

福岡県における情報公開条例制度

赤 司 南

昭和四四年の「博多駅テレビフィルム提出命令事件」や昭和四七年「外務省秘密電文漏洩事件」を契機として、「知る権利」についての関心が高まり、事例等が報じられたことなどから、何度となく情報公開制度の導入を求める動きが活発となった結果、地方公共団体では国に先駆けてすでに昭和六一年度頃には、昭和五七年の山形県金山町をはじめとして、神奈川県、埼玉県、長野県、大阪府、東京都、山梨県、福岡県、川崎市、広島市、名古屋市、福岡県春日市などの都道府県、政令指定都市、市区町村で条例に基づく情報公開が実施されていた。

またこうしたことから国レベルでも動きが始まり、平成一一年の情報公開法（行政機関の保有する情報の公開に関する法律）の成立により実施されるにいたった。

本論文はこのような状況にあるわが国の情報公開制度を、福岡県、福岡市、ならびに北九州市におけるそれを素材に検討しようとするものである。

検討の順序としては第一章から第三章でそれぞれにつき、制定の経過、条例の内容、運用の実情を説明した後、第四章で非公開をめぐる紛争がある場合はその不服申立てないし訴訟の内容をまとめて、やや詳しく紹介するというや

り方をとることとし、条例の内容については、情報開示の実施機関(情報開示の請求対象となる機関)、原則公開の例外とされる非開示情報、非開示ないし部分開示についての不服申立て、等に関する規定を中心に紹介し、運用の実情については、開示請求の件数やその対応状況の統計を中心のべることにする。

具体的には、福岡県情報公開条例については、福岡県情報公開条例の制定経過、福岡県情報公開条例の一般的内容、情報開示の実施機関、非開示情報、不服申立ての処理に関する定め、情報公開条例の運用の実情、不服申立ての処理状況を紹介し、福岡市についても福岡県と同様に、福岡市情報公開条例の制定経過、福岡市情報公開条例の一般的内容、情報開示の実施機関、非開示情報、福岡市の不服申立ての処理に関する定め、情報公開条例の運用の実績、不服申立ての処理状況等を紹介する。北九州市についても福岡県、福岡市と同様に紹介し、最後に福岡県、福岡市、北九州市で起こったそれぞれの情報公開条例をめぐる紛争について、福岡地判平成一一・四・二六、福岡高判平成一三・一・二五、最判平成一五・六・一〇、福岡高判平成一七・六・二四、福岡地判平成二一・五・八、福岡高判平成一三・九・一八、最判平成一七・七・一四など、判例を紹介しながら研究する。

またそれぞれの条例の内容に関して特にのべておくべきことは、条例の目的として「知る権利」が明記されたこと、実施機関が拡大されたことおよび請求権者の範囲が広げられたことである。

例えば福岡県情報公開条例は、旧条例では、その目的として、「県民の公文書の開示を求める権利を明らかにし、併せて情報公開の総合的な推進に関し必要な事項を定めることにより、県民の県政への参加のより一層の促進を図るとともに、県政に対する県民の理解と信頼を深め、もって地方自治の本旨に即した公正で開かれた県政の発展に寄与することを目的とする」と規定されていたが、現条例では、「県民の知る権利を尊重し、公文書の開示を請求する権利及び情報公開の総合的な推進に関し必要な事項を定めることにより、県の諸活動を県民に説明する責務を全うするようにし、県民の県政への参加のより一層の促進を図るとともに、県政に対する県民の理解と信頼を深め、もって地方自

治の本旨に即した公正で開かれた県政の発展に寄与することを目的とする」と規定しており、福岡市情報公開条例と北九州市情報公開条例も基本的には同様である。

それぞれの紛争の内容を要約してのべておくと、福岡県情報公開条例をめぐる訴訟では、開示請求の対象となる公文書の意義が争われた事例について紹介しているが、これには法的問題点が二つある。

一つは、ふつう情報公開訴訟は開示を請求したのに、実施機関が開示をしない（不開示）の場合に提起され得るが本件では正確には不開示ではなく、開示請求の対象である文書は自分の手元がない（不存在）と通知したのであり、そこでこうした不存在通知についても不開示と同じとみなして訴訟が提起できるかが問題となり、もう一つは、問題の公文書（支出証拠書類）は実施機関（知事）がいうように、もはや実施機関が管理していない公文書といえるかという点である。

北九州市情報公開条例をめぐる訴訟では、一時期他の自治体の情報公開条例についてもかなりみられた交際費情報公開訴訟を紹介する。

ここでの争点は、市長等が一部非公開とした、「御祝」、「弔意」、「餞別」、「見舞い」、「賛助」、「土産」、「お礼」の部分が、北九州市情報公開条例六条七号にいう事務事業情報に該当するかどうかである。

福岡市情報公開条例をめぐる紛争では、不服申立事件を紹介し、福岡市情報公開条例による、「平成六年七月二〇日付文書訓告処分に係る中学校長から教育委員会に提出された上申書」の公開請求に対し、実施機関（教育委員会）が平成六年九月一三日付文書で通知した非公開決定処分を取り消し、公開を求めた不服申立事案について述べることにする。

このように紛争は必ずしも多くはないが、本論文で検討した紛争は、他の県でも目にする紛争であり、したがってこうした紛争を研究し、問題点を把握することは、今後の情報公開条例の改善にもつながるのではないかと思う。

重加算税の賦課要件

岩 武 俊 郎

わが国の加算税は、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税の四種類から成り立っている。これらの中でも重加算税は「隠ぺい・仮装」という不正行為が存在する場合に、最も重い制裁を課すものである。この重加算税の趣旨は、納税義務違反の発生を防止し、適正な納税者と不適正な納税者との権衡を図った上で、適正な徴税を確保し、納税基盤の維持と保護を行い、申告納税制度を支えることである。この重加算税に関する様々な問題は、数多くの判決例によって解決されてきた。

まず、「隠ぺい・仮装」は「偽りその他不正の行為」に該当する場合が多く、憲法三九条の二重処罰の禁止規定に抵触するのではないかとの問題があった。しかし、最高裁判決（昭和四五年九月一日）において、重加算税は行政機関の行政手続により違反者に課せられる行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に対する制裁として科せられる刑罰とは性質を異にするものであって憲法三九条に違反するものでないとされている。

次に、「隠ぺい・仮装」を行った「納税者」の範囲について納税者本人に限定するの可否かの問題があった。これについては、大阪地裁判決（昭和三六年八月一〇日）、京都地裁判決（平成四年三月二三日）、東京高裁判決（平成一八年

一月一八日)において、納税義務者本人だけでなく、家族又は使用人等の従業員、納税義務者が依頼した第三者、依頼された税理士などが行う申告行為であっても納税者本人が当該行為を行っているものとして取り扱っており、納税者本人に限定しないとされている。

また、「隠ぺい・仮装」の意義については、極めて抽象的であるといった問題があったが、平成一二年七月三日に事務運営指針が公表されたことにより、租税法主義の機能たる法的安定性と予測可能性と円滑な税務行政に対する解決が図られている。

その他にも、「隠ぺい・仮装」と「故意」との関係について、故意が必要であるか否か、申告書の作成行為の時点で必要なのか、提出行為の時点で必要なのか等の問題があった。その要否については、最高裁判決(昭和六二年五月八日)において、「隠ぺい・仮装」についての認識があれば足り、その後の過少申告等についての認識は必要でないと考えられている。

以上のように、判決例によって多くの問題が解決されてきたが、本論文では、「つまみ申告」が重加算税の賦課要件に該当するかどうかの検討を行う。それは、最高裁判決(平成七年四月二八日)において、「つまみ申告」が重加算税の賦課要件を満たすためには、具体的事実の中で「外部からもうかがい得る特段の行動」が必要であることを判断基準として示しているものの、必ずしも明確であるとは言えず、いまだ解決されていない問題が残ると考えるからである。ここでいう「つまみ申告」とは、たとえば、納税者が真実の所得金額とは異なることを知りながら、所得金額の一部をつまみ出し、ことさらに過少に記載した納税申告書を提出する行為、不正経理・二重帳簿の作成等の帳簿操作を前提とすることなく、所得金額を過少に記載した確定申告書を提出する行為などである。このような「つまみ申告」は、到底許される行為でないことは明らかである。

しかし、典型的な「隠ぺい・仮装」がない場合に、国税通則法六八条一項をどのように解釈するのであろうか。学

説においては、「つまみ申告」自体が「隠ぺい・仮装」に該当し、重加算税の賦課要件を充足すると解する積極説と、納税申告書とは別個に「隠ぺい・仮装」が存在することが必要であり、その事実「に基づき」納税申告書が提出されることが要件であるから、重加算税の賦課要件を充足しないと解する消極説の立場がある。これらは、従来から対立しているが、税法の解釈は文理解釈によるべきであり、租税法主義において保障される法的安定性・予測可能性を考慮すれば、消極説で解釈すべきであろう。しかし、悪質な納税者を排除し、申告納税制度を維持・保護していくためには、趣旨及び事実関係を考慮して、積極的な不正行為がない場合にも重加算税を賦課するべきであり、最終的に積極説の立場に立つべきであると考える。また、最高裁判決（平成七年四月二八日）においても最終的に積極説の立場に立つべきである旨の判断を示している。

次に、最終的に積極説の立場に立つ場合、どのような「事実関係」があるのかが問題となる。平成六年最高裁判決及び平成七年最高裁判決において、「つまみ申告」に対する重加算税の賦課処分の適法性が判示されており、これらの裁判所における「事実関係」の判断基準を検討する。平成六年最高裁判決では、継続して極めてわずかな金額の申告書を提出し、その後の税務調査に際しても内容虚偽の対応をして、隠ぺいをできる限り貫こうとする行為があり、申告当初から隠ぺいする意図を有し、税務調査があれば更に隠ぺいを行う予定も明らかであるという事実を判断基準としている。平成七年最高裁判決では、申告を熟知しながら、あえて申告書に全く記載せず、顧問税理士に申告書作成を依頼した際、確定的な脱税の意思に基づいて、所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、過少な申告書を提出したという事実を判断基準としている。しかし、平成六年最高裁判決では、納税者の重加算税に傾く行動等を種々摘示して隠ぺいに当たるとしているのみで、重加算税の賦課要件である判断基準とは言えないと考えられる。また、平成七年最高裁判決では、その事実関係を「外部からもうかがい得る特段の行動」という判断基準を掲げて判示しているものの、具体的にどのような場合であるのかが明確でないと考えられる。ゆえに、

旧通達において「明らかに故意に収入の相当部分を除外して確定申告書を提出した場合」が例示されていたように、事務運営指針においても明らかにすべきであり、また、政令等に具体的・個別的に委任すべきである。

確定申告額と実際所得額との間の較差が大きい場合に、「隠ぺい・仮装」行為がなくとも「つまみ申告」と称して、重加算税が賦課される取り扱いがされることは、国民生活に対する法的安定性と予測可能性を保障する租税法律主義に反するものである。また、安易な重加算税の賦課処分は、申告納税制度の崩壊に繋がるものである。納税義務違反の発生を防止し、適正な納税者と不適正な納税者との権衡を図り、適正な徴税の確保及び納税基盤の維持と保護するためには、重加算税の賦課要件の判断基準を、法令等において明確にすることが望ましいであろう。

市場性のない株式の評価における法人税額等の控除の妥当性

植 木 宗 之

財産の無償移転があった場合の課税関係について、例えば、個人から個人へ財産の贈与があった場合には、贈与された側の個人の贈与税の計算上、その財産の価額が贈与税の課税価格とされる。また、個人から法人へ財産の贈与があった場合には、贈与した側の個人の所得税の計算上、その財産の贈与時の時価が譲渡所得等の収入金額とされる。この場合の贈与税および所得税の課税標準となる金額は、贈与税について相続税法二二条に「その財産の取得の時における時価による金額」、所得税について所得税法五九条一項に「その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす。」と規定しており、移転時の財産の時価により課税標準を計算することとされている。しかし、相続税法および所得税法に時価についての具体的な計算の規定はない。

相続税における時価の計算については、財産評価基本通達で「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」として、具体的な取扱いが規定されている。このうち、取引相場のない株式で小規模会社の株式の評価方法は、純資産方式によることとし、相続

税評価額による純資産価額から簿価純資産価額を差し引いた評価差額に法人税額等相当額を乗じた金額を計算し、この金額を純資産価額から差し引いて評価金額を計算する方法を採っている。一方、平成一二年に改正された所得税基本通達は、みなし譲渡課税の収入金額を計算する場合の株式の評価について、基本的に財産評価基本通達による取扱いを準用することとしながら、純資産価額の計算では、法人税額等の控除をしないとする条件が付されている。

所得税における株式の評価で純資産方式を採用する場合の法人税額等相当額の控除の可否について争いとなった平成一七年一月八日最高裁判決は、これを控除しないとする下級審の判断を覆し、法人税額等相当額を控除して株式の価額を計算することが妥当であるとして原審に差し戻した。この最高裁判決は、昭和六二年当時の所得税基本通達の解釈として、財産評価基本通達による取扱いを準用することを妥当と判断したにすぎない。そこで、当論文では、相続税法および所得税法における課税の趣旨や目的について考察し、それぞれの税法の財産評価の特徴について比較することにより、法人税額等相当額の控除の是非を検討することとした。

所得税法五九条は「みなし譲渡」と呼ばれる規定であり、昭和二五年にシャウプ勧告に基づく所得税法の改正によって創設された規定である。この規定は創設以後、課税の対象が縮小されてきたが、法人に対する贈与等の場合のみ課税対象となっている現在のみなし譲渡の制度の意図として、資産の値上がり益を利用した租税回避の傾向を防止する機能をあげることができると考えられる。所得税法における財産評価は、財産の含み益に対してこれを時価評価し、課税対象とするという特徴があると考えられる。

現在の相続税法の課税方法は、基本的に遺産取得課税によっていると考えられるが、この方法は、財産の取得者に対してその経済的利得に課税する点で所得税と隣接する関係にあり、両者の課税対象に異なるものがないといえる。一方で、相続税における時価とは基本的に市場価格であるが、特に市場性のない財産の場合には、これを処分して税金を納付する取得者の立場を考慮した価額によることが妥当であるとする考え方があり、このように財産評価におい

て処分価額を考慮することが相続税の評価の特徴であると考えられる。

市場性のない株式を、純資産価額により評価する場合に、財産評価基本通達が法人税額等を控除することとした理由は、個人所有と株式を通じた会社資産の所有との異なる所有形態の評価の均衡を図るためであるとされている。相続税の評価の考え方として、事業承継を円滑に進めるために、中小企業の株式評価において一定の配慮をすることは妥当と考える。しかしながら、この控除を利用して意図的に評価差額を創り出し贈与または相続財産を圧縮するような過度の節税策が横行し、これに対応して財産評価基本通達が改正に至っていることから、所得税における財産評価において同様の取扱いを認めることは妥当ではない。みなし譲渡課税の無償譲渡や低額譲渡にかこつけた譲渡所得課税の回避傾向の防止という趣旨から、純資産方式を採用する場合に、資産の値上り益を圧縮する結果となる法人税額等相当額の控除は認めるべきではないと考える。

租税回避行為に関する一考察

黒 木 祥 次

租税回避行為が再び注目され、問題視されている。これは、複雑化した国際取引の利用や金融取引等の利用による租税回避スキームの発展及びタックス・シェルターの存在である。租税回避行為に関する最近の裁判例は、オウブンシャ・ハウルディングス事件、航空機リース事件、映画フィルム事件などが代表的な訴訟であるといえる。

租税回避行為は、このような複雑な形式をとったものだけでなく、比較的頻繁に行われているものもある。「賃貸住宅事業者の消費税還付」というものである。この手法は平成一八年の政府税制調査会で「仕入税額控除の計算方法を悪用した租税回避スキーム」として取り上げられたが、消費税法上は問題なく適法とされている。

租税回避行為について、課税庁との関係において、租税法の解釈を巡って訴訟に至る事態も少なくない。訴訟において、企業が節税として行った行為が租税回避行為として否認される場合がある。法的に見て、節税行為と租税回避行為との区分が必ずしも明瞭でないため、その判断が難しく、訴訟が長期化することも多い。課税庁はこのような租税回避行為が問題化するたびにそのループホールを埋めるべく税法改正を行い、また新たな手法が開発されるということが続いている。一方で節税として当然と思われる手法が否認され、法的安定性、予測可能性を脅かす事態も

生じている。税法に個別の規定があり、それを適用することにより否認されることは当然のことであるが、そうでない場合、どのような租税軽減が否認されるのか明確でない状況にある。

租税回避行為の議論をする際には、租税回避行為の概念について、共通の理解をしておく必要がある。租税回避行為の定義としては、一般的な考えとして、課税要件の充足を免れることによる租税負担の不当な軽減又は排除することをいい、この不当なというのは、税法の目的に照らして容認することができないことである。立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、そのような課税が実現されない場合のことをいう。また、税法上通常のものと考えられている取引形式によらず、その場合と基本的には同じような経済的效果ないし法的効果を生ずる他の取引形式が選択されることによって、租税回避行為は生ずるとされる。したがって、租税回避行為は、立法者の意図あるいは税法の建前からして本来課税要件に該当すべきものと考えられる。例えば所得課税法の場合の課税所得を構成すべきものと考えられ、一定の事実の発生が認められるにもかかわらず、課税要件を充足せしめないで、租税を軽減又は排除する場合に存する。

わが国の税法には、租税回避行為を定義した規定はないが、外国の立法例・学説等を総合勘案して、理論上、租税回避行為といいうるためには、少なくともつぎの三つの要件をみたすことが必要であると考えられる。(一)私法上は有効であるが、通常用いられない異常な法形式を選択し、(二)それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的・経済効果の達成がなされ、(三)通常用いられる法形式による租税法律要件の充足を回避し、不当に租税負担の軽減を図る。このような場合の異常な行為が租税回避行為とされている。

本稿において、まず、租税回避行為への規制を考えるうえでの出発点であると思われる租税回避行為の意義について検討する。また、租税回避行為は、節税とも脱税(租税逋税行為)とも異なるといわれ、仮装行為とも区別されるといわれている。節税は合法的であり、脱税(租税逋税行為)は非合法であるとするれば、租税回避行為は合法といえ

るのか又は非合法なのか、この相違点についても整理・検討することが必要であり、租税回避行為によってもたらされる税収の減少、また税収の減少を通じてもたらされる納税者間の負担の不公平の問題について、租税法主義の観点及び租税公平主義の観点からの検討を行う。

次に、租税回避行為の問題の所在について、わが国には現在に至っても租税回避行為に係る一般的否認規定がないため、古くから租税回避行為を一般的に否認できるとする見解と租税法主義を根拠として否認できないとする説が対立していた。法令に否認規定が無い場合に、否認が認められないと解すると、租税回避を行ったものが不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に不公平が生じることになる。この点について実質主義の視点及び租税法主義の視点からの検討を行い、また、否認の方法についても、大きく三つ（個別否認規定、個別否認規定の一つである同族会社の行為又は計算の否認、実質主義による否認）に分類されるといわれているが、これらの類型に、私法上の法律構成による否認が新たに追加されたと言われている。この否認手法の種類についての整理・検討を行う。

また、一般的行為計算否認規定の創設論及びその問題については、租税回避行為を課税し否認することができる旨の一般的否認規定を国税通則法に創設する方法が考えられるが、個別的に否認規定を設ければ、租税回避行為の後追いをするだけで、税制を複雑にする。そして、複雑化した税制の下で可能となる租税回避スキームに対し、また新たな個別否認規定を創設しなければならないという、双方で同じことを繰り返さなければならぬという事態が生じる可能性があると考えられている。そこで、納税者の予測可能性を確保するために、否認規定の発動に係る課税庁の考え方を納税者があらかじめ知ることが重要であるとし、アドバンス・ルーリング（事前照会手続）制度の導入を、今後の否認規定創設あるいは、否認手法の一つとして確立できるのかについての考察も行う。

最後に、現行の事後的な対抗策については、実質課税の原則に代わる否認手段は、未だ合理的な根拠に支えられた、明確な形で示されるに至っていない。問題が深刻化してから対抗策を検討するのではなく、未然に問題の発生を防止

することが狙いなのであって、問題が顕在化してからの立法を検討しているのでは遅いのである。このような実情を
考え、個別否認規定の創設についての考察を行うことを目的とするものである。

交際費課税制度に関する一考察

芝 田 佳津男

法人が支出する交際費等は、その事業活動を遂行するにあたり、必要とされるものである限り企業会計上は費用とされている。同様に事業遂行上、必要とされる交際費等の支出は税法上でも原則として損金の額に算入されるべきであると考ええる。

交際費課税は昭和二九年の改正において、政策上の観点及び当時の企業の財政状況から、租税特別措置法五条の二に三年間の時限立法として創設された。その後、改正のたびに課税強化され、現在では原則として交際費全額が損金不算入となり、その損金性は否定されている。現在は措置法六一条の四に規定され、当初の時限立法による臨時的な課税措置の形をとっているが、期限到来の都度、延長され、その実は恒久化されている。

冗費・濫費の抑制という趣旨で創設されたのであるが、現在ではその趣旨から離れ、租税制度による制裁という政策的側面からの課税制度に変質したものになっている。更に、条文に、支出する費用の内容、相手先、目的や行為の要件について、不確定概念が存在している。そのため、納税者が、ある支出について交際費等の該当性の判断を行うには困難となる。これは申告納税制度と課税要件明確主義の点から考慮すると大きな問題であり、本修士論文では、

事業遂行上必要とされる交際費等は、税法上、原則損金算入すべきであるという見地から交際費課税の本来あるべき制度を検討した。

第一章では、交際費課税制度の沿革から考察を行い、創設以前から交際費は損金性を否定するものではないこと、改正内容の変遷を明らかにすることによって、課税制度のあり方が変わってきており、立法趣旨が変質してきたことを指摘した。また、交際費等の意義・範囲等について、問題点を提起した。

第二章では、交際費等の課税要件に関する学説の概要を説示し、裁判では旧二要件説、新二要件説、三要件説が採用されていることを確認した。「支出の相手方」「支出の目的」「行為の形態」を課税要件とする三要件説が条文解釈として最も適切である学説と判断した。それは、新旧二要件説であれば、企業が支出する多くの交際費が措置法の規定する交際費等となり、条文解釈と立法趣旨からは妥当でないと考えられるからである。

第三章では、法人が取引先である大学病院の医師や研究者等に対して行った英文添削料の負担額について、交際費等の該当性が争われた萬有製薬事件の地裁判決と高裁判決の比較検討を行った。高裁判決が三要件説を採用し、課税要件明確主義に寄与する有意義な判決であったことを示した。この負担額について、裁判ではどの費用にあたるのか判断しなかったが、長期的な投資、企業イメージの向上のための支出であるので、販売促進費とするのが相当であると判断した。

第四章では、三要件説における課税要件及び「高額な支出、冗費・濫費性の該当性」の具体的検討を行った。

「支出の相手方」は、事業に関係ある者等であり、社内社外を問わず、利益を享受する者が該当すると考えられる。社内における相手方は、法人の役員、使用人、株主等や製造業者における間接の得意先である小売店およびその役員、使用人も含まれることになる。社外における相手方については、「特定の者」であるか「不特定の者」であるかということが、判断基準となる。

「支出の目的」は、「親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るために」支出するものと解すべきであり、本来の事業目的からして、真の目的は何か考え、取引の動機、規模、形態、効果等から総合的に判断すべきである。

「行為の形態」は、相手方に利益享受の認識が必要であり、「相手方の快楽追求欲、金銭や物品の所有欲を満足させる行為」であるか否かが、判断基準となる。また、「その他これに類する行為」の解釈によっては、本来損金不算入とすべきではない費用にまで課税が及んでしまう恐れがある。このように、判断基準が不明確であり、法によってその範囲を規定すべきであると考へた。

「高額な支出、冗費・濫費性の該当性」は立法趣旨からは読み取れるものの、社会通念上から判断すべきであり、金額の多寡をもって判断すべきでなく、条文解釈として課税要件の一つとすることはできないと考へられる。

最後に、交際費等は他の費用項目と異なることを示し、裁判例で採用された三要件説に加え、冗費性と業務との関連性、支出の効果、我が国の商習慣を考へるべきである。しかし、これらを考へしても交際費等の範囲が明確にならず、現状の交際費課税制度は限界に達しているのではないかと考へられた。

従って、最終的に、可能な限り具体的な判断基準を示すため、冗費・濫費に相当するものを限定列挙する質的規制を明示することが必要であり、交際費等は法人税の課税所得金額の算定上、寄附金と同様に恒常的な取扱いとし、法人税法にて規定すべきであると考へる。

過大な役員給与の損金不算入規定に関する考察

—役員退職給与を中心として—

田 口 真 崇

法人が役員に退職給与を支給した場合、法人税法第三四条第二項及び法人税法施行令第七〇条の規定により過大な役員退職給与は損金不算入となる。

法人税法第三四条第二項では、「内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と損金不算入の規定を設けている。また、法人税法施行令第七〇条では、法人税法第三四条第二項に規定する政令で定める金額として同法第二号に「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員の内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定されている。

この法人税法第三四条第二項の規定には、「不相当に高額」という、いわゆる不確定概念が存在する。不確定概念が用いられている法律の解釈は、その解釈を行う人によって異なる可能性がある。わが国は申告納税制度を採用してお

り、租税債権や債務は基本的に申告により確定するため、不確定概念を用いた規定は極力排除されなければならず、納税者の予測可能性が保障されるものでなければならぬ。では、役員退職給与については、納税者の予測可能性が保障されているといえるだろうか。法人が役員に対して支給した退職給与が「不相当に高額」かどうかは、その職務の内容、経験年数、業種、規模、所在地、収益の状況、他の使用人に対する給与の支給状況及び類似企業の支給状況等を総合勘案して判定するとされている。一見すると具体的に示されているようにみえる。しかし、実務上、納税者において同業種類似規模の比較法人の報酬などは容易に明らかにされているわけではなく、今なお、問題となる事案である。

役員退職給与の適正額で争訟となった場合、納税者は自身の支給した役員退職給与が適正であることを立証しなければならぬ。そこで本修士論文では、不確定概念が用いられている法人税法第三四条第二項の規定が、実務上、どのように適用、解釈されているか、役員退職給与の適正額がどのように算定されているかを、適正な役員退職給与の算定に平均功績倍率法が用いられた事例である札幌地裁平成一一年一二月一〇日判決、功績倍率法及び一年当たり平均額法を併用して更正処分を適法とした事例である岡山地裁平成元年八月九日判決の二つの裁判例を中心に検討する。

役員退職給与の算定には、平均功績倍率法、最高功績倍率法、一年当たり平均額法等、複数の方法が存在するが、過去の裁判例では平均功績倍率法が最も多く採用され、また最も客観的かつ合理的な算定方法であると判示されている。これらから、納税者はまず、平均功績倍率法により算定してみるべきであると考えられる。平均功績倍率法での算定には、同業種類似法人の功績倍率とともに「最終報酬月額」が必要である。この最終報酬月額は、役員賞与等を含まない役員報酬月額のことである。ところが、平成一八年度の法人税法改正において、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与の損金算入が認められることとなった。これによって、定期同額給与のほか、事前確定届出給与や利益連動給与を支給する法人については、最終報酬月額、つまり定期同額給与のみで計算すると不合理である

場合が考えられる。このような場合には、最終報酬月額を算定に用いない一年当たり平均額法の方が合理性を有するといえるのではないだろうか。また、定期同額給与のみでなく、事前確定届出給与、利益連動給与を考慮したうえで最終報酬月額を修正するという方法も必要であろう。

役員退職給与の算定方法は複数存在し、その支給額も企業により様々である。課税庁は、以前から役員退職給与について、同規模、同業種の他社と比較して、適正かどうかチェックしていると言われている。現在、納税者は市販の資料を頼りに適正な役員退職給与を算定しなければならない状況であるが、課税庁がこれらの情報を公開できれば、納税者はそれらを活用することにより、過大と判断する部分をあらかじめ損金不算入とし、課税庁による更正も避けられるはずである。

納税者と課税庁が同等の情報をもとに租税法規の解釈をすることができれば、不確定概念が存在しても、多くの争訟が避けられ、適正な租税行政が成立するのではないだろうか。

法人税法における貸倒損失の認定について

東屋敷 克 則

貸倒損失は、債務者が資力を喪失することによって、債権債務関係の破綻から生じる金銭債権の価値の消失であり、当該債権の額は、損失の額として計上される。この貸倒損失は、企業が行う経済活動の中で、本来回収可能であった資金が、回収不能となることで企業の資金繰りに影響を及ぼすものである。法人税法において、貸倒れの認定は法令上明確にされておらず、貸倒損失の損金算入が認められるか否かによって、貸倒れとなった債権の処理に伴う企業の税負担は異なるので、課税の公平を図る観点から、合理的な判断基準が必要と考える。

そこで本論文では、貸倒損失の認定に関する合理的な判断基準を明らかにすることを目的としている。

法人の所得を計算する仕組みは、法人の所得に課税されるようになった明治三二年以来変わっておらず、その中で損失は、それが発生した事業年度の損金に算入されるものであった。そして、現行の法人税法二二条一項において、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除して計算する旨が定められ、法人税法二二条三項三号は別段の定めがあるものを除き、企業会計上の損失の額を損金の額に算入する旨を定めている。

企業会計上の損失の額をそのまま損金の額に算入することについては、法人税法二二条四項によって明らかであり、

それは、企業利益と課税所得とが、別段の定めがある場合を除き一致するということを明らかにしていた。

このような所得の計算規定の中で、別段の定めのない貸倒損失は、法人税法二二条三項三号及び同条四項に基づいて損金の額に算入される。そして、債権が回収不能であるかどうかは事実認定の問題となり、社会通念に基づいた判断をする必要がある。なぜなら、法律を設定する基礎に社会通念が存在し、また、経験の積み重ねによる判断にも社会通念が存在するからである。

法律の基礎となる社会通念において、貸倒損失は、法人税法二二条四項によって企業利益と課税所得とが一致することが前提となっているため、貸倒れとなった債権を帳簿上消滅させ、何らかの損失を示す科目によって損金に算入されることとなる。

経験の積み重ねとなる社会通念は、過去の裁判例における判決の積み重ねとなる。過去の判決では、法人税基本通達における貸倒れの認定を支持するものが多く、それは、債務者側の客観的な事情に基づくものであり、このような判断は貸倒れの合理的な判断基準の一つであった。しかし、債権の回収可能性に最大の関心を有しているのは債権者であり、その債権者側の事情、経営上の判断は尊重されるべきである。

社会通念について、このような視点から、貸倒損失に係る債権の存在、債権に担保物がある場合の貸倒れの判断、手形の不渡りにより事実上回収不能とする判断についての裁判例を検討した。

貸倒損失の有無が争われる場合、当然に貸倒損失とした債権が存在していることが前提であり、その立証責任は納税者側にあった。それは、所得の一定額の存在を主張する課税庁側において、当該貸倒損失の不存在を立証することは困難を伴うものであり、その反面、債権者においては、貸倒損失の内容を熟知し、これに関する証拠も債権者が保持しているのが一般的だからである。しかし、回収不能の事実の立証について、債務者側の状況を内容とするような客観的な事情を、債権者が把握し、立証するのは困難であると考ええる。

そこで、債権者における認識内容や経営的判断等の主観的事情も考慮する必要があるが、債権者側と債務者側の法人の代表者が同一であるような場合には、債務者側の客観的な事情を立証することは可能であるため、主観的な事情は尊重されないと考える。また、当該債権に担保物件が存在する場合には、担保物件を処分した後に、貸倒損失を計上する処理が公正妥当な会計処理といえるため、貸倒損失に係る債権が被担保債権でないことを明確に区別しておくことが必要である。そうすると、被担保債権である場合には、担保権の実行が期待できないこと及び債務者が返済能力を喪失していることの立証が必要になる。

約束手形が不渡りとなり、銀行取引停止処分を受けた場合には、倒産情報を収集し提供する側やそれを利用する側が、それを企業の倒産と位置付けており、社会通念上企業の倒産と考えられるので、債務者側の事情を重視した厳格な貸倒れの認定は実情に合わないと考える。

したがって、債権者が債務者側の客観的な事情を立証するには困難を伴うため、貸倒れの意思表示を会計処理上に表示することによって、債権者の経営判断は尊重されるべきである。債権者の経営的判断は、企業会計に基づいているものであり、その会計帳簿には、当該債権の発生や回収状況が記載されているはずである。このような会計帳簿は債権者が貸倒損失を立証する証拠となるものであり、これに基づいた貸倒れの判断も社会通念に従った判断である。たとえば、現実に債権が回収不能となっているにしても、債権者の主観的な判断を尊重し、債権者が貸倒損失勘定によって損金経理を行わなければ、貸倒損失を損金に算入することはできないとする方が、貸倒損失の認定を明確にすることができ、社会通念に基づいた合理的な判断基準になると考える。

人的役務の提供をめぐる税務上の問題

淵 上 耕 司

企業が人的役務の提供を受けた場合は、役務提供者に対して金銭等の対価が発生し、その役務提供の内容や性質により企業側の取扱いが変わる。例えば、企業が提供を受けた役務の対価が請負契約等によるものである場合、つまり、役務提供者の事業所得に該当する場合には、企業はその対価につき消費税の仕入税額控除を行い、(報酬・料金等に該当するものを除き)源泉徴収は行わない。つまり、企業は、役務提供の対価が事業所得に該当するものであるのか給与所得に該当するものであるのかという判断を求められているといえる。

わが国では、近年、この人的役務提供の形態が複雑化してきており、区分の難しい限界的事例(グレーゾーン)の労働者が存在し、今後も増加するといわれている。そして、企業は、この区分判断を誤れば、課税庁に消費税の仕入税額控除を否認され、かつ、役務提供者の源泉所得税を源泉徴収義務者として徴収されることになり、さらに、源泉徴収漏れとして納付した所得税について、役務提供者に対して求償しなければならないという負担が生じる。本論分は、人的役務の提供に関する税務上の問題の出発点ともいえる事業所得と給与所得の区分について解決策を提案することを研究目的とするものである。

現行法では、この事業所得と給与所得の区分に関して明文化したものはなく、課税庁は通達によりこの事業所得と給与所得の区分判断を示してきた。まずは、この通達の関する検証を行った。

また、事業所得と給与所得の区分は、基本法である民法の規定が基本にあるといえるため、「雇用」「請負」「委任」に関する規定を中心に検証を行った。しかし、現在の民法における「雇用」の規定は、社会的機能が小さくなつてきており、むしろ労働法の基礎をなす一般的規定として捉えるものであるといえるため、労働法における「労働者性」の判断について検証することとした。

労働法における「労働者性」の判断として、数々の学説や裁判例がその判断基準を示してきたが、特に参考となるものとして、昭和六〇年一二月に報告された労働基準法研究会報告「労働基準法の『労働者』の判断基準について」がある。この報告は、その作成時点までの裁判例や学説を集約した具体的判断基準が示されており、租税の裁判で示されている事業所得と給与所得の区分に関する判断要素も網羅していると思われるため、最近の労働法における学説も含めて検証した。

次に、所得の源泉や性質による分類から事業所得と給与所得について検証した。その結果、事業所得と給与所得は、計算構造上は大きな違いがあるものの、所得の源泉や性質により分類すると、勤労性・継続性という性質上、似た所得であるという結論に至った。また、法令から事業所得と給与所得の意義についての検証を行ったが、法令からその区分判断を行うことは難しいという結論に至った。

ここで、給与所得該当性を明確にすることが、人的役務提供に関する諸問題の解決策であると考え、給与所得該当性についての学説の整理を行った。給与所得該当性については、大別すると二つの学説があり、ひとつは給与所得を従属労務性から限定的に解釈すべきであるとする説であり、これは、労働法の裁判例や、労働法上で労働者性を拡大解釈することを批判する学説と近い考え方であるといえる。もうひとつは、給与所得の範囲を広くとらえる学説であ

り、租税の裁判ではこの説に近い判断がなされていると言われている。私見では、後者の説を支持したい。理由は、前者の「従属的労務性を厳格に捉え『給与所得該当性』を判断すること」は、今後更に複雑化した人的役務提供形態が生じることが予想される中で現実的には難しいと考えるからである。

それに対して、後者の説は限界的事例（グレーゾーン）の役務提供者につき、判断が比較的容易であると考え、この説は「事業者性」を持たないものを給与所得とするという考え方であるといえ、「事業所得該当性」を厳格に捉える事により、給与所得の判断ができる。簡単にいえば、自己の危険と計算において対価を得て継続的に行う経済活動を行う役務提供者以外の者は給与所得者であるとする考え方といってよいと思われる。よって、事業所得と給与所得の区分について、限界的事例（グレーゾーン）の役務提供者の所得区分については、まず、事業所得該当性を厳格に捉えて、事業所得に該当しないものが給与所得に該当する、という手法による判断基準を提案した。

最後に、この区分方法に必要な判断要素の整理・検討を行った。そして、裁判例を「事業所得該当性」による判断の視点から検討を行った。

今後は複雑化した労働形態が増加していくことが予想されるため、限界的事例（グレーゾーン）の労働者については、事実を正確に認識し、「事業所得該当性」から判断することにより、所得区分を行う必要がある旨を主張した。

租税法規の遡及適用に関する一考察

—土地等の譲渡損失の損益通算廃止を巡る判決を通じて—

宮 原 廣 幸

平成一六年四月一日から施行された「所得税法等の一部を改正する法律」が、同年一月一日以後に行う土地等または建物等の譲渡から適用（遡及適用）されたため、長期譲渡所得金額の計算上生じた損失の金額を他の所得の金額から控除すること（損益通算）が認められなかった納税者が、本件改正法の違憲性を訴えて訴訟を提起し、三つの地方裁判所で争われ、租税法規不遡及求の原則に違反して遡及適用は違憲とした判決（福岡地裁平成二〇年一月二九日判決）と遡及適用に合理性・必要性を容認して合憲とした判決（東京地裁平成二〇年二月一四日判決・千葉地裁平成二〇年五月一六日判決）に分かれた。そこで、納税者に不利益をもたらすような改正法律の遡及適用は、国民の財産を守るといふ観点などを考えるならば、憲法上許されるか否かという問題を解決するため、本稿は遡及適用の合憲性・違憲性を巡る近時の訴訟判決をもとに考察している。

第一章では、次のように考察した。憲法八四条において租税法規の遡及適用を禁じる又は認める明文の定めがないため、租税法規の遡及適用を憲法上認めるべきか否かが明らかでないという問題点が存在していた。そこで、明文規定がなくとも実質上憲法八四条において宣明されている租税法律主義が遡及適用を禁止するか否かについて考察し、

過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を納税者の不利益に変更する遡及適用は原則として許されないが、他方で納税者の利益に変更する遡及適用については例外的に許されると解してよいこと、納税者の不利益に変更する遡及適用について多くの学説では予測可能性と法的安定性を害さない一定の範囲内において例外的に遡及適用を認める考え方を採っていたことがわかった。また期間税の遡及適用に関して、年度内遡及を租税法規不遡及の原則に抵触するという考え方と、抵触しないという考え方があった。

第二章では、次のように考察した。福岡地裁・東京地裁以前の過去の裁判例では、既に遡及立法をしても国民の経済生活の法的安定性又は予測可能性を害しない場合は租税法規不遡及の原則の例外が認められるとの判断が示されていた。福岡地裁判決では憲法上原則として国民に不利益を及ぼすような租税法規の遡及適用は違憲となることを示す一方、租税の性質などを総合的に勘案し、法的安定性・予測可能性が害されない場合は例外的に合憲であることが示されていた。東京地裁判決では憲法上原則として納税者を不利益にする租税法規の遡及適用は違憲となることがあることを示す一方、納税者の納税義務の性質などを総合的に勘案し、変更が合理的なものとして容認されるべきものであるなら例外的に合憲となる余地があることが示されていた。

第三章では、第二章で考察した内容をもとにして納税者に不利益をもたらす遡及適用を違憲とする福岡地裁判決と、合憲とする東京地裁判決を比較考察しながら検討し、私見を展開した。まず遡及適用の該当性という観点からは、租税法主義の目的からすれば本来は個々の取引行為時に納税者が課税に対する予測可能性を保障されていなければならず、課税期間開始前に法改正され、その改正について十分に周知される必要性があること、譲渡所得に関して取引行為時に権利・義務関係が完結するのであるから、改正法律が法律施行前の行為に適用されるなら遡及適用に該当すると考えることが適当といえることから、取引時点に着目して遡及適用であるか否かを判断して年度内遡及適用を遡及適用に含めた福岡地裁判決が妥当であると考えた。次に予測可能性・予見可能性という観点からは、申告納税

制度の下で租税知識の乏しい一般国民に一方的に予測可能性の負担を強いる一方、立法側は納税者において予測できる状態にするだけで十分とする東京地裁判決は妥当でないと考えた。さらに憲法と遡及適用の関係という観点からは、法的安定性・予測可能性を害するために納税者を不利益にする遡及適用は原則許されないという租税法主義の趣旨から判断するなら、租税法規不遡及の原則は納税者の予測可能性・法的安定性を保護する極めて重要な要であり、東京地裁があげる程度の公益で足りるならば遡及適用は容易に許容されるため、遡及適用許容の限界を明確にする福岡地裁判決が妥当であると考えた。

このような考察を通じて福岡地裁判決がより妥当であると判断し、納税者に不利益をもたらす遡及適用は違憲であるとの結論を支持したい。このような結論を得たが、高裁判決や最高裁判決についても考察する必要がある、これらについての具体的な考察については今後の研究課題としたい。