

創刊号

JTI 税務ニュース

Japan Tax Newsletter No.1

発行 JTI 国民税制研究所

《ISSN 2188-7489》

内容目次

創刊にあたって

石村耕治

【税界観測】

消費税アップに便乗した「値上げ」の津波に呑み込まれる生活者

中村克己

【制度改正】

不服申立手続や国税不服審判所の改革の動向

辻村祥造

【論説】

パススルー課税が認められる事業体とは何か
～恣意的な目的論的な法解釈でゆがめられる課税取扱

石村耕治

【事例研究】

事業用定期借地権にかかる仲介手数料は取得価額に加算、損金に算入されないか否か

大竹正幸

【税界の動きを読む】

税理士資格自動付与問題、税理士・公認会計士間で一応の結着

【時事コラム】

「税重くして、民減ぶ」配偶者控除見直し論の狙い

創刊にあたって

税については、行政府や利益団体に左右されることなく独創性や新規性のある研究論文や見解などを公表する場が狭まってきています。この背景には、研究者の自律的な研究意欲の弱まりに加え、紙ベースの商業的な税務雑誌の採算性の悪化、類似記事の氾濫、ハウツー物に劣化した掲載方針などさまざまな原因があるものと思われます。

税のあり方については、真に国民サイドに立った議論ができるフォーラムが必要です。こうした要請に応えるために、国民税制研究所（**JTI** = Japan Tax Institute）は、機関紙「国民税制研究」（Japan Tax Journal）の創刊につづき、「**JTI** 税務ニュース」の創刊にこぎつけました。各界から寄せられた厚情と協力に心から感謝申し上げます。

「**JTI** 税務ニュース」は、速報性を重視し、独創性や新規性のある論説や事例研究などを、電子ベースで公表できるフォーラムです。

創刊号の発刊を機に、研究者はもちろんのこと、税の実務家や大学院生など幅広い分野の方々に参加いただき、新たな「税研究の道」を拓いていきたいと思っております。

2014年6月20日

国民税制研究所（**JTI**）代表
国際税法学者

石 村 耕 治

【税界観測】

消費税アップに便乗した「値上げ」の津波に呑み込まれる生活者

福祉の充実をうたい文句に、これまで5%であった消費税が、2014年4月1日から8%に引上げられた。「名ばかり福祉国家」、福祉の充実便乗した「値上げ」、「負担増」は、消費税アップに留まらない。医療費の負担増や年金保険料の引上げなどの多岐にわたる。その一方で、年金は減額である。まさに、生活者（消費者）は、「泣き面に蜂」である。

一方、この17年ぶりの消費税アップを隠れみのとした事業者による便乗値上げが疑われるケースが各地で報告されている。

牛丼の吉野家のようにはっきり「値上げ」を打ち出している事業者も多い。しかし、一方で、金額の表示をそのままにしながら、「税抜き」表示を巧妙に活用し、生活者から税率アップを超える金額を取るズルなやり方が横行している。

今回の消費税アップのタイミングに合わせて、企業や店舗など不特定多数の生活者（消費者）相手の事業者は、2013年10月から2017年3月までの特例として「税抜き」表示が認められる。この特例に便乗し、これまでの税込価格表示をそのまま税抜きの本体価格に設定する事業者がいる。あたかも税込みと誤認しかねない表示だけに、生活者は注意が必要だ。

◆巧妙な便乗値上げの手口

コンビニ業界やスーパー業界などは、「消費落ち込みは想定内」とか、安倍政権を刺激しない姿勢を貫いている。だが、消費者はそんなにおバカさんではない。生活者の間では不満がたまってきている。

近所に住む主婦が不満げにいう。彼女の自宅近くのスーパーに入っている鮮魚店が、そのスーパーの外税化方針にそって、3月に例えば刺身盛り合せ499円の税込価格はそのままにしてさりげなく「税抜き」価格に変更し5%を上

乗せしたという。そして4月1日からは、その値段に8%を上乗せしたという。しかも、パックには税抜きとも税込とも表示していないのだからあきれる、と話していた。

たしかに、鮮魚とか野菜は、相場が毎日動くのだから便乗値上げではないとの反論もあり得る。しかし、価格に敏感な主婦には不信感が募る。

◆問われる場当たりの価格表示政策

小売の現場では、事業者は、2014年4月1日から生活者（消費者）を対象とする取引については、消費税を含む「総額」で表示（税込表示）するように法的に義務づけられている（消費税法63条）。つまり、「1,050円」、「1,050円（税込）」、「1,050円（本体価格1,000円）」などの表示が強制されている。

このように総額表示を義務づけたのは、「1,000円+税」のような表示（税別表示）では、消費者が負担する消費税額が一目でわかるから、将来の税率引上げのネックとなることを心配してのことである。つまり、財政当局には、総額表示で生活者に目つぶしを食らわす必要があった。税を価格に組み込んだ総額表示をすれば、生活者はいくら消費税を払っているか分かり難くなる。生活者の税痛感をなくせば、将来の消費税の引上げも容易との読みがあったからである。

当初から財政当局のもくろみは「消費税率の倍増」にある。つまり税率5%から10%への大幅引上げである。だが、こうした急激な引上げで生活者が反発し、政権崩壊につながっては元も子もない。税を搾り取る生活者の税痛感を和らげようとのことで、5%→8%→10%といったかたちでの段階的な税率引上げを画策した。

◆総額表示義務の時限的解除特例

短期間での度重なる消費税率アップでは小売の現場が混乱し、値札の張り替えなどのテーマも大変である。場当たり的な対応とも思えるのだが、2013年に「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」（以下「転嫁特例法」という。）という名の法律を制定し、同年6月に公布した。この転嫁特例法に基づき、2013年10月から総額表示の義務化を解除し、税込の総額で表示しなくてもよいとした（10条）。

税抜表示にしておけば、来年にも税率が予定どおり8%から10%にアップした場合でも、「1,000円+税」といった同じ表示で乗り切れると読んだためだ。つまり、今度は、短期間での段階的な消費税率引上げには「総額表示を義務づけ、がジャマになったわけである。事業者も生活者も「御上の勝手」に振り回されている。

この総額表示の義務付けの解除は、あくまでも、2013年10月から2017年3月末の法失効までの時限特例として認められるものである（総額特例法附則2条）。

◆小市民いじめの巧妙な便乗値上げ

総額表示をしなくてよくなったことで、事業者は、1,000円の商品を「税抜き1,000円」、「1,000円+税」、などといった表示が可能になった。もちろん、生活者の感覚としては、これまで税込1,050円だった商品やサービスが、1,080円になるなら、受け入れざるを得ない。しかし、事業者が1,050円という表示を維持したまま、1,134円を支払うように生活者に求めるのであれば、便乗値上げとの批判を受けるには当たり前と思うのだが。

消費者庁は、便乗値上げ情報・相談窓口（電話03-3507-9196）を設置している。ここの担当者は「確かに、1,134円は便乗値上げではないかとの苦情は何件も寄せられているが、便乗値上げというのは、理由もなく本体価格をつり上げることであり、理由があれば、それをいちがいに便乗値上げだとは断言できない」との歯切れの悪い事業者寄りの見方を

示しているという。この庁の姿勢は、相変わらずである。生活者には、こうした対応をする役所の存在自体が、血税の無駄遣いのように思えてならないのだが。

生活者は、疑惑の事業者には不買運動で対応するしかないということなのかもしれない。しかし、力のない小市民である一般の生活者にとっては、不買運動もままならない。便乗値上げで被害を被っても、助けを求められないとすれば、まさに「弱いものいじめの消費税アップ」そのものに見える。

◆「名ばかり福祉国家」に便乗した「値上げ」の津波

消費税法を改正し、「消費税の税収については、・・・毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする」（消費税法2条2項）とうたった。

だが、消費税アップに伴う景気失速に対応するためとの名目で5.5兆円もの公共事業への血税投入などを聞くと、啞然とする。「次の世代に国の借金を肩代わりさせない、などのスローガンにはまったく真実味はない。プライマリーバランスの均衡などは吹っ飛んでしまっている。消費税アップに伴い、消費税法改正で挿入された「消費税の社会保障財源目的税化」の呪文は、生活者には「単なるリップサービス」にみえたとしても仕方があるまい。

「名ばかり福祉国家」のアベノミクスでは、家計への「値上げ」、「負担増」は消費税アップに留まらない。福祉の充実に便乗した医療費の負担増や年金保険料の引上げなどの利用者負担金の改訂メニューが並ぶ。その一方で、年金は減額である。

政府試算では、消費税増税分や年金保険料引上げ、年金の減額などを合わせた2014年度のトータルの家計負担は9兆円にも膨らむ見込みである。「名ばかり福祉国家」に便乗した「値上げ」の津波に呑み込まれる生活者はお先真っ暗である。このままでは、「税重くして、民減ぶ」。

JTI 編集局長

中村克己（なかむらかつみ・税理士）

【制度改正】

不服申立手続や国税不服審判所の改革の動向

辻村 祥造（国民税制研究所常任運営委員）

◎はじめに

行政不服審査法（以下「行審法」という。）が全面改正される。平成26年3月14日に行政不服審査法および行政不服審査法関連法案が閣議決定され、国会に提出された¹。これら行審法改正法案とともに、国税通則法改正法案

（以下「国通法改正法案」という。）が300本以上の関係法律の一つとして、今通常国会で審議される。これら行審法改正法案や国通法改正法案などが通れば、国税や地方税の不服申立手続、国税不服審判所の審理手続などが大きく見直され、法成立後2年以内に新制度に移行することになる。今回の改正法案は、前回平成20年に提出され廃案となった法案の中身とかなり似ている。今回の改正の主なポイントは次のとおりである。

◆異議申立前置主義の廃止

現行の不服申立制度では、納税者権利救済ルートは、国税では税務署など原処分庁に対する「異議申立て」と国税不服審判所に対する「審査請求」との二本立てになっている（国税通則法75条・115条）。つまり、審査請求は、青色申告にかかる更正処分²に不服がある場合（国税通則法75条4項1号）などを除き、原則として異議申立てをしないでこれを行うことはできない。

こうした二本立ての仕組み（不服申立前置原則）は、簡易迅速に納税者の権利利益を救済するにはマイナスとの意見もある。そこで、現行の異議申立ルートは原則として廃止し、審査請求に一本化することにしたわけである。

もっとも、異議申立ては、駈込み救済ルート

としてはむしろ手軽との意見もある。そこで、国税など不服申立てが大量に行われる行政分野に限定して、現行の「異議申立て」を「再調査の請求」（仮称）という名称に変更したうえで残すことになっている。そして、納税者が、再調査の請求か審査請求のいずれから不服申立てをはじめめるかを選択できるようにする。

また、不服申立期間についても、延長される。つまり、現行は処分のあることを知った日の翌日から2ヵ月以内とされている（国税通則法77条1項）。これが3ヵ月以内に延長される。

しかし、現行の異議決定後の審査請求期間【改正後は再調査の請求決定】後の審査請求期間1ヵ月（国税通則法77条2項）は延長されない。

◆審理関係人の物件閲覧およびコピー請求権の法認

それから、現在、国税不服審判所で審査請求手続に参加する審理関係人（審査請求人、参加人および処分庁）は、担当審判官の職権収集資料を含め物件について「閲覧」は認められる。しかし、「謄写（コピー）」は認められない。今回の改正で、「謄写（コピー）」もできるようになる。

◆審査請求人への手続的保障の強化

審査請求人から口頭意見陳述の申立てがあったとする。この場合、担当審査官は、その機会を与えなければならないとされている（国税通則法84条1項・101条1項）。改正法が通ると、審査請求人は、原処分庁に対し質問する

¹ 総務省「行政不服審査法案」および「行政不服審査法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案」（平成26年3月14日）http://www.soumu.go.jp/menu_hourei/k_houan.html

ことが認められる。これは、対審的な仕組みを組み入れ、適正な手続を強化しようとするものとみることができる。

また、改正法では、審理の迅速化がはかられる。事実関係が複雑な事例については、審理事項や手順を整理するために審理手続を計画的に遂行するための規定が整備される。

◆審判所が通達と異なる裁決をする場合の手続の改正

国税不服審判所長が国税庁長官の法令解釈（通達等）と異なる解釈による裁決または重要な先例になる裁決をする時の手続（国税通則法99条）が改正される。まず、国税庁長官の国税不服審判所長に対する指示が廃止される。改正されると、国税庁長官が国税不服審判所長の意見を相当と認める一定の場合を除き、国税不服審判所長は国税審議会の議決に基づいて裁決するように求められる。

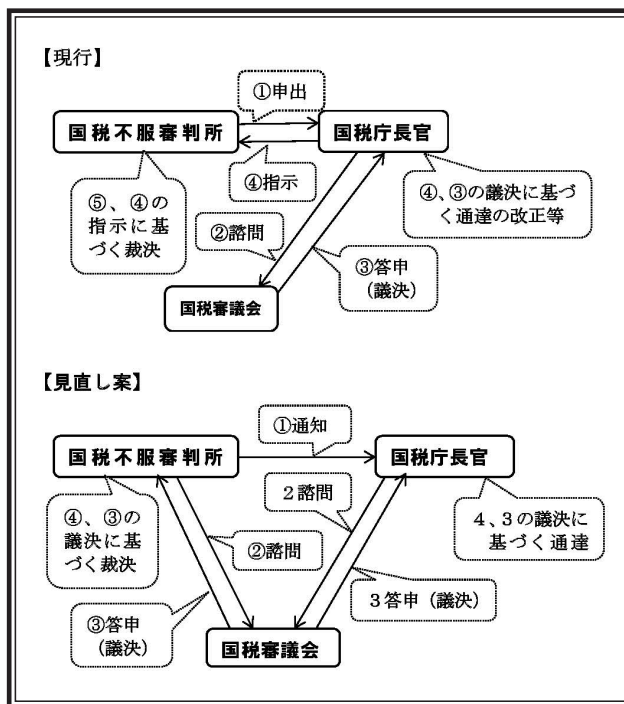
この改正は、国税不服審判所の国税庁からの独立性を高めることにねらいがあるとされる。しかし、国税審議会の委員の人选が当局寄りである現状では、過大な期待はできない²。

◆求められる建設的な改革

日本税理士会連合会（日税連）は、おおむね今回の改正に同調する内容の意見書を公表している。日本弁護士連合会（日弁連）は、国税不服審判所を国税庁から内閣府への移管、裁判所への租税専門部の設置など、税務争訟制度の抜本的な改革を提言している。

近年、イギリスでは、従来の縦割りの審判所制度を抜本的に改革し、横断的な二審級制の総合行政審判所を発足させた。従来の縦割りの各種租税審判所は、第一段階審判所租税部、上級審判所金融租税部として再生、2009年4月に新たな船出をした。そして、審判官には、行政官ではなく、広く法曹を起用した。

わが国での、法科大学院導入に伴う大量の法曹の誕生、さらには審判所の国民・納税者を権利擁護機関として再生するという視点などを織り込んで考えれば、審判所審判官への法曹の起用を原則とする改革も一案である。また、現行



の縦割りを維持したままの審判所制度見直しでは不十分である。日弁連が提案するように、各行政執行庁から独立した横断的な総合審判所の創設のような抜本的な改革が求められる。

しかし、国民の義務を強化する改憲案が浮上しているような政治情勢である。国民／納税者の権利保護を真摯に論じようとする気概が感じられないような政党政治が続いている。今回の制度見直しも行政官僚主導で、国民／納税者本位の抜本的な制度改革が「正夢」になるチャンスは少ない。

◆国会を通過した平成26年税制改正法に盛り込まれた見直しポイント

今回の改正について「国税・地方税不服申立制度の見直し」のタイトルで、平成26年度税制改正の大綱〔平成25年12月24日閣議決定〕（106～7頁）に盛り込まれた。その後、閣議決定を経て、閣法として国会に提出された。平成26年税制改正法「所得税法等の一部を改正する法律（案）」および「地方税法等の一部を改正する法律（案）」は、衆参での審議を経て、平成26年3月20日に可決・成立した。

成立した見直しのポイントは、次のとおりである。

² 国税審議会については、石村耕治『現代税法入門塾〔第7版〕』（清文社、2014年）62頁参照。

●国税・地方税不服申立制度の見直しのポイント

(1) 処分に不服がある者は、直接審査請求ができることとする（現行：「異議申立て」と「審査請求」の2段階の不服申立前置）。なお、現行の審査請求に前置する「異議申立て」は「再調査の請求（仮称）」に改める。

(2) 不服申立期間を処分があったことを知った日の翌日から3月以内（現行：2月以内）に延長する。

(3) 審理関係人（審査請求人、参加人及び処分庁）は、担当審判官の職権収集資料を含め物件の閲覧及び謄写を求めることができることとする（現行：審査請求人及び参加人の処分庁提出物件の閲覧のみ）。

(4) 審査請求人の処分庁に対する質問、審理手続の計画的遂行等の手続規定の整備を行う。

(5) 国税庁長官の法令解釈と異なる解釈等による裁決をするときは、国税不服審判所長は、あらかじめその意見を国税庁長官に通知しなければならないこととする。国税庁長官は、国税不服審判所長の意見を相当と認める一定の場合を除き、国税不服審判所長と併せて国税審議会に諮問することとする。国税不服審判所長は、その議決に基づいて裁決しなければならないこととする。

(6) その他所要の措置を講ずる。

(注) 上記の改正は、(5)を除き、改正行政不服審査法の施行の日から適用する。（地方税）地方税に関する不服申立て手続について、行政不服審査法の見直しに伴い、次に掲げる所要の規定の整備を行う。

(1) 督促に欠陥があることを理由とする不服申立期間を、差押えに係る通知を受けた日（その通知がないときは、その差押えがあったことを知った日）の翌日から3月以内（現行：30日以内）に延長する。

(2) 固定資産の価格に係る不服審査について、審査の申出をすることができる期限を、納税通知書の交付を受けた日後3月以内（現行：60日以内）に延長する。

(3) その他所要の措置を講ずる。

(注) 上記の改正は、改正行政不服審査法の施行の日から適用する。

◆新制度への移行時期

新法の適用は、国税通則法99条の改正を除き、改正行審法の施行の日から適用することとされている。改正行審法の施行は、成立から2年以内とされている。したがって、平成28（2016）年から新制度へ移行することになる方向である。

【参考文献】日弁連「国税不服申立制度の改革に関する会長声明」（平成26年1月8日）

日税連「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の

改正を求める意見について」（平成25年12月20日）、「特集：国税不服審判所制度の改革」税務訴訟6号（2012年）、石村耕治「イギリスの租税審判所制度改革（上）（下）」月刊税務事例41巻8号・9号、同「イギリスの租税審判所制度の抜本改革」白鷗法学16巻1号、同「イギリスの抜本的租税審判所制度改革（1）（2）（3）」税務弘報57巻8号・10号・11号

（つじむらしょうぞう・税理士）

【参考資料】

日弁連「国税不服申立制度の改革に関する会長声明」（2016年1月8日）

去る平成25年12月24日、政府は、「平成26年度税制改正大綱」（以下「税制改正大綱」という）を閣議決定した。

その中には、当連合会が意見書や会長声明によって推進を求めてきた国税不服申立制度の改革に関するいくつかの事項について改正がなされる旨が決定されている。

その内容は、以下のとおりである。

1 処分に不服がある者は、直接審査請求ができることとする（現行「異議申立て」と「審査請求」の2段階の不服申立前置）。なお、現行の審査請求に前置する「異議申立て」は「再調査の請求（仮称）」に改める。

2 不服申立期間を処分があったことを知った日の翌日から3月以内（現行2月以内）に延長する。

3 審理関係人（審査請求人、参加人及び処分庁）は、担当審判官の職権収集資料を含め物件の閲覧及び謄写を求めることができることとする（現行 審査請求人及び参加人の処分庁提出物件の閲覧のみ）。

4 審査請求人の処分庁に対する質問、審理手続の計画的遂行等の手続規定の整備を行う。

5 国税庁長官の法令解釈と異なる解釈等による裁決をするときは、国税不服審判所長は、あらかじめその意見を国税庁長官に通知しなければならないこととする。国税庁長官は、国税不服審判所長の意見を相当と認める一定の場合を除き、国税不服審判所長と併せて国税審議会に諮問することとする。国税不服審判所長は、その議決に基づいて裁決しなければならないこととする。

6 その他所要の措置を講ずる。

当連合会はかねてより、民主主義の成立と税制が深く結び付いていることをも考慮し、納税者の権利利益の保護について努力を重ねてきた。

特に、平成23年度税制改正においては、当連合会として国税通則法の改正に関する意見書、納税者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言、「国税通則法改正法案」に対する緊急意見書を発し、これが平成23年度税制改正における国税通則法の改正につながり、理由附記、事前通知等の質問検査権行使の規定の整備等がなされ、税制における適正手続保障に関する一連の改正として結実することとなった。

さらに、当連合会としては、平成26年度税制改正においては、平成23年度税制改正に引き続いて、国税通則法のうちの国税不服申立制度についての提言を行っているところである（平成23年度税制改正大綱（閣議決定）においては、遺憾ながら、国税不服申立制度に関する部分について、行政不服審査法の改正を待つて行うこととされていた。）。

具体的には、2012年12月21日付け「国税不服審判所及び租税訴訟の制度改革に関する提言」によって、以下の諸点の改正を求めた。

① 不服申立前置の強制を廃止し、納税者が、事案や争点の特質に応じて、異議申立て、審査請求、訴訟提起を自由に選択できるようにする。

② 独立性を担保するため、国税不服審判所を国税庁から内閣府へ移管する。

③ 国税不服審判所の第三者性を確保し、納税者の信頼を確保するため、税務行政庁から国税不服審判所への出向を禁止する。

④ 納税者に適正手続を保障するために、不服審査手続において、全件同席主張審理の導入、処分担当者の出頭義務・回答義務を明定するなどして、対審構造を確保する

⑤ 処分行政庁が提出した証拠や審判所が職権で収集した証拠を例外なく閲覧・謄写する権利等を確保するため、手続を整備する。

⑥ 租税訴訟における裁判所の専門性の向上を図るべく、裁判所に租税専門部を設置する。

⑦ 裁判所の公正性（中立性・公平性）について国民の信頼を確保するため、税務行政庁から裁判所調査官への出向を禁止する。

⑧ 不意打ちを防止するため、処分理由の差替え・後出しを認めない争点主義を採用する。

⑨ 柔軟かつ迅速な救済の一手段として、当事者の合意による解決制度を導入する。

当連合会は、今回の税制改正大綱による1ないし6の改正の諸点について、1は①、2及び4は④、3は⑤、5は②をそれぞれ前進させるものであって、正当な改正事項として評価するとともに、閣議決定の内容から後退することなく、速やかな法改正が実現されるよう強く要望する。

2014年（平成26年）1月8日

日本弁護士連合会
会長 山岸 憲司

野党4党が、行政不服審査法案（対案）を衆院に共同提出

民主、結い、生活、社民の4党（以下「野党4党」という。）は5月12日、「行政不服審査法案」（以下「対案」という。）を衆院に共同で提出した。

野党4党が提出した対案では、国民本位の行政に資する行政救済制度の実現をねらいとしている。対案のポイントは、次のとおり。

①立性・専門性の高い審理官制度を創設することとし、審理官は外部登用を基本に内閣府が一括採用する。②審理官制度を創設することから、政府案にある行政不服審査会（第三者機

関）は設置しない。③地方公共団体に対する措置として、請求者による都道府県または国に対する請求についての選択が可能なることを明確にする。④審査庁は、請求を棄却する場合でも、制度の改善等の意見を関係機関等に述べることができるようにする。⑥不服申立期間を、取消訴訟の出訴期間（行訴法14条1項、国通法114条、地税法19条の11）と同様の6ヵ月にする（政府案では3ヵ月）。

「行政不服審査法案（対案）」
<http://www.dpj.or.jp/article/104364>

【論説】

パススルー課税が認められる事業体とは何か

～恣意的な目的論的な法解釈でゆがめられる課税取扱

石村 耕治（国税制研究所代表）

◆はじめに

- 1 税法解釈についての国際比較
 - (1) わが国における伝統的な税法解釈論
 - (2) 英米における伝統的な税法解釈論
 - (3) 目的論解釈に傾斜する現代司法
 - ① 司法積極主義と目的論的解釈論の展開
 - ② わが国における目的論的税法解釈論の展開
- 2 わが国での「法人」概念
- 3 ハイブリッド事業体とは何か
 - (1) ハイブリッド事業体に対するパススルー課税適用の適否
 - ① LLC形態のハイブリッド事業体に対す

る所得課税取扱が争われた事例

- ② LPS形態のハイブリッド事業体に対する所得課税取扱が争われた事例
- (2) 任意組合と組合員にかかるパススルー課税適用の適否
 - ① 任意組合と組合員にかかる所得課税取扱が争われた事例
 - ② 任意組合と組合員にかかる消費課税取扱が争われた事例

◆むすびにかえて

～問われる法人格の有無に傾斜して課税取扱を決めるルール

◆はじめに

中小法人については、「みなし個人」としての課税取扱をしてはどうかとの主張がある。法人の損益を、個人出資者／持分主（メンバー／構成員）へ配賦（パススルー）して課税すること（以下「パススルー課税」という。）を認め、法人税ではなく個人所得税のみを課すべきであるとする主張である¹。

ただ、現行の税法では、いわゆる「日本版LLC」、つまり合同会社（会社法576条～579条・585条）の仕組みを導入しながら、いわゆる「みなし個人」課税、パススルー課税を認めず、法人段階と個人段階の双方で所得課税を行っている。つまり、法人に対する所得課税（法人所得課税）では、一般の株式会社など普通法人と同様に扱われる²。

また、民法上の組合／任意組合（民法667

¹ 例えば、武田昌輔「中小企業課税の問題」租税法研究13号参照。もっとも、わが国におけるみなし個人課税、パススルー課税を是とする主張は、「二重課税の排除」というよりは、個人企業と小規模法人との間の税負担の均衡を図るべく、「イコール・フットイング（equal footing／競争条件の均等化）」の原理、に反する課税の防止という点に根拠があると考えられる。

² ちなみに、アメリカでは、法人実在説の考え方に基いて経済的二重課税を実施している。このため、普通法人（C法人）についてはその法人所得に対して超過累進課税をする一方で、税引後の配当を受け取った個人にも他の所得と総合して超過累進課税するかたちで二段階課税を行っている。その一方で、小規模法人（S法人）やLLC（リミテッド・ライアビリティ・カンパニー）については、いわゆる「みなし個人課税」を選択できる法人制度を置いている。この種の法人は、小規模企業に対する経済的二重課税排除の観点から、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税（pass-through tax treatment）という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想さ

条1項)は、本来、パススルー課税が認められ、直接の損益の帰属主体とはならないはずの法的性格を有する事業体である。それにもかかわらず、課税庁が目的論的な解釈を展開し、民法上の組合／任意組合を、課税上あたかも任意団体／人格のない社団に匹敵する事業体とみなして任意組合自体を損益の帰属主体、独自の事業体／納税主体のように取り扱い課税処分をしている事例が散見される。他方では、納税者も、自らの租税回避行為を正当化するあるいは課税処分を取り消すために、民法上の組合／任意組合を、あえて二重課税の適用ある事業体であるとする目的論的な法解釈を展開している事例が散見される。こうした目的論的な法解釈が跋扈する背景には、多様化する「法人」がそれぞれ具体的に定義されずに、法解釈にゆだねられていることも大きく影響している。

課税庁ないし納税者がこうした自己に都合のよい法の適用／解釈(主張)をする、あるいは国税不服審判所ないし裁判所がこうした主張を精査するにあたっては、所得課税のみが争点となっている、あるいは逆に消費課税のみが争点となっている事例も少なくない。その結果、所得／消費双方の課税面を包括的にとらえて精査すると、整合性のない裁断が正当化されていることも少なくない。恣意的な目的論的な法解釈は、法制や税制をゆがめることにもつながる。

1 税法解釈についての国際比較

税法の解釈においては、国家の課税権をどう見るかに大きく左右される。国家の課税権は、伝統的に次のように理解されている。

課税とは国家が貨幣形態において公権力を行

使することであり、かつ、課税の作用は対国民との関係においては財産権の侵害的な性格を有する。このことから、租税法律主義のもと、課税要件【納税義務者・課税物件・帰属・課税標準・税率など】や租税の賦課徴収手続は、あらかじめ法律で定められていなければならないとされる³。また、租税法律主義から派生する原理として「課税要件明確主義」がある。この原理は、課税要件はできるだけ明確、具体的に実定税法に定めるように求めるものである⁴。

(1) わが国における伝統的な税法解釈論

以上のような国家の課税権についての理解をもとに、わが国における税法の解釈に関する通説は、租税法律関係における法的安定性・予測可能性を高めるねらいから、税法は原則として、その文言に即して解釈(いわゆる「文理解釈(literal interpretation)」)をすべきであるとされる⁵。

この点に関して、税法の解釈・適用にあたっては、「疑わしきは納税者の利益に(an ambiguous tax statute is to be construed in favor of the taxpayer)」のルールないし「疑わしきは国庫の利益に反して」のルール(the contra-fiscum rule)」が主張される。学問上、これらのルールは、

(ア) `税法の解釈原理、であるとする説⁶と
`税法の解釈原理、ではなく、(イ) `課税要件事実認定上の原理、であるとする説⁷がある。

「疑わしきは納税者の利益に」のルールは(ア)税法の解釈原理で、税法等に二重課税に対応する実定規定がないとしても、少なくともそれが著しく不公平・不合理であると判断されるときには、違法、あるいは場合によっては違憲となると解することができるのではないか。

れている。一般に、「選択適格事業体(eligible entity)」とも呼ばれる(財務省規則§301.7701-2、§301.7701-3)。なお、S法人として届出をし適格事業体となれる要件の一つは、申請法人の出資者／持分主は100人以内であることである。今日、全米の普通法人総数(650~700万社)のうち、S法人の占める割合は6割強である。また、出資者／持分主が1~2人のS法人が全体の8割を占める。See, CCH, 2014 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2014) at 165 et seq.

³ 例えば、大阪高判平7.1.1.28・判時1570号57頁、大阪高判平12.10.24・訟月48巻6号1534頁参照。

⁴ 例えば、仙台高判昭57.7.23・判時1052号3頁参照。

⁵ 例えば、金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂、2014年)112頁、北野弘久『税法学原論〔第6版〕』(青林書院、2007年)223頁参照。

⁶ 清永敬次『税法〔新装版第1版〕』(ミネルヴァ書房、2013年)36-37頁参照。

⁷ 金子宏『租税法〔第19版〕』注5 114頁参照。

一方、これらのルールは、(イ)課税要件事実上の原理、すなわち税法の解釈原理ではないとする説に従うと、税法の解釈においては、「疑わしきは国庫の利益に反して」ルールは、主張できなくなる。もっとも、この場合であっても、実定税法規定に疑義が生じ、許される範囲での解釈を駆使しても、具体的な意味内容を把握できないときには、課税要件明確主義に反しており、当該税法規定自体または当該税法規定を適用してなされた二重課税にあたる処分は違法となると解することもできるのではないか。

こうした和風の税法解釈は、少なくともわが国内での二重課税処分を問う事案には通用するであろう。しかし、国際二重課税を問う事案において租税条約の相手国をはじめして他の諸国においてもグローバルに通用するかどうかは定かではない。

(2) 英米における伝統的な税法解釈論

英米税法、とりわけその源流となっているイギリス税法における伝統的な税法解釈論に目を転じてみたい。

イギリスでは、国王が議会に諮ることなく課税を行う姿勢を強めたことから、1698年に権利章典(Bill of Rights 1689)に「国王大権による課税禁止(no taxation by Royal Prerogative)」が制定・発布された。この権利章典に「租税法主義(no taxation without legislation)の原則」がうたわれて以来、「税法はすべて議会制定法上の創造物である(Revenue law is entirely a creature of Parliamentary statute)」であるとされてきた⁸。つまり、コモンロー税(common law tax)のようなものは認められず、議会が制定した法律以外によって課税してはならないとされてきた。この底流には、これら税法による公権力の行使は、本人の意思とは無関係な財産権の収奪であり、法的な性格としては、刑事法による生命や自由の剥奪と同じである(the property deprivation imposed by tax law is analogous to the deprivation of life or liberty imposed by criminal law)との考え方がある。さらに、課税権の行使は、必

要悪であるがために、納税は、明確かつ不確定ではない文言で義務化されなければならない

(Taxation is a necessary evil; thus, the obligation to pay tax have to be mandated in clear and unequivocal language)とし、課税要件明確主義を宣言してきた⁹。

こうしたイギリスの国家の課税権についての伝統的な理解のもとでは、他の公法や私法とは異なり、税法は特別の部類の法律であり、税法解釈は、文理解釈(literal interpretation)によるべきであり、課税の公平(equity in tax)原則を税法解釈に持ち込み、納税義務の拡大をはかる目的論解釈(purposive interpretation)はゆるされない(no equity in tax)とされる¹⁰。

このような伝統的な税法解釈論の底流には、次のような考え方がある。すなわち、立法者は、立法に属するが、法解釈を求められる者は司法に属する。司法において法解釈を行う者は、立法者ではない。司法において法解釈を行う者は、税法は、コモンローの支配をも受ける他の公法や私法とは異なり、制定法だけが支配する特別の部類の法律であり、したがって、当事者間の紛争の解決にあたっては、条文に記されている文言解釈(linguistic construction)し、裁断を下すべきである。課税の公平原則や立法事実等に傾斜して裁断を下すべきではない。

もっとも、以上のような税法解釈論は、わが国はもちろんのこと、イギリスやアメリカをはじめとした他の多くの諸国においても、`租税回避(tax avoidance)、事案への対応策に傾斜するかたちで展開されてきたといっても過言ではない。`租税回避、事案では、関係当事者たる納税者は、税法を厳格に適用・解釈をすることで国家の課税権限を制限することによって、問題の事案に対し国家、とりわけ司法の積極的関与を望まないスタンスにある。

こうした文理解釈に傾斜する伝統的な税法解釈論によると、納税者から二重課税にあたる不利益処分を受けたとの訴えがあったとしても、税法に二重課税に対応する実定規定がないときには、違法にはできないと解すべきなのであるか。

⁸ See, Nicola Preston, `The Interpretation of Taxing Statutes: The English Perspective,` 7 Akron Tax J. 43 (1990).

⁹ See, William B. Barker, `Statutory Interpretation, Comparative Law, and Economic Theory: Discovering the Grand of Income Taxation,` 40 San Diego L. Rev. 821, at 827 (2003).

¹⁰ See, Partington v. Attorney-General, (1869) LR4 HL 100.

(3) 目的論解釈に傾斜する現代司法

すでにふれたように、イギリスの司法は、税法解釈については伝統的に、文理解釈 (literal interpretation) によるべきであるとの姿勢をとってきた。「税法は、国家の利益にではなく、納税者の利益に厳格に解されるべきである (tax laws are to be construed against the state and in favor of the taxpayer)」とする考え方は、今日でも主流である¹¹。しかし、近年、目的論解釈 (purposive interpretation) に傾斜した裁断も散見されるようになってきている。背景には、税務当局が、租税回避行為の封鎖を、立法ではなく、司法に期待する傾向が強まっていることが一因とされる。

① 司法積極主義と目的論的解釈論の展開

アメリカにおいては、社会立法の増加や市民権運動の高まりなどを受けて、社会変革に司法の積極的なかわりを期待する、いわゆる「司法積極主義 (judicial activism)」が広く支持されるようになってきている¹²。司法積極主義は、法解釈、とりわけ憲法解釈をよりリベラルに行うことにより、立法府の不作為への対応を含め、国民の権利救済に司法が積極的にかかわろうとする考え方がベースになっている。リベラルな法解釈を導き出すためには、単に法律の書かれている文言のみならず、その法律がつけられた立法の経緯 (legislative history) や立法事実 (legislative facts)、立法者の意思や理由 (legislative intents/legislative purpose) などにも踏み込んで法解釈をし、司法判断 (判決や決定など) につなげる必要があるとされる¹³。

こうした司法積極主義の流れを受けて、裁判

所のなかには、税法の解釈論においても、文理解釈 (literal interpretation) によるのではなく、税法に定められた立法事実などにも深く踏み込んでリベラルな法解釈をし、司法判断を下す動きが強まっている。すなわち、`税の軽減を主たる目的とする規定、の解釈・適用においては厳格解釈 (narrow interpretation) ないし目的論的解釈 (purposive interpretation) をし、`租税回避を目的とした行為、の規定には拡張解釈 (expanding interpretation) も許されるという判断も出てきている¹⁴。

ある意味では、納税者から二重課税にあたる不利益処分を受けたとの訴えがあった場合で、税法に二重課税に対応する実定規定がないときにこそ、司法は、立法事実などにまで踏み込んで法解釈をし、裁断をくだすように求められるのではないか。

② わが国における目的論的税法解釈論の展開

わが国においても、税法の減免規定などについて、その趣旨・目的にそくした解釈を行うことで、その適用を否認しようとする考え方が出てきている¹⁵。また、立法ではなく司法による法解釈で租税回避に対応しようということで、租税回避課税要件事実認定段階での否認 (「私法上の法律構成〔組替〕による否認」) の法理を組み立てる動きもある。例えば、前記の税法上の個別規定が存在しない場合でも、租税回避をねらいになされた行為については、当事者が真に「意図」した私法上の法律関係による合意内容を精査し、それに基づき組み替えて課税要件事実の認定が行われるべきであるとする考え方である¹⁶。ちなみに、この考え方の下では、立証過程において、租税回避目的があるかどうか

¹¹ See, Norman J. Singer, Sutherland Statutory Constitution 66.01, at 1 (5th ed., 1992).

¹² See, Keenan D. Kmiec, `The Origin and Current Meanings of Judicial Activism,` 69 Tex. L. Rev. 819 (1991).

¹³ See, Michael Livingston, `Congress, the Courts, and the Code: Legislative History and the Interpretation of Tax Statutes,` 69 Tex. L. Rev. 819 (1991).

¹⁴ 取引の法的形式よりも経済的実質を重視した課税取扱を支持する司法判断が増えている傾向について詳しくは、See, Adam Chodorow `Economic Analysis in Judicial Decision Making: An Assessment Based on Judge Posner's Tax Decisions,` 25 Va. Tax Rev. 67, at 116 (2005).

¹⁵ 例えば、いわゆる「りそな銀行事件」判決。最判平17.12.19・民集60巻1号252頁、原審：大阪地判平13.12.14・民集59巻10号2993頁、大阪高判平15.5.14・民集59巻10号3165頁。いわゆる「UFJ銀行事件」判決。最判平18.2.23・訟月53巻8号2447頁参照。逆にこの法理の適用を認めなかった事例〔売買か交換かが争点の事件〕としては、東京高判平11.6.21・判時1685号33頁、原審：東京地判平10.5.13・判時1656号72頁、最判平15.6.13・税資253号順号9367。

¹⁶ 例えば、大阪高判平12.1.18・訟月47巻12号3767頁参照。

かは、副次的な役割を担う間接事実過ぎないことになる。

課税要件事実認定段階での否認（私法上の法律構成〔組替〕による否認）の法理の具体的内容は、論者により異なる¹⁷。こうした法理は、司法上の判断基準として用いられることを想定しているものと思われる。つまり、こうした法理の発案者は、裁判所の判断基準と捉えているものと解される。

課税要件事実認定段階での否認は、厳密には、大きく次の3つに分けることができる。

【表1】課税要件事実認定段階での否認

(a) 私法上の法律行為（契約等）が存在しない《契約等の成立の否認》ケース
(b) 私法上の法律行為（契約等）が虚偽表示により無効であると認定する《契約等の無効の主張・立証》ケース
(c) 当事者の選択した私法上の法律行為（契約等）を否認して、当事者が真に「意図」した私法上の法律行為（法律関係）を認定する《法律構成組替》ケース〔分かりやすくいえば、課税庁が、納税者が主張する私法上の法律行為（法律関係）と別の私法上の法律行為（法律関係）が成立していると組み替えて、税法を適用する方法〕

わが税法学界の常識的な見解では久しく、ある私法上の法律行為が租税回避にあたるのかどうかの判断においては、その行為の当事者たる納税者の租税回避の「意図」ないし「意思」は関係がない、とされてきた¹⁸。ところが、近年、課税庁や裁判所は、当事者である納税者が租税回避の「意図」をもって行った行為については、真正な意思に基づく行為ではないとして否認する傾向がみられる。

また、租税回避の「意図」がある場合には、

当事者が真に「意図」した私法上の法律関係による合意内容に基づき組み替えて課税要件事実認定を行い、課税すべきであるとする考え方が台頭してきている¹⁹。

「私法上の法律構成〔組替〕による否認」の法理は、公平な税負担（equity in tax）の見地から、税法の根拠がなくとも、当事者が選択した契約形態ないし法形式等（私法上の法律行為）が通常用いられるものと異なる場合には、通常用いられるものに引きなおして、その基で課税要件を充足するものと認定して課税しようとする考え方である。内実は、一般的な租税回避行為否認の法理を認めるに等しいといえる。この法理については、租税法律主義の原点に立ち返って精査することを要する。

近年の目的論的税法解釈論は本来、租税回避、をターゲットに、それに対応する実定規定がない場合を想定して展開されているものである。近年、多様な事業体が出現している。こうした事業体にかかる損益帰属主体性を判定するあるいは経済的・二重課税ないしその根幹の「法人とは何か」を裁断する場合にも、目的論的税法解釈論が展開されるべきなのであろうか。

2 わが国での「法人」概念

わが国の税法には、外国で組成されたLLCないしリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」ともいう。）のような外国の事業体²⁰が法人に該当するかどうかを明文で定めた規定は存在しない。このため、外国事業体の法人該当性については、法解釈論レベルで考えていくことになる。

「法人」概念、つまり、「法人とは何か」を精査する場合に織り込んでおくべきことは、この概念は、税法上の「固有概念」ではなく、「借

¹⁷ 例えば、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（1）～（4）」税理42巻14号、同15号、43巻1号、同3号。中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」税研83号61頁参照。

¹⁸ 例えば、清永敬次『租税法〔最新版第1版〕』注6 44頁参照。

¹⁹ 課税庁にくみする結果となる課税理論は、どちらかといえば課税庁や訟務検事などから転身した実務法学者や課税庁寄りの研究者により強く支持される傾向にある。例えば、中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』（商事法務、2011年）405頁以下参照。

²⁰ なお、本稿では、紙幅の制限から、アメリカなどの普通法人（C法人）、LPS、LLCとS法人に関する課税上の課題について詳細に論じる余裕はない。実務的な取扱などを含めて詳しくは、See, Emily Ann Satterthwaite, 「Entity-Level Entrepreneurs and the Choice-of-Entity Challenge, 10 Pitt. Tax Rev. 139, at 168 et seq. (2013); Anthony Mancuso, Nolo's Quick LLC (7th ed., 2013, Nolo) .

用概念、であるということである²¹。借用概念は、一般に、税法が、その法分野（例えば民法）で使われている意義と異なる意義づけをしない限り、その法分野（民法）で使われている意義と同じに解するべきであるとされる²²。わが国の法人制度を定めているのは民法である。このことから、原則として民法上法人であるとされれば税法上も法人ということになる。

民法では、法人とは自然人以外の法律上権利義務の主体であるとされる。`法人とは何か、を判断する場合、いくつかの考え方があ。一つは「三要件説」に基づく「法人該当三要件基準」である²³。そして、もう一つは「法人法定主義」に基づく「法人格付与基準」である。加えて、税法独自の基準としては「損益帰属主体性基準」がある²⁴。

これらを簡潔に図説すると、次（【表2】）のとおりである。

3 ハイブリッド事業体とは何か

パススルー課税の適用／不適用について事業体の設立地国と他国とでは異なる取扱が行われる事業体を総称で「ハイブリッド事業体（hybrid entities）」と呼ぶ。ハイブリッド事業体は、国際課税関係において、次の二つ（【表3】）の類型に分けて精査されてきている²⁵。

ハイブリッド事業体については、以上のように類型化ができる。このことから、事業体の設立地国および他国でも同様の課税取扱を受ける事業体は、`ハイブリッド、事業体にあたらぬ。

【表2】法人該当性の判断基準

<p>【私法上の三要件説に基づく法人該当三要件基準】ある事業体が法人に該当するかどうかは、次の三要件を充たしているかどうかにより判断すべきである。</p> <p>①その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有するかどうか</p> <p>②その構成員の名において契約を締結し、その構成員の名において権利を取得し義務を負うなど独立した権利義務の帰属主体となり得るかどうか</p> <p>③その権利義務のためにその名において訴訟当事者となり得るかどうか</p>
<p>【法人法定主義に基づく法人格付与基準】ある事業体が法人に該当するかどうかは、法律に定めがあるかどうかによることとし（民法33条1項）、外国事業体については、当該外国法上法人格を付与された事業体であり、かつ、外国会社に該当するものに限られる。</p>
<p>【損益帰属主体性基準】ある事業体が法人に該当するかどうかは、損益の帰属主体として設立されているかどうかにより判断すべきである。</p>

【表3】ハイブリッド事業体の類型

<p>レギュラー・ハイブリッド事業体 (regular hybrid entities)</p> <p>自国では課税透明と扱われ構成員課税／パススルー課税を受ける一方、他国（外国では課税不透明と扱われ法人課税を受ける事業体</p>
<p>リバース・ハイブリッド事業体 (reverse hybrid entities)</p> <p>自国では課税不透明と扱われ法人課税を受ける一方で、他国（外国）では「リバース（逆）」に、課税透明であるとしてパススルー課税を受ける事業体</p>

（1）ハイブリッド事業体に対するパススルー課税適用の適否

²¹ わが国の法人税法では、納税義務者である法人は、内国法人（法人税法2条3号・4条1項）と外国法人（法人税法2条4号・4条3号）である。このことから、民法上の任意組合（667条以下）、商法上の匿名組合（535条）、有限責任事業組合（日本版LLP）などは、契約にすぎず、損益の帰属主体とはならないことから、法人税法上の納税義務者（納税主体）とされない。これら非法人を事業体（business entity）と認知しながらも、組織体の段階では課税せず、損益をその構成員に配賦（パススルー）し構成員の段階で課税する方法を「パススルー課税（path-through taxation）」という。また、パススルー課税を受ける事業体を「パススルー事業体（path-through entities）」という。

²² 税法の固有概念と借用概念との違いについては、石村耕治編『現代税法入門塾〔第7版〕（清文社、2014年）155頁以下参照。

²³ 星野栄一「いわゆる『権利能力なき社団』について」『民法論集〔第1巻〕』（有斐閣、1970年）270頁参照。後藤元伸「権利能力なき社団の法理と民法上の組合」法律時報85巻9号30頁以下参照。

²⁴ 東京地判平23.7.19・タイムズZ261-11714参照。

²⁵ See, Kenan Mullis, `Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities,` Tax Analysis (November 4, 2011) : Gregg D. Lemein & John D. McDonald, Final Code Sec. 894 Regulation: Treaty Benefits for Hybrid Entity Payments, Taxes (Sept. 1, 2000) at 59 ; Andriy Krahnal, `International Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization,` 5 Hous. Bus. & Tax L. J. 98 (2005) .

これまで、わが国においては、ハイブリッド事業体の法人該当性について、外国法上のLLCおよびLPSに関して争われている。

① LLC形態のハイブリッド事業体に対する所得課税取扱が争われた事例

アメリカ州法上のLLCは、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税という税制上の利点に加え、株式会社では出資者／持分主が出資の限度で責任を負う有限責任制という特性を備えた事業体である。

ところが、日本版LLC（合同会社）では、パススルー課税が認められていない。これは、日本版LLP（有限責任事業組合）を選択することで、納税者は、実質的にパススルー課税、出資者（メンバー／構成員）は享受できることから、いわゆる「すみ分け」であると解することもできる。

ただ、わが国のように、パススルー課税の選択を享受できるはずのアメリカ型のLLCの仕組みを導入しながら、法人段階と個人段階の双方で所得課税を行うことは、経済的二重課税の問題を引きずらざるを得ない構図にあることに留意する必要がある²⁶。

この点に関連して、わが国とアメリカとの間の現実空間における国境をまたぐ取引に関し、国税庁の質疑応答事例（法人税）「米国LLCに係る税務取扱い」では、次のような理由を示して、わが国での所得課税上、アメリカ州法に準拠して設立されたLLCを「法人」として取り扱うものとしている²⁷。

日本版LLC（合同会社）制度が創設される以前に、アメリカ州法に準拠して設立されたLLCの出資者／持分主（メンバー／構成員）であるわが国の居住者が、わが国での申告にあたり、アメリカLLCのパススルー課税のルールをそのまま適用し、それを認めなかった課税庁との間で争われた事例がある。

【表4】 国税庁のアメリカLLCにかかるわが国での税務取扱い（質疑応答事例）

【照会要旨】

米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（LLC:Limited Liability Company）は、米国各州が制定するLLC法（Limited Liability Company Act）に基づいて設立される事業体です。LLC法は、1977年に米国ワイオミング州で制定されたのを皮切りに、現在では全米の各州（50州）及びコロンビア特別区において制定されています。

LLCは法人（Corporation）に似かよった性質を有していますが、米国の税務上は、事業体（LLC）ごとに、法人課税を受けるか又はその出資者（メンバー）を納税主体とするいわゆるパス・スルー課税を受けるかの選択が認められています。

米国の税務上、法人課税を選択したLLC又はパス・スルー課税を選択したLLCは、我が国の税務上、外国法人に該当するものとして課税関係を考えることになるのでしょうか。

【回答要旨】

ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになります。

LLC法に準拠して設立された米国LLCについては、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられます。

- ① LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。
- ② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。
- ③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
- ④ 統一LLC法においては、「LLCは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」「LLCは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。

したがって、LLCが米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うのが相当です。

ただし、米国のLLC法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々の

²⁶ ちなみに、合同会社は、2005〔平成17〕年に成立した新会社法により創設された会社制度である。創設段階における国会での附帯決議として、「合同会社に対する課税については、会社の利用状況、運用実態等を踏まえ、必要があれば、対応措置を検討すること」が定められている。第162回国会（常会）参議院法務委員会2005〔平成17〕年6月28日「会社法に対する附帯決議」参照。

²⁷ Available at: <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/31/03.htm>. 投資国における選択事業体にかかるパススルー課税取扱いについてわが国の課税庁がガイダンスや通達などを使って一方的に片務的な対応を行うやり方は、国際課税の法的安定性や予測可能性に資するのであるか。見方によっては、否認リスクにさらされることを好まない国際投資家の日本離れを引き起こす誘因になるのではないだろうか。

LLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法（設立準拠法）の規定等に照らして、個別に判断する必要があります。

更正処分および過少申告加算税賦課決定処分をしたため、争われた。裁判所（さいたま地裁および東京高裁）は、課税庁側の主張を認め、納税者側の訴えを棄却した²⁹。

これらは、外国でパススルー課税が認められた事業体について、わが国では法人に該当するとして課税取扱をするという、まさに前に述べたようなハイブリッド事業体にかかる典型的な課税事例にあたる。

こうしたわが国の課税取扱は、二重課税にあたるのか、逆に二重課税にはあたらず、納税者による租税回避にあたるのかを問われたわけである。

【表5】外国LLCのパススルー課税ルールのわが国での適用をめぐる裁断の比較

【事例1】わが国の居住者が、アメリカで設立したLLCから生じた損失を日本国内において他の所得と損益通算ができるかどうか争われた事例がある。この事例では、納税者が、アメリカLLCのパススルー課税ルールをわが国における課税関係に適用して所得税の申告をし、当該申告が課税庁に否認されたため、それを不服として争った。この事例における国税不服審判所の裁決では、「LLCは〔構成員とは別途の〕の独立した法的主体である」とし、わが税法では普通法人である外国法人に該当するとした²⁸。つまり、わが国の居住者である当該LLCの持分主にはCTBルールを不適用とし、当該LLCから生じた損失の直接の帰属主体とするパススルー課税を認めなかった。

【事例2】わが国の居住者である納税者が、アメリカニューヨーク州法に準拠して設立されたLLCが行った不動産賃貸業にかかる平成10年分から12年分の収支および当該LLC名義の預金利息収入を不動産所得および雑所得として申告した。この所得税の申告について、課税庁は、当該LLCが行う不動産賃貸業による生じた損益は法人としての当該LLCに帰属するものとし納税者の課税所得の範囲に含まれないとし、かつ、納税者に送金した分配金は納税者の配当所得に該当する等として、

これらの裁決や判決ではいずれも、アメリカ州法に準拠して設立されたLLC（以下「アメリカLLC」という。）をわが国税法上の「法人」として裁断を下している。つまり、アメリカLLCは、パススルー課税を選択しているかどうかにかかわらず、わが国では法人として課税取扱をするとしている。したがって、アメリカLLCに対する経済的二重課税は当然であり、逆にわが国納税者のよるパススルー課税の主張は租税回避にあたるとの裁断を下したといえる。

課税庁の処分やこれを是認した裁判所の裁断に基づくと、外国LLCへのわが国の居住者たる出資者／持分主（メンバー／構成員）は、直接の損益の帰属主体とは認められないことになる。したがって、出資者／持分主（メンバー／構成員）への配賦の認識は不要であり、かつ、出資者／持分主（メンバー／構成員）への実際の分配があった時点で配当所得として課税されることになる³⁰。言い換えると、納税者が主張したような損益の配賦（パススルー）は、アメリカのLLCからの脱退か、解散による残余財産の分配時までない、と解さなければならないことになる。

②LPS形態のハイブリッド事業体に対する所得課税取扱が争われた事例

外国で組成されたりミテッド・パートナーシップ（LPS）形態のハイブリッド事業体をわが国の税法上「法人」とし、パススルー課税を

²⁸ 裁決平13.2.26・裁集61巻102頁、タインズJ-61-10。

²⁹ 〔原審〕さいたま地判平19.5.16・税資257号-103（順号17012）／タインズZ257-10712（棄却・控訴）、〔控訴審〕東京高判平19.10.10・税資257-189（順号10798）／タインズZ257-10798（棄却・確定）。

³⁰ わが国の居住者である納税者が、投資ファンド（ケイマン諸島免税リミテッド・パートナーシップ／LPS）のジェネラル・パートナーであるアメリカ・デラウェア州LLCに出資し、当該投資ファンドから当該LLCにインセンティブとして分配された金額から、持分相当額（インセンティブ再分配）の一部について払戻しを受けた場合に、当該納税者の所得計算にあたり、配当所得の収入金額となるのは、その再分配の全額か、あるいは実際に払戻しを受けた金額かが争われた事例がある。裁判所は、納税者は配当等の支払を受ける権利が確定した時点でその全額が配当所得の収入金額となると判示している。〔原審〕東京地判平23.6.14・税資261-111（順号11701）／タインズZ261-11701（棄却・控訴）、〔控訴審〕東京高判平23.12.20・税資261-247（順号11837）／タインズZ261-11701（棄却・上告）この事例において納税者は、デラウェアLLCをパススルー課税の認められない事業体（法人）としたうえで、主張を展開している。

認めなかったわが国課税庁の課税取扱が争われた事例がある。

ちなみに、諸外国では一般に、L P Sは課税取扱においては独立した納税主体 (tax paying entity) とされていない。したがって、パートナーシップはすべての損益 (tax items) 【所得、経費項目、控除項目など】について直接の帰属主体性を認められないことになる。つまり、パートナーシップは、パートナー／構成員に直接配賦 (パススルー) され、パススルー課税が認められる事業体である。

アメリカには、連邦所得課税において、事業体自体は納税主体とはならない「リミテッド・パートナーシップ (L P S)」という事業体がある。各州 (ルイジアナ州を除く。) は、統一パートナーシップ法 (U P A=Uniform Partnership Act) というモデル法を採択し、それぞれリミテッド・パートナーシップ法を定めてきている³¹。L P Sは、日本の民法上の任意組合に似た事業体であり、L P Sの経営に無限責任を負うジェネラル・パートナーと、拠出した範囲内で有限責任を負うリミテッド・パートナーで組成される事業体である。アメリカにおいてL P Sは、パートナーが拠出した資金や金融機関からの融資を元に不動産を購入し、その運用 (賃貸等) を行いその損益をパートナーに配賦 (パススルー) するスキームとしても活用されている。

わが国課税庁が、これら外国のL P Sをわが国税法上の「法人」とし、パススルー課税を認めなかったことから、その課税取扱の適

否が争われた4つの事例がある。これらの事例は、アメリカ・デラウェア州法に基づいて組成されたL P Sにかかる事例 (以下「デラウェアL P S事例」という。) と、イギリス領バミューダ諸島 (以下「バミューダ」という。) の法律に基づいて設立されたL P S (以下「バミューダL P S事例」という。) に分かれる。

これらの判決を見ると、地裁レベルでは2件 (東京地裁および名古屋地裁) が法人に該当すると裁断し、残り2件 (東京地裁および大阪地裁) が法人に該当しないと裁断している。一方、高裁レベルでは、名古屋高裁を除き、3事例において法人に該当するという裁断を下している。

このように、外国で組成されたL P S形態のハイブリッド事業体をわが国の税法上、法人に該当するか、パススルー課税が認められる事業体に該当するかについては、下級裁判所の判断は割れた。このため、最終判断は最高裁に委ねられた。

(a) デラウェアL P Sが争われた事例

日本の居住者 (納税者X) が、デラウェア州改正統一リミテッド・パートナーシップ法 (以下「デラウェアL P S法」という。) に準拠して組成されたリミテッド・パートナーシップ (以下「デラウェアL P S」と通じて投資をし、その損益の配賦を受けたとする。

デラウェアL P S事例の争点は、デラウェアL P Sがわが税法上の「法人」に該当するかどうかである。

すなわち、当該L P Sが、アメリカ法の考え方と同様に「法人」にあてはまらなないとすると、わが国の税法上、不動産賃貸事業からの損益は当

【表6】 外国L P Sのパススルー課税ルールのわが国での適用をめぐる裁断の比較

デラウェアL P S事例			バミューダL P S事例
大阪地判平22.12.17 判タ/ 1369号28頁 【納税者敗訴】	東京地判平23.7.19 タインズ/ Z261-11714 【納税者勝訴】	名古屋地判平23.14.1 4・タインズ/ Z261-11833 【納税者勝訴】	東京地判平24.8.30 タインズ/ Z888-1745 【納税者勝訴】
大阪高判平25.4.25 タインズ/ Z888-1797 【納税者敗訴】	東京高判平25.3.13 タインズ/ Z888-1764 【納税者敗訴】	名古屋高判平25.1.24 タインズ/ Z888-1753 【納税者勝訴】	東京高判平26.2.5 【納税者勝訴】

³¹ U P Aによると、「パートナーシップ」とは、「2人以上の者により共有されている営利を目的とする事業をするための団体」と定義している (6条)。一方、連邦税法では、パートナーシップとは、「シンジケート、グループ、プール、合併企業その他人格のない社団で、事業活動、金融活動または投資活動を直接もしくは間接にする、法人、信託またはファウンデーション (基金) 等でないものを指す。」と、消極的に定義する (I R C 761条a項1号)。

【表7】信託契約を介した海外不動産投資事業を行うデラウエアLP Sの法人該当性

【事例の概要】①日本の居住者（納税者Xら）は、外国のA銀行との間で、A銀行を受託者とする信託契約を締結し、A銀行は、第三者との間で、デラウエアLP S法に準拠してリミテッド・パートナーシップ契約を締結し、LP Sを組成した。②そのうえで、A銀行が納税者Xらの拠出した現金をLP Sに拠出し、LP Sがその資産を元にアメリカに所在する中古集合住宅を対象とした不動産賃貸事業（以下「本件事業」という。）を行ったところ、本件事業によって損失が生じた。③納税者Xらは、本件事業による損益が納税者Xらの不動産所得（所得税法26条1項）に該当するとし、本件事業によって生じた損失とXらの他の所得との損益通算（所得税法上69条1項）を行ったうえで所得税の税額を計算し申告等を行った。④これに対し、課税庁が、私法上の法人該当三要件を充たしLP Sがわが国税法上の「法人」に該当すること等を理由として、本件事業による損益は納税者Xらの不動産所得に該当しないとし、Xらに対し所得税の更正処分等を行ったため、納税者Xらは当該処分の取消を求めて出訴した。

【争点】デラウエアLP Sは、わが国の税法上の「法人」に該当するかどうか。

【各判決において採用された判断基準】

《大阪地判平22.12.17の基準（納税者Xら敗訴）》

私法上の法人該当三要件基準を充足し、法人に該当する。（ただし、損益帰属主体性基準は用いない。）

《大阪高判平25.4.25（納税者Xら敗訴）》

外国法で法人格を付与されているかを実質的に判断する。（ただし、損益帰属主体性基準は用いない。）

《東京地判平23.7.19の基準（納税者Xら勝訴）》

私法上の法人該当三要件基準は、一般的に「法人」であるための必要要件であるものの、法人と非法人である事業体を明確に区分できる基準ではない。わが国の税法上の法人は、設立準拠法に基づき法人格を付与すると定めていることに加え（法人格付与基準）、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）により判断すべきであると判示した。

《東京高判平25.3.13（納税者Xら敗訴）》

外国法で法人格を付与されているかを実質的に判断する。（ただし、損益帰属主体性基準は用いない。）

《名古屋地判平23.14.14の基準（納税者Xら勝訴）》

法人格付与基準および損益帰属主体基準で判断すべきであると判示した。

《名古屋高判平25.1.24（納税者Xら勝訴）》

法人格付与基準および損益帰属主体基準判断すべきであると判示した。

該LP Sに帰属せず直接日本の居住者たる納税者に帰属するものとしてパススルー課税が行われることになる。言い換えると、当該納税者の所得税上の所得計算上の収益または損失とすることができる。逆に、デラウエアLP Sがわが

税法上の「法人」にあてはまるとすると、不動産賃貸事業からの損益は当該LP Sに帰属し、当該納税者への分配は法人からの配当として課税を受け、損失は所得計算上はなかったものと取り扱われることになる。

これまで、デラウエアLP Sが争われた事例は3件ある。それらの事例の概要および争点は「信託契約を介した海外不動産投資事業を行うデラウエアLP Sの法人該当性」ということでは、ほぼ同じである。

(b) バミューダLP Sが争われた事例

バミューダの法律に基づき組成された特例リミテッド・パートナーシップである原告（納税者）が、日本国内源泉所得である匿名組合契約に基づく利益分配金について、法人税の申告書を提出しなかったとして、法人税についての決定処分（税額約8億円）および無申告加算税の賦課決定処分を受けた。この処分を不服として、原告は法人税法上の納税義務者には該当せず、国内源泉所得である匿名組合契約に基づく利益分配金を受領した事実はないとして、本件決定および本件賦課決定にかかる納税義務が存在しないことの確認および取消を求めた事案である。

(i) バミューダLP Sの定義

バミューダ法上、LP Sとは出資者であるとともに業務執行者であり、無限責任を負うジェネラル・パートナーおよび出資者であるが業務執行に関与せず、出資金を限界とする有限責任を負うリミテッド・パートナーの間のリミテッド・パートナーシップ契約に基づき組成される事業体と規定されている。

(ii) 国（被告）の主張

この事例において、国（被告）は、外国の事業体が日本の租税法上の法人に該当するか否かは、当該事業体の設立準拠法の内容のみならず、実際の活動実態、財産や権利義務の帰属状況等を考慮したうえで、個別具体的に、日本の法人に認められる権利能力と同等の能力を有するか否かに基づいて判断すべきであるとしたうえで、私法上の法人格該当三要件基準を充足しているとし、当該LP Sは法人に該当すると主張

した³²。

(iii) 裁判所の判断

東京地裁（平成24年8月30日判決）および東京高裁（平成26年2月5日判決）では、まず、法人格付与基準によっても判定が難しい場合には、損益帰属主体性基準で判定すべきとの判断基準を設定している。そのうえで、バミューダLPS法は、ここで問題となったLPSに対し法人格を付与する旨の規定が存在しないこと、また、当該LPSは、事業体自体に損益が帰属するものとして設立されたものでない。このことから、問題となったLPSは、わが国の税法上の「法人」には該当しないとの裁断を下している。

(2) 任意組合と組合員にかかる二重課税事例

任意組合（パートナーシップ/partnership、民法667条以下）は、任意団体/人格のない社団等（unincorporated organizations）とは異なり、法人税（法人所得税）の納税主体とはならず、事業体である組合を通り抜け損益は直接組合員（パートナー/partner、構成員/メンバー/member）に帰属するものとして課税される。言い換えると、パススルー課税が当然に認められ、組合員が納税主体となる仕組みであると解されている。

任意組合（パートナーシップ）と組合員（パートナー）の間では、所得課税に加え、消費課税についても、二重課税か、租税回避かが問われる事例が多く発生する。

任意組合に関する課税事例を精査すると、一方では、課税庁が、自らの課税処分を正当化するために、パススルー課税が原則である任意組合を、実質的には任意団体/人格のない社団であるとし、あえて二重課税の適用ある事業体であるとする主張が散見される。他方では、納税者が、自らの租税回避行為を正当化するため

に、あえて二重課税の適用ある事業体であるとする主張が散見される。

しかし、課税庁、納税者がこうした主張をするにあたっては、所得課税のみが争点となっている、あるいは逆に消費課税のみが争点となっている事例も少なくない。その結果、所得/消費双方の課税面を包括的にとらえて精査すると、整合性のない裁断が正当化されていることも少なくない。

①任意組合と組合員にかかる所得課税取扱が争われた事例

任意組合は、本来パススルー課税が当然に認められ、損益は組合員に配賦（パススルー）され、組合員が納税主体となる仕組みであると解されている。それにもかかわらず、任意組合と組合員にかかる所得課税にかかる紛争では、課税庁、納税者、裁判所などが、「任意組合＝パススルー課税」の法的ルールを堅持せず、経済的事象などに傾斜するかたちで、課税上あたかも任意団体/人格のない社団に匹敵する事業体とみて任意組合自体を損益の帰属主体、独自の事業体/納税主体のように取り扱っている事例が散見される。

(a) 「りんご生産組合事例」での任意組合の課税上の性格

いわゆる「りんご生産組合事例」³³は、争点となった点について、裁判所が任意組合を課税上あたかも任意団体/人格のない社団に匹敵する事業体とみて任意組合自体を損益の帰属主体、独自の事業体/納税主体のように取扱い最終判断を下した事例の一つである。

この事例では、りんご生産等の事業を営むことを目的として設立された民法上の組合/任意組合（以下「生産組合」という）の組合員Xが、生産組合の事業に従事し、生産組合から労務費名目で金員の支払を受けていた。組合員X

³² ちなみに、わが国の投資事業有限責任組合（LPS）には法律上の法人格はない。組合員の共同保有財産により共同事業を行うことを目的とした事業体であるため、各組合員がそれぞれ組合契約事業を直接行っていると法文上は読める（租税特別措置法41条の21第1項）。したがって、外国法人または非居住者が日本のLPSの組合員になった場合には、同条の特例を受けない限り、そのLPSの無限責任組合員の国内拠点が各組合員の日本における恒久的施設（PE）とされるおそれがある。

³³ 本件の評釈として、中村雅紀「事業所得か給与所得か～りんご生産組合事件等」税理47巻12号、水野忠恒「組合員が組合から受けた金銭の所得区分～りんご生産組合事件」税研18巻106号参照、岡村忠生「組合員がその組合事業に従事して得た収入と給与所得」民商法雑誌126巻6号914頁参照。

【表8】りんご生産組合事例判決の概要

この事例において、盛岡地裁は、組合員Xの生産組合からの収入は、「自己の計算と危険」という要素の入り込む余地がないものであって単なる労働の対価としての意味を有するに過ぎず、給与所得に該当するとした³⁴。

これに対し、仙台高裁は、組合員Xに対する金員は、生産組合に発生した事業所得を組合員Xに分配するものであるとして、地裁判決を取り消し組合員Xの請求を棄却した³⁵。

組合員Xは、高裁判断を不服として上告した。最高裁は、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合」、当該支払が組合事業にかかる利益の分配か給与等の支払に該当するかは、「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当するもの」ではないとしたうえで、この事例の場合、当事者は専従者に対する労務費の支払を雇用ないし雇用類似の法律関係に基づくものと認識しており、労務費は生産組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみられ、専従者は管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみられるという事実関係に着眼し、組合員Xが「本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかに、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当である」と判示した³⁶。

は、この金員を「給与所得」にかかる収入であるとして所得税の再修正申告をしたところ、Y税務署長がこれを「事業所得」にかかる収入であるとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、Xがその処分の取り消しを求めたものである。

この事例では、組合員Xの地位は、りんごの生産指導をする管理者（非組合員）の指示を受けながら管理者を補助し、一般作業員とともに作業に従事する立場の組合員（専従者）であった。管理者と専従者は、生産組合総会において選出され、その労費は生産組合で負担し、日給制を基本としており、生産組合では労務費として経費に計上されていた。生産組合の組合員Xに対する労務費名目の金員の支払は、形式的にみて、組合事業に係る利益の分配となり、組合

員Xの事業所得に該当するのか、あるいは、実質を重視して組合員Xの労務の提供に対する報酬の支払として組合員Xの給与所得に該当し生産組合の必要経費に算入すべきであるのかが争点となった。

この事例において裁判所は、最終的には納税者の主張を入れ、組合員間の取引を組合との外部取引と構成し、組合をあたかも人格なき団体に匹敵する事業体と見て所得課税取扱をすることを認めた。

この事例では、消費課税については争点になっていなかったが、こうした解釈を認めることは、さらに、組合自体を消費税の納税主体となる事業体とも解し得ることにもつながる。任意組合は、パススルー課税という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されていることを織り込んで考えると、確定した裁判所の裁断には疑問が残る。

(b) 従業員持株会の課税上の性格

所得課税の面で、原告建設会社X（納税者）とその従業員持株会社Aとの間の取引をめぐり、従業員持株会社Aが、任意組合か、任意団体／人格のない社団かも争点になった事例がある。

ちなみに、一般に、従業員持株会は、民法上の任意組合として組成される場合と任意団体（人格のない社団）として設立される場合が考えられる。民法上の組合として組成された場合、従業員持株会の稼得した配当所得は組合員（構成員）への分配を待たずに組合員への配当所得（所得税法24条）として所得税の課税対象となる。加えて、組合員が配当控除（同法92条）の適用を受けることができる。これに対し、従業員持株会社が人格のない社団として設立された場合には、配当金が従業員持株会社から構成員に分配されたとしても、それは非適格配当として取り扱われ、構成員の雑所得（同法35条）となる。しがたって、組合員（構成員）は配当控除を受けられない³⁷。

³⁴ 盛岡地判平11.4.16・税資242号145頁／タイムズZ242-8390（全部取消・納税者勝訴・被告控訴）。

³⁵ 仙台高判平11.10.27・税資245号132頁／タイムズZ245-8515（原判決取消・納税者敗訴・被控訴人上告）。

³⁶ 最判平13.7.13・税資251号順号8946／タイムズZ251-8946（原判決破棄・納税者勝訴）。

【表9】 自社株での代物弁済に対するみなし配当課税取扱と従業員持株会の法的性格

この事例では、従業員持株会Aを設置している原告建設会社X（納税者）に対する貸付金の回収にあたり、Aが保有するXの発行済み株式の代物別弁済により貸付金を消滅させたことが発端である。このAとXの間での取引について、課税庁Yは、取得株式に対応する資本等の金額を超える部分をみなし配当と認定、源泉所得税の納税告知処分、不納付加算税の賦課決定処分をした。この処分を不服として、Xがその処分の取消を求めて提訴したものである。訴えの理由として、Xは、Aが保有する株式の代物弁済による借入金債務の消滅は、従業員の福利厚生対策の危機を救済するためのもので、資本取引としての自己株式取得ではないから、みなし配当に該当する事実関係は認められないと主張した。また、この事例において、Xは、Aは、かたちは任意組合であるが、その運営実態に照らせば、実質は人格のない社団であるとし、Xが問われたみなし配当にかかる源泉所得税漏れに対する課税処分に関しては、源泉所得税の徴収義務者（受給者）は従業員持株会であると主張し、従業員持株会を任意組合とし納税者（会社）を受給者としてなした課税処分は違法であると主張した³⁸。

裁判所は、従業員持株会の法的性格を任意組合であると認定したうえで³⁹、当該課税処分は違法ではないとした。加えて、代物弁済により、株主としての地位に基づき借入金の消滅という経済的利益が発生しているとして、資本等の金額を上回る部分は配当とみなされると裁断し、Xの訴えを棄却した⁴⁰。

②任意組合と組合員にかかる消費課税取扱が争われた事例

任意組合と組合員の間では、消費課税についても、二重課税か、租税回避かが問われる事例が多く発生する。とりわけ、任意組合と組合人との間での内部取引にパススルー課税のルールを適用せずに、任意組合の法的性格をあたかも任意団体／人格のない社団と認定し、消費課税処分をする事例が散見される。

本件において、裁判所は二重課税にあたるかどうかについて、その理由を次のように判示する。

「発注会社と組合である企業体との間の取引とその組合員である原告会社との間の取引は別個に考えるべきである。本件企業体から原告を含む各構成員が下請受注した場合、各構成員の出資割合が6分の1であるから、下請受注した金額のうち、自己の出資割合に応じた6分の1に相当する金額を除いた残りの6分の5が他の構成員5社に対する課税売上になるところ、この場合、他の構成員5社は、いずれも6分の1の割合で出資しているから、下請受注した構成員の受注した金額のそれぞれ6分の1を、控除対象税額の計算上、課税仕入れとすることができ、このため、構成員全体の実質的な課税売上に係る消費税額の総額は、本件企業体のS工業からの受注総額に係る消費税額に一致し、二重課税の問題は生じない。しかし、原告構成員が

³⁷ ちなみに、一般論として、従業員持株会を設置している会社が、自己株式の取得により、株主等に金銭の交付等を行った場合、交付された金銭の合計額が、その会社の資本金等の合計額のうち交付の起因となった株式に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額は「みなし配当」に該当する（所得税法25条1項5号）。この自己株式の取得があった場合に「みなし配当」を認識する課税取扱は、2001〔平成13〕年の商法改正により会社の自己株式の取得や保有が法認されたことが引き金になっている。

³⁸ この事例における主たる争点は、会社が従業員持株会に対する貸付金の回収に換えて、自社株による代物弁済（民法482条）を受けた場合、みなし配当（所得税法25条1項）にあたるかどうかである。

³⁹ ちなみに、この事例において、従業員持株会は、会社から支払を受けた決算配当のうち配分済株式にかかる部分について、「名義人受領の配当所得の調書合計表」を作成するとともに、構成員に対しその配分済株式に対する配当金額およびその源泉徴収税額を記載した「名義人受領の配当所得の調書」を発行するなど、配分済株式にかかる部分については、従業員持株会が業務に関連して他人のために配当所得の支払を受ける者（所得税法施行規則97条1項参照）であることを前提とした計算処理を行い、当該持株会が民法上の組合であることを前提としたパススルー課税取扱を受けていた。

⁴⁰ 裁判所は、所得税法25条1項の『金銭その他の資産の交付を受けた場合』にいう「資産」には「金銭その他の資産が実際に交付された場合だけでなく、同様の経済的利益をもたらす債務の消滅等があった場合も含むものと解される」とした。そのうえで、この事例では、株主としての地位に基づき代物弁済により借入金債務の消滅利益が発生していると判定し、資本等の金額を上回る部分は配当にあたるかと裁断し、訴えを棄却した。〔原審〕大阪地判平23.3.17・訟務月報58巻11号3892頁／タインズZ261-11644（棄却・控訴）〔控訴審〕大阪高判平24.2.16・訟務月報58巻11号3876／タインズZ888-1693（棄却・上告）。なお、所得税法25条1項各号は、「みなし配当」として課税できる例を限定列挙するかたちになっており、「資産」には金銭その他の資産と「同様の経済的利益をもたらす債務の消滅等があった場合も含む」とした裁判所の拡張解釈ないし目的論的解釈には、租税法主義の原則の視角からは大きな疑問符が付く。この事例の分析としては、垂井英夫「代物弁済とみなし配当をめぐる税務問題（上）（中）（下）」税理56巻11号・15号・57巻1号参照。

【表10】任意組合と組合員との間での内部取引への消費課税は二重課税か否か

植栽工事等を営むために民法に準拠して成立した任意組合とその組合員との間の下請取引に消費税を課す更正処分は、当該組合の課税売上と下請工事にかかる課税売上に対して二重に課税（簡易課税を採用していた法人組合員は内部取引が課税売上として加算）されることになることから、当該処分は違法であるとして取消を求めた訴訟がある。

この事例において、裁判所は、次のように判示している。①民法上の組合が、その共同事業によって取得した財産は、当該組合の財産として総組合員の共有に属し組合員自身の財産と区別される。③組合と組合員との取引により組合が財産を取得した時に、組合財産については、当該取引をした組合員と他の組合員の共有となる。したがって、④組合と組合員との取引は内部取引とはいえ、消費税の課税対象となる⁴¹。

簡易課税制度を選択している場合には、課税仕入れに係る消費税額は、課税売上に係る消費税額の80%相当額となることから、前記のような等式が成立せず、結果的に簡易課税制度を選択しない場合よりも多い消費税納税義務が生じるが、これは、構成員が簡易課税制度を選択した以上、やむを得ないものというべきである。」

任意組合は、パススルー課税という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されている。したがって、課税庁や裁判所は、組合から組合員である原告会社が受注した金額は、あくまでも各組合員間の取引（課税売上）と解すべきである。消費課税のかかる事例の裁断にあたっては、とりわけ、わが国では、明確に任意組合を消費税の独立した納税義務者としていないことにも留意すべきである⁴²。

◆ むすびにかえて

～問われる法人格の有無に傾斜して課税取扱を決めるルール

わが国の課税庁は、従来からLLCやLPS形態のハイブリッド事業体にかかる法人該当性については、私法上の法人該当三要件基準に傾

斜するかたちで判定・課税取扱をしてきている。しかし、東京地裁平成23年7月19日判決⁴³では、`私法上の法人該当三要件基準は、一般的に「法人」であるための必要要件であるものの、法人と非法人である事業体を明確に区分できる基準ではない。わが国の税法上の法人は、設立準拠法に基づき法人格を付与すると定めていることに加え（法人格付与基準）、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）により判断すべきである」と正鵠を射た判断を示している。

ハイブリッド事業体がますます多様化する今日、法人格の有無という形式的基準だけに頼って、問題の事業体が法人に該当する否かを的確に判定するのは難しい時代に入っている。アメリカ型のチェック・ザ・ボックス・ルール（CTBルール）をわが国に導入するのも一案であるが、この案に対しわが国財政当局からの賛意はにわかには期待できまい。しかし、法人格の有無という形式的基準だけに頼る法解釈を続けることは、いたずらに経済的二重課税の問題を放任することにもつながりかねない。今日のグローバル化した法環境も勘案すれば、ハイブリッド事業体の法人該当性については、法人格の有無という形式的基準に加え、そもそもその事業体が、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）により実質的に判断すべきであるとする解釈は重い意味を持っている。

また、任意組合は、損益の直接の帰属主体は組合員であるというパススルー課税の特性を兼ね備えた仕組みとして構想されている。このことを織り込んで考えると、所得課税か消費課税かを問わず、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）を尊重したうえでの統一的な法の適用・解釈が求められるのではないか。

（いしむらこうじ・白鷗大学教授）

⁴¹ 福岡地判平11.1.26・税資240号222頁／タイムズZ240-8322（棄却・確定）〕本件注釈としては、桜井四朗「任意組合と組合員間の取引と消費税」月刊税務事例31巻6号参照。

⁴² パートナーシップ課税一般については、『パートナーシップの課税問題』日税研論集44号、高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』（清文社、2008年）参照。

⁴³ タイムズZ261-11714。

【事例研究】 No.2014-1

事業用定期借地権にかかる仲介手数料は取得価額に加算、損金に算入されないか否か

東京地裁平成24年7月3日判決（棄却・控訴）【インズZ888-1708・LEX/DB25495324】
東京高等裁判所（訴訟係属）

大竹正幸（国税制研究所研究員）

1. 事案の概要

本件は、結婚式場、披露宴会場の運営等を目的とする株式会社であるX（原告）が、専門結婚式場等の敷地の用に供することを目的として、事業用定期借地権設定契約（以下「本件契約」という。）を締結した際、仲介業者に対して支払った仲介手数料（以下「本件仲介手数料」という。）の金額を平成21年3月期（平成20年4月1日から平成21年3月31日までの事業年度をいう。以下同じ）の損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、Y（被告）から、本件仲介手数料について、本件契約の締結により設定された事業用定期借地権（以下「本件定期借地権」という。）を取得するために支出したものであり、本件定期借地権の取得価額に含めるべきものであって、平成21年3月期の損金の額に算入されないなどとして、平成21年3月期の法人税の更正（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）を受けたため、本件仲介手数料は平成21年3月期の損金に算入されるべきであり、これをしなかった本件更正処分等には法令の解釈適用を誤った違法があるなどと主張して、その一部取消しを求めた事案である。

2. 前提事実

（1）X等

Xは、昭和61年6月19日に設立された株式会社であり、結婚式場及び披露宴会場の運営、記念品を軸とした商品の販売並びにサービスの提供を事業内容としている。

（2）本件契約等

ア 本件契約に先立つ予約契約

Xは、平成20年10月1日、双日株式会社（以下「双日」という。）との間において、双日の所有する千葉県浦安市に所在する土地4456.3平方メートル（以下「本件借地」という。）につき、専門結婚式場等の敷地の用に供することを目的として、双日を賃貸人、Xを賃借人とする事業用定期借地権設定契約を締結する旨合意し、同契約に関し、事業用定期借地権設定予約契約（以下「本件予約契約」といい、同日付けの本件予約契約に係る事業用定期借地権設定予約契約書を「本件予約契約書」という。）を締結した。

本件予約契約書には、次の記載がある。

（ア）地代

1か月1348万円（消費税等別）とする。ただし、建設着工日より営業開始日までの期間は、Xは、双日に対し、上記地代の3分の1に相当する1か月449万3000円（消費税等別）を地代として支払うものとする。

（イ）予約証拠金及び敷金

敷金は、月額地代の12か月分の1億6176万円とする。Xは双日に対し、本件予約契約の締結と同時に、予約証拠金として8088万円を預託する。ただし、予約証拠金には利息を付さないものとし、同証拠金は、本件契約締結時に、敷金の一部に充当されるものとする。敷金の残額8088万円については、Xは、双日に対し、工事着工日に支払うものとする。

また、本件予約契約が解除された場合、双日は、Xに対し、速やかに預託された予約証拠金を返還する。

イ 本件契約

Xは、平成20年12月16日、双日との間において、双日を賃貸人、Xを賃借人とする本

件契約を締結し、同契約に係る公正証書（以下「本件公正証書」という。）を作成した。

本件公正証書には次の記載がある。

（ア）本件契約に基づく賃貸借の期間は、平成20年12月16日から平成42年3月31日までとする。本件契約は、上記期間の満了により終了し、その更新がないものとする。（イ）本件契約における地代（以下「本件地代」という。）は、1か月金1348万円（消費税等別）とする。（ウ）Xは、双日に対し、敷金として、金1億6176万円を預け入れるものとする。（エ）上記敷金については、利息を付さず、双日は、本件契約が終了し、本件借地の明渡し完了したときに、Xにこれを返還する。ただし、本件契約に基づく延滞賃料、損害金等のXの負担すべき債務が残存するときは、双日は、任意に上記敷金をもってその債務の弁済に充当することができる。

（3）本件仲介手数料

ア 本件仲介手数料の支払

（ア）Xは、双日との間で本件予約契約の締結の際に同契約を媒介したLASTING・VISIONS株式会社（以下「LV社」という。）から、宅地建物取引業法34条、35条及び35条の2の規定に基づき、同法35条1項所定の本件借地に係る重要事項等の説明を受け、同条項で規定する重要事項説明書を受領するとともに、本件契約成立時に仲介手数料として本件地代の1か月分に相当する金額を支払うことを承諾した。

（イ）その後、Xは、平成20年12月16日、双日との間で本件契約を締結し、その翌日である同月17日、LV社に対し、1か月分の本件地代に相当する1348万円に消費税等の額を含めた1415万4000円を本件仲介手数料として支払った。

イ 本件仲介手数料に係るXの経理処理

Xは、平成20年12月17日付けで、LV社に支払った本件仲介手数料1415万4000円のうち消費税等の額を除く1348万円を支払手数料として計上し、平成21年3月期の損金の額に算入した。

3.争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

本件更正処分等の適法性、すなわち、本件仲

介手数料は本件定期借地権の取得価額を構成し、損金に算入されないか否かが争点であり、これに関する当事者の主張の要旨は以下のとおりである。

（Yの主張の要旨）

（1）事業用定期借地権は、法人税法2条22号及び施行令12条が定める法人税法上の固定資産のうち「土地の上に存する権利」に含まれるところ、借地権等の非減価償却資産の取得価額の範囲については、法人税法上、明文の規定がない。

この点、法人税法22条3項及び4項は、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原価、費用及び損失の額について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるべき旨規定していることから、借地権等の非減価償却資産の取得価額についても、上記基準に従い解釈すべきである。そして、上記基準を要約したものと認められる企業会計原則（第3の5）によれば、貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならないこととし、有形固定資産の取得原価には、原則として、当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとされている。

施行令54条1項1号は、固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について、〔1〕当該資産の購入代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）及び〔2〕当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計額とする旨規定しているところ、これは上記会計慣行を明文をもって規定したものであり、同項は、借地権等の非減価償却資産の取得価額の範囲について規定するものではないが、取得価額の範囲について減価償却資産と非減価償却資産とで別異に解すべき理由はないし、公正妥当な会計慣行からすれば、非減価償却資産の取得価額についても、減価償却資産の取得価額に関する上記規定を類推適用するのが相当である。これと同様の趣旨から、基本通達7-3-16の2は、非減価償却資産である固定資産の取得価額については、別に定めるもののほか、施行

令54条の規定及びこれに関する取扱いの例によると定め、基本通達7-3-8は、普通借地権の取得価額につき、借地契約に当たり支出した手数料その他の費用等の付随費用が含まれる旨を定めているが、この定めは上記の趣旨に沿ったもので相当であり、事業用定期借地権についても適用されるものと解される。

したがって、事業用定期借地権の取得価額には、事業用定期借地権の対価として土地所有者に支払った金額のほか、基本通達7-3-8に定める付随費用も含まれると解すべきである。

なお、借地権の設定は、直接「資産の購入」という概念には当てはまらないが、借地権の取得価額について施行令54条1項1号の類推適用を受けるのは、権利金の授受があるなど借地権設定の対価が明示的に存在するときのみならず、実質的に借地権設定の対価としての意味を持つ給付が伴うときも含まれるものと解される（近隣の地価よりも比較的高い相当地代が取受される借地契約であっても、借地権の対価としての意味を持つ給付がされないとは限らない。）。

(2) これを本件についてみるに、本件契約によれば、本件定期借地権は事業用定期借地権と認められ、Xは、本件契約に当たり、双日に対し、権利金を支出した事実はないものの、本件地代の6か月分に相当する額8088万円を敷金として無利息で差入れており、双日において、本件契約が終了し、本件借地の明渡し完了時に同金員をXに返還するまでの間、上記敷金の運用益を得ることができることとなる。

このように、Xは、賃貸人たる双日に対して、本件定期借地権の取得に伴い直接的な対価としての支出をしていないものの、本件契約に基づき無利息の敷金を差し入れることにより、双日に経済的利益を与え、事業用定期借地権を現実取得したということができ、上記敷金は借地権の対価に当たるから、施行令54条1項1号が類推適用され、取得価額の範囲については基本通達7-3-8に従うこととなる。

そして、本件仲介手数料は、Xが、本件契約に際して、LV社がその媒介をしたことに対する対価として同社に支払ったものであり、借地契約に当たり支出した手数料であって、本件定期借地権の取得に要した付随費用に該当するから、企業会計原則に照らしても本件借地権の取

得価額を構成するというべきである。

したがって、本件仲介手数料の額のうち、消費税等の額を除いた1348万円は、平成21年3月期の所得の金額の計算上損金の額に算入することはできず、借地権の取得価額として資産に計上しなければならない。

(Xの主張の要旨)

(1) 借地権の取得価額の取扱いを定めた直接の規定はないため、施行令54条の規定によらざるを得ないが、同条1項1号は、「購入した減価償却資産の取得価額」と規定されているところ、本件定期借地権は、貨幣額で合理的に測定できないものであり、法人税法上の「資産」に当たらないし、「購入」の字義的な意味からすれば、売買（本件においては事業用定期借地権設定）が約され、代金額が明示されることが不可欠な要素であるところ、本件契約においては借地権の対価は支払われておらず、「購入」にも当たらない。

また、施行令54条1項1号は、当該資産の購入のために要した費用は、購入の代価に加算すると規定しているところ、「加算」とは、取得価額に当該資産の購入のために要した費用を加えることであり、対価の支払がなく、取得価額が零の本件契約の場合には、資産の購入に要した費用が発生する余地はない。仲介手数料も当然に取得価額を構成するものではないところ、借地権の対価として支払った金額がない本件契約においては、加算する対象の貨幣的評価額がないので、本件仲介手数料は取得価額に含まれない。

そして、基本通達7-3-8の定めが合理的なのは、対価として支払った金額及び借地契約に当たり支出した手数料その他の費用の額を借地権の転売によって回収することができ、又は土地所有者から立退料名目で代価を得る時点で一括回収することができることによるものであるところ、本件定期借地権は、転売できるような資産価値もなく、立退料も一切支払われない契約となっているため、費用を回収することは不可能であるから、上記通達は本件には妥当しない。

よって、本件仲介手数料を本件定期借地権の取得価額とする本件更正処分は違法であり、これを前提としてされた本件賦課決定も違法である。

(2) Yは、Xが無利息の敷金を差し入れる

ことにより双日に経済的利益を与えており、これが借地権の対価に当たると主張している。

しかし、敷金の法的性質は、賃貸借契約終了の際、賃借人に債務不履行があるときは当然にその債務の弁済に充当され、債務不履行がなければ返還するという停止条件付き返還債務を伴う金銭所有権の移転であり、借地権の対価といふべき経済的利益の提供には該当しない。また、法人税法上、会計処理上、敷金の差入れによる経済的利益の額を計算したり、収益に計上するとか、資産に計上するとかの規定や取扱いは特にない。

本件契約に基づく敷金の差入れも上記の一般的な敷金の差入れと同様に借地権の対価といふべき経済的利益の提供には当たらないから、Yの上記主張は理由がない。

4. 地裁の判断

法人税法は、資産の取得価額や損金の算入に関して個々具体的な個別的規定を定めているものの（同法29条ないし60条の3）、事業用定期借地権の設定に際して支出した仲介手数料が当該事業用定期借地権の取得価額を構成するか、そうではなく支出した事業年度の損金に算入されるべきかについては、具体的な明文の規定を定めておらず、一般的規定として、法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とすることとされているところ（同法22条1項）、同法は、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当該事業年度の収益に係る原価、費用、損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする定めるととどまっている（同条3項、4項）。したがって、これらの定めからすれば、上記のような事業用定期借地権設定の際の仲介手数料が事業用定期借地権の取得価額を構成するか、そうではなく支出した事業年度の損金に算入されるべきかについては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準や上記個別規定に現れた法の政策的・技術的配慮をしんじやくして解釈すべきである。

施行令54条1項1号は、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法を定めた法人税法31条6項の委任を受けて、減価償却資産の

取得価額の範囲を当該資産の購入代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額とすると定めているが、これも、有形固定資産のうち減価償却資産の取得原価の取扱いに関する企業会計原則を明文で規定したものと解することができる。他方、施行令は、事業用定期借地権のような非減価償却資産の取得価額の範囲については特に規定していないが、無形固定資産についても、取得原価についてはまず当該資産の取得のために支出した金額を考慮するものとされていて、有形固定資産の取得価額に関する企業会計原則と同様の考え方を採っていることや、減価償却資産と非減価償却資産はその残存価額の点等で違いは出てくるものの、このことから取得価額の範囲について違いを生じさせることにもならず、別異に解すべき理由も特に見当たらないことからすれば、非減価償却資産である事業用定期借地権についても施行令54条1項1号を類推適用するのが相当である。

これに対し、Xは、本件定期借地権は、貨幣額で合理的に測定できないから、施行令54条1項1号にいう「資産」に当たらず、本件定期借地権の設定は代金額が明示されておらず対価の支払もないから「購入」に当たらないし、そうである以上、費用の「加算」ということもあり得ないから、本件定期借地権の取得価額の範囲について施行令54条1項1号は類推適用されないと主張している。

しかし、借地借家法23条2項の事業用定期借地権は、専ら事業の用に供する建物の所有を目的とし、かつ、存続期間を10年以上30年未満とする借地権であり、借地権者の建物買取請求権は認められず、普通借地権のような更新や期間の延長はないものの、最低存続期間が保障され、当該期間内において当該土地を独占的に使用収益する権利が保障されているものである。このような権利内容からすると、少なくとも他人の土地を借りて、独占的に使用収益することによって得られる利益又は便益は、借地権の経済的価値を成すものといふことができる。本件定期借地権も、「土地の上に存する権利」

である以上、法人税法2条22号の固定資産として法人税法上の資産に該当するし、本件定期借地権の価額は明らかではないものの、その権利内容としても、本件借地を専門結婚式場等の敷地として、当該事業の用に供して独占的に使用収益する利益又は便益を有するものであるし、これによる相当程度の収入も見込まれることからすれば、経済的価値を有することは明らかであり、不動産鑑定的手法を通じて貨幣額上の評価をすることも可能であるから、「資産」に当たらないとのXの主張は理由がない。

そして、施行令138条が、借地権を設定した地主である内国法人について、借地権の設定により当該土地の価額が2分の1以上下落する場合（当該土地の帳簿価額の一部を借地権の設定があった日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することになる場合）に該当する場合において（同条1項）、借地権等の設定に伴い、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付け（いずれの名義をもってするかを問わず、これと同様の経済的性質を有する金銭の交付を含む。）その他特別の経済的な利益を受けるときは、当該金銭の貸付けにより通常の場合の金銭の貸付けを受けた場合に比して受ける利益その他当該特別の経済的な利益の額をその設定の対価の額に加算した金額を借地権の設定の対価とすると定めている（2項）ことからすると、法人税法及び施行令は、権利金等の借地権設定の際に授受される地主において将来返還する必要のない一時金のみを借地権設定の対価とするまでは限定しておらず、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けを受ける場合に、当該金銭の貸付けにより通常の場合の金銭の貸付けを受けた場合に比して受ける利益の額（特別の経済的利益の額）についても、借地権設定の際に授受される対価を構成するものとして排除していないといえる。

これを本件定期借地権についてみるに、前記のとおり、Xにおいて専門結婚式場等の敷地として独占的に本件借地を長期間使用収益するというものであって、借地権設定者に借地人による長期間の使用収益を甘受させ、底地価額の下落といった経済的負担を強いるものといえるところ、権利金の授受はされてはいないが、前提

事実でも認定したとおり、Xは、借地権設定者である双日に対し、本件契約締結日及び工事着工日に、それぞれ地代6か月分に相当する8088万円の合計1億6176万円（地代の12か月分）を敷金として差入れることとされており、当該敷金に関する契約内容も、敷金返還請求権には、利息が付されず、双日は、本件契約が終了し、本件借地の明渡しが完了したときに、本件契約に基づく延滞賃料、損害金等のXの債務が残存するときは、上記敷金で債務の弁済に充当し、残額をXに返還するというものとなっている。このように、敷金の額としても地代の1年分と多額であり、利息も付されておらず、返還時期も最長20年と長期間に及ぶことからすれば、上記敷金は、単なる未払地代や原状回復費用の担保としての性質を有するにとどまるものと断定することはできず、双日において多額の金員を無利息で受領して、長期の返済猶予を得て資金運用することができるものと評価し得るから、上記敷金は、通常の場合の金銭の貸付けの条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けに該当し得る。

したがって、双日が上記の資金運用によって通常の場合の金銭の貸付けを受けた場合に比して受ける利益（差額の利益）が存在し得るところ、これが本件定期借地権の設定の広義の対価に該当することは明らかであるから、本件定期借地権の設定（取得）につき施行令54条1項1号の類推適用をすることは許されるものというべきであり、Xの上記主張は理由がなく、採用することができない。

5. 私見

本件は、事業用定期借地権の設定契約の際に不動産業者に対して支払われた仲介手数料が損金の額に算入されるか否かについて争われた事例である。

事業用定期借地権は、法人税法2条22号所定の固定資産のうち「土地の上に存する権利」に該当し、土地と同様の取扱いを受けるため非減価償却資産とされている。

法人税法では、施行令54条1項1号において減価償却資産の取得価額の範囲について規定しているが、非減価償却資産の取得価額の範囲については具体的な明文規定を置いていない。

そのため、本件においては、当該仲介手数料が当該事業用定期借地権の取得価額に加算されるか否かが問題とされた。

この点について、地裁は、①一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則を斟酌した結果、有形固定資産の取得価額と無形固定資産の取得価額に同様の考え方が採用されていること②当該事業用定期借地権が、不動産鑑定的手法により評価可能な経済的価値を有していること、③施行令138条2項が、特別の経済的利益の額（高額とされる敷金による運用益）についても借地権設定の対価とする旨規定していることなどを根拠として、非減価償却資産である当該事業用定期借地権に対して施行令54条1項1号の類推適用を認め、当該仲介手数料が当該事業用定期借地権の取得価額に加算されるとの判断を示している。

そこで、地裁の判断について以下検討する。

①地裁が、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則を斟酌した結果、有形固定資産の取得価額と無形固定資産の取得価額に同様の考え方が採用されていることから、当該事業用定期借地権に対して施行令54条1項1号の類推適用を認めたことについて

当該仲介手数料は、地裁の判断によれば、当該事業用定期借地権の取得価額に加算され非減価償却資産とされるため、当該事業用定期借地権の消滅や譲渡等に際して除却損失や譲渡原価等として損金算入されることになるが、そうすると課税が先行することになり、費用収益対応の原則を定める企業会計原則に反することになると考える。

②地裁が、当該事業用定期借地権が不動産鑑定的手法により評価可能な経済的価値を有していると判断したことについて

定期借地権については、「その存続期間が満了すれば当然に土地が返還されることから、その権利は単なる債権（土地利用請求権）にすぎないので、権利金を授受しない代わりに期間満了により無償で借地を返還することにするこの制度の創設目的に照らせば権利金を授受する取引上の慣行は生じない」¹と解されている。

そのため、当該事業用定期借地権契約は本来その経済的価値を評価する必要のない借地契約であり、本件において、税務上及び会計上で借地権を認識する必要性は無いと考える。

③地裁が、施行令138条2項が特別の経済的利益の額についても借地権設定の対価とする旨規定していることから、高額とされる敷金による運用益が借地権設定の広義の対価に該当すると判断したことについて。

確かに、施行令138条2項は、特別の経済的利益の額があるときはその利益額についても借地権設定の際に授受される対価を構成する旨規定している。しかし、同条2項は、「前項の規定に該当する場合において」との前提条件を設けていることから、同条2項を適用するためには、同条1項の規定に該当する必要がある。

当該事業用定期借地権については、同条1項に規定する「借地権の設定により地価が著しく低下する場合」には該当せず同条2項が適用されることはない。したがって、高額とされる敷金による運用益が、同条2項の適用を受け借地権設定の広義の対価に該当するとした地裁の判断は、その前提条件を欠いたものであり誤りであると考えられる。

そもそも、地裁は、当該敷金の額が地代の1年分の金額であることから、当該敷金が高額であるとしているが、本件においては、当該敷金が高額であるか否かについての事実認定が全く行われていない。

定期借地契約時の敷金に関しては、「敷金の額は、賃料の1～2年分と比較的少額となるが、その分、地代水準は高額になる。」²との指摘があることから、当該敷金が高額であるか否かについては、十分な事実認定を行ったうえで、その地代水準と併せて検討すべきであると考えられる。

以上のことから、当該事業用定期借地権に対して施行令54条1項1号の類推適用を認め、当該仲介手数料が当該事業用定期借地権の取得価額に加算されるとした地裁の判断は支持することができない。

（おおたけまさゆき・白鷗大学大学院）

¹ 若林孝三『借地権の税務【第6版】』（大蔵財務協会、2008年）101頁参照。

² 国土交通省HP定期借地権の解説』<http://tochi.mlit.go.jp/chiiki/lease/doc2-4.html>

【税界の動きを読む】

税理士資格自動付与問題、税理士・公認会計士間で一応の結着

～ひさしを貸して母屋を取られたのか？

公認会計士に対する税理士資格自動付与制度は問題だということで、日税連（日本税理士会連合会）が税理士法改正を求めて、昨年（2013年）9月に、日刊紙に意見広告を掲載した。これを機に、日本公認会計士協会や公認会計士有志や監査法人などが反論の意見広告を日刊紙に掲載した。さらに、TVスポット広告を流すなど、双方の士業がバトルを繰り返した。

その後、日税連と日本公認会計士協会による意見調整がはかられた。その結果、税理士資格について定めた税理士法3条について「さらなる見直しを求めない」との確認書を取り交わし、手打ちをした。から騒ぎ、不透明な手打ち、あっけない決着に、大方の税理士は日税連執行部への不信感を露わにしている。

この手打ちにより、日税連が能力担保措置として税理士科目の試験を課すという主張は葬られた。その代わりに、公認会計士試験合格者に対して一定の税法研修の受講を義務づけることになった。この研修は、平成29年4月以降の合格者から適用される。

近年の公認会計士試験の簡素化に伴い、難関な税理士試験をバイパスし、税理士資格を取得するルートとして公認会計士試験をねらう人たちが急増した。しかも、公認会計士資格を取得しても、「監査」などで喰えない人たちが大勢いる。こうした人たちの「税務」へ流入が続いている。だが、今回の日税連執行部による手打ち内容では、こうした流入を防ぐことは至難である。「税務」の市場競争が激化し、ますます喰えない税理士の増加が予想される。

一般の市民・納税者からみると「税務」業務に政府規制をかけて、専門職、とし、無償独占、絶対独占していること自体、問題と映る。

政府規制撤廃の時代には似合わないのではないかと、という声もある。判断業務は不得手で、非専門職でもできる記帳業務や申告書の作成など税務署のお手伝いさんに徹している税理士が多すぎるのも現実である。

すべての医師が難しい手術をこなせる技術を持つ必要がないのもしかりである。だが、店頭の情報から会計書類が自動的に作成できる時代である。税務署のお手伝いさんの業務で競争するのは大変な時代であることは常識である。こうした当り前のことを理解できないで、税務専門職を名乗る人の方が問題なのではないだろうか。

要するに、難しい判断業務や国際税務が不得手な税理士が多すぎるといことであろう。企業が海外進出すると、監査法人の多くは、その企業に付き添って、あるいは提携先を通じて税務サービスができる。しかし、かたちばかりの数多くの税理士法人はどうだろうか？

確かに、税理士界から見ると、「監査」では喰えない公認会計士が「税務」へ乱入してくるのは、耐え難いというのも理解できないこともない。また、試験制度を置き、税務業務を無償独占としているのも、税理士の「資質（QC）」を確保するためとの反論もあろう。しかし、税理士試験そのものも、大学院や税務職員経験者への試験免除のバイパスルートが強固なものになっている。税理士界にはこの常態を変えようとする気概が感じられない。正規試験ルートは崩壊寸前である。税理士界にとっては、科目免除制度の廃止や試験の簡素化を含めた税理士試験の正常化、建てなおしも重い課題である。

(Taxing Woman)

【時事コラム】

“税重くして、民減ぶ” 配偶者控除見直し論の狙い

家計を狙い撃ちにした増税が目白押しである。財務省は、念願の消費税増税を実現したばかりだが、政府税調などのお雇い有識者機関を使い、さらに個人への徹底増税を画策している。今度は「配偶者控除制度の見直し」をまな板に乗せ、年間38万円の非課税枠にあたる配偶者控除の廃止／縮小の料理をし始めた。専業主婦のいる家族を狙い撃ちすることになる。

一方では、収入の少ない主婦が保険料を払わなくても国民年金がもらえる「3号被保険者制度」【国民年金加入者のうち、厚生年金／共済年金に加入すれうる第2号被保険者に扶養されている20歳以上60歳未満の配偶者で、年収130万円未満の人をいうが、大半は「サラリーマンの妻で専業主婦」があてはまる。】も問題視され、存廃の岐路にある。政府が近く行う公的年金財政検証では、パートなど非正規勤労者も厚生年金などの適用対象に広げる議論が始まる。

安倍政権が発足して以降、メディアでは「女性の就労拡大」論議が盛んだ。議論の火付け役は、この3月に開催された政府の経済財政諮問会議と産業競争力会議。第一回合同会合では「女性の活躍促進」が主要なテーマの一つと位置づけられた。

女性のファイナンシャルプランナーが書いている記事を目にした。いわく、女性は働き方によって、生涯賃金が2億円以上違ってくる。また、働けば、老後のもらえる年金額も大きく増えてくる。夫婦共稼ぎは不確実な時代に立ち向かっていく武器になる（日本経済新聞2014年5月14日朝刊記事、花輪陽子「30代共稼ぎ夫婦のサバイバル家計術／賃金・年金3億円近く差」）。この記事を書いた人の「意図、はともかくとして、こうしたプランを実行できる夫婦は全世帯の何パーセントいるのだろうか？

他に目をやると、政府のお雇い有識者機関「選択する未来」は、5月13日に、人口減に対処するために、人口規模が均衡する「2.0

7」まで回復させて、50年後も1億人の人口規模を保つという「成果目標値」を設ける中間報告書を公表した。4月21日に開催された内閣府の有識者会議「少子化危機突破タスクフォース」でも、いったんこうした一定の成果目標値を設定する提案を支持する意見が多数を占めた。だが、5月15日の会合では、批判を気にしてか、数値目標値の設定を断念した。

子どもを持つか、あるいはどれくらいの子どもの子どもをつくるかは、本来「プライバシー」の問題である。国家が、こうしたプライバシー問題に必要以上の介入をすることは女性の「人格権の侵害、につながりかねない。わが国は、中国の一人っ子政策に批判的であったはずだが？ 第一、こうした数値目標を担保する子育て財源についても具体策が示されていない。また、政府は、高齢者介護も家族に依存する度合いを強める政策を打ち出している。この点でも、結局、女性が傾斜的に重荷を背負うことになるのではないか。

さらに、厚労相は5月11日に、高齢者の働き方が多様化していることを踏まえ、現在、個人の選択で公的年金の支給開始年齢を70歳まで延ばせる制度について、75歳程度まで延ばせる方向で検討を始める考えを示した。

学問的には、反対給付を期待しないで支払を求められるのが税金で、反対給付を期待して支払うのが社会保険料であるとされている。支給年齢が75歳の年金制度に保険料を支払うことは、事実上、年金をもらえない人が増え、「社会保険料」は「税金」と同じということになりかねない。

消費税の8%負担を求めるに際して、消費税法を改正し、「消費税の税収については・・・毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする」

（消費税法2条2項）とうたった。このうたい文句は、もうすでに風前のともし火である。

政府やお雇い有識者機関は、「配偶者控除制度の見直し」では、配偶者控除を維持することに「税収」を「ムダ遣い」するよりも、夫婦共稼ぎをしやすい環境整備に「税収」を「活用」しようとして主張しているようだ。また、日本型雇用制度が崩壊するなか、生活スタイルを大きく変えて世帯年収を増やしてはどうかとの提案も取れる。女性の就労拡大には、いわゆる103万円の壁は働きたい「女性の敵」との論法である。103万円の壁は給与所得控除の65万円まで低くする方向だ。また、もう一方の130万円の壁を崩すための布石にもなる。

政府やお雇い有識者機関の提案は、「なるほど、とうなずけるようにも見える。だが、女性に生涯に「2.07」の子どもを産めとの達成不可能な数値目標を課す。その一方で、女性の就労拡大をプロパガンダに、配偶者控除はその阻害要因と名指し、その廃止／縮小を図る。女

性は、働いて自らが年金掛け金を払えば75歳になれば年金はもらえる？仕組みにする。だが、仮に子育て環境が整備されたとしても、女性は高齢者介護に動員され、「2.07」の子育てをしながらフルタイムで働ける女性がどれだけいるのか、大きな疑問符がつく。

政府の提案は、生煮え、支離滅裂のように映るばかりか、女性の現実の就労実態に目をふさいでいる。こうした政府提案が現実のものになるとすれば、女性は、子育てや高齢者介護などに疲労困憊し、生涯にわたりパートの掛持ち長時間就労を強いられ、「ゆとりある暮らし」とはほど遠い未来が待っている。

復古調の安倍政権には「良妻賢母」が似合うように見えるのだが。ふつうの女性に対し、こんなにもフレンドリーでない政策をたて続けに示すようでは「銃後の妻」も座視してはもらえない。
(Taxing Woman)

編集後記

JTIの機関誌『国民税制研究』（電子版）に続き、『JTI税務ニュース』（電子版）の創刊に何とかこぎつけられた。石村代表、辻村事務局長をはじめとして国民税制研究所の役員の方々にはここから感謝申し上げる。小学校でiPadのようなタブレット型PCが導入される時代である。いずれ、紙媒体の商業税務雑誌は、フリー電子税務ジャーナルに取って代わる時代に入るのはないか。

『JTI税務ニュース』は、タブレット型PCで読める電子ジャーナルを目標としている。速報性を考慮に入れつつ、オリジナリティのある記事や論説、事例研究などを盛り込んで発行する方針である。次号からは、多様な執筆陣営、内容で刊行できればと考えている。会員諸氏のご協力を切にお願いしたい。
(編集局長 中村克己)

【入会のご案内】

郵便振込口座番号：00280-7-135937
国民税制研究所（コクミンゼイセイケンキュウシヨ）
《他行からの振込の場合：（店番）029 当座、口座番号0135937》

【電子版】JTI税務ニュース ≪ISSN 2188-7489≫ 創刊号 ≪<http://jti-web.net/>≫

2014年6月20日発行 ©2014 国民税制研究所 JTI

編集／発行人：中村克己

国民税制研究所

(JTI=Japan Tax Institute)

発行所：〒220-0044 東横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ会計社内
【Tel/Fax 045-311-5162】 【Eメール info@jti-web.net】 ※メール送信時には「■」を「@」に変えて送信ください

Contact: JTI=Japan Tax Institute
C/o Shinwa Accounting Co., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10 Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city,
Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel/Fax 045-311-5162】 【Mail add : info@jti-web.net】 ※When mailing, please change 「■」 to 「@」.