

税務事例研究

Vol. **209** 2026/1

〔法人税〕

所得の帰属
—近年の納税者勝訴事例 2 件の比較検討
.....佐藤 修二

〔所得税〕

脱税を主導した法人代表者に課される
第二次納税義務
.....佐藤 英明

〔資産税〕

公益目的のための相続財産の利用
—公益信託制度改正について
.....平川 英子

税務事例研究／209

■目次

法人税

所得の帰属—近年の納税者勝訴事例 2 件の比較検討…………… 佐藤 修二・1

I 解説……………	2
1 はじめに—実質所得者課税の原則……………	2
2 医療法人出資持分の帰属が争われた裁判事例……………	3
3 バークレイズ銀行事件……………	5
4 医療法人の事案とバークレイズ銀行の事案の判断枠組みにおける共通点……………	9
5 法律的帰属説と経済的帰属説の対立への両事案の示唆……………	9
6 小 括……………	10
7 補論—消費税法における実質行為者課税の原則……………	11
II 事例に対する回答……………	12

所得税

脱税を主導した法人代表者に課される第二次納税義務

…………… 佐藤 英明・13

I はじめに……………	14
II 国税徴収法新 40 条の概観……………	14
1 規定創設の背景……………	14

2 本条の内容の概観	16
Ⅲ 若干の検討	22
1 国税徴収法 39 条との異同	22
2 不正行為等のとらえ方	24
3 特定役員が行なう「移転」	28
Ⅳ 事例の検討	28
Ⅴ むすびに代えて	30

資 産 税

公益目的のための相続財産の利用—公益信託制度改正について	平川 英子・31
------------------------------	----------

はじめに	32
1 公益信託の法制度	33
2 公益信託税制	37
3 検討	44
おわりに	46

所得の帰属―近年の納税者勝訴事例 2 件の比較検討

北海道大学大学院教授 佐藤 修二

事 例

当医療法人グループを統括している私（A）は、令和元年、D医療法人のオーナーであるCさんから、D医療法人の出資持分を譲り受けることにしました。そこで、当医療法人グループでは、受皿会社としてB法人を設立し、B法人において出資持分を譲り受けました。

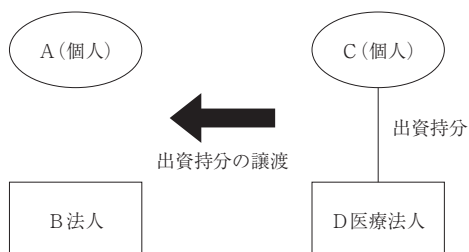
その後、令和6年、出資持分の払戻しがなされ、B法人は払戻金を受領しました（みなし配当とされる部分は益金不算入）。

ところが令和7年、税務署は、D医療法人の出資持分は私（A）に帰属していたものであり、その出資持分の払戻しに当たって支払われた払戻金は、私の配当所得である、と主張して、私（A）は更正処分を受けました。

実は、令和元年に出資持分を譲り受けた際の契約書には、買主として、私（A）個人の名前が記載されていました。税務署は、これを更正処分の根拠として主張しています。私も迂闊だったと思うのですが、契約書に私（A）の名前を記載した経緯としては、D医療法人で内紛があり、D医療法人の関係者としては、私が事業を引き継いでくれるのなら有り難い、という意向があって、私（A）個人の信用が大事であったため、契約書に名前を記載したというだけだったのです。実際に出資持分を譲り受けたのはB法人で間違いなのですが、私の主張は認めてもらえないのでしょうか。

〈関係図〉

論点：出資持分の譲渡先は、A（個人）か、B 法人か？



I 解説

1 はじめに—実質所得者課税の原則

所得税法 12 条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と定める（法人税法 11 条も同趣旨）。この規定の理解については、学説上、かねてより、経済的帰属説と法律的帰属説の対立がある⁽¹⁾。この点につき、明確な最高裁判例はないものと見受けられる。

もっとも、実務的に関心があるのは、経済的帰属説と法律的帰属説の対立というよりも、もう少し具体的なレベルでの判断基準と、事例への当てはめ方ではないかと思われる。そこで本稿では、税理士実務で生じることがありそうな医療法人の出資持分譲渡に絡む裁判例をベースとした事例を設定し、他方で、これとは一見全く事案の異なる、国際金融取引に関するいわゆるバークレイズ銀行事件を比較対象として持ってきて、検討を試みることにする。両事件を取り上げたのは、いずれの事件も、国側の勝訴が圧倒的多数を占める租税訴訟の中にあつて、納税者側が勝訴した事例として珍しいものであること、両事件ともに、比較的近年のものであること、両事件の判断が実質的に類似していることといった理由による。なお、いずれの事案も、後に各所で記載するように、筆者が別の機会に租税法を専門とする弁護士と共同で検討したものであり、本稿もその検討結果に負うものである。

それでは早速、項を改めて、まずは医療法人の事例を見てみよう。

(1) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）182-183 頁を参照。故金子宏名誉教授は、法律的帰属説を採用する。

2 医療法人出資持分の帰属が争われた裁判事例⁽²⁾

本稿の冒頭に掲げた事例は、大阪地判平成 31 年 4 月 11 日判例タイムズ 1469 号 139 頁の事案をベースとしたものである。この事案につき、裁判所は、以下の（１）の判断枠組みを示した上で、（２）のとおり当てはめを行った。

（１）判断枠組み

「所得税法又は法人税法の課税標準の計算上、取引から生じた収益に係る所得が誰に帰属するかについては、実質上その収益を誰が享受するかによって判断すべきであるところ（いわゆる実質所得者課税の原則。所得税法 12 条、法人税法 11 条参照）、医療法人の出資者がした出資持分の払戻請求に対する払戻金は当該出資持分を有する者に帰属するから、本件払戻金に係る所得は、本件出資持分を有していた者に帰属したものと解される。しかるところ、本件出資持分が誰に帰属したかについては、本件譲受スキームの内容及びその実行状況、本件譲受取引及び本件払戻しに関連して作成された文書における本件出資持分の譲受人等の表示、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人についての関係者の認識、本件出資持分の譲受資金の提供者、譲受代金及び本件払戻金の決済方法、本件スキームの実行による経済的利益の帰属先等、本件譲受取引に係る諸般の事情を総合的に考慮して検討すべきである。」〔下線は筆者による〕

（２）当てはめ

裁判所は、上記（１）に示した判断枠組みを、事件の事実関係に以下のように当てはめ、納税者の請求を認めた（判決文をベースに、本稿冒頭に示した事例に即して修正を行っている）。

- ① 譲受スキームは、B 法人を受皿会社として設立した上で、B 法人が出資持分の譲受人となることを前提として策定されたものであり、その後、これが変更されたことはうかがわれない。現に、B 法人は、譲受代金を出捐したほか、D 医療法人の経営していた病院の運営に必要な不動産やリース資産等を買収している。
- ② 譲受取引に関連して作成された基本契約書等には、A が出資持分の譲受人として表示されている。しかし、これは、D 医療法人の経営していた病院内のある個人をめぐる問題に対処し、D 医療法人の経営していた病院の経営権の譲渡を円滑に行う必要があったためである。他方、B 法人と A との間で作成された本件譲受に関する証においては、本件出資持分

(2) 本事案の納税者訴訟代理人は、高名な租税弁護士である水野武夫弁護士（共栄法律事務所）のチームである。また、この裁判事例については、筆者の編著書『対話でわかる租税「法律家」入門』（中央経済社、2024）83-88 頁において、安田雄飛弁護士（弁護士法人北浜法律事務所）が解説を執筆した上、筆者が安田弁護士に質問をする形での「ディスカッション」を付している。本稿でこの裁判事例を取り上げることができたのも、安田弁護士と共同で検討を行ったことに由来するものである。記して感謝申し上げます。

の譲受人がB法人であることが確認されており、譲受スキームに沿ったものとなっている。なお、その後、払戻しの際に作成された契約書等には、B法人が持分権者として記載されており、これらもB法人が譲受人となる本件譲受スキームの延長線上にあるものとして整合的である。

- ③ 譲受取引の関係者の認識について見ると、譲受スキームを検討・策定したアドバイザーは、譲受人はB法人であるとの認識の下で手続を進めており、アドバイザーの主導の下で本件譲受スキームに関与したAも同様の認識であった。これに対し、譲渡人の一族は、本件譲渡証書等の書類等における記載に照らし、Aが譲受人であるとの一応の認識を有していたと認められるものの、その認識は確定的なものではなかった。一族の関心事は無事にD医療法人の経営していた病院の経営権をAの統括する医療法人グループに譲渡するという点にあったから、譲渡代金の支払の点に問題がなければ、譲受取引の主体が法的評価としてB法人であるかA個人であるかについて特段の関心はなく、譲受人が仮にB法人であったとしても、譲渡人の一族の意思には反しないものであった。
- ④ 譲受取引において、必要な資金はB法人が全てこれを出捐しており、これも譲受スキームに沿ったものである。譲渡代金の決済は、B法人名義の口座から譲渡人（一族）の口座へ直接送金された。なお、出資持分の払戻しの際にも、払戻金はB法人名義の口座に送金されている。そして、出資持分の譲渡によって得た経済的利益は全てB法人に帰属しており、他方で、スキーム全体を通じて、Aが本件譲受取引に関して何らかの出捐をしたとか、払戻しの結果、何らかの経済的利益を受けたといった事実は一切認められない。
- ⑤ 以上によれば、譲受取引は、基本的にB法人を譲受人とする譲受スキームに沿って実行されたものといえ、一族との書類等一部の書類上の譲受人の名義はAとされているものの、そのような記載とされたことにはAとの関係でD医療法人の経営していた病院の経営権の譲渡を円滑に行うために特別の事情があったものと評価すべきであり、本件譲受取引の譲受人の認定に当たって、そのような記載を重視することは、譲受スキームの内容その他の諸事情から認められる本件譲受取引の実態に沿わないものであって相当ではないというべきである。また、本件出資持分の譲渡人である一族の認識も上記のようなものであって、本件譲受取引における譲受人がB法人であると認定することについて障害となるまでのものとはいえない。これらの点を踏まえて、上記の諸事情を総合的に考慮すれば、本件譲受取引においてAは単なる名義人にすぎず、本件出資持分を譲り受けたのはB法人であり、本件出資持分はB法人に帰属すると認めるのが相当である。そうすると、本件出資持分を払い戻すことによって生じた本件払戻金に係る所得は、Aではなく、B法人に帰属すると認められる。

(3) 小括

上記の裁判所の判断は、スキームの構造、関係者の認識といった、私法上の法律関係を重視したものといえよう。とりわけ、一般的には非常に重い意味を持つ契約書の記載（すなわち、譲渡に係る契約書上は、A個人が譲受人として記載されていること）を乗り越えてまで、真実の法律関係を探究したことが注目される。

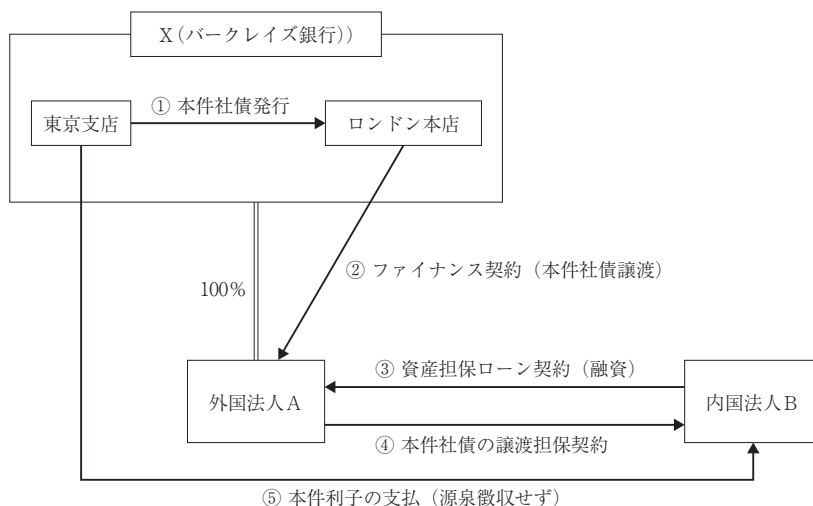
本件は、こうして第一審で納税者が勝訴した後、国側が控訴をしなかったことから、一審判決が確定している。

3 バークレイズ銀行事件

次に、社債の利子の帰属が争点となったバークレイズ銀行事件（東京地判令和4年2月1日 税務訴訟資料 272 号順号 13665）を検討する。本件も、上記2の事案と同様、納税者が第一審で勝訴した後、国側が控訴をしなかったことから、一審判決がそのまま確定している。

(1) 事案の概要⁽³⁾

【関係図】



(3) 事案の概要については、関係図を含め、佐藤修二＝向笠太郎「対談 要件事実論の租税実務への活かし方（後編）」週刊 T&A master1080 号（2025）4 頁以下における向笠太郎弁護士（弁護士法人日本クリアス法律事務所）の整理に基本的に依拠した。向笠弁護士には、記して感謝申し上げる。なお、本件では、吉村浩一郎弁護士（長島・大野・常松法律事務所、東京大学客員准教授）らのチームが納税者訴訟代理人となっている。

法人税

- ① 外国法人であるX（パークレイズ銀行）の東京支店（以下「東京支店」という。）は、事業資金を調達するために、英国ロンドンにあるXの本店（以下「ロンドン本店」という。）に対して社債（以下「本件社債」という。）を発行した。
- ② ロンドン本店は、本件社債の発行と引換えに東京支店に支払う資金を調達するため、ルクセンブルクで設立されたXの完全子会社である外国法人Aとの間でファイナンス契約（以下「本件ファイナンス契約」という。）を締結し、外国法人Aに対して本件社債を25億ポンドで譲渡した。

本件ファイナンス契約には、本件社債の買入価格を定期的に調整するため、以下のような定めがある。なお、「平準化LIBOR金額」とは、本件社債の利払日においては25億ポンドに対してLIBORの利率を乗じた金額で、本件ファイナンス契約終了日においては25億ポンドである。また、「平準化返済金額」とは、本件社債の利払日においては、東京支店が本件社債について支払う金額に相当する金額で、本件ファイナンス契約終了日においては当該支払日時点の本件社債の公正価格である。

平準化LIBOR金額＞平準化返済金額	ロンドン本店が外国法人Aに超過分相当金額を支払う。
平準化LIBOR金額＜平準化返済金額	外国法人Aがロンドン本店に超過分相当金額を支払う。

- ③ 外国法人Aは、Xグループと従前から取引関係にあった内国法人Bとの間で、本件社債の対価額である25億ポンドを調達するために資産担保ローン契約を締結し、内国法人Bから融資を受けた。
- ④ 外国法人Aは、内国法人Bとの間で譲渡担保契約を締結し、③の資産担保ローン契約に基づく内国法人Bから外国法人Aへの貸付金に担保を提供することを目的として、本件社債を内国法人Bに譲渡した。

なお、以下本稿では、本件社債の譲渡に係る②から④に係る各契約を「本件各契約」といい、本件社債の発行及び譲渡に関する取引の全体を「本件資金調達取引」という。

- ⑤ 本件社債の利子（以下「本件利子」という。）は、東京支店から内国法人Bの口座に支払われているところ、Xは、本件利子の各支払に際して源泉徴収をしなかった。
- ⑥ これに対して所轄税務署長は、本件利子の収益を実質的に享受している者は外国法人Aであり、本件利子の各支払は外国法人に対する利子の支払に当たるとして、本件利子についての源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分を行った（所得税法161条1項8号ロ、212条1項参照）。

- ⑦ Xは、本件利子の収益を実質的に享受している者は内国法人B又はロンドン本店であるとして、⑥の各納税告知処分の取消しを求めた。

(2) 取引を実行するに至った事情

判決によれば、上記のような複雑な取引に至るに当たっては、次のような事情があった。

- ① 英国の税法上、英国法人については、英国外支店の所得を含む全世界所得が法人税の課税対象とされた上で、一定の制限の下で、当該英国における法人税額から英国外支店がその所得に対して課税された外国税額の控除（以下「外国税額控除」という。）を受けることができることとされていたが、Xにおいては、日本の課税額に係る外国税額控除を十分に受けられない年度が継続し、外国税額控除を受けられずに繰り越された部分が多額となっていた。
- ② そこで、本支店間融資取引の経済的実質を変えず、かつ、上記①の外国税額控除を受けられずに繰り越された部分を活用できるよう、Xグループ内の資金調達の方法が検討され、その結果、利益連動プレミアムを利率の計算要素の一つとする社債を発行した上で、当該社債を最終的に英国外の第三者が保有する方法によることが適切であると考えられるに至った。
- ③ 他方、上記②のとおり社債を英国外の第三者が保有する場合、当該第三者にとっては、Xグループ内の資金調達に係る取引に参加し、社債の保有等に係るリスクを負担することになるなどの問題があり、当該第三者に何らの不利益が及ばない仕組みを採用することが必要とされた。具体的には、当該第三者による社債の購入の費用はXグループから提供され、当該第三者における資金調達を要しないこと、経済的な面において、当該第三者が当該取引に係るリスクを一切負担せず、逆に一定の手数料収入を享受できること、当該第三者の会計において、本件資金調達取引がパス・スルーとして取り扱われ、資産、負債及び損益の計上が不要となるような仕組みを採用することが重要と考えられた。
- ④ ところで、内国法人が上記第三者の立場を引き受け、当該第三者がXグループから資金提供を受けた上で、ロンドン本店から社債を直接購入した場合、日本の会計基準においては、当該第三者の貸借対照表上、当該社債を資産、Xグループから提供された資金を負債としてそれぞれ計上する必要がある、その損益計算書上も、社債に係る利子及びXグループから提供された資金に係る利払を損益に計上する必要がある。そのため、当該第三者の会計において、本件資金調達取引がパス・スルーとして取り扱われるようにすべく、当該第三者がロンドン本店から直接社債を購入するのではなく、別の法人がロンドン本店から社債を購入した上で、当該第三者が当該別の法人に対してその購入資金の貸付けを行い、当該貸付けに係る担保として社債を譲り受ける形式にすることとした。その結果、Xは、Xの完全子会社である外国法人Aを上記別の法人として本件資金調達取引に介在させること

とした。なお、外国法人Aにおいても、本件資金調達取引に参加するか否かを決定するに当たって、ルクセンブルクでの法制の下で、その参加が外国法人Aの財務実績に悪影響を及ぼさず、外国法人Aの利益に資するか否かという観点から検討が加えられ、本件資金調達取引に参加したとしても、本件資金調達取引に内在するリターン及びリスクに伴う影響を受けることがない旨を確認した。

（３）裁判所の判断枠組み

裁判所は、本件につき、以下のような判断枠組みを提示した。

「所得税法 12 条は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する旨規定しているところ（実質所得者課税の原則）、その趣旨は、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して帰属を判断すべきとするものと解され、本件の課税物件である本件利子の実質所得者を判断するに当たっては、本件利子に係る経済的損益の帰属先のほか、本件資金調達取引全体の仕組み、本件資金調達取引に至る経緯あるいは関係者の認識、本件資金調達取引の実施状況など諸般の事情を総合的に考慮すべきものと解される。」〔下線は筆者による〕

（４）当てはめ

裁判所は、以下のとおり、上記（２）で示した本件の取引に至る事情を、上記（３）で示した判断枠組みに当てはめる形で結論を導いた。

- ① 本件各契約においては、本件利子に係る経済的な損益は、法的な支払義務を通じて最終的にロンドン本店に帰属するものとなっている。本件資金調達取引は、ロンドン本店から本件社債が譲渡された後における本件社債の公正価格や為替の変動に伴う損益を含む本件社債等に関する損益の全てがロンドン本店に帰属するようその仕組みが構築されていることが認められる。
- ② 本件資金調達取引は、本支店間融資取引の経済的実質を変えず、Xグループにおける財務効率を改善させることを目的として作り上げられたものであるところ、外国法人Aや内国法人Bの財務状況には一切悪影響を与えず、一定の手数料収入のみを取得させることを不可欠の要素としていたこと、本件各契約の関係者の財務諸表においても、本件社債及び本件利子についてはロンドン本店の資産又は収益として計上され、内国法人Bの資産又は収益としては計上されていないことが認められるなど、本件資金調達取引が行われるに至る経緯や関係者の認識としても本件社債等に係る損益につきロンドン本店に全て帰属させる

ことを想定していたものである。加えて、外国法人Aについては、Xの完全子会社という立場の下、日本の会計基準との関係において、本件資金調達取引が内国法人Bにおいてパス・スルーとして取り扱われるような仕組みとするためのいわば手段（導管）として本件資金調達取引に関わることとなったことが認められ、かかる外国法人Aの関与の経緯に照らしても、外国法人Aにおいて本件利子に係る収益を取得するなどということは一切想定していなかったというべきであるし、そのような事態になることはかえって望まないところであったというべきである。

- ③ そして、本件各契約締結後の本件資金調達取引の実施状況をみても、本件各契約が予定する損益状況に実質的な影響が生じないように本件各契約の関係者間における各種支払等がされていたことが認められる。
- ④ 以上のとおり、本件資金調達取引においては、本件利子に係る収益を含む本件社債等に関する経済的な損益につき、法的な権利義務関係を通じて、最終的にロンドン本店に帰属するという仕組みを採用していることのほか、本件社債等に係る損益を全てロンドン本店に帰属させることが本件資金調達取引を実施する不可欠の要素であることは、本件資金調達取引を行う関係者間における一貫した共通認識であって、本件資金調達取引の実際の実施状況もこれに沿う形で行われているものである。かかる本件利子の経済的損益の帰属先も含めた本件資金調達取引の仕組み、本件資金調達取引に至る経緯あるいは関係者の認識、本件資金調達取引の実施状況に鑑みれば、本件利子に係る収益については、実質的にロンドン本店が支配するものであり、内国法人Bあるいは外国法人Aが当該収益を支配するものではないというのが、本件資金調達取引の関係者間の真実の法律関係であると認めるのが相当であり、ロンドン本店が本件利子の実質所得者であるというべきである。

4 医療法人の事案とバークレイズ銀行の事案の判断枠組みにおける共通点

両事案は、一方が、医療法人の内紛に絡む中小法人のM&Aの事案、他方が、英国に本拠を置く国際的金融機関による国際金融取引と、一見したところでは、事案の内容が全く異なる。

しかし、裁判所が示した判断枠組みは、基本的に似通ったものとなっている。その判断枠組みの要諦を取って一言で述べるならば、両判決はともに、資産を譲り受けた当事者が誰であったかを、取引の全体構造と関係者の認識に重きを置いて判断しているといえよう。

5 法律的帰属説と経済的帰属説の対立への両事案の示唆

ところで、本稿で取り上げた2つの事案では、いずれの裁判所も、経済的利益の帰属という観点をも重視している。この点を、法律的帰属説と経済的帰属説との対立の文脈で、どのように見るべきであろうか。

これらの事案で、裁判所は経済的帰属説を採用したと見ることも可能かもしれない。しかし、法律的帰属説の立場から、裁判所は、私法が経済取引を表現するための法的インフラであることを踏まえつつ、私法上の事実認定に当たって経済的利益の帰属を考慮しているとも見ることも可能であろう。この点に関連し示唆的なのは、藤谷武史教授⁽⁴⁾が、あくまで法律的帰属説に立ち私法上の法律関係を重視しつつも、帰属の議論では私法そのものではなく租税法の適用が問題であるという点から、より精緻に私法上の法律関係を探究しようとする問題意識を示しておられることである。

一方、田中晶国教授による浩瀚な研究は、伝統的な法律的帰属説と経済的帰属説の対立を詳細に検討した上、両説は、具体的場面での結論がほとんど異ならないことを確認しつつ、法律的帰属説は、経済的帰属説における法的帰属の局面を解明するものとして、経済的帰属説に解消されるべき見解なのではないか、とされている⁽⁵⁾。私事にわたるが、田中教授と筆者とは、かつて西村あさひ法律事務所で弁護士を務めた同僚である。法曹実務家として私法にも当然に造詣が深いであろう田中教授が経済的帰属説に傾くことを興味深く感じるとともに、そもそも「所得」が経済的概念であることを思い起こすと、田中教授の立論には考えさせられるものがあった。

両説の対立は古くからのものであり、浅学の筆者が簡単に結論を出せるものではない。さしあたり実務感覚的なものにすぎないが、長年、弁護士として、私法的色彩の強い法曹実務に親しんだ筆者は、法律的帰属説に親近感がある。また、3年という短い期間にすぎないが国税審判官として課税当局の実務にも接した経験からは、課税実務が経済的帰属説に立った場合、職務熱心のあまり、「実質課税」の方向に傾く懸念を抱く。その意味で、筆者としては、堅実な課税実務のための指針という意味も含めて、法律的帰属説を支持するものである⁽⁶⁾。本稿で取り上げた2つの事例は、経済的利益の帰属を、私法関係を探究する手がかりとして位置付けたものと理解しておきたい。

6 小 括

本稿で取り上げた2つの裁判事例は、事実関係の表面的な差異にもかかわらず、本質的に裁判所が同種の判断枠組みを示したこと、いずれの事案も納税者が勝訴していること、しかも、

(4) 藤谷武史「所得課税における法的帰属と経済的帰属の関係・再考」金子宏＝中里実＝J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）187-189頁。

(5) 田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019）114頁。

(6) 本稿執筆の前提となる報告を行った日本税務研究センターの租税法事例研究会（法人税部会）の場で吉村政穂教授にご示唆いただいたところによる（ただし、本文で述べたことは、あくまで筆者の私見である）。藤谷教授も「法律的帰属説に立つ通説・判例が警戒してきた『経済的実質主義』課税の危険性に対する防壁としての法律論の役割を堅持しつつ、『法律的帰属』の意味内容をさらに批判的に問い直す」ことの重要性を指摘する（藤谷・前掲注（4）187頁）。

両事案ともに、第一審で判決が確定していることに筆者としては注目している。これらの特徴から、両判決は、所得の帰属の問題を考える上で示唆に富み、とりわけ、納税者サイドのタックス・プランニングにおいて、課税当局との間で所得の帰属の争いが生じないようにするためにどのような証拠資料等を揃えておくべきかを考える上で、貴重な材料を提供しているものと思われる。

7 補論—消費税法における実質行為者課税の原則

本稿の最後に、近年税収上も重みを増す消費税について、実質行為者課税の原則に関する納税者勝訴の興味深い裁判例があるので、この機会に紹介しておきたい。

消費税法 13 条は「法律上資産の譲渡等を行つたとみられる者が単なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行つたものとして、この法律の規定を適用する」(1 項)、「法律上特定仕入れを行つたとみられる者が単なる名義人であつて、その特定仕入れに係る対価の支払をせず、その者以外の者がその特定仕入れに係る対価を支払うべき者である場合には、当該特定仕入れは、当該対価を支払うべき者が行つたものとして、この法律の規定を適用する」(2 項)と定める(実質行為者課税の原則)。この規定につき故金子宏名誉教授は、法律的帰属説によって理解すべきものとされる⁽⁷⁾。

裁判例としては、大阪地判平成 25 年 6 月 18 日税務訴訟資料 263 号順号 12235 がある。本件もまた、納税者が勝訴し、第一審で確定している⁽⁸⁾。本件では、牛肉卸売業者が課税資産の譲渡等の当事者と認められるか(換言すれば、消費税法 39 条に基づく貸倒れによる仕入税額控除が認められるか)が争われた事例である。裁判所は、牛肉卸売業者が商法典の規定する「問屋(といや)」(商法 551 条)、すなわち、(他人の計算によりつつも)自己の名義で取引をする者であることを踏まえ、牛肉卸売業者を課税資産の譲渡等の当事者と認めた(もっとも、裁判所は、問屋という法形式だけではなく、売買代金回収リスクを牛肉卸売業者が負っていること等も認定した上で判断に至っており、慎重であるといえよう)。

この裁判例は、法律的帰属説に立ちつつ、商法典の規定する問屋であるという法的性質を重視したものと考えられる。

なお、本稿執筆の前提となる報告を行つた租税法事例研究会(法人税部会)の場での指摘として(筆者の理解が正確でない可能性があるので、慎重を期してお名前は挙げないことにする)、

(7) 金子・前掲注(1) 830 頁。

(8) 訴訟代理人には、本稿の冒頭で取り上げた医療法人に関する大阪地裁平成 31 年判決と同様、水野武夫弁護士のお名前が見える。両事件における納税者の勝訴には、訴訟代理人の寄与が大きいことが推察される。

消費税の実際の運用が仕入税額控除を経済的な意味で完全に認める方向性ではないこと（この指摘を受け、筆者には、制度面では例えばインボイスの導入、裁判事例としては帳簿保存要件を厳格に解する最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁、いわゆるADワークス事件に関する令和5年3月6日民集77巻3号440頁が想起された）を踏まえると、消費税は、付加価値税という（経済的な意味で）実質的な性質を有する租税であることを離れ、形式的な流通税のように運用されているように見え、そうであれば、実質を問題にする実質行為者課税の原則とは馴染まないのではないか、というものがあつた。かかる議論を受けて筆者が考えたことは、むしろ逆に、消費税の運用上、付加価値税という経済的実質を可能な限り貫徹する（すなわち、税負担の累積は可能な限り排除する）ことが、立法・執行実務はもちろん、裁判実務でも求められるであろうということであつた（研究会でのご指摘の趣旨も、そのような点にあつたのではないかとも思われる）。この点で、筆者は、ADワークス事件最高裁判決が文理解釈に大きく依拠して仕入税額控除を否定したことを批判する藤谷武史教授の議論⁽⁹⁾に共感するものであり、引き続き真摯に考えていきたい。

II 事例に対する回答

事例では、契約書には、Aさんの名前が譲受人として記載されているとのことであり、税務署がAさんを譲受人として扱ったこと（その結果、出資持分の払戻金もAさんの所得としたこと）は、税務署の立場からは無理からぬものともいえる。

しかし、契約書の記載にかかわらず、取引の全体像を踏まえつつ、取引の関係者が譲受人はB法人であつたと認識していた、ということを説得的に説明できるならば、課税を避けられる可能性は、十分にあると思われる。仮に税務署に納得してもらえなくても、事実関係をきちんと主張・立証できそうな資料が揃っているならば、修正申告はせずに更正処分を受けた上で、裁判所といわずとも、まずは国税不服審判所に救済を求めてみることも選択肢であろう⁽¹⁰⁾。

また、税務署との間で無用な誤解や争いが生ずること自体が好ましくないことからすると、今後の教訓としては、本稿で示したような裁判例の判断枠組みを意識しつつ、税務署が最初に見る契約書の記載を、誤解がないように整備しておくことが大切である。

(9) 藤谷武史「判批」ジュリスト1602号（2024）150頁以下。

(10) 国税不服審判所は、事実関係が争点となる事案については、納税者を救済する可能性が、（法解釈が問題となる事案と比べて）一般的に高い（この点を豊富な裁決事例をもとに説明した近時の好著として、北村豊『税でモメた！どう防御する？一審査請求で覆す』（中央経済社、2025）を参照）。

脱税を主導した法人代表者に課される第二次納税義務

慶應義塾大学教授 佐藤 英明

事 例

X社は資本金5,000万円で、暦年を事業年度とする株式会社であり、発行済株式の全部を、直接および間接的に代表者Pが所有している。

令和元年12月期に、X社は、実際の所得金額が6億円であり、納付すべき法人税額が1億3,000万円であるにもかかわらず、売上除外や架空外注費の計上などを行ない、所得金額を5,000万円、納付すべき法人税額を1,000万円とする法人税の申告を行なった。

この期に、Pは知人のQに、Qの経営するR社にX社が委託事業を外注したとする外形を整えるための書類一式の作成を依頼した。これをQが承諾したことから、Pは、R社名義の総額1億1,000万円の架空外注費に関する書類を受け取り、同額をX社の銀行口座から銀行振込によりR社に支払った後、Qから現金1億円を受け取った。このうち6,000万円が海外に送金されているが、受取人については確たる情報はない。後述の査察調査においてPは、この6,000万円は海外の経営コンサルタントに相談して指導を受けた対価であると説明しているが、それを証明する書類等は一切存在しない。残額の4,000万円のうち、令和2年12月期において、Pが事前確定届出給与として合計3,000万円を取得したほか、1,000万円は、同期に交際費として支出された。PがR社から受け取った書類一式は、令和元年12月期のX社の所得について、Pが不正な法人税申告書を作成する際に証拠資料として利用された。

この令和元年12月期のX社の不正な法人税申告は、Pが主導して行なったものである。

令和3年中に、査察調査により令和元年12月期の脱税が発覚し、令和4年中にX社とPが遁脱の罪で起訴されるとともに、上記の実際所得額および正当税額を前提とする増額更正処分、および、重加算税賦課決定処分（以下、両者をあわせて「本件課税処分」という。）がなされたが、脱税の事実が業界に知れ渡り、X社との取引を拒絶する会社が増えた

ため、本件課税処分当時、X社はすでに倒産状態で無資力であった。

(1) 令和元年12月期の法人税につき、Pが国税徴収法39条により第二次納税義務を負う可能性について検討せよ。

(2) 上記の事実が全体として6年遅く生じ、令和元年12月期ではなく、令和7年12月期の出来事であったとすると、Pが負う第二次納税義務の内容は、どのように変わるか。

I はじめに

令和6年改正により国税徴収法40条が立法され、法人の脱税を主導した代表者等に対して、一定の内容の第二次納税義務を負わせる制度が措置された。この制度は、令和7年1月1日より施行されている。

本稿においては、この新しい第二次納税義務の制度を概観して、Pが負う第二次納税義務の金額について具体的に検討するとともに、いくつかの解釈論上の問題を提起したい。

II 国税徴収法新40条の概観

1 規定創設の背景

現行国税徴収法（以下、「法」という。）制定以来初めてと言われる第二次納税義務の新設を定めた法新40条（以下、「本条」という。）の創設の背景には、近年、少数ではあるが特定のパターンの滞納への対処がうまく行かず、法律に定められた納税義務を履行する大多数の納税者との間に見過ごせない不公平が生じている、との問題意識がある。本条の創設に向けた議論を行なった、「納税環境整備に関する研究会」（以下、「研究会」という。）に提出された財務省主税局の資料から、この点を明らかにしよう。

まず国税の納付・滞納の状況を見ると、令和3年度の徴収決定済額（申告等により課税されたものの額。以下、「決定済額」という。）の98.9%（70兆3,139億円）が滞納となることなく納付されている。令和3年度の決定済額中滞納となった、残りの1.1%（7,527億円）のうち全決定済額の0.9%にあたる6,194億円が令和4年度末までに納付されており、令和3年度の決定済額のうち令和4年度末時点で滞納となっているのは、全体の0.2%（滞納額の約17.7%）にあたる1,333億円に過ぎない⁽¹⁾。このことは、大多数、というよりも、ほとんどすべての納税者が申告等で確定された税額を期限内に、または、法定納期限から短期間の間に納付してい

(1) 財務省主税局説明資料（https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/nouzeikankyo_kenkyukai/nouzeikankyo_gijihaihu/20231019shiryo02.pdf）23頁。なお、筆者も研究会のメンバーであった。

ることを示している。

他方、「不正に申告を行った法人の滞納国税の徴収が困難となった事例」として研究会資料に掲載されている事例が3件ある⁽²⁾。それは、以下の事例である。

（事例1）脱税事案

【概要】

- 法人及び脱税の実行者である代表者（株式50%超保有）が、売上除外及び架空外注費の計上により国税を免れたことにつき有罪判決（法人税法違反）を受けたことで、相手先から取引を打ち切られ、脱税により納税義務が生じた国税約1億7,000万円を含めて滞納状態となった。判決後、代表者が新たに法人（同業種）を新設し、その新設法人の代表者として事業を継続している。
- 滞納法人からは滞納国税の納付がなく、事実上解散状態となったため国税を徴収することができない。
- なお、代表者名義の口座には多額の預金債権（約5,000万円）が確認された。

（事例2）不正還付事案

【概要】

- 代表者が100%株式を所有している法人が、架空仕入れを計上することで、多額（約2億円）の不正還付を受け、重加算税を含む約2億6,000万円が課税された。その後、代表者の逮捕・報道等により売上が激減し、滞納法人は事実上倒産状態になった。
- なお、財産調査により、代表者の個人財産として約5,000万円の預金債権が確認された。

（事例3）重加算税事案

【概要】

- 代表者が株式の70%を保有する滞納法人は、架空外注費を計上し納税申告を行っていたところ、課税調査による指摘を受け、修正申告を行った。
- 仮装・隠蔽に基づく増差税額約5,000万円に対する重加算税を含む約7,000万円が課税されたが、代表者からは、架空外注費相当額は既に交際費として費消しており、法人の資産としては残っていないため、少額の分割納付しかできない旨の申出^{ママ}あり、課税された税額の大宗が滞納となった。
- 代表者は滞納法人のほか同業種の法人から多額の役員報酬を得ており、預金や金融資産など代表者の個人資産が数千万円存在している。

(2) 財務省主税局説明資料，前掲注（1）24頁以下参照。

前述のとおり、ほとんどすべての納税者が税額を納付しているにもかかわらず、不正申告事案に関連して生じた巨額の滞納税額のほぼ全額が徴収不能な事例があるとの事態は、税負担の公平の観点からすると看過しがたい、と考えられたわけである。

そこで、上に挙げた3つの典型的な事例において、滞納者である法人には資力がないものの、いわゆるオーナー経営者であり、不正申告を主導したと推測される代表者には相応の資力があることに着目し、法人の滞納税額について代表者に第二次納税義務を負わせる制度が構想されることになった。この点について、研究会の「主な意見等の整理」⁽³⁾(以下、「主な意見等の整理」という。)には、以下の見解が掲げられている⁽⁴⁾。

「(前略) 所有と経営の分離がなされていないような法人について、日本の法人課税方式では行為主体である自然人に対する規律が弱くなっている場合に部分的にカバーすべく、第二次納税義務を課すと説明できるのではないか。」

この見解によれば、代表者のいわば「第二の法人格」ともいうべき法人の滞納について、実際に行為を行なった代表者の責任を問う制度が求められたと言えよう。

2 本条の内容の概観

(1) 序

本条は、その主たる対象となる法人を株式会社と想定しつつも、会社法上、株式会社と持分会社(合名会社・合資会社・合同会社)が組織変更できることから、株式会社が組織変更により本条の対象から逃れようとする潜脱行為に対応するため、株式会社に加えて、合資会社と合同会社もその対象としている。このため、相当読みにくい条文となっているが、株式会社に限定して関係箇所を読めば、それほど複雑な条文ではない。以下では、対象を株式会社に限定して検討を続けたい。

はじめに、本条の要件と効果を箇条書的に示しておく(なお、本条により特定役員が負う第二次納税義務を、以下では、「本条の義務」ということがある。)

【要件】

(ア) 偽りその他の不正の行為により

① 国税を免れ、または

② 国税の還付を受けた

株式会社が、

(イ) その(免れたまたは還付を受けた) 国税(その附帯税を含む)を納付していない場合に

(3) https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/nouzeikankyo_kenkyukai/nouzeikankyo_seiri/index.html

(4) 前掲注(3) 11 頁。

- において（この要件を、以下、「滞納要件」という）、
- （ウ）その株式会社に対し滞納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ときは（この要件を、以下、「徴収不足要件」という。）、

【効果】

- （a）その株式会社の特定役員等は、
- （b）（a）その偽りその他不正の行為により免れ、若しくは還付を受けた国税の額と
- （β）その株式会社等の財産のうち、その偽りその他不正の行為があつた時以後に、
- （あ）その特定役員等が移転を受けたものと
- （い）その特定役員等が移転をしたもの（一定のものを除く）の合計額のいずれか低い額を限度として、
- （c）（イ）の国税の第二次納税義務を負う。
- 以下では、これらの要件や効果を個別に見ていこう⁽⁵⁾。

（２）「偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた」こと

- （i） 本条が適用されるためには、株式会社が「偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた」との要件を満たす必要がある。
- （ii） このうち、「偽りその他不正の行為」（以下、「不正行為等」という。）とは、法人税法 159 条を含む通脱罪の構成要件と、国税通則法 70 条 5 項 1 号、2 号の除斥期間の延長（原則の 5 年から 7 年に延長する）の規定の 2 箇所用いられている文言である。

前者については、

「通脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、通脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうもの」（最大判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 巻 9 号 1197 頁）

とするのが、判例である。また、後者については、最判昭和 52 年 1 月 25 日（訟月 23 巻 3 号 54 頁）が、次のように判示した原審判決（福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日行集 27 巻 6 号 975 頁）を正当として上告を棄却している。

「〔国税通則法〕第 70 条 2 項 4 号〔現 70 条 5 項 1 号〕にいう「偽りその他不正の行為」とは、

(5) 同じく令和 6 年度税制改正で地方税法 11 条の 9 が創設され、国税と同じ内容の第二次納税義務が地方団体の徴収金についても規定されている。これについては、地方団体は本条の適用要件となる事実の情報を持っていないため、法人住民税や事業税での追及には、国との情報共有が必要であるとの指摘がある。三木信博「もと徴収職員の独り言―〔第 23 回〕偽りその他不正の行為で追徴された場合の第二次納税義務」税と経営 2213 号 20 頁。

税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行つていることをいう……そして右の偽計その他工作を伴う不正行為を行うとは……納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免かれる行為、いわゆる過少申告行為も、それ自体単なる不申告の不作为にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるから、右にいう「偽りその他不正の行為」に該当するものと解すべきである。」

しかも、この最判昭和 52 年 1 月 25 日は、判示中に「ことさら過少申告」遁脱事案である最判昭和 48 年 3 月 20 日（刑集 27 巻 2 号 138 頁）を引用している。したがって、判例上、各税法における遁脱罪の構成要件たる不正行為等と除斥期間の例外を定める場合の不正行為等とは、同義と解されていると考えられる。

このことと、本条が、脱税事案や重加算税事案の対象となった法人の滞納に対処するために設けられたことを考え合わせると、本条における不正行為等も、前述した最大判昭和 42 年 11 月 8 日に判示されたのと同じ内容であると解するべきであるように思われるが、考慮すべき要素は多い。この点は、後にもう一度検討する。

なお、課税実務においては、重加算税の課税要件である「隠蔽」または「仮装」に該当する場合には、一般的に不正行為等に該当するとされており（令和 6 年 12 月 17 日付、国税徴収法基本通達第 40 条関係〔以下、「基通」という。〕1 参照）、重加算税が賦課された事案が本条の対象となることが示されている。

(iii) この要件の後半部分である「国税を免れ、又は国税の還付を受けた」の意義は、各税法における遁脱罪の規定と同義と解することに問題はないと思われる。ここで、遁脱罪においては、これらの「免れた」時、または、「受けた」時は犯罪の成立時を決める要素として重要であるが、本条の適用においてこの時点は大きな意味を持たない。後に見るように、不正行為等が行なわれた時点が、より重要なのである。他方で、免れたまたは還付を受けた国税の額は第二次納税義務の限度を定める要素となるため、その金額が具体的に決定される必要がある点には留意すべきであろう。

（３）滞納要件、および、徴収不足要件

滞納要件と徴収不足要件について、基本的には、他の第二次納税義務の場合と同じ理解がなされることとなる（基通 2，3 参照）。ただし、本条の第二次納税義務は、滞納会社の滞納国税全額について発生するものではなく、飽くまでも「不正行為等」により免れたまたは還付を受けた国税の滞納についてのみ発生するものである。言い換えれば、申告した税額が滞納となっ

ても、その国税は本条の対象とはならない。このことを前提として、本条の滞納要件には「その附帯税を含む」として、対象国税の範囲が拡大されている。これは、不正行為等による遁脱、受還付が発見されれば、重加算税を含む附帯税が課され、また、滞納により延滞税も発生することから、これらを第二次納税義務の対象とするための規定である。

（４）「特定役員」の意義

（i） 本条により第二次納税義務を負うのは、不正行為等を行なった者のすべてではなく、「特定役員」に限られる。「特定役員」とは、不正行為等を行なった役員のうち、

「その役員等を判定の基礎となる株主として選定した場合にその株式会社等が法人税法第 67 条第 2 項（特定同族会社の特別税率）に規定する会社に該当する場合におけるその役員」（本条 3 つめの括弧書参照）

と定められている。ある役員と特殊関係者（法人を含む）を合わせて、株式会社の発行済株式の総数の 50% 超を有する場合において、その役員が不正行為等を行なった場合に、本条にいう「特定役員」に該当することになる。

課税実務は、特定役員該当性は不正行為等がなされた時の現況によとし（基通 5）、判断の対象とされる「株主」は株主名簿の記載等にかかわらず、実質上の株主をいうと解している（基通 6）。これによれば、ダミーの株主を株主名簿に記載し、法人登記上ダミーの代表者を登記しつつ、会社を支配する「実質的なオーナー」も、特定役員に該当しうることとなる。

（ii） 本条においては、役員が不正行為を行なうとされる範囲も問題となりうる。課税実務は、「その行為を特定役員等の直接の行為と同視し得る場合」には本条が適用されるとし、その例として、「特定役員等が他の者に指示をして当該行為を行わせる」ことを挙げている（基通 7）。ここで用いられている「同視し得る場合」とは、納税者以外の者が隠蔽仮装行為を行なった場合であっても、「それが納税者本人の行為と同視することができるときには」納税者本人に重加算税を賦課しうる（最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 巻 4 号 1611 頁参照）という文脈で用いられる「同視し得る場合」を想起させる表現である。この重加算税の文脈では、納税者の親族や役員等の行為は、多くの場合、納税者の行為と同視される。

しかし、本条においては、「同視し得る場合」とはそれほど広いものではなく、課税実務においても、特定役員（一応、個人を念頭に置く。）の「直接の行為」と同視しうるものが求められているように、他人を手足として用い、役員自らが手をくだしたのと同じと評価される場合に限定されるべきであろう。たとえば、不正加担先の口座に報酬名義の金銭を振り込む場合に、振込手続を部下の社員に指示して振り込ませたとしても、その行為は特定役員自らの行為と同視されることとなる。

ただし、特定役員が不正行為等の具体的な内容までも認識する必要があるとすると、本条の適用範囲を不当に狭めることになる。したがって、顧問税理士に強く「税額を1億円以下にせよ」と迫り、心弱くも税理士がその意向を受け入れて不正な会計処理を行ない、不正な法人税の申告書を提出した場合には、税理士の行なった会計処理の詳細を特定役員が認識していなくても、本条の対象となると考えるべきである。

（５）偽りその他不正の行為により免れ、若しくは還付を受けた国税の額

特定役員が負う第二次納税義務の限度は、不正行為等により免れた、または、還付を受けた国税の額（以下、「遁脱額等」という。）と、（６）で扱う移転の額との低い方とされる。課税実務は、ここにいる国税の額を、株式会社が不正行為等により免れた、または、還付を受けた国税のうち、「特定役員がした偽りその他不正の行為により免れ、又は還付を受けた部分の国税（その附帯税を含む。）」と解している（基通8）。この点についても、後に簡単に検討する。

（６）「移転」の要件

（i） 本条により第二次納税義務を負う限度を画するもう一つの要素は、特定役員が移転を受けた、または、移転をした財産の合計額である。この点については、「主な意見の整理」の中に以下の見解が示されている^{（6）}。

「第二次納税義務を課す際の限度額について、代表者による法人からの社外流出に係る第二次納税義務告知時の代表者名義の財産の額を上限とするのではなく、代表者による法人からの社外流出の額を上限とすることが適当である。また、不正に関連して支出された不正加担料といったものについても、代表者による移転として第二次納税義務の対象とすることが考えられる。」

前述した3つの事例は第1回研究会の資料にあったものであるところ、いずれについても、代表者個人名義の多額の預金の存在に触れられており、このことと上記の見解とを考えると、研究会では、代表者が受けた財産のうち処分時に代表者個人名義で現存する財産を第二次納税義務の上限額とする考え方で議論が始まった上で、立法の際に上記見解の基本的な考え方が採用されたものと解することができる。

（ii） さて、この金額を構成する第1の「移転」は、特定役員が「移転を受けたもの」である。特定役員が、簿外資金を自ら得た場合がその典型であろう。会社から資産の低額譲渡を受けた場合には、譲渡の時の当該資産の時価から特定役員が会社に支払った対価の額を控除したもの

（6） 前掲注（3）12頁。

が、この移転を受けたものにあたると思われる。法人税の課税においては、オーナー経営者が主張する「相手先不明の交際費の支出」は認定賞与とされる場合が多いと思われるが、本条との関係では、それは、第2の「移転したもの」と考えるべきであろう。

課税実務は、この「移転を受けたもの」につき、「贈与、売買、交換、債権譲渡、代物弁済、報酬の支払、金銭の貸付け、借入れの返済、剰余金の配当等による財産権の移転をいい、その原因となる行為の態様を問わない」（基通10）と広く解しており、さらに、株式会社からの直接の移転ではなくても、「架空の経費として取引先等に移転された金銭が、当該取引先等から特定役員等に移転された場合など……実質的には株式会社等から特定役員等に対する移転であると認められる場合」がこれに含まれるとの解釈を明らかにしている（同前）。

（iii）第2の「移転」は、特定役員が「移転をしたもの」であるが、これには重要な例外が定められている。それは、「その株式会社……の取引の内容その他の事情を勘案して、当該取引の相手方との間で通常の取引の条件に従って行われたと認められるその株式会社……の各事業年度の収益に係る売上原価、販売費又は一般管理費の額の基因となる取引その他の政令で定める取引として移転をしたものを除く。」（本条最後の括弧書）との例外である。この委任を受けた政令では、次の3つのタイプの支出がこの取引として定められている（国税徴収法施行令〔以下、「令」という。〕14条の2）。

- ① 各事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額の基因となる取引（同条1号）
- ② 各事業年度の販売費又は一般管理費の額の基因となる取引（同条2号）
- ③ ①②のほか、法40条の株式会社の事業の状況その他の事情を勘案して、その事業を遂行するために通常必要と認められる取引（同条3号）

この例外の設定は、

「通常の営業活動の一環として行われる取引としての移転等に係る財産の価額についてまで、その移転を直接受けていない役員に追及するのは酷であり、かつ、結果として取引の相手方との関係で、取引の安定性を阻害することになりかねないことが考慮された」⁽⁷⁾

と説明されている。上に挙げた令の1号と2号が、まさにこの点を明らかにしている。

本条の規定と令の規定の関係について、立法当局者は、原価や販売費・一般管理費等はその全額が事業の遂行上必要な取引となるが、「その他の（営業外の）費用の額の基因となる取引や、貸付、返済等といった損益取引以外の取引については、その株式会社等の事業を遂行するために通常必要と認められる取引である場合に限り、事業の遂行上必要な取引としています。」⁽⁸⁾と

(7) 『改正税法のすべて〔令和6年版〕』（大蔵財務協会・2024年）（以下、「すべて」という。）842頁。

(8) 「すべて」842～843頁。

し、法律段階において「通常取引の条件に従って行われた」との制限をかけた上で、令において取引の類型的な性質に着目することにより「『通常性』を二重に担保している」⁽⁹⁾と説明している。「『通常性』を二重に担保」との記述は分かりにくいですが、たとえば、商品の購入代金は原価であって、令の規定によれば類型的に例外にあたりうるが、不正行為等加担の対価の趣旨を含めて通常ではありえない高額の対価の支払がなされた場合には、「通常取引の条件に従って行われた」との法律段階における制限に触れ、例外として扱われない、などと理解することができよう⁽¹⁰⁾。

(iv) (ii) (iii) の「移転」は、不正の行為等があった時以後に行なわれたものに限定されている。この点についても、(iii) で触れた点と合わせて、後に若干の検討を行なう。

Ⅲ 若干の検討

1 国税徴収法 39 条との異同

(i) 研究会の「主な意見の整理」には、次の見解が示されている⁽¹¹⁾。

「現行の無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務を適用できない場合に、これと類似した形で、悪意等は要件とせずに財産の移転の事実を捉えて第二次納税義務を課すことが考えられる。」

また、立法当局者の解説でも、国税徴収法 39 条に規定された「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務との関係」(この第二次納税義務を、以下、「法 39 条の義務」という。)が、特に指摘と解説の対象とされている⁽¹²⁾。これらの点に照らすと、本条の義務は、法 39 条の義務を前提として、その不十分な点を補うために創設されたと理解することができる。それでは、両者はどのように異なるのであろうか。

法 39 条の義務は、滞納者の国税について徴収不足要件が満たされるとき、その徴収不足が、滞納された国税の法定納期限の 1 年前の日以後に、滞納者がその財産について行なった無償ま

(9) 「すべて」843 頁。

(10) ここで触れた移転からの一定の除外については、特定役員による第三者への移転についてのみ適用されるものであり、特定役員が移転を受けた場合には適用されないとするのが、立法当局者の説明である(「すべて」842 頁)。また、法律上、不正行為と移転する財産との間に牽連性が求められていないとの指摘もある(三木・前掲注 (5) 21 頁)。文理上はそのとおりであり、特定役員が現実には財産の移転を受けた以上は責任を追及しても酷とはいえないとの立場もありえよう。しかし、そのように解すると不正行為等の時以後に特定役員が受けた正当な役員給与も、(ii) で述べた「移転を受けたもの」に該当すると解さざるを得ない。特定役員も役員であるから、脱税の有無にかかわらず一定の役員給与を受けることには合理的な理由があるため、本条の義務をここまで拡張することには疑問を呈しておきたい。

(11) 前掲注 (3) 11 頁。

(12) 「すべて」843 頁。

たは著しい低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に原因がある場合に、その利益を受けた者に一定の限度の第二次納税義務を負わせる制度である（法 39 条）。したがって、徴収不足要件を満たす滞納者である株式会社が、その代表者に利益を与える行為を行ない、それが本条の「移転を受けたもの」に該当する場合等には、本条の義務と法 39 条の義務とは、重なり合う場面を有する。

両者の違いは、法 39 条の義務の成立のための受益時についての時間的制約と、本条の「移転を受けた」場合の時間的制約が異なることなどであるが、もっとも重要な相違点は、39 条の適用のための法律関係は民事法を主体として判断されるため、株式会社が代表者に与えた利益が贈与にあたるときは要件を満たす（無償または低額譲渡に該当する）が、たとえば、多額の役員給与や交際費の支出は、それ自体が労務対価性、または、その他の対価性を有しているため、この判断が容易ではない点にあらう⁽¹³⁾。

これに対して、本条の特定役員への「移転」は、課税実務が「金銭の貸付け、借入れの返済、剰余金の配当等による財産権の移転」（基通 10）を例に挙げているように、特定役員に財産上の利益を与える行為を非常に広くとらえることが可能である点で、これまで法 39 条の適用対象とはならなかった事例につき、特定役員に第二次納税義務を負わせることが可能になったと言いうる。さらに、前述のとおり、特定役員自身の受益ではない移転（他者への移転）についても、特定役員に第二次納税義務が発生する点で、義務の範囲が拡大されている⁽¹⁴⁾。

（ii）両者の違いは、その基本的な発想の違いに基因すると考えても良いのかも知れない。徴収法 39 条は、詐害行為取消権を念頭に置き、それを、悪意などの要件を除くなど第二次納税義務の制度に落としこんで作られたものである⁽¹⁵⁾。

これに対して、本条は、会社法 429 条を念頭に置いて、それを第二次納税義務の制度として仕組んだものと推測される。同条は役員等がその職務を行なうについて悪意または重大な過失があったとき（1 項）、または、役員等が計算書類等の一定の書類の重要事項について虚偽の記載をした等の場合に（2 項）、それにより第三者に生じた損害を賠償する責任を負わせる規定である⁽¹⁶⁾。同条 1 項の責任につき、法定責任説を採る判例は、同条（の前身規定）を、「株式会社が経済社会において重要な地位を占めていること、しかも株式会社の活動はその機関で

（13）吉国二郎ほか共編『国税徴収法精解〔令和 6 年改訂〕』（大蔵財務協会・2024）386 頁参照。ただし、法人税法や所得税法の適用上は役員の給与と認定しつつ、国税徴収法 39 条の適用上は贈与と認定することは適法と考えられている。『国税徴収法精解』前掲箇所、および、名古屋地判平成 9 年 3 月 26 日〔未公刊〕参照。引用した名古屋地判の事案は個性が高いものであることも考え合わせると、この結論を一般化することには疑問を呈しておきたい。

（14）他者への移転が法 39 条の無償譲渡などの要件を満たす場合には、同条の適用上、当該第三者に第二次納税義務が——多くの場合——利益の存する限度で成立することとなる。

（15）吉国ほか共編・前掲注（13）377 頁参照。

（16）岡伸浩『会社法〔第 2 版〕』（弘文堂・2023）641 頁。

ある取締役の職務執行に依存するものであることを考慮して」規定されたものと理解している（最大判昭和 44 年 11 月 26 日民集 23 卷 11 号 2150 頁）。

本条は、特定役員による株式会社の国税の遁脱等と会社財産の流出という故意により行為がなされた場面において、会社財産の流出により国が被る損害（滞納）について、特定役員個人に納付義務を負わせるという形で、同条の考え方を第二次納税義務の制度として衣替えしたものである⁽¹⁷⁾。

(iii) 特定役員への「移転」が民法上の贈与にも該当し、法 39 条の義務と本条の義務の両方が成立しうる場合について、立法当局者は法 39 条の義務と本条の義務の「それぞれにおいて、責任の限度を計算し、滞納国税の範囲内で第二次納税義務を課することができる」⁽¹⁸⁾としている。この記述の意味するところは必ずしも明確ではないが、たとえば、特定役員が受けた現金 1 億円の移転が、民法上の贈与にもあたる場合に、1 億円の限度で法 39 条の義務を負い、かつ、本条についても 1 億円の限度で第二次納税義務を負うとすることは適當ではない。現実になされた 1 億円の移転ないし贈与から、2 億円分の徴収不足が発生することは論理的にありえないからである⁽¹⁹⁾。

両者の適用の先後は難問であるが、本条の義務が成立する滞納国税の範囲が限定されていることから、まず法 39 条の義務によって本条の対象とならない滞納国税について徴収し、残額について本条の第二次納税義務の対象とするのが穩当であるように思われる。

2 不正行為等のとらえ方

(i) 本条において、不正行為等は制度の要となる概念である。前述したとおり（Ⅱ 2（2）(ii)）、この不正行為等は遁脱罪の判例におけるのと同じく「遁脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうこと」と解されるべきであるように思われる。

これに対して、課税実務は、不正行為等につき、

「法人を支配する役員等が、当該国税の納付の原資となるべき法人の財産を散逸させた場合に、当該役員等に第二次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という趣旨に基づく行政上の措置であり、刑罰を定めたものではないから、同条の規定を適用するに当たっ

(17) 研究会で検討された、社外流出に係る代表者等の現存利益を第二次納税義務の上限とする案は第二次納税義務の謙抑性の担保として重要な視点であるが、立法時に、脱税協力者への支払等を含む特定役員による不合理な移転を広く対象に取り込んだことで、本条の責任は会社法上の責任により近づいたと評してもよいかも知れない。

(18) 「すべて」843 頁。

(19) さらにいえば、本条の措置が法 39 条の義務が成立しない場合に、これを補うために設けられたとの立法時の事情も、この結論を補強するものと言えよう。

ては、ほ脱の意図があることまでを要しない」(基通1)

と解している。これは、納税者の主観に立ち入って情報収集を行なうことが難しい税務上の調査の性格に鑑み、主観的要素を極力排除することを目的とした解釈だと理解することができる。それでは、このような判例から離れた解釈を本条における不正行為等の解釈として採用することは適切なものであろうか。遁脱罪に関する現在の判例に照らして検討する必要がある。

(ii) 最初に指摘しておきたいのは、遁脱犯の実行行為に関する現在の判例が、いわゆる純粹制限説を採用している点である(最決昭和63年9月2日刑集42巻7号975頁)⁽²⁰⁾。この考え方の下では、個々の不正行為等は証拠によって立証される必要があるものの、虚偽過少申告遁脱犯の場合は申告行為が、虚偽無申告遁脱犯の場合は所得等を秘匿しつつ、無申告で申告期限を徒過させたことが、それぞれ遁脱犯の実行行為とされる。そのため、遁脱犯の有罪判決の主文においても、具体的な不正行為等の内容については、「架空外注費を計上するなどして」などと示されるだけで、虚偽申告ないし無申告による法定申告期限徒過の事実、および、正当税額・遁脱額について詳細に記載されるのが通常である。表現は悪いが、遁脱罪の判示において不正行為等は「丸められている」のである⁽²¹⁾。また、この判例の下では、遁脱犯の故意は虚偽申告行為、または、一定の状況下での無申告行為に向けられるものとなり、事前の所得秘匿工作などについての故意は、直接には要求されない造りとなっている。

これに対して、本条の不正行為等は、遁脱犯の実行行為ではなく、所得秘匿工作や遁脱の準備にあたる個々の行為を指していると考えられ、「架空外注費を計上するなどして」と一括りにできる性質のものではない。すなわち、本条は不正行為等による国税の遁脱・受還付の場面に限って適用されることに加え、第二次納税義務の限度を画する遁脱額は特定役員の不正行為等による遁脱額等であると課税実務上解されており、また、同じく第二次納税義務の限度を画する「移転」は、不正行為等の時以後に行なわれたものに限られている。したがって、本条の不正行為等とは、遁脱犯の場合よりも、はるかに個別具体的な「行為」として理解されていると言えよう。

ここで、前述した遁脱犯の判例の判示から遁脱の意図を削除すれば、「その手段として」という文言も意味をなさなくなるから、残るのは、「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難な

(20) この最高裁決定の解説として、香城敏磨『最高裁判所判例解説〔刑事篇〕昭和63年度』(法曹会・1991)314頁がある。

(21) 香城・前掲注(20)333頁では、虚偽不申告犯の「実行行為は、不申告という不作為のみであり、所得秘匿工作という状況は、不申告を実行行為たらしめる付随事情であるにとどまるので、判決にもその事情があることを抽象的に判示すれば足り、その具体的内容を判示する必要はないことになる。そればかりか、右の付随事情は、遁脱の危険に結びつく所得秘匿工作があったという事実で足り、必ずしも特定の工作である必要はないことになる。」と述べられている。ただし、この記述に続き、「所得秘匿工作の内容についても攻撃防禦をつくらせる必要があるから、冒頭陳述などの形でその内容が示され、立証がなされなければならない」(同前)とされている。

らしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうこと」の部分である。つまり通達は、納税者のある具体的な行為を取り上げて、それがここで指摘したような「何らかの偽計その他の工作」に該当するか否かを判断すれば足りるとの立場を採っていることになる。これは、所得秘匿行為等の工作には、逋脱罪の故意を要しないとされていることとの関係でも、不自然な解釈とは言えない。

このように考えると、本条において、まず、不正行為等により国税の逋脱、受還付が行なわれたとの要件においては、不正行為等は逋脱罪の成立要件と同じく、逋脱の意図を含んだ意義と解されるべきである。この点は、課税調査（査察調査を含む）によって逋脱額等が決定されることを考えると自然であり、かつ、本条の執行に大きな負担をかけるものではない。

次に、ある逋脱額等が特定役員による不正行為等によるものか、ある移転と不正行為等との時間的先後はどうなるかなどの、個別の不正行為等に焦点があたる場面では、以上に述べた限度で、逋脱の意図を要求しない通達の立場にも、合理性があると評価して良いように思われる。

以下では、個別の不正行為等が問題となる場面を2つ取り上げて、簡単な検討を試みる。

(iii) 特定役員が負う第二次納税義務の限度を画する要素の一つに、不正行為等により免れた、または、還付を受けた国税の額がある。すでに述べたとおり（Ⅱ 2（5））、課税実務は、ここにいる国税の額を、逋脱額等のうち、「特定役員がした偽りその他不正の行為により免れ、又は還付を受けた部分の国税（その附帯税を含む。）」と解している（基通8）。

理論上、このような課税実務の態度は正当と言えるが、会社を支配するオーナー経営者が自らの主導により脱税を試みる事案を想定する本条において、不正行為等により免れた国税にあたるが、特定役員のした不正行為等に基因しない国税の額が生じる事態は、決して多くはないと推測される（オーナー経営者の不知のうちに、私益を図る役員や使用人に裏切られていた、というケースとなろう）。

また、逋脱罪をめぐる議論でしばしば指摘される、所得秘匿工作の対象金額と逋脱額が異なる場合の因果関係の問題も、ここでは重要である。三億の所得がある場合に、「二億につき所得秘匿工作をし、その後二億の申告をして一億の逋脱をした場合」、または、「一億の所得秘匿工作をし、一億の申告をして二億の逋脱をした場合」に、逋脱の結果と所得秘匿工作との因果関係は認められないと指摘されている⁽²²⁾。そうだとすると、そもそも、特定役員が行なった所得秘匿工作と逋脱の結果との因果関係を考えることは、意味がないとも言いうる。

このように考えると、ここでの「不正行為等」を客観的にみて「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作」に該当するか否かを判断することを前提としても、本条の適用において、特定役員の不正行為等と申告税額の減少等との具体

(22) 香城・前掲注（20）327頁。

的な結び付きを必要と解するのは、本条の執行に過度の負担をかけることにもなりかねない。また、個別の不正行為が問題となる場面では、(iv)にも述べるとおり、不正行為等の範囲は広く捉えざるを得ない。したがって、第二次納税義務の限度を画する遁脱額等を特定役員の不正行為等によるものに限ると考える点は、もし、特定役員の行為とまったく無関係な不正行為等が行なわれていたならば、それによって生じた遁脱額等をこの国税の額から控除するという程度の内容に理解することが、本条の趣旨に沿うものであるように思われる。

(iv) 個別の不正行為等がクローズアップされるもう一つの場面は、移転との時間的先後関係の判定である。不正行為等の時以後になされた移転のみが、本条による第二次納税義務の限度を画する要素となるからである。

この不正行為等の時以後の財産移転のみを第二次納税義務の限度額の対象とする考え方は、株式会社がさまざまな財産移転を行なう流れの中で、第二次納税義務の範囲が無制限に拡張しないように、不正行為等との関係が明らかな移転に限定する趣旨であると考えられる。「主要意見の整理」においても、代表者による社外流出額を第二次納税義務の限度とする場合に、「第二次納税義務の対象とする財産の移転の範囲については十分に特定することが適当である」⁽²³⁾と指摘されていた。これに対して、実際の立法では、移転の範囲を時間的要件と一定の「移転」の除外によって限定している。後に不正行為等が行なわれることを前提とした不正な「移転」が先に行なわれることも十分に想定されうるが、特に、特定役員への「移転」の内容を適切に区分することが困難なため、立法技術的な措置としてやむを得ない制限と考えられたものであろう。

しかし、本条の趣旨を十分に実現するためには、ここでの不正行為等は、具体的に、しかし、ある程度柔軟に解釈されざるを得ないと思われる。たとえば、不正行為等への加担を依頼しただけでは不正行為等とは言えないが（相手方に拒否されて諦めた場合に、不正行為等がなされたとは評価できない）、依頼に応じて相手方が行動した場合には、依頼の時点で不正行為等がなされたと判断すべきであろう。そうではなく、相手方の具体的な行動があって初めて不正行為等がなされたとする場合には、依頼を拒否するとは想定しがたい相手方への依頼時に不正行為加担料を「前払い」とすると、その「移転」は不正行為等よりも前になされたものとして第二次納税義務の範囲を画する要素から除かれ、不合理だからである。

なお、課税実務は、複数の不正行為等がなされた場合は、最初の不正行為等の時以後になされた「移転」が本条の対象となると解している（基通8参照）。自然な解釈と言えるが、最初の

(23) 前掲注(3)12頁。なお、この点は、研究会の第2回議事要旨では、「第二次納税義務の対象とする財産の移転の範囲については、代表者の支配する口座への自己のために行う移転や法人税法第五十五条第一項・第二項に該当するような支出など、十分に特定することが適当である。」とされていた。https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/nouzeikankyo_kenkyukai/nouzeikankyo_gijihaihu/20231030gijiyoshi.pdf, 3頁。

不正行為等と目される行為が、結果的に遁脱額に影響しない場合⁽²⁴⁾などについて、さらに検討が必要とされよう。

3 特定役員が行なう「移転」

すでに述べたとおり（Ⅱ 2（6）（iii）），特定役員が行なった第三者への株式会社の財産の移転のうち，取引の内容と条件によって定められた一定範囲の移転は，本条の義務の限度の計算から除外される。法と施行令によって「移転」の範囲から除外されるものは，下表の○または◎を付けた部分である。

	原価	販管費	その他の取引	
通常の取引の条件	○	○	事業遂行上通常必要	左記以外
			◎	×
上記以外の条件	×	×	×	×

おそらく，今後多く争われるのは，「その他の取引」に該当する取引が「事業遂行上通常必要」かつ，「通常の取引の条件」によるものか（表中の◎），という点であろう。ここで重要となるのは，国側と納税者側のどちらがこの点の証明責任を負うか，という問題である。

通常，第二次納税義務の範囲は国側に証明責任がある事項だと考えられる。しかし，本条において，「移転をしたもの」が条文の本文に規定され，その直後の括弧書で一定のもの「を除く。」としている条文構造からすると，国側が移転の事実と金額の主張立証に成功した場合，そのうちどれだけが除かれるかについての十分な資料を提出する責任は，納税者側にあり，納税者がその責任を果たさない場合には，当該「移転」は第二次納税義務の基礎となる金額から除かれな，と考えるべきであろう。実質的に考えても，移転の相手方やその趣旨は，納税者が明らかにしなければ，税務調査による国側の解明には，自ずから限界があるからである。交際費や，趣旨の不明な現金の移転などが，主たる争点となるものと考えられる。

Ⅳ 事例の検討

それでは，以上の検討結果を基礎として事例を検討してみよう。

（１） まず，令和元年 12 月期において P が法 39 条の義務を負う可能性についてである。法 39 条の義務は，P が X 社から受けた無償または著しい低額譲渡などの利益について成立する。事例で，P は X 社の令和元年 12 月期に創出した簿外資金のうち 3,000 万円を役員給与として後の年度に取得している。また，1,000 万円の交際費の支出もある。X 社の法人税および P の所

（24） 前掲注（22）参照。

得税の関係では、交際費もオーナー経営者であるPへの給与として課税関係が決定されることも十分にありうる。

しかし、法39条に関しては、Pが受けた3,000万円の「役員給与」が労務の対価であるか、単なる贈与であるかが問題となり、純粋な贈与であると認定できる場合に限り、Pが第二次納税義務を負う。その場合の限度額は、滞納者であるX社は同族会社であり、第二次納税義務者であるPはその同族判定株主にあたるため、Pが受けた利益の額となり（法39条最後の括弧書、令14条2項5号）、純粋な贈与と認定できる部分の金額がこれにあたる。

また、海外に送金した6,000万円が、もしPが支配する銀行口座などに入金されていたとしたら、その6,000万円はX社からPへの贈与にあたり、Pはこの限度で第二次納税義務を負う。

そして、法39条の義務は遁脱・不正受還付された国税とその附帯税の滞納に限定されないから、Pの第二次納税義務は、広くX社の滞納国税に及ぶこととなる。

（2）次に、この脱税が令和7年12月期の出来事である場合に、Pが本条の義務を負うかについて検討してみよう。

X社は令和7年12月期において、売上除外や架空外注費の計上という「偽りその他不正の行為により」、正当税額1億3,000万円と申告税額1,000万円との差額の「1億2,000万円の国税を免れ」、かつ、本件課税処分当時、倒産状態であって国税（附帯税を含む）の納付をせず、また、徴収不足要件も満たしている。

ここで、Pは、不正行為等を主導しており、かつ、X社の株式を直接、間接にすべて有して50%超保有要件も満たしているから、特定役員であり、本条の義務を負う。

その限度額には、まず、Pが簿外資金から移転を受けた3,000万円が含まれる。事前確定届出給与の外形を整えたとしても、簿外資金からの移転である以上、限度額に含まれることに変わりはない。また、PがR社に架空外注費1億1,000万円を支払った後に現金で1億円を受領しているから、差額の1,000万円はR社（実質的にはQ）に対する不正加担の謝礼であり、これも移転にあたる。本条の義務の限度額を計算する際に除外されるものにあたらないことは明らかである。仮に、PがQから不正な書類一式を受領する前にこの現金の受領（実質的に差額の謝礼支払）が行なわれたとしても、Qから不正加担の応諾があった時点で不正行為等が行なわれたと評価できるから、これが最初の不正行為等であったとしても、差額は不正行為等の時以後に移転されたと考えるべきである。

PがQから受け取った現金1億円を、個人Pとして受け取ったと解すれば、その全額がPが「移転を受けたもの」となる。しかし、事案においては、これはPはP個人としてではなく、X社の代表者として受け取った（すなわち、1億円を受け取ったのはX社である）と解するのが穏当であろう。この理解の下で、海外への送金や交際費の支出の扱いはどうなるのであろうか。

海外への6,000万円の送金はPが行なったものであるが、Pの説明によっても、原価にも販

管費にも該当しない。したがって、それがX社の事業遂行上通常必要な取引であって、かつ、通常の条件により行なわれたことをPが十分に説明できない場合には、Pによる第三者への財産の移転として、第二次納税義務の限度額の計算上加算される。1,000万円の交際費の支出についても同様に考えるべきである。これらは、令和7年12月期の後の年度に支出されているから、不正行為等の時以後に移転されたものであることは明らかである。

以上のあてはめによれば、Pが、海外へ送金した6,000万円と支出した交際費1,000万円について十分な説明ができない場合、「移転」に関する本条の義務の限度額は1億1,000万円である。これと、遁脱税額である1億2,000万円の低額である方、すなわち、1億1,000万円を限度として、PはX社の令和7年12月期の免れた法人税額1億2,000万円とその附帯税（重加算税、延滞税等）について、第二次納税義務を負う。この第二次納税義務は、申告された1,000万円の税額が滞納され、徴収不足要件を満たすとしても、その法人税額には及ばない⁽²⁵⁾。

V むすびに代えて

本稿では、令和6年度改正で創設された法40条の義務につき、納税者が株式会社である場合に限って、制度を概観し、簡単な検討を行なった。この措置は令和7年から適用が開始され、令和7年以後に不正行為等により免れたまたは還付を受けた国税について適用される（改正法附則20条1項）。本条については、本稿でも指摘したとおり、不正行為等の考え方や第二次納税義務の額の限度を画する「移転したもの」から除かれる支出の範囲など、必ずしも内容が明確でない点も多いため、今後本条がどのように適用されていくかを、しっかりと見守りたい。

なお、納税者が持分会社である場合には、制度の骨格は変わらないものの、第二次納税義務者が個人に限らない点や本条の義務に先立って課される第二次納税義務が存在するなど、細部では、本稿で検討した株式会社の場合と異なる点もある。この点には、留意が必要である。

(25) 前掲注(10)で指摘したとおり、令和7年中の不正行為等以降、第二次納税義務の納付通知書を発する日までにPがX社から受け取った役員給与の全部が、Pが「移転をうけたもの」と解される可能性がある。その場合に、移転の額の合計額が1億2,000万円を超えるなら、Pは、遁脱税額である1億2,000万円の限度で第二次納税義務を負うこととなる。

公益目的のための相続財産の利用 —公益信託制度改革について

駒澤大学教授 平川 英子

事 例

動物好きのXは、かねてより社会的殺処分の対象となる犬猫の保護活動に関心をもっていた。老年に差し掛かったXは、自分の死後、自身の財産を保護犬・保護猫の飼養や譲渡のための活動に役立てたいと希望している。Xの財産は、預金、有価証券および不動産（自宅の土地建物（甲不動産）、賃貸用マンション1棟（乙不動産）、空き地（丙不動産））である。また、Xには配偶者や子はおらず、両親はすでに他界しているが、兄Aと亡弟の子である甥Bがいる。

（１）Xが、次のような遺言により、公益信託を設定した場合の課税関係はどうなるか。

- ① Xの遺産すべてを遺言の目的とする。
- ② Y信託銀行を遺言執行者および信託の受託者とする。
- ③ Yにおいて、すべての不動産を売却し、その売却代金と預金の合計額で次の通り遺贈または信託の設定を行う。
 - （ア）AおよびBに各500万円を遺贈する。
 - （イ）売却代金および預金の合計額から、AおよびBに対する遺贈、遺言の執行に要する費用を除いた残金および有価証券を信託財産として、保護犬・保護猫の保護活動を行う団体や個人に対する助成金給付事業を行う公益信託を設定する。

（２）Xが、次のような遺言により、公益信託を設定した場合の課税関係はどうなるか。

- ① Xの遺産すべてを遺言の目的とする。
- ② 弁護士Yを遺言執行者とし、公益法人Z（動物保護施設の管理・運営、保護動物の飼養・譲渡、動物愛護の啓発活動を行う団体）を信託の受託者とする。
- ③ AおよびBに各500万円を遺贈する。

- ④ Yにおいて甲不動産を売却し、売却代金と預金の合計額から、AおよびBに対する遺贈、遺言の執行に要する費用を支払う。
- ⑤ ④の清算後の残金、有価証券、乙不動産および丙不動産を信託財産とし、動物保護施設の運営を目的とする公益信託を設定する。乙不動産については、引き続き賃貸用とし、その収益を当該動物保護施設の管理・運営費に充てる。丙不動産は敷地も広く緑も豊かで、動物にとって過ごしやすい環境にあるため、そのままの状態で当該施設の敷地として利用してもらいたいと考えている。

はじめに

人生の最終段階において、私財を社会のために役立てたいという思いに応える制度には、どのような選択肢があるだろうか。まず想起されるのは、公共団体や公益法人等への寄附である⁽¹⁾。既存の寄附先に自身の思いに沿うような団体が見当たらない場合には、新たに公益法人を設立するという方法も考えられる。しかし、公益法人の設立および運営には相応の手続的・実務的負担が伴い、容易ではないだろう。

こうした選択肢に加え、民間による公益活動の受け皿として「公益信託」が注目されている。公益信託とは、委託者が拠出した財産を信託財産として、受託者が一定の公益目的に沿って管理・運用する制度である。公益法人に比べて設置手続が簡便であり、比較的小規模の資金の活用にも適している点が特徴である。柔軟な制度設計が可能であることから、委託者の思いを具体的に反映しやすく、公益目的の実現に資する制度として有用であると考えられる。

公益法人と公益信託は、いずれも民間による公益活動の受け皿として期待される制度である。欧米では、これら二制度が共によく活用されている。これに比して、日本では公益法人が広く利用され、社会に定着してきた一方で、公益信託の利用は極めて低調であるとの指摘がなされてきた⁽²⁾。このような傾向は、現在においても基本的には大きく変化していない。最近の統計によれば、公益法人の数は9711法人に達し、公益目的事業費用額は6兆円を超えている（令和5年12月現在）⁽³⁾。一方、公益信託は372件にとどまり、信託財産残額は520億円に過ぎな

(1) 令和7年2月、市立病院の建設資金として宝塚市へ市内在住の70代夫婦から約245億円もの寄附がされたことが話題になった。この寄附は、①市立病院建設の基金を設置すること、②基金設置後5年以内に設計に着手すること、③市立病院を建設することを条件とし、履行しなかった場合は解除される「負担付き寄付」であるという（日本経済新聞2025年2月4日夕刊9頁）。

(2) 田中實『公益法人と公益信託』（勁草書房、1980年）4頁。公益法人制度が明治29年民法制定により制度化され、公益信託はこれに遅れて大正22年の信託法制定により制度化され、ともに長い歴史を有する。

い（令和 7 年 3 月末現在）⁽⁴⁾。

このように、現時点において公益信託の利用は依然として低調であり、むしろ減少傾向にあるとされる。しかし、令和 6 年には制度の大幅な改正が行われ、新しい公益信託制度および公益信託税制に生まれ変わった。新制度の施行は令和 8 年 4 月に予定されており、今後の制度運用に注目が集まっている。本稿では、この新しい公益信託制度が、身近な民間公益活動の受け皿としてどのような活用可能性を有するのかについて、新旧制度の差異を整理しながら、具体的な展開可能性について明らかにしたい。

1 公益信託の法制度

（1）旧制度の概要

公益信託に関する規定は、1922（大正 11）年に制定された信託法（以下、「旧信託法」という）においてすでに盛り込まれていた。しかし、実際に公益信託が利用されたのは、法制定から 55 年を経た 1977（昭和 52）年に、信託銀行が受託した 2 件が初例とされる⁽⁵⁾。その後、公益信託の引受け許可に関する審査基準の整備や、公益信託税制の明確化が進められたことにより、公益信託の設定件数は徐々に増加した⁽⁶⁾。とはいえ、平成 15 年をピークとして以降は減少傾向にあり、公益信託の活用は限定的なものとなっている⁽⁷⁾。

公益信託は、旧信託法に基づいて規定されていたが、2006（平成 18）年の旧信託法改正に際しては、先行する公益法人法制の移行を踏まえて、公益信託の見直しを行うものとされた。そのため、公益信託に関する規定は、「公益信託ニ関スル法律」（以下、「旧公信法」という）として維持され、改正後の信託法（以下、「新信託法」という）においては、従前の条項が適用されることとなった⁽⁸⁾。

旧公信法 1 条は、新信託法 258 条 1 項に規定する「受益者の定めのない信託」のうち⁽⁹⁾、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教其ノ他公益ヲ目的トスルモノニシテ次条ノ許可ヲ受ケタルモノ」を公益信託と定義し、主務官庁による許可制を採用していた。

旧制度においては、旧公信法の定める要件を満たし、主務官庁の許可を受けることで公益信

(3) 内閣府「令和 5 年 公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告」（令和 6 年 12 月）（国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト URL：<https://www.koeki-info.go.jp/corporations/kmhiy0mbiw.html>）より。

(4) 一般社団法人信託協会のニュースリリース「公益信託の受託状況（令和 7 年 3 月末現在）」（信託協会ウェブサイト URL：https://www.shintaku-kyokai.or.jp/data/public_interest/）より。このほかには、社会福祉法人が受託した 6 件がある（雨宮孝子「新しい公益信託法の成立と期待」信託 299 号（2024 年）5 頁参照）。

(5) 雨宮・前掲注（4）5 頁参照。

(6) 雨宮・前掲注（4）5 頁参照。

(7) 信託協会・前掲注（4）の「受託件数、信託財産残高の推移」を参照。

(8) 星田寛編『新しい公益信託の教科書』（日本法令、2025 年）248 頁、雨宮・前掲注（4）6 頁を参照。

託として認められた。ただし、公益信託への財産の拠出等につき税制上の優遇を受けるには、別途、各種租税法の定める要件を満たすことが必要であった。このため、旧制度において公益信託は、次の3つの類型に区分された。

- ① 一般の公益信託：旧公益信託法の要件を満たし、主務官庁の許可を受けたもの
- ② 特定公益信託：公益信託のうち税制上の優遇措置を受けるための租税法上の要件を満たしたもの
- ③ 認定特定公益信託：特定公益信託のうち特に主務大臣の認定を受けたもの

一般の公益信託においては、受託可能な財産の範囲に公益信託固有の制限はなく、通常の信託と同様に、金銭、有価証券、金銭債権、動産、不動産等が対象とされていた。これに対し、特定公益信託は、信託の終了時にその信託財産がその信託財産の委託者に帰属しないこと、およびその信託事務の実施につき政令で定める要件を満たすものであることについて政令で定めるところにより証明がされたもの（令和6年改正前の所法（以下、「旧所法」という）78条3項本文括弧書き）とされていた。その要件とは、以下に掲げる事項（表1参照）が信託行為において明らかであり、かつ、受託者が信託会社であることとされていた（令和6年改正前の所令（以下、「旧所令」という）217条の2第1項）。このため、結果的に特定公益信託の受託可能な財産は金銭に限定されていた。

また、認定特定公益信託は、特定公益信託のうち、その目的が教育・科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものとされ（旧所法78条3項本文）、旧所令217条の2第3項においては、奨学金や研究助成金等の支給を目的とする公益信託を認定の対象としていた。したがって、税制上の優遇措置を全面的に受けることのできる公益信託は、信託会社を受託者とし、金銭を受託財産とする助成金給付事業型に限られていた。この点は、公益信託の制度設計における自由度や利用可能性を著しく制限する要因であったといえる⁽¹⁰⁾。加えて、受託者にとっては認定等の行政手続に相応の負担が伴ううえに、信託報酬が「信託事務の処理に要する経費として通常必要な額を超えないもの」⁽¹¹⁾とされていたために、公益信託推進のインセンティブが働きにくかった。これらの要因も、公益信託の利用が進まなかった背景として指摘される⁽¹²⁾。

(9) 受益者の定めのない信託は、受益者が存在しないことから信託が無期限に存続するおそれがあり、受託者を監督する者がおらず制度が潜脱されるおそれがあるとして、旧信託法では、公益信託を除き無効とされていた。平成18年改正により、公益信託以外の受益者の定めのない信託も有効とされ、信託法第11章（258条以下）に受益者の定めのない信託についての規定が設けられた（古谷真良編著『概説新しい公益信託法』（金融財政事情研究会、2025年）46頁）。

(10) 星田・前掲注(8)248頁。

(11) これにつき、「公益信託の引受け許可審査基準等について」（平成6年9月13日公益法人等指導監督連絡会議決定）は、「信託事務の処理に要する人件費その他必要な費用を超えないものであること」とされている。

【表 1】

1.	当該公益信託の終了の場合において、その信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又は当該公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。
2.	当該公益信託は、合意による終了ができないものであること。
3.	当該公益信託の受託者がその信託財産として受け入れる資産は、 <u>金銭に限られるものであること。</u>
4.	当該公益信託の信託財産の運用は、 <u>預貯金、国債等</u> （これらに準ずるものとして財務省令で定める方法⇒施行規則 40 条の 10）に限られるものであること。
5.	当該公益信託につき信託管理人が指定されるものであること。
6.	当該公益信託の受託者がその信託財産の処分を行う場合には、当該受託者は、当該公益信託の目的に関し学識経験を有する者の意見を聴かなければならないものであること。
7.	当該公益信託の信託管理人及び前号に規定する学識経験を有する者に対してその信託財産から支払われる報酬の額は、その任務の遂行のために通常必要な費用の額を超えないものであること。
8.	当該公益信託の受託者がその信託財産から受ける報酬の額は、 <u>当該公益信託の信託事務の処理に要する経費として通常必要額を超えないものであること。</u>

（注）表中の下線は筆者による。

（２）新制度の概要

2008（平成 20）年に施行された新たな公益法人制度が、5 年間の移行期間を終了したことを受け、法務省は公益信託法制の見直しに着手した。これを契機として、2016（平成 28）年には法制審議会の信託法部会が再開され、2019（平成 31 年）年には「公益信託法の見直しに関する要綱」⁽¹³⁾が取りまとめられ、法務大臣に対して答申がなされた⁽¹⁴⁾。

さらに、2021（令和 3）年には内閣官房に設置された「新しい資本主義実現会議」において、民間による公益活動の促進に向けた取組方針が示された。これを受けて、2022（令和 4）年には内閣府に「新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議」が設置され、その中で公益信託改革も、民間による公益活動の活性化のための環境整備の一環として取り上げられることとなった⁽¹⁵⁾。同会議の最終報告においては、公益信託制度を公益認定制度に一元化し、公益法人認定法と共通の枠組みで公益信託の認可・監督を行う制度とすることが提案された⁽¹⁶⁾。この提案を受け、翌年に「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の一部を改正する法律」⁽¹⁷⁾および「公益信託に関する法律」（以下、「新公信法」という）が可決・成立し、前

(12) 古谷・前掲注 (9) 3 頁。ほかにも、主務官庁制のもとでの許可・監督の基準や運用が統一されていなかったこと、公益信託の引受許可申請手続に多くの時間とコストがかかること、公益信託が一般に知られていないことも指摘されている（星田・前掲注 (8) 248 頁も参照）。

(13) ①公益信託の信託事務および信託財産の拡大、②公益信託の受託者の拡大、③主務官庁による許可・監督制の廃止を骨格とする（古谷・前掲注 (9) 14 頁）。

(14) 雨宮・前掲注 (4) 7 頁、星田・前掲注 (8) 249 頁を参照。

(15) 雨宮・前掲注 (4) 7 頁、古谷・前掲注 (9) 15 頁を参照。

(16) 古谷・前掲注 (9) 15 頁参照。

(17) 公益法人の活用の活性化、資金の有効活用、機動的な事業展開を可能とするため、①財務規律の柔軟化・明確化（「収支相償原則」（公益法人は儲けてはいけない。貯めこんではいけない。）を「中期的な収支均衡」へ）、②行政手続の簡素化・合理化（収益事業の変更が届出で可能、公益目的事業の変更、新規事業の場合は事前の変更認定が必要。軽微な変更は届出で可能とする）、③自律的ガバナンスの充実、透明性の向上（外部理事・外部監事の導入）等の改正を行う。

者は令和7年4月に施行され、後者は令和8年4月に施行される予定である（なお、令和7年11月に「公益信託認可等に関する運用について（公益信託認可等ガイドライン）（素案）」に関するパブリックコメント手続が実施されている。）。

この改正により、公益信託は新しい制度として生まれ変わった。新公信法によれば、公益信託とは「受益者の定めのない信託であって、公益事務を行うことのみを目的とするもの」と定義されている（新公信法2条1項1号）。ここにいう公益事務とは、「学術の振興、福祉の向上その他の不特定かつ多数の者の利益の増進を目的とする事務として別表各号に掲げる事務」（同項2号）であり、具体的には同条別表に掲げられた23項目がこれに該当する⁽¹⁸⁾。公益信託の設定方法については、新信託法3条に定める信託行為のうち、信託契約または遺言による方法に限られ（新公信法4条）、行政庁の認可を受けることによって効力が生じる（新公信法6条）。公益信託の認可申請は、受託者が行うものとされている（新公信法7条）。また、公益信託が終了した場合において、残余財産が引き続き公益のために用いられることを担保するため、公益信託の帰属権利者は、当該公益信託と類似の公益目的を有する他の公益信託の受託者、当該公益信託と類似の事業を目的とする公益法人等または国もしくは地方公共団体とされている（新公信法8条13号）。

旧制度においては、税制上の優遇措置を受けるための要件との関係から、信託財産となしうる財産は事実上、金銭等に限定されていた。これに対し、新制度では財産の種類に関する制限は設けられておらず、金銭のみならず、不動産や株式⁽¹⁹⁾、美術品なども信託財産とすることが可能になっている。さらに、金銭以外の財産を信託財産とする場合であっても、一定の税制優遇の対象となるため、公益信託の制度設計における柔軟性が大きく向上したといえる。

また、公益信託の受託者に関しても、旧制度では税制優遇との関係から、信託会社に事実上限定されていたが、新制度では「公益信託事務を適正に処理するのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有する」（新公信法8条2号）といった認可基準を満たしていれば、信託会社以外の個人・法人であっても受託者となることが可能であり、その場合でも税制上の優遇措置を受けることができる。加えて、公益信託報酬については「当該公益信託の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給基準」によることとされており、受託者にとって一定の報酬が見込めることとなった。この点は、公益信託の受託に対するインセンティブの向上につながるものと考えられる。

(18) 公益目的事業として、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律2条4号別表に掲げる種類の事業と同じものとなっている。

(19) ただし、株式については、他の団体の意思決定に関与することができる株式その他の内閣府令に定める財産を信託財産に含めることはできない（新公信法8条12号）。ただし、当該財産が信託財産に含まれることによって他の団体の事業活動を実質的に支配するおそれがない場合として政令で定める場合を除かれている。

さらに、新制度においては、信託財産の運用についても一定の柔軟性が認められるようになった。すなわち、「投機的な取引、高利の融資その他の事業であって、公益信託の社会的信用を維持する上でふさわしくないもの」等（新公信法 8 条 7 号）に該当しない限り、信託財産の運用が許容されることになった⁽²⁰⁾。また、公益信託と公益法人との間で、残余財産が相互に移転可能となったこと（新公信法 8 条 13 号）も、公益信託の設計の柔軟性を高め、利用の幅を広げるものとなることが期待されている⁽²¹⁾。

このように、新制度においては、公益信託の認可と税制上の優遇措置とが連動しており、旧制度にみられた「一般の公益信託」、「特定公益信託」、「認定特定公益信託」といった区分はなくなっている。これにより、公益信託の制度構造は一元化され、認可を受けた公益信託は原則として税制上の優遇措置の対象となる。もっとも、従前から存在する、「取崩し型」の公益信託、すなわち金銭等の財産を奨学金等の給付に充て、財産がなくなれば終了するタイプの公益信託については、新公信法 8 条 8 号ないし 10 号に定める収支均衡、公益事務割合、使途不特定財産額の制限といった規定を適用することは実態にあわないため、新制度においては、このような公益信託は「特定資産公益信託」として位置づけられ、公益信託認可の基準が緩和されている（新公信法 8 条本文括弧書き）。このように従来型の公益信託も新制度の枠組みに受け入れられている。

2 公益信託税制

（1）旧公益信託税制の概要

新たな公益信託制度の創設に伴い、令和 6 年度税制改正により公益信託税制も刷新された。この新たな公益信託税制は、公益信託法の施行日以後に適用されるため、現時点では未施行であるが、本稿においては、令和 6 年度税制改正前の規定を「旧」、改正後の規定を「新」として表記する。

旧公益信託税制が整備されたのは、昭和 62 年および 63 年に遡る。その基本的仕組みは、公益信託のうち所得税法に定められた一定の要件を満たすものを「特定公益信託」として位置づけ、さらに過重的な要件を充足するものを「認定特定公益信託」として、税制上の優遇を与えるというものであった。もっとも、このような税制優遇措置は、公益信託の制度利用における使い勝手という観点からみれば、さまざまな制約を課すものであり、制度の活用を妨げる一因であったといえよう。

(20) 公益法人と同様の規制（公益法人認定法 5 条 5 号）を及ぼすものである。「投機的な取引」に該当するかについては、個別の取引自体の客観的なリスクのほか、信託行為の内容（資産の内容、運用の方針など）、受託者の能力（専門的知見の有無など）等の具体的事情により異なる（古谷真良「新しい公益信託法の解説」信託 299 号（2024 年）34 頁参照）。

(21) 古谷・前掲注（20）29 頁。

次に、旧公益信託税制の概要について整理する⁽²²⁾。本稿は、個人による公益信託の設定を検討対象としているため、以下では、公益信託の委託者が個人である場合に関する部分に焦点を当てることとする。

① 一般の公益信託の課税関係の基本的構造⁽²³⁾

前述の通り、平成 18 年の信託法改正により、私益信託においても「受益者の定めのない信託」いわゆる目的信託が認められるようになった。これを受けて、平成 19 年度税制改正では、受益者等が存しない信託（旧法 2 条 29 号の 2 ロ）を法人課税信託の一類型と位置づけ、当該信託から生ずる所得に対しては、受託者を納税義務者として法人税を課税することとされた（同法 4 条の 6）⁽²⁴⁾。公益信託もまた受益者の定めのない信託に該当するが、旧法人税法附則 19 条の 3 第 2 項により、法人課税信託としての「受益者等が存しない信託」には該当しないものとされていた。これにより、公益信託（特定公益信託を除く）の委託者、またはその相続人その他の一般承継人は、当該公益信託の信託財産に属する資産および負債を有するものとみなされ、かつ、当該信託財産に帰せられる収益および費用も当該委託者等の収益および費用とみなされた（旧法附則 19 条の 3 第 1 項）⁽²⁵⁾。このような課税の仕組みは、従来の公益信託税制における基本的な考え方である「委託者課税」の原則を維持するものであった⁽²⁶⁾。

委託者課税は、いわゆる導管理論に基づくものである。すなわち、「信託とは信託財産に帰属する収益や費用を伝える『導管（パイプ）』のようなものであり、『信託＝導管』自体に所得等がとどまることはありえないという発想」により、「信託財産自体やそれに帰属する所得等」は実際に受益者に具体的に与えられるまでは委託者のものと考えるのが適切であるという暗黙の実質主義的な理解の下、「信託財産に生じる利益が信託という導管（パイプ）を通して受益者の手に確実に渡れば受益者に、それ以前は委託者に課税する」⁽²⁷⁾というものである。このような委託者課税の理解によれば、信託財産が受益者に到達しない（受益者不特定ゆえに到達しえない）ならば、当該財産は委託者の手元に止まっている（はず）との擬制のもと、信託設定時の資産移転課税（相続税・贈与税）や金銭以外の資産を拠出した場合のキャピタル・ゲイン課税は問題とならないことになる⁽²⁸⁾。その課税関係（委託者が個人の場合）は、次のように整

(22) 以下、旧制度の概要については、藤谷武史「新公益信託税制の検討」信託 299 号（2024 年）51 頁以下による。

(23) 以下の記述は、主に谷口勢津夫「公益課税信託」日税研論集 62 号（2011 年）125 頁以下を参照した。

(24) 受益者の定めのない信託の課税関係については、渡辺徹也「受益者等が存しない信託に関する課税ルール」日税研論集 62 号（2011 年）171 頁。

(25) その沿革については、谷口・前掲注（23）145 頁以下を参照。

(26) 谷口・前掲注（23）157 頁参照。

(27) 佐藤英明「信託税制の沿革—平成 19 年改正前史」日税研論集 62 号（2011 年）15 頁、同「新信託法の制定と 19 年信託税制改正の意義」日税研論集 62 号（2011 年）43 頁を参照。

(28) 藤谷武史「公益信託と税制」信託法研究 37 号（2012 年）36 頁参照。

理される。

(ア) 公益信託の設定・信託財産の抛出時

前述の通り、委託者が公益信託に財産を抛出しても、なおその財産は委託者の手元にとどまっているものとして、相続税や贈与税、金銭以外の資産を抛出した場合のキャピタル・ゲイン課税などは生じないと理解される。

(イ) 信託に係る収益の発生時

信託財産につき生じる所得については、所得税の対象とならない（旧所法 11 条 2 項）。

(ウ) 公益目的給付の受給時

公益信託の目的に沿って給付金等が給付される場合、その受給者が個人であれば、委託者（個人）からの贈与とみなされ、当該個人について贈与税が課される（相法 9 条）⁽²⁹⁾。

(エ) 委託者の死亡時

導管理論に基づき、信託財産は委託者の手元にとどまっているとされるから、委託者が死亡した場合には、信託に関する権利は相続人が相続により取得する財産として取り扱われる⁽³⁰⁾。

② 特定公益信託に対する優遇措置

(ア) 公益信託の設定時・信託財産の抛出時

一般の公益信託と同様の扱いであり、特段の税制上の優遇措置は設けられていない。なお、特定公益信託の受託財産は金銭に限定されているため（旧所令 217 条の 2 第 1 項 3 号）、そもそもキャピタル・ゲイン課税の問題は生じない。

(イ) 信託に係る収益の発生時

信託財産につき生じる所得については、所得税の課税対象とならない（旧所法 11 条 2 項）。

(ウ) 公益目的給付の受給時

給付の受給者が個人である場合には、一般の公益信託と同様に、委託者からの贈与とみなされ贈与税の課税対象となる。ただし、相続税法 21 条の 3 第 1 項 4 号により、以下のような特定公益信託から給付される金品については、贈与税の非課税措置が講じられている。

- * 学術に関する顕著な貢献を表彰するものや顕著な価値がある学術研究を奨励するものとして財務大臣の指定するものから交付される金品で財務大臣の指定するもの
- * 学生・生徒に対する学資の支給を行うことを目的とする特定公益信託から交付される金品

(29) 藤谷・前掲注 (28) 36 頁参照。この点につき、谷口は、「公益信託の委託者は、特定委託者（相税 9 条の 2 第 5 項）に該当するとみなされる（相税附則 24）ので、『信託財産の給付を受けることとされている者』として、その信託所得を受給者に贈与する、という構成を前提にして、受給者に対して贈与税が課されることになるのである。」とする（谷口・前掲注 (23) 160 頁）。

(30) 谷口・前掲注 (23) 166 頁参照。

(エ) 委託者の死亡時

委託者が死亡した場合には、一般の公益信託と同様に、相続人が公益信託に関する権利を相続することになる。ただし、特定公益信託に関する権利の価額は零として取り扱われる（相基通9の2-6）。この取扱い、特定公益信託は合意によって終了することがなく、かつ、信託終了時には信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属することになるか、または類似の目的を有する公益信託として継続することになることを踏まえて、公益信託の委託者が有する信託に関する権利は極めて弱いと評価されるためである⁽³¹⁾。

③ 認定特定公益信託に対する優遇措置

(ア) 公益信託の設定時・信託財産の拠出時

認定特定公益信託に対して支出された金銭は、所得税法上の特定寄附金とみなされ、寄附金控除の適用対象となる（旧所法78条3項）。

また、相続または遺贈により財産を取得した者が、当該取得した財産に属する金銭を、相続税の申告書提出期限までに、教育・科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する特定公益信託として政令で定めるものの信託財産とするために支出した場合には、当該支出により支出者等の相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合を除き、当該金銭の額は、当該相続または遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入されない（措置法70条3項）。

(イ) 信託に係る収益の発生時

信託財産から生じる所得については、所得税が課されない（旧所法11条2項）。

(ウ) 公益目的給付の受給時

特定公益信託と同様の取扱いとなる。

(エ) 委託者の死亡時

特定公益信託と同様の取扱いとなる。

(2) 新公益信託税制の概要

① 旧公益信託税制との相違点

新たな公益信託制度においては、公益法人制度との整合性を図るかたちで、公益信託に関する認可基準が整備された（ただし、例外として「特定資産公益信託」については認可基準の一部が適用除外とされている⁽³²⁾）。公益信託は、公益認定を受けることによってはじめて有効なものとして成立し、有効に成立した公益信託には、公益法人と同様の税制上の優遇措置が講じられている。旧公益信託税制が「一般の公益信託」、「特定公益信託」、「認定特定公益信託」と

(31) 財務省「令和6年度税制改正の解説」598頁（財務省ウェブサイト URL：https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/index.html）を参照。

いう三類型に応じて、税制上の優遇措置の内容が異なっていたのに対し、新公益信託税制では課税上の扱いが一本化されている点に大きな特徴がある。

とりわけ重要な点は、旧公益信託税制における導管理論に基づく委託者課税の考え方が、新公益信託税制では完全に放棄されたことである。すなわち、新制度では、公益信託が有効に成立した時点で、信託財産は完全に受託者に移転し、委託者のもとに復帰しないものとされている⁽³³⁾。これに伴い、公益信託の信託財産やそこから生じる収益・費用は、租税法上も受託者に帰属するものとして整理されている。

また、信託の終了時において、信託財産が委託者に帰属せず、残余財産が公益のために用いられることが制度上担保されている点も⁽³⁴⁾、新制度の特徴である。これにより、公益法人や旧制度における特定公益信託と同水準の寄附金控除等の優遇措置が講じられている。さらに、新制度では、信託会社に限らず、法人や個人も受託者となりえることのほか、不動産等の金銭以外の財産も信託財産となることから、それにあわせた税制上の措置が講じられている。

② 個人による信託財産拋出時の課税関係

新公益信託税制では、従前の公益信託の「委託者に信託財産が帰属するとみなす」一連の規定はすべて削除され、租税法上も信託財産が受託者へと移転するものとして扱われることが明確にされた。すなわち、公益信託の委託者が自己の資産を信託した場合には、当該資産の信託時点において、委託者から受託者への贈与または遺贈による資産移転が行われたものとして、委託者の各種所得の金額を計算する（新所法 67 条の 3 第 8 項）。そして、公益信託に財産を支出した委託者は、その支出について寄附金控除を受けることができる（新所法 78 条 2 項 4 号）。また、公益信託の受託者が遺贈・贈与により取得した財産（信託財産として取得したものに限られる）は、相続税・贈与税の課税価格に算入されない（新相法 12 条 1 項 4 号、同 21 条の 3 第 1 項 4 号）⁽³⁵⁾。

③ 信託財産拋出時のキャピタル・ゲイン課税

新しい公益信託制度においては、不動産等の譲渡所得の生じうる資産も信託財産の対象とさ

-
- (32) 特定資産公益信託とは、信託財産が寄附により受け入れた金銭・預貯金、国債その他これらに準ずる資産（いずれも内閣府令で定める要件に該当するものに限られる）に限られること、当該信託財産について内閣府令で定める方法によってのみ支出することの 2 点を信託行為に定めた公益信託のことをいう（新公信法 8 条柱書括弧書き）。具体的な要件は内閣府令によるが、従来の助成金支給を行う公益信託はこの類型に該当するものと考えられる。特定資産公益信託の場合、新公信法 8 条各号の公益信託認可基準のうち、8 号から 10 号（収支均衡規制、公益事務割合規制、使途不特定財産規制）の適用を受けない。
- (33) 公益信託の帰属権利者から委託者は明示的に排除されている（新公信法 4 条 2 項 3 号）。
- (34) 公益信託の認可基準のひとつとして、公益信託の終了時の信託財産の帰属先をあらかじめ信託行為に明示することが必要であり、その帰属先としては類似の事業を目的とする公益信託の受託者や公益法人、その他の公益法人等、国または地方公共団体（新公信法 8 条 13 号）とされている。これにより、公益信託が終了しても、公益信託財産は、委託者やその相続人に戻ることはなく、公益信託財産のすべてが公益目的の領域にとどまることが担保されている（藤谷・前掲注（28）45 頁および 46 頁を参照）。

れ、受託者は法人のみならず個人である場合も想定される。不動産等を信託財産として拠出する場合、受託者が法人であるときは、所得税法 59 条によりみなし譲渡課税の対象となる。この扱いは受託者が個人であるときにも適用されることとなった。すなわち、新所得税法 59 条 1 項 1 号に規定する贈与に「公益信託の受託者である個人に対するもの（その信託財産とするためのものに限る）」の文言が追加されている。これにより、公益信託に不動産等の資産を拠出する場合には、受託者が法人であろうと個人であろうと、みなし譲渡課税が原則として適用されることとなった。

これについて、公益法人と同等の措置を講じる観点から、租税特別措置法 40 条の対象に「公益信託の受託者」が追加され、公益法人等への贈与の場合と同様の非課税措置が講じられている（新措置法 40 条 1 項）。すなわち、公益信託の受託者に対して贈与または遺贈により信託財産とするために財産の移転が行われた場合であって、①当該贈与・遺贈が教育・科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること、②当該贈与・遺贈があった日から 2 年を経過する日までの期間内に、当該公益目的事業の用に直接供され、または供される見込みであることその他政令で定める要件を満たすものとして国税庁長官の承認（以下、「非課税承認」という）を受けたものについては、所得税法 59 条 1 項 1 号の規定の適用上、当該財産の贈与または遺贈がなかったものとみなされる。

もっとも、この非課税措置は非課税というより課税の猶予であって、一定の事由に該当したことにより非課税承認が取り消されると、その取り消された時において、贈与・遺贈があったものとみなされ、譲渡所得課税が行われる。①贈与・遺贈があった日から 2 年を経過する日までの期間内に、公益目的事業の用に直接供されなかったときその他の当該財産等が公益目的事業の用に直接供される前に政令で定める事実が生じたときは、措置法 40 条 1 項の承認が取り消され、その承認が取り消された時において贈与・遺贈があったものとみなされ（同条 2 項）、委託者に対して譲渡所得課税が行われる。また、公益信託の受託者が当該贈与・遺贈のあったあと当該贈与・遺贈に係る財産を公益目的事業の用に直接供しなくなったこと等の事実が生じた場合、非課税承認は取り消され、公益信託の受託者を当該贈与・遺贈を行った個人とみなして、譲渡所得等に対する課税が行われる（同条 3 項）。

非課税承認の要件である「公益目的事業の用に直接供される」か否かの判定について、公益信託についての通達はまだ発遣されていない。しかし、公益法人に対する財産の贈与・遺贈に

(35) 受託者は信託財産の所有者となるが、あくまでも、信託行為の定めに従い、信託財産に属する財産の管理や処分その他の信託の目的の達成のために必要な行為をすべき義務を負う者とされているにすぎず（信託法 2 条 5 項）、信託される財産の取得により経済的な利益を受けたものと解するのは適当ではないと考えられるため、公益信託の受託者が遺贈または贈与により取得した財産（その信託財産として取得したもの）の価額は、相続税・贈与税の課税価格に算入しないことが明確化された（「令和 6 年度税制改正の解説」・前掲注（31）597 頁参照）。

係る譲渡所得非課税に関する通達である「租税特別措置法第40条第1項後段の規定による譲渡所得等の非課税の取扱いについて」は、原則として、「当該財産等そのものが、当該贈与又は遺贈を受けた公益法人等の当該贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供されるか」否かにより判定するとしている。さらに、株式や著作権のように財産の性質上、その財産を公益目的事業の用に直接供することができない場合には、配当金や印税収入などその財産から生ずる果実の全部が当該公益目的事業の用に供されるか否かにより判定するとする（同通達13）。他方、建物を賃貸の用に供し、当該賃貸に係る収入を公益目的事業の用に供する場合には、公的公益目的事業の用に直接供するものとは扱われない（同通達13（注）1）。このような取扱いを前提とすれば、賃貸用不動産を公益信託の信託財産とし、その賃料収入を公益目的事業に充てるという方法は、非課税承認の要件を満たさないことになりそうである。

④ 信託に係る収益の発生時

信託財産につき生じる所得は非課税である（新所法11条2項）。

⑤ 公益目的給付の受給時

公益信託には受益者はいないが、公益信託事務から金銭等の受給を受ける者（受給者）は存在しうる。受給者が個人の場合、公益信託から財産の給付を受けるときには、非課税所得に該当するもの（例えば、所法9条1項13号や15号など）を除き、所得税の課税対象となる（新所法9条1項17号括弧書き、新相法21条の3第1項1号）。

⑥ 委託者の地位が異動した場合

新制度では、公益信託の委託者の相続人は、委託者の地位を相続により承継しないこととされている（新公信法33条2項）。また、公益信託の帰属権利者は、国や地方公共団体等に限定されている。このため、新しい公益信託については、委託者が信託財産を有するものとして課税関係を規律する必要はないことから、相続税法附則24項が削除された⁽³⁶⁾。すなわち、公益信託の委託者が有する信託に関する権利は、改正前の特定公益信託の委託者の権利と同様に極めて弱いと考えられることから、公益信託の委託者が死亡した場合などその地位が異動した場合においては、改正前の特定公益信託の場合と同様、その委託者の地位の異動につき相続税・贈与税の課税関係は生じないとされている⁽³⁷⁾。

⑦ 租税特別措置法70条3項の相続税の非課税制度の拡充

相続または遺贈により財産を取得した者が、その全部または一部を相続税の申告書の提出期限までに公益信託の信託財産とするために支出した場合には、当該支出財産の価額は、当該相続または遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入されない（新措置法70条3項）。この非課税制度の対象は、旧制度においては金銭に限定されていたが、改正により金銭以外の財

(36) 「令和6年度税制改正の解説」・前掲注(31)597頁参照。

(37) 「令和6年度税制改正の解説」・前掲注(31)599頁参照。

産についても対象となった。

もっとも、相続財産を受け入れた公益信託については、①その受入れの日から2年を経過した日までに、信託が終了した場合（ただし信託の併合による終了を除く）、②その公益信託の受託者が当該相続財産を同日までにその公益信託事務⁽³⁸⁾の用に供しない場合もしくは供しなくなった場合には、当該相続財産の価額は、相続または遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入されることとなる（新措置法70条4項）。

3 検討

（1）について

旧制度においては、公益信託の信託財産は事実上金銭に限られていた。そのため、この設問のように、財産を金銭に換価してから公益信託を設定するケースが主であったと思われる⁽³⁹⁾。

① 各不動産の換価による譲渡所得課税

遺産の換価処分は遺言執行者において行われる。この換価処分は遺言執行者の職務（民法1012条）としてなされるものである。そして、遺言執行者がその権限内において遺言執行者であることを示してした行為は、相続人に対して直接にその効力を生じるため（民法1015条）、遺産の換価処分に係る譲渡所得は、法定相続分に応じて各相続人に帰属するものと解されている⁽⁴⁰⁾。

② 公益信託財産の相続財産からの除外

公益信託の受託者が信託財産として遺言により取得する財産は、相続税の課税価格に算入されない。したがって、相続税の課税価格に算入されるのは、AおよびBが遺贈により取得する部分のみとなる。

③ 有価証券を公益信託財産とする場合の譲渡所得課税

新制度においては、有価証券を公益信託の信託財産とすることができる。しかし、他の団体の意思決定に関与する株式等が信託財産に含まれる場合は、公益信託の認可を受けられない点に注意する必要がある。ただし、他の団体の事業活動を実質的に支配するおそれがない場合として政令で定める場合は信託財産とすることができる⁽⁴¹⁾。

有価証券を公益信託の信託財産とする場合、当該有価証券は公益信託の受託者（設問では法

(38) 「公益信託事務」とは、公益信託に係る信託事務とされており（新公益信託法7条3項4号）、具体的には、公益信託の受託者が信託の本旨に従って処理する事務を含む信託関係の事務全般を指すものと解される（「令和6年度税制改正の解説」・前掲注（31）598頁）。

(39) 当該設問は、質疑応答事例「遺言に基づき遺産の換価代金で特定公益信託を設定した場合の相続税及び譲渡所得の課税関係」をもとにしている。

(40) 質疑応答事例・前掲注（39）。換価遺言について、小柳誠「換価遺言が行われた場合の課税関係について」税大論叢85号（2016年）1頁を参照。

人)に遺贈により移転したものとみなされるため、新所得税法 59 条 1 項 1 号により譲渡所得課税がある。この場合について、新租税特別措置法 40 条の要件を満たし、非課税承認を受けた場合には、新所得税法 59 条 1 項 1 号の適用上、当該財産の遺贈はなかったものとみなされる。通達によれば、有価証券については、その配当の全部が直接、かつ、継続して、当該公益目的事業の用に供されるかどうかにより、「公益目的事業の用に直接供される」ものであるか否かを判断される。このため、単に信託財産とするのでは足りないことに注意が必要である。

(2) について

新しい公益信託では、信託財産の多様化が見込まれる。設問のように、不動産をそのまま公益信託に拠出することも可能になった。

① 不動産を公益事務の用に直接供する場合

丙不動産のように、公益信託の目的である動物保護施設の敷地として利用するために、不動産そのものを信託財産とすることができる。

前述の有価証券を公益信託の信託財産とする場合と同様、丙土地は公益信託の受託者（設問では法人）に遺贈により移転したものとみなされ、新所得税法 59 条 1 項 1 号により譲渡所得課税がある。この場合において、新租税特別措置法 40 条の要件を満たし、非課税承認を受けた場合には、新所得税法 59 条 1 項 1 号の適用上、当該財産の遺贈はなかったものとみなされる。動物保護施設のために利用することは、公益目的事業の用に直接供されるものといえよう。

② 賃貸用不動産からの収益の扱い

他方で、乙不動産を引き続き賃貸用不動産としたまま、その収益を公益事務（動物保護施設の管理・運営）に充てることはできないと考えられる。新公信法は、公益信託を「公益事務を行うことのみを目的とするもの」とし、「公益事務」を「学術の振興、福祉の向上その他の不特定かつ多数の者の利益の増進を目的とする事務として別表各号に掲げる事務」と定義する（新公信 2 条 1 項 1 号、2 号）。そして、公益信託の認可基準は「公益事務を行うことのみを目的とするものであること」（同法 8 条 1 号）とされている。これらのことから、公益事務の原資にするためとはいえ、収益を目的とした賃貸業は公益事務に該当せず、公益信託の認可を受けられないと考えられる⁽⁴²⁾。乙不動産の賃料収入を公益信託に組み入れるためには、乙不動産それ自体を信託財産とするのではなく、乙不動産を信託財産とする私益信託を設定し、当該信託の受益権を公益信託の信託財産とする方法が考えられる⁽⁴³⁾。不動産をそのまま公益信託の信託財産

(41) 内閣府公益認定等委員会・内閣府大臣官房公益法人行政担当室「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）」（平成 20 年 4 月（令和 6 年 12 月改訂））（国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト URL：<https://www.koeki-info.go.jp/regulations/documents/byxewbt1b9.pdf>）によれば、議決権の過半数の株式を保有することはできない。無議決権株式の保有は認められる（同 104 頁参照）。

(42) 星田・前掲注（8）140 頁参照。

とする（租税特別措置法による譲渡所得非課税が適用されうる）場合と異なり、乙不動産に係る私益信託の設定の際に、乙不動産に係る譲渡所得課税があることに注意が必要である。

おわりに

総務省の調査によれば、2018（平成 30）年度における公益信託の年間収入・年間支出の合計金額は 61 億 3,476 万円である。その収入内訳をみると、寄附金等収入は 7 億 2,534 万円（全体収入の約 11.8%）にとどまり⁽⁴⁴⁾、低金利の影響により信託財産運用益も 1 億 6,669 万円（2.7%）に過ぎない。追加信託による収入 13 億 7,709 万円（22.4%）があるものの、信託財産の元本の取崩しによる収入を含む「その他の収入」が 38 億 6,556 万円（63.0%）を占めている。これに対し、同年度における公益法人の寄附金収入額（公益目的事業に使用すべき寄附金収入額）は 3,769 億円に達している⁽⁴⁵⁾。さらに、日本における個人寄附の規模をみると、同年度の推計総額は約 1 兆 2,000 億円であり⁽⁴⁶⁾、そのうちふるさと納税による寄附総額は約 5,127 億円と、個人寄附の大きな部分を占めている⁽⁴⁷⁾。令和 5 年にはふるさと納税の総額がついに 1 兆円を突破したが、個人寄附全体の規模が拡大していないのであれば、ふるさと納税が他の寄附を圧迫している可能性もあると考えられる⁽⁴⁸⁾。

公益信託は公益事務のみを行い、収益事業を行うことはできず、営利企業の所有やそのガバナンスに関与することも認められていない。公益法人においても、収益事業と公益事業とは峻別され、公益事業を主とすることが求められる。ところで、登山用品やアウトドア用品の製造

(43) 星田・前掲注（8）140 頁参照。

(44) 総務省「公益信託現況調査結果」（令和 2 年 7 月 7 日）12 頁（総務省ウェブサイト URL：https://www.soumu.go.jp/main_content/000694250.pdf）参照。

(45) 内閣府「令和元年 公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告」（令和 2 年 12 月）26 頁（国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト URL：<https://www.koeki-info.go.jp/corporations/kmh1y0mbiw.html>）。なお、公益法人 9489 法人のうち、48.6%には寄附金収入がない。この点について、公益法人においては、寄附金の必要性について必要であるとする割合は 45.6%、必要でないとする割合は 54.4%となっており、必要でない理由としては「公益目的事業の対価による収益で事業実施が可能」とするものが 48.6%、「会費収入等による安定した収入が確保できる」とするものが 32.4%である（内閣府「公益法人の寄附金収入に関する実態調査」（令和 2 年 7 月）14 頁以下参照（国・都道府県公式公益法人行政総合情報サイト URL：<https://www.koeki-info.go.jp/corporations/nagax3bkj.html>））。

(46) 日本ファンデレイジング協会『寄付白書 2021』10-11 頁。このほかの寄附先としては、認定非営利活動法人、赤十字社、赤い羽根共同募金などがある。

(47) 総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果（令和 2 年度実施）」（令和 2 年 8 月）2 頁（総務省ウェブサイト URL：https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusato/file/report20200804.pdf）。なお、ふるさと納税の受入額は、令和元年度：4,875 億円、令和 2 年度：6,724 億円、令和 3 年度：8,302 億円、令和 4 年度：9,654 億円、令和 5 年度：1 兆 1,175 億円、令和 6 年度：1 兆円 2,727 億円と年々増加している（総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果（令和 7 年度実施）」（令和 7 年 7 月）2 頁（総務省ウェブサイト URL：https://www.soumu.go.jp/main_content/001022811.pdf））。

販売を行うパタゴニアという会社がある。この会社は、2022年に独自の所有形態を採用し、会社のすべての議決権付き株式（全株式の2%）を *Patagonia Purpose Trust*⁽⁴⁹⁾ に、すべての無議決権株式（全株式の98%）を環境保護活動を行う非営利団体 *Holdfast Collective* に譲渡した⁽⁵⁰⁾。この仕組みにより、パタゴニアの企業理念・事業目的は、*Patagonia Purpose Trust* によって恒久的に保全され、事業から生じる配当金は *Holdfast Collective* を通じて環境保護活動の資金として活用される仕組みが構築されているという。

公益性を担保するために公益事業と収益事業を峻別することを基本とする日本の公益信託・公益法人制度に、このような仕組みを導入するのは困難であると考えられる。実際、KSD 事件を契機として整備されてきた現在の制度は、公益法人が収益事業に関与することを過度に警戒している。公益法人や公益信託を隠れ蓑として私腹を肥やすような行為は言語道断であり、厳格な規制が必要であることはいうまでもない。しかしながら、公益活動の持続可能性を担保するためには、寄附に依存する従来の仕組みには限界があるようにも思われる。公益信託もまた公益事務のみを行う制度設計にとどまっているが、持続的な公益活動の基盤を確保するためには、収益事業から得られる資金を公益目的に限定して活用できるような仕組みを検討する余地があるのではないだろうか。公益信託制度や公益法人制度が公益性の厳格な担保を維持しつつ柔軟性を拡大することができれば、公益活動の持続性を高める新しい制度設計へとつながる可能性がある。

相続人不存在によって国庫帰属となった財産は、2023（令和5）年度において1,015億円にのぼる⁽⁵¹⁾。単身高齢者の増加に伴い、今後も相続人のいない遺産の増加が見込まれる。こうした遺産の受け皿としても、新しい公益信託に期待される役割は大きい。

(48) 返礼品に関する規制が強化されたとはいえ、いまなお寄附金額の3割までの返礼品が許容されている。令和5年度におけるふるさと納税の募集に要した費用（全団体合計額）は、返礼品の調達に係る費用は約3,029億円で、受入額に占める割合は27.1%、返礼品の送付に係る費用は801億円（7.2%）と、返礼品関係の費用が34.3%を占める。このほか広報や決済、事務に係る費用を合計すると、費用の総額は約5,429億円（48.6%）となる。ふるさと納税は「寄附」という行為をより身近なものにしたという点では一定の功績があったと評価する余地があるが、寄附文化の醸成や民間公益活動への寄附の促進という観点からも制度の再考が必要であると思われる。なお、報道によれば、政府・与党から2027（令和9）年より、住民税の特例控除上限額を引き下げの方針が示されている（日本経済新聞2025年12月11日朝刊2頁）。

(49) 日本の目的信託（受益者の定めのない信託）は永続的ではなく、企業の所有主体となることも想定されていない。

(50) 桜井徹「パタゴニアと米国におけるパーパス・トラスト所有—企業パーパス論の推奨する産業財団所有との比較—」国土舘大学経営研究所紀要53号（2023年）127頁参照。

(51) 日本経済新聞2025年2月11日朝刊38頁。

「租税法事例研究会」構成員名簿

部 会	氏 名	所 属
法人 税 部 会	◎弥 永 真 生 教 授	明治大学大学院会計専門職研究科
	○渡 辺 充 教 授	明治学院大学法学部
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐 藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
所 得 税 部 会	◎神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	○田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
資 産 税 部 会	◎洪 谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	○高 橋 祐 介 教 授	名古屋大学大学院法学研究科
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	加 藤 友 佳 准教授	明治大学経営学部
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	関 根 美 男 税理士	東京税理士会
	平 川 英 子 教 授	駒澤大学法学部

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第 209 号

2026 年 1 月 20 日 発行

編 者 公益財団法人日本税務研究センター

発行者 尾崎 秀明

東京都品川区大崎 1 丁目 11 番 8 号

日本税理士会館 1 F

電話 03 (5435) 0912 (代表)

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。