

## 2023年度修士論文要旨

### 経済学研究科経済学専攻（一般）

修士論文題目	氏名
「六年一学位」政策が中古住宅の価格に与える影響	チョウ ショウ
所得税法56条の在り方について	平本 沙織
持続可能なサプライチェーンを目指す EU のサーキュラー・エコノミー戦略—エコデザインを中心にサーキュラー・エコノミーの実現に取り組む—	太田 圭
道路舗装業の発展と「談合」 —入札制度と品質保証—	佐藤 敏也
2020年からの石油製品の価格上昇をもたらす国内の生産物への影響 —2015年産業関連表に基づく均衡価格モデルの展開—	榎原 光士
日本の租税法への一般的否認規定導入の検討	坂田 菜穂子
知的財産権から生ずる収益への課税 —外国子会社合算税制における知的財産権から生ずる収益の帰属の判断方法の検討—	重宗 一紀
中小法人の課税に関する研究 —パススルー課税に向けて—	鈴木 総太郎
外国法人からの配当をめぐる課税問題 —外国子会社配当益金不算入制度の導入を手掛かりに—	西山 すみれ
個人の寛容度が主観的幸福感に及ぼす影響についての計量分析	鈴木 希望

## 経済学研究科経済学専攻（社会人コース）

修士論文題目	氏名
交際費等課税に関する一考察 —修正三要件説の判断基準の明確化の観点から—	嶋田 海人
「所得税法56条の解釈の現代的な在り方」	南木 遥
相続税法における時価の一考察 —時価との間に乖離が生じやすい土地評価を中心に—	勝又 史
福利厚生費と交際費等の区分についての一考察 —除外規定の社会通念からの考察—	村田 亮二
相続税法20条の2「相続税に相当する税」及び相続税法21条の8「贈与税に相当する税」の範囲の検討 —法的枠組みの明確化—	岸 ゆう子
非居住者に対する役務提供に係る消費税の輸出免税適用範囲について	山田 敦子
タックス・ハイブン対策税制の適用による二重課税に関する一考察	高橋 徳磨
法人税における寄附金課税規定 —寄附金該当性の判断基準に関する理論的根拠の明確化—	松田 光弘
租税法における住所の意義に関する考察 —所得税法と相続税法を中心に—	談 建龍

# 「六年一学位」政策が中古住宅の価格に与える影響

## チヨウ ショウ

はじめに

1986年に確立された「中華人民共和国義務教育法」では、中国の小学校の就学制度について、「入学時期（通常6歳の9月）の時点で、一定期間その学校の定められた学区内に居住している（戸籍がある）こと」という原則が確立された。一部の都市で戸籍を得るためには住宅の所有権が必要であったため、保護者達は競って「学区房」（学区内の住宅）を求め、「学区住宅バブル」が起こった。

中国政府はこの現象を緩和するため、一部の都市で「六年一学位」政策を実施することを宣言した。本稿では、DID（Difference-in-differences）法を用いて、天津市和平区で「六年一学位」政策が中古不動産市場にどのような影響を与えたかを分析し、政策を実施した効果を検証する。

「六年一学位」政策とは、「ある住宅に居住して近隣の小学校に在学する権利を入学から6年間は一つの世帯に限定する」という政策である。つまり、この期間で転売しても、新たに住宅を取得した世帯は入学権利を取得できないということである。

先行研究

公立学校教育の質と住宅市場についての先行論文が多く、教育資源と住宅価格の関係を検証し、教育資源の質が周辺住宅の家賃にプラスの影響を与えることが示唆された。また教育政策に関する先行論文を紹介した、中国において、九年一貫制入学政策、限購、「六年一学位」政策が住宅価格に与えた効果を検証した。最後に、ヘドニック法と不動産市場について先行論文を説明した、住宅価格に大きな影響を与えた説明変数を明らかにした。

本研究の目的

「六年一学位」政策に関する先行研究の中で天津市を対象地域とする論文はなかったことを踏まえて、本研究では、天津市の中心区域の中古住宅価格に対して「六年一学位」政策がどのように影響を与えるかを明らかにする。その際に用いる手法はヘドニック法に基づくDID法である。

研究内容

研究対象となる地域、天津市和平区と研究対象になった小学校を説明した。和平区を研究対象区域とした理由は、政策を実施した小学校と政策を実施されていない小学校があることから、DID法を利用する際の処理群と対照群を得ることができ、これによって「六年一学位」政策が、和平区の中古住宅価格に対してどのように影響を与えるかを観察することが可能になるためである。

分析モデル

① 回帰式

$$\log_e y_{it} = \beta_0 + \beta_1 d_i + \beta_2 S_t + \beta_3 d_{it} S_{it} + \sum_{k=1}^7 \beta_k \log_e X_k + \sum_{k=8}^{15} \beta_k X_k + \lambda_t + \varepsilon_{it}$$

② データ

住宅の取引データはpythonに集計した、LIANJIawang家网（中国最大の不動産仲介ネットワーク）の2014年4月-2016年6月のデータを利用する。

③ 分析結果

回帰式の中で注目された $\beta_3$ の符号はマイナスになり、政策の実施により、単位面積あたりの価格が3%低くなった、政策を実施した効果があると考えられる。

④ 先行研究との比較

張夢霞(2020)と同じ「六年一学位」政策の効果を検証したが、この二つの研究の結果は違った、原因は都市の差だと考えられる。武漢市は湖北省の首府、天津市は直轄市であり、都市の位置、人口や財政の規模にも大きな違いがある。

#### ⑤ 政策的な示唆

第一に、都市の立地に合わせて政策設計を合理的に制定し、学区住宅市場の長期的かつ健全な発展を促進する必要がある。第二に、良質な教育資源を再分配し、教育の均等化を推進する。第三に、投機行為を予防するために、住宅取引コスト(固定資産税、集合住宅の管理費、修繕積立金など)を増やす。

#### 今後の課題

下記の点について、本稿において十分な検証が行えなかった。このため、今後の課題とする。

①平行トレンドの検証。DID法を用いた際に、平行トレンドの仮定が必要である。仮定が間違っていれば、バイアスが生じる可能性がある。

②モデルの改善、除外変数バイアスの可能性。天津市和平区の不動産市場においては、価格に影響を与えた識別が十分できない除外変数が存在するだろう。

## 所得税法56条の在り方について

平本 沙織

本論文の検討対象である所得税法56条は、生計を一にする配偶者その他の親族が、居住者が営む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、その対価が居住者の必要経費に算入されない旨を定めている。この規定は、昭和25年、世帯内で所得を分散して不当に税負担の軽減を図る租税回避行為を防止することを目的として設けられた。確かに、制定当時は、個人事業は家族全体の協力のもとで成り立つものが多く、必ずしも個々の対価を支払う慣行があるものとはいえなかったため、親族間の租税回避行為に対処する必要があったといえる。しかし、現在は家族構成や社会観が大きく異なっているにもかかわらず、租税回避目的ではない適正な対価で支払われたものについても必要経費として認められていない。生計を一にしているというだけで、租税回避を目的としないものまで認めないのは、不合理ではないか。そこで、本論文では、現

在の家族の在り方や社会通念をふまえた上で、社会の実態に適合した同条の法解釈及び適用範囲について検討を行うこととした。

第1章では、所得税法における課税単位について整理している。課税単位は、個人単位と消費単位に大別され、日本の所得税法は、個人単位主義を採用している。ただし、個人単位の例外もあり、それが本論文のテーマである所得税法56条である。

第2章では、所得税法56条及び57条の成立経緯、内容及びその主要な論点について分析した。所得税法56条を適用する場合、「生計を一にする」という意味での生計要件と親族が居住者の「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」という意味での事業要件をどのように理解するかが重要な問題である。生計要件については、二つの考え方がある。第一の考え方は、居住者と他の親族との消費生活における「共同関係」を重視する。第二の考え方は、その

親族が消費において居住者に依存・従属しているかどうかに着目する。また、事業要件については、居住者がその親族に支払った対価が、居住者の事業に関連して発生したものであり、かつ、適正な必要経費であるかどうか論点となる。

第3章では、所得税法56条をめぐる主要な判例について分析した。所得税法56条の適用を巡って多くの事件が争われてきたが、納税者側の主張が認められることはほとんどなかった。唯一、妻税理士事件の東京地裁判決のみが、同条を適用するために必要な事業要件について、個別の事情を考慮して限定的に解釈し、税理士である妻に対する報酬は弁護士である夫の必要経費に算入することができるとの画期的な判断をしたため、社会的に大きな注目を集めた。

第4章では、国際比較研究の観点から、諸外国の課税単位及び家族従業者の取扱いについて、カナダのケースを中心に検討した。課税単位については、個人単位課税と世帯単位課税があり、日本は前者である。日本と同様に個人単位課税を原則とするカナダは、租税回避を防止するために世帯内の資産の再分配を適切に取り扱うための改革が行われてきた。たとえば1979年以降、それまで認められていなかった一方の配偶者から他方の配偶者への給料の必要経費算入が可能となり、1987年以降は、夫婦間において適正な価格で行われたとみなされる資産移転は、支払った側で必要経費と認められるようになった。このように、個人単位課税の原則を堅持しつつ、正当な対

価を支払った場合など、租税回避を意図していないと認められるときは必要経費に算入することができるカナダの存在は、日本の所得税法56条の在り方を検討するきっかけになるだろう。

第5章では、所得税法56条と女性の社会進出との関係について考察した。同条は性別に関係なく適用されるものである。しかし、現在も、家族経営による自営業者の場合、事業を営む側の大半は男性であり、その家族従業員は女性である可能性が高い。このような現実を踏まえると、実際には事業に従事しているにもかかわらず、税務上、所得がないとみなされるのは女性であるケースが多い。同条の存在が、専門職を目指す女性つまり法律婚による妻及び親族の社会進出を抑制する要因となっていると筆者は考える。

終章では、本論文の結論として、所得税法56条の見直しを提案する。問題点の多い所得税法56条を改正し、生計を一にする配偶者その他の親族に対する対価の支払については、支払の対価の決定に関する資料、すなわち、対価の額が相当であるかどうかを判定する資料の保存義務を納税者に課す制度を創設すべきである。このように合理的な額を検証する制度があれば、親族への対価の支払の偽装や、多額の対価の支払による所得分割は防止できるものと考えられる。国民のライフスタイルが変化する中で、税法もそれに対応すべきであり、立法の趣旨を超え、時代の流れを無視した課税の在り方は改めるべきである。

## 持続可能なサプライチェーンを目指す EUのサーキュラー・エコノミー戦略

—エコデザインを中心にサーキュラー・エコノミーの実現に取り組む—

太田 圭

本稿では、EUにおけるサーキュラー・エコノミー戦略について、エコデザインや情報

基盤の整備などの取り組みを参照して、その現状と限界点を明らかにしている。

EUのサーキュラー・エコノミー戦略は、資源効率性の高い経済を実現し、持続可能なサプライチェーンを構築することを目指している。サーキュラー・エコノミーの実現は、EUの新たな成長戦略である欧州グリーン・ディールの中核に位置づけられており、「資源利用と経済成長を切り離す経済」を目指している。これは、EUが2010年に打ち出した成長戦略である「欧州2020」で示された「資源効率性」が端緒となっている。この目標を実現するために、2014年に「欧州廃棄物ゼロ計画」が公表され、サーキュラー・エコノミーに移行するためには、製品のバリューチェーン全体を変革する必要があるとの認識が示された。これを受けて、EUは、2015年と2020年にサーキュラー・エコノミー行動計画を打ち出し、持続可能で資源効率性の高い製品を確立して、持続可能なサプライチェーンを構築することを目標にした。これらの計画によってサーキュラー・エコノミーが成長戦略として位置づけられ、経済の静脈部分である二次資源市場を拡大する方針が明らかになった。

持続可能な製品を確立するための取り組みの中心となるのは、エコデザインであり、EUでは、2005年からエコデザイン指令が発効されている。エコデザインとは、持続可能でサーキュラーな製品を流通させ、製品レベルからサプライチェーン全体を持続可能にする取り組みである。エコデザイン指令は、2009年に改正され、対象製品の拡大や製品のエネルギー効率改善などが行われ、サーキュラー・エコノミー行動計画の取り組みの基礎となった。そして、2022年にエコデザイン規則案が発表され、対象製品をEU市場のすべての製品へと拡大した。エコデザインは、製品の環境持続可能性を高めることによって、持続可能なサプライチェーンを構築するため

の具体策となり、静脈経済の拡大を可能にするので、サーキュラー・エコノミーの中心となる取り組みである。

しかし、エコデザイン規則で定められた、持続可能な製品を流通させるためには、その前提として、「持続可能性」についての明確な基準や定義が必要となる。EUでは、タクソノミー規則によって、投資対象となる経済活動が環境的に持続可能であるかどうかを判断する基準が定められており、サーキュラー・エコノミーがタクソノミーを定義する環境目標の一つとして位置づけられている。また、タクソノミーを構成する規則に、情報開示に関する規則が定められており、同規則は、金融市場参加者に対してESG関連情報の開示を義務づけている。特にサーキュラー・エコノミーを実現するためには、サプライチェーンの環境持続可能性に関する情報基盤が不可欠であり、企業や消費者などのサプライチェーン全体が、これらの情報にアクセスできることが必要になる。

その手段として、EUでは、製品デジタルパスポート(DPP)の導入が進み始めている。DPPとは、QRコード等を活用して、製品の情報をデジタル化し、クラウド上に公開するものである。DPPには、製品の基本情報やリサイクル性、修理可能性といった情報が含まれており、DPPにアクセスしてこれらの情報を参照することで、二次資源市場を考慮した製品設計や製品選択が行えるようになり、持続可能な製品を流通させることが可能になると想定される。DPPはデジタル技術であり、これは、GX技術とDX技術が補完し合いながら同時達成することを目指す「欧州新産業戦略」の具体化と見ることもできる。

しかし、これらの技術を活用した再生可能エネルギーやバッテリー、EVには、その原材料である金属鉱物資源を確保しなければならない。EUでは、EU経済にとって重要で、かつ供給リスクの高い資源を重要原材料

(CRM)と指定しており、レアアースやリチウムなどが含まれている。EUでは、CRMの供給を確保するために規則案が出されているが、現状では、EUはほとんどの金属鉱物資源を特に中国からの輸入に依存しており、また域内での自給率やリサイクル率も低い。また、二次資源の使用割合である循環率も、2010年以降は一貫して低い割合で推移している。したがって、CRMの安定供給の確保は喫緊の課題であり、また欧州グリーンディールが目指す資源効率性の高い経済を目指すためにも取り組まなければならない。

EUにおけるサーキュラー・エコノミーを実現するために打ち出されたエコデザインやDPPなどの取り組みは、制度構築が始まったばかりである。しかし、これらの取り組み

を行うにあたっては課題も多く、エコデザインでは、製品別の規則の見直しや二次資源の十分な需要と商流の創出が必要で、DPPでは、先行事例としてバッテリーパスポートやサーキュラリティー車両パスポートが導入・提案されたばかりであり、サーキュラー・エコノミーが直ちに実現するわけではない。また、EUでは、エレン・マッカーサー財団が発表した「バタフライ・ダイアグラム」で示されている2つの循環のうち、再生可能資源よりも有限資源に重点が置かれて取り組みが進んでいる。今後はサーキュラー・エコノミーをどのように具体化していくかが重要であり、個別の製品群の政策や加盟国ごとの現状を検討していく必要がある。

## 道路舗装業の発展と「談合」

—入札制度と品質保証—

佐藤 敏也

道路は社会インフラの屋台骨であり、その要はアスファルト合材である。道路会社大手は、アスファルト合材の製造拠点を全国に配して、道路建設の中核を担ってきた。本論の目的は、道路舗装業の構造と特徴の分析を通して、その展開と近年における業界の転換点を考察し、公共工事と「談合」との関係を明らかにすることである。公共工事に関わる「談合」は、入札参加者間で行われる談合と、発注機関職員が関わる官製談合の二つがある。入札制度を歪める「談合」に対しては、社会的に厳しい批判があり、一般に「談合」は「悪」と捉えられている。しかし、本論では、入札制度や入札談合の背景を明らかにすることで、全ての談合が「悪」ではなく、「必要悪」としての談合があるのではないかとこの視点から、道路舗装の公共工事に関わる入札制度を検討したい。さらに、「談合」に対する防止

策の変遷を長期的な視点から分析し、入札制度の問題点がどのように認識され、改善されてきたのかを分析する。なお、本論で主に依拠する資料およびデータは、国土交通省、公正取引委員会、アスファルト合材協会などの業界団体が作成したものであり、当該機関・組織のホームページ等で広く国民に公開しているものである。

第1章では、本論の対象とする道路舗装業における「談合」を理解する上で必要となる道路舗装業の構造を概観する。建設業は建築と土木に分類され、道路舗装業は土木工事の中の道路工事に関わる業態である。道路舗装工事は多くが公共事業で、関連企業の業績は国・自治体、高速道路会社の予算や計画に大きく左右される。道路舗装会社は、株式会社NIPPOを筆頭に大手と言われる会社が8社、存在する。その下に、準大手と呼ばれる舗装

会社が存在する。大手や準大手は、道路舗装工事に加えて、アスファルト合材の生産も行っている。アスファルト合材価格は、競争による価格下落を防ぐため、同業者間において調整が行われていた。この協議・調整の中で、「価格カルテル」が結ばれたのである。

第2章では、道路舗装業における「談合」の転換点となった①技術者制度の整備、②道路特定財源の一般財源化、③大規模自然災害と市場単価の導入、④談合抑制・防止策の整備とペナルティについて検討する。建設業法における技術者制度の下で、入札にあたっては有資格の技術者の存在感が高まっていった。公共事業をベースとする道路舗装工事では、道路特定財源の一般財源化も大きな転機となり、公共事業の縮小が談合を発生させる大きな要因となった。さらに近年の大規模自然災害時の復旧工事においては、市場単価と予定価格の乖離が問題となり、その改善が必要となった。

第3章では、道路舗装業の談合の舞台となる入札制度について、入札談合と「品確法」（公共工事の品質確保の促進に関する法律）の内容を整理することを通して検討する。入札制度には、「一般競争入札」、「指名競争入札」、「随意契約」の3つがある。官公庁入札においては、不特定多数の入札参加者で構成されるため、公平性が担保しやすい一般競争入札が採用されることが多い。一般競争入札には、総合評価落札方式と最低価格落札方式があり、競争参加者の能力を審査・評価することが重要となる。また入札制度による公共

工事において、問題となるのが「品質保証」である。公共工事に関しては、2005年度に相次いで発生した談合問題に対して、様々な対策が講じられたほか、独占禁止法の改正による罰則の強化が図られた。

本論のまとめとなる第4章では、大規模自然災害における復興事業における「談合」を検証する。災害時に談合を全て排除するならば、公共工事入札はすべて不調に終わってしまうだろう。大規模自然災害の復旧工事では、復旧事業に必要な「労働力」、「資材」、「機材」、「輸送力」等が大幅に不足すると共に、市場価格は高騰し、当初の設計価格からは程遠い工事原価となる。しかし、市場価格が高騰する中での復旧工事において、工事業者の利益を確保する復興歩掛の設定によって、災害関連工事は進むことになった。入札契約方式の適用の考え方として、災害発生後の復旧にあたっては、早期かつ確実な施工が可能な業者を短期間で選定し、復旧作業に着手することが求められる。また、そのうえで、入札および契約の透明性、公平性の確保に努めることが必要となる。

本論の結論としては、第一に災害復旧における入札契約方式の適用にあたっては、工事の緊急度や実施する企業の体制等を勘案し、随意契約、指名競争の適用を検討すること、第二に契約相手の選定にあたっては、協定締結状況や施工体制、地理的状況、施工実績等を踏まえ、最適な契約相手が選定できるように努めること、以上2点である。

## 2020年からの石油製品の価格上昇が もたらす国内の生産物への影響

—2015年産業関連表に基づく均衡価格モデルの展開—

榎原 光士

2020年以降、輸入物価の上昇を起点とした

国内の物価上昇が続いている。輸入物価の上



昇については原油価格の寄与度が高く、物価上昇の起点となった輸入物価の上昇は原油価格の上昇によるところが大きい。

国内の物価上昇については、国内物価を測る指標の1つであるコアCPIの上昇率が2022年の対前年比の実績値が3.0%であり、2023年10月段階の日本銀行の見通しとしては、2023年が対前年比の2.8%、2024年度が同2.8%となっている。長期的に物価が上昇しているが、日本銀行はこの物価の上昇が賃金の上昇を伴った持続的な物価上昇であるかという点については判断を保留している。

このような物価の上昇局面において、起点となった原油価格の上昇による輸入物価の上昇が国内の産業に与える影響を調べることは重要である。本研究では原油価格の上昇による2020年以降の国内の物価の上昇について、均衡価格モデルによって石油製品の価格が上昇したときの価格上昇率を計算し、生産面における原油価格の上昇による物価上昇の産業部門への影響を調べた。その結果として、石油製品であるナフサの価格が上昇することによる有機化学工業製品部門への影響が特に大きいことが明らかとなった。また、石油製品の価格が上昇したときの産業部門ごとの価格上昇率を、国内企業物価指数と国内消費者物価指数のウェイトに割り当てて計算したところ、国内企業物価指数を2.93%、国内消費者物価指数を3.46%上昇させる要因となることが明らかとなった。

本研究で使用した均衡価格モデルは産業連関表に基づく産業連関分析のモデルの1つである。産業連関表は産業部門を行と列に配置した行列である。本研究で使用する「2015年産業連関表」は基本的に平成25年10月に改定された「日本標準産業分類」の分類に従い、生産物を分類した産業部門に基づいている。したがって「2015年産業連関表」の行列に配置される産業部門は生産物の部門である。また、「2015年産業連関表」は2015年の1年間

の国内の生産構造を俯瞰できるように作成された行列である。そのため、2020年以降における国内の生産物の価格上昇率を計算するにあたり、2015年から生産構造の大きな変化のある生産物の部門については留意が必要である。

均衡価格モデルは国内の生産物の価格上昇による一時的な生産面への影響を分析することに適したモデルである。原油が国内で生産される割合は極めて小さいため、本研究では国内で生産される割合の大きい石油製品の価格が原油価格の上昇によって上昇するものとして計算した。また、一時的な生産面への影響を調べたため、原油価格の上昇が国内の生産物の価格に与える影響は明らかになったが、物価の上昇が賃金の上昇に結び付き持続的な物価上昇を引き起こすかどうかという点については検討していない。

調べた結果として価格上昇率は、農林漁業、鉱業、製造業、運輸・郵便が高い結果となった。農林漁業は、特に農業と漁業の石油製品の価格上昇による影響が大きく、主に農家のビニールハウスにかかる費用の増加や船舶の燃料費の上昇から大きな影響を受ける。

運輸・郵便は燃料費の上昇による影響を直接的に受ける生産部門であり、価格上昇率としては農林漁業、鉱業、製造業と比較したときにそれらよりも高い結果となった。また、鉱業については生産面を見ると、運輸・郵便からの投入割合が高く、したがって運輸・郵便の価格上昇の影響を受けることで鉱業の価格が上昇すると考えられる。

また2015年段階の生産構造において取引された金額を基にすると、製造業は国内の生産部門全体の約40%を占め、規模として非常に大きいことが明らかとなる。このことから製造業についてはさらに詳細に調べた。石油製品価格の上昇による製造業全般の価格上昇を寄与度分解すると、化学製品やプラスチック製品、鉄鋼、輸送機械、飲食料品の寄与度が

高い結果となった。

プラスチック製品は原材料である合成樹脂の価格が石油製品の価格の影響を受けることで上昇し、原材料価格の上昇分がプラスチックの生産に転嫁されることで大きな影響を受ける。

鉄鋼は原材料となる鉱物やコークスの価格上昇による影響を強く受ける。鉱物やコークスの原材料となる石炭については、海洋輸送の価格上昇による影響を強く受けるため石油製品の価格上昇による影響を強く受ける。

輸送機械は、石油製品価格の上昇によるプラスチック製品や金属製品などの価格上昇によって影響を受けるものと考えられる。

飲食料品は食料品の価格上昇によって説明される割合が大きい。食料品は畜産物、水産物、穀類の価格上昇による影響が大きく、中でも水産物は船舶の燃料油の影響を強く受けるため価格の上昇率が高い。

石油製品価格の上昇による製造業全般の価格上昇を寄与度分解したときに化学製品の寄与率は56.79%となった。製造業の価格上昇の大きな割合が化学製品によって説明されるため、価格上昇率の観点から化学製品の価格上昇について化学製品に含まれる生産物の部

門をさらに寄与度分解して調べ、有機化学工業製品が石油製品の価格上昇の影響を強く受けることが明らかとなった。

有機化学工業製品は石油製品であるナフサの加工によってプラスチックの原材料となるエチレンの生産やエチレンを使用したポリエチレンやポリスチレンなどの合成樹脂の生産であるため、プラスチック製品全般の価格上昇に大きな影響を与える。有機化学工業製品は石油製品であるナフサを直接的に使用する部門であるため、石油製品の価格上昇の影響を強く受ける一方で、他の生産部門に対しても原材料として大きな影響を与えることが明らかとなった。

また、本研究ではこのような分析結果を国内企業物価指数と国内消費者物価指数のウェイトに割り当てて計算し、2020年以降の原油価格の影響を受けた石油製品の価格上昇は国内企業物価指数を2.93%、国内消費者物価指数を3.46%上昇させる要因となることが明らかとなった。これらを2020年以降のそれぞれの実績値と比較すると特に石油製品の売買に際した税や補助金の効果が大きく表れたものと考えられる。

## 日本の租税法への一般的否認規定導入の検討

坂田 菜穂子

近年、多国籍企業による国際的な租税回避行為が問題となっている。さらには、「パナマ文書」や「パラダイス文書」が公開され、タックス・ヘイブンをを用いて各国の経営者や富裕層が多額の税を逃れていることが明らかとなり、世界中で租税回避が問題視されることとなった。

この問題に対して、各国が協調して解決を図るために、2012年、OECDの租税委員会

は「税源侵食と利益移転」(Base Erosion and Profit Shifting, 以下「BEPS」という)に関するプロジェクトを立ち上げた。翌2013年には、15項目におよぶ「BEPS 行動計画」に沿って、各国が国際的に協調して租税回避行為に対抗していくための対応策が議論され、2015年にその最終報告書が取りまとめられた。

さらに、2021年には、多国籍企業の市場国への新たな課税権の配分およびグローバル・

ミニマム課税について世界140カ国で合意が成立し、現在各国でこれに対応した法整備が推し進められている。

このような国際課税の動きからも明らかのように、世界中で租税回避行為に対する問題意識、その対抗策について関心が高まっている。そして、租税回避への対抗策の一つとして、一般的否認規定（General Anti-Avoidance (Anti-Abuse) Rule）の導入が提言されることがある。現在、G7各国で一般的否認規定を導入していないのは日本だけであり、G20各国をはじめEU諸国のほとんどが一般的否認規定を導入してきている。

日本で一般的否認規定の導入が行われない主たる理由は、日本国憲法で規定されている租税法律主義との兼ね合いによるものである。租税法律主義は、明文の法律の根拠なしに課税することはできないという規定であり、租税回避行為が行われた際に、それを否認するための明確な規定が存在しない場合には、当該行為を否認することはできない。

日本の租税法に一般的否認規定を導入するか否かについては、度々議論が交わされているが、主に租税法律主義の観点から、一般的否認規定の導入ではなく、明確な規定である個別的否認規定によって租税回避に対抗すべきであるとの意見が日本国内では根強い。一方で、個別的否認規定による租税回避への対抗では、昨今の経済のグローバル化によって生み出される新たな類型の租税回避行為には対抗することができず、対応が後手後手になってしまうため、一般的否認規定の導入が必要であるとの主張も存在する。そこで、本稿では、昨今の租税回避および一般的否認規定に関する国内外の議論等を整理し、日本における租税回避否認のあり方の検討を行った。

まず、第1章では、日本では租税回避の概念について法律上の明確な定義が存在していないため、その考察を行った。その結果、本稿では、租税回避とは、「租税負担の軽減・

排除を主たる目的とし、租税法規の趣旨・目的に反した異常な法形式を選択することで、租税負担の軽減・排除を図るもの」と定めた。

第2章では、日本で「分野を限った一般的否認規定」とも称される法人税法132条および132条の2の適用を争った裁判例について考察を行った。その結果、同法132条および132条の2は、規定の文言に「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」という不確定概念を含むが故に、不当性の判断基準に揺らぎが生じていることが明らかとなった。そして、一般的否認規定の性質上、租税法全体に規定を導入した際にも文言に不確定概念が含まれることは免れず、納税者の予見可能性が損なわれる恐れがあると結論付けた。

第3章では、国際比較を行い、各国のGAARの導入経緯や条文、評価等を考察した。その結果、GAARは租税回避に一定の抑止効果はあるものの、裁判所に判断の核心を委ねている状況、導入後も個別的否認規定の立法が続いていること等から、GAARは租税回避の否認としては万能でないことが明らかになった。

そして、第4章では、日本国内での一般的否認規定に関するこれまでの議論をまとめたうえで、一般的否認規定と個別的否認規定の利害得失を検討した結果、一般的否認規定は租税回避を防止するための万能な策とはならず、その導入には、さまざまな障壁が考えられることから、租税回避には立法面においては個別的否認規定で対策していくことと結論付けた。

その上で、本稿では、立法面以外の租税回避への対抗策として、①BEPS行動計画12で策定されている義務的開示制度の導入、②弁護士・会計士・税理士等の租税専門家の倫理観の向上の2つを提案した。①義務的開示制度の導入によって、立法府は納税者が租税回避を行う前に租税回避スキームを把握でき

ることになり、あらかじめ個別的否認規定を創設することにより、租税回避を防止することが可能となる。②については、複雑な租税回避スキームを生み出すのは弁護士・会計士・税理士等の租税専門家たちであるため、そういった人材の倫理観を向上させ、租税回避に加担させない仕組み作りに取り組むことも必要ということである。

義務的開示制度は、国内事情に合わせて自国に必要な制度を整備することができるものであるため、制度の効果を最大限発揮するためのきめ細やかな設計が重要となってくる。今後、日本での導入が進められていく際には、既に制度を運用しているアメリカ、カナダ、イギリス等の事例を踏まえつつ、日本の租税法に適した制度設計を行っていく必要がある。

## 知的財産権から生ずる収益への課税

—外国子会社合算税制における知的財産権から生ずる収益の帰属の判断方法の検討—

重宗 一紀

知的財産権等使用料収支は、コロナ以前は増加傾向にあったが、新型コロナウイルス感染拡大の影響を受け、直近3年間は伸び悩んでいるものの、令和3年の知的財産権等使用料収支は2兆円を超えている。知的財産権取引は益々増加し、知的財産から生ずる税収も増加していくと考えられる。しかし知的財産権は目に見えずその所在を把握することが困難であり、その独自性が価値を生み出している。ゆえに、容易に軽課税国に移転することができるため租税回避に使われやすい。本稿では、国内および国外の知的財産権取引の論争点を概観し、外国子会社合算税制における法人税上の知的財産権から生ずる収益の帰属の判断について検討していく。

1章では、知的財産権の国内取引の課税上の論争点について整理している。まず知的財産権、著作権法上の著作権と著作物、会計上・税法上の知的財産権の規定について概観している。先行研究では、知的財産権取引から生ずる取引の論争点は知的財産権の評価と帰属の2つであるとしている。日本では時価主義を採用しているため、知的財産権の適切な時価評価を行えないと適切な課税を行えない。知的財産権は、比較する対象となる取引が少なく、独自性が価値を生み出しているた

め、その価値を算定することが困難である。帰属については、知的財産権は価値を有する情報であるため、実質的な帰属の判断が難しい。

2章では、知的財産権の国際取引での課税上の論争点について整理している。消費税法では、著作権の貸付けがインターネット等を介した著作物の提供かにより内外判定が異なっているため、課税の公平性が損なわれている。所得税法上では、著作権の利用か著作物の提供かにより源泉徴収の要否が変わるため、著作権の利用と著作物の提供の峻別が重要となる。現状、国内において著作権の法定利用行為がある場合には著作権の使用料に該当し、法定利用がない場合には著作物の使用料と判断される。

法人税法上では、移転価格税制と外国子会社合算税制が重要になる。移転価格税制では、DCF法と所得相応性基準の導入により会計上よりも正確な評価を行えるようになっていく。帰属については、移転価格税制では、知的財産権の価値の創造と独立企業間価格の一致が論争点となっている。

外国子会社合算税制での知的財産権の評価の論争点は、知的財産権の適正な価額を算定できていないため、正確な合算対象所得の算

定ができていない点である。帰属の問題は、「主たる事業」の判断及び「著作権の提供」の範囲である。外国子会社合算税制では「主たる事業」が「著作権の提供」の場合には外国関係会社の所得は全て内国法人の所得とみなしている。「著作権の提供」の範囲が不明では、外国関係会社の所得の正しい帰属の判断を行えていないと考える。サンリオ事件において課税庁は、「著作権の提供」を拡大解釈し、経済合理性のある事業までも合算の対象に含めている。経済合理性のあるキャラクタービジネスからの所得を合算することは外国子会社合算税制の趣旨に反している。3章で外国子会社合算税制での知的財産権から生ずる収益の帰属の判定基準について検討していく。

3章では、外国子会社合算税制の事業基準の「著作権」の「提供」の範囲についてサンリオ事件とデンソー事件を題材に検討している。課税庁は「著作権の提供」の範囲を著作権法上の著作権の利用許諾及び譲渡をいい、広告宣伝活動等の準備・支援等の付随業務を含むとしている。しかし、「著作権の提供」の文理解釈・趣旨解釈から「著作権」から「著作物や外国関係会社自ら研究開発を行った成果であるもの」は除かれ、「提供」からは能動的な利用許諾及び譲渡、準備・支援等の付随業務は除かれると考える。

現行の外国子会社合算税制では、外国関係会社が著作権等を有しているのか、その著作権等を誰にどのように許諾しているのかにより、外国関係会社の主たる事業の経済合理性の判断をしている。そのため、経済合理性の判断が難しくなっている。一方、アメリカでは、経済合理性の判断にCFC(外国子会社)が知的財産権を有しているのか、誰に許諾しているのかの判断を行わないGILTI税制を導入している。

4章では、日本の外国子会社合算税制とアメリカの合算税制であるサブパートF税制

とGILTI税制とを比較し超過利潤アプローチの導入について検討している。サブパートF税制との共通点は、外国関係会社の受動的所得を合算の対象としている点である。相違点は、能動的所得の経済合理性の判断方法である。外国子会社合算税制では、外国関係会社の主たる事業により、サブパートF税制では個々の取引の経済合理性を判断している。外国子会社合算税制の方が事業に着目しているため簡便であるが、サブパートF税制の方が経済実態に即した課税を行うことができる。しかし、サブパートF税制では、無形資産から生ずる収益を合算しきれないため、アメリカでは、GILTI税制を導入している。GILTI税制はCFCの有形資産を用いて無形資産から生ずる収益を概算している。

外国子会社合算税制とGILTI税制と比較するとGILTI税制の方が知的財産権の提供等を判断せずに知的財産権から生ずる収益の帰属の判定をするため簡便である。しかし、みなし有形資産所得の概算方法が不安定であり、経済合理性の判断の正確性に欠けるため、外国子会社合算税制の方が経済実態に即した課税を行うことができる。そのため日本では外国子会社合算税制に超過利潤アプローチを採用するべきではない。

5章では、今後の外国子会社合算税制における知的財産権から生ずる収益の帰属の判断方法について論じている。外国関係会社のキャラクタービジネスからの所得に対して適切な課税を行っていくためには知的財産権から生ずる収益の帰属の明確な判断基準が必要である。そのためには事業基準が目的としている「著作権の提供」の内容を立法により、明確にする必要がある。事業基準の立法趣旨から「著作権の提供」の範囲は外国関係会社から自ら行った研究開発の成果に係るもの以外の著作権の受動的な利用許諾に限定すべきであり、広告宣伝活動等の付随事業はその範囲に含まれないとすべきである。残された課題と

して、外国関係会社の合算対象所得の算定の 問題がある。

## 中小法人の課税に関する研究

—パススルー課税に向けて—

鈴木 総太郎

中小法人はわが国において大多数を占めているが、これは戦後の法人成りによる個人企業と実態の異なる中小法人の増加が大きく影響している。ここで法人成りとは、個人企業が会社設立の手続きをして、私法上の法人格を取得し、法人形態へと組織替えることである。法人成りが行われる主な要因の1つとして、法人形態で事業を行うことによる税負担の軽減があげられる。

実態が個人企業と同様であっても法人格を利用して税負担の軽減をすることができるということは、税制が企業の経済活動における組織形態の選択を歪めているため、税の三原則である中立の原則に反し、経済力が同等であっても税負担の軽減がされるため公平の原則にも反する。この法人成りにより、法人企業と個人企業との税負担バランスが崩れていることは、古くからの重要な課題であった。

しかし、実態が個人企業と異なる中小法人と個人企業との税負担の調整が必要であるという指摘は現在も続いており、いまだ解決には至っていないといえる。自由民主党・公明党の税制改正大綱の第三・検討事項の中では、小規模税制の検討必要性について2013（平成25）年度から2024（令和6）年度まで取り上げ続けている。このような状況下で、会社法の制定により最低資本金制度が撤廃されて法人の設立が容易となったことや、法人税率が段階的に引き下げられたことで、世間では個人で完結している会社をマイクロ法人と呼び、その存在が当然に認められ、法人成りしやすい状況に拍車がかかってきた。法人成り問題を野放しにしてはならないため、本

稿にて現状の確認と解決策の模索を行った。

まず、第1章では、中小法人を概観するために、各法における中小法人の範囲と用語の整理を行ったうえで、中小法人の数値分析を行った。これにより、わが国では戦後の法人成りによって、全法人に占める中小法人の割合が高いまま推移してきたことを確認できた。また、中小法人のほとんどが同族会社であることから、法人成りの傾向に対処するためには同族会社への課税が重要であることを示した。

第2章では、その法人成りの傾向を持つ同族会社への課税である、留保金課税制度（法法67）、行為計算否認規定（法法132）、役員給与の損金不算入規定（法法34）（旧法法35）について、それぞれの規定が機能しているかの確認を行った。留保金課税制度は、2006（平成18）年度改正と2007（平成19）年度改正によって適用対象が大幅に縮小してきたことにより、ほとんどの中小法人が適用対象から除外されてしまっていた。そして、同族会社の行為計算否認規定について、個別否認規定が1965（昭和40）年に充実されたことで適用機会は減少しており、補充規定に過ぎない状況となっていた。よって、法人成りの対策は個別否認規定が代替して対応しているはずであるが、役員給与損金不算入規定をみると、法人税法35条が廃止されたことにより、二重控除が是正されず、法人税法34条のみでは相当程度高額な役員給与については給与の過大性による否認ができず、損金算入されていた。以上のように、法人成りの傾向に対処している現行規定は、その機能を果たしてい

なかった。

そして、第3章では、わが国の所得課税の課税方式と、その峻別基準が私法上の法人格の有無であることを説明した後に、現行の峻別基準の問題点を述べた。次に、一方の諸外国では峻別基準を何に求めているのかについての比較法的考察を行った。考察の結果、諸外国においては、必ずしも法人格の有無による峻別ではなく、パススルー課税の範囲もわが国よりも広いことが確認できた。

次に第4章では、2つの法人該当性の判例として、デラウェア州 LPS に係る地裁、高裁、最高裁と、バミューダ諸島 LPS に係る地裁、高裁を考察した。当該判例では、それぞれ2段階の枠組みにより法人該当性が判断されていた。デラウェア州 LPS に係る最高裁判所の判決においては、法人が私法上の借用概念という前提から、権利義務の帰属主体かどうかという要件が重要視されていた。

最後に第5章では、まず、現行の法人格の有無に依拠した峻別基準では対応ができないことを確認した。次に新たな峻別基準の策定においては、法人税の課税根拠から、法人税の課税要件を定めるべきであり、これによりパススルー課税の範囲が広がることについて述べた。そして、具体的な法人課税の要件を定めるに当たり、法人成り企業を経済的実態に即してパススルー課税の対象としたいことから、特定支配同族会社（旧法法 35）に該当しないことを要件の1つとした。加えて、第4章で考察した法人該当性判例やモリセイ判決、キントナー規則を参考にしつつ、法人課税の要件を、「①経済的、実質的にみて損益の帰属主体である、②企業の継続性がある、

③運営管理が集中している、④有限責任制である、⑤持分の自由譲渡性がある、のうち3つ以上を満たして且つ、業務主宰役員および役員親族等が株式の90%以上を有し、且つ常務に従事する役員を過半数を占めている同族会社に該当しないこと」と定めた。そして、新たに法人課税の要件を定めたことで、従来の法人課税の範囲から外れた事業体に対しては、パススルー課税の対象となることから、パススルー税制を整備する必要性に言及した。

本稿において、新たな峻別基準の策定として法人課税の要件を定めたことは、一見、「パススルー課税に向けて」という副題と矛盾しているように思われるが、法人課税の要件を定めることにより、パススルー課税の範囲は結果的に広がることとなった。ただし、本稿の内容には様々な議論を深めていくべき問題点が多く残っている。新たな峻別基準の策定として立法論から法人課税の要件を定めたが、これは私法との対話が求められる問題である。また、本稿では、新たな峻別基準の策定により生じるパススルー税制の整備の必要性に議論が留まり、具体的な整備の方法について触れられていない。しかし、まず新たな峻別基準を策定することで、従来の法人課税の範囲から漏れた事業体に対してどのような課税ルールを整備すべきかという問題意識へと繋がることが期待される。パススルー税制の整備は新たな峻別基準の策定と同等に重要な課題であることから、双方の議論を重ね、課題解決に向けた進展をしていく必要があるといえよう。

## 外国法人からの配当をめぐる課税問題

—外国子会社配当益金不算入制度の導入を手掛かりに—

西山 すみれ

企業の経済活動のグローバル化に伴い、国際的<sup>1</sup>二重課税の発生がかねてより世界的に議論されてきた。こうした問題を排除すべく、わが国では、1962（昭和37）年度税制改正での導入以来、長きにわたって外国税額控除制度が用いられてきた。しかし、2009（平成21）年度税制改正により、これに代わって外国子会社配当益金不算入制度（法法 23の2）が導入され、間接外国税額控除制度（旧法法 69⑧等）は廃止されることとなった。

一方、本制度が租税回避行為の温床となっていることも各所にて指摘されている。近年、本制度を利用した租税回避スキームとして、ソフトバンクグループによるスキームが耳目を集めた。当該スキームは、子会社配当への免税措置と子会社株式の譲渡による譲渡損失の発生を組み合わせたものである。これを受け、2020（令和2）年度税制改正にて立法措置が講じられることとなったものの、本改正はあくまでも利益剰余金からの配当を前提としており、資本剰余金からの配当を利用したスキームへの対応は図られていない。こうした中で、国際興業管理事件（最判令和3年3月11日民集75巻3号418頁）が発生した。本事件においては、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当が行われている。したがって、外国子会社配当益金不算入制度の下で、資本剰余金からの配当を用いて租税回避スキームが仕組まれた事例であるといえるため、本稿にて詳細に分析する必要がある。

本稿では、外国法人から受け取る配当の取扱いに主眼を置き、議論を展開していく。具体的には、まず、国際的<sup>2</sup>二重課税を排除する上で重要な制度である間接外国税額控除制度と外国子会社配当益金不算入制度について、

これら二つの制度の導入に至るまでの背景や概要を整理する。その上で、現行制度として採用されている後者の下で構築された、上記の租税回避スキームについて検討を行う。

まず、第1章では、予備的な考察として、国際的<sup>3</sup>二重課税の排除の方法を整理していく。具体的に、世界的に採用されている外国税額控除方式および国外所得免除方式に加え、各国間で締結している租税条約に関しても確認する。次に、外国法人からの配当に係る論点を検討するにあたって、会社法、企業会計、法人税法のそれぞれの観点からわが国における剰余金の配当の意義についても触れておくこととする。

続いて、第2章では、2009（平成21）年度税制改正以前まで適用されていた間接外国税額控除制度の変遷をたどっていく。その上で、本制度に係る問題点を分析し、本制度が廃止されることとなった理由について考察する。

第3章では、2009（平成21）年度税制改正にて、従前の間接外国税額控除制度に代わって導入された外国子会社配当益金不算入制度の変遷をたどり、その概要を述べていく。また、間接外国税額控除制度は廃止されたものの、直接外国税額控除制度は存続している（所法 95、法法 69）。このことから、わが国は、厳密には外国子会社配当益金不算入制度と直接外国税額控除制度の二つを折衷して用いているといえる。したがって、外国税額控除制度の概要についても、本章において整理しておく。

第4章では、外国子会社配当益金不算入制度に潜在する問題点を抽出し、分析していく。具体的に、国際的<sup>4</sup>二重非課税の発生や、導入時に期待されていた海外留保利益の国内還流



という効果は本当に現れているのか否かといった論点があげられる。また、前述したソフトバンクグループによる租税回避スキームについても、本章において取り扱うこととする。

第5章では、外国法人が行う剰余金の配当をめぐる争われた国際興業管理事件を題材に、外国子会社配当益金不算入制度下における、資本剰余金からの配当を利用した租税回避スキームを詳細に検討していく。前述したように、利益剰余金を原資とする配当を用いたスキームについては、すでに立法措置が講じられている。一方、資本剰余金からの配当については十分な対応が図られているとは言い難い状況である。また、最高裁判決にて、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする配当は、配当全体を資本の払戻しとして取り扱う旨が示されたことにより、別個独立したものとして処理する場合と比較して、より容易にスキームを構築することが可能となった。し

たがって、本判決は、納税者による租税回避行為をかえって助長するものであったと結論付けられる。

さらに、このようなスキームは、間接外国税額控除制度下においても構築することが可能である。会社法における「剰余金の配当」はその原資に応じて配当または資本の払戻しに区分するよう規定された2006（平成18）年度税制改正から、間接外国税額控除制度が廃止されることとなった2009（平成21）年度税制改正までの3年間という短い期間ではあるものの、十分想定され得る問題であった。しかしながら、両制度を比較すると、制度の仕組みがより簡素である外国子会社配当益金不算入制度の方が、租税回避スキームを構築しやすいと考えられる。このようなスキームは課税の公平性ないしは中立性を損ねるものであるため、適切な課税を行うにあたって、引き続き注視すべき論点であるといえよう。

## 個人の寛容度が主観的幸福感に及ぼす 影響についての計量分析

鈴木 希望

政治哲学者の M. ウォルツァーは「寛容は差異を可能にし、差異は寛容を必要不可欠なものにする」（Walzer 1997, 訳書 p.10）と述べたが、グローバル化が急速に進展している昨今、まさに人種やジェンダー、宗教などの個人や集団の多様な属性を尊重し、受け容れることが一つの社会規範として確立されつつある。その一方で、社会や企業、学校等の組織内においては絶対的・画一的な規則や制度の存在によって活動の効率化が図られたり、明文化されていない「暗黙の了解」が円滑なコミュニケーションにつながっていたりする場合がある。これらの規則や制度、慣習は言い換えれば各々の組織の「標準」を定めるも

のであり、多様性を尊重する社会の構築に対して障壁ともなりうる。どこまでの差異を許容すべきかの議論において、個人は道徳的な判断よりも自身の所属する集団の機能が損なわれないことを優先する場合があることが分かっている（Verkuyten & Killen 2021）。

本研究は、異質な他者や外集団への個人の寛容度がどのような仕組みで主観的幸福感や幸福度、生活満足度に影響しているかを明らかにしようとするものであり、特に「主観的幸福感は、属する国・地域における自身の相対的な寛容度水準に依存して決定する」という仮説の検証が主目的である。人々の価値観に関する世界最大規模の社会調査である

World Values Surveywave 7 (2017-2022) のデータを用い、個人の寛容度と幸福の関連をグラフ分析および重回帰モデルによって検証する。この際、国・地域ごとに標準化した寛容度とサンプル全体で標準化した寛容度の2種類を説明変数として用いることによって、重回帰モデルの頑健性を確かめると同時に、どちらが幸福に対してより説明力の高い変数であるかについても比較検討する。

具体的には、以下の重回帰モデルを用いて分析を実行する。

$$\begin{aligned}
 SWB_i = & \alpha + \beta_1 \text{ Tolerance standardized by country}_{st} \\
 & + \beta_2 \text{ Female dummy}_i + \beta_3 \text{ Age}_i + \beta_4 \text{ Age}_i^2 \\
 & + \beta_5 \text{ Income class}_{si} + \beta_6 \text{ Income class}_{si}^2 \\
 & + \sum_{k=1}^8 \text{ Denomination dummy}_{i,k} \beta_{8,k} \\
 & + \sum_{k=1}^8 \text{ Education dummy}_{i,k} \beta_{9,k} \\
 & + \sum_{k=1}^7 \text{ Employment dummy}_{i,k} \beta_{10,k} \\
 & + \sum_{k=1}^5 \text{ Marital status dummy}_{i,k} \beta_{11,k} + u_i
 \end{aligned}$$

本モデルにおいて、*SWB* は主観的幸福感を表す目的変数である。そして、*Tolerance standardized by country* は当該国・地域によって標準化した寛容度、*Female dummy* は女性ダミー変数、*Denomination Age* は年齢、*Income class* は属する国・地域における所得階層、*Household size* は世帯規模（家族の人数）、*Denomination dummy* は信仰する宗派（9分類）のダミー変数、*Education dummy* は学歴（教育水準9段階）のダミー変数、*Employment dummy* は雇用状況（8分類）のダミー変数、*Marital status dummy* は婚姻状況（6分類）のダミー変数を表している。また、 $u_i$  は誤差項で、添え字  $i$  は各個人、添え字  $s$  はその個人が属する国・地域を示している。

また、分析はサンプル全体に対してのみで

なく、日本、アメリカ、中国、香港、台湾、韓国、タイ、ロシア、ドイツ、オランダ、ブラジル、オーストラリアという12の国・地域別にも実施して国際比較を行う。

上述の方法による分析の結果、本研究では国・地域ごとに標準化した寛容度が幸福度には負、生活満足度には正の効果を持ち、その結果として主観的幸福感全体にはわずかに正の影響をもたらしていることが明らかになった。さらに、国・地域ごとに標準化した寛容度を幸福指標の説明変数として用いた場合、サンプル全体で標準化した値を用いたときよりもわずかではあるが決定係数の値が上昇することが分かった。ただし、各コントロール変数のどのような効果によってモデルごとに説明変数の係数値が変動しているかという議論に関しては統計的根拠に裏付けられたものではなく、推論に過ぎない。この点が本研究の限界であるといえる。

本研究の貢献は、個人の寛容度を絶対的な水準としてではなく、その個人が属する国・地域ごとに標準化したうえで説明変数とした点である。これまでの幸福感研究は、外集団への寛容度それ自体が幸福に影響するという前提を置くものが多かった。一方、本研究は「個人の寛容度水準の国・地域における相対的な位置が幸福の決定に寄与しているのではないか」という仮説を立てて、その実証に当たっている。

本稿は全7章により構成される。まず第1章で研究全体の概要を述べた後、第2章では先行する幸福感研究および寛容に関する研究を紹介する。第3章では、先行研究の知見に基づいて国・地域ごとに標準化した寛容度が幸福に影響をもたらす過程についての仮説を述べ、第4章では分析モデルとリサーチデザインを説明する。続く第5章でデータの出所や変数の作成方法、記述統計について示した後、第6章でグラフ分析および回帰分析の結果を考察し、最後に第7章で結論を提示する。

## 交際費等課税に関する一考察

—修正三要件説の判断基準の明確化の観点から—

嶋田 海人

本論文は、交際費等課税制度が規定されている租税特別措置法第61条の4第6項を研究対象とし、本来事業支出として損金に算入されるべき交際費等が、現代においてはどのような理由で損金算入が否定されているのかを明らかにするとともに、交際費等該当性判断についての旧二要件説、新二要件説、三要件説及び修正三要件説の整理、比較、検討及び考察を行うことで、取引の形態が多様化している現代における条文解釈として最も適切な交際費等該当性判断のフレームワークを明らかにすることを目的に執筆する。

なお、本論文では旧二要件説、新二要件説、三要件説及び修正三要件説をそれぞれ以下のように定義する。

- ・旧二要件説…ある支出が交際費等に該当するためには、①支出の相手方を事業に関係ある者であること、②支出の目的をこれらの者に対する、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のためであることを必要とする説。
- ・新二要件説…ある支出が交際費等に該当するためには、①支出の相手方を事業に関係ある者であること、②支出の目的を接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであることを必要とする説。
- ・三要件説…ある支出が交際費等に該当するためには、①支出の相手方を事業に関係ある者であること、②支出の目的を接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること、③行為の形態を接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為で

あることを必要とする説。

- ・修正三要件説…ある支出が交際費等に該当するためには、①支出の相手方を事業に関係ある者であること、②支出の目的を接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること、③行為の形態を接待、供応、慰安、贈答、その他これらに類する行為であることに加え、行為の形態の該当性判断の補助的基準として利益享受の認識を判断する必要があることを必要とする説。

第1章では、交際費等課税制度の概要を確認するとともに、昭和29年に冗費・濫費を抑制することにより企業の資本蓄積を促進することを目的に時限的に設けられた交際費等課税制度がなぜ現在まで延長されてきているのかを先行研究から検討し、現代における交際費等課税制度の目的は、冗費・濫費を抑制することにより企業の資本蓄積を促進することから、課税の代替性、公正な取引の形成、社会的批判への対応といった各種懸念に対応することに移り変わっていると結論付ける。

第2章では、旧二要件説、新二要件説及び三要件説で交際費等該当性判断が行われた裁判例の分析とそれぞれの説の比較を行う。三要件説は、旧二要件説及び新二要件説との比較の観点では条文を最も適切に反映していると言える。しかし、三要件説においては、交際費等該当性判断に係る『行為の形態』の判断について、現代の多様化した取引形態を適切に捉えることが出来ない可能性があることを指摘する。

第3章では、三要件説と修正三要件説の比較と修正三要件説における利益享受の認識の

解釈について検討を行う。修正三要件説は、行為の形態の判断について利益享受の認識を必要とするため、三要件説よりも行為の形態の該当性判断基準が明確であるという点で取引形態が多様化している現代における条文解釈として妥当であると主張する。

また、修正三要件説における利益享受の認識は『支出した側の利益享受の認識（交際費等の支出を受けた側が交際行為に係る利益享受を認識したと交際費等を支出した側が認識すること）とする主張』と『支出を受けた側の利益享受の認識（交際費等の支出を受けた側がその交際行為に係る利益享受を認識すること）とする主張』がある。それらの主張はそれぞれメリットとデメリットを持つが、修正三要件説における利益享受の認識を『支出の相手方が接待等の行為により法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況』として、『支出した側の利益享受の認識』と『支出を受けた側の利益享受の認識』とを総合的に判断した状況であると整理することで、それぞれの説のデメリットを補完することができることを提言する。

そして、交際費等該当性判断において行為の形態には該当しないように思われる、『湾岸工事の施工業者が漁業協同組合に対して支出した漁業補償金』が交際費等に該当するか否かが争われた令和2年9月14日判決について、利益享受の認識を『支出の相手方が接待等の行為により法人から利益を受けていると

認識しうる客観的状況』として、支出をした側の利益享受の認識と支出を受けた側の利益享受の認識とを総合的に判断することで、交際費等の行為の形態の該当性判断、ひいては交際費等該当性判断が明確かつ容易になることを確認する。

第4章では、第1章から第3章までの検討結果を総括し、本論文の結論として、交際費等課税制度の目的は、冗費・濫費の抑制による企業の資本蓄積の促進という目的から、現代は課税の代替性、公正な取引の形成、社会的批判への対応といった各種懸念に対応するといった目的に移り変わっていることを主張するとともに、取引形態が多様化している現代においては、支出の相手方、支出の目的、行為の形態の3つの要件で交際費等該当性を判断し、行為の形態の判断にあたっては、利益享受の認識を補助的基準として用いる修正三要件説が、租税特別措置法第61条の4第6項の解釈として最も妥当な交際費等該当性判断のフレームワークであることを明らかにする。

また、修正三要件説における利益享受の認識については、支出をした側と支出を受けた側の利益享受の認識を総合的に考慮し、相手方が接待等の行為により法人から利益を受けていると認識しうる客観的状況かどうかを判断することで、行為の形態の判断が明確かつ容易になることを明らかにする。

## 「所得税法56条の解釈の現代的な在り方」

南木 遥

所得税法56条の解釈としては「生計を一にする親族」の要件を満たす限り、その独立性や対価の性格等は考慮せず、一律必要経費に算入されないといったものが伝統的な解釈で

ある。こうした一律適用については、所得税法56条が立法された当時の家族制度は70年の時を経て既に崩壊していることから現代社会にそぐわない法律であるといった学説、また

所得税法57条の制定により、56条の役割の実質的な空洞化を指摘するものをはじめとして批判も散見されるところである。しかし、家族間所得分散による租税回避の可能性は依然として残ることや、第三者間取引と家族内取引を同列に扱うこと不安定性が考えられる点も踏まえると、果たして56条の役割が完全にはないと言い切れるのだろうか。この問題意識を踏まえ、法56条の制定当時の時代背景、立法趣旨、法の射程を明確にし、同条の現代社会における役割を検討することが本論文の目的である。

第一章では所得税法56条及び57条の立法趣旨を確認し、その上で56条の役割を検討した。立法経緯を辿ると所得税法56条は、事業者が生計を一にする親族に対価を支払うことによる「所得の分散」を防止するために制定されたものであることがわかる。現代における56条の解釈及び役割を検討するにあたり、税務執行上の観点から一律適用が望ましいとする解釈、及び56条の役割について所得分割防止という立法趣旨を踏まえた点を挙げられておられる、伊藤義一教授の説より示唆を得る。伊藤義一教授は、一律適用である解釈の根拠として、税務執行上の負担軽減に貢献する点を指摘される。また、伊藤氏は、56条の役割について、立法趣旨に沿った所得分割防止の要因を理由として挙げておられる。そこで、仮説1「税務執行上における観点から56条が一律適用とされる伝統的解釈が妥当なのではないか」、また、仮説2「現代の56条の役割は所得分割防止にあるのではないか」をそれぞれ立て次章以降で検証する。

第二章では裁判例を検証した。最高裁平成17年7月5日判決について、地裁段階では必要経費への算入が認められたが、論拠として事業に従事する者の職務の専門性や独立性を重視し必要経費に算入することを認める判決が出ている。しかし、専門性・独立性について強調しすぎると、職業の選別に繋がりがかね

ない。また、実務上の観点からは弁護士・税理士夫婦事件が文理解釈を超えた限定解釈であり、本判決の解釈と異なることで納税者の予測可能性を狭める点にも留意する必要がある。以上の裁判例の検証より、第一章において立てた仮説について、56条の解釈は個々のケースに対する対応が難しいことや、立法の経緯を辿ると租税回避の行為に限定して適用するという解釈が難しい点から、「税務執行上の観点から56条は一律適用となる」という伝統的解釈が合理的」であることが言えそうであるとの結論となった。

第三章では56条の廃止論を検討した。廃止論では、56条の解釈上の問題点、及び生計要件の必要性、射程範囲について独立した者同士の取引であっても適用となるのは趣旨から外れている旨などが主張されている。また、56条を一律適用であるとする解釈に対し、時代性の点から問題視する声も多い。また法人成りした場合と同族会社を設立した場合との課税の公平性が損なわれる点も指摘されている。しかし所得税法56条を廃止した場合、所得分割に対して無防備な状況になってしまう。つまり、廃止することはふさわしくない。では、冒頭に挙げたような時代性や課税の公平性などの課題につき、どのように対応すべきであるか。次章で残された仮説2「現代の56条の役割は所得分割防止にあるのではないか」を検証する。

第四章では56条と考えられる所得分割について検証した。仮説2「56条は所得分割防止の役割があるのではないか」については、57条が制定されたことにより、施行令164条から167条に当てはまりさえすれば所得分割は可能である。また、家族組合を結成すると所得分散が可能となる。これらを踏まえると、確かに第一章で伊藤義一教授が指摘するような、個人対個人の取引で、所得の分散化を図るような対価が支払われる場合は是正手段としての役割はある。しかし、57条及び法人成

り、もしくは家族組合の利用により、所得分割の企図がある場合は56条をすり抜けることが可能である。従って、第一章で仮説2「56条の役割は所得分割の防止である」という仮説を立てたが、所得分割防止規定として課題が残ることは否定できない。そこで、次章においては56条の必要性も踏まえつつ、残された課題につきどのように向き合うべきか検討する。

第五章では56条の解釈の在り方とその存在意義について検討する。問題となるのは、「独立した事業主同士の取引であり、所得分割が趣旨ではない」ことを明らかにすることができたケースである。このような場合、56条について解釈上は一律適用とするのがふさわしいものの、脆弱性を補完していないまま運用

されている問題点はないのだろうかという疑問が生じる。そこで、第六章においては、解釈とは別に立法的処置による補完方法を検討する。

第六章では、立法的処置として「56条の特例として、親族であっても独立した者に対する経費であれば経費算入を認める」ことを検討した。他には、「独立企業間価格と実際に支払われた対価を比較した上で56条の適用を決定する」や「57条の特例として、専従者控除を撤廃する」などを検討したが、前者は独立企業間価格の把握が困難である事、後者は配偶者控除の撤廃等現代における税制が目指す方向と逆行することを踏まえ、56条の特例とすることが時代性及び執行上の観点からもふさわしいのではないかと結論に達した。

## 相続税法における時価の一考察

—時価との間に乖離が生じやすい土地評価を中心に—

勝又 史

### 1. 研究の目的

相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額の合計額が基礎控除額を超える場合には、相続税及び贈与税の課税対象となり、相続税等の申告が必要となる。相続税等の計算においては、財産の評価額の合計額により課税価格が構成されるため、財産の評価は非常に重要な要素である。その財産の評価について、相続税法第22条で規定されており、特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の「取得の時における時価」によるとし、相続税法上では、いわゆる時価主義を採用している。しかしながら、法定評価を定めた一部の財産以外の財産については、「取得の時における時価」と定めており、その時価は法律の解釈に委ねられているが、申告納税方式が採用されている相続税等の申告において、財産の評価方法を統一することなく、納税者間で異なる

評価方法を採用することは、課税の公平性の観点から問題がある。そこで課税庁は、財産評価基本通達を定めて財産の画一的な評価方法を規定しており、課税実務においても、評価通達に定める評価方法により財産の評価を行うことが定着している。

しかし、相続税等の課税対象となる土地は、条件の揃った標準的な整形地だけではなく、極端に歪んだ不整形地や、接道義務を果たしておらず建築基準を満たさない土地、がけ地等を含む欠陥土地等であることも多い。これらの減額要素を有する特殊な土地に、評価通達による画一的な評価を行った場合、各種の減額補正を正しく適用したとしても、適正な評価を行うことができないケースが存在するのではないだろうか。そのような場合、財産の適正な評価を行うことができないまま、相続税法上の時価として相続税等の申告をする

ことは問題であると考え。そこで本論文では、上記のような問題意識から、時価との間に乖離が生じやすい土地に係る事案を検討し、相続税法における時価のあり方を明らかにすることを目的とする。

## 2. 研究の概要

第一章「相続税法上の時価の概念と財産評価基本通達」では、相続税法第22条に規定する時価は客観的交換価値と同意義であること、評価通達の位置づけと意義、評価通達の定めに基づく評価の合理性を確認し、課税実務においても評価通達による画一的な財産の評価を行うことが定着していることを確認した。

第二章「時価との間に乖離が生じやすい土地の評価」では、減額要素が多い土地に対する評価通達による評価の問題点を述べ、その問題になりやすい土地の具体的事例を検証した。また減額要素を有する特殊な土地の評価額が争われた裁判、裁決の分析をした。最高裁令和4年4月19日判決を分析し、評価通達によらない不動産鑑定評価を相続税法上の時価とすることが認められたことを確認したうえで、総則6項は、通達評価額が客観的交換価値を過小にする過小評価だけではなく、欠陥土地等である場合の客観的交換価値を過大にする評価についても、同様に適用されるべきである旨を論じた。

## 3. 結論

評価対象の土地が極端に歪んだ不整形地である事例や、無道路地で通路開設費用が高額になってしまう事例などを分析した結果、減額要素を有する欠陥土地等に対して、画一的な評価通達による評価を行うと、客観的交換価値を過大にする場合が存在することが分かった。相続税法第22条で定める時価は、客観的交換価値である。しかし、評価通達による評価が客観的交換価値を過大に評価してしまう場合が存在すれば、その過大評価となった通達評価額をそのまま相続税法上の時価として、相続税等の課税価格に算入させて申告することになり、実質的な租税負担の公平性の観点から適当ではない。また、通達評価が過大評価である場合は、相続税法上の時価を超えて評価されるという懸念があり、このことは、租税法律主義に反する評価が行われることになるため、問題があるといえる。

したがって、評価通達による評価が過大評価となる場合には、相続税法上の時価として、不動産鑑定評価により当該土地の客観的交換価値を評価して申告することが認められるべきであり、課税庁も、評価通達に定める画一的な方法をとることが著しく不適当であるとして、総則6項を適用し、不動産鑑定評価額を採用すべきである。

# 福利厚生費と交際費等の区分についての一考察

—除外規定の社会通念からの考察—

村田 亮二

租税特別措置法第六十一条の四における交際費等の損金不算入の規定により、交際費等と隣接費用との区分についての争いがしばしば生じている。それは交際費等と福利厚生費との区分についても言え、この点につき、いわゆる除外規定に焦点を当てて、これら区分

についてのメルクマールを導くことを目的として当論文を執筆した。

交際費等の規定条文にも、除外規定について定められた規定条文にも、多分に不確定概念や借用概念が含まれているため、まずは交際費等におけるこれら概念の解釈を定義する

ことを目的として、第一章において同制度の設立背景や趣旨、変遷を整理した。その結果、現在における同制度の立法趣旨として、冗費濫費の抑制は継続して示されているものの、資本の蓄積はほぼ登場しなくなり、代わって景気対策としての役割が登場していることが分かった。同制度は、戦後の復興期に措置法として設立され、その後高度経済成長期、そしてバブルの崩壊後から現在に至るまで、その内容に変更が加えられるときもあったものの、一貫して措置法として制定され続けている。時代による立法趣旨の変化は、同制度がその時々々の状況を鑑みて期限を設けて設置される措置法としての性質を考慮すれば整合的な結果であるといえよう。

第二章では、交際費等と福利厚生費との区分の考察に資するべく、やはり交際費等との区分についての争いがしばしば生じている広告宣伝費、売上割戻し等、寄付金を題材として、区分についての考察を行った。同制度が施行されてから70年弱の歳月が過ぎ、同制度についての研究は着実に進んでおり、多数の事件から多くの判例が示されている。そして、萬有製薬事件にて用いられた三要件説がそれ以降の交際費等の該当可否判定に多用されることとなるものの、不確定概念である①支出の目的「事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ること」、②支出の相手方「事業に関係のある者等であること」、③行為の形態「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること」、これらの点については明確な基準が存在するとは言えず、個々の事例において社会通念に基づく判断が必要となる。

したがって、第三章では社会通念についての考察を行った。社会通念とはいわば不文法の一つなのであって、法を成文法のみで完全に定義、規定することは甚だ非効率で合理的

とは言えないために、社会通念により制定法を一部補完することが重要となる。これは租税法律主義を掲げる租税法においても同様であるが、租税法は私法がベースとなるため成文法のみによる規定はより困難さを増し、社会通念による補完がより重要性を増すこととなる。ただし、租税法が財産権の侵害という性質を持つゆえに、課税要件明確主義と租税公平主義および予測可能性との摩擦については留意すべきである。

第四章では交際費等と福利厚生費との区分における除外規定についての考察を行った。一部特定の者のみを対象とした福利厚生事業を行う企業もあるが、除外規定に該当する福利厚生費とは全社員を対象とする狭義の福利厚生事業と解すべきである。そして、除外規定における「通常要する費用」については、当該企業を取り巻く状況その他を勘案して総合的に判断されなければならない。すなわち、社会通念上、開催された福利厚生事業がどの種の福利厚生事業に類すると考えることができ、その事業規模や内容、開催頻度が妥当であって、かつ、その一人当たり費用が「通常要する費用」の範囲内である場合には、その事業に要した福利厚生費は交際費等には該当しないと解すべきである。そして、「通常要する費用」をはじめとするこれら要件について社会通念上妥当であるといえるかどうかの判断には、実際に開催されている類似事業のデータや中立な専門家による情報の提供などが有効であると考えられる。

社会通念上妥当であると考えられる福利厚生事業が税務上も福利厚生費として損金算入されることは、企業、従業員、経済のいずれにも有益な効果をもたらすのであって、そのような事業の増加は我が国経済にプラスの影響を与えるものであると言えよう。



# 相続税法20条の2「相続税に相当する税」及び 相続税法21条の8「贈与税に相当する税」の範囲の検討

—法的枠組みの明確化—

岸 ゆう子

## 1 問題提起と本研究の目的

各国の相続税等に係る課税方式の相違等を原因として、同一の経済活動に対して複数の課税が生じる国際的二重課税が問題となっている。国際的二重課税の発生は、相続税の負担水準を著しく引き上げ、経済関係の発展及び個人的な資本移動を特に阻害するのであるならば、国際的二重課税は適切に排除されなければならない。

国際的二重課税を調整する主な手段は外国税額控除であるが、相続税法20条の2《在外財産に対する相続税額の控除》及び21条の8《在外財産に対する贈与税額の控除》では、対象となる外国の相続税又は贈与税の範囲については、法文上「相続税に相当する税」「贈与税に相当する税」（以下、まとめて「相続税等に相当する税」という。）としか規定されておらず、明確かつ具体的な判断基準が十分に示されていない。諸外国の相続課税体系は極めて多様であり、租税理論を基にしつつも社会事情や租税政策等を反映して異なることから、我が国の相続税法に定める外国税額控除に該当するものの適示も不明確であるという問題点が指摘されている。

相続税法における外国税額控除の解釈について争いになる国内の事件はほとんど見当たらないが、今後資産の海外移転が進行し、外国税額控除制度の重要性は増加していくと想定される。そこで、本研究は、外国税額控除制度に係る相続税等に相当する税の意義及びその問題点を中心として、海外税制の分析・比較を踏まえて具体的な考察を行い、国際的二重課税の調整方法の在り方を研究することを目的とする。

## 2 研究の概要

第一章では、まず国際的二重課税の意義を整理し、贈与における国際的二重課税の発生原因及び贈与税の特殊性を分析する。

第二章では、国際的二重課税の調整方法としては、①外国税額控除法又は②免除法があり、これらの方法はOECDモデル相続税法条約でも採用されているが、外国税額控除法のほうが主流であることを確認する。

第三章では、相続税及び贈与税に対する租税条約として、日本が唯一締結している日米租税条約の目的及び特徴を明らかにする。また、アメリカ相続税モデル条約及びOECDモデル相続税法条約について概観することで、今後日本が条約を締結する際に参考にすべき点を考察する。

第四章では、主としてアメリカ、イギリス、オーストラリアを採り上げ、相続が行われた場合の課税方式を概略的に紹介し、併せてこれらの国が採用している外国税額控除制度について概略的に整理することで、みなし譲渡所得税との同時課税を調整する足がかりを得る。

最後に第五章では、国内法における外国税額控除のあり方を整理する。相続税等に相当する税の解釈を研究し、外国税額控除の対象とする租税の射程範囲をみなし譲渡課税との関係の考察も加えることでより明確にする。

## 3 結論

相続税法の解釈明示と所得税法との調整  
相続税法基本通達に次の通達を新設することとする。本通達により、外国で課されたみなし譲渡所得税を我が国の相続税の外国税額

控除の対象とすることができる。ここで注意すべきなのは所得税法の外国税額控除との重複である。所得税法95条2項においても外国税額控除が規定されており、外国所得税を納付することとなる日の属する年（使いきれなかった場合にはその年以降3年間繰越すことができる（所法95条2項））において相続人が相続財産を譲渡した場合には、所得税においても外国税額控除を適用することができる。そこで、但し書きを付し、相続税と所得税のいずれで外国税額控除を適用するか選択制とし、所得税法基本通達も新設する。

相続税法基本通達〇〇

（相続税に相当する税の範囲）

相続税法20条の2に規定する相続税に相当する税の範囲の該当性が定かでない場合には、次に示す解釈をもって判断するものとする。

外国において納付した租税が我が国の相続税に該当するか否かは、課税物件が、「死亡を原因として移転あるいは取得した財産」であるかによる。なお、外国において納付した租税には流通税に相当する税は含まない。

ただし、所得税法95条（外国税額控除）もしくは95条2項（外国税額控除の3年繰越）の適用を受ける外国租税はこの限りでない。

相続税法基本通達〇〇

（贈与税に相当する税の範囲）

相続税法21条の8に規定する贈与税に相当

する税の範囲の該当性が定かでない場合には、次に示す解釈をもって判断するものとする。

外国において納付した租税が我が国の贈与税に該当するか否かは、課税物件が、「無償あるいは著しく低額により生存者間で移転した財産」であるかによる。なお、外国において納付した租税には流通税に相当する税は含まない。

ただし、所得税法95条（外国税額控除）もしくは95条2項（外国税額控除の3年繰越）の適用を受ける外国租税はこの限りでない。

所得税法基本通達〇〇

（外国所得税の範囲）

相続税法20条の2（在外財産に対する相続税額の控除）または相続税法21条の8（在外財産に対する贈与税額の控除）の適用を受ける外国租税は、所得税法施行令221条1項に規定する外国の法令により課される所得税に相当する税で政令で定めるものに含めないこととする。

本研究においては、あらゆる国の税制を適時的確に把握することが難しいという理由で解釈の余地が残る通達により法的枠組みを明確化した。納税者の予測可能性をより高めるためには、「相続税等に相当する税」の範囲は法令でより具体的に定義されるべきであり、法定化されることで外国税額控除の実行性が増すことを願う。

## 非居住者に対する役務提供に係る消費税の 輸出免税適用範囲について

山田 敦子

本研究では、消費税法上の国内取引のうち、非居住者に対する役務提供（電気通信利用役務の提供に該当するものを除く）に係る輸出免税の適用範囲について、現行条文上解釈が不明瞭な点を洗い出し、今後のあるべき立法

の方向性について検討する。

我が国の消費税法では、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には消費税を課する」（消費税法4条1項）とされており、そのうち、輸出免税等の対象として消費税が免

除される取引の一つとして、「非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のもの」が定められている（消費税法7条1項5号，消費税法施行令17条2項7号）。

イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管

ロ 国内における飲食又は宿泊

ハ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、

国内において直接便益を享受するもの  
上記，消費税法施行令17条2項7号で定められる，非居住者に対する役務提供で輸出免税取引とならないものの範囲については，条文上の定義が曖昧であるがゆえに，納税者の予見可能性が阻害されている可能性があると考えられる。具体的には，同号ハにおける「イ及びロに掲げるものに準ずるもの」及び「国内において直接便益を享受するもの」の範囲とは何なのかについて，条文からは明らかでないように思われる。そこで本稿では，文理及び立法趣旨から，同号ハの解釈がどこまで明らかにできるのかを検討した上で，不明瞭な点については立法による解決を提言する。

まず，「準ずるもの」「直接」「国内において直接便益を享受する」のそれぞれの文言の意義についてどこまで明らかにできるかを検討する。

「準ずるもの」については，先例によれば，①「『運送又は保管』あるいは『飲食又は宿泊』」と同種の役務に限って解釈する考え方で，②「国内において直接便益を享受する」ものであれば「準ずるもの」に該当するという考え方がある。これに関しては，文理のみからは判断が難しいものの，「一般の国内消費と同様のものについては，輸出免税の対象としない」という同号の立法趣旨から，後者の考え方が妥当であると考えられる。

「直接」の意義については，先例によれば，①「国内という場所において役務の提供が行われ，便益が享受されることを表わすために

用いられた」という考え方と，②「（第三者ではなく）契約関係上の相手方が役務提供を受けた」という考え方が存在する。これについては，文理から②の結論を導き出すのはやや無理があるように思われ，どちらかといえは①と考える方が適当であると思われる。

「国内において直接便益を享受する」の意義については，「国内で消費する」と同義であるという考え方があるが，そもそも「消費」の定義を明確にすることは困難である。「国内において直接便益を享受する」ことの具体的な判断基準としては，実務書によれば，資産に係る役務提供（例：時計の修理）と，自然人に対する役務提供（例：研修の実施）に区分して検討することができるかとされている。ここで，資産に係る役務提供で，役務提供完了後に資産が国外に持ち出されることが想定される場合に，①役務提供完了時点で便益を享受したとみるか，②国外に資産を持ち出した後に便益を享受するとみるかについて，疑義が生じるが，いずれの考え方が正しいかについては，文理からも，立法の趣旨からも明らかとは言えない。これについては，裁判例・裁判例からも明らかになっていないといえる。また，自然人に対する役務提供の場合，基本通達やコンメンタール，実務書の解釈を確認する限り，実務上は一般的に，自然人が物理的に国内に所在する場合には「国内で便益を享受する」と考えていることと推測されるが，この根拠は必ずしも条文から明らかとは言えず，一部の実務書ではこれと異なる見解も存在する。

上述の通り，「国内において直接便益を享受する」の意義が明確でないことから，施行令で具体的な判断基準を明示することが望ましい。資産に係る役務提供については，上記①役務提供完了時点で便益を享受したとみるか，②国外に資産を持ち出した後に便益を享受するとみるかの2通りの考え方があるわけだが，国境税調整の観点，租税の中立性の観

点、そして執行上の簡便さを加味すれば、「①役務提供完了時点で便益を享受した」とみる方が妥当であると考えられる。したがって、「役務の対象となる資産が物理的に日本にある」といった判断基準を設けることが望ましいであろう。また、自然人に対する役務提供については、「役務を受ける自然人が役務を受ける際に日本にいること」という文言を追加することが妥当だと考えられる。この文言は、現在既に実務で一般的に受け入れられている考え方と齟齬は生じないと推測されるが、条文からもこの判断基準を明らかにするために追加すべき文言である。

なお、国際制度比較の結果、EUにおいて

は、日本の消費税法施行令17条2項7号の該当性が検討されるようないくつかの役務については、個別に課税地規定を制定することによって対処していることが分かったが、日本の消費税法とは課税地規定が根本的に異なるため、EUの制度を日本の消費税法に部分的に取り入れるには抜本的な改正が必要となりそうである。一方で、上記で筆者が提言している、資産に係る役務提供及び自然人に対する役務提供に関する2つの判断基準は、オーストラリア、UAE及び南アフリカでも取り入れられている基準と類似の基準となっていることがわかった。

## タックス・ヘイブン対策税制の適用による 二重課税に関する一考察

高橋 徳磨

### 研究の目的

本稿は、タックス・ヘイブン対策税制の導入以後、継続的に税制改正された後に残された課題であるタックス・ヘイブン対策税制の二重課税について問題意識を持ったため、具体的裁判事例を用いて問題点を明らかにした上で、その対応策について考察するものである。

問題点として、「タックス・ヘイブン対策税制の合算済み所得の配当等に係る二重課税排除規定の整備の必要性」を検討対象とする。タックス・ヘイブン対策税制において指摘されている二重課税の問題点は複数あるが、その中の一つの例として「特定課税対象金額を有する法人の株式譲渡を行い譲渡益が生じた際に、当該法人に係る特定課税対象金額に達するまでの金額について、投資簿価を修正することで非課税とし二重課税を排除すること」の必要性の検討を実施する。本稿では、

この問題点についての検証を行い、その対応を検討することを研究の目的としている。

### 研究の概要

本稿の構成は次のとおりである。

第1章 本邦タックス・ヘイブン対策税制について導入趣旨とその変遷

第2章 タックス・ヘイブン対策税制の合算所得の計算構造

第3章 タックス・ヘイブン対策税制の裁判例

第4章 特定課税対象金額とキャピタルゲイン課税の二重課税排除の検討

第1章においては、タックス・ヘイブン対策税制が昭和53年に導入された経緯と導入以後に必要とされた改正点等を提示する。これは税制そのもののみならず日本が置かれた経

済環境や諸外国との関係性により、タックス・ハイブン対策税制の規定が整備されたことから時系列ごとに改正点を整理することは重要であると考えられる。

第2章においてはタックス・ハイブン対策税制の直近税制改正内容である平成29年の内容を中心として制度の規定を確認する。タックス・ハイブン対策税制について平成25年度経済産業省委託調査報告書では「日本企業の実態を踏まえた上で、租税回避行為を抑制する観点から、オーバー・インクルージョン又はアンダー・インクルージョンを生み出さない、焦点の合った課税制度を目指す必要がある」と指摘されており、平成29年度改正後のタックス・ハイブン対策税制においては「税の空白地帯」を埋めるような改正がなされたと考えられる。当該改正は、対象となる外国子会社のスコープを拡大し、その外国子会社の実体もつぶさにチェックしてくことにより達成される内容であったことから、平成29年改正後の制度適用後実務界から、タックス・ハイブン対策税制への対応コストの増加や関連知識の研鑽に多くの時間を要したといったことが声として上がっているのは事実である。この点を踏まえ、第2章で整理した平成29年度改正規定内容を中心に説明し、その内容に基づき第4章での問題点を検証し、解決策を論ずることとした。

第3章においては、過去のタックス・ハイブン対策税制について過去争われた裁判例を提示する。本稿で検証したい制度が抱える問題点として、タックス・ハイブン対策税制による対象の外国子会社に係る合算所得（特定課税対象金額）の二重課税の問題がある。この論点を裁判例から検討したいと考えるが、過去の裁判例から①タックス・ハイブン対策税制の合算の所得の性質、計算方法の認識を分析②実際の特典課税対象金額の二重課税が生じた事件の分析、③直近の最高裁判例から過剰課税に対する司法および課税当局のアプ

ローチについて掘り下げていき、根底にある根本的な考え方を検討する。

第4章では、検討した歴史的経緯や判例から、タックス・ハイブン対策税制の合算済み課税所得である「特定課税対象金額」とタックス・ハイブン対策税制の適用対象株式等の売却等によるキャピタルゲイン収益に二重課税がされてしまうという「過剰課税（オーバー・インクルージョン）」が生じる実体を分析し、排除規定の整備の必要性を検討し、その対応策を考察する。その際には、「有価証券の譲渡原価調整」若しくは「グループ通算制度における投資簿価修正」の規定が有用なものになると考えられる。

#### 結論

タックス・ハイブン対策税制の制度趣旨を鑑みると、本邦のタックス・ハイブン対策税制は、外国子会社を利用した租税回避を防止するために、外国子会社の活動実態に基づかない所得を内国親会社の所得とみなして課税する制度であるとされる。「特定外国関係会社」の創設により制度の対象会社を増加させたことによりアンダー・インクルージョンを縮小する内容の平成29年度税制改正が実施された。このことは、合算の対象となる外国関係会社数の増加を意味しており、その件数の補足や分析に伴い実務の場からは負担が増大している点は否定できない。また、租税徴収の側面からはかなり難解で複雑な運用がなされているとも考えられる。本邦の法人税法および措置法令等に規定する課税の射程は非常に広がっており、それに伴い二重課税の対象が広がってしまっている。過少課税（アンダー・インクルージョン）については比較的速やかに法改正による対応がなされるが、過大課税（オーバー・インクルージョン）についてはタックス・ハイブン対策税制の規定を厳格な文理解釈により二重課税の排除がなされない場合が生じているように筆者は考えてお

り、タックス・ハイブンを対策税制について過大課税（オーバー・インクルージョン）と過少課税（アンダー・インクルージョン）のバ

ランスを鑑み、有効な対策を検討することには一定の意義があるものと考えられる。

## 法人税における寄附金課税規定

—寄附金該当性の判断基準に関する理論的根拠の明確化—

松田 光弘

### 1. 研究の背景と目的

法人税法第37条第7項の「寄附金の額」は、「内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。」と規定されているが、寄附金の概念の意義と範囲には学説の対立や裁判例における解釈の相違が見られ、未だ検討の余地が残されていると言える。

そこで、本論文では法人税における寄附金該当性の判断基準とその理論的根拠を明確にすることを目的として検討を行った。

### 2. 研究の方法

本論文では、法人税法第37条に規定される寄附金課税に関する学説及び裁判事例の検討から出発し、まず、寄附金該当性の判断基準については「対価性」だけでなく「経済合理性」も重要な論点となっていることを導いた。

次に、法人税法第132条の同族会社の行為計算否認規定に関する学説及び裁判事例を通じて経済合理性の意義について検討し、その構成要素が「正当で合理的な事業目的」及び「行為計算の合理性」であることを示した。ここで、同族会社の行為計算否認規定の検討過程で用いる「経済合理性」を寄附金規定の

検討過程で用いることができるかという問いが考えられる。第一に、同族会社の行為計算否認規定は同族会社に、寄附金規定は同族会社以外にも適用されることから、それぞれ射程が異なると言える。この点については、同族会社の行為計算否認規定における否認の理論的根拠は租税負担が不当に軽減されることであり、それは本来的には同族会社に限定されるものではないと考えられるため、当該射程の相違は理論的根拠に影響しないと考えられることができる。第二に、寄附金規定と同族会社の行為計算否認規定はそれぞれ趣旨を異にする規定である。しかし、寄附金規定における経済合理性の理論的根拠として「取引の通常性」及び「取引の必然性」が、同族会社の行為計算否認規定における経済合理性の理論的根拠として「行為計算の正常性」及び「行為計算の有益性」がそれぞれ示され、「取引の通常性」は「行為計算の正常性」と、「取引の必然性」は「行為計算の有益性」とそれぞれ同様の意義を有すると考えられる。したがって、寄附金規定と同族会社の行為計算否認規定は、その経済的合理性の理論的根拠においては一定の共通点があると言えよう。したがって、寄附金規定の検討において用いられる「経済合理性」に関しても、同族会社の行為計算否認規定の検討において用いられる「経済合理性」と共通性が認められる点については、同様の論理展開が可能であると考えられる。

そして、「経済合理性」の構成要素のひとつ

つである「行為計算の合理性」の意義を明確化すべく、法人税法第22条第4項の公正処理基準に関する学説及び裁判事例を通じて考察を行った。ここで、公正処理基準の検討過程で用いる「経済合理性」を寄附金規定の検討過程で用いることができるかという問いが考えられる。寄附金規定と公正処理基準はそれぞれ趣旨の異なる規定であるが、経済合理性の理論的根拠としては、その検討において寄附金規定では「取引の通常性」及び「取引実態と会計処理の符合」が、公正処理基準では「取引実態と会計処理の符合」が示されるため、共通性が認められると言える。したがって、寄附金規定の検討において用いられる「経済合理性」に関しても、公正処理基準の検討において用いられる「経済合理性」と共通性が認められる点については、同様の論理展開が可能であると考えられる。

最後に、以上の検討を通じて導き出した経済合理性の理論的根拠に基づいて寄附金課税に関する各裁判事例の判旨を検証し、寄附金課税の判断基準に関する新たな考え方を提示することを試みた。

### 3. 結論

寄附金の意義については、経済的利益の供与に「直接の対価」が存在しない場合は寄附金に該当する、という「非対価説」が有力な学説であるが、寄附金課税を巡る各裁判事例においては「経済合理性」が存在するか否かということも寄附金該当性を判断する基準として重視されている。そして経済合理性の存在は、同族会社の行為計算否認規定に関する諸学説や各裁判事例によれば「正当で合理的な事業目的が存在すること」及び「行為計算が異常ないし変則的でないこと」の2点が満たされる場合に成立すると言える。ここで「正当で合理的な事業目的が存在する」とは

すなわち「事業活動に直接有益な効果をもたらす」ことであると示すことができる。そして、「行為計算が異常ないし変則的でないこと」とは「行為計算に正常性、すなわち合理性が認められること」であると考えられる。また、公正処理基準規定に関する諸学説や各裁判事例によれば「行為計算の合理性」は「取引実態と会計処理の符合」が認められる場合に成立すると示すことができる。以上から、寄附金該当性の判断基準として重視される「経済合理性」の理論的根拠は、「正当で合理的な事業目的の存在」及び「取引実態と会計処理の符合」から構成されると言える。

### 4. 今後の展望

寄附金課税の問題は同一の企業グループに属する法人間で論じられることが多く、昨今では大企業だけでなく中小企業においても経営成績の可視化、権限移譲による運営効率化など様々な目的から企業グループの構成が進んでいると言える。また、中小企業が事業承継や M&A によって企業グループに新しく加わったり、新しい法人を受け入れたりすることも増えてきている。グループ内法人間の取引は今後ますます活発になっていくことが想定され、そうした取引の寄附金該当性が問われる場面も増えていくであろう。そして寄附金規定に関する裁判に関しても、親子会社間の無利息融資のような単純な事案よりも、同一の企業グループに属する法人同士のユニークな取引が焦点になるケースがますます増加していくと予測される。そうした取引に関しては裁判事例の蓄積を経て新たな考え方が導き出されていくと思われるため、寄附金該当性の判断基準というテーマについては本論文で示したところに留まらず、将来にわたって更なる検討を続けるべきものと言える。

## 租税法における住所の意義に関する考察

—所得税法と相続税法を中心に—

談 建龍

租税法においては、国内に住所を有するか否かが納税義務の有無と課税範囲を決定する重要な要素である。わが国の課税管轄権行使の範囲を決定するうえで、住所の重要性はいうまでもない。しかし、租税法における住所の概念については、所得税法と相続税法をはじめとして、租税法において何らかの規定を設けておらず、民法からの借用概念であるとされている。

ところが、民法では、第22条において住所を「各人の生活の本拠」と定義しているが、各人の生活の本拠の判定について何らかの基準も設けていない。そのため、学説上、生活の本拠の法解釈について居住意思の要否につき主観説と客観説及び住所の数につき単一説と複数説との対立の見解が見られる。このような背景から、租税法上、民法における住所の概念を借用する際、どちらによるべきであろうかとの疑問が惹起されているところである。

更に、近年、IT技術と通信環境の発達及び経済のグローバル化に伴い、ビジネススタイルや働き方等の生活関係も複雑化・多様化しており、多国にわたって生活拠点を有する者も増えている一方、住所の所在を争点とする租税に関する訴訟も多くなってきている。その中で、租税回避目的で住所を香港に移転した者の相続税法（贈与税）の住所の認定については、武富士事件と呼ばれる最高裁平成23年2月18日判決<sup>1)</sup>がとりわけ有名であり、本事件に関連する租税回避目的の取扱いといった争点に関して納税者と課税庁に限らず、裁判所の間でも異なる判断とな

った。また、多国間を移動する役員の所得税法の住所の所在が争われた東京高裁令和元年11月27日判決<sup>2)</sup>では、従来の判例<sup>3)</sup>と異なり、住所の判定要素に比重を付ける判断を示し、職業活動の本拠を重視して生活の本拠の所在を判定した。

そこで、本論文では、租税法律主義に基づく納税義務の判定基準の法的安定性及び明確性の確保に貢献すべく、租税法における住所の判定基準及び判定要素については、武富士事件において住所の判定に関する最大の論点となった租税回避目的の取扱い及び生活の本拠の法解釈について租税法律主義の側面から考察し、その考察した結果を踏まえ、判例研究を通じて生活の本拠の判定要素の検討を深め、そのあり方について自分なりの見解を述べることを目的とする。

本論文は、4章により構成されている。

第1章では、所得税法及び相続税法における納税義務者の規定と沿革を概観するとともに、借用概念論の学説及び本論文で考察する論点を述べる。

第2章では、租税回避目的といった要素は租税法上の借用概念である住所の法解釈及び事実認定に影響を与えるべきか否かについて租税法律主義の側面から考察する。租税法律主義を採用しているわが国では、法的安定性の要請から、個別租税法否認規定がない限り、租税法上の借用概念である住所の法解釈及び事実認定に租税法上独自の概念である租税回避目的を持ち込むことができず、租税回避目

2) 税資269号（順号13345）

3) 例えば、神戸地裁昭和60年12月2日判決・税資147号519頁 地裁の判断は最高裁まで支持されている。

1) 税資261号（順号11619）



的をもって、住所の所在を変更することが認められないと結論付けている。

第3章では、租税法上の生活の本拠の法解釈について民法学説の対立の見解を踏まえ、租税法律主義の側面から考察する。租税法上の生活の本拠の法解釈については、租税法律主義に基づく法的安定性の要請から居住意思を補助的要素とする客観説を支持しながら、多国間の課税競合状態による国際間の課税調整の限界を考慮し、居住意思は補助的要素と位置付けられながらも最終判断要素としても重大な意義を有し、また、個別租税法ごとに住所が認定されることは、住所の複数説の立場に拠っても、租税法律主義に基づく法的安定性の要請から租税法上の明文規定がない限り認められないと結論付けている。

第4章では、前3章において考察した結果を踏まえ、現在までの租税法における住所の判例の変遷をたどりながら、その判定基準及び判定要素を分析し、生活の本拠のあり方を検討する。結論としては、租税法上の借用概

念である住所の判定基準及び判定要素については、租税法律主義に基づく法的安定性の要請から借用元である民法の住所と同意義に解釈されるべきであり、納税者の租税回避目的をもって住所の所在の判定に影響させるべきではなく、社会通念に基づいて諸要素により総合的判定によることが好ましいことを示した。そして、現在までの判例で社会通念に基づいて積み重ねられてきた「住居」、「滞在日数」、「職業」、「生計を一にする配偶者その他の親族等の有無」、「資産の所在」などという客観的な認定基準は曖昧なものではなく、一定の明確性を有し、評価されるべきである。加えて、これらの判定要素に比重をつけるとすれば、筆者としては租税根拠の利益説あるいは学説上の住所規定の立法趣旨及び社会通念の変化から、住居、滞在日数、職業、生計を一にする配偶者その他の親族等の有無、資産の所在、居住意思（最終判定要素との位置付け）という順位となると考えている。