

Trust Sixty Foundation

# 国際商取引に伴う法的諸問題(14)

トラス60研究叢書

平成18年6月

財団法人 トラス60

## 発刊にあたって

「国際金融・貿易に係わる法務に関する」研究会は、国際法、国際取引法、知的財産法、独占禁止法、租税法などの研究者10名からなる研究会です。

ひと月に1回開催している研究会では、時にはゲストを交えて、まさに現在のトピックスについて毎回ご専門の視座から白熱した議論が繰りひろげられております。

この度、平成17年度における本研究会の成果を「国際商取引に伴う法的諸問題（14）」として取り纏めることとなりました。本報告書には内外の税制や、法改正に伴う論考など7論文を収録しています。

- ・「国際課税と抵触法」に関する2つの問題——“国際的な税務否認（フィルム・リース事件）”及び“日本に拠点なき事業者への国際送達”（石黒一憲）
- ・「タックスヘイブン対策税制」（中里実）
- ・投資協定における「公正かつ衡平な待遇」（小寺彰）
- ・改正独禁法の課徴金減免制度（白石忠志）
- ・知的財産戦略大綱以来の大学における知的財産に関する議論についての小論  
(相澤英孝)
- ・会社法の現代化と税制の改正の方向（水野忠恒）
- ・最近の租税法重要判決——2004年6月から2005年5月まで——（増井良啓）

時にヒートアップすることもある研究会のご議論を拝聴することはエキサイティングな体験です。それぞれご多忙を極めるなか、ご参加いただいております先生方に改めて感謝申し上げます。さらにご寄稿いただいた先生には心から御礼申し上げます。

平成18年1月

財団法人トラスト60

# 国際金融・貿易に関わる法務に関する研究会

## 委員名簿

相澤英孝	一橋大学大学院国際企業戦略研究科	教授
石黒一憲	東京大学法学部・大学院法学政治学研究科	教授
落合誠一	東京大学法学部・大学院法学政治学研究科	教授
小寺彰	東京大学大学院総合文化研究科	教授
白石忠志	東京大学法学部・大学院法学政治学研究科	教授
中里実	東京大学法学部・大学院法学政治学研究科	教授
中山信弘	東京大学法学部・大学院法学政治学研究科	教授
増井良啓	東京大学法学部・大学院法学政治学研究科	教授
水野忠恒	一橋大学大学院法学研究科・法学部	教授
村上政博	一橋大学大学院国際企業戦略研究科	教授

(順不同、敬称略)

# 目 次

「国際課税と抵触法」に関する2つの問題——“国際的な税務否認（フィルム・リース事件）”及び“日本に拠点なき事業者への国際送達”」（石黒一憲）	1
「タックスヘイブン対策税制」（中里実）	33
投資協定における「公正かつ衡平な待遇」（小寺彰）	55
改正独禁法の課徴金減免制度（白石忠志）	77
知的財産戦略大綱以来の大学における 知的財産に関する議論についての小論（相澤英孝）	105
会社法の現代化と税制の改正の方向（水野忠恒）	129
最近の租税法重要判決——2004年6月から2005年5月まで——（増井良啓）	187

「“国際課税と抵触法”に関する2つの問題  
—— “国際的な税務否認（フィルム・リース事件）”  
及び “日本に拠点なき事業者への国際送達”」

石 黒 一 憲

# 目次

はじめに

## 1 国際的な税務否認（フィルム・リース事件）と牴触法（国際私法）

（1）問題の限定

（2）税務上の「否認」という用語をめぐる問題の整理（再整理）

（3）「準拠法」問題についての中里教授の意見書の基本的理解について

（4）「準拠法」問題について岡村教授の意見書の基本的理解について

（5）国際的税務否認（広義）の国際私法（牴触法）的構造——再論

## 2 国際課税と国際送達

[論証1]：外国への直接郵送による送達は、一般国際法に照らして有効か

[論証2]：「郵便による送達」に関する日本政府部内の見解の不一致について

[論証3]：「郵便による送達」を自国主権の侵害と強く指弾する外国の存在とそれへの  
対応

[論証4]：法的リスクを考えた実務的対応のあり方

## はじめに

私は、貿易と関税2005年9月号以降の連載論文において、「国際課税と抵触法（国際私法）」と題した論文を、執筆・公表中である。全体で5-6回の連載となるように、今の段階では思われる。それとの関係で、ここでは2つの問題を探り上げることとする。

第1に、同前・9月号において、“国際的な税務否認（フィルム・リース事件）” 関連の論稿の、「骨子」となる「部分」は、既に公表してあるが、ここでは、その「全体」を、具体的な事件との関係等を消し去った上で、改めて公表したい、と考えるに至った。行論上の制約というものがやはりあり、上記論文では「部分」の公表にとどめざるを得なかったが、そこで割愛した部分にも重要な論点があり、そこで、やはりその「全体」を公表して置く必要がある、と思われたからである。「フィルム・リース事件」それ自体については、中里実・タックス・シェルター（2002年・有斐閣）においても多面的に論究されているので、ここでは、それを参照していただければ十分と考える。問題は「国際的な税務否認」を考える際の「論理」であり、そこにおいて「抵触法（国際私法）」が如何に関係するのかが、大きな問題となる。

第2に、国際課税上も徐々に大きな問題となりつつある「国際送達」の問題を探り上げる。これも、当面の事件はそれなりに解決されたようであるが、理論的にも、種々の混乱がいまだにある問題であり、論点を明確にして置く必要度は、極めて高い。この第2の論点は、貿易と関税の前記連載論文の最後の方において、いずれ然るべく織り込む予定ではあるが、多少先になってしまう。その公表は、前記の理由からして、早急にせねばならない、と判断した次第である。なお、ここでの公表にあたり、「その後」に補充すべき論点があったので、それを「追記」として示すこととする。

# 1 国際的な税務否認（フィルム・リース事件）と

## 抵触法（国際私法）

\*基準時点——2000（平成12）年9月下旬<sup>1</sup>

### 〔論述の目的〕

本件についての中里実教授・岡村忠生教授の鑑定意見書の対立の中で、本件取引契約の準拠法（カリフォルニア州法）が課税処分に対して関係し得るのか否かを、国際私法（抵触法）の観点から解明し、その際の理論的整理を明確にすること。

### 〔結論及び論証方法〕

本件課税処分（法人税更正処分）について、本件取引契約の準拠法は関係せず、「結論」において国側の主張、及び本件第1審判決は、国際私法の観点からも正当である。だが、その結論に至るプロセス（「論理構造」）において、明確化すべき国際私法上の論点が多々ある。

そこで、以下においては、中里・岡村両教授の上記意見書の頁を示しつつ、関係する諸論文をも踏まえ、上記の結論に至る正しい道筋を、狭義の国際私法及び（国家管轄権論を含む）いわゆる公法領域での法の抵触（conflict of laws：「抵触法」）の専門家としての立場から、解明することとする。その際、私自身、外国税額控除制度との関係で本報告書とも深く関係する論文を既に公表しているので（石黒「国際的“税務否認”の抵触法的構造——国際金融取引と国際課税との相剋？」貿易と関税〔(財)日本関税協会発行〕2000年3月号58頁以下）、その論ずるところを、適宜本稿に織り込む形をとることとする。

### （1）問題の限定

中里教授の前記意見書7頁以下は、「狭義と広義の租税回避否認の諸類型の中で、本件において適用可能なのは、最後の類型である。本件のような場合に適用される明文の（狭義の）租税回避の否認規定は存在しない・・・し、また、減価償却規定は課税減免規定で

はなかろうから、その限定解釈は困難である。したがって、本件で検討すべきは、当事者の真の意図が、映画に係る権利の売買及び金銭の借入れをすることでなかったといえるか否かという、・・・事実認定・契約解釈による「否認」の可能性である」、としておられる。本稿においても、かかる問題の限定の下で、以下に論ずることとする。

だが、まずもって解明すべきは、中里教授の前記意見書における「否認」（税務否認）という言葉の意味である。その点を以下に論じておく。

## （２）税務上の「否認」という用語をめぐる問題の整理（再整理）

（a）本件国側の主張においても、以下のごとき「固定観念」がいまだに前提となっているようである。即ち、税務上の「否認」は法人税法132条のような明文の規定がない限り許されないのであって、ここでいう「否認」とは、課税は私法上の法律関係（私法を直接適用した場合の法律関係）を前提とし、租税法を適用することによって行われる、という考え方を基礎として、課税庁が課税の前提となる私法上の法律関係を他の法律関係に引き直すこと（すなわち、当事者間の私法上の法律関係を無視すること）を意味する、との理解である。

それでは、この点は、国側のものとして提出された中里教授の前記意見書において、いかに把握されているのであろうか。中里・前掲1頁以下は「二 租税回避の『否認』の三類型」として、金子宏教授の所説に基づきつつ、次のように論じておられる。即ち、そこでは、「法律中に租税回避の否認に関する明文の規定が存在しない場合」につき、「本来の意味での・・・否認（すなわち、狭義の・・・否認）」は明文のない限り認められないが、「結果として狭義の・・・『否認』と類似の効果をもつ課税が認められる余地がある」、とされている。そして、「金子理論の下においても、少なくとも、次の二つの場合においては、狭義の・・・否認と同様の効果を有する課税（これを、一般的な・・・否認〔狭義の・・・否認〕と区別して、広義の・・・『否認』と呼ぶことが可能かもしれない）が認められているものと考えられる。このいずれの場合にも、課税庁の恣意の入り込む余地はなく、租税法律主義の見地から、特に問題はない」、としておられる。中里・前掲3頁、4頁では、以上を前提に、「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」との項目を掲げ、論じ進めておられる（ちなみに、岡村教授の前掲意見書2頁でも、批判の対象としてではあ

れ、この点が「事実認定による否認」と呼ばれている)。

他方、例えば、本件と同様の事実関係（一連のフィルム・リース事件の一つ）に基づく最近のパラツィーナ事件大阪高裁平成12年1月18日判決（平成10年（行コ）第65号法人税更正処分取消等請求控訴事件〔控訴棄却〕）における「被控訴人〔西宮税務署長〕の主張の要旨」の二も、「事実認定・私法上の法律構成による否認」との、前記の中里意見書と同様の用語法に従っている。

(b) 注意すべきは、前記の中里教授の意見書における「否認」の語の用いられ方が、あくまで金子宏教授の理論を踏まえたものである、ということである。金子教授の所説においては、前記の中里意見書における「狭義の否認」と「広義の否認」とが厳格に区別され、「法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められない」とするのが「妥当」とされる一方、「ただし、規定の趣旨に即した解釈の結果として否認を認めたのと同じ結果になることがある」とされ（金子宏・租税法〔第7版補正版・平成12・弘文堂〕122頁）、それに加えて、金子・同前131頁以下において「仮想行為」に関する論述がなされている。この3つの場合につき、中里意見書が（租税回避の）『否認』の三類型」との再整理を行っていることになる。従って、本稿（2）(a)の冒頭に掲げた「固定観念」には実に根強いものがあるけれども、それがどこまで当を得たものなのかを、実際の国（課税当局）側主張における、主張の一貫性との関係を含めて、再点検をする必要がある、と思われる。

ちなみに、石黒・前掲論文（貿易と関税2000年3月号58号頁以下）においては、事柄の実質を重んずる見地から、中里教授の前記意見書における「狭義」・「広義」の「否認」を、ともに「否認」と表記し、金子宏教授の所説についての再整理・再解釈を行っていることになる（石黒・同前62頁以下の「租税法規との関係での『否認』の二つのパターン（類型①②）」の箇所参照）。石黒・前掲論文がそもそも租税法と私法との関係に関する基本構造についての理解において、従来のわが租税法上の議論とは、ずれている、との根強い見方には、かくて、問題が大きいと言わざるを得ない。

以上は、本稿執筆の大前提として、どうしても言及せざるを得ない点である。

### (3) 「準拠法」問題についての中里教授の意見書の基本的理解について

金子教授の所説を含め、従来の（狭義・広義の）税務上の「否認」に関する論議が、純粹な国内事件を前提に展開されて来たことは、国際私法研究者の側からは、嘆くべきことである（但し、この種の問題は、租税法の場合に限られない。石黒・国際私法 [平成6・新世社] 2頁以下の「日本社会の国際性の欠如？」の項、等参照）。

実は、中里教授の前記意見書も、「準拠法」問題について正面から論ずることを、避けておられるように思われる。即ち、中里・前掲意見書11頁には、「準拠法が外国法である場合に、日本の租税法規適用の前提となる法律関係の把握をどのような原則を用いて行うかという問題は、極めて困難」だとし、この場合「事実認定・私法上の法律構成による（広義の）否認に基づく課税は、きわめて困難であるか、あるいは、事実上、不可能であるということになってしまうであろう（特に、そのような課税逃れ商品においては、内部的な契約関係は、注意深く結ばれていることも多いであろう）」、とまで述べておられる。

そして、中里・前掲意見書22頁では、「準拠法の問題等もあり相当の困難がともなうのであるが」、との前提の下に、「本件のような場合においては、取引の全体を一体として考察するという手法を用いるならば、国際私法的な問題を考慮する必要性は基本的には存在しないものと考えられる」、としておられる。だが、国際私法の側からは、かかる論述に、説得力はない、と言わざるを得ない。

それでは、「準拠法」の視点から中里教授の意見書を批判する岡村教授の前記意見書については、どうであろうか。

### (4) 「準拠法」問題についての岡村教授の意見書の基本的理解について

岡村教授の前記意見書2頁以下は、「2. 1. 準拠法の誤り」と題して中里教授の意見書を批判する。だが、その冒頭からして問題がある。即ち、「本件課税処分および第一審判決」（そして中里教授の意見書も批判の対象とされる）は、「本件取引に対する事実認定の基礎となる準拠法を誤っている」、とある（岡村・前掲意見書2頁）。岡村教授はすべてを本件取引契約の準拠法たるカリフォルニア州法によらしめるべきだ、とするのだが、「事実認定」のなされ方は、実際に裁判が行われる法廷地国たる日本法によるのであり（「手

続は法廷地法による」の原則。石黒・前掲国際私法189頁以下)、この立論はおかしい。

岡村・前掲意見書5頁には「事実認定とは私法上の法的評価である」ともされ、その観点から中里教授の意見書がそこで批判されている(「事実認定の問題・・・の判断基準等に関する法的な議論や、そうした点に関するアメリカ法等の紹介が全くないから」中里教授の意見書には「法的観点から見ると説得力はあまりない」、とされている。岡村・前掲意見書5頁以下)。だが、「事実認定」と「法的評価」とは、はっきり区別して扱うべきものであり、この点は、いわゆる涉外事件(国際的な事案)においても同じである(ちなみに、後述のいわゆる「シルバー精工事件」に関する、問題のライセンス契約の準拠法もカリフォルニア州法だったが、これについても同様の観点から、私は「契約解釈も準拠法によることは当然だが、本件では、そこに至る前提たる事実認定の問題が決め手となる」旨、述べておいた。石黒・後掲論文(下)貿易と関税1994年3月号60頁)。

ただ、中里教授の前記意見書においては、既述のごとく、本件で問題となる「否認」類型について、「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」(中里・前掲意見書3、4頁)との表現がなされている。国際的な要素を含む本件取引契約の「私法上の法律構成」まですべてわが「民法」(中里・同前3頁)によらしめる、との文脈において、である。これは、金子・前掲租税法131頁の「仮想行為」の項において、「課税要件事実の認定にあたって」の問題として、「通謀虚偽表示(民94条)がその典型的な例である」、とされている点を受けたものである。だが、金子教授のこの立論は、既述のごとく、純粋な国内事件を念頭に置いたものである。国際的な事案において、この点がどうなるのかを更に論究すべきところ、中里教授の前記意見書が、十分この点について論じ切っていないことは、既述の通りである。

国際的な取引契約の「私法上の法律構成」やそれに伴う民事法的な法律効果までが、契約準拠法を無視して法廷地法によって判断される、ということは、(後述の「国際私法上の公序」の問題を別とすれば)国際私法学の基本からして、背理である(石黒・前掲国際私法263頁以下の「国際契約法」の章を参照せよ)。だが、国際的な税務否認(広義)に際して、かかる「背理」に至るまでのことが、そもそも要求されているのかの点が、別途問題になる(後述)。

この点で注意すべきことがある。金子教授の前記の論述においても、「仮想行為」が問題とされているのであって、その際、「通謀虚偽表示(民94条)」は「典型的な例」、つまり

分かりやすい例として言及されているにとどまる、ということである。しかも、それは「課税要件事実の認定」、つまり「事実認定」にあたっての問題として、取り上げられていたのである。つまり、純粋な国内事件の処理においても、金子教授の所説においては、「仮想行為」か否かが直接の問題だったはずであり、「通謀虚偽表示」、しかも「民法94条（我が国の私法）への言及は、“例示”的意味しか有していなかった、と解すべきである（詳細は、石黒・前掲論文貿易と関税2000年3月号62-63頁参照）。

いずれにしても、岡村・前掲意見書3頁は、「日本法に基づいて契約を無効または不成立とした本件課税処分は、準拠法を誤っているので、無効または違法の瑕疵」があり、「原判決も、契約解釈・事実認定を日本法に依拠して行っており、違法である」と断じている（「事実認定」に関する問題については既述）。この点をいかに解するかが、本報告書の眼目となる。

だが、他方、岡村・前掲意見書15頁は、「契約解釈と『否認]」、との項目を設け、「課税庁および第一審判決は結局のところ、『事実認定』に名を借りて、実質的には、（狭義の）租税回避の否認を行ったのではないか」、としておられる。岡村・同前15頁以下は、更にかかる処理においては「私法のレベルにおいて、契約の解釈、法性決定として[判断が]行われているように見える。また、それは、本件契約が全くの仮想・・・であり、契約自体が不存在的ないし民事法上意味を持たないとしているのでは決してないと思われる」、ともしておられる。

この「契約自体が不存在的ないし民事法上意味を持たないとしているのでは決してない」との岡村教授の指摘は、実は極めて重要なものである。金子宏「租税法と私法——借用概念及び租税回避について」租税法研究6号[昭和53]18-19頁が「解釈上租税回避行為の否認が認められるべきかどうか」を論ずる際に、「いうまでもなく、ここに否認とは、当事者のなした行為が私法上は有効なことを前提としながら、租税法上はその効力を否定して・・・租税の確定と徴収を行うことを意味する」、としておられることと関係する（金子教授のこの指摘は、それ以下のこの論文の論述に広く及んでいることを、再確認する必要がある）。

岡村・前掲意見書18頁は、「本件契約」に対して「課税庁が課税処分を行っても、それによって私法上の法律関係は何ら変化しない」として、「既判力」の問題にも言及しておられる。この点では、石黒・前掲論文貿易と関税2000年3月号61頁も、「既判力」に言及しつ

つ、その限りで岡村教授と同旨の見方を示している。

さて、以上を踏まえつつ、国際的税務否認（広義）への国際私法（抵触法）的視座を明確にしておこう。

## （５）国際的税務否認（広義）の国際私法（抵触法）的構造——再論

（a）岡村・前掲意見書7頁が批判するように、中里・前掲意見書が本件について国際私法（抵触法）上の諸原則を考慮する必要がない、としている点は、説得力に欠ける。だが、他方、「意思と表示を巡る契約解釈の問題もまた、すぐれて国際私法的な問題」だから、本件の処理を全て本件取引契約の準拠法に委ねる、との岡村・同前頁の立場もまた、支持し難い。岡村・同前16頁は、「本件〔契約〕当事者間では、契約内容を巡る紛争は全く存在していないのであり、そうした状態にある契約に対して、〔本件では〕あえて国家が介入しているのである。これは私的自治に対する侵害であると思われ、伝統的な意味での契約解釈の範疇を明らかに踏み越えている。それはむしろ、税法が直接規律すべき問題である」、としておられる。岡村教授の上記の最後の指摘は、まさにその通りであるが、「私的自治」への「侵害」云々の点は当たらない。

「国際私法」という学問分野の「名称」が、いわゆる「公法」領域での諸問題をも広く扱うに至っているこの学問の実際と遊離していることは、従来から、それとして問題であった（石黒・前掲国際私法14頁の「国際私法か抵触法か？」の項を参照せよ）。だが、それはともかく、本件との関係で基本的には重要なのは、「租税法」が独禁法・証券取引法・外為法等と同様、国際的な私法的法律関係に「介入」する、いわゆる「絶対的強行法規」である、ということである。強行法規・任意法規の単純な二分法は、国際的な事案をトータルに分析・処理するためには十分ではなく、強行法規について、更にその適用が（準拠法に対して）相対的か絶対的かを区別せねばならないことについては、石黒・前掲国際私法46頁以下、そして同・前掲論文貿易と関税2000年3月号60-62頁を参照されたい。

ただ、本件で問題となる「税務否認」（広義）に関しては、法廷地国の絶対的強行法規たる「租税法」が、「否認」（広義）の要件を全面的に「私法」に委ねているのか否か、また、そこで言う「私法」とは、単純に契約等の準拠法と考えてよいのかが、問題となる。税務否認をめぐる従来の我国での議論が、概して純粋な国内事件のみを念頭に置くものであっ

たため（既述）、この点が大きな問題となるのである。

そこで、石黒・前掲論文貿易と関税2000年3月号63頁以下では「〔純粹な〕国内事件（非涉外事件）における『否認』〔広義のそれ〕の“規範構造”の解明」を行い、第1段階として（既述の金子教授の所説を含めて考え）、次の結論を得た（石黒・同前66頁）。即ち、「わが民法94条（但し、その1項）の『通謀虚偽表示』の内実をなす一定の規範内容が、実質的には事実認定を決め手としつつ、わが租税法上の『否認』〔広義のそれ〕に際していわば『借用』され、それを要件として当該租税法規との関係での『否認』〔広義のそれ〕がなされる、というのがここでの問題処理にあたっての“規範構造”ではないか」、との結論である。

そして、この第1段階での結論を受けつつ、第2段階として、（契約等の準拠法の如何にかかわらず）「日本私法に基づく否認〔広義〕」を行おうとする立場についても、わが国際私法（抵触法）の側から、十分にこれを基礎づけ得る旨の論証を行った（石黒・同前・67頁以下）。詳細は、同論文を参照されたいが、その骨子は以下の点にある。

即ち、国際私法・国際民事訴訟法の枠内でも、（既述の「手続は法廷地法による」の原則以外の）実体関係的問題をすべて準拠外国法によらしめるのではなく、統一的処理の必要性のある場合には、日本私法を参照しつつ（「適用」するのではない）、実質的にそれに基づいた処理をなすべきことが、通説・判例によって支持されていることが、まず指摘される。そして、例えば戦後ドイツで独禁法の域外適用が肯定される際、内外「平等」の観点が強く意識されていたことも参考として示されつつ、わが租税法（国際租税法）上の「否認」（広義）の問題処理においても、同様の配慮が必要たり得ることが示される。その上で、「統一的処理の必要性」と課税上の「平等」（公平）の観点から、そして、「税務上の『否認』〔広義〕を一層明確な法的根拠の下に行うべきだとする考え方」（同前・67頁）の発露として、「一層高い次元において」（同前・70頁）、「日本私法に基づいた否認（広義）」を行うことが、肯定されるのである。

(b) なお、石黒・同前論文（貿易と関税2000年3月号）では、仮に「否認」（広義）の成否を準拠外国法によらしめた場合、契約の準拠法というものが必ずしも単一とは限らず、多数説においては単一の契約の各部分につき、それぞれ別々の準拠法を当事者が指定することも可能とされ、その場合、一体どうなるのかも考えておかねばならない、と論じてお

いた（同前・70頁以下）。

だが、（当然のこととして石黒・同前論文には書かなかったが）根本的な問題は、従来の通説・判例においては、当該事案と実質的な関連性を欠く第三国の法を指定することも、可能とされていることである。仮に、「否認」（広義）の成否を専ら契約準拠法に委ねるならば、課税問題が実際の国際取引に占める重要性からして、契約の両当事者が、意図的に「否認」されにくい外国法を契約準拠法とする等のことが生ずるのは、自然な成り行きである。本件処理上も、かかる自然な展開を見据えた判断のなされることを、私としては切望する。

本件では「課税」が問題だが、実は、「国際私法上の当事者自治」の根本的な問題は次の点にある。即ち、各国の消費者保護法、各種規制（いわゆる公法の私的契約関係への種々の「介入」を含む）等の適用を逃れるために準拠法条項が用いられることへの懸念である。この点への懸念が、1940年代から高まり、そこから、契約準拠法でも法廷地国でもない（但し、当該の取引等と一定以上の関係を有する）第三国の絶対的強行法規の「介入」問題が、種々論じられて来た経緯がある（石黒・前掲国際私法の該当頁、及び同・275頁以下、等参照）。岡村・前掲意見書の前提する契約準拠法オンリーの考え方は、実は諸外国の国際私法（抵触法）の流れと、必ずしも一致しないことに、注意する必要がある。

そして、こうした一連の流れにおいても、（租税法を含む）法廷地国の絶対的強行法規の「介入」は、いわば別枠で、当然に認められて来ているのである。

なお、本件でも問題となる法廷地国の絶対的強行法規の「介入」については、そこに至る「過渡的な法律構成」として「国際私法上の公序」、あるいはそれに類した「公序」概念が用いられる場合のあることにも、念のため一言しておこう（石黒・国際私法〔新版・平成2・有斐閣（プリマ・シリーズ双書）〕134頁以下）。雇用契約の準拠法が外国法である場合につき、「法例第7条の採用した準拠法選定自由の原則は属地的に限定された効力を有する公序としての労働法によって制約を受ける」とした東京地決昭和40年4月26日労民集16巻2号308頁もあるからである（なお、石黒・前掲国際私法〔新世社〕260頁注662参照）。もとより労働法と租税法とでは、（個々の問題や規定に即して考えた場合）必ずしも事情は同じではないが、前記の東京地決についても、理論的に更に一步を進める必要がある。そして、それが前記の絶対的強行法規論だということになる。他方、「国際私法上の公序」（法例33条）プロパーの問題としても、その適用を厳格にする一方で、純然たる私法的関

心とは別に「公的秩序維持に重点を置く」べくその適用を行うケースもあってしかるべきだという主張を、私自身はしている（石黒・前掲国際私法〔新世社〕236頁。なお、同・国際民事訴訟法〔平成8・新世社〕226頁以下、222頁以下、及びそこに所掲の諸文献参照。但し、以上の「公序」に関する論点は、専ら念のための付記であり、本件処理の基本は、既に示した点にある）。

(c) 最後に、齊木敏文「租税回避行為の否認」寶金敏明編・現代裁判法大系29〔租税訴訟〕〔平成11・新日本法規〕197頁以下について、論じておこう。明文の否認規定のない場合に「事実認定」によって「否認と同様の効果を得ることができるか」（同前・197頁）との論点、従って本稿において既に言及した「広義」の「否認」の場合に即して、その説くところ（同前・200頁以下）を検証しておく必要がある、と思われる。

齊木・前掲は、既述の「狭義」の「否認」のみを「否認」とするものだが、「法律の根拠なしに〔その意味での〕否認は困難」とする立場に立った（同前・199頁）上で、（純粹な）国内事件については、「例えば減価償却資産を所有しているか否かという法的実質の有無を判断するについては、我が国の民法が定める所有者の権能を実質的に保有しているか否かによって判断されるべき」だ、とする（同前・202頁）。問題は、「契約の準拠法が外国〔法だ〕とする合意がなされる」場合についての、その論述である。

同前・202-203頁は、次のように論ずる。即ち、「〔契約の両〕当事者の合意によって準拠法が指定され、当事者間の取引行為が第一次的に外国法によって規律されるとしても、我が国の租税法が前提としている概念が我が国の私法上のそれである以上、我が国の私法を前提として判断すべきである」、と。そして、かかる解釈が「国際私法の観点からも基礎づけられる」とし、「国家の利益が直接反映され、場合によっては処罰で裏打ちされることもある租税法などの公法の領域については、当該国家の利益が問題となっているのであるから、公法の領域は国際私法の守備範囲から除外されるべきである」、とする。そして更に、「租税法は公法であり、租税法が我が国の私法を前提にしている以上、当事者間の準拠法の指定いかんにより課税の有無が影響を受けるというのは不当」だ、とされている。

結論はともかくとして、齊木・同前のこの論理には、二つの重大な問題がある。まず、「公法の領域は国際私法の守備範囲から除外されるべきである」というのは、相当古い考え方である（石黒・前掲国際私法〔新世社〕16頁以下参照）。別の文脈において、「外国法

の適用」・「外国判決の承認・執行」の両面で、そして例えばいわゆる二国間租税条約上の「徴収共助」規定の「バイパス」問題、等との関係でも、(国際私法と言うよりは) 抵触法上の「民事・非民事」の区別は重要なものとなるが(石黒・同前46頁以下の他、同・前掲国際民事訴訟法8頁以下、等。徴収共助との関係については、更に、同「国際倒産と租税——再論」貿易と関税1995年3月号58頁以下)、齊木・同前のこの考え方は、理論上、採用できない。

次に、「我国の租税法が前提としている概念が〔常に〕我が国の私法上のそれ〔のみ〕である」とされている点も、問題である。この点では、浦東久男「税法において使用される法概念について——外国法の概念は含まれるか」税法学536号(平成8)3頁以下、とくに同前・7頁が参照されるべきだが(但し、同前・8-9頁の論述との関係でも、外国判決承認の場合の問題処理への言及がなく、抵触法の体系全体を見据えた論述ではないことが惜まれる。同前・12頁以下についても同様である)、一層理論的に詰めて考える必要がある。

この齊木・前掲の第2の問題については、それが正しいとするならば、例えば外国での特許(出願中のものを含む)をも一括して「本件特許権」とし、我が国の源泉課税を認めた東京地判昭和60年5月13日判タ577号79頁を、一体どう把握すべきかが問題となる(この点については、石黒「特許権等の使用に関する国際的支払いと日本の源泉課税——シルバー精工事件一審判決に対する疑問(上)」貿易と関税1994年2月号49頁以下、53頁以下参照。判旨の論理を冷静に、今一度読み直すことが必要である)。また、石黒・同前(上)51頁に示したドイツ・オーストリアにおける国際相続関連の課税の問題がどうなるのかも、問題となる。例えば浦東・前掲5頁が、我が租税法上「わが国の法制度が対象となっていることが明らかな場合であっても、そのことがそれに相当する外国の制度を対象から除外することを直ちには意味していないのではないかと思われることがある」、としているあたりから、石黒・同前(上)51頁に示した抵触法上の重要概念たる「同等性・等価性」の問題に、アプローチする必要があるはずである。

齊木・前掲の、以上の第1・第2の問題は、かくていずれも疑問と言うべきである。齊木・前掲の示す「結論」に至るには、本稿がこれまで示し、また、石黒・前掲論文(貿易と関税2000年3月号)に示したような「論理過程」を経ることが、必須と思われる。

## 2 国際課税と国際送達

\* 基準時点——2005（平成17）年3月末

**【問題設定】**：日本において関連会社たる内国法人B社を通じて事業を営んでいる外国法人A社につき、B社がA社の代理人P Eに該当するとの認定の下に、A社は法人税法141条3号の外国法人として、国内源泉所得に対する法人税の納付義務があるとして、A社に対する決定処分がなされたが、A社が納税管理人を定めていないため、甲税務署長が、決定通知書をA社の国外の住所に郵便により送達した。かかるケースを想定した場合、外国へ直接郵送する方法による送達は、国際法（一般国際法）に照らして有効と言えるか。

**【結論】**：上記設例における送達は一般国際法上有効であり、理論上、当該外国の主権を侵害するものではない（〔論証1〕）。だが、この点についての日本政府部内の見解が私見に沿って統一されているとは、必ずしも言えない状況にある（〔論証2〕）。また、自国への直接郵送による送達を常に自国主権の侵害と考える国も、実際には存在する。但し、仮に上記A社がこの点を争ったとしても、当該外国自身が自国主権の侵害を主張しない場合には、国家間の問題（外交問題）とはなり得ず、専らかかる直接郵送方式の送達の有効性が、あくまで日本国内での取り扱いの問題として（上記〔論証2〕との関係で）、A社の主張を契機として我が国内での訴訟上問題となるにとどまる（以上、〔論証3〕）。ただ、いずれにしても、上記の送達方法が争いの種になり得ることは念頭に置くべきであり、そこで、この点の法的リスクが存在することを踏まえた実務的対応が必要となる（〔論証4〕）。

\*

\*

**【論証1】**：外国への直接郵送による送達は、一般国際法に照らして有効か

（1）私は、石黒・現代国際私法上（1986年・東京大学出版会）217-233頁において、この点を詳細に扱った。国家管轄権の一般理論（同・国際民事訴訟法〔1996年・新世社〕13-98頁）に関する体系的論述において、である。わが国の国際法学においては、この国家

管轄権の一般理論に関する検討が著しく不十分であり、その状況は現在もさして変わっていない。そのことが、後述の〔論証2〕のような問題を生じさせる原因となっていることを、前提的認識として、まず示しておく。

さて、本件の問題を検討するに当たっては、国家管轄権上、立法管轄権と執行管轄権との区別が重要となる。いまだに誤解があるが、立法管轄権とは、法を定立（制定）するのみならず、それを適用する事までを言う（同・前掲国際民事訴訟法14頁）。それがゆえに、「立法」管轄権の及ぶ範囲の問題と、（非民事法規の）いわゆる域外「適用」の問題とが、同視されて論じられるのである。

本件の場合、外国法人A社の日本国内での事業活動が実際になされ、それに対して我が課税権が行使される（法人税法が域外適用される）がゆえに、立法管轄権上の問題はない。我が国と当該規制対象行為との間に十分な密接関連性があるからである。そして、同・前掲現代国際私法上218頁に Mann; Brownlie; Jennings 等を引用しつつ記したように、「国家が固有の立法管轄権を有するならば、それを行使するために必要な限度で... 執行管轄権（enforcement jurisdiction）を有する」ことになる。同前頁にあるように、当該の文書を「発することの当否自体」は、もはや問題とされない。かくして、問題は、決定通知書が物理的に国境を越え、他国領域内のA社の住所に郵送されることそれ自体の、執行管轄権上の問題（それが当該他国の主権を侵害するものか否か）に収斂する（執行管轄権の語の厳密な定義は、ここでは省略する）。

（2）本件で問題となる文書は、それ自体が在外文書提出等の「命令」（同前頁）を意図したものではなく、国税通則法77条1項により、納付すべき法人税額及び無申告加算税を確定し、通知を受けた日の翌日が不服申立期間の始期になる、との法律効果を有するにとどまる。それが決定の「通知」書であることが、この文脈では、重要である（更に、後述する）。同前・219頁に示したように、従来とくに問題とされてきたのは、情報の開示等を「強制」する文書の海外向け送達であり、本件はそれと異なることが、注意されねばならない。

なお、本件送達は、国税通則法12条に基づく「郵便による送達」であり、民事訴訟法上のものではない。事柄の性質上も、もとより「民事又は商事」（同前・222頁以下）に関するものではなく、従って、同前頁以下に示した民事又は商事の場合に関するハーグ条約関

係での問題<sup>2</sup>とは異なる（課税絡みでの、問題あるイングランドの対応については、石黒・新制度大学院用国際私法・国際金融法教材〔2004年・信山社〕72頁）。

ちなみに、同・前掲現代国際私法上222頁以下に論じた、送達関連の民事及び商事に関するハーグ条約は、外国への文書の直接郵送が「本来受送達国〔当該外国〕の同意を前提としてのみ認められるかの如く規定する」が、それが「一般国際法の内容を示したものとは言えない」（同前・223頁）。この点で同旨を説く、そこに引用したMannの所説（F.A.Mannは、独英両国に軸足を置く、国家管轄権論の大家である）は、一般国際法上、当該「文書が一定事項の通知（notification）にとどまる場合にはそのように言えるが、命令（command）の性格を有し、不服従の場合に罰則の脅威を伴う文書... については別だ」とする。私は、「罰則の脅威を伴う命令... であれば、その国外送達により直ちに他国主権の侵害が生ずるとは言えない」との立場だが（同前・223-224頁）、ともかく本件では、国税通則法77条1項の前記の法律効果からして、Mannの言う「通知」性が明確であるため、私見とMannの所説との間に差はない<sup>3</sup>。

なお、国税通則法37条による「督促」の法律効果としては、同法73条1項4号の時効中断と、それが国税徴収法47条1項の差押の前提となる点とがあるが（志場＝荒井＝山下＝茂串共編・平成8年改訂国税通則法詳解〔1996年・大蔵財務協会〕404頁）、それ自体につき罰則はなく、既に述べたところと同様の扱いとなる。

（3）さて、国税通則法12条の「郵便による送達」を考える際、後に〔論証4〕で言及する同法14条の「公示送達」の要件として、12条の規定による送達について、「外国においてすべき送達」につき「困難な事情があると認められる場合」とある点は、前提問題として重要である。12条の送達は、必ずしも我が国内でのものに限らないことが、条文上、既に予定されているからである。

それでは、以下において、我が租税法規により条文上予定されているところの、かかる外国向けの「郵便による送達」が、当該外国の主権を、直ちに侵害したものとなるのかについて、より詳細に見て行くこととする。

本件で問題となる「郵便による送達」と「公示送達」とは、講学上、共に「擬制的」な

(フィクションによる)「国外送達」として一括される(石黒・前掲現代国際私法上224頁以下)。送達の「行為自体」は、郵便に付し、又は公示をすることで、自国内で既に完了している、との事実が、その前提となり、その意味での「フィクション」性が問題となるのである。但し、既述のごとく、課税権行使に関する立法管轄権上の問題がクリアされる本件では、前記のごとく問題は整理される。そうでない場合に、「フィクション」性が、国家管轄権の側から問題となるにとどまる。

条約に基づく正式の外交ルートの送達には、民事事件の場合でも「最低2カ月、ブラジルなどにあっては実に1年もかかるのが通常」(同前・225頁)である。その実態は、今現在もさして変わっていない。これでは国際課税の実情にそぐわず、ましてや、送達が税額確定や差押の前提となる既述の我国の制度的前提からは、極めて非現実的なこととなる。そのことが、国税通則法12条、14条の前提にはある、と考えるべきである。

同じ問題は、独禁法の域外適用にもあり、そこで例えば従来の(西)ドイツでは、とりわけ「公示送達が重要な役割を果たして」来ていた(同前・216頁)。そこでは、「郵便に付する送達」もまた、「国外送達に活用」されているのであり(同前・226-227頁)、注意を要する(本稿の後掲注2におけるSchackのSchmitzに対する批判参照)。

ちなみに、小寺彰「独禁法の域外適用・域外執行をめぐる最近の動向」ジュリスト1254号(2003年)64頁以下では、同前・71頁注25において、「米国を含めて外国に対して付郵便送達を行っている国はない」との、事実と反する指摘がある。しかも、前記の私見を批判する文脈において、「擬制的国外送達」を(ミスプリか、とは思われるが)「偽装的国外送達」として示してもいる。この指摘は、前記の旧西ドイツ以来の独禁法の域外適用関係の実務(それがあから石黒・前掲現代国際私法上229-230頁に記したように、ドイツのSchmitzが、公示送達を含めて同国の実務を批判している)なのである。なお、再度、本稿の後掲注2におけるSchackのSchmitzに対する批判参照)にも反するし、そもそも、ここで論ずる我が国の国際課税の実務にも、事実として反するものである。

小寺・前掲71頁は、「公示送達」については、外交ルートでの送達とは異なり、「被送達者の所在する外国においては送達国の行為は何ら見出すことができない」が「ゆえに…被送達者の所在する外国の同意は必要ない」、とする。同前頁は、公示送達の場合にも「公示送達された文書の内容を書簡等によって名宛人に知らせるべき」だ、とする。本件で問題となる「郵便による送達」の場合には、送達文書自体が国境を渡ることになる訳だが、

理論上どこが違うのかが、問題となる。同じく国境を越えて「通知」がなされるのであり、所詮は同じことではないか。

石黒・前掲現代国際私法上224-225頁に記したように、「国外送達」を論ずる際に「民事と刑事、あるいは行政事件とで区別して論ずる必要は、一般国際法との関係ではさほど存在しない」。そのことを前提として従来のドイツにおける、民事事件での郵便による送達の扱いを見て置く。ドイツでは、「この場合の送達は「西」ドイツ国内でまさに郵便に付した段階で〔行為自体としては〕完了するものであり、それは何ら外国でなされるものではなく、むしろ自国内でなされた送達だとされ、それゆえに外国主権の侵害の問題ははじめから生じないものとされ」、かつ、「これは公示送達が内国でなされる送達であるのと同様の論理である」とされて来た（同前・226頁）。この点に注意することが、必要である<sup>4</sup>。

（4）ところで、石黒・国際民事紛争処理の深層（1992年・日本評論社）32頁にも記したように、Mannが「一般国際法が郵便による国外送達を禁止していないと説く際、その送達によりどの程度相手国の主権が害されるかを問題としている」のは、正当である。要するに、「他国主権の侵害とか一般国際法に対する違反を問題とする際にも、all or nothingの議論は禁物であり、郵便による送達...における実力行使性の乏しさを、まず思うべき」なのである（同・前掲現代国際私法上230頁）。

この点で、一般国際法上、実際に国境を越えてなされる送達と同様の問題を提起する、（自国内の）「外交使節団の公館への送達」（同前・230頁以下）の場合との対比が、必要となる。実際にも、国家（外国）の裁判権免除に関する大審院昭和3年12月28日民集7巻1128頁では、我が国内での中華民国公使宛の訴状送達につき、「職権に依り為さるる送達...は即我国権の行使に外ならざるが故に我国権に服せざる外国に対してこれを強うべきものに非ざるは言をまたざるところ」だ、とした。このような硬直的な考え方が、送達イコール主権の侵害と短絡する我が民訴学説のありがちな対応（それが、我が独禁法の域外適用に際しても足かせとなっていたことにつき、石黒・前掲新制度大学院用教材23頁。なお、代理店宛の送達の問題については、同前頁、及び同・前掲国際民事訴訟法83頁注136、同・前掲現代国際私法上214頁以下、等参照）と、結び付いていたようにも思われる。

だが、注目すべきは、まさにこの大審院判決に対する判例解説の中で、当時国際司法裁判所（ICJ）判事だった小田滋教授が、「一般には、訴状の送達を、応訴するか否かを知

るための手段と考えることはできないか。反対の見解もあるが、少なくとも外交使節若しくは外国に対する訴状送達を当該外国に対する主権侵害とみるべき理由はないと思う。ビルマ連邦を被告とした… 東京地判昭和29・6・9下民集5巻6号836頁… も、訴状送達をもって「国際上の慣例に違反するものとは考えられない」としている」、と述べておられることである（小田滋・渉外判例百選 [増補版・1976年] 160頁。この点につき、石黒・前掲現代国際私法上233頁。なお、上記の記述は、そのまま小田滋＝岩沢雄司・渉外判例百選 [第3版・1995年] 193頁にも、受け継がれている）。

これは、正当な指摘と言うべきである。そして、上記引用個所に、「若しくは外国に対する訴状送達」とある点にも、注意すべきである。ここで小田滋 I C J 判事（当時）は、当該の事案を離れ、国境を越えた外国への送達一般について論じているのである。

ちなみに、自国内の外国の公館宛の送達は、小田・前掲が正当に前提とするように、一般国際法上、国境を越えた外国への送達と同様に扱われるべき問題である。そして、その前者については、外交関係に関するウィーン条約（昭和39年条約14号）作成過程での議論が参考となる。それが、本件で問題となるところの、実際に国境を越えた形で為される「郵便による送達」の一般国際法上の取り扱いについても、反映される、との理論的構図となる。

重要なのは、同条約作成過程において、「国際法委員会としては、郵便による送達は可能としていた」ことが、横田喜三郎教授（元最高裁長官）によって指摘されていることである（石黒・前掲現代国際私法上231頁）。のみならず、後に撤回されたものの、日本政府が、「その後の外交関係会議で日本から郵便による送達を正面から認める旨の提案」を行っていたことも、横田教授によって、同じく指摘されている（同前頁。横田喜三郎・外交関係の国際法 [1963年・有斐閣] 238頁を引用）。ちなみに、1965年にハーグで締結された民事又は商事に関する裁判上及び裁判外の文書の外国における送達及び告知に関する条約（昭和45年条約7号）10条 a 項の作成に際し、「他国内にある者への郵便による直接の送達は主権の侵害だとして西ドイツ代表が異論を唱えた」が、「17対2の大差で西ドイツの修正案は否決された」、といった経緯もある（石黒・前掲現代国際私法上226頁）。

以上の諸点からして、一般国際法上、海外向けの「郵便による送達」が直ちに当該外国主権の侵害に当たるとは、言えないものと、私は結論付けているのである。

## 【論証2】：「郵便による送達」に関する日本政府部内の見解の不一致について

(1) 一般国際法上の正しい問題解決としては、以上の通りになる。だが、問題は、この点に関する日本政府部内の見解が一致していない、との点にある。

既述のごとく、国税通則法は、その14条において、「第12条（書類の送達）の規定により送達すべき書類について… 外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合には…」と規定する。規定の文言上、12条の「郵便による送達」についても「外国においてすべき送達」、即ち外国向けの送達のあることが、既に前提とされている。

(2) 但し、日本政府部内の、同法上の取り扱いとは異なる見解に言及する前に、一言すべきことがある。そもそも国税通則法12条による海外向けの「郵便による送達」が、「外国においてすべき送達」なのか否かの問題、である。

同法12条2項に「通常の手続きによる郵便によって… 書類を発送した場合には、その郵便物は、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定する」、とある点に注意すべきである。即ち、この場合にも、我国における「発送」と、その「外国」における「送達」（正確には「到達」）とが区別される。その「送達」自体は、「通常の手続きによる郵便」によるものであり、「発送」よりも後の問題は、課税権行使とは切断されている。

これをも「外国において」すべき送達と表現する前記規定の文言は、事柄の実際と遊離している。一般国際法上の既述の論議で広く前提とされているように、国税通則法12条における「郵便による送達」もまた、我が国内で完結する送達と見るべきである。

その上で、「通常到達すべきであった時に送達があったものと推定する」との文言は、石黒・前掲現代国際私法上228頁の「受送達者の手続的権利の保障の観点」からのものと、把握すべきである。

我が民法上の「郵便に付する送達」（書留郵便等に付する送達。現行規定は、107条3項。改正前は173条）は、「発送の時に、送達があったものとみなす」としている（改正前の同旨の規定につき論じた同前頁をも参照）。これでは、とくに外国向けの送達の場合に、問題が大きい。本稿の後掲注4に記したドイツ民法の改正も、この点に配慮したものと言える。国税通則法の場合、「通常到達すべきであった時」を柔軟に解する余地が、規定上初めから認められており、妥当な立法と言える（石黒・同前229頁参照）。

(3) さて、問題の、日本政府部内での見解の不一致についてだが、問題は、小寺・前掲がそれを論じるところの、2002年の独禁法69条の3の改正（なお、独禁法における送達規定の不備から、我国に拠点なき外国企業に対して審判開始が出来なくなる、といった従来の、問題ある状況については、石黒・前掲現代国際私法上215頁、同・前掲国際民事訴訟法35頁、等参照）に際して、顕在化した（2005年の同法改正に伴う“条数繰下げ”により、69条の3は70条の17に、公示送達についての69条の4は、70条の18となっている）。独禁法の送達関連の規定は、従来より民訴法規定を準用しており、国税通則法とはこの点で異なるが、一般国際法上の問題に差のないことは、これまで指摘して来た通りである。

だが、問題は、以下の点にある。小寺・前掲ジュリスト1254号70頁にあるように、今般の改正においては、民訴108条の正式の外交ルートでの（既述のごとく時間のかかる）送達のほか、同法110条の公示送達のみが認められ、郵便による（郵便に付する）送達は、そこで準用規定から、意図的に外されているのである。この点は、これまで論じて来た一般国際法上の論議に対する、無理解によるものと言わざるを得ない。この改正は、公取委と外務省とが実質的に協力した結果としてのものであり、小寺・前掲も、そのことを前提に書かれたものである。

だが、そもそも外務省は、一般国際法上の国家管轄権論について、不必要にいわゆる属地主義を絶対視する等、国際的に孤立する旧態依然たる立場を示して来ていた（石黒・前掲国際民事訴訟法15頁以下も、それを念頭に置いて、かかる状況の打破のために書かれたものである）。小寺・前掲68頁が、「2001年に出された外務省の委託研究報告書」に言及しているのは、このことと関係する。小寺・同前頁は、この報告書が、「研究会の意見」として「国際法上の検討を行った上で競争法の域外適用を肯定する方向性を明瞭に示した」ことを評価し、同前・69頁において、これによって「独禁法に関する日本政府の統一的な考え方が示された」、とする。だが、それは遅きに失した主義の転換、と言うべきものである（産構審の不正貿易報告書は、初年度からいわゆる効果理論を認めていた。1992年版のその88頁以下参照。だが、それは、外務当局との長い緊張関係の下にあった。事実である）。

このような外務省サイドの、国家管轄権一般に関する検討の遅れが、「郵便による送達」への一般国際法上の厳密な評価の遅れにも、いまだに反映している、というのが私の見方である。そしてそれが、前記の独禁法改正にも反映してしまった、と見るべきである（公

示送達との区別が、一般国際法上、理由のないものであることは、既述)。

[追記]：以上の独禁法改正の場合とは異なり、2004（平成16）年の証取法改正で導入された「課徴金」制度（同法172条以下）との関係での送達規定（同法185条の9以下）においては、以上批判した問題が「ない」ことに、更に注目すべきである。即ち、同法185条の10が送達についての民訴法の準用規定であり、そこでは、民訴107条1項（2、3号を除く）及び同条3項が、準用されている。独禁法69条の3（現在の70条の17）が民訴107条を準用せずとしているのと、対照的である。

ちなみに、証取法185条の10で準用が除外されている民訴107条1項の2・3号は、いずれも民訴104条（送達場所等の届出）に関するもので、この104条には「送達を受けるべき場所」は「日本国内に限る」、との文言がある。だが、証取法185条の10でそのまま準用される民訴107条1項1号は、民訴103条に対応し、この103条では、「送達を受けるべき者の住所、居所、営業所又は事務所（以下この節において「住所等」という。）」とあり、「国内に限る」との文言は、無い。

（4）「郵便による送達」と一般国際法との関係についての、前記の外交関係に関するウィーン条約審議過程での論議や日本政府の対応についての横田喜三郎元最高裁長官の指摘、そして既述の小田滋元 I C J 判事の海外向けの送達一般に関する所説に対し、それでは、小寺・前掲では如何なることが書かれているのか。小寺・前掲70-71頁の、前記独禁法改正（送達関連）での、「日本政府」の「対応の評価」の箇所を、以下において若干詳しく見てみよう。

まずもって指摘すべきことは、この部分に一般国際法関連での文献が、何ら引用されていないことである（同前・70頁で、外交ルートでの送達につき、「被送達者の所在国の同意を要する」とする際に、Lee の領事関係法の概説書が引用されているのみ）。ともかくここでは、「文書の送達は、一見、手紙の送付と同様に一定の情報を伝達するだけと考えられがち」だが、とまずある。元 I C J 判事の現職中の指摘、という意味においても重みを持つところの、既述の小田滋教授の所説との関係についての言及は、一切ない。小寺・前掲は、続いて「訴状送達」が情報伝達だけでなく訴訟係属を生ぜしめることから、「裁判という国家の管轄権行使を進行させる意味」、そして「裁判手続を進行させるという意味」

を有し、「それゆえに執行管轄権の行使と捉えられる」のだ、とする。

小寺・前掲のこの個所において、実は、「執行管轄権」の概念設定が、問題となる（石黒・前掲現代国際私法上190頁、217頁以下と対比せよ）。小寺・前掲66頁では、「執行管轄権の行使は、規律管轄権〔立法管轄権〕と比べて権力行使が直接的であるために、厳格に自国領土〔正確には「領域」〕内に限定されると解されてきた（常設国際司法裁判所「ローテュス号事件」判決）」、とある。「執行管轄権の場合は、そもそも外国領土内で行使することが、被行使国の同意がある場合を除けば一切許されない」、ともそこにある。そして、同前頁には、更に、「外国に所在する私人に対する非強制的な行為のどのようなものが執行管轄権の行使に該当するか」が問題となる、とある（以上の個所でも、海外の一般国際法上の文献等の引用はない）。

だが、ローテュス号事件で明確化されたのは、「国家」が「他国の領域内において、国家の権能をいかなる形においても行使することができないこと」、である（石黒・前掲国際民事訴訟法41頁）。Mannをはじめとする既述の論者達も、そして私も、「郵便による送達」が、一般国際法上の禁止行為（外国主権の侵害）に当たる「か否か」を、従来から論じて来ていたのである<sup>5</sup>。

小寺・前掲71頁においては、民事訴訟上の文書送達一般につき、「裁判手続を進行させるという意味」があるから、「それゆえに執行管轄権の行使」（論旨としては、一般国際法上禁止される他国領域内での公権力行使）にあたる、とする。だが、そこでは、同前・66頁の「外国に所在する私人に対する非強制的な行為のどのようなものが執行管轄権の行使に該当するか」の分析が、実は、欠落している<sup>6</sup>。

小寺・同前71頁の、「独禁法上」の「文書の送達」が「審判開始」の「必要要件」ゆえに、「送達によって特定の法律効果が発生する」から、前記の法改正において「慎重な手続を取った」、とする部分も問題である。同前頁で実際にお確かめ頂ければお分かりのように、この個所の“論理”は、実は流れてしまっているのだが、あたかも「送達によって特定の法律効果が発生する」ならば当該外国主権の侵害が、直ちに生ずるかの如き書き振りである。けれども、何の法律効果も発生しない送達など、そもそもあり得ない（！）。おかしい論じ方、である。

同前頁は、以上のごとく論じながら、公示送達については、「被送達者の所在する外国においては送達国の行為は何ら見出すことができない」から、一方的にできる、とする。そして、そこに付された注において、「付郵便送達」は何処の国も行っていないとする、既述の、事実誤認に基づく指摘がなされている。だが、公示送達の場合にも、「送達によって特定の法律効果が発生する」ことに、変わりはない（！）

かくて、小寺・前掲においては、一般国際法との関係で、真に論じるべき点への考察が、実は欠落している。そう、言わざるを得ない。

（５）だが、問題は、小寺・前掲のような認識の下に、今日の外務省があることもまた、確かだということにある。かくて、日本政府部内における、「郵便による送達」の一般国際法上の取り扱いに関する認識には、国税通則法に基づくそれを、我が国における実際の訴訟等において阻害し得るところの、重大な「不一致」がある。いまだに我が国の民訴学者に蔓延る「送達イコール主権の行使」といった固定観念からのスピルオーバー現象も、現実の訴訟においては、同様のネガティブな要因として機能し得る。そこに大きな「法的リスク」がいまだ残存することは、念頭に置かれてしかるべきであろう（但し、前記（３）の「追記」の、証取法改正の場合との対比が、重要である）。

【論証 3】：「郵便による送達」を自国主権の侵害と強く指弾する外国の存在とそれへの対応

（１）既述のドイツの場合にも、（厳密かつテクニカルな定義は別として）「郵便による送達」に対する「ドイツ政府」としての従来 of 公式の対応には、リジッドなものがあり、そこで、Schack, supra (3.Aufl.), S.259 等でも、それへの批判がなされている。だが、一層強硬に、この点での自国主権の侵害を、強烈に主張する国がある。スイスである。

条約との関係を別とすれば、スイスでは、「外国からの郵便による直接送達に対して [外交上の] 抗議をする (gegen ... protestiert) 一貫した実務がある」、とされている (G.Walter, Internationales Zivilprozessrecht der Schweiz (1995 Haupt), S.280.)。スイスのこの強硬な姿勢は、永世中立国としての特質か、とは思われるが、実際に外交ルートでのクレームがつけられる可能性は、否定出来ない。そのことに、あらかじめ留意して置く必要がある。

(2) だが、注意すべきは、我が国から外国に向けた「郵便による送達」について、送達を受ける側の私人には、当該外国における国家的同意の有無を云々する法的資格はなく、あくまで当該の外国政府が、日本政府に対して如何なる対応をするかが、ここでは問題となるにとどまる、ということである。当該の私人は、単に我が国の中で、前記の外務省（日本政府？）的立場から、我が国内での取り扱いにつきクレームを付け得るととどまる。

それでは、当該外国が事態を黙認していたならば、一体どうなるのか。その場合には、一般国際法上の「対抗力」（石黒・前掲国際民事訴訟法33頁、82頁注129参照）が、問題となる。仮に当面する問題が、一般国際法上の「グレーゾーン」に当たるとしても（私はそうは考えないが）、国家としての黙認、ないし、明確な異議（抗議）のないことにより、もはや相手国（本件の場合には我が国）に対して、一般国際法違反で「対抗」できなくなる、との法理である（石黒・同前に示したように、ICJ判決もある）。ちなみに、外国からクレームがつけられる「かも知れない」から手を引っ込める、というのは、国家管轄権絡みでの戦後日本外交の、大きな問題であり、私はまさに、域外適用問題について、「それ」と闘って今日に至っていることを、あえてここで付記して置く。

#### 【論証4】：法的リスクを考えての実務的対応のあり方

(1) ここで、志場他共編・前掲国税通則法精解に戻る必要がある。

だが、その前に一言すべきは、次のことである。即ち、同法12条は、「郵便による送達又は交付送達」についての規定であり、それを一括して14条が受け、「外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合には」として、「公示送達」への道を開く。だが、既に論じたのと似た意味で、規定の文言がおかしい。そもそも、「外国においてすべき」我が法上の「交付送達」など、あり得ない。「交付送達」の問題は、本稿の射程外だが、規定の文言を再精査する必要があることは、否めない。

(2) さて、[論証2]・[論証3]で示したような法的リスクが、国税通則法による外国向けの「郵便による送達」に伴うことは、事実である。端的に言えば、それを前提とした「公示送達」の可能性について、検討を深める必要がある。

志場他共編・前掲205頁には、国税通則法14条1項の「外国においてすべき送達につき

困難な事情があると認められる場合」の説明として、「国交が断絶しており、又は開かれていないこと、国際郵便に関する条約関係がないこと、戦乱その他の非常事態の生じた地域で送達に重大な支障があること等の事情をいい、通常の事態で送達につき困難な事情がないと認められる場合には… 郵便による送達をすべく、公示送達によることはできない」、とある。だが、これでは、實際上公示送達の道を塞ぐに等しい。狭すぎる「解釈」である。(送達を受ける側の私人の対応を含めた諸事情により！) [論証2]・[論証3]で示したような法的リスクが、国家対国家の関係で想定し得る場合には、「困難な事情があると認められる」と、解するべきである。

(3) むしろ問題は、同法14条3項で、公示送達の場合に、「掲示を始めた日から起算して7日を経過したときは、書類の送達があったものとみなす」、と規定されている点にある。12条2項に「通常到達すべきであった」云々の推定規定のあること、そして、この規定について既に論じたところを、参照すべきである。これは、石黒・前掲現代国際私法上228頁に記した「受送達者の手続的権利の保障」の問題である。(改正後の)民訴112条2項でも、「外国においてすべき送達についてした公示送達にあつては、… 6週間」でその効力が発生する、とある。但し、手続保障を重視する上では、形式的に期間を区切るよりも、国税通則法12条2項の方が、すぐれている。

ちなみに、前記の独禁法改正の際にも、この民訴規定と同旨の規定が、同法69条の4(現在の70条の18)の4項に置かれている。だが、この点の配慮を、一般「国際法上の管轄権法理からの要請ではなく、国内法上の要請である」とする小寺・前掲71頁には、疑問がある。

国家法の域外適用(立法管轄権の行使)に際して問題となるのは、「管轄権に関する合理性の原則」(石黒・前掲現代国際私法上198頁)、ないしは(密接関連性テストを主軸とする)利益衡量的アプローチ(同・前掲国際民事訴訟法17頁)である。そうした一般国際法上の法理との関係でも、最終的には、当該行為(本件では、外国向けの「郵便による送達」)「によって害される他国の利益と、それを… しないことによって害される自国の(私人の国際的生活[等]を保護する上での後見的な[ものも含めた])利益との衡量によって考えてゆく」(同・前掲国際民事紛争処理の深層26頁)必要がある。

その場合、自国の側として、当事者の手続権の保障を重視して管轄行使をすることは、

それだけ自国の管轄行使を「合理的」なものに高めて行くことにつながる。それは、相手国側の害され得る利益を、それだけ実質的に減じて行く機能を有する、必要な営為とも言える。かくて、当事者の手続保障に関する前記の考慮を、一般国際法上の要請ではない、とするのは早計だ、と私は考える。

なお、〔論証1〕の(1)末尾で既述のごとく、本件で問題となる送達は、一般国際法上十分に肯定される自国の課税権行使「に伴う」ものである。そのことを、再度ここで想起すべきであろう。

(4)さて、公示送達の要件が、最後に問題となる。国税通則法14条1項の「文言を越えた」、志場他共編・前掲205頁の、過度なまでの要件の絞り方は、もとより、この場合の公示送達が安易になされてはならないとする、正当な配慮からのものではあろう。民訴110条1項3・4号は、同法108条の外交ルートでの送達との関係で、公示送達につき慎重な規定を置き、それが前記の独禁法改正において、同法69条の4(現在の70条の18)の1項2・3号で踏襲されている。

だが、民訴110条には、独禁法改正に際して意図的に落とされたところの、同条2項がある。「訴訟の遅滞を避けるため必要があると認めるとき」の、職権による公示送達の規定である。実際の、グローバルなビジネスの展開との関係では、独禁法の場合にも、この2項の規定を落としてしまったことで、果たして迅速な手続運営が可能なのか、私には疑問が残る。既述の、外務省サイドの慎重すぎる対応が、ここにも反映されてしまった結果と、私は考える。少なくとも、かかる抑制的姿勢が、一般国際法上の必然の要請としてのものでないことは、既に縷々論じたとおりである。独禁法の場合の前記の処理を、唯一のもの、考えるべきではない。

国税通則法14条の運用に当たっては、以上論じて来た線で「公示送達」の余地を、従来同条につき一般に考えられて来たところから、相当程度広げて行くことが、期待される。そして、公示送達の有り得ることを常に背景に置きつつ、「郵便による送達」の手法をとる、とする実務的対応が、もっとも賢明なもののように、私には思われる。

但し、その際、一方的な公示で済ませるのではなく、その内容を、別途郵便で、「郵便による送達」の場合と同様に、当該の外国の私人に通知することが、必要とされるべきである。この点で参考となるのは、前記改正前の独禁法の運用上、著名な天野製薬対ノボの事

件において、既述の我が民訴学説の硬直性に鑑み、実際の審判手続で、やむを得ず日本の天野製菓のみを被審人としつつ、公取委が、別途デンマークのノボ社に対して、郵便で事実上のノーティスを与えていた、との事実である（なお、石黒・前掲国際民事訴訟法35頁参照）。

〔注〕 以下に「同前」等とある場合、本文中の該当箇所との関係で、それが示されているので、注意して頂きたい。

- 1 以下においては、実際の某事件において裁判所に提出された国側の中里意見書と、納税者側の岡村意見書とを対比しつつ私見を述べる、とのスタンスが採られている。その関係で、両意見書の頁数が引用されてもいる訳だが、その点は気にせず、議論の内容のみに集中して頂きたい。
- 2 専ら国際民事訴訟事件における、アメリカ等から我が国への訴状等の直接郵送を念頭に置きつつ、条約のない限り、かかる直接郵送による送達は「国際法上の法的根拠を欠く」とする小林秀之「国際司法共助」沢木敬郎＝青山善允編・国際民事訴訟法の理論（1987年・有斐閣）297頁においても、一般国際法上の論議が反映されている形跡は、無い。問題である。なお、石黒・前掲国際民事訴訟法83頁以下の注137をも見よ。我が国の民訴学者の陥り易い傾向、である。これに対して、同前頁注137にも旧版を引用したところの、H. Schack, Internationales Zivilverfahrensrecht (3. Auflage 2002 Beck), SS.257-260では、一般国際法上の原則に言及しつつ、郵便による（正確には、郵便に付する）送達の外国主権侵害性を否定し（Id. S.259）、Ibid（FN.2）において、一般国際法に対する違反を言う後述の Schmitz の批判は、ドイツの実務にも反する（kaum vereinbar）、とする。日独の現状には、この点で大きなレベルの差があると、言わざるを得ない。
- 3 罰則の脅威を伴う送達について、念のため一言して置く。この場合、Mann のような立場に配慮するとすれば、法律に対する一般国際法の優越に照らし（憲法98条2項に基づき）、「罰則という牙を抜いた形で送達をする」ことなども、十分に可能と言うべきである。石黒・同前238頁注145、及び同・後掲国際民事紛争処理の深層30頁注25。
- 4 なお、テクニカルな意味での「郵便に付する送達」（同前・225頁）についてのドイツ民事訴訟法の規定には、その後改正があったが、それが「純粋な国内送達」であることに変更はなく、単に郵便に付してから2週間後に送達がなされたものとする旨の規定が入ったにとどまる。以上につき、R. Geimer, Internationales Zivilprozessrecht (4. Aufl. 2001 Verlag Dr. Otto Schmidt), S.643. この点は、石黒・前掲現代国際私法上227頁以下に示した「受送達者の手続的権利の保障の観点」（同前・229頁）からの改正、と見るべきものである。
- 5 なお、小寺・前掲66頁が、「外国から電話またはEメールによって…事情聴取を行うこと」を、「警察職員が外国に出向いて捜査をすること」と並べて論じていることは、正当である。実際にある国の公務員が外国領域内に出向き、そこで事情聴取等をするのと、実質的に同じ事が、通信手段を使ってなされるから、である（なお、Oppenheim の体系書の引用を含む、1995年版不公正貿易報告書巻末「付-40」以下の「外国政府が日本企業に対して直接〔日本の領域内で〕外国製品の購入を要請することについて」、と対比せよ）。

だが、それと「郵便による送達」、とくに既述の意味において一方的な「通知」の性格を有するものとは、同列には論じ得ない。この点は、Mann の所説との関係で、既に論じたところを参照せよ。

- 6 ちなみに、小寺教授は、しばしば「執行管轄権の域外適用」との用語法をとられる（例えば小寺・前掲ジュリスト1254号71頁）。そして、2005年版不公正貿易報告書の作成に際しても、原案にはその影響が出ていた。そこで、経済産業省の担当官に対して私は言った。「執行管轄権の域外適用」

などという言葉が、そもそも英語になるのか、と。即ち、"extraterritorial application of enforcement jurisdiction[?]"では、英語にならない。そんな言葉を使うのですかと、私は言い、そして原案は、直ちに修正された。ここで論じている問題についても、出発点におけるこうした“理論的屈折”を背景において判断をする必要があるように、私には思われる。



# 「タックスヘイブン対策税制」

中 里 実

# 目次

- 一 はじめに
- 二 タックスヘイブン対策税制と租税条約の関係
  - 1 日本における学説
  - 2 ドイツにおける議論
  - 3 フランス国務院の判決
  - 4 イギリスの判決
  - 5 わが国に関する理論的検討——租税条約に関する一般的な議論
    - (1) わが国の租税条約適用事例の検討
    - (2) 子会社の留保所得の租税条約上の性質
    - (3) 相手国に排他的課税権がある場合の問題
    - (4) 日本の親会社に対する課税の問題
  - 6 補論

【資料】 フランス国務院の Schneider 判決

## 一 はじめに

ここでは、タックスヘイブン対策税制が、はたして租税条約（特に、事業所得条項）に反するものであるか否かという点に関して、租税法理論に基づいて検討を加えることとしたい。

以下においては、タックスヘイブン対策税制と租税条約の関係に関する基本的な論点について、必要に応じて国際的な比較をも踏まえながら、主として理論的な観点から検討を加えることとする。日本に関する検討は、ここではとりあえず、行わないこととする。むしろ、本稿は、日本に関する検討を行うための、準備作業として位置付けられるものである。なお、国際租税法の分野においては、外国の状況の紹介は、単なる比較法を超えた意味を有する場合があるという点に留意しなければならない。たとえば、租税条約の解釈に関する外国の判例が、日本法の解釈に関して、重要な意味を法的にもつ場合もあるという点を、念のために、あらかじめ指摘しておきたい。

類似のものとしては、EU諸国のタックスヘイブン対策税制が、果たしてEU条約に合致したものといえるか否かという問題が存在する。これはこれで、大変に興味深い論点であるが、ここでは扱わない。また、アメリカにおいては、国内法と条約法に関して、基本的に後法優位の原則が採用されているので、この種の問題はあまり議論されてはいないようである。

## 二 タックスヘイブン対策税制と租税条約の関係

タックスヘイブン対策税制の本質を外国法人の法人格を課税上無視して、それを支店と同様に扱い、タックスヘイブン子会社の事業所得を親会社に帰属させて（配当とみなしてではなく）事業所得として課税するものであると理解した場合、発生した所得に対する課税権の配分を締約国間において定めた租税条約（特に、外国法人に対しては、恒久的施設なければ事業所得課税なしの原則を定めた事業所得条項）に抵触しないかという問題が生じてくる。

類似の点に関してであるが、移転価格課税については、国内法上の移転価格対策税制をバックアップするために、租税条約上も規定が設けられているから、このような問題は基本的には生じないという点に留意しなければならない。しかし、タックスヘイブン対策税制に関しては、国内法の定めだけで、移転価格課税に関するような租税条約上の特別な定めが存在しないから、ここで議論するような根本的な問題が発生することになる。この問題は、日本においては、未だ問題の所在自体があまり意識されていないのが現状であるが、実は、現在の国際租税法における最も興味深い問題の一つである。

## 1 日本における学説

日本においては、このタックスヘイブン対策税制に対する租税条約の適用関係という問題に関して論じたものとしては、佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集33号が存在するくらいである。この論文は、「租税条約は納税者を二重課税から保護することを主たる目的としているのに対し、タックス・ヘイブン対策税制は租税回避行為を行う納税者を課税に取り込むことを目的とする点で相違がある」との立場（このような立場が正しいかどうかという点については疑問があるが、ここではふれない）から、以下のように述べている（日税研論集33号122頁以下）。

### 〔2〕租税条約との関係

次に議論になるのは、わが国のタックス・ヘイブン対策税制の規定（より具体的には、外国の居住者の所得をわが国の居住者の課税所得に取り込むこと）が、関係する租税条約の規定に抵触しないか否かという点であり、タックス・ヘイブン利用に係る租税回避行為についての明文の規定が必ずしも存在しない租税条約の下で、これをどう考えるかという点がポイントになる。この点に関しては、例えば、次のような議論がありえよう。

まず、租税条約にはタックス・ヘイブン対策税制の適用を制限または禁止する規定及び理念は、含まれていないとする考え方である（以下便宜的に「条約適用否定論」という。）。この考え方によれば、タックス・ヘイブン対策税制の適用は租税条約の存在によって影響を受けることはないということになる。この考え方の背景には、国内租税法上の中立性確保の禁止までは租税条約は意図していないこと、一国には固有の

課税権があり、それを曲げてまで国際協力をしなければならない義務を租税条約は課していないといった考え方がある。また、この考え方の下では、タックス・ヘイブン対策税制は、何を課税の対象とすべきかといった課税の基本は国内法で定めるべきことであって、タックス・ヘイブン対策税制は国内法上のそのような基本規定と同様のものであるとの理論的整理がなされることになる。

次に、この考え方と反対の極にある考え方（以下便宜的に「条約適用認容論」という。）として次のようなものがある。すなわち、租税条約は、二重課税の排除を目的としている。したがって、そうした趣旨に違背する国内租税法が租税条約の規制を受けることはあり得て当然である。特にタックス・ヘイブン対策税制は、（形式上は別として）実質的にタックス・ヘイブン国所在の法人格を否認するものであり、これは、租税条約の適用対象となる『者（person）』（OECD モデル租税条約3条）の人格を否定していることになる。また、国内法が租税条約の規定に係わりなく適用されうことは、基本的に国内法に優先すべきものとして位置づけられる租税条約と国内法との関係を無視することになるし、その場合には、二重課税の排除という租税条約の主目的自体が損なわれる可能性があるとするものである。条約適用認容論には、具体的にどのように国内法上のタックス・ヘイブン対策税制が租税条約の規制を受けるのが必ずしも明らかでないうらみがあるように思われる。

### （3）結論

以上に述べた2つの考え方は、議論の両極にある考え方であり、現実的な議論としては、タックス・ヘイブン対策税制の中身次第すなわち取り込みの程度の問題として租税条約との関係を考えるべきではないかと思われる。その意味としてもっとも重要な点を上げれば、真に事業活動に従事しており、しかも、その活動が租税回避行為に利用されないものにまで適用されるようなタックス・ヘイブン対策税制となっているのであれば問題であろう。それこそ、租税条約の趣旨に反した国内法ということになる。

わが国のタックス・ヘイブン対策税制をこの観点から見てみると、現地で活動するための経済合理性のある子会社等については適用除外としていること等その具体的内容からみて、租税条約との関係での抵触の問題は基本的には生じないものと考えられる。」

結局、この論者は、論文執筆時の検討状況からして仕方がないことであるが、この問題について特に理論的検討を行っていないのみならず、特に明確な結論も下していない。これが、現在の日本の状況であると考えてよからう。そこで、以下、上の「条約適用否定論」、「条約適用認容論」のそれぞれについて、諸外国における議論をも参考としながら、理論的な観点から検討を加えておこう。

## 2 ドイツにおける議論

ドイツにおいては、この問題に関する詳しい議論が行われてきた。この点については、谷口勢津夫教授著「租税条約論」（平成11年）第四章に詳しく論じられているので、ここでは仔細については触れないことにする。

ただし、①ドイツにおいては、タックスヘイブン子会社がその留保所得を国内の親会社に対して配当したものと擬制し、その擬制的配当を親会社の手において課税するものとしてタックスヘイブン対策税制をとらえる「配当モデル」と、タックスヘイブン子会社の所得を国内の親会社に帰属させるものとしてタックスヘイブン対策税制を考える「帰属モデル」の対立が存在していたこと、及び②条約適用認容論を明確に否定することが出来なかったために、租税条約に対する国内法上の合算課税の一般的優位を明文で定めるという形で立法的解決が図られたということの二つの点を指摘するにとどめておこう。

もっとも、かかる条約に対する法律の優位については、一般的にいつて後法を優先するドイツ法制の下で許容される議論であって、法律に対する条約の優位を定める日本国憲法を前提にすれば認められない議論であるといえよう。

## 3 フランス国務院の判決

この問題に関して、世界中の議論の中でもっとも注目すべきなのは、現在のところ、フランスの国務院の2002年の判決である。すなわち、フランスにおいては、フランス法人のスイス子会社の所得の親会社に対する合算課税が、フランスとスイスの間の租税条約の7条に違反するという判決が、国務院により下されているのである。具体的には、この国務院の判決においては、以下にくわしく見るように、スイス子会社の事業所得がフランス親

会社の事業所得として合算課税される場合には、租税条約に反する（これに対して、合算課税される所得がみなし配当であるならば租税条約には反しない）という考え方が採用されており、国務院判決によれば、フランスの一般租税法典209B条により、合算課税される所得は事業所得と考えられるために、合算課税が租税条約に反するとされている。以下、この判決について、少し詳しく紹介しておくこととする（フランス語の判決は、Re Société Schneider Electric, 4 International Tax Law Reports 107. また、以下の叙述に関しては、Marcellin N. Mbwa-Mboma, TREATY WITH SWITZERLAND OVERRIDES FRENCH CFC LEGISLATION, FRENCH HIGH TAX COURT CONFIRMS, 2002 WTD 127-1 における記述に依存しているところが多い。なお、本稿の末尾に、この判決の本文の部分をフランス語で引用してある）。

フランスにおける公法関係の最高裁判所である国務院（Conseil d'Etat）の、Schneider Electric 社事件における2002年6月28日判決は、タックスヘイブン対策税制と租税条約との関係を考える上で、きわめて重要な意味を有している（Conseil d'Etat, décision d'Assemblée du 28 juin 2002, Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Ste Schneider Electric, req. no. 232276, RJF 10/02, no. 1080.）。この事件の前提となっているのは、フランスの一般租税法典209B条の規定するタックスヘイブン対策税制（これは、日本のタックスヘイブン対策税制と類似した制度であるという点に留意されたい。中里実「国際取引と課税」54-55頁参照）と、フランスとスイスの間の租税条約との関係である。

この事件における課税庁側の主張は、以下の三点である。また、政府委員も、その論告において、ほぼ同様の主張を行っている。

第一に、租税条約が排除しようとしているのは、あくまでも法的な二重課税にすぎず、スイスで課税を受けるタックスヘイブン子会社と、合算課税を受けるそのフランス親会社とは法的に別人格であるから、タックスヘイブン対策税制による合算課税は租税条約に反しない。

第二に、タックスヘイブン対策税制により合算課税される所得は、フランス親会社の取得するみなし配当であり、子会社の産み出した事業所得そのものではないから、事業所得に関する租税条約の7条1を持ち出して、フランスに当該所得に対する課税権がないと主張するのは誤りである。

第三に、租税条約は国際的租税回避防止を目的の一つとしているから、タックスヘイブ

ン対策税制が租税条約に反することはない。

これに対して、国務院は、まず、フランスとスイスの間の租税条約の適用可能性について判断する前提として、本件事案において、一般租税法典209B条の要件が満たされているか否かについて検討を加える。そして、国務院は、一般租税法典209B条に従ってフランスにおいて合算課税される本件スイス子会社の所得を、フランス国内法上、事業所得とすべきか、みなし配当とすべきかという点について検討を加える。結論として、国務院は、209B条の文言からいって、合算所得は国内法上事業所得とされるとして、以下のような判断を示した。

「この規定〔一般租税法典209B条〕の正確な文言からいえるのは、その目的が、大臣〔ここでは、訴訟の当事者が大蔵大臣である点に留意〕の主張とは異なり、外国法人からフランスの居住者であるその株主へのみなし配当の支払に対する課税ではなく、法人がその国外における活動を行うことにより産み出された事業所得のフランスにおける課税を認めることである、という点である。」

このように、国務院は、合算課税される所得を国内法上事業所得として分類した後に、フランスとスイスの間の租税条約において定められた事業所得に関する課税権配分に関するルール（すなわち、7条1）の適用について判断を加える。

まず、国務院は、タックスヘイブン国で課税に服する（可能性のある）タックスヘイブン子会社の事業所得（それについては、租税条約の課税権配分ルールに従い課税関係が決定される）と、フランスの親会社に対してフランスにおいて209B条により合算課税される所得を同視する。すなわち、その考え方によれば、フランスで合算課税される所得は、タックスヘイブン子会社の産み出した事業所得そのものであり、みなし配当ではないということになる。

そして、タックスヘイブン子会社の所得が（タックスヘイブン子会社とは法人格の異なる）フランスの親会社に対して合算課税されるからといって、租税条約を法的二重課税のみを排除するものと考えする必要はないから、租税条約の所得配分ルールの適用が無意味とされるわけではないと、国務院は述べる。なぜなら、同一の所得が二つの国において法人格の異なる納税者に対して課税される場合に、租税条約の所得配分ルールがまったく適用されないとすれば、実質的にそのようなルールの有効性は否定されてしまうからである。すなわち、スイス法人である本件タックスヘイブン子会社の所得が、フランスにおいて、

当該スイス法人に対して課税されるのではなく、形式上、それとは法人格の異なる親会社であるフランス法人に対して課税されるからといって、租税条約における所得配分ルール（事業所得に関するフランスとスイスの間の租税条約の7条1）が適用されないと考えることは適切ではないというのである。国務院の考え方によれば、本件租税条約はフランスとスイスの間の課税権の配分に関するものであり、租税条約における二重課税排除の要請は、単に同一の納税者に対する法的二重課税排除という狭い範囲にとどまるわけではなく、この件に関しては、法的二重課税と経済的二重課税の区別は、あまり重要ではないということになる。

したがって、本件において209B条により合算課税される所得は、タックスヘイブン子会社の事業所得であるから、本件において問題とされるべきは、当該タックスヘイブン子会社が本当にスイス法人であるか否か、あるいは当該子会社がフランスにおいて恒久的施設を通じて所得を実現したかという点である。そして、本件においては、タックスヘイブン子会社はスイス法人であり、またそれは、フランス国内において恒久的施設を通じて事業活動を行っていたわけではないから、租税条約の7条1を適用することにより、フランスの課税庁が209条Bを適用して当該スイス子会社の事業所得に対して（たとえ、フランス親会社に対する課税の形式をとっているとはいえ）課税することはできないという判断を下すことが正当化される。

また、国務院は、租税条約の目的の一つは租税回避の防止であるが、だからといって、租税条約中に、フランスがその国内法中の租税回避否認規定を適用することを許容する規定が含まれていなければ、209B条を適用して租税回避防止を図ることは認められないとも、述べている。

この判決が国際課税の世界において巻き起こした衝撃は、非常に大きいものである。フランスとタックスヘイブン対策税制の構造が似ている日本における問題を考えるに際しても、この判決の論理を正面から参考にする必要がある。少なくとも、日本においても、この判決の論理を正面から理論的に検討する必要があるだろう。

#### 4 イギリスの判決

イギリスにおいては、直接に本件のテーマについて判断を下した貴族院判決は存在しな

い。下級審の判決は存在するが、タックスヘイブン対策税制と、租税条約の利子所得条項の関係が争われた事案であり、あまり参考とはならない (Bricom Holdings Ltd. v. IRC, [1996] STC (SCD) 228, appeal dismissed [1997] STC 1179 (CA). Cf. Daniel Sandler, case comment, 1996 British Tax Review 544, and 1998 British Tax Review 52.)。この点について、ある論者は、次のように述べている (Daniel Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, at 206)。

"It is unfortunate that the taxpayer chose to base its argument on Article 11 of the UK-Netherlands Tax Treaty rather than Article 7(1)....

Under Article 7(1) of the treaty, the profits of Spinneys were taxable only in the Netherlands unless Spinneys carried on business in the UK through a permanent establishment. Since Spinneys did not have a permanent establishment in the UK, its profits — all of which were arguably apportioned to Bricom Holdings under the CFC retime — were excluded from tax in the UK. The assessment of Bricom Holdings was a tax on these profits and was therefore precluded under the treaty. This argument, if successful, would effectively preclude the operation of the UK's CFC regime in any situation in which the CFC is resident in a treaty country.

しかし、本件を考える上で有用な判決は存在する。すなわち、貴族院の、*Ostime v. Australian Mutual Provident Society* [1960] AC 459 (HL) 判決がそれである。これは、オーストラリアの生命保険会社のイギリスにおける恒久的施設の利益に、当該保険会社の想定上の投資収益 (notional return on the corporation's life assurance investments) が含まれるとみなすイギリス国内法の定めが、1946年の英豪租税条約の事業所得条項に反するか否かが争われた事案である。この判決において、Lord Radcliffe は、確かに課税される所得は数学的計算の産物でしかないけれども、国内法律が当該想定上の投資収益をイギリス P E の利益の一部とみなしているので、この国内法律の定めは、(P E を独立企業であるかのよう扱った上でそれに帰属する所得に課税することを定めている) 租税条約 3 条 (3) の規定に反しているとして、次のように述べている。

「当該生命保険ファンドの投資からの世界所得 [すなわち、みなされた利益] は、利益の計算の第一段階 [すなわち、国内法律に基づく計算] をなすものであるが、それが仮定された独立企業 [すなわち、独立企業であるかの如く扱われる P E] に帰属

させられるとするならば、条約の3条(3)が課税の根拠として据えようとしている、まさにその仮説に反する。」([1960] AC 459, at 481)

そうであるならば、タックスヘイブン対策税制においても、同様の議論が可能である。すなわち、タックスヘイブン対策税制の下においても、合算課税される所得の計算とは、配当ではなく、タックスヘイブン子会社の利益の計算そのものである。したがって、そのような利益をイギリス親会社の利益に帰属させることは、租税条約の基本原則(すなわち、それぞれの法人は独立の納税主体として扱われ、一方の締約国の居住法人の所得は、PEが存在しない限り、他方の締約国において課税されることはないという原則)に違反することになる(Cf. Daniel Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation*, 207-208)。

この論理は、日本における同様の問題を考える際にも大きな意味を有している。すなわち、タックスヘイブン子会社の所得を親会社に対して事業所得として合算課税する制度は、当該タックスヘイブン子会社の法人格を課税上無視するものであり、当該子会社のPEが日本に存在しない限り、そのような子会社の事業所得に対して課税することは、租税条約上許されないと考えられるからである。

## 5 わが国に関する理論的検討——租税条約に関する一般的な議論

では、わが国のタックスヘイブン対策税制は、租税条約に抵触しないのであろうか(条約適用認容論の可否)。

### (1) わが国の租税条約適用事例の検討

まず、日本企業が外国に進出する場合の形態についていくつかの場合分けして、そのそれぞれについて、課税上の扱いの差異を比較してみよう。なお、以下において「事業所得」というのは、法人の得る産業上及び商業上の所得のことである。

#### ① 日本法人が外国に支店を有して、そこで事業活動を行っている場合

日本法人の外国支店が当該外国で得た所得については、当該外国において外国支店の得た国内源泉所得(事業所得)として源泉地国課税がされるが、日本においても(事業所得

として) 居住地国課税がされる(内国法人についての全世界所得主義)。これは一般的なことで、租税条約上も、このような取扱いに対しては、相手国においても特に問題はない。

## ② 日本法人が外国に有する子会社が当該外国で事業活動を行う場合——その1

これに対して、日本法人の外国子会社が当該外国で得た(事業から生ずる)所得については、当該外国において内国法人としての課税が行われるが、基本的に、日本の親会社段階における課税は行われず(いわゆる、繰延)、当該外国子会社から日本親会社に対して配当が支払われた段階で、日本親会社に対する配当課税が行われる(その上で、当該配当について、間接外国税額控除により、国際的二重課税が排除される)。この外国における外国子会社に対する内国法人としての事業所得課税と日本における親会社に対する配当課税は、各々、租税条約においても、特に問題なく認められる。

## ③ 日本法人が外国に有する子会社が当該外国で事業活動を行う場合——その2

他方、租税条約の「恒久的施設なければ事業所得課税なし」という原則の効果として、当該外国子会社が得た利益に対しては(当該外国における内国法人としての事業所得課税は行われるが)、当該外国子会社が日本に恒久的施設を有していない限り、日本における(事業所得に対する)課税は行われぬ。これは通常、そのような当該外国子会社が得た利益に対しては、租税条約に基づき、当該外国子会社の所在地国だけに課税権が定められているためである。

タックスヘイブン対策税制は、③の場合において、租税条約上、当該外国子会社が当該外国の居住者とされているにもかかわらず、日本が子会社の留保所得に対して課税を行うものである。果たして、それは租税条約上許容されるのであろうか。これが本件のテーマである。

### (2) 子会社の留保所得の租税条約上の性質

そして、租税条約への抵触の有無を検討する前提として、租税条約上、タックスヘイブン対策税制の適用において親会社に課税されるべき子会社の留保所得がいかなる所得に該当するかが問題となろう。

この点については、子会社の留保所得は「企業の利得」（日星租税条約7条1）に該当するから、事業所得に該当するものと考えられる。

留保所得は、営業損益及び営業外損益を通算したものであるから、それ以上に例えば配当所得や譲渡所得といった性質を有するものとは考えにくい。

したがって、以下では、日星租税条約とタックスヘイブン対策税制の関係を論じるにあたって、子会社の留保所得が租税条約上の事業所得に該当することを前提に検討を行いたい。

### （3）相手国に排他的課税権がある場合の問題

まず、一般的に、日本が締結している租税条約において、日本法人の子会社である相手国法人の所得について相手国にのみ課税権があると定められている場合に、日本において課税することができるかという問題について考えてみよう。

上の1で述べたように、タックスヘイブン対策税制は、特定外国子会社等の法人格を課税上否定して、支店と同様に扱った上で、その所得を親会社に帰属させ、課税する制度である。ただし、この制度は、国内法上の制度であるから、条約の国内法に対する優先の原則が支配する日本においては、当然のことながら、租税条約によりその適用を制限される。そこで、租税条約の解釈上、上記のようなタックスヘイブン対策税制が許容されているか検討を行うと、租税条約において、居住地国と源泉地国の一方の締約国にのみ課税権を割り当てている場合に、他方の締約国における課税が認められるか否かという問題について、ある権威ある書物は、以下のように述べている（Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3rd ed., at 109-110, (1997)）。

「[租税条約上]の所得配分ルールにより、他方の締約国に一定の所得項目についての排他的課税権が与えられている場合（すなわち、当該国が租税条約上の居住地国であるか、あるいは、一定の所得項目の課税が源泉地国に対してのみ限定して割り当てられているようなまれな事案の場合）においてのみ、[租税条約上の]セイビング・クローズが、合衆国市民と（租税条約の意味における）居住者に対して合衆国が課税する権限を与えることにより、[租税条約上]の所得配分ルールの定めるところから乖離するのである。」

"It is only where the distributive rule gives the other contracting State exclusive taxation

of certain items of income —either because the latter is the State of residence for treaty purposes or because one of the rare cases is involved where the State of source has definitely been attributed taxation of certain items of income — the saving clause authorizes the USA to tax US citizens and residents (within the meaning of the treaty), thus departing from what the distributive rule stipulates.

このように、租税条約により源泉地国に対してのみ課税権が割り当てられている場合（きわめてまれな場合である）には、居住地国における課税は、saving clause が存在する場合においてのみ認められる。また、租税条約において居住地国に対してのみ課税権が割り当てられている場合においては、源泉地国に恒久的施設がない限り、源泉地国における課税は認められない。

本件におけるシンガポール子会社について問題となるのは、この後者の場合であろう。すなわち、日本に恒久的施設を有しないシンガポール法人が得る事業所得については、租税条約上、日本で課税はできないのである（日星租税条約7条1）。

このような結論は、子会社の留保所得が相手国において租税条約上どのような扱いがなされているかといった観点からも妥当性を示すことができる。すなわち、租税条約の相手国である外国において、当該外国に設立されたタックスヘイブン子会社の留保所得について、親会社に配当されたものとして配当課税（源泉徴収）を行っていただいてもかく、通常の場合においては、そのように配当としてとらえるのではなく、通常の場合として取り扱っているのが通常であろう。したがって、当該外国の居住者である子会社が日本に恒久的施設を有しているようなきわめて例外的な場合を除けば、当該外国の租税条約解釈上、当該子会社の留保所得について、日本における事業所得に対する課税は否定されるものと考えられる。

ただ、以上に述べたように、子会社の留保所得について日本において事業所得として課税をすることが認められないと結論付けられたとしても、そのような所得について、日本の親会社に対する課税というタックスヘイブン対策税制のかたちであれば、はたして課税が認められるかという点はなおも問題である。

#### （４）日本の親会社に対する課税の問題

この問題について、OECDモデル租税条約コメントリーの、1条の23、7条の10.1及

び、10条の37においては、そのように親会社の居住地国における親会社に対する課税が、モデル租税条約に反しないという考え方が述べられている。確かに、そのような考え方も成立しうるのかもしれない。しかし、コメントリーの法的位置付けを考えるならば、それは形式的には法的拘束力を有しないのであり、そこに書かれた内容が租税条約の正しい解釈に合致する場合に限り、結果として拘束力を有するようにはみえるのである。

また、何よりも、シンガポールはOECDのメンバーではないのであるから、本件において、OECDモデル租税条約コメントリーを引き合いに出すことについては、かなりの疑問があるといえよう。

結局、上で述べたOECDモデル租税条約のコメントリーの考え方は、租税条約が、国際的に生ずる法的二重課税を排除することを目的として締結されているという点を前提としているものと思われる。また、タックスヘイブン対策税制の国内法上のあり方は国によって異なるから、すべての国について同一の結論がでるものとも思われぬ。現に、フランスの公法関係の最高裁判所である国務院の判決が、このコメントリーの考え方を否定しているという点を、私達は軽視すべきではない。

やはり、日本が締結した租税条約上、日本の課税庁は、当該子会社の法人格を尊重する必要があり、また、タックスヘイブン子会社の留保所得は、相手国において、租税条約上、事業所得として扱われており、さらに、日本の国内法上も、租税条約の国内法優位からいって、事業所得の帰属の問題として処理すべきであると考えれば、同じ事業所得に関して、両国において形式的に納税者が異なるからというだけの理由により、国際的二重課税を生じさせてしまうことが妥当であるとは到底考えられない。

したがって、本件においても、日星租税条約7条1により、シンガポール子会社の留保所得については、日本の親会社に対する課税という（タックスヘイブン対策税制の）かたちであっても、課税は認められない。

確かに、租税条約は、主として、法的な国際的二重課税を排除するために締結されるものであるが、経済的な国際的二重課税を放置しているわけでは決してない。したがって、たとえば、日本親会社と外国子会社の間の移転価格の場合においても、国際的な経済的二重課税を排除すべく、相互協議の手続きを用意している。このように考えるならば、子会社の所得を、親会社に対して課税するという日本の国内法の定めが、租税条約の規定（本件では、日星租税条約7条1）に反しているという考え方は、論理的に十分に成立するも

のであるといえよう。特に、国際法を尊重する程度の高い日本国憲法の下においては、安易に、租税条約締結国の法人に対して国内法限りで定められたタックスヘイブン対策税制を適用すべきではなかろう。

## 6 補論

なお、以上のタックスヘイブン対策税制と租税条約の関係に対する検討のほか、私は、以下の理由からも、本件におけるシンガポール子会社の留保所得に対する親会社への課税は許されるべきではないと考える。

すなわち、佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集33号125頁、注(6)は、以下のように述べて、日本が、タックスヘイブン国とは租税条約を締結しないという方針を採用してきたという。

「わが国は、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる国との間では租税条約を締結しないことをポリシーとしている。タックス・ヘイブン国の範囲に関して、平成4年度改正前のわが国の国内租税法では、41の国または地域を軽課税国としてタックス・ヘイブン対策税制が適用される地理的範囲を指定していた（軽課税国指定制度）が、同年度の改正により、軽課税国指定制度が廃止され、租税の負担割合が25%以下となるという条件に該当する場合には地理的限定なしに適用されることとなった。したがって、同年度以降は、わが国との租税条約締結国であっても、租税の負担割合が25%以下となる等法定の要件を満たす場合には、タックス・ヘイブン対策税制が適用され得ることから、租税条約との関係が生じ得る。」

もしここに書かれているように、「わが国は、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる国との間では租税条約を締結しないことをポリシーとしている」という点が確かであれば、日本においては、租税条約締結国に存在する子会社についてタックスヘイブン対策税制を適用することを考えていなかったということになるであろう。そして、仮にそうであるならば、そのような状況を、国内法の改正だけで変更することが妥当であるか否かという点が問われなければならない。

この点、高橋監修・前掲書98頁は、日本の立法政策について、以下のように述べている。

「租税条約締結国で上記の基準により軽課税国となり得るものをどうするか、とい

う問題があるが、我が国との条約締結国（あるいは拡大適用地域）の中には税負担が著しく低いものもふくまれており、これらの国について租税回避が行われる可能性が皆無であるとはいえないことから、これらの国（又は地域）に所在する外国子会社等の実態やこれらの国の制度等を慎重に検討した上でやむを得ぬ場合にのみ軽課税国に指定する、という立場がとられている。」

いずれにせよ、本件においては、事後的な条約の変更の問題が生ずるといえよう。すなわち、日本とシンガポールとの間の租税条約が締結された時点よりもはるか後の時点になって、シンガポールの子会社についてもタックスヘイブン対策税制の適用対象とするように国内法が一方的に改正されたのである。これは、適正手続の保障に反する事態であり、それを放置するわけにはいかないのである。

【資料】 フランス国務院の Schneider 判決

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux, sur le rapport de la 3ème sous-section de la Section du contentieux

N° 232276 - Séance du 14 juin 2002, lecture du 28 juin 2002

MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE c/ société Schneider Electric

Texte intégral de la décision

Vu le recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, enregistré le 6 avril 2001 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat ; le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 30 janvier 2001 par lequel la cour administrative d'appel de Paris, après avoir annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris, a déchargé la société Schneider, devenue depuis Schneider Electric, du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu l'article 55 de la Constitution ;

Vu la convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 9 septembre 1996, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969 ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mlle A. Robineau, Auditeur,
- les observations de la SCP Delaporte, Briard, avocat de la société Schneider Electric,
- les conclusions de M. Austry, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité la société Schneider, devenue depuis Schneider Electric, a été assujettie au titre de l'année 1986, en application des dispositions du I de l'article 209 B du code

général des impôts, à un supplément d'impôt sur les sociétés à raison des résultats bénéficiaires de sa filiale suisse Paramer ; qu'après avoir annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris, la cour administrative d'appel de Paris a, par un arrêt en date du 30 janvier 2001, déchargé la société Schneider Electric de cet impôt, au motif que les stipulations du 1<sup>o</sup> de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, font obstacle à l'application de l'article 209 B du code général des impôts ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre cet arrêt ;

Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;

En ce qui concerne la loi fiscale nationale :

Considérant qu'aux termes du I de l'article 209 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'imposition contestée : "Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient./ Ces bénéfices font l'objet d'une imposition séparée. Ils sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la société étrangère et sont déterminés selon les règles fixées par le présent code./ L'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion mentionnée au premier alinéa sur l'impôt établi en France à

condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés" ;

Considérant qu'il ressort des termes mêmes de ces dispositions qu'elles ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non, contrairement à ce que soutient le ministre, des distributions de bénéfices réputées opérées par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France ;

En ce qui concerne la portée de la convention fiscale franco-suisse pour l'application de l'article 209 B du code général des impôts :

Considérant qu'aux termes du 1<sup>o</sup> de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse : "Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé" ; que le terme "bénéfices" mentionné à l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse n'est pas défini par cette convention et doit, dès lors, être interprété selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de ladite convention, aux termes duquel : "Pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente" ; qu'en l'absence d'élément exigeant une interprétation différente, les "bénéfices" auxquels fait référence l'article 7 de la convention sont ceux déterminés selon les règles fixées par le code général des impôts ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'il y a identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société Paramer dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1<sup>o</sup> de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de la société Paramer imposés en France au nom de la société Schneider sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 1 du A de l'article 25 de la convention fiscale franco-suisse, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997, les revenus visés au 1<sup>o</sup> de l'article 7 sont exonérés de l'impôt français sur les sociétés lorsqu'ils sont réalisés par une société qui, comme la société Paramer, a en Suisse le siège de sa direction effective et n'a pas d'établissement stable en France ; que l'objectif d'élimination des doubles impositions attribué à cette convention fiscale ne saurait justifier une méconnaissance des stipulations susmentionnées

au seul motif que l'imposition par la France des bénéfices de la société Paramer n'est pas établie au nom de la société suisse mais à celui de sa société mère, qui est une entité juridique distincte et à laquelle lesdits bénéfices n'ont pas été effectivement distribués ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse s'opposent à l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts ;

Considérant qu'à supposer même qu'il soit établi qu'un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ait été assigné à la convention franco-suisse, cet objectif ne permet pas, faute de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles énoncées par cette convention ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'administration n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par l'arrêt attaqué, qui est suffisamment motivé, la cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris et a déchargé la société Schneider Electric du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de condamner l'Etat à payer à la société Schneider Electric une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1er : Le recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est rejeté.

Article 2 : L'Etat est condamné à payer à la société Schneider Electric une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE et à la société Schneider Electric.



# 投資協定における「公正かつ衡平な待遇」

小 寺 彰

# 目次

## はじめに

- 1 投資協定とは
- 2 投資協定仲裁

## I 「公正かつ衡平な待遇」をめぐる問題状況

- 1 「公正かつ衡平な待遇」の意義
- 2 「公正かつ衡平な待遇」に関する2つの見解

## II 「公正かつ衡平な待遇」に関する仲裁判断

- 1 NAFTAの諸事案
  - (1) Metalclad 事件
  - (2) S.D. Myers 事件
  - (3) Pope and Talbot 事件
  - (4) NAFTA自由貿易委員会覚書
  - (5) Loewen 事件
  - (6) Waste Management 事件
  - (7) NAFTAケースにおける「公正かつ衡平な待遇」
- 2 NAFTA以外の仲裁事案
  - (1) TECMED 事件
  - (2) CME Czech Republic B.V. (The Netherlands) v. The Czech Republic 事件
  - (3) 両ケースの評価

## 結び

- 1 「公正かつ衡平な待遇」の意義
- 2 一般条項と仲裁手続
- 3 日本のとるべき政策

## はじめに

### 1 投資協定とは

投資協定とは、投資財産を保護し、また投資を自由化することを目的として作成される国際条約である。

日本政府が投資協定に注目し始めるのは、1990年代中葉以降である。1995年に多数国間投資協定(MA I)の交渉がOECDで始まり、それまで4つしか投資協定を結んでいなかった日本は、当面はOECD加盟国しか対象にならないとしても、将来はOECD加盟国外、とくにASEAN諸国に広がることを期待してきわめて積極的な姿勢をとった<sup>1)</sup>。さらにOECDでMA I交渉が本格化した1996年に開催されたWTOシンガポール閣僚会議では、日本政府はWTOにおいて投資ルールを作成することを強く主張し、WTOにおける投資ルール交渉に途を付けた。

しかし、MA I交渉は1998年に挫折し、またWTOにおける投資ルール交渉も、2004年7月にドーハ開発アジェンダの議題から落とされた。

他方、二国間の投資協定(BIT)は全世界で2200を超え、また最近各国が締結に積極的な姿勢を見せている自由貿易協定(日本では「経済連携協定(EPA)」という呼称が用いられている)には投資に関する章が設けられることが多く、それも含めた二国間の投資協定のネットワークは広く国際社会を覆っている。日本政府は以前はBITの締結にそれほど熱心ではなかったが、MA Iの交渉失敗後はBITを積極的に結ぶ姿勢に転じた。BITとは別に、日本政府が21世紀に入って積極的に締結を推進し始めたEPAでも、貿易に関する規定と並べて投資協定に通常含まれる内容の「投資の章」が備えられた(以下、「BIT等」というときは、「投資の章」をもつFTAを含む)。

### 2 投資協定仲裁

BIT等に関しては、「投資家対国家」の仲裁手続(投資協定仲裁)が設けられることが多い。当初先進国対途上国間で取り組まれたBIT交渉では、先進国サイドからは、投

資先の途上国の裁判所への不信の声が、他方、途上国サイドからは、投資家に代わって投資国が外交的保護権を行使することへの懐疑の念が強く唱えられた。その解決策として提案されたのが、投資家が投資先国を訴えることができる仲裁手続である。BITではこの仲裁手続が規定されるとともに、それと引き替えに投資国たる先進国は外交保護権の行使を控えることを約した（規定上は当事国双方の義務と規定された）。そしてこの仲裁手続に対応して、投資紛争解決国際センター（ICSID）が設置された。

投資協定仲裁は、大きな期待がかけられたにもかかわらず、実際には手続に長い時間がかかり、当初は期待された役割を果たさなかった。ところが、投資家対国家の仲裁手続の設定が一つの原因となってMAI交渉が挫折した直後から、投資協定仲裁がにわかに注目を集め、広範に使われるようになった<sup>1)</sup>。その結果、BITが投資家の保護のためにきわめて強力な機能を果たすことが明らかになったのである。

投資協定仲裁との関係でもっとも注目を集めているのが、BIT等中の、投資家に与えられる一般的待遇として義務づけられる「公正かつ衡平な待遇（fair and equitable treatment）」規定である（当初は「収用」規定が注目されたが、収用補償義務が認められる例がほとんどなかったために「収用」規定への関心は薄れた<sup>2)</sup>。「公正かつ衡平な待遇」とは何か、またそれが投資家の保護についてどのような役割を果たしているのか。

## I 「公正かつ衡平な待遇」をめぐる問題状況

### 1 「公正かつ衡平な待遇」の意義

諸国の結ぶBIT等には、自国投資家の処遇に関して「公正かつ衡平な待遇」を与えるべきことが規定されることが多い<sup>3)</sup>。日本が結ぶBIT等では規定が置かれることはかならずしも多くはないが、日韓投資協定や日墨経済連携協定には「公正かつ衡平な待遇」が規定されている。たとえば、日墨経済連携協定60条は次のように規定する。

#### 60条 一般的待遇

各締約国は、他方の締約国の投資財産に対し、国際法に基づく待遇（公正かつ衡

平な待遇並びに十分な保護及び保障を含む)を与える。

注釈 この条は、他方の締約国の投資家の投資財産に与えられるべき待遇の最低限度の基準として、外国人の待遇に関する国際慣習法上の最低基準を用いることについて定めたものである。「公正かつ衡平な待遇」及び「十分な保護及び保障」の概念は、外国人の待遇に関する国際慣習法上の最低基準が要求する待遇以上の待遇を与えることを求めるものではない。この協定の他の規定又は他の国際協定に対する違反があった旨の決定が行われることは、この条の規定に関する違反があったことを証明するものではない。

60条は、注釈の部分を除くと（この点については後述）、「公正かつ衡平な待遇」の典型的な規定であり、諸外国の締結するB I T等にはしばしば見られるものである。このような規定が最初に設けられたのは、1967年のO E C D投資保護条約案（外国人財産の保護に関する条約案（Draft Convention on the Protection of Foreign Property））であり、その後、各国がB I T等を作成する際に採用するようになった<sup>5</sup>。

## 2 「公正かつ衡平な待遇」に関する2つの見解

「公正かつ衡平な待遇」の意味については、大きく2つの学説が従来から存在する。第1は、国家が外国人に国際慣習法上供与する義務を負う「最低基準（minimum standard）」を確認したものという見方である。

人は国外にいるときは、当該所在国の法令に従う。しかし、当該所在国がその人およびその財産を完全に自由に処置できるかというところではない。そこには、国際法上の制約、すなわち国際慣習法上の「最低基準」があり、国は外国人の処遇に関する最低基準を満たす範囲内で当該外国人の処遇を決定できると主張されてきたのである。この主張は、おもに外国人処遇に関する適正手続の確保や政府による外国人の生命・財産・自由への介入の制限について主張された<sup>6</sup>。

ただし、外国人処遇についての国際慣習法上の「最低基準」の存在を否定し、外国人の生命財産に対しては自国民並みの保護を与えれば足りるとする見解もあり（国内標準主

義)、おもに開発途上国によって主張された。この見解は「国内標準主義」といわれるが、国内法上の権利において内外人が平等でなければならないという趣旨ではなく、両者の間に差異を付けることは可能であることを前提にして、人の生命財産の保護という手続的ないし物理的な側面において、外国人の処遇について国際法上の特別の義務が国に課されるわけではないという趣旨である。

外国人の処遇に関する国際法の基準に関するこの対立については、戦間期以前の混合仲裁裁判等において国家の責任を追及する観点から争われ、おおむね「最低基準」の存在を前提にした判断が下されてきたといわれる<sup>7</sup>。ただし、基準の内容は事案ごとに異なり、曖昧であることは否定できない。また第2次大戦後には多くの植民地が独立して新たな国家を形成したために、「国内標準主義」が優勢になってきたというのが最近の状況である。

外国人の処遇について、国際法上一定の「最低基準」があるか、または国内の状況に応じて「最低基準」が変わるかを別にすれば、国際法上の外国人処遇について「最低基準」がある点は共通していることには注意が必要である。

「公正かつ衡平な待遇」に関する第2の見解は、投資家が不公正な扱いを受けたと感じ、かつ従来の国際慣習法上の「最低基準」ではその救済を図ることができない場合に、「公正かつ衡平な待遇」が「最低基準」を超えて投資家を救済するための根拠を提供する基準であるというのである（この説では「公正かつ衡平な待遇」は、投資家が投資先国を訴えた仲裁廷において果たす役割が念頭におかれる）<sup>8</sup>。この見解では、BIT等を結んで「公正かつ衡平な待遇」をそれぞれの投資家に与えることを約したのは、外国人処遇に関する国際法上の「最低基準」を上回る待遇を相手国投資家に与えるためであると捉えられるのである。

1967年のOECD投資保護条約案の「公正かつ衡平な待遇」規定では、第1の見解が、またその後のMAIでは、後者の見解が採られた。ただし、第1の見解であれ、また第2の見解であれ、ともにその内容が抽象的であるために仲裁裁判等によって判断が示されない限り、その適否は明らかにならないものである。21世紀になって投資協定仲裁の判断が増え、「公正かつ衡平な待遇」規定が大きな役割を果たしたために、その意味について大きな論争が起こった。すなわち、NAFTA加盟国を中心に、投資家が仲裁に付託した事件のなかで、「公正かつ衡平な待遇」規定を援用して投資先国から受けた処遇を非難して損害賠償を要求し、それを受けて仲裁廷が「公正かつ衡平な待遇」供与義務違反に基づいて

投資家の主張を容認する事案が続出したのである。それらのなかには、明確に第1または第2の見解をとるもの、またその点が曖昧なものが混在している。現時点で、これらの諸判断をどのように理解すべきであろうか。

## II 「公正かつ衡平な待遇」に関する仲裁判断

「公正かつ衡平な待遇」が投資協定仲裁で始めて問題化したのは、American Manufacturing & Trading Inc. v. Republic of Zaire 事件<sup>9</sup>である。この事件では、ザイールでスーパーマーケットを営んでいた米系企業AMT (American Manufacturing & Trading Inc.) の100パーセント子会社SINZAがザイール兵の略奪に2度逢い、結局事業中止に追い込まれたために、AMT社がザイール政府に損害賠償を求めて出訴した。仲裁廷はザイール政府の措置が「公正かつ衡平な待遇」義務に違反すると判示して損害賠償を認めた。本件は「公正かつ衡平な待遇」が仲裁の場で適用された初めてのケースであったが、米系企業がザイール兵の略奪によって事業活動の停止に追い込まれた事案であって、「公正かつ衡平な待遇」義務を国際法の最低基準を表したものと理解してもしなくても損害賠償が認められるべき事案であった。そのためにこの事件では、「公正かつ衡平な待遇」の解釈の是非は問題化しなかった。「公正かつ衡平な待遇」の意義がまず問題化するの NAFTA に基づく投資家対国家の仲裁においてであった。

### 1 NAFTA の諸事案

NAFTA (北米自由貿易協定) は、米国、カナダ、メキシコ三国間の自由貿易協定であり、そのなかに投資保護等を規定する第11章が置かれており、そのなかの1105条1項は「公正かつ衡平な待遇」を次のように規定する。

Each Party shall accord to investments of investors of another Party treatment in accordance with international law, including fair and equitable treatment and full protection and security.

(邦訳：各当事国は、他方の当事国の投資家の財産に対し、国際法に基づく待遇（公正か

つ衡平な待遇並びに十分な保護及び保障を含む)を与える。)

1990年代後半から、3当事国の企業から本条に基づく訴えが次々に当事国に対して提訴され、当初は、仲裁廷が「公正かつ衡平な待遇」義務を強く捉えて投資家の訴えをことごとく認容したことから強い注目を集めた。

### (1) Metalclad 事件<sup>10</sup>

「公正かつ衡平な待遇」が大きな問題になった最初の事件が Metalclad 事件である。米系企業の Metalclad 社は、メキシコの国内企業である COTERIN 社に出資して、メキシコ国内で廃棄物処理事業を企画した。COTERIN 社は、メキシコ内のグワダルカザール (Guadalcazar) 市内で廃棄物処理施設を建設するための許可を、連邦政府および州から得ていた。しかし、グワダルカザール市民が当該施設による水質汚濁の懸念から建設反対運動を始めると、市当局は、建設許可を市から得ていないとしてその施設の建設中止命令を出した。他方、Metalclad 社は、連邦政府より、市当局は法令上建設許可の拒否権限をもっていないとの説明を受けて、市当局に建設許可申請をして処理施設を完成した。1995年11月に Metalclad 社は連邦政府との間に施設の運営に関する協定を締結したが、他方、同年12月にグワダルカザール市は、施設の建設不許可の決定を下した。さらに1997年12月に州政府は、施設建設地を含む地域を自然保護地域に指定する環境条例を制定してさきの施設の操業を禁止した。

Metalclad 社は、メキシコを相手取って、上記の諸措置について N A F T A 11章に基づく仲裁申立を行い、メキシコの措置が「収用」に該当するとともに（この点も仲裁廷は肯定）、それが「公正かつ衡平な待遇」義務違反を構成すると主張した。

2000年に下された仲裁判断は、「公正かつ衡平な待遇」義務について、まず「N A F T Aの基本目的は越境投資機会を促進及び増加させ、並びに投資計画が成功するように確保することである」(para.75)と認定する。そのうえで、メキシコ政府等の諸措置を挙げて、それらによって「メキシコが、Metalcladのビジネス上の計画立案および投資について、透明かつ予測可能な枠組みを追求しなかった」(para.99)と考えられ、そのために N A F T A 1105条に反するとした。

本事件では、越境投資の促進・増加等を N A F T Aの目的として特定し、そのうえで、

「公正かつ衡平な待遇」義務が、投資について透明かつ予測可能な枠組みの追求を要求すると定義し、「最低基準」には止まらない、「公正かつ衡平な待遇」義務解釈の一つの立場を示した。もちろん、本件仲裁判断については、その後仲裁地であるカナダのブリティッシュ・コロンビア州最高裁判所が取消判決を出したため（NAFTA11章外の透明性に関する102条を適用したと理解して、中立性の範囲を超えたと判断した）、本仲裁判断の先例的な価値についてはその点を割り引いて考える必要がある。

## （２）S.D. Myers 事件<sup>11</sup>

オハイオ州でPCB含有廃棄物の処理事業を行っている米国企業のS.D. Myers社は、カナダ国内に合併会社を設立して、カナダで発生するPCB含有廃棄物を米国に送って（輸出して）処理するという事業を展開していた。ところが1998年に、カナダがPCB含有廃棄物の輸出を禁止したために、S.D. Myers社はカナダでの操業の停止に追い込まれ、そこでNAFTA11章を根拠にしてカナダ政府を仲裁に訴えた。

2000年の仲裁判断は、本件で問題とされたカナダの規制が、カナダ国内のPCB廃棄物処理事業者の保護を目的としたものであって、内国民待遇違反（1102条）に当たると認定した後、NAFTA1105条の解釈に移る。仲裁廷は、「公正かつ衡平な待遇」は、政府が差別的な態様で行動していない場合であっても、外国投資家の待遇が満たさなければならない基準をいう」（para.259）としたうえで、「公正かつ衡平な待遇」および「十分な保護と保障」は、それぞれ単独にではなく、「国際法に従った待遇」という用語とともに読むべきである。そのうえで、「投資家が国際的な観点から見て受入がたい程度にまでなった、恣意的でかつ不公正な待遇を受けていることさえ示せば、1105条違反は発生する」（para.263）と判断する。また他の規定の義務違反との関係について、「投資先当事国が投資家を保護することをとくに意図する国際法規に違反したという事実は、1105条違反の認定を有利な推定を働かせるものだとし」（para.265）、「本件についてはNAFTA1102条違反は必然的に1105条違反を構成する」（para.266.）と結論した。

本件判断の特徴は、「公正かつ衡平な待遇」義務違反を、「投資家が国際的な観点から見て受入がたい程度にまで至った、恣意的でかつ不公正な待遇」と定義したことと、投資協定の他の条項違反が「公正かつ衡平な待遇」義務違反になると判断したことである。

### (3) Pope and Talbot 事件<sup>12</sup>

Pope and Talbot 社は米国の木材加工業者で、カナダのブリティッシュ・コロンビア州に子会社を設立して、そこから木材を輸入していた。1996年に米加間で軟材協定が結ばれ、カナダの軟材の主要産地4つ（ブリティッシュ・コロンビア州を含む）から無関税で米国に輸出できる軟材の総量を147億ボードに限定したために、カナダ政府は無関税輸出枠を軟材輸出業者に配分した。その配分について、Pope and Talbot 社の輸出削減量が他の業者よりも25パーセントも高かったために、Pope and Talbot 社はカナダ政府の輸出量削減が収用に当たるとともに、NAFTA 1105条違反であると主張して仲裁手続に付託した。

2001年の仲裁判断は、1105条の解釈について2つの可能な選択肢を示す。一つは、「公正かつ衡平な待遇及び十分な保護と保障」は一般国際法に含まれるという解釈であり、もう一つは、「公正の要素」、つまり「公正かつ衡平な待遇及び十分な保護と保障」が一般国際法に付加的なものであるとの解釈である。この2つの解釈について、仲裁廷は、明確に、後者の解釈を採用した。その理由は、NAFTA 1105条が1987年の米国モデル投資条約に基礎を置いている以上、1987年の米国モデル投資条約の対応規定を検討する必要があるとするのである。同モデル条約は「公正かつ衡平な待遇」義務について、「投資は常に公正かつ衡平な待遇を受け、十分な保護と保障を享受し、いかなる場合にも、国際法が要求する待遇を下回る待遇しか与えられないことはない」と規定しており、「公正かつ衡平な待遇」義務は一般国際法に付加的な性質をもつという解釈を支持する。さらにNAFTAが二国間投資協定とは異なるという主張に対しては、2つの理由を挙げて否定する。第1に、NAFTAは北米三国間に、より一層強固な経済関係を築く目的で締結されたものであり、他の投資保護協定と比べてNAFTAの与える保護の方が制限的なものであることはない。第2に、NAFTAが投資保護条約よりも、投資保護においては制限的であるとしても、NAFTA 1103条の最恵国待遇規定<sup>13</sup>によって、NAFTA当事国の投資家は、他の二国間投資保護条約で規定される待遇が均霑されるのであって、根拠が1105条から1103条<sup>14</sup>に変わるだけである。そして仲裁廷は、「1105条は、NAFTA諸国のもとで適用されている通常の基準での公正の要素に起因する利益を対象の投資家や投資が享受できるように要求する」と解釈する。

以上の一般論を踏まえて、仲裁廷が問題にしたのは、カナダ政府の取った「再審査 (verification review)」である。Pope and Talbot 社が仲裁付託の意思をカナダ政府に示す

と、カナダ政府は Pope and Talbot 社に関する割当の再審査を開始した。仲裁廷は、この再審査過程において、Pope and Talbot 社が本社所在地のオハイオでの審査を要望したのにカナダ政府が十分な説明をせずにその要求を退ける等、カナダ政府と Pope and Talbot 子会社は協力的な規制関係ではなく、鬭争的な関係にあり、その結果 Pope and Talbot 社は不必要な支出を迫られる等の不利益を蒙ったと認定して、当該検査において Pope and Talbot 社の受けた待遇が「公正かつ衡平な待遇」義務に違反すると結論した。

本件では、「公正かつ衡平な待遇」義務が一般国際法上のものではなく、NAFTA上のものであり、国際法上の基準より手厚い基準であることを明言した点が注目された。ただし、事件自身については、カナダ政府が行った輸出枠の割当自体には、NAFTA違反は認定されず、唯一、仲裁付託意思を通知した後の「審査」という、いわば事件の「枝葉」とも言うべき些細な行為について、「公正かつ衡平な待遇」義務違反を認定したにとどまった。

#### (4) NAFTA自由貿易委員会覚書

この3つの「公正かつ衡平な待遇」義務に関する仲裁判断が出揃ったところで、米国内を中心に強い批判の声が挙がった<sup>14</sup>。その趣旨は、NAFTA11章の曖昧な内容の規定によって、国内裁判所であれば認められないような訴えが仲裁によって許容されたという点にあった。2001年8月1日に、NAFTA自由貿易委員会 (NAFTA Free Trade Commission) は、「NAFTA11章についての覚書 (Notes of Interpretation of Certain Chapter 11 Provisions)」(貿易委員会覚書)を公表した<sup>15</sup>。貿易委員会覚書は、1105条について次のように述べる。

1. 1105条1項は、外国人の待遇の国際慣習法上の最低基準を、他の当事国の投資家の投資に与えなければならない最低基準として課している。
2. 「公正かつ衡平な待遇」および「十分な保護及び保障」は、外国人の待遇の国際慣習法上の最低標準によって要求される待遇に付加又はそれを超える待遇を要求してはいない。
3. NAFTA上の、又は独立した国際協定の他の規定の違反があるとの決定によって、1105条1項の違反があったことにはならない。

この覚書は、Metalclad 事件および Pope and Talbot 事件において、仲裁廷が採用した、NAFTA上の「公正かつ衡平な待遇」解釈を覆すことを目的としたものである。この覚書を境に、NAFTAの「公正かつ衡平な待遇」解釈は大きな転機を迎えた。

#### (5) Loewen 事件<sup>16</sup>

Loewen 事件は、葬儀業を営む Loewen グループ (Loewen) が、同業の O'Keefe 家の所有企業グループ (O'Keefe) から契約不履行責任を問われてミシシッピ州裁判所に提訴され、ミシシッピ州裁判所が、懲罰的賠償を含めて5億ドルの損害賠償を Loewen に命じたことに端を発する。この事件の審理において、陪審裁判 (trial) 判事は、Loewen の外資性・大企業性や経営における人種的偏見性をことさら強調し (O'Keefe はミシシッピ州で創業した小規模会社で、人種を差別しないで雇用していると評価された)、陪審員に国籍や階級・人種に基づく判断が許されないことも明言しなかった。Loewen は判決を控訴しようとしたが、ミシシッピ州法では、控訴に基づく執行停止を求めるためには、賠償額の125パーセントを預託する必要があったために、Loewen はミシシッピ州陪審裁判所および最高裁に預託金の減額を求めたが拒否された。そこで執行前日に Loewen は O'Keefe と1億7500ドルの支払いで合意した。Loewen は、この一連の裁判所の対応によって損害を被ったとして、NAFTAに基づいて米国政府を相手取って仲裁に訴えた。

この事件では、米国の NAFTA 1105条違反が争われ、2003年に下された仲裁判断は、直裁に NAFTA 覚書が仲裁廷を拘束すると説いた (para.126)。この前提に基づいて国際慣習法上の基準を探索し、国際法は国内法の差別的な違反 (discriminatory violation)、とくに外国人に対する害意によって鼓舞されたものは、不公正であることが明らかである」とし、「陪審裁判 (Trial) および陪審評決 (verdic) の国内法違反、および外国人の訴訟当事者に対する差別的な決定は、国際法に基づいて不公正である」(para.135) と判断した。しかし、最高裁判所に救済を求める手続が残っており、Loewen がそれを尽くさなかったとして、米国の NAFTA 違反は成立しないと判断した。

本件は、NAFTA 委員会覚書を正面から肯定して、Metalclad 事件や Pope and Talbot 事件の、「公正かつ衡平な待遇」が国際慣習法上の最低基準を超える内容をもつという1105条解釈を採用しないことを明言した点が重要である (S.D. Myers 事件はこの点では、上記

2事件の解釈とは異なる)。また上記2事件、さらにはS.D. Myers事件も、被申立人政府の1105条違反を認定したが、本件は、NAFTAにおいてはじめて、1105条が援用されたがその違反を認定しなかった。

## (6) Waste Management 事件<sup>17</sup>

Waste Management の100パーセント子会社である Acaverde 社は、1995年にメキシコのアカプルコ市と、その特定地区のゴミ収集処理サービスを15年間にわたって独占的に請負うコンセッション契約を結び、操業を開始するとともにゴミ処理施設等の建設を行った。またコンセッション契約にはゴミ処理施設建設のために Banobras 開発銀行から有利な信用が供与される旨の条項が入っていた。しかし、操業開始直後から、住民の多くがAcaverde社に対してゴミ収集料の支払を拒否して無断投棄を繰り返したが、市当局はそれに対して有効な措置をとらなかった。そればかりか、Acaverde社はBanobras銀行から予定されていた融資も受けられず、またコンセッション契約上市当局が支払うべき料金もAcaverde社に支払われず、そのためにAcaverde社は経営危機に直面した。そこで、2000年9月にWaste Managementは、メキシコの上記の行動はNAFTA1105条および1110条に違反しており、そのために同社が3600万ドル相当の被害を被ったとして仲裁に付託した。

2004年の仲裁判断は、従来の1105条に関する仲裁判断をまとめて、「公正かつ衡平な待遇の最低基準が侵害されるのは、国家の行為が恣意的、大幅に不公正、不正義または特異なものであり、差別的なものであり、かつ事業分野に由来する偏見または人種的な偏見にさらされる、または司法的な適正さを侵害する結果を導く適正手続が欠如する場合であって、国家に帰属しかつ申立人を害する行為があるときのことであり、そして「この基準は、ある程度は個々のケースの環境に適應しうるような柔軟なものである」(para.98)との一般基準を示した。そのうえでアカプルコ市がコンセッション契約上の債務を支払わなかったことが契約違反の問題や収用の問題を惹起するが、直ちに1105条違反には当らず、本件では、「公然たる不正義による不払いではない」として同条違反ではないと結論した。

本件では、「公正かつ衡平な待遇」基準が最低基準か、それを上回るものかという議論はせず、「国家の行為が恣意的、大幅に不公正、不正義または特異なものであり、差別的なものであり、かつ事業分野に由来する偏見または人種的な偏見にさらされる、または司法的な適正さを侵害する結果を導く適正手続が欠如する場合」に「公正かつ衡平な待遇」

義務違反が生ずるという具体的な基準を示したことが重要である。

### (7) NAFTA ケースにおける「公正かつ衡平な待遇」

当初は、「公正かつ衡平な待遇」が国際慣習法上の最低基準以上のものを指すと解釈する仲裁判断が続いたが、貿易委員会覚書の作成以後は、このような解釈は否定されて、「公正かつ衡平な待遇」が国際慣習法上の最低基準をさすとの判断に転換したと言える。ただし、これはあくまで国際慣習法上の最低基準という抽象的なレベルの話であって、何が「公正かつ衡平な待遇」を指すかについては、徐々にその意味が明らかになって、具体的な判断基準に凝縮したのである。すなわち、抽象的なレベルでの解釈をおけば、「公正かつ衡平な待遇」の意味が漸進的に明らかにされるプロセスを辿っているのである。現時点では、「公正かつ衡平な待遇」とは、国家に帰属する行為によって投資家が損害を被った場合であって、「国家の行為が恣意的、大幅に不公正、不正義または特異なものであり、差別的なものであり、かつ事業分野に由来する偏見または人種的な偏見にさらされる、または司法的な適正さを侵害する結果を導く適正手続が欠如する」ときに、国家に損害賠償を命じる基準を意味するものと捉えられていると理解できるのである。

## 2 NAFTA 以外の仲裁事案

「公正かつ衡平な待遇」義務は、NAFTA 3カ国にとどまる問題ではない。各国が締結するBITに「公正かつ衡平な待遇」が規定され、またこれら諸国の締結したBITにも投資家が投資先国を訴える仲裁手続が備えられている以上、それらの事案のなかで「公正かつ衡平な待遇」規定は当然援用されるからである。そのなかでいくつか重要な事件を紹介することにしよう。

### (1) TECMED 事件<sup>18</sup>

TECMED 社はスペイン系企業でメキシコで廃棄物処理事業を営んでいたが、メキシコ政府がTECMED 社の操業許可の更新を拒否したために、TECMED がスペイン・メキシコ間の投資保護協定に基づいてメキシコ政府を仲裁廷に訴えた。

仲裁廷は、スペイン・メキシコBIT上の「公正かつ衡平な待遇」が、国際法によって

認められた信義誠実原則の一部を構成すると述べ、「外国投資家が投資を行うに当たって考慮された基本的な期待に影響を与えないような待遇を投資家に与えることを締約国に要求するものである」と述べる。「投資事業を企画しかつ投資先国の規制を遵守するために、外国投資家は、関係の政策および行政慣行の目的とともに、すべての規則と規制を事前に知ることができるように、投資先国に対して、外国投資家との関係で一貫した態様で、曖昧さなく、完全に透明に行動することを期待する。」また「外国投資家は、投資先国が一貫した行動をすることを期待する。ここで一貫したというのは、投資家が商業的・ビジネス上行動を計画・実行し同時に約束をするに当たって、投資家が依拠する、投資先国の以前の決定または許可を恣意的に撤回しないことなどを意味する。」このように仲裁廷は投資協定によって成立した投資家の期待を確保することが、「公正かつ衡平な待遇」義務の目的であると判断する。そのうえで許可の更新を拒否した I N E の行動は、予想できなかったものであり、上記の基準に照らせば、「公正かつ衡平な」ものとは言えず、スペイン・メキシコ協定 4 条に反すると判断した。

本仲裁判断では、1. で検討した N A F T A 仲裁と同様に、「公正かつ衡平な待遇」とは、投資家が投資先国に対して持つ、当該国家が「一貫性」および「透明性」ある態様で行動することの期待を保護する基準と位置づけた。N A F T A 仲裁と比較したときに、透明性の要素が強調されている点、およびそれが投資家の期待によって根拠づけられている点が注目される。

## (2) CME Czech Republic B.V. (The Netherlands) v. The Czech Republic 事件<sup>19</sup>

チェコでは革命以降、放送免許所持者と放送運用者を分離して放送事業を行うという形態が政府のお墨付きのもとで採られており、オランダ企業 CME の子会社である C N T S は、この形態を前提にして、チェコの放送免許所持人である C E T 21 と放送サービス提供契約を結んで事業を営んでいた。ところが 1996 年にチェコ政府（メディア委員会）は政策を転換して上記の分離システムがチェコのマスメディア法上違法であるとの立場を示し、C N T S の事業の法的保障が突然なくなった。その後、チェコ政府は、C N T S と C E T 21 の共同事業を止めさせるように圧力をかけ、1999 年に入ると、C E T 21 は些細な理由で C N T S の放送サービス契約を終了させた。その結果、5 億ドル相当の C N T の投資は無駄になった。

仲裁廷は、「公正かつ衡平であると評価される基準は、自国民のために使われている基準に従って当局が行動したかどうかによって決定されない。・・・外国投資家が投資をする際に依拠した取り決めに骨抜きにすることは、公正かつ衡平な待遇の義務を侵害する」(para.611)と解釈し、チェコ・メディア委員会の行為が、「公正かつ衡平な待遇」を規定するオランダ・チェコ投資協定3条1項に違反すると判断した。

本仲裁判断は、「公正かつ衡平な待遇」の内容を明確に摘示したものではないが、本待遇の供与の結果、外国投資家に自国民よりも有利な待遇が供与される場合があることが明示的に認容されている点が注目される。

### (3) 両ケースの評価

これらのNAFTA外の、「公正かつ衡平な待遇」を扱った2ケースは<sup>20</sup>、「公正かつ衡平な待遇」をめぐる問題状況がNAFTAに限定されたものではなく、他のBITでも同様に妥当することを示している。

## 結び

### 1 「公正かつ衡平な待遇」の意義

「公正かつ衡平な待遇」については、仲裁判断が出始めた2000年当初は「公正かつ衡平な待遇」義務によって国家の責任を認める判断が相次ぎ、企業が損害を被れば何でも認められるような観を呈した、しかし、最近では「公正かつ衡平な待遇」義務によってでも責任を認めない判断が出るようになって、ようやくその輪郭が明らかになってきた。「公正かつ衡平な待遇」義務について、現段階で言うことは以下の諸点であろう。

第1は、「公正かつ衡平な待遇」の内容については、仲裁判断のなかで示される解釈の一般論に関して国際慣習法上の「最低基準」以上の効果をもつと宣言するものがNAFTA仲裁で現れ、その効果を強く捉えすぎているとの批判が浴びせられた。NAFTA貿易委員会の覚書はまさにこのような声を受けて、「公正かつ衡平な待遇」が国際慣習法上の「最低基準」を指すことを明言したものである。この覚書を法的にどのように位置づける

かはともかく<sup>4)</sup>、その後のN A F T Aの仲裁判断は、文言上はそれまでの判断のように国際慣習法上の「最低基準」を超える内容をもつと明言するものはなくなった。ただし、「公正かつ衡平な待遇」として、具体的に言明された内容は、投資先国が、「外国投資家との関係で一貫した態様で、曖昧さなく、完全に透明に行動すること」が義務づけられているというのである。つまり、投資協定によって、「公正かつ衡平な待遇」を確保する義務を負った以上、投資先国は、隠密裏に政策決定を行ったり、または一貫しない行動を実行して投資家に損害を与えることは許されないという趣旨である。逆に、いくら投資家が被害を被っても、「外国投資家との関係で一貫した態様で、曖昧さなく、完全に透明に行動すれば、その被害は「公正かつ衡平な待遇」義務によって賠償を要求されるものではない。問題は、このような内容が国際慣習法上の「最低基準」なのであろうか。

第2に、「公正かつ衡平な待遇」については、国際慣習法上の「最低基準」をさすか、またはそれ以上のものを指すかという対立軸とともに、それが場所を問わず共通のものであるかどうかという対立軸が存在した。仲裁判断の文言上は、「公正かつ衡平な待遇」が国ごとに異なるとは言わず、「外国投資家との関係で一貫した態様で、曖昧さなく、完全に透明に行動する」という投資先国の義務と定式化され、文言上は絶対的な基準があると言明しているように思われる。しかし、Metalclad 事件や TECMED 事件において、「公正かつ衡平な待遇」義務に反した場合に投資先国が負担する損害賠償義務の根拠は、「投資家の期待」に置かれる。「公正かつ衡平な待遇」が国際慣習法上の「国内標準主義」をさすとの考え方は否定されたにしても、投資家の期待を根拠にする以上、B I T等の当時国がどのような国であるか、たとえば後発開発途上国か先進国かによって期待の程度が異なることは否めない。この点は、第1に抽出した、「公正かつ衡平な待遇」の内容が、形式的には国際慣習法上の「最低基準」を超えるとは言明されないにもかかわらず、実質的にはそれを超える内容を持つと考えざるをえないことと運動するのである。

第3に、投資協定仲裁への批判の根拠の一つとして、国民にも認められない実体的または手続的な権利が外国人投資家に認められて、内外逆差別ではないかという点がある。国内標準主義の否定は、外国人投資家に自国民より手厚い保護が与えられることの肯定であり、CME Czech Republic B.V. (The Netherlands) v. The Czech Republic 事件仲裁がこの点を明言していることは注目される。

## 2 一般条項と仲裁手続

「公正かつ衡平な待遇」義務のような規定は一般条項とよばれて、条約上は大きな役割を果たさないと考えられがらであり、日本のB I T等にそれほど多く含まれてこなかったのは、このような評価を反映したものであると思われる。例外的に含まれている日墨E P Aは日本が要求したのではなく、メキシコがN A F T Aと平仄を合わせるために要求し規定化されたものであろう。たしかに条約の解釈適用は当事国に第一義的な権限があり、国際社会では裁判機関や仲裁廷等に判断が委ねられることが少ない。このような構造では、「公正かつ衡平な待遇」義務の解釈適用権も当事国に委ねられ、当該義務が明確な内容を規定していない以上、当該義務に大きな期待を寄せることができないのは当然である。

しかし、仲裁廷等の第三者機関によって、個々の紛争との関係で「公正かつ衡平な待遇」義務が適用される場合は大きく事情が変わる。提起された紛争を妥当に解決することを目指す仲裁廷等が、具体的な内容をもつ規定によって当該紛争を解決できないと感じる場合には、一般条項があればそれを根拠に判断を作成することが可能になる。とくに「公正かつ衡平な待遇」のように、その内容が曖昧模煇とした規定は、このような役割が期待されて創設されたと考えることができる。「公正かつ衡平な待遇」義務は、B I T等が長年にわたって締結されていたにもかかわらず、仲裁廷が使われるようになるまではほぼ閑却に付されており、仲裁廷で援用されるようになって以降大きな注目を集めるに至ったのである。

## 3 日本のとるべき政策

「公正かつ衡平な待遇」が日本が締結するB I T等に規定されることがあまりなかったことはすでに触れた。今後、B I T等によって投資保護を図るためには、投資協定や経済連携協定の投資の章に「公正かつ衡平な待遇」規定を挿入することが望ましい。最近署名された日本・マレーシア経済連携協定に、「公正かつ衡平な待遇」規定が入れられたことは高く評価される。

ただし、最近のこれらのB I T等には最恵国待遇義務が規定されていることが多い。したがって、最恵国待遇義務が規定されているB I T等については、日本の相手国が結んで

いる他のB I T等を点検し、そのなかに「公正かつ衡平な待遇」が規定されていれば、日本とのものになくとも日本政府・企業はそれを援用することができる。「公正かつ衡平な待遇」が規定されているB I T等についても、最恵国待遇義務がさらにその条件を変えることがあるから注意が必要である。たとえば、Iで挙げた日墨E P A中の「公正かつ衡平な待遇」は、N A F T Aに関する仲裁廷での「過激な判断」に触発されて、「公正かつ衡平な待遇」が国際慣習法上のものを超えることがないことを注意書きしたものである。しかしながら日墨E P Aには最恵国待遇義務が規定されているために、日墨E P A上の「公正かつ衡平な待遇」がN A F T A上の「公正かつ衡平な待遇」より狭いものだとすれば、日本政府・企業は日墨E P A上の注に拘束されず、N A F T A上の「公正かつ衡平な待遇」を主張できるのである。B I T等における最恵国待遇義務は、このように大きな力を発揮するものでありB I T等に即して議論しなければならない点も多いが、この点には稿を改めることにしたい。

〔注〕

- 1 MA Iについては、小寺彰『WTO体制の法構造』（2000）181-197頁参照。
- 2 投資協定仲裁が国家の裁判所をバイパスするものであり、そのことがMA Iの国家主権侵害性を示すと批判された。小寺前掲書（注1）195-196頁参照。
- 3 「取用」に注意を集めたきっかけとなった「エチル事件」については、西元宏治（小寺彰監修）「Etyl事件の実像と虚像 [上]」国際商事法務33巻9月号（2005）1193頁以下参照。
- 4 「公正かつ衡平な待遇」を論じたものとしては、坂田雅夫「北米自由貿易協定（NAFTA）1105条の「公正にして衡平な待遇」規定をめぐる論争」同志社法学55巻6号（2004）129頁以下。
- 5 「公正かつ衡平な待遇」に関する歴史については、Stephen Vasciannie, "The Fair and Equitable Treatment Standard in International Investment Law and Practice," *BYIL*, Vol.70(1999), pp.102ff. 参照。
- 6 W. Friedmann, "Some Impacts of Social Organization on International Law," *AJIL*, Vol.50(1956), pp.500-502. 参照。
- 7 D.J. Harris, *Cases and Materials on International Law*, 6th ed.(2004), pp.564-568.
- 8 F.A. Mann, "British Treaties for the Promotion and Protection of Investments." in *Further Studies in International Law*(1999), p. 238.
- 9 AMERICAN MANUFACTURING& TRADING, INC. v. Republic of ZAIRE, ICSID Case ARB/93/1 (United States/ Zaire BIT), Award, 21 February 1997. なお、仲裁の諸判断については、[http://ita.law.uvic.ca/alphabetical\\_list.htm#top](http://ita.law.uvic.ca/alphabetical_list.htm#top) 参照。
- 10 Metalclad Corporation v. The United Mexican States, ICSID (NAFTA), case No. ARB(AF)/97/1, Award, 30 August 2000.
- 11 S.D. Myers, Inc. v. Government of Canada, UNCITRAL.(NAFTA), First Partial Award, 13 November 2000.
- 12 Pope & Talbot Inc. v Government of America, UNCITRAL (NAFTA), Award on Merits, 10 April 2001.
- 13 1103条は次のように規定する。「各締約国は、投資の設立、取得、拡大、経営、遂行、活動、売却又はその他の処分について、同種の条件で自国の投資家に与えるよりも不利でない待遇を他の締約国の投資家に与える。」
- 14 坂田前掲（注4）148頁参照。
- 15 <http://www.dfait-maeci.gc.ca/tna-nac/NAFTA-Interpr-en.asp> なお、この見解は、1105条とともに、「文書へのアクセス」についての見解も示している。
- 16 The Loewen Group, Inc. and Raymond L. Loewen v. United States of America. ICSID Case No. ARB(AF)/98/3 (NAFTA), Award on Merits, 26 June 2003.
- 17 Waste Management, Inc. v. United Mexican States (Number 2), ICSID Case No. ARB(AF)/00/3. (NAFTA), Final Award, 30 April 2004..
- 18 Tecnicas Medioambientales Tecmed, S.A. v. United Mexican States, ICSID Case No. ARB (AF)/00/2 (Spain/ Mexico BIT), Award, 29 May 2003.
- 19 CME Czech Republic B.V. v. Czech Republic, UNCITRAL(The Netherlands/ Czech Republic BIT),

Partial Award, 13 September 2001.

- 20 そのほかにN A F T A以外のB I Tで、「公正かつ衡平な待遇」が問題になったケースとしては、Occidental Exploration and Production Company v. The Republic of Ecuador, LCIA Case No. UN3467 (US/Ecuador BIT), Final Award, 1 July 2004; MTD Equity Sdn. Bhd. & MTD Chile S.A. v. Chile, ICSID Case No. ARB/01/7 (Malaysia/Chile BIT), Final Award, 25 May 2004 等がある。
- 21 貿易委員会覚書によって、N A F T A 1105条に関する上記の仲裁廷の解釈が覆ったとみるかどうかについては争いがある。N A F T A 1105条の「公正かつ衡平な待遇」義務が、一般国際法上の最低基準を指すとも、またそれ以上の基準をさすとも両義的に解釈できるのであれば、当事国がどちらかを選ぶことは解釈に関する事後の合意の成立を意味し、その解釈が正しい解釈となる。他方、「公正かつ衡平な待遇」義務が、Pope and Talbot 事件の仲裁廷が明確に述べたように、一般国際法上の最低基準ではなく、それ以上の義務を意味するものであれば、貿易委員会覚書は条約解釈の範囲を超えている以上、いくら全当事国の宣言だからといってそこに示された解釈が正しい解釈とは言えない (Sir Robert Jennings 意見 <http://naftaclaims.com/.../Loewen%20-%20Notice%20of%20Arbitration%20-%20Jennings%20Opinion%20-%2030-10-98.pdf>)。それでは、条約規定の意味についてすべての当事国が合意しても、それが条約解釈の範囲を超えれば意味はないのであろうか。それが意味を持つとすれば条約規定の改正と考えるほかはない。もちろん条約自体に改正規定はあり、その手続によっていないことは明らかであるが、そのような場合でも、すべての当事国が同意すれば条約の改正と評価できる場合があると考えることもできる。



# 改正独禁法の課徴金減免制度

白 石 忠 志

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 総説
- 3 減免率
- 4 対象となる違反類型
- 5 減免対象者となり得る者
- 6 報告・資料提出およびその順位
- 7 7項2号等または12項による減免不適用
- 8 合併等の場合
- 9 全額免除通知・課徴金納付命令
- 10 経過規定
- 11 他のエンフォースメントとの兼ね合い

## 1 はじめに

本稿は、独禁法の平成17年改正（平成17年法律第35号）によって導入されることとなった課徴金減免制度について、施行前の段階で、体系的にまとめたものである<sup>1,2</sup>。今後、公取委関係者等による詳細な解説書が公刊され、また、施行後の実務が蓄積されるにつれて、認識を新たにすることとなる部分が生ずる可能性が小さくないことを付言する。

## 2 総説

### （1）概要

公取委の調査に協力して違反行為に係る事実の報告・資料提出をした違反者は、1項—6項によって計算された額の課徴金について、免除または減額される。それに関連する規定は、7項—13項およびそれらを受けた減免規則等に置かれている。

### （2）趣旨

課徴金減免制度は、違反行為の抑止という課徴金制度の趣旨を、違反行為に関する情報提供を奨励することによってさらに徹底するものである、とされている。そのように説明することによって、不当利得を得た違反者の課徴金を減免することが根拠づけられている。価格協定や入札談合は、課徴金や刑罰の対象ともなるために、違反行為の隠蔽がますます巧妙になっていると言われる。そのようななかで、違反者に対して、公取委に情報を提供する誘因を与え、違反行為の探知や調査を容易なものとしようとするものだとされる。

### （3）非裁量性

制度設計においては、違反者と公取委との「取引」という要素のない非裁量的なもので

あることが強調されている。二重処罰の禁止に違反する違憲立法だとの批判をかわし、公取委による恣意的な運用がなされるのではないかという懸念や、減免を受ける違反者から得た証拠能力への疑問を、払拭しようとするものであろう。解釈においても、同様の配慮がなされることになると思われる。ただ、非裁量的な制度設計であるため必然的に、限界事例が生じたときに柔軟な対応をおこないにくく、かつ、複雑な制度となっている面も少なくない。

#### (4) 予見可能性・法的安定性の保護

また、制度設計や解釈においては、協力した違反者にとっての予見可能性や法的安定性の保護も重視される。これを確保しないと、調査に協力しようとする者を萎縮させ、協力を思いとどまらせることとなり、制度が空振りとなって減免制度の趣旨に反するからである。

#### (5) 明確・画一・簡素

以上のことの帰結であるとも言えるが、あまりに複雑な制度となることが公取委に対する過重な負担となり、ひいては独禁法のエンフォースメント全体に悪影響をもたらすことのないよう、制度設計や解釈はできるかぎり明確・画一・簡易を旨とすべきことになる。このことは、課徴金制度全体についても言えることであるが、減免制度についてあらためて確認しておく。

#### (6) 制度の外延

課徴金は、違反した事業者に対して課されるものであるため、それを減免しようとする制度も当然のことながら、違反した事業者による協力に対して減免をすることになる。公益通報者保護法は、違反行為に係る情報提供を促進しようとする趣旨においては課徴金減免制度と共通しているが、違反者でない者による情報提供を念頭に置いている点で、課徴金減免制度とは異なる<sup>3</sup>。

また、違反者に対する減免制度は、課徴金のみについて置かれており、刑罰をはじめとする他のエンフォースメントについては置かれていない。したがって、情報提供を真に促進し違反行為を抑止するためには、協力した違反者に対する他のエンフォースメントについて、一定の考慮をする必要がある、ということになる（本稿11）。

さらに、減免制度が、違反事業者を対象とし、しかも刑罰を対象としていないため、違反行為を実際に担当した自然人従業者に対する刑罰は、直接の減免の対象とならない。違反事業者による情報提供を真に促進し違反行為を抑止するためには、当該違反事業者の自然人従業者に対する刑罰について、一定の考慮をする必要がある、ということになる（本稿11（2））。

### 3 減免率

減免率は、以下の通りである。調査開始日（本稿6（2）（d））の前に最初に報告・資料提出をした者は課徴金の全額が免除される（7項）。調査開始日前に2番目の報告・資料提出をした者は50%、調査開始日前に3番目の報告・資料提出をした者は30%、それぞれ課徴金が減額される（8項）。調査開始日以後に合計3番目以内に報告・資料提出をした者は課徴金の30%が減額される（9項）。いずれも、諸々の要件を満たすことが前提である。免除と減額とを総称して「減免」と呼んでいる。

7項—9項は、1項—6項の計算によって得られた課徴金額に対してさらに減免を加えるという形式を採っているので、減免によって初めて課徴金額が100万円未満となった場合については、1項但書の裾切りは適用されないと解される。

### 4 対象となる違反類型

7項—9項の各冒頭が「第1項」のみに言及し2項の場合を含むことに言及していないことに示されているように、減免制度の対象となる違反類型は、不当な取引制限のみであり、支配型私的独占は対象となっていない<sup>5,6</sup>。減免制度の対象となると信じて報告・資料

提出をした場合であっても、公取委が当該事件を私的独占と構成したならば、減免制度の適用は受けられないことになり、予見可能性・法的安定性の観点からはひとつの課題である<sup>7</sup>。

## 5 減免対象者となり得る者

減免対象者は、課徴金の減免を受けようとするのであるから、当然のことながら、本来なら課徴金の納付義務があるはずの者である。

4項により小規模事業者の軽減算定率の適用を受けた者、5項により違反行為を早期にやめたために軽減算定率の適用を受けた者、6項により違反行為の繰り返しを理由として加重算定率の適用を受けた者、であっても、減免対象者となることに妨げはない<sup>8</sup>。

## 6 報告・資料提出およびその順位

### (1) 総説

報告・資料提出<sup>9</sup>およびその順位については、7項1号、8項1号・2号、9項1号<sup>10</sup>、が定める。以下では、これらを総称する場合には「7項1号等」という。

また、7項1号等という公取委規則として、減免規則が制定されている。

さらに、関連する規定として10項および11項がある。

報告・資料提出およびその順位に関する以上のような規定の内容は、調査開始日（本稿6(2)(d)の前か以後かによって異なる場合もあるが、多くの面において共通しているので、以下では原則としてまとめて論じ、異なる部分について例外的に特記する、という方法を採用する。

## (2) 報告・資料提出

### (a) 提出者

7項1号等の報告・資料提出をおこなう者は、各項柱書により、「事業者」である。支店長等の名義で報告・資料提出をおこなう場合は、代表者の委任状がなければならない、とされる<sup>11</sup>。

最終的に減免対象者となるのは当然のことながら課徴金の納付義務を本来なら負う者だけに限られるが、報告・資料提出をおこなおうとする時点においては、みずからに納付義務があるか否かが不明であることも大いにあり得るところであり、そのような者が法的安全のために報告・資料提出をすることを妨げることはできないであろう（本稿9（2））。

### (b) 内容

調査開始日以後の場合には、報告・資料提出は、公取委が把握していない事実に関するものでなければならない（9項1号括弧書）。ただ、そのことの証明を提出者側にさせるのは酷であり、公取委が既に把握している事実であることの証明責任が公取委側にあると解される。

調査開始日前については同様の規定がなく、公取委が把握している事実についてのものであっても差し支えない。

報告・資料提出の質は、調査開始日の前であっても以後であっても、必ずしも問われないと解される。なぜなら、第1に、一刻を争う7項1号等の報告・資料提出は、概括的・部分的なものとならざるを得ないからである。第2に、かりに質を求めることとすると、その基準は抽象的なものとならざるを得ず、公取委による運用の恣意を許すことにつながり、また、提出しようとする者の予測可能性を損なって萎縮させるので減免制度それ自体が機能しなくなる可能性があるからである<sup>12</sup>。かりに7項1号等の報告・資料提出が十分なものでなかったとしても、公取委は追加の報告・資料提出を求めることができる（本稿6（7））。

### (c) 事前相談

報告・資料提出をすることを検討している事業者は、公取委事務総局審査局の課徴金減

免管理官に対し、事前相談をすることができる。報告・資料提出の順位がどのようになり  
そうか、どのような資料を提出すべきか、等についての教示を受けることができる。この  
事前相談は、みずからの事業者名を秘匿しておこなってもよい<sup>13</sup>。

事前相談によって提供された情報それ自体を端緒として調査に着手することはない、と  
されている<sup>14</sup>。

#### (d) 調査開始日前の場合の手順

調査開始日前の報告・資料提出は、必要に応じて上記のような事前相談をしたあと、次  
のような手順でおこなわれる。なお、調査開始日とは、行政調査における立入検査または  
犯則調査における臨検・捜索・差押えが最初におこなわれた日である（5項）<sup>15</sup>。

まず、報告・資料提出をしようとする者は、減免規則様式第1号による概要の報告書を、  
所定の専用ファクシミリ番号を利用して送信することにより、提出しなければならない  
（減免規則1条1項・2項）。この報告書は追って遅滞なく原本が提出される必要がある  
が（減免規則1条4項）、報告書は公取委がファクシミリを受信した時に提出されたとき  
みなされる（減免規則1条3項）。

様式第1号報告書の提出を受けて公取委は、当該報告者に対し、様式第1号報告書の提  
出の順位と、後続の様式第2号報告書・資料の提出期限とを通知する（減免規則2条）。  
この時点では、7項1号や8項1号・2号にいう報告・資料提出が完了していないわけで  
あって、減免規則2条の通知は、法10項の通知とは異なる制度である。

そこで、当該報告者は、提出期限までに、減免規則様式第2号による報告書と資料とを  
提出する（減免規則3条）。様式第2号報告書と資料は、減免規則1条2項所定の専用ファ  
クシミリ番号に送信することによって提出してもよいし（減免規則6条1項3号・3項）、  
その他の所定の方法で提出してもよい（減免規則6条1項1号・2号、同条2項）。様式第  
2号報告書や資料の提出を部分的に口頭でおこなうことができる場合があることについ  
ては、別の箇所述べる（本稿6（2）（f））。

以上の手順の全体が7項1号や8項1号・2号にいう報告・資料提出であるということ  
になるが、報告・資料提出の順位は、様式第1号報告書の提出の先後によって決する（減  
免規則7条1項）<sup>16</sup>。

#### (e) 調査開始日以後の場合の手順

調査開始日<sup>17</sup>以後の報告・資料提出は、必要に応じて事前相談（本稿6（2）（c））をしたあと、調査開始日から起算して20日を経過した日までに<sup>18</sup>、減免規則様式第3号による報告書と資料とを提出することによっておこなわれる。

様式第3号報告書は減免規則1条2項所定の専用ファクシミリ番号に送信することによって提出しなければならない（減免規則4条2項・3項）。様式第3号報告書は追って遅滞なく原本が提出される必要があるが（減免規則4条3項が準用する同1条4項）、報告書は公取委がファクシミリを受信した時に提出されたときみなされる（減免規則4条3項が準用する同1条3項）。

資料は、減免規則1条2項所定の専用ファクシミリ番号に送信することによって提出することもできるし他の所定の方法で提出してもよい（減免規則6条）。つまり、様式第3号報告書と資料とは分けて提出することも認められている。

様式第3号報告書や資料の提出を部分的に口頭でおこなうことができる場合があることについては、別の箇所述べる（本稿6（2）（f））。

以上の手順の全体が9項1号にいう報告・資料提出であるということになるが、報告・資料提出の順位は、様式第3号報告書の提出の先後によって決する（減免規則7条2項）<sup>19</sup>。

#### (f) 口頭によることのできる場合

調査開始日以前の報告・資料提出における様式第2号報告書の「備考」欄および資料、ならびに、調査開始日以後の報告・資料提出における様式第3号報告書の「備考」欄および資料、については、口頭による報告・陳述が認められる場合がある（減免規則3条2項・3項、4条3項）。

この規定は、公取委が保有する報告書や資料について外国裁判所から文書提出命令がなされる事態が生ずる可能性があつて、報告・資料提出をした者が外国裁判所で不利となるおそれが生じ、それがひいては公取委に対して報告・資料提出をすることそれ自体を躊躇させることのないようにしようとするものである<sup>20</sup>。公取委は、報告書や資料について日本の裁判所からの文書提出命令がなされることはないと考えているようであり<sup>21</sup>、専ら外国裁判所による文書提出命令が念頭に置かれている。

それを踏まえるならば、減免規則3条2項にいう「それを必要とする特段の事情」とは、

当該報告書・資料が外国裁判所に提出されれば提出者が不利となる場合、ということになる。その典型例は日本の独禁法と外国の独禁法に同時に違反する国際事件であろうが、あくまで提出者が外国裁判所で不利となるか否かが重要であり、理屈の上では国際事件には限られないであろう<sup>22</sup>。

### (3) 単独で

報告・資料提出は、「単独で」おこなわなければならない(7項1号等)。その趣旨としては、第1に、他の違反者の手の内がわからないということによって違反行為を抑止する効果が高まること、第2に、共同で証拠を隠滅するなどの行動を防止する必要があること、などが挙げられている<sup>23</sup>。

「単独で」の具体的意味内容として、まず、連名による報告・資料提出が認められないことは明らかである。公取委は、そのような報告・資料提出を受理しないであろう。

問題は、「単独で」の要件が、それを超えて、複数事業者が意思を連絡しつつ見かけ上はそれぞれ単独名義でなされた複数の報告・資料提出をも減免対象から外すか、である。上記の趣旨に照らすならば、そのようなものは本来は減免対象とすべきでない。しかし、7項1号等を満たす報告・資料提出がなされた場合に公取委が速やかに10項の通知をしなければならないことに鑑みると、報告・資料提出の意思連絡の有無の調査をもそのような短期間に公取委に求めるのは重い負担であり、また同時に、意思連絡の疑いを持たれば減免が適用されない可能性があるということは提出者にとっての法的安定性・予測可能性を害することにもなる。したがって、「単独で」は連名の報告・資料提出を減免対象から外すだけであるという狭い解釈が可能なのであれば、そのほうが妥当である<sup>24</sup>。連名の報告・資料提出を阻まれれば、いかに意思の連絡が許されても、減免率や減免の有無が相互に異なることになるのであるから、意思の連絡の誘因も一定程度は抑えられるであろう。

### (4) 秘匿義務

各様式の報告書を提出した旨を正当な理由なく第三者に明かしてはならない(減免規則8条)。その趣旨は、報告・資料提出をしている事実が第三者に明らかになることによっ

て証拠隠滅等が生ずることを回避しようとする点にある、とされる<sup>25</sup>。

「正当な理由」は、自己の親会社、弁護士、他国の行政機関、などに明かす場合には通常は満たされる、とされる<sup>26</sup>。

この秘匿義務に違反した場合は、7項1号等という「公正取引委員会規則で定めるところにより」に反していることになるから、7項1号等を満たさず、したがって減免対象外となる。

立法論としては、秘匿義務の規定は、減免規則から法12項に移管すべきである（本稿7（1））。

## （5）順位

### （a）総説

減免率（本稿3）は、報告・資料提出の順位によって異なる。

そして、報告・資料提出の順位は、当然のことながら報告・資料提出の先後を基準として定められるが、しかし、どのような者たちのなかでの先後なのか、ということもやはり当然に重要である。そこで、ファクシミリの受信日時を比較するだけの機械的作業を超えた法的論点が、順位の決定に影響を及ぼすことになる。

ただ、その際の解釈指針として、ここでもやはり、明確・画一・簡易な順位決定が可能となるような解釈を採るべきこととなろう。なぜなら、公取委は、事前相談、減免規則2条の通知、法10項の通知、のいずれにおいても、順位について言及することとなっているのであって、そのような早期に迅速な判断を求められ、しかもそれらに基づいた法的安定性・予測可能性の確保を求められるからである。

### （b）先後の基準

報告・資料提出の先後は、以下のような基準で定められる。

調査開始日前の場合は、「最初」（7項1号）、「2番目」（8項1号）、「3番目」（8項2号）、これら以外、のいずれであるかによって減免率が異なるところ、それらの順位は、ファクシミリでの送信が義務づけられた様式第1号報告書の公取委による受信の先後によって定められる（減免規則7条1項、1条1項・3項）。

調査開始日以後の場合は、調査開始日前の提出者と調査開始日以後の提出者とを合算した合計順位が第3位以内であれば減額され合計順位が第4位以下であれば減額されないという趣旨であると9項柱書が解されているところ<sup>27</sup>、合計順位は、ファクシミリでの送信が義務づけられた様式第3号報告書の公取委による受信の先後によって定められる（減免規則7条2項、4条、1条1項・3項）。

### （c）「当該違反行為をした事業者のうち」と順位

順位は、「当該違反行為をした事業者のうち」の順位であるとされている（7項1号等）<sup>28</sup>。そうであるとすれば、以下の2点を指摘する必要がある。

第1に、「当該違反行為」とは何か、換言すれば、何をもって1個の違反行為とするのか、という判断が、順位の決定の大前提となる。たとえば、複数の官公庁が同種の発注をする場合に同一市場とするか別個の市場とするか、1つの官公庁がさまざまな発注見込額で発注をする場合に同一市場とするか別個の市場とするか<sup>29</sup>、市場は同一であるが基本合意が定期的に更新されている場合に全体として1つの行為とするか別個の行為とするか、などの論点が、重要な意味を持つ。

第2に、「当該違反行為をした事業者のうち」の順位が問題となるのである以上、報告・資料提出をした者が違反者でないと認定される場合には、順位を考える際にそのような者を除かなければならないはずである。

以上の2点に関しては、かりに事後的に別の見方が正しいとされた場合には、それに基づいた順位の変動をも認めざるを得ない<sup>30</sup>。なぜなら、第1に、上記の2点はいずれも独禁法の根幹にかかわる問題であり、報告・資料提出の順位を明確・画一・簡易に決定する必要があるからという理由で判断が疎かにされてよいものではないからであり、第2に、「当該違反行為をした事業者のうち」という文言が「最初に」の文言にかかることは7項1号等の文理により明白であるからである。

### （d）「単独で」と順位

「単独で」の要件（本稿6（3））に反する報告・資料提出がなされた場合、そのような報告・資料提出をした者らは、順位を決定する際に算入されるか、除外されるか。

文理上は、「当該違反行為をした事業者のうち」の場合とは異なり、両様の読み方がで

きる。なぜなら、「単独で」のあとに読点があるからである。

しかし、前述のように、「単独で」の解釈として連名による報告・資料提出を許さないという趣旨のみを読み取ることとし、しかも連名による報告・資料提出を公取委が受理しないようにすれば（本稿6（3））、「単独で」の要件に反する報告・資料提出が完了する可能性は理屈の上ではないことになるので、「単独で」の要件が順位の決定に影響を及ぼすこともないことになる。このような帰結は、順位にかかわる論点についての明確・画一・簡易という解釈指針（本稿6（5）（a））とも軌を一にする。

#### （e）秘匿義務と順位

公取委に報告した事実を第三者に対して秘匿する義務（本稿6（4））に反する行為が認定された場合、そのような秘匿義務違反者は、順位を決定する際に算入されるか、除外されるか。

文理上は、「単独で」の場合と同様、両様の読み方ができる。なぜなら、秘匿義務違反は公取委規則に反するものであるところ、7項1号等では、「公正取引委員会規則で定めるところにより」と「当該違反行為をした事業者のうち最初に」等との間に読点その他が置かれていて距離があるからである。

しかし、秘匿義務違反の成否の調査は容易ではなく、しかも秘匿義務違反は報告・資料提出の完了後におこなわれる可能性もあるわけであるから、順位にかかわる論点について特に明確・画一・簡易という解釈指針（本稿6（5）（a））を重んずるならば、秘匿義務違反は順位に変動をもたらさないと解釈すべきこととなる。立法論としては、秘匿義務は減免規則から法12項に移管させて規定すべきであり（本稿7（1））、そのようにすれば、秘匿義務違反が順位に影響を及ぼさないことが文理上も明確となる。

#### （f）7項2号等および12項と順位

順位は、以上のように、7項1号等<sup>31</sup>の枠内で完結して決定されるものであり、その枠外の要件を満たさないために提出者が減免を受けられないこととなったとしても、そのことが順位に変動をもたらすことはあり得ない。具体的には、7項2号等<sup>32</sup>や12項の観点から減免を受けられない者（本稿7）が現れても、それが順位の変動をもたらすことはない<sup>33</sup>。

## (6) 10項の通知

公取委は、7項1号等の要件を満たす報告・資料提出を受けたときは、当該提出者に対して速やかに文書をもってその旨を通知する(10項)。提出者に情報を提供し、法的安定性・予測可能性の確保を図る趣旨によるものであろう。この通知は、様式第1号報告書の提出に対する減免規則2条による通知とは異なり、報告・資料提出が完了したことを示す通知である。

10項は、7項1号等を満たすことのみを要件としており、7項2号等を満たすことを要件としていない。通知のあとに7項2号等に反する行為がおこなわれる場合があることを考えれば、当然のことである。

## (7) 追加の報告・資料提出

報告・資料提出が完了した後、公取委は、課徴金納付命令や13項の全額免除通知をするまでの間、当該提出者に対し、追加の報告・資料提出を求めることができる。一刻を争う7項1号等の報告・資料提出が概括的・部分的なものとならざるを得ないこと(本稿6(2)(b))に対応し、それを補充しようとするものである。公取委による追加要求は、違反行為を明らかにするために合理的に必要な範囲でおこなわれる、とされる<sup>4)</sup>。この求めに応じない場合は、減免不適用となる(本稿7(4))。

# 7 7項2号等または12項による減免不適用

## (1) 総説

7項2号、8項3号、9項2号、を総称して「7項2号等」と呼ぶとするならば、7項2号等に反する行為または12項に該当する行為をした者は、7項1号等の要件を満たす報告・資料提出をした場合であっても、減免を受けることができない。

7項2号等と12項の法律上の位置づけの違いは、あるとすれば、12項の明文においての

み、課徴金納付命令や13項の全額免除通知をするまでの間に公取委が該当行為を認定したときは、という限定が置かれている点にあるが、しかしこれは実質的には、7項2号等にも妥当することである。なぜなら、一旦なされた全額免除通知や課徴金納付命令が名宛人にとって不利益に変更されることはないからである（本稿9（1））。そうであるとする、7項2号等についても、課徴金納付命令や13項の全額免除通知をするまでの間に公取委が該当行為を認定したときは、という不文の限定が置かれていることになる。

むしろ、7項2号等と12項は、まさに7項1号等の枠外にあるという点で共通している。すなわち、10項の通知の要件とならないという点で共通しており、また、先順位の者がこれらに該当して減免を受けられない場合であっても順位の変動が起こらないという点（本稿6（5）（f））でも共通している。7項2号等と12項は、報告・資料提出がなされつつある段階では認定することが困難である行為や報告・資料提出の完了後に起こる可能性がある行為を対象としているのであって、順位の設定に密接に関連する7項1号等と分けて規定することには合理性がある。

そうであるとする、規定の簡素化という観点からは、7項2号等の規定内容はむしろ12項に移管するのが適切である。

さらに、以上のように考えるなら、公取委に報告をした事実を第三者に秘匿すべき義務（減免規則8条）も、本来は、法12項に移管するのが適切である。この秘匿義務は、報告・資料提出がなされつつある段階で認定することが困難である行為や報告・資料提出の完了後に起こる可能性がある行為を対象としている点で7項2号等や12項と共通しているにもかかわらず、減免規則に規定されているために、それへの違反が7項1号等の不成立をもたらすことになる。しかしそれは、独禁法典に規定されなかった秘匿義務が、減免規則の意見募集手続用の案<sup>35</sup>において報告書の様式のなかに記載され、減免規則の成案では明確化のために本則に規定されることになった<sup>36</sup>、という、いわば「出世」を果たした結果であるに過ぎず、12項でなく減免規則に規定しなければならないという積極的な理由は見当たらない。むしろ、秘匿義務を12項に合流させれば、秘匿義務違反が順位の変動をもたらすのではないかという疑義を明確に払拭することができるようになる（本稿6（5）（f））。

## (2) 所定の日以後の違反行為

7項2号等によれば、所定の日以後に違反行為をしていた者は、7項1号等による報告・資料提出をした者であっても、減免を受けることができない。所定の日とは、調査開始日前の報告・資料提出にあつては調査開始日であり（7項2号、8項3号）、調査開始日以後の報告・資料提出にあつては報告・資料提出を「行った日」である（9項2号）<sup>37</sup>。

違反行為をしていた者とはされない例として、公取委への報告・資料提出をおこなう際に、違反行為をおこなわない旨の意思決定を取締役会等でおこなった場合が、掲げられている<sup>38</sup>。

## (3) 虚偽の内容を含む報告・資料提出

報告・資料提出に虚偽の内容が含まれていた場合には、減免が不適用となる。7項1号等による報告・資料提出については12項1号、11項による追加の報告・資料提出については12項2号、がそれぞれ定めている。虚偽によって減免を受けることそれ自体が正義に反するし、虚偽によつて的確な調査をかえって難しくすることが制度趣旨に反するからであろう。

具体的にどのような場合に「虚偽」とされるか。単に事実と異なる報告・資料提出をしただけでは「虚偽」とはならず、報告・資料提出をした者が事実を知っていたときや知り得る立場にあったときに事実と異なる報告・資料提出をした場合に「虚偽」となる、とされる<sup>39</sup>。

## (4) 追加の報告・資料提出をしないこと

11項によつて公取委から求められる追加の報告・資料提出（本稿6（7））をしない者は、減免を受けることができない（12項2号）。追加の報告・資料提出の制度は、一刻を争う7項1号等の報告・資料提出が概括的・部分的なものとならざるを得ないことに対応し、それを補充しようとするものであるから、それをないがしろにする者に減免の恩典を与えることは減免制度の趣旨に反することになる。

ただし、追加要求を受けた者が該当する情報を持っていないなど、追加の報告・資料提出が不可能な場合には、12項2号は適用されず、減免不適用とならないと解される。

## (5) 違反行為の強要等

他の事業者に対し違反行為を強要し、または、他の事業者が違反行為をやめることを妨害していた場合は、減免を受けることができない(12項3号)。そのような者に減免を与えないこととすれば、長い日で見れば、違反行為の強要等を抑止することにつながるかもしれない。そもそも、そのような行為をおこなっていた者が、減免との関係では我先にと公取委に駆け込むことは正義にも反する。

ここでいう強要・妨害とは、脅迫・暴力など何らかの圧力をかけることのみを指す、とされる<sup>10</sup>。そうであるとすれば、支配型私的独占にいう「支配」よりも狭い概念である<sup>11</sup>。

強要の相手方は、文理上、違反者でなければならない。行為を強要された者であるから違反者とし、という構成を採れば、当該強要をした者に対して減免不適用とすることはできないことになる。他方、その問題を回避するために被強要者を形式的に違反者とすることも、事案によっては、不適切な結果を招く場合もあろう。なお、そのような事案を支配型私的独占と構成するならば、およそ減免制度の対象外であるということになる。

## 8 合併等の場合

違反者が会社であって、違反行為の進行中あるいは終了後に合併した場合は、減免制度の適用はどうなるか。

19項は、消滅会社がした違反行為は合併後の存続会社または新設会社がした違反行為とみなすことを規定し、同時に20項は、減免制度の適用について必要な事項を政令で定めることを規定している。その政令とは、施行令11条である。

施行令11条は、報告・資料提出が終わった段階で合併がなされた場合について規定している。その内容を総合すれば結局、消滅会社が減免制度の適用対象となる報告・資料提出をしたか否かは消滅会社分の課徴金の減免のみについて意味を持ち(施行令11条1項)、

存続会社が減免制度の適用対象となる報告・資料提出をしたか否かは合併前の存続会社分の課徴金の減免のみについて意味を持つ（施行令11条2項）。

施行令11条に規定されていない事項については、法19項の原則に戻り、必要に応じて施行令11条を類推して判断することになる。たとえば、違反行為の進行中に合併し、いまだ当該違反行為について報告・資料提出がなされていない場合には、当該違反行為は存続会社または新設会社がおこなった違反行為とみなされるのであるから（19項）、そこで存続会社または新設会社が報告・資料提出をおこなえば、その減免の効果は、消滅会社分の課徴金にも合併前の存続会社分の課徴金にも及ぶと解される<sup>42</sup>。

分割や事業譲渡の場合は、分割会社や譲渡会社が課徴金納付義務者とされることもあるのであって、その場合は、上記にかかわらず、まったくの原則に戻って、各納付義務者が減免制度の要件を満たすか否かで決めることになろう。

## 9 全額免除通知・課徴金納付命令

### （1）総説

減免制度の適用の結果は、7項の免除がなされた場合は全額免除通知（13項）として<sup>43</sup>、8項および9項による減額がなされた場合はそれを反映した課徴金納付命令として、減免を受け得なかった場合は減免がなされていない課徴金納付命令として、それぞれ示されることになる。

一旦なされた全額免除通知や課徴金納付命令が当該名宛人にとって不利益に変更されることはない。なぜなら、独禁法典には課徴金納付命令の不利益的補正のための仕組みが置かれておらず、また、名宛人が他の理由で全額免除通知や課徴金納付命令を争った場合に、7項2号等が実は不成立であったから減免は認められないとする不利益変更を審決等でおこなうことも許されないと解されるからである。

## (2) 課徴金納付命令に対する不服

減免を受けられなかったことや不十分な減額しか受けられなかったことに対する不服があれば、課徴金納付命令に対する審判請求をし、審判手続で争うことになる<sup>14</sup>。

そのうち、みずからが後順位となったことを不服として争って、その主張が認められた場合は、公取委が当該事件において前提とした順位に変動が起これることになる<sup>15</sup>。ただ、その場合であっても、全額免除通知または本来の額よりも少ない額の課徴金納付命令を受けた他の違反者がそれを不利益に変更されることはない（本稿9（1））。また、本来の額よりも多い額の課徴金納付命令を受けた他の違反者がこれを争っていなかったならば、当該課徴金納付命令は確定しているのであるから（50条5項）、当該課徴金額が事後的に減額されることもない。

また、減額を受けた者が、みずからの行為は課徴金対象独禁法違反行為ではないと主張することも、許されてよいと解される<sup>16</sup>。なぜなら、報告・資料提出をする段階では、当該事業者にとって、みずからの行為が違反であるか否かは明らかでない場合もあるのであり、みずからは違反者でないと信じながら法的リスクの軽減のために報告・資料提出をするということはあってよいからである。

## (3) 全額免除通知に対する不服

全額免除通知に対する不服ということも、あり得る。なぜなら、全額免除通知も、次回の違反行為について、6項による加重算定率の根拠となるからである。この点だけで、全額免除通知を争うことに行政事件訴訟法9条にいう「法律上の利益」があると認められるに足りる。したがって、みずからの行為は課徴金対象独禁法違反行為ではないとの主張（本稿9（2））や、課徴金対象独禁法違反行為であったと仮定しても1項—6項で計算された課徴金額が100万円未満であったはずであるから1項但書によりもともと課徴金納付命令の対象外であったはずであり7項を適用される筋合いにないとの主張<sup>17</sup>などは、あり得ることになる。

全額免除通知については、これを争う方法が独禁法典に規定されていないので、通常の行政処分に対する抗告訴訟の形で争うことになる。審決に対する抗告訴訟ではないから、

77条以下の特則の適用の余地はない。

## 10 経過規定

調査協力者に対する減免は、平成17年改正の施行日前に終了した違反行為や、施行日をまたいでおこなわれた違反行為についても、適用される（平成17年独禁法改正法附則4条2項、5条2項）<sup>48</sup>。

## 11 他のエンフォースメントとの兼ね合い

### （1）総説

調査協力者に対する減免の対象となってもそれにかかわらず他のエンフォースメントの対象となるのであれば、当該他のエンフォースメントの内容によっては、減免制度における報告・資料提出が躊躇され、ひいては違反抑止の効果を得られない結果となるおそれがある。なぜなら、違反者にとっては、減免制度における報告・資料提出をすることが、当該他のエンフォースメントを容易なものとするをも意味する場合があるからである。

そこで、課徴金以外のエンフォースメントとの関係でも、可能な範囲で、調整がなされることになる。

### （2）刑罰

減免対象者に対して刑罰を科するか否かについては、公取委が告発をするか否かというレベルで、対応が図られている。

すなわち、調査開始日前に最初に報告・資料提出をした事業者であって、12項の減免不適用の要件を満たさないものについては、告発がおこなわれない<sup>49</sup>。これは、刑事訴訟法一般において、自首をはじめとする捜査への協力状況が起訴の有無を判断する際の考慮要

因となることを応用したものであるとも言える。

同様に、当該事業者の自然人従業者についても、報告・資料提出やその後の公取委の調査における対応等において当該事業者と同様に評価すべき事情が認められる場合には、告発がおこなわれぬ。

報告・資料提出において第2位以下であった事業者等については、公取委の調査への協力状況において上記と同様に評価すべき事情があれば、告発されない場合がある。

なお、刑事訴訟法においては、独禁法89条—91条のように告発を待つて論ずることとなっている罪については、ある事件について告発がなされたならば、共犯であつて告発がなされたなかつたものについても告発の効力が及ぶこととされているが<sup>50</sup>、法務当局は、課徴金減免制度を導入する平成17年改正のための国会審議において、専属告発権限をもつ公取委があえて告発をおこなわなかつたという事実を十分考慮することになる、と説明している。

### (3) 排除措置命令

減免対象者に対して排除措置命令をするか否かは、あくまで、排除措置命令に関する7条に定められた要件に従い、違反行為の排除のために必要であるか否かなどによって決せられる。再発防止の確たる施策をとつていれば、排除措置命令の対象となる可能性は減ずることになる<sup>51,52</sup>。

### (4) 民事訴訟

減免対象者について独禁法関係民事訴訟によるエンフォースメントがなされるか否かについては、あくまで民事訴訟一般の基準によって決せられるのであつて、実体法上は、何らの調整規定は置かれていない。

ただ、民事訴訟法220条の文書提出義務との関係では、減免対象者から公取委に提出された報告書や資料が文書提出義務の対象となるなら、報告・資料提出が躊躇されることとなり公取委の公務の遂行に著しい支障を生ずるおそれがあるから、同法220条4号口により、文書提出義務の対象とはならないと解される<sup>53,54</sup>。

なお、7項によって全額免除を受けた者に対しては、課徴金納付命令がなされないわけであるから、排除措置命令や違反宣言審決を受けない限り、26条の要件を満たさず、25条による損害賠償請求の対象とはならない。ただし、そうであるとしても、民法709条等による損害賠償請求の対象とはなり得る。

〔注〕

- 1 本稿では課徴金に関する独禁法7条の2が類出するため、たとえば「7条の2第7項」の場合には、原則として単に「7項」と表記する。
- 2 本稿においては、類出する資料について次のような略称を用いた（五十音順）。「規則考え方」＝公正取引委員会規則の原案に対して寄せられた意見と公正取引委員会の考え方（平成17年10月6日公取委報道発表資料の別紙1）、「減免規則」＝課徴金の減免に係る報告及び資料の提出に関する規則（平成17年公取委規則第7号）、「施行令」＝私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律施行令（昭和52年政令第317号）が平成17年政令第318号による改正を受けたもの、「独禁法」＝私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（昭和22年法律第54号）が平成17年法律第35号による改正を受けたもの。
- 3 したがって、独禁法違反行為を公益通報者保護法の対象とすることと、課徴金減免制度とは、当然に並存し得る。「公益通報者保護法別表第八号の法律を定める政令」（平成17年政令第146号）は、独禁法違反行為、下請法違反行為、景表法違反行為、を、公益通報者保護法の適用対象に含むことを規定している。
- 4 この点については、別の箇所でも詳論する（本稿6（5）（b））。
- 5 2項は、1項を準用する規定である。法文中で「第1項」という際にそれが準用規定である2項についても妥当することを示そうとする場合には、常に、そのことを明確化する括弧書が置かれている。たとえば5項の冒頭と6項の冒頭とを比較すれば、そのことは明らかである。7項―9項の各冒頭には、そのような括弧書がない。
- 6 8条の3により、8条1項1号・2号の違反行為のうち不当な取引制限に相当する行為については減免制度の対象となる。その場合には、8条の3により、種々の読替えがなされる。以下では、論述の複雑化を避けるため、8条の3による減免制度の適用については原則として触れない。
- 7 支配型私的独占は、かりに不当な取引制限と構成しても12項3号にいう他の事業者に対する強要に該当し減免制度の対象とならないようにも見える。しかし、第1に、私的独占における「支配」の解釈は12項3号の「強要」の解釈よりも広い（本稿7（5））。また、第2に、12項は「違反行為をすることを強要」を減免不適用の要件としているのであるところ、支配型私的独占と構成した場合の被支配事業者は、かりに当該行為を不当な取引制限と構成したとしても違反行為をしているとはされないことも多い。したがって、支配型私的独占とも言える行為を不当な取引制限と構成したならば減免制度の適用対象となる、という事例は存在し得る。
- 8 7項―9項の各冒頭には「第1項」としか書かれていないが、4項―6項の条文を読めば、それらは1項の準用規定ではなく、1項の一部の文言を読み替えて1項そのものを適用しようとする規定であるから、7項―9項における「第1項」とは4項―6項による読替えの場合を含めたものであると解される。以上の意味で、2項の扱いと4項―6項の扱いとは異なる（本稿注（5））。
- 9 「減免申請」などと呼ばれることもある。本稿では独禁法典の表現にあわせて「報告・資料提出」と呼ぶ。
- 10 9項の場合は、その梓書にも関連する部分がある。

- 11 規則考え方19頁。報告・資料提出の内容の真正性を確保し制度の悪用を防止するため、という。
- 12 雨宮慶「課徴金減免制度（日本版リーニエンシー制度）の導入」ジュリスト1294号（平成17年）19頁も、同旨を説得的に展開する。
- 13 以上、平成17年10月6日の報道発表資料の別添5—1から5—3まで。
- 14 規則考え方19頁。事前相談によらない方法で入手した他の情報があれば別であるともしている。
- 15 当該事件において調査開始日が存在しない場合は、当該違反者が事前通知を受けた日を調査開始日に代えて用いることになる（7項1号の二重括弧のうち内側の括弧書に規定があり、それが8項1号・2号にも妥当する）。「事前通知」とは、50条6項による課徴金納付命令前の通知のことである（7条の2第5項）。事前通知による以上のような代用は、7項と8項のみにおいておこなわれ、9項においてはおこなわれない（本稿注（17））。
- 16 順位については、別の箇所ですらに述べる（本稿6（5）（b））。
- 17 7項および8項の場合には、立入検査や臨検・捜索・差押えがない事件では事前通知の日をもって調査開始日とするが（本稿注（15））、このことは9項の場合には適用されない（7項1号の二重括弧のうち内側の括弧書の末尾）。したがって、実際にそのような事件があるか否かは別として、立入検査や臨検・捜索・差押えがない事件では、9項の適用はあり得ないことになる。
- 18 この期日は、9項1号の授権を受けて減免規則5条が定めている。行政機関の休日に関する法律（昭和63年法律第91号）1条1項各号に掲げる日は算入しない。
- 19 この点をめぐる文理上の疑義を含め、順位については、別の箇所ですらに述べる（本稿6（5）（b））。
- 20 規則考え方2頁、22頁。
- 21 規則考え方22頁。
- 22 徳力徹也「改正独占禁止法および関連政令・規則の概要について」NBL820号（平成17年）22頁の記述は、以上のような趣旨を含むものであるようにも読める。
- 23 「独占禁止法改正（案）の概要及び独占禁止法改正（案）の考え方に対して寄せられた主な意見と公正取引委員会の考え方」（平成16年8月4日公取委報道発表資料の別紙2）14頁。
- 24 上杉秋則事務総長の日本経済新聞平成16年8月18日朝刊での発言も結論同旨。
- 25 規則考え方2頁。
- 26 規則考え方2頁。
- 27 この解釈には、疑問がないわけではない。むしろ9項柱書の文理によれば、合計順位が第4位の者が現れたならば調査開始日以後の提出者はすべて、つまり合計順位が第3位以内の者もすべて、減額対象外となるように読める。しかし、このような処理は、合計順位が第3位以内の調査開始日以後の提出者の法的安定性を害するものであり、少なくとも立法論としては、望ましいものではない。公取委は、合計順位が第3位以内でありさえすれば、合計順位が第4位以下の者がかりに現れたとしても必ず減額対象となる、という解釈を明確に掲げ、その根拠として、文理上の疑義の問題には触れず、減免制度の趣旨および国会答弁等を挙げている（規則考え方20頁）。かりにそのような公取委解釈が9項柱書の解釈として不適切なものであるとしても、それに基づいてなされた課徴

金納付命令をその観点から争う法律上の利益は、名宛人にも第三者にも存在しないであろう。したがってこの論点が審決や判決による判断を受ける可能性は低く、実際には公取委の解釈が実務として定着するものと思われる。

28 9項柱書の同文言は、順位を定める基準として規定されているわけではないように読めるが、それは、9項柱書の文理がそもそも順位の観念を定めてはいないように読めることの当然の帰結である(本稿注(27))。9項柱書も順位の観念を定めたものであるとする公取委の解釈に従うのであれば、やはり9項柱書においても「当該違反行為をした事業者のうち」の順位が問題となるのであると受け止めるのが素直であろう。

29 以上のような論点が、いずれも、供給者の範囲の画定でなく需要者の範囲の画定に関するものであることを、あらためて指摘しておきたい。白石忠志『独禁法講義〔第3版〕』(有斐閣、平成17年)27—29頁。

30 この点がかたらず具体的帰結については、別の箇所で述べる(本稿9(2))。

31 本稿では、7項1号、8項1号・2号、9項1号、の総称として「7項1号等」という表現を用いている。

32 本稿では、7項2号、8項3号、9項2号、の総称として「7項2号等」という表現を用いている。

33 12項の場合について、規則考え方21頁。

34 規則考え方21頁。

35 平成17年6月30日の公取委報道発表。

36 規則考え方2頁。

37 減免規則は、調査開始日以後の場合の報告書提出と資料提出とを分けておこなうことを認めているので(本稿6(2)(e))、「行った日」とは、順位の先後の基準となる報告書提出の日か、それとも報告・資料提出が完了する資料提出の日か、という論点が生ずる。一刻を争う報告書提出のしかも前日までに違反行為を取りやめることを求めるのは酷であると考えるなら、資料提出の日とすべきである、ということになる。

38 規則考え方21頁。

39 規則考え方19頁。

40 諏訪園貞明『知らなかったでは済まない改正独禁法』(東洋経済新報社、平成17年)50頁。

41 私的独占の定義規定である2条5項にいう「支配」とは、「他の事業者」の意思決定が行為者の意思に従っておこなわれていることであるとされる(松山隆英・医療食事件審決解説・公正取引550号(平成8年)20頁)。

42 「独占禁止法施行令の原案に対して寄せられた意見の概要と公正取引委員会の考え方」(平成17年10月6日公取委報道発表資料の別紙3)4頁は、結論のみであるが、同行を述べる。施行令11条2項はこの解釈を否定しているようにも見えるが、同項は、報告・資料提出をした者として存続会社のみを掲げ新設会社を掲げていないので、かりに合併後の報告・資料提出をも念頭に置いた規定であるのならば規定不備と言わざるを得ないこととなるから、専ら合併前に報告・資料提出が終わっ

た場合に関する規定であると解される。

- 43 全額免除通知は、他の違反者に対して課徴金納付命令をする際にあわせてなされる（13項）。他の違反者に対して課徴金納付命令をしない場合は、その旨の通知がなされる時にあわせて、全額免除通知がおこなわれる（13項からの授権を受けた審査規則（公正取引委員会の審査に関する規則（平成17年公取委規則第5号））30条）。
- 44 全額免除の適用を受けることができず、そのために刑事告発の対象となり（本稿11（2））、違反行為をしていたことは確かであるから有罪判決を受け早々にそれが確定して、しかしその後課徴金納付命令を争う争訟において全額免除の対象であると認められる、ということがあり得る。審判手続で争うこととする制度の盲点であることは確かである。
- 45 順位の変動の有無については、別の箇所でも論じた（本稿6（5）（c）—（f））。みずからよりも先順位とされた者が減免制度の適用対象でないから順位が変動して繰り上がるはずであると主張する場合も、みずからを名宛人とする課徴金納付命令に関する審判手続でそのような主張をすることになる。
- 46 同旨、雨宮・本稿注（12）26頁。
- 47 7項柱書を読めば、1項但書により課徴金納付命令の対象とならない者が7項の適用対象とならないことは明らかである。
- 48 施行日前に終了した違反行為に関する改正法附則4条2項は、「課徴金の額の計算」について従前の例によらないのは法8項・9項の減額のみであると規定するかに見えるが、これはつまり、7項は、全額を免除するのであるから、「課徴金の額の計算」には含まない、ということであろう。そのように解さなければ、2番目と3番目に報告・資料提出をした違反者は減額を受け最初に報告・資料提出をした違反者は減免を全く受けられないという不都合な帰結を招く。また、施行日をもたいておこなわれた違反行為に関する改正法附則5条2項は、「課徴金の額の計算」のうち「売上額に乗ずる率に限」って従前の例によらずとしており、「課徴金の額の計算」ではない法7項は適用されるし、8項・9項は「売上額に乗ずる率」の読替えを規定するという形式ではなく1項—6項による計算を終えた後の減額について規定するという形式を採っている（本稿3）、やはり適用されることになる。
- 49 公正取引委員会「独占禁止法違反に対する刑事告発及び犯則事件の調査に関する公正取引委員会の方針」（平成17年10月7日）1（2）ア。
- 50 刑事訴訟法238条2項が準用する同条1項。同条1項の規定内容に着目し、「告訴不可分の原則」と呼ばれることが多い。
- 51 規則考え方22頁は、繰返しの違反者については、減免対象者となった場合でも、再発の可能性を否定できないなどの事情があれば排除措置命令の対象となる、という例示的記述をおこなっている。
- 52 いわゆる指名停止モデル、すなわち、中央公共工事契約制度運用連絡協議会「工事請負契約に係る指名停止等の措置要領中央公共工事契約制度運用連絡協議会モデル」（平成15年5月29日最終改正）の第1および別表第2第5号—第7号、ならびに、中央公共工事契約制度運用連絡協議会「工事請負契約に係る指名停止等の措置要領中央公共工事契約制度運用連絡協議会モデルの運用申合

せ」(平成15年5月29日最終改正)の7の二一四によれば、排除措置命令・課徴金納付命令・刑事告発のいずれかがおこなわれた場合に限って、指名停止となる。したがって、最初の報告・資料提出をおこない課徴金が全額免除となり、告発がなされず、しかも排除措置命令の対象ともならなかった場合は、指名停止モデルによれば、指名停止とはならないことになる。ただし、実際の発注者である地方公共団体等の指名停止基準が指名停止モデルに準拠していない可能性があることに注意を要する。なお、この指名停止モデルは、独禁法の平成17年改正を受けて改正されるものと推測される。

53 規則考え方22頁。そうであるとすれば、情報公開法(行政機関の保有する情報の公開に関する法律)においても、同法5条4号により、報告書や資料は同法における不開示情報ともなると解される。

54 公取委が保有する報告書や資料が外国の文書提出命令制度の適用対象となってしまう可能性に備え、報告や資料の提出を口頭でおこなうことが認められる場合がある(本稿6(2)(f))。

知的財産戦略大綱以来の大学における  
知的財産に関する議論についての小論

相澤英孝

# 目 次

- 1 はじめに
- 2 大学と知的財産法
  - (1) 大学の目的
  - (2) 昭和52年の学術審議会の答申
  - (3) 知的財産戦略大綱
  - (4) 平成14年の科学技術・学術審議会技術研究基盤部会産学連携推進委員会知的財産ワーキンググループ報告書
  - (5) 知的財産推進計画
  - (6) 大学と知的財産
  - (7) 大学の組織上の問題
- 3 大学における発明
  - (1) 教員の研究と職務発明
  - (2) 教員の職務発明
  - (3) 出願しなかった教員の職務発明
  - (4) 学生・大学院生の発明
- 4 大学におけるコンピュータプログラムの著作物
  - (1) 職務著作
  - (2) 教員の職務著作
  - (3) 学生・大学院生の著作物
- 5 営業秘密
- 6 大学と企業との特許権の共有
- 7 むすびにかえて

## 1 はじめに

2002年3月20日に知的財産戦略会議が設けられ、「知的財産」<sup>1</sup>による産業競争力の強化が唱えられて、その一つとして、大学における「知的財産」という論点を取り上げられることとなった。経済発展により、国内における製品製造の費用がおおきくなった国にとっては、技術発展を進めることにより、さらに、経済を発展させることが必要になるという知的財産戦略会議以来の議論は荒唐無稽なものではない。そのための知的財産法の充実ということは、政策的な選択枝の一つとして考えられることでもある<sup>2</sup>。

知的財産法によって、技術開発の投資をはじめ、ビジネスの活性化を図ることが知的財産戦略会議以来の議論の基本的な方向性であると考えられる。その方向性を認めるとしても、知的財産戦略大綱、知的財産推進計画などに盛り込まれている一連の知的財産推進の政策には二つの大きな問題がある。一つは、知的財産戦略大綱や推進計画に盛り込まれている政策の不整合さである<sup>3</sup>。もう一つが、大学における「知的財産」に関する政策である。

大学における「知的財産」として、特許法の保護の対象である発明を中心として政策立案がなされている。しかしながら、そもそも、特許法というのは、ビジネスの制度としての法であるビジネスローとして位置づけられているものであり、学問の研究・教育をその目的とする大学が特許権を取得したり活用したりすることを推進することが政策として盛り込まれていることには違和感を感じざるを得ない。

このような違和感のある政策が打ち出されたことの背景には、知的財産戦略会議という内閣総理大臣の私的諮問機関が設けられた以上、知的財産法に関連する立法という調整に時間がかかり、その効果が発生するまでにさらに時間のかかる政策よりは、社会的に目を引く具体的な政策が政治的に必要であったという指摘がある。具体的な政策として打ち出されるものが知的財産法の改正だけであるとすれば、技術の開発などは民間頼み<sup>4</sup>ということになってしまい、知的財産戦略大綱の目に見える成果を出しにくいことになるので、大学に焦点があてられとする指摘である。国立大学法人の成立時期に、大学における特許権の出願を推進すれば、大学の特許権の増加、実施許諾の増加という目に見える成果を政策主導で導けるという計画であったことが想像される。

本稿では、この大学における知的財産権、なかんずく、特許権の取得・活用の推進の理念的な意義、その政策の孕む法律的な問題、この政策の予想される成果についての若干の検討を行ないたい。

## 2 大学と知的財産法

### (1) 大学の目的

憲法第23条は「学問の自由」を保障している。この学問の自由の担い手が大学である。憲法第23条の「学問の自由」には、①学問研究活動の自由、②研究成果の発表の自由、③教授の自由が含まれるものとされている<sup>7)</sup>。そして、学校教育法第52条で、「大学は、学術の中心として、広く知識を授けるとともに、深く専門の学芸を教授研究し、知的、道徳的及び応用的能力を達成させることを目的とする」と規定されている<sup>8)</sup>。すなわち、大学は、①学問の自由な研究を行なうこと、②その研究の成果を自由に社会へ発表すること、③科学技術を含む学問を、その研究の成果を含めて、学生に教授すること、を目的とする高等教育の機関である。

知的財産戦略大綱以来の知的財産推進計画で重点をおかれている科学技術<sup>9)</sup>について、大学における「学問の自由」を考えてみると、以下のようなことが考えられる。①研究の自由として、教員による自由な研究が保障されることから、①教員の精神的な自由が確保され研究へのインセンティブがもたらされること、②特定の価値観に縛られない多様な研究が行なわれること、③特定の分野に偏らない科学技術の研究が行なわれこと、④直近の具体的な成果が見通せないが将来的に発展の可能性のあるかもしれない研究も可能となること、⑤利益を目的としない真理の探究する研究が行なわれること、⑥バランスのとれた科学技術の発展が可能となること、などが考えられる。②研究発表の自由が保障されることから、①研究の成果が自由に発表することが教員に対するインセンティブをもたらすこと、②研究の成果が発表されることから、その研究に対する批判が可能となることなどにより、さらなる科学技術の発展が可能になることが考えられる。③教授の自由が保障されることから、①学生への自由な教授によって教員のインセンティブがもたらされること、②

学生が様々な教育を受けることが可能となり、研究の内容を広い視野から理解することができること、③教育を受けた学生が更にその研究を進化することを可能にし、更なる研究の発展の基礎を築くことに、などにあると考えることができる。

知的財産戦略大綱以来の推進計画で大学と関連する「知的財産」として想定されているのは、特許権とコンピュータ・ソフトウェアに係る著作権であるが、この特許権とコンピュータ・ソフトウェアに係る著作権はその開発者に経済的利益を帰属させるという法的構造を利用して、その開発に対するインセンティブを与えることにより、技術の開発を促進して経済的發展を達成しようとするものである<sup>10</sup>。

特許法は、新しく創作された技術<sup>11</sup>情報（発明）に対する財産権をその発明者に与えることによって、情報の生産にインセンティブを与えるところにその機能がある。言い換えれば、人間の利益追求の欲求を利用して、技術情報の生産を図ろうとするのである。特許権が期限付き（現在の日本の特許法では原則として20年）の発明の排他的利用という権利の内容を有するところから、その期間内に、市場において需要者がその技術に対して支払う額がその発明者にとってのインセンティブの大きさとなる。

コンピュータ・プログラムに係る著作権は、著作物の創作者（著作者）に財産権を与えることによって、著作物という情報の生産にインセンティブを与えるところにその機能があるということ是可以<sup>12</sup>。著作権が創作者の自然的権利であるという説はあるものの、現実的には、著作権が著作物の排他的利用という権利の内容を有することから、市場において需要者がその著作物の利用に対して支払う額が創作者にとってのインセンティブの大きさとなる<sup>13</sup>。

このような知的財産法の制度の特質と大学の目的から、知的財産の創造を大学の目的として捉えたこと<sup>14</sup>から問題が生じることになった。大学は「学問の自由」に基礎を置くものであり、このことと、特許権によって保護される発明の創造とは必ずしも結びつくものではない。特許権を取得する目的はその保護期間内に特許権によって得られる経済的利益であり、大学で行なわれている真理の探求を目的とする科学技術に関する研究と調和するものとはいえない。特許法によって保護されないとされているものに関する研究や特許権の保護期間を経過した後に実用化される研究には、特許法のインセンティブは働かないからである。

## (2) 昭和52年の学術審議会の答申

昭和52年6月17日の学術審議会の答申『大学教員等の発明に係る特許等の取扱いについて』は、大学の研究の特質と特許法の性質に目配りをしたものであった。

この答申では、学術研究を以下のようなものとしている。①学術研究は、真理を探究する人間の基本に根ざす活動であり、その中心は新しい法則・原理の発見、方法論の確立、知識や技術の体系化による学問分野の開拓などにある。②学術研究は、研究者の自由闊達な発想を基に展開されることによって成果を期待できるものである。そのためには、研究テーマや研究方法の設定が研究者の発想に基づいて行われるべきものである。③学術研究は、製品化に結びつくものよりは、原理的な発想に重点が置かれているものが多い。④学術研究における教員の目的は、プライオリティを確保することに重点が置かれている。

そして、学術研究と特許との関連について、以下のように整理をしている。①学術研究は、特許につながるような研究成果を直接の目的としていないのであり、民間企業の開発研究とは異なっている。②学術研究においては、研究テーマや研究方法の設定は、研究組織による指示や命令によって定められるものではなく、民間企業の開発研究とは異なっている。③学術研究は、製品化に向けられているものではなく、そのまま、実施可能なものは多くない。④特許制度は、プライオリティを確保することに向けられた制度ではない。特許は、学術研究の研究者の研究業績の一環として考慮されるべきである。

その上で、①教員の発明が特許法第35条の職務発明にあたる場合は限定されていること、②大学の目的は教育及び学術研究の発展を図ることにあることから、特別の研究費、研究設備が投入されて実施される特別の活動の場合にのみ、特許法第35条により、使用者である国（国立大学の場合）が権利を取得すべきものとしている。このように、この答申は、大学と特許法との関係について、その制度の基本的性格を考えたバランスのとれた政策であった。

## (3) 知的財産戦略大綱

平成14年に開催された知的財産戦略会議において、7月3日に知的財産戦略大綱が作成された。この大綱は、産業競争力の低下への懸念に対する対策として、知的創造サイクル

を確立することを基本理念として記述されている。この大綱の「基本的方向」の「創造戦略」の項目の冒頭に大学における知的財産の創造が記述されている。そこでは、大学が「知的財産を生み出す体制へと生まれ変わることが必須である」と記述されている。大学が「技術革新の急速な進展をリードする基礎研究」を行なう役割を担うべきものであることがその理由として記述されている。知的財産を生み出すということと、基礎研究を行う二つの異なる目的が掲げられ、ここでは、大学が本来担うべき役割についての議論がなされていない。大学が本来果たすべき研究・教育と知的財産法の機能との関連を十分に議論されることがなく、大学において知的財産法を機能させて、技術情報を生産させようという政策が打ち出されたのである。また、「活用戦略」の項目の冒頭に大学における知的財産の活用の促進が記述されている。そこで、大学に知的財産権を活用する組織を設けるべきことが記述されている。ここでは、大学という高等教育機関に、経済的利益を追求する制度である特許権などを管理する組織を作る政策が打ち出されたのである。

これを具体化するものとして、「具体的行動計画」として、「大学等における知的財産の創造の推進」と「大学等からの技術移転の促進」が記述されている。「大学等における知的財産の創造の推進」では、①科学研究補助金等の競争的資金を発明に振り向けることによる研究の推進、②研究の評価に特許権の取得状況などを加えること、③発明補償金による研究者へのインセンティブ、④大学で特許権を取得するための費用の確保、⑤特許権の取得・管理のための体制の整備、⑥特許権の取扱に関する規則の整備などが記述されている。「大学等からの技術移転の促進」として、①大学による特許権の取得、②技術移転機能の充実、③契約に関する規定の整備などが記述されている。そこでは、具体的な政策に、大学の本来の目的をどのように整合させるかと議論はなされていない。

#### (4) 平成14年の科学技術・学術審議会技術研究基盤部会産学連携推進委員会知的財産ワーキンググループ報告書

平成14年の5月29日から科学技術・学術審議会技術研究基盤部会産学連携推進委員会知的財産ワーキンググループが開催され、知的財産戦略会議と並行して議論が行なわれた。このワーキンググループでは、大学の本来の目的からの議論が行なわれている<sup>16</sup>が、11月1日の報告書では、知的財産戦略大綱と歩調を合わせたものになっている。

報告書では、①大学の研究成果を社会に還元することが大学の存在理由となるとして、「知的財産を管理しその活用を推進すること」が、「大学の第三の使命」であるとされている。②大学教員にとって、学術成果を知的財産として保護・育成する義務を負っているとしている。さらに、具体的には、③大学における教員の発明に関する特許権を基本的に大学に帰属させて、その活用するためにいくつかの政策提案をしている。①大学教員の発明の帰属について、上記の学術審議会の昭和52年の答申における特許法第35条の「業務範囲」や「職務」に関する理解を変えることなく、大学あるいは公的に支給された何らかの研究経費を使用して行なった研究あるいは大学の施設を利用して行なった研究の結果については、職務発明にあたるものとする事ができるものとしている。②そのために、発明の届出、発明規則、大学による特許権の活用、教員に対する補償、学生に関する取扱、プログラムに係る著作権や回路配置利用権に関する取扱、有体物に関する取扱などについて記述している。③大学で知的財産ポリシーを策定し、研究成果の組織的管理や活用するための体制の整備をすべきことなどを記述している。

このワーキンググループでも、大学の基本的なあり方を踏まえた学術審議会の昭和52年の答申についての十分な議論がなされることなしに、経済的利益の追求を目的とする特許権の取得・活用をその社会的責務としておわせている。

## (5) 知的財産推進計画

平成14年の知的財産基本法によって知的財産戦略本部が設置され、知的財産戦略本部で知的財産推進計画が策定されることとなった。

平成15年7月8日に、知的財産戦略本部が「知的財産の創造、保護及び活用に関する推進計画」を決定している。この推進計画では、大学等における知的財産の推進として、①知的財産の創造を重視した研究開発の推進、②研究評価としての知的財産、③研究者へのインセンティブ、④特許権の取得管理費用の充実、⑤大学の知的財産本部やTLO（技術移転機関）の整備、⑥大学における権利の一元管理、⑦大学発ベンチャーの促進、⑧研究活動と知的財産の両立を掲げている。さらに、質の高い知的財産の創造の推進を求めている。

平成16年5月27日に、知的財産戦略本部が「知的財産推進計画2004」を決定している。この推進計画でも、2003年の「知的財産の創造、保護及び活用に関する推進計画」の①

～⑦に、⑨国立大学法人によるライセンス対価としての株式取得が加えられている。質の高い知的財産の創造の推進では、研究者の競争の促進の項目が除かれたほかは、2003年の「知的財産の創造、保護及び活用に関する推進計画」を踏襲している。

平成17年6月10日に、知的財産戦略本部が「知的財産推進計画2005」を決定している。この推進計画では、大学における知的財産の創造の推進の項目で、⑥大学における権利の一元管理、⑤大学の知的財産本部やTLO（技術移転機関）の整備が掲げられ、知的財産を軸とした産官学連携の推進が加えられている。この項目では、⑩大学における基盤の強化、⑪産官学に関する成果についての取扱いの整備、⑦大学発ベンチャーの促進、⑨国立大学法人によるライセンス対価としての株式取得、「知的財産推進計画2004」では、質の高い知的財産の創造に含まれていた⑫産業活力再生特別措置法第30条の活用の項目が含まれている。研究者の創造環境の整備の項目で、③研究者へのインセンティブ、②研究評価としての知的財産、⑬研究における特許権の使用の円滑化などが掲げられた。

これらの推進計画における大学に関連する部分については、知的財産戦略総合科学技術会議知的財産戦略専門調査会での議論に基づいている。この専門調査会は、平成14年1月30日の総合科学技術会議の決定によって設置された。この調査会での検討事項は、①国の研究開発投資に対応した知的財産の創出と確保、②先端科学技術分野における知的財産の保護と活用、③知的財産の創出・確保・活用のための基盤の整備であった。この専門調査会の検討が、平成14年6月19日に総合科学技術会議で決定された「知的財産戦略について中間まとめ」が知的財産戦略大綱に反映され、平成15年6月19日に総合科学技術会議で決定された「知的財産戦略について——研究開発・知的財産戦略・標準化戦略の一体的推進及び大学等の知的財産活動の活性化のために——（意見）」が「知的財産の創造、保護及び活用に関する推進計画」に反映され、平成16年5月26日に総合科学技術会議で決定された「知的財産戦略について——大学等の優れた知的財産の創造及び活用をめざして——」が「知的財産推進計画2004」に反映され、平成17年5月31日に総合科学技術会議で決定された「知的財産戦略について——大学等発知的財産権の積極的活用と知的財産関連人材の戦略的育成・確保を目指して——」が「知的財産推進計画2005」に反映されている。

知的財産戦略総合科学技術会議知的財産戦略専門調査会での議論は、大学における特許権の取得、ライセンス、そのための組織の整備等が中心的な議論の対象とされ、大学における知的財産の推進の持つ意義等の基本的な問題は議論されなかった<sup>16</sup>。

## (6) 大学と知的財産

上記のように、大学における特許権の取得・活用が大学の第三の使命とされ、教員の責務ともされた。その結論に至る過程として、憲法の「学問の自由」に基礎を置く大学の本来の目的についての十分な配慮がなされることはなかった。また、特許法の持つ機能である利益の追求をインセンティブとする技術の開発という特質と利益の追求を目的としない大学との関わり合いなどの基本的な議論がなされることは無かった。

これまでは、大学での教員の研究成果の取扱いについては、特定の研究目的によってなされた発明以外については、教員個人に帰属すべきものとされてきた。その背景には、①大学の目的は研究・教育にあり、発明者に利益をもたらす制度である特許法によって与えられる特許権とは理念的に両立し難いものがあること、②大学における教員の研究は学問の自由の理念のもとになされるものであり、組織的な決定に従って行われるべき組織上の発明とは異なり、教員の自由な発意の元になされるものであるから大学組織の発明として取り扱うことは大学の本旨に添わないこと、③研究の過程で生じる発明による特許を受ける権利はその教員研究の副産物ともいうべきものであり、大学で取り扱うべき問題ではないと考えられたこと、④大学の組織はその研究・教育という目的を達成するためのものであり、利益の獲得を目的とする特許権の取得や活用をするための組織ではないこと、⑤その成果が特許法の職務発明に該当するか否かについては、特許法第35条の規定の意義や体裁などから議論があり、企業における職務上の発明を念頭においた特許法第35条を大学教員の発明に適用することに問題があるとかんがえられたこと、などがあつたことが想定される<sup>14</sup>。

このように、大学教員の研究の過程で生じる特許を受ける権利を教員個人に帰属させることには、大学の本質、特許法の本質に適したものであつたのにも関わらず、十分な議論がなされないまま、原則的に、大学の帰属とする方針がだされたのである。このことは、①大学が憲法上に基礎を有し、民主主義にとって重要な「学問の自由」に支えられているという大学の存在意義を曖昧にしてしまうこと、②経済的利益を目的としない大学に特許権という経済的利益を目的とする権利を取得することを推進することにより、大学が真理の探究のために研究や教育をするという大学の存在意義を損なうような経済的利益を追求する組織的決定を行なう虞があること、③大学という組織が利益の追求を目的としていないので、特許権の取得や管理をするためには、その組織理念と異なる行動を要求されるこ

とになるので、大学の組織上の問題を生じること、④特許法やコンピュータ・プログラムに係る著作権法の規定は、大学における教員の発明を念頭においているものではないので、これらの規定を大学における教員の発明などに適用することには特許法や著作権法の問題が生じること、などの問題を生むこととなった。

## (7) 大学の組織上の問題

文部省の政策により、大学に対して補助金を支出することにより、知的財産本部が設置されるようになった。また、国立大学では、特許権などの知的財産権を取得すると国有財産として取り扱われてしまったので、それを避けるために TLO が設立された。その結果として、大学の知的財産本部と TLO との複雑な関係を生むこととなった。大学の知的財産本部も TLO も、大学における発明に関する資金の取得や特許権などの取得・管理などの媒介にその存在意義を有している。両者の存在意義が競合するところから、その両者が競合し、その利益の取り合う虞が生まれている。

知的財産戦略大綱以来の知的財産推進計画に基づいて、大学において特許権等の取得が推進され、大学に知的財産本部が設置され、TLO が設立されたりしたけれども、そのような組織が問題を抱えることになった。そもそも、①大学の発明による特許権の譲渡あるいは実施許諾によって得られる利益によって、特許権のために必要とされる出願関連の費用や年金を賄うことは難しいと想定されている。特許権を取得するためには、審決取消訴訟をも行わなければならないこともある（知財高判平成18年3月20日平成17年（行ケ）第10561号）、この事案では、拒絶査定不服審判請求が否定されている）。そうすると、②大学における特許権等を維持するためには、国立大学に国から支出されている運営交付金や私立大学に国から支出されている補助金から特許権のために必要とされる費用や年金を支出することが運営交付金や補助金の趣旨に合うものかという疑問が生じることになる。運営交付金や補助金は、大学における研究や教育のために支出されているものであり、経済的利益を追求する特許権の取得や維持のために支出されているものではないからである。さらに、③そのように、運営交付金や補助金から大学における特許権の取得や維持のために支出することにより、大学の研究や教育のために使われるべき資源が削減されることが大学の本来の存在意義に合うかと疑問が生じることになる。大学がその本来の存在意義

から離れて、経済的利益の追求を目的とする特許権の取得や維持に本来の目的に使われるべき資源を使うことは、その存在意義を失う虞がある。そして、④特許権の取得や維持のために、大学に設けられた知的財産本部や TLO はそれ自身の存在を維持させるために、大学の組織上の決定を歪める虞がある。

### 3 大学における発明

#### (1) 教員の研究と職務発明

特許法の原則は、技術的思想の創作者である発明者（自然人）に特許権が帰属している。使用者に雇用されている被用者がその職務上行なった発明であっても、その発明は、原始的には、発明者に帰属する。

ただし、①職務発明（「その性質上当該使用者等の業務範囲に属し、かつ、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在または過去の職務に属する発明」）について、発明者である従業者等（あるいはその承継人）が特許権を取得した時は、使用者は法定の通常実施権を有するものとしている（特許法第35条第1項）。

また、②職務発明については、使用者等は、あらかじめ、特許を受ける権利（あるいは特許権）の譲渡または専用実施権の設定を、契約あるいは勤務規則などによって、受けることができる（特許法第35条第2項）。ただし、③その場合には、従業員等は使用者等に「相当の対価」の支払いを求めることができる（特許法第35条第3項）。この「相当の対価」について、使用者等が①従業者等との協議によって基準が定められ、②その基準が従業者等に開示され、③その基準にしたがった現実の支払いについて従業者等の意見を徴することなどの手続を含む契約や勤務規則等がある場合には、その手続にしたがって支払われた額を、原則的に、「相当な対価」として認めることとされている（特許法第35条第4項）。④このような「相当の対価」を定める手続がない場合、あるいは、その手続によって支払うことが不合理とされる場合には、「相当の対価」は、①その発明により使用者等が受けるべき利益の額、②その発明に関連して使用者等が行なう負担、貢献、③従業者の処遇、④その他の事情を考慮して定めるものとされている（特許法第35条第5項）。

大学の教員についても、職務発明に関する特許法第35条の例外を定める規定はないから、法人である大学と大学等に雇用されている教員が発明した場合には、大学と教員との関係では特許法第35条が適用されることになる。

## (2) 教員の職務発明

教員の発明についても特許法第35条が適用されることになるから、教員の発明が職務発明になるかどうかは、その教員の発明が「その性質上当該使用者等の業務範囲に属し、かつ、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在または過去の職務に属する発明」にあたるか否かによって決定されることになる。

これまでの裁判例では職務発明を緩やかに認めているけれども、これらの裁判例は営利を目的とする企業の従業員等がその企業等の承認の下に行っていた発明に関する事案であり、営利企業ではなく、教員の自由な研究を認めている大学等における教員の発明にそのままあてはまるものとはいえない。

大学は研究や教育を目的としているものであるが、大学が目的としている研究や教育は、すべても技術分野に及ぶわけではない。大学における研究・教育の対象はそれぞれの学部・研究科等の設置認可によって規定されているのであり、認可の対象以外の研究や教育についての研究の成果として発明が、その業務範囲に属するとするには疑問がある。例えば、医科系大学において、医学に関係のない発明が行われた場合に、その大学の業務範囲に属するとするには疑問がある。

大学の教員は、その研究テーマや研究方法を自由に選択することは大学の本旨である「学問の自由」の一部となっている。そこで、教員によって選択された研究テーマや研究方法に基づく成果である発明が、特許法第35条で教員の職務に属するとするには疑問がある<sup>30</sup>。一方、特別の研究費、研究設備が投入されて実施される特別の活動の場合には、その特別の活動を当該の教員の職務とすることがその研究費の交付や設備の設置との関係で認められ、職務発明が認められるものと考えられる。

そうすると、知的財産戦略大綱等によって、特許法第35条の改正がなされたけれども、大学教員の発明に関する規定を追加される改正はなされなかったのであり、知的財産戦略大綱や推進計画が教員の発明を原則的に大学に帰属させるべきものであるとしたからと

いて、教員の発明がすべて職務発明となるものではない。したがって、教員の発明が特許法第35条の職務発明にあたる場合に限って、大学が規則等を定めることによって、大学に特許権を帰属させることができることになるにすぎない。大学が教員の発明について大学へ譲渡される旨の職務発明に関する規定を定めたとしても、その発明が特許法第35条の「職務発明」にあたらなければ、その発明に係る特許を受ける権利が大学に帰属するものではない。知的財産戦略大綱や推進計画が、大学が規則を定めれば教員の発明を大学に帰属させることができるかのような記述をしていることは、大学や大学から特許権の譲渡や実施許諾を受ける者に対して誤解を与える虞がある。教員の発明が特許法第35条の「職務発明」にあたらない場合は、教員に特許を受ける権利が帰属するのであり、これを使用者である大学の一方的な定めで譲渡を受けることはできないばかりでなく、そのような発明は特許法第35条で「自由発明」と位置付けられ、事前の契約による譲渡も否定されるからである。

大学の教員と大学とで、大学と企業を共同出願人とする特許出願の取下げが争いになった例（東京地判平成18年3月23日平成17年（ワ）第18051号）でも、発明完成後に大学の教員は人学長に対して、譲渡証書を提出している。

### （3）出願しなかった教員の職務発明

教員の発明が職務発明となる場合に、使用者である大学の勤務規則などによって、特許を受ける権利が大学に帰属する場合には、その時点において、特許を受ける権利の譲渡の対価が発生することになる。特許を受ける権利の譲渡を受けた大学は、たとえ、出願をしなかったとしても、特許法第35条によって、その譲渡の対価を支払わなければならない。大学によっては、特許を受ける権利を勤務規則等によって譲り受けた後、出願しない場合は、教員に特許を受ける権利を返すこととしていることもあるが、特許法第35条は、特許を受ける権利を勤務規則等によって譲り受けた場合には、その譲渡に対価を支払うことを規定しているのであって、従業者である教員から特許を受ける権利を譲り受け、出願しない場合には、その教員に返せば良いと規定しているものではない。勤務規則等によって譲り受けた特許を出願しない場合に、特許を受ける権利を教員に返すには、特許を受ける権利を返すことによって、特許を受ける権利の譲渡の対価の支払いに代えんとする大学と

教員との個別的な契約が必要であると考えられる<sup>19)</sup>。

#### (4) 学生・大学院生の発明

大学の学生や大学院生は、特許法第35条の従業者ではないから、特許法第35条の職務発明とはならない。したがって、大学で規則を定めることによって、大学は学生や大学院生の発明に係る特許を受ける権利を取得することはできない。大学が学生や大学院生の発明に係る特許を受ける権利を取得するためには、大学は学生や大学院生とその発明に係る特許を受ける権利の譲渡契約を結ばなければならない。この場合には、その本質的な目的から、大学は学生や大学院生の入学を認め、卒業や成績を認定する権限を有していることを考慮しなければならない。言い換えれば、大学は学生や大学院生に対して、優越的な地位に立つものであり、入学時の契約によって、在学中の発明に係る特許を受ける譲渡を定めただからといって、その効力が認められるとはかぎられない<sup>20)</sup>。

## 4 大学におけるコンピュータプログラム著作物の

### (1) 職務著作

著作権法は、著作権が著作物の創作者に原始的帰属することを原則としながら、職務上行われた著作についての例外を第15条に規定している。

コンピュータ・プログラムについては、著作権法第15条第2項に規定されている。著作権法第15条第2項は、①著作物が法人等の発意に基づいて、②法人等の業務に従事する者が、③職務上作成する著作物について、④著作物の作成の時の契約や勤務規則に別段の定めが無いばあいには、コンピュータ・プログラムの著作物の著作権は、原始的に法人等に帰属することになる。原始的に、法人等が著作者となるのであり、著作者人格権も法人等に帰属することになる。

## (2) 教員の職務著作

大学の教員の創作にかかる著作物についても、著作権法に例外規定が設けられているわけではないから、コンピュータ・プログラムの著作物に関する著作権の帰属についても、著作権法第15条第2項の職務著作の規定によることになる。

教員は大学と雇用関係にあるから、②法人である大学の業務に従事する者とされるであろう。しかしながら、研究の自由という学問の自由の基本に基づき、教員が研究テーマや研究方法の選択をしている場合には、①法人である大学の発意に基づいて創作された著作物であるとは言えないし、③その著作物を作成することが職務上のものとされているとは言えないので、教員の著作に係る職務著作にあたるコンピュータ・プログラムの著作物ということとはできないであろう。特別の研究費、研究設備が投入されて実施される特別の活動の場合には、その活動は、①大学の発意の基づくものであり、③その研究費、研究設備との関連において、その教員の職務と認められるであろうから、職務著作と認められるであろう。

知的財産推進計画によれば、コンピュータ・プログラムの著作物についても、機関（すなわち大学）への帰属を原則とすべきであると記述がなされている<sup>21</sup>が、著作権法第15条第2項についての検討はほとんどなされていない<sup>22</sup>。

大学における研究の課程で創作されたコンピュータ・プログラムについては、特別の研究費、研究設備が投入されて実施される特別の活動の場合以外は、その著作権は教員個人に帰属するものであるから、著作権法に特別の規程がない以上、大学の勤務規則等の一方的行為によって大学へ譲渡させることはできない。大学へ譲渡させるには、そのコンピュータ・プログラムを譲渡させる契約が必要であると考えられる。その場合には、著作者としての教員が有する著作者人格権を大学へ譲渡させることはできないので、著作者である教員は著作者人格権を有し続けることになる。

## (3) 学生・大学院生の著作物

大学の学生や大学院生は、大学の雇用される者ではないから、著作権法第15条2項の職務著作とはならない。したがって、特別の研究費、研究設備が投入されて実施される特別

の活動の場合でも、大学の職務著作となることはなく、大学は学生や大学院生の創作に係るコンピュータ・プログラムの著作権を取得することはできない。大学が学生や大学院生の創作に係るコンピュータ・プログラムの著作権を取得するためには、大学は学生や大学院生と著作権の譲渡契約を結ばなければならない<sup>23</sup>。この場合には、その本質的な目的から、大学は学生や大学院生の入学を認め、卒業や成績を認定する権限を有していることを考慮しなければならない。言い換えれば、大学は学生や大学院生に対して、優越的な地位に立つものであり、入学時の契約によって、在学中の創作に係るコンピュータ・プログラムの著作権の譲渡を定めたからといって、その効力が認められるとはかぎられない<sup>24</sup>。

## 5 営業秘密

大学の基本理念は「学問の自由」にある。この「学問の自由」には研究成果の発表の自由が含まれる。すなわち、大学の研究は論文などの形によって社会に公開されることによって、その研究成果を誰もが利用できることになり、社会的な意義を果たすということが大学の本来のあり方である。

これに対して、特許法は、特許権の対象となる技術の特許権者に独占させることによって、特許製品から利益を特許権者に帰させる法制度となっている。特許権は、新たな技術情報の生産にインセンティブを与える制度であるところから、公知となっている技術に与えないものとなっている。したがって、出願前の研究発表は、新規性を阻害する虞がある<sup>25</sup>。したがって、特許権を取得することからは、特許出願前は秘密を確保し置くことが望ましい。また、特許を取得するよりもその技術を秘密として置き、不正競争防止法によって保護を受けることによって、より大きな利益を期待できるものもある。研究発表をすれば、その技術は営業秘密としては保護を受けられないことになる。

このことは、大学における研究発表の自由と特許権の取得や営業秘密の保持ということが相反するものであることからくる当然の結果である。そもそも、大学というところは、その研究の秘密を保持するためのものとして組織されていない<sup>26</sup>。それは、研究者は研究に関する自由な意見交換によって、研究を高めていくものであるし、授業料を支払って、教育を受け、研究をしている学生・大学院生が教員の研究の成果を享受するというのが大

学のあり方である。

大学における研究者に秘密保持の義務を一般的に課することは、学問の自由と両立しえない。大学における学則等の規則によって、研究発表の自由を制限することは、学問の自由によって成り立つ大学の自己否定にも繋がるものである。

## 6 大学と企業との特許権の共有

知的財産戦略大綱以来の大学における知的財産の創造で、重点の一つとなっているのが、大学と企業との共同研究である。大学と企業との研究のかかわりには、いろいろなものが想定される<sup>27</sup>。企業と大学との産学連携については、企業と大学とが自由な契約を結べばよいとも考えられるけれども、企業が特定の教員の研究に関する契約を行ないたいという要望があるときに、通常の技術開発に関連する契約と異なっている場合がある。通常の技術開発に関する契約であれば、技術開発を委託する企業と受託する企業とで契約をすればよい<sup>28</sup>のであるが、企業と大学が契約をしたとしても、企業が目的としている特定の地位は企業の研究開発に従事する者とは異なるのであり、その点に留意をすることが必要となる。

①企業と大学の教員が共同研究に関する契約を結ぶ場合、②企業が特定の教員を指定して大学と契約を結ぶ場合に分けて考えてみよう。

①企業が大学の教員個人と共同研究に関する契約を結ぶ場合には、研究を委託したい企業とその研究を担当する教員が契約を結ぶのであり、大学の教員と大学との問題を別にする<sup>29</sup>と特別な法律上の問題は生じないものと思われる。その共同研究では、その発明は教員個人（あるいは教員と共同研究をしている企業）に帰属するものと考えられるので、企業は共同研究を行なう教員と契約をして、特許権の帰属、秘密の保持等の契約をすればよいので、大学との教員の共同研究に関する特有の問題は生じない。

②企業が特定の教員との共同の研究を目的として、大学と契約を結ぶ場合には、いくつかの問題が生じる虞がある。企業の従業者の研究による発明は職務発明となることが通常であるのに対し、大学の教員の発明については、必ずしも、職務発明となるものではない。そこで、企業としては、大学に教員から特許を受ける権利を譲り受けることだけを内容と

する契約を結ぶだけでは、共同研究の成果である特許を受ける権利を取得できるかどうか  
が不安定なことになる<sup>30</sup>。そこで、企業としては、大学と教員との三者で契約を結び、そ  
の教員が研究に従事することを教員の義務とすることが想定される。問題となるのは、教  
員が他の大学へ転出するような場合である。共同研究開発契約で、教員の移動を否定する  
ことは、大学における自由な研究を否定することに繋がりがねないので、教員が大学を辞  
める場合には契約を終了させるか、大学の契約上の地位を転出先の大学に譲渡する努力義  
務を課し、譲渡できない場合には契約を終了させるしかないものと想定される。

なお、大学と企業との共同研究契約において、その成果としての発明を大学と企業との  
共有とすることがある。この場合に、特段の定めがなければ、企業は自由に実施すること  
ができ、他の共有者である大学が実施していなくても不実施補償を支払う必要はない（特  
許法第73条第2項）。大学が不実施補償を得たければ、企業との共同研究開発契約におい  
て不実施補償を受ける旨の契約をすればよい。この点に関して、特許法の規定を改正して  
不実施補償を盛り込むべきであるとの主張があるが、これまでの共同研究開発契約は、特  
約がなければ不実施補償を支払わないという条件で、企業の支払う研究費の額などが決定  
されて締結されているので、このような改正を行えば、共同研究開発契約に大きな混乱を  
もたらす虞がある。大学が、不実施補償を得たければ、それを契約に盛り込むことによっ  
て可能になるのであるから、特許法の規定を改正する必要など無い。

また、大学と企業とが特許権を共有する場合でも、大学は、他の共有者の同意がなけれ  
ば、第三者に譲渡することも、第三者にライセンスをすることもできない（特許法第73条  
第1項第3項）。この点に関して、大学が譲渡やライセンスの許諾を自由にできるように、  
特許法を改正すべきであるという主張がある。これまでの共同研究開発契約は、共有者が  
同意なく譲渡やライセンスをできないという条件で、企業の支払う研究費の額などが決定  
されて締結されているので、このような改正を行えば、共同研究開発契約に大きな混乱を  
もたらす虞がある。共有者である大学が自由に競争企業に譲渡やライセンスができるので  
あれば、共同研究開発によって得られる企業の利益の不確実性が大きくなり、共同研究開  
発をする誘因を失う虞がある。また、現在の規定を前提として、契約によりライセンスを  
与えられている者の経済的利益も、他の共有者の自由な譲渡やライセンスによって、失わ  
れる虞があり、ライセンスなどが難しくなる虞もある。共同研究開発をしようとする企業  
は、譲渡やライセンスを禁止するための契約条項を共同研究開発契約に盛り込むだけであ

り、その条項の第三者への対抗力を確保するためにこの条項を特許登録簿に記載する必要が生じる（第三者に対する対抗力を認めないとすれば、大学との共同研究開発契約そのものが不安定になり、そのような契約を結ぶ企業は減少するであろう）。現行法によっても、契約によりライセンスや譲渡を認めることができ、ライセンスや譲渡を受けようとする者は、共有者の同意書をとることによってそのライセンスや譲渡の有効性を確保することができるのであって、現在の規定が譲渡やライセンスを妨げているとはいえない。

上記のような改正は、契約実務の変更を求めることになり、実務上の混乱を発生させる虞がある。また、上記のような改正が大学が共有者となる場合に限定しないとすると、企業間の共同研究開発契約全体の見直しが必要となり、共同研究開発全体に対する影響も生じる虞がある。また、共有を利用した特許権に関するファイナンスなどにも影響を与える虞がある。現在の規定は、大学の共同研究開発契約の自由を制約するものではない、ということの理解が必要である。

## 7 試験研究を理由とする特許権の制限

特許権の効力は試験または研究による実施に対しては効力が及ばないものとされている（特許法第69条第1項）。特許権の効力については、TRIPs協定で規定されているのであり、その効力を広範に制限することは、条約違反となる虞がある。TRIPs協定30条で、特許権の効力の制限は、①限定的でなければならないこと、②特許の通常の実施を不当に妨げるものでないこと、③第三者の正当な利益を考慮し、特許権者の正当な利益を不当に害さないこと、を満たすものでなければならない（Canada-Patent Protection of Pharmaceutical Products, WT/DS114/R）とされている。

特許法第69条の試験と研究は、特許の対象となっている物や方法そのものの試験と研究をさすものであり、特許の対象となっている物や方法を試験や研究で使用することを特許権の効力から除外するものではない。試験や研究で使用することそのものについて、特許権の効力を制限することは、試験や研究に用いられる特許権の対象となる物や方法の特許権を無意味ならしめるものとなり、特許法の趣旨に反し、特許権者の正当な利益を害することは明白であり、条約違反になるというべきである。そもそも、現在の特許法第69条が、

商業目的での改良目的の研究までも特許権の効力から除外していることについて、TRIPs協定との整合性が問題となる虞があるのであり、この規定を適用範囲をさらに拡大することは問題外ともいうべきである。

## 8 むすびにかえて

大学における知的財産権の取得を推奨する国家の政策という突拍子もないことが何故おきてしまったか、ということは政治学の課題ではあるかもしれないが、知的財産法の問題ではない<sup>31</sup>。知的財産法における議論は、利益を追求する企業を情報に関する財産権という手段で誘導することにより、社会全体の利益の増加を目的とする特許法などの基本的視座のもとに、大学における特許権などの問題をどのように取り扱うことが、社会全体にとってもっとも好ましいかという検討を行なうところにある。

そのように考えていくと、企業において大学との共同研究を行なおうとすることを否定する必要はない<sup>32</sup>けれども、それを大学の目的とすることには大きな問題があるというべきであろう。大学の存在意義は「学問の自由」にあり、それを除いては大学の存在はありえない<sup>33</sup>。大学における企業との共同研究は、学問の自由の一環としてなされるべきものであり、知的財産権もそれと両立する範囲内において取得されるべきものである。

「学問の自由」は大学の自由な風土の上に成り立つべきものであり、知的財産権がその大学の自由な風土を損なってはならないのである<sup>34</sup>。知的財産権は情報を独占するものであり、研究発表の自由により、その研究成果を社会に発表することによって、その研究成果の社会に還元するという大学の理念と相反する性格を有するものであることを忘れてはならない。大学は利益を追求するものではない<sup>35</sup>ことも、経済的利益の追求をその一要素とする知的財産法とはその理念が相反するところもある。

そう考えていけば、大学における知的財産権というものは、大学そのものの研究に役に立つ範囲においての副産物の利用方法ぐらいに考えていくべきものであり、それを大学の「第三の使命」などと言うべきではないであろう。

〔注〕

- 1 知的財産戦略大綱以来の推進計画で「知的財産」として想定されているのは、特許権とコンピュータ・ソフトウェアとデジタルコンテンツに係る著作権である（『知的財産推進計画2004』23頁）。ここで、デジタルコンテンツとは、「コンピュータ等を用いて作成された映像、データベース、ソフトウェア等」を差すものと記述されている（『知的財産推進計画2004』114頁）。特許権とコンピュータ・ソフトウェアに係る著作権は技術的特徴を持つものに対して、デジタルコンテンツに係る著作権は技術を対象としているものではない。両者は、その性質を異にしているため、同一に議論することはできない。本稿では、知的財産戦略大綱以来の推進計画の中で、大学に関して焦点をあてられている技術に関連する特許権とコンピュータ・ソフトウェアに係る著作権を念頭において議論することとする。
- 2 日本では、1990年代以降、知的財産法の充実が図られてきたが、これまでの改正は、国際的な動向、経済や技術の発展に合わせていく政策であって、政策的に、知的財産法を再構築していくという改正とまではいえなかった。
- 3 知的財産戦略大綱や知的財産推進計画には、内容の矛盾する政策が含まれているが、本稿では、この問題は取り扱わない。一例として、技術開発の推進を謳いながら、特許出願や審査請求の抑制が政策に盛り込まれていることがその典型的なものである。
- 4 特許法がビジネスローとして位置づけられている所以は、企業における技術の開発に対するインセンティブとして機能するところにある。
- 5 特許庁の政策の一つが特許審査の遅延を防ぐための特許出願や審査請求の抑制による特許庁の負担の減少にあるので、特許法の充実により、特許出願の数や審査請求の数が増えることになれば、特許庁の政策と違う方向に向かってしまうことになる。
- 6 芦部信喜『憲法学Ⅲ 人権各論（1）〔増補版〕』（2000年）201頁、佐藤幸治『憲法〔第三版〕』（1995年）509頁
- 7 教育基本法第2条は、教育の目的を達成するために「学問の自由を尊重し、実生活に即し、自発的精神を養い、白他の敬愛と協力によって、文化の創造と発展に貢献するように努めなければならない」と規定している。
- 8 学校教育法第62条は、「大学には大学院をおくことができる」と規定し、第65条は、「大学院は、学術の理論及び応用を教授研究し、その深奥をきわめて、文化の進展に寄与することを目的とする」と規定されている。
- 9 知的財産戦略大綱以来の推進計画において、大学に期待されているのは、科学技術の振興の手段としての知的財産であるので、ここでは、科学技術に関わる知的財産権について検討する。
- 10 そもそも、知的財産法は情報を財産権として保護する法制度の総称であり、情報を財産権として保護することからビジネス・ローとして位置づけをすることができる。なお、技術開発にインセンティブを与える制度としては、研究開発に対する補助金を与えることが考えられるが、将来の技術の発展を見込んだ補助金の交付は難しいのであり、知的財産法という一般的な制度を定めることにより、その研究対象の選択をも技術の開発者に委ねることが有効であるとの考え方が生じてくる。

- 11 特許法が保護の対象としている「技術」がどの範囲までを含むかについては、バイオテクノロジーやコンピュータ・ソフトウェアなどの新しい技術分野を巡って議論がある。本稿との関連では、著作権法と関連を有するコンピュータ・ソフトウェアにおいてのみ議論が生じる虞がある。この点については、後述する。
- 12 知的財産推進計画はデジタルコンテンツに係る著作権をも含めるものとしているが、デジタルコンテンツに係る著作物の創作は大学に期待されているものとして構成されていない。
- 13 ただ、著作権が期限付きの権利ではあるというもののその期間が長期にわたり、その期間が延長されることもあるから、その期間の総利益の予測が付き難く、インセンティブの機能として問題もある。
- 14 ここで想定されているのは、主に、特許権の保護の対象である発明（技術的思想）である。
- 15 科学技術・学術審議会技術・研究基盤部会産学連携推進委員会知的財産ワーキンググループ（第1回）議事録
- 16 筆者が委員であった時に、そもそも、知的財産の創造等を大学の第三の使命とすることに対しての疑問を専門調査会長に投げかけたところ、そのような議論はしないで欲しい、との話があった。
- 17 それゆえに、①企業が大学の教員に研究費等を支出して、その研究成果について特許権を取得する場合、②政府が科学研究費などの研究費等を支出して、その研究成果について、国が特許権を取得する場合は、組織的原理に基づいて行われる研究であり、教員個人への特許を受ける権利の帰属の例外とされたのである。
- 18 昭和52年の学術審議会の答申もこの点を指摘している。この審議会の答申で例外とされている特定の研究目的の補助金などが給付されている場合には、研究目的が特定されているのであり、教員の自由な選択による研究テーマや研究方法の決定とは異なる性格を有している。このような場合に、教員の職務と考えることには合理性があるものと考えることができる。このような場合でも、その成果は論文などで公表することが、その制度本来の目的に適うものであると思われる。
- 19 そのような契約がなされなかった場合には、特許を受ける権利を譲り受けた大学はその特許を受ける権利を出願して特許権を取得して受けるべきであった利益を基準の一つとして対価を支払わなければならない（特許法第35条第4項）から、特許を受ける権利を出願しなかった場合でも、特許を受ける権利を出願して特許権を取得して受けるべき利益を基準の一つとして、対価を支払わなければならない。
- 20 大学と学生及び大学院生との契約は消費者契約法上の契約としての性格を有するものと考えられるのであり、学生や大学院生は、消費者契約法に基づく保護も受けることになる。
- 21 「知的財産推進計画2004」23頁
- 22 「科学技術・学術審議会技術・研究基盤部会産学官連携推進委員会知的財産ワーキンググループの報告書」でも、職務著作となる範囲が極めて限定されていることを指摘するのみである。
- 23 翻案権については、契約に明示しなければ、その権利は著作者に留保されたものとなる。
- 24 大学と学生及び大学院生との契約は消費者契約法上の契約としての性格を有するものと考えられるのであり、学生や大学院生は、消費者契約法に基づく保護も受けることになる。

- 25 日本の特許法では、研究発表が新規性を阻害しない例外的事由（特許法第30条）があるが、ヨーロッパ特許条約では新規性を阻害して特許権を取得できない。
- 26 そもそも、大学で秘密として保持されるべきものと認識されているのは、大学の入学試験に関する秘密と成績評価に関する秘密ぐらいであろう。
- 27 共同研究には、企業が大学の教員に寄付をすることも含まれるが、企業が大学の教員に寄付をしている場合は、その成果は、教員に帰属するか教員の所属する大学に帰属するかと言う問題であり、これまで議論したところと異ならないので、ここでは、企業と教員あるいは大学が共同研究に関する契約を結ぶ場合を議論する。
- 28 企業 $\alpha$ が他の企業 $\beta$ と共同研究を行なう時に、共同研究を行なう特定の研究者を想定していない場合は、通常、他の企業の研究者の研究成果は職務発明となるので、企業 $\beta$ に職務発明に関する規定が整備されていることを確認した上で、企業 $\beta$ と契約をすればよいであろう。企業 $\alpha$ が他の企業 $\beta$ と共同研究を行なう時に、共同研究を行なう特定の研究者 $\epsilon$ を想定している場合は、その特定の研究者 $\epsilon$ が研究に従事することを前提とした契約をすればよいであろう。
- 29 研究を行なう教員と大学との間での生じるべき問題を回避するためには、企業は、大学を当事者に加えて、契約を結んだ方がよいことになる。この場合でも、教員が大学を転出した時は、転出先の大学との問題が生じることを回避することはできない。
- 30 企業と契約した大学は、その教員をして、研究をなさしめることをする義務を負い、その義務が果たされない場合は債務不履行の責任を負うことは当然であるが、教員は大学を辞める自由を有しているのであり、その場合には、企業は研究開発による利益を得られないことになる。大学に対する損害賠償の請求がどれほどの現実的意味を持ちうるか不明である（大学を訴える企業という評判は、以降の大学との共同研究に影響を与える虞もある）。
- 31 大学における特許権の取得・活用という議論の過程では、アメリカ合衆国の例が掲げられているが、取り上げられている例がアメリカ合衆国全体を示しているかは定かではなく、そもそも、アメリカ合衆国の大学と日本の大学ではその在り方の違いも大きいのであり、単純に導入すればいいというものではない。
- 32 応用技術分野では、企業と大学との共同研究が早期の製品化に結びつき両者にとって好ましい状態が生じる可能性があることを否定するものではない。
- 33 大学がこのような存在意義を有するからこそ、国立大学法人への運営交付金や私立大学への補助金という財政支出が肯定されるのである。
- 34 プロイラーの味は、ジビエ（野鳥）の味に遥かに及ばないと言うことを忘れてはならない。
- 35 大学が利益を追求するものであるとするならば大学などという制度は必要なく、専門学校があれば十分であろう。

# 会社法の現代化と税制の改正の方向

水 野 忠 恒

# 目次

## 第1節 はじめに

- I 改正の趣旨
- II 改正法の概要

## 第2節 会社法の現代化に関する改正法の主たる論点

- I 合名会社・合資会社・合同会社
- II 設立関係
- III 株式
- IV 自己株式
- V 会社の機関・組織——役員給与
- VI 会社の計算関係
- VII 組織再編成——会社分割・合併に対する会計処理の明確化
- VIII 株式交換・株式移転制度
- IX 清算
- X 簡易合併・分割・事後設立
- XI 略式合併・分割・株式交換

## 第3節 外国会社

## 第4節 あらたな会社類型

- I 合同会社
- II 課税上の問題

## 第5節 感想

## 第6節 補論—会社とLLC

- I はじめに——新たな合同会社と法人課税
- II 法人税の納税義務者
- III パートナーシップの特色
- IV 有限責任事業組合と合同会社——アメリカ法の影響
- V 州法における Limited Liability Company (LLC) の特色と租税法の考え方
- VI LLCの基本的仕組み

## 第1節 はじめに

### I 改正の趣旨

1 法制審議会では、商法第2編の「会社」ならびに有限会社法などの平仮名口語体化をはかるとともに、解釈等の明確化のための規定の整備を行い、これらをひとつの法典としてわかりやすく再編成し、改正するとしていたが、2005年6月に「会社法」が成立した。2006年5月に施行が予定されている。

要綱試案では、改正目的として、具体的には、以下のようにいわれた。

#### 「1 会社法制の現代語化

会社に関して規定する商法第2編、有限会社法、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下「商法特例法」という。）等について、次のような方針による現代語化を行うものとする。

（1）片仮名文語体で表記されている商法第2編、有限会社法等の各規定について、仮名口語体化を図る。

（2）用語の整理を行うとともに、解釈等の明確化についても必要に応じ規定の整備を行う方向で検討する。

（3）商法第2編、有限会社法、商法特例法等の各規定については、これらを一つの法典（会社法（仮称））としてまとめ、わかりやすく再編成する。」

2 会社にかかる諸制度間の規律の不均衡の是正をおこなうとともに、最近の社会経済情勢の変化に対応するための各種制度の見直し等を行う。つまり、経済制度等の変化に対応するために、実質的な改正（実質改正）も行うというものである。

#### 「2 実質改正

会社法制の現代語化の作業に合わせ、会社に係る諸制度間の規律の不均衡の是正等を行うとともに、最近の社会経済情勢の変化に対応するための各種制度の見直し等「会社法制の現代化」にふさわしい内容の実質的な改正を行うものとする・・・。」

この改正法は、この数年間の相次いだ商法改正の見直しと思われる。この商法改正作業では、特に、税制を意識しているわけではなく、また、財務省において、株式交換・株式移転制度や、特定目的会社の立法の時のように、並行して作業が行われているわけではないが、「会社法」として全面的な見直しがなされており、税制に投げかけられる問題がかなり生ずるものと思われる。例えば、現物配当や、組織再編成にあたる三角合併の問題については、その税制上の取り扱いも議論されなければならないと思われる。会社法と租税法には交錯する点が少なくなく、税制の改正を待ってはじめて、会社法の実際の運用が可能になるものと思われる。そのような会社法の動向を受けて、平成18年度の税制改正において、新会社法に対応した法人税法の改正が行われた。

これとは逆に、LLC など、実質的には、税制上の利点を利用するために設立される事業体について、その私法関係を明確にすることが、今回の商法改正においても取り上げられていた。以下の基本的方針が挙げられている。

## 「第6部 その他

### 1 新たな会社類型

出資者の有限責任が確保され、会社の内部関係については組合的規律が適用されるというような特徴を有する新たな会社類型を創設する方向で検討する。

(注) 新たな会社類型の規律の骨子として、次のようなものが考えられるがどうか。

#### 1 会社の内部の関係

(1) 会社の内部の関係は、基本的に合名会社の規律に準ずるものとする。

例えば、社員の入社、持分の譲渡、会社成立後の定款変更は、原則として総社員一致によるものとする（商法72、73条参照）。・・・

#### 2 会社の外部との関係

(1) 社員の出資については、全額払込制度を採用し、各社員はその限りにおいて責任を負うものとする（有限責任）。

(注) 社員が出資できるものは、金銭その他の財産に限るものとする（商法150条）。

(2) 貸借対照表及び損益計算書の作成を義務づけるものとし、債権者にはそれらの閲覧請求権を与えるものとする。

(3) 剰余金の分配については、株式会社と同様の資本制度を採用し、株式会社と同様の財源規制を課すものとする。・・・」

## II 改正法の概要

### 「1 目的

・最近の社会経済情勢の変化への対応等の観点から、最低資本金制度、機関設計、合併等の組織再編行為等、会社に係る各種の制度の在り方について、体系的かつ抜本的な見直しを行っている。

・商法第2編、有限会社法、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律等の各規定を現代的な表記に改めた上で分かりやすく再編成し、新たな法典（会社法）を創設している。

### 第2 会社法の要点

・利用者の視点に立った規律の見直し

中小企業や新たに会社を設立しようとする者の実態を踏まえ、会社法制を会社の利用者にとって使い易いものとするために、各種の規制の見直しを行っている。

#### (1) 株式会社と有限会社を1つの会社類型（株式会社）として統合

いわゆる株式譲渡制限会社（その発行する全ての株式についてその譲渡につき当該会社の承認を要する株式会社）について取締役の人数規制や取締役会の設置義務が課せられない現行の有限会社型の機関設計の採用を認めるなど、株式会社における定款自治の範囲を拡大し、その規律の多様化・柔軟化を図ることにより、現行の株式会社と有限会社の両会社類型を1つの会社類型（株式会社）として統合している。

既存の有限会社については、引き続き従前の規律を維持するための所要の措置を設けている。

#### (2) 設立時の出資額規制の撤廃（最低資本金制度の見直し）

株式会社の設立に際して出資すべき額について、下限額（現行法では株式会社につき1000万円、有限会社につき300万円）の制限を撤廃している。

#### (3) 事後設立規制の見直し

事後設立（会社成立前から存在する財産で営業のために継続して使用するものを会社成立後2年以内に一定規模以上（現行法では資本の5パーセント以上）

の対価で取得すること)に係る検査役の調査の制度は、廃止している。

## 2 会社経営の機動性・柔軟性の向上

会社経営の機動性・柔軟性の向上を図るため、株式会社の組織再編行為や資金調達に係る規制の見直し、株主に対する利益の還元方法等の合理化を行うとともに、取締役等が積極果敢な経営を行うことの障害にならないよう取締役等の責任に関する規律の合理化を図っている。

### (1) 組織再編行為に係る規制の見直し

組織再編行為に係る規制について、次のような見直しを行っている。

・吸収合併等の場合において、消滅会社の株主等に対して、存続会社等の株式以外の財産（現金、親会社の株式等）を交付すること（「合併等対価の柔軟化」）を認めている。

・簡易組織再編行為（存続会社等における株主総会の承認決議を要しない組織再編行為）に係る要件を緩和する。また、新たに略式組織再編行為の制度を設け、合併等の組織再編行為を行う会社において株主総会の承認決議を要しないこととなる場合を拡張するとともに、少数株主保護のための差止め制度を創設している。

・資金調達の円滑化等を図る観点から、株式・新株予約権・社債制度に関し、次のような見直しを行っている。ある種類の株式の譲渡についてのみ会社の承認を要するものとするなどを認めるなど、株式の譲渡制限に係る定款自治の範囲を拡大している。

・会社に対する金銭債権の現物出資について、一定の場合（当該会社に対し、履行期が到来しているものを当該金銭債権の債権額以下で出資する場合）には検査役の調査を要しないものとしている。

・多様化された種類株式の利用可能性を高めるため、種類株主総会の決議を要する場合の明確化等を図っている。

・端株制度について、単元株制度との統合により、廃止している。

・新株予約権の消却対価として、株式を交付することを認めている。

代表取締役に対する社債の発行条項に係る決定権限の授権の許容、社債管理会

社の権限・責任の強化、社債権者集会の特別決議の成立要件の緩和、社債券不発行制度の導入等、社債制度全般について規律の合理化を図っている。

#### (2) 株主に対する利益の還元方法の見直し

株主に対する利益の還元方法の多様化・柔軟化を図る等の観点から、次のような見直しを行っている。

・株主に対する金銭等の分配及び自己株式の有償取得を「剰余金の分配」として整理し、これらについて統一的に財源規制をかけている。

・剰余金の分配は、いつでも、株主総会の決議により、決定することができるものとしている。

・委員会等設置会社以外の株式会社であっても一定の要件を充たすもの（取締役会のほか監査役会及び会計監査人を設置し、かつ、取締役の任期を1年とするもの）については、定款の定めを置くことにより、取締役会の決議をもって剰余金の分配を決定することができるものとしている。

#### (3) 取締役の責任に関する規定の見直し

取締役の会社に対する責任について、無過失責任規定の見直し等を行い、委員会等設置会社とそれ以外の株式会社との規律の整合性を図っている。

### 3 会社経営の健全性の確保

会社経営の健全性を確保し、株主及び会社債権者の保護を図るため、株式会社に係る各種の規制の見直しを行っている。

#### (1) 株主代表訴訟制度の合理化

株主代表訴訟制度について、次のような見直しを行っている

・完全子会社となる会社につき係属中の株主代表訴訟の原告が、株式交換等により完全子会社の株主たる地位を喪失する場合であっても、一定の場合には、当該株主代表訴訟の原告適格を喪失しないものとしている。

・株式会社が株主からの提訴請求に応じない場合において、当該株主又は当該提訴請求に係る取締役からその請求があったときは、当該株式会社に、その不提訴の理由の通知を義務付けている。

・株主が自己の不正な利益を図るために行う提訴等、株主代表訴訟の制度趣旨を

逸脱する提訴は認めないものとしている。

#### (2) 内部統制システムの構築の義務化

大会社について、内部統制システム（取締役の職務執行が法令・定款に適合すること等、会社の業務の適正を確保するための体制）の構築の基本方針の決定を義務付けている。

#### (3) 会計参与制度の創設

主として中小企業の計算書類の正確性の向上等を図るため、任意設置の機関として、会計に関する専門的識見を有する公認会計士（監査法人を含む。）又は税理士（税理士法人を含む。）が、取締役等と共同して計算書類を作成し、当該計算書類を取締役等とは別に保管・開示する職務等を担うという、会計参与制度を創設している。

#### (4) 会計監査人の任意設置の範囲の拡大

大会社以外の株式会社は、小会社であっても、定款で会計監査人の設置を定めることができるものとしている。

### 4 新たな会社類型（合同会社）の創設

(1) 創業の活発化、情報・金融・高度サービス産業の振興、共同研究開発・産学連携の促進等を図るため、出資者の有限責任が確保され、会社の内部関係については組合的規律が適用されるという特徴を有する新たな会社類型（合同会社）を創設している。

#### (2) 特別清算制度等の見直し

特別清算の制度について、協定の可決要件を緩和するなどその手続を迅速化・合理化するための見直しを行うとともに、会社の整理の制度を廃止する。

### 5 税制改正の必要性

この改正法は、この数年間の相次いだ商法改正の見直しと思われる。商法改正作業では、特に、税制を意識しているわけではなく、また、株式交換・株式移転制度や、特定目的会社の立法の時のように、財務省において、並行して作業が行われているわけではない。結論から言えば、法人税法においては、最小限の改正

を基本方針としている。

ちなみに、平成18年度の税制改正の趣旨は、以下のとおりである。

「現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講ずることとし、次のとおり税制改正を行うものとする。」（与党税制改正大綱）

法人関連税制においても、持続的な経済社会の活性化を目指すものであることは明らかであるが、新会社法の制定に伴って改正された項目があることも否定できないと思われる。

注目される具体的な法人税法等の改正規定としては、資本金等の額の意義、配当所得の範囲、現物配当、自己株式の取り扱い、業務執行役員等に対する給与の範囲、株式交換・株式移転制度、三角合併の問題、合同会社（Limited Liability Company, LLC）等がある。」

本稿では、この「会社法」が、税制改正を促すと思われる点を掲げ、その課税のありかたを考える糸口としたいと思う。平成18年度税制改正についても、それぞれの項目、もしくは、本稿の末尾にまとめて、論じることとする。

## 第2節 会社法の現代化に関する改正法の主たる論点

### I 合名会社・合資会社・合同会社

1 合名会社・合資会社については、要綱試案（vi）で扱われる事業体との関連性も考慮するとされていたが、アメリカ合衆国における Limited Liability Company（LLC）にならった合同会社が創設された。これらは、あわせて、持分会社といわれる（会社法第3編）。そこでの2つの事業類型の相違は有限責任社員の存否のみであり、会社類型としては大きく異ならないとされる。

今後の方針として、商法147条をはじめ、適用の不明確な規定の明確化が必要であるとしつつ、ひとつの会社類型として立法化する案である。

他方で、法人無限責任社員の禁止規定（商法55条）については、合名会社による合弁企業を妨げているとして、削除を検討するものとされる。

2 あらたな会社類型として、LLC（有限責任組合）について、出資者の有限責任が確保され、会社の内部関係については合名会社と同様に組分的規律が適用されるが、剰余金の分配については、株式会社と同様の財源規定を置くものとしたところが新しい。そこでは、合弁会社や小規模会社を念頭においているが、あくまで、私法上の観点から検討を行うものと確認している。

課税上の問題については、事業体一般の課税関係については、①出資と持分、②損益の帰属、③構成員と事業体との取引④持分の取得価額の評価など、非常に複雑なものとなることが十分に予測できるが、新しい事業体の創設の認定は、私法上の観点とともに、税制上の観点から慎重に分析・検討を行うことが重要である。

法人税法には、合同会社に関する規定はおかれていないが、他の持分会社と同じく取り扱うのが新会社法の基本方針である。そこで、①合名会社・合資会社は、従来より法人税が課されており、さらに、②合同会社にも法人格を認め、③剰余金の配当を規定しているので、アメリカ合衆国の LLC におけるように、合同会社を、課税上、組合と認定する余地はないものと思われる。いわば、法人税法の会社として、普通法人に読み込まれると考えられる。要するに、組合課税のもっとも重要な仕組みである、パス・スルーという、損益が直接組合員に帰属するという取り扱いはみられないからである。

## II 設立関係

### (i) 最低資本金

最低資本金については、引き下げの方向にあるとする。具体的には、ITビジネスや、大学発のベンチャー・ビジネスを促進することを目的としている。これは、平成14年に制定された新事業創出促進法改正の方向に同じであるとされ、①新規事業の創業を促進することや、②効率的企業集団の形成のための分社化を容易にすることを考慮しているとされる。

## (ii) 事後設立

事後設立については、現行法をさらに進め、検査役を廃止する方向で検討するとされる。その理由としては、①売買等の交渉の結果を事情をしらない専門家に調査させるのは不合理であると考えられること、②厳格すぎる設立手続では、会社成立後の設備投資を損ね、事業運営に著しい障害となると思われること、③会社財産の侵害は設立時に限られないため、設立時についてのみ、財産移転に検査役を要求することは合理性を欠くと考えられること、④適正な財産価格により評価することは取締役等の責任であると考えられること等が挙げられている。

## (iii) 現物出資・財産引受け

現物出資・財産引受けについても、検査役を不要とする方向にある。特に、A少額特例、B市場価格のある有価証券、C当該会社に対する金銭債権について留意されている。

第三十三条 1項では、発起人は、会社の設立にあたり、現物出資のなされた時には、公証人の認証の後遅滞なく、当該事項を調査させるため、裁判所に対し、検査役の選任の申立てをしなければならないとされるが、同条10項では、その例外を規定している。

「10項

一 第28条において現物出資もしくは財産引受けにされる財産（「現物財産財産等」）について定款に記載され、又は記録された価額の総額が五百万円を超えない場合、28条1項に規定される ①現物出資する者の氏名又は名称、当該財産及びその価額並びにその者に対して割り当てる設立時発行株式の数、もしくは②財産引受けとして、株式会社の成立後に譲り受けることを約した財産及びその価額並びにその譲渡人の氏名又は名称

二 現物出資財産等のうち、市場価格のある有価証券について定款に記載され、又は記録された価額が当該有価証券の市場価格として法務省令で定める方法により算定されるものを超えない場合、①現物出資、若しくは、②財産引受けについて、1号と同じ。

三 現物出資財産等について定款に記載され、又は記録された価額が相当であるこ

とについて弁護士、弁護士法人、公認会計士（外国公認会計士）を含む。）、監査法人、税理士又は税理士法人の証明（現物出資財産等が不動産である場合にあっては、当該証明及び不動産鑑定士の鑑定評価。）を受けた場合、①現物出資、若しくは、②財産引受けについて、1号と同じ。』

会社の設立関係について、会社法案では、当然のこと税制の議論はないが、①子会社でない一般の会社設立については、適格組織再編税制に加えることとなるのか、②会社法制では、資本金の引き下げなど、会社設立の規制緩和にすすみつつあるが、税制上はどう考えるか、といった論点について、税制上の議論がなされることが考えられる。

### Ⅲ 株式

#### 1 株式の内容・種類

まず、譲渡制限付株式、取得請求権付株式、転換株式、新株予約権との転換等が規定されている。

##### (i) 取得請求権付株式

「第百七条

1 株式会社は、その発行する全部の株式の内容として次に掲げる事項を定めることができる。

- 一 譲渡による当該株式の取得について当該株式会社の承認を要すること。
- 二 当該株式について、株主が当該株式会社に対してその取得を請求することができること。
- 三 当該株式について、当該株式会社が一定の事由が生じたことを条件としてこれを取得することができること。

2 株式会社は、全部の株式の内容として次の各号に掲げる事項を定めるときは定款で定めなければならない。

- 一 譲渡による当該株式の取得について当該株式会社の承認を要することについては、次に掲げる事項を定款で定める。

- イ 当該株式を譲渡により取得することについて当該株式会社の承認を要する旨
- ロ 一定の場合においては株式会社、株主もしくは株式取得者からの承認請求（第三百三十六条又は第三百七条第一項）の承認をしたものとみなすときは、その旨及び当該一定の場合
- 二 当該株式について、株主が当該株式会社に対してその取得を請求することができることについては、次に掲げる事項を定款で定める。
  - イ 株主が当該株式会社に対して当該株主の有する株式を取得することを請求することができる旨（取得請求権付株式）
  - ロ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の社債（新株予約権付社債についてのものを除く。）を交付するときは、当該社債の種類（第六百八十一条第一号に規定する種類）及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法
  - ハ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の新株予約権（新株予約権付社債に付されたものを除く。）を交付するときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法
  - ニ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の新株予約権付社債を交付するときは、当該新株予約権付社債についてのロに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのハに規定する事項
  - ホ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の株式等（株式、社債及び新株予約権をいう。以下同じ。）以外の財産を交付するときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法
  - ヘ 株主が当該株式会社に対して当該株式を取得することを請求することができる期間
- 三 当該株式について、当該株式会社が一定の事由が生じたことを条件としてこれを取得することができることとして、次に掲げる事項については、定款に記載するものとされる。
  - イ 一定の事由が生じた日に当該株式会社がその株式を取得する旨及びその事由
  - ロ 当該株式会社が別に定める日が到来することをもってイの自己株式取得の事由と

するときは、その旨

ハ イの取得請求権付株式取得の事由が生じた日に、イの自己株式の一部を取得することとするときは、その旨及び取得する株式の一部の決定の方法

ニ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の社債（新株予約権付社債についてのものを除く。）を交付するときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ホ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の新株予約権（新株予約権付社債に付されたものを除く。）を交付するときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ヘ イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の新株予約権付社債を交付するときは、当該新株予約権付社債についてのニに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのホに規定する事項

ト イの取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の株式等以外の財産を交付するときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法」

3 取得請求権付株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社を取得する場合には、株主にとっては、株式の譲渡であるので、株式、または、社債もしくは新株予約権の価格を収入金額として課税することになると思われる。

## 2 取得請求権付株式の請求権行使による株式の転換・新株の取得

法人税法の改正にあたり、取得請求権付株式の請求権行使による株式の転換・新株の取得について、現行の商法では、株式転換については課税関係を生じないとされるが、新会社法については、資産の交換とみて、譲渡損益の繰り延べとすることとした（法税61条の2）。ただし、株主のそれぞれの株式の時価がおおむね同額でない場合には、時価譲渡とみなすとされる。

### (ii) 種類株

1 さらに、定款の記載によりなしうる異なる種類の株式が規定されている。

## (異なる種類の株式)

「第百八条 株式会社は、次に掲げる事項について異なる定めをした内容の異なる二以上の種類の株式を発行することができる。ただし、委員会設置会社及び公開会社は、第九号に掲げる事項についての定めがある種類の株式を発行することができない。

- 一 剰余金の配当
- 二 残余財産の分配
- 三 株主総会において議決権を行使することができる事項
- 四 譲渡による当該種類の株式の取得について当該株式会社の承認を要すること。
- 五 当該種類の株式について、株主が当該株式会社に対してその取得を請求することができること。
- 六 当該種類の株式について、当該株式会社が一定の事由が生じたことを条件としてこれを取得することができること。
- 七 当該種類の株式について、当該株式会社が株主総会の決議によってその全部を取得すること。
- 八 株主総会（取締役会設置会社にあつては株主総会又は取締役会、清算人会設置会社（第四百七十八条第六項に規定する清算人会設置会社をいう。以下この条において同じ。）にあつては株主総会又は清算人会）において決議すべき事項のうち、当該決議のほか、当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会の決議があることを必要とするもの
- 九 当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会において取締役又は監査役を選任すること。

2 株式会社は、次の各号に掲げる事項について内容の異なる二以上の種類の株式を発行する場合には、当該各号に定める事項及び発行可能種類株式総数を定款で定めなければならない。

- 一 剰余金の配当 当該種類の株主に交付する配当財産の価額の決定の方法、剰余金の配当をする条件その他剰余金の配当に関する取扱いの内容
- 二 残余財産の分配 当該種類の株主に交付する残余財産の価額の決定の方法、当該残余財産の種類その他残余財産の分配に関する取扱いの内容
- 三 株主総会において議決権を行使することができる事項 次に掲げる事項

- イ 株主総会において議決権を行使することができる事項
- ロ 当該種類の株式につき議決権の行使の条件を定めるときは、その条件
- 四 譲渡による当該種類の株式の取得について当該株式会社の承認を要すること 当該種類の株式についての前条第二項第一号に定める事項
- 五 当該種類の株式について、株主が当該株式会社に対してその取得を請求することができること 次に掲げる事項
  - イ 当該種類の株式についての前条第二項第二号に定める事項
  - ロ 当該種類の株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の他の株式を交付するときは、当該他の株式の種類及び種類ごとの数又はその算定方法
- 六 当該種類の株式について、当該株式会社が一定の事由が生じたことを条件としてこれを取得することができること 次に掲げる事項
  - イ 当該種類の株式についての前条第二項第三号に定める事項
  - ロ 当該種類の株式一株を取得するのと引換えに当該株主に対して当該株式会社の他の株式を交付するときは、当該他の株式の種類及び種類ごとの数又はその算定方法
- 七 当該種類の株式について、当該株式会社が株主総会の決議によってその全部を取得すること 次に掲げる事項
  - イ 第一百七十一条第一項第一号に規定する取得対価の価額の決定の方法
  - ロ 当該株主総会の決議をすることができるか否かについての条件を定めるときは、その条件
- 八 株主総会（取締役会設置会社にあつては株主総会又は取締役会、清算人会設置会社にあつては株主総会又は清算人会）において決議すべき事項のうち、当該決議のほか、当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会の決議があることを必要とするもの 次に掲げる事項
  - イ 当該種類株主総会の決議があることを必要とする事項
  - ロ 当該種類株主総会の決議を必要とする条件を定めるときは、その条件
- 九 当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会において取締役又は監査役を選任すること 次に掲げる事項
  - イ 当該種類株主を構成員とする種類株主総会において取締役又は監査役を選任すること及び選任する取締役又は監査役の数

ロ イの定めにより選任することができる取締役又は監査役の全部又は一部を他の種類株主と共同して選任することとするときは、当該他の種類株主の有する株式の種類及び共同して選任する取締役又は監査役の数

ハ イ又はロに掲げる事項を変更する条件があるときは、その条件及びその条件が成就した場合における変更後のイ又はロに掲げる事項

ニ イからハまでに掲げるもののほか、法務省令で定める事項

3 前項の規定にかかわらず、同項各号に定める事項（剰余金の配当について内容の異なる種類の種類株主が配当を受けることができる額その他法務省令で定める事項に限る。）の全部又は一部については、当該種類の株式を初めて発行する時までに、株主総会（取締役会設置会社にあつては株主総会又は取締役会、清算人会設置会社にあつては株主総会又は清算人会）の決議によって定める旨を定款で定めることができる。この場合においては、その内容の要綱を定款で定めなければならない。」

## 2 株主平等の原則

なお、株主の平等の原則について、明記されている。

「第百九条 株式会社は、株主を、その有する株式の内容及び数に応じて、平等に取り扱わなければならない。」

## 3 課税関係

種類株が発行される場合には、それぞれの内容に応じて課税関係を生ずることになる。特に、剰余金の配当や残余財産の分配については、配当や清算所得の課税の問題が重要である。また、株式の譲渡制限が付されている場合には、株式評価の問題が生じると思われる。

# IV 自己株式

## ①（株式の譲渡）

「第百二十七条 株主は、その有する株式を譲渡することができる。」

## ②（株券発行会社の株式の譲渡）

「第百二十八条 株券発行会社の株式の譲渡は、当該株式に係る株券を交付しなければ、その効力を生じない。ただし、自己株式の処分による株式の譲渡については、こ

の限りでない。

2 株券の発行前にした譲渡は、株券発行会社に対し、その効力を生じない。」

### ③ (自己株式の処分に関する特則)

「第二十九条 株券発行会社は、自己株式を処分した日以後遅滞なく、当該自己株式を取得した者に対し、株券を交付しなければならない。」

2 前項の規定にかかわらず、公開会社でない株券発行会社は、同項の者から請求がある時までは、同項の株券を交付しないことができる。」

#### (i) 自己株式買受けの手続

自己株式買受けの手続については、特定の株主からの自己株式の買受がなされる場合は、会社利益の分配とも考えられるのであり、剰余金の分配規制と同様のグループとして検討されている。課税関係においても同様の問題を生ずる。ただし、自己株式の買受けがなされた株主のため、他の株主の持ち株割合が変動し、持ち株比率が増加するが、このような利益については、現在では、税制においては、みなし配当とはされないものと考えられる。

なお、自己株式の買受けをおこなう会社については、取得した自己株式（金庫株）の取り扱いが論点となる。

#### (ii) 特定の場合の手続の特例

要綱試案では、自己株式買受けのなかでも、合併・分割・営業全部の譲渡などの組織再編においてなされる会社と株主との間で自己株式が移転する場合があります、そのような自己株式買受けが促進されることを考慮するとされる。もともと組織再編とは法人税法上の概念であるが、要綱試案においては、組織再編行為として、会社法上の概念としている点に注目される。

例えば、親会社Pの子会社Sが、他の会社A会社の株式を保有する場合において、P会社がA会社（消滅会社）を合併して、A会社（消滅会社）の株主に、P会社の株式を交付する場合について特例を定めることが考えられるのである。このような事例については、法人税法上の組織再編の規定においても検討すべきであると考えられる。

## 1 自己株式の取得

「第百五十五条 株式会社は、次に掲げる場合に限り、当該株式会社の株式を取得することができる。

- 一 一定の事由が生じた日に当該株式会社とその株式を取得する場合（百七条第二項第三号イ）
- 二 株式会社が、譲渡制限株式の譲渡を承認せず、その譲渡制限株式を買い取る場合（第百三十八条第1号ハ又は第二号ハ）
- 三 次条第一項の決議があった場合
- 四 取得請求権付株式の取得請求に応じる場合（第百六十六条第一項）
- 五 全部取得条項付種類株式を発行した種類株式発行会社が、株主総会の決議によって、全部取得条項付種類株式の全部を取得する場合（百七十一条第一項）
- 六 株式会社が、譲渡制限株式の相続人等に売り渡すことを請求した場合（第百七十六條第一項）
- 七 単元未満株式の買取請求に応じる場合（第百九十二条第一項）
- 八 所在不明株主の株式売却制度に買い手として応じる場合（第百九十七条第三項各号）
- 九 端数株の処理に買い手として応じる場合（第二百三十四条第四項各号）
- 十 他の会社（外国会社を含む。）の事業の全部を譲り受ける場合において当該他の会社が有する株式を取得する場合
- 十一 合併後消滅する会社から当該株式会社の株式を承継する場合
- 十二 吸収分割をする会社から当該株式会社の自己株式を承継する場合
- 十三 前各号に掲げる場合のほか、法務省令で定める場合」

## 2 株主との合意による取得

### ①（株式の取得に関する事項の決定）

「第百五十六条 株式会社は、株主との合意により当該株式会社の株式を有償で取得するには、あらかじめ、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。ただし、第三号の期間は、一年を超えることができない。

- 一 取得する株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）

二 株式を取得するのと引換えに交付する金銭等（当該株式会社の株式等を除く。以下この款において同じ。）の内容及びその総額

三 株式を取得することができる期間

2 前項の規定は、前条第一号及び第二号並びに第四号から第十三号までに掲げる場合には、適用しない。」

## ②（取得価格等の決定）

「 第一百五十七条 株式会社は、株主との合意による決定に従い株式を取得しようとするときは、その都度、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 取得する株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び数）

二 株式一株を取得するのと引換えに交付する金銭等の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法

三 株式を取得するのと引換えに交付する金銭等の総額

四 株式の譲渡しの申込みの期日

2 取締役会設置会社においては、前項各号に掲げる事項の決定は、取締役会の決議によらなければならない。

3 第一項の株式の取得の条件は、同項の規定による決定ごとに、均等に定めなければならない。」

## （iii） 課税関係

既に論じたように、自己株式の取得の場合には、その取得価格は重要であり、また、この場合には、その取得価格が株主に対する配当とみなされる可能性もある。会社にとって、取得した自己株式の取り扱いが問題となる。法人税法においては、法人の自己株式の取得については、資産に計上せず、これに対応して、取得時に資本金等の額と利益積立金額とを減少させるものとした（法税2条16号、18号、21号）。これまでは、法人の自己株式の取得については、資産に計上するが、利益積立金を減少するものとされていた。また、自己株式の売却については、資本類似取引として、損益の認定をしなかった。

株主については、種類株式を発行した法人が当該株主から自己株式を取得した場合には、受取対価のうち、株式の種類ごとに区分された利益積立金の額の部分については、みなし配当とし、株式の種類ごとに区分した資本金等の額のうち、みなし配当部分を除く受

取対価と帳簿価額との差額を譲渡損益とするものとされた（法税23、24、61の2条、法税令23条1項）。

## 1 子会社からの自己株式の取得

子会社から、親会社が、自己株式を取得する場合には、合意による自己株式の取得とは異なり、規制が緩和される。

「第六十三条 株式会社がその子会社の有する当該株式会社の自己株式を取得する場合における、株主との合意による株式の取得の規定の適用については、同項中「株主総会」とあるのは、「株主総会（取締役会設置会社にあつては、取締役会）」とする。」

## 2 子会社による親会社の株式取得

1 子会社による親会社の株式取得については、改正法では原則として禁止しつつ、特定の場合には、認めるようにするとされている。その場合には、税制上においても、外国会社を含み、他の会社の事業の全部を譲り受ける場合や、合併・分割において、当該他の会社の有する親会社株式を譲り受ける場合、その他親会社の株式取得を、たんに現物（boot）とみるのではなく、組織再編としての検討が必要となると思われる。

「第三十五条 子会社は、その親会社である株式会社の株式（「親会社株式」という。）を取得してはならない。

2 前項の規定は、次に掲げる場合には、適用しない。

一 他の会社（外国会社を含む。）の事業の全部を譲り受ける場合において当該他の会社の有する親会社株式を譲り受ける場合

二 合併後消滅する会社から親会社株式を承継する場合

三 吸収分割により他の会社から親会社株式を承継する場合

四 新設分割により他の会社から親会社株式を承継する場合

五 前各号に掲げるもののほか、法務省令で定める場合

3 子会社は、相当の時期にその有する親会社株式を処分しなければならない。」

子会社による親会社の株式取得については、組織再編行為として、認めるようにするとされている。その場合には、税制上においても、親会社の株式取得を、たんに現物（boot）とみるのではなく、組織再編としての検討が必要となると思われる。法人税法改正により、

後述の、株式交換・株式移転制度として、組織再編成に組み込まれると思われる（法税57条の4）。

#### （iv） 株式の消却

要綱試案では、株式の消却については、持ち株に応じた強制消却は株式の併合とされる。さらに、自己株式の買受と消却とを区別する意味を乏しいとしていた。

「第百七十八条 株式会社は、自己株式を消却することができる。この場合においては、消却する自己株式の数（種類株式発行会社にあつては、自己株式の種類及び種類ごとの数）を定めなければならない。

2 取締役会設置会社においては、前項後段の規定による決定は、取締役会の決議によらなければならない。」

（株式の併合）

「第百八十条 株式会社は、株式の併合をすることができる。

2 株式会社は、株式の併合をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 併合の割合

二 株式の併合がその効力を生ずる日

三 株式会社が種類株式発行会社である場合には、併合する株式の種類

3 取締役は、前項の株主総会において、株式の併合をすることを必要とする理由を説明しなければならない。」

#### （v） 新株発行・増資

新株発行・増資については、新株引受権の①第三者割当や、②有利発行の問題があるが、従来の株主の利益を考慮した手続の検討が中心にある。

これらの株式関係については、税制上の対応が明確でないと実効性を持ちえないことが考えられる。

##### ①（株主に株式の割当てを受ける権利を与える場合）

「第二百二条 株式会社は、株式の募集において、株主に株式の割当てを受ける権利

を与えることができる。この場合においては、募集事項のほか、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 株主に対し、次条第二項の申込みをすることにより当該株式会社の募集株式の割当てを受ける権利を与える旨
- 二 前号の募集株式の引受けの中込みの期日
- 2 前項の場合には、同項第一号の株主（当該株式会社を除く。）は、その有する株式の数に応じて募集株式の割当てを受ける権利を有する。ただし、当該株主が割当てを受ける募集株式の数に一株に満たない端数があるときは、これを切り捨てるものとする。
- 3、4 （略）
- 5 第百九十九条第二項から第四項まで及び前二条の規定は、第一項から第三項までの規定により株主に株式の割当てを受ける権利を与える場合には、適用しない。」

## ②（資本金の額の増加）

「第四百五十条 株式会社は、剰余金の額を減少して、資本金の額を増加することができる。この場合においては、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 減少する剰余金の額
- 二 資本金の額の増加がその効力を生ずる日
- 2 前項各号に掲げる事項の決定は、株主総会の決議によらなければならない。
- 3 第一項第一号の額は、同項第二号の日における剰余金の額を超えてはならない。」

## ③（準備金の額の増加）

「第四百五十一条 株式会社は、剰余金の額を減少して、準備金の額を増加することができる。この場合においては、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 減少する剰余金の額
- 二 準備金の額の増加がその効力を生ずる日
- 2 前項各号に掲げる事項の決定は、株主総会の決議によらなければならない。
- 3 第一項第一号の額は、同項第二号の日における剰余金の額を超えてはならない。」

## V 会社の機関・組織——役員給与

イ) 特に、新会社法により、法人設立が容易になったので、法人税法独白の問題として、実質的な一人会社の設立と、それによる役員報酬の濫用が危惧されるので、法人のもとで損金算入された報酬について給与所得控除を受けるという二重控除の問題を生ずるため、給与所得控除相当分の損金算入を制限するものとした（法税35条）。この規定については論議を呼んでいるが、その趣旨は、法人形態を利用した節税を防止することにあるが、そもそも、法人形態と個人形態との課税上の不公平を是正することにあるのであり、個人事業と同規模の法人については、個人企業なみに取り扱うべきであるという根本的な基本方針がある。

### ロ) 役員給与の課税関係

従来は、役員報酬については、過大な金額でない限りは、損金算入が認められていた（旧法税34条）。これに対して、役員賞与については、毎年所定の時期に定額が支給されるものであっても、臨時的給与であるものは損金算入を認めてこなかった（旧法税35条4項）。このように、これまでは、役員の報酬と賞与とが法人税法において区別されてきたが、2006年度改正により、すべてを役員の給与という概念を用いることとなった（新法税34条）。そして役員給与については、一定の要件を満たさないものは損金不算入とされるものとなった。これは、法人税法において報酬と賞与との区別をやめることとしたが、役員賞与についても、損金算入が認められることになったわけではなく、後述する利益連動給与をはじめとして、企業の役員給与の支払形態がかわったこととともない、法人税法の規定も大幅に改正され、損金算入が認められる役員給与として、実質要件を採用したものと思われる。その実質要件とは、いずれかに該当する場合には損金算入が認められるが、概略以下のとおりである（新法税34条1項1号から3号）。

- ① その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与（定期同額給与）で政令で定めるもの。
- ② その役員の職務につき、所定の時期に確定額支給する旨の定めに基づいて支給する給与。なお、①の定期同額給与や、③の利益連動給与については、この要件からは除かれる。
- ③ 同族会社を除く内国法人が、政令の定める、その業務執行役員に対して支給する利

利益連動給与で、次の要件をすべて満たすもの。

- i) その算定方法が、有価証券報告書に記載されている当該事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的なものであり、かつ、以下の要件を満たすものであること。
  - a 確定額を限度とするものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。
  - b 会社法404条3項の報酬委員会が決定していること、その他これに順ずる適正な手続として政令が定める手続を経ていること。
  - c その内容が、上のbの決定または手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他財務省令で定める方法により開示されていること。
- ii) その他政令で定める要件

以上のように、利益連動給与については特に要件が厳格に定められているが、それは、従来の利益処分とされた役員賞与と区別するためであり、手続的にも、有価証券報告書または政令で定める方法による開示が要求されているものである。もっとも、それは、個別の役員の給与の個別の開示ではなく、個々の役員給与については、確定した上限が明らかにすることであると考えられる。

## VI 会社の計算関係

### (i) 資本の金額

1 資本金の額他に、会社法では、資本準備金ならびに利益準備金という項目を設けてきた。法人税法では、ほぼ、これに対応して、資本積立金ならびに利益積立金を規制してきた。改正法では、剰余金や準備金とよんで、資本準備金ならびに利益準備金とを合わせて規制し、またその割合の規制を緩和してきている。

#### (資本金の額及び準備金の額)

「第四百四十五条 株式会社の資本金の額は、この法律に別段の定めがある場合を除き、設立又は株式の発行に際して株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給

付をした財産の額とする。

2 前項の払込み又は給付に係る額の二分の一を超えない額は、資本金として計上しないことができる。

3 前項の規定により資本金として計上しないこととした額は、資本準備金として計上しなければならない。

4 剰余金の配当をする場合には、株式会社は、法務省令で定めるところにより、当該剰余金の配当により減少する剰余金の額に十分の一を乗じて得た額を資本準備金又は利益準備金（以下「準備金」と総称する。）として計上しなければならない。

5 合併、吸収分割、新設分割、株式交換又は株式移転に際して資本金又は準備金として計上すべき額については、法務省令で定める。」

2 株主の払込金額は資本金とされる（法税2条16号）。資本金等の額とは、株主から出資を受けた金額とされる（法税令8条）。これまでの資本等の金額というのと実質の変更はないものと思われる。会社法の本法でも、資本準備金と利益準備金との区別がなされることとなった（145条）。さらに、法務省令において、この区別は存在しているのであり、資本積立金と利益積立金の区別は残る。ただし、利益積立金とは、所得金額で留保されている金額で政令で定める額と定義される（法税2条18号、令9条）。

## （ii） 剰余金の分配

剰余金の分配としては、利益配当、中間配当、資本減少等による払い戻し、自己株式の買受けによる払い戻し等を、剰余金の分配として、統一的に財源規制をかけるものとされている。平成13年改正により、資本準備金からの分配が可能とされた（商法289条）。要綱試案では言及していないが、実質的にみて、利益の分配がなされるので、会社法においても、みなし配当等としてきた税制の構成と類似した体系となると思われる。

### ①（株主に対する剰余金の配当）

「第四百五十三条 株式会社は、その株主（当該株式会社を除く。）に対し、剰余金の配当をすることができる。」

### ②（剰余金の配当に関する事項の決定）

「第四百五十四条 株式会社は、前条の規定による剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 配当財産の種類（当該株式会社の株式等を除く。）及び帳簿価額の総額
  - 二 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
  - 三 当該剰余金の配当がその効力を生ずる日
- 2 前項に規定する場合において、剰余金の配当について内容の異なる二以上の種類の株式を発行しているときは、株式会社は、当該種類の株式の内容に応じ、同項第二号に掲げる事項として、次に掲げる事項を定めることができる。
- 一 ある種類の株式の株主に対して配当財産の割当てをしないこととするときは、その旨及び当該株式の種類
  - 二 前号に掲げる事項のほか、配当財産の割当てについて株式の種類ごとに異なる取扱いを行うこととするときは、その旨及び当該異なる取扱いの内容
- 3 第一項第二号に掲げる事項についての定めは、株主・・・の有する株式の数（前項第二号に掲げる事項についての定めがある場合にあっては、各種類の株式の数）に応じて配当財産を割り当てることを内容とするものでなければならない。
- 4 配当財産が金銭以外の財産であるときは、株式会社は、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めることができる。ただし、第一号の期間の末日は、第一項第三号の日以前の日でなければならない。
- 一 株主に対して金銭分配請求権（当該配当財産に代えて金銭を交付することを株式会社に対して請求する権利をいう。）を与えるときは、その旨及び金銭分配請求権を行使することができる期間
  - 二 一定の数未満の数の株式を有する株主に対して配当財産の割当てをしないこととするときは、その旨及びその数
- 5 取締役会設置会社は、一事業年度の途中において一回に限り取締役会の決議によって剰余金の配当（配当財産が金銭であるものに限る。以下この項において「中間配当」という。）をすることができる旨を定款で定めることができる。この場合における中間配当についての第一項の規定の適用については、同項中「株主総会」とあるのは、「取締役会」とする。」
- 一 一定の事由が生じた日に当該株式会社がその株式を取得する場合（百七条第二項第三号イ）
  - 二 株式会社が、譲渡制限株式の譲渡を承認せず、その譲渡制限株式を買い取る場合

(第百三十八条第1号ハ又は第二号ハ)

三 次条第一項の決議があった場合

四 取得請求権付株式の取得請求に応じる場合(第百六十六条第一項)

五 全部取得条項付種類株式を発行した種類株式発行会社が、株主総会の決議によって、全部取得条項付種類株式の全部を取得する場合(百七十一条第一項)

六 株式会社が、譲渡制限株式の相続人等に売り渡すことを請求した場合(第百七十六条第一項)

七 単元未満株式の買取請求に応じる場合(第百九十二条第一項)

八 所在不明株主の株式売却制度に買い手として応じる場合(第百九十七条第三項各号)

九 端数株の処理に買い手として応じる場合(第二百三十四条第四項各号)

十 他の会社(外国会社を含む。)の事業の全部を譲り受ける場合において当該他の会社が有する株式を取得する場合

十一 合併後消滅する会社から当該株式会社の株式を承継する場合

十二 吸収分割をする会社から当該株式会社の自己株式を承継する場合

十三 前各号に掲げる場合のほか、法務省令で定める場合」

### ③(配当等の制限)

「第四百六十一条 次に掲げる行為により株主に対して交付する金銭等(当該株式会社の株式を除く。以下この節において同じ。)の帳簿価額の総額は、当該行為がその効力を生ずる日における分配可能額を超えてはならない。

一 株式会社が、譲渡制限株式の譲渡を承認せず、その譲渡制限株式を買い取る場合(第百三十八条第一号ハ又は第二号ハ)

二 株式会社がその株主との合意によりを取得する場合(第百五十六条第一項)

三 株主との合意に基づく自己株式の取得の場合で、株式会社が決定した取得価格(第百五十七条第一項)による場合

四 全部取得条項付種類株式の取得の場合(第百七十三条第一項)

五 株式会社の売渡請求に基づく当該株式会社の株式の買取り(第百七十六条第一項)

六 株式の競売(第百九十七条第三項)による当該株式会社の株式の買取り

七 端数株の処理(第二百三十四条第四項)による当該株式会社の株式の買取り

## 八 剰余金の配当

2 前項に規定する「分配可能額」とは、第一号及び第二号に掲げる額の合計額から第三号から第六号までに掲げる額の合計額を減じて得た額をいう（以下この節において同じ。）。

一 剰余金の額

二 （略）

三 自己株式の帳簿価額

四 最終事業年度の末日後に自己株式を処分した場合における当該自己株式の対価の額

五 第二号に規定する場合における第四百四十一条第一項第二号の期間の損失の額として法務省令で定める各勘定科目に計上した額の合計額

六 前三号に掲げるもののほか、法務省令で定める各勘定科目に計上した額の合計額

### ④ 配当の意義

#### 1 剰余金の分配

剰余金の分配とは、新会社法で用いられているが（同454条）、配当のひとつである。新会社法では、利益の配当も、資本の払い戻しも、いずれも剰余金の配当とされる。

それにつき、まず、所得税法では、「配当所得とは、法人・・・から受ける剰余金の配当・・・利益の配当、・・・」（所税24条）として、剰余金の分配を配当所得としている。法人税法においても、受取配当の益金不算入の規定として、「剰余金配当」を加えている（法税23条）が、剰余金の配当については、原資の区分に応じて、利益剰余金が原資となる部分については、配当とされるが、資本ならびに資本剰余金が原資となる分配については、プロラタ計算により、資本剰余金が原資となる部分は配当とされるが、資本が原資となる部分は資本の払い戻しとされる。

#### 2 同族会社の留保金課税

先に、一人オーナー会社について、給与の損金算入を制限する規定をみたが、他方で、従来の同族会社の未分配利益である留保金課税も、実質的に個人企業とかわらない同族会社に対して、配当を促す規定が存在したが、中小企業の財務基盤の強化を後押しする趣旨から、留保控除額を引き上げたのである。

同族会社の留保金課税については、留保控除額が、35%→40%、もしくは、1,500万円→

2,000万円に引き上げられる等の改正がなされた（法税67条）。

留保金課税の対象となる同族会社については、3株主グループから1株主グループによる判定へと緩和するほか、留保控除額を引き上げる等抜本的な見直しを行う。

### （iii） 現物配当

1 現物配当については、要綱試案では、現物配当の手続き・要件の規定を検討したが、上述の、第四百五十四条において、株式会社は、剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならないとして、以下の現物配当の場合を規定している。

- 一 配当財産の種類（当該株式会社の株式等を除く。）及び帳簿価額の総額
- 二 株主に対する配当財産

従来は、商法の解釈上是非が論じられたが、立法により現物配当が認められると、いわゆるアメリカ型分割（spin-off）も可能になるので、法人税法における適格組織再編成以外の、分割あるいは清算にも道をひらくことになる。例えば、P会社の分割により、親会社となるP会社の株主に、分割承継会社となるS会社の株式を現物配当として、分配することが考えられる。このような適格分割にない新しい会社分割についても、法人税法上は、適格組織再編成とするかどうか、議論する必要性が認められると思われる。分割対価（分割承継法人の株式）が、分割法人の株主に交付されるものは、分割型分割として、適格分割と認める。分割承継法人の株式の交付は、新会社法上の現物分配であると構成するものとされる（法税62条、62条の2、62条の6）。また、法人税法上、現物分配のおりには、現物財産の含み益は実現するのか、大きな問題がある。現物財産については、分配により含み益が実現するとみるべきであると考えられる。それを否定したアメリカ合衆国最高裁判所の有名な General Utilities 判決が、長年にわたり、多くの租税回避を促したことは否定できない。もっとも、わが国では、IX)の清算において、清算所得の法人税として含み益の多くは課税されている。

### （iv） 資本準備金・利益準備金

1 資本準備金・利益準備金については、要綱試案においては、ふたつの科目の区別を廃

止するものとされていたが、資本準備金と利益準備金との区別は残された。

所得税・法人税法における資本等と利益積立金との区分により、みなし配当を認定してきたがどうなるのかという問題がある。もっとも、既に、商法における資本金等と法人税法における資本等の金額が大きく遊離してきている。

#### (資本金の額及び準備金の額)

「第四百四十五条 2 前項の払込み又は給付に係る額の二分の一を超えない額は、資本金として計上しないことができる。

3 前項の規定により資本金として計上しないこととした額は、資本準備金として計上しなければならない。

4 剰余金の配当をする場合には、株式会社は、法務省令で定めるところにより、当該剰余金の配当により減少する剰余金の額に十分の一を乗じて得た額を資本準備金又は利益準備金（以下「準備金」と総称する。）として計上しなければならない。」

2 所得税・法人税法における資本等と利益積立金との区別により、非適格の組織再編の場合には、株主について、みなし配当を認定してきたが資本積立金と、利益積立金の区別は残るので問題はないと思われる。

## Ⅶ 組織再編成——会社分割・合併に対する会計処理の明確化

要綱試案においては、会社分割・合併を、組織再編行為とよび、それに対する会計処理については、合併におけるプーリング法とパーチェス法とのいずれかを選択するものとし、被合併法人から引きつぐ財産について、時価以下主義は適用しないものとすると言われた。

法人税法における組織再編規定にあたり、商法の計算規定の整備がなく、法人税法において独自の規制を行ってきたところである。

#### (i) 対価の柔軟化——合併、分割、株式交換・株式移転

近年では、組織再編成による事業の再構築の必要性、買収、事業統合のため、存続会社の株式のみではなく、金銭その他をも対価として認めるという要望が強い。特に、組織再編行為・営業譲渡について、最近の税務や会計では、合併を、二つの会社が一つとなるのではなく、組織再編行為・営業譲渡の全般に対する対価とみる理解がみられる。いわば組

織法ではなく、取引としてみるということとも考えられる。特に、次のような事例が生じている。

①三角合併

子会社が、他の会社の吸収合併をするにあたり、その親会社の株式を対価として交付する。

②キャッシュ・アウト・マージャー

消滅会社の株主に金銭のみを交付する。

①（合併契約の締結）

「第七百四十八条 会社は、他の会社と合併をすることができる。この場合においては、合併をする会社は、合併契約を締結しなければならない。」

②（株式会社が存続する吸収合併契約）

「第七百四十九条 会社が吸収合併をする場合において、吸収合併後存続する会社（以下この編において「吸収合併存続会社」という。）が株式会社であるときは、吸収合併契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 株式会社である吸収合併存続会社（以下この編において「吸収合併存続株式会社」という。）及び吸収合併により消滅する会社（以下この編において「吸収合併消滅会社」という。）の商号及び住所

二 吸収合併存続株式会社が吸収合併に際して株式会社である吸収合併消滅会社（以下この編において「吸収合併消滅株式会社」という。）の株主又は持分会社である吸収合併消滅会社（以下この編において「吸収合併消滅持分会社」という。）の社員に対してその株式又は持分に代わる金銭等を交付するときは、当該金銭等についての次に掲げる事項

イ 当該金銭等が吸収合併存続株式会社の株式であるときは、当該株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該吸収合併存続株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項

ロ 当該金銭等が吸収合併存続株式会社の社債（新株予約権付社債についてのものを除く。）であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ハ 当該金銭等が吸収合併存続株式会社の新株予約権（新株予約権付社債に付された

ものを除く。) であるときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ニ 当該金銭等が吸収合併存続株式会社の新株予約権付社債であるときは、当該新株予約権付社債についてのロに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのハに規定する事項

ホ 当該金銭等が吸収合併存続株式会社の株式等以外の財産であるときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法

三 前号に規定する場合には、吸収合併消滅株式会社の株主（吸収合併消滅株式会社及び吸収合併存続株式会社を除く。）又は吸収合併消滅持分会社の社員（吸収合併存続株式会社を除く。）に対する同号の金銭等の割当てに関する事項

四 吸収合併消滅株式会社が新株予約権を発行しているときは、吸収合併存続株式会社が吸収合併に際して当該新株予約権の新株予約権者に対して交付する当該新株予約権に代わる当該吸収合併存続株式会社の新株予約権又は金銭についての次に掲げる事項

イ 当該吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者に対して吸収合併存続株式会社の新株予約権を交付するときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ロ イに規定する場合において、イの吸収合併消滅株式会社の新株予約権が新株予約権付社債に付された新株予約権であるときは、吸収合併存続株式会社が当該新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する旨並びにその承継に係る社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ハ 当該吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者に対して金銭を交付するときは、当該金銭の額又はその算定方法

五 前号に規定する場合には、吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者に対する同号の吸収合併存続株式会社の新株予約権又は金銭の割当てに関する事項

六 吸収合併がその効力を生ずる日（以下この節において「効力発生日」という。）

2 前項に規定する場合において、吸収合併消滅株式会社が種類株式発行会社であるときは、吸収合併存続株式会社及び吸収合併消滅株式会社は、吸収合併消滅株式会社の発行する種類の株式の内容に応じ、同項第二号に掲げる事項として次に掲げる事項を定めることができる。

- 一 ある種類の株式の株主に対して金銭等の割当てをしないこととするときは、その旨及び当該株式の種類
- 二 前号に掲げる事項のほか、金銭等の割当てについて株式の種類ごとに異なる取扱いを行うこととするときは、その旨及び当該異なる取扱いの内容
- 三 第一項に規定する場合には、同項第三号に掲げる事項についての定めは、吸収合併消滅株式会社の株主（吸収合併消滅株式会社及び吸収合併存続株式会社並びに前項第一号の種類の株式の株主を除く。）の有する株式の数（前項第二号に掲げる事項についての定めがある場合にあっては、各種類の株式の数）に応じて金銭等を交付することを内容とするものでなければならない。」

#### ③ (株式会社が存続する吸収合併の効力の発生等)

「第七百五十条 吸収合併存続株式会社は、効力発生日に、吸収合併消滅会社の権利義務を承継する。」

#### ④ (吸収分割契約の締結)

「第七百五十七条 会社（株式会社又は合同会社に限る。）は、吸収分割をすることができる。この場合においては、当該会社はその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を当該会社から承継する会社（以下この編において「吸収分割承継会社」という。）との間で、吸収分割契約を締結しなければならない。」

#### ⑤ (株式会社に権利義務を承継させる吸収分割契約)

「第七百五十八条 会社が吸収分割をする場合において、吸収分割承継会社が株式会社であるときは、吸収分割契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 吸収分割をする会社（「吸収分割会社」という。）及び株式会社である吸収分割承継会社（「吸収分割承継株式会社」という。）の商号及び住所
- 二 吸収分割承継株式会社が吸収分割により吸収分割会社から承継する資産、債務、雇用契約その他の権利義務（株式会社である吸収分割会社（「吸収分割株式会社」という。）及び吸収分割承継株式会社の株式並びに吸収分割株式会社の新株予約権に係る義務を除く。）に関する事項
- 三 吸収分割により吸収分割株式会社又は吸収分割承継株式会社の株式を吸収分割承継株式会社に承継させるときは、当該株式に関する事項
- 四 吸収分割承継株式会社が吸収分割に際して吸収分割会社に対してその事業に関す

る権利義務の全部又は一部に代わる金銭等を交付するときは、当該金銭等についての次に掲げる事項

イ 当該金銭等が吸収分割承継株式会社の株式であるときは、当該株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該吸収分割承継株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項

ロ 当該金銭等が吸収分割承継株式会社の社債（新株予約権付社債についてのものを除く。）であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ハ 当該金銭等が吸収分割承継株式会社の新株予約権（新株予約権付社債に付されたものを除く。）であるときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ニ 当該金銭等が吸収分割承継株式会社の新株予約権付社債であるときは、当該新株予約権付社債についてのロに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのハに規定する事項

ホ 当該金銭等が吸収分割承継株式会社の株式等以外の財産であるときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法

五 吸収分割承継株式会社が吸収分割に際して吸収分割株式会社の新株予約権の新株予約権者に対して当該新株予約権に代わる当該吸収分割承継株式会社の新株予約権を交付するときは、当該新株予約権についての次に掲げる事項

イ 当該吸収分割承継株式会社の新株予約権の交付を受ける吸収分割株式会社の新株予約権の新株予約権者の有する新株予約権（以下この編において「吸収分割契約新株予約権」という。）の内容

ロ 吸収分割契約新株予約権の新株予約権者に対して交付する吸収分割承継株式会社の新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ハ 吸収分割契約新株予約権が新株予約権付社債に付された新株予約権であるときは、吸収分割承継株式会社が当該新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する旨並びにその承継に係る社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

六 前号に規定する場合には、吸収分割契約新株予約権の新株予約権者に対する同号の吸収分割承継株式会社の新株予約権の割当てに関する事項

- 七 吸収分割がその効力を生ずる日（以下この節において「効力発生日」という。）
- 八 吸収分割株式会社が効力発生日に次に掲げる行為をするときは、その旨
- イ 第七十一条第一項の規定による株式の取得
- ロ 剰余金の配当（配当財産が吸収分割承継株式会社の株式のみであるものに限る。）」

## （ii） 課税関係

このような、対価の性質は、法人税法上、ただちに、組織再編成として適格性を論ずるための、事業の継続性にかかわる。さらに、組織再編成が、利益分配の手段として濫用される余地を大きくする。boot（現金以外の対価）は課税されることを明確にしておくべきである。

上述の改正法では、748条2項において、「吸収合併存続株式会社が吸収合併に際して株式会社である吸収合併消滅会社の株主又は持分会社である吸収合併消滅会社の社員に対してその株式又は持分に代わる金銭等を交付するとき」として、キャッシュ・アウト・マージャーを規定している。また、758条では、「四 吸収分割承継株式会社が吸収分割に際して吸収分割会社に対してその事業に関する権利義務の全部又は一部に代わる金銭等を交付するときは、」として、ここでも、キャッシュ・アウト・マージャーを規定している。ここでは、「吸収合併消滅会社の社員に対してその株式又は持分に代わる金銭等を交付するとき」（748条2項）とし、また、「その事業に関する権利義務の全部又は一部に代わる金銭等を交付するとき」（758条4号）としており、現金以外に、合併法人の親会社の株式が交付されることは排除されていない。

ただし、株式以外の対価が多くなると、法人税法上、組織再編成の適格要件を満たさなくなることに留意すべきである。

①の三角合併については、ストック・オプションと同じく、投資家にとって意味のあるのは親会社株式であるので、三角合併については、税制上も、損益計上の繰延べを検討する意味はあると思われる。

②のキャッシュ・アウト・マージャーの利点は、手続の簡略化にあると思われるが、株主にとっては、全株式の譲渡（100%の株式買収）であり、現行法人税法のもとでは、組織再編成の適格性が認められないことは明らかである。

### (iii) 簡易組織再編行為の要件の緩和（略）

### (iv) 略式組織再編行為の採用

略式組織再編行為として、要綱試案では、90%以上議決権株式の保有関係のある会社間の組織再編行為には手続を簡略化する意見が強い。合併の手続を簡略にするということである。

他方で、法人税法においては、100%の株式保有関係の場合にのみ、当然、適格組織再編成とする。そのため、会社間では株式保有関係90%の会社間の合併には、手続を簡略することができるが、法人税法において、事業の継続性の他、独立単位事業要件など、事業の内容について、課税上の規制が残る。それは会社内部の問題として、度外視してよいのかという問題もある。

### (v) 人的分割（分割型分割）に対する財源規制の必要性

人的分割とは、分割会社の営業譲渡と剰余金の分配であるとして、対価の緩和を検討している。さらに、要綱試案では、物的分割（分社型分割）＋ 剰余金の分配とすることを検討している。

分割型分割について剰余金の分配を要素とする場合、株主に株式の交付を行う法人税法上の分割型分割と異なる構成となるので、剰余金の分配には、課税の繰延べが認められるのか、疑問である。法人税法について検討すべき課題である。

## VIII 株式交換・株式移転制度

いうまでもなく、株式交換・株式移転制度は、持ち株会社の設立を主たる目的として創設した規定であるが、株式取得による法人の買収にも用いられる。改正法である会社法でも、規定を置いている。

### ①（株式交換）

「第七百六十七条 株式会社は、株式交換をすることができる。この場合においては、当該株式会社の発行済株式の全部を取得する会社（「株式交換完全親会社」という。）との間で、株式交換契約を締結しなければならない。

## ② (株式会社に発行済株式を取得させる株式交換契約)

「第七百六十八条 株式会社が株式交換をする場合において、株式交換完全親会社が株式会社であるときは、株式交換契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 株式交換をする株式会社（「株式交換完全子会社」という。）及び株式会社である株式交換完全親会社（「株式交換完全親株式会社」という。）の商号及び住所

二 株式交換完全親株式会社が株式交換に際して株式交換完全子会社の株主に対してその株式に代わる金銭等を交付するときは、当該金銭等についての次に掲げる事項

イ 当該金銭等が株式交換完全親株式会社の株式であるときは、当該株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該株式交換完全親株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項

ロ 当該金銭等が株式交換完全親株式会社の社債（新株予約権付社債についてのものを除く。）であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ハ 当該金銭等が株式交換完全親株式会社の新株予約権（新株予約権付社債に付されたものを除く。）であるときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ニ 当該金銭等が株式交換完全親株式会社の新株予約権付社債であるときは、当該新株予約権付社債についてのロに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのハに規定する事項

ホ 当該金銭等が株式交換完全親株式会社の株式等以外の財産であるときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法

三 前号に規定する場合には、株式交換完全子会社の株主（株式交換完全親株式会社を除く。）に対する同号の金銭等の割当てに関する事項

四 株式交換完全親株式会社が株式交換に際して株式交換完全子会社の新株予約権の新株予約権者に対して当該新株予約権に代わる当該株式交換完全親株式会社の新株予約権を交付するときは、当該新株予約権についての次に掲げる事項

イ 当該株式交換完全親株式会社の新株予約権の交付を受ける株式交換完全子会社の新株予約権の新株予約権者の有する新株予約権（以下この編において「株式交換契約新株予約権」という。）の内容

ロ 株式交換契約新株予約権の新株予約権者に対して交付する株式交換完全親株式会社の  
新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ハ 株式交換契約新株予約権が新株予約権付社債に付された新株予約権であるときは、  
株式交換完全親株式会社が当該新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する旨並びにその承継に係る社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

五 前号に規定する場合には、株式交換契約新株予約権の新株予約権者に対する同号の  
株式交換完全親株式会社の新株予約権の割当てに関する事項

六 株式交換がその効力を生ずる日（以下この節において「効力発生日」という。）

2 前項に規定する場合において、株式交換完全子会社が種類株式発行会社であるときは、  
株式交換完全子会社及び株式交換完全親株式会社は、株式交換完全子会社の発行する種類の株式の内容に応じ、同項第三号に掲げる事項として次に掲げる事項を定めることができる。

一 ある種類の株式の株主に対して金銭等の割当てをしないこととするときは、その旨及び当該株式の種類

二 前号に掲げる事項のほか、金銭等の割当てについて株式の種類ごとに異なる取扱いを行うこととするときは、その旨及び当該異なる取扱いの内容

3 第一項に規定する場合には、同項第三号に掲げる事項についての定めは、株式交換完全子会社の株主（株式交換完全親株式会社及び前項第一号の種類の株式の株主を除く。）の有する株式の数（前項第二号に掲げる事項についての定めがある場合にあっては、各種類の株式の数）に応じて金銭等を交付することを内容とするものでなければならない。」

### ③（株式会社に発行済株式を取得させる株式交換の効力の発生等）

「第七百六十九条 株式交換完全親株式会社は、効力発生日に、株式交換完全子会社の発行済株式・・・の全部を取得する。

2 前項の場合には、株式交換完全親株式会社が株式交換完全子会社の株式（譲渡制限株式に限り、当該株式交換完全親株式会社が効力発生日前から有するものを除く。）を取得したことについて、当該株式交換完全子会社が第二百三十七条第一項の承認をしたものとみなす。

3 次の各号に掲げる場合には、株式交換完全子会社の株主は、効力発生日に、前条第一項第三号に掲げる事項についての定めに従い、当該各号に定める者となる。

一 前条第一項第二号イに掲げる事項についての定めがある場合 同号イの株式の株主

二 前条第一項第二号ロに掲げる事項についての定めがある場合 同号ロの社債の社債権者

三 前条第一項第二号ハに掲げる事項についての定めがある場合 同号ハの新株予約権の新株予約権者

四 前条第一項第二号ニに掲げる事項についての定めがある場合 同号ニの新株予約権付社債についての社債の社債権者及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権の新株予約権者

4 前条第一項第四号に規定する場合には、効力発生日に、株式交換契約新株予約権は、消滅し、当該株式交換契約新株予約権の新株予約権者は、同項第五号に掲げる事項についての定めに従い、同項第四号ロの株式交換完全親株式会社の新株予約権の新株予約権者となる。

5 前条第一項第四号ハに規定する場合には、株式交換完全親株式会社は、効力発生日に、同号ハの新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する。

6 前各項の規定は、第七百八十九条若しくは第七百九十九条の規定による手続が終了していない場合又は株式交換を中止した場合には、適用しない。」

#### ④ (合同会社に発行済株式を取得させる株式交換契約)

「第七百七十条 株式会社が株式交換をする場合において、株式交換完全親会社が合同会社であるときは、株式交換契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 株式交換完全子会社及び合同会社である株式交換完全親会社（以下この編において「株式交換完全親合同会社」という。）の商号及び住所

二 株式交換完全子会社の株主が株式交換に際して株式交換完全親合同会社の社員となるときは、当該社員の氏名又は名称及び住所並びに出資の価額

三 株式交換完全親合同会社が株式交換に際して株式交換完全子会社の株主に対してその株式に代わる金銭等（株式交換完全親合同会社の持分を除く。）を交付するとき

は、当該金銭等についての次に掲げる事項

イ 当該金銭等が当該株式交換完全親合同会社の社債であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ロ 当該金銭等が当該株式交換完全親合同会社の社債以外の財産であるときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法

四 前号に規定する場合には、株式交換完全子会社の株主（株式交換完全親合同会社を除く。）に対する同号の金銭等の割当てに関する事項

五 効力発生日」以下略

#### ⑤（株式移転計画の作成）

「第七百七十二条 一又は二以上の株式会社は、株式移転をすることができる。この場合においては、株式移転計画を作成しなければならない。

2 二以上の株式会社が共同して株式移転をする場合には、当該二以上の株式会社は、共同して株式移転計画を作成しなければならない。」

#### ⑥（株式移転計画）

「第七百七十三条 一又は二以上の株式会社が株式移転をする場合には、株式移転計画において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 株式移転により設立する株式会社（以下この編において「株式移転設立完全親会社」という。）の目的、商号、本店の所在地及び発行可能株式総数

二 前号に掲げるもののほか、株式移転設立完全親会社の定款で定める事項

三 株式移転設立完全親会社の設立時取締役の氏名

四 次のイからハまでに掲げる場合の区分に応じ、当該イからハまでに定める事項

イ 株式移転設立完全親会社が会計参与設置会社である場合 株式移転設立完全親会社の設立時会計参与の氏名又は名称

ロ 株式移転設立完全親会社が監査役設置会社（監査役は監査の範囲を会計に関するものに限定する旨の定款の定めがある株式会社を含む。）である場合 株式移転設立完全親会社の設立時監査役の氏名

ハ 株式移転設立完全親会社が会計監査人設置会社である場合 株式移転設立完全親会社の設立時会計監査人の氏名又は名称

五 株式移転設立完全親会社が株式移転に際して株式移転をする株式会社（以下この

編において「株式移転完全子会社」という。)の株主に対して交付するその株式に代わる当該株式移転設立完全親会社の株式の数(種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数)又はその数の算定方法並びに当該株式移転設立完全親会社の資本金及び準備金の額に関する事項

六 株式移転完全子会社の株主に対する前号の株式の割当てに関する事項

七 株式移転設立完全親会社が株式移転に際して株式移転完全子会社の株主に対してその株式に代わる当該株式移転設立完全親会社の社債等を交付するときは、当該社債等についての次に掲げる事項

イ 当該社債等が株式移転設立完全親会社の社債(新株予約権付社債についてのものを除く。)であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ロ 当該社債等が株式移転設立完全親会社の新株予約権(新株予約権付社債に付されたものを除く。)であるときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ハ 当該社債等が株式移転設立完全親会社の新株予約権付社債であるときは、当該新株予約権付社債についてのイに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのロに規定する事項

八 前号に規定する場合には、株式移転完全子会社の株主に対する同号の社債等の割当てに関する事項

九 株式移転設立完全親会社が株式移転に際して株式移転完全子会社の新株予約権の新株予約権者に対して当該新株予約権に代わる当該株式移転設立完全親会社の新株予約権を交付するときは、当該新株予約権についての次に掲げる事項

イ 当該株式移転設立完全親会社の新株予約権の交付を受ける株式移転完全子会社の新株予約権の新株予約権者の有する新株予約権(以下この編において「株式移転計画新株予約権」という。)の内容

ロ 株式移転計画新株予約権の新株予約権者に対して交付する株式移転設立完全親会社の新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ハ 株式移転計画新株予約権が新株予約権付社債に付された新株予約権であるときは、株式移転設立完全親会社が当該新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する旨並びにその承継に係る社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又は

その算定方法

十 前号に規定する場合には、株式移転計画新株予約権の新株予約権者に対する同号の株式移転設立完全親会社の新株予約権の割当てに関する事項

2 前項に規定する場合において、株式移転完全子会社が種類株式発行会社であるときは、株式移転完全子会社は、その発行する種類の株式の内容に応じ、同項第六号に掲げる事項として次に掲げる事項を定めることができる。

一 ある種類の株式の株主に対して株式移転設立完全親会社の株式の割当てをしないこととするときは、その旨及び当該株式の種類

二 前号に掲げる事項のほか、株式移転設立完全親会社の株式の割当てについて株式の種類ごとに異なる取扱いを行うこととするときは、その旨及び当該異なる取扱いの内容

3 第一項に規定する場合には、同項第六号に掲げる事項についての定めは、株式移転完全子会社の株主（前項第一号の種類の株式の株主を除く。）の有する株式の数（前項第二号に掲げる事項についての定めがある場合にあっては、各種類の株式の数）に応じて株式移転設立完全親会社の株式を交付することを内容とするものでなければならない。

#### ⑦（株式移転の効力の発生等）

「第七百七十四条 株式移転設立完全親会社は、その成立の日に、株式移転完全子会社の発行済株式の全部を取得する。」

株式交換・株式移転制度については、租税特別措置法において、商法の規定に合わせて、株式の譲渡益課税の繰り延べを認めてきた。株式交換・株式移転制度の実質的要件に改正があれば、租税特別措置法の変更が必要となると思われる。

#### 参考 現行租税特別措置法

##### （株式交換又は株式移転に係る課税の特例）

「第六十七条の九 特定子会社（株式交換又は株式移転により商法第二百五十二条第一項の完全子会社となる法人をいう。）の株主である法人が、その有する特定子会社の株式（「特定子会社株式」という。）につき株式交換等による移転があつた場合にお

いて、当該株式交換等により特定親会社（株式交換等により同法第三百五十二条第一項の完全親会社となる法人をいう。）から新株の割当て（当該株式交換等による金銭又は金銭及び当該新株以外の資産（以下この項において「交付金銭等」という。）の交付を含むものとし、次に掲げる要件を満たすものに限る。）を受けたときは、当該株式交換等に係る交換時（同法第三百五十二条第二項又は第三百六十四条第二項の規定により特定子会社の株主が特定親会社の株主となる時をいう。）の直前における当該法人の当該特定子会社株式の帳簿価額（その割当てに交付金銭等が含まれている場合には、当該特定子会社株式の譲渡による利益の額又は損失の額を加算し、又は減算した金額。「直前の旧株の簿価」という。）を、その交換時における当該特定子会社株式の価額とみなして、当該法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。

一 当該新株の割当てに係る株式交換等による当該特定親会社の当該特定子会社株式の受入価額が当該法人の直前の旧株の簿価に相当する金額として政令で定める金額以下となっていること。

二 イ及びロに掲げる金額の合計額のうちにイに掲げる金額の占める割合が百分の九十五以上であること。

イ 当該特定子会社の株主が当該株式交換等により当該特定親会社から割当てを受けた新株のその交換時における価額（次項において「新株の価額」という。）の総額

ロ 当該特定子会社の株主が当該株式交換等により当該特定親会社から交付を受けた金銭の額（「交付金額」という。）の総額及び当該特定親会社から交付を受けた資産（当該特定親会社から交付を受けた金銭及び割当てを受けた新株を除く。）のその交換時における価額（「交付資産額」という。）の総額の合計額

2 前項に規定する特定子会社株式の譲渡による利益の額とは第一号に掲げる金額が第二号に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、同項に規定する特定子会社株式の譲渡による損失の額とは第二号に掲げる金額が第一号に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。

一 当該特定子会社の株主であつた当該法人の当該株式交換等に係る交付金額及び交付資産額の合計額

二 当該特定子会社の株主であつた当該法人が有していた特定子会社株式の当該株式交換等に係る交換時における帳簿価額に、前号に掲げる金額が当該株式交換等に係る

新株の価額及び当該金額の合計額のうち占める割合を乗じて計算した金額

「第六十七条の十 株式移転・・・が行われた場合において、特定子会社（当該株式移転により商法第三百五十二条第一項の完全子会社となつた法人をいう。）が特定親会社（当該株式移転により同項の完全親会社となつた法人をいう。）をしたときは、その譲渡による利益の額に相当する金額（「子会社株式等の譲渡利益相当額」という。）は、当該特定子会社のその譲渡をした日を含む事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

一 当該子会社株式等のその譲渡の時における価額が当該特定子会社の当該子会社株式等の譲渡直前の帳簿価額を超えていること。

二 当該特定親会社はその譲渡を受けた子会社株式等の取得価額を当該特定子会社の当該子会社株式等の譲渡直前の帳簿価額に相当する金額（当該子会社株式等の取得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）としていること。

三 当該株式移転による当該特定親会社の設立の日を含む事業年度からその設立の日以後一年を経過した日を含む事業年度までのいずれかの事業年度において、当該特定親会社に対して当該子会社株式等の全部の譲渡を行つていること。

2 前項に規定する子会社株式等とは、特定子会社が他の法人の発行済株式又は出資の金額（当該他の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の全部を同項第三号に規定する設立の日の一年前の日から同項に規定する譲渡をした日まで引き続き有していた場合における当該他の法人の株式又は出資をいう。

## IX 清算

清算とは、解散した法人が、財産を処分してもとの株主にその残余財産を分配するまでの手続きをいう。わが国の法人税法では、法人の清算所得に対する法人税という、特別の法人税を、いわば、解散・清算までの含み益に課税することになっている。

清算の手続きの如何は、その課税関係にも新しい問題を生じさせる。

**（残余財産が金銭以外の財産である場合）**

「第五百五条 株主は、残余財産が金銭以外の財産であるときは、金銭分配請求権

(当該残余財産に代えて金銭を交付することを清算株式会社に対して請求する権利をいう。以下この条において同じ。)を有する。この場合において、清算株式会社は、清算人の決定(清算人会設置会社にあつては、清算人会の決議)によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 金銭分配請求権を行使することができる期間
  - 二 一定の数未満の数の株式を有する株主に対して残余財産の割当てをしないこととするときは、その旨及びその数
- 2 前項に規定する場合には、清算株式会社は、同項第一号の期間の末日の二十日前までに、株主に対し、同号に掲げる事項を通知しなければならない。
- 3 清算株式会社は、金銭分配請求権を行使した株主に対し、当該株主が割当てを受けた残余財産に代えて、当該残余財産の価額に相当する金銭を支払わなければならない。この場合においては、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める額をもって当該残余財産の価額とする。
- 一 当該残余財産が市場価格のある財産である場合 当該残余財産の市場価格として法務省令で定める方法により算定される額
  - 二 前号に掲げる場合以外の場合 清算株式会社の申立てにより裁判所が定める額

このように、改正法では、金銭ではなく、現物の財産による残余財産の分配を認めている。先に論じた、現物分配と同様に、財産の含み益・値上益は、株主への分配により実現するかという大きな問題がある。

イ) 残余財産の分配と現物・金銭分配

ロ) 会社財産の株主への払い戻し

清算分配については、清算所得に対する法人税が残されており、わが国においては、アメリカ合衆国の General Utilities 最高裁判決のような、清算分配される現物財産の課税の繰り延べを議論する余地はない。現物財産である以上、課税上は、その分配において、損益の計上がなされることになる。

要綱試案では、現物配当と比較しながら検討している。

① 残余財産分配の現物給付については、現物配当とは異なり、残余財産分配の場合には、その価格が大きく、株主が換金できない場合が予測されるため、金銭分配を原則とす

べきであるとされていた。そこで、総株主の同意が必要とされていた。

② 分配された残余財産を継続して事業を行う株主もありうる。一般株主については現物の残余財産分配については換価請求権を認める方針とした。

分配された残余財産を継続して事業を行う場合についても、課税上は、上に述べたように、残余財産の分配において所得は実現するが、事業が継続する場合には、分配を受けた株主においては、損益の計上を繰延べることを認める余地はあるかどうかを検討課題となると思われる。適格組織再編成に加えるかどうかという問題であるが、グループ間の解散・清算については、損益計上の繰り延べを検討してよいとおもわれる。

もっともグループ会社であれば、解散・清算よりも、合併を行う方が簡単である。外部への財産の処分や換価の必要なこともあるので、グループ会社の解散・清算とその場合の課税関係も議論すべきであると思われる。

## X 簡易合併・分割・事後設立

会社法では、簡易合併・分割・事後設立として、簡易合併における存続会社の株主総会の省略（795条1項、796条3項）、吸収分割会社の株主総会の省略（783条、784条3項）、新設分割会社の株主総会の省略（804条1項、805条）、事業の重要な一部の譲渡の株主総会の省略（457条1項2号）等が定められている。

### ①（吸収合併契約等の承認等）

「第七百九十五条 存続株式会社等は、効力発生日の前日までに、株主総会の決議によって、吸収合併契約等の承認を受けなければならない。

2 次に掲げる場合には、取締役は、前項の株主総会において、その旨を説明しなければならない。

一 吸収合併存続株式会社又は吸収分割承継株式会社が承継する吸収合併消滅会社又は吸収分割会社の債務の額として法務省令で定める額（次号において「承継債務額」という。）が吸収合併存続株式会社又は吸収分割承継株式会社が承継する吸収合併消滅会社又は吸収分割会社の資産の額として法務省令で定める額（同号において「承継資産額」という。）を超える場合

二 吸収合併存続株式会社又は吸収分割承継株式会社が吸収合併消滅株式会社の株主、吸収合併消滅持分会社の社員又は吸収分割会社に対して交付する金銭等（吸収合併存続株式会社又は吸収分割承継株式会社の株式等を除く。）の帳簿価額が承継資産額から承継債務額を控除して得た額を超える場合

三 株式交換完全親株式会社が株式交換完全子会社の株主に対して交付する金銭等（株式交換完全親株式会社の株式等を除く。）の帳簿価額が株式交換完全親株式会社が承継する株式交換完全子会社の株式の額として法務省令で定める額を超える場合

3 承継する吸収合併消滅会社又は吸収分割会社の資産に吸収合併存続株式会社又は吸収分割承継株式会社の株式が含まれる場合には、取締役は、第一項の株主総会において、当該株式に関する事項を説明しなければならない。

4 存続株式会社等が種類株式発行会社である場合において、次の各号に掲げる場合には、吸収合併等は、当該各号に定める種類の株式（譲渡制限株式であって、第九十九条第四項の定款の定めがないものに限る。）の種類株主を構成員とする種類株主総会（当該種類株主に係る株式の種類が二以上ある場合にあっては、当該二以上の株式の種類別に区分された種類株主を構成員とする各種類株主総会）の決議がなければ、その効力を生じない。ただし、当該種類株主総会において議決権を行使することができる株主が存しない場合は、この限りでない。

一 吸収合併消滅株式会社の株主又は吸収合併消滅持分会社の社員に対して交付する金銭等が吸収合併存続株式会社の株式である場合 第七百四十九条第一項第二号イの種類株式

二 吸収分割会社に対して交付する金銭等が吸収分割承継株式会社の株式である場合 第七百五十八条第四号イの種類株式

三 株式交換完全子会社の株主に対して交付する金銭等が株式交換完全親株式会社の株式である場合 第七百六十八条第一項第二号イの種類株式

## ②（吸収合併契約等の承認を要しない場合等）

「第七百九十六条 前条第一項から第三項までの規定は、吸収合併消滅会社、吸収分割会社又は株式交換完全子会社（「消滅会社等」という。）が存続株式会社等の特別支配会社である場合には、適用しない。ただし、吸収合併消滅株式会社若しくは株式交換完全子会社の株主、吸収合併消滅持分会社の社員又は吸収分割会社に対して交付す

る金銭等の全部又は一部が存続株式会社等の譲渡制限株式会社である場合であって、存続株式会社等が公開会社でないときは、この限りでない。」

## XI 略式合併・分割・株式交換

合併・分割等のいわゆる組織再編成については、手続きの簡略化が認められている。このことは、課税関係を左右するものではないと思われるが、株主総会の開催の有無は、法人税法において、引当金や償却資産のような属性の取り扱いに影響を及ぼす可能性がある。

### ① (吸収合併契約等の承認を要しない場合)

「第七百八十四条 前条第一項の規定は、吸収合併存続会社、吸収分割承継会社又は株式交換完全親会社（「存続会社等」という。）が消滅株式会社等の特別支配会社である場合には、適用しない。ただし、吸収合併又は株式交換における合併対価等の全部又は一部が譲渡制限株式会社等である場合であって、消滅株式会社等が公開会社であり、かつ、種類株式発行会社でないときは、この限りでない。

2 前項本文に規定する場合において、次に掲げる場合であって、消滅株式会社等の株主が不利益を受けるおそれがあるときは、消滅株式会社等の株主は、消滅株式会社等に対し、吸収合併等をやめることを請求することができる。

一 当該吸収合併等が法令又は定款に違反する場合

二 第七百四十九条第一項第二号若しくは第三号、第七百五十一条第一項第三号若しくは第四号、第七百五十八条第四号、第七百六十条第四号若しくは第五号、第七百六十八条第一項第二号若しくは第三号又は第七百七十条第一項第三号若しくは第四号に掲げる事項が消滅株式会社等又は存続会社等の財産の状況その他の事情に照らして著しく不当である場合」

### ② (完全子会社にかかる吸収合併契約等の承認を要しない場合等)

「第七百九十六条 前条第一項から第三項までの規定は、吸収合併消滅会社、吸収分割会社又は株式交換完全子会社（「消滅会社等」という。）が存続株式会社等の特別支配会社である場合には、適用しない。ただし、吸収合併消滅株式会社若しくは株式交換完全子会社の株主、吸収合併消滅持分会社の社員又は吸収分割会社に対して交付す

る金銭等の全部又は一部が存続株式会社等の譲渡制限株式会社である場合であって、存続株式会社等が公開会社でないときは、この限りでない。

2 前項本文に規定する場合において、次に掲げる場合であって、存続株式会社等の株主が不利益を受けるおそれがあるときは、存続株式会社等の株主は、存続株式会社等に対し、吸収合併等をやめることを請求することができる。

一 当該吸収合併等が法令又は定款に違反する場合

二 第七百四十九条第一項第二号若しくは第三号、第七百五十八条第四号又は第七百六十八条第一項第二号若しくは第三号に掲げる事項が存続株式会社等又は消滅会社等の財産の状況その他の事情に照らして著しく不当である場合・・・」

### 第3節 外国会社

1 外国会社については、要綱試案では、擬似外国会社について検討している。日本国内に本店を置く外国会社（擬似外国会社）には、商法482条において、日本で設立された会社と同一の規定を適用するものとされている。これは、外国会社にすることにより、脱法行為がおこなわれることに対応して、482条が設けられ、日本で設立された会社と同一の規定を適用するとされてきたものであるが、会社の設立についても同一の規定が適用されるかどうか争われてきた。さらに、資産の流動化などのため、外国法にしたがって設立された会社をどうするかが問題とされている。

要綱試案では、a) 案 外国会社については、会社の設立についても、日本で設立された会社と同一の規定を適用するとしつつ、擬似外国会社には、日本法により設立し直されない以上、法人格を否認されるとするものである。b) 案 商法482条を削除し、擬似外国会社についても、外国会社と同様に取り扱うとするものである。しかし、a) 案については、法的安定性を損ねるという懸念があるといわれている。

2 わが国の法人税法のもとでは、外国法人の定義については、準拠法ではなく、本店の所在地により判断するので、わが国に本店が所在する場合には、準拠法をとわず、内国法人として課税されるので、疑問の余地はない。

ただ、商法上は外国会社であり、法人税法上は内国法人というのは、矛盾を生ずる恐れが大きい。たとえば、内国法人については、会社の分割・合併等の組織再編税制が適用されるが、その手続を定める商法については、外国会社という制約が生ずる。一般的に、商法上、外国会社と国内会社との合併は、現行法の解釈上考えられないと思われる。しかし、内国法人同士の合併や、内国法人の分割には問題がない。はたして、商法上外国会社であっても、法人税法上は内国法人である法人には、組織再編税制が適用されるのか疑問である。組織再編の基本的手続を定める商法が外国会社に適用されない限り、組織再編税制の適用は、たとえ、法人税法上は内国法人であっても考えられないということであると思われる。

3 以上のように、商法上の外国会社と、法人税法上の内国法人とのいびつな関係を整理するとともに、経済のグローバル化のなかで、外国会社および外国法人の取り扱いを検討する必要性は大きかった。

改正法では、以下のように改められた。擬似外国会社は、日本国内では、取引することができないものとされたのである。

#### (擬似外国会社)

「第八百二十一条 日本に本店を置き、又は日本において事業を行うことを主たる目的とする外国会社は、日本において取引を継続してすることができない。

2 前項の規定に違反して取引をした者は、相手方に対し、外国会社と連帯して、当該取引によって生じた債務を弁済する責任を負う。」

## 第4節 あらたな会社類型

### I 合同会社

要綱試案においては、アメリカの州法にならい、L L C (Limited Liability Company) を創設し、出資者の有限責任が確保され、会社の内部関係については組立的規律が適用さ

れるような新たな会社類型を創設するとしている。そこでは、会社の内部関係については、合名会社と同様の仕組みを考えている。また、剰余金の分配については、会社と同様の財源規定を置くことを検討している。そこでは、合弁会社や小規模会社を念頭においているが、あくまで、私法上の観点から検討を行うものと確認している。

改正法では、合名会社、合資会社とならんで、いわゆるLLCに類似した合同会社を統一して扱い、「持分会社」と名づけている。

### ①（合同会社の設立時の出資の履行）

「第五百七十八条 設立しようとする持分会社が合同会社である場合には、当該合同会社の社員になろうとする者は、定款の作成後、合同会社の設立の登記をする時まで、その出資に係る金銭の全額を払い込み、又はその出資に係る金銭以外の財産の全部を給付しなければならない。ただし、合同会社の社員になろうとする者全員の同意があるときは、登記、登録その他権利の設定又は移転を第三者に対抗するために必要な行為は、合同会社の成立後にすることを妨げない。」

### ②（持分会社の成立）

「第五百七十九条 持分会社は、その本店の所在地において設立の登記をすることによって成立する。」

### ③（社員の責任）

「第五百八十条 社員は、次に掲げる場合には、連帯して、持分会社の債務を弁済する責任を負う。

- 一 当該持分会社の財産をもってその債務を完済することができない場合
  - 二 当該持分会社の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合（社員が、当該持分会社に弁済をする資力があり、かつ、強制執行が容易であることを証明した場合を除く。）
- 2 有限責任社員は、その出資の価額（既に持分会社に対し履行した出資の価額を除く。）を限度として、持分会社の債務を弁済する責任を負う。」

## II 課税上の問題

新しい事業体については、すでに、改正日米租税条約に、「事業体」の規定が設けられている。また、新しい事業体を用いる利点の多くは、課税上、損失や利益の、pass throughにより損益を相殺することであり、課税上の利点を除いて、私法上の観点からみて、真実に、新たな会社形態が有益とされているのか十分に検討することが必要である。匿名組合の規定がよい例である。事業体の課税関係については、①出資と持分、②損益の帰属、③構成員と事業体との取引、④持分の取得価額の評価など、非常に複雑なものとなることが十分に予測できる。

新しい事業体の創設の是非は、私法上の観点とともに、税制上の観点から慎重に分析・検討を行うことが重要である。なお、本稿末に、参考のため、補論として、アメリカ合衆国におけるパートナーシップやLLCの概略を記載しておいた。

## 第5節 感想

本報告では、近く施行が予定される、現代語による表現を中心とした会社法に関連して、税制上の問題が生じること、また、税制上の問題を考慮することなく、会社法のみの規定の改正で足りるのか、という観点から検討を試みた。さらに、平成18年度に行なわれた法人税法の改正を論じた。会社法案においては、もっぱら、会社法の観点からの検討しかなされていないが、組織再編行為など、法人税法の概念を採用して作成された法務省令の規定や、利益分配に、法人税法上のみなし配当や、自己株式の買受けなど、明らかに、最近の法人税法の構造の改正を受け入れたものなど、税制との交錯する姿をうかがうことができる。今後、税制の検討の重要性が再認識されることを望みたい。

## 第6節 補論——会社とLLC

### I はじめに——新たな合同会社と法人課税

法制審議会の会社法の現代化作業では、アメリカ合衆国の Limited Liability Company (LLC) に類似した合同会社の創設を検討しており立法化がなされた。また、経済産業省では、Limited Liability Partnership (LLP) に近づけた、有限責任事業組合法を制定し、組合と同様に課税される事業形態を創設した。また、アメリカ合衆国における LLC は、国税不服審判所平成13年2月26日裁決においてもとりあげられた。

### II 法人税の納税義務者

法人税の納税義務者について、法人税法では、内国法人は、この法律により、法人税を納める義務があるとする（同法4条）。この規定を根拠にすれば、①基本的に、法人であることにより、法人税の納税義務者を決定するのがわが国の基本的考え方である。さらに、②法人格を有しない場合であっても、権利能力なき社団（「人格のない社団」）であるものについては、組合とは区別され、「人格のない社団」として、法人税の納税義務者となる（法税4条1項但書）。いわば、企業の団体としての実態が認められる場合には、法人税の納税義務者とされるのである。

### III パートナーシップの特色

パートナーシップ・組合についても、entity（経済的実体）の性格と、aggregate（個人の集合）との双方の性格が混在していることを指摘したが、基本的には、組合契約の詳細の如何を問わず、所得課税においても、組合利益・損失のパス・スルーの性格が重要である。もっとも、利益・損失の構成員への帰属（パス・スルー）は、組合の重要な課税上の取り扱いであるが、利益・損失の構成員への帰属の定めがあることが、組合を判断する基準なのか、つまり、この基準を契約等の規定に置くことにより、ただちに、組合課税を認

められるものかどうかは、なお、検討の余地があると思われる。例えば、アメリカ合衆国の各州の立法であるLLC法（Limited Liability Act）においては、ほとんどの州法で、損益は構成員（パートナー）に帰属すること（allocation）が規定されているが、それにもかかわらず、連邦所得税では、partnershipをはじめとする様々のパートナーシップ（limited partnership、limited liability partnership、limited liability company）についても、州法の定めを無視して、キントナー規則とよばれる一定の基準により、州法上はパートナーシップの形式である事業を、法人税の対象としたのである。その後、この問題は、事業者の選択に委ねられるものとされた（check the box regulation）。

#### IV 有限責任事業組合と合同会社——アメリカ法の影響

1 会社法の現代化として立法された合同会社については、①法人格を取得するものとされ、さらに、②利益の分配については、株式会社に準ずると規定している以上、法人税が課されるものと思われる。アメリカ合衆国におけるパートナーシップに関する州法については、まず、一般のパートナーシップについて、すでに、1914年に、Uniform Partnership Actが作成され、ルイジアナ州以外の全州が採用したとされる。さらに、近年、1994年に、American Bar Associationにより、改正法案（revised Uniform Partnership Act、RUPA）が作られ、1996年には、RUPAの中にLimited Liability Partnership（LLP）に関する規定も加え、さらに、1997年の改正を経て、Uniform Partnership Act（統一パートナーシップ法）となった。

2 これに対して、Uniform Partnership Act(1997)においては、‘SECTION 201 PARTNERSHIP AS ENTITY’ と称して、(a) A partnership is an entity distinct from its partners. と規定している。このことにつき、Uniform Partnership Act(1997)の起草委員会のコメントでは、改訂統一パートナーシップ法典では、the entity theoryを採用し、それが統一パートナーシップ法の性格に合致しているとしている。例えば、New Jersey Partnership Lawでは、Uniform Partnership Act(1997)を採用するものであり、パートナーシップをentityとみる規定を採用しているのであるが、その注解において、1) ニュージャージー州では、パートナーシップについて、多くの点で、entityとして扱われるとしつつ、それは、Juridical person（法人）を意味しないと確認している。また、2) パートナーシップは、パートナーと分離さ

れる legal entity (法人) ではないとしている。利益の共有者としての任意の association (団体) であるとするのである。

3 アメリカ合衆国においては、Limited Liability Company(LLC) Act において、損益の帰属 (allocation) を規定する州法が大半である。partnership、Limited Partnership、Limited Liability Partnership における損益の帰属については、Uniform Act においては、その旨規定するが、必ずしも、統一的に採用されているわけではない。税制上、損益のパス・スルーの認定を受けるためには、州法ないし私法上、パートナーへの損益の帰属 (allocation) が認められなければならないように思われる。

## V 州法における Limited Liability Company (LLC) の特色と租税法の考え方

1 Limited Liability Company (LLC) は、ビジネスにおいては、有限責任の利点を享受するとともに、税制上は、パートナーシップとして、損益が直接構成員に帰属する、いわゆる pass through の取り扱いを受けることを目的として1990年代のアメリカ合衆国の各州に立法が普及したものである。このようなLLC立法は、各州ごとに差異が少なくなく、設立されたLLCの特色は様々なものといわなければならないが、それゆえに、アメリカ財務省は、check-the-box regulation に変更せざるをえなかったと思われる。

2 周知のことであるが、LLCは、1997年のワイオミング州法に始まる。ワイオミング州法では、特定の石油産業のために、LLCを採用した。これに対して、Proposed Treas.Reg. § 301.7701-2(1980) では、有限責任の団体には、パートナーシップと認めないという考え方を採用するところであった。そのため、当時は、他の州の関心は薄かったが、財務省では Proposed Treas.Reg を撤回し、それを契機に、1982年に、ワイオミング州法を模範として、フロリダ州がLLC法を採用した。どちらの州も、州内の投資が刺激されることを目的としていた。1988年になり、内国歳入庁が、有限責任それ自体で、パートナーシップであることは否定されるものではないと判断した。そして、Rev. Ruling88-76により、ワイオミング州法によるLLCをパートナーシップと認めた。それ以降、これは、"bullet-proof"LLC法とよばれた。このことにより、すべての州が立法化に動いたとされるが、LLC法は、州により、多様、雑多なものとなっている。そこで、1996年にUniform

Limited Liability Company Act (ULLCA) が作成され、内国歳入庁は、この統一法による L L C については、法人として課税しないことを明らかにしたとされる。しかし、U L L C A を採用したのは、ハワイ州、フロリダ州など少数の州にとどまる。

## VI L L C の基本的仕組み

1 L L C は、民事法上は有限責任でありながら、租税法上は、損益が構成員にパス・スルーされる混合体である。有限責任という性格は、団体性 (entity) が強く、団体固有の責任財産を前提とするが、後者の損益のパス・スルーとは、構成員の集合体 (aggregate) という性格が強いということが出来る。したがって、この矛盾するような L L C の性格認定はきわめて困難であることは明らかである。もっとも、L L C の entity としての性格は、容易に、個人の集合 (aggregate) と考えることのできるものであるともいわれる<sup>14)</sup>。

(注) R.R.Keatinge, et.al. op.sit.378.

2 L L C は、各州法により異なるが、おおむね以下のような仕組みであると考えられる。

i) 名称 Limited Liability Company、もしくは L L C の名称を用いること。Corporation (legal entity、法人)、ないし、それに類似する名称を用いてはならないとされる。

この点、ペンシルバニア州では、他の州とは異なり、L L C の名称にはこだわらず、entity の有限責任が一般にわかればよいとされる。

ii) 設立 準則主義が多い。定款に所定の事項を記載し、州政府に届ける。もしくは、申請して認証 (certificates) を受ける。ほとんどの州では、registered office の設置が義務付けられている。

iii) 権限 L L C に認められた権能は、実質的には、法人格の取得に関連するものであるが、ワイオミング州をはじめ、ニューヨーク州、ヴァージニア州、ロード・アイランド州、カリフォルニア州、アリゾナ州、アラバマ州、ネバダ州、サウス・ダコタ州、モンタナ州、ハワイ州など、多くの州法では、①訴訟の当事者、②売買・賃貸借等の契約の当事者等となることのできるとしている。L L C が、このように取引の当事者たりうることは、

法人格を取得する意義のひとつを認められたことであると思われ、重要である。1996年に作成された、Uniform Limited Liability Act においては、以下のように、①訴訟の当事者、②売買・賃貸借等の契約の当事者等となりうるとしつつ、個人と同一の権限を有する（§ 112）、legal entity（§ 201）としているのである。

その草案委員会のコメントにおいても、構成員は有限責任であるため、LLCは構成員とは別の存在であるという意味で、legal entity という用語を用いているのである。

SECTION 201. LIMITED LIABILITY COMPANY AS LEGAL ENTITY. A limited liability company is a legal entity distinct from its members.

Comment

A limited liability company is legally distinct from its members who are not normally liable for the debts, obligations, and liabilities of the company. See Section 303. Accordingly, members are not proper parties to suits against the company unless an object of the proceeding is to enforce members' rights against the company or to enforce their liability to the company. この問題につき、ニューヨーク州法でも、separate legal entity と明記する。

"Section 203 (d) A limited liability company is formed at the time of the filing of the initial articles of organization with the department of state or at any later time specified in the articles of organization, not to exceed sixty days from the date of such filing. A limited liability company formed under this chapter shall be a separate legal entity, the existence of which as a separate legal entity shall continue until the cancellation of the limited liability company's articles of organization."

最近の租税法重要判決  
——2004年6月から2005年5月まで——

増 井 良 啓

# 目次

- 1 はじめに
- 2 所得課税の課税要件に関するもの
  - 2-1 夫婦間の支払と所得税法56条
  - 2-2 ストックオプション訴訟
  - 2-3 ゴルフクラブ会員権の取得費
  - 2-4 ネズミ講事件
  - 2-5 売上原価の見積り
  - 2-6 興銀事件
- 3 所得課税に付随するもの
  - 3-1 過少申告加算税における「正当な理由」
  - 3-2 税理士への申告の委任と加算税
  - 3-3 源泉徴収税の納税の告知
- 4 所得課税の国際的側面に関するもの
  - 4-1 シルバー精工事件
- 5 その他の重要税目に関するもの
  - 5-1 消費税の免税事業者の判定
  - 5-2 消費税の仕入税額控除と帳簿保存
  - 5-3 不動産取得税における土地評価
  - 5-4 登録免許税の争い方
- 6 おわりに

## 1 はじめに

2004年夏以降、租税法の分野において、重要判決がいくつも下された。そこで、最高裁の判決にしぼって、判示された点をまとめておくことにしたい。

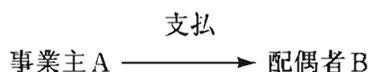
とりあげるのは、2004年6月から2005年5月の間に下された最高裁判決のうち17件であり、そのうち民集・刑集掲載は5件である。配列は所得税と法人税（所得課税）の実体的側面を中心とし、順に、所得課税の課税要件に関するもの、所得課税に付随するもの、所得課税の国際的側面、その他の重要税目（消費税・不動産取得税・登録免許税）、という順序で進む。

## 2 所得課税の課税要件に関するもの

### 2-1 夫婦間の支払と所得税法56条

日本の所得税法は、戦前は世帯単位で課税していたが、戦後になって個人単位主義に移行した。この中で、所得税法56条は、例外を設けている。たとえば、Aが個人で旅館業を営んでおり、配偶者Bがその業務を手伝って、事業主たるAから対価の支払を受けたとする（図1）。このとき、もし56条が適用されると、Aは支払った金額を事業所得の必要経費に算入できず、Bは受け取った対価の額がなかったものとして所得を計算することになる。つまり、56条は、個人単位主義の例外として、世帯単位で所得を計算する機能をもつ。なお、56条のこのルールには、さらに57条による例外が設けられている。

図1 所得税法56条の適用例



この56条の適用範囲が争われたのが、**最三小判平成16年11月2日判時1883号43頁**である。この事件では、弁護士の夫婦が同居して生計を一にしており、独立して弁護士業を営んでいた。夫が妻に対して毎年595万円ずつ弁護士報酬を支払い、夫は必要経費に算入し

て申告した。課税庁は必要経費への算入が認められないとして更正処分をした。夫が出訴したが、一審・二審ともに敗訴したため、上告。

最高裁は、次のように述べて、居住者の営む事業に従事して対価の支払を受けた親族が居住者と別に事業を営む場合であっても、所得税法56条の適用があることを明言した。

「所得税法56条は、事業を営む居住者と密接な関係にある者がその事業に関して対価の支払を受ける場合にこれを居住者の事業所得等の金額の計算上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、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事業所得等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対価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事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入しないものとした上で、これに伴い、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事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入することとするなどの措置を定めている。

同法56条の上記の趣旨及びその文言に照らせば、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者と別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に同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というべきである。

同法56条の上記の立法目的は正当であり、同条が上記のとおり要件を定めているのは、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であって、上記の立法目的との関連で不合理であるとはいえない。このことに、同条が前記の必要経費算入等の措置を定めていることを併せて考えれば、同条の合理性を否定することはできないものというべきである。他方、同法57条1項は、青色申告書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で専らその居住者の営む前記の事業に従事するものが当該事業から給与の支払を受けた場合には、所定の要件を満たすときに限り、政令の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の限度で、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事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入するなどの措置を規定し、同条3項は、上記以外の居住者に関しても、同人と生計を一にする配偶者その他の親族で専らその事業に従事するものがある場合について一定の金額の必要経費への算入を認めている。これは、同法56条が上記のとおり定めていることを前提に、個人で事業を営む者と法人組織で事業を営む者との間で税負担が不

均衡とならないようにすることなどを考慮して設けられた規定である。同法57条の上記の趣旨及び内容に照らせば、同法が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、それが著しく不合理であることが明らかであるとはいえない。

以上によれば、本件各処分は、同法56条の適用を誤ったものではなく、憲法14条1項に違反するものではない。このことは、当裁判所の判例（最高裁昭和55年（行ツ）第15号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁）の趣旨に徴して明らかである。これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。論旨は採用することができない。」

評釈、三上三郎＝森幹晴・税研121号109頁、石村耕治・税務弘報53巻11号137頁、浦野広明・判例時報1903号188頁、佐々木潤子・民商法雑誌・133巻2号354頁、牛嶋勉・租税判例百選（第4版）（以下「租判百選」という）54頁。

## 2-2 ストックオプション訴訟

米国法人の子会社である日本法人の役員が、親会社からストックオプションを付与され、オプションを行使して利益を得る場合、この権利行使益が何所得に分類されるか。この点は、多数の訴訟において争われているところである。この中で、**最三小判平成17年1月25日民集59巻1号64頁**は、当該事案における権利行使益が給与所得にあたるとした。

事案は、次のようなものである（図2）。

図2 ストックオプション訴訟



(1) 上告人は、平成7年1月から同9年1月まで、A株式会社（以下「A社」という。）の代表取締役を務めていた。A社は、米国法人であるB社（以下「B社」という。）の日本法人として設立されたものであり、B社は、A社の発行済み株式の100%を有している。

(2) B社は、同社及びその子会社（以下、併せて「B社グループ」という。）の一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して、これらの者にB社のストックオプション（株式をあらかじめ定められた権利行使価格で取得するこ

とができる権利)を付与する制度(以下「本件ストックオプション制度」という。)を有している。本件ストックオプション制度に基づき付与されたストックオプションについては、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行使することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできないものとされている。上記ストックオプションの権利行使期間は付与日から10年間とされているが、被付与者とB社グループとの雇用関係が終了した場合には、原則として、その終了の日から15日間に限りこれを行使することができるものとされている。また、上記ストックオプションの被付与者は、付与日から6か月間はその勤務を継続することに同意するものとされている。

(3) 上告人は、A社在職中に、本件ストックオプション制度に基づき、B社との間で、ストックオプション付与契約(以下「本件付与契約」という。)を締結し、ストックオプション(以下「本件ストックオプション」という。)を付与された。その際、上告人は、B社との間で、本件ストックオプションについて、その付与日から1年を経過した後に初めてその一部につき権利を行使することが可能となり、その後も一定期間を経た後に順次追加的に権利を行使することが可能となる旨の合意をした。

(4) 上告人は、平成8年から同10年までに、本件ストックオプションを行使し、それぞれの権利行使時点におけるB社の株価と所定の権利行使価格との差額に相当する経済的利益として、同8年中に4059万4875円、同9年中に1億5522万8062円、同10年中に1億6372万0875円の権利行使益(以下、併せて「本件権利行使益」という。)を得た。

(5) 上告人は、本件権利行使益が所得税法34条1項所定の一時所得に当たるとして、平成8年分から同10年分までの所得税について、それぞれその税額を計算して確定申告書を提出したところ、被上告人は、本件権利行使益が同法28条1項所定の給与所得に当たるなどとして、同12年2月29日付けで、上記各年分の所得税につき増額更正をした。その後、被上告人は、同年7月28日付けの異議決定により、同8年分の所得税に係る増額更正の一部を取り消した。

上告人は、上記各増額更正(平成8年分の所得税に係る増額更正については、上記異議決定により一部取り消された後のもの。以下、併せて「本件各更正」という。)は本件権利行使益の所得税法上の所得区分を誤るものであるとして、本件各更正のうち本件権利行使益を一時所得として計算した税額を超える部分の取消しを求めた。第1審は一時所得として請求を認容したが、第2審は給与所得としたので、上告受理申立てがされた。

最高裁は次のように述べて、原審の判断を是認した。

「前記事実関係によれば、本件ストックオプション制度に基づき付与されたストックオプションについては、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行使することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできないものとされているというのであり、被付与者は、これを行使することによって、初めて経済的な利益を受けることができるものとされているということができる。そうであるとすれば、B社は、上告人に対し、本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるということができるから、本件権利行使益は、B社から上告人に与えられた給付に当たるものというべきである。本件権利行使益の発生及びその金額がB社の株価の動向と権利行使時期に関する上告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として、本件権利行使益がB社から上告人に与えられた給付に当たることを否定することはできない。

ところで、本件権利行使益は、上告人が代表取締役であったA社からではなく、B社から与えられたものである。しかしながら、前記事実関係によれば、B社は、A社の発行済み株式の100%を有している親会社であるというのであるから、B社は、A社の役員の人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができるのであって、上告人は、B社の統括の下にA社の代表取締役としての職務を遂行していたものということができる。そして、前記事実関係によれば、本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといふべきである。所論引用の判例は本件に適切でない。

そうすると、本件権利行使益が給与所得に当たるとしてされた本件各更正は、適法というべきである。」

評釈、飯屋広郷・NBL803号4頁、瀧本文浩・国際商事法務33巻3号402頁、石毛和夫・

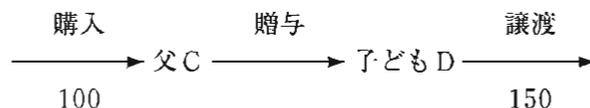
銀行法務21643号56頁、菅原万里子「租税法律主義と合法性原則・所得分類」山田二郎編『実務租税法講義』273頁（2005年）、安中和彦・税務事例37巻5号29頁、塩崎勤・民事法情報226号94頁、志岐昭敏・税研121号48頁、品川芳宣・税研121号42頁、占部裕典・法令解説資料総覧282号123頁、吉村政穂・租判百選70頁。

### 2-3 ゴルフクラブ会員権の取得費

譲渡所得の金額を算定するにあたって、資産の取得費の範囲をどう考えるかは、所得税法上の基本的な問題である。この点に関して注目すべき判断を下したのが、**最三小判平成17年2月1日判例時報1893号17頁**である。

事案を紹介するまえに、前提となる課税ルールを簡単な例を用いて整理しておこう。たとえば、父のCが昔に土地を100の代金を支払って購入し、子どものDに贈与し、のちにDがその土地を時価150で売ったとする（図3）。このとき、土地について生じている含み益50について、誰がどのように所得税を払うかが問題になる。この点、現行所得税法は、Cの手元で生じた含み益に対する課税を繰り延べて、Dに取得費を引き継がせる。すなわち、CからDへの贈与时には、所得税法59条1項1号のみなし譲渡の適用はない。そのかわり、所得税法60条1項1号により、Dの手元におけるこの土地の取得費は、Cのそれを引き継ぎ、100となる。したがって、のちにDがこの土地を150で売ったときに、譲渡所得にかかる総収入金額から控除すべき取得費は、100となる。このようにして、土地にかかる含み益は、繰り延べられてDの段階で課税される。なお、この例では、CからDに贈与があったときに、Dに対して贈与税が課される可能性もある。

図3 所得税法60条の適用例



さて、この判決が扱ったのは、子どもが父からゴルフクラブ会員権の贈与を受け、のちに会員権を譲渡した場合の取得費の範囲である。具体的には、ゴルフクラブの正会員になるために支出した名義書換手数料が取得費に入るかどうか争われた。

事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) 上告人の父は、昭和63年11月18日、A株式会社に対し、代金1200万円を支払って、同社の経営するゴルフクラブの会員権（以下「本件会員権」という。）を取得し、同ゴルフクラブの正会員となった。

(2) 上告人は、平成5年7月1日、その父から本件会員権の贈与を受け、同社に対し、名義書換手数料82万4000円（以下「本件手数料」という。）を支払って、上記ゴルフクラブの正会員となった。

(3) 上告人は、平成9年4月3日、株式会社Bに対し、本件会員権を代金100万円で譲渡した。

(4) 上告人は、平成10年3月3日、被上告人に対し、同9年分の所得税について総所得金額を3296万9202円とする申告をしたが、本件会員権の上記(3)の譲渡に係る所得金額（以下「本件譲渡所得金額」という。）の計算において、上記(1)の代金1200万円及び本件手数料82万4000円の合計1282万4000円を資産の取得費として、上記(3)の代金100万円を総収入金額として、それぞれ計上し、その差額の1182万4000円を総合課税の対象となる所得税法（以下「法」という。）33条3項2号所定のいわゆる長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額としていた。

(5) 被上告人は、平成10年11月25日、本件譲渡所得金額の計算において本件手数料82万4000円を資産の取得費として認めることはできず、上記損失の金額は1100万円になるとして、上告人に対し、同9年分の所得税について総所得金額を3379万3202円とする更正（以下「本件更正」という。）及び過少申告加算税の賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）をした。

上告人は、本件更正のうち総所得金額3296万9202円を超える部分及び本件賦課決定の取消しを求めた。第1審・第2審ともに、請求棄却。

これに対し、最高裁は、次のように述べて原審の判断を覆した。

「(1) 譲渡所得の金額について、法は、総収入金額から資産の取得費及び譲渡に要した費用を控除するものとし（33条3項）、上記の資産の取得費は、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している（38条1項）。この譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものである（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月

26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、最高裁昭和47年（行ツ）第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）。そして、上記「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると解される（最高裁昭和61年（行ツ）第115号平成4年7月14日第三小法廷判決・民集46巻5号492頁参照）。

他方、法60条1項は、居住者が同項1号所定の贈与、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。）により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算について、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなす旨を定めている。上記の譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法59条1項参照）、法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。同項の規定により、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間（法33条3項1号、2号参照）については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。

このように、法60条1項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、「資産の取得に要した金額」（法38条1項）として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、法60条1項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において「資産の取得に要した金額」に当たると解すべきである。

（2）前記事実関係によれば、本件手数料は、上告人が本件会員権を取得するための付随費用に当たるものであり、上告人の本件会員権の保有期間に係る増加益の計算において

「資産の取得に要した金額」として収入金額から控除されるべき性質のものということが出来る。したがって、本件譲渡所得金額は、本件手数料が「資産の取得に要した金額」に当たるものとして、これを計算すべきである。

そうすると、上告人の平成9年分の所得税については、総合課税の対象となる長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額が1182万4000円となり、総所得金額が3296万9202円となるから、本件更正のうちこの総所得金額を超える部分及び本件賦課決定は違法である。」

評釈として、橋本守次・税務事例37巻6号1頁、品川芳宣・税研122号80頁、品川芳宣・TKC税研情報14巻4号133頁、大淵博義=安倍謙一・TKC税研情報14巻5号1頁。

なお、この判決が下されたのち、国税庁は従来の取り扱いを変更した（所得税基本通達60-2）。この点については、山本守之「最近の最高裁判決と行政事件訴訟法」税務通信60巻4号167頁（2005年）。

## 2-4 ネズミ講事件

現行税制は、所得税法と法人税法の2本建てのしくみをとる。これは、昭和15年改正で法人税法が所得税法から独立して以来のことである。この中で、個人は所得税法の対象になり、法人は法人税法の対象となる、という二分法が私たちの思考を律している。

ところで、個人でも法人でもない組織をどう扱うかは、100年近い所得税の歴史の中で継続的な課題でありつづけてきた。この点、昭和32年改正により、法人税の納税義務者として「人格のない社団等」が加えられ、その収益事業所得が法人税の対象とされることになった。問題は、この「人格のない社団等」にあたるかどうかをどのように認定するかである。

この点につき、最三小判平成16年7月13日訟務月報51巻8号2116頁、判例時報1874号58頁は、「人格のない社団等」の要件を具備すると認定してされた法人税等の更正が、仮に上記認定に誤りがあるとしても、誤認であることが上記更正の成立の当初から外形上、客観的に明白であるということとはできないなどとして、無効でないとした。

事案は、やや込み入っている。亡B（以下「B」という。）の主宰していた無限連鎖講の事業主体が昭和47年5月20日から法人でない社団で代表者の定めがあるC研究所（以下

「C研究所」という。)になったとして、C研究所の名義でされた同48年4月1日から同49年3月31日まで及び同年4月1日から同50年3月31日までの各事業年度(以下「本件各事業年度」という。)の法人税、法人県民税、法人事業税及び法人市民税の申告について、それぞれ増額更正(以下「本件各更正」という。)がされた。その後、Bの相続財産の破産管財人である被上告人らが、C研究所は法人でない社団としての実体を欠き本件各更正は無効であると主張して、上告人らに対し、これに基づき納付された各金員の還付及び還付加算金の支払を求めた。

事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) Bは、昭和42年以降、無限連鎖講を次々と考案し、自らその本部となって講を運営していたが、講加入者の急増に伴い、税務調査を受けるようになり、同46年11月、所得税更正及び重加算税賦課決定を受けたことから、税務対策上も団体化を急ぐこととした。

(2) Bは、C研究所と称する法人でない社団の定款案の策定のため、昭和47年、本部関係者十数人及び地方の有力会員が自発的に組織した支部の関係者十数人の出席の下に2回にわたって発起人会を開催し、発起人会の決議を受けて、同年5月20日、C研究所の創立会員総会を開催した。同総会において議決権を有する会員代表については、これに先立つ同月12日の理事会において、熊本県支部から20人を、その余の支部から各15人を選出すること及びその選出方法を各支部にゆだねることが決定されていた。議事録によれば、同総会には、各支部選出の会員代表140人中94人及び支部外会員代表6人が出席し、定款案等が審議され、可決された。

なお、定款を変更するためには、会員総会に会員代表の2分の1以上が出席し、その3分の2以上の同意を要する旨の規定が、定款に置かれていた。

(3) C研究所の定款は、構成員である会員の資格について、「本会の目的に賛同し、本会の立案育成する相互扶助の組織に加入したものを会員とする。」(7条1項)、「前項の組織に加入するにはその都度所定の申込書に入会金を添えて本会に提出するものとする。」

(同条2項)、「会員となった者は毎年1回以上同一組織に加入するものとする。」(同条3項)と定め、8条において、死亡、退会の申出及び定款違反による除名を会員の資格喪失事由として定めていた。しかし、C研究所設立前のいつの時点から講に入会した者が会員となるのかについて、定款上定めがなかった。また、いったん会員となった者が1年後に同一の組織に加入しなかった場合に、定款7条3項により会員資格を喪失するのかなどの

点が、明確でなかった。

(4) C研究所の定款は、意思決定機関である会員総会について、①会員総会が各支部選出の会員代表によって構成されること、②会員代表の数は、理事会が各支部の会員数に応じて決定すること、③会長が会員総会の議長となること、④その決議は、会員代表の2分の1以上が出席して、その過半数をもって決すること、⑤基本財産の処分、歳入歳出予算及び歳入歳出決算の承認、定款の変更その他会長の付議する事項を会員総会に付議することを定めていた。毎年5月に定時会員総会が開催され、役員及び定足数を満たす会員代表の出席の下に、一定の議題について審議及び採決が行われ、議事や議決の結果は、会計年度ごとに作成される事業報告書に定款の内容等と共に掲載され、本部及び支部事務所に備え付けられた。

(5) 定款に基づいて制定された支部運営規則は、支部長が、毎年、理事会の定める数の会員代表を定時総会開催予定日の1か月前までに会員の選挙又は互選の方法により選出しておくべき旨を定めていた。各支部は、会員代表の選出のために支部大会を開催し、その開催がある旨を地元紙への広告掲載等によって周知した結果、相当数の会員が支部大会に出席し、1000人以上の会員が出席した支部もあった。もっとも、理事会による各支部の会員代表数の決定の基準は、一貫しておらず、会員代表の具体的な選出方法の定めのない支部も多数あった。

(6) C研究所の定款は、業務執行機関である理事会及び代表機関である会長について、①Bが、終身理事かつ会長であること、②会長がC研究所を統轄し、代表すること、③理事が理事会を組織し、会務の執行を決定すること、④理事の員数が15人以上30人以内であること、⑤会長が理事の3分の1を指名し、その余の理事及び監事を、会員の中から会員総会の決議により選任すること、⑥事業計画、支部の設置、歳入歳出予算及び歳入歳出決算に関する議案、定款変更に関する議案その他会長の付議する事項を、理事会に付議することを定めていた。理事会は、ほぼ毎月開催され、支部運営規則の承認及び決定、決算及び予算案の策定方針の承認、基本財産の組入れ及び譲渡等の議題について、審議及び採択がされた。

しかし、理事会の定足数及び議決方法について定款に定めがなく、理事会の議題は、基本的にBが作成し、提案どおり可決されるのが一般的であった。理事会で議決された事項をBが実行に移さないことも多く、理事会に諮ることなくBの一存で重要な財産の取得や

処分が行われることも少なくなかった。

(7) 支部運営規則に基づいて設置された支部の数は、昭和52年5月には約20に上り、各地で会員代表選出等を議題とした支部大会等が開催された。しかし、支部の設置、廃止等は、理事会の決議を経ずに適宜本部で処理するというのが実態であった。支部長の交代に際して引継ぎが行われず、職務内容を理解していない支部長もいるなど、名目だけの支部役員も多数いた。

(8) C研究所は、定款により、Bの所有していた本部事務所、保養所等の不動産、自動車等を基本財産に組み入れ、定款上、理事会が基本財産への組み入れを決議し、基本財産の処分に会員総会の承認を要することとされていた。C研究所は、設立後、収支計算書、本部経費帳、資産元帳及び損益元帳を新規に備え、昭和47年10月28日、本部、支部及び研修所（保養所）ごとに会計諸表及び帳簿書類を備え付け、現金、預金その他の資産の出納及び管理について記帳すべきこと等を定めた経理規程を定め、各支部においても同規程に従った処理がされた。不動産等の取引及び預金口座にもC研究所名義が使用された。もっとも、C研究所においては、貸借対照表、固定資産台帳、什器備品台帳等が作成されず、B個人が主宰してきた講事業を承継する手続は明確にされなかった。

(9) Bは、昭和47年6月7日ころ、国税庁長官、熊本国税局長、熊本県知事及び熊本市長に対し、C研究所の定款、基本財産目録、創立会員総会議事録等を、また、同月16日、所轄税務署長に対し、「不備事項ご指導方のお願ひについて」と題する書面をそれぞれ送付して、C研究所の設立を印象付けるとともに、同年7月4日、所轄税務署長に対し、C研究所名義の給与支払事務所を同年5月20日に新たに開設した旨を届け出た。同日以降の事業年度に係るC研究所名義の法人税の確定申告書は、Bの所得税の確定申告書とは別途に提出された。C研究所は、本件各事業年度の法人税、法人県民税、法人事業税及び法人市民税を申告し、納付していたが、このうち法人税については同52年4月23日に、法人県民税及び法人事業税については同年5月24日に、法人市民税については同月25日に、それぞれ過少申告を理由に更正を受けた。

原審は、以上の事実関係の下において、本件各更正に基づき納付された各金員の還付及び還付加算金の支払請求を認容した。

これに対し、最高裁は、次のように述べて原審の判断を覆した。

「前記事実関係によれば、C研究所の定款の成立過程及び備付け状況に照らし定款の効

方に疑義があることが明らかであるとはいえず、定款の規定の文言のみをもって会員の要件が不明確であると速断することはできない上、Bが終身理事及び会長である旨の定款の定めがあったが、これを変更することは定款上可能であったし、また、会員総会、支部大会及び理事会が一見してその機能を果たしていなかったと断定することもできない。そうすると、外形的事実に着目する限りにおいては、C研究所は、意思決定機関としての会員総会、業務執行機関ないし代表機関としての理事会ないし会長が置かれるなど団体としての組織を備え、会員総会の決議が支部において選出された会員代表の多数決によって行われるなど多数決の原則が行われ、定款の規定上は構成員である会員の変更にかかわらず団体として存続するとされ、代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているようにみえるというべきである。したがって、課税庁においてC研究所が法人でない社団の要件を具備すると認定したことには、それなりの合理的な理由が認められるのであって、仮にその認定に誤りがあるとしても、誤認であることが本件各更正の成立の当初から外形上、客観的に明白であるということとはできない。

また、仮に本件各更正に課税要件の根幹についての過誤があるとしても、前記事実関係によれば、Bは、税務対策等の観点から講事業の社団化を図り、自ら、C研究所の定款の作成にかかわり、発起人会、会員総会及び理事会を開催し、C研究所の名において事業活動を展開するとともに、C研究所に所得が帰属するとして法人税、法人事業税、法人県民税及び法人市民税の申告をし、申告に係るこれらの税を納付して、高額の所得税の負担を免れたというのである。そうすると、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請をしんしゃくしても、なお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由としてBに本件各更正による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情がある場合（最高裁昭和42年（行ツ）第57号同48年4月26日第一小法廷判決—民集27巻3号629頁参照）に該当するということもできない。

以上によれば、本件各更正が当然無効であるということとはできず、原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決中上告人ら敗訴部分は破棄を免れない。そして、同部分について請求を棄却した第1審判決は結論において正当であるから、同部分に対する被上告人らの控訴を棄却すべきである。』

評釈、大淵博義・ジュリスト1295号235頁。

## 2-5 売上原価の見積り

法人所得の算定にあたりどのタイミングで支出を損金に算入できるか、より具体的に、見積金額を売上原価に算入できるかについて、最二小判平成16年10月29日刑集58巻7号697頁は、見積計上を肯定した。

事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) 被告人A株式会社（平成2年1月の商号変更前の名称はB株式会社。以下「被告会社」という。）は、茨城県稲敷郡牛久町（後に市制に移行。以下「牛久市」という。）内の土地を購入して造成し宅地として販売することにした。被告会社は、上記開発行為につき茨城県知事の許可を得るため、都市計画法に基づいて牛久市と協議をした。牛久市は、宅地開発に当たっては、開発区域の内外を問わず、流末排水路を開発業者に整備させるという行政指導を行い、開発業者がこれに従わない場合には、同法（平成12年法律第73号による改正前のもの）32条に基づく公共施設の管理者としての同意を与えず、開発許可申請を茨城県知事に申達しないという取扱いをしていた。このため、牛久市の担当者は、被告会社に対し、本件土地内から排出された雨水が流下することになる開発区域外の長さ約400mの農業用水路を、直径2mの管を埋設した暗きよの雨水排水路とすることなどを内容とする改修工事を行うよう指導した（以下、この工事の内容を「第1案」という）。被告会社は、これを了承し、牛久市の同意を得て、昭和58年6月に茨城県知事から開発許可を受けた。

(2) その後、被告会社は、本件土地を造成し、昭和62年6月にこれを販売した。

(3) 同年7月ころ、牛久市の担当者は、方針を変更し、被告会社に対し、幅4mの開きよの雨水排水路とすることなどを内容とする改修工事を行うよう指導した

（以下、この工事の内容を「第2案」という）。第2案は第1案の約3倍の工費を必要とするため、被告会社が難色を示すと、牛久市の担当者は、第1案の工費の範囲内で被告会社が第2案の工事を部分的に施工するとの代案を提示した。これを受け入れた被告会社は、本件改修工事を請け負わせようと考えていた株式会社C建設に対し、第1案の工費を見積もるよう依頼した。同年9月ころ、同社は1億4668万円と見積もり、被告会社はこの見積金額を牛久市の担当者に連絡した。

(4) 同年10月ころ、牛久市側は、更に方針を変更し、本件改修工事をすべて公共工事

として行うこととし、被告会社に対し、第1案の工費に相当する上記金額を都市下水道整備負担金として牛久市に支払うよう求め、被告会社はこれを了承した。

(5) 同年11月30日、被告会社は、本件土地の販売に係る収益の額を昭和61年10月1日から同62年9月30日までの事業年度（以下「当期」という。）の益金の額に算入し、上記1億4668万円を上記収益に係る売上原価の額として当期の損金の額に算入した上、確定申告をした。

(6) 牛久市は、昭和63年度から3年計画で本件改修工事を行うこととし、同年3月成立の同年度一般会計予算において、被告会社が支出する上記負担金の初年度分として総額の約3分の1に当たる5000万円を歳入に計上した。しかし、その後、牛久市は、住民の反対運動が起きることを懸念して同工事を行わず、被告会社も、上記負担金を支出していない。

以上の事実関係を前提として、第1審判決は、上記1億4668万円を当期の収益に係る売上原価の額として当期の損金の額に算入することは許されないとし、原判決も、その結論を是認した。

これに対し、最高裁は次のように述べて原判決を破棄した。

「前記・・・の認定事実及び記録によれば、(1) 牛久市は、都市計画法上の同意権を背景として、被告会社に対し本件改修工事を行うよう求めたものであって、被告会社は、事実上その費用を支出せざるを得ない立場に置かれていたこと、(2) 同工事の内容等は、牛久市側の方針の変更に伴い変遷しているものの、被告会社が支出すべき費用の額は、終始第1案の工費に相当する金額であったこと、(3) 被告会社は、昭和62年9月ころに建設会社にこれを見積もらせるなど、同年9月末日までの時点において既にその支出を見込んでいたこと、などが明らかである。これらの事実関係に照らすと、当期終了の日である同年9月末日において、被告会社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とみることができる。このような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法22条3項1号にいう「当該事業年度の収益に係る売上原価」の額として当該事業年度の損金の額に算入することができる」と解するのが相当である。」

同旨の見解をとっていた学説として、金子宏『租税法第10版』287頁（2005年）。なお、

この見解は、遅くとも金子宏『租税法補正版』200頁（1981年）から継続して述べられていた。評釈、荻野豊・TKC税研情報14巻2号90頁、武井一浩・租判百選104頁。

## 2-6 興銀事件

最二小判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁は、興銀事件の最高裁判決である。住宅金融専門会社の設立母体である銀行が、同社の経営が破たんしたため放棄した同社に対する貸付債権につき、その全額が、当時回収不能となっており、法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として損金の額に算入されるべきであるとされた。

事案は、次のようなものである。A株式会社（以下「A社」という。）に対し残高合計3760億5500万円の貸付債権（以下「本件債権」という。）を有していた株式会社B銀行（以下「B銀」という。以下、企業名、省庁名、官職名等は、いずれも当時のものである。）が、平成8年3月29日に本件債権を放棄し、同7年4月1日から同8年3月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）の法人税について、本件債権相当額を損金の額に算入して欠損金額を132億7988万7629円とする申告をした。ところが、被上告人から、上記の損金算入を否認され、同年8月23日に法人税の更正及びこれに係る過少申告加算税の賦課決定を受け、同10年3月31日に所得金額を3641億8109万9162円とする法人税の再更正並びにこれに係る過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定を受けた。そこで、B銀の訴訟承継人である上告人が、上記の再更正（欠損金額を118億7390万0838円まで減額する部分を除く。）及び各賦課決定（以下「本件各処分」という。）の取消しを求めた。

事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) A社は、母体行と呼ばれる銀行が中心となって設立された住宅金融専門会社（以下「住専」という。）の一つであり、昭和51年6月、B銀、株式会社C銀行（その後の商号は株式会社D銀行。以下「D銀」という）、証券会社3社（以下、この5社を「母体5社」という）、元大蔵省銀行局長、B銀出身者及びD銀出身者が発起人となって設立された。母体5社は、A社に役員及び従業員を出向させ、A社の代表取締役は、同56年6月以降、B銀出身者が務めた。母体5社のA社に対する出資比率は、同62年10月以降、いずれも私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（平成10年法律第81号による改正前のもの。以下「独禁法」という。）11条で許容される上限の5%であった。A社は、金融機関か

ら融資を受けてそれを貸し付ける営業形態を採っていたが、B銀からの借入れが最も多かった。

B銀及びD銀は、A社の母体行以外の金融機関（以下「非母体金融機関」という。）に対する借入金債務について、原則として各50%の分担割合で保証していたが、昭和55年2月、A社とこれに融資している金融機関（B銀及びD銀を含む。）との間で、A社の同金融機関に対する債務の担保として、A社が現に保有し又は将来取得する住宅ローン債権を同金融機関に譲渡し、同金融機関がこれを準共有する旨の債権譲渡担保契約が締結された。これにより、上記の債務保証は、同62年3月ころまでに解消された。

（2）住専各社は、バブル経済の崩壊により事業者向け融資債権が不良債権化する等の影響を受け、平成3年以降、財務状況が急激に悪化した。

A社は、同4年5月、母体5社には同9年3月までの金利減免と必要資金の追加融資を、非母体金融機関には融資金残高及び担保条件の現状維持を、それぞれ要請するとともに、資産の圧縮等を目指す事業計画（以下「第1次再建計画」という。）を策定した。また、B銀は、同計画の推進を支援するため、緊急融資枠の設定、公定歩合（当時は3.25%）までの金利の減免等から成る対応策を策定した。そのころ、A社に対する融資の回収や保全に向けた姿勢を示す非母体金融機関も現れたため、B銀及びD銀は、同4年3月から同5年4月にかけて、E金庫、F連合会等の農協系統金融機関がA社に対して有する短期債権（前記譲渡担保に係る被担保債権に含まれない貸付期間1年以内のもの）を中長期債権（前記譲渡担保に係る被担保債権に含まれる貸付期間1年超のもの）に振り替えることとし、それと入れ替える形で、B銀及びD銀の中長期債権を短期債権に振り替えた。

（3）その後も住専各社の経営環境は一層悪化したため、大蔵省は、平成4年12月、A社を含む住専7社に対し、新たな再建計画の立案を指導し、母体行の金利を0%に、農協系統金融機関以外の非母体金融機関（以下「一般行」という。）の金利を年2.5%に、農協系統金融機関の金利を年4.5%に、それぞれ減免する等の内容の再建計画の骨格を示した。農協系統金融機関及び農林水産省は、当初これに反発したが、母体行が責任を持って再建計画に対応することが明確になること及び債権元本の回収ができることを条件に、金融システムの安定という観点から再建計画に協力し、金利減免に応ずる意向を示した。そして、大蔵省銀行局長と農林水産省経済局長との間で、同5年2月、住専7社の再建は母体行が責任を持って対応し、大蔵省は農協系統金融機関にこれ以上の負担をかけないよう責任を

持って指導すること等を内容とする覚書が交わされた。そこで、A社は、計画期間を同年4月から10年間とする新たな再建計画（以下「本件新事業計画」という。）の概要を固めた。その内容は、①B銀及びD銀は、計画期間中、A社に対する貸出金の利息を免除すること、②母体5社は、A社に対し、新規融資金（以下「母体ニューマネー」という。）を貸し出し、A社の自己資本強化のために第三者割当増資を引き受けること、③非母体金融機関は、A社に対する現状の融資金残高を維持し、その金利は、農協系統金融機関が年4.5%、一般行が年2.5%とすること、④A社の余裕資金による返済順序は、住宅ローン債権信託、母体ニューマネー、借入有価証券、農協系統金融機関の順とすることというものであった。これを受けて、母体5社は、同年5月、本件新事業計画に沿ったA社に対する具体的な支援内容を確認し、A社は、同年12月までに非母体金融機関から本件新事業計画への合意を取り付けた。

しかし、その後も不動産市況は更に悪化し、金利水準も低利で推移したため、同7年6月30日のA社の資産残高2兆5151億円のうち不良債権額が1兆8532億円に達することが明らかとなったことを受けて、母体5社は、同年9月22日、A社を整理する方針を確認した。なお、A社の同月末の貸借対照表上、4788億0300万円の資本欠損が生ずることとなった。また、B銀は、同年12月29日までに母体ニューマネーをA社から回収した。

（4）B銀及びD銀は、平成7年9月以降、A社の整理方法について農協系統金融機関と協議したが、大蔵省銀行局中小金融課金融会社室から債権額に応じた損失の平等負担を求めることは避けるように要請されていた。農協系統金融機関は、A社を整理する場合でも農協系統金融機関への優先弁済の方針は維持されるべきであるとして、いわゆる完全母体行責任を主張し、農協系統金融機関の元本損失部分は母体行が責任を持って処理することを強く求めたが、B銀及びD銀は、いわゆる修正母体行責任を主張し、貸出金の全額を放棄するのが限度であって、それ以上の負担をすることは商法上許される範囲を超えるとして、農協系統金融機関の要求を拒否した。大蔵省銀行局長は、同年11月29日、住専7社に対し、大蔵省として住専処理について関係当事者を仲介し、公的資金の導入を含む抜本的な住専処理計画を策定する意思があることを示唆し、予算案の内示がある同年12月20日までに住専処理計画の概要をとりまとめるように求めた。大蔵省は、同月17日、住専7社の第IV分類資産（回収不可能又は無価値と判定される資産に分類される債権）6兆3000億円を1次ロスとし、住専7社の母体行が債権全額を放棄すること等を内容とする処理案を

提示し、B銀を含む上記母体行は、同月18日、同案を受け入れるがこれ以上の負担に応じられない旨の意向を示した。

(5) その後、政府と農協系統金融機関との交渉が続けられ、内閣は、平成7年12月19日、①住専処理機構を設立して住専の資産等を引き継ぐこととし、回収不能な不良債権に係る損失見込額約6兆2700億円及び欠損見込額約1400億円を処理すること、②母体行に、住専に対する債権約3兆5000億円の全額放棄並びに同機構への出資及び低利融資を要請すること、③一般行に、住専に対する債権のうち約1兆7000億円の放棄及び同機構への低利融資を要請すること、④農協系統金融機関に、貸付債権の全額返済を前提として、同機構に対する約5300億円の贈与及び同機構への低利融資の協力を要請すること、⑤預金保険機構に住専勘定を設け、平成8年度当初予算において、同勘定に対して6800億円を支出すること、⑥住専処理機構により債権の回収を強力に行うこと、⑦以上について所要の法的措置を講ずるとともに、関係機関による調整が行われ適切な処理計画が策定された住専から速やかに同機構に対し資産等の譲渡を行い、その処理を着実に進めていくこと、以上を主な内容とする閣議決定（以下「本件閣議決定」という。）をした。

大蔵省は、同8年1月24日、住専7社の第Ⅲ分類資産（最終の回収又は価値について重大な懸念が存し、したがって、損失の発生が見込まれるが、その損失額の確定し得ない資産に分類される債権）に係る損失（2次ロス）1兆2400億円の負担について、預金保険機構の中に金融安定化拠出基金を設立し、住専7社に融資している関係金融機関に基金の拠出を求め、同基金の運用益等で賄うこと等を内容とする案を示したところ、関係金融機関は、同月25日、これに同意する意向を示した。そこで、内閣は、同月30日、上記2次ロス処理方策を内容とする閣議了解（以下「本件閣議了解」という。）をした。

(6) 平成8年2月9日、特定住宅金融専門会社の債権債務の処理の促進等に関する特別措置法（以下「住専処理法」という。）案が国会に提出された。しかし、G党は、同月27日、平成8年度予算案に計上された住専関係予算の削除、市場原理に基づく自己責任の原則により国民に開かれた状況の中で住専問題の解決を行うこと等を内容とする方針を発表し、同年3月4日、同予算案の審議に応じない旨を決定して、同党議員が予算委員会の審議を阻止するために座込みを始め、同月25日の与野党5党党首会談により国会の正常化が合意されるまで、国会審議が中断した。

(7) B銀は、住専7社に対する減免予定債権額が6607億円であったにもかかわらず、

一般貸倒引当金の残高が不十分であり、住専7社に対する債権についての債権償却特別勘定の設定もしていなかったため、本件事業年度の決算において引当金不足が問題視され、商法（平成14年法律第44号による改正前のもの）285条の4第2項違反の責任を追及される可能性が高まったことから、本件事業年度に本件債権につき貸倒処理による直接償却をするほかないと判断し、本件事業年度に合わせて含み益を実現する目的で株式売却を平成7年11月以降積極的に行い、同8年3月までのその利益の合計は4603億円に達した。

（8）母体5社は、本件閣議決定及び本件閣議了解で示された住専処理計画に沿って、A社の不良資産のうちの損失見込額1兆3588億円及び欠損見込額187億円の合計1兆3775億円について、B銀及びD銀がA社に対する債権5370億円を全額放棄し、一般行がA社に対する債権合計9264億円のうち4999億円を放棄し、さらに、農協系統金融機関が3407億円を贈与することとし、これらによって上記の損失及び欠損の見込額を分担することを基本とする処理計画案を策定するとともに、平成8年3月末の関係金融機関の債権額及び債権放棄予定額を計算した。そして、B銀は、同月21日、上記の内容及びこれに意見等がある場合には同月25日までに連絡するように求める旨を記載した書面をA社に債権を有するすべての一般行に送付したが、一般行から特段の意見は表明されなかった。同処理計画案では、A社の正常資産及び不良資産のうち回収が見込まれるものの合計額は1兆2103億円であり、実質的に非母体金融機関に返済される合計額（非母体金融機関がA社に対して有する債権合計1兆9197億円から上記の一般行の債権放棄額及び農協系統金融機関の贈与額を除いたもの）は1兆0791億円とされていた。

（9）母体5社は、平成8年3月29日、B銀、D銀及び一般行の債権放棄額を確認し、B銀及びD銀は、A社の営業譲渡の日までに同債権放棄額に対応する貸出債権を全額放棄するものとすることを確認する旨の書面を作成した。

B銀は、同月29日、A社との間で債権放棄約定書を取り交わし、A社の営業譲渡の実行及び解散の登記が同年12月末日までに行われなことを解除条件として本件債権を放棄する旨の合意をした。

（10）住専処理に係る公的資金を盛り込んだ平成8年度予算は、平成8年5月10日に成立し、住専処理法は、同年6月18日に成立し、同月21日、施行された。これを受けて、A社は、同月26日、株主総会において、解散及び営業譲渡に関する定款の一部変更の特別決議をし、同年8月31日、住宅金融債権管理機構との間で営業譲渡契約を締結した上、同年

9月1日、解散した。一方、預金保険機構は、同年8月29日、住専7社の母体行及び非母体金融機関に対し、本件閣議決定、本件閣議了解及び住専処理法を前提とした住専処理計画に係る基本協定を提示し、関係金融機関は、そのころ同協定に同意した。

第1審、請求認容。第2審は、本件各処分が適法であるとして、請求棄却。これに対し、最高裁は、次のように述べて原判決を破棄し、第1審判決が正当であるとして、被上告人の控訴を棄却した。

〔(1) 法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう「当該事業年度の損失の額」として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要すると解される。そして、その全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならないが、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生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べきものである。

(2) これを本件債権についてみると、前記事実関係によれば、次のとおりである。

ア 母体5社は、平成7年9月にA社を整理する方針を確認したところ、その後の農協系統金融機関との協議において、農協系統金融機関が、その元本損失部分についても母体行が責任を持つ完全母体行責任による処理を求めたのに対し、B銀は、その貸出金全額の放棄を限度とする修正母体行責任を主張し、債権額に応じた損失の平等負担を主張することはなかった。

イ その背景として、B銀は、A社の設立に関与し、独禁法で許容される上限まで株式を保有し、役員及び職員を派遣し、多額の融資を行うなどして、その経営に深くかかわっていたという事情があった。そして、同4年に策定された第1次再建計画によってはA社の経営再建ができなくなり、同5年に本件新事業計画が策定されるに至ったが、農協系統金融機関が融資残高の維持及び金利の減免を内容とする同計画に応じたのは、母体行が責任を持って再建計画に対応することが明確にされたからであった。そうすると、B銀は、本件新事業計画を達成することができなかったことにつき、農協系統金融機関から信義則上の責任を追及されかねない立場にあったといえることができる。

ウ 本件新事業計画は、A社の再建を前提としたものであって、その破綻後の整理を前

提としたものではないものの、A社の余裕資金による返済順序の第2順位が母体ニューマネー、第4順位が農協系統金融機関の債権とされ、母体行の従前からの債権がそれらに劣後するという内容であったところ、B銀は、A社の整理が避け難い情勢になった後においても、A社から母体ニューマネーを回収していた。したがって、農協系統金融機関が完全母体行責任を主張することには無理からぬ面があり、B銀も、上記のような経緯を考慮して、修正母体行責任が限度であると主張して、本件債権の放棄以上の責任を回避しようとしていたものということができる。

エ 母体5社は、本件閣議決定及び本件閣議了解で示された住専処理計画に沿ってA社の処理計画を策定し、同計画において、B銀は、本件債権を全額放棄すること、すなわち、本件債権を非母体金融機関の債権に劣後する扱いとすることを公にしたということができる。前記のとおり、B銀においてせいぜい修正母体行責任しか主張することができない情勢にあったことをも考慮すると、仮に住専処理法及び住専処理に係る公的資金を盛り込んだ予算が成立しなかった場合に、B銀が、社会的批判や機関投資家としてB銀の金融債を引き受ける立場にある農協系統金融機関の反発に伴う経営的損失を覚悟してまで、非母体金融機関に対し、改めて債権額に応じた損失の平等負担を主張することができたとは、社会通念上想定し難い。

オ 前記のA社の処理計画において、A社の正常資産及び不良資産のうち回収が見込まれるものの合計額は、非母体金融機関の債権合計1兆9197億円を下回る1兆2103億円とされたが、この回収見込額の評価は、本件閣議決定及び本件閣議了解で示された公的資金の導入を前提とする住専処理計画を踏まえたものであるから、破産法等に基づく処理を余儀なくされた場合には、当時の不動産市況等からすると、A社の資産からの回収見込額が上記金額を下回ることはあっても、これを超えることは考え難い。

(3) 以上によれば、B銀が本件債権について非母体金融機関に対して債権額に応じた損失の平等負担を主張することは、それが前記債権譲渡担保契約に係る被担保債権に含まれているかどうかを問わず、平成8年3月末までの間に社会通念上不可能となっており、当時のA社の資産等の状況からすると、本件債権の全額が回収不能であることは客観的に明らかとなっていたというべきである。そして、このことは、本件債権の放棄が解除条件付きでされたことによって左右されるものではない。

したがって、本件債権相当額は本件事業年度の損失の額として損金の額に算入されるべ

きであり、その結果、B銀の本件事業年度の欠損金額は118億7390万0838円となるから、本件各処分は違法である。」

最高裁判決の評釈、阪本勝・ジュリスト1301号78頁、品川芳宣・税研121号103頁、品川芳宣・TKC税研情報14巻3号58頁。、論評として、中里実・租判百選106頁、渡辺淑夫「不良債権の償却と解除条件付債権放棄」小川英明他編『新・裁判実務体系18租税争訟』411頁（2005年）、錦織淳・深山雅也「債権放棄をめぐる税務上の取扱いは今後どのように変容していくべきか（上）（下）興銀事件最高裁判決（最二判平成16.12.24）を契機として」NBL810号56頁、811号77頁（2005年）、渡辺充「興銀事件最高裁判決から読み解く貸倒損失の認定における社会通念基準」税理48巻6号9頁（2005年）。さらに、玉國文敏「不良債権処理の法的手法と損金性認定基準——興銀事件判決に見る経済状況の変化と租税法の対応」租税法研究32号1頁（2004年）。

### 3 所得課税に付随するもの

#### 3-1 過少申告加算税における「正当な理由」

加算税は、申告納税制度を担保するための附帯税である。たとえば、納税者が所定の期限内に申告書を提出したが、本来納付すべき税額よりも過少であったため、のちに修正申告や増額更正があった場合、増差税額に対して10%の過少申告加算税が賦課される（国税通則法65条1項）。ただし、計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められる場合には、その部分を控除して過少申告加算税を算定することとされている（同4項）。

最三小判平成16年7月20日訟務月報51巻8号2126頁、判例時報1873号123頁では、この「正当な理由」の存否が争われた。

事案は、次のようなものである。被上告人が、その大半の出資持分を有する有限会社に無利息で金銭を貸し付けたところ、上告人から所得税法（平成13年法律第6号による改正前のもの）157条の規定（以下「本件規定」という。）を適用され、利息相当分の雑所得があるとして平成元年分から同3年分までの所得税の増額更正及びこれらに係る過少申告加

算税賦課決定を受けた。そこで、被上告人が、利息相当分が上記更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう正当な理由があるなどと主張して、上記各賦課決定の取消しを求めた。

事実関係等の概要は、次のとおりである（図4）。

#### 図4 所得税法157条の適用と「正当な理由」

本件貸付け  
有限会社A ←———— 被上告人個人

(1) 有限会社A（以下「A」という。）は、昭和63年11月に設立された法人税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）2条10号に規定する同族会社であり、被上告人は、昭和63年12月末日において、その資本金の98%に相当する出資持分を有するとともに、平成4年8月のAの解散に至るまで、その代表者である取締役であった。

(2) 被上告人は、店頭売買登録銘柄である株式会社Bの発行済株式総数5888万株中4325万2000株を有していたが、平成元年3月10日、Aに対し、証券会社5社を介した場外取引により、そのうち3000万株（以下「本件株式」という。）を代金3450億円で購入した。

(3) 被上告人は、上記代金の精算日である同月15日、銀行4行から3455億2200万円を年利3.375%で借り入れて、Aに対し、うち3455億2177万5000円を、返済期限及び利息を定めず、担保を徴することもないうまま貸し付けた（以下「本件貸付け」という）。

Aは、同日、前記各証券会社に対し、前記代金3450億円及び手数料5億2177万5000円を支払い、上記各社は、同日、被上告人に対し、同代金から手数料5億2106万2500円及び有価証券取引税18億9750万円を控除した残額3425億8143万7500円を支払った。

被上告人は、同日、前記各銀行に対し、前記借入金3455億2200万円及びこれに対する利息3194万9149円を弁済した。

その結果、本件貸付けが無利息、無期限のままの状態に残存することとなった。

(4) Aは、収益のほとんどが本件株式の配当収入であり、実質的な営業活動を行っていなかった。

(5) 被上告人の顧問税理士等の税務担当者は、税務当局が個人から法人への無利息貸付けに所得税を課さない旨の見解を採っていると解していたため、被上告人の平成元年分から同3年分までの所得税については、雑所得を0円とする申告がされたが、上告人は、同4年6月18日、本件規定を適用して、本件貸付けによって被上告人に利息相当分に係る

雑所得が生じたと認定し、上記各年分の所得税の増額更正をするとともに、これらに係る過少申告加算税賦課決定をした。

(6) 前職及び現職の東京国税局税務相談室長が編集した「昭和58年版・税務相談事例集」には、会社が代表者から運転資金として無利息で金銭を借り受けたという設例について、所得税法上、別段の定め（同法59条等）のあるものを除き、扣税力の増加を伴わないものについては課税の対象とならないとして、参照条文として同法36条1項を挙げた上で、代表者個人に所得税が課税されることはない旨の記述がある。また、東京国税局直税部長が監修し、同局法人税課長が編集した「回答事例による法人税質疑応答集」（昭和55年3月発行）及び「昭和59年版・回答事例による法人税質疑応答集」には、会社が業績悪化のため資金繰りに困って代表者から運転資金として500万円を無利息で借り入れたという設例について、所得税の課税の対象となる収入金額とは「収入すべき金額」（所得税法36条1項）とされており、無利息で金銭の貸付けをした代表者は、経済的利益を受けていないから所得税の申告をする必要がない旨の記述がある。

これらの各解説書（以下「本件各解説書」という。）には、編者、推薦者及び監修者が官職名を付して表示され、各巻頭の「推薦のことば」、「監修のことば」等には、その内容が、東京国税局税務相談室その他の税務当局に寄せられた相談事例及び職務執行の際に生じた疑義について回答と解説を示すものである旨の記載がある。また、本件各解説書の各巻末には、その発行者である財団法人大蔵財務協会が大蔵省の唯一の総合外郭団体であり、財務、税務行政の改良、発達及びこれに関する知識の普及という使命に基づいて出版活動を続けている旨の記載がある。

(7) 会計ジャーナル昭和50年9月号には、株主の同族会社に対する無利息貸付けについて、所得税法上の収入金額の概念として利息収入の認定を考えるのは困難で、そのためにはおそらく本件規定の発動を要するであろうという大学教授、公認会計士、大蔵省主税局及び国税庁の職員等を構成員とする注解所得税法研究会の私的見解が記載されている。

(8) 裁判例としては、同族会社に対して主たる株主がした多額の金銭の無利息貸付けにつき、通常收受すべき利息債権の免除と同一の効果を上げたものであり、これを放置すれば同株主の所得税の負担を不当に減少させる結果となるとして、本件規定と同趣旨の旧所得税法（昭和40年法律第33号による改正前のもの）67条1項の規定を適用してされた更正処分を適法であると判断した東京地裁昭和47年（行ウ）第23号の1回55年10月22日判決

一 訟務月報27卷3号568頁があった。

原審は、「正当な理由」があるとして、過少申告加算税の賦課決定（引用を省略した別紙記載により特定された「本件各決定」）を取り消した。

これに対し、最高裁は、次のように述べて原判決中本件各決定に関する部分を破棄し、同部分について請求を棄却した第1審判決を正当として、同部分に対する被上告人の控訴を棄却すべきであるとした。

「本件規定は、同族会社において、これを支配する株主又は社員の所得税の負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、株主又は社員の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主又は社員に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。このような規定の趣旨、内容からすれば、株主又は社員から同族会社に対する金銭の無利息貸付けに本件規定の適用があるかどうかについては、当該貸付けの目的、金額、期間等の融資条件、無利息としたことの理由等を踏まえた個別、具体的な事案に即した検討を要するものというべきである。そして、前記事実関係等によれば、本件貸付けは、3455億円を超える多額の金員を無利息、無期限、無担保で貸し付けるものであり、被上告人がその経営責任を果たすためにこれを実行したなどの事情も認め難いのであるから、不合理、不自然な経済的活動であるというほかはないのであって、税務に携わる者としては、本件規定の適用の有無については、上記の見地を踏まえた十分な検討をすべきであったといわなければならない。

他方、本件各解説書は、その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある。しかしながら、その内容は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定めのあるものを除きという留保を付した上で、又は業績悪化のため資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金500万円を無利息で貸し付けたという設例について、いずれも、代表者個人に所得税法36条1項にいう収入すべき金額がない旨を解説するものであって、代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということが出来るから、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。そして、当時の裁判例等に照らせば、被上告人の顧問税理士等の税務担当者においても、本件

貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったといえることができる。

そうすると、前記利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項にいう正当な理由があったとは認めることができない。」

評釈、山田二郎・ジュリスト1295号185頁、高野幸大・民商法雑誌132巻1号107頁、阿部泰隆・租判百選190頁。

### 3-2 税理士への申告の委任と加算税

納税者から所得税の申告を委任された税理士が脱税行為を行った場合、当該納税者に対する重加算税や過少申告加算税の賦課が争われたのが、**最二小判平成17年1月17日民集59巻1号28頁**である。

事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) 被上告人は、平成2年9月、昭和62年に6836万5000円で買い受けた川崎市多摩区所在の本件土地を1億3000万円で売却した。被上告人は、従前、大学教授として得た収入等について税理士に委任することなく所得税の申告をしていたが、本件土地の売却に伴う譲渡所得を得た平成2年分の所得税については、申告を税理士に委任することとし、平成3年2月ころ、知人からA税理士（以下「A税理士」という。）を紹介された。

(2) A税理士は、平成3年2月末ころ、被上告人から本件土地の譲渡所得に係る所得税について相談を受け、裏付け資料等を示されることなく事情を聴取しながらメモを作成し、これを被上告人に示して、税額約2600万円が経費を控除して2310万円となること、全部で1800万円で済ませることができ、800万円も税額を減少させて得をすることができる旨の説明をした。同メモには本件土地の買手の紹介料等が経費として記載されていたが、被上告人が上記紹介料を出費した事実はなく、出費した旨をA税理士に告げたこともなかった。

(3) 被上告人は、上記の相談をした当日直ちにA税理士に依頼することなく、知人から同税理士が税理士資格を有していることについて確認を得た上、数日後に、同税理士に対し平成2年分の所得税の申告を委任し、平成3年3月6日、同税理士に対し税務代理の報酬5万円のほか1800万円を交付した。

(4) A税理士は、昭和42年に税務署を退職後、税理士を開業していたが、長年にわたり、受任した納税者の不動産の譲渡所得に係る課税資料を税務署員をして廃棄させた上その譲渡所得を申告しないという方法による脱税行為を実行し、納税者から受領した納税資金を領得していた。A税理士は、平成3年3月上旬ころまでに、被上告人について脱税行為の協力者であったBが勤務していた荻窪税務署管内に転居した旨の虚偽の転居通知をして、その譲渡所得に係る課税資料を同税務署に送付させ、同人にこれを廃棄させた。そして、A税理士は、同月15日、被上告人の平成2年分の所得税について、総合課税の所得金額を999万3048円、納付すべき税額を7100円とする確定申告書を提出し、本件土地の譲渡所得については、申告も納税もせずに、被上告人から受領した1800万円を領得した。被上告人は、後日、妻を通じて、A税理士に対し申告手続の履行について確認し、申告が終了したとの返答を得たが、申告書の控えの交付を受けることはなかった。

(5) その後、A税理士の上記の脱税行為が発覚し、被上告人は、平成9年12月12日、上告人に対し、平成2年分の所得税について、総合課税の所得金額を1036万5148円、分離課税の所得金額を4882万2934円、納付すべき税額を2529万3600円とする修正申告書を提出した。これを受け、上告人は、同月19日、被上告人に対し、税額を1万1000円とする過少申告加算税賦課決定及び税額を880万9500円とする重加算税賦課決定をした。

被上告人は、上記過少申告加算税賦課決定及び重加算税賦課決定（以下、併せて「本件各賦課決定」という。）が違法であるとして、その取消しを求めて出訴した。第1審、請求棄却。第2審、請求認容。第2審の判断の骨子は、2点ある。(あ)被上告人が平成2年分の所得税について偽りその他不正の行為により税額を免れたと認めることはできないから、国税通則法70条5項は適用されず、本件各賦課決定は同条4項所定の除斥期間経過後にされたものとして違法である。(い)本件は、国税通則法68条1項に規定する課税標準等の計算の基礎となるべき事実を隠ぺいし、又は仮装し、これに基づき納税申告書を提出した場合には当たらない。

これに対し、最高裁は、次のように述べて、(あ)と(い)のいずれについても原審の判断を覆し、原判決を破棄し、事件を差戻した。

(あ)について。

「国税通則法70条5項の文理及び立法趣旨にかんがみれば、同項は、納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他

不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである。前記事実関係によれば、被上告人は、平成2年分の所得税について、申告を委任したA税理士の前記の脱税行為によりその税額の一部を免れたものということができる。そうすると、被上告人の同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから、本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである。これと異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由がある。」

(い) について。

「前記事実関係によれば、A税理士は、本件土地の譲渡所得に関し、被上告人に対し、本件土地の買手の紹介料等を経費として記載したメモを示しながら、800万円も税額を減少させて得をすることができる旨の説明をしたが、被上告人は、上記紹介料を実際に出費していなかったし、出費した旨を同税理士に告げたこともなかったにもかかわらず、上記の説明を受けた上で、同税理士に対し、平成2年分の所得税の申告を委任し、税務代理の報酬5万円のほか、1800万円を交付したというのである。そうであるとすれば、被上告人は、A税理士が架空経費の計上などの違法な手段により税額を減少させようと企図していることを了知していたとみることができるから、特段の事情のない限り、被上告人は同税理士が本件土地の譲渡所得につき架空経費を計上するなど事実を隠ぺいし、又は仮装することを容認していたと推認するのが相当である。原審が掲げる上記1の(1)の〔1〕及び〔2〕の事情だけによって、上記特段の事情があるということとはできない。そうすると、被上告人が脱税を意図し、その意図に基づいて行動したとは認められないとした原審の認定には、経験則に違反する違法があるというべきである。

そして、本件において、被上告人とA税理士との間に本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて意思の連絡があったと認められるのであれば、本件は、国税通則法68条1項所定の重加算税の賦課の要件を充足するものというべきであるところ、記録によれば、A税理士においても、同税理士が本件土地の譲渡所得につき事実を隠ぺいし、又は仮装することについて、被上告人がこれを容認しているとの認識を有していたことがうかがわれる。そうすると、原審の上記の経験則違反の違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。論旨は理由がある。」

なお、滝井繁男裁判官の次の補足意見がある。

「私は、法廷意見に賛成するものであるが、本件の事案の特殊性にかんがみ、次のとおり補足して意見を述べておきたい。

本件は、納税者から申告手続の委任を受けた税理士が税務署員をして譲渡所得に係る課税資料を廃棄させた上、納税者から受領していた納税資金を領得して、譲渡所得についての申告をしなかったという特殊な事案であり、納税者と税理士との間にどの範囲の事実の隠ぺい・仮装について意思の連絡があったかは、差戻し審において審理し、確定される必要がある。

重加算税は、高率の加算税を課すことによって、隠ぺい・仮装による納税義務違反行為を防止し、徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の一種の制裁措置である。納税者から申告手続の委任を受けた税理士等の第三者が隠ぺい・仮装行為をした場合において、納税者は、自らその行為をしていないというだけの理由でこの制裁を免れるわけではない。しかし、事実の隠ぺい・仮装についてその一部に意思の連絡があるからといって、必ずしも過少申告となった税額全体について納税者に対して重加算税を賦課することができるわけではないとする考え方が十分あり得るのであり、重加算税を賦課することができる範囲は、重加算税制度の趣旨、目的等から見て、慎重な検討を要する問題である。差戻し審においては、前記の事実を確定した上で、上記の問題について十分検討すべきである。」

### 3—3 源泉徴収税の納税の告知

最三小判平成16年9月7日訟務月報51巻9号2449頁、判例時報1874号52頁は、同族会社が、代表者に代わって同人の借入金の利息を支払ったことにより、同人に対して経済的利益を供与したものとし、上記支払相当額に対する利息相当額の限度でされた源泉徴収による所得税の納税の告知等が、適法であるとされた事例である。

事実関係等の概要は、次のとおり。

(1) A(以下「A」という。)は、昭和62年11月10日、株式会社Bから2億6250万円を借入れ(以下、この借入れを「本件借入れ」といい、本件借入れに係る金員を「本件借入金」という)、これを資金としてC株式会社の株式100株(以下「本件株式」という。)を購入した。Aは同族会社である被上告人の代表者であり、被上告人は、株式会社Bに対し、Aに代わって本件借入金の利息を支払った(以下、このようにして支払われた利息を「本

件支払利息」という。)。被上告人は、株式会社Bに対し、平成元年10月1日から同2年9月30日までの事業年度及び同年10月1日から同3年9月30日までの事業年度中に本件支払利息として、同元年11月10日に353万4040円を、同2年2月19日に453万0821円を、同年5月14日に489万6164円を、同年8月10日に484万2945円を、同3年9月30日に1536万5786円をそれぞれ支払った。本件支払利息につき、Aと被上告人との間で返済が合意された事實は認められない。

(2) 東京国税局査察部は、平成元年4月に被上告人に対し強制調査を行った際、昭和62年10月1日から同63年9月30日までの事業年度中に支払われた本件支払利息1271万0424円は被上告人からAに対する同支払相当額の経済的利益の供与であって、Aに対する法人税法35条4項にいう臨時的な給与の支給であり、同条1項所定の賞与の支給に該当すると考えていたが、被上告人がこれをAに対する貸付金として処理してほしい旨要請したことから、この要請を了解し、被上告人に対し、上記金員をAに対する貸付金として修正申告するよう促した。

(3) ところが、被上告人は、昭和63年10月1日から平成元年9月30日までの事業年度、同年10月1日から同2年9月30日までの事業年度及び同年10月1日から同3年9月30日までの事業年度の各法人税の確定申告において、本件株式及び本件借入金が被上告人に帰属するものであるとして、本件支払利息を損金に算入して申告した。

(4) 上告人は、本件株式及び本件借入金A個人に帰属するものであり、本件支払利息と被上告人が負担した租税公課（本件借入れに係る印紙税及び本件株式に対する配当金に係る源泉税）の合計額から被上告人が受領した本件株式に対する配当金を控除した金額をAに対し無利息で貸し付けたもの（以下、この貸付けを「本件貸付け」といい、これに係る金員を「本件貸付金」という。）と判断し、被上告人に対し、平成4年11月27日付けで、①本件支払利息を損金に算入することを否認して、上記各事業年度の法人税につき更正処分をするとともに、②本件貸付金に対する利息相当額（各事業年度末における本件貸付金残額合計を翌事業年度における元本として、年5.5%の利率で算定したもの。各事業年度において被上告人が負担した印紙税及び本件株式に対する配当金に係る源泉税の合計額は、被上告人が同事業年度に受領した本件株式に対する配当金の合計額より少ない。）はAに対する役員報酬に当たるにもかかわらず、被上告人がこれに対する所得税を源泉徴収していないとして、第1審判決別表二1及び2のとおり、本件納税告知及び本件賦課決

定をした。

(5) 国税通則法36条2項は、「納税の告知は、税務署長が、政令で定めるところにより、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行う」と規定し、これを受けた国税通則法施行令43条（平成12年政令307号による改正前のもの）及び国税通則法施行規則（平成14年財務省令第20号による改正前のもの）5条1項により定められた納税告知書の書式である同施行規則別紙第2号書式には、納付すべき税額に加え、「納付の目的」、「納期限」、「納付場所」等の記載欄があるが、支払事実の発生時ごとに成立、確定する個々の源泉所得税の納税義務を識別するに足る事項の記載欄はない。

そこで、被上告人が上告人に対し、上告人から受けた平成元年10月から同3年9月までの期間に係る源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）の納税の告知（以下「本件納税告知」という。）並びにこれらの納税の告知に係る源泉所得税の不納付加算税の賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）の各取消しを求めた。

原審は、本件納税告知及び本件賦課決定の取消しを求めた被上告人の請求を認容した第1審判決を是認し、これに対する上告人の控訴を棄却した。

これに対し、最高裁は次のように述べて、原審の判断のうち、平成元年11月分、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件納税告知並びに同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件賦課決定が違法であるとした部分は、是認することができないとして、同部分に関する第1審判決を取り消し、同請求を棄却すべきであるとした。

「前記事実関係等によれば、上告人は、前記の経緯から、被上告人がAに対して本件貸付金に対する利息相当額の経済的利益を供与したものとし、これが被上告人のAに対する給与等（役員報酬）の支払に当たるものとして本件納税告知及び本件賦課決定をしたというのであり、その実質は、被上告人がAに代わって本件支払利息を支払ったことによりAが被上告人から受けた同額の給与等（賞与）に当たる経済的利益のうち本件貸付金に対する利息相当額の限度で被上告人に対し源泉徴収税の納税義務の履行を請求するにとどめたものというべきである。本件納税告知の前提となる源泉所得税の納税義務は被上告人がAに代わって本件支払利息を支払った時点で成立し、同時に納付すべき税額も自動的に確定していたのであり、その内容は、原審が判断したとおりであって、被上告人には自明のことであったというべきところ、納税の告知は前記のとおり書式が定められた納税告知書を

もってされるのであり、平成元年11月分、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件納税告知については、上告人が本件納税告知により被上告人に対して納税義務の履行として実際に請求した金額は、上記のとおり納税義務が客観的に成立し税額が自動的に確定していた源泉所得税の金額に包含されるものである上、納税告知書に記載された所得の種類にも食い違いはみられない。以上の事実関係の下においては、本件納税告知及び本件賦課決定は、被上告人が本件支払利息を支払った年月及びその額が一致する限度で適法であるというべきである。

以上によれば、平成元年11月分、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件納税告知は適法であり、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件賦課決定も適法であるということになる。」

評釈、荻野豊・TKC税研情報14巻1号65頁、岸田貞夫=鈴木熙・TKC税研情報15巻1号1頁。

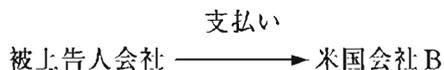
## 4 所得課税の国際的側面

### 4-1 シルバー精工事件

特許紛争に関係して国内源泉所得の範囲が争われた事例が、**最一小判平成16年6月24日訟務月報51巻6号1654頁、判例時報1872号46頁**である。

事実関係等の概要は、次のとおりである（図5）。

図5 シルバー精工事件



(1) 事務用機器の製造販売等を業とする株式会社である被上告人は、昭和57年ころから、被上告人の子会社である米国法人A（以下「米国子会社」という。）に対し、自己の開発した技術を用いて日本国内で製造したロータリー・ホイール・インパクト・プリンター及び電子タイプライター（以下、これらを併せて「本件装置」という。）を販売し、米国子会社は、輸入した本件装置を米国内及び中南米地域において販売していた。

(2) 米国カリフォルニア州に本社を置き、プリンター製造等を業とする会社であるB(以下「B社」という。)は、昭和51年6月28日、米国において、プリンター技術に関する特許番号第4118129の特許権(以下「本件米国特許権」という。)を取得し、同58年11月17日当時、英国等6か国においてその対応特許権を有していた。

(3) B社は、昭和50年7月1日、我が国において、本件米国特許権に係る発明と同一の発明又はその一部についての特許出願(以下「本件出願」という。)をし、これについて同51年3月3日に出願公開がされた(その後、同59年9月13日に本件出願について出願公告がされ、同63年1月14日に本件出願に係る発明について特許権の設定登録がされた)。

また、B社は、同57年11月27日、本件出願の分割出願として、本件米国特許権に係る発明の一部についての特許出願をした(その後、同出願について、同59年4月12日に出願公開がされた)。

(4) B社は、米国内のプリンター市場における自社製品の市場占有率が被上告人を含む日本企業のプリンター製品の販売拡大等により低下した事態に対処するため、昭和58年3月から同59年1月にかけて、米国国際貿易委員会に対し、上記の日本企業を相手方として、そのプリンター製品の米国内での販売は、本件米国特許権を侵害するものであり、不公正な競争に当たり、米国内の産業に実質的な損害を与えているなどと主張して、米国関税法337条に基づき、当該製品の米国内への輸入差止めの申立てをした。被上告人に対する申立て(以下「本件申立て」という。)は、同58年6月にされた。

(5) B社は、被上告人に対し、本件申立てに関して、被上告人がB社にロイヤルティ名目の金員を支払うこと、B社は、本件申立てを取り下げ、以後本件米国特許権に関して被上告人に対する訴訟等を提起しないことなどを骨子とする和解の申入れをした。B社の主たる関心は、米国内のプリンター市場における自社製品の市場占有率の維持ないし本件米国特許権に基づく利益の確保にあった。被上告人は、当時、いわゆる日米貿易摩擦が激化しており、米国国際貿易委員会が米国企業の保護を重視した決定をするおそれが強く、本件申立てが認められて本件装置の米国への輸出が差し止められることになれば、極めて大きな影響を受けることとなることなどを考慮し、和解交渉に応ずることにした。

被上告人とB社は、昭和58年10月25日及び26日の両日、和解内容について交渉をした。同交渉では、和解条項の家については、既にB社が他の日本企業と締結していた和解契約に依拠することとされ、現実に協議の対象となったのは、①既に米国において販売された

本件米国特許権侵害製品に係るロイヤルティの額、②今後米国に輸出することができる本件装置の台数及び③これに係る将来のロイヤルティの算出割合及び前払金の額であった。B社は、①については23万米ドル、②については、本件装置のうちプリンターは50万台、③については、本件米国特許権の特許請求の範囲に対応して本件装置の正味販売価格に一定の割合を乗じて算出されるランニングロイヤルティの支払と、当該ロイヤルティとして57万米ドルの前払を提案した。これに対し、被上告人は、①について19万米ドルに減額させたほかは、B社の提案を受諾することとした。その際に、我が国においてB社が本件米国特許権の対応特許権を有するかどうかなどの点は、話題にも協議の対象にもならなかった。

(6) 被上告人は、昭和58年11月17日、B社との間で、概略次の内容の契約（以下「本件契約」という。）を締結した。

ア 本件契約は、B社と被上告人が、本件申立てを終結させ、B社の有する本件米国特許権に関する上記2社間のすべての未解決の紛争を解決するために締結するものである（前文F）。

イ B社は、被上告人及びその関連会社に対し、本件契約の発効日を開始日とし、本件契約で定めるロイヤルティが支払われることを条件として、本件米国特許権に基づき、本件装置を世界中で製造し又は製造させ、かつ、本件装置のうちプリンターを合計50万台、タイプライターを台数の制限なしに、直接又は間接に、米国内で使用、リース又は販売（以下「販売等」という。）をする非独占の限定的な実施権を許諾する（2条）。

ウ B社は、その名において及びその関連会社に代わって、本件契約の発効日以前に発生した本件米国特許権の侵害に関するすべての請求から、被上告人及びその関連会社並びにそれらの販売代理店、ディーラー、代理人及び顧客を解放し、免訴し、永遠に免責し、かつ、本件契約の発効日以前に米国に輸入され、又は米国内で製造、販売等がされた本件装置についていかなる行政上又は司法上の訴訟も提起しないことに同意する（4条）。

エ B社及びその関連会社は、被上告人及びその関連会社並びにそれらの販売代理店、ディーラー、代理人及び顧客に対し、本件装置の製造、販売等について、B社又はその関連会社が1988年11月17日までに出願するあらゆる国における特許（ただし、本件米国特許権を除く。）でB社又はその関連会社が所有し、又は支配しているものに基づく権利主張をしない（5条（a）項）。

被上告人及びその関連会社は、B社及びその関連会社並びにそれらの販売代理店、ディーラー、代理人及び顧客に対し、そのプリンター及びタイプライターの製造、販売等について、被上告人又はその関連会社が1988年11月17日までに出願するあらゆる国における特許で被上告人又はその関連会社が所有し、又は支配しているものに基づく権利主張をしない（5条（b）項）。

オ 被上告人が販売する本件装置で米国内において販売等に供されるものについては、本件契約で定める条件に基づき、単一のロイヤルティが支払われなければならない。被上告人の関連会社が米国内において販売等に供される本件装置を販売する場合には、その販売は、被上告人による販売として取り扱われるものとする。米国外への積換えのため米国内に保税で入ったものについては、ロイヤルティは発生しないものとする。ロイヤルティは、本件装置について請求書が発行される場合はその発行の時に発生し、請求書が発行されない場合は船積みされた時に発生する。本件契約の下で行われる支払は、本件契約に基づく本件申立ての終結と本件米国特許権に関する両当事者間の未解決のすべての紛争の解決に対する対価である。上記支払は、日本国の源泉徴収に係る国税の控除なしに行われるものとする（6条（a）項）。

カ 被上告人は、B社に対し、76万米ドルを、1983年12月15日までに40万米ドル、1984年4月2日までに36万米ドルの2回に分けて支払う。この金額のうち57万米ドルは、本件契約6条（c）項に基づいて支払うものとされているロイヤルティに充当される前払金として取り扱われるものとする。上記の76万米ドルは、本件申立てが本件契約で意図したとおり終結されない場合を除き、返還されないものとする（6条（b）項）。

キ 被上告人は、B社に対し、本件契約の発効日から、本件装置の正味販売価格につき本件米国特許権の特許請求の範囲に対応する所定の割合による金額のロイヤルティを支払うことに同意する（6条（c）項柱書き）。

ク 本件装置の正味販売価格は、被上告人の送り状記載の価格又は被上告人の工場での引渡し時価格とするが、本件装置の基本型のものについては内陸輸送費を差し引いた日本国の空港又は海港での引渡し時価格とする（7条）。

ケ 被上告人は、B社に対し、本件米国特許権の実施権の許諾期間中、各年の半期ごとに、その最終日から60日以内に、当該半期の間に米国向けに輸出した本件装置の全数量、その正味販売価格、ロイヤルティの計算等を示した報告書で被上告人の権限ある代表者が

証明したものを提出し、本件契約6条に従い支払期限の到来したロイヤルティをB社の指定する銀行の口座に電信送金して支払う（8条）。

コ 本件契約は、1983年11月17日から効力を生じ、別に規定する早期解約が行われな限り、本件米国特許権の存続期間が満了するまで有効とする。ただし、被上告人が本件契約6条（b）項に規定された支払を行った場合には、本件契約5条の規定の効力は残存するものとする（11条）。

サ 本件契約6条に従って本件装置に関してロイヤルティを支払う被上告人の義務は、本件米国特許権の特許請求の範囲が無効とされた日に、所定の内容に従って停止又は減額されるものとする（16条）。

（7）被上告人は、B社に対し、本件契約6条（b）項に基づき、源泉徴収税額を控除することなく、昭和58年12月に40万米ドルを、同59年4月に36万米ドルをそれぞれ支払った（以下、これらの金員を併せて「本件各金員」という）。

（8）上告人は、本件各金員はその支払を受ける外国法人であるB社が所得税の納税義務を負う所得税法161条7号イ（平成14年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）所定の国内源泉所得に該当するとして、昭和60年6月29日、被上告人に対し、本件各金員の支払をする者として負う本件各金員に係る各所得税の徴収納付義務につきそれぞれ納税告知及び不納付加算税賦課決定（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）をした。

被上告人は、上告人に対し、本件各金員は国内源泉所得に当たらないと主張して、本件各処分の取消しを求めて出訴した。第1審、第2審ともに、本件各金員は国内源泉所得にあたらないとした。最高裁は、次のように述べて原審の判断を結論において正当であるとしました。

「3 所得税法は、日本国内において業務を行う者から受ける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で当該業務に係るものを国内源泉所得とし（161条7号イ）、外国法人がその支払を受けるときは、同法により所得税を納める義務がある旨規定している（昭和62年法律第96号による改正前の5条4項）。

前記事実関係等によれば、本件契約の目的は、B社が被上告人の米国内における本件装置の販売拡大を防ごうとして米国内への本件装置の輸入差止めを求める本件申立てを行ったことを受けて、被上告人がB社との間の本件米国特許権（これは米国内においてのみ効

力を有するものである。)に関する紛争を解決して本件装置を引き続き米国に輸出することを可能にすることにあり、その内容は、①B社が、被上告人及びその関連会社(米国子会社はこれに当たる。)に対し、米国内における本件装置の販売等について一定の限度で本件米国特許権の実施権を許諾するほか、本件契約の発効日以前に米国内で販売等がされた本件装置についても本件米国特許権の侵害を理由とする請求等をしないことを約し、②被上告人が、B社に対し、被上告人又はその関連会社により本件契約の発効日以前に米国内で販売等がされ、及び同日以降に販売等がされる本件装置に係るロイヤルティを支払うことを骨子とするものであるということが出来る。そして、本件各金員のうち57万米ドルは、本件契約の発効口を開始口として、被上告人及びその関連会社が本件米国特許権に基づき本件装置を直接又は間接に米国内で販売等をする非独占の限定的な実施権の許諾を受ける条件となるロイヤルティの前払金として支払われたものであり、米国内で販売等がされる本件装置に係る本件米国特許権の実施料として支払われたものと解される。また、本件各金員のうち19万米ドルは、本件契約の発効日以前に米国内で販売等がされた本件装置に係る本件米国特許権の実施料として支払われたものと解される。

本件契約中には、B社は、被上告人が本件契約で定めるロイヤルティを支払うことを条件として、被上告人及びその関連会社が本件米国特許権に基づき本件装置を世界中で製造し又は製造させることを許諾する旨の文言(2条)や、本件各金員は、本件申立ての終結と本件米国特許権に関する被上告人とB社との間の未解決の紛争の解決に対する対価である旨の文言(6条(a)項)があるが、これらは、上記の本件契約の本体を成す合意に付随するものであるにとどまり、本件各金員が本件米国特許権の米国内における実施料として支払われたものであるという上記判断を左右するものではない。また、B社及びその関連会社が、その所有し、又は支配する本件米国特許権に対応する特許権に基づく権利主張をしない旨の条項(5条(a)項)も、本件契約においてロイヤルティの権原とされた本件米国特許権を除いたB社及びその関連会社が所有し、又は支配するその対応特許権に関するものであり、これと同条(b)項に定める被上告人及びその関連会社が所有し、又は支配する特許権との間において、相互に無償で権利主張をしない旨の合意をしたものと解されるものであるから、上記判断を左右するものではない。なお、被上告人は、自らは本件装置を米国内に輸入して米国内で販売等をしておらず、本件米国特許権の侵害を問われる立場にはない者であるが、その関連会社である米国子会社が米国内において本件装置の

販売等を行うことができなければ経済的打撃を受けるという関係にあり、米国子会社の米国内における上記事業を可能にするために被上告人自ら本件契約を締結したものであるから、これをもって特に異とすべきものとはいえない。

4 以上のとおり、本件各金員は、米国内における本件装置の販売等に係る本件米国特許権の使用料に当たるものであり、被上告人の日本国内における業務に関して支払われたものということとはできない。そうすると、本件各金員は、所得税法161条7号イ所定の国内源泉所得に当たる使用料ではないというべきであるから、B社には本件各金員に係る所得税の納付義務はなく、したがって、被上告人には当該所得税の徴収納付義務はない。被上告人の上記徴収納付義務を否定し、本件各処分を違法であるとした原審の判断は、結論において正当である。論旨は採用することができない。」

甲斐中辰夫裁判官と島田仁郎裁判官による次の反対意見がある。

「裁判官甲斐中辰夫、同島田仁郎の反対意見は、次のとおりである。

私たちは、本件各金員が所得税法161条7号イの使用料に当たらないとする多数意見に賛同することはできない。その理由は次のとおりである。

1 原審が適法に確定した前記事実関係等によれば、被上告人は、我が国において本件装置を製造してこれを被上告人とは別個独立の法人格を有する米国子会社に販売し、米国子会社がこれを輸入して米国内において販売等をしているというのである。そうすると、被上告人は、我が国において本件装置の製造、販売を業としている者であるが、米国内における本件装置の販売等を業とする者ではなく、米国内においてのみ排他的効力を有する本件米国特許権を直接侵害する立場にあるのは、米国子会社であって、被上告人ではない。

2 本件契約は、本件米国特許権に関するB社と被上告人との間のすべての未解決の紛争を解決するために合意されたものである（前文F）ところ、本件契約中の上記未解決の紛争に当たる事項に関する条項は、①B社は、被上告人及びその関連会社に対し、被上告人が本件契約で定めるロイヤルティを支払うことを条件として、本件米国特許権に基づき、本件装置を世界中で製造し、又は製造させ、かつ、本件装置を米国内で直接又は間接に販売等をする非独占の限定的な実施権を許諾することを定める2条、②B社は、被上告人及びその関連会社等に対し、本件契約の発効日以前に発生した本件米国特許権の侵害に関するすべての請求について免責等をし、本件契約の発効日以前に米国に輸入され、又は米国内で製造、販売等がされた本件装置についていかなる訴訟も提起しないことを定める4条、

③B社及びその関連会社は、被上告人及びその関連会社等に対し、本件装置の製造、販売等について、本件米国特許権のあらゆる国における対応特許権に基づく権利主張をしないことを定める5条(a)項、④本件契約の下で行われる支払は、本件契約に基づく本件申立ての終結と本件米国特許権に関する両当事者間の未解決のすべての紛争の解決に対する対価であることを定める6条(a)項である。これらの規定によれば、本件契約において解決を図るものとしたB社と被上告人との間の未解決の紛争というのは、本件米国特許権を直接侵害する米国内における本件装置の販売等に係るものに限らず、米国以外の国における本件装置の製造及び米国以外の国で製造した本件装置を米国内での販売等に供するために販売することに係るものも含むものであることが明らかである。すなわち、本件米国特許権自体は、多数意見が指摘するように、米国内においてのみ効力を有するものであるが、上記未解決の紛争は、本件米国特許権を直接侵害するものに限られず、本件米国特許権の内容を成す発明ないし技術の使用に関して生ずる紛争全般を意味するものと解される。

3 本件契約2条及び6条(a)項によれば、被上告人がB社に対し、上記未解決の紛争を解決する対価としてロイヤルティを支払うものとされているところ、当該ロイヤルティの具体的内容を定める条項は、①米国内での販売等の目的で米国に輸出等をするために、被上告人が販売する本件装置について、本件契約に定める条件に基づき、単一のロイヤルティが支払われなければならないことを定める6条(a)項前段、②ロイヤルティは、本件装置について請求書が発行された時又はその船積み時に発生することを定める6条(a)項後段、③本件各金員の支払額及び支払時期並びにそのうち57万米ドルは、本件契約の発効日以後に発生するロイヤルティに充当される前払金として取り扱われることを定める6条(b)項、④被上告人は、B社に対し、本件契約の発効日から、本件装置の正味販売価格に対する本件米国特許権の特許請求の範囲に対応する所定の割合による金額のロイヤルティを支払うことを定める6条(c)項、⑤本件装置の正味販売価格は、被上告人の送り状価格、被上告人の工場での引渡し時価格又は日本国の空港若しくは海港での引渡し時価格とすることを定める7条、⑥被上告人は、B社に対し、米国に向けて輸出した本件装置の全数量、その正味販売価格、ロイヤルティの計算等をした報告書を提出することなどを定める8条である。これらの規定によれば、上記ロイヤルティは、被上告人が我が国において本件装置の製造、販売をしてこれを米国へ輸出するまでの行為をその対象とし

てとらえており、その額は、米国内における本件装置の販売等の数量及びその価格を基準とするものではなく、被上告人が我が国で販売した本件装置で米国内での販売等に供されるものの数量及びその販売価格を基準としている。

4 上記1ないし3の事実関係等によれば、本件契約に定めるロイヤルティは、我が国において本件装置を製造し、米国子会社に対して販売、輸出をしているにすぎず、本来本件米国特許権を直接侵害する立場にない被上告人に対して、被上告人が我が国で本件装置を米国子会社に販売、輸出をした時点において、その販売価格及び数量を基準として発生し、米国内における販売を待たずに支払わなければならないとするものである。そうすると、上記ロイヤルティは、米国内における本件装置の販売等についての本件米国特許権の実施許諾に対する使用料ではなく、被上告人が我が国において本件装置を製造し、その販売をするについての本件米国特許権の内容を成す技術等の実施許諾に対する使用料であると解するのが相当である。そして、被上告人が上記ロイヤルティを支払うことにより、本件契約2条及び4条に基づき、米国子会社が米国内において本件装置の販売等をするについて、本件米国特許権の侵害が問われないことになるのである。

5 原審が適法に確定した前記事実関係等によれば、本件各金員のうち、57万米ドルは本件契約の発効日以後に被上告人が我が国において製造して販売する本件装置で米国内で販売等に供されるものに係るロイヤルティの前払金として支払われたものであり、その余の19万米ドルは同日以前に被上告人が我が国で製造して販売した本件装置で米国内で販売等に供されたものに係るロイヤルティとして支払われたものと解されるものである。そうすると、本件各金員は、我が国において本件装置の製造、販売を業とする被上告人が当該業務に関して所得税法161条7号イにいう工業所有権その他の技術に関する権利又は特別の技術による生産方式に準ずるものに対する使用料として支払ったものであり、国内源泉所得に当たるといふべきである。

これと異なる原審の判断は、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるから、原判決を破棄した上で所要の裁判をすべきである。」

評釈、浅妻章如・ジュリスト1291号274頁、川端康之・民商法雑誌132巻1号71頁、荻野豊・TKC税研情報13巻7号75頁、宮崎裕子・租判百選136頁。

## 5 その他の重要税目

### 5-1 消費税の免税事業者の判定

消費税法は、免税事業者に対して、消費税を納める義務を免除している。すなわち、現行消費税法9条によると、事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1000万円以下である者については、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除している。1000万円という免税点は、2004年4月1日以後に開始する課税期間から適用されるものであり、それ以前においては3000万円とされていた。

その当時において免税点に達するかどうか争われたのが、**最三小判平成17年2月1日民集59巻2号245頁**である。同判決は、消費税の納税義務を免除される事業者に当たるかどうかの基準である「課税売上高」を算定するに当たっては、事業者が以前に免税事業者であったために納税義務を免除された消費税相当額は、課税資産の譲渡等の対価の額から控除しないものと判示した。

事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) 上告人は、消費税法（平成6年法律第109号による改正前のもの。以下「法」という。）により消費税を納める義務があるとされる法2条1項4号に規定する事業者である。

(2) 上告人は、平成5年10月1日から同6年9月30日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税について、本件課税期間に係る基準期間（同3年10月1日から同4年9月30日までの課税期間。以下「本件基準期間」という。）における課税売上高が3000万円以下であるとし、本件課税期間において法9条1項の規定により消費税を納める義務を免除される事業者（以下「免税事業者」という。）に該当するとして、申告をしなかった。

(3) 本件基準期間における上告人の売上総額は実際には3052万9410円であったが、上告人は、本件基準期間において免税事業者に該当しており、課税売上高の算定上、納税義務を免除される消費税に相当する額が上記売上総額から控除されるべきであるとの見解を採っていた。この見解によれば、本件基準期間における上告人の課税売上高は計算上3000

万円以下となるため、上告人は、本件課税期間においても免税事業者に該当すると判断し、本件課税期間の消費税について申告をしなかったものである。

(4) 被上告人は、平成7年11月28日付けで、上告人が本件課税期間において免税事業者に該当しないとして、本件課税期間の上告人の消費税について納付すべき税額を41万円とする決定及び税額を6万1500円とする無申告加算税の賦課決定をした。その後、被上告人は、同8年3月29日付けで、納付すべき消費税額を39万9400円とする更正及び無申告加算税額を5万8500円とする変更決定をした(以下、上記のとおり一部取り消された後の本件課税期間の消費税の決定及び無申告加算税の賦課決定を「本件各決定」という。)

上告人が、被上告人に対し、本件各決定が違法であるとして、その取消しを求めて出訴。第1審、第2審ともに上告人の請求を退けた。最高裁も、次のように述べて上告を棄却した。

〔(1) 法9条1項は、課税期間に係る基準期間(事業者が法人の場合は、法2条1項14号により、その事業年度の前々事業年度をいう。)における課税売上高が3000万円以下である事業者について、その課税期間中の課税資産の譲渡等につき消費税を納める義務を免除するものと規定する。

法9条1項に規定する「基準期間における課税売上高」とは、事業者が小規模事業者として消費税の納税義務を免除されるべきものに当たるかどうかを決定する基準であり、事業者の取引の規模を測定し、把握するためのものにほかならない。ところで、資産の譲渡等を課税の対象とする消費税の課税標準は、事業者が行う課税資産の譲渡等の対価の額であり(法28条1項)、売上高と同様の概念であって、事業者が行う取引の規模を直接示すものである。そこで、法9条2項1号は、上記の課税売上高の意義について、消費税の課税標準を定める法28条1項の規定するところに基づいてこれを定義している。

すなわち、法9条2項1号は、上記の課税売上高とは、基準期間が1年である法人の場合、基準期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額(法28条1項に規定する対価の額をいう。)の合計額から所定の金額を控除した残額をいうものと規定する。そして、同項は、「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額(対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税に相当する額を含まないものとする。)とする。」と規定する。

法28条1項の趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として收受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれることから、課税標準を定めるに当たって上記のとおりこれを控除することが相当であるというものである。したがって、消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきである。

以上の法9条及び28条の趣旨、目的に照らせば、法9条2項に規定する「基準期間における課税売上高」を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まないものとされる「課されるべき消費税に相当する額」とは、基準期間に当たる課税期間について事業者が現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同条1項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である。

(2) 前記事実関係によれば、上告人は、本件基準期間において、売上総額が3000万円を超えており、かつ、免税事業者に該当していたというのである。そうすると、上告人は、本件課税期間において、免税事業者に該当しないこととなるから、本件各決定が違法であるとはいえない。」

評釈、森英明・ジュリスト1303号144頁、多田雄司・税務弘報53巻6号143頁、伊藤義一・小川原かをる・TKC税研情報14巻6号1頁。

## 5-2 消費税の仕入税額控除と帳簿保存

消費税の仕入税額控除について、事業者が税務検査の際に適時に提示し得るように態勢を整えて仕入れに関する帳簿・請求書等を保存していなかった場合には、仕入税額控除を否定する旨を判示したリーディング・ケースが、**最一小判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁**である。

事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 上告人は、大工工事業を営む個人事業者であるが、平成2年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税について確定申告をしなかった。また、上告人は、昭和63年分、平成元年分及び同2年分の所得税についてそれぞれ確定申告をしたが、その申告書に事業所得に係る総収入金額及び必要経費を記載せ

ず、その内訳を記載した書類を添付しなかった。

(2) 被上告人の職員は、上告人が本件課税期間について納めるべき消費税の税額を算出するため、また、上記の所得税に係る申告内容が適正であるかどうかを検討するため、上告人の事業に関する帳簿書類を調査することとした。

上記職員は、平成3年8月下旬から上告人の妻と電話で数回話をするなどして調査の日程の調整に努めた上、その了承を得て、同年10月16日、同月25日、同年11月18日、平成4年1月21日及び同月31日の5回にわたり上告人の自宅を訪れ、上告人に対し、帳簿書類を全部提示して調査に協力するよう求めた。しかし、上告人は、上記の求めに特に違法な点はなく、これに応じ難いとする理由も格別なかったにもかかわらず、上記職員に対し、平成2年分の接待交際費に関する領収書を提示しただけで、その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかった。上記職員は、提示された上記の領収書312枚をその場で書き写したが、その余の帳簿書類については、上告人が提示を拒絶したため、内容を確認することができなかった。

(3) そこで、被上告人は、上告人の本件課税期間に係る消費税につき、調査して把握した上告人の人工工事業に係る平成2年分の総収入金額に103分の100を乗じて得た消費税法（平成6年法律第109号による改正前のもの。以下「法」という。）28条1項所定の課税標準である金額に基づき消費税額を算出した上で、提示された上記の領収書によって確認された接待交際費に係る消費税額だけを法30条1項により控除される課税仕入れに係る消費税額と認め、その余の課税仕入れについては、同条7項が規定する「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するとして、同条1項が定める課税仕入れに係る消費税額の控除を行わないで消費税額を算出し、平成4年3月4日付けをもって第1審判決別紙2の「原処分の額」欄記載のとおり決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。

(4) 上告人は、上記各処分について被上告人に異議の申立てをした上で国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成7年3月30日付けで、第1審判決別紙2のとおり、上記各処分の一部を取り消す旨の裁決をした（同裁決により一部取り消された後の上記各処分（別紙処分目録記載の各処分）を以下「本件各処分」という）。

上告人が、本件各処分等の取消しを求めて出訴。第1審、第2審ともに請求棄却。最高

裁は次のように述べて訴えを退けた。

「(1) 消費税の納付すべき税額は、納税義務者である事業者が課税期間ごとにする「課税資産の譲渡等についての確定申告」により確定することが原則とされており（法45条1項、国税通則法16条1項1号）、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分により確定する（国税通則法16条1項1号、24条及び25条）。

このような申告納税方式の下では、納税義務者のする申告が事実に基づいて適正に行われることが肝要であり、必要に応じて税務署長等がこの点を確認することができなければならない。そこで、事業者は、帳簿を備え付けてこれにその行った資産の譲渡等に関する事項を記録した上、当該帳簿を保存することを義務付けられており（法58条）、国税庁、国税局又は税務署の職員（以下「税務職員」という。）は、必要があるときは、事業者の帳簿書類を検査して申告が適正に行われたかどうかを調査することができるものとされ（法62条）、税務職員の検査を拒み、妨げ、又は忌避した者に対しては罰則が定められていて（法68条1号）、税務署長が適正に更正処分等を行うことができるようにされている。

(2) 法が事業者に対して上記のとおり帳簿の備付け、記録及び保存を義務付けているのは、その帳簿が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしていることが明らかである。そして、事業者が国内において課税仕入れを行った場合には、課税仕入れに関する事項も法58条により帳簿に記録することが義務付けられているから、税務職員は、上記の帳簿を検査して上記事項が記録されているかどうかなどを調査することができる。

法30条7項は、法58条の場合と同様に、当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものであり、事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、法30条8項1号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条9項1号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条1項を適用することができることを明らかにするものであると解される。同条10項の委任を受けて同条7項に規定する帳簿又は請求書等の保存に関する事項を定める消費税法施行令（平成7年政令第341号による改正前のもの。以下同じ。）50条1項は、法30条1項の規定の適用を受

けようとする事業者が、同条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、所定の日から7年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならないことを定めているが、これは、国税の更正、決定等の期間制限を定める国税通則法70条が、その5項において、その更正又は決定に係る国税の法定申告期限等から7年を経過する日まで更正、決定等を行うことができることを定めているところと符合する。

法30条7項の規定の反面として、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には同条1項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる。

(3) 以上によれば、事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである。

(4) これを本件についてみると、前記事実関係等によれば、上告人は、被上告人の職員から帳簿書類の提示を求められ、その求めに特に違法な点はなく、これに応じ難いとする理由も格別なかつたにもかかわらず、上記職員に対し、平成2年分の接待交際費に関する領収書を提示しただけで、その余の帳簿書類を提示せず、それ以上調査に協力しなかつたというのである。これによれば、上告人が、法62条に基づく税務職員による上記帳簿又は請求書等の検査に当たり、適時に提示することが可能なように態勢を整えてこれらを保存していたということはできず、本件は法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、本件各処分には違法はないというべきである。

これと同旨の原審の判断は正当として是認することができる。論旨は採用することがで

きない。』

評釈、高世三郎・ジュリスト1299号158頁、福家俊朗・民商法雑誌113巻1号139頁、福家俊朗・租判百選168頁。さらに、小尾仁「消費税をめぐる争訟」小川英明他編『新・裁判実務体系18租税争訟』463頁（2005年）。

この判決の直後に、**最二小判平成16年12月20日判例時報1889号42頁**が、同旨の判断を下した。この12月20日判決には、滝井繁男裁判官の次の反対意見が付されている。

「裁判官滝井繁男の反対意見は、次のとおりである。

1 私 は、税務調査において、帳簿等の提示を求められた事業者が、これに応じ難いとする理由がないとはいえ、帳簿等の提示を拒み続けたというだけの理由で、法30条7項所定の帳簿等を保管していたのに、同項にいう「帳簿（中略）等を保存しない場合」に当たるとして、同条1項による課税仕入れに係る消費税額の控除を受けることができないと解するのは相当でないとする。多数意見は結局そのような解釈を採用するものであるから、これに賛成することはできない。その理由は次のとおりである。

2（1）我が国消費税は、税制改革法（昭和63年法律第107号）の制定を受けて消費に広く薄く負担を課することを目的とし、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税することとしたものであるが、同法は課税の累積を排除する方式によることを明らかにし（同法4条、10条、11条）、これを受けて、法30条1項は、事業者が国内において課税仕入れを行ったときは、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れに係る消費税額を控除することを規定しているのである。この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同条7項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法11条1項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法30条7項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。

（2）しかしながら、法58条、62条にかんがみれば、法30条7項は、事業者が税務職員による検査に当たって帳簿等を提示することが可能なようにこれを整理して保存しなけれ

ばならないと定めていると解し得るとしても、そのことから、多数意見のように、事業者がそのように態勢を整えて保存することをしていなかった場合には、やむを得ない事情によりこれを行うことができなかつたことを証明した場合を除き、仕入税額の控除を認めないものと解することは、結局、事業者が検査に対して帳簿等を正当な理由なく提示しなかつたことをもって、これを保存しなかつたものと同視するに帰着するといわざるを得ないのであり、そのような理由により消費税額算定の重要な要素である仕入税額控除の規定を適用しないという解釈は、申告納税制度の趣旨及び仕組み、並びに法30条7項の趣旨をどのように強調しても採り得ないものと考えらる。

(3) 事業者が法の要求している帳簿等を保存しているにもかかわらず、正当な理由なくその提示を拒否するということは通常あり得ることではなく、その意味で正当な理由のない帳簿等の提示の拒否は、帳簿等を保存していないことを推認させる有力な事情である。しかし、それはあくまで提示の拒否という事実からの推認にとどまるのであって、保存がないことを理由に仕入税額控除を認めないでなされた課税処分に対し、所定の帳簿等を保存していたことを主張・立証することを許さないとする法文上の根拠はない(消費税法施行令66条は還付等一定の場合にのみ帳簿等の提示を求めているにすぎない)。また、大量反復性を有する消費税の申告及び課税処分において迅速かつ正確に課税仕入れの存否を確認し、課税仕入れに係る適正な消費税額を把握する必要性など制度の趣旨を強調しても、法30条7項における「保存」の規定に、現状維持のまま保管するという通常その言葉の持っている意味を超えて、税務調査における提示の求めに応ずることまで含ませなければならない根拠を見出すことはできない。そのように解することは、法解釈の限界を超えるばかりか、課税売上げへの課税の必要性を強調するあまり本来確実に控除されなければならないものまで控除しないという結果をもたらすことになる点において、制度の趣旨にも反するものといわなければならない。

(4) 保存の意味を本来の客観的な状態での保管という用語の持つ一般的な意味を超えて解釈することが、制度の趣旨からは是認されるという場合がないわけではない。例えば、青色申告の承認を受けた者は所定の帳簿書類の備付け、記録及び保存が義務付けられ、それが行われていないことは青色申告承認の取消事由となるものと定められているところ、納税者が正当な理由なく税務職員による帳簿書類の提示の要求に応じないときは、帳簿書類の備付け、記録及び保存の義務を履行していないものとして青色承認の取消事由になる

ものと解されている。しかしながら、青色申告制度は、納税義務者の自主的かつ公正な申告による租税義務の確定及び課税の実現を確保するため、一定の信頼性ある記帳を約した納税義務者に対してのみ、特別な申告手続を行い得るという特典を与え、制度の趣旨に反する事由が生じたときはその承認を取り消しその資格を奪うこととしているものである。そして、青色申告の承認を受けた者は、帳簿書類に基づくことなしには申告に対して更正を受けないという制度上の特典を与えられているのであるから、税務調査に際して帳簿等の提示を拒否する者に対してもその特典を維持するというのは背理である。したがって、その制度の趣旨や仕組みから、税務職員から検査のため求められた書類等の提示を拒否した者がその特典を奪われることは当然のこととして、このような解釈も是認されるのである。

これに対し、法における仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである。そして、法は、消費税額の算定に当たり、仕入税額を控除すべきものとした上で、帳簿等の保存をしていないとき控除の適用を受け得ないとしているにとどまるのである。法30条7項も、消費税を円滑かつ適正に転嫁するために帳簿の保存が確実に行われなければならないことを定めたものであり、着実に課税が行われるよう、課税売上げの額を正しく把握すると同時に控除されるべき税額は確実に控除されなければならないという消費税制度の趣旨を考えれば、同項にいう「保存」に、その通常の意味するところを超えて税務調査における提示をも含ませるような解釈をしなければならない理由は見いだすことはできず、そのように解することは、本来控除すべきものを控除しない結果を招来することになって、かえって消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えるのである。

(5) 事業者が帳簿等を保存すべきものと定められ、これに対する検査権限が法定されているにもかかわらず、正当な理由なくこれに応じないという調査への非協力は、申告内容の確認の妨げになり、適正な税収確保の障害にもなることは容易に想像し得るところであるが、法は、提示を拒否する行為については罰則を用意しているのであって（法68条）、制度の趣旨を強調し、調査への協力が円滑適正な徴税確保のために必要であることから、税額の計算に係る実体的な規定をその本来の意味を超えて広げて解することは、租税法律主義の見地から慎重でなければならないものである。

3 以上のような理由で、私は法30条7項についての多数意見には賛成することができ

ないのである。

同項につき上述したところと異なる解釈を採った原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。そして、同項にいう帳簿等の「保存」の有無につき更に審理を尽くさせる必要があるから、本件は原審に差し戻すべきものであると考える。」

その後、**最一小判平成17年3月10日民集59巻2号379頁**が、裁判官全員一致の意見で、12月16日判決および12月20日判決を引用して、同旨の判断を下している。なお、この3月10日判決は、法人税の青色申告の承認の取消について、次のように判示した。

「(1) 法人税法が採用する申告納税制度が適正に機能するためには、納税義務者たる法人等が帳簿書類を備え付け、これにすべての取引を正確に記帳し、これを基礎として申告を行うことが必要である。そこで、同法は、法人等に対し、帳簿書類の備付け等を義務付け(同法150条の2第1項)、申告の正確性を担保する手段として、税務職員に対し、法人の帳簿書類を検査する権限を付与し(同法153条)、この検査を拒み、妨げ、若しくは忌避し、又はこの検査に関し偽りの記載をした帳簿書類を提示した者に対する罰則を定めている(同法162条2号及び3号)。そして、同法は、帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する趣旨で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って、税務署長の承認を受けて青色申告をすることを認め、上記の者に対し課税手続や税額計算等に関する各種の特典を与えている。青色申告の承認を受けている法人は、同法150条の2第1項とは別に、同法126条1項によって帳簿書類の備付け等が義務付けられているが、その帳簿書類が上記の検査の対象となることは当然のことである。

税務署長は、青色申告の承認を行うに当たって、青色申告の承認を申請した法人の帳簿書類の備付け、記録及び保存が大蔵省令で定めるところに従って行われていることを確認し(同法123条)、青色申告の承認を受けている法人に対しても、帳簿書類について必要な指示をすることができ(同法126条2項)、この指示に従わなかった法人や、帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし又は仮装して記載した法人に対しては、青色申告の承認を取り消すことができるとされている(同法127条1項2号及び3号)。また、税務署長は、青色申告に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、その法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該課税標準又は欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、更正をすることができるとされている(同法130条1項本文)。さらに、同法の委任を受けた法人税法施行規則(平成16年財務省令第27号による改正前のもの)59条1項

は、青色申告の承認を受けている法人は、帳簿書類を7年間保存しなければならないと規定しているが、この保存期間は、国税通則法（平成16年法律第14号による改正前のもの）70条5項所定の更正の制限期間に符合するものである。これらの各規定は、すべて、税務職員が、青色申告の承認を受けた法人の帳簿書類を適時に検査することができるように、その備付け、記録及び保存がされるべきことを当然の前提としているものということができる。そのようなして上記検査の円滑な実施が確保されることは、青色申告制度の維持に不可欠なものということができる。

（2）そうすると、法人税法126条1項は、青色申告の承認を受けた法人に対し、大蔵省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録すべきことはもとより、これらが行われていたとしても、さらに、税務職員が必要と判断したときにその帳簿書類を検査してその内容の真実性を確認することができるような態勢の下に、帳簿書類を保存しなければならないこととしているというべきであり、法人が税務職員の同法153条の規定に基づく検査に適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて当該帳簿書類を保存していなかった場合は、同法126条1項の規定に違反し、同法127条1項1号に該当するものというべきである。

（3）これを本件についてみると、前記事実関係によれば、上告人は、被上告人の職員から上告人に対する税務調査において適法に帳簿書類の提示を求められ、これに応じ難いとする理由も格別なかつたにもかかわらず、帳簿書類の提示を拒み続けたということが出来る。そうすると、上告人は、上記調査が行われた時点で所定の帳簿書類を保管していたとしても、法人税法153条に基づく税務職員による帳簿書類の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存することをしていなかったというべきであり、本件は同法127条1項1号に該当する事実がある場合に当たるから、被上告人が上告人に対してした本件青色取消処分に違法はないというべきである。」

### 5-3 不動産取得税における土地評価

最二小判平成16年10月29日判例時報1877号64頁は、固定資産課税台帳に価格が登録されていない不動産について固定資産評価基準によって決定された価格が、その取得時における客観的な交換価値を上回れば、上記価格に基づいてされた不動産取得税の賦課決定は違

法となるとした。固定資産税に関する最一小判平成15年6月26日民集57巻6号723頁の判断枠組を踏襲するものである。

事案は、長野県北佐久郡a町所在の第1審判決別紙物件目録記載の山林528㎡（以下「本件土地」という。）を取得した被上告人が、同取得に関して受けた不動産取得税賦課決定が違法であるとして、その取消しを求めるものである。

事実関係の概要は、次のとおりである。

（1）被上告人は、平成10年2月18日、本件土地の取得（以下「本件取得」という。）をした。この時点において固定資産課税台帳に登録されていた本件土地の価格は、基準年度である平成9年度の価格314万1024円であった。

（2）本件土地が所在するb郷別荘地（以下「本件別荘地」という。）は、全域にわたって道路が設けられ、電気、水道が整備されているが、全体が急傾斜地であり、本件土地付近における斜度は30度から40度に達している。本件別荘地は、景観の良好な地域も限られており、開発後約30年を経過しているにもかかわらず、別荘地として利用されている区画はごくわずかで、いわゆるバブル経済崩壊後は一層利用されなくなった。

（3）a町長は、本件土地の平成10年度分の価格を決定するに当たり、同年度は第2年度であるところ、a町の区域内の自然的及び社会的条件からみて類似の利用価値を有すると認められる地域において地価が下落し、かつ、本件土地に係る同9年度分の固定資産税の課税標準の基礎となった価格を同10年度分の固定資産税の課税標準とすることが固定資産税の課税上著しく均衡を失すると認め、地方税法（平成12年法律第4号による改正前のもの。以下「法」という。）附則17条の2第1項の特例を適用し、修正前の価格を自治大臣が定める基準（「平成10年度又は平成11年度における土地の価格に関する修正基準」（平成9年自治省告示第126号）。以下「修正基準」という。）によって修正した価格である295万2322円（以下「本件修正価格」という。）を同10年度分の価格とする旨決定し、これを固定資産課税台帳に登録した。

（4）a町長は、固定資産評価基準（昭和38年自治省告示第158号。平成11年自治省告示第132号による改正前のもの。以下「評価基準」という。）及び修正基準（以下、評価基準と併せて「評価基準等」という。）に従い、本件土地が別荘用地であるものの下草や雑木が繁茂し放題の状況であって、宅地と認定することが不相当であることから雑種地と認定し、付近の土地の価額に比準してその価額を求めることとした。そして、本件別荘地か

ら標準宅地として選定した長野県北佐久郡 a 町大字 c 字 b d 番 e の土地（以下「本件標準宅地」という。）について、平成 8 年 1 月 1 日時点における不動産鑑定士による鑑定評価額である 1 m<sup>2</sup>当たり 1 万 0500 円を基にして、評価基準等に従って算定した 1 m<sup>2</sup>当たりの価格 6645 円により、6645 を平成 10 年度の単位地積当たりの評点数とした。同町長は、宅地との比準割合につき、本件土地のような雑種地を建物を建築できる状況にするまでに要する立木の伐採、間伐、下刈り、抜根等に要する経費を評価額から控除して求めることとし、代表的な別荘地の単位地積当たりの価格から伐採等に要する単位地積当たりの経費を控除し、これを代表的な別荘地の単位地積当たりの価格で除して得られた数値である 0.85 を a 町における宅地からみた別荘地（雑種地）の比準割合とし、さらに、本件標準宅地が二方路線地であるのに対して本件土地は一方のみの接道であることから本件土地の比準割合を 0.99 とし、これにより求められた単位地積当たりの評点数に地積の平米数 528 を乗じ本件土地の評点数を求め、これに評点 1 点当たりの価額 1 円を乗じて本件修正価格を算出した。上記鑑定評価額は、隣接する f 町、g 市の別荘地の類似性の高い基準地、標準地の価格との均衡に配慮しながら、本件別荘地における同 4 年 12 月、同 5 年 2 月、同年 4 月の実際の取引事例の価格から求められたものである。

（5）上告人は、長野県知事から委任を受け、不動産取得税賦課決定に関する権限を有するところ、平成 10 年 4 月 3 日に本件取得の事実を把握したが、その時点では本件土地の固定資産課税台帳には本件修正価格が登録されていたので、同価格を基礎として、本件取得について、同年 6 月 10 日付けで課税標準を 147 万 6000 円、税額を 5 万 9000 円とする不動産取得税賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）をした。

原審は、本件賦課決定を一部違法であるとした。これに対し、最高裁は、次のように述べて、原判決のうち上告人敗訴部分を破棄し、更に審理を尽くさせるため本件を原審に差し戻した。

「第 2 上告代理人宮澤建治、同山崎勝巳の上告受理申立て理由第 2 について

法 73 条の 21 第 2 項に規定する固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない不動産等については、同項に基づき評価基準によって決定された価格が適正な時価を上回る場合にはその決定された価格に基づいてされた賦課決定処分は違法となる。したがって、道府県知事が同項に基づき評価基準によって不動産取得税の課税標準となるべき価格を決定し、賦課決定処分をした場合には、不動産取得税を賦課された者は、当該価格が適正な

時価を上回ると主張して課税標準たる価格を争うことができると解するのが相当である。

これと同様の前提に立つ原審の判断は正当として是認することができる。所論引用の判例は、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産に係るものであって事案を異にし、本件に適切でない。論旨は採用することができない。

### 第3 上告代理人宮澤建治、同山崎勝巳の上告受理申立て理由第1について

1 道府県知事が法73条の13第1項の不動産の価格を決定するに当たって、法73条の21第2項は、同項所定の不動産については、評価基準によってその価格を決定する旨規定し、地方税法（平成10年法律第27号による改正前のもの）附則11条の6は、当該不動産が法附則17条の2第1項の適用により修正基準による修正を受けるべき土地である場合には、評価基準のほか修正基準によってその価格を決定する旨規定している。

法は、不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格とは、不動産を取得した時における適正な時価（法73条5号、73条の13第1項）をいう旨規定し、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格の意義について定める地方税法（平成11年法律第15号による改正前のもの）341条5号、法349条1項と同様の規定を置いている。そうすると、法73条の21第2項により決定されるべき上記の不動産の価格とは、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格と同様に、正常な条件の下に成立する当該不動産の取得時におけるその取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。そして、法は、評価基準等が適正な時価を算定するための一つの合理的方法であるとするものであるから、評価基準等に従って決定された不動産の価格が上記の客観的な交換価値を上回るものであれば、当該価格の決定は違法となると解される（最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁参照）。

2 ところで、原判決が採用した前記第1の3（3）の本件土地の評価方法は、独自のものであって、これによって本件土地の適正な時価を算定することができるものとは考えられない。

この算定方法によって算定した本件土地の価額に基づいて本件賦課決定を一部違法とした原判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるものとして、破棄を免れない。論旨はこの趣旨をいうものとして理由がある。

なお、前記事実関係によれば、本件別荘地は、全体が急傾斜地であり、本件土地付近における斜度は30度から40度に達しているなどというのである。上記事情は、本件土地の客

観的交換価値を低下させる要因であり、本件標準宅地に比準することが適切であるかどうか検討を要するし、仮に比準し得るとしても、傾斜の状況、土盛り、削土、土止め等の加工の現況又は必要性等の価格を左右する要因において有意な相違がある場合には、この点を考慮した上で適切に比準することが、評価基準第1章第10節一による評価に当たって必要であるというべきである。」

評釈、原田裕士・NBL798号15頁、高野幸大・判例評論558号168頁、今本啓介・法令解説資料総覧277号117頁、西山由美・民商法雑誌132巻3号158頁。

その後、固定資産税について、**最二小判平成17年7月11日判例時報1906号48頁**が、固定資産評価審査委員会の認定した土地の価格が裁判所の認定した当該土地の価格を上回っていることを理由として審査決定を取り消す場合には、当該審査決定のうち裁判所の認定した価格を超える部分を取り消せば足りるとしている。

#### 5-4 登録免許税の争い方

登録免許税の争い方について重要な判示をしたものとして、**最一小判平成17年4月14日民集59巻3号491頁**がある。同判決は、登記等を受けた者は、過大に登録免許税を納付した場合には、登録免許税法31条2項所定の請求の手續によらなくても、国税通則法56条に基づき、登録免許税の過誤納金の還付を請求することができるとした。また、登録免許税法に基づく過誤納金の還付等に関する通知をすべき旨の請求に対して登記機関がした拒否通知は、抗告訴訟の対象となる行政処分にあたるとしている。

事実関係の概要は、次のとおり。

(1) 被上告人は、所有していた兵庫県西宮市日野町所在の建物が平成7年1月17日に発生した阪神・淡路大震災により損壊したため、上記建物を取り壊した。

(2) 被上告人は、第1審判決別紙物件目録記載の建物（以下「本件建物」という。）を新築した。本件建物について平成9年12月2日付けで表示登記がされた。

(3) 被上告人は、平成9年12月4日、本件建物について自分を登記名義人とする保存登記を申請し、登録免許税として本件建物の課税価格の1000分の6に相当する72万3000円を納付した。上告人は、同日、第1審判決別紙登記目録記載の保存登記をした。

(4) 被上告人は、上告人に対し、平成10年3月4日到達の書面で、登録免許税法（平

成14年法律第152号による改正前のもの。以下同じ。) 31条2項に基づき、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律(平成11年法律第160号による改正前のもの) 37条1項所定の登録免許税の免税措置が適用されることを理由に、所轄税務署長に対して登録免許税法31条1項の通知をすべき旨の請求をした。

(5) 上告人は、被上告人に対し、平成10年3月14日到達の書面で、登録免許税の過誤納がなく、所轄税務署長に対して登録免許税法31条1項の通知をすることはできない旨の通知(以下「本件拒否通知」という。)をした。

被上告人が上告人に対し本件拒否通知の取消しを請求したところ、原審は、本件拒否通知が抗告訴訟の対象となる行政処分にあたらないとして、本件訴えを却下すべきものとした。この点につき、最高裁は、次のように判示している。

「4 しかしながら、本件拒否通知が抗告訴訟の対象となる行政処分にあたらないとした原審の判断は、是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 登録免許税については、納税義務は登記の時に成立し、納付すべき税額は納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで確定する(国税通則法(平成11年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。) 15条2項14号、3項6号)。そこで、登録免許税の納税義務者は、過大に登録免許税を納付して登記等を受けた場合には、そのことによって当然に還付請求権を取得し、同法56条、74条により5年間は過誤納金の還付を受けることができるのであり(登録免許税法31条6項4号参照)、その還付がされないときは、還付金請求訴訟を提起することができる。

この点につき登録免許税法31条1項は、同項各号のいずれかに該当する事実があるときは、登記機関が職権で遅滞なく所轄税務署長に過誤納金の還付に関する通知をしなければならないことを規定している。これは、登録免許税については、登記等をするときに登記機関がその課税標準及び税額の認定をして登録免許税の額の納付の事実の確認を行うこととしていることに対応する規定であり、登記機関が職権で所轄税務署長に対して過誤納金の存在及びその額を通知することとし、これにより登録免許税の過誤納金の還付が円滑かつ簡便に行われるようにすることを目的とする。そして、同条2項は、登記等を受けた者が登記機関に申し出て上記の通知をすべき旨の請求をすることができることとし、登記等を受けた者が職権で行われる上記の通知の手續を利用して簡易迅速に過誤納金の還付を受けることができるようにしている。

同条1項及び2項の趣旨は、上記のとおり、過誤納金の還付が円滑に行われるようにするために簡便な手続を設けることにある。同項が上記の請求につき1年の期間制限を定めているのも、登記等を受けた者が上記の簡便な手続を利用するについてその期間を画する趣旨であるにすぎないのであって、当該期間経過後は還付請求権が存在していても一切その行使をすることができず、登録免許税の還付を請求するには専ら同項所定の手続によらなければならないこととする手続の排他性を定めるものであるということとはできない。

このように解さないと、税務署長が登記等を受けた者から納付していない登録免許税の納付不足額を徴収する場合には、国税通則法72条所定の国税の徴収権の消滅時効期間である5年間はこれを行うことが可能であるにもかかわらず、登録免許税の還付については、同法74条所定の還付金の消滅時効期間である5年間が経過する前に、1年の期間の経過によりその還付を受けることができなくなることとなり、納付不足額の徴収と権衡を失するものといわざるを得ない。

なお、申告納税方式の国税については、納税義務者が、自己の管理、支配下において生じた課税の根拠等となる事実に基づき、自己の責任で行う確定申告により納付すべき税額が確定するという原則が採られているため、納税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っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、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などには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、更正をすべき旨の請求をすることができるのであって、上記期間を超えて上記の請求をすることができるのはやむを得ない理由がある場合に限られることとされている（国税通則法23条1項及び2項）。これは、申告納税方式の下では、自己の責任において確定申告をするために、その誤りを是正するについて法的安定の要請に基づき短期の期間制限を設けられても、納税義務者としてはやむを得ないことであるということができるからである。これに対し、登録免許税は、納税義務は登記の時に成立し、納付すべき税額は納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで確定するのであるから、登録免許税法31条2項所定の請求は、申告納税方式の国税について定める国税通則法23条所定の更正の請求とはその前提が異なるといわざるを得ず、これらを同列に論ずることはできない。

ちなみに、同法70条は、申告納税方式の国税について行うことがある更正、決定等について所定の場合に応じた期間制限を定めているのであり、更正については、偽りその他不

正の行為により税額を免れたような場合を除くと、その更正に係る国税の法定申告期限から3年を経過した日以後においては、更正をすることができないこととしている（同条1項）。

以上のとおり、登録免許税法31条2項は、登録免許税の還付を請求するには専ら上記の請求の手續によるべきであるとする手續の排他性を規定するものということとはできない。したがって、登記等を受けた者は、過大に登録免許税を納付した場合には、同項所定の請求に対する拒否通知の取消しを受けなくても、国税通則法56条に基づき、登録免許税の過誤納金の還付を請求することができるものというべきである。

そうすると、同項が登録免許税の過誤納金の還付につき排他的な手續を定めていることを理由に、同項に基づく還付通知をすべき旨の請求に対してされた拒否通知が抗告訴訟の対象となる行政処分に当たると解することはできないといわざるを得ない。

(2) しかしながら、上述したところにかんがみると、登録免許税法31条2項は、登記等を受けた者に対し、簡易迅速に還付を受けることができる手續を利用することができる地位を保障しているものと解するのが相当である。そして、同項に基づく還付通知をすべき旨の請求に対してされた拒否通知は、登記機関が還付通知を行わず、還付手續を執らないことを明らかにするものであって、これにより、登記等を受けた者は、簡易迅速に還付を受けることができる手續を利用することができなくなる。そうすると、上記の拒否通知は、登記等を受けた者に対して上記の手續上の地位を否定する法的効果を有するものとして、抗告訴訟の対象となる行政処分に当たると解するのが相当である。

5 以上述べたところと異なる見解に立って本件訴えを不合法として却下すべきものとした原審の判断には、法令の解釈適用を誤った違法があるものといわざるを得ない。しかしながら、被上告人は、国を相手方とし、前記のとおり納付した登録免許税の還付請求に係る訴えを本件訴えに併合して提起したところ、原審は、上記のとおり本件訴えを却下すべきものとするとともに、被上告人の国に対する還付請求についてはこれを棄却する旨の判決を言い渡し、同判決のうち上記の請求を棄却する部分が確定したことは記録上明らかであるから、被上告人が前記のとおり納付した登録免許税の還付を受けることができる地位にないことは既判力をもって確定されている。したがって、被上告人は、本件訴えにおいて本件拒否通知を取り消す旨の判決を得たとしても、これによって上記の還付を受けることができる地位を回復する余地はないから、本件訴えにつき訴えの利益を有するものと

することはできない。そうすると、本件訴えを不適法として却下すべきものとした原審の判断は、結論において是認することができる。論旨は、結局、採用することができない。」

泉徳治裁判官の反対意見がある。

「裁判官泉徳治の反対意見は、次のとおりである。

私は、登録免許税の過誤納金の還付は、登録免許税法31条2項の規定による請求及び当該請求が拒否された場合の拒否通知処分取消請求訴訟の手続によってのみ請求することができ、この手続によることなく不当利得として過誤納金の返還を請求することはできないと考える。その理由は、次のとおりである。

1 登録免許税については、納税義務は登記等の時に成立し、納付すべき税額は納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで確定するが、当該税額についての認識が関係者間で分かれる事態が生ずることは避けられない。そこで、登録免許税法は、特に、第3章で、登録免許税の「納付及び還付」の手続を定めている。その26条1項本文は、「記のよ  
うな事態に備え、「登記機関は、登記等の申請書に記載された当該登記等に係る登録免許税の課税標準の金額若しくは数量又は登録免許税の額が国税に関する法律の規定に従って  
いなかったとき、その他当該課税標準の金額若しくは数量又は登録免許税の額がその調査  
したところと異なるときは、その調査したところにより認定した課税標準の金額若しくは  
数量又は登録免許税の額を当該登記等を受ける者に通知するものとする。」と規定してい  
る。すなわち、登録免許税法は、登記機関に対し、登録免許税の納付手続において課税標  
準及び税額を認定する権限を付与している。この認定権は、納付の手続のためのもので  
あって、税額等を公定力をもって確定するものでないことはいうまでもないが、認定され  
た税額を納付しない限り、例えば不動産登記手続においては登記申請が却下されることにな  
るのである（旧不動産登記法（平成16年法律第123号による改正前のもの）49条9号）。  
そこで、登記等を受けようとする者は、却下を免れるためには、認定された税額を納付せ  
ざるを得ないが、登記機関の上記認定については、国税通則法75条1項5号の規定により  
国税不服審判所長に対し審査請求を行うことができることとされており（登録免許税法31  
条1項3号参照）、登記機関の上記認定が行政処分であることは明らかである。そして、  
上記認定の取消しを求める訴えは、上記の審査請求に対する国税不服審判所長の裁決を経  
た後でなければ提起することができないのである（国税通則法115条1項）。

登録免許税の還付の手続は、上記納付の手続と表裏の関係をなすものであり、還付の手

続を定める登録免許税法31条は、登録免許税の過誤納金の有無及びその額についても、登記機関に認定権を付与した規定であると解される。この認定権も、還付の手続のためのものであって、過誤納金の有無及びその額を公定力をもって確定するものでないことはいうまでもないが、登録免許税法31条2項は、登記等を受けた者が登録免許税に係る過誤納金の還付を受けようとする場合は、当該登記等を受けた日から1年を経過する日までに、その旨を登記機関に申し出て、登記機関の認定を受けるべきことを要求していると解すべきである。そして、この登記機関の過誤納金に係る認定についても、国税通則法75条1項5号の規定により国税不服審判所長に対し審査請求ができると解され、現に実務ではそのような運用がなされているところである。したがって、過誤納金に係る登記機関の認定の取消しを求める訴えは、上記の審査請求に対する国税不服審判所長の裁決を経た後でなければ提起することができないのである（国税通則法115条1項）。

以上のように、登録免許税法は、登録免許税に係る過誤納金の還付を受ける場合の手続を定め、登記等の専門的行政機関である登記機関の認定を経ることを要求しており、また、国税通則法は、上記認定の取消しを求める訴えを提起するには、国税に関する専門的審査機関である国税不服審判所長の裁決を経ることを要求しているものであり、このことからすれば、両法の定める手続を経ず、直接に、不当利得として過誤納金の返還を請求することはできないと解すべきである。

2 登録免許税法31条2項は、上記のように、過誤納金の還付を受けようとする場合は、当該登記等を受けた日から1年を経過する日までに、登記機関に申し出ることを求めているが、これは、日常大量に反復して納付される登録免許税について、過誤納金の返還を消滅時効が完成するまでの5年間にわたり請求し得るとすることなく、1年以内に限りて請求し得るとすることによって、登記等後の登録免許税をめぐる法律関係を早期に確定させようとする趣旨であって、不当利得としての過誤納金の返還を請求し得るとすると、同項が1年という期間制限を設けた意味がなくなるのである。

3 国税通則法58条1項3号及び同法施行令24条2項4号は、登録免許税法31条2項の規定により請求をすることができる登録免許税に係る過誤納金の還付については、当該請求があった日の翌日から起算して1月を経過する日の翌日からその還付のための支払決定の日までの期間の日数に応じ、還付金に年7.3%の割合を乗じて計算した金額を加算しなければならないと規定しているが、同法には、不当利得としての返還請求を想定した加算

金に関する規定がない。このように、国税通則法も、登録免許税法31条2項の規定による請求を予定しているのである。そして、不当利得として過誤納金の返還を請求し得るとすると、国税通則法が、登録免許税法31条2項の請求による還付について、加算金を付する期間に上記のような1月以上の空白を設けていることの説明が困難である。

4 登録免許税に係る納付すべき税額は、納付義務の成立と同時に特別の手續を要しないで確定するが、そのことと、登録免許税に係る過誤納金の還付につき特別の手續によるべきことを規定することとは、何ら矛盾することではない。

5 また、還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する（国税通則法74条1項）。この5年間においては、たとえ登録免許税法31条2項所定の1年の請求期間が経過しても、登記機関が自ら過誤納金を認定したときは、同条1項の規定に基づき税務署長に通知しなければならない。しかし、これは、あくまでも登記機関の職権に基づく行為であって、登記等を受けた者が上記5年間に不当利得として返還を請求できることを意味しない。登記等を受けた者としては、登録免許税法31条2項が規定する手續を踏むことが要求されるのである。同種のことは、申告納税方式の国税について、納税申告書を提出した者は法定申告期限から1年以内に限り更正の請求をすることができるが（国税通則法23条1項）、税務署長等の職権による減額更正は法定申告期限から5年を経過する日まで行うことができる（同法70条2項1号）という制度の中にもみることができるのである。

6 もっとも、登録免許税法31条2項所定の1年の請求期間が経過しても、過誤納金の存在及びその額が登記機関の認定を待つまでもなく客観的に明白で、同条が定めた方法以外にその返還を請求することを許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、不当利得として返還の請求を認める余地もあるといえよう（最高裁昭和43年（オ）第314号同49年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁、最高裁昭和52年（オ）第987号同53年3月16日第一小法廷判決・判例時報884号43頁、最高裁昭和38年（オ）第499号同39年10月22日第一小法廷判決・民集18巻8号1762頁）。しかし、本件では、このような特段の事情はなく、被上告人は登録免許税法31条2項所定の請求を行って、本件拒否通知の取消しを請求しているのであるから、取消請求に理由があるか否かを判断すれば足りるのである。

7 以上のとおり、被上告人の本件拒否通知取消請求の訴えは適法であり、訴えの利益

も存するというべきであるが、原審の確定した事実によれば、取消請求は理由がないことが明らかであるので、同訴えに関する部分について、原判決を破棄し、第1審判決を取り消して、被上告人の取消請求を棄却すべきであると考え。」

評釈、高世三郎・ジュリスト1300号147頁、別所卓郎・民事研修582号41頁、齊藤誠・租判百選172頁。

## 6 おわりに

上にみたように、近年、最高裁が租税事件につきとみに活発に判決を下すことで、法形成の原動力となっている。最上級審としてのこれらの判示が、重要な意義を有することは、いうまでもない。上告に対する応答の結果をみても、17件のうち、上告棄却が8件、原判決を破棄するなど原判決と異なる判断を下したものが9件であり、最高裁として積極的に判断を下していることがうかがえる。小法廷ごとの内訳も、第1小法廷のものが4件、第2小法廷のものが6件、第3小法廷のものが7件と、それぞれの小法廷から判決が下されている。

ここにあげた最高裁の諸判決は、法律実務上大きな意味をもつだけでなく、租税法に精通した次世代の法律家を養成するためにも重要な意義を有する。2004年4月、法科大学院の授業が全国で開始し、租税法についても、新しい判例教材を用いた双方向の授業が行われるようになった。司法府が法形成の重要な一翼を担っているありさまを教室で追体験するためには、豊かな法的テキストの存在が欠かせない。ここにあげたいいくつかの補足意見や反対意見の存在は、法廷意見とあいまって、法的議論の深化に資するものと思われる。さらに、判例を中心とする法的テキストの充実と蓄積があってはじめて、学問横断的な理論的検討や、立法政策論に関する幅広い検討が、花開いていくものといえよう。

(禁無断転載)

[非売品]

平成18年6月15日印刷

平成18年6月25日発行

国際商取引に伴う法的諸問題 (14)

報 告 書

発 行 ©財団法人 トラスト60

東京都中央区八重洲2-3-1

Tel. 03-3286-8480 (代表)

<http://www.trust60.or.jp/>

印刷：(株) デイグ