

租税資料館賞受賞論文集

第 21 回（2012 年）

上卷

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞 第21回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「租税法と信託法の交錯—租税法上の信託の意義」

稿 者 泉 絢也 氏

(関東信越国税局課税第一部国税訟務官室国税実査官)・・・上巻(45)

「企業税務所得概念としての純資産増加説—税務会計における所得概念の変遷と形成」

(国際会計研究学会『国際会計研究学会年報』2010年度 2011年3月31日)

(社会関連会計学会『社会関連会計研究』第23号 2011年11月1日)

稿 者 上野 隆也 氏 (税理士、桃山学院大学大学院非常勤講師)・・・上巻(143)

「租税条約の自動執行力に関する考察」

稿 者 原 武彦 (東京不服審判所国税副審判官)・・・上巻(401)

■租税資料館奨励賞の部

「所得税法への給付付き税額控除の導入に関する研究

—低所得者及び有子低所得者への配慮の視点から」

稿 者 浅井 俊輔 氏 (立命館大学大学院 院生)・・・上巻(469)

「譲渡所得に対する二重利得課税方式の採用」

稿 者 浅野 祐二 氏 (立教大学大学院 院生)・・・上巻(527)

●中 巻

「関連者間の保険取引に係る課税問題についての一考察—支払保険料の損金性を中心に」

稿 者 芦原 亮 氏 (立命館大学大学院 院生)・・・中巻(3)

「中国進出日系企業に係る課税問題に関する一考察—移転価格税制を中心に」

稿 者 安達 友信 氏 (明治大学専門職大学院 院生)・・・中巻(55)

「投資ファンドの租税条約適格性に関する一考察」

稿 者 沖村 優輝 氏 (立命館大学大学院 院生)・・・中巻(125)

「法人以外の事業形態に対する課税に関する研究

—新たな事業体における「損益の帰属」の視点から」

稿 者 酒井 寛志 氏 (拓殖大学大学院 院生) 中巻(169)

「退職所得課税の問題点と解決策—新たな平準化措置の検討を中心として」

稿 者 竹之内 和紀 氏 (新潟大学大学院 院生) 中巻(263)

「日本の連結納税制度における適正な個別所得算出の意義に関する一考察」

稿 者 寺嶋 理 氏 (金沢大学大学院 院生) 中巻(349)

「移転価格税制の執行における無形資産の取扱いについて」

稿 者 中島 美佐 氏 (明治大学大学院 院生) 中巻(435)

●下 巻

「相続税課税方式の今日的あり方」

稿 者 中野 伸也 氏 (富士大学大学院 院生) 下巻(3)

「所得控除制度の再考」

稿 者 藤村 直未 氏 (立教大学大学院 院生) 下巻(125)

「法人課税信託における租税回避への対抗策

—外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策」

稿 者 扶持本 泰裕 氏 (千葉商科大学大学院 院生) 下巻(207)

「移転価格税制に係る一考察—クロス・ボーダーでの事業再編を中心として」

稿 者 茂木 裕晃 氏 (国士舘大学大学院 院生) 下巻(331)

「新しい減価償却制度の提案」

稿 者 山本 純子 氏 (神戸学院大学大学院 院生) 下巻(483)

租税資料館賞 第20回入賞作品 (2011年度未掲載分)

「応益課税としての固定資産税の検証」

稿 者 宮崎 智視 氏 (東洋大学経済学部准教授) 下巻(565)

佐藤 主光 氏 (一橋大学経済学研究科公共政策大学院教授)

(内閣府経済社会総合研究所『経済分析』 第184号 2011年1月)

租税資料館賞授賞式

第21回租税資料館賞授賞式が11月27日（火）、東京・新宿区のリーガロイヤルホテル東京で行われ、会場には受賞者の他、受賞作品の出版元である2名のご来賓をはじめ、当財団役員等が列席した。

河崎照行租税資料館代表理事が、受賞者に表彰状を贈呈し、挨拶を行った。



前列左より 河崎照行代表理事、今村 隆氏、大野裕之氏、林田 実氏、高橋志朗氏、泉 絢也氏、上野隆也氏、原 武彦氏、品川芳宣選考委員長。

2列目左より 浅井俊輔氏、浅野祐二氏、芦原 亮氏、安達友信氏、沖村優輝氏、酒井寛志氏、竹之内和紀氏、寺嶋 理氏。後列左より中島美佐氏、中野伸也氏、藤村直未氏、扶持本泰裕氏、茂木裕晃氏、山本純子氏。

品川芳宣研究助成等選考委員長の講評

ご紹介いただきました、選考委員長の品川でございます。選考委員長の立場として、講評をさせていただきます。

先ほど代表理事からもご紹介がありましたが、約100件の応募作品をいただきまして、厳選の結果、件数で20件、延べ21名の方を授賞させていただきました。

租税資料館賞の応募件数については、私は他の2団体の応募論文の審査もしているのですが、租税資料館賞がダントツに多いわけです。そういう意味では、税関係の応募論文の顕彰としては最大の規模で、質的にも最も優れた皆さん方が受賞できるものとして租税資料館賞が存在している、そういうふうに確信しております。

先ほど、それぞれの方に授賞がございましたが、著書の部、論文一般の部、奨励賞の部の3つの部について、それぞれ簡単にコメントさせていただきます。

各賞を通じて、私ども12名の選考委員は、それぞれの著書・論文について、論文をまとめるに当たって最も重要な骨格になる論点である、論理性、実証性、そして独創性について、厳正に審査させていただきました。

その結果、著書の部については3件、4名の方が受賞されたわけではありますが、受賞漏れになった方にも相当に優秀な著書がありました。これは、今回受賞された方が、いかに優れた著書を著したかを示すものではないかと思ひますし、各人については、それぞれ学会を代表されるリーダーでありますので、それ以上のことをあえて論評する必要もないと思ひます。

一般論文の部については、3名の方、国税職員と税理士さんが受賞されましたが、その3名の方についても、論文の水準としてはかなり高いと評価できるのではと思ひます。

奨励賞14件、14名の方が受賞されたわけですが、租税資料館賞のひとつの大きな特徴は、奨励賞にあるわけであります。言うまでも無く皆さん方の多くは、各大学院で修士論文をまとめられているわけですが、共通する目的は、将来、税理士を目指すということではないかと思ひれます。

今年受賞された方の1つの特徴は、長年、税理士事務所等に勤務し、社会人として既に税の実績を積まれた人の中から、多くの受賞作品がありました。それらの方々は、単なる大学院生ではなくて、税の実務を5年、10年、場合によっては20年と積み、苦勞されてこられ、その苦勞された結果が論文に良く表われていました。そういうことを、高く評価したいと思ひます。逆に言いますと、学部からすぐ大学院に上がった人たちにとっては、受賞することが大変困難になってきている状況にあることは否めないかと思ひます。

いずれにいたしましても、大学院で修士論文をまとめて、将来、税理士になる場合には、留意すべきことがあります。私は、2つの大学で修士論文の指導、あるいは実際に

税理士の修士論文の指導を、延べ100件余り指導してまいりましたが、修士論文をまとめて税理士になろうという方に対する税理士会の評価は、いろいろとあるわけですし、その中で5科目全部の試験を受かった方と比べて、若干レベルが落ちるのではないか、ということがよく言われます。

しかし、私は、決してそうではない、ということをあえて皆さん方に申し上げたいと思います。と申しますのは、かつてのダブルマスターと言われるような状況とはまた別に、皆さん方は、それぞれ会計科目、あるいは税法科目について、1科目ずつは試験に受からなければならない、そして、論文をまとめなければならないわけです。論文をまとめるということは、税の本質を見極める点で重要な作業であるわけです。

先ほども申し上げましたが、論理的にどう論文をまとめるかということは、税理士のような専門家すべての仕事に共通する問題であります。1つの論文をまとめることによって、税務という専門的な仕事における論理力を身につけることは、実務に、非常に役に立つわけであります。

また、実証性という問題は、これも実務の上で絶対に欠かせない作業であります。さらに、タイムリー的な論点等を重視する独創性の問題等に関しては、仕事の上でいかに発想を豊かにするか、というところにつながるわけであります。皆さん方はそういう論点を整理して、受賞されたわけでありまして、そのことは高く評価したいと考えます。



品川研究助成等選考委員長による講評

しかし、私も、応募論文をいろいろ見させていただきましたが、率直に言ってまだ未熟な部分はたくさんあって、その未熟な部分はこれからの大きな研究課題であり、ある

いは皆さん方が将来税理士としての資格を持って実務をこなす場合において、生涯かかってそれに取り組まなければならない問題となるわけであります。そういう点で、今回の受賞者の方々については、それぞれの研究テーマに向かって努力されることを強く期待したいと思います。

そのことをお願いし、簡単ですが、講評に代えさせていただきます。本日は、どうもおめでとうございます。

(平成24年11月27日 第21回租税資料館賞授賞式にて)

第 2 1 回 租税資料館賞 入賞作品の紹介

■著書の部

今村 隆 著

「課税訴訟における要件事実論」

(公益社団法人日本租税研究協会 2011 年 7 月刊)

※本誌未掲載

本書は民事訴訟法における要件事実論の考え方を課税訴訟の分野に持ち込み、同論で使われている手法によって具体的な租税事件についての裁判所の判断あるいは学説の当否につき、検討を試みたものである。

本書の構成は第1編の基礎編と、第2編の応用編からなり、前者においては要件事実の基礎的な用語や考え方から始めて、課税訴訟における要件事実論の基本的な考え方が紹介されている。そして、後者においては、所得税、法人税、相続税、消費税、加算税、国際課税の六つの分野毎に、最も代表的な判例となった事件のいくつかを俎上にあげ、要件事実論の実際の使い方が論じられている。

即ち、まず、著者はいずれの事件についても、納税者と課税当局の双方の言い分を、設計図（ブロック・ダイヤグラム）を描くことで、請求原因、抗弁、再抗弁といった具合に整理、明確化し、事件の争点及び立証すべき事実を明らかにしている。

そして、この設計図を基にして、当該事件における立証責任の所在や適用となった税法規定の課税要件をめぐる解釈上の問題についての考究が行われている。立証責任の分配については、著者は課税訴訟における立証責任の分配基準として通説となっている修正法律要件分類説の立場から、取り上げた事件における租税債権の発生要件、消滅要件を整理し、前者であれば国側に後者であれば納税者側に立証責任があるとしている。また、税法規定の課税要件をめぐる解釈上の問題については、法文上、課税要件が明定されてない場合であっても、設計図において抗弁、再抗弁として整理された項目の中から、規定の立法趣旨等を踏まえ課税要件を特定し、当該規定の課税根拠についての著者としての見解を明らかにしている。

著者によると、要件事実論は事件の争点を明らかにする争点整理機能を有するだけでなく、課税要件が課税の根拠との関係でどのような意味を持つかを明らかにしてくれるという意味で課税要件等の解釈にあたっての基本的なツールとして役立つものであるとされており、こうした視角に立った著者の分析は、本書で取り上げられている主要な租税事件に対する裁判所の判断やそれをめぐる学説上の対立について、新たな決着の手懸りを提供してくれるものと評価できる。

また、本書執筆の目的について、著者は訴訟事件に関わる裁判官、弁護士だけでなく、税務調査に関わる職員や企業担当者にも要件事実論を理解してもらうことを目指すとしているが、難解な事柄が図式化や平易な文章により、素人でも理解できるような工夫が随所にほどこされており、著者は上記目的の達成に成功していると言えよう。

さらに、本書の検討では、租税法だけでなく民法、行政法、民事訴訟法等幅広い分野

における著者の識見がいかに駆使されており、税務訴訟の国側責任者の立場におられた著者の租税実務に対する深い造詣と併せて、著者の判断の説得力をより強固なものとしている。

いずれにせよ、本書は要件事実論を租税訴訟の分野において正面から取り上げた数少ない研究であり、まさにパイオニア的業績であると言っても過言でないであろう。

大野 裕之・林田 実 著

「株式税制の計量経済分析」

(株式会社 勁草書房 2012 年 1 月刊)

※本誌未掲載

本書においては、有価証券取引税、株式譲渡益課税、配当課税等の株式関連税制が、我が国の市場における株式取引や投資家の株式投資行動にどのような影響を与えたかを様々なマイクロデータを用いて計量的に分析を行っている。

具体的には、第 1 章では1996年および1999年の有価証券税の改正・廃止の株式取引高への影響、第 2 章では有価証券税および手数料を合わせた取引コストの株式取引高への影響、第 3 章で2003年の株式譲渡益課税の改正の個人投資家の株式取引への影響、第 4 章・第 5 章において配当課税と家計の株式投資行動の関係、第 6 章で有価証券取引税・株式譲渡益課税の株式収益率のボラティリティへの影響、第 7 章で税制の株式投資信託への影響につき分析を行っている。その結果、株式関連税制が株式取引や株式投資行動に影響を与えることを確認している。

本書の「はじめに」でも言及されているように、我が国においては、金融税制を巡る様々な議論がなされながらも、データの制約等から、株式関連税制が現実の株式取引や株式投資に与える影響に関する実証分析がほとんどなされてこなかった。これに対し、欧米においては、マイクロデータを用いた計量経済学に基づいた実証研究が数多く行われ、分析の蓄積が進んでいる。実証分析が十分行われていない状況下では、金融税制のあり方につき根拠に基づく改革論議が行えるはずもなく、我が国において、この分野での本格的な実証研究が待たれるところであった。

本書は、日本証券経済研究所・日本証券業協会等の協力で得た取引データ、アンケート調査の個票データ等の様々なマイクロデータを駆使しながら、有価証券取引税、株式譲渡益課税、配当課税等の株式関連税制が、我が国の市場における株式取引や投資家の株式投資行動にどのような影響を与えたかを分析しており、その意義はきわめて高い。また、分析においても最新の統計的手法を用いており、分析水準もきわめて高いものと考えられる。本書に収められた多くの論文は、内外の学術雑誌にレフェリーの審査の上、掲載されており、既に高い評価を受けたものである。

本書の論理性および実証性はきわめて高く、また海外の既存の実証研究を踏まえた研究ではあるが、我が国のデータの制約から来る諸問題にも取り組んでおり、相応の独創性もある。総じて、本書の分析水準および意義ともきわめて高く、受賞に値するものとする。

リーマンショック後の金融危機を受けて、IMFやEUのような国際機関において、金融危機と税制の関係も活発に議論される中、株式関連税制の現実の取引や投資行動への影響に関する実証研究は、国際的にも関心が高まっている。

今後、本書の分析を受けた、税制と金融取引に関するさらなる研究が期待される。

高橋志朗 著

「わが国税務会計の発達とシャウプ勧告」（同文館出版株式会社 2011年8月刊）

※本誌未掲載

本著では、「シャウプ勧告」を、わが国の戦後の税務会計発展の原点と位置づけ、2部構成をとっており、第1部では、「シャウプ勧告」がわが国税務会計の発展に及ぼした影響、並びにその歴史的意義を明らかにし、第2部では、シャウプ博士の法人税改革の理想像と、その実現に不可欠な税務会計改革の課題とを明らかにしている。

まず第1部の第1章では、「シャウプ勧告」がわが国の税務会計の発展に及ぼした影響をいち早く指摘した長谷川忠一教授の先駆的業績と「シャウプ勧告」の歴史的意義を指摘した武田昌輔教授の業績を紹介している。第2章では、詳細な会計改革案を作成、提案したシャウプ使節団の目的と、その会計改革案の特色を検討し、企業会計並びに税務会計の改革案としての「シャウプ勧告」の意義を明らかにしている。第3章では、「シャウプ勧告」が近代的所得計算基準を盛り込んだ画期的税法改正へと及んでいく過程を明らかにしている。第4章では、昭和42年以降の税務会計の発展を検討している。

第2部の第5章では、「シャウプ勧告」発表前夜までのわが国法人税の歴史を概観し、その特色を明らかにしている。第6章では、「シャウプ勧告」の法人税改革案の特色と問題点を具体的に検討し、シャウプ博士のねらいが、「理想の制度」の実現でなく、より簡潔な「次善の制度」の定着に置かれていた事実を明らかにしている。第7章では、「シャウプ勧告」以降のわが国法人税制度の歴史的変遷を検討し、現在、「次善の制度」すら未だに定着していないことを指摘している。第8章では、「シャウプ勧告」において示唆された「理想の制度」の意味を具体的に明らかにしている。なお、ここでは「シャウプ勧告」の基本目的や基本構想といった重要事項に関する博士の証言を、筆者との対談の記録をもとに、可能な限り紹介している。第9章では、法人税制度の抜本改革に伴う会計基準改善の必要性を説いたシャウプ博士の論文をもとに、博士の不変の理想を明らかにしている。

筆者は長年に亘って「シャウプ勧告」を研究され、その集大成として本著が刊行された。

筆者は必ずしも「シャウプ勧告」が正当な評価がなされてこなかったことに反論を試みている。「シャウプ勧告」を「理想の制度」としてではなく、「理想の制度」として発展しうる可能性を秘めた「次善の制度」として位置づけ、「シャウプ勧告」の詳細な分析を試みている。また、筆者はシャウプ博士と4回会談し、その内容をも十分に考察して、法人税制度の抜本改革に伴う会計基準改善の必要性を説いたシャウプ博士の論文の理論解明を試みている。ただ単に「シャウプ勧告」のみを取り上げて考察するのではなく、シャウプ博士がアメリカで勧告した「アメリカ版シャウプ勧告」と比較検討して、「シャウプ勧告」の内容の深層に迫っている。わが国の確定決算主義の生成に影響を与えたと思われるシャウプ博

士の論文の内容を紹介し、考察していることは、「シャウプ勧告」の単なる紹介の著書とは全く異なり、新たな「シャウプ勧告」の全体像の解明を臨んだ出色した著書といえよう。

泉 絢也 稿

「租税法と信託法の交錯—租税法上の信託の意義」

(上巻 45 頁)

信託が行われた場合における課税物件たる所得の帰属について法人税法12条1項は定めを置いているが、「信託」概念について定義規定を法人税法自体は定めていない。相続税法も所得税法も信託について定義規定を置いていないところからすると、信託概念について租税法は、信託法上の「信託」の概念を当然の前提として受け入れ議論されてきたが、租税法と信託法の交錯領域における租税法律関係の法的安定性、さらには納税者の予測可能性に資することを目的として、租税法上の信託の意義を考察することが本論文の主題とされる。

本論文は、以下の3章により構成されている。

第1章 私法上の信託の意義

第2章 租税法上の信託の意義

第3章 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性

信託という用語は多義的な概念であるが、信託法制定前においては、譲渡担保などの信託的行為こそが私法上の信託であると解されていた。信託法制定後においては、信託とは信託法上の信託を意味するとの理解が定着したものの、従来の信託と観念されてきた信託的行為と信託法上の信託の関係に関して、私法の判例は必ずしも両者を明確に区別するような判示をしていないと、筆者は指摘したうえで、租税法が信託概念は信託法上の信託概念を借用していると理解されてきたが、信託概念が定着した外延の明らかな概念ではないことを判例の動向を検証したうえで指摘している。

信託を巡る私法領域における議論に鑑みると、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか、②仮に、租税法上の信託に信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問を提起し得るとして問題提起を第1章で行っている。

租税法上の信託の射程は、信託法上の信託に限定されるのか、信託的行為にまで及ぶのか、について信託法上の信託の定義規定や立法趣旨、立法の沿革に検討を加え、租税法上の信託は信託法上の信託概念に限定されるとの結論を導出している。

租税法律主義の原則が厳然と存在する租税法領域においては、要件面や効果面の類似性を強調したところで、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を(直接・類推)適用する余地を認めることは困難であるとの結論に至ったとしている。

本論文は租税法の中心的な論点の一つである租税法と私法の関係および、私法上の概念を借用する場合の解釈の在り方、さらには、借用元でもその概念をめぐって解釈上の幅がある場合に、借用概念は借用元の意義に解すべきとしても、問題は借用元の概念の揺らぎについて問題提起をしている。

私法上の概念を租税法が借用しているとされる借用概念の解釈については、住所概念の解釈の在り方がとわれた武富士事件に象徴されるように、租税法と私法関係をいかに位置づけるかは、租税法上の大きな論点の一つとされる。この問題を正面から取り上げた本論文は、問題意識の明確性や論理性の点からも高く評価できよう。

上野隆也 稿

「企業税務所得概念としての純資産増加説

—税務会計における所得概念の変遷と形成—」

(国際会計研究学会 『国際会計研究学会年報』 2010 年度)

(日本社会関連会計学会 『社会関連会計研究』 第 23 号)

(上巻 143 頁)

本論文の構成は次のようになっている。第 1 部では「欧米における所得概念の変遷と形成」において、第 1 章では「イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説について、第 2 章では「ドイツにおける所得概念論争—その対立構造と所得源泉説—」について、第 3 章では「ドイツにおける純資産増加説の実務的發展」について、第 4 章ではアメリカにおける純資産増加説の展開」について述べている。第 2 部では「わが国における純資産増加説の現代的意義」において、第 5 章では、「わが国における純資産増加概念の形成と展開」について、第 6 章では「純資産増加説と企業会計における時価評価」について、第 7 章では「NPO 法人の所得概念—純資産増加説アプローチの提案—」について、第 8 章では「課税所得の浸食化と純資産増加説—あるべき課税所得概念の提言—」について、終章では「本研究の結論」について述べている。

第 1 部では欧米において築き上げられてきた課税所得概念を紹介している。第 2 部では第 1 部での欧米での課税所得概念を参考にしながら、わが国における課税所得概念の変遷を示しつつ、現在における課税所得概念はどうなっているのか、そしてどうあるべきかを考察している。

本論文の結論としては、現行法人税法では「課税所得」を明確に規定していないため、租税政策が適切であるか否かの判断が困難であるとの問題提起をしている。企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであることから、企業会計における利益計算に対して二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用しているということができ、従って、法人税法上のあるべき課税所得概念が「純資産増加説」であると述べている。そして、「純資産増加説」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として織り込むことなしに、NPO 法人に対する非課税措置や租税優遇措置など、適切な租税政策を判断することはできないとしている。わが国における「あるべき課税所得概念」は、旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」であり、したがって、現行法人税法においても、「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要である、と述べている。

税務会計の基本原則である課税公平の原則を満たすためには、各納税法人において真実なる課税所得の計算が保障されなければならない。それゆえ筆者の述べているように純財産増加説によって課税所得が計算されなければならないといえよう。筆者の述べているように NPO 法人と営利法人の課税の公平性を保つためには、収益事業以外の課税所得も純財産増加説によって捕捉されなければならないであろうし、また、租税特別措置法による効果を適正に捕捉するには純財産増加説によって課税所得を計算し、租税特

別措置法が単なる利益助成である場合には、当然なこととして見直しも検討されよう。もっとも純財産増加説によってもたらされる所得が課税適状であるか否かについては、十分な考察が必要であろうし、そのことも筆者は言及している。

本論文は、税務会計の基本原則に戻って、課税所得は如何にして課税されるべきについて言及した労作といえる。

条約は国内法に優先するとされ、条約の規定は国内効力を有すると解されている（憲法98条2項）。しかし、租税条約のすべての規定が国内法に優先してそのまま適用されるというものではない。

本論文は、租税条約の自動執行力（直接適用可能性）が問題とされる、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合の2つについて、具体的な事例を基に検討を行い、それらの条約の規定について自動執行力を認めることができるか否かを考察したものである。具体的には以下のとおりである。

上記①の例として、①－(a)国内法では課税とならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合について検討している。結論として、わが国では国内源泉所得とみなすこととしているので、プリザベーション・クローズや租税法律主義にも抵触することはないとの見解を示している。

①－(b)外国税額控除について租税条約で一定の制限規定が設けられている場合に、新日米租税条約の規定のみにより重課することとなる事例、並びに、①－(c)通常は居住者となる特定の納税者が、日米地位協定により課税上非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重課となる事例について検討している。これらについては、ともに租税法律主義(課税要件法定主義)に抵触することから自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論を示している。

上記②の例として、国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約の特殊関連企業条項がどのように機能するかについて検討している。結果として、同条項の直接適用は課税法律主義に抵触することから、国内立法が必要であり、自動執行力はないとの説が妥当であるとの結論を導いている。

以上4つの事例の検討の結果、租税条約の規定が自動執行力を有するためには、主観的要件（強制的な適用関係の明示）及び客観的要件（明確性・完全性の具備）を満たすことに加えて、憲法の租税法律主義に抵触しないことが必要であり、国内法の受け入れ規定がない状態で、租税条約のみにより国内法よりも重い課税を規定している場合には、自動執行力がないと解するのが妥当であるとの判断基準を示している。

上記の事例においては、実際は、国内法令の改正や整備により租税法律主義との抵触は回避されている。しかし、国内法令の改正・整備が行われなかった場合には、憲法に規定

する租税法律主義に抵触することになるとの位置付けは重要である。

経済・社会のグローバル化と情報化がますます進展する中において、税務においては租税条約との関わりを避けて通れない状況になっており、租税条約の国内適用を巡る論点と考え方を考察し、租税条約の規定における自動執行力の有無の判断基準を明確にすることを試みた本論文の意義は高い。

浅井俊輔 稿 (立命館大学大学院 院生)

「所得税法への給付付き税額控除の導入に関する研究
—低所得者及び有子低所得者への配慮の視点から—

(上巻 469 頁)

本論文はいわゆる給付付き税額控除の導入を考察したものである。本論文では、まず所得格差・貧困の増大に言及し、低所得者および有子低所得者への対応が不可避だが、人的所得控除がこれらの者に十分対応できていないとし、給付付き税額控除導入の必要性を説く。導入の反対論については、人的所得控除が課税最低限の下での低所得者に対応していないと反駁している。その上で、森信「日本型児童税額控除」案と阿部「ワーキング・プア対策としての給付付き税額控除」案に加え、英国、ニュージーランド、米国等の事例を検討している。最後に、基礎税額控除と児童税額控除の一体的導入が望ましいとした後、著者による提案の具体案を紹介している。

本論文は、最近、注目されている給付付き税額控除制度の議論について考察している。著者の指摘するように、格差拡大や貧困に対する対策が必要なことには多くの論者の同意があり、著者は海外の事例や我が国の論者によるいくつかの提案についても詳細に紹介している。そうした先行研究のサーベイは必ずしも十分網羅的ではないものの、広く先行研究を参照しようとした努力は評価できる。また、最後に著者による具体的な提案を行ったことも、意欲的な取り組みとして評価できよう。

他方、著者の議論には問題点も多い。著者が給付付き税額控除が不可欠とする論拠は、人的所得控除が課税最低限の下での低所得者に対応していない点に尽きる。これに対しては、低所得者対策は税のみでなく、給付等を含めた政策全般で対処する方が望ましいという反論があるにもかかわらず、著者は所得税制内のみでの対策がどうしても不可欠なのかを十分論じておらず、論理的な議論がなされていない。

また、著者独自の具体案が、なぜそうした案になるのかにつき十分に詳細な説明はなされていない。そうした具体案を作成するためには、実は低所得者対策の及ぼす影響等に関する膨大な経済学的分析の先行研究の結果を踏まえる必要があるが、残念ながら本稿では、そうした文献については十分な検討はなされていない。

そうした不十分な点がありながらも、低所得者対策のあり方につき独自の問題意識を持ち、広く文献を参照し、最後には著者の独自の具体的な提案を行ったことについては、意欲的な研究として評価でき、本稿は、奨励賞に値する論文と考えられる。今後、より幅広く関連文献のサーベイを行うとともに、著者自身の提案につきより詳細な理由の説明ができるよう、さらに研究を進めることが期待される。

本論文では、譲渡所得の本質をどのように捉え、どのような課税方法を採用すればよいかについて検討を行い、望ましい課税方法を明らかにすることを目的としている。

譲渡所得の本質を巡っては「増加益清算説」と「譲渡益所得説」との対立があり、通説としてはキャピタル・ゲインに対する課税の「増加益清算説」によるべきといえるが、所得税法では譲渡所得課税の収入金額は増加益清算説から導き出される時価評価額によらず、実際の収入金額によるものとされてきている。しかし、無償譲渡の場合に課税を行うみなし譲渡は「増加益清算説」によって理解した方が説明しやすいことは確かであり、このように考えれば、譲渡所得課税の本質は、制度創設当初の増加益清算説から、様々な改正を経て譲渡益所得説へその重点が移ってきたとはいえ、現在においても、依然として増加益清算説と譲渡益所得説の考え方が混在しているとみるべきであるとしている。

そこで、譲渡所得に対する課税のあるべき本質論は、「増加益清算説」と「譲渡益所得説」がそれぞれ主張する基本的な性格を併せ持った租税であると考えることが適当であるとしている。そして、この本質論に即した課税方法であり、かつ、現行制度における問題を解決できるのが二重利得課税方式としている。すなわち、譲渡対価の金額のうち、キャピタル・ゲインの部分は譲渡所得として課税し、キャピタル・ゲインを上回る部分(時価との差額)は雑所得として課税するのである。また、譲渡損失はキャピタル・ロス部分とキャピタル・ロスとの差額部分とに分けて、それぞれ異なった取り扱いをするものである。すなわち前者においてはキャピタル・ゲインの部分においては累積所得を考慮して 1/2 方式を適用し、キャピタル・ゲインを上回る部分については 1/2 方式を適用していない。このようにすることによって、キャピタル・ゲインの部分については増加益清算説に基づくことになり、キャピタル・ロスとの差額部分については譲渡益所得説に基づくことになるので、現行制度の中に混在する二つの本質論を合理的に棲み分けることができるとしている。

キャピタル・ゲインの部分において 1/2 方式の 1/2 というのが適切であるかについては、さらに十分な考察が必要であるとしても、二重利得課税方式をこの分野に適用して「増加益清算説」と「譲渡益所得説」の対立を考察していることは斬新であり、説得力のあるものとして十分に評価できよう。

芦原 亮 稿（立命館大学大学院 院生）

「関連者間の保険取引に係る課税問題についての一考察
—支払保険料の損金性を中心に—」

（中巻 3 頁）

本稿は、国外に設立したキャプティブ（自家保険会社）に支払った保険料の損金性について、米国における対応を踏まえ、わが国における望ましい課税のあり方について考察したものである。

第1章では、キャプティブに支払った保険料の損金性が、我が国では、リスク移転・分散という経済的性質ではなく、掛捨て型か積立型かの峻別基準によって判断されるため、国外キャプティブと掛捨て型保険取引を行う限り、保険料の損金算入が認められ、結果として我が国の課税ベースを浸食することになるとの問題提起を行っている。

第2章では、キャプティブ形態に応じて保険料の損金性を判断する米国の議論を考察している。本稿では、キャプティブの形態をシングル・ピュア、シングル・オープン、グループの3つに分類した上で、保険料の取扱いを分析している。保険料の損金性をめぐるIRSの見解や判例法の変遷過程を整理して紹介している。

第3章では、関係会社間で支払われる保険料について、わが国の望ましい課税のあり方を検討し、立法的措置の導入の必要性に言及している。日本企業が有する大部分のキャプティブ形態がシングルであることを踏まえ、我が国でもシングル・オープンへの保険料については、米国と同様に外部リスク引受割合による損金算入制限基準を検討すべきであると主張している。

近年、企業が抱えるリスクは国際化、多様化、複雑化し、それに伴い、保険会社への付保が困難になるなど、自社やグループ内でリスクを管理する必要性が生じている。我が国の法人の中にも、そのリスクヘッジのために、国外にキャプティブを設立する例が見受けられるようになった。しかし、国境を越えた関連者間の保険取引が行われた場合には、支払保険料は国内法人の課税所得計算上損金に算入され、結果として我が国の課税ベースを浸食することになる。

筆者は、キャプティブへの支払保険料の損金性について、米国の例にならって、シングル・ピュアへの保険料は、我が国においても損金算入を制限する規定を設けるべきであり、シングル・オープンの場合は外部リスク引き受け割合を基礎とした一定の形式基準を示した別段の定めを設けるべきであるとする。それは、平成24年度税制改正において導入された「過大支払利子税制」と同様に、国外キャプティブへの支払保険料の問題にも、国外に課税逃れが発生する可能性が否定できないからであり、法人税法における別段の定めにおいてこれを行うべきであるとの提言を行っている。

本稿は、キャプティブに対する支払保険料の損金性について、我が国の課税上の問題点を指摘し、米国における課税実務と判例法の変遷を丁寧に整理する中から、我が国における望ましい課税のあり方を考察したものである。論点の整理の仕方、説得力、これまでの

応募論文にはなかったテーマであること等、総合的に判断して、奨励賞に値する論文であると判断するものである。

安達友信 稿（明治大学専門職大学院 院生）

「中国進出日系企業に係る課税問題に関する一考察
—移転価格税制を中心に—」

（中巻 55 頁）

中国は課税の強化策の一つとして移転価格税制の整備強化を図っている。中国に進出する日系中堅の中小企業は中国に進出する場合には中国の移転価格税制による課税強化策による課税上のリスクに見舞われる。そこで、中国の移転価格税制の法構造と展開を意識し理解しておくことが急務であり、それが課税上のリスク回避につながるとの問題意識から、中国の移転価格税制上の問題点について整理検討することを本論文は目的としている。

具体的には、次の 4 章より本論文は構成されている。

第 1 章 中国への投資と中国税制の概要

第 2 章 中国の移転価格税制の概要と特徴点

第 3 章 中国進出中堅中小企業に係る移転価格税制問題の考察

第 4 章 日中移転価格税制の在り方及び中堅中小企業の日中移転価格税制の対応に関する提言

第 1 章において中国の税制一般の概要を整理したうえで、第 2 章では本論文の中心的課題である移転価格税制の概要を整理している。特に、独立企業間価格の算定方法や移転価格に関する同期資料の記載内容、移転価格調査と調整、移転価格に関する税務調査、APA、そして、対応的調整と相互協議に関して中国と日本の比較制度的な検証が行われている。比較制度憲章により中国の制度の特徴を明らかにするという手法が採られている。第 3 章では中国の関連者間取引における取引価格が独立企業原則に適合していることの立証責任と救済制度、そして、移転価格税制の適用と行為計算否認規定及び寄付金課税問題についても言及していることは興味深い。

第 4 章では問題点の指摘がなされているが、基本的には中国では税務行政が恣意的になされる傾向が強く、税務行政の法的安定性と予測可能性の確保が強く求められることが指摘されている。

本論文の特徴は、執筆者の実務経験に基づいて極めて実務的な紹介がなされていることである。随所に中国における制度の現状を明らかにする工夫がなされており興味深いと同時に、中国の税務行政の在り方も含め税制の特徴を移転価格税制に絞って検証している点は評価できる。

一方、筆者の実務経験に基づく中国の現行制度の現状解説に終始し、理論的側面や具体的な紛争事例を掘り下げるなど研究の理論的掘り下げについては課題を残すともいえるが、中国進出企業が直面するであろう移転価格税制上の問題点を十分に整理されており大いに参考になる。

本論文が極めてクリアな実務的視点からの問題意識の下に、中国の移転価格税制の問題点を整理検討されていることは高く評価できよう。

本稿は、経済のグローバル化に伴い、国境を越えて行われる投資ファンドの租税条約上の適格性を論じるものであるが、論文の構成は、次のようになっている。

第1章 投資ファンドの租税条約上の問題点

本章では、まず、本稿で対象にする「投資ファンド」の用語について、投信法に基づく「証券投資信託」、「公募型の投資信託」及び「投資法人」の各事業体に限定し、当該投資ファンドについて、国内における問題、国際的側面における問題及び租税条約適格性の問題について論じている。

第2章 投資ファンドの租税条約適格性についての検討

本章では、前章で定義した投資ファンドについて、OECDモデル租税条約における適格性を検討する。その結果、当該投資ファンドについては、租税条約上の「者」、「居住者」、「受益者」の各要件を満たさなければならないところ、現状では、そのような要件を満たしていないことが判明した、とする。

第3章 投資ファンドを利用したトリティ・ショッピングへの対処

本章では、OECDが提案するトリティ・ショッピング規制条約と現行の租税条約を基として、今後我が国が採るべき規制方法として、新日英型の特典条項、派生的受益基準、新日豪型の主要目的テスト、導管取引防止規定等を新たなTS防止規定として導入すべき点である、とする。

終章 おわりに

本章では、第三章で述べたことを結論としながらも、任意組合型や匿名組合型の投資ファンドについても、租税条約上の適格性について検討を要する、とする。

以上のように、本稿は、投資ファンドの租税条約上の適格性を論じることによって、当該投資ファンドに係るトリティショッピングの防止策を論じるものである。著者が指摘するように、投資活動がグローバル化する中で、投資ファンドに対する課税のあり方、就中、租税回避への対処については、今後一層重要性を増すものと考えられる。また、このような問題については、先行論文よりも少なく、本稿が先駆的役割も果たすことも期待できる。更に、本稿では、種々事例を想定して、解り易いように図解するなど、実証上の工夫もこらされている。このような視点から、本稿は、受賞論文として評価できる。

しかしながら、本稿については、論文の構成等においてやや難があり、結論についてもやや一方的な所が見受けられる。よって、それらの点について、今後一層の研鑽が望まれる。

酒井寛志 稿（拓殖大学大学院 院生）

「法人以外の事業形態に対する課税に関する研究
—新たな事業体における「損益の帰属」の視点から—

（中巻 169 頁）

本稿は任意組合、匿名組合、外国事業体等の法人以外の事業形態に対する課税問題につき、特に「損益の帰属」という要素に視点を当て考察を行ったものである。

我が国では、任意組合等の事業形態に対する課税については、利益及び損失が法人ではなく構成員に直接帰属する、パススルー課税という課税方式が適用される。しかしながら、この課税方式をめぐる我が国の税務上の判断基準は明確になっていない。例えば、組合契約において出資持分とは異なる利益持分を定めた場合、その損益の帰属割合は無制限に認められることになるのか。あるいは、外国事業体が我が国においていかなる場合に法人課税、あるいはパススルー課税となるのか等の判断基準は明確にされていない。組合課税に関しては、平成17年度税制改正による組合損失制限規定と国税庁からの通達が若干あるにすぎない。こうした現状は、納税者の予測可能性や法的安定性を害するだけでなく、巧妙な租税回避の発生を許すことにつながるため、著者としては一定の具体的基準を法令上明らかにする必要があるとし、いくつかの提言を行なっている。すなわち、まず、パススルー課税の実体規定の制定を行ない、どのような事業体にパススルー課税を適用するかを立法的に明らかとすべきとしている。次に、出資持分と異なる利益持分を定め、「損益の帰属割合」を変更することに対しては、経済的合理性が必要とされるが、その経済的合理性の具体的判断基準に米国内国歳入法704条(b)の「実質的経済効果基準」を参考にした一定の規制を法令等に明示すべきであるとしている。また、外国事業体の我が国における性質決定の問題については、基本的に、我が国私法ないし外国私法に依存（形式基準）しながらも、法人課税とすべきかどうかについての、最低限の法的効果の観点からの検証基準の制定とこうした事業体についての我が国租税法上の取り扱いに関する事前確認制度の導入を提唱している。

本稿では、近年その活用が顕著になりつつある、様々な事業や投資のビークル（多様な事業体）が典型的な法人でも個人でもないといった性格に由来する課税問題、とりわけパススルー課税という課税方式をめぐる問題がとりあげられている。著者は法人課税の課税根拠からはじめて、ビークルの様々な類型についての私法上、課税上の取り扱い、さらにはビークルを通じた租税回避に対する米国の取り組み状況や外国法に基づくビークルの我が国における課税上の取り扱いをめぐる裁判例等について、丁寧な検討、分析を加えている。とりわけ、米国の取り組みについては、かなり踏みこんだ検討が行われており、それが著者の提言の説得力を高めることとなっている。また、著者の各問題に対するアプロー

チは先行研究を網羅的に検証しており、論文の行間から、著者自身の豊富な研鑽が伺える文章となっている。

竹之内和紀 稿（新潟大学大学院 院生）

「退職所得課税の問題点と解決策
—新たな平準化措置の検討を中心として—」

（中巻 263 頁）

本論文で筆者は、税法上優遇的な取扱いが定められている退職所得を取り上げ、退職所得課税制度が内包する問題点を検討し、解決策を模索する。具体的には筆者は、労働法上と税法上の退職概念の同異性を念頭に置きながら、退職所得の範囲の明確化や退職控除制度の合理化を図るための検討を行う。その結果、筆者は新たな課税方式の提言をする。

本論文は 4 章からなる。第 1 章では、退職所得課税制度の概要と沿革を紹介、退職所得該当性の判断基準を探り、退職所得の範囲と給与所得との区分などには問題があることを指摘する。第 2 章では、税法上の「退職」の意義を考える参考として労働法上の退職金の性格と退職概念を考察する。第 3 章では、税法上退職所得として取り扱われる各種の金員の性質等に応じてそれらの給与所得性を検討し、税法上の退職概念を明らかにしようとする。そこでは、通常の形態の退職給与と併せて、短期定年制や前払い退職金、役員の分掌変更など、近時の実務や裁判例などでその処理が注目されている諸論点を取り上げられている。第 4 章では、必ずしも「公平であるとは言えない」退職所得課税制度の問題点に鑑み、退職所得の廃止、年齢や金額の制限、分離課税の是非、退職所得控除の見直し、2 分の 1 課税の妥当性と新平準化方式の導入等の諸論点を検討する。筆者は、結論として、勤続 10 年以上の場合に限り、10 分 10 乗の計算方式による平準化措置を提唱する。

全編を通じて筆者の意識には、終身雇用制度の下では老後保障的性格をもっていた退職金の性格が近時においては変化しており、支給形態も多様化しているという認識がある。とくに勤続年数に関係なく 2 分の 1 課税が適用される現行制度に対する不公平感を背景として、退職所得課税における「新たな平準化措置」の導入を提言・検討する。本論文の価値は、まさにその点にある。

筆者の論文から、筆者がこのような論文のアイデアを得た背景には、いくつかの先行業績が存在し、それらの業績から筆者がヒントを得たことが読み取れる。そうとはいえ、この論文を通じて筆者が提起する具体的な提案は、筆者自身のアイデアと考えて良い。退職所得への課税問題という比較的地味なテーマを取り上げながらも、労働法上の退職金の定義から始めて退職金課税の諸問題に論究していく論理の展開の仕方には説得力がある。

また、統計データを用いた実証分析手法の着実さや判断をするに際して筆者が示す冷静な対処の仕方、公平な課税と現実の執行とのバランス感覚など、評価されるべき点が多く見られる。

筆者自身は、この論文を通じて、年金形式での退職所得支払いに対応する租税制度のあり方を探ることを目標としている。そして、この論文は、筆者が将来的にさらなる成果を挙げることを期待させるような、好個の作品となっている。

寺嶋 理 稿（金沢大学大学院 院生）

「日本の連結納税制度における適正な個別所得算出の意義に関する一考察」

（中巻 349 頁）

本稿はわが国連結納税制度導入の参考となったとされている米国連結納税制度を詳細に分析することを通じ、同制度のあり方を追求したものである。

著者はまず、わが国の連結納税制度は連結グループを一つの納税単位とする single entity 処理に基づく課税を行うが、同時にグループを構成する各法人に適正な個別所得算出を要請する制度であるとする。そして、特に、個別法人に対し適正所得算出を要請することにつき、必要性に疑義があるとの問題意識に立ち、この仕組みの原型でもある米国の連結納税制度につき検討を行う。その結果、米国の制度では、時価取引を前提とすることは必須ではなく、また、同制度には少数株主の存在や（少数株主は連結子会社の利益にのみ関心を持つため、個別法人たる連結子会社の適正所得の算出が必要。）、連結子会社が連結グループ加入前に計上していた損失をその法人の個別所得を限度に連結所得から控除することを認める SRLY（Separate Return Limitation Year）ルールといった（個別所得の不適正な計算は同ルールの潜脱となる。）、適正な個別所得の計算が不可欠で、single entity 処理では対処できない領域のあることを明らかにする。さらに、独立当事者基準による適正な個別所得の算出ルールを定めた IRC482 条は、米国では国内取引も適用対象となるが、連結納税の場合、その適用領域はまさにこの single entity 処理では対処できない部分ということになる。

以上のような米国の連結納税制度と比較すると、我が国の制度は、少数株主の問題がなく、また SRLY ルールのような連結の前後における納税者の同一性の維持という立法政策も採用しておらず、損失の持ち込みは個別所得を限度とする合理的な理由もないことから、個別所得計算が必要となる適用領域の存在は認められないことになる。さらには、IRC482 条のような形式面で個別所得算出の適正化を図る規定も存在しない。こうしたことを踏まえれば、著者としては我が国の連結納税制度の在り方については、むしろ、行政の監視コストの低減や簡素化の観点にたち、個別所得算出の束縛のない制度の整備が必要であると考え、その前提のもとでの、single entity 処理の一層の推進（例えば、譲渡損益調整資産の範囲を棚卸資産に拡大すること等）を提言している。

我が国の連結納税制度は、連結納税を行う各連結法人間の取引においても、適正な個別所得算出を要求するが、著者は企業グループを一つの法人として課税するのであれば、グループとしての所得が正しく算出されていればそれで足りるはずとして、この個別所得算出規定の必要性の検証を行っている。著者によれば、関係会社間の取引を用いた所得振替に対する処方箋としては、取引毎に時価を擬制する「所得振替の防止」と、連結納税制度のように課税単位を広げる「課税単位の拡張」という二つの方法があり、我が国の現行の連結納税制度、さらにはその原型となった米国の連結納税制度はいずれも、「課税単位の拡張」を原則としつつも、「所得振替の防止」も並存する仕組みと捉えている。しかしながら、米国の連結納税制度は上記の二つの方法の適用領域が明確に区分され、「所得振替の防止」関連規定が連

結納税制度の中に存在する根拠が明確であるのに、我が国の制度はその整理ができてなく、従って、「所得振替の防止」関連規定は不要という選択肢もありうるというのが著者の結論である。このように、著者の立論は大胆なものであるが、個別の論点につきかなり掘下げた検討を踏まえたものであり、それだけに説得力もある。

また、連結納税制度のような複雑な仕組みに対する検討は往々にして個別の規定の分析に、没入してしまいがちであるが、著者のアプローチは、常に原理、原則に立ち戻るものであり、制度のあるべき姿の基本的な方向性を示すことに成功しているものと評価できる。

中島美佐 稿（明治大学大学院 院生）

「移転価格税制の執行における無形資産の取扱いについて」

（中巻 435 頁）

本論文は、移転価格税制の執行における無形資産取引の取扱いに係る問題の所在を明らかにするとともに、課税の透明性を目的とした課税上の法整備の必要性を確認し、OECDの対応策などを参考に我が国の国際的企業活動を阻害しない法的基準の明確化の方策について提言を行っている。

本論文は以下の4章より構成されている。

第1章 問題の背景では、移転価格税制の内容について振り返るとともに、これまでの企業活動の変貌について、統計数値等をもとに検討している。

第2章 問題の所在では、無形資産の絡む移転価格問題を、無形資産の認識、把握、及び評価の観点から分析し、問題の所在について纏めている。

第3章では、無形資産の絡む移転価格問題について、米国における研究をもとに、個別の企業の財務数値を用いた定量的な分析を行うとともに、無形資産取引をめぐる移転価格問題に関する租税争訟について判例の検討を行っている。

第4章では、第1章ないし第3章の検討を踏まえ、日本の移転価格税制の特徴を確認のうえ、無形資産取引をめぐる移転価格を争点とした訴訟回避のための方向性について検討を加えている。

日本で顕在化した無形資産取引をめぐる移転価格の問題は、形式的な移転価格税制の規定の当てはめが行われていることや、移転価格税制の規定を課税当局が拡大解釈して無形資産取引に適用していることに起因していると筆者は指摘する。さらに筆者は、移転価格税制の執行における無形資産取引の取扱いは、あくまで独立企業原則に則り、法に定められた移転価格税制の明確な基準に基づいて判断されるべきであり、そのような基準の適用の明確性が確保されないと、国際的に企業活動の多様性・複雑性が増す中、日本企業が競争力を維持するためにも、適正な経済活動を租税が阻害しかねないという、問題提起をしている。

そのうえで、無形資産が絡む移転価格問題に関して、明確化のための基準を法令等に整備することが急務であり、無形資産の認識及び評価等については、OECDにおける取組み等を参考として、明確化のための基準を法令等に追加することが必要であることを結論づけている。

本論文は問題意識が明確であり、その問題の論証も実証的であり、とりわけ問題解決の報告性についてもOECDの議論を踏まえた説得力のある内容であり、高く評価できる。

本稿は、相続税の重要改正事項として、平成20年に成立した事業承継税制を端緒として検討の方向性が確認されながら、未だに改正が実現していない遺産取得課税方式に焦点を当て、現行の法定相続分をベースとしながら遺産課税方式にも配意した我が国独特の課税方式の問題点を実証的に分析して、その解決策としての遺産取得課税方式の妥当性を租税政策論の手法により論証しようとするものである。

著者は、まず我が国相続税法の現行課税方式に至る立法史に関して、特にシャープ税制のもとで誕生した遺産取得課税方式から法定相続分課税方式の導入に至る経緯を中心に丹念にリサーチを行っている。また、現行制度の問題点に関しては、平易なシミュレーションで税負担の公平が保たれていない状況を、法定相続人数に応じた基礎控除や税額計算過程が、いかに最終的な取得財産の価額の担税力を反映しないものとなっているかを論証しているが、その問題点と合わせて、事業承継税制の非承継者相続人の受けるメリットなども不公平の例として説明し、更には、連帯納税義務のあり方に関する最高裁判例の分析を通じて、手続法上の問題点をも提示している。

なお、遺産取得課税方式への移行という立法的解決策の提言に当たっては、相続税廃止の方向に向かう一部の外国での税制改正の動向の批判的な検証を含めて、主要国の相続税課税方式の包括的なリサーチを行い、これらを参照して、生前贈与と相続間の累積的な課税方式の採用を推奨している。

相続税の課税根拠のリサーチから始まり、現行法が法定相続分に基づく税額計算に依拠するハイブリッド方式であるが故の諸課題を、シミュレーションモデルや我が国事業承継税制と連帯納付義務との関連性も含めて網羅的に分析し指摘している点は、実証的かつ多角的手法であり、租税政策論の論文として高いレベルを有しているといえよう。

なお、著者の課題解決に向けての外国税制の検証においては、いずれも2次文献を参照しており、原典に当たっていないという課題はあるもの、参照資料の多様性と的確性はその欠点を補っている。また、本格的な遺産取得課税方式とへの移行と贈与税との累積的課税の実現に向けた提言においては、多くの先行研究の提言をも踏まえながら、相続税廃止の方向に向かうのではなく所得税の補完税としての独自の性格を残しながら遺産取得課税方式を政策の選択肢とすべきことを、我が国の少子高齢化社会のもとでの格差是正の必要性を強調して、著者なりに丁寧に論証している。

本論文は、参考文献が広範に渉猟されており、論理性、実証性、独創性のいずれも一定の水準に達したレベルの高い力作といえよう。

「平成 23 年度税制改正大綱」では、個人所得課税の所得再分配機能を回復するために「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」という改革の方向性が打ち出された。そこでは、人的控除の税額控除化は課税ベースを拡大しながら、限界税率の高い高所得者の負担を相対的に増やす一方、限界税率の低い低所得者ほど負担軽減効果を大きくし、所得再分配機能を強化することができることが謳われている。本論文は、政府が公表した所得控除改革の方向性が所得再分配に有効な手段であるのかを検証することを主たる目的とした研究である。

かかる研究目的に照らして、所得控除を巡る議論を整理し、わが国における所得控除制度の問題状況を明らかにしている。とりわけ、基礎的人的控除と呼ばれる基礎控除・配偶者控除・扶養控除と控除が過大であると考えられている給与所得控除の見直しが納税者に対してどのような影響を与えるのかをシミュレーション分析により検討し、「所得再分配機能の回復」という観点から望ましい所得控除制度のあり方を提示しているところに本論文の特色がある。すなわち、わが国の財政状態や社会状況を考えると、控除の税負担軽減効果が高所得者層になるほど多くなるという性質をもたず、低所得者層への経済的支援をより効果的に実施できる税額控除への転換が有効であると主張している。

また、我が国税制の今後のあり方を検討するために、我が国とは異なる負担調整方法を採用しているカナダ、イギリス、オランダの制度に関する外国文献を取り上げ検討していることは本論文の実証性を高めていると評価できるところである。カナダは他の国々に先駆けて税額控除への転換を積極的に進めている。イギリスは所得再分配を重視して所得控除に所得制限を付している。オランダは移転型基礎控除制度を導入しわが国でも注目されている制度である。

周知のように、我が国では「社会保障と税の一体改革」という方針の下で消費税増税が決定されたが、当該政策による格差是正や低所得者保護を実現するためにも、所得税による再分配機能や財源調達機能を有効にする所得税の抜本的改革の必要性を説いている。また、給付付き税額控除を導入する場合、生活保護費との整合性をどのように配慮するかが課題となるため、基礎的人的控除を税額控除しても当該控除はあくまで最低生活費に配慮した負担を納付税額から減額する役割を担うべきであり、低所得者保護という理由だけで基礎的人的控除に給付付き税額控除を採用するべきではないと論じている。結論として、高所得者に有利になっている所得控除を見直し、税額控除への転換を図る所得税の制度設計を説いている。以上、本論文は、所得再分配のあり方を総合的に考慮した適正な制度の構築を提言した優秀な論文であると評価できる。

扶持本泰裕 稿（千葉商科大学大学院 院生）

「法人課税信託における租税回避への対抗策
—外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策—」

（下巻 207 頁）

本稿は、平成19年度税制改正において信託税制が大幅に改正されたことに対応し、当該信託税制のあり方を論じるものである。特に、当該税制改正前から信託を利用した租税回避スキームが多発していることと、当該税制改正において、法人課税信託制度が創設されたことに着目し、本稿の副題について、「外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策」と付し、法人課税信託の活用の重要性を強調している。

このような観点から、本稿は、次のように構成されている。

第1章 信託の意義、本質及び課税

本章では、信託の司法上の法的性格を説明し、信託税制について、平成19年改正前と改正後について概観する。

第2章 法人課税信託に関する課税上の問題点

本章では、法人課税信託に関し、国際課税の観点から問題点を検討し、カナダにおける外国信託に係る租税回避事案（裁判例）を紹介する。

第3章 諸外国の信託の課税ルール

本章では、米国、英国及びドイツの信託税制について、その概要を説明する。

第4章 法人課税信託における外国信託を利用した租税回避に対する対抗策

本章では、前章までの検討を踏まえ、平成19年の税制改正によって法人課税信託が創設されたにもかかわらず、「みなし受益者」概念を拡大解釈した課税が行われていることが問題であるとし、明文上「法人課税信託」に該当する場合には、当該規定が優先して適用されるべきである旨提言している。

以上のように、本稿は、平成19年の大改正によって実務上も大きな関心が持たれている信託税制について、私法上の信託制度を検討した上で、信託税制に関し、我が国の平成19年改正前後の税制を検討し、それに対応する主要諸外国の信託税制と比較し、現行税制における課税のあり方について提言するものである。このような論述においては、多くの参考文献を検証し、約120頁にわたって詳細な検討を行ったものであり、修士論文としては、労作として評価できる。

しかしながら、その結論においては、やや説得力を欠く。けだし、信託課税においては、現行の法制上、受益者課税が原則で、法人課税が例外であるから、当該法令の適用上、「受益者」が誰であるかを優先的に検討することは当然であり、そのことを単純に拡大解釈と決めつけることはできないはずである。

また、米国の「グラントートラスト」基準を採用すべきと説くが、そこにも論理の飛躍があつて説得力を欠く。よつて、これらの諸問題について、研究を重ねていけば、一層優れた論文になるはずである。

茂木裕晃 稿（国士舘大学大学院 院生）

「移転価格税制に係る一考察
—クロス・ボーダーでの事業再編を中心として—」

（下巻 331 頁）

本論文は、移転価格税制とクロスボーダーの事業再編の関係を考察している。まずOECDガイドラインにおける事業再編関連の取扱いを詳細に見た後、米国およびドイツでの取扱いについても概観している。その上で、我が国の移転価格税制上の事業再編の取扱いを考察した上、いくつかの点につき現行税制では対応できないことを指摘する。その過程では、事業再編という観点からのアドビ事件についての考察もなされている。最後に、事業再編に対し、現行移転価格税制では対応に不備がある点につき、どのような対応が必要かを提案している。具体的には、我が国は国内法について、取引概念・資産概念・所有概念の定義、譲渡と使用許諾の識別及び新しい独立企業間価格算定方法に関する規定を整備する必要があること、国際的な二重課税排除のため、租税条約において事業再編につき具体的な取扱いにつき、相手国と合意する必要があること、また移転価格文書化義務を定める規定を導入する必要があること等を提案している。

本論文は、移転価格税制とクロスボーダーの事業再編という今後、重要になっていくテーマにつき分析を行っており、同分野での我が国における論考が限られるだけに、その意義はきわめて高い。また、言及されている内外の文献も非常に幅広く、評価できる。また、関係者の間で注目を集めたアドビ事件につき、事業再編の立場から分析を行っている点も興味深い。最終的に、移転価格税制とクロスボーダーの事業再編の分野における我が国における対策を提案しており、今後の議論につながるものとして有用である。

他方、広範なサーベイと比較して、独自の考察が十分深いものかは若干の疑念がある。また、企業の事業再編の手法としては、合併・会社分割、事業買収・売却、資産買収・売却、単なるアウトソーシング等、様々な手法がある中、移転価格税制でカバーすべき範囲はどこまでなのかといった点については深く考察しておらず、不満が残る。また、本稿では、取引概念、資産概念等の基礎的事項も検討しているが、それらは、租税法全体に関わる事項であるが、それを認識して総合的な検討が行われているとも認めがたい。

そうした問題点もあるにせよ、本稿は120ページを超える大作であり、広範囲のサーベイを行っている点で、実証性は高い。また論文としてのまとまりもあり、論理的な内容となっている。さらに、本稿のトピックは、移転価格税制とクロスボーダーの事業再編という、今後、重要になることが予想されながらも、我が国における先行研究が少ない分野の研究で、トピック自体が独創性のあるものであり、評価できる。これらを総合的に判断すれば、本稿は受賞に値する論文と考える。

減価償却方法は、定額法、定率法をはじめ、級数法、倍率法、生産高比例法、複利還元法、年金法、減価基金法等多数あるが、法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法に限られている。それ以外の償却方法については承認申請手続きが必要であり、各企業の実態に合った償却ができないという問題がある。

本論文の目的は、より実務的に簡便で、かつ実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入可能な減価償却方法を提案することである。

筆者は、明治以降、現在までの減価償却制度の沿革と税制改正について、論文の半分を割いて詳細な研究・分析を行っている。さらに、企業会計、会社法、税法、それぞれにおける減価償却の目的、規定について整理し、減価償却方法を分類した上で、それぞれの制度会計における減価償却方法の特徴と計算方法について、償却方法ごとに償却額や残存価額の比較を行い、それぞれの利点と問題点を指摘している。

本論文では、税法上の減価償却方法に必要とされる条件として次の7つを挙げている。それは、①汎用性、②外部証拠依拠性、③明確性・簡便性、④実務実効性、⑤変化への対応性、⑥整合性・単一性、⑦早期回収性である。

この要件に照らして見ると、現行の法定償却方法は、償却方法が複数あり、選択および変更が可能な点も問題であり、前述の整合性が欠如している問題点のほかにも汎用性の欠如や恣意性の排除不足も問題点として挙げられる。このように、現行の法定償却方法は問題点を多く持っている。

そこで、筆者は、法定償却方法に捉われることなく、企業にとってより実態に近く、事務的負担も少なく、税法上も企業会計上も導入が現実的な方法として、新しい減価償却方法「公差選択式級数法」を提案している。これは、定率法と定額法の間時的な償却が可能となる級数法を応用した減価償却方法であり、用いる公差を1以外にすることにより、実態との整合性を高めることが可能であるという。

定率法か定額法の選択という議論でなく、償却方法を唯一、本方式に定めることにより、償却方法の変更による恣意性を排除することができる上に、公差を様々に変化させることによって、定額法や定率法に類似したものに近づけることも可能であるとして、それぞれの計算結果の比較をグラフにして示している点は、実証的であり説得力がある。

しかし、公差選択式級数法は、従来のように、償却率表を用いた計算方法によると、計算が複雑で膨大な手数を要することになる。筆者は、コンピュータ化が進んだ現在においては、数式を用いて定義する法改正及びシステム構築を行うことで、計算の複雑化に対応

することは可能であると論じているが、安易にすぎないだろうか。また、この方法を末端の中小企業にまで強制した場合に生じる問題点について言及していない点等、その実現可能性には疑問が残るところではある。

宮崎 智視 ・ 佐藤 主光 稿

「応益課税としての固定資産税の検証」

(内閣府経済社会総合研究所『経済分析』 第 184 号 2011 年 1 月)

(下巻 565 頁)

本論文は、我が国の市町村段階における基幹税たる固定資産税につき、応益原則の観点から、その役割を強化すべきであるとの主張に対して、現行制度においては、固定資産税は、地方自治体の課税自主権が制限されていることから、応益課税とはなっていないという議論の対立がみられることから、いずれが正しいかを論証するものである。加えて、今後、地方分権が進み、公共支出と固定資産税収とが完全にリンクした場合を想定した場合、固定資産税の応益性が確保されるかどうかを数値計算により分析している。

その結果、現行固定資産税は、居住者にとっては、応益課税となっている一方、住宅所有者(居住者ではない者)にとっては応益課税でない可能性が証明され、他方、公共サービスと固定資産税収とを、予算制約上関連づけたケース(＝地方分権ケース)における数値計算からは、受託所有者の税負担が公共サービスにより減殺され、住宅所有者においても応益課税となりうることを示されている。

しばしば、地方税については、行政サービスと住民負担との関係が密接であることから、応益課税の立場から、住民の負担すべき租税の種類を決すべきであるといわれている。その典型が、固定資産税である。しかし、現行地方税法によれば、固定資産税の納税義務は住民でない者であっても住宅所有者であれば負担しているし、また住民における負担と受益との関係も実証されていたわけではなかったから、固定資産税が応益税といえるかどうかについては、厳しい議論の対立があった。

本論文は、このいわば感覚的な議論に対して、数理分析を加え、固定資産税の応益性の有無について、実証した点に意義がある。この点で、問題意識に関する論理性、実証性は優れている。他方、固定資産税の地方税としての相当性は、応益性の有無の観点だけから判定されるべきものではないから、今後、本論文の成果を前提として、固定資産税の将来あるべき制度設計を研究されるとより有益であると期待される。

租税資料館賞 論文の部

租税法と信託法の交錯
—租税法上の信託の意義—

泉 絢也

要 旨

研究の目的

信託が行われた場合における課税物件たる所得の帰属について定める法人税法 12 条 1 項本文は、所得の帰属者を法的視覚から捉える所得課税の原則的ルールに変更をもたらす重要な規定として位置付け得ると考える。しかしながら、そこで用いられている「信託」なる用語の意義は、法人税法には明定されていない。所得税法や相続税法にも、信託の課税関係を律する規定(以下「信託課税関係規定」という。)が存在するが、少なくとも本法レベルにおいては法人税法と同様の状況にある。そうであるにもかかわらず、管見するところ、これまで、租税法上の信託とは信託法上の信託であることが当然の前提として議論されてきたように思える。

本稿は、租税法と信託法の交錯領域における租税法律関係の法的安定性、さらには納税者の予測可能性に資することを目的として、租税法上の信託の意義を考察するものである。

研究の概要

(1) 私法上の信託の意義

信託という用語は元来多義的な概念であるが、信託法制定前においては、譲渡担保などの信託的行為こそが私法上の信託であると解されていた。信託法制定後においては、通常、信託といえは信託法上の信託を意味するとの理解が定着したものの、従来の信託と観念されてきた信託的行為と信託法上の信託の関係に関して、私法の判例は必ずしも両者を明確に区別するような判示をしていない。加えて、近年、私法の判例は、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係に対して、信託法上の信託であるか否かについて明確な判断を示さぬまま事案を解決し、しかも、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法的効果を認めている。かような信託を巡る私法領域における議論に鑑みると、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか(私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか)、②仮に、租税法上の信託に信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問を提起し得る。

(2) 租税法上の信託の意義

租税法上の信託の意義はいかなるものであるかという上記①の疑問に関して、わが国信託法が信託の定義規定を設けるに至った背景・趣旨、信託法の特殊な法律関係及び法律効果に適應することを主眼として創設されたという信託課税関係規定の立法の沿革、実際に創設された信託課税関係規定の内容、位置付け及び規定振りに着目すれば、租税法上の信託とは信託法上の信託と同義であって、従来の信託的行為や他の信託類似の法律関係は、租税法上の信託には含まれないと解される。

(3) 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性

仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、かかる信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった上記疑問②に対して、法の欠陥を補充するアプローチを用いて、信託類似の法律関係に対する信託課税関係規定の適用可能性を検討した。その結果、租税法上の信託とは信託法上の信託であるという前述の結論を前提とする限り、租税法律主義の原則が厳然と存在する租税法領域においては、要件面や効果面の類似性を強調したところで、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を(直接・類推)適用する余地を認めることは困難であるとの結論に至った。

(4) 結論

これまでの考察を前提とすれば、租税法上の信託の中心的意義は信託法上の信託であって、租税法上の信託が信託法以外の信託や信託類似の法律関係を包摂する概念であるとは考え難いことになる。したがって、従来の信託的行為も含めて、たとえ要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件に合致しない限り、信託課税関係規定の適用はないこととなるから、租税法の解釈論の場面における法的安定性や予測可能性は相当程度確保されていると評価できる。しかしながら、私法領域において、ある法律関係が信託法上の信託に該当するか否かの判断に窮する場合があることから、課税の対象となる事実や法律関係の認定の場面における法的安定性や予測可能性は確保されているとは断じ得ないと考える。また、外国法を準拠法とする信託を考察の対象とした場合には、なお検討すべき課題の存在を指摘し得る点に留意する必要があるだろう。

目 次

はじめに	1
第1章 私法上の信託の意義	2
第1節 信託的行為の概念	4
1 譲渡担保(売渡担保)	5
2 隠れた取立委任裏書	6
3 取立のための債権譲渡	9
4 頼母子講(無尽講)の法律関係	9
5 その他	10
6 小括	11
第2節 信託法上の信託の概念	12
1 信託法の立法背景	12
2 信託法の基本理念及び信託の定義	13
第3節 信託法制定後における信託的行為を巡る判例の動向	19
1 譲渡担保(売渡担保)	19
2 隠れた取立委任裏書	22
3 取立のための債権譲渡	24
4 頼母子講(無尽講)の法律関係	29
5 その他	31
6 小括	33
第4節 租税法領域から観察した場合の問題点	36
第2章 租税法上の信託の意義	39
第1節 借用概念論一般	39
第2節 借用概念論に対する私見	40
第3節 信託課税関係規定創設の背景と規定の趣旨・内容	45
1 立法の背景	45
2 改正規定の趣旨・内容	47
第4節 租税法上の信託の意義	64
第3章 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性	71
第1節 一般的法原則に基づき得られる法的価値判断によるアプローチ	74
第2節 拡張解釈・類推解釈によるアプローチ	77
第3節 反対解釈によるアプローチ	79
第4節 小括	80
結びに代えて	80

はじめに

納税義務は、ある者に課税物件が帰属することによって成立する。すなわち課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件の帰属については法律上の帰属に従うものと解するのが通説である¹。この点、信託が行われた場合における課税物件たる所得の帰属について定める法人税法 12 条 1 項本文は、「信託の受益者…は当該信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該受益者の収益及び費用とみなして、この法律の規定を適用する」としている²。この規定の趣旨は、所得の法律上の帰属を無視し、経済上の帰属に即して信託の受益者に課税するものであると解されている³。所得の帰属していない者に対して課税が行われることがあったならば、所得なきところ(所得の帰属なき者)に課税がなされたものとして当該課税処分は無効と解され得ることを考慮すると⁴、同条は、所得の帰属者を法的視覚から捉える所得課税の原則的ルールに変更をもたらす重要な規定として位置付けることができそうである。しかしながら、そこで用いられている信託なる用語の意義は、法人税法には明定されていない。所得税法や相続税法にも、信託の課税関係を律する規定(以下「信託課税関係規定」という。)が存在するが、少なくとも本法レベルにおいては法人税法と同様の状況にある⁵。

そうであるにもかかわらず、「税法は信託とは何かの定義規定を設けていないから、一般法にいう信託の規定に従って律することを前提としている」との見解にみられるように⁶、これまで、租税法上の信託とは信託法上の信託であることが当然の前提として議論されてきたように思える⁷。この点、租税法に信託課税関係規定が導入された大正 11 年当時にはなかった規定ではあるものの、例えば現行の法人税法 2 条 29 号ハは、「特定受益証券発行信託(信託法(平成 18 年法律第 108 号)第 185 条第 3 項(受益証券の発行に関する信託行為の定め)に規定する受益証券発行信託のうち、次に掲げる要件のすべてに該当するもの…をいう。)」とし、ここでいう「特定受益証券発行信託」についてわざわざ「信託法第 185 条第 3 項」を引用していることとの相違を強調するならば、法人税法が、明文で信託法における信託の定義規定たる信託法 2 条 1 項(旧信託法⁸1 条)を引用していないことには何らかの意味があるのではないかといった疑問も想起される。

ところで、通説は、これまで租税法(概念)の解釈の場面において私法を尊重するとともに、租税法の適用(事実の認定、契約解釈、法律関係の解釈・確定)の場面においても私法を尊重することにより、法的安定性と予測可能性を確保する努力を行ってきた。とりわけ、租税法上の概念が、いわゆる私法からの借用概念と解される場合には、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解する」

¹ 金子宏『租税法〔第 16 版〕』159 頁以下(弘文堂 2011)。

² 所得税法 13 条 1 項本文にも同様の規定がある。

³ 金子・前掲注 1、163 頁。

⁴ 最高裁昭和 48 年 4 月 26 日第一小法廷判決(民集 27 卷 3 号 629 頁)。

⁵ 現行相続税法施行令 1 条の 11 は信託法 3 条各号に掲げる信託を引用している。

⁶ 小平敦＝白崎浅吉「信託本質論と税制」高木文雄＝小平敦編『信託論叢—その本質的展開を求めて—』283 頁(清文社 1986)。

⁷ 後掲注 193、211、226、232 の文献等参照。

⁸ 平成 18 年 12 月 15 日法律第 108 号による改正前のもの。

ことが、法的安定性の見地からは好ましいことが強調されてきたのである⁹(借用概念の統一説)。通説に従えば、法人税法 12 条 1 項の信託とは、私法(信託法)からの借用概念であると解されることから、信託法上の信託と同義に解することとなり、租税法領域における法的安定性や予測可能性は確保されるように思われる。

しかしながら、借用概念については、借用元の私法領域において当該概念の意義が明確でないケースがあり、かかる場合には、租税法領域における当該概念の意義も明確性を欠くこととなるのではないかといった指摘も存在するところである¹⁰。この点、租税法上の信託なる概念についてもかかる指摘の対象とされ得るのではなかろうか。なぜなら、租税法における信託なる概念は信託法からの借用概念であると解するとしても、私法領域において、信託なる概念の内包・外延が確立していなければ、連鎖的に、租税法領域における信託なる概念の意義についても明確さを欠くこととなるからである。このことに加えて、法人税法 12 条 1 項本文や所得税法 13 条 1 項本文の規定は所得の帰属に関する原則的ルールに変更をもたらす重要な規定であると位置付け得ることを考慮すると、より慎重に私法・租税法それぞれの法域における信託なる概念の意義と両概念の関係性を検討する必要があると思われる。

本稿は、かかる問題関心から、租税法と信託法の交錯領域における租税法律関係の法的安定性、さらには納税者の予測可能性に資することを目的として、租税法上の信託の意義を考察するものである。

第 1 章 私法上の信託の意義

冒頭で述べたとおり、租税法は信託なる用語の定義規定を設けていない。差し当たり、通説とされる借用概念の統一説に従うならば、租税法上の信託は、私法上の信託と同義であると解されることになりそうである(後述)。そこで、まずは本章において、私法上の信託の意義を検討することとする。

そもそも、信託なる用語は、「信じて託す」という字義通りの意味で日常的に用いられるほか、日本国憲法の前文において政治信託の意味で、国際連合憲章において信託統治の意味で用いられるなど多義的な概念であるが¹¹、信託法制定前に社会に存在していた信託(「信託行為」、「信託的行為」、「信託類似行為」、「民法上の信託」などと表現される¹²。)とは、ローマ法の信託(fiducia)の展開としてドイツ法学で提唱されたものである¹³。例えば、債権の取立てを委任するために

⁹ 金子・前掲注 1、111 頁。

¹⁰ この点については、酒井克彦『ステップアップ租税法』52 頁以下(財経詳報社 2010)、渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』39 頁以下(有斐閣 2010)参照。

¹¹ 池田寅二郎「信託法案ノ概要」法学協会雑誌 38 巻 7 号 11 頁以下(1920)、谷口知平「日常生活における信託法理」信託法研究 2 号 4 頁以下(1978)、七戸克彦「信託法上の信託か、信託類似の他の法律関係か」法学研究 82 巻 1 号 712 頁(2009)。

¹² 本稿においては、原文の引用部分を除き「信託的行為」という表現を用いる。なお、「信託行為」という表現は、現在では、信託法上の信託を設定する行為の意味で用いられることに注意が必要である。

¹³ なお、信託法の素地は、信託法が制定されるずっと以前からわが国に存在していたと解されている(米倉明「信託法のわが国における素地」同『信託法・成年後見の研究』3 頁以下(新青出版 1998))。例えば、谷口知平教授は、「『信託』という語は、Trust、Treuhand の訳語として、外国伝来の概念と思われ勝ちであるが、…その名はなくてもその実は、極めて古くからわ

債権を譲渡したり、債権の担保のために所有権を移転する行為などのように、当事者の一方がある経済上の目的を達成するために、その手段として相手方に経済上の目的を超えるような権利を与え、その権利を当該経済上の目的の範囲内で行使させようとするもの—この場合、かかる目的は法律行為の要素をなすものではない¹⁴—が従来の信託、すなわち信託的行為の概念に合致する¹⁵。

19世紀後半のドイツにおいて、後述する譲渡担保や隠れた取立委任裏書の有効性をめぐって議論がなされていたが、ドイツの法学者であるコーラーは、譲渡担保・隠れた取立委任裏書にあっては、当事者間に何らかの権利変動の意思(担保設定意思ないし取立委任の意思)が存在している点において、権利変動の意思がまったく存在しない虚偽表示とは異なるとし、これを(verdecktes Geschäft)(隠れた行為、隠匿行為)と名付けて(simuliertes Geschäft)(虚偽行為)と区別した。さらに、レーゲルスベルガーが唱えた目的超過説によって、譲渡担保・隠れた取立委任裏書が脱法行為と評価されて無効とされる問題も克服されることとなる。すなわち、目的超過説によれば、脱法行為が社会的に許容できない目的そのものを意図しているのに対して、譲渡担保・隠れた取立委任裏書においては、社会的に許容された目的に対して、ただ単に過大な法形式が選択されたにすぎないと理解される。それゆえ、この場合には、外部関係においては、過大な法形式どおりの法律効果が発生するが、当事者間の内部関係においては、その法形式を限定された目的(ここでは債権担保・取立委任)のためだけに使用するという拘束が課されていると解すれば足りるのであり、これを脱法行為として無効と解する必要はないこととなる¹⁶。わが国においては、明治民法がドイツ法の流れを受けて発達した関係から、上記のようなドイツにおける信託(Treuhand, Fiduzia)の概念がわが国の学説に取り入れられたことを背景として¹⁷、判例に現れた譲渡担保(売渡担保)などもこれを中心として発達することとなる¹⁸。

他方、英米において発展した信託制度は、13世紀頃のイギリスのユース(use)の制度を起源とするものであり、受益者のために財産を領有する制度として一般化され、委託者と受託者の間の信託関係に基礎をおくところから信託(trust)とよばれる¹⁹。大阪谷公雄教授は、「英米法における信託の基本理念は、信託財産は受託者の名義ではあるけれども、受託者は受託者たるの地位によって直接にも間接にも利益を受けてはならないのであり、従って信託財産は…信託設

が国に存在する」とされ、その例として、社寺の境内地、町内の財産などを代表者等の名義で所有する関係を挙げられる(谷口知平「信託法理のわが法解釈への導入を望む」信託法研究 8号 2頁(1984))。

¹⁴ その理由として、浜上則雄教授は、「その場合その法律制度によって達成しようとする実際上の目的は、その法律制度を利用するに至った動機にすぎないからである」とされ、「当事者が企図する実際上の目的は法律行為の要素をなす目的…でない…我々は動機と原因とを厳密に区別しなければならない。」と述べられる(浜上則雄「譲渡担保の法的性質」阪大法学 18号 36頁(1956))。

¹⁵ 中川善之助ほか編『大系民法辞典〔第3版増補〕』554頁(青林書院 1984)。

¹⁶ 七戸・前掲注 11、724頁以下。

¹⁷ ドイツにおける信託の観念をわが国に紹介した文献として、岡松参太郎「信託行為ノ効力ニ関スル学説ヲ批評ス(一)〜(三・完)」内外論叢 1巻 4号 95頁以下、5号 129頁以下、6号 131頁以下(1902)、曄道文藝「信託行為論」京都法学 6巻 6号 138頁以下(1911)。

¹⁸ 大阪谷公雄「信託」同『総合判例研究叢書 民法(22)』73頁(有斐閣 1963)。

¹⁹ 中川・前掲注 15、554頁。

定行為に示された一定の目的に供するために受託者の固有財産とは独立した特殊性を附与された存在としての法的効果を形成されるところ」に英米法の信託の特質があると理解される²⁰。

わが国信託法は、このような英米の信託法理を継受したものであるが、わが国においては、信託法制定までにドイツで発達した目的超過説による信託の概念が判例法として形成されていたことを考慮すると、信託法制定以後において、両者の関係はどのように整理されるのであろうかといった疑問が生じる。かかる疑問は、純私法的観点のみならず²¹、租税法的観点からも、興味深いものである。なぜなら、租税法上の信託とは私法上の信託からの借用概念であるから、租税法上の信託は私法上の信託と同義に解すべきであるという立場に立つならば、両者の関係は、租税法上の信託の射程範囲を検討するに当たり、極めて重要な問題となるからである。

そこで本章では、信託的行為の概念、信託法上の信託の概念及び両者の関係を検討することとする。

第1節 信託的行為の概念

上述のとおり、わが国における信託の概念は、信託法制定までの間はドイツにおける信託的行為の概念に基づいて発達したものである。わが国の明治民法がドイツ法を継受した関係から、ドイツにおける信託的行為の定義として用いられる目的超過説が、そのままわが国の学説として取り入れられ²²、判例もその影響を大きく受けることとなった²³。判例が、かかる目的超過説に従って信託であると認めてきた法律関係として、主として次のようなものが挙げられる。

²⁰ 大阪谷公雄「判例に現れた信託の観念」同『信託法の研究上 理論編』519頁(信山社 1991)。

²¹ 大阪谷公雄教授は、「信託という観念は、恐らく我国に於ける程、混沌としたものはあるまい。というのは、我国に於ては独逸に於て発達した信託(Treuhand, Fiduzia)の観念が相当永い間行われていたところへ、英米法の信託(trust)の法理に立脚した信託法の制定を見た結果、それぞれの信託の観念自体の研究の外にこの両者の関係如何ということが重大な論議の種となるわけであり、しかもこの両者それぞれの観念の研究が、法系を異にする理由による」ものであるとされた上で、「少なくとも我国に於ては、この両者が如何なる関係にあるかを究明して更にこの両者を包含するに足る観念を樹立しなければ真の信託の観念を明にしたとは言い得ない」と説示される(大阪谷・前掲注 20、493頁)。

²² 例えば、鳩山一郎『民法総論 後編』44頁以下(巖松堂書店 1916)は、「虚偽表示ト相似テ大ニ異ルモノハ信託行為ナリ。例ヘハ債権取立ノ経済上目的ニ出テテ債権ヲ信託的ニ譲渡シ、或ハ債権担保ノ目的ノ為メニ所有権ヲ信託的ニ譲渡スルカ如シ。此場合ニ於テハ当事者ハ其経済上ノ目的ノ範囲内ニ於テ受託者ニ与ヘ、受託者ヲシテ之ヲ信託者ノ為メニ経済上ノ目的ノ範囲内ニ於テノミ行使セシムルコトヲ目的トスルモノナリ。其権利ヲ移転スルノ意思ナクシテ之ヲ移転スル意思表意ヲ為スモノニアラサレハ虚偽表示ニアラス仮装ニアラス〔下線筆者〕」とされる。また、川名兼四郎『日本民法総論』212頁以下(金刺芳流堂・武田芳進堂 1912)、鳩山秀夫『法律行為乃至時効』124頁以下(巖松堂書店 1912)、穂積重遠『民法総論下』60頁(有斐閣 1922)も参照。

²³ 大阪谷・前掲注 18、73頁以下、大阪谷・前掲注 20、495頁。

1 譲渡担保(売渡担保)²⁴

譲渡担保とは、担保の目的たる権利(特に所有権)を債務者(設定者)が債権者に移転し、債務が弁済されると当該権利が設定者に復帰するが、債務不履行が生ずると、権利は確定的に債権者に帰属する(したがって債権は回収される。)という形式をとる担保方法である。譲渡担保の目的物が物(所有権)である場合には、その現実の占有(直接占有)の所在は、通常は設定者に留められているが、債権者に引き渡されることもある²⁵。財産権が移転する担保制度は、担保物の丸取りという債権者の暴利行為の危険性を内包するものであることから、民法の起草者は、担保物権としては、制限物権構成の2種(質権・抵当権)のみを認めることとし、旧来から広く行われていた財産権移転型の担保に関しては、「買戻し」の制度として、債権編の売買の章中に規定するに留めたという事情がある²⁶。したがって、譲渡担保は、民法典が定める担保権ではないこととなるが、担保権の実行手続のコスト削減、競売による目的物の安価な売却の防止又は機械等の企業動産や在庫商品などに対する動産抵当機能の享受など民法上の担保制度では賄えない経済的需要に応ずるものとして、古くから行われ、判例もその有効性を認めてきた²⁷。すなわち、譲渡担保は、債権担保のための権利(特に所有権)移転という構成をとっており、「担保」という経済的目的と「所有権移転」という法律上の形式との間に齟齬があることから²⁸、当初は譲渡担保の無効論²⁹も存在していたが、判例は、譲渡担保は一種の信託的行為として所有権を移転するものであり、当事者間に法律行為をなす意思が存在するため虚偽表示に当たらないとして、早くから譲渡担保の有効性を認めてきた。換言すれば、判例は、担保という目的のために所有権の移転という過分な手段をとる譲渡担保について、目的超過説に理論的基礎を置く信託的行為の理論を用いることで、「担保であること」と「所有権が移転すること」の一見矛盾するような行為の両立を認めてきたのである。

まず、大審院明治45年7月8日判決(民録18輯691頁)は、債権担保目的で(付随的には抵当権設定の便宜及び差押予防のため)売買の形式により所有権の移転がなされた事案につき、本件売買は、「売渡抵当即ち信託行為ノ一種ニ外ナラス信託行為ハ当事者カ其目的トスル所ヨリモ大ナル効力ヲ生スヘキ意思表示ヲ為シタル場合ニ成立スルモノニシテ法律行為ヲ為ス意思存スル点ニ於テ虚偽ノ意思表示ト異ナリ公ノ秩序又ハ善良ノ風俗ニ反スルコトナキ有効ノ法律行為ナリ今之ヲ売渡抵当ニ付テ言ヘハ当事者ハ所有権ヲ移転スル意思ヲ有シ之ヲ表示スルモノニシ

²⁴ 「譲渡担保」と「売渡担保」を区別すべきとする見解もあるが、最近の最高裁判決は「売渡担保」という言葉を積極的な判示のなかで用いることはしていないこと及び両者とも「譲渡担保」として一律に処遇すべきであると解されることから(道垣内弘人『担保物権法〔第3版〕』297頁(有斐閣2008))、本稿においては、両者を区別することなく「譲渡担保」と表現することとする。

²⁵ 高木多喜男『担保物権法〔第4版〕』329頁(有斐閣2005)。

²⁶ 七戸・前掲注11、721頁以下。

²⁷ 内田貴『民法Ⅲ 債権総論・担保物権〔第3版〕』521頁(東京大学出版会2005)、森泉章＝武川幸嗣『民法入門 担保物権法〔第3版〕』192頁(日本評論社2005)、鳥谷部茂『非典型担保の法理』328頁(信山社2009)。

²⁸ 法的な「形式」と「実質」に齟齬があると表現されることもある。

²⁹ 所有権移転の意思がないにもかかわらず所有権移転を装うものであると捉え、虚偽表示(民94②)又は質権設定における占有改定の禁止(民345)・流質契約禁止(民349)を潜脱する脱法行為として無効であるとするものである。

テ虚偽ノ意思表示ニ非サルコト勿論ナリト雖モ其目的トスル所ハ之ニ依リ債権担保ノ実ヲ挙ケントスルニ在ルカ故ニ譲受人ハ此担保ノ目的ニ從ヒ其所有權ヲ行使セサルヘカラサル制限ヲ受ク」とした上で、「所有權ハ第三者ニ対スル外部關係ニ於テハ債権者ニ移轉スルモ当事者間ノ内部關係ニ於テハ移轉スルコトナク債務者ハ依然所有權ヲ有スルモノト為スヲ至当トス何トナレハ債権者ハ債権ノ弁済ヲ得サルトキ有効ニ目的物ヲ処分シ得ヘキ權能ヲ取得スルヲ以テ足レリトシ債務者ニ於テモ絶對的ニ所有權ヲ債権者ニ移轉スル意思ヲ有スルモノト看ルヲ得サレハナリ唯此ノ如ク解スルトキハ所有權ノ所属ニ付キ内外ノ關係ヲ區別スルニ至ルト雖モ法律行為ノ効力ニ付キ人ニ依リテ權利關係ヲ異ニスルコト民法ニ其例乏シカラサレハ売渡抵当ニ付キ叙上ノ解釈ヲ為スモ決シテ不当ニ非サルノミナラス却テ能ク当事者ノ意思ニ合ヒ實際ノ事情ニ適スルモノト言フヘシ」と判示した。その後も、譲渡担保を「信託行為」と表現する判決が相次いで出現する³⁰。

この大審院明治 45 年 7 月 8 日判決は、譲渡担保の法律構成について、担保目的物の所有權移轉の観点から、目的物の所有權は、内部關係(当事者間)においては移轉せず外部關係(第三者との關係)においてのみ移轉する外部的移轉型(相對的權利移轉説)を採用したものであるが、その背後には、契約自由の原則の尊重³¹と譲渡担保の法的効果を可能な限りその經濟的目的に即応させるべきであるといった価値判断が垣間見えることに留意する必要がある。すなわち、同判決は、あくまで譲渡担保における所有權の移轉は担保という「目的ヲ遂行スルニ必要ナル範圍内ニ於テ其ノ効力ヲ生スルモノト為ササルヘカラサル」ものであること及び「当事者ノ意思」に適合することを理由として、所有權の移轉を当事者間と第三者との關係で相對的に捉える法的構成を採用したものであると理解できる。かように当事者の意思や經濟的目的に適合した法的効果を認めるべきであるとする価値判断を強調するならば、法的構成(相對的權利移轉説)の重要性は相對的に低くなることが予想される。實際、譲渡担保を巡る判例は、權利の相對的、關係的歸屬を認めることは許されないとする學說の影響もあつたのであろうが、名義と実体との分裂の許されない財産權(當時の漁業權)の譲渡担保を可能にするため³²、流質型(少なくとも歸屬型)を認めるため³³、あるいは、債務者が担保物を引き続き利用する目的で締結した賃貸借契約を有効とするため(そしてその解除を理由とする債権者の目的物引渡請求を認めるため)に³⁴、次第に、内部關係においても外部關係においても權利が移轉するという内外共移轉型(絶對的權利移轉説)の構成を認めるようになる³⁵。

2 隠れた取立委任裏書

取立委任裏書とは、裏書人のために証券上の權利を行使する権限を被裏書人に与える目的を

³⁰ 例えば、大審院大正 6 年 1 月 25 日判決(民録 23 輯 24 頁)、大審院大正 8 年 12 月 9 日判決(民録 25 輯 2268 頁)、大審院大正 9 年 9 月 25 日判決(民録 26 輯 1389 頁)。

³¹ 四宮和夫『総合判例研究叢書 民法(17)』54 頁以下(有斐閣 1961)。この点については、椿寿夫「民法典に規定が無い概念序論」NBL760 号 24 頁(2003)も参照。

³² 大審院大正 4 年 12 月 25 日判決(民録 21 輯 2212 頁)。

³³ 大審院大正 5 年 9 月 20 日判決(民録 22 輯 1821 頁)。

³⁴ 大審院大正 6 年 1 月 25 日判決(民録 23 輯 24 頁)、大審院大正 6 年 11 月 15 日判決(民録 23 輯 2870 頁)。

³⁵ 四宮・前掲注 31、45 頁、54 頁以下。

もって、その旨の記載をなした裏書のことである³⁶。すなわち、手形・小切手の所持人は、譲渡裏書に「回収ノ為」「取立ノ為」「代理ノ為」その他単なる取立委任であることを示す文言を記載する方法で、被裏書人を代理人として手形債務者に対して手形・小切手上的の権利を行使することができる(公然の取立委任裏書。手形 18①・小切手 23)が³⁷、実際の取引においては、取立委任の目的を付記する手数を省略するため、人的抗弁を免れるため、手形の割引によって満期前に対価を獲得するため、あるいは手形所持人が取立委任裏書の方法を知らないためなど種々の理由により、取立委任の目的であるが形式的には取立委任であることを示す文言の記載がない通常の譲渡裏書を行うことが頻繁に行われるようになり、これは隠れた取立委任裏書(信託的裏書)と呼ばれた³⁸。隠れた取立委任裏書は、実質的には取立委任の目的で、形式的にはその旨を明示することなく通常の譲渡裏書の方式でなされるため、形式と実質に齟齬があることから³⁹、特に、手形債務者が対抗できる人的抗弁の範囲、取立て委任が解消された場合の効果、裏書人・被裏書人の破産の場合の処理、被裏書人を権利者と信じて手形を譲り受けた第三者の保護をどうするかといった点で難しい問題を生じさせる⁴⁰。

隠れた取立委任裏書について、判例は、当初は虚偽表示として無効と解していた⁴¹。他方、明治 32 年商法の起草者の一人である岡野敬次郎博士は、隠れた取立委任裏書について、信託的行為の一種として有効と解していた。すなわち、岡野博士は、「手形金額ノ取立ヲ以テ経済的ノ目的トシ其目的ヲ達スル為メ法律上ノ効果ニ於テ形式上著大ナル裏書ヲ為ス」ものであり、「取立委任ノ目的ヲ以テ所有権移転ノ裏書ヲ為ス場合ニ於テモ当事者ノ意思ハ真ニ被裏書人ヲシテ所有権ヲ取得セシメ又完全ナル債権者タラシムルニ在リ…余ハ単ニ信託行為ノ法律上ノ性質ヨリ推論シ当事者ノ真意手形ノ所有権ヲ移転スルニ在リトスルナリ…第三者ニ対シ形式ニ於

³⁶ 鈴木竹雄「取立委任裏書」末弘厳太郎＝田中耕太郎編『法律学辞典 第3巻』2093頁(岩波書店 1936)。

³⁷ 昭和7年の現行手形法・昭和8年の現行小切手法制定前の明治32年商法の規定においても同様である(七戸・前掲注11、721頁以下)。

³⁸ 岡野敬次郎『日本手形法』225頁以下(中央大学 1905)、松本烝治『手形法』279頁(中央大学 1918)、松木太郎「隠れたる取立委任裏書の性質に関する判例の推移」法学新報 39 巻 2 号 102 頁(1929)、田中誠二『手形・小切手法〔新版〕』241 頁(千倉書房 1988)。

³⁹ かような見方に対しては、「取立委任の実質と譲渡裏書の形式とが相違するものと考え、そのいずれを重視すべきかという問題の提起の仕方は、次元をことにする経済目的と法律関係を混同するおそれのある発想であり、形式よりも実質を重視し、あるいは形式に対し実質による一定の制限を加える理論の立て方は、手形外の取立委任の法律関係を裏書による手形上の法律関係に持ち込むものとして手形の無因性の意味を曖昧にするおそれがある…法律効果の帰属主体と経済的効果の帰属主体は必ずしも同一であることを要しないのであって、観念的にはむしろ両者を分別すべきであるから、論理的な矛盾は生じない」、「必要なのは、手形の取立なる経済目的を達成するために手形上に裏書がなされているという事実虚心に着眼することである。手形取立のために裏書が、いわば法律的な手段としてなされている事実立脚するときは、この裏書を無効だと思えないかぎり、これによって経済目的と法律手段の対立は否定せられ、同時に実質と形式の相違なるものも解消せらるべきことになる」との見解もある(黒野恭成「取立のための譲渡裏書(隠れた取立委任裏書)の理論構成」愛知大学法経論集法律篇 79 号 105 頁以下、195 頁(1975))。

⁴⁰ 酒巻俊雄＝庄子良男『手形法・小切手法』157 頁以下(青林書院 1996)。

⁴¹ 大審院明治 39 年 10 月 13 日判決(民録 12 輯 1248 頁)。

テモ亦実質ニ於テモ所有者タルノ資格ヲ有スルナリ」との見解を示されていた⁴²。この岡野博士の学説の影響を受けたと思われる⁴³大審院明治 41 年 11 月 12 日判決(民録 14 輯 1154 頁)は、隠れた取立委任裏書の事案につき、「署名ノミヲ以テ裏書ヲ為シタル手形ハ爾後引渡ノミニ依リテ之ヲ譲渡スコトヲ得ルハ商法第 457 条第 2 項ニ規定スル所ナレハ右手形ノ所持人カ之ヲ他人ニ交付シタルトキハ即チ譲渡ノ効力ヲ発生セシムルノ意思ヲ表示シタルモノニシテ其实取立委任ノ目的ニ出テタリトスルモ是唯当事者間ニ或種ノ関係ヲ生スルニ止マリ法律上有効ナル譲渡ノ成立ヲ妨クヘキニ非ス随テ第三者カ其譲渡ヲ否認スルコトヲ得サルハ恰モ当事者間ノ目的或ル物件ヲ債権ノ担保ニ供スルニ在リテ而カモ其所有権移転ノ手続ヲ為シタル場合ニ所有権ノ移転ハ法律上有効ニシテ第三者之ヲ否認スルコトヲ得サルカ如シスノ如キ法律行為ハ法律ノ禁スル所ニアラサルノミナラス其効果ニ於テモ決シテ調和セサルモノニ非サル」と判示し、信託なる表現は用いていないものの、取立委任と手形譲渡の意思は両立せず無効であるとする上告人の主張を退けた。

その後、担保目的と思われる手形の譲渡を「信託的ノ譲渡」と認定した原判決を維持した大審院明治 43 年 2 月 15 日判決(民録 16 輯 95 頁)を嚆矢として、隠れた取立委任裏書を「信託的譲渡」として有効とする判例が相次いで出現する^{44,45}。なお、後述するが、その後の判例は、隠れた取立委任裏書における形式と実質の不一致をどのように説明するかについて、換言すれば隠れた取立委任裏書の法的性質をどのように解するかについて、主として、①譲渡裏書という形式を重視し、手形上の権利は被裏書人に移転する、すなわち裏書人は手形上の権利を信託的に被裏書人に譲渡したものとする信託譲渡説(信託裏書説。したがって、裏書人と被裏書人の間の取立委任の合意は、両者の人的な関係(人的抗弁)にすぎない。)と②実質を重視し、手形上の権利は被裏書人に移転せず、被裏書人は自己の名において裏書人の計算で手形上の権利を行使する権限が与えられているにすぎないとする権限授与説(資格授与説・資格裏書説)との間で混迷する⁴⁶。

⁴² 岡野・前掲注 38、225 頁以下。

⁴³ 小山賢一「隠れた取立委任裏書(一)」アルテス・リベラレス 35 号 133 頁(1984)。

⁴⁴ 大審院大正 3 年 4 月 22 日判決(民録 20 輯 313 頁)、大審院大正 3 年 5 月 1 日判決(民録 20 輯 359 頁)。

⁴⁵ 七戸・前掲注 11、724 頁。

⁴⁶ 蓮井良憲『手形法・小切手法要論』148 頁以下(中央経済社 1996)。なお、隠れた取立委任裏書の法的性質及びそこから導出される法的効果を巡る学説の議論については、本文で引用している文献のほか、青木徹二『改正手形法論』422 頁以下(有斐閣 1916)、鈴木竹雄「隠れた取立委任裏書と人的抗弁」鈴木竹雄＝大隅健一郎編『商法演習Ⅲ』231 頁以下(有斐閣 1963)、富山康吉「取立委任裏書」鈴木竹雄＝大隅健一郎編『手形法・小切手法講座 第 3 巻』247 頁以下(有斐閣 1965)、田中誠二『手形・小切手法詳論 下巻』558 頁以下(勁草書房 1968)、小松俊雄「隠れた取立委任裏書の法的性質」星川長七ほか編『法学演習講座 7 手形法・小切手法〔第 3 版〕』247 頁(法学書院 1977)、大隅健一郎＝河本一郎『注釈手形法・小切手法』231 頁以下(有斐閣 1977)、平出慶道『手形法小切手法』417 頁以下(有斐閣 1990)、丹波重博『手形・小切手法概論』(法学書院 1997)、後藤紀一『要論手形小切手法〔第 3 版〕』228 頁以下(信山社 1998)、関俊彦『金融手形小切手法〔新版〕』84 頁以下(商事法務 2003)、弥永真生『リーガルマインド手形法・小切手法〔第 2 版補訂 2 版〕』147 頁以下(有斐閣 2007)、田邊光政『最新手形法小切手法〔5 訂版〕』174 頁以下(中央経済社 2007)など参照。

3 取立のための債権譲渡

債権者は、「みずから債権を取り立てる煩を避けるために、第三者に債権を譲渡して取立を依頼することも稀ではない。かような場合には、債権取立の代理権を与えるだけでも目的を達し得るわけだが、譲受人自身の名で取り立てることが便宜なので、譲渡手段に訴える」ことがある⁴⁷。この場合には、譲渡担保や隠れた取立委任裏書と同様、経済的目的(取立目的)と法的形式(権利移転)に齟齬が生じることとなる⁴⁸。

取立委任目的で行われる債権譲渡については、公然の取立委任裏書のような法制度すら存在しておらず、その有効性に争いが生じたものの⁴⁹、大審院明治 41 年 12 月 7 日判決(民録 14 輯 1268 頁)は、取立のためになされた債権譲渡につき、上告人が「債権取立ノ為ニスル譲渡ノ場合ニ於テハ当事者ノ意思ハ債権取立ニアリテ其表示スル所ハ債権譲渡ナリ即チ其意思ト表示トハ全然齟齬シー一致セス」、「手形法上裏書譲渡ノ場合ニ於テハ取立ノ為ノ裏書ナルモノアリ然レトモ此裏書ハ法律ノ明文ニ依リ其効果ヲ見ルヘキモ債権譲渡ニ於テハ取立ノ為ノ譲渡ヲ認メタル法文ナシ故ニ取立ノ委任ヲ為スニ当リ仮装シタル譲渡ハ虚偽ノ意思表示ニシテ信託行為ト云フヘキモノニアラス」と主張したのに対し、取立のための債権譲渡を「信託行為」と解した上で、相対的権利移転説を採用して、その有効性を認めた。すなわち、同判決は、「取立ノ為メニスル債権ノ譲渡ハ其外部ノ関係ニ於テハ即チ純然タル一箇ノ債権譲渡ニシテ譲渡人ト譲受人トノ間ニ債権ノ移転アリ前者ハ債権ヲ喪失シ後ハ其取得シタル債権ヲ行使シ得ヘキモノニシテ当事者間ノ意思ト其表示トハ相一致シ其間何等ノ虚偽ノ存スルモノニアラス唯其内部ノ関係ニ於テ譲渡ノ目的取立ニ在ルニ外ナラサルカ故ニ譲受人ハ譲渡人ニ対シテ其目的ニ副ハシムヘキノ義務アルノミ元来虚偽行為ハ仮装的ノモノニシテ此行為ニ於テ当事者ハ何レモ其真意ニ非サル表示ヲ為シ實際上ニ於テモ亦何等ノ法律行為ヲモ成立セシメサランコトヲ欲スルモノナリ従テ法律ハ之ヲ無効トスレトモ所謂信託行為ハ之ニ反シ内部ニ於ケルト外部ニ対スルト其関係ヲ異ニシ当事者ノ意思ト其表示トハ互ニ相一致シ外ニ対シテハ其意思表示ヲシテ法律上ノ効果アラシメンコトヲ欲スルモノナレハ虚偽仮装ノモノニアラサルコト勿論ナレハ従テ法律上之ヲ無効トスヘキニアラサルナリ」と判示している。その後は、取立のための債権譲渡を「信託行為」と解した上で、相対的権利移転説の立場に立った判決が続くこととなる⁵⁰。

4 頼母子講(無尽講)の法律関係

「講」とは、元々農漁村の人々が社寺の参詣などのために会合を開いて総額の金品を積み立てていくことを目的とする共同体をいうが、次第に金融を目的とする講が多くなり、現在では講といえば金融を目的とする頼母子講(無尽講)を意味する。頼母子講では、加入者(講員)が定期的に催される集会(講会)で、口数に応じた少額の金銭を払い込み、それを抽選や入札などの方法で決定されて少数の者に交付して金融を与えられ、講員全員が金融を受けるまで講会が開か

⁴⁷ 我妻栄『新訂債権総論』550 頁(岩波書店 1964)。

⁴⁸ 内田・前掲注 27、204 頁。

⁴⁹ 七戸・前掲注 11、722 頁。

⁵⁰ 例えば、大審院大正 2 年 2 月 17 日判決(刑録 19 輯 209 頁)、大審院大正 6 年 12 月 8 日判決(民録 23 輯 2066 頁)。

れる⁵¹。

頼母子講の法律関係の性質については、消費貸借説、組合説、無名契約説というように種々の説が対立するが、それぞれの事案に即して個別に決定すべきものとする判例がある一方で⁵²、例えば落札講員が掛戻債務の担保として差し入れた不動産について講主名義にしておく、あるいは掛戻金債権のみはこれを講主名義にしておくというように、ある部分的な関係について信託関係をもって構成しようとする判例も存在する⁵³。例えば、掛戻金の取立保管のため講員に対する債権を会主の名義にしていたところ、当該会主が営んでいた事業が破たんしたことから、講員が当該会主の委任を解いて新たな会主を選任し、当該債権をその新会主に移転した行為が、詐害行為(民 424)として取り消され得るかが争われた事案につき、大審院大正 5 年 11 月 22 日判決(民録 22 輯 2281 頁)は、「信託行為」により旧会主が「講員ヨリ交付ヲ受ケタル信託財産ヲ委任解除ニ因リ信託者タル講員ノ意思ニ従イ新会主タル被上告人ニ交付シタルモノニシテ其行為タルヤ豪モ他債権者ヲ害スルノ意思ニ出タルニ非ス唯信託行為ヨリ生スル義務ヲ履行シタルモノニ過キサカ故ニ…詐害行為ヲ以テ論スベキモノニ非サル」と判示した⁵⁴。

5 その他

財産管理目的で所有権を移転する行為についても、判例は信託行為として有効なものとする。すなわち、大審院大正 6 年 2 月 28 日判決(民録 23 輯 322 頁)は、「共有ノ土地ヲ共有者中ノ或者ニ管理セシムル目的ヲ以テ其者ノ所有名義ト為スコトハ民法施行前ニモ行ワレタル所ニシテ当時之ヲ信託行為ト名称シテ有効ナリトシタル法規制度ハ存セサルモ之ヲ無効ナリトシタル法規ノ存セサル限りハ之ヲ法ニ反スルノ慣行ナリト謂ウヘカラス此ノ如キ信託的行為ハ当時者間ニ所有権移転ノ効ヲ生スルモノニ非サレハ上告人ノ援キタル如キ土地ノ売買又ハ質入ニ関スル法規ヨリ其無効ヲ推論スルコトヲ得ス」と判示している。また、大審院大正 9 年 4 月 19 日判決(民録 26 輯 542 頁)は、「係争地ハ東尻池町住民タル被上告人外五十余名ノ個人共有ナルモ其共有者ニ於テ被上告人兩名ニ管理ヲ托スルニ当リ或必要上之カ所有権ヲ譲渡シタルモノナレハ該譲渡ハ信託行為ニシテ法律上有効ノモノナルコト從來本院ノ判例トスル所ナリ」とし、この場合の信託行為については、「例ヘハ当事者ノ一方カ相手方ニ対シ或物ヲ寄託シ又ハ担保ニ供スルコトヲ目的トスル場合ニ於テ或便宜若クハ必要ヲ充タス為メ所有権移転ノ効果ヲ生スヘキ譲渡契約ヲ為スカ如キヲ謂フモノニシテ斯カル契約ヲ為スコトハ固ヨリ当事者ノ自由ナルヲ以テ縱令其目的ハ寄託又ハ担保ノ為メニ過キササルニセヨ当事者カ相互ノ関係ニ於テモ所有権移転ノ効果ヲ生セシムル意思ヲ以テスルトキハ勿論相互間ノ関係如何ニ拘ハラス第三者トノ関係ニ於テ所有権移転ノ効果ヲ生セシムル意思ヲ以テ譲渡契約ヲ為ス以上ハ其意思表示ハ民法第 94 条ニ所謂虚偽ノ意思表示ニ該当セス」と判示する。このほか、家族の浪費を防ぐために、親族に寄託する趣旨においてその親族に自分の財産の所有権を移転するなど財産保全のために所有権

⁵¹ 金子宏ほか編『法律学小事典〔第 4 版補訂版〕』328 頁(有斐閣 2008)。

⁵² 大審院明治 44 年 12 月 8 日判決(民録 17 輯 759 頁)。

⁵³ 大阪谷・前掲注 18、78 頁以下。

⁵⁴ 同判決に対しては、「英米法系の信託概念に立脚しているように読める」とする見解もある(七戸・前掲注 11、739 頁)。

を移転する行為⁵⁵、自ら財産の売却又は担保に供することをなすよりも、他人にその行為を委託することが便宜なため、他人に当該財産の売却等の処分の代理権限を授与することに代えて、当該財産の所有権を移転する行為⁵⁶が、信託法制定前の判例において、信託的行為として認められたことがある⁵⁷。

6 小括

これまでみてきたように、信託法制定前の私法の判例において信託と観念されていたものは、まさに目的超過説によって説明される法律関係(信託的行為)であったことは明確である。この点、大阪谷公雄教授は、信託法制定までに判例に現れた目的超過説に従う信託(信託的行為)の要素として、次の5点を挙げられる⁵⁸。

- ① 少なくとも外部関係において財産権(本権に限る。)が受託者に移転せらるること。この移転には設定的移転も含まれる。
- ② 目的物に対する占有の移転は要素ではない。
- ③ 財産権の移転は一定の目的を達する手段としてなされ、従ってその移転に伴う法律効果はこの目的到達に適合することを究極の目的として創造せられること。但し、相対的権利移転説をもって一応の基準とする⁵⁹。
- ④ 一定の目的は委託者、受託者又は一定の第三者の経済上の利益を図ることにある⁶⁰。したがって一定の目的には公益を増進することを目的とするものは判例には現れていない。
- ⑤ 受託者が一定の目的を達するための積極的な作為義務を負担することは要件ではない⁶¹。

⁵⁵ 大審院大正8年12月3日判決(民録25輯2199頁)。

⁵⁶ 大審院大正11年10月16日判決(評論11巻刑法329頁)。

⁵⁷ 大阪谷・前掲注18、79頁以下、大阪谷・前掲注20、499頁以下。

⁵⁸ 大阪谷・前掲注18、96頁以下。

⁵⁹ 信託法制定までの判例の態度について、大阪谷教授は、「我国に於ては初期に於ける有力なる学説が相対的権利移転説を支持したに由るのであるか、判例の大勢は、信託法制定迄は、相対的権利移転説を執って譲らなかった」とされた上で、相対的権利移転説について、権利の分属という観念が不当であるとの指摘があることを挙げられ、そうであるにもかかわらず判例が相対的権利移転説を採用した理由としては、「その理論構成が何等間然するところがないという風な信念に基づいたものではなく、専ら信託の核心であるところの、当事者の企図した一定の目的に適合せしむる法律効果を形成する手段として最も適當であるとの考慮」があったと論じられる(大阪谷・前掲注20、508頁)。

⁶⁰ 一定の目的が何人の利益を目的とするのかという点について、大阪谷教授は、「判例は何等の制限を設けていない様である」と述べられる(大阪谷・前掲注20、508頁)。なるほど、譲渡担保のように債権者たる受託者の利益を目的とするもの、隠れた取立委任裏書や取立のための債権譲渡のように委託者のみ又は(委託者が取り立てられた債権の一部を委託者の受託者に対する債務の弁済に充当する場合など)委託者と受託者双方の利益を目的とするもの、財産保全のために所有権を移転する行為などのように第三者の利益を目的とするものも、判例は信託的行為として認めている。

⁶¹ 一定の目的を遂行するために信託の受託者が何等かの積極的な行為を必要とするか否かという点について、大阪谷教授は、「判例は何等の明確なる態度を示していない」とされる(大阪谷・前掲注20、508頁)。なるほど、譲渡担保において債権者たる受託者は、あくまで担保という目的で担保物の権利の移転を受けたのであって、担保物の直接の占有が債権者たる受託者であろうと、債務者たる委託者であろうと、受託者が担保という目的を遂行するために何らかの積極的な行為をなすべき義務を負担しているとは解されないであろう。他方、隠れた取立委

大阪谷教授は、これらを総合して、信託法制定までに判例に現れた「目的超過説に従う信託」(信託的行為)とは、「或人(委託者)が他の人(受託者)に対し、自己又は他人(受託者たる他人及び第三者を含む)の経済上の利益を図る一定の目的を以て、その目的を超過するには法律上必要としないところの財産権の移転を為し、その他人をしてその一定の目的に適合する法律効果の下にその財産権を保有せしむること」と定義される⁶²。

第2節 信託法上の信託の概念

1 信託法の立法背景⁶³

わが国において、初めて法文上に「信託」の文字が表れたのは、明治33年に公布された日本興業銀行法である。同法9条4号には、同銀行の営業種目の一つとして、「地方債証券、社債券及株券ニ関スル信託ノ業務」が掲げられ、続いて制定された明治43年営業税法1条、明治44年朝鮮銀行法17条、大正3年台湾銀行法5条、大正5年北海道拓殖銀行法7条においても類似の形で信託なる文言が用いられたものの、単にその営業をなし得ると規定されたにすぎず、信託の概念・性質あるいは実質的意味についての議論はされなかったばかりか⁶⁴、ここでいう信託業務は実際にはほとんど営まれておらず⁶⁵、明治38年に制定された担保附社債信託法の制定によって、信託条項はようやく機能し始めることになる。担保附社債信託法は、日露戦争後に経済復興が進められる中で、外資導入を目途として、担保附社債の発行を容易ならしめ、その運用を円滑にする目的で制定されたのであるが、同法は英米にならって担保権の享有行使に信託法理を応用している⁶⁶。もっとも、担保附社債信託法は物上担保権の信託のみを採用したものであったし、ここでも成文法上信託の概念は明らかにされなかった。この担保附社債信託法は、大正11年に信託法が制定されたことにより、純然たる特別信託法の立場を採ることとなるが⁶⁷、信託理論を採り入れた最初の成文法であると位置付けることができる⁶⁸。

任裏書や取立のための債権譲渡は債権の取立という目的を遂行するために、何らかの積極的な行為をなすべき義務を負担することとなろう。

⁶² 大阪谷・前掲注20、512頁。

⁶³ 以下、信託法制定の背景及び経緯については、山田昭『信託立法過程の研究』(勁草書房1981)、同「信託立法史論補遺」加藤一郎＝水本浩編『民法・信託法理論の展開』531頁以下(弘文堂1986)及び同編著『日本立法資料全集2 信託法・信託業法(大正11年)』(信山社1991)に拠るところが大きい。

⁶⁴ 富田仁『信託の構造と信託契約』37頁(酒井書店2006)。

⁶⁵ 板橋菊松「英国の信託合法化と日本の信託法制観」信託法研究3号14頁、17頁(1979)、田中實＝雨宮孝子「いわゆる『信託宣言』の問題について」復刊信託100号44頁(1974)。

⁶⁶ 池田・前掲注11、10頁以下、同「担保附社債信託法」末弘巖太郎＝田中耕太郎編『法律学辞典 第3巻』1811頁以下(岩波書店1936)。また、当時の司法省参事官(平沼騏一郎氏)による同法案についての説明からも、同法が思い描く信託が英国の信託であったことは明らかである(板橋・前掲注65、18頁以下参照)。この点については、麻島昭一『日本信託業発展史』(有斐閣1969)、同『日本信託業立法史の研究』(金融財政事情研究会1980)も参照。

⁶⁷ 池田・前掲注66「担保附社債信託法」、1811頁以下。信託法上の信託と担保附社債信託法上の信託との関係について、池田博士は、信託法は「信託設定行為即ち信託行為の本体より立言し」、担保附社債信託法は「その効力の方面より筆を起こしたまでであって、信託の本質については全然同一の観念に立脚している」とされる(池田・前掲注66「担保附社債信託法」、1826頁)。

⁶⁸ 担保附社債信託法上の信託立法史上における同法の意義は、この点に止まらない。すなわ

その後、日露戦争後における都市化の進展により、都市部に集積した零細商工業者等が明治末期の不況期に経営難や生活難に陥って資金融通を求めたものの、当時は、担保等のもたない下級階層に対する適当な資金融通機関がなく、信託の観念も知らずに信託会社の名称を用いる高利貸資本(質屋、無尽会社、銀行類似会社など⁶⁹)が隆盛を極めた。このような社会経済状況を背景として、下級金融機関を整備し、高利貸資本の取締りを行う一方、本来の信託(業務)についてはその発達を保護するための信託立法の気運が高まっていった⁷⁰。そして、社会経済情勢の変化の影響を受けて、法案の内容は紆余曲折を余儀なくされたものの、大正 11 年 2 月 18 日に第 45 回帝国議会で信託 2 法案(信託法案と信託業法案)が提出され、同議会で成立するに至った⁷¹。

2 信託法の基本理念及び信託の定義

旧信託法 1 条は、「本法ニ於テ信託ト称スルハ財産権ノ移転其ノ他ノ処分ヲ為シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ従ヒ財産ノ管理又ハ処分ヲ為サシムルヲ謂フ」という信託の定義規定を有しているが、信託法において採用された信託の基本理念を理解するに当たっては、立案の中心人物である池田寅二郎博士の見解が参考となる。すなわち、池田博士は、信託法の基本理念について、「英国ニ於ケル観念ヲ基礎トシテ受託者ハ信託財産ヲ享有シ受益者ノ為ニ之ヲ管理処分スル債務ヲ負ウモノトスル主義」を採用したものであると述べられるが、これは受託者が形式的・外形的権利(あるいは普通法上の権利)を有し、受益者が実質的・内容的の権利(あるいは衡平法上の権利)を有すると解するような「二重領有ノ観念ハ我民法ノ原則ニ重大ナル変革ヲ及ボスモノニシテ特別ノ必要ニ迫ラサル限り之ヲ避クルヲ可トスル」との考えに基づくものである⁷²。

かように、信託法で採用された信託という概念は、信託財産は受託者に完全に移転し、受益者は受託者に対して信託の利益を請求する債権を有するという債権説にその理論的基盤を有するものであり、受益者の有する権利を物権として捉える物権説は採用されなかったのであるが、これは、英米法の信託の特異性とわが国における既存の法規範(物権・債権の峻別⁷³、所有権の

ち、山田昭氏は、「司法官僚は、信託の観念を全体的に明確化し、司法上の疑義をとり除く必要を痛感していたため、外資導入の必要上局部的に採用された信託法理につき、さらに適用の拡充—一般信託法の制定を一を希求し、この願望が、のちに信託法の制定をもたらす一つの原動力を形成した」と評される(山田・前掲注 63『信託立法過程の研究』、269 頁)。

⁶⁹ 大蔵省銀行局編『庶民銀行概観』100 頁(大蔵省銀行局 1917)は、当時の信託会社の実態につき、「近時信託会社ト称スルモノ簇生シ其数六百ニ近シ然レトモ其固有ノ意義ニ於ケル信託会社ハ僅ニ二三ニ止マリ其大半ハ信託業等ノ名称ノ下ニ他ヨリ寄託金ヲ受ケ之ヲ貸付等ニ運用シテ利益占ムルモノニシテ全ク銀行類似会社ト目スベキモノナリ」と述べている。

⁷⁰ 池田寅二郎博士は、信託法及び信託業法の立法の必要性に関して、「社会上経済上ノ必要ニ因リテ既ニ大ニ発達シ来タリタル信託業ハ大体ニ於テ其助長大成セシムルノ方針ヲ執ルヘキハ固ヨリ論ヲ俟タスト雖モ又一面ニ於テ其弊害ヲ予防スルカ為ニ相当ノ取締ヲ為ササルヘカラサルハ蓋又当然ノコト」とし、「同時ニ所謂信託ノ私法上ノ権利関係ヲ明確ニシ関係当事者ノ利益ヲ相当ニ保護シ以テ信託ノ目的ヲ達成セシムルコトニ法律上ノ保障ヲ与フルコトハ信託ノ発達上頗ル緊急ノ事項」とであると説明されている(池田・前掲注 11、10 頁以下、13 頁以下)。

⁷¹ 大正 11 年 4 月 21 日公布、大正 12 年 1 月 1 日施行。

⁷² 池田・前掲注 11、23 頁以下。

⁷³ 物権と債権の峻別という問題に関して、米倉明教授は、「当面の文脈でいえば、物権でもない、さりとて債権でもない、両性質を備えたような中間的性質の権利は認めないという意味だ

絶対性、物権法定主義⁷⁴など)との調和を重視した結果であるといえよう。ただし、債権説を基調に受益者の有する権利を理解するとしても、そのことから演繹的に信託法によるすべての法律効果が導かれるわけではないことに留意する必要がある⁷⁵。

かかる信託法上の信託においては、信託財産に係る排他的・絶対的な権利—例えば所有権であれば、それは民法上の所有権と何ら変わる所がない⁷⁶—が受託者に移転し、受託者は一定の信託目的のために信託財産を管理・処分することとなる⁷⁷。排他的・絶対的な権利が受託者に移転するからこそ、受託者による管理・処分が円滑に行われるのであるが、その反面、受益者を保護する必要が生じる。とりわけ、受託者が信託目的に反する行為を行った場合や破産した場合などにおける、受益者の救済はいかになされるべきかが問題となる。この点、信託法は受益者に対する物権的救済を認めるという点に特色を有する⁷⁸。すなわち、信託財産の所有権は

と受け取ってよいであろう。…しかし、そうだとすると、わが民法 176 条によると、意思表示の内容しだいによって物権はいかような内容のものとしても作り出せると解しうる余地がある。もっとも、物権法定主義…によって、第三者に対してはそのように作出した物権を主張することは当然には許されないけれども、当事者間ではさしつかえないと解することができよう。あるいは善意の第三者の保護については、同 94 条 2 項の類推適用をはかることも考えられてよいのではないかと述べられる(米倉・前掲注 13、16 頁以下)。

⁷⁴ なお、信託法上の信託による自由な受益権の創造が物権法定主義と実質的に抵触することはないことについては、能見善久「信託と物権法定主義—信託と民法の交錯—」佐藤進＝斎藤修編『現代民事法学の理論 上巻』29 頁以下(信山社 2001)参照。

⁷⁵ この点、大阪谷公雄教授は、「わが信託法の立案者は英米信託法理に対する深い理解の故に、英米信託法において認められた受益者保護の精神とその法的効果を忘却することなく、信託法の随所にそれを織込ん」でいるとされ、例えば「英米法における信託財産の変形物に対する追及効の法則…は信託法第 14 条によって表明され、衡平法上の善意取得に関する法則…は信託法第 31 条によって、多少の変形された状態において取入れられ、又受託者の債権者の信託財産に対する執行権の制限の法理はわが信託法第 16 条によって表現され、信託財産たる債権に対する相殺…禁止の法理はわが信託法 17 条によって表明されている」と述べられる(大阪谷公雄「日本における信託学説の展望」同『信託法の研究上 理論編』259 頁以下(信山社 1991)。これらの諸規定と池田博士が主張される債権説とは矛盾を来たすかのように思える。この点、大阪谷教授は、池田博士は、信託法におけるこれらの諸規定について、受益権が債権たることの本质に影響を及ぼさない特別の効力であると理解することで、債権説と調和せしめようとしたのではないかと推察される(大阪谷・同書 260 頁)。

⁷⁶ 例えば、池田寅二郎博士は、「信託ノ関係ニ於キマシテハ…其所有権ハ受託者ニ帰属スルモノデアリマスガ、其受託者ノ有スル所ノ所有権ノ性質ニ付テハ、全ク民法上ノ所有権ト毫モ変ル所ハ無イノデアリマス、法律上ノ性質ハ全ク変ハルモノデハナイ」と説明される(第 45 回帝国議会衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 4 日)における同氏の発言)。

⁷⁷ 四宮和夫教授は、「信託財産の『管理又ハ処分』は、受託者の職務権限の象徴的例示にすぎない。」とされ、「信託目的が要求し、または信託行為によって認められるなら、受託者の職務権限は、信託された財産の『管理』『処分』を基礎としつつも、それを越えて、権利取得行為や債務負担行為にも、そしてさらに訴訟行為にも、及ぶものというべきである。すなわち、受託者の職務権限は、信託された財産を基礎とする広義の管理権である」と説示される(四宮『信託法〔新版〕』207 頁(有斐閣 1989))。

⁷⁸ もっとも、受益者の信託財産に対する権利は物権的であるものの、完全に物権と同視することができないものではない。すなわち、「信託財産を不法に侵害している者に対して、受益者は妨害排除を請求できるわけではない。これは信託財産の名義人である受託者がすることになる。その意味で、受益者の信託財産に対する支配は間接的であることにも注意しなければならない」のである(能見・前掲注 74、34 頁)。

形式的には受託者に帰属するとともに、受託者は一定の信託目的のために信託財産を管理・処分することとなるのであるが、受託者は、信託財産の管理・処分をするに当たって、5つの重要な行為基準に従わなければならない。第一に、受託者は信託目的の範囲内ではもっぱら信託財産(受益者)の利益のために行動すべきで、信託財産から利益を受けるような事態に身を置いてはならない義務(忠実義務)(旧信託 22・信託 30)がある。第二に、受託者自ら信託事務を処理すべく、その処理を他人の裁量に任せてはならない義務(自己執行義務)(旧信託 26・信託 28 条)がある。第三に、—第二の基準のコロラリーとして—受託者数人ある場合には、受託者を数人として指名した委託者の意思を尊重して、数人共同して行為しなければならない義務(合手的行動の義務)(旧信託 24・信託 79)がある。第四に、善良な管理者の注意をもって信託事務を処理すべき義務(善管注意義務)(旧信託 20・信託 29)がある。第五に、受益者数人ある場合は、公平に信託事務を処理すべき義務(公平義務)(信託 33)がある⁷⁹。

他方、受益者は、受託者(実質的には信託財産)に対する給付請求権すなわち債権を有する(旧信託 19・信託 2⑦)一方で、信託財産への不法な強制執行等に対する異議権(旧信託 16②・信託 23⑤)、受託者破産の際の取戻権(旧信託 16・信託 25①)、受託者による信託の本旨に反する処分に対する取消権⁸⁰(旧信託 31・信託 27)を有するなど物権的色彩を帯びた権利をも有する。さらに、信託財産の管理、処分、滅失、毀損その他の事由により、受託者が得た財産は信託財産に属する(旧信託 14・信託 16)といった信託財産の物上代位性が認められていることから、受託者のもとにある信託財産が処分又は毀損されたりして、その代金や損害賠償金など他の財産に転化した場合でも、受益者はその転化した財産を信託財産であると主張することができる。しかも、抵当権などの物上代位と異なり(民 304、350、372)、信託における物上代位においては、物上代位の生じる原因が限定されておらず、かつ、代位物が一般財産に組み込まれる前の差押も要件とされておらず、受益者の権利は強力に保護されている。

また、信託財産については、受託者の相続財産を構成せず(旧信託 15・信託 74)、受託者個人の債権者による信託財産の差押は禁止され(旧信託 16・信託 23①。この意味において、受益者は受託者の一般債権者に対しては、「優越的な地位」が与えられる。しかも、信託財産が金銭の場合であっても、受益者は受託者の一般債権者に対して信託財産であることを主張できる⁸¹)、信託財産に属する債権と受託者個人の債務又は他の信託財産に属する債務の相殺は禁止され(旧信託 17・信託 22)、信託財産が所有権以外の権利である場合に受託者が個人として又は他の信託財産の受託者としてその目的たる財産を取得したときにおける混同は排除される(旧信託 18・信託 20)など、その独立性が確保されている⁸²。

かように、信託法上の信託においては、債権説を基軸とし、形式上は受託者が信託財産の所有権を有するのであるが、受益者にあつては、受託者を通じて信託の利益を享受できるような法的保護が与えられ、信託財産にあつては、受託者の固有財産とは別個独立のものとして取り

⁷⁹ 四宮・前掲注 77、230 頁。

⁸⁰ このことは、受託者の信託財産に対する所有権に加えられた信託目的による制限を、第三者に対しても主張できることを意味する。つまり、受益者は信託財産を受託者のもとに返還すべきことを処分の相手方に請求できるに過ぎず、受益者自身に返還することを請求できるわけではない(能見・前掲注 74、30 頁)。

⁸¹ 能見・前掲注 74、30 頁。

⁸² 四宮・前掲注 77、181 頁以下、315 頁以下、能見・前掲注 74、30 頁以下。

扱われるなど、あたかも受益者にも所有権が分属するような法的効果が認められるのである。すなわち、受益権の法的性質論は債権説からの説明に親しむものであるが、「この場合、そこでの債権は、実定信託法の諸規定のもとでの債権であり、民法あるいは私法の視点から債権として位置付けられた受益権が物権化していると捉えることが可能」なのである^{83,84}。

いずれにせよ、旧信託法 1 条は信託の定義を規定しているのであるから、信託法上の信託の概念を理解するに当たっては、かかる信託法の基本理念に対する理解の下、同条の解釈を中心としたアプローチを採ることとなろう⁸⁵。この点、四宮和夫教授は、旧信託法 1 条を基礎として、信託法上の信託とは「ある者(委託者)が法律行為(信託行為)によって、ある者(受託者)に財産権(信託財産)を帰属させつつ、同時に、その財産を、一定の目的(信託目的)に従って、社会のためにまたは自己もしくは他人—受益者—のために、管理・処分すべき拘束を加えるところに成立する法律関係」であると定義付けられ、かかる定義から、信託の特色を次の諸点にまとめられる⁸⁶。

⁸³ 小賀野晶一「信託の設定」金融・商事判例 1261 号 27 頁(2007)。なお、信託法 2 条 1 項は、「この法律において『信託』とは、次条各号に掲げる方法のいずれかにより、特定の者が一定の目的(専らその者の利益を図る目的を除く。同条において同じ。)に従い財産の管理又は処分及びその他の当該目的の達成のために必要な行為をすべきものとするをいう」と規定し、2 条 7 項は「この法律において『受益権』とは、信託行為に基づいて受託者が受益者に対し負う債務であって信託財産に属する財産の引渡しその他の信託財産に係る給付をすべきものに係る債権(以下「受益債権」という。)及びこれを確保するためにこの法律の規定に基づいて受託者その他の者に対し一定の行為を求めることができる権利をいう」と規定していることからすれば、新しい信託法も債権説を基調にしているものと解することができる(寺本昌広『逐条解説新しい信託法〔補訂版〕』25 頁(商事法務 2008)参照)。

⁸⁴ 能見善久教授も、「とりわけ重要なのは、信託の受益権が『物権に近い保護』(物権的保護)を受けるために、信託によって新たに『物権』を作り出すに等しい現象が生じていることである。このような現象が『債権と物権』の区別に基本的な構造とする民法の世界と整合性を保ちうるのかを検討することは、民法および信託法の両方にとって学問的に興味深い問題である」と述べられる(能見・前掲注 74、30 頁以下)。

⁸⁵ 信託法における信託の意義について、池田寅二郎博士は、「本法ニ於キマシテ信託ト称スルハ、第 1 条ニ於テ其ノ大体ノ基本觀念ヲ定メマシテ、尚ホ其外第 4 条、第 7 条、第 9 条、第 15 条、第 16 条、以下幾多ノ法文ニ於キマシテ、本法ニ於ケル信託行為並ニ信託ト云フモノノ性質ハ詳細ニ定メテ居ルヤウナ次第デアリマス、デアリマスガラ、本法ノ適用ヲ受ケマスル信託ト云フモノハ、ソレ等ノ規定ニ依リマシテ定メラレテ居リマス所ノ、其性質ヲ具備致シマスモノニ付キマシテハ、詰リ本法上ノ信託トシテ取扱ハレル次第デアリマス」と説明される(第 45 回帝国議会衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 4 日)における同氏の発言)。

⁸⁶ 四宮・前掲注 77、7 頁以下。また、四宮教授は、公益を目的とする信託以外の信託(私益信託)について、「私益信託は信託行為だけで成立するが…信託行為の成立には、…原因行為(基本的信託行為)と処分行為(または処分の効果発生)を必要とする」とされ、基本的信託行為の存在が認められるためには、「当事者が信託関係を設定するに相当な意思表示をしなければならない。むろん、『信託』の語を使わなくても、信託設定の趣旨がうかがえるものであればよい」と述べられる(四宮・同書 106 頁)。

なお、四宮教授のかような見解に対し、道垣内弘人教授は、どのような場合に信託設定の趣旨(信託設定意思)がうかがえるのかについて積極的な定義に乏しいことを指摘され、旧信託法 1 条の文言からすれば「財産権が移転されること」と「受託者が信託目的にそった管理・処分の権限を有し義務を負う」という 2 つの要件が満たされるとき、その法律関係は信託法上の信託であるという大村敦志教授の見解(大村敦志「遺言の解釈と信託」『実定信託法研究ノート』37 頁(トラスト 60 1996))を前提とされた上で、ここでいう「受託者が信託目的にそった管理・

- ① 特定された財産を中心とする法律関係であること⁸⁷。
- ② 受託者が財産権の名義者となること。
- ③ 受託者に財産の管理・処分の権限が与えられること⁸⁸。
- ④ 受託者の管理・処分の権限は排他的であること。
- ⑤ 受託者の権限は自己の利益のために与えられたものではなく、それは他人のために一定の目的に従って行使されなければならないこと。
- ⑥ 法律行為によって設定されること。

ところで、信託の定義は、信託の母国とされる英米の学者によっても、完全にこれをなすことが困難であることを指摘されていたにもかかわらず、わが国信託法はあえて信託の定義規定を設けたのであるが^{89,90}、このことは、およそ信託の要素を具備しない事業を営む信託会社と称する高利貸資本の取締りを当初の目的として信託立法が進められていたことに起因する。信託会社の名称を用いる高利貸資本を取り締まるとしても、肝心の信託の定義を明確にしておかなければ、取締りの目的が達成できないと考えられたのである。

また、信託法制定前において、既に信託の概念が社会に存在し、それが信託業の発展に伴って、徐々に発達していたものの、担保附社債信託法を除いて信託に関する実体規定が存在していなかったため、信託なる概念が明確ではなく、本来信託とされない業務を営むものまで信託業と称するなど、今後有効に活用すべき信託制度の健全なる発展・育成の妨げになりかねないこと、あるいは信託を巡る法律関係の解釈が曖昧になっていたことも、信託の定義規定を設け

処分の権限を有し義務を負う」という要件に合致しているか否かを判断するためには、受益者に物権的救済を認めるべきか否かの実質的な判断が必要となるが、そのメルクマールとしては、分別管理義務を中心に考えていかなければならない」と論じられる(道垣内弘人「信託の設定または信託の存在認定」道垣内弘人ほか編『信託法理と民法法理』6頁以下(有斐閣 2003))。

⁸⁷ もっとも、代理が特定された財産事務処理に関するときは、信託と極めて類似することとなるが、その場合にも、代理人の行為の効果は当然に本人個人に及ぶのに対し、受託者の行為の効果は、信託財産に及びはするが、直接的には利益帰属主体たる受益者に及ぶものではない(四宮・前掲注 77、7頁以下)。

⁸⁸ 信託は、受託者が目的物の名義と管理権とを持つという事務処理者の対外的地位の面と、目的物に関して管理・処分すべき権利義務を特定人(委託者・受益者)に対して負担するという事務処理の対内的関係(委任に準ずる関係)を含む(四宮・前掲注 77、8頁)。なお、四宮教授は、受託者に財産権の名義が移されるが、受託者は積極的に行為すべき権利義務を有しない受働信託について、①名義信託(受託者は受益者が信託財産について各種の行為をなすことを認容する義務を負うに止まるもの)と②受託者が委託者又は受益者の指図に従って管理・処分することになっている信託に区別され、前者についてはせいぜい形式的資格の授与と同じような法律関係を実質的権利者・名義者間に発生させるものであり、信託法上の信託ではないとされ、後者については受託者がともかく管理・処分権を有するのであるから、信託法上の信託に該当し得ると論じられる(四宮・同書 9頁)。

⁸⁹ 大阪谷・前掲注 75、256頁、遊佐慶夫『信託法提要』18頁(有斐閣 1919)、河合博「信託の定義(一)」法学協会雑誌 51 卷 11 号 46 頁以下(1933)。

⁹⁰ ただし、法案作成の過程で信託の定義規定が削除されたこともあった。すなわち、大正 7 年 10 月 20 日付草案及び大正 7 年 11 月 1 日付草案においては、「財産ノ移転其ノ他ノ処分ハ信託ノ目的ヲ以テ之ヲ為スコトヲ得」と規定するにとどまり、信託とは何かについて明言していない。この点については、信託の定義を定めることに難渋し、ついにこれを放棄せざるをえなくなったためではないかと推察されている(山田・前掲注 63『信託立法過程の研究』、126 頁)。

るに至った要因である。前者について、わが国の信託業は米国の信託会社及びその営業を輸入したのであるが、米国と異なり信託に関する一般法を有しなかったわが国においては、委任・準委任、寄託請負等に属する業務のみを営むものまで信託業の名称を用いるなど信託の観念を曖昧にさせる状況にあり、このことが特別の財産制度にして私法上特殊の権利関係を生ずる点において存在価値のある信託の意義を没却することとなるとの懸念があったのである⁹¹。後者について、例えば、第45回帝国議会における衆議院信託法案外4件委員会(大正11年2月28日)において、(法人格を有しない)学会の財産(不動産)について、その会長名義で登記していた場合に、その会長が亡くなったときは、法規になんら律するものがないがために、当該不動産は、本来学会の財産であるにもかかわらず、相続人の財産になるといった問題が生じ、争いが生ずることもあり、解釈のみならず立法をもって、かかる信託関係を保護する必要がある旨の指摘がなされている⁹²。この点は、池田寅二郎博士も、信託法制定前において「日常経験スル事項ニシテ信託的關係ヲ構成スルモノ決シテ少ナカラサル」と言えども、「其発達ハ頗ル遅々タルモノアリ即チ部局的事例ニ止マリ未タ一般ノ財産制度トシテ利用セラルルノ域ニ達セサリシ」とされ、従来の信託的關係についても信託法上の信託を利用する余地が存すると述べられるところである⁹³。信託法の制定によって、他人の利益のために財産を所有する者は、その財産の管理処分について、当該他人に対してある種の義務を負うこととなるのであるが、信託にこのような法的効果を認めて、紛争の解決に資するため、さらには信託(業)の発展育成のためにも、信託の定義を明らかにする必要があったのであろう。例えば、信託法案とともに政府から議会に提出された「信託法案説明書」においては、次のような記載がある。すなわち、「我国ニ於テモ信託的現象ハ實際ニ於テ諸般ノ關係上既ニ多ク存在スト雖未タ一般ノ財産權トシテ利用セラルルノ域ニ達セサリシカ信託業ト共ニ信託会社ノ制度米国ヨリ輸入セラルルニ及ヒ信託其ノモノノ範圍モ亦急速ニ拡張セラレツツアリ然ルニ信託ハ特殊ノ法律關係ヲ生スル財産制度ニシテ我民法、商法ノ法則ヲ以テシテハ未タ当事者ノ關係ヲ律スルニ充分ナラス而カモ其ノ法律關係ハ頗ル広汎複雑ニシテ到底判例ノ規定定ルヲ俟ツヘキニ非ス成分法ノ制ヲ採レル我国ニ於テ殊ニ然リトス左レハ此ノ時ニ当テ所謂信託ノ私法上ノ權利關係ヲ明確ニシ關係当事者ノ利益ヲ相当ニ保護シ以テ信託ノ目的ヲ達成セシムルコトニ法律上ノ保障ヲ与フルコトハ信託ノ発達上頗ル緊急ノ事項タリ」とする⁹⁴。

かように、信託法制定前において信託の概念が社会に存在していたこと及び信託を巡る私法

⁹¹ 池田・前掲注11、3頁以下。

⁹² そこでは、「自分ノ財産ニシテ自己ノ財産ニ非ザルモノヲ、之ヲ自分名義デ登記シテ置ク、金銭ヲ自分名義デ他人ニ預金シテ置クト云フヤウナ關係ハ、實際ニ行ハレテ居リマス、是ガ信託ナンデアリマス、併シナガラ法規ニ何等律スルモノガナイガ為ニ、普通ノ所有物ト同ジニナツテ、遂ニ其權利關係ガ錯綜シテ争ヲ生ズル」、そこで信託の観念を定めた旨が述べられている(同委員会における山内確三司法次官(当時)の発言)。

⁹³ 池田・前掲注11、11頁以下。また、池田博士は、わが国において主として論議される信託とは、委託者が受益者を兼ねるもの、すなわち財産の所有者が自己のために信託を設定する場合に着眼するものであり、その実例たる譲渡担保や取立目的の債権譲渡・手形裏書を判例も信託法理を用いて論じているとされた上で、わが国の信託法が範とする英米の信託法理からすればわが国における従来の「信託行為」は単にその一部分に止まるものであるとされる(池田・同書17頁以下)。

⁹⁴ 大正11年3月25日付官報号外58頁以下。

上の法律関係を明確にする必要性があることが十分意識された上で、旧信託法 1 条に信託の定義規定が設けられたことに鑑みれば、信託法の制定により、従来信託と観念されてきた信託的行為と信託法上の信託との関係は明らかなものとなることが期待できそうである。

第 3 節 信託法制定後における信託的行為を巡る判例の動向

信託法制定後における信託的行為に対する判例の態度は以下のとおりである。

1 譲渡担保(売渡担保)

信託法制定後の大審院連合部大正 13 年 12 月 24 日判決(民集 3 巻 555 頁)は、10 年間均一年賦弁済を約した原告(債務者)が、第一年度の年賦金しか支払わないため、債権者が譲渡担保の目的物である建物を取り壊したところ、原告が、本件建物の所有権は内部的には移転していないから被告の行為は原告の所有権を侵害するものであるとして損害賠償を請求した事案につき、「凡権利ハ一定ノ権利者ニ属スルカ又ハ属セサルカ二者其ノ一ヲ出テサルヲ原則トシ權利カ利害関係人ノ異ナルニ従ヒ其ノ所属ヲ異ニシ或者ニ対シテハ甲カ権利者タリ他ノ者ニ対シテハ乙カ権利者タリト云フカ如キハ異例ニ属ス」とした上で、「当事者カ法律行為ヲ為スニ当リ異例ノ事態ハ通常其ノ生セシメサル所ナルカ故ニ債権担保ノ目的ヲ以テスル財産権譲渡ノ場合ニ於テ当事者ハ或ハ内部関係ニ於テモ外部関係ニ於テモ財産権ヲ譲受人ニ移転スルノ意思ヲ以テ譲渡ヲ為スコトアリ或ハ内部関係ニ於テハ財産権ヲ移転セス外部関係ニ於テノミ之ヲ移転スルノ意思ヲ以テ譲渡ヲ為スコトアリト雖其ノ何レナルヤ当事者ノ意思明ナラサル場合ニ於テハ其ノ意思ハ内外共ニ財産権ヲ移転スルニ在リト推定スルヲ相当トス」と判示した。

すなわち、譲渡担保における目的物の所有権について、外部的移転型と内外共移転型のいずれであるかは当事者の意思によるが、当事者の意思が不明なときは内外共移転型と推定するという(推定的な)絶対的権利移転説を採用したのである。判例のこのような態度は、信託財産は受託者に絶対的に移転し、受託者は受益者のためにこれを管理処分する債務を有するとする信託法の基本理念(債権説)と親和性を有するものである。

ところが、その 1 年後の大審院大正 14 年 12 月 23 日判決(新聞 2525 号 9 頁)は、二重譲渡担保設定に関する刑事事件においてではあるが、被告人が、第一譲渡担保設定契約は、「受託者ハ共同受益者ノ一人タル場合ヲ除クノ外何人ノ名義ヲ以テスルヲ問ハス信託ノ利益ヲ享受スルコトヲ得ス」とする旧信託法 9 条により無効である以上、第二譲渡担保設定契約が有効に生ずる余地があるから、被告人の行為は詐欺罪を構成しないと主張したのに対し、「売渡担保契約ヲ信託法上ヨリ觀察スルトキハ債権者ハ受益者タルト同時ニ受託者タルノ地位ニ在ルヲ以テ該契約ハ同法ニ所謂信託行為ニ該当セサルコト明カナリト雖モ売渡担保契約ノ民法上有効ナルコト論ヲ俟タサル」と判示して、譲渡担保は信託法上の信託に該当しない(しかしながら民法上は有効な法律行為である)とする態度を示した。

この論点に関する最初の民事判例である大審院昭和 19 年 2 月 5 日判決(民集 23 巻 53 頁)も、基本的には上記大審院大正 14 年 12 月 23 日判決の立場を承継する。すなわち、同判決は、譲渡担保の債権者である上告人が本件譲渡担保は旧信託法 9 条に違背して無効の契約であると主張した事案につき、「信託法第 1 条第 4 条及第 9 条ノ解釈ニ依レハ同法ニ信託ト称スルハ財産権ノ移転其ノ他ノ処分ヲ為シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ従ヒ財産ノ管理又ハ処分ヲ為サシムルヲ謂ヒ受託者ハ信託行為ノ定ムル所ニ従ヒ信託財産ノ管理ヲ為スコトヲ要シ共同受益者ノ一人タ

ル場合ヲ除クノ外何人ノ名義ヲ以テスルヲ問ハス自ラ信託ノ利益ヲ享受スルコトヲ得サルモノナリ故ニ信託ニ於テハ信託財産ハ委託者ト受託者トノ間ハ勿論第三者ニ対スル関係ニ於テモ受託者ニ絶対ニ移転スルモノニシテ其ノ信託財産ヲ受託者カ他人(受益者)ノ為ニ管理又ハ処分スヘキモノタルコトハ信託成立ノ一要件ナリ」と判示した。その上で、同判決は、譲渡担保の場合には、その内容は当事者の約旨によって外部的移転型と内外共移転型となり得るが、前者にあっては当事者間では目的物の財産権が移転しない点で信託法上の信託と全く異なり、後者にあっては目的物の財産権が絶対的に譲受人に移転する点は信託と同一であるが、「譲受人ノ財産権ニ対スル管理又ハ処分ハ自己ノ債権担保ノ為ニ之ヲ為スモノナルニ反シ信託ニ於テハ譲受人ハ他人ノ為ニ管理又ハ処分ヲ為スモノナルヲ以テ此ノ点ニ於テ亦両者ハ觀念ヲ異ニス」として、結局譲渡担保はいずれの型の場合においても「信託法ニ所謂信託ニ該当セサルモノト解スルヲ相当トス」と判示した。

かように、信託法制定後の判例は、譲渡担保は信託法上の信託に該当しないことを明言したのであるが、判例は、その後も譲渡担保について「信託」なる表現を用いる⁹⁵。これらの判例の態度を整合的に理解しようとするならば、その後の判例が表現するところの「信託」とは、信託法制定前における目的超過説に基づく信託の概念(信託的行為)を意味するものと解することとなる⁹⁶。判例は、信託法上の信託と信託的行為とは一応区別されるべき概念であると捉えているのである。

なお、四宮和夫教授は、上記大審院大正 14 年 12 月 23 日判決が「信託法上ヨリ觀察スルトキハ債権者ハ受益者タルト同時ニ受託者タルノ地位ニ在ル」ことを理由に譲渡担保は信託法上の信託でないとしている点について、「目的物に関する管理処分 of 計算は債務者に帰属し、また債権者が移転を受けた財産権を担保の目的以外に行使してはならぬ義務に対応して、債務者は債権者に対してそのような行為をしてはならぬことを要求する権利を有するわけであるから、債務者もまた受益者と考えなければならない。…譲渡担保が信託法 9 条の精神に反しないのは、まさにそのためである」との見解を示される⁹⁷。他方、四宮教授は、譲渡担保は信託法上の信託から区別されるべきであるとされ、その理由として、「譲渡担保権者が共同受益者の 1 人たる受託者と異なるのは、共同受益者の 1 人となった受託者は、信託財産の管理者と受託者個人というまったく異なる 2 つの資格において、受託者であり受益者であると考えられるのに対し、譲渡担保権者の場合には、受託者としての地位と担保権者の地位が不可分に結合して 1 つの財産上の地位を構成している」点を摘示される⁹⁸。

譲渡担保における受益者が譲渡担保権者(受託者)であるか、あるいは譲渡担保設定者(委託者)であるか、それともその両者であるのかといった点については、個々の譲渡担保の内容によっ

⁹⁵ 例えば、大審院判決としては、大審院昭和 4 年 5 月 28 日(評論 18 諸法 455)、大審院昭和 5 年 10 月 8 日判決(評論 20 民 18)、大審院昭和 8 年 4 月 26 日判決(民集 12 巻 767 頁)、大審院昭和 9 年 8 月 3 日判決(民集 13 巻 18 号 1536 頁)などがあり、最高裁判決としては、最高裁昭和 29 年 6 月 11 日第二小法廷判決(民集 8 巻 6 号 1055 頁)、最高裁昭和 49 年 11 月 6 日大法廷判決(刑集 28 巻 9 号 393 頁)、最高裁昭和 56 年 2 月 19 日第二小法廷決定(税資 124 号 246 頁)などがある。

⁹⁶ 大阪谷・前掲注 20、521 頁。

⁹⁷ 四宮・前掲注 31、48 頁。

⁹⁸ 四宮・前掲注 31、49 頁。

て異なり得るし、旧信託法 1 条を虚心に読む限り、譲渡担保も信託法上の信託に該当すると解され得ることから、譲渡担保の信託法上の信託該当性については学説にも対立がみられる⁹⁹。しかしながら、譲渡担保においては、債権者の有する債権を担保する目的でなされるものであるから、担保権者はまさに担保権者としての利益を享受することが予定されている¹⁰⁰。また、立案担当者は、信託法上の信託について「信託ヲ受ケル人、即チ委託者ヨリ財産権ノ移轉ヲ受ケル者ハ其財産権ノ所有者ニハナリマスケレドモ、其財産ト云フモノハ之ヲ自己ノ為ニ取得スルノデハナイ、必ズソレニハ受益者ト云フモノガアリマシテ、信託ノ利益ヲ取得スル者ノ為ニ管理スルト云フノガ、此所ニ規定シテ居リマス信託ノ骨子デアル」とした上で、譲渡担保については、譲渡担保権者(受託者)自身が有する債権の弁済を受けるために担保目的物(信託財産)を取得する点で信託法上の信託には該当しないとの見解を示している¹⁰¹。これらの点を考慮すれば、譲渡担保を信託法上の信託としない判例の態度や四宮教授の見解は妥当であると解される¹⁰²。したがって、この点において、信託法制定後における譲渡担保と信託法上の信託の関係は明確なものとなったと解されよう。

⁹⁹ 学説の対立については、大阪谷公雄「売渡担保と信託」同『信託法の研究上 理論編』589 頁以下(信山社 1991)参照。なお、譲渡担保は信託法上の信託に該当しないとする立場として、嘉山幹一「他理権」法曹会雑誌 4 巻 2 号 20 頁(1926)、細矢祐治『信託法理及信託法制』26 頁、334 頁以下(文雅堂 1926)、三淵忠彦『信託法通釈』21 頁以下(大岡山書店 1926)、同「信託法及信託業法」末弘巖太郎編『信託法及信託業法・陪審法・河川法』19 頁(日本評論社 1928)、黒岩島「信託譲渡の法律的意義」銀行研究 20 巻 4 号 547 頁以下(1931)、入江真太郎『全訂信託法原論』120 頁以下(巖松堂書店・大同書院 1933)、伊藤正己「売渡担保は信託なりや」法学協会雑誌 63 巻 2 号 192 頁(1935)、呉文炳『信託論』36 頁(日本評論社 1936)、浜田徳海『信託法概論』95 頁(自治館 1934)、南信一郎「信託と類似法律行為」信託協会会報 15 巻 3 号 32 頁(1941)、松本崇「信託法と担保法との交錯する領域」判例タイムズ 480 号 50 頁(1983)、竹内俊雄『譲渡担保論』15 頁(経済法令研究会 1987)、田中實＝山田昭＝雨宮孝子『改訂信託法』23 頁(学陽書房 1998)、米倉・前掲注 13、139 頁以下、角紀代恵「譲渡担保と信託」『信託法と民法の交錯』28 頁以下(トラスト 60 1998)、山下良「譲渡担保の史的考察」日本大学大学院法学研究年報 34 号 294 頁(2004)、中野正俊『信託法講義』13 頁(酒井書店 2005)、加藤雅信『新民法大系Ⅳ 契約法』537 頁(有斐閣 2007)などがある。信託法上の信託に該当するとする立場として、遊佐・前掲注 89、22 頁、同『信託法制評論』15 頁以下(巖松堂書店 1924)、岩田新『信託法新論』7 頁以下、101 頁以下(有斐閣 1933)がある。また、信託法上の信託に該当するが信託法 9 条に違反するから無効であるとする立場として、青木徹二『信託法論全〔第 2 版〕』353 頁以下(財政経済時報社 1926)がある。

¹⁰⁰ 角・前掲注 99、29 頁。

¹⁰¹ 第 45 回帝国議会衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 4 日)における政府委員(当時、司法省民事局長であった池田寅二郎博士)による発言。また、遊佐慶夫博士は、「司法省ノ当初ノ立案ニ於テハ、保証信託(所謂売渡抵当)ニ関シ、多少ノ規定ヲ掲ゲテモ見タラシイガ、其レハ公表サレズニ案ノママ消エテ終ッタ。而シテ其等ノ規定ガ削除サレテモ、他ノ規定ニ別段ノ変更ガ来ナカッタ所カラ見レバ之ヲ信託外ノモノトシテ放任シタモノト見ナケレバナラヌ様デモアル」とされる(遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、15 頁)。ただし、博士は、譲渡担保に対しては信託財産が受託者の相続財産を構成しないとする旧信託法 15 条の適用はされないなど、譲渡担保は一般の信託と趣きが異なるものであることを認めつつ、「成法ノ解釈ハ立法当時ノ事情ヤ当局者ノ個人的信念ナドニ拘束サル可キモノデハナイ。常ニ解釈当時ノ客観的事情ニ因テ、解釈サレナケレバナラヌモノデアル。…新法 1 条ノ信託ノ定義的規定ニ照シテ見テモ、之ヲ信託カラ除外スルコトハ出来ヌ」との見解を示される(遊佐・同書、15 頁以下)。

¹⁰² もっとも、「信託法上の信託として譲渡担保を設定することもまた、契約自由の原則からは当然に認められる」とする見解もある(七戸・前掲注 11、731 頁以下)。

2 隠れた取立委任裏書

信託法制定後最初の大審院判決は徹底した信託譲渡説の立場を採ったが¹⁰³、この立場は、信託財産は受託者に完全に移転し、受託者は受益者のためにこれを管理処分する債務を有するとする信託法の基本理念(債権説)と親和的である。他方、判例は、一時的ではあるが、抗弁の当然の承継を説明するために、裏書人は被裏書人に対して単に手形上の権利を行使すべき権限(資格)を付与したものにすぎず、依然として裏書人が実質的な権利者であるとする権限授与説の立場に立つ^{104, 105}。もっとも、いずれの説によったとしても、手形債務者と隠れた取立委任裏書の裏書人との間に人的な抗弁事由が存在している場合には、手形債務者は被裏書人による請求も拒むことができるとする結論において大審院の判決は一貫していたといえる¹⁰⁶。

ところで、昭和期に入ると、隠れた取立委任裏書・取立のための債権譲渡に係る訴訟行為につき、旧信託法 11 条違反の訴訟信託を主張する事案が増加する¹⁰⁷。前掲大審院大正 14 年 12 月 23 日判決が、譲渡担保について、信託法上の信託に該当しないことから旧信託法 9 条の適用はなく、民法上有効なものである旨判示していたことを考慮すると、譲渡担保と同じ信託的行為の一種である隠れた取立委任裏書についても、旧信託法 11 条違反により無効とされることはないとの判断がなされることも予想されたのであるが、大審院昭和 6 年 4 月 23 日判決(評論 20 卷諸法 316 頁)は、「信託法第 11 条ハ信託行為ヲ訴訟行為ヲ為サシムルコトヲ主タル目的トシテ為サルヘキコトヲ禁スルノ趣旨ナルヲ以テ信託行為ニシテ此ノ如キ目的ヲ有スル場合ニ於テハ該信託行為ヲ構成スル法律行為ハ総テ之ヲ無効ナラシムルノ法意ナリト解スヘク」として、訴訟行為をなさしめる目的でなされた隠れた取立委任裏書は、旧信託法 11 条に照らして無効になると判示した。同判決が、隠れた取立委任裏書を信託法上の信託であると解した上で旧信託法 11 条を直接適用したのか、あるいは信託法上の信託ではないと解した上で旧信託法 11 条の法意に照らして、同条を適用した場合と同様の法律効果を認めたのかについては判然としない。この点、七戸克彦教授は、判例においては「信託法上の信託には該当しないが、しかし信託類似の法律関係について、…信託法上の条文の個別的類推適用が肯定されている」とい

¹⁰³ 大審院大正 14 年 7 月 2 日判決(民集 4 卷 388 頁)。

¹⁰⁴ 大審院大正 15 年 6 月 1 日判決(民集 5 卷 593 頁)、大審院昭和 5 年 8 月 5 日判決(刑集 9 卷 534 頁)。

¹⁰⁵ 高窪利一『現代手形・小切手法』173 頁(経済法令研究会 1979)。

¹⁰⁶ 鳥山恭一「隠れた取立委任裏書と訴訟信託」奥島孝康＝宮島司編『商法の判例と論理』473 頁(日本評論社 1994)。

¹⁰⁷ 七戸・前掲注 11、734 頁。なお、旧信託法 11 条は、濫訴健訟の弊害及び弁護士代理の原則の潜脱防止等を目的としたものと説明されるが、この規定に違反する「信託行為」は強行法規に反するものとして無効となる(最高裁昭和 36 年 3 月 14 日第三小法廷判決・民集 15 卷 3 号 44 頁)。ただし、現在の学説はほぼ一致して、旧信託法 11 条の趣旨は、弁護士代理の原則が適用される場合も含めて、他人間の紛争に介入することが本来許されない場合に、信託の形式を利用してこれを実現させることは公序良俗に反し得ることを認め、そのような信託を禁止することにあると解している(鳥山・前掲注 106、482 頁)。この点に関する議論については、田中實「訴訟信託について」法学研究 32 卷 4 号 5 頁以下(1959)、四宮和夫「信託法 11 条にいう訴訟行為の意義」民商法雑誌 45 卷 4 号 477 頁以下(1962)、田辺光政「訴訟信託禁止の意義をめぐる学説」河本一郎ほか編『商事法の解釈と展望』465 頁以下(有斐閣 1984)など参照。

う理解を示される¹⁰⁸。ここでは、判例は、必ずしも信託法上の信託に該当しない信託的行為(信託に類似する法律関係)に対しても、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあると理解し得る点が注目される。

なお、隠れた取立委任裏書の法的性質に対するその後の判例の態度は、隠れた取立委任裏書について、手形上の権利は、通常の裏書におけると同様裏書人から被裏書人に移転し、取立委任の合意は単に当事者間の人的抗弁事由に止まるものとした最高裁昭和 31 年 2 月 7 日第三小法廷判決(民集 10 卷 2 号 27 頁)が「手形行為の効力は、原則として、当事者の具体的意思如何にかかわらず行為の外形に従って解釈せらるべきである」との一般論を説示して以降、信託譲渡説で確定することとなる¹⁰⁹。

ところで、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当するのかといった点に関しては、最高裁昭和 44 年 3 月 27 日第一小法廷判決(民集 23 卷 3 号 601 頁)が、訴訟目的の裏書の手形抗弁がいかなる性質のものか争われた事案につき、上記最高裁昭和 31 年 2 月 7 日判決を引用し、「裏書人が自己の有する手形債権の取立のため、その手形上の権利を信託的に被裏書人に移転するものと解すべきであるところ…、信託法 11 条は訴訟行為をなさしめることを主たる目的として財産権の移転その他の処分をなすことを禁じ、これに違反する行為を無効とするのであるから、本件のように隠れた取立委任のための手形の裏書が訴訟行為をなさしめることを主たる目的としてなされた場合においては、たんに手形外における取立委任の合意がその効力を生じないのにとどまらず、手形上の権利の移転行為である裏書自体もまたその効力を生じえないものと解するのが相当である〔下線筆者〕」と判示している。同判決に対しては、隠れた取立委任裏書を信託法上の信託に該当するとの見解を示したものとの見方もできる一方で、同判決が、あくまで「信託的」という表現を用いていることを考慮すれば、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託そのものではないという理解が判決の前提にあるとも解し得る。

なお、同判決には大隅健一郎裁判官の補足意見が付されている。すなわち、大隅裁判官は、「手形の隠れた取立委任裏書は、裏書人が、譲渡裏書の形式により、被裏書人に手形上の権利者たる形式的資格とともに、自己の名をもって裏書人の手形上の権利を行使する権限(いわゆる授權、エルメヒテイグンク)を与えるものと解するのが、妥当であると考え。それが最もよく当事者の追求する経済的利益に適合するのはもとより、これによってなんら第三者の利益ないし公共の利益を害するところはないからである」として、自説である権限授与説が妥当であるとした上で、「たといそれが直接には信託法にいわゆる信託に当たらないとしても、この種の裏書が訴訟行為をなさしめることを主たる目的とするものである場合には、同法〔筆者注：旧信託法〕11 条の禁止に触れるものと解すべきことは、同条の立法の趣旨に照らして明らかである」と考える。それゆえ、私のような見解をとっても、本件…隠れた取立委任裏書は同条の類推適用により無効と解せられる」と述べられる。したがって、隠れた取立委任裏書が信託法上の信託の概念に合致するか判然としない判決ではあるものの、多数意見・補足意見いずれにしても、結論は同じこととなる。この点は、同判決の調査官解説においても、「判例、通説のとり手形上の権利の信託的譲渡という法律構成によれば、それは信託行為であって、信託法上の信託とい

¹⁰⁸ 七戸・前掲注 11、734 頁。なお、四宮和夫教授も、同判決は旧信託法 11 条を類推適用したものであると理解される(四宮・前掲注 77、143 頁)。

¹⁰⁹ 七戸・前掲注 11、736 頁。

う概念に厳密に合致するかどうかの点には若干の疑念はあるが、その行為が訴訟行為をさせることを主たる目的としてされた場合に信託法 11 条の適用があるとされることは殆ど異論がない」と述べられているところである¹¹⁰。その後の判例では、隠れた取立委任裏書が、信託法上の信託に該当するか否かに直接言及したものはないが¹¹¹、学説においては隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当すると明言するものもある¹¹²。

以上によれば、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当すると解される余地が残されているものの、両者の関係はいまだ不明確な点が残されている状況にあると整理できよう。また、仮に隠れた取立委任裏書が信託法上の信託に該当しないとしても、判例は、信託法の条文の個別的類推適用又は法意に照らして、隠れた取立委任裏書に対して信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあると解することができよう。

3 取立のための債権譲渡

大阪谷公雄教授は、取立のための債権譲渡を巡る判例は、信託法制定後およそ 10 年近くはこれを信託法上の信託に該当しないという見解を有していたのではないかと推察され、その理由として、取立のためにする債権譲渡につき、信託法制定前の判例は、当事者間では権利は移

¹¹⁰ 吉井直昭「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 44 年度 115 頁。

¹¹¹ 七戸・前掲注 11、737 頁。

¹¹² 例えば、前田庸教授は、隠れた取立委任裏書では、「裏書人から被裏書人に対する譲渡裏書がなされ…被裏書人をして、満期まで手形を保管させ、満期に取立てのために手形上の権利を行使して、または満期前に手形を処分して、その取立金または処分代金を裏書人に交付せしめる」とされ、隠れた取立委任裏書は、「信託法 1 条による信託の定義にそのままあてはまるといわなければならない」と述べられ(前田庸『手形法・小切手法』380 頁(有斐閣 1999))、植田淳教授は、かかる前田教授の解釈論に対して、「法形式と法実質とが、くいちがう典型例としてのかくれた取立委任裏書に、その調整手段としての信託法理を直接適用して、この問題を解決したものであり、ある意味で、理想的な信託とその他の制度との共存例である」として賛意を示される。また、四宮和夫教授は、「債権譲渡・手形裏書どちらの場合についても、…次の 3 つの態様を認めるべきだとおもう。すなわち、①譲受人に対する債務の担保のために、したがって譲受人の利益のためになされた場合は、譲渡担保の一種と考えられる。②取り立てた債権の目的物を譲受人がさらに管理しまたは第三者に処分することが予定されている場合には、譲渡人の処分権の競合を認めるべきではないから、信託法上の信託と解すべきである…③それ以外の場合には、譲渡人のために債権の満足ないし金銭化が実現されればよいのだから、譲渡人にも取立ないし処分の権能の残存する『授権』と形式的資格(Legitimation)授与の結合と解するのが、当事者の意思に適合しよう。」とされる(四宮・前掲注 77、12 頁以下)。そのほか、隠れた取立委任裏書を信託法上の信託と解する見解として、南・前掲注 99、34 頁以下、小山賢一「隠れた取立委任裏書」西原寛一＝服部栄三編『判例手形法小切手法』284 頁(商事法務研究会 1969)、倉沢康一郎「隠れた取立委任裏書」法学セミナー 415 号 111 頁(1989)、同『手形判例の基礎』175 頁(日本評論社 1990)、安達三季生『手形・小切手法の民法的基礎』198 頁以下(信山社 1997)などがある。

他方、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当しないとする見解もある。例えば、長谷川雄一教授は、「信託譲渡説のいわゆる信託は 1 つの比喩にすぎず、信託法にいわゆる信託が存在するのではない。それは、裏書人の手形取戻しを可能にし(信託法 16 条参照)、また裏書人に対する人的抗弁で対抗することができるようにするための、説明の方便にすぎない。手形行為によって信託関係が生ずることができるとする根拠はまったくない。そこに信託として考えることができる法律関係は存在しない」と述べられる(長谷川雄一『基本商法講義 手形法・小切手法 [第 3 版]』201 頁(成文堂 2000))。

転しないが第三者との関係では権利が移転するという相対的権利移転説に立脚していたが、信託法制定後の判例は、債権譲渡の通知の後に生じた譲渡人に対する相殺事由をもって債務者は譲受人に対抗できるかが問題となった事案につき、権限授与説を採用して債務者の主張を認めた大審院大正 15 年 7 月 20 日判決(民集 5 巻 636 頁)を嚆矢として、権限授与説に立った法律構成に転じることとなった点を挙げられる¹¹³。その後の判例は、権限授与説の立場から、債権譲渡人より特に許諾を得ない限り、さらにその債権を第三者に譲渡することを得ないとし¹¹⁴、債権譲受人の取り立てたる金銭の所有権は、当然に、債権譲渡人の所有に帰するとする効果を認める判示をなす¹¹⁵。ところが、判例が権限授与説に立脚して取立の目的に適合する法律効果の創造に努力して来たのは、信託法制定後およそ 10 年ばかりであって¹¹⁶、その後、取立委任の目的でなされる譲渡裏書の場合には手形債務者は裏書人に対する対抗事由をもって被裏書人に対抗することを認めた大審院昭和 9 年 2 月 13 日判決(民集 13 巻 133 頁)や取立の目的をもって債権が譲渡されたときの当該債権の譲受人は譲渡人に対しその目的の範囲を超越して債権を行使することができない義務を負担すべきも当該債権自体は譲受人に移転するから、譲受人が債務者に対してなした免除の意思表示は債務者において当該債権の譲渡の目的を知ると否とにかかわらずその免除は有効であると判示した大審院昭和 9 年 8 月 7 日判決(民集 13 巻 1588 頁)など、信託譲渡説の立場を採用する判決が登場する。

かように判例は、取立のための債権譲渡の法律関係につき、「債権の帰属には変更を生せず、譲受人に自分の名で債権を取り立てる権限だけを与える」型¹¹⁷ (権限授与説)と「債権を譲受人に譲渡し、譲受人をして、取立のためにのみ行使する債務を負担させる」型¹¹⁸ (信託譲渡説)という 2 つの型があることを認めたのであるが¹¹⁹、前者の場合には、真の意味の債権譲渡では

¹¹³ 大阪谷・前掲注 20、533 頁。

¹¹⁴ 大審院昭和 2 年 4 月 5 日判決(民集 6 巻 193 頁)。

¹¹⁵ 大審院昭和 9 年 4 月 23 日判決(刑集 13 巻 503 頁)。

¹¹⁶ 大阪谷・前掲注 20、533 頁以下。

¹¹⁷ 我妻・前掲注 47、551 頁。なお、取立権限だけの授与がなされた場合の法的効果について、判例上、次の諸点が明らかにされている(遠藤浩編『基本法コンメンタール 債権総論 [第 4 版]』150 頁〔中馬義直執筆〕(日本評論社 2005))。①債務者は譲渡通知後に取得した譲渡人に対する債権で相殺することができる(民 468②適用なし)、②譲渡人は譲渡後においてもなおその債権を処分する権能を失わない、③譲受人は自己の名で訴えを提起できるが、債権を処分する権限はなく、この取立権限を第三者に譲渡することはできない、④訴訟上の取立行為をさせるために譲渡がなされた場合に、譲受人が訴訟上の請求の放棄をしたときは、譲渡人がその後に譲渡契約を解除しその債権を第三者に譲渡しても、放棄の既判力はこれらの者に及ぶ。

¹¹⁸ 我妻・前掲注 47、551 頁。なお、債権自体が信託的に譲渡された場合の法的効果について、判例上、次の諸点が明らかにされている(遠藤・前掲注 117、150 頁)。①譲受人の債務者に対する免除は有効であり、ただ譲渡人に対する信託違反の責任を負うにと止まる、譲受人は取立という目的を逸脱して第三者に譲渡してもその譲渡は有効である、③譲渡人はその債権を行使・処分する権限を失うし、また、理由なく譲渡を解除することはできない、④債務者は、譲渡の通知後に取得した反対債権で相殺することはできない(民 468②適用あり)。

¹¹⁹ 前掲大審院大正 15 年 7 月 20 日判決は、「取立ノ為ニ債権ヲ譲渡セラレタルニ当リ如何ナル権利関係ヲ生スヘキヤハ一ニ当事者ノ意思ニ依リ決スヘキ事実問題ニシテ当事者ノ意思明ナラサル場合ニ於テハ単ニ取立ノ為ニ譲渡セラレタル一ニ依リ直ニ同当事者間ニ債権譲渡ノ意思アルモノト推断スルコトヲ得ス却テ当事者ノ目的カ債権ノ取立ヲ為スニ存スル以上単ニ譲受人ニ同人ノ名ヲ以テ債権ヲ行使スルノ権能ヲ授与スルノ方法ニ依リテ其ノ目的ヲ達シ得ルカ故

なく、いわゆる譲受人は債権そのものは取得しないで、ただ自己の名において債権の取立をする権能を取得するにすぎない。したがって、譲渡人は債権の処分権を失うことはなく、譲受人が取立をなすまでは、自ら取立をすることができるし、債務者に対して免除をすることができるし、さらには債務者と和解をすることもできる¹²⁰。また、債務者は、譲渡の通知を受けた後でも、譲渡人に対して相殺を対抗しうべき事由を生じたときは、これによって譲受人に対して相殺をもって対抗し得る¹²¹。その反面、債権の譲受人は、取立目的の範囲内では、債務者に対して債権者としての権利を行使することができるが¹²²、譲渡人の許諾がなければ、さらに第三者に債権を譲渡し又は取立権能を授与することはできない¹²³。他方、後者の場合には、譲受人は譲渡人に対し目的の範囲を超えて債権を行使してはならない債務を負担するが、譲渡された債権は譲渡人から譲受人に移転するものであるから、譲受人は、対外関係においては債権者としてすべての権利を行使することができる。したがって、譲受人がなす債務者に対する免除¹²⁴、債務者との和解¹²⁵及び取立目的を逸脱した第三者への譲渡¹²⁶は有効である。また、譲受人としては譲渡人が債権の取立又は免除をすることを拒む権利を有しておらず、譲渡人のなした免除は有効である^{127, 128}。債権が譲受人に譲渡されるか否かという形式面に着目するならば、前者よりも後者の方が、信託法が基調とする債権説に親和的であろう¹²⁹。実際、第 45 回帝国議会衆

ニ当事者ノ意思ハ寧ロ此ノ如キ権能ヲ与フルニ在リト解スヘク從テ譲受人カ譲受ニ係ル債権ヲ行使スルニ當リテモ譲渡人ハ尚其ノ債権ニ付処分権ヲ失ハサルモノナレハ債務者カ譲渡ノ通知ヲ受ケタル後ト雖譲渡人ニ對シ相殺ヲ對抗シ得ヘキ事由ヲ生シタルトキハ譲受人ニ對シテモ之ニ依リ相殺ヲ主張シ得ヘキモノト解スヘシ」と判示し、取立のためにする債権譲渡には、上記 2 つの型があることを認める。

¹²⁰ 前掲大審院大正 2 年 2 月 17 日判決。

¹²¹ 前掲大審院大正 15 年 7 月 20 日判決。

¹²² 大審院大正 4 年 11 月 9 日判決(民録 21 輯 1845 頁)。

¹²³ 前掲大審院昭和 2 年 4 月 5 日判決。

¹²⁴ 前掲大審院昭和 9 年 8 月 7 日判決。

¹²⁵ 大審院昭和 17 年 9 月 1 日判決(法学 12 卷 316 頁)。

¹²⁶ 大審院昭和 17 年 6 月 8 日判決(新聞 4782 号 19 頁)。

¹²⁷ 前掲大審院大正 6 年 12 月 8 日判決。

¹²⁸ 於保不二雄『法律学全集 20 債権総論』296 頁以下(有斐閣 1972)。

¹²⁹ なお、取立のための債権譲渡の法的性質が権限授与説と信託譲渡説のいずれであるかについて、判例は、基本的には当事者の意思表示の問題として捉えており、その意思が不明である場合には、前者の類型を原則とすべきとしたが、この点については、当事者は取立のために債権を譲渡するとしているにもかかわらず、取立権のみの授与と認定することが可能であるかなどの疑問も呈されており、学説の大勢は後者の類型を原則とすべきとするものである。すなわち、我妻栄博士は、取立てのための債権譲渡の法律関係につき、信託的な債権譲渡と捉える信託譲渡説又は取立権限の授与と捉える権限授与説といった 2 つの型があることを認め、いずれも有効であるとした判例の「根本的な態度は正当」であるとされるものの(我妻・前掲注 47、551 頁)、山田誠一教授は、「取立権限の授与という法実質を過不足なく表現する法形式が存在するかどうかが問題となる…債権者の債権を、取立権限を授与された者が自己の名で取り立てることを可能にする法形式は、債権譲渡以外にないように思われる…残された課題は、取立権限の授与という法実質と債権譲渡という法形式の調整を試みる前に、取立権限の授与という法実質を承認する必要性が、現在果たしてあるのかどうかを問うことではないか…信託的な債権譲渡という法形式とは別に、債権譲渡という法形式を用いざるを得ず、しかも、譲渡人が債権者であるという取立権限の授与という法実質の意義は何かという問いである」とされ、取立権限の授与という構成に疑問を提起される(山田誠一「取立てのためにする債権譲渡」『法形式と

議院信託法案外4件委員会(大正11年3月3日)において、当時司法省民事局長であった池田寅二郎博士は、「從來ノ取立ノ為ニスル債権ノ信託的譲渡ノ如キハ結局訴訟行為マデ行カナケレバ目的ヲ達セヌ場合ガ多イノデスガ、〔筆者注：信託法11条は〕ソレ等ハ禁ズルト云フ趣旨ニ受取ッテ宜シウゴザイマスカ」という鈴木富士彌委員の質問に対し、「仰セノ通り完全ニ権利ヲ取立ル為ニ信託ヲスルト云フコトハ、是ハ最モ能ク行ハレテ然ルベキ事デアリマス、其結果其権利行使ノ方法トシテハ或ハ普通ノ民法上ノ手續ヲスル、ソレデ目的ヲ達セザル場合ニ於テ訴訟スルト云フノハ、毫モ差支ナイノデアリマス」と答弁している。両氏は、取立のための債権譲渡が信託法上の信託に該当することを前提として質疑応答をなされているように解されるのである。

ところで、信託譲渡説を採用した前掲大審院昭和9年8月7日判決の直後に、取立のための債権譲渡は信託法上の信託であることを明言する判例が現れた点は注目される。すなわち、取立てのための債権譲渡が旧信託法11条違反により無効となるかが争われた事案につき、大審院昭和9年11月16日判決(新聞3785号12頁)は、「然レトモ所持人カ裏書ニ依リテ手形ノ取立ヲ委任スルコトヲ得ルハ既ニ明文ノ存スルノミナラス取立ノ目的ヲ以テ手形ノ完全裏書ヲ為スコトハ固ヨリ之ヲ妨ケス独リ民法上ノ債権ノミ此理ニ漏ルル筈無キカ故ニ取立ノ目的ヲ以テスル債権譲渡ノ如キ畢竟信託法第1条所定ノ一場合ニシテ其ノ有効ナルハ多言ヲ要セス」と判示したのである。しかしながら、同判決をもって、判例上、取立のための債権譲渡は信託法上の信託であることが確定したと結論付けるのは早計であろう。すなわち、大阪谷公雄教授は、同判決が取立のための債権譲渡を信託法上の信託と解した理由について十分な説明がなされていない点及び信託法上の信託とすれば、信託法の諸規定の及ぼす効果はどうなるか、ことに従来判例によって示された法的効果との関連をどう処理するかについて何ら言及していない点を指摘された上で、取立のための債権譲渡を巡る判例が、取立てのため債権譲渡の法律構成について変転極まりない態度を示したのは、「他人をして債権の取立をなさしむるには、委任、代理、の法的構成をとるに十分であるにも拘らず、その目的を達するに必要な範囲を超えて、債権自体の譲渡という法的構造をとるために生ずる法律効果の矛盾、取立目的によく適合せしめんと試みた努力の現れ」であると理解される¹³⁰。

法実質の調整に関する総合研究Ⅰ』174頁以下(トラスト601998)。同じく取立権限の授与という構成に疑問を投じる見解として、近江幸治『民法講義Ⅳ 債権総論〔第3版補訂〕』289頁(成文堂2009)も参照。

なお、取立のための債権譲渡の法的性質及びそこから導出される法的効果を巡る学説の議論については、本文で引用している文献のほか、山木戸克己「取立のためにする債権譲渡」柚木馨＝谷口知平＝加藤一郎編『判例演習 債権法1』124頁以下(有斐閣1963)、柚木馨＝高木多喜男『判例債権法総論〔補訂版〕』339頁以下(有斐閣1971)、山本進一「債権譲渡」谷口知平＝加藤一郎編『新版・民法演習3 債権総論』144頁以下(有斐閣1979)、奥田昌道『現代法学全集18Ⅱ 債権総論下』457頁以下(筑摩書房1987)、同『債権総論〔増補版〕』457頁(悠々社1992)、水本浩『債権総論』242頁以下(有斐閣1989)、菅野佳夫「特殊な債権譲渡とは、どういう法律問題か」椿寿夫編『講座・現代契約と現代債権の展望 第1巻 債権総論(1)』119頁以下(日本評論社1990)、林良平ほか編『債権総論〔第3版〕』526頁以下〔高木多喜男執筆〕(青林書院1996)、船越隆司『債権総論』410頁以下(尚学社1999)、加藤雅信『新民法大系Ⅲ 債権総論』329頁以下(有斐閣2004)、平野裕之『プラクティスシリーズ債権総論』510頁以下(信山社2005)など参照。

¹³⁰ 大阪谷・前掲注20、538頁以下。なお、四宮和夫教授は、同判決が取立のための債権譲

なるほど、これまでの判例をみる限り、取立のための債権譲渡の法的効果と信託法が適用された場合の法的効果(特に受益者保護の効果)の類似性という面においては、両者には隔たりがあるように思える。例えば、前掲大審院昭和9年8月7日判決は、取立目的で債権を譲り受けた者が行った債務者に対する債務免除は(取立という目的から明らかに逸脱したものであるにもかかわらず)有効であるとし、また大審院昭和17年6月8日判決(新聞4782号19頁)は、取立目的で債権を譲り受けた者が行ったその当該債権の譲渡は、(取立という目的から明らかに逸脱したものであるにもかかわらず)有効であるとしている。すなわち、これらの判決は、受託者たる譲受人が取立目的に反して債権の処分を行ったにもかかわらず、受益者たる譲渡人の取消権(旧信託法31条)を認めなかったのである。

以上によれば、取立のための債権譲渡は信託法上の信託に該当すると解される余地が残されているものの、両者の関係はいまだ不明確な点が残されているといえよう。なお、取立のための債権譲渡においては、あくまで取立目的のために債権の真正譲渡が行われるという点を重視するならば、上記隠れた取立委任裏書の場合と同様に¹³¹、取立のための債権譲渡に対しても、信託法の個別的類推適用又は信託法の条文の法意に照らして、信託法を適用した場合と同様の法律効果が認められると解する余地があろう¹³²。

渡を信託法上の信託としたのは、「単に、問題の行為を有効とするため」であったとされ、判例がはたして一般に信託法上の信託と考えているか否かは必ずしも明らかではないとされる(四宮・前掲注77、12頁)。

¹³¹ この点、我妻栄博士は、取立のための債権譲渡に対する旧信託法11条の適用問題につき、「信託法は『信託ハ訴訟行為ヲ為サシムルコトヲ主タル目的トシテ此ヲ為スコトヲ得ズ』と定める…だから、この禁止に触れる場合には、右のいずれの法律関係によるときでも、無効である」と述べられる(我妻・前掲注47、551頁)。

¹³² 例えば、山田誠一教授は、取立のための債権譲渡について、債権の取立てという目的を反映した法律関係を実現することが当事者の意図であるから、「受託者が信託の本旨に反してした信託財産の処分について、相手方が悪意または重過失の場合は、受益者がその処分を取り消すことができるという規律(信託法31条)を、重要視すべきである。すなわち、譲受人が、取立て目的に反してした処分について、相手方が悪意または重過失であれば、譲受人は、取り消すことができるということである」と論じられる(山田・前掲注129、172頁以下)。なお、加藤雅信教授は、「取立てのための債権譲渡は…“債権を移転し、取立目的で債権の管理または処分をなさしむ”こととなり、信託法2条1項の定義に該当するのみならず、債権者が信託法8条の信託の利益を享受するわけでもないので、信託法に違反することもない、と考えられる。このように考えると、取立てのための債権譲渡はドイツ法的な概念である信託的行為であると同時に、信託法上の信託にも該当することになる。要するに、ドイツ的な信託的行為は広い概念であって、信託法上の信託はその一部をなすものである」とされ、取立のための債権譲渡は信託法上の信託に該当し得ると明言される(加藤・前掲注99、537頁)。

他方、「取立の目的を以てする債権譲渡は往々にして弁済の爲めになさるゝ。勿論この場合『弁済の爲めの単純な債権譲渡』をしても目的は達せらるゝ。然し『取立のための譲渡』として取立ての目的を達した上で弁済に充当する方が債権者(譲受人)の地位を明瞭に且少なくとも心理的に一安全ならしむる利益を有する…故にかゝる場合には譲受人は単に原債権者の実質上代理人と同様の地位に立ってその計算の上に行動するのではなく、独立の経済的利益を有することになる」という見解があることを考慮すると(我妻栄「判研」法学協会雑誌46巻9号192頁(1928))、譲渡担保におけるのと同様に取立のための債権譲渡についても「受託者が純粋な財産権帰属権者としては行動できず、そこからの利益は得られない」ことから、「受託者が信託目的にそった管理・処分の権限を有し義務を負う」という信託の成立要件を充足するのかといった問題が生じ得るのではないかとも思われる(なお、取立のための債権譲渡の多くは、取り

4 頼母子講(無尽講)の法律関係

信託法制定前において、例えば落札講員が掛戻債務の担保として差し入れた不動産について講主名義にしておく、掛戻金債権のみはこれを講主名義にしておくといった頼母子講の部分的な法律関係について、目的超過説に基づく信託の觀念に該当するとする判例がみられたことは既述のとおりである。信託法制定後においても、頼母子講の法律関係につき「信託」という表現を用いる判例¹³³がみうけられるが、それが信託法上の信託を意味しているのか、あるいは目的超過説に基づく信託的行為を意味しているのかは必ずしも判然としない。

この点、大審院昭和6年5月5日判決(新聞3273号7頁)は、被上人(相続人)の先代(被相続人)が無尽講の債権を自己の個人債権として行使する権利を当該無尽講員一同の合意によって付与されていた事案につき、「本件ノ如ク講員全体ヨリ自己ノ名ヲ以テ講員ニ対スル債権ノ取立ヲ為スコトヲ委任セラレタル場合ニ於テハ当該権利ヲ行使スルコトハ元来委任ニ基クモノナレハ受任者ノ死亡ニ因リ茲ニ委任ハ終了シ其ノ相続人ハ委任者タル講員全体トノ関係ニ於テハ最早委任事務タル債権ノ取立ヲ為スノ権利ナシト雖其ノ債権タルヤ債務者タル講員トノ関係ニ於テハ被上人先代ノ一己ノ債権ナルヲ以テ相続人タル被上人モ上告人トノ関係ニ於テハ相続ニ因リ自己ノ債権トシテ之ヲ行使スルコトヲ得ルモノト解スヘキモノトス」と判示している。すなわち、受任者の死亡によって、その相続人が無尽講の債権を相続し、債務者との間では、その相続人が自己の債権として権利行使できる旨判示したのであるが、旧信託法15条が「信託財産ハ受託者ノ相続財産ニ属セス」と規定していることからすれば、少なくとも同判決は、本講の法律関係を信託法上の信託とは捉えていないといえよう。

また、頼母子講の落札金掛返債務について、債権者を講世話人個人名義となし、準消費貸借契約を締結し、その担保のために抵当権を設定していたところ、講世話人が死亡し、その相続人が同債権とともに抵当権を第三者に譲渡し、かつ、その旨の債務者への通知及び登記をした事案につき、大審院昭和15年8月17日判決(民集19巻1481頁)は、「相続人カ擅ニ其ノ譲渡ヲ為シ且第三者カ悪意ニテ譲受ケタルカ如キ特別ノ事情ナキ限り第三者ハ其ノ権利ヲ取得シ右抵当権ヲ実行シ得ヘキモノトス」と判示した。同判決に対して、戒能通孝博士は、「判例集上に現れた所によれば、本件の参照条文として、民法第94条、信託法第3条・第31条・第42条の援用あり、而して若し此等の条文の援用が、判例集の編輯者の私見に止らず、本件判旨と何等かの関係があるのであるとするならば、その意味は要するに、民法94条第2項に所謂『前項ノ意思表示ノ無効ハ之ヲ以テ善意ノ第三者ニ対抗スルコトヲ得ズ』その他大体に於て善意者保護を目的とする信託法の前記各条規が、本件にも適用ありとする結果、本件債務者は譲受人に対し、講債権たることを以て対抗し得ずとするのではなからうか。」とされ、「本判旨に対する参照条文に信託法の規定の並べられて居ることは、所謂組合的無尽講のやうに、解釈上信託関係の構成される場合にも、信託法の適用を肯定せんとするのであつて、仮に判旨が其の趣旨

立てた金員の全部又は一部を自己の所有に収めるものであるから、旧信託法9条に違背し、無効となるとする見解として、嘉山・前掲注99、21頁)。

¹³³ 大審院大正15年10月10日判決(評論16巻民法424頁)、大審院昭和8年3月31日判決(新聞3546号17頁)、大審院昭和10年3月13日判決(大審院裁判例9巻民66頁) 大審院昭和10年9月20日判決(評論24巻民法908頁)。

なりとせんか、此点は信託行為の理論上、極めて重要な判例であるとともに、原則的には寧ろ是認せらるべき見解であると云はねばならぬ」と論じられる¹³⁴。また、中野正俊教授は、「本件判旨をみるかぎり、たとえ判例集の参照条文として信託法の規定…の記載があるとしても、…信託法上の信託関係が存在することを肯定するものではない」とされつつも、「しかし、頼母講は、本件の事実関係をみるかぎり、…講と講世話人との関係について、法律上信託関係の存在を前提として構成し得るものといえるであろう。…上告理由のように、本件債権は、頼母講の債権であり、借用証書の名宛人である講世話人に帰属する個人債権ではなく、講の世話人が講の代表者としての資格において信託的に管理しているにすぎないのである。その結果、講の世話人たる受託者が死亡したときは、講世話人は死亡に基づいて受託者としての任務は終了するものであり(信託法 42 条)、講債権は相続人の相続財産となるものではないのである(信託法 15 条)」と述べられる¹³⁵。

また、四宮和夫教授は、世話人(講の惣代)が辞任したときは、その権能(講金取立権)は消滅する旨判示して旧信託法 44 条と同じ効果を認めた大審院昭和 10 年 3 月 13 日判決(法学 4 巻 10 号 122 頁)や頼母講の業務執行者が破産した場合には業務執行権は消滅するとして、旧信託法 42 条 1 項と同じ効果を認めた最高裁昭和 51 年 7 月 1 日第一小法廷判決(判時 832 号 48 頁)に関して、いずれの法律関係も信託法上の信託であるとはいえないものの、「実質が信託関係である以上、…ひとまず信託法上の信託(その特殊な形態)と認め…権利能力のない社団の場合と同じように、背後にある実体を考慮して、修正をはからなければならない…その意味では、信託法の規定をそのままに適用すべきではない」と述べられる¹³⁶。ここでは、頼母子講の法律関係につき、信託法上の信託に該当しないとしても、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めるべき場合があり得ることが主張されている点は注目される。

なお、学説には、端的に頼母子講の法律関係を信託法上の信託と解する見解や少なくとも信託法を類推適用すべきという見解があり¹³⁷、信託法案とともに政府から議会に提出された「信託法案説明書」中においても、頼母子講の法律関係について、信託法上の信託に該当する余地があると考えられていたことが看取できるような記載もあるものの¹³⁸、頼母子講の法的性質は必ずしも一様でないことを考慮すれば¹³⁹、個別の事実関係に左右される問題であると思われる。

¹³⁴ 戒能通孝「判評」民事法判例研究会編『判例民事法(20) 昭和 15 年度』338 頁以下(有斐閣 1942)。

¹³⁵ 中野正俊『信託法判例研究〔新訂版〕』242 頁以下(酒井書店 2005)。

¹³⁶ 四宮・前掲注 77、22 頁。

¹³⁷ 大阪谷・前掲注 20、541 頁以下。また、加藤一郎＝鈴木禄弥編『注釈民法(17) 債権(8)』387 頁〔荒川重勝執筆〕(有斐閣 1969)も参照。なお、昭和 6 年 2 月 18 日の法曹会決議は「表面上債権及抵当権ヲ取得セシムトハ意義明瞭ナラサルモ普通ノ権利譲渡ヲ為スニ非スシテ総代ニ頼母講議員ノ債権及抵当権ヲ移転スルト同時ニ総代ヲシテ之ヲ管理スルノ義務ヲ負ハシメ從テ総代ハ議員ノ利益ノ為ニ之ヲ行使スル任務ヲ有ストノ意義ナラハ信託法ニ所謂信託行為アリタルモノトス」としている(法曹会雑誌 9 巻 4 号 128 頁以下(1931))。

¹³⁸ 大正 11 年 3 月 25 日付官報号外 58 頁。

¹³⁹ 例えば、大審院大正 15 年 10 月 10 日判決(評論 16 巻民法 424 頁)は、「無尽講ノ総代ト称スル者ノ性質ハ必スシモ一定不動ノモノニ非スシテ其ノ地位如何ハ畢竟スルニ講契約ニヨリ定マルモノトス從テ所謂無尽講ノ債権債務ナルモノニ付テモ講総代ハ単ニ受任者トシテ之ヲ処理スルノ権限ヲ有シ自己ノ権利義務トシテ之ヲ取扱フコトヲ得サルコトモアルヘク或ハ議員トノ関係ニ於テモ講総代其ノ者ノ債権タリ又債務タルコトモ之ナキニ非ス而シテ前者ノ場合ニ在リ

以上によれば、頼母子講の法律関係は信託法上の信託に該当すると解される余地が残されているとも考えられ、両者の関係はいまだ不明確な点が残されているといえよう。

5 その他

信託法制定後においても、財産管理目的のための所有権移転が「信託行為」とであると表現した判例が現れているが¹⁴⁰、そこでいう「信託行為」が、信託法上の信託を意味しているのか、あるいは目的超過説に基づく信託的行為を意味しているのか、明らかではない。なお、大審院昭和 12 年 12 月 28 日判決(民集 16 巻 2086 頁)は、財産管理目的のための所有権移転が信託法上の信託であり、信託法においては消極信託は認められないことから無効であるとする上告理由に対して、「原審ハ K カ其ノ所有ニ属セシ本件土地ヲ H ニ寄託スル目的ノ下ニ H ニ対シ本件土地ヲ譲渡(信託的譲渡)スルト同時ニ K ノ請求次第何時ニテモ之ヲ同人ニ返還シ同人又ハ其ノ指定人ノ名義ニ移転登記ヲ為スコキ旨ヲ約セシメ依テ原判示ノ如ク売買ヲ原因トシテ H ニ対シ本件土地ノ所有権移転登記ヲ經由シタル事実ヲ確定セルコト判文上明ナリ而シテ如上目的ノ下ニ譲受人ヲシテ目的物ノ返還債務ヲ負担セシメテ此ノ者ニ対シ目的物ノ所有権ヲ譲渡シ得サル理ナクスル譲渡契約ヲ以テ常ニ虚偽ノ意思表示ト解セサル可カラサルモノニアラサルカ故ニ原審カ右譲渡ハ所謂信託的所有権譲渡ノ一場合ニ該リ之ニ依リ本件土地ノ所有権カ H ニ移転セルモノト断シタルハ相当」であるとして上告を棄却した。大阪谷公雄教授は、同判決が、信託法上の信託であるかどうか明言していないものの、信託法においては消極信託は認められないため無効であるという上告理由に対して判示したものであるから、「判例としては、消極信託は信託法上の信託ではないが、なおこれとは別に信託行為なるものが存在し得ることを判示したものである」として解するならば、その意義が深い」とされ、そうであるとすれば「信託法上の信託は受託者が積極的な管理処分義務を負担する積極信託に限られるが、目的超過説による信託においては、かかる積極的な管理処分義務を負担しない消極信託も認める得ることを判示したものである」と論じられる¹⁴¹。

ところで、入会団体以外の権利能力なき社団の構成員が有する権利は、登記能力のない入会権ではなく、通常の所有権であるから、登記がなければ第三者に対抗できないこととなり、このことが原因で、実際には代表者等の個人名義での登記がなされることが多い。この場合、当該代表者等が所有権を有していなければ、当該登記は、実体関係に合致しない無効な登記となってしまう。かかる問題を乗り越えるためには、構成員が代表者等に不動産を信託的に譲渡する方法があり得る¹⁴²。例えば、大審院昭和 11 年 2 月 10 日判決(大審院裁判例 10 巻民 27 頁)

テハ落札金支払ノ債務ト講総代ノ落札人ニ対スル債権トヲ以テ彼此相殺シ得サルヤ論ナキモ後ノ場合ニ在リテハ必スシモノ相殺ニ適セサルモノト為スノ理由アルヲ見ス然リ」と判示し、大審院昭和 10 年 9 月 20 日判決(評論 24 巻民法 908 頁)は、「講ノ落札者ノ掛戻債務ニ対スル債権ハ講会ノ規約ニヨリ或ハ未落札者ニ属スルコトアルヘク又或ハ信託的ニ管理人ニ属スル場合モ有ルヘク各講会ニヨリテ必シモ一様ナラス」と判示している。

¹⁴⁰ 大審院大正 15 年 9 月 9 日判決(新聞 2630 号 11 頁)、大審院大正 15 年 12 月 17 日判決(民集 5 巻 854 頁)、大審院昭和 11 年 2 月 10 日判決(大審院裁判例 10 巻民 27 頁)。

¹⁴¹ 大阪谷・前掲注 20、543 頁。同様の示唆を与える判決として、大審院昭和 25 年 11 月 16 日判決(民集 4 巻 11 号 567 頁)参照。

¹⁴² 七戸・前掲注 11、741 頁以下。

は、信徒の浄財により建築された建物が出納役名義で登記されていた事案につき、「本件建物ノ所有権ニシテ真実前記ノ如キ人格ナキ団体ニ属スルモノナリトセハ何人カ適当ナル者ニ其ノ所有権ヲ信託的ニ譲渡スルニ非サレハ實際之カ管理ヲ為スコト困難ナルヲ通常ト為ス左レハ同シク所有ト云フモ其中ニハ単純ナル所有関係ノ外尚斯ノ如キ信託的所有関係モ亦存シ得ルモノト云ハサルヘカラス」と判示する。しかしながら、ここでいう信託的譲渡が、信託法上の信託か、あるいは信託的行為であるかは判然としない。

また、権利能力なき社団の登記名義人となった旧代表者がその地位を失い、新代表者が選任されたため、新代表者が、旧代表者に対して当該社団が所有する不動産の所有権移転登記を求めた事案につき、最高裁昭和 47 年 6 月 2 日第二小法廷判決(民集 26 卷 5 号 957 頁)は、「権利能力なき社団の構成員全員の総有に属する社団の資産たる不動産については、従来から、その公示方法として、本件のように社団の代表者個人の名義で所有権の登記をすることが行なわれているのである。これは、不動産登記法が社団自身を当事者とする登記を許さないこと、社団構成員全員の名において登記をすることは、構成員の変動が予想される場合に常時真実の権利関係を公示することが困難であることなどの事情に由来するわけであるが、本来、社団構成員の総有に属する不動産は、右構成員全員のために信託的に社団代表者個人の所有とされるものであるから、代表者は、右の趣旨における受託者たるの地位において右不動産につき自己の名義をもって登記をすることができるものと解すべきであり、したがって、登記上の所有名義人となった権利能力なき社団の代表者がその地位を失ってこれに代る新代表者が選任されたときは、旧代表者は右の受託者たる地位をも失い、新代表者においてその地位を取得し、新代表者は、信託法上の信託における受託者の更迭の場合に準じ、旧代表者に対して、当該不動産につき自己の個人名義に所有権移転登記手続をすることの協力を求め、これを訴求することができるものと解するのが相当である」と判示した。同判決が、「信託法上の信託における受託者の更迭の場合に準じ」と判示し、「受託者ノ更迭アリタルトキハ信託財産ハ前受託者ノ任務終了ノ時ニ於テ新受託者ニ譲渡サレタルモノト看做ス」と規定する旧信託法 50 条を直接適用していない点に鑑みれば、同判決は、権利能力なき社団における代表者名義の財産の法律関係は、信託法上の信託に該当しないと解しているように思える。他方、信託法上の信託の規定に準ずる取扱いが認められている点は注目される。なお、権利能力なき社団を巡る法律関係について、信託法を応用できるか否かという点については、学説も様々である¹⁴³。

¹⁴³ 末弘厳太郎博士は、「人格なき社団所有の土地・建物が法律の形式上甲なる一社員の個人名義になっている場合について起こりうべき各種の問題を、信託法法規の類推によって処理することを考えてみると、まず第一に、当該の土地・建物が甲のその他の一般的個人財産とは別個の存在を有する独立の財産たることはもとよりいうまでもない。したがってそれが甲の相続財産に属せざるはもちろん…(〔筆者注：旧信託法〕15 条)、甲の個人的債権者はかかる財産に対して強制執行をなしえない。なされたる強制執行に対しては社団の名において異議を主張しうる…(〔筆者注：旧信託法〕16 条)。…甲が当該の土地・建物を信託目的に違反または抵当権の目的としたならば、第三者が悪意または重大なる過失によりて知らざる場合に限り人格なき社団よりその取消を請求しうるものと解せねばならぬ…(〔筆者注：旧信託法〕31 条)」とされる(末弘「信託法外の信託」『民法雑記帳 下巻』79 頁以下(日本評論社 1980))。

なお、権利能力なき社団に信託法理を応用することについて、積極的な見解として、川島武宣『民法(三)』290 頁以下(有斐閣 1951)、大阪谷公雄「信託・寄託・組合」谷口知平＝加藤一郎編『民法演習Ⅳ 債権各論』159 頁以下(有斐閣 1959)、大賀祥充「権利能力なき社団と信託

ところで、信託法制定前において、家族の浪費を防ぐために、親族に寄託する趣旨においてその親族に自分の財産の所有権を移転するなど財産保全のために所有権の移転をなす関係が信託に該当するとする判例があることは上述のとおりであるが、信託法制定後においては、このような法律関係を信託法上の信託と明言する判例が現れている¹⁴⁴。

6 小括

大阪谷公雄教授は、以上のような信託法制定後における信託的行為を巡る判例の研究を通じて、「判例は、或る種の行為はこれを信託法上の信託となし、或る行為は信託法上の信託に非ずとし、また或る場合には、全然かかる見解を示すことなくただ漫然と『信託』という表現をなすに止まっているのであるが、…両者の区別を明確にするに足る説明をなしていない」と指摘された上で、ただ次の諸点については明瞭になったと論じられる¹⁴⁵。

- ① 判例は信託法制定後においても、旧信託法 1 条にいう「信託」の観念のほかに、なお、民法上有効な信託の観念すなわち従前の目的超過説による信託の観念の存在する余地のあることを認める。
- ② かかる民法上の「信託」の観念においても、判例はその一定の目的に適合する法律効果を創造することに努力するのみならず、常にこれらの効果を演繹するに足る何らかの一定の実定法上の基本理念すなわち相対的権利移転、絶対的権利移転、あるいは授權理論というのが如きものをもって説明しようと試みるけれども、その企ては必らずしも成功したとはいいがたく、その基本理念は変転極まりないこと。
- ③ その基本理念の動揺にもかかわらず、一定の目的に適合した法律効果を創造せんとする努力は、判例の一貫した方針ともいうべく、しばしば、抽象的な実定法的基本理念をもっては演繹することのできない法律効果が顕出せられ、従って、その法律効果の面から見るときは、信託法の諸規定の持つ特異な性格に、極めて類似性を帯びるに至っていること。

さらに、大阪谷教授は、信託法上の信託と信託的行為の相違点として次の諸点を挙げられた上で、「判例は、かくの如くして、わが国における信託の観念を 2 つの対立した存在のものとして放任している。そしてその理由とするところは、③及び④の区別に基づくもののようである」と述べられる¹⁴⁶。

- ① 両者は共にある一定の経済上の目的を達する手段として、その目的を超過することとなるところの財産権の移転がある人(委託者)から他の人(受託者)に対してなされる。
- ② 両者共に右の財産権の移転は一定の目的到達の手段であるから、その移転に伴う法律効果は、この目的到達に適合することを究極の目的として創造され、その法律効果を形成する基礎たる理論構成については種々な見解が認められるが、これに拘泥しない。
- ③ 一定の経済上の目的は従来の目的超過説による信託においては委託者、受託者又は一定の

法理」法学研究 36 巻 2 号(1963)、野口昌宏「権利能力なき社団と信託法理」日本法政学会法政論叢 14 号 69 頁以下(1978)などがある。消極的な見解として、例えば、星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」同『民法論集 第 1 巻』309 頁(有斐閣 1960)、森泉章「権利能力なき社団に関する研究」同『団体法の諸問題』97 頁以下(一粒社 1971)などがある。

¹⁴⁴ 大審院昭和 13 年 9 月 21 日判決(民集 17 巻 1854 頁)。

¹⁴⁵ 大阪谷・前掲注 20、545 頁以下。

¹⁴⁶ 大阪谷・前掲注 20、555 頁以下。

第三者の経済上の利益を図ることであるが、信託法上の信託においては、委託者又は第三者の利益を図ることであって、受託者のみの利益を図る目的をもっては信託は成立しない。

- ④ 目的超過説による信託においては、受託者が一定の目的を達するために積極的な作為義務を負担することは要件ではないが、信託法上の信託においてはこれが要件とされる。

なるほど、形式面・要件面に着目すれば、判例は、信託法制定後においても、信託法上の信託とは別に信託的行為の観念が存在すること認めていると解されるし、譲渡担保は信託法上の信託に該当しないとした前掲大審院大正 14 年 12 月 23 日判決及び大審院昭和 19 年 2 月 5 日判決並びに取立のための債権譲渡を信託法上の信託とした前掲大審院昭和 9 年 11 月 16 日判決を除き、問題となる法律関係(信託的行為)が信託法上の信託に該当するか否かという点については、必ずしも判然としない説示をなしていた。また、法律効果という面に着目すれば、必ずしも、信託法上の信託に分類されない信託的行為に対しても、信託法の条文の類推適用あるいはその法意に照らして、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認める判例も存在した。かかる判例の態度はいかに理解すべきであろうか。

この点、大阪谷公雄教授は、上述した信託的行為と信託法上の信託との相違点を仔細に検討された上で、結論として、目的超過説による信託的行為と信託法上の信託とは、本質上、何等の区別のないものであるとされる一方、両者は、その形成されるべき法的効果において、全く同一であるべきことを意味するものではなく、信託法の立法事情等を勘案すれば現行信託法の諸規定は、そのまま、目的超過説における信託に適用せられるべきではないと述べられる^{147,148}。

また、大阪谷教授は、「信託」¹⁴⁹とは、「本来、信託の発生の当時の法秩序が許容しない—しかし、その法秩序それ自体が非難に価する何物かを持つ—法的効果を享受するために、当事者が当時としては許容される範囲の法技術をもって手段とし、しかもその法技術を制約する信託目的を当事者の意思として内在せしめ、これによって法秩序の欠点を修正しようとするところに発生する。その当事者の意思—信託目的—に適合する法的効果は、立法によって承認せられるまでは、もっぱら慣習法的存在として裁判所の承認と協力によって発展せしめられる。従って、信託目的の多様性に相応して、その法的効果も、多様性、変化性が承認されねばならず…しかも、その信託目的に適合する法律効果は、通常は、当事者が手段とする既存の実定法概念をもっては規整し得ないものを含むが故に、ここに新たな法概念の定立への努力が試みられる。相対的権利移転、授權、などの法概念はこれの現れである。しかし、いかに新たな法概念と

¹⁴⁷ 大阪谷・前掲注 20、557 頁。

¹⁴⁸ なお、信託法上の信託と信託的行為との関係については、「〔筆者注：目的超過説に基づく〕民法の契約的信託は、…信託法上の信託と類似しているが、信託法上の信託は英米法の影響により信認関係による受託者の義務の高度性あるいは第三者である受益者の債権的権利の強化という点において相違を示す。しかしながら、両者の類似性は、民法上の契約的信託をより広義のものとして、信託法上の信託契約を包含する概念として位置づけることができるようなものである…信託法上の契約も一般法としての民法上の信託契約に包含されるのであり、その契約は民法上の信託契約という契約の一類型として構成され、その実質は複合契約あるいは混合契約であり、その契約の基礎は民法上の契約一般と同様に当事者の意思の合致により成立すると捉えることができる」との見解もある(富田・前掲注 64、224 頁以下)。かかる論点については、末弘巖太郎「寄託と信託」同『民法講話 下巻』262 頁以下(岩波書店 1927)も参照。

¹⁴⁹ ここでいう「信託」とは、信託的行為と信託法上の信託を包摂する上位概念としての信託法理あるいは本質的意味における信託であろうか。

いえども、それ自体、又一个の固定化した存在であるが故に、信託目的の多様性からくる法律効果の多様性をすべて包摂し得るか否かは疑問である」とされ、かかる「信託」は、「当事者の企図する一定の経済上の目的を達成せしめる法律効果を創造するために、むしろ既存の実定法概念から演繹される法律効果を一定の目的に従って修正するところにその本態が存在し、しかもその修正の原動力となるものは、信託目的について存する当事者の意思内容の実現とその実現せらるべき効果の対世的効力をいずこにとどめるべきかについて、正義と衡平の理念をもって調和せしめんとする自然法的理念に存するのであろう」と述べられる¹⁵⁰。大阪谷教授が述べられるところの「正義と衡平の理念」に関して、わが国においても、基本的には契約自由の原則や当事者意思の尊重といった自律的規範が認められる一方、公共の福祉、信義誠実あるいは衡平といった他律的な規範によっても規律されるところであり、信託法理という規範を通じて私的自治の原則を修正することが妥当であるかなどといった議論はあるとしても、「或る大前提を基礎として演繹的に理論的展開をして法律効果を定めるという方法以外に、衡平法的な考え方によって法律関係を定めて行くという方法も一応考慮に入れられてよいのではあるまいか」¹⁵¹という見解は一考に値すると思われる¹⁵²。

かかる信託法理について、谷口知平教授は、「信託法理というのは、所有権に含まれる広い管理処分権能を一定の目的のために行使せしめて、個人や大衆の財産的精神的利益、私益や公益を実現する法理、所有権行使を私益や公益の目的によって拘束し、その目的の確保を可能にする法理」であり、実際の日常生活において行われており、また利用されるべきものであるとされ、「現実の個人や大衆の目的意思を離れ、社会的実質的に公平・正義の感覚に従えば、Aに帰属すべき利益が制定法上の秩序あるいは形式的にBの権利とされている場合に、そのAに帰属すべき利益を、BあるいはBよりその形式上の権利を取得した第三者Cに対しても追及して引渡しを請求することを認める法技術、換言すればAのその利益を追求する物権的な保護を認める法技術であり、ただ、CがAよりの追求を免かれるのは、CがAの保有する利益を知らず(善意)、かつ有償に、何らかの対価を払って取得した場合に限るという法理」であると説示される¹⁵³。

また、四宮和夫教授は、信託的行為と信託法上の信託の上位概念として「法律行為による信託関係」を観念された上で、かかる「法律行為による信託関係」は、「厳格法における法的技術の貧困と法制度に附着する方式・制限とに対する自救行為として誕生し、当時与へられた法制度自体を利用せんとするものである」、「新たな経済的目的を達成するために厳格法における法的技術の貧困と法制度に附着する諸種の方式・制限とを救済・回避する必要上、経済的目的を超過する法的効果を生ずる既存の法制度を利用するもので、法的効果を経済的目的に近接せしめんとする運動力を有する」とされ、信託的行為に属する法律関係のすべてが信託法の規律の対象とする信託に属するか否かは問題となるものの、信託的行為は「信託関係たる点において

¹⁵⁰ 大阪谷・前掲注 20、567 頁。

¹⁵¹ 大阪谷公雄「担保の目的を以てする債権の信託譲渡とその再譲渡」同『信託法の研究下 実務編』363 頁(信山社 1991)。

¹⁵² ただし、かような大阪谷教授の見解に対し、理論的に詰めなければならない点がなお残されていることを指摘するものとして、道垣内弘人『信託法理と私法体系』8 頁(有斐閣 1996)参照。

¹⁵³ 谷口・前掲注 11、4 頁。

は信託法上の信託とことなることなく、従って、たとへ信託法上の信託に属すると考へざる法律関係についても信託法の認めるごとき法的効果の一部を類推適用すべきこととなるであらう」¹⁵⁴と論じられる。

これらの見解にみられる信託法理という高次の概念の存在を前提に、判例の態度を再度検討すれば、判例が、信託的行為を巡る法律構成において変転を重ねたことや必ずしも信託法上の信託に該当しない信託的行為に対して、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めてきたことにも首肯できるものがある。

第4節 租税法領域から観察した場合の問題点

前節において考察したとおり、信託法上の信託と信託的行為の関係について、私法の判例の態度は決して明瞭なものとはいえない。そして、かかる判例の態度は、租税法領域の側から眺めた場合にも、決して満足のいくものではなく、かつ、ある種の不安を抱かせるものである。なぜなら、租税法上の信託なる概念の意義を私法上の信託の概念と同義であると解するとしても、私法上の信託(あるいは信託を巡る法律関係を整理し、信託の保護・育成に寄与するという使命を受けた信託法における信託)の意義が確立されていないとすれば、租税法領域における法的安定性や納税者の予測可能性は確保されないこととなるからである。私法の判例は、必ずしも信託法上の信託に該当しない信託的行為に対して、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認める可能性があるという事実によっても、かかる不安は助長される。

他方、信託法上の信託と信託的行為の関係について、信託という用語は、信託的行為を含めた広義の信託を意味する場合と信託法上の信託を意味する狭義の信託を意味する場合があるものの、信託法は、信託の意義を限定し、明確にするために、旧信託法1条に信託の定義規定を設けたのであるから、信託法制定以後においては、信託法上の信託(狭義の信託)こそが信託と称されるべきであり、従来の信託的行為(広義の信託)については別の適当な名称を付すべきである、という見解がある¹⁵⁵。この点、法律用語辞典等においても、従来の信託的行為は「かつては信託とよばれていたが、信託法…の制定によって信託の観念が明確にされるようになってからは、信託法上の信託とは区別する意味で、信託行為又は信託的行為とよんでいる」¹⁵⁶、「かつて民法関係の学説や判例の上で、信託行為ないしは信託的行為の観念がひろく用いられたことがある。しかし、実は、信託そのものではなく、いわゆる譲渡担保的諸契約の場合であった。…このような特定の経済目的を達するために、それをオーバーするような法的権利を与えてしまうことを『信託的』と表現したわけである。たしかに、当事者間の形式的権利変動に実質的・内部的制限のかかる点において、信託と共通するところはあるが、もともと債権者自身(受託者に相当する)の利益のために考案された仕組みであって、他人のために財産を管理する制度として発達した信託とは、本質的に異なるものといわなければならない」¹⁵⁷、「元来、広い意味で

¹⁵⁴ 四宮和夫「信託行為と信託(5・完)」法協 59 卷 7 号 61 頁以下(1931)(同『信託法の研究』(有斐閣 1965)所収)。

¹⁵⁵ 三淵・前掲注 99「信託法及信託業法」、1 頁。

¹⁵⁶ 中川・前掲注 15、554 頁。

¹⁵⁷ 田中＝山田＝雨宮・前掲注 99、23 頁。

の信託的行為…を信託とも称していたが、信託法が施行されて以来は信託法上の信託にかぎられるようになった」¹⁵⁸といった解説がなされている。なるほど、信託法の制定趣旨の一つとして、信託法制定前における信託を巡る法律関係の解釈の曖昧さという問題の解決に寄与することを挙げることができること、及び信託法制定後の私法における判例や学説を概観する限り、特段の事由がなければ、信託とは信託法上の信託であることが当然の前提として議論されてきたように思えることからすれば、これらは一般的な説明としては、おおむね的を射たものと思われる。しかしながら、判例は必ずしも両者の関係を明確に区別するような判示をなしてきたわけではない点はこれまで述べてきたとおりである。

加えて、近年においては、救済法理としての信託法理が注目され、当事者が明示的に信託契約を締結する意思を有しているとは思われない、かつ、従来の目的超過説に基づく信託的行為の範疇に組み入れられるものではない法律関係に対しても、信託法上の信託に該当するか否か又は信託法(理)を適用すべきではないかといった議論がなされていることを考慮すると、信託法上の信託の外延についてはいまだ明らかになっていない部分があると解され、このことから連鎖して、信託を巡る租税法律関係の法的安定性や予測可能性も決して磐石なものとはいえない面がある。例えば、公共工事の前払金である預金が破産財団に帰属するかが争われた事案につき、東京地裁平成 11 年 11 月 29 日判決(判時 1753 号 44 頁)は「厳密な意味でまさしく信託に該るといえるかはさて置き、少なくとも、信託とみてもそれが許容されるような法的関係が認められることから、信託法 16 条の趣旨を類推適用し、本件預金については、受託者に相当する破産会社の破産によって、これが破産財団に帰属することはないものと解するのが相当である〔下線筆者〕」と判示し¹⁵⁹、同様の事案につき、名古屋地裁豊橋支部平成 12 年 2 月 8 日判決(民集 56 卷 1 号 31 頁)¹⁶⁰は、「少なくとも実質的にみて信託関係と解される法的関係が認められることから、信託法 16 条の趣旨を類推適用して、本件預金については、受託者に相当する破産会社の破産によって、これが破産財団に帰属することはないものと解するのが相当である〔下線筆者〕」と判示している。両判決とも、問題となる法律関係が信託法の信託に該当すると断言せずに、信託法理による解決を認めている点は注目される。また、弁護士が債務整理事務に伴い委託者から受領した金銭を預け入れるために弁護士個人の名義で開設した普通預金口座に係る預金債権の帰属が争われた事件につき¹⁶¹、最高裁平成 15 年 6 月 12 日第一小法廷判決

¹⁵⁸ 末川博編『全訂 法学辞典〔改定増補版〕』558 頁(日本評論社 1978)。

¹⁵⁹ 控訴審である東京高裁平成 12 年 10 月 25 日判決(判時 1753 号 38 頁)においては、問題となる法律関係が信託法上の信託であることを認める判示がなされている。

¹⁶⁰ ただし、上告審である最高裁平成 14 年 1 月 17 日第一小法廷判決(56 卷 1 号 20 頁)は、問題となる法律関係について、「信託契約が成立したと解するのが相当」であるとし、旧信託法 16 条を参照して、公共工事の前払金は、受託者である建設会社(請負者)の破産によって、その破産財団に組み入れられることはない」と判示している。道垣内弘人教授は、同判決の影響により、「現在では、ある種の法律関係を『信託である』と性質決定するに際して、以前ほどの障害があるとは感じられなくなってきたのではないかと述べられる(天野佳洋ほか「座談会 預金の帰属をめぐる最新判例と実務対応」〔道垣内弘人発言〕金融法務事情 1686 号 15 頁(2003))。

¹⁶¹ なお、預金の帰属問題と信託法理という論点に関連して、保険代理店が収受した保険料が専用口座に保管された場合の預金債権につき、信託法理の適用可能性に言及する見解もある(弥永真生「判研」ジュリスト 995 号 110 頁(1992)、天野佳洋ほか・前掲注 160〔天野佳洋発言〕、15 頁、渡辺博己「専用普通預金口座の預金者と預金破綻時の預金の帰属」金融法務事情 1690

(民集 57 卷 6 号 563 頁)の法廷意見は、依頼人である委託者と弁護士との契約を委託契約と捉えた上で、当該口座に係る預金債権の帰属者は弁護士であるとの結論を導いているが、深澤武久裁判官及び島田仁郎裁判官の補足意見は、「会社の資産の全部又は一部を債務整理事務の処理に充てるために弁護士に移転し、弁護士の責任と判断においてその管理、処分をすることを依頼するような場合には、財産権の移転及び管理、処分の委託という面において、信託法の規定する信託契約の締結と解する余地もあるものと思われるし、場合によっては、委任と信託の混合契約の締結と解することもできる。〔下線筆者〕」として、信託構成の余地があることを述べている¹⁶²。

かように、私法の判例は、必ずしも従来の信託的行為に該当しない法律関係で、形式面・要件面において信託法上の信託に類似するものに対して、信託法上の信託であるか否かについて明確な判断を示さずに事案を解決し、しかも、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあり得るのである。かように判例が、かかる信託類似の法律関係について、部分的にはあるが信託法を適用した場合と類似の法律効果を付与することがあることを考慮すると、信託類似の法律関係は、形式面・要件面のみならず、その法律効果という実質面においても、信託法上の信託に接近していると理解することができる。これらのことを考慮すると、差し当たり租税法上の信託は私法(とりわけ信託法)上の信託であると解したとしても、租税法の信託課税関係規定を巡る法的安定性や予測可能性は、必ずしも確保されないのではないかという不安を払拭できない。

かような信託を巡る私法領域における議論に対して、租税法的観点から観察を行うならば、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか(例えば、租税法上の信託とは、私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか)¹⁶³、②仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問が惹起される。そこで、かかる疑問について、次章以下で検討を行うこととする。

号 73 頁(2003)、道垣内・前掲注 86、26 頁、伊藤栄寿「判研」名古屋大学法政論集 200 号 347 頁(2004)など参照。

¹⁶² 続けて同意見は、「会社の資産は、弁護士に移転する(同法〔筆者注：旧信託法〕1 条)が、信託財産として受託者である弁護士の固有財産からの独立性を有し、弁護士の相続財産には属さず(同法 15 条)、弁護士の債権者による強制執行等は禁止され(同法 16 条 1 項)、弁護士は信託の本旨に従って善管注意義務をもってこれを管理しなければならない(同法 20 条)、金銭の管理方法も定められており(同法 21 条)、弁護士は原則としてこれを固有財産としたりこれにつき権利を取得してはならない(同法 22 条 1 項)など、法律関係が明確になるし、債務者が債権者を害することを知って信託をした場合には、受託者が善意であっても債権者は詐害行為として信託行為を取り消すことができる(同法 12 条)のである。これらの規定が適用されるならば、授受された金銭等をめぐる紛争の生ずる余地が少なくなるものと考えられる。」と述べている。

¹⁶³ この点、比較法的観点から、租税法における信託法上の信託と信託的行為(譲渡担保)の取扱いについて研究するものとして、村井正「信託および譲渡担保における帰属」関西大学法学論集 31 卷 2=3=4 号 25 頁以下(1981)、同『租税法と私法』130 頁以下(大蔵省印刷局 1982)がある。なお、中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—〔オンデマンド版〕』332 頁以下(2004)も参照。

第2章 租税法上の信託の意義

第1節 借用概念論一般

冒頭で述べたとおり、租税法の信託課税関係規定のその重要性にもかかわらず、租税法は信託なる用語の定義規定を設けていない。したがって、租税法上の信託の意義については、解釈により明らかにされる必要がある。

通常、租税法で用いられている用語の意義の解釈については、いわゆる借用概念論を巡る議論に沿って考察されることが多い。すなわち、金子宏教授は、租税法が用いている概念の中には、2種類のものがあるとされ、1つは、「他の法分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念」とされ、もう1つは、「他の法分野で用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」であり、これを固有概念とされる。そして、借用概念の解釈に当たっては、「他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野における同じ意義に解釈すべきであろう」とされ、固有概念の解釈に当たっては、「法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである」と述べられる¹⁶⁴。このうち、借用概念について「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、法的安定性の見地から、原則として私法における同じ意義に解すべき」とする見解は、借用概念の解釈における統一説とよばれるものである。借用概念の解釈については、統一説の他に、租税法が借用概念を用いている場合であっても、それは原則として独自の意義を与えられるべきとする見解(独立説)や、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする見解(目的適合説)がある¹⁶⁵。

独立説として、例えば、田中勝次郎博士は、極端な民商法依存主義を批判し、税法の独立性を強調される。すなわち、田中博士は、「立法上も解釈上も真実の価値の捕捉を主眼とすべきであり…従って、解釈上は、真実の事物の状態を捕捉することを目的とした経済的観察…を強調するということになる」と論じられる¹⁶⁶。ただし、ここでいう経済的観察という点については、「その意味は必ずしも明瞭ではなく、個々の場合について、果たして経済的観察に適合するかどうかということを検討してこれを決しなければならない…従って、名を経済的観察にかりて、法文の文字を遠く離れた解釈をし、これがため納税者の利益を不当に侵害することのないよう

¹⁶⁴ 金子・前掲注1、111頁以下。

¹⁶⁵ 金子宏「租税法と私法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』388頁以下(有斐閣2010)〔初出1978〕。

¹⁶⁶ 田中勝次郎『法人税法の研究』671頁(税務研究会1965)。

に注意しなければならない」という留保を付されていることを見逃してはならない¹⁶⁷。

また、目的適合説として、田中二郎博士は、「租税法のなかに私法の規定を引用したり、私法上の概念を用いたりしている場合には、特別の規定を設けていない以上、租税法のもとでも、一応は、私法上の規定又は概念をその本来の意味において理解してよいであろう。…しかし、これを絶対的な原則とする考え方には、にわかに賛成しがたい。元来、私法の規定は、私的自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味をもつものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこで用いられている諸概念も、もともと、そのような見地で用いられているものと解される。ところが、租税法は当事者間の利害調整という見地からは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えるべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ない。規定の表現又は概念を示す文言に囚われることなく、その経済的意義の理解が必要とされるゆえんである」と述べられる¹⁶⁸。

第2節 借用概念論に対する私見

借用概念論に関する私見は次のとおりである。

まず、課税の前提となる事実として私的取引行為を想定する租税法は、課税要件中に直接、間接に私法概念を取り込まざるを得ない宿命にある。そして、仮に、租税法規中の概念が私法概念を借用しているものと解される場合には、当該租税法概念に対して借用元の私法概念の意義と異なる意味合いを付与していること、あるいは借用した私法概念の私法における意義を修正していることが明文又はその趣旨から導き出される場合は別として、租税法規は、借用した私法概念のその文言のみならず、私法領域において与えられている意味内容を含めて借用したものと解されるといった観点¹⁶⁹又は法的安定性・予測可能性が確保され得るといった観点から、当該租税法概念の意義は借用元の私法における意義と同義であると解することが自然な解釈であり、租税法律主義の要請にも合致すると解される。したがって、借用概念の解釈における統一説の立場に基本的に賛同するものである。

しかしながら、統一説に対しては、借用元における当該私法概念の意義の不明確性という観点から問題を提起し得る。すなわち、私法における同義に解するといっても、当該私法概念の意義や法的効果等について私法における判例・学説が確立していない場合もあり、そのような場合には租税法における法的安定性や予測可能性は確保され得ないのではないかといった問題である。かかる問題は、租税法が、私法概念を借用する場合に、当該私法概念の意義の不確定性など当該私法概念の私法上における問題点をも取り込んでしまうことに起因するものであ

¹⁶⁷ 田中・前掲注 166、671 頁。

¹⁶⁸ 田中二郎『租税法〔第3版〕』126 頁以下(有斐閣 1990)。

¹⁶⁹ ただし、租税法が他の分野から概念を借用することの意義(特に借用内容・借用範囲)については、一般的及び個別的双方の視点から、より深い議論が求められるであろう。

る¹⁷⁰。

このような統一説が抱える問題点に加えて、筆者は、そもそも借用概念論自体にも留意しなければならない側面があると考え。すなわち、「租税法規において用いられている法概念を、類型的に場合分けして考察することによって、その解釈をより精密に構築して」いくために提唱されたと推察される¹⁷¹借用概念論が一人歩きをし、さも直截的な裁判規範であるかのような装いをまとうようなことは避けられねばならないということを指摘しておきたい。当然であるが、借用概念、固有概念(あるいは一般概念¹⁷²)といった概念は、法定概念ではなく講学上の概念であり、これらの概念やこれらの概念を巡る学説それ自体が直截的に裁判規範となり得るものではないと考える¹⁷³。したがって、以下のような解釈手順を機械的に実施することは妥当でない。

租税法概念	→ 借用概念又は固有概念への振分け
借用概念	→ 統一説＝当該租税法概念は借用元の私法と同義であると理解

なぜなら、直截的には裁判規範となり得ない借用概念という一種の講学上の整理概念によって、租税法で用いられている用語の意義を一義的に決定することは妥当でなく、もし法定概念ではない借用概念・固有概念というような曖昧な側面を有する基準(フィルター)を通じて、租税法上の用語の意義を確定することに固執するならば、導出された結論に理論的脆弱性を取り

¹⁷⁰ なお、統一説に対しては、このような借用元における概念の意義の不明確性のほか、借用元の不明確性、国内取引と国外取引に関する用語を説明する際の理論的整合性、立法時における他の法令における概念の借用の否定、という観点から批判がなされている(小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税務大学校論叢 45 号 233 頁以下参照(2004))。

¹⁷¹ 中里実「地方税法 73 条の 7 第 2 号の『法人の合併』という借用概念の解釈」ジュリスト 698 号 143 頁(1979)。なお、金子宏教授は、租税法に用いられている概念の解釈に当たって、借用概念と固有概念という区別を用いた理由について、「租税法の解釈に関する錯綜した議論を多少とも整理し、またいわゆる実質課税の原則を根拠として租税法に自由な解釈をもち込むことに対して歯止めをかけることに役立つのではないかと考えたからである」とされ、さらに、「一部に、他の学問分野や社会経済生活において用いられている概念を租税法が用いた場合に、それをも借用概念と呼ぶむきがあるが、借用概念という言葉を用いた場合には、租税法上の概念はすべて借用概念であるということになってしまうであろう。これは、明らかに、借用概念という言葉の乱用であり、借用概念という言葉を使うそもそもの理由が、他の法分野—特に私法—において用いられているのと同じ概念を租税法が用いた場合に、他の法分野における同じ意義に解さなければならないかどうか、を論ずるためである、ということの無理解に由来するものである」と述べられる(金子・前掲注 165、386、397 頁)。

¹⁷² 借用概念論は、一般的には、租税法で用いられている概念を借用概念と固有概念に二分して展開されるが、最近ではこれらのほかに一般概念の存在を認める見解も現れている(東京高裁平成 14 年 2 月 28 日判決・訟月 48 卷 12 号 3016 頁、名古屋地裁平成 17 年 6 月 29 日判決・訟月 53 卷 9 号 2665 頁、東京地裁平成 19 年 4 月 17 日判決・判時 1986 号 23 頁。酒井・前掲注 10、52 頁以下。なお、谷口勢津夫教授は、借用概念の機械的適用がもたらす弊害を回避する文脈の中で一般概念の存在に論及される(谷口「言行不一致」佐藤英明編著『租税法演習ノート〔第 2 版〕』318 頁以下(弘文堂 2008))。

¹⁷³ なお、借用概念という言葉(あるいは私法概念の「借用」という表現)が、最近では裁判例においても用いられるようになった点につき、金子・前掲注 1、112 頁。

込んでしまうおそれがあるからである¹⁷⁴。ややもすると、目的のための手段であった借用概念論がその目的を逸脱するばかりか、正しい法解釈から乖離することにもなりかねない¹⁷⁵。換言すれば、ある租税法概念の解釈に当たって、まず、当該租税法概念が借用概念・固有概念のいずれに分類されるかといった機械的な振分け作業を行い、借用概念であれば借用元の法分野における意義と同義に解すべきといった解釈手順は、論理の筋道が逆転しているばかりか、およそ正しい法解釈から遊離してしまう危険性を孕むものである。したがって、租税法律主義を重視するならば、以下のような解釈手順にも問題があることは明白であろう。

ある租税法概念は借用概念である。

↓

借用概念は借用元の他の法分野における意義と同義に解すべきである。

↓

したがって、当該租税法概念は、借用元の法分野における概念と同義に解すべきである。

借用概念・固有概念は法定の概念ではなく、借用概念であるか、固有概念であるかは、後述する解釈プロセス①の結果であると考えられるし、これらの用語を用いる論者の定義や射程範囲の採り方によってその結果は異なり得るものである。このことを考慮すれば、借用概念・固有概念という講学上の概念への振分け作業を租税法概念の解釈の出発点に位置付けた上で、かかる振分け作業に執着すること、あるいはかかる振分け作業の結果に従って租税法概念の意義を機械的に定めることは妥当でない。かかる点において、上記論理手順はその入口から崩壊する可能性を内包しているのである。そして、後述する解釈プロセス②を軽視することも妥当でない。仮に、租税法規が、ある法分野で用いられている概念を取り込むに当たって、借用元における意味内容に付加修正を加えている場合にはそれは借用概念ではない、したがって「借用概念は借用元の他の法分野における意義と同義に解すべきである」という上記論理式の間部分分は正当であるといった整理をすることも、結局は解釈プロセス②をその前提として組み込まなければならないこととなる。

筆者は、租税法概念の解釈に当たっては、まず、当該租税法概念がどのような又はいずこの概念を念頭に置いたものであるかを検討し、その検討の結果として、例えば、他の分野の概念

¹⁷⁴ 借用概念の定義に関する金子教授の論調も最近では若干変化している。すなわち、借用概念について、以前は「他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている概念である」と説明されていたが(金子宏『租税法〔第13版〕』104頁(弘文堂2008))、第14版以降においては「すでにはっきりした意味内容を与えられている」という記述が削除されている(金子宏『租税法〔第14版〕』105頁(弘文堂2009))。なお、第16版においても第14版と同様の記述がなされている(金子・前掲注1、110頁)。

¹⁷⁵ この点、植松守雄「税法上の実質主義について」税経通信23巻10号136頁(1968)は、「借用概念、固有概念という考え方に頼るときは、両者の区別が必ずしも明確ではありませんが、もし何らかの基準で、ある税法上の用語をそのいずれかに該当するものと決め、一旦借用概念と決めた以上これを機械的に適用するという解釈態度をとるとすると、具体的ケースにマッチしない、正しい法律解釈から遊離する場合が生ずる虞があるのではないかと主張される。なお、植松氏のこのような見解は統一説の理解に対する誤解に基づく可能性があることを指摘するものとして、中里・前掲注171、143頁参照。

を借用していると解されるのであれば、借用した他の分野の概念のその文言のみならず、当該他の分野において与えられている意味内容を含めて借用したものと解されるから、当該租税法概念の中心的意義としては借用元である当該他の分野における意義が据えられるべきであると考え。他方、社会一般で用いられている概念(一般概念)を念頭に置いていると解されるのであれば、当該租税法概念の中心的意義としてはその社会一般の通念における意義が据えられるべきであると考え。この場合において、租税法が対象とする事実や事象は極めて広範なものであり、私法、公法といった法分野、会計などの専門分野から社会一般に至るまであらゆる方面に亘っていること及びそれぞれの概念における借用の度合いは租税法の目的に応じて程度の差があり得ることを等閑視することはできない。したがって、私法という法分野からの借用概念を私法におけると同義に解することが法秩序の一体性や法的安定性につながる事が確かである一方、私法から借用した概念であっても租税法の目的に応じて概念の付加修正が行われることもあり得るし、あるいは、私法のみならず公法、会計等の分野で用いられている概念・社会一般で用いられている概念を租税法に取り込むこともあり得るのである。そして、後者の場合における租税法概念の解釈に当たっても、それぞれの分野や社会一般における当該概念の意味内容を当該租税法概念の中心的意義に据えるべきであると解される。かような文脈からすれば、租税法概念の解釈プロセスで重要なことは次の2点であると解することとなる。

【解釈プロセス①：中心部分の確定】

ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般に至るまで、どのような又はいずれこの概念を念頭に置いたものであるか、あるいは租税法独自に定めている概念であるかを検討する。

【解釈プロセス②：周辺部分の確定】

ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般におけるいずれかの概念を念頭に置いたものである場合には、それぞれの分野又は社会一般におけるその概念の意義と全く同義であると解されるのか、あるいは、それぞれの分野又は社会一般におけるその概念の意義を当該租税法概念の中心的意義に据えつつも、目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があるのかを検討する。そして、かかる余地があるならば、その中心からの乖離が認められる程度(解釈の幅)を検討する。

他方、ある租税法概念が、租税法が独自に用いている概念と解される場合には、租税法的観点からかかる租税法概念の意義を検討する。

実際の解釈に当たっては、①②の両プロセスとも、租税法律主義の枠内において、文理、文脈、規定の趣旨・位置付け、法構造・法秩序、着眼する担税力の程度、立法の沿革などといった観点からの検討が有益であろう。上記のような解釈プロセスに従ったとしても、明文の形式で他の法令における概念を引用している場合やそうでなくとも社会一般において定着した法令用語を用いている場合など他の法令における概念を借用していることが明らかである場合には、解釈プロセス②でいうところの中心からの乖離(解釈の幅)が認められる余地は皆無あるいは極めて少ないものとなろう。このように解することによって、統一説が掲げる租税法律主義＝法

的安定性の要請に応えるという目的を果たせることとなるのである。例えば、租税法が、明文で他の法令の条項を引用しその概念を用いている場合のほか、「質権」・「抵当権」など社会一般において定着した他の法令における用語や「匿名組合契約」のような他の法令上の技術的概念をそのまま用いている場合には、原則として当該他の法令における用語の意義と同じに解すべきと考える。なぜなら、このような場合に法域間の概念の相対性¹⁷⁶を認めることは、直截的に租税法律主義に反するか、又は取引社会における通念に著しく反することになり、やはり租税法律主義に反する可能性があるからである¹⁷⁷。

繰り返しになるが、筆者は、借用概念という枠組みを用いて議論を進めることの意義を肯定するとともに、租税法律主義がその理論的基礎をなす統一説の考え方に基本的に同調するものである。筆者も、租税法が他の法分野から借用した概念を用いている場合には、当該租税法概念の意義を解釈するに当たっては、原則として借用元である他の法分野における意義をその中心に据えるべきであると解するものである。しかしながら、そのように解する理由は、決して当該租税法概念が借用概念であるからといったものではなく、端的に、租税法律主義に求められるものである¹⁷⁸。ある租税法概念が借用概念であるか否かは解釈プロセス①の結果であって、講学上における議論や整理の場面においては別としても、租税法で用いられている概念を解釈するに当たって、借用概念、固有概念のいずれに該当するかを論結することは必ずしも必要とされるものではないのである。借用概念論は、わが国租税法における解釈論の深化・発展及び広く租税法律主義の意識付けに寄与するといった観点から極めて有意義なものであり、今後においても議論の土台・対象とすべきであると考えるが、借用概念論を論じる場合には、借用概念であるか、固有概念であるかといった振分け作業に終始することが、逆に本質的な問題から乖離する危険性と隣合せにあることを忘れてはならないと考える¹⁷⁹。このことに、借用概念論や統一説それ自体は、租税法で用いられている概念がどこから借用されたものであるか否かを判断する基準を提供するものではないことを考慮すると、ある租税法概念の解釈に当たっては、借用概念論に関する一般的な議論の検討に終始することなく、より具体的に、租税法律主義の枠内において、問題となる租税法上の概念の字義や位置付け、文脈、規定の趣旨、立法の沿革、租税法規の性質等の観点から個別的に考察を行うことが肝要であると考え。した

¹⁷⁶ 法令上の言葉も日常用語の意味で使われているのであるから、原則として同じ言葉は同じ意味で使われているものと考えてよいが、時として法令の趣旨、目的、前後関係などから少しずつ異なった内容を表すものとして使われていることがあり、このことを「概念の相対性」という(田島信威『最新法令の読解法—やさしい法令の読み方—〔第3版〕』381頁(ぎょうせい1997))。

¹⁷⁷ 村井正「租税法における『借用概念』の問題点」同『現代租税法の課題』50頁以下(東洋経済新報社1973)、同『租税法と取引法』27頁以下(比較法研究センター2003)。

¹⁷⁸ 金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明 上巻』21頁(有斐閣2010)〔初出1966〕は、借用概念に関する判例を吟味されたのち「これらの判決が共通して概念の統一的理解の立場をとっている実質的な根拠は、租税法律主義＝法的安定性の要請にあるといつてよいであろう」と述べられる(また、同「租税法律主義について」税経通信20巻5号26頁(1965)も参照)。

¹⁷⁹ 具体的事案の解決に当たっては、借用概念を巡る議論を前提としつつも、かかる観念的な議論に終始することなく、個々の概念の解明作業を行うことこそがより重要となろう。この点については、今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号1頁以下(2011)も参照。なお、目的適合説、あるいは目的論的解釈の観点から借用概念論を論じる学説について、今村・同論文、3頁以下参照。

がって、次節において、租税法における信託の意義について、具体的に検討することとする。

第3節 信託課税関係規定創設の背景と規定の趣旨・内容

前節で述べたとおり、私見は、租税法概念の解釈に当たって、まず、「ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般に至るまで、どのような又はいずこの概念を念頭に置いたものであるか、あるいは租税法独自に定めている概念であるかを検討する」ことが妥当であると考え。この点、租税法は、信託なる用語を用いるに当たり、信託法の信託の定義規定たる信託法2条1項(旧信託法1条)の規定を引用しているものでもなく、独自に信託なる用語の定義規定を設けているわけでもない。他方、信託なる用語は、「信じて託す」という字義通りの意味のほか、日本国憲法の前文において政治信託の意味で、国際連合憲章において信託統治の意味で用いられるなど多義的な概念であるし、前章で考察したとおり、信託法制定前においては目的超過説に基づく信託的行為、信託法制定後においては信託法の信託こそが私法上の信託と観念され、しかも、私法の判例は、信託法制定後においても、信託法上の信託の観念のほかに、民法上有効な信託の観念すなわち従前の信託的行為の観念の存在する余地のあることを認めている。それでは、租税法の信託課税関係規定は、いずれの意味における信託を念頭に置いているのであろうか。この点については、租税法における信託課税関係規定が創設された背景を考察する必要がある。

1 立法の背景

わが国租税法に信託なる語が登場したのは営業税法¹⁸⁰が最初である。明治43年の改正により、営業税の課税業目中に信託業が追加され、周旋業、代理業、仲立業、問屋業等と同様にその報償金額と従業者数を課税標準として営業税が課されることとなった。しかしながら、当時は、信託業ばかりか、信託なるものの意義及び範囲について深い議論はなされておらず、いかなるものをもって信託業と言い得るかについては極めて不明瞭な状況であった。

ただし、立法関係者は、営業税法の課税業目に信託業を加えるに当たり、信託業の範囲についてなんら展望を有していなかったわけでもなさそうである。すなわち、菅原通敬氏は、「政府に於ては、信託業なるものゝ定義を定め、信託会社に対して独立したる一本の課税を為さんとの意思であった、此の意思に基き営業税法を改正〔筆者注：信託業を営業税法の課税業目に加える改正〕したのであった、而して『他人の信任に依り自己の名を以て財産の管理処分を為すを業とする者を信託業とす』と云ふことに信託業の定義を定め、収税官吏其他にも通達して取扱ふて居った」とされ、「信託なるものゝ意義が法制上にも学説上にも何等定まるものがなかったのみならず、信託業なるものゝ理解が殆ど社会に認識せられざる當時に於て、信託業に対して『他人の信任に依り自己の名を以て財産の管理処分を為すを業とする者』と定義したるは、…立案者の脳裏には当時既に信託業に対する理解のありしことを知ることが出来る」と述べられる¹⁸¹。また、矢部俊雄氏は、「従来営業税法上の信託業とは『他人の信託に依り自己の名義を以て他人の財産を管理処分するを業とする者』を謂ふと云ふことに其の解釈が一定されて居

¹⁸⁰ 現行の事業税の前身であり、明治29年に創設された外形標準によって課税される国税である。

¹⁸¹ 菅原通敬「信託業と営業税」信託4年1号12頁以下(1922)。

った。即ち文言のものは姑く措き、其の意義の存する所は当に今日の如き厳格なる意味に於ける信託の業務を狙はむとするの趣旨であつたことは充分之を窺ひ知ることが出来る」とされる¹⁸²。このほか、營業税法に規定する信託業の意義に関する注目すべき見解として、次のようなものがある。すなわち、武本宗重郎氏は、營業税法に規定する信託業とは、「他人の信託に依り自己の名を以て財産の管理処分を為すを業とする者を言ふ。『他人の信託に依り』とは他人より一定の限度に其の効力を制限することの特約を付し財産権の設定又は移転を受くるを言う」とされ、この場合の「他人の信託に依り」行われる行為には、前章で検討した取立委任裏書が含まれると解説されている¹⁸³。信託法制定前に示されたものであるが、取立委任裏書のような信託的行為が、租税法上の信託に含まれると明言する見解は非常に珍しい。

いずれにせよ、營業税法が信託業を課税業目に加えた点については、「唯信託業に対し、報償金額を課税標準として課税することを定めたるに過ぎずして、未だ信託関係の実体に触れたるものに非ず」¹⁸⁴といった評価がなされているばかりか、実際に信託業として課税されることも稀であつたようである。私法領域において信託あるいは信託業なる用語の内包・外延が判然としない状況で、營業税法がかかる用語の定義規定を設けずに課税業目に加えたことは、やや先走りの印象も否めないであろうか。この点は、菅原通敬氏が、「營業税法は今日あることを予期して、十余年前既に改正せられて居るのであると言ひ度いが、実は然らずして、信託業の課税に関する改正營業税法は、予期に反して今日迄殆どその適用を見ることなく、空文になりて居つたが、信託業法の制定に依り始めて其の当初の目的通り適用が出来ることになる」とされ、「營業税法の改正は一般信託法規の制定に先んじ過ぎたのである。營業税法の改正は、一般信託業に課税せんと意思に出たものであることは勿論であるが、担保附社債信託法に依る信託会社に課税せんとすることが其の目的の重なるものであつたに相違ない。然るに担保附社債信託は、総て皆特殊銀行其の他の銀行の兼営する所となつて、之が為め独立の信託会社なるものが一つも出来ないと云ふ変象を呈することになつたので、信託会社に対する課税と云ふものゝ実現を見ることが出来なかつたのである、これは營業税法の罪にあらずして担保附社債信託法の不明なるの致す所」と論じられるところである¹⁸⁵。

ところで、信託又は信託業なるものの意義については、信託法及び信託業法の制定により、立法的な解決が図られた。この際、營業税法については、従前より信託業に対する課税方法が定まっていたので、信託法及び信託業法の制定に伴う直接的な改正は不要であると判断された¹⁸⁶。他方、信託法及び信託業法の制定に伴い、改正が迫られた税法が4つある。すなわち、信託法案及び信託業法案の提出に伴つて10件の法案¹⁸⁷が帝国議會に提出されたが、そのうち、

¹⁸² 矢部俊雄「信託会社と營業税」財務協會雑誌3巻2号228頁(1923)。この点については、武本宗重郎『改正營業税法釈義』147頁(文盛堂1915)も参照。

¹⁸³ 武本・前掲注182、145頁。。

¹⁸⁴ 原田宗蔵「信託税制の沿革と今後の改善私案」信託協會会報2巻3号13頁以下(1928)。

¹⁸⁵ 菅原・前掲注181、11頁、35頁。

¹⁸⁶ 菅原・前掲注181、11頁、細矢祐治「信託と諸税」會計13巻3号83頁(1923)、遊佐・前掲注99『信託法制評論』、134頁。

¹⁸⁷ 担保附社債信託法中改正法律案、不動産登記法中改正法律案、非訟事件手続法中改正法律案、所得税法中改正法律案、相続税法中改正法律案、登録税法中改正法律案、印紙税法中改正法律案、日本興行銀行法中改正法律案、台湾銀行法中改正法律案、北海道拓殖銀行法中改正法律案、

税法に関するものは所得税法中改正法律案、相続税法中改正法律案、登録税法中改正法律案、印紙税法中改正法律案の4つである。これらの法案の提出に当たって、当時の政府委員から次のような説明がなされている¹⁸⁸。すなわち、「〔筆者注：これらの法案は〕総て信託法ノ制定ニ伴ヒマシテ改正ヲ要スルノデアリマス、今回信託法ノ制定ヲ致シマスルニ付キマシテ、信託ト云フ法律行為ガ認メラルヽコトニナリマシタノデアリマスルガ、然ルニ現行ノ所得税法ニ於キマシテ、信託ト云フ行為ヲ予想シテ居ラヌノデアリマス、ソレガ故ニ愈々信託行為ガ行ハレマスルト云フト、或ハ現行税法ニ依ッテ二重課税トナリ、或ハ課税漏トナリ或ハ課税ノ權衡ヲ得ナイト云フ不都合ヲ生ズルノデアリマス、ソレ故ニ此税法中ニ改正ヲ致シマシテ、此不都合ノ無イヤウニ致シタイト云フノデアリマス」とする。

前章で考察したとおり、信託法は、信託財産の法律上の帰属者は受託者であるものの、信託の利益の享受者は受益者であることを予定している、あるいは信託財産の所有権を有さない受益者に対して物権的救済を認めるなど従来の私法規範では理解されにくい一面を有している。かかる特殊な法律関係を予想して創られていない租税法をそのまま信託に適用すると様々な不都合が生じることから、租税法は改正を余儀なくされたのである。

2 改正規定の趣旨・内容

信託法が制定された場合に、仮に租税法が所要の法整備を行わなかったとしたならば生じ得る不都合とはどのようなものであったのであろうか。また信託課税関係規定の導入によってかかる不都合がどのように解消されたのであろうか。これらの疑問に対し、信託課税関係規定創設の法案とともに政府から議会に提出された「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」（各法案の適用について将来疑義が生じること防ぐための各法案の要領が記載された説明書）に記載されている内容をまず参照した上で、租税法における信託課税関係規定の趣旨及び改正内容を検討する¹⁸⁹。

(1) 所得税法

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明

(イ) 法案の骨子

一 信託財産ハ信託法上ニ於テハ受託者ノ有スルモノナレトモ其ノ財産ヨリ生スル所得ハ結局受益者ニ帰属スヘキモノナルヲ以テ經濟上ノ実質ヨリ見レハ受益者ハ直接其ノ財産ヲ所有スルト同一ノ利益ヲ収ムルモノナリ故ニ所得税ヲ課スル場合ニ於テハ受益者カ信託財

律案。

¹⁸⁸ 第45回帝国議会衆議院本会議(大正11年2月28日)における神野勝之助氏(当時の大蔵次官)の発言。また、第45回帝国議会貴族院本会議(大正11年3月14日)において当時の国務大臣高橋是清氏は「今回信託法ガ新ニ制定セラルルコトナリマシテ、信託ナル法律行為ガ法制上認メラルルコトトナリマシタ、然ニ此現行ノ税法ニ於キマシテハ信託ナル行為ヲ予想シテ居リマセヌカラ、愈々信託行為ガ行ハルルコトトナリマス、現行税法ニ依レバ或ハ二重ノ課税トナルモノモアリ、或ハ課税漏レトナルモノモアリ、若クハ課税ノ不權衡ナルモノガ生ズルコトニナリマスノデ、茲ニ此各税法中改正法案ヲ提出イタシマシテ、是等ノ缺点ノ無イヤウニ致サウト存ジテ、此改正ノ要点ヲ先ヅ申上ゲムト存ジマス…」と述べている。

¹⁸⁹ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」については、大正11年3月25日付官報号外63頁以下に掲載されている。

産ヲ所有スルモノト看做シテ受益者ニ課税シ受託者及委託者ニ対シテハ課税セサルコトニ定メタリ

(㉓) 受益者が信託財産を有するものとみなすことによる効果

二 受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做ス結果トシテ左ノ如キ効果ヲ生ス

(イ) 信託財産ヨリ生スル収益ハ一旦其ノ財産所有者タル受託者カ取得スルモノナルヲ以テ現行所得税法ニ依レハ受託者ニ対シ所得税ヲ課シ更ニ受益者ハ受託者ヨリ収益ノ引渡シヲ受クルガ故ニ受益者ニモ亦其ノ収益ニ対シ所得税ヲ課スルノ外ナシ即チ同一ノ収益ニ対シ二重ニ課税スルコト、ナルモ改正案ニ依レハ受益者ニ対シテノミ課税スルコト、ナリテ實際ニ適合ス

(ロ) 受益者カ受託者ヨリ受クル所得ハ受益権ナル一種ノ債権ヨリ生スルモノナルヲ以テ現行税法ニ依レハ信託財産ノ種類如何ヲ問ハス其ノ収入金全部ニ対シ課税スルコト、ナリ受益者カ直接其ノ財産ヲ所有スル場合ニ比較シテ甚タ不権衡トナルモ改正案ニ依レハ受益者カ直接信託財産ヲ有スルモノト看做スヲ以テ信託財産カ田畑ナルトキハ前3年ノ平均ニ依リ所得ヲ算定シ株式ナルトキハ配当金中ヨリ4割ヲ控除シ、社債ナルトキハ第二種所得税ヲ課シテ第三種所得税ヲ課セス国債ナルトキハ其ノ利子ニ対シテ第二種所得モ第三種所得モ免除スル等総テ一般ノ場合ト同一ニ取扱ハレ課税ノ公平ヲ得ルコト、ナル

(ハ) その他

三 以上ハ本改正法案ノ原則ナレトモ受益者カ不特定ナル場合又ハ未タ存在セサル場合ニ於テハ受益者ニ課税スルコト能ハサルヲ以テ此ノ場合ニ於テハ受託者ヲ受益者ト看做シテ課税スルノ例外ヲ置キタリ

四 此ノ例外ノ場合ニ於テハ受託者固有ノ所得ト受益者ト看做サレタル為ノ所得トハ何等ノ関係ナキモノナルヲ以テ之ヲ合算セス又受託者ノ同居家族ノ所得トモ合算スルコトナク信託ノ所得ノミヲ別個ノモノトシテ税率ヲ適用スルコト、シ若シ同一受託者ノ手ニ数個ノ信託アルトキハ之レ又合算セスシテ各別ニ課税スルノ規定ヲ置キタリ

五 又右ノ如ク受託者ヲ受益者ト看做シテ課税スル場合ニ於テ受託者カ法人ナルトキハ法人ノ所得即チ第一種ノ所得トシテ課税スヘキカ如クナルモ此ノ場合ノ所得ハ受託者タル法人ノ資本金ノ運用ニ依リ生シタルモノニアラサルヲ以テ現行法ニ依リ超過所得又ハ留保所得等ヲ算定スルコトヲ得ス又受託者ハ受益者ニ代ッテ納税セシムルノ趣旨ヲ以テ課税スルモノニシテ受託者カ真ノ担税者ニアラサルヲ以テ受託者カ個人ナルト法人ナルトニ依リ課税ヲ異ニスヘキ理由モナシ故ニ受託者カ法人ナルトキト雖之ヲ個人ノ所得ト看做シテ課税スルコトニ定メタリ

六 受託者ニ対シテ課税スルハ前述ノ如ク便宜ノ規定ニ外ナラサルヲ以テ仮令受託者カ公益法人等ニシテ普通ノ場合ニ於テ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖此ノ受益者ノ代理人タ

ル觀念ニ於テ課税スヘキ所得税ハ結局受益者ノ負担ニ転嫁スヘキモノナルヲ以テ受託者カ公益法人ナル場合モ課税スルコト、定メタリ

七 信託ニ関スル所得ノ算定ニ付テハ受託者ヨリ其ノ信託ニ関スル計算書ヲ提出セシムルノ必要アルカ為メ之ニ関シテ現行法ニ於ケル棒給、又ハ配当金等ノ支払者ヨリ提出セシムル支払調書ニ準シ關係法文ニ対シ夫々改正ヲ加ヘタルモノナリ

ロ 改正法の内容

第 3 条の 2

- 1 項 信託財産ニ付生スル所得ニ関シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス
- 2 項 前項ノ規定ノ適用ニ付テハ受益者不特定ナルトキ又ハ未タ存在セサルトキハ受託者ヲ以テ受益者ト看做ス此ノ場合ニ於テハ受託者カ本法其ノ他ノ法令ニ依リ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖尚所得税ヲ賦課ス
- 3 項 受託法人ナル場合ニ於テ前項ノ規定ニ依リ所得税ヲ課スヘキ所得ハ之ヲ個人ノ所得ト看做ス

第 16 条の 2

- 1 項 第 3 条ノ 2 第 2 項第 3 項ノ規定ニ依リ所得税ヲ課スヘキ所得ハ之ヲ受託者固有ノ所得ト区分シテ所得金額ヲ定ムニ以上ノ信託アル場合ニ於テハ尚各信託毎ニ之ヲ定ム
- 2 項 第 15 条第 2 項、第 16 条、第 20 条第 2 項及第 23 条第 2 項ノ規定ハ前項ノ所得ニ付之ヲ適用セス

第 56 条¹⁹⁰中「前項ノ支払調書」ヲ「第 1 項又は前項ノ支払調書又は計算書」ニ改メ同条第 1 項ノ次ニ左ノ 1 項ヲ加フ

信託ノ受託者ハ命令ノ定ムル所ニ依リ各信託ニ付計算書ヲ政府ニ提出スヘシ

第 57 条¹⁹¹中「前条第 1 項ノ支払調書」ヲ「前条第 1 項又ハ第 2 項ノ支払調書又ハ計算書」ニ改ム

第 75 条¹⁹²中「第 56 条第 1 項」ヲ「第 56 条第 1 項又ハ第 2 項」ニ、「支払調書」ヲ「支払調

¹⁹⁰ 旧所得税法 56 条第 1 項は「第三種ノ所得ニ属スル棒給給料歳費年金恩給退隠料賞与若ハ此等ノ性質ヲ有スル給与ノ支払ヲ為ス者又ハ利益若ハ利息ノ配当若ハ剰余金ノ分配ヲ為ス法人ハ命令ノ定ムル所ニ依リ支払調書ヲ政府ニ提出スヘシ」と規定し、同条 2 項は「前項ノ支払調書ヲ提出シタル者ニ対シテハ命令ノ定ムル金額ヲ交付スルコトヲ得」と規定している。

¹⁹¹ 旧所得税法 57 条は「税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務者、納税義務アリト認ムル者又ハ前条第 1 項ノ支払調書ヲ提出スル義務アル者ニ質問スルコトヲ得」と規定している。

¹⁹² 旧所得税法 75 条 1 項は「正当ノ事由ナクシテ第 56 条第 1 項ノ規定ニ依リ政府ニ提出スヘキ支払調書ヲ提出セス若ハ不正ノ記載ヲ為シタル支払調書ヲ提出シタル者ハ千円以下ノ罰金ニ

ハ 検討¹⁹³

(イ) 受託者に対する課税の問題点

信託法によれば、信託財産の所有権は受託者に属するものであるから、信託の利益は一旦受託者の所得となる。したがって、受託者が個人である場合、まず受託者に対して所得税を課すべきと解される。しかしながら、信託法の受託者は、信託財産の管理又は処分を行うこととなるものの、信託の利益についてはすべて受益者に引き渡すべきであるから、受託者は信託の利益を享受することができない。かかる受託者に対して所得税を課するとすれば、経済的には同一のものであると見られる利益に対して、受託者と受益者の段階で二重の課税をなすことにな

処ス」と規定し、同条 2 項は「前項ノ規定ニ依リ処罰セラレタル者ニ対シテハ其ノ提出ニ係ル支払調書ニ付第 56 条第 2 項ノ規定ニ依ル金額ヲ交付セス」と規定している。

¹⁹³ 本稿における所得税法の改正の趣旨及び改正法の効果に関する叙述部分は、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」のほか、渡邊善蔵「信託と租税(上)」財務協会雑誌 1 巻 6 号 1 頁以下(1922)、同「信託と租税」会計 14 巻 2 号 47 頁以下(1924)、同『所得税法資本利子税法釈義』47 頁以下(自治館 1927)、同「信託に関する租税の話」信託協会会報 5 巻臨時号 120 頁以下(1931)、原田宗蔵「信託ニ関スル所得税及営業税問題」信託 6 年 1 号 6 頁以下(1924)、同「信託と所得税及営業税」税 2 巻 1 号 13 頁以下(1924)、同「信託税制論(続き)」税 5 巻 9 号 4 頁以下(1927)、原田・前掲注 184「信託税制の沿革と今後の改善私案」、14 頁以下に拠るところが大きい。なお、そのほか、次に掲げる文献等も参照している。これらの文献等においては、規定の解釈という点で多少の異説が存在するものの、改正の趣旨及び改正法の効果という点について、おおむね同様の説明がなされている。藤澤弘『国税全解 第一巻』171 頁以下(日本租税学会 1922)、細矢・前掲注 186「信託と諸税」、87 頁以下、細矢・前掲注 99『信託法理及信託法制』、950 頁以下、同「信託税制概論(二)」会計 18 巻 5 号 41 頁以下(1926)、矢部俊雄「信託と所得税(一)(二完)」会計 12 巻 4 号 103 頁以下、12 巻 5 号 89 頁以下(1923)、菅原通敬「信託利益と所得税」信託 4 年 4 号 1 頁以下(1923)、遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、134 頁以下、青木・前掲注 99、408 頁以下、呉文炳『経済問題としての信託』215 頁以下(叢文閣 1926)、三淵・前掲注 99『信託法通釈』、443 頁以下、大原武「信託と税」関西信託時報 56 号 11 頁以下(1928)、同「信託と税 その 13」関西信託時報 68 号 5 頁以下(1929)、著者不明『信託と租税』3 頁以下(三井信託 1929)、勝正憲『所得税の話』298 頁以下(千倉書房 1930)、田中勝次郎『所得税法精義』95 頁以下(厳松堂書店 1930)、北崎進「信託課税制度に関する若干の問題」信託協会会報 6 巻 6 号 58 頁以下(1932)、入江・前掲注 99、477 頁以下、濱田徳海「信託と其の税制(三)」税 11 巻 11 号 25 頁以下(1933)、中村継男『法人所得及所得税』249 頁以下(税務懇話会 1936)、大蔵省編纂『明治大正財政史 第 6 巻』1154 頁以下(財政経済学会 1937)、松本寅俊『個人所得税』164 頁以下(第一書房 1939)、平田敬一郎「信託と改正税法に就て」信託協会会報 14 巻 6 号 54 頁以下(1940)、岩尾一編『コンメンタール篇 所得税法(I)』48 頁以下(日本評論新社 1953)、上田啓次『信託制度とその利用』219 頁以下(産業経済社 1956)、小島多計司「信託財産課税について」税経通信 15 巻 1 号 101 頁(1960)、岡崎一郎「信託に関する課税関係」税経通信 17 巻 5 号 76 頁以下(1962)、吉牟田勲「信託財産をめぐる税務」税経通信 19 巻 3 号 164 頁以下(1964)、吉国二郎＝武田昌輔『法人税法〔法令解説篇〕』12 頁以下(財経詳報社 1976)、小平＝白崎・前掲注 6、222 頁以下、植松守雄「所得税法の諸問題 第 30 回」税経通信 44 巻 3 号 23 頁以下(1989)、占部裕典「信託課税における受益者課税・委託者課税の再検討」総合税制研究 2 号 20 頁以下(1993)、同『信託課税法—その課題と展望』1 頁以下、30 頁以下(清文社 2001)、イギリス信託・税制研究会編『イギリス信託・税制研究序説』278 頁以下〔渡邊幸則執筆〕(清文社 1994)、佐藤英明「信託税制の沿革—平成 19 年改正前史」日税研論集 62 号 5 頁以下(2011)、武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』1131 頁以下(第一法規加除式)、武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』953 頁以下(第一法規加除式)。

り、甚だ不都合である。この点、受託者が得る利益は直ちにこれを受益者に引き渡すのであるから受託者の差引所得は零であるという見解もあったが、受益者に信託財産から生じた利益を引き渡すということは、受託者が一旦稼得した所得の処分、つまり受託者に所得は生じているが、その所得は特別の法律関係によってこれを受益者に引き渡すのであって、当初から受託者に所得が生じていないとはいえないし、「現行法では一定の期間内に於ける収入金其儘を或は其の収入金から『収入を得るに必要な経費』を控除したるものを所得と云ふので、苟も収入があり、而して其の収入より必要の経費を控除して残額がある以上は所得なしと云ふことを得ない。受託者が受益者に交付すべき金額は決して収入を得るに必要な経費であるとは言ふを得ないから、どうしても受託者に対して所得税を課せなければならぬ」と考えられたのである¹⁹⁴。要言すれば、受託者に所得税を課さなければならない一方で、信託財産より生ずる利益を享受すべき受益者に対して所得税を課さなければならないこともまた当然であり、仮に租税法上何らの手当もしないとすると、経済的に見れば同一の所得に対して二重の課税をなすこととなる。このような事態を回避するために所得税法を改正すべしということとなったのである。

受託者が法人である場合には少し趣を異にする。なぜなら、法人の所得は総益金より総損金を控除して算出されるものであるから、受託者が信託財産より得た利益は、総益金に算入されるものの、受益者に対して引き渡す金額は総損金に算入されるから、差引所得は生じないこととなる。したがって、受託者が法人である場合にはとりたてて改正の必要はないという見解も成り立ちそうであるが、受託者が信託財産から生じた利益を直ちに受益者に引き渡さない場合には、収入があった事業年度において所得があるとして課税しなければならないし、資本金の計算にも影響が生じる。したがって、受託者が法人であっても、やはり所得税法の改正が必要であると解された。

(ロ) 受益者に対する課税の問題点

受益者に対する所得税の問題についても、改正の必要性が生じた。それは、「信託の経済的觀察が基礎となるのであるが、信託の受益者は信託財産の利益を取得するものであるから、実質上に於ては自己が直接其の財産を所有すると選ぶ所がないのである。換言すれば自己所有の財産を他人に管理せしむるも同様である故に所得税の課税は財産の所有者に対するものと、受益者に対するものとは同一にならなければ権衡を得ない」¹⁹⁵という価値判断が働くことに起因する。すなわち、「法律上に於ては、受益者が受託者より受くる所得と云ふものはどうしても信託財産により直接取得するものとは云へない。即ち信託行為に依り発生する所の受益権より生ずるものであるから、現行所得税法〔筆者注：旧所得税法 14 条 1 項 6 号¹⁹⁶〕の所謂『其の他の所得』として計算しなければならぬ事にな」¹⁹⁷り、収入金から必要経費を控除した金額が所得となるのであるが、受託者より受ける信託の収入金を得るために受益者自身が要する経費とい

¹⁹⁴ 渡邊・前掲注 193「信託と租税(上)」、5 頁。

¹⁹⁵ 渡邊・前掲注 193「信託と租税(上)」、6 頁。

¹⁹⁶ 旧所得税法 14 条 1 項柱書きは「第三種ノ所得ハ左ノ各號ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス」と規定し、給料、田畑、山林、配当等以外の所得については、その第 6 号において「總収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル収入豫算年額」と掲げている。

¹⁹⁷ 渡邊・前掲注 193「信託と租税(上)」、6 頁。

うものはほとんど計算するに足らないものであるから、かかる収入金がほとんどそのまま受益者の所得として計算されることになる。当時は、対象財産を直接所有する場合、例えば対象財産が株式ならば配当金から 4 割を控除した金額について課税され、公社債ならばその利子は第二種所得税として課税され第三種所得税は課税されず、国債であれば課税を免れる、田畑であれば前 3 年間毎年の総収入金額から必要経費を控除したものの平均により算出した収入予算年額をもって所得とするなどとされていたのであるが、信託の受益者がこれらに係る利益を受ける場合には、このような取扱はなされずに、単に受託者から引き渡される金額のほぼ全額がそのまま課税されることとなる¹⁹⁸。したがって、「元来信託の所得関係を経済上の実質から見れば受益者が財産を所有して、その管理を受託者に依頼してあると同様であるのに、以上のような課税関係になっては」¹⁹⁹、財産を直接所有する場合に比し、極めて権衡を失する結果が生ずるため、信託に関する所得税の特例を設ける必要があると考えられた。

(ハ) 改正法の趣旨と効果

A 原則(受益者課税)

上記(イ)及び(ロ)に掲げる問題点・不都合を解消することを目途として、所得税法の改正が行われたのであるが、注目すべきは旧所得税法 3 条の 2 第 1 項に「信託財産ニ付生スル所得ニ関シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス」というみなし規定が導入されたことである²⁰⁰。信託法上、信託財産の所有者(財産権

¹⁹⁸ 旧所得税法 3 条は次のように規定している。

「所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

第一種 甲 法人ノ超過所得

乙 法人ノ留保所得

丙 法人ノ配当所得

丁 法人ノ清算所得

戊 本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有セサル法人ノ本法施行地ニ於ケル資産又ハ營業ヨリ生スル所得

第二種 甲 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル公債、社債、銀行定期預金又ハ定期預金ノ性質ヲ有スル銀行預金ノ利子

乙 第一条ノ規定ニ該当セサル者ノ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配当、剰余金ノ分配又ハ利益若ハ剰余金ノ処分タル賞与若ハ賞与ノ性質ヲ有スル給与

第三種 第二種ニ属セサル個人ノ所得」

¹⁹⁹ 渡邊・前掲注 193「信託に関する租税の話」、143 頁。

²⁰⁰ 「信託財産ニ付生スル所得」とは、信託財産の管理処分による一切の利益を包含するが、信託財産そのものを取得することは対象外である。例えば、委託者が 100 万円を受託者に信託し、10 年後に元利共に第三者(受益者)に与えるという場合には、100 万円を運用等することにより 10 年間の間に生ずる利子その他の収益、受益者が元金 100 万円の所有者であるとみなしてその受益者の所得となることを規定しているのが旧所得税法 3 条 2 第 1 項であり、元金 100 万円を受益者が取得することは同条文の規定するところではなく、所得税法一般の取扱いに従うことである。したがって、信託財産そのものを取得した場合、受益者が法人であれば、取得年度の総益金に算入し、受益者が個人であれば、原則的には一時の所得として所得税の課税対象とならない(渡邊・前掲注 193「信託と租税(上)」、6 頁)。また、「其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者」とし、受益者の前に長い肩書を付しているが、かかる肩書の意味は、次のとおりである。すなわち、信託法の受益者には、信託財産の管理処分により生じる収益の

者)はあくまで受託者であるが、同項は、信託に係る収益及び費用は直接的に受益者に帰属するものとして課税するといういわゆる導管理論を採用したのである²⁰¹。いわば「名義上の法律関係を無視して実体に即する考へ方を探り、現実には其の財産自体を受益者が有するものと看做して課税する」とこととされたのであるが²⁰²、かかるみなし規定は2方面においてその働きを認めることができる。すなわち、第一に、受託者は、信託法上は信託財産の所有者であるが、所得税法上は所有者と認められないこととなり、他方受益者は、信託法上は信託財産の所有者ではないが、所得税法上は所有者とみなされる。したがって、所得税は、受託者ではなく受益者に課されることとなる(受託者課税の回避・受益者課税の原則の実現＝二重課税の回避)²⁰³。第二に、単に二重課税を回避して受益者に課税を行うのであれば、受益者の所得は受益権より生ずるものであるから、いわゆる「其の他の所得」として計算される、すなわち受託者から引き渡される金額のほぼ全額がそのまま課税されることとなる。そこで、受益者が信託財産を直接所有するものとみなして、信託財産が土地なら土地、株式なら株式の所得計算法を適用して、

みを受ける者と信託財産たる元本を受ける者に分けられる。先の例でいえば、元金100万円から生じる利子その他の収益を受ける受益者(収益帰属者)と、元金である100万円そのものを取得する受益者(元本帰属者)が別々の者であった場合に、元金100万円から生じる利子については、元本帰属者ではなく収益帰属者が元金100万円を所有するものとみなしてその収益帰属者に課税を行うことである(渡邊・同論文、6頁)。

²⁰¹ なお、佐藤英明教授は、信託税制でいうところの導管理論について、「信託自体は導管に過ぎないからその収益については信託自体(あるいはその管理を行う受託者)には課税をしない」という意味と「信託(法律上は受託者)に帰属する収益・費用は直接受益者(不在の場合は委託者)に帰属するものとして課税する」という意味において区別され、現行所得税法13条1項本文、法人税法12条1項本文の規定の内容は後者の意味における導管理論であると理解されている(佐藤英明『信託と租税』188頁(弘文堂2000))。また、吉牟田勲教授は、「導管理論は、“受益者は導管にすぎず”、委託者と受益者の間で財産権は動き、受託者はパイプないしその世話役といった考え方である」と説明され(吉牟田勲「信託税法―税立法の立場から―」高木文雄＝小平敦編『信託論叢―その本質的展開を求めて―』291頁(清文社1986))、高橋祐介教授は、「信託法の文献で、導管という言葉は、①信託レベルで決定された所得種類がそのまま受益者に引き継がれるという意味…と、②特に現年分配所得につき信託レベルで税が課されない(二重課税排除)という意味…で使われているようである」と述べられる(高橋「事業体課税―アメリカ法を題材にして」税法学559号178頁(2008))。

²⁰² 平田・前掲注193、57頁。

²⁰³ かように旧所得税法3条の2第1項は受益者課税の原則を樹立声明したのであるが、受益者課税の原則を採用したことは、至極当然のことであったとの見解がある。すなわち、原田宗蔵氏は、「此の規定は受益者が信託財産を有するものと看做すの点に於て、擬制立法たるの観は存するけれども之を信託の本質と、所得税制上に於ける所得総合課税の大原則とに照らして考ふときは、寧ろ彼此一貫前後照応した本然立法と認むるのが至当であると思ひます、然るに或る論者は財産の形式的な名義人たる受託者に課税する方が徴税上簡易確実であり、又一面には自ら財産処理の煩累より免れんが為に信託したのに拘らず、受益者に課税するは信託当事者の意図にも反すと唱へますが、徴税上の簡易と云ふ点は暫く別として其の確実と云ふ点と当事者の意図に反すると云ふ点とは、深く論ずる迄もなく当らぬと思はれます。加ふるに所得税制の要諦たる総合課税主義と租税原理の根本観念たる応能負担なる第原則との連結調和した中心的大視点から窺ひますれば、当然受益者課税主義に依らねばならぬ必然性を具有するものと認められます」(原田・前掲注193「信託税制論(続き)」、4頁以下)、あるいは「受益者が信託財産を有するものと看做して課税するの原則は、信託の法理と租税の原理とを能く調和したる課税観念と認む。故に今後も此の原則を保持発達せしむべきこと」と評価される(原田・前掲注184「信託税制の沿革と今後の改善私案」、14頁以下)。

財産を直接所有する者との権衡を保つこととしている(受益者直接稼得性の付与＝課税の公平の確保)²⁰⁴。なお、受益者が信託財産の所有者とみなされる場合の租税法上の具体的な効果は次のとおりである²⁰⁵。

- ① 原則として、委託者は課税されない、受託者も課税されない、受益者のみ課税される。
- ② 税法施行地に住所又は1年以上の居所を有しない者でも、税法施行地にある信託財産から信託の利益を受ける場合は所得税が課税される²⁰⁶。
- ③ 受託者が、信託財産により生じた利益を、受益者に直ちに引き渡すことなく留保しておく場合でも、受益者は課税され、その課税された利益が現実には受益者に引き渡される時には課税しない。
- ④ 受益者が受託者に支払う報酬は、受益者の必要経費とされる。
- ⑤ 受益者が法人である場合の信託の利益に係る所得計算方法は、その法人の事業年度中に受託者の収入したるものをすべて受益者の総益金に加え、受託者の支出したるものをすべて受益者の総損金に加え、受託者が受益者に交付しない利益については、受益者の留保金となる。
- ⑥ 受益者が個人である場合の信託の利益に係る所得の計算方法は、すべて受益者たる個人が信託財産を直接所有する場合と同一に取り扱う。例えば、信託財産が配当であれば、前年4月から本年3月までの配当総額から4割が控除され(受託者に対する報酬は差し引かれない)、公社債ならば第2種所得税の対象となり、国債ならば免税となり、田畑ならば前3年の平均収入予算年額により所得を算定することとなる。

B 例外(受託者課税)

信託財産より生ずる所得については、信託の経済的側面の観察を基礎として、受益者が信託財産を有するものとみなし、受益者に所得税を課することが原則であるものの、受益者が未存在又は不特定である場合には、受益者に課税することが困難となることから、改正法は、受託者を受益者とみなして課税する旨規定している(旧所法3条の2②)²⁰⁷。すなわち、未だ存在せざる者を納税者とすることはできないし、不特定の者に対しても課税することは困難であるから、かかる場合には受託者をもって受益者とみなして課税することとした。受託者に課税すれば結局その負担は受益者に転嫁することとなるから²⁰⁸、受託者に対して不当の負担を強いるこ

²⁰⁴ 渡邊・前掲注193「信託と租税(上)」、8頁以下。

²⁰⁵ 渡邊・前掲注193「信託と租税(上)」、9頁以下。

²⁰⁶ 改正前の所得税法によれば、受益者を所有者とみなさなければ、受益者の所得は受益権より生ずるものであり、受益権は権利者の住所にあるということになり、課税されないこととなる。この点も、受益者の所有とみなすこととした理由の1つとされている。

²⁰⁷ なお、ひとつの信託に、存在している受益者といまだ存在していない受益者があるとき、あるいは特定の受益者と不特定の受益者があるときについては、存在している又は特定されている受益者が享受すべき信託の利益についてそれぞれその受益者に課税し、いまだ存在していない又は特定されていない受益者が享受すべき信託の利益についてのみ受託者に課税すべきこととなる。

²⁰⁸ 旧信託法36条1項は、「受託者ハ信託財産ニ関シテ負担シタル租税、公課其ノ他ノ費用又ハ信託事務ヲ処理スル為自己ニ過失ナクシテ受ケタル損害ノ補償ニ付テハ信託財産ヲ売却シ他ノ権利者ニ先チテ其ノ権利ヲ行フコトヲ得」と規定する。信託財産に関する租税公課や信託財産の管理上当然発生する費用は、信託関係の存続する限り経常的に発生する費用であり、かつ

とはならない。ただ受益者の固有所得と合算することをえないから、真に担税力に適応した課税とはいえないところもあるが、受益者に対して直接課税しえないから、やむをえず例外を設けたのである。すなわち、旧所得税法 3 条の 2 第 2 項を設けた趣旨は、信託財産の帰属関係にその根拠を有するのではなく、単にやむを得ない便宜策にすぎないのであって、決して受託者を真の納税者とみなすというものではない。実際は受益者に対して課税すべきであるが、便宜上受託者を受益者とみなして課税するものであるから、受託者に課税する段階において受託者固有の事情をもってその課税方法を左右すべきでないこととなる。そして、その当然の結果として、受託者が一般の所得につき免税となるべき法人(公益法人)であっても、この場合の所得については所得税が課されることとなる。なぜなら、この場合における受託者たる法人に対する課税は、その法人に負担せしむるの趣旨ではなく、あくまで受益者の代理人として課税するというものにすぎないからである。旧所得税法 3 条の 2 第 2 項但書はこの点を明らかにするため、「受託者カ本法其ノ他ノ法令ニ依リ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖尚所得税ヲ賦課」する旨を規定している。

さらに、旧所得税法第 3 条の 2 第 2 項の受託者課税主義の趣旨が単に受益者の代位課税にほかならないとすれば、受託者が個人であるか、法人であるかを区別する必要はないこととなる。したがって、改正法は、受益者が未存在又は不特定の場合において受託者に課税するときは、その受託者が法人であるとしても個人の所得とみなして所得税を課することとしている(旧所法 3 条の 2③)。信託財産より生ずる利益は受託者の固有資本には関係がないから、第 1 種所得として資本金を計算する必要もないのである。個人の所得とみなすことの論理的帰結として、その場合の所得は第二種の所得、税率は超過累進税率となり、決定は調査委員会の決議による、納期は 4 期に区分するというように一般の個人の所得と同様の取扱いとなる。加えて、かかる場合には、受託者固有の所得とは合算すべきではないから、第 16 条の 2 の規定が創設された。

C 支払調書

信託に関する所得算定上、受託者からその信託に関する計算書の提出を求めることは、あたかも配当金、賞与、給料等についてその支払調書の提出を求めることと同様に、課税上必要であると考えられたことから、受託者にその提出義務があることを定め(旧所法 56 条②)、かつその趣旨の貫徹を期するために所定の改正を加えている(旧所法 57、75)²⁰⁹。

(2) 相続税法

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明

一 現行相続税法ニハ財産ヲ贈与シテ相続税ノ課税ヲ免レムトスルモノヲ防カムカ為メニ二

信託財産それ自体の負担すべき費用であって、これらは、いわば信託財産自体に由来する権利に対応する義務として、旧信託法 16 条の「信託事務ノ処理ニ付生シタル権利」に対応する義務に含まれるものである。したがって、これらの費用は信託財産の機関たる受託者が信託財産の中から支弁すれば足りるものであるが、受託者が個人として債務を負担し、固有財産の中から支弁することも可能である。旧信託法 36 条 1 項は、受託者個人が債務を負担し、これを支弁する場合のことを指している(松本崇＝西内彬『特別法コンメンタール 信託法・信託業法・兼営法』206 頁(第一法規 1962))。

²⁰⁹ この改正に伴う所得税法施行規則の改正については、大蔵省・前掲注 193、1157 頁参照。

三ノ規定アリ而シテ信託ニ依リ委託者カ他人ヲ受益者ト為スコトハ恰モ其ノ財産ヲ贈与スル
ト同一ノ結果ヲ来スカ故ニ相続税法ニ於テハ之ヲ贈与ト同一ニ取扱フノ必要アリ故ニ

(イ) 委託者カ其ノ相続開始 1 年内ニ信託ニ依リ他人ニ受益権ヲ与ヘタルトキハ現行相続税法
第 3 条ヲ適用シテ其ノ受益権ノ価格ヲ相続財産ニ加算シテ相続税ヲ課スルコト

(ロ) 受益権ヲ与ヘラレタルモノカ委託者ノ推定相続人又ハ分家ノ戸主若ハ家族ナルトキハ現
行相続税法第 23 条ヲ適用シ遺産相続ノ開始アリタルモノト看做シテ相続税ヲ課スルコト
尤モ其ノ信託財産カ不動産又ハ船舶ナルトキハ現行相続税法ノ例ニ準シ相続税ヲ課セス
シテ登録税ニ於テ重キ課税ヲ為スコト

(ハ) 而シテ受益権ノ価格ハ条件付権利又ハ存続期間ノ不確定ナル権利等ト同一ノ算定方法ニ
依ルコト

等ノ改正ヲ加フルコトトセリ

ロ 改正法の内容

第 5 条²¹⁰中「存続期間ノ不確定ナル権利」ノ下ニ、「信託ノ利益ヲ受クヘキ権利」ヲ加フ

第 23 条の 2

信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ有セシメタルトキハ其ノ時ニ於テ信
託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ贈与又ハ遺贈シタルモノト看做シ第 3 条、第 23 条及前条ノ規定ヲ
適用ス但シ不動産又ハ船舶ノ帰属スヘキ権利ニ付テハ前条ノ規定ヲ適用セス

ハ 検討²¹¹

²¹⁰ 旧相続税法 5 条 1 項は「条件付権利、存続期間ノ不確定ナル権利又ハ訴訟中ノ権利ニ付テ
ハ政府ノ認ムル所ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス」と規定する。

²¹¹ 相続税法における改正の趣旨及び改正法の効果については、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改
正ノ要領」のほか、渡邊善蔵「信託と租税(下)」財務協会雑誌 2 巻 2 号 11 頁以下(1922)、渡邊・
前掲注 193「信託と租税」、67 頁以下、渡邊・前掲注 193「信託に関する租税の話」、153 頁
以下、同「税制雑記(二)」信託協会会報 9 巻 5 号 101 頁以下(1935)、原田・前掲注 193「信託
税制論(続き)」、11 頁以下、原田・前掲注 184「信託税制の沿革と今後の改善私案」、16 頁以
下、同「信託関係税法雑題」信託協会会報 2 巻 4 号 19 頁以下(1928)、なお、そのほか、次に
掲げる文献等も参照している。細矢・前掲注 186「信託と諸税」、85 頁以下、細矢・前掲注
99『信託法理及信託法制』、934 頁以下、同「信託税制概論(一)」会計 18 巻 4 号 50 頁以下(1926)、
同「信託と諸税(下)」税 11 巻 9 号 34 頁以下(1933)、同「信託と税務問題(二)」税 17 巻 8 号 16
頁(1939)、遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、141 頁以下、三淵・前掲注 99『信託法通釈』、
465 頁以下、青木・前掲注 99、428 頁以下、著者不明・前掲注 193『信託と租税』、24 頁以下、
大原武「信託と税 その 28」関西信託時報 82 号 5 頁(1931)、同「信託と税 その 30」関西信
託時報 84 号 3 頁(1931)、入江・前掲注 99、482 頁以下、奈良梵夫「信託に於ける相続税関係」
税 11 巻 1 号 13 頁以下、11 巻 2 号 22 頁以下(1933)、濱田徳海「信託と其の税制(八)」税 12 巻
8 号 10 頁以下(1934)、大蔵省編纂『明治大正財政史 第 7 巻』242 頁以下(財政経済学会 1938)、
河沼高輝『現行相続税法釈義』151 頁以下(自治館 1938)、窪田好秋「信託と相続税の課税
(一)(二)」税 16 巻 7 号 27 頁以下、16 巻 8 号 31 頁以下(1938)、同「信託受益権に対する相続
税の課税～(三)」税 16 巻 11 号 75 頁以下、16 巻 12 号 42 頁以下(1938)、17 巻 1 号 72 頁以下
(1939)、北野弘久『コンメンタール相続税法』54 頁〔村井正執筆〕(勁草書房 1974)、イギリス
信託・税制研究会編・前掲注 193、278 頁以下、橋本守次『ゼミナール相続税法』394 頁以下(大

信託法によれば、受託者が信託財産の所有権を有するのであるが、受託者は他人のためにその所有権を有しているのであって、信託財産から生ずる利益を自ら享受することは許されない性質のものである。このことから、信託法は、信託財産が受託者の相続財産を構成しないことを規定している(旧信託 15)²¹²。したがって、信託財産については、受託者との関係でいえば相続税の問題を生じない。また、あくまで信託財産の所有権は受託者にあることから、信託財産自体は委託者・受益者など受託者以外の者の相続財産を構成することもない。信託財産がその所有権者たる受託者の相続財産を構成しないことの帰結として、信託財産そのものは、信託が終了し、元本受益者あるいは帰属権利者(信託終了の際に信託財産の帰属すべき者)の所有に帰するまでは、相続税の課税の対象とならないこととなる。他方、(信託行為をもって、「相続せしめない」という特別の定めを置いた場合は別であるが)受益者が信託の利益を享受する権利は、一種の財産権であって相続財産となることは当然のことである。信託受益権は、その受益者の享受すべき利益によって、信託の存続期間中信託財産から生ずる収益を享受することができる権利(収益受益権)、信託が終了した場合に信託財産それ自体を受けることができる権利(元本受益権)及びこれらを併せた権利(収益元本受益権)の 3 種に分類することができるが、いずれもそれぞれの受益者の相続財産となる²¹³。

これらのことは、債権説を基調とする信託法が構成する法律関係から当然導かれる結果であって、特に相続税法を改正する必要はない。しかしながら、受益権というものは、無形の権利であるから他の財産に比してその金銭的評価を行うことが極めて困難であり、「評価の困難な斯かる権利の価格を納税者各人各様の見積方に委すときは課税の衡平が得られないのみならず、遂には意見の相違に因り徒らに官民意思の疎通を欠き紛議を醸す虞れなしとせざる」²¹⁴と考えられた。そこで、旧相続税法 5 条に「条件付権利、存続期間ノ不確定ナル権利、信託ノ利益ヲ受クヘキ権利又ハ訴訟中ノ権利ニ付テハ政府ノ認メル所ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス」という規定が設けられたのである。いかに「評定」すべきかが問題となるが²¹⁵、元本を受ける権利と、収

蔵財務協会 2007)、武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法』1085 頁以下(第一法規加除式)。

²¹² この点について、池田寅二郎博士は、「信託ト云フモノハ…委託者ノ為ニ〔筆者注：信託財産を〕管理处分スル所ノモノデ、其利益ヲ自分ノ物ニスルコトヲ許サレナイ性質ノモノデアルカラ、其受託者ガ死亡シタト假定シマスレバ、其信託財産ト云フモノハ、其受託者ノ相続財産ニ属セズト云フコトガ即チ信託ノ本質カラ来ルノデアリマス」と述べられる(第 45 回帝国議会衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 4 日)における同氏の発言)。

²¹³ この点、松本重威主税局長(当時)は、「受益者ガ相続ヲ開始シタ場合ニハドウナルカト云フコトヲ申上ゲマスレバ、受益者ハ信託財産ハ有シテ居リマセヌケレドモ其利益ヲ享有スル所ノ権利ヲ持ッテ居リマスカラ相続開始ノ場合ニ於キマシテハ、其ノ権利ガー之ヲ詳シク申セバ其元本ガ帰属権デモ、又ハ其受益権デモ、各々之ヲ相当価格ニ見積ッテ課税スルコトニ致シテ居リマス」と説明している(第 45 回帝国議会における衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 3 日)における発言)。

²¹⁴ 窪田・前掲注 211「信託受益権に対する相続税の課税」、76 頁。

²¹⁵ この点について、窪田・前掲注 211「信託受益権に対する相続税の課税」、76 頁は、「政府の認める所に依り其の価格を評定すると謂っても其所に自ら一定の道義的拘束があつて其れは決して納税者の意思を制肘するものではない。従つて納税者は相続税の申告に当つては其の独自の計算方法に依つて適当な価格を算定して申告すべきで、政府に於いても其の価格の評定に当つては社会一般が認めて之ならば妥当だという価格を評定しなければならないもので政府は如何なる価格をでも自由勝手に評定し得るといふものではないこと勿論である」と述べられ

益を受ける権利との合計は、信託財産そのものの価額と一致すべきであるから、収益を受ける権利については、年々の収益状態とその年数により相応に見積もるべきであり、元本を受ける権利については、信託財産の価額から収益を受ける権利の価額を控除すればよいこととなる。しかして、相続税法においては、所得税法のように受益者が直接に信託財産を有するとみなすような規定は設けられず、信託財産の種類、性質、信託行為の内容、受益権の内容、信託期間の長短その他種々の事情を斟酌して、適当な評定価格を定めることとされたのである。

この点について、立法論としては、2つの課税方法が議論の対象となった。即ち、一つは、所得税法のように受益権の基本たる財産権自体を被相続人が有していたものとみなして課税する方法、いま一つは受益権としてこれに課税する方法が考えられたものの、旧相続税法5条は後者の課税方法を採用した。その理由について、原田宗蔵氏は、「甲の主義〔筆者注：前者の方法〕に依るとしてもその価格算定の方法は、普通単純なる所有物件に対する例に依らず、能く信託の本旨に照して其の享受する利益の資源たる価値の上から観た物件価格を算定せなければなりません、然るに信託の形態なるものは千態萬様で常に一率ではありませんから、之を標準とした算定方法を定めることは頗る複雑困難たるを免れない、故に当該信託の形態に依て価値付けられた既成の受益権なるものを一括的に見て其の価格を評定する方が観念上容易であると思はれます、現制は乃此の理由に基づいて乙主義〔筆者注：後者の方法〕を採用したと云って宣かろうと考へられます」と述べられる²¹⁶。

ただし、相続税法の改正の主たる趣旨は、次に述べるとおり、信託による相続税の合法的課税回避を防止する点にある²¹⁷。当時の相続税法は、相続が開始された場合に相続財産となるべきものを、他人に贈与することによって、相続税を免れようとすることを防ぐために、相続開始前1年以内にされた贈与に係る財産をも相続税の課税標準に算入する規定を設け、また受贈者が推定相続人であればその贈与を相続とみなす旨の規定を設けていた(旧相法3、23)。そして、「信託制度を通ずれば、殆んど総ての権利より生ずる利益を、其等の権利を自ら享有することなく享受することが出来る」²¹⁸のであるから、信託法上の信託を利用することにより「信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ有セシメタル」こと—この場合の「権利ヲ有セシメタルトキ」には、信託の設定行為によって受益権を有せしめたる場合のみならず、信託行為の内容の変更により委託者が他人を受益者となしたる場合を含む—は、当該他人に信託財産を贈与することと結果において異なる所がないこととなる。例えば、ある人がある財産を推定相続人に贈与すれば、遺産相続が開始したものとみなされ(旧相法23①)、また推定相続人でなくとも、その贈与が相続開始前1年以内になされたものであれば、贈与財産の価格をも相続財産の価格に算入することとなる(旧相法3①)。そこで、このような課税を免れるために、贈与という法律手段ではなく信託法上の信託を利用することが懸念された。つまり、贈与するはずであった者を委託者、贈与を受けるはずであった者を受益者、贈与するはずであった財産を信託財産とする信託を設定す

る。

²¹⁶ 原田・前掲注193「信託税制論(続き)」、12頁。

²¹⁷ 原田・前掲注193「信託税制論(続き)」、11頁は、旧相続税法5条中における信託受益権の価格評定方法のごときも、信託を利用した相続税の合法的課税回避規定を補完するための機能を有するにすぎないとされる。

²¹⁸ 濱田徳海「信託と其の税制(七)」税12巻4号11頁(1934)。

れば、財産を贈与するのと同じの経済目的を達成しながら、相続税の課税を回避することができる。それでは、旧相続税法 3 条及び 23 条が空文となり、課税の権衡を保持することはできない。そこで、相続税法は信託行為による授益を一種の贈与とみなして課税の対象とする。これが、信託法の制定に伴う相続税法改正の主眼点である。なお、信託行為に別段の定めがあるときを除き、受益者として指定された者は「当然信託ノ利益ヲ享受」するのであるが(旧信託 7)、受益者が受益権を放棄した場合には当該受益者との関係においては、相続税法の適用はないことは勿論である²¹⁹。

(3) 登録税²²⁰

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明

一 信託ニ関スル登録ニ付テハ信託其ノモノノ登記又ハ登録ト信託ニ因ル財産権移転ノ登記又ハ登録トノ二様アリ而シテ信託其ノモノノ登記又ハ登録ニ付テハ比較的軽キ税率ヲ課スルコトトシ信託ニ因ル財産権移転ノ登記又ハ登録ニ付テハ普通財産権移転ニ依ル比較的重キ登録税ヲ課スルコトト為セリ但シ不動産又ハ船舶ニ付テハ信託行為ニ依リ其財産ノ贈与ヲ為スモ相続税ヲ課セサル様同法第 23 条ニ於テ規定スルコトトナリ居ルヲ以テ其補充トシテ登録税ニ於テハ高キ税率ヲ課シ恰モ普通ノ場合ニ於テ不動産又ハ船舶ヲ贈与シタルトキト同様ノ課税ヲ為スコト、セリ

二 信託ニ依ル財産権ハ先ツ委託者ヨリ受託者ニ移転シ次テ委託者〔ママ〕ヨリ受益者ニ移転スルヲ以テ普通ナラハ其ノ財産権ノ移転アル毎ニ登録税ヲ課スヘキモノナレトモ受託者カ財産権ヲ取得スルハ受益者ノ為ニ取得スルモノニシテ他日之ヲ受益者ニ移転スルハ当初ノ目的ヲ遂行スルニ過キス実質上ヨリ見レハ前後通シテ一回ノ移転アルニ過キサルヲ以テ信託ニ因ル財産権移転ノ登録税ハ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於テ課税シ受託者ヨリ受益者ニ移ス場合ハ課税セサルコトト為シタリ尚又左ノ場合ハ形式的ニハ財産権ノ移転ヲ生スヘキモ実質的ニハ権利ノ移転ナキモノト認メ登録税ヲ課税セサル除外例ヲ認メタリ

- (イ) 委託者カ信託行為ニ依リ信託財産ヨリ生スル収益権ハ勿論帰属権ヲモ有シ信託利益ノ全部ヲ享受スヘキ場合ハ単ニ受託者ヲシテ自己ノ財産ノ保管ヲ為サシムルニ過キス実質的ニ権利ノ移転ナキヲ以テ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於テハ登録税ヲ課セサルコト
- (ロ) 受益者又ハ帰属権利者カ財産権ヲ取得スルハ前ニ述ヘタルカ如ク事実上ニ於テハ受託者ヲシテ保管セシメアル財産ヲ取戻スニ過キサルモノト認メ受益者又ハ帰属権利者カ財産権ヲ取得スル場合ニ於テハ登録税ヲ課セサルコト
- (ハ) 受託者更迭ノ場合ハ形式的ニハ財産権ノ移転ヲ生スヘキモ其ノ更迭ハ単ニ管理者ノ変更ニ過キスシテ実質的ニハ権利ノ移転ナキモノト認メ新受託者カ財産権ヲ取得スル場合ニ

²¹⁹ なお、不動産又は船舶の帰属すべき権利に関しては、旧相続税法 23 条の適用を排除しているが、これは同条がこれら以外の財産に対してのみ適用される関係上、その権衡から定められたものである。要は不動産及び船舶に関しては、比較的高率の登録税が課せられているからにほかならない。

²²⁰ 現行の登録免許税の前身であり、明治 29 年に創設され、昭和 42 年の改正により、登記・登録のほか免許等にも課税されることとなり、登録免許税と改称された。

ロ 改正法の内容

第2条第1項²²¹第4号²²²中「第3号」ヲ「第3号ノ2」ニ改メ同項第3号ノ次ニ左ノ一号加フ

- 3ノ2 信託財産ヲ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於ケル受託者ノ所有権ノ取得
不動産価格 千分ノ六十
但神社、寺院、祠宇、佛堂及民法34条ニ依リ設立シタル社团又ハ財団法人カ帰属
権利者ナルトキハ不動産価格ノ千分ノ三十

同条第1項第13号ノ次ニ左ノ一号ヲ加フ

- 13ノ3 信託ノ登記 不動産価格 千分ノ五

第3条第1項²²³第4号²²⁴中「第3号」ヲ「第3号ノ2」ニ改メ同項第3号ノ次ニ左ノ一号ヲ加フ

- 3ノ2 信託財産ヲ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於ケル受託者ノ所有権ノ取得
船舶価格 千分ノ五十

同条第1項第7号ノ次ニ左ノ一号ヲ加フ

- 7ノ2 信託ノ登記 船舶価格 千分ノ三

〔以下省略〕

第19条²²⁵ニ左ノ各号ヲ加フ

- 6 登記又ハ登録スヘキ信託財産ニシテ委託者カ信託行為ニ依リ信託利益ノ全部ヲ享受ス
ヘキノヲ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於ケル財産権取得ノ登記又ハ登録
7 信託ニ付受益者又ハ帰属権利者ノ財産権取得ノ登記又ハ登録
8 信託ノ受託者更迭ノ場合ニ於ケル新受託者ノ財産権取得ノ登記又ハ登録

前項第6号ノ規定ハ当該信託財産ニ付受益者変更ノ登記又ハ登録ヲ受クル場合ニハ之ヲ適用
セス此ノ場合ニ於テハ信託財産ハ其変更ノ登記又ハ登録ノ時ニ於テ受託者ニ移転シタルモノ
ト看做シ登録税ヲ課ス

ハ 検討²²⁶

²²¹ 登録税法2条1項は「不動産ニ関スル登記ヲ受クルトキハ左ノ区別ニ従ヒ登録税ヲ納ムヘシ」と規定する。

²²² 登録税法2条1項4号は「第1号乃至3号以外ノ原因ニ因ル所有権ノ取得 不動産価格 千分ノ三十五」と規定する。

²²³ 登録税法3条1項は「船舶ニ関スル登記ヲ受クルトキハ左ノ区別ニ従ヒ登録税ヲ納ムヘシ」と規定する。

²²⁴ 登録税法3条1項4号は「第1号乃至3号以外ノ原因ニ因ル所有権ノ取得 船舶価格 千分ノ二十五」と規定する。

²²⁵ 登録税法19条は「左ニ掲クルモノニハ登録税ヲ課セス」と規定する。

登録税とは、財産権の得喪、変更又は職業上の資格等を官簿に登録する場合に課税される租税であるが²²⁷、信託法の制定に伴って登録税を改正しなければならない理由は2つある。1つは、信託財産が委託者の手を離れて、最後にその財産を取得すべき受益者の手に移るまでの間に、1回限りの移転登録税を課するに止めようとする点にある。すなわち、通常、信託財産は、委託者から受託者に移転し、その後受託者から受益者に移転するのであり、二度の所有権移転がなされる。すると、登録税法の改正を行わないとするならば、登録税が二度課税されることとなる。しかしながら、信託を経済的に観察すると、受託者は受益者の代理人たる地位にあるものであって、受託者が信託財産の所有権を取得するのは受益者のためである。したがって、受託者から受益者への所有権の移転は、代理人がその管理する財産を本人に返還することと同様であるし、かかる移転は信託の目的を達成するために行われるのであって、これをもって特別なる財産権の移転として課税すべきではない。このように、信託の場合に登録税を課税すべきは、信託財産の所有権が委託者から受託者に移転されたとき1回で十分であると考えられたことから、登録税法の改正が求められたのである。

もう1つの改正理由は、旧信託法3条1項が「登記又ハ登録スヘキ財産権ニ付テハ信託ハ其ノ登記又ハ登録ヲ為スニ非サレハ之ヲ以テ第三者ニ対抗スルコトヲ得ス」と規定したことに基づくものである。すなわち、同条によれば、信託財産の財産権移転の登記のほかに、信託財産であることの登記がなされることとなる。かかる信託の登記には課税する必要がないのではないかという意見もあったが、「財産権の移転の手数料的の意味から云っても、又所有権の保存とか、華族世襲財産の創設等の如く、其の財産上の権利保全を受くる性質から見ても、登録税を課するのが当然であらう。即ち信託財産は受託者の固有財産と全然区別せられて、特別の場合の外、信託財産に対し強制執行又は競売等を受くることがないのであるから(信託法第16条)財産保全の上に有力なる効果があるもので、之を第三者に対抗する為に、登記又は登録を為す場合に、相当の課税をすることは、一般の場合に於ける登録税との権衡上寧ろ当然と云ふべき」と解された²²⁸。しかしながら、当時の登録税法には、かかる信託そのものの登記(信託登記)に対して登録税を課する規定がないため、改正を迫られたのである。

²²⁶ 登録税法における改正の趣旨及び改正法の効果については、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」のほか、渡邊・前掲注211「信託と租税(下)」、15頁以下、渡邊・前掲注193「信託と租税」、73頁以下、渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、151頁以下、原田宗蔵「信託税制論」税5巻7号13頁以下(1927)に拠るところが大きい。なお、そのほか、次に掲げる文献も参照している。細矢・前掲注186「信託と諸税」、97頁以下、細矢・前掲注99『信託法理及信託法制』、995頁以下、同「信託税制概論(五)」会計19巻1号56頁以下(1926)、同「信託関係登録税並に同改正登録税法案評論(一)(二完)」会計20巻2号43頁以下、20巻3号45頁以下(1927)、同「信託関係諸税の概説」明大商学論叢24巻3号1頁以下(1938)、同「信託と税務問題(一)」税17巻7号18頁(1939)、遊佐・前掲注99『信託法制評論』、142頁以下、三淵・前掲注99『信託法通釈』、469頁以下、王金海「信託と登録税」銀行研究20巻4号128頁以下(1931)、入江・前掲注99、483頁以下、濱田徳海「信託と其の税制(六)」税12巻3号23頁以下(1934)、大蔵省編纂・前掲注211、349頁以下。

²²⁷ 登録税の課税の根拠について、渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、157頁は、「財産権を取得する程の者には担税力があると見て居る点もあるし登記・登録に依て権利資格を証明し得る利益を目標とする様な点もあるし、登記・登録の手数料的意味も多分に加はっている」とされ、その課税の根拠は単純ではないと述べられる。

²²⁸ 渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、158頁。

しかして、財産権が委託者より受託者に移転する場合にのみ受託者が財産権を取得するものとして登録税を課し、受託者より受益者に移転する場合にはこれを課税しないこととされた。受託者から受益者への所有権の移転は「形式上財産権の移転あるも実質上は其の移転なきもの」²²⁹と解されたのである。さらに、委託者より受託者に対し財産権を移転する場合においても、委託者が信託行為により信託の利益全部を享受すべき場合には、委託者から受託者への財産権の移転については、委託者自身が信託の収益権と信託財産の帰属権の両方を有し、形式上受託者に財産権を移転するも実質上は単に受託者をして信託財産を管理せしむるに過ぎないことから、実質上は財産権の移転なきものとして登録税を賦課しないこととされた。また、信託の継続中、受託者が更迭されて、新受託者が代わって信託財産を取得するような場合には課税しないこととされた。これは信託の設定に当たって、既に受託者の財産権取得の登記又は登録に対し、課税していることに着目して、重複課税を避けた結果である。

(4) 印紙税

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明²³⁰

信託行為ニ関シ作成スル証書ハ現行印紙税法ノ所謂財産権ノ得喪ヲ証明スルモノナルヲ以テ印紙税納付ノ義務アルコト勿論ナリ

而シテ右証書ハ印紙税法ニ特別ノ規定ナキヲ以テ此ノ際税法ヲ改正セサルニ於テハ同法第 2 条ニ依リ万分ノ五ノ割合ヲ以テ印紙税ヲ納付セサル可ラサルコト、ナルモ元来信託行為ニ依ル財産権ノ得喪ハ普通ノ売買、贈与等ニ依ル財産権ノ得喪ト異ナリ其ノ移転ハ単ニ形式ニ止マリ其实質ニ於テハ受託者ハ受益者ノ為ニ管理スルニ過キス又受益者ハ其財産ヨリ生スル収益ヲ收受シ又ハ将来其財産ヲ取得スル権利ヲ得ルニ過キス殊ニ委託者ガ受益者タル場合ニ在リテハ実質上ニ於テハ何等財産権ノ移転ナシ斯克ノ如ク其实質ニ於テ売買、贈与等ト異ナルニ拘ハラズ之ヲ同一視シテ証書ノ記載金高ヲ標準トシ万分ノ五ノ税率ニ依リ課税スルハ酷ニ失スルノ嫌アリ而シテ信託行為ハ其实質寄託又ハ定期金ノ契約ニ類似スルモノナルヲ以テ之トノ權衡上三錢ノ定額税ト為スコトニ致シテアリマス尤モ受託者カ信託財産ノ管理処分上作成スル証書ハ各其ノ種類ニ從ヒ現行印紙税法ニ依ル印紙ノ貼用ヲ要スルハ勿論デアリマス

²²⁹ 細矢・前掲注 186「信託と諸税」、99 頁。

²³⁰ 原田・前掲注 226「信託税制論」、12 頁以下は、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」における印紙税の説明部分について、「是れ全く信託の本領に適合した卓説で、此の觀念を他の税法にも發揮せられたならば世上恐くは信託税制に対する批判なきを得たであらうと思はれます」と称賛される一方、登録税の改正については、「司法当局の不動産登記法中改正案に釣込まれて、其の賢明に尺退の跡を留めた観あるを惜むのであります。…移転と信託との複式課税制を立て而かも移転に対しては比較的軽く課税するの理由を高唱して居ります。此の如く税務当局が、登録税に関しては印紙税に於ける単一輕課の類例を用ひずに、司法当局の複式登記制に順応した規定を設けたのは、蓋し司法当局の複式説が強硬であつた為めなのと、他面には又税務当局自からも、斯く兩々課税することが他の事由に基づく移転の場合に比して權衡を保つのと、も一つには、斯く課税せざれば信託に事寄せて所謂合法的脱税の弊を生ずるの虞があるから、之を防止するの意図に出たものと察せられます。併し冷静に信託の本旨に直面して考へますれば、先づ司法当局の複式説が根本に於て當を得ないのではありますまいか。」と述べられる。

ロ 改正法の内容

第4条²³¹中「一 使用貸借、賃貸借、雇用、寄託、定期金ニ関スル契約証書、印紙税、三銭」ノ次ニ左ノ如ク加フ

一 信託行為ニ関スル証書 印紙税 三銭

ハ 検討²³²

印紙税法においては、信託法の制定に伴って、「信託行為ニ関スル証書」²³³には印紙税 3 銭を課する旨の規定が加えられたにすぎない。信託法は、法律行為によって発生した信託を前提としているのであるが、信託を設定する当事者の行為は、信託法において「信託行為」とよばれている²³⁴。例えば、旧信託法 4 条は、「受託者ハ信託行為ノ定ムル所ニ従ヒ信託財産ノ管理又ハ処分ヲ為スコトヲ要ス」とし、受託者の義務の内容は、かかる信託行為の定めるところによって決せられる旨を規定している。信託行為に関する証書の具体例としては、信託設定の契約書、信託証書、念書等があげられるが、これらは、いわゆる財産権の得喪変更を証明する書類であるから、印紙税法の適用を受けるのは当然のことである。この場合、信託に関する証書が印紙税法に特に規定されていなければ、一般の例により、証書 1 通ごとにその記載金額 5 円以上のものに限り記載金額の 1 万分の 5 の割合の印紙税を納めることとなる。従来担保附社債信託契約において作成される信託証書についても、かかる取扱いによっていた。しかしながら、信託行為による財産権の得喪変更は普通売買、贈与、賃貸借等による財産権の得喪変更と異なり、形式的なものであつて、しかも委託者が受益者たる場合はその実質において財産権を受託者に管理させることにほかならない。また、受託者が財産権を取得するのも受益者の利益のためにするものであるし、受益者においても直ちにその財産権を享有するものでもなく、ただ受益者は、信託財産から生ずる収益を享受し、将来その財産権を取得するにすぎない。信託法においては、信託財産に係る財産権移転の効果を享受するのは、実質的には受託者ではなく、受

²³¹ 旧所得税法 4 条は「左ニ掲クル証書、帳簿ニ関シテハ証書ハ一通毎ニ帳簿ハ一冊一年以内ノ附込ニ対シ下ニ定ムル所ノ印紙税ヲ納ムヘシ」と規定する。

²³² 印紙税法における改正の趣旨及び改正法の効果については、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」のほか、渡邊・前掲注 211「信託と租税(下)」、19 頁以下、渡邊・前掲注 193「信託と租税」、77 頁以下、原田・前掲注 226「信託税制論」、10 頁以下に拠るところが大きい。なお、そのほか、次に掲げる文献も参照している。細矢・前掲注 186「信託と諸税」、102 頁以下、細矢・前掲注 99『信託法理及信託法制』、953 頁以下、同「信託税制概論(六)」会計 19 巻 2 号 57 頁以下(1926)、細矢・前掲注 211「信託と諸税(下)」、36 頁、細矢・前掲注 226「信託関係諸税の概説」、1 頁以下、遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、146 頁以下、三淵・前掲注 99『信託法通釈』、476 頁以下、入江・前掲注 99、487 頁以下、濱田・前掲注 226、23 頁以下、濱田徳海「信託と其の税制(九)」税 12 巻 9 号 24 頁以下(1934)、大蔵省編纂・前掲注 211、952 頁以下。

²³³ なお、「信託行為ニ関スル」という部分の意義については、「信託の設定其の変更、消滅に付てのと云ふ意味である。信託行為其のものに関する証書を云ふのであるから、信託行為の定むる所に従て、受託者が財産の管理処分を為す場合の行為に関するものを含まない。それ等は普通の取引に於ける印紙税を納むべきである」と解されている(渡邊・前掲注 211「信託と租税(下)」、19 頁以下)。例えば、信託財産の管理処分上作成する証書である信託不動産の賃貸証書、売渡証書の類は、信託行為そのものに関する証書ではないから、単にそれぞれの証書の性質に従って、印紙税法の定める所により、相当の印紙を貼付することとなる。

²³⁴ 四宮・前掲注 77、83 頁。

益者なのである。したがって、信託行為による財産権の得喪変更は通常の売買、贈与、賃貸借等とその性質を異にするものであり、証書記載金額に従って印紙税額を増加せしめることは、過重な負担を強いるものである。かような理由から、かかる信託行為に関する証書について、証書記載金額にかかわらず一律に 3 銭の印紙税を課する規定が印紙税法に設けられたのである²³⁵。

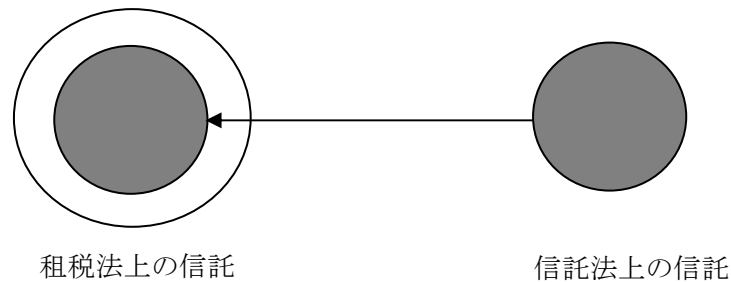
第 4 節 租税法上の信託の意義

前節において、租税法の信託課税関係規定創設の背景と立法趣旨及び規定の内容・効果を確認したところであるが、本節では、これらを踏まえて租税法上の信託の意義を考察する。

第 1 節で述べたとおり、私見は、租税法で用いられている概念の解釈に当たって、ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般に至るまで、どのような又はいずこの概念を念頭に置いたものであるか、あるいは租税法独自に定めている概念であるかを検討するプロセスを重視するものである。それでは、租税法上の信託なる概念は、どのような又はいずこの概念を念頭に置いたものであろうか。この点、大正 11 年に信託法が制定されたことに伴って、租税法における信託課税関係規定が創設されたという立法の沿革を看過することはできないであろう。すなわち、前節において考察したとおり、租税法は、信託財産の法律上の帰属者は受託者であるものの、信託の利益の享受者は受益者であることを予定している、あるいは信託財産の所有権を有さない受益者に対して物権的救済を認めるといった信託法が規律する法律関係・法律効果の特殊性及びかかる特殊性を基因として生じる課税上の問題・不都合に対応するために、信託課税関係規定を創設するに至ったのである。このことを論拠として、租税法における信託とは信託法上の信託を念頭に置いた概念であると解することができる。ここに、信託法上の信託と租税法上の信託が接合され、租税法上の信託なる概念の意義を解釈するに当たり、信託法上の信託の意義がその中心に据えられることとなる。

²³⁵ 3 銭とした理由については、あまり深い意味はなく、「信託は恰も寄託や定期金契約等と類似するものであるから 3 銭でよろしい。之に対して信託財産価格の萬分の 5 の税率を適用するのが酷であると云ふに過ぎない」からと解されているが、他方で、3 銭とした第 1 の根拠について、「信託行為に因て財産が委託者から受託者に移るのは形式的であつて、實質上は財産権の移転がないものと見るべきであると云ふ点にある。成る程委託者が受益者となった場合はそれでよからう。然し他人を受託者とした場合に於ては、さうはいかね…相続税や登録税では、受託者と云ふものは受益者のために財産を管理処分するもので、受託者は恰も受益者の代理人たる地位に於て信託財産を所有するものと見るのである。それがまた信託の實質的觀察として当を得たものであると信ずる。であるから委託者から受託者に財産が移るときに、贈与ありと認めて相続税を貸し登録税を課するのである。即ち其の時に實質的に財産は移転したものと認むるのである。然るに印紙税の際は實質的移転を認めないとなれば、聊か歩調が揃はないと云はざるを得ない。が然しそれは立法論で」といった見解も示されていた(渡邊・前掲注 193 「信託と租税(上)」、19 頁以下)。

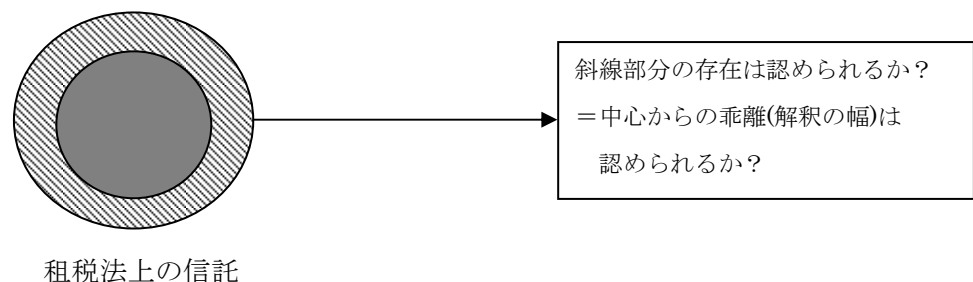
【解釈プロセス①(中心部分の確定)】



しかしながら、租税法における信託の中心的意義は信託法上の信託と同義であると解するとしても、租税法は、少なくとも本法レベルにおいては、租税法上の信託とは信託法上の信託であると明言はしていないこと²³⁶及び逆に明文で信託法の条文(信託法上の信託の意義を定める条文以外の条文)を引用する規定が存在することに加えて²³⁷、前章で考察したとおり、信託なる用語が多義的な概念であること、信託法制定前においては目的超過説に基づく信託的行為こそが私法上の信託と観念されていたこと及び私法領域においては要件(形式)面と効果(実質)面において信託法上の信託に類似する法律関係が観念され得ることを考慮すれば、その中心からの乖離、すなわち租税法上の信託には、信託法上の信託以外の信託又は信託類似の法律関係も含まれると解する余地もあるのではないかといった疑問が生ずる。

そこで、上記解釈プロセス②に沿った検討を行うこととなる。すなわち、租税法上の信託なる概念は信託法上の信託の概念を念頭に置いたものと解されるが、租税法上の信託とは、信託法上の信託と全く同義であると解すべきなのか、あるいは、信託法上の信託なる概念をその中心的意義に据えつつも、租税法の観点から目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があるのか、また、かかる余地があるならば、その中心からの乖離の程度(解釈の幅)はいかほどであるのかを検討する。

【解釈プロセス②(周辺部分の確定)】



この点については、前章において述べたとおり、信託の定義の困難性にもかかわらず、わが国信託法があえて信託の定義規定を設けたこと及び設けるに至った種々の要因に思いを致す必要がある。すなわち、わが国信託法が信託の定義規定を設けたことには相応の理由があった

²³⁶ 既述のとおり、現行相続税法施行令 1 条の 11 は信託法 3 条各号に掲げる信託を引用している。

²³⁷ 例えば、現行法人税法 2 条 29 号ハ、39 条 2 項、現行国税通則法 7 条の 2 第 1 項乃至第 3 項、第 5 項、9 条の 2、38 条 1 項 4 号。

のであるが、それは、信託法制定前においては、信託なる概念の不明確性ゆえに、およそ信託の要素を具備しない事業を営む信託会社と称する高利貸資本が跋扈していたが、これらを取り締まるとしても、肝心の信託の定義を明確にしておかなければ、取締りの目的が達成できないと考えられたこと、信託法制定前において既に信託の概念が社会に存在していたものの、信託なる概念の不明確性が今後有効に活用すべき信託制度の健全なる発展・育成の妨げとなるおそれがあると考えられたこと、あるいは信託なる概念の不明確性ゆえに信託を巡る法律関係の解釈が曖昧になっていたことに由来するのである。

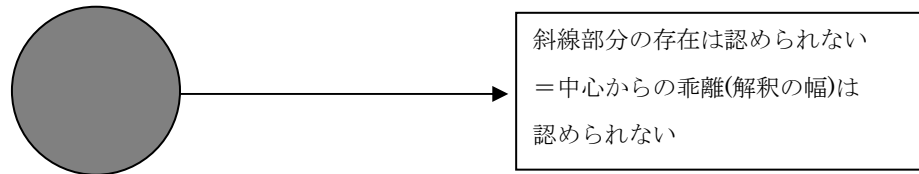
租税法における信託の中心的意義に信託法上の信託の意義を据える以上、信託を定義すること自体が困難であるという見解の存在を承知しながら、しかも法案作成の過程で信託の定義規定が削除されるという経過を辿りながらも²³⁸、わが国信託法があえて信託の定義規定を設けるに至ったという立法事情を看過して、租税法における信託なる用語の解釈論を進めることは点頭しがたい。また、信託法案と共に提出された信託業法案を含めた 11 法案すべてにおいて、信託なる用語の独自の定義規定を設けていない事実にも目を向ける必要がある。これらの点からすれば、信託法のみ信託なる概念の定義規定を設けることとし、信託を巡るそれぞれの法域における法律関係は、いわば信託法というフィルターを通して、それぞれの法域に投影されることが予定されていたと解することが自然であるとする。そのことが周知の事実であったからこそ、信託法以外の 11 法案中においても、信託なる概念について、独自の定義規定を設けなかったと推察しても大過ないのではなかろうか。このような事情に加えて、前節における考察で明らかになったように、租税法においては、信託法の特種な法律関係及び法律効果に対応すべく信託課税関係規定が創設されたこと、さらに、実際に創設された規定の内容、位置付け及び規定振りを考慮すると、租税法上の信託を信託法上の信託以外の信託と解する余地があると認めることは困難であると解される^{239, 240}。

²³⁸ 脚注 90 参照。

²³⁹ 租税法上の信託は信託法上の信託と同義であるといった結論を法的安定性の見地あるいは借用概念論から単純に導き得るものなのかという点が気にかかるが、本稿における検討により、少なくともかかる結論の妥当性が確認されたと考える。

²⁴⁰ 同様に、租税法上の信託が信託法上の信託より狭い概念と解釈する余地についても、明文の規定がない限り、原則として認められないであろう。なお、いわゆる生命保険信託や退職年金信託は租税法上の信託に含まれないというような解釈論が成り立ち得るか否かという問題がある。この点について、筆者は、租税法律主義の原則がある以上、明文の規定なしに、租税法上の信託なる概念から生命保険信託や退職年金信託を排除するような解釈論は採用し難いと考ええる。これらの信託に対して信託課税関係規定以外の規定が適用される余地があるか、適用される場合にどのような法律効果が生じるか、規定間の優先関係はどのように考えるかなど更なる考究が必要であるが、差し当たり、用語の解釈の問題として処理できるものではなく、規定の適用の問題として処理すべきものではないかと考えている。

【解釈プロセス②(周辺部分の確定)】



租税法上の信託＝信託法上の信託

この点を明確するために、租税法の信託課税関係規定の考え方の出発点(根本方針)とされた所得税における改正法の基本的考え方を3つの段階に分けて、再確認してみよう²⁴¹。

ステップ① 形式面への着目(信託法の創設に伴い、租税法上何ら手当てをしない場合)

イ 信託財産の所有権者(財産権者)＝受託者

旧信託法 1 条は、「本法ニ於テ信託ト称スルハ財産権ノ移転其ノ他ノ処分ヲ為シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ従ヒ財産ノ管理又ハ処分ヲ為サシムルヲ謂フ」と規定している。すなわち、信託法で採用された信託という概念は、信託財産は受託者に完全に移転し、受益者は受託者に対して信託の利益を請求する債権を有するという債権説にその理論的基盤を有する。

ロ 信託の利益＝信託財産

旧信託法 14 条は、「信託財産ノ管理、処分、滅失、毀損其ノ他ノ事由ニ因リ受託者ノ得タル財産ハ信託財産ニ属」すると規定している(信託財産の物上代位性)。すなわち、法律上、信託の利益は信託財産に属することとなる。

ハ 所得の帰属＝法律上の帰属

民法においては、民法典に正面から書かれていないものの法的拘束力を有するとされる、いわば民法の条文にない原則・概念・制度が存在するといわれることがある²⁴²。すなわち、「意思無能力者の行為は無効である」あるいは「契約は当事者が自由に行える」といった民法の条文にない原則や「権利能力なき社団」あるいは「譲渡担保」などといった民法の条文にない概念・制度の存在が認められている。租税法領域においても、いくつかの租税法の条文に明示さ

²⁴¹ 渡邊善蔵氏は、「現行法の当初の起草に当たっては、第一に所得税を問題として、委託者課税か、受託者課税か、受益者課税かを考へ、受益者課税を正当なりと決定して『受益者が信託財産を有するものと看做して所得税を賦課す』と先づ一石を下したのである。而して他の税は総て着手の一石を基礎として、相続税に於ても登録税に於ても受益者を以て信託財産の所有者と見ると云ふ考方を基本とした」とされ、「この考方を基本として…委託者から受託者に〔筆者注：信託財産が〕移る際に於て実質的に所有権の移転があると見るべきであって、受託者から受益者に移転するのは、所有者本人の手に返すだけに過ぎないことになる。従て登録税や相続税は、委託者より受託者に移す場合に課税すべきであると言はざるを得ないことになる。これが現行法の当初の根本方針なのである」と述べられる(渡邊・前掲注 211「税制雑記(二)」、101 頁)。

²⁴² この点については、星野英一ほか「条文にない民法の『原則』」法学教室 152 号 11 頁以下(1993)、椿寿夫＝中舎寛樹編『解説 条文にない民法〔第 3 版〕』(日本評論社 2006)、椿・前掲注 31、17 頁以下など参照。

れていない原則が存在するが、信託を巡る課税関係を考察する場面においては、「所得の帰属は法律上の帰属に従う」という租税法規に明示なき原則が関係してこよう²⁴³。

二 結論

私法上の法律関係について、上記イ及びロより、信託の利益の法律上の帰属者は受託者となる。かかる私法上の法律関係と租税法上の法律関係を結ぶ架橋的役割を果たすのが上記ハの租税法規に明示なき原則である。すなわち、上記ハにより、租税法においては、信託の利益について、その法律上の帰属者である受託者に課税するという結論が導かれる。

ステップ② 実質面への着目(①の結論への疑問)

信託法の法形式に着目すれば上記①のような結論が導かれるのであるが、前章で考察したような信託の実態・経済的効果に着目すれば、かかる結論は受け入れがたい。

すなわち、信託法上、信託財産の所有権(財産権)は形式的には受託者に帰属することとなるが、受託者は、信託財産の管理・処分をするに当たって、一定の信託目的に拘束されるとともに、信託の利益を享受することもできないし、5つの重要な行為基準(忠実義務、自己執行義務、合手的行動義務、善管注意義務・公平義務)に従わなければならない。法律上、信託の利益を享受することが予定されているのは受益者であり、受益者は、受託者(実質的には信託財産)に対する給付請求権(債権)を有するとともに(旧信託 19・信託 2⑦)、信託財産への不法な強制執行等に対する異議権(旧信託 16②・信託 23⑤)、受託者破産の際の取戻権(旧信託 16・信託 25①)、受託者による信託の本旨に反する処分に対する取消権(旧信託 31・信託 27)を有するなど物権的色彩を帯びた権利をも有する。さらに、抵当権などの物上代位の場合よりも強力な形で信託財産の物上代位性が認められている(旧信託 14・信託 16)。また、信託財産については、受託者の相続財産を構成せず(旧信託 15・信託 74)、受託者個人の債権者による差押は禁止され(旧信託 16・信託 23①)、信託財産に属する債権と受託者個人の債務等との相殺は禁止され(旧信託 17・信託 22)、受託者個人の財産等との混同は排除される(旧信託 18・信託 20)など、その独立性が確保されている。

要するに、信託においては、信託財産の所有権(財産権)は受託者に帰属し、信託の利益は、法律上、第一次的には信託財産の所有者たる受託者に帰属するものの、受託者は信託の利益を享受することができないし、信託財産は受託者の固有財産から分離されている。すると、信託とは、信託の利益の「法律上の帰属者」と「経済上の帰属者」又は「法律上の第一次的帰属者」と「法律上の第一次的享受者」が別人であることが予定されている法律関係であると解することもできる。

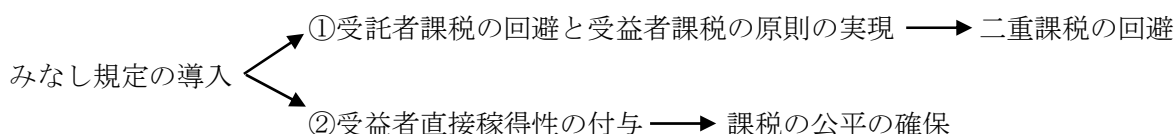
このことから上記①の結論に対して、次のような疑問・不都合が想起される。すなわち、法律上、第一次的に受託者に帰属する信託の利益は、受託者が享受することなく、受益者に引き渡されることが予定されているのであるから、かかる信託の利益について、その第一次的帰属者である受託者に課税し、さらに第二次的帰属者である受益者にも課税を行うとすれば、受託

²⁴³ 逆にいえば、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項は、かかる租税法規に明示なき原則が存在することの一証左であるという見方もできよう。なお、当時は、現行所得税法 12 条のような規定すら存在していなかった。

者の担税力の観点から問題視されるばかりか、経済的には同一のものであるとみられる利益に対して、受託者と受益者の段階で二重の課税をなすことになり好ましくない。また、受益者に課税するといっても、受益者は、信託の利益を信託財産から直接取得するのではなく受託者(受益権)を通じて取得する構成となり²⁴⁴、信託財産を直接所有する者との間で信託の利益に対する租税上の取扱いに関して不公平が生じ得る。

ステップ③ 信託課税関係規定の創設

ステップ②に掲げられた疑問・不都合に対応するため、所得税法の改正が迫られたのであるが、注目すべきは旧所得税法 3 条の 2 第 1 項に、「信託財産ニ付生スル所得ニ関シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス」というみなし規定が導入されたことである。この規定は、課税上受託者を存在しないものとみなすいわゆる導管理論をベースにしたものであると解される。改正法の趣旨は、信託財産は受託者の所有に属するが、信託の利益は受託者ではなく結局受益者の手に帰するものであるから、受託者には課税せずに、受益者のみに課税するといった①二重課税の回避と、受益者は受益権なる抽象的の権利から所得を得るのではなく、信託財産から直接に利益を収める者として、財産を直接所有する者と同様の課税を行うといった②課税の公平の確保にある。



以上、ステップ①からステップ③の順に確認したところによれば、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項がまさに信託法における特殊な法律関係や法律効果に対応するために創設されたものであるということは、規定創設の沿革、規定の内容及び位置付けから明白である。

同項が、信託法における特殊な法律関係や法律効果に対応するという使命の基に創設されたものであることは、同項がみなし規定とされたことから読み取ることができよう。すなわち、信託財産は私法上受託者に帰属することが明らかであるから、たとえ信託の利益を享受するのが受益者であったとしても、租税法上は受益者が信託財産を有する、というような解釈は成り立たない。かかる事情から、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項には、みなし規定という立法技術が採用されたものとする。

かかる見解の妥当性は、所得の帰属に関する通則規定である現行所得税法 12 条が「帰属するものとみなして」ではなく「帰属するものとして」という表現を用いていることとの相違を強調することにより、一層際立たせることができよう。なぜなら、「みなす」という表現は、「本

²⁴⁴ この結果、信託の利益を得るために受益者自身が要する経費というものはほとんど計算するに足らないものであり、受託者から渡される信託の利益の額のほとんどそのままが受益者の所得として計算されることになると考えられた。また、当時は、対象財産を直接所有する場合、例えば田畑であれば前 3 年間毎年の総収入金額から必要経費を控除したものの平均により算出した収入予算年額をもって所得とするとされていたのであるが、受益者が取得する信託の利益については、かかる取扱いはなされずに、ほぼ全額がそのまま課税されることとなると考えられた(渡邊・前掲注 193「信託と租税(上)」、6 頁)。

来性質の違うものを一定の法律関係においては同様に取扱おうとするときに使われるもの」で、いわば「法令適用上の擬制」であるが、「するものとする」という表現は、行政機関に対して一定の行為を義務付けるような場合や法文上の語感からつけられる場合もあるものの、「解釈上の疑義があるような場合について、解釈のまぎれを避けるため、法文上その関係を明らかにするような場合に使われるもの」で、念のために設けられるものであり、「法律関係の確認」、あるいは「制度的に、そのように決める」、「みなす」というように「擬制的にそのように扱う」ことをしなくとも、「本来そのように扱っておかしくない性質をもっているのに、制度としてそのように決める」、という意味で用いられることもあるからである²⁴⁵。このことを前提に現行所得税法 12 条の規定振りを考察すると、同条が予定する状況、つまり「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する」ような状況の下においては、「収益が實際上名義人に帰属せず、実質所得者によって享受され、その享受する者に帰属しているわけであるから、『みなす。』」という必要はなく、税制上は、名義人でなく、実質所得者に帰属するものと定めればよい²⁴⁶。同条は、「みなす」ではなく「とする」と規定していると理解することができる。他方、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項においては、私法上は受託者が信託財産を有していることを前提とする限り、租税法上は受益者が信託財産を有するものと取り扱うためには、「みなす」という表現を用いざるを得なかったのである。

かように旧所得税法 3 条の 2 第 1 項が信託法における特殊な法律関係や法律効果に即応することを企図して創設されたものであるということは、規定創設の沿革、規定の内容、位置付け及び規定振りから明白である。そして、所得税法以外についても、例えば、旧信託法 15 条により信託財産は受託者の相続財産を構成しないこと及び他益信託の設定が民法上の相続・贈与ではないことは明らかであるものの、経済的にみれば相続・贈与と類似の効果が生じていることに着目して、相続税法は、受託者が有する信託財産に関する特別の規定を設けない一方、信託行為による授益については一種の贈与とみなして課税の対象とする旧相続税法 23 条の 2 を設けたことは前節で述べたとおりである。旧登録税法や印紙税法についても同様のことがいえよう²⁴⁷。

²⁴⁵ 荒井勇『税法解釈の常識』115 頁以下(税務研究会出版局 1975)、田島信威『問答式・法令用語入門』78 頁以下、116 頁以下(ぎょうせい 1989)、同『最新法令用語の基礎知識〔改訂版〕』81 頁以下、98 頁以下(ぎょうせい 1997)。なお、租税法上のみなし規定の意義・種類等については、忠佐市「みなし課税・推定課税と租税法理論」税務弘報 20 巻 6 号 7 頁以下(1977)、浦東久男「税法における『みなす』規定とその効果の及ぶ範囲—所得税法 56 条の定める必要経費の特例等を素材として—」総合税制研究 7 号 1 頁以下(1999)、武田昌輔「税法におけるみなし規定の検討」会計 174 巻 5 号 740 頁以下(2008)、八ツ尾順一「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」税理 52 巻 14 号 30 頁以下(2009)参照。

²⁴⁶ 荒井勇『税法条文の読み方—条文解釈の手引—〔改訂版〕』130 頁(東京教育情報センター 1996)。

²⁴⁷ 現行の信託課税関係規定について、「信託財産から生ずる収益(自益信託であると他益信託であるとを問わない)に対する課税関係と、他益信託の設定があった場合における課税関係について規定を設けている。前者は主として所得税、法人税であり、後者は贈与税、相続税の課税規定である。これらの規定は、いずれも信託の経済的実質面を重視し、それを根拠とするものであるが、ある意味においては、信託自体の不透明な面を税法の擬制によって明確にしているとも解することができる。」「信託財産の実質的支配関係をどうみるか…それは税法の解釈原理で

以上、わが国信託法が信託の定義規定を設けるに至った背景・趣旨、信託法の特殊な法律関係及び法律効果に適應することを主眼として創設されたという信託課税関係規定の立法の沿革に加えて、実際に創設された規定の内容、位置付け及び規定振りを顧慮すれば、租税法が、信託の意義について、その独自の観点から目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があると認めることは困難であると解される。したがって、租税法上の信託とは信託法上の信託(狭義の信託)と同義であって、信託法制定前において私法上の信託と觀念されていた信託的行為(広義の信託)や他の信託類似の法律関係は、租税法上の信託には含まれないと解される。これが、筆者が前章で提起した疑問①(租税法上の信託の意義はいかなるものであるか。例えば、租税法上の信託とは、私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか。)に対する解答である。

第3章 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性

前章における考察により、租税法上の信託とは信託法上の信託(狭義の信託)を意味し、従来の信託的行為(広義の信託)や他の信託類似の法律関係は租税法上の信託に含まれないという結論に達したが、筆者が第1章で提起した疑問②(仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか)は存置されたままである。

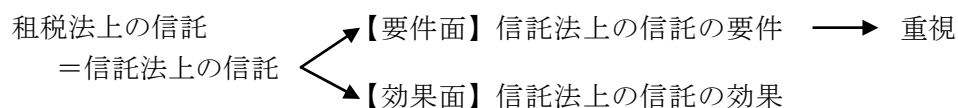
この点、かかる疑問②は、私法の判例が、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係に対して、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあり得ることから生じたものであることに着目すれば、かかる疑問に対しては消極的な解答を用意せざるを得ない。すなわち、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係で、かつ、信託法上の信託と類似の法律効果を認められる一効果(実質)面においても信託法上の信託に類似する一法律関係があったとしても、かかる法律関係に対して租税法の信託課税関係規定を適用する余地があると認めることは困難であると解される。なぜなら、「類推」とは「ある事物に当てはまることを、類似したところをもつ他の事物に当てはめること」をいい、「法の規定していない事態に、法の規定している事態との類似を理由として、その法を適用することを類推適用といい、そのような解釈方法を類推解釈という」のであるが²⁴⁸、ある法律関係に対して信託法の規定を類推適用していること自体が、かかる法律関係が信託法上の信託ではないことを宣明していると解されるからである。問

ある実質所得者課税の原則に従ってみれば、現行所得税法および法人税法の『信託財産の所有者を受益者とみなす』という規定は積極的に設ける必要がないといえよう。しかし、…『信託財産』を含めて、信託の実質をどうみるかについては本質的な問題と、現行法制上の疑念があることは否定し得ない。これが明確になるまでは、その解釈上生ずるであろう疑義を、税制側の擬制規定を設けることによって解決しているとみるのが妥当であると考ええる。」という見解がある(小平＝白崎・前掲注6、269、283頁)。かかる見解によるならば、租税法の信託課税関係規定は、いまだ考究すべき点は多数存するものの、信託の法律関係の一領域を担当する法規として一定の評価を与えることができるであろう。

²⁴⁸ 竹内昭夫ほか編『新法律学辞典〔第3版〕』1455頁(有斐閣1989)。なお、民法における類推を巡る問題を概観するものとして、椿寿夫「民法における類推適用」法律時報62巻7号72頁以下(1990)参照。

題となる法律関係が信託法上の信託に該当するならば、端的に信託法が適用されるはずであって、いかに信託法と類似の法律効果が認められるとしても、信託法が直接的に適用されない以上、当該法律関係は信託法上の信託ではないと整理されるのである。もちろん、ある法律関係が信託法上の信託か、あるいは信託法上の信託と類似の法律関係であるかについて、判断に窮する場合もある。このことは、例えば、権利能力のない財団に関する法律関係につき、信託法を類推適用すべきとする四宮和夫教授の見解²⁴⁹に対して、『信託法の類推適用』と言わず、『権利能力のない財団の法律関係は信託そのものであり、信託法の規定を適用すべきである』²⁵⁰と言い切ってもよいのではないか」という見解が示されていることなどからも窺うことができるし²⁵⁰、第1章第4節で紹介した、ある法律関係が信託法の信託であるか否かについて極めて曖昧な判示をする裁判例からも感得できるところである²⁵¹。

ある法律関係が信託法上の信託であるか否かの判断の困難性の問題は、課税の対象となる事実の認定、法律関係の解釈・確定の場面において議論されるべきであって、厳密に言えば前租税法的问题として解決されるべきものであると解される。本稿においてはかかる前租税法的问题にはこれ以上深く立ち入らないこととするとしても、租税法上の信託は信託法上の信託と同義であるという理解を前提とすると、租税法律主義の建前上、問題となる法律関係について認められる私法上の法律効果がいかに信託法のそれに類似するとしても、あくまで信託法上の信託に該当しないのであれば、租税法の信託課税関係規定の適用はないこととなる。ここでは、租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かを判断するに当たって、信託法上の信託の要件に該当するか否かという要件面の同一性に力点を置いたアプローチが採用されることとなる。その際には、信託法が認める法律効果を享受できるか否かという効果面については、原則として問題とはならないように思える。なぜなら、信託法上の信託の要件に合致すれば、信託法の規定する法律効果が生じることが当然の前提であり、要件面と効果面の同一性という二段階のアプローチをわざわざ観念する必要性に乏しいからである。



しかしながら、私法の判例・学説においては、信託法上の信託に類似するものの、信託法上の信託の要件に合致しない法律関係に対しても、信託法の条文を個別的に類推適用することがあることと比較すると、要件面のみに力点を置くような租税法における取扱に対しては、やや硬直的な印象も受けよう。課税の対象となる事実や法律関係の認定のステージとされる私法領

²⁴⁹ 四宮和夫『民法総則〔第3版〕』97頁(弘文堂1982)。

²⁵⁰ 植田・前掲注112「信託法理と民商法」、88頁、植田・前掲注112「信託法理の適用および類推適用について」、185頁。

²⁵¹ なお、中野正俊教授は、「個々の具体的な紛争事件の解決たる裁判において事実を確定して各々の法律を解釈し適用することになると、面倒な問題が生じることがある。けだし、事実の確定は裁判官の判断によることになっているので、事実の確定によっては、たとえば信託と考えられる事例を寄託や代理と混同して確定されることになれば、適用されるべき法律やその条文が違ってくるからである。…同様な法制度間はその類似性が強度であればあるほど、裁判官のテクニックが問われるのである。」と述べられる(中野・前掲注135、8頁)。

域において、信託類似の法律関係に対して信託法の類推適用が認められることがあるならば、類推適用が認められる信託法の条文及びその条文が規定する法律効果の種類如何によって、租税法領域においても、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を適用した場合と同様の法律効果を認めるべきであるという見解も成り立ち得るのではなかろうか。そこで、租税法法律主義の原則の枠内で、解釈論において、かかる見解が正当視される余地があるのか否か考察することとするが、このことは法の欠缺が発見された場合の対処法を巡る議論に通ずると思われる。

本稿におけるこれまでの考察によれば、租税法には信託的行為など信託類似の法律関係に関する規定が欠缺していることとなるが、法の規定がないということは、「その点について法の規範がないということ意味するわけではなく、法の規定がある部分との対比において、どのようにしてそこに法規範を見出すかという問題であり」、「『法の欠如』は法規範の不存在ではなく、そこにも当然に何らかの法規範が存在するのであって、ただその存在するところの法規範が何であるかが、一定の論理的操作をまっしてはじめて発見されるにすぎない」ものと考えられる²⁵²。したがって、かかる場合においては、目視できない法規範を探究する、いわゆる欠缺を補充する作業を行うことが求められる。ここでは、実際にいくつかの具体的なアプローチを検討してみよう²⁵³。

²⁵² 団藤重光『法学入門〔増補〕』312頁(筑摩書房 1986)。なお、法の欠缺の類型については、石田穰『法解釈学の方法』29頁以下(青林書院新社 1976)参照。

²⁵³ 裁判官は、法の欠缺が存在する場合でもそれを理由として裁判を拒否することは許されず、この場合、裁判官は条理に基づき裁判をしなければならない(民事裁判に関してではあるが、明治8年太政官布告103号3条は、「民事ノ裁判ニ成文ノ法律ナキモノハ習慣ニ依リ習慣ナキモノハ条理ヲ推考シテ裁判スヘシ」と規定している。)。この点、石田穰教授は、民法における条理の法源性に関する叙述部分であるが、条理とは「実定法秩序に内在する基本的な価値判断」とであるとされ、「裁判官は、法律などに欠缺が存在する場合、すなわち、法律などから直接裁判の決定基準を導き出しえない場合でも法律などと調和した裁判を行うべきであり、これと矛盾する裁判を行ってはならない。このような見地からいえば、実定法に内在する基本的法的価値判断とは、法律などに調和した法的価値判断といい換えることができるであろう」と述べられる。そして、「法律などに調和した法的価値判断」として、①法律などの類推解釈から得られる法的価値判断、②法律などの反対解釈から得られる法的価値判断、③一般的法原則に基づき得られる法的価値判断、④①から③によって問題を処理できない場合に裁判官が自己の裁量により行う法的価値判断、の4つを摘示される(石田穰『民法総則』30頁以下(悠々社 1992))。なお、条理の意義については、末弘厳太郎「法源としての条理」同『民法雑記帳 上巻』41頁以下(日本評論社 1980)、野田良之「明治八年太政官布告第百三十三号第三条の『条理』についての雑観」『法学協会百周年記念論文集 第1巻』243頁以下(有斐閣 1983)、杉山直治郎「明治八年布告第百参號裁判事務心得と私法法源(一)～(五・完) —デューニー先生の古稀を祝して—」法学協会雑誌 49巻9号1頁以下、49巻10号35頁以下、49巻11号1頁以下、49巻12号50頁以下(1931)、50巻1号54頁以下(1932)、石田穰「条理」中川善之助監修『現代法学事典3』61頁以下〔別冊法学セミナー増刊〕(日本評論社 1973)、萩大輔「民事裁判の基準としての条理について」鹿児島大学社会科学報告 1巻101頁以下(1954)、川崎武夫「条理にもとづく裁判」法政論叢 10巻1頁以下(1959)、同「私法における一般条項と条理」谷口知平編集代表『法解釈の理論』〔恒藤先生古稀祝賀記念〕267頁以下(有斐閣 1960)、村上一博「明治期における『条理』裁判とフランス法の影響」法律論叢 67巻1号321頁以下(1994)、本多康作「判決文における『条理』の意味—法認識の客観性に関する一試論—」神戸法学年報 23号67頁以下(2007)、同「法認識の客観性—戦後法解釈論争と法認識—」神戸法学雑誌 57巻2号(2007)など参照。また、租税法の世界においては、所得税基本通達や法人税基本通達の前文において、通達適用

第1節 一般的法原則に基づき得られる法的価値判断によるアプローチ

一般的法原則に基づき得られる法的価値判断の意義について、石田穰教授は、「ある法的命題の法律効果を『ある者を保護する』『ある者を保護しない』というレベルまで抽象化した場合のその法律効果を基本効果とよんでみよう。一般的法原則とは、当該法的命題において法律効果を附与するために最も重要とされる法律要件の構成要素を法律要件とし基本効果を法律効果とする法的命題である。そして、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断とは、一般的法原則の法律要件に該当する事件につきその事件を処理できるように基本効果を具体化して得られる法的価値判断である。一般的法原則に基づく法的価値判断の場合には、ある法的命題の法律要件と法律効果の双方が変更されて当該法的命題がある事件に押し及ぼされるのである。」とされ、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断においては、ある法的命題の法律要件と法律効果の双方に変更が加えられることとなる点を指摘される(後述する類推解釈は、法律要件に変更が加えられるものの、法律効果については変更が加えられない点において、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断と相違がみられる。)²⁵⁴。

石田教授の理解に従うならば、信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用問題について、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断による解決を試みることは難しいこととなる。なぜなら、法律要件・法律効果に変更が加えられるような解釈操作は租税法律主義の建前上許されないからである。しかしながら、仮に、旧所得税法3条の2第1項が確認規定であると解することができるならば、同項が認める法律効果(受託者課税の回避と受益者課税の実現及び受益者直接稼得性の付与)を抽象化し、抽象化後の法律効果(基本効果)を付与するために最も重要とされる法律要件の構成要素を探求するような作業も租税法律主義の枠内のものであるとして許容する余地があるかもしれない。かかる場合には、旧所得税法3条の2第1項から抽出した一般的法原則に基づいて、同項を適用した場合と同様又は類似の法律効果が享受できる可能性が生じよう。

例えば、吉国二郎氏は、「信託は、財産権は受託者に委託され、その管理、処分等は受託者が行なうのであるが、その信託財産は受託者の固有財産とは区分され、もっぱら信託の目的に従って運営されるものをいうのである。しかして、その信託の利益はもっぱら受益者がこれを受けるものとされている。これは…実質課税の原則からいえば、まさに法律上の名義人と実質の享受者を異にするものである。形式的にこれを解すれば、信託財産について生じた利益は一応受託者に生じ、それが受益者に移されるものということもできよう。しかし、信託という特殊な制度は、財産の所有および管理とその収益とを分離するものであつて、その実質的な利益をすべて受益者に享受せしめようとする趣旨のものであるから、租税法上の実質主義はまさにこのような場合に適用されてしかるべきものである。」と論じられる²⁵⁵。ここでいう「実質主義」について、同氏は、会社がその会社の重役等の名義をもって株式を取得した場合の課税関係を

の際に条理を勘案することが述べられているし、「課税庁においては、法の欠如は許されないとする解釈の下では、条理によって税法の解釈を行い課税することになる」とする見解もある(武田昌輔「税法における『社会通念』の効用」公益法人38巻10号6頁以下(2007))。

²⁵⁴ 石田・前掲注253、31頁。

²⁵⁵ 吉国二郎『法人税法』190頁(財経詳報社1965)。

例に出され、「このようななんらかの意味で法律の二重の構成によつて本来直接帰属すべきものが一部曲折して帰属した場合には、法律本来の趣旨からいえば、実質的に直接帰属したと考えられる所得者をもつて課税の目的とすべきものと考えられる。通常いわれる所得税はその真実の所得者、すなわち経済的利益の帰属する者に課すべしという、いわゆる実質主義の原則とは分析すればかような意味を持つものではないかと考えられる。」という理解を示される²⁵⁶。また、「信託財産の実質的支配関係をどうみるか…それは税法の解釈原理である実質所得者課税の原則に従ってみれば、現行所得税法および法人税法の『信託財産の所有者を受益者とみなす』という規定は積極的に設ける必要がないといえよう。」という見解も見受けられる²⁵⁷。

しかしながら、「信託財産より生ずる利益は当然受託者の所得となるものにして唯之を受益者に引渡すべき債務を負担するものである。即ち受託者は所得の直接権利者であり、随て之に関する租税其他の公課は受託者に於て負担すべきは当然であり、又此の義務あるかために受託者は之等の負担、費用の補償に付き優先権を与へられてゐるのである(信託法〔筆者注：旧信託法〕第 36 条)。」という見解を展開するならば²⁵⁸、信託法自体は、信託の利益に係る納税義務者は受託者であることを当然の前提としていると解することもでき、そうであれば明文の規定がないところで信託の利益に係る納税義務者を受益者と解することとの整合性という問題に直面することとなろう。また、そもそも、株式の単なる名義人にすぎない「会社の重役等による名義株の所有」と信託財産の名義のほか信託財産の管理又は処分をなす権限を有する「信託の受託者による信託財産の所有」に関する民法上及び租税法上の法律関係を同列に扱うことが可能であるかについては、もう少し丁寧に検討する必要があると思われる。

仮に、信託についてその法的な形式よりも実質を重視した上で、所得税は「所得の法律上の第一次的な帰属者」、「所得の経済上の第一次的な帰属者」若しくは「所得の法律上の第一次的な享受者」のいずれに課税すべきであるかという観点から又は現行所得税法 12 条及び法人税法 11 条という明文の規定の存在若しくは両条が確認規定であると位置付けられることを根拠として²⁵⁹、信託の利益を享受し得ない信託の受託者に対して信託の利益に係る所得税を課する

²⁵⁶ 吉国・前掲注 255、188 頁以下。

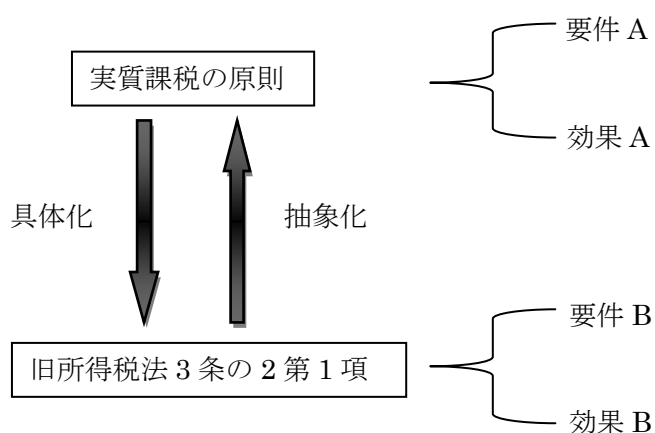
²⁵⁷ 小平＝白崎・前掲注 6、283 頁(ただし、続けて「しかし、…『信託財産』を含めて、信託の実質をどうみるかについては本質的な問題と、現行法制上の疑念があることは否定し得ない。これが明確になるまでは、その解釈上生ずるであろう疑義を、税制側の擬制規定を設けることによって解決しているとみるのが妥当であると考え。」と述べられている)。なお、吉牟田勲教授も、「『信託課税の原則の規定』(所得税法 13 条、法人税法 11 条)も、…現在では、“受益者課税”の原則部分は、…税法の内在的基本原則という考え方が成立する部分で、この規定がなくても当然このようになると解されるとするのが一般的である。したがって、この規定は、①証券投資信託等の帰属課税の例外を規定した部分と、②受益者不存在等の委託者課税…を規定した部分が、實際上、意味があると考えられる。」と論じられる(吉牟田・前掲注 201、288 頁(清文社 1986))。

²⁵⁸ 呉・前掲注 193、217 頁。また、北崎進「新税法に依る信託課税の検討」信託協会会報 11 巻 3 号 60 頁(1937)も参照。なお、旧信託法 36 条の解釈については、脚注 208 参照。

²⁵⁹ 最高裁昭和 37 年 6 月 29 日第二小法廷判決(裁時 359 号 1 頁)は、所得税法 12 条について、「従来所得税法に内在する条理として是認されて来た右原則をそのまま成文化した確認の規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設の規定ではないと解する」と判示した福岡高裁昭和 34 年 3 月 31 日判決(高刑集 12 巻 4 号 337 頁)の判断を是認している。最高裁昭和 39 年 6 月 30 日第三小法廷判決(税資 42 号 486 頁)も、「実質課税の原則なるものは、

ことはできないという見解を解釈論において展開することがあり得るとしよう。かかる見解によれば、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項が「みなし規定」とすることで達成しようとしたひとつの法律効果である「受託者課税の回避・受益者課税の原則」を解釈論の範囲内で実現することに成功するかもしれない。しかしながら、信託財産の法律上の帰属者は受託者である、あるいは信託自体は権利義務の帰属主体たり得ない一方、受託者は権利義務の帰属主体であるという明白なる事実を捨象して、同項が「みなし規定」とすることで達成しようとしたもうひとつの法律効果である「受益者に対する直接稼得性の付与」を解釈論の範囲内で実現可能であるかという点については、より慎重な検証が求められるのではないかと考える²⁶⁰。

【実質課税の原則と旧所得税法 3 条の 2 第 1 項】



繰り返しになるが、仮に旧所得税法 3 条の 2 第 1 項から実質課税の原則という命題を導出することができたとしても、上図のとおり、両者は要件・効果とも異なるものであるから、租税法律主義の建前上、信託の法律関係に対して、その導出された実質課税の原則をそのまま適用

租税制度における最も古くかつ重要な、公平負担の原則の一面として、法律上の明文の有無にかかわらず、何人の承認をも受くべき基本的な条理であるばかりでなく、既に本件行為時の所得税法第 4 条により税法上の原則として承認されているところであって、所論所得税法第 3 条の 2〔筆者注：現行所得税法 12 条〕、等の法条は、ただこれを一層明確にした、いわば確認的な規定に過ぎず、所論のような創設的な規定ではない。」と判示した広島高裁昭和 36 年 4 月 28 日判決(下刑集 3 巻 3=4 号 224 頁)の判断を維持している。また、両条を確認規定と理解する立案担当者の見解として、市丸吉左エ門「改正法人税法解説」財政経済弘報 394 号 7 頁(1953)、林大造「改正所得税法解説」財政経済弘報 395 号 7 頁(1953)参照。昭和 38 年 12 月付け税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」12 頁においても確認規定である旨が記されている。

²⁶⁰ かかる問題については、民法上の任意組合から組合員が受ける分配等に係る所得税法上の取扱と比較検討することもある(植松守雄「所得税法の諸問題 第 83 回」税経通信 48 巻 10 号 46 頁以下(1993)、同「所得税法の諸問題 第 85 回」税経通信 48 巻 13 号 24 頁以下(1993)参照)。逆に、任意組合の分配等に係る所得税法上の所得区分の問題については、信託に関して信託課税関係規定の存在があることと対比して、検討することも必要であると考え。なお、任意組合の分配等に係る所得区分を巡る議論については、植松守雄「所得税法の諸問題 第 13 回」税経通信 42 巻 11 号 35 頁以下(1987)、同「所得税法の諸問題 第 14 回」税経通信 42 巻 12 号 47 頁以下(1987)、酒井・前掲注 10、253 頁以下など参照。

することは容認されないのではないかと考える。また、仮に、同項から抽出した実質課税の原則の法規範性を認めるとしても、あるいは現行所得税法 12 条を根拠とするとしても、信託類似行為に対して旧所得税法 3 条の 2 第 1 項を適用した場合と同一の法律効果(特に、受益者に対する直接稼得性の付与という効果)を認めることができるか否かという点については、十分な論証を行う必要がある。

第 2 節 拡張解釈・類推解釈によるアプローチ

次に、拡張解釈と類推解釈というアプローチについて考えてみよう。拡張解釈とは、「法令の規定の文字を、それがふつう意味するところより若干ひろげて解釈」する方法であり²⁶¹、類推解釈とは「似かよったことがらのうち、一方についてだけ規定があって、他方については、明文の規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈」する方法である²⁶²。両者は、「ある条文中の言葉が直接表わしていない周辺的事項についても同じ扱いを広げようとするときに用いられる」こととなる点で類似性を有するが²⁶³、「類推解釈はその言葉と同種または同性質の事項にまで広げるのに対し、拡張解釈はあくまでもその言葉の意味を広げ」るものと解される点で異なるものである²⁶⁴。そして、「一般論として言えば、類推解釈による方が拡張解釈によるよりも、広い範囲に同じ扱いが及ぶこととなる²⁶⁵。なお、両者の境界線の画定の難しさという問題²⁶⁶やこのことから派生して拡張解釈・類推解釈といった抽象的な解釈論よりも個別論点に応じて制定法秩序の枠内に収まる解釈であるかを論じることが重要ではないかといった問題もあるが²⁶⁷、一般的には、罪刑法定主義の原則が支配する刑事法領域においては、拡張解釈は許されるが類推解釈は許されないといわれている。刑罰法令について類推解釈を認めれば、書いていない事柄についても、罰則を解釈で創設してしまうことになるからである。かかる見解は、「拡張解釈というのは、いわば立法者の真意あるいは刑罰法規の目的の枠の範囲内にあると判断して解釈するものであるのに対して、類推解釈はこの枠の外

²⁶¹ 林修三『法令解釈の常識』87 頁(日本評論社 1975)。

²⁶² 林・前掲注 261、128 頁。

²⁶³ 澤木敬郎ほか編『ホーンブック法学原理』89 頁(北樹出版 2006)。

²⁶⁴ 澤木・前掲注 263、89 頁。

²⁶⁵ 澤木・前掲注 263、89 頁。

²⁶⁶ 拡張解釈と類推解釈は紙一重あるいは隣接している場面が多いことを指摘する見解として、椿寿夫「まとめ—類推適用論覚書」椿寿夫＝中舎寛樹編『解説 類推適用からみる民法』288 頁以下(日本評論社 2005)、また両者が実質的にどれだけ違うかは極めて疑わしいとする見解として、平野竜一「法学における理論の役割」58 頁『岩波講座 現代法 15』(岩波書店 1966)がある。なお、両者を適切に区別している判例を紹介するものとして、広中俊雄『民法解釈方法に関する十二講』10 頁以下(有斐閣 1997)参照。

²⁶⁷ この点、刑事法領域における拡張解釈と類推解釈の問題につき、篠田公穂教授は、「当該解釈が許された拡張解釈の枠内にあるかどうかは、結局のところ、罪刑法定主義の本旨に立ち戻って考察するほかなく、…罪刑法定主義のもっとも重要な機能は、『人権保障機能とそれを担保するための予測可能性』であると考えられるところから…、通常指摘される『成文の言葉の可能な意味の範囲内』にあるかどうか、あるいは、『各本条の予想する法的な犯罪定型の範囲内』にあるかどうかということも、究極的には、それが、法律に規定された言葉の意味内容として、国民に予想可能な範囲内にあるか否かという実質的判断にもとづいて決せられるべきであると思う。」と述べられる(大塚仁ほか編『大コンメンタール刑法 第 1 巻〔第 2 版〕』43 頁〔篠田公穂執筆〕(青林書院 2004))。

にあると考えられる場合である〔傍点筆者〕という理解に根差すものであると考えられるが²⁶⁸、租税法律主義を重んじる租税法領域においても、かかる見解が妥当しよう。

この点は、租税法律主義と租税公平主義が鋭く対立する場面であると捉えることもできる。すなわち、類推解釈を認め得る実質的理由は、「同じような法理由の存する事項は同じような法的取扱を受けるのが妥当である」という点にあると考えられ²⁶⁹、例えば、末弘厳太郎博士は、「元来、法の権威はその規定する内容が『正義』に合致するということよりはむしろ同様のことに対しては同様の法的取扱いを与うべきであるという『公平』の要請によって保持されているのであって、司法政策上類推が価値を有するのはそれがためである」と述べられるが²⁷⁰、租税法領域においても、租税公平主義の見地より「同様の担税力を有する者には同様の課税がなされるべきである」という規範を導くことができる。ここに、文理解釈の拠り所となる租税法律主義と類推解釈の拠り所となる租税公平主義の衝突現象を観念し得る(ただし、「同じような法理由の存する事項は同じような法的取扱を受けるのが妥当である」という規範を、「法的安定性の要求」と評価するならば²⁷¹、租税法律主義の内部における価値判断の優劣の問題と視することもできようか。)。

しかしながら、租税法が国民の財産権を侵害する規範であることに照らせば、少なくとも、原則として納税者にとって不利な類推解釈を行うことは許されないと考えることもできよう²⁷²。また、「同様の担税力を有する者には同様の課税がなされるべきである」といった規範は、

²⁶⁸ 田島・前掲注 176、396 頁。木村亀二教授も、拡張解釈と類推解釈の共通点については、「どちらも、法益保護の目的とか法律の精神を基礎としてなされるところの目的論的解釈である」とされ、両者の相違点については、「刑法の規定する条文の言葉の意味の限界をこえた場合が類推解釈であり、これに反して、法規の言葉のふつうの意味よりひろいが、その言葉の可能な意味の限界内にとどまる場合を拡張解釈と解すべき」であるとされる(木村亀二編『体系 刑法辞典』71 頁〔木村亀二執筆〕(青林書院 1966))。

²⁶⁹ 奥田昌道「類推」末川博編『民事法学辞典 下巻』2103 頁(有斐閣 1964)、我妻栄＝横田喜三郎＝宮沢俊義『岩波法律学小事典』1136 頁(岩波書店 1937)、倉沢康一郎「類推」慶応義塾大学法学教育研究会『法学新講』164 頁(慶応通信 1967)、石田・前掲注 253、31 頁、田島・前掲注 176、396 頁、佐久間毅『民法の基礎 1 総則〔第 3 版〕』132 頁(有斐閣 2008)。

²⁷⁰ 末弘厳太郎「解釈法学における法源論について」同『民法雑記帳 上巻』273 頁(日本評論社 1980)。

²⁷¹ 川崎武夫『法哲学と法解釈学〔増補版〕』283 頁(晃洋書房 1975)。

²⁷² 納税者に有利な類推解釈であるか、不利な類推解釈であるかといった点が、租税法領域において、類推解釈を許容するか否かのひとつの判断要素となり得るかといった問題を提起することもできる。この点については、刑事法領域における議論も参考となろう。例えば、瀧川春雄教授は、「被告人に有利な類推解釈(たとえば、緊急避難の要件を法の明文よりもゆるやかに解釈して、貞操や名誉に対する危難についても刑法 37 条を適用するような場合)は、ゆるされてよい。かような類推解釈は、個人の自由の保障に奉仕するという意味において、罪刑法定主義の精神からは許容せられるべきものであろう。このような考え方を、個人的利益を偏重し、社会的利益を無視し、社会保護・法益保護を無視すると非難するならば、現在の刑法のよってたつ社会地盤をまったく無視した非難といわねばならない。」と論じられる(木村亀二編『体系刑法辞典』61 頁〔瀧川春雄執筆〕(青林書院 1966))。また、木村亀二教授は、刑事法領域において類推解釈は許されないとされつつも、「類推解釈が全面的にゆるされないと解すべきか、または、一定の限度においてゆるされないかについては、さらに解釈によって決定しなければならない。」とされ、許されない限度に対する見解を、①いかなる場合にも許さないと解する見解、②法類推(個々の法律ではなく法の根本原理から出発して、法律に規定されていない

基本的には立法の段階における指導原理であり、解釈論の場面で、法律の文言から大きく離れてまでかかる規範を強調することが許容されるとは考えにくい。租税法領域で類推解釈が認められるのは、それを認めないと著しく課税の公平を害する、あるいは租税法規の文言からの乖離の程度がそれほど大きくないなどいくつかの諸条件が絡み合った極めて限定的な場合に限られるのではなかろうか。そして、租税法律主義の要請をより強調する立場に立つならば、類推解釈は採用しえないばかりか、拡張解釈でさえ、許容し得ないこととなる²⁷³。もちろん、拡張解釈・類推解釈それ自体は、あくまで論理解釈の結果としてカテゴライズされるものであるから、租税法領域においても論理解釈が許容される以上、拡張解釈・類推解釈は租税法領域においても許容される手法であり、要は、個々の場面における論理解釈が果たして租税法律主義の原則の許容する範囲内に収まるか否かの問題と捉えることもできる。すると、信託類似の法律関係に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かといった問題場面においては、上述のとおり、規定の沿革や趣旨等から、租税法上の信託を信託法上の信託の範囲を越えた広義の信託と解する見解は否定せざるを得ないのであるから、かかる場面で拡張解釈・類推解釈の可能性を検討するといった敗者復活的な手法を認めることは、自家撞着に陥っているとみることもできよう。したがって、類推解釈・拡張解釈といったアプローチによる問題解決も採用し得ないと解される。

第3節 反対解釈によるアプローチ

最後に反対解釈というアプローチを考えてみよう。反対解釈とは、「ある法令の規定をもととして、その規定にあることが書いてあることは、その裏として、それと逆の場合には逆の効果が生ずるというような趣旨の規定をも含んでいると解釈する」方法である。もう少し具体的に言えば、「ある法令の中に、A という事項については、それに関する行政庁の処分を履行しない

事実に対して法秩序の精神に基づいてその根本原理を類推適用すること)は許さないが、法律類推(個々の法律から出発し、その精神に基づいて、法規範の言葉からみて規定せられていない事実に対して法律を類推適用すること)は許すと解する見解、③「被告人に不利な類推」は許さないが、「被告人に有利な類推」は許すとし、その適用範囲は各則たると総則たるとによって区別しないと解する見解、に分けられ、「罪刑法定主義の原則が個人自由その他の人権を保障し保護することを基本とすることから成立する当然の結論であって、もっとも合理的なもの」として③の見解を支持される(木村亀二・前掲注 268、71 頁)。また、木村亀二編『刑法 総論』1 頁以下〔木村亀二執筆〕(青林書院 1955)も参照)。なお、刑事法領域における類推解釈を巡る学説・判例については、大野真義『罪刑法定主義』288 頁以下(世界思想社 1980)、大塚・前掲注 267、39 頁以下など参照。

²⁷³ この点、東京地裁昭和 39 年 7 月 18 日判決(民集 27 卷 10 号 1351 頁)及びその控訴審・東京高裁昭和 43 年 5 月 29 日判決(民集 27 卷 10 号 1364 頁)は、譲渡担保による不動産の取得に対し、不動産取得税における信託課税関係規定の類推適用を認めている。しかしながら、上告審・最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決(民集 27 卷 10 号 1333 頁)は、「地方税法 73 条の 7 第 3 号は信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない。」として破棄自判している。また、借地権の設定に際し授受される権利金の所得分類が争われた事案につき、最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決(民集 24 卷 11 号 1617 頁)は、租税法領域においても類推解釈が認められる余地があることを明らかにしている。なお、租税法規の類推解釈を巡る学説については、松沢智「税法の類推解釈について」法律のひろば 24 卷 6 号 49 頁以下(1971)参照。

場合には、当該行政庁は直接強制をすることができるということを規定しているが、B という事項に関する行政庁の処分については何らこういうことを規定していないというような場合は、立法者が、B という問題について、直接強制の規定を設けなかったのは、積極的にこれを認めない趣旨であったにちがいないというように解釈する」方法である²⁷⁴。「一つの条文から反対解釈と類推解釈によって、相反する結論を得ることは、つねに可能である」との見解もあるが²⁷⁵、租税法律主義の要請が根底に流れる租税法領域においては、類推解釈よりも反対解釈の方が親和的な解釈手法として位置付けられると考える²⁷⁶。罪刑法定主義の原則を重んじる刑事法領域では、罰則の欠如は問題となっている行為につき犯罪の成立を否定する趣旨であると解されることとなるが²⁷⁷、租税法領域においても同様のことがいえよう。すなわち、租税法に規定がない事項については、類推解釈を採用する積極的な論拠がない限り、反対解釈が採用されやすいこととなる。かかる解釈によれば、租税法は、信託法上の信託に該当する法律関係に関する規定を設けている一方、信託類似の法律関係について規定を設けていないのであるから、かかる法律関係については租税法の信託課税関係規定の適用はないこととなる。かかる結論は、これまで考察した信託課税関係規定の創設の沿革や趣旨、規定の内容とも適合的である。

第4節 小括

しかして、要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件(＝租税法上の信託の要件)に合致しない限り、租税法の信託課税関係規定は直接適用されないばかりか、類推解釈が許容される、あるいは類推適用が認められることもないとの結論に達する。ここでは、信託類似の法律関係に対する信託課税関係規定の適用の有無を判定するに当たって、信託法上の信託の要件に合致しないという要件面の不適合性が重視され、効果面の同一性・類似性は検討の対象とはされないように思える。

結びに代えて

第1章において、信託とは多義的な概念であるが、信託法制定前においては、譲渡担保などの信託的行為こそが私法上の信託であると解されていたこと、及び信託法制定後においては、通常信託といえは信託法上の信託を意味すると解することに一理あるものの、私法の判例は必ずしも両者の関係を明確に区別するような判示をなしてきたわけではないことを確認した。

加えて、近年においては、救済法理としての信託法理が注目され、当事者が明示的に信託契約を締結する意思を有しているとは思われない、かつ、従来の信託的行為の範疇に組み入れられるものではない法律関係に対しても、信託法上の信託に該当するか否か又は信託法(理)を適用すべきではないかといった議論がなされていることに論及した。そして、私法の判例は、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係に対して、信託法上の信託であるか否

²⁷⁴ 林・前掲注 261、125 頁。

²⁷⁵ 加藤一郎『民法における論理と利益衡量』18 頁(有斐閣 1974)。

²⁷⁶ 反対解釈から導き出された結論の妥当性については、常に反省を要するとの見解もある(林・前掲注 261、125 頁、向井健「法の解釈」慶応義塾大学法学教育研究会『法学新講』158 頁(慶応通信 1967))。

²⁷⁷ 団藤・前掲注 252、145 頁。

かについて明確な判断を示さぬまま事案を解決し、しかも、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあり得ることを指摘した。そして、かような信託を巡る私法領域における議論を踏まえて、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか(例えば、租税法上の信託とは、私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか)、②仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問を提起した。

第2章において、租税法は信託法における信託の定義規定を引用していないものの、わが国信託法が信託の定義規定を設けるに至った背景・趣旨、信託法の特殊な法律関係及び法律効果に適用することを主眼として創設されたという信託課税関係規定の立法の沿革に加えて、実際に創設された信託課税関係規定の内容、位置付け及び規定振りを考慮すれば、租税法上の信託の中心的意義には信託法上の信託が据えられるべきであって、かつ、その中心からの乖離を認めること、すなわち、信託法上の信託をその中心に据えつつも、租税法独自の観点から目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があると認めることは困難であるとの結論に至った。したがって、上記疑問①に対しては、租税法上の信託は信託法上の信託(狭義の信託)と同義であって、信託法制定前において私法上の信託と観念されていた信託的行為(広義の信託)や他の信託類似の法律関係は、租税法上の信託には含まれないという解答が妥当であるとした。

第3章において、法の欠陥を補充するアプローチを用いて、信託類似の法律関係に対する信託課税関係規定の適用可能性を検討したものの、租税法上の信託とは信託法上の信託であるという第2章の結論を前提とする限り、租税法律主義の原則が厳然と存在する租税法領域においては、要件面や効果面の類似性を強調したところで、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を(直接・類推)適用する余地を認めることは難しいとの結論に至った。したがって、上記疑問②に対しては、たとえ信託的行為など要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件に該当しない限り、租税法の信託課税関係規定の(直接・類推)適用はないという解答が妥当であるとした。

これまでの考察を前提とすれば、租税法上の信託の中心的意義は信託法上の信託であって、租税法上の信託が信託法以外の信託や信託類似の法律関係を包摂する概念であるとは考え難いことになるから、従来の信託的行為も含めて、たとえ要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件に合致しない限り、信託課税関係規定の適用はないこととなる。したがって、ある法律関係について租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かといった問題は、その法律関係が信託法上の信託の要件に該当するか否かという問題に収斂されるといえるのである。ここでは、租税法が信託法上の信託という概念を借用しているとしても、「租税法上の信託＝信託法上の信託」という等式が成り立つ限りにおいて、租税法の解釈論の場面における法的安定性や予測可能性は相当程度確保されていると評価できよう。そして、かかる評価は現行法においても妥当する。本稿においては、信託税制の理論的支柱として位置付けられる旧所得税法3条の2第1項を中心に考察を進めてきたが、同項はその後の改正を経て、現行所得税法13条1項又は法人税法12条1項として、今

なお生き続けている条文である。条文の記載振りに変遷はあったものの、同項が規律する信託税制の根幹たる導管理論は、約 85 年ぶりとなる信託法の改正²⁷⁸に伴い所要の整備が図られた平成 19 年度税制改正後の信託課税関係規定においても維持されている²⁷⁹。したがって、本稿における結論は、現行法においても妥当するものとする。しかしながら、以下の 2 つの留意点を指摘しておきたい。

1 点目は、租税法上の信託＝信託法上の信託と解するとしても、私法領域において、ある法律関係が信託法上の信託に該当するか否かの判断に窮する場合があることを考慮すると、課税の対象となる事実や法律関係の認定の場面における法的安定性や予測可能性は確保されているとは断じ得ないことである。そして、租税裁判において信託法の信託該当性が争点となる事案が発生した場合には、信託法というルールブックに基づいて（信託法の規範に照らして）事案の解決がなされるであろうから、その意味では、かかる租税裁判例は、（租税裁判であったとしても）信託法の信託の内包・外延を明らかにする裁判例の一つとして位置付けられることとなろう²⁸⁰。もちろん、将来裁判所でなされる解釈を待つようなことはせずに、立法的解決を図ることも考えられる。

2 点目は、本稿は、外国法を準拠法とする信託（以下「外国信託」という。）について、とりわけ日本法を準拠法とする信託（以下「国内信託」という。）と区別して、考察の対象としていないことである。もちろん、租税法は外国信託の定義規定を設けておらず²⁸¹、外国信託と国内信託とで取扱いを別にするような規定も存在しないことから、そもそも信託課税関係規定は外国信託をも射程範囲に含めているのかといった問題もある²⁸²。

²⁷⁸ 新しい信託法が旧来からの債権説を維持している点については、脚注 83 参照。

²⁷⁹ 齋地義孝「信託法の制定等に伴う税制上の措置（所得税関係）」財務省『平成 19 年度 税制改正の解説』74 頁以下参照。

²⁸⁰ 例えば、七戸克彦教授は、譲渡担保が信託法上の信託に該当するか否かを論じる文脈の中で、譲渡担保について、狭義の信託には該当しないものの、広義の信託に該当するという理解の下、譲渡担保による不動産の取得は、信託により委託者から受託者に信託財産を移転する場合における不動産の取得を非課税とする地方税法 73 条の 7 第 3 項が類推適用されるため、不動産取得税が課税されないと判示した東京地裁昭和 39 年 7 月 18 日判決（民集 27 卷 10 号 1351 頁）及びその控訴審である東京高裁昭和 43 年 5 月 29 日判決（民集 27 卷 10 号 1364 頁）を引用される（七戸・前掲注 11、736 頁）。なお、この事件を題材として、譲渡担保の課税上の取扱いについて論じるものとして、泉絢也「譲渡担保を巡る課税上の取扱い—不動産取得税における『不動産の取得』の意義と借用概念論を中心として—」Accord Tax Review 2 号 22 頁以下（2011）参照。

²⁸¹ なお、法人税法は、「外国投資信託」については定義規定を設けている（法人税法 2 条 26 号）。外国投資信託の意義については、平川雄士「借用概念論に係る国際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』364 頁（有斐閣 2010）参照。

²⁸² なお、租税法上、外国信託と国内信託を区分する基準について、佐藤英明教授は、「外国信託を観念する必要性は、信託自体を受益者・委託者とは別のものとして扱う局面において存する」ことから、「信託自体の属性、特に信託財産の所在、受託者の所在、実際に信託の管理・運用を決定している場所等を重視して判断すべきであろう。信託の準拠法は確かに信託自体の属性ではあるが、信託の経済的実質と乖離した国において信託を創設すること自体は相対的に容易であることに鑑みれば、それ以外の要素に比して重視されるべきではないと考えられる。」と述べられる（佐藤・前掲注 201、188 頁）。また、柴由花「米国の信託課税と外国信託を区分する基準—所得概念からの考察—」信託研究奨励金論集 25 号 25 頁（2004）、『国際信託税制研究』179 頁以下、238 頁以下（トラスト 60 1997）も参照。なお、信託に涉外的な要素が含

この点、米国ニュージャージー州法を準拠法とする外国信託に係る信託行為及び受益者が、相続税法(平成 19 年法律第 6 号による改正前のもの。以下同じ。)4 条 1 項に規定する「信託行為」及び「受益者」に該当するか等が争われた事案につき、名古屋地裁平成 23 年 3 月 24 日判決(裁判所ウェブサイト)は、当該信託が外国法を準拠法としている点については特段の考慮を示さずに、同項の解釈問題を処理している。このことからすると、同判決は、租税法上の信託は外国信託を包含する概念であるという理解を前提としていると解される。筆者もこのような理解に与するものであるから、本稿においては、外国信託と国内信託の区別に論及してこなかったばかりか、国内における立法事情や信託法の議論を手掛かりに検討を進めてきた結果、国内信託を念頭に置いた論調となっている。したがって、日本の信託法上の信託の要件に合致すれば、当然に日本の信託法の規定する法律効果が生じることを当然の前提としていたし、そうであるからこそ、ある法律関係に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かという問題の解決に当たっては、要件面と効果面という二段階のアプローチをわざわざ観念する必要性に乏しいと考え、日本の信託法上の信託の要件に該当するか否かという要件面に力点を置いたアプローチが採用されること、及びその際には日本の信託法が認める法律効果を享受できるか否かという効果面については、原則として問題とはならないことを容認してきたのである。

しかしながら、租税法の信託課税関係規定が積極的に外国信託を排除していない以上、租税法上の信託は外国信託を包摂する概念であるという見解を議論の出発点とするとしても²⁸³、外国信託の場合には「日本の信託法上の信託の要件に合致すれば、当然に日本の信託法の規定する法的効果が生じる」という前提が崩れることとなる。すなわち、原則として、外国信託に対して日本の信託法が適用されることはないであろうから、たとえ日本の信託法の要件に合致する外国信託であったとしても、日本の信託法の規定する法律効果とは異なる法律効果が生じる場合が起こり得る。外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かという問題に関して、単に要件面のみを重視するならば、日本の信託法の規定する法律効果と異なる法律効果を生じる外国信託であっても、日本の信託法上の信託の要件に合致する限り、日本の租税法の信託課税関係規定の適用を肯定することとなる。しかしながら、租税法の信託課税関係規定が日本の信託法の規律する特殊な法律関係あるいは日本の信託法が適用された場合の特殊

まれている場合の私法及び租税法の問題点を検討するものとして、島田真琴「国際民事信託の設定に関する諸問題」慶応法学 9 号 117 頁以下(2008)参照。

²⁸³ この点、中里実教授は、「ごく一般的にいて、日本の租税法律において用いられている概念は、外国法上の概念を含むことが明文で排除されているか、あるいは、外国法上の概念を排除することが一見して明らかな場合を除いては、外国法上の概念をも含むと解すべきである。この点は、基本的に実務においても認められているといえよう。」と述べられる(中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー 94 号 11 頁(2009))。また、浦東久男教授は、「租税管轄権に関する規定、確定手続・徴収手続に関する規定等については、原則的に、わが国の法概念のみを意味しており、課税要件を算出する過程については、外国の法概念も含めて理解すべきであろう。」とされる(浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか」税法学 536 号 14 頁(1996))。なお、わが国租税法上の信託に外国信託が含まれるか否かについては、植松守雄「所得税法の諸問題 第 35 回」税通 44 巻 9 号 37 頁以下、佐藤・前掲注 201、179 頁以下、230 頁以下、増井良啓「信託と国際課税」日税研論集 62 号 227 頁以下(2011)、本並尚紀「外国の信託制度を利用した租税回避への対応—外国投資信託に対する課税関係を中心に—」税務大学校論叢 71 号 452 頁以下(2011)も参照。

な法律効果に対応する形で創設されたことに照らせば、かかる結論は妥当でない。日本の信託法上の信託の要件に合致すれば、当然に日本の信託法の規定する法律効果が生じるといった前提が崩壊している以上、外国信託に対する租税法の信託課税関係規定の適用問題については、要件面のみならず効果面の適合性をも判定するという二段階のアプローチをもって臨むこととなるのではなかろうか。しかも、外国信託に対しては日本の信託法の適用がない以上、外国信託における租税法上の信託該当性の判定に際しては、日本の信託法のフィルターを通す—租税法上の信託該当性の判断を日本の信託法に一任する—ことができないこととなる。この結果、外国信託における租税法上の信託該当性の判定問題については、次のように場合分けした上で考察を進める必要があるように思える²⁸⁴。

【要件面】

- ① 日本の信託法上の信託の要件に合致
- ② 日本の信託法上の信託の要件に合致しないものの類似
- ③ 日本の信託法上の信託の要件に全く合致しない

【効果面】

- ④ 日本の信託法が規定する法律効果と合致
- ⑤ 日本の信託法が規定する法律効果と合致しないものの類似
- ⑥ 日本の信託法が規定する法律効果と全く合致しない

この場合、外国信託のうち①④の組合せに該当するものに対して租税法の信託課税関係規定の適用があると考えerことは妥当であろう。

逆に、(③⑥の組合せに該当するものは論外として、それ以外の)③又は⑥を含む組合せに該当する外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があると考えerことは妥当でないと思われる。わが国の信託法上の信託の要件からかけ離れた外国信託(そもそも、そのような外国信託を「信託」とよぶことが妥当か否かという問題もある。)に対して、わが国の信託法が認める法律効果と類似の法律効果が生じるとする理由のみをもって、当該外国信託に対してわが国租税法の信託課税関係規定を適用することは妥当でないと解されるし、同様に、要件面に同一性・類似性が認められたとしても、法律効果の面ではまったく同一性が認められない外国信託に対して、わが国租税法の信託課税関係規定を適用することも妥当でないと解されるからである。

すると、①⑤、②④、②⑤の組合せに対して租税法の信託課税関係規定の適用があるのかといった問題が残ることとなる。仮に、②④、②⑤の組合せに該当する外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるとした場合、従来信託と観念されてきた信託的行為など要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上

²⁸⁴ 日本の租税法上の信託の概念に外国信託が含まれるか否かという概念論の場面において、要件面と効果面に分けて考察を進めることは奇異に感じるかもしれない。この点については、租税法が他の法分野で用いられている概念を借用することの意義に関する議論を突き詰める必要があるだろう。

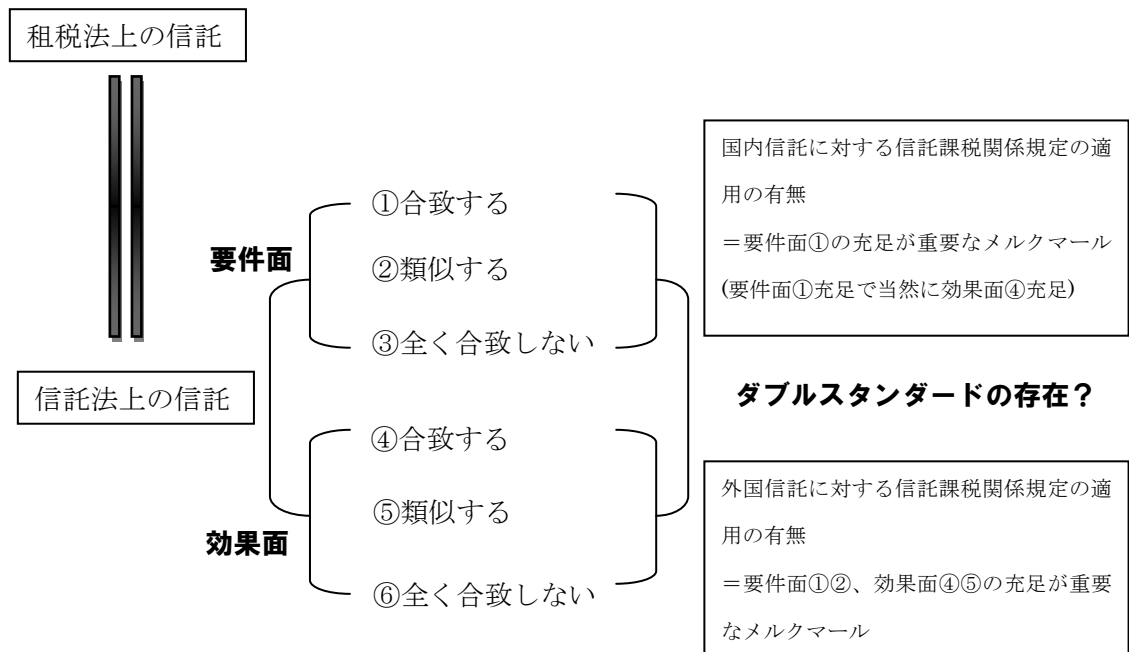
の信託の要件に該当しない限り、租税法の信託課税関係規定の(直接・類推)適用はないという本稿における結論は再考を迫られるかもしれない。また、例えば、日本の信託法上の信託に該当しない信託的行為であっても、かかる信託的行為が外国法を準拠法とするものであれば、要件面と効果面の類似性を理由として租税法の信託課税関係規定が適用される事態が起り得るのかといった疑問も惹起される。さらに、外国信託を念頭に置いた場合には、信託課税関係規定が、租税法上の信託＝信託法上の信託であると明言していないことが、信託課税関係規定の解釈・適用問題に対して、何らかの影響を及ぼすのではないかという疑念が再燃するように思われる²⁸⁵。

もちろん、国内信託と外国信託では租税法の信託課税関係規定の解釈・適用問題の解決に際して、それぞれ採用するアプローチが異なる、言い換えれば、国内信託においては、ある法律関係が信託法上の信託の要件に合致するか否かという要件面の適合性を租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かの重要なメルクマールとする一方、外国信託においては、要件面の同一性・類似性の程度のみならず効果面の同一性・類似性の程度を租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かの重要なメルクマールとするといったダブルスタンダードの存在を認めることを正当化できるならば、かかる疑問の解消への道筋も見えてこよう。他方、このような状況をダブルスタンダードと捉えること自体が妥当でないという見解もあり得ようし、そもそも、租税法における概念論の考察場面において、借用概念の借用元における要件・効果を持ち出して考察を進めることの妥当性についても検討すべきであるとも思える。

²⁸⁵ 例えば、租税法が信託法における信託の定義規定を明示的に引用した場合、租税法上の信託とはわが国信託法の適用がある信託に限定され、外国信託は包摂されないこととなる。かかる租税法上の信託に外国信託を含めるとするような理論は、類推解釈(あるいは類推適用)に分類されるものであり、かかる理論を正当化するためにはそれなりの高いハードルを乗り越えなければならない。あるいは、租税法が信託法から信託という概念を借用することの意義は、租税法上の信託の範囲について、必ずしもわが国信託法の適用がある信託に限定する点にあるのではなく、わが国信託法が適用されない信託であってもわが国信託法と同一又は類似の法形式及び法律効果を有する信託であれば租税法上の信託に包摂するという点にあると解することができるならば、かかるハードルは幾らか低くなるのではなからうか(両者とも、わが国信託法というフィルターを使用しているが、そのフィルターの中身が異なる点に留意する必要がある)。他方、租税法が信託法における信託の定義規定を明示的に引用しない場合、租税法上の信託とは外国信託を包摂する概念であるという立論が概念論のレベルで比較的成り立ちやすいのではないかと考える。

このような試論を検討する余地もあると思われる。もっとも、信託課税関係規定の立案担当者はかかる点まで考慮していたとは思われず、立案担当者の主観的意図がどうあれ、実定法上かかる試論が成り立ち得るのかについて、深慮ある検討が求められよう。

【国内信託と外国信託に対する信託課税関係規定の適用判定のメルクマール】



また、②又は⑤を含む組合せに該当する外国信託に対して、租税法の信託課税関係規定の適用があるとした場合、要件面と効果面それぞれにおいて求められる類似の程度がいかなるものであるのかといった問題が生じよう。この点については、例えば、「国外取引に対してわが国の租税法を適用するに際して疑義があるものは、まず、租税法における用語の本質的構成要素は何かということを検討し、その上で、その用語の概念に該当するのか否かの判断基準を創り、その国外取引に対してその規定を適用できるのか否かを判断するということになると考えられる〔下線筆者〕」という論者の見解と接続することによって²⁸⁶、問題解決を図ることが考えられる。

かかる論者は、「本質的構成要素」の意義について、「わが国の租税法が基本的に国内取引を対象として創られていることからすると、その対象とされている国内取引を観ることによって、その用語に租税法の規定が読み込んだ概念を明らかにすることができるものと考えられる。この判断基準は、その租税法の規定が何を目的とするものであるかということ踏まえて決められる必要があるが、具体的には、判断対象に応じて個々に検討するほかはない。」とされ、「一般論としては、租税法における概念が、他の法令等における概念と異なっているもの、例えば、法人税の計算において申告調整の対象となる『寄附金』や『交際費』といった法人税法上その範囲を明確にしているようなものは、租税法に固有の考え方がより明確となっているため、租税法が何をもちってその本質的な構成要素と考えているのかという判断基準が明確で、その判断が比較的容易であるといえるが、他方、租税法における概念が、他の法令等における概念を対象に創られたため、両者の概念もほぼ同じであると考えられるもの、例えば、『合併』や『分割』などについては、租税法自身が何をもちって本質的な構成要素としているのかを判断することが

²⁸⁶ 小林・前掲注 170、367 頁。

難しいと想定される。この場合には、租税法が対象としている行為や事実に関して規定を設けている他の法令におけるその行為や事実の意味内容を尊重しつつ、租税法及びその租税法の規定の趣旨を踏まえて、租税法におけるその用語が示す本質的構成要素を明らかにした上で、国外取引に適用可能な判断基準を創るほかはないと考えられる。そして、国外取引に対してわが国の租税法を適切に適用していくためには、この判断基準の蓄積と継続的な検証が非常に重要となると考えられる。〔下線筆者〕と述べられる²⁸⁷。

かかる見解に従うならば、信託法上の信託の意義を尊重しつつ、租税法及び租税法の信託課税関係規定の趣旨を踏まえて、租税法上の信託なる用語が示す本質的構成要素を明らかにし、租税法上の信託該当性に関する判断基準を創った上で、外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるのか否かを検討することとなる。そして、租税法上の信託は日本の信託法上の信託と同義であるという本稿における結論を前提とすると、租税法上の信託＝日本の信託法上の信託なる概念は、本質的構成要素とそれ以外の構成要素に分割されることになる。すると、本質的構成要素以外の構成要素において日本の信託法上の信託に合致しない外国信託であっても、本質的構成要素において日本の信託法上の信託に合致するのであれば、このような日本の信託法上の信託に類似する外国信託に対して、租税法の信託課税関係規定の適用があるという主張が成り立ち得ると考えられる。そして、かかる主張が成り立ち得るならば、外国信託に対して日本の租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かという問題について、本質的構成要素の同一性をメルクマールとして判定が行われることとなるから、かかる本質的構成要素の探求と同一性の検証が重要な作業となる。

しかしながら、そこで行われる作業は類推適用・類推解釈の場面で用いられる手法に近接しているように思われる。再述すれば、「ある事物に当てはまることを、類似したところをもつ他の事物に当てはめること」を類推といい、「法の規定していない事態に、法の規定している事態との類似を理由として、その法を適用することを類推適用といい、そのような解釈方法を類推解釈という」のであるが、ここでいう類推適用に関して、佐久間毅教授は、次のように述べられる²⁸⁸。

「類推適用とは、ある事態 A に対して規定 X が用意されているときに、事態 A のものではない—したがって、直接には規定 X の要件に該当しない—が本質的な点では事態 A と同一であると考えられる事態 B について、規定 X を適用して事態 A と同じように扱うことである。…

²⁸⁷ 小林・前掲注 170、273 頁以下。この点については、「合併については、私法上の『合併』等の借用概念と解したうえで私法上合併として認められるために重要と思われる要素が何かを見つけ出したうえで、そのような要素を備えている外国法に基づく組織上の行為は法人税法上の合併に該当するというような解釈手順が用いられているようであり、それなりに実務上の先例の集積がある」、「そもそも日本の国内租税法において使用されている会社組織上の行為に関する語(たとえば、『配当』とか『合併』など)は、借用概念であると解されるのが通常であり、かつそれは日本における語の通常の意味にしたがうという意味で日本法からの借用概念と解することを原則としつつ、外国の会社組織法に基づく会社組織上の行為であっても、日本法上の会社組織上の行為との類似性があるものはそれに含まれると解するというアプローチがこれまではとられてきたように見える。」という見解もある(増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』250、255 頁以下(東京大学出版会 2011))。

²⁸⁸ 佐久間・前掲注 269、131 頁。

類推適用においては、次のことが最も重要となる。すなわち、規定 X が予定する事態 A と、いま問題としている事態 B とが、本質的な点で同一であること、それゆえ、同じ法律効果をもって律するのが適当であるかどうかを判断することである。単に少し似たところがあるだけでは、類推適用はできない。そして、事態 B が規定 X の予定する事態 A と本質的に同一であると考えてよいかどうかを判断するには、規定 X が事態 A についてどのような根拠から法律効果を付与しているのかを明らかにする必要がある。これを明らかにした後に、事態 B についてもその根拠が妥当するかを考えて、類推適用の可否を判断することになる。〔下線筆者〕

例えば、「本人と一定の関係にある他人(代理人)が、本人のために意思表示をすることによって、その効果を直接本人に帰属させる制度」を代理といい²⁸⁹、代理人が「客観的には代理権の範囲内にあるけれども、それを本人の利益のためではなく、自己または第三者の利益をはかるために悪用する行為」を代理権の濫用というが²⁹⁰、かかる代理権濫用の事案につき、最高裁昭和 42 年 4 月 20 日(民集 21 卷 3 号 697 頁)は、「代理人が自己または第三者の利益をはかるため権限内の行為をしたときは、相手方が代理人の右意図を知りまたは知ることをうべかりし場合に限り、民法 93 条但書の規定を類推して、本人はその行為につき責に任じないと解するを相当とする」と判示している。すなわち、判例は、代理権濫用行為も代理権の範囲内の行為として有効である(その結果として、本人に効果が帰属する)と解しつつ、心裡留保に関する民法 93 条但書を類推適用して、相手方が代理人の権限濫用を知っていた場合、または一定の注意をすれば知ることができた場合には、本人は当該行為の無効を主張できるとしたのである²⁹¹。ここで心裡留保とは、「表意者が、表示行為に対応する真意のないことを、知りながらする単独の意思表示」をいい²⁹²、心裡留保の意思表示も原則有効であるが(民 93 本)、「相手方が表意者の真意を知り、又は知ることができたとき」は無効となる(民 93 条但)。すると、代理権濫用の場合には、代理人には本人に効果を帰属させる意思があるから²⁹³、その意味では、代理人が、自己または第三者の利益を図る意思を内心に留保することは、心裡留保ではないこととなり、民法 93 条但書を直接適用することはできないこととなる²⁹⁴。このような事情があるからこそ、最高裁昭和 42 年判決は、「民法 93 条但書の規定を類推」して事案の解決を図っているのである。そして、佐久間教授の上記見解に従うならば、代理権濫用に対して民法 93 条但書を類推適

²⁸⁹ 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 8 版〕』307 頁(弘文堂 2010)。

²⁹⁰ 山本敬三『民法講義 I 総則〔第 2 版〕』378 頁(有斐閣 2005)。

²⁹¹ 道垣内弘人「代理に関わる類推適用など(1)」法学教室 298 号 27 頁(2005)。

²⁹² 四宮＝能見・前掲注 289、198 頁以下。

²⁹³ 代理行為の要件及び効果を規定する民法 99 条は、「代理人がその権限内において本人のためにすることを示してした意思表示は、本人に対して直接にその効力を生ずる。」としており、代理権濫用の場合は、本人のためにならないのであるから、やはり真意に合致しない意思表示がなされており、心裡留保に該当するのではないかといった見解も考えられる。しかし、同条にいう「本人のために」というのは、その行為の効果を本人に帰属させようとするのであって、そのことを「示す」というのは、自分は代理人であり、この行為の効果は A に帰属します、と示すことである。すなわち、同条にいう「本人のために」とは「本人の利益のために」とは異なるものである(道垣内・前掲注 291、28 頁)。

²⁹⁴ 三林宏「代理人の権限濫用行為と 93 条ただし書」椿寿夫＝中舎寛樹編『解説 類推適用からみる民法』26 頁以下(日本評論社 2005)。

用するということは、「民法 93 条但書が予定する事態と、代理権限の濫用が行われている事態とが、本質的な点で同一であり、それゆえ、同じ法律効果をもって律するのが適当である」との判断が必要となる。具体的には、「民法 93 条但書が心裡留保についてどのような根拠から法律効果を付与しているのかを明らかにする必要がある、これを明らかにした後に、代理権限濫用についてもその根拠が妥当するかを考えて、民法 93 条但書の類推適用の当否」を検討することになる。この問題について、道垣内弘人教授は、佐久間教授の上記見解を前提として、「民法 93 条但書が心裡留保についてどのような根拠から法律効果を付与しているか」を考察されているが、その際に、民法 93 条の規律根拠について山本敬三教授の次の見解を基礎にされた上で²⁹⁵、かかる規律根拠が代理権濫用の場面にも妥当するかを検討されている²⁹⁶。

- 1 原則 原則として、心裡留保があっても、意思表示の効力は妨げられない(民 93 本)。つまり、有効である。これは、次のような考慮にもとづく。

(1) 信頼原理 相手方は表示を信じるほかないため、その信頼を保護する必要がある。

(2) 帰責原理 表意者は、わざわざ真意とは異なる表示をしている以上、不利益をこうむってもやむをえない。

2 例外 ただし、相手方が表意者の真意を知り(悪意)、または知ることができたときは(善意有過失)、その意思表示は無効とされる(民 93 但)。このような場合には、相手方の信頼を保護する必要はないためである。

道垣内教授は、「信頼原理」が代理権濫用の場面にも妥当することは明らかであるとし、問題は、代理権濫用の場面に帰責原理が当てはまるか、及び例外として相手方が悪意・有過失のときには保護に値しないかにあるとされ、まず「例外」の取扱いに関して、代理権濫用を「客観的には代理権の範囲内にあるけれども、それを本人の利益のためではなく、自己または第三者の利益をはかるために悪用する行為」として定義する背景として、代理権が濫用されている場合において契約に応じない義務・注意をする義務を相手方に課することができるのは、代理人の行為が、単なる善管注意義務違反の域を超え、背任的といえる場合だけである、という判断が存在するとされる。そして、相手方の行為が背任的な場合に該当すれば、そのことについて悪意の相手方は、背任の片棒を担ぐような者であり、保護に値しない(刑法 247 条参照)、注意をすればそのことがわかった場合にも、やはり保護を否定すべきこととなる、とされた上で、代理権濫用とされる場面をこのように定義することによって、「相手方が悪意・有過失のときには保護に値しない」ということが肯定され、民法 93 条但書の趣旨が代理権濫用の場面にも妥当することとなる、と論じられる²⁹⁷。次に、道垣内教授は、「帰責原理」について、代理人は、真意と表示との不一致を認識しつつ、あえてそのような意思表示をしたのであり、保護の必要性がないものの、保護されないことによって損害を被るのは本人であるから、本人が保護を受

²⁹⁵ 山本敬三『民法講義 I 総則〔第 2 版〕』137 頁(有斐閣 2005)。

²⁹⁶ 道垣内・前掲注 291、29 頁。

²⁹⁷ 道垣内・前掲注 291、29 頁以下。

けられないことを正当化する必要があるが、この点は、本人が、濫用のおそれのある代理権限を代理人に付与し、代理人によってなされる代理行為が有効なものであるという外観を作出した、という点に正当化理由を求められる、とされる²⁹⁸。

以上のような考察を経て道垣内教授は、「心裡留保の基礎となっている『信頼原理』は、代理権濫用についても妥当する。『帰責原理』は、そのままでは妥当せず、結局、B〔筆者注：代理人〕に一定の代理権を授与したという点に求められることになる。例外の規律は、代理権の濫用を代理人が背任的行為をした場合、すなわち、『客観的には代理権の範囲内にあるけれども、それは本人の利益のためではなく、自己または第三者の利益をはかるために悪用する行為』をした場合に限定することによって、代理権濫用についても妥当する」と整理され、「代理権濫用については、民法 93 条の予定する事態、すなわち心裡留保の事態と形式的に類似すると考えることができ、かつ、民法 93 条の規律の根拠が妥当すると、一応は説明できそうである」と結論付けられる²⁹⁹。

類推適用及びその具体的方法・作業³⁰⁰に関する上記のような理解を前提とすると、外国信託に対する租税法の信託課税関係規定の適用問題に際し、前述の「租税法における用語の本質的構成要素は何かを探求する」、「租税法が対象としている行為や事実に関して規定を設けている他の法令におけるその行為や事実の意味内容を尊重しつつ、租税法及びその租税法の規定の趣旨を踏まえて、租税法におけるその用語が示す本質的構成要素を明らかにした上で、国外取引に適用可能な判断基準を創る」といったアプローチは、類推適用における「本質的同一性に着目する」点及び「本質的同一性の判断に際してある法規が予定する事態についてどのような根拠から法律効果を付与しているのかを明らかにする」といった手法を採ることとなる」点において、類推適用を行う場合と似通っているように思える。類推適用について佐久間毅教授は、「民法は、人びとの利害関係の調整を目的としており、同じような生活関係は同じように扱うことが、人びとの平等という理念に適合する。また、法が起こりうる紛争に予めすべて備えておくことは、不可能である。そのため、類推適用が認められなければ、人びとの利害対立を調整す

²⁹⁸ 道垣内・前掲注 291、30 頁。ただし、道垣内教授は、表意者の帰責性を認める理由が、民法 93 条但書の本来の場合とは異なることに注意が必要とされる。

²⁹⁹ 道垣内・前掲注 291、30 頁以下。ただし、道垣内教授は、「いろいろと無理をしていることはたしかであって、だからこそ」上記最高裁昭和 42 年判決において、大隅健一郎裁判官による次のような意見が付されることになった、と摘示される。すなわち、大隅裁判官は「おそらく多数意見も、代理人の権限濫用行為が心裡留保になると解するのではなくして、相手方が代理人の権限濫用の意図を『知りまたは知ることをうべかりしときは、その代理行為は無効である。』という一般理論を民法 93 条但書に仮託しようとするにとどまるのであろう。すでにして、一般理論にその論拠を求めるのであるならば、…権利濫用の理論または信義則にこれを求めるのが適当ではないかと考える。」とされる。

³⁰⁰ 類推解釈における具体的作業について、石田穰教授は、「まず、法律のある規定の定立に際し立法者あるいは準立法者の予想した事件(＝法律要件)の利益状況(＝構成要素)を明らかにする。そして、立法者あるいは準立法者はどの利益＝要素を重視して右の事件に一定の結論＝法律効果を附与したか、を解明する。この作業も立法者意思あるいは準立法者意思の探求により行なわれる。次に、問題となっている当該事件の利益状況を分析し、これを立法者あるいは準立法者の予想した事件の利益状況と対比させる。この対比において、当該事件の利益状況に、立法者あるいは準立法者の予想した事件において最も重要とされる利益＝要素があれば、当該事件の当該規定に準じて処理する。」と説示される(石田・前掲注 252、36 頁以下)。

る準則がないことになってしまう。そこで民法では、同じような事柄を同じく扱う手段である類推適用が広く認められている」のに対し、「個人の人権を守るために罪刑法定主義が憲法上定められている刑法では、法律の規定に直接にはあたらないけれども、よく似た事態だから同じように扱おうというようなことは許されない」と摘示される³⁰¹。この点、租税法律主義の要請が強く働く租税法においても、類推適用や類推解釈に対して消極的にならざるを得ないことは第3章において論じたとおりである。

また、「本質的構成要素」を採求するアプローチを採用するとしても、租税法規の趣旨を尊重するという題目の下、租税法規の法律効果の面を重視することで、その租税法規の元々の法律要件を歪曲することは許されないことを忘失してはならない。このことは、借用概念の解釈に当たって注意を要する事項である。すなわち、租税法上の信託は信託法上の信託と同義であるという検討結果を放置し、租税法の信託課税関係規定が有する法律効果を享受するにふさわしい租税法上の信託とはいかなるものであるかといった視角から、租税法上の信託なる概念の要件を新たに創出するがときは、租税法律主義に抵触する危険な考え方である。

かかるコンテキストにおいては、租税法上の人格なき社団の意義を巡る次のような議論が想起される。すなわち、租税法上の人格なき社団の意義について、石倉文雄教授は、「従来の学説における『権利能力なき社団』の要件があいまいであるのは、結局は、要件を解釈上構成する方法が適当でないからではあるまいか。すなわち、わが国の従来の学説は、まず要件を抽象的に論じ、ついで効果を論じてきた。しかし、要件は、効果のほうから遡って考察されるべきである。右に述べた諸効果を認めるのにふさわしい団体はどのようなものか、という見地からこそきめられるべきである。」という星野英一教授の見解と自説を関連付けつつ³⁰²、「税法上、ぬえ的団体を人格なき社団とするか否かは、法人課税として処理するか、個人課税として処理するかについての問題であって、…この点にこそ最大の実益がある。どのような基準で、人格なき社団の成立を認定するかということが、法人課税の納税義務者となるか、個人所得税の納税義務者となるかという、法律効果の完全な違いとなって現れるのである。法律効果の差という点から見れば、局面は全く異なるが、星野教授説と同じ脈絡で判断しているとも言えよう。法人課税とするか個人課税とするかという法律効果の面からも、人格なき社団の成立要件を考えるという手法が、4要件〔筆者注：最高裁昭和39年10月15日第一小法廷判決(民集18巻8号1671頁³⁰³)で示された権利能力なき社団の成立に関する4つの要件〕という法律要件の側から人格なき社団の成立要件を考えるという手法とともに、とられなければならない。税法上ではこの点が特に重要である。」とされる³⁰⁴。かような石倉教授の見解に対し、酒井克彦教授は、「法律効果の側面から権利能力なき社団を捉える見解は、およそ私法上の私的紛争の局面や私

³⁰¹ 佐久間・前掲注269、132頁。

³⁰² 星野・前掲注143、279頁以下。

³⁰³ 同判決は、権利能力なき社団の成立要件として「団体としての組織をそなえ、そこには多数決の原則が行なわれ、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、しかしてその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならない」と判示した。

³⁰⁴ 石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団—熊本ねずみ講についての二つの対立する判決に関連して—」石島弘ほか編『税法の課題と超克』16頁〔山田二郎先生古稀記念〕(信山社2000)。

人間の法的規律を考える上では規範性を有するメルクマールかもしれないが、財産権の侵害規範ともいわれる租税法において、そもそも課税に合わせた結論先にありきのような法的構成が馴染むとはとても思えない。」として、消極的な見解を示される³⁰⁵。筆者も酒井教授の見解に与したい。

信託の意義に関していえば、信託法が規定する法律効果の面から信託法上の信託の要件を考察することは考え得るが、租税法が規定する法律効果の面から租税法上の信託の要件を導くことは、解釈論が走りすぎているように思える。法律効果の面から法律要件を導くアプローチを容認することは、租税法で用いられている用語の解釈にあたって、私法準拠の立場に固執する場合に比して租税法に軸足を置いた終局的な解決が期待できる、あるいは個々の事情や担税力に応じた個別的対応が期待できるなどといった点において魅力を有するものであり、いわゆる固有概念の解釈が問題となる場面など、場合によってはかかるアプローチを採用することが妥当と考えられる場面もあろう。しかしながら、「租税事件の場合、具体的妥当性の概念を裸で持ち出しても、租税法律主義がある以上、適切な事案の解決指針とはなり得ない」ことからすれば³⁰⁶、租税法で用いられている概念の解釈論の場面においてかかるアプローチを重視することには、慎重にならざるを得ない。かかる文脈からすれば、「本質的構成要素」を探求するアプローチによる解決を図ることの妥当性如何の点については、かかるアプローチが実定法規の解釈の枠内に収まるものであるのかという総論的な議論のみならず、具体的な事例への当てはめとその検証を包摂した議論を重ねる必要があると思われる。

いずれにせよ、租税法上の信託の意義については、日本の信託法上の信託の内包・外延を巡る議論に加えて、信託課税関係規定の外国信託への適用可能性を含めた広範で深遠な議論が求められる³⁰⁷。ただし、その際には、英米法の信託と大陸法の信託という、法域の異なる信託の概念それぞれの研究が求められるであろうし³⁰⁸、さらには租税法における準拠法を巡る議論や外国の概念、外国私法の取扱などといったより大局的視野からの研究が求められよう³⁰⁹。

³⁰⁵ 酒井・前掲注 10、240 頁。

³⁰⁶ 弘中聡浩「我が国の租税法規の国際取引への適用に関する一試論」西村あさひ法律事務所編『グローバル化の中の日本法』378 頁〔西村利郎追悼先生追悼論文集〕(商事法務 2008)。

³⁰⁷ 外国信託に対する課税問題に関して、中里実教授は、「国際私法的に考えれば、設立準拠法があつて信託か法人かがまず決まり、それを日本の民法なり信託法上どう認めるか、という 2 段階のステップを踏むことが必要であると思う。したがって、『民法や信託法ではどう扱っているか不明であるが、日本の法人税法や相続税法では外国法人あるいは信託として扱う』といった大胆な結論にはならないはずである。…ただ、法人の場合は認許手続きが必要であるが、信託には法人格がないわけであるから、認許は必要ない。例えば、アメリカで成立した信託が、日本の信託法上の信託の要件を満たせば、日本の信託法上の信託であるとして日本の所得税法、法人税法、相続税法における信託とみなすという解釈は可能であると思われる。なぜなら登記などの問題とはなりにくいからである。」と述べられる(中里実「各国の信託税制—英米法制と大陸法制を比較しながら—」信託 190 号 53 頁(1997))。

³⁰⁸ 渡邊幸則弁護士は、「海外の信託及び信託類似の制度に対する税法上の取り扱いを論ずるに当たっては、まず信託の基礎とされているコモン・ロー上のトラストが我が国においてどの様に取り扱われるべきかについて検討しておかなくてはならない。コモン・ロー上のトラストは我が国の信託とは必ずしも同一ではないから、これを信託類似の制度といってもおかしくない面がある。」と述べられる(『国際信託税制研究』238 頁〔渡邊幸則執筆〕(トラスト 60 1997))。

³⁰⁹ この点については、外国の事業体がわが国租税法上の法人に該当するか否かが争われた事

件を巡る議論が有益な視点を提供してくれよう(酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税(1)(2) ―租税法上の法人概念と米国における法人該当性―」比較法制研究 29 号 31 頁以下(2006)、31 号 1 頁以下(2008)参照)。ただし、信託法には民法 35 条 1 項の外国法人の認許に関するような規定は存在しないことに注意する必要がある。

企業税務所得概念としての純資産増加説
—税務会計における所得概念の変遷と形成—

上野 隆也

【要約】

本研究は、企業における伝統的な税務所得概念である純資産増加説を再考することにより、税務会計における現代的な意義を明らかにするものである。欧米では、19世紀から20世紀にかけて所得概念論争が展開され、所得源泉説や純資産増加説といった所得概念について活発に議論が行われた。しかし、現在、わが国の法人税法規定は、純資産増加概念を根本思考としながらも、課税所得に関する積極的な概念規定は無く、その本質は解釈に委ねられることとなっている。本研究の目的は、欧米で展開された所得概念論争の議論を踏まえ、わが国における企業税務所得概念の在り方を理論的に考究することにある。

本研究では、**第1部**「欧米における所得概念の変遷と形成」において、イギリス、ドイツ、アメリカにおける所得概念の変遷と形成過程について考察し（**第1・2・3・4章**）、**第2部**「わが国における純資産増加説の現代的意義」では、わが国における純資産増加概念の形成過程と財務会計・税務会計に内在する純資産増加概念（**第5章**）、企業会計上、時価評価が行われた場合における純資産増加説に基づく課税の問題（**第6章**）、現代社会において重要な役割を果たしているNPO法人に対する課税の問題（**第7章**）、そして租税優遇措置という課税所得の侵食化の問題との関連であるべき課税所得概念（**第8章**）、について論じている。

本研究では、以下のとおり結論づける。

純資産増加説は、欧米におけるさまざまな論争を経て、税務所得概念として、わが国をはじめ諸外国に強い影響を与えてきた。さらに、それは実際の税制として実務的に採用されてきたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいといえることができる。

このような歴史的な発展を見るとき、「所得源泉説」は、19世紀初頭までの「個人」の所得概念論争が中心とされた時代における論点であり、19世紀後期から20世紀初頭にかけて、所得課税の中心が「企業体（法人ないし個人事業主）」を対象に考えられるようになるにしたがい、「純資産増加説」が所得理論の主流になっていったのではないかと筆者は考えている。

「法人ないし個人事業主」は、一般的に、複式簿記を基盤とする企業体であり、複式簿記原理には純資産増加概念が内在していることから、「法人所得ないし個人事業所得」概念、言い換えれば、「企業税務所得概念」が純資産増加説であることは理論的に当然の流れといえることができる。

しかし、わが国における現行の法人税法では、課税所得計算の基礎となる「益金の額」および「損金の額」の概念を積極的に定義せず、例示的に列举する構成をとっている。したがって、「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく、その本質は解釈に委ねられることとなっている。

これに対して、旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられており、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示していたが、「法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がない」という理由で廃止された経緯がある。

また、企業会計においても、IASB（国際会計基準審議会）の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」やFASB（米国財務会計基準審議会）の「概念フレームワーク」において、「収益＝純資産増加」，「費用＝純資産減少」，「利益＝期末純資産－期首純資産」ということが明確に定義されており、これら定義により、企業会計上の利益概念は「純資産増加説」を採用していることが明らかである。

「純資産増加概念」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として盛り込むこと無しに、NPO法人に対する非課税措置や租税優遇措置など、適切な租税政策を判断することはできない。わが国における「あるべき課税所得概念」は、旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」であり、したがって、現行法人税法においても、「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要である。

目 次

序 章 本研究の基本的視座 ————— 1

- 第1節 本研究の意義と目的／1
- 第2節 本研究の構成と各章の概要／3

【第1部 欧米における所得概念の変遷と形成】

第1章 イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説 ————— 9

- 第1節 はじめに／9
- 第2節 イギリス所得税制度の誕生／10
 - 1 ピットによる所得税制度の誕生／10
 - 2 アディントンによる所得税制度の改革／11
 - 3 ピールによるアディントン税制の継承／14
- 第3節 イギリスにおける代表的所得概念／15
 - 1 アダム・スミス／15
 - 2 フィッシャー／16
 - 3 ヒックス／17
 - 4 セルツァー／18
- 第4節 所得源泉説と物財思考／19
 - 1 物財思考の発現／20
 - 2 貨幣計算と物財計算／23
 - 3 物財計算の基本原理と所得源泉説／26
- 第5節 所得源泉説と複会計制度／29
 - 1 複会計制度誕生の時代背景／30
 - 2 複会計制度の基本原理と所得源泉説／34
- 第6節 むすび／41

第2章 ドイツにおける所得概念論争 — その対立構造と所得源泉説 — 43

第1節 はじめに／43

第2節 所得概念論争の対立構造／45

- 1 源泉思考と維持思考の原理的対極性／45
- 2 所得概念と収益・費用概念／47
- 3 収益費用概念と収入・支出概念／49

第3節 所得源泉説の第1類型 — 経済活動説 —／52

- 1 ロッシャーの経済活動説／52
- 2 シャンツによるロッシャー批判／53
- 3 フォッケの経済活動説／55
- 4 シャンツによるフォッケ批判／57

第4節 所得源泉説の第2類型 — 規則的反復説 —／60

- 1 コーン・グート・ワグナーの規則的反復説／60
- 2 シャンツによる規則的反復説批判／63

第5節 所得源泉説の第3類型 — 継続的源泉説 —／67

- 1 ノイマンの継続的源泉説／68
- 2 シャンツによる継続的源泉説批判／71

第6節 むすび／75

第3章 ドイツにおける純資産増加説の実務的发展 ————— 79

第1節 はじめに／79

第2節 純資産増加説の原型理論／80

- 1 ヘルマン説／81
- 2 シュモラー説／83
- 3 マンゴルト・ミットホーフ説／85
- 4 純資産増加説に至るまでの思考分析／85

第3節 所得概念と純資産増加概念／87

- 1 所得概念の方向性／87
- 2 純資産増加説への展開／88
- 3 「純資産増加」の定義／90

4	最適な所得概念たる純資産増加説／92
第4節	純資産増加説における2つのカテゴリー／94
1	シャンツによる2つのカテゴリーの示唆／94
2	ポピッツとリオンによるシャンツ理論の解釈／97
3	期間的純資産増加説と時点的純資産増加説／99
第5節	純資産増加説の実務的發展／101
1	1920年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用／101
2	1925年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用／102
3	ライヒ所得税法における純資産増加説の發展／104
第6節	純資産増加説と価値増加の所得性／105
1	純資産増加概念と価値増加／105
2	評価基準と価値増加／109
3	純資産増加説の2つのカテゴリーと価値増加／113
第7節	むすび／115

第4章 アメリカにおける純資産増加説の展開 119

第1節	はじめに／119
第2節	純資産増加説が導入されるまでの課税規定の変遷／120
1	アメリカ合衆国憲法における課税規定／120
2	アメリカにおける連邦所得税法の制定／121
3	1913年の憲法修正第16条と連邦所得税法／123
第3節	ヘイグの所得概念／124
1	近代経済学の所得概念／124
2	「満足」の測定困難性／125
3	ヘイグの所得概念／126
4	財産価値の増価の所得性／127
第4節	ヘイグの所得概念と所得計算／129
1	所得計算の方法／129
2	シャンツ理論との関係／130

- 第5節 サイモンズの所得概念／132
 - 1 所得概念の必要条件／132
 - 2 所得の定義／134
 - 3 所得概念の限界／136
- 第6節 純資産増加説と会計的利益概念／137
 - 1 純資産増加と経済的利益／137
 - 2 アレキサンダーの利益概念／139
 - 3 ヘンドリクセンの利益概念／141
 - 4 アメリカにおける純資産増加概念の変遷／143
- 第7節 むすび／145

【第2部 わが国における純資産増加説の現代的意義】

第5章 わが国における純資産増加概念の形成と展開 ————— 151

- 第1節 はじめに／151
- 第2節 わが国における純資産増加概念の形成／152
 - 1 イギリスおよびプロイセンにおける所得概念の意義／152
 - 2 わが国所得税制度の形成に対する欧米の影響／153
 - 3 シャウプ税制による純資産増加概念の定着／155
- 第3節 財務会計に内在する純資産増加概念／156
 - 1 複式簿記原理の展開／157
 - 2 財産法の計算構造／162
- 第4節 税務会計に内在する純資産増加概念／166
 - 1 推計課税の概要と純資産増減法／166
 - 2 純資産増減法の合理性に関する判例／168
 - 3 純資産増加説と純資産増減法／174
- 第5節 むすび／175

第6章 純資産増加説と企業会計における時価評価 ————— 177

第1節 はじめに／177

第2節 純資産増加説と物価変動会計／178

- 1 取得原価主義会計の意義／178
- 2 取得原価主義会計の基本構造／178
- 3 取得原価主義会計の限界と物価変動会計／181
- 4 純資産増加説と再評価積立金／183

第3節 純資産増加説と利益測定アプローチ／184

- 1 純資産増加説の基本原則／185
- 2 純資産増加説による利益測定の事例検討／186
- 3 純資産増加説とリサイクリング法／190

第4節 むすび／196

第7章 NPO法人の所得概念

— 純資産増加説アプローチの提案 ————— 199

第1節 はじめに／199

第2節 非営利法人課税に関する先行研究／200

- 1 税制調査会による非営利法人課税の問題提起／200
- 2 非営利法人課税に対する一般的見解／202

第3節 NPO法人の概要と実態／204

- 1 NPO法人の概要／204
- 2 NPO法人が行う収益事業とその経理／205
- 3 NPO法人の実態と事業形態の多様性／206

第4節 NPO法人に対する課税／207

- 1 NPO法人に対する法人税法の取扱い／207
- 2 NPO法と法人税法の範囲の違い／209

第5節 NPO法人に対する収益事業課税の実務問題／210

- 1 経理技術的問題／210
- 2 収益事業の判定問題／210

第6節 NPO法人の所得概念／212

- 1 普通法人の所得概念と課税方式／212

2	NPO法人のあるべき所得概念／212	
第7節	むすび／214	
第8章	課税所得の侵食化と純資産増加説	
	— あるべき課税所得概念の提言 —	217
第1節	はじめに／217	
第2節	業種別「修正実効税率」の実態／218	
1	「修正実効税率」の概要／218	
2	業種別「修正実効税率」の実態／223	
3	「修正実効税率」が低い業種の分析／224	
第3節	課税所得の侵食化／226	
1	租税特別措置の適用状況に関する実態調査／226	
2	課税ベースの拡大と租税優遇措置／226	
3	課税所得概念と租税政策／227	
第4節	あるべき課税所得概念の提言／228	
1	現行法人税法による課税所得計算規定／228	
2	旧法人税基本通達による課税所得概念／229	
3	企業会計における概念フレームワーク／230	
4	あるべき課税所得概念／231	
第5節	むすび／232	
終章	本研究の結論	235
第1節	はじめに／235	
第2節	本研究の総括と結論／235	
1	本研究の総括／235	
2	本研究の結論／240	
附属資料		245
	業種別「修正実効税率」基礎データ（第8章第2節）	
	2000年基礎データ／247	
	2001年基礎データ／250	

2002 年基礎データ／	253
2003 年基礎データ／	256
2004 年基礎データ／	259
2005 年基礎データ／	262
2006 年基礎データ／	265
2007 年基礎データ／	268
2008 年基礎データ／	271

参考文献	275

序 章

本研究の基本的視座

第1節 本研究の意義と目的

租税法全体を支配する基本原理の一つである租税公平主義は、「同一の給付能力あるすべての人は同一の課税を受けなければならない」という意味で解されている。「給付能力」を測る基準としては、「所得」、「財産」、「消費」の三つがあげられ、このうち最善の尺度が「所得」とされている。すなわち、給付能力とは「税の負担能力＝貨幣を国家に提供しうる能力」、いわゆる「担税力」の意味で用いられてきた。

所得税は、すべての所得者が、自己の「給付能力 (Leistungsfähigkeit)」に応じて、公的負担を行うことを理想原則とする⁽¹⁾。したがって、所得課税において、「給付能力 (担税力)」を確定すること、つまり「所得とは何か」ということを確定することは非常に重要な問題であるが、税務上の所得概念は「最もむずかしい経済的基礎概念」であるとされている⁽²⁾。

また、現代においては、市場経済の変容により、所得概念の基礎となる「給付能力概念」の内包に以下のような変化が起こっている⁽³⁾。

(1) プロダクト型市場経済における利益の性格

プロダクト市場経済における会計学の理論体系は、「原価・実現アプローチ」を基軸としている。つまり、ストック評価としては「取得原価主義」であり、フロー認識・測定基準としては「実現主義」である。原価・実現アプローチによって求められる利

⁽¹⁾ Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, Steuerrecht, Stuttgart 1955, S.92.

⁽²⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館, 1970年, 3ページ; 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学学術図書, 2003年, 91ページ。所得(利益)概念に関する研究は、経済学, 法学, 会計学, 税務会計学の各分野で、永きにわたって研究の対象となってきた。

⁽³⁾ 武田隆二『会計学一般教程(第7版)』中央経済社, 2008年, 142-156ページ。

益概念は「実現利益」であり、何らかの「資産実体を伴う利益」であるということができる。

(2) ファイナンス型市場経済における利益の性格

1970 年代以降、金利・為替の自由化によって、為替等の金融商品が、それ自体、一つの取引対象となり、その取引量が増大し、大きく変化を遂げることとなる。そして、1990 年代に入ると、デリバティブといわれる新しい金融商品が開発され、さらに変化が加速し、ここに「ファイナンス型市場経済」が成立する。

ファイナンス型市場経済においては、ストック評価は「時点における時価」で行われ、フロー認識・測定基準は「実現可能性」をもって認識される「時価・実現可能性アプローチ」（部分時価会計）が基軸となる。時価・実現可能性アプローチによって得られる利益概念は、必ずしも資産実体を伴う形の利益ではなく、リスクを含むという意味での「実現可能性ある利益」であるということができる。

(3) 知識情報型市場経済における利益の性格

ファイナンス型市場経済以降、バブルが崩壊し、「無形財」に価値を認めようとする世界が急速に浮かび上がる。すなわち、ブランドやノウハウといった他社に対する優位性を評価するような価値意識が一般化しはじめ、「知識情報型市場経済」に移行する動きをみせている。

知識情報型市場経済においては、ソフトウェアやビジネスモデルといった知的財産としての無形財は、それがもたらす「将来キャッシュ・フローの現在価値」を重要な評価尺度とする。ここでの利益概念は、無形財によって作り出された超過収益力による「のれん価値」とされる。

「給付能力概念」は、20 世紀を象徴する実物経済、つまり製造業を中心にモノ作りを主体とした「プロダクト型市場経済」の産物であり、もともと実財産余剰とする考え方の上に成り立っているといわれている⁽⁴⁾。しかし、産業構造の重点が、「プロダクト（有形財）」から「ファイナンス（金融財）」、さらに「インタンジブル（無形

⁽⁴⁾ 武田隆二「ファイナンス型課税制度における給付能力概念」『TKC』第 374 号、2004 年 3 月、6 ページ。

財)」へと推移している変化過程において、給付能力概念にも変化が起きているものと考えられる。そして、市場経済の形態変化が利益の性格にまで変化をもたらす結果、必然的に「課税ルールの変化」をもたらすことになる。したがって、所得概念の一般規定をいかに確定するかは重要な現代的課題であると言える。

かかる認識に基づき、本研究は、企業における伝統的な税務所得概念である「純資産増加説」を再考することにより、税務会計における現代的な意義を明らかにするものである。欧米では、19世紀から20世紀にかけて所得概念論争が展開され、所得源泉説や純資産増加説といった所得概念について活発に議論が行われた。しかし、現在、わが国の法人税法規定は、純資産増加概念を根本思考としながらも、課税所得に関する積極的な概念規定は無く、その本質は解釈に委ねられることとなっている。本研究の目的は、欧米で展開された所得概念論争の議論を踏まえ、わが国における企業税務所得概念の在り方を理論的に考究することにある。

第2節 本研究の構成と各章の概要

本論文は、如上の問題意識に基づいて、以下の2部8章で構成されている。

序章 本研究の基本的視座

第1部 欧米における所得概念の変遷と形成

第1章 イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説

第2章 ドイツにおける所得概念論争

—その対立構造と所得源泉説—

第3章 ドイツにおける純資産増加説の実務的発展

第4章 アメリカにおける純資産増加説の展開

第2部 わが国における純資産増加説の現代的意義

第5章 わが国における純資産増加概念の形成と展開

第6章 純資産増加説と企業会計における時価評価

第7章 NPO法人の所得概念

—純資産増加説アプローチの提案—

第8章 課税所得の侵食化と純資産増加説

—あるべき課税所得概念の提言—

終章 本研究の結論

第1部「欧米における所得概念の変遷と形成」では、イギリス（**第1章**）、ドイツ（**第2・3章**）、アメリカ（**第4章**）における所得概念の変遷と形成過程について考察する。そして、**第2部**「わが国における純資産増加説の現代的意義」においては、第1部での考察を踏まえ、わが国における純資産増加概念の形成過程と財務会計や税務会計に内在する純資産増加概念（**第5章**）、純資産増加説と企業会計における時価評価の問題（**第6章**）、現代社会において重要な役割を果たしているNPO法人に対する課税の問題（**第7章**）、そして最後に、課税所得の侵食化という租税優遇措置の問題について検討するとともに、あるべき課税所得概念について論じる（**第8章**）。

第1部は、**第1章**から**第4章**で構成される。

第1章では、イギリスにおいて所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして18世紀および19世紀初期の社会に根ざしていた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにする。

第2章では、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、さらにゲオルグ・シャンツ（Schanz, G.）の論述にしたがって、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにする。

第3章では、シャンツの論述に従い、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにするとともに、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性」について考究する。

第4章では、まず、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける所得税の課税規定を概観する。そして、シャンツの「純資産増加説」を受け入れ展開していったヘイグ（Haig, R. M.）およびサイモンズ（Simons, H. C.）の所得概念を検討するとともに、それ以降に発現した純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程について検討を行う。

第2部は、**第5章**から**第8章**で構成される。

第5章では、わが国における純資産増加概念の形成過程について概観するとともに、財務会計と税務会計に内在する純資産増加概念について検討を行う。具体的には、まず、わが国で創設された所得税制度に対して欧米で展開された所得概念がどのような影響を及ぼしたかについて、その変遷を辿る。次に、複式簿記の基礎原理の展開や財産法の計算構造を検討することにより、財務会計に内在する純資産増加概念を考察し、最後に、推計課税の方法の一つである純資産増減法に関する判例を検討することにより、税務会計に内在する純資産増加概念を考察する。

第6章では、企業会計において時価評価が行われた場合に純資産増加説をどのように考えるかについて検討を行う。ここでは、企業会計上、過去の事例である「物価変動会計」と将来の事例として考えられる「IFRS」が採用された場合、純資産増加説に基づく課税を行うことで公平な課税が実現できるかどうか検証する。

第7章では、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、NPO法人の所得把握方法として、「純資産増加説アプローチ」の提案を行う。

第8章では、理論的に望ましい純資産増加説による所得と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念について検討を行う。具体的には、国税庁が公表している統計資料に基づいて、業種間にある「修正実効税率」の格差について分析を行い、さらに、現行の法人税法と旧法人税基本通達による課税所得計算規定および企業会計の概念フレームワークによる定義を比較検討し、租税公平主義の観点から「あるべき課税所得概念」の提言を行う。

そして、最後に**終章**では、本研究の議論を総括するとともに、本研究における結論を提示する。

第1部

欧米における所得概念の変遷と形成

第 1 章

イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説

第 1 節 はじめに

近代的所得税制の起源は、イギリスの所得税 (Income Tax) にあり、それ故に、所得税の母国はイギリスであると言われる⁽¹⁾。所得課税において、何を所得と見るべきかを概念上明確にすることは非常に重要な課題であるが、税務上の所得概念は、誠に「最もむずかしい経済的基礎概念」と言われている⁽²⁾。

課税所得概念には、一般的に、「所得源泉説 (Quellentheorie)」と「純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」という対立構造が存在する。この対立を発展史的に見れば、イギリスにおいて誕生した「所得源泉説」がドイツに影響を与え、やがてゲオルグ・シャンツ (Georg Schanz.) が「純資産増加説」を公表することによりドイツにおける所得概念論争が終結を迎える。そして、シャンツの影響を受けたアメリカのヘイグ (Haig, R.M) やサイモンズ (Simons, H.C) が純資産増加説を展開していくという構図が考えられる。

このような流れで発展してきた課税所得概念において、本研究の主題である「純資産増加説」の根本思考を浮き彫りにするには、まず、その対立軸にある「所得源泉説」の根本思考、すなわち、それが誕生した時代的背景や発展過程、さらに、その基本原理を闡明することが必要になる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、イギリスにおける所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして 18 世紀および 19 世紀初期の社会に根ざしていた物財

⁽¹⁾ 佐藤進『近代税制の成立過程』東京大学出版会、1965 年、86 ページ。金子宏『所得概念の研究 所得理論の基礎理論 上巻』有斐閣、1995 年、40 ページ。

⁽²⁾ 武田隆二、『所得会計の理論』同文館、1970 年、3 ページ；富岡幸雄『税務会計原理』中央大学学術図書、2003 年、91 ページ。

思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにすることにある。本章の具体的課題は、次の通りである。

- (1) 近代所得税制の起源とも言われるイギリスの所得税制度が誕生した歴史的背景とその発展過程を概説すること（第2節）。
- (2) イギリスを代表する論者の所得概念を検討すること（第3節）。
- (3) イギリスの所得税制度の根本思考である物財思考と所得源泉説の関係を明らかにすること（第4節）。
- (4) 物財思考に基づく計算の発展型と考えられる複会計制度を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにすること（第5節）。

第2節 イギリス所得税制度の誕生

1 ピットによる所得税制度の誕生

イギリスの所得税制度は、1799年、当時の大蔵大臣であったウィリアム・ピット（William Pitt）により初めて創設された。ピットは、1766年から1768年まで首相を務めたチャタム伯ウィリアム・ピット（William Pitt, 1st Earl of Chatham）の次男であり、父親と区別するため、父親が「大ピット」と通称されたのに対し、「小ピット（The Younger Pitt）」と呼ばれた。ピットは、1781年に22歳の若さで下院議員となり、1782年には大蔵大臣、さらに1783年に首相兼大蔵大臣となり、1801年までその地位を保った⁽³⁾。

ピットによる所得税制度創設の目的は、フランスとの間で行われたナポレオン戦争（1803年-1815年）における莫大な戦費の調達であった⁽⁴⁾。ピットの所得税制度においては、納税者の所得は次の4つの源泉に区分され、これらの所得をすべて自己申告することが義務付けられた⁽⁵⁾。

⁽³⁾ 佐藤進，前掲書，88ページ。

⁽⁴⁾ 木原孜「イギリスにおける所得税制度誕生の歴史について」『福岡大学商學論叢』第36巻第2・3号，1991年12月，401ページ。

⁽⁵⁾ 佐藤進，前掲書，107ページ。

- ①土地家屋からの所得
- ②商工業，自由職業，雇用からの所得
- ③海外財産ないし海外投資からの所得
- ④上記に属しない所得

ピットの所得税制度は，居住者の全所得を課税対象とし，その全所得につき詳細な報告書の提出を要求するものであったため，プライバシーを侵害するものとして民衆の反感を呼び起こした⁽⁶⁾。その結果，広範にわたる脱税が行われ，税収はあまりあがらなかったとされる。この点について，フォッケ（Vocke,W.）は，「富裕な資本家，産業家，商人による過少申告と無申告」に責任があると指摘している⁽⁷⁾。

その後，1802 年，フランスとの間にアミアン講和条約が締結され，平和が回復されるとともに，ピットの所得税制は廃止された。

2 アディントンによる所得税制度の改革

1803 年，フランスによるアミアン講和条約違反などが原因となり，イギリスは講和条約を破棄し，再び，イギリスとフランスの間でナポレオン戦争が開始された。戦争再開による戦費調達のため，当時の首相兼大蔵大臣であったヘンリー・アディントン（Henry Addington）は，所得税制度を再開させた⁽⁸⁾。

アディントンによって導入された所得税制度は，「財産税（Property Tax）」の名称で施行されたが，その基本構造はピットの所得税制度を改革したものであり，一般的には「所得税」と呼ばれていた⁽⁹⁾。そして，このアディントンによる所得税制度こそが，多くの改正がなされつつも，その基本構造を維持しながらイギリスにおける現行所得税制度に引き継がれている⁽¹⁰⁾。

⁽⁶⁾ 金子宏，前掲書，51 ページ；Harvard Law School, Taxation, in the United Kingdom, World Tax Series, 1957, p. 32.

⁽⁷⁾ 佐藤進，前掲書，109 ページ；Vocke.W., Geschichte der Steuern des Britischen Reichs, 1866, S. 524.

⁽⁸⁾ 木原孜，前掲論文，402 ページ。

⁽⁹⁾ 佐藤進，前掲書，114 ページ。

⁽¹⁰⁾ 金子宏，前掲書，40 ページ。

アディントンの所得税制度には、次に示す大きな2つの特徴があった⁽¹¹⁾。

(1) スケジュール制

1つ目の特徴として、スケジュール制 (schedule)⁽¹²⁾の採用が挙げられる。図表 1-1 は、アディントン税制におけるスケジュール制の分類と各スケジュール下における所得の内容を示したものである。

図表 1-1 アディントン税制におけるスケジュール分類と所得の内容

スケジュール分類	所得の内容
スケジュール A	土地地代（鉱山その他地代を含む）、家賃賃料
スケジュール B	借地農利潤（耕作地主を含む）
スケジュール C	国庫から支払われる公債利子
スケジュール D	貿易、商業その他営業からの収入 その他のスケジュールに含まれない収入
スケジュール E	官職からの俸給、年金

（資料出所）佐藤進，前掲書，114-115 ページを参考に筆者作成。

このように、スケジュール制においては、所得を種類または源泉によっていくつかのスケジュールに分類し、さらに必要に応じてこれらをいくつかのケース (case) に分類する⁽¹³⁾。そして、それぞれ異なる所得の計算方法と所得税の徴収方法とを規定していた。これにより、各スケジュールおよび各ケースにおいて定められている特定の種類または源泉の所得のみが所得税の課税対象となっていた。課税対象外とされていた具体的な所得としては、譲渡所得⁽¹⁴⁾、贈与や遺贈による収入、賭博や富くじの賞金

⁽¹¹⁾ 同上書，51 ページ。

⁽¹²⁾ シェデュール制 (shedule) とも呼ばれ、イギリスの所得税制度は、アディントンのスケジュール制により定着したとされる。神野直彦「第2章 所得概念論」（金子宏編著『所得税の理論と課題』税務経理協会，2001年），20 ページ。

⁽¹³⁾ 辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店，1991年，33 ページ。

⁽¹⁴⁾ 同上書，33 ページ。譲渡所得については，1962年に短期譲渡所得が所得税の課税対象とさ

などといった臨時的・非反復的收入が挙げられる⁽¹⁵⁾。従って、所得概念としては、実定法上、所得源泉説（制限的所得概念）が採用されていた⁽¹⁶⁾。

(2) 源泉徴収制

さらに、2つ目の特徴として、源泉徴収制（taxation of source）を大幅に取り入れたことが挙げられる⁽¹⁷⁾。源泉徴収制は、アディントンによる所得税制度改革の初年度において大きな成果を収めたとされる。図表 1-2 は、当時、源泉徴収の対象とされた所得と源泉徴収義務者を示したものである。

図表 1-2 源泉徴収制の対象所得と納税義務者

対象所得	納税義務者
土地・家屋	借地農・借家人
公債利子	イングランド銀行
俸 給	俸給支払者

（資料出所）佐藤進，前掲書，115 ページを参考に筆者作成。

アディントンの所得税制度は、その後、実質的な変化もなく継続されたが、イギリスがワーテルローの戦いで勝利を収めた 1815 年に廃止された⁽¹⁸⁾。

れた。また、長期譲渡所得も 1965 年に譲渡所得税（Capital Gains Tax）の創設によって課税対象とされた（金子宏，前掲書，42 ページ。）。

⁽¹⁵⁾ 金子宏，前掲書，41-42 ページ。

⁽¹⁶⁾ 一見，スケジュール D 「その他のスケジュールに含まれない収入」を広く解釈することにより，包括的所得概念として所得範囲を拡大することも可能であると考えられるが，当時の税務当局および裁判所ともにそのような解釈を行わなかったとされる（金子宏，前掲書，41・52 ページ。）。

⁽¹⁷⁾ 佐藤進，前掲書，115 ページ。

⁽¹⁸⁾ 木原孜，前掲論文，402 ページ。

3 ピールによるアディントン税制の継承

1815年にアディントンの所得税制度が廃止されて以降、イギリスの所得税は空白の時代が続いた。ところが、1842年、当時の宰相であったロバート・ピール（Robert Peel）によって、所得税制度は復活することとなる。その背景には、財政難や労働者階級の生活難、そして不合理な関税制度といった当時のイギリスの事情があった⁽¹⁹⁾。ピールの所得税制度においても、スケジュール制および源泉徴収制が採用され、1803年のアディントン税制と内容的にはほぼ同一であった。図表 1-3 は、ピール税制におけるスケジュール分類とその所得の内容を示したものである。

図表 1-3 ピール税制におけるスケジュール分類と所得の内容

スケジュール分類	所得の内容
スケジュール A	不動産収入
スケジュール B	借地農収入
スケジュール C	利子・配当収入
スケジュール D	商工業所得，A B C で課税されない収入， E で課税されない労働所得
スケジュール E	公務職員の俸給，年金

（資料出所）佐藤進，前掲書，163-164 ページを参考に筆者作成。

このように、イギリスの所得税制度は、ピット（1799 年）に始まり、アディントン（1803 年）およびピール（1842 年）に引き継がれていった。それ以来、多くの改正が行われてきたが⁽²⁰⁾、「スケジュール制」および「源泉徴収制」という制度の基本構造は維持されて現在に至っている。すなわち、イギリスの所得税制度は、ピット税制において、居住者の全所得を包括的に課税対象とし民衆の反感を買った結果、アディントンおよびピール税制においては、所得を制限的に課税対象とする制度へと変革せざる

⁽¹⁹⁾ 1837 年から 1838 年にかけてはイギリスにおいて恐慌が起こったとされる（佐藤進，前掲書，160-161 ページ）。

⁽²⁰⁾ 1918 年にすべての関係法が統一されて「1918 年所得税法」となり、さらに 1952 年に再度の統一がなされて「1952 年所得税法」となった（金子宏，前掲書，51 ページ）。

をえなかった産物であると考えられる。図表 1-4 は、イギリスの所得税制度の目的や特徴等について、その誕生からの変遷を図で示したものである。

図表 1-4 イギリス所得税制度の誕生の変遷

制定年	制度設定者	目 的	特 徴
1799 年-1802 年	ピット	戦費調達	納税義務者の全所得が課税対象
1803 年-1815 年	アディントン	戦費調達	スケジュール制と源泉徴収制の採用
1842 年-	ピール	財政難等	アディントン税制を継承

(資料出所)筆者作成。

第 3 節 イギリスにおける代表的所得概念

イギリスにおける所得概念の代表的な提唱者としては、アダム・スミス、フィッシャー、ヒックス、セルツァーがいる。以下、それぞれの所得概念を検討する。

1 アダム・スミス

イギリスの所得税制度に影響を与えた所得概念としては、まず、アダム・スミス (Adam.Smith) が挙げられる⁽²¹⁾。アダム・スミスは、1776 年、『国富論』のなかで、次のように述べている⁽²²⁾。

「一大全住民の総所得には、その土地と労働の全年生産物が含まれる。純所

⁽²¹⁾ Study Group on Business Income, *Changing Concepts of Business Income*, Scholars Book Co., 1952, p. 11. (渡邊進・上村久雄共訳『企業所得の研究 ―変貌する企業所得概念―』中央経済社, 1956 年)。イギリスの所得税制度を創設したウィリアム・ピットは、アダム・スミスの門弟であった。

⁽²²⁾ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations Volume I*, indianapolis, Liberty Fund, 1776, p. 286. (竹内謙二訳『アダム・スミス 国富論 上』千倉書房, 1981 年, 357 ページ。)。傍点は筆者。

得は第一にその固定資本の、第二にその流動資本の、維持費を差引いた後、
彼等の手許に残り自由に使いうるもの、即ち彼等の資本を食うことなくして、
直接消費のために取って置かれる貯えの方へふり向け得るもの、いいかえれ
ば、その生活資料、便利品、娯楽品に費し得るものである。彼等の眞の富も
亦その総所得に比例せずして、純所得に比例する。」

基本的に、アダム・スミスの所得概念はフローである⁽²³⁾。アダム・スミスに始まる
古典派経済学者は、国民所得（national income, 国民生産物や国民分配分）に関心が
あり、この目的のためにはフローの概念が適切であった⁽²⁴⁾。

2 フィッシャー

アダム・スミスの所得概念は、その後、アービング・フィッシャー（Irving Fisher）
の見解に影響を与えた。1906 年、フィッシャーは、著書『資本および所得の本質』に
おいて次のように述べている⁽²⁵⁾。

「一定時点に存在する富（wealth）のストックは資本と呼ばれ、一定期間に
富から得られるサービス（service）のフローは所得と呼ばれる。」

また、フィッシャーは、次のようにも述べている⁽²⁶⁾。

「社会全体としての所得は、当該社会の構成員があらゆる源泉から受け取っ

⁽²³⁾ 木原孜「所得概念と課税標準 ―所得源泉説と純財産増加説―」『商學論叢』第 39 巻第 1・
2 号, 1994 年 11 月, 185 ページ。

⁽²⁴⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p. 10.

⁽²⁵⁾ Irving Fisher, *The Nature of Capital and Income*, Macmillan, London, Macmillan, 1927,
P. 52. フィッシャーは、所得概念を経済学的見地から接近しているが、さらに、貨幣所得や
実質所得にも言及し、さらにまた、会計学的所得概念にも言及している（木原孜, 前掲論文
[1994], 187 ページ。）。

⁽²⁶⁾ Irving Fisher, op.cit., P. 101

たすべてのサービスの貨幣価値総額である。」

フィッシャーは、アダム・スミスのフローの概念を発展させ、「資本と所得の区分」が最も重要な決定であるとした。これらの定義で明らかのように、フィッシャーは、所得を資本から流れ出るサービスのフローと考えている。このような「サービス・フロー概念」においては、所得は、所定期間内に個人が消費した財貨および役務の価値であるとされ⁽²⁷⁾、一般に、「消費としての所得」と言われる⁽²⁸⁾。

また、フィッシャーの定義によれば、貯蓄について、将来の収入増をもたらす資本財に還流するフローと位置づけているため、所得としてのフローからは除外している⁽²⁹⁾。しかし、個人貯蓄が所得から除外されれば、高額所得者が所得税から逃避することとなるため、「消費としての所得」は課税所得概念としては妥当ではないとされる⁽³⁰⁾。

3 ヒックス

ヒックス (J.R.Hicks) は、1939 年、著書『価値と資本』において、次のように述べている⁽³¹⁾。

「実務における所得計算の目的は、人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせることである。この思考を追及していけば、我々は、ある人の所得とは、彼が1週間のうちに消費し、なお週の終わりにおいて、その週の初めと同様に裕福であるように期待できるような最大額であると定義すべきだろう。」

ヒックスの所得概念は、所得とは本来「行為の指針」として役立てるために測定さ

⁽²⁷⁾ 富岡幸雄，前掲書，107 ページ。

⁽²⁸⁾ 辻山栄子，前掲書，23 ページ。

⁽²⁹⁾ 同上書，23 ページ。

⁽³⁰⁾ 富岡幸雄，前掲書，108 ページ；Brownlee and Allen, *Economics of Public Finance*, Second Edition, Englewood Cliffs, PRENTICE-HALL, 1954, pp.243-244.

⁽³¹⁾ Hicks J.R., *Value and Capital*, Second Edition, Oxford, 1939, p.172.

れるべきものであるという認識から出発している⁽³²⁾。つまり、所得を測定する目的は、「人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせる」という思慮ある行為の指針として役立たせることにある。

しかし、ヒックスの所得概念においては、「裕福とは何か」、また、その比較・測定はどのように行われるのかという問題が生じる⁽³³⁾。この点について、アレキサンダー (Sidney S. Alexander) は、ヒックスの所得概念によれば、将来のすべての期待の現在価値を期間的に決定する必要があると解し、さらに、所得には、規則的なフロー、そのようなフローによる資本価値の変動あるいはその他期待される資本価値の変動、そして、偶発的あるいは非反復的な利益も含むとした⁽³⁴⁾。従って、ヒックスの所得概念は、「包括的経済利益 (mixed economic income)」と称される概念を構成することになる⁽³⁵⁾。

4 セルツァー

セルツァー (Lawrence H. Seltzer) は、イギリスにおける課税所得概念の発展を論じたが、資本価値の変動分を除外して課税所得を考えるというイギリス的な所得概念について、1945 年、次のように述べている⁽³⁶⁾。

「この目的のために発展してきた所得概念は、財産のほとんどが不動産から成り立っていた時代、従って、家・屋敷が財産そのものだと考える方が実情に合っていた時代に発生したものである。」

また、次のようにも述べている⁽³⁷⁾。

⁽³²⁾ 辻山栄子，前掲書，16 ページ。

⁽³³⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p. 8.

⁽³⁴⁾ Ibid, pp. 8-9.

⁽³⁵⁾ 齊野純子「業績報告と利益概念の特徴と展開方向 — コンバージェンスの理論的淵源を求めて —」『會計』第 173 号第 3 号，2008 年 3 月，93-95 ページ。

⁽³⁶⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p. 11.

⁽³⁷⁾ Ibid, p. 11.

「所得と実現した「資本増加分」との区別に関して、法律家や裁判所が今もなおとっている考え方は、他の大部分の人々から見れば、現在では時代遅れの感がする。」

セルツァーは、所得と資本を区別する考え方は農業経済時代の所産であり⁽³⁸⁾、セルツァーの時代においても、そのような考え方に支配されていることについて、「時代遅れの考え方」であるとして所得源泉説を批判した。

所得源泉説において所得税の課税対象外とされるものに「譲渡所得」があるが、その所得源泉説を採るイギリスにおいて、1962年に短期譲渡所得が、また長期譲渡所得も1965年に課税対象とされている⁽³⁹⁾。私見では、1945年にセルツァーが行った所得源泉説への批判は、譲渡所得課税の萌芽であったのではないかと考える。

第4節 所得源泉説と物財思考

所得源泉説は、「基本財産」と「基本財産からの収益の流入」を明確に区分することを基本思考としている。このような基本思考から、所得源泉説の根本思考は「物財思考」にあり、従って、所得源泉説は「物財計算 (Güterrechnung)」と密接に関連して発展したと考えられている⁽⁴⁰⁾。本節では、物財思考が発現した歴史的経緯を概観するとともに、物財計算の基本原理と所得源泉説との関連性について検討する。

⁽³⁸⁾ Lawrence H. Seltzer, *The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses*, New York, 1951, p. 25.

⁽³⁹⁾ 金子宏, 前掲書, 42 ページ。イギリスでは現在においても所得源泉説を採りつつ譲渡所得税を課税するという形式を採用している。詳しくは後述する。

⁽⁴⁰⁾ 木原孜, 前掲論文[1994], 190 ページ。; 川端保至「財思考の発現形態 ―所得源泉説と複会計制の生成的背景―」『會計』第 116 巻, 1979 年 12 月, 135 ページ。

1 物財思考の発現

物財思考は、イギリスおよびヨーロッパ大陸諸国において、18 世紀以前、そして 19 世紀に入ってから部分的に所得概念として使用された⁽⁴¹⁾。物財思考は、①農業中心の経済状況、②世襲財産制度の影響、③信託制度という 3 つの要因によって発現したものと考えられる。

(1) 農業中心の経済状況（重農主義）

まず、物財思考発現の要因の 1 つとして、当時、農業経済中心の時代であったことが挙げられる。この点について、セルツァーは次のように述べている⁽⁴²⁾。

「所得は、農業経営といった目的のある経済活動から生じ、・・・規則的に繰り返されるものである。それは、農場あるいは不動産のような固定的で継続的な源泉から生じる。一年間の収穫のように、所得は、このような固定的な源泉から区別されて生じ、また、その源泉を消耗することなく、自由に処分あるいは消費に利用することができる。・・・土地の販売だろうと、その他の資産の販売だろうと、偶発的で、臨時的な、期待されない利得（gain）は、この所得概念に適合しない。」

このように、当時は、土地の売却といった臨時的な利得は、「所得」とは見なさず、「資本の追加」と見なし、自由に処分したり消費したりすることを考えなかった。このような農業経済の本質的な思考から、所得とは「継続的または反覆的」なものであり、「臨時的または偶発的な利得」は所得ではないとする所得源泉説の会計図式が導入された。

(2) 世襲財産制度の影響

物財思考発現の 2 つ目の要因として、イギリスおよびヨーロッパ大陸諸国における

⁽⁴¹⁾ Lawrence H. Seltzer, op.cit., p.25..

⁽⁴²⁾ Ibid., p. 25.

「世襲（限嗣相続）財産制度（Fideikommiß, entailed estate）」の影響が挙げられる⁽⁴³⁾。

世襲財産とは、法律行為によって永久に処分を制限され、通常、一定の相続順位によって一定の者が相続すべき旨を定められた財産である⁽⁴⁴⁾。イギリスにおいても、同様の制度である「家族相続財産制度（family settlement）」⁽⁴⁵⁾の下で、相続人が通常承継するのは「生涯権（life interest）」、つまり、「相続財産がもたらす年々の収益を彼の生涯を通じて享受する権利」のみとされていた⁽⁴⁶⁾。

従って、相続人には、当該相続財産を売却したり、他の財産と交換したり、彼の生涯を超える長期の賃貸契約を結ぶ権利はなく、収益は享受するが、その相続財産を自由に処分する権限を持たなかったのである⁽⁴⁷⁾。

このため、相続財産（資本）と生涯権（所得）との区別についての争いが生じ、裁判所はこれについて決定をしなければならなくなった。つまり、相続人によって当然消費されてよい所得と、世襲財産本体に属するものとの間の争いに決定を下さなければならないような状況が起こっていたとされる⁽⁴⁸⁾。

このように、世襲財産制度から「財産という資本」と「財産からの収益（所得）」の区別という物財思考が発現し、所得源泉説の誕生に影響を与えたものと考えられる。

(3) 信託制度

最後に、3つ目の物財思考発現の要因として、イギリスにおいて何世紀にもわたって発展してきた「信託（trust）制度」が挙げられる。

⁽⁴³⁾ Barth, Kuno, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Band II 1, Steuerrecht, Stuttgart 1955, S. 121. なお、翻訳については、次の文献を参考とした。川端保至，前掲論文，135-150 ページ。

⁽⁴⁴⁾ 山田晟『近代土地所有権』有信堂，1958 年，87 ページ。

⁽⁴⁵⁾ 1853 年に制定された「相続税法（Succession Duty Act）」は、家族相続財産制度にその基礎を置くものである（土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 ―自由主義段階から帝国主義段階へ―』東京大学出版会，1971 年，253 ページ。）。

⁽⁴⁶⁾ 同上書，253-254 ページ。

⁽⁴⁷⁾ 同上書，254 ページ。

⁽⁴⁸⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 121 ; Seltzer, op. cit., p. 26.

信託制度とは、財産権を受託者に移転して、他人（受益者）のために信託財産を管理運営せしめる制度であり、コモン・ロー（Common law）⁽⁴⁹⁾上の財産権と衡平法（Equity）⁽⁵⁰⁾上の財産権とを別人に分離させるものである⁽⁵¹⁾。

信託制度において、信託財産は「使用によって消費されない物」に設定され⁽⁵²⁾、信託設定者は、衡平法上の財産権を持つ「受益者」となる。他方、「受託者」はコモン・ロー上の財産権を譲り受けるとともに、当該信託財産を運用して得た収益を「受益者」に引き渡す義務を負うのである。

従って、受託者は、信託財産と収益を明確に区別する必要がある、その収益とは、当該信託財産を維持した余剰として収益でなければならなかった。すなわち、受託者は、信託財産としての「基本財産（資本）」を維持し、その余剰としての「基本財産からの収益」を明確に区分した上で、受益者に報告および分配する必要があったのである⁽⁵³⁾。

このように、イギリスにおいて古くから発展してきた信託制度においても、「基本財産（資本）」と「基本財産からの収益」を明確に区分する物財思考が根本にあり、所得源泉説誕生への大きな潮流になったものと考えられる。

⁽⁴⁹⁾ 普通法ともいう。イギリスにおいて、13世紀頃から一般的慣習法として、王裁判所が運用した法をこのように呼んでいた（高柳賢三・末延三次編『英米法辞典』有斐閣、1952年、85ページ。）。コモン・ローについては、次の文献が詳しい。松村勝二郎『中世イングランド王国の法と慣習 グランヴィル』明石書店、1993年。

⁽⁵⁰⁾ 最も広義には正義衡平を意味する。コモン・ローと相並ぶ英米判例法であり、その過程においては、法律家ではない大法官（Chancellor）が、正義の観念に基づいてコモン・ローの決定を補正（緩和）した。その間、独特の信託概念が生成し、諸方面に大きな役割を果たした（同上書、158ページ。）。

⁽⁵¹⁾ 同上書、474ページ。なお、衡平法と信託制度については次の文献が詳しい。豊浦與七『英国衡平法と信託制度』大岡山書店、1927年。

⁽⁵²⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 126.

⁽⁵³⁾ 受益者への報告のための帳簿として、「財産目録」、「資本勘定」、「収益勘定」、「一般投資勘定」が作成されていた（川端保至、前掲論文、145ページ。）。

(4) 物財思考と所得源泉説

以上のように、イギリスにおいては、古典派経済学者の時代以前もしくは所得課税がなされる時代以前、財産（特に土地）から得られる収穫（yield）に対する権利は、相当期間、財産の所有者、あるいは、財産権を持つ者以外の人に付与されていた⁽⁵⁴⁾。

従って、明確に、「財産」と「財産からの収穫」を区分する必要があった。このため、資本（capital）は「源泉（source）」あるいは「樹木（tree）」と考えられ、所得（income）は「流れ（flow）」あるいは「果実（fruit）」と考えられていた⁽⁵⁵⁾。このような物財思考が、イギリスをはじめとして、当時のヨーロッパでは支配的であった。

そして、所得を租税の基礎として使うことが、主として19世紀の間に、ヨーロッパ大陸諸国でしだいに導入されていった⁽⁵⁶⁾。その結果、概して、物財思考に基づいて課税所得が算定され、一般に継続的源泉からの収入だけが課税されるということになった⁽⁵⁷⁾。これが、「所得源泉説」である。このように、当時支配的であった物財思考が、税務上の所得概念として所得源泉説を生み出したのである⁽⁵⁸⁾。

2 貨幣計算と物財計算

現代の市場経済において、「物財」の交換は、基本的に「貨幣」によって行われる。つまり、「物財」は「貨幣」を基準として測定されており、「貨幣」は「価格財」あるいは「計算尺度」としての機能を果たしている⁽⁵⁹⁾。

会計という人間行為が制度的なものとして確立される前提には、「交換経済的貨幣制度」の成立という事実（環境公準）がなければならないものであり、これに基づいて一切の経済活動を「貨幣」によって表示することにより、計算の統一性が期待される

⁽⁵⁴⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p.10. 「財産権」の原語は「reversionary interest」で、復帰権（reversion）および残余権（remainder）その他将来享有されるべき財産権の総称である。

⁽⁵⁵⁾ Ibid, p.10.

⁽⁵⁶⁾ 川端保至，前掲論文，143 ページ。

⁽⁵⁷⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 123.

⁽⁵⁸⁾ 川端保至，前掲論文，143 ページ。

⁽⁵⁹⁾ 同上論文，135 ページ。

に至るのである⁽⁶⁰⁾。

「貨幣計算 (Geldrechnung)」は、計算貨幣によって表示された「名目計算 (Nominalrechnung)」を基礎としている。名目計算においては、一般物価水準が上昇すると、これに伴って貨幣のもつ一般購買力が下落し、名目貨幣単位がその同質性を失い、従って、もはや統一的測定単位としての機能を果たせなくなるという欠点もある⁽⁶¹⁾。

現代の所得課税においては、近代的会計制度に基づく「貨幣計算」によって所得の算定がなされている。バルト (Barth Kuno) は、「貨幣所得計算」について、次のように述べている⁽⁶²⁾。

「納税義務者が、計算単位としての貨幣で示されている開始有高 (Anfangsbestand) を超えて一定期間中に稼得するものすべてが、あたかも貨幣所得であるかのように、計算上、貨幣を媒介として扱われる。所得が貨幣という形態で存在しない場合でも、このことは妥当する。」

これは、貨幣所得計算においては、「貨幣資本余剰」、つまり、会計期間の期首における貨幣資本を維持してなお余りある余剰、を所得とすることを意味している。これは、言うまでもなく、現代の財務会計の方法論的基礎である。

このように、近代的所得課税のためには、すべての「物財」が「貨幣」によって測定され、そのことにより会計の目的のために、これら「物財」の共通評価尺度が得られるような「包括的市場 (Umfassender Markt)」が存在しているということが前提とされる⁽⁶³⁾。この点について、バルトは、次のように述べている⁽⁶⁴⁾。

⁽⁶⁰⁾ これを「貨幣的表示の公準」という。武田隆二『最新財務諸表論 (第 11 版)』中央経済社、2009 年、84 ページ。

⁽⁶¹⁾ 加古宜士『物価変動会計論』中央経済社、1994 年、9 ページ。

⁽⁶²⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 118.

⁽⁶³⁾ Ebenda, S. 67. 「Umfassender」は、「包括的」のほか、「広範囲の」とも訳することができる。

⁽⁶⁴⁾ Ebenda, S. 118.

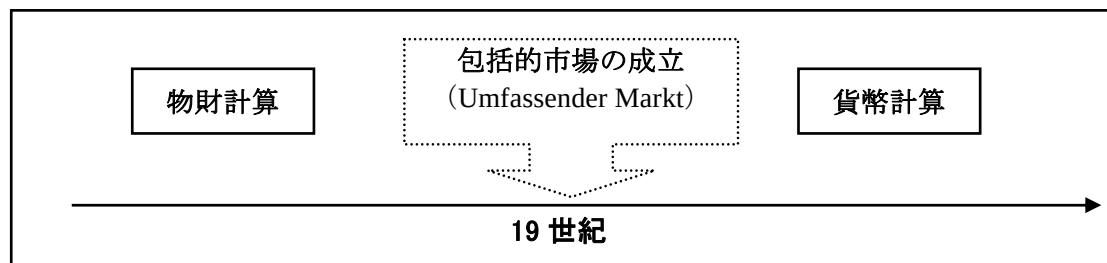
「国民経済的な規模での貨幣経済ないし市場経済の成立によってはじめ
て、貨幣所得の計算が可能となり、所得課税が可能になると考えられる。」

この「国民経済的な規模での貨幣経済ないし市場経済」⁽⁶⁵⁾すなわち「包括的市场」
の成立は、19 世紀の過程で成立したとされる⁽⁶⁶⁾。そして、このような「包括的市场」
が成立する以前に行われていた計算方法について、バルトは次のように言及している⁽⁶⁷⁾。

「包括的市场が成立する以前には、貨幣計算ではなく、物財計算が行われ
ていたであろうことは想像するに難くない。」

貨幣計算が行われる以前には、「物財計算」が存在したことが確認されている⁽⁶⁸⁾。図
表 1-5 は、物財計算から貨幣計算への転換期を図で示したものである。図に示すよう
に、「包括的市场」すなわち「国民経済的な規模での貨幣経済ないし市場経済」の成立
した 19 世紀に物財計算から貨幣計算への転換がなされたものと考えられる。

図表 1-5 物財計算から貨幣計算への転換期



(資料出所) 筆者作成。

⁽⁶⁵⁾ このような市場経済の発展については、次の文献が詳しい。大塚久雄『欧州経済史』弘文堂、1958 年、157-158 ページ。

⁽⁶⁶⁾ 木原孜、前掲論文[1994]、190 ページ；川端保至、前掲論文、140 ページ。

⁽⁶⁷⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 118.

⁽⁶⁸⁾ 木原孜、前掲論文[1994]、190 ページ。

3 物財計算の基本原理と所得源泉説

貨幣計算と物財計算の違いを明確にするため、バルトが示している次のような具体例⁽⁶⁹⁾をもとに検討してみたい。

- ① ある企業が 1,000 単位の商品が必要とし、開始時における商品 1 単位の価格が 5 マルクである（1,000 単位は経営を維持していくための必要な最低有高）。
- ② 1 単位の価格が 20 マルクに上昇したとする（これにより、この企業は、1,000 単位の有高について、2 万マルクの貨幣資本が必要になる。）。
- ③ この企業が、1,000 単位の商品をすべて消費し、1 万マルクの売上高をあげたとする。

(1) 貨幣計算

この事例について、「貨幣計算」により、貸借対照表の変動を見てみると、次のようになる。

貸借対照表の変動

期首	現 金 5,000M	(貨幣) 資本 5,000M
①	商 品 5,000M	現 金 5,000M
②	商 品 5,000M	現 金 5,000M
③	現 金 10,000M	商 品 5,000M 利 益 5,000M
期 末	現 金 10,000M	(貨幣) 資本 5,000M 利 益 5,000M (資本余剰)

貨幣計算は、「貨幣の流れ」から所得を確定する。すなわち、資本として現金が出資されると、現金のまま置かれるわけではなく、それを原資として物財の購入に振り向けられる（①）。購入した物財について、増価は認識・測定されない（②）。そして、

⁽⁶⁹⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 121.

その物財が販売されることにより再び現金に還流し、損益が認識・測定されるのである。(③)。

貨幣計算においては、このような資本循環の過程から資本の増殖が図られるのであるが、この増殖された資本部分、すなわち「貨幣資本余剰」をもって利益として認識・測定する⁽⁷⁰⁾。この貨幣資本余剰は、貨幣資本を維持してなお余りある余剰としての性格をもち、一般に「貨幣資本利益」と呼ばれる⁽⁷¹⁾。ここでは「貨幣計算—貨幣資本—貨幣資本利益」という図式が成り立つ⁽⁷²⁾。

(2) 物財計算

貨幣計算と比較する形で、この事例について、「物財計算」により貸借対照表の変動を見てみると、次のようになる。

貸借対照表の変動

① (期首)	商 品 1,000 単位	(実物) 資本 1,000 単位
②	商 品 1,000 単位	(実物) 資本 1,000 単位
③	損 失 1,000 単位 商 品 500 単位	商 品 1,000 単位 利 益 500 単位
期 末	商 品 500 単位 損 失 500 単位 (物財余剰)	(実物) 資本 1,000 単位

物財計算は、「物財の流れ」から所得を確定する。貨幣計算では「貨幣資本」が維持されるのに対して、物財計算では「実物資本」である 1,000 単位が維持されることになる(①)。また、貨幣計算と同様に、購入した物財について、増価は認識・測定されない(②)。

貨幣計算と物財計算との決定的な違いは、③についての計算(思考)である。すな

⁽⁷⁰⁾ 武田隆二，前掲書，61 ページ。

⁽⁷¹⁾ 同上書，62 ページ。

⁽⁷²⁾ 川端保至教授は、「貨幣資本利益」を「貨幣余剰」とされている(川端保至，前掲論文，137 ページ)。

わち、本事例において、商品 1,000 単位は、経営を維持していくために必要な最低有
高である。③の時点で、その実物資本を維持しようとした場合、5Mから 20Mに増価
した商品を「再調達原価 20M」で購入せざるを得ないが、手許にある現金（売上金）
は 10,000Mしかない。従って、「10,000M（売上による現金）÷20M（再調達原価）
＝500 単位」しか購入できない。

物財計算においては、物財を売上げた場合には「物財の減少」により損失となり、
物財を仕入れた場合には「物財の増加」により利益となる。従って、「商品仕入 500 単
位（物財の増加＝利益）－商品売上 1,000 単位（物財の減少＝損失）」の計算となり、
期末に「損失（物財余剰のマイナス）」が 500 単位発生することになる⁽⁷³⁾。

（3）物財計算の根本思考と所得源泉説

貨幣計算が貨幣の面に注目するのに対し、物財計算ではもっぱら物財に注目する。
物財計算では、生み出された成果としての物財が所得であり、貨幣はその所得を表示
する手段にすぎない。

物財計算は、一定の実物資本を維持し、その実物資本の運用の結果生み出された物
財を所得とする方法である⁽⁷⁴⁾。すなわち、維持すべき資本を実物資本とし、それを維
持したのちの「物財余剰」をもって所得とする考え方が、「物財計算ないし物財思考
（Güterdenken）」と呼ばれるのである⁽⁷⁵⁾。ここでは「物財計算（物財思考）－実物資

⁽⁷³⁾ 商品が減価した場合には、当然、逆の関係が成立する。この場合、企業は、わずかな名目
資本（貨幣資本）で、実物資本に食い込むことなくやっていくことができる（Barth, Kuno,
a. a. O, S. 119.）

⁽⁷⁴⁾ このような物財思考の現代会計における発現形態の 1 つとして、棚卸資産原価配分法とし
ての「基礎有高法（based-stock method）」がある。これは、一定量の棚卸資産は常に企業
内において保持されていることが必要であり、恒久的に維持すべき、収益産出のための元本
であると考え。基礎有高法においては、価格変動に関係なく一定の固定価額を付して評価
し、每期その評価額を変更させない（渡邊進『棚卸資産会計（改訂版）』森山書店、1965 年、
179 ページ。）。

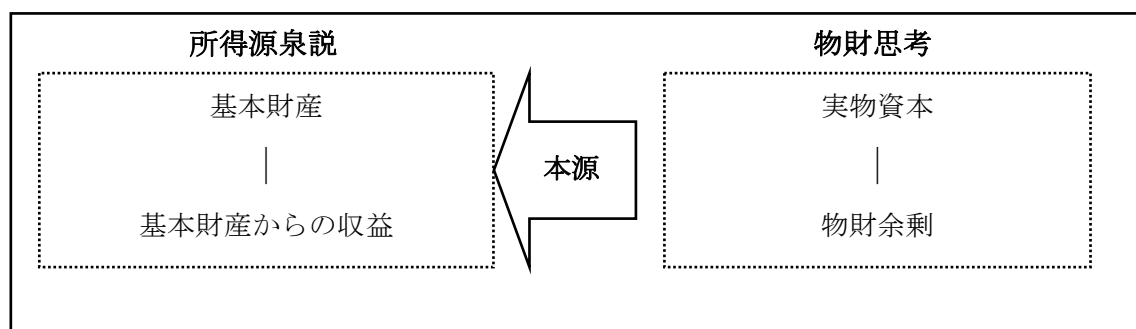
⁽⁷⁵⁾ 川端保至，前掲論文，137 ページ。

本—物財余剰」という図式が成り立つ⁽⁷⁶⁾。

他方、所得源泉説は、「基本財産」と「基本財産からの収益」を明確に区分し、「基本財産からの収益」である規則的・反復的收入のみを所得とする基本思考である。また、所得源泉説では、当然、「基本財産」の増価・減価は、所得に影響を及ぼすことはない。もし「基本財産」の価値が増加しても、自由に処分しうる所得には全く影響せず、また基本財産の価値が減少したとしても、基本財産から流入する所得は減少しないのである。ここでは、「所得源泉説—基本財産—基本財産からの収益」という図式が成り立つ。

図表 1-6 は、物財思考と所得源泉説の関係を示したものである。このように、物財思考における「実物資本—物財余剰」と所得源泉説における「基本財産—基本財産からの収益」という図式の共通性により、その根本思考には本源的な関係が成立するものとする⁽⁷⁷⁾。

図表 1-6 物財思考と所得源泉説の関係



(資料出所) 筆者作成。

第 5 節 所得源泉説と複会計制度

物財思考における「維持すべき実物資本」を「固定資産または資本的資産 (capital assets)」に置き換えた制度として、イギリスにおいて成立した「複会計制度 (Double

⁽⁷⁶⁾ 同上論文, 137 ページ。

⁽⁷⁷⁾ 同上論文, 140 ページ。

Account System)」⁽⁷⁸⁾が挙げられる。従って、複会計制度は、物財思考の発現形態と位置づけられ⁽⁷⁹⁾、所得源泉説の原始的な形態としての意味を持つものと考えられるため、以下、検討していくこととする。

1 複会計制度誕生の時代的背景

(1) 複会計制度法制化の背景

複会計制度は、18 世紀後半に運河会社、19 世紀前半には鉄道会社によって会計実務として採用され、1868 年、「鉄道規制法 (The Regulation of Railways Act)」によって制度的に確立されたと言われている⁽⁸⁰⁾。その後、複会計制度は、「ガス事業法 (The Gasworks Clauses Act, 1871)」, 「電気事業法 (The Electric Lighting Act, 1882)」に伝播するとともに、水道会社においては、ガス事業法を参考にして自発的にこれが採

⁽⁷⁸⁾ 物財思考と複会計制度の関係については、次の文献を参照されたい。渡邊進，前掲書，175－179 ページ。

また、黒澤清教授は、企業会計の制度史の上で時期を劃する 4 つの業績として、

- ①15 世紀における複式簿記の成立
- ②17 世紀における貸借対照表制度の成立
- ③19 世紀における複会計制の制定
- ④20 世紀における会計原則の統一

を挙げられ、また、複会計制度は、前近代的な企業会計を近代会計に転換せしめるに至った重要な契機をなすものとして、近代会計学の母体であるとされている（黒澤清「近代会計学と複会計制」『税経通信』第 12 巻第 10 号，1957 年 9 月，10 ページ。）。

⁽⁷⁹⁾ 川端保至，前掲論文，138 ページ。

⁽⁸⁰⁾ 最初に採用したのは、London and Birmingham 鉄道会社と言われている。Edwards, J. R. (ed.), The Origins and Evolution of the Double Account System : An Example of Accounting Innovation, *Abacus*, Vol. 21, No. 1, pp19-43 ; 春日部光紀「アメリカ鉄道会社における複会計システム」『経済学研究』(北海道大学) 第 59 巻第 1 号，2009 年 6 月，55-57 ページ；澤登千恵「19 世紀英国鉄道会社における複会計制度の確立—L & B 鉄道会社の会計報告書を中心に—」『高松大学紀要』第 38 号，2002 年 9 月，3 ページ。

用されていた⁽⁸¹⁾。

複会計制度が法制化された背景には、1840 年代から 1860 年代にわたるイギリス産業革命期における「鉄道狂時代」があると言われている⁽⁸²⁾。当時、イギリスにおいては、株式会社の形態を利用して鉄道会社の濫設が行われたが、その鉄道株は、短見的な高率利益配当を要求する多数の株主群による投機の対象となり、証券市場の攪乱的な要因となっていた⁽⁸³⁾。

それに対応して各鉄道会社は、異常なまでの拡張競争に迫られ、不当または適性を欠く財政政策・会計経理⁽⁸⁴⁾を続けた。その結果、ついに鉄道株の暴落や会社の破綻を惹起し、ひいては鉄道恐慌のみならず、一般経済恐慌をも誘引することとなったのである⁽⁸⁵⁾。

そこで、政府当局は、1868 年、鉄道会社における資本の食いつぶしや労力の浪費を制限し、企業財政の健全化をはかり、厳重な会計監査の制度と正しい会計制度を確立する目的で「鉄道規制法」を制定した。

図表 1-7 は、イギリスにおける主要な一般会社法と公益会社法について、成立年と法律名を示したものである。

⁽⁸¹⁾ Ibid., pp. 160-161 ; Dicksee, L. R., *Advanced Accounting*, 3rd ed., London, 1907, pp. 111-126.

⁽⁸²⁾ 黒澤清『近代会计学（改定増補版）』春秋社，1964 年，85 ページ。

⁽⁸³⁾ 上村久雄「複会計制度」への一省察』『會計』第 75 巻第 3 号，1959 年 3 月，81 ページ。

⁽⁸⁴⁾ 当時、イギリスでは、「およそ会計上の問題は企業の健全な会計慣行に委ね、これを尊重することを基本的建前とするイギリス法曹の伝統的理念にもとづいて、・・・具体的・詳細な会計計算については大幅な自由が企業に許容せられ、また当時、かかる会計計算の適否について検査・報告すべきはずの監査にしても、多くの場合、多分に形式的なものであっていわば有名無実ともいうべき実情にあり、加えて所轄監督当局に対してはただ貸借対照表の写しを提出すれば足り、いわゆる行政監督の立場からする規制は会計面についてほとんど皆無とってよい状態にあった（同上論文，81 ページ。）。

⁽⁸⁵⁾ 黒澤清，前掲書，85 ページ。

図表 1-7 イギリスにおける主要な一般会社法および公益会社法

成立年	一般会社法	公益会社法
1719 年	バブル会社禁止法 (Bubble Act)	
1825 年	バブル会社禁止法廃止法 (Act to Repeal the Bubble Act)	
1844 年	株式会社登記法 (Joint Stock Companies Registration and Regulation Act)	鉄道法 (An Act to Certain Conditions to the Construction of Future Railways)
1845 年		会社条款統合法 (The Companies Clauses Consolidation Act)
1845 年		鉄道条款統合法 (The Railways Clauses Consolidation Act)
1847 年		ガス会社条款統合法 (Gas Works Clauses Act)
1847 年		水道会社条款統合法 (Water Works Clauses Act)
1849 年		鉄道会計監査特別委員会報告書 (Report of the Select Committee on Audit of Railway Accounts)
1855 年	有限会社法 (Limited Liability Act)	
1856 年	株式会社法 (Joint Stock Company Act)	
1862 年	会社法 (The Companies Act)	
1867 年		王立鉄道委員会報告書 (Report of Royal Commission on Railways)
1867 年		鉄道会社法 (The Railway Companies Act)
1868 年		鉄道規制法 (The Regulation of Railways Act)
1871 年		ガス事業法 (The Gasworks Clauses Act)
1882 年		電気事業法 (The Electric Lighting Act)
1911 年		鉄道会社法 (Railway Companies Act)
1921 年		鉄道法 (Railway Act)
1948 年	会社法 (The Companies Act)	

(資料出所) 春日部光紀, 前掲論文, 56 ページに加筆・修正。

(2) 複会計制度の本質

当時の政府当局が複会計制度の主眼としたのは、鉄道会社をして、その固定資産の運用形態と、その資金調達の方法とを、資本的支出および資本的収入として対照表示した財務報告を提供せしめることにより、資本運用を監督し、資本の食いつぶしを防止しようとするににあった⁽⁸⁶⁾。

複会計制度の目的をまとめれば、次の通りとなる⁽⁸⁷⁾。

- ①「資本勘定」の独立により、所定の投資以外に資本が使用されていないことを明示する（逆に経営者には枠を課す）。
- ②「資本的支出」と「収益的支出」の区分の妥当性に関する株主や監査役の判断を容易にさせる。
- ③「資本勘定」に示す実体としての基本財又は基準設備を稼動状態にしたまま、これを蚕食することなしに配当可能利益を確定する。

このように、複会計制度は、単に固定資産・負債と流動資産・負債とを形式的に区分表示する制度ではなく、「元本としての資本」と「その他の資産・負債」との本質的な区分を可能にする制度であった⁽⁸⁸⁾。

複会計制度が誕生した特殊な時代的背景を見る限り、特に固定資本の比重の高い公益的事業で自主的・法制的に形成された「資本勘定」を主要な会計報告書とする計算書類制度であると言える。しかし、同時に、こうした固定資本概念の背後にはイギリスの伝統的な信託的基本財産（元本としての資本財）思考、つまり「物財思考」が存在しているものと考えられる⁽⁸⁹⁾。

⁽⁸⁶⁾ 黒澤清，前掲書，85 ページ。

⁽⁸⁷⁾ 山浦久「英国複会計制度の検討」『會計』第 132 巻第 5 号，1987 年 11 月，24 ページ；

小野正芳「イギリスにおける固定資産と資本の関係」『千葉経済論叢』第 37 号，2007 年 12 月，39-40 ページ。

⁽⁸⁸⁾ 千葉準一『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社，1991 年，153 ページ。

⁽⁸⁹⁾ 同上書，153 ページ。

2 複会計制度の基本原則と所得源泉説

(1) 複会計制度の定義

ディクシー (Dicksee, L.R.) ⁽⁹⁰⁾は、複会計制度を次のように定義している ⁽⁹¹⁾。

「単会計制度 ⁽⁹²⁾と複会計制度の違いは、貸借対照表の様式にある。・・・事業の中には、固定資産と固定負債からなる部分と、流動資産と流動負債からなる部分とを区別することを適当とするものが存在する。貸借対照表をこの線で区別した事業は、複会計制度を採用していることになる。」

また、太田哲三教授は、複会計制度の特色は、「収入及び支出を資本 (Capital) と収益 (Revenue) とに2大別することである」とし、こうして次の4種の収支に分類されるとしている ⁽⁹³⁾。

資本収入 (Capital Receipt)	資本支出 (Capital Expenditure)
収益収入 (Revenue Receipt)	収益支出 (Revenue Expenditure)

さらに、黒澤清教授は、複会計制度の特徴について、次の2点に帰することができる ⁽⁹⁴⁾。

- ① すべての収入および支出を、資本的収入および資本的支出と収益的収入および収益的支出とに区分すること。

⁽⁹⁰⁾ ディクシーは、世界で最初に大学で会計学を講義したことで知られる (澤登千恵「1868年 鉄道規正法の再評価」『高松大学紀要』第39号, 2003年2月, 2ページ。)

⁽⁹¹⁾ Dicksee, L. R., op. cit., p. 132.

⁽⁹²⁾ 当時のイギリスでは、「複会計制度」に対して、普通の会計制度は「単会計制度 (Single Account System)」と呼ばれた (太田哲三『会計制度論』千倉書房, 1932年, 117ページ。)

⁽⁹³⁾ 同上書, 117ページ。

⁽⁹⁴⁾ 黒澤清, 前掲書, 81-82ページ。

② 貸借対照表を2分して資本勘定と一般貸借対照表とすること⁽⁹⁵⁾。

「資本勘定」においては、貸方に資本的収入を表示し、借方に資本的支出を対照表示させ、固定資本の調達とその運用を示す貸借対照表となる。これに対して、「一般貸借対照表」は、貸方に運転資本や流動負債を表示し、借方に流動資産を対照表示させ、運転資本の調達とその運用を示す貸借対照表となる。そして、「収益勘定」において、貸方の収益的収入と借方の収益的支出の差額として損益を算定する。

このように、複会計制度は、単会計制度における貸借対照表を2分割することにより、「資本勘定」、「一般貸借対照表」、「収益勘定」という3勘定に基づいて、維持すべき資本と収益を確定しようとする制度である。

(2) 複会計制度の具体的計算

複会計制度をさらに理解するために、以下、具体例に基づいて検討していくこととする。

- ①資本金 100,000 を現金出資し会社を設立。
- ②土地を 35,000, 建物を 30,000 で現金購入。
- ③商品を 35,000 で現金仕入。
- ④現金 5,000 を短期で借入。
- ⑤給与 3,000 を支払。
- ⑥商品を 30,000 で現金売上。

この事例について、個別の科目に複会計制度による3勘定（資本勘定、一般貸借対

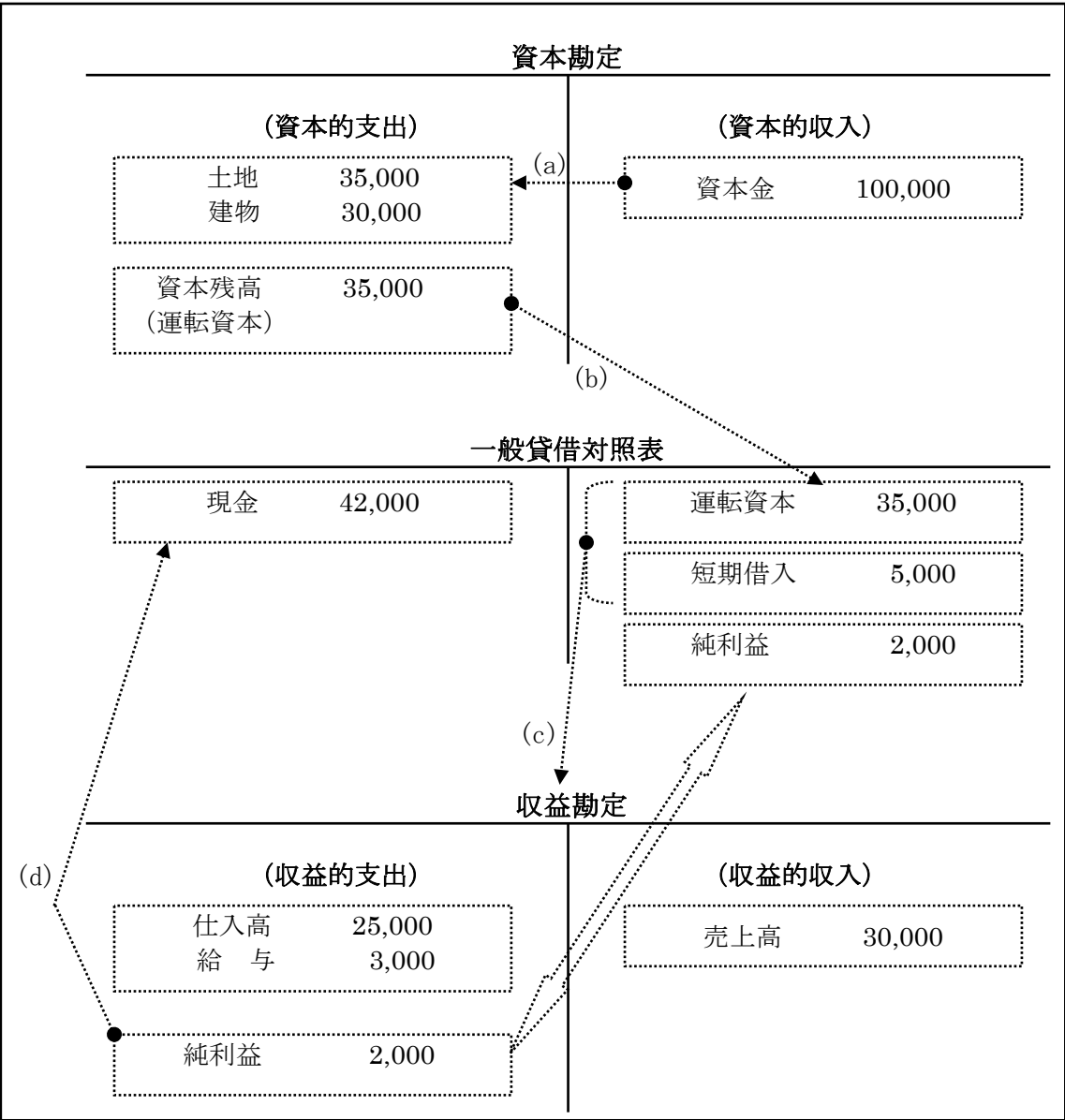
⁽⁹⁵⁾ 貸借対照表を2分するかどうかについては、「完全2分離説」と「2区分説」がある。

本稿では、「完全2分離説」、つまり貸借対照表を「資本勘定」と「一般貸借対照表」に分離する説を採るが、「2区分説」においては、貸借対照表内部の2区分方式でも複会計制度を採用していることになる（千葉準一『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社、1991年、152ページ。）。「2区分説」においては、「貸借対照表を単純に2分する」と考えてしまった所に、この制度の本質を見失ってしまった所以があるように思えてならない」とする意見もある（新田忠誓「複会計制度と流動資産負債区分の意味について」『三田商学研究』（慶應義塾大学）第29巻第5号、1986年12月、142ページ。）。

照表，収益勘定）を付して仕訳をすると，次のようになる。

①	現金（一般貸借対照表）	100,000	／	資本金（資本勘定）	100,000
②	土地（資本勘定）	35,000	／	現金（一般貸借対照表）	35,000
	建物（資本勘定）	30,000	／	現金（一般貸借対照表）	30,000
③	仕入高（収益勘定）	35,000	／	現金（一般貸借対照表）	35,000
④	現金（一般貸借対照表）	5,000	／	短期借入（一般貸借対照表）	5,000
⑤	給与（収益勘定）	3,000	／	現金（一般貸借対照表）	3,000
⑥	現金（一般貸借対照表）	30,000	／	売上高（収益勘定）	30,000

さらに，これらの仕訳を3勘定に転記すると，次のようになる。



資本勘定においては、「固定資本の調達とその運用」、すなわち、資本金 100,000 の調達とそれを固定資産（土地・建物）に 65,000 運用したことが示されている（a）。また、資本勘定の差額として資本残高 35,000 は、一般貸借対照表において運転資本とされ、さらに短期借入 5,000 を加えて（b）、収益勘定において純利益 2,000 を生み出し（c）、その結果、純利益の 2,000 は一般貸借対照表の現金へと還流する（d）。

（3）複会計制度における実物資本維持と所得源泉説

具体例で示したように、複会計制度においては、資本と収益が明確に区分される。すなわち、「一般貸借対照表」は「収益勘定」の残高表としての機能を持つものに対して⁽⁹⁶⁾、「資本勘定」には借方に「資本的支出（固定資産）」が計上され、「収益勘定」および「一般貸借対照表」による損益の確定から除外される。そのため、自動的に「実物資本」が維持される仕組みとなっている⁽⁹⁷⁾。

複会計制度における「資本的支出」とは、当該事業の運営のために欠くことのできない収益獲得のために緊要な施設（事業運営上必要な補完的施設を含む）の取得のためになされる支出であり、従って、資本的支出として取得された固定資産は、収益を生み出すための物的な元本とされる⁽⁹⁸⁾。

資本的支出について、太田哲三教授は、次のように述べている⁽⁹⁹⁾。

「即ち、資本（的）支出と称するは当初設備の買入に投じた金額であつて、減価償却に依つて之を減額するものではない。仮令営業の方針が変更したために其の固定資産を廃棄しても、尚ほ当初の支出額を減すべき手段はないのである。唯事業の能率を維持継続するために廃棄した固定資産を取換へるための費用は、之を取換費として収益（的）支出に賦課すべきものである。其の金額が一般物価の変動によって仮令当初の原価の数倍に上っても、之を資本化して資本勘定へ加へるこ

⁽⁹⁶⁾ 黒澤清，前掲書，82 ページ。前述した 3 勘定の矢印部分を指す。

⁽⁹⁷⁾ 太田哲三，前掲書，130 ページ。

⁽⁹⁸⁾ 渡邊進，前掲書，176 ページ。

⁽⁹⁹⁾ 太田哲三，前掲書，122 ページ。カッコ書きは筆者。

とは出来ない。」

これにより、複会計制度における「資本的支出」の特徴をまとめれば、次のようになる。

- ① 減価償却は行わない。
- ② 廃棄しても資本的支出の減額は行わない。
- ③ 取換費は収益的支出として収益勘定に負担させる。
- ④ 固定資産の価値変動は資本勘定に影響させない。

これら4つの特徴⁽¹⁰⁰⁾から、複会計制度は、実物資本維持の損益計算を達成する制度であることが指摘でき⁽¹⁰¹⁾、企業経営を継続するために必要な固定資産の維持、すなわち、実物資本の維持という考え方を見て取ることができる⁽¹⁰²⁾。従って、複会計制度は物財計算の典型的形態といえることができる⁽¹⁰³⁾。

(4) イギリスにおける所得源泉説の生成過程と時代背景

図表 1-8 は、本章の議論のまとめとして、イギリスにおける所得源泉説の生成過程と時代背景を図で示したものである。

図表 1-8 では、図表中央部の帯に時代を示し、①においては当時の経済状況と時代背景、②においては主要な所得概念とその影響を受けた所得税制、③では採用されていた所得計算や会計制度を、それぞれの関連で示している。

①「経済状況・時代背景」では、物財思考が発現した3つの要因である、「信託制度」、「世襲財産制度」、「農業中心の経済状況」、を示している。1840年代から1860年代の

⁽¹⁰⁰⁾ 複会計制度における減価償却理論については、次の文献が詳しい。手島勝彦「実質資本維持のための減価償却理論について」『広島経済大学経済研究論集』第5巻第4号、1983年1月、210-214ページ。

⁽¹⁰¹⁾ 上村久雄，前掲論文，87ページ。

⁽¹⁰²⁾ 小野正芳，前掲論文，33ページ。複会計制度では、実物資本を維持するために固定資産全体の再調達価格等を用いた計算が行われるわけではなく、当初の取得価格が記録されているだけである。

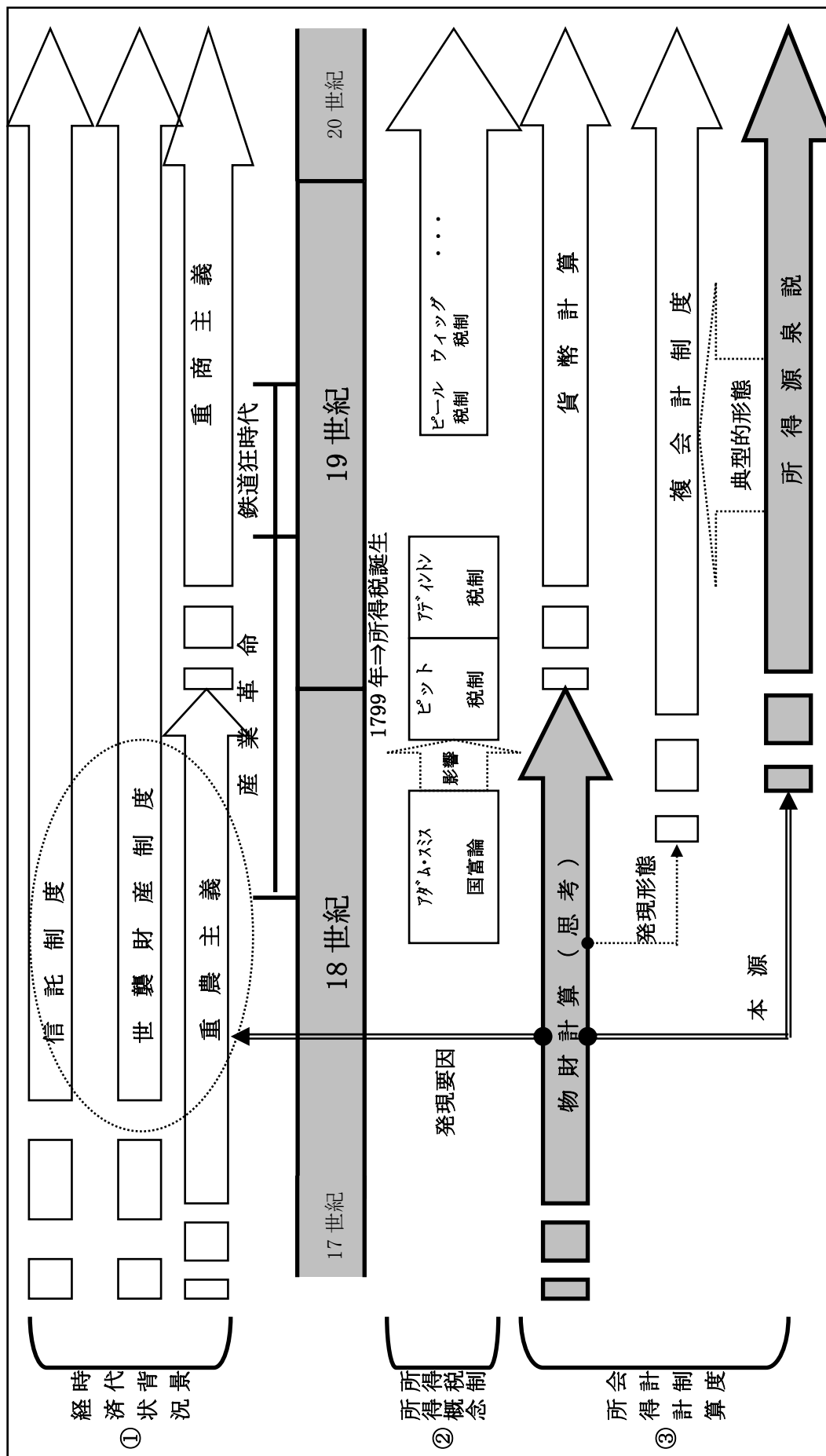
⁽¹⁰³⁾ 川端保至，前掲論文，139ページ。

起こった産業革命を機に、「重農主義から重商主義」、すなわち、農業中心の経済から商業中心の経済へと変化していることがわかる。

②「所得概念・所得税制」においては、アダム・スミスの『国富論』が、イギリスにおける所得税制度の誕生に大きな影響を与えたことを示している。

③「所得計算・会計制度」では、19 世紀の包括的市場経済の成立によって、「物財計算」から「貨幣計算」へと変革を遂げたものの、「物財思考」は、「複会計制度」として発現し、「所得源泉説」の本源として根強く残っている。従って、「複会計制度」は、「所得源泉説」の典型的形態といえることができる。

図表 1-8 イギリスにおける所得源泉説の生成過程と時代背景



(資料出所)筆者作成。

第6節 むすび

本章の目的は、イギリスにおける所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして18世紀および19世紀初期の社会に根ざしていた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにすることにあつた。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) イギリスの所得税制度は、1799年、フランスとの間で行われたナポレオン戦争における莫大な戦費の調達ために、当時の大蔵大臣であつたウィリアム・ピットにより初めて創設された。その後、所得税制は一旦廃止されるも、1803年、ナポレオン戦争再開による戦費調達のため、当時の首相兼大蔵大臣であつたヘンリー・アディントンが所得税制度を再開させた。アディントンの所得税制の特徴として、「スケジュール制」および「源泉徴収制」が挙げられるが、「スケジュール制」は、所得を種類または源泉によっていくつかのスケジュールに分類し、それぞれ異なる所得の計算方法と所得税の徴収方法とを規定していた。この「スケジュール制」こそが、課税所得概念たる「所得源泉説」の原型と考えられる。
- (2) イギリスの所得税制度に影響を与えた所得概念として、1776年、『国富論』においてフローの所得概念を提唱したアダム・スミスが挙げられる。その後、アダム・スミスの所得概念に影響を受けたアービング・フィッシャーは、アダム・スミスの所得概念をさらに発展させ、「資本と所得の区分」が最も重要な決定であるとした。ヒックスは、所得を測定する目的について、「人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせる」という思慮ある行為指針として役立てるために測定されるべきとの認識から出発し、「包括的経済利益」と称される所得概念を唱えた。また、セルツァーは、イギリスにおける課税所得概念の発展を論じたが、資本と所得を区別する考え方は農業経済時代の所産であり、「時代遅れの考え方」として所得源泉説を批判した。
- (3) 「物財思考」は、イギリスおよびヨーロッパ大陸諸国において、18世紀以前、そして19世紀に入ってから部分的に所得概念として使用されていた。現代の市場経済における貨幣計算が行われる19世紀以前には、物財思考に基づく「物財計算」が存在したことが確認されており、それは、農業中心の経済状況、世襲財産制度の影響、信託制度という3つの要因によって発現したものと考えられる。物

財計算は、一定の実物資本を維持し、その実物資本の運用の結果生み出された物財を所得とする方法であることから「実物資本―物財余剰」の関係が成り立つ。従って、物財思考は「基本財産―基本財産からの収益」の関係が成り立つ所得源泉説の本源をなす思考であると考えられる。

- (4) 「複会計制度」は、1868年、「鉄道規制法」によって制度的に確立されたが、その背景には、1840年代から1860年代にわたるイギリス産業革命期における「鉄道狂時代」が原因として存在した。つまり、公益的事業を営む鉄道会社等の資本運用を監督することにより、資本の食いつぶしを防止すること（実物資本維持）を目的として複会計制度が法制度化されたのである。複会計制度における計算書類としては、「資本勘定」、「一般貸借対照表」、「収益勘定」の3勘定が作成されたが、これは「資本勘定」を独立させることにより、所定の投資以外に資本が使用されていないか明示する役割を果たした。従って、複会計制度は物財計算の典型的形態といえることができる。

第2章

ドイツにおける所得概念論争 —その対立構造と所得源泉説—

第1節 はじめに

「所得概念」をめぐる議論は、1832年⁽¹⁾から1896年にかけて、ドイツにおいて、いわゆる「所得概念論争」として活発に展開された。この所得概念論争は、当時、代表的な所得理論であった「所得源泉説 (Quellentheorie)」の中において、多様な概念構成に基づく議論が展開されていた。それらの議論は、「源泉」についての解釈をめぐる見解の対立であり、次の3説に分類することができる⁽²⁾。

- ① 経済活動説・・・経済活動から生じる収入を所得とする説
- ② 規則的反復説・・・規則的に反復する収入を所得とする説
- ③ 継続的源泉説・・・継続的取得源泉に重点を置く説

しかし、1896年、シャンツ (Schanz, G.) が『所得概念と所得税法』⁽³⁾の中で、「純資産

⁽¹⁾ Hermann, F.B.W., *Staatswirtschaftliche Untersuchungen*, 1832. ドイツにおける所得概念論争が、1832年のヘルマンの論文に端を発することは衆目の一致するところである。(篠原章「ドイツにおける所得概念論争 —シャンツの所説を中心に—」『成城大学経済研究』第95号, 1987年1月, 270ページ。)

⁽²⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館, 1970年, 9ページ。なお、金子宏教授は、この3説を「生産力説」「反覆説」「継続的源泉説」と表現している。(金子宏『所得概念の研究 (所得課税の基礎理論 上巻)』有斐閣, 1995年, 16-23ページ。)

⁽³⁾ Schanz, G., *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in *Finanz-Archiv*, 13. Jahrg., 1896, S. 1-87. 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法 (1) (2) (3) (4)」『成城大学経済研究』第104号・第105号・第106号・第107号, 1989年3月・7月・9月・12月, 23-66

増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」を唱えたことにより、ドイツにおける所得概念論争は一応の終結をみることとなる⁽⁴⁾。このシャンツ理論は、1920年のライヒ所得税法に採用され、その後、シャンツによる純資産増加説の影響を受けたヘイグ（Haig,R.M）やサイモンズ（Simons,H.C）によって、アメリカにおける所得概念の議論へと繋がっていくこととなる⁽⁵⁾。わが国における所得税法及び法人税法における所得概念についても、この純資産増加説の考え方に立っており⁽⁶⁾、シャンツ理論が租税論上もつ意義は非常に大きいといえることができる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、さらにシャンツの論述にしたがって⁽⁷⁾、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにすることにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) ドイツにおける所得概念論争の対立構造として、源泉思考と維持思考という2つのアプローチの基本的な違いを概説すること（第2節1）。
- (2) ドイツにおける所得概念論争を検討していく前提として、所得源泉説および純資産増加説における所得概念と収益・費用概念の関係、さらに収益・費用概念と収入・支出概念の関係を明らかにすること（第2節2・3）。
- (3) シャンツの論述に依拠しながら、所得源泉説の3類型である、経済活動説、規

ページ・127-144 ページ・95-135 ページ・121-142 ページは、シャンツ論文を完訳により紹介しており、本論文では翻訳にあたり参考とした。

(4) ドイツの所得概念論争が1896年に終結したとみることには若干の異論がみられる。詳細は次の文献を参照されたい。篠原章，前掲論文[1987]，270ページ；辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店，1991年，32ページ。

(5) 辻山栄子，同上書，31ページ。

(6) 税制調査会「第2．課税所得の範囲及び計算等に関する問題，1．課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』1963年12月。

(7) なお、シャンツの原典を翻訳するにあたり次の文献を参照した。武田隆二，前掲書，3-23ページ；清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第85号，1958年，8-13ページ；金子宏，前掲書，16-23ページ；篠原章訳，前掲論文[1989(1)]，1-45ページ；神戸正雄『租税研究 第1巻』弘文堂書房，1919年，125-151ページ。

則的反復説，継続的源泉説について，各所得理論の特徴を浮き彫りにすること（第3節・第4節・第5節）。

第2節 所得概念論争の対立構造

1 源泉思考と維持思考の原理的対極性

所得概念の議論においては，所得の把握の仕方に次の2つの見方があり，どちらのアプローチをとるかによって所得概念に差異が生じる。

① 源泉思考・・・所得の源泉に着目したアプローチ

② 維持思考・・・資本維持に着目したアプローチ

①の所得の源泉に着目したアプローチ，すなわち「源泉思考」をとるものが「所得源泉説」であり，他方，②の資本維持に着目したアプローチ，「維持思考」をとるものが「純資産増加説」である⁽⁸⁾。

図表 2-1 は，武田隆二教授の見解⁽⁹⁾に依拠し，所得源泉説と純資産増加説の原理的な相違について，(1)「所得概念の定義」，(2)「所得概念の特性」，(3)「所得概念の範囲」，(4)「所得概念の基準と損益計算思考」，(5)「重点を置く財務諸表」の各側面から比較形式で要約的に示したものである。

⁽⁸⁾ 武田隆二，同上書，6 ページ。

⁽⁹⁾ 武田隆二『法人税法精説（平成 17 年版）』森山書店，2005 年，51-52 ページ；同上書，6-8 ページ。

図表 2-1 所得源泉説と純資産増加説の原理的対極性

	所得源泉説	純資産増加説
(1) 所得概念の定義	基本財産からの収益の流入	純資産の増加分
(2) 所得概念の特性	臨時的・非反復的收入は 含まない	臨時的・非反復的收入も 含む
(3) 所得概念の範囲	狭義（制限的）所得概念	広義（包括的）所得概念
(4) 所得概念の基準 と損益計算思考	周期性基準 当期業績主義	資本維持基準 包括主義
(5) 重点を置く財務諸表	損益計算書	貸借対照表

（資料出所）武田隆二，前掲書[2005 年]，51-52 ページをもとに筆者が作成。

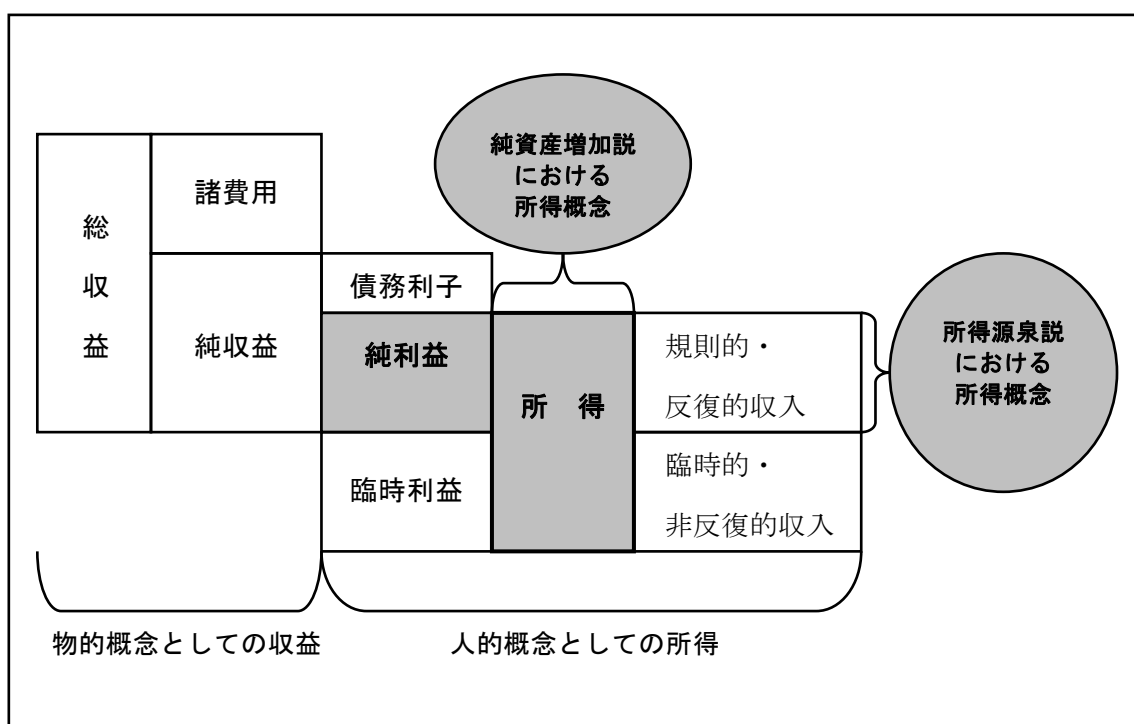
- (1) 「所得概念の定義」について，所得源泉説は，基本財産と収益を明確に区別し，収益がどこから流入したかを問題とする。これに対し，純資産増加説は，従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得とする。
- (2) 「所得概念の特性」について，所得源泉説は，規則的・反復的收入のみを所得とし，臨時的・非反復的收入は所得を構成しないとみる。これに対し，純資産増加説は，規則性・反復性を持つかという点は問わず，臨時的・非反復的な収入も所得とする。
- (3) 「所得概念の範囲」について，所得源泉説は，経済的財の取得を規則的反復性に求めることによって取得の範囲を制限していることから狭義（制限的）所得概念をとる。これに対し，純資産増加説は，経済主体に独立した経済力として付加した純資産増加分はすべて給付能力あるものとして扱われることから広義（包括的）所得概念を基礎とする。
- (4) 「所得概念の基準と損益計算思考」について，所得源泉説は，周期性の基準を強調し，収益がどこから流入したかという所得発生の個別性を問うことにより所得概念を制限する立場をとるものであることから，今日的には当期業績主義の損益計算思考に一脈を通ずるものである。これに対し，純資産増加説は，資本維持の基準を強調し，従来の純資産を損なうことなしに処分しうる財の総額という結果的全体性を問うことにより所得概念を包括的に構成する立場をとるものであることから，今日的には包括主義の損益計算思考に類する考え方である。

(5) 「重点を置く財務諸表」について、所得源泉説は、収益がどこから流入したかということが問題となるのであるから、所得決定に際し損益計算書が第1の地位に立つことになる。これに対し、純資産増加説は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得概念とするため、貸借対照表の成果が決定的となる。

2 所得概念と収益・費用概念

シャンツは、所得源泉説の基礎概念である「収益 (Ertrag)」の概念分析を行っている。シャンツによると、「収益」とは、企業が経済活動を通じて取得した財貨または用益の額を、その源泉にさかのぼって関連づけた概念である⁽¹⁰⁾。図表 2-2 は、シャンツの所得概念と収益概念の関係を図で示したものである。

図表 2-2 シャンツの所得概念と収益・費用概念



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2005], 55 ページに加筆・修正。

⁽¹⁰⁾ Schanz, G., a.a.O., S.1.

まず、収益は、その収益を稼得する過程で用いられた価値犠牲分である「諸費用」を控除するか否かにより、次の2つに区別される⁽¹¹⁾。

① 総収益 Roh-(Brutto-)ertrag	・・・諸費用を控除しない収益
② 純収益 Rein-(Netto-)ertrag	・・・諸費用を控除する収益

すなわち、下記の算式が成り立つことになる。

$\text{純収益} = \text{総収益} - \text{諸費用}$

次に、「諸費用」について、どのような項目が含まれるかについて、次の2つの見解の対立があった⁽¹²⁾。

- | |
|---|
| (1) 「諸費用」とは、収益稼得に関連する価値犠牲分として、費消された原材料、賃金・給与、修繕費はもちろんのこと、それ以外に債務に対する利子を含むとする見解。 |
| (2) (1)の見解で示された諸費用のうち、債務に対する利子を含めてはならないとする見解。 |

シャンツは、(2)の見解をとり、債務が「収益の債務」ということはあり得ず、「収益を稼得する人の債務」であるとして、諸費用のなかに債務利子を含めなかった⁽¹³⁾。そこで、「純利益 (Reingewinn)」という概念が導かれることになり。下記の算式が成り立つことになる。

$\text{純利益} = \text{純収益} - \text{債務利子}$

⁽¹¹⁾ Ebenda,S.2.

⁽¹²⁾ Ebenda,S.2-3.

⁽¹³⁾ Ebenda,S.3-4.

所得源泉説における所得概念は、シャントツが言うところの「純利益」、つまり規則的・反復的收入のみが所得であり、臨時的・非反復的收入は所得を構成しないとする。

これに対して、純資産増加説では、「従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分」を所得とするため、「純利益（規則的・反復的收入）」だけでなく、独立した経済力（処分可能性）をもつ「臨時利益（臨時的・非反復的收入）」も所得を構成することになる⁽¹⁴⁾。したがって、下記の算式が成り立つことになる。

$\text{純資産増加説における所得} = \text{純利益} + (\text{臨時利益} + \text{臨時損失})$

3 収益・費用概念と収入・支出概念

収益は、原則として財貨の引渡しを基礎とする実現主義で認識され、当該引渡しをもって、「対価の確定＝現金の受領および／または債権の確定」が成立し、この事実をもって収益を測定する。収益の測定基礎は収入額であるが、これを貨幣の収入の時点での収益の認識と誤解してはならない⁽¹⁵⁾。期間損益計算においては、「収益」と「貨幣の収入」の間に食い違いが発生するからである。しかし、全体損益計算（企業の成立から解散までを一会計期間とした損益計算）においては、「収益＝貨幣の収入（収益収入）」および「費用＝貨幣の支出（費用支出）」という関係が成立する⁽¹⁶⁾。

図表 2-3 は、所得源泉説および純資産増加説における収益・費用概念と収入・支出概念の関係を示したものである。図表左側の図は、企業と購入・販売市場との外部取引過程を、図表右側の図は、財貨運動が行われた場合の運動貸借対照表⁽¹⁷⁾と損益計算書の関係を、それぞれ単純化して示し、さらに所得源泉説と純資産増加説が重視する考え方を示している。

まず、所得源泉説では、販売過程では企業に「入り来る貨幣」がどのような源泉から生じたか、つまり、「出て行く財貨がどこへ行くか」が問題となる。「貨幣の増加」

⁽¹⁴⁾ 武田隆二，前掲書[2005]，54 ページ。

⁽¹⁵⁾ 野村健太郎『現代財務会計（四訂新版）』税務経理協会，2008 年，14-15 ページ。

⁽¹⁶⁾ 武田隆二，前掲書[2005]，80 ページ。

⁽¹⁷⁾ 収益収入と費用支出から構成される貸借対照表のことを運動貸借対照表と呼ぶ。（武田隆二『最新財務諸表論（第 11 版）』中央経済社，2008 年，55 ページ。）

の源泉が規則的・反復的收入から生じた場合には、それを「収益」として認識する。また、購入過程では、企業から「出て行く貨幣」がどのような源泉から生じたか、つまり、「入り来る財貨がどこから来たか」が問題となる。「貨幣の減少」の源泉は、商品等の「資産の取得」であるが、直ちに「費用」として現金主義で認識するか、あるいは、販売によって払い出されるまで「資産」として維持し、販売により引渡しがなされたときに発生主義で「費用」として認識するかは、制度の取り決めで必要とした⁽¹⁸⁾。このように、所得源泉説においては、具体的な財貨の流入と流出の「源泉（抽象的側面）」から所得を規定することから、「収益・費用計算」、すなわち、損益計算書を重視する所得理論であるといえる⁽¹⁹⁾。

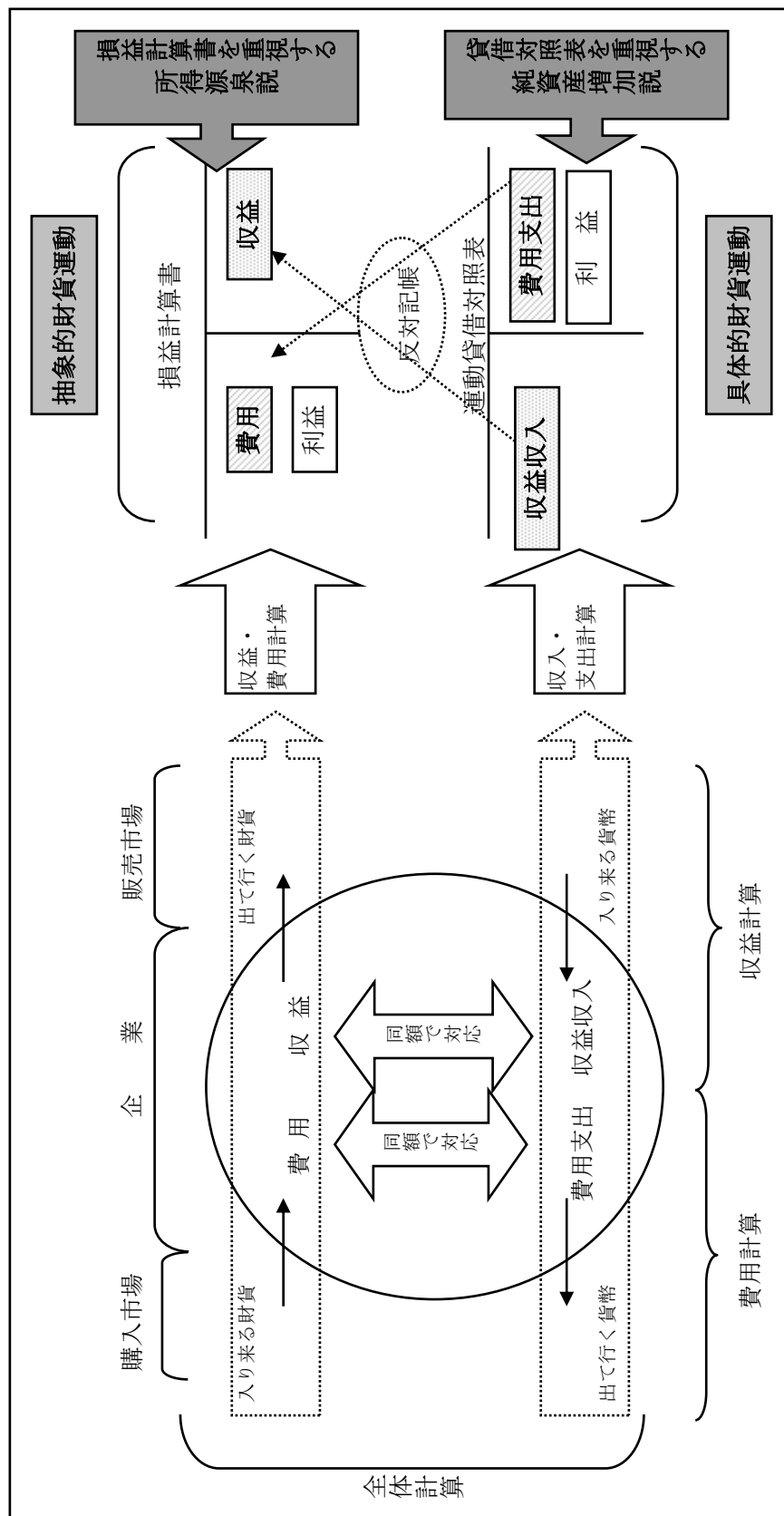
次に、純資産増加説では、企業から「出て行く財貨」、つまり「入り来る貨幣（収益収入）」の総体から企業に「入り来る財貨」、つまり「出て行く貨幣（費用支出）」の総体を控除する形で、期中にもたらされた「入り来る財貨の余剰分」をもって純資産増加分として認識する。このように、純資産増加説においては、具体的な財貨の流入と流出「そのもの（具体的側面）」から所得を規定することから、「収益収入・費用支出計算」、すなわち、貸借対照表を重視する所得理論であるといえる⁽²⁰⁾。

⁽¹⁸⁾ 武田隆二，前掲書[2005]，82 ページ。

⁽¹⁹⁾ 同上書，81-83 ページ。

⁽²⁰⁾ 同上書，82-83 ページ。

図表 2-3 収益・費用概念と収入・支出概念の関係図



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2005], 79 ページ; 同「純利益 VS 包括利益—論争の深層を探る[第 1 回]資産負債アプローチ VS 収益費用アプローチ」『企業会計』第 60 巻第 10 号, 2008 年 10 月, 120 ページに加筆・修正。

第3節 所得源泉説の第1類型 — 経済活動説 —

狭義の所得概念たる所得源泉説の第1類型に挙げられるのが経済活動説であり、これは経済活動から生ずる収入のみを所得とする説である。したがって、経済活動とは認識されない源泉、例えば、贈与物や富くじの当り、相続財産等からの臨時的・非反復的收入は所得としない。これに属する説として「ロッシャー (Roscher,W.) 説」と「フォッケ (Vocke,W.) 説」の2説を挙げることができる。

1 ロッシャーの経済活動説

ロッシャーは、まず、次のような方法で、収入 (Einnahme) と所得 (Einkommen) を区別することによって、相続財産等の臨時的・非反復的收入を所得から除外することができると信じたのである⁽²¹⁾。

(1) 「収入概念」と「所得」の定義

「収入概念 (Begriff Einnahme) は、一定期間内に、新たに財産に組み入れられたあらゆる財を含み、したがって、贈与物、富くじ利益、相続財産等も含むことになるが、それに反し、所得は、経済活動 (wirtschaftlichen Tätigkeit) から生ずる収入のみを含むにすぎない。

ある年度の総所得 (rohe Einkommen)⁽²²⁾ は、経済がその期間内に新たに生産した財の全体から成り立ち、純所得 (reine Einkommen) は、それから生産原価を控除した残りの部分、したがって、基本財産に食い込むことなく費消されうる部分である。」

このように、ロッシャーは、相続財産等の臨時的・非反復的收入について、収入概念には含むとしたのに対し、所得を「経済活動から生じた収入のみ」と定義すること

⁽²¹⁾ Roscher,W.,*Grundlagen der Nationalökonomie*,§§144,145. In: Schanz,G.,a.a.O.,S.8.,Anm. 4).

⁽²²⁾ 他の原語訳としては、金子宏教授の「素所得」(金子宏, 前掲書, 16 ページ。)や、篠原章教授の「粗所得」(篠原章訳, 前掲論文[1989(1)], 30 ページ。)がある。

によって、所得からは除外したのである。

(2) 「経済」の定義

そこで、ロッシヤーの言う「経済活動」とは何を指すのかが、所得概念を明確にするにあたり重要となってくる。ロッシヤーは、「経済」について、次のように定義にしている⁽²³⁾。

「経済（wirtschaft）とは、外部の財貨に対する需要を満足させるための人間の計画的活動（planmäßige Tätigkeit）を意味する。」

この点について、シャンツは、「持参金、相続財産、予想できない贈与の収入は、受け取る側からの観点から、この種の経済活動に基づかない、ということは認めざるをえないだろう。」⁽²⁴⁾としている。

2 シャンツによるロッシヤー批判

シャンツは、ロッシヤーの主張する「経済活動から生じた収入のみ」を所得とする見解を、次のように、逐一、具体例を挙げながら批判した。

(1) ロッシヤー説の矛盾

次の3項目は、シャンツが主張する「経済活動から生じると考えられる臨時的・非反復的収入」の具体例を筆者が要約したものである⁽²⁵⁾。

- ① 受贈者が贈与者に提供した価値ある経済的労務に対してなされる遺贈
- ② 相続人の発案、助言、協力に基づいて形成された財産の相続
- ③ きわめて計画的、用意周到に準備された活動に基づく金銭目当ての結婚
や遺産横領

⁽²³⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.8.

⁽²⁴⁾ Ebenda,S.8.

⁽²⁵⁾ Ebenda,S.8-9. 下線は筆者によるもので、シャンツが主張する「経済活動」を意味している。

前述したように、ロッシェーは、臨時的・非反復的收入について、経済活動、つまり「人間の計画的活動」ではないことを理由として所得概念に含めないとしている。しかし、上記3項目の例に示すように、何らかの「計画的活動」を行った結果としての臨時的・非反復的收入も存在するため、それを所得に含めないとするロッシェー説をシャンツは批判している⁽²⁶⁾。

図表 2-4 は、上記3項目の具体例を使って、ロッシェー説に対するシャンツの批判を図に示したものである。①a・②b・③c は、具体例の中で、財産等の「譲渡者」であり、①a'・②b'・③c' は、財産等の「譲受者」である。また①d・②e・③f は、具体例の中で、①a'・②b'・③c' の「譲受（予定）者」から ①a・②b・③c の「譲渡者」へ行われる経済活動（計画的活動）の内容である。また、①d'・②e'・③f' は、①a・②b・③c の「譲渡者」から①a'・②b'・③c' の「譲受者」へ行われる譲渡の内容を示している。**図表 2-4** の中央に示しているように、ロッシェーは、①d・②e・③f の内容のような経済活動を想定せず、したがって、①d'・②e'・③f' を所得とはしない。これに対して、シャンツは、①d・②e・③f の内容のような経済活動が存在し、その結果、①d'・②e'・③f' を所得に含まれると考えたのである。

(2) シャンツによるロッシェー批判の結論

シャンツは、最後に、ロッシェー説に対して次のように結論づけている⁽²⁷⁾。

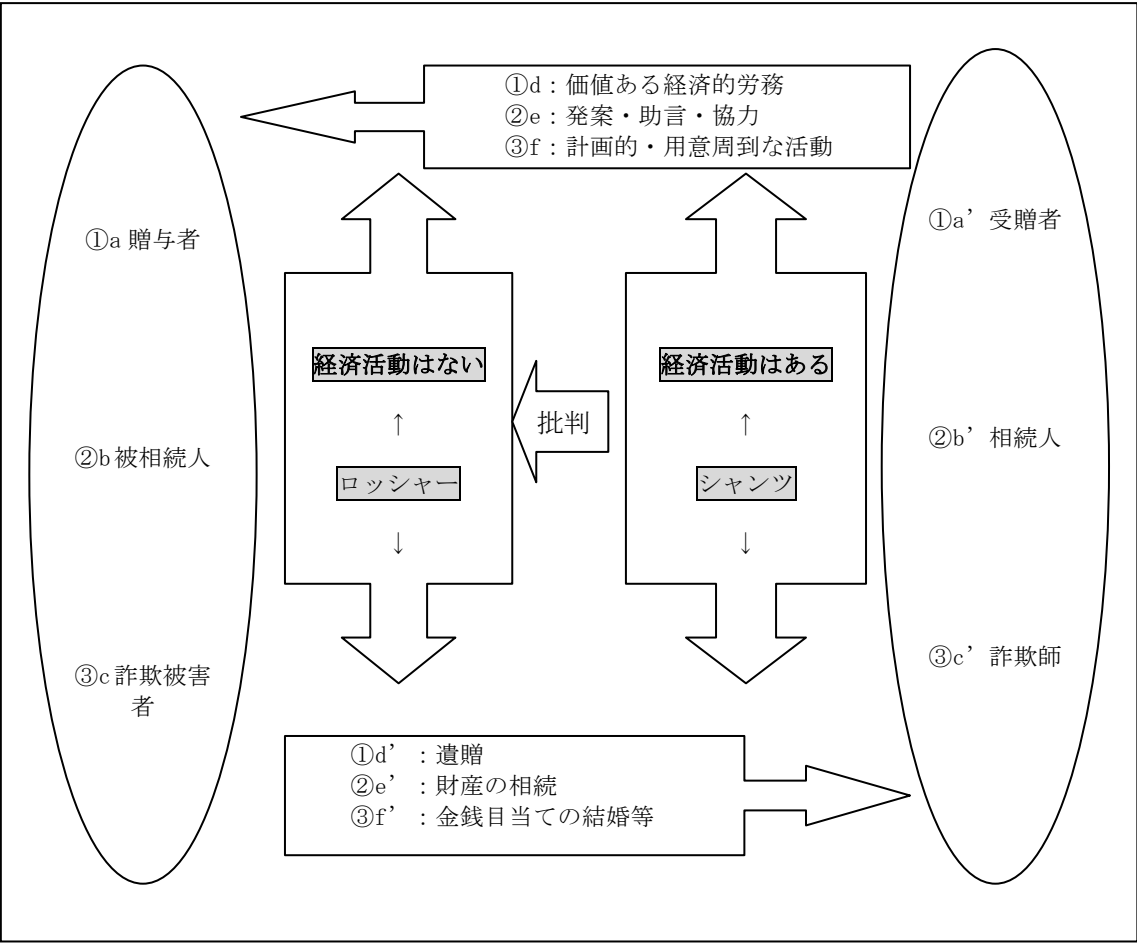
「ロッシェーによって引かれた境界線は十分なものではありません。
その境界線は、明確ではなく、また、ある種のカテゴリーを欠いている。
しかし我々はこのカテゴリーに対して、これに属する人は、その財産に
食い込むことなくして、各期間にその総額を自分のために処分しよう
という特徴を与えなければならない。しかし、これこそ我々が知りたいこ
となのである。」

⁽²⁶⁾ 金子宏教授は、この点について、「レクシス (Lexis) のように、経済活動という基準の代わりに経済運営 (Wirtschaftsführung) という基準を用いても、事態は必ずしも改善されないように思われる。」と述べている (金子宏、前掲書、17 ページ)。

⁽²⁷⁾ Schanz, G., a.a.O., S.9.

このようにシャンツは、臨時的・非反復的收入の中でも、持参金や予期できない贈与による収入などは、そのほとんどが経済活動に基づかないことを認めながらも、遺贈や金銭目当ての結婚による収入などについては、経済的労務や計画的活動といった経済活動が行われる可能性もあり、これを所得としないことは不合理であるとの指摘をした。結論として、ロッシヤー説は、経済活動というファクターで所得を定義しようとした理論の不完全さから退けられたのである⁽²⁸⁾。

図表 2-4 ロッシヤー説に対するシャンツ批判の構図



(資料出所) Schanz,G,a.a.O.,S.8-9 をもとに筆者作成。

3 フォックの経済活動説

フォックは、ロッシヤーとは若干違った所得概念を構築しているが、その立場は極

(28) 武田隆二，前掲書[1970]，11-12 ページ。金子宏，前掲書，17 ページ。

めて類似している。

(1) 「所得」の定義

フォッケは、「所得」を次のように定義している⁽²⁹⁾。

「所得とは、消費された財産部分を補填し、経済行為と結びつく法的請求権を充足した後、かつまた、単なる財産移転による財産増加を控除した後、経営者にとって自己の使用のために残るものとなる。」

(2) 「所得」と「収益」との関係

また、フォッケは、所得と収益との関係について、次のように定義している⁽³⁰⁾。

「全体としての所得は収益（Ertrag）からのみ構成される。つまり収益でないものは所得となりえず、また、所得でないものは収益とはなりえない。収益と所得にとって本質的な問題は、それらが常に新たに生じたもの（Neuentstandensein）であるということのみである。贈与物、富くじ利益、相続財産は、何ら収益ではなく、したがって、また所得たりえない。」

この点について、フォッケは、贈与物を例に挙げて説明している⁽³¹⁾。例えば、贈与者が財産を贈与する場合、贈与者はその財産を自らが消費する代わりに、受贈者に消費させることになる。したがって、その財産は贈与によって贈与者の所得で無くなる訳ではなく、それは、ただ単に、受贈者が贈与者の消費を助けているだけである。つまり、その財産は「新たに生じたもの」ではないので、受贈者にとって何ら自己の所

⁽²⁹⁾ Vocke,W.,*Die Grundzüge der Finanzwissenschaft*,Leipzig 1894,S.278 f.,vgl.dazu S.232 f.

In: Schanz,G.,a.a.O.,S.10,Anm. 1).

⁽³⁰⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.10. 傍点は筆者。この点について、金子宏教授は、「・・・なぜ所得が収益と同視されるべきなのか、・・・明らかにされていない。」としている（金子宏、前掲書、18ページ。）。

⁽³¹⁾ Ebenda,S.10. 傍点は筆者。

得となるものではないとされる。これに対して、景気利益 (Konjunkturgewinne), 相場の変動から生じる利益 (Gewinne aus dem Börsenspiel), 富くじ公債の利益 (Gewinne bei Lotterieleihen)⁽³²⁾は、「新たに生じたもの」であるため、所得とみなさなければならない, としている。

4 シャンツによるフォッケ批判

フォッケ説は、ロツシャー説と同様、経済活動に基づく場合にのみ所得を認めようとする点は明らかである⁽³³⁾。したがって、相続財産等を所得から除外しようとするフォッケ説に対しても、ロツシャー説に対する批判が当てはまるとして、シャンツは次のようにフォッケ説を批判している⁽³⁴⁾。

(1) フォッケ説の矛盾

「確かに、贈与者が自己の所得から贈与を行う場合、自己の所得を（受贈者に）振り向けるのではあるが、しかし、そのことをもって受贈者が何ら所得を得るものではない、とすることはできない。ある人が自分の所得から商品を購入する場合、彼は自分の所得を消費しているのと同時に、それによって販売者も所得を得ている。・・・受贈者も販売者も給付能力 (Leistungsfähigkeit) を取得し、その総額を自己のために処分し得る、という点では同じであり、このことが本質的なものであるように思われる。」

図表 2-5 は、上記のフォッケ説に対するシャンツ批判の構図を示したものである。図の左側に、贈与者から受贈者に扶助費を引き渡す財産移転の例を、また図の右側に

⁽³²⁾ Ebenda, S.10. 富くじ公債の利益を所得とする理由については、「この場合、賞金が分配されるだけでなく、資本収益も分配されるからである」としている。

⁽³³⁾ 但し、景気利益などを所得に含める点でロツシャー説と異なる（武田隆二[1970], 前掲書, 13 ページ。）。

⁽³⁴⁾ Schanz, G., a.a.O., S.10. 括弧書きは筆者。

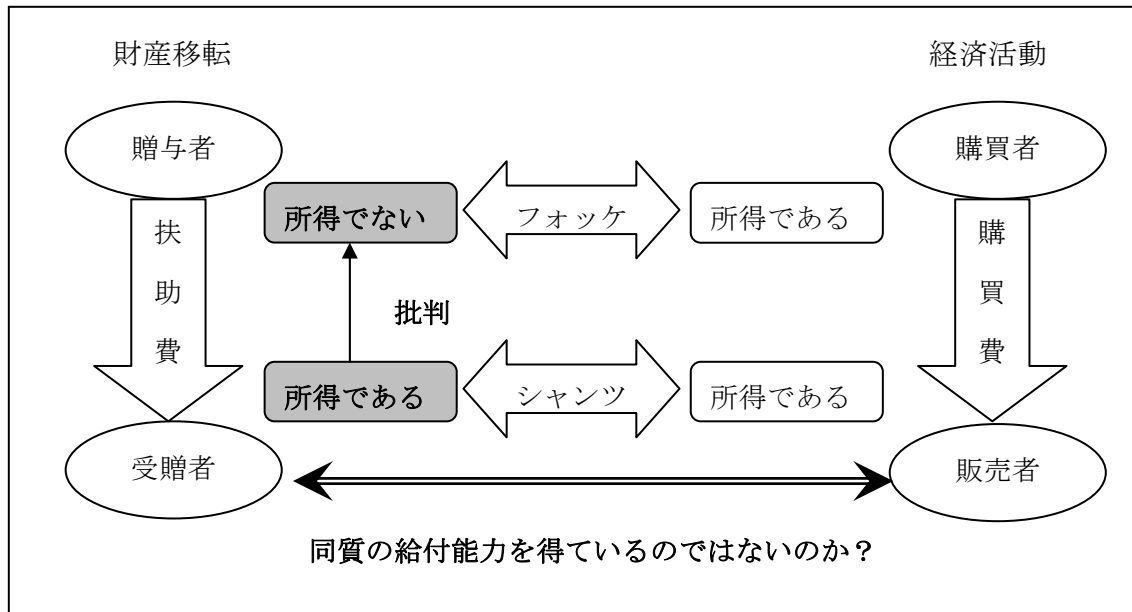
は、購買者が販売者に対して購買費を支払う経済活動の例を示している。図の中央上段には、フォッケ説、つまり、購買者から販売者に対して支払う購買費は「所得である」のに対し、贈与者から受贈者へ引き渡す扶助費は「所得でない」とする説を図で表している。また、これに対して、図の中央下段には、シャンツによる批判、つまり、購買者から販売者に対して支払う購買費、贈与者から受贈者へ引き渡す扶助費ともに、「同質の給付能力」を得ているから、双方とも「所得である」とする説を図で表している。

シャンツは、贈与を所得概念に含めないフォッケに対して、「何千とある贈与について、それがどの程度まで報償的な性格を帯びているのかを、たった一本の境界線を引いて区別しようなどと誰が欲するであろうか？」⁽³⁵⁾と批判している。このことから、シャンツは、あくまでも自己の財産に食い込むことなく自己のために処分することのできる資金額、つまり経済的な給付能力という点を所得概念のメルクマールとしていることが理解できる⁽³⁶⁾。

⁽³⁵⁾ Ebenda, S.11.

⁽³⁶⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，13 ページ。

図表 2-5 フォック説に対するシャントツ批判の構図



(資料出所) Schanz,G,a.a.O.,S.9-11 をもとに筆者作成。

(2) シャントツによるフォッケ批判の結論

シャントツは、フォッケが「収益と所得についてその本質的をなすものは、常に新たに生じたものであるということのみであり、そこには既に発生要因が労働であるということが含まれている。」と述べている点について、次のように批判している⁽³⁷⁾。

「このように述べるフォッケは、この考え方をあらゆる景気利益に実際に適用させようとするのであろうか。」

このようにシャントツは、「労働が収益の発生要因」であるとするフォッケの主張に対して、労働を前提としない景気利益も所得概念に含めていることの矛盾を指摘した。結論として、シャントツは、フォッケ説が、ただ単に取得者の収益からのみ所得を導き出そうと試みていることを指摘し、その不明確さから所得概念を混乱に導くものであると痛烈に批判した⁽³⁸⁾。

⁽³⁷⁾ Schanz,G,a.a.O.,S.11.

⁽³⁸⁾ Ebenda,S.11.

第4節 所得源泉説の第2類型 — 規則的反復説 —

狭義の所得概念たる所得源泉説の第2類型に挙げられるのが規則的反復説であり、これは規則的に反復して生じる収入を所得とする説であり、多くの学者によって支持された。

1 コーン・グート・ワグナーの規則的反復説

規則的反復説に属する代表的な説として「コーン (Cohn,G.) 説」、「グート (Guth,F.) 説」、「ワグナー (Wagner,Ad.) 説」の3説を挙げることができる。

(1) コーン説

コーンは、次のように所得を定義づけている⁽³⁹⁾。

「所得とは、規則的に反復して (in regelmässiger Wiederkehr) 家計に利用しうようになる財の総額である。— 相続財産、偶然の利得のような規則的でない収入は、所得とは異なる。個人にとっても、また家計全体にとっても、このような規則的でない収入は、その反復を期待することができないから、異なった取り扱いがなされるべきである。」

このように、コーン説が、ロッシャーやフォッケの場合とは異なる境界線を引いていることは明らかである。ロッシャーやフォッケの場合には、経済活動から生ずる収入、つまり「有償性 (Entgeltlichkeit)」が重要であったが、それに対して、コーンの場合には、収入が「規則的に反復して」流入する否かが検討されることになる⁽⁴⁰⁾。所得概念画定のメルクマールを規則性に求める立場は、その後かなり一般化し、次第に活発に強調されるようになったのである⁽⁴¹⁾。

⁽³⁹⁾ Gohn,G., *Grundlegung der Nationalökonomie*, 1885, S.211. 傍点は筆者。

⁽⁴⁰⁾ Schanz,G., a.a.O., S.12.

⁽⁴¹⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 16 ページ。

(2) グート説

グートは、次のように所得を定義付けている⁽⁴²⁾。

「所得とは、ある源泉（Quelle）から、しかも一定の規則性をもって反復する財産増加のすべてである。所得者は、自分の基本財産（Fonds）を減少させることなく、それを享受し、消費し、もしくは何らかの方法で処分することができる。それゆえ、富くじ賞金、不確実な施物および贈与物は所得ではない。しかし、一定の権原（Titel）に基づく施物や贈与物は所得である。」

シャンツは、グートによる「一定の権限に基づく施物や贈与物は所得である」という主張は、明らかに全体の重点を「源泉」に置いているとしている⁽⁴³⁾。すなわち、終身年金の遺贈、保証された扶助、法的義務によって保証された義父からの金銭援助などは、「一定の権原」に基づくため所得とされるが、乞食が物乞いによって得たものなどは、「一定の権原」に基づくものではないため所得ではないとされる。したがって、「一定の権原に基づく源泉から生ずる規則的・反復的に流入」であるか否かが所得の判断基準となる。

(3) ワグナー説

ワグナー説は、主要な点でグート説に類似する立場をとるものであるが、「源泉」よりも「規則性」を強調し、規則性という要件が与えられた場合に「源泉」を擬制するという点で、若干、異なる性格をもつものである。ワグナーによれば、個人の所得は、次の2種の要件を包括するものとしている⁽⁴⁴⁾。

「① 一定期間（通常1年）内に、規則的（regelmässig）にしたがっ

⁽⁴²⁾ Guth,F.,*Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen*,1869.S.62. In: Schanz,G., a.a.O., S.12,Anm 2).

⁽⁴³⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.13.

⁽⁴⁴⁾ Wagner,Ad.,*Grundlagen der Volkswirtschaft*,3.Aufl. In: Ebenda,S.13.

て固定した取得源泉 (Erwerbsquelle) からの純収益として、規則的な反復能力をもって、その個人に新たに財産として付け加わる経済財の総額。

この種の所得は、それ故に、経済遂行一般、個々の経済活動（労働・事業）、もしくは所有権または債権（奴隷所有権・土地所有権・資本財産権・信用取引からの債権）、最後に規則的な無償の収入（施物・贈与物）から生じるものである。

② 個人の償却資産 (Nutzvermögen) が、そこで生じる消耗および市場性の低下を控除した後に、期間的に継続して提供する用益もしくは用益享受の可能性⁽⁴⁵⁾。」

ワグナーは、さらに次のように付け加えて述べている⁽⁴⁶⁾。

「まさに、継続的もしくは平均的關係が決定的である所得の国民経済的觀察にとって、少なくとも、規則性 (Regelmässigkeit) という要因に重点が置かれるべきである。時折生ずる贈与物、相続財産、遺贈のような偶然的・個別的に生ずる収入は、したがって、所得に含めるべきではない。しかし、このような収入が、例えば、規則的な施物の受領、規則的な扶助を形成する贈与物、・・・の場合には、それは所得に属する。」

このように、ワグナー説においては、明らかに、「反復 (Wiederkehr)」という要因、すなわち「規則性 (Regelmässigkeit)」が、所得概念にとって本質的なものと考えられている。

(4) 規則的反復説における所得定義の比較

図表 2-6 は、規則的反復説の 3 説について、その所得定義の構図を示したものであ

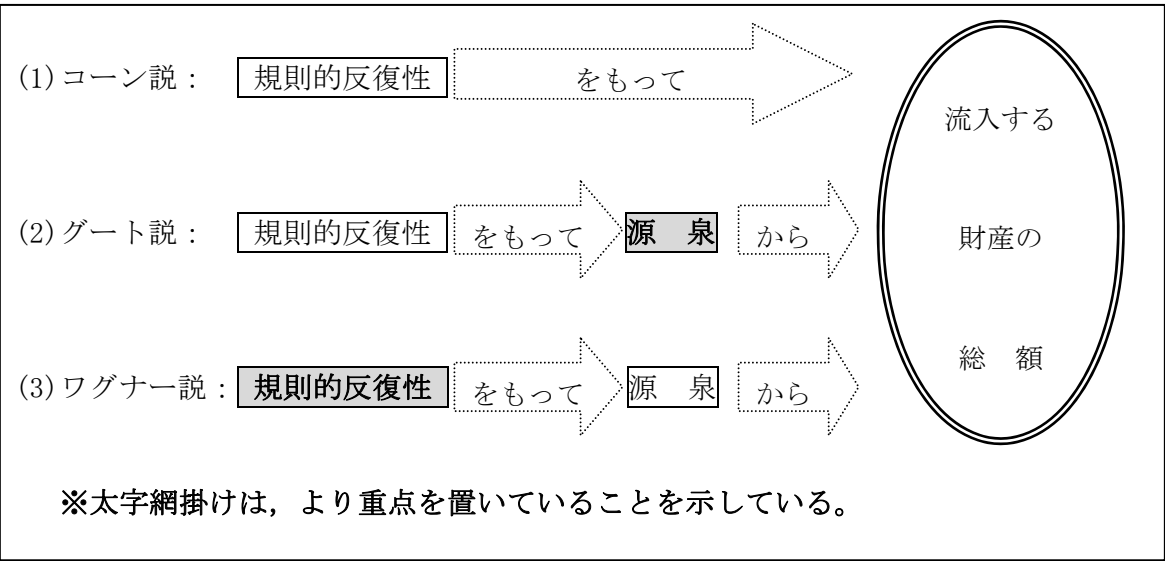
⁽⁴⁵⁾ 金子宏教授は、ワグナー説について、「財産の継続的使用によって得られる経済価値をも所得に含めている。これは、同じ反復性の基準を用いながら所得の範囲を拡大するものとして注目される。」と述べている（金子宏、前掲書、18 ページ。）。

⁽⁴⁶⁾ Schanz, G., a.a.O., S.13-14.

る。図表左側には、これまで述べてきた各説の名称を示し、それぞれの説が図表中央に示すような異なる所得概念の要因を経て、図表右側の「流入する財産の総額」という定義に辿り着くアプローチを示している。また、図表中央の所得概念の各要因のうち、太字網掛けの表示については、その説において、より重点を置いた要因であることを示している。

この**図表 2-6**により、所得概念について、(1)コーン説は、「規則的反復性」のみを重要な要因としているのに対し、(2)グート説および(3)ワグナー説は、「規則的反復性」だけでなく、「源泉」という要因を重視していることがわかる。さらに、(2)グート説においては、「源泉」という要因を、(3)ワグナー説においては、「規則的反復性」という要因を、より重視していることが読み取れる。

図表 2-6 規則的反復説による所得定義の構図



（資料出所）Schanz,G.,a.a.O.,S.11-14 をもとに筆者作成。

2 シャンツによる規則的反復説批判

シャンツは、これまで述べてきた規則的反復説について、次のような2つの軸により批判を展開している⁽⁴⁷⁾。

⁽⁴⁷⁾ Ebenda,S.14-16.

(1) 規則的反復説批判①

「実際には、規則的な反復という仮定は、非常に表面的な観察法に基づくものであることがわかる。毎年の所得は、その種類についても、その総額についても同一ではなく、かつ、総額の規則的な反復は、それが固定した取得源泉からの純収益である場合でも保証されていない。景気によって変動する営業利益、賃金、利子、地代は、そのことを十分証拠立てている。」

シャンツは、この批判についての具体例として、商人が、ある年度に 20,000 マルクの利益をあげ、次年度には 3,000 マルクの損失を出し、第 3 年度に 5,000 マルクの利益を獲得した場合を挙げている。このように、たった数年間の所得の総額を任意に選び出して相互に比較する場合でも、同一にはならないのである⁽⁴⁸⁾。

そして、シャンツは、規則的反復説に対して次のように問題を投げかけている⁽⁴⁹⁾。

「所得論（Einkommenslehre）においては、常に所得の変動について、すなわち、所得の増加および減少を引き起こす諸要因について語られるのであるが、それにもかかわらず、所得は、規則的に反復して家計に利用しうりようになる財の総額であるべきなのであろうか。」

(2) 規則的反復説批判②

「各人の自己保存本能のため、毎年収入を得ようと努め、また自己の所得の反復を確保しようとする事、そして国民経済全体がこのような傾向に支配されていることは、正しいことである。・・・人々が収入の規則的反復性を得ようと努力し、それを確保しようと努めるからといって、規則的反復が所得概念にとって決定的かつ本質的要因であるべきだ、と

⁽⁴⁸⁾ Ebenda, S.15.

⁽⁴⁹⁾ Ebenda, S.15.

いうことはできない。」

シャンツは、この主張に関する具体例として、次の2つを挙げている⁽⁵⁰⁾。

- ① 困窮家庭に毎週6マルクを与える場合と1回に200マルクを与える場合
- ② 乞食が物乞いをして毎日1マルクを集めた場合と気前の良い人から1回で365マルク得た場合

両具体例に示すように、規則的反復説によれば、前者は所得を得たことになり、後者は所得を得ていないことになる。シャンツは、規則的反復説が所得概念を狭く限定しているとして批判している。

(3) シャンツによる規則的反復説批判の結論

シャンツは、以上のような2つの批判を述べた後、次のように彼の所得理論を側面的に明らかにし結論付けている⁽⁵¹⁾。

「我々が知りたいのは、ある人が、自己の資本を消耗することなく、または、債務を負うことなく、一定期間内にどれだけ経済的給付能力 (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) を取得するか、・・・である。その総額が反復するか、反復し得るものであるか、ということは、当該年度にとって重要ではない。」

さらに、所得の処分に関する問題について次のように述べている⁽⁵²⁾。

「自由に処分しうる範囲は、この金額（上記傍点部分）によって限定さ

⁽⁵⁰⁾ Ebenda,S.16-17.

⁽⁵¹⁾ Ebenda,S.17. 傍点は筆者。

⁽⁵²⁾ Ebenda,S.17. 括弧書きは筆者。

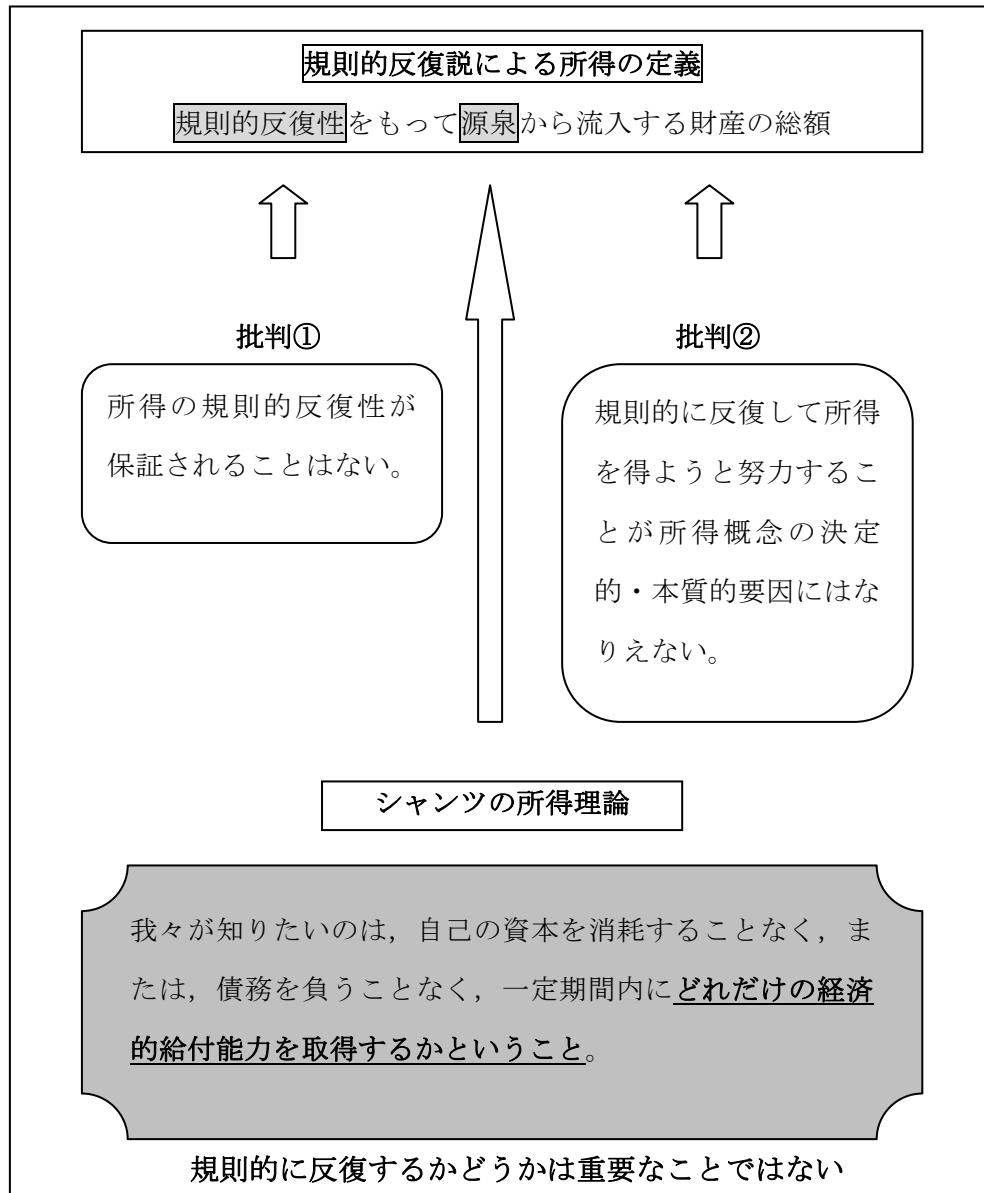
れる。各人は経済的に最善の方法でこの金額を処分するが、その方法は様々な思慮と諸関係に基づいており、そのことは所得概念とは無関係な問題である。」

このように、所得形成の問題と所得使用ないし利用の問題を明確に区別することにより規則的反復説を批判した。

図表 2-7 は、規則的反復説に対するシャンツ批判の構図を示したものである。この図表では、上部に規則的反復説による所得の定義を、図表中央には、それに対するシャンツの「批判①」および「批判②」の内容を、そして図表下部にはシャンツ自身が考える所得理論を示している。

この図表でわかるように、規則的反復説に対するシャンツの批判は、「源泉」という要因には触れることなく、「規則的反復性」という点に集中している。すなわち、「所得の規則的反復性が保証されることはないこと（批判①）」、また「規則的に反復して所得を得ようと努力することが所得概念の決定的・本質的要因にはなりえないこと（批判②）」、の2点を中心に批判を展開している。そして、所得概念にとって、重要なことは「経済的給付能力を測定すること」であるというシャンツ自身の所得理論を主張することにより、規則的反復説を退けている。

図表 2-7 規則的反復説に対するシャントツ批判の構図



(資料出所) Schanz,G.,a.a.O.,S.14-16 をもとに筆者作成。

第5節 所得源泉説の第3類型 — 継続的源泉説 —

狭義の所得概念たる所得源泉説の第3類型に挙げられるのが、ノイマン (Neumann,F.J.) によって主張された「継続的源泉説」である。

1 ノイマンの継続的源泉説

規則的反復説において「源泉」および「規則性」という要因によって満足な結論が得られなかったために、ノイマンは、この2つの要因を若干異なった方法で利用しようとした。

(1) 「所得」の定義

ノイマンは、所得を次のように定義している⁽⁵³⁾。

「一定期間に継続的取得源泉からの規則的結果として、ある人がそれを自己のために利用しうるように自己に割り当てた当該財貨、貨幣価値ある給付および他人の物の用益の総体として — もしくは、同時に生じた当人の財産の価値増加を含むかかる総体価値。」

このように、ノイマンは、収入自体が、継続的・反復的、あるいは完全に規則的に反復して現れるということが重要なのではなく、収入が「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果 (regelmässige übliche Folge Dauernder Bezugsquellen)」であることが重要と考えた⁽⁵⁴⁾。財産の価値増加を所得に含めるという点が、経済活動説や規則的反復説にはない特徴とすることができる⁽⁵⁵⁾。ノイマンは、「継続的取得源泉」として、具体的に次の3つを挙げている⁽⁵⁶⁾。

- ① 土地所有権 (aus Grundeigentum)
- ② 資本および定期的徴収ならびに利用の権利 (Rechten auf periodische Hebungen order andere Vorteile)
- ③ 営業またはその他の利益をもたらす仕事

⁽⁵³⁾ Neumann, F.J., *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen, 1889, S.227.

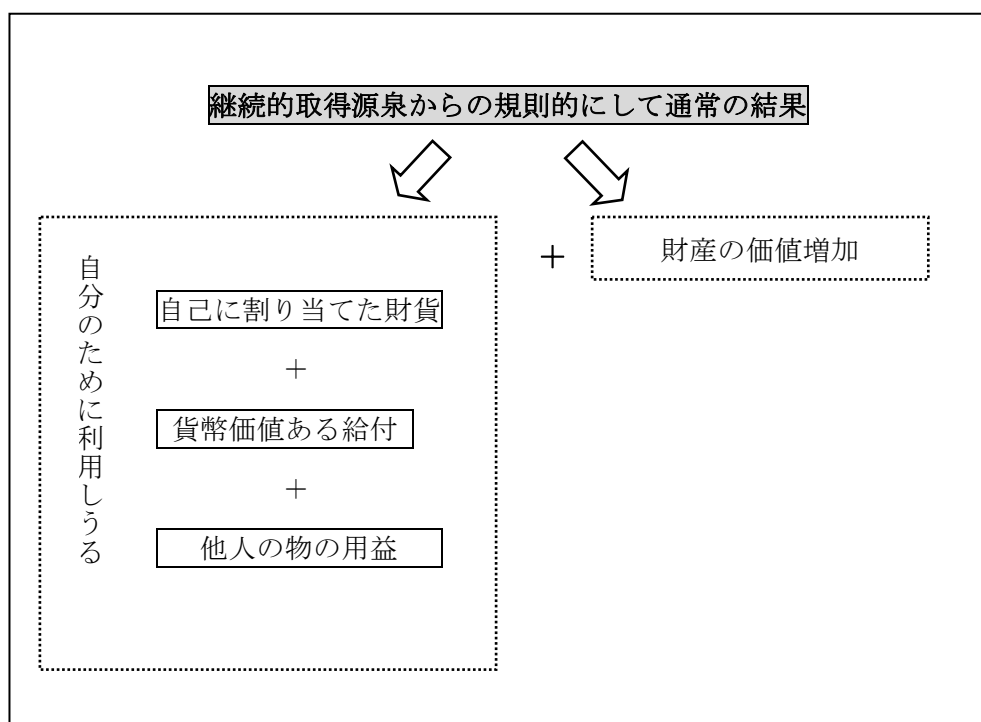
⁽⁵⁴⁾ Schanz, G., a.a.O., S.18. 括弧書きは筆者。

⁽⁵⁵⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 20 ページ。

⁽⁵⁶⁾ Neumann, a.a.O., S.226.

図表 2-8 は、ノイマンの所得定義を図で示したものである。図表上部は、ノイマンが所得概念において重要と考える「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果」という要因を示している。また、図表左側には、「流入する財貨等」を、図表右側には、継続的源泉説の特徴の一つともいうことができる「財産の価値増加」を示し、両者ともに図表上部の「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果」であることが必要であることを矢印により示している。

図表 2-8 ノイマンによる所得定義



(資料出所) Neumann, a.a.O., S.227. をもとに筆者が作成。

(2) 継続的源泉説の長所

また、ノイマンは、この自分自身の見解の長所を2つ挙げている⁽⁵⁷⁾。

- 「① 投機業者、商人、建築家、芸術家が取得するような変動利益は、・・・所得である。というのは、これらの収入はすべて、結果的にまた規則的な結果としての一定の意味においても、営業や官職等の継続的

⁽⁵⁷⁾ Schanz, G., a.a.O., S.18.

取得源泉と結びつく収入だからである。これに反し、富くじ利益、遺贈、相続財産、贈与物、持参金等は、・・・所得ではない。というのは、継続的取得源泉から生じる規則的結果ではないからである。

- ② この所得概念は、所得分類の基礎とすることによって非常によい成果がもたらされうるであろうし、また同時に、通常その源泉に遡及する所得税に対して優れた役割を果たしうるであろう。」

ノイマンは、①について、例示されている自由職業者の報酬は、いずれも継続的取得源泉のタイプから生じたものであるので、それが反復して生じるかどうかを問わず、自己の所得定義の下ではすべて所得に含められると考えた⁽⁵⁸⁾。また、②については、当時の所得税法上の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⁽⁵⁹⁾。

(3) 継続的源泉説の不確実な要素

ノイマン説は、「継続的取得源泉」および「規則的結果」という2つの要因を所得概念の基礎に置いたものであるが、やはり富くじ利益や相続財産等の臨時的・非反復的收入は所得を構成しないとみている。しかし、これらの要因は不確実な点が多く、ノイマン自身も、この説に対する異論を予想して次のように述べている⁽⁶⁰⁾。

「この概念には多くの不確実な要素が残されている。特に、「継続的取得源泉」とか「規則的結果」という言葉の中に、不確実な要素が存在していることは否定できない。科学的な概念規定を定める場合、できれば不確実な要素は一掃されるべきであろう。それにもかかわらず、かかる概念規定がなされうるということが、まさに議論されなければならない。

⁽⁵⁸⁾ 金子宏，前掲書，19 ページ。

⁽⁵⁹⁾ 奥谷健「市場所得説の生成と展開（一）」『民商法雑誌』第122巻第3号，2000年6月，338 ページ。

⁽⁶⁰⁾ Schanz, G., a.a.O., S.18-19. 括弧書きは筆者。

というのは、「規則的」ということに関して、場合によっては一般に解決できない困難さが問題となる。・・・境界線を引くことは困難である。」

このように、ノイマンは、継続的源泉説の不確実な点を認めている。

2 シャンツによる継続的源泉説批判

シャンツは、ノイマンの継続的源泉説について、主に次の3点を理由に批判を展開した。

(1) 継続的源泉説批判①

「継続的取得源泉」の名に値するものは何かと聞かれると、誰もが困惑するであろう⁽⁶¹⁾。」

図表 2-9 は、ノイマンが、「継続的取得源泉」であるとしている項目について、シャンツが「継続的取得源泉」にあたらないとする理由を具体的に示したものである⁽⁶²⁾。

図表 2-9 「継続的取得源泉」に該当しない具体例

具体例	「継続的取得源泉」にあたらないとする理由
資 本	倒産や強制競売によって巨額の資本損失を蒙る可能性がある。
国債証券	ギリシャ等の国債証券は、取得源泉がほとんど継続せず、多額の利子や資本を失った経験がある。
家や土地	家は崩壊し、流失し、土地があらされたりすることもある。
機 械	技術の進歩により無価値になり、競争の中で無用になってしまうこともある。
労 働	労働を全く抽象的なものと考えたと、確かに継続的取得源泉であるが、労働力にまで遡ってみると全く継続的ではない。というのは、労働力があっても失業という現象が現れるからである。

(資料出所) Schanz,G.,a.a.O.,S.19.をもとに筆者が作成。

⁽⁶¹⁾ Ebenda,S.19.

⁽⁶²⁾ Ebenda,S.19.

図表 2-9 の具体例のように、シャンツは、継続的取得源泉とはいっても、それ自体が消滅することさえあり、継続的取得源泉と非継続的取得源泉との区別の基準が明らかでなく、また真に継続的取得源泉と呼ぶものがあるかどうかも問題であるとして、このような不確実な概念を所得概念の基礎に置くことはできない、としたのである⁽⁶³⁾。

(2) 継続的源泉説批判②

「ノイマンは財産の価値増加を所得に含めているが、財産の価値増加は継続的取得源泉の「規則的結果」ではない⁽⁶⁴⁾。」

その理由として、次のような具体例を挙げている⁽⁶⁵⁾。

- 在庫品や機械の価値の下落はきわめて頻繁に見られる。
- ノイマンが所得に含めている景気利益も、きわめて頻繁に景気損失が生じることがあるという意味で、継続的取得源泉の規則的結果ではない。

このように、シャンツは、継続的取得源泉からの「規則的結果」としては、「財産の価値増加」だけではなく「財産の価値減少」も起こりうるという意味で、「財産の価値増

⁽⁶³⁾ このノイマンに対するシャンツの批判について、金子宏教授は次のように反論している。

「この批判は、必ずしも正確ではないように思われる。たしかに、特定の個人にとっての収入の源泉という観点から見れば、いずれはそれを失う危険は常に存在するわけであるから、厳密な意味では継続的源泉は存在しないかもしれない。しかし、そのような個人を離れて類型として見れば、継続的に利益を生み出す源泉という観念は論理的には十分に成り立つ余地がある。もちろん、その場合にも何が継続的な源泉で何が非継続的なそれかを区別する基準は決して明確ではないが、立法上ある種の源泉を継続的な源泉として特定することは可能である。あとに残るのはその特定の可否の問題であり、それは結局は政策判断の問題に帰するといえよう。このように考えると、継続的源泉説は他の二つの見解に比較してより明確であり、実際の価値も高いと考えられる。」（金子宏、前掲書、20 ページ。）

⁽⁶⁴⁾ Schanz, G., a.a.O., S.20.

⁽⁶⁵⁾ Ebenda, S.20.

加は規則的ではない、すなわち不規則な結果である」ことを指摘していると考えられる。

(3) 継続的源泉説批判③

「ノイマンの所得概念は徴税で実施されているような所得分類の基礎となりうる、という点も正しくない。新しい税法が、申告者に一層の正確さを要求し徴税業務を軽減するために、多様な所得源とそこから発生する収入の分類を規定しているという点だけは確かである。しかし、税法や租税統計が我々に対して、土地所有、営業、資本、営利活動からの所得を何らかの形で示してくれている、と考えるのは早計である⁽⁶⁶⁾。」

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⁽⁶⁷⁾、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た。

(4) シャンツによる継続的源泉説批判の結論

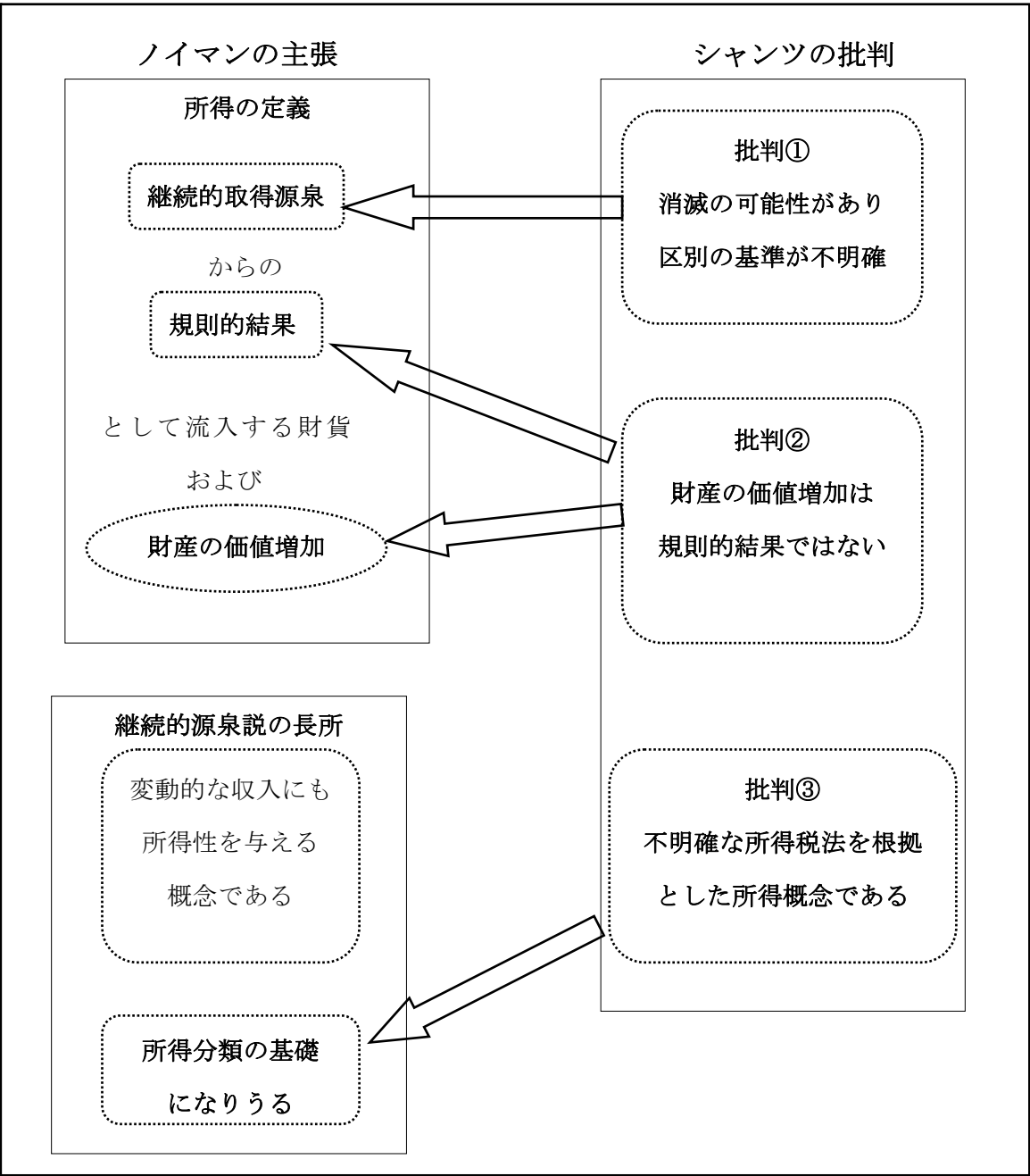
図表 2-10 は、これまで述べてきたノイマンが主張する継続的源泉説とシャンツの批判の関係を示したものである。図の左側は、ノイマンによる所得の定義およびその所得概念の長所、図の右側は、シャンツによる批判であり、矢印は、シャンツからの継続的源泉説への批判部分を示している。ノイマンの所得の定義について、「継続的取得源泉」という要因に対しては、「消滅の可能性があり区別の基準が不明確（批判①）」とし、また「規則的結果」および「財産の価値増加」という要因に対しては、「財産の価値増加は規則的結果ではない（批判②）」として批判している。また、ノイマンが継続的源泉説の長所とする点について、「所得分類の基礎になりうる」という長所については、「不明確な所得税法を根拠とした所得概念である（批判③）」として批判している。このように、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

⁽⁶⁶⁾ Ebenda, S.21.

⁽⁶⁷⁾ 1851 年および 1892 年のプロイセンの所得税法は、基本的には継続的源泉説の立場に立つものであるといわれる（金子宏，前掲書，23 ページ。）。

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⁽⁶⁸⁾。

図表 2-10 継続的源泉説に対するシャンツの批判



(資料出所) Schanz, G., a.a.O., S.18-22. をもとに筆者が作成。

(68) 奥谷健，前掲論文，338 ページ。

第6節 むすび

本章では、純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を検討し、さらに、ゲオルグ・シャンツの論述にしたがって純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を考究してきた。本章の内容は次のように要約できる。

- (1) 所得概念の議論においては、源泉思考と維持思考という2つのアプローチがあり、源泉思考をとるものが「所得源泉説」であり、維持思考をとるものが「純資産増加説」である。「所得源泉説」は、基本財産と収益を明確に区別し、収益がどこから流入したかを問題にするのに対し、「純資産増加説」は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得とする。両説にとって最も対極的にあるのは、「臨時的・非反復的收入」についての考え方であり、「所得源泉説」はそれを所得に含めないとするのに対し、「純資産増加説」はそれを所得に含めるとする。
- (2) 所得概念と収益・費用概念の関係について、シャンツの考え方によれば、「総収益」から「諸費用」を控除したものが「純収益」となり、「純収益」から「債務利子」を控除したものが「純利益」となる。この「純利益」は、「規則的・反復的收入」に該当するものであり、「所得源泉説における所得」となる。さらに、「純利益」に「臨時損益」を加減したものが「純資産増加説における所得」であり、これは、「規則的・反復的收入」だけでなく、「臨時的・非反復的收入」をも含むものである。
- (3) 収益・費用概念と収入・支出概念について、所得源泉説では、「入り来る、あるいは、出て行く貨幣」の源泉、すなわち、具体的な財貨の流入・流出の「源泉（抽象的財貨運動）」から所得を規定するため、「収益・費用計算」を行う損益計算書を重視するのに対し、純資産増加説では、「入り来たる財貨の余剰分」、すなわち、具体的な財貨の流入・流出「そのもの（具体的財貨運動）」から所得を規定するため、「収益収入・費用支出計算」を行う貸借対照表を重視する。
- (4) 所得源泉説の第1類型である経済活動説は、「経済活動から生じる収入」のみを所得と考え、臨時的・非反復的收入は所得としないとして、ロツシャーとフォッケによって唱えられた。しかし、シャンツは、ロツシャー説に対して、「経済活

動（計画的活動）に基づく臨時的・非反復的收入」が存在するにもかかわらず、そのような収入を所得としない矛盾を批判した。またフォッケ説に対しては、「販売活動により収入を得た販売者」と「贈与により収入を得た受贈者」という具体例をあげ、双方ともに同質の給付能力を得ているにもかかわらず、前者は所得とみなし、後者は所得としないことの矛盾を批判し、シャンツは経済活動説を退けた。

(5) 所得源泉説の第2類型である規則的反復説は、「規則的反復性をもって源泉から流入する財産の総額」を所得と考え、経済活動説と同様に、臨時的・非反復的收入は所得としないとして、コーン・グート・ワグナーによって唱えられた。規則的反復説に対して、シャンツは、①所得の規則的反復性が保証されることはないこと、②規則的に反復して所得を得ようと努力することが所得概念の決定的・本質的要因にはなりえないこと、の2つを理由に批判をした。そして、シャンツは、自己の所得理論として、「我々が知りたいのは、自己の資本を消耗することなく、または、債務を負うことなく、一定期間内にどれだけの経済的給付能力を取得するかということ」であり、「規則的に反復するかどうかは重要なことではない」として、規則的反復説を退けた。

(6) 所得源泉説の第3類型である継続的源泉説は、「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果として流入する財貨等および財産の価値増加」を所得と考え、これまでの2説と同様、臨時的・非反復的收入は所得としないとして、ノイマンによって唱えられた。継続的源泉説に対して、シャンツは、①「継続的取得源泉」は消滅の可能性がある、また区別の基準が不明確であること、②「財産の価値増加」は「規則的結果」ではないこと、の2つを理由に批判をした。さらに、ノイマンが、自己の所得理論の長所として「所得税法における所得分類の基礎になりうる」とした点について、「不明確な所得税法を根拠とした所得概念である」として、継続的源泉説をも退けた。

私見では、ドイツの所得概念論争における重要な問題は、「根本思考として所得の源泉と資本維持をどのような視点から捉えるべきか」ということであると考えます。すなわち、「所得の源泉」という「所得を質的な視点（担税力の有無）で捉えるべきか」、
「資本維持」という「所得を量的な視点で捉えるべきか」、あるいは「所得を質的・量

的両方の視点から捉えるべきか」ということが問題となる。本章では、「所得の源泉」を根本思考とする所得源泉説の特徴の一端を解明した。しかし、ドイツにおける所得概念論争について、その対立構造の本質を浮き彫りにするには、当然、対極にある「資本維持」を根本思考とする純資産増加説の特徴を解明する必要がある。

第3章

ドイツにおける純資産増加説の実務的发展

第1節 はじめに

ドイツにおける所得概念論争は、1832年に始まり、「所得源泉説」の中における「源泉」に関する諸説の対立の後⁽¹⁾、1896年にシャントツが「純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」⁽²⁾と呼ばれる理論を明らかにしたことにより終結したとされている⁽³⁾。その後、このシャントツ理論は1920年のライヒ所得税法にも採用され⁽⁴⁾、また諸外国の税制にも強い影響を与えたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きい。

シャントツは、『所得概念と所得税法』と題する論文において、まず、所得源泉説の3類型とされる「経済活動説」、「規則的反復説」、「継続的源泉説」について、具体例を

(1) この対立を武田隆二教授は、「源泉思考の枠内での精密化論争と特質づけることができよう。」とされている（武田隆二『所得会計の理論』同文館、1970年、26ページ。）。

(2) 「Vermögen」は「財産」あるいは「資産」と翻訳されるが、本章では、「財産」の翻訳に統一する。但し、「Reinvermögen」と表現される場合、「Rein（純）」および「Vermögen（財産）」となり、本来、「純財産」と翻訳されるべきところであるが、現代の会社法による計算規則においては、このような資産と負債の差額概念を「純資産」と表現しているため、本章においても「純資産」の表現を採るものとする。従って、「Reinvermögenszugangstheorie」は「純資産増加説」と表現する。

(3) ドイツの所得概念論争の流れについては次の文献が詳しい。篠原章「ドイツにおける所得概念論争 ―シャントツの所説を中心に―」『成城大学経済研究』第95号、1987年1月、260-261ページ。

(4) 辻山栄子教授は、「・・・シャントツは、財政学者であると同時に現実の所得税制立案者として、・・・」としている（辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店、1991年、37ページ。）。

入れながら各説の批判をした後、自らの所得理論である「純資産増加説」を展開した。従って、シャントツの純資産増加説は、当時の代表的な所得理論であった所得源泉説の批判修正の上に築き上げられた理論であるといえることができる。

所得源泉説と純資産増加説において争点となる問題は、贈与物や相続財産のような「臨時的・非反復的收入」を所得と認識するかどうかにある。所得源泉説は、「臨時的・非反復的收入」を所得に含めないとするのに対し、純資産増加説は、それを所得に含める。しかし、このように所得を狭義（制限的）に捉える所得源泉説には、その所得概念に不明確な要因が多く含まれていた。シャントツは、所得を広義に捉える「包括的所得概念」として純資産増加説を打ち出すことにより、所得源泉説による所得概念の不明瞭性を除去しようとした。さらに、価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性を示唆する理論である点も注目すべきところである⁽⁵⁾。

かかる認識に基づき、本章の目的は、シャントツの論述に従い、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにするとともに、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性」を考究することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) シャントツの純資産増加説の原型となった所得理論を概説するとともに、シャントツ理論に至るまでの思考を分析すること（第2節）。
- (2) シャントツが考える所得概念の方向性とそれに基づき展開される純資産増加説の根本思考を浮き彫りにするとともに、その中で示唆されている2つのカテゴリーの思考を明らかにすること（第3節・第4節）。
- (3) シャントツの論述に従って、純資産増加説に基づく価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性について考究すること（第5節）。

第2節 純資産増加説の原型理論

純資産増加説は、発展史的にみれば、所得源泉説の不明確な所得概念を除去すべく展開された所得理論である。しかし、系譜的にみれば、違う流れを見ることができる。

⁽⁵⁾ 金子宏『所得概念の研究（所得課税の基礎理論 上巻）』有斐閣、1995年、26ページ。

1 ヘルマン説

シャンツの純資産増加説は、系譜的にみれば、ヘルマン（Hermann,F.B.W.）の所得理論の流れに属している。このヘルマン説こそが、シャンツの広義（包括的）所得概念たる純資産増加説の原型理論であるとされる⁽⁶⁾。シャンツによると、「ヘルマンは、所得概念を誤った見解と紛糾から解放した」⁽⁷⁾とされる。ヘルマンは、ドイツの所得概念論争の始まりとされる 1832 年に、所得を次のように定義づけている。

「所得とは、一般に貨幣額で表わされるものではあるが、それは真に所得たる貨幣（そのもの）ではなく、個人が貨幣を入手しうるような経済財であることは明らかであるところである。所得について語るとき、これらの経済財が一定の規則性をもって流入するということを、我々は当然のことと考えている。所得とは、個人が自己の資本を損なうことなく消費しうる個人の収入部分である。すべての支出が消費を表わすものでもなければ、すべての収入が所得を表わすものでもない。所得は、一定期間に個人が処分できるようになった財の総額である。これらの財は有形のものもあれば、無形のものであることもある。」⁽⁸⁾

ヘルマンの所得定義には、所得概念の二面性に着目した次の 2 つの要因を見出すことができる⁽⁹⁾。

①「一定の規則性」・・・所得源泉の規則性（周期性）

⁽⁶⁾ 武田隆二，前掲書，23 ページ。

⁽⁷⁾ Schanz,G.,*Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in *Finanz-Archiv*, 13.Jahrg.,1896,S.6.

⁽⁸⁾ Hermann,F.B.W.,*Staatwirtschaftliche Untersuchungen*,1832,S.297.

In: Paul.H.Wueller,Concepts of Taxable Income I—The German Contribution, *Political Science Quarterly*,Vol.53 No.1,March 1938,p.90.傍点は筆者。

⁽⁹⁾ 武田隆二，前掲書，24 ページ。辻山栄子，前掲書，35 ページ。

②「個人が自己の資本を損なうことなく消費しうる」・・・資本維持

しかし、この二面性は、シャンツによる評価に至るまで、十分な体系的検討がなされることなく⁽¹⁰⁾、そのほとんどが「所得源泉」の性格をめぐる論争となってしまった。ヘルマンは、所得に関して、次のようにも定義している。

「ある一定期間内に、食い込まず存続するある個人の基本財（Stammgut）に新たに付け加わり、それゆえに、かかる部分を任意に使用することのできる経済財もしくは交換財の総額（Summe der wirtschaftlichen order Tauschgüter）である。」⁽¹¹⁾

ただし、臨時的・非反復的收入について、ヘルマンは、次のように述べている。

「個人は新しい財貨を対価なしに他の者から得ることができる。しかし、これは単に分配における変更にすぎず、全国民所得の増加ではないから、我々はそれを無視することができる。」⁽¹²⁾

この言葉に表れているように、ヘルマンは、臨時的・非反復的收入を所得から除外している⁽¹³⁾。この点で、シャンツの純資産増加説とは異なる。すなわち、シャンツの純資産増加説は、所得を包括的に構成するために、ヘルマンが定義づけた「所得源泉の規則性（周期性）」および「資本維持」という二面性の理論を補修して登場したものであると考えられる⁽¹⁴⁾。

⁽¹⁰⁾ 辻山栄子教授は、この二面性について次のように指摘している。「この定義はきわめて荒削りなものであって、ふたつのテストが具体的に何を含意しているかは必ずしも明らかではない。」（辻山栄子、前掲書、35 ページ。）

⁽¹¹⁾ Hermann, a.a.O., S.299. In: Schanz, G., a.a.O., S.6, Anm. 2).

⁽¹²⁾ Hermann, F.B.W., a.a.O., S.299.

⁽¹³⁾ 金子宏、前掲書、27 ページ。

⁽¹⁴⁾ 神戸正雄『租税研究』第1巻、弘文堂書房、1919年、125 ページ以下。奥谷健「市場所得

このように、ドイツにおいて、初めに所得概念の正式な公式化を試みたのは、ヘルマンであった。当時、ヘルマンの所得定義およびこの定義に結びつく所得学説は、広く承認されていた⁽¹⁵⁾。

2 シュモラー説

系譜的にみて、ヘルマンの所得定義を引き継ぐ所得理論を唱える者にシュモラー (Schmoller, G.v.) がいる。シュモラーは、1863 年、「租税論の基本原則と関連せる所得の理論について」⁽¹⁶⁾と題する論文の中で、広範囲に亘る学説史に基づき、ヘルマンの所得定義を検討し、その定義を拡大した。シュモラーは、論文の中で次のように述べている。

「所得とは、個人が自己の財産に食い込まずに、自己および家族のため、精神的・物質的欲望のため、享楽と目的のため、これを端的に表現すれば、個人生活の向上のために、ある経済期間内に使用しうる資金総額である。所得とは、我々がヘルマンに従って把握するように、何ら収益範疇に属するものではなく⁽¹⁷⁾、また任意の経済的計算例の産物でもない。それは生ける全体であって、欲望満足 (Bedürfnisbefriedigung) と関連ある個人生活の概念から結果的に生じるものである。このことは、我々の所得概念の真の基礎であって、かつ、所得概念は生産過程と間接的な関係に立つにすぎないものである。交換取引において現れる種々の財貨や種々の行為から生じる純収益のみならず、自己所有の家屋・馬・庭園を

説の生成と展開 (二)』『民商法雑誌』第 122 巻第 3・4 号、2000 年 8 月、619 ページ。

⁽¹⁵⁾ Schanz, G., a.a.O., S.6.

⁽¹⁶⁾ Schmoller, G.v., Ueber die Lehre von Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, 19. Jahrg. In: Ebenda, S.6, Anm.3).

⁽¹⁷⁾ 所得はしばしば収益から説明されるが、しかし、それ自体何ら収益的性質のものではない。すなわち、総収益でもなければ、純収益でもなく、それ自体のカテゴリーである (Schanz, G., a.a.O., S.6, Anm.5.)。

利用する場合、あるいは、単にかかる利用の可能性を享受する際にも、存在するすべての直接的費消もまた所得に属するのである。数少ない浪費家の場合を除けば、すべての欲望満足は、所得に基づかなければならない。誰も所得なしに、継続的に自己のために支出をなすことはできない。それゆえ、我々は所得を個人の全経済的規模すなわち全経済力（*totale wirtschaftliche Kraft*）を推し測るものであると考えている。—我々の所得概念において、最も多様性のあるものと可変的なものが問題となるが、しかしながら、あらゆる変化の中であって、一つのことが依然として残るのである。すなわち、それは種々の一切の諸要素を一つの公分母に還元する可能性、すなわち、我々が所得の全体性（*Totalität*）と名づけるものの種々の構成要素と種類のすべてに対し、またその多様な源泉と現象形態に対して、少なくとも、接近せる一つの貨幣的表現を見出す可能性である。」⁽¹⁸⁾

シュモラーの所得定義は次のように要約できる。

- ① 所得とは、自己の財産に食い込むことなく、個人生活の向上のために、経済期間内に使用しうる資金総額。
- ② 従って、所得は「個人の全経済力」を表現するものである。
- ③ これにより、多様な源泉と現象形態に対して、一つの貨幣的表現を見出す可能性が与えられる。

このように、シュモラーの所得概念は「資本維持」を重視する考え方である。しかし、当時のドイツでは、一般に、「資本維持基準」という表現が用いられることなく、ヘルマンとシュモラーの系列の所得概念は、「消費基金説（*Konsumtionsfondstheorie*）」という呼称が与えられていた⁽¹⁹⁾。ヘルマンにしてもシュモラーにしても、所得概念に

⁽¹⁸⁾ Schanz, G., a.a.O., S.6-7. 武田隆二，前掲書，24-25 ページ。

⁽¹⁹⁾ 「消費基金説」の概念上の特徴は、所得と消費を結びつけるというところにある。例えば、自分と自分の家族を扶養する手段が「所得」であり、これは彼が理性に従って「消費」して

ついて、これ以上の懷疑論的な分析は行われていない。

3 マンゴルト・ミットホーフ説

マンゴルト (Mangoldt) とミットホーフ (Mithoff) ⁽²⁰⁾ は、本質的にはヘルマンの所得定義を支持するものであるが、「經常所得」と「經常外所得」とを次のように区別する考え方をとる。

「大多数のあらゆる経済にみられる規則的に繰り返される所得 (regelmässig wiederkehrende Einkünfte) は經常所得とし、僥倖的利得、相続財産、贈与物等のように、規則的に繰り返すことを期待しえず一時的にある人の収入となるような財貨を經常外所得として対比される。」⁽²¹⁾

このように、マンゴルトとミットホーフは、富くじ利益のような僥倖的利得や相続財産のような臨時的・非反復的收入を「經常外所得」と定義づけた。これに対して、シャントツ理論においては、經常所得も經常外所得も区別することなく、ともに給付能力をもつ純資産増加分として所得概念に包括する考え方をとる。マンゴルト・ミットホーフ説は、シャントツの純資産増加説とは若干異なる考え方ではあるものの、「經常外收入も所得を構成する」という点で決定的な対立をなすものではなかった。

4 純資産増加説に至るまでの思考分析

図表 3-1 は、ドイツの所得概念論争における「思考」、すなわち、「源泉思考と維持思考」について、その強調の変遷を私見により図で示したものである。ドイツの所得概念論争における思考は、この図表に基づいて、シャントツの純資産増加説に至るまで次のような流れにまとめることができる。

よいものとなる。ただし、基幹財産を損なわないという条件が付される(篠原章, 前掲論文, 264 ページ)。

⁽²⁰⁾ Mangoldt, *Volkswirtschaftslehre*, 1868, S.300; Mithoff in Schönbergs Handbuch, 3. Aufl., I, S.576. In: Schanz, G., a.a.O., S.8, Anm.1).

⁽²¹⁾ Schanz, G., a.a.O., S.8.

①論争初期・・・ヘルマン・シュモラー等の消費基金説の時期。

ドイツの所得概念論争が始まる。所得概念の二面性、つまり源泉思考と維持思考の両方がとられる。思考の強調の程度は、源泉思考が「強」であり、維持思考は「中」程度であると考えられる。

②論争中期・・・ロッシャー・コーン・ノイマン等の所得源泉説の時期。

多くの論者により、専ら源泉思考の側面から概念規定の精密化の方向をたどる。このことから、所得概念論争は、源泉思考の枠内での精密化論争として特徴づけることができる⁽²²⁾。従って、思考の強調の程度は、源泉思考が「強」となり、維持思考が「弱」程度であると考えられる。

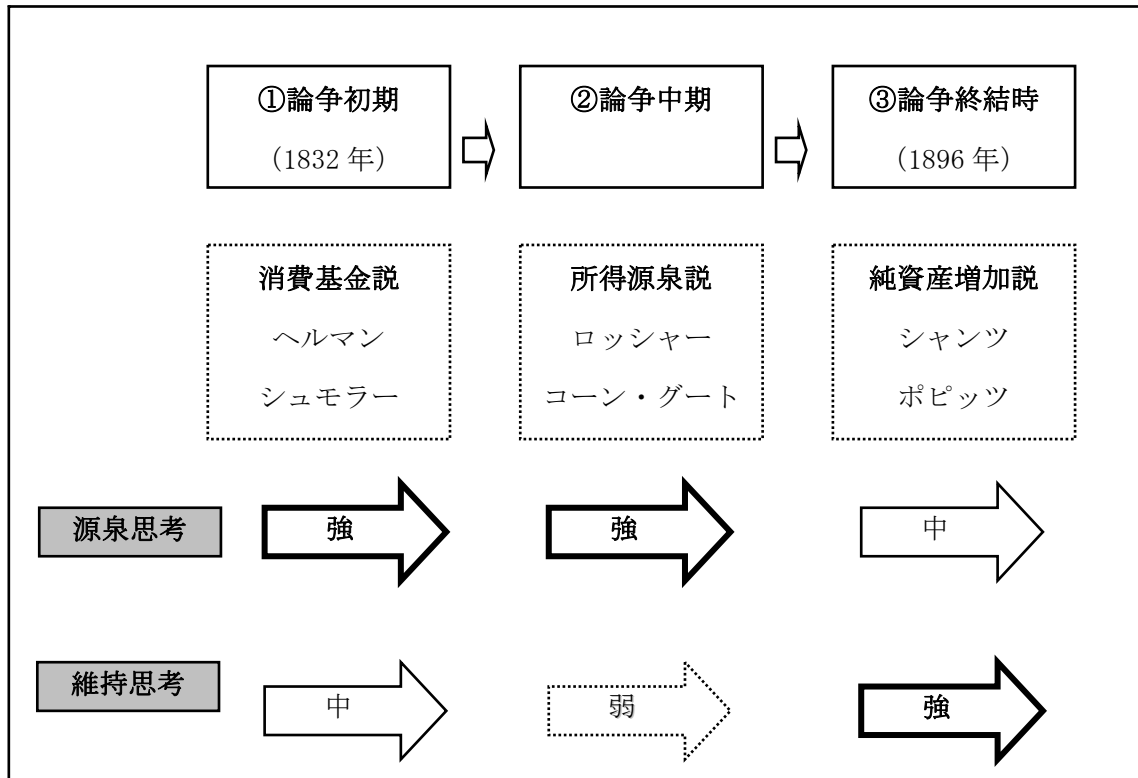
③論争終結時・・・シャンツの純資産増加説の時期。

それまで見失われていた維持思考が復活し、更に補強される。この維持思考の復活こそが、近代的所得理論の母形となった⁽²³⁾。従って、思考の強調の程度は、源泉思考が「中」、維持思考が「強」となると考えられる。

⁽²²⁾ 武田隆二，前掲書，26 ページ。

⁽²³⁾ 同上書，26 ページ。

図表 3-1 ドイツの所得概念論争における思考分析



(資料出所) 筆者作成。

第 3 節 所得概念と純資産増加概念

1 所得概念の方向性

所得概念において、経済的发展全体の中で重要な役割を果たすのは、「個人(Person)」である。従って、所得概念においては「人的側面」が前面に立つといえることができる⁽²⁴⁾。この点について、シャンツは、次のように述べている。

「我々は、ある個人が一定期間内にどれだけの独立した経済力
(selbständige wirtschaftliche Kraft) を示すかを知りたいのであり、また、
その個人が自己の財産を費消せず、あるいは、他人資金(債務)を調達
することなしに、当該期間内にどれだけ資金を処分することができる状

⁽²⁴⁾ 同上書、31 ページ。

態にあるかを知りたいのである。」⁽²⁵⁾

このような方向性をもつ所得概念が、無条件に必要とされるのである。シャンツは、その理由としては、次の3点を挙げている⁽²⁶⁾。

- ① 利益社会の社会構成について認識するため。
- ② 財の配分における諸事象を正しく評価するため。
- ③ 個人はその給付能力に比例して国家を支えなければならないという思考が支配しているため。

武田隆二教授は、シャンツが意図する所得概念についての考え方を次の2点にまとめておられる⁽²⁷⁾。

- I 所得概念は「独立した経済力」の把握という方向に確立すべきである（前記①②）。
- II 所得概念は「給付能力に比例した」公的負担をなすべきものであるという租税制度上の必要性がある（前記③）。

この所得概念に対する2つの思考は、シャンツの「純資産増加概念の根本思考」ともいうべき重要な方向性であると考ええる。

2 純資産増加説への展開

シャンツは、所得概念において必要とされる方向性を示したが、そこで示した方向性に基づき、所得について次のように述べ、「純資産増加説」を展開した。

「自己の（従来の）財産に食い込むことなく、自己の目的のために使用

⁽²⁵⁾ Schanz, G., a.a.O., S.5. 傍点は筆者。

⁽²⁶⁾ Ebenda, S.5-6.

⁽²⁷⁾ 武田隆二，前掲書，31-32 ページ。

することのできる資金の総額を得るためには、用益（Nutzungen）、価値の増加（Wertsteigerungen）、第三者の貨幣価値ある給付（geldwerte Leistungen Dritter）を含む、先に述べた範囲における種々の純収益（Reinertrag）のみならず、贈与、持参金、富くじ利益、相続財産等のごとき一切の収入および第三者からの援助もまた考慮しなければならない、というのは疑いの存しないところである。というのは、ある人が富くじ利益もしくは相続財産等を得て、それを消費するとしても、彼はその収入前にあったよりも貧しくなっていないからである。同様に、このような概念設定の必然的な結果として、債務利子（Schuldzinsen）および財産損失（Vermögensverluste）は控除項目である。ある人が貸付債権を失い、あるいは、無価値になった株式を所有する場合、彼の（従来）の財産は食い込みを生じたことになる。概念の首尾一貫した確定に際して、所得とは一経済における一定期間内に生じた「純資産の増加（Zugang von Reinvermögen）」として現れる。⁽²⁸⁾

シャンツによる所得概念の定義は、次のような数式で表すことができる。

$$\text{所得} = \text{【純収益】} + \text{【相続財産等の臨時的・非反復的收入】} - \text{【債務利子・財産損失】}$$

また、図表 3-2 は、この数式を図で示したものである⁽²⁹⁾。このように、シャンツによれば、「所得」と「純収益」とは一致するものではなく、その範囲を広くとらえている。

⁽²⁸⁾ Schanz, G., a.a.O., S.7.

⁽²⁹⁾ 純収益とは、総収益から諸費用を控除したものである。

図表 3-2 シャンツの所得概念と純収益の関係

純 収 益	債務利子・財産損失
相続財産等の 臨時的・非反復的收入	シャンツの 純資産増加説による 所得

(資料出所) 筆者作成。

3 「純資産増加」の定義

シャンツは、所得概念と収益概念とを明確に区別し、「人的側面」が前面に立つ所得概念は、純資産の増加として現れることを明らかにした。そこから、シャンツは「純資産増加」についての思考を次のように展開した。

「我々は、ある人が、従来の財産を減少させることなく、それについて自由に処分しうるようなものとして、一定期間内にその人に流入したものを認識させるような概念を、確かになお必要とする。この概念が所得である。それは、一定期間において、どれだけの給付能力 (Leistungsfähigkeit) が、その個人に導入されたかということを我々に示すのである。この概念は、用益および第三者の貨幣価値ある給付を含む「一定期間の純資産の増加 (Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts) として示される。」⁽³⁰⁾

また、シャンツは、自己の見解が商人の見解と類似するものである点を次のように強調している。

「秩序だった簿記を行っている事業家が、その年度の総利益 — もちろん、ここでは家計費が控除されていないということが前提される — を財産増加の観点 (Geisichtspunkt des Vermögenszugang) から観察するという、すでに今日行われていること、それがここで一般化されている。

⁽³⁰⁾ Schanz, G., a.a.O., S.23.

このような方法で、統一的な見解に到達するのである。」⁽³¹⁾

さらに、シャンツは、「純資産増加」概念について、「基本財産の増加」概念および「財産状態」概念との関係について、次のように述べている。

「このような「純資産の増加」は、ある時点で存在する純資産部分を総括する「財産状態 (Vermögensstand)」と混同されるべきではなく、それは「基本財産の増加 (Zugänge zum Stammvermögen)」でもない。純資産の増加分が、それ自体再び利益もしくは用益を生み出す財産となるかどうかは、まずそれを使用するかどうかということに依存するのであって、それが使用されない場合にはじめて利益もしくは用益を生み出す財産になるのである。」⁽³²⁾

そして、シャンツは、純資産増加としての所得の内容を次のように規定している。

「そこで、我々は、すべての純収益および用益、第三者の貨幣価値ある給付、すべての贈与物、相続財産、遺贈、富くじ利益、保険金、保険年金、各種の景気利益を所得に含め、あらゆる債務利子および財産損失を控除するのである。」⁽³³⁾

このように、シャンツによる所得概念において、「給付能力 (Leistungsfähigkeit)」が重要な要因とされる。すなわち、「ある個人にどれだけの給付能力 (担税力) が付加し

⁽³¹⁾ Ebenda, S.23. 清永敬次教授は、シャンツの所得概念が商人の見解と類似する点を強調していることについて、「彼の所得概念と商人の見地の関連について、更にそれ以上の何ものかを引出そうとすることは無理のようである。」として、その主張に限界があることを指摘しておられる (清永敬次「シャンツの純資産増加説 (一)」『税法学』第 85 号, 1958 年, 15 ページ)。

⁽³²⁾ Schanz, G., a.a.O., S.23.

⁽³³⁾ Ebenda, S.24.

たか」ということが重要であり、それが、どのような性質のものであるかということとは関係なく、「純資産の増加（vermögenszugang）」をもって「給付能力の増加」と判断するものとされる。

4 最適な所得概念たる純資産増加説

シャンツは、彼の論文の第一部後半で、所得概念の必要性について、次のように述べている。

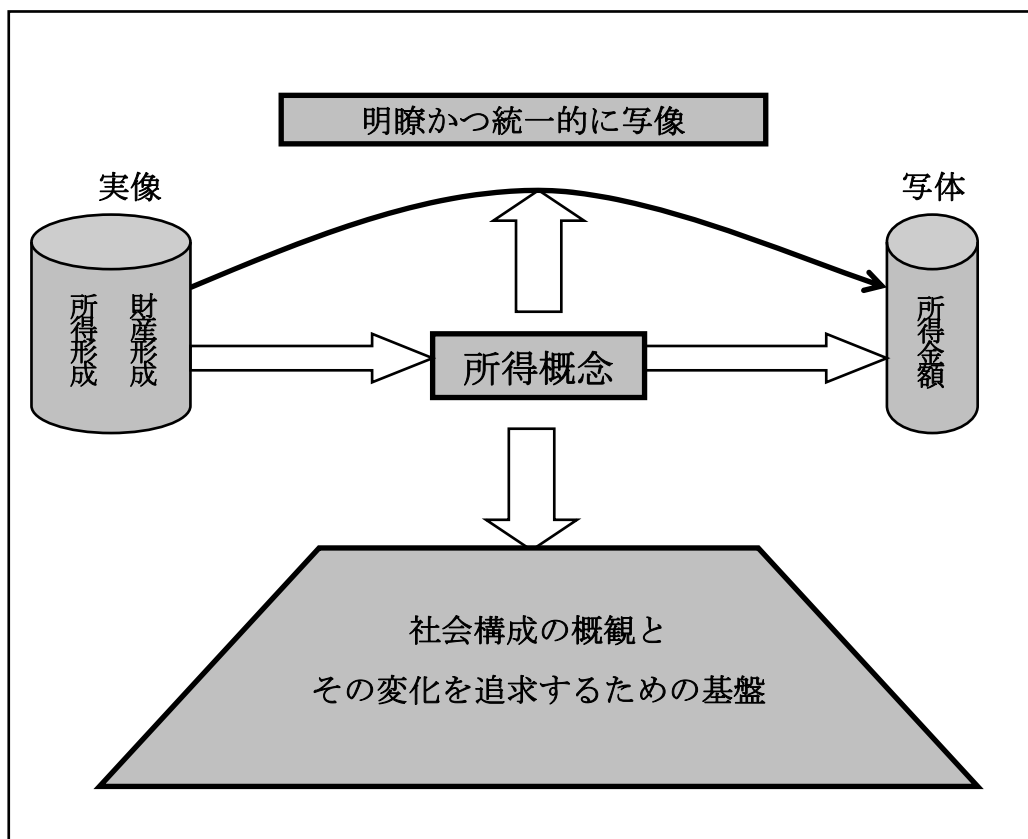
「所得概念は、所得形成や財産形成（Einkommens- und Vermögensbildung）の種類について、明瞭かつ統一的な写像（Bild）を得るために一つの意味をもつばかりでなく、それは社会構成を概観し、その変化を追求するための基準として役立つのである。」⁽³⁴⁾

図表 3-3 は、シャンツの「所得概念の必要性」に関する思考と武田隆二教授の「測定行為」に関する思考に基づき、筆者が2つの思考を融合して図示したものである⁽³⁵⁾。この考え方によれば、所得概念は、現にある認識対象である「所得形成・財産形成」という「実像」を、「所得概念」というルールに従って明瞭かつ統一的に「写像」し、その結果、「所得金額」という「写体」を得るという重要性をもつのである。さらに、所得概念は、社会構成の概観とその変化を追求するための基盤（基準）となる。シャンツは、この2つを理由に所得概念は必要であるとする。

⁽³⁴⁾ Ebenda, S.30.

⁽³⁵⁾ ここでは、「事実関係システム」が、「測定システム」（＝会計システム）を通じて、最終的に「数関係システム」としての財務諸表にまとめられる関係（写像する過程）を参考にして（武田隆二『最新財務諸表論（第11版）』中央経済社、2008年、2-5ページ。）。

図表 3-3 シャンツによる所得概念の必要性



(資料出所) 筆者作成。

そして、シャンツは、所得概念の必要性を説いた後、彼の論文の第一部の締めくくりとして、次のように結んでいる。

「要するに、租税制度の観点から、我々によって確定された所得概念が最も適当なものである。他の定義とは異なり、我々の所得概念は、できるだけ明確な境界線を作り上げ、その境界線をできるだけ広くとり、しかし常に実際の新たな財の増加、つまり、取得者の実際の到富

(Bereicherung) と考えられるもののみを含むようにしている。それ故に、まさに、十分、この概念から出発し、かつ、この概念を基礎におくことができるのである。」⁽³⁶⁾

⁽³⁶⁾ Schanz, G., a.a.O., S.31.

すなわち、シャンツは、「実像」と「写体」を明瞭かつ統一的に「写像」し、社会構成の概観とその変化を追求するための基盤となり得る所得概念としては、「純資産増加説」が最も適当であるとしている。なぜなら、次の2つの理由が考えられる。

- ① 所得の「境界線が明確かつ広範」であることから、明瞭かつ統一的な写像が可能であること。
- ② 所得には「新たな財の増加（実際の到富）のみ」を含むものとすることから、社会構成の概観とその変化を追求するための基盤となり得ること。

この考え方は、**第3節1**で述べた、所得概念のあるべき方向性、すなわち、「独立した経済力の把握」（①に合致）と「給付能力に比例した公的負担」（②に合致）、の考え方にも合致するものと考えられる。

第4節 純資産増加説における2つのカテゴリー

1 シャンツによる2つのカテゴリーの示唆

シャンツの「純資産増加」概念については、**本章第3節3**において述べたところであるが、そこで検討した概念の中に、本質的に区別されるべき2つのカテゴリーを汲み取ることができる⁽³⁷⁾。次の2つの引用は、シャンツによって、当該2つのカテゴリーが示唆されている部分であり再掲する。

- ① 「我々は、ある人が、従来の財産を減少させることなく、それについて自由に処分しうるようなものとして、一定期間内にその人に流入したものを認識させるような概念を、確かになお必要とする。この概念が所得である。それは、一定期間において、どれだけの給付能力が、その個人に導入されたかということを我々に示すのである。この概念は、用益お

⁽³⁷⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，34-35 ページ。

よび第三者の貨幣価値ある給付を含む「一定期間の純資産の増加

(Reinvermögenszugang eines Bestimmten Zeitabschnitts)」として示される。」⁽³⁸⁾

- ②「このような純資産の増加は、ある時点で存在する純資産部分を総括する財産状態と混同されるべきではなく、それは基本財産の増加でもない。」⁽³⁹⁾

上記①および②における下線部分が、純資産増加説の中に存在する2つのカテゴリーを示唆した部分である。

①の下線部分である「一定期間内にその人に流入したものを認識させるような概念」とは、具体的には、「財貨の流入（流出も含む）」を意味するものと考えられ、従って、「一定期間の純資産の増加」として示されるのである。

また、②の下線部分である「純資産の増加は、ある時点で存在する純資産部分を総括する財産状態と混同されるべきではなく」というシャンツの主張は、所得の把握の方法として、期末における純資産の増加分の時点的・一括的な把握を否定する理論構成であることが読み取れる⁽⁴⁰⁾。さらに、②の下線部分後半である「基本財産の増加でもない」について、シャンツによれば、基本財産とは、利益もしくは用益を生み出す財産とされ、純資産の増加が使用されない場合に基本財産になる⁽⁴¹⁾。従って、シャンツの「純資産の増加≠基本財産の増加」の思考は、純資産の増加は「期中に使用されるもの」であることを示唆していると考えられる。

また、シャンツは、上記①および②に関連する商人の考え方について、次の2つの重要な主張をしている。

- ①' 「商人は彼の年度純利益（*ganzer Jahresverdienst*）を財産増加

⁽³⁸⁾ Schanz, G., a.a.O., S.22. 下線部分は筆者。

⁽³⁹⁾ Ebenda, S.22. 下線部分は筆者。

⁽⁴⁰⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，37 ページ。

⁽⁴¹⁾ Schanz, G., a.a.O., S.23.

(Vermögenszugang) の観点から見ている。」⁽⁴²⁾

②' 「商人の貸借対照表は、2つの異なる時点における財産評価およびその差額の確定によって純利益を算定する。」⁽⁴³⁾

ここで、シャントツの論述において、①と①' の理論構成は一貫しているが、②と②' の主張の間には、その理論構成に矛盾が存在する。

つまり、所得（純利益）⁽⁴⁴⁾の把握の方法としては、シャントツ理論①および商人の見解①' とともに、「(純) 財産増加」として見る点で一致しており矛盾はない。しかし、「時点的・一括的に所得（純利益）を把握する」方法について、商人の見解②' では、そのような方法が採られるとするのに対して、シャントツ理論②ではこれを否定するのである。

シャントツが、自己の理論が商人の見解と類似するものであると主張していることは先にも述べたとおりであるが（**本章第3節3**）、このような理論構成で矛盾が見られる。この点について、シャントツ理論の解釈を行ったリオン（Max Lion）は、次のように指摘している。

「シャントツの論述は、それが商人の貸借対照表（kaufmännische Bilanz）に関係するかぎり、それが特有の曖昧さや、まさに決定的な点で不確実さを含んでいる。」⁽⁴⁵⁾

このように、リオンは、シャントツ理論においては、種々の異なった解釈の可能性があることを指摘した。このような理由から、シャントツ理論は、所得の把握の方法とし

⁽⁴²⁾ Ebenda, S.23.

⁽⁴³⁾ Ebenda, S.42.

⁽⁴⁴⁾ シャントツの理論では「所得」であるのに対し、商人の見解は「純利益」としているため、「所得（純利益）」と表現する。

⁽⁴⁵⁾ Max Lion, Der Einkommenbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche

Einkommenstheorie. In: *Beiträge zur Finanzwissenschaft* (Festgabe für Georg von Schanz),

Bd. II, Tübingen 1928, S.284.

て、①および①' の理論，すなわち，「財貨の流入および流出」，従って「純資産の増加」を基礎として展開していると言うことができる。

2 ポピッツとリオンによるシャンツ理論の解釈

シャンツによる2つのカテゴリーを示唆する部分について，シャンツ理論の解釈を行ったポピッツ（Johannes Popitz）は，次のように述べている。

「従って，収入が消費に向けられるか，あるいは財産増加に向けられるか，ということは問題にはならないのであって，収入が期中において，期首に存在する（または全くなかった）財産に付け加わり，また，その収入によって事業支出および債務利子ならびに財産減少を補償しきれない，ということで十分である。もちろん，期中に付け加わる個々の収入が，期末においてなお財産の中に留まる必要はない。さもないと，所得概念ではなく，財産増加の概念（Begriff eines Vermögenszuwachs）が問題となり，また，所得税ではなく，財産増加税（Vermögenszuwachssteuer）が問題となるであろう。ただ，期首と期末の財産が比較されるだけでなく，また，単に収入とそれに対応する支出とが意図されるだけでなく，個別経済内における財貨の流入および流出の全体が観察されるのである。所得とは，期首に存在する財産部分に食い込むことなく，期中に処分されうるであろうすべてのものである。本質的なことは，そうすることによって，所得概念が，事実また，期中に個人に実際に流入する収入以上のことを意味し，あるいは意味しうるという点である。」⁽⁴⁶⁾

シャンツは，財産増加を「Vermögenszugang」と表現してきたが，ポピッツは，これを「Vermögenszuwachs」と表現している（引用文下線部分）。ここに，純資産増加説の2つのカテゴリーが明確に表現されて登場することになる。ともに，翻訳としては，「財産増加」とする以外にないが，両概念の詳細な定義づけは，ここでは行われてい

⁽⁴⁶⁾ Johannes Popitz, Einkommensteuer. In: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Aufl., III Band, Jena 1926, S. 414-415. 下線部分は筆者。

ない。

しかしながら、上記の引用文下線部分である「期首と期末の財産が比較されるだけでなく」という考え方と「個別経済内における財貨の流入および流出の全体が観察される」という考え方の間には、明らかに2つのカテゴリーが読み取られる。

ポピッツによって明確にされなかった「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」という2つのカテゴリーの明確な定義づけを行ったのがリオンである。リオンは、「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」について、次のように定義している。

「Vermögenszuwachs と Vermögenszugang とは同一のものではない。

Vermögenszugang とは、ただ「個々の項目」に着目し、増加（Zugang）の瞬間において、それ自体財産を増加しうる個々の取引の結果である。」⁽⁴⁷⁾

「2つの異なる時点における財産状態の比較（残高）は、Vermögenszuwachs の確定そのものを意味する。」⁽⁴⁸⁾

リオンの定義において、「Vermögenszugang」は、期中において「個別経済に流入しあるいは流出する財貨の全体」、従って、「財産を増加しうる個々の取引の結果」を意味するのに対して、「Vermögenszuwachs」とは、期末において残留する財産が期首財産と比較して増加する部分を意味するとされる⁽⁴⁹⁾。

さらに、リオンは、「Vermögenszugang」について、次のように述べている。

「従って、すでに観察したように、「Vermögenszugang」という概念は、つまり、「拡張された収入概念（erweiterter Einnahmegriff）」にほかならない。所得の構成要素として、継続的もしくは計画的に流入し、もしくは得られる収入が考えられるばかりでなく、一時的かつ偶然的もしくは

⁽⁴⁷⁾ Lion,M., a.a.O.,S.287.

⁽⁴⁸⁾ Ebenda,S.287.

⁽⁴⁹⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，36 ページ。

は臨時のまたは第三者から得られた一切の収入が考えられるべきである。」⁽⁵⁰⁾

このように、シャンツが「純資産の増加」および「時点的・一括的な所得の把握」という2つのカテゴリーを示唆し、これをポピッツが「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」と明確に表現し、そして、リオンがこれらを「一切の財貨の流入あるいは流出、従って財産を増加しうる個々の取引結果」および「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」と定義づけた。

3 期間的純資産増加説と時点的純資産増加説

シャンツが示唆した純資産増加説の中にある2つのカテゴリーは、ポピッツが明確に表現し、リオンによって定義づけが行われた。武田隆二教授は、さらに、この2つのカテゴリーを次のように名づけることで区別される⁽⁵¹⁾。

Reinvermögenszugangstheorie : 期間的純資産増加説

Reinvermögenszuwachstheorie : 時点的純資産増加説

「期間的純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」は、所得を「一切の財貨の流入および流出」、すなわち「運動計算 (Bewegungsrechnung)」により把握しようとする方法であり、「期間関連的計算 (zeitraumbezogene Rechnung)」が行われることから、その名称が由来する⁽⁵²⁾。

これに対して、「時点的純資産増加説 (Reinvermögenszuwachstheorie)」は、所得を「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」、すなわち「有高計算」により把握しようとする方法であり、「時点関連的計算 (zeitpunktbezogene Rechnung)」が行わ

⁽⁵⁰⁾ Lion, M., a.a.O., S.288.

⁽⁵¹⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 38 ページ。

⁽⁵²⁾ 同上書, 38 ページ。例えば、備品を現金により購入する場合、一方では備品というストックが増加し、他方では現金というストックが減少する。このような財貨の増加・減少を「運動量」とよぶ(武田隆二『簿記 I (第5版)』税務経理協会, 2009 年, 49 ページ。)

れることから、その名称が由来する⁽⁵³⁾。

図表 3-4 は、純資産増加説における 2 つのカテゴリーについて、シャンツに始まり、ポピッツ、リオン、そして武田隆二教授の思考に至るまでの流れを示したものである。

シャンツが純資産増加説を唱える以前は、「有高計算」に着目した理論が主流であったが、シャンツの純資産増加説以後、「運動計算」を中心とした理論構成へと重点移動していくこととなる⁽⁵⁴⁾。

図表 3-4 純資産増加説における 2 つのカテゴリーに至る思考の流れ

名称 論者名	Reinvermögens <u>zugangs</u> theorie	Reinvermögens <u>zuwachs</u> theorie
シャンツ	純資産の増加	時点的・一括的な 所得の把握
↓	↓	↓
↓	↓	↓
ポピッツ	「Vermögenszugang」と表現	「Vermögenszuwachs」と表現
↓	↓	↓
リオン	一切の財貨の	期首と期末という
↓	流入あるいは流出、	2 時点間の財産状態の
↓	従って財産を増加しうる	比較による増加
↓	個々の取引結果	↓
↓	↓	↓
武田教授	運動計算 (期間関連計算)	有高計算 (時点関連計算)
	↓	↓
	期間的純資産増加説	時点的純資産増加説

(資料出所) 筆者作成。

⁽⁵³⁾ 同上書，38 ページ。有高計算の成果決定機能については，次の文献が詳しい。武田隆二『貸借対照表資金論』同文館出版，1962 年，281-289 ページ。

⁽⁵⁴⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，38 ページ。

第5節 純資産増加説の実務的發展

1 1920年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用

シャントツの純資産増加説は、理論としてだけでなく、実務的にも支持された。1920年ライヒ所得税法（以下、「1920年法」と略称する）は、シャントツ理論を採り入れ、その理論は所得計算規定に現れている。1920年法第33条では、次のように規定されている。

「・・・事業から生じる課税所得は、営業利益（Geschäftsgewinn）によって査定される。営業利益は、事業収入（Betriebseinnahmen）と事業支出（Betriebsausgaben）との比較に、期末における事業の製品・商品および手持品、事業に供する建物（付属物を含む）、ならびに、動産としての固定資産（機械、タイプライターなど）の有高および価額と期首におけるその有高および価額との差額を顧慮して確定することを要する。」

この規定の趣旨は、次の2点に要約できる。

- ① 事業から生じる課税所得は、事業収入と事業支出の比較による総額計算から算定される営業利益により確定する。
- ② 営業利益は、商品や固定資産などの期末有高と期首有高との差額、すなわち個別有高の変動を顧慮する必要がある。

①は一定期間に流入あるいは流出する一切の取引事象について「総額（運動）計算」により利益を算出する方法であるのに対し、②は期首と期末における個々の資産・負債の差額から「有高計算」により利益を算出する方法である⁽⁵⁵⁾。つまり、損益計算の方法としては、財産法のうち、①は総額計算法、②は個別有高差額計算法になると考えられる。従って、1920年法は、部分的に「総額計算法」を採用し、部分的に「個別有高差額計算法」を採用したものであり、両計算法の結合方式といえる⁽⁵⁶⁾。

⁽⁵⁵⁾ 武田隆二，前掲書[1962]，283-286 ページ。

⁽⁵⁶⁾ このような方式の規定になった理由として、総額計算を行うには「組織的な簿記記録」が

上記の定義に従えば、シャンツの純資産増加説は、①の「総額計算法」としての財産法と一致すると考えられる。しかし、1920 年法は、「総額計算法と個別有高差額計算法の結合方式」としての特徴をもつことから、シャンツの純資産増加説とは形式的に一致するものではない。しかし、個別有高差額計算法が総額計算法を変形したものにすぎないことを考慮すれば、シャンツ理論と 1920 年法は本質的には大きな差異はなかったと考えられる⁽⁵⁷⁾。また、武田隆二教授が区分したカテゴリーに従えば、1920 年法は、期中における一切の財貨変動を所得計算の基底に置く「Reinvermögenszugangstheorie（期間的純資産増加説）」に照応するものであると解釈することができる⁽⁵⁸⁾。

2 1925 年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用

1920 年は、事業収入と事業支出の比較による総額計算と個別有高差額計算の結合方式としての特徴があった。しかし、総額計算を規定する「事業収入および事業支出」の内容については、詳細な規定が設けられていたため⁽⁵⁹⁾、税務行政の面でかなり煩雑であったとされる⁽⁶⁰⁾。そこで、1925 年のライヒ所得税法（以下、「1925 年法」と略称する）において改正が行われ、次の 2 つの方式が認められた。

① 収支計算による方式（第 12 条）

収支計算による所得計算方式については、次のように規定されている。

必要になることが挙げられる。すなわち、あらゆる納税義務者に「組織的な簿記記録」を期待することには無理があり、簿記記録を行わない商人にも所得の把握が可能となる個別有高差額計算が必要であったと考えられる（武田隆二「財産法の技術的類型」『會計』，第 84 巻第 5 号，1963 年，55-56 ページ。）。

⁽⁵⁷⁾ 武田隆二，前掲書[1970 年]，42 ページ。

⁽⁵⁸⁾ 武田隆二「純財産増加説の根本思考 ―シャンツ純財産増加説を中心として―」『研究年報』（神戸大学経営学部），Ⅷ，1962 年，138 ページ。

⁽⁵⁹⁾ 内容については，次の文献が詳しい。武田隆二，前掲論文[1963 年]，55 ページ。

⁽⁶⁰⁾ 同上論文，56 ページ。

「利益（Gewinn）は、収入が支出を超える超過額に、期末における事業の製品・商品および手持品、事業に供する建物（付属物を含む）ならびに動産である固定資産と前年度末におけるその有高とを比較して、その増加額を加え、またはその減少額を差し引いたものである。」

1925 年法では、1920 年法にあった「事業収入と事業支出との比較」という文言が、「収入が支出を超える超過額」という文言に改正されている。この 1925 年法の「収入が支出を・・・」とは、「現金の収入・支出」を意味しており⁽⁶¹⁾、この規定が適用される納税義務者は、完全な商人⁽⁶²⁾以外の者とされている。すなわち、1920 年法の「事業収入と事業支出」とは、掛取引などを含む財貨の流入・流出により所得を計算するよう規定されているが、1925 年法においては、「商業帳簿の作成ができない納税義務者」を想定し、現金の収入・支出により簡単に所得が計算できるよう規定されたと考えられる。このように、1925 年法は、1920 年法にあった「事業収入と事業支出」を簡素化した内容となっている。

② 財産比較による方式（第 13 条）

財産比較による所得計算方式については、次のように規定されている。

「商法典の規定に従い商業帳簿を実際に作成する義務がある納税義務者、または、その義務なくして商法典の規定に従い商業帳簿を実際に作成する納税義務者にあつては、利益は、正規の簿記の諸原則に従い、期末に決定された事業財産が前期末に査定の基礎となった事業財産を超える超過額である。」

この財産比較による方式は、事業財産（純資産）の 2 時点の比較によって所得を求める方法であり、「資本比較計算法」としての財産法である⁽⁶³⁾。従って、時点的に確定

⁽⁶¹⁾ 同上論文，57 ページ。

⁽⁶²⁾ 完全な商人とは、「商法の規定に従い商業帳簿を作成する納税義務者」とされる。

⁽⁶³⁾ 武田隆二，前掲論文[1963 年]，56 ページ。

される純資産の比較による所得計算方式である「Reinvermögenszuwachstheorie（時点的純資産増加説）」に照応するものであるといえることができる⁽⁶⁴⁾。この財産比較による方式は、「完全な商人（商法の規定に従い商業帳簿を作成する納税義務者）」に適用され、伝統的な商人の実務慣行である財産比較による所得計算の方式を法的に立法化した意義をもつものである⁽⁶⁵⁾。

3 ライヒ所得税法における純資産増加説の発展

図表 3-5 は、ライヒ所得税法における計算規定とシャンツの純資産増加説の関係を示したものである。

図表 3-5 ライヒ所得税法と純資産増加説の関係

制定年・方式 項 目	1920 年法	1925 年法 収支計算方式	1925 年法 財産比較方式
①計算規定	事業収入と事業支出 の比較 ＋ 期末と期首の個別の 有高差額を顧慮	収入が支出を超える 超過額 ＋ 期末と前年度末の 個別の有高を比較	期末の事業財産が 前期末の事業財産 を越える超過額
②対象とする商人	全商人	完全な商人以外	完全な商人
③財産法としての 計算法	総額計算法 ＋ 個別有高差額計算法	総額計算法（簡易） ＋ 個別有高差額計算法	資本比較計算法
④純資産増加説の カテゴリー	期間的 純資産増加説	期間的 純資産増加説	時点的 純資産増加説

（資料出所）筆者作成。

図表 3-5 に示しているように、1920 年法の計算規定は、シャンツの期間的純資産増

⁽⁶⁴⁾ 武田隆二，前掲論文[1962 年]，140 ページ。

⁽⁶⁵⁾ 武田隆二，前掲論文[1963 年]，56-57 ページ。

加説を準用し、総額計算法と個別有高差額計算法の結合方式により所得を計算するものであった。その後、この計算規定は、1925 年法において、より簡素化された収支計算方式として受け継がれる。さらに、1925 年法では、資本比較計算法による計算規定として財産比較方式が採り入れられ、シャンツの時点的純資産増加説への転向という特徴がみられた。

このように、シャンツ理論は、1920 年法において、期間的純資産増加説として準用され、その後、1925 年法において、収支計算方式としての期間的純資産増加説に受け継がれ、さらに財産比較方式としての時点的純資産増加説へと発展していったのである。このような発展は、所得計算の確実性および客観性⁽⁶⁶⁾、そして、商人の実情に即した所得計算方式の必要性⁽⁶⁷⁾によるものであったと考えられる。

第 6 節 純資産増加説と価値増加の所得性

1 純資産増加概念と価値増加

シャンツの純資産増加説において、「給付能力」を重要な要因とすることはこれまで述べてきたとおりである。そこで、重要な問題と考えられるのが、「価値増加には給付能力が認められるのか」、すなわち、「価値増加の所得性」という問題である。実際に価値増加に課税するかどうかは別として、価値増加が所得であるのか、すなわち、「未実現の価値増加」を所得として認識するかどうかは、所得理論上、極めて重要かつ現代的な問題である⁽⁶⁸⁾。ここでは、シャンツの純資産増加説に基づき、「価値増加の所得

⁽⁶⁶⁾ 山下勝治「利益計算法としての財産法の限界」『企業経営研究年報』第 10 号、1960 年、148 ページ。

⁽⁶⁷⁾ 武田隆二、前掲書[1970 年]、45 ページ。

⁽⁶⁸⁾ 筆者は、「未実現の価値増加を所得として認識すべきか」ということと、「実際に未実現の価値増加に課税するか」ということは、租税政策上、別の問題と考える。未実現の価値増加の所得性について、その現代的意義を説くものとしては次の論文がある。武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第 3 回・最終回]リサイクリングと会計のあり方」『企業会計』第 60 巻第 12 号、2008 年 12 月、113-123 ページ；木村弘之亮「所得税法における包括的

性」の問題を検討していきたい。

シャンツは、収益について検討している箇所で、「価値増加」の問題に関して、次のように述べている⁽⁶⁹⁾。

「価値の増加額（Betrag der Wertsteigerungen）も収益に含めるべきであるということは、また奇異には思われないだろう。ある営業において、1万マルクの財貨の増加を得ることができた場合であれ、あるいは、企業内にすでに存在した財貨の価値を1万マルクだけ増すことができた場合であれ、この営業の収益額にとっては同一の結果が生じる。ただ、実際に実現した価値増加および価値減少だけを評価に含めるべきか、または、単に見積もられた価値増加および価値減少をも評価に含めるべきかどうかという点についてのみ、しばしば、見解の相違があるであろう。」

シャンツによると、1万マルクを得たという「財貨の増加」つまり量的な増加も、1万マルクの価値が増加したという「財貨の価値増加」つまり名目的な増加も、収益に与える効果は同一であるとしている。ただ、「実際に実現した」価値増加・減少に限定して収益に含めるのか、あるいは「単に見積もられた（未実現）」の価値増加・減少についても収益に含めるのかについては、見解の相違があると指摘するにとどまっている⁽⁷⁰⁾。

また、シャンツは、論文の別の箇所で、価値増加に関するフィリップヴィッチ（Philippovich）の見解⁽⁷¹⁾について、次のように批判している⁽⁷²⁾。

所得説と発生主義の接点—包括的所得説は実現主義を排斥するか—『税法学』第562号、2009年11月、33-51ページ。

⁽⁶⁹⁾ Schanz, G., a.a.O., S.2. 傍点は筆者。

⁽⁷⁰⁾ この点について、清永敬次教授は、「注意を払っておきたいと思う」として、その後の展開の重要性を示唆されている（清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第85号、1958年1月、8ページ。）。

⁽⁷¹⁾ Philippovich, E. von, Grundriß der politischen Oekonomie, Erster Band, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, Tübingen, 1893, S.220.

「例えば、フィリップ・ヴィッチは、所得の本質を継続的取得源泉から生じる財の増加と考えるので、価値増加を所得には含めないようである。ある商人が、一口の商品を購入し、それが全く偶然の事情によって価値が2倍に騰貴した場合、彼はそれを利益（Gewinn）として計算する。ある私人が株式を所有し、それが予期せぬ出来事、例えば、競争企業が没落して株式の名目価値が2倍に騰貴し、かつそれを売却した場合、上述の商人のところで述べたのと同じ偶然的（zufällig）であるこの利益を、なぜ財産（Vermögen）であるというのであろうか。」

フィリップ・ヴィッチは、継続的取得源泉からの財の増加を所得と考えるため、商人が所有する棚卸資産の価値が2倍になった場合は、それを「利益（所得）」とし、私人が持つ株式の価値が2倍に増加した場合には、それを「基本財産の増加」として所得とはしないとする⁽⁷³⁾。ここで、シャンツは、同じような「偶然的な利益」にもかかわらず、所得性の有無に違いを生じさせるフィリップ・ヴィッチの主張の矛盾を指摘している。つまり、フィリップ・ヴィッチが「同じ偶然的な利益」について、「価値増加」と「基本財産の増加」に区別し、それぞれの所得性の有無、すなわち、前者を所得に含め、後者を所得に含めないことの理論構築が困難であることを主張しているものと考えられる。リオンの解釈によれば、ここで、シャンツは、「偶然的な利益」ということが重要であるが、商人の場合には、商品の販売については述べていないで、単に景気利益を利益として計算すると言っているに過ぎないとされる⁽⁷⁴⁾。

また、シャンツは、価値増加の所得性について、次のような具体例も挙げている⁽⁷⁵⁾。

「建築用地投機業者の場合、場合によっては、彼の全所得は価値増加によって支えられている。彼は建築用地を買い入れ、それを数年後に、より高値で売却する。その目的物が価値的に騰貴する程度に応じて、彼は

⁽⁷²⁾ Schanz, G., a.a.O., S.28.

⁽⁷³⁾ Philippovich, a.a.O., S.220.

⁽⁷⁴⁾ Lion, M., a.a.O., S.276-277. 清永敬次, 前掲論文, 15 ページ。

⁽⁷⁵⁾ Schanz, G., a.a.O., S.28-29.

借入金の調達により、既に売却前にその超過価値を彼の消費需要に役立たせることができ、彼はそれで生計を立てるのである。増加する地代自体や土地資本から得られる地代が彼の所得なのではなく、将来収入の現価見積計上で得られた増加価値が彼の所得である。おそらく、建築用地は全く利用されず、死んだように横たわっているだけである。同様に、株式の投機家は、彼の所得を価格差から得ており、商人や事業家も同様である。」

ここで、シャンツは、建築用地騰貴業者のような場合、その土地を売却することで価値増加による所得が現実化する前、すなわち、所得が「未実現の状態にある」⁽⁷⁶⁾にもかかわらず、その価値増加分を銀行等から借入れることによって生計を立てることが可能であると主張する。これにより、シャンツは、未実現の価値増加についても給付能力があるものと考え、所得を構成すると考えていたのではないかと推察される⁽⁷⁷⁾。

また、シャンツは、未実現の価値増加の所得性に関して、別の箇所でも次のように述べている⁽⁷⁸⁾。

「ヘルマンの定義の観点から、所得の確定に際し、価値増加及び価値減少を考慮しなければならない。価値増加についても、他の所得を処分するのと全く同じ方法でなくとも、類似の方法で処分する可能性も存在する。毎年平均 3000 マルクほど価値的に騰貴する土地を所有する人の場合、彼はこの 3000 マルクを、従来の財産に食い込むことなく、借入金の調達によって消費することができる。また、ある年度に非常に騰貴した株式を所有する人の場合、彼はそれを抵当にして借入れを行うことにより、増加分の一部を吸収することができる。もちろん、彼は売却によってもその超過価値分を確定的に実現することもできる。」

⁽⁷⁶⁾ Lion, M., a.a.O., S.277.

⁽⁷⁷⁾ 武田隆二, 前掲書[1970 年], 48 ページ。

⁽⁷⁸⁾ Schanz, G., a.a.O., S.42.

このように、シャンツは、前述した建築用地投機業者の例と同様に、明瞭に売却による実現前の価値増加を消費することができると述べたのである⁽⁷⁹⁾。すなわち、価値増加および価値減少について、「借入金の調達」、「抵当による借入金の調達」、「売却」、いずれの場合においても、他の所得を処分するのと同じような方法で処分することができるとしている。従って、ここでも、未実現の価値増加について、その所得性を示唆している。

シャンツは、引き続き、価値増加および価値減少について、次のように述べている⁽⁸⁰⁾。

「価値増加および価値減少は、商人の簿記が一般に認められており、また純利益の計算の基礎として認められている限りにおいて、租税制度上、所得確定の要素として、事実上、幅広く承認される。というのは、純利益は、商業諸原則に従い、2つの異なる時点における財産の評価および差額の確定によって得られるものであるからである。」

ここで、シャンツは、価値増加および価値減少について、商業帳簿が記帳され、それに基づき純利益が計算されている限りにおいて、その所得性を認めている、但し、それが実現したもののみを指すのか、未実現のものをも含むのかについては、ここでは明確に述べていない。この段階では、未実現の価値増加について、その所得性を断定することは避けるべきである⁽⁸¹⁾。

2 評価基準と価値増加

未実現の価値増加について、その所得性を見出すためには、当然、評価基準が取得原価ではなく、時価であることが必要になる。シャンツの論文には、評価基準に関する記述があり、この論述に依拠しながら、未実現の価値増加の所得性について明らかにしていきたい。

⁽⁷⁹⁾ Lion, M., a.a.O., S.277.

⁽⁸⁰⁾ Schanz, G., a.a.O., S.42.

⁽⁸¹⁾ 武田隆二，前掲書[1970年]，49ページ。

シャンツは、時価評価の対象となる貸借対照表科目に関して、次のように述べている⁽⁸²⁾。

「増加価値（Mehrwerte）および減少価値（Minderwerte）がすべての目的物（Objekten）において発生すると信じることは、もちろん、間違いであろう。

貸借対照表の作成者は、すべての目的物を貸借対照表に取引価値（Verkehrswert）で記載することを好まない。また、非常に漠然と定められている商法典第 31 条が、往々容認されとしても、直ちにこのことを要求しているということも正しくない。」

ここで、シャンツは、価値増加および価値減少が、すべての貸借対照表科目について生じるものではないとし、また商法典第 31 条において規定されている「貸借対照表作成日における価値」という表現が⁽⁸³⁾、直ちに、「取引価値」⁽⁸⁴⁾すなわち「時価」による評価を要求するものではないことを指摘している⁽⁸⁵⁾。

さらに、続いて、シャンツは次のように述べている⁽⁸⁶⁾。

「事業家は、経営財産（Betriebsgegenstände）と販売財産（Veräußerungsgegenstände）とを区別する。彼は、経営財産を調達価格（Anschaffungspreis）で評価し、消耗および価値低下を考慮する。例えば、ある人がホテルを購入する場合、その購入価格（Kaufpreis）を記帳の基礎とし、それによ

⁽⁸²⁾ Schanz, G., a.a.O., S. 43.

⁽⁸³⁾ 1861 年の普通ドイツ商法典第 31 条第 1 項によれば、「財産目録および貸借対照表の作成においては、すべての財産および債権を、作成時においてそれらに附すべき価値に従って記載することを要する。」とある（清永敬次、前掲論文、16 ページ。）。

⁽⁸⁴⁾ 「Verkehrswert」の日本語訳については、他に、「取引価格」（清永敬次、前掲論文、15 ページ。）、あるいは「市場価格」（篠原章、前掲論文（3）96 ページ。）がある。

⁽⁸⁵⁾ 武田隆二、前掲書[1970 年]、50 ページ。

⁽⁸⁶⁾ Schanz, G., a.a.O., S. 43.

って営業利益（Geschäftsgewinnes）の計算に際し、自己の資本設備がどれだけの利子（verzinst）を生み出すかを知ることができる。たとえ、その間に、その価格が、例えば、ただその立地の関係から2倍になったとしても、彼は帳簿価額を変えない。」

シャンツは、まず、事業家が会社の財産を「経営財産と販売財産」、すなわち、「固定資産と棚卸資産」に区別するとしている。

そして、「経営財産（固定資産）」については、その評価は、「調達（購入）価格」を「帳簿価額」とし、消耗や価値低下といった減価を考慮するとしている。これは、未実現損失を容認するもの解釈される⁽⁸⁷⁾。しかし、その後、例えば評価額が2倍に騰貴しても帳簿価額を評価替えることはない、としている。すなわち、経営財産については、取得原価主義を採用すべきとしている。

続けて、シャンツは、「販売財産」の評価について、次のように述べている⁽⁸⁸⁾。

「事業家は、販売財産を取引価値（Verkehrswert）で評価する。しかし、大抵は、販売価値（Verkaufswert）ではなく、貸借対照表作成時の調達価値（Anschaffungswert）で評価するのである。堅実な事業家は、未実現の利益（noch nicht realisierter Gewinn）を既に確実に得られたものとしてみることを好まないからである。商品または資産が売却されたとすれば、売却価値（Veräußerungswerts）と最近の貸借対照表上、それらに付された（もしくは期中に製造された）価値との差額が、簿記組織に基づいて有効なものとなる。例えば、銀行家が10万マルクの株式を所有している。彼はそれを額面金額で取得したのであるが、次の貸借対照表作成に際して、それが80%になったとすれば、彼は株式をこの価値で貸借対照表に計上する。価値減少2万マルクの額だけ彼の所得は減少する。次の年度中に、株式が再び100%に騰貴すれば、価値増加は2万マルクで、彼の所得は2万マルク増加したことになる。第3年度に、彼がそれ

⁽⁸⁷⁾ 清永敬次，前掲論文，16 ページ。

⁽⁸⁸⁾ Ebenda,S.43-44.

を 110% で売却すれば、利益は 1 万マルクで、彼の所得の増加は 1 万マルクとなる。」

次に、シャンツは、「販売財産（棚卸資産）」⁽⁸⁹⁾について、その評価は、「貸借対照表作成時の取引価値（時価）」で行うものとしている。その「取引価値（時価）」とは、大抵は、「販売価値（売却時価）」⁽⁹⁰⁾ではなく、「調達価値（購入時価）」⁽⁹¹⁾で評価する。ここで、一般に、「販売価値（売却時価）」とは「正味売却価額」を、「調達価値（購入時価）」とは「再調達原価」を意味する。シャンツは、「販売財産（棚卸資産）」について、「再調達原価」による評価を採用すべきとし、「正味売却価額」で評価することによる未実現利益の計上を容認すべきではないとしている⁽⁹²⁾。その理由は、「堅実な事業家は未実現利益の計上を好まないから」である。未実現の利益について、株式の具体例では、調達価格である 10 万マルクまでの未実現利益の所得性は認めているが、調達価格である 10 万マルクを超える未実現利益については何ら触れられていない。リオンによれば、「そこでは、実現した価値増加および価値減少への限定がなされている」

⁽⁸⁹⁾ 棚卸資産の評価については、2006 年 7 月 5 日、企業会計基準委員会が「棚卸資産の評価に関する会計基準」を公表している。その中で、棚卸資産は、「販売目的棚卸資産」と「トレーディング目的棚卸資産」に区別し、前者については「正味売却価額」（同会計基準第 3 項・第 7 項）で、後者は「市場価値」（同会計基準第 15 項）をもって評価することとされている。

⁽⁹⁰⁾ 売却時価とは、売却市場における時価（売価）から見積追加製造原価および見積販売直接経費を控除した金額をいう（同上書、519 ページ。）。

⁽⁹¹⁾ 購入時価とは、購買市場における時価（購買代価）に購入に付随する費用を加算した金額をいう（武田隆二、前掲書[2009]、519 ページ。）。

⁽⁹²⁾ しかし、この場合、例えば、購入時価（再調達原価）が購入価格以上に評価されるようなことがあれば、売却時価（正味売却価額）によるまでもなく、未実現の利益が発生することになる（清永敬次、前掲論文、16 ページ。）。したがって、シャンツが示唆する販売財産（棚卸資産）の評価基準は、購入価格を限度とする購入時価（再調達原価）による評価を意味し、これは、すなわち「低価法」を採用するものであると解釈することができる（武田隆二、前掲書[1970]、51 ページ。）。

⁽⁹³⁾のである。

以上、述べてきたように、未実現の価値増加の所得性について、シャンツは、その純資産増加概念（**本章第1節**）としては所得に含めるべきとの示唆をしていたが、その評価基準（**本章第2節**）としては所得に含めるべきではないとの結論に達していると解釈できる⁽⁹⁴⁾。この点について、リオンが次のように解釈している⁽⁹⁵⁾。

「シャンツが、一般的・国民経済的所得概念に対し、実際、未実現の景気変動を取り入れることに固執しているものと考えうる。それに反し、私は、彼が所得課税における実際の利用可能性のために、この概念を絶対的なものとしてではなく、実現した価値変動に制限されたものとして理解しようとしている、と信ずるのである。」

このように、リオンの解釈に従えば、シャンツは、「一般的・国民経済的な観点」からは、未実現利益を所得に含めるべきであるが、「実際の利用可能性の観点」からは、実現した価値増加のみを所得に含めることに限定せざるを得なかったものと考えられる。

3 純資産増加説の2つのカテゴリーと価値増加

シャンツの純資産増加説は、未実現利益の所得性について、その純資産増加概念としては所得に含めるべきと考えられるが、評価基準としては、実際の利用可能性から所得に含めないとせざるを得なかった。

前述したように、武田隆二教授は、シャンツの純資産増加説を「期間的純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と「時点的純資産増加説（Reinvermögenszuwachstheorie）」の2つのカテゴリーに区分された（**本章第4節3**）。シャンツ理論、あるいは、シャンツ理論の解釈を行ったリオンの思考は、この2つのカテゴリーによりどのように解釈されるのであろうか。

⁽⁹³⁾ Lion, M., a.a.O., S.278.

⁽⁹⁴⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，52 ページ。

⁽⁹⁵⁾ Lion, M., a.a.O., S.281-282.

まず、期間的純資産増加説は、一定期間における経済活動を通じて、「入り来たる財貨総額」と「出て行く財貨総額」の運動計算による差額を所得として把握しようとする方法である。つまり、期間的純資産増加説の場合、所得をフローで確定する方法であるため、ストックの価値増加分である未実現利益が所得の中に入り込むことは考えられない⁽⁹⁶⁾。

これに対して、時点的純資産増加説は、所得を「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」、すなわち有高計算により把握しようとする方法である。つまり、時点的純資産増加説の場合、所得をストックで確定する方法であるため、期末時点での一切の財産について時価評価することで、価値増加分としての未実現利益を所得に入れ込むことは、原理的に可能である⁽⁹⁷⁾。

この点について、リオンは次のように述べている⁽⁹⁸⁾。

「個々の財産増加（Vermögenszugänge）以外に、なお未実現のものであろうとも、価値下落による財産損失または価値騰貴による財産増加を考慮しようとする場合、二つの必要な広範な処置、すなわち、期首・期末の純財産の現在高の確定および両時点におけるその評価によって、個々の財産増加を補充的に総括する以外に、決して首尾一貫した方法はないのである。」

このような思考は、アウフェルマン（Aufermann）にも見られ、論文の中で、次のような記述がある⁽⁹⁹⁾。

⁽⁹⁶⁾ 武田隆二「キャピタル・ゲインと純資産増加説」『TKC』第375号、2004年4月、9-10ページ。

⁽⁹⁷⁾ 同上論文、10ページ。

⁽⁹⁸⁾ Lion, M., a.a.O., S.288.

⁽⁹⁹⁾ Aufermann, Der steuerliche Bilanzgewinn, *Der Wirtschaftstreuhänder*, 3. Jahrg., 1934, S.126.

シ ャ ン ツ 理 論	
時点的純資産増加説 (Reinvermögenszuwachstheorie)	期間的純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)
規則的利益および非規則的利益の課税 但し、実現・未実現を問わない。	規則的利益および非規則的利益の課税 但し、実現したものに限る。

このように、リオンおよびアウフェルマンにおいても、ストックとしての価値増加分である未実現利益を所得に含めるには、時点的に純資産を捉える方法が必要であると考えられていた。しかし、シャンツが思考していた純資産増加説は、前述したように、「期間的純資産増加説」である。この点で、シャンツは、原理的に、価値増加の所得性を明確にすることができなかったのではないかと考えられる⁽¹⁰⁰⁾。

この結果、純資産増加説において、価値増加による未実現利益は度外視されるようになり、税法としては、1925年ライヒ所得税法以降、未実現利益への課税をはっきりと断念したとされている⁽¹⁰¹⁾。したがって、期間的純資産増加説と時点的純資産増加説は、原則として、把握する所得が一致する結果となったのである。

第7節 むすび

⁽¹⁰⁰⁾ 武田隆二教授は、この理由について、次の3つを挙げている（武田隆二，前掲論文[1970年]，54ページ。）。

- ①国民経済的視点に立っていること。
- ②当時の評価論争の過程で時価評価の思考が法的思想として根づよく残っていたこと。
- ③計算構造論に関する研究が未開拓であったこと。

⁽¹⁰¹⁾ Karl Kuhn, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1926, S. 173-174.

その理由としては、1920年以来、継続的な貨幣価値低落のために、時価での貸借対照表の作成が貫徹できないことがあったとされている（武田隆二，前掲論文[1970年]，54ページ。）。

本章では、シャンツの論述に従い、純資産増加説の基本思考を明らかにするとともに、税法における準用という実務的な発展過程を浮き彫りにし、さらに価値増加の所得性についても理論的および実務的側面からシャンツ理論を検討した。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) 純資産増加説においては、「給付能力」が重要な要因とされ、「純資産の増加」をもって「給付能力の増加」と考える。シャンツは、純資産増加説における所得の捉え方として、「財産増加」から捉える方法と「2時点間の差額」で捉える方法の2つのカテゴリーを示唆した。シャンツ理論の解釈を行ったポピッツが、これを「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」と明確に表現し、そして、リオンがこれらを「財産を増加しうる個々の取引結果」および「2つの異なる時点における財産状態の比較」と定義づけた。さらに、武田隆二教授は、「Reinvermögenszugangstheorie」を「期間的純資産増加説」、
「Reinvermögenszuwachstheorie」を「時点的純資産増加説」と区別された。
- (2) シャンツ理論は、1920年のライヒ所得税法においては、期間的純資産増加説として準用された。その後、より簡易な所得計算方式が必要とされたことにより、1925年のライヒ所得税法において、収支計算方式としての期間的純資産増加説に受け継がれ、さらに財産比較方式としての時点的純資産増加説へと実務的に発展していった。シャンツ理論が、このような実務的發展を遂げた背景には、所得計算の確実性および客観性、そして、当時の商人の実情に即した所得計算方式の必要性という要因があった。
- (3) シャンツは、未実現の価値増加の所得性について、純資産増加概念としては所得に含めるべきとの示唆をし、評価基準としては所得に含めるべきではないと結論づけていた。その理由としては、「実際の利用可能性」の観点から実現した価値増加のみを所得に含めることに限定せざるを得なかったことが挙げられる。そして、もう一つの理由として、理論的にストックとしての価値増加分である未実現利益を所得に含めるには「時点的純資産増加概念」が必要となるが、シャンツが思考していたのは「期間的純資産増加概念」であったため、原理的に、価値増加の所得性を明確にすることができなかったことが挙げられる。このような2つの理由から、1925年ライヒ所得税法以降、未実現利益への課税は明確に断念されたと考えられる。

第 2 章では、所得概念論争における重要な問題は、「根本思考として所得の源泉と資本維持をどのような視点から捉えるべきか」であるとして問題提起し、所得を「質的視点」で捉える「所得源泉説」について検討を行った。

本章では、所得源泉説の対極にある「純資産増加説」について検討を行い、シャンツは給付能力の把握という「量的視点」で所得を捉える思考が強いものの、それは「質的視点」で捉えることをも包含する思考であることを浮き彫りにした。すなわち、シャンツが示唆した純資産増加説の中の 2 つのカテゴリーをリオンが定義したように「財産を増加しうる個々の取引結果」および「2 つの異なる時点における財産状態の比較」と解釈するとき、それは武田教授が区別されたように、前者が「期間的（質的）視点」、後者が「時点的（量的）視点」の両面で所得を捉えることになると考えられるからである。私見としても、「財貨の流入と流出」を把握するために「期間的（質的）視点」は重要であり、また、所得の把握が容易であることを考えれば「時点的（量的）視点」も必要であることから、純資産増加説は理論的にも実務的にも優れており支持できる。このように、純資産増加説がドイツの所得概念論争を終結に導いたのは、シャンツが重視する給付能力の把握という「量的視点」だけではなく、所得源泉説が重視した「質的視点」をも包含した思考であったことが要因であるとする。

第4章

アメリカにおける純資産増加説の展開

第1節 はじめに

純資産増加説は、1896年にドイツの財政学者であったゲオルグ・シャンツ（Schanz, G.）によって公表された所得概念である。当時、ドイツにおける代表的な所得概念は所得源泉説であったが、このシャンツ理論の公表により、1832年から続いたドイツの所得概念論争は終結を迎えた。

シャンツの純資産増加説は、1920年のライヒ所得税法にも採用され、さら諸外国の税制にも強い影響を与えたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいといえることができる。

純資産増加説は、一般的に「包括的所得概念」とも呼ばれ、シャンツが提唱した後、アメリカの経済学者であったヘイグ（Haig, R. M.）が1921年にこれを支持する論文を発表し、サイモンズ（Simons, H. C.）もヘイグの理論を継承する論文を1938年に公表した⁽¹⁾。このようなことから、純資産増加説は、主唱者であるシャンツ・ヘイグ・サイモンズの頭文字をとって、「SHS概念」とも呼ばれる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける課税規定を概観するとともに、シャンツ理論を受け入れ展開していったヘイグ

⁽¹⁾ この点について、栗林隆教授は、「まずシャンツが種を撒き育てた芽を、サイモンズが丹誠こめて花を開かせて、同時期にヘイグも同じような花を育てたと解されている」と表現している（栗林隆『カーター報告の研究 ―包括的所得税の原理と現実―』五紘舎、2005年、79-80ページ。）。その他、シャンツ、ヘイグ、サイモンズの関連性に言及する論文は、以下のとおりである。金子宏『所得概念の研究 所得課税の基礎理論上巻』有斐閣、1995年、24-26ページ；水野恵子「金融資産所得課税の理論的考察（1）―アメリカ連邦所得税を中心として―」『一橋法学』（一橋大学）第6巻第1号、2007年3月、259ページ。

およびサイモンズの所得概念を検討し、さらに純資産増加概念に基づく会計的利益概念の形成過程について、その変遷を明らかにすることにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) アメリカにおいて純資産増加概念が導入されるまでの合衆国憲法および連邦所得税法による課税規定を概観すること（第2節）。
- (2) ヘイグの所得に関する根本思考を明らかにするとともに、ヘイグ理論に基づいて財産価値の増価の所得性について考究すること（第3節）。
- (3) ヘイグの所得概念に基づく所得計算を検討するとともに、シャンツ理論との比較検討を行うこと（第4節）。
- (4) サイモンズの所得概念を検討するとともに、サイモンズ自らが指摘する所得概念の限界について概観すること（第5節）。
- (5) 純資産増加説と類似する会計的利益概念を提唱したアレキサンダー（Alexander, S. S.）とヘンドリクセン（Hendriksen, E. S.）の利益定義を検討し、純資産増加概念の変遷を闡明にすること（第6節）。

第2節 純資産増加説が導入されるまでの課税規定の変遷

1 アメリカ合衆国憲法における課税規定

アメリカの課税制度は、1788年のアメリカ合衆国憲法の成立とともに始まった。アメリカ合衆国憲法第1条第8節第1項は、次のように定めている⁽²⁾。

「連邦議会は、次の権限を有する。合衆国の債務を支払い、共同の防衛および一般的福祉のために支出する目的で、税、関税、賦課金および消費税を課し徴収すること。ただし、すべての関税、賦課金および消費税は、合衆国を通して均一でなければならない。」

⁽²⁾ アメリカ合衆国憲法の翻訳については、次の文献を参考にした。松井茂記『アメリカ憲法入門（第4版）』有斐閣、2000年、321ページ。

アメリカ合衆国憲法においては、一般的禁止規定や権利章典に反しない限り、課税権は広く認められている⁽³⁾。ただし、「人頭税」⁽⁴⁾または「直接税」については、アメリカ合衆国憲法第1条第9節第4項において、次のように定めている⁽⁵⁾。

「人頭税または他の直接税は、先にこの憲法の中で行われるよう定められた人口調査または人口集計に比例してでなければ課することはできない。」

アメリカ合衆国憲法は、成立当時、「直接税」を課す権限を制限していた⁽⁶⁾。その理由は、憲法創案者たちが、自分たちに関係する特定の産業等に財産課税が行われることを懸念していたからとされている⁽⁷⁾。

2 アメリカにおける連邦所得税法の制定

(1) 1861 年連邦所得税法

アメリカにおいて初めて連邦所得税法が制定されたのは1861年である。アメリカは、建国以来、所得税を避け、主として内国消費税と関税からの収入によって歳出を賄ってきたが⁽⁸⁾、南北戦争による財政支出の増大のために、歳入財源として、国債発

⁽³⁾ 同上書，50 ページ。

⁽⁴⁾ 人頭税 (capitation, poll tax) とは、各個人に対してすべて同額を課する租税をいう。納税者の担税能力の差を考慮しないので、その額が大きくなると悪税になる (金森久雄・荒憲治郎・森口親司編『経済辞典 (新版)』有斐閣，1986 年，382 ページ。)

⁽⁵⁾ 松井茂記，前掲書，322 ページ。

⁽⁶⁾ アメリカ合衆国憲法第1条第9節第4項は、後述する憲法修正第16条が1913年に制定されたことにより、所得税について修正が行われる。

⁽⁷⁾ それは、州および地方政府による財産課税を新政府が独占したり、あるいは、奴隷保有者が奴隷財産を対象に課税することを懸念していたのと同じであるとされている。Brownlee, W. E., *Federal Taxation in America : A short history*, New York, Cambridge University Press, 1996, p. 14.

⁽⁸⁾ 金子宏，前掲書，42 ページ。その他の税としては、財産税（奴隷を含む）と相続税が存在

行および増税の他に、所得に対する一律課税を導入しようとする提案がなされた⁽⁹⁾。

この 1861 年連邦所得税法案は、当時の財務長官チェイス（Chase, C. P.）の反対によって一度は施行が見送られたものの⁽¹⁰⁾、翌 1862 年に 3 年間の期限付きで、「内国消費税」という名称により議会を通過し施行されることとなった⁽¹¹⁾。当然、アメリカ合衆国憲法に対する合憲性をめぐって疑義を呈することとなり、結局、産業の発達を阻害する税であるとして 1872 年に廃止された⁽¹²⁾。

（2） 1894 年連邦所得税法

しかし、19 世紀後半における産業革命と未曾有の経済発展の結果、おびただしい富の蓄積と偏在が進行し、消費税の逆進性が高まるにつれて、労働者や農民の間から、公平な税負担の配分のために累進所得税を要求する声が強くなった⁽¹³⁾。このような状況に促され、1894 年、クリーブランド大統領の下で、一種の改革立法として、連邦所得税が採用されることとなる⁽¹⁴⁾。

これに対して、最高裁判所は、1895 年、Pollock v. Farmers' Loan and Trust 事件において、直接税の賦課・徴収については、人口に応じて州の間に配分することを要

した（桑原正行『アメリカ会計理論発達史 資本主理論と近代会計学の成立』中央経済社、2008 年、252 ページ。）。

⁽⁹⁾ この他にも、各州の財産に対する直接課税や新規の物品税も導入することが提案された（辻山栄子、『所得概念と会計測定』森山書店、1991 年、157 ページ）。

⁽¹⁰⁾ 1861 年の連邦所得税法は、極めて貧弱に創案されていたとされる（桑原正行、前掲書、252 ページ。）。

⁽¹¹⁾ 1862 年連邦所得税法は、「内国消費税」として採用されたが、年 600 ドルを超える個人所得に対して 3%を、1 万ドルを超える個人所得に対して 5%を課するという実際には所得税としての性格をもつものであった（辻山栄子、前掲書、157 ページ。）。

⁽¹²⁾ 同上書、157 ページ。

⁽¹³⁾ 金子宏、前掲書、42 ページ。このような事情に加えて、関税率逡減による収入減の補填という目的もあった（辻山栄子、前掲書、157 ページ。）。

⁽¹⁴⁾ 金子宏、前掲書、42 ページ。1894 年の所得税法は、1862 年の所得税法の模倣であった（武田隆二『所得会計の理論』同文館、1970 年、61 ページ。）。

求するアメリカ合衆国憲法に違反するとして、違憲判決を下した⁽¹⁵⁾。

さらに、当該判決の再審においては、無効にされた制定法の部分は、全体の法律を無効にするほど重要であると結論づけられた。この結論は、アメリカ合衆国憲法を修正するか、あるいは裁判所が先の判決を覆すまでは、連邦所得税を課することはできないということを意味した⁽¹⁶⁾。

3 1913 年の憲法修正第 16 条と連邦所得税法

最高裁判所による違憲判決がきっかけとなり、所得税を採用するための憲法修正運動が盛んとなる。そして、1913 年、アメリカ合衆国憲法修正第 16 条として、次のように定めるに至った⁽¹⁷⁾。

「連邦議会は、いかなる源泉に由来する所得に対しても、徴収額を各州に割り当てることなく、また人口調査や人口計算に関わりなく、税を課し徴収する権限を有する。」

この憲法修正第 16 条により、所得税の採用について、憲法上の障害は除去されたため、それに伴って、1913 年に連邦所得税法が制定された。憲法修正第 16 条は、「いかなる源泉に由来する所得に対しても」の文言どおり、所得の範囲を限定せず、所得を包括的に捉える立場を採っていた⁽¹⁸⁾。

しかし、この立場は、測定問題をも射程に入れた厳密な定義とは程遠いものであった。したがって、判例は、「憲法修正第 16 条にいう所得とは何か」について、より厳密な定義を模索し始めることとなったのである⁽¹⁹⁾。

⁽¹⁵⁾ 辻山栄子，前掲書，157-158 ページ。

⁽¹⁶⁾ 桑原正行，前掲書，254 ページ。

⁽¹⁷⁾ 松井茂記，前掲書，331 ページ。傍点は筆者。

⁽¹⁸⁾ 1913 年連邦所得税法においても、「いかなる源泉から生じた利得・利益・所得であるかを問わず」という文言が盛り込まれている（金子宏，前掲書，43 ページ。）。

⁽¹⁹⁾ 辻山栄子，前掲書，159 ページ。

第3節 ヘイグの所得概念

前節のような時代背景の中で、ヘイグは、「所得とは何か」ということを問い直すことになる。ヘイグは、1921年、論文『所得概念 ―経済的および法律的見地―』⁽²⁰⁾を公表し、経済学者としての自らの所得概念を展開した。

1 近代経済学の所得概念

ヘイグは、「所得とは何か」を模索するにあたり、まず、近代経済学における所得の概念について、次のように述べている⁽²¹⁾。

「近代経済学的分析では、所得 (income) とは、基本的に、満足の流れ (a flow of satisfactions) であり、無形の心理的経験の流れ (a flow of intangible psychological experiences) であると認識されている。」

当時の経済学者は、最も理想的な所得の定義として、この「心理的所得概念」を掲げており、ヘイグは、論文の中で、タウシッグ (Taussig)、フィッシャー (Fisher)、エリー (Ely)、セリグマン (Seligman) など、それを裏付ける代表的な論者の所得概念に関するコメントを簡潔に紹介している⁽²²⁾。

⁽²⁰⁾ Haig, R. M., “The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—”, in *The Federal Income Tax*, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921, pp. 1-28.

⁽²¹⁾ Ibid., p. 2.

⁽²²⁾ 各論者の主張を要約すれば次の通りである。

タウシッグは「経済財は欲望を満足させる手段であり、食物、衣服、家具は心理的所得をもたらし、持続する限り効用をもたらす。」

フィッシャーは「所得は便益からなる。一定期間内における便益の流れは所得と呼ばれる。」

エリーは「実質所得は、一定期間内における物または個人サービスの使用から得られる満足である。」

セリグマンは「人は効用を得るために物を欲する。」

と主張している (Ibid., pp. 2-3.)。なお、要約については、次の文献を参考にした。原田

ヘイグは、これらの論者の主張は一致しているとし、「満足の流れ」、すなわち、「欲求、便益、効用等の主観的、心理的な満足度」といった経済的所得概念が存在することを認めている。このように、ヘイグは、「所得とは何か」の問いに対して、その出発点を経済的所得概念である「満足の流れ」に求めたのである⁽²³⁾。

2 「満足」の測定困難性

ヘイグは、近代経済学による心理的所得概念を基礎に置き、次に、「満足」について、次のような事例で検討を加えている⁽²⁴⁾。

「確かに、ある個人が、パイプや本あるいは夕食について、彼にとっての相対的価値 (relative worth) を比較することはできるし、貨幣のよ
うな何か形式的な共通要素 (any formal common denominator) を使わな
くても、消費の順序を整理することはできる。けれども、この個人が、
彼のパイプあるいは本からどれくらいの満足を得るかを正確に言うこと
は非常に難しいだろう。さらに、他人が、何らかの共通単位 (common
unit) を用いることなく、彼の満足を測定することは、どれくらい難し
いことだろう。ある人の本に対する満足と他の人の夕食に対する満足を
比較することは不可能である。」

ヘイグは、「満足」を測定することは非常に困難であり、何らかの「形式的な共通要素」がなければ、他人はもちろん自分自身でも、その「満足」を正確に測定することが難しいと主張している。したがって、ヘイグは、「満足」を測定するためには、何らかの「共通単位」が必要と考えている。

満範「課税所得概念に関する考察 —R. M. ヘイグの所論を中心にして—」『松山商大論集』第22巻第3号、1971年8月、94ページ；栗林隆「R. M. ヘイグの課税所得概念」『千葉商大論叢』（千葉商科大学）第47巻第2号、2010年3月、6ページ。

⁽²³⁾ 栗林隆、前掲論文、7ページ。

⁽²⁴⁾ Haig, R. H., op. cit., pp. 3-4.

3 ヘイグの所得概念

それでは、ヘイグは、「共通単位」を何に求めたのであろうか。ヘイグは、所得について、次のように定義している⁽²⁵⁾。

「所得とは、ある人の能力が、(a) 貨幣そのもの、あるいは、(b) 貨幣単位で評価が可能なもの、から成る限りにおいて、一定期間における欲求を満足させる能力 (power to satisfy his wants) の増加あるいは増価 (increase or accretion)⁽²⁶⁾である。」

さらに、この所得の定義をより簡潔に述べれば、次のようになるとしている⁽²⁷⁾。

「所得とは、ある人の2時点間における経済力の純増価 (the net accretion to one's economic power) の貨幣価値である。」

ヘイグは、「満足」を測定する「共通単位」を「貨幣価値」に求めた。これが、ヘイグの代表的な所得概念である。ヘイグの所得概念は、それまでの経済的（心理的）所得概念の定義であった「満足の流れ」とは異なり、欲求を満足させる「経済力」の観点から定義づけているところに特徴が見られる。

そして、ヘイグは、自らの所得概念について、次のように述べている⁽²⁸⁾。

⁽²⁵⁾ Ibid., p. 7.

⁽²⁶⁾ 本章では、「accretion」について「増価」と翻訳した（同じ翻訳として、新井清光編『英和会計経理用語辞典』中央経済社、1994年、14ページ；辻山栄子、前掲論文、349ページがある。）。他の翻訳として、「増加」（富岡幸雄『税務会計原理』中央大学学術図書、2003年、122ページ。）、「蓄積」（水野恵子、前掲論文、260ページ。）、「発生」（栗林隆、前掲論文、7ページ。）がある。

⁽²⁷⁾ Haig, R. H., op. cit., p. 7. 傍点は筆者。

⁽²⁸⁾ Ibid., p. 7. 栗林隆教授は、「ヘイグ概念をそのまま法令にすることはできないが、課税所得がヘイグ概念と異なっている限り、所得課税は不公平になるだろう。」と述べておられる（栗林隆、前掲論文、8ページ。）。

「この定義が、・・・真の所得の最も厳密な実用的近似値 (practicable approximation) を構成しているということは、容易に同意を得られるだろう。」

当時の経済的（心理的）所得概念が理念的・観念的概念であったのに対し⁽²⁹⁾、ヘイグは自らの所得概念が実用的であることを強調している。

4 財産価値の増価の所得性

次に、ヘイグは、所得の実現概念を明らかにするために、「財産価値の増価は所得か (Are appreciations in property values income?)」と題する箇所、次のように述べている⁽³⁰⁾。

「現在、我々は、財産価値の増価を課税所得 (taxable income) と考えている⁽³¹⁾。しかし、棚卸資産を除く資産については何も評価していない。言い換えれば、事実上、売却されるまで (until it is sold) 価値の増価は無いということである。このことは、もちろん、経済的事実 (economic facts) とは一致しないが、会計実務 (accounting practice) とは完全に合致している。一定のいわゆる会計原則 (accounting principles) は、相対的租税支払能力 (relative taxpaying ability) の正確な確定とは違う別の目的を第一に考慮して展開しているというのが現実である。」

⁽²⁹⁾ 原田満範，前掲論文，95 ページ。

⁽³⁰⁾ Haig, R. H., *op. cit.*, pp. 10-11.

⁽³¹⁾ この点について、ヘイグは、論文の注釈において、財産価値の増価を課税所得とする見解について、「この論文を書いた後に公開された判決である *Brewster v. Walsh, Collector* (法第 2133 号) 事件において、コネチカット州にあるアメリカ地方裁判所のトーマス裁判官 (Judge Thomas, J. D) は、貿易業者または販売業者ではない者による売却又はその他の処分によって実現した場合の固定資産の価値の増加は所得ではなく、このことにより課税をすることはできないとする判決を下した。」と述べている (*Ibid.*, p. 10.)。

ヘイグは、財産価値の増価について、棚卸資産以外の資産、つまり資本的資産の増価は売却（実現）するまで認識されておらず、これは会計実務に原因があるとしている。しかし、理想的な所得概念としては、「相対的租税支払能力」を正確に確定することが重要であると考えていることがわかる。

さらに、ヘイグは、このような見解を具体的に示すために、次のような事例を挙げている⁽³²⁾。

「A と B は、それぞれ、1914 年に 10,000 ドルで家を購入する。両者の家は、それぞれ、1916 年に 20,000 ドルにまで価値が増価する。A は 1916 年に家を売却し、10,000 ドルの利益を得て課税されることになる。1916 年における付加税（surtax）の最高税率は 13%である。A は 10,000 ドルを投資せず保有する。B は、家をそのまま保有し、1916 年以降、その価値は変動しないままである。B は 1920 年にその家を売却し、10,000 ドルの利益が実現する。1920 年における税率は 73%に上昇している。この例では、2 人の経済力（economic strength）はまさに同じ方法で変動している。（しかし、）2 人は、全く異なる金額の連邦所得税を支払うことになる。」

この事例において、A および B は、ともに、1914 年に 10,000 ドルで家を買ひ、1916 年にその価値が 20,000 ドルに上昇している。しかし、家の売却については、A は 1916 年に行い、他方、B は 1920 年に行っている。これにより、A は、1916 年の税率 13%に基づいて連邦所得税を 1,300 ドル支払うことになり、B は、1920 年の税率 73%に基づいて連邦所得税を 7,300 ドル支払うことになる。ヘイグは、同様の方法で取得した「同様の経済力」をもつ 2 人が、異なる税を支払う矛盾について指摘している。

そして、この問題についての解決方法として次のように述べている⁽³³⁾。

「・・・この問題に関する満足な解決方法について、どのような提案を

⁽³²⁾ Ibid., p. 11. 括弧書きは筆者。

⁽³³⁾ Ibid., p. 11.

することができるだろうか。両者の経済力の増加に関して、正確な公平性 (justice) を達成するためには、期間ごと (period for period) の測定を行わなければならない。」

すなわち、ヘイグは、A および B 両者の家の価値が 10,000 ドル増価した 1916 年に、両者が税率 13%に基づいて 1,300 ドルの税を支払えば、両者の公平性が達成されている。そのためには、「期間ごとの測定」が必要であると結論づけている。

したがって、ヘイグは、純資産増加説による理論としては、財産価値の増価は「経済力 (相対的租税支払能力)」をもつため所得性が認められるとしながらも、会計実務の現実としては、その増価が販売により確定した「実現の時点での課税」を認めざるを得ないという見解であると解釈される。

第 4 節 ヘイグの所得概念と所得計算

1 所得計算の方法

ヘイグは、企業の純利益 (net profit) に関して、会計理論による定義を見つけ出すために、会計学者の文献を引用している。

まず、ヘイグは、ディッキンソン (Dickinson, A. L.) の著書から次のような定義を引用している⁽³⁴⁾。

「最も広い見解では、利益は、企業に投下された価値総額における実現増加 (realized increment) であり、逆に、損失は、実現減少 (realized decrement) である、ということができる。」

さらに、モンゴメリー (Montgomery, R. H.) の著書から次のような定義を引用してい

⁽³⁴⁾ Ibid., p. 12 ; Dickinson, A. L., *Accounting Practice and Procedure*, New York, The Ronald press company, 1914, p. 67.

る⁽³⁵⁾。

「完全に正確な貸借対照表 (absolutely accurate balance sheet) が期首と期末に作成される場合、その差額が期間の純利益 (net profit) または純損失 (net loss) となる。」

ヘイグは、経済学者と会計学者は、「所得」および「資本、財産または富」との理論的な区別に関して完全に一致しているとして、次のように述べている⁽³⁶⁾。

「会計学者であるモンゴメリーの文章で使われている＜完全に正確な貸借対照表＞とは、経済学者であるフィッシャー (Fisher) が使う＜一定時点における資金 (fund relating to a given instant) ＞、あるいは、同じく経済学者であるセリグマン (Seligman) が使う＜一定時点における効用または所得の蓄積 (accumulation of...utilities or income at an instant of time) ＞と同義である。」

すなわち、ヘイグは、経済学者が定義する「所得」と会計学者が定義する「利益」は同義であり、したがって、経済学者が定義する「所得」は、会計学者が定義する「完全に正確な貸借対照表の期首と期末の差額」をもって計算できるものと考えている。具体的には、期首の経済力を示す「期首貸借対照表の純資産」と期末の経済力を示す「期末貸借対照表の純資産」の差額をもって所得計算を行うものと解釈することができる⁽³⁷⁾。

2 シャンツ理論との関係

ドイツの財政学者であったシャンツは、1896 年、「純資産増加説」を提唱し、ドイ

⁽³⁵⁾ Ibid., p. 12 ; Montgomery, R. H., *Auditing*, New York, The Ronald press company, 1916, p. 206. 傍点は筆者。

⁽³⁶⁾ Ibid., p. 12.

⁽³⁷⁾ すなわち、所得計算方式としては財産法となる（原田満範，前掲論文，100 ページ。）。

ツにおける所得概念論争を終結に導いた。この純資産増加説は、「期間的純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と「時点的純資産増加説（Reinvermögenszuwachstheorie）」に区分される⁽³⁸⁾。「期間的純資産増加説」は、「一切の財貨の流入および流出」，すなわち「運動計算」により所得を把握しようとする方法である。これに対して、「時点的純資産増加説」は、「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」，すなわち「有高計算」により所得を把握しようとする方法である。

前述したように、ヘイグは、所得を「ある人の2時点間における経済力の純増価の貨幣価値」と定義し、その所得は「期首貸借対照表と期末貸借対照表の純資産の差額」をもって算定することができるとしている。また、ヘイグは、所得の認識について、次のように述べている⁽³⁹⁾。

「・・・重要なのは、財貨および役務を貨幣で評価することが可能であるということであり、それらが実際に販売の過程（process of a sale）を経る必要はない。」

ヘイグは、所得の認識には「販売の過程」は必要でないとしている。これは未実現所得の認識を意図した記述であると同時に、シャンツの定義にある「一切の財貨の流入および流出」という運動計算の過程は、所得の認識には必要ないということをも意味しているものと解釈される。

したがって、ヘイグの所得概念は、「運動計算」による所得の把握ではなく、「有高計算」，すなわち距離比較による所得の把握であり、純資産増加説のカテゴリーのうち「時点的純資産増加説」に属する思考であると考えられる。**図表 4-1** は、シャンツ理論とヘイグ理論の比較を示したものである。

⁽³⁸⁾ 詳細は、次の文献を参照されたい。拙稿「ドイツにおける純資産増加説の展開に関する考察」『経営情報科学』（愛知工業大学）第6号第1巻，2010年10月，57-58ページ。

⁽³⁹⁾ Haig, R. H., op. cit., p. 6.

図表 4-1 シャンツ理論とヘイグ理論の比較

	シャンツ理論	ヘイグ理論
採用する純資産増加説 の категория	期間的純資産増加説	時点的純資産増加説
所得の把握方法	一切の財貨の 流入および流出 (運動計算)	2 時点間における 経済力の純増価の貨幣価値 (有高計算)

(資料出所) 筆者作成。

第 5 節 サイモンズの所得概念

1 所得概念の必要条件

サイモンズが 1938 年に公表した著書『個人所得税』⁽⁴⁰⁾では、所得税や税制に対するサイモンズの考え方が示されている。サイモンズは、所得税に関する考え方について、次のように述べている⁽⁴¹⁾。

「理想的な所得税は、明らかな不公平を最小化すべきであり、筆者は、一般に、最も広範で、最も客観的な所得概念が、最も公平に近い課税ベースを与えるものと信じている。」

サイモンズは、所得税の理想を「公平性」に求めており、その公平性を満たすには、「広範かつ客観的な所得概念」が必要であると述べている。

また、サイモンズは、所得の定義が次のような条件を満たしている必要があると述

⁽⁴⁰⁾ Simons, H. C., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938. 翻訳にあたり、宮本憲一・鶴田廣巳『所得税の理論と思想』税務経理協会、2001 年、131-192 ページを参考とした。

⁽⁴¹⁾ Ibid., pp. 30-31.

べている⁽⁴²⁾。

「所得は定量的で客観的なものと捉えなければならない。所得は測定可能なものでなければならない。すなわち、所得の定義は、実際の測定の手続きを示唆または明確に含意するものでなければならない。さらに、定義に含まれる恣意的判断は最小限にしなければならない。・・・そして、課税ベースは、明らかな不公平と曖昧さを最小限にするように定義されるだろう。」

サイモンズは、所得の定義に必要な条件として、「定量的かつ測定可能」であり、「恣意性を排除」する必要があると述べている。

これらサイモンズの主張については、ヘイグも同様の主張をしている⁽⁴³⁾。所得概念の「客観性」については、満足の流れ、すなわち欲求、便益、効用等の主観的、心理的な満足度といった心理的・経済的所得概念では、満足を測定することが困難であると主張し⁽⁴⁴⁾、また、「定量的かつ測定可能」については、貨幣そのものあるいは貨幣単位で評価が可能なものが共通単位として必要であると主張している⁽⁴⁵⁾。

このように、ヘイグとサイモンズの心理的・経済的所得概念に対する考え方は、同じように批判的であり⁽⁴⁶⁾、両者ともに、所得概念に対して、「客観性」、「定量的」、「測定可能性」を求めていると言うことができる。

⁽⁴²⁾ Ibid., pp. 42-43.

⁽⁴³⁾ 詳しい検討は、下記を参照されたい。拙稿「アメリカにおける純資産増加説の展開（１）」『経営情報科学』（愛知工業大学）第６巻第２号，２０１１年３月，４０-４２ページ。

⁽⁴⁴⁾ Haig, R. M., The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—, in *The Federal Income Tax*, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921, pp. 3-4.

⁽⁴⁵⁾ Ibid., p. 7.

⁽⁴⁶⁾ このような効用概念のもつ欠点については、サイモンズもヘイグと同じ考えであったが、サイモンズはヘイグとは異なり、効用理論を前提にした所得概念を提起しようとはしなかったとされる（宮本憲一・鶴田廣巳『所得税の理論と思想』税務経理協会，２００１年，１８５ページ。）。

2 所得の定義

次に、サイモンズは、個人所得について、次のように定義している⁽⁴⁷⁾。

「個人所得の計算は、次の評価を意味している。(a) もしある個人が何も消費（または破壊）しなかった場合、期首から期末の間に、その個人の財産権の蓄積の価値が増加したことによる金額、あるいは(b) その個人が財産権の蓄積の価値を変化させることなく消費において行使した権利の価値。言い換えれば、個人所得とは、消費と蓄積の評価を意味している。数量としての消費は、ある一定の方法（経済財の破壊）で行使された権利の価値を意味し、蓄積は、期首から期末の間における価値評価が可能な所有権の変化を意味する。」

そして、この定義をより簡潔に、次のように表している⁽⁴⁸⁾。

「個人所得は、(1)消費において行使された権利の市場価値、および(2)当該期間の期首から期末の間における財産権の蓄積の価値の変化、の算術和として定義される。言い換えれば、個人所得とは、単に、期末の「富」から期首の「富」を差し引いて、当該期間の消費を加えたことによって得られる結果にすぎない。」

この定義は、現代において、一般的に、次のように数式化される⁽⁴⁹⁾。

⁽⁴⁷⁾ Simons.H.C., op.cit., pp.49-50.

⁽⁴⁸⁾ Ibid., p.50.

⁽⁴⁹⁾ 馬場義久「包括所得税論と自由主義 ―サイモンズの所説再考―」『経営と経済』（長崎大学）第72巻第2号，1992年9月，1ページ。また、栗林隆教授は、「サイモンズの定義を分解してみると、一般的な貨幣による受領，財及びサービスの受領といった非貨幣による受領，純資産の増加の三つからなる。この三つとも経済力を増加させるから，これらすべての合計が所得とされるわけで，理論的には一寸のすきもなくまさに完璧である。」としている（栗林隆『カーター報告の研究 ―包括所得税の原理と現実―』五絃舎，2005年，86ページ。）。

$$Y = c + \Delta W$$

Y : 所得, c : 一定期間の消費, ΔW : 財産権の蓄積

サイモンズの所得定義の内容を具体的に示せば、次の通りである⁽⁵⁰⁾。

消 費	要素所得および移転所得からの消費, 自家消費, 所有資産・耐久消費財の使用価値 (帰属サービス消費)
財産権の蓄積	純貯蓄の蓄積, 所有資産の価値増加

ここに示すように、財産権の蓄積には、「所有資産の価値増加」も含まれると解される。さらに、サイモンズは、所得の必須条件として、次のように言及している⁽⁵¹⁾。

「所得の必須条件は、利得 (gain) であり、・・・さらに、この利得は、消費と蓄積という二つの対象あるいは目的を設定することによって、最も容易に測定され定義される。消費と蓄積は、それぞれ、市場価格による共通単位で評価されるものである。」

サイモンズによれば、所得とは「消費プラス財産権の蓄積」であり、その本質は、客観的な市場の基準によって測定される個人の「利得」であると考えられる。これに対して、ヘイグの所得概念は、「ある個人の2時点間における経済力の純増価の貨幣価値」である。

ヘイグの定義は、「満足の流れ」という所得の流入面に着目している点に特徴が見られる。サイモンズの定義は、「消費」という所得の支出面に着目している点でヘイグの

⁽⁵⁰⁾ 石弘光『租税政策の効果 ―数量的接近―』東洋経済新報社、1979年、17ページ。なお、「要素所得」とは、財・サービスの生産に用いられた生産要素が受け取る所得（具体的には、雇用者所得や財産所得）をいい、「移転所得」とは、生産に直接寄与せずに個人が政府や企業から受け取る収入（具体的には、失業保険給付や年金など）をいう（金森久雄他編『経済辞典（新版）』有斐閣、1990年、21ページ・710ページ。）。

⁽⁵¹⁾ Simons. H. C., op. cit., p. 50.

思考とは異なっている。すなわち、ヘイグは所得の定義において、「消費」を排除している点でサイモンズの定義とは異なっているのである。しかし、本質的には、ヘイグも、その著書の中で、自家消費を所得項目として挙げていることから、ヘイグも消費を所得として捉えていたものと考えられる⁽⁵²⁾。

3 所得概念の限界

サイモンズは、自らの所得の定義が、完全なものとは考えていなかった。所得を把握するにあたって、いくつかの難題があり、その解決は容易ではないことを指摘している。サイモンズの指摘をまとめると以下ようになる⁽⁵³⁾。

① 帰属所得の問題（経済活動と非経済活動の区別）

例えば、個人が庭で野菜を育てている場合、その生産物の価値を彼の所得に加えることが明らかに適切であるように思われる。しかし、花や低木を育てている場合には、この点は不明確になる。

② 現物報酬の問題

例えば、通常の武官と宮殿の侍従武官が同じ名目の所得を受けているとしても、後者は宮殿内に住宅を持ち、宮殿で食事をとり、馬を与えられるなど、自分の負担無しに王家で生活をし、それによって所得のかなりの部分を節約できる。このような現物報酬をすべて無視することは明らかに不適切である。

③ 消費と経費の区別の問題

例えば、専門の芸術家は、絵の具と筆を生計のための使用目的で購入するが、そうでない者は、それらを子供の玩具か自分の趣味のために購入するかもしれない。すなわち、財は、ある場合には事業経費を表し、またある場合には単なる消費を表す。

④ 消費と蓄積の区別の問題

稼得能力を得るのに必要な訓練への投資を考えればわかるように、消費と異なり、蓄積または投資は将来の経費控除の根拠となる点で区別が困難である。

⁽⁵²⁾ 宮本憲一・鶴田廣巳『租税論の展開と日本の税制』日本評論社、1986年、186ページ。

⁽⁵³⁾ Simons.H.C., op.cit., pp.51-56. 同上書、146-149ページ。

⑤ 貨幣価値変動による影響の問題

サイモンズは、所得の定義が、貨幣価値の不安定性を無視していることへの批判を挙げた上で、消費の測定には深刻な問題は生じないとしている。その理由として、消費は財とサービスが実際に獲得または消費された時点の価格によって測定されるからである。物価変動時には、年を越えて別々に消費支出を行った個人においては、所得の比較は部分的に無効になる。しかし、価格水準が当該年内に大きく変化する場合には、消費という所得は全体として歪められるとしている。

⑥ 完全競争市場の前提の問題

サイモンズによれば、所得の正確で客観的な測定は、完全な市場を前提としている。しかし、実際には完全な市場はほとんど存在せず、市場価格によって正確に評価できる財や資産もほとんどない。所得の計算は常に「推計的評価 (constructive valuation)」, すなわち、幅広い知識と健全な判断力を有する個人による高度な推測的評価に依存せざるを得ない。

⑦ 贈与の取扱いと二重計算の問題

サイモンズによれば、贈与、相続、遺贈を所得から排除することは、恣意的区別を増加させることになる。贈与は、与える側にとって消費であり、また受け取る側にとって所得とみなさない理由は見出せない。したがって、贈与については、贈与側と受贈側のいずれに対しても所得として税を課すべきである。そして、この二重計算の問題を通じて、個人所得を社会所得の一部にすぎないとする見解が明らかに誤っていると主張する。

第6節 純資産増加説と会計的利益概念

1 純資産増加と経済的利益

経済学上の所得概念には、基本的に二つの流れがあり、一つは、これまで検討してきたシャンツ・ヘイグ・サイモンズによる「純資産増加」説としての所得概念であり、他の一つは、ヒックス (Hicks, J. R.) による「経済的利益」としての所得概念である

⁽⁵⁴⁾。そして、「純資産増加」説が、租税理論の分野で用いられ、「課税の公平」を目的とする所得を問題としているのに対して、「経済的利益」概念は、理論経済学の分野で用いられ、「行為の指針（意思決定）」としての所得を問題としている点で大きく異なる⁽⁵⁵⁾。

ヒックスは、1939 年、著書『価値と資本』の中で、「ある人の所得とは、彼が1週間のうちに消費し、なお週の終わりにおいて、その週の初めと同様に裕福であるように期待できるような最大額である」と定義し、所得を測定する目的は、「人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせる」という思慮ある行為の指針として役立たせることにあるとした⁽⁵⁶⁾。

この「経済的利益」概念に対して、1960 年代後半、会計的利益の基礎を経済学に求め、経済学的利益の観点から会計的利益に再検討を加え、あるいは経済学的利益をもって会計的利益にかえようとする研究が行われた⁽⁵⁷⁾。その一つに、アメリカの会計学者であったアレキサンダーが公表した利益測定論がある。

「純資産増加」説と「経済的利益」概念とは、所得を測定する目的が異なる。したがって、もちろん、両概念における資産・負債の評価等は異なる。しかし、アレキサンダーの論文において検討されている利益測定アプローチには、純資産増加説と類似する思考が見られる。一般的にも、アメリカの会計学の分野においては、1861 年以前から、期首の純資産と期末の純資産の差額として利益をとらえる純資産増加説の基本的思考が、利益測定アプローチの根本思考として採り入れられていたと考えられている。

⁽⁵⁴⁾ 辻山教授は、ヒックスが、リンダール (Lindahl, E.) を中心とするスウェーデンのストックホルム学派の流れを汲んでいると主張している（辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店、1991 年、13 ページ。）。

⁽⁵⁵⁾ 同上書、13-14 ページ。

⁽⁵⁶⁾ Hicks J.R., *Value and Capital*, Second Edition, Oxford, 1939, p. 172.

⁽⁵⁷⁾ このような研究には、外国文献では、Bierman, H. Jr. and Davidson, S., The Income Concept-Value Increment or Earning Predictor, *Accounting Review*, 1969, pp. 239-246. 日本文献では、武田隆二「主観利益と実現可能利益の情報内容」『會計』第 96 巻第 2 号・第 4 号、1969 年 8 月・10 月、25-42 ページ・80-98 ページ、などがある。

る⁽⁵⁸⁾。ここでは、その「純資産増加説」に基づく利益測定アプローチに着目して検討していきたい⁽⁵⁹⁾。また、アレキサンダーと同様のアプローチを提唱したヘンドリクセンの利益測定アプローチについても検討していく。

2 アレキサンダーの利益概念

1950 年、アレキサンダーは、論文「動的経済における利益測定」を公表した⁽⁶⁰⁾。彼は、経済的利益をもって理想的利益概念とみなし、この純理論的な観点から会計的利益を検討・批判すると同時に、動的経済（不確実性）においても適用しうる彼自身の利益概念を提唱した⁽⁶¹⁾。

アレキサンダーは、利益測定に関して以下のように述べている⁽⁶²⁾。

「我々が、第一に関心があるのは、事業の利益である。事業あるいは会社は資産とみなしてもよい。したがって、このように定義できるだろう。企業のある年の利益は、持分所有者に配当することができ、かつ、期末に期首と同様に裕福であることのできる金額である。この“期末に期首と同様に裕福である”とは、企業にとって、期末の株主持分の価値が期首の価値と等しいこと、すなわち“資本を毀損せず維持すること”を意

⁽⁵⁸⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館出版、1970 年、71 ページ。

⁽⁵⁹⁾ ここでの検討については、下記の論文を参考とした。堀江優子「FASB1976 年討議資料以前の諸学説における類似概念と資産負債アプローチの比較」『埼玉学園大学紀要（経営学部篇）』第 10 号、2010 年 12 月、149-160 ページ。

⁽⁶⁰⁾ Alexander, S. S., *Income Measurement in a Dynamic Economy*, in *Studies in Accounting*, ed. by Baxter, T. and Davidson, S., Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1977, pp. 35-85. 本章での引用はこれによるが、原書は下記である。*The Five Monographs on Business Income*, Study Group on Business Income, American Institute of Certified Public Accountants, 1950.

⁽⁶¹⁾ 原田満範「アレキサンダーの経済学的利益」『松山商大論集』（松山商科大学）第 23 巻第 2・3 号、1972 年 8 月、100 ページ。

⁽⁶²⁾ Alexander, S. S., *op. cit.*, pp. 44-45 ; 堀江優子、前掲論文、152 ページ。

味している。したがって、利益の測定という問題は、株主持分の価値変化の測定という問題と不可分である。」

アレキサンダーは、利益測定にあたり、ヒックスと同様に「裕福さ」を重視し、「裕福さ」の尺度である「持分」の価値変化について、期首と期末との比較で測定することが必要であるとしている。

さらに、このような「持分」の価値変化を測定するためのアプローチについて、次のように言及している⁽⁶³⁾。

「企業利益を期首の純資産と期末の純資産との差額とする一般的な利益概念は、持分変動概念と呼べるだろうが、この概念のもとでは、期首と期末における資産および負債の評価が重要である。持分所有者の立場からは、そのような資産と負債の評価を定期的に行うことにより、彼が期首と比べて期末にどのくらい裕福になったかわかる。個人の所得の概念に従えば、そのような評価により、彼がその期間にどれほど消費しえて、かつ、期末には期首と同様に裕福さを保つことができているのかわかると言えよう。この持分の変化に着目する利益概念アプローチを、『持分変動アプローチ (equity change approach)』と呼ぶ。」

アレキサンダーが言及している「資本を毀損せず維持すること」とは、シャンツが述べている「従来の財産を損なうことなく」に対応する概念であり、アレキサンダーによる「企業利益を期首の純資産と期末の純資産との差額とする一般的な利益概念は持分変動概念と呼べる」という利益概念アプローチは、まさに、シャンツの純資産増加概念によるアプローチと同じである。さらにアレキサンダーの「消費しえて」という言及は、サイモンズによる純資産増加説の定義にある「消費」にあたる。このように、アレキサンダーによる会計的利益概念は、利益測定のアプローチの観点からみれば、時点的純資産増加説のアプローチに類似しているといえることができる。

また、アレキサンダーは、持分変動アプローチに相対する概念について、次のよう

⁽⁶³⁾ Ibid., p. 45 ; 同上論文, 152 ページ。括弧書きおよび傍点は筆者。

に述べている⁽⁶⁴⁾。

「持分変動アプローチとは反対の特徴を持つ利益概念アプローチがある。それは、当該期間における営業利益または営業損失を分析するものであり、これを『営業利益アプローチ (profit from operation approach)』と呼ぶ。」

アレキサンダーは、「持分変動アプローチ」に相対する概念アプローチとして、営業損益、すなわち利益の源泉を分析するためのアプローチを「営業利益アプローチ」と呼んでいる。このアプローチは、期間的純資産増加説に類似した概念アプローチといえることができる。

3 ヘンドリクセンの利益概念

ヘンドリクセンは、1965 年、著書『会計理論』⁽⁶⁵⁾を公表した。純資産増加説を主唱したシャンツ・ヘイグ・サイモンズが経済学者であったのに対し、ヘンドリクセンは会計学者であったが、その著書の中で、純資産増加説に類似した利益概念を唱えている。

まず、利益測定のアプローチには、二つのアプローチがあることについて、次のように言及している⁽⁶⁶⁾。

「期間利益の測定に対する二つの主なアプローチは、資本維持アプローチ (capital maintenance approach) と取引アプローチ (transactions approach) がある。資本維持アプローチは、しばしば貸借対照表アプロ

⁽⁶⁴⁾ Ibid., p. 45 ; 同上論文, 152 ページ。括弧書きおよび傍点は筆者。

⁽⁶⁵⁾ Hendriksen, E. S., *Accounting Theory*, Homewood, Illinois, 1965. 本書は、会計理論の上級コースおよび大学院用の教材として、また利益に関する理論、資産の評価および会計思考の歴史に関するゼミナール用の教材として、理論体系を提示することを意図されたものである。

⁽⁶⁶⁾ Ibid., p. 103 ; 堀江優子, 前掲論文, 156 ページ。傍点は筆者。

ーチ (balance sheet approach) として取り上げられ、また取引アプローチは、損益計算書アプローチ (income statement approach) として取り上げられる。」

そして、「資本維持アプローチ」および「取引アプローチ」の定義とその関係について、次のように言及している⁽⁶⁷⁾。

「前者（資本維持アプローチ）においては、ある特定の期間の利益は、その期間の期末における純資産 (net assets) を期首における純資産と比較し、配当ならびに資本取引に対する修正を行うことによって決定される。取引アプローチにおいては、利益は、当該期間における特定の取引の結果である費用を、同じく取引の結果である『当期の収益 (revenues)』から控除することによって測定される。『利益測定 (income measurement)』に対する慣習的なアプローチは、取引アプローチと資本維持アプローチを組み合わせたものである。」

「資本維持アプローチ」は、一定期間における期末と期首の純資産を比較し、サイモンズの定義による「消費」に相応する配当や資本取引といった修正を行い、利益を測定するアプローチであり、時点的純資産増加説と類似概念といえることができる。

これに対して、「取引アプローチ」とは、取引の結果である収益から費用を控除して利益を測定するアプローチであり、所得概念たる期間的純資産増加説に類似した概念といえることができる。

ヘンドリクセンは、利益測定の慣習的なアプローチは、「この二つのアプローチを組み合わせたものである」と主張している点に特徴が見られる⁽⁶⁸⁾。

⁽⁶⁷⁾ Ibid., pp. 103-104 ; 同上論文, 156 ページ。括弧書きは筆者。

⁽⁶⁸⁾ 堀江氏によれば、アレキサンダーによる「持分変動アプローチと営業利益アプローチ」の関係は「相互独立的」であるのに対して、ヘンドリクセンによる「資本維持アプローチと取引アプローチ」の関係は「相互併存的」と指摘している（堀江優子，前掲論文，157-158 ページ。）。

4 アメリカにおける純資産増加概念の変遷

図表 4-2 は、これまで検討してきた所得概念と類似する会計的利益概念を示したものである。

図表 4-2 所得概念と類似する会計的利益概念

所得概念 主唱者	時点的純資産増加説 の類似概念	期間的純資産増加説 の類似概念
アレキサンダー	持分変動アプローチ	営業利益アプローチ
ヘンドリックセン	資本維持アプローチ	取引アプローチ

(資料出所) 筆者作成。

時点的純資産増加説に類似する概念として、持分変動アプローチおよび資本維持アプローチ、期間的純資産増加説に類似する概念として、営業利益アプローチおよび取引アプローチが挙げられる。

また、図表 4-3 は、「純資産増加」概念の変遷として、シャンツ・ヘイグ・サイモンズの純資産増加説、ヘイグが論文の中で引用した会計学者モンゴメリー (Montgomery, R. H.) の定義、そして純資産増加説の類似概念として検討したアレキサンダーの持分変動アプローチ、ヘンドリックセンの資本維持アプローチについて、それぞれの理論による所得 (利益) 概念の定義を公表された年代の時系列で示したものである。

図表 4-3 純資産増加概念の変遷

提唱者（国）	年代	学問分野	定 義
シャンツ （ドイツ）	1896 年	経済学	一定期間の純資産の増加
モンゴメリー （アメリカ）	1916 年	会計学	完全に正確な貸借対照表の期首と期末の差額
ヘイグ （アメリカ）	1921 年	経済学	2 時点間における経済力の純増価の貨幣価値
サイモンズ （アメリカ）	1938 年	経済学	期末の「富」から期首の「富」を差し引いて、当該期間の消費を加えたことによって得られる結果
アレキサンダー （アメリカ）	1950 年	会計学	持分所有者に配当したうえで、期首と期末の持分を比較した差額を利益と捉えるアプローチ
ヘンドリクセン （アメリカ）	1965 年	会計学	期間の期末における純資産を期首における純資産と比較し、配当ならびに資本取引に対する修正を行った結果

（資料出所）筆者作成。

図表 4-3 に示すように、「純資産増加」概念の変遷初期、すなわちシャンツが公表した 1896 年からヘイグが公表した 1921 年については「純資産増加」という定義づけのみであるが、純資産増加概念の変遷後期、すなわちサイモンズが公表した 1938 年以降、アレキサンダーやヘンドリクセンに至るまで、「純資産増加＋消費（配当等）」という定義づけが行われている。

したがって、「純資産増加」概念は、経済学の分野においては、シャンツがドイツで根本思考を発現させ、アメリカに渡り、ヘイグとサイモンズが、その思考を精微化していったものと考えられる。また、会計学の分野においても、同じ頃、この経済学的所得概念が会計学的利益概念として採り入れられていったものと考えられる。

第7節 むすび

本章では、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける課税規定を概観するとともに、シャントツ理論を受け入れ展開していったヘイグおよびサイモンズの所得概念を検討し、さらに純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程の検討を行った。本章での議論は次のように要約できる。

(1) アメリカにおいて初めて連邦所得税法が制定されたのは 1861 年のことである。

しかし、当時のアメリカ合衆国憲法が直接税を課す権限を制限していたため、連邦所得税法は一旦廃止された。その後、未曾有の経済発展とともに累進所得税を要求する声が高まり、1894 年連邦所得税法が制定されたが、裁判所はこれに対して違憲判決を下した。この違憲判決がきっかけとなり、1913 年、アメリカ合衆国憲法修正第 16 条において、「いかなる源泉に由来する所得に対しても・・・税を課し徴収する権限を有する」と改正されることとなる。その結果、「憲法修正第 16 条にいう所得とは何か」ということについて、より厳格な定義の模索が始まった。

(2) このような状況の中で、1921 年、ヘイグは、所得概念に関する論文を公表した。

ヘイグは、所得概念を模索するにあたり、まず、近代経済学の所得概念である「満足の流れ」にその出発点を求めた。しかし、「満足」を測定することは困難であることから、その測定単位を「貨幣」に求めた。その結果、ヘイグは、所得を「2 時点間における経済力の純増価の貨幣価値」と定義づけた。

(3) ヘイグは、財産価値の増価は、「相対的租税支払能力」をもつため、理論的には、

「未実現の時点」においても課税所得になると考えた。しかし、会計実務の現実としては、その増価が販売により確定した「実現の時点」での課税を認めざるを得ないという見解であった。また、ヘイグは、経済学者が定義する「所得」と会計学者が定義する「利益」は同義であり、したがって、経済学者が定義する「所得」は、会計学者であるモンゴメリーが定義する「完全に正確な貸借対照表の期首と期末の差額」をもって計算できると考えた。具体的には、期首の経済力を示す「期首貸借対照表の純資産」と期末の経済力を示す「期末貸借対照表の純資産」の差額をもって所得計算を行うものとした。また、シャントツの所得概念が、運動計算により所得を把握する「期間的純資産増加説」であったのに対し、ヘイグの

所得概念は有高計算により所得を把握する「時点的純資産増加説」であった。

(4) サイモンズは、所得税の理想を「公平性」に求めた。その公平性を満たすには、「客観性」、「定量的」、「測定可能性」が必要であるとし、その結果、所得を「消費＋財産権の蓄積」と定義づけた。しかし、サイモンズは、自らの所得定義を完全なものとは考えず、その限界として、帰属所得の問題や現物報酬の問題等、7項目の指摘を行った。

(5) アメリカの会計学者であるアレキサンダーは、1950年、「経済的利益」概念を理想的な利益概念とみなし、時点的純資産増加説に類似した利益概念である「持分変動アプローチ」を公表した。持分変動アプローチは、「持分所有者に配当したうえで、期首と期末の持分を比較した差額を利益と捉えるアプローチ」である。同じく、アメリカの会計学者であるヘンドリクセンについても、1965年、時点的純資産増加説に類似した利益概念である「資本維持アプローチ」を公表した。資本維持アプローチは、「期間の期末における純資産を期首における純資産と比較し、配当ならびに資本取引に対する修正を行った結果」と定義される。「純資産増加」概念は、経済学の分野においては、シャンツがドイツで根本思考を発現させ、アメリカに渡り、ヘイグとサイモンズが、その思考を精微化していったものであり、会計学の分野においても、同時期に、この「経済学的所得」概念が会計学的利益概念として採り入れられていった。

一般に、「SHS概念」たる純資産増加説は、各論者の定義が同義あるいは近似の概念として解釈されているが、本章では、シャンツの所得概念が「期間的純資産増加説」であるのに対し、ヘイグが意図する所得概念は「時点的純資産増加説」であることが明らかとなった。また、サイモンズの所得定義には、「所有資産の価値増加」が含まれており、この点で、ヘイグと同様、純資産増加説のカテゴリーとしては、距離比較としての「時点的純資産増加」説を意図するものであったと考えられる⁽⁶⁹⁾。したがって、経済学的には、シャンツ：「期間的純資産増加」説⇒ヘイグ：「時点的純資産増加」説⇒サイモンズ：「時点的純資産増加」説という思考の流れとなる。このことは、ドイツに始まった「期間的純資産増加概念」が、アメリカへと引き継がれる段階で「時点的

⁽⁶⁹⁾ 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』第119号、2005年1月、35ページ。

純資産増加概念」へと変貌していったことを意味する。ヘイグおよびサイモンズの所得概念は、その後のアメリカにおける会計基準や会計理論の基礎になったと見る考え方が⁽⁷⁰⁾ある。FASB（アメリカ財務会計基準審議会）が「資産負債アプローチ」という概念を初めて公表したのは1976年の討議資料⁽⁷¹⁾においてである。筆者は、「資産負債アプローチ」が、ヘイグ・サイモンズによる「時点的純資産増加概念」に基づく利益測定アプローチとして発現したのではないかと考えている。

⁽⁷⁰⁾ 原田満範，前掲論文，109 ページ；水野恵子，前掲論文，259 ページ。

⁽⁷¹⁾ FASB, Discussion Memorandum, “an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement” .

第2部

わが国における 純資産増加説の現代的意義

第5章

わが国における純資産増加概念の形成と展開

第1節 はじめに

欧米では、1799年のイギリス所得税制度創設に始まり、その制度の発展とともに、所得概念に関する議論も活発に展開してきた。特に、ドイツにおいては1832年から「所得概念論争」が行われたが、この論争に終止符を打ったのが、1896年にゲオルグ・シヤンツが提唱した「純資産増加説」であった。

シヤンツの「純資産増加説」は、アメリカにわたり、ヘイグ（1921年）とサイモンズ（1938年）に影響を与えたため、「純資産増加説」は、三者の頭文字をとって「SHS概念」とも呼ばれている。

他方、わが国では1887年に所得税が創設され、欧米の影響を受けながら、所得税制および所得概念を展開していった。現代のわが国における純資産増加概念を理解するためには、その前提として、課税所得概念がどのように形成され、展開されていったか、そして、純資産増加概念が財務会計や税務会計の中にどのような形で内在しているかについて、明らかにしておく必要がある。

かかる認識に基づき、本章の目的は、わが国における純資産増加概念の形成過程について考察するとともに、財務会計と税務会計の双方に内在する純資産増加概念について検討することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) わが国における所得概念の形成に大きな影響を与えたイギリスとプロイセンにおける所得概念の意義を考察するとともに、わが国において純資産増加概念が定着するまでの過程を概観すること（第2節）。
- (2) 複式簿記原理と企業の損益計算としての財産法の計算構造の中に内在する純資産増加概念を浮き彫りにすること（第3節）。
- (3) 推計課税の方法としての「純資産増減法」の合理性に関する判例を検討するとともに、純資産増加説との関連性を明らかにすること（第4節）。

第2節 わが国における純資産増加概念の形成

これまで、欧米における所得概念の変遷と形成過程について検討してきたが、わが国における初期の所得税に重要な影響を及ぼしたのは、イギリスとプロイセンの所得税であると言われている⁽¹⁾。ここでは、イギリスおよびプロイセンにおける所得概念の意義について考察するとともに、わが国の所得税制度の形成過程において、欧米の所得概念やシャープ勧告からどのような影響を受けたかについて検討を行う。

1 イギリスおよびプロイセンにおける所得概念の意義

イギリスの所得税制度は、1799年、フランスとの間で行われたナポレオン戦争における莫大な戦費調達のために、ウィリアム・ピットにより初めて創設された。その後、一旦廃止されたが、1803年、ナポレオン戦争再開による戦費調達のため、ヘンリー・アディントンが所得税制度を復活させる。

アディントンの所得税制の特徴として、所得を種類または源泉によっていくつかのスケジュールに分類し、それぞれ異なる所得の計算方法と所得税の徴収方法とを規定する「スケジュール制」が挙げられる。この「スケジュール制」が、イギリスの典型的所得概念たる「所得源泉説」の原型である。

イギリスの所得税が「スケジュール制」を特徴とするのに対して、プロイセンの所得税は「総合所得税」による申告納税制度をその特徴とする。プロイセンにおける所得税は、1851年、「階級税及び階級別所得税」という形態で創設された⁽²⁾。階級税は、身分階級に応じて定額税を徴収するものであり、階級別所得税は、個人総合所得に3%の比例税相当額を課税するものであった。そして、1891年、ミケル（Miquel, J.）が抜本的税制改革を行い、「階級税及び階級別所得税」を一本化して「所得税」となった。1891年のプロイセン所得税法の特徴は、「総合所得合算制度」と「申告納税制度」の

⁽¹⁾ 高木勝一『日本所得税発達史 ―所得税改革の発展と歴史 創設期から現在まで―』ぎょうせい、2007年、10ページ。

⁽²⁾ この所得税法案は、1848年の三月革命を中心とするプロイセンの革命と反革命の時期に上程された。本法案は、進歩的な税制改革案として自由主義ブルジョアジーによる賛成を受けた（佐藤進『近代税制の成立過程』東京大学出版会、1965年、255ページ。）。

堅持であった。

イギリスの所得税が「所得源泉説」を所得概念としたのに対し、プロイセンの所得税は「純資産増加説」を所得概念とした。具体的には、まず、イギリス所得税と同様に、所得の収入源を「資本収入」、「不動産収入および借地農収入」、「商工業・鉱山収入」、「給料生活者および官吏の労働収入」に分ける。そして、それぞれの収入に対する必要経費を控除して所得を算出し、各収入源の所得を合算して課税所得としたのである。

収入源を区別するという点ではイギリスの「所得源泉説」と変わらないが、各収入源の所得を合算して課税所得を算出するという方法の中に、プロイセンにおける「純資産増加概念」としての特徴が見られる。

2 わが国所得税制度の形成に対する欧米の影響

わが国の所得税制度は、1887 年（明治 20 年）に創設されたが、イギリスの所得税制度とプロイセンの所得税制度のいずれが現代の所得税制度に近いかは議論が分かれている⁽³⁾。

所得の種類には、「分類所得税」と「総合所得税」がある。分類所得税とは、所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式であるのに対し、総合所得税は、課税の対象とされる所得をすべて合算した上で、それに一本の累進税率表を適用する方式である⁽⁴⁾。

イギリスにおける初期の所得税制度のように、制度自体が原始的で比例税率が用いられていた時代においては、分類所得税が、担税力の相違に応じた課税を行うのに適切な制度であると考えられていた⁽⁵⁾。

現在、わが国では、その源泉あるいは性質に応じて、利子所得から雑所得までの 10 種類に所得を分類している。これは、各所得金額の算定にあたり、それぞれの担税力の違いを考慮する方法であり、「分類所得税」の名残りとも言える。しかし、他方では、

⁽³⁾ 佐藤進，前掲書，321 ページ。

⁽⁴⁾ 金子宏『租税法（第 16 版）』弘文堂，2011 年，176-177 ページ。

⁽⁵⁾ 同上書，177 ページ。比例税率とは、課税所得の大きさに関係なく一定割合である税率をいう（同上書，167 ページ。）。

当初のプロイセンと同様に、原則的として、各所得金額を合算し、それに対して一本の累進税率表を適用する方式であることから、基本的には「総合所得税」であるといえることができる⁽⁶⁾。

わが国における当初の所得税法はイギリス方式によって出発したが、最後は国家体制にふさわしいプロイセン方式によって終結したと言われている⁽⁷⁾。すなわち、わが国の所得税制度は、イギリスの「所得源泉説」の原型である「分類所得税」の影響を受けながらも、その形成過程で「総合所得税」へ変化していったものと考えられる。

図表 5-1 は、イギリス、ドイツ、アメリカ、そして、わが国における所得税制度と法人税制度の創設年を示している。所得税については、1799 年のイギリスにおける創設に続き、1800 年代前半にはドイツ（プロイセン）において階級・階層別所得税として導入されている。その後、1862 年にアメリカ、続いて 1887 年にわが国において導入されている。

また、法人税については、1842 年にイギリスで導入され、ドイツ（プロイセン）においては鉄道会社税として 1853 年に導入されている。その後、わが国が所得税法内において 1899 年に導入し、最後に 1911 年にアメリカが導入に至っている。

⁽⁶⁾ わが国の所得税法は、基本的には各所得類型間で損益通算がなされ課税標準が算出されるという点で総合所得税の範疇に属していると言える（新井益太郎監修『現代税法の基礎知識』ぎょうせい、2011 年、36 ページ）。

⁽⁷⁾ 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 日本所得税税制史論その一」『経済志林』（法政大学）第 26 巻第 1 号、1958 年 1 月、64 ページ。

図表 5-1 欧米および日本における所得税・法人税の創設年

	イギリス	ドイツ	アメリカ	日本
所得税	1799 年	1891 年（一般所得税）	1862 年	1887 年
	—	（但し、プロイセンでは、1811 年から 1851 年にかけて、階級・階層別所得税がすでに創設）	—	—
法人税	1842 年	1891 年（一般法人税）	1911 年	1899 年 （所得税法内）
	（2004 年か ら法人税と して独立）	（1853 年にプロイセンで 鉄道会社税として導入）	—	（1940 年法人税 法として独立）

（資料出所）筆者作成。

3 シャウプ税制による純資産増加概念の定着

シャウプ勧告とは、「シャウプ使節団日本税制報告書（Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, vol.1~4）」の通称である。1949 年（昭和 24 年）、かねてからの懸案であったわが国税制の全面的な再検討と改革のため、アメリカのコロンビア大学教授カール・シャウプ博士（Shoup, C.）を団長とする租税理論ないし租税法の専門家によって編成された「シャウプ使節団」が来日した。シャウプ使節団が、約 3 か月半にわたる調査・検討の後に公表したのが「シャウプ勧告」であり、本勧告がわが国の租税制度の近代化に大きく寄与したことは疑いがない⁽⁸⁾。

シャウプ勧告により「青色申告制度の創設」と「複式簿記原則の導入」が行われた昭和 25 年税制改正を受け、同年 9 月には、「法人税基本通達」（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）が公表された。昭和 25 年の改正税法では、法人所得計算の通則規定として、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」（第 9 第 1 項）との規定があったが、「法人税基本通達」では、ここでいう「総

⁽⁸⁾ 高橋志朗教授は、近年、シャウプ勧告が再評価されていることについて、「わが国戦後税制の原点、あるいは、包括所得理論にもとづくオーソドックスな税制改革案としての『シャウプ勧告』の意義を認め、政策税制を多用した過去の歴史に対する反省と、原点への回帰をうながす」としている（高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館出版、2011 年、2-3 ページ。）。

益金」および「総損金」を下記のように定義づけた。

「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」

「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」

本通達では、「益金」および「損金」は、「純資産の増加原因ならびに減少原因」と定義しており、税法にて課税所得は総益金と総損金の差額としているので、本通達は、所得概念として、「純資産増加説」を採用していることに他ならない⁽⁹⁾。

このように、わが国では、創設期の所得税制において所得源泉説の影響を受けながらも、その後の所得税制の形成過程において、プロイセン所得税制による「純資産増加説」へと変化し、さらに、アメリカからのシャウプ勧告に基づく税制改正により、その「純資産増加概念」が確固たるものとして、わが国の所得概念に根ざしていったものと考えられる。その背景には、純資産増加説の主唱者である「シャンツ（ドイツ）—ヘイグ（アメリカ）—サイモンズ（アメリカ）」の影響が見て取れる⁽¹⁰⁾。

第3節 財務会計に内在する純資産増加概念

シャウプ勧告の提案の中には、「青色申告制度の創設」がある。シャウプ使節団は、戦後の混乱期にあって、「今日、日本における記帳は慨嘆すべき状況にある」と言及し、悲惨なまでの記帳回避から抜け出させる「誘い水」として「青色申告制度」を提案した⁽¹¹⁾。本節では、その帳簿記帳たる「複式簿記」と純資産増加説との関係について検

⁽⁹⁾ 高橋志朗，前掲書，89-90 ページ。

⁽¹⁰⁾ シャウプ博士は，1924 年，コロンビア大学大学院に入学し，ヘイグ博士のもとで財政学を学んでいる（同上書，v ページ）。

⁽¹¹⁾ わが国の会計制度，特に「記帳の重要性」については，以下の文献が詳しい。坂本孝司『会計制度の解明 —ドイツとの比較による日本のグランドデザイン—』中央経済社，2011 年，

討を行う。

1 複式簿記原理の展開

複式簿記は、財務会計と税務会計の共通基盤としての役割を果たしている。法人税の青色申告法人は、「その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づいて決算を行なわなければならない。」（法人税法施行規則第 53 条）とされている。

また、事業所得等に関する個人所得税の青色申告者についても、「資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。」

（所得税法施行規則第 57 条）とされており、企業体の税務申告において複式簿記を基盤とすることが明確に規定されている。

ここでは、「(1)資本等式」⇒「(2)貸借対照表等式」⇒「(3)取引の 8 要素」⇒「(4)仕訳原理」という等式を展開することにより、財務会計における複式簿記原理に税務会計における純資産増加概念が内在していることを証明したい。

(1) 資本等式

企業は社会的な経済活動を行う単位であり、「利益 (profit)」を追求することを目的として経営活動を行う。利益とは、投下された「資本 (capital)」を増殖することをいい、資本とは、企業の所有者（株主）によって企業に投下された価値の総額、すなわち「資産 (assets)」から「負債 (liability)」を控除した金額となる。これは、**図表 5-2** に示すように、資本等式として表される。

図表 5-2 資本等式の展開

$$\begin{aligned} \text{資本等式：期首資産} & - \text{期首負債} = \text{期首資本} \\ \text{期末資産} & - \text{期末負債} = \text{期末資本} \\ \text{※所有者持分の払込みおよび引出しが無い場合} \\ \text{期末資本} & - \text{期首資本} = \text{利益【純資産増加】} \end{aligned}$$

(資料出所) 中田信正『簿記概論』峯書房, 1965 年, 6-7 ページに加筆・修正。

(2) 貸借対照表等式

企業に投下された資本は、現預金・売掛金・商品・建物といった財貨や権利としての「資産」に形を変え、これらの資産を使用することによって企業の実際の経営活動は行われる。したがって、資本とは、企業に投下された価値の抽象的表現であり、資産とは、その具体的表現といえることができる。

資本の投下以外にも、資産に形を変えるものとして、企業の所有者以外から価値の提供を受けることがあり、これは将来的に返済する必要があるため、「負債」と呼ばれる。つまり、資産は、「企業の所有者からの価値提供」と「それ以外の者からの価値提供」に区別され、貸借対照表等式として、図表 5-3 のような算式で表される。

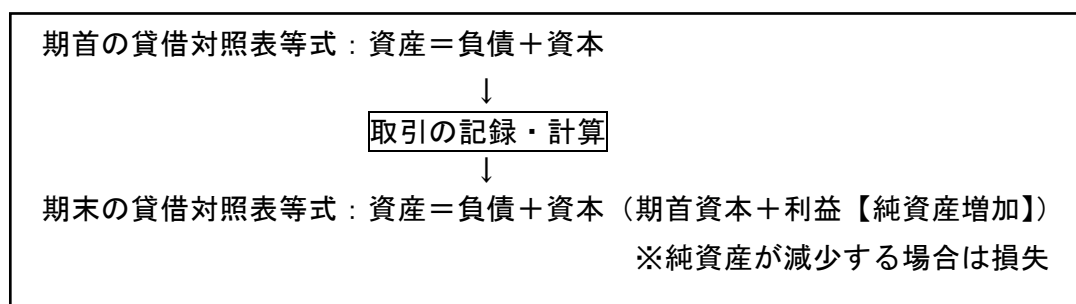
図表 5-3 貸借対照表等式

$$\text{貸借対照表等式} : \text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$$

(資料出所) 中田信正, 前掲書, 7 ページ。

簿記では、会計年度の期首における財政状態と期末の財政状態の変化の原因と結果を示すべく、継続的に一定のルールにしたがって「取引の記録と計算」を行う。つまり、図 5-4 に示すように、会計年度の期首の貸借対照表等式に対して取引の記録と計算が行われ、期末の貸借対照表等式が示される。

図 5-4 貸借対照表等式と取引記録・計算



（資料出所）中田信正，前掲書，8 ページに加筆・修正。

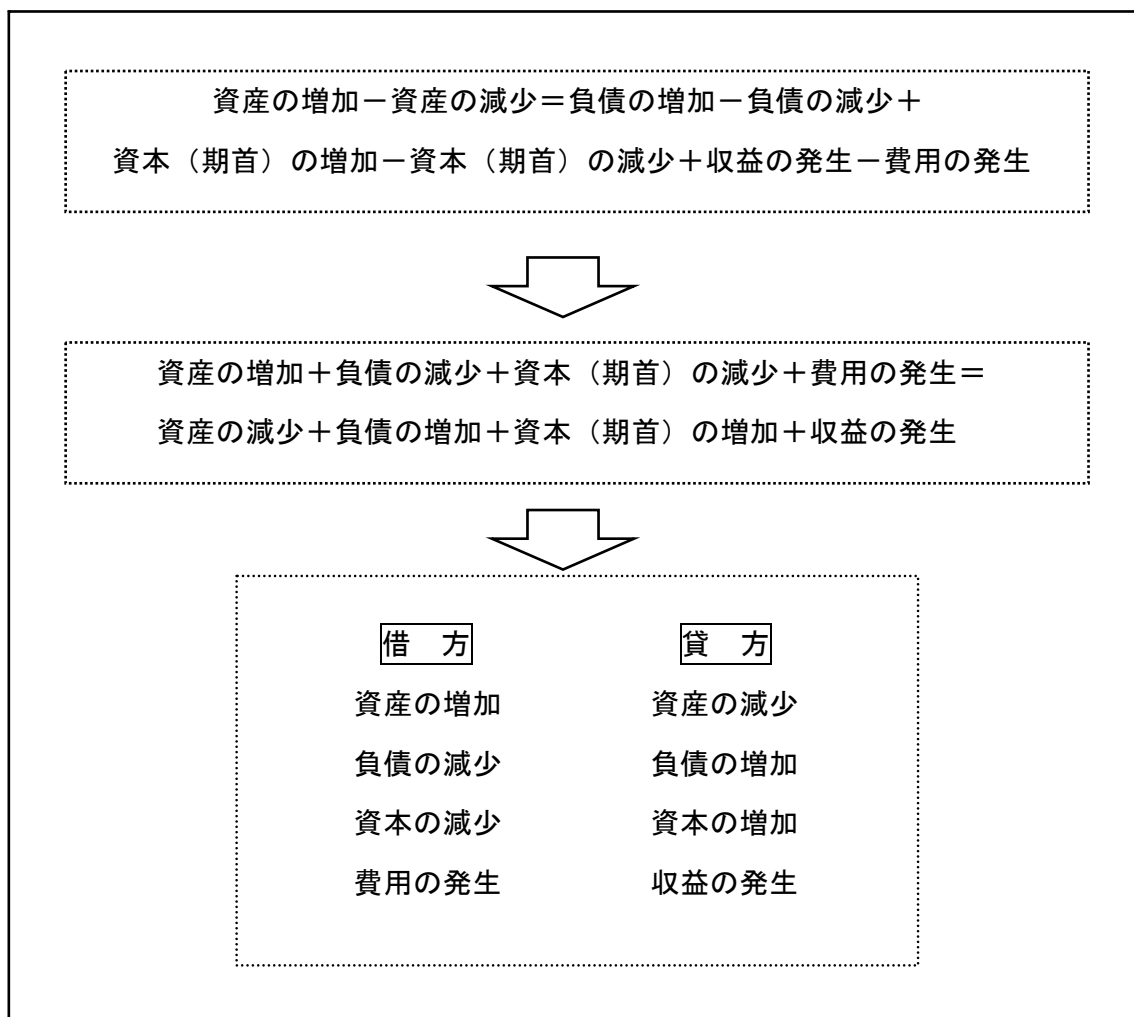
(3) 取引の 8 要素

会計年度の期中において記録・計算される「取引」は，その発生の要素を分解してみると，原因と結果の二面を有している。例えば，現金で借入金を返済する場合，現金という「資産の減少」と借入金という「負債の減少」が発生する。

また，例えば，家賃を受取るという場合には，現金の受領という「資産の増加」と「収益（revenue）の発生」が起こる。逆に，従業員へ給料を支払う場合には，現金の支払いという「資産の減少」と「費用（expense）の発生」が起こる。この収益と費用の差額が利益であり，期末の貸借対照表等式で示される利益と等しい「資本の純増加分」となる。

このような取引はすべて，「資産・負債・資本の増減」と「収益・費用の発生」に区分することができ，これらを「取引の 8 要素」と呼ぶ。取引の 8 要素は，**図表 5-5** のように，期末の貸借対照表等式から展開することができる。すべての取引は，左右 4 要素ずつの組合せであり，必ず，左右に同一の金額で把握される。

図表 5-5 取引の 8 要素への展開

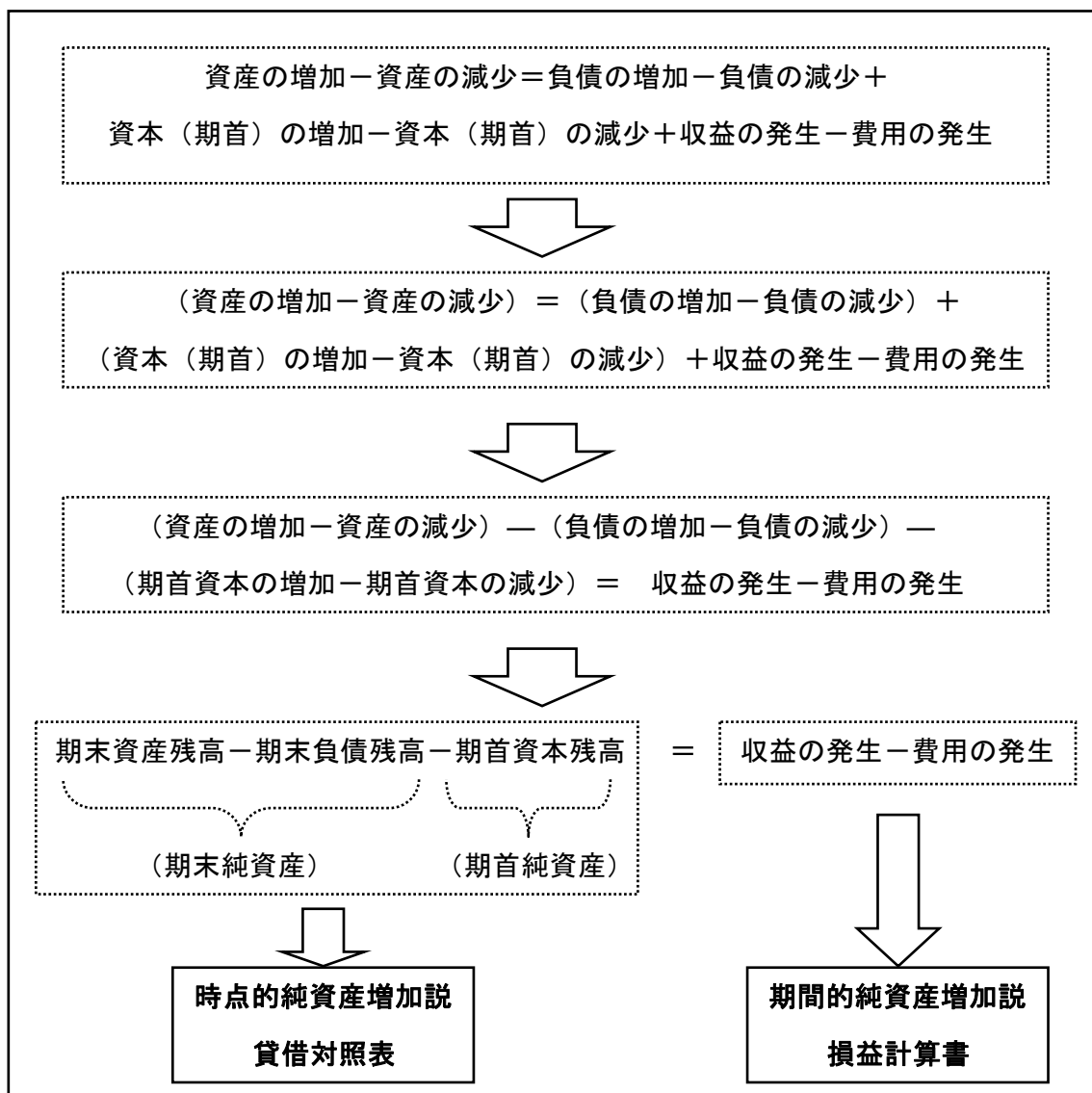


（資料出所）中田信正，前掲書，12-13 ページ。

（4）仕訳原理の等式展開

また，期末資本は，「所有者持分の払込み・引出しによる期首資本の増減」と「利益」で構成される。利益の増減は，「収益」および「費用」を反映するため，利益の等式は「利益＝収益－費用」となる。取引の 8 要素を仕訳原理として等式展開すると，**図表 5-6** のようになる。

図表 5-6 仕訳原理の等式展開



（資料出所）中田信正，前掲書，12-13 ページに加筆修正。

「資本等式⇒貸借対照表等式⇒簿記における取引の 8 要素⇒仕訳原理」の等式展開により，複式簿記では，資産・負債の増減記録，つまり「貸借対照表による利益計算」に止まらず，収益・費用の発生記録，つまり「損益計算書による利益計算」が行われていることがわかる。そして，貸借対照表上の「期末純資産－期首純資産」による利益は，損益計算書上の「収益－費用」による利益と合致する。この「期末純資産－期首純資産」の利益算定アプローチが「時点的純資産増加概念」であり，「収益－費用」の利益算定アプローチが「期間的純資産増加概念」である。このように，複式簿記原理には純資産増加概念が内在している。

2 財産法の計算構造

企業の損益計算の方法には、一般に、「損益法」と「財産法」の二つがある。

「損益法」は、収益と費用の差として、企業の一定期間における損益を計算する方法である。損益法では、純資産の変動を、その源泉に遡って明らかにする方法を採る。

他方、「財産法」は、資産（積極財産）、負債（消極財産）および資本（純資産）が、企業活動（取引）により、どのように変化したかという財産変動の側面から、企業の一定期間における損益がどれほどあったかを計算する方法である。すなわち、期首における純資産の有高と期末における純資産の有高との比較を通じて、その純変動額が企業活動によってもたらされた損益を表すものとして把握される。したがって、所得概念としては、純資産増加説に対応する方法である。

このうち、財産法においては、どの財産部分に焦点を置いて期間的変動額を求めるかという観点から、さらに、次の四方法に区別される。

(1) 資本比較計算法

資本比較計算法は、資本の額（純資産額）の2時点（期首と期末）の比較によって損益を求める方法である。図表 5-7 は、資本比較計算法の具体的な損益決定過程を図示したものである。

図表 5-7 資本比較計算法

期 末 純 資 産	1,500
期 首 純 資 産	<u>△1,000</u>
純資産の増加	500
加算：引出額	<u>100</u>
	600
減算：追加元入額	<u>△400</u>
利 益	<u><u>200</u></u>

（資料出所）武田隆二『簿記Ⅰ（第5版）』税務経理協会、

2009年、54ページに加筆・修正。

期中の「引出額」は純資産を減少させるが、損益に影響を与えるものではないので、純資産増加額の加算修正として扱われる⁽¹²⁾。また、期中の「追加元入額」は、純資産を増加させるが、引出額と同様、損益に影響を与えるものではないので、純資産増加額の減算修正として扱われる。資本計算法においては、必ずしも、貸借対照表形式により利益を算定することを予定していない。

(2) 資産・負債比較計算法

資本（純資産）は、資産と負債との差額として求められる。資本比較計算法はにおいて資本の期首と期末との比較により純利益が算定できるのであれば、資本算定の構成要素である資産と負債との期首・期末の比較によっても同一の結果が得られるはずである。**図表 5-8** は、「資本比較計算法」と「資産・負債比較計算法」の具体的計算過程を比較したものである。

図表 5-8 資産・負債比較計算法

期末純資産	=	期末資産	—	期末負債
期首純資産	=	期首資産	—	期首負債
純資産増加分	=	資産の純増加分	—	負債の純増加分
(資本比較計算法)		(資産・負債比較計算法)		

(資料出所) 武田隆二，前掲書，56 ページ。

資産・負債比較計算法は、貸借対照表形式をとっても、とらなくても利益計算は可能であるが、財産法の類型としては、それ自体大した意味を持つものではない。

(3) 個別有高差額計算法

資産・負債の期首と期末の相互比較によって資本比較計算法と同一の結果を得ることができるということは、資産および負債を構成する「個々の項目」の期首と期末の

⁽¹²⁾ この「引出額」こそが、サイモンズの所得概念のうち、「消費」に当たるものと考えられる。

比較によっても同様の計算結果が得られるということになる。このように、資産および負債の個別有高における期首と期末の差額から、純利益を計算する方法が個別有高差額計算法と呼ばれる。

個別有高差額計算法は、期首と期末の個々の有高を比較することにより、借方に「積極財産の増加」と「消極財産の減少」、貸方に「消極財産の増加」と「積極財産の減少」を表示し、借方超過をもって利益とする「変動貸借対照表」として構成される。

(4) 総額計算法

個別有高差額計算法を簿記的に考察すると、その変動の原因は、取引額の中に見出される。総額計算法とは、期中に生じた取引の総額（個々の資産・負債・資本の期中における増加額と減少額）を項目別にまとめて一表にしたものである。図表 5-9 は、個別有高差額計算法と総額計算法による計算過程の違いを示したものである。

図表 5-9 個別有高差額計算法と総額計算法の計算過程

前提条件：期首現金有高 100 期中家賃収入 800			
期中給与支出 700 期末現金有高 200			
個別有高差額計算法		総額計算法	
期末現金有高	200	期中家賃収入（現金収入）	800
期首現金有高	100	期中給与支出（現金支出）	700
利 益	100	利 益	100

（資料出所）筆者作成。

このように異なる計算過程から同じ利益が算出されていることから、「期中における取引総額」からも「個別有高差額計算法」と同じ利益が算出されることがわかる。したがって、まとめられた取引の総額は、期中の経済活動によって引き起こされた有高の増加・減少、すなわち、運動の経過を示すものであるから、総額計算法に基づく貸借対照表は「運動貸借対照表」と呼ばれている。図表 5-10 は、運動貸借対照表の中で表示される取引総額を項目別に示したものである。

図表 5-10 運動貸借対照表

運動貸借対照表	
貨幣の増加	貨幣の減少
債権の増加	債権の減少
商品の増加	商品の減少
固定資産の増加	固定資産の減少
短期借入金の減少	短期借入金の増加
長期借入金の減少	長期借入金の増加
自己資本の引出	自己資本の元入
	利 益

（資料出所）武田隆二「財産法の技術的類型」『會計』第 84 巻第 5 号，

1963 年 11 月，789 ページに加筆・修正。

簿記における取引記録の結果としての損益計算方法である「財産法」においては，「①資本の差額」，「②資産・負債の総額としての差額」，「③資産・負債の個別有高の差額」，そして「④個々の資産・負債・資本の期中における増加・減少額」として利益を把握することができる。①②③は，期首と期末という距離比較としての純資産増加説，すなわち「時点的純資産増加説」であるのに対し，④は期中の個別取引に着目する点で「期間的純資産増加説」であるといえることができる。

財産法のもつ計算的特徴は，それが現実に残存する財産の実地（棚卸）調査によって，その額が確認されるので，最も確実で具体的な算定方式ということが挙げられ，歴史的には，一般に，財産法的な計算思考が損益法的計算思考より先に芽生えたものと見られている⁽¹³⁾。

⁽¹³⁾ 中田信正他『現代簿記論』中央経済社，2001 年，35 ページ。

第4節 税務会計に内在する純資産増加概念

財務会計の中に純資産増加概念が内在していることについて検討を行ってきたが、本節では、わが国の税務会計に内在する純資産増加概念について検討を行いたい。具体的には、所得税法および法人税法において具体的に純資産増加概念を取り入れた制度として、推計課税の方法の一つである「純資産増減法」があり、ここでは、純資産増加説と純資産増減法の思考の類似性について検討を行う。

1 推計課税の概要と純資産増減法

推計課税とは、所得税および法人税において、税務署長が納税義務者に対して更正・決定を行う場合、直接資料によらず、各種の間接資料に基づいて所得を認定する方法をいう⁽¹⁴⁾。所得税および法人税の所得は、本来、直接資料に基づいて把握すべきであるが、直接資料を入手できないことにより税務署長が課税処分を放棄することは、公平な課税を保証するという観点から適切ではないため、間接資料に基づく推計課税が認められている⁽¹⁵⁾。

但し、推計課税は、やむを得ず採られる補助的、技術的方法であり、十分な直接資料が得られないため実額計算が不可能な場合にのみ適用すべきである⁽¹⁶⁾。したがって、帳簿書類の記帳、保存がなされているとみられる青色申告者に対する推計課税は許されていない⁽¹⁷⁾。具体的に、推計課税は、次の場合にのみ認められる⁽¹⁸⁾。

⁽¹⁴⁾ 金子宏，前掲書，731-732 ページ。なお、「更正」とは、納税義務者による申告書の提出があり、その内容に申告漏れが判明した時、税務署長がそれらを正当な金額に直す処分をいい、「決定」とは、納税義務者による申告書の提出がないため、税務署長により税額等を決める行政処分をいう。

⁽¹⁵⁾ 浦東久男「推計課税の理論」芝池義一他編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房，1995年，171 ページ。

⁽¹⁶⁾ 田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明他編『公法学の法と政策（下）』有斐閣，2000年，105 ページ。

⁽¹⁷⁾ 畠山武道「推計課税」金子宏他編『租税法講座第3巻租税行政法』ぎょうせい，1975年，60 ページ。

- ① 納税義務者が帳簿書類等を備え付けておらず、収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合。
- ② 帳簿書類等を備え付けてはいるが、誤記脱漏が多いとか、同業者に比し所得率等が低率であるとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しい場合。
- ③ 納税義務者またはその取引関係者が調査に協力しないため、直接資料が入手できない場合（質問に応答しない、あるいは、不正確な応答をする、検査の拒否または妨害する等の行為を含む。）。

上記三つの要件のいずれにもあたらないにもかかわらず、推計課税を行った場合には、その推計課税は違法になると解される⁽¹⁹⁾。

推計課税の方法は、できる限り実額に近い数値が算出されるように考えられた合理的なものでなければならず、かつ可能な限り直接資料に依拠したものであることが望ましい⁽²⁰⁾。所得税法 156 条および法人税法 131 条では、推計の方法として、①財産若しくは債務の増減の状況、②収入若しくは支出の状況、③生産量、販売量その他の取扱量、④従業員数その他事業の規模、の四つが例示されている。

税法上、例示されている推計方法に準拠する課税方法として、実務上採用され、判例においても合理性があると認められているのは、次の四つである⁽²¹⁾。

⁽¹⁸⁾ 金子宏，前掲書，733 ページ；同上書，61-63 ページ；浦東久男，前掲論文，177 ページ；南博方「推計課税の本質―その前提要件と関連して―」『ジュリスト』第 649 号，1977 年 1 月，87-89 ページ。

⁽¹⁹⁾ 金子宏，前掲書，733 ページ。「違法」な推計課税については，納税義務者が課税処分取消しを求め訴訟を提起し，多くのケースで，その違法性が認められている（浦東久男，前掲論文，177-178 ページ）。

⁽²⁰⁾ 畠山武道，前掲論文，65 ページ。

⁽²¹⁾ 南博方『租税争訟の理論と実際（増補版）』弘文堂，1992 年，153-154 ページ。四つの推計方法のうち，実務上，頻繁に用いられるのは③比率法と④効率法であり，①純資産増減法と②消費高法は，まれに用いられるにすぎないが（畠山武道，前掲論文，65 ページ），本研究では，純資産増加説との関係を明らかにすることを目的としているため，特に，純資産増減法を取り上げる。

- ①財産若しくは債務の増減の状況・・・純資産増減法
- ②収入若しくは支出の状況・・・・・・・・消費高法
- ③生産量，販売量その他の取扱量・・・比率法
- ④従業員数その他事業の規模・・・・・・・・効率法（単位当り額法）

「①財産若しくは債務の増減の状況」による推計課税の方法である「純資産増減法」は、（期末資産－期首資産）－（期末負債－期首負債）に、所得税の場合には消費金額を加え、法人税の場合には当該年度内の資本の増減を除外し、利益処分として法人が社外流出した金額を加えたものを課税所得とする方法である⁽²²⁾。

純資産増減法を用いて所得金額を推計する場合、期首と期末の全資産・負債の捕捉とその正確な評価、そして納税義務者が当該課税期間内に現実に負担し支出した支出金のうち、いわゆる「所得の消費」に該当する生活費等の正確な捕捉が重要となる⁽²³⁾。これらの捕捉と評価を正確に行うことが可能な場合、純資産増減法による推計の合理性は比較的高いものとされている⁽²⁴⁾。

2 純資産増減法の合理性に関する判例

ここでは、純資産増減法を用いた推計課税の合理性が認められた判例について、所得税および法人税の事案を検討する。

(1) 所得税更正処分等取消請求事件（東京地裁平成30年3月27日判決）⁽²⁵⁾

【事実の概要】

X（原告）は、所得税の青色申告承認を受けた飲食店経営者であり、昭和51年から昭和53年分の所得税について申告期限内に青色申告書により確定申告をした。その後、税務署係官がXに対する所得税調査を行った際、Xが帳簿書類提示要求に応じなかつ

⁽²²⁾ 畠山武道，前掲論文，65 ページ。

⁽²³⁾ 吉良実『推計課税の法理 ―裁判例を中心として』中央経済社，1987 年，85 ページ。

⁽²⁴⁾ 同上書，224-225 ページ。

⁽²⁵⁾ 判例時報社『判例時報』第 1392 号，1991 年 10 月，51－74 ページ。

たとして、所轄税務署長Y（被告）は、所得税法第150条第1項第1号⁽²⁶⁾を根拠に昭和51年分以後の青色申告承認を取り消すとともに、昭和51年から昭和53年分の所得税につき推計により事業所得の額を算出して更正処分を行った。そこで、Xが青色承認取消処分および更正処分の取消し等を求めて提起したのが本事案である。

【Xの主張】

Xは、本件処分の違法性について多岐にわたる主張をしたが、特に、本件の更正処分に関し、純資産増減法を採用したことの合理性、また、資産負債項目のうち、預金額、借入金額、生活費の額、他の所得の額等の評価判定についての合理性を争った。

【判旨】

Xの請求のいずれも棄却。

判決では、純資産増減法は、比率法を取り得ない場合の推計課税方法として合理的であるとし、また、Xが争った資産負債項目の評価金額についても、その大部分をYが主張するとおりの額と認め、本件の更正処分に違法性はないとした。

【事案の検討】

本事案は、飲食店を経営する個人所得税の納税義務者Xが、所轄税務署長Yによる税務調査の結果、青色申告承認の取消しおよび更正処分を受け、その処分の取消しを求めた裁判である。判決では、原告であるXの請求は、すべて棄却され、被告である所轄税務署長Yの主張が全面的に認められている。本事案における主な争点は、「純資産増減法を採用したことの合理性」であるが、その前提として、本事案において「推計課税を行う必要があったか」が問題となる。

この点について、判決では、Xは、被告Yの職員であるO係官による税務調査に際して、要求された帳簿書類の提示をせず、終始、非協力的な態度であったため、O係官はXの事業所得の金額を実額で把握することができなかったとされている。「帳簿書類の提示をしないこと」および「税務調査に非協力的な態度であること」については、**本節1**で検討した推計課税の要件に合致するため、本事案において、推計課税が行われたことには合理性がある。

⁽²⁶⁾ 青色申告承認を受けた納税義務者につき、帳簿書類の備付けが行われていない、税務署長の指示に従わない、隠ぺいまたは偽装した記録を行っている等の事実がある場合には、所轄税務署長は遡って、その承認を取り消すことができる、という規定である。

次に、本事案において「純資産増減法を採用したことの合理性」であるが、判決では「右の方法（純資産増減法）は、売上金額、仕入金額、必要経費の額等、事業所得の金額の算出において通常その基礎とされる項目を離れて事業所得の金額を算出する点において、やや観念的となるきらいがあるものの、考え方としては合理的であり、事業所得がその所得の大部分を占める納税者について、期首及び期末の資産及び負債中の各科目並びに調整項目加算額及び調整項目減算額中の各項目の金額が正確に算定され又は合理的に評価される限り、比率法により得ない場合の推計方法としては合理性を有するものといえることができる。」⁽²⁷⁾としている。

特に、本事案では「期首及び期末の資産及び負債中の各科目並びに調整項目加算額及び調整項目減算額中の各項目の金額が正確に算定」については、具体的に、**図表 5-11**のような計算表により、事業所得の算定を行っている⁽²⁸⁾。

⁽²⁷⁾ 判例時報社，前掲雑誌，64 ページ。括弧書きは筆者。

⁽²⁸⁾ 同じような計算表により事業所得の更正を行った事案として，所得税更正処分等取消請求事件（東京地裁平成 5 年 10 月 20 日判決）がある（判例時報社『判例時報』第 1507 号，1994 年 12 月，97－118 ページ。）。

図表 5-11 純資産増減法による事業所得計算表

資 産	期首金額 (a)	期末金額 (b)	増減差額 (b-a)
現金	188, 154	183, 184	△4, 970
預金	13, 390, 657	10, 007, 508	△3, 383, 149
棚卸資産	128, 880	160, 421	31, 541
前払金	0	186, 996	186, 996
建物	0	8, 276, 917	8, 276, 917
建物以外の減価償却資産	193, 195	1, 130, 240	937, 045
土地	18, 206, 894	18, 206, 894	0
未収利息	117, 617	11, 988	△105, 629
出資金	10, 000	10, 000	0
資 産 合 計 (①)	32, 235, 397	38, 174, 148	5, 938, 751
負 債	期首金額 (a)	期末金額 (b)	増減差額 (b-a)
買掛金	258, 410	553, 573	295, 163
借入金	19, 000, 000	22, 130, 000	3, 130, 000
負 債 合 計 (②)	19, 258, 410	22, 683, 573	3, 425, 163
調整項目加算額			金 額
生活費			3, 373, 927
家事関連費			953, 749
住民税・所得税			14, 700
固定資産税等			76, 802
生命保険料			95, 190
調整加算合計 (③)			4, 514, 368
調整項目減算額			金 額
預金利息			374, 224
定期積金給付補填金			264, 300
事業専従者控除額			400, 000
昭和 50 年分未収預金利息			117, 617
調整減算合計 (④)			1, 156, 141
事業所得の金額 (①-②+③-④)			5, 871, 815

(資料出所) 判例時報社、前掲雑誌、73 ページ。

図表 5-11 のうち、①は「資産合計」、②は「負債合計」であり、したがって、①－②が「純資産」となる。①および②はそれぞれ、期首(a)と期末(b)の差額としての「増減差額(b)－(a)」が求められる。本事案のように個人所得税の場合、「純資産」そのものが事業所得とはならず、「純資産」に対して「消費金額」を加減算する必要がある。つまり、所得税青色申告制度の貸借対照表における「事業主貸勘定」は「調整項目加算」とされ、「事業主借勘定」は「調整項目減算」とされる。図表 5-11 は、「資産合計」から「負債合計」を控除した「純資産」に対して、「消費」としての「調整項目加減算」を行うことにより合理的な事業所得を算定するように構成されている。

(2) 法人税更正処分等取消請求事件（札幌地裁平成2年3月29日判決）⁽²⁹⁾

【事実の概要】

X（原告）は、不動産賃貸・売買および地質調査等を目的とする資本金1,000万円の株式会社である。Xは、所轄税務署長Y（被告）に対して、昭和55年3月期（昭和54年4月1日から昭和55年3月31日事業年度分）の法人税確定申告書を白色申告により、法定申告期限の昭和55年5月31日に提出した。この申告書につき、昭和55年9月10日、税務署係官KがXの事務所に赴き、法人税調査を行った際、帳簿書類を提出するよう要請したところ、「決算書類は、自分の記憶のみに基づいて作成したものであり、帳簿書類等は存在しない。」と繰り返し述べるだけで、帳簿書類の提出に応じなかったため、Yは、昭和55年11月21日付で、法人税の更正処分等を行った。そこで、Xが、当該更正処分ならびに過少申告加算税および重加算税の賦課決定の取消しを求めて提起したのが本事案である。

【Xの主張】

Xは、Yが行った更正処分について、推計課税の必要性および純資産増減法の合理性が無いと主張し、当該更正処分ならびに過少申告加算税および重加算税の賦課決定の取消しを求めた。

【判旨】

Xの請求に関して、過少申告加算税および重加算税の賦課決定の一部取消しを認めたが、それ以外は棄却。

判決では、過少申告加算税および重加算税の賦課決定の一部について、Xの請求が認められたが、争点となった推計課税の必要性および純資産増減法の合理性については、Yの主張が全面的に認められた。すなわち、本事案においては、推計課税の必要性があったとされ、その際、用いた推計課税の方法である純資産増減法の合理性が認められた。

【事案の検討】

本事案は、不動産売買等を行う法人税の納税義務者である株式会社Xが、所轄税務署長Yによる税務調査の結果、法人税の更正処分および過少申告加算税等の賦課決定を受け、その処分等の取消しを求めた裁判である。判決では、原告であるXの請求は、

⁽²⁹⁾ 法務省『訟務月報』第38巻第8号、1992年8月、1560-1579ページ。

一部が認められたが、それ以外の争点については、被告である所轄税務署長Yの主張が認められている。本事案における主な争点は、「推計課税の必要性があったか」ということ、そして「推計課税の方法の一つである純資産増減法には合理性があるか」ということの二点であった。

まず、「推計課税の必要性があったか」という点について、判決では、原告Xは、被告Yの職員であるK係官による税務調査に際して、再三にわたり帳簿書類の提示を求められながら、「決算書類は、自分の記憶のみに基づいて作成したものであり、帳簿書類等は存在しない。」との回答を繰り返したとしている。このような状況から、Yは、Xの昭和55年3月期における所得金額を取引実績額（総収入金額、必要経費の実額）⁽³⁰⁾によって把握することができなかった。そのため、Yは、やむを得ず、法人税法131条に基づく推計課税を行ったものであり、推計課税の必要性があったことは明らかであるとされている。

次に、「推計課税の方法の一つである純資産増減法には合理性があるか」という点について、「XがYに提出した確定申告書に添付されている貸借対照表は、会計学上の等式（資産＝負債＋資本）にしたがっていない独自の方法により作成されたものであり、そのままの状態では採用できなかった」⁽³¹⁾とされている。そこで、「Yは、当該貸借対照表をもとに、反面調査を行い、純資産増減法、すなわち、Xの当期の期首および期末の純資産（資産の額マイナス負債の額）の額の増減を調査し、これに資本の増減があった場合には、その額を加算ないし減算して所得金額を求める方法により、Xの昭和55年3月期における所得金額を推計した」⁽³²⁾とされている。

Yによる純資産増減法は、「Xの財産の増減状況を把握するにあたり、銀行・裁判所等の信用性のある機関により作成された客観的な資料に依拠し、また、Xの計算の誤りを会計学上の等式にしたがって修正したもので、Yの恣意が介入する余地がないものであるから、推計の基礎事実は正確に把握されているものであり、帳簿書類等の存在しない本件にあっては、真実の所得に近似した数字が算出されるような客観性を備

⁽³⁰⁾ ここでいう「総収入金額」および「必要経費」とは、正確には、「益金の額」および「損金の額」を指すものと考えられる。

⁽³¹⁾ 同上雑誌，1563 ページ。傍点は筆者。

⁽³²⁾ 同上雑誌，1570 ページ。

えているものといえる」⁽³³⁾とされ、純資産増減法の合理性を認めている。

3 純資産増加説と純資産増減法

純資産増減法は、他の判例においても、比率法や効率法により所得の把握が困難な場合において、その適用の合理性が認められている。推計課税方法としては二次的な方法ではあるが、「資産および負債項目」と、所得税の場合には「事業主貸・事業主借勘定」、法人税の場合には「資本の増減」が正確に算定できる限りにおいて、その合理性は十分認められている。

特に、**本節 2 (2)**の法人税に関する事案では、会計学上の「資産＝負債＋資本」という貸借対照表等式にしたがっていない納税者独自の方法で作成した貸借対照表について、課税庁が、不備のある当該貸借対照表をもとに修正を加えて推計課税を行っている。これは、比率法や効率法による所得把握が困難である場合とは異なり、納税者による資産・負債項目の計上および評価を課税庁が積極的に活用した珍しい事案ということができる。

推計課税としての「純資産増減法」は、「一定期間の純資産増加」に「消費金額」を加減算する思考であるため、所得概念としては「純資産増加説」であることは言うまでもない。さらに言及すれば、これまで検討してきた純資産増加説のうち、サイモンズの所得定義「 $Y = c + \Delta W$ 」（所得＝一定期間の消費＋財産権の蓄積）」を具現化したものといえる。したがって、「純資産増減法」は、「純資産増加説」とのうち、期首と期末という距離比較により所得の把握を行う「時点的純資産増加説」と同じ思考であると言えることができる。

また、「純資産増減法」と「時点的純資産増加説」の適用対象についても類似性が見られる。すなわち、所得概念としての「時点的純資産増加説」が、ドイツにおいて「商業帳簿を作成できない商人」の所得を簡便的に把握するために採用された思考であるのに対し、推計課税としての「純資産増減法」は、課税庁による税務調査等において帳簿書類等を作成していない、あるいは提示しない納税義務者に対して採用される方法である。両者ともに、帳簿書類が作成できない納税義務者を適用対象にしている点で類似していることは興味深い。

⁽³³⁾ 同上雑誌，1573 ページ。傍点は筆者。

第5節 むすび

本章では、わが国における純資産増加概念の形成過程について考察するとともに、財務会計と税務会計の双方に内在する純資産増加概念について検討してきた。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) わが国の所得税制度は1887年（明治20年）に創設されたが、その初期においてはイギリスにおける所得概念である「所得源泉説」の影響を受けていた。その後、プロイセンにおける所得概念である「純資産増加説」へと変化し、1949年（昭和24年）には、アメリカによるシャウプ勧告により、その「純資産増加概念」が確固たるものとして、わが国の所得概念に根ざしていった。その背景には、純資産増加説の主唱者である「シャントツ（ドイツ）— ヘイグ（アメリカ）— サイモンズ（アメリカ）」の影響が見て取れる。
- (2) 「資本等式⇒貸借対照表等式⇒簿記における取引の8要素⇒仕訳原理」の等式展開により、貸借対照表上の「期末純資産—期首純資産」による利益は、損益計算書上の「収益—費用」による利益と合致し、この「期末純資産—期首純資産」の利益算定アプローチが「時点的純資産増加概念」であり、「収益—費用」の利益算定アプローチが「期間的純資産増加概念」であることが証明できる。また、企業の損益計算としての「財産法」においては、「①資本の差額」，「②資産・負債の総額としての差額」，「③資産・負債の個別有高の差額」，そして「④個々の資産・負債・資本の期中における増加・減少額」という利益の把握方法があるが、①②③は、期首と期末という距離比較としての純資産増加説，すなわち「時点的純資産増加説」であるのに対し、④は期中の個別取引に着目する点で「期間的純資産増加説」であるといえる。複式簿記原理および財産法の計算構造には純資産増加概念が内在している。
- (3) 推計課税方法としての「純資産増減法」は、「（期末資産—期首資産）—（期末負債—期首負債）」，すなわち「純資産」に所得税の場合には「消費金額」を加え、法人税の場合には当該年度内の「資本の増減」を除外し、「利益処分」として法人が社外流出した金額を加えたものを課税所得とする方法であり、所得概念としての「時点的純資産増加説」と類似する思考である。判例では、他の推計課税方法を取り得ない場合の二次的な方法ではあるが、純資産増減法の合理性は認められ

ており，所得概念としての純資産増加説を具現化した制度としての役割を果たしている。

第6章

純資産増加説と企業会計における時価評価

第1節 はじめに

近年、わが国の企業会計における変革はめざましいものがある。1999年以降、連結会計、税効果会計、金融商品の時価会計、退職給付会計などが導入され、さらに、2011年現在、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards、以下「IFRS」と略称する。）の導入が検討されている。

わが国における法人の税務申告は、取締役が計算書類を定時株主総会に提出し承認を得たときに計算書類が確定し、その確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならない「確定決算主義」を採用している。

したがって、税務会計における課税所得計算は、企業会計における企業利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつものであり、企業会計において時価評価が行われた場合、課税所得概念をどのように考えるかについては非常に重要な課題といえることができる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、物価変動会計およびIFRSに着目し、企業会計の利益計算において評価替えが行われた場合に、税務会計の所得計算において純資産増加説をどのように考えるべきかについて検討することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) 取得原価主義会計の意義とその限界を考察するとともに、インフレやデフレといった物価変動時において純資産増加分を所得とすることの問題を検討すること（第2節）。
- (2) 純資産増加説の基本原理と、それに基づく具体的な利益測定について事例検討を行うとともに、IFRSにより要求されている包括利益（未実現利益）の取扱いについて検討を行うこと（第3節）。

第2節 純資産増加説と物価変動会計

1 取得原価主義会計の意義

取得原価主義会計は、棚卸資産、有形固定資産等の非貨幣性資産の評価基準として取得原価基準を適用し、収益・費用の測定基準を収入・支出の額に求め、貨幣的測定の公準に基礎をおくものである⁽¹⁾。貨幣的測定の公準は、貨幣価値が一定性（ないし安定性）であることが前提であり、名目主義（nominalisme）の思考を生起する⁽²⁾。

取得原価主義会計を採用する有用性としては、財産価値を歴史的な原価で評価することにより、財務諸表に表示される価額を精密に確定できる点が挙げられる。これに対して、貨幣価値の変動等による財産価値の変化を斟酌して評価する方法は、その正確な評価額を算定することが困難となる。この方法によれば、収益の算定に際し、「実質的な資本維持」をはかることができるが、財産価値の評価に際して、評価を行う者による裁量の余地が残される点に問題がある。

このような問題点があることから、取得原価主義会計は、わが国のみならず、国際的にみても原則的基準として実際に行われてきており、十分な機能を果たしてきた。歴史的な原価という客観的証拠に基づき財務諸表に表示される価額を精密に確定できる利点は強固なものである⁽³⁾。

しかしながら、「貨幣価値の変動が起こらず安定している」という前提は虚構であり、歴史的にも、多かれ少なかれ、インフレやデフレの事実が見られてきた。このようなインフレやデフレの状況下における取得原価主義会計の採用は、大きな問題を投げかけることとなる。

2 取得原価主義会計の基本構造

今日、わが国のみならず、各国の公表財務諸表制度が、その基盤としている会計シ

⁽¹⁾ 野村健太郎『現代財務会計（三訂版）』税務経理協会、1998年、223ページ。

⁽²⁾ 野村健太郎「取得原価主義会計の課題」『税経通信』第49巻第1号、1994年1月、18ページ。

⁽³⁾ 客観的証拠能力に優れていることは、訴訟紛争処理の解決において大きく寄与するものである（野村健太郎、前掲書、224ページ）。

システムは「取得原価主義会計」であり、その基本構造としては、次の三点に要約できる⁽⁴⁾。

- ① 会計の測定単位として「名目貨幣単位」を採用していること。
- ② 資産の評価基準として「取得原価基準」を採用していること。
- ③ 資本概念として「名目資本概念」を採用していること。

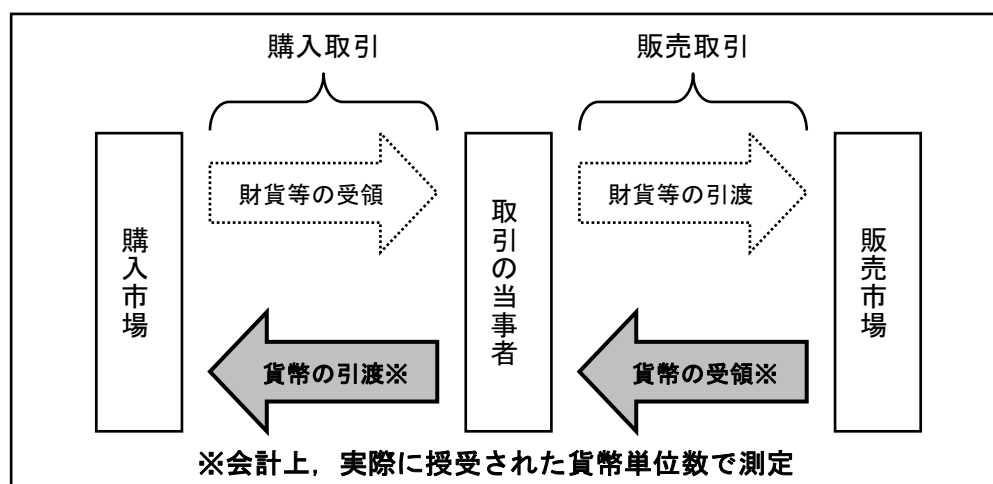
以下、それぞれの特徴について検討を行う⁽⁵⁾。

①「名目貨幣単位」

取得原価主義会計では、外部の者との「取引事実」が重視される。すなわち、取引の当事者が作成する財務諸表は、実際に成立した「取引価格」に基づいて作成され、当該取引価格は、取引の当事者と外部者との間で同意した、その取引時点における「貨幣単位数」で測定される。

図表 6-1 は、取得原価主義会計のもとで購入取引および販売取引を行った場合の測定方法について示したものである。このように、取得原価主義会計において測定単位として採用される貨幣単位は、取引の当事者と外部の者との取引が行われた時点での具体的に授受された貨幣の名目単位である。

図表 6-1 取得原価主義会計における名目貨幣単位



(資料出所) 筆者作成。

⁽⁴⁾ 加古宜士『物価変動会計論』中央経済社、1994 年、2 ページ。

⁽⁵⁾ ここでの検討は、同上書、2-5 ページを参考とした。

この貨幣の名目単位は、異なる取引時点において、もし貨幣がもつ一般購買力が変動していたとしても、過去における実際取引時点の購買力をもつ貨幣単位がそのまま採用されるため、「名目貨幣単位」と呼ばれる⁽⁶⁾。

②「取得原価基準」

取得原価主義会計では、所有する資産は、当該資産を取得した際、実際に支出した貨幣単位数で評価する。すなわち、当該資産の取得に要した対価である貨幣支出額で測定し、その測定額をもって取得資産の評価額とするのであり、取得資産の「価値」を改めて評価し直す方法を採用しない⁽⁷⁾。

そして、その測定額は「名目貨幣単位」を採るため、結果として、対価として支出した貨幣の名目単位数が、そのまま取得資産の評価額となる。実際に支出した貨幣額は、一般的に「取得原価」と呼ばれ、その資産の評価基準は「取得原価基準」と呼ばれる。

ここで、取得原価主義会計の問題点として、所有する資産を一旦「取得原価基準」で評価すれば、その「価値」の再評価は行われないことが挙げられる。つまり、取得原価主義会計においては、資産の取得時点、費消時点、そして期末時点のいずれの時点でも、「取得原価基準」により評価されることとなる。

③「名目資本概念」

取得原価主義会計における「資本概念」は、一定期間の期首における所有者持分を名目貨幣単位で測定した額とされる⁽⁸⁾。ここでいう「所有者持分」とは、資産および負債を「取得原価基準」で評価し、その両者の差額として求められる。この概念は、一定期間の名目貨幣単位数で評価されるため、「名目資本概念」と呼ばれる。

⁽⁶⁾ 白鳥庄之助「インフレーション会計の基礎」『企業会計』第32巻第8号、1980年8月、83ページ。

⁽⁷⁾ 新井清光『会計公準論（増補版）』中央経済社、1978年、334－346ページ。

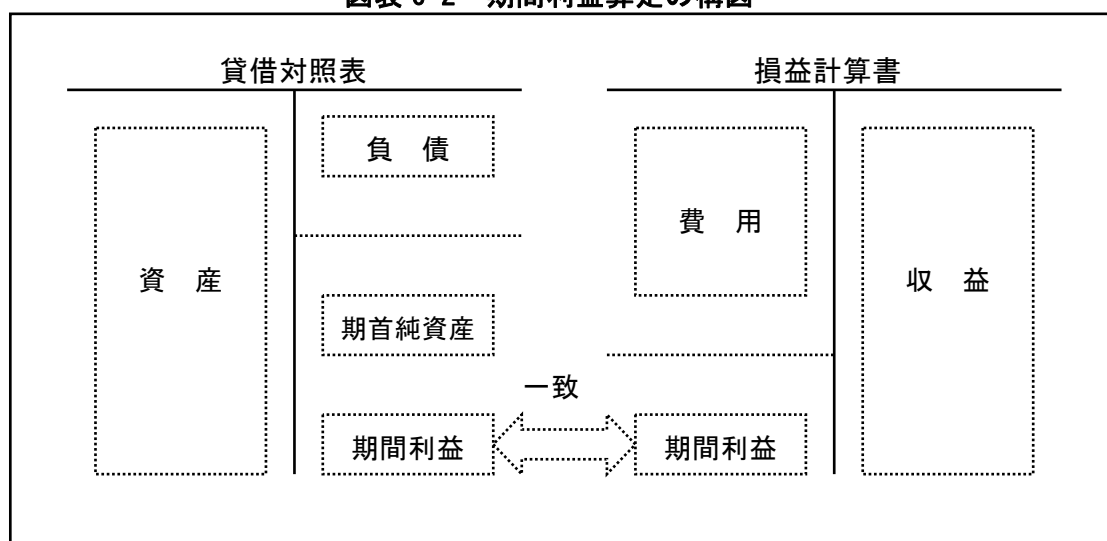
⁽⁸⁾ 加古宜士、前掲書、5ページ。本稿では、所有者持分について、「資本」とは呼ばず「純資産」と呼んでいるが、ここでは「名目資本」という名称が一般的であるため、そのまま使用している。

また、期末において「取得原価基準」で評価した「名目資本」が、期首における「名目資本」を浸食することなく処分しうる超過額として、「期間利益概念」が規定される。つまり、「期間利益」とは、期首と期末の両時点における所有者持分を、それぞれ名目貨幣単位数による取得原価基準で評価し、その差額として算定されるものである。

期間利益は、他方で、一定期間中における日常的な個々の取引事実に着目し、財貨等の流出によって獲得した貨幣の名目単位数として測定される収益から、当該財貨等を取得するために支出した貨幣の名目単位数として測定される費用を控除した超過額として算定することもできる。

図表 6-2 は、当然、「収益から費用を控除した期間利益」と「期末の名目資本から期首の名目資本を控除した期間利益」の算定の構図を示したものである。図で示すように、この両者によって算定される超過額は一致する関係にある。

図表 6-2 期間利益算定の構図



(資料出所) 筆者作成。

3 取得原価主義会計の限界と物価変動会計

取得原価主義会計は、「名目貨幣単位」および「取得原価基準」の思考に基づくため、貨幣価値変動および物財価値変動のもとでは、会計情報に次のような歪みが生じる⁽⁹⁾。

⁽⁹⁾ ここでの検討は、野村健太郎，前掲書，225-226 ページを参考とした。

(1) 損益計算上での歪み

取得原価主義会計では、損益計算において、原価は財貨等の取得時点における価額（取得原価）で記録される。この場合、財貨等の取得時点と完成した財貨等の売却による資金の回収時点との間に、長期的な時間のズレが生じた場合、当該財貨等の取得原価と現在原価との間には無視できない金額上の相違が現れる。

他方、収益については、実現主義による認識が原則とされているため、財貨等の売却の際、物価変動に伴う潜在的な目増価分は、一般に利益に含まれることになる。

したがって、インフレ時の会計上の利益は、あるべき利益と比べて、過大測定をもたらす。したがって、課税所得を過大に測定する結果、税負担の過重化を生じることとなる。

(2) 貸借対照表上の歪み

取得原価主義会計によれば、インフレ時には、資産の諸項目について、過小評価されることになり、したがって、所有者持分（純資産）は企業の財務状況を反映したものとはならなくなる。特に、固定資産を比較的多く抱える企業にとっては、純資産の過小評価が及ぼす影響は非常に大きいものとなる。

また、インフレ時の貸借対照表においては、貨幣性資産としての現預金を保有している場合、過去に回収した現預金がインフレによって目減りしていることも考えられるため、会計情報の利用者の判断を見誤らせることになる。

これに対して、物価変動会計は、物価変動が企業の財政状態および経営成績に及ぼす影響を正しく把握し、その実態を開示することを目的とし、これにより、「実質維持資本」を把握することができる。インフレーション会計とも呼ばれる。

物価変動会計には、一般物価水準の変動を考慮する「指数修正取得原価法（一般物価変動会計）」、特定資産の価格変動を考慮する「現在価値法（個別価格変動会計あるいは時価主義会計）」、そして、これら二つの方法を結合した「結

合会計」がある。

「指数修正取得原価法」は、貨幣の一般購買力の変動を表す特定の指数を用いて、取得原価に基づくデータを指数修正していくものであり、「現在価値法」は、非貨幣性資産の評価について、取得原価ではなく、決算日時点の現在価値で行うことで、当期の成果に対する影響を引き出そうとするものである。そして、「結合会計」は、両者を結合した方法であり、自己資本に指数化を取り入れることによる資本維持と現在価値を重視する企業の給付能力維持の双方を達成しようとするものである。

4 純資産増加説と再評価積立金

一般的に、理論的に正しい財産の確定が可能となるためには、次の二つの前提が必要であるとされている⁽¹⁰⁾。

- ① 将来が不確実なものではないこと。すなわち、将来の財産からの流入を確実に予測できること。
- ② 将来の支払の現価を求めるための利子率が一定であること。このような単一の利子率は、完全な資本市場についてのみ与えられる。

「不確実性がないこと」および「完全な資本市場が存在すること」という二つの前提が欠ける条件下においては、純資産増加としての利益は、検証可能な大きさとして、経済的に意味のあるものとして定義されない。すなわち、理論的に正しいとされる純資産増加説による利益は、全体評価（量的評価）によって決定されるものであるが、前記の二つの前提条件が満たされない場合、現実には、名目利益によって代替するしかないことになる。

しかし、このような欠点をもつ名目資本維持による純資産増加説の利益概念が、現代に至るまで広く一般的に支持され、課税の基礎とされてきている。これまでも各国の租税制度は、名目資本維持に基づく純資産増加分としての利益をもって所得としてきた。その最大の理由は、「外部者による検証可能な数値として把握できる」ことにあ

⁽¹⁰⁾ 武田隆二「所得概念と利益課税」『ビジネスレビュー』第20巻第3号、1973年2月、36ページ。

る⁽¹¹⁾。そこでは、貨幣価値変動および物財価値変動に対処するため、税法上の特別措置を導入する方法が採られている⁽¹²⁾。

例えば、昭和 25 年 4 月 10 日施行のわが国法人税法における「再評価積立金」制度がある。この制度においては、「資産再評価法」に基づき固定資産等の再評価（貨幣価値修正）を行った場合、再評価額と資産の帳簿価額との差額について、貸借対照表上、「資本の部（現行の「純資産の部」）」のうち「資本剰余金」の部分に「再評価積立金」の勘定科目で計上することとされていた⁽¹³⁾。したがって、「再評価積立金」は利益にはならず、法人税法上の課税所得計算においても益金に算入していなかった。課税の公平性を特定の措置を通じて、名目資本維持に接合するという方式の中に所得課税の特質を求めうる⁽¹⁴⁾。

第3節 純資産増加説と利益測定アプローチ

IFRS は、資産負債アプローチを採用しているが、資産負債アプローチの淵源は、シヤンツの純資産増加説にあるとされている⁽¹⁵⁾。ここでは、1896 年に展開された純資産増加説の理論と現代の会計基準である IFRS の関係について検証するとともに、未実現利益としての包括利益を税務会計上どのように処理すべきかについて検討を行う。

⁽¹¹⁾ 同上論文，36 ページ。

⁽¹²⁾ 例えば、第一次世界大戦後のドイツにおいては、インフレ進行過程においても、税法は、名目資本会計に基づく課税所得計算を固持したとされる（中居文治「インフレーション下の税務会計」『経済論叢』（京都大学）第 106 巻第 4 号，1970 年 10 月，20 ページ。）。

⁽¹³⁾ 国税庁監修『税務簿記』大蔵財務協会，1950 年 12 月，310 ページ。

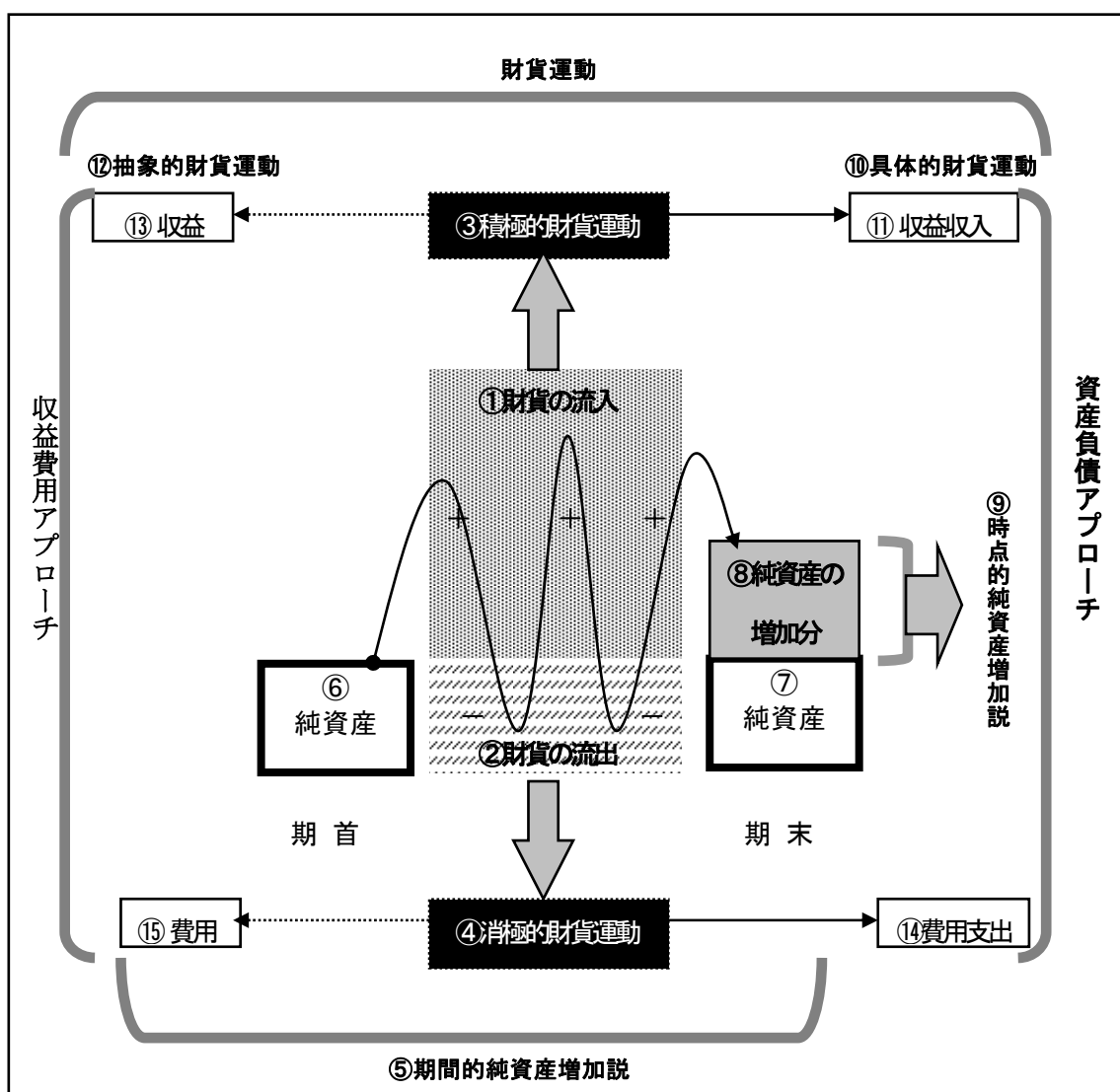
⁽¹⁴⁾ 武田隆二，前掲論文，36 ページ。

⁽¹⁵⁾ ホームズは、「1896 年，富の増加という観点から，所得について明確に定義し解釈したのがシヤンツであった。それから 25 年を経過して，アメリカにおいて，この論題についてヘイグが 2 番目の主要な論文を書いたのである。」としている（Kevin Holmes, *The Concept of Income—A Multi-Disciplinary Analysis*, IBFD Publications BV, February 2000, p. 55.）。

1 純資産増加説の基本原則

図表 6-3 は、武田隆二教授の見解に依拠し、純資産増加説の基本原則を図で示したものである⁽¹⁶⁾。

図表 6-3 純資産増加説の基本原則



（資料出所）武田隆二，前掲書[2008 年]，114 ページに加筆・修正。

(1) 時点的純資産増加説の基本原則

「期首」という時点で求められる「⑥期首純資産」と、一定の時間的な距離をおい

⁽¹⁶⁾ 武田隆二『会計学一般教程（第7版）』中央経済社，2008 年，113－115 ページ。

た「期末」という時点で求められる「⑦期末純資産」との比較，すなわち，2時点間の距離比較により「⑧純資産の増加」を決定する方式が「⑨時点的純資産増加説」である。基本的には，「⑤期間的純資産増加説」としての所得と「⑨時点的純資産増加説」としての所得は一致する。

(2) 期間的純資産増加説の基本原則

これに対し，期首の純資産に経済活動が働きかけることにより，「入り来る財貨」（①財貨の流入）と「出て行く財貨」（②財貨の流出）とが相並行して発生する。例えば，商品の販売を考えた場合，一方で現金を受領するということによる「①財貨の流入」と，他方で商品を相手側に引き渡すという「②財貨の流出」とが生じる。

そして，ある一定期間における「①財貨の流入」と，それと同一期間における「②財貨の流出」との差額として所得が定義される。すなわち，当該期間中における「③積極的財貨運動」と「④消極的財貨運動」の結果として「財貨の純増加分」を決定する。この「財貨の純増加分」が「純資産増加分」として認識される大きさであり，このように一定期間における財貨運動をベースとして求められる「純資産増加分」を所得として規定するのが，シャンツの「⑤期間的純資産増加説」である。

2 純資産増加説による利益測定の事例検討

ここでは，純資産増加説の具体的な計算原理を理解するため，事例に基づいて説明していくこととする。本事例の前提条件は，**図表 6-4** に示すとおりである⁽¹⁷⁾。

⁽¹⁷⁾ 本事例を作成するにあたり，次の文献を参考にした。武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第1回]資産負債アプローチ VS 収益費用アプローチ」『企業会計』第60巻第10号，2008年10月，120-121ページ。なお，本事例は，所得源泉説との対比で純資産増加説の計算原理を浮き彫りにすることが目的であるため，臨時的・非反復的收入は設定していない。したがって，所得源泉説による利益と純資産増加説の利益は一致することとなる。

期首貸借対照表	
現金 650	借入金 200
	純資産 450

【期中取引】
①商品仕入 100 現金支払
②商品掛売上 300（売上原価 100）
③人件費 100 現金支払
④借入金の返済 100 現金支払

図表 6-4 に示す「期中取引」の仕訳は、次のとおりとなる。

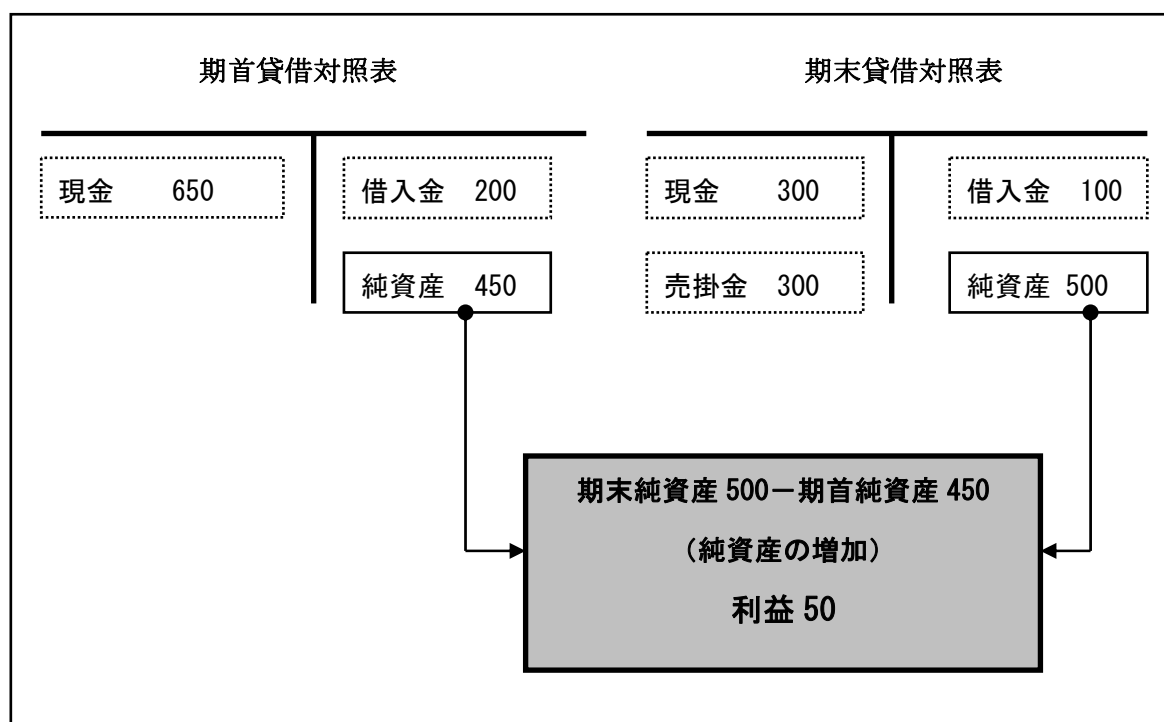
(1) 時点的純資産増加説による利益測定

図表 6-5 は、時点的純資産増加説の計算原理に基づいて利益測定を行う過程を図で示したものである。時点的純資産増加説においては、期中取引の仕訳は一切考慮する必要はない。まず、期末の貸借対照表をその有高で計算することにより作成する。すなわち、そこでは、「現金 300、売掛金 300、借入金 100」という有高しか存在しないのである。そして、そこから「純資産 500」を算出し、期首（前期末）の貸借対照表

(336)

における「純資産 450」との距離比較（差額）により、「利益（純資産の増加）50」を測定することとなる。

図表 6-5 時点的純資産増加説の計算原理



（資料出所）武田隆二，前掲書[2008 年]，118 ページを参考に筆者作成。

(2) 期間的純資産増加説による利益測定

期間的純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）は，所得を「一切の財貨の流入および流出」，すなわち「運動計算」により把握しようとする方法であり，「期間関連的計算」が行われることから，その名称が由来する。

図表 6-6 は，期間的純資産増加説の計算原理に基づいて利益測定を行う過程を図で示したものである。

「期間的純資産増加説」の計算において作成されるのが「運動貸借対照表」である。「運動貸借対照表」は，総額計算法⁽¹⁹⁾に基づく貸借対照表であり，期中の経済活動に

⁽¹⁹⁾ 総額計算法は，財産法の一類型であり，期中に生じた取引の総額を項目別にまとめて一表にしたものである。総額計算法については次の文献が詳しい。武田隆二「財産法の技術的類型」『会計』第 84 巻第 5 号，1963 年 11 月，48-53 ページ。

よって引き起こされた有高の増加・減少（運動の経過）を示すものである⁽²⁰⁾。

具体的には、「①商品仕入代金の支払 100」、「③人件費の支払 100」、「⑤借入金利息の支払 50」は、「現金の支出」であると同時に、損益に作用する支出⁽²¹⁾であるため、「費用支出」⁽²²⁾と呼ばれ、運動貸借対照表の貸方に記帳される。

また、「②商品の掛売上」は、「売掛債権の発生」であると同時に、損益に作用する収入であるため、「収益収入」⁽²³⁾と呼ばれ、運動貸借対照表の借方に記帳される。

しかし、これら「収益収入」および「費用支出」といった損益に作用する収入・支出に対して、損益に作用を及ぼさないものもある。例えば、「④借入金元金の支払」の場合、「現金の支出」が発生すると同時に「借入金の減少」が同額で生じるため、損益に関係のない取引となる。

その結果、期間的純資産増加説の計算原理では、「収益収入（資産の増加）300」から「費用支出（資産の減少）250」を差し引いた運動差額として、利益 50 が導き出されるのである⁽²⁴⁾。このように、運動貸借対照表は、「現金の支出」や「売掛債権の発生」といった具体的な財貨の運動⁽²⁵⁾により利益を測定することのできるものである。

⁽²⁰⁾ 武田隆二『簿記Ⅰ（第5版）』税務経理協会，2009年，58ページ。

⁽²¹⁾ 同上書，59ページ。

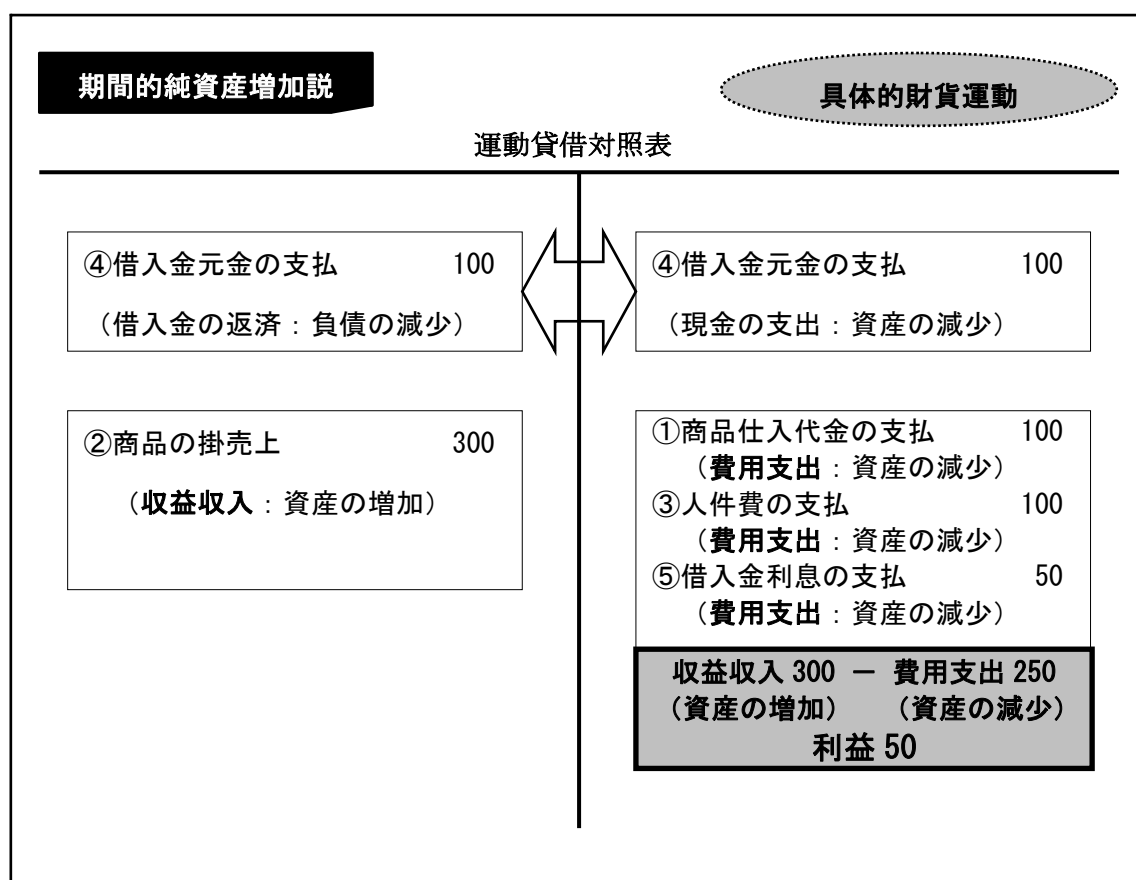
⁽²²⁾ 同上書，60ページ。

⁽²³⁾ 同上書，60ページ。

⁽²⁴⁾ 菱山淳氏は、「これを損益法的利益計算方式として特徴づけることができるだろう。」としている（菱山淳「所得学説としての純財産増加説における利益計算の考察」『経理知識』第76号，1997年9月，89ページ。）。

⁽²⁵⁾ 武田隆二，前掲論文[2008年]，121ページ。

図表 6-6 期間的純資産増加説の計算原理



(資料出所) 武田隆二，前掲書[2008 年]，118 ページを参考に筆者作成。

3 純資産増加説とリサイクリング法

(1) 資産負債アプローチと収益費用アプローチの定義

企業利益の決定方式には、「資産負債アプローチ (Asset and Liability View)」と「収益費用アプローチ (Revenue and Expense View)」という 2 つの概念がある。この 2 つの概念は、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: 以下、「FASB」と略称する) が、1976 年にその「討議資料」⁽²⁶⁾の中で、会計学

⁽²⁶⁾ FASB Discussion Memorandum, an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, December 2, 1976. なお、翻訳については、次の文献を参考とした。津守常弘 監訳「FASB 財務会計の概念フレームワーク」中央経済社，1997 年。

上、初めて明示したものである⁽²⁷⁾。

まず、「資産負債アプローチ」について、FASB の討議資料は、次のように定義されている⁽²⁸⁾。

「ある論者たちは、利益とは1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値であるとみなしている。すなわち、彼らは主に利益を、資産・負債の増減額に基づいて定義するのである。正の利益要素 —すなわち収益— は当該期間における資産の増加および負債の減少に基づいて定義される。そして、負の利益要素 —すなわち費用— は当該期間における資産の減少および負債の増加に基づいて定義される。」

これに対して、「収益費用アプローチ」は、FASB の討議資料において、次のように定義されている⁽²⁹⁾。

「ある論者たちは、利益が、儲けを得てアウトプットを獲得し販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値であるとみなしている。彼らは、何よりもまず、利益を1期間の収益と費用との差額に基づいて定義する。その支持者たちは、収益・費用の概念は、資産・負債の概念よりも正確に定義することが可能であり、したがって、当該各概念に基づき、適切な会計のあり方をよりいっそう明瞭に指し示すことができると主張する。」

ここで、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチと純資産増加説との関係が問題となるが、以下、検討を加えていくこととする。

⁽²⁷⁾ 北村敬子「利益概念と割引計算」『企業会計』第59巻第6号、2007年6月、6ページ。

⁽²⁸⁾ FASB, op. cit. par34. 傍点は筆者。

⁽²⁹⁾ Ibid. par38. 傍点は筆者。

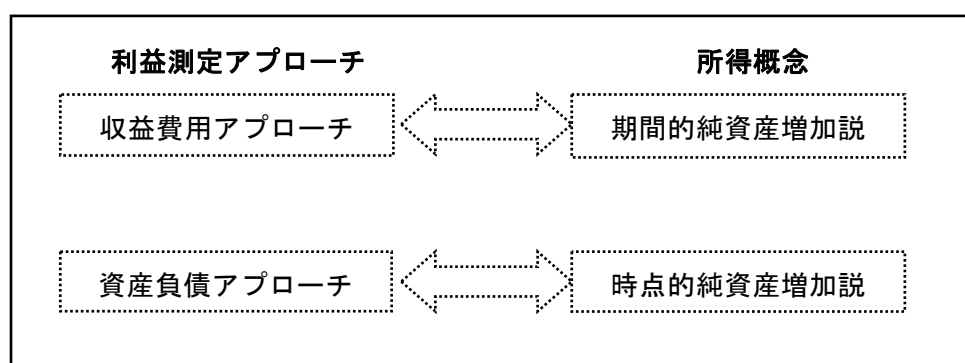
(2) 利益測定アプローチと所得概念

図表 6-7 は、利益測定アプローチと所得概念の関係を図示したものである。

FASB は、「収益費用アプローチ」について、「利益とは 1 期間の収益と費用との差額」と定義している。これまでの検討にしたがえば、収益費用アプローチは、運動貸借対照表における「収益収入・費用支出」から生まれる「収益・費用」を利益測定の基礎におく「期間的純資産増加説」と合致する思考であると考ええる。

他方、FASB は、資産負債アプローチについて、「利益とは 1 期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」すなわち「資産・負債の増減額」と定義している。このことから、資産負債アプローチは、「純資産の増加」を利益とみなす「時点的純資産増加説」と合致する思考であると考ええる。

図表 6-7 利益測定アプローチと所得概念



(資料出所) 筆者作成。

(3) 包括利益と所得概念

IFRS「IAS 第 1 号」の「財務諸表の表示」の項目において、次のような定義がなされている⁽³⁰⁾。

「純損益とは、収益から費用を控除した合計額（その他の包括利益の内訳項目を除く）をいう。

その他の包括利益とは、他の I F R S が要求又は許容するところにより純損益に認識されない収益及び費用をいう。

⁽³⁰⁾ IASC 財団編（企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳）『2010 国際財務報告基準（IFRS s）Part A』中央経済社、2010 年、A268 ページ。

包括利益合計とは、所有者の立場としての所有者との取引による資本の変動以外の取引又は事象による一期間における資本の変動をいう。

包括利益合計は、「純損益」及び「その他の包括利益」のすべての内訳項目からなる。」

「純損益」、つまり現行の財務諸表でいう「純利益」については、「収益から費用を控除」して算出するため、「収益費用アプローチ」を採用するものと解釈される。また、IFRS 最大の特徴ともいえる「その他包括利益」とは、「純損益に認識されない収益及び費用」、いわゆる「未実現損益」であり、この「その他包括利益」と「純損益」とを合算した「包括利益合計」は、「一期間における資本の変動」により算出するため、「資産負債アプローチ」を採用するものと解釈することができる。

図表 6-8 は、この IFRS の定義に基づいた「利益計算過程」と「利益測定アプローチ」および「所得概念（その主唱者）」の対応関係を示したものである。

図表 6-8 利益測定アプローチと所得概念

利益計算過程	利益測定アプローチ	所得概念	主唱者
収 益	収益費用アプローチ	期間的純資産増加説	シャンツ
費 用			
【 経常損益 】			
特別損益			
【 純 損 益 】			
その他の包括利益	資産負債アプローチ	時点的純資産増加説	ヘイグ・サイモンズ
【 包括利益合計 】			

（資料出所）筆者作成。

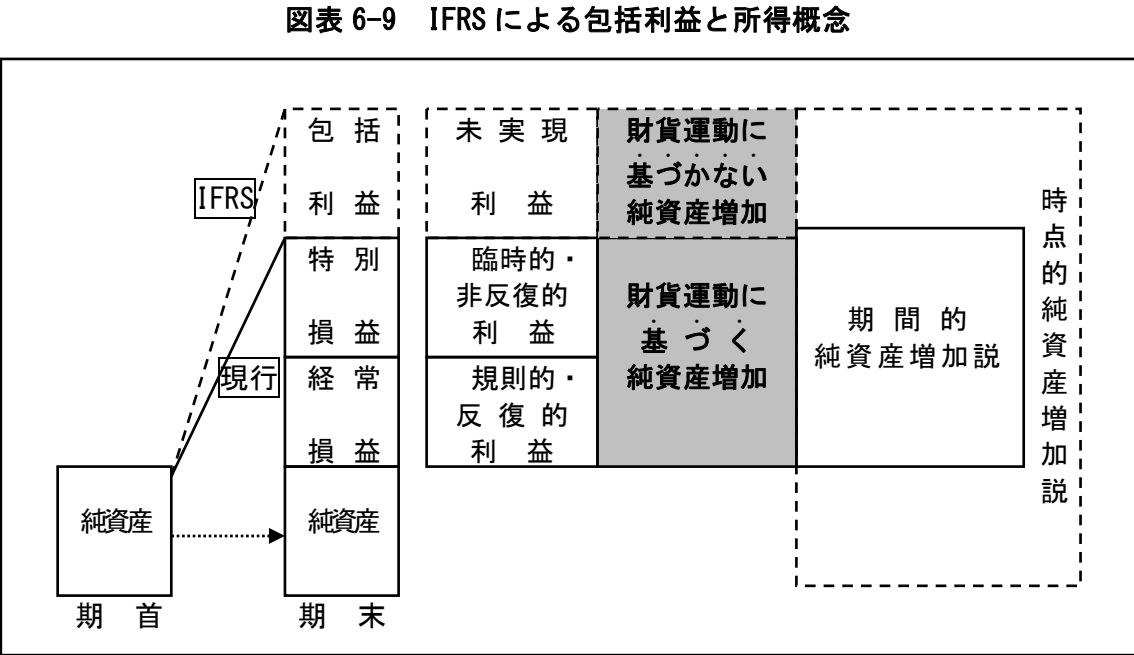
図表 6-8 に示すように、利益測定アプローチについては、「純損益」の算定段階までは、「収益費用アプローチ」を採用し、その後、「包括利益合計」の算定については、「資産負債アプローチ」によることとしている。

「収益費用アプローチ」に対応する部分の「所得概念」として、「純損益」について

は「期間的純資産増加説」（主唱者は「シャンツ」）による利益概念であると考えられる。これに対して、「資産負債アプローチ」に対応する部分の「所得概念」として、「その他の包括利益」を含んだ「包括利益合計」は、「時点的純資産増加説」（主唱者は「ヘイグ・サイモンズ」）による利益概念であると言えることができる。

このように、IFRS による包括利益の利益概念は、「資産負債アプローチ＝時点的純資産増加説」という構図で表すことができ、ヘイグ・サイモンズが定義づけたように（第 5 章参照）、「財産の価値増価」つまり「未実現利益」は利益を構成するものと考えていることがわかる⁽³¹⁾。

図表 6-9 は、期首から期末にかけての「純資産増加」について、利益の性質ごとに区分して示したものである。



（資料出所）武田隆二，前掲書[2008]，123 ページを参考に筆者作成。

⁽³¹⁾ 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』第 119 号，2005 年 1 月，35 ページ。谷口勢津夫教授は、「期間的純資産増加説」を「損益法型純財産増加説」，「時点的純資産増加説」を「財産法型純財産増加説」と表現し，「未実現の利得は財産法型純財産増加説では所得に含まれるが，損益法型純財産増加説（シャンツの純財産増加説もこの一種）では所得に含まれない。ヘイグ＝サイモンズの定式は，この点では，財産法型純財産増加説とは共通性をもつが，損益法型純財産増加説とは異なるのである」としている。

「純損益」は「規則的・反復的利益」および「臨時的・非反復的利益」を包含するものであり、その利益概念は「期間的純資産増加説」である。そして、IFRS による「包括利益」は「未実現利益」を含むものとされており、その利益概念は、期末純資産から期首純資産を控除した距離比較としての「時点的純資産増加説」となる。したがって、IFRS による包括利益の算定にあたっては、「期間的純資産増加説」による利益に「時点的純資産増加説」による利益を接合する形態を採らざるを得ないものとする。

また、「経常損益」と「特別損益」を合算した「純利益」は「財貨運動に基づく純資産増加」であるのに対し、「未実現利益」を含む「包括利益」は「財貨運動に基づかない純資産増加」である点に違いがある。

(4) リサイクリング法による未実現利益の処理

担税力とは、「各人の経済的負担能力」をいい⁽³²⁾、公正の諸原則または公正な租税配分の諸原則から見れば、「実現した所得」という担税力に応じた税負担によって課税の公平が求められるべきである⁽³³⁾。

IFRS による包括利益は、具体的な財貨運動を伴わない、実体の無い利益（所得）である。担税力は、「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではない。したがって、包括利益に基づく所得に対して課税を行うべきではないと考える。

企業会計上、IFRS が採用され、時価評価による未実現利益が計上された場合に、当該未実現利益に対する課税を回避する具体的方法として「リサイクリング法」がある。例えば有価証券の場合、リサイクリング法では、期末に時価評価した「その他有価証券」の未実現利益について、損益計算書上は、当期純利益に含めず、「保有利得」として「その他の包括利益」として計上し、他方、貸借対照表上は未実現利益を「純資産の部」のうち「その他包括利益累計額」に計上する⁽³⁴⁾。そして、当該有価証券を売却

⁽³²⁾ 金子宏，前掲書，79 ページ。

⁽³³⁾ 品川芳宣「IFRS 導入と法人税法との関係」『商事法務』第 1891 号，2010 年 2 月，25-26 ページ。

⁽³⁴⁾ 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第 3 回・最終回]リサイクリングと会計のあり方」『企業会計』第 60 巻第 12 号，2008 年 12 月，119 ページ。

して利益が実現したときに、貸借対照表の「純資産の部」に計上した「その他包括利益累計額」を「有価証券売却益」として当期純利益に反映させる⁽³⁵⁾。

このように、リサイクリング法を採用すれば、たとえ企業会計上、IFRS による時価評価を行った場合でも、未実現利益を当期純利益に反映させないことが可能であり、従来どおり、当期純利益に基づいて課税所得計算を行えば、法人税法上も益金に算入されることはない。これにより、企業会計上、IFRS による時価評価を行った場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持することができる。

第6節 むすび

本章では、物価変動会計および IFRS に着目し、企業会計の利益計算において評価替えが行われた場合に、税務会計の所得計算において純資産増加説をどのように考えるべきかについて検討してきた。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) インフレによる物価変動時においては、昭和 25 年にわが国法人税法において導入された「再評価積立金」制度のように、純資産に対する貨幣価値修正を貸借対照表の純資産の部に計上するといった税法上の特別措置を導入することにより、名目利益に対する課税を排除することができる。
- (2) IFRS における所得概念と利益測定アプローチの関係は、「期間的純資産増加説」が「収益費用アプローチ」の思考に合致し、「時点的純資産増加説」が「資産負債アプローチ」の思考に合致する。IFRS による包括利益（未実現利益）の算定にあたっては、「期間的純資産増加説」による利益に「時点的純資産増加説」による利益を接合する形態を採らざるを得ない。しかし、「時点的純資産増加説」による利益は、具体的な財貨運動を伴わない、実体の無い利益（所得）である。担税力は、「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではなく、包括利益に基づく所得に対して課税を行うべきではない。リサイクリ

⁽³⁵⁾ リサイクリング処理については次の論文が詳しい。鈴木基史・藪下保弘「包括利益の特質とリサイクル処理の意義に関する検討」『富山経済論集』第 54 号、2008 年 7 月、33-56 ページ。

ング法を採用すれば、企業会計上、IFRS による時価評価を行った場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持することができる。

本章では、企業会計上、評価替えが行われた場合の「過去の事例」である物価変動会計と「将来の事例」である IFRS について検証を行った。物価変動会計においては、再評価による貨幣価値修正を「再評価積立金」として貸借対照表の純資産の部に計上することで、名目利益課税を排除する措置が採られた経緯がある。他方、近い将来、IFRS が採用され、損益計算書上、時価評価による未実現利益が包括利益として計上された場合でも、貸借対照表の純資産の部に「その他包括利益累計額」として計上し、従来どおり、当期純利益に対応する課税所得計算を行うことで、未実現利益に対する課税を行わないことができる。本章では、たとえ企業会計上、評価替えが行われた場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持する手法があることが明らかとなった。

第7章

NPO法人の所得概念

—純資産増加説アプローチの提案—

第1節 はじめに

近年、特定非営利活動法人（Nonprofit Organization、以下、「NPO法人」と略称する。）の役割が大きくなってきている。国や地方公共団体から打ち出される様々な施策事業について、公務員自らが運営することは、高額な人件費やその実行力の面から、効果を期待することができない場合がある。これに対して、NPO法人は、元来、ボランティア精神に基づく社会貢献活動を目的としており、人件費は無償あるいは低賃金で、かつ、意識の高い労働力が確保できることから、実行力についても大いに期待ができる。

NPO法人は、法人税法上、いわゆる「非営利法人」に区分され、「非収益事業」から生じる所得については非課税であるが、「収益事業」から生じる所得には課税される（収益事業課税）。そのため、NPO法人が税務申告を行う場合、運営している事業が、法人税法上「非収益事業」に該当するのか、あるいは「収益事業」に該当するのかを判断し、両事業を「区分経理」する必要がある。その「区分経理」は、損益計算書のみならず、貸借対照表についても必要とされており、そこでは、複雑な判断や配賦計算が行われ、脆弱な経理体制しか整えられないNPO法人にとって重い負担となっている。

ところで、NPO法人に対する「課税所得概念」とはどうあるべきだろうか。元来、課税の公平性を維持するため、同一の「租税負担能力（担税力）」を有する場合には、同一の課税を受けなければならない。そして、その「租税負担能力」の最善の尺度が

「所得」とされている⁽¹⁾。この基本概念に従えば、NPO法人の場合、「非収益事業」から生じる所得には「租税負担能力」はなく、「収益事業」から生じる所得は「租税負担能力」をもつことになる。実務的には、「非収益事業」から生じる所得が非課税であることは、納税義務者であるNPO法人にとって有利となる。しかし、それとは別に、多様な事業形態をもつNPO法人の「所得概念」を検討する必要がある。筆者は、19世紀のドイツにおける所得概念論争で活発に展開された議論の中に、その示唆があるものとする。

かかる認識に基づき、本章の目的は、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状のNPO法人における所得概念を浮き彫りにすることにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) 税制調査会による「非営利法人課税」に関する議論を参考に、非営利法人全体についての課税に関する先行研究をレビューすること（第2節）。
- (2) NPO法人の根拠法をもとに、その組織形態を概観するとともに、現在におけるNPO法人の実態を明らかにすること（第3節）。
- (3) NPO法人に対する法人税法上の取扱いを概観するとともに、NPO法と法人税法上の取扱い範囲の違いについて検討すること（第4節）。
- (4) NPO法人に対する法人税法上の課税方式である「収益事業課税」について、実務的な問題点を浮き彫りにすること（第5節）。
- (5) NPO法人に適用される収益事業課税と一般普通法人に適用される全所得課税について、その所得概念を明らかにするとともに、NPO法人にとって「あるべき所得概念」を提案すること（第6節）。

第2節 非営利法人課税に関する先行研究

1 税制調査会による非営利法人課税の問題提起

「非営利法人に対する課税」に関する議論は、2005年6月17日、税制調査会基礎

⁽¹⁾ 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』森山書店、2005年、51ページ。

問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ（以下、「税制調査会」と略称する。）が『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』⁽²⁾（以下、「基本的考え方」と略称する。）を公表したことで問題提起となり、活発に展開された。税制調査会が公表した「基本的考え方」のうち、本研究に関連する議論は、次のように要約できる。

- ① そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益および費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。
- ② 「公益性を有する非営利法人」に対する課税については、その事業活動の公益性に鑑み、基本的にすべての収益を非課税とし、営利法人と競合関係にある事業にのみ課税すべきである（収益事業課税）。
- ③ 「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税については、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の「余剰」が生じることが避けられず、このような余剰に対する課税は、その活動実態に照らして合理的とは考えられないため、非課税とする方向で検討することが適当である。
- ④ 「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税については、利益分配を目的としていないが給与等の形で実質的に利益を分配したり、営利法人と同種同等の事業活動を行う法人も存在するため、その特性や実態等を踏まえれば、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである。
- ⑤ 収益事業課税について、公益法人等の事業活動が拡大・多様化し、営利法人との間で課税のアンバランスが生じているのではないかという問題がある。収益事業の範囲を根本的に洗い直すとともに、課税対象を個別列挙により定めるのではなく「対価を得て行う事業」というように包括的に定めた上で一定のものを除外す

⁽²⁾ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』、2005年6月。

るという考え方もある。その制度的可能性について検討することも、今後の課題となろう。

2 非営利法人課税に対する一般的見解

「基本的考え方」に対する議論について、以下、上記①～⑤に対応して検討を行う。

①は、利益分配と法人課税との関係の議論である。法人課税の根拠としては、「法人擬制説」と「法人実在説」の二つの考え方がある。法人擬制説の考え方に基づけば、株式会社などの利益分配が行われる法人に対して法人税が課され、非営利法人のような利益分配が行われない法人については、法人税は課されない。これに対して、法人実在説の考え方に基づけば、営利法人であろうと非営利法人であろうと、利益分配の有無に関係なく、独立の納税義務者として法人税が課されることになる。現行の法人税法は、「法人擬制説」を採用しているが、税制調査会の「基本的考え方」をもって、わが国の法人税法が「法人実在説」の採用へと向かっているとは考えられない。基本的には、「法人擬制説」を採りながら、その中での多様性を認めるとの見解が一般的である⁽³⁾。

②は、「公益性を有する非営利法人」に対する課税の議論である。この点については、「基本的考え方」が公表される前と同様、営利法人と競合関係にある事業のみに課税する収益事業課税を継続することが主張されている。これは、1949年のシャープ勧告にある「一般法人との直接競争関係からの課税」という収益事業課税の本質に由来する根拠であり⁽⁴⁾、一般的に合意を得ているものと考えられる。

③は、「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税の議論である。具体的には、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定される法人を指している。「基本的考え方」では、このような法人の会費収入については非課税にすべきとされているが、会費だけではなく寄附金や補助金等についても非課税として取り

⁽³⁾ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」『税法学』第553号、2005年5月、58ページ。

⁽⁴⁾ 武田昌輔「総説」『非営利法人課税』日税研論集第60号、2011年3月、13ページ。

扱わなければ、整合性が取れないとの批判がある⁽⁵⁾。また、「基本的考え方」では、会費以外の共益的・公益的ではない活動から得る収入について言及されていないが、下記④の議論からすると、すべてを課税対象と考えているものと解されている⁽⁶⁾。

④は、「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税の議論である。この税制調査会の「基本的考え方」に対しては反論が多い。特に、利益分配を行わない法人に対する課税については、①の議論との関係で、理論的に認められないという見解⁽⁷⁾もあり対立している。また営利法人との競合性については、その事業に対して課税（収益事業課税）を行えば足りるのであって、競合事業を行っていない非営利法人にまで課税を行うのは過剰であって合理性がないとの意見もある⁽⁸⁾。

⑤は、収益事業の範囲の議論である。現行の収益事業課税による所得の把握方法は、34 業種の収入を限定列挙し、全所得の中から課税対象となる所得を抽出する方式であり、1950 年の立法当時、技術的・執行的に、この方法を採らざるを得なかったという経緯がある⁽⁹⁾。「基本的考え方」で提案されているのは、「対価を得て行う事業」からの全所得を一旦包括的に課税対象として捉え、そこから一定の非課税対象所得を除外することにより所得を把握する方法である⁽¹⁰⁾。「基本的考え方」では、いずれの方式が望ましいかについて今後の研究課題であるとしている。本研究では、この点を中心に検討していきたい。

⁽⁵⁾ 堀田力「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研』第 21 巻第 4 号，2006 年 1 月，35 ページ。

⁽⁶⁾ 川端康之「財団法人・社団法人等の課税上の問題点」『税研』第 21 巻第 4 号，2006 年 1 月，42 ページ。

⁽⁷⁾ 赤塚和俊「公益法人制度改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点～NPO 法人課税を見据えて」『税理』第 47 巻第 10 号，2004 年 7 月，11-12 ページ。

⁽⁸⁾ 堀田力，前掲論文，34 ページ。

⁽⁹⁾ 兼平裕子，前掲論文，67 ページ。

⁽¹⁰⁾ この方法には、ブラック・リスト方式（定性的に「対価を得て行う事業」といった基準によって課税対象を包括的に定め、一定のものをそこから除外する方式）とホワイト・リスト方式（課税対象とならない公益活動を具体的な法人の目的や活動から特定し、それ以外のものに課税する方式）の二つがあるとされている（川端康之，前掲論文，42 ページ。）。

第3節 NPO法人の概要と実態

1 NPO法人の概要

NPO法人に関する根拠法としては、特定非営利活動促進法（1998年3月25日法律第7号，最終改正2008年5月2日法律第28号，以下、「NPO法」と略称する。）があり，この法律の目的は，次のように定められている。

第1条 この法律は，特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により，ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し，もって公益の増進に寄与することを目的とする。

また，NPO法では，「特定非営利活動」および「特定非営利活動法人」について，次のように定義している。

第2条 この法律において「特定非営利活動」とは，別表に掲げる活動に該当する活動であって，不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう。

2 この法律において「特定非営利活動法人」とは，特定非営利活動を行うことを主たる目的とし，・・・この法律の定めるところにより設立された法人をいう。

NPO法第2条第1項において定義されている「特定非営利活動」とは，「保健，医療又は福祉の増進を図る活動」や「社会教育の推進を図る活動」など，次の17種類に限定されている（第2条関係別表）。

別表 （第二条関係）

- 1 保健，医療又は福祉の増進を図る活動
- 2 社会教育の推進を図る活動
- 3 まちづくりの推進を図る活動

- 4 学術、文化、芸術又はスポーツの振興を図る活動
- 5 環境の保全を図る活動
- 6 災害救援活動
- 7 地域安全活動
- 8 人権の擁護又は平和の推進を図る活動
- 9 国際協力の活動
- 10 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動
- 11 子どもの健全育成を図る活動
- 12 情報化社会の発展を図る活動
- 13 科学技術の振興を図る活動
- 14 経済活動の活性化を図る活動
- 15 職業能力の開発又は雇用機会の拡充を支援する活動
- 16 消費者の保護を図る活動
- 17 前各号に掲げる活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動

したがって、NPO法人とは、当該 17 種類のいずれかの活動を行い、かつ、不特定多数のものの利益の増進に寄与する法人である。

また、NPO法人のうち、その運営組織および事業活動が適正であること、ならびに、公益の増進に資することにつき、一定の要件を満たすものとして、国税庁長官の認定を受けた「認定NPO法人」の制度がある（租税特別措置法第 66 条の 11 の 2 第 3 項）。認定NPO法人となれば税制の優遇措置があるが、パブリック・サポート・テスト⁽¹¹⁾等の要件を満たすことにより「公益性」が認定されなければならない。

2 NPO法人が行う収益事業とその経理

NPO法では、NPO法人が、前述した 17 種類以外の事業を行うことについて、次のように言及している。

⁽¹¹⁾ パブリック・サポート・テストの要件を満たすには、総収入金額に占める寄附金等の金額の割合が一定以上であることが必要である。

第5条 特定非営利活動法人は、その行う特定非営利活動に係る事業に支障がない限り、当該特定非営利活動に係る事業以外の事業（以下「その他の事業」という。）を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該特定非営利活動に係る事業のために使用しなければならない。

NPO法では、NPO法人が「その他の事業」として収益を生じた場合には「特定非営利活動に係る事業」のために使用することを前提として、「収益事業」を行うことを認めている。そして、同条第2項において、収益事業を含む「その他の事業」を行った場合の会計処理について、次のように定めている。

2 その他の事業に関する会計は、当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない。

NPO法は、NPO法人が17種類の「特定非営利活動に係る事業」を行うことを原則としているものの、それ以外の「収益事業」を行うことは制限していない。但し、その場合には、「特定非営利活動に係る事業」に関する会計と収益事業を含む「その他の事業」に関する会計とを「区分経理」しなければならないと定めている。

3 NPO法人の実態と事業形態の多様性

NPO法人は、本来、「特定非営利活動に係る事業」が主たる事業であり、従たる事業として「その他の事業」が認められている。しかし、実態としては、「特定非営利活動のみを行う法人」、「特定非営利活動およびその他の事業の両方を行う法人」、または「その他の事業を中心に活動する法人」など、そこには多種多様な事業形態が見られる。このような実態をもつNPO法人は、次の四つに類型化できるとされている⁽¹²⁾。

①**ビジネス型**：会社などの一般企業と事業内容はほとんど変わらないが、事業を有利に展開するため、NPO法人という事業形態

⁽¹²⁾ 田中義幸「NPO法人の現状と今後」『税研』第21巻第4号、2006年1月、49ページ。

を選択したもの。

②**準ビジネス型**：ボランティアなどを用いることにより、低価格、低料金で事業を行うため、NPO法人という事業形態を選択しているもの。

③**法人格取得型**：大規模な会員型組織が法人格取得のためにNPO法人を選択したもの。

④**社会奉仕型**：会費、寄附金、助成金などを資金源に社会奉仕活動を行うもの。

NPO法本来の目的としては、④「社会奉仕型」あるいは③「法人格取得型」を想定しているものと考えられる。しかし、NPO法人制度ができたことによって、次々と登場してきたのが、①「ビジネス型」であり、この形態のNPO法人の活況が牽引車となって、わが国NPO界全体が活発に動いている印象がもたらされる⁽¹³⁾。

このように、NPO法人は、他の非営利法人とは異なり、その根拠法であるNPO法により、多様な事業形態で運営することが可能である。そして、その実態として、株式会社などの営利法人と全く変わらない事業形態をもつNPO法人の存在が認められる。

第4節 NPO法人に対する課税

1 NPO法人に対する法人税法の取扱い

法人税法第2条では、法人税の納税義務者を、「公共法人」、「公益法人等」、「協同組合等」、「人格のない社団等」、「普通法人」の5種類に区分している。また、法人税法では、「非営利法人に対する課税の取扱い」として、次のように定めている。

⁽¹³⁾ 同上論文，50 ページ。

図表 7-1 非営利法人に対する課税の取扱い

	公益社団・ 財団法人	学校法人・ 社会福祉 法人等	その他の 公益法人 等	認定特定 非営利活 動法人	特定非営 利活動法 人	非営利型 一般社団・ 財団法人	一般社団・ 財団法人
課税対象	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	全所得 課税
法人税率	30%	22%	22%	30%	30%	30%	30%

※但し、法人税率は、所得が年 800 万円までは 18% (2011 年 3 月 31 日現在)。資料出所：

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/251.htm より一部抜粋。

図表 7-1 にあるように、非営利法人に対する課税対象としては、「収益事業課税」と「全所得課税」がある。NPO法人は、法人税法上、「公益法人等」に該当し、「収益事業課税」が採用される。これに対して、普通法人や図表 7-1 の「一般社団法人・一般財団法人」には、区分経理することなくすべての所得に課税される「全所得課税」が適用される。

また、法人税法第 2 条第 13 号では、「収益事業」について、「販売業、製造業その他法人税法施行令第 5 条第 1 項に掲げる事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう」と定義している。そして、その「法人税法施行令第 5 条第 1 項に掲げる事業」、すなわち、法人税法上、収益事業として課税される事業について、図表 7-2 示す 34 業種が特掲されている。

図表 7-2 法人税法上の収益事業

1 : 物品販売業	2 : 不動産販売業	3 : 金銭貸付業	4 : 物品貸付業
5 : 不動産貸付業	6 : 製造業	7 : 通信業	8 : 運送業
9 : 倉庫業	10 : 請負業	11 : 印刷業	12 : 出版業
13 : 写真業	14 : 席貸業	15 : 旅館業	16 : 料理飲食業
17 : 周旋業	18 : 代理業	19 : 仲立業	20 : 問屋業
21 : 鉱業	22 : 土石採取業	23 : 浴場業	24 : 理容業
25 : 美容業	26 : 興行業	27 : 遊技所業	28 : 遊覧所業
29 : 医療保健業	30 : 技芸・学力教授業	31 : 駐車場業	32 : 信用保証業
33 : 無体財産権の提供業	34 : 労働者派遣業		

また、収益事業課税の対象法人については、法人全体の会計を「収益事業から生じる所得に関する経理と非収益事業から生じる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」（法人税法施行令第6条）とされており、さらに、「非収益事業に係る損益計算書および貸借対照表も添付しなければならない」（法人税法基本通達15-2-14）とされている。したがって、NPO法人が、法人税の申告を行うには、NPO法同様、損益計算書（NPO法上は収支計算書）だけではなく、貸借対照表においても「区分経理」が必要となる。

2 NPO法と法人税法による範囲の違い

このように、NPO法においては、17種類の特定非営利活動に係る事業以外を「その他の事業」とし、その中に「収益事業」を含めて定義づけているのに対し、法人税法上は、34業種を特掲することにより「収益事業」の定義を行っている。すなわち、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれる収益事業の範囲は、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。

NPO法人の理事は、基本的に、NPO法を念頭においてNPO法人を管理運営しているため、このようなNPO法と法人税法による事業区分の違いを理解していない

場合が多い⁽¹⁴⁾。したがって、会計専門家が関与していないNPO法人においては、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースも見られる。

第5節 NPO法人に対する収益事業課税の実務問題

1 経理技術的問題

前述したように、NPO法人は、法人税の申告を行うにあたり、「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。例示すれば、会費や寄附金を原資として自主開催のセミナーを行う場合には「非収益事業」とされるが、地方公共団体等から請負うセミナーの開催については「収益事業」（請負業）と判定される。また、NPO法人が、有形固定資産を購入した場合などについては、原則として、按分計算により「非収益事業の貸借対照表」と「収益事業の貸借対照表」に区分経理する必要がある⁽¹⁵⁾。

法人税法上、収益事業課税が適用されている他の非営利法人、例えば、公益社団法人といった組織は、官公庁の外郭団体である場合も多く、人材も豊富である。このような組織において、収益事業課税を採用しても、その事務処理能力をもって十分対応できるであろう。しかし、NPO法人においては、そのような事務処理能力をもった人材を確保することが難しい法人も多い。区分経理を前提とする収益事業課税は、実務上、NPO法人に対して相当な負担を課す制度となっているというのが現実である。

2 収益事業の判定問題

収益事業課税において、法人税が課税される事業は、34業種に限定されている。つ

⁽¹⁴⁾ NPO法人に、「法人税の課税対象」という認識が無ければ、税務署に「収益事業開始届出書」を提出することはなく、これによって課税されていないNPO法人が多く存在するものと推測される。

⁽¹⁵⁾ その他にも、一般管理費の配賦計算の問題がある。NPO会計においては、どの事業にも負担させることができない費用を一般管理費に計上する。そして、この一般管理費を各事業部門に負担させるため、配賦計算が行われる。その際、当然のことながら、法人の恣意性が入り込む余地がある。

まり、NPO法人に対して法人税を課税するには、行われた事業が、34業種のいずれかに該当するか否かの判定が重要となる。

この判定については、税務当局における徴税事務上も、非常に困難な状況が起こっている。一般的な物品販売業や不動産貸付業など、判定が容易にできる事業であれば問題はない。しかし、国や地方公共団体からの請負業等については、次の新聞報道にあるように、税務当局でさえも判定が困難な場合もある。

【税務署ミス 実は課税対象 —介護サービス調査・公表事業—】

2006年に始まった介護サービス情報の公表制度の調査・公表事業をめぐり、大阪府の指定機関となった3法人が、税務署のミスが原因で2006年～2008年度の所得の修正申告を余儀なくされたことが・・・分かった。税務署側は当初、事業について独自の判断で「非課税」と伝えたが、半年後に課税対象であったことが判明。その後2年近く法人側に通知せず、事実上放置していた。

(産経新聞 2010年6月6日夕刊)

この事例においては、介護サービス情報の調査・公表事業について、納税義務者である法人が「収益事業か否か」の判定を所轄税務署に確認したところ、「収益事業には該当しない」との回答を受け、法人税の申告納税を行わなかった。しかし、その後、国税庁のホームページ上で「収益事業に該当する」との見解が公表され⁽¹⁶⁾、修正申告を余儀なくされた。

本事例のように、国または地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」と「収益事業」の判定が難しいものもあり、NPO法人に対する収益事業課税については、その判定の困難性からも問題が多いと考えられる。

⁽¹⁶⁾ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/21/16.htm>

第6節 NPO法人の所得概念

1 普通法人の所得概念と課税方式

ドイツにおける所得概念論争は、1896年にシャントツ（Schanz, G.）が「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と呼ばれる理論を明らかにしたことにより終結したとされる⁽¹⁷⁾。シャントツは、所得を「一定期間に生じた純資産の増加」と定義し、所得概念を確定するにあたり「ある個人に対してどれだけの租税負担能力が付加したか（量的視点）」が重要な要因であり、「それがどのような性質のものか（質的視点）」は関係ないとした。

すなわち、純資産増加説においては、純資産を増加させる全所得に租税負担能力があるため、基本財産の売却益（キャピタル・ゲイン）といった「臨時的・非反復的收入」についても所得と見なす思考であった。純資産増加説は、所得源泉説の批判修正の上に築かれた所得理論であり、所得源泉説による所得をも包含する「包括的所得概念」として多くの学者に支持された。

わが国における現行の法人税法は、普通法人等の「全所得」に対して法人税が課税される「全所得課税」を採用している。「全所得課税」においては、「非収益事業」や「収益事業」といった区分をすることなく、純資産を増加させる全所得に対して課税を行う。

したがって、わが国における現行法人税法の所得概念は、基本的に、「純資産増加説」の考え方に立っているといえることができる⁽¹⁸⁾。すなわち、純資産増加説の思考は、現行法人税法による「全所得課税」に思考に合致しているのである。

2 NPO法人のあるべき所得概念

これに対して、NPO法人に対する法人税法上の課税方式は「収益事業課税」である。収益事業課税では、「非収益事業」と「収益事業」を区分経理し、「収益事業」に対してのみ法人税の課税を行う。現行の非営利法人税制において、「収益事業か否か」

⁽¹⁷⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館、1970年、27ページ。

⁽¹⁸⁾ 税制調査会「第2．課税所得の範囲及び計算等に関する問題、1．課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』、1963年12月。

の判定は、「事業が継続して営まれるものであるかどうか」により行われている。その判断基準としては、「期間的継続性」、「回数的継続性」、「性質的継続性」が挙げられている⁽¹⁹⁾。しかし、実務的には様々な事例に基づいて枝葉末節の議論が行われている。それは、まるでドイツにおける所得概念論争で行われた周期性に関する精密化論争のようである。

現行の収益事業課税による所得の把握は、原則として全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法により行われている。これに対して、税制調査会の「基本的考え方」においては、原則として「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法が提案されている。本研究では、これを「純資産増加説アプローチ」と呼ぶ。

前述したように、NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。「認定NPO法人」は、国税庁により公益性の認定を受けた法人であり、パブリック・サポート・テストにより、非課税収入が一定以上の割合となることが担保されている。したがって、収益事業による所得を抽出する現行のアプローチを採用することで、それほど問題は生じないだろう。

これに対して、「認定NPO法人以外のNPO法人」は、パブリック・サポート・テストのような公益性の認定を受けていないため、前述したビジネス型NPO法人のように、ほとんどの収入が収益事業で、かつ、その事業内容が多様化しているところも多い。これにより、法人税法上課税される特掲34業種には該当しないが、収益事業たる性質の所得が課税漏れとなっているケースもあり⁽²⁰⁾、現行のアプローチを採用することは適当ではない。

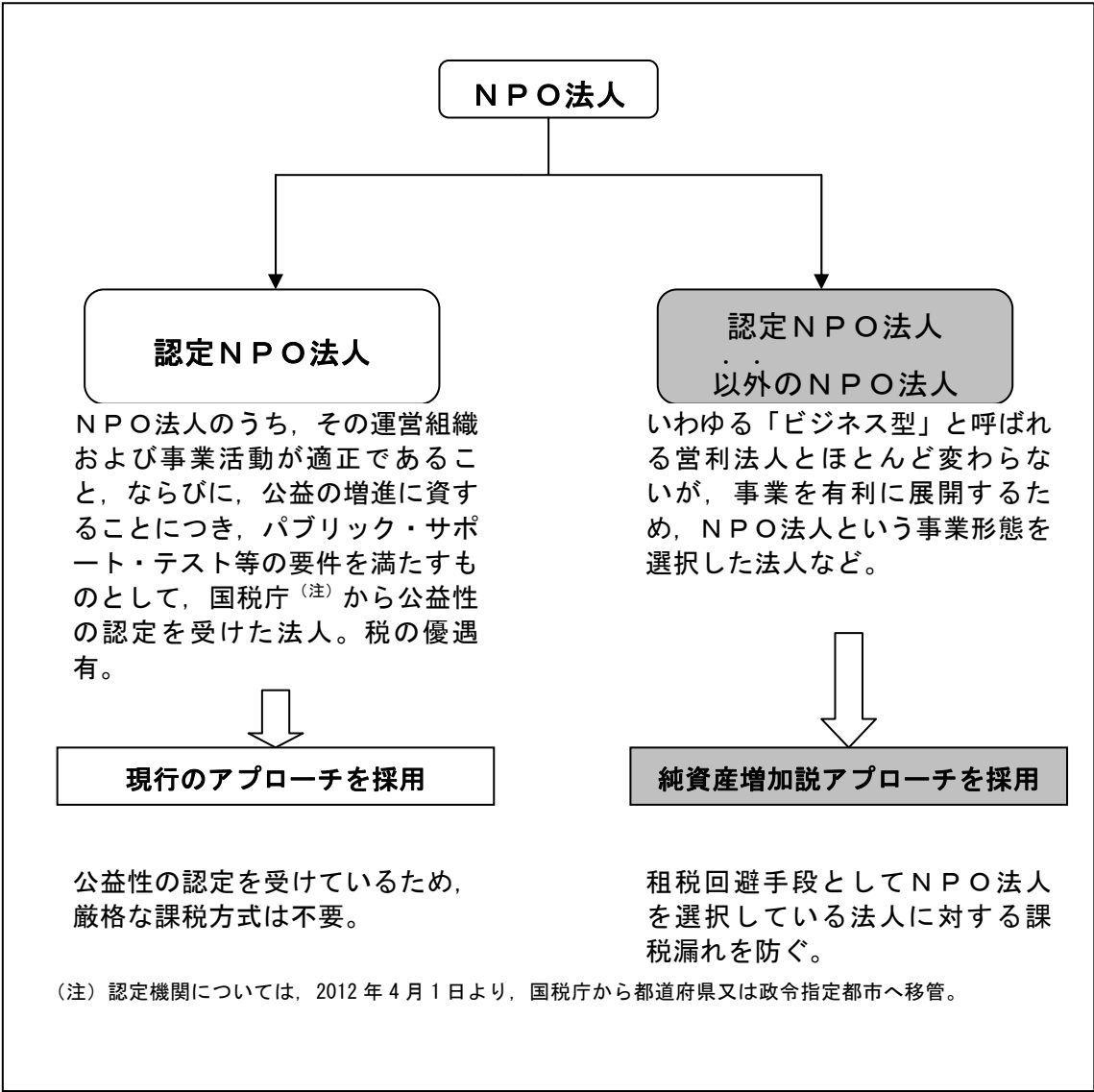
しかし、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対して「純資産増加説アプローチ」を採用すれば、一旦、「対価を得て行う事業」からの全所得が課税対象となるため、このような課税漏れを防ぐことができる。その結果、適正かつ公平な課税所得計算を行うことが可能となり、あるべきNPO法人税制が実現されるものとする。

⁽¹⁹⁾ 武田昌輔『詳解公益法人課税（新訂版）』全国公益法人協会、2000年、32-33ページ。

⁽²⁰⁾ 例えば、収益事業とされる34業種の中に「技芸教授業」があり、洋裁や茶道等が特掲されているが、語学教室やパソコン教室は特掲されていないため収益事業に該当せず課税されない。

図表 7-3 は、筆者が提案する N P O 法人のあるべき所得概念を図で示したものである。

図表 7-3 N P O 法人のあるべき所得概念



(資料出所) 筆者作成。

第 7 節 むすび

本章では、N P O 法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状の N P O 法人における所得概念を浮

き彫りにしてきた。本章での議論は、次のように要約できる。

- (1) 税制調査会の「基本的考え方」においては、非営利法人課税に関する様々な問題提起がなされている。特に、課税対象を限定列挙している現行税制に対して、「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外するという考え方が示されていることは興味深い。
- (2) 現行法では、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれる収益事業の範囲が、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。そのため、NPO法を念頭において管理運営しているNPO法人は、その範囲の違いを理解できず、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースもある。また、NPO法上、NPO法人は多様な事業形態をとることが可能であり、その多くは「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない事業形態がとられている実態がある。
- (3) NPO法人は、特定非営利活動に係る事業と収益事業を行う場合、NPO法上も、また法人税法上も、損益計算書（収支計算書）だけではなく、貸借対照表についても「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。収益事業課税は、全所得の一部に課税されるという税の有利性以上に、NPO法人に対して経理技術的な負担を課す制度となっている。
- (4) 収益事業課税においては、法人税が課税される業種として34業種が特掲されており、NPO法人は、運営する事業が34業種に該当するか否かについて難しい判定を行う必要がある。また、国や地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」か「収益事業」かの判定が難しいものもある。
- (5) NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。認定NPO法人の所得の把握方法については、現行のアプローチ（全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法）を認め、それ以外のNPO法人には「純資産増加説アプローチ（「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）」を採用すべきである。

「認定NPO法人」に対する公益性の承認基準は非常に厳格である。そのため、「認定NPO法人」には、様々な税の優遇措置が認められている。これに対して、「それ以

外のNPO法人」は、「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない性質の法人が多く存在し、収益事業課税の適用を受け、営利法人においては課税されているような収益事業からの所得に対して課税されていないケースがある。

NPO法人税制において、適正かつ公平な課税を実現するためには、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対する「純資産増加説アプローチ」の採用が必要であると考ええる。

第 8 章

課税所得の侵食化と純資産増加説

— あるべき課税所得概念の提言 —

第 1 節 はじめに

租税の基本原則の一つに「租税公平主義（租税平等主義）」がある。租税公平主義は、租税負担の配分に関する原則であり、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないとする原則である。すなわち、租税公平主義の下では、同一の担税力あるすべての人は同一の課税を受けなければならない、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」が要請される。また、租税公平主義の下での「担税力」とは、「貨幣を国家に提供しうる能力」を意味し、担税力の基準としては、「所得」、「財産」、「消費」の三つが挙げられる。そして、担税力の最善の尺度として、多くの国の租税体系において採用されているのが「所得」である。

所得課税に際して、「何を所得とみるか」を概念上確定することは極めて難しい問題であり、歴史的に見れば、19 世紀のドイツにおいて、いわゆる「所得概念論争」として活発に展開されたのが議論の始まりである。このドイツにおける所得概念論争を終結に導いたのが、1896 年に「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」を唱えたゲオルグ・シャンツ（Georg Schanz）であり、その後、シャンツによる純資産増加説の影響を受けたヘイグ（Haig, R. M.）やサイモンズ（Simons, H. C.）によって、アメリカにおける所得概念の議論へと繋がっていくこととなる。シャンツによれば、所得とは「一定期間における純資産の増加（Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts）」であり、包括的所得概念として、現代においても「理論的に望ましい所得概念」とされている。

しかしながら、現代、実際の税制においては、理論的に望ましい所得概念である「純

資産増加説による所得」から大きく乖離しているのが実態である。その理由としては、日本の所得税制および法人税制に数多く存在する「租税特別措置」により失われる税額が挙げられる。これは「課税所得の侵食化 (tax erosion: タックス・イロージョン)」と呼ばれ、純資産増加説による「理論的に望ましい所得」を侵食し、税収を減らし続けている。

かかる認識に基づき、本章の目的は、理論的に望ましい純資産増加説による所得（包括的所得概念）と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念を提示することにある。本章の具体的課題は次の通りである。

- (1) 国税庁が公表している統計資料に基づいて算定される業種別の「修正実効税率」を分析し、業種間にある「修正実効税率」の格差について、租税公平主義の観点から論ずること（第2節）。
- (2) 租税公平主義の観点から、あるべき課税所得概念とそれを侵食している租税政策について、その方向性を明らかにすること（第3節）。
- (3) 現行の法人税法と旧法人税基本通達による課税所得計算規定および企業会計の概念フレームワークによる定義を比較検討し、あるべき課税所得概念を提示すること（第4節）。

第2節 業種別「修正実効税率」の実態

富岡幸雄教授は、著書『税務会計学原理』において「真実実効税率」を定義され、国税庁が公表している統計資料を利用して、1991年と1992年における企業規模別の「真実実効税率」の詳細な分析を行い、大規模企業に対する優遇税制を指摘し、不公正税制の是正を提案された。

本節で使用する算式は、富岡教授による「真実実効税率」の定義に基づいているが、本研究において、その名称は「修正実効税率」としている。

1 「修正実効税率」の概要

本研究では、国税庁が公表している統計資料を利用して、わが国法人企業における

業種別の「修正実効税率」、すなわち、「企業が国内で実際に納めた法人税額の企業利益に対する割合」⁽¹⁾について、2000年度から2009年度までの推移を算定し⁽²⁾、その業種間の格差や業種別の傾向を分析することにより、純資産増加説による「あるべき所得概念」と現行税制による乖離の実態を明らかにする。

国税庁は、毎年3月に、前年度分の「会社標本調査 ―調査結果報告― 税務統計から見た法人企業の実態」を公表している。本研究においては、このうち「第1表 総括表」を利用した。この「総括表」は、「資本金階級」と「業種別」に分けられ、例えば2009年度分については、申告所得金額や算出税額など、17項目にわたる調査結果が報告されている。本研究においては、これらの統計数値を利用して「修正実効税率」を算定する。なお、業種別の傾向を調査することが目的であるため、連結法人のデータについては除外する。

(1) 「法人税額相当額」の算定

「修正実効税率」の基礎データとなる「法人税額相当額」は、次のような計算式で求めている⁽³⁾。

$\text{算出税額 (A)} + \text{留保税額 (B)} - \text{控除税額 (C)} = \text{法人税額相当額 (D)}$

図表 8-1 は、2009年の国税庁統計数値を上記算式に当てはめ、業種別の法人税額相当額を算出したものである。法人税額相当額は、法人企業が実際に納付する金額を示すものである。

⁽¹⁾ 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版、2003年、1484ページ。

⁽²⁾ なお、2009年度分の基礎データは本章にて示しているが、2000年度から2008年度分の基礎データは、紙面の関係上、省略している。

⁽³⁾ 富岡幸雄、前掲書、1484ページ。富岡教授は、「外国控除税額」を含めた金額と含めない金額を区別して算出されている。その理由は、外国税額控除を含めた法人税額相当額を算出することにより、法人税額相当額に占める外国で納められた税額相当分を示すことができるからである。本研究では、「外国控除税額」を含めた金額のみを算定している。

図表 8-1 法人税額相当額の算定表（2009 年）

（単位：百万円）

業種別 区分	算出 税額	留保 税額	法人税額の特別控除								小 計	法人税 額 相当額
			所得税 額	外国税 額	試験研 究費の 総額	中小 企業 者等 の試験 研究費	試験研 究費 (増額 等の場 合)	エネ ル ギー 需 給構 造 改 革推 進設 備等	中小 企 業 者 等 の 特 定 機 械 装 置 等	情報基 盤強化 設備等		
	A	B									C	D (=A+B-C)
農林水産業	20,000	92	1,867	59	5	101	0	0	119	0	2,151	17,941
鉱業	158,283	204	18,077	139,464	603	0	42	0	45	73	158,304	183
建設業	429,628	1,808	22,117	6,490	2,254	139	149	2	567	320	32,038	399,378
繊維工業	16,549	130	3,672	319	956	22	3	0	0	0	4,972	11,707
化学工業	842,572	2,553	76,577	23,169	72,270	4,744	7,445	21	500	837	184,563	660,562
鉄鋼金属 工業	159,122	1,100	20,188	7,203	2,620	682	221	0	703	170	31,787	128,435
機械工業	600,973	12,334	52,005	58,635	34,890	1,613	812	14	888	522	149,379	463,928
食料品 製造業	325,097	403	30,685	7,976	8,586	1,107	346	0	860	220	49,780	275,720
出版印刷業	86,000	300	14,400	614	271	63	14	0	271	117	15,750	70,550
その他の 製造業	368,053	1,313	22,545	9,987	12,210	2,366	425	14	567	252	48,366	321,000
卸売業	876,143	5,349	69,071	20,611	11,817	961	1,982	8	1,055	1,210	106,715	774,777
小売業	683,730	4,807	27,841	1,577	368	87	41	13	584	276	30,787	657,750
料理飲食 旅館業	82,005	700	12,378	110	8	5	0	18	76	31	12,626	70,079
金融保険業	531,359	637	237,834	12,417	197	2	2	0	39	1,193	251,684	280,312
不動産業	405,250	3,107	75,460	477	4	5	0	9	27	153	76,135	332,132
運輸通信 公益事業	1,092,402	372	50,423	10,455	17,666	0	579	0	1,560	2,338	83,021	1,009,753
サービス業	1,197,239	4,484	110,485	10,446	3,691	507	261	32	1,329	1,679	128,430	1,073,293
医療法人 その他	211,781	0	37,254	10,223	0	19	0	44	292	343	48,175	163,606
合 計	8,086,166	39,603	882,879	320,232	167,416	12,413	12,322	175	9,482	9,734	1,414,663	6,711,106

（資料出所）富岡幸雄，前掲書，1491 ページおよび国税庁の統計数値に基づき筆者作成。

（2）「企業利益相当額」の算定

もう一つの「修正実効税率」の基礎データである「企業利益相当額」は，次のような計算式で求めている⁽⁴⁾。

$$\text{申告所得金額 (E)} + \text{加算項目 (F)} - \text{減算項目 (G)} = \text{企業利益相当額 (H)}$$

税務上の課税所得（上記算式 E）は，企業が会社法の規定によって計算した当期純利益の金額に，所定の税務上の調整計算をして算定する。したがって，「申告所得金額

⁽⁴⁾ 同上書，1485 ページ。

(E)」に対して、「税務上の減算項目 (F)」を加算し、「税務上の加算項目 (G)」を減算することによって、理論上、推定の「企業利益相当額」が算出されることとなる。この「企業利益相当額」は、会計利益上、「税引き前当期純利益」である。

図表 8-2 は、2009 年の国税庁統計数値を上記算式に当てはめ、業種別の企業利益相当額を算出したものである。

図表 8-2 企業利益相当額の算定表 (2009 年)

(単位：百万円)

業種別区分	申告所得 金額	税務上の減算項目					税務上の加算項目					企業利益 相当額
		海外投 資等損 失準備 金	探鉱・ 海外探 鉱準備 金	受取配 当の益 金不算 入額	租税特 別措置 法の償 却の特 例	小計	所得税 額控除 の所得 金額へ 加算分	業務主 宰役員 給与の 損金不 算入額	寄付金 の損金 不算入 額	交際費 の損金 不算入 額	小計	
	E					F					G	H (=E+F-G)
農林水産業	74,671	0	0	4,393	1,552	5,945	1,867	2,268	1,044	2,524	7,703	72,913
鉱業	529,323	158,174	154,324	79,401	1,249	393,148	18,077	648	241	2,623	21,589	900,882
建設業	1,565,436	0	0	72,582	13,249	85,831	22,117	44,415	10,633	133,321	210,486	1,440,781
繊維工業	58,177	0	0	15,713	599	16,312	3,672	1,473	1,373	3,148	9,666	64,823
化学工業	2,830,968	2,538	1,872	349,496	13,352	367,258	76,577	7,442	13,366	148,322	245,707	2,952,519
鉄鋼金属工業	550,438	1,349	0	83,368	17,857	102,574	20,188	18,155	2,714	32,038	73,095	579,917
機械工業	2,047,164	80	22,424	231,838	21,543	275,885	52,005	25,461	22,684	63,067	163,217	2,159,832
食料品製造業	1,105,326	0	0	138,433	9,124	147,557	30,685	7,613	4,486	44,227	87,011	1,165,872
出版印刷業	297,447	1	0	63,818	4,553	68,372	14,400	4,940	3,414	22,403	45,157	320,662
その他の製造業	1,255,501	0	0	88,162	7,802	95,964	22,545	14,232	7,090	32,550	76,417	1,275,048
卸売業	3,047,112	5,717	0	275,855	8,876	290,448	69,071	48,391	22,964	172,907	313,333	3,024,227
小売業	2,383,915	0	0	107,494	2,715	110,219	27,841	31,648	17,833	53,560	130,882	2,363,242
料理飲食旅館業	308,032	0	0	65,649	352	66,001	12,378	8,236	3,701	17,630	41,945	332,098
金融保険業	1,735,012	0	0	862,464	1,517	863,981	237,834	2,505	5,804	51,321	297,464	2,301,529
不動産業	1,470,955	0	0	188,118	821	188,939	75,460	29,165	7,158	35,130	146,913	1,512,981
運輸通信 公益事業	3,683,744	695	0	195,413	83,823	279,931	50,423	11,476	23,017	79,123	164,039	3,799,636
サービス業	4,256,692	0	0	422,142	13,143	435,285	110,485	67,946	31,180	134,292	343,903	4,348,074
医療法人 その他	767,407	0	0	215	3,389	3,604	37,254	446	2,835	30,251	70,786	700,225
合 計	27,967,320	168,554	178,620	3,244,554	205,516	3,797,244	882,879	326,460	181,537	1,058,437	2,449,313	29,315,251

(資料出所) 富岡幸雄, 前掲書, 1490 ページおよび国税庁の統計数値に基づき筆者作成。

(3) 「修正実効税率」の算定

「修正実効税率」は、次のように算定することができる⁽⁵⁾。

$$\text{修正実効税率 (I)} = \frac{\text{法人税額相当額 (D)}}{\text{企業利益相当額 (H)}}$$

「修正実効税率」とは、企業が国内で実際に納めた法人税額の企業利益に対する割合である。**図表 8-3** は、上記算式に当てはめ、2009 年分の業種別の「修正実効税率」を算出したものである。

図表 8-3 業種別の修正実効税率（2009 年）

（単位：百万円）

業種別区分	企業利益相当額	法人税額相当額	修正実効税率 (%)
	H	D	I (=D÷H)
農林水産業	72,913	17,941	24.6
鉱業	900,882	183	0.0
建設業	1,440,781	399,378	27.7
繊維工業	64,823	11,707	18.1
化学工業	2,952,519	660,562	22.4
鉄鋼金属工業	579,917	128,435	22.1
機械工業	2,159,832	463,928	21.5
食料品製造業	1,165,872	275,720	23.6
出版印刷業	320,662	70,550	22.0
その他の製造業	1,275,048	321,000	25.2
卸売業	3,024,227	774,777	25.6
小売業	2,363,242	657,750	27.8
料理飲食旅館業	332,088	70,079	21.1
金融保険業	2,301,529	280,312	12.2
不動産業	1,512,981	332,132	22.0
運輸通信公益事業	3,799,636	1,009,753	26.6
サービス業	4,348,074	1,073,293	24.7
医療法人その他	700,225	163,606	23.4
合 計	29,315,251	6,711,106	22.9

（資料出所）富岡幸雄，前掲書，1492 ページおよび国税庁の統計数値に基づき筆者作成。

⁽⁵⁾ 同上書，1484 ページ。

2 業種別「修正実効税率」の実態

図表 8-4 は、2000 年度から 2009 年度までの直近 10 年間における業種別の「修正実効税率」について、その推移と平均の値を示したものである。

図表 8-4 直近 10 年間の業種別「修正実効税率」の推移

(単位：％)

業種別 区 分	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年	2009 年	10 年 平均
表面法人税率	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
農林水産業	28.4	25.4	26.0	27.4	29.9	24.1	27.0	27.0	8.0	24.6	24.8
鉱業	8.0	8.9	4.1	5.4	7.4	7.3	7.4	2.1	1.8	0.0	5.2
建設業	35.1	32.7	34.7	31.8	30.8	30.1	28.7	28.5	29.8	27.7	31.0
繊維工業	23.7	26.6	25.6	27.4	24.4	23.8	26.5	20.2	15.4	18.1	23.2
化学工業	27.7	27.6	27.1	26.7	23.1	22.3	22.9	22.9	21.0	22.4	24.4
鉄鋼金属工業	25.2	25.9	26.7	28.3	26.1	27.3	26.6	26.1	25.2	22.1	26.0
機械工業	23.7	24.0	21.2	23.9	21.0	21.0	21.7	22.0	18.6	21.5	21.9
食料品製造業	29.9	29.9	29.6	28.8	27.2	25.9	25.9	26.8	22.4	23.6	27.0
出版印刷業	31.1	30.4	31.3	30.0	29.1	29.1	28.7	27.0	25.8	22.0	28.5
その他の製造業	28.8	29.6	27.6	28.3	27.2	26.1	26.4	24.4	22.3	25.2	26.6
卸売業	28.6	28.2	27.2	26.9	27.4	26.0	25.7	23.9	22.0	25.6	26.2
小売業	35.1	30.6	29.7	30.9	29.3	28.8	27.6	28.6	27.4	27.8	29.6
料理飲食旅館業	31.9	31.5	34.0	30.4	29.8	30.4	30.2	29.2	27.3	21.1	29.6
金融保険業	24.7	21.3	15.1	22.5	17.5	6.7	3.6	10.8	5.0	12.2	13.9
不動産業	28.4	29.0	28.3	28.6	27.1	27.2	27.8	27.0	23.6	22.0	26.9
運輸通信公益事業	29.2	28.3	28.1	27.6	27.7	27.7	25.7	24.2	25.8	26.6	27.1
サービス業	29.6	29.9	26.9	27.4	24.8	24.3	26.6	27.1	25.9	24.7	26.7
医療法人その他	26.7	26.8	25.5	25.1	27.2	27.2	27.2	26.9	24.0	23.4	26.0
合 計	28.0	27.4	26.1	26.7	25.1	23.8	23.2	23.1	21.5	22.9	24.8

(資料出所) 筆者作成。

図表 8-4 からは、次のような傾向が明らかとなった。表面法人税率の 10 年平均が 30.0%である中、全業種の平均は 24.8%であり、18 業種中 15 業種が 20%台の平均修正実効税率となっていることがわかる。しかし、30%台前後の平均修正実効税率となっている業種もあり、建設業（31.0%）、料理飲食旅館業（29.6%）、小売業（29.6%）の 3 業種の平均修正実効税率が高い傾向にあることが浮き彫りになっている。これに対して、鉱業（5.2%）、金融保険業（13.9%）の 2 業種は、極端に低い平均修正実効税率となっており、何らかの優遇措置が影響しているものと推察される。また、金融保険業の推移を見ると、2000 年から 2004 年までは 10%台であったにもかかわらず、2005 年からは、2007 年・2009 年を除いて、一桁台にまで落ち込んでいる。

3 「修正実効税率」が低い業種の分析

本章では、修正実効税率が特に低い 2 業種、すなわち、「金融保険業」および「鉱業」に注目し、その要因を明らかにしたい。

(1) 税制改正

前述したように、金融保険業については、平均修正実効税率が低い上に、2005 年からは極端に一桁台にまで落ち込んでいる。これは、2004 年度（平成 16 年度）税制改正が影響したものと考えられる。2004 年度の税制改正においては、法人税法について、「青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除制度の整備」として、「繰越控除の対象となる欠損金額が、各事業年度開始の日前 5 年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額」とされていたものが「7 年以内」に改正された（法人税法第 57 条）。また、適用時期については、2001 年（平成 13 年）4 月 1 日以後に開始した事業年度において生じた欠損金額とされた。

2004 年度の税制改正がなされる前、2003 年年 8 月に金融庁から出された「平成 16 年度税制改正要望項目」においては、「金融再生を推進するための税制措置」として、「金融機関の不良債権問題の早期解決を図る」こと、「金融機関の自己資本に係る懸念を払拭し、我が国金融システムの安定性に対する信頼を回復するため、必要な税制上の措置を講ずる」ことの一環として、「欠損金の繰越控除の延長（5→10 年）」が要望されている。

これを受け、税制調査会は、2003 年 12 月、「平成 16 年度の税制改正に関する答申」

において、「欠損金の繰越控除については、金融機関に限った特例措置を認めることには課税の公平性の問題がある。また、一般的な欠損金の繰越期間の延長が産業構造の改革や不良債権処理の加速という政策課題に真に有効な措置となるかどうか、慎重に検討すべきである」としている。

すなわち、2004 年度に行われた「欠損金額の繰越控除の延長」は、金融機関の不良債権問題の早期解決を図るために行われた施策である。**図表 8-4** を見る限り、その後 2005 年以降、金融保険業における修正実効税率は低い水準となり、その効果は金融保険業にのみ如実に表れた結果となっている。

(2) 租税特別措置

鉱業の平均修正実効税率は、「5.2%」と群を抜いて低い水準である。この原因は、**図表 8-2** で明らかなように、税務上の減算項目である「海外投資等損失準備金（2009 年度は 158,174 百万円）」および「深鉱・海外深鉱準備金（2009 年度は 154,324 百万円）」が大きく影響している。

「海外投資等損失準備金」は、青色申告書を提出する一定の内国法人が特定法人の特定株式等を取得し、その事業年度終了の日まで引き続き保有している場合に、その特定株式等の価格の低落又は貸倒れによる損失に備えるため、その特定株式等の取得価額に一定の積立率を乗じて計算した金額を準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額を損金の額に算入するというものである（租税特別措置法第 55 条）。

また、「深鉱・海外深鉱準備金」は、青色申告書を提出する法人で鉱業を営むものが、各事業年度において、鉱業法第 3 条第 1 項に規定する鉱物に係る新鉱床探鉱費の支出に備えるため、損金経理の方法により探鉱準備金として積み立てたときは、当該積み立てた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するというものである（租税特別措置法第 58 条）。

このように、特定の業種に対する優遇税制は、たとえ政策目的であったとしても、「租税公平主義」の観点からは、本来、許されるべきではない。抜本的税制改革を最終的に決定した税制調査会の「税制改革についての中間答申」（1988 年 4 月）においても、「租税特別措置は、特定の政策目的を実現するために税負担の公平その他の税制の基本原則をある程度犠牲にして講じられているものである。したがって、個々の政策目的と税制の基本原則との調和を図る見地からそのあり方について吟味を行う必要

がある」としている。

第3節 課税所得の侵食化

1 租税特別措置の適用状況に関する実態調査

2010年度の法人税法の改正において、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定され、2010年3月31日に公布された。この法律は、租税特別措置に関する適用の実態を把握するため、調査を行い、適用状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的として制定された。

具体的には、2010年4月1日以後に終了する事業年度から、法人税の納税義務者は、申告書提出の際、「適用額明細書」の添付を義務づけられ、適用した租税特別措置法の条項および適用額等を記載することが必要とされている。「適用額明細書」の添付がなかった場合または添付があっても虚偽の記載があった場合には、法人税関係の租税特別措置の適用が受けられないこととなっている。

今後、「適用額明細書」に記載された租税特別措置の適用額等を集計することにより、租税特別措置の適用状況が明らかとなり、その効果が検証されることによって、適宜、適切な見直しが行われることが期待される。

2 課税ベースの拡大と租税優遇措置

『OECD Tax Policy Studies ; Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation』(2010)では、今後2、3年のうちに、多くの国が財政再建の一環として、税収を増やす必要性に直面することが指摘されている⁽⁶⁾。税収を増やす方法としては、一般的に、次の二つの方法が挙げられる⁽⁷⁾。

⁽⁶⁾ OECD, *OECD Tax Policy Studies ; Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation* No19, 2010, p. 3.

⁽⁷⁾ 石弘光「所得税の tax erosion ―所得階層別にみた一つの計測―」『一橋論叢』（一橋大学）第75号第1巻，1976年1月，71ページ。

①課税ベースを狭くして税率を高くする方法

②課税ベースを広くして税率を低くする方法

一概にどちらの方法が優れているとは言い難いが、①の方法には、「課税ベースを狭くするほど課税上不公平を招きやすい」、「税率を高くすることで労働意欲ひいては納税意識を阻害する」というデメリットがあると指摘されており⁽⁸⁾、②の方法、すなわち「課税ベースを広くして税率を低くする方法」を選択することが望ましいと考えられる。

課税ベースを広げるためには、現在の租税政策のうち、いくつかの租税優遇措置を廃止・撤廃することが不可欠になるだろう。そのためには、理論的に「あるべき課税所得概念」を明確に定義づけた上で、「租税特別措置の適用実態」を把握し、租税公平主義の見地から、適切な租税政策を選択していくことが必要である。

3 課税所得概念と租税政策

これまで検討してきたように、現行の法人税制度においては、純資産増加説による理論的な課税所得と実際の課税所得には、相当の乖離がある。その原因は、現行の法人税法に定められている「別段の定め」であり、広義の意味での「租税優遇措置」によるものである。

租税優遇措置とは、特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置と定義づけられる⁽⁹⁾。租税優遇措置は、本来あるべき課税ベースから相当の部分の所得を侵食しており、これにより徴収すべき税収を実際に徴収していない。特に、大規模企業に対して租税優遇措置が有利に働いていることも指摘されている⁽¹⁰⁾。このように、現在の課税所得概念は、「修正された担税力ある所得」としての性格をもつものといえる⁽¹¹⁾。

租税の基本原則の一つに「租税公平主義」がある。租税公平主義は、租税負担の配

⁽⁸⁾ 同上論文，71 ページ。

⁽⁹⁾ 和田八束『租税特別措置—歴史と構造』有斐閣，1992 年，6 ページ。

⁽¹⁰⁾ 富岡幸雄，前掲書，1489-1498 ページ。

⁽¹¹⁾ 武田隆二『法人税法精説』森山書店，2005 年，60 ページ。

分に関する原則であり、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないとす
ならず、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないとする
原則である。すなわち、租税公平主義の下では、同一の担税力あるすべての人は同
一の課税を受けなければならない、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中
立性」が要請される。

租税優遇措置のような租税政策による課税所得の侵食は、それらが政策手段による
ものであるからといって安易に看過すべきではない。それぞれの政策手段の当否につ
いて租税公平主義という租税原則の目的に照らして的確に吟味されるべきであり⁽¹²⁾、
特に制度の長期化、既得権化は避けるべきである⁽¹³⁾。

第4節 あるべき課税所得概念の提言

1 現行法人税法による課税所得計算規定

現行の法人税法において、法人税の課税所得は、各事業年度の所得の金額とされて
おり（法人税法第21条）、その「各事業年度の所得の金額」は、当該事業年度の「益
金の額」から「損金の額」を控除した金額とされている（同法第22条第1項）。

そして、「益金の額」は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引によ
る収益の額であって、次のような内容が例示されている（同法第22条第2項）。

- ・ 資産の販売
- ・ 有償又は無償による資産の譲渡
- ・ 有償又は無償による役務の提供
- ・ 無償による資産の譲受け

また、「損金の額」に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる

⁽¹²⁾ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益の関係」『税大論叢』40周年記念論文集，2008
年6月，218ページ。

⁽¹³⁾ 綱辰幸編著『現代財政の研究』中央大学出版部，1999年，166ページ。

額とされている（同法第 22 条第 2 項）。

- ・当該事業年度の収益に係る売上原価，完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- ・前号に掲げるもののほか，当該事業年度の販売費，一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- ・当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

このように，現行の法人税法では，課税所得計算の基礎となる「益金の額」および「損金の額」の概念を積極的に定義せず，例示的に列举する構成をとっている。したがって，「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく，その本質は解釈に委ねられることとなっている⁽¹⁴⁾。

2 旧法人税基本通達による課税所得概念

現行の法人税法とは異なり，昭和 25 年制定の旧法人税基本通達では，「益金」および「損金」について，次のように定義していた。

「総益金とは，法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において，純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」（同通達 51）

「総損金とは，法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において，純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」（同通達 52）

本通達は，昭和 44 年 5 月の現法人税基本通達制定の際，「法令に規定されており，又は法令の解釈上疑義がなく，若しくは条理上明らかであるため，特に通達として定める必要がないと認められる」という理由で廃止された⁽¹⁵⁾。

旧法人税基本通達においては，課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は，純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられてお

⁽¹⁴⁾ 品川芳宣，前掲論文，206 ページ。

⁽¹⁵⁾ 同上論文，208 ページ。

り、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示している⁽¹⁶⁾。

3 企業会計における概念フレームワーク

税務会計における課税所得計算は、企業会計における企業利益計算に対して二次的計算としての性格をもつ。その理由は、わが国における法人の税務申告が、計算書類を定時株主総会に提出し承認を得たときに確定し、その確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならない「確定決算主義」を採用しているからである。

企業会計においては、概念フレームワークとして、純資産増加概念に関連する用語について、さまざまな定義がなされている。例えば、IASB（国際会計基準審議会）は、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」の中で、収益および費用について、次のように定義している⁽¹⁷⁾。

「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう。」

「費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生の形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものをいう。」

また、FASB（米国財務会計基準審議会）の概念フレームワークでは、「貨幣資本利益」について、次のような定義がなされている⁽¹⁸⁾。

「貨幣資本利益は、出資者との取引の影響額を除き、期末現在の純資産

⁽¹⁶⁾ 泉美之松『法人税法の読み方 ―法人税法の基礎―』東京教育情報センター、1980年、134・136ページにおいても、同様の定義がなされている。

⁽¹⁷⁾ IASC財団編（企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳）『2010 国際財務報告基準（IFRS s）Part B』中央経済社、2010年、B1544ページ。

⁽¹⁸⁾ 平松一夫・広瀬義州『FASBの諸概念（改訂新版）』中央経済社、1994年5月、233ページ。

の財務（貨幣）額が期首現在の純資産の財務（貨幣）額を超過する場合に、はじめて生じる。」

このように、企業会計においては、「収益＝純資産増加」、「費用＝純資産減少」、「利益＝期末純資産－期首純資産」ということが明確に定義されている。この定義により、企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであり、企業会計における利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用していることは明らかである。

4 あるべき課税所得概念

現行の法人税法における課税所得は、明確な定義がないものの、旧基本通達による歴史的背景および企業会計に純資産増加概念が内在することから、純資産増加説を課税の基本原則としていると言えることができる。

租税の基本原則には、「租税公平主義」が掲げられており、「担税力に即した課税」が要請されている。そして、その担税力を数値により写像する手段として「純資産増加説」が最善であると考えられる。しかし、現行の法人税制度は、理論的に望ましい「純資産増加説による所得」を租税特別措置などの優遇税制が歪めているのである。

確かに、純資産増加説にも、未実現のキャピタル・ゲインや帰属所得への課税といった現行税制とは合わない面もある。望ましい税制とは、「広く浅い課税」、すなわち、「幅広い課税ベースに低税率」であると考えられる。そのためには、租税政策といったタックス・イロージョンを極力排除し、課税ベースを広くすることが重要である。

租税特別措置を規制するための方策として、「包括的所得税（純資産増加説）の徹底」が叫ばれている⁽¹⁹⁾。現行法人税法の規定のように、明確な定義が存在しない「課税所

⁽¹⁹⁾ 畠山武道教授は、租税特別措置を規制する方策として、次の2つに分けて検討している。

- ① 特別措置の実体的規制 — ヘイグ・サイモンズ基準（包括的所得税の徹底）、公平基準、担税力基準、政策目標達成基準。
- ② 特別措置の手続的基準 — 租税支出制度の導入、サンセット法、予算立法審査局の設置（立法府における専門機関）。

畠山武道「租税特別措置とその統制」『租税特別措置を土地税制』（租税法研究第18号）、

得」に対して、適切な租税政策の判断が行われるかどうかは疑問である⁽²⁰⁾。現行法人税法においても、旧基本通達の中で明示されていた「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要であると考ええる。

第5節 むすび

本章では、理論的に望ましい純資産増加説による所得（包括的所得概念）と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念を提示してきた。本章での議論は、次のように要約できる。

- (1) 2000年から2009年の10年間にわたって業種別の「修正実効税率」を分析することにより、「税制改正」や「租税特別措置」という手段を使って、「金融保険業」および「鉱業」など、特定の業種への優遇税制が行われていることが明らかとなった。富岡教授は大企業への優遇税制を指摘されたが、本研究においては、「特定の業種」においてもタックス・イロージョンが起こっていることが浮き彫りになった。
- (2) 租税政策による「あるべき課税所得」の侵食は、安易に看過すべきではなく、租税公平主義の観点からの確に吟味されるべきである。現在、わが国においては、法人税の申告時点で租税特別措置の適用実態が調査されている。課税ベースの拡大へと向かう場合には、「あるべき課税所得概念」を明確に定義づけた上で、租税公平主義の見地から、適切な租税政策を選択していくことが必要である。
- (3) 現行法人税法では、課税所得について明確な定義はなく、例示でしかない「益金」と「損金」の差額として計算されることとなっている。これに対して、旧法人税基本通達では、「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられていた。また、企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであることから、企業会

1990年10月、22-27ページ。

⁽²⁰⁾ 品川芳宣、前掲論文、214ページ。

計における利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用しているといえることができる。これらは、法人税法上のあるべき課税所得概念が「純資産増加説」であることを示している。

（本研究は、2011 年度愛知工業大学大学院高度化推進経費「課税所得の侵食化に関する研究」の研究成果である。）

終 章 本研究の結論

第 1 節 はじめに

本研究の目的は、欧米で活発に展開された所得概念論争の議論を踏まえ、企業における伝統的な税務所得概念である「純資産増加説の再考」を基本的視座にすえ、わが国における企業税務所得概念の在り方を税務会計の視点から理論的に考究することになった。

本章の目的は、本研究の議論を総括するとともに、本研究における結論を提示することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) 本研究での研究成果を総括すること（第 2 節 1）。
- (2) 本研究における結論を提示すること（第 2 節 2）。

第 2 節 本研究の総括と結論

1 本研究の総括

第 1 部「欧米における所得概念の変遷と形成」では、イギリス、ドイツ、アメリカにおける所得概念の変遷と形成過程について考察し（**第 1 章から第 4 章**）、**第 2 部**「わが国における純資産増加説の現代的意義」では、わが国における純資産増加概念の形成過程と財務会計・税務会計に内在する純資産増加概念の問題（**第 5 章**）、企業会計上、時価評価が行われた場合における純資産増加説に基づく課税の問題（**第 6 章**）、現代社会において重要な役割を果たしている NPO 法人に対する課税の問題（**第 7 章**）、そして租税優遇措置という課税所得の侵食化の問題との関連であるべき課税所得概念（**第 8 章**）、について論じてきた。

まず、**第 1 部の第 1 章**は、「イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説」として、イギリスにおける所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして 18 世紀および 19 世紀初期の社会に根ざしていた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本

思考を浮き彫りにすることを目的とした。

近代的所得税制の起源は、1799年にイギリスのウィリアム・ピットが創設した所得税制度にあるとされ、したがって、イギリスは所得税の母国であると言われている。イギリスの所得税制度の最大の特徴は「スケジュール制」にあり、これは、当時、「世襲財産制度」によって、財産の所有者は、その財産を処分することが許されず、財産からの収益のみが権利として付与されており、そのため、「資本」と「資本からの収益」とを明確に区分する「所得源泉説」が誕生したことが明らかとなった。

第2章は、「ドイツにおける所得概念論争 ―その対立構造と所得源泉説―」と題し、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、さらにゲオルグ・シャンツの論述にしたがって、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにしてきた。

所得概念の議論においては、源泉思考と維持思考という2つのアプローチがあり、源泉思考をとるものが「所得源泉説」であり、維持思考をとるものが「純資産増加説」である。「所得源泉説」は、基本財産と収益を明確に区別し、収益がどこから流入したかを問題にするのに対し、「純資産増加説」は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得とする。

両説にとって最も対極にあるのは、「臨時的・非反復的收入」についての考え方であり、「所得源泉説」はそれを所得に含めないとするのに対し、「純資産増加説」はそれを所得に含めることが明らかとなった。

第3章は、「ドイツにおける純資産増加説の実務的發展」として、シャンツの論述にしたがい、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにするとともに、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性」について考究した。

シャンツは、1896年、「所得源泉説」を詳細に批判した上で、自身の所得理論「純資産増加概念」を展開した。シャンツは、「規則的な収入か臨時的な収入か」とか、「反復的な収入か非反復的な収入か」といったことは一切考慮せず、「一定期間の純資産の増加」をもって所得とした。

シャンツの所得理論は、1920年のライヒ所得税法に採用されたが、未実現の価値増加への課税について、理論的には所得に含まれるとしながらも、実際の利用可能性の観点から、課税を断念した。

シャンツの「純資産増加概念」には「期間的純資産増加概念」と「時点的純資産増加概念」が含まれていたが、シャンツの根本思考には、個々の取引に着目する「期間的純資産増加概念」が根ざしていることが浮き彫りとなった。

第4章は、「アメリカにおける純資産増加説の展開」として、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける所得税の課税規定を概観した後、シャンツの「純資産増加説」を受け入れ展開していったヘイグおよびサイモンズの所得概念を検討するとともに、それ以降に発現した純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程について検討を行った。

純資産増加説は、シャンツ・ヘイグ・サイモンズの頭文字をとって「SHS概念」とも呼ばれ、各論者の定義が同義あるいは近似の概念として解釈されているが、本研究では、シャンツの所得概念が「期間的純資産増加説」であるのに対し、ヘイグ・サイモンズが意図する所得概念は「時点的純資産増加説」であることが明らかとなった。

このことは、ドイツに始まった「期間的純資産増加概念」が、アメリカへと引き継がれる段階で「時点的純資産増加概念」へと変貌していったことを意味し、これにより、アメリカにおける会計学の分野では、「純資産増加説＝時点的純資産増加説」という構図で広く受け継がれていった可能性があることが明らかとなった。

第2部に入り、**第5章**は、「わが国における純資産増加概念の形成と展開」として、わが国における純資産増加概念の形成過程について概観するとともに、財務会計と税務会計に内在する純資産増加概念について検討を行った。

まず、わが国の所得税制度は1887年（明治20年）に創設され、その初期においてはイギリスにおける所得概念である「所得源泉説」の影響を受けていたが、その後、プロイセンにおける所得概念である「純資産増加説」へと変化していった。そして、1949年（昭和24年）には、アメリカによるシャウプ勧告により、その「純資産増加概念」が確固たるものとして、わが国の所得概念に根ざしていった。

次に、財務会計に内在する純資産増加概念として、複式簿記原理を展開することにより、「期末純資産―期首純資産」の利益算定アプローチが「時点的純資産増加概念」であり、「収益―費用」の利益算定アプローチが「期間的純資産増加概念」であることが証明された。

さらに、「財産法」の計算構造には、「①資本の差額」、「②資産・負債の総額としての差額」、「③資産・負債の個別有高の差額」、そして「④個々の資産・負債・資本の期

中における増加・減少額」という利益の把握方法があり、①②③は、「時点的純資産増加説」であるのに対し、④は「期間的純資産増加説」であるということが検証できた。

最後に、税務会計に内在する純資産増加概念として、推計課税方法の一つである「純資産増減法」の合理性に関する判例の検討を行った。「純資産増減法」は、「純資産」に対して、所得税の場合には「消費金額」を加え、法人税の場合には当該年度内の「資本の増減」を除外し、「利益処分」として法人が社外流出した金額を加えたものを課税所得とする方法であり、所得概念としての「時点的純資産増加説」と類似する思考である。判例では、純資産増減法の合理性は認められており、所得概念としての純資産増加説を具現化した制度としての役割を果たしていた。

本章における検討により、財務会計および税務会計には、純資産増加概念が内在していることが浮き彫りとなった。

第6章は、「純資産増加説と企業会計における時価評価」として、「過去の事例」である物価変動会計と「将来の事例」である IFRS に着目し、企業会計の利益計算において評価替えが行われた場合に、税務会計の所得計算において、純資産増加説に基づく課税は公平な課税が実現できるかどうか検証した。

まず、その前提として、未実現利益は、具体的な財貨運動を伴わない実体の無い利益（所得）であり、「経済的負担能力可能性」としての担税力しか伴わない所得に対して課税を行うべきではないことを提言した。

そして、物価変動会計においては、再評価による貨幣価値修正を「再評価積立金」として貸借対照表の純資産の部に計上し名目利益課税を排除する措置が採られた経緯があり、他方、IFRS が採用され、損益計算書上、時価評価による未実現利益が包括利益として計上された場合でも、貸借対照表の純資産の部に「その他包括利益累計額」として計上し、従来どおり、当期純利益に対応する課税所得計算を行うことで、未実現利益に対する課税を行わないことができる。

本章では、たとえ企業会計上、評価替えが行われた場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持する手法があることが明らかとなった。

第7章は、「NPO法人の所得概念 ―純資産増加説アプローチの提案―」として、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、第1部で行った所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、NPO法人にとってあるべき所得概念を検討してきた。

「認定NPO法人」に対する公益性の承認基準は非常に厳格であるため、様々な税の優遇措置が認められている。これに対して、「認定NPO法人以外のNPO法人」は、「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない性質の法人が多く存在し、収益事業課税の適用を受け、営利法人においては課税されているような収益事業からの所得に対して課税されていないケースがある。

NPO法人税制において、適正かつ公平な課税を実現するためには、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対して、「純資産増加説アプローチ（対価を得て行う事業からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）」の採用が必要であることを提言した。

第8章は、「課税所得の侵食化と純資産増加説 ―あるべき課税所得概念の提言―」として、理論的に望ましい純資産増加説による所得と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法のあるべき課税所得概念について検討を行った。

本研究では、2000年から2009年の10年間にわたって業種別の「修正実効税率」を分析することにより、「税制改正」や「租税特別措置」という手段を使って、「金融保険業」および「鉱業」など、特定の業種への優遇税制が行われていることが明らかとなった。先行研究では、大企業に対する優遇税制が指摘されていたが、本研究においては、「特定の業種」においても課税所得の侵食化（タックス・イロージョン）が起きていることが浮き彫りになった。

また、現在、わが国においては、法人税の申告時点で租税特別措置の適用実態が調査されており、課税ベースの拡大へと向かう場合には、「あるべき課税所得概念」を明確に定義づけた上で、租税公平主義の見地から、適切な租税政策を選択していくことの必要性について論じた。

そして、最後に、現行法人税法の規定のように、明確な定義が存在しない「課税所得」に対して、適切な租税政策の判断が行われるかどうかは疑問であるとの問題提起を行った。結論として、企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであることから、企業会計における利益計算に対して二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用しているということができ、したがって、法人税法上のあるべき課税所得概念が「純資産増加説」であると結論付けた。

2 本研究の結論

(1) 企業税務所得概念としての純資産増加説

近代的所得税制の起源は、1799年にイギリスのウィリアム・ピットが創設した所得税制度にあるとされ、その最大の特徴は「所得源泉説」を所得概念とするところにある（第1章）。「所得源泉説」は、「資本」と「資本からの収益」とを明確に区分し、「臨時的・非反復的收入」を所得とは見なさない所得理論であり、1832年から始まったドイツの所得概念論争においても、議論の中心となる代表的な所得理論であった（第2章）。

このドイツの所得概念論争に終止符を打ったのが、1896年にゲオルグ・シャンツが提唱した「純資産増加説」である。純資産増加説は、「一定期間の純資産増加」をもって所得とみなすため、「臨時的・非反復的收入」についても所得とみなす所得理論であり（第3章）、その後、純資産増加説はアメリカにわたり、基本的にシャンツの理論を受け入れたヘイグ（1921年）やサイモンズ（1938年）によって、理論的に発展を遂げていった（第4章）。

純資産増加説は、このような欧米におけるさまざまな論争を経て、税務所得概念として、わが国をはじめ諸外国に強い影響を与えてきた。さらに、それは実際の税制として実務的に採用されてきたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいといえる。わが国においても、シャウプ勧告に基づく昭和25年（1950年）の法人税基本通達に「純資産増加・減少」という文言が入り、純資産増加説の採用が明確に定義づけられている（第5章第2節）。

このような歴史的な発展を見るとき、「所得源泉説」は、19世紀初頭までの「個人」の所得概念論争が中心とされた時代における論点であり、19世紀後期から20世紀初頭にかけて、所得課税の中心が「企業体（法人ないし個人事業主）」を対象に考えられるようになるにしたがい、「純資産増加説」が所得理論の主流になっていったのではないかと筆者は考えている。

したがって、所得源泉説と純資産増加説の関係は、決して対立関係として見るのではなく、所得源泉説は「個人所得」を対象とする所得理論、そして、純資産増加説は「法人所得ないし個人事業所得」を対象とする所得理論といったように、対象の異なる所得理論として理解すべきであると考えられる。

このように考えるとき、「法人ないし個人事業主」は、一般的に、複式簿記を基盤とする企業体であり、本研究（第5章第3節）で検討したように、複式簿記原理には純資産増加概念が内在していることから、「法人所得ないし個人事業所得」概念、言い換えれば、「企業税務所得概念」が純資産増加説であることは理論的に当然の流れということができる。

（2）純資産増加説の課題

今日、企業を取り巻く環境は、急速なグローバル化によって激変している。企業会計の分野でいえば、企業の資産および負債について公正価値（時価）評価を求める「IFRS（国際財務報告基準）」を「採択（adoption）」するか、「収斂（convergence）」するか、その選択が迫られている。

サイモンズが言及した「純資産増加説の限界」として、「貨幣価値変動による影響」がある。つまり、物価変動等により資産および負債を時価評価した場合には、純資産増加説に基づく所得は課税所得として適切ではないということである。この限界は、企業会計において IFRS を採択した場合にも同様のことが言える。

しかし、グローバルな投資者の投資意思決定に役立つ財務情報の開示を目的とする財務会計は、各国会計基準ではなく、グローバルに統一された財務会計基準に基づくことが不可欠であるが、他方、国別、地域別の税法に準拠する税務会計は、各国・地域別の税務当局に対する所得、税額の申告を目的とする⁽¹⁾。

財務会計がグローバル化することにより、たとえ資産および負債の時価評価が標準化（グローバル・スタンダード）されることになっても、税務会計は「国内基準（ナショナル・スタンダード）」により、従来どおり、純資産増加説に基づく課税所得で税額計算を行うべきである⁽²⁾。

⁽¹⁾ 中田信正「グローバル化と財務会計・税務会計の課題」愛知工業大学大学院経営情報科学研究科編『環境激変と経営・会計・情報』税務経理協会、2009年、60ページ。

⁽²⁾ 野村健太郎教授は、グローバル化の選択について、「グローバル化は、将来においても大きな潮流であるとすれば、グローバル化の特徴と弊害をよく見極めて、その特徴・利点と見られるものは、これを積極的に評価して、発展させていくことが重要である。しかし、その反面において、弊害と見られるものは、それを取り除くにはどうしたらよいか、を考えていくのが建設的態度である。」と述べておられる（野村健太郎「グローバル化と企業経営の課題」

その理由としては、公正の諸原則または公正な租税配分の諸原則から見れば、担税力は「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではないため、時価評価による未実現利益に対して課税を行うべきではないからである。本研究では、そのための複式簿記的技法として「リサイクリング法」の検討を行った（第6章）。

（3）「純資産増加概念」定義の必要性

わが国における法人税の税務申告は、取締役が計算書類を定時株主総会に提出し承認を得たときに計算書類が確定し、その確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならない「確定決算主義」を採用している。したがって、税務会計における課税所得計算は、企業会計における企業利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつものとされている。

企業会計においては、IASB（国際会計基準審議会）の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」やFASB（米国財務会計基準審議会）の「概念フレームワーク」において、「収益＝純資産増加」、「費用＝純資産減少」、「利益＝期末純資産－期首純資産」ということが明確に定義されている。これら定義により、企業会計上の利益概念は「純資産増加説」を採用していることが明らかである。

他方、わが国における現行の法人税法では、課税所得計算の基礎となる「益金の額」および「損金の額」の概念を積極的に定義せず、例示的に列举する構成をとっている。したがって、「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく、その本質は解釈に委ねられることとなっている。

これに対して、旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられており、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示していたが、「法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がない」という理由で廃止された経緯がある。

しかし、「純資産増加概念」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として盛り込むこと無しに、NPO法人に対する非課税措置（第7章）や租税優

同上書，19 ページ。).

遇措置（第8章）など，適切な租税政策を判断することはできない。

わが国における「あるべき課税所得概念」は，旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」であり，したがって，現行法人税法においても，「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要である。

参考文献

【外国文献】

- (1) Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations Volume I*, indianapolis, Liberty Fund, 1776. (竹内謙二訳『アダム・スミス 国富論 上』千倉書房, 1981 年。)
- (2) Alexander, S. S., Income Measurement in a Dynamic Economy, in *Studies in Accounting*, ed. by Baxter, T. and Davidson, S., Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1977.
- (3) Aufermann, Der steuerliche Bilanzgewinn, *Der Wirtschaftstreuhänder*, 3. Jahrg., 1934.
- (4) Bierman, H. Jr. and Davidson, S., The Income Concept-Value Increment or Earning Predictor, *Accounting Review*, 1969.
- (5) Brownlee and Allen, *Economics of Public Finance*, Second Edition, Englewood Cliffs, PRENTICE-HALL, 1954.
- (6) Brownlee, W. E., *Federal Taxation in America : A short history*, New York, Cambridge University Press, 1996.
- (7) Dickinson, A. L., *Accounting Practice and Procedure*, New York, The Ronald press company, 1914.
- (8) OECD, *OECD Tax Policy Studies ; Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation No19*, 2010.
- (9) FASB, Discussion Memorandum, “an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement” , December 2, 1976. (津守常弘監訳「FASB 財務会計の概念フレームワーク」中央経済社, 1997 年。)
- (10) Guth, F., *Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen*, 1869.
- (11) Haig, R. M., “The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—”, in *The*

Federal Income Tax, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921.

- (12) Harvard Law School, Taxation, in the United Kingdom, World Tax Series, 1957.
- (13) Hendriksen, E. S., *Accounting Theory*, Homewood, Illinois, 1965.
- (14) Hermann, F. B. W., *Staatswirtschaftliche Untersuchungen*, 1832.
- (15) Hicks J. R., *Value and Capital*, Second Edition, Oxford, 1939.
- (16) Irving Fisher, *The Nature of Capital and Income*, Macmillan, London, Macmillan, 1927.
- (17) Johannes Popitz, Einkommensteuer. In: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Auf., III Band, Jena 1926.
- (18) Karl Kuhn, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1926.
- (19) Kevin Holmes, *The Concept of Income – A Multi-Disciplinary Analysis*, IBFD Publications BV, February 2000.
- (20) Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, Steuerrecht, Stuttgart 1955.
- (21) Lawrence H. Seltzer, *The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses*, New York, 1951.
- (22) Max Lion, Der Einkommenbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie. In: *Beiträge zur Finanzwissenschaft* (Festgabe für Georg von Schanz), Bd. II, Tübingen 1928.
- (23) Montgomery, R. H., *Auditing*, New York, The Ronald press company, 1916.
- (24) Neumann, F. J., *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen, 1889.
- (25) Paul. H. Wueller, Concepts of Taxable Income I – The German Contribution, *Political Science Quarterly*, Vol. 53 No. 1, March 1938.
- (26) Philippovich, E. von, Grundriß der politischen Oekonomie, Erster Band, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, Tübingen, 1893.
- (27) Simons. H. C., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938.
- (28) Schanz, G., Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in Finanz-Archiv, 13. Jahrg., 1896.

- (29) Study Group on Business Income, *Changing Concepts of Business Income*, Scholars Book Co., 1952, p.11. (渡邊進・上村久雄共訳『企業所得の研究 一変貌する企業所得概念—』中央経済社, 1956 年。)
- (30) Vocke.W., *Geschichte der Steuern des Britischen Reichs*, 1866.
- (31) Wagner, Ad., *Grundlagen der Volkswirtschaft*, 3. Aufl.

【日本文献】

- (1) 愛知工業大学経営情報科学研究科編『環境激変と経営・会計・情報』税務経理協会, 2009 年。
- (2) 赤塚和俊「公益法人制度改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点～NPO法人課税を見据えて」『税理』第 47 巻第 10 号, 2004 年 7 月。
- (3) 新井清光『会計公準論 (増補版)』中央経済社, 1978 年。
- (4) 新井清光編『英和会計経理用語辞典』中央経済社, 1994 年。
- (5) 新井益太郎監修『現代税法の基礎知識』ぎょうせい, 2011 年。
- (6) 石弘光「所得税の tax erosion —所得階層別にみた一つの計測—」『一橋論叢』(一橋大学) 第 75 号第 1 巻, 1976 年 1 月。
- (7) 石弘光『租税政策の効果 —数量的接近—』東洋経済新報社, 1979 年。
- (8) 泉美之松『法人税法の読み方 —法人税法の基礎—』東京教育情報センター, 1980 年。
- (9) 上村久雄「「複会計制度」への一省察」『會計』第 75 巻第 3 号, 1959 年 3 月。
- (10) 浦東久男「推計課税の理論」芝池義一他編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房, 1995 年。
- (11) 太田哲三『会計制度論』千倉書房, 1932 年。
- (12) 大塚久雄『欧州経済史』弘文堂, 1958 年。
- (13) 奥谷健「市場所得説の生成と展開 (一)」『民商法雑誌』第 122 巻第 3 号, 2000 年 6 月。
- (14) 小野正芳「イギリスにおける固定資産と資本の関係」『千葉経済論叢』第 37 号, 2007 年 12 月。

- (15) 加古宜士『物価変動会計論』中央経済社，1994 年。
- (16) 春日部光紀「アメリカ鉄道会社における複会計システム」『経済学研究』（北海道大学）第 59 巻第 1 号，2009 年 6 月。
- (17) 金森久雄・荒憲治郎・森口親司編『経済辞典（新版）』有斐閣，1986 年。
- (18) 金子宏『所得概念の研究 所得課税の基礎理論 上巻』有斐閣，1995 年。
- (19) 金子宏編著『所得税の理論と課題』税務経理協会，2001 年。
- (20) 金子宏『租税法（第 16 版）』弘文堂，2011 年。
- (21) 兼平裕子「非営利法人制度改革と N P O 法人・宗教法人」『税法学』第 553 号，2005 年 5 月。
- (22) 河崎照行『情報会計システム論』中央経済社，1997 年。
- (23) 河崎照行編著『ネットワーク社会の税務・会計』税務経理協会，2011 年。
- (24) 河崎照行監訳『シンプル IFRS』中央経済社，2011 年。
- (25) 川端保至「財思考の発現形態 ―所得源泉説と複会計制の生成的背景―」『会計』第 116 巻，1979 年 12 月。
- (26) 川端康之「財団法人・社団法人等の課税上の問題点」『税研』第 21 巻第 4 号，2006 年 1 月。
- (27) 神戸正雄『租税研究 第 1 巻』弘文堂書房，1919 年。
- (28) 企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳（IASC 財団編）『2010 国際財務報告基準（IFRS s）Part A』中央経済社，2010 年。
- (29) 企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳（IASC 財団編）『2010 国際財務報告基準（IFRS s）Part B』中央経済社，2010 年。
- (30) 北村敬子「利益概念と割引計算」『企業会計』第 59 巻第 6 号，2007 年 6 月。
- (31) 木原孜「イギリスにおける所得税制度誕生の歴史について」『商學論叢』（福岡大学）第 36 巻第 2・3 号，1991 年 12 月。
- (32) 木原孜「所得概念と課税標準 ―所得源泉説と純財産増加説―」『商學論叢』（福岡大学）第 39 巻第 1・2 号，1994 年 11 月。
- (33) 木村弘之亮「所得税法における包括的所得説と発生主義の接点―包括的所得説は実現主義を排斥するか―」『税法学』第 562 号，2009 年 11 月。
- (34) 清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第 85 号，1958 年 1 月。
- (35) 吉良実『推計課税の法理 ―裁判例を中心として』中央経済社，1987 年。

- (36) 栗林隆『カーター報告の研究 ―包括的所得税の原理と現実―』五紘舎，2005年。
- (37) 栗林隆「R. M. ヘイグの課税所得概念」『千葉商大論叢』（千葉商科大学）第 47 巻第 2 号，2010 年 3 月。
- (38) 黒澤清「近代会計学と複会計制」『税経通信』第 12 巻第 10 号，1957 年 9 月。
- (39) 黒澤清『近代会計学（改定増補版）』春秋社，1964 年。
- (40) 桑原正行『アメリカ会計理論発達史 ―資本主理論と近代会計学の成立』中央経済社，2008 年。
- (41) 国税庁『会社標本調査 ―調査結果報告― 税務統計から見た法人企業の実態』2000 年～2009 年。
- (42) 齊野純子「業績報告と利益概念の特徴と展開方向 ― コンバージェンスの理論的淵源を求めて ―」『會計』第 173 号第 3 号，2008 年 3 月。
- (43) 坂本孝司『会計制度の解明 ―ドイツとの比較による日本のグランドデザイン―』中央経済社，2011 年。
- (44) 佐藤進『近代税制の成立過程』東京大学出版会，1965 年。
- (45) 澤登千恵「19 世紀英国鉄道会社における複会計制度の確立―L & B 鉄道会社の会計報告書を中心に―」『高松大学紀要』第 38 号，2002 年 9 月。
- (46) 澤登千恵「1868 年鉄道規正法の再評価」『高松大学紀要』第 39 号，2003 年 2 月。
- (47) 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益の関係」『税大論叢』40 周年記念論文集，2008 年 6 月。
- (48) 品川芳宣「IFRS 導入と法人税法との関係」『商事法務』第 1891 号，2010 年 2 月。
- (49) 篠原章「ドイツにおける所得概念論争 ―シャンツの所説を中心に―」『成城大学経済研究』第 95 号，1987 年 1 月。
- (50) 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法(1)」『成城大学 経済研究』第 104 号，1989 年 3 月。
- (51) 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法(2)」『成城大学 経済研究』第 105 号，1989 年 7 月。
- (52) 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法(3)」『成城大学 経済研究』第 106 号，1989 年 9 月。
- (53) 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法(4)」『成城大学 経済研究』

第 107 号, 1989 年 12 月。

- (54) 白鳥庄之助「インフレーション会計の基礎」『企業会計』第 32 巻第 8 号, 1980 年 8 月。
- (55) 税制調査会「第 2. 課税所得の範囲及び計算等に関する問題, 1. 課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』, 1963 年 12 月。
- (56) 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』, 2005 年 6 月。
- (57) 高木勝一『日本所得税発達史 一所得税改革の発展と歴史 創設期から現在まで一』ぎょうせい, 2007 年。
- (58) 高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館出版, 2011 年。
- (59) 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 日本所得税税制史論その一」『経済志林』(法政大学) 第 26 巻第 1 号, 1958 年 1 月。
- (60) 武田昌輔『詳解公益法人課税』全国公益法人協会, 2000 年。
- (61) 武田昌輔「総説」『非営利法人課税』日税研論集第 60 号, 2011 年 3 月。
- (62) 武田隆二『貸借対照表資金論』同文館出版, 1962 年。
- (63) 武田隆二「純財産増加説の根本思考 一シャンツ純財産増加説を中心として一」『研究年報』(神戸大学経営学部) VIII, 1962 年。
- (64) 武田隆二「財産法の技術的類型」『會計』第 84 巻第 5 号, 1963 年 11 月。
- (65) 武田隆二「主観利益と実現可能利益の情報内容」『會計』第 96 巻第 2 号, 1969 年 8 月。
- (66) 武田隆二「主観利益と実現可能利益の情報内容 (続)」『會計』第 96 巻第 4 号, 1969 年 10 月。
- (67) 武田隆二『所得会計の理論』同文館, 1970 年。
- (68) 武田隆二「所得概念と利益課税」『ビジネスレビュー』第 20 巻第 3 号, 1973 年 2 月。
- (69) 武田隆二「課税原理の認識基点」『TKC』第 373 号, 2004 年 2 月。
- (70) 武田隆二「ファイナンス型課税制度における給付能力概念」『TKC』第 374 号, 2004 年 3 月。
- (71) 武田隆二「キャピタル・ゲインと純資産増加説」『TKC』第 375 号, 2004 年 4 月。

- (72) 武田隆二『法人税法精説（平成 17 年版）』森山書店，2005 年。
- (73) 武田隆二『会計学一般教程（第 7 版）』中央経済社，2008 年。
- (74) 武田隆二『最新財務諸表論（第 11 版）』中央経済社，2008 年。
- (75) 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第 1 回]資産負債アプローチ VS 収益費用アプローチ」『企業会計』第 60 巻第 10 号，2008 年 10 月。
- (76) 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第 2 回]収益費用アプローチ VS 「ドイツ型」資産負債アプローチ —損益計算の「原型」と「派生型」」『企業会計』第 60 巻第 11 号，2008 年 11 月。
- (77) 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第 3 回・最終回]リサイクリングと会計のあり方」『企業会計』第 60 巻第 12 号，2008 年 12 月。
- (78) 武田隆二『簿記 I（第 5 版）』税務経理協会，2009 年。
- (79) 田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明他編『公法学の法と政策（下）』有斐閣，2000 年。
- (80) 田中義幸「NPO 法人の現状と今後」『税研』第 21 巻第 4 号，2006 年 1 月。
- (81) 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』第 119 号，2005 年 1 月。
- (82) 千葉準一『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社，1991 年。
- (83) 辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店，1991 年。
- (84) 綱辰幸編著『現代財政の研究』中央大学出版部，1999 年。
- (85) 手島勝彦「実質資本維持のための減価償却理論について」『広島経済大学経済研究論集』第 5 巻第 4 号，1983 年 1 月。
- (86) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学学術図書，2003 年。
- (87) 豊浦與七『英国衡平法と信託制度』大岡山書店，1927 年。
- (88) 中居文治「インフレーション下の税務会計」『経済論叢』（京都大学）第 106 巻第 4 号，1970 年 10 月。
- (89) 中田信正『簿記概論』峯書房，1965 年。
- (90) 中田信正『税効果会計詳解 —基準形成と計算構造—』中央経済社，1999 年。
- (91) 中田信正他『現代簿記論』中央経済社，2001 年。
- (92) 新田忠誓「複会計制度と流動資産負債区分の意味について」『三田商学研究』（慶應義塾大学）第 29 巻第 5 号，1986 年 12 月。
- (93) 野村健太郎「取得原価主義会計の課題」『税経通信』第 49 巻第 1 号，1994 年 1

月。

- (94) 野村健太郎『現代財務会計（三訂版）』税務経理協会，1998 年。
- (95) 野村健太郎『現代財務会計（四訂新版）』税務経理協会，2008 年。
- (96) 畠山武道「推計課税」金子宏他編『租税法講座第 3 巻租税行政法』ぎょうせい，1975 年。
- (97) 畠山武道「租税特別措置とその統制」『租税特別措置を土地税制』（租税法研究第 18 号），1990 年 10 月。
- (98) 馬場義久「包括所得税論と自由主義 —サイモンズの所説再考—」『経営と経済』（長崎大学）第 72 巻第 2 号，1992 年 9 月。
- (99) 原田満範「課税所得概念に関する考察 —R. M. ヘイグの所論を中心にして—」『松山商大論集』（松山商科大学）第 22 巻第 3 号，1971 年 8 月。
- (100) 原田満範「アレキサンダーの経済学的利益」『松山商大論集』（松山商科大学）第 23 巻第 2・3 号，1972 年 8 月。
- (101) 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 —自由主義段階から帝国主義段階へ—』東京大学出版会，1971 年。
- (102) 判例時報社『判例時報』第 1392 号，1991 年 10 月。
- (103) 判例時報社『判例時報』第 1507 号，1994 年 12 月。
- (104) 菱山淳「所得学説としての純財産増加説における利益計算の考察」『経理知識』第 76 号，1997 年 9 月。
- (105) 平松一夫・広瀬義州『FASB の諸概念（改訂新版）』中央経済社，1994 年 5 月。
- (106) 法務省『訟務月報』第 38 巻第 8 号，1992 年 8 月。
- (107) 堀田力「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研』第 21 巻第 4 号，2006 年 1 月。
- (108) 堀江優子「FASB1976 年討議資料以前の諸学説における類似概念と資産負債アプローチの比較」『埼玉学園大学紀要（経営学部篇）』第 10 号，2010 年 12 月。
- (109) 松井茂記『アメリカ憲法入門（第 4 版）』有斐閣，2000 年。
- (110) 松村勝二郎『中世イングランド王国の法と慣習 グランヴィール』明石書店，1993 年。
- (111) 水野恵子「金融資産所得課税の理論的考察（1）—アメリカ連邦所得税を中心として—」『一橋法学』（一橋大学）第 6 巻第 1 号，2007 年 3 月。

- (112) 南博方「推計課税の本質―その前提要件と関連して―」『ジュリスト』第 649 号, 1977 年 1 月。
- (113) 南博方『租税争訟の理論と実際 (増補版)』弘文堂, 1992 年。
- (114) 宮本憲一・鶴田廣巳『租税論の展開と日本の税制』日本評論社, 1986 年。
- (115) 宮本憲一・鶴田廣巳『所得税の理論と思想』税務経理協会, 2001 年。
- (116) 山浦久「英国複会計制度の検討」『會計』第 132 卷第 5 号, 1987 年 11 月。
- (117) 山下勝治「利益計算法としての財産法の限界」『企業経営研究年報』第 10 号, 1960 年 2 月。
- (118) 山田晟『近代土地所有権』有信堂, 1958 年。
- (119) 渡邊進『棚卸資産会計 (改訂版)』森山書店, 1965 年。
- (120) 和田八束『租税特別措置―歴史と構造』有斐閣, 1992 年。

租税条約の自動執行力に関する考察

原 武彦

租税条約の自動執行力に関する考察（要旨）

1 研究の目的（問題の所在）

条約は国内法に優先するとされ、また、条約の規定は国内効力を有すると解されている（憲法 98 条 2 項）が、租税条約のすべての規定が国内法に優先してそのまま適用されるものではなく、「条約の個々の規定が直接適用されうるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものである」とされている。そこで、租税条約のどのような規定に自動執行力（直接適用可能性）があり、どのような規定にはないのかという問題が生ずるが、その判断基準は明確ではないと考えられることから、具体的な事例を基に検討を行い、その考え方を明確にするものである。そのため、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合を取り上げ、それらの条約の規定に自動執行力を認めることができるかを考察し、自らの考え方を明示する。

2 研究の概要

上記 1 の①の例として、①－(a)：国内法では国外源泉所得となり、課税とならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合、①－(b)：日米租税条約で外国税額控除への一定の制限規定が設けられている場合（独自の視点）、①－(c)：通常は、居住者となる特定の納税義務者が、日米地位協定により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合（独自の視点）を検討し、上記 1 の②の例として、②－(a)：国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約の特殊関連企業条項がどのように機能するかを検討した。

その結果、「①－(a)」の事例については、租税条約において国内法と異なる所得源泉の規定が設けられている場合には、我が国では、国内法（所得税法 162、法人税法 139）がそれを受け入れて国内源泉所得とみなすとしているのであるから、それはまさに国内法の規定に基づく課税であり、プリザベーション・クローズや租税法律主義に抵触することはないとの結論に至った。

次に、「①－(b)」の事例については、新日米租税条約第 22 条第 3 項の規定のみにより、

従来、外国税額控除の対象としてきた外国所得税の範囲を制限し、重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論に至った。なお、実際には国内法令の改正により、租税法律主義との抵触は回避されている。

また、「①－(c)」の事例については、日米行政協定及び日米地位協定の第 13 条第 2 項により課税上非居住者とみなす規定は、非居住者としての課税が居住者としての課税よりも重課となる場合に、それらの協定の規定のみにより重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、それらの規定に自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論に至った。なお、実際には日米地位協定臨時特例法等により、租税法律主義との抵触は回避されている。

「②－(a)」の事例については、特殊関連企業条項は、主観的要件（強制的な適用関係の明示）及び客観的要件（明確性・完全性の具備）のいずれも欠いており、また、同条項の直接適用は租税法律主義に抵触することから、国内立法が必要であり、自動執行力はないとの説が妥当であるとの結論に至った（独自の整理方法）。

以上をまとめて租税条約の規定が自動執行力を有するための要件を総括すると、まずは、主観的要件（強制的な適用関係の明示）及び客観的要件（明確性・完全性の具備）を満たすことが必要であるが、これらに加えて、憲法の租税法律主義に抵触しないことが必要であるとの結論に至った。このように判断基準を整理・明確化することにより、今後、租税条約等の規定の自動執行力について疑義が生じた場合には、この判断基準や考え方を当てはめて判断することが有効であると考ええる。

目 次

序 章	4
1 問題の所在	4
2 検討の方法	6
第1章 租税法の法源と目的等.....	8
第1節 租税に関する国内法等.....	8
1 租税法の意義と目的.....	8
2 租税に関する国内法等.....	8
第2節 租税に関する国際法.....	9
1 租税に関する条約.....	9
2 二国間の租税条約とその目的.....	9
3 日米地位協定.....	10
4 モデル租税条約.....	10
第2章 国際法と国内法の関係.....	11
第1節 国際法の国内法上の地位.....	11
1 国際法と国内法の関係.....	11
(1) 国際法と国内法の関係についての諸説.....	11
(2) 等位論の妥当性.....	11
2 国際法の国内的効力の順位（憲法・法律との関係）	12
(1) 場合によっては条約に憲法より上位の効力を認めるもの.....	12
(2) 条約に憲法より下位で法律より上位の効力を認めるもの.....	12
(3) 条約に法律と同等の効力を認めるもの.....	12
第2節 国際法の国内適用.....	12
1 条約の国内的編入方式.....	13
(1) 一般的受容方式.....	13
(2) 変型方式	13
2 自動執行力	13
(1) 条約の規定が自動執行力を有することの意義.....	13
(2) 条約の規定が自動執行力を有するための要件.....	14

第3章 租税条約の国内適用と自動執行力.....	1 5
第1節 租税条約の国内適用上の原則.....	1 5
1 租税条約の適用対象者.....	1 5
2 セービング・クローズ.....	1 6
3 非居住者及び外国法人の納税義務.....	1 7
4 プリザベーション・クローズ.....	1 7
(1) 概要	1 7
(2) プリザベーション・クローズの意義.....	1 8
(3) 条約の解釈のルールと狭義説の妥当性.....	1 9
5 無差別条項	1 9
第2節 租税条約の自動執行力についての問題.....	2 0
1 問題の所在	2 0
2 主観的基準（要素）と客観的基準（要素）	2 0
3 租税条約等実施特例法等との関係.....	2 1
(1) 主観的基準（要件）との関係.....	2 1
(2) 客観的基準（要件）との関係.....	2 1
4 Shall Clause 及び May Clause のとらえ方	2 2
5 租税条約と租税法律主義との関係.....	2 3
(1) 我が国の租税法律主義の意義.....	2 3
(2) ドイツにおける Klaus Vogel 教授の見解.....	2 4
(3) 我が国における条約優先と租税法律主義との関係.....	2 4
6 小括	2 5
第4章 租税条約の自動執行力についての事例検討.....	2 6
第1節 租税条約による所得源泉の置換え規定.....	2 6
1 国内法の所得源泉の置換え規定.....	2 6
2 租税条約の使用料条項による所得源泉の置換え.....	2 8
(1) 国内法の使用地主義.....	2 8
(2) 具体的事例の検討.....	2 8
3 所得源泉の置換えとプリザベーション・クローズ及び租税法律主義との関係	3 0
(1) プリザベーション・クローズとの関係.....	3 0

(2) 租税条約と租税法律主義との関係.....	3 1
4 関連する裁判例等.....	3 1
第2節 租税条約による外国税額控除の制限.....	3 2
1 外国税額控除の概要.....	3 2
2 新日米租税条約による外国税額控除の制限.....	3 3
3 新日米租税条約による外国税額控除の制限規定の自動執行力.....	3 5
第3節 日米地位協定により非居住者となる場合の課税.....	3 6
1 日米地位協定等による住所等の取扱い.....	3 6
2 協定実施のための臨時特例法による住所等の取扱い.....	3 8
3 非居住者とみなされることによる課税関係の検討.....	4 1
4 日米地位協定による住所等の取扱いに関する規定の自動執行力.....	4 3
5 関連する裁判例等.....	4 4
第4節 特殊関連企業条項.....	4 4
1 特殊関連企業条項.....	4 4
2 移転価格税制.....	4 5
(1) 制度の概要.....	4 5
(2) 独立企業間価格の算定方法.....	4 6
3 我が国における移転価格税制の導入の経緯.....	4 7
4 特殊関連企業条項と国内法との関係.....	4 8
(1) 特殊関連企業条項の自動執行力の有無.....	4 8
(2) 既存の国内法での執行の可能性.....	4 9
5 関連する裁判例等.....	5 2
(1) 事件の概要.....	5 2
(2) 判決の概要.....	5 2
終章	5 4
参考文献	5 8

序 章

1 問題の所在

研究題目は「租税条約の自動執行力に関する考察」であり、租税条約のどのような規定に自動執行力があり（self-executing）、どのような規定にはない（non-self-executing）のかという問題が生ずるところ、その判断基準は明確ではないと考えられることから、具体的な事例を基に検討を行い、その考え方を明確にしようとするものである。

なお、条約の規定が自動執行力を有することの意義及び要件については後述¹するが、本稿において、「自動執行力を有する」とは、「国内法による補完・具体化がなくとも、内容上そのままの形で国内法として直接に実施され、私人の法律関係について国内の裁判所と行政機関の判断根拠として適用できる²」という意味で使用する。

また、条約の規定の自動執行力の有無については、条約の国内適用可能性あるいは直接適用可能性としても論じられる³が、本稿においては、原則として、「自動執行力」の有無の問題として論ずる。

経済・社会のグローバル化及び情報化がますます進展する中で、税務においては租税条約との関わりを避けて通れない状況となっており、租税条約の国内適用を巡る論点と考え方について考察し、租税条約の規定における自動執行力の有無の判断基準を明確にしていくことは意義あるものとする。

我が国は、二国間の租税条約を 63 か国（52 条約、63 か国に適用、平成 23 年 10 月末現在）と締結しており、租税条約は、相互主義に基づき、相手国から生じる所得に対する租税の軽減・免除、二重課税が生じた場合の調整及び情報交換の実施等を主な目的としている。一般的には、条約は国内法に優先するとされ、また、条約の規定は国内効力を有すると解されている（憲法 98 条 2 項）が、租税条約のすべての規定が国内法に優先してそのまま適用されるものではないとされており、「条約の個々の規定が直接適用され

¹ 第 2 章第 2 節 2。

² 山本草二『国際法〔新版〕』（有斐閣、2001）105 頁。

³ 小寺彰＝岩沢雄司＝森田章夫編『講義国際法』（有斐閣、2004）106 頁は、条約の国内適用可能性あるいは直接適用可能性の問題は、条約が self-executing かの問題でもあることについて言及しているものと考えられる。また、岩沢雄司『条約の国内適用可能性』（有斐閣、1985）15 頁、18 頁、281 頁等では、self-executing が、条約の国内適用可能性、直接適用可能性という意味を有することについて言及されている。

うるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものである⁴」と説明されているが、租税条約におけるどのような規定に自動執行力があり、どのような規定にはないのかについて、その判断基準は明確ではないと考える。

そこで、例えば、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合に、それらの条約の規定に自動執行力を認めることができるのかという疑問があり、これらについて検討する。

上記①の「条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合」の具体例としては、

- ①－(a) 国内法では国外源泉所得として課税にならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合、
- ①－(b) 外国税額控除について、租税条約で一定の制限規定が設けられている場合、
- ①－(c) 通常は、居住者となる特定の納税者が、条約により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合

を挙げることができる。

上記「①－(a)」については、租税条約における原則とされるプリザベーション・クローズとの関係から論じられることが多いが、プリザベーション・クローズの意義については諸説あり、異なる結論に至っている⁵ほか、租税条約の所得源泉の置換え規定に関する考え方も異なる見解が存する⁶。更に、明確性及び完全性が具備されていれば、自動執行力がある（直接適用可能性がある）との見解がある⁷。

そこで、具体的な事例に基づいて、プリザベーション・クローズ又は明確性及び完全性の具備という点のみからではなく、憲法上の原則である租税法律主義（憲法 84 条）の観点からも検討を行うことにより、租税条約と憲法及び法律との関係についての考察を深める。租税法律主義との関係は、憲法上の原則である条約の遵守（憲法 98 条 2 項）と

⁴ 国税庁『昭和 61 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986）193 頁。

⁵ 第 3 章第 1 節 4。

⁶ 第 4 章第 1 節 2。

⁷ 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯〔第 2 版〕』（商事法務、2011）15 頁、29 頁。川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号(2010) 8 頁。

租税法律主義との関係をどのように解するかが重要な論点であると考える。

また、上記②の「条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合」については、

②－(a) 一方の締約国内の自国の企業の特殊関連企業が他方の締約国内にあり、これらの企業間取引が独立企業間の取引と異なる場合に、その一方の締約国は自国の企業に対して、独立企業間原則⁸に基づき課税を行うことができるとする規定（以下「特殊関連企業条項」という。）が租税条約に設けられているが、国内法には、自国の企業と国外の特殊関連企業との取引内容が独立企業間取引と異なる場合において、独立企業間取引による利得に基づき課税する規定（以下「移転価格税制に係る規定」という。）が設けられていない場合に、租税条約における特殊関連企業条項がどのように機能するか

について、検討する。

移転価格税制に係る規定は、我が国の国内法においては昭和 61 年の税制改正において創設されたもので、導入以前における上記「②－(a)」についての見解は、国内法の制定を必要とし、自動執行力はないとするもの、条約優先の観点から自動執行力があるとするもの、既存の法律の適用により執行が可能であるとするものなど、諸説見られる⁹。国際課税の分野において重要な位置を占め、現在も話題となることが多い移転価格税制について、租税条約の自動執行力の観点から、租税条約上の規定の意義や我が国での導入の経緯等について確認・整理し、検討を行うものである。

2 検討の方法

まず、租税法に関する国内法と国際法について、それぞれ法源とその目的を確認する。

次に、国際法と国内法の関係について、国際法の国内法上の地位及び国際法の国内編入方式並びに国際法の国内適用における基準について確認する。

更に、租税条約の国内適用についての諸原則、すなわち、租税条約の適用対象者、セービング・クローズ、プリザベーション・クローズ、無差別条項、租税法律主義との関

⁸ 「特殊関連企業間の取引に独立の企業の間設けられる条件と異なる条件が設けられ、それにより自国の企業の利益が減少している場合には、そうした条件がなかったとしたら当該企業の利益となるはずであった利益を算入して当該企業に課税しうるとする原則」。国税庁・前掲注 2、193 頁（注）。

⁹ 第 4 章第 4 節 4。

係、自動執行力のある条約の規定と自動執行力のない条約の規定についての考え方等を検討する。

また、所得の源泉規定（国内源泉所得か国外源泉所得かの判定）を巡る問題が課税上重要である理由として、納税者の区分と課税所得の範囲がその基礎にあり、更に、所得源泉の置換え規定は、租税条約の適用を受ける者に限定されているところ、租税条約の規定については、非居住者又は外国法人に適用になるものと、居住者又は内国法人にも適用となるものがある。そこで、居住者及び非居住者、内国法人及び外国法人についての課税範囲並びに条約の適用対象者についても確認し、整理する。

そして、上記 1 「①－(a)」については、国内法の使用地主義の基準からすると国内源泉所得にはならないが、租税条約の債務者主義により、使用料が国内源泉所得となる場合を例に、これまで論じられてきたところを整理・検討し、自らの考え方を明示する。

上記 1 「①－(b)」については、平成 16 年に発効した新しい日米租税条約である「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アメリカ合衆国政府との間の条約」（平成 16 年条約第 2 号）（以下「新日米租税条約」という。）において導入された外国税額控除に対する制限（我が国の居住者である米国市民、元市民又は元長期居住者の我が国での外国税額控除の一定の制限）を例に検討する。

上記 1 「①－(c)」については、日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第 6 条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定（昭和 35 年条約第 7 号）（以下「日米地位協定」という。）を例に検討する。

上記 1 「②－(a)」については、移転価格税制に係る規定の概要や我が国の国内法への導入の経緯等、租税条約上の特殊関連企業条項と国内法の移転価格税制に係る規定及びその他の国内法との関係等について、これまでの考え方を確認・整理しつつ、これに自らの考え方を加えて、考え方を明示する。

なお、これまで、新日米租税条約の外国税額控除制限規定及び日米地位協定の規定についてこのような視点から検討したものは、筆者の知る限り見当たらない。

最後に、以上の確認事項を踏まえ、上記 1 の「①－(a)」、「①－(b)」、「①－(c)」及び「②－(a)」の各論点の具体的な検討を通じて、租税条約の規定の自動執行力の有無の判断基準について、私見を提示することとする。

第1章 租税法の法源と目的等

第1節 租税に関する国内法等

1 租税法の意義と目的

租税とは、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である¹⁰⁾」と説明されている。このほか、富の再分配や財政の一環としての景気調整という機能も果たしているとされる¹¹⁾。

2 租税に関する国内法等

日本国憲法第30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」とし、また、同第84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定しており、租税法律主義を定めたものとされている。この租税法律主義に従って、租税法は、納税義務者、課税所得、税率や手続について規定している。なお、租税法律主義の内容等については、第3章第2節5で考察する。

租税は、租税を徴収する課税権の主体が国か地方公共団体かによって、国税と地方税に分けることができ、国税については、税目ごとに、所得税法、法人税法、相続税法等があり、それぞれの納税義務者、課税標準及び課税方法等について規定しているほか、その通則について規定する国税通則法、特別措置について規定する租税特別措置法等がある。また、その細目について、所得税法施行令等の政令や所得税法施行規則等の省令等がある。

更に、これらの法令とは別に法令解釈通達として、所得税基本通達等の基本通達や個別通達が国税庁長官によって定められている。

地方税は、更に、都道府県民税法と市町村民税に別れるが、地方税については地方税法が制定され、納税義務者、課税標準及び税率等について規定している。

また、租税条約の実施に伴う特例等に関する法令として、租税条約等の実施に伴う所

¹⁰⁾ 金子宏『租税法〔第16版〕』（弘文堂、2011）8頁。

¹¹⁾ 金子・前掲10、4頁以下。

得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（以下「租税条約等実施特例法」という。）並びにその施行令（政令）及び省令が設けられている。租税条約等実施特例法は、租税条約を実施するため、所得税法、法人税法及び地方税法の特例その他必要な事項を定めるものである（租税条約等実施特例法 1）。

例えば、利子、配当、使用料等の投資所得については、多くの租税条約において軽減税率を規定しており、その税率については、「10 パーセントを超えないものとする」（例：利子について新日米租税条約 11 条 2 項）という規定が一般的である。我が国の国内法では 15%の税率で所得税が源泉徴収されることとなるが、「10 パーセントを超えない」とは何%なのかという問題が生じる。そこで、租税条約等実施特例法では、このような場合には、限度税率、すなわち新日米租税条約の利子所得条項のような場合には、10%の税率で所得税を源泉徴収する旨規定している（租税条約等実施特例法 3 の 2）。また、利子、配当、使用料等の投資所得について、このような租税条約上の軽減を受けるための届出等の手続について、租税条約等実施特例法省令が規定している（租税条約等実施特例法省令 2）。

第 2 節 租税に関する国際法

1 租税に関する条約

租税に関する国際法としては、租税に関する条約がある。租税に関する条約には、二国間租税条約、国際機関等との協定等のほか、外交関係に関するウィーン条約（昭和 39 年条約第 14 号）、領事関係に関するウィーン条約（昭和 58 年条約第 14 号）があり、それらの中には、外交官、領事及び在外公館の職員等の一定の所得について免税とする規定がある¹²。

そして、我が国が締結している租税条約等について、「これらの条約は、当事国の国民ないし居住者の権利義務について種々の定めをなしているから、租税法の法源として重要である¹³。」とされている。

2 二国間の租税条約とその目的

¹² 外交関係ウィーン条約第 34 条、第 37 条、領事関係ウィーン条約第 49 条等。

¹³ 金子・前掲 10、101 頁。

二国間の租税条約は、所得に対する租税（所得税・法人税）に関する二国間租税条約がその代表的なもので、上述のとおり 63 か国（52 条約、63 か国に適用）と締結しており、例えば、新日米租税条約がある。このほか、米国とのみ相続税条約¹⁴を締結している。

二国間の租税条約は、①二重課税の調整（両国間の課税権の調整、発生した二重課税の排除方法）、②租税回避への対応（税務当局間の情報交換、相互協議、条約濫用を防止する措置等）、③投資交流の促進の租税（投資所得を中心とした源泉地国での課税の軽減、無差別条項）を主な内容として締結されている¹⁵。

3 日米地位協定

上記 1 に示した租税に関する条約のほか、日米地位協定は課税関係に影響を与えている条約である。日米地位協定では、適用対象となる一定の者について、日本に滞在している間でも日本に住所・居所を有しないとする旨の規定が設けられており、これにより、それらの者の日本における居住形態が非居住者とみなされると、居住者としての課税よりも軽減される場合と重い課税となる場合が考えられ、これについては第 4 章第 3 節において検討する。

4 モデル租税条約

二国間租税条約のモデル条約として、OECDモデル条約と国連（UN）モデル条約がある。OECDモデル条約は、「先進諸国間の条約として徹底した相互主義に立脚している」が、国連モデル条約は、「OECDモデル条約をベースとして、これに、先進国対発展途上国条約であるという観点から必要とされる修正を加えるという方式のもとに作成されている¹⁶」とされている。また、「総論的には、UNモデルは源泉地国への課税権付与のウエートが強化¹⁷」されていると説明されている。我が国と先進国との二国間租税条約は、OECDモデル条約を範としたものとなっている。

これらのほか、自国のモデル租税条約を定めているものがあり、米国モデル租税条約¹⁸

¹⁴ 遺産、相続及び贈与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とアメリカ合衆国との間の条約（昭和 30 年条約第 2 号）。

¹⁵ 財務省 HP <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/181.htm>（平成 23 年 12 月 23 日参照）。

¹⁶ 小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会、2001）37 頁。

¹⁷ 青山慶二「OECDと国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号(2010)248 頁。

¹⁸ UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006.

はその例である。

第2章 国際法と国内法の関係

第1節 国際法の国内法上の地位

本節では、国際法と国内法の関係についての諸説、国際法の国内的効力の順位（憲法・法律との関係）について確認する。

1 国際法と国内法の関係

(1) 国際法と国内法の関係についての諸説

国際法と国内法をどのように構成するかについて、一元論、二元論及び等位理論があり、それぞれ次のように説明される¹⁹。

イ 一元論とは、「国際法と国内法は、本来単一の法体系に属し、したがって相互間の抵触は上位・下位の法規範秩序により解決され、上位法に抵触する法は当然に無効になる」という立場である。一元論は、更に、国内法優位の一元論と国際法優位の一元論とがある。

ロ 二元論は、「国内法と国際法は、その法主体、法源、組織構造または執行の点で全く異なり、相互に平等・独立・無関係の法体系をなす」という立場である。

ハ 等位理論は、「国際法と国内法を等位の関係におき、相互間に生じる『義務の抵触』については、調整による解決に委ねようとする立場」である。

(2) 等位論の妥当性

等位論は、「国際法秩序においては国際法が最高であり、他方、各国の国内法秩序においては国内法が最高だ」とするもので、また、「国際法と国内法が相互に接触する場面も認め」、「矛盾抵触する場合には両者を調整するという一般的な義務が国家に課される」とされるものであり²⁰、妥当な説であると考ええる。

¹⁹ 山本・前掲注2、83～86頁。

²⁰ 小寺彰『パラダイム国際法－国際法の基礎構成－』（有斐閣、2004）51～54頁。

2 国際法の国内的効力の順位（憲法・法律との関係）

条約の国内効力の順位に関し、憲法・法律の関係については、次の三つに分けることができる²¹。

(1) 場合によっては条約に憲法より上位の効力を認めるもの

オランダ憲法（91条3、92条）、オーストリア憲法（50条3）

(2) 条約に憲法より下位で法律より上位の効力を認めるもの

日本国憲法（98条2項）、フランス憲法（54条、55条）、チュニジア憲法（32条）、クロアチア憲法（140条）、コンゴ憲法（176条）、ロシア憲法（15条4）

なお、我が国の場合に、「国内的効力として条約と憲法のどちらが優位するかについては、学説・慣行上も争いがあり、一定していない²²。」とされるが、「条約との効力関係について『憲法優位説』をとる立場が、一般に有力である。憲法の改正は厳格な手続によってのみ可能であるのに、より簡易な手続で締結される条約が優位して、憲法を実質的に修正するようになる事態は、憲法の基調とする国民主権主義に反するというのが、その理由である²³。」とされており、本稿においても、憲法が条約に優位すると解するのが妥当であると考える。

(3) 条約に法律と同等の効力を認めるもの

米国憲法（6条2節）、スイス憲法（189条1）、韓国憲法（6条1）

第2節 国際法の国内適用

条約が批准された後、どのように国内的に編入され、国内における効力を有することとなるか（条約の国内編入方式）については、各国の憲法体制によることとなる²⁴ことから、本節ではこれらについて確認する。また、条約の規定の自動執行力の意義及び要件について検討する。

²¹ 松井芳郎ほか『国際法〔第5版〕』（有斐閣、2007）21頁、大内和臣＝武山眞行＝西海真樹＝宮野洋一『国際法』（中央大学通信教育部、2007）11頁。このほか、条約の国内的効力の位置と憲法秩序を論じているものとして、高野雄一『条約と憲法』（東京大学出版会、1960）174頁以下等。

²² 山本・前掲注2、111頁。

²³ 山本・前掲注2、111頁。

²⁴ 岩沢・前掲注3、13頁以下、山本・前掲注2、100頁以下。

1 条約の国内的編入方式

条約の国内編入方式について、我が国では、一般的受容又は包括的受容と変型の二つに分けて呼ばれることが多いとされ²⁵、以下、一般受容方式と変型方式について確認する。

(1) 一般的受容方式

一般受容方式は、「条約をそのままの形で国内法として受容し執行するという方式」で、現在、我が国ほか多くの国の憲法が採用しているとされる²⁶。我が国では、日本国憲法第98条第2項の解釈により、条約の国内効力が認められているとされ²⁷、一般受容方式が採用されているとされているものであり、批准又は承認（憲法73条3号）された条約は、天皇の公布（同7条1号）により、国内効力を有する（同98条2項）こととなる²⁸。

(2) 変型方式

変型方式は、「条約はそのままの形では国内法として適用不能であり、事前にその内容を法律として変型する必要がある、という憲法の方式である²⁹。」とされる。

なお、①条約は、批准、公布されれば自動的に国内効力を有するという自動的受容体制（第1の型、アメリカ型）、②条約は承認法に基づいて批准されれば国内効力を得るもの（第2の型）及び③条約は批准されても当然に国内的効力を得るものではなく、個々に立法により受容されなければならないという個別受容の体制（第3の型、イギリス型）の三つに分ける方法もあるが、一般には、第2の型を第1の型に含めた「アメリカモデル」と第3の型の「イギリスモデル」の二つに対比されることが多いとされる³⁰。

2 自動執行力

(1) 条約の規定が自動執行力を有することの意義

上記1で確認した条約の国内的編入方式の差異から生じる条約の国内的効力の相違とは別の問題として、ある条約の規定が直接適用可能かどうか、つまり、自動執行力を有するかどうかという問題がある。条約が国内的効力を有していても、それが直ち

²⁵ 岩沢・前掲注3、14頁。

²⁶ 山本・前掲注2、102頁。

²⁷ 高野・前掲注21、156～157頁。

²⁸ 山本・前掲注2、103～104頁。

²⁹ 山本・前掲注2、73頁。

³⁰ 岩沢・前掲注3、14頁。

に自動執行力を有していることにはならず、自動執行力を有するかどうかは別の問題として検討される必要があるということである。

また、「直接適用可能」又は「self-executing」という用語は、条約の国内効力としての意味で用いられることがあるとされる³¹が、「直接適用可能」又は「self-executing」という用語については、本稿においては、「自動執行力を有する」という意味で使用する。

これに関し、岩沢雄司教授は、『条約の国内的効力』と『国内適用可能性』ははっきりと区別されることが必要³²であるとされ、「条約の国内適用可能性を国内効力の前提とするのではなく、国内的効力を国内適用可能性の前提とするのである³³。」とされる。更に、自動執行力があるかどうかについて、「“self-executing”及び『直接適用可能』という言葉は、様々の異なった意味で用いられている。しかし、その通常の（そして本来の）意味は、『それ以上の措置の必要なしに通常適用されうる』ということである³⁴。」と説明されている。

序章の初めに述べたとおり、本稿において条約の規定が自動執行力を有するとは、
「国内法による補完・具体化がなくとも、内容上そのままの形で国内法として直接に
実施され、私人の法律関係について国内の裁判所と行政機関の判断根拠として適用で
きる³⁵」という意味で使用する。

(2) 条約の規定が自動執行力を有するための要件

条約の国内適用可能性があるかどうかについては、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）があるとされている³⁶。

主観的基準（要件）としては、「条約の作成・実施の事情により、私人の権利義務を定め直接に国内裁判所で執行可能な内容のものにするという、締約国の意思が確認できることである³⁷」とされる。

また、客観的基準（要件）については、「私人の権利義務が明白、確定的、完全かつ

³¹ 岩沢・前掲注3、282頁。

³² 岩沢・前掲注3、45頁。

³³ 岩沢・前掲注3、340頁。

³⁴ 岩沢・前掲注3、283頁。このほか、self-executingの意義について、高野・前掲注21、98頁、小寺・前掲注20、55頁以下等。

³⁵ 前掲注2。

³⁶ 岩沢・前掲注3、296～314頁、小寺ほか・前掲注3、107頁以下等。

³⁷ 山本・前掲注2、105頁。

詳細に定められていて、その内容を具体化する法例にまつまでもなく国内的に執行可能な条約規定³⁸⁾」であるとされる。

条約が自動執行力を有するための客観的基準（要素）については、「明確性及び完全性」を具備していることとして理解されている³⁹⁾。

そして、「各国の国内裁判所その他の国家機関は、個々の条約規定について、このような主観的・客観的な要素を考慮して、自動的執行力の有無を確認せざるをえない⁴⁰⁾。」とされる。

第3章 租税条約の国内適用と自動執行力

本章では、租税条約の国内適用についての考え方、非居住者・外国法人課税に及ぼしている租税条約の影響、租税条約におけるセービング・クローズ（条約の規定は、それぞれ締約国の居住者の課税には影響を及ぼさないとするもの）、プリザベーション・クローズ（国内法による納税義務以上に租税条約による重課はできないとする規定であるにとらえる見解と国内法における非課税、免税、所得控除、税額控除その他の減免措置は条約による制限を受けないとする規定であるにとらえる見解とがある。）及び無差別条項の意義について確認する。特に、プリザベーション・クローズの意義については、相違する見解の内容について検討する。

そして、租税条約の自動執行力について、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）、租税条約等実施特例法との関係、「shall clause」及び「may clause」とのとらえ方、租税法主義との関係を検討する。

第1節 租税条約の国内適用上の原則

1 租税条約の適用対象者

例えば、新日米租税条約では、「この条約は、この条約に別段の定めがある場合を除く

³⁸⁾ 山本・前掲注2、105頁。

³⁹⁾ 井上ほか・前掲注7、13～15頁、川端・前掲注7、8頁。

⁴⁰⁾ 山本・前掲注2、106頁。

ほか、一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用する。」（新日米租税条約 1 条 1 項）と規定している。そして、居住者の意義については、「この条約の適用上、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」（同 4 条 1 項）をいうとされている。また、『者』には個人、法人及び法人以外の団体を含む。」（同 3 条 1 項(e)）とされているので、新日米租税条約上の「居住者」には、個人である居住者のほか、内国法人も含むこととなる。

2 セービング・クローズ

新日米租税条約第 1 条第 4 項(a)は、「この条約は、5⁴¹の場合を除くほか第 4 条の規定に基づき一方の締約国の居住者⁴²とされる者に対する当該一方の締約国の課税及び合衆国の市民に対する合衆国の課税に影響を及ぼすものではない。」と規定し、これを一般に、「セービング・クローズ」という⁴³。セービング・クローズは、ある国の居住者についてはその国の国内法が適用され、租税条約による影響を受けないという租税条約適用一般原則の一つであり、確認規定であるとされている。新日米租税条約は、セービング・クローズの例外を第 1 条第 5 項に列挙し、これらについては居住者であっても適用されることを明示している。

上記 1 のとおり、二国間の租税条約は、原則としてその二国のうちのいずれか又は双方の居住者（内国法人を含む。）に対して適用されるものであるが、居住者（又は内国法人）とされる国においては、例外を除き、その国の国内法のみが適用となるのであるから、租税条約において問題となるのは、その国において非居住者（又は外国法人）に該当する納税者に対して、どのような課税又は軽減・免税を行うのかということである。そこで、下記 3 では非居住者及び外国法人に対する課税について確認する。

⁴¹ 第 1 条第 5 項のことを示しており、同項には、第 9 条 2（移転価格税制の対応的調整）及び第 9 条 3（移転価格税制の期間制限）、第 17 条 3（扶養料等の扱い）、第 18 条（政府職員の免税）、第 19 条（学生等の免税）、第 20 条（教授等の免税）、第 23 条（二重課税の排除）、第 24 条（無差別取扱い）、第 25 条（相互協議）並びに第 28 条（外交官）が掲げられていることから、これらについては、居住者であってもこれらの免税規定等が適用になることを意味している。

⁴² 内国法人を含む。

⁴³ 住澤整ほか『平成 16 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2004）339 頁。

3 非居住者及び外国法人の納税義務

個人としての納税者は、居住者⁴⁴と非居住者⁴⁵に区分され、居住者は全世界所得⁴⁶（国内源泉所得及び国外源泉所得）について納税義務を有し（所得税法 5 ①、7 条①一）、非居住者は、国内源泉所得のみについて納税義務を有する（所得税法 5 ②一、7 ①三）。

また、法人としての納税者は、内国法人⁴⁷及び外国法人⁴⁸に区分され、内国法人は全世界所得について納税義務を有し（法人税法 4 ①、5）、外国法人は、国内源泉所得のみについて納税義務を有する（法人税法 4 ③、9）。

諸外国における個人の納税者の区分方法は様々であるが、一般的には、居住者と非居住者に区分し、課税範囲を定めている。また、居住者の定義も一様ではないが、課税年度において 183 日以上滞在することを居住者の要件の一つとしている国が多い⁴⁹（英国、フランス、イタリア、スペイン等）。課税方法としては、居住者は全世界所得（国内源泉所得及び国外源泉所得）、非居住者は国内源泉所得を課税対象とするのが一般的であるが、日本のような非永住者制度に類似した制度を採用している国（中国、英国）や、居住者についても国外源泉所得を非課税としている国・地域（シンガポール、香港）もあるほか、米国では、自国の市民に対して常に全世界所得課税を課税する⁵⁰。

いずれにしても、非居住者又は外国法人にとっては、その所得がその国の国内源泉所得となるかどうかは、重要なポイントとなる。

4 プリザベーション・クローズ

(1) 概要

新日米租税条約第 1 条第 2 項は「この条約の規定は、次のもの⁵¹によって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除、その他の租税の減免をいかなる様

⁴⁴ 居住者とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいう。」（所得税法 2 ①三）。

⁴⁵ 非居住者とは「居住者以外の個人をいう。」（所得税法 2 ①五）。

⁴⁶ 居住者のうちの非永住者が課税される国外源泉所得は一定の所得に限られるが、これについては後掲注 117 のとおり。

⁴⁷ 内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」（法人税法 2 三）。

⁴⁸ 外国法人とは、「内国法人以外の法人をいう。」（法人税法 2 四）。

⁴⁹ CCH（2006-07），“*International Master Tax Guide 3rd Edition*” CCH Australia Limited、税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法〔第 2 版〕』（中央経済者、2008）、税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法〔第 6 版〕』（中央経済者、2008）等。

⁵⁰ 前掲注 49。我が国の非永住者制度は後掲注 117、米国の市民課税は第 4 章第 2 節 1 のとおり。

⁵¹ 締約国の国内法令、二国間協定及び多国間協定を指している。

態においても制限するものと解してはならない。」と規定しており、これを一般にプリザベーション・クローズという⁵²。

このプリザベーション・クローズは、新日米租税条約のほか、対オーストリア、対カナダ、対中国、対ニュージーランド、対パキスタンの各租税条約において設けられている。しかしながら、プリザベーション・クローズは他の多くの条約には設けられておらず、また、OECDモデル条約及び国連モデル条約にもないため、これをどのように考えるべきかとの問題がある。これについては、「この種の明文規定を置かない大部分の租税条約のもとにおいても、プリザベーション・クローズはそれ自体単なる確認規定と目されているところから、同様の結果をもたらすよう配慮されるべきはもちろんである⁵³」との見解がある。二国間条約を締結している場合に、その締約国の国内法又は別の条約（例：外交関係に関するウィーン条約）において、その条約以上に有利な非課税や免税規定があれば、その非課税規定や免税規定が適用されることは当然のことであると考えられることから、プリザベーション・クローズは確認規定⁵⁴と解するのが相当であるとする。

(2) プリザベーション・クローズの意義

プリザベーション・クローズの意義については、次の三つの見解があるとされる⁵⁵。

イ 「狭義説⁵⁶：プリザベーション・クローズの原則の適用があるのは、国内税法に定める非課税、免税、所得控除等の『課税上の積極的な斟酌』にかざられるとする考え方」

これは、上記(1)の新日米租税条約第1条第2項の規定振りを、文理どおりに解し、国内法等に定める非課税、免税、所得控除、税額控除、その他の減免措置を条約で制限することはできないとするのがプリザベーション・クローズであるとする考え方である。

⁵² 住澤整ほか・前掲注 43、339 頁。

⁵³ 小松芳明「法人税法における国際課税の側面について－問題点の究明と若干の提言－」西野嘉一郎ほか編『現代企業課税論』（東洋経済新報、1977）196 頁。

⁵⁴ 確認規定との立場を支持するものとして、本庄資「租税条約と国内法等との関係」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）222 頁。

⁵⁵ 井上ほか・前掲注 7、37 頁。また、この分類について紹介しつつ、検討しているものとして、増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究 102 号（2008）46 頁。

⁵⁶ 狭義説を採るものとして、小松・前掲注 53、197 頁、増井・前掲注 55、49 頁、63 頁等。なお、狭義説が通説であるとされる。青山慶二「恒久的施設の範囲」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）256 頁。

ロ 「広義説⁵⁷：プリザベーション・クローズの原則の適用があるのは、納税者にとって有利な国内税法上の規定であるという考え方」

これは、非課税、免税、所得控除、税額控除、その他の租税の減免措置に限らず、国内法の規定よりも不利な規定を条約で規定することを禁じているのがプリザベーション・クローズであるとする考え方である。

ハ 「選択説：プリザベーション・クローズの原則により、納税者は、自己にもっとも有利な形で、租税条約の適用の有無を選択できるという考え方」

この考え方は、結果として上記ロの考え方を採用することとなると考えられる。

すなわち、この三つの見解のうち、ロ及びハは、結果として同様の効果を導き出されると考えられることから、結局は、「イの狭義説」対「ロの広義説又はハの選択説」の対立となると解され⁵⁸、むしろ、「狭義説」と「広義説又は選択説」の二つに分類して議論をする方が、より争点が明確になるものとする。

なお、プリザベーション・クローズのとらえ方の相違により、条約の国内適用の場面においてどのような見解の相違が起こるかについては、第4章第1節3で考察する。

(3) 条約の解釈のルールと狭義説の妥当性

条約の解釈について、ウィーン条約法条約第31条第1項は、「条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。」としており、新日米租税条約第1条第2項のプリザベーション・クローズについてこのように解釈をすれば、狭義説が妥当であるとする。広義説又は選択説のような趣旨であるとするれば、そのように規定されるべきであるが、実際にはそのような規定振りにはなっていないからである。

5 無差別条項

無差別条項は、一般的に、各締約国が相手国の国民又は居住者に対し課税上の内国民待遇を与えること等を内容とするもの⁵⁹である。

OECDモデル条約では第24条⁶⁰で規定を置いており、第1項では、租税に関し国籍を理由とする差別が禁止されること（国籍無差別）及び一方の締約国の国民が他方の締

⁵⁷ 広義説を採るものとして、木村弘之亮『国際税法』（成文堂、2000）47頁。

⁵⁸ 同旨、増井・前掲注55、46頁。

⁵⁹ 住澤整ほか・前掲注43、368頁。

⁶⁰ 我が国の租税条約例もOECDモデル条約の無差別条項に概ね準拠している。

約国において同様の状況にある当該他方の締約国の国民より不利にならないという原則⁶¹、第3項では、一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設に対する租税は、当該他方の締約国において、同様の活動を行う当該他方の締約国の企業に対して課される租税よりも不利に課されることはないという原則（恒久的施設無差別）、第4項では、一方の締約国の企業が他方の締約国の居住者に支払った利子、使用料その他の支払金については、当該一方の締約国の企業の居住者に支払われたとした場合における条件と同様の条件で控除するという原則（支払先無差別）、第5項では、一方の締約国がその資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有され、又は支配されている企業に不利な扱いをすることを禁じる原則⁶²（資本無差別）等が規定されている。

第2節 租税条約の自動執行力についての問題

1 問題の所在

租税条約の国内適用については、前述のとおり、「我が国は、条約の国内効力についていわゆる『一般的受容国』という立場をとっており、我が国が締結した条約は、何らの措置も要せずに国内的効力を有するのが原則ですが、条約の個々の規定が直接適用されるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものと考えられます⁶³」とされているように、自動執行力があるかどうかは、その条約の個々の規定ごとに判断していくことになると考えられる。そこで、これまで確認してきた条約の規定が自動執行力を有するための要件を租税条約にどのように当てはめていくか、また、そのほか、租税条約の場合には、「租税の賦課」を取り扱っていることから、その他の要件を考慮する必要がないのかという見地から考察する。

2 主観的基準（要素）と客観的基準（要素）

条約の規定が自動執行力を有するかどうかについては、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）を満たすことが必要であるとされる⁶⁴が、租税条約の規定についても、まず、

⁶¹ 川端康之監訳『OECDモデル租税条約〔2010年版〕』（日本租税研究協会、2011）337頁。

⁶² 川端・前掲注61、353頁。

⁶³ 国税庁・前掲注4、193頁。

⁶⁴ 第2章第2節(2)。

これらの基準を当てはめて判断することが必要であると考える。主観的基準（要件）については、租税条約の規定が、強制的な適用関係を示しているかどうかを判断する必要があり、客観的基準（要件）については、条約の規定の内容が、明確性及び完全性を具備しているかどうかを判断する必要があると考える。

3 租税条約等実施特例法等との関係

ここでは、租税条約を実施するため租税条約等実施特例法等が制定された場合に、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件としての主観的基準（要件）と客観的基準（要件）の要件該当性に影響を及ぼすかどうかを検討するものである。

(1) 主観的基準（要件）との関係

「自動的受容国又は承認法による受容国の体制の国において、条約を実施するために特別の法律が制定された場合には、条約の国内適用可能性は排除される」かどうかの問題があるとされる⁶⁵。これは、「条約の国内適用可能性は、国内の立法者の意思によって排除されるということもありえる⁶⁶。」とし、主観的基準（要件）との関係の中で検討されているものである。これについては、「条約を実施する特別法が制定されたことで条約の適用可能性を排除する立法者の意思が表示されたといえるかは疑問である⁶⁷」との見解があるように、租税条約のある規定の実施のために租税条約等実施特例法等が制定されたことにより、主観的基準（要件）該当性が否定されてその条約の規定の自動執行力が否定されることになるものではないと考える。

(2) 客観的基準（要件）との関係

租税条約において、締約国で発生する所得が一定の要件を満たすことを条件として、その締約国での課税が免除される旨の明確な規定⁶⁸が置かれている場合に、その一定の要件を満たすことを確認するため、租税条約等実施特例法の施行に関する省令で、具体的な手続が定められることがある。

例えば、租税条約に基づき、国内源泉所得に係る源泉徴収税額の軽減又は免除を受けるためには、その国内源泉所得の支払を受ける者が、支払者を經由して、所定の届出書（租税条約に関する届出書）を支払者の納税地の所轄税務署長に提出する必要がある。

⁶⁵ 岩沢・前掲注3、305～306頁。

⁶⁶ 岩沢・前掲注3、305～306頁。

⁶⁷ 岩沢・前掲注3、306頁。

⁶⁸ 例：租税条約における利子、配当又は使用料等の軽減・免除。

ある（租税条約等実施特例法省令で定める手続）。

租税条約における国内源泉所得に係る税率の軽減又は免除の規定は、その軽減又は免税の手続までは定めておらず、それらの手続については、各締約国の国内法に委ねられている。では、そのように、租税条約ではそれらの手続を定めていないことが、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件としての客観的基準（要件）である明確性及び完全性の具備という要件のうちの「完全性」に欠けることになるのかという疑問がある。

租税条約における国内源泉所得に係る税率の軽減又は免除の条件や内容について、明確に規定しているのであれば、その軽減又は免除を受けるための手続を租税条約等実施特例法等により規定したとしても、そのことにより、その軽減又は免除についての規定の完全性を損なうものではないと考える⁶⁹。例えば、その租税条約における国内源泉所得に係る源泉徴収税額の軽減又は免除の手続を事前に行わなかったことにより、いったん、国内法に基づき課税されたとしても、事後にその手続を行うことにより、租税条約上の免除を受けることができ、これは、同省令で定めているものは手続要件であり、効力要件ではないからであるとされている⁷⁰からである。

したがって、租税条約の特定の規定の実施のために租税条約等実施特例法等が制定されたことにより、客観的基準（要件）該当性が否定されてその租税条約の特定の規定の自動執行力が否定されることにはならないと考える。

4 Shall Clause 及び May Clause のとらえ方

自動執行力がある租税条約の規定かどうかについて、①その規定の内容が、軽減又は免除を規定している内容かどうか及び②文章が「shall clause⁷¹」か「may clause」かということに着目して判断しようとする見解がある。すなわち、「租税条約の規定がセルフ・エグゼキューティングであるのは、国内立法による裏付けがある場合を除き、当

⁶⁹ セルフ・エグゼキューティングとなっている租税条約上の適用強制規定でも、必要に応じて、実施規定を導入するなど、国内法を整備する必要があると説明されている。小松芳明「本店経費の配賦」国際税務 10 巻 7 号（1990）9 頁。

⁷⁰ 小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会、2001）146 頁。また、課税実務においても、このように考えられている。松上秀晴編『源泉所得税質疑応答集』（大蔵財務協会、2000）556 頁。

⁷¹ 「shall」は、未来形として用いる場合があり、また、命令の意味もあるとの説明がある（岩沢・前掲注 3、318 頁）が、ここで論ずる「shall clause」は、命令の意味を込めた強制適用条項の意味であり、未来形ではない。

該規定により納税義務が軽減又は免除されるなど、租税条約が納税者にとって有利に働き、しかも手続的にも適用関係が明確である場合に限られる。この意味から、may clause の場合には条約の多くはセルフ・エキュゼキューティングとはならないであろう」との見解である⁷²。通常、租税条約において、「shall clause⁷³」は強制的な適用関係や免税規定の場合に用いられており、一方、「課税することができる」というような場合には、「may clause⁷⁴」が用いられる。そして、租税条約において「may clause」（課税することができる）が使用される場合には、国内法において課税となっているときに課税できるのであり、国内法上課税できないものを租税条約により新たな課税を創設するものではないと解されている。

このような意味からすれば、「shall clause」による規定の場合には、一般的には、自動執行力を判断する上での主観的基準（要件）は満たしているものと考えられ、一方、「may clause」による規定の場合には、主観的基準（要件）は満たさないものと考えられる。このような意味では、「shall clause」か「may clause」かは、主観的基準（要件）を満たしているかどうかを判定する場合に参考とするのが有効であると考ええる。

5 租税条約と租税法律主義との関係

(1) 我が国の租税法律主義の意義

金子宏名誉教授は、日本国憲法第 84 条が定める租税法律主義の内容として、①「課税要件法定主義」（課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定される必要があるとするもの）、②「課税要件明確主義」（課税要件及び租税の賦課・徴収の手続は明確でなければならないとするもの）、③「合法性の原則」（行政庁は法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとするもの）及び④「手続的保障原則」

⁷² 小松・前掲注 16、24～25 頁。

⁷³ 「shall clause」の例

「This convention shall apply only to persons who are residents of one or both of the Contracting States, except as otherwise provided in the Conventions.」（新日米租税条約 1 条 1 項）。

「An individual who visits a Contracting State temporarily for the purpose of teaching or conducting educational institution in that Contracting State (中略), shall be exempt from tax in the first mentioned Contracting State on any remuneration for such teaching or research (以下略).」（新日米租税条約 20 条 1 項、教授等の免税）。

⁷⁴ 「may clause」の例

「Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State.」（新日米租税条約 11 条 1 項）。

(租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、適正な手続で行われなければならない、争訟は公正な手続で解決されなければならないとするもの) の四つを挙げることができるとされている⁷⁵。

(2) ドイツにおける Klaus Vogel 教授の見解

条約の自動執行力と憲法上の原則である租税法律主義との関係について、谷口勢津夫教授は、ドイツの Klaus Vogel 教授（以下「Vogel 教授」という。）の論文⁷⁶を引用し、要旨、次のように紹介されている⁷⁷。

「条約について法律による同意又はそのような法律の拒否のいずれかしか認められない」ドイツの憲法のもとでの Vogel 教授の検討を紹介した後、「ドイツでも、納税義務の条約による創設は憲法上禁止されていると述べている。」とし、「(中略) そのような禁止（筆者注：憲法が執行権への法定立権限の委譲を禁止）が妥当する領域として、憲法改正、法規命令制定権の付与及び納税義務の創設又は拡大の三つを挙げている。」とされている。そして、Vogel 教授は、「ドイツでも納税義務の条約による創設は憲法上禁止されていると述べている。」とされ、Vogel 教授は、「高められた法治主義としての租税法律主義に基づいて租税立法者には基本的な特別な責任が課されているとの憲法論を基礎にして、租税条約は納税義務を直接根拠づけることはできないという原則を憲法原則として確立しようとしているのである。」とされている。

また、谷口勢津夫教授は、条約の締結について、我が国の憲法においても「通常の立法の場合よりも簡略化された国会の関与しか予定していない⁷⁸」とし、我が国の場合も、上記の Vogel 教授の見解は検討に値するとされている。

(3) 我が国における条約優先と租税法律主義との関係

我が国において、ともに憲法上の原則である条約の法律に対する優先と租税法律主義とがどのような関係にあるかは、重要な論点となるところである。

これについて、条約は租税法律主義の例外とする以下のような見解があり、これは、

⁷⁵ 金子・前掲注 10、66 頁以下。

⁷⁶ Klaus Vogel, Gesetzesvorbehalt, Parlamentsvorbehalt und völkerrechtliche Verträge, in Peter Badura and Rupert Scholz (1993), *Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, pp. 95、104。

⁷⁷ 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999）77～78 頁。

⁷⁸ 条約締結についての国会の事前又は事後の承認（憲法 73 条 3 号）、予算の議決方法の準用（憲法 60 条 2 項、61 条）、条約が可分である場合を除き承認は一括して行われることを示している（谷口・前掲注 77、79 頁）。

関税法第3条の次の規定に言及して述べられているものである。

第3条「輸入貨物（信書を除く。）には、この法律及び関税定率法その他関税に関する法律により、関税を課する。ただし、条約中に関税について特別の規定があるときは、当該規定による。」

すなわち、この法律を例に、「条約は、国会の承認を得て定められ、かつ、法律よりも強い効力をもつと認められるものであるから、条約による例外は、憲法上許されるものと解せられる⁷⁹⁾。」あるいは、「これも法律以外の法形式による関税の決定であるが、関税の特殊性があるほか、条約は国会の承認を要する点で国会の意思が入っているし、何よりも条約は法律にまさる形式的効力を持つものであるから、憲法上、問題はないであろう⁸⁰⁾。」とされている。

しかしながら、関税法第3条は、条約における関税についての特別な規定を受け入れるとする国内法の規定であり、条約のみにより特別な関税を課しているものではないことから、租税法律主義の例外との位置付けは適当ではないと考える。なお、条約による規定の国内法による受入れ規定と租税法律主義との関係については、第4章第1節3(2)において、所得源泉の置換え規定を例に、別途、検討する。

私見としては、日本国憲法第98条第2項により、条約は法律よりも優先的な地位を有し、条約の国内効力（一般的受容方式）が認められているとしても、それは憲法により認められたものであり、条約と憲法との関係では、上述のとおり憲法が優位すると考えられることから⁸¹⁾、憲法の租税法律主義に反して、租税条約の規定により国内法にない納税義務を創設することはできないと解する。そして、これは、「我が国の憲法は、租税条約の国内適用可能性の判断については、国際協調主義と租税法律主義との比較衡量において租税法律主義を優先させていると解するものである⁸²⁾。」とする考え方と結論において同旨であり、また、「国内の憲法が特定の事項に関する条約の国内適用可能性を排除していることもありうる⁸³⁾」との説明とも合致するものであると考える。

6 小括

⁷⁹⁾ 清宮四郎『憲法I〔第3版〕』（有斐閣、1979）263頁

⁸⁰⁾ 伊藤正巳『憲法I〔第3版〕』（弘文堂、1979）477頁。

⁸¹⁾ 第2章第1節2(2)。

⁸²⁾ 谷口・前掲注77、81頁～82頁。

⁸³⁾ 岩沢・前掲注3、326頁。

条約の規定が自動執行力を有するかどうかについては、条約についての一般原則と同様に、まず、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）を満たすことが必要である。そして、主観的基準（要件）については、租税条約の規定が、強制的な適用関係を示しているかどうかを判断する必要がある、客観的基準（要件）については、規定の内容が、明確性及び完全性を具備しているかどうかを判断する必要があると考える。

ここで、条約の文章が「shall clause」の場合には、一般的には、強制適用を示しており、「may clause」の場合には、強制適用を示していないと考えられる。

また、租税条約等の実施の手続について、租税条約等実施特例法等が制定されていて、租税条約のある規定の手続規定が実地特例法令等により定められていたとしても、その条約の規定の明確性及び完全性が否定されるわけでないと考えられる。

更に、我が国における法律よりも条約が優先すること（国際協調主義）と租税法律主義との関係については、租税法律主義が優位に立つものとする。

そして、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件として、上記の主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）を満たすことのみでは十分ではなく、租税条約は「租税の賦課」を取り扱っていることから、憲法の租税法律主義に抵触しないことが更に必要な要件となると解する。

第4章 租税条約の自動執行力についての事例検討

第1節 租税条約による所得源泉の置換え規定

本節では、本稿の「序章」の「1 問題の所在」で提起した「①-(a)」の「国内法では国外源泉所得として課税にならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合」について、前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

1 国内法の所得源泉の置換え規定

第3章第1節3で述べたとおり、非居住者及び外国法人は国内源泉所得についてのみ

納税義務を有しており、国内源泉所得については所得税法第 161 条及び法人税法第 138 条に限定列挙されている。これ以外の所得は国外源泉所得となり、国外源泉所得については、非居住者及び外国法人は納税義務を有しない。

ところが、所得税法第 162 条及び法人税法第 139 条では、租税条約に異なる定めがある場合は、その条約により国内源泉所得とされたものを国内源泉所得とする旨規定している。

条約の規定をどのように国内法に取り込むことになるのかについては、具体的な規定内容を精査することから、以下、検討する。

所得税法第 162 条は、「日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第 2 号から第 12 号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす⁸⁴。」と規定している。法人税法第 139 条も概ね同様の規定振り⁸⁵となっているが、以下、所得税法第 162 条の規定を例に検討する。

まず、本条が適用となるのは、「その条約の適用を受ける者」であることから、ある租税条約の条項が国内源泉所得について所得税法第 161 条と異なる定めを置いていても、その条項が我が国の居住者や内国法人には適用とならない場合には、その居住者や内国法人の所得については影響を及ぼさないと考えられる。

次に、「その条約が同条第 2 号から第 12 号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、

⁸⁴ この規定は、昭和 37 年に所得税法の第 1 条第 9 項として追加された次の規定が原型となっているとされる。「日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約においてこの法律の施行地に源泉がある所得につき第 3 項の規定と異なる定めがある場合においては、当該条約の適用を受ける非居住者及び第 6 項に規定する法人については、第 3 項及び第 6 項の規定にかかわらず、この法律の施行地に源泉がある所得は、当該異なる定めがある限りにおいて、当該条約に定めるところによる。この場合において、当該条約が第 3 項第 2 号から第 9 号までの規定に代わってこの法律の施行地に源泉がある所得を定めているときは、この法律中これらの規定に規定する事項に係る部分の適用については、当該条約によりこの法律の施行地に源泉があるものとされた所得を当該所得に対応するこれらの規定に掲げる所得とみなす。」

⁸⁵ 法人税法第 138 条には第 12 号がないため、同法第 139 条では、「2 号から 11 号まで」と規定しているところが、所得税法第 162 条との相違点である。

その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす」のであるから、本条が適用される場合には、所得税法第 161 条の 2 号から 12 号まで規定するそれぞれの所得が、それぞれの号に対応する所得としての国内源泉所得とみなされることとなるのであり、特定の号に規定されている所得が他の号の所得に置き替わるというようなことまで規定しているものではないと解される。

2 租税条約の使用料条項による所得源泉の置換え

(1) 国内法の使用地主義

非居住者又は外国法人については、第 3 章第 1 節 3 で述べたように、国内源泉所得に対してのみ課税するのを原則としている。そして、一定の所得が国内源泉所得となるかについて、例えば、使用料については、国内法は「国内において業務を行う者から受ける次に受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの」（所得税法 161 七、法人税法 138 七、下線は筆者）と規定しており、これは所得源泉の判定について使用地主義を定めたものとされている。ここでいう使用料とは、①「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価」（所得税法 161 七イ）、②「著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡による対価」（同号ロ）及び③「機械、装置その他一定の用具の使用料」（同号ハ）に該当するものをいうこととなる。

(2) 具体的事例の検討

例えば、次のような事例において、我が国における課税関係はどのようなになるか検討する。

日本法人である A 法人は、ドイツに家電製品の生産工場を有しており、ドイツ法人である B 法人がドイツにおいて有している特許を A 法人のドイツの生産工場において使用する許諾を A 法人の本店が受け、ドイツにおいて製品の生産を行うこととした。この特許権の使用許諾に係る使用料（以下「本件使用料」という。）は、A 法人の本店から B 法人のドイツの銀行口座へ送金され、本件使用料は A 法人の本店の損金に算入されるが、ドイツの生産工場においては損金に算入されない。なお、B 法人は、日本において支店等の恒久的施設は有してない。この A 法人が B 法人に支払う本件使用料は、我が国においてどのような課税関係になるか。

まず、国内法（所得税法 161、法人税法 138）における課税関係を検討する。

本件使用料が国内源泉所得かどうかを検討すると、上記(1)の「①」の使用料には該当するが、「国内において業務を行う者から受ける使用料又は対価で当該業務に係るもの」には該当しないことから、所得税法第 161 条第 7 号又は法人税法第 138 条第 7 号の国内源泉所得には該当しないこととなる。

次に、租税条約の規定を確認すると、日独租税条約（所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の回避のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定（昭和 42 年条約第 4 号））第 12 条では、使用料については居住地国で課税できる（同条 1 項）としながら、源泉地国でも限度税率 10% で課税できるとし（同条 2 項）、本条における使用料とは、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルムを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として商業上、産業上若しくは学術上の設備（国際運輸に使用されるコンテナ及びその運送のための関連施設を除く。）の使用若しくは使用の権利の対価として、又は商業上、産業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払をいう。」（同条 3 項）と規定している。そして、その所得の源泉地の判定については、「使用料は、その支払者が一方の締約国（連邦共和国については州を含む。）又はその地方公共団体若しくは居住者であるときは、その締約国内において生じたものとされる。」（同条 5 項、下線は筆者）と規定しており、これは所得源泉の判定について債務者主義を採用したものであるとされる。

そして、「ただし、使用料の支払者（一方の締約国の居住者であるかどうかを問わない。）が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、その使用料を支払うべき債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、その使用料を当該恒久的施設が負担するときは、その使用料は、当該恒久的施設が存在する締約国内で生じたものとされる。」（同条 5 項ただし書）と規定している。

したがって、本事例に当てはめると、本件使用料は、使用地主義を採用している国内法（所得税法 161 七、法人税法 138 七）では使用料として国内源泉所得に該当しないが、日独租税条約第 12 条第 5 項の債務者主義によれば国内源泉所得となることから、上記 1 で考察したように、所得税法第 162 条及び法人税法第 139 条により、国内源泉所得とみなされ、その結果、B 法人は 10% の限度税率により所得税を課されることとなり（租税条約等実施特例法 3 の 2）、A 法人は、本件使用料の支払の際にその所得税

を源泉徴収する必要がある（所得税法 212①）。

これに対して、所得税法第 162 条又は法人税法第 139 条の規定については、「国内法上の国外源泉所得を条約の定めにより国内源泉所得に転換する規定ではない。」とし、「国内源泉所得の範囲を減少する条約規定」と解する説があり、その理由として、「租税条約は、租税債務の拡大または創設には資しえないからである⁸⁶。」とされる。

しかしながら、これまでに考察したように、所得税法第 162 条又は法人税法第 139 条は、「その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす」としているもので、条約の規定のみによって国内源泉所得としているものではなく、所得税法第 162 条又は法人税法第 139 条という国内法の規定を通じて国内源泉所得となる⁸⁷ものであることから、上述の説が言うところの「条約による租税債務の拡大または創設」には該当しないと考える。また、所得税法第 162 条又は法人税法第 139 条の規定により国内源泉所得とみなされることに対してのプリザベーション・クローズ及び租税法律主義からの検討については、下記 3 で述べるとおりである。

3 所得源泉の置換えとプリザベーション・クローズ及び租税法律主義との関係

(1) プリザベーション・クローズとの関係

ある所得が国内法上は国内所得とならないため、非居住者又は外国法人が納税義務を負わないにもかかわらず、租税条約の適用により国内源泉所得となるために納税義務を負うこととなる場合がある。例えば、上記 2 で述べたように、使用料が、国内法では使用地主義により国内源泉所得とはならないが、租税条約の債務者主義により国内源泉所得となるような場合である。このような場合には、プリザベーション・ク

⁸⁶ 木村・前掲注 57、48 頁、301 頁。また、本庄資『四訂版国際租税法』（大蔵財務協会、2005）54 頁では「源泉置換規定は、本来の国内法上の国内源泉所得が租税条約により国外源泉所得とされる場合にのみ租税条約に定めるソース・ルールに置換されることを規定するものと解されることとなる。」とされており、同旨と考えられる。

⁸⁷ 山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用－所得源泉地の置換え規定の機能－」税大ジャーナル 8 号（税務大学校、2007）98 頁では「租税条約のソースルールは、所得源泉地の置換え規定を通じて国内税法として適用されるのである」と説明されている。谷口・前掲注 77、37 頁は、「所得税法 162 条等の規定は、租税条約上のソース・ルールと同じ内容のソース・ルールを国内税法上、所得税第 161 条等の特例として創設するところに、その意義があるとの解されるのである。」とされる。また、矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社、1997）60 頁は、所得税法第 162 条前段は、「所得源泉規定にプリザベーション・クローズの適用がないことを確認するための規定ともいえるのである。」とされている。

ーズに抵触するため、有効ではないとする見解がある⁸⁸。

しかしながら、条約の適用を受ける者について、租税条約の所得源泉の規定を国内法における所得源泉の規定とみなすとしているのは、国内法（所得税法 162、法人税法 139）そのものであり、国内法により国内源泉所得となるのであるから、プリザベーション・クローズの射程外であると解するのが相当であると考えられ、プリザベーション・クローズについて、①狭義説、②広義説又は選択説のいずれの立場を採る場合でも、所得源泉の置替え規定は、プリザベーション・クローズには抵触しないと考える。

(2) 租税条約と租税法律主義との関係

憲法に規定する租税法律主義の観点から、租税条約の規定により、国内法にない新たな納税義務を課すことはできないと解される。そこで、所得源泉に関して、国内法による規定と租税条約による規定が異なり、国内法では国内源泉所得とされないのに、租税条約上は国内源泉所得とされることが、租税法律主義に抵触しないのかという問題が生じる。

条約の規定のみにより国内法の規定よりも重い課税となる場合には、租税法律主義に抵触することから、そのような場合には、第3章第2節の5及び6で述べたように、その条約の規定の自動執行力は否定され则认为。

しかしながら、租税条約において国内法と異なる所得源泉の規定が設けられている場合には、上述のとおり、国内法（所得税法 162、法人税法 139）自体がそれを受け入れて国内源泉所得とみなすとしているのであるから、それはまさに国内法の規定に基づき課税であり、租税法律主義には抵触しないと考える。また、このような国内法による規定（所得税法 162、法人税法 139）がない状態で、租税条約により国内法にない新たな納税義務が課されることとなる（国内法よりも重い課税となる）場合には、プリザベーション・クローズとの関係を論ずるのではなく、租税法律主義との関係を論ずべきであると考える。そして、国内法に受入れ規定がなく、条約による規定のみにより国内法よりも重い課税となる場合には、租税法律主義に抵触することとなり、その条約の規定は自動執行力がないと考える。

4 関連する裁判例等

租税条約の適用に関連して、使用料が国内源泉所得に該当するかどうか争われた裁

⁸⁸ 木村・前掲注 57、47 頁。また、本庄・前掲注 86 も同旨と考えられる。

判例等として、①東京地裁昭和 60 年 5 月 13 日判決・判例タイムズ 577 号 79 頁⁸⁹及び最高裁平成 16 年 6 月 24 日第一小法廷判決・務月報 51 卷 6 号 1654 頁⁹⁰があるが、いずれも、旧日米租税条約が、使用料の所得源泉について使用地主義を採用していた当時のものであり、本稿が論じている租税条約が債務者主義を採用していることによる所得源泉の置換えには言及されていない。

第 2 節 租税条約による外国税額控除の制限

本節では、本稿の「序章」の「1 問題の所在」で提起した「①-(b)」の租税条約により外国税額控除に一定の制限規定が設けられている場合について、外国税額控除の制度の趣旨及び概要を確認した後、概要前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

1 外国税額控除の概要

居住者⁹¹は、原則として、国内源泉所得及び国外源泉所得の両方について、課税対象となる（所得税法 5 ①、7 ①一、二）。課税対象となった国外源泉所得は、その所得の源泉地国において、その国の非居住者の国内源泉所得として課税を受ける場合がある。そこで、居住者が、居住地国での課税と源泉地国での課税という二重課税について、我が国においては、以下の方法により外国税額控除により調整を行う。

居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、その年分の控除限度額（その年分の所得税の額のうち国外源泉所得に対応する金額）を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除することができる（所得税法 95 ①）。

また、居住者が各年において納付することとなる外国所得税の額がその年の控除限度額及び地方税控除限度額の合計額を超える場合において、前 3 年内の各年の繰越控除限度額があるときは、繰越控除限度額を限度として、その超える部分の金額をその年分の

⁸⁹ 評釈として、小松芳明「外国法人に対する使用料と源泉地」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 3 版〕（有斐閣、1992）96 頁等。

⁹⁰ 評釈として、宮崎裕子「外国法人に対する使用料と源泉地—シルバー精工事件—」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕（有斐閣、2011）132 頁等。第一審：東京地裁平成 4 年 10 月 27 日判決・行政事件裁判例集 43 卷 10 号 1336 頁、控訴審：東京高裁平成 10 年 12 月 15 日判決・訟務月報 45 卷 8 号 1553 頁。

⁹¹ 前掲注 44。

所得税の額から控除することができる（所得税法 95②）。

更に、居住者が各年において納付することとなる外国所得税の額がその年の控除限度額に満たない場合において、前 3 年内の各年の繰越外国所得税額があるときは、その満たない部分の金額を限度として、繰越外国所得税額をその年分の所得税の額から控除することができる（所得税法 95③）。

2 新日米租税条約による外国税額控除⁹²の制限

外国人が我が国に入国し、国内に住所を有するか、又は 1 年以上の居所を有する場合には、我が国の居住者として、通常は国内源泉所得及び国外源泉所得の両方について課税対象となるが、本国においては、非居住者としてその国の国内源泉所得についてのみ課税を受けるのが一般的である。

ところが、米国市民は、常に全世界所得が課税対象となる（米国内国歳入法 61）。これは、米国市民が米国内に居住しているか、米国外に居住しているかは問わず、米国市民権を有していることによって全世界所得を課税する制度であり、「市民課税⁹³」といわれている。そして、我が国の居住者に該当する米国市民が、我が国と米国の双方ですべての所得が課税対象となる場合に、我が国において外国税額控除を受けるに際し、米国において市民課税を受けた米国の所得税すべてを外国所得税として対象にしてよいかという問題が生じる。そこで、平成 16 年に改正された新日米租税条約⁹⁴第 22 条第 3 項は、米国による市民課税が、我が国における外国税額控除との関係で我が国の課税に影響を及ぼさないようにするために一定の制限を設けることとし、具体的には次のように規定している。

「3 1 及び 2 の規定の適用上、第 1 条 4 の規定に従い、合衆国が日本国の居住者である

⁹² 外国税額控除を巡って、本稿とは別の視点（条約による国内法とは別な対象税目の列挙、条約による国別限度額方式の採用、条約による外国税額控除における国外源泉所得の源泉規定、条約のみなし外国税額控除等）について国内法との関係を論じたものとして、井上ほか・前掲注 7、395 頁以下）。

⁹³ 新日米租税条約では、第 1 条第 4 項(a)のセービング・クローズにより、一定の場合を除き、米国の市民課税が租税条約により影響を受けないことを規定している。このセービング・クローズについては、第 3 章第 1 節 2。

⁹⁴ 同条約は、平成 16 年 3 月 30 日に批准書が交換され、同日から発効しており（新日米租税条約 30 条 1 項）、源泉徴収に係る租税については平成 16 年 7 月 1 日以後に支払を受けるべきもの、これ以外の税については平成 17 年 1 月 1 日以後に開始する各課税年度につき適用される（同条 2 項）。ただし、旧条約による税の減免の特典の内容が新条約によるそれより有利な者については、選択により、新条約の適用開始されるべき日から 12 か月の間、旧条約の規定全体が全体として引き続き適用される（同条 4 項）。住澤整ほか・前掲注 43、373～374 頁。

合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者に対して租税を課する場合には、次に定めるところによる。

- (a) 日本国は、1の規定に従って行われる控除の額の計算上、合衆国が合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者でない日本国の居住者が取得した所得に対しこの条約の規定に従って課することができる租税の額のみを考慮に入れるものとする。
- (b) (a)に規定する所得に対する合衆国の租税の計算上、合衆国は、(a)の規定に従って控除を行った後の日本国の租税を合衆国の租税から控除することを認める。そのようにして認められた控除は、(a)の規定に従って日本国の租税から控除される合衆国の租税の額を減額させないものとする。
- (c) (a)に規定する所得は、(b)の規定に従って合衆国が控除を認める場合においてのみ、当該控除を認めるために必要な範囲に限り、日本国内において生じたものとみなす。」

ここで、上記の第22条第3項(a)において、米国市民だけでなく、「合衆国の市民又は市民であった者若しくは長期居住者とされる者」(以下「米国市民等」という。)とされているのは、市民権を放棄した米国市民及び在住許可を終了させた長期居住者(居住許可が終了する直前の15年間に於いて少なくとも8年間米国の永住権を保持している者)は、国籍離脱・永住権放棄に係る税(expatriation tax)の対象となる⁹⁵(米国内国歳入法 877、877A)ことによるためと考えられる。新日米租税条約第22条第3項の米国財務省のテクニカル・エクスプラネーション⁹⁶では、「第3項は、米国市民、元米国市民又は元米国長期居住者である日本の居住者に対して、米国が第1条第4項に従って課税する場合について、双方の締約国における外国税額控除についての特別なルールを規定している⁹⁷」旨、説明されている。

⁹⁵ 新日米租税条約第1条第4(b)は、国籍離脱・永住権放棄に係る税について、国籍離脱又は永住権放棄後、10年間にわたり、米国の国内法に従って米国で課税できるとしている。

⁹⁶ DEPARTMENT OF THE TREASURY TECHNICAL EXPLANATION OF CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATE OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF JAPAN FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISICAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL GAINS, SIGNED AT WASHINGTON ON NOVEMBER 6, 2003 (ワシントンにおいて2003年11月6日に署名された「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アメリカ合衆国政府との間の条約」の財務省テクニカル・エクスプラネーション)
<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/tejapan04.pdf>、平成23年12月23日参照。

⁹⁷ 原文は、「Paragraph 3 provides special rules for the allowance of a foreign tax credit in both Contracting States in cases where the United States taxes in accordance with

3 新日米租税条約による外国税額控除の制限規定の自動執行力

上述のように、米国においては、市民課税あるいは国籍離脱・永住権放棄に係る課税を行うために、外国税額控除を行う際に、上記のような調整を行うこと自体は、合理的な方法であると考えられ、このような規定は、2006 年の米国モデル租税条約にも見られるところである。

この新日米租税条約第 22 条第 3 項による外国税額控除の制限については、その規定振りから、強制的な適用関係を示している⁹⁸ものと考えられ、条約の自動執行力の要件の一つである主観的基準（要件）を満たしていると解される。また、その規定の内容も十分に明確であり、客観的基準（要件）としての「明確性及び完全性」も具備していると考えられる。そして、その規定する内容が「明確性及び完全性」を具備していれば、その規定の自動執行力があると解する説によれば、この規定は、自動執行力を有することになる。

ところが、第 3 項（a）は、米国市民等が我が国で外国税額控除を受けるに当たって我が国で考慮される外国所得税は、米国で課税されたすべての所得税ではなく、これらの者が市民等でないとした場合に我が国の居住者に対して本条約に基づいて課すことができる所得税を限度とするとしており、従来、外国税額控除の対象としてきた外国所得税の範囲を制限することとなっている。そこで、この条約の規定のみにより、外国所得税の範囲を制限し、重い税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、「明確性及び完全性」を具備しているとしても、自動執行力は認められないと解するのが妥当であると考える。

実際には、新日米租税条約に対応するために、国内法令の改正が行われ、これらの抵触は回避されている。すなわち、この租税条約の規定を踏まえて、外国税額控除の対象となる外国所得税には、租税条約の規定において外国税額控除の適用に当たって考慮しないものとされた税を含まないこととする規定が設けられた⁹⁹（旧所得税法令 221⑥二、現所得税法令 222 の 2④二）。このような国内法による受入れ規定を設けるという法整備がなされない場合には、第 22 条第 3 項（a）が意図する外国税額控除の制限は自動執行

paragraph 4 of Article 1, a resident of Japan who is a U.S. citizen, a former U.S. citizen, or a former long-term resident of the United States.」

⁹⁸ 第 3 項の(a)、(b)及び(c)のすべてにおいて「shall clause」により表現されている上、規定の内容からも強制的な適用関係を示していると解される。

⁹⁹ 住澤整ほか『平成 17 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2005）297 頁。

力がなく、実現できないと解される。

第3節 日米地位協定により非居住者となる場合の課税

本節では、「序章」の「1 問題の所在」で提起した「①-(c)」の「通常は、居住者となる特定の納税者が、条約により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合」について、前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

1 日米地位協定等による住所等の取扱い

現在の日米地位協定は、当初は、「日本国とアメリカ合衆国との間の安全保障条約三条に基づく行政協定」（以下「日米行政協定」という。）として、昭和27年4月28日に発効したものである¹⁰⁰。日米は1951年9月8日に日本国とアメリカ合衆国との間の日米安全保障条約（昭和27年条約第6号）（以下「旧日米安保条約」という。）に署名し、「同条約第3条は、合衆国の軍隊の日本国内及びその附近における配備を規律する条件は両国政府の行政協定で決定すると述べているので、また、日本国及びアメリカ合衆国は、安全保障条約に基く各自の義務を具体化し、かつ両国民間の相互の利益及び経緯の緊密なきずなを強化する実際的な行政取極を締結することを希望するので¹⁰¹」、この日米行政協定を締結したとされる。

その後、日米が1960年1月19日に新日米安保条約¹⁰²に署名して、同条約の第6条の規定に従い¹⁰³、日米地位協定を締結して現在に至っているものであり、日米行政協定を承継しているものである。

日米地位協定第13条第2項では、合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族（以下「軍人、軍属及びそれらの家族」という。）の合衆国の軍隊等への勤務から生じる所得等への課税及びそれらの者の日本における住所等の取扱いについて、以下のように規定している（日米行政協定第13条第2項の規定から、若干の字句の改正があったのみで、

¹⁰⁰ 昭和27年4月28日付官報（号外）第50号。官報情報検索サービス。

¹⁰¹ 同協定前文。

¹⁰² 日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約（昭和35年条約第6号）。

¹⁰³ 日米地位協定前文。

その規定する内容は同様である¹⁰⁴。)

「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、これらの者が合衆国軍隊に勤務し、又は合衆国軍隊若しくは第 15 条¹⁰⁵に定める諸機関に雇用された結果受ける所得について、日本国政府又は日本国にあるその他の課税権者に日本の租税を納付する義務を負わない。この条の規定は、これらの者に対し、日本国の源泉から生じる所得についての日本の租税の納付を免除するものではなく、また、合衆国の所得税のために日本国に居所を有することを申し立てる合衆国市民に対し、所得についての日本の租税を免除するものではない。これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理由のみによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない¹⁰⁶。」(下線は筆者)

すなわち、軍人、軍属及びそれらの家族は、合衆国軍隊その他合衆国軍当局が公認する一定の機関等に勤務することから生じる所得については、日本国の租税を免除する一方で、それ以外の日本の国内源泉所得については、日本の租税を免除するものではないとしている。

注目されるのは、その次の規定であり、「日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とするものである。これが所得税法上も適用されるとすれば、軍人、軍属及びそれらの家族は、日本の「非居住者」として課税を受けることになる。

なぜ、「日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とし

¹⁰⁴ 規定中の下線部分については、日米行政協定での「前記期の者が」が日米地位協定では「これらの者が」に、また、日米行政協定での「日本の租税の適用上」が日米地位協定では「日本の租税の賦課上」に変更されているのみである。

¹⁰⁵ 第 15 条は、合衆国の軍当局が公認し、かつ、規制する海軍販売所、ピーエックス、食堂、社交クラブ、劇場、新聞その他の歳出外資金による諸機関についての日本における課税関係について規定している。

¹⁰⁶ 英文は、「Members of the United States armed forces, the civilian component, and their dependents shall not be liable to pay any Japanese taxes to the Government of Japan or any other taxing agency in Japan on income received as a result of their service with or employment by the United States armed forces, or by the organizations provided for the Article XV. The provisions of this Article do not exempt such persons from payment of Japanese taxes on income derived from Japanese sources, nor do they exempt United States citizens who for United States income tax purposes claim Japanese residence from payment of Japanese taxes on income. Periods during which such persons are in Japan solely by reason of being members of the United States armed forces, the civilian component, or their dependents shall not be considered as periods of residence or domicile in Japan for the purpose of Japanese taxation.」(外務省HP、<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/usa/sfa/pdfs/fulltext.pdf>、平成 23 年 12 月 23 日参照)。

たのか。これは、その前の「この条の規定は、これらの者に対し、日本国の源泉から生じる所得についての日本の租税の納付を免除するものではなく、また、合衆国の所得税のために日本国に居所を有することを申し立てる合衆国市民に対し、所得についての日本の租税を免除するものではない」との規定に関係があると考えられる。すなわち、これらの者が合衆国軍隊への勤務又は一定の諸機関に雇用された結果受ける所得については、免税となるが、その他の日本源泉所得に対する課税は免除とはならず、また、我が国の居住者となる場合には、米国の所得、つまり、国外源泉所得についても課税となる可能性がある¹⁰⁷ことから、日本に居所又は住所を有する期間とは認めないとし、居住者とはならないよう規定したものと考えられる。

なお、昭和27年当時の我が国の所得税の税率は、課税所得金額が8万円以下は20%で、それを超えると8万円超の金額25%、12万円超の金額30%、20万円超の金額35%、30万円超の金額40%、50万円超の金額45%、100万円超の金額50%、120万円超の金額55%となっており、居住者となれば所得税に加えて住民税も課税されることから、国内源泉所得のみに対する課税を比較しても、一般的には、非居住者としての課税の方が相当輕課（有利）であったと言える。

2 協定実施のための臨時特例法による住所等の取扱い

上記1の日米行政協定及び日米地位協定の実施のため、それぞれ臨時特例法が制定されていることから、その制定の経緯を確認し、制定の意義等を検討する。

まず、上記1の日米行政協定の昭和27年4月28日の発効に際して、「日本国とアメリカ合衆国との間の安全保障条約第三条に基づく行政協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律（昭和27年法律第111号）」（以下「日米行政協定臨時特例法」という。）として成立しており、昭和27年4月28日から施行されている¹⁰⁸。

¹⁰⁷ 日米行政協定締結時の昭和27年当時、外国人に対するいくつかの優遇税制があり、その中の一つは、日本に1年以上居所を有するが住所を有しない者の給与所得・退職所得について、日本国内で支払われる金額及日本国内に送金された金額だけを対象として課税されていた（昭和25年から30年まで）とされる。増井良啓「非永住者課税の存在意義」ジュリスト1128号（1988）109頁。その後、昭和32年3月には、現在の非永住者に対する課税（国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は国内に送金されたとみなされるものが課税対象となる。なお、後掲注117では現在の非永住者課税制度についての説明あり。）の基礎となった制度が導入されたことが紹介されている（同110頁以下）。いずれにしても、居住者に該当する場合には、国外源泉所得に対しても課税となる場合が生ずることとなる。

¹⁰⁸ 法令及び法令検索 <http://hourei.houreinavi.jp/seitei/enkaku/S27/S27H0111.php>、平成23年12月23日参照。

同法は、旧日米安保条約第三条に基づく行政協定を実施するため、所得税法、法人税法、相続税法、富裕税法、通行税法、印紙税法、物品税法及び揮発油税法の特例を設けることが目的であるとされる（同法1条）。

その後、日米行政協定を承継する日米地位協定の締結に伴い、日米行政協定臨時特例法はその題名が改正されることとなり、日米地位協定の実施のための所得税法等の特例を設けるため¹⁰⁹、「日米地位協定の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律」（以下「日米地位協定臨時特例法」という。）として制定され、現在に至っている。

ところで、本節で問題提起をし、検討をしようとしている協定の規定内容である「これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理由のみにによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」との規定を含む日米行政協定第13条第2項（後の日米地位協定第13条第2項）について、日米行政協定臨時特例法（後の日米地位協定臨時特例法）では、以下のように規定し、その協定において規定している課税の特例について、国内法上も同様の内容を表現する規定が、以下のとおり設けられている。

「合衆国軍隊の構成員、軍属、これらの者の家族、個人契約者若しくはその者若しくは法人契約者の被用者又は軍人用販売機関等に対する所得税法の適用については、これらの者は、当該合衆国軍隊の構成員、軍属、若しくはこれらの家族がこれらの者として日本国に滞在する期間、当該個人契約者がその締結した建設等契約にかかる建設、維持若しくは運営の事業のためにのみ日本国に滞在する期間、当該被用者が被用されている個人契約者若しくは法人契約者が締結した建設等契約に係る建設、維持若しくは運営の業務に従事するためにのみ日本国に滞在する期間又は軍用販売機関等が軍人用販売機関等である期間は、これらの者が同法施行地に住所及び居所を有していない期間とみなす¹¹⁰。」（同法3条3項、下線は筆者）

さて、日米地位協定臨時特例法の法案は、衆議院においては、昭和7年3月29日の第13回国会の大蔵委員会で¹¹¹、参議院においては同年4月2日の大蔵委員会で¹¹²、政府委

¹⁰⁹ 同法第1条（目的）。

¹¹⁰ 法令及び法令検索 <http://hourei.houreinavi.jp/seitei/hou/S27/S27H0111.php>、平成23年12月23日参照。

¹¹¹ 衆議院会議事録情報第013回国会大蔵委委員会第42号、<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/013/0284/01303290284042c.html>、平成23年12月23日参照。

¹¹² 参議院会議事録情報第013回国会大蔵委委員会第35号、

員からそれぞれ、その法案についての目的と内容の説明が行われている。

その中で、参議院の大蔵委員会での同法案の提案理由については、日米行政協定の締結に伴い、「同協定に従って、米国の駐留軍の構成員、軍属又はこれらの家族等につきまして、所得税等の課税に関する特例を設ける必要が生じたので、ここに関係法律案を提出いたしました次第であります。」と説明されている。

続いて、この法案の内容について説明され、一定の場合に、所得税法、法人税法。相続税法、富裕税法、通行税法、印紙税法、物品税法及び揮発油税法を課税しないことなどの特例をその内容としている旨の説明がなされている¹¹³。

その後、法案内容についての聴取が行われ、その説明の中で、日米行政協定の規定の内容についての概要説明が行われているが、そのうち、軍人、軍属及びそれらの家族等の日本での滞在期間を住所及び居所を有していない期間とみなすことについては、「第3条の第3項は、そういった合衆国の軍人、軍属及びこれらの家族、個人契約者、それからそれらの使用人といったようなものは一時的に日本滞在しますので、その身分において日本に滞在しておる期間は日本に住所及び居所を有していない期間と見るということにいたしておるのであります。従いましてその者が軍人でなくなって日本に居住することになりました場合におきましても所得税法上の日本に居所を有している期間の起算点が軍人ではなくなったときから起算するということにしておるのでございます。¹¹⁴」と説明されている。

例えば、上述のように、租税条約等実施特例法では、その趣旨について、第1条で、租税条約を実施するため、所得税法、法人税法及び地方税法の特例その他必要な事項を定めるものである旨述べられている。しかしながら、日米地位協定臨時特例法及び日米地位協定臨時特例法については、いずれもその目的については、上述のとおり、行政協定を実施するため、所得税法等の特例を設ける（日米行政協定臨時特例法1条）、又はその実施のための所得税法等の特例を設けるため（日米地位協定臨時特例法1条）と規定され、また、法案提出理由では、「同協定に従って、米国の駐留軍の構成員、軍属又はこれらの家族等につきまして、所得税等の課税に関する特例を設ける必要が生じたので」と説明され

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/013/0284/01304020284035c.html>、平成23年12月23日参照。

¹¹³ これらの提案理由等については、西村直己政府委員（大蔵政務次官（当時））からなされている。

¹¹⁴ 泉美之松政府委員（大蔵省主税局税制課長（当時））からなされている。

ているように、「課税の特例を設けるため」となっていることが特徴的であると言える。

そして、日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法の規定を見ると、それぞれ、日米行政協定又は日米地位協定の特例の内容を国内法として規定していることが確認できる。我が国は、条約をそのままの形で国内法として受容し執行するという一般受容方式を採用しており¹¹⁵、日米行政協定及び日米地位協定で規定している所得税等の課税の特例については、そのまま国内的効力を有することとなるのであるから、日米行政協定及び日米地位協定で規定している内容が、すべて自動執行力を有するのであれば、これらの協定の特例内容を再度、規定する必要はないこととなる。しかしながら、条約の個々の規定が自動執行力を有するかどうかは、個別に判断することとなることから、これらの条約の規定内容の中で自動執行力がないとされるものもあることを考慮し、条約の規定の内容を日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法においても規定することにより、国内適用を確実なものとしているということが考えられる。

3 非居住者とみなされることによる課税関係の検討

通常は、国内に住所があれば、居住者としての課税を受けるのに、非居住者として課税を受けることが、居住者としての課税よりも重い課税となることはないか、そして、そのような場合に、問題を生じないかという疑問が提起されることから、これについて考察する。

まず、居住者の場合の課税関係について検討する。

例えば、米国の軍人が日本での勤務のために来日し、その軍人の家族がその軍人とともに来日して日本に滞在している間に、その家族が英会話学校の教師として、年間 300 万円の給与収入を得る場合である。個人が、日本に住所を有するか、又は 1 年以上の居所を有する場合には、所得税法上の居住者に該当し、その者が給与収入を有する場合には、給与収入から給与所得控除を差し引いて所得金額を計算し（所得税法 28）、その所得金額から基礎控除等の所得控除を控除した課税所得金額に対して、5 %から 40%の超過累進税率で所得税が課税される（所得税法 22、89）。

具体的な例で確認すると、給与収入が 300 万円の場合には、給与所得の金額は 192 万円となり（所得税法別表第 5）、所得控除が基礎控除（38 万円）のみであれば、課税所得金額は 154 万円（192 万円－38 万円）、所得税額は 7 万 7 千円（154 万円の 5 %）となる

¹¹⁵ 第 2 章第 2 節 1 (1)。

(所得税法 89①)。

ところが、その給与収入を有する者が、国内に恒久的施設を有しない非居住者¹¹⁶として課税される場合には、給与所得控除や基礎控除等の控除は行わずに、グロスの収入金額に対して、一律に 20%の税率で所得税が課税されることになる(所得税法 164、169、170)。本事例のように、個人が英会話学校の教師として給与収入のみを得る場合には、その個人は、自らの事務所や事業所は有していないこととなるので、国内に恒久的施設を有しない非居住者に該当し、給与収入金額 300 万円に対して 20%の税率で分離課税となることから、所得税額は 60 万円(300 万円×20%)となる(所得税法 170)。このように、非居住者とみなされることによる課税が居住者としての課税よりも重課となる場合がある。

なお、この比較は、所得税についてのみであるが、その年の翌年 1 月 1 日現在に国内に住所等を有する居住者は、翌年度に住民税が課税される一方で、非居住者の場合に住民税は課税されないが、上述のように、国内に恒久的施設を有しない非居住者として課税される場合には、給与所得控除や基礎控除等の控除は行わずに、グロスの収入金額に対して、一律に 20%の税率で所得税が課税されることになることから、住民税を考慮しても非居住者としての課税の方が重課となる場合が生ずることとなる。

逆に、非居住者としての所得税の課税の方が居住者としての課税よりも軽課となる事例を確認する。例えば、上述のような状況で、米国の軍の家族が英会話学校の教師として、年間 2,000 万円の給与収入を得る場合である。この場合の給与所得の金額は 1,730 万円(所得税法別表第 5)、所得控除が基礎控除(38 万円)のみであれば、課税所得金額は 1,692 万円(1,730 万円－38 万円)、所得税額は 4,047,600 円(1,692 万円×33%－1,536,000 円)となる。

非居住者の場合の所得税額は、400 万円(給与収入金額 2,000 万円の 20%)であるから、このような場合には、非居住者とみなされることによる課税が居住者としての課税よりも軽課となる。

上記の検討は、国内源泉所得のみ有している場合の例であり、その者の本国において生じる所得、すなわち、我が国から見た場合の国外源泉所得を有している場合には、一

¹¹⁶ 国内に納税者自身が事務所、事業所、建設作業所、一定の代理人等を有しない非居住者をいい(所得税法 164①四)、企業に雇用されている給与所得は、恒久的施設を有しない者となる。

般的には居住者に該当する場合には我が国の課税対象となり得る¹¹⁷が、非居住者に該当する場合には課税対象外となることから、国外源泉所得に対する課税の点では、通常は非居住者の方が我が国における課税は軽課（有利）となる。

4 日米地位協定による住所等の取扱いに関する規定の自動執行力

上記の具体例における考察のように、非居住者としての課税の方が居住者としての課税よりも重課となる場合があるのであり、国内法としての日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法が制定されずに、日米行政協定の規定又は日米地位協定の規定のみにより、非居住者とみなされ、その結果として、非居住者の課税が重課となる場合には、「これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理由のみによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とする日米地位協定の規定に自動執行力を認めることができるかどうかが問題となる。

この規定は、強制的な適用関係を示すものであると解されることから、条約の自動執行力の要件の一つである主観的基準（要件）を満たしていると考えられる。また、その規定の内容も十分に明確かつ完全であり、もう一つの基準である客観的基準（要件）としての「明確性及び完全性」も具備していると考えられる。そして、その規定する内容が「明確性及び完全性」を具備していれば、その規定の自動執行力があると解する説によれば、この規定は、自動執行力を有することになる。

ところが、条約の規定のみにより、国内法よりも重い課税を受けることは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触し認められないことから、この場合には、「日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない。」との日米地位協定の規定は、国内法よりも重い課税になる限りにおいては自動執行力がなく、軽課となる場合には、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することはないから、その自動執行力が認められると考える。

¹¹⁷ 「なり得る」としているのは、居住者でも非永住者（居住者のうち日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人（所得税法2①四））と永住者（非永住者以外の居住者をいい、居住者のうち日本の国籍を有する者及び日本の国籍を有しない者で、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年を超える者）では、国外源泉所得の課税方法が異なっており、非永住者は国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は国内に送金されたとみなされるものが課税対象となり、永住者の場合にはすべての国外源泉所得が課税対象となる（所得税法5①、7①一、二）からである。

このような場面では、条約の規定の自動執行力を判断する上で、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触しないかどうかの判断は非常に重要な要素となる。

実際には、上記2のように、日米行政協定臨時特例法又は日米地位協定臨時特例法の制定により、軍人、軍属及びそれらの家族が、課税上は非居住者としての課税を受けることになるのは、国内法によることになり、租税法律主義（課税要件法定主義）との抵触は回避されている。

5 関連する裁判例等

関連する裁判例等として、①東京高裁昭和59年9月25日判決・訟務月報31巻4号901頁¹¹⁸及び②国税不服審判所平成20年6月30日裁決・裁決番号：平190008¹¹⁹があり、これらは、日米地位協定上の対象者の居住形態が争われたものであるが、居住者と判定されたものであり、本稿で論じる非居住者とみなされる場合の課税関係等には言及されていない。

第4節 特殊関連企業条項

本節では、「序章」の「1 問題の所在」で提起した「②-(a)」の「国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約における特殊関連企業条項がどのように機能するか」について、租税条約における特殊関連企業条項、国内法の移転価格税制の概要及び我が国における移転価格税制導入の経緯を確認した後、前章までに検討した内容に基づき、具体的な事例に当てはめて、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討する。

1 特殊関連企業条項

OECDモデル条約では、その第9条において特殊関連企業条項を置いている。そして、同条第1項では、特殊関連企業間の取引につき、独立企業間価格による価格設定が行われていない場合には、締約国は独立企業間価格により課税できると旨規定し、第2

¹¹⁸ 第一審：東京地裁昭和56年3月23日判決・訟務月報27巻6号1190頁

¹¹⁹ 国税不服審判所HP、
<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/printSaiketsuyoushi>、平成23年12月23日参照。

項では、一方の締約国において独立企業間価格に引き直した課税が行われたことにより、双方の締約国により同一の利益が二重に課税されることとなる場合に、これを排除するための対応的調整を義務付けている。

OECDモデル条約第9条では、具体的には、以下のように規定されている。

「1. 次の前(a)又(b)に該当する場合であって、そのいずれの場合においても、商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利得となったとみられる利得であってその条件のために当該一方の企業の利得とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利得に算入して租税を課することができる。

(a) 一方の締約国の企業が他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合

(b) 同一の者が一方の締約国の企業及び他方の締約国の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合

2 移転価格税制

本節では、移転価格税制の内容そのものについて論ずるものではないことから、ここでは、制度の概要等と平成23年度改正について触れる¹²⁰¹²¹。

(1) 制度の概要

法人と国外関連者との間の取引（以下「国外関連取引」という。）を独立企業間価格に比して低価又は高価で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税の課税所得を計算することとされている（租特法66の4①）。ここで、「国外関連者」とは、その法人との間に50%以上の株式の保有関係等の特殊の関係のある外国法人をいう（租特法66の4①、租特法令39の12①）。

¹²⁰ 独立企業間価格の算定方法等について、平成23年の税制改正により改正されており、これら改正内容を含め、斎須朋之ほか『平成23年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2011）491頁以下を参考としてまとめた。

¹²¹ 独立企業間価格の算定方法等についての平成23年の税制改正は、平成22年7月のOECDの移転価格ガイドラインの改定を踏まえて「国際標準との整合性を確保する観点から」行われたとされる。斎須ほか・前掲注120、491頁。

(2) 独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の販売又は購入に係る独立企業間価格は、次に掲げる方法のいずれかによって算定する。

- ① 独立価格比準法¹²²（租特法 66 の 4 ②一イ）
- ② 再販売価格基準法¹²³（租特法 66 の 4 ②一口）
- ③ 原価基準法¹²⁴（租特法 66 の 4 ②一ハ）
- ④ 上記①から③までの方法に準ずる方法（租特法 66 の 4 ②一、二）
- ⑤ その他の方法（租特法 66 の 4 ②二）
 - イ 利益分割法¹²⁵（旧租特法令 39 の 12 ⑧一、租特法令 39 の 12③一）
 - ロ 取引単位営業利益法¹²⁶（租特法令 39 の 12③二）

上記④及び⑤の方法については上記①から③までの方法（基本三法）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こととされていた（旧租特法 66 の 4 ②一）。

しかしながら、基本三法を優先適用し、基本三法を用いることができない場合に限り、利益分割法や取引単位営業利益法といった利益法を適用するという規定（旧租特法 66 の 4②）は、平成 23 年の税制改正により、廃止された。そして、独立企業間価格

¹²² 特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産をその国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって国外関連取引の対価の額（その同種の棚卸資産を国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。）とする方法をいう。

¹²³ 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その棚卸資産を販売した対価の額から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

¹²⁴ 国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法をいう。

¹²⁵ 国外関連取引に係る棚卸資産の法人又はその法人に係る国外関連者による購入、製造、販売その他の行為による所得が、その棚卸資産に係るこれらの行為のためにこれらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者がその所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じてその法人又はその国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされていた（旧租特法令 39 の 12 ⑧一）が、改正により、国外関連取引に係る棚卸資産の法人及びその法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売（以下「販売等」という。）に係る所得が、①比較利益分割法（租特法令 39 の 12⑧一イ）、②寄与度利益分割法（租特法令 39 の 12⑧一口）、③残余利益分割法（租特法令 39 の 12③一ハ）によりこれらの者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とすることとされた（租特法令 39 の 12③一）。

¹²⁶ 再販売価格基準法及び原価基準法が比較対象取引に係る売上総利益を基に国外関連取引に係る対価の額を算出する方法であるのに対して、比較対象取引に係る営業利益を基にして国外関連取引に係る対価の額を算出する方法をいう。

を算定するため、個々の国外関連取引の内容及び国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選定することとされた（租特法 66 の 4②）。また、利益分割法の明確化（租特法令 39 の 12③一）が行われるとともに、利益分割法に準ずる方法についても明確化（租特法令 39 の 12⑧四）が行われた。

これらの改正内容は、法人の平成 23 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度の法人税について適用される（改正法附則 57）。

3 我が国における移転価格税制の導入の経緯

昭和 61 年の税制改正において移転価格税制が国内法に導入された際に、その経緯について以下のように説明されている¹²⁷。

「我が国は、条約の国内効力についていわゆる『一般的受容国』という立場をとっており、我が国が締結した条約は、何らの措置も要せずに国内的効力を有するのが原則ですが、条約の個々の規定が直接適用されうるものか否かについては、その規定の趣旨・文言に即し、個々に判断されるべきものであると考えられます。また、条約の規定の中には適用関係が不明確である等のためそのままでは直接に適用することができないものがみられますが、このような場合には、その規定を機能させるためには、国内法による補完が必要となります。

さて、こうした観点に立って、租税条約の特殊関連企業条項をみますと、その規定ぶりにおいて租税法規として国内的に作用させる文言とはなっていないことから、この条項はむしろ相手国との関係で独立企業原則に則った課税が許容されうるということを確認し、かつ独立企業原則に適合しない課税は条約上の問題となることを定めたものであり、この条項を直接適用し我が国において移転価格課税を行うことはできないと考えられます。

こうしたことから、移転価格問題に対処するためには、これまでの法制では不十分であり、関連企業間取引を通ずる国際的な所得移転に実効的に対処することを直接の目的とした規定が必要であったと言えます。」

このように、租税条約における特殊関連企業条項のみでは、我が国における移転価格

¹²⁷ 前掲注 4、193 頁。

課税ができないと考えられ、移転価格税制が国内法に導入されたとの説明がなされているところであるが、一方では、租税条約の規定のみで執行可能であるとする見解も存在していることから、これについては、次の4において、検討する。

4 特殊関連企業条項と国内法との関係

(1) 特殊関連企業条項の自動執行力の有無

移転価格税制が国内法に導入される前に、租税条約の特殊関連企業条項が、我が国においてどのように機能するかという法的性質については、①「国内立法としての移転価格税制がなくても、締約国は、直接にこの規定に基づいて、特殊関連企業の価格操作を是正できるという見解」と②「特殊関連企業の所得を計算しなおすためには、国内立法が必要である、という見解」の二つがあるとされる¹²⁸。

①の自動執行力を肯定する説は、租税条約の移転価格に関する調整規定について、「条約はもちろんセルフ・エグゼキューティングで、それ自体その対象に対して法律と同様の法的効果をもつわけですから、制度としては租税条約の締結国に関する限り、日本もその制度を持っているということになろうかと思うんです¹²⁹。」との植松守雄氏の発言に代表される¹³⁰。また、同氏は、執行面についての整備はされていないとしながらも、「それは条約の法的効力を否定する理由になるとは思いません¹³¹。」と述べられている。

これに対して、小松芳明教授（当時）は、②の自動執行力を否定して国内立法が必要であるとする説の立場から、「この種の、いわば行為計算否認の規定というのは、対応調整による減額更正ばかりを目的としたものではなく、増額更正を行うのが主な狙いですから、その限りにおいてセルフ・エグゼキューティングということではないのであって、したがって、この条項を実施するためには、相応な国内法上の手当が必要

¹²⁸ 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－」樋口陽一＝高橋和之編集代表『現代立憲主義の展開 下』（有斐閣、1993）445～446頁。

¹²⁹ 植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「移転価格税制の問題点を探る〔上〕」国際税務5巻10号（1985）29頁。

¹³⁰ 植松氏の発言について、「自己執行説に分類することには疑問が残る」とし、「特殊関連企業条項の国内効力を認めているにとどまると理解することができるよう思われる」（谷口・前掲注77、67頁）との見方があるが、発言の内容及び前後の文脈から、本稿では自動執行力を肯定したものとしてとらえる。

¹³¹ 植松ほか・前掲注129、33～32頁。

です¹³²。」と述べられている。

また、金子宏名誉教授も、②の説を支持され、その根拠としては、無差別条項¹³³と租税法律主義の両方に求めることが可能としながらも、租税法律主義に反するというにより大きな妥当性を認めたいとされ¹³⁴、「この規定はきわめて不明確であるから、それを補充し執行するための明確な国内立法なしに、この規定のみに基づいて特殊関連企業条項の価格操作を是正することは、憲法 84 条の定める租税法律主義（この場合は課税要件明確主義）に反し許されない、という立論の仕方である¹³⁵。」とされる。

私見としては、以下の三つの理由から、自動執行力を否定して国内立法が必要であるとする上記②の説が妥当であると考える。その理由は、第一に、条約の特殊関連企業条項は、「課税することができる」としているもので、これは国内法上、課税する制度になっている場合には条約上も課税できるとするものであり、強制的な適用関係を示すものと解することではできず、条約の自動執行力の主観的基準（要件）を欠いていると考えられること、第二に、条約の特殊関連企業条項は、適用対象とする特殊関連者の定義や独立企業間価格の算定方法等の課税方法についての規定がない¹³⁶ことから、条約の自動執行力の客観的基準（要件）である明確性及び完全性を欠いていると考えられること、第三に、条約の特殊関連企業条項が課税できるとしている制度は、我が国においては、昭和 61 年の移転価格税制の導入以前には国内法にはなかった制度であるから、条約の特殊関連企業条項のみを根拠として課税することは、租税法律主義（課税要件法定主義又は課税要件明確主義）に抵触すると考えられることである。

(2) 既存の国内法での執行の可能性

我が国への移転価格税制の導入以前に、関連者間取引における恣意的な所得移転を規制する法人税制として、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の計算についての通則的な規定）、同法第 37 条（寄附金の損金不算入）、同法第 132 条（同族会社の行為又は

¹³² 植松ほか・前掲注 129、31 頁。

¹³³ 小松芳明教授（当時）は、「条約で国内法以上に増額更正はできない。このことは、租税条約の精神からしても当然ですが、各条約に定める無差別（最恵国待遇）条項との関連をみても明らかです。」とされている。植松ほか・前掲注 129、33。

¹³⁴ 私見としても、無差別条項違反よりも租税法律主義との抵触をその理由として重視することに賛同する。

¹³⁵ 金子・前掲注 128、446～447 頁。

¹³⁶ より具体的には、特殊関連企業条項において、「一方の締約の企業が他方の締約の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合」とは、具体的にどのような場合をいうのか明確でないこと及び「独立の企業の間に設けられている条件と異なる条件が設けられ、又は課されているとき」とは、どのような場合をいうのかの規定に欠けていること。

計算の否認)、租税特別措置法第 66―6 から 9 (タックス・ヘイブン税制) 等があったとされる¹³⁷。

しかしながら、これらの規定は、移転価格 (価格操作) への対応としては、以下のとおり、限界があるとする見解がある。

まず、法人税法第 22 条については、「課税所得計算の一般原則を定めた規定であり、国際取引における価格操作に対しては、解釈上その評価は時価によることになっていたとしても収益及び費用の具体的な測定基準が示されていないために十分実効的に対処できないという問題があった¹³⁸。」とされる。

また、同法 37 条は、一定の限度内で損金算入が認められることから、その範囲においては所得移転に対処できない、同法 132 条は、同族会社の以外の会社には適用できない、タックス・ヘイブン税制については、対象となる法人の対象となる取引に限定されるために、それぞれ限界があるとされる¹³⁹。

一方、五味雄治氏は、法人税法第 22 条第 4 項¹⁴⁰について、「これは、関連者間取引における恣意的な移転価格等による所得金額の計算を排除しているものといえる¹⁴¹」とされる。また、同氏は同法第 11 条の実質所得者課税の原則に言及され、「この規定は、関連会社間の恣意的な所得の移転 (シフト) も否認しうる規定であり、昭和 53 年の税制改正によるいわゆるタックス・ヘイブン対策税制前の段階において、ペーパー・カンパニー等による便宜置籍船に対して正当な所得を申告するよう指導した、原則的な規定であった¹⁴²」とされている¹⁴³。

¹³⁷ 羽床正秀＝古賀陽子『平成 21 年版移転価格税制詳解 理論と実践ケース・スタディ』(大蔵財務協会、2009) 5 頁、大崎満『移転価格税制―日本と欧米の制度比較―』(大蔵省印刷局、1988) 210～211 頁等。また、金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立企業間取引 (arm's length transaction) の法理 (下) ―内国歳入法 482 条について―」ジュリスト 736 号 (1981) 102～103 頁では、米国の移転価格税制との対比において法人税法第 22 条及び同法第 132 条の適用関係を論じられている。

¹³⁸ 大崎・前掲注 137、210 頁。羽床ほか・前掲注 137、6 頁もおおむね同趣旨。

¹³⁹ 大崎・前掲注 137、210～211 頁。羽床ほか・前掲注 137、6 頁等。

¹⁴⁰ 第 4 項:「第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」

¹⁴¹ 五味雄治「国際間取引における『独立企業の原則』の適用をめぐる問題について」国際税務 2 巻 3 号 (1982) 9 頁。

¹⁴² 五味・前掲注 141、9 頁。

¹⁴³ これに対して小松芳明教授 (当時) は、これとは逆の立場を採られ、法人税法第 11 条を確認規定であると解した上で、「同条を価格操作の規制条項として用いることは許されないといふべきである」とされる。小松芳明『国際課税のあり方―国際租税法の発展をめざす―』(有斐閣 1987) 54 頁。

更に、同氏は法人税法施行令第 176 条¹⁴⁴に言及され、「内国法人の課税についても、独立企業の原則に関する規定が設けられていたといえる¹⁴⁵」とされている。

そして、同氏は「独立企業の原則は抽象的なものであるとはいえ、具体的な適用に当たっては慎重な検討が必要となる。そのためには、検討に必要な資料を提供するなど、納税者の協力が望まれるのであるが、この原則の適用による更正処分の濫用は慎まなければならない。特に、少額の更正処分は避ける必要がある¹⁴⁶」とされており、以上の同氏の説明振りを総合すると、必ずしも明示的ではないが、特殊関連企業条項について、法人税法第 11 条、第 22 条第 4 項等の当時の国内法の適用を通じて執行が可能であるとの見解であると思われる。

しかしながら、移転価格（価格操作）へ対応するためには、国内法において、適用対象とする特殊関連企業の定義、独立企業間価格の算定基準及びその他の細目について規定する必要があると解するのが妥当であり、条約の特殊関連企業条項を移転価格税制の導入前に既存の国内法で執行することには無理があったと考える。

独立企業間価格の算定については、OECD 移転価格ガイドライン¹⁴⁷では詳細な指針を設けており、我が国の移転価格税制に係る規定も、これを国際標準ととらえて範としているところであり¹⁴⁸、特殊関連企業条項の執行のためには、このような詳細な規定を整備する必要があると考える。

なお、我が国への移転価格税制に係る規定の導入当時、欧米主要国のほとんどが移転価格問題に対応するための税法上の規定を設けており、OECD 加盟国としては、米国、英国、フランス、西ドイツ、カナダ、アイルランド、イタリア、スペイン、ベ

¹⁴⁴ 「当該事業により生ずる所得のうち、当該事業に係る業務を国内業務と国外業務とに区分し、これらの業務をそれぞれ独立の事業者が行ない、かつ、これらの事業者の間において通常取引の条件に従って取引が行われたものとした場合にその国内業務につき生ずべき所得又はその国内業務に係る収入金額・・・その他国内業務が当該事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を勘案して判定したその国内業務につき生ずべき所得」。

¹⁴⁵ 五味・前掲注 141、9～10 頁。

¹⁴⁶ 五味・前掲注 141、17 頁。

¹⁴⁷ OECD は、1979 年に報告書「移転価格と多国籍企業」を公表し、その後、1995 年には同報告書を全面改訂して、「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」を公表している。大野雅人「OECD 移転価格ガイドラインにおける独立企業間価格の算定方法」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）565 頁。同ガイドラインの 2010 年版の日本語版として、川端康之監訳『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〕』（日本租税研究協会、2011）がある。なお、同ガイドラインの 2010 年版は、第 1 章から第 3 章までについて、大幅に改訂されている。

¹⁴⁸ 前掲注 121 のとおり。

ルギー、ポルトガル、デンマーク、オーストラリア、スウェーデン、ニュージーランド、フィンランドが移転価格税制を有していたとされ¹⁴⁹、諸外国においては、国内法により、移転価格税制に係る規定を整備し、対応していたことが紹介されている。

5 関連する裁判例等

特殊関連企業条項の自動執行力を争点とする裁判例は見当たらないが、特殊関連企業条項と移転価格税制に係る規定に関連する事項に言及した判決として、東京高裁平成8年3月28日判決・訟務月報42巻12号3057頁¹⁵⁰を挙げることができる。

(1) 事件の概要

日本の自動車会社である被控訴人（第一審の被告、以下同じ。）Y1らが、子会社である在米の法人にした自動車の譲渡に関して、米国内国歳入庁（IRS）が追徴課税をしたところ、被控訴人Y1らは二重課税を回避するために、日米税務当局の相互協議の申立てを行った結果、在米法人の子会社らが一定の米国連邦所得税を納付し、日本において、被控訴人Y1らが納付した法人税のうち、これに対応する分を還付する旨の日米合意がなされたため、被控訴人Y1らは各税の減額更正処分により減額分の還付を受けた。これに対して、各地方税の減額更正がなされた地方公共団体の住民らが、更正処分の違法を主張して地方自治法242条の2第1項に基づき、被控訴人（座間市長、横須賀市長、横浜市神奈川区長、神奈川県税事務所長）に対して、更正処分の取消しを求め、被控訴人Y1らに対しては、還付金の不当利得返還請求を求めたものである。

(2) 判決の概要

本事件では、①租税条約に基づく政府間の相互協議と対応的調整の可否（控訴人は、対応的調整の合意をするためには、旧日米租税条約第25条（相互協議についての条項）の国内効力だけでは足りず、これとは別に国内立法を要するとの考え方を主張した。）や②租税条約に基づく合意があった場合の更正の特例の適用年度などについて争いと

¹⁴⁹ 大崎・前掲注137、209頁、219頁。また、現在の欧州主要国の移転価格税制の概要については、大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）53頁以下。

¹⁵⁰ 第一審：横浜地裁平成7年3月6日判決・訟務月報42巻3076頁、上告審：最高裁平成10年1月27日第三小法廷判決・税務訴訟資料230号162頁。本事件を取り扱って論じているものとして、藤江晶嗣『移転価格税制と地方税還付－トヨタ・日産の事例を中心に－』（中央経済社、1993）等。

なったものであるが、上記①に対しては、「(前略) 国内法がなくても、対応的調整について大蔵大臣は、対応的調整について米国との間で協議することができ、かつ、合意することができるものと解する余地が多分にある。」とし、上記②に対しては、「(前略) 対応的調整については、相手国の租税制度に対応できるようにするため、その適用年度に制限を設けないこととする方が、優れた立法政策と評することができ、また、そう解することになんらの妨げもないのである。」とし、課税処分は適法であるとした。

この控訴審判決の中で、本節における論点に関連する部分として注目されるのは、以下のとおりである。すなわち、本判決において、「第三 当裁判所の判断」の「二 本件国税処分のその他の違法、無効事由の主張について」の中で、「控訴人らの右の考えの根底には、右租税特別措置法の改正までは、我が国は日米租税条約 11 条¹⁵¹を適用する余地がなかったとの解釈が存在するものと思われるが、そうではない。すなわち、我が国は、右租税特別措置法 66 条の 5¹⁵²が施行される以前においても、内国法人が国外の関連企業との取引を通じて課税所得を国外に流出されることを阻止する方法として、例えば、内国法人が在米関連者に低額で商品を譲渡する場合には、法人税法 37 条 7 項、6 項、2 項によって一定額以上の部分については寄付金としての損金性を否認して課税する方法や、これらが同族会社の取引の場合には同法 132 条を適用して課税する方法を有していたのであり、これらのいずれの場合も、厳格な意味での移転価格税制ではないが、対外的には日米租税条約 11 条をもって説明することとなるのである。」と判示している。

これをどのように解するかは、議論のあるところであると考えられ、上記判決は、移転価格税制に係る規定の制定以前でも、既存の国内法により租税条約の特殊関連企業条項の執行が可能であったとしているようにも解されるが、私見では、条約の特殊関連企業条項を移転価格税制の導入前に既存の国内法で執行することには無理があったと考えることについては上記のとおりである。いずれにしても、本判決は、特殊関連企業条項を直接適用するのではなく、国内法を通じて課税を行うという立場を採用していると解され、そのような意味では、特殊関連企業条項の自動執行力は否定していると考えられる¹⁵³。

¹⁵¹ 特殊関連企業条項。

¹⁵² 現行の租税特別措置法第 66 条の 4。

¹⁵³ 井上ほか・前掲注 7、452～453 頁の脚注 9 は、同様のとらえ方であると解される。

終 章

本稿では、租税条約の規定の自動執行力の有無についての考え方を検討してきたが、まず、国際法と国内法の関係（国際法の国内法上の地位及び国際法の国内編入方式並びに国際法の国内適用における基準）及び租税条約の国内適用についての諸原則等（適用対象者、セービング・クローズ、プリザベーション・クローズ、無差別条項、租税法律主義との関係等）を確認し、検討した。

そして、これらの検討を基に、①条約の適用により国内法に基づく納税義務よりも重い課税となる場合及び②条約で課税できるとしている制度が国内法には明確に規定されていない場合について、それらの条約の規定に自動執行力を認めることができるかを考察することとし、より具体的には、上記①の事例として、

- ①－(a) 国内法では国外源泉所得として課税にならない非居住者や外国法人の所得が、租税条約の規定に基づく所得源泉の置換えにより国内源泉所得として課税対象となる場合、
- ①－(b) 外国税額控除について、租税条約で一定の制限規定が設けられている場合、
- ①－(c) 通常は、居住者となる特定の納税者が、条約により非居住者とみなされることによる非居住者としての課税が、居住者としての国内法による課税よりも重い課税となる場合、

上記②の事例として、

- ②－(a) 国内法において移転価格税制に係る規定が設けられていない場合に、租税条約における特殊関連企業条項がどのように機能するか、
- について、検討した。

その結果、「①－(a)」の事例については、租税条約において国内法と異なる所得源泉の規定が設けられている場合には、我が国では、国内法（所得税法 162、法人税法 139）自体がそれを受け入れて国内源泉所得とみなすとしているのであるから、それはまさに国内法の規定に基づく課税であり、プリザベーション・クローズや租税法律主義に抵触することはなく、また、このような国内法による規定（所得税法 162、法人税法 139）がない状態で、租税条約により国内法にない新たな納税義務が課されることとなる（国内法よりも重い課税となる）場合には、プリザベーション・クローズとの関係を論ずるので

はなく、租税法律主義との関係を論ずべきであるとの結論に至った¹⁵⁴。

次に、「①－(b)」の事例については、外国税額控除の制度の趣旨及び概要を確認した後、新日米租税条約第 22 条第 3 項による外国税額控除の制限について、同規定が自動執行力を有するかどうかという視点から検討した。検討の結果、同項の外国税額控除の制限は、強制的な適用関係を示しており、かつ、「明確性及び完全性」も具備していると考えられることから、条約の自動執行力の要件としての主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）を満たしていると考えられた。そして、その規定する内容が「明確性及び完全性」を具備していれば、その規定の自動執行力があると解する説によれば、この規定は、自動執行力を有することになる。しかしながら、この条約の規定のみにより、外国所得税の範囲を制限し、重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、「明確性及び完全性」を具備していたとしても自動執行力は認められないと解するのが妥当であるとの結論に至った¹⁵⁵。実際には、新日米租税条約に対応するために、国内法令の改正が行われ、これらの抵触は回避されているが、このような国内法による受入れ規定を設けるという法整備がなされない場合には、同項が意図する外国税額控除の制限は自動執行力がなく、実現できないと解される。

また、「①－(c)」の事例については、日米地地位協定を例に、同協定第 13 条第 2 項が対象者を所得税法上非居住者とみなすこととしている規定に自動執行力があるかという観点から検討を行うこととし、同協定が継承している日米行政協定の第 13 条第 2 項並びに日米行政協定及び日米地位協定の臨時特例法の規定内容とその趣旨を検討し、日本での滞在期間において「日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない」とされるのはなぜかについて考察するとともに、その結果として、我が国で非居住者としての課税と居住者課税との比較を行い、非居住者の方がむしろ重課となる場合を確認した。

その結果、日米行政協定及び日米地位協定の第 13 条第 2 項により課税上非居住者とみなす規定は、強制的な適用関係を示しており、「明確性及び完全性」も具備していると考えられ、条約の自動執行力の要件としての主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）を満たしていると考えられるが、非居住者としての課税が居住者としての課税よりも重課となる場合に、それらの協定の規定のみにより重い課税を課すことは、租税法律主義（課税要件法定主義）に抵触することとなることから、それらの規定に自動執行力は認

¹⁵⁴ 第 4 章第 1 節 3 (2)。

¹⁵⁵ 第 4 章第 2 節 3。

められないと解するのが妥当であるとの結論に至った¹⁵⁶。実際には、日米行政協定臨時特例法及び日米地位協定臨時特例法により、国内法としても非居住者とみなす規定が設けられていることから、租税法律主義（課税要件法定主義）との抵触は回避されている。

そして、「②－(a)」の事例については、租税条約における特殊関連企業条項、国内法の移転価格税制の概要及び我が国における移転価格税制導入の経緯を確認した後、租税条約の規定の自動執行力についての考え方を検討した。

移転価格税制が国内法に導入される前に、租税条約の特殊関連企業条項が、我が国においてどのように機能するかという法的性質については、①「国内立法としての移転価格税制がなくても、締約国は、直接にこの規定に基づいて、特殊関連企業の価格操作を是正できるという見解」と②「特殊関連企業の所得を計算しなおすためには、国内立法が必要である、という見解」の二つがあるとされる。

検討の結果、以下の三つの理由から、自動執行力を否定して国内立法が必要であるとする上記②の説が妥当であるとの結論に至った¹⁵⁷もので、これまでの見解に自らの考え方を加えて整理を行ったものである。

その理由は、第一に条約の特殊関連企業条項は、「課税することができる」としているもので、強制的な適用関係を示すものと解することではできず、条約の自動執行力の主観的基準（要件）を欠いていると考えられること、第二に条約の特殊関連企業条項は、適用対象とする特殊関連者の定義や独立企業間価格の算定方法等の課税方法についての規定がないことから、条約の自動執行力の客観的基準（要件）である明確性及び完全性を欠いていると考えられること、第三に条約の特殊関連企業条項が課税できるとしている制度は、我が国においては昭和 61 年の移転価格税制の導入以前には国内法にはなかった制度であるから、条約の特殊関連企業条項のみを根拠として課税することは、租税法律主義（課税要件法定主義又は課税要件明確主義）に抵触すると考えられることである。

また、条約の特殊関連企業条項の既存の国内法での執行の可能性については、我が国への移転価格税制の導入以前に、関連者間取引における恣意的な所得移転を規制する法人税制として、法人税法第 22 条（各事業年度の所得の計算についての通則的な規定）、同法第 37 条（寄附金の損金不算入）、同法第 132 条（同族会社の行為又は計算の否認）、租税特別措置法第 66－6 から 9（タックス・ヘイブン税制）等があったとされる。

¹⁵⁶ 第 4 章第 3 節 4。

¹⁵⁷ 第 4 章第 4 節 4 (1)。

しかしながら、移転価格（価格操作）へ対応するためには、国内法において、適用対象とする特殊関連企業の定義、独立企業間価格の算定基準及びその他の細目について規定する必要があると解するのが妥当であり、条約の特殊関連企業条項を移転価格税制の導入前に既存の国内法で執行することには無理があったとの結論に至った¹⁵⁸。

以上をまとめると、租税条約の規定が自動執行力を有するかどうかを判断する場合の基準については、次のように解される。

条約についての一般原則と同様に、まず、主観的基準（要件）と客観的基準（要件）を満たすことが必要である。そして、主観的基準（要件）については、租税条約の規定が、強制的な適用関係を示しているかどうかを判断する必要があり、客観的基準（要件）については、規定の内容が、明確性及び完全性を具備しているかどうかを判断する必要があると考える。

ここで、条約の文章が「shall clause」の場合には、一般的には、強制適用を示しており、「may clause」の場合には、強制適用関係を示していないと考えられる。

更に、租税条約の場合には、「租税の賦課や減免等」を取り扱っていることから、これらのみでは十分ではないと考えられる。

そして、日本国憲法第98条第2項により、条約は法律よりも優先的な地位を有し、条約の国内効力（一般的受容方式）が認められているとしても、それは憲法により認められたものであり、条約と憲法との関係では憲法が優位すると考えられることから、憲法の租税法律主義に反して、租税条約の規定により国内法にない納税義務を創設することはできないと解する。

したがって、租税条約の規定が自動執行力を有するための要件として、主観的基準（要件）及び客観的基準（要件）に加えて、憲法の租税法律主義に抵触しないことが必要であると考え。条約が軽減又は免税を規定している場合には、租税法律主義に抵触することはないが、国内法の受入れ規定がない状況で、租税条約のみにより国内法よりも重い課税（新たな課税）を規定している場合には、そのような規定は租税法律主義に抵触することとなり、自動執行力がないと解するのが妥当であると考えられる。

このように判断基準を整理し、明確化することにより、今後、租税条約等の規定の自動執行力について疑義が生じた場合には、この判断基準や考え方を当てはめて判断することが有効であると考え。

¹⁵⁸ 第4章第4節4(2)。

参考文献

1 書籍等

(1) 国際法等

- ・伊藤正巳『憲法 I 〔第 3 版〕』（弘文堂、1979）
- ・岩沢雄司『条約の国内適用可能性』（有斐閣、1985）
- ・大内和臣＝武山眞行＝西海真樹＝宮野洋一『国際法』（中央大学通信教育部、2007）
- ・小寺彰『パラダイム国際法－国際法の基礎構成－』（有斐閣、2004）
- ・小寺彰＝岩沢雄司＝森田章夫編『講義国際法』（有斐閣、2004）
- ・経塚作太郎『続条約の研究』（中央大学出版部、1977）
- ・清宮四郎『憲法 I 〔第 3 版〕』（有斐閣、1979）
- ・島田征夫『国際法講義 〔第 3 版補正版〕』（弘文堂、2005）
- ・杉原高嶺ほか 5 名『現代国際法講義 〔第 4 版〕』（有斐閣、2007）
- ・高野雄一『条約と憲法』（東京大学出版会、1960）
- ・高野雄一『全訂新版国際法概論上』（弘文堂、1987）
- ・高野雄一『全訂新版国際法概論下』（弘文堂、1986）
- ・松井芳郎ほか『国際法 〔第 5 版〕』（有斐閣、2007）
- ・山本草二『国際法 〔新版〕』（有斐閣、2001）

(2) 租税法・租税条約

- ・浅川雅嗣編著『コンメンタール改訂日米租税条約』（大蔵財務協会、2005）
- ・井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯 〔第 2 版〕』（商事法務、2011）
- ・金子宏＝水野忠恒＝中里実編『別冊ジュリスト租税判例百選 〔第 3 版〕』（有斐閣、1992）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）
- ・金子弘『租税法 〔第 16 版〕』（弘文堂、2011）
- ・川田剛『新日米租税条約を読む』（税務経理協会、2004）
- ・川端康之監訳『OECDモデル租税条約 〔2010 年版〕』（日本租税研究協会、2011）
- ・川端康之監訳『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〕』（日本租税研究協会、2011）
- ・木村弘之亮『国際税法』（成文堂、2000）
- ・国際税務実務研究会編『国際税務の実務と対策』（第一法規、1993）

- ・ 国税庁『昭和 61 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1986）
- ・ 五味雄治・小沢進『日米租税条約逐条別解説』（日本租税研究協会、1979）
- ・ 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』（有斐閣、1982）
- ・ 小松芳明編著『逐条研究日米租税条約〔第 3 版〕』（税務経理協会、1997）
- ・ 小松芳明『国際租税法講義〔増補版〕』（税務経理協会、2001）
- ・ 小松芳明『国際課税のあり方－国際租税法の発展をめざす－』（有斐閣 1987、2001）
- ・ 斎須朋之ほか『平成 23 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 住澤整ほか『平成 16 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2004）
- ・ 住澤整ほか『平成 17 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2005）
- ・ 税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法〔第 2 版〕』（中央経済者、2008）
- ・ 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法〔第 6 版〕』（中央経済者、2008）
- ・ 租税法学会『国際租税法の新たな潮流〔租税法研究第 36 号〕』（有斐閣、2008）
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法・沿革』
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法・第 4 巻』
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法・第 5 巻』
- ・ 武田昌輔・神谷修監修『DHC 所得税務釈義・第 2 巻』
- ・ 谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999）
- ・ 中里実『国際取引と課税－課税権の配分と国際的租税回避－』（有斐閣、1994）
- ・ 羽床正秀＝古賀陽子『移転価格税制詳解』（大蔵財務協会、2004）
- ・ 藤江晶嗣『移転価格税制と地方税還付－トヨタ・日産の事例を中心に－』（中央経済社、1993）
- ・ 本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』（税務経理協会、2005）
- ・ 本庄資『四訂版国際租税法』（大蔵財務協会、2005）
- ・ 本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）
- ・ 本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
- ・ 本庄資編著『国際課税の理論と実務』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第 2 版〕』（東京大学出版会、2011）
- ・ 増田英敏『租税憲法学〔第 3 版〕』（成文堂、2006）
- ・ 水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2005）
- ・ 水野忠恒＝中里実編＝増井良啓＝渋谷雅弘編『別冊ジュリスト租税判例百選〔第 5 版〕』

(有斐閣、2011)

- ・ 矢内一好『租税条約の論点』(中央経済社、1997)
- ・ 矢内一好『詳解日米租税条約』(中央経済社、2004)
- ・ 矢内一好『移転価格税制の理論』(中央経済社、1999)
- ・ 『租税条約法規集 [23 年版]』(納税協会連合会、2011)
- ・ C C H (2006-07), “ *International Master Tax Guide 3rd Edition*” CCH Australia Limited、
- ・ DEPARTMENT OF THE TREASURY TECHNICAL EXPLANATION OF CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATE OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF JAPAN FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISICAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL GAINS, SIGNED AT WASHINGTON ON NOVEMBER 6, 2003
(ワシントンにおいて 2003 年 11 月 6 日に署名された「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アメリカ合衆国政府との間の条約」の財務省テクニカル・エクスプラネーション)
<http://www.ustreas.gov/press/releases/reports/tejapan04.pdf>
- ・ International Fiscal Association (1991), “*Tax treaties and Domestic Legislations : 43rd Congress of International Fiscal Association (Cahiers de droit Fiscal International Vol. 14b)*” Kluwer Law And Taxation Publishers
- ・ International Fiscal Association (2002), “*Tax treatment of transfer of residence by individuals : 56th Congress of International Fiscal Association (Cahiers de droit Fiscal International Vol. 87b)*” Kluwer Law International
- ・ Klaus Vogel and Co-Authors (1991), “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*” Kluwer Law And Taxation Publishers
- ・ OECD(2008), “*Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 17 July 2008*”, OECD
- ・ UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 (2006 年米国モデル租税条約) <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>
- ・ UNITED STATES MODEL TECHNICAL EXPLANATION ACCOMPANYING THE UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 (2006 年米国モデル租税条約の財務省テクニカル・エクスプラネーション) <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>

2 論文

- ・青山慶二「OECDと国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号(2010)248 頁
- ・青山慶二「恒久的施設の範囲」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）256 頁
- ・植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「移転価格税制の問題点を探る〔上〕」国際税務 5 卷 10 号（1985）28 頁
- ・植松守雄＝小松芳明＝平石雄一郎＝武田昌輔「移転価格税制の問題点を探る〔下〕」国際税務 5 卷 11 号（1985）31 頁
- ・遠藤克博「移転価格と寄附金課税」税務大学校論叢 33 号（1999）175 頁
- ・大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）53 頁
- ・大野雅人「OECD移転価格ガイドラインにおける独立企業間価格の算定方法」本庄資編著『移転価格税制価格執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）565 頁
- ・金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立企業間取引（arm's length transaction）の法理（上）－内国歳入法 482 条について－」ジュリスト 724 号（1980）104 頁
- ・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－」樋口陽一＝高橋和之編集代表『現代立憲主義の展開 下』（有斐閣、1993）439 頁
- ・川端康之「移転価格税制の展開」租税法研究第 36 号（有斐閣、2008）71 頁
- ・川端康之「租税条約上の租税回避否認」税大ジャーナル 15 号(2010)1 頁
- ・倉内敏行「相互協議の対象について－『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察－」税務大学校論叢 27 号（1996）137 頁
- ・小松芳明「法人税法における国際課税の側面について－問題点の究明と若干の提言－」租税研究 313 号（1975）13 頁
- ・小松芳明「法人税法における国際課税の側面について－問題点の究明と若干の提言－」西野嘉一郎ほか編『現代企業課税論』（東洋経済新報、1977）196 頁
- ・小松芳明「国際租税法の展開と動向」租税法研究 10 号（1982）1 頁
- ・小松芳明「本店経費の配賦」国際税務 10 卷 7 号（1990）9 頁
- ・小松芳明「外国法人に対する使用料と源泉地」別冊ジュリスト租税判例百選〔第 3 版〕（有斐閣、1992）96 頁
- ・五味雄治「国際間取引における『独立企業の原則』の適用をめぐる問題について」国際

税務 2 巻 3 号 (1982) 7 頁

- ・橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係ー租税条約締結国に所在する子会社への参加に起因するタックス・ヘイブン課税の適用の可否ー」税務大学校論叢 54 号 (2007) 97 頁
- ・藤井保憲「移転価格税制の国内取引への適用」税大ジャーナル 3 号 (2005) 13 頁
- ・増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2008) 567 頁
- ・増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究 102 号 (2008) 39 頁
- ・増井良啓「租税条約の解釈と国内法ー文理解釈の基本に立ち返ってー」日本租税研究協会第 62 回租税研究大会記録 (日本租税研究協会、2010) 4 頁
- ・宮崎裕子「外国法人に対する使用料と源泉地ーシルバー精工事件ー」別冊ジュリスト租税判例百選 [第 5 版] (有斐閣、2011) 132 頁
- ・山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用ー所得源泉地の置換え規定の機能ー」税大ジャーナル 8 号 (2007) 95 頁
- ・横浜国際租税法研究会「2006 年アメリカ合衆国モデル租税条約」租税研究 718 号 (2009) 271 頁
- ・渡辺淑夫ほか「企業活動の国際化と税務問題」税経通信 48 巻 14 号 (1993) 129 頁
- ・Klaus Vogel, Gesetzesvorbehalt, Parlamentsvorbehalt und völkerrechtliche Verträge, in Peter Badura and Rupert Scholz (1993), *Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag*, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, pp. 95、104

租税資料館賞 奨励賞の部

所得税法への給付付き税額控除の
導入に関する研究
—低所得者及び有子低所得者への
配慮の視点から—

浅井 俊輔

「所得税法への給付付き税額控除の導入に関する研究」
～低所得者及び有子低所得者への配慮の視点から～

多くの国が「所得控除から給付付き税額控除への転換」を図る中、我が国でも 2007 年よりその導入に向けた検討が開始された。しかし、その具体的なプランは示されていない。本研究は、所得税における基礎控除と子どもに対する扶養控除の問題点を分析し、低所得者・有子低所得者に手厚い最低生活費への配慮と子ども扶養のあり方を考察した。

第 1 に、給付付き税額控除を活用すべき客観的な根拠を示した。我が国においては、所得格差の拡大・貧困の増大が問題となり、低所得者・有子低所得者への対応が不可欠である。しかし、人的所得控除はこれらの者に十分対応できていない。政府は、人的所得控除を見直し、給付付き税額控除の導入を検討しているが、これらの者に一体的に対処するため、基礎控除と子どもに対する扶養控除の双方につき給付付き税額控除を活用することが必要である。具体的には、基礎控除については、基礎控除と基礎税額控除の選択による併用が、子どもに対する扶養控除については、子ども手当に追加し、児童税額控除の導入が各々求められる。

第 2 に、給付付き税額控除の先行研究について、所得控除から給付付き税額控除への転換の根拠をどのように把握しているか、そして給付付き税額控除について具体的にどのような提案をしているのかを検討し、総括した。導入慎重論・反対論は、所得控除を維持すべきとするとともに、税制に社会保障給付の機能を持たせることの困難性・危険性を指摘する。しかし、人的所得控除が課税最低限以下の者に対し十分対応できていない点について十分な反論がない。一方、導入推進論は、給付付き税額控除が行政効率の改善や公的制度全体として所得再分配機能を発揮できる点に着目する。しかし、所得控除から給付付き税額控除への転換の必要性について、所得控除では高所得者に有利であることの指摘に留まるものが多く、その検討は不十分である。また、具体的な制度設計案として、森信茂樹氏の「日本型児童税額控除」と、阿部彩氏の「ワーキング・プア対策としての給付付き税額控除」が挙げられる。我が国の税制・課題に資する提案で評価できるが、「児童控除だけ」「勤労控除だけ」を対象としており、問題となる低所得者・有子低所得者への一体的対応は図られていない。

そこで第 3 に、英国・ニュージーランド・米国の経験を整理したところ、諸外国は、総じて給付付き税額控除による低所得者・有子低所得者への対応を一体的に行っていることが明らかとなった。英国は、就労しつつ子育てを行う低所得の家庭を勤労税額控除と児童税額控除によって手厚く保護している。ニュージーランドは、子育て世帯に対し、複数の給付付き税額控除を設け、納税者本人の最低生活費を保障しつつ、子ども扶養にも配慮している。米国は、就労インセンティブの付与に力点を置くが、稼得所得税額控除制度は子

どもの数に応じて支給額を大きく変じていることから、有子低所得者に大きく配慮した仕組みである。米国制度は、就業率の高い日本に対し、就労維持のインセンティブ付与と子ども扶養の一体的対応を示唆する。

以上を踏まえ、我が国では基礎税額控除と児童税額控除の一体的導入が望ましいことを主張し、具体的なプランを提案した。基礎控除は、年額 38 万円の所得控除を維持しつつ、年額 38,000 円の基礎税額控除を導入し、これらを選択制とする。子どもを対象とする児童税額控除は、年少扶養控除に代わって導入された子ども手当に加え、子供 1 人あたり年額 38,000 円とする。基礎税額控除と児童税額控除を所得税額から差し引いて求められた金額がマイナスとなる場合、これは当該納税者に給付される。このプランは、世帯所得を把握できるようになれば、その難点はほとんど解消される。

所得税法への基礎税額控除と児童税額控除の一体的導入は、人的所得控除の問題点を解決し、低所得者・有子低所得者に十分配慮することを可能にする。このような給付付き税額控除の実行は所得格差の拡大や貧困の増大を解消する有力な処方箋となることは確実である。

以上

論文目次

はじめに

第1章 低所得者・有子低所得者の増大と所得税の対応

- 1－1 貧困の増大と低所得者・有子低所得者
- 1－2 給付付き税額控除導入論の提起
- 1－3 人的所得控除における給付付き税額控除の活用必要性

第2章 給付付き税額控除の先行研究

- 2－1 負の所得税
- 2－2 給付付き税額控除の類型と論点整理
- 2－3 給付付き税額控除批判論
- 2－4 給付付き税額控除賛成論と具体的プラン
- 2－5 先行研究の成果と限界

第3章 欧米諸国の経験と教訓

- 3－1 英国 WTC・CTC
- 3－2 ニュージーランドの給付付き税額控除制度
- 3－3 米国 EITC・CTC
- 3－4 欧米諸国からの教訓

第4章 日本型給付付き税額控除論と課題

- 4－1 日本型給付付き税額控除の制度設計と条件
- 4－2 実行可能性
- 4－3 残された課題

おわりに

はじめに

我が国の課税当局は近年、所得税の所得控除、特に人的所得控除が低所得者に十分機能しないことに対処する方法として、給付付き税額控除の導入を志向している。それは、2007年の中期答申が導入の検討を明記して以降、各年度の「税制改正大綱」で取り上げられるとともに、「税と社会保障の一体改革」の議論における重要論点の一つである。具体的なプランは示されていないが、「所得再分配の強化」「消費税の逆進性緩和」が導入の目的とされ、低所得者に効果的に配慮できる仕組みと位置づけられる。この背景には、新世紀の進行とともに認識され始めた所得格差の拡大、貧困の増大がある。所得税における累進課税の回復や消費税の大増税が日程に上る中で、低所得者や有子低所得者にどのように配慮すべきかが、大きな焦点となっている。

給付付き税額控除は、既に 1970 年代に米国で、80 年代中葉にニュージーランドで導入されていたが、貧困の増大を背景に、90 年代以降ヨーロッパ諸国に普及した。我が国では、欧米での経験に対する研究が蓄積されてきたが、税制調査会の問題提起から日本での導入問題の研究が本格化する。そこには少なくない成果があるものの、決定的な限界がある。一つは、所得控除から給付付き税額控除の活用への転換の要因、特に低所得者や有子低所得者に対する税制の対応の必要性が必ずしも明らかになっていない。もう一つは、具体的なプランの提示が不十分であることに加えて、低所得者及び有子低所得者に一体的に配慮できる税額控除の制度設計の研究や提案はほとんどない。

本稿は、現行所得税法における人的所得控除、特に基礎控除、子どもに対する扶養控除の問題点を分析し、低所得者及び有子低所得者に手厚く配慮できる給付付き税額控除のあり方を考察する。

具体的には、第 1 に、給付付き税額控除の活用が不可避となった客観的な根拠を示す。これを踏まえて、基礎控除と子どもに対する扶養控除を、給付付き税額控除に転換する必要性について検討する。

第 2 に、給付付き税額控除の先行研究を総括する。ここでは給付付き税額控除の理論的起源とされる負の所得税理論を概観した上で、我が国所得税法における所得控除から給付付き税額控除への転換を巡る研究について、その背景や、転換の根拠をどのように把握しているか、提案されたプランを俎上に載せ、その成果と限界を明らかにする。

第 3 に、わが国での導入の参考にし、示唆を得るために、諸外国の給付付き税額控除の経験を整理する。主たる検討対象は、英国、ニュージーランド、米国の事例である。

第 4 に、所得税の給付付き税額控除制度として、低所得者及び有子低所得者に配慮できる基礎税額控除と児童税額控除の両制度の実施が望ましいことを明らかにし、具体的なプランを提示する。

第1章 低所得者・有子低所得者の増大と所得税の対応

1-1 貧困の増大と低所得者・有子低所得者

人的所得控除が低所得者に十分な効果を及ぼしていないことが問題となるが、そもそも、我が国はこのような問題に対処すべき状況にあるといえるのだろうか。様々な指標を検討してみると、21世紀に入り10年を経た我が国は、所得格差の拡大と貧困の増大という深刻な問題を抱えていることがわかる。

まず、所得格差の拡大である。格差や不平等を計測する際に用いられるジニ係数に注目すると(表1-1参照)、我が国のジニ係数は上昇傾向にあることが明らかである。特に所得再分配前の所得について、ジニ係数が著しく上昇している。一方、再分配後所得(可処分所得に現物給付を加えたもの)のジニ係数は、1996年には0.361、2008年には0.376であり、この間も微増に留まっている。しかし、1981年には0.314であったことに照らすと、所得分配の不平等化が進行しているといえる。

表1-1 ジニ係数の上昇¹

	1996年	1999年	2002年	2005年	2008年
再分配前所得のジニ係数	0.441	0.472	0.498	0.526	0.532

次に、貧困の増大が挙げられる。貧困の指標の一つとして、相対的貧困率²がよく用いられるが、我が国の相対的貧困率の上昇幅はここ数年大きく、数値も過去最大値を更新している。表1-2によると、我が国の相対的貧困率は2000年に15.3%となり、OECD平均の10.4%を大幅に超えた³⁴。2000年までの20年間の相対的貧困率の上昇幅は、アイルランド・ニュージーランド等に次いで高くなっており、日本の相対的な貧困化スピードは、国際的に際立っているとされる。2005年には14.9%となり少し低下したが、2009年には16.0%となっており⁵、再び上昇傾向にある。なお、2009年の等価可処分所得の中央値は名目値が250万円、1985年を基準とした消費者物価指数で調整した実質値は224万円であり、貧困ラインはその半額となる。具体的には、名目値ベースで125万円、実質値ベースで112万

¹ 厚生労働省「平成20年 所得再分配調査報告書」6頁より筆者作成。

² 所得中央値の50%を貧困の基準として、この基準を下回る所得しか得ていない者の割合を示したものを指す。OECD編著 小島克久・金子能宏訳『格差は拡大しているか OECD加盟国における所得分布と貧困』138頁(2010)。なお、OECDは、相対的貧困率を、等価可処分所得(世帯の可処分所得を世帯員数の平方根で割った値)が、全国民の等価可処分所得の中央値の半分に満たない国民の割合と定義する。

³ Michael Förster and Marco Mira d'Ercole (2005), "Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of the 1990s", OECD Social, Employment and Migration Working Paper No.22,p.21.

⁴ なお、相対的貧困率のOECD平均は、2000年代半ばが11.1%、2000年代後半も11.1%である。参照、OECD. Stat Extracts, Income Distribution - Poverty <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=9909&QueryType=View>

⁵ 厚生労働省「相対的貧困率の推移」参照。国民生活基礎調査を基に算出されており、このデータがOECDに提出されている。

円である。

表 1-2 相対的貧困率の上昇傾向⁶

	1997 年	2000 年	2003 年	2006 年	2009 年
相対的貧困率	14.6%	15.3%	14.9%	15.7%	16.0%

この相対的貧困率に関しては、年齢階層別にみると、子どもの貧困率や子どもがいる現役世帯の貧困率の上昇も大きいことがわかる(表 1-3)。94 年から 2000 年にかけて、子ども(0～17 歳)の貧困率の上昇幅は、若年層(18～25 歳)に次いで高かった⁷。2000 年以降も、子どもの貧困率は伸びており、問題は解決していない状況が窺える。

表 1-3 子どもの貧困率及び子どもがいる現役世帯の貧困率⁸

	1997 年	2000 年	2003 年	2006 年	2009 年
子どもの貧困率	13.4%	14.5%	13.7%	14.2%	15.7%
子どもがいる 世帯の貧困率	12.2%	13.1%	12.5%	12.2%	14.6%

また、厚生労働省の平成 20 年(2008)所得再分配調査によると、給与所得者の年間平均給与は、1997(平成 9)年をピークに年々下降している(表 1-4 参照)。具体的には、1997 年の年間平均給与は 4,673 千円だったが、2005 年には 4,367 千円、2010 年には 4,120 千円となっている。これも貧困化の傾向を示しているといえよう。

表 1-4 給与所得者の年間平均給与⁹

	1997 年	2005 年	2010 年
年間平均給与	4,673 千円	4,367 千円	4,120 千円

さらに、我が国では生活保護受給者が急増している(表 1-5 参照)。生活保護受給者はこの約 10 年間で倍増しており、このことも貧困化の顕著な表れである。

⁶ 厚生労働省「平成 22 年 国民生活基礎調査」より筆者作成。

⁷ M. Förster and M. M. d'Ercole, *supra* note 96, p.73

⁸ 厚生労働省「平成 22 年 国民生活基礎調査」より筆者作成。

⁹ 国税庁「民間給与実態統計調査」長期時系列データ参照
http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01_02.htm

表 1-5 生活保護受給者の激増¹⁰

	2000 年	2003 年	2006 年	2009 年	2011 年 7 月
被保護世帯数	751,303 世帯	941,270 世帯	1,075,820 世帯	1,274,231 世帯	-
被保護人員数	1,072,241 人	1,344,327 人	1,513,892 人	1,763,572 人	2,050,495 人

これらの貧困に関する指標に関連して、小塩隆士氏は、2000 年代半ばの日本の OECD 加盟国内における位置について、OECD” Growing Unequal ?”(2008)のデータに基づき、表 1-6 のような調査結果を出している。なお、当初所得とは、税や社会保障で再分配する前の所得を指す。

表 1-6 小塩氏による OECD 調査結果(2000 年代半ば)¹¹

ジニ係数		相対的貧困率	
当初所得	25 ヶ国中 14 位	当初所得	30 ヶ国中 14 位
可処分所得	25 ヶ国中 8 位	可処分所得	30 ヶ国中 3 位

この結果は、当初所得の段階に比べ、再分配政策を加味した可処分所得段階における格差・貧困の程度の悪化を示しており、日本の再分配政策がうまくいっていないことを意味する。小塩氏は、従来採られてきた所得再分配政策が若者から高齢者への所得移転に留まり、高所得者から低所得者への再分配が不十分であることにその原因があると指摘した¹²。

それでは、低所得者・有子低所得者への再分配政策はどのようになされてきたのだろうか。日本の再分配政策は、社会保障政策や税制に依拠してきた。例えば、失業した者には、失業保険・失業手当などにより一定期間の所得が保障される。また、疾病・障害等を抱え就業できない者に対しては、生活保護により対応が図られている。では、就業能力があり、職には就いているが、低所得に喘ぐ者に対してはどうであろうか。最低賃金がその方策の一つとなりうるが、これを上昇させることは企業の国際競争力維持の観点等から困難であろう。では、人的所得控除はどうか。人的所得控除は、最低生活費への配慮をその趣旨としており、税制による再分配政策の一つである。格差が拡大し、貧困が増大する傾向にある中で、人的所得控除もこれに対応する必要性は高まっているといえよう。しかし、現状ではこれらの問題に対応できる仕組みになっているとは言えない。低所得者・有子低所得者に対応できる仕組みに転換する必要がある。

以上から、我が国においては所得格差が拡大し続け、他方では貧困も増大し、その深刻

¹⁰ 厚生労働省「福祉行政報告例」より作成

¹¹ 小塩隆士・上西左大信「所得の再分配のあり方～格差社会と税制」税研 159 号 5 頁(2011)を参考に作成した。

¹² 小塩・上西 前掲注(11) 5 頁

度が増していることがわかる。格差や貧困には様々な原因が考えられるが、税制の再分配機能が不十分であることもその一つである。中でも人的所得控除は、低所得者・有子低所得者に対応できていない。このような状況を踏まえて、政府はどのような税制改革を志向しているのだろうか。

1－2 給付付き税額控除導入論の提起

所得格差の拡大及び貧困の増大が続く状況を踏まえ、税制調査会は近年、「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」の転換を志向している。中でも注目すべきは、我が国にとって新しい手法となる給付付き税額控除である。

給付付き税額控除とは、その導入を主張する森信茂樹氏によると、「所得税の納税者に対して税額控除を認めるとともに、税額控除前の税額から控除しきれない者、あるいは課税最低限以下の所得水準のため控除対象となる税額をそもそも持たない者に対しては税額を還付(給付)する」という制度¹³である。

給付付き税額控除は、詳細は後述するが、「負の所得税(negative income tax)」構想を出発点としたとされる。この給付付き税額控除を初めて制度化したのが米国である。米国は、1975年に時限立法として EITC(Earned Income Tax Credit：稼得所得税額控除)を導入した。この米国での導入以降、多くの国が続けて給付付き税額控除を導入しており、現在に至っている。具体的には、英国(1999)、ドイツ(児童手当が所得税法で規定・1996¹⁴)、フランス(2001)、オランダ(2001)、スウェーデン(2007)、カナダ(1991)、ニュージーランド(1986)、韓国(2008)などで同様あるいは類似の制度が導入されたとされる¹⁵。この広がりや、給付付き税額控除が一定の成果を挙げていると考えられていることによる。

各国にて給付付き税額控除が一定の成果を挙げていることを踏まえ、OECDは、2008年、2009年の「対日経済審査報告書」で日本の経済政策に対し、「賃金の半分も課税されていない現状からみて、個人所得税の課税ベースを広げることにより税収を増加させる余地も大きい。...すでに OECD 平均を上回っている高所得者への税率引き上げは、勤労へのインセンティブを弱めるため避けるべきである。相対的貧困への対策は、稼得所得税額控除の導入によって行うべき」と勧告した¹⁶。このことを受けて、我が国においては給付付き税額控除に関する研究・サーベイが近年増加している。政府当局も、給付付き税額控除の導入に向けて検討を開始している。

¹³ 鶴田廣巳「給付付き税額控除をめぐる論点」立命館経済学 59 巻 6 号 128 頁(2011)、森信茂樹編『給付付き税額控除～日本型児童税額控除の提言～』9 頁(2008)、鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」調査と情報 678 号 1 頁 (2010) など参照。なお、木村弘之亮は、給付付き税額控除とは言わず、「負税債権」と表現すべきとしつつも、「租税クレジット」と説明する。木村弘之亮『所得支援給付法』vi 頁(信山社、2010)

¹⁴ 齋藤順子「ドイツの児童手当と新しい家族政策」レファレンス 60 巻 9 号 55 頁(2010)

¹⁵ 鎌倉・前掲注(13) 1 頁参照。

¹⁶ OECD 編、大来洋一監訳『OECD2009 年版 対日経済審査報告書～日本の経済政策に対する評価と報告～』〔訳者：古川彰〕103 頁 (2010)

日本政府が給付付き税額控除の検討を初めて明確に打ち出したのは、2007年11月、「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」においてである。この中で政府は、「いわゆる「給付付き税額控除」(税制を活用した給付措置)の議論」の項を設け、その導入の検討を開始した¹⁷。個人所得課税のあり方として、財政的支援の集中化や所得税の所得再分配機能の強化の観点から所得控除を改組して税額控除化することの検討の必要性を述べた上、さらに推し進めて検討すべき事項としてこれを取り上げた。中期答申は、導入に向けては多くの課題があることを指摘しつつも、「国民の安心を支えるため、持続可能で安心できる社会保障制度の構築とそのための安定的な財源の確保が重要な課題となっている中、このような視点から議論を行っていくことには意義がある」としており、前向きな検討に取り掛かったことが窺える。

2009年8月に民主党への政権交代が行われたが、給付付き税額控除については、引き続き導入に向けた検討がなされた。平成22年度税制改正大綱(平成21年12月)は「所得再分配機能を高めていくために、『給付付き税額控除』の導入も考えられ(る)」と明記した¹⁸。具体的には、以下のとおりである。「中間層が低所得層へと落ちていく下への格差拡大を食い止めること」を所得税制の喫緊の課題と述べ、所得税の現状及び課題として、「累次の改正により、税率の引下げ・その適用範囲(ブラケット幅)の拡大が行われるとともに、各種控除の累次にわたる拡充によって課税最低限の引き上げが行われてきており、所得再分配機能や財源調達機能が低下している」とした。その原因の一つとして「所得控除が相対的に高所得者に有利なこと」を挙げ、これらを踏まえた改革の方向性の一つとして、「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当への転換」を提示した。今後の具体的な見直しの対象として、「子ども手当の創設・0歳から15歳までの子どもを控除対象とする扶養控除の廃止」「23歳から69歳を対象とする扶養控除」「配偶者控除」「給与所得控除・特定支出控除」を挙げている。

これを受け、2010年6月より子ども手当の支給が開始し、その引き換えとして2011年分の所得税から、16歳未満の者に対する扶養控除は廃止された。続く平成23年度税制改正大綱(平成22年12月)では、上述の検討対象に加え、給与所得控除について上限を設定すること等が盛り込まれ、各種控除の見直しが進められている。更に、「社会保障・税の一体改革」の一連の議論の中でも給付付き税額控除が取り上げられている。2011年6月に政府・与党社会保障改革検討本部が決定した「社会保障・税一体改革成案」は、その基本的な姿として「社会保障の維持・強化」「そのための安定財源確保としての消費増税」を謳い、税制抜本改革のあり方としては、平成21年度税制改正法104条¹⁹及び平成22年・23年度税

¹⁷ 政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」15頁(2007)

¹⁸ 税制調査会「平成22年度税制改正大綱」13～16頁(2009) なお、政府は「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」と述べ、転換を促す表現を用いているが、所得控除中心のあり方を変更しようとするものではないと思われる。

¹⁹ 所得税法等の一部を改正する法律(平成21年法律第13号) 104条3項1号では、税制改革の基本的方向性として、「個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び

制改正大綱で示された方向に沿って、改革を進めるとしている。その中で、個人所得課税について「所得把握のための番号制度を前提に」給付付き税額控除の検討を進めるとしている²⁰。

また、政府による検討開始以前にも、既に一部の専門家は給付付き税額控除に注目していた。例えば金子宏氏は、控除論を展開する叙述の中で、「なお、負の所得税ないし還付付勤労税額控除を採用する場合には、所得控除を税額控除に転換する必要のあることは、いうまでもない²¹」とし、「人的控除を所得控除から税額控除に切り換えて、所得控除による税額の減少額が所得の増加につれて累進的に増加するという問題を解消すると同時に、還付付き税額控除制度を採用して、控除額が税額を上回る場合には差額を還付することとすべき」とする²²。但し、金子氏がこのように主張する理由は明らかではない。

鎌倉治子氏は、我が国において給付付き税額控除の導入が議論される背景として、社会保障政策と租税政策の2点を挙げて説明する²³。社会保障政策の観点からは、児童の貧困の解消や低所得者の勤労促進という要請があるとする。しかし、手厚い社会保障制度は、人々の勤労意欲を損ね、結果として「貧困の罌」を生じさせていた。このことへの反省・解消を目指す方法として、税と社会保障を一体化した仕組みとしての給付付き税額控除を導入する流れが本格化した。

租税政策の観点からは、課税ベースの拡大と所得再分配の強化の両立という要請があるとする。1980年代以降の世界的な税制改革の潮流は課税ベースの拡大と税率構造のフラット化であり、間接税の存在感の高まりと合わせて、税制全体の累進度が低下した。この一連の流れの中で、所得控除から税額控除への転換は、課税ベースの拡大と所得再分配の強化の両者を達成する方策であるとされ、税額控除から給付付き税額控除への転換はさらに所得再分配を強化するものと考えられた。

格差・貧困に税制でも対応する必要性があるところ、このような提案がなされるのは、給付付き税額控除にはこれらの問題を解決できる可能性があると考えられているからである。また、給付付き税額控除を導入すべきとする主張の背後には、所得税の人的所得控除がこれらの問題に対応できていないという認識がある。具体的には、高額所得者に相対的に有利という所得控除の欠陥、そして、特に課税最低限以下の低所得者には十分な効果が及ばないとする人的所得控除の欠陥である。

税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げるとともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること」が明記された。

²⁰ 政府・与党社会保障改革検討本部「社会保障・税一体改革成案」11、12頁(2011.6.30)

²¹ 金子宏「総説 - 所得税における所得控除の研究」日税研論集 52号 17頁(2003)

²² 金子宏『租税法(第16版)』188頁(弘文堂、2011)

²³ 鎌倉・前掲注(13) 1頁

1－3 人的所得控除における給付付き税額控除の活用必要性

では、改めて人的所得控除について着目する。本稿では、最低生活費への配慮のあり方を考えるには「子どものいる低所得者」を想定して議論を展開すべきとの視点から、「基礎控除」と「(16 歳未満の)子どもに対する扶養控除」に着目する。基礎控除は給付付き税額控除を活用する必要性があるだろうか。奥谷健氏の整理によると、基礎控除に限定されない基礎的人的控除の議論として、最低生活費を所得控除方式で保障すべき見解と、税額控除方式で保障すべき見解がある²⁴。

最低生活費を所得控除方式で保障すべきという見解²⁵は、税引き後に納税義務者の手に残る金額を保障することは所得税の役割ではなく、公平な課税を実現することが所得税の基本的な役割であるとする。結果的な公平は本来所得税の目的ではないと論じる。そして、納税者間の公平は、同じ金額がすべての納税者について、所得から控除されることで保障されているとする²⁶。そして、なにより重視されているのは、応能負担原則との関連で、憲法 25 条で定められている「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」を課税上侵害しないために、最低生活費を課税対象から除外しなければならない点である²⁷。

一方で、最低生活費を税額控除方式で保障すべきという見解は、例えば、高所得者にも一律に人的控除が認められることが問題であると捉え、人的控除について消失控除方式を採用しつつ、税額控除方式にすることが望ましいとする²⁸。この見解に立つ場合、税額控除で控除しきれない金額については、いわゆる「負の所得税」の形で還付または支給により最低生活費を保障することになる²⁹。また、最低生活費には課税しないという税法上の考慮を、所得の多寡に関わらずすべての納税者に等しく認められるべきと考える場合には、税額控除方式のほうが優れている³⁰。

検討すると、基礎控除は、給付付き税額控除への活用が必要があると考ええる。我が国所得税制上、所得控除では高額所得者に有利であるため、税額控除化すべきとの意見に合理性がある。また、従来所得税制に求められてきた水平的公平も重要ではあるが、1－1で確認したように貧困が増大している現状を踏まえると、垂直的公平もより重視すべき状況にある。また、所得控除や税額控除では課税最低限を下回る低所得者へその効果を及ぼすことができない。これらの者への再分配が行われない限り、垂直的公平は実現したとは言えない。よって、給付付き税額控除を活用することにより、垂直的公平の要請に応えるべきである。

²⁴ 奥谷健「所得税における基礎控除と担税力」税法学 551 号 48 頁(2003)

²⁵ 水野忠恒・植田卓・佐藤英明「基礎的人的控除の簡素化」〔佐藤〕税研 94 号 64 頁(2000)

²⁶ 佐々木潤子「所得税法における課税最低限と最低生活費(一)～アメリカ連邦所得税法における展開～」民商法雑誌 117 巻 1 号 70 頁(1997)

²⁷ 奥谷・前掲注(24) 50 頁

²⁸ 石島弘「低所得者と税制～課税最低限について～」ジュリスト 757 号 53 頁(1982)

²⁹ 水野忠恒・植田卓・佐藤英明「基礎的人的控除の簡素化」〔植田〕税研 93 号 75 頁(2000)

³⁰ 奥谷・前掲注(24) 50 頁

ただし、この基礎控除に関しては、所得控除とすべきとする論拠にも説得力がある。応能負担原則との関係で、憲法が定める生存権を侵害しないよう、納税者本人の最低生活費を課税対象としないことにも合理性がある。課税所得がある者から所得控除としての基礎控除を奪うことは、最低生活費も課税対象とすることになり、憲法違反となる可能性があるということである。垂直的公平を重視し、低所得者への再分配を進めつつも、憲法に基づく「課税権の制約原理³¹」を無視するわけにはいかないと考える。よって、高・中所得者へは従来通り、所得控除としての基礎控除の適用を認めるべきであろう。

以上から、基礎控除は、所得控除と給付付き税額控除の併用が考えられる。

次に、子どもに対する扶養控除について、給付付き税額控除の活用必要性の有無を検討する。

まず、子どもに対する扶養控除の現状を踏まえると、0歳から16歳未満の者については扶養控除が廃止され、社会保障給付としての子ども手当が支給されることで対応が図られている。子ども手当は、2010(平成22)年度に創設された³²。立法趣旨は、次代を担う子どもの育ちを支援することにある³³、対象は、中学校修了前までの子どもである。支給金額は、震災復興財源の必要性等から縮小傾向にある。2012年1月時点での支給金額は、子ども一人につき月額1万円である。但し、3歳未満の子と、3歳以上小学校終了前の第3子以降の子には月額1万5千円が支給される。所得制限はない。支給回数は、年3回に分けられている(6月、10月、2月)。負担については、児童手当分を児童手当法の規定に基づき、国、地方、事業主が費用を分担し、それ以外の費用を全額国庫が負担することとされた³⁴。

しかし、2011年12月時点で、政府は子ども手当を廃止し、児童手当を復活させる方針を示している。厚生労働省「平成23年度における子ども手当の支給等に関する特別措置法の概要³⁵」によると、「政府は、平成24年度以降の恒久的な子どものための金銭の給付の制度について、この法律に規定する子ども手当の手当額等を基に、児童手当法に所要の改正を行うことを基本として、法制上の措置を講ずる」とした。児童手当の目的は、児童を養育している者に児童手当を支給することにより、家庭における生活の安定に寄与するとともに、次代の社会を担う児童の健全な育成及び資質の向上に資することにある³⁶。

1971(昭和46)年に立法化されたが、その元来の趣旨は、「子供が増えることにより貧困に陥ること」の解消にあった³⁷。金額は子ども手当の金額等を基本とするとしているが、旧

³¹ 田中治「個人所得課税における所得控除と税額控除—その仕組みをめぐる問題—」同志社法学 62 巻 2 号 9 頁(2011)

³² 厚生労働省「平成22年度における子ども手当の支給に関する法律の概要」

<http://www.mhlw.go.jp/bunya/kodomo/osirase/dl/100402-1a.pdf>

³³ 平成二十二年度における子ども手当の支給に関する法律1条

³⁴ 以上につき、「平成23年度における子ども手当の支給等に関する特別措置法」参照。

³⁵ 「平成23年度における子ども手当の支給等に関する特別措置法の概要」

http://www.mhlw.go.jp/bunya/kodomo/osirase/dl/h23_gaiyou.pdf

³⁶ 児童手当法1条

³⁷ 田多英範『現代日本社会保障論』140頁以下参照(光生館、1994)

来の児童手当と同じように、所得制限を付けるなど、制限的な仕組みに改編される見通しである。

児童手当への移行が、子ども手当の仕組みをほぼ維持したまま行われたとしても、それで良しとすることはできない。いわゆる年少扶養控除が廃止され子ども手当に移行したことは、金額の面でみると特に有子低所得者に有利になったかに見える(子ども1人あたりの年間保障額は、扶養控除による場合は38万円×税率であるのに対し、子ども手当の場合、月額10,000円×12か月=120,000円)。しかし、同時に旧来の児童手当が凍結されたため、この点も考慮する必要がある。なお、年齢設定などが異なるため、単純な比較は困難である。

問題なのは、子ども手当はあくまで普遍的給付であり、低所得者に配慮したものとはなっていない点である。2012年度以降の児童手当には所得制限が設けられる方針だが³⁸、これは、低所得者への配慮ではなく、高所得者の切り捨てである。既に述べたとおりであるが、OECDによると、相対的貧困率の上昇幅が18~25歳に次いで大きいのは、0~17歳の子どもである³⁹。このような子どもの貧困問題は、質の高い労働力を育成する観点及び機会均等にすべきとする権利論の観点から重視されるべきところ、その対応が子ども手当によるのみでは不十分である。子ども手当が児童手当として存続することを認めるとしても、これに加えて給付付き税額控除を導入することで、有子低所得者への対応を図ることが可能になると考えられる。

よって、子どもに対する扶養控除についても、給付付き税額控除の活用が必要である。

以上より、基礎控除と子どもに対する扶養控除の双方において、給付付き税額控除の活用が必要であることを明らかにした。これらの両制度は、別々に検討すればよいのであろうか。単に低所得者本人の対策というのであれば、基礎控除のあり方を検討すれば足りるのであろう。しかし、有子低所得者に対しては、有子であることと低所得であることが不可分である。佐藤主光氏は、「世帯の属性に応じた給付付き税額控除と所得税の組み合わせは課税と移転を一体化した『多元的負の所得税』を軸とする⁴⁰」とし、このように考えることで、所得税が低所得者の置かれた状況に応じた支援のメニューを与えることができると説明した。このように考えると、基礎控除に関する給付付き税額控除と、子ども扶養に関する給付付き税額控除の両制度の実施が望ましいと結論づけることができる。このような視点から、給付付き税額控除の導入論を展開する必要がある。

本章では、貧困の増大傾向を明らかにし、人的所得控除が低所得者・有子低所得者に対応できない問題に対処する必要性が高まっていることを指摘した。これに対し、給付付き税額控除は、低所得者・有子低所得者に配慮できる可能性がある。特に、有子低所得者に

³⁸ 厚生労働省・前掲注(128)参照。なお、具体的な所得制限の金額については、「世帯主の税引き前年収960万円以上」等が検討されている。日本経済新聞2011年8月4日参照。

³⁹ M. Förster and M. M. d'Ercole, *supra* note 96, p.74.

⁴⁰ 佐藤主光「所得税・給付付き税額控除の経済学 - 「多元的負の所得税」の構築 - 」フィナンシャル・レビュー102号95頁(2011)

対しては、基礎控除と子どもに対する扶養控除の両制度について給付付き税額控除を活用することで、十分な対応を図ることができると考えられる。では、我が国において給付付き税額控除はどのように議論されているのだろうか。次章では、給付付き税額控除の先行研究を考察する。

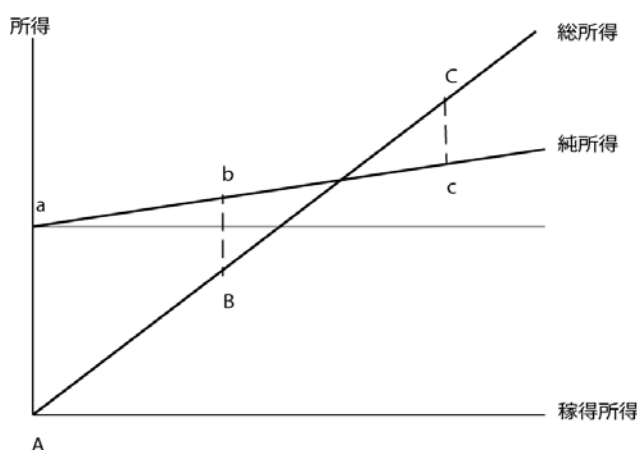
第2章 給付付き税額控除の先行研究

2-1 負の所得税

給付付き税額控除の理論的起源は、「負の所得税(negative income tax)⁴¹⁾」構想にある⁴²⁾。従来の所得税制の枠にとらわれずに格差拡大・貧困化に対応できる手法として、Milton Friedman がその構想を示した。

負の所得税は、「一定の水準を下回る所得の者に、『負の』税を支払うための、税と移転の調整システム」と説明される⁴³⁾。所得が基礎控除等の控除額を下回る場合に、該当者は補助金を受け取ることになる。この仕組みを採用すれば、所得がマイナスになる場合でも累進税率を採用する等の工夫を凝らして、「(補助金も含めた) 所得がこれ以下にはならないという最低基準を設定することができる」⁴⁴⁾とされる。貧困対策として機械的に運用できる望ましい方法の一つとして提案された。負の所得税は、図示すると以下の図2-1のようになる。

図2-1 負の所得税



出所) Tony Fitzpatrick (武川正吾・菊池英明訳)『自由と保障』105頁(2005)

⁴¹⁾ Milton Friedman (熊谷尚夫・西山千明・白井孝昌訳)『資本主義と自由』215頁(マグロウヒル好学社、1975) …原文は1962年初出。但し、負の所得税を払うことを最初に考案したのはFriedmanではなく、Stiglerという人物で、Friedmanは負の所得税の最小限の構想を示した最初の人物であるとされる。詳しくは、Tony Fitzpatrick 著、武川正吾・菊池英明訳『自由と保障』107頁(勁草書房、2005)参照。

⁴²⁾ 諸富徹「グローバル化による貧困の拡大と給付付き税額控除」諸富徹編著『グローバル時代の税制改革』206頁(ミネルヴァ書房、2009)

⁴³⁾ Tony Fitzpatrick・前掲注(41) 106頁

⁴⁴⁾ Milton Friedman (村井章子訳)『資本主義と自由』348頁(日経BP社、2008)

ある人の稼得所得が A にあるとき、負の所得税による移転を全額(Aa 分)受けることができるため、純所得は a になる。収入が増えて B に至るとき、A に比べると受給額は減るが、b の所得が保障される(Bb 分の受給)。そして所得が増え、C に至ると、この者は税金を払い、純所得は c に落ち着く(Cc 分の納税)。この C の部分に至ると、正の所得税となる。

負の所得税の利点として、Friedman は以下の 6 点を挙げる。①貧困の救済のみを目的とする。②誰にとっても一番使い勝手の良い形、すなわち現金で援助を与える。③一般性を有しており、現在実施されている特定集団を対象に行われているさまざまな政策をこれ一本に置き換えることができる。④社会が負担する費用を明示的にする。⑤市場の外で機能するので、市場を歪ませない。⑥他の貧困救済策同様貧しい人々の自助努力をいくらかは削ぐものの、働けば働くだけ支出に回せる仕組みなので、自助の誘因を完全に失わせることはない。

このような利点があることから、負の所得税は、税制と所得移転を体系的に連携させることができ、また、受給権と納税の義務とを同じ尺度で評価することができると考えられている⁴⁵。

一方、負の所得税には欠点が 2 点ある。一つは、行政上の諸問題の発生である。例えば、申告により支給額が決定され、必要としていた時には支給されないといったタイムラグの問題や、還付手続きが煩雑になりやすいといった問題である。但し、Friedman は、負の所得税導入に際し、他の制度を整理した上で導入するのであれば、この欠点は小さいものに過ぎないと主張する⁴⁶。

もう一つは、政治上の含意である。負の所得税は、一部の人々に税金を課し、ほかの人々に補助金を払う制度になるが、大多数の后者のために、少数の前者に負担を求める制度に変質していく危険がある。

一時期、このような仕組みが特に米国で熱狂的に支持された理由は、負の所得税を用いることで、従来の社会保障制度を徐々に解体でき、失業の罍・貧困の罍を回避できると考えられていたことによる⁴⁷。このような仕組みを採用することで、所得税と社会保障を一体的に運用し、従来社会保障が担っていた給付の仕組みを所得税に取り込もうとしたのである。

では、負の所得税を所得控除と税額控除のどちらでの実現を目指すべきか。所得控除で負の所得税の実現を目指すのは、Friedman が想定したモデルである。社会保障制度は統合されてゆくことになるだろう。例えば、生活保護は不要と考えられる。

一方で、税額控除で負の所得税を実現する場合はどうか。税額控除の対象を集中化したり、所得制限を設けたりすることにより、きめ細やかな制度設計が可能となる。この場合は、普遍給付たる生活保護との併用も認められる。

⁴⁵ Tony Fitzpatrick・前掲注(41) 112 頁

⁴⁶ Milton Friedman・前掲注(41) 217 頁

⁴⁷ Milton & Rose Friedman 著(西山千明訳)『選択と自由～自立社会への挑戦～』197 頁(日本経済新聞社、初版、1980)

この負の所得税を税額控除方式で実現しようとするのが、給付付き税額控除である。給付付き税額控除は、税額控除化などでは対応できない課税最低限以下の者への配慮を及ぼし得るため、格差拡大・貧困化を解決できる可能性がある。よって、この給付付き税額控除の検討が、課題となる。

2-2 給付付き税額控除の類型と論点整理

特に 2007 年に政府による導入検討が始められて以降、給付付き税額控除は様々な形で議論されており、この研究には相当の蓄積がある。ここでは、我が国における給付付き税額控除に関する先行研究のうち、主要なものを整理する。

給付付き税額控除には、4 つの類型があるとされる。森信茂樹氏は、諸外国の給付付き税額控除を、勤労税額控除、児童税額控除、社会保険料負担軽減税額控除、消費税逆進性対策税額控除に類型化して説明した⁴⁸。以下では、それぞれについて概観する。

勤労税額控除とは、一定以上の勤労所得のある世帯に対して、就労を条件に税額控除を認め、所得が低く控除しきれない場合にはその分の税額を還付する仕組みである⁴⁹。その目的は、低所得者の就労意欲の促進にある。その特徴は、税額控除額は所得の増加に応じて逡増する場合があるが、一定の所得に達すると頭打ちとなって定額になり、さらに所得が増加すると逡減し始め、所得が適用限度額に達すると最終的に消失する仕組みをとっているところにある。代表例としては、アメリカの EITC やイギリスの WTC(Working Tax Credit)などが挙げられる。OECD 諸国のうち、少なくとも 10 ヶ国が採用している⁵⁰。

導入国の制度設計には、いくつかのパターンに分かれる。OECD は、2001 年の諸外国の勤労税額控除制度をもとに、次のような視点から検討した⁵¹。①税額控除の対象として、低所得の世帯(特に子どものいる世帯)に照準を合わせるのか、低所得の個人を対象にするのか、②給付付き(Non-wastable)とするかどうか、③就労促進の手法として、逡増段階を設け所得の増加に応じて控除額も増加するように仕組むか、相当程度の就労時間を条件として既にある程度の労働参加をしている者にのみ認めるか、④税額控除に逡減段階を設けるか否かである。最後の逡減段階を設けるか否かについては、ほぼ全ての導入国が逡減段階を設けているが、例外的にオランダだけは設けていない。

次に、児童税額控除とは、母子家庭の貧困対策、子供の貧困対策、子育て世帯への経済的支援等を目的として、低所得世帯に対し給付付き税額控除を認める仕組みである。大まかな仕組みとして、税額控除額は子供の人数に応じて決定され、所得が一定額を超えると逡減する手法が多い。

⁴⁸ 森信・前掲注(13) 18 頁

⁴⁹ 鶴田・前掲注(13) 129 頁

⁵⁰ 鶴田・前掲注(13) 132 頁

⁵¹ OECD(2004), “Recent Tax Policy Trends and reforms in OECD Countries”, p.148

山下篤史氏は、子どもの扶養に関する政策の歴史的経緯を次のように説明する⁵²。従来は児童手当や所得税の扶養控除(所得控除)が一般的であった。それが 1970 年代に入り、扶養控除を廃止して児童手当に一本化する傾向がみられ、その後は扶養控除(所得控除)が復活したり、児童税額控除が新たに導入されたりするなど、税制上の控除を採用する動きがみられた。山下氏が 2002 年時点での OECD データをまとめたところによると、加盟国のうち 19 カ国で扶養に係る所得税の控除の採用が確認でき、そのうち 11 カ国で税額控除が採用されている。給付付き税額控除制度の代表例は、アメリカ(CTC : Child Tax Credit)、イギリス(CTC)、カナダ(CCTB: Canada Child Tax Benefit)等とされる。イギリス等、児童手当と税額控除を併用している国もある。また、ドイツのように児童手当と所得控除(児童控除)のうち有利な方が適用される国もある⁵³。

社会保険料負担軽減税額控除は、税額控除の対象を所得税だけでなく、社会保険の保険料にも拡大したものである。一般に給付は伴わない。この意味では純粹の給付付き税額控除とはいえないが、対象を社会保険料にも広げることで実質的に給付が行われているとみることができる⁵⁴。代表例は、オランダの LITC(Labour Income Tax Credit)である。LITC は、逡減段階を持たないため、逡減段階による限界税率の上昇に伴う労働へのディスインセンティブは発生しないという特徴がある⁵⁵。

消費税逆進性対策税額控除は、一般消費税の負担の逆進性を緩和する措置として導入される。消費税を引き上げた場合、所得が多い家計は消費に回す割合が低いために所得に対する消費税の負担割合が低くなる。一方、所得の少ない家計は消費税の負担割合が高くなる。これが、消費税負担の逆進性の問題である。この税額控除の導入が検討された理由は、消費税の逆進性対策としての軽減税率やゼロ税率に対する批判から、その代替案として注目されたことによる。軽減税率やゼロ税率は、必ずしも逆進性を緩和しないだけでなく、

それらの税率の適用対象範囲をめぐる税務行政上の困難から、緩和策としては必ずしも望ましくないという考え方が根底にある⁵⁶。当該税額控除は、カナダやシンガポールで導入されている。例えば、カナダの GST クレジット(Goods and Services Tax Credit)は、1991 年に付加価値税である GST が導入された際、生活必需品に係る GST の負担を還付する目的で導入された⁵⁷。基本的な仕組みとしては、家計調査により算定した基礎的生活費に GST 税率を乗じて算出した GST クレジットを、税額計算の際に各家計の所得税額から控除し、控除しきれない場合には給付するというものである⁵⁸。あくまで平均的家計の基礎的生活費

⁵² 山下篤史「所得税における子育て支援～児童税額控除の課題～」内閣府経済社会総合研究所『ESRI Discussion Paper』190 号 12 頁以下(2007)

⁵³ 齋藤・前掲注(14) 67 頁

⁵⁴ 鶴田・前掲注(13) 133 頁

⁵⁵ 森信・前掲注(13) 26 頁

⁵⁶ 金子洋一「カナダの GST 控除の概要」森信・前掲注(13) 154 頁以下

⁵⁷ 鎌倉・前掲注(13) 8 頁

⁵⁸ 鶴田・前掲注(13) 134 頁

をベースにクレジットを計算するので、家計が実際に負担する GST とは異なる⁵⁹。

このように、給付付き税額控除には様々な類型があり、それぞれに相応の魅力をもって語られている。加えて、税制にとどまらず、社会保障にも関わらせて議論する必要があるため、日本での議論は非常に幅の広いものとなっている。これを導入すべきかどうかについては、大別すると、森信茂樹氏を中心とする導入推進論と、吉村典久氏⁶⁰や渡辺智之氏⁶¹ら慎重論・反対論に分けることができる。

藤谷武史氏は、給付付き税額控除の擁護論と批判論を3点に整理している(表2-1 参照)⁶²。同氏は、第1の論点である税制と社会保障の統合の是非と、第2の論点である導入効果については議論が出し尽くされている一方、第3の論点である財政民主主義のあり方や、所得控除を税額控除に置き換えることの是非については議論を深める余地があると述べる。この第3の論点について、藤谷氏は「公共政策が目指す『帰結』(所得再分配機能の強化、就労・子育て支援等)そのものではなく、政策『手段』選択の立法裁量に関わる問題」と指摘している⁶³。給付付き税額控除は、我が国の現行制度ではない以上、解釈論でこの問題を議論することはできないが、検討を要する事項である。筆者が、先において基礎控除の維持を主張(1-3)したのも、基礎控除の廃止が憲法違反になる可能性がある点を重く見たためである。

表2-1 藤谷武史氏による給付付き税額控除の論点整理⁶⁴

擁護論	批判論
(1)所得税制を通じる社会保障給付を評価 ・行政コストの節約 ・福祉受給に係るスティグマの回避可能	(1)行政コストの節約は限定的 ・税務当局は課税最低限以下の者の所得や資産についての情報をもたない ・所得税の納税申告者は一部に留まる ・源泉分離課税の広範な存在により、雇用主側での事務負担制度や納税者番号制度の導入などがないと適正な執行不可 ・過大請求不可避。避けようとすれば行政コスト増大

⁵⁹ 白石浩介「給付付き税額控除による所得保障」一橋大学経済研究所・世代間問題研究機構『ディスカッション・ペーパー』456号10頁(2009)

⁶⁰ 吉村典久「給付付き税額控除と所得控除」税研145号50頁(2009)

⁶¹ 渡辺智之「所得税額はマイナスになりうるか?～いわゆる「給付つき税額控除」の問題点～」租税研究707号82頁(2008)

⁶² 藤谷武史「給付つき税額控除と「税制と社会保障制度の一体化」?」新世代法政策学研究3号303頁(2009)

⁶³ 藤谷・前掲注(62)309頁

⁶⁴ 藤谷・前掲注(62)307頁以下を参照し、筆者作成。

(2)就労促進効果を期待	(2)賃金補助だけでは他の社会保障政策の機能を代替できない ・積極的労働市場政策が本筋 ・失業者やワーキング・プアには別の仕組みが必要 ・資力調査を伴わないのであれば、児童税額控除と児童手当のどちらがよいかは一義的には言えない
(3)所得税制の枠を超えて公的制度全体として望ましい所得再分配を追求可能 ・税額控除による富裕層の租税利益縮減 ・給付付きとすることによる低中所得層への所得分配の促進 ・世代内のみならず世代間の税負担配分の公平の実現	(3)憲法上の課題 ・租税法律主義や歳入・歳出を峻別する日本国憲法下で租税と給付を無媒介に結合できるか ・所得控除を税額控除に置き換えることは憲法論として可能か

このように様々な議論がある中で、給付付き税額控除について検討した先行研究は、どのような態度を示しているのだろうか。次に、主要な学説を整理する。

2-3 給付付き税額控除批判論

佐藤英明氏は、給付付き税額控除の導入されるケースをいくつか想定しつつも、米国制度と比較し、①富裕世帯の構成員たる低所得者と低所得層に属する者の区別の困難(課税単位の問題)、②資産性所得の分離課税による所得捕捉の困難などから、導入には問題が多いと指摘する⁶⁵。その一方で、「通常の個人所得税額の計算過程のなかに、必ずしも所得課税の論理から導かれるものではなく、税制全体の累進性の維持(ないし逆進性の緩和)や、さらには全般的な社会保障制度との関わりを考えて、何らかの措置をとることは、場合によっては有力な政策実現手段の一つとなりうる⁶⁶」と、柔軟な姿勢も見せている。

高橋祐介氏は、「最低生活費保障の観点からは役立つ点があるにしろ、…限界があることに留意すべき⁶⁷」とする。特に、所得税算定後の給付では即応性に欠ける点を問題とする。このような観点から、ベーシック・インカム⁶⁸類似の制度のほうがむしろ効果的であると主張する。

⁶⁵ 佐藤英明「アメリカ連邦所得税における稼得所得税額控除(EITC)について～研究ノートから～」総合税制研究 11 号 72 頁(2003)

⁶⁶ 佐藤・前掲注(65) 56 頁

⁶⁷ 高橋祐介「貧困と税法(二・完)～最低生活費保障の観点から～」民商法雑誌 142 巻 3 号 49 頁(2010)

⁶⁸ 政府が、全ての個人に年間一定額の給付を保証する仕組みである。例えば、山森亮『ベーシック・インカム入門 無条件給付の基本所得を考える』参照。(光文社、2009)

藤谷武史氏は、給付付き税額控除が導入されることで、租税制度の中で徴収と給付という逆方向のキャッシュ・フローが混在することについて、「政策論的観点からは連続的に捉えることに合理性があるとしても、(税と社会保障、租税と給付の)無媒介な一体化には警戒を要する」とする⁶⁹。現行の法制度が、徴収と給付について別の論理・異なる手続に拠っている点について、すり合わせないし別の論理を構築する必要性を指摘する。このことから藤谷氏は、税と社会保障の一体化の論理としては給付付き税額控除に対し否定的である。その一方で、労働政策の手段として、つまり「低所得勤労層に対する金銭的支援の仕組みとして限定的に捉えた場合には、給付付き税額控除に積極的な位置づけを与え得る」とも述べている⁷⁰。

吉村典久氏は、給付付き税額控除の構想において批判されている所得控除の問題点を取り上げ、その問題点の指摘は的を射ていないと批判する⁷¹。吉村氏は、給付付き税額控除支持者から見た所得控除の問題点として、①社会政策の見地から設けられた所得税の諸制度は所得税の課税最低限以下の所得しかない者に対して効果をもたない、②所得控除は所得税の課税ベースを浸食する、③累進税率の下では、所得控除は高額所得者の税負担を低所得者に比してより多く軽減する逆進的效果を持つとする 3 点を挙げる。そこでまず、②について、所得控除は雑多であるので、課税ベースを浸食しているかどうかは一概には言えないと断った上で、扶養控除について課税ベースの浸食として否定されるかを検討する。吉村氏は、一定の憲法的価値を考慮したいいわゆる法的意味における所得を尺度とする限り(可処分所得課税理論)、納税者の扶養親族の生存のために必要不可欠な支出に充当される納税者の所得の一部は納税のために可処分ではないため、課税ベースの浸食とは言えないとする。さらに、所得控除を課税ベースの浸食と批判するならば、給付付き税額控除による給付が非課税とされた場合、この非課税措置も課税ベースの浸食と位置付けなければ首尾一貫しないと指摘する。次に③について、この問題は累進税率の「必然的な反面効果」に過ぎないと指摘した上で、この問題は税率の操作によって調整可能なこと、所得控除は立法裁量が働く範囲が狭いが税率及び税額控除については立法裁量が広いこと、最低生活費が保障されなくなる危険性が高まる恐れがあることを理由として、なお所得控除のほうに利点があると主張する。なお、①については所得税の措置すべてに向けられるべき指摘であるとして、正面からの批判を避けている。

渡辺智之氏は、様々な観点から給付付き税額控除を批判する⁷²。所得税制内の論点としては、所得控除を税額控除に変えても課税ベースが実質的に広がらないこと、所得控除が高所得者に相対的に有利なのは所得控除自体に問題があるのではなく、累進税率の適用にあることを指摘し、税額控除化への議論に疑義を投げかける。また、低所得者に資金を給付

⁶⁹ 藤谷・前掲注(62) 332 頁

⁷⁰ 藤谷武史「労働政策の手法としての給付付き税額控除」日本労働研究雑誌 605 号 18 頁(2010)

⁷¹ 吉村・前掲注(60) 50 頁

⁷² 渡辺・前掲注(61) 82 頁

すること自体は社会保障給付としての性格をもつ歳出上の措置であるところ、給付付き税額控除を導入し税制に歳出の性格を盛り込むことについて、「税制の中に社会保障給付の機能を中途半端に持たせる試みであり、これによって税制全般を劣悪化させてしまう⁷³」と手厳しく批判している。

このように、慎重論・反対論は、租税法学的観点によるものが多い。基本的には、所得税制の根幹を揺るがすような変更には否定的な見解である。現行所得税制を前提とする場合、導入に向けては解決しなければならない問題が多いという共通認識がある。しかし、所得控除では課税最低限以下の者に十分対応できないとする問題点の指摘に対しては、十分な反論がない。

2-4 給付付き税額控除賛成論と具体的プラン

諸富徹氏は、1990年代以降の失業と貧困という構造的な問題に対して、「税制にできる最も効果的な方法は、所得税制に、『給付付き税額控除』を組み込むこと」だと主張する⁷⁴。諸富氏は、給付付き税額控除を、課税最低限以下の低所得者層に対して、就労意欲を促し労働時間を増加させるとともに手取り所得を増加させることができる手段と捉える。後述するように、イギリスの給付付き税額控除が我が国に多くの示唆を与えるとしており、貧困問題に対してかなり有効な対処法であると結んでいる。

田近栄治氏は、給付付き税額控除の議論について、「人々の選択にできるだけ歪みを与えないという意味で効率的で、負担面では適切な分配を実現する公平な税を目指す⁷⁵」とする最適所得税の観点を踏まえてなされなければならないとする。所得税は、①所得から諸控除を引いた後の課税所得(課税ベース)、②課税所得に適用される税率、③税負担額を軽減する税額控除の3つの要素から構成され、③の議論が不十分であったという認識に立つ。田近氏は、最適所得税の立場から、①の課税ベースを広くし、②の限界税率をできる限りフラットにすべきことは明らかであるとした上で、③の税額控除による負担軽減のあり方を模索する。消費税逆進性対策としての給付付き税額控除については、「所得税の課税最低限が高く、非課税世帯の多い日本において、…消費税の負担軽減を今持ち出す必要性がどれほどあるのかについて、負担の実態に基づいた議論が必要」として否定的である。一方で、我が国の多くの世帯で社会保険料負担が大きいことを問題視し、負担の範囲を社会保険料にまで広げたうえで、税額控除制度による負担軽減を考えるべきだと主張する⁷⁶。

佐藤主光氏は、所得再分配機能に注目し、最適課税論⁷⁷に基づき、制度横断的に「全体最

⁷³ 渡辺・前掲注(61) 92 頁

⁷⁴ 諸富・前掲注(42) 203 頁

⁷⁵ 田近栄治「給付付き税額控除の導入～効率・公平な所得税改革と一体で」税理 55 巻 1 号 35 頁(2012)

⁷⁶ 以上について、田近・前掲注(75) 34 頁

⁷⁷ 渡辺智之は、最適課税論を「複数の人々からなる社会の状況の全体としての望ましきについて、何らかの評価尺度(社会厚生関数)を明示した上で、どのような課税が望ましい状況(社会厚生関数の最大化)を実現するか、について効率性と公平性の双方から検討しようとするもの」と説明する。渡辺智之「最適課税論と所得概念」金子宏編『租税法の発展』298 頁(有斐閣、2010)

適」を図るべきとした上で、就労可能世帯や有子世帯など世帯の属性に応じた給付付き税額控除と所得税の組み合わせにより、課税と移転を一体化した「多元的負の所得税」を再分配の軸として位置付ける⁷⁸。所得再分配機能を強化するには、高所得者への増税のみならず、低所得者への所得移転がなければ完結しない。しかし、我が国における生活保護・雇用等による再分配は、対象が「仕切られて」おり、非正規社員等がその対象から漏れている。そこで新たな再分配の手段として、給付付き税額控除に注目する。格差や貧困の原因は様々であるところ、低所得者の置かれた状況に応じて支援できるように、世帯の属性に応じた給付付き税額控除と所得税の組み合わせを提案する。具体的には、就労可能かどうかや、個人・世帯の属性(主に子どもの数・年齢)で低所得者を分類し、それぞれのタイプに合った給付付き税額控除を適用すべきとする。

このように、導入推進論は、最適課税論の観点や諸外国の税制を参考にし、我が国が抱える具体的な問題の解決策となりうる仕組みとして、給付付き税額控除に注目している。但し、現行税制の問題点としては、所得控除や給与所得控除による課税ベースの浸食を問題視する程度にとどまるものが多い。

また、導入推進論による更に踏み込んだ先行研究として、いくつかの具体的な制度設計案がある。ここでは、その代表的なものとして、森信茂樹氏の「日本型児童税額控除⁷⁹」と、阿部彩氏の「ワーキング・プア対策としての給付付き税額控除⁸⁰」を取り上げ、検討する。

森信茂樹氏は、「日本型児童税額控除」を提案する。森信氏は、子供の貧困問題、若年層の格差問題に注目し、これらを放置すると、社会の停滞を招く構造的な問題になると危惧する。貧困問題の背景は多様であることから様々な政策を総動員する必要があるとし、「所得再分配をその最も重要な機能とする租税政策としても、応分の政策」を考える必要があるとする⁸¹。その政策として、貧困問題の先進国である欧米諸国が採用する「給付付き税額控除制度」の導入を考えるべきと主張している。

森信氏の提案する「日本型児童税額控除」は、以下のような内容である。

- ・扶養控除・配偶者控除をそれぞれ 20 万円縮減する。
- ・課税所得 200 万円（夫婦子ども 2 人で給与所得 600 万強）以下で、23 歳未満の扶養親族をもつ納税者に、扶養親族 1 人あたり 5 万円の税額控除を与え、年末調整（自営業者は確定申告）時に税額控除を与える。
- ・税額控除しきれない納税者と非納税者については、市町村の児童手当担当部局を通じて給付（還付）する。

扶養控除の縮減から 4,500 億円、配偶者控除の縮減から 2,000 億円の合計 6,500 億円の

⁷⁸ 佐藤・前掲注(40) 73 頁

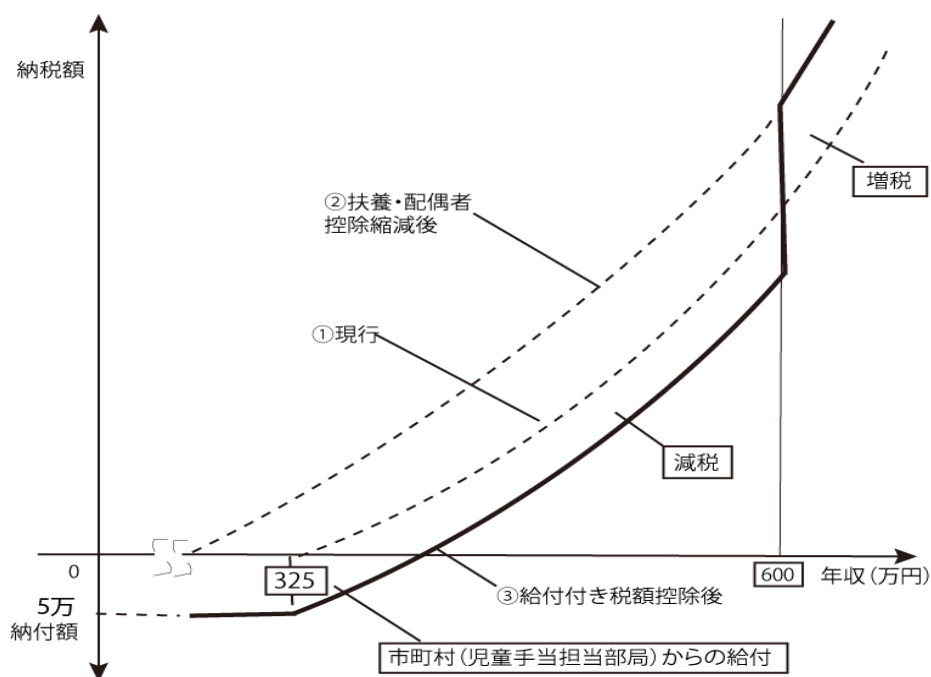
⁷⁹ 森信・前掲注(13) 41 頁

⁸⁰ 阿部彩「第 10 章 ワーキング・プア対策としての給付つき税額控除」埋橋孝文編『参加と連帯のセーフティネット 人間らしい品格ある社会への提言』254 頁(ミネルヴァ書房、2010)

⁸¹ 森信・前掲注(13) 42 頁

財源を捻出し、これを給付付き税額控除に充てる試算である。税額控除を児童一人あたり 5 万円としたのは、税収中立の観点から試算した結果とする。森信氏のコンセプトを図示したものが、以下の図 2-2 である。

図 2-2 森信氏の児童税額控除・コンセプト図



出所)森信茂樹編『給付付き税額控除～日本型児童税額控除の提言～』49頁(2008)

森信氏は、この制度設計の課題として、地方自治体との役割分担等協力体制の構築が必要になることを挙げる。現行体制を大きく変えないことを前提とした場合、児童手当(2008 年当時)を執行している市町村に給付事務を任せることになるため、国と地方がやり取りできるシステムの構築が必要であるとする。また、所得の把握を家族単位にするか、個人単位にするかについても課題として挙げる。家族単位にすることが望ましいが、スムーズに導入させるために、最初は個人の所得をベースに、配偶者の所得を合算させた金額に上限を設けて執行するとよいと主張する。

以上の仕組みは、所々で記したとおり、子ども手当の導入以前の制度設計案である。森信氏は、子ども手当が導入された後も、「(以上のような)提言の柱は今も通用するもの⁸²⁾と主張している。子ども手当については財源等の問題から所得制限が議論されることが予想されるとし、「インセンティブの供与や所得制限メカニズムの点で優れている児童税額控除

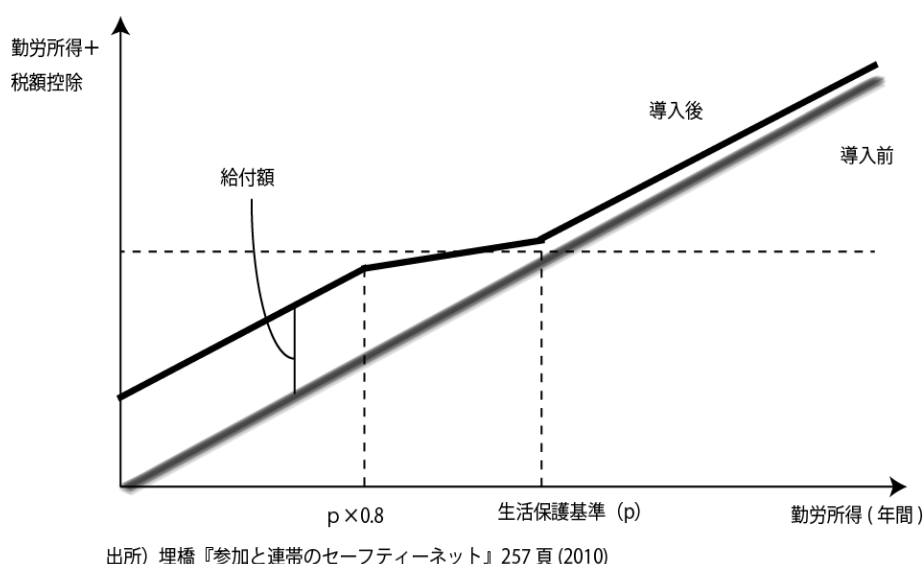
⁸²⁾ 森信茂樹「第 3 章 日本での給付付き税額控除導入に伴う諸課題と検討」東京財団政策研究「給付付き税額控除 具体案の提言～バラマキではない「強い社会保障」実現に向けて～」31 頁(東京財団、2010)

方式での実施も検討すべき」としている⁸³。

他方で、阿部彩氏は、「ワーキング・プア対策としての給付付き税額控除」を提案する。阿部氏は、労働市場政策や社会保険、社会サービスから漏れるワーキング・プアを対象に、生活保護に至らないようにするセーフティ・ネットとして、給付付き税額控除を用いるべきとする。つまり、目的はワーキング・プアへの所得補填である。

提案の内容は、以下のとおりである⁸⁴。対象者は、勤労所得のある 20～65 歳未満の現役世代であり、等価世帯所得が貧困線以下の個人とする（推計 555 万人）。受給者に所得制限を設け、これを生活保護基準(世帯)とする。給付単位は個人とし、税額控除額の最高金額は年間 31.2 万円の定額とする。世帯所得が生活保護制度の保護基準の 0.8 倍を超えると、生活保護基準まで税額控除額は逡減する。必要財源は、約 1 兆 7000 億円と試算している。将来的には所得控除の縮小・廃止を視野に入れる。これを図示したのが、図 2-3 である。

図 2-3 阿部氏の給付付き税額控除コンセプト図



阿部氏は、提案した給付付き税額控除を、働くことに対する「参加手当」と位置付ける。将来的に所得控除を撤廃し、所得制限を課さない税額控除とすることによって、所得税の累進性を高めるとともに本制度の「参加手当」的な要素がますます強まることを期待する⁸⁵。ただし、所得控除の撤廃論に根強い反対論があることを考慮し、第一のステップとして、働いているのに低所得である層への一定の所得補填を行う制度として設計した。

給付付き税額控除は、税制に留まらず幅広い分野に影響が及ぶため、様々な観点からの賛否両論が展開されている。導入推進論は、政策としての有用性を強く主張する。これに

⁸³ 森信・前掲注(82) 31 頁

⁸⁴ 阿部・前掲注(80) 254 頁

⁸⁵ 阿部・前掲注(80) 255 頁

対し、反対論・慎重論は現行税制に導入する場合の難点を鋭く指摘する。いずれにせよ、多岐に渡る先行研究を、「我が国における重要な問題は何であるか、そのために給付付き税額控除は必要か、必要で導入する場合、どのような問題があり、それは解決可能か」というような政策策定プロセスの中のどこの議論なのかを見極めながら、理解・整理する必要がある。

2-5 先行研究の成果と限界

給付付き税額控除は、税制で再分配機能を強化しようとする試みであるが、同時にこれまで税制とは峻別されてきた社会保障との関係も視野に入れた議論である。

先行研究の多くに成果があるものの、いくつかの重要な限界がある。第1に、所得控除から給付付き税額控除への転換の要因、特に低所得者や有子低所得者に対する税制による対応の必要性は十分には明らかにされていない。所得控除に対する問題点としては、高所得者に相対的に有利である点についての指摘に留まることが多い。貧困の増大等により低所得者、特に課税最低限以下の人々が増大傾向にある状況下においては、社会保障給付だけでなく、税制としてもこれに対処する方策が採用されて然るべきである⁸⁶。

第2に、格差拡大や貧困の増大により、人的所得控除が低所得者及び有子低所得者に十分対応できない問題について給付付き税額控除を活用すべき必要性が存在するが、先行研究はこの点を十分には明らかにしていない。

第3に、具体的制度設計案についても大きな限界がある。森信提案は、現行制度を念頭に置いた具体的な制度デザインを提示している点、税込中立を考慮した制度設計になっている点で、評価できる。しかし、児童税額控除と相殺して、配偶者控除を縮減する理由が明らかではない。また、給与収入600万円超で児童税額控除を適用しないが、その理由の説明は見られない。

他方で、阿部提案は、諸外国のような就労支援型ではなく、日本での重要課題であるワーキング・プア対策にアレンジされている点は評価できる。他の社会保険制度や生活保護制度等との整合性を考慮した点も積極的意味をもつ。このような成果にも関わらず、基礎控除・配偶者控除・扶養控除を将来的に撤廃するとの理由は明らかでない。また、適用所得の上限として生活保護基準(p)を上げるものの、具体的な数字を示しているわけではない。

具体的プランについて、佐藤主光氏が、世帯の属性に応じた給付付き税額控除と所得税の組み合わせた「多元的負の所得税⁸⁷」の構築を主張し、低所得者及び有子低所得者への配慮を一体的に可能にする主張を行っていることは特筆に値する。しかしながら、佐藤氏の所説はコンセプトの提示にとどまり、具体的な制度設計のプランが示されているわけでは

⁸⁶ 西野敏雄「租税における『弱者』の扱いについての一考察」国士館法学 26 号 155 頁(2003)参照。負の所得税を評価するに際して、この趣旨のコメントをしている。

⁸⁷ 佐藤・前掲注(40) 95 頁

ない。

このように、先行研究では、所得控除から給付付き税額控除への転換の根拠が十分説明できないことから、どのような課題を解決するために給付付き税額控除を活用すべきかということが明確にならない。言い換えると基礎的所得保障や子ども扶養に一体的に寄与できる具体的プランは導出できないのである。次章では、欧米諸国が具体的にどのような制度を採用しているのか、それはどのような理由によるものか、我が国に対しどのような示唆があるのかを中心に検討する。

第3章 欧米諸国の経験と教訓

3-1 英国 WTC・CTC

OECD 加盟国のうち、給付付き税額控除を採用している国は少なくとも 10 ヶ国以上にのぼる⁸⁸。導入間もない国もあるが、米国のように 30 年を超える経験を蓄積している国もある。本章では、英国、ニュージーランド、米国の給付付き税額控除制度を取り上げ、我が国に給付付き税額控除を導入するに際し、これらの諸外国の制度からどのような教訓を得られるかを検討する。

最初に、英国の制度を取り上げる。その主な動機は、子どもの貧困問題への対応が特に重視されているところにある。英国の給付付き税額控除は、勤労税額控除(WTC)と児童税額控除(CTC)からなっている。まずは、WTC と CTC の導入経緯から紹介する。

英国 WTC の前身は、90 年代後半にブレア政権が標榜した「ワークフェア(workfare)」や「福祉から労働へ(welfare to work)」と呼ばれる理念の下、従来の家族控除(Family Credit: FC)を拡充する形で導入された WFTC(Working Families' Tax Credit. 勤労世帯税額控除)である⁸⁹。従来の福祉制度による「貧困の罟」の弊害や、社会保障費による財政圧迫によりワークフェア改革が推進される中で、WFTC が導入された。導入の動機は、就労インセンティブの向上にあったとされる⁹⁰。WFTC は、成人分と児童加算分から構成され、就労要件(週 16 時間以上)と資力調査(資産 8000 ポンド以下)を伴う制度であった。

一方、英国 CTC の原型は、子持ち世帯への支援として 1971 年に導入された家族所得補足給付(Family Income Supplement: FIS)とされる⁹¹。資力調査や就労要件(週 30 時間以上)を伴い、受給者も限られていたようである。これが 1988 年に家族控除に置き換えられ、就労要件の緩和等が図られた。その後は家族控除の拡充ではなく、1999 年の WFTC 導入へと進んだ。2001 年には、WFTC から切り離して旧 CTC(Children's Tax Credit)が導入されたが、これは還付のない税額控除であった⁹²。このような変革の動機は、貧困問題、特に他

⁸⁸ 鎌倉・前掲注(13) 2 頁

⁸⁹ 諸富・前掲注(42) 213 頁

⁹⁰ Martin Taylor (1998), "Work Incentives: A Report by Martin Taylor", The Modernisation of Britain's Tax and Benefits System No.2, HM Treasury, p.20.

⁹¹ 諸富・前掲注(42) 213 頁

⁹² 山下・前掲注(52) 21 頁

の先進国に比べ劣悪な状況に置かれていた子どもの貧困問題の解決にあったとされる⁹³。

このような流れの中で、2003年にWFTCの成人分、児童加算分、旧CTCのいわば三層構造が、WTCとCTCの二層構造に再編され、現在に至っている⁹⁴。WTCとCTCの根拠法は、The Tax Credits Act 2002である(以下、「TCA2002」とする)。

まず、WTCの内容を確認する。WTCは、低賃金フルタイム労働者に与えられる。具体的には、就労時間に関する要件を満たす場合に税額控除(給付)が認められ、所得が一定額を超えるとこれが通減する。WTCの適用要件は、①請求人がフルタイム賃金労働に就いていること、②請求人の所得金額が十分に低額であること、③請求人が連合王国内に「一時在留」及び「定住」していること、④請求人が「入国管理に服する者」でないことの4つであり、請求人はこれを全て満たす必要がある(TCA 2002 § 3(3) and (7), 10 and 42)⁹⁵。請求人の年齢は、少なくとも16歳である必要があり、上限はない(同法 § 3(3))。カップル(法律婚、同性結婚登録含む)の場合は、パートナーと一緒に請求しなければならない(同法 § 3(3)(a) and (5A))。各要件の詳細については、本法のほか、財務省規則に定めがある。例えば、フルタイム賃金労働に就いているか否かについては、請求人は請求の日に就労していること、請求の日から7日以内に開始することが期待できる労働の申し込みを承諾していること、その就労について少なくとも4週間の継続が期待されること、その勤労が対価と引き換えにもしくは対価を期待して行われるものであることの4要件を全て満たした上で、請求人の年齢に応じ一定の就労時間以上働いていることが必要となる⁹⁶。

WTCの金額は、請求人の属性に応じ、8つの要因額を合計することにより求める最大料率(maximum rate: 同法 § 11)⁹⁷と、請求人の所得金額と、請求人に適用される所得支援分岐水準の値⁹⁸(the income threshold figure)を基に算出する。例えば、一人親で、週20時間労働し、職を得るのに不利な立場にある者の場合、最大料率は、基礎要因額、一人親要

⁹³ イギリスにおける子どもの貧困が、90～2000年代にかけて他の先進国に比べ悪かった状況について、OECD編・前掲注(2) 151～153頁参照。

⁹⁴ 鶴田・前掲注(13) 133頁。木村・前掲注(13) 156頁も参照。

⁹⁵ 参照したのは、Nick Wikeley, David Williams and Ian Hooker (2009), "TAX CREDITS AND HMRC-ADMINISTERED SOCIAL SECURITY BENEFITS", p.116,133,169

⁹⁶ フルタイム労働に従事しているかどうかについては、財務省規則 § 4 qualifying remunerative work, The Working Tax Credit(Entitlement and Maximum Rate) Regulations 2002 に詳細に規定されている。但し、SI2002/2005改正に留意。なお、就労時間については、以下の4つのうちどれかを満たせばよい。①16歳以上であり、かつ、適格児童に責任を負っている場合には週16時間以上就労していること、②16歳以上であり、かつ、職を得るうえで不利となるような身体的もしくは精神的障害を有している場合、週16時間以上就労していること、③25歳以上で、かつ週30時間以上就労していること、④50歳以上で、かつ、一部の社会保障給付を受け、かつ、有償の適格労働を始めている場合に、週16時間以上就労していること。

⁹⁷ 8つの要因額がある。その8つとは、基本要因額、一人親またはカップル要因額、(就労時間が)30時間(を超える場合の)要因額、児童養育要因額、障害要因額、重度障害要因額、50歳以上要因額等である。財務省規則 § 3, 20 and Schedule 2 Working Tax Credit(Entitlement and Maximum Rate) Regs.

⁹⁸ 財務省規則 § 3(2) Tax Credits (Income Threshold and Determination of Rates) Regulations 2002 なお、2010/2011課税年度のWTCの所得支援分岐水準は、6,420ポンドである。

因額、障害要因額の合計から求める。具体的には、年額 6,380 ポンドとなる⁹⁹。2010/2011 課税年度について、所得支援分岐水準の値たる年間 6,420 ポンド未満の総所得金額の場合には WTC の最大値が支払われ（定額局面）、所得支援分岐水準の値を超えると、39%の料率で減額する¹⁰⁰。

次に、CTC の内容を確認する。CTC は、児童税額控除であり、児童のいる家族に認められる。WTC と異なり、就労要件はない。ある一定の所得までは定額の税額控除が認められるが、一定の所得を超えると、2 段階の逡減部分があり、最終的に消失する。CTC の適用要件は、①請求人が、責任を負っている、少なくとも 1 人の被扶養児童または適格青年¹⁰¹を有すること、②その所得が十分に低額であること、③請求人が連合王国内に「一時在留」及び「定住」していること、④請求人が「入国管理に服する者」でないことである(同法 § 3(3)and(7), 10 and 42 及び財務省規則 § 3-5 Child Tax Credit Regulations 2002)。請求人は、これらの要件をすべて満たす必要がある。請求人の年齢は、満 16 歳以上であればよく、上限はない(TCA 2002 § 3(3))。16 歳未満であっても、例えば請求人の親や、請求人と通常一緒に生活している成人が、請求人または請求人の児童のために CTC を請求することができる。また、WTC と同様に、カップルの場合には共同申告をしなければならない。

CTC の金額は、WTC と同じように、CTC の要因額の組み合わせからなる最大料率¹⁰²と、請求人の所得金額と、請求人に適用される所得支援分岐水準の値¹⁰³を基に算出する。例えば、8 歳と 5 歳と 3 歳の 3 人の児童がいる一人親の場合、最大料率は家族要因額と、児童要因額 3 人分から求めることになる。具体的には、年額 8,210 ポンドとなる¹⁰⁴。2010/2011 課税年度についての CTC の金額に関しては、家族の所得金額が年間 15,860 ポンド未満の場合には CTC の最大料率の金額がそのまま支払われ(定額局面)、15,860 ポンドを超えると 41%の料率で CTC が減額する(第 1 減額局面)。そして、家族要因額については所得金額が年 40,000 ポンド(第 2 減額局面)を超えるまではそのまま維持され、40,000 ポンドを超えると、41%の料率で減額する¹⁰⁵。

⁹⁹ 以上につき、財務省規則 § 20 and Schedule 2 Working Tax Credit(Entitlement and Maximum Rate) Regs.を参照して算定した。基礎要因額(年 1,920 ポンド以下)＋一人親要因額(1890 ポンド以下)＋障害要因額(2570 ポンド)＝6,380 ポンド

¹⁰⁰ 財務省規則 § 3(2), 7 Step5 Tax Credits(ITDR) Regs 2002

¹⁰¹ 被扶養児童とは、16 歳未満の児童のことであり、適格青年とは、20 歳未満でも、全日制の高等教育以外の教育を受けていたり、公認職業訓練を受けている場合の当該青年をいう。§ 8(3)and(4) TCA 2002; Regs2, 4 and 5(1)-(3A) Child Tax Credit Regulations 2002

¹⁰² § 9 TCA 2002; 財務省規則 § 7 Child Tax Credit Regulations 2002 要因額には、児童要因額、障害要因額、重度障害要因額、家族要因額等がある。

¹⁰³ 財務省規則 § 3(3) Tax Credits (Income Threshold and Determination or Rates) Regulations 2002
なお、2009/2010 課税年度の CTC の所得支援分岐水準は、16,040 ポンドである。

¹⁰⁴ 以上につき、財務省規則 § 7 Child Tax Credit Regulations 2002 を参照した。家族要因額 545 ポンド＋児童要因額 2,555 ポンド×3＝8,210 ポンド。なお、児童要因額は、2011 年 4 月に引き上げられた金額を用いている。財務省規則 § 2(3)(f) The Tax Credit Up-rating Regulations 2011

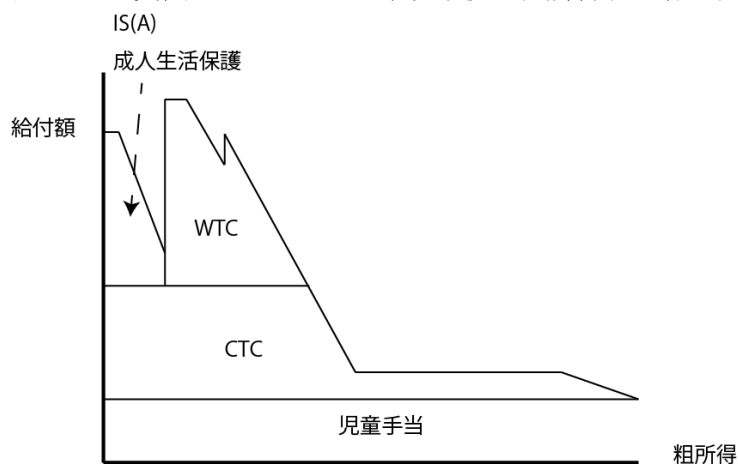
¹⁰⁵ 以上につき、財務省規則 § 3(3), 8 Step4,5 Tax Credits(ITDR) Regs 2002; 2011 年度の数字につき、The Tax Credits Up-rating Regulations 2011 § 4(2),(5)(a)-(c)

続けて、WTC と CTC に共通する特徴について、いくつか付言する。執行機関はいずれも歳入関税庁(Her Majesty's Revenue & Customs; HMRC)である(同法 § 2)。税額控除額と所得税額とは相殺されず、税額控除額の全額が歳入関税庁から給付される(同法 § 24)。給付は、毎週または 4 週に一度、適用者に直接振り込まれる¹⁰⁶。源泉徴収を活かした仕組みは、雇用者の過大な事務負担を理由に、2005 年をもって廃止された。また、既に述べたとおり、請求人がカップルの当事者である場合、WTC・CTC を受給するには共同申告をしなければならない。英国の課税単位は個人単位であるが¹⁰⁷、WTC・CTC に関しては世帯単位であることを意味する。

なお、児童税額控除とは別に、普遍的な給付としての児童手当も存続している。1946 年に家族手当(Family Allowance)として支給されたのが最初である。税制上の扶養控除(所得控除)との二本立てであったが、1975 年の児童手当法制定に伴って、扶養控除が廃止され、児童手当(Child Benefit)に一本化された。現行の児童手当は、16 歳未満の子ども(CTC と同様に、20 歳未満の適格青年を含む)について、両親の所得の多寡に関わらず支給される。第 1 子に対しては週当たり 20.30 ポンド、第 2 子以降は 13.40 ポンドである¹⁰⁸。

以上のような WTC・CTC・児童手当等の低所得者・有子低所得者への財政的支援の全体像は、次の図 3-1 のようになる。

図 3-1 英国における 2003 年改革後の低所得者・有子低所得者への財政的支援の全体像



出所) Mike Brewer, Tom Clark, and Michal Myck(2001)

"Credit Where It's due?: An Assessment of the New Tax Credits", The Institute for Fiscal Studies Commentary No.86 p.6 Figure 2.2 を参考に筆者作成。

¹⁰⁶ 財務省規則 § 8 and 13 Tax Credits (Payment by the Commissioners) Regulations 2002

¹⁰⁷ 鎌倉治子「諸外国の課税単位と基礎的な人的控除～給付付き税額控除を視野に入れて～」レファレンス 59 巻 11 月号 112 頁(2009)

¹⁰⁸ 以上について、野辺英俊「子育て世帯に対する手当と税制上の措置～諸外国との比較～」調査と情報 704 号 5 頁(2011)、HMRC の HP「Child Benefits rates」を参照した。

<http://www.hmrc.gov.uk/childbenefit/payments-entitlements/payments/rates.htm>

以上のように、英国の給付付き税額控除制度は、児童手当を維持した上で、WTC と CTC の二本立てとなっている。WTC と CTC の公式目的は、それぞれ「入職したいという財政上のインセンティブを改善すること」と「児童の貧困を減らすという政府の戦略に寄与すること」にあるとされる¹⁰⁹。2003 年の改革の動機として特筆すべき点は、新制度により引き続き有子低所得世帯に財政的支援を行いつつ、旧制度では対象外であった子どもを持たない低所得者に対し WTC による支給を行えるようにしたことである¹¹⁰。WTC と CTC により有子低所得者への支援を行いつつ、子どもを持たない低所得者にも WTC により一定の支援を行うこととしたのである。また、2003 年改革について特筆すべき点として、資力調査 (means test) が廃止され、所得調査 (income test) に移行したことが挙げられるが¹¹¹、この点については、付言のみに留める。

これらの英国制度について、我が国にもいくつかの先行研究がある。諸富徹氏は、2003 年改正で CTC の就労要件が廃止されたことに関連して、「ワークフェアの一環で導入された給付付き税額控除が、労働と切り離されて『ベーシック・インカム化』しつつあるとみなすことができる」と評価している¹¹²。また、木村弘之亮氏は、英国 WTC・CTC を積極的に評価し、「少子化社会における養育問題と児童の貧困問題を解決するため…生活保護法の下での就労回避問題を解決するため、大いに考慮に値する」とし、「日本の所得税法において、生存権を保障する趣旨の所得控除規定の不合理を排除するため、そして、『機会の平等および就労を魅力あるものにする』ため、租税クレジット制度を導入すべき」とする¹¹³。このように、英国制度は貧困の増大に対して一定の解決を目指すことができる仕組みだと捉えられている。

最後に、英国の給付付き税額控除への若干の批判と、改革案を紹介する。WTC・CTC を含む英国の給付制度に対しては、就労インセンティブが貧弱であり、また、制度はあまりにも複雑化しているとの指摘がある¹¹⁴。この問題を解決するために、雇用年金省は、Universal Credit を導入すべきと提案している¹¹⁵。Universal Credit とは、所得補助や求職者手当、WTC・CTC といった給付制度に替えて導入される「統一された手当」である¹¹⁶。複雑化した従来制度を簡素化する試みであるが、この制度が導入されとしても、2020 年にかけて子どもや現役世代の貧困問題は解決せず、不十分だとする指摘もある¹¹⁷。WTC・

¹⁰⁹ 木村・前掲注(13) 169 頁

¹¹⁰ 諸富・前掲注(42) 218 頁

¹¹¹ HM Treasury (2002), “The Child and Working Tax Credits”, The Modernisation of Britain’s Tax and Benefits System, Number 10 p.5

¹¹² 諸富・前掲注(42) 220 頁

¹¹³ 木村・前掲注(13) 337 頁

¹¹⁴ Department for Work and Pensions(2010) “Universal Credit: welfare that work” pp.7-10.

¹¹⁵ *Id.*, p.14.

¹¹⁶ *Id.*

¹¹⁷ Mike Brewer, James Browne, Robert Joyce (2011), “Child and Working Age Poverty and Inequality

CTC は特に子どもの貧困問題、有子低所得者対策として一定の成果を上げてきたが、見直しの時期にきていることも窺える。

3-2 ニュージーランドの給付付き税額控除制度

次に、ニュージーランドの給付付き税額控除制度を取り上げる。その動機は、子どもの貧困を問題視し、有子低所得世帯に向けた給付付き税額控除制度の拡充を実施したことにある。まず、沿革を整理する。ニュージーランドでは、1986年に、一般消費税の導入と所得税の最高税率引き下げという税制改革に合わせて、低所得者層への負担軽減という政策的配慮から2つの給付付き税額控除制度が導入された¹¹⁸。一つは、低所得の有子世帯向けの給付付き税額控除である Family Support であり、もう一つは、低所得の有子世帯に対する最低所得保障である Guaranteed Minimum Family Income であった。しかし、90年代の政策展開は所得格差の拡大や、貧困率の上昇を同国にもたらした。その中でも子どもの貧困が特に問題視された。その背景には、子供の相対的貧困率が96年から2001年にかけて4.2%上昇し、16.3%という高い水準となり、これがOECDの当時の加盟国25か国中4位だったことにある¹¹⁹。そこで第二次クラーク労働党政権は2004年予算で The Working for Families という子育て世帯向けの社会保障改革の政策パッケージを打ち出した。そこで主要政策の一つが、「給付付き税額控除」の大幅な改革であった。後述するような4つの給付付き税額控除が設けられ、現在も維持されている。

ニュージーランドの給付付き税額控除は、Income Tax Act 2007 (2007 No.97。以下、「ITA2007」とする)のPart Mに規定されている。その内容は、①Family Tax Credit ②Minimum Family Tax Credit ③In-Work Tax Credit ④Parental Tax Creditの4つからなる(ITA 2007 § MC 1(2))¹²⁰。内国歳入庁が、これを支給する。

Family Tax Credit は、Family Support を改編して設けられた(同法 § MD 3)。これは、低所得の子育て世帯向けの給付付き税額控除である。受給できるのは、18歳以下の扶養児童(dependent children)を持つ世帯である(同法 § MD 3(1), § MC 2 and 4)。給付額は、子どもの年齢層や、第1子と第2子以降で異なる。2011年4月1日から2012年3月31日までの課税年度に適用される給付水準は、0歳から15歳までの第1子が週88ドル、16歳以上の第1子が週101ドル(以上につき同法 § MD3(4)(a))、0歳から12歳までの第2子以降が週61ドル、13歳から15歳までの第2子以降が週69ドル、16歳以上の第2子が週91ドルである(同条(4)(b))。Family Tax Credit は、里親手当などの一部制度との併給が禁止されている。

in UK:2010”, Institute for Fiscal Studies, pp.31-32.

¹¹⁸ 田中聡一郎「給付付き税額控除の活用～ニュージーランドの改革動向から～」『社会政策研究』9号 115～134頁(東信堂、2009)参照。以下の記述についても、原典を踏まえながら本論文を参考にした。

¹¹⁹ M. Förster and M. M. d'Ercole, *spura* note 96, p.74.

¹²⁰ 以下の記述は、前掲注(118)の田中論文および、内国歳入庁のHPを中心に参照した。最新のデータは、内国歳入庁HPの数字を参照した。<http://www.ird.govt.nz/wff-tax-credits/entitlement/what-is-wfftc/>

Minimum Family Tax Credit は、Guaranteed Minimum Family Income から改称した旧 Family tax credit を改編して導入された(同法 § ME 1)。これは、就労有子世帯向けの最低所得保障であり、純勤労所得が基準額を下回る場合に、その差額が支給される。受給要件としては、18 歳以下の扶養児童を有すること、一人親であれば週 20 時間以上、夫婦であれば合わせて週 30 時間以上の就労をしていること、そして Family Tax Credit を受給していることの 3 点を満たす必要がある(同法 § ME 1, § MC 2, § MA 7(1))。基準額は、2004 年の制定以降、年々引き上げられている。2005/2006 の課税年度では税引き後年間所得が 15,080 ドルとなるように基準額が設定されていたが、2011/2012 の課税年度では、年間 22,204 ドルとされた(但し、条文上は 21,216 ドル。§ ME 1(3))。なお、退役軍人年金等との併給が禁止されている。

In-Work Tax Credit は、Child Tax Credit を改編して導入された(同法 MD 4 to 10)。これは、就労有子世帯向けの給付付き税額控除であり、子どもの数に応じて支給額が決定される。受給要件は、18 歳以下の扶養児童を有すること、夫婦であれば合わせて週 30 時間以上、一人親であれば週 20 時間以上の就労をしていることの 2 つを満たすことである (§ MD6 and 9)。支給額は、第 3 子までは 1 世帯当たり年間 3120 ドルであり、4 人目以降については子供 1 人につき年間 780 ドルが加算される(同法 MD 10(3))。これ以前の CTC では子供 1 人あたり年 780 ドルで計算していたことから、特に、子供が少ない世帯の給付水準が高まったと評価できる¹²¹。

Parental Tax Credit は、産後 56 日間 (8 週間) の子育て世帯への税額控除である(同法 MD11 and 12)。受給要件は、育児有給休暇やその他の社会保障給付、老齢年金、退役軍人年金、学生手当等を受けていないことである(同法 § MD 11(1))。給付金額は週 150 ドルであり、固定されている(同法 MD 12(3)(a))。

上記 4 つの給付付き税額控除のうち、Minimum Family Tax Credit を除いた 3 つを合わせた総給付額は、税引前の年間世帯所得が一定の支給基準額を超えると、一定割合で減少する(同法 MD 13)¹²²。2005/2006 の課税年度には、年間世帯所得が 20,356 ドルを超えると 18%、27,481 ドルを超えると 30%という 2 段階の減額域が設けられていたが、2006 年 4 月から減額開始基準が 35,000 ドルに一本化され、所得が高い階層の世帯も受給できるようになった¹²³。それ以降、減額率は 20%である(同条(3)(a))。2007 年 3 月末時点の給付付き税額控除の対象世帯数は、371,300 世帯に上った¹²⁴。この数字は、ニュージーランドの有子世帯の 4 分の 3 近くに上り、有子世帯に手厚い制度となっていることがわかる。

¹²¹ 田中・前掲注(118) 122 頁

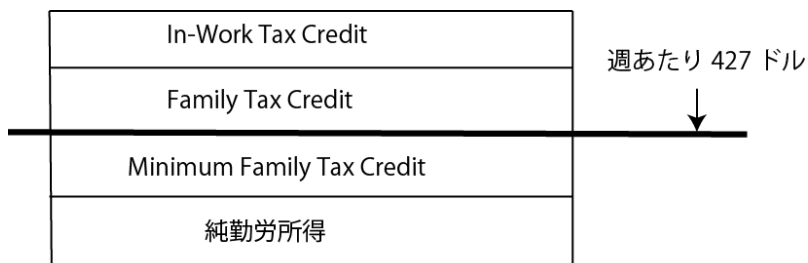
¹²² 具体的な数字については、Internal Revenue の HP に掲載されている 'Working for Families Tax Credits worksheet 2011/2012 IR271' も参照。
<http://www.ird.govt.nz/resources/9/8/982d938045f5f783a3f9bb7747109566/ir271.pdf>

¹²³ 田中・前掲注(118) 122 頁

¹²⁴ Inland Revenue, Ministry of Social Development(2008), "Receipt of the Working for Families Package: 2007 Update", p.10.

以上のようなニュージーランドの給付付き税額控除制度の構造を図示すると、図 3-2 のとおりである。

図 3-2 ニュージーランドの給付付き税額控除の構造



出所) 田中聡一郎「給付つき税額控除の活用～ニュージーランドの改革動向から～」『社会政策研究』9号 123 頁(東信堂、2009)を参考にしつつ、現行制度に合わせて筆者作成。

まず、Minimum Family Tax Credit が、最低所得保障としての基準額(週 427 ドル・2011 年)を、純勤労所得+MFTC で達するように給付される。これに加えて、扶養児童数・年齢などから算出された FTC 及び IWTC が積み上げられる。但し、MFTC と IWTC は就労が義務付けられているため、就労要件を満たさない有子世帯は受給できない。

なお、ニュージーランドの課税単位は個人単位であるが、給付付き税額控除の金額算定における所得制限額等は世帯の所得を基礎として計算しているため、給付付き税額控除の給付単位は世帯単位となっている。

FTC や MFTC のみならず、In-Work Tax Credit も、18 歳未満の扶養児童がいないと受給できない。以上のことから、ニュージーランドの給付付き税額控除は、有子就労世帯に手厚いことがわかる。

ニュージーランドの給付付き税額控除制度による貧困削減効果について、次のような先行研究がある。Bryan Perry は、給付付き税額控除を含む The Working for Families 改革による貧困削減効果について、中位所得の 50%を貧困線とした子どもの貧困率は 14.7%から 4.3%になり、全個人の貧困率は 9.3%から 5.5%になるという推計結果を財務省の税モデルによるシミュレーションから算出している¹²⁵。推計された削減率は、子どもの貧困率について 71%、全個人の貧困率について 41%に上る。2008 年のニュージーランドの相対的貧困率は 12.2%であり¹²⁶、推計ほどには低下しなかったが、失業率の上昇等の経済状況の悪化があった中で、給付付き税額控除は貧困削減について一定の成果を上げたことが窺え

¹²⁵ Perry, Bryan (2004), “Working for Families: The Impact on Child Poverty”, Social Policy Journal of New Zealand, pp.47-48.

¹²⁶ OECD (2011), OECD Family Database, OECD; CO2.2 child poverty 参照。
<http://www.oecd.org/dataoecd/52/43/41929552.pdf>

る。

また、就労促進効果については次のような先行研究がある。John Fitzgerald, Tim Maloney and Gail Pacheco は、算出にあたって「世帯所得」が用いられていることから、給付付き税額控除の減額を避けるために、世帯内の第二の稼得者が就業調整を行う可能性がある」と指摘する¹²⁷。この問題意識から分析した結果について、次のような複合的な結果が得られたとする。就業促進効果については、一人親の母親に対してはもたらされたが、パートナーのいる母親に対してはもたらされなかったとした。就業女性の労働時間に対して与えた影響については、パートナーのいる母親に対しては週当たりおよそ 3 時間の労働時間の増加がもたらされたが、パートナーのいない女性に対しては大きな影響はなかったと結論付けられた¹²⁸。

ニュージーランドにおいては、近年失業率が上昇しており(2007 年の 3%前後から、2009 年以降、6 %台に上昇)、就業促進という政策目的をこの制度によって達成できたといえるかどうか疑問がある。その一方で、上述したとおり子どもの貧困率については低下傾向が認められることから、有子低所得世帯に手厚い本制度が一定の効果をもたらしたことが窺える。ニュージーランドにおける給付付き税額控除の給付額は年々増加していることから¹²⁹、有子低所得者対策としてますます重要な位置を占めていることがわかる。

3-3 米国 EITC・CTC

最後に、米国の制度を取り上げる。給付付き税額控除制度の母国であると共に、有子低所得者に対し手厚い仕組みを有しているからである。米国は、主に 2 つの給付付き税額控除制度を有している。「稼得所得税額控除(EITC)」と「児童税額控除(CTC)」である。まずは、EITC の沿革から整理する。

EITC とは、低所得者に対して稼得所得額の一定割合の税額控除を与え、税額控除の額がその納税者が負う所得税額及び社会保障税額の合計額を超えた場合には、その超えた部分(つまり、納付していない税額に対応する部分)を納税者に還付することを目的とした制度である¹³⁰。米国は、2-2でも簡単に触れたとおり、1975 年に EITC を時限立法として制度化した。根岸毅宏氏によると、1970 年代初頭、社会保障制度改革の議論の中で、民主党のロング氏が上院財政委員会に提出した Workfare 法案にその原型が含まれていたとされる¹³¹。Workfare 法案の中で、失業者やワーキング・プアといった就労可能な貧困者への

¹²⁷ John Fitzgerald, Tim Maloney and Gail Pacheco, (2008), "The Impact of Recent Changes in Family Assistance on Partnering and Women's Employment in New Zealand", New Zealand Economic Papers, 41 (2), p.20.

¹²⁸ *Id.*, pp.45-46

¹²⁹ The Treasury, "Budget Economic and Fiscal Update 2011", p.176.参照。内国歳入庁が FTC と IWTC に支出した合計額は、2006 年が 1,355 百万 NZ ドルだったのに対し、2010 年には 2,763 百万 NZ ドルと倍増した。

¹³⁰ 佐藤・前掲注(65) 56 頁

¹³¹ 根岸毅宏『アメリカの福祉改革』105 頁参照(日本経済評論社、2006)

支援を追加するものとして、「労働ボーナス」が提案されていたが、これが EITC とほぼ同じ仕組みであった。具体的には、児童を扶養する扶養者(納税申告者)を対象に、4,000 ドルまでの稼得所得の 10%、最高限度額 400 ドルの還付可能な税額控除を認め、稼得所得が 4,000 ドルを超えた場合は、超過分に対して 10%の割合で税額控除が減少し、稼得所得 8,000 ドルで税額控除がゼロになるとする提案であった。そして、夫婦家族が対象となる場合には、合算申告をしなければならなかった。

1975 年の導入当初は、1973 年のオイル・ショック後に長期化したスタグフレーションへの対応策として緊急措置的に導入されたに過ぎなかったが、1978 年には、①低所得層の社会保障税負担の軽減(相殺)と、②労働インセンティブ効果を理由として、内国歳入法(Internal Revenue Code。以下、I.R.C とする)に組み込まれ、恒久化された。その後幾度の改正を経つつも、今日に至るまで、米国の連邦所得税制の仕組みを使った所得保障システムとしてあり続けている。

導入後の経緯の中で特筆すべきは、1990 年代における EITC の大幅引き上げである。当時のクリントン政権は、「Make Work Pay」をスローガンに掲げ、福祉依存をなくすと同時に、就労する者の所得水準を引き上げるために EITC の拡充を含めた低賃金労働者への支援策を充実させた¹³²。EITC に関しては、特に子どもがいる世帯への税額控除の最大限度額を大幅に引き上げており¹³³、結果として児童の貧困問題、特に母子家族の児童の貧困問題を減少させようとしたとされる。

では、具体的な制度について概説する。EITC は、I.R.C § 32「稼得所得(Earned income)」の中に規定されており、以下のような内容が定められている。

EITC の適用要件としては、主に以下の 3 つが定められている。

第 1 に、対象となる納税者は原則として「適格児童(qualifying child)」を有する者である(I.R.C § 32(C)(3))。これは、EITC が沿革的に子供を育てている勤労貧困層に対する所得補助を行う制度であったことによる¹³⁴。ただ、1990 年代以降は所得を有する貧困層全体に対する措置の性格も強め、25 歳以上 65 歳未満で他の納税者の扶養親族となっていない者も、この制度の適用対象とされるに至っている。しかし、後述するとおり、税額控除の割合は適格児童を有する者と比較して限定的である。

「適格児童」については、詳細な定めが置かれている。「適格児童」とは、納税者と一定の関係があり(同条(C)(3)(A)(i))、19 歳未満の者(または 24 歳未満の学生)で(同条(C)(3)(C))、主たる住所が当該課税年度 1 年の半分以上の期間に渡って納税者と同じであることが必要とされる(同条(C)(3)(A)(ii))。上記の納税者と一定の関係(a relationship to taxpayer)とは、以下のいずれかをいう(同条(C)(3)(B)(i)各号：Relationship test)。①納税者の子ども及びそ

¹³² 根岸・前掲注(131) 116 頁

¹³³ 例えば、適格児童を 2 人有する者の税額控除の最大限度額は、93 年には 1,511 ドルだったが、96 年には 3,556 ドルにされている。

¹³⁴ 黒田有志弥「所得保障制度としての給付付き税額控除の意義～アメリカの稼得所得税額控除(EITC)～」ジュリスト 1413 号 44 頁(2010)

の直系卑属、配偶者の連れ子及びその直系卑属、②納税者が扶養している兄弟姉妹、義理の兄弟姉妹、及びそれらの直系卑属、または③納税者の適格な里子である。ただし、これらに該当する者が結婚している場合には、納税者の扶養控除の対象となる者のみが適格児童とされる(同条(C)(3)(B)(ii))。このように複雑な定めになっているのは、アメリカにおける家族構成の複雑さを反映しているからであり¹³⁵、2001年改正でその範囲は従来より拡充された。また、年齢制限を満たしていなくとも課税年度を通じ身体障害により働くことができなかつた者も、適格である(同条(C)(3)(A)(3)(C)(3))。

第2に、1995年に追加された所得金額の要件がある。すなわち、納税者の不適格所得(disqualified income)が一定額未満であることが求められる(同条(i))。不適格所得とは、所得額算定の基礎となる総所得額に含まれるもののうち①利子または配当、②非課税の利子、③賃料・使用料収入(但し、事業として営んでいないもの)から、明白かつ直接的に必要な費用及び利息を除いた金額、④純キャピタル・ゲイン、⑤受動的所得から受動的損失を除いた額を指す(同条(i)(2))。2011年の課税年度においては、この不適格所得の合計額が年間3,150ドル以上ある場合には、その納税者の稼得所得は EITC の対象とならない(同条(i)(1))¹³⁶。

第3に、ある課税年度に行われた税額控除の請求が「欺罔行為(fraud)」によると認められた場合には、その後10年間は EITC の適用から除外される。また、「欺罔行為」には至らないが規則等が無謀にまたは意図的に無視したことに基づく場合には、その後2年間 EITC の適用を受けることができない(以上につき、同条(k))。

なお、上記主要3点以外に、納税者の申告資格が夫婦個別申告ではないこと(夫婦共同申告であること。つまり、夫婦の場合は世帯単位で申告しなければならない。同条(d))や、納税者本人および配偶者、子どもが社会保障番号を有していること(同条(c)(3)(D)及び(m))、外国源泉所得として総所得から除外した金額がないこと、納税者が課税年度を通じて非居住外国人に該当しないこと、課税年度が12カ月未満でないこと(同条(e))、所得金額が一定以下であることなどが要件とされている¹³⁷。

以上のような要件を満たす納税者は、「稼得所得」の一定割合に相当する金額の税額控除を受けることができる。稼得所得には、被用者としての給与の他、個人事業主の事業所得に相当する金額も含まれるが、利子・配当等資産から得られる所得や年金等は含まれない(同条(C)(2))。

具体的な税額控除算定の仕組みは、以下のとおりである(同条(b))。稼得所得の金額が所定の額に達するまでは、稼得所得の額に一定割合(控除率: credit percentage)を乗じた金額が税額控除の額となる。この場合は、稼得所得が増えるほど税額控除の額も比例的に増加す

¹³⁵ 佐藤・前掲注(65) 57頁

¹³⁶ Internal Revenue Service(2012), “Earned Income Credit (EIC)”, Publication 596, p.7. Rule6 参照。

¹³⁷ 望月爾「給付付き税額控除の現状と課題～アメリカの EITC の経験を踏まえて～」『租税理論研究叢書 20 巻: 社会保障と税制』69 頁(法律文化社、2010) こちらも参照した。

る(逡増区間：phase in)。稼得所得額が逡増区間の上限所得額に達すると、税額控除の額は、逡増区間の上限所得額に控除率を乗じた額(限界控除額)となり、稼得所得の額が増加しても一定となる(定額区間)。稼得所得の額がさらに増加し一定額(逡減区間の開始所得額)に達すると、稼得所得に一定割合(逡減率：phase out percentage)を乗じた額が限界控除額から差し引かれ、稼得所得が増えるにしたがって税額控除の額は比例的に減少する(逡減区間：phase out)¹³⁸。I.R.C § 32(b)は、税額控除の額及び割合を、納税者の世帯構成別、つまり配偶者の有無、扶養する適格児童の数に応じて決定している。具体的な控除率につき、適格児童を有さない場合は、逡増区間・逡減区間ともに 7.65%、適格児童が 1 人の場合の控除率は、逡増区間が 34%、逡減区間が 15.98%、適格児童が 2 人以上の場合には、逡増区間が 40%、逡減区間が 21.06%である。内国歳入庁の公表資料¹³⁹によると、2011 年の課税年度における税額控除の具体的な金額は表 3-1 のとおりである。

表 3-1 EITC(税額控除)の具体的金額 (2011 年)

児童数	増額率	最高限度額	最高限度額適用 所得水準 (定額区間)	減額率	対象限度 所得水準
児童なし	7.65%	464 ドル	6,050～7,600 ドル	7.65%	13,660 ドル
児童 1 人	34%	3,094 ドル	9,100～16,700 ドル	15.98%	36,052 ドル
児童 2 人	40%	5,112 ドル	12,750～16,700 ドル	21.06%	40,964 ドル

但し、表 4-1 は夫婦共同申告以外の場合を想定した金額である。夫婦で共同申告した場合は、児童の数にかかわらず、定額区間及び対象限度所得水準が、5,080 ドル増加する。この金額分だけ、税額控除の最高限度額適用区間を含めた EITC 適用区間が広がるのである。なお、金額についてはインフレ調整の対象となるため、課税年度ごとに調整される(同条(j))。稼得所得を基に計算された EITC は、全額が給付されるのではなく、税額控除前税額から EITC を差し引いた金額がマイナスだった場合に、その金額が給付される。

以上のような EITC の金額と、世帯別稼得所得と EITC の金額の合計額を図にしたものが、次の図 3-3、図 3-4 である。

¹³⁸ なお、佐藤・前掲注(65) 60 頁は、適格児童がいる場合の逡減率が控除率に比して相当小さいことから、「稼得所得の範囲で比べると逡増区間よりも逡減区間の方が相当広くなることには注意が必要」と述べている。

¹³⁹ Internal Revenue Service, *supra* note 233, p.26. 主に、Rule15 を参照した。

図 3-3 米国 EITC の金額(2011)

EITC(ドル、年額)

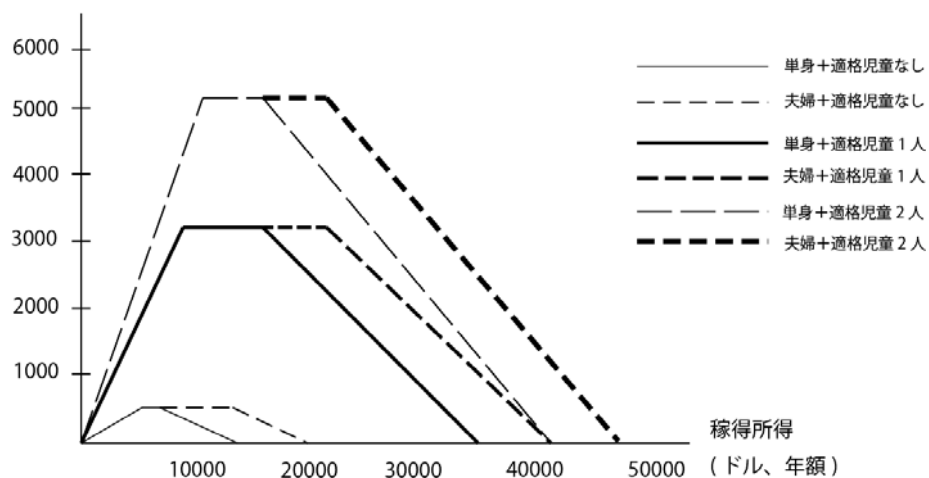
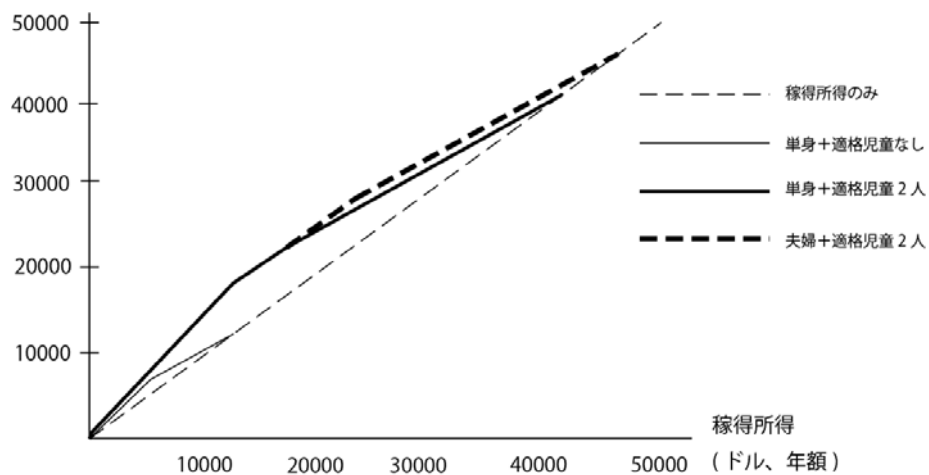


図 3-4 米国における世帯別稼得所得と EITC の合計額(2011)

稼得所得+EITC(ドル、年額)



EITC は、これが所得税制の枠内の制度であることから、通常、前年分の所得を基に計算された税額控除額の確定後に支給される。それ故に、所得が低い等の理由で生活に困窮する「現実の」状況に応じてその都度支払われる性格のものではない。ただ、制度は緊急の必要性に応えるため、課税年度の中途において、EITC を事前に受給する前払制度を用意し

ている(I.R.C § 3507)。EITC の前払制度とは、使用者レベルでなされる給与税・源泉徴収税の調整によって給付を行う仕組みである。この制度を利用するには、被用者が使用者への受給資格認定証明書(Form W-5: Earned Income Credit Advance Payment Certificate)を提出する必要がある。この前払制度は、対象が当該課税年度において EITC を 1 人以上の適格児童を有する者として利用可能と見込まれる被用者に限られている(同条(b))。

ここまで EITC の沿革と制度を確認してきた。1994 年から適格児童のいない者にも EITC が適用されるようになったが、適格児童を有する者に比べ、金額はかなり少額である。児童を有する者・世帯に手厚い仕組みは、90 年代以降現在に至るまで継続しており、EITC は有子低所得者に手厚い仕組みとなっている。

次に、米国のもう一つの給付付き税額控除制度である CTC を紹介する。CTC は、1998 年に、主に中所得者の子育て支援を目的として導入されており¹⁴⁰、I.R.C § 24 に規定されている。中所得者支援が目的であったため、2009 年度は年間所得が 12,550 ドル以下の者には適用されなかったが、オバマ政権の下で 2009 年と 2010 年の 2 年間、時限的に年間所得 3,000 ドル以上の者にも適用された。

適用要件は、17 歳未満の適格児童がいることである(同法 § 24(c)(1))。適格児童 1 人当たり 1,000 ドルの税額控除を受けることができる(同条(a)(1)and(2))。CTC は基本的に定額であるが、所得が一定の金額を超えると、超過分について 5%の割合で減額する(同条(b)(1))。遡減局面を迎える一定の所得金額は、夫婦共同申告の場合が年間 110,000 ドル、夫婦個別申告の場合は 55,000 ドル、シングルの場合は 75,000 ドルである(同条(b)(2))。CTC は、全額が給付されるのではなく、税額と相殺しきれなかった額と、所得が 3,000 ドルを超える分に 15%を乗じた金額とのうち小さい金額が給付される(同条(d))。

続けて、EITC の主な先行研究を、若干ではあるが紹介する。日本への示唆がある先行研究として、税と社会保障の統合とジレンマについて述べた Alstott 氏の論稿がある¹⁴¹。そこでは、次のように述べられている。負の所得税や EITC の擁護者は、税制と移転制度(社会保障)との統合を支持する。彼らは、EITC 等の税制を通じた移転制度は、所得税の制度的枠組みを利用することにより、執行コストの節減や福祉行政のような複雑な手続きの省略が可能となり、行政効率を高めることができると主張する。また、税制を通じた移転は、受給に伴うスティグマを弱めるとも主張する。しかし、Alstott 氏は、EITC のような税制を通じた移転制度は、逆に制度的ジレンマや固有の制約を抱えると指摘する。所得税にとっても伝統的所得移転制度にとっても、所得の計算が基本的な前提条件である。所得の計算には、①所得の定義、②個人か家族かという所得の計算単位、③所得の計算期間、④所得計算ルールのコンプライアンスという 4 つの側面がある。もし税と移転制度を統合する

¹⁴⁰ 政府税制調査会「政府税制調査会海外調査報告(アメリカ、カナダ)」4 頁(2009)、鎌倉・前掲注(106) 3 頁

¹⁴¹ Alstott A.L., *The Earned Income Tax Credit and the Limitations of Tax-Based Welfare Reform*, 108 HARVARD LAW REVIEW 533, 564-568 (1995) なお、原文にあたりつつも、鶴田・前掲注(13)142 頁、佐藤・前掲注(65)63~69 頁を参照した。

場合には、所得の計算について両者は共通のルールをもつ方が望ましい。しかし、現実には両制度の政策目標や特徴の違いを反映し、多くの相違点が生じる。税制にしても伝統的所得移転制度にしても、所得の包括的な定義と実行に移した場合のコストとのトレードオフに直面し、様々な妥協を図らなければならないからである。税と移転制度の統合の根本的なジレンマであり、これらを軽減するには、両者の統合において妥協するか、税制の根本的な改編をするかが必然的に必要になる¹⁴²。

以上のような指摘は、税と社会保障の一体改革を進める我が国にとって大いに示唆的である。税制の枠組みに留まらず、他の社会保障制度との整理・統合を考える場合には、これらに留意しなければならない。

なお、米国制度の特徴として付言しておきたいこととして、EITC や CTC と並行して、所得控除としての人的控除も認められている点が挙げられる(I.R.C § 151, 152)。§ 151 は納税者本人と配偶者の控除を定め、§ 152 条は、扶養控除を定めているが、EITC や CTC はこれらの適用を排除しない(§ 24, § 32 参照)。このことから、所得控除と税額控除は必ずしも二者択一ではないことがわかる。

3-4 欧米諸国からの教訓

諸外国は導入時の背景事情に応じて様々な形で給付付き税額控除を制度化しているが、低所得者と有子低所得者への対応を一体的に行っていることが顕著な共通点である。英国は、就労しつつ子育てを行う家庭を WTC と CTC によって手厚く支援してきた。2003 年の WTC・CTC 改編によって、子どもを持たない低所得者に対しても適用範囲の拡大が行われた。旧制度から WTC・CTC への潮流は、給付付き税額控除による有子低所得者への支援を大きな柱としている。

ニュージーランドは子育て世帯に対し、複数の給付付き税額控除を設けている。この制度の狙いは納税者本人の最低生活費を保障しつつ、子ども扶養、特に低所得者のそれに手厚い配慮を可能にするということである。

米国は、特に EITC によって有子低所得者に手厚い支援を施している。すなわち、子どもの数に応じて給付または税額控除の金額が逡増するからである。社会保障税負担の軽減と就労インセンティブの付与を意図して導入された同制度だが、90 年代中葉の改革により有子低所得者に傾斜的な再分配を行う制度に進展したことはきわめて重要な意義を持つ。給付と自身の所得との合計が逡増する制度設計によって就労維持のインセンティブを付与し、他方で子ども扶養の支援を組み合わせることに、重要な意義が見出される。もう一つの給付付き控除制度である CTC は、主に EITC 適用者に比べて相対的に所得の高い者が対象となっていたが、近年では低所得者も対象としていることから、現在の米国は EITC と CTC の両者によって有子低所得者に手厚い、傾斜的な再分配を改善していると言える。。

¹⁴² *Id.*, p.568.

これら 3 か国の経験は、給付付き税額控除が従来の所得控除の欠陥を克服して、税制による再分配の手段として積極的役割を果たしていることを示している。しかし他方では、米国などの事例に見るように、納税者番号や社会保障番号の利用にもかかわらず、税務執行上の困難から不正受給が非常に多いということが報告されている。この点は日本での導入にあたって適切な対応が求められる課題である。さらに欧米諸国には世帯単位の所得把握の歴史があるが、日本ではその経験に乏しいことも、念頭に置かなければならない。

第 4 章 日本型給付付き税額控除論と課題

4-1 日本型給付付き税額控除の制度設計と条件

基礎控除は、課税最低限、これに給与所得控除を加えた金額以下の所得者には、十分に機能しない。また、子ども手当は、定額であるため普遍的性格が濃厚であり、低所得者に対して手厚い効果を期待していない。近年における所得格差の拡大・貧困の増大により、低所得者・有子低所得者の問題が重要になり、人的所得控除の欠陥が放置できなくなっている。生活保護は就労できない者に対するセーフティー・ネットであるが、低所得者・有子低所得者に対する有効性の高い措置は存在しない。従って、この両者に一体的に対処できる有効な手段として、給付付き税額控除が考えられる。それが、基礎税額控除と児童税額控除である。

具体的には、以下の通りに制度を設計すべきである。基礎控除は、年額 38 万円の所得控除を維持しつつ、年額 38,000 円（基礎控除の 10%）の基礎税額控除を導入する。基礎控除と基礎税額控除の両方を適用することは認めず、選択制とする。

夫婦と子ども 2 人¹⁴³の 4 人家族で片稼ぎの世帯（稼得者の収入は給与所得のみとする）を想定し、単純化のために社会保険料控除はないものとした場合の計算モデルは、以下の通りになる。

- ・基礎控除を選択する場合(現行制度と同様)

給与収入－給与所得控除－(基礎控除＋配偶者控除)＝課税所得

課税所得×税率＝所得税額

- ・基礎税額控除を選択する場合

給与収入－給与所得控除－配偶者控除＝課税所得

課税所得(ゼロ以下はゼロ)×税率－基礎税額控除＝所得税額(マイナスの場合、給付)

このようなモデルを前提とすると、例えば年収が 100 万円の場合、基礎控除を適用する場合には可処分所得は 100 万円となるが(所得税額ゼロ)、基礎税額控除を適用する場合には、可処分所得は 1,038,000 円となる(38,000 円の給付)。

¹⁴³ 子どもは 2 人とも 16 歳未満とする。

年収が 200 万円の場合の所得税額は、基礎控除を適用すると 24,000 円となる。一方、基礎税額控除が適用される場合の税額は、計算された税額 42,000 円から基礎税額控除 38,000 円を控除するので、4,000 円となる。

このような計算を前提とすると、年収 103 万円までは基礎税額控除が全額支給される。年収 188 万 5,714 円までは、税額計算を行うとマイナスとなるので、給付の対象となる。そして、年収 412 万 8,571 円までは基礎税額控除の適用を受けた方が有利となる。このように、基礎税額控除は、基礎控除が課税最低限以下の者に対応できない問題を解決するとともに、低所得者に配慮できる。

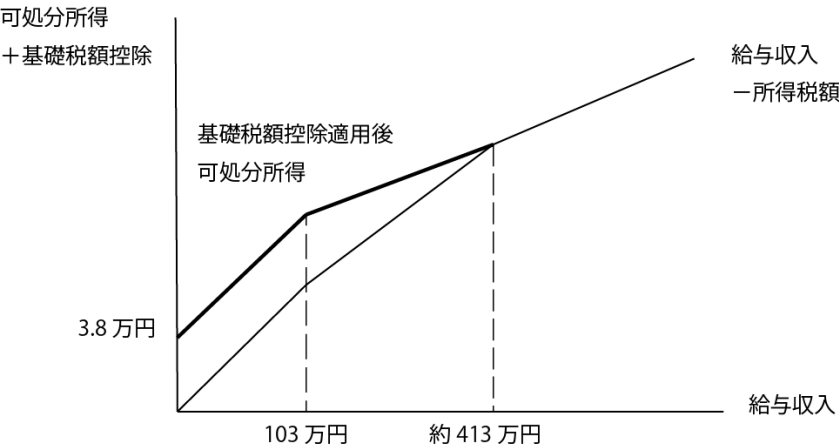
給与収入に応じ、基礎控除または基礎税額控除を選択した場合の所得税額及び可処分所得の違いを表にすると、表 4-1 の通りになる。

表 4-1 基礎控除・基礎税額控除の選択による所得税額・可処分所得の違い

給与収入	①基礎控除を選択		②基礎税額控除を選択		可処分所得 の差額 ②－①
	税額	可処分所得	税額(△は 還付)	可処分所得	
100 万円	0 円	1,000,000 円	△38,000 円	1,038,000 円	38,000 円
200 万円	24,000 円	1,976,000 円	4,000 円	1,996,000 円	20,000 円
300 万円	58,000 円	2,942,000 円	39,000 円	2,961,000 円	19,000 円
400 万円	95,000 円	3,905,000 円	92,500 円	3,907,500 円	2,500 円
500 万円	172,500 円	4,827,500 円	172,500 円	4,827,500 円	0 円
600 万円	272,500 円	5,727,500 円	310,500 円	5,609,500 円	△38,000 円

また、低所得者の最低生活費にどれくらい配慮できるかを表したのが、次の図 4-1 である。

図 4-1 基礎税額控除による低所得者への配慮



基礎税額控除の金額を、基礎控除の 10%としたため、税率 10%が適用される所得層の大半(年収約 413 万円以上)では両者の選択に伴う効果は同じとなる(給与収入 500 万円の層を参照)。

なお、英国・ニュージーランドの諸制度は就労時間を要件としており、一定時間未満の就労者や就労しない者には給付付き税額控除を適用しない。米国も、稼得所得がない者には税額控除は適用されない。本提案において、諸外国と同じような仕組みにするのであれば就労要件を課すことも考えられるが、我が国においてもそのような仕組みを導入すべきであろうか。諸外国は、高い失業率や、就労インセンティブを付与すべき必要性が高い状況にあった。その一方で我が国は、例えば世帯の就業者数別にみた貧困線を下回る者の割合をみると、これらの諸外国に比べ、就業している者がいる割合がかなり高い。具体的には、2000 年代半ばにおける貧困線を下回る世帯に就業者がいる割合は、英国が 33%、ニュージーランドが 63.8%、米国が 71.2%なのに対し、我が国は 82.7%であった¹⁴⁴。よって、我が国において就業していない者を就業させる意味での就労インセンティブを付与する意義は、これらの諸外国に比べると小さいと考えられる。また、本件の基礎税額控除の提案も、就労すれば可処分所得が増える仕組みである。就労し、収入を増やせば可処分所得は増加する。その意味では就労インセンティブ及び就労維持のインセンティブが働いているとみることができる。そして、基礎控除が課税最低限以下の者に十分対応していないことを問題とする以上、課税最低限以下の者すべてをカバーする仕組みにすることにも一定の理由はある。「基礎」税額控除であるならば、一定程度収入のない者を排除することのほうがむしろ問題となりうる。諸外国の制度を参考にしつつ、我が国においてはこのような制度をアレンジすべきであるとしたのは、以上のような理由による。

次に、児童税額控除である。子どもに対する扶養のあり方として、子ども手当に加え、児童税額控除を導入する。金額は、旧年少扶養控除 38 万円の 10%とし、子ども 1 人あたり 38,000 円とする。児童税額控除は、有子低所得者への対応であるので、中位所得(所得分布の中央値)が 438 万円であることを考慮し¹⁴⁵、年収 400 万円までを満額適用とし、年収 400 万円超の者については、600 万円に至るまで逡減させるものとする。

計算モデルは以下の通りである。基礎税額控除のモデルと同じ世帯(子ども 2 人、いずれも 3 歳以上 16 歳未満)を想定する。児童税額控除のみを導入した場合の効果を明らかにするため、基礎控除は現行制度を前提とする。

¹⁴⁴ OECD(2008), “Growing Unequal? :INCOME DISTRIBUTION AND POVERTY IN OECD COUNTRIES”, p.136. Figure 5.9. Shares of poor people by number of workers in the household where they live, mid-2000s を参照した。<http://dx.doi.org/10.1787/422210017310>

¹⁴⁵ 厚生労働省「平成 22 年国民生活基礎調査の概況」Ⅱ-2「所得の分布状況」参照。
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-tyosa/k-tyosa10/2-2.html>

・現行制度の場合

給与収入－給与所得控除－(基礎控除＋配偶者控除)＝課税所得

課税所得×税率＝所得税額

… 可処分所得の算定にあたっては、子ども手当(年額換算 120,000 円)を加算する。

・児童税額控除を導入した場合

給与収入－給与所得控除－(基礎控除＋配偶者控除)＝課税所得

課税所得(ゼロ以下はゼロ)×税率－児童税額控除＝所得税額(マイナスの場合、給付)

… 可処分所得の算定にあたっては、子ども手当を加算する。

このようなモデルを前提とすると、例えば年収 100 万円の場合には、現行制度では 100 万円に子ども手当 24 万円を加算した 124 万円が可処分所得となる。一方、児童税額控除が導入されると、子ども 2 人分の児童税額控除が適用され、76,000 円が加算されることになり、可処分所得は 1,316,000 円になる。

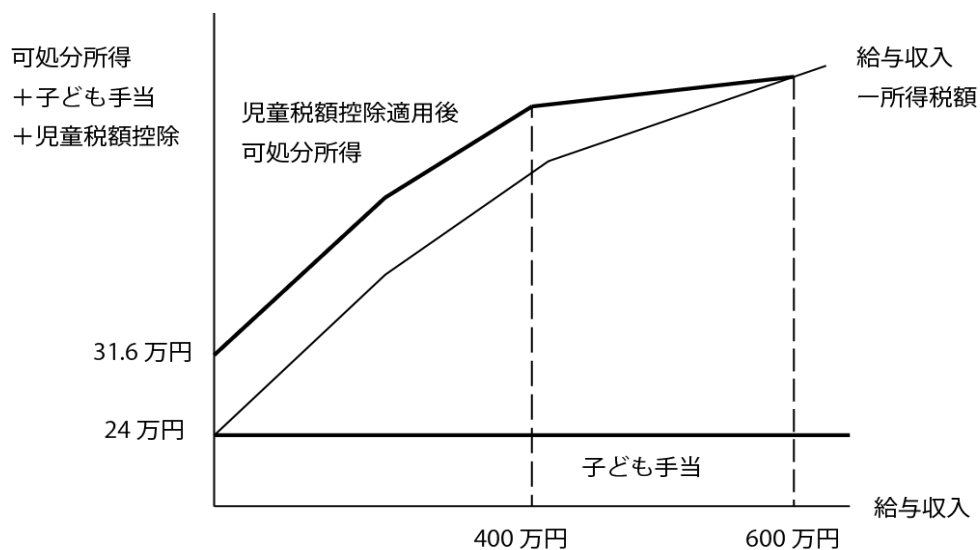
年収が 200 万円の場合には、現行制度の場合、所得税額が 23,000 円となり、可処分所得は 2,217,000 円となる一方、児童税額控除が適用されれば、15,000 円の給付を受けることになり、可処分所得は 2,255,000 円となる。

計算すると、年収 141 万円までは児童税額控除を満額受け取ることができる。これを上回る場合、年収 2,428,571 円までは、所得税額がマイナスとなるため、児童税額控除による給付を受けることになる。これを超える場合には、適用される児童税額控除分の減税効果がもたらされることになる。いずれにせよ、納税者の可処分所得は、児童税額控除が適用されることにより、年収 400 万円までは子ども 1 人あたり年額 38,000 円増加し、年収 400 万円超 600 万円まではその増加分が逡減することになる。

本提案により、有子低所得者にどれだけ配慮できるかを示したのが、次の図 4-2 である。

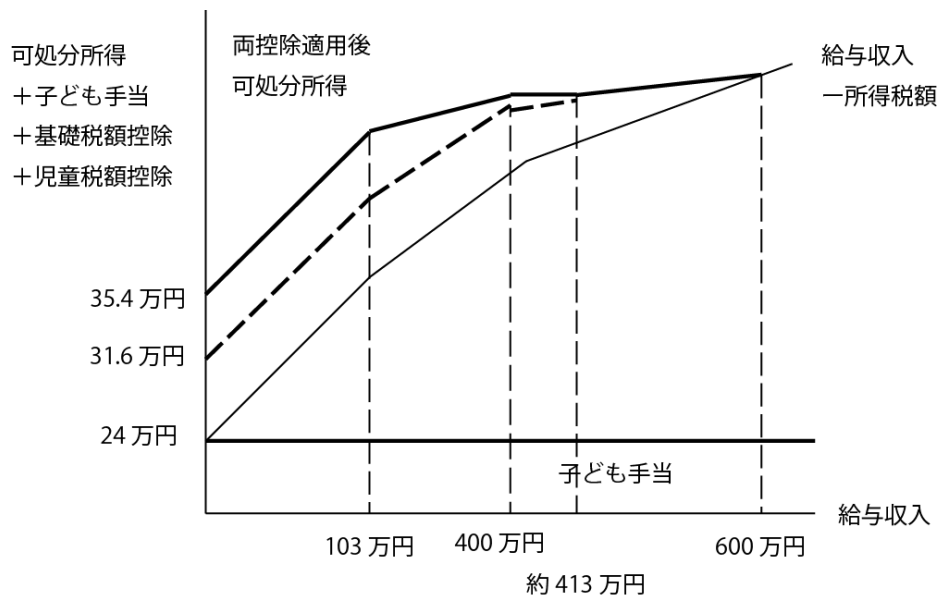
なお、1-3 で触れたとおり、2012 年度より子ども手当には所得制限が設けられるとの見通しがある。所得制限が課されることにより子ども手当の普遍的給付としての性格が損なわれることは望ましくないが、仮に所得制限が設けられるのであれば、子ども手当と児童税額控除を一体化させた制度を構築するほうが、行政効率上望ましいと考えられる。但し、本稿は現行の条件付きでない普遍的給付としての子ども手当を前提としているため、この点については若干の指摘のみに留める。

図 4-2 児童税額控除による有子低所得者への配慮(子ども 2 人のケース)



以上のような基礎税額控除と児童税額控除を一体的に導入すると、次の図 4-3 の通りとなる。

図 4-3 基礎税額控除と児童税額控除による有子低所得者への配慮(子ども 2 人)



以上の図から、基礎税額控除と児童税額控除の一体的導入により、低所得者、特に有子低所得者の最低生活費に手厚く配慮できることがわかる。また、低所得者への分配を行うことで、所得再分配は強化された。給付付き税額控除は、以上のような仕組みで導入されるべきである。

4-2 実行可能性

低所得者・有子低所得者に対しては、基礎税額控除と児童税額控除の一体的導入の必要があり、以上の仕組みを用いることで実行可能である。しかし、我が国所得税制は、夫婦の所得を合算する仕組みを有しないため、特に基礎税額控除の導入には問題が残る。具体的な問題としては、世帯でみると同収入なのにも関わらず、片稼ぎ世帯には課税し、共稼ぎ世帯には給付するといった事態が挙げられる。4-1のモデル計算を前提とすると、例えば、年収200万円の片稼ぎ世帯には基礎税額控除を適用しても4,000円の課税が生じるが、年収100万円ずつの共稼ぎ世帯では、1人あたり20,500円、夫婦合わせて41,000円の給付が与えられる。所得税制に夫婦の所得を合算する仕組みがあれば、このような問題は生じない。しかし、個人単位主義を原則とする我が国所得税制では問題となる。同等の経済状況にある者・世帯について税制上の取り扱いが異なることは、納税者に不公平感をもたらすため、避けられるべきではある。しかし、貧困の増大が問題となる我が国において、基礎税額控除の導入は人的所得控除が課税最低限以下の者に十分配慮できない問題を解決するために必要である。そのための課題は山積しているが、例えば基礎税額控除の適用を受けたい納税者には、世帯の所得に基づいた申告ができるようにし、また、世帯の所得を把握しやすくするために納税者番号制度を導入するといった措置をとることによって解決できると考えられる。第3章で検討した英国・ニュージーランド・米国の給付付き税額控除は、有子低所得者を主なターゲットにしているが、課税単位が個人単位である前二者において、給付付き税額控除の給付単位は世帯単位である。この含意をよく検討する必要がある。

一方、児童税額控除については、夫婦のどちらか高い所得を得た者による申告に適用すればよいと、基礎税額控除のような問題は生じない。

現行所得税法上、給付を前提とした規定は存在しないが、所得税法に組み込むことで、租税公平主義(憲法14条)や生存権保障(憲法25条)の要請にかなうことになるため、所得税法に組み込むことが望ましい¹⁴⁶。具体的には、児童税額控除の内容については、所得税法第二編第三章第二節「税額控除」に規定し、給付については、第二編第五章の中に規定を入れることになろう。

4-3 残された課題

我が国における所得格差の拡大・貧困の増大は、人的所得控除の問題点を強く浮かびあがらせ、低所得者及び有子低所得者への税制上の配慮の必要性を高めた。これに対応するために、給付付き税額控除を導入すべきことは明らかとなった。しかし本稿は、導入に向けて考慮しなければならない論点について全て解決したわけではない。

例えば、基礎税額控除の提案について、本件のような制度設計では、例えば専業主婦一

¹⁴⁶ 森信茂樹「給付付き税額控除の具体的設計」税経通信 65 巻 4 号 33 頁(2010)

般が基礎税額控除を満額受け取れるという問題がある。特に夫が高額所得者である場合に問題となりうる。これに対しては、当該専業主婦の基礎税額控除を受けるための申告に際し、夫の源泉徴収票の添付を義務付け、一定の所得制限を設けるという手段等による解決が考えられる。

また、基礎税額控除は就労や一定の所得があることを要件としないため、生活保護制度との関係も問題となりうる。生活保護制度は、憲法 25 条の生存権保障の理念に基づき、国が生活に困窮するすべての国民に対し、その困窮の程度に応じ、必要な保護を行い、その最低限度の生活を保障するとともに、その自立を助長することを目的とする制度である(生活保護法 1 条)。生活保護法に基づく最低生活保障は、生活扶助、住宅扶助、医療扶助等 8 種類の扶助制度により実施されているが、基礎税額控除との関係が問題となりうるのは、生活扶助部分だと考えられる(同法 12 条)。被保護者が生活保護制度により最低所得を十分保障されているとするのであれば、基礎税額控除による配慮・上乘せは不要と考えられる。このように考えるならば、以下の 2 つのうちどちらかの対応を採る必要が生じる。一つは、生活保護により保護されているか否かにかかわらず基礎税額控除を適用するとした上で、生活保護制度の生活扶助部分を基礎税額控除適用額分だけ減額することによる対応である。もう一つは、生活保護制度はそのままとし、基礎税額控除の受給要件に生活保護による保護を受けていないことを要件とする対応である。生活保護制度は世帯単位を原則とし(同法 10 条)、一方の所得税は個人単位を原則とすることから、両者の平仄をそろえるには多く困難が予想されるが、基礎税額控除の受給単位を世帯とすれば、そろえやすくなる可能性がある。生活保護との関係については、より詳しい検討が必要となるが、本稿ではこのような指摘に留める。

他にも、低所得世帯への配慮を的確に行うために所得の捕捉をすべきかどうか、すべきであるとしてどのように捕捉すべきか、導入の前提として納税者番号制度は必要かどうか、生活保護のみならず最低賃金等の他の関連制度のより深い考察の必要性等、未だに山のような課題が残されている。課題が残されている点で本研究は不十分さを有しているが、これらについては今後の研究に委ねるものとする。

おわりに

新世紀の進行とともに、所得格差の拡大、貧困の増大が顕著となり、税制、特に所得課税においてもこれへの対応が求められるようになる。しかし、人的所得控除は、低所得者・有子低所得者に対して十分に機能しないことから、我が国においても給付付き税額控除の導入が喫緊の課題となった。給付付き税額控除は、課税最低限以下の低所得者、有子低所得者に対して有効に機能する。それは米国、ヨーロッパ、ニュージーランド等で広く普及し、所期の目標をかなりの程度達成していると評価できる。わが国では課税当局が近年導入の必要性を繰り返し強調しているものの、具体的なプランを示すには至っていない。先行研究においても、基礎的な税額控除、子ども扶養の税額控除の制度設計は極めて不十分

であり、両者の一体的導入に対する認識は欠如していた。

本研究は、低所得者及び有子低所得者に手厚い配慮を可能にする給付付き税額控除の制度設計の必要性、および基礎税額控除と児童税額控除の一体的導入が不可欠であることを明らかにし、具体的なプランを提案した。基礎的な控除は、年額 38 万円の所得控除を維持しつつ、年額 38,000 円の基礎税額控除を導入し、これらを選択制にする。子どもを対象とする児童税額控除は、年少扶養控除に代わって導入された子ども手当に加え、子ども 1 人あたり年額 38,000 円とする。基礎税額控除・児童税額控除を所得税額から差し引いて求められた金額がマイナスとなる場合には、これを当該納税者に給付する。このプランは、先行研究の限界を克服するとともに、不正受給の排除が比較的容易にでき、実行可能性は極めて高い。

なお、我が国において給付付き税額控除の適用を受ける上で、就業要件は必ずしも必要ではない。我が国では、貧困線を下回る世帯の就業率は極めて高いからである。また、このプランは、世帯所得を把握できるようになれば、その難点はほとんど解消される。

参考文献

● 体系書・基本書

- ・ 泉美ノ松『税についての基礎知識(十訂版)』税務経理協会(1986)
- ・ 泉美ノ松『所得税法の読み方』東京教育情報センター(1989)
- ・ 埋橋孝文編著『参加と連帯のセーフティネット 人間らしい品格ある社会への提言』ミネルヴァ書房(2010)
- ・ 埋橋孝文『福祉政策の国際動向と日本の選択～ポスト「三つの世界」論～』法律文化社(2011)
- ・ 内山昭編『現代の財政』税務経理協会(2006)
- ・ 内山昭『会社主義と税制改革』大月書店(1996)
- ・ 大蔵省編纂『明治大正財政史第 6 卷』経済往来社(1957)
- ・ 小塩隆士・田近栄治・府川哲夫『日本の所得分配～格差拡大と政策の役割～』東京大学出版会(2006)
- ・ 貝塚啓明・財務省財務総合政策研究所編『経済格差の研究』中央経済社(2006)
- ・ 金子宏『租税法(第 16 版)』弘文堂(2011)
- ・ 北野弘久『税法学原論(第 6 版)』青林書院(2007)
- ・ 木村弘之亮『所得支援給付法』信山社(2010)
- ・ 駒村康平編『最低所得保障』岩波書店(2010)
- ・ 佐藤進・宮島洋『戦後税制史』税務経理教会(第 2 増補版、1990)
- ・ 渋谷博史、C・ウェザーズ編『アメリカの貧困と福祉』日本経済評論社(2006)
- ・ シャウプ使節団『日本税制報告書』1 卷(1949)
- ・ 衆議院事務局『帝国議会衆議院委員会議録 昭和篇』120 巻 東京大学出版会(1990)
- ・ 女性の能力発揮促進のための税制のあり方研究会『女性の能力発揮促進のための税制のあり方研究会報告書』21 世紀職業財団(1996)
- ・ 図子善信『租税法律関係論』成文堂(2004)
- ・ 全国婦人税理士連盟編『配偶者控除なんかいない！？』日本評論社(1995)
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法』第一法規出版(加除式)
- ・ 田多英範『現代日本社会保障論』光生館(1994)
- ・ 根岸毅宏『アメリカの福祉改革』日本経済評論社(2006)
- ・ 畠山武道・渡辺充著『租税法(新版)』青林書院(2000)
- ・ 水野忠恒『租税法(第 5 版)』有斐閣(2011)
- ・ 森信茂樹編『給付付き税額控除～日本型児童税額控除の提言～』中央経済社(2008)
- ・ 諸富徹編『グローバル時代の税制改革』ミネルヴァ書房(2009)
- ・ 『生活保護手帳 2011 年度版』中央法規出版(2011)
- ・ Milton Friedman (村井章子訳)『資本主義と自由』日経 BP 社(2008)
- ・ Nick Wikeley, David Williams and Ian Hooker(2009), “TAX CREDITS AND HMRC-ADMINISTERED SOCIAL SECURITY BENEFITS”.

- ・ OECD (1986), “Personal income tax systems under changing economic conditions”.
- ・ OECD 編、大来洋一監訳『OECD2009 年版 対日経済審査報告書～日本の経済政策に対する評価と報告～』(2010)
- ・ OECD 編著 小島克久・金子能宏訳『格差は拡大しているか OECD 加盟国における所得分布と貧困』(2010)
- ・ Richard Goode 著・塩崎潤訳『個人所得税：「最良の租税」の研究(改訂版)』今日社(1976)
- ・ Tony Fitzpatrick 著、武川正吾・菊地英明訳『自由と保障』勁草書房(2005)

●論文

- ・ 阿部彩「EITC(Earned Income Tax Credit)の就労と貧困削減に対する効果：文献サーベイから」海外社会保障研究 140 号 79 頁(2002)
- ・ 阿部彩「第 10 章 ワーキング・プア対策としての給付つき税額控除」埋橋孝文編『参加と連帯のセーフティネット 人間らしい品格ある社会への提言』254 頁(ミネルヴァ書房、2010)
- ・ 阿部彩「参加手当への布石：ワーキング・プア対策としての給付つき税額控除の提案」JP 総研 Research11 号 40 頁(2010)
- ・ 石島弘「低所得者と税制～課税最低限について～」ジュリスト 757 号 53 頁(1982)
- ・ 井堀利宏「選択：税制改革の展望」税務弘報 58 巻 1 号 2 頁(2010)
- ・ 井堀利宏「一体改革の税制・財政の評価と課題」ジュリスト 1431 号 36 頁(2011)
- ・ 井堀利宏「勤労意欲を刺激する給付付税額控除の導入を」税理 54 巻 10 号 2 頁(2011)
- ・ 碓井光明「女性の社会進出に対する税制の影響～配偶者控除廃止論をめぐって～」ジュリスト 1238 号 78 頁(2003)
- ・ 埋橋孝文「給付付き税額控除制度とは？～その概要と意義・問題点～」学術の動向 15 巻 11 号 72 頁(2010)
- ・ 遠藤みち「配偶者控除廃止の代替案と児童手当～人的所得控除は基礎控除と扶養控除～」税経通信 57 巻 13 号 202 頁(2002)
- ・ 遠藤みち「少子対策の視点から 課税単位・所得控除・税額控除・児童手当～外国の育児政策に学ぶ～」税経通信 61 巻 9 号 165 頁(2006)
- ・ 小塩隆士「所得の再分配のあり方～格差社会と税制～」税研 159 号 1 頁(2011)
- ・ 岡村忠生「所得税改革と課税最低限」税経通信 54 巻 12 号 17 頁(1999)
- ・ 奥谷健「所得税における基礎控除と担税力」税法学 551 号 38 頁(2003)
- ・ 金子宏「所得税における課税単位の研究」金子宏著『課税単位及び譲渡所得の研究』1 頁(有斐閣、1996)
- ・ 金子宏「ボリス・ビトカーの課税単位論」金子宏著『課税単位及び譲渡所得の研究』49 頁(有斐閣、1996)
- ・ 金子宏「総説 - 所得税における所得控除の研究」日税研論集 52 号 3 頁(2003)

- ・金子宏「所得税制の構造改革～少子・高齢化社会と各種控除の見直し～」ジュリスト 1260 号 235 頁(2004)
- ・金子宏「所得税の構造上の問題点の検討と所得税制度の改革の動向」税研 143 号(2009)
- ・金子・谷口・増井「特別対談・所得税の過去・現在・未来」税研 145 号 1 頁(2009)
- ・金子宏・眞砂靖・古谷一之・中里実「【座談会】日本財政のゆくえ」ジュリスト 1431 号 14 頁(2011)
- ・鎌倉治子「諸外国の課税単位と基礎的な人的控除～給付付き税額控除を視野に入れて～」レファレンス 59 卷 11 月号 103 頁(2009)
- ・鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」調査と情報 678 号(2010)
- ・川嶋真「平成元年度税制改正詳解」税経通信 44 卷 7 号 69 頁(1989)
- ・黒田有志弥「所得補償制度としての給付付き税額控除の意義～アメリカの稼得所得税額控除(EITC)～」ジュリスト 1413 号 44 頁(2010)
- ・後藤和子「オランダにおけるボックス課税導入の背景とその評価をめぐって」財政と公共政策 31 卷 1 号 122 頁(2009)
- ・小林均「所得再分配体系における基本的課題～給付つき税額控除を中心に～」甲南経済学論集 50 卷 1・2・3・4 号 23 頁(2010)
- ・齋藤順子「ドイツの児童手当と新しい家族政策」レファレンス 60 卷 9 号 55 頁(2010)
- ・酒井克彦「扶養控除の簡素化と税額控除への移行構想に関する若干の考察(上)(中)(下)」税務弘報 57 卷 1 号 95 頁、税務弘報 57 卷 2 号 55 頁、税務弘報 57 卷 5 号 52 頁(すべて 2009)
- ・酒井克彦「所得控除規定・税額控除規定の解釈態度～租税減免規定における文理解釈～上・中・下」税務弘報 57 卷 1 号 149 頁、57 卷 2 号 149 頁、58 卷 1 号 86 頁(2010、2011)
- ・佐々木潤子「所得税法における課税最低限と最低生活費(一)～アメリカ連邦所得税法における展開～」民商法雑誌 117 卷 1 号 70 頁(1997)
- ・佐々木潤子「基礎的な人的控除のあり方～課税最低限を前提として～」税法学 563 号 203 頁(2010)
- ・佐藤英明「配偶者控除および配偶者特別控除の検討」日税研論集 52 号 155 頁(2003)
- ・佐藤英明「アメリカ連邦所得税における稼得所得税額控除(EITC)について～研究ノートから～」総合税制研究 11 号 56 頁(2003)
- ・佐藤英明「所得控除と税額控除」ジュリスト 1402 号 58 頁(2010)
- ・佐藤主光「所得税・給付つき税額控除の経済学～「多元的負の所得税」の構築～」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」102 号 73 頁(2011)
- ・白石浩介「給付付き税額控除による所得保障」一橋大学経済研究所・世代間問題研究機構『ディスカッション・ペーパー』456 号 10 頁(2009)
- ・白水伸英「政府税調 海外調査報告について～ドイツ、イギリス、オランダ～」地方税 60 卷 10 号 60 頁(2009)

- ・ 神野直彦(聞き手・上西左大信)「税制改革の中・長期的ビジョン」税研 153 号 1 頁(2010)
- ・ 高橋祐介「貧困と税法(一)～最低生活費保障の観点から～」民商法雑誌 142 巻 2 号 1 頁(2010)
- ・ 高橋祐介「貧困と税法(二・完)～最低生活費保障の観点から～」民商法雑誌 142 巻 3 号 1 頁(2010)
- ・ 高山憲之・白石浩介「米国型 EITC の日本への導入効果」(一橋)経済研究 61 巻 2 号 97 頁(2010)
- ・ 田近栄治「給付付き税額控除の導入～効率・公平な所得税改革と一体で」税理 55 巻 1 号 34 頁(2012)
- ・ 田中治「所得課税における人的控除制度のあり方」税 60 巻 6 号 4 頁(2005)
- ・ 田中治「個人所得課税における所得控除と税額控除～その仕組みをめぐる問題～」同志社法学 62 巻 5 号 1 頁(2011)
- ・ 田中聡一郎「給付付き税額控除の活用～ニュージーランドの改革動向から～」『社会政策研究』9 号 115 頁(東信堂、2009)
- ・ 田中康男「所得控除の今日的意義－人的控除のあり方を中心として－」税大論叢 48 号 1 頁(2005)
- ・ 谷川喜美江「所得税における控除制度の問題点」嘉悦大学研究論集 51 巻 3 号(2009)
- ・ 谷口勢津夫「基礎的人的控除のあり方」税研 136 号 22 頁(2007)
- ・ 塚谷文武「アメリカの雇用税額控除～福祉改革の視点から～」社会科学研究 59 巻 5・6 号 141 頁(2008)
- ・ 都村敦子「税制と社会保障」木下和夫・金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理・租税構造の理論と課題 第 1 巻(改訂版)』235 頁(税務経理協会・2011)
- ・ 鶴田廣巳「給付付き税額控除をめぐる論点」立命館経済学 59 巻 6 号 128 頁(2011)
- ・ 中里実「所得控除制度の経済学的意義」日税研論集 52 号 91 頁 (2003)
- ・ 西野敏雄「租税における『弱者』の扱いについての一考察」国士館法学 26 号 121 頁(2003)
- ・ 根岸毅宏「アメリカにおける要扶助児童家族扶助と貧困ライン」経済学研究第 28 号 77 頁(1997)
- ・ 根岸毅宏「アメリカの EITC(勤労所得税額控除)と所得保障政策」国学院経済学 47 巻 1 号 21 頁(1999)
- ・ 根岸毅宏「アメリカの EITC(勤労所得税額控除)の政策的意義と問題点～税制を通じた所得保障(Tax-Base Transfer)の具体例として～」国学院経済学 48 巻 1 号 35 頁(1999)
- ・ 野辺英俊「子育て世帯に対する手当と税制上の措置～諸外国との比較～」調査と情報 704 号 1 頁(2011)
- ・ 橋本恭之・呉善充「子育て支援税制についての検討」関西大学経済論集 55 巻 4 号 499 頁(2006)
- ・ 橋本恭之「消費税の逆進性とその緩和策」会計検査研究 41 号 35 頁(2010)

- ・蜂屋勝弘「課税最低限の水準に関する一考察～税額還付型所得補助制度を視野に入れて～」Japan Research Review11 巻 2 号 37 頁(2001)
- ・八田達夫「所得再分配政策の費用対効果」会計検査研究 41 号 5 頁(2010)
- ・林直嗣「扶養控除廃止による子ども手当と高校無償化の経済効果：あるべき少子化対策・子育て対策（下）」経営志林 48 巻 2 号 1 頁(2011)
- ・林宏昭「税と社会保障の一体改革～給付つき税額控除の検討～」関西大学経済・政治研究所・セミナー年報 186 回 43 頁(2010)
- ・藤岡哲也「扶養控除の「税額控除化」ーその現代的文脈を考える」中央ロー・ジャーナル 2 巻 2 号 36 頁(2005)
- ・藤谷武史「給付つき税額控除と「税制と社会保障制度の一体化」？」新世代法政策学研究 3 号 303 頁(2009)
- ・藤谷武史「労働政策の手法としての給付付き税額控除」日本労働研究雑誌 605 号 18 頁(2010)
- ・渕圭吾「平成 22 年度税制改正を読む」ジュリスト 1397 号 21 頁(2010)
- ・舟場正富「アメリカにおける社会福祉財政の改革～Welfare to Work 政策は成功したか～（1）」流通科学大学論集-経済・経営情報編-14 巻 2 号 43 頁(2005)
- ・舟場正富「アメリカにおける社会福祉財政の改革～Welfare to Work 政策は成功したか～（2）」流通科学大学論集-経済・経営情報編-14 巻 3 号 29 頁(2006)
- ・益子良一「所得税・改革の方向性の考察～社会保障・税共通の番号制度導入と給付付き税額控除等の問題点～」税制研究 57 巻 102 頁(2010)
- ・増井良啓「税制の公平から分配の公平へ」江頭憲治郎・碓井光明編『法の再構築[Ⅰ]国家と社会』63 頁(東京大学出版会、2007)
- ・水野忠恒・植田卓・佐藤英明「基礎的人的控除の簡素化」〔植田〕税研 93 号 75 頁(2000)
- ・水野忠恒・植田卓・佐藤英明「基礎的人的控除の簡素化」〔佐藤〕税研 94 号 64 頁(2000)
- ・水野忠恒「所得控除と憲法問題」日税研論集 52 号 25 頁(2003)
- ・望月爾「給付付き税額控除の現状と課題～アメリカの EITC の経験を踏まえて～」『租税理論研究叢書 20 巻：社会保障と税制』69 頁(2010)
- ・森信茂樹「先進国の標準税制としての給付付き税額控除」税研 145 号 22 頁(2009)
- ・森信茂樹「消費税の逆進性対策を考える」会計検査研究 40 号 11 頁(2009)
- ・森信茂樹「日本での給付付き税額控除導入に伴う諸課題の検討」東京財団『給付付き税額控除 具体案の提言～バラマキではない「強い社会保障」実現に向けて～』26 頁(2010)
- ・森信茂樹「給付付き税額控除の具体的設計」税経通信 65 巻 4 号 33 頁(2010)
- ・安田純子「欧米の低所得者政策(22 回、23 回)」週刊社会保障 2552 号 63 頁、2553 号 63 頁(2009)
- ・山下篤史「所得税における子育て支援～児童税額控除の課題～」内閣府経済社会総合研究所『ESRI Discussion Paper』190 号 12 頁以下(2007)
- ・吉村典久「所得控除と応能負担原則～所得税法における主観的担税力の考慮～」金子宏

編『所得課税の研究』242 頁(有斐閣、1991)

- ・ 吉村典久「所得控除の意義について」税研 136 号 16 頁(2007)
- ・ 吉村典久「給付付き税額控除と所得控除」税研 145 号 50 頁(2009)
- ・ 吉村政穂「特別人的控除の今後のあり方」税研 136 号 30 頁(2007)
- ・ 吉村政穂「給付付き税額控除導入に伴う執行上の問題～給付のタイミングを中心に～」ジュリスト 1397 号 37 頁(2010)
- ・ 若原真由美「所得税の基礎的人的控除の検討～移転的基礎控除の導入と給付付き税額控除の活用の可能性～」南山論集 37 号 1 頁(2010)
- ・ 渡辺智之「所得税額はマイナスになりうるか?～いわゆる「給付つき税額控除」の問題点～」租税研究 707 号 82 頁(2008)
- ・ 渡辺智之「最適課税論と所得概念」金子宏編『租税法の発展』298 頁(有斐閣、2010)
- ・ Alstott A.L, *The Earned Income Tax Credit and the Limitations of Tax-Based Welfare Reform*, 108 HARVARD LAW REVIEW 533 (1995).
- ・ Department for Work and Pensions(2010), “Universal Credit: welfare that work”.
- ・ HM Treasury (2002), “The Child and Working Tax Credits”, The Modernisation of Britain’s Tax and Benefits System, Number 10, p.5.
- ・ Inland Revenue, Ministry of Social Development(2008), “Receipt of the Working for Families Package: 2007 Update”.
- ・ Internal Revenue Service (2011), “Earned Income Credit (EIC)”, Publication 596.
- ・ John Fitzgerald, Tim Maloney and Gail Pacheco,(2008), “The Impact of Recent Changes in Family Assistance on Partnering and Women’s Employment in New Zealand” New Zealand Economic Papers, 41 (2), pp.17-57.
- ・ Martin Taylor (1998), “Work Incentives: A Report by Martin Taylor”, The Modernisation of Britain’s Tax and Benefits System No.2, HM Treasury.
- ・ Michael Förster and Marco Mira d’Ercole (2005), “Income Distribution and Poverty in OECD Countries in the Second Half of the 1990s”, OECD Social, Employment and Migration Working Paper No.22.
- ・ Mike Brewer, Tom Clark, Michal Myck (2001), “Credit Where It’s due? An Assessment of the New Tax Credits”, The Institute for Fiscal Studies Commentary No.86.
- ・ Mike Brewer, James Browne, Robert Joyce (2011), “Child and Working Age Poverty and Inequality in UK:2010” The Institute for Fiscal Studies.
- ・ OECD(2004), “Recent Tax Policy Trends and reforms in OECD Countries ”, p.148.
- ・ Perry, Bryan (2004), “Working for Families: The Impact on Child Poverty”, Social Policy Journal of New Zealand, pp.19-54.
- ・ Viktor Steiner, Katharina Wrohlich(2006), “Introducing Family Tax Splitting in Germany: How Would It Affect the Income Distribution and Work Incentives? ”, IZA

Discussion Paper Series

●HP

- ・厚生労働省「平成 22 年度における子ども手当の支給に関する法律の概要」
<http://www.mhlw.go.jp/bunya/kodomo/osirase/dl/100402-1a.pdf>
- ・厚生労働省「平成 23 年度における子ども手当の支給等に関する特別措置法の概要」
http://www.mhlw.go.jp/bunya/kodomo/osirase/dl/h23_gaiyou.pdf
- ・厚生労働省「平成 22 年国民生活基礎調査の概況」Ⅱ－2「所得の分布状況」
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-tyosa/k-tyosa10/2-2.html>
- ・国税庁「民間給与実態統計調査」長期時系列データ
http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01_02.htm
- ・HMRC「Child Benefits rates」
<http://www.hmrc.gov.uk/childbenefit/payments-entitlements/payments/rates.htm>
- ・Inland Revenue (NZ)
<http://www.ird.govt.nz/>
- ・OECD (2011), OECD Family Database, OECD, Paris
http://www.oecd.org/document/4/0,3746,en_2649_37419_37836996_1_1_1_37419,00.html
<http://www.oecd.org/dataoecd/52/43/41929552.pdf>

●政府資料

- ・政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(2007)
- ・政府税制調査会「政府税制調査会海外調査報告(アメリカ、カナダ)」(2009)
- ・政府・与党社会保障改革検討本部「社会保障・税一体改革成案」(2011.6.30)
- ・平成 22 年度税制改正大綱(平成 21 年 12 月)
- ・平成 23 年度税制改正大綱(平成 22 年 12 月)

譲渡所得に対する二重利得課税方式の採用

浅野 祐二

論文要旨

通説である「増加益清算説」によれば、譲渡所得の本質は、キャピタル・ゲインすなわち所有資産の価値の増加益であるとされている。この考え方によれば、譲渡所得課税は、本来資産を毎年評価して、算出された増加益に対して課税することになるはずである。しかし、このような課税方法は、現実には手間と経費がかかり過ぎて不可能であるとされている。そこで、次善の策として、譲渡所得課税は有償・無償を問わず、資産が譲渡されて所有者の手元を離れる機会を捉え、それまでの間に生じた増加益に対して一挙に課税する税として創設された。しかし、所得税法は、譲渡所得課税の収入金額は増加益清算説から導き出される時価評価額によらず、実際の収入金額によるものとしており、また、取得の付随費用や譲渡費用など、本来資産のキャピタル・ゲインとは何の関係のないものを収入金額から控除することにしている。ここに、もう一つの本質論である「譲渡益所得説」が主張される事情がある。譲渡益所得説は、所得税法を文理どおりに理解する考え方であり、一般の国民にも理解しやすい考え方である。ただ、その難点は、無償譲渡の場合に課税を行うみなし譲渡について合理的な説明を行うことができないことである。

課税の本質と実際の課税方法は、いわば「目的」と「手段」の関係にある。譲渡所得課税の制度全体を合理的なものとして構成するためには、「手段」である課税方法は、「目的」である譲渡所得の本質にかなったものであることが望ましい。それでは、現行制度における譲渡所得課税の本質はどこにあると考えればよいのだろうか。また、その本質と現行の課税方式は、所得税の理念に合致した、合理的なものになっているのだろうか。もし、現行制度がそのようになっていなければ、譲渡所得の本質をどのように捉え、また、どのような課税方法を採用すればよいのだろうか。本稿は、これらの点について検討を行い、望ましい課税方法を明らかにすることを目的としたものである。

第1章では、現行制度における譲渡所得課税の方法や、その沿革を概観し、譲渡所得課税制度について確認した。

第2章では、歴史的に議論が繰り返されてきた譲渡所得は所得に含まれるかという点について、改めて検討を行った。その結果、実現したキャピタル・ゲインについては、公平性の確保などの観点から課税対象とすることに疑問の余地がないものの、未実現のキャピタル・ゲインについては、租税の納付能力を伴う経済的利益が生じていないことを明らかにした。

第3章では、譲渡所得の本質論をめぐって対立する増加益清算説と譲渡益所得説について、両説の観点から、譲渡所得の課税要素である「収入金額」、「取得費」および「譲渡費用」について、裁判例などを用いて検討を行った。その結果、これらのいずれについても、譲渡益所得説によるほうが合理的に理解することができることを明らかにした。

第4章では、現行制度における譲渡所得の本質論を考える際に、いわばその鍵を握る

と思われる「みなし譲渡」の存在意義について検討を行った。その結果、現行制度は、「キャピタル・ゲインに対する課税漏れを防止する」ために、一部の場合に限ってみなし譲渡課税を行うことにしていることを明らかにした。

第5章では、現行制度における譲渡所得の本質は、増加益清算説と譲渡益所得説のいずれが妥当するか検討した。その結果、譲渡所得課税は、制度創設当初から増加益清算説だけでなく譲渡益所得説の考え方も取り入れてそのしくみが形づくられていたこと、当初はすべての無償譲渡がみなし譲渡課税の対象とされていたため、増加益清算説の考え方がより強く現れていたが、その後みなし譲渡課税は縮小の一途を辿り、現在では一部の無償譲渡に限って例外的に対象とされているだけであるから、譲渡所得課税の本質は、譲渡益所得説に近いものに変質していると考えたほうがよいことを明らかにした。

第6章では、現行制度を離れて譲渡所得の「あるべき本質論」を検討したうえで、どのような課税方法が適当か検討した。その結果、増加益清算説と譲渡益所得説の両説が主張する基本的な性格を併せ持った租税として制度を組み立てることが、最も望ましい改善策であることを明らかにした。そのうえで、この新しい本質論に即した課税方式として、譲渡益の中にはキャピタル・ゲインの清算によるものと、それ以外のものが含まれていると考えて、それらを異なる所得区分のものとして課税する「二重利得課税方式」を提案した。譲渡対価の金額のうち「キャピタル・ゲイン部分」は譲渡所得として課税し、「キャピタル・ゲインを上回る部分（時価との差額）」は雑所得として課税する。また、譲渡損失は、「キャピタル・ロス部分」と「キャピタル・ロスとの差額部分」とに分けて、それぞれ異なった取扱いをするというものである。こうすれば、「キャピタル・ゲイン」は増加益清算説に基づくものとなり、一方、「それ以外の部分」は譲渡益所得説に基づくものとなるというように、現行制度の中に混在する二つの本質論を合理的に棲み分けることができることになる。その結果、譲渡所得課税は、現行制度よりも公平性・客観性に優れたものとなり、所得額という要素を手がかりにして税負担を納税者の間に公平に分担させることを最大の目的とする所得税の理念に、より一層合致した制度になることを明らかにした。

目次

はじめに	2
第1章 譲渡所得課税制度の概要	4
第1節 現行制度における課税方法	4
第2節 譲渡所得課税の沿革	6
第2章 譲渡所得は「所得」に含まれるか	9
第1節 「制限的所得概念」と「包括的所得概念」	9
第2節 現行制度と包括的所得概念	10
第3節 譲渡所得は「所得」に含まれるか	11
第3章 増加益清算説と譲渡益所得説	14
第1節 二つの本質論	14
第2節 「収入金額」をめぐる見解の相違	15
第3節 「取得費」をめぐる見解の相違	18
第4節 「譲渡費用」をめぐる見解の相違	22
第5節 譲渡所得の本質を譲渡益所得説によって理解することの是非	26
第4章 所得税の本質論とみなし譲渡制度	27
第1節 所得税法59条と60条	27
第2節 みなし譲渡制度をめぐる見解の相違	28
第3節 現行制度におけるみなし譲渡制度の位置付け	29
第5章 現行制度を前提とした本質論	35
第6章 あるべき本質論のもとにおける課税方式	36
第1節 あるべき本質論	36
第2節 現行制度の問題点	37
第3節 二重利得課税方式の提案	43
おわりに	48
註書き	50
参考文献	53

はじめに

譲渡所得とは、所得税法 33 条 1 項に規定する「資産の譲渡による所得」をいう。また、譲渡所得の金額は、同条 3 項で「総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額」とされている。この条文だけ見れば、譲渡所得に対する課税は、「資産を譲渡した際に生じた譲渡益に対して課税されるもの」と理解するのが自然である。

しかし、通説によれば、譲渡所得の本質は、「キャピタル・ゲイン」すなわち所有資産の価値の増加益であるとされている。これは、「増加益清算説」と呼ばれる考え方であり、包括的所得概念に基づいている。この考え方によれば、本来は資産を毎年評価して算出された増加益に対し課税することになる。しかし、このような課税方法を採用すると、毎年膨大な量の資産を評価する必要があるため、税務行政の事務量が著しく増え、徴税費がかさむことになる。また、収入のないところに課税するから、納税者の納税資金確保の面でも無理がある。このため、現実には不可能な方法であると考えられている。そこで、次善の策として、有償・無償を問わず、資産が譲渡されて所有者の手元を離れる機会を捉えて、それまでの間に生じた増加益に対して一挙に課税するという方法が採られている。増加益清算説によれば、無償譲渡の場合にも課税を行う所得税法 59 条の規定は理論的に正当化されるが、その反面、現行制度のしくみと相容れないところがかかり出てくる。つまり、所得税法は、収入金額は「時価評価額」によらず、「実際の収入金額」によるものとしており、また、取得に要する付随費用や譲渡費用など、本来資産のキャピタル・ゲインとは何の関係もないものを収入金額から控除することになっている。このため、現行制度の譲渡所得金額の計算方法は、増加益清算説では説明できないものになっている。

ここに、もう一つの本質論である「譲渡益所得説」が、近年有力になってきた事情がある。譲渡益所得説は、譲渡所得に対する課税は、実際の収入金額から取得価額および諸費用を差し引いた譲渡益に対して課税を行うものであると捉える。つまり、所得税法 33 条の条文を文理どおりに理解する考え方であり、一般の国民にも理解しやすい考え方であるといえる。ただ、その難点は、無償譲渡の場合に課税を行う「みなし譲渡」について合理的な説明を行うことができないことである。

譲渡所得の本質をどのように理解するかということは、重要な問題である。課税の本質と実際の課税方法は、いわば「目的」と「手段」の関係にある。譲渡所得課税制度全体を合理的なものとして構成するためには、「手段」である課税方法は、「目的」である譲渡所得の本質にかなったものであることが望ましい。それでは、現行制度における譲渡所得課税の本質はどこにあると考えればよいのだろうか。また、その本質と現行の課税方式は、「所得額という要素を手がかりにして、税負担を納税者の間に公平に分担させること」を最大の目的とする所得税の理念に合致した、合理的なものになっているの

だろうか。もし、現行制度がそのようになっていなければ、譲渡所得の本質をどのように捉え、また、どのような課税方法を採用すればよいのだろうか。本稿は、これらの点について検討を行おうとするものである。

まず第1章では、現行制度における譲渡所得課税の方法やその沿革を概観し、譲渡所得課税制度について確認する。第2章では、歴史的に議論が繰り返されてきた譲渡所得は所得に含まれるかということについて、改めて検討する。第3章では、譲渡所得の本質論をめぐって対立する「増加益清算説」と「譲渡益所得説」について、両説の観点から、譲渡所得の課税要素である「収入金額」、「取得費」および「譲渡費用」について検討する。第4章では、現行制度における譲渡所得の本質論を考える際に、いわばその鍵を握ると思われる、「みなし譲渡」の存在意義について検討する。第5章では、第4章までの検討を踏まえ、現行制度における譲渡所得の本質は、「増加益清算説」と「譲渡益所得説」のいずれが妥当するか検討する。第6章では、現行制度を離れて譲渡所得の「あるべき本質論」を検討したうえで、その本質論のもとではどのような課税方法が適当か検討する。

第1章 譲渡所得課税制度の概要

第1節 現行制度における課税方法

1 譲渡所得の意義と範囲

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に区分している。これは、所得はその性質や発生の様態によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から各種の所得について担税力の相違に応じた計算方法と課税方法を定めるためである。譲渡所得はその所得区分の一つであり、「資産の譲渡による所得」をいう（所得税法33条1項）。

譲渡所得の範囲を画する際に問題となるのは、「資産」とは何かということと、「譲渡」とは何かということである。

（1）資産とは何か

「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む概念である。たな卸資産およびこれに準ずる資産と山林は、所得税法33条2項で明確に除外されているが、動産や不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位なども広くそれに含まれる。つまり、経済的な価値があり、他人に移転可能なあらゆるものが譲渡所得を発生させる資産である。

ただし、経済的な価値があっても他人に移転可能でも、ここでいう資産にあたらないものがある。その例が現金である。現金は、確かに経済的な価値があり、他人への移転が可能であるが、現金は誰が持っていてもその額面どおりの価値があり、「値上がり」や「値下がり」を考えることができないため、譲渡所得を発生させる資産とはいえない¹⁾。そこから派生して、金銭債権も譲渡所得を発生させる資産でないと一般に理解されており、課税実務も同様に扱っている²⁾。なお、所得税法9条において生活用の動産として定める一定のものを譲渡にしたことによる所得は非課税とされているから、生活用動産も譲渡所得を発生させる資産ではない。

（2）譲渡とは何か

有償・無償を問わず、資産に対する所有などの支配を他人に引き継がせるあらゆる行為が「譲渡」にあたる。また、必ずしも所有者の自由な意思によらない強制的な場合も、譲渡にあたる。したがって、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納等も譲渡に含まれる。このように、譲渡の範囲は限定されておらず、譲渡は包括的な概念であるといえる。

資産の譲渡があったとみることができるかどうか、問題になることが少なくない。特に財産分与や譲渡担保が行われた場合については、活発な議論が行われている。

2 譲渡所得の計算方法

(1) 譲渡所得の計算方法

譲渡所得の金額は、短期譲渡所得および長期譲渡所得のそれぞれについて、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費およびその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除したうえで、その残額から特別控除額を控除した金額とされている（所得税法33条3項）。つまり、譲渡所得の金額の計算方法は、「総収入金額－（取得費＋譲渡費用）－特別控除額」である。

(2) 収入金額

所得税法 36 条 1 項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」と規定している。また、同条 2 項は、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」であるとしている。すなわち、譲渡所得の収入金額は、別段の定めがあるものを除き、原則として譲渡対価の金額の合計額であり、資産の譲渡に対する反対給付が金銭以外の「物又は権利その他の経済的利益」である場合には、譲渡対価の金額は、物または権利その他の経済的利益の価額である。

なお、所得税法は、一定の無償の譲渡または著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなしている（所得税法 59 条 1 項）。したがって、この場合における収入金額は、譲渡資産の時価相当額となる。

(3) 取得費、譲渡費用、特別控除額

譲渡所得の金額の計算上、「総収入金額」から控除できるのは、当該資産の所得の基因となった資産の「取得費」および「譲渡費用」ならびに「特別控除額」である。

「取得費」とは、所得税法38条に基づき、別段の定めがあるものを除き、それが非減価償却資産であるときは、その資産の取得に要した金額ならびに設備費および改良費の額の合計額をいい、資産が時の経過により減価するもの（減価償却資産）であるときは、その合計額からその保有期間中の減価償却費相当額を控除した金額をいう。

「譲渡費用」とは、「その資産の譲渡に要した費用の額」である。しかし、その具体的な範囲については、明文の定義規定がないため、解釈でその内容を確定する以外にない³⁾。

「特別控除額」とは、所得税法33条4項で、50万円（譲渡益が50万円に満たない場合には、当該譲渡益）とされている。特別控除を行うのは、一つには、担税力調整の考え方、つまり譲渡所得が一時的、偶発的な所得であるため、事業所得や給与所得のような

継続的な所得よりも担税力が低いと考えられることに配慮したものである。また、あまり少額の譲渡所得についてまで課税するのは、納税者と税務行政双方の手間がかかり過ぎて適切でないという考慮に基づくものである⁴⁾。

第2節 譲渡所得に対する課税の沿革

1 シャウプ勧告前の譲渡所得

我が国で初めて所得税法が制定されたのは、明治20年のことである。当時の主要な租税収入が地租と酒税に偏っていた中で、農業者と商工業者、富裕層と貧困層との間に生じていた著しい税負担の不均衡を、課税ベースを拡大し応能負担を強化することによって是正するとともに、軍事費および一般国費の膨張に対応するために導入されたものである。その頃、所得税制度を有していた国は、イギリスやアメリカなど数ヶ国にとどまっていた。明治維新からそれほど時が経っていない当時の我が国の状況を考えると、所得税の創設がかなり進歩的な出来事であったことがわかる⁵⁾。その後昭和21年までの間に、所得税法は数十回改正されたが、所得税は、一貫して「営利の事業に属する一時の所得」や「営利を目的とする継続的行為以外から生じる一時の所得」は、課税所得から除外していた。このため、キャピタル・ゲインに対する課税も行われていなかった。

戦後、昭和21年の所得税法の一部改正によって、不動産、不動産上の権利、船舶または鉱業などに関する権利もしくは設備の譲渡による所得（甲種の事業所得に該当するものを除き、5,000万円を超えるもの）が譲渡所得として新たに課税対象に追加され、分類所得税が課されることになった。翌昭和22年の所得税法の全文改正において、当初非課税とされていた株式、出資、特許権等の譲渡による所得が課税対象に加えられた。また、譲渡所得は、臨時配当所得、退職所得、山林所得とともに、所得の二分の一を控除して課税することとされ、総合課税によって生じる累進課税の強化を緩和する措置が講じられた。さらに、翌昭和23年の改正においては、譲渡所得の定義が「資産の譲渡に因る（山林所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く）」とされた（法9条1項7号）ことに伴い、動産の処分益が一時所得から譲渡所得に移され、現在の譲渡所得の概念が整った。

2 シャウプ勧告と昭和25年の税制改正

昭和24年5月、コロンビア大学のカール・S・シャウプ教授を団長とするシャウプ使節団が来日した。シャウプ使節団は、精力的に調査・検討を行い、来日後約三ヶ月という短期間で報告書をまとめた。この報告書が「シャウプ使節団日本税制報告書（以下、「シャウプ勧告」という）」であり、そこで勧告された税制改革案は、その後における

我が国の税制の原点となったものであり、今日でも高く評価されている。

シャウプ勧告は、直接税中心主義の立場に立って、総合累進所得税を税制の中心におき、所得税の内容については、譲渡所得の全額課税および譲渡損失の全額控除が特に強調された。その序文で「われわれは、所得税において法人税との二重課税を避け、同時に常習の脱税を防止するような租税制度を立案した。このような制度のうちで重要とされているのは、譲渡所得を全額課税し、譲渡損失を全額控除することである。……もし現在実施されているように譲渡所得と譲渡損失が全額ではなく、何%しか算入されないものとすれば、われわれの勧告による法人税および所得税は大幅な改正を要するであろう」と述べている。同時にシャウプ勧告は、累進課税が不規則所得に対する不公平な取り扱いとならないように、緻密な平準化措置を提案した。これは、現行法の平均課税（所得税法 90 条）と似た課税方法であるが、大きな違いは、翌年以降における税額の事後的調整を求めていることである。平準化の期間が例えば 5 年であれば、不規則所得を分割して、5 年間にわたって五分の一ずつ繰り越していくというものである。ただし、不規則所得のうち将来に繰り越される五分の四の部分についても、それが生じた年に暫定納付税額を納付することが求められる。その後の 4 年間は、繰り越された五分の一の不規則所得と、他の所得を合算して税額を算出し、ここから暫定納付税額の四分の一を控除する（以下、この課税方法を「分割繰越」という）。シャウプ勧告は、繰越期間は、漁業については 5 年、譲渡損益については 5 年ないし 10 年、印税所得および山林所得については 20 年程度とすることとしていた。この課税方法は、分割繰越の適用を受けるか否かは納税者の選択によるものとし、制度の適用を受けても特に有利にならない者は、はじめから除かれるようにしていた。また、納税者は、繰越期間を短縮することも選択できた。シャウプ勧告は、このような納税者の選択制を採用することによって、この制度の複雑さを正当化しようとしたものと考えられる。なお、この平準化措置は、譲渡所得に対する全額課税の必要条件と考えられていた⁶⁾。

現行制度の中にわずかに残る「みなし譲渡」も、シャウプ勧告で提案されたものである。シャウプ勧告は、次のように述べている。「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までにはその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるずると遅らせることを防止する上においては重要である⁷⁾」。「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定して課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流動資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている。この換価が適当な期間に行われる限り、課税はただ時期を遅らされたに過ぎず基本原則は何ら害されはしない。しかし、資産所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある。こ

れを防止する最も重要な方法の一は、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとする⁸⁾」。

シャープ勧告を受けて譲渡所得課税制度は、昭和25年の税制改正において、①譲渡所得を全額課税対象とするとともに、譲渡損失を全額控除する、②変動所得として平均課税方式を適用する、③贈与・遺贈・相続・低額譲渡によって資産が移転した場合にみなし譲渡課税を行う、④インフレーションへの対策として資産再評価を行う、といった内容で立法化された。

3 シャープ勧告後の譲渡所得

昭和25年の税制改正で実現したシャープ税制は、早くも昭和20年代後半には、税務執行が困難であるという事情と戦後の社会資本の蓄積促進の要請などから、シャープ勧告からの乖離が始まった。

昭和28年には株式等有価証券の譲渡益が非課税とされ、平準化措置として二分の一課税が復活するなど、当初の理念に反する方向へと制度が改められた。

みなし譲渡については、昭和27年に相続による移転がその適用範囲から除外され、相続人は被相続人の取得価額を引き継ぐこととされた。次いで昭和29年には、包括遺贈の場合が適用範囲から除外され、さらに昭和33年には、相続人に対する死因贈与が適用範囲から除外された。そして昭和37年には、その他の理由による移転の場合についても、納税者の選択によって、明細書を税務署に提出することを条件に、みなし譲渡の適用を受けないで、代わりに取得価額の引き継ぎを選択することが認められることになった。その後昭和40年の改正で、相続および包括遺贈における限定承認がみなし譲渡課税の対象として復活した後、昭和48年の改正で、現行法が定めるように、①法人に対する贈与および低額譲渡、②相続（限定承認に係るものに限る）、③遺贈（法人に対するものおよび個人に対する包括遺贈で限定承認に係るものに限る）に限って、みなし譲渡の対象とされることになった。

シャープ税制が解体された原因としては、技術的に複雑過ぎたこと、執行が困難であったこと、日本の実情に合わなかったこと、資本蓄積が優先されたことなどいろいろな点が指摘されている。また、これらの点に加え、譲渡所得課税のしくみが相互に関連性をもって組み立てられていたために、一部が崩れるとそれが次々に他の面にも波及していったものと考えられている⁹⁾。

第2章 譲渡所得は「所得」に含まれるか

第1節 「制限的所得概念」と「包括的所得概念」

我が国の所得税制においては、資産の譲渡による所得も担税力を有するという判断のもとに、昭和21年に譲渡所得が課税所得の対象に加えられ、今日に至っている。しかし、資産の譲渡による所得、つまりキャピタル・ゲインについては、その他の所得と同じようにそれを課税所得として取り扱ってよいものかどうかをめぐって、諸外国でもたえず疑問が提起されている。

所得概念の構成については、当初は反復的・継続的な利得のみが所得であり、一時的・偶発的な利得は所得ではないという考え方が支配的で、そこではキャピタル・ゲインは、当然のこととして所得の範囲から除外されていた。このように、所得を制限的に構成する考え方を「制限的所得概念」という。所得税の母国であるイギリスでは、このような考え方に基づいて18世紀末に所得税が創設された。もっとも当時のイギリスは、毎年の穀物収穫に依存した農業経済が中心で、経済全体が停滞していたばかりでなく、何人も不動産を自由に処分することができなかったことも影響したといわれている。

このように、所得を制限的に構成する考え方に対して、「キャピタル・ゲイン（非周期的所得）も経済力の増加に寄与し、これを非課税とすることは租税回避行動を刺激する」、「異質の所得といえども同額の所得は同等の経済力を有する」、「所得源泉の多様化と同一納税者の複数所得獲得の一般化が進み、担税力の指標はこれらを総合して把握する必要がある」などの批判が加えられ¹⁰⁾、そこから生まれたのが「包括的所得概念」である。包括的所得概念は、19世紀後半にドイツのシャンツ（G. Schanz）などによって提唱され、1920年代にアメリカでヘイグ（R. Haig）、サイモンズ（H. C. Simons）の手で発展したことから、「シャンツ・ヘイグ・サイモンズ概念」とも呼ばれている。包括的所得概念は、担税力を増加させる純資産の増加をすべて所得として捉える「純資産増加説」に基づく所得概念であるとされているが、純資産増加説を最初に唱えたシャンツは、所得の概念を「ある人が自分のそれまでの資産を縮小することなく、自由に処分することができるようなかたちで、その人の手元に一定期間内に流れ込んでくるもの」として捉える¹¹⁾。このような所得概念の主張は、歴史的に見れば、私有財産制を基礎に置く資本主義経済がさらに発展していく中で、物的資産の価値を維持することを前提として、資産の私的所有に基づく利益を担税力として構成しようとした試みだといわれている¹²⁾。

この包括的所得概念の考え方をよく表すものとして知られているのが、サイモンズの定義である。それによれば、所得とは「消費に用いられた権利の市場価値と期首・期末間における保有財産権価値の変化の代数和」とであると定義され、これを算式で表すと「所得＝消費＋資産純増」となる。これは、従来の「所得源泉説」のような所得の稼得面（源泉・発生の態様等）ではなく、消費や資産の増加といった所得の処分面に着目して所得を捉えようとするところにその特徴がある。そのため、包括的所得概念においては、稼

得場面での所得の源泉、形態、実現のタイミング、獲得方法、経済的性質などの特性や異質性などは捨象され、担税力を表す課税ベースには経済力の増加に寄与するあらゆる所得を算入し、それをすべて総合して計算することになる。このため、反復的・継続的な利得だけでなく一時的・偶発的な利得も所得に含まれるとともに、所得の稼得形態のいかんにかかわらず、同額の経済的利得は同等の担税力を持つという認識に立つ¹³⁾。なお、金子宏教授は、このような包括的所得概念が今日でも支持される理由として、次の三点を挙げておられる¹⁴⁾。

- ① 一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。
- ② すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。
- ③ 所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。

第2節 現行制度と包括的所得概念

我が国の所得税は、包括的所得概念によって組み立てられている。しかし、所得税法1条から244条のどこにも、「本法における所得は包括的所得概念による」というような規定はない。それでは、何をもって包括的所得概念を採用しているといえるのだろうか。

所得税法は、所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得および雑所得に区分している。このうち、利子所得から一時所得までは23条から34条までに規定されており、35条1項は、「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう」と規定している。これは、すべての所得を課税の対象とするという趣旨を示している。アメリカでは、源泉のいかん、形式のいかん、合法性の有無にかかわらず、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成するものと解されているが、我が国の所得税の解釈においても同じ考え方が当てはまるものとされている¹⁵⁾。これに加えて、所得の捉え方について、包括的所得概念と真っ向から矛盾する規定を所得税法が持っていないことも、現行制度が包括的所得概念を採用していることを示す間接的な証拠であるとする意見もある¹⁶⁾。

このように、包括的所得概念は、有力な課税理論としての評価を受け、我が国だけでなく、実際に採用する国も多数に及んでいる。しかし、そこには多くの批判もある。その主なものが、「帰属所得¹⁷⁾」と「未実現利得¹⁸⁾」に対するものである。包括的所得概念によれば、市場を通じて得られる所得ばかりでなく、市場を通じない帰属所得なども所得に含まれることになる。しかし、現実には帰属家賃・帰属地代などは課税対象から除外されている。また、包括的所得概念によって、二時点間の経済力や資産の純増加を

所得として認識する場合には、いわば未実現の状態に置かれている資産の評価益に対しても課税することになるが、現実には未実現利得に対する課税は原則として行われていない。なお、帰属所得や未実現利得に対する課税が行われていないのは、これらが本質的に所得でないからではなく、これらを捕捉して評価することが課税実務上困難であることが、その理由とされている¹⁹⁾。

このため、実際の制度においては、所得の範囲は包括的所得概念が主張するほど包括的ではなく、現実の所得税制においてはサイモンズの定義がそのまま採用されているわけではない。制度の歴史的発展を通じて、所得の範囲については様々な限定が付されているのが通例である²⁰⁾。

第3節 譲渡所得は「所得」に含まれるか

キャピタル・ゲインを課税の対象とすることについては、一般に三つの反対論があるとされている。それは、①キャピタル・ゲインは所得ではない、②キャピタル・ゲインは物価上昇による資産価値の名目的増加に過ぎない、③キャピタル・ゲインに対する課税は凍結効果を持ち国民経済上好ましくない、というものである。

このうち、まず①については、キャピタル・ゲインも人の担税力を増加させる点で他の所得と変わらないため、公平負担の観点から課税の対象とすべき所得である²¹⁾。②については、キャピタル・ゲインの相当部分が物価上昇に伴う名目的利得であるが、その多くの部分は需要と供給の関係によって定まる真性の利得であって、インフレにどのように対処するかということは、譲渡所得だけでなく所得税一般の問題である²²⁾。③については、キャピタル・ゲインに対する課税が、多少なりともそのような効果を持つとしても、キャピタル・ゲインも担税力のある利得であることからすると、これを課税の対象から除外する論拠とはなりえない²³⁾。したがって、キャピタル・ゲインは、当然に課税の対象として理解されるべきものであるということになる²⁴⁾。

しかし、このような議論は、前提の置き方次第によってその結論が異なったものになるように思われる。その前提とは、ここでいうキャピタル・ゲインは、原則として実現したキャピタル・ゲインだけを指すと考えるのか、それとも未実現のものも含むと考えるのか、ということである。

実現したキャピタル・ゲインについては、それが実現することによって現実の収入に裏付けられた担税力が生じるため、公平性の確保などの観点から課税対象とすることに疑問が生じる余地はなく、実現したキャピタル・ゲインに対する課税については、わざわざ包括的所得概念を持ち出すまでもない。

一方、未実現のキャピタル・ゲインも課税の対象とすべきか否かということについて、金子宏教授は、次のように述べておられる²⁵⁾。「アメリカでは、現在でも、未実現の利得は、例外的に課税の対象とされているに過ぎない。しかし、これは主としては、行政

的便宜の考慮に由来するものであって、今日では、実現は所得概念の要素ではない、という考え方が支配的であり、公平負担の要請、租税回避の防止、その他の政策的必要性がある場合には、未実現の利得に対しても所得税を課すべきであるとする考え方が強い。……我が国の制度は、実現を所得概念の要素とは考えていない、と解される。もちろん、未実現の利得の把握と評価が著しく困難であって、納税者と税務行政の双方に過重な負担を強いることや、未実現の利得に一般的に課税することになると、その範囲が明確を欠き、納税者の地位を不安定にするおそれがあること等を考えると、制度の問題としては、従来どおり、原則として実現した利得のみに課税するのが適当であろう。しかし、未実現の利得も所得を構成すると解することによって、所得税制度は、その本来の目的や機能によりよく適合しうるのみでなく、その時々、社会的・経済的必要により柔軟に対応することができる」。

確かに包括的所得概念によれば、資産の保有期間中に発生したキャピタル・ゲインに担税力を見出すものであるため、実現・未実現を問わず、毎年資産を評価してキャピタル・ゲインを算定し、それに対して課税することになるはずである。つまり、資産価値の増加に担税力を見出すため、実際に対価を得ているか否かは本来関係がないということである。

しかし、このように考えるのであれば、本来「キャピタル・ゲインそのものに担税力があること」、言い換えるなら資産を保有している状態が続いており、そのキャピタル・ゲインが未だ現実のものになっていなくても、資産の所有者の担税力が増加していることを立証しなければならないはずである。所得税における「収入」は、いわゆる権利確定主義によって認識し、把握することになっている。たとえキャピタル・ゲインが未実現であっても、そのキャピタル・ゲインを実現できる権利、すなわち「収入する権利」は既に確定し、帰属しているため、権利確定主義の立場に立てば、その時点で収入を認識し、把握することができるから、課税所得が生じていると捉えることもできるかもしれない。しかし、そのような抽象的な権利に対して担税力を見出すことは、現実には困難である。たとえキャピタル・ゲインがそれなりに担保価値の増加をもたらすにしても、それをもって課税所得、すなわち租税負担能力を伴う経済的利益の発生とみることに無理がある。

つまり、所有資産がいくら値上がりしてキャピタル・ゲインが生じても、そのキャピタル・ゲイン相当部分の経済的利益が他から流入しなければ、キャピタル・ゲインは単なる評価益に過ぎず、それはいわば「絵に書いた餅」に等しいと考えられる。サイモンズの「所得＝消費＋資産純増」という定義からは、未実現のキャピタル・ゲインに対しても課税を行うことが公平負担の要請に合致し、所得税の再分配機能を高めることになるという理論上の所得の姿が見えてくるが、それはあくまで「理念的な姿」でしかなく、納税者の租税負担能力は、それが未実現の段階ではまだ実質的には何も生じていないと考えるべきである。

このように、未実現のキャピタル・ゲインを含むか否かによって、「譲渡所得は所得

に含まれるか」という議論の着地点が異なってくる。未実現のキャピタル・ゲインの存在は、「譲渡所得の本質は何か」という議論の中でも大きな鍵を握ることになる。

第3章 増加益清算説と譲渡益所得説

第1節 二つの本質論

譲渡所得の本質をどのように理解するかということについては、二つの説がある。

一つは、譲渡所得とは、所有者が資産を保有していた期間に生じたキャピタル・ゲイン（増加益）の累積額であり、資産が譲渡されて所有者の手元を離れる機会を捉えて、それに対して一挙に清算課税するところにその本質があるとする「増加益清算説」である。このような本質論に立てば、本来資産を有償・無償で譲渡したことを問わず、資産の取得時と譲渡時の客観的な価格を評価して、その価格差である増加益に対して課税することになる。この説は、所有者の保有していた期間に生じたキャピタル・ゲインに対して、その所有者に所得税を課税するものであり、判例や学説の通説とされている。

しかし、所得税法は、基本的には現実の収入金額と実際に支出した取得費との差額をもって譲渡所得金額とする建前をとっているので、この点においては既に客観的な価格差を把握するという要請は後退しているとみざるを得ず²⁶⁾、租税法の厳格な解釈を重視する立場からは、増加益清算説の実定法上の根拠が改めて問い直されている。ここに、もう一つの本質論である「譲渡益所得説」が新たな学説として提唱されてきた背景がある。

譲渡益所得説は、譲渡所得を実際の資産の取引によって生じた利益であると捉える。この本質論のもとでは、有償譲渡の場合に限って収入金額から取得価額および諸費用を差し引いた譲渡益に対して課税すべきであるということになる。この説は、実際にキャピタル・ゲインを実現させた場合に、収入を得た者に対して課税を行うものである。現行制度が有償譲渡の場合には実際の取引価額に基づいて課税所得を算定することにしており、その際取得に要した付随費用や譲渡費用の控除を認めていることを考えると、現行所得税法の課税方法を直裁に説明することができる説である。近年、最高裁が示した考え方も、この譲渡益所得説に一定程度傾斜したものであるといえる²⁷⁾。

現行の譲渡所得課税のしくみを前提として考えた場合、いずれの本質論によってそのしくみを理解するのが適当であるといえるだろうか。結論からいえば、現行制度はいずれか一方の説によって全体を説明し尽くすことができないしくみになっている。言い換えれば、両説の考え方が入り混じっていると受け止めるべきである。しかし、現行制度の本質論として基本的にどちらの説によるべきかと問われれば、現行制度は概ね譲渡益所得説に即した構造となっているため、基本的には譲渡益所得説によるべきではないかと考えられる。

そこで、このように考えることが妥当かどうかを立証するため、ここでは両説の立場から譲渡所得の課税要素である「収入金額」、「取得費」および「譲渡費用」について検討する。

第2節 「収入金額」をめぐる見解の相違

1 現行制度

反対給付が金銭である場合には、譲渡所得の収入金額は、実際の取引価額、つまり譲渡対価の金額である（所得税法 36 条 1 項）。ただし、法人に著しく低い価額（時価の二分の一未満の価額）で譲渡した場合には、時価による譲渡があったものとみなされ、収入金額は譲渡資産を評価して求めた時価相当額となる（所得税法 59 条 1 項）。反対給付が金銭以外の物または権利その他経済的な利益である場合には、譲渡所得の収入金額はその金銭以外の物または権利その他経済的な利益の価額である（所得税法 36 条 2 項）。

2 増加益清算説

増加益清算説は、資産の値上がり益（増加益）を所得として課税しようとする説であるから、本来は当該資産を毎年評価して算出された増加益に対して課税することになる。しかし、このような課税方法によると、毎年膨大な量の資産を評価しなければならないため、事務量と徴税費がかさむという「税務行政側の問題」があり、また、収入のないところに課税することになるから、納税資金の確保の面でも無理があり、納税者の理解が得られにくいという「納税者側の問題」もある。このため、そのような課税方法は、現実には不可能な方法であるとされている。そもそも、このような課税方法が成り立つためには、増加益自体に担税力があること、すなわち資産を保有したままの状態でも未だ増加益が実現していなくても、資産の所有者の担税力が増加していることが立証されなければならないはずである。しかし、それが困難であることは、すでに第2章で述べたとおりである。

このため、我が国の譲渡所得課税制度は、制度創設当初から資産が譲渡されて所有者の手元を離れる機会を捉えて、それまでの間に生じていた増加益に対して一挙に課税する方式を採用している。最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（訟務月報 14 卷 12 号 1442 頁）が、「譲渡所得に対する課税は……資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受け入れを伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（昭和 22 年法律 27 号）9 条 1 項 8 号の規定である」と判示するように、売買等によって増加益は対価という形で実現されるから、有償で譲渡した場合には上に述べたような問題は起こらない。しかし、増加益清算説の眼目は、有償譲渡の場合だけでなく、無償譲渡の場合にも譲渡所得があるものとみなして課税するところにあり、その場合には依然増加益は未実現のままであるという問題が残る。無償譲渡の場合については後で詳しく論じることにして、ここでは有償譲渡の場合に限

定して話を進めることにする。

現行所得税法は、有償譲渡の場合における収入金額は、対価が金銭で支払われた場合には実際の取引価額がこれにあたるとしている。しかし、実際の取引価額は、当該資産にまつわる客観的な条件だけでなく、当事者間の需給関係をはじめとする個別の特殊な事情を反映して形成されるから、常に時価評価額と一致するとは限らない。これは、経済的な利益の価額についても同様である。

また、ケースによっては、現行法に基づいて算出した所得金額と、増加益清算説によって本来算出されるべき所得金額が大きく異なることがある。それは、例えば時価 1,000 万円の土地を何らかの事情で 600 万円で取得することができ、その後環境等の変化で土地の時価が 800 万円に下落した年に、その土地を時価 800 万円で譲渡したような場合である。この場合、現行法に基づいて算出した譲渡所得の金額は、「収入金額 800 万円－取得費 600 万円＝譲渡所得 200 万円」となる。一方、増加益清算説によれば、仮に 600 万円で取得したものであっても、所有者に帰属する増加益は「時価 800 万円－時価 1,000 万円＝△200 万円」となり、増加益が生じないばかりでなく、反対に譲渡損が生じることになる。

このように、実際の取引価額を収入金額とする現行制度のもとでは、そこで算出される所得金額は、取得時と譲渡時の二時点間における外的状況の変化による資産の客観的な価値変動を反映したものになっていないのである。

3 譲渡益所得説

譲渡益所得説によれば、資産の譲渡によって得られる収入金額は、対価が金銭で支払われた場合には実際の取引価額そのものである。対価が金銭以外の経済的利益で支払われた場合には、その経済的利益の価額となる。これは、まさに現行制度における収入金額の捉え方と一致する。

譲渡益所得説における収入金額について、竹下重人氏は、次のように述べておられる²⁸⁾。「資産の譲渡によって、増加益が当然に実現し、課税の対象である譲渡所得として把握されるものであるとすれば、資産の譲渡があったときは、その対価の額の如何にかかわらず、常にその譲渡資産の客観的価額を査定し、それと原価又は帳簿価額との差額を算出したうえで、現実収入との関連で譲渡所得を計算しなければならないことになるのであろうが、現行所得税法はそのような構造をとっていない。……この計算規定によって理解される譲渡所得の内容は、資産の譲渡による収入金額がそれらの資産の取得、維持、管理、譲渡のために支出した金額を超過する部分によって成り立つことが明らかであって、その資産の保有期間中における値上がりの有無を考慮に入れる必要はないのである。さらに同法 36 条 1 項……にいう「収入すべき金額」とは、経済取引上はそれだけの値打ちがあるという意味での客観的価額などをいうのではなく、法律上の権利として取得することのできるもの、譲渡所得に関していえば、契約、行政処分、執行行為、

法律の規定等によって、譲渡資産の対価として定められたものをいうことは明らかである」。

つまり、現行法を文理どおり解釈すれば、収入金額とは「資産それ自体の価値を体現する増加益」ではなく、「実際の収入金額」と理解するしかない。所得税法は、譲渡所得についても「収入」という形で実現した利得を課税の対象としており、保有資産の価値の増加益そのものを課税の対象としているわけではないのである。

4 検討事項

実際の取引価額または経済的な利益の価額を収入金額とする現行制度では、増加益の金額を適正に算出するために改めて評価することをしないで、実際の取引価額で算出することになっているため、そこで清算される増加益はどうしても「不完全な増加益」になってしまうことは避けられない。

この点に関して、東京地裁平成13年3月28日判決（訟務月報49巻6号1820頁）は、次のように判示している。「所得税法は、資産の譲渡が売買によって行われた場合には、それが同法59条1項2号にいう著しく低い価額でない限りは、取引当事者が合意した代金額をそのまま収入金額とする。……売買契約は、売主が財産権を相手方に移転することを約し、買主がこれにその代金を支払うことを約することで成立する契約であるところ、具体的な契約は、経済活動の一環として行われているものであるから、両当事者は、その代金額を決済するに当たっては、当該財産権の客観的価値のみに依拠するものではなく、当該財産権に対する主観的な価値や、当該財産権の移転に伴う税負担の多寡など、様々な要因に依拠して決するのが通常である。したがって、具体的な売買契約における売買代金は、必ずしも常に移転される財産権の客観的価値を反映したものとはなっていないと解される。所得税法は、このような売買契約の実情に鑑み、当事者間において合意された金銭による対価の額と移転される財産権の客観的交換価値との間に不均衡があり当該資産に係る増加益がみかけ上は過少であったとしても、原則としてこれに介入せず、結果として当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることになってもやむを得ないものとし、当事者が選定した代金額をもって譲渡収入金額を計算しようとする態度をとっているものと解される」。

つまり、売買契約における売買代金の額は当事者の合意によって決まるから、必ずしも時価をそのまま反映したものにはならない。また、所得税法も、売買契約における収入金額を常に資産の時価と一致させるための措置を講じていないため、対価の額が時価と異なる結果、前者が後者を下回る場合には、事実上一部の金額について課税繰延が行われることになってもやむをえないと考えているということになる。しかし、公平性の確保を重視する包括的所得概念に基づく増加益清算説の趣旨を貫くなら、課税繰延は本来認めるべきではない。増加益清算説と現行制度の収入金額の測定との間には、理論的に相容れないものがある。

一方、譲渡益所得説によれば、当事者間で授受される金額が仮にそのときの時価と異なっているとしても、譲渡人と譲受人の税負担を合わせれば、課税漏れや重複課税は生じない。この点に関して、佐藤英明教授は、次のように述べておられる²⁹⁾。「AからB、BからCへと資産が譲渡された場合に……重要な要素は、Aへの課税とBへの課税を合わせたときに、 α （Aの保有期間のキャピタル・ゲイン）と β （Bの保有期間のキャピタル・ゲイン）に「漏れなく」「重複なく」課税する結果を生じることだと考えられます。…普通は、Aの収入金額はBがAに支払った金額のことです。したがって、「Aの収入金額＝Bの取得費＝価格 V_1 」という関係が成り立ち、譲渡費用や特別控除の点を除けば、 α はAに対して、 β はBに対して、それぞれ課税される結果となります。……A、B間で授受される実際の金額が、かりにその時の甲資産の時価と異なるものであったとしても、AとBを合わせてみれば、少なくとも課税の「漏れ」や「重複」というような問題は生じないことを、ここから説明することができます。なぜなら、もし甲の代金が V_1 よりも安ければ、本来 α である所得の一部をBが負担することになりますし、逆に甲の代金が V_1 よりも高い場合には β の一部をAが負担することになるだけで、二人を合わせてみたときに $\alpha + \beta$ に課税されることには違いがないからです」。

ここから、現行制度はキャピタル・ゲインを実現させた者に対して、実現させた分だけ課税して、残りのキャピタル・ゲインは次の所有者に課税するという、トータルで「漏れなく、重複なく」課税を行うしくみになっていることがわかる。

したがって、現行制度を直視すれば、収入金額は明らかに譲渡益所得説に沿ったものになっているといえる。

第3節「取得費」をめぐる見解の相違

1 現行制度

取得費とは、別段の定めがあるものを除き、それが非減価償却資産であるときは、その資産の取得に要した金額ならびに設備費および改良費の額の合計額をいい、それが時の経過により減価するもの（減価償却資産）であるときは、その合計額からその保有期間中の減価償却費相当額を控除した金額をいう（所得税法38条）。しかし、所得税法は、「取得費」の意義および資産の「取得」の意義については、明確な定義規定を置いていないため、その意義や範囲の確定は、基本的に解釈に委ねられている。その解釈を行うにあたってよりどころになるのは、「譲渡所得の本質とは何か」という視点である。

2 増加益清算説

増加益清算説によれば、譲渡所得とは外的状況の変化によって生じた資産の保有期間

中の価値変動を測定したものである。なお、外的状況の変化は、本来資産の取得方法や使用収益の形態といった個別の事情とは無関係に起こるはずである。例えば、絵画のような美術品を例にとると、事業の一環として顧客や被用者等の目を楽しませるものも、あるいは投資目的で保管するものも、また、家庭で鑑賞するものも、いずれも外的状況の変化による価値変動は等しく発生する³⁰⁾。したがって、その場合取得費として認められるのは、資産の客観的価額を構成するもの、すなわち「資産の価値増加に直接的に貢献するもの」に限られるべきであり、東京高裁昭和55年10月30日判決（行政事件裁判例集31巻10号2309頁）が、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりにより所有者に帰属している増加益について、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、換言すれば、その資産の取得の時における客観的価額と譲渡のときにおける客観的価額との増差分を値上がり益として課税の対象としているものということが出来るところ、譲渡所得の金額の計算において、「資産の取得に要した金額」を控除するのは、その資産の取得の時における客観的価額と譲渡のときにおける客観的価額との増差分を算出する意味をもつものであり、したがって、資産の取得に関連して何らかの費用を要した場合であっても、それが一般的に取得の時における資産の客観的価額を構成する費用とは認められないものであるときは、これを「資産の取得に要した金額」として譲渡による収入金額から控除することはできないというべきである」と判示するように、これが増加益清算説における取得費の基本的な考え方である。

それでは、ここでいう客観的価額を構成する費用とは何を指すのだろうか。それは、本来ならば資産本体の購入代価と、資産本体と一体化した設備費およびその改良費の合計金額（以下、「購入代価等」という）であるはずである。先の裁判例が示すように、資産の取得に関連して費用を支出しても、その支出が資産の価値増加に直接貢献するものでなければ、増加益清算説のもとでは取得費として控除が認められることにはならない。しかし、課税実務では一定の付随費用も取得費として控除することにしており、これは最高裁も認めているところである³¹⁾。この点に関して、岡本忠生教授は、登録免許税、仲介手数料などのような取得のために直接要した費用を取得費に含めたとしても、それが定型的なものである限り、外的状況の変化による価値変化という増加益清算説の趣旨と必ずしも矛盾するとはいえないと述べておられる。なぜなら、これらの費用は資産取得のために通常必要であり、取得に係る主観的事情を反映する度合いは極めて低いといえるからであるとされる³²⁾。しかし、いくら「主観的事情を反映する度合いは極めて低い」とはいえ、毎年発生している増加益という所得の算出過程において、本来客観的価額を構成しない付随費用を控除可能なものとして持ち出すことには、若干違和感を覚えることは否めない。

3 譲渡益所得説による場合

譲渡益所得説によれば、譲渡益を適正に算定するためには、純所得課税³³⁾の観点から、資産取得のために実質的に欠かせないものとして投下された資本あるいはコストは、所得税法 37 条に定める事業所得等の必要経費と同じように、すべて「資産の取得に要した金額」として収入金額から控除されるべきであるということになる。同じことを金子宏教授は、次のように述べておられる³⁴⁾。「所得税法第 33 条 3 項において、取得費の控除が認められるのは、資産の譲渡による収入金額のうち、投下資本の回収にあたる部分に対しては課税を行わない、あるいは行うべきではないという考え方、すなわち、収入金額のうち原資を超える部分のみが所得であるという所得概念の伝統的な考え方の反映、換言すれば純所得課税の考え方の実定法的表現であって、その限りで、譲渡所得における取得費の控除は、事業所得や不動産所得における必要経費の控除とその機能及び趣旨を同じくしている」。この点について、東京高裁昭和 61 年 2 月 26 日判決（行政事件裁判例集 37 巻 1・2 号 177 頁）も同様の考え方を示しており、「譲渡所得課税の本来の趣旨からすれば、取得時と譲渡時における資産の客観的な価値差に対して課税することが要請されるはずであるが……所得税法は、基本的には、現実の収入金額と実際に支出した取得費との差額をもって譲渡所得金額とする建前をとっているので、この点においては既に客観的な価格差を把握するという要請は後退しているとみざるを得ない。……譲渡所得金額の算定に当たって譲渡ないし取得に要した費用を控除することを認めることは、……必ずしも譲渡所得課税の本質に由来するものとはいえず、むしろ純所得（ネット・インカム）に対する課税という所得課税の基本的原則がここにも採り入れられているものとみるべきこととなろう」と判示している。

したがって、譲渡益所得説のもとでは、購入代価等に限らず、その資産の取得に関連して支払われた付随費用についても、当然にこれを取得費に含めることになる。

4 検討事項

課税実務では、資産の客観的価額を構成すべき購入代価等のほか、登録免許税、仲介手数料などの当該資産を取得するための付随費用も「取得に要した費用の金額」として、収入金額から控除することになっている。増加益清算説と譲渡益所得説のいずれによっても、購入代価等を取得費に含めることに相違はないが、付随費用については、その位置付けとそれを控除対象とするか否かという取扱いに差が生じることになる。

増加益清算説によれば、本来資産の客観的価額を構成する購入代価等だけが取得費となるはずである。しかし、付随費用についても、その中の定型的なもの、すなわち「取得に係る主観的事情を反映する度合いが低いもの」は、先に述べたように、外的状況の変化による価値変化という増加益清算説の趣旨に必ずしも矛盾するとはいえないため、控除しても差し支えないという見解もある。

一方、譲渡益所得説においては、純所得課税の趣旨を徹底する見地から、実現した譲渡収入に対応するすべての費用は控除すべきであると考えるため³⁵⁾、資産取得のための付随費用も購入代価等と同様、当然に控除が認められるべきものであるということになる。

所得税法は、取得費については「その資産の取得に要した金額」と定めているだけであるから、その意義や範囲の確定は解釈に委ねられている。そこで、裁判例を用いて、取得費の範囲について検討する。ここでは、資産取得のための借入金利子が取得費に含まれるか否かが争われた最高裁平成4年7月14日判決（訟務月報39巻5号924頁）を題材とする。

最高裁は、同判決において、使用開始の日までの期間に係る借入金利子については取得費に算入することを認める一方、使用開始の日以後の期間に係る借入金利子については取得費に算入することを認めないこととした。判旨は、次のとおりである。「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりにより、その資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨である。しかしながら所得税法33条3項が総収入金額から控除し得るものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることに徴すると、「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる。……他方、当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活費ないし家事費については、これらに属するものは取得費に含まれないと解するのが相当である。借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるということもできないのであって、むしろ、個人が他の種類の家事上の必要から資金を借り入れる場合の当該借入金の利子と同様、当該個人の日常的な生活費ないし家事費にすぎないものというべきである。しかしながら、借り入れの後、個人が当該不動産を使用することなく利子の支払いを余儀なくされるものであることを勘案すれば、当該借入金利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用といえることができる。これを、当該個人の単なる日常的な生活費ないし家事費として譲渡所得金額の計算上排除することは相当ではなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、「資産の取得に要した金額」に含まれると解するのが相当である」。

借入金利子については、従来判決はその大半が取得費への算入を認めていなかった³⁶⁾。一方、学説は従来から「当該資産の使用開始の前後を問わず借入金利子を取得費として扱うことを否定する」消極説と、「使用開始前の期間に係る借入金利子については取得費として肯定するが、その後の期間に係る部分については取得費として否定する」中間説と、「当該資産の使用開始の前後を問わず取得費として肯定する」積極説の、三つの説に分かれていた³⁷⁾。本判決は、使用開始日を基準としてそれ以前の期間に係る借入金

利子に限って取得費への算入を認めたものであり、中間説の考え方を採用したものである。

増加益清算説によれば、借入金利子は当然に資産の客観的価額を構成するものとはいえず、また、取得に係る個別の事情を反映する度合いが高いから、三つの説でいえば、消極説にあたり、本来取得費への算入は認められないはずである。一方、譲渡益所得説では、資産の取得のために実質的に欠かせないものとして投下された資本あるいはコストは、取得費として認めるべきだということになるから、三つの説でいえば中間説もしくは積極説にあたることになると思われる。譲渡益所得説の趣旨を貫徹すれば、使用開始前だけでなく使用開始後の期間に係る借入金利子も、資産の取得のために実質的に欠かせないものであり、取得費にあたると考えることになる。しかし、借入金利子のうち使用開始後の期間に係る部分は、当該資産の使用による収益、すなわち帰属所得に対応するものであるという側面を持っている。このため、帰属所得が課税されていない現行制度のもとでは、それに見合う借入金利子も課税所得を減額させる要素とはならない、つまり取得費に含まれないと解するのが首尾一貫した合理的な解釈である³⁸⁾。したがって、譲渡益所得説においても中間説によるのが妥当ではないかと思われる。

最高裁判決は、原則として取得費に含めることはできないとの解釈を示していることから、同判決は消極説に相当程度傾斜した中間説というべきかもしれないとの見解もある³⁹⁾。しかし、資産の客観的価額を構成するものではなく、また、取得に係る個別の事情を反映する度合いが高い借入金利子について、これを取得費として認めることは、増加益清算説の考え方とは本来相容れないものがある。最高裁判決は、譲渡所得の本質は増加益清算説にあるとしているが、そこからは借入金利子を取得費に含めてもよいという結論は導き出せない。

このように考えれば、現行制度における取得費は、やはり譲渡益所得説によって理解せざるをえないように思われる。

第4節「譲渡費用」をめぐる見解の相違

1 現行制度

所得税法 33 条 3 項は、譲渡所得の金額の計算上「譲渡に要した費用」を控除する旨定めている。しかし、譲渡に要した費用の概念や範囲等については具体的に何も定めていない。このため、譲渡費用についても、その具体的な範囲については解釈でその内容を確定する以外にないが、解釈を行うにあたってそのよりどころとなるのは、取得費と同様に、「譲渡所得の本質とは何か」という視点である。

2 増加益清算説

増加益清算説によれば、資産の客観的価額を左右しない譲渡費用は、本来収入金額から控除すべきものではなく、譲渡費用を控除する合理的な根拠を見出すことは困難である。増加益清算説のもとで譲渡費用の控除を認めるためには、それは「政策的見地」によるものと位置付けるしかない。譲渡費用は増加益に対応する費用ではないが、これを収入金額から控除しないと、所得税法上は全く考慮されないまま、租税面で回収する機会を失ってしまう。しかし、資産の譲渡と直接的な関係があり、譲渡にあたって通常必要とされるようなもの（仲介手数料、運搬費、登記もしくは登録に要する費用など。以下、「直接的費用」という）は、政策的見地から譲渡費用として控除を認める余地があるのではないと思われる。

なお、所得税基本通達33-7は、直接的費用に加えて、譲渡に際して所有者が相手方から有利な条件を引き出し、より多くの収入金額を得るための費用（借家人を立ち退かせるための立ち退き料、土地を譲渡するためその土地の上にある建物等の取り壊しに要する費用、すでに売買契約を締結している資産をさらに有利な条件で他に譲渡するために当該契約を解除することに伴い支出する違約金など。以下、「譲渡価額増加目的費用」という）も譲渡費用としている。しかし、これについては、田中治教授が「譲渡行為の際の譲渡者の努力や手腕によって、より多くの譲渡所得を得ることができるという命題は……取得時と譲渡時のそれぞれにおける客観的な価額の増差分として譲渡所得を観念する徹底した増加益清算説からすれば、これは到底受け入れがたいものである」と述べておられるように⁴⁰⁾、譲渡価額増加目的費用は増加益の清算とは直接関係がなく、譲渡にあたって通常必要とされるようなものでないから、譲渡費用として控除することは適当ではないということになる。

3 譲渡益所得説

田中治教授が、「譲渡所得計算において、当該資産の取得費を控除するということと、譲渡費用を控除するということとは、所得の減算要因である費用を控除するという点において何ら違いはないということである。取引の事実即ちして資産の取得費を控除することが当然であると同様に、資産の譲渡に要した金額は控除するのが当然というべきである。……譲渡を目的とし、そのための具体的な支出がなされる限り……譲渡との相当な関連の範囲において、当該支出は譲渡に直接要した費用として控除されるべきである」と述べておられるように⁴¹⁾、譲渡益所得説のもとでは、事例ごとに個別具体的に資産の譲渡に要する費用かどうかを判断することになる。

また、課税実務が譲渡価額増加目的費用を譲渡費用として取り扱っていることについて、所得税基本通達逐条解説は次のように解説している⁴²⁾。「譲渡価額を増加させるために支出した費用が譲渡に要した費用に該当するとされているのは、譲渡所得の課税が、

資産の保有期間中に発生している資産の値上がりによる価値の増加益に対するものであると言っても、課税の対象となる所得は実現した所得であり、抽象的に発生している値上り益そのものではないことから、その所得を実現するための譲渡行為により多くの所得を得るためには、譲渡者の努力とか手腕とかが必要であり、より多くの所得を得るために寄与したと認められる費用は、譲渡所得に対応するものと考えられるので、その費用は取得費とされるものを除き譲渡に要した費用に含めることとしている」。

つまり、譲渡価額増加目的費用は現実の譲渡に対応したものであり、増加した収入金額との間に密接な対応関係があると認められるから、譲渡益所得説によれば当然に譲渡費用とされることになる。

4 検討事項

課税実務は、直接的費用だけでなく譲渡価額増加目的費用も譲渡費用として控除することを認めている。増加益清算説によれば、そもそも譲渡費用は控除することが認められないはずのものである。しかし、直接的費用については、資産の譲渡と直接の関係があり、譲渡にあたって通常必要とされるため、政策的見地から控除を認める余地があると考えられる。一方、譲渡益所得説では、純所得課税の趣旨を徹底する観点から、「実現した譲渡収入に対応するすべての費用を控除すべきである」と考えるため、個別具体的に見て譲渡を実現するために必要な費用は、すべて譲渡費用として控除することを認めるべきであるということになる。

現行所得税法は、譲渡費用については「その資産の譲渡に要した費用」と定めているだけであるから、その意義や範囲の確定はすべて解釈に委ねられている。そこで、取得費と同様、裁判例を用いて譲渡費用の範囲について検討する。ここでは、土地改良区の組合員であった者が組合員以外の者にその所有する土地改良区内の農地を転用して譲渡するにあたり、譲渡所得金額の計算上、土地改良法42条2項に基づき当該土地改良区に支払った決済金と協力金および分区負担金（以下、この二つを「協力金等」という）⁴³⁾が譲渡費用に含まれるか否かが争われた最高裁平成18年4月20日判決（訴務月報53巻9号2692頁）を題材とする。

最高裁は、当該土地改良区に支払った決済金等は譲渡費用に含まれると判示した。判旨は、次のとおりである。「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条3項にいう譲渡費用にあたるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提とし

て、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。……本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約の内容となっていたものである。……上告人が本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及びこれを受けて制定された本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たり、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。……土地改良区の組合員がその地区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり……施設等使用負担金を支払った場合には、転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから……施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものといふことができる。そうであるとすれば……施設等使用負担金として支払った協力金等は、土地の譲渡費用に当たるといふべきである」。

まず協力金等については、最高裁は譲渡価額増加目的費用として譲渡費用にあたると解しているが、先に述べたとおり、増加益清算説によれば譲渡価額増加目的費用である協力金等は譲渡費用とは認められないものである。次に、決済金については、農地を宅地として第三者に譲渡するためにはそれを支払わなければ譲渡することができなかつたとはいえ、決済金の支出そのものは、譲渡とは別個の転用という事実を原因として発生するものであるから、決済金の支出を余儀なくされるのは農地を譲渡する場合に限られない⁴⁴⁾。つまり、当該農地の譲渡を実現するために直接必要とされる費用であるとはいえず、通常必要とされる定型的・一般的な費用ではない。したがって、増加益清算説によれば、決済金は譲渡費用にあたると解することはできない。

一方、譲渡益所得説によれば、それが譲渡費用にあたるか否かということは、決済金や協力金等の一般的な性格からその答えを導き出すのではなく、宅地として第三者に譲渡するためにはそれを支払わなければ譲渡そのものが実現できない状況にあるか否かという、個別具体的な観点から判断することになる。

最高裁判決は、譲渡所得課税の本質は、基本的には増加益清算説によるとしているが、同判決が示した考え方は、増加益清算説から導き出せるものでない。このため、最高裁は、譲渡費用の範囲の解釈にあたっては譲渡益所得説に立っていると解した方がよいように思われる。田中治教授も、「租税実務は一般に増加益清算説をとるにもかかわらず、譲渡費用の範囲（しかもその拡大）を説明する場面において、なぜ譲渡所得の本質論なるものに触れないのか、その理由は定かではない。おそらく、ここで増加益清算説を正面から登場させれば、譲渡費用の控除と増加益清算説……との理論的衝突を避けることができなくなるからであろう」と述べておられる⁴⁵⁾。増加益清算説を貫けば、譲渡費用については、譲渡価額増加目的費用はもちろんのこと、直接的費用についてもそれを譲渡費用として認めることはできないはずである。

つまり、譲渡費用の控除は、譲渡益所得説しかそれを正当化することはできないもの

と考えられる。

第5節 譲渡所得の本質を譲渡益所得説によって理解することの是非

ここまで検討したように、現行制度は、課税要素である収入金額、取得費、譲渡費用のいずれをとっても、譲渡益所得説による方が合理的に理解することができることが明らかになった。

それでは、現行制度全体を譲渡益所得説によって理解することで、譲渡所得課税の本質論をめぐる争いに終止符を打つことができるのだろうか。ところが現行制度は、無償で資産を譲渡した場合にも、そこに譲渡所得が発生したものとみなして所得税を課税する「みなし譲渡」の制度を設けているため、これを合理的に説明するには、どうしても増加益清算説による必要があり、譲渡益所得説では説明がつかないという問題がある。平成18年4月20日判決で、最高裁が現行法の具体的な解釈にあたっては譲渡益所得説によりながら、譲渡所得に対する課税の本質は基本的にはなお増加益清算説にあるという考えを示しているのは、まさにこのみなし譲渡の存在に由来するものであると考えることができる。

それでは、基本的に譲渡益所得説に立って構成されていると考えられる現行制度において、みなし譲渡が存在する意義はどこにあると理解すればよいのだろうか。この点については、次章で検討する。

第4章 所得税の本質論とみなし譲渡制度

第1節 所得税法59条と60条

1 所得税法59条

所得税法は、資産を譲渡することによって実現したキャピタル・ゲインに課税することを原則としているが、一定の無償譲渡（法人に対する贈与および遺贈、限定承認に係る相続および包括遺贈）もしくは法人に対する低額譲渡が行われた場合には、時価による譲渡があったものとみなして譲渡所得課税を行うことにしている（所得税法 59 条 1 項）。

キャピタル・ゲインは資産の所有期間を通じて生じるものであり、資産が譲渡されて所有者の手元を離れる機会を捉えて、それまでの間に生じていたキャピタル・ゲインに対して一挙に課税するのが譲渡所得課税の本質であるという増加益清算説の考え方によれば、贈与、相続あるいは遺贈などの無償譲渡の場合であっても、そのときの時価で譲渡されたものとみなして課税するべきだということになる。昭和25年のシャープ税制は、無償譲渡の場合にも全面的にみなし譲渡課税を適用することになっていたが、それに対する国民の理解が得られなかったことから、その後相次いで縮小され、現在では無償譲渡のうち一部の場合に限りみなし譲渡課税が行われていることは、先に述べたとおりである。

その結果、現行所得税法には無償譲渡のうち「譲渡とみなされるもの」と「譲渡とみなされないもの」が存在することになったが、キャピタル・ゲインの課税漏れを防止するうえで重要な役割を果たしているのが所得税法60条である。

2 所得税法60条

所得税法60条は、受贈者や相続人が贈与または相続によって資産を取得した後に、当該資産を譲渡した場合における所得金額の計算について定めた規定である。

まず所得税法60条2項は、受贈者や相続人（以下、「後の所有者」という）が所得税法59条1項に規定するみなし譲渡課税を受けた資産を有償譲渡する場合には、後の所有者が「その取得の時点における価額に相当する金額により取得したものとみなす」と定めている。つまり、みなし譲渡課税が行われた資産については、その段階でキャピタル・ゲインに対する課税が済んでいるから、当該資産を時価で取得したものとして所得計算が行われることになる。

一方、みなし譲渡課税を受けていない資産を有償譲渡する場合には、所得税法60条1項は、資産を譲り受けた、後の所有者の譲渡所得金額の計算に際し、「引き続きこれを所有していたものとみなす」と定めている。一般にこの規定は、贈与者や被相続人（以

下、「前の所有者」という)の取得価額と取得時期を、後の所有者に引き継がせるものと理解されている⁴⁶⁾。つまり同項は、前の所有者の保有期間中のキャピタル・ゲインと後の所有者の保有期間中のキャピタル・ゲインを合算し、これを資産が有償で譲渡されるときに清算課税することを定めた規定である⁴⁷⁾。

3 所得税法59条と60条の組み合わせ

このように、現行所得税法は、無償譲渡が行われた場合にそれが譲渡とみなされるものについては時価で資産を取得したものとし、譲渡とみなされないものについては取得費を引継ぎ、課税を繰り延べることになっている。

所得税法59条の「みなし譲渡」と同法60条の「取得費の引継ぎ」は、無償譲渡の場合における譲渡所得の課税のしくみとしてシステムティックに連動する構造になっている。つまり、一部の無償譲渡に限って課税することになっている現行制度が、それ以外の無償譲渡の場合における課税漏れを防止するためには、後の所有者が前の所有者の取得費を引継ぎ、課税を繰り延べる所得税法60条がなくてはならないということである。

第2節 みなし譲渡制度をめぐる見解の相違

1 増加益清算説

増加益清算説によれば、所有者が資産を保有していた期間に生じたキャピタル・ゲインの累積額に対して、資産が譲渡されて所有者の手元を離れる機会を捉えて一挙に課税するところにその本質があるとされるため、それが有償譲渡であってもあるいは無償譲渡であっても課税されることになる。ただ、増加益清算説においても無償譲渡の場合の課税を「原則的なもの」と捉えるか⁴⁸⁾、あるいは「例外的なもの」と捉えるか⁴⁹⁾、さまざまな見解が提起されている。しかし、いずれにしても、資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に、それが無償譲渡であってもその場合に課税を行うことについて、比較的無理なく合理的な説明を行うことが可能である。

包括的所得概念の考え方を背景とする増加益清算説は、資産を所有している期間に生じたキャピタル・ゲインは、それが実現したかあるいは未実現のままであるかにかかわらず、その所有者の所得と考える。言い換えれば、「キャピタル・ゲインは、資産を保有していた者に帰属するものであるから、所有者に課税するのが当然である」と考えることになる。したがって、所有者の支配を離れる段階で課税を行うのは、極めて当然のことであるということになる。しかし、このような増加益清算説の考え方には、相当無理があるように思われる。それは、まだ増加益が実現せず、現実収入が生じていないにもかかわらず、なぜ課税されなければならないのかということについて納得のいく根

拠が示されていないからである。

2 譲渡益所得説

一方、譲渡益所得説では実際に対価として受け取った収入金額に対して課税することになるから、その場合「譲渡」は有償譲渡に限られ、無償譲渡の場合には本来課税されるべき収入はないということになる。したがって、譲渡益所得説によれば、みなし譲渡は「一種の擬制所得に対する例外的な課税であり、したがって、そのような課税は、実定法が特に定めている場合にのみ制限的に行われるものであって、このような課税はいわばアブノーマルな課税である⁵⁰⁾」と捉えることになる。つまり、無償譲渡の場合には現実には所得が生じていないのだから、その段階で課税するのは適当でないということになり、有償譲渡のときまで取得費を引き継いで課税を繰り延べることは極めて当然のことであるということになる。

第3節 現行制度におけるみなし譲渡制度の位置付け

1 無償譲渡の場合における課税の合理性

昭和25年の税制改正から数次の改正を経てみなし譲渡が縮小された結果、現行制度のもとでみなし譲渡の対象とされるのは、一定の限られた場合だけになっている。それでは、現在残っているみなし譲渡はどのような理由によるものだろうか。それを検討する前に、そもそも無償譲渡の場合に課税を行うことに合理性があるのか、まずその点を明確にする必要がある。

最高裁昭和43年10月31日判決は、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産について生じている増加益は、その移転当時の資産に照らして具体的に把握できるものであるから、この移転の時ににおいて増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の増加益が実現されたものとみなして、これを譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたものである」という考え方を示しているが、この判旨の考え方には相当無理があるように思われる。対価を伴わないにもかかわらず、なぜ増加益が具体的に把握できるのかということについて納得できるだけの十分な説明がなく、また、具体的に把握できるのであれば、増加益が実現されたものとみなす必要などないはずだからである。

税法上の所得について、吉良実教授は次のように述べておられる⁵¹⁾。「税法上の「所得」は、経済学ないし財政学上の「経済概念としての所得」を前提としながらも、それをそのまま税法上の所得として認識しようとしているのではなくて、その「経済概念としての所得」に、法的な意味付けを行い、独自の「税法概念としての所得」として認識しようとしているものである。……「経済概念」としての所得に、どの程度の修正を加

えて「税法概念としての所得」とするかの判断は、一に「課税に適する所得」であるかどうか、また「法的規律に親しむ所得」であるかどうか、というような見地からなされるべきであり、その「課税に適する所得」であるかどうかは、具体的には「税負担能力（担税力）」を有する所得であるかどうかということであり、「経済概念としての所得」であっても、担税力を有しない所得、又は社会政策・経済政策あるいは政治的配慮等の点から担税力を特に認めない方が適当であると認められる所得は「税法概念としての所得」、つまり「課税所得」として認識すべきではなく、反対に、「経済概念としての所得」として認識できるかどうかの点は疑問であるとしても、担税力の認められるもの又は課税の公平というような観点から特に担税力を認める方が適当であると認められるようなものは「税法としての所得」、つまり「課税所得」として認識すべきであるということになるのである」。

つまり、課税所得であるというためには、ただ単に増加益を事実上享受しているということだけでは足りず、それが担税力を有していると認められることが必要であるということである。そこで、課税所得をこのような基準で理解することにした場合、資産を無償譲渡した場合にもそこから担税力のある課税所得が生じるといえるかということが問題になる。

無償譲渡である限り、譲渡人の財産は減少こそすれ、増加していないことは明らかである。つまり、所有資産がいくら値上がりして増加益が生じても、その増加益相当部分の経済的利益が他から流入しなければ、納付能力を伴う経済的利益は何も発生していないといわざるをえない。したがって、無償譲渡の場合における課税には、基本的に合理性はないと考えられる。そういう意味では、みなし譲渡が相次いで縮小され、現在では前述したように一部の例外的な場合に限って存置されていることは、いわば当然の帰結であるといえる。

2 現行制度における所得税法59条1項の位置付け

みなし譲渡は、無限の課税繰延を防止することを目的とする制度であると一般に理解されている⁵²⁾。みなし譲渡の導入当初は、相続や贈与など無償譲渡によって資産が移転した場合には、常に時価による譲渡があったものとみなされていた。そこから考えれば、みなし譲渡は、確かに無限の課税の繰り延べを防止するためのものであったといえる。しかし、現在のようにみなし譲渡が適用される場合が大幅に縮小されると、みなし譲渡の目的は、これまでと同様に、無限の課税の繰り延べを防止するためのものであると理解することができなくなったように思われる。

それでは、現行のみなし譲渡の目的をどのように理解すればよいのかといえ、それはもっぱらキャピタル・ゲインに対する課税漏れを防止するためのものであると考えられる。

（１）法人に対する贈与

現行所得税法は、個人に対する贈与についてはみなし譲渡課税を行わず、受贈者が取得費を引継ぎ、課税を繰り延べることにしている。一方、法人に対する贈与については、従前どおりみなし譲渡課税を行うことにしている。法人の場合も、個人への贈与と同様、贈与者としては１円の対価も受領していないのだから、本来その時点で課税せず、贈与者の取得価額を受贈法人が引き継ぎ、課税を繰り延べることにしてもよさそうである。しかし、受贈者が法人の場合には、企業会計上受贈資産については受贈益が計上され、そのときの時価が取得価額とされるため、贈与者の取得価額を引き継ぐことができないしくみになっている。このため、無償譲渡に対してみなし譲渡課税を行わなければ、贈与者の所有期間中に生じたキャピタル・ゲインについては、永遠に課税することができなくなってしまう。つまり、キャピタル・ゲインに対する課税漏れを防止するためには、みなし譲渡課税を行わざるをえないということである。

（２）限定承認に係る相続等

限定承認とは、被相続人の死亡によって開始した相続において、被相続人には資産だけでなく負債もあり、いずれが大きいかわかりにわからない場合に、相続人が資産を超えて負債を背負うことがないように相続財産限りで清算し、資産が残れば相続するという民法上の制度である。限定承認によって相続財産はいわば凍結状態に入り、相続人の固有財産とは明確に区分される。相続財産は、被相続人の債務を弁済するために処分されることになるので、相続人が被相続人の取得価額を引き継ぐことは不可能である。このため、限定承認が行われた場合には、みなし譲渡課税を行わないと、被相続人の所有期間中に生じたキャピタル・ゲインに対する課税漏れが生じてしまうことになる。

また、限定承認の場合には、この他にもみなし譲渡課税を行うことを正当化する二つの理由が考えられる。一つは、限定承認の場合には、実際に相続財産が競売手続き等により換価処分されるため、有償譲渡と何ら変わらない性質の行為が行われるので、有償譲渡があったものとみなして課税することは、むしろ当然のことであるということである。

もう一つは、被相続人の租税債務を、相続財産の限度を超えて相続人がその固有財産から納付することを防止するという点にある。この点に関して東京地裁平成13年2月27日判決（訟務月報50巻8号2474頁）は、次のように述べている。「単純承認による相続があった場合には、相続による資産の移転については譲渡所得の課税は行わず、相続人が取得費及び取得時期を引き継ぐこととし、その後に相続人が相続財産を譲渡したときに、被相続人の所有期間中に発生した資産の値上がり益を含めて、相続人の譲渡所得として課税することとしているが、限定承認に係る相続の場合にも同様の課税を行うこととすれば、被相続人が本来的には納付すべき被相続人の所有期間中に発生した資産の値上がり益に対する課税を、相続人が納付することとなり、結果として相続財産の限度を超えて相続人の固有財産から納付しなければならない事態も生じかねない。そこで、本件規

定は、限定承認制度が設けられた趣旨を尊重し、被相続人の所有期間中における資産の値上がり益を被相続人の所得として課税し、これに係る所得税額を被相続人の債務として清算するために、当該相続財産のうち、譲渡所得の基因となる資産については相続開始時点におけるその価額に相当する金額による譲渡があったものとみなして被相続人に対する譲渡所得課税を行うこととし、これにより、相続人は、右によって課税された所得税を含めた相続債務を弁済する義務を負うものの、相続財産が相続債務を超えるか否かにかかわらず相続財産の限度を超えて被相続人の債務を負担することはないこととしている」。

つまり、限定承認の場合には、課税漏れを防止するという目的だけでなく、限定承認制度が設けられた趣旨を尊重して、相続財産の限度を超えて相続人がその固有財産から被相続人の租税債務を納付しなければならないことを防止し、相続人の保護を図るためにみなし譲渡課税が行われているということである。

（３）法人に対する低額譲渡

低額譲渡とは、資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額（所得税法施行令169条）による譲渡をいう。つまり、時価の二分の一未満の金額で資産を譲渡した場合には、時価で譲渡されたものとみなされる。

低額譲渡の場合には、時価よりも低いとはいえ一応対価の受領があるから、通常の有償譲渡の場合と同様に、実際の取引価額に基づいて課税することも考えられる。しかし、法人の場合、前述したように、企業会計上は取得した資産に実質的に贈与を受けたと認められる金額があるときには受贈益が計上され、そのときの時価が取得価額とされるため、みなし譲渡課税を行わなければキャピタル・ゲインに対する課税漏れが生じてしまうことになる。なお、法人に対して時価の二分一以上の金額で譲渡が行われた場合には、仮に対価の額が時価と乖離していてもみなし譲渡課税が行われないため、キャピタル・ゲインに対する課税漏れが生じてしまうことになる。この点については、後述する。

３ 現行制度における所得税法 59 条 2 項の位置付け

所得税法 59 条 2 項は、個人に対して時価の二分の一未満の金額で資産を譲渡した場合に生じた譲渡損失については、これをなかったものとみなすと規定している。

現行所得税法は、実際の対価の金額を収入金額としているため、対価を低く設定すれば意図的に譲渡損失をつくり出すことが可能になる。このため、それを放置すると、資産にキャピタル・ゲインが生じているにもかかわらず、譲渡人としては、対価を操作することによって、自分は損出しをしたうえで、キャピタル・ゲインを譲受人に付け替えることが可能になる。これを防止するために設けられたのが、この規定である⁵³⁾。

なお、時価の二分の一以上で譲渡が行われた場合には、仮に対価の額と時価が乖離していても、その場合に生じる譲渡損失については、それがなかったものとみなされるこ

とはないから、税法上も損失として取り扱われることになり、キャピタル・ゲインを譲受人に付け替えることが可能になる。本来であれば、このような損失についても、それがなかったものとみなす必要があると思われる。しかし、所得税法がみなし譲渡の適用対象となるか否かの判断基準を時価の二分の一としているのは、現実問題として資産の時価を厳格に見積もることが困難であるため、ある程度評価額の幅、弾力性を認めたものであるとされている⁵⁴⁾。なお、このような場合でも、譲受人が個人の場合には、資産の取得価額はそのときの時価ではなく現実の取引価額になるから、法人に対する低額譲渡の場合と異なり、キャピタル・ゲインが課税漏れになるようなことはない。

4 みなし譲渡制度が機能しない低額譲渡

このように、キャピタル・ゲインに対する課税漏れを防止する手段として機能するのがみなし譲渡であるが、すべての場合に機能するわけではなく、一定のものはその範囲から外れてしまうおそれがある。それが、先に述べた法人に対する時価の二分の一以上の金額による低額譲渡である。所得税法 59 条 1 項 2 号にいう「著しく低い価額の対価として政令で定める額」は、資産の譲渡のときにおける時価の二分の一に満たない金額とされているから、時価の二分の一以上の金額による譲渡はみなし譲渡の対象にはならない。その場合、企業会計上そのときの時価が取得価額とされるため、もし資産を低額で譲り受けた法人側で実際の取引価額を上回る金額で資産を取得したという会計処理が行われた場合には、キャピタル・ゲインに対する課税漏れが生じてしまう。

もっとも、独立した当事者間である個人と法人との間で取引価格として成立するのは、通常は時価に近い価額であると考えられるため、このような問題が起こるケースはごく稀であると思われる。しかし、株主等と同族会社との間の譲渡では、懸念されるようなことも往々にして起こり得る。そこで、これを防止する手段として、所得税法 157 条（同族会社等の行為又は計算の否認）の規定が設けられている。所得税基本通達 59-3 は、譲渡所得の基因となる資産を、法人に対し時価の二分の一以上の対価で譲渡した場合には、所得税法 59 条 1 項 2 号の規定の適用はないが、時価の二分の一以上の対価による法人に対する譲渡であっても、その譲渡が所得税法 157 条の規定に該当する場合には、税務署長の認めるところにより、当該資産の時価に相当する金額によって譲渡所得の金額を計算することができるとしている。つまり、株主等が同族会社に対して時価の二分の一以上の価額で資産を譲渡した場合には、所得税法 157 条の行為計算否認規定を適用して、時価相当額で譲渡があったものとして認定課税を行うことがありうるとしている。

松澤智教授は、所得税法 157 条の趣旨や目的について、次のように述べておられる⁵⁵⁾。「法人の株主・役員その他特殊関係者等の一定の地位にある者が同族会社制度を濫用して所得税の負担を不当に減少することが多いことに鑑み、これに対処するための租税回避防止の規定である。したがって、所得税法の解釈上は、個人と法人（同族会社）との間の取引につき、その取引が異常・不合理と認められれば、通常取引に置きかえて、

生ずべきはずの収入を認定し、所得税を課税して租税回避行為を防止することになる」。つまり、所得税法 157 条は、所得税法 36 条および 59 条を適用することができない場合に、租税回避を防止するための補充的な規定であると解することができ、所得税の公平性を担保するうえで重要な意味を持つ制度であるといえる。これについては、佐藤英明教授が、「時価の二分の一未満の価額による譲渡を時価による譲渡とみなすという規定がある場合には、その反対解釈として二分の一以上の対価であれば、一応法の認める所であると解釈される余地は大きく、いわばそのような法の「アナウンスメント効果」ともいうべき効果をまったく否定することは、法的安定性を著しく害する結果となると考えられる」と指摘しておられるように⁵⁶⁾、法的安定性および予測可能性を少なからず害する可能性があることは否定できないが、所得税法 157 条による手当ては、みなし譲渡課税の不備を補完する機能を有しており、公平性を確保する観点から必要なものであると考えられる。

第5章 現行制度を前提とした本質論

第4章で検討したとおり、みなし譲渡は、無償譲渡の場合に所得税を課税するものであるから、有償譲渡を前提とする譲渡益所得説の立場からその理論的な根拠を示すことは困難である。譲渡益所得説によれば、それはせいぜい「租税政策的な観点から、例外的に行われる課税」と位置付けるしかないものと思われる。

包括的所得概念に端を発する譲渡所得課税ではあるが、制度創設当初から理論的に最も優れている方法であるとされる「資産の増加益に毎年課税する方式」を採っていない。この課税方法は、現実には不可能であると考えられており、シャープ勧告においてもその困難さは指摘されていたところである。

そこで、次善の策として、譲渡によって所有者の支配を離れる機会を捉えて課税する方式が採用されたが、その場合における収入金額は、増加益清算説から導き出される「時価評価額」によらず、譲渡益所得説から導き出される「実際の収入金額」とされ、また、取得に要する付随費用や譲渡費用など、本来資産の客観的価額を構成しないと考えられるものまで収入金額から控除することが認められたため、譲渡所得に対する課税制度は、制度創設当初から、増加益清算説だけでなく譲渡益所得説の考え方も取り入れて、そのしくみが形づくられたといえる。

ただ、当初は、無償譲渡についてはすべてみなし譲渡課税が行われることになっていたため、増加益清算説の考え方がより強く現れていた。しかし、その後みなし譲渡課税は縮小の一途を辿り、現行制度のもとでは一部の無償譲渡に限って例外的にみなし譲渡課税が行われているだけである。また、最高裁も、譲渡所得課税の本質は、基本的にはなお増加益清算説にあるとしながらも、現行法の具体的な解釈にあたっては、譲渡益所得説に重点を置いた解釈を示している。つまり、譲渡所得に対する課税の本質は、譲渡益所得説に近いものに変質しているといってもよいのではないかと思われる。

しかし、無償譲渡の場合に課税を行うみなし譲渡は、やはり増加益清算説によって理解したほうが説明しやすいことは間違いない。このため、譲渡所得課税の本質は、制度創設当初の増加益清算説から、譲渡益所得説にその重点が移ってきたとはいえ、現行制度においても、依然として増加益清算説と譲渡益所得説の考え方が混在していると考えることが適当ではないかと思われる。

ただ、現行制度は、残存している一部のみなし譲渡課税を除けば、ほとんどが譲渡益所得説によって制度が組み立てられていると考えたほうが理解しやすい制度になっており、また、さまざまなケースにおける条文の解釈にあたっても、譲渡益所得説によるほうが実態に即した現実的な解決策を見出すことができるものと考えられる。

第6章 あるべき本質論のもとにおける課税方式

第1節 あるべき本質論

第5章で譲渡所得に対する課税は、現行制度を前提とすれば譲渡益所得説によって理解するのが適当であると結論付けた。しかし、これはあくまで現行制度を前提とした場合の本質論であり、譲渡所得に対するあるべき本質論と課税方式を考えると、これとは異なる結論を導き出すことができる。それでは、あるべき本質論とは何か。

現行制度における譲渡所得に関する二つの本質論、すなわち増加益清算説と譲渡益所得説には、それぞれに一長一短がある。

増加益清算説は、包括的所得概念に基づき、譲渡所得課税を、所有者が保有していた期間に生じたキャピタル・ゲインに対して、その所有者に課税するものであると捉えるため、そこでは公平性の確保が重視される。所得税は、「所得額という要素を手がかりにして、税負担を納税者の間に公平に分担させること」を最大の目的とすると考えられている⁵⁷⁾。我が国の所得税は、累進税率のもとにおける総合課税を標榜しており、それによって垂直的公平性と水平的公平性を維持することを企図している。キャピタル・ゲインに対する税負担を納税者の間に公平に分担させるように課税するためには、増加益清算説の方が優れていることはいうまでもない。ただ、増加益清算説は、キャピタル・ゲインそれ自体に担税力があると考えから、有償・無償を問わず譲渡によって資産が所有者の支配を離れる機会を捉えて課税を行うことになる。また、客観的な増加益を清算するという目的のためには、資産価値の増加に直接の関係がない、取得に要する付随費用や譲渡費用の控除は、本来認めるべきでない。しかし、このように実際の収入金額や支出金額に目を向けなければ、結果的に納税者の担税力を度外視して課税することになってしまう。つまり、増加益清算説は公平性、客観性の面で優れているものの、担税力の面で問題を抱えているといえる。

これに対して、譲渡益所得説は、実際の収入金額から実際に支出した費用を控除して求めた譲渡益に対して課税を行うところにその本質があるとするから、担税力に即した課税を行うことができるという長所がある。ただ、譲渡益所得説によれば、本来時価で売却できる資産を意図的に低い価格で売却することによって譲渡所得の金額を圧縮することが可能になる。これは、実際の取引価額に基づいて課税を行うことの帰結としては当然のことであるが、第4章で検討したように、譲渡人の側で意図的に損出しを行い、その分を譲受人に付け替えることを容認することになってしまう。それは、結果的に累進税率の回避を容認することと同じことであり、税負担を納税者の間に公平に分担させるという所得税の理念に反するおそれがある。つまり、譲渡益所得説は、担税力の面で優れているものの、公平性や客観性の面で問題を抱えているといえる。

このように考えると、増加益清算説と譲渡益所得説の一長一短は、まさに「裏返し」の関係にあることがわかる。いずれか一方の本質論だけで制度を貫く場合には、もう一

方の本質論が持っている長所までスポイルしてしまうことになり、譲渡所得課税はどこかに欠陥を抱えた制度になることは避けられない。

このことを踏まえて検討すると、あるべき譲渡所得課税制度は、増加益清算説と譲渡益所得説のいずれか一方ではなく、「両説が主張する基本的な性格を併せ持った租税」として制度を組み立てることが、最も望ましい改善策ではないかと思われる。

第2節 現行制度の問題点

課税の本質と実際の課税方法は、いわば「目的」と「手段」の関係にある。譲渡所得課税制度を合理的なものにするためには、本来「手段」である課税方法は、「目的」である「譲渡所得の本質」にかなったものであることが望ましい。譲渡所得の本質を両説が主張する基本的な性格を併せ持った租税と捉えたと、現行の課税方式を改め、新しい本質論に即した新たな課税方式を考案する必要がある。

また、新たな課税方式を導入する場合には、それが本質論に即したものになるようにしくみを構築することはもちろんのこと、現行制度の中で問題と思われる点を改め、より合理的なものにすることが望ましい。そこで、まず本節では、現行制度における問題点を指摘し、その解決方法を模索する。

1 平準化措置

(1) 現行制度の概要

譲渡所得の本質は、長期間にわたって徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産を譲渡することによって一挙に実現すると考えるところにある。このため、高い累進税率が適用されることを緩和する必要があるとの配慮から、所得税法は平準化措置を講じている。しかし、その方法はあまりにも大まかなものであり、譲渡された資産の保有期間が5年を超えているかどうかを基準として、譲渡所得を長期譲渡所得と短期譲渡所得に区別し、前者についてはその二分の一を課税の対象としている⁵⁸⁾。

なお、分離課税についても、それが平準化のためだけに設けられたものであるとはいえないものの、平準化措置の一つとして理解できる面があるという見解もある⁵⁹⁾。2000年の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題」は、土地・建物等を分離課税する理由について、「土地が公共性を有しその価値が主として外部的要因により増加するものであることを鑑み、その譲渡益に対して、給与や事業などを通じて稼得される所得との間の税負担の公平の確保に配慮しつつ、適正な税負担を求めることが必要です。課税方式については、土地譲渡益が取得から売却までの一定期間を経て生じること、適正・公平な税負担の確保を図ること、土地の取引に伴う税負担額を明確にするなどの観点を踏まえ、適正な税率による分離課税の方式が現実に即したものと考えられます」と述べてい

る⁶⁰⁾。

(2) 現行制度の問題点

第1章で検討したとおり、シャープ勧告以前は、保有期間の長さに関係なく二分の一課税が行われていた。しかし、シャープ勧告は、「現行法の規定では、キャピタル・ゲインの50%しか課税所得に算入されていない。これは愚かにも、思惑的投資に恩恵を与えているものであって、正常な利子・配当または法人組織化されていない事業の正常な利潤という形で果実を生ずるような投資を犠牲としているものである⁶¹⁾」と述べて、平準化措置としての二分一課税に対して厳しい評価を下した。その結果、昭和25年の改正で採用されたのが分割繰越であるが、分割繰越は技術的に複雑過ぎたことや執行が困難であったことなどの理由から⁶²⁾、昭和28年には元の二分の一課税が復活した。その後、昭和39年に短期譲渡所得については二分の一課税が適用されないことになったが、長期譲渡所得については二分の一課税のまま現在に至っている。金子宏教授が「シャープ勧告の平準化方式がやや複雑であったことは否定できないが、二分の一課税方式と比較してみた場合、シャープ方式は二分の一課税方式よりもはるかに公平、かつ正確である」と述べておられるように⁶³⁾、二分一課税方式はシャープ方式に比べて簡便ではあるものの、公平性や正確性を期す観点からは、平準化措置としては杜撰なものであり、本来の平準化の意図に必ずしも沿ったものになっていない。

さらに、それ以上に問題なのが、平準化措置の対象範囲である。現行制度は、実際の取引価額である譲渡対価を収入金額としているが、譲渡対価の金額は、当該資産にまつわる客観的な条件だけでなく、当事者間の需給関係をはじめとする個別の特殊な事情を反映して形成されるから、必ず時価評価額と一致するとは限らず、「時価」と「それとの差額」から構成されることになる。つまり、譲渡所得は、「キャピタル・ゲイン部分」と「キャピタル・ゲインとの差額部分」から構成されていると考えることができる。例えば1,000万円で取得した資産が1,600万円で値上がりし、これを2,000万円で譲渡した場合には、本来のキャピタル・ゲインは600万円であるが、対価との差額である400万円についても譲渡所得として平準化を行うことが可能になる。本来、平準化措置が必要とされるのは、キャピタル・ゲインが長期間にわたって徐々に累積し、資産の譲渡によってそれが一挙に実現する結果、高い累進税率が適用されることを緩和するためである。しかし、現行制度では、このように、高い累進税率の適用を緩和する必要のない「キャピタル・ゲインとの差額部分」についても、平準化措置という恩恵を与えることになってしまうという問題がある。

(3) 解決方法

キャピタル・ゲインの半分を課税の対象外とする二分の一課税は、公平性に欠ける措置であり、単なる優遇税制であって、本来の平準化措置とはいえないものである。平準化措置としては、シャープ勧告で提案された分割繰越を再導入することが望ましいこと

はいうまでもない⁶⁴⁾。分割繰越は、総合所得税のもとで譲渡所得に対して全額課税する要請と、累進税率からくる平準化の要請を同時に満たすものとして評価できる制度である⁶⁵⁾。しかし、分割繰越は計算が複雑で、導入後わずか数年で廃止され、二分の一課税が復活したという経緯がある。このため、分割繰越を再導入することは、必ずしも適当ではないと思われる。

ところで二分の一課税については、二分の一では軽減度合いが大き過ぎるというのであれば、7割課税なり8割課税にして軽減度合いを圧縮すればよいとする意見がある⁶⁶⁾。確かに二分の一課税の問題点は、平準化措置としての杜撰さにあるから、それは二分の一の割合を変更することによって、ある程度解消されるものと思われる。しかし、すべての譲渡所得に対して一律に軽減すると、譲渡所得の金額が大きい場合ほどメリットが大きくなり、公平性に欠けることになってしまう。このため、譲渡所得の金額が大きくなるほど軽減割合を減少させるようなしくみを導入することが必要ではないかと考えられる。

また、現行制度のもとで算出される譲渡所得は、先に述べたとおり、「キャピタル・ゲイン部分」と「キャピタル・ゲインとの差額部分」から成り立っており、この二つは本来異なる性質のものであるから、異なった取扱いをするべきである。キャピタル・ゲインについては、資産の譲渡によってそれが一挙に実現することに伴う高い累進税率の適用を緩和するために、何らかの平準化措置を講じる必要がある。一方、キャピタル・ゲインとの差額部分については、それはキャピタル・ゲインとは異なる性質のものであるから、この部分についてまで平準化の対象とすることは、公平性の観点から適当ではないため、平準化措置の対象外にするべきである。

なお、同様の考え方は、分離課税についてもあてはまる。つまり、分離課税の対象とするのはキャピタル・ゲイン部分だけに留めるべきであり、キャピタル・ゲインとの差額部分については、分離課税の対象とすべきではない。

2 譲渡損失の取扱い

(1) 現行制度の概要

現行制度では、収入金額が取得費と譲渡費用の合計額を下回る場合には、譲渡損失が生じる。この譲渡損失については、まず他に譲渡益がある場合には、そこから控除する。次に、譲渡損失のうち、他の譲渡益から控除しきれなかった部分がある場合には、譲渡所得以外の所得と損益通算を行うことが認められている（所得税法69条）。

譲渡損失に係る損益通算は、まず一時所得から行い（所得税法施行令198条2号）、次いで、経常所得（同4号。経常所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得および雑所得をいう）、山林所得の金額、退職所得の金額（同5号）の順に行う。さらに、譲渡損失のうち、損益通算してもなお控除しきれなかった部分がある場合には、その損失は純損失の金額に含まれる（所得税2条1項25号）。純損失の金額については、

青色申告者は、3年の繰越控除（所得税法70条）および1年の繰戻還付（所得税法140～142条）が認められる。また、生活に通常必要でない資産の譲渡による利益は譲渡所得として課税対象とされる一方で、その譲渡損失は他の資産の譲渡益から控除できるが、損益通算は認められていない（所得税法69条2項）。

所得の種類によってはその性質から、ある所得の損失を他の所得から控除するのが適当でない場合があり、担税力に相応して適性かつ効率的な課税を達成するため、所得税法は一定の損失については損益通算の対象外としている。また、租税特別措置法においても、主に政策的見地からさまざまな損益通算に関する規定を設けている。その代表的なものが、土地・建物等および株式等に係る譲渡損失である。

土地・建物等および株式等については、いずれも分離課税方式によって課税するものとされている。土地・建物等の譲渡所得の計算上生じる損失については、平成16年の税制改正で、土地・建物等を譲渡して得た所得以外の所得との通算および翌年以降の繰越しが認められないことになった（租税特別措置法31条1項、32条1項）。株式等の譲渡所得の計算上生じる損失については、株式等の譲渡益が課税されることになった昭和63年の税制改正から、原則として株式等の譲渡による所得以外の所得との通算および翌年以降への繰越しは認められていない（租税特別措置法37条の10第1項）が、上場株式等を譲渡したことによって生じた損失については、3年間の繰越控除が認められている（租税特別措置法37条の12の2第1項）。

（2）現行制度の問題点

損益通算の規定は、昭和22年の税制改正で初めて設けられたものである。当初は、経常的な所得について生じた損失は、経常的な所得の範囲内だけで通算控除し、臨時的な所得である山林所得および譲渡所得について生じた損失は、その相互間だけで通算控除できることになっていた。その後、シャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正で、原則としてすべての所得を通じて控除することができるようになった⁶⁷⁾。

シャープ勧告は、譲渡損失の全額を所得金額から控除することを提案したが、この提案は、譲渡所得の全額を課税所得に算入することと、すべての無償譲渡に対してみなし譲渡課税を行うことを前提としたものであった。第1章で検討したとおり、シャープ税制が勧告したみなし譲渡は、その後縮小の一途を辿り、みなし譲渡がほとんど廃止され、また、長期譲渡所得が二分の一課税とされたにもかかわらず、譲渡損失の全額控除は依然として残っている。その結果、我が国の所得税における譲渡損益の取扱いは、いわば半額課税・全額控除となっており、譲渡損失に対して寛大過ぎるように見受けられ、譲渡益に対する税額の増加と、譲渡損失による税額の減少との間で整合がとれていない。シャープ勧告の序文に、「もし重要な勧告事項の一部が排除されるとすれば、他の部分は、その結果価値を減じ、場合によっては有害なものとなろう」とあるが、まさにそれが現実のものになっていると考えられる⁶⁸⁾。

他方、譲渡損失の繰越控除は制限されている。譲渡損失のうち損益通算してもなお控

除しきれなかった部分は、純損失の金額に含まれることになるが、これは青色申告者に限って3年の繰越控除および1年の繰戻還付が認められるに過ぎず、譲渡損失の金額が多額にのぼる場合もあることを考えると、このような控除の制限は納税者にとって酷ではないかと思われる。

その結果、現行の譲渡損失の取扱いによれば、譲渡損失を相殺することができるだけの所得が他にある場合には大きく税額を減少させることができるが、それがない場合には、短期間のうちに譲渡損失は課税上切り捨てられてしまうことになる。ここから、現行制度における譲渡損失の取扱いは、偶然性に大きく左右されるしくみになっているとすることができる。

さらに、それらの点以上に問題なのが、譲渡損失の計算方法である。現行制度では、譲渡所得は収入金額から取得費および譲渡費用の合計額を控除して計算することになっているから、譲渡対価を低く設定することによって、その資産が抱えているキャピタル・ロス以上の譲渡損失をつくり出すことが可能になる。例えば1,000万円で取得した資産が400万円に値下がりし、これを100万円で譲渡した場合には、本来のキャピタル・ロスは600万円であるが、対価との差額である300万円についても譲渡損失として控除が可能となる。つまり、現行制度における計算方法のもとでは、「キャピタル・ロス部分」だけでなく、譲渡対価を調整することによってつくり出した「キャピタル・ロスを上回る損失の部分」までも控除することが可能になる。

法人に対する低額譲渡については、所得税法59条1項によってみなし譲渡課税を行うことにしているため、このような問題は生じない。一方、個人に対する譲渡については、所得税法59条2項によって時価の二分の一未満の対価で譲渡したことによって生じた譲渡損失は、それがなかったものとみなされるため特段問題はないが、時価の二分の一以上の金額の範囲内で時価よりも低い価額で譲渡すると、意図的にキャピタル・ロスを上回る損失をつくり出すことが可能になる。また、所得税法59条2項は時価の二分の一未満の対価で譲渡したことによって生じた譲渡損失については、そのすべてをなかったものとみなすことにしているため、本来であれば所有者の譲渡損失として控除されるべき「キャピタル・ロス部分」までも、それがなかったものとみなされてしまうという問題がある。

(3) 解決方法

そもそも、譲渡損失の控除が認められるのはどのような理由によるものだろうか。この点について、岡本忠生教授は、次のように述べておられる⁶⁹⁾。「一般的な答えは、おそらく、所得獲得のためには危険負担が必要であり、危険が損失として現実化することもあるから、損失は事業や投資を行うためのコストであるというものであろう。したがって、このような損失は、純所得課税原則からは当然に控除されるべきこととなる。さらに、もし損失控除を認めなければ、課税は、事業や投資における危険負担についての意思決定に中立ではなくなるといわれる。……控除を認めるもう一つの理由として、担

税力の減殺があげられる」。また、植松守雄氏は、次のように述べておられる⁷⁰⁾。「政府がキャピタル・ゲインに対して課税し、多額の税収を挙げていること、課税の反面としてロス控除を認めることがその投資に対するリスク・ヘッジに役立つことといった観点からする税制の公平・中立の要請からして、またその課税のもつ凍結効果の緩和のためにも、広くロスの控除を認めることが必要などと説く場合が多い」。これらの理由から、譲渡損失は、本質的にその控除が認められるべきものであると考えられるが、問題はその範囲や控除の方法である。

現行制度のような譲渡損失の控除に上限を設けず、それを無制限に認める方法では、租税回避のために乱用されるおそれもあり、また、偶然性に大きく左右されるため、納税者にとっては酷な面もあると思われる。ここで想定されるのが、譲渡損失の控除に年度ごとに限度額を設け、繰越控除を行う方法である。そのモデルとして参考になるのが、アメリカにおける制度である⁷¹⁾。アメリカでは、キャピタル・ロスの控除対象は、原則としてキャピタル・ゲインに限られ、通常所得からの控除は年3千ドルに制限されているが、譲渡損失の繰越は無制限に認められる。アメリカのこの制度は、他の所得との損益通算を制限するとともに、損失の控除を平準化することによって、譲渡損失の偶然性を緩和させることができる優れた制度である。

また、現行制度のもとで算出される譲渡損失は、「キャピタル・ロス部分」と「キャピタル・ロスとの差額部分」から成り立っており、この二つは本来異なる性質のものであるから、異なった取扱いがされるべきである。「キャピタル・ロス部分」については、アメリカの制度を準用して、損益通算の制限と損失控除の平準化を行うのが適当であると思われる。一方、「キャピタル・ロスとの差額部分」については、それが担税力を減殺する要素であることは否定できないものの、人為的に作り出された損失であることを考えれば、さらに制限を加えて他の所得との損益通算を認めず、単年度に限って他の譲渡益との控除を認める程度にとどめるのが適当ではないかと思われる。

現行制度は、租税特別措置法によって土地・建物等と株式等の譲渡所得の計算上生じた損失については、同種の資産の譲渡による所得以外の所得との通算および翌年以降の繰越しを認めないことにしている。これらの譲渡所得はさまざまな政策的観点から分離課税が採用されているため、譲渡益と譲渡損失の取扱いの整合性をとるためには、同種の資産の譲渡所得以外の所得との通算および翌年以降の繰越しが認められないのはやむを得ないものと思われる。なお、これによって、時価よりも低い価額で譲渡することによって生み出されるキャピタル・ロスを上回る損失をつくり出すことも制限されることになる。

なお、土地・建物等と株式等についても、公平性の維持を貫徹する観点からは、総合課税に移行すべきであるという意見も根強いものがある。もし総合課税に移行することになれば、譲渡損失についても、当然先に述べたような方式で控除が認められるべきである。

第3節 二重利得課税方式の提案

第1節で検討したように、譲渡所得に対する課税の本質は、増加益清算説と譲渡益所得説の両説が主張する基本的な性格を併せ持っているところにあると捉えるべきであるから、課税方式もこの本質に即したものに改めることが望ましい。本質論に即した課税方式であり、かつ、第2節で検討した現行制度における問題点を解決できる課税方式が、いわゆる二重利得課税方式である⁷²⁾。つまり、資産を譲渡して得られた譲渡益の中に、キャピタル・ゲインの清算によるものと、それ以外のものが含まれていると考えて、それらを異なる所得区分のものとして課税を行うことにしてはどうかという提案である。

譲渡対価の金額は、当該資産にまつわる客観的な条件だけでなく、当事者間の需給関係をはじめとする個別の特殊な事情を反映して形成されるものであるから、常に時価評価額と一致するわけではない。つまり、譲渡対価の金額と時価評価額との間に差がある場合には、「時価」と「それを上回る、もしくは下回る差額」から構成されることになる。第2節で検討したように、現行制度のもとで算出される譲渡所得は、「キャピタル・ゲイン部分」と「キャピタル・ゲインとの差額部分」から成り立っている。この二つは異なる性質のものであり、平準化を行うにあたっては、異なった取扱いがされるべきである。また、現行制度のもとで算出される譲渡損失は、先に述べたとおり、「キャピタル・ロス部分」と「キャピタル・ロスとの差額部分」から成り立っている。この二つも異なる性質のものであるから、異なった取扱いがされるべきである。

現行制度のもとでは、譲渡所得については異なる性質を持つ二つの利得を同列に取り扱っているため、本来平準化する必要のない「キャピタル・ゲインを上回る利得部分」についても平準化を行い、一方、譲渡損失については、分離課税の対象となる土地・建物等と株式等が譲渡された場合を除き、本来それを控除することに対して何らかの制限を付けるべき「キャピタル・ロスを上回る損失部分」までも、無制限に控除することを認めることになっている。つまり、キャピタル・ゲインに対して客観性と公平性に基づいて適正な課税を行おうとすれば、「キャピタル・ゲイン」と「それ以外の部分」を区分し、キャピタル・ゲインは譲渡所得として課税するとともに、「それ以外の部分」は異なる所得区分として課税する必要がある。

このように、「キャピタル・ゲイン」と「それ以外の部分」を異なる所得に区分して課税することによって、「キャピタル・ゲイン」は増加益清算説に基づくものとなり、一方、「それ以外の部分」は譲渡益所得説に基づくものとなる。その結果、現行制度の中に混在する二つの本質論を、合理的に棲み分けることができることになる。これによって、譲渡所得課税は、現行制度のものよりも、より一層公平性・客観性に優れたものとなり、「所得額という要素を手がかりにして、税負担を納税者の間に公平に分担させること」を最大の目的とする所得税の理念に合致した制度になる。

なお、「それ以外の部分」は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所

得、退職所得、山林所得のいずれにも該当しないから、考えられるのは、一時所得または雑所得である。しかし、所得税法 34 条 1 項は、一時所得とは「資産の譲渡の対価としての性格を有しないもの」と規定しているため、一時所得に区分することはありえない。結局、雑所得として課税することが適当であると思われる。

それでは、この二重利得課税方式を採用した場合には、具体的にどのように課税することになるのか、検討する。

1 所得の認識

本来キャピタル・ゲインは、理論的にはそれが生じたその年に課税すべきものであるが、そのためには資産の評価に膨大な労力と経費がかかり、課税実務上コストに見合うだけの税収を上げることが難しいこと、また、未実現のキャピタル・ゲインに対して課税することは、担税力のない所有者に対して課税することになり、実現主義の原則からみても適当ではなく、租税負担が原因で資産を処分せざるを得ない事態が発生するおそれもある。このため、キャピタル・ゲインに対する課税は、基本的にはそれが実現するときまで課税を繰り述べ、資産を有償で譲渡したときに、それまでの間に生じていた累積額に対して一挙に清算課税するのが適当であると思われる。

なお、実際の取引価額、取引費用に応じて算定される雑所得(キャピタル・ゲインとの差額)は、有償譲渡のときに課税を行うことは改めていうまでもないことである。

2 収入金額、所得、損失

キャピタル・ゲイン課税である譲渡所得の課税対象所得は、資産を評価して算定した時価から取得時の評価額を控除して算定することになる。

通常、「時価とは、当該財産の客観的交換価値、すなわちそれぞれの財産の現状に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」をいうものと解されている⁷³⁾。そこで、この時価をどのようにして算定するかということであるが、増加益の清算は、二時点間における客観的価額の測定によって求められるものであるから、その測定は、客観性の高い評価による必要がある。また、納税者と税務行政の双方における事務手続の負担を考慮すれば、比較的容易に入手することができるものであることも重要な点である。そして、この二つの要請を満たすものとして、財産評価基本通達を用いるのが最も適当ではないかと思われる。財産評価基本通達 1(2)は、「時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による」と明記している。また、財産評価基本通達によれば、流動性の低い自社株式などについても客観的に評価することができるから、その有用性は高いといえる。

財産評価基本通達に基づく時価評価額と実際の取引価額との間には、通常乖離が生じるはずであり、取引価額が評価額を上回っている場合には、当該上回る額はこれを雑所得と認定して課税対象とする。

第2節で提起したとおり、譲渡損失は「キャピタル・ロス部分」と「キャピタル・ロスとの差額部分」とで成り立っており、この二つは本来異なる性質のものであるから、異なった取扱いをすることが適当である。すなわち、譲渡所得の算定において生じた損失である「キャピタル・ロス部分」については、アメリカの制度を準用し、損益通算の制限と損失控除の平準化を行うことが適当である。一方、取引価額が評価額を下回っている場合には、これを損失として取り扱う。すなわち、「キャピタル・ロスとの差額部分」については、それが人為的につくり出された損失であることを考えれば、より一層の制限を加えて、他の所得との損益通算を認めず、単年度における他の譲渡益との控除を認めることにとどめるべきである。

二重利得課税方式は、分離課税の対象となる土地・建物等と株式等についても適用するべきである。すなわち、キャピタル・ゲイン課税である譲渡所得については分離課税を行うこととし、取引価額が評価額を上回っている場合には当該上回る額は雑所得として総合課税し、取引価額が評価額を下回っている場合には当該下回る金額は損失として他の所得との損益通算を認めず、単年度における他の譲渡益との控除を認めることにする。

なお、原則として、すべての譲渡に対して上記のような収入の測定方式を採用すべきであるが、納税者の手続的負担や税務行政における徴税費などを勘案すれば、時価と譲渡対価の差が僅少なものについてまで、厳密に時価評価額に基づく課税を行うのは現実的ではないと考えることもできる。その場合には、「譲渡対価をもって時価とする」という例外を認めることになるが、問題はその「差」の境界線をどこに設けるかである。これについては、毎年提出される譲渡所得の申告の中で、どれだけのものが譲渡対価と時価が乖離している取引であるか、また、譲渡対価と時価とがどれだけ乖離しているか、その実態を調査したうえで境界線を設定する必要があると思われる。

3 みなし譲渡

法人に対する贈与、相続(限定承認に係るもの)、遺贈(法人に対するものおよび個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る)は、対価を受領しない無償譲渡であるから、二重利得課税方式を採用した場合には、本来課税すべきではないということになる。しかし、先に述べたように、キャピタル・ゲインの課税漏れを防止する観点からは、みなし譲渡課税を行わざるをえない。

現行所得税法は、みなし譲渡の対象とするか否かを判断する基準を、そうしなければキャピタル・ゲインに対する課税漏れが起こるか否かという点に置いている。そして、キャピタル・ゲインの課税漏れが起こらないと判断されると、みなし譲渡課税を行わな

いで課税が繰り延べられることになる。しかし、課税繰延を行うことが必ずしも納税者のためにならないケースもある。例えば、単純承認による相続の場合に、もしみなし譲渡課税が行われれば、被相続人に対して課税された所得税相当額は、被相続人の相続債務として相続財産から控除することができるから、その分だけ相続人の相続税負担額は軽減されることになる。一方、みなし譲渡課税が行われなくて、課税が繰り延べられる現行制度のもとでは、本来被相続人が負担すべきであった所得税相当額が相続財産から控除されることもなく、むしろ相続人が相続財産を売却する際に、その分も含めて課税されることになるため、かえって相続人の負担が重くなるという結果を招いている。

この点については、相続または遺贈によって財産を取得した相続人が、相続税申告期限の翌日から3年を経過する日までの間に相続財産を譲渡した場合には、当該財産に係る相続税額がその財産の取得費に加算されることになっている（租税特別措置法39条）から、その限りにおいてみなし譲渡の有無による税負担の不公平感を解消することができるしくみになっている。しかし、この措置は、相続税の申告期限から3年以内に相続財産を譲渡した場合という期間制限が付されており、根本的な解決策にはなっていない。

相続が行われた場合にこのような問題が生じるのは、相続が開始されると自動的に被相続人の取得費が引き継がれ、譲渡所得に対する課税が繰り延べられることになっているからである。つまり、みなし譲渡課税を受けたほうが相続人にとっては有利であると想定される場合であっても、それが許されないところに問題がある。

したがって、このような不都合は、「みなし譲渡課税の選択制度」を導入することによって解消されるものと思われる。しかし、すべての無償譲渡についてみなし譲渡課税の選択を認めると、キャピタル・ロスを抱える資産を贈与することによってあえて損出しを行い、租税を回避しようという行為が行われることが想定される。このため、当事者の意図でそれを行うか否かを決められる贈与は除外し、意図的に行う余地のない相続や遺贈の場合に限ることが適当である。また、一つ一つの資産について、みなし譲渡課税の選択を認めると、手続きが非常に煩雑となり、税務行政にとっても著しい負担になることが想定されるため、相続人全員の合意のもとに、被相続人の財産すべてについて、一括してみなし譲渡課税を行うか否かを選択することを認めることが適当であると思われる。

次に、低額譲渡については、二重利得課税方式によれば、法人に対するものも、個人に対するものも、いずれも有償譲渡の一種であるとして、資産を評価して得られた時価に基づいて課税することになる。つまり、通常の有償譲渡と同じように課税されるため、課税の繰り延べは行われたい。したがって、所得税法 59 条 1 項 2 号の規定は不要となる。また、個人に対する低額譲渡の場合に生じた損失については、通常のキャピタル・ロスが生じた場合の取扱いと同様の扱いとなるため、所得税法 59 条 2 項の規定も不要となる。

4 取得費、譲渡費用

キャピタル・ゲイン課税である譲渡所得の課税対象所得は、資産を評価して算定した時価から取得時の評価額を控除して算定することになり、取得費が入り込む余地はない。一方、雑所得(キャピタル・ゲインとの差額)は、実際の取引価額、取引費用に応じて算定されるものである。したがって、実際の取引費用である資産の取得に係る付随費用は、収入金額から控除されることになる。資産の取得のために実質的に欠かせないものとして支出された費用は、広く付随費用として控除が認められるべきである。

譲渡費用については、譲渡所得ではなく、雑所得の計算上、収入金額から控除されることになる。個別具体的に見て、その譲渡を実現するために必要な費用は、広く譲渡費用として控除が認められるべきである。

5 平準化措置

キャピタル・ゲインは、長期間にわたって徐々に累積し、資産の譲渡によって一挙に実現するものであるため、高い累進税率の適用を緩和する観点から平準化措置を講じるべきである。しかし、現行制度のような二分の一課税では公平性に欠け、包括的所得概念の観点からは単なる優遇税制としか考えられない。それは、本来の平準化措置のあるべき姿ではない。したがって、二分の一という軽減割合を公平性に反しない程度まで下げる必要があると思われる。

また、現行制度のように、全ての譲渡所得に対して一律の軽減割合を設定すると、譲渡所得金額が大きい者ほど大きなメリットを受けることができ、公平性に欠けることになるため、譲渡所得の金額が大きくなるほど軽減割合は減少するように、軽減割合に逆進性が働くしくみを導入することが望ましい。

なお、実際の取引価額、取引費用に応じて算定される雑所得(キャピタル・ゲインとの差額)は、キャピタル・ゲインと異なり、長期間にわたって徐々に累積したものではないから、高い累進税率の適用を緩和する必要はないと考えられるため、平準化措置の対象外とすることが適当である。

おわりに

本稿では、現行制度における譲渡所得の本質はどこにあるかということを明らかにするとともに、あるべき本質論のもとにおける課税方式について検討を行った。

包括的所得概念に端を発するといわれる譲渡所得課税であるが、制度創設当初から理論的には最も優れている方法であるとされる「資産の増加益に毎年課税する方式」は採用されなかった。それは、毎年資産の評価替えを行うことは、それに要する人員と費用の面で実務的に難しいことと、未実現の増加益に対して課税することには一般の納税者の理解が得られにくく、納税資金の確保の面でも無理があると考えられたからである。

そこで次善の策として、譲渡によって所有者の支配を離れる機会を捉えて課税する方式が採用されたが、収入金額の測定方法や、取得費および譲渡費用の取扱いなどの面で、譲渡所得に対する課税制度は、制度創設当初からそのしくみを形づくりにあたり、増加益清算説だけでなく、譲渡益所得説の考え方も取り入れられていた。ただ、当初は、すべての無償譲渡についてみなし譲渡課税が行われていたため、増加益清算説の考え方が強く現れていたものと思われる。しかし、その後みなし譲渡課税は縮小の一途を辿り、現行制度のもとでは、一部の無償譲渡だけが、キャピタル・ゲインに対する課税漏れを防止するという目的のもとに、例外的に行われているだけである。また、最高裁も、譲渡所得に対する課税の本質は基本的にはなお増加益清算説にあるとしながらも、現行法の具体的な解釈にあたっては譲渡益所得説に重点を置いた解釈を示している。このことから、譲渡所得に対する課税の本質は、譲渡益所得説に近いものに変質していると考えるのが適当である。

しかし、無償譲渡の場合に課税を行うみなし譲渡は、やはり増加益清算説によって理解した方が説明しやすいことは確かであり、このように考えれば譲渡所得課税の本質は、制度創設当初の増加益清算説から、さまざまな改正を経て譲渡益所得説へとその重点が移ってきたとはいえ、現在も依然として増加益清算説と譲渡益所得説の考え方が混在しているとみるべきである。ただ、現行制度は、残存している一部のみなし譲渡課税を除けば、ほとんど譲渡益所得説によって組み立てられていると考えた方が理解しやすい制度になっている。また、様々なケースにおける条文の解釈にあたっても、譲渡益所得説による方が実態に即した現実的な解決策を見出すことができるものと考えられる。

しかし、このように譲渡益所得説によって理解される現行制度のもとでは、担税力に即した課税を行うことができるという長所があるものの、本来時価で売却できる資産を意図的に低い価格で売却することによって、譲渡所得の金額を圧縮することが可能となり、それは結果的に累進税率の回避を容認することと同じことになる。また、キャピタル・ゲイン部分とキャピタル・ゲインとの差額部分、あるいはキャピタル・ロス部分とキャピタル・ロスとの差額部分を同列に扱うことによって、平準化措置や損失の控除に関してそれらが本来対象とすべき部分を超えて適用される結果、その恩恵を受けるべきでない部分まで恩恵を受けることが可能になってしまう面がある。その結果、現行制度

は、公平性と客観性の面で問題を抱え、「所得額という要素を手がかりにして、税負担を納税者の間に公平に分担させること」を最大の目的とする所得税の理念に必ずしも即したのになっていないといえる。

譲渡所得に対する課税のあるべき本質論は、増加益清算説と譲渡益所得説がそれぞれ主張する基本的な性格を併せ持った租税であると考えることが適当である。そして、この本質論に即した課税方法であり、かつ、現行制度における問題点を解決できるのは、二重利得課税方式である。同方式を採用することによって、課税方式という「手段」は、課税の本質という「目的」にかなったものになるだけでなく、税負担を納税者の間に公平に分担させるという所得税の理念に合致した合理的な制度を構築することができる。

ただ、二重利得課税方式は、現行の課税方式に比べて課税実務が煩雑なものになり、「租税の簡便性」を志向する向きからは非難の声が上がるかもしれない。しかし、二重利得課税方式は、「資産の増加益に毎年課税する方式」と比較すれば、そこまで手数のかかる課税方式ではない。そもそも租税は、必要な行政経費を納税者である国民の負担能力に応じて調達することを目的とするものであるから、そこで最も重視されるべきことは公平性の観点であり、安易に徴収の便宜論に傾斜して公平性を損なうようなことがあってはならないと考える。

譲渡所得に限ったことではないが、ある時代における一国の税制は、それまでにその国が歩んできた歴史の到達点ということができる。我が国の譲渡所得に対する課税は、制度創設以来幾多の改正がなされ、現行制度は多くの特例規定が存在する非常に複雑な制度になっている。恒常的な税収不足問題を抱える我が国としては、より一層多くの税収を生み出す税制を構築することが不可欠であり、譲渡所得についても今後あらゆる角度からさまざまな議論がなされることは想像に難くない。そのような議論の中で、筋道となるべきものが課税の本質である。

課税の本質に即したものであり、しかも、極端に理念的なものでもなく、また、徴収の便宜論に傾斜したものでもなく、執行可能で政策的見地に配慮しつつも公平性を最大限確保できるような、バランスの取れた課税方式の採用が是非とも望まれるところである。

註書き

- 1) 佐藤英明 『スタンダード所得税法』 84 頁参照 (弘文堂、2009 年)
- 2) 所得税法基本通達 33-1
- 3) 田中治 「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」 税務事例研究 71 号 23 頁参照
- 4) 佐藤・前掲注 1 101 頁参照
- 5) 佐々木幸男 「所得税の現状と課題ー包括的所得税の変容と所得税の今後の課題ー」 税大論叢 51 号 149 頁参照
- 6) 渋谷雅弘 「シャープ勧告における所得税ー譲渡所得を中心としてー」 租税法研究第 28 号 64 頁参照
- 7) シャープ使節団日本税制報告書第一巻 92 頁参照
- 8) シャープ使節団日本税制報告書第三巻 B 12 頁参照
- 9) 渋谷・前掲注 6 72 頁参照
- 10) 宮島洋 『租税論の展開と日本の税制』 6 頁参照 (日本評論社、1986 年)
- 11) ゲオルグ・シャンツ(篠原章) 「所得概念と所得税法 (1)」 成蹊大学経済研究 104 号 46 頁参照
- 12) 神野直彦 「所得概念論」 金子宏編著『所得税の理論と課題 [2 訂版]』 16~44 頁参照 (税務経理協会、2001 年)
- 13) 佐々木・前掲注 5 165 頁参照
- 14) 金子宏 『租税法 (第 15 版)』 170 頁参照 (弘文堂、2010 年)
- 15) 金子・前掲注 14 170 頁参照
- 16) 佐藤・前掲 1 5 頁参照
- 17) 「帰属所得」とは、自己の財産の利用や自家労働による経済的利益をいう。
- 18) 「未実現利得」とは、実際の収入金額がないことから、実現していない状態の利得をいう。
- 19) 金子・前掲 14 171 頁参照
- 20) 金子宏 「序説・所得税における損失の取扱い」 日税研論集 47 4 頁参照
- 21) 金子・前掲 14 210 頁参照
- 22) 金木・前掲 14 210 頁参照
- 23) 金子・前掲 14 211 頁参照
- 24) 金子宏 「所得税とキャピタル・ゲイン」 租税法研究 3 号 44 頁参照
- 25) 金子宏 『所得概念の研究』 76 頁参照 (有斐閣、1995 年)
- 26) 東京高裁昭和 61 年 2 月 26 日判決 (行政事件裁判例集 37 巻 1・2 号 177 頁)
- 27) 佐藤・前掲注 1 134 頁参照
- 28) 竹下重人 「譲渡所得課税の 2、3 の問題点」 シュトイエル 100 号 109 頁参照
- 29) 佐藤・前掲 1 122 頁参照
- 30) 岡本忠生 「キャピタルゲイン・ロス制度の創設」 税経通信 98.8 38 頁参照
- 31) 最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決 「資産の取得に要した金額には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる。」
- 32) 岡本忠生 「譲渡所得課税における取得費について (二)」 法学論叢 135 3 頁参照
- 33) 「純所得課税」とは、「収入金額のうち原資を超える部分のみが所得である」とする考え方をいう。
- 34) 金子宏 「譲渡所得における取得費の意義」 日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法学論文集 558 頁参照
- 35) 田中治 「譲渡所得課税における取得費」 税務事例研究 36 号 35 頁参照
- 36) 東京地裁昭和 46 年 9 月 30 日判決 (国税庁訴資 Z 063-2799)、京都地裁昭和 52 年 3 月 4 日判決 (国税庁訴資 Z 091-3950)、福井地裁昭和 57 年 9 月 24 日判決 (国税庁訴資 Z 127-5067) など
- 37) 佐藤孝一 「判例批評」 税経通信 47 巻 13 号 199 頁
- 38) 金子・前掲 34 573 頁参照

- 39) 田中・前掲 35 32 頁参照
- 40) 田中・前掲 35 26 頁参照
- 41) 田中・前掲 3 29 頁～35 頁参照
- 42) 石井敏彦ほか編 『所得税基本通達逐条解説』 188 頁参照 (大蔵財務協会、2002 年)
- 43) 土地改良法 42 条 2 項は「土地改良区の組合員が、組合員たる資格に係る権利の目的たる土地の全部又は一部についてその資格を喪失した場合において、前項の承継又は第三条第二項の規定による譲渡がないときは、その者及び土地改良区は、その土地の全部又は一部につきその者の有するその土地改良区の事業に関する権利義務について必要な決済をしなければならない」としている。つまり、土地改良区内の土地の所有権等が単に譲渡等されたときは、旧所有者(譲渡人)は組合を脱退することとなり、これに代わって新所有者(譲受人)が組合員となって、権利義務も移転するが、例えば本事例のように農地を農地以外の用途へ転用する場合(当該土地が農地以外になることにより土地改良区から除外される場合)には、その権利義務を承継する者がいなくなるため、旧所有者(譲渡人)はその土地改良区に対して決済金等を支払って、権利義務について必要な決済をしなければならない。この決済金徴収は、一部の土地が転用によって土地改良区から除外されると、土地改良区における維持管理費や借入金の償還金等を残された土地で負担することとなり、その残された組合員の負担が増加することから、その転用する組合員に対して当該土地の将来の負担相当額等を決済の対象として徴収するというものである。本件のように、農用地を転用して組合員以外の者に譲渡する場合は、農地法 5 条の許可申請に該当し、原則として都道府県知事(農林水産大臣)の許可を必要とする。そしてその手続きについての通達「農地等転用関係事務処要領の制定について」には、その許可申請書に当該土地改良区の意見書を添付しなければならないと定められている。さらに、それぞれの地区の「土地改良区地区除外等処理規定」には、決済金の納付を確認した後に意見書等の交付をすると定めている場合がほとんどである。つまり、決済金の支払いがなければ、土地改良区の意見書は交付されず、よって都道府県知事に許可申請することもできず、譲渡することができないことを意味する。
- 以上、近藤雅人「土地の譲渡に係る譲渡費用の範囲」 税法学 550 号 103 頁、中村雅紀「農地転用決済金は譲渡費用に該当するか」 月刊税務事例 39 巻 7 号 37 頁参照
- 44) 中村雅紀「農地転用決済金の譲渡費用該当性」 税理 49 (14) 135 頁参照
- 45) 田中・前掲注 35 26 頁参照
- 46) 注解所得税法研究会編『注解所得税法(増補改訂版)』 608 頁参照 (大蔵財務協会、1997 年)
- 47) 田中治「資産の取得価額を巡る近時の紛争事例」 税務事例研究 65 号 37 頁参照
- 48) 浅沼潤三郎教授は「増加益清算説は、所有期間中の資産の値上がり益を、譲渡に際し、清算して課税するのが譲渡所得課税の本質であるとするから、右の『譲渡』は有償無償を問わないということになる。現行所得税法 33 条は、右の原則を宣明したものであり、ただこれだけでは、無償譲渡の場合、収入が存せず、租税回避が防止出来ないから、59 条で譲渡価額を擬制したものであると解する。……現行所得税制度は、……増加益(又は評価損)の毎年度末における査定及び課税の実行不可能故に採用された便宜的次善策ではあるが、資産の有償譲渡の際の課税と無償ないし低額譲渡の際の課税は、原則と例外の関係ではなく、両者は対等であり、両者は一丸となって、所有期間中の資産の増加益に対する課税を全うしようとするもので、みなし譲渡規定は、右目的達成に必要な租税回避防止の為の収入金額の擬制である。ただ現行法第 59 条 1 項は、個人に対する資産の移転について(限定承認にかかる相続及び限定承認にかかる包括遺贈の場合以外は)、譲渡所得課税から除外しているが、無償又は低額の資産譲渡に際し所得課税を行うことは、『常識として受け取り難い面があり、納税者の感情から言っても酷であるとする面もあるので』除外しているのであって、理論よりも政治的配慮が優先した規定であると考える。」と述べておられる。
- 以上、浅沼潤三郎「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」 民商法雑誌 77 巻 2 号 282 頁以下参照
- 49) 増加益清算説によりながらも、これらの「無償譲渡の場合も当然に課税するものとする説」に対する疑問を提示する見解として、大塚正氏氏は「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりにより資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その課税対象とするものであるが、実際には、その資産が売買、交換等により対価の受け入れを伴って移転したときに限って、これに課税するものとされているのである。ただし、このような課税方式では、場合によっては、増加益に対する課税が無限に延期されることがあるので、例外的に、対価の受け入れを伴わない場合であっても、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税することがあるのである。したがって、所得税

法 33 条 1 項にいう『資産の譲渡』とは、対価の受け入れを伴う資産の移転を指すものと解すべきである。そして 59 条 1 項は、譲渡所得に対する課税時期に関する特例規定であって、本来ならば課税時期に至っていない所得を課税適状の所得とみなす規定であって、増加益に対する無限の課税延期を防止するためのものであることは、その規定の位置及び文言に照らし明らかである。」と述べておられる。以上、大塚正民 「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連 (2)」 税法学 307 号 10 頁参照

- 50) 吉良実 「資産を無償譲渡した場合の課税問題」 中川一郎先生古希祝賀記念税法論文集 177 頁参照
- 51) 吉良・前掲 50 174 頁参照
- 52) 金子・前掲 14 216 頁参照
- 53) 増井良啓 「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」 租税事例研究 96 号 57 頁参照
- 54) 武田昌輔 「税法における低額譲渡に関する一考察」 成蹊大学経済学論集 11 (2) 21 頁参照
- 55) 松澤智 『新版租税実体法〔補正版〕』 48 頁参照 (中央経済社、1999 年)
- 56) 佐藤英明 「所得税法 157 条 (同族会社の行為・計算否認規定) の適用について」 税務事例研究 21 60~61 頁参照
- 57) 佐藤・前掲 1 4 頁参照
- 58) 金子・前掲 14 211 頁参照
- 59) 渋谷・前掲 6 65 頁参照
- 60) 税制調査会答申 「わが国税制の現状と課題」 (2000 年) 117 頁参照
- 61) 福田幸弘 『シャープの税制勧告』 117 頁参照 (霞出版社、1975 年)
- 62) 渋谷・前掲 6 71 頁参照
- 63) 金子宏 「所得税の理論と課題」 金子宏編著『所得税の理論と課題』 96 頁参照 (税務経理協会、1996 年)
- 64) 首藤重幸 「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」 水野正一編著『21 世紀を支える税制の論理 第 5 巻 資産課税の理論と課題』 148 頁参照 (税務経理協会、2005 年)
- 65) 渋谷・前掲 6 68 頁参照
- 66) 大島隆夫 「シャープ勧告と所得税」 金子宏編著『所得税の理論と課題』 310 頁参照 (税務経理協会、1996 年)
- 67) 武田昌輔監修 『DHC コンメンタール所得税法』 4522 頁参照 (第一法規、1983 年)
- 68) 渋谷雅弘 「譲渡損失」 日税研論集 47 151 頁参照
- 69) 岡本忠生 「譲渡所得課税における取得費について (三)」 法学論叢 135 巻 5 号 2 頁参照
- 70) 植松守雄 「キャピタル・ゲイン課税の問題点」 金子宏編著『所得税の理論と課題』 第 2 巻 208 頁参照 (税務経理協会、2001 年)
- 71) 渋谷・前掲 68 153 頁参照
- 72) 二重利得法とは、金子宏教授によって提唱された課税方法で、その内容とは次のようなものである。「資産の譲渡による所得の分類については、一般論としては、所有者の意思によらない外部的条件の変化に基因する資産価値の増加は、譲渡所得にあたり、所有者の人的努力と活動に基因する資産価値の増加は、事業所得や雑所得にあたる、と考えるべきであろう。たとえば、地主がその所有地を現状のまま一回的・散発的に譲渡した場合は、譲渡所得が生ずるが、それを宅地として造成して分譲した場合などは、棚卸資産あるいは準たな卸資産の譲渡による所得に該当し、事業所得または雑所得が生ずる。また、造成しなくても、営利を目的として反復・継続的にそれを譲渡した場合は、棚卸資産の譲渡による所得または営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得に該当することから、その際の所得は雑所得に該当することとなる。しかしながら、宅地の造成に着手した時期又は反復・継続的譲渡を開始した時期までの増加益はキャピタル・ゲインであるからこの場合の譲渡益の中には譲渡所得と事業所得ないし雑所得の両方が含まれていると解すべきである。したがって、その全体を事業所得または雑所得として課税するのは妥当でなく、譲渡所得と事業所得ないし雑所得に分けて課税すべきであろう。この課税の仕方を二重利得法と呼ぶことにする。」
以上、金子・前掲 14 216 頁参照
- 73) 東京高裁昭和 54 年 4 月 17 日判決 (税資 105 号 133 頁)

参考文献

- 福田幸弘 『シャウプの税制勧告』 霞出版社 (1975 年)
- 北野弘久 『日本税法体系 1』 学陽書房 (1978 年)
- 北野弘久 『日本税法体系 2』 学陽書房 (1979 年)
- 北野弘久 『日本税法体系 3』 学陽書房 (1980 年)
- 武田昌輔 『DHC コンメンタール所得税法』 第一法規 (1983 年)
- 宮島洋 『租税論の展開と日本の税制』 日本評論社 (1986 年)
- 金子宏 『課税単位及び譲渡所得の研究』 有斐閣 (1996 年)
- 山本守之 『租税法要論 [3 訂版]』 財務経理協会 (1998 年)
- 松澤智 『新版租税実体法 [補正版]』 中央経済社 (1999 年)
- 品川芳宣 『重要租税判決の実務研究』 大蔵財務協会 (1999 年)
- 占部裕典 『租税法の解釈と立法政策 I』 信山社 (2001 年)
- 石井敏彦ほか編 『所得税基本通達逐条解説』 大蔵財務協会 (2002 年)
- 水野忠恒 『所得税の制度と理論』 有斐閣 (2006 年)
- 佐藤英明他編 『租税法演習ノート(補正版)』 弘文堂 (2006 年)
- 水野忠恒 『租税法 [第 3 版]』 有斐閣 (2007 年)
- 山田二郎 『租税法の解釈と展開』 信山社 (2007 年)
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法』 成文堂 (2008 年)
- 佐藤英明 『スタンダード所得税法』 弘文堂 (2009 年)
- 金子宏、清永敬次、宮谷俊胤、畠山武道 『税法入門 [第 6 版]』 (2009 年)
- 金子宏 『租税法 [第 15 版]』 弘文堂 (2010 年)
-
- 竹下重人 「譲渡所得課税の二、三の問題点」 シュトイエル 100 号 (1970 年)
- 金子宏 「所得税とキャピタル・ゲイン」 租税法研究 3 号 (1975 年)
- 大塚正民 「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連 (1) (2)」
税法学 307 号 (1976 年)
- 吉良実 「税法上の課税所得論」 税法学 304 号 (1976 年)
- 浅沼順三郎 「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」 民商法雑誌 77 (2)
(1977 年)
- 吉良実 「資産を無償譲渡した場合の課税問題」 中川一郎先生古希祝賀記念税法論文集 (1979 年)
- 藤田良一 「所得税法上の資産損失制度に関する一考察」 税大論叢 13 号 (1979 年)
- 金子宏 「譲渡所得における取得費の意義」 日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税

- 法学論文集 (1981 年)
- 武田昌輔 「税法における低額譲渡に関する一考察」 成蹊大学経済学論集 11 (2) (1981 年)
- 藤田良一 「相続により取得した資産の取得費」 税大論叢 14 号 (1981 年)
- 黒川功 「譲渡所得学説と税法解釈学の方法論」 税理 28 (9) (1985 年)
- 角田伸広 「租税負担の配分をめぐるシャウプ勧告と税制改革の比較研究」 税大論叢 19 (1989 年)
- 磯部喜久男 「裁判例から見た譲渡費用の概念と具体的事例の判断基準」 税大論叢 21 号 (1991 年)
- 福家俊朗 「土地の公共性と租税の法理の相剋」 名古屋大学法政論集 143 (1992 年)
- 水野忠恒 「所得税と相続税の交錯」 ジュリスト No. 1020 (1993 年)
- 岡村忠生 「譲渡所得課税における取得費について (一) (二) (三)」 法学論叢 135 (1994 年)
- 田中治 「キャピタル・ゲイン課税—税法学からの問題提起」 日本租税理論学会編『キャピタル・ゲイン課税』 (1993 年)
- 佐藤英明 「所得税法 157 条 (同族会社の行為・計算否認規定) の適用について」 税務事例研究 21 (1994 年)
- 石倉文雄 「譲渡所得」 日税研論集 28 (1994 年)
- 真鍋恵子 「相続財産に係る譲渡所得の課税の特例における譲渡損の取扱いについて」 税法学 534 号 (1995 年)
- 金子宏 「所得税の理論と課題」 金子宏編著『所得税の理論と課題』税務経理協会 (1996 年)
- 大島隆夫 「シャウプ勧告と所得税」 金子宏編著『所得税の理論と課題』税務経理協会 (1996 年)
- 田中治 「譲渡所得課税における取得費」 税務事例研究 36 号 (1997 年)
- 岡村忠生 「キャピタルゲイン・ロス課税の創設」 税経通信 98.8 (1998 年)
- 小田信秀 「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」 税大論叢 33 号 (1999 年)
- 渋谷雅弘 「シャウプ勧告における所得税」 租税法研究 28 号 (2000 年)
- 佐藤義行 「限定承認と税法上の若干の問題点に対する一考察」『税法の課題と超克山田二郎先生古希記念論文集』 (2000 年)
- 品川芳宣 「判例評釈」 TKC 税研情報 2001.8 (2001 年)
- 植松守雄 「キャピタル・ゲイン課税の問題点」 金子宏編著『所得税の理論と課題 [改訂版]』税務経理協会 (2001 年)

- 金子宏 「序説・所得税における損失の取り扱い」 日税研論集 47 (2001 年)
- 水野忠恒 「損益通算制度」 日税研論集 47 (2001 年)
- 渋谷雅弘 「譲渡損失」 日税研論集 47 (2001 年)
- 金子宏 「譲渡所得の意義と範囲」 日税研論集 50 (2002 年)
- 水野忠恒 「譲渡所得の取得価額」 日税研論集 50 (2002 年)
- 森信茂樹 「譲渡所得の経済効果と政策課題」 日税研論集 50 (2002 年)
- 渋谷雅弘 「相続・贈与と譲渡所得税」 日税研論集 50 (2002 年)
- 中里実 「みなし譲渡と時価主義」 日税研論集 50 (2002 年)
- 田中治 「資産の取得価額を巡る近時の紛争事例」 税務事例研究 65 号 (2002 年)
- 田中治 「譲渡所得課税における譲渡費用」 税務事例研究 71 号 (2003 年)
- 近藤雅人 「土地の譲渡に係る譲渡費用の範囲」 税法学 550 号 (2003 年)
- 一高龍司 「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」 民商法雑誌 133 (3) (2005 年)
- 西方剛人 「所得税法 59 条の適用範囲」 税務弘報 200.11 (2005 年)
- 首藤重幸 「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」 水野正一編著『21 世紀を支える税制の論理 第 5 巻 資産課税の理論と課題』 (2005 年)
- 右山昌一郎 「受贈財産の譲渡における取得費の範囲」 税理 48 (6) (2005 年)
- 須藤芳正、谷光透 「譲渡所得課税に関する一考察」 川崎医療福祉学会誌 14 (2005 年)
- 大淵博義 「判例評釈」 TKC 税研情報 2005.10 (2005 年)
- 中村雅紀 「農地転用決済金の譲渡費用該当性」 税理 49 (14) (2006 年)
- 酒井克彦 「キャピタル・ゲイン清算課税としての譲渡所得課税」 月刊税務事例 38 (7) (2006 年)
- 酒井克彦 「無償による資産の譲渡とみなし譲渡課税」 月刊税務事例 38 (8) (2006 年)
- 佐々木幸男 「所得税の現状と課題」 税大論叢 51 (2006 年)
- 岡村忠生 「収入金額に関する一考察」 法学論叢 158 (2006 年)
- 高倉明 「損益通算制度について」 税大論叢 52 (2006 年)
- 右山昌一郎 「譲渡所得における取得費〔第 1 回 序論～問題の所在〕」 税理 49 (1) (2006 年)
- 右山昌一郎 「譲渡所得における取得費〔第 2 回 必要経費と取得費〕」 税理 49 (2) (2006 年)
- 右山昌一郎 「譲渡所得における取得費〔第 3 回 借入金利子と取得費〕」 税理 49 (4) (2006 年)

- 右山昌一郎「譲渡所得における取得費〔第4回 取得費の考え方と執行のあり方〕」
税理 49 (6) (2006 年)
- 増井良啓「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」 税務事例研究 96 号 (2007 年)
- 伊川正樹「譲渡所得の基因となる資産概念」 名城法学 57 巻 (2007 年)
- 中村雅紀「農地転用決済金は譲渡費用に該当するか」 月刊税務事例 39 巻 7 号
(2007 年)
- 伊藤義一「判例評釈」 TKC 税研情報 2008.6 (2008 年)
- 宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について」 税大論叢 56 号 (2009 年)
- 林仲宣「みなし譲渡」 税理 52 (14) (2009 年)
- 品川芳宣「税法上の「時価」概念と関係者間取引における異同」 税理 54 (2) (2011
年)

租税資料館賞論文集 第 21 回（2012 年）上巻

平成 25 年 2 月 1 日発行

発行所

公益財団法人 租税資料館

発行者

諸岡 健一

〒164-0014 東京都中野区南台 3-45-13

電話 03-5340-1131

FAX 03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

<http://www.sozeishiryokan.or.jp>