

博 士 学 位 論 文

内 容 の 要 旨

お よ び

審 査 結 果 の 要 旨

第 26 号

令和 6 (2024) 年 3 月

熊 本 学 園 大 学

は し が き

本号は、学位規則（昭和 28 年 4 月 1 日文部省令第 9 号）第 8 条による公表を目的とし、令和 6 年 3 月 22 日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査結果の要旨を収録したものである。

学位記番号に付した甲は、学位規則第 4 条第 1 項（いわゆる課程博士）によるものであり、乙は同条第 2 項（いわゆる論文博士）によるものである。

目 次

報告番号	学位記番号	学位の種類	氏名	論文題目	頁
甲第 87 号	博（甲）商 第 30 号	博士（商学）	成 宮 広 理	複雑化する租税法における手続的 統制の必要性 —租税法におけるソフトローの視 点からの検討—	1
甲第 88 号	博（甲）商 第 31 号	博士（商学）	坂 本 敬 子	納税の権利を保障する租税教育の 必要性 ～現行税制における事業承継を題 材として～	17
甲第 89 号	博（甲）商 第 32 号	博士（商学）	谷 垣 内 克 弘	消費税法における仕入税額控除の あり方についての検討 —仕入税額控除は納税者の権利か 特典か—	36
甲第 90 号	博（甲）商 第 33 号	博士（商学）	堀 幸 輝	子会社支援と寄附金課税 —法人税法 37 条 7 項かつこ書きと 法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の関 係の究明を中心として—	53
甲第 91 号	博（甲）商 第 34 号	博士（商学）	石 丸 宏 司	医療法人を利用した相続税・贈与 税の租税回避に関する一考察	65
甲第 92 号	博（甲）商 第 35 号	博士（商学）	末 永 統 大	納税義務の拡張としての第二次納 税義務制度の研究 —国税徴収の確保と第二次納税義 務者の権利救済を中心として—	80
甲第 93 号	博（甲）社会福祉 第 29 号	博士（社会福祉学）	金 戸 憲 子	幼稚園におけるインクルーシブ教 育実現に向けた特別支援教育コー ディネーターの役割と可能性	99

氏名（本籍）	成宮 広理（福岡県）
学位の種類	博士（商学）
学位記番号	博（甲）商 第30号
学位授与の日付	令和6年3月22日
学位授与の要件	学位規則第20条第1項該当
学位論文題目	複雑化する租税法における手続的統制の必要性 —租税法におけるソフトローの視点からの検討—
論文審査委員	（主査） 熊本学園大学教授 末永 英男 （副査） 熊本学園大学教授 佐藤 信彦 （副査） 熊本学園大学教授 波積 真理 （副査） 熊本学園大学教授 山崎 広道

内容の要旨

日本では、租税法上の争いについては、租税争訟による解決が伝統的に図られてきた。しかし、現実の租税争訟の救済率は低く、司法的解決のみでは納税者の権利保護に十分とはいえない状況が続いている¹。本論文の問題意識は、この状況を解決するために、司法的解決以外の納税者の権利保護の可能性を模索することにある。本論文では、司法的解決以外の納税者の権利保護の可能性として、手続的統制による納税者の権利保護の可能性を検討した。

手続的統制とは、租税争訟に至る以前の段階、いわゆる、行政の法の解釈を重視し、争訟に至る前に納税者の権利保護を十分なものとする考え方である²。例えば、本論文の執筆時点である2023年度のインボイス制度の導入の際には、多数の納税者がインボイス制度の不明な点に関して、その適用に対する回答を国家に求めていた³。しかし、インボイス制度に関する回答のような納税者の判断に重要な影響を及ぼす情報を従来の裁判規範性という視点から

¹ 国税庁「令和3年度における訴訟の概要」

<https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/sosho/index.htm>
(2023年12月20日参照)

² 本論文における手続的統制の考え方の参考として、泉絢也（2013年）「租税法領域におけるパブリック・コメント制度（意見公募手続制度）の意義と展望」国士館法研論集14号、25－46頁、泉絢也（2020年）『パブリックコメントと租税法 政令・通達等に対する手続的統制の研究』（日本評論社）、酒井克彦（2009年）「納税者の権利保護と事前手続の充実策 国税基本法制定の提案に向けて」慶應法学12号、1－25頁等を参照する。

³ 財務省「インボイス制度の負担軽減措置のよくある質問とその回答」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/qa_futankeigen.pdf
(2023年12月20日参照)

のみ、その法効果を判断することは、情報提供の多様化している現在の租税法において妥当なものであるのか疑問である。したがって、従来とは異なる視点から回答のような法的拘束力を有していないものを検討することが、今後の複雑化する租税法において納税者の権利保護のためには必要である。その際の分析軸として、本論文では、ソフトローという言葉を用いる⁴。ソフトローの研究は、伝統的に特定の規則等の形成主体及び事実上の強制力（エンフォースメント：enforcement）の有無によって、ハードローに該当するか、ソフトローに該当するかを判断するものである。ソフトロー研究の特徴は、裁判規範性に基づく従来の法体系とは異なる視点から法を検討する点にある。ソフトロー研究の視点から、通達等を検討することは、納税者の権利保護に対して新しい知見を提供することに繋がる。

このような問題意識に基づいて、租税法を検討する本論文の目的は、次のとおりである。第一の目的は、ソフトローという分析軸を用いて、課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に影響を与える法的拘束力を有していない規範等を検討し、納税者の予測可能性及び法的安定性を確保が十分になされているのかを対象とすることである。第二の目的はソフトローが活用されている背景及び租税法の法体系との関連性を法哲学との比較を通して明らかにすることである。第三の目的は、租税法領域におけるソフトローの枠組み及び成立要件を示し、今後の研究の基礎とすることである。第四の目的は、ソフトローの具体例を示し、その具体例を取巻く状況や課題を検討し、ソフトローの視点を踏まえることで従来とは異なる点を見出すことが可能かを模索することである。第五の目的は、ソフトローの視点からの検討を踏まえた上で、今後の租税法における予測可能性及び法的安定性の確保による納税者の権利保護について、どのような貢献できるのか、また、租税法上の課題を解決するための手法として、司法的解決以外の方法である手続的統制が可能であるのかを検討することである。

第 1 章では、租税法の特色として、租税法上の法体系及び解釈論をまとめた。その結果、租税法上の法体系は、成文法源及び不文法源が存在し、租税法律主義との関係から、法律及び法律の委任を受けた政令省令によってのみ課税要件を規律することが認められていた。

租税法の解釈は、文理解釈、類推解釈等の解釈手法が存在し、租税法律主義との関係から、厳格な文理解釈が望ましいとされている。しかし、現実の租税法は、課税関係の複雑化による背景から、租税法の条文のみによる一義的で明確な解釈は困難な場合が多い。そのため、通達等による解釈が用いられている。このような通達について、本論文は、単なる解釈を示す以上の効力、いわゆる事実上の法的拘束力に近い影響力を納税者に与える場合があると考

⁴ ソフトローという用語は、十分な検討が行われているとは言い難く、また、論者ごとによってその意味内容が異なる。ソフトローについて述べている先行研究の例である岡村忠生（2010 年）「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563 号、143 頁では、「法的拘束力（統治機関が相手方に対して、有形力を用いた直接的な強制をし、または、遵守しなければ生命、自由、財産を奪うという脅迫により間接的に強制する力）を持つ法（国会の法律、行政機関の命令、地方自治体の条例および規則など）ではなく、かつ、人または統治機関の行為を規律する力が有意味に認められる」ものとしている。

えた。

第2章では、ソフトローの先行研究を参考としてソフトローが成立する背景を検討した。本論文では、租税法律主義が租税を課すために要求する法（以下、「ハードロー」とする。）を基準とし、それ以外のものをすべてソフトローに含めると解している岡村忠生教授のソフトローの議論を代表例とした。岡村忠生教授は、ソフトローの対象を「租税法律主義を満足する法令によって担保された納税義務の内容に有意味な影響を与える」⁵と位置付けている。また、岡村忠生教授は、租税法律主義との関係から、ソフトローを「租税法律主義の要請を満足できないため、ハードローとして認められないもの」⁶としている。

本論文では、ソフトローの重要性の増加の背景には、情報通信ネットワークに関する技術の発達によるネットワーク効果があると考えた⁷。ネットワーク効果とは、同様のサービス等を使用する者の人数が増えるにつれて、サービス等の価値が増加し、その結果、より多くの利用者が用いることである。ネットワーク効果によるソフトローの重要性の増加は、租税法におけるソフトローの議論にも影響を与えていた。

ソフトローに関する先行研究を検討した結果、ソフトロー研究とは、形式的な点だけではなく、国や個人との関係において実質的にどのような影響を与えているかという点から、ソフトローを検討する研究手法である。しかし、租税法は、侵害規範である。そのため、納税者に対して恣意的な課税が行われることを防ぎ、納税者の財産を保護する観点から、課税処分は、法律に従ってなされなければならない。そのため、租税法律主義を基本原則とする租税法において、ソフトローが成立するか否かという問題が生じていた。この問題を解決するためには、租税法律主義の歴史的背景及びその内容を確認し、租税法とソフトロー研究がどのような関係にあるのかを明確にすることが必要である。

第3章では、租税法律主義、租税公平主義及び租税法におけるソフトロー研究の関係をどのように位置付けるべきかを中心とした。本論文は、この点について、租税法律主義を厳格に解釈するべきだと考えた。租税法は、侵害規範であるため、法律に基づいた課税を徹底することをおろそかにするべきではない。

租税法は、侵害規範であるため、法律に基づいた課税を徹底することをおろそかにすることは、納税者の財産権の保護、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保の点から問題である。したがって、本論文は、租税法律主義を遵守することを第一に考える。

その際、租税法律主義が遵守され、予測可能性及び法的安定性が確保されているとは、どのような状況を示しているのか。この点について、増田英敏教授は、申告納税制度との関連

⁵ 岡村忠生（2010年）「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563号、144頁。

⁶ 同上144頁。

⁷ Bryan H. Druzin, Why Does Soft Law Have Any Power Anyway, Asian Journal of International Law 7, no. 2. p.362-363.

性を踏まえ、次のように述べている。

「課税要件に不備がなく、かつ通常の納税者が容易に一義的に税法を解釈できるように、明確かつ平易に定められることによって、的確に国家と自身との租税法律関係について納税者の予測可能性は確保される。すなわち租税法律主義の要請が充足される。」⁸

上記の見解を参考とした場合、租税法においてソフトローが成立している状況としては、国家と納税者の間で法律の解釈を示すソフトローの理解に齟齬が生じていないことが必要である。その際、エンフォースメントの有無という点は、判断基準の一つとなる。しかし、予測可能性の確保に関しては、エンフォースメントの有無だけでは不十分である。なぜなら、エンフォースメントは、一方向的な強制であり、ハードローとは異なり、法的根拠が不明確なソフトローの場合、国家と納税者の双方向的な理解が必要であるからである。そのため、租税法律主義を前提とした場合、ソフトローの成立には、少なくとも納税者の予測可能性が確保されていることが必要である。ソフトローの成立の際における納税者の予測可能性の確保がなされている状態とは、どのような場合を意味しているのか。本論文では、ソフトローの理論的背景から、納税者の予測可能性が確保されている場合を検討した。

第4章では、ソフトローの理論的背景を明らかにする前提として、法実証主義及び自然法論の議論について着目した。その際、法実証主義と自然法論の議論の歴史を踏まえ、20世紀以後の議論の中でも特に、法実証主義については、H.L.A ハート(以下、「ハート」とする。)の理論を中心に検討した⁹。一方、自然法論については、ハートの理論に対するロナルド・ドゥオーキン(以下、「ドゥオーキン」とする。)の批判を中心に検討した¹⁰。ハート及びドゥオーキンを中心に検討する理由は、ハートの法実証主義の特徴として、伝統的な法実証主義の理論を継承しつつも、ベンサムとは異なり、リベラリズムを前提としている点にある。この特徴から、ハートの法実証主義は、ベンサム等が述べる厳格な法実証主義とは異なり、緩やかな法実証主義である。本論文の検討対象であるソフトローは、法ではないが納税者の判断に影響を及ぼすものである。よって、租税法におけるソフトロー研究との関連において、緩やかな法実証主義との比較を行うことが、今後の租税法における法についての検討の際に有用であると考えた。それと同時に、自然法論については、ハートの理論に対して、批判的な理論を展開しているドゥオーキンの理論を比較の対象とした。

⁸ 増田英敏(2007年)「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度—ストックオプション訴訟最高裁平成18年10月24日判決を踏まえて—」税務事例39巻2号、34頁。

⁹ ハートの法実証主義については、H.L.A Hart,(1994)「The Concept of Law」.H.L.A ハート(翻訳:矢崎光圀監訳(1976年)『法の概念』(みすず書房))、深田三徳(1983年)『法実証主義論争—司法的裁量論 批判』(法律文化社)を参考とした。

¹⁰ ドゥオーキンの自然法論については、Ronald. Dworkin, (1977),「Taking Rights Seriously」.ロナルド・ドゥオーキン、木下毅・小林公・野坂泰司共訳(1986年)『権利論』(木鐸社)、ロナルド・ドゥオーキン、小林公訳(1959年)『法の帝国』(未来社)、宇佐美誠・濱真一郎編(2011年)『ドゥオーキン 法哲学と政治哲学』(勁草書房)を参考とした。

その結果、両者の相違点は、ハード・ケースにおける扱いであった。ハートは、法を社会的に受け入れられたルールとしていることから、そのようなルールが存在しない場合に裁判官の自由裁量を認めている。一方で、ドゥオーキンは、社会的に受け入れられているルールがない場合においても、裁判官はその政治的・道徳的な「原理」に拘束された判断を行うべきだとしている。以下では、ハートとドゥオーキンの議論は、租税法におけるソフトロー研究とどのような関係にあるかについて検討した。

ソフトローとして成立する背景には、納税者の承認の存在が重要であると考えられる。この点について、ソフトロー研究の先行研究においても、ネットワーク効果と呼称する見解がある。ネットワーク効果とは、多くの者が、特定のサービスやものを利用することによって、そのものの価値が増加することを意味している。このような、ネットワーク効果から、多くの納税者が法以外のものを承認することで、その法的価値が高まり、単なる行政内部の行動指針から、事実上の法律のような役割を果たすようになると考える。以上の議論から、租税法におけるソフトロー研究とハートの法実証主義との関係については、法に該当するか否かについて、納税者の行動にどのような影響を与えているか否かという点で関連していた。

では、租税法におけるソフトロー研究と自然法論がどのような関係にあるのか。本論文の論点は、ドゥオーキンの見解で述べられている「原理」がソフトローに該当するか否かを中心に検討した。ドゥオーキンの「原理」には、政策である一般的には社会のある種の経済的、政治的、社会的特徴の改善といった一定の到達目標を提示するタイプの規準を意味していた。そして、ドゥオーキンは、法の中心と捉える裁判所において、ハード・ケースの場合、これらの「原理」に従った判断を求めている。租税法におけるソフトロー研究と比較した際、ソフトローと「原理」は、実定法に拘束されない法概念である点で共通していた。ソフトローは、個人や国への影響力という点、一方、自然法論は正義や公平のような道徳的要因から、法を判断する。しかし、租税法におけるソフトロー研究は、自然法論と異なり、道徳的要因ではなく、あくまで、法を中心とした法体系を前提とした枠組みであることから、両者は区別される。つまり、租税法におけるソフトロー研究は、租税法律主義との関連から、法律による課税を前提として、その法の欠缺を補うためにやむを得ずソフトローという領域が生じていた。

租税法におけるソフトロー研究は、ソフトローの形成主体及び納税者に与える影響力という点から、ソフトローの成立の可否を判断している。ソフトローの成立は、ハートの法実証主義と比較した場合、どのような理由でルールが承認されているのかという点で関連していた。例えば、国税庁のような信頼できる主体から発せられたルールは、納税者がそのルール通りに課税されるという理由から承認されている。それによって、ソフトローとして成立していると解される。租税法におけるソフトロー研究は、ルールに従った行動がなされる点で

法実証主義に類似するものである。一方で、租税法におけるソフトロー研究とドゥオーキン
の法実証主義批判は、納税者に与える影響力から判断している点は、ドゥオーキンが唱える
個人の権利の保護と一致する考えである。

第 1 章から第 4 章までは、租税法におけるソフトロー研究に関する総論的な検討を行って
きた。第 5 章以下では、通達や公正処理基準のような各論的な論点に取り組んだ。

第 5 章では、法人税法 22 条 4 項の創設経緯を踏まえた上で、確認的規定であるとする前
提から次のような問題点を指摘した。法人税法 22 条 4 項は、会社法に依拠した課税所得算
定を確認するだけの意味しか存在しないのであれば、それは「法」としてどのような意味を
もつのか。法人税法 22 条 4 項は、公正処理基準の具体的な内容を明記しておらず、どのよ
うなものを一般に公正妥当と認められるかが不明確である。公正処理基準の不明確な部分を
通達によって補充することは、租税法律主義との関係において妥当なものであるのか。この
ような問題に対して、本論文は、ソフトロー研究の視点から解決を試みた。

法人税法 22 条 4 項をソフトロー研究の視点から検討した結果は、確認的規定であると同
時に、企業会計原則等をエンフォースすることによって法人税法において法ではないが納税
者の判断に影響を与えるようになったことから、創設的な意味も有するものであった。他方
で、法人税法 22 条 4 項は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を明記しておらず、
租税法律主義との関係から問題があるのではないかと、また、ソフトロー研究の視点からどの
ように評価すべきであるのかという疑問が生じた。この疑問に対するソフトローの活用は、
法人税法 22 条 4 項の創設経緯から確認できるように税制簡素化にも貢献する一方で、納税
者の法的安定性及び予測可能性を確保するために、租税法律主義に反しない範囲内でのみ限
定的に活用されることが望ましい。上記のような検討を踏まえ、今後の公正処理基準の在り
方については、租税法を取り巻く環境の国際化や ICT 化・AI 化との関連からより公正処理
基準の対象範囲の拡大に対応することが必要である。

その他にも、会社法の定める一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に依拠した判断
によって、公正処理基準を認めることは妥当であるのか、今後、法人税法 22 条 4 項により
法人税法独自の観点から一般に公正妥当であることを判断する役割が求められるのではない
かという疑問も生じた。ソフトロー研究の視点からこの問題を検討した場合、法人税法 22
条 4 項というハードローによるエンフォースメントの意味をより明確化すること、公正処理
基準の内容を判断する際に、どのような形成主体によって成立したのか、また、どのような
エンフォースメントによって納税者の判断に影響を及ぼしているのかという観点からの検討
も必要である。

以上から、ハードローである法人税法 22 条 4 項の不確定な部分については、同じくハー
ドローである会社法を通して、ソフトローである企業会計原則等に準拠することによって、

明確性を確保しようとしている。このような検討結果から、本論文は、ハードローとソフトローの関係について、本来、租税法領域において、法的拘束力を有しないソフトローをハードローによるエンフォースメントを通して有意義なものとすることによって、ハードローの不確定な部分をソフトローが補完する関係にあると考える。この見解を参考とした場合、今後の公正処理基準の内容は、国際化や ICT 化・AI 化の進展により、ソフトローによって補完される不確定な部分がさらに拡大すると考えられる。このような傾向は、租税法律主義との関係から、望ましいことではない。この問題に対して、ハードローである法人税法 22 条 4 項のエンフォースメントの意味をより明確にすることが必要である。

第 6 章では、伝統的に租税法におけるソフトローの検討対象とされてきた通達、本論文では、特に財産評価基本通達 6 項を対象に、ソフトローとして認識される背景、また、今後の租税法におけるソフトロー研究の方向性を明確にすることを目的に取り上げた。

財産評価基本通達を巡る課税庁及び納税者双方の共通認識は、課税庁が財産評価を行う際、財産評価基本通達に依拠した評価がなされることである。この認識が、事実上の通達の外部効果を生じさせることになり、通達課税の問題を引き起こすことになる。

では、最判令和 4 年 4 月 19 日判タ 1499 号 65 頁（以下、「令和 4 年判決」とする。）でも争われた財産評価基本通達 6 項について、ソフトローに該当すると判断することに問題が生じないだろうか。財産評価基本通達 6 項は、通達以外の例外的な方法による財産評価を定めている。しかし、例外的な方法による評価が認められる「著しく不適當」及び「国税庁長官の指示」について明確にしていない。「著しく不適當」及び「国税庁長官の指示」については、課税庁と納税者の間で共通の認識が形成されているのか。

財産評価基本通達 6 項が適用される基準については、不確定概念が用いられており、課税庁及び納税者双方の間で共通の認識がなされているとは言い難い。最判令和 4 年 4 月 19 日判タ 1499 号 65 頁においても、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められると判示されているが、その具体的な事情については、明確にされていない。

租税法律主義との関係において、財産評価基本通達に関するソフトローの成立を認めることは、租税法律主義の形骸化を招く。ソフトローは、課税庁及び納税者の間の共通の認識によって、成立している。しかし、本来、租税法の解釈は、厳格な文理解釈によることが要請されている。安易な拡大解釈及び類推解釈は、租税法律主義の求める納税者の予測可能性及び法的安定性を害する恐れがある。

その一方で、財産評価基本通達が公表されていることから、通達を用いた財産評価方法の統一も求められており、また、納税者もそれに従った課税がなされることを前提に行動している。このような現状から、申告納税制度の下で、財産評価に関する納税者の予測可能性を

確保するためには、財産評価基本通達の形式的な面のみではなく、機能的な面からも取り組む必要がある。この点について、第7章では、アメリカが制定する規則との比較検討を行った。

第7章では、財産評価基本通達6項の解釈適用の際に、主観的判断以外、例えば、手続的な面からの法的統制は可能であるのかを検討した。本論文は、上記のような問題意識をもとに、アメリカの規則制定手続及びChevron判決（Chevron U.S.A., Inc. v. NRDC, 467 U.S. 837 (1984)）に関する一連の判決との比較検討を通して、財産評価基本通達6項の解釈適用に関する手続的統制の必要性に関する考察を行った。

考察の中心は、①財産評価基本通達6項に解釈適用に対する手続的統制の必要性、②法治主義である日本において、安易にChevron判決等が示した基準を受け入れることは租税法主義を軽視することに繋がる危険性、③アメリカの規則制定手続において示された法的拘束力の有無ではなく、議会意図の明確性という判断基準が今後の日本の財産評価基本通達を含む規則の議論の参考となるか否かであった。

令和4年判決の判例解説でも述べられていたように、総則6項についての残された課題は、総則6項の適用基準が明確に示されていないことであった。特に、令和4年判決によって、財産評価基本通達6項の適用は、適法なものとして判示されたことにより、納税者にはより慎重な判断が求められる。そのため、アメリカの規則制定手続の視点を取り入れることは、司法的解決だけではなく、その前段階である手続的統制による解決も納税者の予測可能性及び法的安定性の確保につながる選択肢の一つとして有用である。

他方で、アメリカの規則は、日本の規則とは異なり、立法規則のように納税者の権利義務に影響を与えるもの、日本における法規命令に該当するものも含んだものである。そのため、単純にアメリカの規則の議論を日本の規則に関する議論に反映することは妥当ではない。本論文の検討対象である財産評価基本通達と類似するアメリカの規則には何が存在するのか。この点については、解釈規則が類似するものであると考えられている¹¹。

ソフトローの活用による手続的統制の必要性を考える際に必要なことは、①ソフトローの活用が異なる領域同士（本論文では特に租税法領域と会計領域を中心とした）の基準が存在する場合、租税法はどのようにして、手続的統制の明確性を確保するのか、②手続的統制を確保する上で、納税者の参加手続の整備及び納税者の参加によって形成されたソフトローに

¹¹ 常岡孝好編（1998年）『行政立法手続：諸外国の動向と日本法の課題』（信山社出版）、4頁では、「解釈規則は立法的規則とは異なり、私人と政府の双方を法的に拘束する効力はありません。単に、現行法の意味内容について行政機関の見解を述べただけのものです。もちろん行政機関の解釈規則は裁判所で参考にされることがあり、また私人の権利義務に事実上影響を及ぼすことがあります。しかし、裁判の場では、行政機関は解釈規則を根拠にして行政の活動を法的に正当化することはできません。あくまでも当該活動の根拠法に照らして法的に正当化しなければなりません。このように解釈規則は、日本法での解釈通達のようなものと考えられます。」としている。

対して日本の裁判所は敬讓することが必要であるかという点であった。

通達とソフトロー研究の議論は、財産評価基本通達 6 項の解釈適用に対する手続的統制の必要性が中心であった。令和 4 年判決の判示が示すように財産評価基本通達 6 項の解釈適用に関する争点は、著しく不適當及び特別の事情の判断を中心としたものであった。その背景には、租税法律主義との関係から、行政規則に属する法的拘束力を有していない財産評価基本通達 6 項自体を争点とすることができず、納税者が租税回避の意思を有していたか否か、また、他の納税者との間における公平性という主観的な判断が主であった。

しかし、このような主観的判断のみでは、財産評価基本通達 6 項の具体的な適用基準が不明確であり、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保が困難である。そのため、本論文は、財産評価基本通達 6 項の解釈適用の際に、主観的判断以外、例えば、手続的な面からの法的統制は可能であるのか。本論文は、上記のような問題意識をもとに、アメリカの規則制定手続及び **Chevron** 判決に関する一連の判決との比較検討を通して、財産評価基本通達 6 項の解釈適用に関する手続的統制の必要性に関する考察を行った。

その結果、本論文では、財産評価基本通達 6 項の解釈適用に対する手続的統制を必要であると考え。確かに、法治主義である日本においては、法体系の違いから、安易に **Chevron** 判決等が示した基準を受け入れることは、租税法律主義を軽視することになることから妥当ではない。しかし、アメリカの規則制定手続において示された法的拘束力の有無ではなく、議会意図の明確性という判断基準を、制定法を中心としつつ、補充的に取り入れることは、今後の日本の財産評価基本通達を含む規則の議論の参考となる。

本論文のソフトローの検討対象である財産評価基本通達 6 項との関係においては、令和 4 年判決の判例解説でも述べられていたように、残された課題として財産評価基本通達 6 項の適用基準が明確に示されていないことが指摘されていた。特に、令和 4 年判決において財産評価基本通達 6 項の適用は、適法なものとして判示されたことにより、納税者にはより慎重な判断が求められることになる。そのため、本論文は、アメリカの規則制定手続の視点を取り入れることについて、司法的解決だけではなく、その前段階である手続的統制による解決も納税者の予測可能性及び法的安定性の確保につながる選択肢の一つとして有用であると考えた。

第 8 章では、上記の検討のまとめとして、ソフトローの手続的統制また司法的統制の今後について、ハードロー化、意見公募手続及び信義則適用の観点から判断した。

リース通達の法令化の例を参考に、手続的統制の観点からは、ソフトローの制定手続をハードロー化が望ましい。他方で、通達の有する機能には、①抽象的な法令を具体化するという補充的機能、②法令の範囲内において、事情の変化に迅速に対応するという迅速対応機能、③下級行政機関の間で不統一な解釈が行われることを防止する法令適用の統一性維持機能、

④他の法律の領域よりも専門技術的である租税法領域の特徴から国民に対して、国税庁等の見解を示す解説機能がみられる¹²。このような通達の機能が確認されるソフトローに対して、手続的な統制を行い、国民の予測可能性を高めることが必要であると考えた。

本論文では、その際の統制手法として、意見公募手続を例とした。意見公募手続との関連性からハードロー化が困難なソフトローであるとしても、その果たす機能の点から、可能な限り国民の意見を聴取し、予測可能性を高めることが現在の租税法主義の観点からも求められた。

ソフトローと手続的統制の関係は、次のようにまとめることが可能である。ソフトローについては、納税者及び行政内部を拘束する法律に該当しない場合でも、納税者及び行政内部に対して行為を規律する力が有意味に認められると解する。その一方で、事前照会に対する文書回答は、回答の手続が法定化されていないことから、手続的統制が十分になされているとは言い難い。そのため、事前照会に対する文書回答に対して、ただちに信義則が適用されることは難しいが、信義則が適用される余地はある。本論文は、今後の租税法におけるソフトロー研究の可能性について、共通認識を形成するための手続的統制の整備を図るかによって左右されると考えた。

本論文の検討をまとめた際、まず、ソフトローは、全ての規則を含むものではないことを前提とする。ソフトロー研究は、法の支配の下、あくまでも租税法の基本原則である租税法主義及び租税公平主義を優先し、それに反しない範囲で研究されるべき領域である。

そのような前提の下で研究されるソフトローの意義は、国際化、高度情報社会の発展及び様々な分野が関係している租税法において、従来とは異なる現在の課税要件及び租税の賦課徴収を巡る通達等が納税者に与える影響力という点から研究し、納税者の財産権の保護を確実なものとする一つの視点となることにある。

課税要件及び租税の賦課徴収を巡る通達等については、本論文の執筆以前からも議論の対象とされていた。しかし、その背景にある状況や歴史的な経緯等は、検討の余地が残されていた。本論文は、通達等を対象に、その背景や歴史的な経緯、それに加えて今後の方向性について、ソフトローという分析軸を用いて検討した。

租税法におけるソフトローの成立の要件には、高度情報通信社会の発達による情報の共有化及び納税者のソフトローの成立への関与による租税法解釈に対する共通認識の形成がある。このような考えに至った経緯は、法実証主義と自然法に対する議論、Chevron 判決を中心としたアメリカ租税法との比較検討から導き出された。これらの検討から得られた示唆は、多数の納税者が公的機関によって発せられる法的拘束力を伴わない解釈及び規範を信頼していると認められる状況が存在する場合、その信頼は、尊重されるべきであるということである。

¹² 首藤重幸「租税行政手続（通達・指導）」日税研論集 25 号 176 頁。

そして、そのような信頼が生じる理由は、その規範の形成主体の性質、エンフォースメントの有無及びその規範の成立に関する手続に納税者の意思が反映されているかであった。このような検討を踏まえて、本論文は、ソフトローの成立要件には、納税者が特定の規範を信頼できると考える要件（形成主体の性質エンフォースメントの有無及びその規範の成立に関する納税者が関与している手続）によって、共通認識が形成されることによって、ソフトローが成立すると考えた。

このようなソフトローの成立要件を前提とした上で、相続税法 22 条及び法人税法 22 条 4 項の解釈について検討を行った。

法人税法 22 条 4 項の解釈については、確認規定としての性質及び会計基準との三層構造等の会計領域との関係が背景に存在した。本来、会計領域は、法的拘束力を有していないが、多数の取引に係る者が、一般に公正妥当という共通認識を有する会計基準に準拠した取引を行い、それを課税の効率性という点から、法人税法が依拠することで、あたかも法律の規定のような拘束力を有していると考えた。

相続税法 22 条の解釈については、通達を用いた財産評価方法の統一も求められており、また、納税者もそれに従った課税がなされることを共通認識として行動していることが背景に存在した。

上記のような検討を通して、本論文の独自性としては、共通認識を成立要件とするソフトローという視点から、相続税法 22 条及び法人税法 22 条 4 項の解釈について検討を行ったことにある。ソフトロー研究による視点は、法体系に含まれていない事実上の法的拘束力を有する規範について、その成立背景を法的に検討する視点を提供することが大きな意義である。この視点は、国際化及び高度情報通信社会の発展による様々な領域が関連する租税法において、納税者の財産権を保護するために必要なものである。

今後の議論は、納税者の参加によって形成されたソフトローと単なる規則とは別個のものとして議論することが必要である。例えば、アメリカの租税手続との比較から、司法的解決のみではなく、手続的統制による司法的解決の前段階における事前の紛争の防止ないしは解決が考えられる。そのためには、ソフトローの成立手続の法定化及び司法の場におけるソフトローに対する一定の敬讓の必要性を再度検討することが必要である。ソフトローの成立過程の法定化は、ソフトローをより信頼性の高いものとするのが可能である。また、信義則の適用との議論も関連して議論することも可能である。

以上のような検討を通して、本論文は、租税法におけるソフトロー研究の視点から、複雑化する租税法を手続的統制との関係で議論する必要性が存在すると結論付ける。本論文の意義は、法律と法律ではないものの関係を裁判規範性ではなく、国家と納税者の間に形成される共通認識によって成立すると考えられるソフトローによって判断した点及び手続的統制と

いう租税争訟に至る前の段階における納税者の権利保護の可能性という点を検討したことがある。

審査結果の要旨

(論文の主題)

本論文は、法的拘束力を有していない規範等が情報化社会の発展によって複雑化する租税法において、納税者の行動に重要な影響を与える点から、そのような規範をソフトローと称して、租税法における予測可能性と法的安定性を確保しようと試みている。その際に、ソフトローの活用に司法的解決以外の方法である手続的統制の可能を検討している。

(論文の概要)

本論文は、その目的を次の 5 つとして、各章において検証がなされている。

(1) ソフトローという分析軸を用いて、課税要件及び租税の賦課・徴収の手續に影響を与える法的拘束力を有していない規範等を検討し、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保が十分になされているのか検討する。(2) ソフトローが活用されている背景及び租税法の法体系との関連性を法哲学との比較を通して明らかにする。(3) 租税法領域におけるソフトローの枠組み及び成立要件を示し、今後の研究の基礎とする。(4) ソフトローの具体例を示し、その具体例を取巻く状況や課題を検討し、ソフトローの視点を踏まえることで従来とは異なる手続的統制からの解決を見出すことが可能かを模索する。(5) ソフトローの視点からの検討を踏まえた上で、今後の租税法における予測可能性及び法的安定性の確保による納税者の権利保護について、どのような貢献ができるのか、また、租税法上の課題を解決するための手法として、司法的解決以外の方法である手続的統制が可能であるのかという点を研究している。

第 1 章では、租税法の特色を租税法律主義に基づいた成文法を基本に、それから委任された政省令によってのみ課税要件を規律し、また厳格な文理解釈を要求するが、現実の課税関係の複雑化によって通達に代表されるソフトローに依存しており、そこにソフトロー研究の意義があるという。本章で税法の特徴を検討した結果、ソフトローの背景には、債務関係説による国家と納税者の関係が対等になったことによる課税要件に関する情報の共有化の必要性の増加及び租税法の複雑化による解釈を巡る争訟の解決の必要性並びに手続的手法による解決の模索という状況が存在するという。

第 2 章では、ソフトローが事実上の法として位置付けられている背景及び効力の理由について、日本及び海外の先行研究を参考として検討している。

その結果、ソフトローが用いられる理由については、議会がソフトローを使用してハードローを制定するための将来の意図に関する情報を伝え、人々が拘束力のある法律の前に行動を予測することを可能にすることにあるとすると共に、ソフトローの重要性の増加の背景には、情報通信ネットワークに関する技術の発達によるネットワーク効果があるという。

しかし、租税法は、侵害規範であるため、納税者の財産を保護する観点から、課税処分は、法律に従ってなされなければならない。租税法律主義を基本原則とする租税法において、ソフトローが成立するか否かという極めて重要な問題が存在しているのであるという。

第3章では、侵害規範である租税法におけるソフトロー研究は、形式的な点だけではなく、納税者との関係において実質的にどのような影響を与えているかという点から検討がなされるべきであるとする観点から、租税法律主義を基本原則とする租税法におけるソフトロー成立の基盤について論究されている。本論文は、租税法律主義を遵守することを第一に考えることで、租税法においてソフトローが成立している状況としては、国家と納税者の間で法律の解釈を示すソフトローの理解に齟齬が生じていないことが必要である。その際、エンフォースメントの有無という点が判断基準の一つとなることを主張する。

第4章では、ソフトローの理論的背景を明らかにする前提として、まず、法実証主義及び自然法論の議論について着目し、法実証主義と自然法論の議論を法実証主義については、H.L.A ハートの理論を、一方、自然法論については、ロナルド・ドゥオーキン¹の批判を中心に検討している。

結果として、租税法におけるソフトロー研究は、自然法論と異なり、道徳的要因ではなく、あくまで、法を中心とした法体系を前提とした枠組みであって、租税法におけるソフトロー研究は、租税法律主義との関連から、法律による課税を前提として、その法の欠缺を補うためにやむを得ずソフトローという領域が生じているのだとする。そうすると、租税法におけるソフトロー研究は、承認のルールとの関係から、法実証主義に類似する概念となり、具体的には、租税法におけるソフトロー研究は、ソフトローの形成主体及び納税者に与える影響力という点から、ソフトローの成立の可否を判断している点で、法実証主義と比較した場合、承認のルールをどのような理由で満たしているかという点で関連している。つまり、国税庁のような信頼できる主体から発せられたルールは、納税者がそのルール通りに課税されるという理由から承認されているのであるから、ソフトローとして成立していると解されるとする。

第1章から第4章までは、租税法におけるソフトロー研究に関する総論的な検討を行っているが、第5章以下では、より具体的である各論的な論点として、法人税法22条4項の公正処理基準と財産価基本通達総則6項について検討している。

第5章では、ハードローである法人税法22条4項の不確定な部分については、同じくハードロー

一である会社法を通して、ソフトローである企業会計原則等に準拠することによって、明確性を確保しようとしていると指摘する。この指摘から窺えるように、本論文は、ハードローとソフトローの関係について、本来、租税法領域において、法的拘束力を有しないソフトローをハードローによるエンフォースメントを通して有意味なものとすることによって、ハードローの不確定な部分をソフトローが補完する関係にあると考えている。このように公正処理基準を位置づけた場合、今後の公正処理基準の内容は、国際化や ICT 化・AI 化の進展により、さらなるソフトロー（各種の様々な会計基準の出現を指す）によって補完される不確定な部分がさらに拡大すると考えられる。このような傾向は、租税法律主義との関係から、望ましいことではない。この問題に対して、ハードローである法人税法 22 条 4 項のエンフォースメントの意味をより明確にすることが必要であるとしている。

第 6 章では、租税法におけるソフトロー研究の対象とされてきた通達、特に財産評価通達総則 6 項（以下、「総則 6 項」という）を取り上げて、ソフトローと認識される背景や今後のソフトロー研究の方向性について、試論的に検討されている。

財産評価基本通達を巡る課税庁及び納税者双方の共通認識は、課税庁が財産評価を行う際、財産評価基本通達に依拠した評価がなされることであるが、この認識が、事実上の通達の外部効果を生じさせることになり、通達課税の問題を引き起こすことになる。つまり、総則 6 項は、通達以外の例外的な方法による財産評価を定めており、さらに、この際の例外的な方法による評価が認められる「著しく不適當」及び「国税庁長官の指示」について明確にしていないうし、課税庁と納税者の間で共通の認識が形成されていない状況にある。

ソフトローは、課税庁及び納税者の間の共通の認識によって成立しているからといって、財産評価基本通達にソフトローの成立を認めることは、租税法律主義の形骸化を招くことになる。しかし、財産評価基本通達が公表されていることから、通達を用いた財産評価方法の統一も求められており、また、納税者もそれに従った課税がなされることを前提に行動している。このような現状から、申告納税制度の下で、財産評価に関する納税者の予測可能性を確保するためには、財産評価基本通達の形式的な面のみではなく、機能的な面からも取り組むことが必要であるとして、この点に関して、次の第 7 章では、アメリカが制定する規則との比較検討を行っている。

第 7 章では、総則 6 項の解釈適用の際に、主観的判断（例えば、租税回避の意思や公平かどうかの判断）以外、例えば、手続的な面からの法的統制は可能であるのかについて、アメリカの規則制定手続及び Chevron 判決に関する一連の判決との比較検討を通して、総則 6 項の解釈適用に関する手続的統制の必要性に関する考察を行っている。

その結果、本論文は、財産評価基本通達 6 項の解釈適用に対する手続的統制が必要であるとの考えに至り、法体系の違いから、安易に Chevron 判決等が示した基準を受け入れること

は租税法律主義を軽視することになることから妥当ではないが、アメリカの規則制定手続において示された法的拘束力の有無ではなく、議会意図の明確性という判断基準を、制定法を中心としつつ、補充的に取り入れることは、今後の日本の財産評価基本通達を含む規則の議論に参考となるという。

最高裁令和4年4月19日判決によって、総則6項の適用は、適法なものとして判示されたことにより、納税者にはより慎重な判断が求められることになった。そのため、アメリカの規則制定手続の視点を取り入れることにより、司法的解決だけではなく、その前段階である手続的統制による解決も納税者の予測可能性及び法的安定性の確保につながる選択肢の一つとして有用であると主張する。

第8章では、まとめとして、ソフトローの手続的統制また司法的統制の今後について、ハードロー化、意見公募手続及び信義則適用の観点から述べられている。

リース通達の法令化の例を参考にしつつ、手続的統制の観点からは、ソフトローの制定手続をハードロー化が望ましいとするが、ソフトローの有する機能（補充的機能、迅速対応機能、法令適用の統一性維持機能、解説機能）が確認されるソフトローに対して、事前照会に対する文書回答を例として検討し、手続的な統制を行い、国民の予測可能性を高めることが必要であるとする。その際の統制手法として、意見公募手続を例として、そのハードロー化が困難なソフトローであるとしても、その果たす機能の点から、可能な限り国民の意見を聴取し、予測可能性を高めることが現在の租税法律主義の観点からも求められるという。

ソフトローと手続的統制の関係は、ソフトローについては、納税者及び行政内部を拘束する法律に該当しない場合でも、納税者及び行政内部に対して行為を規律する力が有意味に認められると解されること、一方、事前照会に対する文書回答は、回答の手続が法定化されていないことから、手続的統制が十分になされているとは言い難く、そのため、事前照会に対する文書回答に対して、ただちに信義則が適用されることは難しい点を確認している。

よって、今後の租税法におけるソフトロー研究の可能性は、共通認識を形成するための手続的統制の整備をいかに図るかによって左右されると主張する。

（論文の評価）

租税法には、租税法律主義が働くので、法の解釈・適用は実体法を基本にして行われる。しかし、複雑化する社会においては、法の整備が追いつかず、通達やFAQ、さらには事前照会文書等々が存在する。これらを実体法のハードローに対して、ソフトローという。情報化社会の進展によって、今後ますますソフトローの重要性と必要性は増すという。課税庁によってエンフォースメントされたソフトローは、司法的解決だけではなく、その前段階であるソフトローを用いた手続的統制による解決も納税者の予測可能性及び法的安定性の確保につ

ながら選択肢の一つとして有用であるとする新しい発想に基づいた論考となっている。

しかしながら、依然として、租税法律主義の大原則の中で、ソフトローは成立し得るのかという疑念は、払拭されないが、本論文は、租税法律主義を遵守することを第一に考えることで、国家と納税者の間で法律の解釈を示すソフトローの理解に齟齬が生じていないことが必要であると主張する。その上で、2つの代表的なソフトローの例として、法人税法 22 条 4 項と財産評価通達総則 6 項を取り上げる。

前者の存立基盤は、ハードローである法人税法 22 条 4 項の不確定な部分については、同じくハードローである会社法を通して、ソフトローである企業会計原則等に準拠することによって、明確性を確保しようとしていると指摘する。また、後者については、財産評価基本通達が、課税庁及び納税者の間の共通の認識によって成立しているからといっても、総則 6 項は、通達以外の例外的な方法による財産評価を定めており、さらに、この際の例外的な方法による評価が認められる「著しく不相当」及び「国税庁長官の指示」について明確にしていないし、課税庁と納税者の間で共通の認識が形成されていない状況にあると指摘する。かかる租税法における典型的なソフトローの対比は、着想の良さと本論文の主題であるソフトローを用いた手続的統制による解決に繋がり、その結果、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保になるのである。

以上のように、本論文は、問題意識が明確で、課題設定が適切であり、先行研究が適切に検討・吟味された上で、独自の知見が展開されており説得的である。また、情報通信ネットワークに関する技術の発達によるネットワーク効果がもたらすソフトローの増加という新たな時代における租税法律主義の尊重と納税者の予測可能性及び法的安定性の確保に関する先駆的な研究であると高く評価できる。

博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）においても、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士学位論文としての水準に達していると認められるので、博士の学位を与えるに値する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	佐藤 信彦
副査	熊本学園大学教授	波積 真理
副査	熊本学園大学教授	山崎 広道

氏 名（本 籍）	坂本 敬子（宮崎県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 31 号
学位授与の日付	令和 6 年 3 月 22 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	納税の権利を保障する租税教育の必要性 ～現行税制における事業承継を題材として～
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 喬 晋 建 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 池上 恭子 （副査） 熊 本 学 園 大 学 准 教 授 宮崎 裕士

内容の要旨

<はじめに>

複雑化する現在の税制下において、申告納税制度のもとに、国民が自ら納税する権利を保障するためには、租税リテラシーが必要である。国民における租税リテラシーの向上が図られなければ、納税申告制度は実現しない。そこで、本論文においては、超高齢化社会に突入した日本経済の喫緊課題の一つである事業承継に焦点を充て、租税リテラシーの欠如が、その促進を妨げている現状を明らかにすることを目指した。社会全体で取り組むべき喫緊の社会的課題について、税制を用いて課題を解決するには、広く国民に基本的な租税リテラシーが醸成されていなければ、事業承継にみられるような複雑な税制では、優遇措置であっても活用されず、社会的課題は解決されない。そこで本論文では、現在税制下のような、複雑化する税務執行に対抗するためには、租税リテラシーの向上を図り、納税申告制度の下に、納税者自らが申告し納税する権利を保障する租税教育の必要性を明らかにする。

第 1 章においては、論を進めるうえで、租税法における最も根本的な基本概念を確認するために、第 1 節と第 2 節において、租税法の意義、租税法律主義および租税公平主義について概観した。また、本論文において、租税リテラシーの欠如により、正常に機能しない税制の題材として、租税特別措置法に規定される事業承継税制を扱うことから、第 3 節において、租税法律主義と租税特別措置法の関係性を検証した。そして、論点を明確にするために本論

文における「租税リテラシー」の意義について定義づけた。

租税法は、租税法律主義によって法的安定性および予測可能性が担保されている。そして、基本原理に租税法律主義と併せて租税公平主義が採られることから、立法の際には、複雑化する傾向にある。そして、課税庁においては、租税法律主義よりも「課税の公平」を念頭とした租税公平主義を重視する傾向にあり、税務執行においても複雑化する傾向にある。また、社会的課題を解決するために創設される租税特別措置法は、優遇措置となるため、その適用要件は厳格となり税制は複雑化する。そこで、本章では、「租税リテラシー」とは、「広く国民が自然な状態で税制に対する基本的な理解が得られる能力」と定義づけた。

我が国は、国民主権の民主主義国家であり、立法者である国民において、租税に対する基本的なリテラシーが備わっていなければ、広く国民が理解していない租税立法となり、租税法律主義は形骸化する。租税教育は国民主権を守るうえで必要不可欠なものであるとし、租税教育の必要性について問題提起した。

第2章においては、租税リテラシーの欠如により、社会的課題の解決策としての正常に機能しない税制として事業承継を題材としたことから、事業承継事例を用い、円滑な承継に向けた具体的な課題を確認した。現在の事業承継税は、2008（平成20）年「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成20年法律第33号）（以下、「経営承継円滑化法」という。）の創設に伴い発出された租税特別措置である。この経営承継円滑化法が制定された2008（平成20）年を区切りとして、事業承継の税制が大きく変革している。そこで、これまでの事業承継の潮流を確認し、経営承継円滑化法制定前の事業承継対策を「従来の事業承継対策」と位置づけ、従来の事業承継対策を確認を行った。そのうえで、具体的な事業承継事例を用い、個人事業主から個人事業主への事業承継および個人事業主から法人化による事業承継を検証し、現行税制の事業承継における課題を浮き彫りにした。なお、経営承継円滑化法制定後の事業承継税制については、第7章にて取り扱う。

まず、これまでの事業承継の潮流においては、1947（昭和22）年民法改正の家制度廃止により、相続制度は家督相続制度から均等相続制度へと変革した。これに伴い、相続財産は法定相続人に対し均等に相続されることから、事業承継においては、事業用資産が分割される問題が発生した。農業において農地分割が問題となり、食糧保全の観点より、1964（昭和39）年には「農地等についての贈与税・相続税の納税猶予制度」が導入されて以降、我が国においては、事業承継に向けた各制度を設け、経営承継円滑化法の制定以前より、対策が講じられていることが確認できた。

また、その変遷の中で、我が国における事業承継税制について意義の変容がみられた。これまでの事業承継は、オーナー一族の直系孫子に限ったうえで検討をするのが主流であり、

その主要課題は、「事業承継に伴う税負担をいかに軽くして行うか。」であった。しかし、経済が低迷期に入った現代においては、事業承継について、事業経営は経営者の資質を持つ者（オーナー一族の直系孫子を含めた第三者）が承継し、事業資産はオーナー一族の直系孫子が承継するというように、事業を事業経営と事業資産とに分けて捉えた承継が考えられるようになった。そして、事業承継の税制の在り方も、それに伴うような変遷を辿っていることが分かった。

しかしながら、国が対策しているのにもかかわらず、国税庁の統計データによると贈与税申告件数の増加がみられなかった。そこで、事業承継における具体的な課題を浮き彫りにするために、具体事例を用い、事業承継手法について会計仕訳を用いて確認した。また、事例の事業種目は農業に焦点を充てた。家督相続制度から均等相続制度に移行した後、1964（昭和39）年に「農地等についての贈与税・相続税の納税猶予制度」が導入され、いち早く、事業承継税制が施されていることから、他の事業種と比し、最も影響を受ける事業種目であると考えたためである。

次に、第2節で個人事業主から個人事業主への事業承継を検証すると、事業用資産の移転については、税法上、時価評価により承継することとなっているが、実務上は簿価で取引される。しかし、時価と簿価に大きな乖離が見られた場合「みなし譲渡」と判断される。したがって、その差額に対し、現代表者には譲渡所得税の税負担が発生し、後継者には贈与税の税負担が発生する。その結果として、事業用資産の時価評価による「みなし譲渡」が課題であることが明らかとなった。また、事業用資産負債の引継ぎ時に発生する貸借差額は、取引が現金収受を伴わないことから、後継者にとっては、現代表者に対し多額の借入金が発生する。しかし、当該取引が親子間で行われる場合、当該借入金について贈与と指摘される恐れもあることが分かった。

続いて、個人事業主から法人化による事業承継を確認すると、個人事業の貨幣性資産負債は引き継ぐべきではないが、借入金については、事業用資産を取得する原資である場合には引き継ぎを検討しなければならない。また、法人化による事業承継について、農業を法人化するには、農地適格所有法人としての設立までも検討せざるを得ず、他の業種目と比し、解決すべき課題が山積であることも明らかとなった。

以上のように、具体例を用い、事業承継の課題を検証したところ、これまでの事業承継税制については、所得税、贈与税を中心とした議論がなされてきた傾向があったが、消費税についても検討する必要があることが明らかになった。そこで、事業承継のために行う事業用資産の移転は、所得税、贈与税及び消費税の税負担が生じ、各税法に干渉されることにより、困難ならしめている現状が浮き彫りとなった。

本章の結論は、納税者が複雑な優遇税制を活用し適正な申告納税を行うには、基本的な租

税リテラシーの欠如が課題となると考えた。そこで、次章から第5章では、事業承継が各税法に干渉されることから、所得税、贈与税、相続税および消費税について、その概要や課税物件等について順次、基礎確認を行った。

第3章では、事業承継を題材に所得税の確認を行い、租税リテラシーの必要性を検証した。第2章で明らかになったように、事業承継において譲渡資産の時価評価による「みなし譲渡」が課題になることから、所得税法の「みなし」規定を主軸としつつ、所得税の概要、課税物件、所得税法のみなし規定の確認を行った。そして、判例を用い、事業承継における所得税の課題について検証した。

まず、第1節所得税の課税物件では、所得概念（制限的所得概念、包括的所得概念、消費型所得概念）を概観し、我が国の所得概念は包括的所得概念を採用していることから、所得税における「みなし」規定の存立根拠を明らかにした。次に、第2節所得税法上の「みなし」規定では、所得税法第59条について、法解釈とその運用について確認を行い、我が国においては、清算課税説を採った運用がなされていることが明らかになった。そこで、第3節においては、所得税法第60条が、第59条第2項にあたる譲渡により得た資産の取得費について、その者が引き続きこれを所有していたものとみなすとしていることから、第59条と第60条の連動性について考察した。第59条の「みなし譲渡」に対し、第60条の「取得費の引継ぎ」は、第59条では捕捉できない無償譲渡の場合における課税漏れを防がなければならない。そこで、第60条をもって、みなし譲渡の制度を補完するという連動性があることが判明した。しかし、第60条の指す、引き継いだ「取得費」について議論が生じている。したがって、ゴルフ会員権の取得費について争われた判例を用い「取得費」について確認を行った。当該判例は、ゴルフ会員権の名義書換料が取得費に算入されることが認めたが、他の判例では、取得後に係った費用を取得費に算入することが否定されたものがあり、「取得費」それ自体も不確定なものであることが明らかになった。

本章の結論は、未実現利益を所得とみなし課税することは、不確定なものに課税することになり、課税根拠がないと考えた。しかし、我が国が包括所得概念を採用していることから理論に矛盾が生じるため、未実現利益は所得であるとしたうえで、未実現利益における課税問題は、発生している所得に対し「いつ課税するのか」という租税立法政策上の問題であるとした。したがって、租税立法政策上の問題であるならば、事業承継を起因とする資産のみなし譲渡については、政策的に軽減される必要があり、この点が、事業承継税制の導入理由となるとした。しかし、納税者の立場からは、所得税が包括的所得概念を前提条件として法の運用がなされていることを基本的な租税リテラシーとして簡単には持ち得られない状況がある。そこで、「みなし」譲渡所得への課税だけでなく、事業承継税制導入の必要性までも理

解しがたい状況が続いていることが推認された。

第4章では、事業承継を題材に贈与税および相続税の確認を行い、租税リテラシーの必要性を検証した。そこで、贈与税の課税物件、相続税の課税物件について確認し、併せて、相続制度である家督相続制度と均等相続制度を確認したうえで、事業承継における相続制度の優位性を明らかにした。

まず第1節では、贈与税は贈与を起因に課税される。しかし、相続税法の規定において贈与の意義について明文規定がなく、贈与の意義は民法の借用概念である。それにも関わらず、税法においては贈与の時期は、「登記を行った時」と判示され、民法における贈与の成立時期との乖離が生じる。事業承継において、民法上の贈与が成立した後、そのまま未登記状態であれば、所有実態を反映した課税関係が成立せず、また、さらに次の世代に未登記状態で引き継がれた場合に、先々代の法定相続人すべてに所有権が残っている状態であるため、現状を反映した登記を困難ならしめ、円滑な事業承継の障壁になる課題が生じることが確認できた。次に第2節では、相続税の課税物件を確認した。課税物件は、相続により移転した財産であるが、第2章第3節において、事業承継の具体例として法人化による事業承継を取り扱ったため、ここでは、現代表者の相続発生に伴い、被相続人の法人へ事業用資産を移転した場合にどのような課税問題が生じるか判例を用いて検証を行った。そこで、被相続人が持つ事業用資産を法人に遺贈した場合には、法定相続人からの遺留分減殺請求や、遺贈により発生した法人の利益について、当該法人株主に贈与税の申告納税義務が発生する点が、事業承継の弊害の一つであることが判明した。最後に第3節では、相続制度である家督相続制度と均等相続制度について、中小企業の現代表者が家督相続の意識が強いため、事業承継における優位性を考察した。そこで、家督相続制度は、「家＝事業」と捉ええると、事業（家）の維持が最重要事項として、組織（家族）が運営され、事業承継（家督相続）した場合には、事業（家）を維持するための必要資産については非課税もしくは軽課とする制度である。したがって、事業承継においては、家督相続制度が優位性を持つと結論付けた。

以上のように、第4章によれば、贈与税及び相続税を確認する中で、事業承継にあたり、家督相続の意識が強い中小企業の現代表者にとっては、均等相続制度そのものに意義を見出せず、基本的な租税リテラシーを持たずには、国が行う税務執行について理解が得難く、また、相続制度も同様に理解が得難いであろうことが推認できた。

第5章においては、第2章で事業承継において消費税の検討の必要性が明らかになったことから、事業承継を題材にして消費税の変遷について確認を行い、租税リテラシーの必要性を検証した。

まず第1節では、比較的新しい税であるため、導入背景を確認しつつ、課税物件を確認した。我が国の消費税は、発案時の「売上税」が前身とされており、実質的には消費型付加価値税に該当する。しかし、すでに所得税が課税された可処分所得よりなされた消費活動に対する課税は、二重課税と判断できる状態であることが判明した。そこで第2節では、二重課税の課題があると懸念されたため、第3節において、消費税の合憲性について判例を用いて検証を行った。判例は、その立法行為について、「憲法の一義的な文言に違反しているにもかかわらず国会があえて当該立法を行う場合でないかぎり国家賠償法1条1項もしくは民法709条の適用上違法の評価を受けない」として違憲性を否定され、合憲であるとされたことが明らかとなった。

以上のように、第5章では、消費税が合憲であり、事業承継政策が譲渡所得税や消費税も併せて施策を講じなければ、片手落ちの税制対策となり、円滑な事業承継は厳しい現状であると考えられた。また、第3章から第5章にかけて、各税法の基礎研究を行ったことから、事業承継は、当該各税法が複雑に絡み合い、現代表者に基本的な租税リテラシーが備わっていないければ、経営判断の具体的基準が不明であり、納税における予測可能性が損なわれ、納税者において納得できる税制活用と適正な納税申告が出来ない。社会的課題を解決するための税制が活用されない状況が浮き彫りとなった。

第6章においては、中小企業者の事業承継では、事業用資産の移動が家族間で行われることが多いため、所得税、贈与税および相続税が、密接にかかわる。そして、当該資産移動が家族間であろうとも、その現代表者と後継者に所得や贈与が発生することとなる。そこで、所得の帰属について、所得税の人的単位である課税単位を確認し、課税単位が事業承継において与える影響を考察し、租税リテラシーの必要性を検証した。

まず第1節では、課税単位について概観し、我が国が個人単位課税主義を採用していること、併せて欧米諸国の採用する課税単位を確認した。さらに事業承継における課題の理解を深めるため、第2節では個人単位主義における二分二乗方式の採用可否、第3節では家族給与の経費該当性について判例を用い検証した。第4節では、課税単位制度を見つめ直す必要があると考えられたことから、海外の課税単位制度について改めて詳細を確認した。

家督相続の意識が強い中小企業の現代表者が行う事業承継は、前述のように「事業＝家」の承継である認識が強い。しかしながら、我が国の課税単位は、個人単位課税を採用しており、判例において、二分二乗方式の採用は否定された。一方で、家族給与に対する経費該当性は、所得税法第59条により否定されている。現代表者が事業承継をするにあたり、個人単位制度を採用する所得税法の中に家族単位制度を採る条文が内包されている状況では、どのような判断が適切であるか見当がつかない。事業承継を円滑にするには、我が国の所得税

法が抱える課税単位制度の矛盾と現代表者の意識下における家督相続感に対し、丁寧な準備を施した事業承継税制へ整備する必要があることが判明した。第4節において、海外の課税単位制度を概観したところ、諸外国は自国の時世や世論に合わせて、国内で議論がなされ課税単位が変革されている。我が国の家族の在り方が多様化する中で、課税単位についても多様化が必要である。しかし、国内において租税リテラシーが醸成されていなければ、世論で議論されることもなく、必要な変革も実現不可能であると結論づけた。

第7章においては、事業承継における課題を解消するために制定された経営承継円滑化法制定後の事業承継税制について確認を行い課題を考察することで、租税リテラシーの必要性について確認した。第1節において、「経営承継円滑制定後の事業承継税制」、第2節において、事業承継税制の特例が導入された現在の税制を「現在の事業承継税制」と位置づけ確認し、再度、事業承継の課題を考察した。そのうえで、第3節においては、事業承継税制の必要性について判例を用いて再度検証した。

第1節においては、経営承継円滑化法制定直後に設計された制度内容を概観し課題を明らかにした。当初の事業承継税制は、適用要件や継続適用要件が厳格であり、要件不備であれば、猶予された贈与税もしくは相続税を一括納税しなければならないなど、現代表者にとっては採用しがたく、制度利用件数が伸びない税制であったことが明らかになった。次に第2節では、当初の厳格な事業承継税制を緩和した改正が相次いで行われているため、改正時期を3段階に区切り確認を行い、税制の課題について検証を行った。まず1段階の改正では、経済産業省への事前確認、先代の役員退任要件、承継後の雇用8割以上の維持などの適用要件および継続要件について大幅な緩和を相次いで行っている。次に2段階の改正では、既存の事業承継税制を「一般措置」とし、加えて、10年間の期限を設け、事前に特例承継計画を提出することで、実質無税で事業承継ができる制度であり「特例措置」を設ける大幅緩和の改正が行われた。最後に3段階の改正では、事業承継税制が法人のみを対象としたものであったことから、個人事業を対象とする「個人版事業承継税制」が、時限的に設けられた。

このように、事業承継税制を相次いで緩和改正し、制度利用による事業承継の促進を図ったものの、日本商工会議所などが行うアンケート結果では、「さらなる改善」、「時限措置であり今後どうなるか不明」、「納税猶予の取消リスク」が、事業承継税制利用の障壁として挙げられ、期待した程度には制度活用はなされず、現代表者らに受け入れられなかったことが判明した。

そこで第3節では、前節で明らかにしたように、課題の多くある事業承継税制の必要性について懐疑的な意見を持ったことから、二つの判例を用い事業承継税制の必要性を再検証した。

一つ目は、「みなし譲渡」の判例であり、贈与資産の値上がり益に対する課税について、納税理解が得難い理由である「贈与からは、何ら対価を種々しておらず、所得は得ていない。」という主張が退けられた事件、通称「榎本事件」を検証した。二つ目は、相続により取得した事業用資産の引き継ぎが、取得原価のみならず会計処理方法まで引き継ぐとされた事件を取り扱い、資産を引き継いだ後に生じる課税問題について検証した。結果として、事業承継は、所得税、贈与税、相続税および消費税に干渉されることが明らかであるため、事業承継を円滑促進するには、優遇税制を創設して対処すべきであり、事業承継税制は必要であると結論した。

しかし、家族単位課税から個人単位課税への改正が70年以上前にあったにもかかわらず、所得税法には家族単位課税由来の法規が残っており、個人単位課税制度との矛盾が同法において内在している。このような矛盾が生じている法制度の下では、納税者、とりわけ中小企業者の意識が、依然、旧体制のままで個人単位課税へ移行できていないと推察する。これは、これまで適切な租税リテラシーを醸成できていなかったことを裏付けている。広く国民に租税リテラシーが醸成されなければ、仮に素晴らしい税制が制定されたとしても、その価値は見出されず、社会全体で取り組むべき課題について税制による解決は期待できない。また、事業承継においては、すでに複雑化している各税法を前にした小手先の税制では、矛盾ばかりが生じ、社会問題の解決は不可能であるから、事業承継税制を租税特別措置法に置くのではなく、相続税法に条文を追加明記して対処すべきことを重要検討事項として提案した。

第8章においては、現在の事業承継税制が安易に活用できないことから、再び、譲渡、贈与または相続によった事業承継を再検討しなければならない現状が浮き彫りとなった。そこで、相続税対策により納税者が行った節税スキームについて、資産承継時の時価評価における重要な判決がなされたことに伴い、当該判例を取り扱い、納税者の置かれている状況は厳しく、中小企業がみなし譲渡課税、贈与税および相続税などの課税問題に留意し、適正な判断をしたうえで事業承継を行ったとしても、なお予測困難な課税問題が発生する懸念について明らかにした。併せて、当該判決がもたらす実務への影響を考察した。

まず第1節では、当該判決は、相続財産評価について財産評価基本通達6項により評価したものが否認されたというだけでなく、多数の議論すべき重要な租税ファクターがあった。①租税法律主義、②信義則、③時価評価、④平等原則である。判決は、④平等原則の適用により判断され、納税者の処理について課税庁より否認され、納税者が敗訴としたものだ。筆者は、本判例について、納税者の行った財産評価が適正か否かの問題であり、また、本判例が国と納税者の係争事件であることから、他の納税者との平等を図る視点は、附帯理由に過ぎず、正面から判断していないと考えた。したがって、画一的な評価として、公知の手段財

産評価通達で行った評価額が適正でないのであれば、それは通達作成者である国の怠慢である。その失態を納税者に負担させるような本判決には反対と結論した。また、納税者間の平等に問題があり、最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決（いわゆる、武富士事件）の納税者と本判決の納税者との法律的な取扱における平等が図られているとは言い難く、やはり判旨には反対する。

財産の時価評価の適正性を考えると、租税においては課税標準を構成するにあたり「時価」で評価することは、担税力の測定に不確実性があり不適正である。さらに、時価評価は未実現利益を認識し、実現主義に反する未確定所得の計上を許容する。不確定な所得に不確定な担税力が見出されている状況である。

そこで、贈与税や相続税における財産評価について、確実性を欠くような時価による評価ではなく、確実性のある取得原価を引き継ぐことで、税務執行上の混乱は防げると考えられる。また、未実現収益についても、実際に売却した時点で所得に加算され、実現主義の原則の要請にも合致し、現実的なインカムがあることから、納税資金に苦慮することも防ぐことができる。そして、いたずらに課税庁と納税者との摩擦を生み出す時価評価を不適用にすれば、円滑な税制活用に繋がると考えた。

しかしながら、時価評価の不適用とすることは、丁寧な議論を経ずには実現困難であるとも考えられるため、少なくとも、財産評価通達総則 1 項の文言中において「時価のない場合」と追記し、総則 6 項を削除する。もしくは、相続税法の財産評価は、財産評価基本通達によるものとする限定することで、公知の事実を法整備し、総則 6 項を削除することを提案した。

総則 6 項は、過度な節税あるいは租税回避に対処するために適用されている。過度な節税あるいは租税回避がみられた場合は、早急に評価通達の改正又は個別通達を発遣することによって対処すべきであり、総則 6 項をみだりに適用することは避けなければならない。通達以外の評価額が時価とされると、予測可能性の担保や平等取扱原則に反し、課税庁による恣意的な課税の温床になりかねない。総則 6 項は、納税者の予測可能性と法的安定性を脅かすものである。

そこで第 2 節では、本判決の実務での影響について考察した。今後、経営者は、財産評価において、租税回避と認定されない事前準備として、財産評価基本通達による評価と、不動産鑑定士による評価の二つの「時価」を測定し、その乖離がないか確認する必要がある。そのために、不動産鑑定士への報酬を支払うなどの新たな負担が必要になる。事業承継をするには、他の納税者の利益を犠牲にしても、公共社会や経済社会の発展のためには優遇措置をもって行うしかない。しかしながら、経営者にとって活用しづらい優遇措置を提供し、税制を活用せずに（できずに）経営者のなした事業承継に伴う、数々の経営判断に下す司法の判

断は、法律家ではない経営者の視座からは玉虫色にしか映らない。税制が複雑化する中で、経営者の経済活動における課題を自ら解決する手段としての税制活用および自ら計算し納税する権利を救済するためには、租税リテラシーという武器を自ら持たなければ、経営者は、矛盾する判断を伴う税制に対抗することができない。そして、国民が租税教育を受けられない環境下におかれているとすれば、申告納税制度の下に保障されている納税の権利が侵害されていると結語した。

第9章では、これまで、現行税制の事業承継を題材とし、納税の権利を保障する租税リテラシーの必要性を考察した。税制は公平・中立を観点にして設計されるため、複雑化する傾向がある。我が国は、申告納税制度を採ることから、国民の租税リテラシーが向上しなければ、税制が創設されたにせよ、その有効活用はなされず、社会的課題も解決しないと考えられたことから、租税教育の必要性を明らかにした。

まずは、租税が全ての国民に関わることから、租税教育は義務教育にてなされるべきではないかと考えられたことから、義務教育について概観した後、これまでの租税教育の変遷について中央租推協の取組について扱い、次に日本税理士会連合会による租税教育への取組について確認した。

戦後の国家観や教育について検証したところ、現在の教育は『国家』を具体的に認識できる教育が施されておらず、『国家観』さえ醸成されていないことが判明し、『国家観』を醸成するうえにおいても義務教育で租税教育を行う重要性が明らかになった。そこで、現在の新たな取り組みとして税理士による教員養成大学への寄付講座について、内容とその成果について扱った。

2020（令和 2）年度の学習指導要領改訂により、「生きる力」に重点をおいた義務教育が始まっており、①学んだことを人生や社会に生かそうとする学びに向かう力、人間性、②実際の社会や生活で生きて働く知識及び技能、③未知の状況にも対応できる思考力、判断力、表現力の3つの力をバランスよく育むとしている。そこで、この改訂にともない、税理士が行う租税教室には、実際の社会で活躍している実務家である専門家（大人）に触れるという新たな役割として、学校教育機関において税理士の行う租税教室への期待の高まりが感じられるところであり、新たに日本税理士連合会は、2013（平成 25）年「教員養成大学への寄付講座実施要領」を制定し、新しい租税教室を展開していることが分かった。この租税教室は、教育のプロである教員を主体として租税教育を行うことを目的に、社会科の教師を目指す学生に向けた寄付講座を行うものである。租税教室を学校教諭ができるようになることを目指した取り組みであった。

教員養成大学への寄付講座は、学生アンケートより「自分自身、税について何も知らなか

ったことに驚いた」など、その効果を感じることができた。また「そもそも、今まで何故、教育されてこなかったのか、疑問に思った」という回答があった。これは、税制が一般に分かりにくいものになっている状況でありながら、一方で、その教育が十分になされていないことを浮き彫りにしている意見と捉えた。租税は、国民すべてに関わりのあるものであり、我が国が租税法律主義による申告納税制度を採っているにも関わらず、この租税教育がなされない現況は、憲法第 26 条の教育を受けさせる義務に反し、国民主権が脅かされている。多様化する社会において、就業前に租税リテラシーが醸成されなければ、健全な国家運営が危ぶまれる。したがって租税教育を施し、租税リテラシーを高めることが、国の最大の喫緊課題であり、ひいては社会的課題を解決するための税制の円滑活用に繋がると結論した。

むすびとして、本論文は、事業承継税制を題材にし租税教育の必要性を論じてきた。戦後 70 年余り。戦後の混乱期を経て、国家の在り方について根本的な振り返りを充分にすることなく、あまりに経済成長に傾倒した国家運営は、すでに綻び、経済は衰退している。

税法は、特殊専門家のための法規ではなく、国民が毎日、毎年、関係し関心をもつ法規であり、一般国民のための法規である。税は一般国民が負担するものであるから、公平、簡素な税システムで、税額も簡易に計算できるものが理想であり、税法条文も義務教育課程修了者であれば理解できるものか、もしくは、教養単元を設けて理解できる環境が実現されなければならない。そして、税法の存在意義は、納税者の視点から、税立法や税法執行（賦課徴収、租税裁判）から、納税者の権利を擁護することにある。我が国が租税国家を形成している根本を、一般国民が理解し、税法の個別的適用において財産権の侵害の限界を示せることで個々の納税者の権利の擁護が実現されると考える。そのうえで、租税は、適正な納税義務の履行を適正な手続きの下に実現し、結果として国家運営に必要な税収をあげることを終局的な目的とすべきである。

税制において、納税者に対し不利な改正が行われる場合に、国会の議決が必要であることが、最大の歯止めとしての機能があるとされ、国民の同意なくして過度に不利な税制改正は行われまいとしているが、一方で、税法が国会で承認され成立すると、当然に、国家は種々の租税の徴収について、個々の納税者の同意、不同意にかかわらず、強制的に租税の徴収を遂行する。広く国民において、税制における議論ができる程度の基本的な租税リテラシーを一般教養として備えているような、健全な国民主権国家であれば問題は生じない。しかし、国家として国民に向けて適正な租税教育が施されず、基本的な租税リテラシーすら醸成されない現況は、国家により国民主権が侵害されている深刻な状況であるといえよう。

そこで、基本的な租税リテラシーが醸成されていない我が国にとって、税制のあらゆる問題を解決するには、まず税制そのものを簡素にし、広く国民が自然に理解しやすい税制にす

ることが、租税国家としての在るべき姿であり、本論文が題材とした、円滑な事業承継の促進に繋がるであろう。しかし、複雑化した租税を簡素化することは容易ではないから、広く国民が税制について自然に理解できる体制の構築が必要である。そこで、行政手続法によるパブリックコメント制度を租税にも有効活用するのはどうか。

当該制度は、国の行政機関が政令や省令等を定めようとする際に、事前に、広く一般から意見を募り、その意見を考慮することにより、行政運営の公正さの確保と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に役立てることを目的としたものである。

そこで、たとえば、国税庁ホームページで掲載されている質疑応答やタックスアンサーなど、パブリックコメント制度に準じた形で、納税者の意見を募り、それを反映した形で掲載がなされると、課税庁と納税者との双方理解が進み、対話による租税リテラシーの醸成が期待できる。

しかし、その手前の課題として、「租税リテラシー」＝「広く国民が自然な状態で税制に対する基本的な理解が得られる能力」が必要である。「租税リテラシー」を国民の一般教養とするためには、義務教育の段階から租税教育が施されることが前提となり、必須条件である。我が国が本来の国民主権国家として成り立つためにも、広く国民の租税リテラシーが高めなければならない。税理士法第1条によると、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ること」を税理士の使命であるとしている。この第1条を忠実に体现するには、税理士が租税教育の一端を担うことに他ならない。また教育機関においても、学習指導要領が改訂され、「生きる力」を育むことを念頭に、地域に開かれた教育へと方向転換している。「生きた租税教育」を行えるのは、社会実務に従事している税理士しか成しえない「生きた教育」である。

デカントのいう「我思う、ゆえに我あり」。この言葉に従えば、国民が「国家観を持たなければ、ゆえに国家は滅びる」のである。戦後70年余りもの間、主権者不在ともとれる異常事態が無意識に継続し、すでに我が国は綻びが目立っている。筆者自身がし得る最大限の社会貢献として、今後は国民の租税リテラシーの向上に寄与したいと考えている。

租税リテラシーの醸成には、国民一般の日常行為を選択するための具体的基準を明らかにする統一した税法体系が必要であり、それを基軸とする一貫した租税教育が必要であると考ええる。そこで、一貫した租税教育の構築を今後の研究課題とすることで、真の社会的課題の解決に寄与したい。

審査結果の要旨

(論文の主題)

本論文は、わが国経済の基礎をなす中小企業者（個人事業主を含む）の事業承継の円滑化推進のために創設された事業承継税制が機能不全に陥っている現状に鑑み、複雑な税制では優遇措置であっても活用されず、社会問題の解決にはならないという認識の下で、かかる社会問題への税制による解決のためには、租税リテラシーの向上を図り、納税者自らが申告し納税する権利を保障する租税教育の必要性を強く説くものである。

(論文の概要)

本論文は、租税リテラシー教育の必要性を主張するものであるから、まず、租税法の大原則である租税法律主義の枠組みのなかで、租税リテラシーが納税者の財産権を保護する上で、必要不可欠と位置付ける。その上で、題材とする事業承継に関連する事業経営と事業資産の引継ぎに際し顕在化してくる解決すべき課題について検証を行い、事業承継税制を利用する前に山積する個別の税法、すなわち、所得税法、贈与・相続税法及び消費税法が互いに干渉し合うことで、事業承継を困難ならしめている点を明らかにする。

したがって、所得税では、未実現利益であるみなし譲渡所得課税を、贈与・相続税では、家督相続の意識が強い中小企業者では均等相続に理解が得難いことを、そして消費税では、事業用資産の譲渡等に課税されることなどを挙げて、スムーズな承継が実行できないと強く主張する。とりわけ、家族単位課税から個人単位課税への移行が 70 年以上も前に行われたにも拘わらず、依然として中小事業者の意識が旧制度のままで、個人単位課税には移行できていない現状をみれば、適切な租税リテラシーが醸成されていなかった証だとする。

それでは本題の事業承継税制はというと、優遇措置として提供されていても、複雑で煩雑であるならば、経営者にとって利用しづらいものであるならば、立法者と利用者との意識の乖離が生じており、租税リテラシー教育の未熟さを露呈しているという。

このような現状を打破するために、税理士が租税教育の一端を担うことで、租税国家の一員としての国民の自覚と権利保障の実現を図りたいとする論文となっている。

それでは、各章の要点をみておこう。

第1章では、租税法の意義、租税法律主義および租税公平主義について概観している。租税法は、租税法律主義によって法的安定性および予測可能性が担保されるが、併せて租税公平主義が採られることから、立法の際には、複雑化する傾向にあり、加えて、課税庁は「課税の公平」を念頭に置いた租税公平主義を重視する傾向にあり、税務執行においても複雑化する傾向にあるという。また、本論文で題材として採り上げる事業承継税制は、社会的課題

を解決するために創設される租税特別措置法に規定されるが、優遇措置となるため、その適用要件は厳格となり税制はやはり複雑化するという。

そこで、本章で、「租税リテラシー」とは、「広く国民が自然な状態で税制に対する基本的な理解が得られる能力」と定義づけることで、本論文を論考していくことになるとして、極めて重要な問題提起をする。それは、「我が国は、国民主権の民主主義国家であり、立法者である国民において、租税に対する基本的なリテラシーが備わっていなければ、広く国民が理解していない租税立法となり、租税法律主義は形骸化する。租税教育は国民主権を守るうえで必要不可欠なものであるとし、租税教育の必要性について問題提起した。」というものである。

第2章では、租税リテラシーの欠如により、社会的課題の解決策としての正常に機能しない税制として事業承継を題材としたことから、事業承継事例を用い、円滑な承継に向けた具体的な課題を抽出している。現在の事業承継税は、2008（平成20）年「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成20年法律第33号）（以下、「経営承継円滑化法」という。）の創設に伴い発出された租税特別措置であるが、この経営承継円滑化法が制定された2008（平成20）年を区切りとして、事業承継の税制が大きく変革している。それまでの事業承継の潮流を確認し、経営承継円滑化法制定前の事業承継対策を「従来の事業承継対策」と位置づけ、従来の事業承継対策の確認を行い、そのうえで、具体的な事業承継事例を用いて、個人事業主から個人事業主への事業承継および個人事業主から法人化による事業承継を検証し、現行税制の事業承継における課題を浮き彫りにしている（なお、経営承継円滑化法制定後の事業承継税制については、第7章で取り扱っている。）。

その結果、事業承継は、オーナー一族の直系孫子に限ったうえでの検討や個人事業主から個人事業主への事業承継の検証を行うことで、事業経営と事業資産に分けた承継問題や個人事業主から個人事業主への事業承継を検証すると、事業用資産の移転については、事業用資産の時価評価による「みなし譲渡」が課題である点等を明らかにしている。

続けて、個人事業主から法人化による事業承継の検討を行い、借入金については、事業用資産を取得する原資である場合には引き継ぎを検討しなければならない、また、農業を法人化するには、農地適格所有法人としての設立までも検討せざるを得ず、他の業種目と比し、解決すべき課題が山積であることを明確にしている。

以上のように、具体例を用い、事業承継の課題を検証したところ、これまでの事業承継税制については各税法に干渉されることにより、事業承継を困難ならしめている現状が浮き彫りとなり、納税者が複雑な優遇税制を活用し適正な申告納税を行うには、基本的な租税リテラシーの欠如が課題となると結んでいる。

第3章では、事業承継を題材にして、所得税における租税リテラシーの必要性を確認して

いる。つまり、所得税は、「みなし譲渡」が課題になることから、これを主軸としつつ、所得概念と課税物件について判例を用いて確認している。

まず、制限的所得概念、包括的所得概念、消費型所得概念を確認することから始め、現行所得税法が制限的所得概念に基づく清算課税説を採用するため、「みなし譲渡」課税を正当化し、事業承継では、承継者に「みなし譲渡」課税が、後継者に贈与税が課税される事態が生じるという。また、第 59 条の「みなし譲渡」に対し、第 60 条の「取得費の引継ぎ」は、第 59 条では捕捉できない無償譲渡の場合における課税漏れを防ぐために第 60 条をもって、みなし譲渡の制度を補完するという連動性があるという。

いずれにしても、このような「みなし譲渡」に関する理解は、納税者には、理解しがたく、「みなし」譲渡により発生する未実現利益へ課税することについての是非と、「みなし」譲渡課税に対する納税者の理解とを得るためには、所得税における租税リテラシーの必要性は明らかであるとする。

第 4 章では、事業承継を題材に贈与税および相続税の確認を行い、租税リテラシーの必要性を検証している。そのために、贈与税及び相続税の課税物件について確認し、併せて、相続制度である家督相続制度と均等相続制度を確認したうえで、事業承継における相続制度の優位性を明らかにしている。

まず、贈与税は贈与を起因に課税されるが、贈与の意義は民法の借用概念である。そこで、税法においては贈与の時期は、「登記を行った時」とする判例法との民法（贈与の成立時期）との乖離が生じることとなり、円滑な事業承継の障壁になる課題が生じるとする。

次に、相続税の課税物件は相続により移転した財産であるが、法人化による事業承継を考えたとき、被相続人が持つ事業用資産を法人に遺贈した場合には、法定相続人からの遺留分減殺請求や遺贈により発生した法人の利益について、当該法人株主に贈与税の申告納税義務が発生する点が事業承継の弊害の一つであるとする。

最後に、中小企業の現代表者は家督相続の意識が強いため、「家＝事業」と捉えると、事業（家）の維持が最重要事項として、組織（家族）が運営され、事業承継（家督相続）した場合には、事業（家）を維持するための必要資産については非課税もしくは軽課とする制度とすることによって、事業承継においては、家督相続制度が優位性を持つと結論付けている。

したがって、わが国の相続制度は、均等相続であるとする基本的リテラシーが欠如しており、贈与に対する時報と民法の乖離問題や遺留分減殺請求などの事業承継上の弊害のため、納税者には理解し難いとする。

第 5 章では、事業承継を題材にして消費税の変遷について確認を行い、租税リテラシーの必要性を検証している。

わが国の消費税は、発案時の「売上税」が前身とされており、実質的には消費型付加価値

税に該当するが、すでに所得税が課税された可処分所得よりなされた消費活動に対する課税は、二重課税と判断できる状態であるとの視点から、消費税の合憲性について判例を用いて検証を行い、合憲との判断を得ている。

消費税が合憲であるならば、事業承継政策が譲渡所得税や消費税も併せて施策を講じなければ、片手落ちの税制対策となり、円滑な事業承継は厳しい現状であると考えられた。

また、第3章から第5章にかけて、各税法の基礎研究を行ったことから、事業承継は、当該各税法が複雑に絡み合い、基本的な租税リテラシーが備わっていなければ、経営判断の具体的基準が不明であり、納税における予測可能性が損なわれ、納税者において納得できる税制活用と適正な納税申告ができなくなり、事業承継という社会的課題を解決するための税制が活用されない状況が浮き彫りとなったとの見解を示している。

第6章では、中小企業者の事業承継では、事業用資産の移動が家族間で行われることが多いため、所得税、贈与税および相続税が、密接に係わってくる。そのため、当該資産移動が家族間であろうとも、その現代表者と後継者に所得や贈与が発生することとなるが、そこで、所得の帰属に関する課税単位を確認し、課税単位が事業承継において与える影響を考察し、租税リテラシーの必要性を検証している。

具体的には、わが国の個人単位課税主義と欧米諸国の採用する課税単位の確認、さらに事業承継における課題の理解を深めるための個人単位主義における二分二乗方式の採用可否、及び所得税法第59条の家族給与の経費該当性についての判例の検証などを行っている。

個人単位制度を採用する所得税法の中に家族単位制度を採る条文が内包されている状況では、事業承継において、どのような判断が適切であるかの判断は困難であるという。事業承継を円滑にするには、わが国の所得税法が抱える課税単位制度の矛盾と現代表者の意識下における家督相続感に対し、「丁寧な準備を施した事業承継税制へ整備する必要がある」と結んでいる。その上で、諸外国では自国の時世や世論に合わせた課税単位が変革されている現状をみたとき、わが国も家族の在り方が多様化する中で、課税単位についても変革が必要であるとする。しかし、国内において租税リテラシーが醸成されていなければ、世論で議論されることもなく、必要な変革も実現不可能であると結論づけている。

第7章では、事業承継における課題を解消するために制定された経営承継円滑化法制定後の事業承継税制について確認を行いその課題を考察することで、租税リテラシーの必要性について確認している。

まず、経営承継円滑化法制定直後に設計された制度内容は、当初の事業承継税制は、適用要件や継続適用要件が厳格であり、要件不備であれば、猶予された贈与税もしくは相続税を一括納税しなければならないなど、採用し難く、制度利用件数が伸びない税制であったことを明らかにしている。次に、当初の厳格な事業承継税制を緩和した改正が相次いで行われた

ことに触れている。具体的には、経済産業省への事前確認、先代の役員退任要件、承継後の雇用維持などの適用要件および継続要件について大幅な緩和を相次いで行い、遂には、既存の事業承継税制を「一般措置」とし、加えて、10年間の期限を設け、事前に特例承継計画を提出することで、実質無税で事業承継ができる制度であり「特例措置」を設ける大幅緩和の改正が行われ、さらには、法人のみを対象としたものであったことから、個人事業を対象とする「個人版事業承継税制」が時限的に設けられたことを確認する。

このように、事業承継税制を相次いで緩和改正し、制度利用による事業承継の促進を図ったものの、日本商工会議所などが行うアンケート結果では、「さらなる改善」、「時限措置であり今後どうなるか不明」、「納税猶予の取消リスク」などが事業承継税制利用の障壁として挙げられ、期待した程度には制度活用はなされず、納税者からは受け入れられなかったことが判明したとする。

かかる納税者からの非受容の事態を受けて、課題の多くある事業承継税制の必要性について懐疑的な意見を持つに至り、さらに二つの判例を用い事業承継税制の必要性について再検証を行い、その結果として、事業承継は、所得税、贈与税、相続税および消費税に干渉されることが明らかであるため、事業承継を円滑促進するには、優遇税制を創設して対処すべきであり、事業承継税制は必要であると結論している。

制度改革を行っても受容されず、しかしそれでもわが国の将来のためには、事業承継税制は必要であるという二律背反に対して、どうすればよいのか。

広く国民に租税リテラシーが醸成されなければ、仮に素晴らしい税制が制定されたとしても、その価値は見出されず、社会全体で取り組むべき課題について税制による解決は期待できない。また、事業承継においては、すでに複雑化している各税法を前にした小手先の税制では、矛盾ばかりが生じ、社会問題の解決は不可能であるから、事業承継税制を租税特別措置法に置くのではなく、相続税法に条文を追加明記して対処すべきことを重要検討事項として提案するのである。

第8章では、現在の事業承継税制が容易に活用できなければ、現代表者は、譲渡、贈与または相続によった事業承継を再検討し実行する必要がある。そこで、中小企業者が、みなし譲渡課税、贈与税および相続税などの課税問題に留意し、適正な判断をしたうえで事業承継を行ったとしても、なお予測困難な課税問題が発生する懸念について、採り上げている。それは、財産評価基本通達に基づいて評価した相続財産評価について、財産評価基本通達総則6項によって否認された最高裁令和4年4月19日判決を俎上に載せて、当該判例が事業承継に与える影響を考察し、経営者自身の基本的な租税リテラシー向上の必要性を明らかにする。

財産評価基本通達以外の評価額が時価とされると、予測可能性の担保や平等取扱原則に反

し、課税庁による恣意的な課税の温床になりかねないので、総則6項は、納税者の予測可能性と法的安定性を脅かすものである。そこで、本判決の実務での影響について考えたとき、経営者は、財産評価において、租税回避と認定されないために事前準備として、財産評価基本通達による評価と不動産鑑定士による評価の二つの「時価」を測定し、その乖離がないか確認する必要がある。そのために、不動産鑑定士への報酬を支払うなどの新たな負担が必要となる。

経済社会の発展のためには、事業承継に優遇措置でもって対応することは、肯定されるであろう。しかしながら、経営者にとって活用しづらい優遇措置が提供されることによって、その税制を活用せずに（できずに）経営者のなした事業承継に伴う、数々の経営判断に下される司法の判断は、法律家ではない経営者の視座からはリスクでしかない。税制が複雑化する中で、経営者の経済活動における課題を解決する手段としての税制を活用することや、自ら計算し納税する権利を主張するためには、租税リテラシーという武器を自ら持たなければ、経営者は、矛盾する判断を伴う税制に対抗することができないであろうという。

第9章では、租税は、納税の義務として国民全体にかかわるものであるから、社会的課題を解決するための税制が円滑に活用されるためには、基本的な租税リテラシーの向上が必須であるとする立場から、租税教育を受ける時期は、社会に出る前の義務教育の期間に行われることが最適として、租税教育の必要性を明らかにするものとなっている。

まず、義務教育では、租税教育が義務教育においてなされる必要があると考えられることから、学校基本法等に基づき、義務教育について概観し、租税教育の変遷では、平成23年11月16日に「租税教育推進関係省庁等協議会（以下、「中央租推協」という。）」を発足させ、関係3省庁が協力して租税教育の充実に向けて継続的に取り組んでいる。また、中央租推協の賛助会員として、日本税理士会連合会も参加している。そこで、中央租推協の租税教育に向けた取組について確認している。次に、世界的な金融教育の潮流では、OECDが、いわゆるリーマンショック（2008年9月）を契機に米欧を中心とする金融不安による金融危機を踏まえ、金融経済教育について、利用者側の金融リテラシーを向上させ、利用者の金融行動を改善することが重要であるとの認識を共有することを求めている状況を紹介し、わが国も参考にすべしとしている。

一方、税理士による租税教育では、平成23年度税制改正大綱において、「租税教育の充実」が盛り込まれたことを受け、租税教育等基本指針（平成23年4月21日制定）を整備し、その後、さらに税理士法を改正し、税理士業務の一つに租税教育が追加され、拡充し取り組んでいること。また、2020（令和2）年度の学習指導要領改訂により、「生きる力」に重点をおいた義務教育が始まっており、そこでの日本税理士会連合会が主催する租税教育の取組を確認している。加えて、能動的な税理士の係わりとして、税理士による教員養成大学への寄

附講座を採り上げて、日本税理士会連合会は、2013（平成 25）年「教員養成大学への寄附講座実施要領」を制定し、新しい租税教育を展開しているという。この寄附講座による租税教室は、教育のプロである教員を主体とした租税教育を行うことを目的に、社会科の教師を目指す学生に向けて寄附講座を行うものである。すなわち、租税教室を学校教諭ができるようになることを目指した取り組みである。そこで、当該取組について確認したうえで、社会的課題を解決するための税制が円滑に活用されるためには、租税教育を施し、租税リテラシーを高める必要性を主張するものとなっている。

（論文の評価）

現在、国策として国税庁及び税理士会それに学校教育の現場の三者で取り組んでいる租税教育をテーマとした新しい論文であると評価できる。わが国経済の喫緊の重要問題である中小企業（事業主）の事業承継とその促進のための諸税制を題材として、租税リテラシーの欠如と租税リテラシー教育の必要性を強く説くものであるが、「指導内容」で指摘されているように租税教育と事業承継の内容の分離は否めない。しかし、筆者の税理士としての実務経験と携わってきた租税教育の経験を生かして、かかる分離を解消できるものと期待できる。

新しい分野の研究であり、今後、ますます必要となる租税教育の先駆けとなる論文となるであろうと評価できる。

皆無に等しい先行研究の状況であるにも係わらず、終始、論旨を展開するうえで首尾一貫した主張となっている。今後、ますます必要性が増すであろう租税教育の分野の先駆的研究であるが、論文の問題設定が明確に示され、学術的価値を有するとともに、当該研究領域において独自の価値を有するものと高く評価できる。

また、博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）において、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士の学位論文としての水準に達しているものと判断する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	喬 晋 建
副査	熊本学園大学教授	池上 恭子
副査	熊本学園大学准教授	宮崎 裕士

氏 名（本 籍）	谷垣内 克弘（熊本県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 32 号
学位授与の日付	令和 6 年 3 月 22 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	消費税法における仕入税額控除のあり方についての検討 ー仕入税額控除は納税者の権利か特典かー
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 堤 豊 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 波積 真理 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 成宮 哲也

内容の要旨

本論文では、消費税法の成立までの歩みから、消費税法における仕入税額控除の法的性質について考察を行い、課税の累積を排除する付加価値税制度において、生命ともいえる「仕入税額控除」について、納税者の権利であることを明らかとすることを目的として検討を行った。

第 1 章では、消費税の創設について、その歴史的な過程から消費税法創設時に伴って成立した税制改革法についてその内容の検討を行った。

「一般消費税」「売上税」については、「消費税法」の導入直前であったこともあり、いずれにおいても、納付額の計算については、売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から、同期間中の仕入高に係る税額を控除するという点では、どちらも課税の累積を排除する付加価値税を基礎としている。

これらに対して「取引高税」については、税率は 1%と低い税率ではあるが、間接税としての類型は多段階課税方式のうち累積型に位置付けられ、非課税取引を除く全取引に対し、各段階で課税するため、税率が低くても大きな税収をあげられるという意味では間接税としてのメリットを享受することができるが、事業経営者の間で手続きがわずらわしく、国民の反発をうけたところから、わずか 1 年 4 カ月で廃止された法律であった。

「売上税」については、仕入れの際に受領した「税額票」に記載された税額を控除した額とするという点が大きな特徴である。この「税額票」は、いわゆるインボイスであり、仕入

税額控除を行うにあたり「税額票」に記載された税額を控除することによって、間接税の転嫁と帰着を明確にする意図が「売上税」には組み込まれている。

本論文を執筆している令和5年10月1日からインボイス制度が開始されることとなるが、消費税法の導入以前からインボイス方式について検討がなされていたことがわかる。インボイス方式については、納税義務者である事業者にと事務負担が増大するという懸念から、消費税法創設時には導入がなされず、わが国特有の「帳簿方式」によって前段階の税額を控除する方法が採用された。

帳簿方式によれば、事務手続きが簡便であるというメリットがあるが、徴税側からすると、免税事業者からの仕入についても仕入税額控除を行うなど、付加価値税制として不透明さが生じる根源となっている。

消費税法は、税制改革法を伴った上で成立した法律である。税制改革法は、税制改革法第1条によって、税制の抜本的な改革の趣旨、基本理念及び方針を明らかにし、かつ簡潔にその全体像を示すことにより、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることを目的とすることが記されている。

また、第10条においては、消費税の創設について記載がなされている。税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設することが記載されており、高齢化社会が想定されることから、国民福祉の充実に資するため必要な歳入構造の安定化のための抜本的な改革であることがうかがえる。加えて、2項においては、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記載されている。

消費税法導入以前の「取引高税」については、課税の累積が生じる方式であったこともあり、1年4カ月という短命であったことを踏まえると、消費税法を解釈するにあたっては、付加価値税制であることを本質とし、税制改革法における、「課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保すること」については、その大前提として考慮されなければならないものであり、これを出発点として捉えることが重要であるとの結論に至る。

第2章では、帳簿の保存に関する裁判事例について検討を行った。消費税法30条7項の規定は、「帳簿及び請求書等の保存」を消費税法30条1項そのものの適用要件として、「帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ、特定課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない」と規定していることから、仕入税額控除の要件を極めて厳格なものと位置付ける方向へ導いている。

その結果として、課税庁が仕入税額控除を否認する事案が生じることとなり、経済に対する中立性を確保し、課税の累積を排除する付加価値税としての最大のメリットが失われることとなる。

仕入税額控除が否認される事案については、2つの類型に区分されることが確認できた。1つ目の類型については、「記載不備」に関する事例である。消費税法創設後30数年が経過している現在においては、記載不備に関する事案については、納税者の責めに帰することができるものと思われるが、消費税法創設後間もない頃において、「仮名仕入」や「略称」による仕入について、仕入税額控除を否認するという事案が存在している。

本論文において取り扱った事例においては、消費税法創設後2～5年と比較的に間もない期間において仕入税額控除が否認されている。

仕入の事実が実際に存在するものの、記載内用の不備を理由として、仕入税額控除が否認されるという取り扱いは、納税者の立場からすると「酷」なものであったと考えられる。

2つ目の類型については、「帳簿の保存」に関する事例である。帳簿の保存に関する事例では、①不提示＝不保存とする説、②適法な税務調査における不提示＝不保存とする説、③不提示≠不保存とする説の3つの説によって判示がなされた。これら3説については、いずれも同時期である平成10年における判決であるが、帳簿の保存についての解釈が異なっている。共通点としては、3例とも調査非協力を発端として仕入税額控除が否認された事例である。

これら3例については、解釈が異なっていたが、平成16年に最高裁判所より、判決が示された。消費税法30条7項に規定する帳簿及び請求書等を整理し、これらを税務職員による検査に当たって、適時に提示することが可能なように、所定の期間及び場所において態勢を整えて保存していなかった場合は、同項にいう「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及び請求書等を保存しない場合」に当たる。つまり、保存には提示をも含むとする考え方による判示がなされた。前述3説のうち①不提示＝不保存の説が採用されたことにより、保存の解釈について拡張的な解釈がなされることが判示されたのである。

この判決においては、滝井裁判官によって「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、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り、消費税制度の本来の趣旨に反するものと考えたとの反対意見が表明された。

また、日本弁護士連合会においても意見書が表明された。「仕入税額控除の要件についての意見書」によれば、消費税法30条7項の規定の解釈については、仕入税額控除の立法趣旨、すなわち、生産・流通の各段階における税の累積を排除する、という消費税の付加価値税たる本質に反し、「課税売上有る事業者には当然に課税仕入がある」（仕入税額の負担事実がある）という前提事実を無視する不当なものであるとしている。

これは、税制改革法により定められている消費税の本質が付加価値税であることに由来し、仕入税額控除は事業者に対して付与される恩典ではなく、消費税の本質的要素であると考え

られ、前述滝井裁判官による反対意見と同意であると思われる。

青色申告控除については特典、仕入税額控除は権利として捉えた場合、両者は決して同格として取り扱う項目ではなく、「特典」については規定を満たしていない場合に、剥奪も考えられるが、「権利」として捉えた場合には、剥奪は、より慎重な判断が求められなければならない。つまり「形式的」な理由のみにより、仕入税額控除の権利剥奪は許されるべきことではないと考える。ただし、仕入税額控除についてすべて当然に納税者の権利として保護すべきであるとした場合には、公平性の観点から好ましくない事象も存在することが考えられることから、一定の制限は設けなければならないとの結論に至った。

第3章では、帳簿の保存に関する新たな問題として、ヒノックス事件について検討を行った。帳簿の不提示による訴訟においては、納税者みずから帳簿の提示を行わないことにより、帳簿の保存がなかったものとされ、仕入税額控除の全額について否認されるという事案は多数存在したが、本件ヒノックス事件については、税務代理権限を有する税理士による帳簿の不提示であり、帳簿の提示を行わなかったのが納税者ではなく、税理士であるという点でいままでの帳簿不提示に関する事件とは異なる。

本件によれば、課税庁により調査が着手してから、約1年3カ月もの期間にわたり、本件調査への対応を拒み続けており、その間調査担当者は、7回にわたり事務センターに臨場し、事前通知なく実施した初回の臨場を除けば、いずれも事前に連絡票を送付しており、調査の目的、内容、対象期間、提示すべき帳簿等が示されていた。なお、初回の事前通知をせず臨場したことについても、国税通則法74条の10に事前通知を要しない場合について記載があり、法的には問題のない行為である。

膠着状態が続けば、帳簿の不提示を認定され、帳簿の保存がないものとされることによって、仕入税額控除の全額否認される可能性が高いことは、過去の裁判例から予測可能なはずである。

帳簿の不提示による帳簿の不保存とされる事例については第2章で述べた裁判例から、最高裁平成16年判決によって一応の決着がついているものと捉えるところ、本事例における事案についても、形式的には不提示＝不保存という理論から仕入税額控除を否認されてもしかたがないものと思われる。

ここまでの検討では、過去における帳簿不提示の事例と同様であり、納税額が巨額となったことがクローズアップされた判例であるとの認識を筆者は行っていた。

しかし、国税通則法第74条11②の規定から、「国税に関する調査の結果、更正決定等をすべきと認める場合には、当該職員は、当該納税義務者に対し、その調査結果の内容を説明するものとする。」とされていることから、「納税者本人」に対して説明することが決められている。

この点について、三木義一氏は国税庁による内部文書「国税庁調査課税務調査手続等に関する FAQ・実施例（シナリオ）【調査課関係】」により取扱い事例について検討を行っており、「このような通知を納税義務者本人にする努力を課税庁がどこまでしたのか問われなければならない」としており、「意図的に本人に通知をせず、そのまま更正処分をすれば、約 40 億円の仕入税額控除を否認できるので、一罰百戒の意味を込めて更正処分をなしているとすると、それは更正処分の目的を逸脱している。」と評釈している。また、同氏は、脱税の嫌疑がある場合との比較について指摘しており、「本件納税者がもっと悪質で脱税の疑いが強い場合、課税庁は内偵の上、査察による強制調査を行うことを優先した場合にはどうなるだろうか。」との疑問を持たれている。

上記の点について考慮し、再度本件について検討を行ったところ、帳簿の保存の観点から本件は、税務調査が違法であるか否か不明な場合ではあるが、裁判により税務調査について違法性がないと判断されていることから、仕入税額控除は認められないことが適切であると考えられると判断を行っていたが、強制調査が行われた場合において、帳簿の提示により、仕入税額控除が認められることを考えると、本件において、帳簿不提示から帳簿の保存がなかったものとして、仕入税額控除を全額否認することについて問題があるように思われる。

消費税は、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式である付加価値税であることを踏まえると、仕入税額控除について「帳簿の保存」がないと認められることにより、まったく認めないとするのは、大きな問題であると捉え、場合によっては、仕入税額控除についての「推計」という概念を採ることも必要なのではないかとの結論に至る。

第 4 章では、課税の累積を排除する方式である付加価値税としての消費税法にとって、仕入税額控除は最も重要な要素であり、安易にその全額について否認を行うことは適切ではないとの考え方から、消費税法における推計課税の是非について検討を行った。

法人税法 131 条では、「課税標準」を推計できるものと規定し、所得税法 156 条については、「各種所得の金額又は損失の金額」を推計してこれを行うことができるものと規定している。法人税法では「課税標準」、所得税法では「所得」と規定されており、文言が異なっているが、法人税法第 21 条に「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする」と規定されていることから、法人税法における課税標準は所得であることからすると、法人税法、所得税法いずれの場合においても、「所得」について推計することができるものと捉えることができる。

吉良実氏は、消費税法においても推計の必要性を述べており、「法制上すべての納税義務者に申告義務と記帳義務等を負担せしめても、現実にはそれ等の義務を履行しない納税義務者が出てきて、実額申告・実額課税のできない場合がどうしても事実として生ずるが、そのような場合に課税をあきらめることはできないので、やむを得ず推計課税が必要になってくる

のだ、すなわち推計課税の必要性の理論的根拠はそこにあるのだ、ということになるのではないだろうか」と推計課税の必要性について問われている。

やむを得ず推計による方法が必要となることは、所得税法や法人税法に限らないと考えられ、消費税に係る裁判例においても、推計課税を認めている事例が存在する。ただし、この事例については、事業者が簡易課税制度を採用している場合であり、課税売上高の推計からみなし仕入率を適用することによって仕入税額控除の推計も行われている事例である。

消費税法においては、「課税標準」については、「課税売上高」であり、仕入税額については課税標準を構成する要素ではない。

消費税法における仕入税額については、第2章で述べたとおり、消費税法30条7項において、帳簿及び請求書等の保存をしない場合には、仕入税額控除を適用しないと規定されている。つまり、消費税法において「仕入税額控除」についての推計は行うことができないものと解されている。

しかし、事業者が簡易課税制度を選択適用していれば、帳簿および請求書等の保存がなくても、簡易課税制度におけるみなし仕入率によって仕入税額控除を行うことができる。

このように事業者の選択する方法により結果が異なることについては、課税の累積が生じ、経済に対する中立性に反することから認めがたいことである。

そこで、選択する課税方式によることなく、仕入税額控除の推計を行う方法を検討したところ、簡易課税制度を利用し、仕入税額控除を行う方式が制度的に実現可能ではないかとの仮定から検討を行った。

仕入税額控除を推計に行うにあたっては、みなし仕入率による方法では、推計値が過大に算出されることから適切ではないため、会計検査院による課税仕入率を参考として補正する必要があるものと思われる。

また、推計を行うという状況については、税務調査に対して協力を行わない、実際に帳簿の存在がない等、ペナルティ的な要素が存在することから、加算税による割合を加味するなどの要素についても考慮されなければならないこととなるであろうとの結論に至る。

第5章では、インボイス制度について、わが国消費税法の「仕入税額控除」についてどのような影響を及ぼすのかについて考察を行った。

インボイス方式の導入により、仕入税額控除の「厳格化」がさらに進むことは論をまたず、納税者の事務手続きが煩雑となるうえ、形式的な要件をみださず、仕入税額控除が否認される可能性が生じる。インボイス方式による請求書によって、明確に各税率ごとの消費税額が付記されることについては、納税者が取引に係る消費税額を認識し、適正に転嫁を行う、という意味においては、転嫁の問題について一部解消が図られることもある。

しかし、消費税という租税制度上の「転嫁」の問題については、価格の決定から転嫁にわ

たるまでの根本的には解決にはいたらない問題であると思われる。

そうするとインボイス方式の導入は、納税義務者である事業者にとってメリットは少なく、仕入税額控除が一部否認されるだけでなく、場合によっては適格請求書の要件を充たさず、仕入税額控除がその請求書につき全額控除できないという可能性も十分にありうる。

国税庁が公表しているインボイス制度開始後の税務調査の運用の内容については、これまでも軽微な記載不備を目的とした調査は実施しておらず、仮にインボイスの記載事項の不足等の軽微なミス把握しても必要な記載事項を他の書類で確認する。もしくは、修正インボイスを交付することにより事業者間でその不足等を改める対応を行うということであるようである。また、まずは制度の定着を図ることが重要であり、柔軟に対応していくとの説明がなされている。

これらの説明については、消費税創設時における数々の事業者に対する特例を与えることにより、消費税の導入を急いだ状況と似ており、柔軟な対応について期待しすぎることは禁物であると考ええる。

第 2 章で述べた記載不備に関する事例では、「仮名仕入」、「氏等」のみの略称による記載が「氏名又は名称」にあたらないとして、当該部分にかかる仕入税額控除が認められなかった事例につき、新しい税法である消費税法の導入からまだ定着していたとは思われない時期に記載内容について「厳格」な判断が裁判の場においてなされていることから、「インボイス制度後の税務調査の運用について」に記載のとおり「柔軟に対応」がなされるかについて不明である。「軽微なミス」という文言の「軽微」とはどこまでの範囲となるかについても不明であり、いつまで柔軟に対応するかについては不明である。

つまり第 2 章で述べた帳簿の保存の問題のうち、消費税法設立当初に生じた記載不備に関する仕入税額控除の否認の問題が、再燃する可能性が高いのではないかとと思われる。

記載不備の事例については、消費税法制定当初に多く存在した事例であるが、消費税法が導入されて 30 年以上が経過した現在ではあまりみかけない問題であったと思われる。

しかし、消費税法に係る訴訟事例では「形式的要件」を重んじる傾向が強いことから、インボイス方式の導入により、上記不安材料は現実のものとなる可能性が高いと考えられる。

加えて、令和 6 年 1 月 1 日から開始される「電子帳簿保存法」により、さらに帳簿の保存の要件が厳格なものとなり、仕入税額控除を否認する裁判事例が増加するのではないだろうかと推測する。

水野忠恒氏によれば、「インボイスの交付を通じて、取引事業者にくさり (chain) をつくり、それにより相互牽制作用 (Self-policing) を働かせることができるということである。つまり、取引において、売り上げ事業者は仕入れ業者から税額を取り立てようとするであろうし、これに対して、仕入れ業者はインボイスを発行して相手方に税額を移転しようとする

から、取引当事者は互いに税負担を相手に帰せしめようとするために、いわゆる相互牽制作用が働くのである」。としており、相互牽制作用により適切に消費税の転嫁が行われることに大きな期待を持ちたい。

消費税制度については「転嫁」から「帰着」までが適正に行われていることが前提として成立する税制度であり、出発点として「転嫁」が行われなければ、その後の「益税」、問題についても意味をなさないこととなり、「損税」が発生する場合もある。

仕入税額控除についての透明性が高まる方面についての改正が行われるのであれば、その対比として「仕入税額控除」を納税者の権利として捉える側面についても同時に考慮されなければならないとの結論に至る。

第6章では、販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除について検討を行った。

問題とする事例では、居住用マンションを購入後、住宅として賃貸している状態が発生する場合において、売却までに得る賃料収入が存在することから、課税売上にのみ要するものとするのか、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分するのかを巡り解釈が分かれることとなる。

この判決について検討を行ったところ、物件を適切な賃料で貸し付けて空室を可能な限り減らす手法は、収益力を向上させることを目的としており、仕入れた不動産の価値を高めて販売を行うことは、利益を得ることを目的とする法人にとって自然な行動であり、賃料収入は総収入の5%未満にとどまっていることから、「95%ルール」を例に5%未満の賃料収入は少額な副産物であると捉え、仕入税額控除の区分判定に影響を及ぼすことは適切ではないとの結論に至った。

また、形式的な観点と実質的な観点から類似事例として国税不服審判所令和元年7月17日裁決、調剤薬局事例を例として検討を行った。調剤薬局事例は、調剤薬品等の販売に係る課税資産の譲渡等の金額がその他資産の譲渡等の金額に比して僅かであるとしても、課税資産の譲渡等に使用されることも予定されていたことを理由に、共通売上対応分に区分すべきとされた裁決事例である。

マンション事例と調剤薬局事例の比較検討を行ったところ、マンション事例の場合には、販売目的で購入したものであり、そのほとんどが課税売上となる譲渡であったとしても、非課税売上分である居住用賃貸収入がある以上販売用マンション仕入は、課税売上と非課税売上に共通するものに区分されることとなる。

調剤薬局事例では、たとえ僅かな課税売上であったとしても必ず存在することにより、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分される。

マンション事例と調剤薬局事例で異なった問題点が生じることとなるのは、仕入税額控除の仕組み上、課税売上割合が乗じられることにあることが考えられる。

法を遵守するときは形式による判定も客観性という見地から要請されるものと考えられるが、真逆の問題が生じることから中立性の観点からも形式基準に依拠することが法解釈として正しいのか吟味する必要があるのではないかと考えられる。

仕入税額控除については、制度上非課税取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、検証を行った東京地裁令和 2 年判決においても、取引実態が転売を目的としたマンションの取得であったとしても、不動産賃貸収入による非課税取引の存在により、最終的には課税売上として転売されるマンションに係る仕入部分について、全額の仕入税額控除を行うべきか、課税売上と非課税売上の双方に係る共通対応として、課税売上割合に応じて仕入税額控除を行うべきかという問題が生じているのである。

本事例においては、東京地方裁判所においては納税者の主張が認められ、全面的に納税者の主張が認められたが、高裁、最高裁について納税者の主張は認められず、逆転敗訴となっている。

最高裁判所における論点では、「帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法 30 条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているもの」ということができる。」との判示がなされている。

この判示については、第 2 章で取り扱った帳簿の不提示による仕入税額控除の否認の判例をベースとして構築された理論であると思われるが、前提条件として、納税者の責めに帰する帳簿不保存については、消費税額の全部又は一部が控除されない場合があったとしてもいたしかたないと思われるが、課税庁に非があるケースもしくは納税者と課税庁どちらに非があるのかわからないケースなどについても、ひとくくりとして消費税法が「控除されない場合があることを予定している」とすることは拡張解釈であり、消費税法は、課税の累積を排除する方式であることからすると、消費税法が予定していることは限定的であるものと捉えることが適当であると思われる。

また、一律に課税売上割合を用いることは、課税の明確性の確保の観点から一般に合理的といえるのであり、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきであるとの判断がなされている。

一律に課税売上割合を用いることは、制度上公平性を帰する観点から望ましく思える。しかし一律に課税売上割合を用いた場合には中立性の観点から好ましくなく、消費税法の予定していないすきに生じた問題により不公平があってはならないと考えられる。この点最高

裁判示では、「課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解される」としているが、そのためには、「課税売上割合に準ずる割合」についての適用要件が明示され、要件を充たした場合には適切に承認を受けられることが前提条件として必須であると考えられる。

消費税法は「消費」に担税力を見出して課税される税金であり、事業者は納税義務者ではあるが「負担者」ではないはずである。しかし、本章にて検証を行ったムゲンエステート事件とエーディーワークス事件のように法律の欠落したスポットにより、実質的に事業者消費税を負担させてしまう事象が生じることになる。

法解釈上、消費税は付加価値税としての性質を持つものであれば、やはり課税の累積は排除すべきであり、形式を強制してしまうことは、付加価値税制としての「本質」となる税の累積を排除することに影響を与えてしまうことは問題であると考え、仕入税額控除は納税者の権利として捉え、いまいちど法解釈の議論がなされるべきであるとの結論に至る。

第7章では、仕入税額控除について、特典程度に位置するものではなく、明確に、仕入税額控除を行う「権利」を有するべきであることについて検討を行った。

仕入税額控除については、学説上、最も重要な要素であると考えられ、税の累積効果を排除することが最大の目的であり、付加価値税制の核心、本質である。この税の累積効果を排除する機能について、本論文では帳簿等の保存がないものと判断がなされた場合と、非課税の取扱いから生じる課税の累積について検討を行った。

仕入税額控除について全部、もしくは一部について、控除できなくなると様々な不合理が生じることとなる。帳簿等の保存の問題については、税務調査を拒否するなど、納税者の責めに帰する場合も多く存在しているが、この問題については本来罰則にて制裁を行うことが適切であり、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合には、税務調査拒否の問題と、帳簿不提示による仕入税額控除否認については分離して判断がなされるべきである。

最高裁平成16年判決における滝井裁判官による反対意見が示しているように、「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、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り、消費税制度本来の趣旨に反するものと考える。」との考え方を尊重すべきであり、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拡張解釈することは租税法が侵害規範であることから認めてはならないものである。

この最高裁平成16年判決以降、法人税法においても、青色申告制度における「保存」の解釈が、消費税法上の帳簿等の「保存」の意味と同様であることが示されたことによって、青色申告制度と仕入税額控除が同格として取り扱われることにより、仕入税額控除が、納税者の権利ではなく特典として位置付けられる傾向にある。

本論文で検討を行った非課税から生じる事例については、課税庁が平成 12 年に国税庁消費税課で作成していた消費税審理事例検索システムにより、「10-176 譲渡用住宅を一時期賃貸用に供する場合の仕入税額控除」の回答として、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えないと回答していることから、いわば、課税庁のお墨付きの税額控除であったと思われる。

しかし、時期を同じく平成 17 年以降の裁決事例において、消費税法 30 条の適用において、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れに区分するとされた事案が存在していることから、最高裁平成 16 年判決を境として仕入税額控除の取扱いが変更されたのではないかと疑念が沸く。

いずれの場合においても仕入税額控除を納税者の権利として捉えるのか、特典として捉えるのかによって異なる結果となる問題であることから、仕入税額控除については、明確に納税者における権利として位置付けることが必要であるとの結論に至った。

消費税法は、税制改革法を伴って創設された法律である。税制改革法は、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが記されており、この基本理念については、消費税法を解釈するにあたって考慮されなければならない。

本論文においては、「帳簿の保存」に起因するものと、「非課税から生じる問題」に起因するものの 2 つの論点から、仕入税額控除についての権利性について論じた。

本論文作成にあたり先行研究としては、〔黒川功「消費税仕入税額控除否認の法的限界—法三十条七項の解釈にみる税法学説の性格と問題—」北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001）〕によるところが大きく、消費税法 30 条 7 項の解釈における租税法学説の性格と問題点について検討する場合、消費税法における仕入税額控除は、講学上の前段階控除であり、付加価値税がその公正性を保つ上で不可欠な基本構造の一部を構成するものであり、その否認には十分慎重でなければならないはずである。

ところが課税庁は、控除規定の適用停止を定める消費税法 30 条 7 項における帳簿及び請求書等の「保存」を 30 条 1 項そのものの適用要件として位置づけ、その意味を極めて厳格に解する見解を示しており、安易に否認する傾向が小さくないことから、このような 30 条 7 項の運用を可能としている税法解釈については、法的に問題があるのではないかと、との黒川功氏の論文見解について参考とし、本論文における論理の出発点としている。

本論文の執筆を行っている令和 5 年 10 月 1 日からは、インボイス制度が導入される。インボイス方式は、消費税の創設以前から、導入の検討が行われていた方式であるが、事業者にとって、事務的手続きが煩雑になること、免税事業者が取引の中間から排除されてしまう可能性が生じることか導入に至らなかった方式である。

インボイス方式によれば、消費税法の制度における信頼性、透明性が向上することが期待

できること、インボイス方式導入を契機として、国民全体で消費税法に対する議論が活性する機会となることに期待を持ちたい。

そして、本論文の主題としている「仕入税額控除」については、明確に権利であるということについて理解が深まる一助となれば幸いである。

審査結果の要旨

（論文の主題）

消費税の創設に至る過程で明確となった消費税法における仕入税額控除の法的性質について検討を行い、わが国の消費税を付加価値税と位置付けることで、仕入税額控除の法的性格を特典ではなく、納税者の権利であるとする。

（論文の概要）

消費税法は、昭和 63 年税制改革法を伴って成立しており、そこでは、税の累積を排除する付加価値税を指向することを基本理念としている。消費税法 30 条 7 項の「帳簿及び請求書等の保存」の要件を厳格にすることは本税の性格を変容することとなるので、最高裁平成 16 年判決で出された「適時、提示、態勢」が備わっていなければ帳簿等の不保存とする判断は、拡張解釈であるとして不支持を表明する。その上で、最近の東京地裁令和元年判決であるヒノックス事件を採り上げて、推計による仕入税額控除の是非についての考察を行い、簡易課税制度のみなし仕入率を参考に、推計の可能性について論じている。

そして本論文の主張である消費税法における仕入税額控除は納税者の権利であって青色申告制度のような特典ではないということを、マンション事例である「ムゲンエステート事件」と「エーディーワークス事件」を採り上げて、論証している。

第 1 章では、消費税の創設時に遡り、平成元年の消費税法創設に伴って成立した税制改革法（昭和 63 年法律第 107 号）についてその内容の検討をまず行っている。

財政改革法は、第 10 条においては、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設することとされており、高齢化社会が想定されることから、国民福祉の充実に資するため必要な歳入構造の安定化のための抜本的な改革であることが窺える。同条 2 項においては、消費税が多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが規定されている。したがって、消費税は、付加価値税であることを本質とし、消費税法を解釈するに当たっては、税制改革法における「課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保すること」を基本的スタンスとして、考慮されなければならないとする立論を展開する。

第2章では、帳簿の保存に関する裁判例について検討を行っている。消費税法30条7項の規定は、「帳簿及び請求書等の保存」を消費税法30条1項そのものの適用要件として、「帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れの税額については、適用しない」と規定していることから、仕入税額控除の要件を極めて厳格なものと位置付けるが、その結果として、課税庁が仕入税額控除を否認する事案が生じると、経済に対する中立性を確保し、課税の累積を排除するという付加価値税としての最大のメリットが失われることとなるという。

かかる帳簿の保存に関して判例による検証を行っており、消費税法創設後、間もない頃において頻発した「仮名仕入」や「略称」による帳簿の保存はあるが「記載不備」に関する事例と税務調査における調査非協力に端を発して仕入税額控除が否認された事例の検証が行われている。後者は、「帳簿の保存」に関する事例であり、不提示＝不保存とする説を採用した最高裁平成16年12月16日判決において、調査における帳簿の保存は、「適時、提示、態勢」をもって正当として、保存には提示を含むと判示されて決着した。この判決には、税制改革法により定められている消費税の本質が付加価値税であることに由来し、仕入税額控除は事業者に対して付与される恩典ではなく、消費税の本質的要素であって、権利であると主張する本論文とは、相容れない内容となっているという。

第3章では、帳簿の提示を行わなかったのが納税者自身ではなく、税務代理権限を有する税理士であるという点で従来の帳簿不提示事件とは異なるヒノックス事件（東京地裁令和元年11月21日判決）を採り上げて、消費税法における仕入税額控除の在り方の検討がなされている（税理士の帳簿の不提示理由は、事前通知無しの調査は違法であるとする主張）。

税理士による帳簿の不提示である点及び査察による強制調査と比較した場合には、帳簿の提示によって容易に仕入税額控除が認められることなどの点を考慮すると極めて特異な事例であり、納税者自身ではなく税理士による帳簿不提示によって帳簿の保存がなかったものとして、仕入税額控除を全額否認することについては、やはり問題があり、付加価値税の本則に帰すべきであるとする。ここに新たに、仕入税額控除についての「推計」という概念を採ることも必要なのではないかとの結論に至っている。

第4章では、前章における結論を踏まえて、仕入税額控除を推計による控除を認める具体的な方法について提唱を行っている。

消費税法は、法人税法132条や所得税法157条などのいわゆる包括的否認規定の存在がないからといって、税務調査に対して非協力的で帳簿を提示しない場合について、仕入税額控除を全額否認することを用いて制裁を行うことは、付加価値税の本質及び納税者の権利保護の観点からして指示できないとする立場を採る。

消費税法における仕入税額については、消費税法 30 条 7 項で帳簿及び請求書等の保存が義務付けられており、仕入税額控除についての推計は行うことができないものと一応、解される。しかし、事業者が簡易課税制度を選択適用していれば、帳簿および請求書等の保存がなくても、みなし仕入率によって仕入税額控除を行うことができる。このように事業者の選択する方法により結果が異なるようでは、経済に対する税の中立性に反することから認めがたいとする。

そこで、選択する課税方式によることなく、仕入税額控除の推計を行う方法を検討し、簡易課税制度を利用し、会計検査院による課税仕入率を参考として補正したみなし仕入率を用いるなどの工夫をした仕入税額控除を行う方式が制度的に実現可能ではないかとの結論に至っている。

第 5 章では、令和 5 年 10 月から導入されたインボイス制度について、わが国の消費税法の「仕入税額控除」にどのような影響を及ぼすのかについて考察を行っている。

インボイス方式の導入により、仕入税額控除の「厳格化」がさらに進み、納税者の事務手続きが煩雑となるうえ、形式的な要件を充たさずに仕入税額控除が否認される可能性（例えば、適格請求書の要件を充たさず、仕入税額控除がその請求書につき全額控除できないという可能性）が増大することは論を待たないとする。加えて、令和 6 年 1 月 1 日から開始される「電子帳簿保存法」により、さらに帳簿の保存の要件が厳格なものとなり、仕入税額控除を否認する裁判事例が増加するのではないだろうかと推測されたとする。

国税庁の公表した「インボイス制度後の税務調査の運用について」に記載のとおり「まずは制度の定着を図ることが重要であり、柔軟に対応していく」とあるが、どのような「柔軟に対応」がなされるのかについて不明であり、インボイスの「記載事項の不足等の軽微なミス」という文言の「軽微」とはどこまでの範囲となるのかについても不明であり、また、いつまで柔軟に対応するのかについても不明であると批判する。

インボイスの交付を通じて、売上げ事業者と仕入れ業者との相互牽制作用により適切に消費税の転嫁が行われることに大きな期待を持ちたいが、仕入税額控除についての透明性が高まる方面についての改正が行われるのであれば、その対比として「仕入税額控除」を納税者の権利として捉える側面についても同時に考慮されなければならないとの結論に至っている。

第 6 章では、マンション事例である「ムゲンエステート事件」と「エーディーワークス事件」を採り上げることで、販売用に購入した居住用賃貸不動産の仕入税額控除について検討を行っている。問題となった事例では、居住用マンションを購入後、住宅として賃貸している状態が発生する場合において、売却までに得る賃料収入が存在することから、課税売上のみ要するものとするのか、課税売上と非課税売上の両方に共通するものに区分するのかを巡り解釈が分かれることとなった。

最高裁における論点では、「帳簿及び請求書等の保存がない場合には原則として当該課税仕入れに係る消費税額の控除を認めないものとする（消費税法 30 条⑦）など、課税の明確性の確保や適正な徴税の実現といった他の目的との調和を図るため、税負担の累積が生じても課税仕入れに係る消費税額の全部又は一部が控除されない場合があることを予定しているものといえることができる。」との判示がなされている。この判示については、第 2 章で取り扱った帳簿の不提示による仕入税額控除の否認の判例をベースとして構築された理論であると思われるとして、消費税法は、課税の累積を排除する方式であることからすると、消費税法が予定していることは限定的であると捉えることが適当であると思われる。

また、課税売上割合を用いることが当該事業者の事業の状況に照らして合理的といえない場合には、課税売上割合に準ずる割合を適切に用いることにより個別に是正を図ることが予定されていると解されることにも鑑みれば、共通対応課税仕入れに該当すると解するのが消費税法の趣旨に沿うものというべきであるとの判断がなされているが、この点に関して、「課税売上割合に準ずる割合」についての適用要件が明示され、要件を充たした場合には適切に承認を受けられることが前提条件として必須であると判示を批判する。

消費税法は「消費」に担税力を見出して課税される税金であり、事業者は納税義務者ではあるが「負担者」ではないはずである。しかし、本章にて検証を行ったムゲンエステート事件、エーディーワークス事件のとおり法律の欠落したスポットにより、実質的に事業者が消費税を負担させてしまう事象が生じることになる。法解釈上、消費税は付加価値税としての性質を持つものであれば、やはり課税の累積は排除すべきであり、形式を強制してしまうことは、付加価値税制としての「本質」となる税の累積を排除することに影響を与えてしまうことは問題であると考え、仕入税額控除は納税者の権利として捉え、今一度、法解釈の議論がなされるべきであるとの結論に至っている。

第 7 章では、仕入税額控除は、特典程度に位置するものではなく、納税者は仕入税額控除を行う「権利」を有するべきであることについて検討を行っている。

仕入税額控除は、消費税の構造上、最も重要な要素であると考えられ、税の累積効果を排除することが最大の目的であり、付加価値税制の核心であり本質である。一方、帳簿等の保存の問題については、税務調査を拒否するなど、納税者の責めに帰する場合も多く存在しているが、この問題については本来罰則にて制裁を行うことが適切であって、仕入税額控除を納税者の権利として捉えた場合には、税務調査拒否の問題と、帳簿不提示による仕入税額控除否認については分離して判断がなされるべきであると主張する（最高裁平成 16 年判決における滝井裁判官による反対意見を支持する）。

ところが、最高裁平成 16 年判決以降、法人税法においても、青色申告制度における「保存」の解釈が、消費税法上の帳簿等の「保存」の意味と同様であることが示されたことによ

って、青色申告制度と仕入税額控除が同格として取り扱われることにより、仕入税額控除が、納税者の権利ではなく特典程度に位置付けられる傾向にあるという。

しかしながら、本論文は、仕入税額控除を納税者の権利として捉えるのが相当とする立場を堅持する。消費税法は、税制改革法を伴って創設された法律であって、税制改革法は、多段階方式で課税し、課税の累積を排除することにより、経済に対する中立性を確保することが規定されており、この基本理念については、消費税法を解釈するにあたって充分、尊重されなければならない。ところが、課税庁は、控除規定の適用停止を定める消費税法 30 条 7 項における帳簿及び請求書等の「保存」を 30 条 1 項そのものの適用要件として位置づけ、その意味を極めて厳格に解する見解を示しており、安易に否認する傾向が懸念される。このような 30 条 7 項の運用を可能としている税法解釈については、法的に問題があるのではないかとの見解を示している。

（論文の評価）

令和 5 年 10 月 1 日から導入されたインボイス制度や本論文で検討されている「ムゲンエステート事件」と「エーディーワークス事件」によって、再び注目を浴びている消費税法における仕入税額控除を否認することの是非を事業者の権利とする立場から検討した論文であると評価できる。

論証の過程において、消費税導入の基となった財政改革法が税の累積を排除する付加価値税を目指していた点で仕入税額控除は消費税制度の根幹をなすものであり、また、税務調査における帳簿等の不提示＝不保存とする説を採用して仕入税額控除を否認した最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決が調査非協力に対する制裁の意味合いで仕入税額控除の否認をすることは、納税者の権利とする視点に欠けているとの見解を示すと共に、税理士による帳簿等の不提示や「ムゲンエステート事件」と「エーディーワークス事件」における実質的に事業者に消費税を負担させてしまう事象が生じることになる点を引き合いに出して、仕入税額控除についての推計の必要性を主張する論考となっている。

わが国の消費税を付加価値税と位置付けることで、仕入税額控除の法的性格を特典ではなく、納税者の権利であるとする本論文は、学術的あるいは社会的な意義を有すると認められるとともに、当該研究領域における独自の価値を有するものと評価したい。また、研究テーマに即した先行研究が適切に提示され、正確な読解や的確な評価が行われており、論旨を展開するうえで適切に言及されている。

博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）においても、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士学位論文としての水準に達していると認められるので、博士の学位を与える

に値する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	堤 豊
副査	熊本学園大学教授	波積 真理
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也

氏 名（本 籍）	堀 幸輝（福岡県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 33 号
学位授与の日付	令和 6 年 3 月 22 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	子会社支援と寄附金課税 —法人税法 37 条 7 項かっこ書きと法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の 関係の究明を中心として—
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 幸田 亮一 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 波積 真理 （副査） 熊 本 学 園 大 学 准 教 授 宮崎 裕士

内容の要旨

本論文では、法人税法 37 条における寄附金課税と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 における子会社等に対する債権放棄の解釈を法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの項目とグループ間取引から考察したものである。

第 1 章では、戦前からの日本における寄附金の沿革、第 2 章では、法人税法 37 条の考察、法人税法 37 条 7 項と法人税法 22 項の無償取引の考察、第 3 章では、法人税法 37 条 7 項におけるかっこ書きをその費用性や限定的な列举か例示であるかの考察を行い、第 4 章では、法人税法 37 条の寄附金から除外される法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の考察を行った。さらに、第 5 章では、法人税法 37 条 7 項により判断がなされた大洋物産事件、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の具体的な検討が行われた大和自動車交通事件の 2 つの判例についての検討を行い、第 6 章では、大洋物産事件、大和自動車交通事件に基づいて法人税法 37 条 7 項と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の検討を行った。最後にグループ間取引として、第 7 章では PL 農場事件を題材として、グループ法人税制と寄附金についての考察を行い、第 8 章では組織再編税制の考察を行い、判例として日産事件の研究を行っている。

法人税法 37 条 7 項では、「寄附金の額は、寄附金、抛出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、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。)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。」と規定している。「寄附金の額」となっているがまぎれもない寄附金課税について規定した法文である。

この7項の規定のかっこ内にある「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。」という寄附金の扱いにはならない、寄附金から除外される費用に注目をしたい。

寄附金とは、「金銭その他の資産又は経済的な利益」を「贈与又は無償の供与」をした金額を一定金額は損金として扱ってよいが、超えた金額は損金不算入とする制度である。

したがって、有償(低廉)、無償に関わらず、贈与又は供与をした場合には寄附金に該当するため寄附金の範囲は極めて広いものとなっているが、7項のかっこ書きに示された費用は寄附金とはならない。

また、法人税基本通達9-4-1、9-4-2によって、親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもので相当な理由があると認められるときの子会社支援についての取扱いが規定されている。これは子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定である。つまり、法人税基本通達9-4-1は、子会社等を整理する場合の損失負担等における寄附金からの除外の範囲を規定しており、法人税基本通達9-4-2は、子会社等を再建する場合の無利息貸付け等における寄附金からの除外の範囲が規定されている。法人税法37条7項のかっこ内と同様に寄附金から外される旨が示されている。

法人税法37条7項のかっこ書きと法人税基本通達9-4-1、9-4-2の寄附金の除外項目は広汎な寄附金課税にあるドーナツの穴のようなものである。

企業の合併や組織再編において、企業間・グループ企業間の取引の無償譲渡・低額譲渡を行う場合には、法人税法22条2項における収益だけでなく、法人税法37条の寄附金課税が論点となる。そのため寄附金課税を明らかにすることが、合併や組織再編等に対し有効な策になるのではないかと考える。これらの寄附金から除外される規定があるように、税法上の取引において、企業が有利になるため寄附金としないものがあるが、寄附金に該当するかを判断するには、その譲渡対価に費用性と対価性があるかを考えなければならない。また、企業間の取引ではその判断を行いやすいが、グループ企業間の取引では、企業の内情や取引を見ないと分からない。

グループ間取引を明らかにしていくため、本研究の目的として、企業の内情を判断する法人税基本通達9-4-1、9-4-2及び国税庁が出すタックスアンサーだけでは不十分と考えるため、寄附金の対価性や事業関連性の考察を行い、寄附金に該当しない支援とは何かを明らかにし

ていく。

本論文について概括していくと、子会社支援のための債権放棄である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 について論ずるために、法人税法 37 条の解釈の仕方、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きについて着目をし、考察を行っている。法人税法 37 条 7 項は、非事業関連説や事業関連説を用いた場合よりも、広範である非対価説が通説であり、対価性のみを要件としているため、現状の学説としても正しいと考える。

また、これに伴い法人税法 37 条 7 項のかっこ書き内の費用が限定的な列举か、もしくは例示であるかという問題があり、法人税法 37 条 7 項のみでは列举であるか、例示であるか、どちらとも採れないため、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 からかっこ書き内の考察を行っている。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 自体を更に、質疑応答事例(タックスアンサー)で補足している点や、限定的な列举である場合に法人税法 37 条 7 項ではなく、法律ではない法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 で寄附金該当性を判断しなければならない点が問題であると考えた。そのため、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの例示の 1 つであると見るのが正しいという結論に至った。そして、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの費用と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 がどう解釈されているかを第 5 章、第 6 章により考察を行い、例示説が正しいという結論に至った。

また、グループ間取引の視点から PL 農場事件を題材として、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についての考察を行っている。現在では、平成 14 年度導入の連結納税制度及び平成 22 年度改正によるグループ法人税制の導入により、寄附金を利用したあり得ない、成立しない取引となっているが、寄附金該当性を見る上で重要な判例であるので考察した。その結果、PL 農場事件の判旨は現在のグループ法人税制、寄附金課税に通ずるものがあり、二重課税を防ぐ対応としては有用な判例であったことが分かった。

そこで、本論文では、寄附金課税を考察するに当たり、寄附金から除外される項目に着目して論じていき、寄附金該当性を考察することで子会社支援のための債権放棄等のような、元来寄附とならない行為が寄附となるような事例の考察を行った。

第 1 章では寄附金の沿革を明らかにし、戦前、戦後、昭和 40 年の全文改正における寄附金制度の変遷の確認をした。

まず、明治 5 年の太政官布告第 17 号「国恩冥加ノ為米金献納ヲ止ム但シ学校病院水利堤防済貧恤窮ノ費用寄付ハ地方官ニテ聴許」において、寄附をすることが出来るという制度を始まりに、明治 20 年には、学校や病院、地方公共団体に対する指定寄附金の走りとなる制度が制定されていった。

次に、昭和 17 年は戦時中であったため、高率の税からの租税回避を封じる手段としての寄附金の損金算入限度額が設定されるようになった。そして、昭和 38 年「所得税法及び法

人税法の整備に関する答申」により、現在の寄附金の趣旨を明らかにし、昭和 40 年全文改正によって現在の形となっている。

昭和 38 年答申において、「法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なう」とされており、事業に関連しない費用は法人税法上、寄附金である旨を示している。

そして、答申や国税局のコメントを見るに、事業に関連しないこと、事業の遂行上必要なこと、相手からの反対給付を伴わないこと、無償(低廉)の贈与があることが寄附金に該当する要件のように推察された。

また、昭和 40 年全文改正により、大きな改正はないが、平成 14 年度の連結納税制度導入や、平成 22 年度改正におけるグループ法人税制の創設により、親会社、子会社間で行われていた取引は寄附金課税では行われなくなった。

戦前の勅令、戦時中の租税特別措置法、昭和 40 年の全文改正の機歴により、現在の寄附金制度が施行されている。昭和 40 年以後もグループ間取引や企業間取引において寄附金がいわれているが、その寄附金は答申で述べられている事業に関連しない寄附金である。

つまり、現行税制は国・地方公共団体等に対する本来の寄附は現在も残ってはいるが、寄附金としての論点は主に企業間取引の問題となっていることが分かった。

第 2 章では、法人税法 37 条 7 項の沿革や意義について考察を行い、条文や通達を整理して、寄附金に関する学説、法 22 条 2 項と寄附金課税に関する考察を行った。

寄附金の該当性を何処までとするかという学説において、非事業関連説、事業関連説、非対価説の 3 つがあることを確認し、その中でももっとも広汎な範囲を寄附金とする非対価説が通説であり、事業関連性を反映させないため適している。寄附金該当性を考える上では、まず対価性の有無についての検討を行い、対価性がなければ何故ないのかを事業関連性の視点から考える必要がある。

また、それに伴い、法人税法 22 条 2 項と寄附金課税の考察を行い、学説上の限定説及び無限定説、法人税法 22 条 2 項の無償取引の考え方の考察を行った。無償取引において、益金は法人税法 22 条 2 項、損金は法人税法 37 条 7 項となる。

法人税法 37 条 7 項の資産の贈与とは、民法における贈与が基本となるものと解される(民法第 549 条、民法 550 条)。同様に、経済的利益の供与とは、具体的には、金銭の無利息融資・低利融資、資産の無償貸付け・低額貸付け、債権放棄及び債務引受けなどが含まれる。経済的利益とは、一般的にいえば金銭に見積もることができる価値であると解される。

無償取引の場合、寄附金に該当する資産の贈与や経済的な利益の無償の供与は法人税法 22

条 2 項とも共通するものとなるため、限定説及び無限定説を用いて両者の関係性の考察を行った。適正所得算出説や有償取引同視説などの無償取引の学説も用いた結果、益金側である法人税法 22 条 2 項をどう解釈しようとも、損金側である寄附金の解釈に影響はないということが分かった。

平成 30 年の「収益認識に関する会計基準」公表に伴う法 22 条の 2 第 4 項の創設により、適正所得算出説と無限定説に基づいた考え方によって無償取引が法令化され、支持されたのではないかと考察を行った結果、無償取引の益金の問題は解決していると考えた。

第 3 章では、法人税法 37 条 7 項とカッコ書きの考察を行った。

法人税法 37 条 7 項の「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。」の寄附金からの除外費用の考察を行った。その結果、これらの除外費用はいずれも事業関連性があるのでカッコ書きから除外されていた。

また、昭和 38 年の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、事業関連性の有無の判断は難しく、事業関連性がない場合には利益処分の性質を持っているので、事業関連性の判断のために限度額を設け、寄附金の一部を損金にすると述べており、現状の寄附金課税制度となっている。

カッコ書きの費用はその性質上、事業関連性が必要とされているが、寄附金該当性を考える上では、そもそも事業関連性の判断が難しい。そのため、寄附金からの除外費用である法人税法 37 条 7 項のカッコ書きの広告宣伝費及び交際費の考察を行い、カッコ書きの費用は、事業関連性があることが分かった。

寄附金該当性の判断においては、事業関連性の判断は困難であるため重要視されていないが、カッコ書きの費用を見ると事業関連性は必須となっていることが分かる。寄附金該当性を否定し、子会社支援のための債権放棄等の損金算入を認めるためには事業関連性が必要だとした。

次に、カッコ書きの費用が限定的な列举(限定列举説)、もしくは例として例示されたものか(例示説)の考察を行った。寄附金の範囲や寄附金制度創設時の背景等からの考察も行ったが、同じく除外費用である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を見る必要があった。

また、昭和 40 年全文改正における制定の背景や清水惣事件の判旨からの考察を行い、カッコ書きの検討をしたが、制定の背景から見ると、カッコ書きの費用を拡大解釈することは適当ではない。しかし、実際の判例から見ると「どれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難である」とされるように寄附金の費用性の検討を行うことは難しいため、事業関連性ではなく、対価性で考慮がなされている。そうすると、対価性を保障する合理的な経済目的があれば寄附金からは除外できると読み取

ることが出来る。つまり、寄附金から除外できるということはかっこ内の費用と同等であるという論理である。

つまり、かっこ書き内の費用は法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 抜きにして考えると、限定列举説でも例示説でもどちらにも解釈できるものとなっていることが分かった。

第 4 章では、かっこ書きと同様に寄附金から除外される項目である法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 についての考察を行った。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 は子会社等に対して、損失負担等がやむを得ず行った場合の負担は関係会社や取引先等に対する寄附金ではなく、損金として取り扱うという規定であり、これが適用された場合には寄附金から外れることになる。そして、親会社等による損失負担等がやむを得ず行われるもの(必要性の要件)で相当な理由があると認められるとき(相当性の要件)の子会社支援をどう見るかによって、かっこ書きの費用が限定列举説かもしくは、例示説を採るかが変わるため、寄附金課税においては子会社等への損失負担等をどう考えていくかが重要となっていた。

まず、タックスアンサー No.5280 から置き換わった、国税庁の質疑応答事例である「合理的な整理計画又は再建計画とは」の必要性の要件と相当性の要件の考察を行った。その結果、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を詳しく解説しているものであり、内容を補てんしているものだということが分かった。法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 においては質疑応答事例で事業関連性、対価性及び経済合理性が示されており、法人税法 37 条 7 項で寄附金該当性として考慮される要件が通達に示されていることを確認した。

そして、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に基づいて法人税法 37 条 7 項のかっこ書きの検討をした。例示説を採った場合は、法 37 条 7 項のかっこ書き内での解釈が難しいために通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形と考えられ、一方、限定列举説採った場合には、子会社等に対する債権放棄等や無利息貸付等の寄附金該当性の判断を法人税法 37 条 7 項ではなく、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 から判断することになり、租税法律主義の観点から問題があると考えた。

その結果、法人税法 37 条 7 項のかっこ書き内の費用の費用該当性を法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に委任した形を採った例示説はかっこ書き内の費用を正しく示しており、一方の法人税法 37 条 7 項を無視して、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 で寄附金該当性を考慮する限定例示説は相応しくないと結論付けた。

第 5 章では、法人税法 37 条 7 項、寄附金該当性及びかっこ書き費用の該当性の判例として大洋物産事件と大和自動車事件についての検討を行った。次に、この 2 つの事件は、昭和 54 年の法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 以後、法人税法 37 条 7 項を用いられたが大洋物産事件は、一部寄附金ではないとされた事例で、大和自動車事件は、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の細かい検討が行われた事例であった。

大洋物産事件は、取引先への売上値引きと売買損失が寄附金に当たるか争われた事例で寄附金の該当性が法人税法 37 条と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 によって判断され、売上値引きは寄附金に該当するが、売買損失は寄附金ではないと判断がなされた判例である。また、大和自動車事件は、法人税基本通達 9-4-1 によって寄附金該当性が争われた事例である。国税庁の質疑応答事例「合理的な整理計画又は再建計画とは」(当時、タックスアンサー)の 7 つの要件が具体的に判断されたが、要件を満たされないために寄附金に該当すると判断がなされた。

第 6 章では、前章で概観した大洋物産事件と大和自動車事件の判例で判明した、法人税法 37 条 7、8 項の寄附金該当性の考察と法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 の考察を行った。

まず、大洋物産事件を用いて、寄附金の該当性についての考察を行った。この判例は子会社に対する援助に似た形ではあったが、債権放棄等でなく、売上値引きと売買損失の事例であった。したがって、子会社支援等のための債権放棄ではないため、法人税基本通達 9-4-1 ではなく、法人税法 37 条 7 項の「かっこ書き」により、事業関連性が判断され、売上値引きは寄附金には該当するとされた。これは、例示説が採られたためである。そして、かっこ書きには売買損失は例示されていないが、事業関連性がある費用として取り扱われ、かっこ書きに例示されていなくても、経済的利益の無償の供与の性質を持っているとは言い切れないために、寄附金には該当しないことを明らかにした。

次に、大和自動車交通事件を用いて、子会社支援等における寄附金の該当性についての考察を行った。この判例は、原告の子会社が債務超過であり、銀行やシンジケートとの信頼の喪失の恐れを理由に子会社に対しての債権放棄を行ったが、それが否認された。なぜなら、経済的合理性が通達 9-4-1、9-4-2 に該当するかについて、タックスアンサー No.5280 の 7 つの要件から判断されたが、7 つの要件が満たされておらず、債権放棄等を行う必要性や相当性が認められなかったからである。それを踏まえ、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 を用いて、子会社支援等の要件の考察を行い、必要性や相当性を客観的に判断すること及び経済合理性を明白にし、証明することが難しいことを明らかにした。

第 7 章は、グループ法人税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決(PL 農場事件)の研究を行った。平成 14 年度、連結納税制度が導入され、法人税法 37 条 2 項の導入、及び連結納税制度における寄附金制度が設けられ、平成 22 年度改正におけるグループ法人単体課税制度の創設に伴い、グループ間取引における寄附金課税の問題は解決している。しかしながら、PL 農場事件当時、グループ法人税制も法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 はない状況の判例であったものであるがグループにおける寄附金課税についての判断をする上で参考になり、グループ間取引である子会社支援のための債権放棄等を見る上では参考となる判例であった。

実は、PL 農場事件において、課税庁は法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条の寄附金課税によって、二重課税の判断をしていた。裁判所がそれを退け、現行のグループ法人税制を適用した時と同様の課税金額による課税を行った。これは法人税法 22 条 2 項と法人税法 37 条の寄附金課税における収益の認識、課税金額では対応できないものであり、法の形式よりも実質の立場を取った現行法に至る画期的な判断だと考えた。また、現在の法形式に引き直しての考察も行い、当時の裁判所の考え方が酷似していることも分かった。

これにより、PL 農場事件は現在のグループ法人税制に置き換えても理に適う判断であり、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2 に少なからず影響を与えていることが分かった。

第 8 章では、組織再編税制と寄附金該当性における問題についての考察を行った。子会社等に対する債権放棄、つまり、子会社等に対する寄附金において、その他の問題を取り扱うと組織再編に伴う寄附金か否かの問題が存在しているためである。

組織再編税制と寄附金課税との関連性を明らかにするために、東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決（日産事件）の研究を行った。同判決は、自動車の開発・製造等の事業を目的とする会社とその販売を担う連結子会社 51 社を対象として、法人税法 22 条における「収益」の該当性と法人税法 37 条における「寄附金」の該当性を示した判例となっている。

この判例の争点はいくつかあったが、本論文において注目したのは、払戻限度額超過額の寄附金該当性であった。納税者側の主張は、旧商法に従って、適正譲渡対価は 85 億円、株式の時価は 325 億円、ゆえに寄附金は 224 億円とした。しかし、課税庁側の主張は、適正譲渡対価は 715 億円、株式の時価は 730 億円、ゆえに寄附金は 628 億円とした。

また、他の払戻限度額超過額の収益の該当性や、みなし配当額の論点についての考察も行ったが、払戻限度額超過額の金額をどう捉えるかというものであった。

そして、主な論点として払戻限度額超過額の寄附金該当性を対価性と事業関連性の観点から考察を行った、そして、グループ間取引を行う中では寄附金は利用されることが分かった。組織再編を行う上では、その組織再編自体に意思が介入されているために、「贈与」したとされる可能性は高い。そのため、対価性がなくとも、このような寄附金が論点となった場合には寄附金該当性は経済合理性の考慮をされると結論を付けた。

これが、本論文における子会社支援と寄附金課税の各章毎の考察とその結果であった。本論文では、無償取引、法人税法 37 条 7 項のかっこ書き、法人税基本通達 9-4-1、9-4-2、グループ法人税制、組織再編税制などの項目に基づいて寄附金課税についての考察を行ってきた。しかし、子会社等に対する債権放棄等を明らかにするために、法人税基本通達 9-4-1ではなく、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きをどう解釈していくか、グループ間取引を行う上で法人税法 37 条 7 項と法人税基本通達 9-4-1 がどう絡んでいくかが中心となっている。

それは、法人税基本通達 9-4-1 があくまでも「通達」だからである。国税庁の質疑応答事

例も通達をより詳しく説明しているもので法律ではない。法人税基本通達 9-4-1 が法律や法令になり、法文化されることが理想であるが、通達が法人税法 37 条 7 項のかっこ書きを例示している形である現状の例示説であれば、今後も現状と変わらないものとなる。

子会社支援のための債権放棄等は通達である法人税基本通達 9-4-1 によって判断がなされ、寄附金に該当した場合は法人税法 37 条 7 項によって、損金算入限度額を超えた場合には損金不算入となる。だが、昭和 40 年全文改正以後の寄附金か否かという問題に関しては、グループ間取引は連結納税制度やグループ法人税制の創設により、解決はなされているが、寄附金該当性の問題は依然として、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きと法人税基本通達 9-4-1 のみでの解決方法しか残っていない。

そして、法人税法 37 条 7 項のかっこ書きを例示とする根拠も通達である法人税基本通達 9-4-1 である。子会社支援のための債権放棄等に対して、かっこ書きとグループ間取引からのアプローチを行ったが、かっこ書き内の費用について、かっこ書きを例としている例示説が正しいという結論を出しただけに終わった。

また、寄附金は広汎なものであるため、本論文は、子会社支援のための債権放棄等を扱うために、グループ間取引に絞った研究であるが、グループ間取引以外の取引でも寄附金は論点となる。いわゆる、租税回避に伴う、法人税法132 条や法人税法132 条の2もグループ間取引の論点となり得るだろう。そして、本論文は寄附金からの除外費用に焦点を当てるために、かっこ書きやグループ間取引の視点から、寄附金に該当しない支援である子会社支援の債権放棄等について明らかにした論文であったが、法人税法132 条や法人税法132 条の2からも検討の余地はあるかもしれない。

審査結果の要旨

(論文の主題)

本論文は、法人税法 37 条の寄附金該当性（寄附金課税）と法人税基本通達 9-4-1 と 9-4-2 における子会社支援に対する債権放棄等の解釈を、法 37 条 7 項のかっこ書き項目とグループ間取引から考察したものである。論考の結果として、諸説存在した議論に対して独自の判断を示している。つまり、寄附金の意義については非対価説を、かっこ書き項目については例示説を、そしてグループ間取引についてはグループ法人税制の採用で解決をみたかのように見えるが、依然として、かっこ書きと通達での解決となっているとの見解となっている。

(論文の概要)

本論文は、法人税法 37 条における寄附金該当性の判断を、寄附金から除外される同条 7

項かっこ書き（例示説か限定列举説か）からの検討を行うが、この際のかっこ書きの除外項目の判断には、さらに法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2 検討が不可欠として検討がなされている。その際、まず寄附金の意義については非対価説を是とし、かっこ書きについては例示説を是とすることで、通達 9-4-1 と 9-4-2 をかっこ書きの例示の一つであるとの解釈論を展開する。その上で、通達 9-4-1 と 9-4-2 の子会社支援該当性を質疑応答事例から必要性和相当性を導き出している。これらを検証するために、判例を 4 件取り上げて自説の妥当性を確認している。

第 1 章では、寄附金課税の沿革を確認し、昭和 17 年臨時租税措置法第 1 条ノ 16 が現行制度に引き継がれたこと、また、税制調査会昭和 38 年「所得税及び法人税の整備に関する答申」が、事業経費か利益処分かの区分が難しいので形式基準を評価している点を挙げている。かかる答申を受けて昭和 40 年の現行規定となったのであり、寄附金の根底には、事業との関連性がない支出であるとの認識があるとしている。

第 2 章では、寄附金該当性に関する 3 つの学説を検討し、非対価説を相当としたうえで、法人税法 22 条 2 項の無償取引との関係で、適正所得算出説や有償取引同視説での所得認識と寄附金との関係での限定説及び無限定説などの相互の検討を行い、法人税法での寄附金規定の重要性を強調している。

第 3 章では、法人税法 37 条におけるかっこ書きである寄附金除外項目を検討することによって、寄附金の有する事業経費性や利益処分性の判断を行っている。結論として、客観的に判定することは至難であるとして、対価性で判断を行い、対価性で判断する限りは、合理的な経済目的があれば寄附金から除外できるとする。また、かっこ書きの寄附金除外項目は、みな事業関連性のある費用であるので、本論文の論題である子会社支援のための債権放棄等は、事業関連性が必要であるとしている。したがって、この子会社支援を定めた法人税基本通達 9-4-1 と 9-4-2 は、かっこ書き規定に「例示説」を採ることにより、寄附金からの除外費用としての取り扱いになり、合理的な経済目的を要請するものとなるというのである。

第 4 章では、前章で行った子会社支援を定めた法人税基本通達 9-4-1 と 9-4-2 での親会社等による損失負担の「必要性和相当性」を国税庁質疑応答事例でもって考察することによって、両通達では、事業関連性、対価性及び経済合理性が示されており、法 37 条 7 項の寄附金該当性の判断要件が示されているとする。そうすると、両通達は、損金算入される限りにおいて、かっこ書きの費用と同義であって、かっこ書き例示説が正しい解釈となるという。反対に、かっこ書き限定列举説では、寄附金該当性を法律ではない通達によって判断することとなり、租税法主義の観点から問題であるとする。

第 5 章では、かっこ書きに該当する事例判例として大洋物産事件（東京地裁平成 3 年 11 月 7 日判決）と大和自動車事件（東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決）を、会社存続に係わる

やむを得ない子会社支援等の問題として取り上げている。前者では、主として法 37 条かっこ書きでもって判断されて（通達 9-4-1 は子会社支援等のための債権放棄を扱うもので、本通達には該当しない）、子会社支援のための売上値引が寄附金に該当し、発生した売買損失は寄附金に該当しないと判断された。

後者では、同じく通達 9-4-1 で子会社支援のための債権放棄を行ったが、その必要性や相当性が国税庁質疑応答事例の 7 つの要件で具体的に判断されて、寄附金に該当しないと判断された。

第 6 章では、前章の 2 判例の判示内容を受けて、子会社支援等における寄附金該当性の判断要件について検討がなされている。大洋物産事件では、かっこ書き例示説を採ることにより、売上値引には事業関連性なしと判断され寄附金に該当するとされたが、売買損失は経済的利益の無償の供与とは断定できないし、例示項目から類推できるので、寄附金には該当しないとした。大和自動車事件では、子会社支援等の債権放棄への寄附金該当性を否定するのであれば、通達 9-4-1 及び 9-4-2 の定めにより質疑応答事例の必要性、相当性が判断されて、債権放棄の費用性が決まってくると言う。しかし、両通達を用いて会社支援等の必要性や相当性を判断し、また経済合理性を証明することは、極めて困難と結論している。

第 7 章では、平成 14 年度の連結納税制度の導入と法人税法 37 条 2 項の創設、及び平成 22 年度のグループ法人単体課税制度の創設により、グループ法人間の寄附金課税問題はほぼ解決しているが、あえて PL 農場事件（大阪高裁昭和 59 年 6 月 29 日判決）を取り上げて、子会社支援のための債権放棄の課税関係を確認している。

課税庁は、法人税法 22 条 2 項と同法 37 条の適用によって、二重の課税を是としていたが、裁判所の判断は、グループ法人税に近い対応となっており、法形式よりも経済的実質を優先させて課税の中立性を確保しようとした画期的な判決と評価する。

第 8 章では、さらに考察範囲を広げて、日産事件（東京地裁平成 26 年 6 月 12 日判決）を考察の対象として組織再編に伴う寄附金課税の問題を取り上げている。日産グループ内の組織再編における減資手続きにおいて、時価相当額の払戻しを受けなかったことが子会社に対する寄附金とされ、その当否が争われた事件である（時価での払戻しは、当時の旧商法では違法となる）。払戻限度超過額の寄附金該当性を対価性と事業関連性の観点から検討するが、そもそも組織再編は明確な意思をもって経済合理性ありとして行われるもので、対価性、事業関連性については是認されてしかるべきであるが、「経済的にみて贈与と同視し得る」行為であれば寄附金と判断されると結論する。

（論文の評価）

本論文は、先行研究とは異なる分析視点（寄附金の非対価説およびかっこ書き例示説）で

行われており、この点で独自性がある。つまり、かっこ書き例示説と通達 9-4-1 及び 9-4-2 を用いて寄附金課税該当性を回避できる事例の具体化を図るというものである。具体的には、第 3 章と第 4 章に表れている解釈論である。つまり、かっこ書きの除外項目の判断には、さらに法人税基本通達 9-4-1 及び 9-4-2 検討が不可欠であることを前提として、まず寄附金の意義については非対価説を是とし、かっこ書きについては例示説を是とすることで、通達 9-4-1 と 9-4-2 をかっこ書きの例示の一つであるとの解釈論を展開する。その上で、通達 9-4-1 と 9-4-2 の子会社支援該当性を質疑応答事例から必要性和相当性を導き出しているのである。

しかし、例えば通達 9-4-1 でもって、子会社等に対する債権放棄等を肯定する（損金とする）というのであれば、通達課税であるといわれても致し方なく、かかる誹りを免れるためには、通達 9-4-1 の法令化が必要であるとの主張となっている。筆者は、この点について、本法（法人税法 37 条 7 項）のかっこ書きの例示から導出される損金項目であるとする解釈論を展開するのであるが、やはり本論文の弱点であると認めており、いささか牽強附会とするのである。

本論文は、歴史研究、法解釈、判例研究それに十分な先行研究のサーベイが行われており、論旨を展開するうえでも、多少の全体の論旨の繋がりや論証の甘さが散見されるものの、首尾一貫した主張となっている。数ある寄附金課税の先行研究とは異なった論文の問題設定が明確に示され、学術的価値を有するとともに、当該研究領域において独自の価値を有するものと評価できる。

また、博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公开发表）において、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。よって、博士の学位論文としての水準に達しているものと判断する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	幸田 亮一
副査	熊本学園大学教授	波積 真理
副査	熊本学園大学准教授	宮崎 裕士

氏 名（本 籍）	石丸 宏司（大阪府）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 34 号
学位授与の日付	令和 6 年 3 月 22 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	医療法人を利用した相続税・贈与税の租税回避に関する一考察
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 今村 寛治 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 成宮 哲也 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 岩武 一郎

内容の要旨

昭和 25 年に医療法人制度が創設された。その目的は資金集積の方途を容易にし、医業経営の非営利性を損なうことなく、医療の永続性を確保し、医療の安定的普及を図ることであった。換言すれば、戦後少なくなった医療施設を保護・育成・充実し、これに国民の健康管理を委ねようとするものであった。しかし、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であったので、厚生省は何らかの方法で民間の医療施設に恩恵を与え、それによって不足している医療施設の保護・育成・充実を図ろうとした。その具体的施策として考え出されたのが医療法人制度である。法人は相続税・贈与税（以下、相続税等という。）の納税義務を負わないとする従来の相続税法の立場を前提として、医療施設を法人化し、相続税等の負担を免れることで恩恵を与えようとした。つまり、医療法人が相続税等を回避するために利用されたのである。厚生省は、財団医療法人の設立を推し進めた。課税庁はこれを良しとはせず、財団医療法人を利用した租税回避を防止する規定である相続税法（以下、相法という。）66 条 4 項を創設した。相法 66 条 4 項は、公益法人等に財産を贈与・遺贈した場合において、贈与者・遺贈者の親族等の相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合には、当該法人に相続税等の納税義務を認める規定である。

医療法人制度により設立された財団医療法人に対して、相法 66 条 4 項が次々と適用され、相続税等の租税回避を利用した医療事業の永続性の実現は頓挫し、課税の公平が守られることとなった。

医療法人制度創設以後、時代とともに医療法人の在り方も変わっていったが、厚生労働省の方針に対して、租税回避が問題となる場面もいくつか見られた。そのたびに課税庁は対策を迫られることとなった。それは、さながら厚生労働省と課税庁との闘い、つまり医療法人の永続性の実現と課税の公平の実現の闘いのようにも見える。そして、その戦いはいまだ終わってはならず、解決されていない租税回避も存在している。

そこで本論文では、医療法人の永続性よりも課税の公平が優先されるべきであるという立場から、医療法人の永続性の実現、医療法人の支配、課税の公平をキーワードとして、医療法人制度創設から現在までの医療法人における相続税等の租税回避の事例を考察し、いまだ解決されていない、私的支配された持分の定めのない医療法人の租税回避について、支配権に財産的価値を見出すことにより、相続税法 9 条のみなし贈与の規定により課税することができないかについて検討を行った。

本論文では、医療法人制度創設期（第 1 章、第 2 章）、医療法人制度改革以前（第 3 章、第 4 章）、医療法人制度改革以後（第 5 章、第 6 章）、現在（第 7 章、第 8 章）と時系列でそれぞれの時期における租税回避問題を取り上げ考察を行った。

第 1 章では、医療法人制度の創設と相法 66 条 4 項の創設の関係の確認を行った。

昭和 25 年の医療法改正により医療法人制度が創設された。戦後少なくなった医療施設を保護・育成・充実し、これに国民の健康管理を委ねる必要があったが、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であった。そこで厚生省は、法人は相続税等の納税義務を負わないとする従来の相続税法の立場を前提として、医療施設を法人化することで相続税等の課税を免れるという恩恵を与え、民間の医療施設の増加を図ったのである。しかし、医療法人制度によって個人開業医から財団医療法人に移行したものの中には、その実態において個人開業医のそれとは異ならず、法人化が相続税等を回避するために利用されたにすぎないという実態が発生し、それが原因で、昭和 27 年に財団医療法人を利用した租税回避を防止する規定である相法 66 条 4 項が創設された。相法 66 条 4 項の趣旨は、「個人がその財産を個人に無償で取得させた場合には相続税等を課し得るけれども、公益法人等に対しなされた場合には相続税等を課し得ないとされているところから、本条 4 項は、当該財産の使用収益から生ずる利益が、直接又は間接に当該財産の提供者又は贈与者、その相続人その他の同族関係者などが受けることができる仕組み（いわゆる私的支配）を有する公益法人等に財産を譲渡するときは、当該法人を通じて実質的には当該贈与者等又は同族関係者が当該財産を私的に支配し、その利益を享受するのと同様であって、結局相続税等の課税の回避に等しいこととなるので、租税負担公平の原則の立場から、このような場合は、譲渡を受けた当該公益法人等を個人とみなしてこれに課税しようとするもの」である。

ただし、相法 66 条 4 項は、租税回避の事前的・予防的課税に過ぎず、結果的に租税回避にならない取引までその範囲に取り込む可能性があることが指摘されている。

国は一方で医療法人化を勧めながら、一方で医療法人に対して課税処分を行うという、医療関係者を結果的にだまし討ちするという状態になってしまったため、国税庁は昭和 28 年から昭和 29 年にかけて相法 66 条 4 項の適用を免除しようとする通達を発出した。この通達の発出が、憲法 30 条、84 条に規定する租税法律主義に反する行為として大いに批判された。

第 2 章では、財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用要件について考察を行った。

相法 66 条 4 項を財団医療法人に適用するに当たり、二つの点が争点となった。

1 つ目は、財団医療法人が、相法 66 条 4 項に規定する「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するか否か、つまり、財団医療法人のその性質からかんがみて租税回避防止規定が適用されるべき対象か否かである。

2 つ目は、財団医療法人への財産の移転が、相法 66 条 4 項に規定する相続税等の負担が「不当に減少する結果」に該当するか否か、つまり個々の財団医療法人について私的に支配されている状態であるか否かである。

1 つ目の争点については、東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決で、「出資持分の定めのある法人については同条が適用される余地はない」、「法第 66 条第 4 項の『公益を目的とする事業を行う法人』というその『法人』とは少なくとも出資持分の定めのない法人を意味するものと解するのが相当である」とし、「医療法人は、いわゆる営利法人ないし公益法人以外の法人に属し、更に医療事業の性質からみて『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するものというべきである」と判示した。また、東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決は「医療法人は営利法人と公益法人の中間に位し、公益を目的とする事業を行う法人に該当するものというべきである」と判示された。

これらの判決から、持分の定めのある医療法人には相法 66 条 4 項が適用されないこと、持分の定めのない医療法人には相法 66 条 4 項が適用されること、医療法人が営利法人と公益法人の中間的な法人と認識されていることが確認された。

平成 20 年度税制改正の公益法人制度改革に伴う一連の改正において、相法 66 条 4 項の対象が「持分の定めのない法人」に変更された。また、公益法人制度改革で曖昧であった営利性、公益性などの概念が整理された。

2 つ目の争点については、相続税等の負担が「不当に減少する結果」となると認められるときかどうかの判定は、従来から昭和 39 年通達に基づいていた。昭和 39 年通達は法人が私的支配されているかどうかの判定基準を規定している。東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決で、「財産の提供者等が財産を実質的に支配している場合には、財産の提供者等の相続税等の負担が不当に減少する場合を生じる場合もありうる」と判示された。つまり、私的支配してい

る公益法人等に財産を譲渡するときは、当該法人を通じて実質的には財産の提供者等がその利益を享受するのと同様であって、相続税等の租税回避に等しいこととなる。

財団医療法人への財産の移転に関する一連の裁判では、昭和 39 年通達の要件に基づき判断が行われ、財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用される判決が連続して出されることとなった。

平成 20 年度税制改正の公益法人制度改革に伴う一連の改正において、昭和 39 年通達の内容は相令 33 条 3 項に承継され、「不当に減少する結果」の明確化が図られた。ただし、昭和 39 年通達では要件に該当する場合には「不当に減少する結果」と認められるのに対して、相令 33 条 3 項ではすべての要件に該当する場合には「不当に減少する結果」と認められないと規定されている。相令 33 条 3 項は、要件すべてを満たしている場合には不当減少がないと定められているため、納税者も課税庁も判断に迷うことが指摘されている。しかし、それは私的支配の判断をより正確に行うために、要件に規定できない客観的事実を相法 66 条 4 項の適用の判断材料として考慮する余地を残しているといえる。相法 66 条 4 項は租税回避の事前的・予防的課税に過ぎず、結果的に租税回避にならない取引まで範囲に取り込む可能性があるため、判定基準の明確化と、要件に規定できない客観的事実を判断材料としてどの程度考慮するかのバランスが今後の課題となる。それは、いわば納税者の予測可能性と課税の公平のバランスの問題である。

第 3 章では、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻し額について考察を行った。

財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用されてから、財団医療法人の設立は減り、持分の定めのある医療法人が増加した。所得税率と法人税率の差の恩恵を受けるために法人化したものが多いと考えられる。そして、昭和 60 年の第一次医療法改正において、医師が一人であっても医療法人が設立できる一人医師医療法人制度が創設され、一人医師の持分の定めのある医療法人が急増する要因となった。

持分の定めのある医療法人では、出資者の退社時や法人の解散時には、出資持分に応じて払い戻しや、残余財産の分配を受けることになるが、配当が禁止されている医療法人では、年月が経過するにしたがって資産が蓄積され増加するのが通常である。退社時点での増加した時価による純資産を基礎にした出資持分を払い戻すことになれば、その額は高額となり、医療法人の事業の継続が危うくなる可能性も出てくる。出資持分払戻請求による事業継続危機の問題は、出資者の死亡により相続が開始された場合の出資持分の相続税負担についても同様である。

持分の定めのある医療法人のモデル定款では、出資額の払戻しについて、「出資額に応じて」請求することができると定めているが、この出資額に応じてという定款の解釈には、「出資額割合説」と「出資額説」の対立が存在しており、行政解釈や多くの下級審判決では「出資額

割合説」による理解を示していた。出資額割合説では、医療法人の全財産に対して、出資割合に応じた額の請求ができると解するのにに対して、出資額説では出資した額の限度でのみ請求ができると解される。この対立は換言すれば、持分の定めのある医療法人の性質が、営利であるのか、非営利であるのかの対立でもある。

最高裁 22 年 4 月 8 日判決は、「出資額説」に立脚した原審の判決を覆し、「出資額割合説」に立脚する判決を示した。この判決により、内部留保の多い医療法人が社員の退社や死亡によって、医療機関が急に廃業に追い込まれるという可能性がより現実味をおびてきた。また、最高裁において、持分の定めのある医療法人の性質が、配当制限付きではあるが、営利であることが示された。

厚生労働省は、出資持分払戻請求による事業継続危機の問題の解決策として、出資額の限度での払い戻しを認める法制度、出資額限度法人制度の導入の検討を行った。一方で出資額を限度として払い戻しをするという定款変更を有効とする最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決が出された。つまり、定款の規定により出資持分払戻請求権を制限することが可能であることが示された。

第 4 章では、出資額限度法人の出資持分評価について考察を行った。

持分の定めのある医療法人の相続税法上の評価額は、財産評価基本通達にその評価方法が規定されていなかったため、原則として企業組合等の法人に対する出資に対する評価方法を規定した評価通達 196 に定める方法に準じて、課税時期における当該法人の純資産価額を基にして、出資の持分に応ずる価額によって評価されてきた。これは、相続税法上も私法と同様に「出資額割合説」を採用してきたことを意味している。

しかし、最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決により私法上は定款変更により出資持分の払戻し制限の効力が認められる判決が示され、税法上の取扱が注目されることとなった。

最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決の判断に対して、厚生労働省は国税庁に出資額限度法人の課税に関する照会を行った。

厚生労働省の照会に対する国税庁の回答は以下の通りであった。出資額限度法人での出資持分請求権は出資額に限定されることから、相続される出資持分請求権は出資額と評価されることになるが、払戻しを受けた社員以外の社員の持分の評価が、純資産評価による財産価値から出資額を控除した分が増加することとなる。この増加につき退社した社員から他の社員へのみなし贈与とする、つまり相法 9 条を適用するというものである。この見解の背景には、医療法上は、再度の定款変更で「出資額を限度として」という部分を、変更前の「出資額に応じて」という定めに後戻りさせることを禁じられていないことなどがあつた。

また、同族支配に該当しないための 4 要件を満たす場合に限り限定的に税法上もその効力を認められるが、条件があまりに厳しいため、その取扱の適用を受ける医療法人がほとんど

見受けられない状況にある。

最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決では、出資持分の払戻しは「自治的に定められる定款によってさまざまな内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、ある一時点で定款の定めにより財産の分配が制限されたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、再度定款変更を行うことにより、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性を有する。また、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいうまでもない」と判示し、最高裁判決においても税法上は出資持分の払戻しに関する定款変更の効力は認められないことが再確認された。

この結果、出資額限度法人制度は出資持分払戻請求による事業継続危機の問題の解決策としては不完全なものとなった。

第 5 章では、医療法人の公益性と営利性について考察をおこなった。

医療法人制度は、制度創設時より剰余金の配当が禁止され、営利性が否定された法人制度であるが、いわゆる持分があると誤って判断されてきたことを原因として医療法人の永続性・継続性が確保できないといった問題が生じていた。そのような状況を踏まえ、改めてその非営利性を検証するとともに、地域社会が求める公益性の高い医療サービスに対応する医療法人を新たに再構築することを目的として、平成 18 年に医療法人制度改革が行われた。持分の定めのある医療法人の設立は認められないこととなり、改革後の新規設立は持分の定めのない医療法人が主流となった。従前の持分の定めのある医療法人は、当分の間は医療法人制度改革の規定が適用されず、経過措置型医療法人とされた。ただし、経過措置型医療法人は当分の間存続が認められているにすぎず、事業承継税制に馴染まないとして、中小企業に対する事業承継税制が適用できないこととなった。

公益法人制度改革以前は、公益を営利と対置させて理解することが通説となっていた。これは、民法 34 条が公益法人、民法 35 条が営利を目的とする社団について規定していたことに由来する。しかし、公益法人と営利法人という区分では、その中間に営利でも公益でもない事業を行う法人が生じ、分類としては完全なものとは言えなかった。公益法人制度改革以後、法人を営利か非営利かで区分し、公益法人は非営利法人のうち公益認定を受けたものという位置づけになり、分類に穴がなくなった。新たな法人制のもとでは、営利とは、その活動が収益を目的としていることではなく、収益活動によって得た利益の社員に対する分配が予定されていることを意味する。したがって、非営利とは、剰余金配当請求権も残余財産分配請求権もないことである。非営利法人とは持分の定めがない法人のことである。

他方、平成 16 年 12 月に「規制改革・民間開放推進会議」が公表した「規制改革・民間開放の推進に関する第 1 次答申」において、株式会社の医療経営への参入が提言された。医療機関にとって、銀行借入以外の直接金融方式も含めた多様な資金調達手段を有し、経営の透

明性の向上等のための近代的な経営のノウハウを持つ株式会社が医療機関に参入することは、医療機関相互の競争の促進を通じて、患者の選択肢の拡大を促すとともに、患者本位の質の高い医療サービスを促進することになるというのが提言の主な理由である。厚生労働省は、「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申」の株式会社の医療経営への参入の提言に対して、医療の本質である「営利を目的としない」ことを徹底することで対抗した。医療法人制度改革は、当時の規制緩和論としての株式会社の参入を阻止するための意味合いが強く、医療経営のあり方について総合的な検討が行われたわけではない。現在でも経過措置型医療人が数多く残っており、また、非営利を徹底しても私的支配されている医療法人であれば実質的には営利法人であるのと大きな相違はない。医療法人制度改革により公益性の高い医療法人として新設された社会医療法人の認定要件が、私的支配を排除する要件となっていることから、あくまでも一般の医療法人には公益性は求めず、私的支配が可能なままでの永続性の確保を目的とした制度となった。

第6章では、持分の定めのある医療法人から持分の定めのない医療法人への移行について考察を行った。

出資額限度法人は出資持分評価につき、税法上の効果が認められないため、事業継続危機の問題を根本的に解決する方法とはならない。そのため、厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業継続危機の問題の解決策として、持分の定めのない医療法人への移行を推奨した。持分の定めのない医療法人は持分がないため、持分の払戻しの問題がなく、社員が死亡した場合の出資持分の相続税負担の問題もない。まさに医療法人制度創設時に厚生省が民間の医療施設に与えようとした恩恵と同じである。しかし、医療法人が私的に支配されている場合には移行に際し、相法9条と相法66条4項の適用のリスクがある。そこで、厚生労働省はその解決策として認定医療法人制度を創設し、租税特別措置法をもって租税回避防止規定を適用除外としたのである。私的支配された医療法人が租税回避行為を行うことを容認する規定は、個人事業や他の法人との課税の公平が保たれない状況を生み出している。

医療法人に対して、医療という事業の性質にかかわらず租税回避防止規定が適用されることは過去の判例からも明らかであり、持分の定めのある医療法人の大部分が個人開業医と変わらぬ一人医師医療法人である。また、医療法人制度改革の非営利性の徹底の目的が株式会社参入の防止であることを鑑みれば、移行に際して租税回避防止規定を適用除外する理由はないと思われる。

この相法66条4項適用除外の要望は、平成23年から日本医師会が出していた。厚生労働省は平成29年度税制改正要望事項として提出し、平成29年度税制改正で措法70条の7の10が創設された。日本医師会は、持分の定めのある医療法人が出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を

上回る場合には、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないことも同時に要望していた。

平成 29 年度税制改正で措法 70 条の 7 の 10 が創設されて以降、日本医師会は持分の定めのある医療法人が医業経営において適切な事業体であるとし、持分の定めのある医療法人への相続税等の納税猶予の創設、出資の評価方法の改善などを要望している。

日本医師会の税制要望は、平成 29 年の要望では持分の定めのない医療法人への移行を推進する立場をとっていながら、平成 30 年には、経過措置型医療法人の事業承継税制創設を要望するなど、一貫性のないものとなっている。

この租税回避防止規定の適用除外の根底には、医療機関の意見を代弁する日本医師会に厚生労働省が忖度せざるを得ない状況がある。

第 7 章では、一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定について考察を行った。

一般社団法人等は、会社法の会社等と異なり出資持分がないことから、それを利用して、相続税の負担を回避しようとする動きがみられるようになってきた。すなわち、株式会社であれば、法人が保有する財産は株式の評価額に反映され、株主が死亡した場合には株式の相続に対し相続税が課されるのに対し、一般社団法人等については、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならないことになる。

この租税回避を防止するために一族で実質的な支配を維持している法人に対し、支配力の承継を通じた実質的な財産移転があったものとして課税する規定である相法 66 条の 2 が創設された。具体的には、一般社団法人等の理事が死亡した場合において、その一般社団法人等が私的支配の要件を満たす法人である場合には、その死亡の時ににおける一般社団法人等の純資産額を、その時ににおける同族理事の数に 1 を加えた数で除した金額を、遺贈により取得したものとみなし、その一般社団法人等に相続税を課税するというものである。

この規定の問題点は、課税の時期、納税義務者、課税財産の範囲などあらゆることが擬制されている点である。本来は慎重に扱うべきであるみなし規定を複数使用し、財産の移転がないにもかかわらず相続税等を課税している。この規定は課税要件明確主義に抵触する恐れがあると思われる。

第 8 章では、持分の定めのない医療法人への相法 9 条の適用について考察を行った。

医療法人制度改革後、医療法人の新規設立の主流となった非営利性の徹底された持分の定めのない医療法人であるが、持分の概念がないため、事業承継の際に相続税等が課税されることはない。他方で、社員や役員についての制約はなく、同族関係者が社員や役員の大多数

を占めることにより、法人を私的支配することが懸念されている。それは相続税等の租税回避とも判断されかねない状況である。

しかし、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていない。そこで同族支配された持分の定めのない医療法人における支配権の移転について、相法 9 条の適用が可能であるか否かについて検討を行った。

相法 9 条の趣旨は、法律的には贈与又は遺贈により取得した財産でなくても、その取得した事実によって実質的にこれらと同様の経済的効果が生ずる場合においては、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与又は遺贈により取得したものとみなして、相続税等を課税することとしたものである。相法では 7 条から 9 条がみなし譲渡の規定となっているが、9 条は「その他の利益の享受」というような概括条項を規定しており、代表的な適用事例に同族会社における跛行増資による株式評価の増加がある。一般的には同族会社が適用の対象と考えられている相法 9 条であるが、国税庁及び裁判所は同族会社という概念のない医療法人にも適用があり得る見解を示している。平成 16 年厚生労働省照会では、持分の定めのある医療法人の一類型である出資額限度法人への相法 9 条適用の要件である同族支配要件を具体的に示している。

持分の定めのある医療法人に相法 9 条が適用された 2 つの判例（横浜地裁平成 18 年 2 月 22 日判決、広島高裁平成 28 年 7 月 27 日判決）では、公益的な性質を持つ医療法人に相法 9 条を適用することに問題は無く、厚生労働省照会が医療法人における相法 9 条の適用要件である同族支配要件を明らかにしたものであると判示した。

持分の定めのある医療法人の出資持分の評価は、評価通達 194-2 に規定されている。評価通達 194-2 は取引相場のない株式の評価に準じて規定されているが、大きく異なる点が 2 点ある。評価に配当と支配権が考慮されていない点である。持分の定めのある医療法人では剰余金の配当が禁止されているため、配当が考慮されていない点は妥当である。しかし、取引相場のない株式の評価が支配権の有無によりその価値が変わるのに対して、持分の定めのある医療法人の出資持分の評価は支配権の有無によりその価値が変わらないことには問題がある。株式においては出資と議決権が不可分であるのに対して、医療法人では出資持分と議決権が分離していることが原因であると考えられる。令和 2 年 7 月 8 日裁決では民間の鑑定事業者の株価の算定額が認められたが、株価倍率法による株主価値の分析において、価格時点以前 1 年間の上場会社を対象とした買収実例を参考に、支配権プレミアムを 30% から 35% 加味した。支配権プレミアムとは、支配権のない株式よりも支配権のある株式の価値が高く評価されることを意味する。つまり、支配権には出資持分と切り離された財産的価値があることを示している。中小規模の医療法人では、支配権を持つことで、経営に関するほとんど

の事項についての決定権を持つと同時に、法人で得た利益を配当以外の形で社員や役員に還元することができる。中小規模の医療法人においては共益権に財産的価値があると考えられる。

医療法人制度の立法趣旨、医療法人制度改革の趣旨から、医療法人制度に相続税等を回避する目的があることおよび医療法人制度自体が相続税等を回避できるように制度設計された異常な法形式であることは明白であり、租税回避を防止するために、出資持分の概念のない、同族支配された持分の定めのない医療法人において、社員の入退社時に、支配権の移転により、相法 9 条が適用されるべきである。

最後に、第 1 章から第 8 章の考察から私見を述べた。

第 1 に、厚生労働省が医療法人を保護する理由であるが、まず、医療が国民にとってこれからも永続的に必要な事業であることは疑いのない事実である。厚生労働省は医療の永続性を確保する必要がある。他方、医療法 7 条では、営利を目的として、病院、診療所又は助産所を開設しようとする者に対しては、許可を与えないことができることを規定している。この規定が、医療が非営利を原則とする根拠である。個人事業を考えた場合に二つの問題が発生する。一つ目が、相続が発生した場合に、相続税を課せられて事業を永続的に行うことが困難な状況が発生する可能性がある。二つ目が、個人事業においては家事と事業の境界があいまいである場合が多いが、非営利性が担保できるかである。持分の定めのない法人であれば、配当や残余財産の分配を禁止することで非営利を担保しつつ、持分の概念がないため相続税を課されることがない。これが、厚生労働省が医療法人を保護する一番の理由であろう。ただし、医療法人制度創設当初と現在の「営利を目的としない」では意味内容が変化しており、医療が現在の意味における非営利である必要があるのかについては検討が必要であろう。

第 2 に、医療の永続性と課税の公平はどちらが優先されるべきであるかであるが、これはどちらも守られるべきものであるといえる。しかし、医療法人の永続性と課税の公平の比較であれば、課税の公平が優先されるべきであるといえるであろう。医療法人の永続性は医療の永続性を達成するための手段であり、目的ではない。医療法人の永続性を実現するために課税の公平が維持できないのであれば、医療の永続性はほかの方法によって達成されるべきであろう。

第 3 に、相法 66 条 4 項、相法 9 条には、それぞれどのような役割があるのかであるが、医療法人における租税回避の方法は大きく 3 パターンになる。

1 つ目は、私的支配している持分の定めのない医療法人へ資産を移転することにより、その法人をビークルとして相続税等を課されことなく相続人等に資産を移転する租税回避である。財団医療法人の設立、持分の定めのある医療法人から持分の定めのない医療法人への移行などが該当する。この租税回避には相法 66 条 4 項が適用される。

2 つ目は、同族支配している持分の定めのある医療法人で、出資持分を放棄することなどにより、相続税等を課されることなく他の持分権者に出資持分を移転する租税回避である。出資額限度法人制度、跛行増資などが該当する。この租税回避には相法 9 条が適用される。

3 つ目は、持分の定めのない医療法人を私的支配し続けることにより、実質的には個人が資産を保有している状況にあるにもかかわらず、半永久的に相続税等が課されることがない租税回避である。財団医療法人の設立、持分の定めのない医療法人の設立、持分の定めのある医療法人から持分の定めのない医療法人への移行が該当する。この租税回避には租税回避防止規定が適用されていない。一般社団法人等における同様の租税回避に関しては相法 66 条の 2 が適用されるが、医療法人は相法 66 条の 2 の適用対象となっていない。また、相法 66 条の 2 の規定自体にも問題がある。本論文により、社員の入退社時の支配権の移転について相法 9 条が適用されるべきであることを確認したが、支配権の評価方法は定まっておらず、適用に至っていない。早急な対応が望まれる。

第4に、課税の公平の実現に最も適した医療法人の形態はどの形態であるのかであるが、社会医療法人のように私的支配を排除した公益性の高い医療法人であれば、持分の定めのない社団医療法人が適していると思われる。出資持分がないので、出資持分払い戻しの問題も、高額な相続税の負担もなく、法人の財産を私的に支配されることもない。医療の永続性の実現にも課税の公平の実現にももっとも適していると考えられる。他方、私的支配を前提とするのであれば、出資持分と議決権が分離している財団法人、社団法人は租税回避の可能性が高まるため、採用されるべきではないと考えられる。医療という事業が一般の事業よりも、人的資源に頼る部分が大きいためと考えると、出資持分と議決権は一体であるが、社員1人1議決権である合同会社が適していると考えられる。

審査結果の要旨

（論文の主題）

医療法人の行う相続税等（相続税及び贈与税）の租税回避について、医療の非営利性と公益性を盾に、その継続性を主張する厚生労働省と医療法人だけを特別扱いせず、公平な課税を実現しようとする課税庁との対抗関係を、相続税法 66 条 4 項と同 9 条の適用を中心として検討を行い、独自の支配権という概念で一定の解決策を論じている。

（論文の概要）

法人は相続税等（相続税及び贈与税）の納税義務を負わないとする立場を前提とする医療法人改革を進める厚生労働省（厚生省）と課税の公平をうちだす課税庁との相克をテーマと

した論文であると評することができる。持分の定めの有る無しで医療法人化を展開して、相続税等の負担を回避しようとする厚生労働省に対して、相続税法 66 条 4 項による同族支配の公益法人等を個人とみなす規定の創設や相続税法 9 条のみなし贈与規定の適用、さらには同族による支配力の継続を通じた財産移転があったものとして課税する相続税法 66 条の 2 の新設で課税庁は対抗したのであった。

医療法人の非営利性を重視しての事業の永続性の実現と医療法人の支配をキーワードとして、医療法人制度創設から現在に至るまでの医療法人における相続税等の回避事例を考察して、まだ残る租税回避行為への対策を提言している。

まず、論文の全体の構成を示すと、以下の通りである。

はじめに

第 1 章 医療法人制度と相法 66 条 4 項の創設

第 2 章 財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用

第 3 章 持分の定めのある医療法人の出資持分払戻し

第 4 章 出資額限度法人の出資持分評価

第 5 章 医療法人の公益性と営利性

第 6 章 持分定めのない医療法人への移行

第 7 章 一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定

第 8 章 持分の定めのない医療法人への相法 9 条の適用

おわりに

次に、各章ごとの論点を、医療法人の変遷とそれを巡る課税制度の対応という視点で述べることで、論文の概要を示したい。

昭和 25 年の医療法人制度の創設以来、厚生省は、医業の公益性・非営利性を確保しつつ、医業の永続性と国民の健康管理をこの医療法人に委ねようとしてきた。換言すれば、医療法人化することで、相続税や贈与税（以下、「相続税等」という）の納税義務を負わないという相続税等の原則的立場を利用した恩恵を与えたのに対して、課税庁は、医療法人を利用した租税回避を防止するために相続税法（以下、「相法」という）66 条 4 項を創設して対抗したのである。相法 66 条 4 項は、公益法人等に財産を贈与・遺贈した場合において、贈与者・遺贈者の親族等の相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合は、当該法人に相続税等の納税義務を認める規定である。

厚生省は、当初から持分の定めのない財団医療法人への遺贈等による現物出資による設立を勧めたが、これが相法 66 条 4 項の「不当に減少する結果」に該当することとなると、今度は、持分の定めのある医療法人への移行を推し進め、それが主流となる。しかし、持分の定めのある医療法人では、配当が禁止されるため、年々、資産が蓄積されていき、退社時点

での時価評価による資産の払戻しは、その際の評価問題と資産の流失による事業継続の危機を招くこととなった。そこで、社員退社時の払出し額の算定において、「出資額割合説」と「出資額説」の両説が対立していたが、定款に「出資額を限度として」と規定することにより、「出資額説」を採ることで、資産の保全を図ることとなる。出資額説に基づいた出資額限度法人が今度は主流となり、医療法人の永続性は確保されたかに思えたが、課税庁は、定款規定により出資持分を任意に評価できる恐れがあり、これを利用した租税回避が想定されるとして、医療法人への資産の移転があった場合には、相法 9 条の「みなし贈与」の規定が適用されるとしたために、出資額限度法人制度は、事業継続性の問題の解決策とはならなかった。

平成 18 年に公益法人改革が行われて、厚生労働省は、医療法人の非営利性の徹底を目的として、持分の定めのない医療法人のみを認める方向への政策転換を図り、既存の持分の定めのある法人を経過措置型医療法人と位置づけて、持分の定めのない医療法人への移行を推進した。しかし、この移行は、医療法人が私的に支配されている場合（法人に理事や社員の同族関係者が占めることによって、法人を私的に支配する場合）には、移行に際し、相法 9 条と 66 条 4 項が適用されるリスクがあるために、移行推進策として認定医療法人制度を設けて、納税猶予等の税制優遇措置を採っている。平成 20 年になって、剰余金の分配を目的としない、しかも持分の定めのない法人である一般社団法人の設立が認められるようになると、また新たに、この一般社団法人に財産を移し、永久に相続税等を回避して、実質的に財産を承継することになる支配権の承継を通じた移転（以下、「支配権の移転」という）によるスキームが利用されるようになった。これに対処する措置が、相法 66 条 4 項であったが、同条項の適用は財産の移転時に発動されるものであり、租税回避防止措置としては十分ではなかった。支配権の移転に対しても財産の移転があったものとみなして課税する相法 66 条の 2 が創設されることとなった。

昭和 25 年医療法人設立から今日に至るまでの医療法人の変遷とそれを巡る課税制度の対応は、以上のようにまとめることができるという。

（論文の評価）

本論文の特徴は、医療法人の存続を巡っての医療法人と課税庁との間における法人存続（永続性）と公平な課税（公平性）のせめぎ合いに対して、一石を投じる論考となっている点である。

本論文の評価されるべき点について、まとめておきたい。

第 1 点目は、厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業継続危機の問題の解決策として、持分の定めのない医療法人への移行を推奨したが、この推奨した理由は、持分がないため、持分の払戻しの問題がなく、社員が死亡した場合の出資持分の相続税負担の問題もない

ことであった。しかし、医療法人が私的に支配されている場合には移行に際し、相法 9 条と相法 66 条 4 項の適用のリスクがあるので、厚生労働省はその解決策として認定医療法人制度を創設し、租税特別措置法をもって租税回避防止規定を適用除外としたのであるが、それは私的に支配された医療法人が租税回避行為を行うことを容認する規定であり、個人事業や他の法人との課税の公平が保たれない状況を生み出すと指摘する。医療法人制度改革の非営利性の徹底の目的が株式会社参入の防止であったことに鑑みれば、移行に際して租税回避防止規定を適用除外する理由はないとも指摘する。

第 2 点目は、一般社団法人等は、会社法の会社等と異なり出資持分がないことから、それを利用して、相続税の負担を回避しようとする動きがみられる点である。すなわち、株式会社であれば、法人が保有する財産は株式の評価額に反映され、株主が死亡した場合には株式の相続に対し相続税が課されるのに対し、一般社団法人等については、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税は、半永久的に課税対象にならない。そのため、かかる租税回避を防止するために一族で実質的な支配を維持している法人に対し、その一般社団法人等に相続税を課税するとされたが、課税の時期、納税義務者、課税財産の範囲などあらゆる点が擬制されている点で、本来は慎重に扱うべきであるみなし規定を複数使用し、財産の移転がないにもかかわらず相続税等を課すこととなり、この規定は課税要件明確主義に抵触すると主張する。

第 3 点目は、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていないが、この際同族支配された持分の定めのない医療法人における支配権の移転に対して、相法 9 条の適用が可能であるか否かの検証を行っていることである。

株式会社における出資と議決権が不可分の株式と異なり、医療法人の支配権には出資持分と切り離された財産的価値があることを検証した上で、資持分の概念のない、同族支配された持分の定めのない医療法人においては、社員の入退社時の支配権の移転に対して、相法 9 条が適用されるとの主張となっている。

本論文は、このような対応を、「厚生労働省と課税庁の闘い」であり、「医療法人の永続性の実現と課税の公平の実現の闘い」でもあると表している。この「闘い」を、厚生省および厚生労働省が国民の健康管理と医療の安定性を図るために採ってきた医療法人改革（医療法人の永続性）とそれに対する課税庁の租税回避防止策（課税の公平）とに対比する形式で論究されている。その際の論究の基軸は、制度の沿革からの検証、裁判例の検討そして条文の解釈に置いており、医療法人の経営実務と税務に精通した実務家ならではの論文として高く

評価できる。

上記のまとめ第1点目から第3点目までに示した評価は、本論文における学術的あるいは社会的な意義を有すると認められる点であるとともに、当該研究領域における独自の価値を有するものと評価したい。また、研究テーマに即した先行研究が適切に提示され、正確な読解や的確な評価が行われており、論旨を展開するうえで適切に言及されている。

博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）においても、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士学位論文としての水準に達していると認められるので、博士の学位を与えるに値する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	今村 寛治
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也
副査	熊本学園大学教授	岩武 一郎

氏 名（本 籍）	末永 統大（福岡県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 35 号
学位授与の日付	令和 6 年 3 月 22 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	納税義務の拡張としての第二次納税義務制度の研究 — 国税徴収の確保と第二次納税義務者の権利救済を中心として —
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 今村 寛治 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 成宮 哲也 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 岩武 一郎

内容の要旨

（１）税務大学校の教科書には、国税徴収法（以下、単に「法」という場合あり）は、「国税が国家存立の財政的な裏付けとなっており、国税徴収の確保が国家活動の基礎を成すものであることに鑑み、国税が納期限までに完納されない場合の徴収に関する執行手続を規定している。」（税務大学校『国税徴収法（基礎編）[令和４年度版]』１頁）と記されている。

したがって、国税徴収法の目的は、「国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする。」（徴収法１条）としている。

以上の記述で理解できることは、国税は国家財政の基礎をなすもので国税徴収の確保は極めて重要である、したがって、国税が納期限までに完納されないときは、滞納処分その他の徴収手続を執行して、国税収入の確保を図るのだという国家の強い意思が窺えるのである。そのためには、国税優先とはいうものの、私法秩序を尊重しつつ、負担の公平を失しないように納税義務の適正な実現を図る必要があるのである。換言すれば、憲法 30 条の納税の義務の貫徹である。

国家存立の基盤をなす国税収入は、納期限までに完納されなければならないが、完納されない場合には、租税債権の強制的実現を図る手続として行政処分である滞納処分が行われる。滞納処分が行われるためには、前段階として、租税債権を確定させる課税処分がなければならない。先行の課税処分があつて、後行の徴収処分が行われることとなる。この両者は、そ

れぞれ別個の法的効果を目的とする処分であることから、その間には、違法性の承継は、通常ないといわれている。

この際、納税者の財産について徴収処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、一定の要件を満たす者に補充的に納税義務を負担させる制度が、本論文の対象とした第二次納税義務制度である。第二次納税義務制度は、本来の納税義務者の納税義務を一定の関係のある第三者に対したて負わせることにより、国税徴収の確保を図るのであるから、「納税義務の拡張」といわれている（前掲税務大学校、70頁）。

第二次納税義務の基因となった納税義務を主たる納税義務というが、第二次納税義務は主たる納税義務との間において、附従性と補充性を有している。ここでも、主たる納税義務と第二次納税義務は、法律的には別個の義務であり、一方に生じた事由は他方に影響を及ぼさない（違法性の承継もない）。仮に、連続した行政行為間で、先行行為の違法性が後行行為に承継されとしても（違法性の承継）、先行行為である主たる課税処分には行政処分としての公定力が認められており、裁判等による取消がなされない以上は、先行行為の違法性を争えない。

したがって、第二次納税義務者に対する権利救済を考えた場合には、本来の納税義務者の主たる納税義務と第二次納税義務者の納税義務との一体性・連続性を重視して違法性の承継を認める積極説と、もう一方は、両者の義務はそれぞれ別個の法律効果を生じさせる強制処分であるから違法性の承継はなく、したがって、公定力に支配されるとする消極説とがある。周知のように、行政事件訴訟法の改正（平成16年）による支援も受けながら、最高裁昭和50年判決および最高裁平成18年判決を経て、徐々に消極説から積極説へと流れを変えつつあり、第二次納税義務者の権利救済の重要性が認められるようになってきたのである。

しかし、この流れは、課税庁からすると一度手にした権限を、徐々に手放す変化でもある。

昭和31年10月8日「租税徴収制度調査会第10回速記録」¹によると、課税庁の詐欺行為取消訴訟による実効性が上がらないという現状を打開するために、一定の要件で相手方に第二次納税義務を負わせるという規制を選択したのである。つまり、課税庁が訴訟による手間や日時を省き、徴税の早期確保を実現する手立てを、第二次納税義務制度に負わせたのである（吉国二郎幹事説明）との説明がある。

かかる第二次納税義務制度の創設理由からして、第二次納税義務制度は、主たる納税義務から第二次納税義務への「納税義務の拡張」であり、本来の納税義務者に実質的に財産が帰属していると認めても公平を失することがないのであれば、形式的に権利が属する第二次納税義務者に補充的に納税義務を負わせることにより、徴税手続の合理化を図る制度であると

¹ 青山善充・碓井光明編集代表『日本立法資料全集 国税徴収法〔昭和改正編〕（1）』（信山社、2002年）326頁

いえる。この際の手続を、詐害行為の取消請求訴訟ではなく、行政処分で行えるようにした徴税手続の合理化であったのである。

換言すれば、私法上においては、債権者の自力執行が禁止されているのに対し、国税の場合、国税の重要性及び特殊性に加えて、国税の徴収が大量性、反復性を有し、その徴収のために煩雑な手続を要求することが困難であることを考慮して、徴収職員に自力執行権が与えられている（自力執行権とは、債務不履行があった場合に、債権者自らが、強制手段によって履行があったのと同じの結果を実現させる権限である）。

このように考えると、徴収職員による自力執行権で第二次納税義務者から徴収不足額を徴収できるのであるから、主たる納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の徴収処分は別個独立した義務であるとのことで、違法性の承継を否定した消極説は、国税徴収の確保の観点からは、都合が良かったといえる。

また、視点を変えれば、申告納税制度（自主申告、自主納税）でありながら、期限までに納税しない納税義務者がいて、しかも、納税の資力があるのも拘わらず、第三者に財産を移転して滞納税額の納付回避を図る行為を見逃すのであれば、申告納税制度自体の存立が危ぶまれるのである。その意味でも、第二次納税義務制度は、徴収の貫徹による国税徴収の確保と申告納税制度の維持に必要な制度であるということになる。

一方、通常の納税義務者は、更正の請求（国税通則法第 23 条）を始めとして不服申立て（国税通則法第 75 条以下）に関する条文が規定されており、権利救済が図られている。主たる納税義務の成立及び第二次納税義務の確定過程を知りうる立場にはない第二次納税義務者は、そもそも不利な立場であるにもかかわらず、自己の権利救済のための明文規定もないとすれば、突然、新たに課された第二次納税義務に異議がある場合、権利救済は、いかにして確保されるのであろうか。権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法 114 条・行政事件訴訟法 3 条）ということになる。

このように、申告納税制度の維持のためにも、強力な第二次納税義務制度は必要であり、また、第二次納税義務者の権利救済制度が未整備の状態であり続けることは、徴税の確保の実現のために必要だったのである。

（２）以上が本論文の簡単な問題意識である。以下では、本論文の各章で得られた知見をまとめ、本論文の問題意識の解決としたい。

第 1 章では、第二次納税義務の概要と意義について、相続税の連帯納付義務との比較において述べた。

まず、両者の納税義務の成立と確定について検討した。第二次納税義務は、主たる納税義

務が法定の要件を充足する事実（主たる納税義務者が国税を滞納しているとか、納税義務になお徴収不足が生じているなど）が発生したことにより抽象的に成立していた納税義務が、納付告知処分によって確定される。一方、連帯納付義務は、自らは納税義務を履行したにも拘わらず、さらに共同相続人の納税義務について、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わされる。この点は、第二次納税義務と同じ苛酷さであると言えるだろう。ただし、連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項の規定により、「互いに連帯納付の義務の責めに任ずる」と規定されているところから、不意打ちには違いないが、充分、予定された義務（最高裁は「特別の責任」という）である点で、第二次納税義務と大きく異なる。

次に、附従性と補充性だが（連帯納付義務には、補充性はない）、第二次納税義務は、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、一定の関係にある第三者に対して補充的に課される納税義務である（最高裁平成 18 年判決）のであれば、この第二次納税義務の有する補充性は、徴収不足要件を満たした場合の納税負担義務を現したものであり、まさしく、徴収不足額を補充するという第二次納税義務の目的にかなった要件である。

最終的に、第二次納税義務と連帯納付義務との一番の違いを、次のように結論づけた。

前者が国税の滞納税額に対する納税義務であるのに対して、後者は相続税そのものに対する納税義務である点である。さらに、前者は第二次納税義務者に本来の納税義務者から財産の移転が行われている点に着目するのに対して、後者は相続税の確定と同時に連帯納付義務は生じる可能性を秘めてはいるが、いわば、共同相続人の完納していない税金の責任を負わされる、いわゆる「尻ぬぐい」である点が異なるであろう。

第 2 章では、アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の税務手続法をみることによって、米国ではどのように納税者の権利と義務（課税庁の権限と義務）とのバランスを図り、納税者の負担の増加を緩和しようと試みているかについて検討を加えた。

米国の第二次納税義務（secondary tax liability）に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在し、これを第三者納税責任（third party liability）と呼んでいた。この場合に第三者として、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」の三者を挙げて、滞納金を徴収できるとしていた。

まず、①共同申告書を提出している夫婦は、相互に連邦税債務を負担しあう関係にあり、たとえ別々に生活していても、また、離婚した場合でも連帯責任を負うことになる。したがって、米国の共同申告書を提出している配偶者からの徴収と位置付けられる第二次納税義務制度は、わが国の連帯納付義務とほぼ同じ考え方で運営されている徴収制度であるといえるであろう。しかし、これは相手方にとって非常に酷であり、不合理な結果をもたらすことが

少なくなかったため、1971年に善意配偶者の救済措置（innocent spouse relief rule）が初めて内国歳入法に規定され、その後、1984年、1998年と改正が行われて、善意配偶者救済措置が拡大していったのである。例えば、共同申告書の提出に際し分割責任選択制を選択した者（選択配偶者）は、原則として、申告に関して賦課される不足税額に対する選択配偶者の責任は、その者に適切に配分される不足税額部分を超えることはない。つまり、選択配偶者はそれぞれ自分の課税所得に限定して責任を負うことになる。

次に、②財産の譲受人・受託者に関しては、滞納者から財産を譲り受けた特定の者と定義される譲受人から滞納税金を徴収することを認めており、また、受託者も他人の納税義務の責任を負うことがある。内国歳入法 6901 条(a)には、譲受人の責任と受託者の責任がそれぞれ規定されているが、両者は完全に区別されている。ところで、裁判所は譲受人の定義を拡大しており、債権者を害する程に、適切な対価なしに納税者から財産を譲り受けた者を譲受人に含めている。譲受人から徴収するためには、内国歳入庁は、譲渡人が譲渡当時支払不能の状態にあり、その譲渡が適切な対価に満たない金額でなされたことを立証しなければならない。譲受人は、譲渡人の滞納を知っているか否かにかかわらず、譲渡年度の譲渡人の納税に関して遡及的に責任を負うのである。

最後に、③企業の「責任ある者」であるが、雇用主は、従業員の給料から所得税と社会保険税を源泉徴収する必要があるが、源泉徴収した金額（信託資金税額）は、財務省に送金しなければならないが、雇用者が信託資金税を納付しない場合に、内国歳入庁が責任ある者（responsible persons）から当該未納税金を徴収することを認めている。「故意」に源泉税を徴収、計算、または納付しない者に対してのみ、徴収を行うが、単なる過失に過ぎない場合には、故意には該当しないが、判例においては、「明白な又は既知の危険について、自発的かつ意識的で、未必の故意又は認識ある過失による無視」については、その者において政府を欺こうとする特段の意図がなかったとしても、故意の要件に該当するとしている。例えば、信託資金税の支払いよりも他の債権者への支払いを優先することは、故意による行為とされ、「責任ある者」に該当し、責任を追及されるのである。

第3章では、第二次納税義務者が権利救済を求め、採りうる手段としての第二次納税義務者が行う納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵（違法性）を争えるかどうかには焦点をあてて考察した。題材として、最高裁昭和 50 年判決を用いた。

第一審では、本件が第二次納税義務者に該当するか検証を行い、確固たる事実認定に基づき、地方税法 11 条の 6 所定の第二次納税義務者にあたることを明確にしていると、この点を評価した。控訴審に関しては、最高裁判決が原審の判決を支持したので、最高裁について検討を加えた。

最高裁判決は、従来からの定説である本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義

務者に対する徴収告知処分とは、それぞれ独立の処分であって、両者の間に違法性の承継は認められないと解して、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵は、徴収処分の一つである第二次納税義務納付告知処分には承継されない、つまり、第二次納税義務者は本来の納税義務者に対する課税処分を争えないという考え方に立って消極説を支持したのである。

本判決は、第二次納税義務者を「特別の関係にある第三者」であり、本来の納税義務者に「準ずるもの」とみて、これに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならないと述べているが、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもっているとは限らない。むしろ、第二次納税義務の告知があって、はじめて知りうる状況下に置かれるのであり、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間は経過している場合も少なくない。このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは、まったく、不合理である。

第4章では、最高裁昭和50年判決では、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分をそれが無効でない限り争うことができないと判示していたため、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の瑕疵を直接争う途しなくなっていたが、この閉塞感に風穴を開けた最高裁平成18年判決について検討した。

第一審は、いわゆる藤山判決であり、第二次納税義務者は、本来の納税義務者の課税処分の取消しを求めるにつき、法律上の利益を有するかという論点と、不服申立期間の起算点はいつなのか、第二次納税義務者に納付告知され、第二次納税義務が発生した日と解してよいのかという論点が判示された。

藤山判決は、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条1項規定の「法律上の利益を有する者」に該当し、自らが主たる課税処分の取消しを求める訴訟の原告適格を有し、主たる課税処分の適否を争う地位を認められると、断言する。そして、原告適格として本来の納税義務者の課税処分の取消訴訟を争いうる必要性は、最高裁昭和50年判決から長く続いた否定説を覆す判断を示したのである。最終的には、否定説を採り続けることは、憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生じると説示するのである。

第二の論点については、藤山判決は、徴税の安定と能率の確保のために、本来、可能であるはずの第二次納税義務者の不服申立を行い得なくなることが正当化されるべきではなく、第二次納税義務の告知によってようやく徴税の実の上がることが期待できることとなるのであるから、その時点を基準として不服申立てを認めることとしても、徴税の安定と能率を害するおそれは少ないといえる。よって、第二次納税義務者に納付告知がされ、第二次納税義務が発生した日をもって起算点と解すべきであるとする。

最高裁平成18年判決は、否定説の立場から最高裁昭和50年判決を踏襲した判断となった高裁判決を破棄し、納税者勝訴となった。つまり、第二次納税義務の基本的内容は主たる課

税処分において定められるので、「第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。」と高裁の判断を覆し、肯定説を採用したのである。

最高裁は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係に存在する「一体性又は親近性」のある関係を肯定できるかどうかの観点から、肯定できるならば本来の納税義務者の課税処分の瑕疵の取消を争えないが、肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的でないのであれば、つまり、「一体性又は親近性」がないのであれば、当然、主たる課税処分の取消を争えるという判断である。この点は、第二次納税義務者の納税義務と本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものと前提する本判決での泉意見と異なる点である。

最高裁は、先行判例である最高裁昭和 50 年判決を維持しつつ、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分について独自に取消訴訟を提起できるとする原告適格の判決を出しているのに対して、泉意見では、最高裁昭和 50 年判決を否定して、本来の納税義務者の課税処分と第二次納税義務者の納付処分は別個独立のものとする論を展開する。

このようにみてくると、違法性の承継や公定力の問題を直接に関わらせるのではなく、「一体性又は親近性」の否定や行政事件訴訟法の「法律上の利益」を第二次納税義務者の権利救済の視点から解釈して原告適格を広く認める方向での判断は、最高裁と第一審での藤山判決で共通して見られる点であるといえる。かかる点で、第一審の藤山判決は、高く評価してよいであろう。

第 5 章では、最高裁平成 18 年判決よりも前に、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消しを求めるにつき、行政事件訴訟法 9 条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当することを認めている判例がすでに存在したので、当該大阪高裁平成元年判決を検討した。

その結果、大阪高裁平成元年判決を経て最高裁平成 18 年判決で第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということ、および第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を本来の納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性の乏しいものとなったということが判明した。

では、そもそも課税処分に公定力が作用するのであろうか。本論文は、公定力を基本的に肯定しながら、その及ぶ範囲を制限する立場を採っている。主たる納税義務は、客観的事実および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする「客観的納税義務説」の考え方を採りつつ、客観的納税義務説を採用することによって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として、主たる納税義務の課税処分の

公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の違法性を主張し得るものと解する途が開かれるとした。

本来の納税義務者に対する「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間について、違法性の承継を認める学説（積極説）と認めない学説（消極説）がある。消極説は、最高裁昭和 50 年判決の立場であり、公定力を前提とした理論であるので、当然、違法性の承継は認められない。これに対し、客観的納税義務説を採る立場からは、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と滞納処分との関係となり、新たな納税義務を確定させると解する立場を採る。第二次納税義務者は自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として主たる納税義務の違法性を主張しうるものと解するのである。

第 6 章では、第二次納税義務者が、本来の納税義務者に対する課税処分を争うことができるか否かについては争いがあるが、この争いの可否についての諸論争（学説）を整理した。

その結果を踏まえて、諸論争がその論究の基礎とした公定力や違法性の承継の問題を認識しつつも関与しない理論でもって、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決を受容した「共通違法性論」ともいうべき自説を立てて、第二次納税義務者の権利救済論を展開した。すなわち、本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分に共通の違法性を認めることで、第二次納税義務者は、主たる課税処分の違法性を納付告知処分の取消訴訟において争い得るし、また、当然、自己の納付告知処分の違法性をも争い得るとした。自説の根底にある考え方は、「本来の納税義務者に対する課税処分」と「第二次納税義務者に対する納付告知処分」は、課税処分と滞納処分（滞納処分の一連の手続きという意味で滞納処分といっている）ではなく、どちらも課税処分であるところにある。

第 7 章では、国税徴収法 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に絞って、第二次納税義務制度の役割・機能と第二次納税義務者の権利救済という視点で考察している。

本条で第二次納税義務を負う処分に「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」とされているが、この点は、財産の処分としては狭きに過ぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充された。また、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と「特別の関係にある第三者」であった第二次納税義務者が、従来の親族その他の特殊関係者（一体性又は親近性のある関係）から随時拡張していき、譲渡その他の財産の処分によって利益を受けた者全てが該当することとなり、その利益が現に存する限度で第二次納税義務者となるのである。換言すれば、第二次納税義務者に該当する範囲を広げること、租税徴収の確保を図るために、公平を失しないという制限付きで、取りこぼしのない

ように滞納に網を掛けたのである。

結論として、法 39 条の果たす一種の租税回避行為（税負担回避行為）を封じる役割を持つ本条規定を、本論文では、法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」であるとして、その行為を「滞納税額納付回避行為」と称したのである。

この法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」の規定たるところは、主たる納税義務が時効により消滅した場合にも第二次納税義務に係る租税債権が存在している限り、第二次納税義務者に対しては滞納処分の執行をすることができると考えられていることである。これこそ、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべき機能だというのである。まさしく、「国税収入の簡易迅速な確保を計ることを目的」（東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決）とした法 39 条の機能だとした。

第 8 章では、離婚に係る慰謝料と遺産分割協議に関する判例を用いて検討している。

慰謝料と遺産分割協議が共に法 39 条の第三者に利益を与える処分になり得る訳だけれども、遺産分割協議が問題となった最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決では、「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素が用いられている。しかし、この「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という要素は、慰謝料が問題となった東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決によって創出されたものである。この判決では、同条所定の処分行為は、当然、個々の行為への該当性が判断されるが、それに加えて「異常な利益」の供与が「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことを法 39 条の要件としていた。

また、遺産分割協議に関する判例では、上記最高裁平成 21 年判決を用いて、共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議で、「異常な利益」を得た滞納者以外の共同相続人が、法定相続分から著しく乖離した遺産分割協議は、明らかに法 39 条の処分要件に該当すると判断されたが、民法 906 条の一切の事情を考慮して、保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当するかどうかの検討をすべきであった。

しかしながら、「異常な利益の供与」であり「必要かつ合理的な理由」がないという処分要件の判断要素は、第二次納税義務制度の趣旨・目的から導き出されたものであり、課税要件明確主義や予測可能性の観点からは、望ましくなく、まさしく、第二次納税義務の有する補充性の観点からの解釈論といえと結論した。

第 9 章では、債務免除と低額譲渡を取り上げて、判例を基に事例研究している。つまり、債務の免除に基因して義務を免れた者と著しく低い額の対価による譲渡等による処分に基因して権利を取得した者について検討した。

前者については、東京地判令和 2 年 11 月 6 日判決で「実質的対価関係」の有無の判断をどうするかについては、無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がな

い限り、「異常な利益」を与える行為であると評価すべきであり、また、公平性を失するようであれば「必要かつ合理的な理由」がないと判示している。ここでもまた、不確定概念が用いられていることと、債務免除という民法からの借用概念であるにも拘わらず、統一説に基づいた解釈が展開されていない点は批判されるべきである。

次に後者については、広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決と福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決の両判決で「おおむね 2 分の 1」の評価の妥当性を検討した。やはり、低額譲渡の行為の場合も、対価関係のない「異常な利益」の供与として、「必要かつ合理的な理由」もなくなされたことをもって徴収不足額に基因する適用要件としているのであるが、そうすると、広島地裁及び福岡高裁での実質的な争点は、土地等の不動産の譲渡が、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかの問題に絞られた。

この点については、両判決は、「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合して、当該取引価額が通常の取引額、すなわち、時価に比して、社会通念上著しく低いと認められるか否かにより、判断すべきものと解するとして、一般的な判断基準を示している。その上で、時価の「おおむね 2 分の 1」ではあるが、それは、2 分の 1 前後のある程度幅のある概念であるとしているのである。

したがって、第 8 章と第 9 章での検討の核心は、法 39 条の適用除外となる保護すべき「必要かつ合理的な理由」に該当し、かつ「異常な利益」をもたらさない処分行為とは何かということであった。

(3) 最後に、本論文を結ぶにあたって、試論ではあるが、第二次納税義務者の権利救済は、違法性の承継の視点から解決できることを明らかにしてみたい。

課税処分と滞納処分との関係をみると、課税処分は租税債権を確定させることを目的とする処分であり、他方の滞納処分は確定した租税債権の強制的な実現を目的とする処分であって、両者はそれぞれ別個の法律効果を目的とする処分である。

本論文で論題とした第二次納税義務制度は、この滞納処分の執行に関わる手続であり、具体的には、本来の納税義務者が国税を任意に完納しなかった場合に、租税債権の強制的実現を図ったが、まだ徴収不足額が認められるので、一定の要件を満たす者から補充的に徴収しようとする制度である。目的と手段の関係で述べると、第二次納税義務者に対する納付告知処分手続きは、本来の納税義務者の確定した租税の滞納処分を経て徴収するという目的のための手段であって、租税債権の確定とは段階的に異なる別の行政目的を実現するための手続きである。

このように第二次納税義務制度を解すると、この制度は、本来の納税義務者に対する徴収

処分の継続として、異なる主体ではあるが第二次納税義務者に納税義務を負担させて租税債権の完全なる回収を貫徹するという徴収手続の流れの中で把握すべきである。これは、申告納税制度の要請でもある。そうだとすると、課税庁側からすると、一定の要件を満たす者、つまり、第二次納税義務者の拡張は不可欠であり、かつ、一定の要件を満たす者への多種多様な財産等の移転の明確化とその移転理由の合理性、つまり、「異常な利益」ではなく、しかも「必要かつ合理的な理由」の存在についても明確でなければならないのである。かかる点は、課税要件明確主義や予測可能性の点から極めて重要となるのである。

そこで、次の点が明確となる。本来の納税義務者の課税処分と滞納に基づく徴収処分は、別個の法律効果を目的とするから、違法性の承継はない。しかし、本来の納税義務者の滞納処分とそこから補充的に生じる第二次納税義務者の納付告知処分は、租税債権の完全なる徴収貫徹という国税徴収法の有する徴収確保の実現と一体性・連続性を有するものである。

したがって、本来の納税義務者の滞納処分と第二次納税義務者の納付告知処分の間には、違法性の継承を認めるべきであるという結論に至るのである。そうすると、第二次納税義務者の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の違法性を主張する方法を第一に考えるべきではないか。

かかる試論に関しては、まだまだ検討の余地を残しており、今後の研究課題としたい。

審査結果の要旨

（論文の主題）

国税滞納者が徴収財産の減少行為を行ったとき、詐害行為取消権ではなく、行政処分である第二次納税義務制度を用いることになるが、本論文は、かかる行為を行政法の一部をなすものであると認識して、第二次納税義務制度を「滞納税額納付回避否認」のための制度であると位置づけたうえで、国税徴収の確保を第一に掲げる国税徴収法の目的のなかで、拡張する第二次納税義務者の権利救済をいかに図るかについて論じた論考である。

（論文の概要）

最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決を経て最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決をもって、第二次納税義務者に主たる課税処分に対して独自に争う権利が認められるようになるが、この間の先行研究を国税徴収の確保と違法性の承継の可能性という視点から批判的に検討し、かかる検討結果を踏まえて、近時の第二次納税義務が問題となった事例（離婚に伴う慰謝料と遺産分割協議の事例や債務免除と低額譲渡の事例）を取り上げて、第二次納税義務者の範囲の拡張とそれに伴う第二次納税義務者の権利救済について述べられている。

まず、論文の全体の構成を示すと、以下の通りである。

序 章

第 1 章 第二次納税義務の意義－連帯納付義務との比較において－

第 2 章 アメリカの第二次納税義務

第 3 章 第二次納税義務者の納付告知処分取消訴訟－最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決－

第 4 章 第二次納税義務者の課税処分取消訴訟－最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決－

第 5 章 第二次納税義務者の権利救済の方法－公定力および違法性の承継の議論を踏まえた第二次納税義務者の原告適格－

第 6 章 第二次納税義務者の争訟手段の分類

第 7 章 国税徴収法 39 条の適用と無償譲渡等の処分

第 8 章 国税徴収法 39 条「その他第三社に利益を与える処分」の適用（1）－離婚に係る慰謝料と遺産分割協議の妥当性－

第 9 章 国税徴収法 39 条「その他第三者に利益を与える処分」の適用（2）－債務免除と低額譲渡の該当性－

終 章

それでは、各章ごとの要点と論点を述べることで、論文の概要を示したい。

第 1 章では、第二次納税義務の概要と意義について、相続税の連帯納税義務との比較において述べている。

第二次納税義務は、主たる納税義務が法定の要件を充足する事実（主たる納税義務者が国税を滞納しているとか、納税義務になお徴収不足が生じているなど）が発生したことにより抽象的に成立していた納税義務が、納付告知処分によって確定される。一方、連帯納付義務は、相続税法 34 条 1 項の規定により、「互いに連帯納付の義務の責めに任ずる」と規定されているところから、不意打ちには違いないが、充分、予定された義務（最高裁は「特別の責任」という）である点で、第二次納税義務と大きく異なる。

次に、附従性と補充性だが、連帯納付義務には、補充性はない。第二次納税義務の有する補充性は、徴収不足要件を満たした場合の納税負担義務を現したものであり、まさしく、徴収不足額を補充するという第二次納税義務の目的にかなった要件である。その上で、最終的に、第二次納税義務と連帯納付義務との一番の違いを、次のように結論づけている。

前者が国税の滞納税額に対する納税義務であって、第二次納税義務者に本来の納税義務者から財産の移転が行われている点に着目するのに対して、後者は相続税の確定と同時に連帯

納付義務は生じる可能性を秘めてはいるが、いわば、共同相続人の完納していない税金の責任を負わされる点で異なるとする。

第 2 章では、アメリカ合衆国（以下、「米国」という）の第二次納税制度について、概観している。わが国の国税徴収法 32 条ないし 41 条は、第二次納税義務に関する規定であるが、米国内国歳入法は、第二次納税義務に関する一般的な規定は存在しない。しかし、わが国の第二次納税義務と類似の内容を有する制度が存在するので、これを第二次納税義務（secondary tax liability）と呼んで、比較的に説明している。

滞納者が滞納税金を納付できない場合には、滞納者以外の一定の第三者から滞納税金を徴収することができる。内国歳入法（Internal Revenue Code：以下、IRC と略す）は、①共同申告書を提出している配偶者、②財産の譲受人・受託者、および③企業の「責任ある者」などからの徴収について規定している。IRC 6015 条は共同申告書を提出している配偶者の責任、同法 6901 条は譲受人・受託者の責任、同法 6672 条は責任ある者の責任についてそれぞれ規定している。このように、当該の納税者以外の第三者に対してその負担が求められるので、第三者納税責任（third party liability）と呼ばれる場合もあるようである。

第 3 章では、第二次納税義務者が権利救済を求め、第二次納税義務者が採りうる手段として行う納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者の課税処分の瑕疵（違法性）を争えるかどうかには焦点をあてて考察し、題材として、最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決（以下、「最高裁昭和 50 年判決」という）を用いている。本判決は、判例法の世界においては、定説となっていた重要な判例であって、従来からの定説である本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とは、一応、別個の法律効果を発現する独立の処分であるので、両者の間には「違法性の承継」は認められないとする見解、すなわち「消極説」の立場での判示であるとする視点で検討がなされている。

その上で、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもってしているとは限らず、むしろ、第二次納税義務の告知があつて、はじめて知りうる状況下に置かれるのであり、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間は経過している場合も少なくないのであるから、このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは、全く不合理であると批判する。

第 4 章では、最高裁昭和 50 年判決では、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知をそれが無効でない限り争うことができないと判示していたため、第二次納税義務者が本来の納税義務者の課税処分の可否を直接争う途しかなかったが、この閉塞感に風穴を開けた最高裁平成 18 年 1 月 19 日判決（以下、「最高裁平成 18 年判決」という）について検討がなされており、本判決の最大の意義は、最高裁が初めて第二次納税義務者に本来の納税義務者の課税処分に対して不服申立の適格を認めたことと、この不服申立の起算日を自らに対

してなされた納付告知の日の翌日としたことの 2 点を挙げることができると評価した上で、先行研究も充実しており、これらを再考した上で、自説を展開している。

第一審は、いわゆる藤山判決であり、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法 9 条 1 項規定の「法律上の利益有する者」に該当し、自らが主たる課税処分 of 取消しを求める訴訟の原告適格を有し、主たる課税処分の適否を争う地位を認められると断言する（最高裁昭和 50 年判決から長く続いた否定説を覆す判断）。また、不服申立期間の起算日は、第二次納税義務者に納付告知がされ、第二次納税義務が発生した日をもって起算点と解すべきであるとする判断をした。本論文は、かかる先見性のある画期的な判決として、第一審の藤山判決を高く評価している。

最高裁は、否定説の立場から最高裁昭和 50 年判決を踏襲した判断となった高裁判決を破棄し、納税者勝訴となった。最高裁は、本来の納税義務者と第二次納税義務者との関係に存在する「一体性又は親近性」のある関係を肯定できるかどうかの観点から、肯定できるならば本来の納税義務者の課税処分の瑕疵の取消を争えないが、「一体性又は親近性」がないのであれば、当然、主たる課税処分の取消を争えるという判断である。この点は、第二次納税義務者の納税義務と本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものと前提する本判決での泉意見と異なる点である。

最高裁は、違法性の承継や公定力の問題を直接に関わらせるのではなく、「一体性又は親近性」の否定や行政事件訴訟法の「法律上の利益」を第二次納税義務者の権利救済の観点から解釈して原告適格を広く認める方向での判断を行うが、この視点は、最高裁と第一審での藤山判決で共通して見られる点であり、第一審の藤山判決は、高く評価してよいとする。

第 5 章では、最高裁平成 18 年判決よりも前に、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消しを求めるにつき、行政事件訴訟法 9 条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当することを認めている判例がすでに存在したので、当該大阪高裁平成元年 2 月 22 日判決（以下、「大阪高裁平成元年判決」という）を検討している。

その結果、大阪高裁平成元年判決を経て最高裁平成 18 年判決で第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということ、および第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を本来の納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性の乏しいものとなったということが判明したと批判している。

本論文は、公定力を基本的に肯定しながら、その及ぶ範囲を制限する立場を採っている。そのため、「客観的納税義務説」（主たる納税義務は、客観的事実および法の正当な解釈・適用に基づいて認定されるべき納税義務であるとする考え方）の考え方を採ることで、第二次

納税義務者は、自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として、主たる納税義務の課税処分 of 公定力を理由とするのではなく、本来の納税義務者の違法性を主張し得るものと解する途が開かれるとする。また、本来の納税義務者に対する「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間で生じる違法性の承継を認める学説（積極説）を採用する立場を是として（消極説は、最高裁昭和 50 年判決の立場であり、公定力を前提とした理論であるので、当然、違法性の承継は認められない。）、第二次納税義務は、本来の納税義務者が滞納処分を受け、さらに徴収税額の不足が認められて成立し、第二次納税義務納付告知処分により確定する租税賦課処分であるから、課税処分と徴収処分との関係ではなく、課税処分と滞納処分との関係となり、新たな納税義務を確定させると解するとする。よって、第二次納税義務者は自己の第二次納税義務成立自体にかかわる問題として主たる納税義務の違法性を主張しうるものと解するとの主張となって表れている。

第 6 章では、第二次納税義務者が、本来の納税義務者に対する課税処分を争うことができるか否かについては争いがあるが、この争いの可否についての諸論争（学説）を整理している。この問題は、次の 2 つの場合に分けて考えることができるという。

第 1 は、第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分自体を直接争うことができるか。第 2 は、第二次納税義務者がその納付告知処分の抗告訴訟（取消訴訟）において、その違法理由として本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を主張することができるか。

その結果を踏まえて、諸論争がその論究の基礎とした公定力や違法性の承継の問題を認識しつつも関与しないという理論でもって、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決を受容した「共通違法性論」という自説を立てて、第二次納税義務者の権利救済論を展開している。すなわち、本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分に共通の違法性を認めることで、第二次納税義務者は、主たる課税処分の違法性を納付告知処分の取消訴訟において争い得るし、また、当然、自己の納付告知処分の違法性をも争い得るとした。ここでの自説の根底にある考え方は、「本来の納税義務者に対する課税処分」と「第二次納税義務者に対する納付告知処分」は、課税処分と滞納処分（滞納処分の一連の手続きという意味で滞納性分といっている）ではなく、どちらも課税処分であると考えているところにある。

第 7 章では、国税徴収法（以下、「法」という）39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に絞って、第二次納税義務制度の役割・機能と第二次納税義務者の権利救済という視点で考察がなされている。法 39 条における滞納に係る国税の第二次納税義務の成立要件を事務運営指針と国税徴収法基本通達に基づいて、文理を解釈することで、滞納者が故意にその財産を親族等に移転させて行う一種の租税回避（税負担回避）を封じる効果を、この法 39 条の第二次納税義務制度に担わせている点を明らかにしようと試みている。

ただし、滞納者の積極財産の減少であっても、その第三者に利益を与える処分が、必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、本条の処分行為に該当しないことも指摘している。

しかし、結論として、法 39 条の果たす一種の租税回避行為（税負担回避）を封じる役割を持つ本条規定を、本論文では、法 39 条の「滞納税額納付回避否認規定」であるとして、その行為を「滞納税額納付回避行為」と称して、この規定に加担する第二次納税義務となる事例を各種検討している。

本条で第二次納税義務を負う処分に「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」とされているが、この点は、財産の処分としては狭きに過ぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充された。また、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と「特別の関係にある第三者」であった第二次納税義務者が、従来の親族その他の特殊関係者（一体性又は親近性のある関係）から随時拡張していき、譲渡その他の財産の処分によって利益を受けた者全てが該当することとなり、その利益が現に存する限度で第二次納税義務者となるのである。と指摘する。まさしく、「国税収入の簡易迅速な確保を計ることを目的」（東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決）とした法 39 条の機能だと主張するものである。

続く 8 章、第 9 条では、法 39 条の「滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務免除その他第三者に利益を与える処分」をしたことという要件（以下、「処分要件」という）とは、どのような根拠をもって判断されるのかについて、典型的な処分行為である①離婚に係る慰謝料、②遺産分割協議、③債務免除、それに④低額譲渡を取り上げて、事例研究を行っている。

第 8 章では、離婚に係る慰謝料と遺産分割協議に関する判例を用いて検討している。

滞納税額納付回避行為のうちの離婚に係る慰謝料に関しては、東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決を用いて、法 39 条所定の処分行為は、当然、個々の行為への該当性が判断されるが、それに加えて「異常な利益」の供与が「必要かつ合理的な理由」なくされたことを要件としていると解するとする検討を行っている。

また、遺産分割協議に関する判例では、最高裁平成 21 年 12 月 10 日判決を用いて、共同相続人の中に国税の滞納者がいる場合の遺産分割協議で、「異常な利益」を得た滞納者以外の共同相続人が、法 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」、つまり処分要件に該当するかどうか（第二次納税義務を負うか否か）を検討している。

しかしながら、「異常な利益の供与」であり「必要かつ合理的な理由」がないという処分要件の判断要素は、第二次納税義務制度の趣旨・目的から導き出されたものであり、課税要件明確主義や予測可能性の観点からは、望ましくなく、まさしく、第二次納税義務の有する補

充性の観点からの解釈論といえど批判的な結論を出している。

第 9 章では、債務免除と低額譲渡を取り上げて、判例を基に事例研究している。つまり、著しく低い額の対価による譲渡等による処分に基因して権利を取得した者と、債務の免除に基因して義務を免れた者について検討している。

前者については、東京地裁令和 2 年 11 月 6 日判決（控訴審：東京高裁令和 3 年 12 月 9 日判決）で「実質的対価関係」の有無の判断をどうするかについては、無償譲渡等の「債務の免除」は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、「異常な利益」を与える行為であると評価すべきであり、また、公平性を失うようであれば「必要かつ合理的な理由」がないと判示している。ここでもまた、不確定概念が用いられていることと、債務免除という民法からの借用概念であるにも拘わらず、統一説に基づいた解釈が展開されていない点は批判されるべきであるとする。

後者については、広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決と福岡高裁平成 13 年 11 月 9 日判決の両判決で「おおむね 2 分の 1」の評価の妥当性を検討している。「著しく低い額の対価」による譲渡に該当するかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合して、当該取引価額が通常の取引額、すなわち、時価に比して、社会通念上著しく低いと認められるか否かにより、判断すべきものと解するとして、一般的な判断基準を示している。その上で、時価の「おおむね 2 分の 1」ではあるが、それは、2 分の 1 前後のある程度幅のある概念であるとしているのである。

以上を踏まえて、以下のように試論的に持説を述べている。

本論文は、第 1 章から第 9 章まで、第二次納税義務者の権利救済の可能性とその方法を探求するものであるが、そのためには、本来の納税義務者に対する徴収処分の継続として、異なる主体ではあるが第二次納税義務者に納税義務を負担させて租税債権の完全なる回収を貫徹するという徴収手続の流れの中で把握すべきであるとする。その上で、本来の納税義務者の課税処分と滞納に基づく徴収処分は、別個の法律効果を目的とするから、違法性の承継はない。しかし、本来の納税義務者の滞納処分とそこから補充的に生じる第二次納税義務者の納付告知処分は、租税債権の完全なる徴収貫徹という国税徴収法の有する徴収確保の実現と一体性・連続性を有するものである。

したがって、本来の納税義務者の滞納処分と第二次納税義務者の納付告知処分の間には、違法性の継承を認めるべきであると結論する。

（論文の評価）

第二次納税義務制度に関する先行研究は、最高裁昭和 50 年判決と最高裁平成 18 年判決を

題材としたものが主であり、本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する徴収告知処分との異同と第二次納税義務者の救済、すなわち、原告適格の有無などをテーマとした研究が主であるといえる。それに対して、本論文は、論文の前半で、先行研究とはほぼ同じスタイルであるが、立法の経緯・趣旨の視点と第二次納税義務制度の有する国税収入の簡易迅速な確保を図るという視点を加味することで、先行研究での成果の再検討を行い、第二次納税義務者の権利救済に関して、独自性を出している。

前半部分では、最高裁昭和 50 年判決の検討を行い、従来からの定説である本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とは、一応、別個の法律効果を発現する独立の処分であるので、両者の間には「違法性の承継」は認められないとする見解、すなわち「消極説」の立場での救済の点での不合理性を確認した上で、最高裁平成 18 年判決の地裁判決での行政事件訴訟法の「法律上の利益」を第二次納税義務者の権利救済の視点から解釈して原告適格を広く認める方向での判断を行う、いわゆる藤山判決を高く評価する。また、最高裁平成 18 年判決で第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分を争う原告適格を勝ち取るに至る過程で明らかとなった障壁は、租税法ではなく、行政法領域における公定力の理論や違法性の承継の問題であったということ、および第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を本来の納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性の乏しいものであったと批判している。

この前半部分の検討は、先行研究には見られない知見であると評価して良いであろう。

次に、後半部分では、先行研究であまり研究対象となっていない法 39 条の第二次納税義務への適用除外となる具体的な事例の研究を行い、さらに法 39 条の有する滞納税額納付回避行為の否認の検討と適用除外となる「必要かつ合理的な理由」の先駆的な検討を行うことで、本論文の独自性を発揮している。つまり、法 39 条の果たす一種の租税回避行為（税負担回避）を封じる役割を持つ本条規定を、「滞納税額納付回避否認規定」であるとして、その行為を「滞納税額納付回避行為」と称して、この規定に加担する第二次納税義務となる事例を各種検討している。

その結果、第二次納税義務を負う処分について、「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」と規定することによって、財産の処分としては狭きに過ぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充し、さらに、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と「特別の関係にある第三者」であった第二次納税義務者が、従来の親族その他の特殊関係者（一体性又は親近性のある関係）から随時拡張していき、譲渡その他の財産の処分によって利益を受けた者全てが該当することとなり、まさしく、これこそ「国税収入の簡易迅速な確保を図ることを目的」とした法 39 条の機能だと主張するものである。かかる後半部分の論述は、本論文の独創的な問題提起と評価したい。

以上のように、わが国における第二次納税義務制度を本来の納税義務者と第二次納税義務者に対比させながら、行政法との関係を基礎に、租税徴収法の目的である国税徴収の確保と第二次納税義務者の権利救済方法に関して、制度の沿革、条文解釈、判例研究及び米国との比較等を交えて研究がなされており、適切な論証ができていると評価できる。

このように、論文の問題設定から結論に至るまで、理論研究、歴史研究、判例研究等によって、論理的に一貫した構成をなしており、内容も高いレベルで維持されている。よって、論文の形式、先行研究のサーベイ、論旨等も整っており、博士論文の水準に達していると認められるので、博士の学位に値すると認める。

なお、博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）においても、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められることを付け加えておく。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	今村 寛治
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也
副査	熊本学園大学教授	岩武 一郎

氏 名（本 籍）	金戸 憲子（兵庫県）
学 位 の 種 類	博士（社会福祉学）
学 位 記 番 号	博（甲）社会福祉 第 29 号
学位授与の日付	令和 6 年 3 月 22 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	幼稚園におけるインクルーシブ教育実現に向けた 特別支援教育コーディネーターの役割と可能性
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊本学園大学教授 伊藤 良高 （副査） 熊本学園大学教授 堀 正嗣 （副査） 熊本学園大学教授 西崎 緑 （副査） 武庫川女子大学教授 鶴 宏史

内容の要旨

問題意識と研究目的

幼稚園の現場においては、発達や発育上、その他のさまざまな要因により、特別な支援を必要とする子どもが多くみられる。そのため、幼児教育を展開するうえでは組織的な教育的支援を行うことが必要であり、その体制を確立していくことが幼稚園の課題でもある。また、2016 年 4 月には「障害を理由とする差別の解消に関する法律」¹も施行され、すべての人に合理的配慮がなされなければならないことが法律で明確化された。幼児教育の中で個々に応じた支援を円滑に行っていくことは、法的根拠においても、保育者に課せられた重要な役割である。

文部科学省は2007年に「特別支援教育の推進について」を通知した際、すべての学校、幼稚園に「特別支援教育コーディネーター」の配置を提言した。その後、コーディネーターは公立の学校や幼稚園ではほぼ100%に近い指名率となったのであるが、創設以来、改善出来ずに続いている課題も多いのが現状である。また、文部科学省が特別支援教育コーディネーターの配置を求めたのは「学校」であり、そのなかに幼稚園も含まれたのであるが、子どもを保育するなかで一人一人のニーズに合った組織的な支援を行っているのは、保育を必要とする子どもの保育を行う児童福祉施設である保育所においても同じである。

保育所保育には従来からソーシャルワークが存在していた。保育所には、日々の保育のなかでさまざまな課題に向き合いながら子どもや家庭を支えていくという役割があったからで

ある。それに対して、創設当時から幼児の教育を目的としてきた幼稚園には、保育所が行ってきたソーシャルワークの視点はなかった。それは、施設の性質上、保育所は子どもが家庭に変わって日中生活をする保育の場所、幼稚園は幼児教育の場所であったからである。しかし現在の社会状況においては、幼稚園にも保育所と同様に子どもや家庭のさまざまな課題を抱えている現状がある。そのため、幼稚園の特別支援教育コーディネーターの役割は、小中学校の子どもとの課題と全く同じではなく、幼児教育の現場としての幼稚園の課題として捉えていくべきである。

一方、文部科学省は「特別支援教育」を、「共生社会の形成に向けたインクルーシブ教育システム構築」のための推進であると捉えている。つまり、日本におけるインクルーシブ教育の考え方は、「障害のある子どもと障害のない子どもができるだけ同じ場で共に学ぶことを目指したもの」²であり、障害のある子どもが「可能な限り共に学ぶことが出来る」ように配慮することであるとしている。つまり子どもの広義にわたる諸問題を支える仕組みとしては明確に捉えられていない。堀正嗣（2022）は、「インクルージョンという言葉を使いながら、実際には『分ける教育』である特別支援教育を推進」³していると述べており、日本におけるインクルーシブ教育が同じ空間で「共に生きる」ための取組になっていないことを指摘している。

心身の発達面に限らず、さまざまな課題を抱える子どもとその家庭を組織的に支援していくことは、その後のよりよい生き方につながっていく。つまり幼児教育や保育の現場でのかわりや支援体制がより重要なのである。本研究においては、これまでの特別支援教育コーディネーターの成果と課題を整理するとともに、本来のインクルーシブ教育を実現する観点ではコーディネーターがどのような役割を担うべきなのかについて考えてきた。とりわけ幼稚園は、インクルーシブ教育の実現しやすい環境にある施設であるといえる。このような環境のもとで、幼稚園の持ち味を生かした子どもへの支援や子育て支援を行っていくためには、どうあるべきか。そのためのコーディネーターに求められる役割について検討し、提言した。

先行研究の検討

幼稚園においては、保育者が共通理解を図りながら、組織のなかで子ども一人一人に対応していくことは重要である。そのためにはコーディネーター的な役割をもつ人材も不可欠であるといえる。しかし筆者がこれまで研究してきたなかで、コーディネーターの機能が十分に発揮できていない現状が明らかとなっていた。そのためコーディネーターのあり方について検討していくべきことや、コーディネーターになるべく人材の力量も含めた機能のあり方についても検討する必要性があることを指摘した。

この特別支援教育コーディネーターであるが、1999 年度から 2001 年度にかけ国立特殊教育研究所ではプロジェクト研究が行われ、この研究報告中の実践研究には、校内のコーディネーター的役割の必要性について実証した取り組み⁴も掲載されている。その考察の中には、個別的な配慮と対応を必要とする児童に対して適切に対応していくために、全職員の共通理解に基づく校内での一致した援助と処遇を調整する役割の「コーディネーター」的存在が必要であること、また教育相談の業務の中にコーディネーターを位置付けることが必要としており、この時初めて「コーディネーター」という語句が使用され、このことが現在の「特別支援教育コーディネーター」の指名に至る根拠となっている。

一方、小中学校における特別支援教育コーディネーターについては、これまでもさまざまな研究がなされている。宮木秀雄・木船憲幸（2011）は、小中学校のコーディネーターが様々な悩みを抱えていることを明らかにしたうえで、中でも人員不足や業務負担等が多くのコーディネーターにとっての共通した悩みであることを示している⁵。このことは、コーディネーターの精神的健康を脅かしかねない、としてコーディネーターを支援していく議論を求めている。また、コーディネーターの悩みは、環境や自身のキャリアと関係していることを明らかにし、連携・協力や、役割の明確化、業務の精選、研修内容、免許制度などが充実すべきであるとしている⁶。このように義務制の学校においては、コーディネーターの機能を活用していくうえでのさまざまな課題点が早い段階から指摘されており、どの校種においてもコーディネーターについては、今後検討していくべき課題があった。特に宮木秀雄（2015）は、通常の学校のコーディネーターの悩みについて調査しており、校種や学校環境やキャリアの影響により、悩みに差異がある⁷ことを明らかにしているが、校種によって悩みにも違いや特徴があり、校種に応じたコーディネーターのあり方を検討することが必要である。また宮木は、幼稚園や高等学校における研究は極めて少ない⁸ことも指摘している。幼稚園は、その大半が私立であることから、今後は私立や国立の学校を含めて調査することの必要性が述べられている。設置者も形態も多様である保育施設は全容がみえにくいため、より細やかな調査が求められる。

幼稚園におけるコーディネーターの役割とは

本論では、幼稚園における特別支援教育コーディネーターに、現場でどのような役割もが求められるかについて検討することを目的とする。特別支援教育コーディネーターには、学校や幼稚園において特別な支援を必要としている子どもに対し全職員で共通理解をしたうえで、その子どもに適切な支援を施すための調整的な役割としての効果を期待されている。支援体制という組織のなかの中心的なキーパーソンとして、子どもへの必要な支援がスムーズ

に出来るようにするための不可欠な存在だとされている。

しかし、このコーディネーター自身も組織内から選出され指名された職員の一人である。「教師」や「保育者」という役割に加えて新たな役割を担うことになるのである。また、校種間によっては、コーディネーターの役割や課題点も異なる場合もあり、それぞれの校種別に丁寧に取り上げ、考えていかねばならないことである。

松山寛（2018）は、「幼稚園は小学校や中学校に比べて、公立の学校が少なく園を超えたコーディネーターの育成が難しい」⁹と述べ、幼稚園において現場の視点で特別支援教育コーディネーターのあり方をどう考えているのかについて調査しており、園の中でコーディネーターの機能が果たせていない現状があることを示しているように、その大半が私立である幼稚園における実態については明らかにされていない部分も多い。幼児教育の施設においてコーディネーターの育成は難しいか。私立園においては、支援を必要としている子どもに対する支援体制が構築されていないのか。しかし全国には、複数の自治体で独自のコーディネーター制度を構築し、それを保育や教育に活かしている実態も存在している。そこでは、ある一定の成果があり、個々の子どもや、地域の子育て支援に大きく貢献している可能性も考えられた。

そこで、独自のコーディネーター制度を成立させ展開し、成果を表している複数の自治体の状況を調査し、その成果について検証した¹⁰。そのことにより今後の幼稚園におけるコーディネーターの役割を検討することにした。また、先駆的なコーディネーター制度が構築され、子どもたちの育ちを保障するための仕組みがうまく運用されているこれらの自治体では、いくつかの共通点を見出すことが出来た。

次に、これらの自治体と同じ規模の自治体における私立幼稚園の現状について調査した¹¹。私立幼稚園の特別支援教育の実態やコーディネーターの取組や課題を調査することで、課題を抱える就学前の子どもへの支援に必要なコーディネーターのあり方について検討することとした。そして、これらの調査をもとに幼稚園に求められるコーディネーターのあるべき姿はどのようなものかについて考えたうえで、幼稚園における子育て支援の役割を、地域まで広げていく必要があることを述べた。そのうえで幼児教育のキーパーソンが地域資源としての役割でもあることを提言した。

本論文の構成

本研究は、文部科学省が配置を求めている特別支援教育コーディネーターが、各学校や幼稚園において子どもを支援していくための組織的な支援体制づくりに重要な役割を果たしている半面、その機能が十分に発揮できていない現状も多いという課題に着目した。また、

コーディネーターに求められる役割は、校種別或いは子どもの年齢や世代別にみても違いがあると考え。とりわけ、幼児教育の現場においては、子どもへの支援もさることながら、それを取り巻く保護者や家庭を支援していくことも重要な役割である。幼稚園におけるコーディネーターは果たしてどうあるべきなのか、また機能を十分に発揮するための体制のあり方について各地の取組や幼児教育の現状に着目し、検討していくことにした。

以下に、本論文の構成と内容について示す。

第1章では、文部科学省の報告書や資料および、特別支援教育に関する先行研究を取り上げながら、障害児教育の歴史的変遷を辿る。そのうえで、これまで複数回にわたって行われてきた幼稚園教育要領の改訂のなかで、支援の必要な幼児に対する幼児教育のあり方がどのように変容してきたかについて概観する。そして特別支援教育コーディネーターの創設に至った経緯について触れる。第2章では、特別支援教育コーディネーター創設期から現在に至るまでの成果と課題について概観し、当初求められていた特別支援教育コーディネーターへの期待とその限界について考察する。また、特別支援教育コーディネーターのモデルとなったイギリスの SENCO (SEN コーディネーター) の機能にも触れ、資格化されている SENCO が、イギリスの特殊教育においてどのような位置づけとなっているのかを概観しながら、幼稚園における特別支援教育コーディネーターに必要な専門性や位置づけについて検証する。第3章では、特別支援教育コーディネーターについて約15年経過した今でも、当時の課題解決には至っていないことが明らかであることから、実際の現場ではその仕組みが運用できていない点に着目し、独自のコーディネーター制度を展開している2自治体（A市・B県）の例を参考に検討する。2自治体の取組が、保育や幼児教育のなかで機能している点について着目し、一般的な特別支援教育コーディネーター制度との相違点について検証する。第4章では、幼稚園における特別支援教育の支援体制の整備の状況やコーディネーターの活用現状や課題について、特に私立幼稚園の実態調査から検証し、その現状と課題について整理する。また、コーディネーターの指名は行っていないくても、園内支援体制の状況や特別支援を率先するためにどのようなキーパーソンが存在し、どのような役割を担っているのかについても調査し、幼稚園における特別支援教育に求められる役割について実態調査をもとに検証する。また、第5章では、2023年4月に創設された「こども家庭庁」にふれ、国がこども政策の新たな推進体制を構築し、年齢や制度を超えた切れ目のない包括的支援を実現させようとしている動向について述べた。このような社会の流れのなかで、就学前の子どもの施設のなかでも、とりわけ幼稚園における特別支援教育コーディネーターの今後の活用について焦点を充て、子育て事情の変化に伴い、求められるようになった幼稚園の子育て支援の在り方について、その役割や課題について明らかにした。そして、幼稚園においても障害をはじめ

とした子どものあらゆる困難に、家庭に寄り添いながら取り組んでいく必要があり「社会モデル」の特別支援教育コーディネーターの役割を活かしながら、障害のある子どもを含めたすべての子どもが同じ空間の中で共に育ち合う幼児教育を実現していくことが重要であるとした。国の最新の動向も踏まえながら、そこにおける特別支援教育コーディネーターの役割として、それを今後どのように構築していくかについて提案することにより、従来の役割の限界を明確に捉えたうえで、さらに付加した役割が必要であることを示し、社会モデルの特別支援教育コーディネーターが大きく期待されていくものとした。

注及び引用文献

¹ 「障害を理由とする差別の解消の推進に関する法律」（いわゆる『障害者差別解消法』）は 2013 年 6 月に制定、2016 年 4 月 1 日から施行された法律である。その後、2021 年 5 月には改正が行われ、改正法は公布の日から起算し 3 年を超えない範囲内において政令で定める日から施行される。

² 共生社会の形成に向けたインクルーシブ教育システムの構築のための特別支援教育の推進（報告）概要、文部科学省、2012 年。

https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chukyo/chukyo3/044/attach/1321668.htm

（2022 年 11 月 29 日閲覧）

³ 堀正嗣『「共に生きる教育」宣言』解放出版社、2022 年、196 頁。

⁴ 木村光男「個別的な配慮と対応を大切にした校内体制作りの取り組み（横浜市立丸山台小学校）」『プロジェクト研究報告 通常学級において留意して指導することとなっている児童生徒に対する指導および支援体制の充実・整備等に関する研究（1999 年度～2001 年度）』、独立行政法人国立特殊教育研究所、2002 年 3 月。

⁵ 宮木秀雄・木舩憲幸「小・中学校の特別支援教育コーディネーターの悩みに関する調査研究—学校環境やコーディネーターのキャリアとの関係—」『学校心理学研究』第 11 巻、第 1 号、2011 年。

⁶ 前掲注 5) に同じ。

⁷ 宮木秀雄「通常の学校の特別支援教育コーディネーターの悩みに関する調査研究—調査時期による変化と校種による差異の検討—」『LD 研究』第 24 巻、第 2 号、2015 年。

⁸ 前掲注 7) に同じ。

⁹ 松山 寛「幼稚園における特別支援教育コーディネーターの専門性—幼稚園へのアンケート調査を通して—」『足利短期大学研究紀要』第 38 巻、2018 年、53-57 頁。

¹⁰ 筆者は第 3 章「保育現場に求められる特別支援教育コーディネーターのあり方の検討—先

駆的な取組を行う各自治体のコーディネーター制度を中心に」において、先駆的な保育現場のコーディネーターの取組をおこない、成果を上げている自治体の研修制度の確立などについて調査した。

¹¹ 筆者は、第4章「幼稚園・認定こども園における特別支援教育及び特別支援教育コーディネーターの現状と課題」において、政令都市 G 市内で私立幼稚園・認定こども園として保育実践に取り組む保育施設（G 市私立幼稚園・認定こども園協会加盟園）の特別支援教育の現状や、その中でコーディネーターや或いは特別支援教育の中心的役割を担う人物、いわゆるキーパーソンの役割の働きによる成果や課題点などの現状について実態調査を行った。

審査結果の要旨

（論文の主題）

本論文は、2007 年 4 月以降小中学校等に配置されている特別支援教育コーディネーターの役割について、これまでの特別支援教育コーディネーターの成果と課題を整理したうえで、インクルーシブ教育実現の視点から、幼稚園における特別支援教育の展開過程のなかで考察するとともに、子育て支援とのかかわりでその新たな在り方への可能性と期待、今後の展望について提起することを目的としたものである。

本論文において設定された具体的課題は、以下の 4 つである。

- ① 日本における障害児保育の歴史的変遷のなかで特別支援教育コーディネーター創設の背景とその議論について整理する。
- ② 創設以降今日に至るまでの特別支援教育コーディネーターの役割をめぐる状況と問題点、課題について明らかにする。
- ③ 幼稚園における特別支援教育コーディネーターの役割について、インクルーシブ教育実現に向けて先進的な取組を展開している自治体及び私立幼稚園の事例を通して、実証的に解明する。
- ④ ③を踏まえ、幼稚園の子育て支援に係る特別支援教育コーディネーターの新たな役割について、最新の動向を踏まえながら、その可能性と期待、今後の展望を提起する。

（論文の概要）

本論文は、全 5 章、序章及び終章から構成されている。

序章「本論文の課題と問題意識 構成と概要」では、その問題意識として、文部科学省が

2007年度以降配置を求めている特別支援教育コーディネーターは、各学校・幼稚園において子どもを支援していくための組織的な支援体制づくりに重要な役割を果たしている反面、その機能が十分に発揮できていない状況がある。また、その在り方も、校種や学校環境、子どもの年齢等によって違いがある。就学前の子どもの育ちを担う幼児教育の現場においては、子どものさまざまな困難を支援していくこともさることながら、それを取り巻く保護者や家庭を支援していくことも求められる。幼稚園における特別支援教育コーディネーターはいかなる役割を果たすべきであるか、また、それを十全に発揮するために必要な体制とはいかなるものであるか。幼稚園における特別支援教育コーディネーターが果たすべき固有の役割について解明する必要性について提示している。

第1章「日本における障害児教育の歴史的変遷と特別支援教育コーディネーター創設の背景」では、文部科学省（旧・文部省）や国立特別支援教育（旧・特殊教育）総合研究所等の調査、報告書や「幼稚園教育要領」等の資料を取り上げながら、日本における特殊教育から特別支援教育への歴史的変遷と特別支援教育コーディネーター創設の背景について概観している。また、インクルーシブ教育実現の視点から、現代日本における特別支援教育及び特別支援教育コーディネーター創設をめぐる課題について指摘している。そのなかで、日本の特別支援教育は、「障害のある者と障害のない者が共に学ぶ仕組み」としつつも、学びの多様化を促し分離教育を進めるという方向に向かっているものであることや、特別支援教育コーディネーターには特別支援教育推進のキーパーソンないし校内の調整役としての役割が期されていたことを明らかにしている。

第2章「特別支援教育コーディネーターの成果と課題」では、日本における特別支援教育のスタートを機に創設された特別支援教育コーディネーターについて、その制度構想に影響を及ぼしたイギリスのSENCO（SENコーディネーター）の機能にも触れつつ、発案と創設期、普及期、膠着期から今日に至るまで、それぞれの成果と課題について整理している。また、その過程で、就学前教育機関としての幼稚園においては、小中学校等とは異なる幼児教育ならではの役割と機能があり、それがゆえに、幼稚園における特別支援教育コーディネーターは、すべての子どもたちが「共に生活する」ことを重視するインクルーシブ教育実現に向けて、特別な配慮を必要とする子どもに対する支援のみならず、その保護者や学級担任に対する支援、さらには、地域の関係機関・施設との連携・協力に取り組んでいくことが求められていることを指摘している。

第3章「幼稚園に求められる特別支援教育コーディネーターの在り方の検討—先駆的な取組を行う各自治体のコーディネーター制度を中心に—」では、幼稚園という幼児教育の場にふさわしい特別支援教育コーディネーターの在り方について、先駆的な取組を行っている2

つの自治体に注目し、質問紙調査及びインタビュー調査を通して、当該コーディネーター制度の成果と課題を中心に考察している。それらにおいては、共通して、①行政と保育・幼児教育の現場と連携した仕組みづくり、②ソーシャルワークなどあらゆる困難に対応できる力量、③担任保育者を孤独にさせない、④社会的資源としての期待という3つの特徴があることを示している。そして、それぞれの地域の状況やニーズを踏まえ、幼稚園における特別支援教育コーディネーターは、他の保育施設や専門機関と連携しつつ、研修による高い相談技術を生かした家庭支援・地域支援が不可欠となっていることを提議している。

第4章「幼稚園における特別支援教育及び特別支援教育コーディネーターの現状と課題―私立幼稚園の特別支援教育実態調査を中心に―」では、1970年代初めから独自に統合教育に取り組んできた幼稚園における特別支援教育及び特別支援教育コーディネーターの現状と課題について、私立幼稚園を対象とする質問紙調査を通して実証的に解明している。そして、特別支援教育コーディネーター（類するポストを含む）の成果として、保護者との信頼関係や担任保育者への支援、関係機関との連携の深まりなどを掲げている。また、そのコーディネーター機能を充実させるために、幼児教育の現場の意見を踏まえて、①高い資質を有する人材の複数配置を可能とする行政からの支援、②家庭支援・地域支援に資する保育ソーシャルワーク力の向上に係る研修体制の整備、③特別支援教育コーディネーターまたはそれに代わるキーパーソンの資格化を改善点として提示している。

第5章「幼稚園における子育て支援における特別支援教育コーディネーターへの期待」では、2023年4月の「こども家庭庁」発足を契機として、切れ目なく行われる子どもの健全な成長に対する支援策の推進が求められているなか、幼稚園における特別支援教育コーディネーターの果たすべき新たな役割について、その可能性と期待、今後の展望を提起している。近年における子どもと子育て家庭を取り巻く環境の変化のなかで、就学前教育機関である幼稚園においても、家庭及び地域における幼児教育の支援に努めることが不可欠となっているが、これまでの役割の限界性を意識した「社会モデル」に立脚する幼稚園の特別支援教育コーディネーターとして、障害等の有無にかかわらず、すべての子どもが同じ空間のなかで育ちあう幼児教育並びに子育てに困難を抱える家庭や地域に対する支援を担っていくことが望まれると主張している。

終章「本論文の成果と今後の課題」では、序章で提示した4つの課題についての考察結果をまとめるとともに、今後の課題（今後の幼稚園における新たなキーパーソンとしての「子ども家庭コーディネーター」の創設と配置など）と本論文の限界について示している。

（論文の評価）

本論文は、2007 年度からすべての学校に指名が求められるようになった特別支援教育コーディネーターについて、インクルーシブ教育実現というスタンスから、幼児教育の現場である幼稚園においていかなる役割が求められているかについて理論的かつ実証的に考察したものである。

これまで特別支援教育コーディネーターの在り方については、主に、小中学校において研究がなされ、校種間で一定の違いがあることが指摘されてきたものの、就学前教育機関である幼稚園については義務教育でないことも手伝ってか、ほとんど直接の検討の対象とされることがなかった。それがゆえに、私立園を中心にインクルーシブ教育の実現しやすい環境として、幼児教育の場ならではの取組が展開されてきたことも明らかにされてこなかった。本論文は、そうした特別支援教育コーディネーター研究における空白部分を埋めるべく、先進的な取組を展開している自治体や私立幼稚園を取り上げ、その歴史的変遷や現状、問題点、今後の課題を解明することに果敢に挑戦したものとなっている。

また、その視点として、子どもと家庭を取り巻く環境の変化のなかで幼稚園において近年注目されてきている子育て支援について、特別支援教育コーディネーターを切り口に、インクルーシブ教育実現に向けた教育実践とするために不可欠な役割として描き出している点はきわめて独創的であり、保育学に新たな知見をもたらしている。とりわけ、保育ソーシャルワークを意識した「社会モデル」として幼稚園の特別支援教育コーディネーター論を展開していることは高く評価することができる。

現行の特別支援教育コーディネーターに内在する矛盾を制度として、また、活動としてどのように克服していくのかについてのより詳細な理論的・実践的分析が必要であることや、調査の過程において新型コロナウイルス感染症拡大の影響が見られること、また、関連する新たなキーパーソンとしての「子ども家庭コーディネーター」実現をめぐる議論についてさらなる検討が必要であることなど、一定の制約も見られるものの、それらの課題については、今後の研究の進展に期待したい。

以上により、本研究科博士後期課程を修了し、博士（社会福祉学）の学位を取得するに十分な水準に達していると認められる。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	伊藤 良高
副査	熊本学園大学教授	堀 正嗣
副査	熊本学園大学教授	西崎 緑
副査	武庫川女子大学教授	鶴 宏史

博士学位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

第 26 号

令和 6 年 6 月 1 日 発行

発行 熊本学園大学

編集 熊本学園大学大学院事務室
〒862-8680

熊本市中央区大江 2 丁目 5 番 1 号
電話番号 096 (364) 5161