

市場所得説の生成と展開(一)

立命館大学大学院 奥谷 健

目次

はじめに

第一章 市場所得説の生成

第一節 シャンツの純資産増加説

第二節 シャンツの源泉説批判

1. 経済活動説
2. 規則的反復説
3. 継続的源泉説

第三節 ノイマルクの国庫的所得概念

第四節 小括

第二章 市場所得説の展開

第一節 ルッペの所得帰属論

第二節 ラングの理論

第三節 キルヒホフの法曹大会での意見書

第四節 小括

以上 (一)

第三章 市場所得説の分析

第一節 法学的所得概念としての解釈根拠

第二節 所得税法上の解釈根拠—「制定法上の構造概念」とは

1. 課税の可能性
2. 実現原則
3. 小括

第三節 憲法上の解釈根拠—「憲法に導かれる所得税の課税対象」とは

1. 市場所得説の憲法解釈
2. キルヒホフの憲法理論の分析
3. ヴィットマンによる分析
4. 小括

第四節 その他の問題に関する分析

1. 主観的要件
2. 市場所得説の本質
3. その他の問題
4. 市場所得説の長所と短所

第五節 小括

総合評価

1. 純資産増加説および源泉説の問題点
2. 法学的所得概念としての市場所得説
3. 日本法との関連

はじめに

今日多くの国家において所得に対する租税は主要な収入源となっている。我が国においてもそれは例外ではなく、所得を課税対象とする個人所得税（所得税）と法人所得税（法人税）は租税収入において高い重要性をもっている。所得税は、我が国において明治 20 年（1887 年）に採用されて以来、改正を繰り返しながら発展してきた。そして第二次世界大戦後、シャウプ税制使節団が昭和 24 年（1949 年）に公表した「シャウプ勧告」により、日本税制は所得税中心主義に立脚し、現在に至っている。このことから歴史的にも、所得課税の重要性が認められる。所得課税は最も担税力に応じた課税の要請に適う税であり、そのため税制において中心的役割を果たしている。人の担税力の指標としては所得・消費・資産の三つがあるが、所得によれば各人の担税力を総合的に表すことができる。そして、所得に対する租税でありかつ人税である所得税は、さまざまな人的控除と結合することにより、最も公平な税負担の配分を実現できるのである。

日本国憲法は 84 条において租税法律主義を規定し、国民は法の規定するところによってのみ納税の義務（30 条）を負う。この租税法律主義の内容として課税要件法定主義と課税要件明確主義がある。前者は罪刑法定主義（31 条、39 条）とよく比較され、課税の国民の財産権に対する侵害という作用を考慮して、すべての租税の賦課・徴収の手続は法によって規定されなければならないとする原理である。後者は、課税要件法定主義により法が賦課・徴収に関して規定する際には、その規定はできる限り一義的かつ明確でなければならないとする原則である。

所得課税を規律する法には所得税法と法人税法がある。この所得税法、法人税法はともにその課税対象である「所得」の定義を明文を以って規定していない。所得税法は、その 22 条で課税標準、23 条から 35 条で所得の分類とその計算方法を定めているのみである。法人税法は、21 条で課税標準、22 条でその金額計算について、23 条から 28 条で益金、29 条から 65 条において損金の分類とその計算に関して規定している。したがって一定期間内で人に帰属した経済的価値のうち、どの部分が所得であるか、すなわち所得税の課税対象となるのかについては法律上明確にされていない。所得課税において所得は課税対象であり、課税対象は課税の要件である。その課税対象を規定していないということは、課税要件を不明確にし、課税要件明確主義に反する虞がある。したがってこのようなかたちで課税要件を規定していること自体が、課税要件法定主義に反する虞があるのである。

以上のことから、所得税の課税対象およびその範囲を明確にすることは、所得課税の最も基本的な問題であるといえよう。それが本論文の主題の一つである、「所得」とは何か、すなわち所得概念に関する問題である。

所得概念に関する研究はこれまでもさまざまなかたちでなされてきた¹。しかしながら、

¹ 近時最も体系的にまとめられた所得概念に関する研究は、金子宏著『所得概念の研究－所得課税の基礎理論上巻－』（有斐閣、1995 年）であると思われる。その他にも清永敬次

これまでの研究は、19世紀ドイツにおける所得概念論争、あるいは1960年代にアメリカで展開された所得概念論争を中心とするものが、そのほとんどといえよう。前者は、制限的所得概念ないしは(所得)源泉説 *Quellenstheorie* と、包括的所得概念ないしは純資産増加説 *Reinvermögenszugangstheorie* と呼ばれる2学説間の論争が中心であった²。そして後者は、純資産増加説内における論争に関するものである³。すなわち、日本の所得学説研究においては、この2説が中心的役割を果たしてきたといえる。しかしながら、日本ではその2説ほどは詳細に研究されていないが⁴、ドイツを中心に支持されている有力な学説と

「シャントツの純資産増加説 (一) (二)」*税法学* 85号7頁以下、86号15頁以下、大原一三「英国税法における所得概念 (一) ~ (四)」*税法学* 33号1頁以下~38号1頁以下、石島弘「税法の所得概念における実現概念 (一)」*甲南法学* 18巻1・2号1頁以下、小林威「包括的所得課税標準の検討」*経営と経済* (長崎大) 53巻4号11頁以下、中居文治「ドイツ所得税法における所得概念」*オイコノミカ* 9巻3・4号39頁、中川一郎「現行税法における基本的法概念としての『所得』 (一) ~ (一一)」*税法学* 13号8頁以下~27号23頁以下、植松守雄「所得税法における『課税所得』をめぐって」*一橋論叢* 77巻2号133頁以下、忠佐市「課税所得概念論の動向」『井藤半彌博士退官記念論文集 財政学の基本問題』(1960年、千倉書房) 435頁以下、木村弘之亮「ドイツ所得税法における所得概念—所得の人的帰属との関連において—」*波多野弘先生還暦祝賀記念論文集刊行委員会編『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』*(有斐閣出版サービス、1988年) 125頁以下、忠佐市「課税所得の概念」*法律のひろば* 30巻1号13頁以下、神戸正雄「所得税ニ於ケル所得ノ意義」同著『*租税研究 第一巻 六版*』(1928年、弘文堂) 125頁以下、忠佐市著『*租税法要綱 第二版*』(森山書店、1967年) 120頁~127頁、232頁~245頁、同著『*課税所得の概念論・計算論*』(1980年、大蔵財務協会)、渡辺伸平『*税法上の所得をめぐる諸問題*』(司法研究報告書第19輯第1号、1967年)、大川政三=小林威編著『*財政学を築いた人々*』(ぎょうせい、1983年) 特に、長谷部秀孝「ジョセフ・ペックマン」485頁以下(488頁以下)・小林威「サイモンズとカーター報告」525頁以下(530頁以下)、辻山栄子『*所得概念と会計測定*』*武蔵大学研究叢書 No.67* (森山書店、1991年) 等の研究がある。その他にも多くの学術書において所得概念論が紹介されている。またこのような所得概念論および各国所得税法上の所得概念に関してまとめられたものとして、税制調査会『*税制調査会資料集—税法整備小委員会資料—昭和39年3月*』(1964年) 81頁以下もある。

² 代表的なものとして前掲(注1)清永「シャントツの純資産増加説 (一)・(二)」、木下和夫=金子宏監修、金子宏編著『*改訂版所得税の理論と課題*』(税務経理協会、1999年) 18頁以下参照。

³ 代表的なものとして金子宏「租税法における所得概念の構成」(但し当該論文はアメリカの議論のみならずドイツやイギリスの所得概念論にも触れている)、同「ボリスピトカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」とともに前掲(注1)金子『*所得概念の研究*』所収、前掲(注2)金子『*所得税の理論と課題*』21頁以下、前掲(注1)小林「包括的所得課税標準の検討」11頁以下、前掲(注1)長谷部「ジョセフ・ペックマン」491頁以下参照。

⁴ ただし、北野弘久編『*現代税法講義 [三訂版]*』(法律文化社、1999年) 43頁〔三木義一〕、新井益太郎監修、岸田貞夫=矢内一好=柳裕治=吉村典久共著『*平成11年度版現代*

して、「市場所得説 Markteinkommenstheorie」が存在する。市場所得説は 19 世紀以来の歴史を持つといわれ、現代においては 1978 年にドイツにおいてルッペ Hans Georg Ruppe が紹介した⁵後、ドイツ⁶のみならずオーストリア、スイス⁷においても検討され、後述するように、所得税法の解釈においては通説となっているようである。これはティプケ Klaus Tipke の以下の指摘からも明らかであろう。「所得税客体の本質を最も良く特徴づけ、原則的に全ての所得に適用される理論は…市場所得説である。…市場所得説は、所得 Einkommen⁸を…利益／余剰を目的とした収益活動によって獲得される全ての所得と定義する。市場所得説は、全ての所得分類の法ドグマを決定し、趣味からの利得、相続および贈与と所得税を課すことのできる所得との境界、所得の人的帰属、基因理論 Veranlassungstheorie による…収益収入(収入金額、総収入金額)と収益消費(必要経費、取得費など)の限界付け、ならびに実現した所得のみの原則的把握、といった複合的問題の解決に貢献する」⁹。

このように、市場所得説はドイツにおいて近時非常に注目を集めている。日本の租税法はドイツ租税法から多くの影響を受けているが、ドイツ法において重要な意義を見出されている市場所得説は、いまだ日本において詳細に検討されていない。我が国の租税法における所得概念を再検討するためにも、この市場所得説を検討することには重要な意義があると考えられる。そこで本論文においては、この市場所得説の理論がどのように歴史的展開を遂げたかについて検討し、その上で市場所得説を評価し、日本法における所得概念論の本質に迫っていきたいと思う。

税法の基礎知識』(ぎょうせい、1999 年) 29 頁以下〔吉村典久〕、木村弘之亮著『租税法学』(税務経理協会、1999 年) 182 頁以下、210 頁以下において若干紹介されている。

⁵ H.G.Ruppe,Möglichkeit und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften,DStJG Bd. I ,Übertragung von Einkunfts-quellen im Steuerrecht, 2.Aufl. Köln ,1979,S.7;前掲(注 1) 木村「ドイツ所得税法における所得概念」125 頁以下、および木村弘之亮「西ドイツ所得税法における所得帰属論(上)(下)―所得源泉の譲渡―」、(上)ジュリスト 909 号、96 頁以下、(下)ジュリスト 914 号、174 頁以下では帰属の問題と関連させてルッペの議論をほぼ忠実なかたちで紹介している。

⁶ Klaus Tipke/Joachim Lang,Steuerrecht 16.Aufl.,Köln,1998,S.96.

⁷ Markus Weidmann,Einkommensbegriff und Realisation,Zürlich, 1995,S.68.

⁸ 本論文においては特に断りなき場合、Einkommen と Einkunft の訳語を共に「所得」として同義に取り扱う。

⁹ Klaus Tipke/Joachim Lang,Steuerrecht 13.Aufl Köln, 1991, S.201f.; ders a.O. (FN.6) ,S.236; dazu Rolf Wittmann,Das Markteinkommen-einfachgesetzlicher Struktur-begriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?,Augsburg,1992,S.6f.;前掲(注 4) 木村『租税法学』212 頁。Dazu Tipke/Lang.13.Aufl.,243ff.;ders a.a.O.(FN.6) S.283ff.,Joachim Lang,Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (Münsteraner Symposion Band II), Köln,1985,S.32f.;同木村『租税法学』254 頁以下においては、より詳細に検討されている。

なお、日本、ドイツ両国における学説を比較検討していく本論文においては、日独共に法人税が法人擬制説に基づき、個人所得税の事前徴収のように認識されていることから、まずその検討の中心を個人所得税において展開していくことにする。

第一章 市場所得説の生成

市場所得説は、一般に、所得を「市場における経済的活動により稼得された利得」と定義し、その論者はロッシャーWilhelm Roscher、ルッペ、キルヒホフ Paul Kirchoff、およびラング Joachim Lang であると紹介されている¹⁰。最も古い論者とされるロッシャーは、19世紀ドイツにおける所得概念論争時代の人物である。そこで、まずはその時代を市場所得説の生成期の中心と考え、シャンツ Georg von Schanz が純資産増加説を発表したとされる「所得概念と所得税法¹¹」をてがかりに、源泉説および純資産増加説との関連を考慮しつつ、市場所得説の生成期における理論を検討してみよう。

第一節 シャンツの純資産増加説

包括的所得概念とも言われる純資産増加説はドイツのシャンツが提唱し、アメリカのヘイグ Heig、サイモンズ Simons がこれに続いた。この説によれば、所得は、一定期間内における、純資産の増加および消費と定義される¹²。日本の所得税およびアメリカ連邦所得税は基本的にこの考えを採用しているといわれる¹³。まずこの所得概念を提唱したシャンツの理論を、その展開にそって検討してみよう。

シャンツは、「私経済的な分析および租税立法は可能な限り明確に限定された所得概念を必要としている。しかしながら残念なことにその点〔所得概念〕¹⁴については理論上の一致はない¹⁵」という問題を指摘し、まず収益 Ertrag の概念について論述している。それは「租税制度においても収益税が問題になる限りで、この〔収益〕概念が重要である¹⁶」と考えるからである。

そしてシャンツは収益と所得との概念上の相違について述べている。収益という概念は、

¹⁰ 前掲（注4）新井『現代税法の基礎知識』30頁〔吉村〕。

¹¹ Georg von. Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FA(1896), S.1-87; これについては篠原章訳「ゲオルグ・シャンツ 所得概念と所得税法(一)～(四)」成城大学経済研究第104号23頁以下～第107号121頁以下において完訳により紹介されている。また前掲（注1）清永「シャンツの純資産増加説(一)(二)」も、詳細に当該論文について研究している。

¹² 前掲（注4）新井『現代税法の基礎知識』29頁〔吉村〕、宮島洋著『租税論の展開と日本の税制』（1986年、日本評論社）4頁以下。

¹³ 金子宏著『租税法 第七版』（1999年、弘文堂）169頁以下。

¹⁴ 本論文中において（ ）、〔 〕で閉じられている語句は、それぞれ原著者および筆者による内容的な補足を示す。

¹⁵ a.O.(FN.11) Schanz, S.1.

¹⁶ a.a.O.(FN.11) Schanz, S.4.

ある客体、企業または特定の活動に対する直接的関連を強調しているのに対し、所得 **Einkommen** 概念は、すべての経済的発展における個人 **Person** に着目しているのである。シャントツは、この点に関して「我々はある個人が、一定期間においてどのような独立の経済能力を示すかを、知ろうとするのである¹⁷⁾」と述べている。

この区別を踏まえて、シャントツは所得概念の検討を始める。シャントツは、まずヘルマン **F.B.W.von.Hermann** の理論を取り上げている。ヘルマンによると、所得の定義は「一定の期間におけるある個人の減じられずに現存する基幹財 **Stammgut** に新たに付け加わり、それゆえ自由に消費し得る経済財、または交換財の総額」となる。この定義は、当時のドイツにおいて広く承認されていたようであり、それをシュモラー **G.Schmoller** が拡大したといわれる。

シュモラーによると、所得とは「各人がその資産について衰えることなく、自己およびその家族のため、精神的および肉体的欲求のため、享楽および目標、すなわち人格向上のために、ある経済期間内に消費しうる資力 **Mittel** の総額」となる。シャントツは、両者の理論における所得を、「収益のカテゴリーではなく、任意の経済的計算例〔所得分類〕の産物でなく、欲求充足との関係において人格 **Persönlichkeit** 概念から出てくるようなひとつの生きた全体 **ein lebendiges Ganze** である」と評価している。そしてシャントツは、この理論を自己の所得概念の基礎としている。さらにシャントツは、「すべての経済的な重さ、人格の全経済的能力の測定を見」たうで、所得概念の多様性と可変性のなかから「最小の類似した一つの金銭的表現」を見出そうとした。このような立場からシャントツの純資産増加説は台頭したと思われる。

ヘルマンおよびシュモラーの理論は、「資産を損なうことなく、自分のために消費する資力の総額」を所得の要素とする点で共通している。シャントツは、この点について「利用 **Nutzungen**、および価格増加 **Wertsteigerungen**、金銭評価される第三者の給付 **geldwerten Leistungen Dritter** を含む、すでに述べたような範囲での純収益 **Reinerträge** のみならず、贈与、持参金 **Mitgift**、ロット〔富籤、宝くじ〕の賞金 **Lotteriegewinn**、および相続など偶発的利得 **Anfälle** や第三者の供与 **Zuwendungen Dritter** も考慮に含めなければならないことは明白である」と主張している。なぜなら、そのような利得を得た者は、それを消費した結果、その利得獲得以前より資力を減じることはないからである。シャントツはこのように所得を定義し、債務利子および財産損失を必要経費に含めている。この結果シャントツは、所得 **Einkommen** を「所定の期間におけるある経済の純財産の増加 **Zugang von Reinvermögen** として示¹⁸⁾」し、純資産増加説を確立した。これによれば、すべての純資産の増加が所得とされ、所得が包括的に構成される。

しかしながらその概念はすべての者を満足させるものではなかった。シャントツは特に、相続、贈与、ロット賞金、および一回性の景気利益を所得に含めるか否かという点について争いが生じることを指摘し、反対説（源泉説）と対置させ、自己の見解を展開していく。これらの点は、純資産増加説と源泉説が、その所得概念の範囲に関して決定的に異なる点である。

¹⁷⁾ a.a.O.(FN.11) Schanz,S.5.

¹⁸⁾ a.a.O.(FN.11) Schanz,S.7.

第二節 シャンツの源泉説批判

シャンツは、このような相違点と関連させて源泉説に対する批判を展開している。以下では源泉説をその理論的特徴に基づく分類ごと¹⁹に紹介し、それぞれに対するシャンツの源泉説批判を検討していきたいと思う。

1 経済活動説²⁰

相続をはじめから排除して、所得を定義しようとする学者がいた。それがロッシャーおよびフォッケ N.Vocke を代表とする、いわゆる「経済活動説」を唱える者たちである。

ロッシャーの唱える経済活動説は、収入 *Einnahme* と所得 *Einkommen* を区別している。ロッシャーは、「収入という概念は、一定期間内に資産に対して新たに入る財をすべて把握する。…これに対して所得という概念は、経済的活動 *wirtschaftlichen Tätigkeit* から生じた収入のみを把握する²¹。ある年の粗所得 *roher Einkommen* は、経済がその年の経過において、新たに生産したあらゆる財から生じる。純所得 *reiner Einkommen* は生産費用の控除の後に残る、基幹財産を減少することなく消費され得る部分である」という区別をしている。ロッシャーによれば、「経済活動」は、「経済のもと外的財への需要を満たすために理解する人の計画どおりの活動」である。

ロッシャーと類似の立場に立つとされるフォッケの理論は以下のようなになる。その所得概念は、ロッシャーと若干異なり、「所得とは、消費された資産を補填し、その経済的諸活動と結びついた法的請求権を充足した後、単なる資産移転による財産の増加を控除した後、自己の消費のために残るもの²²」となる。さらにフォッケは、所得は収益のみからなり、収益でないものは所得ではなく、逆もまた然りであると付け加える。つまり「収益と所得の本質は、新たに生じたものである、ということである。したがって贈与、ロット賞金、および相続は収益ではなく、所得でもあり得ない〔傍点筆者〕」として、これらを所得から排除している。しかしながら、「景気利益、および投機からの利益、ならびに富籤公債 *Lotterianleihen* の利益は、所得と見なければならぬ」とする点で、フォッケの理論はロッシャーと異なる。

経済活動説によれば相続や贈与は所得から排除される。また自家消費や趣味からの利得は、経済活動によるものでないため、やはり所得に含まれないことになる。譲渡所得のような一回性の利得は、理論上は所得に含まれることになると思われるが、この点に関する言明はない。そして景気利益など偶発的な利得に関しては、上述したように経済活動説内

¹⁹ 本論文における源泉説の分類は、前掲（注1）中居「ドイツ所得税法における所得概念」における分類に従っている。なお金子教授は、前掲（注3）「租税法における所得概念の構成」などの研究において、経済活動説を生産力説とし、規則的の反復説を反覆説とするというかたちで、別の名称を用いて分類している。

²⁰ a.a.O. (FN.11) Schanz, S.8ff.; 前掲（注11）篠原訳（一）30頁以下、前掲（注1）清永「シャンツの純資産増加説（一）」10頁以下； dazu, a.O. (FN.7) Weidmann, S.64f.

²¹ a.a.O. (FN.11) Schanz, S.8; 前掲（注11）篠原訳（一）30頁。

²² a.a.O. (FN.11) Schanz, S.10; 前掲（注11）篠原訳（一）32頁。

でも結論がわかれていると思われる。

この経済活動説に対するシャンツの批判は、経済活動から生じるものだけを所得とすることへの疑問をその出発点としている。シャンツは、ロツシャーに対する批判の前提として、持参金、相続、および受領者の観点からは予想されない贈与からの収入が、ほとんど経済活動に基づかないことを認めている。しかし遺贈 *Legate* や贈与に関しては、受贈者の経済活動に基づくものである可能性、および計画的なものである可能性もあることを指摘している。詐欺による結婚および相続に関しては、計画的であり、金銭目当てであるものが存在することも指摘している。シャンツは、このようないくつかの例示を用いて、「経済活動」に合致しない収入類型の存在を指摘した。

またフォッケに対する批判は次のようなものである。収益と所得の本質が常に新たに発生したもののみであること、および労働によってのみ所得が発生するということが、フォッケの主張である。それにもかかわらず、フォッケは労働を前提としない景気利益も所得に含めている。シャンツは、この点に関してフォッケの理論が一貫していないことを批判する。

以上から、経済活動説は、本質的に所得を経済活動に限定していることを根本的な弱点として、シャンツに批判され、退けられたと思われる。

2 規則的反復説²³

次にシャンツが取り上げたのは、当時の学者の多くが依拠していたいわゆる「規則的反復説」である。この学説は、所得概念に関する問題の解決を規則性 *Regelmässigkeit* という契機と結び付けている。その代表的論者は、コーン *G.Cohn*、グート *F.Guth*、およびヴァーグナー *Ad. Wagner* とであるといわれる。

コーンによれば、所得の定義は、「規則的に反復して *in regelmässiger Wiederkehr* 家計に自由に処分され得る財の総額」である。彼は、相続および運による利益（ロツ賞金など）などは反復性を有していないため、所得と異なるとしている。コーンは、経済活動説の主張する経済活動の有償性とは異なり、収入が規則的に流入するか否かを検討している。そして彼は、「この特質に決定的価値を認める限りで、与えられた源泉 *Quelle* の絶えることのない水という観念が無意識的に生じる」と主張している。

またグートは、「所得は源泉からの、すなわち確かな規則性を持って反復する財産の増加すべてである」としている。彼は、「所得を獲得した者はその資金を減少することなく、所得を享受、消費あるいは何らかの方法で処分する」ということから、相続やロツ賞金などは所得ではないとしながらも、特定の権限 *gewisse Titel* に基づく場合は所得であるとしている。シャンツは、このグートの言葉から、その理論の「重点が源泉に置かれていることは明白」と評価している。この「源泉」という言葉に源泉説の起源があると思われる。

ヴァーグナーの理論は上述した二者とは若干異なっている。彼は源泉よりも規則性を強調している。彼によると所得は次のように定義される。「(1)特定期間において規則的に、すなわち確固たる収益源泉 *Erwerbsquelle* の純収益としての規則的な反復能力により財産

²³ a.a.O. (FN.11) Schanz,S.11ff.; 前掲（注11）篠原訳（一）34頁以下、前掲（注1）清永「シャンツの純資産増加説（一）」12頁以下。

としてさらに増加する経済財の総額²⁴。(2)個人の利用財産に生じる損耗および流通での減価を控除した後に定期的に持続して認められる受領 *Genüsse* (利用) または自己の受領可能性」という二つのものが所得を構成する。さらにヴァーグナーは、「規則性という契機は、少なくとも継続的、または平均的な関係について決定的である所得に関する国民経済上の考慮に対して、重点を置かれるべきである」と主張する。彼は、所得を狭く限定することをより適切と考えており、反復および規則性という契機が所得概念にとって本質的なものであるとみなしている。

規則的反復説によれば相続や贈与は所得から排除される。また、自家消費や趣味からの利得も、反復するものでないため、やはり所得には含まれないことになる。譲渡所得のような一回性の利得も、同様に反復しないため所得ではない。そしてロット賞金など偶発的な利得も、反復性の要件を満たさないため、所得から除外される。さらに芸術家など、必ずしも規則的な収入を得るわけではない職業の者が得る収入も、理論上所得に含まれないことになる。規則的反復説は、経済活動説よりも、所得を著しく限定的に構成している。

シャンツはこの規則的反復説を次のように批判している。規則的反復性という推定は、最も表面的な考察方法に基づくものとして示される。しかし、景気によって変化する事業利益、給与、利子、および地代などは、その種類によっても、その総額によっても、発生する利得が毎年同一であるということはない。したがって、事業利益や給与などの確固たる収益源泉から純収益が発生する場合でも、所得総額が規則的に反復するということは認められない。シャンツは、この点について、「所得学説においては所得の変動 *Wechsel*、および移動 *Bewegung*、さらに〔所得の〕増減を引き起こす要因が常に問題である。それにもかかわらず所得は規則的な反復において家計に自由に処分され得る財の総額であるのか」という問題を投げかけている。さらにシャンツは、「自己保存のためにすべての人が毎年収入を得ようとし、自己の所得の反復性を保証しようとする、このような傾向により国民経済全体が支配されていることは正しい。すべての人々は、可能な限り多くの財産を所有したいのだから、財産概念については財産の大きさが本質的である。同様に、人々がその所得の規則的な反復を目指して努め、これを保証しようとするという理由で、〔規則性が〕所得概念に対して決定的かつ本質的な契機であると言うことは許されない」と主張している。そしてシャンツは「このような方法により収入のなかから何らかのグループを排除すべきではない」として、規則的反復説による所得概念の限定性を批判する。

以上のように、所得の総額が反復するか、または反復可能かということが所得概念においては重要でないこと、およびその所得概念の限定性を批判され、規則的反復説もまた、退けられた。

3 継続的源泉説²⁵

ノイマン F.J. Neumann は、「源泉」および「規則性」によって満足な結果が得られなか

²⁴ (1)の具体例としては、個々の経済活動である労働や事業、所有権および請求権、ならびに規則的で無償の収入である喜捨 *Almosen* および贈与から生じる収益が挙げられる。

²⁵ a.a.O.(FN.11) Schanz,S.18ff.; 前掲(注11)篠原訳(一)40頁以下、前掲(注1)清永「シャンツの純資産増加説(一)」13頁以下。

ったために、その二つの契機を若干異なる方法で用いようとした。その結果ノイマンは、「収入自体が継続的に、反復して、または規則的に反復して生じることが問題なのではなく、収入が、継続的収入源泉 *dauernde Bezugsquelle* の通例の結果であるということが問題なのである」と主張している。そして所得は「特定の期間において、①継続的な収入源泉から生じる規則的結果として、②ある者が自己の利益において自由に処分し得る部分となる財、金銭評価される（狭義の）給付、および他者の物の利用〔価値〕の総体として、または③同時に生じる当事者の財産の価格増加を含む、このような〔財〕総体の価格として」定義される。

この定義によれば相続および贈与は所得から排除される。また自家消費および趣味からの利得は、継続的な収入をもたらすものであれば所得となり得よう。さらに譲渡所得のような一回性の利得は、所得に含まれないこととなる。そしてロット賞金など偶発的な利得に関しても、継続的な収入源泉を観念し得ず、所得には含まれない。

またノイマンは、自己の見解の長所を二つ挙げている。第一点目は、「投機家、商人、建築家、および芸術家に流入するような変動的利益が所得となる」ということである。なぜなら「これらの収入は結果として、そしてある意味では規則的結果として継続的収入源泉と結びつく」からである。第二の点は、「この所得概念は所得分類の基礎を与えることに成功し、それと同時に源泉に規則的に由来する所得税に対して優れた役割を果たすことができる」ということである。ノイマンは、当時の所得税法上も所得概念が不明確であったため、自己の所得概念論が所得税法上の所得を明確にし、同時に所得源泉を考慮して構成されている所得類型も明確にできることを、自己の理論の利点と考えていたと思われる。

しかしながら、ノイマン自身も次のような問題点を挙げている。「この概念には多くの不明確さが残っている。特に『継続的収入源泉』および『規則的結果』という言葉には不明確さがあることは否定できない」。シャンツも同様にこの点を批判している。

シャンツの批判は、さらに、ノイマンが挙げた彼の所得概念の長所にまで及ぶ。すなわち「その所得概念が所得分類の基礎となりうる」という点である。シャンツも、当時の所得税法が課税対象を不明確にしている、という問題があることは認識していた。しかし、その不明確な法を根拠として、ノイマンが自己の所得概念を構築し、そして自己の理論を正当化していることを批判している。

結局のところ、継続的源泉説は規則的反復説ほど所得を限定することはなかったが、所得以外の概念の不明確さによって、正当化されることはなかったのである。

以上のようにシャンツは各説を批判し、結果、源泉説をすべて退けた。そしてドイツにおける所得概念論争はこれで一応の終結をみたといわれている。

第三節 ノイマルクの国庫的所得概念

市場所得説は、上述した所得源泉説のひとつとして紹介される経済活動説を起源としている。上述したように、経済活動説の理論はシャンツによって批判されたが、その流れは失われたわけではない。その後公表されたノイマルク *Fritz Neumark* の理論²⁶は、一般

²⁶ Fritz Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung*, Bern 1947, S.37.

には源泉説的な傾向を示しているといわれるが、市場所得説という評価を付されることもある²⁷。それは、彼の理論が現在の市場所得説の代表的論者であるルッペおよびキルヒホフに大きな影響を与えているからである。ノイマルクは、所得の一般的定義を法律上に定めることを提唱し、自身の所得概念を国庫的所得概念 *fiskalischer Einkommensbegriff*²⁸ と称した。

ノイマルクは、それまでの所得概念論を経済理論上の所得概念 *wirtschaftstheoretischer Einkommensbegriff* とし、それぞれを自己の理論と比較および検討している。源泉説に対しては、その「源泉」および「循環性 *Periodizität*」という基準を批判し、純資産増加説に対しては、その包括性ゆえの不明確性を指摘している。また、法律上この両説が結び付けられ、その結果、法は、所得源泉を考慮しながら、包括的に所得を構成していると主張している。

ノイマルクは、所得を収益と区別し、所得を「簿記上の存在 *buchhalterliche Existenz*」、あるいは「確かな計算上の処理の結果 *the result of certain arithmetical operations*」と定義している。また、所得を資産とも区別し、一定期間内に個人に流入する経済的処分権限の増加の表れが所得であると述べている。その結果、ノイマルクの理論によれば、「所得税の構成要素となる所得は、第一に取得者の国民総生産形成への関与の結果であり、第二に当該経済主体の経済的処分権限を実際に（実質的に）増加させるような利得のみを把握すべきである²⁹」ということなる。これがノイマルクのいう国庫的所得概念である。

この場合の「国民総生産 *Sozialprodukt*」という概念は、経済社会における年間生産、または市場への参加過程における価格メカニズムによって生じるあらゆる国内総生産である³⁰といわれている。その上でノイマルクは、問題とされている経済的利益が所得に入るかを個別的に検討している。

この検討対象となったのは、まず帰属収入 *imputed income* の問題³¹である。その帰属収入の問題には、いわゆる自家消費 *Selbstverbrauch* と継続的（消費）財の利用給付 *Nutzleistungen dauerhafter (Gebrachs-)Güter* が含まれている。さらにノイマルクは、自家消費を物的な自家消費と役務の自家消費とに分類している。彼は原則としてこれらの自家消費を所得とは考えていない。これらを所得と考える理論は擬制的であり、所得を満足の流入という観点で捉えている、とノイマルクは批判している。ノイマルクは、自家消費に対しては、例外的に「物質的な財が問題となる場合に制限される限りでのみ、所得の構成要素として評価されるべきである」と主張する。また、役務の自家消費は原則排除す

²⁷ Harald Wissel, *Einkünfteerzielungsabsicht und Einkommensbegriff*, Hamburg, 1997, S.123;a.a.O.(FN.7) Weidmann, S.63f.

²⁸ a.O. (FN.26) Neumark, S.34ff.

²⁹ a.a.O. (FN.26) Neumark, S.41.

³⁰ 現在の国民総生産（GNP）は、「一国の居住者が一定期間生産活動を行なうことによって新たに生み出される価値の合計」と定義されている（金森久雄編『経済用語辞典 第三版』（1994年、東洋経済新報社）より）。したがって、ノイマルクの主張する国民総生産概念は、現在のそれと比べて、さほど意味内容が異ならないと思われる。

³¹ a.a.O.(FN.26) Neumark, S.42f.

るものの、物的な自家消費は、その市場価値が把握される場合に限り、所得に算入すると主張している。

そしてノイマルクは、継続的消費財の利用に対する課税（帰属収入への課税）が、極めて政策的な観点から行なわれていることを指摘している。例えば、個人が自己の所有する居宅に住んでいる場合には、帰属家賃といわれるものが生じ、それに対する課税が問題となる。賃貸住居に住むことが慣行的になっている場合には、帰属家賃は比較的捕捉可能であり課税されやすいが、国民の多くが抵抗することが考えられよう。帰属家賃に対して課税するならば、その一方で、自家用車および家具などの利用価値に対しても課税をしなければ、課税において不平等を生じることになる。自家用車および家具などは、利用価値が捕捉困難であるとともに、自己で所有することのほうが慣行的であろう。またそのような財に対しても課税することには、より一層国民の多くが抵抗すると思われる。そのため、このような財に対する課税はまず行なわれないであろう。したがって、政策的な観点によれば、住居の利用価値は課税対象となり、その他の動産などは課税対象とならないであろう。このように継続的消費財の利用に対する課税が行われるならば、為政者がその課税対象を恣意的に区別することが想定される。その結果、納税者の予測可能性は低くなり、かつ課税において不平等を生じることになる。ノイマルクはこの点を問題にしている。以上のことから考えるに、ノイマルクは、帰属収入への課税に反対していたと思われる。

次にノイマルクは、増加利益所得 *Zuwachsgewinneinkommen*(capital gain)に関して、譲渡益 *Veräußerungsgewinn* と評価益を区別して検討している³²。この評価益については、特に偶発的な投機利益および価格増加（未実現のキャピタル・ゲイン）が問題となる。なぜなら、このような所得は能動的な結果ではないからである。このような資本利益は、財産増加ではあるが、純粋な所得経済については評価されない。したがって、所得の構成要素としては効力を持たない。しかしノイマルクは、これらの財産増加を非課税にするのではなく、特別税を設けて課税すべきであると主張する。

ノイマルクは、その他にも以下のような理論を主張している³³。例えばロット賞金は、数学上予測可能である機会の利用と考えられているため、その特殊性を考慮して、所得税ではなく別の特別（利得）税に服することにより、国庫的所得概念に組入れられると主張している。相続や贈与も同様に考えられている。要するにノイマルクは、事業活動によって生じる譲渡益および価格増加のみを課税対象所得の要素として把握している。この点は経済活動説に近いと思われる。

さらにノイマルクは、実現原則および純額主義の採用を唱えている。また最低生活費の問題にも触れ、それが労働力の生産費用と考えられることを主張している。したがって、国民総生産としての個人の純所得総額は、生活扶養のための費用を超過した限りでのみ、所得税に服すると主張されている。

ノイマルクの理論は、所得と収益を区別し、法律上の所得概念を形成することを主張している点に特徴がある。また、ロット賞金を所得から除外し、譲渡益課税の問題については、事業性のあるもののみを所得に取り入れている。事業性のある譲渡益は、簿記により

³² a.a.O.(FN.26) Neumark, S.44f.

³³ a.a.O.(FN.26) Neumark, S.44f.

把握できるからと思われる。また、それらの譲渡益が未実現の場合は、譲渡益を所得に組入れることを原則否定している。しかし、納税義務者が商人である場合は、当該譲渡益は簿記に基づき客観的に把握され得るため、その増加分は所得に組入れられ、減価分は控除されると主張している。ノイマルクの理論は、ロット賞金および未実現の譲渡益を排除している点で、純資産増加説とは異なる。しかし、商人の簿記に基づき未実現の譲渡益への課税を認めようとする点は、源泉説とも異なっている。さらにノイマルクは、源泉説および純資産増加説とは異なり、最低生活費などについても労働力の必要経費と考えている。しかしその理論は、源泉説の拡大、または純資産増加説の限定とも評価され、部分的に経済活動説に近い要素を含んでいると思われる。

第四節 小括

純資産増加説はドイツ所得概念論争後アメリカで通説と解されるようになった。その法律上の根拠は、合衆国憲法修正 16 条 Amendment XIV [1913] の「いかなる源泉 source に基づく所得に対しても、…所得税を賦課徴収する権限を有する」という文言にあるといわれている³⁴。純資産増加説は、日本においても通説とされており、所得税法上の根拠として、退職所得（所得税法 30 条）および譲渡所得（同法 33 条）といった一回性の所得、ならびに雑所得（同法 35 条）という包括的な規定が挙げられている。法人税法上は 22 条 2 項が包括的な内容を規定しており、純資産増加説の根拠とされている³⁵。

その他の根拠³⁶としては、第一に、公平負担の観点から挙げられる。公平な租税負担の原則は同一の担税力に対する同一の課税を要求している。それゆえ、制限的所得概念である源泉説における所得は、担税力を持つ一定の利得を課税から排除することになり不平等である、と主張される。

また所得概念を限定することは累進税率の主旨と合致しないとも言われる。すなわち、ある利得が、担税力を有するにもかかわらず所得から排除され、累進税率の適用を除外されることは、垂直的公平に反する。また累進税率の持つ所得再分配機能を弱めることにもなる。

そしてフィスカル・ポリシーの観点³⁷からも根拠が挙げられる。国庫政策上の目的は、資源を最大限に活用し、経済発展を長期的に維持することにある。そのためには、経済変

³⁴ アメリカ所得税法の沿革に関しては、前掲（注 1）石島「税法の所得概念における実現概念（一）」1 頁以下や辻山『所得概念と会計測定』156 頁以下、植松「所得税法における『課税所得』をめぐって」133 頁以下などを参照。

³⁵ 裁判例においても純資産増加説は支持されている。例えば、名古屋高裁昭和 41 年 1 月 27 日判決、大阪高裁昭和 39 年 9 月 13 日判決などを参照。所得概念に関する裁判例の研究に関しては、前掲（注 1）忠『課税所得の概念論・計算論』、渡辺『税法上の所得をめぐる諸問題』、および広瀬正著『判例からみた税法上の諸問題〔新訂版〕』（新日本法規出版、1975 年）43 頁以下なども参照。また経済的な理由を記したものとして、品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会、1982 年）29 頁なども参照。

³⁶ 前掲（注 3）金子「租税法における所得概念の構成」27 頁以下。

³⁷ 前掲（注 3）金子「租税法における所得概念の構成」33 頁以下。

動は最小限であることが望ましい。経済政策において租税政策は極めて重要な意義をもっており、課税所得の包括性はそのなかで重要な役割を果たす。所得が包括的であれば、租税政策の実行性が高まる。したがって、国庫政策の手段として所得税の実行性を高めるためには、所得は包括的であることが望ましいと主張される。

以上のような理由から純資産増加説は支持されている。しかしながら、その最も中心にある「公平性」に対しては、疑問が呈示されていること³⁸も確かである。またその包括性ゆえに、不明確性の問題が生じるのみならず、そのためにさまざまな特別措置が創設されたことにより、いわゆる課税ベースの侵食 tax base erosion という問題も生じている。さらに、未実現の利得や帰属収入に関しては、実行可能性の問題も挙げられる。

包括的かつ公正な所得概念といわれる純資産増加説は、その包括性ゆえに上述したようなさまざまな問題を生じている。この点が今日における市場所得説台頭の原因のひとつも考えられる。

ただし、この段階における市場所得説にも問題はあある。生成期における市場所得説をまとめてみると、所得とは「経済活動に基づき、国民総生産の形成への参加を通じて新たに獲得される経済的処分権限の総額」ということになるであろう。このような所得概念を形成してきた市場所得説は、所得を収益と同視し、それを国民所得の一部と観念する考え方であると批判される³⁹。この点は特に、フォッケの「全体としての所得は収益のみからなる。収益でないものは所得ではなく、所得でないものは収益でない。…収益および所得の本質は、常に、新たに形成されることである」という言葉に顕著に表れている。

またノイマルクは、「国民総生産形成への参加」という言葉を直接的に使っている。これに対し、金子教授は、「『国民所得は、経済活動に参加する全ての人々の共同の活動からなるから、それは、まずそれらの人々の間に分配される。生産に何らかの共同をした者だけが、国民所得の分け前にあずかり真の第一次的個人所得を持つといえる。他の者は彼の所得を共に享受する資格を持つにすぎず、あるいは彼の任意によってそれを認められるにすぎない。彼らは伝来的所得を持つ。しかし、それは、言葉の厳格な意味において所得ではなく、単に、第一次的所得の取得者の所得の一部の享受にすぎない』という点から個人所得が国民所得の部分ないし分け前であることを明らかにしているものとしている。すなわち、なぜ所得が収益と同視されるべきか、なぜ国民所得と個人所得とを同一平面で論じなければならないのかが不明確なままである」として批判している⁴⁰。

しかしながら他方で、ライヒ財政裁判所は、趣味から生じる利得に関する 1929 年 3 月 14 日判決⁴¹において、「…ライヒに収入を得させるといふ所得税法の唯一の目的から生じた所得分類は、所得税法において列挙され、特定の活動、すなわち経済生活への参加を前提としている。この活動の本質的なメルクマールは、収入獲得に向けられた努力のみでは

³⁸ 中里実「所得概念と時間－課税のタイミングの観点から－」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）129頁以下（特に147頁以下）。

³⁹ 前掲（注3）金子「租税法における所得概念の構成」17頁以下。

⁴⁰ 前掲（注3）金子「租税法における所得概念の構成」17頁以下。

⁴¹ RStBl.1929,329: dazu Joachim Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln, 1988, S.47; ders., a.a.O.(FN.9), S.31.

なく、利益あるいは収入余剰 *Einnahmeüberschuß* という意味における所得獲得に向けられた努力でなければならない」という認識を得た。そして、「このメルクマールがない場合は、それ〔経済活動への参加〕以外の方法による活動が所得税法の所得分類に包含される場合でも、所得税法の意味における〔当該〕活動に基づく所得分類によっても、〔所得は〕示されえないのである」と述べ、趣味からの利得を所得から排除した。この判決において、ライヒ財政裁判所は、上述したロツシャーの限定を引用し、「経済活動」からの所得のみが所得であると判示した。ロツシャーの経済活動説は、この判決において支持されたといえる。このことから、市場所得説は理論としての正当性を完全に否定されるものではないように思える。その後、市場所得説がどのように展開され、現在に至っているのかについては、次章で検討していこう。

第二章 市場所得説の展開

上述したように、ドイツ所得概念論争期は、源泉説と純資産増加説の2学説が中心的役割を果たしていたが、そこで主張された経済活動説には市場所得説の発端が示されていた。経済活動説を基礎に確立されてきた市場所得説は、今日のドイツにおいて注目を集めている。そこで本章では、ノイマルク以降展開されてきた市場所得説の理論に焦点を当てたいと思う。

今日の市場所得説の代表的論者には、ルッペ、ラングおよびキルヒホフが挙げられている。これらの論者は所得を市場で獲得される利得に限定している。したがって、彼らの主張する所得の範囲も一致している。例えば、市場で獲得されない、相続、贈与、ロット賞金、帰属収入、自家消費、および趣味から生じた利得は、所得には含まれない。また公的な給付金も、市場における獲得ではないため、所得から除外されている。さらに、未実現のキャピタル・ゲインは、獲得されていないため所得に含まれない。しかしながら、これらの利得を所得から排除する理由は、それぞれの論者によって異なっている。そこで本章では、その後の市場所得説に焦点を当て、各論者の理論の特徴、とりわけ、一定の利得を所得から排除する根拠を中心に、市場所得説の展開を検討していこう。

第一節 ルッペの所得帰属論

市場所得説が、ドイツにおいて注目を集めることになった背景には、ルッペの理論が存在するといえよう⁴²。ルッペは所得概念を論じるのではなく、本来は、所得の人的帰属論に関する研究を行っていた。そして、その帰属論の前提とされたのが市場所得説である。ティプケによれば、ルッペの理論は、「市場で稼得された所得のみに所得税が課せられている、という指標をてがかりに、各種所得の帰属にドグマを立てた⁴³」のである。ルッペは、当時の所得税法における七つの所得類型について検討した。その結果、「市場における給付

⁴² 前掲（注5）木村「西ドイツ所得税法における所得帰属論（上）」97頁、前掲（注1）木村「ドイツ所得税法における所得概念」157頁。

⁴³ 前掲（注4）木村『租税法学』212頁；a.a.O.(FN.5) *Ruppe*, S.7, 17ff.; 前掲（注1）木村「ドイツ所得税法における所得概念」151頁；a.a.O.(FN.6) *Tipke/Lang*, S.236。

の売上 Umsatz von Leistungen am Markt」が「共通の最小分母 der kleinste gemeinsame Nenner」であり、これが市場における収益に対して課税する根拠であると主張している⁴⁴。そしてこの主張から、ルッペは、所得源泉 Einkunftequelle という概念を確立したのである。所得源泉とは、「市場取引への参加〔および〕給付の売上」、すなわち「市場における給付（経済財または役務提供）の有償利用 entgeltliche Verwertung von Leistungen am Markt」である。彼は、所得源泉の人的帰属について検討し、それに関連して所得の人的帰属の問題についても検討した⁴⁵。ルッペによれば、市場所得説は、市場への参加を前提としているため、その「市場への参加」を決定する判定基準としてその行為者が挙げられ、その行為者こそが所得源泉の所有者であり、所得の帰属主体となるのである。

ルッペは、所得概念について直接に言及していないが、所得類型に共通する分母を「所得源泉」として確立した。その所得源泉が「市場での給付の有償利用」である。

市場での給付の有償利用から生じる利得は、「市場における給付の売上」であり、これこそがルッペにとって「所得」となる。したがって、ルッペは、「所得」とは、「所得源泉である市場における給付の有償利用から生じる利得」であると主張する。彼によって、市場所得説が所得を市場での経済活動に限定する根拠が示されたと評価できよう。

またルッペは、1978年当時の所得税法における所得分類を考慮した上で、所得の範囲に関する理由付けを行っている。当時の所得概念には、相続、贈与、および公的扶助など所得税法上非課税または免税とされるものが含まれていた。しかしながらルッペは、本来それらが所得税法上所得分類に含まれていないことを根拠に、それらの利得を所得から除外するよう主張している。ルッペによれば、市場で獲得されないから所得ではないのではなく、所得税法に含まれていないものは、所得から除外されるべきなのである。ルッペが所得から除外されるべきであると主張する利得は、市場で獲得されない利得である。

第二節 ラングの理論

市場所得説が台頭した背景には、趣味からの収益 Liebhabereieinküfte が所得に含まれるかどうかということに関する議論も存在している⁴⁶。ラングは、その点を特に意識した理論を展開している。

ラングは、純資産増加説が、すべての純収益 alle Reinerträge を所得とみなしているにもかかわらず、実際には、課税できないものを含んでいることを批判した。ラングが市場所得説を公に唱え始めた当時、ドイツにおいてはいわゆる帰属家賃への課税が行なわれていた（旧ドイツ所得税法 21 条 2 項、§21 Abs.2.a.F.EStG）。しかしラングは、その他の帰属収入には課税されていなかったことを、不平等であるとして批判した⁴⁷。

⁴⁴ a.a.O.(FN.5) Ruppe, S.16.

⁴⁵ 前掲（注 5）木村「西ドイツ所得税法における所得帰属論(上)(下)」参照。

⁴⁶ Joachim Lang, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, StuW1981, S.223ff.

Vgl.Hermann-Wilfried Bayer (unter mit von Thomas Birtel), Die Liebhaberei im Steuerrecht, Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, in: Tübinger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Bd.52., 1981, Tübingen.

⁴⁷ a.O.(FN.46) Lang,S.227.

またラングは、純資産増加説が、このように課税技術の面で所得税の対象と調和しないために実務上失敗していると主張する。さらにラングは、純資産増加説が包括的であるため、実質的担税力(法学的価値判断)により、財産の増減原因を個別に考慮していない点を批判している。すなわち、課税対象所得には、社会保障などに対する課税を排除する課税対象所得の質的適格性(適格化 *Qualifikation*)、および最低生活費を所得から排除する所得の量的適格性(定量化 *Quantifikation*)が、観念的に必要であると主張する⁴⁸。そして、所得税法の全体原理を本質的に変更するためには、課税対象を獲得所得のみに制限しなければならないと主張している。ラングによれば、市場所得説は、適格化および定量化によって純資産増加説を適切な範囲に限定し、そして所得税の課税対象を獲得された所得のみに限定している⁴⁹。そのため市場所得説は実効性が高いと評価されるのである。

このように理解した上で、ラングは、市場所得説が、自由市場経済の要素として、所得税の課税対象に対して根本的意義をもつと評価している⁵⁰。ラングの展開したこのような市場所得説は、ティプケにより「拡充された市場所得説 *erweiterte Markteinkommentheorie*」と評価されている⁵¹。

しかしながらラングは、ルッペの理論を部分的に否定する⁵²。ルッペによれば、所得源泉を利用して獲得された所得のみが所得税に服することになる。そしてルッペは、その所得源泉を労働という人的源泉と資産という物的源泉とに区分している。そして、所得源泉という概念を、市場形態あるいは市場参加形態によって、所得を分類するための基本メルクマールとして用いている。これに対しラングは、市場参加自体が、所得税に服するすべての所得を確定する法体系上の基本メルクマールであると主張する。ラングによれば、市場への参加という概念は、一般的な法体系上の領域を示すものであり、所得分類を区分するためのものではない。すなわち、この概念は、ルッペが主張するように、所得源泉の内容を区分するものでもなければ、所得を分類するものでもないのである。したがって、ラングによれば、市場への参加という概念は、すべての市場形態および市場への参加形態を統一し、そこで実現されるすべての利得を公平に所得と観念するものである。所得源泉は、財産ではなく、財産の利用行為を意味するものであり、所得とはそれに基づき獲得される利得である。そのためラングは、課税対象所得の基本的メルクマールとして、むしろ「経済的取引への参加」行為を通じた所得の「獲得 *Erzielen*(§2 Abs.1 Satz1 EStG)」を強調する⁵³。すなわち、この「獲得」が所得の客観的要件 *objektive Tatbestand* であることを主張している。

またラングは、市場所得説が自由市場経済の要素として所得に対して根本的意義をもつことを認め、所得概念の決定には、「営利目的 *Gewinnerzielungsabsicht* という主観的要

⁴⁸ Dazu a.a.O.(FN.46) Lang,S.229f.

⁴⁹ a.a.O.(FN.41) Lang,S.169.

⁵⁰ a.a.O.(FN.9) Tipke/Lang, S.201.

⁵¹ K.Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, Köln, 1993, S.567.

⁵² a.a.O(FN.41) Lang, S.229ff.

⁵³ a.a.O(FN.41) Lang, S.237ff.; ders, a.a.O.(FN.46), S.230f. u.

件 subjektive Tatbestand」が必要であると主張している⁵⁴。この点に関してラングは、ロット賞金を例に挙げ、シャンツもこの点を認めていることを、以下のように指摘している。純資産増加説によれば、ロット賞金も所得に含まれるのはいうまでもない。しかしシャンツは、この所得が偶発的な財産増加であるため、それに対する必要経費を認めていない。ラングは、シャンツが、この点について「営利目的をもった収益行為」という基準に依拠していることを指摘している。したがって、営利目的という主観的要件は、純資産増加説においても、課税対象所得と課税対象ではない私的な領域における所得とを区別するためのメルクマールとして、必要であると考えられる。

このようにラングは、所得には客観面と主観面の二つの要件が必要であると主張する。その結果ラングは、自家消費および帰属収入を、市場外での獲得であることを理由に、所得から排除する。相続および贈与は、それぞれ相続税および贈与税に服し、当該財産が市場で利用された時点で課税されることになる。また、趣味からの収入、スポーツおよび賭事（ルーレット、バカラ、ロット等）、ならびに公益的かつ無給の活動⁵⁵は、営利目的をもたないため、非課税であると主張する⁵⁶。さらに公的扶助は、市場で獲得されるものでもなく、営利目的ももっていないため、非課税であると主張されている。そしてラングは、調整制度などの手段によって、国家から供与された金員等に課税しないよう要請している。さらに、社会扶助への課税が、さまざまな人的控除の存在を前提としているにすぎないことを批判し、納税義務者の獲得所得が社会扶助の最低生活費を越える場合にのみ課税されるよう主張している。すなわちラングは、課税最低限の引上げおよびその社会法との整合を主張しているのである⁵⁷。なお、このような社会扶助と課税最低限の統一は、連邦憲法裁判所によって認められ、1992年9月25日には、所得税法上の課税最低限について違憲決定が下されている⁵⁸。

ラングの理論は、所得の構成要素として市場での「獲得」という客観的要件、および「営利目的」という主観的要件という二重の要件を確立した。この点が彼の理論の特徴である。

第三節 キルヒホフの法曹大会での意見書⁵⁹

キルヒホフは、1988年にマインツで行なわれたドイツ法曹大会の租税法部門において、意見書 Gutachten を発表している。そのなかで彼は、憲法（特に基本法14条2項）と関

⁵⁴ a.a.O.(FN.41) Lang., S.248ff.; ders., a.a.O.(FN.9), S31ff, u. 201.; a.a.O.(FN.46) Lang, S.227.

⁵⁵ このような活動の例として、税理士会や学会など職業と関連する組織内での無給の活動（名誉職）が挙げられている。Dazu. a.a.O.(FN.41) Lang, S.272.

⁵⁶ a.a.O.(FN.41) Lang,S.267 ff.; ders.,a.O.(FN.46), S.223ff.

⁵⁷ a.a.O.(FN.41) Lang, S.87ff.; ders.,a.a.O.(FN.9), S.41ff.

⁵⁸ 三木義一「課税最低限と社会給付の統一」税48巻3号4頁以下参照。

⁵⁹ Paul Kirchhof, Empfiehlt es sich das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. deutschen Juristentag, Mainz 1988, München.

連付けて市場所得説を説いたのである。キルヒホフは、所得税の課税根拠を述べる際⁶⁰に、これを基本法 14 条と関連させている。彼は、基本法 14 条 2 項に基づき、「所得は所有権の社会的結合 *Sozialbindung* の枠内でのみ課税され得る」と主張している。キルヒホフは、「所有権の行使は同時に公共の福祉に役立つべきである」という基本法 14 条 2 項 2 文の文言から、所得の特別な社会的義務性 *Sozialpflichtigkeit* を観念している。これが、キルヒホフの主張する所有権の社会的結合である⁶¹。

財産権は基本法 14 条 1 項によって保障される。その財産権または所有権に対する課税の根拠について、キルヒホフは以下のような理論を展開する。「財産の自由の本質的内容は所有権利用の権利である。このような利用権は、国家の持分である租税上の介入によって制限される。しかしそのような制限が認められる場合にのみ、利用権の自由な行使が保障されるのである。…したがって、(キルヒホフが市場における観念的存在と考えている) 収益基盤 *Erwerbsgrundlage*⁶² (所得源泉) を私的に利用することによって、私的収益が発生する。それと同時に、その収益のなかには、課税対象収益が観念される。所得税は、(この課税対象収益である) 所得に基づき、国家の持分を把握しなければならない」。すなわちキルヒホフによれば、収益基盤を利用して獲得する経済的利得のなかにある国家の持分が租税という形で実現されるのである。連邦憲法裁判所の裁判官であるキルヒホフは、この理論を判決にも反映させている⁶³。このような所得の社会的結合に関する理論の背景には「個人所得は国民所得の一部としてのみ存在し得る。所得税法は、国民財産の現存する現在高を把握するのではなく、『新たに生産された富のみ』を把握する。経済活動によるさらなる獲得物は、所得取得者を〔継続的に〕国民総生産形成に参加させる。国民総生産は、経済共同体における年間の生産部分であり、…〔国家が〕市場に介入し、〔国民総生産の〕配分過程における価格形成規制を行う部分である⁶⁴〔傍点筆者〕」という理論がある。この点にロッシャーおよびノイマルクの理論的な影響が見られる。

所得税は、このように社会的に結合した所得を、さまざまな収益基盤の把握により、国民に再分配する。個人所得の獲得は、生産や収益のために国家が提供する法的根拠に依拠し、国家の経済政策を利用し、そして需要者による給付の受領に依存する。個人所得は、法律上用意された行為手段に本質的に依存する。個人所得の社会的結合はこのような前提

⁶⁰ a.O.(FN.59) Kirchhof, S.14ff.

⁶¹ このような憲法との結合に関しては解釈論上いまだに争いがある。この点については後述する。Vgl. a.a.O.(FN.6) Tipke/Lang, S.96, 208f., 235ff.

⁶² 前掲(注4)北野『現代税法講義〔三訂版〕』43頁において、三木義一教授は、これを「取得基盤」と訳しているようである。三木教授がそこで紹介している市場所得説は、キルヒホフによる理論をもとにしているものと思われる。

⁶³ 基本法 14 条と課税権限の関係に関する解釈を示した判例については、中島茂樹「ドイツ憲法判例研究 71 課税権と所有権—財産税違憲決定」自治研究 74 巻 12 号 119 頁以下(特に 124 頁以下)、谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の二つの違憲決定」税法学 535 号 153 頁以下(特に 166 頁以下)、中島茂樹=三木義一「所有権の保障と課税権の限界」法律時報 68 巻 9 号 47 頁以下(特に 51 頁以下)参照。

⁶⁴ a.a.O.(FN.59) Kirchhof, S.17.

に合致するのである。そして社会的結合は所得税によって実現される。このような理論が所得税の役割に関するキルヒホフの見解である。

またキルヒホフによれば、社会的義務性を持つ所得⁶⁵とは、「市場取引の対価」であり、「社会的義務性は、財産の増加につれてではなく、収益の増加につれて増大するの」である。キルヒホフは、このような立場から、「所得はその発生ではなく、個別的な利用可能性によって定義される。したがって、所得税の負担根拠は、経済財の個人的処分可能性にある」と主張している。そしてそのような所得、すなわち所得税の課税対象について、キルヒホフは以下のように述べている。「課税対象は、市場に関連した収益基盤（状況要件 *Zustandstatbestand*）から発生し、かつこのような収益基盤の個人的利用（行為要件 *Handlungstatbestand*）によって獲得される収入である。収益基盤という客観的要件について、社会的義務性は、自己の責任により一般的な財および金銭の循環へ参加する者、すなわち私的所得の獲得に向けた個人的給付を通じて、一般〔他者〕の給付を利用〔受領〕する者に向けられている」。

以上の点から、所得税課税根拠に関するキルヒホフの理論は、「国家が市場を組織し、保証し、そして秩序立てているため、個人が市場で利益を獲得することもできるのである。その市場には何らかの収益基盤が存在し、その収益基盤を利用することによって獲得する利益については、その獲得と同時に国家の持分が発生する。獲得された利益に対して、それを獲得した個人の支払能力が増大するため、国家は課税というかたちで干渉し、その持分を実現しうる」ということになるであろう。

これに付け加えられることは、市場で獲得した所得である以上、実現されていることが必要であるということである。すなわちキルヒホフは、ルッペおよびラングと同様に、実現原則⁶⁶を採用することを推奨している⁶⁷。さらにノイマルクと同様に純額主義 *Nettoprinzip*⁶⁸をも推奨している。

このキルヒホフの理論においては、生存を保障する支出を所得から排除している点に注目すべきである⁶⁹。キルヒホフの理論は、生存を保障する支出 *existenzsichernde Ausgaben*、

⁶⁵ a.a.O.(FN.59) Kirchhof, S.20ff.

⁶⁶ a.a.O.(FN.59) Kirchhof, S.36f.

⁶⁷ 前掲（注4）木村『租税法学』315頁以下において、実現主義は市場所得の基本原則のひとつであると紹介されている。

⁶⁸ 前掲（注4）木村『租税法学』213頁以下では、これを「純所得課税原則」としている。これは、所得の積極的要因（収入）と消極的要因（支出）の差額としての純所得に対する課税原則である。

またこの点については、谷口勢津夫「扶養支出の控除に関する西独連邦憲法裁判所の判決の検討—担税力原則の憲法原則への発展の一側面—」甲南法学 26 卷 2・3 号（1986 年）351 頁以下参照。

⁶⁹ a.a.O.(FN.59) Kirchhof, S.51ff..この見解を表したとされるドイツの憲法判例およびその検討に関しては、三木義一「課税最低限—法的側面からの問題提起—」日本租税理論学会編『課税最低限（租税理論研究叢書 4）』（谷沢書房、1994 年）33 頁以下参照。また扶養支出における最低生活費の問題に関しては、前掲（注 68）谷口「扶養支出の控除に関す

すなわち最低生活費を所得から排除している。彼によれば、生存に必要な所得は所得税を免除されなければならないのである。これは生存権保障という憲法の観点からは当然のことである。キルヒホフは、これを「生存権という自然権は国家の課税権に優先するからである」と理由付ける。すなわち人は市場へ参加してこそ収益を獲得できるのであり、市場に参加するためにはまず生存していなければならないからである。したがって、最低生活費は、まず租税に優先して控除されるべきであり、所得に含められてはならない。この点に関して付言すべきことは、その保障額（課税最低限）は社会保障額と同程度まで引上げられるべきであると主張されることである⁷⁰。

キルヒホフの理論によれば、相続、贈与、ロット賞金、帰属収入、自家消費、および趣味から生じた利得は、市場で獲得されておらず、かつ社会的義務性を負うものではないので、所得に含まれない。また公的な給付金も、市場における獲得ではないので、同様に所得から除外される。さらに未実現のキャピタル・ゲインは、実現されていないため所得に含まれないこととなる。これらの理由付けは、所得税法に根拠を求めている点でルッペと異なる。また主観面について考慮しておらず、所得の発生という客観面への考慮が重視されている。したがってラングの理由付けとも異なる。しかし、社会保障法上の最低生活費を越える部分への課税を制限するという点は、ラングと同様である。

キルヒホフの理論は、所得税を憲法と結合させて展開されている点に最も大きな特徴がある。つまりキルヒホフは、所得課税の根拠など、所得課税のあり方について憲法的観点から理論を確立し、市場所得による所得概念を主張しているのである。

第四節 小括

以上において述べたような市場所得説の現代的展開は、以下のように整理しうる。ルッペは、「市場への参加」を法律上の「共通分母」として確立した。そしてラングは、「獲得」という客観的要件および「所得を獲得する意思」という主観的要件を確立した。この結果、市場所得説は、はじめて租税法の議論の場に提示された。そしてキルヒホフは、市場所得概念を憲法と結び付け、さらに所得に対する所得税の介入を憲法上根拠付けた。

各論者の主張は、すべて順に受け継がれたものではない。しかしながら、ヴィットマン Rolf Wittmann は、このような市場所得説の現代的展開を概観した上で、それぞれの特徴的要件すべてを結び付け、市場所得説を支持している⁷¹。ヴィットマンによれば、市場所

る西独連邦憲法裁判所の判決の検討」参照、さらに前掲（注 58）三木「課税最低限と社会給付の統一」参照。

⁷⁰ Vgl. Jens Peter Meincke, *Empfielt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?*, DB. 1988, S.1869ff.; Dieter Birk, *Die verteilungsgerechte Einkommensteuer-Ideal oder Utopie?*, JZ 1988, S.820ff.; Josef Isensee Referat, im *Verhandlungen des 57. deutschen Juristentages*, Mainz 1988, München, Bd. II, Teil N.S.32ff. usw.

⁷¹ a.a.O.(FN.9) Wittmann, *Das Markteinkommen; ders., Besteuerung des Markteinkommens – Grundlinien einer Freiheitsschonenden Besteuerung*, StuW. 1993, S.35ff.

得説は「〔単純多数決により改廃される〕制定法上の構造概念 *einfachgesetzlicher Strukturbegriff*⁷²」、および「憲法に導かれる所得税の課税対象 *verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer*」という二重機能を有することになる。ヴィットマンによれば、現行ドイツ所得税法は、市場所得説に基づき、「憲法に導かれている *verfassungsgeleitet*」と評価される。このような機能こそが、今日において展開されている市場所得説の本質的特徴であり、市場所得説が支持される根拠となっていると思われる。

そこで次章では、この「制定法上の構造概念」および「憲法に導かれる所得税の課税対象」という二つの機能が意味するものは何か、市場所得説はそのような二重の機能を本当に有するのかについて、検討していこう。

(未完)

⁷² 前掲(注4)木村『租税法学』212頁および注12(223頁)でも「制定法上の構造概念」と訳されているが、本来 *einfaches Gesetz* という概念は単純多数決により制定および改廃される法律を意味する(山田晟著『ドイツ法律用語辞典 改訂増補版』(大学書林、1994年)180頁)。一般に「制定法」とは制定手続をとる法であり、判例法および慣習法との対立概念として用いられる(竹内昭夫=松尾浩也=塩野宏編『新法律学辞典(第三版)』(有斐閣、1989年)833頁)。すなわち、制定法は本来日本国憲法およびドイツにおいて憲法にあたる基本法も含む概念であるが、本論文では、特に断りのない限り「制定法」という場合には憲法以外の制定法を指すものとする。