

# 市場所得説の生成と展開（二・完）

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・122巻3号)

### 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

### 第四章 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

### 第三章 市場所得説の分析

市場所得説によれば、所得は「納税義務者が営利目的をもった活動を通じて、市場において獲得した経済的利得」と定義される。この市場所得概念は、ドイツにおいて、法学的な所得概念であると評価されている。ルッペが所得税法の共通分母という観点から、ラングが法秩序または法体系の統一という観点から、そしてキルヒホフが憲法と所得税法との結合という観点から市場所得説を導き出していることが、その根拠として考えられる。ヴィットマンは、このようなそれぞれの論者の特徴を分析し、市場所得概念の本質的機能を導き出している。それが、「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」といわれるものである。

本章では、まず、市場所得概念が、どのように、法学的に構成されたのかについて、検討する。次いで、制定法の構造概念という機能について、制定法である所得税法と市場所得説の関連について検討することによって、分析する。そして憲法に導かれる所得税の課税対象という機能について、市場所得概念が憲法からどのように導かれるのか、という観点から分析していく。また、市場所得説には、行為者の主観面を考慮している点など、いくつかの理論的特徴がみられるため、そのような特徴についても分析していく。これらの分析により、市場所得説が、ドイツにおいて支持されるようになった根拠を明らかにするとともに、市場所得説の本質および理論的特徴について検討したい。以上の点について、市場所得説の解釈については、市場所得概念に対するヴィットマンの評価を中心に、理論的特徴については、他説との比較を考慮して、検討していこう。

#### 第一節 法学的所得概念としての解釈根拠

市場所得説は、所得税法全体に関わる問題を広く解決し得ると評価されている。この点は、多くの論者から支持されている<sup>73</sup>。そして市場所得説は、これまでの源泉説および純資産増加説とは異なり、法学的な観点から構成されていると評価されている。そこでまず、市場所得概念が法学的所得概念としてどのように解釈されているのか、ヴィットマンの評価に基づき、分析していこう。

市場所得説によれば、市場所得とは、価値の形成（所得の価値形成過程 *Wertschöpfungsprozess*）およびその獲得、という二過程が市場において実行されたものである。すなわち、市場所得は、「社会的」価値形成過程である給付交換においてのみ発生する。この観点から、所得の要素である、①活動 *Tätigkeit*、②実現 *realisierten*、③納税義務者の主観的意図、つまり所得獲得意思 *Einkünfteerzielungsabsicht*、の三つが導かれる。この三つの要素が、法学的な観点から導かれたものであるのか、以下順に検討していこう。

##### ① 活動

市場所得説は、これまで見てきたように、現代になって台頭してきたものではない。また発端であるロツシャーの経済活動説が経済的観点によるものであったため、市場所得説

---

<sup>73</sup> a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang, S.201f.;ders., a.a.O.(FN.6),S.236; dazu a.a.O. (FN.9) Wittmann,S.6f.

は、はじめから法学的所得概念であったと評価することはできない。しかしながら、経済活動説以来、所得を「さらなる獲得物」と観念することは継続している<sup>74</sup>。

この「さらなる獲得物」とは、ノイマルクおよびルッペによれば、国民総生産（国民所得）である<sup>75</sup>。そして彼らは、その国民総生産形成への参加という経済活動を、課税対象所得の要件として確立した。その結果、国民総生産と個人の所得が結びつけられ、市場所得概念の基礎が確立されたと考えられる<sup>76</sup>。例えば、ドイツ連邦大蔵省の地方税改正に関する学識審議会も、その意見書において、「すべての租税は国民総生産への国家の持分を示す」という見解を示している<sup>77</sup>。すなわち、個人所得に対する課税は、国民総生産における価値形成という経済活動と深く関係づけられたといえよう。

ノイマルクは、このことを根拠に、所得を、受領者が国民総生産形成に参加して得た利得、および受領者に実際の（実質的）経済処分権限の増加をもたらす利得に限定していると考えられる。そして、ルッペは、このようなノイマルクの理論から影響を受けた。その結果、ルッペは、所得税法上の所得分類に共通するメルクマールとして、国民総生産形成に参加するための経済活動を所得の要素として示したのである。

## ② 実現

またノイマルクの考えによれば、個々の納税義務者は、価値の増加を新たに獲得（実現）しなければならないのである。そして、ノイマルクおよびルッペは、この理論に基づき、国民総生産形成への参加というメルクマールによって、あるべき価値増加 *soll-Wertzuflüsse*（未実現の利得）を所得税の対象外とするよう主張する。この結果、「国民総生産形成への参加が…所得税の対象となるかの境界線である」という彼らの主張は、一定の説得力を持ち得るように思われる。

ルッペは、この理論に基づき、所得税法における所得分類から、共通分母として「市場への参加」を導き出した。この結果、これまでの財政学的な所得概念とは異なり、法的な観点から所得概念が導かれることになる。ルッペが導き出したメルクマールに基づく所得は、すべて実現された利得である。すなわち、所得税法と結びつく所得概念は実現を要素としているのである。

またヴィットマンは、このように所得税法から所得概念に共通するメルクマールを導き出したルッペを評価している。そして、ルッペがはじめて税法の観点から市場所得説を導いたと評価している。

## ③ 所得獲得意思

ラングは、市場所得概念を、営利目的という主観的要件を必然的構成要素とする市場経済の所得概念であると評価している。そして、市場所得概念が、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有する、ということも認めている。市場所得説は、市場経済秩序を前提としているともいわれている<sup>78</sup>。

---

<sup>74</sup> a.a.O.(FN.9) Wittmann, S.8ff.

<sup>75</sup> Vgl. a.a.O.(FN.9) Wittmann,S.10 u. dort FN.12.

<sup>76</sup> Vgl. a.a.O.(FN.9) Wittmann,S.9 u. dort FN.6.

<sup>77</sup> Vgl. a.a.O.(FN.9) Wittmann, S.10.

<sup>78</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.13ff.

この考えを前提に、ラングは、課税対象活動と市場経済秩序の結合を通じて、所得税の負担根拠を導き出している。ラングによれば、所得税の対象は収益経済の原則と結びつく。そして、収益に向けられた営利目的は、所得税法上、納税義務者の利益へ向けられた努力という方向性によって解釈される。そして、納税義務者が利益に向けた活動を行い、獲得した利得が市場所得となり、課税対象所得として認められるのである。

この点について、営利目的を重視する結果、租税は、(企業)経営(またはその会計)と結びつくようにも思われる。しかし、言うまでもなく、経営と租税とは根本的に異なっており、それぞれにおいて観念される所得は同一のものではない。

1919年租税基本法 *Abgabenordnung*(以下、AOと省略)制定者の一人でもある国庫主義者エンノー・ベッカー *Enno Becker* と同様に、ノイマルクおよびヴィットマンも、所得税法上の所得概念は法から読み取るものであって、財政学のものではないと主張している<sup>79</sup>。また所得税法上の所得概念は会計上の所得概念とも異なるべきである。法学的な観点から導き出された市場所得説は、所得税の客体を市場所得という方向性で具体化し、すべての所得分類の法的ドグマを決定すると評価されている<sup>80</sup>。

以上から、市場所得説は、その起源を財政学にもっていたが、法的原理を獲得し、客観的担税力の決定について支持を得るに至ったといえよう。すなわち、市場所得説は、ノイマルクの主張するように経済活動を基礎におき、ルッペにより所得税法から導き出された共通のメルクマールを得、ラングによって主観的要件を確立された。その結果、市場所得概念は、財政学および会計学とは異なる立場から構成され、所得の三つの要素すべてをもつようになったといえよう。そして、市場所得概念は現在、法学的所得概念として支持されているのである。

## 第二節 所得税法の解釈根拠—「制定法上の構造概念」とは

以上から、市場所得概念は、ドイツにおいて法学的所得概念として支持されていると評価できよう。さらに、ヴィットマンによれば、市場所得概念は、「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」という二つの機能をもつ。そこで、まずは「制定法上の所得概念」として、どのような解釈に基づき、制定法である所得税法と市場所得概念が結びつくのか、そしてそれは正当な理解といえるのか、についてヴィットマンの分析を中心に検討していこう。

### 1 課税の可能性

所得税法の課税対象は、言うまでもなく、所得である。そして市場所得説によれば、それは、まさに市場所得である。では市場所得とは、経済的利得をどのような範囲に限定しているのだろうか。また、市場所得に限定する根拠は、所得税法上どのような解釈に基づいているのだろうか。この二点を中心に、以下では、市場所得に対する課税の可能性について検討していこう。

市場所得概念によれば、所得は、所得税の構造を形成する原理として、本来限定された範囲のみを対象とするものでなければならない。市場所得は、納税義務者の客観的な負担

---

<sup>79</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann,,S.20ff.

<sup>80</sup> a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang,S.159, 197, 202.

能力のみを示すのであって、主観的な負担能力およびそれによって決定される最終的な負担能力は示し得ない。換言すれば、市場所得は、課税対象の概念を充足することはできるが、所得税の課税標準としての概念を充足することはできないのである。所得税法上、課税対象は「総所得金額」 (§2 EStG) である。所得税法 2 条 1 項に列挙された各種所得を納税義務者が獲得し、これを 2 項に基づいて計算したいわゆる「総所得金額」が課税対象とされている。「総所得金額」からさまざまな人的控除、税額控除などを控除し、課税標準が確定される。したがって市場所得概念は、総所得金額を決定する基本原則であり、所得の人的帰属のみに向けられた制限的なものである<sup>81</sup>。

このように、市場所得概念は、人的帰属に向けられるものであるため、市場所得説によれば、経済的事象に参加した経済主体に納税義務が認められる。しかしながら、経済的事象への参加の形態は多様である。課税対象であるためには、その範囲を明確にしなければならない。所得税法は、国内での経済活動により発生した所得すべてに課税するのではなく、納税義務者の経済活動からの所得のみを本質的な経済的利得として、課税している (§1 EStG)。そして所得は、課税対象とされる活動を行い、それにより給付交換関係の範囲内で市場での売上を生じ、所得を獲得した者に帰属する<sup>82</sup>。その結果、納税義務者が所得獲得意思をもって行う課税対象活動を通じて獲得される所得が、所得税に服することになる。

このように限定された課税対象活動は、納税義務者が所得獲得という営利目的をもって行う活動である。そして、その活動は私的なものにさらに限定される。例えば公益目的の活動は課税対象活動ではないため、公益法人は法人税を課されない (§9 I Nr.9 KStG, §3Nr.26 EStG)。この非課税の根拠は AO52 条、55 条、および 65 条以下に規定されている。このため、公益目的の活動は、営利活動であれ、非営利活動であれ課税されない。私的な目的であっても、営利活動でない趣味などから生じる利得も課税対象とはならない。この結果、私的な目的で行われる営利活動のみが課税対象活動となる。すなわち、市場所得概念は、営利活動と結びつき、私的利用のために獲得される利得に限定されている。

しかしながら、この営利目的という主観的要件は、必ずしも利潤追求と一致するものではない。例えば、租税支払も経済的な性質を有するものであるため、租税を最低限に抑えようとすることも、利潤追求の一形態である。租税を軽減する目的をもった活動は、所得を生じるのではなく、むしろ所得を消費しているか、または減少させている。租税を減少させるような消極的目的をもった行為は、租税上、営利目的による活動と評価されない。したがって、市場で達成された積極的な成果のみが所得税に服することになる。

また市場所得説によれば、いわゆる帰属収入は、市場で達成されず非課税となる。このため、現行所得税法上、帰属収入には課税されていないことも適切と考えられる。このような擬制された所得は、すべて所得から排除される<sup>83</sup>。

さらに、扶養給付のような、反対給付のない反復する収入は、現行所得税法上、「その他の所得 sonstige Einkünfte」に含まれる (§22 EStG)。このような収入は、受領者である被扶養者に帰属せず (§22Nr.1Satz2 EStG)、贈与者たる扶養者においても控除されない

<sup>81</sup> 前掲 (注 4) 木村『租税法学』206 頁以下参照。

<sup>82</sup> Dazu a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.23ff.

<sup>83</sup> a.a.O.(FN.9)Lang, S.43f.

(§12Nr.2 EStG)。市場所得説によれば、この扶養給付に対する所得税は扶養者が負担する。このような私的な原因に基づく支払は、市場で獲得されないからである。これらの利得の受領者については非課税である (§22Nr.1Satz2, 1.HS. EStG)。市場所得説は、このようないわゆる移転的所得を所得獲得領域から排除し、給付者の所得消費領域に分類する。このことは、市場所得説が、市場において獲得された利得にのみ課税することの当然の結果である<sup>84</sup>。

市場所得説によれば、相続および贈与は、所得から排除され、所得税を課されない。他方、純資産増加説によれば、相続および贈与も所得に含まれる。市場所得説は、所得税法上の所得分類における共通の要素である「市場における給付の有償利用」というメルクマールから、所得を導き出している。そのため、所得税法上課税対象とされていない相続および贈与は、所得に含まれない。相続および贈与は、その特殊性から相続税および贈与税の対象とされている。そして所得税と相続税または贈与税との二重課税を回避するためにも、相続および贈与は、所得税法上非課税である。市場所得説はこの点を尊重し、相続および贈与を所得から排除している。

実際は、シャンツも同様の見解を示している。純資産増加説においても、相続および贈与は、相続税および贈与税によって別途特別に課税される以上、所得税を課されないとしている点で、市場所得説と同じである<sup>85</sup>。

以上から、ドイツ所得税法上課税対象となる活動は、市場への参加という共通の特徴をもつことがわかる。また所得税法は、市場経済を前提とした課税対象活動を想定している。現代の市場経済において、すべての納税義務者は、市場に参加して課税対象活動を行っている。市場所得説は、源泉説が所得から除外した、一時的な利得および景気による利得も課税対象とする。投機利益や株式による利益などの一時的な活動による利益獲得、および景気により変動する利益の獲得についても、市場への参加は当然に必要なからである。

市場所得に対する課税の可能性は、所得税法から導かれた「市場における経済活動」を共通のメルクマールとし、その範囲に限定される。そして、その市場における経済活動は、営利目的をもったものでなければならない。このように限定された課税対象活動を通じ、私的目的のために獲得される積極的な利得にのみが、市場所得説に基づく課税対象として認められているのである。

## 2 実現原則

実現原則は、法律上明確な原則ではないが、市場所得説とは不可分といわれている。その結果、市場所得説は、いわゆる未実現のキャピタル・ゲインを所得から排除している。

実現原則の中心的特質は、利益が売上と結びつくことである。市場所得は、市場における経済活動によって得られた売上金額に基づいて所得を把握する。すなわち、市場所得説は、実現した市場所得のみを課税対象とするのである。

実現した市場所得とは、納税義務者が、市場における経済活動によって獲得し、自己の(実質的) 経済処分権限を増加させた経済的利得である。市場所得説は、実現原則と結びつ

---

<sup>84</sup> a.a.O.(FN.9)Lang, S.41f.

<sup>85</sup> a.a.O.(FN.11)Schanz, S.72f.

くことにより、納税義務者が市場において獲得した売上を把握する。したがって、市場所得説によれば、実現した市場所得のみが課税されることになり、不動産の評価益などの実現されていない利益、いわゆる未実現のキャピタル・ゲインは所得から排除される。その結果、現行所得税法上の所得分類にも合致し、確実な担税力が把握されることになる。

### 3 小括

市場所得説は、所得獲得意思（主観的要件としての営利目的）をもって行う経済活動（課税対象活動）によって獲得（実現）された経済的利得のみを所得とし、課税対象とする。その結果、扶養などによる財の移転および帰属収入は、所得から排除される。そして帰属収入という捕捉困難な利得が排除されるため、市場所得説によれば、課税の実行可能性が高まる。さらに市場所得説は、実現原則と結びつき、未実現の利得を排除し、確実な担税力を示し得る。

この市場所得説は法律に反映され、所得税法上の課税対象は、市場所得に基づき、具体化されている。この点に関してユールナー Uelner は、法曹大会において、所得分類の列挙および限定を通じて、所得を実際に捕捉可能な範囲に制限していくべきであると主張した<sup>86</sup>。この主張は、キルヒホフが主張する「市場に開かれた収益 marktoffene Erwerbene」という市場所得の要件に合致している。そしてこの方向性にしたがって、1990年所得税法改正がすすめられたといわれている。市場所得説、とりわけルッペによって示された「市場における有償の給付売上」という観念は、所得税法上の所得分類すべてに共通しているといえよう。したがって、市場所得説は、所得税の課税対象を市場所得に限定すること<sup>87</sup>により、所得税の構造を形成していると考えられる。

以上から、市場所得説は、所得税法という制定法上の構造概念として理解される。この結果、市場所得説は、所得税の課税対象を最も適切に示していると評価され<sup>88</sup>、広く承認されていると思われる<sup>89</sup>。したがって、市場所得説は、ドイツ所得税法の解釈に関する通説であるといえよう。

### 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

上述したように、ドイツにおける所得税法解釈レベルでは、市場所得説は通説と解されている。しかしながら、その憲法上の意義については争いがある。特に、キルヒホフの提唱する「所有権の社会的結合」については、多くの議論が存在する。これは、憲法と所得税法とを関連づけるキルヒホフの市場所得説が憲法解釈上も支持されるか、という問題で

---

<sup>86</sup> Adalbert Uelner, Referat im a.a.O(FN.70). Verhandlungen des 57. deutschen Juristentages, Teil N, S.16f.und 29.

<sup>87</sup> この点に関する根拠としてイーゼンゼーは「市場は所得獲得の慣習的場所である」としている。Josef Isensee, Referat,ima.a.O(FN.70) Verhandlungen des 57.deutschen Juristentages, Teil N., S.32ff .

<sup>88</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.57f.

<sup>89</sup> ティプケは、当初市場所得説に否定的であったようである。Vgl. Diskussion im a.a.O. (FN.70) Verhandlungen des 57.deutschen Juristentages, Teil N, S.78ff.

ある。以下では、まず憲法と市場所得説との関連を分析し、次いでキルヒホフの憲法理論について検討をすすめていこう。

## 1 市場所得説の憲法解釈

ヴィットマンによれば、憲法は、「租税法秩序における基本法の価値秩序を確証づけるため」、または「租税国家の権力を限定し、個人の自由および自己決定を保障し、かつ保護するため」に課税権限を要請する。したがって、国家の課税権限は、その介入対象、介入方法および介入の程度について、基準を確立されるべきであると主張している<sup>90</sup>。そして、この基準は、課税権限は無制限であってはならないという法倫理的な前提と、基本法 1 条 3 項〔基本権の拘束力〕、19 条 2 項〔基本権の不可侵〕、20 条 3 項〔社会的法治国家〕および 79 条 3 項〔基本法の変更〕との協働により導かれる。そして、侵害法である租税法は、原則として、侵害行為に対する憲法上の制限に服する。すなわち、基本権を定める憲法規定は、自由権を保障するため、基本権に対する侵害である課税を制限するのである。それゆえ、ヴィットマンによれば、基本権および客観的な憲法の規定と課税とは、包括的に結びつく。

このように憲法と課税とが結合する場合、その結合は、国家の課税権力に関する考慮から出発し、納税義務者の租税負担を考慮するとともに、租税規範の制定面についても考慮しなければならない。租税負担面は、租税徴収面に対応し、応能負担原則（基本法 6 条）、明確性の原則などにあらわれる。規範制定面は、憲法規定という基準に基づく、租税法という侵害法の形成への制限に反映される。その基準は、基本法 12 条 1 項、14 条 1 項および 2 項、ならびに 2 条 1 項の基本権を優先し、自由を保障する。このような租税法と憲法との結びつきを前提とした上で、市場所得説と憲法との結びつきについて検討していこう。

課税は基本権を侵害するという効果をもつため、課税を規定する租税法には憲法上、明確性の原則、応能負担原則などさまざまな要請がある。そこでまず、明確性の原則について検討しよう。市場所得説は、市場における経済過程と結びついた所得を、法律上の課税対象として認めている。市場所得説によれば、課税対象所得は、名目上、確定した市場対価という結果額で示されるため、客観的である。また課税対象所得は、実現されてはじめて所得査定の対象となるため、実現された客観的担税力を示すことになる。以上から、市場所得説は、明確性の原則に合致するといえよう。

次に応能負担原則について考えてみよう。租税負担が公正であるためには、特定の課税対象が有利に扱われることがあってはならないのである。課税対象は、公平でなければならない。また、担税力に応じた課税が公平に実現されなければならない。そのため、立法者は、租税主体にとって適切な経済的負担能力の指標を見つけ、課税対象を類型化しなければならない。他方で立法者は、課税対象となる所得の源泉の決定について、「形成の自由」をもつといわれている。しかしながら、この形成の自由は、完全な自由ではない。形成の自由は、金銭的な支払能力を十分にあらわし、財政的に具体的であり、かつ収益にとって重要な生存要件と結びつかなければならないという制限に服する。そのため立法者は、課税対象となる所得源泉の決定について、憲法上拘束される。租税に対しては、このような憲法の要

---

<sup>90</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.90.



請が存在する。しかし他方で、租税には法治国家原則における目的も認められ、国家の収入確保という唯一の目的に拘束される。そして、そのような目的達成のためであっても、法は少なくとも抽象的権利性をもたなければならない。したがって、租税法には応能負担原則が認められ、租税は、少なくとも金銭的負担能力の存在と結びついていなければならない。そして法治国家の要請により、立法者は、課税対象を決定する際に、課税の適格性を考慮しなければならない。そのため、最低生活費を越えた部分に対して（生存要件を満たした場合）のみ課税が認められることになる。したがって最低生活費は非課税となる。以上から、市場所得説は、納税者の生存を保障し、それにより最低限の経済的負担能力をも保障するといえよう。この結果、担税力を有する納税者のみが課税されることになり、応能負担原則の要請にもつながるのである。

同様に比例原則との関連についても考えてみよう。この場合にも、租税の財政機能と負担効果は考慮されなければならない。租税介入は、納税義務者の経済的生存を脅かしてはならない。したがって、収益にとって重要な最低生活費への課税は認められず、それを超えた比較的重要な自由な処分権に服する部分にのみ、課税を限定しなければならない。すなわち、課税対象がさらなる収益の獲得に限定されることにより、課税権力は、生存権保障という憲法上の制限に服するのである。

また課税権力の制限に関連して、過剰（な課税）の禁止 *Übermaßverbot* についても考えてみよう。未実現のキャピタル・ゲインを所得と捉え、所得税が課される場合には、その租税債務を支払うために当該財産を処分するか、または当初から有していた財産を処分しなければならない事態が想定される。このような場合、実現されていない財産増加に課税するため、過剰（な課税）の禁止に抵触する可能性があることは、ドイツにおいてこれまでも指摘されてきている<sup>91</sup>。上述したように、市場所得説は実現原則と不可分である。しかし、実現原則との結合のみでは、過剰（な課税）の禁止に抵触する可能性は否定しきれないであろう。そこで、市場所得説は、さらに課税対象を制限し、市場における経済活動によって実現した財産増加のみを課税対象としているのである。

以上より、市場所得説は、租税法に対する憲法からの要請に答えていると思われる。そして、憲法上保障される基本権が、租税法上も保障されることになる。すなわち、市場所得説によれば、憲法上認められる課税権力および課税対象の制限に基づき、租税法上も、納税義務者の自由が保障されるといえよう。

しかし他方で、上述したように租税は、国家に収入を得させるという目的も有する。この目的のために、租税は安定した収入源であることが要請される。市場所得説は、経済活動における経済主体である当事者間の関係から市場所得を導き出し、その当事者を市場所得の帰属主体として明確に位置づけている。市場所得は、各当事者の経済活動によって実現されるものであり、その担税力を示す。所得に対する租税が所得を減少させるものである以上、その減少する所得は、実現されて、支払のために利用可能な形態で存在していなければならない。市場所得説によれば、市場所得の獲得と同時に、その獲得利得には国家の持分である租税も観念される。そのため、市場所得説は、安定した課税の要件を最も適切に示すと考えられる。

---

<sup>91</sup> a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang, S.154 ;a.a.O.(FN.41)Lang, S.154ff.

また、憲法の経済規定は、個人の経済的自主性と、市場および競争に対する国家の不可侵を立法者に義務づける。これらの規定は、個人の経済的自主性を保護する。したがって、課税は経済的処分を強制してはならず、その前に実行された処分のみと結びつかなければならない。このように、経済的な基本権の観点からも、実現された市場所得を課税対象とすることは妥当といえよう。また、市場所得は、自由な経済活動に基づいて獲得された実際の市場価額によって示される。そして、個人の経済的自主性およびその経済的成果は、納税義務者に保障されなければならない。この経済成果に対して課税するという事は、租税が経済活動に関する個人の自由を尊重した結果であると理解されよう。以上のことから、市場所得説は、基本権に基づく自由保障によっても導かれるといえよう。

このように、市場所得説は、憲法に基づく納税者の負担可能性の観点、および租税徴収の観点のみならず、基本権の自由保障機能の観点からも支持し得るものであると考える。

以下では、市場における所得発生という要件は憲法上認められるか、また、その要件はどの範囲において認められるのかという点について検討しよう。なお、この問題は、キルヒホフの憲法理論と極めて深い関係を持つため、意見書におけるキルヒホフの見解およびそれに関する議論を中心に、この問題を分析していくこととする。

## 2 キルヒホフの憲法理論の分析

キルヒホフは、法曹大会でのその意見書において、市場における所得発生こそが課税根拠であると主張している。そして、法共同体が所得の発生に協力した場合、そこには市場所得が発生すると述べている。この市場所得には、観念的に社会的結合が内在しているため、所得税の対象となると主張している<sup>92</sup>。

キルヒホフによれば、自由保障を定める憲法の下では、私的に利用する経済成果と、それに対する租税という国家の持分とは、対立関係にあるのではなく、自由保障の中核内容を示すものとして並存し得る<sup>93</sup>。この見解を前提とし、キルヒホフは、租税と自由権保障をより密接に関連づけている。キルヒホフによれば、租税は、経済に関連する自由権および所有権、ならびに経済秩序の必然的補完物として理解されるのではない。基本法 14 条 1 項において基本権として認められる私的所有という法制度と、租税法という法制度とが結合し、その結果、市場において所得が発生する。そして、この市場所得に対して課税が認められるのである<sup>94</sup>。

またキルヒホフは、ロツシャーおよびノイマルクから理論的な影響を受けている。そして、「個人所得は国民所得の一部としてのみ存在し得る。所得税は国民財産の現存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獲得者を国民総生産形成に参加させる。国民総生産は、経済共同体の年間生産の…市場に介入し、価値形成原理によって分配過程に組み入れられる部分である。したがって個人所得は、経済共同体において生産され、市場の需要によって増加する価値の一部であ

---

<sup>92</sup> a.a.O.(FN.59)Kirchhof, S.16 und 20f.

<sup>93</sup> a.a.O.(FN.59)Kirchhof, S.15.

<sup>94</sup> a.a.O.(FN.59)Kirchhof, S.15

る<sup>95</sup>〔傍点筆者〕と主張している。キルヒホフは、この主張を前提に、個人所得を国民総生産の一部として考えるのみならず、国民所得と個人所得は市場を通じて社会的に結合していると理解している。そして、市場所得の社会的結合性という憲法上の課税根拠を導き出している。すなわち、国家が提供する法秩序を利用し、かつ国家が組織し、支援する市場において獲得される所得にのみ、基本法 14 条 2 項における所有権利用の社会的義務性(「公共の福祉」)が認められるため、そのような所得である市場所得は、課税対象として認められる、という見解である。

このようなキルヒホフの主張に対しては、以下のようにさまざまな見解が主張されている。例えば、マインケ Meincke<sup>96</sup>は、租税法を憲法と結びつけることにより、租税法が、憲法解釈に基づき制限される危険があることを指摘する。さらに、市場と関連しない財産流入が生じることを根拠に、キルヒホフを批判している。ティプケは、キルヒホフが市場所得説を憲法と結びつけようとしたことを評価し、市場での所得発生というメルクマールは「応能負担原則の副原理として、十分憲法に基づく」と述べている<sup>97</sup>。しかし、所有権の社会的結合という見解に関しては否定的であり、市場所得概念を「制定法上の構造概念ではあるが、所有権の社会的結合から強制的には導かれえない」と評価している<sup>98</sup>。この点に関しては、フォーゲル K.Vogel もティプケに同調している<sup>99</sup>。

さらにティプケは、所得税を憲法上個別に承認することも批判している<sup>100</sup>。従来から、すべての租税に共通する課税根拠について論じられることが一般的であったため、税目ごとに異なる課税根拠を想定することはほとんどなかったのである。そのためティプケは、キルヒホフの理論によって所得税が憲法上認められたとしても、相続税、贈与税をはじめとするその他の租税が憲法上どのような課税根拠を認められるのか、という点については疑問が残ると主張している。

またヴェンド Wendt<sup>101</sup>も、市場における所得獲得に対する国家の貢献を認め、市場において獲得された所得にのみ課税し得るという主張に対して、市場は国家の提供物ではない

---

<sup>95</sup> a.a.O.(FN.59)Kirchhof, S.17

<sup>96</sup> a.a.O.(FN.70)Meincke, S.1869ff.

<sup>97</sup> a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang, S.59.

<sup>98</sup> Tipke, im Diskussion im a.a.O.(FN.70)Verhandlungen des 57. deutschen Juristentages, Teil N; ders., Fundamentalrevision des Einkommensteuerrechts, NJW. 1988. Heft 34, S.2090ff.; a.a.O.(FN.9) Tipke/Lang, S.159f.; ders.,a.a.O.(FN.6), S.234ff.

<sup>99</sup> Klaus Vogel, Diskussion im a.a.O.(FN.70) Verhandlungen des 57. deutschen Juristentages,Teil N.

<sup>100</sup> Tipke, Diskussion im a.a.O. (FN.70) Verhandlungen des 57. deutschen Juristentages, Teil N.; ders., a.O.(FN.98), S.2090ff.; ders., a.a.O.(FN.51), S.557ff.; a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang, S.46f.

<sup>101</sup> Rudolf Wendt, Empfiehlt es sich ,das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, S.710ff.; ders., Diskussion im a.a.O.(FN.70) Verhandlungen des 57.deutschen Juristentages, Teil N.

と批判する。国家は、市場を通じた個人の財産獲得に関して、法秩序という枠組を提供するのみであるということ、および国家は、基本法上、すべての国民に平等な市場参加を保障するよう義務づけられているということが彼の批判の根拠である。また市場を介さない財産増加があることも批判根拠のひとつに挙げられている。さらに、同様の主張をする者としてユールナー<sup>102</sup>およびヴァイドマン Weidmann<sup>103</sup>がいる。ユールナーは、所有権の本質を国家の租税介入に対する拒否権と考えており、ヴァイドマンの批判はほぼタイプケと同旨である。逆にイーゼンゼー Isensee<sup>104</sup>は、キルヒホフの理論に賛成の意を表明している。

その他にも、市場所得からは説明され得ないとして批判される問題が、不法利得に対する課税の問題である。タイプケ、フォーゲル、ヴェンドなどは、この点からもキルヒホフの理論を批判している。国家は、不法利得を得るための経済活動、およびそのための市場を秩序立てていることになるのか、不法利得も社会的義務性を負うのかという批判である。この点に関してキルヒホフは何も明言していない。しかしながら、課税の平等という観点から、AO40 条に不法利得課税が規定されているため、この問題は、所得税法によらずとも解決される。

以上のような、キルヒホフの見解に対する批判は、次の三つに分類できるであろう。第一は、市場は国家の提供物ではなく、かつ経済は国家に対して義務を負わない、すなわち市場と所得の結合は、租税という国家の持分を正当化しないという主張である〔Ⅰ〕。第二に、基本法 14 条の本質は、国家に対する拒絶権であり、所得税という租税による介入を承認する根拠とはなり得ないという主張がある〔Ⅱ〕。そして第三に、課税は全体として憲法上根拠づけられるのであり、所得税の負担も公正である場合、所得課税のみを個別に根拠づけることは不要であるという主張、すなわち市場所得説が課税対象を市場所得に制限し、市場との関連 *Marktbezogenheit* という基準を用いて、憲法上、所得課税のみの根拠づけを行っていることに対する批判である〔Ⅲ〕。

### 3 ヴィットマンによる分析

ヴィットマンは、市場所得説と所有権保障との関連を分析し、キルヒホフの理論を支持し、上述した三つの見解に反論している<sup>105</sup>。そのヴィットマンの答えは、以下のようなものである。

#### 〔Ⅰ〕 市場と所得の結合

国家は、収益のための条件を満たすことにより、個人所得の形成に貢献している。この貢献は、法秩序の創設によって実現されている。そして独立した私人は、経済的成果を得

---

<sup>102</sup> Adalbert Uelner, im Diskussion im a.a.O. (FN.70) Verhandlungen des 57. deutschen Juristentages, Teil N.

<sup>103</sup> a.a.O.(FN.7)Weidmann, S.23ff.

<sup>104</sup> Josef Isensee, Diskussion im a.a.O.(FN.70) Verhandlungen des 57.deutschen Juristentages, Teil N.

<sup>105</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.110ff.

るために、観念的に法秩序を必要とする。このような考えに基づき、市場は国家の提供物か、という問いに対して、キルヒホフ<sup>106</sup>およびヴィットマンも、批判意見と同様に、市場は国家の提供物ではないと主張している<sup>107</sup>。彼らの主張によれば、本来、市場で得られた成果に対する国家の貢献は、適切に把握され得るものではなく、国家は、市場に貢献するものでもない。たしかに、国家は所得の発生に貢献するが、その貢献は、法秩序を通じて市場における所得の発生を安定させ、それに予測可能性を与えることによってなされるものである。すなわち、国家は、市場において所得を発生させること自体に貢献するのではなく、法秩序を提供することによって、自由な経済活動を保障するのである。それゆえ、その経済活動によって獲得された成果である所得に、国家の貢献が認められるのである。キルヒホフおよびヴィットマンの主張する市場と所得の結合は、このような点に認められるのである。

## 〔Ⅱ〕 所有権の社会的関連

キルヒホフおよびヴィットマンによれば、基本法における財産権保障規定は、自由権保障のみならず、租税という介入を認める根拠にもなり得る。これが所有権の社会的関連であるといわれる。一般に、財産権保障規定の本質は、拒絶権、すなわち国家による市場および競争への不当な介入に対抗する権利であるといわれる。財産権は、権利を制度的に保障する一方で、立法者を拘束し、経済秩序の構造を確立し、そして市場経済秩序を憲法上も保障している。すなわち、この規定は、市場への参加、市場における自由な活動、および市場における経済財の利用を保障する。そして、その際に行為者は、生産要素の投入を自己決定し、その結果生じる経済成果を自己に帰属させることを保障される。

市場所得説によれば、このような権利保障的側面とは逆に、この規定は、市場経済に対する強制的側面ももち、国家の収入獲得形態としての租税を導くとも考えられている。納税義務と個人の自由な経済活動は表裏一体であると評価され、憲法は、本質的に個人の自由権を保障すると同時に、国家には課税という強制的効果を認める。租税と基本権は、基本権の本質が拒絶権として認められるという対立的側面と、それが課税の承認根拠とされるという結合的側面との二面性を有すると考えられる。すなわち、所有権の本質は、拒否権であるが、所有権に課税の正当化根拠を求めることも承認される、と考えられるのである。

所有権の社会的関連とは、第三者または一般に対して所有権を主張できる権利を有することでもある。しかし他方で、国家は、個人と社会とを仲介しており、所有権の内容およびその限界を決定することにより、私的所有と社会的義務の均衡を保っている。その結果、所有権には自由権保障とともに社会的義務も生じる<sup>108</sup>。キルヒホフによれば、所得税法は、国民が所有権を行使して成果を得るために収益基盤を利用することを根拠に、所有権利用の社会的義務性を規定している。そして、個人の収益基盤の利用は、同時に所得税によって公共の利益にも貢献する。キルヒホフは、社会的結合という要件は、個人が財産権を行使し、収益基盤を通じて市場所得を獲得するということであると主張している。そして、

---

<sup>106</sup> Vgl. Diskussion im a.a.O.(FN.70) Verhandlungen des 57.deutschen Juristentages, Teil N.

<sup>107</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.113.

<sup>108</sup> Vgl.BVerfGE.1988, 710ff.(715); dazu, a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.116ff.

収益基盤の社会的義務性は、その利用によって獲得された所得の納税義務という形態で、所得税を通じて実現されると評価している。

しかしながら、ヴィットマンはこの見解を支持していない。所得税の対象となる活動は、具体的な収益基盤がなくとも行われ得るし、非独立の活動に対しても課税がなされる以上、所有権の利用のみが要件とはなり得ないと考えているからである。ヴィットマンのこの主張は、次のような例によって示されよう。例えば、非独立の労働によって給与所得を得ている者は、観念的な労働市場を通じて労働力を提供し、利得を得ている。たしかに、労働力は、労働市場において価値を認められるものであり、ひとつの財産として観念し得る。しかし、労働力は自己の生存のうえに成り立つものであり、他の経済財とは異なり、単純に財産権または所有権の対象とは観念しがたい。そのため、この場合には、所有権の利用がなくても課税対象活動が行われているといい得る。したがって、所有権の利用のみが要件となり得るとは考えがたく、所得税を所有権利用の社会的義務性として承認することは困難であろう。

ただし、所得発生の社会的義務性が所得税の課税根拠となることは、ヴィットマンも認めている。そこで、所得に社会的結合が認められるためには、国家がその発生にどのような貢献をしたのかが問題となる。この問題については、次のように考えられる。市場所得に内在する社会的結合は、所有権を利用することに認められるのではなく、むしろ所得を獲得することに認められる。したがって、国家が、市場における所得発生に対して、その獲得のために必要な貢献をした場合に、その所得に社会的結合が認められるのである。国家は、市場における経済的な利益調整を通じて、租税という形で反対給付を要求し、市場において獲得される利益に内在する自己の持分を実現する。ただし、租税は、課税の公正という法律上確固たる原理を尊重しなければならない。

以上のように、所得発生には、市場における法秩序が要求されるため、市場において獲得される所得には、社会的結合が認められる。そして、その社会的結合を内包する市場所得に対する課税も認められるのである。所有権は、社会的義務の内容および限界を決定する機能も有する。租税も、この所有権の内容および限界の決定の一側面として理解されている<sup>109</sup>。

### 〔Ⅲ〕 課税根拠

従来、課税根拠については、納税の義務から導かれる義務説と、租税を国家から受ける利益に対する対価と考える利益説の二説、それぞれの立場から課税全体の根拠づけがなされてきた<sup>110</sup>。しかしながら、市場所得説は、所得と市場との結びつきをメルクマールとして、所得税の課税根拠のみを認めている。所得課税のみがこのように根拠づけられるので

---

<sup>109</sup> なお、この点に関する根拠としてヴィットマンは、連邦財政裁判所(Bundesfinanzhof, BFH)および連邦憲法裁判所(Bundesverfassungsgericht, BVerfG)の判例も挙げている。Z.B. BFH BStBl. III 1952, 149(141); II 1990, 701(704) u.a. BVerfGE 20, 351(356); 19, 119(128f); 65, 196(209); 74, 129(148); 77, 308(339) usw..Dazu a.a.O.(FN.9) Wittmann, S.116ff.

<sup>110</sup> 三木義一『『納税の義務』の再検討』『現代税法と人権』(勁草書房、1992年)第一章所収、参照。

あるならば、その他の市場と関連しない財産増加に対する課税、そして所得以外の担税力の指標である資産および消費への課税は、どのような根拠から認められるのであろうか。

たしかに、これらに対する課税の根拠を考えた場合には、所得課税のみを市場との関連によって根拠づけることは認められないであろう。しかしながら、市場所得説に基づき今日の租税国家について考えた場合、市場に対する国家の貢献と納税義務者の市場における経済活動とが関係していることはもはや疑いない。そして、市場と関連しない相続、贈与といった財産増加、資産および消費も、国家による法制度を要求していることは疑いない。それゆえ、ヴィットマンは、これらの獲得、保有および消費のそれぞれに国家の貢献が認められると主張する<sup>111</sup>。ただし、租税負担については、応能負担原則を尊重しなければならない。したがって、これらに対する課税は、その国家の貢献の大きさに応じて決定されることになる。

#### 4 小括

以上から、ヴィットマンの主張は、次のようにまとめられよう。国家は、法秩序を通じて、市場における所得の発生を安定させ、それに対する予測可能性を高める〔I〕。その結果、獲得された市場所得には社会的義務性が認められる。この社会的義務性は、憲法の財産権保障規定から導かれるものである〔II〕。したがって、法秩序を要請し、担税力が認められる行為であれば、市場所得説によっても、その成果に対する課税が正当化されるのである〔III〕。このようにヴィットマンは、憲法と市場所得説との結合に関して問題となる三つの論点について、適切な答えを出し、所得税の課税根拠を憲法から導き出したといえよう。さらに市場所得説は、納税義務、所得分類、および課税可能性についても、所得税法という制定法に合致している。これらの点を考慮して、ヴィットマンは、市場所得説を、「不文の一般条項 *ungeschriebene Generalklausel*」として、所得概念の構造原理となると評価している<sup>112</sup>。それゆえ、市場所得説から導かれる市場所得概念は、「憲法に導かれる所得税の課税対象」として認められるといえよう。

#### 第四節 その他の問題に関する考察

市場所得説には、行為者の主観面を考慮している点など、いくつかの理論的特徴がみられる。さらに、市場所得説は、所得概念論において、これまでの純資産増加説および源泉説とは異なる意義をもち、その理論的長所および短所は、ドイツにおいて所得課税制度に新たな問題を投げかけている。そこで、以下では、これらの点を中心に、これまでとは異なる観点から、市場所得説について検討していこう。

##### 1 主観的要件

市場所得説の特徴のひとつは、課税要件に主観的要件（所得獲得意思）を採用している点である。上述したように、この要件は、趣味による利得を所得から除外するために、ラングによって採用された。しかしこの点は、主観的要件を採用することにより法的安定性

---

<sup>111</sup> a.a.O(FN.9)Wittmann, S.118ff.

<sup>112</sup> a.a.O(FN.9)Wittmann, S.123.

が損なわれるとして批判される<sup>113</sup>。

たしかに、主観は、あくまでも個人の頭のなかにものみ存在するものであり、その証明は困難である。しかし、この批判が正しいとするならば、租税法律主義と比較される罪刑法定主義に基づく刑法はどうなるであろうか。刑法も行為者の主観的要件を考慮しているのだから、刑法も不適切な法となってしまうのであろうか。

刑法において主観面を考慮に入れることが憲法上も認められている以上、租税法において主観面を考慮することは不適切とはいえないと考える<sup>114</sup>。国民が憲法上保護される収益の自由を行使し、営利活動を行い、所得を獲得している以上、所得税法上も所得獲得意思は考慮されるべきである。そして、この主観的要件を備えた活動による経済的成果に対して、所得税という租税介入を行うならば、逆にその経済成果が損失である場合には、損失は当然に控除の対象とされる。この理論は一貫しており、主観的要件も租税介入の中心的要件のひとつであると考えられる。

## 2 市場所得説の本質

次に、市場所得説の理論的位置づけについて検討してみよう。上述した理論史展開によれば、市場所得説はロッシヤーの経済活動説をその起源とする。そのため、市場所得説は源泉説を拡充した見解とも解され得る。また実際に、市場所得説を源泉説の一理論であると主張する見解も存在している<sup>115</sup>。しかし他方で、ティプケおよびヴァイドマンによれば、市場所得説は、「修正された純資産増加説<sup>116</sup>」または「純資産増加説を適切に限定〔したもの〕<sup>117</sup>」と評価される。すなわち、市場所得説の本質は純資産増加説と同一であると理解しているのである。このように、市場所得説の本質が、源泉説による所得概念を補完するものなのか、あるいは、純資産増加説による所得概念を適切な範囲に制限するものなのか、という点については、争いがある。この点を明らかにするために、以下では、再度市場所得説の理論展開にしたがって、検討していこう。

上述したように、ルッペは、1978年当時の所得税法における所得分類から、市場所得説を導き出した。このことを考慮するならば、そもそも当時のドイツ所得税法における所得概念が、純資産増加説に基づいていたのか、源泉説に基づいていたのかという問題も検討しなければならない。当時においても、ドイツ所得税法 22 条は、「その他の所得」として、「2 条 1 項 1 号から 6 号までの各規定に掲げる所得の分類のいずれにも属さない、反復する収入金による金額」を定めていた。それゆえ、この問題は、この規定を、日本の所得税法 35 条における雑所得と同様に考え、純資産増加説の根拠ととるべきか、「反復する」と

<sup>113</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.131f.; a.a.O.(FN.7)Weidmann, S.67.

<sup>114</sup> Vgl. a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.82.

<sup>115</sup> この点に関して木村教授は、ロッシヤー、フォッケ、ヴァーグナーおよびルッペの理論を「広義の所得源泉説」と位置づけている。前掲（注 5）木村「ドイツ所得税法における所得概念」137 頁参照。

<sup>116</sup> a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang, S.202;ders., a.a.O.(FN.6), S.96 ; 前掲（注 4）木村『租税法学』76 頁参照。

<sup>117</sup> a.a.O. (FN.7)Weidmann, S.220.



いう文言を重視し、源泉説の根拠と解すべきかという問題でもある。

私見では、ドイツ所得税法上の所得概念は、その歴史的流れ<sup>118</sup>から推測すれば、源泉説をその基礎にもつことになると考える。そして、市場所得説は源泉説と同様に所得の範囲を制限的に構成していると思われる。また市場所得説が国民経済を考慮し、マクロ的な視点に基づいていることも、市場所得説と源泉説がその方向性を同じくすると考える根拠のひとつである<sup>119</sup>。そして、ヴィッセル *Wissel* も、所得源泉説と市場所得説を基本的に同一のものであると評価している<sup>120</sup>。

以上から、源泉説と市場所得説は、所得の範囲については類似しているといえよう。しかしながら、所得源泉の譲渡に関する理由づけに関して、両説は異なる見解を示している。源泉説は、「相続・贈与・生命保険に基づく臨時収入、もしくは営利事業または投機目的ではない不動産の販売に基づく臨時収入等は、課税を受ける所得ではなく、基本財産の増加とみなされる」、と説く<sup>121</sup>。そのため、源泉説によれば、これらの利得には継続性が認められず、所得とは認められない。市場所得説によれば、所得源泉の譲渡は、財産価値に関する処分権限の譲渡であり、所得を形成しない。市場所得説によれば、これらの利得は、市場において新たに獲得されるものではないため、はじめから所得に含まれていないのである。結論としては、所得源泉の譲渡は、どちらの説によっても所得に含まれず、所得の範囲に関する両説の類似性が認められる。しかし、「規則性」および「市場における獲得」という両説の中心要素をそれぞれ反映し、その根拠は異なっている。

以上のように、市場所得説は、所得を制限的に構成する点では、源泉説に類似しているといえよう。しかしながら、それぞれの理論およびそれぞれが提起する所得概念は異なるように思われる。この問題を検証するためには、市場所得説の発端であるロツシャーの経済活動説について検討する必要がある。すなわち、経済活動説が、所得源泉説に含まれるか、あるいは、すでに源泉説とは異なる独自の特質をもっていたものとして、今日における市場所得説に含まれるか、という問題を検討する必要があるのである。

私見では、経済活動説は、源泉説ではなく、はじめから市場所得説に近い立場を独自に示していたと考える。なぜなら、源泉説の中心的要素である「規則性」、「反復性」および「継続性」という基準が、経済活動説にはみられないからである。このことから、経済活動説は、源泉説の一理論ではなく、はじめから独自の理論を展開していたが、両説の提示する所得の範囲が類似していたと考えられる。

以上から、経済活動説は源泉説とは異なる理論であるといえよう。しかし、経済活動説は、今日における市場所得説に含まれる理論といえるのであろうか。この点は、経済活動説においては、「市場」という文言が用いられていないことから問題となる。市場というメルクマールは市場所得説の中心的要素である。経済活動説が、市場という市場所得説の中核的基準により所得を定義していないことから考えれば、経済活動説と市場所得説は理論上全く同じものである、とは言えないであろう。さらにロツシャーの考えていた租税概念

---

<sup>118</sup> 前掲（注1）中居「ドイツ所得税法における所得概念」39頁以下参照。

<sup>119</sup> 前掲（注4）北野『現代税法講義』42頁〔三木〕参照。

<sup>120</sup> a.a.O.(FN.27)Wissel, S.125.

<sup>121</sup> 前掲（注1）木村「ドイツ所得税法における所得概念」、133頁。

が現在の租税概念と異なっていることにも留意しなければならない。現在ドイツにおいて、租税は、「租税とは、特別の給付に対する反対給付ではなく、法律が給付義務をそれにより結びつけている要件に該当するすべての者に対し、収入を得るために公法上の団体が課する金銭給付をいう」と定義されている (§3 Abs.1 AO)。これに対し、ロッシヤーは、「租税とは、個人経済が受領者の財政的需要の充足を支援するために、国家、州、市町村などというかたちで一般にそのつど存在する強制的団体に、そこの構成員であるということのみで給付しなければならない出資である」と定義している<sup>122</sup>。同様に、ノイマルクも、現在とは異なる租税定義を主張している<sup>123</sup>。このように、経済活動説および国庫の所得概念は、現在とは異なる前提のもとで唱えられていたため、市場所得説とは異なる理論であると考えられるべきであろう。しかしながら、市場所得説がそれらの理論に端緒をもつことは、これまで見てきた理論史の流れからも明らかである。

以上のことから、源泉説と市場所得説は、所得を制限的に構成するという方向性において類似しているが、異なる理論であることが認められよう。では、上述したように、市場所得説が、修正された純資産増加説といわれるのはなぜであろうか。この点を明らかにするためには、純資産増加説と市場所得説の関係について検討する必要があるであろう。

市場所得説は、市場において実現された利得が所得であると考えている。今日の市場経済社会においては、市場における経済活動は、所得獲得の前提と考えられるであろう。そのため、例えば、不動産の譲渡益は、源泉説においては所得から排除されるが、市場所得説によれば、所得に含まれることになる。それゆえ、市場所得説は、源泉説と比較して、相当包括的な所得概念を構成しているといえる。しかし市場所得説は、純資産増加説ほど包括的な所得の範囲を提示しているものではない。なぜなら、市場所得説は実現原則と密接不可分であるからである。そのため、市場所得説に基づく所得の範囲は、純資産増加説に基づく所得の範囲を、市場における実現というメルクマールによって制限したものと類似するといえよう。すなわち、純資産増加説に基づく所得から、未実現のキャピタル・ゲインを排除し、かつ帰属収入など補足困難な、市場で獲得されない利得を排除することにより、実行可能な範囲に限定した結果と、市場所得説に基づく所得の範囲とが一致しているのである。このことから、市場所得説と純資産増加説は、譲渡所得のような、継続しない利得を所得に含めることで不平等を解消するという方向性において、類似していると思われる。しかしながら、純資産増加説は、市場という基準を用いていないため、市場所得説と異なる理論であることは、上述してきたことから、明らかである。したがって、経済活動説から発展した市場所得説は、源泉説とも、純資産増加説とも、所得の範囲を形成

---

<sup>122</sup> 小川郷太郎『租税論上巻』(内外出版、1922年)5頁以下参照。

<sup>123</sup> ノイマルクの租税定義は、「租税は—今日ではほとんど貨幣形態を取るものであるが—経済的価値の移転と定義され、またそれは法規範に基づき何らの反対給付を要求することなく、国家もしくは国家から課税権の行使を認められた団体が課税目的を実現すべく、納税義務を負う自然人もしくは法人に対し負担を義務づけたもの、である。さらに、個々の租税債務額は、租税に関する一般法規範の枠内で税務行政に基づき一方的かつ権威的なやり方で決定される」と紹介されている。前掲(注86)佐藤・伊藤『入門租税論』8頁以下参照。

する方向性について類似する点はあるが、はじめから独自の理論を貫徹してきたと考えるべきであろう。

### 3 その他の問題

すでに述べたように、市場所得説の端緒は経済活動説にあるといえよう。しかし、この経済活動説は、純資産増加説から批判を受け、その批判に対して明確な答えを出せていない。例えば、純資産増加説は、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、と経済活動説を批判している<sup>124</sup>。これらの点に対しては、市場所得説によれば、明確な答えが出せるのである。

まず所得と収益が同視されている点に関しては、次のように考えられる。確かに、ロッシヤーおよびフォッケの理論においては、収入と所得は区別されていたが、収益と所得は区別されていなかった。しかしながら、ノイマルクの理論においては、所得と収益は区別されている<sup>125</sup>。その区別は、シャンツの区別とは異なるが、ノイマルクは決して両者を同一視していない。市場所得説は、ノイマルクから理論的影響を受けており、もはや所得と収益は同一視されていない。市場所得説において、所得は社会的義務性を負うものに限定されている。したがって、市場所得説はすでにこの批判を克服しているといえよう。

次に国民所得と個人所得の関係に関しては、以下のように考えられる。市場所得説は、「社会的」価値形成過程（給付交換）によって発生した所得のみを把握する。そしてノイマルクおよびルッペは、「国民総生産形成への参加」という基準を用い、新たに獲得された市場所得という課税対象所得を導き出している。この結果、国民所得と、個人的経済主体、すなわち租税主体とが結びついた所得（国民総生産形成への参加からの所得＝市場所得）概念がもたらされると主張する<sup>126</sup>。市場所得説によれば、国民総生産形成への参加によって、個人所得は、国民所得の一部としてあらわされる。国民総生産形成への参加から個人所得が導き出されるのであり、そのため国民所得と個人所得は、同時に論じられる必要があると考えられる。

さらに純資産増加説からは、以下のような批判が提示されている<sup>127</sup>。

「たしかに、国民経済が拡大再生産を続けてゆくためには、資本の蓄積が必要であり、その意味では租税が既存の富にまで食い込むことはきわめて危険なことである。しかし、移転的所得に対して課税したため税額が純国民所得を上回ってしまうというような場合を、通常の事態の下で想像することができるであろうか。

さらに基本的には、公平負担の原則との関係が問題となる。国民所得について問題となるのは、国民経済全体において一定期間の間にどれだけの大きさの生産がなされたかである。それに対し課税所得について問題となるのは、各個人につき一定期間の間にどれだけ担税力が増加したかである。したがって、両者は観点を異にし、全く同一視することは許

---

<sup>124</sup> 前掲（注3）金子「租税法における所得概念の構成」17頁以下。

<sup>125</sup> Vgl. a.a.O.(FN.26)Neumark, S.35.

<sup>126</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.8f.

<sup>127</sup> 前掲（注3）金子「租税法における所得概念の構成」28頁以下。

されない。…同一の担税力をもつ利得は同様に課税されることが、公平負担の原則の要求するところである。果たして、富の生産に参加することによって得た利得とその他の原因によって得た利得との間に担税力の相違があるといえるのであろうか……」。

第一の批判は、経済活動説が相続および贈与に対して課税しないことの根拠、すなわち移転的所得に対する課税によって税額が国民所得を超えてしまう、という主張に対する批判である。第二の批判は、包括的な所得概念を構成する純資産増加説を正当化する、公平の観点からの批判である。

これらの批判に対しては次のように考えるべきであろう<sup>128</sup>。たしかに第一の批判はもつともである。しかし現行税制上、相続および贈与は相続税および贈与税の課税対象となっているため、所得税法上課税対象から除外されている。つまり税制全体から考えれば、二重課税は生じていない。上述したように、この点については、純資産増加説も理論上同じ結論を主張している。市場所得概念は、このような現行税制を前提とし、現行法の所得分類に共通する最小分母として導き出された。したがって、市場所得説は、現行所得税法が相続および贈与を非課税所得としていることを尊重して、そのような財の移転を所得から排除しているのである。

さらに第二の批判についても、市場所得説、特にヴィットマンおよびキルヒホフの理論によれば、以下のように考えられる。両者の理論によれば、「市場における経済活動によって獲得された所得」のみが憲法上の課税根拠に基づき課税されるのであって、「その他の原因によって得た所得」は、課税要件を満たさないため課税されない。どちらの利得も等しく獲得者の経済的給付能力を増加させるが、後者は、憲法上の課税根拠および課税要件を満たしていないため、課税されない。市場所得説は、担税力の相違ではなく、憲法から導かれた課税根拠および課税要件を基準として、「市場における経済活動によって獲得された所得」と「その他の原因によって得た利得」とを区別している。このような理由による区別は、法解釈上の根拠に基づいており、合理的であると考えられる。

#### 4 市場所得説の長所と短所

以上の検討から、市場所得説の長所および短所は、以下のようにまとめられる<sup>129</sup>。

市場所得説の長所は、実行可能性の高さ、最低生活費への考慮、および憲法との結合であると考えられている。これらの長所については、これまでも述べてきたとおりである。他方、市場所得説の短所としては、実現原則との結合の評価、および「市場」概念の不明確性という二点が考えられる。

第一の点として、市場所得説が、必然的に実現原則と結びつくことが問題となる。市場所得説が実現された利得のみを課税対象として把握するため、未実現の利得に対して全く課税されないことについて批判されるのである。しかしながら、すでに述べたとおり、市場所得は各当事者の経済活動によって実現されるものであり、その担税力を示すものである。所得に対する租税が所得を減少させるものである以上、その減少する所得は、実現されて、支払のために利用可能な形態で存在していなければならない。また、財産権の自由

---

<sup>128</sup> 別の立場からの反論として、前掲（注 38）中里「所得概念と時間」153 頁以下参照。

<sup>129</sup> Vgl. a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang, S.159;前掲(注 4)木村『租税法』、183、184 頁。

な行使が基本権として認められるため、課税は、経済的処分を強制してはならず、その前に実行された処分のみと結びつかなければならない。このように、経済的な基本権の観点からも、実現された市場所得を課税対象とすることは妥当といえよう。また、市場所得は、経済行為の自由に基づいて獲得された実際の価額によって示される。そして、この経済成果に対して課税するという事は、租税が経済活動に関する個人の自由を尊重した結果であると理解されよう。さらに、市場所得説は、実現した所得のみを把握することにより、確実な担税力のみを把握することになる。以上から、実現原則との結合に関しては、市場所得説の理論は適切であると考ええる。

第二の点は、市場所得説における基本概念である「市場」とは何か、という問題である。一般に「市場」とは、「財の交換、売買が行なわれる場」であり、「特定の場所と組織を持つものから、特定の場所を持たない観念上の存在まで、さまざまなものが含まれる」<sup>130</sup>といわれる。そして、今日の市場経済の前提となる「市場」が、完全な自由市場ではあり得ないことも認識されている<sup>131</sup>。例えば、ドイツにおける市場経済は「社会的市場経済」であるといわれている<sup>132</sup>。他方、日本において、憲法は特定の経済体制を規定しておらず、日本の市場経済がどのような体制を前提としているかは不明確である<sup>133</sup>。市場所得説論者は「市場」について何ら言及していないため、彼らのいう「市場」とは何かもまた不明確なままである。

この点について、私見では、「市場」とは証券市場および商品市場のような個別的なものではなく、上述したような観念的なもので足り、またそれは一般にも認識可能なものであると考える。「市場」という概念を明確かつ個別的に限定することを回避することにより、観念的かつ一般的な「市場」という概念に広がりをもたせることが可能になると考える。その結果、市場所得説の短所である非包括性は緩和され、市場所得説自体に一定の包括性をもたせることができ、所得の範囲が制限的であるという点も一定程度緩和されるであろう。したがって、「市場」概念を、理論上統一的に決定する必要性はないと考える。しかし、「市場」概念が不明確なままであることは、やはり租税法律主義の観点から問題となるであろう。そこで、社会通念に基づき、それぞれの社会状況に合致するように、「市場」の意義を法律上に規定すべきであると考ええる。

## 第五節 小括

---

<sup>130</sup> 前掲（注 30）金森『経済用語辞典（第三版）』129 頁。

<sup>131</sup> 経済学における「市場の失敗」である。この点に国家の役割のひとつが見出されると考える。また法と市場の在り方を問題とする学術的研究としては、日本法哲学会編『市場の法哲学』（有斐閣、1994 年）参照。なお、本書において、市場概念はさまざまに定義されており、その多義性がうかがわれる。

<sup>132</sup> 足立正樹「社会的市場経済と社会保障」、古瀬徹・塩野谷祐一編『先進所得の社会保障 4 ドイツ』（東京大学出版、1999 年）第三章（31 頁以下）所収。

<sup>133</sup> この点に関して、前掲（注 4）木村『租税法学』5 頁において、木村教授は、「社会的市場経済についての幅広い社会的合意、及び国家によって保障されている高度な社会的安定性が日本には存在する」と述べている。

市場所得説は、以上のような議論を経て、法学的に承認されるに至った。そして、市場所得に基づく所得概念は、所得税法という制定法から導き出され、それを構成する構造概念であると理解されている。さらに、市場所得説は、基本権を尊重し、憲法から、市場所得に対する課税根拠を導き出した。このように所得税法の課税対象を憲法から導き出し、確立したことも、市場所得説の特徴として評価できよう。

市場所得説の形成過程は、次のように振り返ることができる。ロッシャーは、所得概念を経済活動から発生する所得へと限定し、ノイマルクは、国民所得の一部として構成される個人所得に着目した一般的な所得概念を形成した。そして市場所得説は、ルッペによって取り上げられることになった。ルッペは、当時の所得税法における所得分類に共通する最小分母として、市場における給付の有償利用というメルクマールを導き出した。ラングは、それを拡充し、「獲得」という客観的要件と、主観的要件である所得獲得意思、つまり営利目的という二つの要件を確立した。そしてキルヒホフが、市場所得説と憲法との結合を達成したのである。ヴィットマンは、それまでの理論を補完し、市場所得説の正当性を証明した。そして、市場所得説が「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」という二重機能を有することを導いたのである。その結果、市場所得説は、所得概念論上、通説となったと評価できよう。

しかしながら、市場所得説にはまだ理論的に批判される点は残っているであろう。それゆえ市場所得説は、それらの問題を乗り越えていかなければならず、いまだ発展段階にあると考える。そこで、今後のドイツにおける理論展開を待ちつつも、現段階におけるその理論が日本法にもたらす影響を含め、日本法との関連を評価し、日本法における所得概念論を見つめ直していこう。

## 第四章 総合評価

### 1 純資産増加説および源泉説の問題点

これまでみてきたように、市場所得説は、源泉説および純資産増加説とは異なる観点から、構築されたものである。そして、市場所得説は、この二説の問題点を克服し得るものであると思われる。そこで、源泉説および純資産増加説が、どのような問題を持ち、市場所得説がその問題を克服し得るのかについて、検討していこう。

まず、これまでの所得概念論の問題点を明らかにするために、所得税の歴史および所得概念の史の変遷を振り返ってみよう。はじめて所得課税を採用したイギリスは、当時、農業経済を中心に不動産処分を封建的に制約していたため、所得税は、原則としてキャピタルゲインを非課税とするという立場から構成されていた<sup>134</sup>。またドイツにおいて、所得税は、当初一部の州で州税として採用され、1920年に国税へと移行した。ドイツにおいても、この所得税が創設された当初、所得は担税力を適切に測定することができない、と考えられていた。そのため所得税は、その他の税目により補完されていたのである。そのような思想的背景をもっていた時代の所得税法が源泉説に基づいており、譲渡所得に課税せず、所得を制限的に構成していたことは、当然であったと思われる。しかしながら、所得税を

---

<sup>134</sup> イギリスの所得概念論研究に関しては、前掲(注1)大原「英国税法における所得概念」、前掲(注1)忠『課税所得の概念論・計算論』26頁以下参照。

国税へと移行させる動きのなか、シャンツは、国税として相当であるように、所得課税の公平を達成しようとした<sup>135</sup>。それが純資産増加説である。そしてこの理論は、開拓者経済の時代にあったアメリカに受け継がれた。そして、シャープ勧告に基づいた戦後の日本所得税制にも影響を与え、アメリカおよび日本では、純資産増加説が通説となった<sup>136</sup>。一方ドイツでは、純資産増加説は、1920年所得税法において、戦時中の財政需要を原因として一度採用されたのみである。

上述したように、純資産増加説は、包括性によって課税の公平が達成されるということを中心根拠として支持された。しかし、その包括性ゆえに、所得概念を拡大しすぎ、多くの租税優遇措置が創設され、その結果、課税ベースの侵食を生じるようになった。この問題の解決のため、純資産増加説は、さらに包括性を強め、より支持されることとなった<sup>137</sup>。

しかしながら、純資産増加説は、その包括性ゆえに、実行不可能なものまで所得に含めている。例えば、帰属収入など捕捉の困難な利得は、課税の際にその捕捉の基準が不明確になるおそれがある。そのような場合は、むしろ不公正を生じるおそれがあり、純資産増加説の支持根拠とされる公平性が損なわれることになるであろう。このように、捕捉が困難であるという理由により所得からさまざまな要素が排除されるのであれば、課税に対する納税者の予測は困難になり、課税要件明確主義にも反するおそれがあるといえよう。

さらに、最低生活費への課税に関する問題もある。租税法における「最低生活費」は、社会保障法など他の法律における「最低生活費」と整合していなければならないと思われる。この点については、租税法上の最低生活費のあらわれ（基礎控除）が、社会保障法上の最低生活費を下回るという捻じ曲がり現象が生じているという指摘もある<sup>138</sup>。憲法上要求される「最低生活費」は、社会保障法上も租税法上も同じでなければならず、社会保障法上保護された「最低生活費」を租税によって侵害すること、すなわち公的扶助に対して課税することには、矛盾が生じていると考える。

このような問題は、純資産増加説が、控除を「恩恵的」なものと捉える傾向があることと関連するように思われる。最低生活費を保障する生存権などの人権は「恩恵」なのだろうか。国民が生存する権利は国家が存在する前提となる自然権なのではなかろうか。まして所得税は、所得に対して課税する以上、国民が生存し、収益活動を行うことを前提としなければならない。最低生活費に対する保障を恩恵的に捉え、これに課税することは、基本的人権を尊重する立場からは首肯しがたい。

この点に関し、キルヒホフをはじめとする市場所得説論者は、憲法に基づき、人権を尊重した所得概念論を展開している。ラングは特に、社会法上と租税法上の「所得」および「最低生活費」の概念を整合させることを主張し、多くの支持を得ている<sup>139</sup>。

---

<sup>135</sup> 前掲（注1）辻山『所得概念と会計測定』33、34頁。

<sup>136</sup> イギリスやアメリカの歴史的経済背景については、小松芳明『法人税法概説〔五訂版〕』（有斐閣双書、1997年）31頁参照。

<sup>137</sup> 前掲（注3）金子「ボーリス・ビトカーの『包括的課税ベース』批判論の検討」119頁以下。

<sup>138</sup> 前掲（注4）木村『租税法学』13頁以下。

<sup>139</sup> 例えば、ビルクは純資産増加説に近い理論を唱えているが、この点に関してはキルヒ

日本においても、社会保障法は、さまざまな方法によって租税法上の所得概念を修正している<sup>140</sup>。社会保障法上の所得は、困窮者が実際に得た純所得に基づき、困窮状況を把握するために用いられる。これに対し、租税法上の所得概念は、所得の発生原因に基づき分類されることからわかるように、その成立時に適合している。我が国においても、納税義務者の困窮状況など必要性を考慮したうえで、租税法と社会保障法との調和を目指すべきである。公的な補助金や給付金に対する課税の問題も、同様に考えるべきであろう。

さらに、源泉説および純資産増加説の理論構成についても問題点が見出されるであろう。源泉説は、規則性および継続性といったメルクマールを強調し、課税対象活動を商業行為に、所得獲得者を商人に限定しているように思われる。シャンツは、純資産増加説において、自己の主張する所得概念が、商人の簿記と整合することを強調している<sup>141</sup>。したがって、両説ともに所得税の課税対象を商人に限定していると考えられる。しかしながら、今日の所得課税制度は、明らかに、すべての国民の所得を課税対象としている。この点で、両説の目指した所得概念は、現在の所得税制における所得概念とすでに合致していないのではなかろうか。

また、純資産増加説と整合する商人の簿記とは、貸借対照表による計算に基づくものと思われる。貸借対照表は損金と益金を通算することにより所得を導く。個人所得にこの理論をあてはめるならば、個人の所得は、すべての収入と、それを得るための費用などの財産減少とを通算した結果となる。この結論は、たしかに、シャンツの理論に合致しているといえよう。しかしながら、そもそも個人に損金および益金といった観念をもちこむことは妥当性を欠くのではなかろうか。この点に純資産増加説の根本的な問題が存在するようと思われる。そして、この問題も、最低生活費に対する課税の一因となっていると思われる。法人には資本が存在し、それを維持していくことで法人としての存在も維持されることになる。しかし個人には資本という概念がないため、生存に必要な消費は、生計費または家事費に分類され、理論上控除されないことになる。現実には、このような費用に対してはさまざまな控除が認められているが、それらもやはり政策的配慮による恩恵にすぎないといえよう。

結局のところ、純資産増加説であれ、源泉説であれ、経済学における理論をそのまま法学領域にもちこみ妥当させようとするに、根本的な欠陥があると思われる。所得概念が本来経済概念であることは事実であるが、それを法学上の概念として用いる以上、基本的人権の尊重などの法律的な価値判断に基づく、法学的な概念として構成されなければならない。経済概念である所得概念を法概念に再構成しなおすべきであるという見解は、これまでも主張されてきたが<sup>142</sup>、実現されることはなかった。この点からも、市場所得説が、法学的に再構成された所得概念を提唱していることは評価できよう。以上より、市場

---

ホフを支持している。Vgl. a.a.O.(FN.70)Birk, S.820ff;前掲(注58)三木「課税最低限と社会給付の統一」参照。

<sup>140</sup> Vgl. a.a.O.(FN.9)Tipke/Lang,S.159;前掲(注4)木村『租税法』、13頁以下参照。

<sup>141</sup> 前掲(注11)清永「シャンツの純資産増加説(一)」15頁以下、「同(二)」15頁以下、前掲(注20)中居「ドイツ所得税法における所得概念」43頁。

<sup>142</sup> 前掲(注1)忠「課税所得の概念」(特に18頁以下)参照。



所得説は法学的所得概念構築に向けた重要な糸口になるといえよう。

## 2 法学的所得概念としての市場所得説

現行所得税法は、総所得金額を構成するものとして、10の所得分類、すなわち八つの各種所得分類（23条、24条、26条～28条、30条、33～35条）と退職所得（31条）および山林所得（32条）を規定している（21条）。このような所得分類の列挙は、課税対象となる財産流入の範囲を示しているにすぎない。すなわち、これらの規定は、所得を明確に示すものではなく、所得税法上把握される所得分類の範囲内でのみ、実際に課税されるということを示しているにすぎない。租税法律主義の要請に応えるためには、所得とは何であるかについて示す一般条項を、所得税法中に定めるべきであろう。そして、この一般条項により示される所得概念は、たしかに、公平性を損なわないために、一定程度抽象的な課税対象を定義するものでなければならない。しかしながら、他方で、法律上規定される所得概念は、課税対象を実質的に制限する限定的なものでもなければならない。なぜなら、過度に包括的な課税対象を規定することにより、納税義務者の課税に対する予測可能性が損なわれてはならないからである。

この点についてはドイツ所得税法が参考になろう。ドイツ所得税法は、市場所得説に基づいているといわれる。市場所得説の客観的要件は、給付交換関係に基づく所得獲得である。ドイツにおいて、市場所得説は、実現原則と不可分であることが認められている。さらに、市場所得説は、市場における所得獲得というメルクマールによって、所得に対する課税根拠を憲法から導いている<sup>143</sup>。ドイツ所得税法は、「市場における公正な行為」を課税対象活動の基準と観念し、所得課税を私的な市場所得に限定し、所得分類として市場所得を列挙している。この市場所得は、労働および資産から導かれるものである。ドイツ所得税法は、24条2項において、「活動」または「法律関係」という基準によって労働および資産を限定し、さらに22条においては、「反復する関係からの収入」という基準によって課税対象を制限している。市場所得は、「（市場における）給付交換関係への資産および労働（力）の投入」の成果であり、財産権の行使として憲法上保障される。市場所得は、このような経済活動によって獲得され、同時に、その課税根拠が認められる。したがって、この活動は市場所得説にとって重要な要素である。そして、この要素をもつ市場所得説は、経済的な自主性および納税義務者の私的領域（最低生活費などの財産権）を保護し、確実な担税力を把握する。さらに、市場所得説は主観的要件である所得獲得意思を尊重している。市場所得説が憲法の要請に応え、所得税法の構造を形成する法学的所得概念であることは、以上からも評価できよう。日本の所得税法も「法」である以上、人権を尊重した法学的概念をもつ必要性は変わらないのではなかろうか<sup>144</sup>。

## 3 日本法との関連

このようにドイツにおいて支持されている市場所得説は、はたして日本法においても妥当するのであろうか。そして、現行所得税制の問題点を克服する手がかりとなりうるであ

---

<sup>143</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.130f.

<sup>144</sup> 前掲（注1）中川「現代税法における基本的法概念としての『所得』（一）」8頁参照。

ろうか。以下では、まず市場所得説の日本法における妥当性を検証する。そして、現行所得税制の問題点を、市場所得説によって解決しうるか否かにつき検討する。

まず、日本法における妥当性を考えよう。ドイツと同様に、日本においても、財産権は自由権として憲法上保障されている（29条1項）。そして同様に、財産権は「公共の福祉」に服する（同2項）。また日本においても、経済的自由として、職業選択の自由および営業の自由（22条1項）が、「公共の福祉」に反しない限りで、認められる。このように、憲法規定については、ドイツの間に類似性が認められる。したがって、日本においても、これらの規定が課税根拠として認められる余地があると思われる。

次に所得税法について検討しよう。所得税法上、所得分類は、原則として経済活動を前提としている。またそれらが名目価値によって把握されることも事実である。しかしながら、一時所得（34条）は、対価性を有しないため、市場所得説によれば、所得に含まれないことになる。また現行所得税法は、みなし配当（25条）を除くすべての所得分類において、実現された所得を把握している。市場所得説は、実現原則と密接不可分であるため、みなし配当には適用しえないであろう。ただし、みなし配当に対する課税については、批判が多いことも事実である<sup>145</sup>。

その他にも、雑所得（36条）は、「その他の所得 (§22 EStG)」と異なり、「反復性」を要件としていないため、ドイツと同様の理論は成立しがたいと思われる。しかしその一方で、ラングおよびヴィットマンによれば、「反復性」はドイツ所得税法 22条の本質的要素ではなく、その範囲を越えた課税も実際に行なわれている<sup>146</sup>。この課税が正当なものであり、かつ日本における課税実務と一致するならば、市場所得説が日本法にも妥当する可能性が存在する。

さらに、主観的要件について考えてみよう。市場所得説は、種々の所得学説においてはじめて、主観的要件を課税要件として確立した。この点については、現行所得税法 37条1項の「総収入金額を得るために〔傍点筆者〕」という文言から、「獲得するために」という所得獲得の意思が前提とされていると理解できよう<sup>147</sup>。したがって、主観的要件は所得税法においても妥当し得ると考えられる。

以上から、日本においても、憲法の財産権規定は、市場所得説による課税を根拠づけるものとして認められる。そして所得税法においても、市場所得説は、みなし配当および雑所得を除くすべての所得分類に妥当し、主観的要件を採用することも認められ得ると考えられる。しかしながら、一時所得、みなし配当および雑所得については、市場所得説は完全には妥当しえない。したがって、市場所得説を、ドイツにおける理論と全く同一に、日本の議論に当てはめることには慎重でなければならない。

しかしながら、市場所得説が最低生活費などの人権を尊重していること、およびその実行可能性の高さなど、理論の本質的部分は評価できる。このため、市場所得説を中心に、所得概念に関して再度積極的に議論していくことの必要性は否定できないであろう。すなわち、日本においても、市場所得説に基づき、憲法と結びついた「所得概念」の構築に向

<sup>145</sup> 前掲（注4）木村『租税法』183頁参照。

<sup>146</sup> a.a.O.(FN.9)Lang, S.41.; a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.131.

<sup>147</sup> 前掲（注4）木村『租税法』227頁以下参照。

けた議論を展開する必要性は高いといえよう。

次に、現行所得税制の問題点を、市場所得説により解決し得るか否かについて、考えてみよう。現在の通説である純資産増加説によれば、経済的利得は、理論上すべて課税対象とされる。しかし、課税技術上の理由から実際には課税されていない経済的利得は多い。課税されるか否かが異なってくるのでは、納税者の課税に対する予測可能性は低くなり、課税に対する課税庁の恣意を認めることになるおそれがある。本来の租税法律主義の要請に応えるならば、法によって課税対象の範囲を明確に規定し、それに該当しない限りは課税されるべきではないという原則を確立すべきではなかろうか。市場所得説によれば、そのような要請にも応えることができよう。他方で、市場所得説に対しては、市場で獲得されない所得であっても課税の必要性がある場合に、これを非課税とすることにより、不公平が生じるという批判が考えられる。しかし、市場所得を中核とし、その「市場」の範囲、およびその他の所得への課税の有無に関して、立法で明確かつ限定的に補うことにより、この問題は解消され得ると考えられる。

また現行所得税制は、純資産増加説に基づき、義務說的立場から、原則すべての経済的利得に対して課税することを前提としている。このような理論においては課税が制限されず、納税義務者である国民の財産権が過度に侵害されるおそれは否定できないのではなかろうか。この点について、市場所得説は、「市場」というメルクマールと結びつき、憲法を根拠として、所有権に対する課税の根拠を示している。この結果、課税は、強制的な徴収から、国家の貢献に対する対価へと転換されていると考えられる。納税者たる国民の意思は、財産権に基づき、個々人の収入面のみならず支出面にも反映される。租税は国民の財産権に介入するものであるため、課税は強制的性格によってのみ基礎づけられるべきではないといえよう。市場所得説は、課税根拠を、義務說的な観点から利益說的観点へと転換し、課税を対価的なものとして観念している。このことは、市場所得説が、憲法と結びつき、国民の財産権保障に対して積極的な立場をとっていることのあらわれであると考えられる。また、市場所得説が課税について制限的な立場をとっていることも、純資産増加説とは異なる。市場所得説によれば、どのような利益に課税されるかということは、法により明確に限定されると考える。すなわち、市場所得説は、課税の明確性を担保し、租税法律主義の要請に応えることができるのである。

以上の理由より、市場所得説に基づき、憲法と結びついた所得概念を構築する必要性の高さは認められるであろう<sup>148</sup>。

### むすびにかえて

市場所得説は、初期段階における学説である経済活動説に、その端緒を有する。理論史的検討によると、本来、所得概念は、ヘルマン、シュモラーによって広く構成されていた<sup>149</sup>。

---

<sup>148</sup> 例えば、前掲（注1）忠『租税法要綱』125頁以下に記されている「実体法概念」に基づき所得を構成した場合、市場所得説と類似の結果に結びつく可能性は高いと思われる。

<sup>149</sup> ヘルマン、シュモラーの理論を源泉説に分類して紹介する著書もある。泉美之松『税についての基礎知識〔二訂版〕』（税務経理協会、1972年）90頁、林大造『所得税の基本問題 改訂版』（税務経理協会、1968年）101頁参照。

しかし、その理論には実行可能性などの問題があった。それらを解決するために、所得を限定的に構成するかたちをとって登場したのが、経済活動説および種々の源泉説であるといわれている。しかし、それらの理論は、所得を過度に制限的に構成したため、課税の公平が損なわれるなどの問題が生じた。さらに、経済社会の発展、税収における所得税の比重増大、および戦争による財政需要の増大などの理由もあり、実務上の不都合が表面化した<sup>150</sup>。その結果、所得概念を広く構成する必要性が高まったのである。そして、ヘルマンおよびシュモラーの理論を補修し、所得を包括的に構成するために、シャンツの純資産増加説が登場したと考えられる<sup>151</sup>。

その後、今日に至り、市場所得説が台頭し、その所得概念が支持されるようになった。その背景には、やはり源泉説によっても、純資産増加説によっても解決できない問題がなお存在していたという事実があろう。これは、19世紀ドイツにおいて、所得概念論争が生じた背景と類似している。主流とされてきた学説に解決できない問題があり、それを解決するために別の学説が台頭してきたのである。すなわち、市場所得説の台頭は、所得概念をめぐる今日の状況が、所得概念論の初期段階と同様の状況に立ちかえっていることのアラわれといえるのではなかろうか。

ヴィットマンは、ルッペ以降展開された市場所得説の理論を、「市場所得説のルネッサンス *Renaissance der Markteinkommenidee*<sup>152</sup>」と評価している。市場所得説のルネッサンスが起き、所得概念論の初期段階と同様の状況に立ちかえっている今こそ、所得概念論の原点に立ち戻るべきであろう。そして、これまでの検討から考えるに、この機会が正に、経済的概念としての「所得」ではなく、そこに法的価値判断を加えた「法学的所得概念」を構築する好機であろう。

日本においても、市場所得説に基づき、所得概念を市場所得という方向性で解釈することは、非現実的とはいえないであろう。市場所得説は、これまで述べてきたとおり、制定法および憲法との結合を果たし得る法学的な所得概念である。さらに、市場所得説は、実現原則と密接不可分であり、課税最低限についても配慮している。このことから、市場所得説は、納税者の基本的人権を尊重した理論を展開しているといえよう。以上から、市場所得説の理論は、本質的部分において、我が国においても合理性をもち、妥当し得ると考えられる。

これらを総合的に考えると、市場所得説は、我が国において法学的所得概念を構築するための有効な手段であるといえよう。そして、我が国においても市場所得説に基づき、基本的人権を尊重し、所得の範囲を明確に規定する法学的所得概念を構築していくべきであるとする。このような市場所得説に基づく法学的所得概念構築へ向けた理論研究の再出発を示し、本論文のむすびにかえたいと思う。

(了)

---

<sup>150</sup> 前掲（注3）金子「租税法における所得概念の構成」33頁、前掲（注35）品川『課税所得と企業利益』29頁参照。

<sup>151</sup> 前掲（注1）神戸「所得税ニ於ケル所得ノ意義」125頁以下。

<sup>152</sup> a.a.O.(FN.9)Wittmann, S.11.