

# 筑波ロー・ジャーナル

15号

2013年11月

論 説

移転価格課税における文書化義務と推定課税  
.....大野 雅人 1

国際投資協定と課税  
——来料加工取引事件（東京高裁平成23年8月30日判決）を  
素材として——  
.....本田 光宏 47

銀行監督上の失敗と国家賠償責任  
——スペイン——  
.....弥永 真生 79

判例研究

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法  
900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当  
時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

——最大決平成25年9月4日・判時2197号10頁（民集掲載  
予定）——

平成24年(ケ)第984号、第985号：遺産分割審判に対する抗告  
棄却決定に対する特別抗告事件  
.....大石 和彦 111





# 目 次

## 論 説

移転価格課税における文書化義務と推定課税 .....	大野 雅人	1
-------------------------------	-------	---

国際投資協定と課税 —— 来料加工取引事件（東京高裁平成23年8月30日判決）を素材として —— .....	本田 光宏	47
--	-------	----

銀行監督上の失敗と国家賠償責任 —— スペイン —— .....	弥永 真生	79
--	-------	----

## 判例研究

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案 —— 最大決平成25年9月4日・判時2197号10頁（民集掲載予定） —— 平成24年(ク)第984号、第985号：遺産分割審判に対する抗告棄却決定に対する特別抗告事件 .....	大石 和彦	111
--	-------	-----



# 移転価格課税における文書化義務と推定課税

大野 雅人

1. はじめに
2. 我が国における文書化義務の整備（昭和61年の制度創設から平成22年度改正まで）
  - (1) 文書化と推定課税
  - (2) 文書化と同業者調査
  - (3) 加算税等を加重又は軽減する制度の不存在
  - (4) 制度全体の概観と問題点
3. 東京地裁平成23年12月1日判決
  - (1) 事案の概要
  - (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることについての裁判所の判断
4. 我が国における納税者の文書化義務とペナルティの問題点
  - (1) 納税者に求められる文書化の程度
  - (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることの可否
5. 主要国における納税者の文書化義務とペナルティ等
  - (1) 米国
  - (2) 英国
  - (3) カナダ
  - (4) オーストラリア
  - (5) ドイツ
  - (6) フランス
  - (7) 韓国
  - (8) まとめ
6. 我が国への示唆
  - (1) 納税者に求められる文書化の程度—独立企業間価格であることを税務当局が納得することが必要か
  - (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることができるか
7. おわりに

## 1. はじめに

本稿は、我が国の移転価格税制における文書化と推定課税に関する問題点を論じ、諸外国の立法例も参考にしつつ、制度改正と運用の改善についての提言を行うものである。

我が国の移転価格税制においては、納税者のいわゆる「間接文書化義務」が規定され、納税者が関連者と行った取引が独立企業間価格であることを証明する書類を税務当局に遅滞なく提示又は提出しなければ、税務当局は、(i)租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4第6項に基づく「推定課税」を行うことができ、(ii)同条8項に基づき納税者の同業者に質問検査権を行使するなどして同条2項に定める方法により移転価格課税を行うことができ、(iii)更に、8項に基づく質問検査権の行使によって得られた資料（以下「同業者調査資料」という。）を用いて6項の推定課税を行うことも可能と解されている。(i)の「推定課税」と(ii)の「同業者に対する調査」の発動要件は、法文上は同一である。

ここで、「独立企業間価格であることを証明する書類を遅滞なく提示又は提出」することの意味が問題となる。納税者が真摯に書類を整え遅滞なく提示又は提出しても、税務当局が、当該書類に示された独立企業間価格を適切なものであると認めない場合には、「独立企業間価格であることを証明する書類」が遅滞なく提示又は提出されなかったものとして取り扱われるとすれば、税務当局により8項に基づく同業者への質問検査が行われ、同業者調査資料を用いて6項に基づく推定課税が行われる。推定課税が行われることとなった場合には、納税者にとっては次のような問題が生じることとなる。①同業者調査資料に基づく課税であるために納税者としてはこれを覆すことは極めて困難となる。②税務当局は、最近、推定課税の場合には関連者間取引を比較対象取引と用いることができるとの立場をとっているが、関連者間取引が比較対象取引として用いられた場合には、移転価格税制を逸脱した多額の課税が行われる懸念がある。③関連者間取引を比較対象取引とする移転価格課税はOECD移転価格ガイド

ラインに違反するとして相互協議の対象とならず、二重課税の解消ができなくなるおそれ大きい。

文書化を行わず所得の国外移転を図ろうとする納税者に対してであればともかく、誠実に文書化義務を果たそうとしている真面目な納税者もこのような状況に置かれる可能性があるが、それは納税者にとって酷に過ぎるし、それでは納税者に対し文書化を行うインセンティブを与えられないのではないか、というのが筆者の問題意識である。

このような問題意識の下に、筆者は次の2点について提言を試みる。第一に、納税者が法定の書類を合理的な努力を払って整えている場合であっても税務当局が納税者の示した独立企業間価格に納得できないことを理由に推定課税を行うことは、納税者と税務当局との情報の非対称性を考慮すれば、納税者に推定課税を回避する方法を失わせしめるものであり、推定課税の場合に納税者が被る大きな不利益を考慮すれば適当ではないと考える。このため、推定課税を行う要件と同業者調査を行う要件を異なるものとし（推定課税を行うためのハードルを上げ）、合理的な努力を払って書類を整えた納税者については推定課税の対象としないこと等を提言する。第二に、推定課税を行う場合においても、関連者間取引を比較対象取引として用いることは、(a)非関連者間取引から独立企業間価格を算定しようとする移転価格税制にとって自己矛盾となる、(b) OECD 移転価格ガイドラインに定める独立企業間価格算定方法から逸脱している、(c)上記(b)の理由から相手国税務当局に相互協議を拒否され二重課税の排除ができないおそれ大きい、という理由から、関連者間取引を比較対象取引として用いないことを提言する。

### (本稿の構成)

本稿では、以下、「2」で我が国における文書化・推定課税及び同業者調査についての法制の整備の経緯を、昭和61年度税制改正における移転価格税制の創設から、平成22年度税制改正における「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の租税特別措置法施行規則（以下「措置規則」という。）

での規定まで、概観する。「3」で、推定課税の適法性が争われた東京地裁平成23年12月1日判決（「エスコ事件」）<sup>1)</sup>の事実関係と判決要旨を、推定課税における比較対象取引の範囲に関する部分に限定してとりあげ、続く「4」での議論の素材とする。「4」では、(1)6項と8項のそれぞれで納税者に要求されている文書化の程度と、(2)6項の推定課税を行う場合に関連者間取引を比較対象取引と用いることの可否について検討する。「5」では、同様の問題を主要国（米国、英国、ドイツ、フランス、カナダ、オーストラリア、韓国）ではどのように取り扱っているかを概観する。諸外国の立法例を踏まえ、「6」で「4」での議論を検証する。

## 2. 我が国における文書化義務の整備（昭和61年の制度創設から平成22年度改正まで）

### (1) 文書化と推定課税

我が国の移転価格税制は、昭和61年度税制改正で創設された（制度創設時は措置法66条の5、平成4年度改正で措置法66条の4に条番号繰上げ）。同税制の下では、納税者の国外関連取引が独立企業間価格で行われていなかった場合（厳密には、国外関連者から受ける対価の額が独立企業間価格に満たない場合又は国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合）には、当該取引は独立企業間価格で行われたものとされ、その差額は法人の所得の金額に上乘せられる（厳密には、損金不算入。現在の措置法66条の4第1項、4項）。この制度は申告調整型であり<sup>2)</sup>、一義的には納税者が同制度に基づき独立企業間価格によって所得の金額を計算して申告する必要がある、納税者が同制度に則った申告を行わない場合には、税務当局が更正又は決定を行うこととなる。

---

1) 東京地裁平成23年12月1日判決（平成19年（行ウ）第149号）・裁判所ウェブサイト。その控訴審・東京高裁平成25年3月14日判決（平成24年（行コ）第19号）・裁判所ウェブサイト。

2) 金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）363頁、371頁。

昭和61年の制度創設の際に、納税者が国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための資料の作成義務についても定められた。当時の措置法66条の5第6項は、税務当局が納税者に国外関連取引に係る独立企業間価格（定義は同条2項）を算定するために必要と認められる書類等の提示又は提出を求めた場合において、納税者がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかったときは、税務署長は、納税者の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として同法第2項一号口に規定する再販売価格基準法、同号ハに規定する原価基準法等と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができる」と規定している（傍点は筆者。以下本稿において同じ。なお、6項はその後項番号が変動しているので、以下この条項を便宜上「文書化・推定課税条項」と呼ぶ。）。同条を受けて同法施行令（以下「措置令」という。）39条の12第11項は、上記の「売上総利益率又はこれに準ずる政令で定める割合」について、「同項〔措置法66条の5第6項〕に規定する同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの…当該事業に係る総利益の額…の総収入金額又は総原価の額に対する割合」と規定している<sup>3)</sup>。

この規定は、納税者がこれらの書類等の作成を行わなかったという理由だけでは納税者に何らのペナルティ（過料等）を課すものではないが、納税者がこれらの書類等を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出せず、かつ、税務当局が納税者の国外関連者との取引価格が独立企業間価格でないとの疑念を

---

3) この規定が置かれた趣旨について、立案当局は、「①本制度が、海外に所在する関連企業との取引について、多様な要因により決定される取引価格の妥当性を問題とする制度であり、問題となる取引価格の決定根拠や他の通常の取引価格に関する情報について納税者側から資料提供という形で協力が行われることが極めて重要であること、②仮に納税者からかかる協力が行われない場合に課税当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、本制度の適正公平な執行を担保し難いことから設けられたものです。」と説明している。荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年度 改正税法のすべて』186頁、210頁。

持った場合には、推定課税が行われる（さらに、平成3年度税制改正後は、税務当局が納税者の同業者（同種事業類似法人）に対する質問検査権を行使し納税者に対して再販価格課税が行われる）可能性があるという意味で、納税者に間接的に当該書類等の作成を求めるものであり、「間接文書化義務」と呼ばれる。

再販価格税制創設当初の独立企業間価格算定方法としては、独立価格比準法（当時の措置法66条の5第2項一号イ）、再販売価格基準法（同号ロ）、原価基準法（同号ハ）及び利益分割法（同号ニ、措置令39条の12第8項）の4つの方法が規定されており、このうち再販売価格基準法と原価基準法について推定課税の方法が規定されていた（措置法66条の5第6項、措置令39条の12第11項）。このうち、再販売価格基準法と、推定課税を行う際の「再販売基準法と同等の方法」について比較すると、両者の違いは次の3点にある（表1参照）。

- ① 再販売価格基準法では、算定ベースとして用いられる売上総利益率は、「同種又は類似の棚卸資産を、…購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を…販売した取引」の売上総利益であるが、推定課税における「同等の方法」では「同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの」の売上総利益が算定ベースとして用いられる。これにより、比較対象の単位は推定課税において拡大される。
- ② 再販売価格基準法では差異の調整が必要であるが（措置令39条の12第6項後段）、推定課税における「同等の方法」では差異の調整は明文では求められていない。
- ③ 「…独立企業間価格と推定して…」という文言から、税務当局により推定課税が行われた場合には、その課税処分取消請求訴訟においては、納税者が国外関連取引に係る独立企業間価格を自ら主張立証して推定を破らなければ、課税処分が維持されることとなる<sup>4)</sup>。

上記3点に加え、再販売価格基準法では、算定ベースとして用いられる売上総利益率は、「同種又は類似の棚卸資産を、非関連者から購入した者が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引」に係る売上総利益率

に限定されるが、推定課税における「同等の方法」では購入先を非関連者に限定する旨の明確な規定はない。このため、推定課税においては、比較対象取引として、非関連取引だけでなく、関連者間取引を用いることも許容されるのかという議論が生じた。ただし、制度創設当時には、推定課税において比較対象取引として関連者間取引を用いることができるという説明が立案当局から行われていた様子はない。『昭和61年度 改正税法のすべて』による立案当局の説明にも、「同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人」が比較対象取引となることは述べられているが、比較対象取引が関連者間取引でもよいという記述はない<sup>5)</sup>。この点が当局サイドから明確に主張されたのは、平成15年に税大論叢に掲載された2本の論文<sup>6)</sup>においてであると思われる。ただし、民間サイドからは、執行当局が推定課税規定の運用に当たり、関連者取引を比較対象取引とするのではないかという懸念が示されていた<sup>7)</sup>。そしてこの問題は、東京地裁平成23年12月1日判決で正面から議論されることとな

- 
- 4) 推定課税が行われた場合の、推定に係る前提事実の否定と推定事実の否定についての納税者の立証の程度について、太田洋＝北村導人「我が国の移転価格税制と文書化」中里実ほか編著『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011）248頁、271頁～273頁参照。
- 5) 荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和61年度 改正税法のすべて』186頁以下、特に「10 推定による課税」210～211頁。また、執行当局作成の「租税特別措置法関係通達（法人税編）」第66条の4関係においても、平成13年6月1日付国税庁長官通達「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」においても、推定課税において比較対象取引として関連者間取引を用いることができる旨の記述はない。
- 6) 前原真一「移転価格税制における推定課税の解釈・適用について」税大論叢42号1頁（2003）及び藤巻一男「我が国の移転価格税制における推定課税について」税大論叢42号52頁（2003）。前原論文は、推定課税においては関連者間取引を比較対象取引として用いることができる理由として、①条文の文理解釈上、推定課税における比較対象取引は非関連者間取引に限定されていないこと、②推定課税では措置法66条の4第2項による独立企業間価格算定方法と同様の精緻さは要求されていないこと、③関連者間取引が独立企業間価格であることを検証することも可能であること、を挙げる。同論文27頁以下参照。また、藤巻論文は、上記①の理由のほか、④業種によっては比較対象取引として適当な非関連者取引を見つめることが困難な場合も多く、そのような場合に移転価格課税ができないとすると課税の公平を害することとなることを挙げる。同論文86頁以下参照。

(表1) 再販売価格基準法(2項)と、推計課税における再販売価格基準法と同等の方法(6項)

2項に規定する「再販売価格基準法」	6項に規定する「再販売価格基準法と同等の方法」
<p>● 租税特別措置法66条の5</p> <p>2 前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。</p> <p>一 法人税法第二条第二十一号に規定する棚卸資産(以下この項において「棚卸資産」という。)の販売又は購入次に掲げる方法(二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)</p> <p>イ (略)</p> <p>ロ 再販売価格基準法(国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常<sub>レ</sub>の利潤<sub>レ</sub>の額(当該再販売価格に政令<sub>レ</sub>で定める通常<sub>レ</sub>の利益率<sub>レ</sub>を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)</p> <p>ハ・ニ (略)</p> <p>二 (略)</p>	<p>● 租税特別措置法66条の5</p> <p>6 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類若しくは帳簿又はこれらの写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示又は提出しなかつたときは、税務署長は、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第二項第一号ロ若しくはハに掲げる方法又は同項第二号イに掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額…につき…更正又は…決定をすることができる。</p>
<p>● 租税特別措置法施行令39条の12</p> <p>6 法第六十六条の五第二項第一号ロに規定する政令で定める通常<sub>レ</sub>の利益率<sub>レ</sub>は、同条第一項に規定する国外関連取引(…)<sub>レ</sub>に係る棚卸資産(…)<sub>レ</sub>と同種又は類似の棚</p>	<p>● 租税特別措置法施行令39条の12</p> <p>11 法第六十六条の五第六項に規定する売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合は、同項に規定する同種の事業を営む法人で事業規模その他の</p>

<p>卸資産を、特殊の関係（…）にない者（以下…「非関連者」という。）から購入した者（以下…「再販売者」という。）が当該同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引（以下この項において「比較対象取引」という。）に係る当該再販売者の売上総利益の額（当該比較対象取引に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から当該比較対象取引に係る棚卸資産の原価の額の合計額を控除した金額をいう。）の当該収入金額の合計額に対する割合とする。（後段略）</p>	<p>事業の内容が類似するものの同項の国外関連取引が行われた日を含む事業年度又はこれに準ずる期間内の当該事業に係る売上総利益の額（当該事業年度又はこれに準ずる期間内の棚卸資産の販売による収入金額の合計額（当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、当該事業に係る収入金額の合計額。以下この項において「総収入金額」という。）から当該棚卸資産の原価の額の合計額（当該事業が棚卸資産の販売に係る事業以外の事業である場合には、これに準ずる原価の額又は費用の額の合計額。以下この項において「総原価の額」という。）を控除した金額をいう。）の総収入金額又は総原価の額に対する割合とする。</p>
--	--

（注）昭和61年の制度創設時の規定

った。

文書化と推定課税に関する措置法66の5（平成4年度税制改正後は66条の4）第6項の規定は、その後、平成3年度改正で7項となり、平成18年度改正で、現行の一号（再販売価格基準法と原価基準法）・二号（その他）を分ける形式となった（その後平成22年度改正で6項）。また、同条2項及び措置令39条の12に規定する独立企業間価格の算定方法の種類が増えるとともに<sup>8)</sup>、措置令39条の12の推定課税関係規定も複雑化していった。

さらに、平成22年度改正では、納税者が準備すべき書類について「財務省令で定めるもの」とする改正が行われ、書類の詳細なりストが措置規則22条の10第1項に置かれたが（同項一号イ～リ及び二号イ～ホ）、推定課税の要件と推定課税における比較対象取引の範囲は変更されることなく今日に至っている（現行の措置法66条の4第6項、措置令39条の12第11項・12項）。

## (2) 文書化と同業者調査

平成3年度税制改正では、税務当局が納税者の独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、納税者の同業者（同種事業類似法人）に対し質問検査権を行使することができることとされた（平成3年度改正後の措置法66条の5第9項。その後項番号が変更され8項となるので、以下この条項を便宜上「同業者調査条項」と呼ぶ。）。この質問検査権の行使の要件としては、「法人が〔文書化・推定課税条項〕に規定する書類若しくは帳簿又はこれらの写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」とされており、推定課税を行うための要件と同業者に対して質問検査権を行使

---

7) 植松守雄弁護士は、「この規定〔措置法66条の5第6項〕は、同業種、同規模の企業の取引価格をもとに問題会社の独立企業間価格を推定しようとするものですが、その基礎とする類似会社の取引価格自体が独立企業間価格、つまりアームズ・レングス・プライスであるということは書いていない。しかし、もし関連会社間取引価格をもって独立企業間価格と推定できるなら、それは大きな背理ですね。この点は当然ながら、合理的に解釈・適用すべきです。」と述べている。「新しい移転価格税制をどう評価するか」月刊国際税務6巻3号14頁、17頁（1986）。また、ゲリー・M・トーマス、川田剛「新春対談 今後の国際税務の動向を語る!!」月刊国際税務23巻1号16頁（2003）で、トーマス弁護士は次のように発言している。「この点については、幾つかの大きな問題があります。まず、この推定規定の解釈と適用についての基準が全くないことです。そして移転価格税制が導入されてから15年間の間にこの規定はまだ適用されていなかったようですから、この解釈と適用についての議論はほとんどなかったとっていいと思う。」（25頁）、「〔推定課税規定の適用に際しての類似企業の選定に関し〕第一の問題はその比較対象となる「類似企業」は独立企業であるべきなのか、または関連会社でもいいのか。実は国税当局の新執行方針によると「関連会社」を比較対象の「類似企業」として適用してもいいとなっているのです。なぜなら、関連会社を使っはいけないと明確に規定していないからというのです（…）。…関連会社を比較対象の「類似企業」として使うと、最初から独立企業価格を算定することは不可能です。…そして、これは明らかに租税条約の関連者間取引条項に抵触する考え方です。…諸外国から見ても、OECDのガイドラインから見ても明らかにこれから大きな問題になるのです。」（26頁）。

8) 平成16年度改正で取引単位営業利益法（TNMM）が追加され、平成23年度改正（平成23年6月改正）で利益分割法が「比較利益分割法」、「寄与度利益分割法」、「残余利益分割法」の3つに分割され、さらに平成25年度改正で「ベリー比」が追加された。

する要件は同じとされた<sup>9)</sup>。これにより、納税者が文書化・推定課税条項に規定する書類等を遅滞なく提示又は提出等しない場合には、税務当局は、(i)文書化・推定課税条項に基づき推定課税を行うか、(ii)同業者調査条項に基づく調査で得た同業者調査資料を用いて同条2項に規定する独立企業間価格算定方法(以下「2項の独立企業間価格算定方法」という。)に基づく移転価格課税を行うか、という選択肢を持つこととなった<sup>10)</sup>。更に、(iii)同業者調査資料に基づき推定課税を行うこともできると解されている(後述「4」の1)(d)参照)。

### (3) 加算税等を加重又は軽減する制度の不存在

納税者が税務当局から移転価格課税(2項の独立企業間価格算定方法に基づく移転価格課税であれ、推定課税であれ)を受けた場合には、文書化を行っていたかどうかに関わりなく、過少申告加算税が国税通則法65条に基づき一律に課される。諸外国には、文書化を行っていれば移転価格課税にともなう加算税を軽減し、あるいは文書を行っていなければ加算税を加重するという例が多

9) 改正の趣旨について、立案当局は、「移転価格税制は、大量かつ頻繁に行われている関係会社間の取引の価格の妥当性を問題とする税制だけに、それを精査するためには、どうしても類似の事業を営む者から、第三者との取引価格や利益率等に関する情報収集が必要となります。法人税法の質問・調査権限に関する規定の下では、法人税の調査対象法人とその取引先を調査する権限は認められていますが、取引関係のない者に対する調査権限までは認められていません。そこで、今回の改正では、移転価格税制の執行に不可欠である比較対象企業からの情報収集に法的権限を与えることとし、比較対象企業の受忍義務違反については刑罰を科することとされました(措法66の5⑨)。」と説明している。小田嶋清治「国際課税関係の改正」『平成3年版 改正税法のすべて』282頁、287頁。

10) 前原・前注6、47-48頁は、2項による課税を行うか推定課税を行うかは当局の裁量であるとする。藤巻・前注6、65頁も同旨。他方、岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際税法の研究』(法研出版、1990)145頁は、「課税庁が十分な資料を入手している場合、または、容易に入手しうる場合には、推定による課税は違法であると思われる」とする。また、木村弘之亮『国際税法』(弘文堂、2000)1146頁は、「標準三法またはそれらのコンビネーション法の適用が努力し尽くされたこと」を推定課税を行うための要件のひとつとして挙げる。このほか、推定課税は2項による課税が行えない場合にのみ可能とする説として、太田=北村・前注4の268頁の注38に記載の諸論文。

くみられるが（後述「5」参照）、我が国の移転価格税制にはそのような制度はない<sup>11)</sup>。

#### （4）制度全体の概観と問題点

以上、(1)から(3)までをまとめると、次のとおりである。①文書化・推定課税条項に基づく推定課税を行う要件と、同業者調査条項に基づく質問検査権の発動要件は、法文上は同じである。②納税者が文書化・推定課税条項に従って文書化を行わなかった場合には、税務当局によって推定課税が行われる可能性が生じ、あるいは、同業者調査条項に基づき同業者に対する調査が行われて、同業者調査資料を基に、2項の独立企業間価格算定方法に基づく移転価格課税（以下で推定課税における「同等の方法」と区別するために「2項の移転価格課税」という。）が行われる可能性（さらには同業者調査資料を基に推定課税が行われる可能性）が生じる。ただし、何をもって「文書化を行った」と言えるかという大きな問題は残されている（後述「4」の(1)参照）。③推定課税においては、本来の移転価格課税と比較して課税対象取引と比較対象取引の単位が拡大される。その際に、比較対象取引として関連者間取引を用いることができるかどうか問題となる（後述「4」の(2)参照）。④納税者が税務当局から移転価格課税（2項の移転価格課税であれ、推定課税であれ）を受けた場合には、文書化を行っていても行っていなくとも、過少申告加算税についての取扱いは同じである。

### 3. 東京地裁平成23年12月1日判決

上記「2」でみたように、納税者が文書化を行わなかった場合に、①文書化・推定課税条項に基づき税務当局から推定課税を受ける可能性が生じ、同時

---

11) 国外財産調書につき、類似の制度がみられる。内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律6条2項・3項（平成23年12月改正後。平成26年1月施行）。

に、②同業者調査条項に基づき税務当局が納税者の同業者について調査を行いこれに基づき移転価格課税を受ける可能性が生じる、という枠組みは平成3年度において出来上がり、平成22年度改正によって納税者が準備すべき書類が具体的に措置規則22条の10第1項に列挙された。しかし、(i)推定課税を避けるために具体的にどの程度の文書化がされていけばよいのか、また、(ii)推定課税に当たり関連者間取引を比較対象取引としてよいのか、という問題については曖昧さが残されていた。このうち(ii)の問題について正面から議論になったのが東京地裁平成23年12月1日判決<sup>12)</sup>である。文書化と推定課税に関する下記「4」以下での議論の素材として、この判決における事実関係の概要と判決要旨を、(ii)の問題に関する部分に限定して、みておきたい。

### (1) 事案の概要

原告X(株式会社エスコ)は、パチスロメーカー向けコインホッパー用モーター(以下「本件モーター」という。)を平成11年12月まで非関連の日本法人F社から買い受けていた(実際にモーターを製造しているのはF社中国工場)が、平成11年12月からはXとF社との間にXの国外関連者である香港法人A社が介在し、XはA社から本件モーターを仕入れるようになり、その後、その仕入価格は2倍強に高騰した。Y税務署長は、Xから当該取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして、X社の平成11年12月期から平成15年12月期までの5年分につき、文書化・推定課税条項(当時は措置法66条の4第7項)の規定に基づき移転価格課税(推定課税)を行った。これに対してXが適法な不服申立てを経て課税処分を求めたのが本件訴訟である。

本件の争点は、(i)Xは独立企業間価格を算定するために必要と認められる書

---

12) 前注1。なお、本判決は、平成22年度改正により現行の措置規則22条の10第1項が置かれる前の事案である。本判決の判例紹介として、宮崎久・ジュリスト1442号8頁(2012)。また、駒宮史博・判批がジュリスト2014年1月号に掲載予定。

類等を遅滞なく提示又は提出しなかったといえるかどうか（措置法66条の4第7項の適用の可否）、(ii)Y税務署長が推定した独立企業間価格は適法なものかどうか（措置法66条の4第7項所定の算定方法の要件を満たすかどうか）、(iii)Xが提示した他社との取引は独立企業間価格に基づくものといえるかどうか、(iv)本件各更正処分的前提となる調査手続における違法の有無、である。裁判所は、これらの争点すべてについてXの主張を斥け、請求を棄却した。本稿では、争点(i)についての、Xが独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等を遅滞なく提示又は提出しなかったといえるとの判断を前提として、(ii)の争点のうち関連者間取引を比較対象取引とした部分について紹介する。

裁判所が認定した事実によれば、税務当局は次のような方法で比較対象取引を抽出しようと試みた。

(ア) まず、Xの代表者から聴取したりインターネットで検索したりして知った原告の同業者に対し取引内容を照会する文書を送付し、その中から抽出した8法人に対し臨場調査を行うことにより、比較対象取引を探索したが、比較対象取引を選定することはできなかった。

(イ) 次に、小型モーターの取引業者に関する情報誌である小型モーター需給動向報告書に掲載されている情報から比較対象取引をみつけようとし、本件モーターと同種又は類似の小型モーターを中国で生産する国内メーカーを抽出し、一定の条件に該当する法人を抽出又は除外して最終的に17法人を抽出し、照会文書を送付し又は臨場調査を行ったが、本件取引に係る独立企業間価格を算定することはできなかった。

(ウ) 次に公開データベース「OSIRIS」を用い、米国の産業分類を表すSICコード表から「卸売業（耐久消費財）」に属する企業を絞り込み、香港に所在する17法人を抽出したが、いずれの法人も取扱製品及び事業内容がA社と大きく異なっていた。

(エ) 次に公開データベース「JADE」を用い、帝国データバンク産業分類コード表の「パチンコ・娯楽機器・同付属品卸売業」による絞り込みを行い28

法人を抽出したが、いずれの法人も取扱い製品や取引段階などがA社と大きく異なっていた。

(オ) 上記の結果、税務当局は公開データベースから比較対象取引を得ることを断念し、上記(イ)で抽出された17法人に焦点を戻し、これら17法人から香港に所在する法人と取引を行う国内メーカー11法人を抽出した。これらの11法人の取引先である香港の法人は、いずれも当該11法人の関連法人であった。税務当局は、これら11法人から、香港での卸売事業に係る損益を抽出できなかった法人、売上規模が大きく異なる(A社の20倍～100倍以上と推定される)法人等を除外して、最終的に3法人を抽出した。そして、これら3法人とこれらの法人の取引先である香港法人との取引を比較対象取引として、X社に移転価格課税(推定課税)を行った。

(2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることについての裁判所の判断  
まず、文書化・推定課税条項における推定課税の趣旨について、裁判所は次のように述べる。

「…租特法66条の4第7項は、推定による課税の制度を設けているが、これは、主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨で設けられたものである。すなわち、独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類の入手は、国外関連者からのものを含めて移転価格税制の適用に必要不可欠なものであり、そのような帳簿書類等の提供又は提出について納税者側からの協力が得られない場合に、税務当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないということになれば、移転価格税制の適正公平な執行が不可能となることから、推定による課税の制度が設けられたものと解される。」<sup>13)</sup>

---

13) 「第3 当裁判所の判断」の2(1)

「税務署長が同項に基づいて更正処分を行った場合において、その処分にも不服のある納税者としては、推定課税が行われる要件が満たされていないにもかかわらず推定課税が行われたことや推定課税の方法（同種事業類似法人の選定方法等）が違法であること等を主張して当該更正処分の適法性を争うか（この場合には更正処分の適法性について被告に主張立証責任がある。）、当該国外関連取引に係る適正な独立企業間価格を自ら主張立証して、同項の推定を破るかのいずれかの方法を採用ことが考えられる。」<sup>14)</sup>

「この規定は、納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を課税庁側ではなく納税者側に負わせることとする一種の立証責任の転換を定めた規定であると考えられ、同項に基づいて推定される金額は、同項所定の算定方法に従って算定された一応独立企業間価格と認められる金額であれば同項の趣旨に反するものではないと考えられること、同項の趣旨からは、同項による推定課税が不可能又は著しく困難となる場合が多くなることは移転価格税制の制度の意義を没却することにつながりかねないことからすると、当該国外関連取引に関する事業と推定課税の基礎となる法人の営む事業との間で事業が同種であること（事業の同種性）及び事業規模その他の事業の内容が類似するものであること（事業内容の類似性）については、それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である。同項が「同種の事業」とか「事業の内容が類似するもの」という比較的幅のあることを前提とした文言を用いているのもその趣旨と解される。納税者側は、独立企業間価格の算定のために必要な書類を提出すれば推定課税の適用を免れることができるし、仮に、何らかの事情で遅滞なくこれらの書類を提出できなかった場合でも、自ら適正な独立企業間価格を主張立証することにより、推定を破ることができることからすると、このように解することが、納税者側にとって過酷なものであって不当であるとい

---

14) 「第3 当裁判所の判断」の2(2)

うことはできない。」<sup>15)</sup>

続いて裁判所は、Xの、推定課税の適法性を判断する場合にも独立企業原則が適用される（すなわち、関連者間取引を比較対象取引として用いることは許されない）との主張を、次のような理由で斥ける。

「しかし、租特法66条の4第7項及び租特令第39条の12第11項には、その文言上、同種事業類似法人を選定する場合に関連者間取引を行っている法人を除外すべきことは規定されていない。そして、租特法66条の4第7項の推定課税の制度の適用が前記2で説示したものであることからすれば、上記アで説示したとおり、推定課税の適用が認められる場合における独立企業間価格と推定される金額の算定については、同項所定の算定方法に反しない限り、その要件を厳格に解する必要は必ずしもないというべきであり、同項の金額の算定に当たり、関連者取引を含んだ金額を基礎とすることが直ちに許されないものではないと解すべきである。」<sup>16)</sup>

このように説示して、同判決は、推定課税においては関連者間取引を比較対象取引として用いることができるものとした<sup>17)</sup>。この判断は控訴審においても維持された<sup>18)</sup>。

15) 「第3 当裁判所の判断」の4(1)ア。

16) 「第3 当裁判所の判断」の4(1)イ。

17) この他にもXは、①関連者間取引を比較対象取引として関連者間取引を用いることはOECD移転価格ガイドライン違反である、②7項と2項は「独立企業間価格」という同一の文言を用いている、③2項一号に規定された独立企業間価格の算定方法も推計的な方法である点で7項に規定された算定方法と本質的に差はない、④措置令39条の12第6項及び7項は通常の利益率という文言を用い、非関連者間の独立企業間価格を算定することを明らかにしている、等と主張したが、いずれも裁判所の受け入れるところとならなかった。判決文の「第3 当裁判所の判断」の4(1)ウ。

#### 4. 我が国における納税者の文書化義務とペナルティの問題点

##### (1) 納税者に求められる文書化の程度

###### (a) 独立企業間価格であることを税務当局が納得することが必要か

文書化・推定課税規定において、どの程度まで納税者が書類を整えれば文書化を行った（「独立企業間価格であることを証明する書類を提示又は提出した」）といえるのかについては、様々な議論があるが<sup>19)</sup>、ここでは、納税者が独立企業間価格の算定につき合理的と考えられる努力を払い書類を整えたにもかかわらず、当該書類による独立企業間価格に税務当局が納得しなかった場合の取扱いの問題を取り上げる。現行の措置法66条の4第6項は、文書化すべき書類を「…第1項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」とし、措置規則22条の12第1項が書類の内容を詳細に規定している。国税不服審所平成18年9月4日裁決は、平成22年度改正前の文書化・推定規定条項に係るものであるが、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等とは、国外関連者が保有するものも含め、合理的、客観的に判断してその算定に必要な帳簿書類等であり、その帳簿書類等がなければ独立企業間価格の算定ができないものを意味し、たとえ、法人が自己の独立企業間価格の算定に用いた帳簿書類等を提示又は提出した場

---

18) 控訴審である東京高裁平成25年3月14日判決（前注1）は、「しかしながら、原判決…も適切に説示するとおり、租特法66条の4第7項及び同項所定の独立企業間価格の推定方法に関する租特令39条の12第11項には、同種事業類似法人を選定する場合に関連者間取引を行っている法人をその対象から除外するとは規定されていない。そして、前述のとおり租特法66条の4第7項の推定規定の制度趣旨に照らすと、推定課税の適用が認められる場合において、独立企業間価格と推定される金額の算定に当たって関連者間取引をも基礎とすることが直ちに否定されるものではないと解するのが相当である。」と述べる。

19) 太田＝北村・前注4は、議論のある事項として、①措置規則22条の10第1項所定の「書類」が一部でも欠けた場合、②同項所定の「書類」の内容に不備がある場合、③納税者と課税当局との間に選定すべき算定方法等に見解の相違がある場合、④「国外関連者が保存する帳簿書類」の入手努力義務を尽くしたが入手できなかった場合、を挙げている。同書260頁～268頁。

合であっても、その用いたデータ等が不適当な場合には、独立企業間価格の算定に必要と認められる帳簿書類を提示又は提出したことにはならないと解される」としている<sup>20)</sup>。

この点につき、移転価格事務運営指針（平成13年6月1日付国税庁長官通達）は、「独立企業間価格を算定することができないこと」によって直ちに「提示又は提出がないもの」と取り扱うとは断定していないが、他方、納税者が合理的な努力をした場合には「提示又は提出があったもの」と取り扱うとも明言していない。事務運営指針の規定は次のとおりである。

（推定規定又は同業者に対する質問検査規定の適用に当たっての留意事項）

2-5 …法人が第6項に規定する書類を遅滞なく提示又は提出しなかったときには、同項又は同条8項（…）の規定を適用することができるのであるが、これらの規定の適用に当たっては、次の事項に留意する。

(1)・(2) (略)

(3) 法人から第6項に規定する書類に該当するものとして提示又は提出された書類を総合的に検討して独立企業間価格の算定ができるかどうかを判断するのであるが、当該判断の結果、当該書類に基づき独立企業間価格を算定することができず、かつ、措置法第66条の4第6項又は同条第8項の規定の適用がある場合には、当該法人に対しその理由を説明する。

納税者が、公開情報又は同業者間で共有されている業界情報を基に書類を整えたとしても、当該文書化による独立企業間価格について、税務当局が納得しない（税務当局が独立企業間価格でないと判断する）場合には、(i)文書化が行われていないと判断されて推計課税が行われることとなるのか、(ii)文書化が行われていると判断されて推定課税が行われないこととなるのか、微妙な問題と

---

20) 前掲東京地裁平成23年12月1日判決に係る事件の裁決。裁決事例集72集424頁。

なる<sup>21)</sup>。納税者が「主観的にこれで正しいと信じていた」と主張すれば文書化が行われていたとするのでは規定の実効性は失われるが、他方で、どれほどの資料を準備していても税務当局が納得しなければ推定課税が行われるというのも納税者にとって酷であると考えられる。何故なら、納税者は公開情報及び業界情報は入手できるとしても、税務当局が税務申告と税務調査を通じて入手可能な同業他社の取引情報や利益率に関する情報は入手できないという、情報の非対称性が存在するために、納税者が主張する独立企業間価格に税務当局が納得しない可能性は多分にあるからである（他方、税務当局も納税者の営業に関する情報は容易に入手できないので、納税者に文書化を求めることになる。）。また、もともと同業者調査は税務当局が納税者が算定した独立企業間価格が適切なものかどうかを確認するために行うものであるから、文書化が行われているかどうかの判断は、税務当局の主観による評価（納税者の示す独立企業間価格が適切なものかどうか）に委ねるのではなく、より客観的な基準（法令に規定する書類が整っているかどうか）によることが必要と考えられる。

(b) 納税者に不可能を強要するものではないか—インセンティブとしての意味の消滅

前掲東京地裁判決は、税務当局による比較対象取引の選定過程を詳細に叙述しており、適切な比較対象取引を見つけるために移転価格課税担当調査官が苦勞していることが分かる。しかし他方で、同様な努力を納税者に求めることは難しいのではないか（あるいは不可能ではないか）とも考えられる。

前掲東京地裁判決によれば、税務当局は、同業者等に対する照会文書の発送と臨場調査によっては比較対象法人を見つけられず、次に公開データベースによっても比較対象取引を見つけられず、公開データベースからの比較対象取引

---

21) 太田＝北村・前注4、264頁は、措置規則22条の10第1項第二号の「当該法人が選定した…算定の方法及びその算定の理由を記した書類」との文言から、「納税者が自ら合理的であると判断して選定した算定方法等に関する書類を提出すれば、『提示、又は提示しなかったとき』には該当しない」とする。

選定を断念して、再度同業者情報誌で抽出した17法人に焦点を戻し、香港法人と取引を行う11法人を抽出し、更に売上規模等から3法人に絞り込み、再販売価格基準法と「同等の方法」による推定課税を行ったのである。税務当局は、同業者調査条項に基づく質問検査権を行使してもなお、2項の移転価格課税を行うことができず、文書化・推定課税条項による推定課税（2項に規定する再販売価格基準法に比して「同種又は類似の棚卸資産」要件が緩和され、かつ、「非関連取引」要件が（国側主張によれば）ない）を行わざるを得なかった。質問検査権を持つ税務当局でさえそのような状況であるならば、質問検査権を持たない納税者が仮に同様の状況で文書化義務を果たそうと努力したとしても、「同種又は類似の棚卸資産」について、「非関連取引」を比較対象取引として、2項の独立企業間価格算定方法により独立企業間価格を算定し、文書化を行うなどということは、おおよそ不可能なことではないかと思われる。

(c) 納税者が推定を破ることは可能か

上記(c)の問題とも根は同じであるが、推定課税が行われたときに納税者は税務当局による推定を破れるであろうか。前掲東京地裁判決の事件において、税務当局は、文書化・推定課税条項に基づき、取引単位を拡大し、かつ、関連者間取引を比較対象として、ようやく推定課税を行うことができた。同業者調査条項に基づき同業者から関係資料を収集しても、2項の移転価格課税はできなかったのである。このことを考えれば、同じ状況下で、同業者に対する調査権限を持たない納税者が2項の独立企業間価格算定方法に基づく独立企業間価格を算定することはおおよそ不可能なことと考えられる。納税者が税務当局による推定を破ることができるのは、内部コンバラがある場合、利益分割法を用いることがより適当とされる場合など、極めて限られた局面に限定されることになるだろう<sup>22)</sup>。

(d) 6項と8項の発動要件は同じでよいのか

文書化・推定課税条項と同業者調査条項は、ともに推定課税及び同業者調査

が行われる要件として、納税者が独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等（平成22年度税制改正後は「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの」）を税務当局の求めに応じて遅滞なく提示又は提出しなかったこと、としている（表2参照）。

しかし、推定課税と同業者調査による2項の移転価格課税とは、その目的も効果も異なる（はずの）ものである。推定課税が、納税者による文書化を奨励するための、いわば「ムチ」として使われるものであるのに対し、同業者調査による2項の移転価格課税は、納税者が設定した関連者との取引価格が独立企業間価格と異なる場合に当該価格を独立企業間価格に引き直すために行うものであり、納税者が文書化義務を果たしたか果たしていないかに関わらず、国家の課税権を確保し納税者間の課税の公平を維持するために行われるべきものである。そうすると、推定課税と同業者調査の発動要件が同じでよいのかとの疑問が生じる。

納税者が文書化・推定課税条項に規定する書類を整えた程度と、当該書類による独立企業間価格に対する税務当局の評価について、次の4つの場合を想定してみる（表3参照）。

現在は、「B」の納税者についても税務当局は「文書化を行った」とは考えていない可能性があり、推定課税の対象とされることとなる<sup>23)</sup>。この解釈によれば、納税者がいかに真摯に書類を整えても、納税者と税務当局の情報の非

---

22) 金子・前注2は、「〔企業は、内部取引価格比準法、内部利益率比準法、内部原価基準法を適用できない場合には〕他の企業の同種または類似の資産の取引にかかるデータを用いる必要があるが、それらの企業は競争相手である場合が多いであろうから、実際問題として、それらの企業のデータを入手することは不可能ないし困難であり、したがって独立企業間価格を、合理的に許容する範囲内の正確性をもって算定することは困難である場合が多いであろう。ここに申告調整型移転価格税制のアキレス腱がある。」(381頁)と述べる。

23) 前原・前注6、47-48頁；藤巻・前注6、65頁。また、前注20の国税不服審判所裁決や、猪野茂「日本における推定課税の現状と課題」本庄資・編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）405頁、412頁によれば、「データ等が不適当な場合」をどのように判断するかが問題となる。

(表2) 文書化・推定課税条項と同業者調査条項の発動要件

● 租税特別措置法66条の4（現行）

6 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員が、法人にその各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定めるもの（…）又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、当該法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかつたときは、税務署長は、次の各号に掲げる方法（…）により算定した金額を当該独立企業間価格と推定して、当該法人の当該事業年度の所得の金額又は欠損金額につき…更正…又は…決定…をすることができる。

一・二（略）

8 国税庁の当該職員又は法人の納税地の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員は、法人が第6項に規定する財務省令で定めるもの又はその写しを遅滞なく提示し、又は提出しなかつた場合において、当該法人の各事業年度における国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、当該法人の当該国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に質問し、当該事業に関する帳簿書類を検査し、又は当該帳簿書類（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる。

対称性により、納税者が推定課税を受ける可能性は常に残ることとなる（前述(a)）。しかし、他方で、「B」の納税者について「文書化を行った」ものと取り扱おうと、文書化による独立企業間価格が適切なものでなかったとしても、税務当局としては本来の移転価格課税ができなくなることになる。このような結論は税務当局として到底受け入れられるものではないであろう。これは、推定課税を行うための要件と同業者調査を行うための要件が文言上同一であるところから生じる問題である<sup>24)</sup>。

24) 解釈上、推定課税を行うための要件と同業者調査を行うための要件は異なるとする見解につき、前注10参照。

(表3) 納税者による書類整備の程度及び税務当局の評価と、推定課税条項及び同業者調査条項の発動要件（現行）

	納税者が書類を整えた程度	当該書類による独立企業間価格（又は納税者の価格設定）に対する税務当局の評価	推定課税の発動	2項の移転価格課税	加算税
A	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切	無	無	無
B	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切でない	あり（?）	あり	あり
C	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に問題あり	あり	あり	あり
D	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に（結果として）問題なし	（無）	（無）	（無）

## (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることの可否

### (a) 法令の規定

2項の独立企業間価格算定方法としての「再販売価格基準法」についての規定と、推定課税としての「再販売価格基準法と同等の方法」についての規定の違いは前掲の表1のとおりである。藤巻論文<sup>25)</sup>が指摘するように、措置令39条の12第11項が定める「売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合」を計算するに当たっては、同条6項のような「非関連者から購入した者」という限定は付されていない。しかし、措置法66条の4第7項には、「…売上総利益率又はこれに準ずる割合として政令で定める割合を基礎として第二項第一号ロ〔など〕に掲げるこれらの方法と同等の方法により算定した金額…」と規定されている。すなわち、読替えの主旨は、措置令39条の13第11項で同条7項に変更を加えているのは「同種又は類似の棚卸資産」を「同種の

25) 前注6、90-92頁。

事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するもの」としたものであり、再販売価格基準法を非関連者間の取引における売上総利益率を用いて納税者の再販売価格から原価を算定しようとする基本的な考え方は変わっていないと読むべきと考えられる（そこに2項の独立企業間価格算定方法と「同等の方法」と規定する意味があるのではないかと思われる。）。

(b) OECD 移転価格ガイドラインとの不整合

OECD 移転価格ガイドラインは次のように述べ、移転価格課税における独立企業間価格は非関連者間取引を比較対象取引とすべきであるとしている<sup>26)</sup>。

1.6 …独立企業原則は、比較可能な状況下での比較可能な取引において（すなわち「比較可能な非関連者間取引」において）、独立企業間であれば得られたであろう条件を参考として利益を調整しようというものであり、多国籍企業グループの構成企業を、1つの統合された事業体の不可分の部分ではなく、別個に事業を営む主体として扱うというアプローチに従うものである。…

1.8 OECD加盟国や他の国々が独立企業原則を採用していることには、いくつかの理由がある。主たる理由は、独立企業原則により、多国籍企業グループと独立企業が、税務上ほぼ同等に扱われることである。…

もともと移転価格税制は、関連者間取引においては恣意的な価格設定がされるおそれがあることから、関連者間で設定された価格の適否を非関連者間で設定される価格を参考として判断しようとするものである。移転価格課税において比較対象取引として非関連者間取引が用いることは当然の前提と考えられ

---

26) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995)。邦訳は、日本租税研究協会『OECD 移転価格ガイドライン：多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針（2010年版）』による。

る<sup>27)</sup>。しかし、この点についての東京地裁平成23年判決及び東京高裁平成25年判決の判断は、前述「3」の(2)のとおりである。

また、OECD加盟国である我が国は、国内での移転価格税制の執行に当たりOECD移転価格ガイドラインに準拠することが求められており<sup>28)</sup>、推定課税を行う場面においても同ガイドラインに準拠した執行が必要であると考えられる。しかし、この点につき、東京地裁平成23年判決は次のように述べ、推定課税は独立企業間価格それ自体の算定ではないので、問題ではないとしている（両者の異質性が理由とされている）。

「原告は、OECDガイドラインが、独立企業間価格の算定に当たっては、非関連者取引を比較対象とするものとしており、推定課税においても非関連者取引を行う法人を同種事業類似法人としなければならないことを前提としている旨主張するが、上記のとおり、独立企業間価格それ自体の算定とは異なる推定課税の適用に当たっては、独立企業間価格を厳密に適用する必要は必ずしもないと解すべきであるから、原告の上記主張は前提を欠き、失当である<sup>29)</sup>。」

### (c) 相互協議の困難性

OECD移転価格ガイドラインにおいては、上記のとおり、独立企業間価格の算定に当たり、比較対象取引を非関連取引とすることとされている。OECD移転価格ガイドラインは、OECDモデル条約第9条の解釈指針として位置付けられていることから<sup>30)</sup>、我が国がある納税者に対して推定課税を行い、当該課税について租税条約に規定する二重課税排除のための相互協議（モデル条約

---

27) 同旨：植松・前注5、17頁；トーマス・前注5、25-26頁；志賀櫻『詳解 国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011）329-330頁。

28) OECD移転価格ガイドライン序文16。

29) 「第3 当裁判所の判断」の4(1)ウ(ア)。

30) OECDモデル租税条約第9条に関するコメンタリー1。

25条) が開始された場合において、相手国の権限ある当局は、当該推定課税が条約9条に反した課税であるとして取消を求める可能性が大きいと考えられる。実際問題としては、そのようなことにならないように、推定課税の事案が条約相手国との間での協議の対象になることを我が国の税務当局（調査担当当局）は避けるであろう。現に、東京地裁平成23年判決の事案において推定課税の対象となったのは、納税者と、当時は租税条約を締結していなかった香港の関連会社との取引であった<sup>31)</sup>。しかし、そうすると、推定課税を受けた納税者は、相互協議によって二重課税を解消することは事実上できないということになる。

以上「4」でみてきた問題点をまとめると次のとおりである。

- (i) 我が国の制度では文書化・推定課税条項（現在の措置法66条の4第6項）と同業者調査条項（同法8項）の発動要件が同じとなっている。
- (ii) (i)の結果として、税務当局（調査担当当局）によって、「文書化を行った」ということと「取引を独立企業間価格で行っている」ということが同義として取り扱われるおそれがある（税務当局としては、そのように解釈しないと、取引を独立企業間価格で行っていない納税者に同業者調査条項を発動して移転価格課税を行うことができなくなる。）。
- (iii) (ii)の結果として、合理的な努力を払って書類を整えている納税者でも、税務当局がその独立企業間価格に納得しなければ、「文書化を行っていない」という評価を税務当局から受けて、推定課税を受ける可能性が常にある。税務当局は、納税者が持っていない、同業者に関する情報を、税務申告・税務調査により有しているので、このような見解の違いが生じることは避けられない。
- (iv) 推定課税は、①取引単位が拡大される、②同業者調査条項により得られた

---

31) 香港との租税条約の署名は平成22年、発効は平成23年。本件課税の対象年度は平成11年12月期～平成15年12月期、課税処分は平成17年3月。

同業者調査資料に基づいて行われ得る、③関連者間取引が比較対象取引として用いられ得る、という特徴がある。

- (v) 納税者は自ら独立企業間価格を示して推定を破ることができるが、特に上記(iv)②に関し、納税者は同業者の情報を入手できないため、推定を破ることは事実上は不可能と思われる。
- (vi) 推定課税が行われた場合には、上記(iv)③の理由から、独立企業原則を逸脱した多額の課税が行われるおそれがあり、また、相互協議による二重課税の解消も期待できない。
- (vii) 上記の結果、文書化を行っていない納税者とともに、文書化について合理的な努力を払って行っている納税者も、推定課税を受けるおそれがあり、その場合には、多額の課税を受け、かつ、裁判手続によっても相互協議手続によっても救済されないおそれが大きい。

それでは、このような問題について、諸外国はどのように対処しているのだろうか。以下「5」で、諸外国の取扱いを確認する。

## 5. 主要国における納税者の文書化義務とペナルティ等

主要国の移転価格税制においても、納税者の文書化義務が規定されている<sup>32)</sup>。各国が定める文書化の内容は様々であるが、各国とも、納税者が文書化を行わなかった場合に「ムチ」として何らかの不利益を課し、あるいは、納税者が文書化を行った場合に「ニンジン」として何らかの優遇措置を与えている。以下では、主要国として、米国、英国、カナダ、オーストラリア、ドイツ、フランス及び韓国の7か国における文書化義務と、納税者が文書化を行わなかった場合の不利益措置及び文書化を行った場合の優遇措置について概観する。

---

32) 各国の文書化義務については、太田＝北村・前注4、276頁以下が30か国についてまとめている。

## (1) 米国

米国においては、独立企業間価格の算定に係る一定の書類を提出した納税者については、移転価格課税を受けた場合の特別の加算税（penalty）を免除する旨の規定が置かれている（IRC 6662条(e)(3)）。

移転価格課税が行われた場合の加算税については、IRC 6662条(a)、(e)及び(h)に規定されている。これらの規定によれば、(i)関連者間取引における申告価格が調整後価格の200%以上（国外関連者からの購入の場合）若しくは50%以下（国外関連者への販売の場合）の場合又は(ii)IRC 482条による移転価格調整額が売上高の10%若しくは50万ドルのどちらか少ない方を超えた場合には、「評価に関する重大な誤申告」（a substantial valuation misstatement）があったものとされ（IRC 6662条(e)(1)(B)）、20%の加算税が課せられる（IRC 6662条(a)、(b)(3)）。また、(i)関連者間取引における申告価格が調整後価格の400%以上（国外関連者からの購入の場合）若しくは25%以下（国外関連者への販売の場合）の場合又は(ii)IRC 482条による移転価格調整額が売上高の20%若しくは200万ドルのどちらか少ない方を超えた場合には、IRC 6662条(h)により、20%に代えて40%の加算税が課せられる（IRC 6662条(h)(1)及び(2)）。ただし、これらの20%又は40%の加算税は、①納税者がIRC 482条の規定に基づき制定される財務省規則が定める独立企業間価格算定方法により価格の決定を行っており、②納税者が当該独立企業間価格算定方法によったものであるとともに当該方法が合理的であることを示す文書化を行っており、かつ、③納税者が税務当局の要請から30日以内に当該文書を提出したことを要件として、免除される（IRC 6662条(h)(3)(B)(i)(I)-(III)）。すなわち、米国における文書化義務は、これを果たしていればIRC 6662条(a)及び(h)に規定する加算税（通称「移転価格ペナルティー」）を回避できるということで、納税者に文書化義務の動機づけを行っている<sup>33)</sup>。

---

33) IRC 6662条の訳として、本庄資『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究協会、2009年）107-108頁参照。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別な独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

## （2）英国

英国では、移転価格課税につき2010年にTIOPA（“Taxation（International and Other Provisions）Act 2010”）の規定（第4章）が設けられたが、移転価格税制のみに係る文書化についての特別の法令の規定はなく、税務当局が、納税者がどのような資料を準備していることが望ましいかについてのガイダンスを公表している<sup>34)</sup>。国際マニュアル（INTM）483030では、考慮されるべき文書として、①主要な会計記録、②税調整記録、③関連者間取引の概要、④関連者間取引が独立企業原則に準拠していることを裏付ける証拠、が挙げられている。なお、納税者は文書化につき、その選択により、EU Code of Conduct on transfer pricing documentation（2006）によることもできる<sup>35)</sup>。

納税者がこれらの文書化を行っていない場合、又は文書化が不正確である場合は、その過失又は悪質さの度合いによって、最大で追徴税額の200%の加算税（penalty）が課される可能性があり<sup>36)</sup>、また、申告が「正確かつ完全（correct and complete）」なものであることを証明するための記録を保有していないと判断された場合には1事業年度につき3,000ポンドのペナルティが課される可能性もある<sup>37)</sup>。いずれにしても移転価格税制に係る文書化だけを対象と

---

34) 平成25年10月15日現在で、HMRCのウェブサイトには、INTM483030-Transfer pricing: operational guidance: working a transfer pricing case: transfer pricing documentation が掲載されている。なお、従来のINTM433020を含む430000番台のマニュアルは削除されている。<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/>参照。

35) INTM483030。

36) 2007年財政法 Schedule 24参照。

37) 納税者が所持する書類等の調査権限につき、2008年財政法 Schedule 36。また、納税者がこれらの書類を作成・保存していない場合のペナルティとして、2008年財政法 Schedule 36, Part 7 及び Taxes Management Act 1970, 12B (5)。British Master Tax Guide 2013-2014 (CCH, 2013) 1456-1457頁、1511頁・1512頁も参照。

した特別の規定はない。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

### (3) カナダ

カナダでは、納税者が税務当局から移転価格課税を受けた場合において、「移転価格調整額」から「適格費用分担契約に係る金額」と「納税者が独立企業間価格の決定に当たり合理的な努力（reasonable efforts）をしたと認められる部分に係る金額」の合計額を控除した金額が、納税者の総収入金額の10%又は500万カナダドルのどちらか低い金額を超えるときは、当該超える金額の10%の加算税（penalty）が課される<sup>38)</sup>。そして、納税者が独立企業間価格の決定に当たり合理的な努力をしたかどうかは、①取引に係る資産又は役務、②取引の条件、③取引の当事者の特定及び当事者間の関係、④取引の当事者の機能、用いられる資産、負担されるリスク、⑤移転価格の決定等に際して考慮されたデータ及び方法並びに行われた分析、⑥移転価格の決定等に際して考慮された仮定、経営戦略及び政策等について記載した文書を作成し、かつ、税務当局の要請を受けて3か月以内に提出できるかどうかによる<sup>39)</sup>。

したがって、カナダの移転価格税制における文書化義務は、移転価格課税を受けた場合の加算税を軽減することにより、納税者に文書化のインセンティブを与えるものとなっている。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

---

38) カナダ所得税法247条(3)。

39) カナダ所得税法247条(4)。なお、同条についての納税者向けの解説として、Circular 87-2R (September 27, 1999) がある。

#### (4) オーストラリア

オーストラリアでは2013年に移転価格税制の改正が行われた。改正後の所得税賦課法（ITAA: Income Tax Assessment Act）及び租税管理法（TAA: Taxation Administration Act）は、納税者が文書化を行わなければ移転価格課税及びPE課税に係るITAA815-B条及び815-C条の適用に際して「合理的に議論し得るポジション」（reasonably arguable position）をとれないとしている<sup>40)</sup>。文書には、①移転価格税制が適用される理由、及び②同法815-135に掲げる文書（OECD移転価格ガイドライン等）との整合性が説明されていなければならない<sup>41)</sup>。そして、適切な文書化が行われた結果、納税者が「合理的に議論し得るポジション」にいる場合には、納税者は加算税を減免される<sup>42)</sup>。

したがって、オーストラリアの移転価格税制における文書化義務は、移転価格課税を受けた場合の加算税を減免することにより、納税者に文書化のインセンティブを与えるものとなっている。

なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

#### (5) ドイツ<sup>43)</sup>

ドイツでは、移転価格税制に係る文書化義務は、2003年に導入された。納税者の協力義務に関する租税通則法（AO: Abgabenordnung）90条の改正により、納税者は、移転価格税制の対象となる取引に関し、その種類と内容に関する文書を作成しなければならない<sup>44)</sup>。このように、ドイツでは、納税者の文

---

40) 改正後のTAA 284-250、284-255(1)。2013年改正前においても、オーストラリアの税当局（ATO: Australian Taxation Office）は納税者に文書化を奨励していたが（Taxation Ruling, TR 98/11 “Income tax: documentation and practical issues associated with setting and reviewing transfer pricing in international dealings”）、法的な根拠はなかった。

41) 改正後のTAA 284-255(1)。

42) 改正後のTAA 284-160、284-165。

43) ドイツの移転価格税制の概要につき、拙稿「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資・編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）53頁、63-67頁参照。

書化義務は、正面から税法に規定されているという意味で、直接義務である（後述のように、文書が提出されなかったこと自体に対するペナルティも置かれている。）。同規定の細則として、2003年文書化法規命令<sup>45)</sup>及び2005年移転価格通達<sup>46)</sup>が発出されている。

納税者が文書化義務を怠った場合には、租税通則法162条により、納税者は次のような不利益を被ることとなる。まず、納税者の課税所得の金額は納税者が申告した金額よりも大きいものと推定される<sup>47)</sup>。これにより、所得金額の立証責任は納税者に転換される。また、税務当局が納税者の所得を推計しなければならぬ場合で、独立企業間価格に幅がある場合には、税務当局は納税者にとって最も不利益となるポイントを用いることができる（納税者が文書化義務を果たしている場合には、税務当局は独立企業間価格幅の中央値を用いる。）<sup>48)</sup>。文書が租税通則法90条の規定に従って提出されない場合には、納税者は、1事業年度当たり5,000ユーロのミニマム・ペナルティーを課される<sup>49)</sup>。納税者が60日の期間内に文書を提出しない場合には、税務当局は遅延1日当たり最低100ユーロ、最大100万ユーロまでのペナルティを課することができる<sup>50)</sup>。移転価格課税が行われた場合には、納税者は所得調整額の5%から10%の範囲でのペナルティを課される<sup>51)</sup>。このペナルティは、所得の増額調整額に対するものであり、納税者の全体としての所得が赤字であっても課されることになる。

---

44) 租税通則法90条3項。

45) Decree - Law on the manner, content and extent of documentation in the sense of Sec. 90 (3) of the General Tax Code (13 November 2003, BGBl. 2003 I, p.2296)。

46) Principles for the audit of income allocation between related parties with cross-border business relations in respect of the duty of determination, the duty of cooperation, adjustments, mutual agreement procedures and EU arbitration procedures (12 April 2005, BStBl. 2005 I, p.570)。

47) 租税通則法162条3項1文。

48) 租税通則法162条3項2文。

49) 租税通則法162条4項1文。

50) 租税通則法162条4項3文。

51) 租税通則法162条4項2文。

これらのペナルティは、納税者側にやむを得ない事情等があると認められる場合には軽減される<sup>52)</sup>。

このように、ドイツの文書化義務は直接義務であり、文書を提出しなかったこと自体に対してペナルティが課される可能性がある。また、文書化が行われていなかった場合には、特別の独立企業間価格算定ルールによる課税（独立企業間価格幅の中で最も不利益なポイントでの課税）が行われる。さらに、立証責任が納税者に転換される。

#### (6) フランス<sup>53)</sup>

フランスでは、1996年に、租税手続法（LPF：Livre des Procédures Fiscales）L13B条が新設され、移転価格課税調査の際における納税者の情報提供義務が定められた。納税者は、税務当局から同条に基づく情報提供要請を受けた場合には、2か月（場合によっては3か月）以内に設定される回答期限までに、求められた情報を提供しなければならない。不回答に対しては、1事業年度当たり10,000ユーロのペナルティが課される。回答が行われた場合であっても、税務当局がその回答を不十分と判断した場合には、税務当局は改めて30日以内の回答を求める。再回答についても税務当局が不十分と判断した場合には、不回答とみなされ、10,000ユーロのペナルティが課される。不回答の場合には、所得の金額は税務当局が持つ情報により決定されることとなり、立証責任が納税者に転換される。

また、2009年に追加された租税手続法L13AB条により、2010年1月から、売上高又は総資産4億ユーロの大規模会社等には、新たな文書化ルールが適用されている。新ルールが適用される会社は、その関連会社グループに関する一般的な情報（企業グループの活動内容、関連企業によって担われる機能とリス

---

52) 租税通則法162条4項4文、5文。

53) フランスの移転価格税制の概要につき、拙稿「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資・編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）53頁、58-63頁参照。

ク、移転価格ポリシー等）と、調査対象となった会社に関する情報（当該会社の活動、関連企業と行う取引、費用分担取極（CCA）・事前確認・ルーリングの一覧表等）を準備し、税務当局の要請に応じて提出しなければならない。要求後30日以内に適切な文書を提出できなければ、調査対象年度毎に移転価格調整額の5%相当額（最低10,000ユーロ）の加算税が課される<sup>54)</sup>。

(7) 韓国<sup>55)</sup>

韓国では、2008年以前から、納税者が移転価格課税を受けた場合において、申告された取引価格と正常価格との際に対して納税義務者の過失がないものと相互協議の結果確認されたときには、国税基本法上の過少申告加算税を賦課しないものとされていたところであるが、2009年の国税基本法改正により、「納税義務者が税務申告の際に適用した正常価格算出方法に関する‘証明資料’があり、合理的な判断に基づいて正常価格算出方法を選択して適用したと認められる場合」にも、国税基本法上の過少申告加算税を賦課しないものとされた<sup>56)</sup>。納税者は、税務当局から資料の提出を求められた場合には、60日以内に資料を提出しなければならない<sup>57)</sup>。税務当局から資料提出を求められたにもかかわらず正当な事由なく資料を提出期限内に提出しなかった納税者が、不服申立て又は相互協議の際に資料を提出しても、それらの資料は課税資料として用い

54) 租税一般法（CGI：Code Général des Impôts）1735条の3。

55) 韓国の移転価格税制における文書化義務については、サムジョンKPMG日本事業本部（<http://jpn.kr.kpmg.com>）の「韓国ビジネス実務のすべて」の「第3章V 国際租税調整に関する法律」、裴元基ほか「韓国移転価格税制(7)—合理的な判断に基づく正常価格算出方法に関する‘証明資料’を保管・具備している場合の過少申告加算税免除条項新設」月刊国際税務29巻2号93頁（2009）及び趙珍姫「韓国の移転価格税制の概要」本庄資・編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）83頁によった。

56) 国際租税調整に関する法律13条1項、同法施行令23条。移転価格課税を受けた場合、納税者は過少申告加算税（本税の10%）と納付不誠実加算税（年10.95%）を納付しなければならないが、本措置により免除されるのは過少申告加算税のみである。裴、前注53、94頁。

57) 国際租税調整に関する法律11条2項・3項。

られない<sup>58)</sup>。また、税務当局から資料提出の要求を受けた納税者が、正当な理由なく資料を提出期限内に提出せず、又は虚偽の資料を提出した場合には、1億ウォン以下の過怠料が課せられる<sup>59)</sup>。

したがって、韓国の移転価格税制における文書化義務は、書類が提出されなかったという理由のみでペナルティを与え得る、直接義務型となっている。他方で、文書化が行われていた場合には移転価格課税を受けた際の加算税を軽減することにより、納税者に文書化のインセンティブを与えている。なお、文書化を行っていない納税者について、特別の独立企業間価格算定ルールは設けられていない。

## (8) まとめ

以上のような各国の立法例をまとめると、次のとおりである（表4参照）。

### (a) 直接の文書化義務

仮に当局による移転価格課税が行われなくとも、納税者から書類が提出されないことのみを理由として何らかのペナルティを課し得るのは、ドイツ、フランス、韓国である（ただし、これらの国において制度がどのように運用されているのかは必ずしも明らかでない）。

### (b) 優遇措置

納税者が文書化を行っていた場合に他の一般の納税者と比して何らかの優遇措置を納税者に与えるのは、米国、カナダ、オーストラリア、韓国であり、その内容は、移転価格課税が行われた場合の加算税の減免である。

このことは、納税者が文書化を行っているとは税務当局に認められても、税務当局による移転価格課税が行われ得ること（また、税務当局による移転価格課税が行われる場合でも、納税者が文書化を行っているとは認められること）を意

---

58) 国際租税調整に関する法律11条4項。

59) 国際租税調整に関する法律12条1項。

味している。納税者が法令の規定に従って文書化義務を果たすことと、当該文書化によって作成された書類に記載された独立企業間価格が税務当局によって適正なものと認められることとは、異なる基準で判断される事項なのである<sup>60)</sup>。

(c) 不利益取扱い

文書化が行われなかった場合に、(a)の直接的ペナルティと別に、他の一般の納税者と比して何らかの不利益措置を納税者に与えるのは、オーストラリア、ドイツ、フランスである。不利益措置の内容としては、①特別ルールによる独立企業間価格の算定（ドイツ）、②立証責任の転換（ドイツ）、及び③移転価格課税を受けた場合の加算税の重課（ドイツ、フランス）である。

ドイツにおける独立企業間価格算定のための特別ルールは、独立企業間価格幅のうち納税者にとって最も不利益なポイントで課税するというものである。比較対象取引に関連者間取引を用いるという手法をとる国は確認できなかった。

## 6. 我が国への示唆

### (1) 納税者に求められる文書化の程度—独立企業間価格であることを税務当局が納得することが必要か

移転価格税制の執行において、納税者に一定の文書化を求めることは多くの国で行われている。前述「5」でみたように、立法例としては、納税者の文書化義務を直接に規定し、文書化が行われていない場合には、そのことのみをもって何らかの金銭的ペナルティを課す（少なくとも制度上は課することができる）国もあれば、文書化が行われていないだけではペナルティを課すことはなく、実際に税務当局による移転価格課税が行われた場合に何らかのペナルティを課す国（あるいは文書化義務が行われていればペナルティの減免を行う国）もあ

---

60) ドイツとフランスにおいても、文書化義務違反に対するペナルティと移転価格課税によるペナルティは別に規定されている。

(表4) 移転価格税制における納税者の文書化義務と当該義務に係る不利益取扱い及び優遇措置

項目 \ 国名	日本	米国	カナダ	オーストラリア
移転価格税制における文書化義務	あり (措置法 66 条の 4 第 6 項)	あり (IRC 6662 条(h)(3))	あり (所得税法 247 条(4)(b))	あり (TAA 284-255)
提出期限	法令に規定なし	30 日以内 (IRC 6662 条(h)(3))	3 か月以内 (所得税法 247 条(4)(c))	法令に規定なし ただし、同時文書化の要請あり (TAA 284 - 255(1)(a))
納税者が文書化を行った場合の優遇措置	なし	IRC 6662 条(a)及び(h)に規定する移転価格ペナルティの免除。	加算税の免除・軽減 (所得税法 247 条(3))	加算税の免除・軽減 (TAA 284 - 160, 284 - 165)
納税者が文書化を行わなかった、又は不十分だった場合の不利益取扱い	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> <li>● 特別ルールによる独立企業間価格の算定                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 比較単位の変更</li> <li>・ 比較対象取引として関連者間取引を使用可 (平成 23 年東京地裁判決参照)</li> </ul> </li> <li>● 推定課税</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ IRC 6662 条(a)及び(h)に規定する移転価格ペナルティ</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> </ul>

移転価格課税における文書化義務と推定課税

項目 \ 国名	ドイツ	フランス	韓国
移転価格税制における文書化義務	あり (租税通則法90条)	あり (租税手続法L13B条)	あり (国際租税調整法11条)
提出期限	60日 (租税通則法162条)	原則として2か月以内(大規模会社については30日以内) (租税手続法L13B条、L13AB条)	60日以内 (国際租税調整法11条)
納税者が文書化を行った場合の優遇措置	なし	なし	過少申告加算税の免除 (国際租税調整法13条)
納税者が文書化を行わなかった、又は不十分だった場合の不利益取扱い	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 5000ユーロのミニマム・ペナルティ。</li> <li>・ 期限の遅れにつき、最低1日当たり100ユーロ、最大100万ユーロのペナルティ</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 移転価格調整額の5%~10%のペナルティ</li> </ul> </li> <li>● 特別ルールによる独立企業間価格の算定 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 価格幅について納税者に最も不利益なポイントで課税。</li> </ul> </li> <li>● 推定課税</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 回答がない場合には1万ユーロのペナルティ。</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 大規模会社については、移転価格調整額の5%のペナルティ</li> </ul> </li> <li>● 当局資料による課税</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 文書化義務を果たさなかったことによる直接のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 3000万ウォン以下の過怠料</li> </ul> </li> <li>● 移転価格課税があった場合のペナルティ <ul style="list-style-type: none"> <li>・ なし</li> </ul> </li> </ul>

(注) 英国の文書化ルールは移転価格税制だけに適用されるものでないために、この表には掲載しなかった。

る。

文書化の程度であるが、納税者がどのように真摯に書類を整えても、税務当局が当該書類化による独立企業間価格に納得できなければ文書化を行ったと認められないのであれば、文書化を行ったかどうかの判断は「ブラックボックス」としての税務当局に委ねられることとなり、納税者がコントロールできることではなくなる。納税者は公開情報や業界情報しか入手できないのに対し、税務当局は税務申告と税務調査で得た情報を有しているため、納税者が示した独立企業間価格に税務当局が納得しない可能性は常に、かつ多分にあるからである（前述「4」(1)）。また、納税者に文書化のインセンティブを与えるためにも、納税者が一定の努力をすれば文書化義務を果たしたものと判断されるとする制度とすることが必要である。

前述「5」の(8)(b)のとおり、諸外国では、納税者が文書化義務を行ったかどうかという基準と、当該文書化による独立企業間価格が適切なものかという基準は、異なるものと解されている。これに対して我が国の法令では、文書化を行うための要件と同業者調査を行うための要件が同じ規定ぶりであるため、納税者が文書化を行っているとして税務当局が認めれば、税務当局は同業者調査を行わず、ひいては移転価格課税を行えなくなる。このため、合理的な努力を払い書類を整えた納税者までもが「文書化を行っていない」と判断され、推定課税を受けることとなるおそれ大きい。そして推定課税を受ければ、納税者は大きな不利益を被ることとなる（前述「4」）。

この問題を解決するための一つの方法は、諸外国と同様に、推定課税を行うための要件と、移転価格課税を行うための要件に、差を設けることである。例えば、「合理的な努力を払い、法令に規定する書類を整えた納税者」（前掲表3の「B」の納税者）については、たとえ当該書類による独立企業間価格に対し税務当局が納得しなかった（適切と認められなかった）場合であっても推定課税を行わないこととし、他方で、そのような場合には同業者調査等に基づき2項の移転価格課税は行えるようにしておくことで、誠実な納税者は推定課税という大きな不利益を被ることはなくなり、他方、税務当局によって適切な独立

企業間価格が適用され移転価格課税が行われることによって、国家の課税権は確保されることとなる。税務当局にとっても、法令に定める書類は納税者によって整えられ提出されるのであるから、文書化の努力を払わない納税者（前掲表3の「C」・「D」の納税者）と比べて税務調査ははるかに効率的に行えることとなると思われる。重要なことは、文書化を行ったかどうかを、なるべく客観的な基準で判断できるようにしておくこと（独立企業間価格が適切かどうかというような、複雑かつ困難な評価をしなければならない主観的な基準を用いないこと）である。

また、移転価格税制が多分に評価に係るものであることを考慮すれば、文書化を行った納税者には、何らかの優遇措置が与えられてよいものと思われるし、それが文書化を行うインセンティブにもなるだろう。

以上をまとめると、前掲表3は、次の表5のような形に改善しうるものと考えられる（表5は、「B」の納税者と「C」の納税者との取扱いに差を設けるという趣旨で一案を示したものであり、この他にも様々な制度設計が考えられよう。）<sup>61)</sup>。

他方、推定課税の規定を、納税者に文書化を促すためのペナルティであると捉えず、2項の移転価格課税を行うことができない場合の最後の手段として捉えるならば、条文の構造自体が改められるべきであり、また、文書化を行った納税者に対して何らかの特別措置（加算税の減免等）を置くことが必要となるだろう。更に、その場合には、何故我が国だけが文書化を行っている納税者に対して推定課税を（しかも関連者間取引を比較対象取引として）行う必要があ

---

61) この問題を解決するためのもうひとつの方法は、執行当局が、「B」の納税者について推定課税を行わないとする運用をすることである。前掲東京地裁平成23年判決も、「…同項にいう独立企業間価格の算定に必要な書類とは、納税者が現に所持したり、作成している書類に限られるものではないのであって、提示を求められた書類が納税者の現に所持していないものであったとしても、当該納税者において新たに作成し又は入手した上で提出することも不可能ではなく、…」と述べ、納税者において作成し又は入手できない同業者情報を含んだ書類までもを要求するものではないことを示唆している。「第3当裁判所の判断」の3(2)。

(表5) 納税者による書類整備の程度及び税務当局の評価と、推定課税条項及び同業者調査条項の発動要件（見直し案）

	納税者が書類を整えた程度	当該書類による独立企業間価格（又は納税者の価格設定）に対する税務当局の評価	推定課税条項の発動	同業者調査条項の発動	加算税
A	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切	無	無	無
B	合理的な努力を払い、所定の書類を整備。	当該書類による独立企業間価格は適切でない	無	あり	減免
C	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に問題あり	あり	あり	あり
D	合理的な努力を払わず、所定の書類を整備せず。	納税者の価格設定に（結果として）問題なし	（なし）	（なし）	（-）

るのか、我が国の移転価格税制と他国の移転価格税制との間に何か本質的な違いがあるのかについての検証を行うことも必要と思われる。

## (2) 関連者間取引を比較対象取引として用いることができるか

上記「4」の(2)で述べたとおり、筆者は、推定課税を行うに際し、現行法制も比較対象取引として正面から関連者間取引を用いることまでは想定していないものと考えているが、仮に関連者間取引を用いることが解釈上可能であるとしても、比較対象取引として関連者間取引を用いるべきではないと考える。もともと関連者間取引を比較対象取引として独立企業間価格が算定できるとは考えられず、また、関連者間取引を比較対象取引として用いる場合には、これまでに述べたように、納税者に多大な（比例原則に反する）不利益を与えるものと考えられるからである。

前述の7か国の中でも、比較対象取引として関連者間取引を用いることができる旨を規定している国はない。また、我が国の法令も、比較対象取引として

関連者間取引を用いることができる旨を明示的には規定していない（したがって、この問題は立法の問題というよりは執行の問題であるようにも思える。）。

前掲東京地裁判決の事案において担当調査官が比較対象取引として関連者間取引を選定したのは、推測ではあるが、①原告Xの本件製品の仕入価額が、Xのもともとの仕入先F社との間に関連法人A社（香港法人）が介在するようになってから2倍強に高騰したことが判明しており、移転価格課税を行われなければ公平の観点からの問題があると考えられたこと、②2項の移転価格課税を行うための非関連取引を見つけることができなかったこと、の二つの理由があるのではないかと思われる。しかし、②が理由のひとつであるなら、納税者にとっても2項の独立企業間価格算定方法を用いることは困難だったはずである。

また、関連者間取引であってもそれが独立企業間価格で行われていれば問題はない旨の主張もあるが<sup>62)</sup>、関連者間取引であるためにそれが独立企業間価格で行われているかどうか分からないことが問題なのであり、当該関連者間取引が独立企業間価格で行われていることを示すに足りる非関連取引が見いだせるのであれば、当該非関連取引を比較対象取引として用いるべきであろう。

1995年に改訂されたOECD移転価格ガイドラインでは、公開情報から一定の企業を選定し、統計的処理により独立企業間価格幅を算出するという、取引単位営業利益法（TNMM：Transactional Net Margin Method）が、新たな手法として加えられた。TNMMは、我が国でも平成16年度税制改正で導入され（措置令39条の12第8項二号・三号）、更に平成23年度改正（6月改正）により基本三法優先方式がベスト・メソッド・ルールに改められたため、この方法を使える場面は大きく広がった。TNMMによれば公開情報をベースにして独立企業間価格を算定することも可能であることから<sup>63)</sup>、納税者が文書化を行う際にも有用と考えられるし、また、批判の多いシークレット・コンパラブル

62) 前原・前注6、28頁。

63) OECD移転価格ガイドライン2.62, 2.103。

の問題をクリアできる方法としても期待される。他方、もしも TNMM が使い勝手が悪いのであれば、納税者が文書化を行うことも難しいものになるおそれがあり、納税者の権利保護の見地からも、その検証も必要になると思われる。

## 7. おわりに

本稿における筆者の問題意識は、(i)我が国の移転価格税制において、推定課税（現行の措置法66条の4第6項）を行う要件と同業者調査（同条8項）を行う要件が、いずれも納税者が文書化を行っていないこととされているために、納税者が文書化で示した独立企業間価格算定方法につき税務当局が納得しない場合には、納税者は文書化を行っていないとされるおそれがあり、(ii)その場合には、文書化のための書類を合理的な努力を払って整えてきた納税者に対しても、①税務当局による同業者調査が実施され、②同業者調査の結果を用いて推定課税が行われ、③推定課税に当たっては関連者間取引も含め同業者調査情報が用いられ、(iii)その結果として、①同業者調査情報が用いられるために納税者としては当該推定課税を覆すことはほとんど不可能となり、②関連者間取引が比較対象として用いられるために移転価格調整額が独立企業間価格を逸脱して多額なものとなるおそれがあり、③関連者間取引が比較対象として用いられるために相互協議における二重課税の解消も図られないおそれがある、という二重三重の大きな負担を納税者に負わせることになるのではないか、というものである。

上記の(iii)①～③のような負担を、合理的な努力を払って（自らと関連者ができる範囲で）文書化を行った納税者については負わせることのないよう、外国の立法例も参考にして、本稿では次のような提言を行った。

- (1) 納税者が文書化について合理的な努力を払って行ったが、結果として適切な独立企業間価格となっていないと税務当局が判断した場合（本稿でいう「B」の納税者の場合）と、納税者が文書化について合理的な努力を払

って行ったとは認められない場合（本稿でいう「C」の納税者の場合）とを区分し、「B」の納税者については推定課税の対象としないこととする。

- (2) (1)を前提に、推定課税が行われなくとも、同業者調査条項に基づき2項の移転価格課税が行われる場合があるが、「B」の納税者については、文書化を行うインセンティブとして、過少申告加算税の減免措置を講じることが望ましい。また、「B」の納税者について、2項の移転価格課税を行えない事情があるとすれば、その問題の分析が必要である。
- (3) 関連者間取引を比較対象取引として用いることは独立企業原則を逸脱するものであり、推定課税の場合であっても、関連者取引を比較対象取引として用いるべきではない。

(おおの・まさと 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)



# 国際投資協定と課税

——来料加工取引事件(東京高裁平成23年8月30日判決)を素材として——

本田 光 宏

- I はじめに
- II 来料加工取引事件
  - 1 事件の概要
  - 2 日香港投資協定
  - 3 考察
- III 投資関連協定における課税の取扱い
  - 1 我が国の国際投資協定
  - 2 サービスの貿易に関する一般協定 (GATS)
  - 3 MAIにおける課税に関する議論
  - 4 各国のモデルBIT
  - 5 小括
- IV 今後の方向性
  - 1 国際投資協定と租税条約の補完・調整
  - 2 課税の適用関係の明確化
- V おわりに

## I はじめに

本邦企業の香港子会社が行う、いわゆる「来料加工取引」に対して、外国子会社合算税制<sup>1)</sup>が適用された課税事件<sup>2)</sup>(以下、「来料加工取引事件」と呼ぶ。)では、本税制の適用除外要件の該当性という税制固有の論点に加えて、本税制

---

1) 租税特別措置法66条の6。本税制については、タックス・ヘイブン対策税制、CFC税制とも呼ばれているが、本稿においては、最近の用法に従い、「外国子会社合算税制」と呼んでいる。

に基づく課税と日香港投資協定<sup>3)</sup>の規定との関係という新しい論点が提起されている。

具体的には、外国子会社合算税制に基づく課税が、日香港投資協定3条<sup>4)</sup>の規定する最恵国待遇にいう「不利な待遇」に該当し、課税処分が日香港投資協定に違反、無効か否かという点が、争点の1つとなったものである。

外国子会社合算税制については、グラクソ事件<sup>5)</sup>において、日星租税条約<sup>6)</sup>7条1項の定める「恒久的施設なければ課税なし」という事業所得課税の原則との関係が問われたことは記憶に新しいところである。最高裁は、この点について、外国子会社合算税制による課税が、あくまで日本の内国法人に対する課税権の行使として行われる以上、日星租税条約7条1項による禁止又は制限の対象とならないという判断を示した。

このように、外国子会社合算税制については、租税条約との関係に続いて、二国間投資協定という国際条約との関係が争点の1つとして問われたことになる。

国際投資協定（二国間投資協定（BIT）及び経済連携協定（EPA）の「投資章」）は、両国間で、相手国での自国投資家及び財産の保護や、当事国相互間の投資自由化等を約束する国際条約である<sup>7)</sup>。協定の適用範囲は、「投資家」

---

2) 東京高裁平成23年8月30日判決（平成21年（行コ）第236号、法人税更正処分取消等請求控訴事件）、原審は、東京地裁平成21年5月28日判決（平成18年（行ウ）第322号）、いずれも裁判所ウェブサイト。

3) 投資の促進及び保護に関する日本国政府と香港政府との間の協定（平成9年6月18日、条約7号）

4) 日香港投資協定3条では、内国民待遇と最恵国待遇の双方が規定されているが、納税者側が提出した意見書では、最恵国待遇との関係が提起されている。石黒一憲「わがタックス・ヘイブン対策税制と日・香港投資協定？—『来料加工取引』課税事件に関する小寺彰教授の意見書の問題性（上）、（下）」貿易と関税、59巻1号55頁、2号51頁（2011年）参照。

5) 最高裁平成21年10月29日第一小法廷判決（平成20年（行ヒ）第91号、法人税更正処分取消等請求事件、民集63巻8号1881頁、判時2061号27頁、判タ1311号77頁）

6) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定（平成7年条約第8号）

や「投資財産」等の定義によって定められ、規律の内容としては、「内国民待遇」、「最恵国待遇」、「公正かつ衡平な待遇」、「収用」、「透明性」、「義務遵守（アンブレラ）条項」等を定めている。また、投資紛争の処理として、「国対国」及び「投資家対国」の仲裁規定を置くことが一般的な内容となっている。

現在、我が国が締結している発効済みの二国間投資協定は15、投資章を規定する経済連携協定は10となっているが（本稿末資料1）<sup>8)</sup>、近年、国際投資協定の規律の重要性が認識されると同時に、仲裁規定の利用による投資保護の重要性が評価され、国際投資協定の締結の積極的な締結方針が示されている<sup>9)</sup>。

我が国においては、いわゆるタックス・ハイブン国との間の租税条約は、国際的な二重課税が原則として生じないこと、また、租税条約の不正利用の機会を助長すると考えられ、これまでその締結には消極的な考え方が示されてきた<sup>10)</sup>。そのため、グラクソ事件のような、租税条約を締結している相手国との間で、外国子会社合算税制の適用が生じることは稀だったと思われる。

一方、国際投資協定の締結相手国も、税負担の著しく低い国は極めて例外的

---

7) 本稿においては、二国間投資協定（BIT: Bilateral Investment Treaty）や経済連携協定（EPA: Economic Partnership Agreement）において規定される投資章を総称して、国際投資協定と呼んでいる。なお、国際投資協定は、投資後の段階を対象とする「投資保護協定」と投資保護に加えて投資設立の段階も対象とする「投資自由化協定」に分類することができ、経済連携協定の投資章はすべて「投資自由化協定」に該当する。小寺彰「投資協定の現代的意義—仲裁による機能強化」同編著『国際投資協定—仲裁による法的保護』（三省堂、2010年）1-9頁参照。

8) 経済産業省ウェブサイト（[http://www.meti.go.jp/policy/trade\\_policy/epa/index.html](http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/epa/index.html)）参照。

9) 成長戦略（2013年6月14日）日本再興戦略では、「三 国際展開戦略 ○投資協定・租税条約の締結・改正推進：企業の海外展開の推進、鉱物・エネルギー資源の安定的な供給の確保等の観点から、我が国産業界のニーズ、投資章を含む経済連携協定の締結状況等を踏まえ、投資協定の締結を加速する。このため、投資協定の締結促進及び効果的活用に向けた指針を策定・推進する。また、その実現に向けて、関係当局の体制強化等を進める。」とされている。88-89頁。（[http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/saikou\\_jpn.pdf](http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/saikou_jpn.pdf)）

であったため、外国子会社合算税制と国際投資協定との関係が争点となることは少なかったとも考えられる。

しかしながら、世界的に法人実効税率の「底辺への競争」が依然として継続していること、外国子会社合算税制についてもその性格変更を伴うような改正が行われていること<sup>11)</sup>、国際投資協定も今後その締結の拡大が見込まれていること等を考慮すると、外国子会社合算税制とこれらの国際条約との関係については、一層重要な論点となることも予想される。

ところで、我が国がこれまで締結している国際投資協定においては、課税の取扱いが例外として規定されているものの、多様な内容となっており、国際投資協定と課税の関係については、より広く焦点を当てて検討していくことが今後は必要ではないかと考えられる。国際投資法と国際課税法の関係については、これまではあまり関心が払われてこなかった分野であるが、それぞれの法分野が質的にも量的にも拡大する中で、今後は、論点としての重要性が増していくものと思われる<sup>12)</sup>。

そこで、本稿においては、来料加工取引事件（東京高裁平成23年8月30日判決）を素材として、外国子会社合算税制に基づく課税と日香港投資協定3条の規定する最恵国待遇との関係についてまず検討を加える。

その上で、我が国が締結した国際投資協定の課税の取扱いについて、サービ

---

10) 竹内洋「我が国の租税条約締結ポリシー」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題』（税務経理協会・平成7年）21-23頁参照。なお、浅川雅嗣「我が国の新しい租税条約ポリシー—日米新租税条約を中心に—」水野忠恒編著『二訂版 国際課税の理論と課題』（税務経理協会・平成16年）。

11) 平成21年度の外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い、外国子会社合算税制についても、特定外国子会社等が支払う配当等については合算対象となる金額から控除されないように改正されている。この結果、本制度の趣旨も、これまで説明されてきた課税繰延べの防止から、税負担の著しく低い外国子会社等を通じた、我が国の税負担の不当な軽減・回避の防止へと変容してきていると考えられる。

12) 増井良啓「租税政策と通商政策」小早川光郎＝宇賀克也編『行政法の発展と変革（塩野宏先生古稀記念）下巻』535-541頁（有斐閣、2001年）、増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』（東京大学出版会、2011年）43-45頁参照。

分野における直接投資を規律する WTO 協定のサービスの貿易に関する一般協定（GATS）の課税の取扱い、OECDにおいて1995年に交渉が開始され、結局、1998年に交渉が失敗に終わった、多国間投資協定（MAI：Multilateral Agreement on Investment、以下「MAI」と呼ぶ。）における課税の取扱いに関する議論、また、主要国のモデル二国間投資協定における課税の取扱いを概観し、比較参照することによって、国際投資協定と課税の関係について、今後の望ましい方向性について考察することとしたい。

## II 来料加工取引事件

### 1 事件の概要<sup>13)</sup>

#### (1) 事実関係

光学レンズ・光学機器の製造販売等を行っている本邦企業（X社：原告、控訴人）の香港子会社（A社）は、平成7年に、中国のB公司（郷鎮企業）との間で、広東省の東莞市に所在する $\alpha$ 工場における、精密プラスチック用金型等の来料加工業務<sup>14)</sup>に係る契約を締結した。その後、A社は、平成15年、C会社との間で、 $\alpha$ 工場の工場、宿舍及び店舗を賃借することを内容とする契約を締結するとともに、平成16年には、 $\alpha$ 工場の経営を請け負うこと等を内容とする経営契約を締結している。

このような事実関係の下、課税庁は、A社が中国に所在する $\alpha$ 工場において

---

13) 前掲注2、東京高裁平成23年8月30日判決、原審は、東京地裁平成21年5月28日判決、いずれも裁判所ウェブサイト。東京高裁判決の評釈としては、北村導人「来料加工とタックス・ハイブン対策税制—近時の裁判例の検討と課題」T & A master、436号22頁（2012年）、太田洋＝北村導人「来料加工取引に関する日本電産ニッシン事件東京高裁判決の検討（上）、（下）」国際税務、33巻2号80頁、3号82頁（平成25年）、原審判決の評釈としては、今村隆「判批」ジュリスト、1411号157頁（2010年）、松井めぐみ「来料加工取引に対するタックス・ハイブン税制の適用について—東京地裁平成21年5月28日判決を素材にして」税大ジャーナル15号139頁（2010年）、山田二郎「タックス・ハイブン対策税制と来料加工取引—東京地裁平成21年5月28日判決を素材として—」税務事例41巻10号38頁（2009年）を参照。

自ら製造を行っているとして、外国子会社合算税制の規定する適用除外要件には該当しない（所在地国基準を満たさない）として、X社に対して同税制に基づく課税処分を行ったものである。

これを不服としたX社が適法な不服申立手続きを経て出訴したのが、本件である。

## （2）争点

主要な争点は、外国子会社合算税制の適用除外要件に係るもの<sup>15)</sup>と、控訴審で納税者が新たに主張した本税制の適用と日香港投資協定との関係の2つに大別されるが、本稿では後者に絞って検討を加えることとする。

この争点に関する、X社の主張は以下のとおりである。

- ① 日香港投資協定の12条1項は、日本又は香港と第三国と間の租税条約に規定される利益のみを協定の例外としているため、外国子会社合算税制を含めて租税条約に規定されていない租税事項は全面的に同協定の適用対象となる。
- ② 日香港投資協定は、外国人の事業活動を保護しており、「投資に関連する事業活動」については、地域的限定はない。したがって、A社の中国向け投資についても、日香港投資協定3条の保護となる。
- ③ X社に対する外国子会社合算税制の適用を回避するためには、A社は配当を行う必要があり、事業資金の減少を来すことになるため、A社に対

---

14) 来料加工取引とは、一般に、外国企業が中国企業に対して原材料を無償提供し、中国企業が加工した製品をすべて引き取った上で、加工賃のみを支払う取引を言う。なお、広東省においては、外国企業が、中国企業（主に郷鎮企業）に加工を委託した上で、別途、工場の運営権をその外国企業が請け負うという独特の来料加工取引が行われており、本稿の素材としている来料加工取引事件もこの類型に属するものである。このような、来料取引加工を行うことによって、「形式上は委託加工貿易でありながら、外国法人自らが華南に現地法人（工場）を設立し、運営するのとはほぼ同様の感覚、となる」と説明されている。ジェトロ香港センター編著「中国 華南・香港進出マニュアル」（ジェトロ・2003年）2-6、11-22頁、宮武敏夫「来料加工」税研133号43頁（2007年）参照。

して「不利な待遇」を与えることになる。したがって、同税制は日香港投資協定に違反する。

### (3) 判旨

東京高裁は、「自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他国の制度に対抗する手段として、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれるものと解される。したがって、租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の機能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならない」とした上で、日香港投資協定にはそのような明文規定が存在しないとしている。

そして、X社の主張に対しては、

- ① 外国子会社合算税制は、我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日香港投資協定3条が同税制の適用を排除す

---

15) 外国子会社合算税制の適用除外要件に係る争点としては、①「主たる事業」の業種の判定について（香港子会社の主たる事業は、「製造業」か否か）、②所在地国基準の充足の有無（主たる事業が「製造業」に当たるとして、所在地国基準を満たすか否か）、③目的論的解釈による適用除外（経済的合理性が認められる取引に対して外国子会社合算税制を適用することの可否）がある。

東京高裁は、①特定外国子会社等の「主たる事業」の判定は、現実の事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、事業の目的、内容、態様等の事情に加えて、契約書の記載内容等も加味した上、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきとして、このような判断の結果、 $\alpha$ 工場において製造を実質的に行っていたのはAであり、 $\alpha$ 工場で行っていた販売製品の製造がAの主たる事業であると認めた原判決を相当としている。また、② $\alpha$ 工場はAの本店所在以外の「地域」に所在し、「所在地国基準」を満たさないこと、③Aの主たる事業の判定は、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして総合的に考慮して判断されるべきであり、主観的な租税回避の意図や所得の国外移転の意図がなかったとしても、前記基準による判定を左右するものではないとして、経済合理性が認められる本件に外国子会社合算税制を適用するのは相当ではないとする控訴人の主張を斥けている。

る規定ではない、

- ② 前文及び2条の規定からは、協定が日本・香港双方の「地域内」での投資促進を目指したものであり、香港子会社が中国（第三国）で行っている第三国向け投資については規定されていない、
- ③ また、9条の仲裁規定も明確に対象を「地域内における投資」に限定しており、3条が「第三国向け投資」に最恵国待遇を与えるものではない、
- ④ 3条は、その規定の文言上からも外国子会社合算税制の適用を排除するものと解されない、

という事情を考えると、十分な解釈上の根拠が存するということとはできないとした。

東京高裁の判旨について考察するに当たり、租税法の分野では馴染みの薄い日香港投資協定について、関連する規定をまず概観することとする。

## 2 日香港投資協定

日香港投資協定<sup>16)</sup>は1997（平9）年5月16日署名、同年6月18日に発効している。我が国が締結している発効済みの国際投資協定の中では、いわゆる旧世代BITと位置付けられている。

### (1) 目的

協定の目的については、前文において、「一方の締約政府の投資家による他方の締約政府の地域内における投資を増加させるための良好な条件を作り出すことを希望し、投資の促進及び相互主義が、事業に係る個々の自発的活動の促進に貢献し、両締約政府の地域において一層の反映をもたらすこと」と規定されている。

すなわち、国家間の条約として、投資家及びその財産等についての保護等を約束することにより、両国間の投資の促進を目的とするものである。租税条約が、二重課税の排除と租税回避の防止を目的として掲げて、両国間の投資や人

的交流の促進を図ることを目的としていることと軌を一にしている。

## (2) 投資家、投資財産等

「投資家」の定義は、協定の人的範囲を画定している。香港については、「香港の地域に居住する権利を有する自然人」と「香港において施行されている法令等に基づいて設立された社団法人、組合及び団体をいう。」とされている。

「投資財産」は「すべての種類の資産」をいい、「収益」、「投資に関連する事業活動」とともに、協定の保護の対象となる範囲を規定している。

また、地理的範囲として「地域」を定義しており、日本及び香港の双方を規定している。

16) 協定全体の概要は以下のとおりである。経済産業省ウェブサイト参照。(http://www.meti.go.jp/policy/trade\_policy/epa/investment.html)

条項	規定の内容
前文	目的
1	定義（地域、会社、投資財産、投資家、収益、投資に関連する事業活動）
2	一般的待遇（公正衡平待遇等）
3	内国民待遇、最恵国待遇
4	裁判所の裁判を受ける権利
5	収用及び補償
6	騒乱からの保護
7	資金の移転
8	代位
9	一方の締約国と他方の締約国の投資家との間の投資紛争の解決
10	適用範囲
11	両締約国間の投資紛争の解決
12	例外規定
13	第三国の会社の待遇
14	知的財産権に関する国際協定との関係
15	発効、終了

### (3) 内国民待遇、最恵国待遇

本課税事件で問題となっている3条は、次のように定めている。

「いずれの一方の締約政府の投資家も、他方の締約政府の地域内において、投資財産、収益及び投資に関連する事業活動に関し、当該他方の締約政府又は両締約政府以外の政府の投資家に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられる。」

我が国の外国子会社合算税制と協定との関係を考える上で分かりやすくするために、「一方」を香港、「他方」を日本に置き換える等すると、規定の内容は次のとおりとなる。

「香港の投資家は、日本の地域内において、投資財産、収益及び投資に関連する事業活動に関し、日本又は第三国の投資家に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられる。」（下線は筆者）

つまり、本条においては、香港の投資家は、日本国内において、次の2つの待遇を与えられることが規定されている。

- ① 日本の投資家に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられること
- ② 日本と香港以外の投資家（第3国の投資家）に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられること

前者は、「内国民待遇」と呼ばれ、投資受入国が、相手国の投資家及びその投資財産を、自国の投資家及びその投資財産と同等に扱うことを約束するものとされている。この内国民待遇によって、外国投資家は、投資受入国の国民と、形式的に同一の待遇が保証されるだけでなく、実質的に同等の競争環境が提供されると解されている<sup>17)</sup>。

---

17) 小寺・前掲注(7) 5頁.

また、後者は、「最恵国待遇」と呼ばれ、投資受入国が、相手国の投資家及びその投資財産に対し、第三国の投資家又はその投資財産と同等に扱うことを約束するものである。この原則によって、投資受入国と第三国との間で締結された別の条約に規定される有利な地位等が均霑されることになる<sup>18)</sup>。

#### (4) 課税との関係

ただし、課税との関係では、12条に、次のような例外が規定されている。

「1. 第三条の規定は、いずれか一方の締約政府に対し、両締約政府以外の政府との間の相互主義に基づき又は二重課税の回避若しくは脱税の防止のための協力により与えている租税に関する特別の利益を、他方の締約政府の投資家に与えることを義務付けるものと解してはならない。」

この規定によって、例えば、日本と香港以外の国（第三国）との間で締結された租税条約の特典が、香港投資家に対して自動的に均霑されることとがないようにされている。最恵国待遇が例外なく租税に関して適用された場合、相互主義に基づいて締結された租税条約の意義が失われてしまうため、このような例外規定が設けられているものと考えられる<sup>19)</sup>。

なお、この規定によって、租税条約だけでなく、相互主義に基づいて定められている「租税に関する特別の利益」が自動的に均霑されることが避けられて

---

18) 同上。

19) 租税条約と最恵国待遇の関係を示す興味深い規定として、日・スイス条約の交換公文（昭和46年外務省告示第238号）の次の規定がある。

「5. 条約第10条2、第11条2及び第12条2の規定に関し、日本国が、経済協力開発機構のいずれかの加盟国との条約において、利子、使用料又は法人がその全議決権の25パーセント以上を有する他の法人に対して支払う配当に対する源泉課税をそれらの規定に定める税率よりも低い税率に制限する場合には、両国政府は、これと同一の待遇を与えるためこれらの規定を直ちに再検討することが合意される。」

いる<sup>20)</sup>。

### 3 考察

#### (1) 東京高裁の判断枠組み

東京高裁は、グラクソ事件で最高裁が示した、「租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならず」と<sup>21)</sup> という考え方に沿って、このような明文規定がない日香港投資協定においては、外国子会社合算税制が制約されることに慎重な解釈をまず明らかにしている。

次に、日香港投資協定上の解釈上の論点として、3条は日本国政府が「香港」の「投資家」に対して最恵国待遇すべきことを定めているため、そもそも本邦企業に対する課税権を制限するものではないこと、そして、協定は、あくまで日本、香港双方の「地域内」での投資促進を目的としているため、香港子会社が中国（第三国）との間で行う三国向け投資についてまで保護の対象としているものではないと解していることを明らかにしている。

ところで、「同協定3条は、その規定の文言上からも措置法66条の6の適用を排除するものと理解されない」という判示は、X社に対して外国子会社合算税制が適用されるとしても、その適用を回避するためには、香港子会社（A社）は配当を行う必要があり、事業資金の減少を来すことになるため、同税制は、A社に対して3条にいう「不利な待遇」を与えることになるという主張に対する判示であるが、最恵国待遇の解釈に際し、このA社の「待遇」をどのように解するかは興味深い論点を含んでいると思われる。

---

20) 例えば、「外国人等の国際運輸業に係る所得に対する相互主義による所得税等の非課税に関する法律」の規定によって認められる非課税措置等が含まれると考えられる。

21) 前掲注(5)、民集63巻8号1887頁。

## (2) 最恵国待遇の解釈上の論点

最恵国待遇の解釈に当たっての具体的な論点としては、次の点が考えられている<sup>22)</sup>。

- ① その投資家が、第三国条約等によって第三国の投資家に対して付与された待遇と同等、あるいは不利でない待遇を求めうる状況（同様の状況）あるいは「同様の環境」にあるか、
- ② 同様の状況にある場合でも、その投資家が第三国条約からの均霑を求めうる権利・利益が、基本条約における最恵国待遇が指示する「待遇」の事項・範囲に含まれるか否か

つまり、納税者としては、香港子会社と「同様の状況」にある第三国の投資家との比較と、香港子会社が均霑を求めることができる第三国条約等でその第三国投資家に付与された「待遇」は何か等を立証する必要がある。

この点に関しては、香港と同様な低税率国に所在する法人（「特定外国子会社等」に該当するような法人）が比較の対象と考えられれば、我が国の外国子会社合算税制上は、全く同じ取扱いとなろう。

仮に、日香港投資協定3条には、「同様の状況」あるいは「同様の環境」という文言がないことから、低税率国ではない第三国に所在する子会社（したがって、「特定外国子会社等」に該当しない法人）が比較の対象と考えれば、我が国の外国子会社合算税制上は、香港子会社はそのような法人とは異なる取扱いと言える可能性も考えられる。

ただし、この異なる取扱い（具体的には、「特定外国子会社等」に該当しないこと）は、香港子会社が均霑を求めることができる第三国投資家に付与された「待遇」であるかは疑問である。というのも、「特定外国子会社等」に該当するか否かは、あくまで外国子会社合算税制上の取扱いであって、第三国条約等で第三国投資家に付与されているものではないし、また、香港子会社自体の

---

22) 西元宏治「最恵国待遇—投資協定仲裁による解釈とその展開」小寺彰編著『国際投資協定—仲裁による法的保護』（三省堂、2010年）60-61頁。

「待遇」として考えた場合には、「特定外国子会社等」に該当するか否かでそもそも香港子会社は、課税上は何ら変わらないためである。

結局、外国子会社合算税制においては、日本の内国法人に対する課税である以上は、外国子会社合算税制の適用上は、香港子会社に対して最恵国待遇違反となるという主張は最恵国待遇の解釈上の論点に即して検討しても困難と結論付けられるのではないかと思われる。

### （3）小括

外国子会社合算税制は、子会社の所在地国によって適用関係が変わることから、最恵国待遇という観点では興味深い論点を示唆するが<sup>23)</sup>、結局、同税制は日本の内国法人に対する課税であることがポイントで、最恵国待遇との関係もクリアされることになるとと思われる。

また、そもそも、国内税制は、居住者・非居住者で課税関係に差異を設けるものの、納税者の国籍で差異を設ける制度には本来なっていないため、非居住者である投資家の課税関係について、第三国の投資家との間との比較において同等の待遇を求めうる状況は生じない性格のものと考えられる<sup>24)</sup>。

むしろ、国際課税との関係では、後述するように、GATSやMAIの交渉の過程においては、内国民待遇との関係が大きな論点となり、GATSにおいては、一般的例外（14条）の中で、「直接税の公平な又は効果的な賦課又は徴収を確保することを目的とする場合」を内国民待遇の例外としている(d)。

先に検討した日香港投資協定では、第三国との間での租税条約の規定する特典のみが内国民待遇・最恵国待遇から例外として規定され、国内法に基づく課税措置は協定の例外とはされていない一方、近年の国際投資協定では、課税の例外範囲が拡大されてきている。

---

23) 宮崎綾望「WTO法と税制の研究：国際課税制度の再考に向けて（後編）GATSと税制」租税研究（2012年5月）308頁参照。

24) Van Thiel, “General Report”, Michael Lang, et al. “WTO and Direct Taxation”, Kluwer Law, 34-44.

国際投資に関連する協定における課税の例外（カーブアウト）範囲が多様となっている中で、その位置付けについては、再検討の余地があるものと思われる。

### Ⅲ 投資関連協定における課税の取扱い

国際投資については、WTO協定が規律するモノの貿易やサービス貿易以上に、課税との関係については密接であり、国際投資協定と課税の関係を巡っては様々な論点が生じる可能性がある。

本章では、我が国が締結した国際投資協定における課税の取扱いをまず概観し、次にWTO協定のGATSにおける課税の位置付け、MAIでの課税の取扱いに関する議論、各国のモデルBITにおける課税の取扱いを概観する。

#### 1 我が国の国際投資協定

我が国のこれまでの国際投資協定における課税の取扱いを見ると、大きく分けて3つに分けられる<sup>25)</sup>。

1つ目の類型は、第三国との間の租税条約の規定する特典を内国民待遇・最恵国待遇からカーブアウトするものである<sup>26)</sup>。日香港投資協定もこの類型に含まれ、旧世代BITに共通している。

2つ目の類型は、第三国との間の租税条約の規定する特典に加えて、国内税法に基づく課税上の差異を内国民待遇からサーブアウトするものである<sup>27)</sup>。

---

25) 協定の条文については、『外国為替・貿易小六法 別冊 協定・国際金融関係編 平成25年版』（外国為替研究協会）及び経済産業省のウェブサイト参照。（[http://www.meti.go.jp/policy/trade\\_policy/epa/index.html#a01](http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/epa/index.html#a01)）

なお、スイスとの経済連携協定（6、100条）は、内国民待遇と最恵国待遇を課税措置に適用した上で、GATSの一般的例外（14条(d)及び(e)）を組み込む内容となっており、特殊な内容となっている。

26) エジプト（議定書10）、スリランカ（3条3(2)）、中国（議定書6）、トルコ（3条4）、香港（12条1）、バングラデシュ（議定書2）、ロシア（議定書6）、パキスタン（議定書2）。

27) モンゴル（議定書3、4）、ウズベキスタン（2条4・5、21条）。

例えば、日ウズベキスタン投資協定2条では、租税条約の利益の最恵国待遇からのカーブアウト（5項）に加えて、「1の規定（筆者注：内国民待遇）は、いずれか一方の締約国が、租税及び関税に関する自国の法令に従って与える待遇の差異を設けることを妨げるものではない。」と規定している（4項）。

3つ目の類型として、包括的に課税をカーブアウトし、透明性、取用等を選択的にカーブインするものがある<sup>28)</sup>。例えば、日ペルー投資協定の5条では、1項で課税措置、2項で租税条約をカーブアウトするとともに、3項で「透明性」と「取用」をカーブインし、4項で投資紛争の解決の規定は3項でカーブインした事項のみに適用するとしている。

時系列的にみると、旧世代BITの時代から、新世代BIT、経済連携協定の「投資章」へ展開するとともに、課税についてのカーブアウトの範囲が拡大している状況となっている。

この経緯は立法資料等からは明らかではないが、2つ目の類型における、国内税法に基づく課税上の差異を内国民待遇からサーブアウトする規定は、後述のGATSにおける、課税の内国民待遇からの例外を定める規定（14条(d)）の内容と類似するものであり、3つ目の類型は、MAIにおける課税の取扱いを規定するドラフトと類似しており、これらの投資関連協定における課税に関する規定や議論が影響しているものと推察される。

## 2 サービスの貿易に関する一般協定（GATS）

### (1) GATSの適用対象

WTO協定においては、GATSがサービス分野における直接投資を、TRIM協定（貿易関連投資措置協定）が特定のパフォーマンス要求を規律し、投資に

---

28) 韓国（19条）、ベトナム（19条）、カンボジア（22条）、ラオス（22条）、ペルー（23条）、EPAでは、シンガポール（5、87条）、メキシコ（170条）、マレーシア（9条、81条5）、チリ（194条）、タイ（9条、110条）、ブルネイ（7条）、インドネシア（10条、73条）、フィリピン（10条、104条）、インド（10条）。

関するルールを定めている<sup>29)</sup>。

GATSは、「サービスの貿易に影響を及ぼす加盟国の措置」を適用の対象としており（1条1項）、サービス貿易を、①越境取引（サービス提供者は領域内にとどまり、通信手段を用いて海外の顧客にサービスを提供する）、②国外消費（サービス消費者が国外に移動し移動先の外国でその国のサービス提供者からサービスを受ける）、③商業拠点（サービス提供者が他の国の領域に商業拠点を設けて、その拠点を通じてサービスを提供する）、④人の移動（サービス提供者である自然人が他の国の領域内でサービスを提供する）の、4つの形態（モード）に分類している（1条2項）<sup>30)</sup>。

このうち、最も典型的で大規模なサービス貿易の形態である、商業拠点（第3モード）においては、通常はサービス提供者によって商業拠点等に投資行為を伴うため、サービス分野における直接投資を規律していると位置付けられている<sup>31)</sup>。

この商業拠点（第3モード）の形態では、課税との関係では、非居住者・外国法人課税が直接的に関係しており、GATTが規律の対象とするモノの貿易のように、関税等の水際措置が中心の問題となるのとは大きく異なる点と思われる。

GATSの規律としては、最恵国待遇が一般的義務（2条）として、市場アクセスと内国民待遇が特定の約束（16、17条）として定められている。

## （2）GATSにおける課税の位置付け

GATSでは、一般的例外を定める14条で、「恣意的若しくは不当な差別の手段となるような態様で又はサービスの貿易に対する偽装した制限となるような

---

29) 小寺・前掲注（7）8頁、中川淳司ほか『国際経済法 [第2版]』（有斐閣、2012年）349-350頁参照。

30) 外務省経済局国際機関第一課『解説WTO協定』（日本国際問題研究所、2003年）478-482頁、中川ほか前掲注（29）203-204頁参照。

31) 小寺彰『WTO体制の法構造』（東京大学出版会、2000年）187-189頁参照。

態様で適用しないことを条件」として、「直接税の公平な又は効果的な賦課又は徴収を確保することを目的とする場合」を内国民待遇の例外とする(d)<sup>32)</sup>とともに、租税条約の適用により生じる取扱いの差異を最恵国待遇の例外としている(e)<sup>33)</sup>。

内国民待遇からの例外については、注書きで次の例示が付されている。

〔注〕直接税の公平な又は効果的な賦課又は徴収を確保することを目的とする措置には、加盟国がその税制の下でとる次の措置を含む。

- (i) 非居住者の租税に係る義務が当該加盟国の領域内に源泉のある又は所在する課税項目に関して決定されるという事実にかんがみ、非居住者であるサービス提供者に適用する適用する措置
- (ii) 当該加盟国の領域内における租税の賦課又は徴収を確保するため、非居住者に適用する措置
- (iii) 租税の回避又は脱税を防止するため、非居住者又は居住者に適用する措置（租税に係る義務の遵守のための措置を含む。）
- (iv) 当該加盟国の領域内の源泉に基づき他の加盟国の領域内では他の加盟国の領域から提供されるサービスの消費者に対して課される租税の賦課又は徴収を確保するため、当該サービスの消費者に適用する措置
- (v) 全世界の課税項目に対する租税が課されるサービス提供者と他のサービス提供者との間の課税の基盤の性質の差異にかんがみ、両者を区別する措置
- (vi) 当該加盟国の課税の基盤を擁護するため、居住者若しくは支店について

---

32) この例外規定の背景については、米国が、協定によって国の課税権を制約すべきでないとして、広範な例外を認めるように主張したと説明されている。外務省経済局国際機関第一課・前掲（注30）472-473頁参照。

33) 租税条約では締約国の租税制度等の差異を前提として、相互主義に基づき内容を規定していることから、最恵国待遇によって広く他のGATS加盟国にその待遇を及ぼすことは現実的ではないことから、例外として規定されている。宮家邦彦『解説WTO協定サービス貿易一般協定（GATS）』（外務省経済局、1996年）140頁参照。

又は関連者の間若しくは同一の者の支店の間において所得、利得、収益、損失、所得控除又は税額控除を決定し、配分し又は割り当てる措置

この(d)及び注に規定する租税に関連する用語又は概念は、(i)から(iv)までのいずれかの措置をとる加盟国の国内法に基づく租税に関する定義及び概念又はこれらと同等の若しくは同様の定義及び概念に従って決定する。」

この例示の内容を実際の課税制度に照らすと、例えば、①居住性に基づいて課税所得の範囲に差異を設けている課税措置、②非居住者のみに適用される源泉徴収等の措置、③租税回避防止措置に基づく課税措置、④移転価格税制に基づく課税措置等が、内国民待遇から例外となることが確認されていると思われる<sup>34)</sup>。

逆に言うと、この例示されている課税措置については、GATSの内国民待遇と抵触する懸念を踏まえて規定されたものと考えられる。

これらの例示の内容は、OECDモデル租税条約の24条（無差別取扱い）の内容との比較においても、整合的と思われる。

OECDモデル租税条約24条は、①国籍無差別（1項）、②無国籍無差別（2項）、③恒久的施設無差別（3項）、④支払先無差別（4項）、⑤資本無差別（5項）、⑥すべての種類の税への拡大（6項）を規定している。

最も重要な規定である、国籍による差別を禁止する国籍無差別（1項）では、「特に居住者であるか否かに関し同様の状況にある当該他方の締約国の国民」に係る課税等と比較して、一方の締約国の国民を差別的に取り扱うことを禁止している。すなわち、単純な国籍無差別を規定するのではなく、居住性に関して同様の状況にある場合の国籍による差別を禁止している。

また、支払先が非居住者であることによる差別を禁ずる支払先無差別（4項）においては、移転価格課税を租税条約において根拠付ける規定である9条（特殊関連企業）1項等の適用を例外としており、無差別取扱いと移転価格課税の

---

34) 同上.

調整を図っている。

このように、居住性をベースに構築されている課税制度及び租税回避防止措置については、内国民待遇（無差別取扱い）とは必要な調整が行われていることが分かる。

### 3 MAIにおける課税に関する議論

OECDにおいては、設立当初から国際投資に関するルール作りに取り組んできており、1961年に「資本移動自由化コード」を結び、1976年には多国籍企業ガイドラインを採択しているが、これらはいずれも法的拘束力という観点からは弱いものであった。

こうした中、MAIは、国際投資の自由化と保護を目的として、OECDにおいて1995年に交渉が開始された多国間投資条約である。

MAIの交渉では、①投資自由化（無差別取扱い、パフォーマンス要求の禁止等）、②投資保護（収用、送金等）、③紛争処理（国対国、投資家対国）を主要な内容として、ハイレベルな条約の締結を目指したが、結局、環境や文化等の分野に関する国家の権限がMAIによって侵害されることに対して反対の声が強くなり、1998年に失敗に終わったものである<sup>35)</sup>。

MAI交渉においても、課税の取扱いは大きな論点の一つとなっており、条約案のドラフト<sup>36)</sup>では、税制措置については包括的にカーブアウトして、収用と透明性のみがカーブインされている<sup>37)</sup>。

このドラフトのバックグラウンドとして、MAIにおける課税の取扱いを議論した専門家グループの報告書<sup>38)</sup>を見ると、最も大きな議論となったのは、課税と内国民待遇との関係であったことが分かる。

大多数の国は、課税を内国民待遇にカーブインすることに反対であり、その

---

35) 中川ほか前掲注(29) 347-348頁、小寺・前掲注(31) 181-196頁参照。

36) DRAFT CONSOLIDATED TEXT (DAFE/MAI (98) REV1) (April 1998), pp.86-88、<http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/ng/987r1e.pdf>

理由としては、MAIの内国民待遇で影響を受ける課税措置については租税政策全体の中で考慮する必要性や経済・技術の進歩に対する課税措置の自由度を確保する必要性の他に、租税条約において無差別原則が既に規定されており、相互協議も紛争解決に十分に機能しているため、内国民待遇を課税に適用した場合には、フォーラム・ショッピングの懸念があることが挙げられている。つまり、租税回避防止措置や租税条約ネットワークが十分に機能しなくなることへの懸念が示されている。

---

37) ドラフトの案文は以下のとおりである。

#### 〔VIII. 課税〕

1. パラグラフ2から5までに規定された義務を除き、この協定は課税措置に適用されない。
2. …条(取用)は、課税措置に適用される。
3. …条(透明性)は、課税措置に適用される。ただし、この協定は締約国に対して、租税の秘密性又は国内法若しくは国際協定における守秘に関するその他の規定若しくは行政上の慣行によってカバーされる情報及び以下の情報を提供すること又は情報へのアクセスを許容することを要請するものではない。

(略)

4. [C] 条(国家対国家)及び[D] 条(投資家対国家の紛争解決)の規定[D条パラグラフ1bを除く]のみが、この条のパラグラフ2又は3の紛争に適用される。
5. この条に関し、
  - a) 権限のある税務当局とは、税に責任を持つ大臣若しくは省又は権限を与えられた代理者を意味する。
  - b) “課税措置”は以下を含む。
    - i) 締約国若しくはその政治的な下部団体若しくはその地方団体の法の中の税に関連する規定又は税に関連した締約国の行政上の慣行、及び
    - ii) 二重課税回避のための条約の規定又は締約国が拘束される税に関連するその他の国際協定若しくは取極の規定

税は、直接税、間接税及び社会保障負担を含むものとする。〕

テキストの翻訳については、谷岡慎一・大久保直樹「多数国間投資協定(MAI: Multilateral Agreement on Investment)交渉テキスト(1998年4月24日版)本文全訳・上・下、貿易と関税、46巻9号45頁、10号115頁(1998年)に基づく。

38) REPORT TO THE NEGOTIATION GROUP (25 March 1997), DAFE/MAI/EG2 (97) 1, p.9 (<http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2971e.pdf>)

なお、専門家グループの中でも、内国民待遇との関係で課税を全面的にカーブアウトすることはコンセンサスではなかった模様であり、ドラフトでは、投資家等に対する無差別原則の重要性を認識しており、無差別原則は租税条約で実現することを約束する旨が、脚注において、政治的宣言として記述されている<sup>39)</sup>。

#### 4 各国のモデルBIT<sup>40)</sup>

国際投資協定における課税の取扱いについては、各国にとっても重要事項であり、租税政策を制約することを避けるために、例外規定を設けることが一般的となっている。ただし、例外規定の方法にも多様なバリエーションがあることが指摘されている<sup>41)</sup>。

モデルBITを公表している主要国における課税の取扱いを見ると、例えば、米国（2012年モデル）<sup>42)</sup> やカナダ（2004年モデル）<sup>43)</sup> は、課税を包括的にカーブアウトして、取用等の一部の規定をカーブインしている。

一方、課税を内国民待遇及び最恵国待遇からカーブアウトする方法を採用している国としては、仏（2006年モデル）<sup>44)</sup> は課税措置をすべて内国民待遇及び最恵国待遇からカーブアウトしているのに対して、英（2008年モデル）<sup>45)</sup> は租税条約をカーブアウトし、独（2009年モデル）<sup>46)</sup> も租税条約をカーブアウトす

---

39) 前掲注(36)、p.86.

40) 各国のモデルBITについては、Chester Brown, “Commentaries on Selected Model Investment Treaties” (Oxford, 2012) 及びitaウェブサイト参照 (<http://www.italaw.com/investment-treaties>).

41) UNCTAD, Bilateral Investment Treaties 1995-2006: Trends in Investment Rulemaking (2007), pp.81-83.

42) 2012 US Model BIT 21条、<http://www.state.gov/documents/organization/188371.pdf>

43) Canadian Model FIPA16条、<http://italaw.com/documents/Canadian2004-FIPA-model-en.pdf>.

44) French Model BIT 5条、<http://italaw.com/documents/ModelTreatyFrance2006.pdf>

45) U.K. Model IPPA (2008) 7条(1)(b).

46) Germany’s Model BIT (2009) 3条(4)、(5).

るとともに、居住者に認められている課税上の特典等の非居住者への不適用を規定している。

## 5 小括<sup>47)</sup>

我が国が締結した国際投資協定の課税の取扱いは、例外規定として規定され、その内容も多様であるが、近年の新世代BITや経済連携協定の「投資章」においては、課税を例外とするカーブアウトの範囲が拡大されている。

この背景には、国際投資協定上の義務が国家主権を制約する強い内容となっている中で、GATSの課税の例外規定に示されているように、居住性をベースとした国際課税制度や租税回避防止措置が内国民待遇と抵触する懸念、MAIにおいて、課税措置を内国民待遇に適用した場合のフォーラム・ショッピング等の問題点に対する懸念が明らかになったこと等が反映されているのではないかと推察される。

この点は、特に、国際課税制度の重要な機能である国際的租税回避の防止措置との関係では重要と思われる。

来料加工取引事件においても、本邦法人が自らに対して適用される外国子会社合算税制を回避するために、国際投資協定の規定する規律違反を理由としたものである。「税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす他国の制度に対抗する」という租税政策に基づいて設けられている租税回避防止措置の法的安定性や予測可能性の観点からは、投資規律の例外とされていることを明確かつ確実にすることが適切と思われる。

外国子会社合算税制については、その創設に当たっても、経済合理性のある企業活動を阻害しないようにとの配慮がなされおり、過去累次の改正においてもこの観点の配慮がなされてきているところである。来料加工取引のような新たに出現した事業形態について、外国子会社合算税制上どのように取り扱うか

---

47) 川瀬剛志「例外規定—類型と多様性」小寺彰編著『国際投資協定—仲裁による法的保護』（三省堂、2010年）156-174参照。

は、租税政策としての観点を踏まえた本税制自体の検討課題と言えよう。

各国のモデルBITにおける課税の取扱いの規定にはバリエーションが存在しているが、国際投資協定上の課税の取扱いの明確化という観点からは、モデルBITは予測可能性に資するものと思われる。

## IV 今後の方向性

### 1 国際投資協定と租税条約の補完・調整

国際投資協定と租税条約とは、両国間での投資交流の促進という点で共通目的を有しており、両者が機能的に共働して、その目的に資することが重要と考えられる<sup>48)</sup>。そのためには、それぞれの分野を最大限に活用して相互に補完し合うとともに、両者の重複等した場合の調整が必要と思われる<sup>49)</sup>。

MAIにおける税の取扱いの議論の中でも、租税条約に無差別原則が規定されている一方で、課税措置について国際投資協定の内国民待遇を適用した場合のフォーラム・ショッピングへの懸念が、内国民待遇から課税措置をカーブアウトする理由の1つであった。そこでは、フォーラム・ショッピングは、国際投資協定と租税条約の双方に機能低下の懸念があることが指摘されている。

この点に関して、租税条約における、投資家保護の観点からも重要な動きとして、次の2点が注目される。

1つは、OECDモデル租税条約の無差別取扱い（24条）の解釈原則の精緻化が、2008年アップデートとして行われていることである<sup>50)</sup>。2008年アップデートでコメントリーに追加された主な解釈の内容は、比較可能性の解釈、内国民より有利な取扱いでないこと、租税条約の他の条項の適用が無差別取扱いの規定違反とはならないこと、間接的差別及び最恵国待遇の不適用等、多岐に渡

---

48) 前掲注(9)、成長戦略(2013年6月14日)日本再興戦略

49) 田中琢二「国際経済システムにおける国際課税」ファイナンシャル・レビュー第94号149頁(財務省財務総合政策研究所、平成21年)160-170頁参照。

50) “Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)”, OECD, 20 June, 2008

っている。また、租税条約の無差別原則についての租税政策も含めた次のステップも予定されているところである<sup>51)</sup>。

2つ目は、同じく2008年アップデートで、相互協議条項に仲裁規定が導入されたことである<sup>52)</sup>。仲裁規定によって、相互協議で2年以内に事案が解決しない場合には、仲裁手続きに移行することが可能となり、相互協議手続きによる紛争解決が一層確実かつ有効なものとなっている。我が国の租税条約例においても、平成23年のオランダ（全面改訂）、香港（新規締結）との租税条約で規定され、その後の租税条約ポリシーとなっている<sup>53)</sup>。

このような租税条約の投資家保護の機能の進展を踏まえると、課税に関する無差別取扱いは租税条約によって確保することで、国際投資協定と租税条約の補完・調整を図ることが適切と思われる<sup>54)</sup>。国際投資協定と租税条約の締結や改正を併せて積極的に推進するとともに、租税に関する無差別取扱いを租税条約によって確保する最近のアプローチは、国際投資協定と租税条約の補完・調整を目指したものと評価されると思われる。

## 2 課税の適用関係の明確化

国際投資協定においては、課税の取扱いは例外規定として規定されるものの、その内容も多様であり、協定の規律の対象となる課税の範囲は複雑となり、明確さに不十分であるのが現状と言える。

---

51) 増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」ソフトロー研究第17号（2011年）24-26頁参照。Mary C. Bennett, *Nondiscrimination in International Tax Law, A Concept in Search for a Principle*, 59 Tax Law Rev. 439 (2006).

52) 拙稿「[OECD紛争解決処理プロジェクトについて]」、会計・監査ジャーナル19巻7号100-104頁（2007年）。

53) 日蘭租税条約25条5項、日香港租税条約24条5項、日ポルトガル租税条約24条5項、日ニュージーランド租税条約26条5項、日米租税条約25条5項。

54) Joel Slemrod and Reuven Avi-Yonah, (*How*) *should Trade Agreements Deal With Income Tax Issues?*, 55 Tax Law Rev. 533 (2001-2002) pp.552-554参照。なお、本稿末の資料2に国際投資協締結国との租税条約の締結（無差別条項）の状況をまとめている。

最近の国際投資協定例では、税を包括的にカーブアウトするとともに、特定の規律を選択的にカーブインするという形になっているが、投資規律の内容も今後一層拡充されることが予想される中で、協定における課税の適用関係の明確化を図ることが、投資家の予測可能性や法的安定性を高める観点からは必要と思われる。

その意味では、主要国がモデルBITを公表しているのは、国際投資協定の締結ポリシーを明確にしているだけでなく、同時に課税等の適用関係を明確にしているものと思われる。

また、最近の国際投資協定の傾向として、パフォーマンス要求の禁止、投資許可段階を含めた内国民待遇等、投資の自由化にまで踏み込んだ規定等、拡充が図られてきている<sup>55)</sup>。例えば、パフォーマンス要求の禁止には、①絶対に禁止される項目と②受入国が投資誘致の目的で外国投資家に恩典を供与する条件としてパフォーマンス要求を課することは許容されるとする項目の2種類が置かれることが多い。課税措置をこの規律にカーブインした場合には、禁止の範囲と許容の範囲において、既存の制度との関係、また、将来の制約という観点等から慎重に検討する必要があると思われる。特に、租税特別措置については、これまでに見られない新たな措置も規定されていることから、このような規律との関係では慎重に検討する必要があると思われる<sup>56)</sup>。

さらに、本稿で素材とした来料加工取引事件のように、租税回避防止措置と国際投資協定との関係については、プランニングの観点から、今後も論点となることが予想される<sup>57)</sup>。法的安定性の観点からは、租税回避防止措置が協定からカーブアウトされていることを明確かつ確実に規定することが重要と思われる。この点、旧世代BITにおいては、課税のカーブアウトの範囲が十分で

---

55) 中川ほか・前掲注(29) 360-361頁。

56) 前掲注(38) p.10、小寺彰「国際投資協定：現代的意味と問題点―課税事項との関係を含めて―」(RIETI Policy Discussion Paper Series 10-P-024、2010年12月)参照。

57) Bruce Zagaris, *Investment Treaties Important for International Tax and Business Planning*, 69 Tax Notes Int'l, 1161 (Mar. 25, 2013).

はないと思われるが、現に訴訟においても争点の1つとなってきた以上、協定の規律との関係の明確化を機動的に図ることが必要と思われる<sup>58)</sup>。

## V おわりに

来料加工取引事件は、国際投資協定における課税の取扱いという論点を初めて提起した事件である。国際投資法と国際課税法のそれぞれの法分野が拡大していく中で、その関係の重要性を示唆する貴重な先例と思われる。

投資の保護や自由化を目的とする国際投資法と、二重課税の排除と国際的な租税回避の防止を主な目的とする国際課税法について、どのように調和を図り、相互関係を構築していくかは今後、重要な論点となるとと思われる。

本稿では、これまでのGATSやMAI等を参考として、国際投資協定と課税との関係については、国際投資協定と租税条約の補完・調整、課税の適用関係の明確化が今後の方向性として重要なポイントであると考えたところである。

今後の、国際投資法と国際課税法の関係についての議論に、僅かでも資することができれば幸いである。

(以上)

---

58) この点は、租税条約においても同様である。租税条約を締結している相手国との間で外国子会社合算課税制度が適用される事例が多い場合には、租税条約上で外国子会社合算税制の適用を確認することも明確化に資すると思われる（例えば、グラクソ事件が問題となった日星租税条約）。なお、日仏条約議定書17(b)においては、仏の外国子会社合算税制が、租税条約の規定に関わらず適用されることが確認されており、参考となるとと思われる。

## 【参考文献】

文中に引用した文献の他に、以下を参照。

- ・浦東久男「通商条約における最恵国待遇と租税条約—国内公法の外国企業・外国人への適用を考えるために—」姫路法学第37号23頁（2003年）
- ・占部裕典「海外取引における優遇税制の問題点」水野忠垣編著『国際課税の理論と課題』（税務経理協会、平成7年）
- ・岡田幸人「判批」ジュリスト1405号174頁（2010年）
- ・川田剛＝徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー—逐条解説』（税務研究会出版局、平成21年）
- ・黒田東彦「世界経済秩序と国際課税ルール」水野忠垣編著『国際課税の理論と課題』（税務経理協会、平成7年）
- ・小寺彰「国際投資法の発展—現状と課題」日本国際経済法学会編/村瀬信也編集代表『日本国際経済法学会創立20周年記念 国際経済法講座I:通商・投資・競争』（法律文化社、2012年）
- ・須網隆夫「投資自由化協定と直接税制—EU司法裁判所・Cadbury事件先決裁定をめぐる—」（RIETI Discussion Paper Series 11-J-068、2011年9月）
- ・櫻井雅夫『国際経済法 国際投資 [新版]』（成文堂）
- ・中里実ほか『租税法概説』（有斐閣・平成23年）
- ・橋本秀法「来料加工とタックス・ヘイブン税制」税大論叢52号350頁（平成18年）
- ・渕吾吾「国際課税と通商・投資関係条約の接点（上）（下）—1920年代の国際連盟における議論を素材として」、ジュリスト1406号149頁及び1408号164頁（2010年）
- ・増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」（RIETI Discussion Paper Series 10-J-051、2010年9月）
- ・村瀬信也『国際法の経済的基礎』（有斐閣・2001年）
- ・Paul R. McDaniel, Trade Agreements and Income Taxation: Interactions,

Conflicts, and Resolutions, 57 Tax Law Rev. 275 (2003-2004)

(ほんだ・みつひろ 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)

（資料1）我が国が締結した国際投資協定

二国間投資協定（BIT）

	相手国	署名	発効	課税に係る規定
1	エジプト	1977年1月28日	1978年1月14日	議定書10
2	スリランカ	1982年3月1日	1982年8月4日	第3条3(2)
3	中国	1988年8月27日	1989年5月14日	議定書6
4	トルコ	1982年2月12日	1993年3月12日	第3条4
5	香港	1997年5月15日	1997年6月18日	第12条1
6	バングラデシュ	1998年11月10日	1999年8月25日	議定書2
7	ロシア	1998年11月13日	2000年5月27日	議定書6
8	モンゴル	2001年2月15日	2002年3月24日	議定書3、4
9	パキスタン	1998年3月10日	2002年5月29日	議定書2
10	韓国	2002年5月22日	2003年1月1日	第19条
11	ベトナム	2003年11月14日	2004年12月19日	第19条
12	カンボジア	2007年月14日	2008年7月31日	第22条
13	ラオス	2008年1月16日	2008年8月3日	第22条
14	ウズベキスタン	2008年8月15日	2009年9月24日	第2条4・5、21条
15	ペルー	2008年11月21日	2009年12月10日	第23条

投資章を含む経済連携協定（EPA）

	相手国	署名	発効	投資章	課税に係る規定
1	シンガポール	2002年1月13日	2002年11月30日	第8章	第5、87条
2	メキシコ	2004年9月17日	2005年4月1日	第7章	第170条
3	マレーシア	2005年12月13日	2006年7月13日	第7章	第9、81条5
4	チリ	2007年3月27日	2007年9月3日	第8章	第194条
5	タイ	2007年4月3日	2007年11月1日	第8章	第9、110条
6	ブルネイ	2007年8月20日	2008年7月31日	第5章	第7条
7	インドネシア	2007年8月20日	2008年7月1日	第5章	第10、73条
8	スイス	2009年2月17日	2009年9月1日	第9章	第6、100条
9	フィリピン	2006年9月9日	2008年12月11日	第8章	第10、104条
10	インド	2011年2月16日	2011年8月1日	第8章	第10条

（注）ベトナムとペルーとの間の経済連携協定では、二国間投資協定を準用している。

## (資料2) 国際投資協定締結国との租税条約

	相手国	租税条約（発効）	無差別規定
二国間投資協定 (BIT)	エジプト	1969年8月6日	第21条
	スリランカ	1968年9月22日	第17条
	中国	1984年6月26日	第24条
	トルコ	1994年12月28日	第23条
	香港	2011年8月14日	第23条
	バングラデシュ	1991年6月15日	第24条
	ロシア	1986年11月27日	第21条
	モンゴル	—	—
	パキスタン	(原 1959年5月14日) 2008年11月9日	第24条
	韓国	(原 1970年10月29日) 1999年11月22日	第24条
	ベトナム	1995年12月31日	第23条
	カンボジア	—	—
	ラオス	—	—
	ウズベキスタン	1986年11月27日 (旧ソ連条約を承継)	第21条
ペルー	—	—	
「投資章」を含む 経済連携協定 (EPA)	シンガポール	(原 1961年9月5日) 1995年4月28日	第24条
	メキシコ	1996年11月6日	第23条
	マレーシア	(原 1963年8月21日) 1999年12月31日	第23条
	チリ	—	—
	タイ	(原 1963年7月24日) 1990年8月31日	第22条
	ブルネイ	2009年12月19日	第23条
	インドネシア	1982年12月31日	第24条
	スイス	1971年12月26日	第24条
	フィリピン	1980年7月20日	第24条
	インド	(原 1960年6月13日) 2006年6月28日	第24条



# 銀行監督上の失敗と国家賠償責任

—スペイン—

弥 永 真 生

- 1 国家賠償責任
  - (1) 憲法と1992年法律第30号
  - (2) 直接責任
  - (3) 厳格責任
  - (4) 損害と行政の不作為との間の因果関係
    - 1) 不作為と行政の損害賠償責任
    - 2) 因果関係
    - 3) 行政の不作為における因果関係
- 2 スペイン中央銀行の内部規則
- 3 銀行監督とスペイン中央銀行の責任

## 1 国家賠償責任

### (1) 憲法と1992年法律第30号

憲法106条2項は、「私人は、不可抗力による場合を除き、法律の定める条件に従い、その財産または権利の侵害に対して、損害の賠償を求める権利を有する。ただし、侵害が、公役務の執行の結果によるものである場合に限る。」と規定している。これを承けて、行政の法的体制及び行政手続きに関する1992年11月26日法律第30号（Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común）の139条1項は、私人は、不可抗力による場合を除き、損害が公役務（servicio público）の正常または異常な執行（funcionamiento normal o anormal）の結果生じたものであるかぎり、その財産及び権利に対する損害の賠償を行政庁か

ら受ける権利を有すると定めるが、その損害は、現実のものであり、金銭的に評価可能であり、かつ、個人または個人のグループに関して個別化できるものでなければならない<sup>1)</sup>とされている（139条2項）。

## (2) 直接責任

1992年法律第30号145条1項は、責任の実効性を確保するため、139条の責任について、私人は、直接（directamente）、行政に対して、その役職員<sup>2)</sup>が職務を執行するにあたって生じさせた損害の賠償を請求する（exigirán）と定めている<sup>3)</sup>。また、同法146条2項は、公務員の刑事責任の成否は、刑事裁判における事実の決定が民事責任の成立に必要な場合を除き、民事責任の成否を判断する手続き<sup>4)</sup>を停止しないと定める。これらの現行規定は、1999年法律第4号（Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común）<sup>5)</sup>による改正に基づくものであり、被害者は、民事責任が犯罪から生じた場合（1992年法律第30号146条1項）<sup>6)</sup>を除き、直接、当該損害を生じさせた公務員に対して賠償を請求することはできない（HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS [2002] pág. 1394）。

---

1) See e.g. STS 2 enero 1990 (STS 8/1990, 15510/1990) ; STS 2 marzo 1994 (RJ 1722).

2) 行為者と国等の公的主体との関係については、判例上、広く解されている。公的主体の被用者や行政上の契約の相手方のみならず、公共サービスの営業許可取得者や公的な業務を遂行する私人たる請負人を含むとされている。たとえば、1990年11月10日最高裁判所判決（RJ 8538）、1991年9月26日最高裁判所判決（RJ 6869）及び1997年2月11日最高裁判所判決（RJ 898）など参照。

3) 1993年3月26日王令第429号の付属文書（anexo）の19条1項も同様に定めている。

4) 1992年11月26日法律第30号を承けて制定された1993年3月26日王令第429号（Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial）が手続きを定めている。

5) For details, see e.g. CASINO RUBIO [1999] ; GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO [1999].

### (3) 厳格責任

1992年法律第30号139条1項の責任は、厳格責任 (responsabilidad objetiva) であると解されてきている<sup>7)</sup>。すなわち、国などの賠償責任については、1954年12月16日強制収用法 (Ley de Expropiación Forzosa)<sup>8)</sup> (121条) の制定以来、学説も判例<sup>9)</sup> も厳格責任であると解釈してきており、1992年法律第30号139条1項も、公役務の「正常な (normal)」執行の結果生じた損害についても賠償するものと定めており、行政行為に過失があったことは要件とされず<sup>10)</sup>、公役務の執行が損害の事実上の原因であれば国等は責任を負い<sup>11)</sup>、少なくとも

- 
- 6) なお、刑法典121条は、国…その他の公的主体は、事案に応じて、刑事責任を負う者によって生じさせられた損害につき、その刑事責任を負う者がその職務または業務を行う役員、代理人もしくは被用者または公務員である場合であって、その損害がそれらの者に委託された職務執行によって直接引き起こされたときには、行政手続きのルールに従って請求できる職務の正常または異常な執行に基づく直接責任に影響を与えることなく、かつ、重複する賠償の可能性はいかなる場合にも排除されるが、代位責任を負うと定める。この条文の文言 (sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial derivada del funcionamiento normal o anormal de dichos servicios) からも、1992年法律第30号146条2項の文言 (no suspenderá) からも、被害者が加害公務員に対して損害賠償請求することは例外的であると位置づけられている (HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS [2002] pág. 1394)。
- 7) なお、行政の賠償責任につき民間の保険を付すというアイデアも学界においては提示されている。See e.g. GAMERO CASADO [1999] ; HUERGO LORA [2002] ; MONTORO CHINER y HILL PRADOS [2002].
- 8) Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954.
- 9) See e.g. SSTS 14 octubre 1969 (RJ 4415) ; 28 enero 1972 (RJ 351) ; 15 noviembre 1979 (RJ 4252) ; 2 noviembre 1983 (RJ 5404) ; 6 marzo 1989 (RJ 2176) ; 28 enero 1993 (RJ 422) ; 28 diciembre 1998 (RJ 10161) ; 7 mayo 2001 (RJ 4458) ; 25 junio 2002 (RJ 7169). また、1954年強制収用法前のものとして、1943年7月10日判決 (RJ 856) も参照。
- 10) See also Consejo de Estado, Dictamen de 2 diciembre 199, núm. 3306/1999 <<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-1999-3306>> (いかなる場合にも、行政の責任は、厳格責任の性質を有する賠償の制度 (un instituto indemnizatorio de naturaleza estrictamente objetivo) であり、行政に落ち度や不適切な行政の執行があるかとは独立に賠償が成されるものとした。そして、公役務において注意がはらわれたか過失があったかは意味がなく、その発生が公役務の執行に帰すべき本物であり (cierto) かつ現実の損害が存在するかどうかを客観的に評価することになると指摘している)。

も、建前としては、帰属や近接した因果関係は考慮に入れられてこなかった。すなわち、損害の発生を回避するためにすべての合理的な予防策を講じていても賠償責任を負う<sup>12)</sup>といわれてきた<sup>13)</sup>。

しかし、近年では、裁判所は、加害行為に違法性 (ilegalidad) がある場合に、通常、行政は賠償責任を負うという立場をとるようになり、違法な行為によって生じた損害を受忍する義務は被害者にはないから、そのような損害は必然的に不法であるとみなされ (se estiman inexorablemente antijurídicos)、賠償の対象となるとしてきた<sup>14)</sup>。すなわち、裁判例においては、違法性という要件が、行政庁の賠償責任が認められる要件として要求する傾向がみられるようになってきた (*For details, see e.g. GARCÍA ÁLVAREZ [2006]*)。

そして、裁判所は、通常、公役務の瑕疵ある執行によって損害がもたらされた場合に、賠償を命じてきている (*For details, see e.g. MIR PUIGPELAT [2008]* ;

---

11) *See e.g. STS 19 enero 1987 (STS 146/1987, 11475/1987) ; STS 3 marzo 1999 (STS 1447/1999).*

12) たとえば、MIR PUIGPELATは、過剰な賠償 (excesiva amplitud) または実際上の「社会保険」システムが国家責任の名の下に構築されていると評している (MIR PUIGPELAT [2002] págs. 153 y ss. y 227. *See also STS 14 octubre 2003 (STS 6299/2003) [aseguradoras universales de todos los riesgos] and STS 5 junio 1998 (STS 3681/1998) [convierta a éstas en aseguradoras universales de todos los riesgos ...se transformaría aquél en un sistema providencialista]).* ただし、そのような状況には至っていないとする論者も存在する (*e.g. GÓMEZ POMER y SÁNCHEZ ÁLVAREZ [2006]*)。

13) もっとも、BLASCO ESTEVEは、損害賠償の対象となる行政行為は、異常な公役務の執行の結果としての (constitutivas de un funcionamiento anormal de los servicios públicos) 弁明できない違法性 (ilegalidades «inexcusables») が認められるものに限定されるべきであると論じていた。そして、人権のように、違法性がないとは弁明できない行政行為の対象事項があるので、弁明できないかどうかを判断する規準としては、非行の証拠、非行の重大さ、行政が利用可能な資源、適用されるべき法的基準の精緻性、不明確性及び複雑性、行為の対象となる事柄などがあるとしていた (BLASCO ESTEVE [1985] págs. 222 y ss.)。

14) *e.g. SSTS 2 junio 1982 (RJ 4177) ; 4 abril 1984 (RJ 1978) ; 30 octubre 1990 (RJ 8338) ; 22 febrero 1993 (RJ 542) ; 1 octubre 1997 (RJ 7741) ; 2 julio 1998 (RJ 6059) ; 16 febrero 1999 (RJ 1623) ; 22 diciembre 2000 (RJ 10581) ; 27 marzo 2003 (RJ 2936).*

QUINTANA LÓPEZ [2009a] [2009b])。とりわけ、たとえば、不適切な免許・許可に基づく行政の損害賠償責任や行政の不作为に基づく損害賠償責任については、事実上は、過失責任の枠組みで判断されてきたと評価することができる<sup>15)</sup>。また、たとえば、医療分野においては、技術水準 (*lex artis*) に従って治療行為がなされ、治療行為に内在するリスクについて十分に説明を受けて事前に承諾を与えているのであれば、言い換えるならば、公共医療サービスが適切になされているのであれば、法的に、私人は生じた損害を受忍する義務を負うと解されている (See MIR PUIGPELAT [2008] págs. 629 y ss. See also e.g. CUETO PÉREZ [1997] págs. 353 y ss.; GUERRERO ZAPLANA [2004] págs. 120 y ss.)<sup>16)</sup>。

この背景には、最高裁判所が下した、行政の賠償責任を否定した、いくつかの裁判例が存在する。すなわち、いくつかの裁判例は行政の責任の厳格責任性を必ずしも否定してはいるが、これらの裁判においては行政には過失がないということが決め手となる論拠とされている。

まず、1961年5月30日判決 (RJ 2432) は、他人による商標の不適切な登録 (4年後に登録が取り消された) から生じた損害賠償が求められた事案に関するものであるが、最高裁判所は、行政庁による侵害を規律し、具体化する明文の法律上の規定はないとして、民法典1902条<sup>17)</sup>を適用し、行政には過失はなかったとして、損害賠償請求を棄却した。1969年3月10日判決 (RJ 1514) は、

---

15) なお、理由は明らかではないが、GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RRODRÍGUEZの体系書の第8版では、第1版 (1977年) から第7版 (2000年) までであった「行政の民事責任の直接的かつ厳格な構造 (configuración directa y objetiva)」という見出しではなく、「行政の民事責任の基本構造 (configuración básica)」という見出しが採用されている (GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RRODRÍGUEZ [2003] pág.375)。

16) 1992年法律第30号の141条1項は、本法によって受忍する法的義務を負っていない損害について私人に加えられた侵害によって生じた損害が賠償されると定めており、不法な (antijurídicos) 場合にのみ損害は賠償されるという立場が採用されていると解されている。

17) 「作為または不作为により、他人に損害を生じさせた者は、故意または過失がある場合には、生じた損害の賠償の責めに任ずる。」

民法典の枠組みに、より準拠し、損害賠償請求が認められるためには、損害の発生、行政の故意または過失 (culpa o negligencia de la Administración)<sup>18)</sup>、及び、損害と行政の故意・過失との間の因果関係の3つが要件となるとした。

また、1967年1月18日判決 (RJ 115) も、行政行為が無効とされたこと自体は損害賠償責任が認められることを意味するものではなく、損害賠償が認められるためには、行政に悪意または過失 (malicia o negligencia) が認められ<sup>19)</sup>、かつ、損害が現実に生じていることを立証する必要があるとした

これらの裁判例とは若干異なる理由づけで、1981年12月17日判決 (STS 1676/1981) は、地方公共団体による不当な不許可処分による損害賠償請求を退けた。因果関係が認められる損害の発生が立証されていないことのほか、国の行政の法的体制に関する1957年7月26日法律 (Ley de 26 de julio de 1957, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado) の40条が、行政行為が無効とされたことのみでは損害賠償請求権を生じさせるものではないと定めていること、事後的に裁判所によって行政の解釈が誤っていると判断されることがあるとしても、その判断規準は事前には論争の余地があり、かつ、明白ではないから、行政は合理的であると考えられる解釈に基づき行政上の判断をしなければならぬことを考慮すると、行政行為の無効・取消しが認められたことのみをもって損害賠償請求を認めることは不合理であること<sup>20)</sup>などを指摘

---

18) 1973年3月26日判決 (RJ 4563) も、これが要件の1つであるとし、賠償責任を否定した。

19) 無謀さも恣意性も認められないとして (no es por ningún lado temeraria, ni menos arbitraria)、賠償責任を認めなかった1968年10月25日判決 (RJ 4742) も参照。

20) たとえば、1986年6月10日判決 (RJ 6761) (及びこれを踏襲した1989年11月15日判決 (RJ 8336)) も同じ発想に基づいている。また、1993年11月23日判決 (RJ 10050) 及び1994年10月31日判決 (RJ 7673) は、——現実の損害が主張立証されていないと指摘するとともに——行政の判断は、最高裁判所の意見によれば誤っていたが、論理的でよく組み立てられた法的議論に基づくものであった (fueron producto de una lógica, aunque equivocada a juicio de esta Sala, y bien construida argumentación jurídica) と指摘して、損害賠償請求を退けた。

した<sup>21)</sup>。

他方、行政行為の無効・取消し・撤回が損害賠償義務を生じさせるのではなく、当該行為が違法であり、見解が岐れている争点 (cuestiones discutibles) が含まれる事案においては、行政の責任を排除する「受忍の余地 (margen de tolerancia)」を行政に与える必要があると国側が主張したのに対し、最高裁判所は、1989年2月20日判決 (RJ 2526) において、違法性 (ilegalidad) が認められることを責任が認められるための要件とすることは、憲法106条に照らして、行政の責任が厳格責任であることと整合的ではないと判示する一方で、「見解が岐れている争点」という規準は、政府が請求者の請求を認諾するという例外的な場合を除き、多かれ少なかれ、反対する根拠はある以上、憲法が一般的な原則として定めている賠償を例外的なものとし、憲法の規定をほとんど適用できないという結果をもたらすとして、この主張を退けた。そして、賠償義務を行政が負うとされるために必要とされる行政の不法行為の主観面は存在せず、侵害の違法性という客観面が存在するとした。

以上のような裁判例及び1990年6月25日判決 (STS 4931/1990, 17913/1990) を経て、1996年2月5日判決 (STS 661/1996) が下された。この判決は、「受忍の余地」理論を退け、行政は厳格責任を負うとしたが、過失責任 (responsabilidad por culpa) であるかのように請求を棄却した<sup>22)</sup>。すなわち、行政が適用されるルールを正当な注意をもって (con el cuidado exigible) 解釈し、適用した場合には、違法な (ilegal) 行政行為から生じた損害は不法 (antijurídico) でもなく、賠償の対象ともならないとした。裁量が与えられて行動する場合や

---

21) See also STS 10 marzo 1986 (RJ 4087).

22) 判例は、行政の損害賠償責任は厳格責任の性質を有することを前提としているという建前であるが、多くの裁判例において、責任が認められるためには、過失に基づく行為が必要となるかのように事案を解決していると指摘されている (See e.g. LEGUINA VILLA [1980] págs. 33 y 34; JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ [1986] pág. 123; CUETO PÉREZ [2000] pág. 275; AHUMADA RAMOS [2000] págs. 162 y ss.; GARRIDO FALLA [2002] pág. 317; REBOLLO PUIG [2004] págs. 224 y 225; BAÑO LEÓN [2007] ; FERNÁNDEZ FARRERES [2009] págs. 105 y ss.)。

法的な不確定概念を用いて規制するルールを適用する場合には、行政には評価の余地（*margen de apreciación*）が認められることを認識しなければならないとし、判例が指し示す規準に従った、根拠があり、合理的な余地の中で、対象となる可能性のある規制面をすべて考慮して職務を執行する限り、侵害の不法性は否定され、行政の損害賠償責任を追及できる一般的要件の1つがみとされないことになるとした。そして、このように解さないと、自己の決定の適法性について疑いが残ることが原因となって、行政の行為が遅延し、公共の利益を著しく損なうことになりかねないと指摘した<sup>23)</sup>。

この判決は、以後の多くの裁判例において踏襲されており<sup>24)</sup>、先例的価値があると考えられている。そして、違反したルールが十分に明確であったとか、行政に裁量が認められていない、あるいは、不確定法概念の解釈が問題とならない事案などで、行政の損害賠償責任が認められる傾向にある<sup>25)</sup>。

学説は岐れており、多数説は、スペイン法においては、行政が負う損害賠償責任は厳格責任としての性質を有すること<sup>26)</sup>と整合的ではないとして、この

---

23) もっとも、この判決には、多数意見が行政の責任の厳格責任性を認めつつ、正当な注意を払って行為したことによって免責されるとすることには明白な矛盾があるとする、PECESMORATE（判事）の反対意見が付されていた。PECESMORATEは、多数意見は、行政の行為または決定が無効とされることから生ずる行政の損害賠償責任を正統的な厳格責任の範囲外とし、または、過失責任に近づける結果をもたらし、いかなる場合にも、職務執行の結果として生じた損害の賠償を図り、権限の行使を適法なものとし、法律及び法に完全に従ったものとするを目的として法的に構築された統合されたシステムから明らかに離れているように見えるとした。すなわち、PECESMORATEは、行政は単なる違法性（*mera ilegalidad*）を理由に厳格責任を負うべきであり、法に反し、裁判所によって無効とされた決定などから生じた損害が不法（*antijurídico*）ではないとはいえないという見解によっていた。

24) *e.g.* SSTS 10 marzo 1998 (RJ 2661) ; 28 junio 1999 (RJ 7143) ; 26 septiembre 2001 (RJ 9548) ; 24 enero 2002 (RJ 6881) ; 30 junio 2003 (STS 4575/2003) ; 10 octubre 2003 (RJ 2004, 263) ; 25 mayo 2004 (RJ 5592) ; 27 diciembre 2005 (RJ 4276) ; 5 junio 2007 (RJ 4991) ; 31 enero 2008 (RJ 1347) ; 16 septiembre 2009 (RJ 2010, 341) ; 14 julio 2008 (RJ 3432) ; 22 septiembre 2008 (RJ 4543) ; 10 noviembre 2009 (RJ 1712) ; 1 diciembre 2009 (RJ 2010, 368) ; 19 mayo 2010 (STS 2607/2010).

ような判例の流れには批判的であるが (e.g. BLANQUER [1997] págs. 51 y ss.; NÚÑEZ LOZANO [2000] págs. 201 y ss.; LÓPEZ MENUDO, GUICHOT REINA y CARRILLO DONAIRE [2005] págs. 51 y ss.; REBOLLO PUIG y IZQUIERDO CARRASCO [2006] ; BOSCH CHOLBI [2008] págs. 93 y ss.; SUAY RINCÓN [2009] pág. 789)、そもそも、行政の賠償責任が厳格責任という特性を有するということに批判的な立場からは、最近の判例の傾向は支持されている (e.g. FONT I LLOVET [2000b] págs. 237 y ss.; MIR PUIGPELAT [2002] págs. 315 y ss.)。実際、立法論としては、厳格責任に対して懐疑的または批判的な学説が多い (For details, see MIR PUIGPELAT [2002] págs.153 y ss. See also DOMÉNECH PASCUAL [2009] págs. 29 y ss.)。

他方、解釈論としては、上述したように、裁判所が、事実上、過失責任であるかのように適用しているにもかかわらず、判例も学説も、ほとんど例外なく<sup>27)</sup>、現行法の下では、行政の損害賠償責任は、法律上は厳格責任であると解している。行政の損害賠償責任の厳格責任性に対して最も強く反対している MIR PUIGPELAT ですら、自説を立法論として述べており、通説の解釈に疑問を呈していないようである (MIR PUIGPELAT [2002] págs.40 y ss. y pág.353)。ただし、DOMÉNECH PASCUAL は、憲法 106 条 2 項が、国家賠償責任を厳格責任と定め、立法者が変更できないものとしているとはいえないと論じている (DOMÉNECH

---

25) See e.g. SSTS 4 noviembre 1997 (RJ 8203) ; 29 octubre 1998 (RJ 8422) ; 11 marzo 1999 (RJ 3035) ; 16 septiembre 1999 (RJ 7746) ; 13 enero 2000 (RJ 659) ; 18 diciembre 2000 (RJ 2001, 221) ; 12 julio 2001 (RJ 6692) ; 21 abril 2005 (RJ 4314)。もっとも、1999年2月16日判決 (STS 1000/1999) は、*El Campello* 市が決定にあたって大きな解釈上の困難さ (la gran dificultad interpretativa) があつたと主張したのに対し、そのような不明確なルールを策定したのは市議会であるとして、民法典 1288 条 (契約中の不明確条項はそのような不明確性を生じさせた当事者の有利に解されてはならない) に依拠して、その主張を退けた。

26) 行政が負う損害賠償責任は厳格責任としての性質を有することは、憲法 106 条 2 項に定められているという評価も有力である (BELADIEZ ROJO [1997] págs. 29, 30 y 72; JORDANO FRAGA [1999] págs. 325 y ss.)。

27) ただし、たとえば、BELANDO GARÍN は、行政の損害賠償責任は基本的に過失責任であるという立場をとっている (BELANDO GARÍN [2004] págs.216 y ss.)。

PASCUAL [2010] pág. 204)<sup>28)</sup>。すなわち、多くの論者は「公役務の執行」という文言と1954年強制収用法の「正常または異常な公役務の執行」との共通性に注目して、厳格責任のシステムが採用されており、有権者には体制間の選択権がないと解しているが (See MIR PUIGPELAT [2002] págs.216 y ss.)<sup>29)</sup>、この問題は立法者に委ねられていると解すべきであるとする。その根拠として、憲法106条2項は、国家が賠償しなければならないとされる要件を明示的に法律に委ねていることを指摘している。すなわち、この規定は、民主主義的な立法者が憲法のこの規定を具体化するにあたって広範な裁量を有することを明確に示しているとする<sup>30)</sup>。

なお、1992年法律第30号の139条1項など行政庁の責任についての規定の極端なあいまいさには、法的不安定性、紛争の可能性を高め、裁判所の裁量に委ねられる部分が過大になりうるという深刻な問題点もあるが (e.g. MIR PUIGPELAT [2002] págs.288 y ss.)、DOMÉNECH PASCUALやMEDINA ALCOZは柔軟性という、よい面があるとする (DOMÉNECH PASCUAL [2010] pág. 205; MEDINA ALCOZ [2005b] págs.15 y 16)。すなわち、高い不確定性は、争われる事案のタイプが異なるごとに異なって対応する、その事案の独自の状況に対応した解釈を可能にすることになると指摘する。

---

28) ただし、DOMÉNECH PASCUALも、1992年法律第30号の139条1項は、スペインの行政は常に厳格責任を負う旨を定めていると解している。See also MEDINA ALCOZ [2005a] págs. 119 y ss.; MEDINA ALCOZ [2005b] págs. 8 y ss.

29) 1996年2月5日最高裁判所判決 (RJ 987) は、この問題について、憲法上の論争ではないと述べている。

30) 1981年4月8日憲法院判決 (STC 11/1981) (FJ 7) 及び2008年4月9日憲法院判決 (STC 49/2008) (FJ12) は、「憲法は、非常に異なった種類の政治的選択肢の余地が認められるのに十分なほど幅広い枠組みである」とし、解釈規準の適用によって解釈が1つに絞られる場合は格別、憲法の解釈作業は、必ずしも公権的に解釈を1つに絞りこんで、選択肢やバリエーションに対して戸を閉ざすものではないと指摘し、政治的または政府の選択肢が全部、事前にプログラムされているわけではないから、前もってすべきことは、このプログラムを発展させることであるとしていた。

#### (4) 損害と行政の不作为との間の因果関係

##### 1) 不作为と行政の損害賠償責任

1992年法律第30号139条1項が、公役務の異常な執行により損害が生じた場合にも行政は損害賠償責任を負うものとしていることからしても、不作为に基づく、行政の損害賠償責任<sup>31)</sup>は認められると考えられるが、最高裁判所の裁判例も一般論としてこれを認めてきている<sup>32)</sup>。

##### 2) 因果関係

最高裁判所は<sup>33)</sup>、1992年法律第30号の適用にあたって、相当な因果(causalidad adecuada)を要求するという立場<sup>34)</sup>を採用してきた<sup>35)</sup>。最高裁判所が採用してきた相当な因果の考え方は、たとえば、1998年11月28日判決(STS 7123/1998)によると以下のようなものである<sup>36)</sup>。すなわち、損害の発生は、通常、1つの原因の結果として生ずるものではなく、お互いに独立し、または依存する事象と条件の複合の結果として生ずるのであり、それらの事象などは多かれ少なかれ、結果を生じさせる原因力として個別性を有し、行政の

---

31) *For details, see e.g.* GÓMEZ PUENTE [1994] [2000] [2002]; NIETO GARCÍA [1986b]; SORIANO GARCÍA [1994]; ENTRENA CUESTA [1999]; MAGIDE HERRERO [1999].

32) *e.g.* SSTS 18 octubre 1993 (STS 6952/1993); 27 noviembre 1993 (STS 8099/1993); 4 junio 1994 (STS 4342/1994); 30 abril 1996 (STS 2624/1996); 31 julio 1996 (STS 4733/1996); 26 octubre 1996 (STS 5865/1996); 12 noviembre 1996 (STS 6289/1996); 25 enero 1997 (STS 408/1997); 15 junio 2002 (STS 4387/2002); 29 junio 2002 (STS 4837/2002); 20 diciembre 2004 (STS 8239/2004).

33) *e.g.* SSTS 10 marzo 1969 (RJ 1514); 14 diciembre 1974 (RJ 4880); 16 mayo 1977 (RJ 2041); 2 febrero 1980 (RJ 743); 30 marzo 1982 (RJ 2356); 20 enero 1984 (RJ 135); 9 abril 1985 (RJ 1752); 29 enero 1986 (RJ 1129); 23 marzo 1990 (RJ 2218); 3 noviembre 1993 (RJ 8570); 30 julio 1994 (RJ 6309); 9 marzo 1995 (RJ 1849); 2 abril 1996 (RJ 2984); 1 abril 1997 (RJ 2724); 23 diciembre 1997 (RJ 8901); 3 marzo 1998 (RJ 926); 20 marzo 1998 (RJ 2852); 28 noviembre 1998 (RJ 9967); 23 mayo 1999 (RJ 4382); 9 julio 1999 (RJ 6768); 14 febrero 2000 (RJ 675); 5 julio 2001 (RJ 4991); 21 enero 2003 (STS 208/2003). *See also* SSAN 16 mayo 2002 (RJCA 2002/635); 5 julio 2000 (RJCA 2000/2171).

責任の存否を決する因果関係（relación causal）という概念は先験的に、一般的に妥当する（con carácter general）ものとしては定義することができない。どの事実または条件が最終的な結果をもたらすものとして意義を有するとみなせるかという問題があり、行政法の学説は、行政の損害賠償責任の存否を決する上での原因は何なのかをはっきりさせようとしてきたが、相当因果関係という考え方は、事象の通常の過程で損害が発生すると考えられるか、または、逆に、その可能性は低いかに着目して、前者の場合にのみ、行為と結果との間の因果関係を認め、賠償責任の根拠とするものである。この相当な原因または作用因（causa eficiente）は、仮定的な条件関係（*conditio sine qua non* ある行為または事実がなければ、他の事実または事象が想定できないということ）を要件とする。しかし、これだけでは、相当な因果を規定するには不十分であり、当該事件を取り巻くすべての事情を考慮に入れて、行為と事象との間に客観的な相当性（adecuación）、結びつきの蓋然性が存在するかどうかが問題となり、存在する場合に、この条件関係は損害の相当な原因、作用因または密接かつ真の原因であるということになる。したがって、重要でない行為（actos indiferentes）や不適切かつ絶対的に異常な行為は除外される。

また、2000年3月2日最高裁判所判決（STS 1651/2000）は、「相当な因果」

---

34) もっとも、最高裁判所は、一貫して、相当因果理論を適用しているわけではなく、いくつかの裁判例では、さらなる検討を加えることなく、条件関係説（doctrina de la equivalencia de las condiciones）によっているかのような判示のみを行っている。たとえば、2000年3月28日判決（RJ 4051）は、1997年1月25日判決を引用し、また、因果関係を限定的に認めることは、行政の賠償責任の厳格責任性を損なうことになると指摘した1997年6月5日判決（RJ 4599）を引用する一方で、1995年12月5日判決（RJ 9061）を引用して、当該事案のすべての事情を考慮に入れることが通常は必要であるとしているが、相当の因果という定式化はしていない。1999年5月4日判決（RJ 4911）や1999年3月9日判決（RJ 2434）なども同様である。

35) 行政の損害賠償責任が否定される主たる根拠の1つは、行政の行為・不作為と損害との間の相当因果関係が認められないことである。See e.g. SALVADOR CODERCH [2000] p.8.

36) See also STS 5 junio 1998 (STS 3681/1998) and STS 28 octubre 1998 (STS 6273/1998) <in iure non remota causas, sed proxima spectatur>.

の原則は、行為者に落ち度 (culpa) があつたとするためには、結果が、意思決定の自然で、相当かつ十分な帰結であつたことが要件となるとしている。すなわち、自然な結果というためには、当初の行為と損害を生じた結果との間に一般に認められた知識に従って、不可欠な関係 (relación de necesidad) があり、個々の具体的事案において、原因とされる先行行為が、不可避的な結果として、害をもたらすのに、ほとんど十分 (virtualidad suficiente) であつたかを評価しなければならない。単なるめぐり合わせ (simples conjeturas)、単なる合致 (mera coincidencia) を示す事実上のデータの存在では不十分であり<sup>37)</sup>、これらの事象の間にありうる相互関係を考慮し、行為者の行為と損害という結果との間の結びつきについての厳格な証拠 (prueba terminante) が存在してこそ、賠償義務を負う落ち度が明らかになるとした。

最高裁判所は、伝統的に、責任が認められるためには、因果関係は直接、直近かつ排他的 (directo, inmediato y exclusivo) でなければならないという考え方を採用してきた<sup>38)</sup>。

しかし、因果関係の存在を認める上で、このような要件を課すことにすると、結果に影響を与える十分な因果の結びつきが他にあれば、もはや、排他性の要

---

37) すでに、たとえば、夜間のATMで強盗の被害を受けた原告が銀行の責任を追及した事案に係る1997年4月1日最高裁判所判決 (STS 2312/1997) において、ほぼ同じ判示はなされていた。1997年4月1日判決は、行為または不作為一原因と生じた損害または侵害一効果一との間の明確かつ直接的な結びつき (relación o enlace preciso y directo) を決定するために相当因果の原則 (principio de causalidad adecuada) が適用されるとし、この原則は、行為者に落ち度があるとされるためには、結果が行為者の意思決定の自然、相当かつ十分な帰結 (consecuencia natural, adecuada y suficiente) でなければならないと判示した上で、一般に認められた知識に従って、当初の行為と損害を生じた結果との間に不可欠な関係 (relación de necesidad) があるかどうかを個々の具体的事案において評価しなければならないとしていた

38) e.g. SSTS 20 enero 1984 (RJ 135) ; 25 enero 1997 (STS 408/1999) ; 13 noviembre 1997 (STS 6802/1997) ; 6 marzo 1998 (STS 1513/1998) ; 16 febrero 1999 (RJ 1621) ; 9 marzo 1999 (RJ 2434) ; 11 mayo 1999 (RJ 4917) ; 28 marzo 2000 (STS 2500/2000) ; 13 julio 2000 (STS 5802/2000). See also e.g. GÓMEZ-FERRER RINCÓN [2003] pág.273.

件は満たされないことになり、因果関係が重層的、同時発生的または非通例的な場合には、行政の責任は認められないことになり、ほとんどの場合には責任が認められないことになるという批判が加えられてきた (cf. GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ [2005] pág. 132)。

実際、最高裁判所も、1974年11月16日判決 (RJ 4510) において、この定式を緩和しており、因果関係が間接的または同時発生的 (mediato, indirecto o concurrente) であると認められる場合にも因果関係を認めており、その後の最高裁判所の判決もこれを踏襲している<sup>39)</sup>。

### 3) 行政の不作为における因果関係

たしかに、菜種油による健康被害につき<sup>40)</sup>、当該行政庁<sup>41)</sup>は課税との関係で物品を分類することを任務としており、公衆衛生についての任務を負っていないにもかかわらず、国家賠償責任を認めたという事案<sup>42)</sup>が存在する (1997年9月26日最高裁判所判決 (STS 5661/1997))。また、輸血による HIV 感染についても賠償責任が認められてきている<sup>43)</sup>。このように、健康行政との関係では、リスクの増加が予見可能であれば、行政庁は被害の発生を防止す

---

39) *e.g.* SSTS 25 enero 1997 (RJ 266) ; 26 abril 1997 (RJ 4307), 16 diciembre 1997 (RJ 1132) ; 4 mayo 1998 (RJ 4593) ; 6 octubre 1998 (RJ 7813) ; 13 octubre 1998 (RJ 7820) ; 9 marzo 1999 (RJ 2434) ; 13 marzo 1999 (RJ 3151) ; 29 junio 1999 (RJ 6332) ; 21 julio 2001 (RJ 9167) ; 28 julio 2001 (RJ 10061). また、因果関係は直接、直近かつ排他的でなければならないという原則を前提としつつ、要求される因果関係を緩やかに解したものとしては、1998年11月17日最高裁判所判決 (RJ 9149) のほか、たとえば、1986年4月11日最高裁判所判決 (RJ 2633), 1988年7月22日最高裁判所判決 (RJ 6095)、1997年1月25日最高裁判所判決 (RJ 266), 1997年4月26日最高裁判所判決 (RJ 4307) 及び1998年10月6日最高裁判所判決 (RJ 7813) ならびに2000年3月15日全国管区裁判所判決 (JUR 2000/157240) などが存在する。

40) 1992年4月23日最高裁判所判決 (RJ 6783) も参照。

41) Laboratorio Central de Aduanas 及び Sección de Importación de los Productos Agrícolas y Transformados de la Dirección General de Política Arancelaria e Importación.

42) *For details, see* JIMÉNEZ APARICIO [2003a] and [2003b].

るための方策を講じるべきであり、方策を適切に講じなかったことと損害との間には因果関係が認められるという立場が採用されているようである（たとえば、2004年10月15日バレンシア上級裁判所判決（RJCA 2004, 902）など参照）。

また、たとえば、海上管制サービスに関する2002年4月9日判決（STS 2492/2002）、都市計画法に違反した建物の代替執行による除却を行わなかった事案に関する2002年6月15日判決（STS 4387/2002）及び学校の建物が破壊されたという事案に関する2004年12月20日判決（STS 8239/2004）などにおいても、因果関係が認められている。

しかし、行政の責任に関して、最高裁判所は、原則として、賠償責任が認められるために必要な、公役務の正常または異常な執行と害を与える結果との間の因果関係は、作為の場合と不作為の場合とでは異なって理解されるという立場をとっている<sup>44)</sup>。すなわち、行政の行為（作為）については、侵害は当該行為の論理的結果にすぎない。これとは対照的に、不作為の場合には、純粋な論理的関連性が認められるだけでは、因果関係を認めるのには十分ではない。純粋な論理的関連性で十分であるとすると、行政が防止策を講じなかったために生じた侵害は行政に帰責されることになるが、それは常識（*buen sentido*）に反している。常識に照らせば、行政が介入しなかったことを責められるべきなのは、当該事案を取り巻く状況の下で、介入することが求められている場合に限られる。行政の介入により損害の発生を防止できたであろうということから、賠償責任を認めると行政の責任を不合理に拡張する結果になるため、それ

---

43) *e.g.* SSTS 26 febrero 2002 (STS 1336/2002) ; 2 abril 2002 (STS 2349/2002) ; 23 septiembre 2002 (STS 6059/2002) ; 7 octubre 2002 (STS 6554/2002) ; 10 octubre 2002 (STS 6633/2002) ; 17 enero 2006 (STS 22/2006) ; 24 enero 2006 (STS 934/2006) ; 25 enero 2006 (STS 159/2006) ; 17 mayo 2006 (SSTS 2947/2006, 2960/2006, 2992/2006, 3004/2006, 3005/2006, 3036/2006, 3037/2006, 3041/2006, 3266/2006).

44) 近年では、たとえば、2008年5月16日判決（STS 2396/2008）（AVA事件判決）、2009年1月27日判決（STS 121/2009）（*Gescartera*事件判決）、2009年3月31日判決（STS 1585/2009）及び2009年11月10日判決（STS 6666/2009）など。

だけでは不十分であり、損害が客観的にそのような行政の不作為に帰することができるような何らかの他の事情、すなわち、行為する法的義務が存在していたこと (la existencia de un deber jurídico de actuar) が必要であるという考え方がとられている<sup>45)</sup>。

結局、行政の不作為に基づく損害賠償責任が認められるかという局面において、最高裁判所は、行政の不作為と損害との間に因果関係<sup>46)</sup>があることを認定して行政の責任を認めているというよりは、注意義務を怠ったという点での帰責性が行政に認められるかを判断していると評価した方が自然であるといえそうである (See e.g. GÓMEZ PUENTE [2000] págs. 821-823)。

実際、最高裁判所は、行政が、その警察的、統制的あるいは検査の権限との関連で、監督における落ち度 (culpa <in vigilando>)<sup>47)</sup>を理由として、損害賠償責任を負うことがありうるという立場をとっているが (たとえば、1987年3月2日判決 (RJ 3454))、これは、落ち度 (culpa) という要素が賠償責任を負う要件の1つであり、厳格責任であることは、落ち度が問題とならないことを意味するものではないということを前提とするものである<sup>48)</sup>。そして、行政が監督における落ち度の場合に損害賠償責任を負うか否かを判断するにあつ

---

45) *Fórum Filatélico y Afinsa* 事件についての、2010年11月5日全国管区裁判所行政部判決の上告審判決である2012年6月26日最高裁判所判決 (STS 4493/2012) もこの考え方によっている。

46) *For details, see e.g. GÓMEZ PUENTE [1994] págs.191-194; LAGUNA DE PAZ [2001] págs. 48-54.*

47) たとえば、2008年4月16日最高裁判所判決 (no 277/2008) の原審判決は、直接かつ連帯して責任を負わせるには過剰なものにならないようにするという観点から、通常の監督を超えて網羅的に発見することは求められないと判示して (STS no 277/2008, Fundamento de Derecho, Preliminar, párrafo sexto)、当該事件において、監督義務違反の責任は問われないとした。

48) スペインの行政の責任の仕組みは厳格責任であるという一般的な性格を持っているが、不作為によって生じた損害の賠償においては、損害の不法性 (antijuridicidad) は落ち度 (culpa) と区別できず、また切り離して考えることができないと指摘されている。See GÓMEZ PUENTE [2000] pág. 821. See also MIR PUIGPELAT [2008].

ては、まず、行為する義務を明示的に行政に課している法令上のルールが存在するかどうかを検討されるべきであると考えられている。そして、ここでは、行政が一般的な監督義務を負っているというだけでは不十分であり、損害賠償を請求する者（原告）は、監視義務を行政に負わせる具体的な規範を特定する必要があると解されているが<sup>49)</sup>、いったん、それが主張立証されると、行政が責任を免れるためには、法律によって課されている注意と監督のルールのすべてを遵守して職務を執行したことを証明しなければならず、挙証責任の転換が生ずる（GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ [2005] pág. 141）。

また、憲法106条や1992年法律第30号の139条以下が厳格責任を定めていることの合理性は、行政行為により害を与えるおそれがあるリスクを発生させる可能性があることに求められるとすると（PADRÓS REIG [2012] pág. 148）、監督や検査を適切に行わなかったことによる損害賠償責任を認めることは説明しにくい。すなわち、監督や検査を行わなかったことは、法のエンフォースメントの観点から重大な問題をはらんでいるが、それからは直接的な損害は生じないからである（RIVERO ORTEGA [2000] págs. 224-225. *See also* MAGIDE HERRERO [1999] pág. 391）。しかも、行政上の監督や検査については裁量が認められるという特徴を有し、行使するか否かについて裁量性が認められることは司法上の免責につながるということになる（*See* NIETO GARCÍA [1986b]）。

なお、1997年10月7日最高裁判所判決（STS 5924/1997）は、個々の事案において、結論を導くにあたっては、当該業務を規律するルールについての所轄行政庁に明示的または黙示的に課されている義務の内容のみならず、スペイン憲法によって行政行為に求められている効率性の原則<sup>50)</sup>に基づいてなされる

---

49) たとえば、2003年3月30日最高裁判所判決（STS 5866/2003）は子どもが病院のエレベーターで負傷した事案につき、付き添っていた母親が注意を払う義務を負っており、病院は責任を負わないとした。

50) 憲法103条1項は、行政は、客観的妥当性を保持しつつ、全体の利益に奉仕し、効率性、序列、非集権化、非集中化及び調整の原則に従い、完全に正義及び法律の下で、これを行うと定めている。

パフォーマンスの評価が必要であると判示している。

## 2 スペイン中央銀行の内部規則

スペイン中央銀行の内部規則（Resolución de 28 de marzo de 2000, del Consejo de Gobierno del Banco de España, por la que se aprueba el Reglamento Interno del Banco de España）の25条は、職務の執行におけるスペイン中央銀行の被用者の保護について定めている。まず、第1項は、1992年11月26日法律第30号の第10章（行政庁の損害賠償責任。139条から144条）及び1993年3月26日王令第429号に定められているように、スペイン中央銀行は、その役職員が法律上与えられた職務と権限の行使にあたって与えた財産及び権利に対する損害を個人に直接、賠償すると定めている。そして、第2項は、スペイン中央銀行の直接責任は損害が、雇用または地位に基づいてスペイン中央銀行において形成され、もしくは形成されてきた職務の執行、監督対象金融機関に対する介入、取締役の更迭もしくは清算、預金保証基金、スペイン中央銀行の被用者共済、スペイン中央銀行の被用者年金基金もしくはその他の公的団体、会社もしくは組織体におけるスペイン中央銀行の代表権の行使から生じたものである限り、スペイン中央銀行の役職員に対する個人の損害賠償請求にも及ぶとする。第3項は、スペイン中央銀行の役職員が犯罪行為（delito o falta）に基づき損害賠償を命じられたときには、当該損害賠償命令の根拠となった事実が第2項に規定されている状況と一体となっているかぎりにおいて、スペイン中央銀行は、この損害賠償責任を直接引受け、その額を支払うと定めている。

その上で、スペイン中央銀行は、損害賠償責任が故意または重過失（dolo, culpa o negligencia grave）のいずれによって生じた場合であっても、被害者に対して直接賠償したときには、対応する手続きに従って、役職員に対して求償する（exigirá）とされている（第5項）<sup>51）</sup>。

26条は、理事会の決定により、スペイン中央銀行が原告または告発者となる場合を除き、スペイン中央銀行は、25条の場合において、役職員の弁護活

動や法的助言などを引き受けるものとされており、それは、請求あるいは手続き開始時には雇用関係あるいは任用が終了していてもかわりがないとされている（第1項）。

これらの規定をふまえて、バーゼル銀行監督委員会のコア・プリンシプルの遵守状況についての国際通貨基金の評価レポート（INTERNATIONAL MONETARY FUND [2012] p.15）においては、銀行監督者の法的保護を求める Principle 1 (5)は遵守されていると評価されている。しかし、これらの規定は、スペイン中央銀行の役職員の保護として十分に機能しているとしても、スペイン中央銀行自体が損害賠償責任を負う可能性については特段の限定がなされているわけではない。

### 3 銀行監督とスペイン中央銀行の責任

2でみたように、スペイン中央銀行の内部規則25条1項は、スペイン中央銀行は、その役職員が法律上与えられた職務と権限の行使にあたって与えた財産及び権利に対する損害を個人に直接、賠償すると定めており、銀行監督上の失敗<sup>52)</sup>に係るスペイン中央銀行の損害賠償責任は行政庁の責任（国家賠償責任）の一類型と位置付けられている。

スペインにおいては、とりわけ、証券取引委員会（CNMV）に金融監督上の失敗があったとして、賠償請求がなされた事案についての裁判例があり、議

---

51) 1992年法律第30号145条2項は、「行政は、被害者に対し損害を賠償したときは、損害賠償責任が故意または重過失（*dolo, culpa o negligencia grave*）のいずれによって生じた場合であっても、規則に定められた（*reglamentariamente*）手続きに従って、役職員に対して求償する。求償するにあたっては、とりわけ、以下の規準が考慮に入れられる：生じた損害の結果、故意性、職務を執行した行政庁の職員の専門家責任及びそれらと不法行為の発生との関係」と定めている（*For details, see e.g. BARCELONA LLOP [2000]*）。なお、1999年法律第4号による改正前1992年法律第30号の145条は、「求償することができる（*podrá exigir*）」と定めており、求償するか否かは行政庁の選択であったが、現行法の145条は、「求償する（*exigirá*）」と定めている。また、求償手続きは、1993年3月26日王令第429号の付属文書（*anexo*）の21条が定めている。

論の蓄積があるが<sup>53)</sup>、スペイン中央銀行の責任が追及された事件<sup>54)</sup>も存在する。

ブローカーであったAVAが顧客の資産を自己の資金調達のため担保に供していたため、顧客が損害を被ったという事件について、2008年5月16日最高裁判所判決 (STS 2396/2008)<sup>55)</sup>は、投資家に対して、代理人 (agencia) を通じて投資することに内在するリスクを警告しなかった点で証券取引委員会は証券取引法に違反するとしつつ、証券取引委員会は賠償責任を負わないとした。その根拠は、証券取引委員会がAVAのそのような行為を発見した時点では、すでに、顧客の所有する有価証券には担保権が設定されていたため、証券取引委員会が顧客に警告したとしても、顧客が損害を回避するためにとることができる方策はもはやなく、証券取引委員会の義務違反と投資者の損失との間には因果関係がないというものであった<sup>56)</sup>。

---

52) もっとも、行政による検査が公役務であると評価できるかどうかという問題はある (PADRÓS REIG [2012] págs. 148 y 149)。行政上の検査 (inspección administrativa) は公役務 (servicio público) にあらず、執行府に属する権力の行使であり、政治的行為または政府の行為という面を有するからである (PADRÓS REIG [2012] pág. 149)。

53) 証券取引委員会の責任を認めることについては、たとえば、ALONSO UREBA [1995] págs. 490-492; ALONSO UREBA [1996] págs. 3099-3101; DE CARLOS BERTRÁN [1998] págs. 438-439; FERNÁNDEZ DE ARAOZ GÓMEZ-ACEBO [1995] págs. 97-99; CACHÓN BLANCO [1997] págs. 320-324; VALMAÑA OCHAÍTA [2006] págs. 502-514などは積極的であるが、たとえば、SÁNCHEZ ANDRÉS [1993] págs. 67-88やZUNZUNEGUI PASTOR [2000] págs. 110 y 115などは消極的である。See also FUERTES LOPEZ [1994] págs. 351-359; SÁNCHEZ ÁLVAREZ [1999] pág. 62; PADRÓS REIG [2012] págs. 133-154。

54) 現在、係属中のものとしては、株主が原告となっているものであるが、*Bankia*事件についての訴訟 (See e.g. El País, 9 mayo 2013 <[http://economia.elpais.com/economia/2013/05/09/actualidad/1368120038\\_083110.html](http://economia.elpais.com/economia/2013/05/09/actualidad/1368120038_083110.html)>) が最も大規模である。また、<[http://www.elconfidencialdigital.com/resources/temp/\\_TMP\\_OFFLINE\\_1368548453716ReclRespPatrDEF08may2013%20%282%29.pdf](http://www.elconfidencialdigital.com/resources/temp/_TMP_OFFLINE_1368548453716ReclRespPatrDEF08may2013%20%282%29.pdf)>参照。

55) ZUNZUNEGUI PASTORは、この判決は、投資者が被った損害について監督庁の賠償責任について判断を下した初めての裁判例であると指摘している (ZUNZUNEGUI PASTOR [2008] pág. 6)。

他方、*Gescartera* 事件についての、2009年1月27日最高裁判所判決（STS 121/2009）は、証券取引委員会に対する損害賠償請求を棄却した。原告である顧客は定期預金を *Gescartera* に対して行ったと表現しているが、法形式としては、顧客は、*Gescartera* との間で、自分の意思で（*voluntaria*）ポートフォリオ管理契約書に署名し、*Gescartera* が預金受入れ機関ではないことを承知していたことが、その根拠の1つとされていた。

同様に、*Fórum Filatélico y Afinsa* 事件について、2010年2月5日全国管区裁判所行政部判決も、証券取引委員会及びスペイン中央銀行に対する損害賠償請求を棄却した。この事件においては、顧客と *Fórum Filatélico y Afinsa* との間の取引は、預金という法形式ではなく、切手の売却と買戻し（切手に対する投資と流動性確保のコミットメント）という形で行われていたという特殊性があり、判決は、顧客は、自発的に、そのような法を潜脱する（この結果、*Fórum Filatélico y Afinsa* は金融取引業を営むために必要な免許を要しないことになる）ような契約に関与していたのであり、行政庁が適切に権限を行使し、*Fórum Filatélico y Afinsa* による、そのような行為をやめさせるべきであったと主張するのは首尾一貫していないと判示した。さらに、判決は、行政庁に対して、その監督と検査の権限を行使することによって、システムが適切に（*adecuado*）機能することを絶対的に保障すること（*garantía absoluta*）を求めることはできないとし、このような権限を行使することが求められることのみでは、行政庁に責任を負わせる十分な根拠とはなりえない（*no puede constituir título suficiente*）と判示した<sup>57)</sup>。

この事件は上告されたが、2010年12月13日最高裁判所判決（STS 6981/2010）も全国管区裁判所の判決を支持し、請求を棄却した<sup>58)</sup>。すなわち、被告とな

---

56) 法廷意見は、介入する3か月前（1997年11月）に証券取引委員会はその事実を発見したことを前提としたが、少数意見は、介入の16か月前（1996年9月）に検査を行った時点で、投資者に対し警告し、また、保護のための措置を講じるべきであった、そうすれば、繰り返し、*AVA*に資金を預けるようなことはなかったとした。たとえば、*ZUNZUNEGUI PASTOR*は、この少数意見に賛意を表している（*ZUNZUNEGUI PASTOR* [2008] *pág. 5 y 6*）。

っている行政庁が、必要な事実を検査し、チェックする権限を適切に行使しなかったということが立証されておらず、*Fórum Filatélico* は事業会社であり、証券市場における金融業務を行っておらず、また、預金受入れ機関（*entidades de crédito*）でも集団投資スキームでもないことを理由として、証券取引委員会には投資者の最善の利益のために行使すべき注意義務違反はないとした。また、経済・金融省及びスペイン中央銀行については、金融商品取引を公衆に提供し、または金融サービスを提供する主体に対する検査権限が法定されているところ、原告顧客が締結していた取引はこれらには該当しないことが指摘された。すなわち、顧客の損害と証券取引委員会やスペイン中央銀行が怠ったとされる監督との間には因果関係（*nexo causal*）がないという立場を最高裁判所は採用した<sup>59)</sup>。

さらに、1でみたように、行政上の検査や監督との関連では、広い裁量性が

---

57) MAGIDE HERRERO は、金融機関の監督は、金融機関に適用される規範の遵守を確保するためのものであり、預金者、投資者または被保険者の財産を保護するためのものではないと指摘している（MAGIDE HERRERO [1999] pág. 391）。すなわち、公益（*interés general*）を目的とするものであるという捉え方がなされている（*See also* PADRÓS REIG [2012] pág. 153）。

58) *Fórum Filatélico y Afinsa* 事件について提起されていた他の訴訟について、上告を棄却した2010年12月9日判決（STS 7071/2010）と同様の理由づけを採用したものである。また、*Fórum Filatélico y Afinsa* 事件に係る2011年6月27日判決（STS 4337/2011）、2012年1月2日判決（STS 267/2012）、2012年1月3日判決（STS 41/2012）、2012年1月25日判決（STS 378/2012）、2012年1月31日判決（STS 788/2012）、2012年2月12日判決（STS 861/2012）、2012年6月26日判決（STS 4283/2012）、2012年6月27日判決（STS 4492/2012）及び2012年7月3日判決（STS 4496/2012）なども同趣旨。

59) 当該事件においては、がっかりさせられたと主張されるような信頼を形成する行為は行政には認められず、原告は、商業的領域に属する会社との関係において、自己の自由意思に基づいて行為したと指摘した（*Fórum Filatélico y Afinsa* 事件に係るものとしては、2012年1月2日判決（STS 267/2012）、2012年2月21日判決（STS 861/2012）、2012年6月19日判決（STS 4278/2012）、2012年7月3日判決（STS 4496/2012）なども参照）。なお、正当な信頼に基づく行政の賠償責任については、たとえば、MEDINA ALCOZ [2006] 及び LÓPEZ MENUDO, GUICHOT REINA y CARRILLO DONAIRE [2005] págs. 318-322 など参照。

認められると解されているが、銀行監督との関係でも同様であり<sup>60)</sup>、このことは、監督当局が介入するかどうかについて裁量が認められることを意味するため、監督当局の不作為と銀行の顧客の損害との間の相当因果関係は、通常、認められないという帰結につながる。

なお、2012年までの5年間で、スペイン中央銀行に対する損害賠償請求に係る判決は78件に上ったが、すべての事件で、請求は棄却されたと報告されている (INTERNATIONAL MONETARY FUND [2012] p.46)。

略語

FJ	fundamento jurídico
JUS	<i>Jurisprudencia Tributaria Aranzadi</i>
RJ	<i>Repertorio de jurisprudencia Aranzadi</i>
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo

---

60) e.g. JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ [1985] págs. 833 - 834; AHUMADA RAMOS [2000] pág. 276.

## 参考文献

- AHUMADA RAMOS, Francisco Javier de [2000] *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas*, Aranzadi
- ALEGRE ÁVILA, Juan Manuel [2005] El aseguramiento de la responsabilidad civil extracontractual de la Administración Pública: procedimiento y jurisdicción, *Derecho y salud*, vol. 13, núm. 1:1 - 18
- ALONSO UREBA, Alberto [1995] Artículos 20 y 21. Edición y efectos del folleto, in: SÁNCHEZ CALERO, Fernando (dir.), *Régimen jurídico de las emisiones y ofertas públicas de venta (OPVs) de valores. Commentario sistemático del Real Decreto 291/1991*, Centro de Documentación Bancaria y Bursátil: 463 - 498
- ALONSO UREBA, Alberto [1996] Inexactitudes u omisiones en el contenido del folleto informativo con motivo de una emisión/oferta de valores (en torno a los arts. 20 y 21 RD 291/1192), in: IGLESIAS PRADA, Juan Luis (coord.), *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, tomo III: 3077 - 3108
- BARCELONA LLOP, Javier [2000] La acción de regreso en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, *Revista española de derecho administrativo*, núm. 105: 37 - 57
- BAÑO LEÓN, José María [2007] La teoría de la responsabilidad patrimonial administrativa y su análisis en la práctica, in: *La responsabilidad patrimonial de la Administración*, Cuadernos de Derecho Judicial (versión electrónica)
- BELANDO GARÍN, Beatriz [2004] *La protección pública del inversor en el mercado de valores*, Civitas
- BELADIEZ ROJO, Margarita [1997] *Responsabilidad e imputación de daños por el funcionamiento de los servicios públicos*, Tecnos
- BERMEJO VERA, José (Coord.) [1999] *Derecho administrativo, Parte especial*, Civitas
- BLANQUER, David [1997] *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas*, Instituto Nacional de Administración Pública
- BLASCO ESTEVE, Avelino [1985] *La responsabilidad de la Administración por actos administrativos*, 2.ª edic., Civitas
- BOSCH CHOLBI, José Luis [2008] A vueltas con la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria al reembolso de los honorarios profesionales de abogado por su intervención en vía administrativa, *Tribunal Fiscal*, núm. 216: 92 - 95
- CACHÓN BLANCO, José Enrique [1997] *Las ofertas públicas de venta de valores negociables*, Dykinson
- CASINO RUBIO, Miguel [1999] El Derecho sancionador y la responsabilidad patrimonial de

- la Administración, *Documentación administrativa*, núm. 254 - 255: 339 - 388
- CASTÁN TOBEÑAS, J. [1993] Derecho civil español, común y foral, tomo IV (Derecho de obligaciones), 15.ª edic., Reus
- CUETO PÉREZ, Miriam [1997] *Responsabilidad de la administración en la asistencia sanitaria*, Tirant lo Blanch
- CUETO PÉREZ, Miriam [2000] Avances y retrocesos en la responsabilidad de las Administraciones públicas tras la reforma de la Ley 30/92, *Revista de Administración Pública*, núm. 152: 269 - 287
- DE CARLOS BERTRÁN, Luis [1998] *Régimen jurídico de las ofertas públicas de suscripción y venta de valores negociables*, Civitas
- DE LA CUESTA RUTE, Jose María [1985] Las responsabilidades de las Administraciones Públicas por las alegaciones publicitarias de contenido financiero, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, año nº 5, núm. 18: 263 - 288
- DESDENTADO DAROCA, Eva [2000] Reflexiones sobre el artículo 141.1 de la Ley 30/1992 a la luz del Análisis Económico del Derecho, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 108: 533 - 564
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN Luis [1999] *Derecho de daños*, Civitas
- DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel [2009] *El régimen jurídico de la farmacovigilancia*, Civitas
- DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel [2010] Responsabilidad patrimonial de la administración por actos jurídicos ilegales Responsabilidad objetiva o por culpa?, *Revista de Administración Pública*, núm. 183: 179 - 231
- ENTRENA CUESTA, Rafael [1999] Responsabilidad e inactividad de la Administración, in: MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, José Luis y Antonio CALONGE VELÁZQUEZ (Coord.), *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos. III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo (Valladolid, 16 - 18 de octubre de 1997)*, Marcial Pons: 357 - 371
- FERNÁNDEZ DE ARAOZ GÓMEZ-ACEBO, Alejandro [1995] *La responsabilidad civil de las entidades colocadoras de valores por el contenido del folleto informativo*, Centro de Documentación Bancaria y Bursátil
- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán [2009] Responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas y títulos de imputación del daño, in: ORTIZ BLASCO, Joaquín y Petra MAHILLO GARCÍA (Coords.), *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. Crisis y propuestas para el siglo XXI*, Fundación Democracia y Gobierno Local: 99 - 130
- FERNÁNDEZ PÉREZ, Nuria [1999] *La protección del inversor: aspectos jurídico-societarios*, Tesis doctoral de la Universitat d'Alacant
- FERNÁNDEZ RRODRÍGUEZ, Tomás Ramón [1989] Los poderes públicos de ordenación bancaria y eficacia preventiva, in: GÓMEZ-FERRER MORANT, Rafael (Coord.), *Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí*, Civitas: 399 - 436

- FONT I LLOVET, Tomàs [2000a] Prólogo, in: MIR PUIGPELAT, Oriol, *La responsabilidad patrimonial de la Administración sanitaria. Organización, imputación y causalidad*, Civitas
- FONT I LLOVET, Tomàs [2000b] Hacia la “escala” de la responsabilidad: primer paso, la anulación de actos discrecionales, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 106: 237 - 243
- FUERTES LOPEZ, Mercedes [1994] *La Comisión nacional del mercado de valores*, lex nova
- GAMERO CASADO, Eduardo [1999] Los contraros de responsabilidad extracontractual de las Administraciones Públicas, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 103: 357 - 381
- GAMERO CASADO, Eduardo [2000] El nuevo escenario de la responsabilidad administrativa extracontractual, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 426: 1 - 5
- GARCÍA ÁLVAREZ, Gerardo [2006] La modulación de la responsabilidad de la Administración en determinados casos de ejercicio ilegal de potestades urbanísticas, *Revista de Administración Pública*, núm. 169:157 - 188
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo [1984] *Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa*, Civitas (reimpresión de la edición publicada por el Instituto de Estudios Políticos en 1956)
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo [2002] Prólogo, in: MIR PUIGPELAT, Oriol, *La responsabilidad patrimonial de la Administración. Hacia un nuevo sistema*, Civitas
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás Ramón FERNÁNDEZ RRODRÍGUEZ [2003] *Curso de Derecho administrativo*, tomo II, 8.ª edic., Civitas
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco [1999] *La responsabilidad patrimonial de la Administración* tras la Ley 4/1999, *Actualidad administrativa*, núm.32: 893 - 907
- GARRIDO FALLA, Fernando [1989] La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado, *Revista de Administración Pública*, núm. 119: 7 - 48
- GARRIDO FALLA, Fernando [1992] *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, 10.ª edic., Tecnos
- GARRIDO FALLA, Fernando [1997] Los límites de la responsabilidad patrimonial: una propuesta de reforma legislativa, *Revista española de derecho administrativo*, núm. 94: 173 - 188
- GARRIDO FALLA, Fernando [1999] Panorama general de la responsabilidad “civil” de la Administración pública, in: MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, José Luis y Antonio CALONGE VELÁZQUEZ (Coord.), *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos. III Coloquio Hispano - Luso de Derecho Administrativo (Valladolid, 16 - 18 de octubre de 1997)*, Marcial Pons: 25 - 38
- GARRIDO FALLA, Fernando [2002] *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. II, 12.ª edic., Tecnos
- GÓMEZ-FERRER RINCÓN, Rafael [2003] *La transición a la competencia: sus costes y sus posibles compensaciones : un estudio critic*, Instituto Nacional de Administración Pública
- GÓMEZ POMER, Fernando y Víctor SÁNCHEZ ÁLVAREZ [2006] El problema de la responsabili-

- dad de las administraciones públicas en Derecho español: la visión del análisis económico del Derecho, *Sub Judice*, núm. 34, Parte II: 27 - 48
- GÓMEZ PUENTE, Marcos [1994] Responsabilidad por inactividad de la Administración, *Documentación Administrativa*, núm. 237 - 238: 139 - 204
- GÓMEZ PUENTE, Marcos [2000] *La inactividad de la Administración*, 1.<sup>a</sup> edic., Aranzadi
- GÓMEZ PUENTE, Marcos [2002] *La inactividad de la Administración*, 2.<sup>a</sup> edic., Aranzadi
- GOMIS CATALÁ, Lucía [1998] *Responsabilidad por daños al medio ambiente*, Aranzadi
- GUERRERO ZAPLANA, José [2004] *Las reclamaciones por la defectuosa asistencia sanitaria*, Lex Nova
- GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, Fernando [2005] La relación de causalidad, in: DE FUENTES BARDAJÍ, Joaquín y otros (dir.), *Manual de Responsabilidad pública. Homenaje a Pedro González Gutiérrez-Barquín*, Ministerio de Economía y Hacienda y Ministerio de Justicia: 127 - 143
- HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel [2002] *Comentarios a la legislación de contratos de las administraciones públicas*, Aranzadi
- HUERGO LORA, Alejandro [2002] *El seguro de responsabilidad civil de las administraciones públicas*, Marcial Pons
- INTERNATIONAL MONETARY FUND [2012] *Spain: Basel Core Principles for Effective Banking Supervision — Detailed Assessment of Compliance Report* (IMF Country Report No. 12/142)
- JIMÉNEZ APARICIO, Emilio [2003a] La ejecución de la sentencia de la colza I, Working Paper n.º: 112, *InDret* 1/2003 <[http://www.indret.com/pdf/112\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/112_es.pdf)>
- JIMÉNEZ APARICIO, Emilio [2003b] La ejecución de la sentencia de la colza II, Working Paper n.º: 146, *InDret* 3/2003 <[http://www.indret.com/pdf/146\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/146_es.pdf)>
- JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ, Antonio [1985] Supervisión bancaria y responsabilidad administrativa (en torno a las sentencias del Bundesgerichtshof de 15 de febrero y de 12 de julio de 1979), *Revista de derecho bancario y bursátil*, año 5, núm. 20: 823 - 858
- JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ, Antonio [1986] Responsabilidad administrativa por culpa “*in vigilando*” o “*in ommittendo*”, *Poder Judicial*, núm. 2: 117 - 128 (in: *Gobierno y Administración en la Constitución*, tomo I, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, 1988: 893 - 907)
- JORDANO FRAGA, Jesús [1999] La reforma del artículo 141, apartado 1, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, o el inicio de la demolición del sistema de responsabilidad objetiva de las Administraciones Públicas, *Revista de Administración Pública*, núm. 149: 321 - 336
- LACRUZ BERDEJO, José Luis y otros [1999] *Elementos de Derecho civil*, tomo II, Dykinson (Nova Edición revisada e posta o día por RIVERP HERNÁNDEZ, Francisco)
- LAGUNA DE PAZ, José Carlos [2001] Responsabilidad de la Administración por daños causados por el sujeto autorizado, *Revista de Administración Pública*, núm. 155: 27 - 57

- LEGUINA VILLA, Jesús [1980] *La responsabilidad del Estado y de las Entidades públicas regionales o locales por los daños causados por sus agentes o por sus servicios administrativos*, *Revista de Administración Pública*, núm. 92: 7 - 44
- LÓPEZ MENUDO, Francisco [1999] Responsabilidad administrativa y exclusión de los riesgos del progreso. Un paso adelante en la definición del sistema, *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 36: 11 - 44
- LÓPEZ MENUDO, Francisco , Emilio GUICHOT REINA y Juan Antonio CARRILLO DONAIRE [2005] *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos*, Lex Nova
- MAGIDE HERRERO, Mariano [1999] El criterio de imputación de la responsabilidad *in vigilando* a la Administración; especial referencia a la responsabilidad de la Administración en su actividad de supervisión de sectores económicos, in: MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, José Luis y Antonio CALONGE VELÁZQUEZ (Coord.), *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos. III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo (Valladolid, 16-18 de octubre de 1997)*, Marcial Pons: 373 - 397
- MARÍN, Juan Carlos [2002] La responsabilidad civil objetiva de la administración pública, *El mundo del abogado*, núm. 43: 50 - 55
- MARTÍN REBOLLO, Luis [1999] Ayer y hoy de la responsabilidad patrimonial de la Administración: un balance y tres reflexiones, *Revista de Administración Pública*, núm. 150: 317 - 372
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo [1987] De la eficiencia y economía en el sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración. De las indemnizaciones derivadas de hechos terroristas, *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 19: 97 - 140
- MEDINA ALCOZ, Luis [2005a] *La responsabilidad patrimonial por acto administrativo: Aproximación a los efectos resarcitorios de la ilegalidad, la morosidad y la deslealtad desde una revisión general del sistema*, Thomson - Civitas
- MEDINA ALCOZ, Luis [2005b] El resarcimiento del daño causado por acto administrativo ilegal. Análisis de la cuestión en los ordenamientos italiano, francés, alemán y español, *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 9 (versión electrónica)
- MEDINA ALCOZ, Luis [2006] Confianza legítima y responsabilidad patrimonial, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 130: 275 - 326
- MEDINA ALCOZ, Luis [2009] *La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas* (III), in: CANO CAMPOS, Tomás (Coord.) *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho administrativo*, tomo IV, Iustel, : 135 - 179
- MIR PUIGPELAT, Oriol [1999] La reforma del sistema de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la LRJPAC, *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 4: 49 - 90
- MIR PUIGPELAT, Oriol [2000] *Responsabilidad patrimonial de la Administración sanitaria*.

- Organización, imputación y causalidad*, Civitas
- MIR PUIGPELAT, Oriol [2002] *La responsabilidad patrimonial de la administración. Hacia un nuevo sistema*, Civitas
- MIR PUIGPELAT, Oriol [2003] La jurisdicción competente en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración: una polémica que no cesa, *InDret*, núm. 3 <www.indret.com>
- MIR PUIGPELAT, Oriol [2008] Responsabilidad objetiva vs. Funcionamiento anormal en la responsabilidad patrimonial de la Administración sanitaria (y no sanitaria), *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 140: 629 - 652
- MONTORO CHINER, María Jesús y María Concepción HILL PRADOS [2002] *Responsabilidad patrimonial de la Administración y contrato de seguro*, Atelier
- MUÑOZ MACHADO, Santiago [1992] *La responsabilidad civil concurrente de las Administraciones públicas*, Civitas
- NIETO GARCÍA, Alejandro [1975] La relación de causalidad en la responsabilidad del Estado, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 4: 90 - 95
- NIETO GARCÍA, Alejandro [1985] Prólogo, in: BLASCO ESTEVE, Avelino, *La responsabilidad de la Administración por actos administrativos*, 2.<sup>a</sup> edic., Civitas
- NIETO GARCÍA, Alejandro [1986a] La relación de causalidad en la responsabilidad administrativa: doctrina jurisprudencial, *Revista española de derecho administrativo*, núm. 51: 427 - 434
- NIETO GARCÍA, Alejandro [1986b] La inactividad material de la Administración: veinticinco años después, *Documentación Administrativa*, núm. 208: 11 - 64
- NÚÑEZ LOZANO, María del Carmen [2000] La responsabilidad patrimonial derivada de acto ilícito, in: *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos en el marco de la estructura territorial del Estado. III Jornadas de Estudios del Gabinete Jurídico de la Junta de Andalucía*, Comares, vol. I: 201 - 216
- PADRÓS REIG, Carlos [2012] La relevancia de la *culpa in vigilando* en la regulación y supervisión financiera y bancaria, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 128: 115 - 157
- PANTALEÓN PRIETO, Angel Fernando [1990] Causalidad e imputación objetiva: criterios de imputación, in: *Centenario del Código Civil*, vol. II, Centro de Estudios Ramón Areces: 1561 - 1592
- PANTALEÓN PRIETO, Angel Fernando [1994] Los anteojos del civilista: Hacia una revisión del régimen de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, *Documentación Administrativa*, núms. 237 - 238: 239 - 253
- PANTALEÓN PRIETO, Angel Fernando [2000] Cómo repensar la responsabilidad civil extracontractual (También la de las Administraciones Públicas), *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 4 (Ejemplar dedicado a: La responsabilidad en el Derecho) :167 - 192 (also in: MORENO MARTÍNEZ, Juan Antonio (Coord.),

- Perfiles de la responsabilidad civil en el nuevo milenio*, 2000, Dykinson: 439 - 468)
- PARADA VÁZQUEZ, Ramón [1997] *Derecho Administrativo, I, Parte General*, 9.<sup>a</sup> edic., Marcial Pons
- PARAJÓ ALFONSO, Luciano, Antonio JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ y Luis ORTEGA ÁLVAREZ [1998] *Manual de Derecho Administrativo. Parte general*, 5.<sup>a</sup> edic., Ariel
- QUINTANA LÓPEZ, Tomás (dir.), CASARES MARCOS, Anabelén (Coord.) [2009a] *La responsabilidad patrimonial de la Administración pública. Estudio general y ámbitos sectoriales*, Tirant lo Blanch, vol. I
- QUINTANA LÓPEZ, Tomás (dir.), CASARES MARCOS, Anabelén (Coord.) [2009b] *La responsabilidad patrimonial de la Administración pública. Estudio general y ámbitos sectoriales*, Tirant lo Blanch, vol. II
- REBOLLO PUIG, Manuel [2004] Sobre la reforma del régimen de responsabilidad patrimonial de la Administración, in: SÁINZ MORENO, Fernando (dir.), *Estudios para la reforma de la Administración pública*, Instituto Nacional de Administración Pública: 215 - 244
- REBOLLO PUIG, Manuel y Manuel IZQUIERDO CARRASCO [2006] Artículo 54, in: REBOLLO PUIG, Manuel y Manuel IZQUIERDO CARRASCO (dir.), *Comentarios a la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local*, Tirant lo Blanch, tomo II
- REYES MONTERREAL, José María [1987] La responsabilidad de la Administración por el «no funcionamiento» de los servicios públicos, *Actualidad Administrativa*, núm. 38: 2177 - 2192
- RIVERO ORTEGA, Ricardo [2000] *El Estado vigilante: consideraciones jurídicas sobre la función inspectora de la Administración*, Tecnos
- RUBIO DE CASAS, María Gracia [1995] Artículo 19. Neutralidad de la inscripción, in: SÁNCHEZ CALERO, Fernando (dir.), *Régimen jurídico de las emisiones y ofertas públicas de venta (OPVs) de valores. Comentario sistemático del Real Decreto 291/1991*, Centro de Documentación Bancaria y Bursátil: 429 - 460
- SALVADOR CODERCH, Pablo [2000] Causation and Liability, *InDret* 01/2000 <[http://www.indret.com/pdf/008\\_en.pdf](http://www.indret.com/pdf/008_en.pdf)>
- SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Manuel María [1999] La responsabilidad de la CNMV: observaciones al artículo 92 de la Ley del Mercados de valores, *Jueces para la democracia*, núm. 35: 57 - 62
- SÁNCHEZ ANDRÉS, Aníbal [1993] La Comisión Nacional del Mercado de Valores en su primer aniversario: algunas experiencias, in: VERDERA y TUELLS, Evelio (Coord.), *El nuevo mercado de valores*, Publicaciones del Real Colegio de España: 67 - 88
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso [2000] Prólogo, in: DE AHUMADA RAMOS, Francisco Javier, *La Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas. Elementos estructurales: lesión de derechos y nexos causal entre la lesión y el funcionamiento de los servicios públicos*, Aranzadi
- SORIANO GARCÍA, José Eugenio [1994] Fondos de pensiones. Iter autorizatorio y responsabilidad

- del Estado: comparación con el sistema bancario, in: POLO DIEZ, Antonio (Coord.), *Estudios de Derecho bancario y bursátil : homenaje a Evelio Verdera y Tuells*, tomo III, La Ley: 2563 - 2590
- SUAY RINCÓN, José [2009]      Responsabilidad patrimonial en el ámbito urbanístico, in: QUINTANA LÓPEZ, Tomás (dir.), *La responsabilidad patrimonial de la Administración pública. Estudio general y ámbitos sectoriales*, Tirant lo Blanch, tomo I: 763 - 811
- VALMAÑA OCHAÏTA, María [2006]      *La responsabilidad civil derivada del folleto informativo en las ofertas públicas de suscripción y venta de acciones*, La Ley
- VILLAR ROJAS, Francisco José [1996]      *La Responsabilidad de las Administraciones Sanitarias: Fundamento y límites*, Praxis
- ZUNZUNEGUI PASTOR, Fernando [2000]      *Derecho del mercado financiero*, 2.<sup>a</sup> edic., Marcial Pons
- ZUNZUNEGUI PASTOR, Fernando [2008]      Sobre la responsabilidad patrimonial de los supervisors financieros, *Revista de Jurisprudencia*, año 4, núm. 2:1 - 6

本研究はJSPS 科研費 24653019 の助成を受けたものです。

(やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)



判例研究

# 「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

——最大決平成25年9月4日・判時2197号10頁（民集登載予定）——

平成24年(ク)第984号，第985号：遺産分割審判に対する抗告棄却決定に対する特別抗告事件

大 石 和 彦

【事案の概要等】

【決定要旨】

【評釈】

- 1 判例変更？
- 2 “ねじれ”？
- 3 「立法府の事後改善義務」

## 【事案の概要等】

平成13年7月に死亡したAの遺産につき、Aの「嫡出である子」（その代襲相続人を含む。）である相手方らが、Aの「嫡出でない子」である原告人らに対し、遺産の分割の審判を申し立てた。

原審（東京高決平成24年6月22日）は、民法900条4号ただし書の規定のうち嫡出でない子の相続分を嫡出子の相続分の2分の1とする部分（以下「本件規定」という。）は憲法14条1項に違反しないと判断し、本件規定を適用して算出された相手方ら及び原告人らの法定相続分を前提に、Aの遺産の分割をすべきものとした。これを不服とする原告人は、本件規定が憲法14条1項に違反し無効であるとして、特別抗告に及んだ。

## 【決定要旨】

破棄差戻。

法律婚主義の下においても、嫡出子と嫡出でない子の法定相続分をどのように定めるかについては、それぞれの国の伝統、社会事情、国民感情、さらには、その国における婚姻ないし親子関係に対する規律、国民の意識等を総合的に考慮して決せられるべきものであるが、それらの事柄は時代と共に変遷するものであり、それらの事柄の変遷を総合すれば、遅くとも本件相続が開始した平成13年7月当時においては、立法府の裁量権を考慮しても、嫡出子と嫡出でない子の法定相続分を区別する合理的な根拠は失われていたというべきである。したがって、本件規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたものというべきである。

## 【評釈】

本稿では、本決定理由中専ら「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」および「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」の部分に関する検討を行う。その後の、不遡及的違憲判断の手法につき語る部分（「4 先例としての事実上の拘束性について」）については、今回は検討することができなかった。

### 1 判例変更？

本件においていかなる合憲性審査スタンスが採られるべきかにつき、本決定が述べるところは以下の通りである。

「相続制度は、被相続人の財産を誰に、どのように承継させるかを定めるものであるが、相続制度を定めるに当たっては、それぞれの国の伝統、社会事情、国民感情なども考慮されなければならない。さらに、現在の相続制度は、家族というものをどのように考えるかということと密接に関係しているのであって、その国における婚姻ないし親子関係に対する規律、国民の意識

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

等を離れてこれを定めることはできない。これらを総合的に考慮した上で、相続制度をどのように定めるかは、立法府の合理的な裁量判断に委ねられているものというべきである。」

本件規定を合憲とした最大決平成7年7月5日・民集49巻7号1789頁のうち「二」の第一段落もこれとほぼ同じ記述であり（ただし、上記引用のうち、「その国における婚姻ないし親子関係に対する…国民の意識」の傍点部〔傍点は本稿筆者〕が平成7年決定には無いこと以外は。）、それらの部分に限っていえば、両者の間に実質的に異なるところは見出し難い。実際本決定自身、平成7年決定が用いた判断基準と本決定「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」におけるそれとは「同旨」だと述べている。さらに本決定いわく、

「本決定は、本件規定が遅くとも平成13年7月当時において憲法14条1項に違反していたと判断するものであり、…それより前に相続が開始した事件についてその相続開始時点での本件規定の合憲性を肯定した判断を変更するものではない。」<sup>1)</sup>

つまり、本件規定の合憲性をめぐる従来最高裁の判断と結論が逆になったのは、ひとえに「判断基準」を本件へと“あてはめ”る部分（「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」）において、本件相続開始時点に至るまでの諸事情の変遷を勘案した結果であって、「判断基準」（本決定理由のうち「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」）そのものの変更によるものではない、というのが、本決定の基本的立場であると考えられる。「配偶者の選択、財産権、相続、住居の選定、離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関

---

1) そこにいう「その相続開始時点での本件規定の合憲性を肯定した判断」には、平成7年決定、そして同決定を引用しつつ本件規定を合憲とするその後の小法廷の判断（その中の最後のものは、平成12年6月30日に開始した相続につき本件規定を違憲とはいえないとした最二小決平成21年9月30日・判時2064号61頁。）が含まれる。

する「法律」を制定する立法府にフリーハンドを与えるのではなく、「個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して、制定」しなければならない旨の縛りをかけている憲法24条2項に対し、平成7年決定法廷意見が与えた唯一の登場場面は、戦後家族法制度およびその変遷の概観部の冒頭、「婚姻、相続等を規律する法律は個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して制定されなければならない旨を定めた憲法24条2項の規定に基づき、昭和22年の民法の一部を改正する法律（同年法律第222号）により、家督相続の制度が廃止され、いわゆる共同相続の制度が導入された。」と述べる一文のみであり、それが本件規定の合憲性判定に及ぼす意味につき触れるところ皆無である。これに対し、本決定が、相続制度をめぐる「それぞれの国の伝統、社会事情、国民感情など」、さらに「その国における婚姻ないし親子関係に対する規律、国民の意識等」の事柄は「時代と共に変遷するものでもあるから、その定め合理性については、個人の尊厳と法の下での平等を定める憲法に照らして不断に検討され、吟味されなければならない」と述べているのは重要な変化かもしれない。もっともそれは、本決定理由中「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」ではなく、「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」、つまり「判断基準」ではなく、「基準」を「本件」へと“あてはめ”る部分の中に置かれている。これに対し、平成7年決定時点で本件規定を違憲と断じていた、中島敏次郎、大野正男、高橋久子、尾崎行信、遠藤光男の5裁判官反対意見が以下引用部を述べたのは、基準のあてはめ部分においてではなく、基準そのものの選択の段階（「二（相続制度と憲法判断の基準）」）においてであった。いわく、

「相続制度は社会の諸条件や親族各人の利益の調整等を考慮した総合的な立法政策の所産であるが、立法裁量にも憲法上の限界が存在するのであり、憲法と適合するか否かの観点から検討されるべき対象であることも当然である。憲法13条は、その冒頭に『すべて国民は、個人として尊重される。』と規定し、さらにこれをうけて憲法24条2項は『相続…及び家族に関するその他の事項に関しては、法律は、個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して、

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

制定されなければならない。』と規定しているが、その趣旨は相続等家族に関する立法の合憲性を判断する上で十分尊重されるべきものである。」

## 2 “ねじれ” ?

上記【決定要旨】を一目すれば明らかなように、本決定の最大の特徴は、立法事実の変遷論に拠って、本決定が引用する小法廷の合憲判断5件のうち、引用順で2～4件目の事案における相続開始時（平成12年9月）までは存していたであろう本件規定の合理性が、平成13年7月以前のある時点で既に失われたとする点である。先に見たように、本決定は、相続制度をめぐる「それぞれの国の伝統、社会事情、国民感情など」、さらに「その国における婚姻ないし親子関係に対する規律、国民の意識等」の事柄は「時代と共に変遷するものでもあるから、その定め合理性については、個人の尊厳と法の下での平等を定める憲法に照らして不断に検討され、吟味されなければならない」と述べるが、ここでいう、「不断に検討」し「吟味」すべき主体は誰か。本決定がいうように、上記諸般の事柄を「総合的に考慮した上で、相続制度をどのように定めるかは、立法府の合理的な裁量判断に委ねられている」のであれば、そうした諸事情の変遷の中、当該立法の合理性につき「不断に検討」し「吟味」すべき主体もまたやはり、少なくとも第一次的には、立法府だということになるはずである。だが、冒頭「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」において立法裁量論を述べた後、本件規定を取り巻く諸ファクターの変遷状況の確認およびそれらを踏まえた最終的な「総合考慮」を行う段階（「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」）において実際に本決定が行っているのはあくまで、判断代置型の審査であるように見える。もし本決定理由冒頭「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」における憲法判断スタンスの決定と、その後の「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」の部分との間に“ねじれ”があるとすれば、それは平成7年決定における合憲判断の枕詞としての立法裁量論という“木”に、立法事実の変遷を理由とする違憲判断という“竹”を接いだ結果ではないだろうか。

この“ねじれ”を解消するための方策としてまず第一に考えられるのは、「判断基準」決定段階（「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」）に、立法府の裁量を絞り込むためのファクターを挿入することであろう。そうしたファクターの具体的候補としては、先に1において述べたように、「相続…及び家族に関するその他の事項に関しては、法律は、個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して、制定されなければならない」とする憲法24条2項、さらに、これも本決定では「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」ではなく「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」の中に置かれているのであるが、父母が法律上の婚姻関係になかったということが「子にとっては自ら選択ないし修正する余地のない事柄」であること<sup>2)</sup>、あるいは、最一小判平成15年3月31日・判時1820号64頁において泉徳治裁判官反対意見が述べているように、「多数決原理の民主制の過程において」婚外子「のような少数グループは代表を得ることが困難な立場にあ」ることなどが考えられる。

こうして判断基準の「厳格」性（または「裁量統制密度」）の向上に成功したと仮定して、では“あてはめ”段階でどうすべきか。実際には、立法の合理性をめぐることは、それを支える事実と、逆にそれを掘り崩す事実の両方が並存することも珍しくないであろう（当然違憲主張側は後者を提示するであろうし、逆に相手方は前者の存在を主張する結果、裁判官の前では両方が対峙することになるだろう。）。本件規定についていえば、国民のライフスタイルや意識の変化（多様化）、国内外における立法（改正）の動向、批准された条約等といった、本決定が「変遷」済みとするファクターは、既に平成7年決定において、上記5裁判官反対意見やその他裁判官による補足意見において、さらにその後の本件規定の合憲性をめぐる最高裁（小法廷）の判断に付された個別意見においても繰り返し指摘されてきた。一方、平成7年決定調査官解説が紹介する総

---

2) 国籍法違憲判決（最大判平成20年6月4日・民集62巻6号1367頁）は、当該区別の合理性につき「慎重に検討」しなくてはならない理由の一つとして、「父母の婚姻により嫡出子たる身分を取得するか否かということは、子にとっては自らの意思や努力によっては変えることのできない」ことをあげていた。

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

理府（当時）による世論調査では、本件規定を「変える必要はない」との解答のパーセンテージ（平成7年決定および本決定が用いている言葉でいえば、相続制度をめぐる「国民感情」）は、昭和54年（47.8%）と平成6年（49.4%）の間で変わっていない<sup>3)</sup>。「婚姻ないし親子関係に対する…国民の意識」（傍点本稿筆者）という、平成7年決定には明示されていなかった文言をわざわざ挿入した上、近年の日本におけるその変化ということを強調する本決定も、一方で、次のことを指摘している。

「我が国においては、嫡出でない子の出生数が年々増加する傾向にあるとはいえ、平成23年でも2万3000人余、上記割合としては約2.2%にすぎないし、婚姻届を提出するかどうかの判断が第1子の妊娠と深く結び付いているとみられるなど、全体として嫡出でない子とすることを避けようとする傾向があること、換言すれば、家族等に関する国民の意識の多様化がいわれつつも、法律婚を尊重する意識は幅広く浸透しているとみられる」

本件規定をとりまく「種々の事柄の変遷等は、その中のいずれか一つを捉えて、本件規定による法定相続分の区別を不合理とすべき決定的な理由とし得るものではない」としつつ、それらを「総合すれば」本件相続開始当時本件規定が違憲であったという本決定の言い回しは、本件規定めぐり一方では違憲判断を妨げる方向に働きるファクターもまた確かに存在しており、それを本決定が意識していることのあらわれではないか。

「立法事実論」の効用は、とかく個人の権利と政府主張利益との間での裸の主観的価値判断という様相を呈しやすかった憲法上の権利条項適合性をめぐる議論に対し、事実認識が客観的なものだという信用（思い込み？）をバックに、客観性の装いを纏わせることができることである。人権か政府利益か、という

---

3) 『最高裁判所判例解説民事篇 平成7年度（下）』633頁以下〔685頁（注四）〕〔野山宏〕。

生の主観的価値判断から、事実データがどうなっているのか、という「客観的」事実認識の場面へと、憲法判断の主戦場が移ったような気にさせてくれる。もっとも、「事実」といっても上記の通り、違憲主張側に有利なそれ、逆に合憲主張側に有利なそれの両方がある。双方がそれなりに拮抗している場合、最後にそれら諸般の事柄を「総合考慮」する段階で結局は、どの事実は重視し、どの事実は無視して良いか、という決断（価値判断）の要素が、再びあらわになってしまい、その結果、民主的代表でない裁判所がなぜ自らの価値判断を、民主過程の産物である立法に代置できるのか、という疑義に晒されるという場面も想定され得ないではない（もちろん本決定が現実にもそうした疑義に晒される可能性があるかどうかは別にしても）。こうした疑義は、上記の諸ファクターを理由に審査基準の厳格度や裁量統制密度を高めてみたとしても、どのみち解消し切るわけではなからう。

### 3 「立法府の事後改善義務」

上記“ねじれ”を解消し、しかも違憲の結論を正当化するための方策の第二のものは、冒頭部分（「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」）における立法裁量尊重型審査スタンスの採用に修正を加えることを主眼とするのではなく、むしろ諸般の事柄の変遷に鑑みて本件相続開始時点での本件規定の合理性を具体的に検討する段階（「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」）で、本決定理由冒頭における立法裁量論と軋みを生じない、しかし違憲の結論へと向かうことのできる論法を採ることである。本件規定を取り巻く諸般の「事柄は時代と共に変遷するものでもあるから、その定め合理性については、個人の尊厳と法の下での平等を定める憲法に照らして不断に検討され、吟味されなければならない」と本決定が述べているところ、相続制度の設計に関する立法裁量論の立場から出発する場合、立法事実の変遷の中で規定の合理性につき「不断に検討」し「吟味」する第一次的主体もまた立法府自身でなければ辻褃が合わないことは先にも指摘した。この、法律の合理性につき、制定後もそれを取り巻く事情変更の中「不断に検討」・「吟味」すべき、ある種の“義務”に反す

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

る懈怠を憲法判断の対象とした審査手法が考えられないだろうか。

ところで実際のところ、われらが「立法府」（国会）は、本件規定の合理性につき、本決定が指摘した諸般の事柄の変遷を意識した「検討」・「吟味」の作業を行ったのであろうか。本決定「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」（3）オが指摘するとおり、昭和54年以来（直近では平成22年）、婚外子と婚内子の法定相続分を平等化する案が何回か、法務省または政府サイドで準備されたことがあるが、いずれも国会提出には至っていない。すなわち、法務省民事局参事官室、法務大臣、その諮問機関である法制審または政府が、本件規定を取り巻く諸般の事情の変遷の中で、同規定を今後どうするか「検討」した（結果、両者平等とするという結論に達した）とはいえるかもしれないが、国会各院が「検討」した（結果、上記法案を否決した）とはいえない。もちろん国会提出に至らなかった背景には、一部議員による、または彼らをメンバーとする党派内部での「検討」があったのかもしれないが、それをもって「立法府」による検討があったものとはいえないのはもちろんである。保護の必要性が特に高い権利（合衆国の憲法判例や学説がいう意味での“fundamental rights”）が古い（制定後の事情変更を経て現時点での合理性が疑われる）立法によって、制約されている状況を、現在の立法府による新たな（事情変更を踏まえた上での）判断を経ないまま放置することの問題性に焦点を当て、立法府による新規判断不作為を理由とした違憲判断という方策の意義を強調するのがグイド・カラブレージである<sup>4)</sup>。権利制約という《結果》が憲法上の権利条項に照らして正当化不可能だから違憲なのではなく、現在の立法府による判断という《手続（過程）》を経ないから違憲だというのである<sup>5)</sup>。こうした判断手法による場合、法律が違憲だと判断しても、事情変更後の状況を考慮に入れた「再考」

---

4) Guido Calabresi, *The Supreme Court, 1990 Term— Foreword : Antidiscrimination and Constitutional Accountability (What the Bork-Brennan Debate Ignores)*, 105 HARV. L. LEV. 80, 103-105 (1991).

5) もっとも彼の議論の射程はさしあたり、“fundamental”な権利の制約という《結果》をもたらしめているケースに限定されているのだが。

(second look) を自身で行うよう、裁判所から（現下の）立法府へと、いわば差し戻すだけであるから、判断代置したこと（立法府の裁量の尊重という本決定理由冒頭部分での誓いに背くこと）にはならないはずである。

上記のような手法で違憲判断を行う場合、本件規定はいかなる憲法上の規範に反することになるのであろうか。カラブレイジは、上記手法を立法権委任禁止（nondelegation）の法理と通底するものと見ている<sup>6)</sup>。つまり日本国憲法でいえば41条（「国会中心立法の原則」）がこれに当たることになる。ちなみに、婚外子の法定相続分問題または婚外子差別一般の問題からやや横道にそれるが、参院選挙区選出議員選挙における投票価値の選挙区間較差に関する最大判平成16年1月14日・民集58巻1号56頁の「補足意見2」は、以下のように述べた<sup>7)</sup>。

「立法府には、複雑高度な政策的考慮に基づく判断がゆだねられなければならないからこそ、こういった考慮を適切に行い、与えられた裁量権を十二分に行使して、正に立法府でなければ行えない判断をする責務がある。こうして導かれた判断につき、その内容自体が政策上最適のものであったか否かは、違法問題ではなく、司法権の判断の及ぶ限りではないことは、いうまでもない。しかしながら、結論に至るまでの裁量権行使の態様が、果たして適正なものであったかどうか、例えば、様々の要素を考慮に入れて時宜に適した判断をしなければならぬのに、いたずらに旧弊に従った判断を機械的に繰り返しているといったことはないか、当然考慮に入れるべき事項を考慮に入れず、又は考慮すべきでない事項を考慮し、又はさほど重要視すべきではない事項に過大の比重を置いた判断がなされてはいないか、といった問題は、立法府が憲法によって課せられた裁量権行使の義務を適切に果たしているか否かを問うものとして、法的問題の領域に属し、司法的判断になじむ事項として、違憲審査の対象となり得るし、また、なされるべきものである。」

---

6) *Id.*, at 119 - 120.

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

これも、法律制定後の事情変更を踏まえた「検討」の懈怠という、上記と同じ問題に焦点を当てるものと考えられる。本決定における問題を平成16年判決「補足意見2」の言葉でいえば、諸般の事情の変遷を経て今後もなお本件規定の合理性を維持しうるのが「当然考慮に入れるべき事項」、それを「不断に検討」し「吟味」することが「憲法によって課せられた裁量権行使の義務」の内容だということになる。

最大判昭和51年4月14日・民集30巻3号223頁によると、投票価値の選挙

---

7) これはいうまでもなく行政裁量統制手法としての「判断過程審査」の応用である。ただし、行政裁量統制論が主に想定するのが、行政庁による判断すなわち《作為》に至る過程での考慮事項をめぐる検討であるのに対し、本文に引用した「補足意見2」は、立法府による法改正の《不作为》の中で考慮された（されなかった）事項を検討するという点に違いがあるように思われる。つまり行政処分から例をあげれば、ある許可処分をした後生じた事情変更にもかかわらずそれを撤回・変更しない不作为の背景で、行政庁がどのような事項を検討した（しなかった）かを問うのに似ていることになる。

また「補足意見2」につき「これまでにみられない新しい考え方」といわれることもあるが（『最高裁判所判例解説民事篇 平成16年度（上）』35頁〔福井章代〕）、実は同じ見解は参院選挙区選出議員選挙における投票価値の平等に関する最大判平成8年9月11日・民集50巻8号2283頁の調査官解説（『最高裁判所判例解説民事篇 平成8年度（下）』677頁〔697-698頁〕〔川神裕〕）に既に見出される。また在宅投票制度廃止訴訟一審判決（札幌地小樽支判昭和49年12月9日・判時762号8頁）は、同制度廃止に際しての国会の審議経過を検討した上で、「国会において、在宅投票制度全体を廃止することなく上記弊害を除去する方法がとりえないか否かについて十分な検討がなされた形跡は見あたらないし、投票制度に伴う技術的問題を含む諸種の事情を検討して右方法がとりえないものであつたことを窺わせるような論議ないし資料が右審議過程に提出された形跡も見あたらない」ことを理由に、同制度廃止（立法上の《作為》）を違憲としている。さらに棟居快行『憲法学再論』（信山社2001）394頁以下〔410-411頁〕（初出1996）も、判断過程審査を採用した代表的判例とされる「伊方原発訴訟」に関する最一小判平成4年10月29日・民集46巻6号571頁を引用しつつ、「経済規制立法の合憲性の判断に際しては、立法過程において適切な判断材料に基づいて審議がすすめられたか、という手続審査が可能である」とする（もっとも上掲札幌地小樽支判も、棟居の議論も、そして上掲平成8年最大判に関する川神調査官解説も第一次的には、平成16年判決とは異なり、立法府の《作為》を念頭に置いているであろう。その意味で、平成16年判決「補足意見2」は、「これまでにみられない新しい考え方」かもしれない）。

区間較差が（3倍を超えるような）違憲状態にあるというだけでは「直ちに当該議員定数配分規定を憲法違反とすべきものではなく、人口の変動の状態をも考慮して合理的期間内における是正が憲法上要求されていると考えられるのにそれが行われない場合に始めて憲法違反と断ぜられる」のだという。すなわちここでは、具体的選挙制度選択（どのような内容の制度にするか）に関する国会の裁量（較差何倍かは、こちらの裁量の逸脱・濫用に関わる問題とされる。）と並び、人口移動といった立法後の事情変更に対処するタイミング（いつ法改正するか）に関する国会の裁量が想定されており、後者の裁量の逸脱・濫用がすなわち「合理的期間」の途過だというわけである。もっとも合理的期間を途過したか否かの判断にあたり実際に最高裁がカウントに入れた事柄の中には、実は時間以外の要素も含まれている。例えば参院選挙区選挙に関する選挙区割・定数配分規定（公選法別表第3）につき違憲状態との判断を示した最大判平成8年9月11日・民集50巻8号2283頁では、同規定につき違憲状態とする最高裁の判断がそれまで皆無であったことが、未だ「相当期間」を途過したものとはいえないとの結論へと至る過程でカウントされており、逆に最大判昭和60年7月17日・民集39巻5号1100頁では、当該事案で問題となったのよりも小さい数値の較差につき違憲状態であることを指摘した先例が存在したことが、合理的期間を途過したとの判断を補強する材料として算入されている。おそらくは「期間」というネーミングが実態にフィットしていないのであって、ちょうど刑法で、当該行為が客観的に違法かどうかのみならず、当時行為者が違法でない行為を選択することが現実に期待可能であったかといった主観的要素も問われるのと似ている（主観的違憲要素〔?〕）。いうまでもなくこれ（合理的期間論）もまた、制定後における事情変更を経た後も法律の合理性を「不断に検討」し「吟味」する立法府の義務の懈怠の問題に関連する。

では、最高裁判例における合理的期間論の位置づけがそうであったように、仮に本件規定（民法900条四号ただし書き）に上述のカラブレイジの提示する判断方法を適用した場合、それが裁判時点で憲法14条1項に反する状態に達していたとしても、それまで事情変更を経た後もなお規定が合理性を維持し得

「非嫡出子」の法定相続分を「嫡出子」の2分の1とする民法900条4号ただし書前段の規定は、遅くとも平成13年7月当時において、憲法14条1項に違反していたとした事案

るか「検討」するのを立法府が「相当期間」にわたって懈怠してきたといった場合でなければ、規定そのものを違憲ということはできないのであろうか。先に見たように本稿は、カラブレイジの判断方法の背景にあるのは、憲法41条（の「精神」または「趣旨」という、憲法14条とは別の規範であると考えている。従って、41条違反問題と14条違反問題とは別個独立に考えて行けば良いのであって、一方に照らした違憲性が一定の閾値に達しなければ、もう一方に照らした違憲性に関する最終判定ができないといった従属関係には本来無いはずである（その意味で、またその限りにおいて、従前の判例が語ってきた合理的期間論には十分な理論的根拠があるようには思えない。）。むしろ、憲法14条に照らして違憲とまで言い切るには躊躇されるケースにおいても、古い立法の合理性を「不断に検討」し「吟味」する立法府の義務の懈怠（すなわち憲法41条の「精神」または「趣旨」に反する程度）が著しい場合、本決定の言葉を借りて言えば、その「いずれか一つを捉えて、本件規定による法定相続分の区別を不合理とすべき決定的な理由とし得るものではない」にしても、両者「総合的に考察すれば」違憲というケースも想定し得るのではないか<sup>8)</sup>。その発明者の原意はさておき、「合理的期間」論に対して学理的に与えることが可能な位置づけがあるとすれば、それは、上記のようなものとなるのではないか。

以上、本決定のうち「判断基準」を述べる部分（「2 憲法14条1項適合性の判断基準について」）とその本件への適用部分（「3 本件規定の憲法14条1項適合性について」）との間に“ねじれ”を指摘し、いわばそれに乗ずる形で、本件違憲判断を正当化するための他の選びうる手段につき検討することを通じ、立法府の裁量と司法審査のあり方の関係につき、若干の考察を行った。

（おおいし・かずひこ 筑波大学法科大学院教授）

---

8) 本稿筆者は、本件規定の合憲性に関する最一小判平成16年10月14日・判時1884号40頁に関する評釈（拙稿「非嫡出子相続分規定の合憲性をめぐる平成七年決定のその後—古い立法に対する違憲審査方法論の探求—」白鷗法学通巻26号（2005）129頁）において、こうした判断手法を提示した。



## 筑波ロー・ジャーナル 15号

2013年11月発行

発行者 筑波大学大学院  
ビジネス科学研究科企業法学専攻 〒112-0012 東京都文京区大塚 3-29-1  
〒112-0012 東京都文京区大塚 3-29-1 TEL/FAX 03-3942-6897  
TEL 03-3942-5433  
FAX 03-3942-5434

教授 池田 雅則  
大野 雅人  
大野 正道  
大淵 真喜子  
川田 琢之  
潮海 久雄  
平嶋 竜太  
本田 光宏  
弥永 真生  
山田 務

准教授 木村 真生子  
小林 和子  
藤澤 尚江

教授 植草 宏一  
大石 和彦  
大塚 章男  
北 秀昭  
田村 陽子  
徳本 穰  
森田 憲右

准教授 岩下 雅充  
日野 辰哉  
姫野 博昭  
渡邊 卓也

編集者 筑波ロー・ジャーナル編集委員会  
制作 株式会社TKC  
印刷所 倉敷印刷株式会社

# TSUKUBA LAW JOURNAL

No. 15 November 2013

## Articles

- Several Issues of Japan's Transfer Pricing Documentation and "Estimated"  
Arm's Length Price  
.....**Masato Ohno** 1
- Investment Treaties and Taxation Measures: on the Subject of "Contract  
Manufacturing (Rairyō-Kako) " Case (Tokyo High Court Decision on  
Aug. 30, 2011)  
.....**Mitsuhiro Honda** 47
- Negligent Banking Supervision and Governmental Liability  
— Spain  
.....**Masao Yanaga** 79

## Case Note

- What the Japanese Supreme Court Should Have Said in Sept. 4, 2013 : A  
Comment  
.....**Kazuhiko Oishi** 111

ISSN:1881-8730