice B 2%	帳簿方式 B 2%
農家 A	2000						
パン屋 B	6000						
小売 C	9000						

何れも税率は5%とする。

:各取引段階の売主に対しその売上金額を課税標準として課す。turnover tax

:小売業者に対しその売上金額を課税標準として課す。retail sales tax

:各取引段階の事業者に対しその付加価値を課税標準として課す。value added tax<sup>bs</sup>

取引高税の非中立性:税負担の累積( ) (cascade effect)→

を招く。他方、小

売売上税も付加価値税も(理想的に執行されるならば)中立的。

発展:小売売上税の下で実際には対消費者取引と対事業者取引との区別が問題となる。

注意:現実には、租税分をそのまま価格に上乗せできるとは限らない(後述)。上の表は説明の便宜のため。

\* Bからの仕入額 $6120 \times 5/105 = 291$ より。

\*\* B → C取引で180円値下がりしているのので、Cの売上は $9450 - 180 = 9270$ 円となるとも考えることができる。この場合、 $9270 \times 5/105 = 441$ なのでCの最終税額は $441 - 120 = 321$ 円とも考えられる。

\*\*\*同様にCの売上が9270円となることも考えられる。

### 6.1.2.2. 付加価値とは何か？

(a)控除法と加算法 (b)付加価値税の三類型 (時間がなければ割愛)

:事業の総売上金額から、他から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額。

:賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額。

(控除法と加算法は計算方法が違うだけで、内容は同じである)

発展

消費型付加価値:機械等についても即時控除  
 $\Rightarrow C = GDP - I$  (消費 = 国内総生産 - 投資)

所得型付加価値:機械等については減価償却  
 $\Rightarrow NDP = GDP - \text{減価償却}$  (net domestic product 国内純生産)

売上型付加価値:機械等については控除不可  
 $\Rightarrow GDP$  (gross domestic product 国内総生産)

### 6.1.2.3. 付加価値税の執行面

(a)前段階 控除方式(方式):売上税額－仕入税額

欧州: 方式(credit-invoice VAT) invoice(仕送状)に記載されている仕入税額のみ税額控除を認める。

日本: 方式(credit-subtraction VAT without invoice) 帳簿の記載に基づき仕入総額 $\times 5/105$ の税額控除を認める。非課税事業者からの仕入についても仕入税額控除が認められてしまうなど、税負担の転嫁の関係が不透明になる。

[6.3.4.2. 複数税率の際にもう一度説明](#)

(b)前段階 控除方式(sales-subtraction VAT):(売上－仕入) $\times$ 税率

### 6.1.2.4. 国際二重課税排除の方式

では次のように税率の違いにより が歪められてしまう。 [ii](#)

国	日本(5%)	X国(20%)	Y国(0%)
農家	A	E	I 2000(0)
パン屋	B	F	J 6000(0)
小売	C	G	K 9000(0)
輸入	Fから Jから	Bから	Bから

発展：原産地主義が駄目な理由は従来上記のように説明されてきたが、為替調整等の経路により原産地主義でも競争条件は歪められない、という説明がある。P国もQ国も付加価値税率が0%のとき、P国の $\backslash 100 = Q$ 国の $\$1$ だったとし、R社はP国にて $\backslash 200$ で、S社はQ国にて $\$2$ で商品を提供していたとする。R社がQ国消費者に提供するときの価格は $\$2$ である。次に、P国だけ税率20%の付加価値税を導入し原産地主義で課税される場合、Q国の者がP国から輸入するのに今までの1.2倍かかるので、為替は $\backslash 120 = \$1$ となる。この場合R社がQ国消費者に売る時の価格はやはり $\backslash 240 = \$2$ でP国の付加価値税導入前と変わらない。

が原則として適用される。税率の違う国の企業でも同じ市場にて同条件で競争できる。

- :輸出取引以前の税額を 0%で課税する ( )ともいう。 [li](#)
- :税関で引き取る者が納税 (サービス取引については適用しにくい)

COLUMN6-1 通商法と法人税・付加価値税——米仏貿易摩擦(省略)

## 6.2. 消費税法の構造

## 6.2.1. 課税物件(課税の対象)

### 6.2.1.1. 基本構造

課税物件：消費税4条1項「国内において事業者が行った資産の譲渡等」（ただし非課税取引を除く）

課税：消法4条2項「保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する。」...消費者が引き取る時も課税される。Cf.ヘッドフォン輸入と輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律(輸徴法)13条(免税等)1項1号と関税込率法14条(無条件免税)18号(小額貨物)、カスタムアンサー1703

→消費税2条1項4号「個人事業者および法人」...個人・法人の区別がない。

：消費税2条1項8号「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」<sup>lu</sup>

：消費税4条4項1号「個人事業者が棚卸資産[等]を家事のために消費し、又は使用した場合」、「事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす」。/同2号「法人が...役員に対して贈与した場合」

(a)国内取引 ①国内において行われる取引 ②事業者が事業として行う取引 ③対価を得て行われる取引 ④資産の譲渡および貸付けならびに役務の提供(省略) (b)輸入取引(省略)

### 6.2.1.2. 非課税取引

消法6条・別表1:土地の譲渡・貸付け、住宅の貸付け、金融・保険取引、授業料等。(省略)

### 6.2.1.3. 免税取引(輸出免税)

消法7条・8条(省略)

## 6.2.2. 納税義務者

### 6.2.2.1. 誰が納税義務を負うのか(省略)

### 6.2.2.2. 納税義務の免除(免税事業者制度)

消法9条：年間 ..... 「免除」と書いてあるが講学上の免税・0税率と違い人的非課税

6.1.2.1.のCと同種の事業を行なっている別の小売業者Eが、Cと同じ値段で消費者Dに対し販売しているが、Eは消法9条により非課税であった。EはCと比べて幾ら得をするか? .....500円ではない。

## 6.2.3. 課税標準・課税期間・税率

### 6.2.3.1. 課税標準(消法28条・省略)

### 6.2.3.2. 課税期間と中間申告・中間納税(消法19条・42条・48条・省略)

### 6.2.3.3. 税率

消法29条「消費税の税率は、百分の四とする。」地方消費税と合わせ5%（地方税法72条の83）。2014年4月より8%（国税6.3%、地方税1.7%）。2015年10月より10%（国税7.8%、地方税2.2%）。

## 6.2.4. 税額の計算と仕入税額控除

### 6.2.4.1. 課税標準額と売上税額(省略)

### 6.2.4.2. 仕入税額控除

#### 6.2.4.2.a. 実額による控除

(ア)総売上高に対する課税売上割合が95%以上の場合 (イ)総売上高に対する課税売上割合が95%未満の場合(a個別対応方式 b一括比例配分方式 選択の誤りにつき福岡地判平成9年5月27日判時1648号60頁百選4版83田中治)の区別(省略)<sup>ix</sup>

後述の簡易課税制度を利用しない場合、課税仕入れの実額に基づいて仕入税額控除の額を計算する。消法30条。税務執行上のメリットとしての (matching)・ ..... Bが脱税しようと思うとき、売上

を小さくするか仕入を大きく見せかけることが考えられる。しかし、Bが売上を小さく見せかけようとしても、CはBからの仕入を小さく見せかけたくないので、BとCの両方を調査すれば、Bが売上を小さく見せかけても税務署に嘘がばれる(A・B間も同様)。とはいえ、税務署があらゆる取引を調査することはできないから、やはりばれなければ脱税はある。マッチングは、所得課税の文脈でもある程度は意味を持つ。しかし、贈与のように、支払者の側で控除されず受取人の方で所得に加算される(つまり二重課税がある)場合、マッチングがない。

#### 6.2.4.2.b. 帳簿・請求書の保存義務

消税30条7項。最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁百選86岩品信明(省略)  
平成9年3月31日まで帳簿または請求書等の保存義務であったが、今は  
いる。インボイス方式導入への地ならし。

の保存義務になって

#### 6.2.4.2.c. と 問題

消費税法成立後暫くの間益税批判が強かったが、議論の中心は課税最低限(消税9条:当時3000万円、現在1000万円)以下の小規模事業者の益税よりも寧ろ、簡易課税制度(消税37条)にあった。

導入当初の簡易課税制度:課税売上高が5億円以下の事業者に、売上げにかかる税額の80%(卸売業の場合は90%)相当額を仕入税額とみなして、控除することを認めていた。

.....実際の仕入率が80%未満の事業者には益税が生ずる。 [6.1.2.1](#)のBが80%の仕入率を適用した場合

その後の法改正 適用上限の課税売上高:5億円→4億円→2億円→5000万円  
みなし控除率:一律80%→業種に応じて90%、80%、70%、60%、50%の5段階。  
政治:消費税法導入の際の抵抗...(1)消費者の抵抗(2)中小企業の抵抗...簡易課税制度等。

## 6.3. 消費課税と税制改革

### 6.3.1. 本節の構成(省略)

### 6.3.2. 勤労所得税(wage tax)と消費課税の類似性(省略。 [4.1.1.2](#)参照)

COLUMN6-3 包括的所得税と消費課税の差異は意外と小さい?(省略)

### 6.3.3. 直接税の消費税化(省略)

#### 6.3.3.1. フラット税とX税(省略)

#### 6.3.3.2. 支出税(省略)

### 6.3.4. 累進的な消費課税は可能か?

#### 6.3.4.1. 累進性のメルクマール:限界税率と平均税率

例:Aは1000稼ぎ、945消費した。Bは2000稼ぎ、945消費した。Cは2000稼ぎ、1890消費した。(税率5%)  
○付加価値税は消費額に比例するので、(生活必需品に特別に重い課税をしているなどの事情がない限り)消費額を基準にすれば逆進的になりえない。A・B・Cの何れも、消費額を基準とすれば5/105の負担。消費型所得概念によれば、付加価値税は逆進的ではなく。  
○付加価値税が逆進的であるという主張は、を基準とした考え方。しかし、AとCを比較すれば、ともに4.5%(=45/1000)の負担。逆進的であるという主張は更に、高所得の方が貯蓄率が高いということを前提としている(と表現することもある)。AとBを比較すれば、それぞれ4.5%、2.25%の負担である。

包括的所得概念が比較の際の基準となるべきであって消費型所得概念よりも優れている、ということの理論的根拠・哲学的根拠は、まだ充分には詰められていない。([浅妻]寧ろ包括的所得概念の方が理論的には劣勢)

で見れば所得を基準としてもなお逆進性はさほど大きくないという主張がある。  
或る時期に貯蓄しても、翌年以降に消費すれば、やはり付加価値税が課せられる。最終的に財産を遺さない(死ぬまでに使い切る)のであれば、所得額を基準としても消費額を基準としても付加価値税は比例的であって逆進的ではない。消費型所得概念論者は正に生涯的な見地から公平を論じ、貯蓄もいずれ消費に回されるのであるから貯蓄部分は課税対象とすべきでないとする。

高所得者の方が多くの割合の財産を遺す、と言えて初めて、付加価値税は逆進的であるといえることになる。

【(遺産額－相続額)÷生涯所得額】の計算式で、本当に高所得者の方がこの割合が高いのかの実証の問題。  
([浅妻]－生涯税制が同じままであるということはあまりない。ころころ税制が変化する中、本当にライフ・サイクルで租税負担の配分に関する公平を考えることが適切なのかについて、疑問も若干ある。)

### 6.3.4.2. 複数税率とその問題点

低所得者に配慮するため、生活必需品について税率を下げるべきである( ) とすべきである)か？ [hw](#)

(a) の問題 が不明瞭になる。 が前提条件。 [6.1.2.1](#)のBについてだけ2%の軽減税率が適用される場合のインボイス方式と帳簿方式との比較。

(b) 低税率と高税率が適用される対象の区別 結局 の問題が生じ、旧物品税時代の苦勞へ後戻り。業種別政治闘争激化の恐れ。(それでも欧州ではやっているではないかという議論vs.面倒さを知る欧州の人は付加価値税後発国に複数税率制を勧めない)

(c) 消費活動に対する非中立性？(省略)

(d) 簡易課税制度のみなし仕入率(省略)

(e) 誰が恩恵を享受するのか？ 実は事業者が値上げするだけかもしれない。

### 6.3.4.3. 定額給付金による消費税の累進化

複数税率以外の低所得者への配慮方法

○所得税減税(旧大蔵省の説明).....元々所得が少ない人にとっては減税されても無意味。

○生活必需品にかかる付加価値税額について 。手続きとしては、現在の医療費控除と同様に、生活必需品の消費額が記されたレシート等を消費者が確定申告で申告し、還付を受ける、など。

○実額計算が面倒→ 。【生活必需品消費額概算×付加価値税率】の式による額を配れば、付加価値税が低所得者の生活を圧迫するという批判が成立しなくなる。 [hw](#)

○実額還付が面倒→所得税納税の際に を導入(所得控除ではないことに注意)。所得税額がこの税額控除額より小さい人について金銭給付と組み合わせる、など。

↓  
消費税率8%への増税に伴い、低所得者(市町村民税均等割が課されていない家計の者)一人あたり1万円、年金受給者等には1万5000円給付の方向 ([H25.10.1閣議決定](#)...消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について)

### 6.3.5. 補足： との二重課税

例：税抜で1000円の商品に50%の個別消費税が課されているとする。

ではなく、  
で売られることになる。税に税がかかる(tax on taxである)。  
tax on tax、即、悪とは言い切れない。税負担の重さが不都合ならば、個別消費税の税率を下げればよい。個別消費税の税率を % にすれば、最終的な価格は1550になる。( )

実際上も、帳簿方式の下で個別消費税の負担を排除するのは困難。

一時期ガソリン税についての政治アピールがあったが、問題の根は財務省ではなく寧ろ道路族議員など？

### 6.3.6. 補足：「消費税法」という名前であるが、本当に消費者の負担となる税なのか？

需要曲線：消費者が支払ってもよいと考える一単位あたりの価格で、量が増えると低くなっていく。

供給曲線：生産者が生産する時に要する一単位あたりの費用で、量が増えると高くなっていく。

(価格から説明しても構わない。或る価格のときに購入できる量を需要曲線が示しており、或る価格のときに供給できる量を供給曲線が示している)

消費者余剰：均衡価格より上で需要曲線より下の面積

生産者余剰：均衡価格より下で供給曲線より上の面積 (図)

租税の経済的な負担は によって決まる。

標準的な財政学の教科書では、誰に課税するかは、経済的に無意味であると論ぜられる。これは付加価値税についてのみ当てはまる説明ではなく、様々な租税・公課に当てはまる。例えば、厚生年金を納める主体が労働者のみであるか労働者と事業者の折半とするかで、経済的な結果は変わらない。

付加価値税の仕組みとして、租税負担が消費者に転嫁されることが法律上予定されている。しかしこれは法律上予定されているというだけにすぎず、経済的な負担の帰着は、政府がどうこうできるものではない。

付加価値税率が5%から10%に上昇したとき、税込価格が1050円から1100円に上昇したのであれば、法律上予定されているのと同様に税負担が消費者に転嫁されていると(短期的には)いえる。しかし、値段が1050円に据え

置かれたのであれば、税負担は法律上の予定とは異なり供給者が負っていることになる。なぜなら、税込価格を上昇させなくとも供給者は $1050 \times 10 / 110$ の税を納めねばならず、税抜価格は1000円から 円

(= ) になっている。

「短期的には」の意味——長期的には、値上げ控え等の形で経済的に付加価値税の負担を負うことがある。供給者が税を負担するの意味——供給者側の誰が税負担を負うのかは更に闇の中(法人税の議論を想起)。



## 7. 資産税

### 7.1. 相続税・贈与税

#### 7.1.1. 総説

##### 7.1.1.1. 相続税の意義

§400.01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」——290～291頁(平成12年7月)——

- (1) 相続による資産増加は包括的所得概念によれば所得であるので、ともいわれる。が、所得税法を適用するとなると低所得階層にとって税負担が重過ぎることとなりがちなので、所得税を免じ(所  
税9条1項16号)相続税法を適用することによって実際の税負担が軽くなる。
- (2) という政策もあるので、高所得階層にとっては税負担が軽くなるとは限らない。

(3) 「被相続人の生前所得について」[浅妻]言うてはならないことであると考え。真つ当に納税してきた被相続人との関係で説明がつかない。また、被相続人段階で譲渡所得課税がなされなかった部分について、相続税課税により相続人段階での譲渡所得課税がなくなる仕組みでもない。

(4) 「」……要するに老人社会保障の見返りとしての相続課税。本来は被相続人への社会保障給付の分（のうち、保険の論理では給付が正当化されない部分）、相続を否定すべき。そしてこの趣旨からすれば現在の基礎控除は高すぎる。

：遺産に着目。財産税。主に英米。

：相続人の富の増加に着目。所得税の補完。主に独仏。[lx](#)

ただしどちらも理念型にすぎない。日本は遺産取得税の体系に属すとされているが、後述するように遺産税の考え方も取り入れられている。相続税収/国税収入 $\approx 3.5\%$ 。相続税収/GDP $\approx 0.26\%$ 。課税割合(相続課税件数/死亡者数) $\approx 4\%$ (改正後6%?)。日本では相続税の負担が重いと思われがちであるし、比較法的にも日本の相続税負担は重い(そして課税割合も高めである。[浅妻]しかし絶対的水準としては包括的所得概念に照らして課税が軽すぎるように感じる)。なお、諸外国では一般に相続税を廃止したり、或いは配偶者・子の相続について相続税を廃止したりする動きが加速している。相続税廃止といっても、所得税(日本で言えば一時所得・譲渡所得)との関係で必ずしも租税負担が軽くなるばかりであるとは限らないことに留意。

#### 遺産動機との関係<sup>ie</sup>

(1) 予防貯蓄：いつ死ぬか正確に予見できないので、大抵は貯蓄を使い果たす前に死ぬ (cf.→年金)

(2) 交換：子に老後の面倒を見てもらうための戦略 (←生前贈与はできない)

(3) 利他：子の喜びが親の喜びでもある

経済学的モデルでは(3)と(4)は違う意味を持つが、現実

(4) 贈与の喜び：贈与すること自体に喜びを見出す

世界での区別は容易でない

#### 7.1.1.2. 日本の相続税・贈与税の特徴

無償による財産移転について税目が変わってくる。相続税、贈与税、所得税、法人税。

#### 7.1.2. 相続税・贈与税の納税義務者

相続1条の3:相続又は遺贈により財産を取得した個人

相続1条の4:贈与により財産を取得した個人

国内に住所を有さない→在外財産の受贈について贈与税が課されないとした事例として武富士事件・最判平成23年2月18日判時2111号3頁百選24浅妻章如。

現在は住所が国外にある場合でも日本国籍保有者である場合に5年ルール...相続1条の3、1条の4、2条、2条の2。平25改正→日本国籍でない受贈者であっても贈与者が日本に住所を有する場合は国外財産も相続税・贈与税の課税対象に含める。[ly](#)

#### 7.1.3. 相続税の課税物件

相続2条:相続又は遺贈により取得した財産(住所・国籍により在外財産を含むか違いが生じうる。相続20条の2:在外財産についての。)

：相続3条～9条の6(5条・6条はみなし贈与財産)...被相続人から相続したと法律的にはいえないが、経済的にそれに近い関係のもの。(3条1項1号)とか(3条1項2号)とか。9条が「対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」という落ち穂拾いの規定を設けている。

§413.01農地売主/買主相続事件・最判昭和61年12月5日訟月33巻8号2149頁&2154頁省略<sup>id</sup>

§413.02上野事件・最判平成22年10月15日民集64巻7号1764頁百選97省略

#### 7.1.4. 相続税の課税標準と税額の計算

##### 7.1.4.1. 相続税額の計算方法

###### (a) 課税価格の計算

相続11条の2:相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額(12条が非課税財産)

相続13条の は「相続開始の際現に存するもの」に限る。また「確実と認められるものに限る」(14条)。相続当時、或る債務が確実と認められなかったために課税財産に含まれなかった(課税価格が減少しなかった)が、当該債務について後に相続人が弁済した、という場合であっても、相続税額が事後的に調整されることは制度上予定されていない。立法論としては疑問が残る。(§414.01殖産堂事件<sup>id</sup>)

§413.01農地売主/買主相続事件・最判昭和61年12月5日訟月33巻8号2149頁&2154頁省略<sup>id</sup>

###### (b) 相続税の総額の計算

相続15条:基礎控除=5000万円+1000万円×相続人数 養子の数に注意。

平25改正→平27年より3000万円+600万円×相続人数 課税割合は4%から6%になる見込み<sup>lu</sup>

相税16条:遺産取得税→各相続人の相続によって取得した財産のみが課税対象となるべきだが、遺産税的に修正。民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算する。

税率は10%、15%、20%、30%、40%、50%の6段階超過累進税率（かつては最高70%）。  
平25改正→6億円超について最高55%へ。

(c)各相続人および受遺者の税額の計算

相税17条:相続税の総額×各相続人の課税価格／各相続人等の課税価格の合計額

但し個別の財産取得者の属性に着目した加算・軽減がある。

相税18条:配偶者・子・親以外が相続する場合は20%加算。

相税19条の2: は法定相続分までまたは1億6000万円のいずれか大きい金額まで、非課税。

相税20条: ...相続の間隔が短い(10年以内)場合にその短さに応じて税負担を軽減する。

#### 7.1.4.2. の趣旨

16条・17条を合わせて考えると、相続税の総額は、遺産がどのように分割されてもほぼ等しいことになるし、一回の相続の中で、多く相続した者と少なく相続した者が直面する税率は同じである。ここには二つの意味がある。

○相続税の負担を減少させるために実際の遺産の分割を隠蔽して を行なったように仮装する傾向があり、それを阻止する。

○一人の子供が遺産の大部分を相続する場合に税負担が過重になることを防ぐ。

他方で、遺産取得税・累進課税の理念に即していないという批判も根強くある。[浅妻]私は16・17条より18条・19条の2の方が違憲の可能性が高いと思う。

#### 7.1.5. 贈与税の意義

相続税の :生前贈与等により相続税を回避することを防ぐ。(cf.法哲学<sup>hx</sup>では贈与の自由を重視するかで論争的)

日本では1年ごとに課税する(相税21条の2)が、諸外国では累積的に課税する例もある。

#### 7.1.6. 贈与税の課税物件(省略)

#### 7.1.7. 贈与税の課税標準と税額の計算

相税16条:相続	相税21条の7:贈与	税率
～1000万円	～200万円	10%
1000万～3000万円	200万～300万円	15%
3000万～5000万円	300万～400万円	20%
5000万～1億円	400万～600万円	30%
1億～3億円	600万～1000万円	40%
3億円～	1000万円～	50%*

\*平25改正→相続6億円超について55%へ。但し租特法70条の2の4で直系尊属→卑属贈与は税率軽減。

租特法70条の2の3:基礎控除は110万円。

租特法70条の2の2:教育資金贈与(受贈者一人あたり1500万円まで)非課税(H25.4.1-H27.12.31)。

相税21条の6:贈与税の配偶者控除...婚姻期間20年以上で居住用財産等の贈与につき。

(1)一度に1億円贈与(2)1000万円の贈与を10年間繰り返す場合の比較

(1)

(2)

#### 7.1.8. 制度

相税16条と21条の7を比較すると、贈与の場合に税負担が重くなりがちであることが分かる。

平成15年改正→相税21条の9以下:生前贈与についてこの制度を すると、贈与時の贈与税課税が低く抑えられ、その後相続した際に贈与財産と相続財産を合計して相続税が課される。(贈与額-2500万円の非課税枠...21条の12)×20% [21条の13]。Cf.有利とは限らない

を促進する狙い。(〔浅妻〕親ばか限定はいただけない)

## 7.1.9. 申告・納付

### 7.1.9.1. 申告

相税27条1項:申告期限...相続の開始があつたことを知つた日の翌日から十月以内（更正の請求は55条）

### 7.1.9.2. 納付

相税38条1項:5年を限度として  を許可することができる。但し利子(52条)がつく。  
相税41条:  を許可することができる。 §452.02東京地判平成13年9月27日訟月48巻7号1842頁(省略)[浅妻]平成18年改正でやや広げられたとはいえ、立法論として物納の範囲が狭すぎるように思う。課税庁の都合に着目しすぎではなかろうか。

### 7.1.9.3. 連帯納付義務

相税34条:連帯納付義務 不意打ち課税批判：§452.01最判昭和55年7月1日民集34巻4号535頁百選75省略

## 7.1.10. 税負担の不当な減少の防止(省略)

### 7.1.11. 財産の評価

相税22条:時価.....[財産評価基本通達](#)曰く不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額<sup>ib</sup>

#### COLUMN7-1土地の評価

「実勢価格に対して公示価格が7割程度、相続税評価額が5割以下、固定資産税評価額が1割程度といわれており、一物四価と評されていた。」→相続税回避の温床。

### 7.1.12. 特別措置

#### 7.1.12.1. 小規模宅地の負担軽減措置

租特69条の4:小規模宅地等(宅地:240平米以下〔平25改正→330平米〕、事業用地400平米以下等の要件)について20%のみ課税価格に算入(平25改正→平27適用後、居住用宅地特例と事業用宅地特例の併用が可能になる)。<sup>ic</sup> 多くの相続事案で基礎控除を下回る(相続税が課せられない)ことに大きく貢献している規定である。[浅妻]住宅を相続する人の立場から賛成されがちだが、<sup>id</sup> 擁護であり、住宅を持たない者・新規参入者等への配慮が薄いのではなかろうか(事業用については課税軽減の正当化余地大)。

#### 7.1.12.2. 非上場株式等に係る納税猶予制度

遺産に課税することで <sup>ie</sup> の障害となるという懸念がある。[浅妻]格差の固定化が嫌なのか、事業承継阻害が嫌なのか、国民が重視するのはどっちなのだ?という疑問は残る。  
[平成21年改正](#)で事業承継税制(一定の要件の下で課税を緩和)導入。→租特70条の7~70条の7の4。<sup>if</sup>

## 7.2. 固定資産税(省略)

# 8. 国際課税

国際租税法を学ぶ意義.....渉外事務を扱う弁護士になった後ばりばり稼いで下さい。Cf.[イケア](#)について参考文献：増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(2版、東京大学出版会、2011)等<sup>iv</sup>  
国際租税法の対象...国際取引(内向き、外向き)についての課税(関税含まず<sup>iv</sup>)のあり方(租税回避対応も)。

## 8.1. 国際的二重課税はなぜ生じるか

### 8.1.1. 国家管轄権と課税管轄権

#### 8.1.1.1. 管轄権の及ぶ範囲

租税法関係では国籍 (ex. 日本人か否か) よりどこに住んでいるかが重要。

- (resident/non-resident)... 自然人 (個人) がどこに住んでいるか。
- (domestic/foreign corporation)... 法人の居住地がどこか。  
(自然人・法人ひっくるめて、居住者・非居住者と呼ぶことがある)

- : 居住者に対し 課税 ( )
- : 非居住者に対し 課税 ( )

国は自国に居住している者に対し所得源泉(source)がどこかを問わず課税してよい。 [ib](#)

自国源泉(source)の所得ならそれを得ている者の居住がどこかを問わず課税してよい。 [ia](#)

非居住者の国外源泉所得について、国と所得との間に課税を正当化する結びつき(nexus, connection)がない。

国籍や参政権は課税根拠とされてない。「代表なくして課税なし」は貫徹されてない。

(cf. 居住課税管轄 = / 源泉課税管轄 = とする説明があるが、中里はどちらも対物管轄としている。少なくとも、居住課税管轄は通常の対人管轄とは異なるとはいえる。)

### 8.1.1.2. 例外としての主権免除 (割愛) [iz](#)

## 8.1.2. 国際的二重課税とその排除

### 8.1.2.1. 国際的二重課税とは何か

### 8.1.2.2. 国際的二重課税を排除するための方法——国内法・租税条約

国際取引阻害要因を除外することの意義—— (comparative advantage)

アインシュタインは天才的発想のみならずタイピングも早かったらしい。自分でタイプすべきか? そんな馬鹿な。秘書がアインシュタインよりタイピングが下手でもアインシュタインがタイピングに時間を使うのはもったいない。 → もったいないの意味は? → の方が高い。

例: A国農地1haで麦を10、米を20生産できる。B国農地1haで麦を6、米を18生産できる。  
A国・B国それぞれに農地は100haずつある。A国民は米1000を、B国民は麦300を確保したい。

国	麦50:米50 鎖国	A麦70:米30 B麦25:米75	麦150米400交換	A麦90:米10 B麦0:米100 貿易
A国				
B国				

米の生産能力だけに着目するとAの方が生産能力が高い ( )。Aで生産すべき?

A国で米は麦の 倍生産できる。B国で米は麦の 倍生産できる。

A国で米は麦の の農地を要する。B国で米は麦の の農地を要する。

A国は麦生産について、B国は米生産について、 がある。

比較優位にある財の生産に し両国間で貿易した方が両国の が高まる。

cf. 国家間のみならず人と人との比較においても必ず比較優位はある。

例: R国(税率40%)とS国(30%)。

X社のS国源泉所得100について二重課税完全放置

X社がR国で100の所得を稼ぐ

Y社がS国で100の所得を稼ぐ

二重課税はかわいそうだから悪いのではない。経済活動を歪めることが悪い。

X社がS国源泉所得を得ることは、R国源泉所得を得ることより、不利である。

X社がS国源泉所得を得ることは、Y社がS国源泉所得を得ることより、不利である。

→国際的二重課税を放置すると する。

### 二つの中立性概念と二通りの二重課税救済方法

(credit).....

国際的二重課税は (CEN: capital export neutrality 自国に投資するか外国に投資するかについての課税の中立性) を阻害する。外国税額控除ならば資本輸出中立性を害さない。(主に日米で採用)

X社がS国源泉所得を得ること、R国源泉所得を得ることが、中立的に扱われる。

(exemption).....

国際的二重課税は (CIN: capital import neutrality 自国から投資するか外国から投資するかについての課税の中立性) を阻害する。国外所得免税ならば資本輸出中立性を害さない。(主に欧州で採用)

X社がS国源泉所得を得ること、Y社がS国源泉所得を得ることが、中立的に扱われる。

### 8.1.2.3. 源泉地国課税の考え方と内国民待遇

### 8.1.2.4. 国際的な投資・通商を促進するための道具としての税法・条約

(permanent establishment : ) ...支店・工場・代理人等

ex. アメリカ法人が日本に支店等（例えば販売拠点）を設けて事業所得を得たら日本は課税できるが、アメリカ法人と日本の顧客との間の直接取引（例えばネットでの音楽ダウンロード販売など）による事業所得に対して日本は課税できない。（芸能人や運動選手等については例外規定がある）

源泉地国は 課税できる。（販売拠点のみか製造工場・販売拠点両方を設けて進出してきたかでPEに帰属する利得は変わってくるだろう）← (national treatment)...非居住者・外国法人だからといってめちゃくちゃに課税してよいわけではなく、居住者・内国法人と比べて差別的に重く課税することは許されない。

代理人もPEに該当することがある（ ）。独立代理人は代理人PEに当たらないことが多い。

などの (投資所得) についてはPEなしでも源泉地国課税が認められる。

特許権・著作権等、無形資産の については源泉地国課税が租税条約ごとによって認められる場合と認められない場合がある。（日米租税条約と日独租税条約との比較）

ex. 日本の銀行がアメリカにPEを設けずアメリカ法人に貸付をして利子を稼得する場合。

課税...所得稼得者は日本の銀行であるが、金銭債務者たるアメリカ法人が代わりにアメリカの国庫に納税する。税率が10%なら、利息100でも実際の支払は90。

### 8.1.2.5. 租税条約と国内法の関係

「国際租税法」という法はない。課税を律するのは、各国の国内法令と（締結されていれば）租税条約<sup>ab</sup>。国際公法（一般国際法）による課税の限界という問題はあるが、一般には各国が抑制的に課税権を行使しているため、国際公法によって課税が禁じられる場面が問題となることは滅多にないといわれる。<sup>lu</sup>

通商分野におけるWTO(World Trade Organization)のような (multilateral)もない。或る国が課税権を暴走させても、食い止める術は事実上ない。（その弊害は今までのところ顕著でない？）日本では租税条約が国内法に優先する(憲法 )。Cf. の国も珍しくない。

租税条約は殆どが (bilateral) で締結されている(多国間協定は皆無ではないが少ない)。

租税条約の意義は → 経済交流活発化。源泉地国の課税権抑制し、それでもなお生じてしまう二重課税を救済する義務を居住地国に課す。<sup>lv</sup>

近年は租税条約の意義として も強調される。租税条約に国家が違反した場合の国際的な制裁は極めて弱い（国内では裁判所の態度次第...日本は比較的真っ当？所謂途上国では？）。条約違反国の相手国は条約を破棄できるが、経済交流活性化のために条約を結んだのに破棄するのでは意味がない。同一の租税条約の解釈が二国の裁判所の間で食い違う可能性もある。結局国家の課税権を縛るものは、法的に考えると（国内の法治主義はともかく）国際的にはあまりない。

(2010年7月22日改訂)

(cf. は国際標準ではなかったが近年存在感を増しつつある。<sup>lv</sup>)

現実に締結される二国間租税条約のモデル・雛型にすぎない、というのが法的位置づけ。実際にはOECDモデル租税条約が国際標準の地位を獲得しているため、実務上極めて重要。殆どの租税条約は、OECDモデル租税条約を下敷きとして、個別の事情に合わせた微調整を行なう。<sup>jc</sup>

賦課金（年金保険料、健康保険料、社会保障税等）が租税条約の適用対象とならないが、実務上重要な問題となっている。二重賦課の問題だけでなく、賦課金と給付との非対応も重大問題（ドイツで働いた時に年金掛金が賦課されても日本で老後を過ごすときに日本の年金が受給できないのでは困る）。

の目的...「二重加入の防止」「年金加入期間の通算」

## 8.2. 非居住者・外国法人に対する課税

### 8.2.1. 非居住者・外国法人の定義

#### 8.2.1.1. 国内法と租税条約

第一： による居住者・非居住者（内国法人・外国法人）の区分

- 第二： (法人税法141条)による非居住者（外国法人）の区分  
 第三： による非居住者（外国法人）の区分

### 8.2.1.2. 居住者と非居住者、内国法人と外国法人

#### 8.2.1.2.a. 居住者と非居住者

所得税法2条(定義)1項

三 国内に を有し、又は現在まで引き続いて一年以上 を有する個人をいう。

四 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。

五 居住者以外の個人をいう。

所得税法7条(課税所得の範囲) 1項 所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

一 非永住者以外の居住者 すべての所得

二 非永住者 第161条(国内源泉所得)に規定する国内源泉所得(以下この条において「国内源泉所得」という。)及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

三 非居住者 第164条第一項各号(非居住者に対する課税の方法)に掲げる非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号及び同条第二項各号に掲げる国内源泉所得

多くの国は居住者・非居住者で区別するのみ。アメリカだけはcitizenship(市民権)保有者にも課税。  
 非永住者制度は、外資導入に伴う外国人来日の障壁を除去する、という目的。 [jd](#)

事件・最判平成23年2月18日判時2111号3頁百選24

事案 原告Xはオランダ法人A社の出資口数の贈与を亡B・Cから受けた。被告Y税務署長は贈与税の課税処分をうったが、Xは、贈与を受けた年において、香港に滞在していた時間の方が長い（香港：65.8%、日本26.2%）ので日本居住者ではないと主張した。（相続税法では居住ではなく の問題）

（注意：平成11年改正により、5年超国外に住所を有して居住していなければならない、等の規定が設けられた。現相続税法1条3、1条の4。） [je](#)

民法22条(住所) 各人の生活の本拠をその者の住所とする。

一審 「 」に基づいて住所を判定する。「 」は「補充的な考慮要素」。 [jf](#)

二審 「客観的事実」及び「居住意思を総合して判断する」...客観的事実と居住意思が並列の関係。

最高裁 「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」。...「居住意思」の位置付けについて言及してないものの、民法学説のうち主観説ではなく客観説を採ったものと受け止められている。

検討 星嶺寮事件・最大判昭和29年10月20日民集8巻10号1907頁と最判昭和35年3月22日民集14巻4号551頁を抛り所としている。どちらも に関する住所の判定についての判例である。住所の判定基準は何のための住所判定かによって変わる、という考え方が民法学説で有力のようである（即ち、 の問題として考えても、租税法の適用において従来の判例の基準に従わなければならないとは言い切れない）が、本件一審・二審・最高裁とも、相続税・贈与税独自の住所判定基準を考えようとはしていないようである。 [jg](#)

朝日新聞2006年7月26日「ハリ・ポタ翻訳の松岡さん、35億円申告漏れの指摘」

読売新聞2007年6月12日「36億申告漏れ指摘のハリポタ翻訳者、日本課税で当局合意」

ハリ・ポッターの翻訳者・松岡佑子氏について、日本居住かスイス居住か、の争い。翻訳についての著作権使用料に対し、日本は 課税を行なうことができるが、日本居住であると最終的に通常の所得税率が適用される（所得税率と源泉徴収税率の差の税金を する必要がある）一方、スイス居住であるとすると日本の課税は源泉徴収課税だけですまされ後はスイスでの所得税の適用となる。

後者の記事によれば、日本・スイス課税当局の で居住について合意に達したと報道されている。日本は松岡氏に対し約7億円の 額（本来の所得税率を適用した場合の税額と源泉徴収税額との差額、及び ）を課す。

余談：松岡氏が最初にスイス居住だと主張して日本に申告しないのではなく、 などを利用していれば、無申告加算税（9000万円程度？と推測）は課されなくても済んだかもしれない。松岡氏が税理士・弁護士の助言で日本への申告をしなかったのだとすると、税理士・弁護士に損害賠償を請求できるか？

仙台地判平成21年4月16日判例集未掲載・東京地判平成21年1月27日判例集未掲載...遠洋マグロ漁船の乗組員の住民登録地での課税は適法。

ユニマット事件・東京高判平成20年2月28日判タ1278号163頁(確定)...海外における

に関し、シン

ガポールに住所ありと認定。 [jh](#)



- 七 国内において業務を行う者から受ける次に掲げる 又は対価で当該業務に係るもの
  - イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価
  - ロ 著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の使用料又はその譲渡による対価
  - ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料
- 八 次に掲げる給与、報酬又は年金
  - イ 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供(略)に基因するもの
  - ロ 第35条第3項(公的年金等の定義)に規定する公的年金等(政令で定めるものを除く。)
  - ハ 第30条第1項(退職所得)に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行つた勤務その他の人的役務の提供(略)に基因するもの
- 九 国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定めるもの
- 十 国内にある営業所又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係る契約で政令で定めるものに基づいて受ける年金で第八号ロに該当するもの以外のもの(略)
- 十一 次に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益(略)
- 十二 国内において事業を行う者に対する出資につき、 契約(略)に基づいて受ける利益の分配

所税162条(租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得) [法税139条] 日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第二号から第十二号までの規定に代わつて国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもつてこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。

所得税法164条(非居住者に対する課税の方法) [法人税法141条] 非居住者に対して課する所得税の額は、次の各号に掲げる非居住者の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得について、次節第一款(非居住者に対する所得税の総合課税)の規定を適用して計算したところによる。

- 一 国内に 、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有する非居住者 の国内源泉所得
  - 二 国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供(以下この条において「 」等)という。)を一年を超えて行う非居住者(前号に該当する者を除く。) 次に掲げる国内源泉所得
    - イ 第161条第一号から第三号まで(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得
    - ロ 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるもの
  - 三 国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの(以下この条において「 」等)という。)を置く非居住者(第一号に該当する者を除く。) 次に掲げる国内源泉所得
    - イ 第161条第一号から第三号までに掲げる国内源泉所得
    - ロ 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの
  - 四 前三号に掲げる非居住者以外の非居住者 次に掲げる国内源泉所得
    - イ 第161条第一号及び第一号の三に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの
    - ロ 第161条第二号及び第三号に掲げる国内源泉所得
- 2 次の各号に掲げる非居住者が当該各号に掲げる国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に掲げる国内源泉所得について第三節(非居住者に対する所得税の分離課税)の規定を適用して計算したところによる。
- 一 前項第二号又は第三号に掲げる非居住者 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、前項第二号に規定する建設作業等に係る事業又は同項第三号に規定する代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの以外のもの
  - 二 前項第四号に掲げる非居住者 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得

所税令289条(非居住者の有する支店その他事業を行なう一定の場所) [法税令185条] 法164条1項一号(非居住者に対する課税の方法)に規定する政令で定める場所は、次に掲げる場所とする。

- 一 、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫( がその事業の用に供するものに限る。)
  - 二 鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所
  - 三 その他事業を行なう一定の場所で前二号に掲げる場所に準ずるもの
- 2 次に掲げる場所は、前項の場所に含まれないものとする。
- 一 非居住者がその資産を する業務のためにのみ使用する一定の場所
  - 二 非居住者がその資産を するためにのみ使用する一定の場所
  - 三 非居住者が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとつて な機能を有する事業上の活動を行なうためにのみ使用する一定の場所

所税令290条(非居住者の置く代理人等) [法税令186条] 法164条1項三号(非居住者に対する課税の方法)に規定する政令で定める者は、次の各号に掲げる者(その者が、その事業に係る業務を、当該各号に規定する非居住者に対し して行い、かつ、通常の方法により行う場合における当該者を除く。)とする。

- 一 非居住者のために、その事業に関し (その非居住者が資産を購入するための契約を除く。以下この条において同じ。) を有し、かつ、これを に行使する者(その非居住者の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づきその非居住者のために当該契約の締結に係る業務を行う者を除く。)
- 二 非居住者のために、顧客の通常要求に応ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者
- 三 専ら又は主として (その親族その他その非居住者と特殊の関係のある者を含む。)のために、常習的に、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者

OECDモデル租税条約5条( )ii

1. この条約の適用上、「恒久的施設」とは、であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。
2. 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。
  - a) 事業の管理の場所
  - b)
  - c) 事務所
  - d) 工場
  - e) 作業場
  - f) 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所
3. を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。
4. 1から3までの規定にかかわらず、次のことを行う場合は、「恒久的施設」に当たらないものとする。
  - a) 企業に属する物品又は商品の のためにのみ施設を使用すること。
  - b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
  - c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
  - d) 企業のために物品若しくは商品を し、又は することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
  - e) 企業のためにその他の の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
  - f) a) からe) までに掲げる活動 を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限り。
5. 1及び2の規定にかかわらず、(6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が、一方の締約国内で、当該企業 を有し、かつ、この権限を する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動)のみである場合は、この限りでない。
6. 企業は、通常の方法でその業務を行う を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない。
7. 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業(恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。)を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。

OECDモデル租税条約7条( )(2010年改正)

1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
2. この条約及び第[23A][23B]条[ または ]の適用上、各締約国において1に規定する恒久的施設に帰せられる利得は、特に当該恒久的施設を有する企業の他の構成部分との取引において、当該恒久的施設が、 で を行う であるとしたならば、当該企業が当該恒久的施設を通じて、及び当該企業の他の部門を通じて遂行した を考慮して、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とする。
3. 一方の締約国が、2の規定に基づき、いずれか一方の締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得の調整を行い他方の締約国において租税を課された利得に対して租税を課する場合には、当該他方の締約国は、当該利得に係る二重課税の排除に必要な範囲で、当該利得に課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議する。
4. 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

(日本の所得税法164条はOECDモデル5条・7条と類似する。歴史的経緯：日本がOECDを模倣ii)

所得税法164条1項1号：概ねOECDモデル5条1項に対応。「1号PE」とも呼ばれる。  
 所得税法164条1項2号：概ねOECDモデル5条3項に対応。「2号PE」とも呼ばれる。建設作業PE  
 所得税法164条1項3号：概ねOECDモデル5条5項に対応。「3号PE」とも呼ばれる。代理人PE  
 租税条約を締結していない国の居住者が日本で所得を得る場合、日本の所得税法・法人税法を適用。  
 租税条約締結国の居住者が日本で所得を得る場合、国内法より当該租税条約が される。但し租税条約の規定が不十分な部分については国内法で補わざるをえない。

8.2.1.3.a. 恒久的施設概念の起源

「 」に代わって用いられる概念としての「恒久的施設」... (net income)の申告納付。  
 日本は昭和37年改正で恒久的施設なければ課税なしのルールを輸入。

8.2.1.3.b. ( 等)

8.2.1.3.c. 建設作業PE(2号PE)



## 8.2.2. source rules

### 8.2.2.1. ソース・ルールの機能

- 非居住者・外国法人の所得税・法人税の課税所得の範囲を決する。
- 非居住者・外国法人が源泉徴収税に服する所得の範囲を決する。
- 居住者・内国法人の外国税額控除の対象となる所得の範囲を決する。

#### 8.2.2.2. 1号所得

##### 8.2.2.2.a. 国内において行う事業から生ずる所得

(ア)「国内」の意義 オデコ大陸棚事件・東京高判昭和59年3月14日行集35巻3号231頁百選70(略)

(イ)国内・国外の双方において事業を行う場合

基準(arm's length)と (formulary apportionment 定式配賦とも) を国内法で併用しているものの、租税条約下では独立当事者間基準に縛られる。<sup>10</sup>  
 定式配分法の例：R社全体で6000の利益が上がっているとする。R国本店の資産が600、労働者の賃金が300、S国支店の資産が400、労働者の賃金が700であるとする。  
 資産のみに比例させて利益を本支店間で配分する場合、S国支店の利得は次のようになる。

資産と賃金の両方を加味して本支店間で配分する場合、S国支店の利得は次のようになる。  
 (資産と賃金とをどのようにウエイト付けするか、という問題もあるがここでは捨象する)

(ウ)費用・損失の配賦 東京地判昭和57年6月11日判時1066号40頁...外国法人の国内PEが利子費用を控除できると判断。外国法人のうち国内PEの所得(保有債券利子収入)に対応するものとして  
 について。

##### 8.2.2.2.b. 国内にある資産の運用、保有により生ずる所得(略)

##### 8.2.2.2.c. 国内にある資産の譲渡により生ずる所得(略)

##### 8.2.2.2.d. その他の所得(略)

### 8.2.2.3. 2号所得以下

#### 8.2.2.3.a. 所得税法161条1号の2 民法上の 等

#### 8.2.2.3.b. 所得税法161条1号の3

#### 8.2.2.3.c. 2号所得(人的役務提供)<sup>11</sup>

#### 8.2.2.3.d. 3号所得(不動産等の貸付け)

#### 8.2.2.3.e. 4号所得(債券・預貯金等の利子)

#### 8.2.2.3.f. 5号所得(配当)

#### 8.2.2.3.g. 6号所得(貸付金の利子) レポ⇒[3.1.2.2.](#)

#### 8.2.2.3.h. 7号所得(使用料)

ジョン・イー・ミッチェル事件・東京地判昭和60年5月13日判タ577号79頁... 段階に着目して  
 の源泉は日本にあると判断。

シルバー精工事件・最判平成16年6月24日判時1872号46頁百選72...米日特許紛争の和解契約における支払が  
 であると判断された。(cf.件の特許は後に とされていること、米国特許権を侵害するのは日本  
 法人ではなく の筈であること、等、幾つか興味深い論点を残している)

テレプランニング事件・東京高判平成9年9月25日判時1631号118頁... について日本法人が外国法人に支払った が日本源泉の著作権使用料であると判断された。(cf.スポーツ映像と著作物)

ゲーム開発委託事件・国税不服審判所平成21年12月11日裁決事例集78号208頁... として日本法人が外国法人に支払ったものが であるとして源泉徴収税に服するとした。

8.2.2.3.i. 所得税法161条8号(給与・報酬・年金)[kf](#)

8.2.2.3.j. 8号所得(広告宣伝のための賞金)=所得税法161条9号

8.2.2.3.k. 9号所得(生命保険契約に基づく年金等)

8.2.2.3.l. 10号所得(金融類似商品)

8.2.2.3.m. 11号所得(匿名組合契約等の利益の分配)

## 8.2.2.4. 租税条約とソース・ルール

## 8.2.2.5. OECDモデル租税条約における所得区分

### 不動産 (6条)

原則として不動産所在地国の課税権を認める。居住地国の課税権を否定する訳ではない。

### 国際運輸業所得 (8条)

国際運輸業の所得源泉を考えるのは面倒→企業の実質的管理の場所が存在する国においてのみ課税。

### 配当 (10条)

10条1項：配当受領者の居住地国での課税。[浅妻]1項の存在意義はなかろう。

2項：配当支払法人 ( ) 居住地国での課税。 (beneficial owner)概念使用。 [jp](#)

a)：25%以上所有 →5%で課税。

b)：それ以外 →15%で課税。

3項：定義

4項：PE課税。(→[8.2.3.4.](#))

5項：追いかけて課税の禁止。(省略)

10条2項：親子会社間等における特別な扱い

...子会社・親会社における に配慮。

cf. 国内課税においては (法人税法23条) で二重課税を排除。

10条5項：所得源泉があるといっても外国法人から流出する所得に対して課税するのはやりすぎ、という趣旨。

cf.

国内子会社→国外親会社の配当：子会社居住地国で課税。

国内支店→国外本店の送金：法的には取引が存在せず、特別な規定なしには課税関係が生じない。

国によっては、子会社と支店とを等しく扱うために、支店に対して配当課税類似の支店利益税を課している。

### 利子 (11条)

11条1項：利子受領者の居住地国での課税。

2項：受益(保有)者につき支払者(債務者)の居住地国(源泉地国)課税を制限...10%まで。

3項：定義

4項：PE課税。

6項：過小資本対策

内国法人が非居住者に配当を支払う場合、内国法人の課税所得が

内国法人が非居住者に利子を支払う場合、内国法人の課税所得が 。 →過少資本税制[8.4.4.](#)

### 使用料 (12条)

12条1項：受益(保有)者の居住地国においてのみ課税。(受領者ではない)

2項：定義

3項：PE課税。

4項：移転価格問題への対策。

少なからずの実際の租税条約（例：日独）では、源泉地国にも10%程度の課税権を認めている。（OECDモデルはあくまで二国間の租税条約交渉の出発点にすぎず、二国間でそれと異なる合意をして構わない）OECDモデルにおける使用料の扱いは一般の事業所得と変わらない（PEなければ課税なし）（新日米等）。

12条1項は (beneficial owner)概念を用いている。

- S国源泉の使用料をR国居住者が受領するが受領者が受益者でない場合、12条1項は適用されない。
- S国の課税権を租税条約が制限しないので、S国国内法が許せばS国は課税（源泉徴収）してよい。

インターネット等を介した取引が活発になってきている。著作権等が絡むことがあるが、或る支払が知的財産権等の使用料として12条の適用を受けるのか、一般の事業所得として7条の適用を受けるのか、が問題となることがある。（日本国内法では、所得税法161条の7号か1号かの問題）

例：R社がソフトウェアを開発し、S社が事務所内のコンピュータに当該ソフトをインストールする場合、「  
」行為がある（日本の著作権法では47条の3があるが常に要件を満たすとは限らない）ので、著作権法に照らしS社はR社の許諾を得る必要がありうる。12条の使用料に該当するか？

……今後、このような例については12条でなく7条が適用される見込み。

（租税法が他の法分野の用語を借用する場合〔 〕、当該他の法分野における意味に従うことが原則であるが、ここではその原則が守られていない？ソフト(の複製物)を売っているのか？利用許諾か？)

例： の提供は、情報提供役務（7条）か、無形資産の使用料（12条）か？

譲渡益（13条）

13条1項：不動産所在地国での課税。4項（不動産保有会社）はその亜種。

2項：PEの事業用動産……PE所在地国での課税。

3項：運輸業に関する特則。

5項：譲渡者の居住地国でのみ課税。

つまり、1～4項の特則に該当しない場合、一般論として5項により源泉地国に課税権なし。

例：R国居住者であるR氏がS国法人であるS社から を受け取ればS国の源泉徴収課税を受ける。

S社株を譲渡して を得るという形式ならば、S国での課税を免れることができる。

配当と譲渡益という形式が違えども、その元が類似することを考えれば、こうした扱いの違いは是認しがたい。

→多くの国が株式譲渡益について課税権を留保している（13条5項の例外を規定する）。

自由職業所得(14条)…削除

給与所得（15条）

給与所得の源泉は通常労務提供地にあると考えられており、基本的には労務提供地国での課税が認められる（給与所得者の居住地国における課税が禁じられるとは限らない）。しかし、労務提供が短期間であって、給与が労務提供地国以外から支払われる等の場合、煩を避けるため労務提供地国での課税を制限している。

役員報酬（16条）

役員報酬を支払う法人の居住地国（所得の源泉地国）の課税権を認める。（役員の居住地国課税は別論）

芸能人及び運動家（17条）

特別な規定がなければ、芸能人やスポーツ選手が得る所得は事業所得であり、事業所得であればPEなければ課税なしのルール（7条）により居住地国でのみ課税がなされることになりうる。

しかし、外国人歌手のコンサート（ex.マイケル）などを想起すれば、PEがなくとも莫大な所得を得る可能性が考えられる。そこで、芸能人等についてはPEを問わずに源泉地国での課税権を許容する。

17条2項：17条の適用対象を芸能人が得る所得に限定すると、芸能人本人ではなく がコンサートを開催し、芸能人は芸能法人から支払を受ける、という形での租税回避が横行するので、それを防ぐ。

退職年金（18条）

労務提供地国が所得源泉であるが、課税の煩を避けるため、居住地国での課税に一本化している。

政府職員（19条）

基本的には、給与等を支払う政府の国でのみ課税する。

学生（20条）

居住地国と滞在地国とが異なる場合に、居住地国における課税に一本化する。

その他所得（21条）

6～20条に掲げられてない所得について、 地国課税に一本化する。

実際の租税条約に21条に相当する規定がなければ、6～20条に掲げられてない種類の所得については租税条約の規律がないということであるから、源泉地国が課税するか否かは源泉地国の法によって決せられる。

日本ガイドント事件・東京高判平成19年6月28日判時1985号23頁(確定)[j1](#)⇒[5.1.1](#).

- 争点 (1)本当は日本ガイドント→(米)ガイドントの利益分配であり、日蘭でなく日米関係ではないか？  
 (2)日本ガイドントと原告は匿名組合契約と称するが実態は任意組合契約ではないか？  
 (3)匿名組合契約に基づく利益分配の所得区分は何か？(租税条約のどの条文か)  
 (4)原告は日本にPEを有すると認定されるか？幾らの利益がPEに帰属するのか？

背景事情 匿名組合契約に基づく営業者から匿名組合員への利益分配は、OECDモデル21条(日蘭租税条約23条)にいうその他所得に当たるので、源泉地国としての日本は課税することができない、という実務があったようである。として有名となったとも言われる。

他方、旧日米租税条約(2003年改訂前)にはその他所得条項がなかった。→源泉地国として日本は匿名組合員が受け取る利益分配に対し課税権を有する。(新日米租税条約でも日本の課税権を肯認)(新日蘭租税条約も)

OECDモデル11条(日蘭12条)の利子所得に当たるという学説もあったが、注目されていない。  
 OECDモデル7条(日蘭8条)の事業利得に当たるという学説もあったが、注目されていない。

他方、諸外国では匿名組合契約を含む利益共有関係において非居住者が源泉地国内にPEを有すると認定される(日本でも任意組合ならPE認定)のが通例とされている。本件に関しても、原告はオランダ課税当局から「日本でPE課税を受けるのでオランダでは課税しない」という取扱いを受けていたとされる。

#### 裁判所の判断

- (1)原告はアメリカ法人のダミーではなく、オランダ居住者なので、日蘭租税条約の便益を享受する。  
 (2)匿名組合契約と称していることに偽りはない。任意組合契約でもないし、課税当局が主張するような非典型匿名組合なるものでもない。(東京高裁で最も激しく争われたようである)  
 (3)所得区分はその他所得である。(東京地裁の判断を東京高裁がそのまま是認)  
 ((4)PEの存否について、その他所得なので、争う意味がない)

検討 (1)(2)について……租税条約の問題の前にまず の問題がある。

契約書の記載が出発点だが、それが全てではない。しかし課税当局が契約書の記載と異なる契約解釈を認定してもらうことは容易ではない。ではないと認定された[§164.02](#)相互売買事件参照。

(3)(4)について……匿名組合契約の場合、【その他所得とされる】【PEが認定されない】という世界的に見てかなり異例な判断が日本ではなされることが裁判によって明らかとなった。

その他所得とされているので、PE認定の基準は不明のままである。

その他、日本もオランダも課税しないという の帰結となることにつき、租税条約の目的は二重課税防止だけでなく二重非課税防止でもあるのではないかと、という異論が考えられる。が、裁判所は、諸外国の税務取扱や二重非課税の問題については極めて素っ気なく切り捨てている。

例) A国からC国に支払をなすとA国国内法が適用され高い税率が適用される。C国居住者であるC社はA国居住者であるA社と直接取引を行うのではなく、間にB国居住者であるB社を介在させることを考える。  
A社→B社の支払について、A-B租税条約が適用され、A国での課税が低く抑えられる又は非課税となる。  
本来A-B租税条約の便益を受ける資格のないC社が、タミー会社的なB社（ペーパー・カンパニーであることもある）を介在させることによって条約の便益を受けることを (treaty shopping) という。  
条約の便益を利用するしか役割のない実体のない会社を 会社 (conduit company) とも呼ぶ。 [ke](#)

## 8.2.3. 課税される所得の範囲・課税方式

### 8.2.3.1. 源泉徴収

#### 8.2.3.2. 居住者・内国法人の場合

##### 8.2.3.2.a. 居住者

##### 8.2.3.2.b. 内国法人

#### 8.2.3.3. 非居住者・外国法人の場合

##### 8.2.3.3.a. 1号PEを有する非居住者

の国内源泉所得について居住者同様に総合課税の対象となり申告納税義務が発生する... (entire income principle) と呼ばれ ( )、 (吸引力) とも)、実務上大問題であるとされる。 [L](#)→2015年迄に法改正する見込み。  
租税条約が適用される場合は当然に帰属所得主義(OECDモデル租税条約7条1項・2項)が適用されるので、日本と租税条約を締結していない国の居住者・法人が日本に1号PEを持つ時が問題である。

##### 8.2.3.3.b. 建設作業PEを有する非居住者

建設作業等の事業に帰属する所得についてのみ申告納税... (attributed income principle) (とも) という。租税法概説283頁・285頁の図を参照。

##### 8.2.3.3.c. 代理人PEを有する非居住者

##### 8.2.3.3.d. 国内にPEを有しない非居住者 所基通[164-1](#)

##### 8.2.3.3.e. 1号PEを有する外国法人

##### 8.2.3.3.f. 国内にPEを有しない外国法人 法基通[20-2-12](#)

## OECDモデル租税条約との比較

OECDモデル7条1項第1文: (no taxation without PE)

第2文: PEに帰属する事業利得のみに課税

OECDモデル7条2項: 原則 ( principle)

源泉地国が非居住者企業に対して課税する際の3つの関門 [1] 閾値、[2] 所得源泉、[3] 課税所得の範囲

○OECDモデル7条1項は、 に則っている。

[1] 閾値: PEがなければ源泉地国は課税してはいけない。(7条1項第1文)

[2] 所得源泉: PEが得る所得がPE所在地国(源泉地国)に源泉を有する所得である。(規定無し)

[3] 範囲: PEに帰属する所得のみに源泉地国は課税することができる。(7条1項第2文)

○日本の国内法(所得税法・法人税法)は、PEなければ課税なしのルールを採用しているものの、その他の点で の考え方に依拠している。→条約の有無で課税範囲が変わる。

[1] 閾値: PEがなければ源泉地国は課税してはいけない。

[2] 所得源泉: 取引ごとに源泉の有無を把握する。(所得税法161条各号参照)

[3] 範囲: 1号PE(物的PE)が認められると、国内源泉所得 が源泉地国の課税対象となる。

cf. 2号PE(建設作業等)、3号PE(代理人PE)については、帰属所得主義に近い方式。

所得税法164条1項1号の全所得主義には批判がある……force of attraction ( ) という現象  
 R国企業の本店がS国の顧客と直接取引を行なって所得を得る場合、PEがなければS国で課税されない。  
 しかし、同じ本店直取引であっても、別筋でS国にPEを置いているだけでPEと関係のない本店直取引にかかる所得までS国で課税されてしまう。(尤も吸引力を悪と見るかは考え次第でもある)  
 取引相手の国が日本と条約を締結しているか否かで吸引力の有無が変わる。  
 帰属所得主義は、こそが、源泉地国の課税管轄権を正当化する である、という考  
 え方に立脚する。

→S国内の事業所と関係のない取引による所得に対しS国に課税する資格はないと考える。  
 全所得主義は、所得と課税しようとする国との間の結びつきを考えようとする。  
 →本店直取引でもS国と関係が深ければS国に源泉があると考え。ただし源泉があっても執行の考慮からPEがなければ課税しない、ということがある。PEがあるときに本店直取引に対しても課税するのは、課税のしすぎではなく、PEなきときに執行の考慮から控えていた課税を、本来通り行なう、というだけ。

OECDモデル7条2項…PEに帰属する利得：独立当事者間原則  
 PEに帰属する利得を算定する際、当該PEが本店等とは分離した (a separate and independent enterprise) ならば得たであろう利得、を求め。 (独立当事者間原則は、元々親子会社間等の関連者間取引について課税の適正さを保つために発展した考え方である。Cf.分離観察法Die isolierende Betrachtungsweise…S国はS国で観察できる事象のみに基づいて課税する)  
 の取引(transaction)と の内部取引(dealing)について、同じ独立当事者間原則を当てはめて良いのか、という疑念はずっと以前から呈せられている。  
 しかし本支店間内部取引についても独立当事者間での取引を (fiction)するという考え方が支配的。  
 但し親子会社間取引と本支店間内部取引とが完全に同じであるとは考えられていない。法人格の有無が取引・内部取引に与える影響はありうる、と考えられている。(尤も、経済理論上も法理論上も極めて難解な問題)

OECDモデル24条…  
 各国は課税に際して居住者と非居住者との間で差別してはならない。とりわけ、S国がR国のS国支店(PE)に課税する際に、S国居住者である会社と比べて、的に扱ってはならない。  
 ただし、支店に法人格がなく、S国居住者に法人格があるという違いから、完全に同じ取扱ができるとも言い切れない。どの程度異なる扱いが許され(必要とされ)、どのような扱いが無差別原則に反することとなるのか?

#### 8.2.3.4. PE課税と資本所得課税との交錯

OECDモデル10条4項(配当)、11条4項(利子)、12条3項(使用料)  
 …PEが配当・利子・使用料を得るときは、一般の事業利得と同様にPEに帰属する 所得( 後の所得)に対して通常の所得課税をする。(「利得profit」→純所得を意味する)  
 事業所得：PEに帰属する純所得に対し課税  
 資本所得：総所得(費用控除のない所得)に対し源泉徴収課税(但し資本所得であってもPEに帰属する所得については上のルールに倣う。)

例：R国のR社がS国のS社と取引をして利子所得などを得るとする。  
 R社本店が取引をしていたのであれば、 課税。  
 R社のS国支店が取引をしていたのであれば、 に対する課税。

源泉徴収課税による税負担は時として重すぎることもある。  
 R国のR社本店がS国のS社に1000を利子率10%で貸付け、R社は第三者・T社から1000を利子率9%で借受けていた場合、 の利子所得を得て、 の利子支払をなす。税引前純所得は 。しかし、10%の税率で源泉徴収される場合、総所得 に対して課されるので、R社の税引後所得は 。  
 R社のS国支店が の利子所得を得、T社に対する の利子支払をする場合、S国支店の税引前純所得 に対してS国の通常の所得税率(例えば40%)が適用されると、R社S国支店の税引後所得は 。  
 実務家としては、いかにして源泉徴収課税を回避するかが勝負となる。 <sup>14</sup>

### 8.3. 居住者・内国法人に対する国際的二重課税の排除

#### 8.3.1. 外国税額控除方式と国外所得免除方式

##### 8.3.1.1. 2つの理念型<sup>jr</sup>

##### 8.3.1.2. 法人税法69条

#### 8.3.2. 税額控除されるべき外国の租税

##### 8.3.2.1. 「外国法人税」の意義 ガーンジー(Bailiwick of Guernsey)⇒[2.1.2.2.](#)

### 8.3.2.2. 控除対象法人税の範囲

### 8.3.2.3. 「納付することとなる場合」

## 8.3.3. 控除限度額

### 8.3.3.1. の意義

=

R国のR社がS国とT国からそれぞれ100ずつの所得を得た場合は？  
税率は、R国=40%、S国=30%、T国=50%とする。

S国源泉所得について、S国で30納税、控除限度額は40、R国では10納税。

T国源泉所得について、T国で50納税、控除限度額は40、R国では還付なし。

Cf.バスケット方式(所得項目別限度額方式)は割愛

(日本はこちら。ただし無制限ではない)

S国源泉所得もT国源泉所得も国外源泉所得としてひとまとめにする。

S国で30納税、T国で50納税、控除限度額は80なので外国税額全て控除、R国では納税なし。

一括限度額方式の下では、低税率国からの所得を得ている企業に、外国税額控除の余裕枠が生ずる。

この余裕枠があれば、日本企業は安心して高税率国へも進出できる(彼此[ひし]流用という)。

一括限度額方式であると二重課税からの救済という趣旨以上の利益を納税者に与えてしまう(二重課税防止の観点からは、T国で50%の課税を受けてしまうことが仕方ない)が、国別限度額方式は実務上煩瑣。

### 8.3.3.2. 控除限度額に関する技術的問題

#### 8.3.3.2.a. 費用・損失の配賦(法税令142条6項：略)

#### 8.3.3.2.b. 控除限度額を超えた外国法人税の扱い・余裕枠の扱い

☆§164.04外税控除余裕枠りそな銀行事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁百選21.js  
事実・争点.....クック諸島法人C社→同島法人B社の融資契約という事業に、原告X社が名義貸しをする。C社がX社(のシンガポール支店)に預金し、及びX社(のシンガポール支店)がB社に融資する、という法形式。  
X社はB社から受け取るより多くC社に支払うので損である。が、法人税法69条外国税額控除で、X社には  
があるとすると、外国で徴税されただけその税額は日本で納めるべき税額から控除される。結局、外国税額控除に余裕枠がある場合、X社が外国で納めた税額のみだけ日本での税額が減るので、X社にとって15の外国税額は実質的に負担とならない。X社はこの余裕枠をB社・C社に売ったということである。  
しかしこれでは結局日本の税収が15減ることになってしまう。そこで、このようにわざと外国で納税したという形式を整えた場合にまで、外国税額控除制度で救済するべきではないのではないか、という争いとなった。  
例えば、Xが本件取引とは別に1000の国外源泉所得を得ており、外国で200の課税を受け、日本の税率が30%であるとすると、総税額見込みは300であり、 $300 - 200 = 100$ の余裕枠があることとなる。本件取引の結果、国外源泉所得は1000から1004にしか増えない(本件取引では100の利子収入、96の利子支出であるため)、総税額は300から301.6にしか増えないが、外国税額控除額は200から215となり、日本への納税額は100から $301.6 - 215 = 86.6$ に減少する...つまりクック諸島の源泉徴収税額15の殆ど(13.4)が日本での外税控除に使われる。  
事件後、平成13年改正・法人税法69条及び法人税法施行令141条4項により、このような異常な取引は外国税額控除の適用対象から除外されることが明文化された(創設的規定? 確認的規定?)。

原審 次のようにして原告を勝たせていた。(原審ではなく最高裁判旨からの抜粋。下線・浅妻)

「(1) 本件取引の経済的目的は、C社及びB社にとっては、C社からB社へより低いコストで資金を移動させるため、Xを介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあり、被上告人にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を \_\_\_\_\_ であるということとはできない。

(2) Xは、金融機関の業務の一環として、B社への投資の総合コストを低下させたいというC社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが \_\_\_\_\_ のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということとはできない。」

判旨 最高裁は次のように判示して原告の請求を棄却した。

「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によ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、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、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 \_\_\_\_\_ するものであり、さらには、 \_\_\_\_\_ 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。」

検討 (⇒3.1.3.3) 原審の(1)は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」（或いは、偽装行為であるという理由による「否認」）に対応し、(2)は、課税減免規定の限定解釈の根拠として、本件の迂回的な取引が事業目的のない取引であるから法人税法69条は適用されない、と課税当局が主張していたことに対応する。他方、最高裁判示は、決定的な理由で何であったのか分かりにくい（調査官解説が書いていることは判例ではない）。事案限りでとにかく結論だけ出した、とも見えてしまう。本判決の射程については不分明（最高裁は、分からせないようにする作文を取ってしている(?)[浅妻]手掛かりが幾つか述べられている一方、逆にいうと手掛かりとなりそうなものをずらずら並べて決定的な理由付けをわざと曖昧にしているようにも見えてしまう。）

なお、事業目的云々という部分は、アメリカの§164.03グレゴリー事件の研究<sup>ii</sup>を下地にしたものであるが、[浅妻]日本で正当な事業目的の原理が妥当するのかは、まだよく分からない。原審は「事業目的」という語を明示的に用いたが、本判決でも正当な事業目的の原理を意識したかのような記述があるにはある（どの部分かは各自で探して）。アメリカにおける租税回避の否認は制定法（租税法など）の背後にあるコモン・ローによるとされているが（但し私法上の性質決定ではなく、租税法の解釈）、日本にコモン・ローの概念はない。日本に置き換えると、租税法の背後に \_\_\_\_\_ があって、これが租税負担軽減の試みを潰すことにも作用する、という立論となろうか？法の一般原則の一つである \_\_\_\_\_ 論を本判決は持ち込んでいるのか否か？<sup>ii</sup>

#### 事実認定・私法上の法律構成と限定解釈の複合

☆§164.05パラツィーナ事件（フィルムリース事件）・最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁

事実・争点 原告XはB組合に参加。B組合（本件組合）はC社（ジェネシス）からF社（C P I I）制作の映画を購入し、D社（I F D）がこの映画の配給を行なう。B組合は、映画がヒットすれば配給契約に基づき利益を受けられるが、映画フィルムの所有者として も負担する。減価償却費の負担こそがB組合の組合員にとっての税務上のメリットとなる。映画は耐用年数が短いため減価償却費が大きくなる。（今は立法で対処）[jv](#)

原審 「 は、F社においては本件映画に関する権利の根幹部分を保有したままで資金調達を図ることにある。「Xの出資金は…本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないしその組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものでない。」（最高裁判決文からの引用）

判旨 「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても」「本件映画は…本件組合の いるものということはできないから、法人税法…31条1項にいう減価償却資産にあたるとは認められない。」

検討 原審の「真の意思は」→[3.1.3.2](#)の中の「真意の認定（≒契約解釈）」の部分で処理。  
 疑問：租税回避を意図しているからこそ、真意としては映画の所有権を取得する意思があった筈では？  
 別解釈：真意として所有権取得の意思があっても、裁判所が介入的に【真意と異なる契約解釈】をした。  
 （[3.1.3.2](#)の整理はまだ定説化してない。裁判所がそのような介入的な認定をする筈がないという論者からすれば、あくまで「真意の認定（≒契約解釈）」での処理ということになる。）  
 いずれにせよ原審は、租税法の適用の問題として処理したのではない。あくまで私法上の問題として処理。  
 原審の考え方による場合に、納税者の試みは脱税として刑事責任を負うのか、という論点もある。  
 最高裁は、「取得したとしても」という表現をしているので、その判断から逃がっている。[ma](#)。私法上の認定がどうであれ、「租税法規の解釈」の領域で納税者の企みは潰れるとしている。  
 航空機や船舶を利用した事案では納税者側勝訴で確定…NBB航空機リース事件・名古屋高判平成17年10月27日税資255号順号10180(上告しないまま確定)；船舶リース・名古屋高判平成19年3月8日税資257号順号10647。[mb](#)。

### 8.3.4. 外国子会社への投資—間接外国税額控除から外国子会社配当益金不算入へ—[jv](#)

R社がS国に を設置→S国課税についてR社はR国で外国税額控除による救済を受ける。  
 R社がS国に を設置→子会社のS国課税について、S国で納税したのはR社ではなく子会社であるので、R社が直接R国で外国税額控除の救済を受けることはできない。（課税の中立性に反す）

↓

…旧法人税法69条8項  
 R社が外国子会社から配当を受け取る時、子会社の外国税額も税額控除の対象とする。

↓

2009年から …法人税法23条の2（Cf.国内[5.2.2.3.e](#)）  
 R社が外国子会社から配当を受け取る時、R社の課税所得に（殆ど）含めない。日本は全世界所得課税+外国税額控除方式という体系を採用しているが、子会社形態での海外進出に関しては事実上の国外所得免除方式に近づいた。（間接外国税額控除が無くなった訳ではない）

R社がS国子会社の株式を譲渡した場合には一定の条件（法税令177条2項2号）の下で日本の課税を受けることがあり、 という利益還流方法の違いによる非中立性が残ってしまっている。

## 8.4. 節税インセンティブへの対抗措置

### 8.4.1. 基本的視点

### 8.4.2. 移転価格税制(transfer pricing)[jx](#)

#### 8.4.2.1. 移転価格税制とは何か 国内⇒[§322.03](#) P E ⇒[8.2.2.2.a](#).(工) 50%以上⇒[blog](#)

租税特別措置法[66条の4](#)（国外関連者との取引に係る課税の特例） 法人が[略]、当該法人に係る (外国法人で、当該法人との間に  
 いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資[略]の総数又は総額の百分の五十 の数又は金額の株式又は出資を直接又は  
 間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係[略]のあるものをいう。以下この条において同じ。)との間で資産の販売、資産の購入、役  
 務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引([略]以下この条において「国外関連取引」という。)につき、当該法人が当該国外関連者から支  
 払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該 国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当  
 該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、  
 で行われたものとみなす。

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

## 一 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法

イ [CUP法comparable uncontrolled price method(米CUT法comparable uncontrolled transaction)](特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額(当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。)に相当する金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

ロ [RP法resale price method](国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常の利潤の額(当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

ハ [CP法cost plus method](国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を加算して計算した金額をもって当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

ニ イからハまでに掲げる方法に 其他政令で定める方法  
二 前号に掲げる取引以外の取引 同号イからニまでに掲げる方法と同等の方法 [3項以下略]

## 8.4.2.2. わが国の移転価格税制の概要

## 8.4.2.2.a. わが国の移転価格税制の構造

## 8.4.2.2.b. わが国の移転価格税制の概要

## 8.4.2.3. 移転価格税制の適用要件

## 8.4.2.3.a. 国外関連者

## 8.4.2.3.b. 独立企業間価格の算定方法1——基本三法

かつて2項1号柱書は「棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法（二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）」となっていたが、平成23年改正後は（）内が削除されており、「基本三法優先の原則」がなくなり「『最も適切な方法』を用いるべき旨の原則」に変わった。

↑ OECD移転価格ガイドライン2010年7月22日版の「最も適当な方法most appropriate method」勧告(米国のbest method ruleに相当)を受け入れた。

## 8.4.2.3.c. 独立企業間価格の算定方法2——その他の方法

法(PS: profit split method)、寄与度利益分割法(contribution profit split method)、残余利益分割法(residual profit split method)、比較利益分割法(comparable profit split method)、法(TNMM: transactional net margin method租特令39条の12参照)等.....藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』679頁(有斐閣、2010)；渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税—TNMM(取引単位営業利益法)導入の必要性」ジュリスト1248号72頁；参照。

## 8.4.2.4. 移転価格税制適用の効果

## 8.4.2.4.a. 損金面における処理

## 8.4.2.4.b.

[§322.03](#)の仮想例のR・S社間で、自動車の卸売価格が750であるとして取引がなされたとする。

それを放置すれば、R社の所得は、S社の所得は であることになる。ここで、S国は卸売価格が不当に吊り上げられているとし、移転価格税制を適用して独立当事者間価格は710であるべきであるとする。そして、S社の所得は ではなく であるべきである、として更正処分。S国でS社に90の所得が帰属するという処分がなされたので、R国においてもR社への課税に際して卸売価格が710であったとし、R社の所得は150ではなく であるに過ぎない、と調整してもらわなければ、差額の40の所得に対して二重課税が発生してしまう。

OECDモデル租税条約9条2項は、S国が移転価格課税をしたからといって直ちにR国が対応的調整をする義務を負うものではない旨を定めている。S国とR国とで、算定される独立当事者間価格が異なることはありうる。S国の課税当局が勝手に独立当事者間価格は710であると考えたからといって、R国の課税当局も独立当事者間価格が710であると考え直さねばならない、というものではない。R国の課税当局が真摯に算定した結果独立当事者間価格は750のままであると考えれば、R社の所得は110ではなく150のままである、とする認定に基づいた課税がR国における正しい課税である。また、R国で独立当事者間価格が750のままであると考えられたか

らといって、S国において独立当事者間価格は710であるとしてなした更正処分が直ちに違法となるものでもない。国際社会では正しい答えが2つ以上存在する、ということがしばしばある。しかし二重課税を放置するのは納税者にとって酷である。納税者はいかがわしいことをして課税を免れようとしているとは限らない。R国・S国の所得税率が同じで、どちらにも赤字がない場合、納税者としてはどちらに納税しても同じである。二重課税が発生することが困るだけである。日米租税条約9条2項等、対応的調整を行うべき旨を規定することもある。(Cf.租税条約実施法7条1項)

そこで、必要があれば両国の (competitive authority) が協議して、独立当事者間価格を両国で一致させるようにすることがある。→25条 (MAP mutual agreement procedure) →更に25条5項 (arbitration)も。

東京高判平成8年3月28日判時1574号57頁百選4版71.....国内法に対応的調整の規定が欠けていた時であっても、日米租税条約に基づく対応的調整のための (トヨタの) 法人税額減額更正処分 (地方税の も含む) は適法であり、 (神奈川県座間市について) に違反することもない。

#### 8.4.2.5. 移転価格税制の手続的側面

8.4.2.5.a. 事前確認手続(APA)advance pricing arrangement

8.4.2.5.b. 文書化と推定課税

#### 8.4.2.6. 平成23年度税制改正

### 8.4.3. タックス・ヘイヴン対策税制(外国子会社合算税制・CFC税制)

#### 8.4.3.1. タックス・ヘイヴン対策税制(外国子会社合算税制・CFC税制)とは

：所得に対する租税負担が0或いは極端に低い国・地域。  
ケイマン、バーミューダなどが有名。(税金天国tax heavenではないので注意)

COLUMN8-1 租税条約とタックス・ヘイヴン対策税制 ⇒日星租税条約事件iv

#### 8.4.3.2. タックス・ヘイヴン対策税制の制度趣旨

COLUMN8-2 課税繰延べの防止のための制度か？

日本法人が外国に子会社を設立した場合、当該子会社はその居住地で課税を受ける。子会社の税引後所得から親会社に配当をだすことができるが、配当する義務はなく、配当されない限り日本の課税対象とはならない。子会社がタックスヘイヴンに設立され、日本に配当されないままであると、所得が殆ど課税されないまま外国に溜め込まれることとなる。これを放置すると、日本法人が外国と取引する際に間にタックスヘイヴン子会社を介在させ、当該子会社に所得を溜め込むことが可能となる。

(日本法人→外国顧客の売却でなく、日本法人→タックスヘイヴン子会社→外国顧客の販売とする等。)  
他方、日本法人が外国に支店を設立した場合、全世界所得課税なので送金等なくても日本の課税が及ぶ。

例 収益率が年10%。内国法人が40%の税率で課税される一方、外国法人は無税。

内国法人(またはその支店)が10000を投資	外国子会社を通じて10000を投資
1年後の税引後の元利合計	1年後の税引後の元利合計
2年後の税引後の元利合計	2年後の税引後の元利合計
...くりかえし...	...くりかえし...
10年後： 税引後利益は	10年後： 税引後利益は (= )

いずれ日本の親会社に配当した際に課税されるのだから、課税を免れることはできないのでは？とはいえない。軽課税国子会社の利用が、上の表の示すように不当に有利であり、この有利さを打ち消すというのが母国アメリカでの教科書的な説明。

日本の立法担当者は明白に 説を否定。 と説明。 mc

#### 8.4.3.3. 対象となる外国法人(特定外国子会社等)

租税特別措置法66条の6 (内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入) [個人は40条の4] 次に掲げる内国法人に係る外国

関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの(「略」)という。)が、[略]適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等[略]の請求権[略]の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(「略」)という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

一 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資[略]の総数又は総額のうちに占める割合(「略」直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合)という。)が100分の10以上である内国法人 [イ〜ハ、及び二号省略]

2 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 外国法人で、その発行済株式又は出資[略]の総数又は総額のうちに居住者[略]及び内国法人並びに特殊関係非居住者[略]が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合[略]が100分の50を超えるものをいう。[イ〜ハ省略]

二 特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額(「略」基準所得金額)を基礎として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の前日七年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう。[三〜六号省略]

3 第一項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等で、<sup>[1]</sup>株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの[略]若しくは著作権[略]の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け(「略」特定事業)という。)を主たる事業とするもの(株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、<sup>[1例外]</sup>当該特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として政令で定めるもの(「略」統括業務)という。)を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの(「略」事業持株会社)という。)を除く。)以外のものが、その<sup>[2]</sup>本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業[略]を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その<sup>[3]</sup>事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものである場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が<sup>[4]</sup>次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象金額については、適用しない。

一 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業 その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第40条の4第1項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第1項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る第68条の90第1項各号に掲げる連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合

二 前号に掲げる事業以外の事業 その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する 国又は地域[略]において行っている 場合として政令で定める場合

4 第一項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等が、平成22年4月1日以後に開始する各事業年度において前項の規定により第1項の規定を適用しない適用対象金額を有する場合において、当該各事業年度に係る次に掲げる金額(第一号から第五号までに掲げる金額については、当該特定外国子会社等が行う事業[略]の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものを除く。以下この項において「

」という。)を有するときは、当該各事業年度の特定所得の金額の合計額(「略」部分適用対象金額)という。)のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(「略」)という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

一 剰余金の配当等の額(当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式又は出資[略]の総数又は総額のうちに占める割合が、当該剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日[略]において、100分の10に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限る。以下この号において同じ。)の合計額から当該剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該剰余金の配当等の額に係る費用の額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残額

二 債券の利子の額の合計額から当該利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該利子の額に係る費用の額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残額

三 債券の償還金額[略]がその取得価額を超える場合におけるその差益の額の合計額から当該差益の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該差益の額に係る費用の額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残額

四 株式等の譲渡(金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所[略]の開設する市場においてする譲渡その他政令で定めるものに限る。[略])に係る対価の額(当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合が、当該譲渡の直前において、100分の10に満たない場合における当該他の法人の株式等の譲渡に係る対価の額に限る。[略])の合計額から当該株式等の譲渡に係る原価の額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

五 債券の譲渡に係る対価の額の合計額から当該債券の譲渡に係る原価の額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

六 特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権(「略」特許権等)という。)の使用料(当該特定外国子会社等が自ら行つた研究開発の成果に係る特許権等の使用料その他の政令で定めるものを除く。[略])の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額[略]の合計額を控除した残額

七 船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額[略]の合計額を控除した残額 [5項以下略]

1992年改正前：指定制度（方式）...外交儀礼上失礼に当たるとの指摘も。

1992年改正後：25%以下（租税特別措置法施行令39条の14第1項2号、25条の19）→（ ） ml

外国関係会社：株式等の を日本の居住者・内国法人全体で直接・間接に有しているもの  
 特定外国子会社等：軽課税国に本店または主たる事務所を置いている外国関係会社のこと（基地会社base company、被支配外国法人/会社controlled foreign corporation/company: CFCとも呼ばれる）

日本の居住者・内国法人各人が特定外国子会社等の株式等の を直接・間接に有している  
 発動。特定外国子会社等の課税対象金額を株主の所得に合算（居住者たる個人株主は雑所得に算入さ

れるので、配当扱いではない。)。

COLUMN8-3 税率を選択できる外国法人税 ガーンジー島事件⇒[COLUMN2-4](#)

#### 8.4.3.4. 特定外国子会社等の所得を合算する居住者・内国法人

##### 8.4.3.5. 合算する特定外国子会社等の所得の金額(外国法人単位の合算課税)[ka](#)

###### 8.4.3.5.a. 基準所得金額

###### 8.4.3.5.b. 適用対象金額

###### 8.4.3.5.c. 課税対象金額

##### 8.4.3.6. 外国法人単位の合算課税の適用除外(3項)

###### 8.4.3.6.a. 適用除外の要件

自国企業の真つ当な海外進出を本国課税が妨害することになるのは控えようとする規定。諸外国では一般に、[income](#) (受動的所得) のみに課税し、[income](#) (能動的所得) は適用除外とすると説明される。米独等では取引単位([income approach](#)または[transaction approach](#))で[passive/active](#)判定を行うのに対し、日本法は原則として外国法人単位([entity approach](#))で[passive/active](#)の判定を行う。

[1]事業基準(非特定事業基準)：主たる事業が列挙された受動的な事業に当たらないかが審査される。[kb](#)(例外⇒[統括会社](#))

[2]実体基準：主たる事業に必要な「事務所、店舗、工場その他の固定施設」を有しているかが審査される。[ln](#)

[3]管理支配基準：「事業の管理、支配及び運営を自ら行っている」かが審査される。[kc](#)。

[4]非関連者基準・所在地国基準(現地営業基準)：主として所在地国で事業を行なっているか、但し4項一号の元々国際的な事業については、主として非関連者と事業を行なっているか、が審査される。

COLUMN8-4 来料加工取引とタックス・ヘイヴン対策税制[jz](#)

###### 8.4.3.6.b. の特例

例えば日本企業のシンガポール子会社(統括会社)が周辺の孫会社(タイ、インドネシア、ベトナム等々の被統括会社)を支配している場合に、統括会社の所得の大部分を被統括会社からの配当が占めるので、かつてのルールのままだと3項の[1]事業基準に照らし株式保有事業が主たる事業と認定されてしまうが、シンガポールで東アジア地域の関連会社を統括する事業上の意義があるという認識から、平成22年改正によりタックスヘイヴン対策税制の適用除外とした。

##### 8.4.3.7. 資産性所得の合算課税(4項)

統括会社特例を創設することの見合いとして、一部[income approach](#)を導入した。かつてのルールのままだと、シンガポール子会社が3項の適用除外基準を満たすとしても、その会社が付随的に配当・利子などを得て日本の租税を回避している可能性があった。そこで、そうした付随的な資産性所得についてタックスヘイヴン対策税制を部分的に及ぼすこととした。

##### 8.4.3.8. 二重課税の調整[kd](#)

#### 8.4.4. 過少資本税制(thin capitalization)

##### 8.4.4.1. 税制とは

国際的な親子会社関係の通常の場合

S社の利益はY国で課税される。  
S社がP社に配当を支払ってもその配当はS社の費用ではないので、Y国での課税は免れられない(S社の課税所得は )。

### 過小資本(Thin Capitalization)の場合

親会社P社から子会社S社への出資を少なくし代わりに貸付を増やす。  
S社からP社への支払いは、少しの配当と、多めの利子、という法律構成になる。  
S社の課税所得が減少する(例: )。

対策立法：S社の が不当に低い場合、Y国は利子費用控除を制限する。  
日本法では1：3よりも負債の比率が高い場合、そうした負債に係る利子支払について費用控除を認めない。  
(上の例だと、利子支払の費用控除は30までしか認めないのでSの課税所得は120)

#### 8.4.4.2. ルールの骨格

租税特別措置法66条の5(国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例) 内国法人が、平成4年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該内国法人に係る 又は資金供与者等に を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応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は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。ただし、当該内国法人の当該事業年度の総負債[略]に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の額の三倍に相当する金額以下となる場合は、この限りでない。[2項以下略] [ki](#)

#### 8.4.4.3. キーワードの意義

8.4.4.3.a. 「国外支配株主等」

8.4.4.3.b. 「資金供与者等」

8.4.4.3.c. 「国外支配株主等の資本持分」および「自己資本の額」

8.4.4.3.d. 「平均負債残高」

#### 8.4.4.4.

租税特別措置法66条の5の2(関連者等に係る支払利子等の損金不算入) 法人の平成25年4月1日以後に開始する各事業年度に関連者支払利子等の額がある場合において、当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額から当該事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額([略]「関連者純支払利子等の額」という。)が当該法人の当該事業年度の 調整所得金額(当該関連者純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額として政令で定める金額をいう。)の100分の50に相当する金額を超えるときは、当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額のうちその超える部分の金額に相当する金額は、当該法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 この条において「関連者支払利子等の額」とは、法人の関連者等(略)に対する支払利子等(その支払う負債の利子(略)その他政令で定める費用又は損失をいう。以下この条において同じ。)の額(略)で、当該関連者等の課税対象所得(当該関連者等が個人又は法人のいずれに該当するかに応じ、それぞれ当該関連者等の所得税又は法人税の課税標準となるべき所得として政令で定めるものをいう。同号において同じ。)に含まれないもののうち、特定債券現先取引等(略)に係るものとして政令で定める金額以外の金額をいう。[一・二号略]

3 第一項に規定する控除対象受取利子等合計額とは、当該法人の当該事業年度の受取利子等(その支払を受ける利子(略)をいう。)の額の合計額を当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額の当該事業年度の支払利子等の額(略)の合計額に対する割合で按分した金額として政令で定める金額をいう。[4項以下略]

### 8.4.5. 租税競争 tax competition

企業に重い税負担を課せば、企業はその国から逃げていく。産業誘致のために、企業に対する課税を軽くする動きがある。税負担引き下げ競争を と呼ぶ。 (race to the bottom) の恐れ。 [me](#)

#### 租税競争善悪論争

●一般に競争は善である。競争により が改善する。  
租税に関しても、競争により、国家は無駄な課税ができなくなり、無駄な財政支出ができなくなる。(税の問題)

だけでなく、賄賂の要求なども難しくなる) とりわけ、発展途上国が税制優遇で産業誘致しようとすることを、先進国(及び先進国の集まりであるOECD)がとやかく言う資格はない。各国の税制は各国の判断で決める。

●租税競争が激化すれば、可動的(mobile)な生産要素(資本・熟練労働者等)に課税できなくなる。財政需要がなくなる訳ではないから、必要な税収を、不動産、未熟練労働者、生活必需品消費といった可動性の低いものに求める。→ 公平な税負担の配分という政策目的が達成不可。も崩壊する。

## 8.5. 租税手続法の国際的側面

### 8.5.1. 基本的視点

### 8.5.2. 国外における税務調査——租税条約を通じた情報交換

### 8.5.3. 外国における租税債権の執行・保全——徴収共助に関する動向

### 8.5.4. 相互協議

#### 8.5.4.1. 相互協議とは

#### 8.5.4.2. 相互協議の三つのタイプ

#### 8.5.4.3. 相互協議の特徴

#### 8.5.4.4. 個別事案に関する相互協議の一般的な流れ

##### 8.5.4.4.a. 相互協議の申立て

##### 8.5.4.4.b. 相互協議の実施から合意、国内実施まで

##### 8.5.4.4.c. 仲裁(arbitration)