

## 1. 租税法序論

### 1.1. 租税法の講義の方針・目的

ロースクール:実務家養成 実定法・判例の解説が中心(所得税・法人税・相続税)  
ゆくゆくはお金儲けの道具に(徴収する側 / 納税する側)

学部:実定法详解は意義が乏しい(全員が租税実務家になるわけではない / 頻繁に改定される)  
ロースクールより広い範囲のことを扱う(消費税・国際税制)

- (1)全員が参政権者になる 租税の公平を論ずる基礎を提供したい
- (2)法学部で人的資本を高める 所得の操作を通じて賢くなってもらいたい

### 1.2. 教科書・参考文献

教科書:金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘『ケースブック租税法』(弘文堂)

講義ノートで「ケースブック」として参照する。体系的教科書ではない。

準教科書:金子宏『租税法』(弘文堂)(最新版は第十一版、2006年。とりあえずなるべく新しいものを)

六法:『実務税法六法 法令編』(新日本法規)または『税務六法 法令編』(ぎょうせい)は学部生には面倒なので  
小六法レベルで可

その他の教科書の参考文献:水野忠恒『租税法』(有斐閣)(所得税・法人税について金子租税法では物足りない人に); 岡村忠生『法人税法講義』(成文堂)(法人税法に関して現在最高の良書といわれる); 清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房); 畠山武道・渡辺充『新版租税法』(青林書院); ステイグリッツ(藪下史郎・訳)『公共経済学 上下』(東洋経済新報社); 井堀利宏『財政』(岩波書店)等

参考文献:『租税判例百選』第4版; 金子宏ほか『税法入門』(有斐閣)

その他の参考文献:講義中にその都度紹介します。

浅妻のホームページ(上参照)で講義ノートの訂正等の情報を確認すべし。また、講義ノート中に「[浅妻]〜」とあるのは、浅妻の私見である。講義で扱う判例のうち特に重要なものには 印をつける。

### 1.3. 私法と租税法との関わり

ケースブック 1-5 頁参照

神戸大学・佐藤英明教授(後掲)の、租税を空気抵抗と見る比喻。

高校の物理と、現実世界での設計。

民法や商法の講義と、現実世界における弁護士のアドバイス。

参考文献:佐藤英明「基礎法・特別法講義:租税法(1)~(4・完)」法学教室 2000年8月239号113頁、240号104頁、241号92頁、242号126頁

昨年試験問題 甲社(同族会社には当たらない)は表向きには古物商を営む法人である。が、実際は、がらくた同然の絵画を骨董品と称して無知の消費者に売りつけていた。甲の取締役である乙は、個人で鑑定業を営む丙に、鑑定書の偽造を依頼していた。丙は、最初は良心の咎めを覚え、「乙さん、私は違法なことには手を貸せない」と乙に言った。しかし、乙から「丙よ、お前の代わりなど幾らでもいるのだぞ」と脅され、丙はついに乙に屈し、乙のいうがままに鑑定書を偽造するようになってしまっていた。甲は、丙に鑑定料を支払った後の残りの利益の殆どを、給与という名目で乙に支払っていた。以下の各問いに全て答えよ。

(1) 丙は、「自分の甲に対する役務提供は、甲に従属した関係の中でなされたものであるから、甲から受けた鑑定料は給与所得に該当する」と主張した。丙が給与所得該当性を主張する利点はどのようなことであると推測されるか、説明せよ。

(2) 甲が丙に支払った鑑定料につき、甲の損金算入を否認する理由を、税務署長の立場に立って考え、説明せよ。

(3) 甲が乙に給与名目で支払った部分につき甲と乙全体でなるべく税額が増えるような法律構成を、税務署長の立場に立って考え、説明せよ。

ポイント

(1)所得税法には所得分類がある。法人税法には基本的に所得分類がない。

(2)違法な支出の損金算入の可否が問われている。

(3)甲社の所得の計算において損金算入ができるか、と、乙にとって所得分類がどうなるか、がポイント。「税額が増えるよう」にすることを考えるので、二重課税が生ずるように法律構成を考える。税務問題では常に支払側と受取側の両方の課税関係を考えるようにする。

教訓:何か取引をする場合には、税務上の効果も視野に入れなければならない。

(cf. 会社法がいくら改正されても租税法も合わせて改正されねば、新たな仕組みは使えない)

(卒業後、「租税法を勉強しておけばよかった」と後悔する人が多いらしい)

#### 1.4. 租税の意義・機能

現在の国税・地方税の収入割合等についてはケースブック 3 頁参照。本節について金子租税法 1-9 頁

(1) <sup>8</sup> 提供のための資金調達

公共財(public goods).....典型は国防。

<sup>9</sup> (nonrivalrous):消費が競合しないので利用する人が増えても追加的費用がかからない。

<sup>10</sup> (nonexcludable):利用する人を締め出すことが困難である。

応用問題:インターネット上で読める小説という財は、非競争性・非排除性を備えているといえるか。また、そのサイトにパスワード等のアクセス制限がかけられている場合はどうか。

ただ乗り(free ride)問題の発生ゆえに <sup>11</sup> ...このために、政府が提供しなければならない。

ただし、公共財の性質が弱い準公共財も国家が提供することがあるし、公共財的性格が弱い財も国家が提供することがある。教育、通信等。かつて国家が提供することがあったが近年民営化されていることが多い、という財もある。

市場の失敗があることが、必ずしも政府の介入の成功を意味するとは限らない。また、世の中の様々な財(goods)を提供しているものは、市場と政府のみではないかもしれない。NPO 等の活躍(?)

(2) (所得・富の) <sup>12</sup>

弱者がいて、そして国家が弱者を救わないという政策を採用しない限り、弱者救済のための財源を調達する必要がある。この場合、再分配は国家が遂行すべき機能である。

(但し、国民が憲法で「弱者を救え」と国家に命じても、無い袖は触れないこともある。憲法 <sup>13</sup> 条につきプログラム規定説を採用しないなら別論)

(東京大学・中里実教授は再分配を租税の機能として認めない。しかし、国家が再分配をすべきか否かは、憲法レベルの価値判断。中里のいうことは価値判断の押し付けであるように聞こえる。)

(国家が再分配すべきではない、という価値判断はありえないではない。弱者救済は絶対に国家が行なうべき機能、という訳でもない。弱者は国家ではなく篤志家や宗教施設等に頼ればよい、ということになる。今の日本ではそうした価値判断は支持されてないというのが憲法に表れている。)

再分配は租税でなく <sup>14</sup> (social security: 生活保護や年金等)が担う機能である、という説明を時折見かける。[浅妻]しかし、それは無意味。租税にせよ社会保障にせよ、何れにせよ国家機関が遂行していることである。

(3) <sup>15</sup>

景気過熱期、賃金等が上昇し、累進所得税制の下で税額が増え、景気停滞期、賃金等が減少し、累進税制の下で税額が減る、という自動景気調整(built-in stabilizer)機能がある、という説明がある(金子租税法 7 頁)。

[浅妻]累進税の「結果」であり、累進税の意義・目的であるとは考えにくく、租税一般の意義であるとは尚更いえないのではないか。

(4) <sup>16</sup> 実現の一手段

炭素税などのいわゆるバズ課税や、加速度償却などの租税優遇措置が典型。

#### 1.5. 租税の定義

本節について金子租税法 9-12 頁

「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」(金子租税法 9 頁)  
 (「もっとも、租税を実質的に定義することは、租税法の解釈・適用上、ほとんど実益をもたない」(金子租税法 11 頁))

(1) 租税の<sup>17</sup> 性( <sup>18</sup> 目的)

罰金・科料等と異なる、とされる。資金調達以外の目的を有するもの(例えば関税)であっても、資金調達をも目的の一つとしていれば、租税の性質が失われない、とされる。

しかし炭素税等のバツ課税と罰金等との境界は曖昧。( [範囲外] 応用問題: 殺人税の是非)

(2) 租税の<sup>19</sup> 性

国の事業収入などと異なる。

課税対象者の同意なくして課税できる。

(しかし、興味深い事例として、東京都の銀行税訴訟は、納税者との和解によって決着している。)

(3) 租税の<sup>20</sup>

各種使用料・手数料・特権料等と区別される。(「反対給付としてではなく」)

ただし、<sup>21</sup> 的性格の強い税との境界はあいまい。

例: 国民健康保険税と国民健康保険料。参照: ケースブック § 123.02 秋田市国民健康保険税事件

特に地方税に関し、「A という者は B 市の行政サービスを受けているから、納税すべきである」という議論がなされることがある(そしてそれは強い訴求力を有する)が、それは後述の利益説的発想による課税の根拠付けにすぎず、享受した行政サービスの価値を正確に測定して税額を決めねばならない、ということまで帰結するわけではない。

(4) 租税の<sup>22</sup>

特定の事業の経費に充てるために、その事業に特別の関係のある者から徴収される分担金と、区別される。しかし、受益者分担金的性格の強い税もある。

また、特定の者のみに税を課することは許されない、とされる。

[浅妻]しかし、「或る条件に合致する者に課税するとしたところ、偶々その条件に合致する者が一人又は限定的であった」という場合と、禁ぜられるべき狙い撃ち課税との境界は、曖昧。(例: 横浜市の勝馬投票券発売税(ただし廃案))

(5) <sup>23</sup>

物納は相続税で例外的に認められている。

[浅妻]むしろ、労役等(租庸調でいうところの庸、或いは兵役)に限定されると特定された労役に適してない者に余計なコストを強いることとなる。金納とすることによって納税者は自分に適した仕事に就きながら納税義務を果たすことが可能となる。金納は、納税者の自由と効率的資源配分を阻害する程度が低い、といえよう。(余計なコストをかけてでも兵役等の義務を課すべきである、ということが効率性とは別の筋の議論として成り立ちうる。)

## 1.6. 租税を課すことの正当化根拠

本節について金子租税法 20-23 頁

<sup>24</sup> \* <sup>25</sup> 国家契約説を背景とし、市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方。  
 「日本国憲法が予定している福祉国家の理念と正面から衝突するおそれがある」(金子租税法 22 頁)。

<sup>26</sup> \* <sup>27</sup> 国家は当然に課税権を持ち、国民は当然に納税義務を負う、とする考え方。

[浅妻]未だ充分に説得的な説明は構築されてなく、また考えても仕方ない面もある。

歴史的に見て、租税の最も重要な役割は戦費調達であった。それはつまり、国防という公共財を提供するための費用の調達である。(戦争好きの国王は別論)

20 世紀に入り、<sup>28</sup> 観が台頭し、国家は再分配の役割も担うこととなった。

国防等の公共財が必要だから、また、国家が再分配すべきであるという政治的決定があるから、租税が課される。

### 1.7. 租税法と憲法

ケースブック第1編第1章～第4章(第6章は所得税等が終わった後)

憲法 14 条 1 項 すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。【租税公平主義】

憲法 30 条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

憲法 83 条 国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行使しなければならない。  
財政法に多くを譲る。

憲法 84 条 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。【租税法律主義】

憲法 92 条 地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める。

憲法 94 条 地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる。【自主財政主義】

### 1.8. 租税立法の違憲審査基準

§ 111.01 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁

原告(大学教授)が、給与所得について実額経費控除を認めない等の所得税法の規定は違憲だとして争った例。

(補足:訴訟が起きにくいようにするため、現在<sup>2</sup> [3] と位置づけられる)はかなり納税者に甘く設計されている。つまり、実際の経費が給与所得控除額を上回ることは殆どない(が、本件では実額の方が大きいと原告は主張。)

(サラリーマンから見ると自営業者等の所得が適正に税務署に捕捉されていないのではないかという不満(所謂<sup>5</sup> や<sup>6</sup> といった<sup>7</sup> の問題)が、自営業者等から見るとサラリーマンの所得が不当に減らされているという不満が、それぞれある)

判決の内容(ケースブック 17 頁から)

租税の定義・機能(1.4及び1.5参照)

「財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とする」「極めて専門技術的な判断を必要とする」

「著しく不合理」であることが「明らか」でない限り、裁判所は立法府による区別の合理性を否定できない。

給与所得者の実額控除(選択制も)の執行上の困難 区別の「目的は正当性を有する」

目的との関連において合理性を有するか ……給与所得者の「必要経費の額が一般に…給与所得控除の額を上回るものと認めることは困難」

上記のように述べて、最高裁は、憲法 14 条 1 項違反の主張を斥けた。

ケースブック 25 頁より

「本判決は、かなりゆるやかな合理性の基準(合憲性の推定)を採用している」。このゆるやかさの根拠は何か。

この一般論に賛成するか。

この一般論を本件に適用することに賛成するか。

租税立法には常にゆるやかな合理性の基準が妥当すると解すべきか。

本件に関し、【給与所得控除制度を設けることの合理性】が、【実額経費控除の選択を認めないことの合理性】を論理的に直截に帰結するわけではない。それでも本判決は合憲としている(但し伊藤正巳補足意見に留意…

…<sup>8</sup> > が著しい場合、違憲とする)。

【規定が合理的か否かの問題】と、【立法府・司法府の<sup>9</sup> の問題】とは異なる。

憲法(特に 14 条 1 項)違反を主張する訴訟は他にも幾つか提起されているが、全て斥けられている(ケースブックや金子租税法で紹介されている裁判例を参照)。

§ 112.01 ゴルフ場娯楽施設利用税事件・最判昭和 50 年 2 月 6 日判時 760 号 30 頁

……ゴルフだけに課税することは違憲ではない。

応用:ラーメン税、携帯音楽再生機税(iPod 等)などを創設するとして、それは合憲か?

§ 113.01 **奈良県文化観光税条例事件**・奈良地判昭和 43 年 7 月 17 日行集 19 卷 7 号 1221 頁  
 ……東大寺の入場料に課税することは信教の自由(憲法 20 条)等に違反しない。  
 応用:宗教団体を免税することは違憲の問題を惹起するか?

§ 114.01 **酒類販売免許制合憲判決**・最判平成 4 年 12 月 15 日民集 46 卷 9 号 2829 頁  
 ……酒販免許制(許可制)は職業選択の自由(憲法 22 条)等に違反しない。(ケースブック所掲判例の中では最も違憲判断に近づいたものの一つ。違憲とするならばその論理構成のポイントは?)  
 応用:出国者に課税することは移住の自由(憲法 22 条)に違反するか?

cf. <sup>10</sup> 事件・東京地判平成 14 年 3 月 26 日判時 1787 号 42 頁・東京高判平成 15 年 1 月 30 日判時 1814 号 44 頁  
 大銀行のみに対する外形標準課税につき、結論として地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件(いきなり税額を増やしすぎてはいけない)に照らし違法としているが、銀行という業種に限って外形標準課税をすることは地方税法上も許されるとしている。  
 また、憲法判断はそもそもしていない。

### 1.9. 租税法律主義

本節についてケースブック第 1 編第 2 章、金子租税法 77-85 頁

#### 1.9.1. 租税法律主義の意義

そもそも議会は国王による恣意的課税を防ぐために現れた。2 つの思想的基礎:民主主義・自由主義

#### 1.9.2. 課税要件法定主義

§ 121.01 **固定資産税** <sup>12</sup> 事件・最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁  
 ……X は A に昭和 26 年 2 月 5 日に土地の所有権を譲渡(10 日、移転登記)。  
 固定資産税は所有者に課されるべきであって、1 月 1 日の土地台帳等に所有者として登録されている者に課すとす  
 る地方税法は違憲である、となるか?

判示「民主政治の下では国民は国会におけるその代表者を通して、自ら国費を負担することが根本原則」「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続きはすべて…法律に基づいて定められていなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委せられている」

ケースブック 45 頁参照

課税年度中最も長い間所有者として登録されている者に納税義務を負わせる立法は妥当か?

名義人課税主義の下、取引当事者はどのような注意をすべきか?

X は A に対し固定資産税相当額の不当利得の返還を求めることができるか?

(間接) <sup>13</sup>

課税対象者の同意。 <sup>14</sup>

[浅妻]租税法を作るのが外国政府である場合に、予測可能性が担保されていても、その租税法に従う気が失せる可能性がある(尤も、論証は難しいかもしれない)。ただし、外国の事情を度外視するわけにはいかず、自分たちで租税負担の配分を決するというを実現することは、難しくなっている。例えば、資本家に多く課税しようとすると、資本家が外国に移る可能性がある。

現実には課税対象者の同意なくして課税されること(参政権のない者に課税すること)は少なくない。未成年、外国人等。【課税対象者の同意】【国費自己負担】という論理が貫徹されているわけではなく、不公平な課税か否か、という別の考慮要素で補完せざるをえない。

応用問題:参政権のない法人に課税することは違憲か?

( 地方公共団体の独自課税が法人を対象とすることが多いが、「参政権のない主体に対する課税がはびこっている」という批判が言われることがある。この批判は正当か?)

民主主義の問題は手続の問題でもある(1.11節も参照)。どの程度政令に委任することが許されるか(立法府が行政府に委任することが許されるか)、が議論される。<sup>16</sup> は許され、<sup>17</sup> は許されないと解されている。

具体的・個別的委任かの問題は、次の課税要件明確主義とも密接に関連する。

§ 122.01 大阪銘板事件・大阪高判 43 年 6 月 28 日行集 19 卷 6 号 1130 頁  
 役員賞与として損金算入の可否を争った事例。法人税を勉強しないと分かりにくい。  
 政令によって損金算入を否定しようとした課税処分を違法と認定した。

§ 122.02 協同組員登録免許税軽減事件・東京高判平成 7 年 11 月 28 日行集 46 卷 10=11 号 1046 頁  
 登録免許税の軽減が租税特別措置法に定められており、そのための手続要件(知事の証明書)が租税法施行規則 29 条に定められていた。税金を誤って過大に納付してしまったとして、納税者・X は<sup>20</sup> を理由に差額の返還を請求。  
 一審:知事の証明書の添付を手続要件とすることが法の政令への委任の定めからは、読み取ることができない、として X の請求を認容。(課税庁の通知の適法性に関しては認めている)  
 二審:国の控訴を棄却。「政令以下の法令に委任することが許されるのは...租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。」「もし仮に手続的な課税要件を定めるのであれば、手続的な事項を課税要件とすること自体は法律で規定し、その上で課税要件となる手続の細目を政令以下に委任すれば足りる」「ある事項を課税要件として追加するのかどうかについて法律に明文の規定がない場合、通常はその事項は課税要件ではないと解釈すべきものである。」「手続的事項は<sup>21</sup> を有することとどめ、これを<sup>22</sup> としない立法政策がある...」

参考:大阪高判平成 12 年 10 月 24 日訟月 48 卷 6 号 1534 頁判タ 1068 号 171 頁

地震の特例による登録免許税免除について。特例法による証明書の添付という手続を懈怠し、通常通り納めてしまった税金につき、納税者・X は不当利得返還請求等を請求。

一審:不当利得返還請求部分については認容。(課税庁の通知の適法性に関しては認めている)

二審:原判決取消、請求棄却。...政令以下への委任は「具体的・個別的委任に限られるのであり、一般的・白紙的委任は許されない」/ 登記手続では一定の書面の添付を予定しており、そして、省令は手続的事項の定めしか置かないのが通常。「特例法 37 条 1 項の大蔵省令への委任は、一般的・白紙的に委任をしたものでは」ない。

ケースブック 53 頁 NOTE 参照。

2 つの事案の違いは？

あなたが裁判官であれば、どのような判決を下すか？

あなたが立法担当者であればどのような文言で立法すべきか。

### 1.9.3. 課税要件明確主義

<sup>24</sup>

<sup>25</sup>

経済取引における考慮要素として租税は極めて重要。

課税結果が予測できなければ、<sup>26</sup> 、という説明。

(教科書的には以上の説明になるが、一步進んで)

(1)租税法規が不明確だと本当に取引が萎縮するのか？

(2)取引が萎縮することの何が悪いのか？

(1)に関し想像しうる反論 合理的経済人はすべてのリスクを織り込んで取引等の行動をするはずである。租税がどのように課せられるかについて不明確であっても、そのリスクを織り込んで合理的経済人は行動するはずである。

この反論に対し再反論を試みよう。.....<sup>27</sup>

(risk averse) <sup>28</sup>

余談:上記反論は<sup>29</sup> と<sup>30</sup> とをごっちゃにしているが、区別して論ぜられる。

リスク(risk):蓋然性で図られた結果の変動性 不確実性(uncertainty):量化できないこと

(2)に関し、なぜそもそも取引があることは良いことと考えられているのか？

……取引は社会の<sup>31</sup> (welfare)を増大させるものである(お互いに得だと思ふからこそ取引は成立する)。取引が萎縮してしまえば、社会に発生したはずの厚生が発生しなくなる。

-----  
現実社会において全ての取引についての課税結果が明らかにされているわけではない。事前に租税法によって租税負担を明らかにしようとすることにも、コストがかかる。その妥協点がどこにあるのか、まだ明らかにされているとはいいがたく、しかも、効率性のみの観点から妥協点を見出すことが憲法上の議論として許される保証もない。

参照:渡辺智之「租税回避 経済学的視点から」ジュリスト 1253号 200頁(2003)

\* \* \* \* \*

租税負担の公平な配分を図るという要請と予測可能性の確保という要請

前者の要請のための<sup>32</sup>

例:所得税法 157条・法人税法 132条(同族会社の行為・計算の否認)「所得税の負担を不当に減少させる結果となる」

「一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らして、法の解釈として明確になしうる」ものとして説明される(金子租税法 83頁)。[浅妻]立法と解釈(つまりは司法)との関係の問題、ということとなるうか(立法の際、「判例・学説の展開に委ねた」という表現がなされることがある)。

§ 123.01 **光楽園旅館事件**・札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 卷 3 号 756 頁とばす

同族会社の行為・計算の否認(法人税法 132 条)については、法人税法を勉強しないと分かりにくい。同族会社 X が受け取るはずであった金員を同族株主 K に無償で貸しつけた、という契約の再構成。ケースブック 59 頁参照

なぜ「無償で貸しつけた」なのか？ 贈与などの可能性は？

§ 123.02 **秋田市国民健康保険税事件**・仙台高裁秋田支判昭和 57 年 7 月 23 日行集 33 卷 7 号 1616 頁

租税[法律]主義の地方版 租税[条例]主義

[税]とはいえ、国民健康保険に伴う特殊事情がある。

課税総額の定め方について条例で基準が規定されていないため、課税要件条例主義違反。

参考:国民健康保険[料]について、札幌高判平成 11 年 12 月 21 日訟月 47 卷 6 号 1479 頁、最大判平成 18 年 3 月 1 日(憲法 81 条・84 条違反でないとした)

参照:増井良啓「「簡素」は税制改革の目標か」国家学会雑誌 107 卷 548 頁 1994 年

応用問題:租税回避を一般的に否認する規定は違憲か、また、租税回避抑制にとってどれほど有効か。参考として、ドイツには租税回避を一般的に否認する規定がある。

#### 1.9.4. 合法性の原則

法律で定められた通り課税しなければならず、課税当局には課税を重くしたり減免したりする<sup>36</sup> が認められていない。

課税当局は<sup>37</sup> できない。しかし、和解に類似することがなされているやに見えることも、ある(例えば東京都の銀行税事件)。

§ 124.01 **贈与税年賦延納契約事件**・福岡地判昭和 25 年 4 月 18 日行集 1 卷 4 号 581 頁

贈与税延納規定がない中で、年賦(分割払い)延納をしようとした事例。

後に Y 税務署長が年賦延納許可取消処分。

判決:年賦延納許可は無効。税務署長はいつでも取り消すべき。

<sup>38</sup> <sup>39</sup> [法理]の適用もなし。

#### 1.9.5. 遡及立法の禁止

§ 125.01 **沖縄生鮮魚介類事件**・福岡高裁那覇支判昭和 48 年 10 月 31 日訟月 19 卷 13 号 220 頁

1958 ~ 1964 年 納付義務のない物品税を納付

1964年法改正：1958年以来課税物品表に掲げられていた場合と同じようにする  
 一審：原告に損失はなく、不当利得返還請求権はない。  
 二審：過去、課税の根拠なくして徴収した税金の還付を不要にするための立法であって認められない。不当利得返還請求認容。

ケースブック 73 頁参照

一審の論法に賛成するか？ また、賛成したとして、一般消費者が不当利得返還請求権を有するか？

### 1.9.6. 手続的保障原則

納税者に法的に争う余地が残されていなければならない。

租税争訟(金子租税法 773-817 頁)

課税処分不服がある場合、まず税務官庁(国税であれば税務署長)に対し<sup>42</sup> を行なう。異議の審理結果に不服の場合、処分庁とは別の機関(国税であれば<sup>42a</sup> )に を行なう。異議申立てが先行し、<sup>43</sup> といわれる。

ただし<sup>44</sup> (帳簿等をきちんとつけていて申告をするときに青い紙の申告書を提出する者。白色申告にはない特典がある)については異議申立てを経ないことが許されることがある。

異議申立ても審査請求も行政機関に対する不服申立てであり、訴訟ではない。訴訟の前に審査請求を経なければならず、<sup>45</sup> と呼ばれる。

なぜいきなり訴訟にしない(不服申立前置主義がとられている)のか？

租税事件の大量性と専門技術性

審査請求の<sup>46</sup> に不服がある場合、第一審として地方裁判所に出訴することとなる。以後、更に不服があれば高裁、最高裁までいく。

租税事件では原則として課税庁側が<sup>47</sup> を負う。[浅妻]証拠との距離の関係で議論の余地あり。(cf. アメリカでは納税者側が立証責任を負う)

### 1.10. 租税公平主義

本節についてケースブック 74-94 頁、金子租税法 87-95 頁。但し学部講義では幅広く扱う。

#### 1.10.1. 憲法 14 条 1 項：平等取扱原則

不合理な差別は禁じられている。

しかし、立法裁量に委ねられている部分は広く、(平等取扱原則違反であるという主張が提起されることは多くても)裁判所によって立法裁量の外にあると判断されることは、滅多にない。

§131.01(=111.01)<sup>49</sup> 最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁

「著しく不合理であることが明らかでない限り」

特定の政策目的のために、意図的に差別的な租税法が作られることも、珍しくない。しかし、合理的理由のない立法であると判断されることもまた滅多にない。

<sup>50</sup> について...§ 131.03 畠山論文参照

ケースブック 76 頁...租税特別措置の違憲性はどのようにして争ったらよいか。

金子租税法 94 頁...「租税優遇措置の違憲性を訴訟において争点とすることは、訴訟技術的に見て容易でない」

<sup>51</sup> について(ケースブック 79-81 頁参照)

cf. アメリカではサラリーマンも申告すると言われるが、源泉徴収されてないわけではない。

憲法論として立法裁量に委ねられる部分が広いとしても、租税立法論として、公平の問題或いは差別的扱いの合理的理由の有無の問題を議論する余地は、あろう。

§ 132.01<sup>52</sup>

事件・大阪高判昭和 44 年 9 月 30 日高民集 22 卷 5 号 682 頁

執行段階の公平の問題：神戸税関だけ合成樹脂として 30% で課税、他はガラスとして 20% で課税。



判決:本来、30%課税が正当。 / しかし、課税平等の原則により、全国的な扱いである20%に合わせるべき。  
/ 重大な瑕疵は必ずしも明白な瑕疵とはいえない。本件の場合、取消し得るにすぎず、当然無効とは言えない。  
Xの不当利得返還請求は棄却。

### 1.10.2. 担税力(ability to pay, Leistungsfähigkeit)

担税力があるから課税してよとか、担税力がないから課税してはならないという言い方には、疑問がある。  
[浅妻]担税力がある、というのは、課税を許容することの理由、原因ではない。担税力があるという言葉は、課税すべきであるという結論とほぼ同義ではないか。なぜ担税力があると考えなのか、或いは担税力がないと考えるのか、について論述しなければならない。

担税力の基準として、<sup>54</sup> (財産)がしばしば挙げられる。

金子租税法 88 頁「このうち、消費は、担税力の尺度として最も劣っており」という記述について、[浅妻]教科書としてはやや不穏当と考える。経済学者には、消費こそ課税の基準とされるべきである、と考える者が少なくない(所得概念のところで説明する)。

所謂<sup>55</sup> について

「所得税を中心としながら、これに財産税および消費税を適度に組み合わせ(タックス・ミックス)、所得・財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましい。」(金子租税法 88 頁)

[浅妻]まだ理解できないでいる。各種の課税に欠点があるので、色々組み合わせることでその欠点の影響を和らげようということか?

参照:渡辺智之「所得・消費・資産」ジュリスト 1289 号 218-223 頁(2005.5.1-15)

### § 131.02 総評サラリーマン税金訴訟(最判平成元年2月7日訟月35巻6号1029頁)

生計費(生活費)は必要経費であるか? 生計費には担税力がないか?

(給与所得のところで人的資本概念について説明する)

### 1.10.3. 水平的公平と垂直的公平

<sup>57</sup> : 同様の状況にある二者を同様に扱え

<sup>58</sup> : 異なる状況にある二者を異なって扱え

例:Aは1000の所得を得、100消費する。Bは100の所得を得、100消費する。AとBとは同様の状況にあるか。

例:Cは1000の所得を得、1000消費する。Dは1000の所得を得、100消費する。CとDとは同様の状況にあるか。

「は不公平だ」という議論を始めると、何を基準として公平を論じているのかという争いになる。

.....国の予算は概ね80兆円であり、これを人口の1.2億人で割ると一人あたりに約70万円の税収が必要である。各人が70万円納税しなければならないとする課税方法は公平か?

参照:増井良啓「租税法における水平的公平の意義」『金子宏先生古稀祝賀・公法学の法と政策上巻』171頁(有斐閣、2000)

### 1.10.4. 公平(equity)と中立性(neutrality)・効率性(efficiency)

(1) 不公平とは限らない差別的・非中立的取扱

Aに課税し、Bに課税しないとすることが、不公平か。

税のない世界において、ともに収益率10%のA・Bという二つの投資先があるとすると。

A債券の利子に税率50%で課税し、B債券の利子に課税しないとすると。Aの税引後収益率は5%となり、Bの税引後収益率は10%となる。

Aへ投資していた者の一部がBへの投資に振り替える。<sup>62</sup> (diminishing returns)の法則を前提とすると、Aの収益率が上昇し、Bの収益率が減少する。最終的に、**Aの税引後収益率とBの税引後収益率が同じになるまで**、AからBへの振り替えが行なわれる。例えば、Aの税引前収益率が14%・税引後収益率が7%、Bの税引前収益率=税引後収益率が7%になるまで、調整が行なわれる(調整後どこに落ち着くかは状況

によるのでここでの数値は説明の便宜のための例としての数値であるに過ぎない)。

調整後の状態を<sup>63</sup> (equilibrium)という。

Bについて名目的には課税されていないにもかかわらず、調整過程を経てBの税引前収益率が10%から7%などに低下していることを、<sup>64</sup> (implicit tax)が課せられているという。

<sup>62</sup> :大砲とバターの例として説明される。世の中には、大砲の製造に適した生産要素とバターの製造に適した生産要素とがある。大砲の生産量が少ない場合、まず大砲の製造に最も適した生産要素から投入されるので、生産性が高い。しかし、大砲の生産量を増やそうとするにつれて、大砲の製造に適していない生産要素も投入することとなり、生産性が落ちていく。バターについても同じことが言える。収益逡減が常に成り立つわけではない。<sup>65</sup> 、<sup>66</sup> 、といった要素がある。しかし、経済学では多くの場合収益逡減を前提として議論をする。供給曲線が右上がりなのも、収益逡減を前提としている。

非中立的な課税は、必ずしも不公平とは限らない。

敢えて50%の課税を受けると知りながらAに投資した者を事後的に救う(非課税とする)とすると、かえってAを不当に優遇することとなってしまうし、Bに投資した者に事後的に課税するとすると、かえってBを不当に冷遇することとなってしまう。

例:所謂<sup>67</sup> の問題を考える(ケースブック76頁参照)。

税率は50%であり、労働者はその所得の100%が課税に服し、自営業者はその所得の60%が課税に服す、という世の中があるとすると。これは、労働者の所得にかかる税率が<sup>68</sup> %であり、自営業者の所得にかかる税率が<sup>69</sup> %である、というのと同じことである。就業形態について差別的・非中立的な扱いである。しかし、人は労働者になることを強制されているわけではない。就業(就業も投資の一種である)に際し、労働者が不利な扱いを受けることが予め知られていれば、労働者になる人が減り、自営業者になる人が増える。その結果、労働者の税引前所得は上昇し、自営業者の税引後所得は減少する。労働者と自営業者の税引後所得が等しくなるまで、労働者と自営業者との間の選択がなされるはずである。

……一面の真実。しかし納得できないとすればそれはなぜか

労働者と自営業者の選択が、A債券への投資とB債券への投資の選択と同じように、スムーズにできるとは限らない。その<sup>70</sup> (friction)がある限り、不公平さは残る。

<sup>71</sup> (transition)の問題 追加的な例として、或る日突然労働者の税率が30%に下げられたとする。市場における調整を通じて労働者が減少し税引前所得が上昇していたときに、突然制度が変わると、自営業者が労働者になろうとする次の調整の間、既に労働者であった者は<sup>72</sup> (windfall)を得ることとなる。

職業選択は、A債券とB債券への投資と異なり、税引後所得の多寡のみによって決せられるのではない。(職業選択の自由(憲22条)も問題となりうるが、ケースブック§114.01参照)。

差別的・非中立的な取扱がなされていても、市場における調整を通じて、不公平さがなくなる、という命題は、ある程度正しいが、だからといって法律がどのような差別的取扱をしても実体的に不都合は発生しないということまでは意味しない。

上記命題は、選択が自由にできること、及び或る制度が相当程度の期間継続して存在していることが前提である。また、着目している事柄(税引後の所得)以外の事情(例えば、職業選択における様々な考慮要素)を度外視した命題である。

ただし、調整が一定程度はなされる筈。だからこそ「一面の真実」

応用問題:制度変更は常に誰かに**たなぼた**をもたらすのか。制度変更の可能性が予見されているとしたらどうであろうか。

## (2) 非中立的、非効率

選択が自由にでき、移行の問題もクリアされるならば、不公平さはなくなるが、それでも差別的・非中立的な取扱に何か不都合があるのか? ……<sup>73</sup> をもたらすのが悪い。

<sup>74</sup> (deadweight loss: 死荷重損失、死重損失ともいわれる)の図



(効率性の追求が悪である、といったでたらめの議論があるが、まずは効率の意味を把握すべし)  
ただし差別的・非中立的な取扱いが常に非効率をもたらすとは限らない。

例：男に課税し、女に課税しない、とする。資源配分に影響しないので効率性には影響しない。

しかし、或る課税方法が非効率でないからといって、それが人々に支持されるとは限らない。男女差別は正しく不当といえるであろう。

大抵、非中立的な取扱いは非効率をもたらすので、非中立と非効率が同義であるように言われることがある。

中立性は、何と何との選択に着目するかを明らかにした上で初めて意味を持つ。全面的に中立的な課税は、殆どない。

例：男の所得に課税し、女に課税しない、とする。男は、所得に課税されると分かると働かなくなったり、労働時間及び受け取り賃金を減らしてしまう可能性がある。労働時間を減らすということは、市場における資源配分に影響しているということであり、非効率である。この非効率は、男と女とを差別的に取り扱った結果ではなく、男の「(労働)所得」に課税することの結果である。

本当に労働時間を減らすこととなるのか等、労働所得課税と労働の誘因(incentive)との関係については、所得税の講義において再び触れる。

参照：<sup>75</sup> という概念について、増井良啓「法人税の課税単位 持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として」租税法研究 25号 62頁(1997)

効率的な課税：<sup>76</sup> (lump-sum tax) <sup>77</sup> (a poll tax, capitation)

例：くじ引きによる課税。

ポイントは、人々の行動を歪めないこと。

(ただし人頭税といえども、自殺を誘発するのであれば、完全に中立的・効率的なわけではない)

納税者自身の行動と無関係に有無を言わず徴収される税が、効率的な租税である、ということになる。 [浅妻] 憲法 84 条の租税法主義が課税の予測可能性を納税者に与えることを要求しているが、このことにより効率的な課税が困難になる。「租税法主義は効率的な課税を妨げる悪い原則である」と言うか、「効率性よりも大切な価値があって、そのために租税法主義があるのである」と言うか。

### (3) 公平と中立性(効率性)との関係

経済学の教科書では、公平(equity: 衡平とされることもある)を【分配が事後的に平等になされること】とした上で、公平と効率性とは <sup>79</sup> (trade off)の関係にある、という。分配を平等にしようとする、課税される側の働く気が失せ、分配の対象である経済的パイの大きさそのものが小さくなる(つまり非効率になる)という

のである。

ここでいう公平は、<sup>80</sup> のことである。

なお、人々が公平について考える時、<sup>81</sup> を想起することもある。(だからこそ、「 は公平か否か」の議論は、紛糾しやすい)

本講義では、或る課税が中立的(効率的)かどうか、がしばしば議論される。これに対し、公平についてはあまり議論されない。公平が大切でないからではなく、未だ論じにくいから。

### 1.11. 租税法の法源

#### § 141.01 田中二郎論文

.....特に、通達・判例・慣習法(行政先例法)の位置付けに留意

#### § 141.02 <sup>82</sup>

;<sup>83</sup>

**事件**・最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁

...昭和26年通達改正によりパチンコ球遊器が物品税の課税対象の一つである遊戯具に含まれるとして課税が始まったことの適法性について争われ、課税処分は適法とされた。

論じ方は二通りある。

(1)所謂通達課税(通達を課税の根拠とすること)の是非.....是の筈がない

(2)通達改正以前にパチンコ球遊器は遊戯具ではないという慣習法(行政先例法)が成立していたか？

#### § 141.03 <sup>84</sup>

(advance ruling)

...納税者が予め課税当局に課税取扱について尋ね、課税当局が公定解釈を発すること。事前照会

### 1.12. 自主財政主義

本節について金子租税法 96-103 頁

「地方[公共]団体は、憲法上の自治権の一環として課税権(課税自主権)をもち、それによって自主的にその財源を調達することができる」(金子租税法 97 頁)と説明される。

次のようなメリットが考えられる。

各地方の実情に即したきめ細かな税制が構築できる。

各地方公共団体間の競争(<sup>85</sup>)を通じて税制・財政が効率化する(無駄な財政支出がしにくくなる等)。

ただし、次の懸念もある

各地方公共団体の課税のあり方についてそれぞれの自主性に委ねる度合いを高めると、種々の税制ができて税制が複雑化する恐れ

住む地域によって著しく税負担が異なることになる不公平拡大の恐れ

他地域住民に租税負担を転嫁しようとする<sup>86</sup> の恐れ

税源の貧しい地方公共団体が十分に行政サービスを提供できなくなる恐れ(<sup>87</sup>) (税率引下競争)が弱者切捨てを導く恐れ)

上記のように楽観的なシナリオと悲観的なシナリオが理論的に思い浮かぶ。どちらが実現するかは未知数。

1990年代以降の地方分権の流れの中で、地方自治のあり方について激論が戦わされている(地方分権が間違いなく善であるという思い込みが広がっているようにも見受けられる)が、自主性の尊重をどの程度にするかについて一義的に明快な答えを出せる(理論)状況にはない。今後も議論が続けられるであろう。

ケースブック第1編第5章課税権の範囲は割愛。同第6章は、所得税、法人税を勉強した後で。

## 2. 所得税

### 2.1. 租税の歴史

本節について金子租税法 42-76 頁参照(但し講義では大幅に端折る)。

明治時代の日本の税収の多くは地租と酒税による。所得税が税収面で中心的な地位を占めるようになるのは、大正から昭和以降である(金子租税法 53 頁、57 頁)。

諸外国でも、土地に対する税及び物品税が昔は税収を支えていたようである。

欧米で最初に所得税が採用されたのは、<sup>1</sup> 後の英国(19 世紀初頭)でと言われる。所得に課税するには納税者についての広範な情報が必須であり、所得税はプライバシー侵害を伴う汚らしい税だと受け止められた。

戦後の日本の税制を方向付けた<sup>2</sup> についてケースブック 182-184 頁参照。

20 世紀後半以後、税収面における消費税<sup>(3)</sup> : フランス三大発明の 1 つ)の比重の増加。(余談: もう 2 つは革命とメートル法)

理論と租税回避において所得概念・所得課税(法人税含む)が依然として持つ重要性。

## 2.2. 課税の基本的な仕組み

ケースブック 228-230 頁参照

<sup>6</sup> : 納税義務の成立要件(それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件)。

<sup>7</sup> : 租税法律関係において租税債務を負担する者。

経済的に租税を負担する者と一致するとは限らない。法人税、消費税等。

<sup>8</sup> : 納税義務者から租税を徴収し、これを租税債権者(税務署等)に納付する義務(= 徴収納付義務)を負う者。所得税の源泉徴収、ゴルフ場利用税の特別徴収など。手続き上、納税義務者と大きく異なるわけではない。

連帯納税義務者・第二次納税義務者...本講義では割愛。

<sup>9</sup> : 課税の対象とされる物・行為又は事実のこと。所得税については所得、相続税については相続によって取得した財産、消費税については資産の譲渡等、印紙税については課税文書の作成等々。

<sup>10</sup> : 課税物件たる物・行為又は事実を表す金額・価額・数量等のこと。所得税について、課税物件は所得であり、課税標準は所得金額。

従価税: 金額を課税標準として課される租税。所得税、消費税等。

従量税: 数量を課税標準として課される租税。酒税等。

<sup>11</sup>

税率: 課税標準に税率を乗じて税額が算出される。

所得税法 89 条 1 項<sup>(12)</sup> 表)

330 万円以下の金額	100 分の 10
330 万円を超え 900 万円以下の金額	100 分の 20
900 万円を超え 1800 万円以下の金額	100 分の 30
1800 万円を超え 3000 万円以下の金額	100 分の 40
3000 万円を超える金額	100 分の 50

(但し現在は特例により 1800 万円以上について 37%)

各段階を (bracket)(所得税の場合は所得段階 income bracket)という。

例: 330 万円を超える所得を有する者の所得全体に 20%の税を課す(単純累進税率)とどうなるか?

税引前所得 330 万円の場合、税額は  $330 \text{ 万} \times 10\% = 33 \text{ 万円}$ 、税引後所得は  $330 \text{ 万} - 33 \text{ 万} =$  万円。

税引前所得 340 万円の場合、税額は  $340 \text{ 万} \times 20\% = 68 \text{ 万円}$ 、税引後所得は  $340 \text{ 万} - 68 \text{ 万} =$  万円。

.....逆転現象が起きる。[浅妻]憲法 29 条に違反すると考える。

参考: 日税研論集 49 巻『税率の法理論』(2002)所収各論文

例: 438 万円の所得があつて、38 万円の基礎控除のみ適用される場合

控除後の 万円についてのみ課税対象となり、

$330 \text{ 万} \times 10\% + 70 \text{ 万} \times 20\% =$  万 + 万 = 万円が税額となる。

この場合、(又は ) (marginal rate) は % である (追加的に 1 万円得たときに円の税負担を負う)。  
 (average rate) は = % である。(あまり使われない)  
 (effective rate) は = % である。  
 なお、累進の反対は (又は累退) である。

所得分類……利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時、雑の 10 種

総合課税が原則と言われながら、所得分類ごとに課税方法が異なることについて、説明に苦慮する。ケースブックの「所得の性質に応じて、より精緻に担税力に応じた課税を実現するための制度」というのは[浅妻]建前として嘘ではないであろうが、他に、執行の便宜等も現実には考慮されているのではないか。また、本法に規定されているものの租税特別措置と呼ぶべき内実のもの(退職所得、山林所得)もある。

近い将来所得分類が再編成される可能性がある。金融所得一元化、退職所得優遇見直し等。

<sup>18</sup> …或るプラスの利益と或るマイナスの損失とを通算(相殺)すること。

所得税は豊かさに応じて課されるのであるから損失を控除することは当然とも言える。が、時々制限がある。制限があることも、原則とされる総合課税の建前との関係で、説明に苦慮する。

特に、 に関する損失( )の扱いが重要。

また、所得分類をまたいだ通算だけでなく、年度をまたいだ通算もある( )。

<sup>19</sup> (deduction)<sup>20</sup> (credit): 所得控除(所得税法 72~87 条)は、所得額から減額されるもの。例えば所得税法 86 条は 38 万円の基礎控除を定めている。税額控除(所得税法 92 条・95 条)は、税額から減額されるもの(法人税・国際租税法を勉強しないと理解しにくい)。

参考: 日税研論集 52 巻『所得控除の研究』(2003)所収各論文

ケースブック 230 頁下の表を手で紙に書き写すことを勧める。

## 2.3. 所得概念

本節についてケースブック§ 211、金子租税法 188-193 頁参照。

### 2.3.1. 序

所得税の意義: 富んでいる人・担税力がある人に多くの税負担を求める。

何をもって「富んでいる」「担税力がある」というかが問題である。

所得概念について、金子租税法 188 頁以降では次のように整理されている。

真の意味における所得 (utility)

金銭的価値での表現

### 2.3.2. 所得 = 効用

<sup>21</sup> 効用に対する課税が、最も平等・公平であるかもしれない。

但し、測定・執行の困難。移転不可能性。

たとい技術的に可能であるとしても、憲法上のその他の価値(自由等)と対立する恐れ。

### 2.3.3. 消費型所得概念

金銭的価値による所得の測定……消費まで待つか or 発生(取得)した時点か、の問題が次に生じる。

消費型所得概念の言わんとするところ……稼いだうち貯蓄に回した部分に対しては今課税すべきではない(永遠に課税すべきでないというのではなく、貯蓄から引き出して消費に回した時点において、課税すべきであ

る、と考える)。

発展問題:消費し切れなかった部分(つまり遺産)はどう扱うか?

### 2.3.4. 取得型所得概念

現行法:稼いだ時点或いは所得が発生した時点で課税すべき。

<sup>22</sup> :「利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方」(金子租税法 190 頁)。土地や労働といった源泉(source)に由来する所得こそが課税対象となるべき所得であるという考え方であり、<sup>23</sup>

とも呼ばれる。伝統的に欧州で根強い。

注意:源泉(source)には2つの意味がある。国際租税法では、どの国の所得かという意味で所得源泉という言葉が用いられる。所得源泉説で言っているのは「何から」所得が生じたかであり、国際租税法で言っているのは「どこから」所得が生じたかである。

<sup>24</sup> :capital gain (譲渡益)等、一時的な利得も課税対象とする。所得の源泉が何であるかを問わない。日米等。

「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになる」(金子租税法 190 頁).....[浅妻]トートロジカルであること、消費型所得概念等の信奉者からは異論が予想されることなどから、このような説明の仕方は推奨できない。

包括的所得概念の定式は

<sup>25</sup> とも呼ばれる。<sup>26</sup> 提唱者である Georg von Schanz・Robert M. Haig・Henry C. Simons の名をとって Schanz-Haig-Simons (シャントツ・ヘイグ・サイモンズ)の所得概念(或いは、Haig-Simons の所得概念)とも呼ばれる。

### 2.3.5. 各所得概念の違い

包括的所得概念と制限的所得概念との違い capital gain (譲渡益)や贈与の受け取りが、前者では所得である(課税対象とすべきであるとされる)のに対し、後者では所得でない。

注意:現行法では、個人間の受贈は所得税の課税対象ではなく(所得税法 9 条 1 項 15 号)、贈与税の課税対象である。なお、法人から贈与を受けた場合は、一時所得(所得税法 34 条)。

cf. 制限的所得概念の影響がドイツの個人所得課税では強く残っている(法人所得課税の文脈では純資産増加説が採り入れられているが)。自宅の譲渡益はドイツでは非課税。

包括的所得概念と消費型所得概念の違い 貯蓄・投資によって得た所得に対し前者は課税し、後者は課税しない。

### 2.3.6. 包括的所得概念の法的適用結果

§ 211.01 中高年齢者雇用開発給付金事件・神戸地判昭和 59 年 3 月 21 日訟月 30 卷 8 号 1485 頁

国から支給された中高年齢者雇用開発給付金 2655 万円を所得課税に服せしめることはおかしい、と主張。(ところで、「法令に基づき定率又は定額で定められている給付金に課税することは、現実の金額が予め計算した金額を下回ることにな」る、との論に対する反駁も考えてみよ)

判決:「純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされる」

非課税規定は所得税法 9 条に規定されている。

cf. 水野教授は、雑所得という所得分類を置くことにより、日本の所得税は包括的所得概念を採用している、という。(水野租税法 146 頁)

<sup>27</sup>

§ 211.02 利息制限法違反利息事件・最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁

結論としては、利息制限法の制限超過部分の利息のうち未収部分が課税対象とならないというものであり、納税者の勝訴。

しかし先例として引用されるとき、主に

について「制限超過部分をも含め

て、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となる」「貸主は、いつたん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがあるが、そのことの故をもって、現実に収受された超過部分が課税の対象となり得ないものと解することはできない」と述べる部分(これは厳密には傍論である)が注目されている。

についての講義ノート2.4.3款とも深く関連する。

私法に完全に依拠すれば、違法に得た利得はいずれ返さねばならないものであり、を負っている  
 等である。違法に得た利得の額と返還債務の額とは等しいから、相殺すれば所得は0の筈である。しかし税務上はそのように考えられていない。(ケースブック 191 頁の旧通達を参照。また、その後の金子論文も参照)

[浅妻]なお、違法な所得も所得課税に服すとされていることは、厳密に考えれば、制限的所得概念・消費型所得概念と対置された包括的所得概念の論理的帰結というわけではない(日本の所得税法が制限的所得概念や消費型所得概念を採用していたとしても、違法な所得を課税に服さしめるということはありうる)。所得を得たかどうかを私法に依拠して判定するか(「法律的把握」)事実状態に依拠して判定するか(「経済的把握」)の問題であるにすぎない。日本の所得税法は所得を包括的に構成しているから違法な所得も所得課税の対象となる、という説明が流布しているが、包括的所得概念の問題ではない。

追加論点: 現実に収受した制限超過利息が後に借主に返還された場合は? (ケースブック 192 頁参照)

28

29

### の扱い

所得税法 9 条 1 項柱書き「次に掲げる所得については、所得税を課さない。」

16 号「損害保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金(これらに類するものを含み)で、心身に加えられた損害又は突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得するものその他の政令で定めるもの」

§ 211.04 マンション建設承諾料事件・大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行集 30 巻 5 号 1077 頁

マンション建設に伴う隣地居住者の損害を補償するために支払われた 310 万円の扱いが争点。

判決:「授受された 310 万円は訴外 A 社のマンション建設により X の受ける損害を補償する目的と、マンション建設について X の承諾を得ることの対価とする目的の双方の趣旨である」。X の損害は 30 万円を超えない。310 万円 - 30 万円 - 40 万円(一時所得の特別控除額: 現在は 50 万円) = 「240 万円が少なくとも課税される一時所得金額になる。」

NOTE 参照

損害賠償金が非課税とされる理論的根拠は?

絵皿を 80 万円で購入、後に 100 万円に上昇。他人に壊され 100 万円の損害賠償を受け取った場合。

「マンション建設について X の承諾を得ることの対価」は損害の補償とどう違うか?

著作権侵害に伴い支払われた損害賠償金の扱いは? 適法に利用許諾を得て支払う使用料は?

医療費は損害賠償金と同視できるか?

### 2.3.7. 帰属所得

本款について、ケースブック 197-199 頁。

金銭的価値の流入のみが所得ではない。価格が明示的に現れるわけではないので、執行がひどく困難であるが、しかし租税負担の配分における公平を考えるにあたって無視することができない。

帰属所得 imputed income: 「自分が所有する財産の利用や自分の労働から生じ、市場を経ずに直接自分に帰属する所得」(ケースブック 197 頁)

講義ノート2.3.3款で「金銭的価値で表現しなければならない」と述べたことと、ここで言っている「非金銭的利益も課税対象である」との関係について。

A と B の二人がりんごを食べたときの満足感(効用)を計量し課税対象とすることは、技術的に困難である上、仮に技術的に可能であったとしても個人的感情を課税の基礎とすることが人々の公平感に合致するとは限らない(公平感を実証するのは難しいが)。

C が 100 円を受け取ったときと、D が 100 円相当のりんごを受け取ったときとで、同じ課税を受けるべきである。(尤も有体物ではイメージしやすいが役務だとイメージしにくいこともある)



31

家を買ひ、店子に貸す 賃料 120 万円が大家にとっての収入 (= 所得)となる。  
 店子が家を借りる 賃料 120 万円は消費支出であり、課税対象から控除されない。  
 家を買ひ、自分で住む 店子として 120 万円の消費支出をし、大家として賃料 120 万円を得た。

現在日本では課税対象となっていない。(しかし課税する立法例がないわけではない。日本でも、課税対象とすべきである、という議論があるにはある)

帰属家賃非課税がもたらす非中立性(197 頁の例)

税引き後 5000 万円の現金を有する A と B を想定。利率 = 3%。税率 = 20%。

A は 4000 万円の家を買ひ、1000 万円を貯蓄する。

利子 につき の税金。帰属家賃 非課税(控除)。

B は 5000 万円貯蓄し、借家住まい。

利子 につき の税金。支払家賃 非控除。

A が B よりも有利である。(なお、家賃を B から受け取る C は課税される)

持ち家を非中立的に促進している。(建築関連企業の政治力により、更に様々な所で持ち家促進政策が採られているが)

参照: 中里実『金融取引と課税』147-229 頁(有斐閣、1998 年、初出: 中里 & Ramseyer「所得税における借入金利子の取り扱いに関する比較法的研究」一橋大学研究年報法学研究 17 号 1-96 頁 1987 年)

発展: A と B との間の中立性を達成するためには、帰属家賃について課税するという政策のほかに、B の支払う家賃を所得から控除するという政策も考えられる。B の家賃も控除とした場合にどのような歪み・非中立性が生ずるか。

ケースブック 198-199 頁の 2 つの裁判例の比較

ヒント: 結論は同じ(借入金利子は取得費に含まれない)。理由付けが違う。

34 : 自分で自分に労務を提供すること。

床屋が客の髪を切る 客から 2000 円の収入 (= 所得)を得る。(便宜的に費用 0 とする)

客が床屋に行く 2000 円を消費支出。課税対象から控除されない。

自分で自分の髪を切る 35

ケースブック 197 頁 : 時給 2 万円の弁護士の自家労働と時給 1500 円のバイト(もらったものに着目するか機会に着目するか? [浅妻]効率性重視で考えると、考え方が変わりうる。)

同一人物である場合だけでなく、家族内の役務提供も同様に考えられる。

例: 夫が、外で稼ぐ妻のために夕食を作る。

36 の問題と深く絡む。

37 : 例えば食料品店の店主が売り物の食料品を自分で食べること。

棚卸資産: 事業者が仕入れ・販売等をする原材料・商品・製品・半製品等。

所得税法・消費税法の適用に当たって、店の帳簿上は売ったものとして処理しなければならない。

所得税法 39 条: たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入

消費税法 4 条 4 項 1 号: 「個人事業者が棚卸資産[等]を家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用」は、「事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす」(28 条 2 項 1 号参照)

プロの床屋が自分で自分の髪を切った場合も、八百屋が売り物の野菜を自分で食べることに経済的には同じであるが、立法上手当てされていない(上記法令は「たな卸資産」に限定しているため)。

### 2.3.8. 贈与(移転)について

日本法が包括的所得概念に則っている(と理解されている)ので、包括的所得概念は日本人にとっては当たり前のことのように一見思える。が、かなりの曲者である。以下、包括的所得概念に即した課税がどのような結果をもたらすか経済学的に検討する。

例 1: 税率は 40%とする。A が 100 の賃金を稼ぎ、40 を B に贈与した場合。

例 2: C が 60 の賃金を稼ぎ、D が 40 の賃金を稼ぎ、贈与がない場合。

例 1: A 所得 税 B 所得 税 (税額合計 )

例 2: C 所得 税 D 所得 税 (税額合計 )

贈与(所得の移転にすぎない)がなされた部分について<sup>38</sup>。

二重課税排除のみを目標とする場合……A と B のどちらかで課税。

発展: 贈与者(移転者)と受贈者(被移転者)のどちらかで課税できればよい、というのは一つのありうる考え方である。しかし、現行法は、当事者が勝手に所得を移転することを野放図に認めてはいない。A と B とで税率が異なるなどすれば、総税額は変わってくる。

発展: 所得の移転にすぎないか否かを区別することは、理念的にも実際上も難しいことがある。贈与と、愛娘の笑顔サービスと、酒場の接待との比較。

発展: 親子間の贈与・相続について、子の幸せが親の幸せでもある、ということがある。win-win の状況と、効用の最大化の否定。

包括的所得概念からみて、贈与者にとって、贈与は消費の一つである、といていることになる(ティファニーの指輪と、赤十字社への寄付の例)。A が B に贈与をすることは、(受贈者の B が受贈を消費にあてるだけでなく)A にとっても消費なのである、ということとなる。

参照: 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税 機能的分析の試み」ジュリスト 1265 号、同「非営利公益団体課税の機能的分析(1・4・完) 政策税制の租税法学的考察」国家学会雑誌 117 巻 11・12 号 1021 頁、118 巻 1・2 号 1 頁、3・4 号 220 頁、5・6 号 487 頁(2004・2005)

### 2.3.9. キャピタルゲイン(capital gain 譲渡益・値上がり益)について

E が土地を有している。土地の値段が 1000 から 1500 に値上がりした。値上がり益 500 について、E に課税すべきか。

前提: 物の値段について、ファイナンス理論によれば、或る物の値段は、それが生み出す将来 cash flow (キャッシュ・フロー)の割引現在価値である。

<sup>40</sup> (present discounted value): 利率が 10%の世界では、来年の 110 と今年の 100 は同価値である。来年の 110 の割引現在価値は 100 である、という(<sup>41</sup>)。来年の 110 と 2 年後の 121 も同価値である。2 年後の 121 の割引現在価値は、<sup>42</sup> = 100 であるからである。逆に、1 年後の 100 の割引現在価値は、<sup>43</sup> である。2 年後の 100 の割引現在価値は <sup>44</sup> である。

**今年も** 1 年後も 2 年後も永遠に 100 の賃料をもたらす土地の価値は、

<sup>45</sup>

注意: 物の値段は、将来 cash flow の割引現在価値、という説明だけによって決まるものではないかもしれないが、ここでは無視する。

E の土地の値段が 1000 から 1500 に値上がりしたというのは、(利率が 10%のままであるならば)1 年あたりの将来 cash flow(の予測、つまり賃料の見込み)が 100 から 150 に増えたということを反映している。現在、値上がり益 500 について課税し、将来実際に賃料が 150 に上がったときにもその 150 について課税する、というのは、二重課税である、という批判がある。

### 2.3.10. 貯蓄・投資について

経済学者が所得に課税するか消費に課税するかを理念的に議論する際、**貯蓄・投資に対して課税するか否か**を議論している。この場合の「所得」は包括的所得概念の所得であり、「消費」は消費型所得概念の所得である。必ずしも、所得税法によるか消費税法によるかを論じているのではないし、また、直接税によるか間接税によるかを論じているのでもない。

#### (1) 包括的所得概念による二重課税

包括的所得概念に則って課税すると、貯蓄に対して二重課税となる。

例: 利率 10%、税率 40%とする。F は今年 1000 稼ぎ、全て貯蓄するとする。G は今年 1000 稼ぎ、全て消

費するとする。

F: 今年の所得 税額 貯蓄  
 翌年 利子 税額 税引後元利合計  
 翌年の の割引現在価値は

G: 今年の所得 税額 消費

FとGとを比べると、Gの方が有利である。この意味で、包括的所得概念による課税は<sup>46</sup>である、と非難されている。

(2) 二重課税の排除: 消費のみへの課税

貯蓄に対する二重課税を排除するには、2つの方法がある。

入口非課税出口課税

今年収入 非課税 翌年税引前元利合計 税額  
 残額 消費 来年の = 今年の

入口課税出口非課税

今年収入 課税 税額 貯蓄  
 翌年元利合計 非課税 消費 来年の = 今年の

注意: 以上は、実際に受け取る利子が市場利子率(割引率)と等しいときの話である。翌年市場利子率を上回る収益を得た場合、例えば60ではなく100の収益を得た場合、  
 $100 - 60 = 40$  は課税対象 税額 16 消費額  $684 (= 700 - 16)$   
 仮に入口非課税出口課税で翌年 1140 を受け取った場合  
 税額  $456 (1140 \times 0.4)$  残額 684 消費  
 経済学的思考に則れば、600を投資して60の利子を得る場合、60という利子は今年600投資することの<sup>47</sup> (次善の策によって得られる収益。大学進学について考えてみよ)にすぎない。経済学では、機会費用(市場利子率・割引率)を上回る収益を利潤(profit)とよぶ(明確化のために超過利潤という語が用いられることもある)。

<sup>48</sup> time value of money

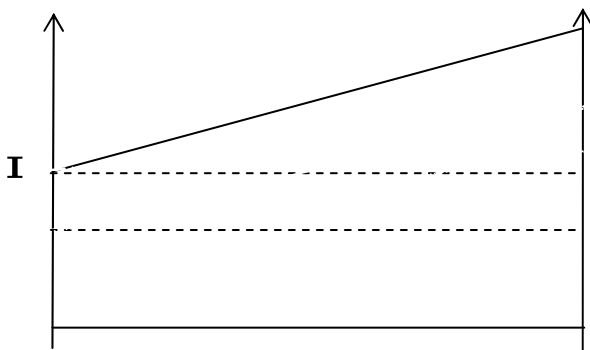
包括的所得概念に忠実な課税(入口課税出口課税)の場合、貯蓄・投資が不利に扱われる。

入口非課税出口課税または入口課税出口非課税の場合、貯蓄と消費との選択に対し、中立的である。

経済学者が議論するとき、所得課税とは【投資所得も課税対象とする課税方式】であり、消費課税とは【投資所得を課税対象としない課税方式】である。

補足: 入口非課税出口非課税の例として主に公的年金が挙げられる。

なぜ入口非課税出口課税と入口課税出口非課税が同じ結果なのか。



(3) 理論上の問題と実際上の問題

貯蓄・投資に対して課税すべきでない、という言説には、2つの契機がある。

第一 経済学者の理念的な議論.....貯蓄利子への二重課税が貯蓄を阻害するものであるから、貯蓄・投資に対して課税すべきでない。貯蓄・投資に対して課税しないこと(消費のみに課税すること)は lifetime (生涯)における消費の仕方に対して中立的であり、公平である。

発展: 消費型所得概念が lifetime での公平を目指しているのに対し、包括的所得概念は年度ごとに区切られた期間における公平を目指している。

補足：金子租税法 197 頁に「資産性所得[利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等]が最も担税力が大きく、勤労性所得[給与・退職所得等]が最も担税力が小さい」[なお、事業所得は資産勤労結合所得と位置づけられている]という記述がある。消費型所得概念と逆である。

第二 投資所得は逃げ足が速いので、課税すべきでない。税負担が重いと、投資が日本から外国へと移ることとなり(capital flight)、結果として日本は貧しくなってしまう(賃金が低くなってしまう)。

cf. 北欧諸国における<sup>49</sup> (Dual Income Taxation).....投資所得に一定税率で軽く課税、労働所得に累進課税。

### 2.3.11. 二重課税をもたらす包括的所得概念は正しくない？

正しいか間違っているかの問題と価値判断の問題との関係

例：「世界的な大富豪であるビル・ゲイツが、あなたと同じ消費生活をしているとする。あなたとビル・ゲイツに対する課税は同じであるべきか否か」

注意：蓄積された富もいつかは消費される。将来消費に向けられるまで蓄積された富を野放しにするか、課税対象とするか。

まず、非中立性の数を数えることは、無意味である。<sup>50</sup> second best

次に、非中立性という犠牲を払ってでも成し遂げたい価値・政治課題があるかもしれない。包括的所得概念の提唱者は、それがもたらす二重課税等の弊害を認識しつつ、**富の集中を排し再分配するために**敢えてかような所得概念を提唱した強い政治的意図を伴っていた。(尤も、近年は、再分配したいということが常に包括的所得概念の優位を基礎づけるわけではないのではないかという研究もある)

参照：藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(1-4・完) 政策税制の租税法学的考察」国家学会雑誌 117 巻 11・12 号 1021 頁、118 巻 1・2 号 1 頁、3・4 号 220 頁、5・6 号 487 頁(2004・2005)

### 2.3.12. 包括的所得概念にいう「消費」及び「純資産増加」とは何か

今後、特に断りがなければ、包括的所得概念にいう所得を前提として、説明をしていく。

包括的所得概念の定義式(所得 = 消費 + 純資産増加)は明瞭であるかのように見える。しかし、消費とは何か、純資産増加の範囲はどのようなものか、ということについて、理念的にもまた執行可能性との関係でも、論争はある。

何がプラスかの議論は、何がマイナスとして控除できるかという議論と裏表である。(酒、医療)

## 2.4. 所得の年度帰属(タイミング)

所得の年度帰属(所得認識のタイミング)がなぜ問題となるのか。第一に税務行政の安定・予見可能性という要請があるが、この点に関しては「いつであれいずれ課税すれば済む話なのではないか」との反論がありうる(但し適用税率等の問題は残る)。しかし、第二に、経済的実体の問題として(適用税率の違い等特殊事情のない限り)所得・収入は遅く、損失・費用は早く認識された方が納税者にとって一般的に有利である、ということがある。

### 2.4.1. 現金主義(cash method)と発生主義(accrual method)

所得税法 36 条： 金額 法人税法 22 条 2 項：

37 条： ( ) 22 条 3 項：

なお(個人)所得税の計算期間は暦年(1月1日～12月31日)であるが、法人税の計算期間は事業年度に依拠し、法人によって異なる。 年 3 月期(4月1日～3月31日)といった事業年度をとる法人が多い。

現金主義 実際に現金の収受が行なわれた時点で、収入・費用を計上する基準・考え方。

現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定していれば足りる(信用取引が当たり前)。

租税回避のために人為的に収入の時期を操作することを認めてはならない。(ただし、後述の権利確定主義によった場合も、売ってすぐ買い戻すなど、操作の余地がある)

現行法下では、所得税法 67 条(「その年において収入した金額及び支出した費用」)が小規模事業者について一定の要件の下に現金主義を選択することを認めているにすぎないなど、現金主義は例外的である。

収益及び費用の発生の事実に基づいて認識する基準・考え方。

どの時点で収入・費用が発生したとするかにつき、考え方は様々。

#### 2.4.2. 権利確定主義

所得税法 36 条 1 項「その年において収入すべき金額」を採用。

法人税法 22 条 2 項「益金の額に算入すべき金額は…取引…に係る当該事業年度の収益の額とする。」

収入・費用が[発生]した時期に関する考え方の一つ。例えば、今年資産を譲渡する契約を締結し、今年資産の所有権が相手方に移転して相手方に対する代金債権が成立した場合、たとえ代金を回収するのが来年であるとしても、所得は今年発生したとして税務上扱われる(ケースブック 325 頁最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2083 頁)。逆に、権利が確定していなければ(後述の管理支配基準等による例外はあるものの原則として)収入は今年発生していない(実現していない)として扱われる。なお、収入について同条 3 項や割賦販売に関する例外が規定されていることもあるし、また、同条は収入についての規定であって、費用については所得税法 37 条が費用収益対応の原則(後述)を規定する。

保有資産の値上りのみによっても所得が[発生]したとする考え方がないではないが、本講義では時価主義・実現主義の問題として講義ノート 2.4.6 款で論ずる。

#### § 232.02 金子宏論文

(注意: 327 頁 5 行目の「67 条の 2」は現在「67 条」)

328 頁: 権利確定主義が支持されてきた理由

329 頁: 会計学と、租税法適用(或いは訴訟)の場面における法的分析との関係…… 各租税法規との整合性 内容の充実具合

330 頁: 法的な基準の必要性(例外はあるものの権利確定主義が全面的に不当とされるわけではない)

#### §232.01 雑所得貸倒分不当利得返還請求事件・最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 巻 2 号 186 頁

貸付金利子の回収が困難になった(貸倒)ので利息損害金債権放棄の和解をしたことにより、所得がなくなったことになるか。(ところで、私人間の貸付による利子は雑所得となることに注意。)

判決: 「収入すべき金額による」の規定の意義: 権利確定主義 / 「徴税政策上の技術的見地」 / 貸倒の後では是正措置をとるべし / 課税庁による是正措置がない場合の扱い

#### § 323.07 大昭工業株式会社事件・大阪地判昭和 33 年 7 月 31 日・行集 9 巻 7 号 1403 頁

納税者 X は、債権放棄額を損失として計上。

Y 税務署長は、債権放棄を贈与であるとして、損失計上否認。

判決: 請求棄却。債権放棄の全てにつき損金計上を許すわけにはいかない。「債権が である場合即ち債権が無価値に帰した場合にのみ」損金算入可。「回収不能であるかどうかは、単に債務高が債務超過の状態にあるかどうかによって決すべきものではなく、たとえ債務超過の状態にあるとしてもなお支払能力があるかどうかによって決定すべき」

NOTE

回収不能に限定する理由 ……実質的には「国庫の損失において自由に自己の利益を処分」(453 頁)するような恣意性は認められないということ、形式的には「金銭債権については、 を認めないことが原則とされている」(455 頁。参照: 法人税法 33 条 2 項)こと、が挙げられる。

贈与の場合 について § 323.11 (後述)

債権放棄を受けた A の課税関係 …… として益金計上。但しその他に損失が積み上がっている例が多いので、 ( ) 可能なことが多い。

債権を時価(この場合額面額よりも低価)で譲渡した場合 発生。

債権を A に出資し、A の株式を引き受ける……DES (debt equity swap)。やはり 発生。(このように考えてみると、金銭債権の評価減を認めないことの政策論としての妥当性には疑問符がつく)

貸倒損失に関し、そもそも貸し倒れたのかという認定を巡って激しい争いとなることが少なくない(額も莫大なものになることがある)。

・最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 巻 9 号 2637 頁判時 1883 号 31 頁(東京高判平成 14 年 3 月 14 日判時 1783 号 52 頁・東京地判平成 13 年 3 月 2 日訟月 48 巻 3 号 757 頁判時 1742 号 25 頁、ケースブック 455 頁)

住専に関する貸倒損失の認定が争われた。最高裁は破棄自判とし、損金算入を認めた。しかし、「損金の額に

算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることを要する」というところは変えていない(後述の部分貸倒は認めてない)ので、課税当局は今後も納税者の債権放棄に対し厳しい態度を継続することが見込まれる。本判決は「債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断される」と述べて僅かながら回収不能該当性を広げた、と見られている。

学説では、(全額回収不能ということまでは要求されない)の考え方を提唱するなど損金算入の拡大を訴えるものもあるが、判例は採らなかったことになる。

#### 損失と損害賠償債権の両建て

§ 323.08 日本総合物産事件・東京高判昭和 54 年 10 月 30 日訟月 26 卷 2 号 306 頁

詐欺被害にあった X が損金計上したのに対し、Y 税務署長は増額更正。

詐欺被害による損金計上のために、どのような事実が要求されるか？ また、損金計上とともに、損害賠償請求権も益金計上されることから結局は相殺されるのか？

判決：権利確定主義の確認 / 損金計上の可否(確定判決を待たない) / 「益金、損金のそれぞれの項目につき金額を明らかにして計上すべきものとしている制度本来の趣旨からすれば、収益及び損失はそれが同一原因によって生ずるものであっても、各個独立に確定すべきことを原則とする。 / 本件では「損害賠償請求権は本件係争事業年度中に益金として確定を見なかった」 / 損失に計上したのは相当。

NOTE 2.

損害賠償請求権の実現不能が明らかでない場合について。

#### 資産の評価損

§ 323.09 ケンウッド事件・東京地判平成元年 9 月 25 日行集 40 卷 9 号 1205 頁 とばす

(第 1 刷の図に誤り有。第 3 刷では修正済。第 2 刷は未確認。TKC が + で KE が - といいのが正しい) (合併や損益通算の話が絡み、現段階で事案を理解するのはやや困難かもしれない。後で復習を)

「法人税法 33 条は資産の評価損の取扱を定めた規定である。」 1 項は「原則として、内国法人がその有する資産につき評価減をして評価損の損金経理をした場合でも、その金額は所得金額の計算上損金に算入しないこととし」ている。 2 項が「金銭債権を除く資産につき、災害による著しい損傷、等の場合に、幾つかの要件の下、「例外的に」「損金の額に算入することを認める。」 / ところで、商法は一定の場合に「評価損の計上を必要のものとしており、法人税法 33 条と必ずしも軌を一にはしていない。」 / 「法人税法が特に商法や企業会計原則とは異なった規定を置くことはあり得ることであって、その場合には課税の関係では法人税法の規定によるべきことは当然のことであり、同法 22 条 4 項はもとよりこのような同法の明文の規定を排除する意味を持つものではない」

「有価証券の価額が著しく低下した状態というのは、帳簿価額...で評価されている有価証券の資産価値が、その帳簿価額に比べ異常に減少しただけでは足りず、その減少が固定的で回復の見込がない状態にあることを要する」

国際的取引における注意事項について 471 頁コラム参照。

補足：ノート 2.4.6 款で論ずる時価主義の不採用、ともいえる。

を貫くと、経済実体として所得なき所に課税する結果となる。

2001 年 + 100 税 もし計算期間が 2 年間なら

2002 年 - 100 税 所得は 税額も

期間を細かく区切れば区切るほど、その弊害は高まる。

或る年度のマイナスを以後の年度のプラスと相殺するのが繰越控除。

或る年度のマイナスを以前の年度のプラスと相殺するのが繰戻控除。

所得税法 69 条：損益通算

所得税法 70 条：純損失の繰越控除「その年の前年以前 3 年内の...純損失の金額」

所得税法 140 条：純損失の繰戻還付 1 年だけ

年度をまたいだ損益通算 ..... 繰越欠損金

§ 323.14 行田電線株式会社事件・最判昭和 43 年 5 月 2 日民集 22 卷 5 号 1067 頁

(合併が絡むので現段階ではやや困難かもしれない。後で復習を)

黒字会社 X が赤字会社 A を吸収合併し、承継。A の欠損金の繰越控除権も X に承継されるか？

判決：「法人の各事業年度における純益金額、欠損金額のごときは、企業会計上表示される観念的な数額にすぎず、被合併会社におけるこれらの数額は、もとより商法 103 条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない。」欠損金額の繰越控除は「事業年度の障壁を取り払うものであり、法人格をまたいで損益を通算すべき理由はない。

本件は、先にマイナス、次にプラスの事案。

判例により、赤字会社の経理を引き継げない。

赤字会社を存続法人とする、いわゆる逆さ合併。

その後法改正。適格合併につき立法手当がなされ、繰越欠損金の承継も一定の場合に認められることとなった。本判決の射程は非適格合併の場合。

年度をまたいだ損益通算 ……純損失の繰戻控除

#### § 241.02 日野炭鉱飛躍上告事件・最判昭和 40 年 4 月 9 日民集 19 卷 3 号 582 頁

昭和 28 年度に生じた純損失で昭和 27 年度の所得を消し(繰戻控除)、税額の還付を受けようとした事案。昭和 27 年度に課税所得と免税所得とを得ていたことから、それらの間での振り分け(の要否)が問題となった。

いわゆる按分法の採用。

本件は、先にプラス、次にマイナスの事案。

#### 2.4.3. 管理支配基準

#### § 232.03 仙台 事件・最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁

家賃増額請求勝訴(上訴中)の仮執行宣言に基づき受け取った金額(当然後日上級審で覆る可能性がある)が所得課税の対象となるか。

判決：「原則として……裁判が確定した時」/ ただし「係争中であっても…すでに金員を収受し、所得の実現があったと見ることができる状態が生じたとき」(現金主義による不都合がない)…… / 仮に上級審で覆ったならば、「更正の請求により救済を受けることができる」

336 頁 NOTE 2.(2)

農地の譲渡については知事の許可が必要とされているので、原則として権利確定主義により知事の許可があるまで譲渡所得課税の対象とならない(参照：奈良地判 59 年 8 月 31 日訟月 31 卷 4 号 893 頁)。しかし、知事の許可がなくとも現実に代金を収受し自ら確定申告をしている場合には、譲渡所得課税が適法である、とした例(最判昭和 60 年 4 月 18 日訟月 31 卷 12 号 3147 頁)もあり、後者は管理支配基準の一例といえる。

(追加的問題：両判決は矛盾しているであろうか?)

「ただし、管理支配基準の適用は、租税法律関係を不安定にする恐れがあるから、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要がある。」(金子租税法 255 頁)

cf. 講義ノート 2.3.6 款、§ 211.02 利息制限法違反利息事件(最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁)も管理支配基準の一例である。管理支配基準自体の基準としての曖昧さ、及び、具体の事案において権利確定主義に依拠すべきか管理支配基準に依拠すべきかの振り分けの基準の曖昧さがあるが、それでも、(違法な所得は絶対に所得を構成しないという立場を貫くのでない限り)管理支配基準に依拠すべき事態の存在は否定しがたい。

#### 2.4.4. 費用収益対応の原則(principle of matching costs with revenues)

「企業会計においては、期間損益を正確に把握するため、収益とそれを生み出すのに要した費用とは、同一の会計年度に計上されなければならない、と考えられている」(金子租税法 295 頁…法人税についての記述であるが所得税にも当てはまる)

(ノート 2.4.9 款・減価償却も費用収益対応の原則の現れの一つ)

「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」  
 「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用...の額」  
 ...特定の収入との対応関係を明らかにできるか否かによる区別

342 頁 NOTE 2.(2)

税率:20万円以下:10% 20万~50万円:20% 50万円超:30%

A:2001年 税:  
 2002年 税:

B:現実の支出を基に計算する場合

2001年 税:  
 2002年 税:

費用収益対応の原則によればAと同様の扱い

## 2.4.5. 企業会計との関係

### § 321.01 大蔵省企業会計審議会中間報告書

「課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とする」会計方法「の選択適用については継続性を前提とする限り弾力性が認められている」「税法の各種の規制は、企業会計をゆがめ、また企業の実態に即応しない結果を生ぜしめるので、これを大幅に緩和する」

法人税法 22 条 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つて計算されるものとする。」

商法会計・企業会計との関係

399 頁「税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。」

企業会計...株主・債権者等の利害調整機能と情報提供機能

商法会計...株主及び会社債権者の利益保護のための利害調整及び情報提供

(証取法会計...投資者保護のための情報提供...なるべく利益を大きく。粉飾決算の誘因)

税務会計...納税者間の公平(なるべく所得を小さく。逆粉飾決算の誘因)、税務執行の適正・確実性

400 頁「企業会計上の当期利益から出発し、法人税法上必要な項目につき加算ないし減算を加えることによって、所得金額を導出する、というやり方がとられている。」

参考:中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(1~5完)」法学協会雑誌 100 巻 1 号 50 頁、3 号 477 頁、5 号 935 頁、7 号 1295 頁、9 号 1545 頁 1983 年

法人税法においても権利確定主義が妥当する。権利の確定時期に関し色々考え方がありうるところ、合理的と認めることができる企業会計による処理であれば、それを税務上も是認する。

### § 321.02 大竹貿易株式会社事件・最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 巻 9 号 5278 頁

405 頁「遅かれ早かれいつかは課税されるのであれば、それはしよせんタイミングの問題にすぎない」とあるが、最高裁が「計上時期の人為的操作を懸念」(403 頁の 2 参照)するのは何故か? 342 頁と異なり、累進税率は法人税に関しては(絶対にとまではいえないが)あまり問題とならないが、それでも「計上時期の人為的操作」は税務上懸念すべきことなのか?

答えは、懸念すべきことである。何故なのか、考えてみよ。(金銭の時間的価値もしくは課税繰延の利益(406 頁)については次款で説明するが、その他にも懸念すべきとする理由がありうるので、考えてみよ)

懸念すべきことであるから、最高裁判決にはそれなりの理由がある。ただし、法律が直接的に船積日基準の適用を命じているわけでも為替取組日基準の排斥を命じているわけでもないで、404-405 頁の反対意見は絶対にとれない、ということも言い難い。

## 2.4.6. 時価主義と実現主義

時価主義が包括的所得概念に適合的であることが知られている。実現主義は伝統的に諸悪の根源とされてき



た。また、現行法が実現主義を基本にしていることから、現在の所得税制は包括的所得概念と消費型所得概念の中庸をいっている、という理解もある。

(mark-to-market method)と

(realization method)との違い

例: 利率 10%、税率 40%。2001 年に 1000 で購入した土地が 2002 年に 1100 に値上がりしていた。しかし 2002 年においては土地を保有し続けていた。2003 年に土地を売却したとき、1210 で売れた。

年度	土地の値段	時価主義 所得/税	実現主義 所得/税
2001			
2002			
2003			
名目値合計 2003 現在価値			

実現主義の場合 2002 年の税額が 0 であるが、包括的所得概念を前提とした場合に収めるべきとされる 40 の税を全く納めないわけではない。40 の税が将来に繰延べられている、と捉えられている。これを という。

利率 = 割引率が正であれば、課税繰延は納税者にとって有利である。

所得(収入、プラス)は遅く認識してもらうこと、損失(費用、マイナス)は早く認識してもらうこと、が納税者にとって有利である。

課税繰延の利益……

「せいぜい」利子分だけ納税者が得をするにすぎない。

別の問題が絡むことはある。税率が違う場合、損失との通算(相殺)の可否、等々。  
(ケースブック 350 頁の表や 406 頁のコラムも参照)

#### 2.4.7. 未実現利得に課税しない理由

未実現利得を認識しない理由

Cf. 商法(会社法)における考慮、企業会計における考慮

租税法における通説的な説明

- (1) 評価・捕捉の困難(金子租税法 192 頁)
  - (2) 納税のための資金調達の困難
- 必ずしも通説的ではないが、認識されつつある説明
- (3) 時価主義・包括的所得概念への違和感( 2.4.11 款)

##### (1) 評価について

土地等の値段を毎年値洗いするのは面倒か。……実は資産税の文脈では評価している。

全ての資産の値洗いは、面倒かも。他方、課税繰延による国民の間の税負担の不均衡は利子分でしかない、ともいえる。

但し不動産に関して、代々相続され続ける可能性、及び大きな買い物であるという事実の重み。

##### (2) 納税資金について

持っている不動産が値上がりしても、売り払っていなければ現金がないから納税できない(か?)。

借金すればよい、という反論。ノート 2.4.6 款の図に戻ると、2002 年の時点で 40 借り入れて納税し、2003 年に元利合計 44 と税額 44 を支払う、ということが考えられる。

借金すればよいという議論の前提……金融市場が完全であること。

金融機関が不動産の値上がりをきちんと評価すること。

納税者が金融から市中金利と同じ利率で借り入れができること。

(もちろん実際にはこうした前提は満たされていない)

発展: 借り入れ可能性と、「実現」概念との不適合。いつが課税に適した(課税適状 taxable の)タイミングであるか、という議論に対する、深刻な問題提起。

### 時価主義の部分的採用

評価の問題及び納税資金の問題が小さいときには、実現主義でなく時価主義を採ってよいか。

法人税に関し、売買目的有価証券、デリバティブ取引等、一部の取引に関し、最近時価主義が採用された。

#### 規定の構造

所得税法 36 条「その年において収入すべき金額」……これが権利確定主義を導く。

法人税法に、年度帰属に関する明文の規定はないものの、発生主義、権利確定主義が妥当する。

法人税法 22 条 4 項:「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従」うことを要請していること、また、同条 2 項が「取引」に依存して益金概念を定めていること。

売買目的有価証券について、法人税法 61 条の 3 第 1 項 1 号が「売買目的有価証券を時価法 [略] により評価した金額」を事業年度終了時点における評価額とする、と規定。

通念:【評価の問題、及び納税資金の問題】 【時価主義ではなく実現主義】

従来の教科書的説明:実体としての課税ベースは包括的所得概念。課税時期については執行の考慮から実現主義。

[浅妻]この論理は必ずしも繋がっていない。執行上の理由だけでも説明しきれない。

課税繰延の利益を打ち消すような利子税は構築可能である。それでも時価主義が採用されないのは、人々の所得についての感じ方が影響しているのではなからうか？

#### 2.4.8. 実現とは何か

Eisner v. Macomber, 252 U.S. 189 (1920)

株式配当を受けた株主が課税されるか、が争われた事例。判決は、株式配当は所得でないとした。

前提:現金配当は所得とされ、課税される。全く配当していないで法人の内部で留保し続けている場合、株主に所得が実現したとは考えられず、課税されない。

(日本では株式配当は現金配当と同様に課税される。所基通 24-3 参照。但し通達は法令ではないから根拠ではない。所得税法 24 条・36 条が形式的根拠)

所得税法基本通達 24 - 3 (法人が株主に交付した株式に対する課税関係)

法人が株主に交付した株式...に対する課税関係は、次のようになることに留意する。...

(1) 法人が自己の保有する株式をもって利益の配当をした場合の当該株式については、法第 36 条第 2 項 (収入金額) の規定により、当該株式の価額によって配当等に係る収入金額を計算する。(2)省略)

経済的に(時価主義的に)観察すると、前提からしておかしい。

株主が 1 株 120 で 100 株を出資して A 法人を設立する。株主の一人である B は 20 株保有している。設立当初の A 法人の資産の合計は 12000、負債 0、資本金 12000、利益剰余金 0。

A 法人の営業がうまくいき、8000 の利益を上げた。A 法人の資産が合計 20000 であり、うち現金が 6000、その他の資産が 14000 であるとする。負債 0、資本金 12000、利益剰余金(留保利益、配当可能利益)8000。


内部留保したままの場合

株価 =

B の有する株式の価値の合計は

1株あたり60の現金配当がなされるとする。

株価 =

Bの有する現金は

Bの有する株式の合計は

Bの有する現金・株式の合計は

4株あたり1株の株式配当がなされるとする。

総株式数は100から125に増える。また、Bは5株受け取る。

株価 =

Bの有する株式の合計は

Bが株式配当を受け取ることは、全く配当を受けないことや、現金配当を受け取ることと比べて、何か違うのであろうか？

時価主義で観察すると、無配当(内部留保し続けること)でも現金配当でも株式配当でも、Bの保有資産の総額は同じである。しかし、無配当(内部留保)だと課税を受けず、現金配当だと課税を受ける。

実現主義で株価を観察するとどうなるか。

無配当の場合

株価は帳簿上120のまま。Bの有する資産は帳簿上2400のまま。

現金配当の場合

株価は帳簿上120のまま。Bの有する資産は、現金1200と、株式2400。1200だけ増加しているのので、課税を受ける。

株式配当の場合

旧株の株価は帳簿上120のまま。新株も一株あたり120で発行されたとすると、Bの有する資産は株式120×25=3000で、600の所得の実現があったといえなくもない。




以上見てきたように、実現があったか否か、という問題は時々微妙なものとなる。

発展：有限会社における非按分的配当についての、配当課税および贈与税課税の可能性について、増井良啓「有限会社の利益配当と所得税」税務事例研究78号37頁(2004)参照。

[浅妻]経済的に観察すると同じといえる状況についても、実現主義の下では、法的な観察の結果として、一方では所得の実現があり他方では所得の実現がない、ということになる場合がある。

時価主義：時価評価のみが問題であり、取引に依存しない。

実現主義：取引に依存するので、法律家が必要とされる。

#### 2.4.9. 減価償却

(1) (depreciation)(金子租税法306-313頁、所得税法49条、法人税法31条)

問題: 2000年に1735支出して事業用の機械(時価1735)を購入した。2000年に幾らの損失が実現したか(月日による調整は無視)。**金銭が1735減少し資産が1735増加しているので差し引き0。**

「費用収益対応の原則からすれば、減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、使用または時間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきである。」(金子租税法306頁……[浅妻]なお、金子教授は費用収益対応の原則の一例として説明しているが、経済的に考察すると、時価主義の例としても説明できる。)(ケースブック349頁2～11行目も参照)

真の経済的減価償却(次の(2)の表に記入)

(所得税法施行令120条1項1号イ(1)): 毎年同じ額を費用に計上する。

(所得税法施行令120条1項1号イ(2)): 毎年同じ割合で費用に計上する(定額法より早い年度に多くの費用が計上される)。

厳密に時価評価するとは限らないが、明らかに実現主義ではない。

2000年に1000で購入した耐用年数2年、残存価額0の機械が、1年後、1200で売却された。減価償却を定額法で行なっているとして、2001年の譲渡益は幾らか(月日による調整は無視)。

ではない。

である。

減価償却で譲渡益を計算する際の取得費を調整

課税所得は、譲渡益から減価償却費(必要経費の一種)を控除して求められるので

譲渡までの1年間の間に機械を操業して事業所得を得ていればそれも当然課税所得に含まれる。

**§ 234.02 ビニール畳表実用新案事件・広島地判昭和51年3月16日行集27巻3号314頁**  
**労務経費を減価償却費計算における取得費に含めようとして否認された事例。**  
 NOTE 2.については(2)

**§ 323.06 共和化学工業株式会社事件・最判昭和51年7月13日・訟月22巻7号1954頁**  
**営業権(のれん)の計上の問題。ここでは割愛。**

(2) 真の経済的減価償却と (accelerated depreciation)

真の経済的減価償却と加速度減価償却の例: 利子率10%。2001年～2002年にかけて毎年1000のキャッシュ・フローをもたらす機械があるとする。2002年末にその機械はスクラップとなり無価値となるとする。真の耐用年数が2年であるところ、加速度償却のために1年で全額償却されるとする。

	cash flow	現在価値	減価償却	所得	加速度償却	所得
2000						
2001						
2002						
名目値合計 2002 現在価値						

282と192との差の意味 2001年において909余計に多くの費用を計上。  
 (2001年の-909は2002年の-1000と等しい、つまり2002年現在価値で91所得を減らす。)

耐用年数が短い資産(つまり減価償却費が早期に大きく出る資産)が租税回避によく用いられる。

エンペリオン事件(パラツィーナ事件とも呼ばれる)・大阪高判平成12年1月18日訟月47巻12号3767頁、大阪地判平成10年10月16日45巻6号1153頁(類例多数) 映画の耐用年数が短いので、大きく出てくる減価償却費を、所得が余っている人に付け替えようとした事案。ただし納税者敗訴。(所得の年度帰属の問

題というよりも、所得の人的帰属の問題。)

NBB 航空機リース事件・名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日平成 15 年(行ウ)第 26 ないし第 31 号 こちらは納税者勝訴

なお、組合形式を使った同種の租税回避は後に立法で潰された。

### (3) ・支出時全額損金算入(expensing)

ケースブック 451-452 頁 加速度減価償却の究極の姿とも言える。

	投資コスト	リターン	利益	利益率
税引前				
税				
税引後				

「初年度全額償却の場合、税引前の利益率と税引後の利益率はともに 300%で等しくなる。租税があってもなくても利益率に変わりがない。すなわち実効税率がゼロであるわけである。」(452 頁)

初年度全額償却は、実質的に資本所得に対する課税をなくすことを意味する。これは、経済的実質としては所得課税ではなく消費課税(消費型所得概念にのっとった課税)である。

投資コスト 100、リターン 400 のプロジェクトについて、国が 40%、納税者が 60%分かち合うことになる(国が 40 を納税者に貸し付けて 300%のリターンを得ている)、ともいえる。

支出時に全額を損金算入する課税方法は とも呼ばれ、政策論としては少なからずの支持者がいる。

### (4) 圧縮記帳 (金子租税法 326 頁、法人税法 42 条等)

例:2000 年に耐用期間 2 年・3000 円・残存価額 0 円の機械を購入する際に、1000 円の補助金を受けた。

普通、補助金は所得であり、機械の取得費は 3000 である。しかし、補助金分について現時点で課税することを控え、代わりに取得費を 3000 ではなく 2000 (= 3000 - 1000)とすることがある。取得費が補助金分だけ小さくなっているので、圧縮記帳と呼ばれる。

次の 2 つの場面を比較。(全ての取引は年末になされたものとする。)

(あ) 2000 年に、補助金について所得課税を受け、取得費(帳簿価額)を 3000 とする。翌 2001 年に機械が 4000 で売却された。

(い) 2000 年に圧縮記帳し、1000 の課税を免れ、取得費(帳簿価額)を 2000 とする。翌 2001 年に機械が 4000 で売却された。

(あ)の場合:2001 年において定額法に基づき、1500 の減価償却費を計上できる。また、取得費(帳簿価額)が 3000 から 1500 になっているので、4000 の譲渡収入から取得費を控除すると、2500 の譲渡益があることになる。2500 の譲渡益から 1500 の減価償却費を控除して、1000 の所得として課税を受ける。(その他に事業所得があれば当然それも課税所得に含まれる)

(い)の場合:2001 年において定額法に基づき、1000 の減価償却費を計上できる。また、帳簿価額が 1000 になっているので、4000 の譲渡収入から帳簿価額を控除すると、3000 の譲渡益があることになる。3000 の譲渡益から 1000 の減価償却費を控除して、2000 の所得として課税される。(その他に事業所得があれば当然それも課税所得に含まれる)

つまり補助金 1000 について(あ)では 2000 年に、(い)では 2001 年に課税がなされている。

圧縮記帳とは、補助金等について(永遠に)非課税とするのではなく、課税繰延を認めることである。

#### 2.4.10. ロック・イン効果

原則として、権利の移転・変動があると、実現がある、と考えられている。

未実現の値上がり(含み益 built-in gain とも言われる)がある資産を今売ると課税される、売らなければ課税を繰り延べることができる。

その結果、今売ることを控えるようになる。

(lock-in effect, freezing effect)

例:2000 年に 0 で取得した資産が、2001 年に 1000 に値上がりしていた。税率 40%。

- 第 1 列: 2002 年には 1100 に値上がりする。(収益率 10%)  
 第 2 列: 2001 年に売却して、別の資産に投資。収益率 10%。  
 第 3 列: 保持し続け、2001 年以降の収益率が 9%。  
 第 4 列: 保持し続けることに対し、時価主義で課税。税引後再投資。  
 第 5 列: 時価主義で課税され、税額を借金でまかなう。2002 年、利息費用が 40。

	そのまま 10%	別資産 10%	そのまま 9%	時価主義	時価主義
2001					
2002					

注意: 消費型所得概念・制限的所得概念の論者からは、「譲渡益に課税すること自体が二重課税を引き起こす」という批判。ロック・イン効果の問題は、実現主義を採用することによって生ずる問題である。譲渡益に課税するという包括的所得概念に基づき、さらにその包括的所得概念に適合的な時価主義を採用していれば、ロック・イン効果は生じない。

**[浅妻]ロック・イン効果の主犯は、課税することではなく、時価主義に基づく課税を控えていることである。**

実務上は、課税が悪者扱いされる。例えば、含み益のある資産を会社に出資しようとする場合、出資等を妨げないようにするため、「                    」(realization)があったといいつつも、所得を「認識しない」(non-recognition)とする措置がありうる。

日本では、長らく、実現しても非認識とする、という制度は採用されてこなかった。しかし最近、法人の組織再編成(子会社を新たに作るなど。法人税法 2 条 12 号の 2 以下参照)について、一定の要件を満たせば現時点で課税しない(課税繰延)、とすることとした。

注意: 時価主義にのっとり出資の有無を問わず毎年値上がり益に課税していれば、やはり出資等は妨げられない。

発展: 課税することが悪い、とする議論(これは特に実務界から強く言われる)。時価主義でないことが悪い、とする議論。(消費型所得概念論者等が)譲渡益に課税すること自体が悪い、とする議論。様々な議論が交錯する。

(ロック・イン効果だけの問題ではないが)「譲渡所得は物価上昇による資産価値の名目的増加にすぎない」から譲渡益に課税すべきでない、という見解を金子租税法 225-226 頁が紹介し、そして否定。

名目額のみを見て、機会費用を考慮しない包括的所得概念([浅妻]の弊害?)。

実際には譲渡所得について、課税緩和規定が設けられることが多い。

#### 2.4.11. 所得概念と年度帰属との関係

李昌熙・ジュリスト 1220 号 123 頁の例 2000 年末に「将来 3 年間、毎年度末に 100 を受け取ることができる有価証券」が突然生じたとする。

	誤	正	現在価値	減価
2000 年				
2001 年				
2002 年				
2003 年				

(1 年後 100) + (2 年後 100) + (3 年後 100) = 91 + 83 + 75 = 249。(0, 100, 100, 100)という金銭の流入は、(249, 0, 0, 0)という金銭の流入と等価値である。つまり、現在 249 で売ることができる。

2001 年の 1 年間の間に債券の価値が 75 (= 249 - 174) だけ減価。現金収入が 100 あるので、100 - 75 = 25 が、2001 年の所得。2002 年が 17、2003 年が 9。

包括的所得概念と時価主義の組み合わせ 「正」列

### 「誤」列 現金主義

「誤」の方の列に従って所得を認識し、課税する、ということは許されないのか。「所得という言葉が所詮、その中にどんな内容を盛り込むのかを我々が決めねばならない道具概念であるなら、\$(0, 100, 100, 100)\$という内容が内包されるように所得概念を定めればよいのではないか。この考え方は正しいが、しかし、そのような意味で定義された所得という言葉が意味しているのは、資産の価値が上昇することが所得なのではなく、上昇した価値が現金化されたときにはじめて所得になるということである。」「このような税はもはや所得税ではなく消費税である。結局、実現概念は消費税の属性を所得税の中に隠してしまうことで、2つの税制を曖昧に妥協させているのである。」(李 124 頁)

実現主義が「正」列になるか「誤」列になるか、論文には書かれてない。それだけ実現主義という(ごく当たり前のように思える)考え方が実は曖昧なものである、ということを示しているのであろう。

或る(有力な?)考え方:実現主義は、執行上仕方なく採られているものではなく、人々の所得の認識の仕方に基づいている。(遅い所得実現が税務上有利なのに人々は遅らせようとしない、など)

[浅妻]時価主義を徹底すると、課税が取引・イベントから遊離する。

例:2000年に天体観測をした結果、2003年に隕石が地球に衝突する可能性があるかと判明する。隕石を破壊するため、2003年にミサイル専門家が活躍する。

2003年にミサイル専門家が活躍することが2000年の時点で予測できる。

2000年の時点で、ミサイル関連企業の株や、専門家の人的な価値の評価が高まる。

2000年の所得。(しかし常識的ではない)

## 2.5. 所得の人的帰属

### 2.5.1. 実質帰属者課税

所得税法 12 条:資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。(法人税法 11 条も同様)

#### § 213.04 暴用登記事件・最判昭和 48 年 4 月 26 日民集 27 卷 3 号 629 頁

B が勝手に原告 X らの名義で不動産の譲渡をした事案(もはや「単なる名義人」の事案ですらない)。X らに所得は発生していない。(主な争点となったのは、不服申立期間の制限を徒過する等した場合の救済方法についてであるが、行政法に譲る)

単なる名義人の例としては、NOTE 2. 参照。

他、例えば<sup>1</sup> (商法 551 条)についても、法律上の権利義務の帰属(商法 552 条 1 項「問屋ハ他人ノ為メニ為シタル販売又ハ買入ニ因リ相手方ニ対シテ自ラ権利ヲ得義務ヲ負フ」参照)と実質的帰属との乖離がある。

<sup>2</sup> :課税物件の法律上(私法上)の帰属につき、その形式(名義人)と実質(真実の法律上の帰属者)とが相違している場合に、実質に即して帰属を判定すべきである、と解す。

<sup>3</sup> :課税物件の法律上(私法上)の帰属と経済上の帰属とが相違している場合に、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきである、と解す。

法律的帰属説が通説。 経済的帰属説では「納税者の立場からは、法的安定性が害される」「税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う」(金子租税法 177 頁)と説明される。

納税者の立場からは、法的安定性が害される A が経済的に利害を有しているが、租税回避のために契約をうまく仕組み、法律上(私法上)の帰属を A から B に移転させた場合に、その私法上の法律構成が有効であると認められる限り、税務上も B が所得を得た者であるとして課税される。課税庁が「経済的利害は A のものであるから、A の所得である」として課税することは、否認規定がない限り認められない(所得税法 157 条:同族会社の行為計算否認のような一般的な否認規定があるときに、どのようにして一般的否認規定の適用が認められるかについては別論である。学説の大勢は、一般的否認規定の適用についてもそれは最後の手段

であって慎重であるべき、とする。)

税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う。例えば、銀行預金の名義は夫であるが、普段妻が預金利子を引き出していて妻が費消している、というような場合であっても、納税者側が妻の所得であるとして納税申告することは、徴税の便宜から税務上認められない。

経済的帰属説は、課税当局が手前勝手に用いる便宜の説であるとして、学説上ばつさり切り捨てられることが多い。しかし、水野租税法 280 頁は、「いずれの説が妥当であるかということは、所得の種類によって異なるのではないかと考えられる」と述べる。

給与所得・利子所得 法律関係が明確に存在しており、法律上の帰属が明確であり、法律的帰属説で十分。

農業・営業等の事業所得 収益の法律上の帰属者が明確でないことが少なくない(農地所有者は親であるが営農しているのは子である場合、飲食店としての食品衛生法上の許可を得ている名義人は夫であるが夫は外に勤めに出ており飲食店で働いているのは妻である場合、等々)。「経済活動の実態をみることにより、収益の帰属者を判定する必要があるので、経済的帰属説を採用するしかない」と水野教授は述べる。

本講義では、一般論としては法律的帰属説に従っておく。

しかし、勤労性所得については、後で論ずるように法律的帰属と述べるだけでは結論が出ない。また、事業所得についての水野教授の指摘には尤もなところがあり、家族共同事業については更に厄介な問題も控えている。款を改めて論ずる。

#### § 213.03 株取引包括委任事件・熊本地判昭和 57 年 12 月 15 日訟月 29 卷 6 号 1202 頁

夫 X が妻 W に株取引を包括的に委任した事案(株を「贈与」した訳ではない、という認定も行なっている)で、株取引による所得は X に帰属するとされた例。

NOTE. 3 より.....夫婦財産契約によって財産の帰属を夫婦折半とすれば、所得は折半されるか?

東京地判昭和 63 年 5 月 16 日判時 1281 号 87 頁(最判平成 3 年 12 月 3 日で確定)

**事実** 婚姻に先立ち夫婦財産契約(民法 756 条)を締結し、夫の所得の半分を妻の所得であるとして申告した事例。

**判旨** 「夫又は妻が一担取得した財産の夫婦間における帰属形態をあらかじめ包括的に取り決めたものと解した。半分为妻の所得であるとする申告は認められず、全て夫の所得であるとして課税される。

**検討** 納税者の主張はあながちおかしいものではない(法律的帰属説に則り、所得の半分は法的に妻に帰属している、と言えないこともない)。しかし、判決の補強として、水野租税法 278 頁には「労働基準法 24 条において、原則として、給与を第三者に支払う契約を無効とされることにも支えられている」という議論もある。

参考: アメリカでも、Lucas v. Earl, 281 US 111 (1930)において、稼いだ所得を夫婦間で均等分割する契約を結んでも、連邦所得税法上所得移転は無効であるとされた例がある。しかし、Poe v. Seabon, 282 US 101 (1930)では、州法の夫婦財産共有制度により所得が夫婦間で均等に帰属する場合、連邦所得税法上も所得分割が有効とされた。これは州法に依存するので、州によって扱いの違いが生まれ、混乱が生じた。そこで 1948 年に連邦所得税法を改正し、連邦レベルで夫婦についての扱いを統一させた。講義ノート 2.5.3 款・課税単位論へ。

NOTE. 2 より

一般に、<sup>4</sup> による所得については、労働を行っていない者に帰属させることは認められない。(尤も、ノート 2.5.2 款で見ると、労働を行なった者に所得が帰属するとは限らないこともある)。

他方、<sup>5</sup> から発生する所得は、原則としてその資産の所有者に帰属する。

**補足**.....<sup>6</sup>

(1) 0-330 万の税率が 10%、330-900 万の税率が 20%、給与所得控除その他の所得控除を無視する。父が 500 万の賃金を稼ぐ。そのまま課税されると、税額は、

<sup>7</sup>

父が娘と賃金を折半する契約を締結して次のように税額を次のように減らすことは許されない。



(2) 小説家である母は、500万円の印税を稼ぐ可能性がある。母は出版社から印税を受け取る権利を息子に譲渡した。将来実際に500万円の印税を受け取った時、息子の所得であるとして課税されるか。

恐らく税務上も所得の移転を認めざるをえないであろう。(但し、「印税を受け取る権利」の譲渡において、対価次第では贈与税等の可能性が残るのでこのままでは租税回避として成功しにくい)

勤労性所得と資産性所得のそれぞれの帰属判定について、上述のように態度が異なる。しかし、印税の例のように、資産といえども過去の勤労に由来する資産もありうることから、不整合が残ることは否めない。

[浅妻] 法律的帰属説が当然に稼得者課税を導く、とは考えられない。最初に賃金稼得者に法律的に帰属するとも言い、分割の契約を締結している場合には自動的に最終的に消費主体に法律的に帰属するとも言う。判例は最初の方を重視していることになるが、これは法律的帰属説のみによる帰結ではない。(ところで、所得分割の契約を締結することは、一見、に当たると思われるかもしれないが、稼得前に契約を締結することと稼得後に贈与契約を締結することは異なる、といえるか自体についても考察の対象となる)

判例が稼得者課税の態度をとることは当然であろうか？ 最初の稼得者に着目するか最終的な法的帰属者に着目するかの問題は、納税者間の公平を図る際に、収入を得る者に着目するのが公平か、消費主体に着目することが公平か、という公平感にも大きく影響されるものと思われる。立法政策としては、消費主体に着目して父と娘の所得分割を容認することにも合理性がありうる、と浅妻は考えている。父と娘との間の所得分割に対しては、高い累進税率を回避することが悪であるという観念がこれまで強く影響してきているが、累進税率が必然的に稼得者課税を要請するわけではない、ということにも留意すべきである。沢山稼ぐから累進税率を適用するというにも、沢山消費するから累進税率を適用するというにも、立法政策上の合理性は同程度にある。

従来、稼ぐ側面に着目して累進税率を設計し、子育て等の事情については所得控除(所得税法 84 条:扶養控除等)で配慮してきた。しかし、立法政策において、これがありべき唯一の解であるわけではない。

## 2.5.2. 家族共同事業

家族ぐるみで事業を行なうことは珍しくない。

所得税法 56 条:事業等所有者が家族に支払った対価を必要経費に算入することを否定する。

.....家族内では、過大な給与支払等の手法により、父から息子へ等、実態にそぐわない所得移転がなされる恐れが高い。実態がなければそもそも脱税であるが、過大な給与支払であるのかといったことを課税庁が調査することには困難がある。そこで、このような<sup>10</sup> (推定)が設けられる。

所得税法 57 条: .....青色申告\*等一定の要件の下、家族従業員への給与支払が認められる(支払者側で必要経費に算入でき、受取者側で給与所得に算入する)。

\*帳簿をきちんとつける等一定の要件を満たした納税者に認められる申告方法。そうでない申告(白色申告という)と比べ税制上の特典がある。

.....この専従者控除と、後述する により、56 条はかなり骨抜きになっている。

### § 212.04 特許事務所賃借事件・東京高判平成 3 年 5 月 22 日税資 183 号 799 頁

**事実・争点** X(夫)が W(妻)の建物を事業用に賃借し、賃料を支払う。この賃料は X の事業所得の計算上必要経費として認められるか、それとも所得税法 56 条が適用されるか。

**判決文** ...まず所得税法 56 条の趣旨を確認 「対価を支払う慣行があるものとはいえない。」「個人事業主がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれ」 「適正な対価の認定を行なうことも事実上困難」

所得税法 56 条の合理性の有無 ...立法以来の状況の変化との関係

所得税法 56 条の適用範囲

NOTE 2. (X の主張)

対価の妥当性

普通は悪法(56条)回避のため、法人化する。たまたまこれが不可能なXの事業者には不公平。  
政策論的批判(勿論訴訟では解釈論としての主張だが)

NOTE 3. 新しい裁判例 ...について補足

夫(弁護士) 妻(弁護士)の事案.....東京地判平成15年6月27日・東京高判平成15年10月15日・最判平成16年11月2日判タ1173号183頁.....全て必要経費算入否定

夫(弁護士) 妻(税理士)の事案.....東京地判平成15年7月16日(必要経費算入可)・東京高判平成16年6月9日(必要経費算入不可)・最判平成17年7月5日(必要経費算入不可)

**補足** .....所得56条は、(上の例で言えば)妻が夫の「事業に従事したことその他の事由により」対価支払がある場合、と規定している。「事業に従事したことその他【これに類する】事由により」と規定しているわけではない。

但し、一般的な解釈原則に照らせば、「その他の事由」は確かに「その他これに類する事由」よりも広く解されるべきであるものの、無限定に広く解すべきとまでは言えない。尤も、無限定解釈はありえないといっても、その外延は未だ判例によって明らかにされていない。

立法論上の批判と解釈論上の批判とは区別すべし。所得税法56条について立法論的批判が強いが、解釈論としては「裁判所は『その他の事由』を事実上無限定に広く解している」との批判も考えられる。

NOTE 4. 資産合算制度(現在廃止)(講義では割愛?)

経済生活が世帯単位で行なわれている現状「世帯単位に担税力を捉える方が生活の実態に合致する」

資産所得は分割容易 勤労所得は分散困難

世帯主が同居家族の資産を全て管理、支配することが容易

主たる所得者(資産所得以外の所得を最も多く有している者)に合算し、累進税率を適用し、算出税額を家族で按分

実際の制度の中で不合理と主張されている部分.....所詮立法政策上の問題。違憲には当たらず。

13 の場合 ... 事業による収益について、法人が納税主体となる。個人は、給与や配当を受け取ったときに、納税主体となる。

個人事業者については、家族への給与支払いについて所得税法56条の制限がある(57条が部分的に救済している)が、法人成りすれば(法人格が否認されるなどしない限り)、家族への給与支払(つまり家族内で所得を分割し高い累進税率を回避すること)も適法に行なえる。

法人を設立していない場合

夫婦で或いは親子で農業や営業を行なっている場合、共同事業として、それぞれ各人の所得として申告することが、解釈論上認められてもおかしくない。しかし判例では一人の【15】に所得が帰属する、という扱いがなされてきた(と言われる)。

§ 213.01 末吉町<sup>16</sup>均等割300円事件・最判昭和32年4月30日民集11巻4号666頁

均等割とは、地方公共団体が住民に頭割りて課す税のこと。(人头税的な課税の一種)

**事実** 夫Hが田畑を有し日雇い人に指図をして農作業をさせており、妻(原告X)は日雇い人のお茶や食事の世話をする程度であったという事実関係(町による上告理由を見ると、本当に妻が些細なことしかしていなかったのか疑いも残るが、裁判所の認定事実としては、妻は農業に関わる大したことをしていない、というものである)において、町がXに町民税均等割(但し所得を有しなかった者には課税できないとされていた)を課そうとした。

**判決** 認定事実によれば、Xは農業に従事して所得を得ていたとはいえない。

これは納税者側が所得分割を主張した事案ではない。従って、そもそも【事業の主宰者】なる基準の適否が争われた事案の典型例とは言いがたい。

NOTE 2.(1) 掲記の所基通12-3参照。

広島高松江支判昭和34年3月20日行集10巻3号427頁.....夫が農地を所有しているが、耕作は妻が行っており、夫は郵便局勤務で、耕作には時折関与する程度であった、という事実関係。農業所得は、主宰

者たる妻に帰属する、と判断された。

「浅妻」しかし、努めて一人の「事業主」を探すべきなのだろうか？ 夫婦ともに農業に従事しているという事実が認められるならば、直截に共同事業として扱う方が合理的なのではなかろうか？

#### § 213.02 歯科医院親子共同経営事件・東京高判平成 3 年 6 月 6 日訟月 38 卷 5 号 878 頁

**事実** 父 X が T 歯科医院を営んでおり、子 S は歯科医師国家試験に合格した後、X とともに同医院において診療に従事。S は S 自身の名義の個人事業開業届けを税務署長に提出。X と S が総収入及び総費用を折半して確定申告。Y 税務署長は、S は X の事業専従者であるとし、収入・費用が X に帰属するものとして増額更正処分。

**判決** 請求棄却。

一般論 「収入が何人の勤労によるものであるかではない。」「ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべき」

事実認定 「X が昭和 35 年から 20 数年来医院を経営してきた」 係争年度における「医院の実態は...X の長年の医師としての経験に付する信用力の元で経営されていたと見るのが相当であり、したがって、医院の経営に支配的影響力を有しているのは X である」

NOTE より ...勤労ではなく経営主体(事業主)に帰す、という考え方は正当か？ (221 頁「収入が何人の所得に属するかは.....何人の収入に帰したかで判断される問題である」 只の循環論法)

勤労による所得は<sup>17</sup> であるにすぎない。<sup>18</sup> を得たというためには、労務の提供ではなく経営者としての実態(責任の負担等)がなければならない。

「浅妻」[事業の主宰者]なる基準が判例上あると言われるが、共同事業としての実態が認められるか、本件のように単独の事業主と労務提供者という関係が認められるか、という<sup>19</sup> (論者によってはこれも広義の<sup>20</sup> の一部とされるが、狭義の事実認定とはレベルが異なることに留意)であり、租税法の解釈の問題ではない、と位置づけられよう。

金子租税法 176 頁は「場合によっては、二者択一的な考え方が実体に合わず、むしろ夫と妻あるいは父と子の共同事業と見るべき場合があると思われる」と述べる。上掲の裁判例は、主宰者でない者は経営者として認められないという事実関係であることが多く、夫も妻も同じくらい事業に貢献している、といった通常想定する例に近い事案ではない。(浅妻も含め)学説ではこの金子教授の考えへの賛同が強いと思われる(が、課税庁及び裁判所は恐らく事実認定のレベルで共同事業性をあまり認めない態度を採るであろう)。

注意 .....稼得者課税において問題とした事例と異なり、ここでは(僅かであるかもしれないが)労働をした者に所得の帰属が認められるかが問題となっている。

「家族的共同事業は、契約を結んでいなくても、任意組合契約の黙示の合意が有るとすることも考えられる」(水野租税法 282 頁)(任意組合契約:民法 667 条)が、少なくとも実務においては、明示の契約がない限り、黙示の任意組合契約を認定してそれぞれの組合員に課税する(注意:組合自体は納税主体とならない)、ということとはなさそうである。

それでは、明示的に任意組合契約を締結したらどうだろうか？

金子租税法 196 頁は「夫婦が民法上の組合を作って共同事業を行なった場合は、現行法上これを否認する規定がないから、その利益は持分に応じて夫および妻の所得となると解さざるをえないであろう。」と述べる。浅妻も正当な考え方であると思う。ただし、実務で(特に課税庁が)これを認めるかどうかは不分明(課税庁側としては、組合契約の実態がないといった争い方をするであろう)。

以上は解釈論であるが、政策論としては、家族に関して何を単位とすべきかの問題がある。

### 2.5.3. 課税単位

帰属所得と所得の人的帰属の応用問題

<sup>22</sup> の法則(水野租税法 290 頁)

(1) 片稼ぎの夫婦は、同じ所得の共稼ぎの夫婦よりも、税負担が重くなるべき。片稼ぎ夫婦には、働いていない者の家事役務による<sup>23</sup> があるから。

(2) 夫婦 2 人の所得合計額と、独身者 2 人の所得合計額が等しい場合、前者の税負担が重くなるべき。夫婦世

帯には共同生活による<sup>24</sup> (economy of size)があるから。

(3) 独身者1人の所得と片稼ぎ夫婦の所得が等しい場合、前者の税負担が重くなるべき。前者の方が生活のための費用が少なくて済むから。

A(独身者1人 500)、B(片稼ぎ夫婦 500)、C(共稼ぎ夫婦 250 + 250)、D(独身者2人 250 + 250)のとき、税負担は<sup>25</sup> であるべき。

#### § 212.02 金子宏論文・所得税における課税単位の研究

個人単位主義 消費単位主義(夫婦単位・家族単位)  
合算非分割主義 合算分割主義(均等・不均等)

単一税率表制度 複数税率表制度

個人単位主義(現在の日本、所得控除等で配慮) 他ありうる選択肢として  
夫婦単位合算非分割主義(+複数税率表)  
夫婦単位合算均等分割主義(二分二乗制度)  
家族単位合算不均等分割主義

個人単位主義が近代的とは限らない(上のオールドマン・テンブルの法則も参照せよ)。各国の文化・伝統なども踏まえた立法政策上の問題。

個人単位主義では、片稼ぎの夫婦が共稼ぎの夫婦よりも累進税率の下で重い税負担を負うこととなる。これは、片稼ぎ夫婦における家事役務による帰属所得を考慮すれば或る程度正当化できる(上の  $B > C$  を参照)が、それでも(特に累進カーブがきつかったかつての時代にあっては)重すぎるのではないかと、という不満が表れる。また片稼ぎ夫婦にあっても、いわゆる「<sup>26</sup>」があるはずであるが、個人単位主義ではそれが蔑ろにされてしまう(ひいては男女差別に繋がる)、という批判も現れる。そこで、二分二乗制度の方が合理的ではないかとの意見も出てくることがある。

#### § 212.03 訴訟・最判昭和36年9月6日民集15巻8号2047頁

民法762条1項(夫婦別産主義)も、それに依拠した所得税法も違憲ではない。

NOTE 1. 二分二乗制度の問題点

独身者より夫婦世帯が有利になる(上の 満たされず となる)  
共稼ぎより片稼ぎが有利になる(上の 満たされず となる)  
高額納税者に利益を与えるすぎることとなる([浅妻]尤もこれは感覚の問題)

注意: 内助の功(帰属所得)は、二つの方向の議論に繋がる。第一に、非就労配偶者は帰属所得をもたらずので配偶者控除は扶養控除よりも小額であるべきであるという議論が考えられる。第二に、非就労配偶者といえども就労配偶者を通じて経済的には所得を稼得しているといえるので、夫婦間での所得分割を認めるべきである、という上述の議論が考えられる。第二の亜種として、所得分割が認められないならば、個人単位課税の下、せめて就労配偶者からの所得控除を増額すべきである、という第一とは逆の議論に繋がるものも考えられる。

帰属所得(内助の功)については、それが有る世帯に対して税負担を重くする、という議論の他に、それが少ない世帯に対して税負担を軽くする、という議論も考えられる。資産性所得と異なり勤労性所得を得る場合には帰属所得が一定程度犠牲になることが予想されるので、勤労性所得について租税負担を軽くする措置は或る程度正当化できる。現在の給与所得控除(所得税法28条)にはこの趣旨も含まれていると理解できる。但し、現在のところ事業所得にはこの趣旨の所得控除が用意されてなく、片手落ちとも批判できる(尤も、事業所得の中には資産性所得の性質の強いものも一部あり、制度設計は容易でない)。

上の  $C > D$  を達成するために、夫婦合算非分割主義とすべきであろうか。今度は規模の利益に照らしてもなお、夫婦の税負担が重すぎることとなりかねない。これは「<sup>27</sup> (或いは課税)」(marriage penalty)であって、税制の婚姻中立性を阻害する、と非難される。(単一税率表の場合の話。改善策として、

税率を複数用意し、夫婦には独身者よりも広い bracket を定めるべきであることとなる。しかし、ここで単純に bracket を二倍にしたのでは、 $C > D$  の要請が満たされなくなる)

結局のところ「累進税率のもとでは、『合計所得の等しい夫婦ないし家族には等しい税負担を』という公平の要請と税制の婚姻中立性の要請を同時に満たすことは不可能である。」(金子租税法 195 頁)。つまり**課税単位の問題に正解はない**。(累進税制をなくすとが、家事役務の帰属所得を課税対象に取り込むとかならばともかく)

#### 2.5.4. 家族に関する所得控除

前述の通り日本は個人単位主義を基礎とするが、<sup>28</sup> などで或る程度課税単位の問題に対処しようとしている。

所得税法 83 条:<sup>29</sup> .....非就労配偶者(所得金額 38 万円\*以下の控除対象配偶者、一般に妻)がいる場合、就労配偶者(一般に夫)の所得から 38 万円の控除を認める。単なる個人単位主義では<sup>30</sup> となってしまうところ、控除により<sup>31</sup> を達成しようとする。

\*妻がパートに出るなどして給与を得る場合、給与所得控除(所得税法 28 条 3 項参照)が最低 65 万円認められるので、合計して「103 万円の壁」と言われることがある。他、100 万円の壁(地方税について)、130 万円の壁(社会保険料について。壁としてはこちらの方が強力・有害)という言葉もある。女性優遇(もちろん法は「配偶者」という言葉を用いており、字面だけ見れば男女差別をしていない)が女性の社会進出(労働市場への進出)を阻害するのでけしからぬ、というフェミニズム(男女同権論)の主張もある。

[浅妻]ところで、控除の見直しは必然的に税負担の増減を伴うが、メディアが条件反射のようにまるで何とかの一つ覚えのように「増税怪しからん」という議論を盛り上げたり、市民の声として「増税より歳出を見直せ」「お偉方は庶民の現実を知らない」等の賢しげな発言が取り上げられたりすることには心底うんざりする。他方、控除見直しにかこつけて税収の改善を図ろうとするのも、不誠実・姑息である(増税が必要ならば正面から訴えかけるべきである)。結局は政治過程における未熟さ(主権者の未熟さも含まれる)の問題である。納税者間の公平(女性の社会進出、就労形態の中立性も含めてよい)を探求すること、税収の適正規模、それぞれについて区分して議論ができる環境を整えていかなばならない。

所得税法 83 条の 2:配偶者特別控除.....妻の所得が 38 万を超えた場合に、76 万円(給与ならば 141 万円)までなだらかに控除を消失させていく措置(これにより世帯単位での所謂「逆転現象」(税引前所得が増えたのに税引後所得では減ってしまうこと)を防ぐ)。その結果、103 万円の壁はそれほど重大問題ではない。かつては「配偶者控除 + 配偶者特別控除」という 2 倍控除があったが、批判を受け、段階的控除消失措置のみへの法改正が行なわれた。

所得税法 84 条:<sup>32</sup> (なお、配偶者控除と額が同じであり、所得税法は配偶者を特別視していない、とも理解できてしまう)(立法政策としては、扶養控除という所得控除の方策のみならず、育児・介護費用給付等の代替案も念頭に置くべきである)

参照:碓井光明「女性の社会進出に対する税制の影響 配偶者控除等の廃止論をめぐって」ジュリスト 1238 号 70 頁(2003)

§ 242.01 **事実婚「配偶者控除」訴訟**・最判平成 9 年 9 月 9 日訟月 44 卷 6 号 1009 頁

「『配偶者』は、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られる」

NOTE 1. 扶養親族(所得税法 84 条、2 条 1 項 34 号)に関して  
やはり扶養控除の対象となる親族は民法上の親族に限られる。

NOTE 2 & 3

民法上の配偶者や親族に限定することは、素朴に考えれば制度趣旨にそぐわない。他方で、税務行政にも配慮が要る。<sup>33</sup> の解釈については後述。民法の講義では、内縁関係は大体において法律婚と同様に扱われるようになっている、と教わるが、相続と税制に関しては同様の扱いでない。

## 2.6. 所得分類

ケースブック 231-312 頁、金子租税法 203-252 頁参照。

所得税法 23 条: 利子所得                      所得税法 24 条: 配当所得  
 所得税法 26 条: 不動産所得                      所得税法 27 条: 事業所得  
 所得税法 28 条: 給与所得                      所得税法 30 条: 退職所得  
 所得税法 32 条: 山林所得                      所得税法 33 条: 譲渡所得  
 所得税法 34 条: 一時所得                      所得税法 35 条: 雑所得

所得税法 23 条～35 条が、10 種類の所得分類を定めている。どの所得分類に当てはまるかにより課税態様が異なる。金子租税法 197 頁では「所得はその性質や発生の態様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、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるため」と説明されている。

ところで、同頁には「資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さい」という記述もあるが、この点は論者によって意見が変わりうる。

分類という作業は、正に法律家の出番。ただし、所得分類が 10 種類であるからといって、課税態様が 10 種類しかないわけではない。実務上は更に細かな規定に注意しなければならない。なお、利子所得・配当所得等に関し、金融所得として一元化して扱うべきではないか、ということが盛んに論じられている。

### 2.6.1. 利子所得(所得税法 23 条)

#### 定義

「公社債及び預貯金の利子」が中心的内容。<sup>1</sup>                      契約(民法 666 条)に由来するもの。  
 「利子」という言葉で想起されるものの一部しか対象でない。業として貸し付けた場合<sup>2</sup>                      契約・民法 587 条の場合)の受け取り利子は<sup>3</sup>                      、そうでない貸付の場合の受け取り利息は<sup>4</sup>                      とされる。  
<sup>5</sup>                      が制度上予定されていないことも特徴の一つ。(預貯金等の利子を得るのに経費は不要という想定)

#### 徴税方法

金融機関が利子所得に該当する金員を支払う際に<sup>6</sup>                      する(所得税法 181 条、182 条、租税特別措置法 3 条 1 項「居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が昭和 63 年 4 月 1 日(普通預金その他これに類するものとして政令で定めるものにあつては、政令で定める日。第 3 項及び次条において同じ。)以後に国内において支払を受けるべき所得税法第 23 条第 1 項に規定する利子等(政令で定めるものを除く。以下この条及び次条において「利子等」という。)については、同法第 22 条及び第 89 条並びに第 165 条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その支払を受けるべき金額に対し 100 分の 15 の税率を適用して所得税を課する。」、国税 15%、住民税を合わせて 20%。

実際には利子所得課税は源泉徴収によって完了する。<sup>7</sup>                      という。執行面で便利である反面、個々の納税者の経済状態を反映できない(小額所得者・高額所得者について考察せよ)という欠点もある。(注意:源泉徴収に服す所得が全て源泉徴収によって課税完了となるわけではない)

#### § 221.01 共和興業事件・東京高判昭和 39 年 12 月 9 日行集 15 卷 12 号 2307 頁

**事実・争点** 所謂株主相互金融会社の支払う利子が所得税法上の利子所得に当たるか(そして会社が源泉徴収義務を負うか)の争い。

**判旨** 消費貸借契約と消費寄託契約との区別を述べた上で、本件で問題となっている金銭の集め方は消費寄託契約によるものであり、従って利子所得に該当する、と結論付けた。

消費貸借契約: 民法 587 条「消費貸借は、当事者の一方が種類、品質及び数量の同じ物をもって返還をすることを約して相手方から金銭その他の物を受け取ることによって、その効力を生ずる。」

消費寄託契約: 民法 666 条「第 5 節(消費貸借)の規定は、受寄者が契約により寄託物を消費することができる場合について準用する。 / 2 前項において準用する第 591 条第 1 項の規定にかかわらず、前項の契約に返還の時期を定めなかったときは、寄託者は、いつでも返還を請求することができる。」

補足: 定期預金のように「返還の時期を定め」た消費寄託契約と消費貸借契約との違いは?

ヒント: 期限の利益の放棄

本当に消費貸借契約と消費寄託契約との差異が利子所得該当性判定の決め手か？

**大洋セメント興業事件**・東京高判昭和 41 年 4 月 28 日判タ 194 号 147 頁

「消費寄託と消費貸借との法律的概念のみをてがかりとして預金の実態を把握することは困難」

「**預金の経済的実質**」は「法人が不特定多数の者から法人所定の定型的約款によって金銭を受け入れこれを自己の運用資金の主要部分とする」ところ、及び「不特定多数の者が何れも金銭の保管の安全性その払い戻しの確実性を挙げて法人への信用に委ねて金銭を預け入れ、通常これに対する一定割合の金銭(利子)の支払を受けるところ」にある。

参照: 佐藤英明「利子所得における「預金利子」の意義と範囲」神戸法学雑誌 41 巻 1 号 61～88 頁 1991 年...  
...リスク負担が鍵となる

## § 221.02 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」昭和 61 年 10 月

総合課税

確定申告不要制度併置

低率分離課税

一律分離課税

### 2.6.2. 配当所得(所得税法 24 条)

§ 162.01, 221.03 **鈴や金融事件**・最判昭和 35 年 10 月 7 日民集 14 巻 12 号 2420 頁

**事実・争点** 所謂株主相互金融会社(なぜこのような形態の会社がはびこったかについては 129-130 頁参照。「預り金」として資金を集めた場合の金融関連規制法令を潜脱するため)の事案。株主優待金が配当所得(所得税法 24 条「利益の配当」)に該当するか(そして会社が源泉徴収義務を負うか)？

**控訴審判決** 「利益の配当とは商法...の規定する利益の配当」を指す。(8 の解釈)

**上告理由** 「会社が、株主に対してその出資に対する対価」として支払った場合は「常に利益の配当」であり、「商法に違反してなされたか否かは」関係ない。<sup>9</sup> にもとづかないで会社が株主に対しその株主たる地位において「支払う場合は、(少数の例外を除き)「すべて利益の配当である」。

**判旨** 「所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用している」。商法上不適法な蝟配当や株主平等原則違反の配当等も「所得税法上の利益配当のうちに含まれる」ことは上告理由のとおりである。 / しかし「本件の株主優待金なるものは、<sup>10</sup> 上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるものとのみは断定」できない。

<sup>11</sup> ...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。配当、相続等。

<sup>12</sup> ...他の法分野で用いられおらず、租税法が独自に用いている概念。所得等。借用概念は、原則として借用元の法分野におけるのと同義に解すべきであるとされる(統一説)。

130 頁 NOTE 2. 上告理由と上告審判決との結論の差  
(ところで上告審判決は矛盾しているか?)

130 頁 NOTE 3. 本件は受け取った株主にとって配当であるかが争われたが、支払法人側から見て配当に当たるか(必要経費としての損金算入が認められなくなるか)の問題がある。配当に当たるとした事例がある。§ 323.02(後述)

244 頁 NOTE 1.(2) 株主平等原則違反の配当は配当所得に当たるか。株主優待利用券(遊戯施設利用券)は配当所得に当たるか(配当所得たりうるために利益分配が現金でなければならないとは考えられていないが?)。

所得税法 25 条 1 項:<sup>13</sup>

とりあえず 6 号について次のような数値例を考える。

X 氏と Y 氏がそれぞれ 200 円ずつ出資し、Z 会社を設立。当初、負債が 0 円だとすると、資産 400 円、資本金 400 円である。Z 会社の営業がうまくいき、資産が 600 円まで増えたとする(負債 0 円、資本金 400 円のまま)。

ここで X 氏が退社し、持分の払い戻し 300 円を受け取る。<sup>14</sup> 円( = )について配当所得と見なされる。

余談:平成 13 年改正以前、2 項みなし配当と呼ばれるものがあった。

利益積立金額を資本等に組み入れた時に、みなし配当とする扱い。講義ノート 2.4.8 款・貸借対照表参照。面倒なので廃止された。

#### § 211.03 株式会社藤松事件・大阪高判昭和 56 年 7 月 16 日行集 32 巻 7 号 1054 頁

「利益積立金額を資本に組み入れることは、会社が、いったん利益積立金額を株主に分配したうえ、あらためて同額の資本の払い込みを受けることと同一の効果をもたらす」

所得税法 24 条 2 項:「株式...を取得するために要した負債の利子」は、必要経費とされ、控除できる( 利子所得と違う)。但し他の所得分類との損益通算は不可(69 条 1 項)

課税方法...源泉徴収(所得税法 181 条、182 条)

原則としては総合課税の対象となる(源泉徴収で課税は完了せず、確定申告もしなければならない)が、種々の特例により、上場株式の配当に関しては事実上<sup>15</sup> に近い結果となる。(尤も、この辺りは法改正が多い)

申告する場合、<sup>16</sup> (所得税法 92 条)が受けられる。他の所得と合わせて 1000 万円以下の部分については配当所得の 10%、1000 万円超の部分については 5%の<sup>17</sup> が、<sup>18</sup> のために、用意されている。(所得控除との違いに留意せよ)(法人税を勉強した後復習しなおすべし)

<sup>19</sup> ... 利子、配当、譲渡所得について、「金融所得」として一元化した扱いをすべきではないか、という議論がある。帰趨は未知数。

### 2.6.3. 譲渡所得(所得税法 33 条)

範囲 1 項「資産の譲渡...による所得」

2 項「たな卸資産」の譲渡、「山林の伐採又は譲渡」による所得は除外。(事業所得、山林所得)

譲渡所得の計算(3 項)

総収入金額 - 取得費等\* - 特別控除額 50 万円 = 譲渡所得

\*取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額

保有期間が<sup>20</sup> 年以内(短期譲渡所得・所得税法 33 条 3 項 1 号)か否(長期譲渡所得・同条 2 号)かで区別されており、長期譲渡所得は半分のみが課税対象となる(所得税法 22 条 2 項 2 号)。

「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必要がある」(金子租税法 218 頁)という説明。ケースブック 367 頁の累進税率表も参照。

また、長期間であれば<sup>21</sup> による名目的利得も多く実現してしまうが、このような名目的利得にまで課税すべきという考え方には違和感が強かるう。だとすれば累進税率の問題を抜きにしても租税負担を緩和しなければならない。

注意:有価証券や不動産の譲渡益については、特別な規定(「租税特別措置法」という法律に記載)が適用されることが多い。実務上は、所得税法や法人税法だけでなく、租税特別措置法にも注意。有価証券については租税特別措置法 37 条の 10 等、不動産については租税特別措置法 31 条等、また金子租税法 231-240 頁を参照。

長期譲渡所得課税の特例は<sup>22</sup> (averaging system: 講義ノート 2.6.4 款・§ 243.01 参照)の一種といえる。

[浅妻]緩和する必要があるのは、累進税制のみによるのでも実現主義のみによるのでもない。累進税制下でも時価主義であれば累積してきた利益が一気に課税対象となるということがない。実現主義の下でも、累進税制でなければ、税率が突然高くなるという心配がない(インフレによる名目的利得課税の問題が別途残るが)。

緩和の必要性は、累進税制と実現主義の組み合わせによって生じる。



§ 222.01 榎本家事件・最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁

時価を得ない無償贈与の場合にも譲渡所得課税がなされる。<sup>23</sup> という趣旨。(売買差額課税という趣旨ではない)

248 頁「このような課税は、所有資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いから」妥当。また無償・低額譲渡「にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避」することを防止することからも妥当。

所得税法 59 条<sup>24</sup> ……法人に対する贈与・低額譲渡(施行令 169 条:時価の半分未満)、及び<sup>24a</sup> による相続につき、時価による譲渡があったものとして、譲渡所得課税。

<sup>25</sup> するため。(とはいえ、「納税者の立場から見れば常識的に納得し難いものがある」(247 頁)ので、清算課税という制度趣旨にもかかわらず、その適用範囲は狭められる傾向にある)

国や公益法人(民法 34 条)等に対する贈与・遺贈について、一定の要件の下、譲渡所得課税を免ず(租税特別措置法 40 条。国税庁長官の承認を要する)。ノート 2.4.10 款<sup>26</sup> 対策。

個人間の贈与(§ 222.01 事件の時と法文が変わっている)や限定承認に係らない相続の場合、譲渡所得課税は無し(但し受贈者や相続人に対する贈与税・相続税の課税は別途あることに留意)。従って<sup>27</sup> (所得税法 60 条。なお、§ 222.05 参照)。

限定承認による相続時に譲渡所得課税がなされることにつき、批判がある(実務上は、民法講義におけるのと異なり、[迂闊に限定承認をしてはならない]が常識)。[浅妻]しかし、むしろ通常の相続時にも譲渡所得課税をなすことこそが原則とされるべきであると考える。

ところで(限定承認に限るか否かは別論として)相続財産に関し譲渡所得課税がなされることと相続人に対し相続税が課税されることが、不当な二重課税ではないか、という疑問がしばしばあがるようであるが、この疑問は(一部を除き)間違いである。譲渡所得課税は被相続人の保有期間における資産の値上がり益に対する課税、相続税は相続人が相続した財産に対する課税であり、この種の二重課税は、例えば被相続人が給与所得を得、それについて課税を受け、更にその金員が相続人に相続された時に相続税が課されるのと同じ二重課税である。

ただし、やはり批判すべき二重課税は起き得る。例えば、取得費 100 円、時価 1000 円の資産が(限定承認なしに)相続されたとする。所得税率も相続税率も 60%であるとする。現行法下では、相続時に相続税が課され、相続人は<sup>28</sup> 円の税を支払う。直後に相続人が当該資産を譲渡した場合、<sup>29</sup> 円の譲渡所得が発生し、<sup>30</sup> 円の税を支払うこととなる。1000 円の資産しか相続していないのに合計で<sup>31</sup> 円もの税を支払わねばならないという不合理が生じる。

[浅妻](限定承認の有無を問わず)相続時に譲渡所得課税もなし、その税額分を相続財産から控除すれば、この種の不合理はなくなる。やはり税率は共に 60%であるとする。被相続人の死亡時に、被相続人の所得として 900 円の譲渡所得が認定され 540 円の税を支払う。実際にはこの 540 円の租税債務は相続人が承継し支払うこととなる。相続人は 1000 円の資産と 540 円の租税債務を承継するので、相続財産の合計額は<sup>32</sup> 円であると見るべきである。これに相続人は相続税が課せられ、<sup>33</sup> 円の税を支払う。譲渡所得課税の税額と相続税額とを合計しても<sup>34</sup> 円にとどまり、積極的相続財産よりも税額が上回ってしまうという不都合は回避される。この扱いは、被相続人が取得費・時価とも 100 円の資産及び税引前 900 円の賃金を有していて、給与所得課税(やはり税率 60%としておく)の後に、相続が発生した場合の扱いと、同じである。(現在は租税特別措置法 36 条の 2 以下でこの問題の一部に対処している)

<sup>41</sup> の引継ぎ(取得価額・所有期間等)

§ 222.05 浜名湖競艇場用地事件・東京高判昭和 62 年 9 月 9 日行集 38 卷 8=9 号 987 頁

**事実・争点** A X に土地共有持分を贈与。X は A の対第三者債務を弁済することを約す。X は土地共有持分を B に譲渡し、B から得た代金(合計約 2.6 億円)で、A の対第三者債務(合計 2600 万円)を弁済。所得税法 60 条 1 項 1 号により、X は A の取得価額及び所有期間(長期譲渡所得となるかが問題となる)を引き継ぐか?

**判旨** 所得税法 60 条の趣旨及び「贈与」の意義について 269 頁中ほど。

本件は負担付贈与の事案であり、譲渡者に経済的利益が生ずる負担付贈与は所得税法 60 条にいう「贈与」

に当たらない。従って取得価額及び所有期間の引継ぎは認められない。

NOTE 2. 所得税法 58 条(同種固定資産同一用途交換時の特例。法人税法 55 条も同旨)との比較

60 条の場合 取得価額等の属性は資産に付着する

58 条の場合 取得価額等の属性は納税者に付着する

C が D に甲土地(取得価額 180、時価 300、5 年超保有)を贈与した後、D が甲土地を 300 で転売すると、譲渡所得は 120、かつ、長期譲渡所得の扱いを受ける。

E の乙土地(取得価額 120、時価 300)と F の丙土地(取得価額 250、時価 300)とが交換された場合、58 条により「譲渡がなかつたものとみなす」。

交換後 E が丙土地を 300 で転売した場合、E の譲渡所得は <sup>42</sup>

交換後 F が乙土地を 300 で転売した場合、F の譲渡所得は <sup>43</sup>

(CDEF の例において、譲渡に要した費用や譲渡所得特別控除等は無視している)

NOTE 3. (1)

取得価額 1000 万円

限定承認の場合、みなし譲渡(59 条)課税(譲渡所得 <sup>44</sup> 万円)。取得価額 <sup>45</sup> 万円。

(2) P Q 低額譲渡(だが、対個人なので 59 条・みなし譲渡課税はなし)

P:  $1200 - 1000 - 50 = 150$  万円 だが、長期譲渡所得なので半分の 75 万円。

Q:  $3000 - 1200 - 50 = 1750$  万円 短期譲渡所得なのでそのまま。

(3)として補足:所得税法 59 条 2 項について

仮に P の取得価額が 1000 万円でなく 1800 万円であったら?

P Q 低額譲渡 59 条 2 項により「不足額は...なかつたものとみなす」

P: 譲渡損失を計上できない

Q:  $3000 - 1800 - 50 = 1150$  万 長期譲渡所得の属性は引き継ぐので半分の 575 万円。

(4)として発展.....(2)と(3)とでは、P や Q の課税上の扱いが異なる。この点は P Q の譲渡時における**価格交渉に影響する可能性がある**。例えば、Q は(3)の状況では(2)の状況より税務上有利に扱われるので、その分、P から購入するときの対価がもう少し高くても良いと考えるかもしれない(しかし、元々低額譲渡の事案なのでそこまで対価を真剣に吟味しないかもしれない)。一物一価という言葉があるが、現実には個々の状況次第で税務上の扱いが異なりうるので、一価にならない可能性がある。

NOTE 5. なぜ A が所有権を保持したまま、B に売却して自ら債務を弁済し、残額を X に贈与するということをしなかったのか? これならば A が確実に長期譲渡所得の恩恵を受けることができるが、他方で X に贈与税が課される。

当事者の狙い通りであれば、A に譲渡所得は発生せず、X に贈与税は課されず、X が得た譲渡所得について長期譲渡所得の恩恵を受けることができる。(この狙いが結果としては失敗したが、時価と債務負担との差額につき X に対して贈与税が実際に課されたか、判決からは不分明)

§ 222.02 名古屋医師財産分与事件・最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁

<sup>35</sup> と <sup>36</sup> との一応の違いに留意せよ。

**一審判決** 慰謝料支払の趣旨だから課税

**控訴理由** 慰謝料といったのは誤解(<sup>37</sup>)。財産分与であり譲渡所得は発生しない。

**控訴審判決** 慰謝料でも財産分与でも債務の履行であり、X は債務からの解放という経済的利益を享受するので、譲渡所得発生。

**上告理由** 代物弁済にあたる部分につき譲渡所得が発生するのはともかく、財産分与に当たる部分につき譲渡所得は発生しない。「分与者がそのこと[財産分与]により何ら経済的利益を享受するものではない」財産分与は「贈与契約の成立による無償での権利移転...と全く同一である」(所得税法 59 条のみなし譲渡規定は個人に対する贈与を適用範囲に含めていないことに留意)

**判旨** 「所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をい

② 「分与者は...分与義務の消滅という経済的利益を享受した」

NOTE 2. (1) 金子宏論文による本判決批判

「民法 768 条の財産分与」...清算、損害賠償、扶養

「夫婦共通財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は**共有財産の分割**であって、資産の譲渡には当たらないと解される。」

(前提: 共有財産分割時に譲渡所得課税なし)

後知恵かもしれないが、納税者の上告理由が金子論文と同じであったら、と思わずにはいられない。

[浅妻]追加的説明: 所得税法 12 条(実質所得者課税)「単なる名義人」...財産分与前の夫の所有権は法律実質を備えていないと考える。 本判決は共有とは場面が異なると考えている。

余談:[浅妻]ノート2.5.1款で、稼得者に着目し課税がなされる、ということを説明した。その根拠に夫婦別産制も挙げられていた。しかし夫婦間において法律実質として共有と考えられるならば(そして共有割合が 1/2 ずつと推定される傾向が強まっている場合には...これは民法の問題であるが)、解釈論としても稼得者課税に拘る必然性はないのではないか。

(2)<sup>38</sup> の譲渡であるから、特有財産全体について譲渡所得が発生したと考えるか？

それとも、金子論文による批判を踏まえ、平成元年～10年の間に形成された夫婦共通財産の清算という趣旨を重視し、清算に当たって、どの資産が弁済に当てられるかは課税に影響してはならない、と考えるか？(但し金子論文による批判を踏まえてもなお、やはり特有財産については譲渡所得が発生する、と考える余地が残る)

NOTE 3. (1) 分与者はどのような経済的利益を享受したとされるか？

(2) 財産分与によって財産を受けた前配偶者に贈与税は課せられない。

金子論文の論理に拠れば、共有財産の分割にすぎないから。

本判決の論理に拠っても、前配偶者が無償で何かを受け取るわけではないから、或いは、分与者にとっては義務であって贈与でないから。

[浅妻]「どのような課税の可能性があるか」の問いは意味不明。前配偶者が日々の婚姻生活の中で潜在的に獲得していた清算請求権が離婚を機に一気に顕在化したからといって、前配偶者が所得を得たとは考えられないのではないか。

(3) 前配偶者が分与された財産を次に譲渡した時(更なる値上がり益の発生はないものと仮定)に、本判決によれば譲渡所得課税がない(但し次のような厄介な例も発生しうる)のに対し、金子論文によれば、取得価額を引き継ぐので、譲渡所得課税がある。

**分与土地一対譲渡事件**・東京地判平成 3 年 2 月 28 日行集 42 卷 2 号 341 頁

**事実** H X 本件土地を財産分与として譲渡。H の譲渡収入金額は約 2.3 億円(単独取引価格。別訴で確定)。X は本件土地を甲土地と一体で約 3.5 億円で譲渡。Y 税務署長は、X の取得価額が約 2.3 億円であると増額更正処分。

**判決** 請求認容。「取得者は、財産分与請求権という経済的利益を消滅される代償として当該資産を取得したこととなる」「X 側でこれを甲土地と一体として利用あるいは処分することがその前提とされていたものと推認する」「そもそも、ある時点における土地等の資産の客観的な価額というものは、鑑定等によって常に一義的に特定されるという性質を持つものではなく、ある程度の幅をもった範囲内の価額として観念されるべきものである」

**考察** 結果として約 1.2 億円の課税漏れが生じている。H と X で不整合的な課税がなされているが、整合性を保つ制度的裏付けはない(納税義務者は各個別々。訴訟手続も別)。下手をすれば、二重課税も発生しうるが、現状では致し方ない。

33 条 2 項「たな卸資産」の譲渡について

§ 222.03 川之江市井地山造成地事件・松山地判平成 3 年 4 月 18 日訟月 37 卷 12 号 2205 頁

宅地造成によって生じた利益の部分は事業所得(又は事業に当たらなければ雑所得)、その他の部分は譲渡所得。「譲渡所得と事業所得とに区分すべき理由は、.....臨時的、偶発的に発生する所得であるため、事業所

得と比較して担税力の劣る譲渡所得とすべき部分が相当程度含まれており、これを事業所得として課税するのは税負担の公平を欠くからである」

39

と呼ばれる。

尤も、まず事業所得該当部分を算出して残額を譲渡所得とするか、まず譲渡所得該当部分を算出して残額を事業所得とするか、という、**譲渡所得と事業所得との区分方法**について、議論の余地が残る。NOTE 2.参照。

#### § 222.04 サラリーマン・マイカー訴訟・大阪高判昭和 63 年 9 月 27 日訟月 35 卷 4 号 754 頁 とばす？

**争点** サラリーマンのマイカーについての損失が給与所得と通算されるか？

**一審判決** 生活に通常必要な動産(9条1項9号)についての損失であるのでなかったものとみなされる。

**控訴審判決** 「生活に通常必要でない資産に係る所得の計算上生じた損失の金額に該当するから」給与所得との「損益通算は認められない」

(一審と控訴審で理由付けが真逆であるが、給与所得との通算は認められない、との結論は同じ)

**規定の確認** 所得税法9条1項9号「自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」は非課税。

9条2項1号:損失が出てもないものと見なされる。... +も - も考慮しないという裏表の関係

なお、所得税法施行令第25条(**譲渡所得について非課税とされる生活用動産の範囲**)「法第9条第1項第9号(非課税所得)に規定する政令で定める資産は、生活に通常必要な動産のうち、次に掲げるもの(一個又は一組の価額が300,000円を超えるものに限る。)以外のものとする。 / 1. 貴石、半貴石、貴金属、真珠及びこれらの製品、べっこう製品、さんご製品、こはく製品、ぞうげ製品並びに七宝製品 / 2. 書画、こつとう及び美術工芸品」により、課税対象となるものはかなり限定されている。

9条1項9号は、些事不追求の趣旨と解される。9条2項1号は、その裏返しと解される。

また、9条2項1号については、そもそも消費であるから、とも解される。消費財は消費によって減価する。消費による減価は消費なのであるから所得の計算上マイナス項目とならない( $I=C+\Delta W$ )。また、そもそも消費による減価をきちんと減価償却で証拠付けている例は少なからう。

ただし、災害による損失について§ 242.02 「**災難**」事件・ノート2.6.11款雑損控除参照

所得税法62条1項:「生活に通常必要でない資産...について受けた損失の金額...は、譲渡所得」金額計算において控除する。

所得税法69条1項:所得分類をまたいだ損益通算

2項:62条1項の資産に関する損失を他の所得とは通算させない。(§ 241.01 **岩手リゾートホテル事件**・ノート2.6.11款参照)

#### § 222.06 支払利子付随費用判決・最判平成4年7月14日民集46卷5号492頁 とばす？

結論としては、本件最高裁判決も、またNOTE 1.に掲げられている高裁判決も、**居住前の期間に対応する利子は取得費に含まれ、居住後の期間に対応する利子は取得費に含まれないとする**(現実の使用に着目するか、使用可能性に着目するか、という差異はあるが)。しかし論理構成は異なる。

**最高裁判旨** 居住用不動産取得のための借入金利子は、家事のための借入金利子と同様であり、「**生活費でないし家事費にすぎない**」。しかしながら、居住の用に供する以前の期間であっても利子支払が余儀なくされるところ、「借入金の利子のうち、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うことができ」、「当該不動産を取得するための付随費用に当たる」。

**3高裁判旨** 借入金利子も取得費に原則として含まれる。しかし、居住の用に供された時点以後、もしくは使用し得た時点以後、「**資産の維持・管理という目的のための費用**」へと性質が変化する、または使用「**期間の帰属利益と等価と見なされる**」。取得費に算入しない扱いは、帰属所得が課税されないことと整合的である。(浅妻)なお、(1)は「**相当因果関係**」を強調しており、その趣旨を正確に掴むことが困難である。法学答案の書き方としては推奨できない)

帰属所得については講義ノート2.3.7款を復習すべし。

**検討** 最高裁判旨につき、使用前の期間の利子がなぜ「付随費用」に当たるとされるのか、その論理が詳らか

にされていない、という恨みがある。[浅妻]高裁判旨のように帰属所得を理由付けとして持ち出さないのであれば、最高裁が原則として「生活費ないし家事費にすぎない」という扱いをすることの裏返しの説明として、[使用前の利子は「消費」のための利子ではなく、事業や投機のための資産購入に関する利子と同じに扱わねばならない]、といった説明になるのであろう。(尤も、[資産購入目的が消費であれば、事業や投機目的の資産購入とは異なり、使用前であってもやはり家事費にすぎないのではないか]との疑問も考えられ、この点からすると最高裁は納税者に甘すぎるとの批判も成立しうる。この点、そもそも課税当局が使用前の利子について争っていないので、問題とはされなかった。)

#### 2.6.4. 山林所得(所得税法 32 条)

長期譲渡所得(保有期間 5 年超)について特例のあることを見たが、他にも課税緩和規定がある。

47 または 48

##### § 243.01 シャウブ勧告より

NOTE 1. 600 万円 × 5 年 87 万円 × 5 = 49 万円  
3000 万円 50 万円( = )  
(他にも所得が各年に分散された方が各年の所得控除が利用できるといった利点がある)

山林所得(所得税法 32 条): 保有期間が 5 年超である場合に<sup>51</sup> (所得税法 89 条 1 項)が適用される。なお、山林所得は総所得金額と別に計算される(22 条)。

五分五乗方式: 課税所得(ここでは山林所得)を 5 分の 1 にして、それに適用される税率を乗じ、その金額を 5 倍にして、税額を算出する。

変動所得・臨時所得に対する平均課税(所得税法 2 条 1 項 23 号、同項 24 号、90 条): 漁獲による所得、著作権使用料等は、特定の年度に一気に所得が発生することがあり、そのまま累進税率を適用すると酷なことがある。そこで、変動所得・臨時所得の 4/5 を除いて累進税率を適用し、除かれた 4/5 について平均税率を適用する。

退職所得(ノート 2.6.6 款)についての特別措置も、平準化措置の一例といえる。

#### 2.6.5. 給与所得(所得税法 28 条)

##### (1) 給与所得の定義

所得税法 28 条 1 項: 給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与...に係る所得をいう。

「勤労性所得(人的役務からの所得)のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念」(金子租税法 208 頁)

参考: 佐藤英明「給与所得の意義 事業所得との区別」税務事例研究 56 号 25 頁、りんご組合事件・最判平成 13 年 7 月 13 日判時 1763 号 195 頁判タ 1073 号 139 頁、最判昭和 53 年 8 月 29 日訟月 24 卷 11 号 2430 頁(以上 2 例: 給与所得肯定)、最判平成 1 年 6 月 22 日税資 170 号 769 頁(給与所得否定)

##### § 223.01 弁護士顧問料事件・最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁

**判旨** 「顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断」

「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」

「給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか」を重視。

**検討** どうしても事業所得と給与所得との境界は微妙なものとなる。NOTE 2. (1)所掲(日フィル事件)の楽団所属ヴァイオリニストの例、(3)にあるプロ野球選手の例(なお、二軍選手の報酬は給与所得して扱われているらしい)、力士、芸能プロダクション所属のタレント、カリスマ店員、NOTE 3.所掲の委託検針員(九州電力検針員事件)等々。

上記最高裁判旨がほぼ必ず引用されるが、and 条件なのか、つまり全ての条件が満たされた場合にのみ事業

所得或いは給与所得に該当するのか、不分明なところが残されている。[浅妻]ははっきり言ってクイズの領域

§ 421.02 青森りんご生産組合事件・最判平成 13 年 7 月 13 日判時 1763 号 195 頁判タ 1073 号 139 頁  
組合員でも給与を受けるとして例。組合は契約主体ではないので、組合員が組合と雇用「契約」を締結することはありえないが、雇用類似の関係にあることが重視された。

§ 223.02 大嶋別訴第一審判決・京都地判昭和 56 年 3 月 6 日行集 32 卷 3 号 342 頁

大学教授の非常勤講師料は雑所得ではなく給与所得  
[浅妻]「他人の指揮監督...に服して」とは考えにくい。「自己の危険と計算によってない点は事業所得性を否定するにとどまり、給与所得性を積極的に基礎づける」とは言いがたいのではないか。(しかし通常は給与所得扱いの方が有利なので争う気が起きない)

余談:大学教授の講演料や論文の原稿料は雑所得

余談:学術振興会特別研究員は給与所得課税

## (2) 課税時期

会社が従業員のために年金掛け金等に拠出した場合 特則(所得税法施行令 64 条:所定の要件の下、拠出時非課税)がなければ、拠出時に従業員の給与所得に含まれて課税されるべき、と考えられている。会社が拠出するため従業員がそのお金を自由に使えるわけでもないのに課税対象に含まれることについて釈然としない者は、年度帰属に関するノート 2.4 節を復習した後、通常の預金と比較して考察すべし。

## (3) <sup>52</sup> fringe benefit

雇用者が従業員に給付する給料以外の便益。(fringe: 縁、周辺)

用語の確認:他に、現物給付、現物給与、現物収入、賃金外給付、追加的給付、付加給付、付加厚生給付といった呼ばれ方もされる。

通勤費用 通勤定期券につき、後掲裁判、所得税法 9 条 1 項 5 号参照。

§ 223.03 通勤定期券課税事件・最判昭和 37 年 8 月 10 日民集 16 卷 8 号 1749 頁

勤労者が使用者から通勤費用の支給を受けたとき、給与所得を構成する。通勤費用手当を受けていない勤労者との公平を図る。

NOTE 1. (2) 事業主都合給付・所得税法 9 条 1 項 6 号「給与所得を有する者がその使用者から受ける金銭以外の物(経済的な利益を含む。)でその職務の性質上欠くことのできないものとして政令で定めるもの」

所得税法施行例 21 条:船員の食料、給与所得者の制服、国家公務員宿舎法の規定により無料で宿舎の貸与を受けることによる利益

正当化:例えば船員が 1000 円相当の食事を受けていたとしても、船員自身はその食事から 1000 円のを得ていない(もし自由に食事が選べるなら 1000 円で別の食事を選ぶなど)ことがある。

反論:課税の公平を図るためには、受け手個々の効用の感じ方は基準としない(ノート 2.3.7 款・帰属所得に関する説明を想起すべし)。

再反論による正当化:帰属所得の場面は納税者自身に選択の自由があることが多い。他方、事業主都合給付の場合、いわば であり、住居等の帰属所得とは場面を異にする。

([浅妻]理論的には、反論も再反論も成立する。しかし、再反論の論法に依拠したとしても全額非課税ということが正当化できるとも思えない。あとは立法上の割り切りと評するしかないのではないか)

NOTE 2. (1) 好き好んで職場から遠く離れた所に住み、高額な通勤代を支払うことは、<sup>55</sup> である。納税者は職場から遠く離れた所に住むことを強制されているわけではない。

しかし、遠く離れた所に住むことを消費であるといって課税の対象とってしまうことに、疑問もあろう。住む所をそれほど自由自在に決められるとは限らないし、職場の隣に住めるとも限らない。

(2) 非課税規定・所得税法 9 条 1 項 5 号「通勤手当」

NOTE 3. (1) A が B 社のいわば広告塔として働いていると考えると、給与所得。

金メダル獲得という偶発性等を強調すれば一時所得又は雑所得(ただし業績比例賃金といったものも世の中にはあることを考慮すべし)。

(2) 職務発明(特許法 35 条)の対価は給与所得か。

所得税法基本通達 23～35 共 - 1(使用人等の発明等に係る報償金等)は、譲渡所得又は雑所得と解す。

佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究 61 号 21 頁(2001)は給与所得と解す。

NOTE 4. 補足 ……日本子会社勤務の者が外国親会社から受ける<sup>56</sup>

(株式譲渡

請求権等)に起因する経済的利益が給与所得であるか一時所得であるか、が裁判で激しく争われた。判例上は<sup>57</sup> 説に落ち着く見込み(最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 卷 1 号 64 頁)(金子宏教授は雑所得説)。本件と信義則の問題について講義ノート 4.1.4 款参照。

ところで、特則(租税特別措置法 29 条の 2 等: 所定の要件を満たすと、株式譲渡時まで課税を繰延べる)を無視すると、そもそもいつ課税するかという課税時期の問題も厄介。ストック・オプション付与時か、ストック・オプション行使により株式を取得した時点か、その株式を譲渡した時点か。

社宅 実務上最も問題となるし、家賃が不相当に低ければ課税対象となる(所基通 36-40 以下)。

特に、公務員が官舎に住む便益につき課税すべき、という意見は強い。

自分の住みたい所に住めない状況にあっても、市価と実際に支払う家賃との差額が全て従業員の便益となっているといえるか、については、議論の余地がある。上記事業主都合給付の議論を参照。

オフィス環境(快適な空調等) 自宅で空調を利用している者との対比で課税しなければ不公平であるが、とても執行の手が回らない。

会社の所得計算において便宜的に費用・損金としての計上を否定すれば間接的に課税することになる。

#### (4) 捕捉率と給与所得控除

いわゆる<sup>58</sup> 問題 給与所得者はその所得の 9 割が課税当局により捕捉されている一方、自営業者は 6 割、農家は 4 割しか捕捉されてなく、給与所得者が不利である、という不公平感。

所得税法 28 条 3 項<sup>59</sup> ……殆どの給与所得の必要経費をカバーするだけの充分な(納税者に甘すぎる)所得控除を認めている。納税者が実額で必要経費の控除を求めてきたとしても給与所得控除を超えることは殆どないので、実額による必要経費控除を認めないことので不公平感が殆どの場合問題とならない(しかし実額経費が給与所得控除を超えることが稀とはいえありうるので、その場合にも実額控除を認めないことについて、やや正当化が困難となる。実額経費控除を認めないことの合憲性として § 111.01 大嶋訴訟・最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁)。給与所得者に甘すぎる、という批判が自営業者などから出されることが少なくない。

注意: 所得税法 57 条の 2 により、特定支出(2 項 1～5 号)について、実額で控除が認められるようになった。しかし、実額控除が一般的に認められたわけではない。

#### § 223.04 税制調査会 平成 12 年 7 月

必要経費の観点のみからならば、給与所得控除が甘すぎることは、統計的に見て議論の余地なし(294-295 頁)。しかし、この問題がクロヨン問題等と絡めて論じられる時、議論の收拾はかなり困難。

NOTE 1. 掲記の 4 趣旨(必要経費の概算控除、担税力の調整、捕捉率の格差の調整、金利調整)参照(但し最高裁(§ 111.01)は必要経費の概算控除のみ、との理解。とりわけ、捕捉率の点を正面から肯定することは困難であろう)。

#### NOTE 2. 訴訟での争われ方

納税者側が給与所得性を好む時は、給与所得控除。cf. § 223.01 弁護士顧問料事件

納税者側が給与所得性を嫌う時は、実額経費控除。cf. 日フィル事件

## (5) 労働と余暇との選択に対する非中立性

導入 所得税が労働の意欲を削ぐというのは本当か。

課税されれば貧しくなって一層働かなければならなくなるのではないか。

<sup>60</sup> (substitution effect): 価格の相対的变化により、同じ効用を得るための二財の選択が変化すること。(例: 肉とりんごの二財からなる世界において、肉がりんごと比較して相対的に高くなれば、人はりんごを以前より多く買うようになる)

<sup>61</sup> (income effect): 効用を得るための資源が増加又は減少することにより、二財の選択が変化すること。(例: 贈与を受けて突然裕福になった人が、奢侈品である肉を以前よりも多く買うようになる)

前提: 人は時間を労働か余暇に充てる。

(フルタイム労働者を想起すると、時間を労働に充てるか余暇に充てるかについて選択の自由などない、と感じられるかもしれない。しかし、特に家計内の第二労働者(典型的には、夫がフルタイムで働いている夫婦において、家事に勤しむかパートで稼いでくるかの選択肢がある妻)について、労働時間は比較的弾力的に変化する、と考えられている)

労働によって得た賃金には課税がなされる一方、余暇によって得た効用には課税されない。

所得税は労働に対してのみ課されるので、余暇と対比して労働(によって得られる金銭)の相対的な魅力が減ずる。労働供給(労働時間)を減らす(<sup>62</sup>)。

課税されれば貧しくなり、生きていくためには金銭を必要とするので、遊んでいられなくなる。労働を増やす(<sup>63</sup>)。

賃金に課税がなされた場合、代替効果の方が大きければ労働供給が減る。所得効果の方が大きければ労働供給が増える。代替効果と所得効果が釣り合っていれば、労働時間は変化していない。しかし、現実の労働時間が変化していないからといって、人々の行動に歪みが生じてない(市場に非効率が生じているわけではない)、ということにはならない。

効率性の観点からは、代替効果による行動の歪みのみが意味を持つ(数式・グラフについては井堀利宏『財政』127-133頁、岩波書店、第2版、2001年等参照)。経済学が効率性の議論をするときは、所得効果が補償されたものとして代替効果についての議論を行なうことが多い。

人は、労働すれば得られるであろう賃金が、余暇から得られる満足感を上回る直前まで、時間を余暇に充てる。

例えば日給1万円の仕事が選択肢としてあるにもかかわらず遊んでいる人がいる場合、その人にとって余暇から得られる効用・満足感が1万円より高いので、その人は余暇を楽しんでいるのである。もし日給2万円の仕事があるならば、その人は遊ばずに働いているかもしれない。また、余暇についても限界効用逓減の法則が働くすると、1日だけ遊ぶ場合の2倍の満足感を2日間遊ぶことから得ることはできない。日給1万円の仕事しなくても、1週間のうちずっと遊んでいるわけではない。

お金が好きなAと遊ぶのが好きなBがいるとする。日給1万円の仕事がある中で、例えばAは週に6日働く一方、Bは2日だけ働く。AもBもそれなりに同じようにお金と余暇の合計から同程度の満足感を得ているかもしれない。しかし、所得税は余暇には課せられない。明らかに、税負担はAよりBの方が軽い。<sup>64</sup>

効果を持つ。

**効率性の観点**からAとBとを等しく扱うには、実際に幾ら稼いだかではなく、**幾ら稼ぐ可能性が有るか**、に着目して課税するべきである、ということになる。例えば、AとBとの例では、どちらも一週当たり7万円の所得を得たものと擬制した上で、税率を掛け合わせ税負担を課すことが、労働と余暇との選択に対し中立的な課税となる。

発展: 消費税は遊び人・怠け者を優遇する効果を持つか。金銭のかかる消費(例えば食べることなど)と金銭のかからない消費(例えば妄想に耽るなど)とを区別してみた上で、考察せよ。

注意: ここでは一週間の間で働く日と余暇の日とを選択する、という枠組み。一日の中で何時間働くかという枠組みでも構わないし、一年の中で何日働くかという枠組みでも構わない。

Cは週休2日で年間2000万円稼ぐ。



Dは週休6日で年間2000万円稼ぐ。

現実には、CとDは同じ税負担を負うことになる。余暇を優遇する意図がなければ、Dに対してCよりも重い税負担を課すべきである。また、以上の説明は労働と余暇との間の<sup>66</sup> ( ) についてのものであるが、<sup>67</sup> の観点からも、CよりDに重い税負担を課すことには(執行の困難という観点を除けば)多くの同意が得られるであろう。

但し、幾ら稼いだかではなく幾ら稼ぐ可能性があるかを基準にして課税することには、<sup>68</sup> の観点から疑義が呈せられることがある。

Eは有名大学を卒業し、その気があれば一流企業に勤める可能性があった。何事もなければ、年収2000万円は硬い。しかし、芸術への衝動が抑えられず、一流企業の内定を断り、劇団員となって、日々アルバイトでやっとこさ食いつなぐという生活をしている。年収は150万円程度。Eに対し、年収2000万円得る可能性があるということを根拠として、2000万円を課税標準とすべきか？

cf. 憲法22条:職業選択の自由 [浅妻] 課税が職業選択の自由を害しているとまではいえないと思われるが、論者によって意見が変わりうる。

#### (6)<sup>69</sup> human capital

労働者をより生産的にしてくれる労働者自身の知識・技術等の人的属性のこと。

有形の資本といえば、これまでは不動産・機械等が中心であったが、人間そのものも所得生産に貢献することから、機械に準えることができる。主に教育・訓練によって人的資本は高められる。

人々が大学に行くとき、学費等だけでなく、4年間働いていれば得られたであろう賃金も犠牲にしている(<sup>70</sup> の考え方)。大学で教育を受け、人的資本を高めることにより、労働市場における自分の評価が高まる(高卒より大卒の方が生涯賃金が上昇する)ことを期待しているのである。(この他にシグナリング効果 signaling というものもある)

人的資本が機械等に準えられるとすると、教育等も投資の一種である。

ところで、人的資本の高低は教育等の投資によってのみ決まるものではない。人々の稼ぎは、教育・努力等の投資によってのみでなく、才能・運等にも影響される。才能も人的資本の一つである。

プロ・スポーツ選手や美男美女のモデルなどは、(努力・化粧等の投資の影響もあるにはあるが)才能によって稼いでいる。

努力・教育等の投資の結果に対して課税すれば、努力・教育等の投資に disincentive(マイナスの誘因)が働く。他方、才能の結果に対して課税しても、才能自体は変化しないので、人々の行動に変化をもたらさない(市場が歪められない)。

スポーツの能力や美貌といったものは、経済的に余分な所得(超過利潤・<sup>71</sup> という)をもたらすものと考えられている。

<sup>72</sup> の考え方 或るモデルが年収1億円を得ている。別の職業の候補としてレストランの給仕があり、せいぜい年収500万円しか稼ぐことができない。この場合、モデルが稼ぐ1億円のうち9500万円まで課税しても、モデルはモデルであり続ける。なぜなら、例えば9400万円課税されるとしても、残りは600万円であり、給仕をやる場合よりもモデルを続ける方が有利であり続けるからである。この例では、500万円を上回る所得の部分が全て rent である。

妬み・僻みについて 努力・教育等の結果に対しても才能の結果に対しても、貧乏人は同様に妬み・僻みを持つかもしれない。前者への妬みによって課税することは人々の行動を歪めるので望ましくない一方、後者への妬みによって課税しても人々の行動は歪められない。

現実には、人々の稼ぎのうち、どの割合で努力・教育等の投資が影響しており、どの割合で才能が影響しているのか、また運が影響しているのか、見極めることが難しい。

参考:中里実「human capitalと租税法～研究ノート～(上下)」ジュリスト956号104頁、961号215頁(1990)

人的資本を考慮しないことによる非中立性

現状では、教育を受けて人的資本を高めても人的資本の増加部分に対して課税されない一方、教育を受けずにすぐに働けばそこで得た賃金に課税される。人的資本を税務上考慮しないことは、非中立的に教育を促進

している。中立性を達成するために、人的資本の増加に対していま直ちに課税すべきであろうか？

現状では、労働者の人的資本の減耗が経費に計上されない一方で、機械の減価償却費は経費に計上される、という非中立的な扱いがなされている。中立性を達成するために人的資本減耗の費用計上を認めるべきであろうか？

人的資本概念と、投資・消費の区別

教育：人的資本への投資であり、所得から控除すべし。

(現行法：基本的に消費であり控除不可。但し、学資金で給与の性質を有さないものが課税対象から外されている。所得税法 9 条 1 項 14 号、所得税法基本通達 9-14 及び 9-15 参照。)

医療：人的資本の補修であり、所得から控除すべし。

(現行法：基本的に消費。ただし恩恵的に医療費控除・所得税法 73 条)

本を買う：勉学なら投資であり、所得から控除すべし。娯楽なら消費であり、所得から控除しない。

(現行法：基本的にどちらも消費)

食事：生命維持に必要な部分は投資であり、所得から控除すべし。悦楽としての食事は消費であり、所得から控除しない。

(現行法：基本的に消費)

[浅妻]生活必需品消費と奢侈品消費との間で「担税力」が違う、と思われるとすれば、それは、人的資本のための投資であるか否か、という線引きが(意識的にではないかもしれないが)影響しているのではないかと推測している。

人的資本概念を誠実にまともに取り組みようとすると、従来の消費概念が覆る可能性がある。また、人的資本への投資を所得から控除するとすると、課税ベースが今よりも格段に狭くなってしまう(課税対象となるのは娯楽部分だけとなりかねない)恐れがある。

人的資本概念は理論的検討に当たってとても魅力的な概念。しかし現行制度にすぐさま適用するには、実際上の障害が大きすぎるかもしれない。

§ 131.02 総評サラリーマン税金訴訟・最判平成元年 2 月 7 日訟月 35 卷 6 号 1029 頁

**X の主張** 源泉徴収について、略「給与所得者の生計費は労働力の再生産のための必要経費として控除されるべき」「最低生活費は非課税とすべきである」

**判旨** 違憲でない。

について「必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた区別は合理的」...この部分は筋違い。給与所得者の必要経費控除は<sup>73</sup>の問題。79 頁の「給与所得者の生計費は、生存それ自体のために必要な費用であって、ひとり給与所得者のみに必要な費用ではない」の方が適切。そして、事業所得者も生活費の控除は認められない(§ 231.01・講義ノート 2.6.7 款、所得税法 45 条 1 項 1 号の家事費)

について...立法政策の問題にすぎない。

**検討** 違憲立法審査の問題としては上の回答となる。

立法政策論として考える場合、なぜやのような主張がなされるのであろうか。[浅妻]このような論者は(自身が人的資本という概念を知っているか不分明であるが)人的資本を抛り所にしてこうした租税公平感を持つに至っているのではなからうか。について、生計費は勤労性所得(事業所得の一部や給与所得)稼得のための必要経費である一方、資産性所得(事業所得の一部や利子・配当等)稼得のための必要経費ではない、と言えなくもない。について、最低生活費はあらゆる分類の所得を稼得する人間にとって人的資本への投資にすぎない、と言えなくもない。但し、先述の通り人的資本概念による線引きをするには実際上の障害が大きすぎる。魅力的な考え方ではあるが論が熟していない。

## 2.6.6. 退職所得(所得税法 30 条)

退職所得控除(例えば勤続 20 年で 800 万円、長いともっと有利)後の半分のみが課税対象となる(30 条 2 項)。また分離課税である。

高齢者の生活保障、及び「退職所得が給与の一部の一括後払であるため、<sup>74</sup> (averaging)の意味で累進税率の適用を緩和する必要があるから」(金子租税法 216 頁)と説明される。

退職所得があまりに優遇されているため、現在の給与所得を減らして退職所得を増やす、という課税逃れを

誘発しかねない。

また、長期雇用・終身雇用を前提としかつそれを優遇する税制は、現在の雇用関係に即してない、といった立法政策論上の議論も激しくなされている。

§ 223.05 5年退職事件・最判昭和58年9月9日民集37巻7号962頁

**判旨** 退職所得優遇の趣旨

退職所得の3要件 (1)退職 (2)後払 (3)一時金

本件は(1)要件を欠く。

NOTE 2.&3. 10年退職事件・最判昭和58年12月6日訟月30巻6号1065頁

多数意見と裁判官横井大三反対意見の差異は？ ...上記(1)退職要件の重要性

多数意見：退職後の生活保障を重視

横井意見：累進税率緩和(平準化)を重視

### 2.6.7. 事業所得(所得税法27条)

§ 224.01 会社取締役商品先物取引事件・名古屋地判昭和60年4月26日行集36巻4号589頁

会社の取締役が商品先物取引によって生じた損失は事業所得計算上の損失(所得税法69条1項:他の分類の所得と損益通算可能)ではなく、雑所得計算上の損失(他の分類の所得との損益通算は不可)とされた事例。損益通算の可否の違いから、損失が出た時にその所得分類が問われることが多い。

NOTE 2. 区別の基準(本件で 事業所得っぽい要素 × 事業所得っぽくない要素)

基準	区別の対象	備考
営利性・継続性	一時所得、雑所得	
自己の危険と計算	給与所得	
企画遂行性 ×	雑所得?	必須か?
精神的、肉体的労力の程度 ×	雑所得、譲渡所得	
人的、物的設備の有無 ×	?	必須か?
資金調達方法 ×	?	必須か?
職業/社会的地位/生活状況 ×	?	網羅的すぎでは?
商品先物取引の博打性 ×	一時所得?	ハイリスクは消極要件か?

([浅妻]結論を導くに当たり余計なことを書きすぎているのではないか?)

cf. § 223.01 弁護士顧問料事件・「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」

自己の計算と危険において独立 給与所得  
 営利性、有償性 一時所得、雑所得  
 反復継続して遂行する意思 一時所得、雑所得  
 社会的地位 ??

§ 224.02 嶋モータース事件・名古屋高裁金沢支判昭和49年9月6日行集25巻8=9号1096頁

**事実・争点** 日産と特約店契約を結ぶため、Xの個人事業(嶋モータース)から、会社形態のE社に変更することを企図。借入金も利用しE社設立。この借入金利子はXの事業所得の計算上の損失と見ることができるか?

**判旨** 「X個人事業と訴外E社とを会計上あるいは税法上同一視することもできぬ」本件の借入金利子は配当所得の計算上の損失となる。また、所得税法69条1項は、配当収入より借入金利子が上回る場合の他の分類の所得との損益通算を予定してない。

**余談** もし日産の特約店になるのに株式会社でなくてもよければ、上のような悲劇は起きなかった。

§ 231.01 経営コンサルタント事件・東京地判昭和45年5月25日行集21巻5号827頁

**事実・争点** Xの自動車の月賦手数料と、A社(Xが代表取締役)に対する貸倒損失(A社に対する経営コンサルタント業に関連して発生した損失であるとXは主張)が必要経費として認められるか。

**判旨** 「自動車の取得価額に含め、減価償却の方法によって当該金額を各年分の費用に配分するのが相当」

「事業所得の金額計算上控除が認められる貸倒損失は、...当該事業所得をうるために通常必要とされる貸付金の貸倒に限られる。」X主張の貸付金等は、...Xの経営コンサルタント又は中小企業診断員としての業務とは無関係である。」

NOTE 1. 必要経費の控除を認めないと、課税が**原資**に食い込み、**事業の拡大再生産を阻害すること**となる(それが違憲の問題を惹起するものではなく立法政策論にとどまるとはいえ)、という説明がなされる。また、消費税(付加価値税)を勉強した後復習すべし。

NOTE 2. & 3. (1)

資本的支出・取得費算入・減価償却と即時必要経費算入との違い...ノート2.4.9款の減価償却と初年度全額償却

例:2001年1000の機械購入。耐用期間10年、残存価額0、定額法。機械関連費用100。月日無視。

	2001年		2002年		2003年		.....
取得費算入	資産	経費	資産	経費	資産	経費	.....
必要経費算入	資産	経費	資産	経費	資産	経費	.....

(2) 必要経費と<sup>76</sup> (所得税法45条)との区別 ...後者が控除できないのは<sup>77</sup> だから。

しかし、必要経費と家事費の両方の性質を支出(<sup>78</sup>)も存在するのでは?

参照:所得税法施行令第96条「法第45条第1項第1号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。1. 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費(2号略)」

所基通45-2(業務の遂行上必要な部分)「令第96条第1号に規定する「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは、その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、当該必要な部分の金額が50%以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。」

79

### の必要経費性

§ 231.02 高松市塩田宅地事件・高松地判昭和48年6月28日行集24巻6=7号511頁

宅建業法違反の代理報酬を支払った場合について、所得税法上は経費として認定されるとした事例。

(ところで本講義では手続・訴訟に深入りしないが、319頁上半分に書かれてある内容は(時々論者によっては批判の対象となるが)実務家にとって重要なので、熟読すべし。一般に総額主義の考え方と言われる。争点主義と対置される。)

(土地の譲渡があったのか仲介が行なわれたにすぎないのか、課税処分取消訴訟の審理対象は何か、事業所得の意義は何か、といった様々な論点が現れている、一粒で何度もおいしい事案といえる)

相互参照:違法な収入について§ 211.02&講義ノート2.3.6款、法人税に関し§ 323.03

NOTE 2. (2) & 3. 所得税法45条6号~9号が罰金等の必要経費不算入を規定する。

所得課税の理論から言えば、罰金も、必要経費の性質を備えているならば、本来は所得から控除されるべきである(それは違法な支出に関する上掲裁判例のとおりである)。

しかし、罰金の控除を認めると、罰金の効果が税率分だけ弱まる。例えば、限界税率40%の納税者が100の罰金を支払った場合、これの控除が認められると、他に所得があるならば、税額を40減らす効果をもたらす、すなわち、100の罰金を課したつもりが経済的效果としては60にとどまってしまう。そこで、所得課税の理論的要請をここで引っ込めて、罰金等の趣旨を貫徹するために、特別扱いする。

これは<sup>82</sup> であるが、上記の趣旨を一般化した考え方が「公序(public policy)の理論」といえる。しかし解釈論としては採用しがたい(明確性を欠き租税法律主義違反の恐れがある)。尤も、もしも現実的対応として公序の理論の趣旨を達成したいと考えるならば、課税当局は「公序違反のけしからぬ支出だから控除を認めない」ではなく「その支出は必要経費の性質を備えていない」と主張するであろう。

§ 233.01 佐賀前主不法占拠事件・佐賀地判昭和 39 年 12 月 17 日訟月 11 卷 1 号 129 頁

**事実** X は甲土地を所有し、不動産所得を稼得する。友人から借金をし、昭和 36 年 7 月 26 日、約 192 万円 で乙土地を購入。8 月 1 日、B 銀行から 200 万円を借り入れ、友人に弁済。同年中に約 16 万円の利子を B 銀行に支払う。X は、不動産所得稼得目的で乙土地を購入(ただし現実には C が占拠しており賃貸不可)し、B 銀行への利子支払はその費用であると主張。

**判旨** 請求棄却。「収入金額から控除される経費は、右収入を得るために必要な経費であるから、その範囲は、収入金額に対応する経費に限定して解するのを相当とする。それ故収入のないところには経費もあり得ない」

NOTE 1. (2) 使用前期間部分の利子は取得価額に算入する。

(3) 誤解を招きかねない命題であるので補足。今年開業したが全く収入がなく、費用ばかりかさんだ、という例は現実的にも少なくないであろう。このような場合に必要経費算入及び損失の計上が認められないはずはない。無論、(タイミングの問題としての)費用収益対応の原則から、実際に今年支出した額であっても、翌年以降の収益に対応させて計上されるということはあるが、そうでない部分はやはり今年必要経費算入が認められるべき。そして今年損失が生じて、翌年以降利益が出れば純損失の繰越控除(所得税法 70 条、ノート 2.4.2 款)などで対応できる。結局、観念的には経費性が認められているといえる(計上時期の問題にすぎない)。(仮に翌年以降も全く収入がなかったとしても、事業の実態があれば、経費性が否定されるとは言えないであろう)

また、(2)のように取得価額に算入して翌年以降の減価償却費に反映される場合も、観念的には経費性が認められているといえる(計上時期の問題にすぎない)。

タイミングの問題についてはノート 2.4.4 款、ケースブック 342 頁参照。  
減価償却について、ノート 2.4.9 款・§ 234.02 に譲る。

必要経費の範囲

§ 234.01 鉄骨材取得価額事件・最判昭和 30 年 7 月 26 日民集 9 卷 9 号 1151 頁

<sup>84</sup> の時価調整を行なわないことにより、**インフレによる名目的所得**にも(特例なき限り)課税が及んでしまうが、(立法論としてはともかく)解釈論としては仕方ない。

本件は事業所得についての事案であるが、本件の課税がけしからないとすれば、そもそも譲渡所得課税もけしからない、という立論につながる(そしてそれは原理的には包括的所得概念批判にも繋がりうる。包括的所得概念を堅持しつつインフレ利得につき救済を施すべし、との立論は不可能ではないが、各自考えてみよ)。また、§ 222.03・ノート 2.6.3 款、二重利得法参照。

本件を見ると、インフレによる名目的所得への課税は可哀相に映る。しかし、【売値 - 買値】の差額には様々な性質のものが含まれる。どのような性質のものが含まれるか、考えてみよ。また、それぞれの性質ごとに租税法上異なる扱いをすべきか、そして異なる扱いをすべきとするときにその執行方法はどのように担保するか、考えてみよ。

NOTE 2. 先入先出法と後入先出法は所詮擬制(フィクション)にすぎない。どちらが現実に即しているかは明らかにしようがない。

表 2 のようなインフレ期において、納税者にとっては先入先出法と後入先出法のどちらが有利か? また、デフレ期においては?

2.6.8. 不動産所得(所得税法 26 条)

「不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機...の貸付け...による所得」

所謂航空機リースと呼ばれる積極的な租税回避の個別的否認規定として租税特別措置法 41 条の 4 の 2

2.6.9. 一時所得(所得税法 34 条)

ポイントは、労務等の「対価としての性質を有しないもの」例えば懸賞金

(対価の性質を有するが事業所得等に該当しないもの、例えば大学教授の原稿料は、雑所得)

個人からの贈与 9条1項15号(相続税法により贈与税課税の対象)  
 法人からの贈与 一時所得

「担税力が低い」(金子租税法 242頁)ため半額課税とされる(所得税法 22条2項2号)、と説明されているが、担税力は寧ろ高いのではないかとの疑問もあり、長らく謎とされている。  
 法人からの贈与について軽課は正当化できる。既に法人段階で課税済みであるから。

### 2.6.10. 雑所得(所得税法 35条)

利子～一時所得の「いずれにも該当しない所得」

(しかし実際には雑所得の中で更に扱いが細分化されている)

雑所得の計算上損失が発生しても他の所得分類と通算できない(所得税法 69条1項)。

### 2.6.11. 損益通算

§ 241.01 岩手リゾートホテル事件・東京地判平成 10 年 2 月 24 日判タ 1004 号 142 頁

**事実・争点** 給与所得稼得者 X が岩手観光からリゾートホテル(本件建物)の一室を購入し、岩手観光に貸し付け、賃料(不動産所得)を得る(所謂<sup>86</sup>)。不動産所得の計算上、損失が生じたので、給与所得との通算を試みる(所得税法 69条1項参照)。Y 税務署長は、本件建物は所得税法 69条2項の「生活に通常必要でない資産」に当たるとし、損益通算を否認。

**補足** sale & lease back は何を狙っているのか? ...資産の<sup>87</sup> 等を売主兼借主(本件では岩手観光)から買主兼貸主(本件では X)に移し、買主が他の所得(本件では給与所得)から控除することを狙うのが通例。

では、なぜ売主兼借主自身が保持し続け減価償却費を計上しないのか? ...所得がないから。

上記の本音を抜きにすると、建前としては、X が不動産所得を得るため、そして将来の値上りの可能性を追求するため(つまり投機目的)。(本件では X が正面から節税効果も狙っていると主張)

**規定** 所得税法 69条2項・62条1項

所得税法施行令 200条1項 同第 178 条(生活に通常必要でない資産の災害による損失額の計算等)「法第 62 条第 1 項(生活に通常必要でない資産の災害による損失)に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。 / (1号略) / 2. 通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する不動産」

**判旨** 1 法 69 条 2 項の趣旨 ...「<sup>88</sup>」であるから。

X は「保養」目的で本件建物を所有していた。

(二)「保養」が「主」たる所有目的であったか? 賃料収入は「本件建物の利用による利益の享受と比較して副次的なもの」とみざるを得ず、「主として保養の用に供する目的で所有していた」

(三) X は「節税効果に着目していた」。しかし節税効果は「副次的経済効果にすぎない」。「生活に通常必要でない不動産に該当するかどうかは、客観的にみて当該不動産の本来の使用、収益の目的が何かによって判断すべき」「節税効果...を主要な判断要素...とすることは本末転倒」

**検討** 所得税法 69 条 2 項の趣旨は、「消費」であるから、というものであるが、では、生活に通常必要な動産に関してはどうかという、やはり消費であるから控除など認められない(所得税法 9 条 2 項 1 号、§ 222.04 サラリーマン・マイカー訴訟一審判決・ノート 2.6.3 款参照。9 条 2 項 1 号については、9 条 1 項 9 号の些事不迫及の裏返し趣旨ともいえる)。誤解を招きかねない表現であるが、生活に通常必要であるか否かが消費であるか否かの基準となるわけではない、と考えられる。どちらも消費である。

損益通算の可否は、主たる目的が不動産所得(或いは事業所得)稼得目的にあったかで決まる。

発展: 本件は、保養目的(即ち消費)と不動産所得稼得目的(即ち投資)の両要素が混在している、ともいえる。それでは両要素に応じて費用(管理費、減価償却費、借入金利子、租税公課等)を消費と課税所得とに配賦するべきではないか、という考えがでてくる。これは、§ 231.01 で見た必要経費と家事費との混合したものについての扱いと対比して、おかしな考えではない。但し執行は難しい。立証責任等で対処すべきであろうか。

## NOTE 2. (1) 所得税法 69 条 1 項

他の所得分類と通算可能な損失は、不動産、事業、山林、譲渡所得のみ。

利子、給与、退職所得からは、そもそも損失が発生しえない仕組み。

配当、一時、雑所得について、損失が発生しうるが、他の所得分類と通算不可。

## (2)-1 配当所得の損失について、所掲裁判例のほか、§ 224.02 嶋モーターズ事件参照。

しかし、包括的所得概念の定義に照らし、配当所得の損失も純資産減少をもたらしていることに変わりはないし、当然消費でもない。(制限的所得概念を信奉するならともかく)

この論点は、利子所得・配当所得・株式譲渡益の扱いと絡む。金融所得全般に対する課税のあり方として今後議論され、そして制度改正がなされるかもしれない。

## (2)-2 雑所得の損失について、所掲裁判例参照。[浅妻]しかし説得的でない。

「余剰資産の運用」に関連し損失が発生した場合にそれを税務上無視することは正当化しがたい。

「担税力の差」は説明でなく結論であるにすぎない。

家事費的性格(即ち消費)の損失について、これは確かに控除を認めてはならない。[浅妻]しかし、一律に雑所得の損益通算を否定することは、制度として粗すぎる(執行可能性の視点を加味した割り切りとして違憲審査には堪えられるとしても、立法政策としては粗すぎる)。事業に至らないものが全て消費であるとする扱いはおかしい。

所得税法 72 条:<sup>89</sup>

「災害又は盗難若しくは横領による損失」のうち法所定の額を超える部分を「総所得金額、退職所得金額又は山株所得金額から控除する」。

## § 242.02 「災難」事件・最判昭和 36 年 10 月 13 日民集 15 卷 9 号 2332 頁

**事実・争点** 土地譲渡にあたりなした根抵当権抹消のための 300 万円の支出が、譲渡収入金額から除かれるか、譲渡経費か、または雑損控除の対象となるか。

**判旨** 「雑損とは、納税義務者の意思に基づかない、いわば災難による損失を指す」「X の求償権が所論のとおり取立不能であっても...雑損として控除できない」

NOTE 3. 「生活に通常必要でない資産」(例えば別荘)等に係る損失は、雑損控除の対象から外されており(所得税法 72 条 1 項)、譲渡所得金額計算上においてのみ控除される(62 条 1 項)。その資産の損失が他の譲渡所得を上回っても、(譲渡所得の損失は 69 条 1 項により損益通算の対象となっているが)69 条 2 項により他の所得分類と通算できない。

「生活に通常必要な動産」(令 25 条)についての譲渡損益はないものとみなされる(9 条 1 項 9 号、同条 2 項 1 号)。

現に居住している家屋が災害にあった場合は雑損控除の対象となる。

NOTE 4. <sup>90</sup>

(73 条)...人的資本概念からも説明できることにつきノート 2.6.5 款(6)

## 2.6.12. 租税回避のポイント

(1) <sup>91</sup> ・所得区分(国内:所得税法 23~35 条、国際:所得税法 161 条・法人税法 138 条)

(2) 収入・費用(益金・損金)の <sup>92</sup> (所得税法 36 条、法人税法 22 条)

(3) 所得の <sup>93</sup> (所得税法 12 条、法人税法 11 条)

(4) 所得の <sup>94</sup> (国際:所得税法 161 条・法人税法 138 条)

(3)と(4)は、所得の空間的帰属といえる。そして、(2)と(3)(4)を合わせ、所得の時空間(クロノトポス chronotopos 造語)における帰属、という把握の仕方をする論者がいる。.....中里実「法人課税の時空間(クロノトポス) 法人間取引における課税の中立性」杉原泰雄先生退官記念論文集『主権と自由の現代的課題』361 頁(勁草書房、1994)

所得には、上記のような属性がある。これを と呼ぶ論者がいる。所得を自分に都合のよい位置に付け替えることが、租税回避のポイントである。これを、租税空間における租税属性の帰属、と呼ぶ者がいる。.....増井良啓「租税属性の法人間移転」法学協会雑誌 113 卷 3 号 1 頁(1996) 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)に収録

## 復習（租税法序論から所得税まで）

### 1.4 租税の意義・機能

(1) **公共財**提供のための資金調達 **非競争性・非排除性**のある財(国防が典型例)については**市場の失敗**があるので、政府が提供しなければならず、そのための財源が要る。

(2) 所得・富の**再分配**

### 1.5 租税の定義

「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」(金子租税法9頁)(但し定義することにあまり意味はない)

(1) 租税の**公益性**(資金調達)

(2) 租税の**権力性** ...同意不要。事業収入などと異なる

(3) 租税の**非対価性** ...各種使用料・手数料等と区別される。

(4) 租税の**一般性**

(5) 金銭給付 (但し相続税では物納もある)

### 1.6 租税を課すことの正当化根拠

(1) **利益説・対価説** ...国家契約説に由来。市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方。

(2) **義務説・犠牲説** ...国家は当然に課税権を持ち、国民は当然に納税義務を負う、とする考え方。

### 1.8 租税立法の違憲審査基準

§ 111.01 **大嶋訴訟**・最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁

「財政・経済・社会政策等の国政全般からの**総合的な政策判断**を必要とする」「極めて**専門技術的な判断**を必要とする」

「著しく不合理」であることが「明らか」でない限り、裁判所は立法府による区別の合理性を否定できない。本判決は、かなりゆるやかな合理性の基準(**合憲性の推定**)を採用している。

### 1.9 租税法律主義

#### 1.9.2 課税要件法定主義

**民主主義** **代表なくして課税なし** (しかし現実には参政権のない者に課税することもある)

政令への委任について……**一般的・白紙的委任**は許されず、**具体的・個別的委任**でなければならないとされている。

#### 1.9.3 課税要件明確主義

**自由主義** **予測可能性**

課税結果が予測できなければ取引が**萎縮**してしまい、取引が萎縮すればありうべき**厚生(welfare)**が世の中からなくなってしまう。

ただし租税法が**不確定概念**を用いることがある(例えば所得税法157条・法人税法132条などの同族会社の行為・計算の否認)。法の趣旨・目的に照らして、法の解釈として明確になしうるのであれば、課税要件明確主義に違反しない、と説明される。

#### 1.9.4 合法性の原則

課税当局は、法律で定められた通り課税しなければならず、課税を重くしたり減免したりする**裁量**が認められていない。**和解**も(建前としては)出来ない。

ただし課税当局が間違った課税方法を納税者に示した場合などに、**信義誠実の原則(信義則)**又は**禁反言の法理と合法性の原則**とが対峙することもある。

### 1.10 租税公平主義

#### 1.10.1 憲法14条1項:平等取扱原則

不合理な差別は禁じられている。しかし、合理的理由のない立法であると判断されることもまた滅多にない。

#### 1.10.3 水平的公平と垂直的公平



**水平的公平**:同様の状況にある二者を同様に扱え

**垂直的公平**:異なる状況にある二者を異なって扱え

ただし何を基準として公平を論ずるかという議論がでてくる

#### 1.10.4 公平(equity)と中立性(neutrality)・効率性(efficiency)

(1)差別的・非中立的な課税をしても不公平であるとは限らない。

AとBとを差別的・非中立的に扱い、Aだけに課税するとすると、投資はAからBに振り替えられる。収益通減の法則を前提とすればAの収益率が上昇しBの収益率が減少し、最終的に均衡においてはAの税引後収益率とBの税引後収益率は同じになるはずである。(この時、Bについては名目的な課税がなくても実質的に収益率が低下している。これを、**暗黙の税**という。)

但しこうした議論は様々な仮定の上でのみ成り立つにすぎない。AからBへの投資の振替がスムーズにできるとは限らず、**摩擦**があれば不公平さは残る。また、制度変更時には**移行の問題**として誰かに**たなぼた**が生ずることもある。

(2)非中立的、非効率

仮に摩擦等の問題がなく不公平さがなくても、非効率という問題がある。Bへの投資が過大になると、Aに投資されていたならば発生したはずの**厚生**が発生しなくなる、という**死荷重**の問題がある。死荷重があるという状態が非効率である。中立性は何と何との選択に着目するかを明らかにした上で初めて意味を持つ。殆どの課税は何らかの点で非中立的であり、完璧に中立的な税はない。

一括税が最も効率的な課税といわれる。これは所得や消費の多寡を問わずとにかく課税するというものであり、**人頭税**もその例の一つである。ただし、いかに一括税が効率的であるといっても、それが政策論において支持されるとは限らない。効率性より大事な価値があると主権者が考えるかもしれない。

公平(事後的な分配の平等、結果の平等)と効率性とは**トレードオフ**の関係(あちらを立てればこちらが立たずの関係)にある。

#### 1.11 租税法の法源

§ 141.02 **パチンコ球遊器事件**・最判昭和 33 年 3 月 28 日民集 12 卷 4 号 624 頁

所謂通達課税(通達を書き換えて課税を始めること)が許されるか考えよ。

通達改正以前にパチンコ球遊器は遊戯具ではないという慣習法(行政先例法)が成立していたか考えよ。

#### 2.2 課税の基本的な仕組み

##### 総合累進課税

税率:課税標準に税率を乗じて税額が算出される。

所得税法 89 条 1 項(**超過累進税率表**)

330 万円以下の金額	100 分の 10
330 万円を超え 900 万円以下の金額	100 分の 20
900 万円を超え 1800 万円以下の金額	100 分の 30
1800 万円を超え 3000 万円以下の金額	100 分の 40
3000 万円を超える金額	100 分の 50

(但し現在は特例により 1800 万円以上について 37%。地方税は最高 13%)

例:330 万円を超える所得を有する者の所得全体に 20%の税を課す(単純累進税率)とどうなるか?

税引前所得 330 万円の場合、税額は  $330 \text{ 万} \times 10\% = 33 \text{ 万円}$ 、税引後所得は  $330 \text{ 万} - 33 \text{ 万} = 297 \text{ 万円}$ 。

税引前所得 340 万円の場合、税額は  $340 \text{ 万} \times 20\% = 68 \text{ 万円}$ 、税引後所得は  $340 \text{ 万} - 68 \text{ 万} = 272 \text{ 万円}$ 。

.....逆転現象が起きる。

例:438 万円の所得があつて、38 万円の基礎控除のみ適用される場合

控除後の 400 万円についてのみ課税対象となり、

$330 \text{ 万} \times 10\% + 70 \text{ 万} \times 20\% = 33 \text{ 万} + 14 \text{ 万} = 47 \text{ 万円}$ が税額となる。

この場合、**限界税率**(又は**段階税率**)(marginal rate)は 20%である(追加的に 1 万円得たときに 2000 円の税負担を負う)。

**平均税率**(average rate)は  $47 \div 400 = 11.75\%$ である。(あまり使われない)

**実効税率**(effective rate)は  $47 \div 438 = 10.73\%$ である。

なお、累進の反対は**逆進**(又は**累退**)である。

**損益通算** ...或るプラスの利益と或るマイナスの損失とを通算(相殺)すること。

また、所得分類をまたいだ通算だけでなく、年度をまたいだ通算もある(**損失の繰越控除**)。

**所得控除**(deduction)・**税額控除**(credit): 所得控除(所得税法 72~87 条)は、所得額から減額されるもの。例えば所得税法 86 条は 38 万円の基礎控除を定めている。税額控除(所得税法 92 条・95 条)は、税額から減額されるもの。

### 2.3 所得概念

<b>消費型(支出型)所得概念</b>		<b>支出税</b>
<b>取得型(発生型)所得概念</b>	<b>制限的所得概念</b>	<b>分類所得税</b>
	<b>包括的所得概念</b>	<b>総合所得税</b>

包括的所得概念の定義式: **所得 = 消費 + 純資産増加**

各所得概念の違い

制限的所得概念では譲渡益や受贈が課税対象とされないのに対し、包括的所得概念では課税の対象となる(但し現行法上個人間の受贈は所得税法 9 条 1 項 15 号により非課税所得とされており、代わりに贈与税が課される)。

消費型所得概念では貯蓄・投資に対して課税しないのに対し、包括的所得概念では課税する。

#### § 211.02 利息制限法違反利息事件・最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁

利息制限法の制限を超過した利息は私法上違法であるが、(事案の結論とは関係ないが)違法な所得であっても**現実に収受された場合には課税所得となる**、という判示がされた。**管理支配基準**とも深く関連する(つまり、所得の範囲の問題というよりも、所得の課税時期の問題として捉えることができる)。

違法な利息については返還債務を負っているの、+ - が相殺されて結局 0 であるというのが私法上の権利義務と整合的な課税であるが、税務上はそうならないことが時々ある。現実に収受した制限超過利息が後に借主に返還された場合には返還の時点で**更正の請求**をすることになる。

#### 2.3.7 帰属所得

.....自分が所有する財産の利用や自分の労働から生じ、市場を経ずに直接自分に帰属する所得

家を買ひ、店子に貸す	賃料 120 万円が大家にとっての収入 (= 所得)となる。
店子が家を借りる	賃料 120 万円は消費支出であり、課税対象から控除されない。
家を買ひ、自分で住む	店子として 120 万円の消費支出をし、大家として賃料 120 万円を得た。

(床屋などの労働についても同様に考えられる。)

現行法上は課税対象とされていないので、帰属所得を得る人(例えば持ち家を有する人)が相対的に得をすることになる、という**非中立性**が存在している。

僅かに自家消費について所得税法・消費税法が課税対象としている(売上があったものと擬制している)が、「棚卸資産」に限定されているので、棚卸資産が関係しない場合(例えば床屋の役務)には適用されない。

2.3.8 贈与(移転)について、包括的所得概念の下では二重課税が起きる。

贈与者の所得から贈与額が控除されない。つまり贈与は**純資産減少**ではなく**消費**の一つとして扱われる。

2.3.9 キャピタルゲイン(capital gain 譲渡益・値上がり益)について、包括的所得概念の下では二重課税が起きる。

物の値段は、それが生む出す将来 cash flow の**割引現在価値**である、という考え方がある。例えば、利子率 10%の世界で 1 年後も 2 年後も永遠に 100 の賃料をもたらす土地の価値は、1000 となる。

今年値上がりがあったとして、割引率(利子率)に変化がないとすれば、それは将来 cash flow(の見込み)が上昇したことの現れである。現在値上がり益に課税し、将来実際に cash flow が増大した部分にも課税すれば、二重課税である。

2.3.10 貯蓄・投資について、包括的所得概念の下では課税がなされる。

利子率 10%の世界では、今年の 100 円と来年の 110 円は同価値である(因みに 2 年後の 121 = 来年の 110)。包括的所得概念によれば、現在と将来の調整項目にすぎない利子(これを**金銭の時間的価値**という)にも課税することとなる。**貯蓄と消費との選択に対し非中立的である。**

例: 利子率 10%、税率 40%とする。今年 1000 稼いだ人が全て貯蓄するとする。今年の課税所得は 1000 であり、税額は 400 であるから、貯蓄額は 600 である。翌年、利子 60 を得る。これも課税所得なので税額 24 を納めることになり、税引後の元利合計は  $660 - 24 = 636$  である。1 年後の 636 の割引現在価値は  $636 \div 1.1 = 578$  であり、今年貯蓄しないで 600 全て消費する場合よりも不利である。

二重課税を排除するには、貯蓄した時点での課税をしない(貯蓄部分を課税対象から除外する)、或いは、利子を得た時点での課税をしない、という二種類の対応方法がある。もっとも、この説明は得られる利子が市場利子率と同じである場合を前提としている。

#### 2.4 所得の年度帰属(タイミング)

所得税法 36 条：収入金額

法人税法 22 条 2 項：益金

37 条：費用(必要経費)

22 条 3 項：損金

##### 2.4.1 現金主義(cash method)と発生主義(accrual method)

現金主義は取引の実情に合わないし、租税回避のための人為的操作の余地を認めることもよろしくない。現金主義は例外的(所得税法 67)条であり、原則は発生主義である。何を以って発生したかについて

##### 2.4.2 権利確定主義

所得税法 36 条 1 項「その年において収入すべき金額」 **権利確定主義**を採用。

法人税法 22 条 2 項「益金の額に算入すべき金額は...取引...に係る当該事業年度の収益の額とする。」

例えば、今年売買契約を締結し来年代金を回収する場合、原則として今年収入が発生したと考えられる。

しかし具体的な事案においては権利確定というお題目では片付かない。何を以って権利確定があったというかが争いとなるからである。とりわけ**貸倒損失**の扱いについての争いは激しい。

§ 323.07 **大昭工業株式会社事件**・大阪地判昭和 33 年 7 月 31 日・行集 9 卷 7 号 1403 頁

**債権放棄**をしても常に債権放棄額が損失として認められるとは限らない(私法上は権利の確定があると考えられるにもかかわらず)。判例は、債権が**回収不能**であることを要求する。**金銭債権については評価減の計上を認めないこと(法人税法 33 条 2 項)**が根拠の一つ。

債権放棄を受けた側には**債務免除益**という益金が発生する。ただし多くの場合それまでの損失と通算できる。債権放棄が贈与に該当する場合、**寄付金課税**の問題が発生する(法人税法で勉強する)。

債権を時価(額面額よりも低価)で譲渡していならば、譲渡損が発生していたはずである。債権放棄ただけでは損失の計上を認めないとする判例法理の妥当性が疑われる。

**興銀訴訟**・最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 卷 9 号 2637 頁で判例は貸倒損失の認定の可能性を従来よりも若干広げたとされるが、**回収不能**を要件とすること自体は変えてない。有力学説が主張する**部分貸倒**の考え方は判例法上未だ支持されてない。

##### 期間計算主義の例外 年度をまたいだ損益の通算

所得税法 70 条:純損失の**繰越控除** + - の先後を確認せよ。まず年度内で 69 条:損益通算、次に 140 条:

所得税法 140 条:純損失の**繰戻還付** 純損失の繰戻還付(1 年)、次に 70 条:純損失の繰越控除(3 年)。

##### 2.4.3 管理支配基準

(違法な所得とも関連する。)権利確定主義という原則の例外。

§ 322.03 **仙台家賃増額請求事件**・最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁

家賃増額請求勝訴(上訴中)の仮執行宣言に基づき受け取った金額(当然後日上級審で覆る可能性がある)が所得課税の対象となるか。

判旨:「原則として.....裁判が確定した時」 / ただし「係争中であっても...**すでに金員を収受し、所得の実現があったと見ることができ**る状態が生じたとき」には課税所得に含める。 / 仮に上級審で覆ったならば、「**更正の請求**により救済を受けることができる」

「ただし、管理支配基準の適用は、租税法関係性を不安定にする恐れがあるから、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要がある。」(金子租税法 255 頁)

#### 2.4.4 費用収益対応の原則(principle of matching costs with revenues)

売上と対応する仕入などの問題 所得税法 37 条の「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用...の額」との区別。

減価償却の問題(後述)

#### 2.4.6 時価主義と実現主義

例: 利率 10%、税率 40%。2001 年に 1000 で購入した土地が 2002 年に 1100 に値上がりしていた。しかし 2002 年においては土地を保有し続けていた。2003 年に土地を売却したとき、1210 で売れた。

年度	土地の値段	時価主義 所得/税	実現主義 所得/税
2001	1000		
2002	1100	100 / 40	0 / 0
2003	1210	110 / 44	210 / 84
2003 現在価値		<del>210 / 84</del> (220) / 88	210 / 84

実現主義の場合 2002 年の税額が 0 であるが、包括的所得概念を前提とした場合に収めるべきとされる 40 の税を全く納めないわけではない。40 の税が将来に繰延べられている、と捉えられている。これを課税繰延という。

所得(収入、プラス)は遅く認識してもらうこと、損失(費用、マイナス)は早く認識してもらうこと、が納税者にとって有利である。

課税繰延の利益.....繰延税額分を繰延期間だけ国から無利息融資を受けるのと同じ

#### 2.4.7 未実現利得に課税しない理由

(1) 評価・捕捉の困難 　ただしどちらの説明も完璧ではない。

(2) 納税のための資金調達の困難

#### 2.4.9 減価償却

真の経済的減価償却と加速度減価償却の例: 利率 10%。2001 年～2002 年にかけて毎年 1000 のキャッシュ・フローをもたらす機械があるとする。2002 年末にその機械はスクラップとなり無価値となるとする。真の耐用年数が 2 年であるところ、加速度償却のために 1 年で全額償却されるとする。

	cash flow	現在価値	減価償却	所得	加速度償却	所得
2000	- 1735	1735				
2001	1000	909	826	174	1735	- 735
2002	1000	0	909	91	0	1000
2002 現在価値				<del>265</del> -282		<del>265</del> 192

282 と 192 との差 91 の意味 2001 年において 909 余計に多くの費用を計上。

さらに極端になれば、初年度に全額償却する、ということになる。この場合、所得課税がないことと経済的には同じことになる。

減価償却を経済的にきっちり計測するのは面倒なので、実務では定額法や定率法等が用いられる。

#### 2.4.10 ロック・イン効果、凍結効果

実現主義の下では、譲渡時に譲渡益課税がなされるので、資産を保持し続けた方が有利になってしまう。納税者が譲渡を控える(保持し続ける、ロック・インする)ようになってしまう。

#### 2.5 所得の人的帰属

法律的帰属説と経済的帰属説がある。前者が通説。もっとも法律的帰属というだけでは解決できない問題が実際上は多い。

一般に勤労による所得については勤労を行なっている者に所得が帰属し所得移転が認められにくい、資産から発生する所得については所得移転が認められやすくなる。

所得税法 56 条は、家族への対価支払を必要経費に算入することを否認する。

尤も所得税法 57 条(専従者控除)及び法人成りにより、かなりの程度骨抜き。  
56 条は立法論上激しく批判されている。  
判例は 56 条の適用範囲を広く解している (§ 212.04 特許事務所賃借事件)。

家族共同事業については、誰に事業所得が帰属するかが重要。単に労務を提供しているだけでは事業所得を得た主体としては認められないことがある (§ 213.02 歯科医院親子共同経営事件)。

### 2.5.3 課税単位

片稼ぎ夫婦には主婦(or 主夫)の家事役務による帰属所得がある(いわゆる内助の功)、夫婦世帯には規模の利益がある、2 人の方が 1 人よりも生活費がかかる、といった考慮要素がある。

日本法は原則として個人単位主義を採用しているが、個人単位主義が近代的というわけではない。他方、二分二乗制度等が絶対的に優れているわけでもない。

現行法は所得控除で個人単位主義を少し修正している。所得税法 83 条:配偶者控除 84 条:扶養控除  
ここでいう配偶者や扶養親族は法律上のそれに限定される(内縁の妻などは駄目)。

## 2.6 所得分類

利子所得	預貯金(消費寄託)。必要経費控除×。源泉分離課税。消費貸借の場合は雑所得か事業所得。
配当所得	必要経費控除が一部ある。損益通算不可。
不動産所得	損益通算可能。事業所得との区別が問題となりやすい。
事業所得	損益通算可能。他の所得との区別が問題となりやすい。
給与所得	必要経費控除殆ど不可。給与所得控除の恩恵あり。
退職所得	必要経費控除なし。退職所得控除の恩恵あり。分離課税。
山林所得	平準化措置としての五分五乗制度。分離課税。
譲渡所得	損益通算可能。ただし財産の種類等により制限あり。長期短期の区別。
一時所得	基本的に半額課税なので有利。法人からの贈与はここに含まれる。
雑所得	損益通算不可の点がポイントとなりやすい。

### 2.6.2 配当所得(所得税法 24 条)

§ 162.01, 221.03 鈴や金融事件・最判昭和 35 年 10 月 7 日民集 14 卷 12 号 2420 頁

株主相互金融会社について「配当」という借用概念の解釈に当たり、商法違反であっても配当所得に該当しないことに直結しない(例えば蝸配当であっても配当所得たりうる)が、会社の損益計算上利益の有無にかかわらず支払われる株主優待金は、受け手にとって配当所得に該当しない。  
ただし支払う会社にとっては利子支払ではなく配当支払に当たる (§ 323.02)。

### 2.6.3 譲渡所得(所得税法 33 条)

累進課税緩和・インフレ対応のための平準化措置として、保有期間が 5 年超であれば長期譲渡所得(概ね半額課税)。

所得税法 59 条:みなし譲渡課税.....法人への贈与・低額譲渡、または限定承認による相続の場合、時価による譲渡があったものとして譲渡所得課税。無限の課税繰延を防止するため。譲渡所得課税の本来の趣旨は売買差額課税ではなく清算課税であるから。しかし立法により適用範囲は狭められてきており、個人間贈与の場合、取得費は引き継がれる(60 条)。

所得税法 58 条:交換特例の場合は、譲渡がなかったものと見なされる。(60 条の場合との違いに注意)

離婚の財産分与時には譲渡所得課税 (§ 222.02 名古屋医師財産分与事件)。学説上は批判がある。

二重利得法...宅地造成によって生じた利益の部分は事業所得、その他の部分は譲渡所得、とする考え方。

### 2.6.5 給与所得(所得税法 28 条)

§ 223.01 弁護士顧問料事件・最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁

「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」

「給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか」を重視。

フリンジ・ベネフィットも包括的所得概念に照らし本来は課税対象となるべき。しかし実際には全てのフリンジ・ベネフィットが課税対象として捕捉されているわけではない。また、**通勤定期券費用**のように、判例法上は課税所得を構成する (§ 223.03) ものの立法により非課税所得 (9 条 1 項 5 号) とされる場合もある。

所得課税が労働に対し非中立的であるとされるのは**代替効果**の観点からの結論であり、所得税が勤労による所得のみに課せられ余暇には課税されない、という点がポイントである (**所得効果**が働けば労働を増やすこととなる)。所得税は怠け者を優遇する効果を持つ (これは消費税であっても変わらない)。

**人的資本**とは、労働者の生産性を高める知識・技術等の人的属性のことである。政策論上大きな可能性を持っていると思われるが検討は充分でない。

### 2.6.7 事業所得 (所得税法 27 条)

**必要経費**と認められる (その年の経費に算入される) 場合と、資本的支出とされその年の経費には算入されず**取得費に算入**され、後に減価償却される場合との、計算上の違いを理解すべし。

例: 2001 年 1000 の機械購入。耐用期間 10 年、残存価額 0、定額法。機械関連費用 100。月日無視。

	2001年	2002年	2003年	.....
取得費算入	資産1100 経費0	資産990 経費110	資産880 経費110	.....
必要経費算入	資産1000 経費100	資産900 経費100	資産800 経費100	.....

必要経費と**家事費**との区別にも注意せよ。

**違法な支出**は必要経費として認められうるか? ... 一般論としては認められると考えられる (所得税について、§ 231.02: 宅建業法違反の代理報酬の事例)。法人税法に関し損金算入が否定された例 (§ 323.03: 架空造成費の例) があるが、一般論ではないと考えられる。**違法な収入**の場合 (例: 利息制限法違反) との対比も重要。

### 復習の復習

憲法 84 条 租税法律主義 課税要件法定主義 課税要件明確主義 民主主義 自由主義

租税負担の公平 公平と中立性との関係

所得概念 包括的所得概念の定義式 所得 = 消費 + 純資産増加 帰属所得

所得の年度帰属 権利確定主義・実現主義 費用収益対応の原則 減価償却の計算 金銭の時間的価値

所得の人的帰属 稼得者 事業主 課税単位

所得分類 総合課税か分離課税か 実額の必要経費が認められるか 損益通算できるか 課税緩和措置

## 3. 法人税

### 3.1. 法人税の基礎

法人税の議論は、法人税は存在してはならない租税である、ということから始まる。

#### 3.1.1. 法人税と所得税の関係

##### § 311.01 シャープ勧告

法人課税の政治的容易さ

法人企業・個人企業の形態に対する中立性

法人の<sup>1</sup> に課税しないことの不都合

NOTE 2.<sup>2</sup> と<sup>3</sup>

単純に考えれば、法人税は株主に対する課税であるように思われる。

しかし実際には法人税の負担がどのように誰に転嫁され、そして帰着しているのか、不分明。転嫁の実態は市場の有り様による (消費税の負担の転嫁を勉強してから復習すべし)。法人税の負担は、経済的には、商品の価格上昇という形で転嫁したり (これを前転という)、従業員の給与減少や借入金利子の減少という形で転嫁したり (後転) するのではないかと、という議論がある。

金子租税法 257 頁「法人税の性質を一元的に規定することは困難であり、また法人税がすべて株主の負担となっていると断定することも困難である。おそらく、法人税の相当部分は株主の負担となっているが、その程度は法人ごとに異なると考えるのが、実態に合致しているものと思われる。」

- 4 社会的実体としての法人を認め、法人税は法人自体の担税力に対する独自の税であると位置づける。
- 5 法人は人の集合にすぎず、法人税は個人所得税の前取りである。  
誰に係る個人所得税の前取りかは、経済的に厳密に観察しようとするれば、前述の通り不明である。しかし、従来の法人税の議論では法人税の負担が専ら株主に転嫁する、という前提がとられている。皆この前提自体のおかしさを認識しつつも、仕方なくこの前提で議論している。

#### 統合されていない課税方式による非中立性

会社の資金調達 debt/equity 及び組織形態の選択の問題

debt<sup>7</sup> : 銀行や社債権者からの借入れ。利子は法人の所得計算上控除される。

equity<sup>8</sup> : 株主からの出資。配当は法人の所得計算上控除されない。 法人・株主二重課税。

debt / equity の扱いの非中立性の問題(二重課税があるから可哀想だ、という議論ではないことに改めて留意。なぜ可哀相ではないのかについては、1.10.4款を復習せよ)

法人の自己資本比率を引き下げさせてしまい、倒産の確率を高めてしまう。

また、法人よりも組合等の法形式を促進してしまう。

参考文献: 中里実「法人課税の再検討に関する覚書 課税の中立性の観点から(租税特別措置と法人税制)」租税法研究 19号1頁(1991)、吉村政穂「出資者課税 「法人税」という課税方式(一～四・完)」法学協会雑誌 120巻1号1頁、3号508頁、5号877頁、7号1339頁(2003)

#### 法人課税を受けた方が有利になる場面

(1) 課税繰延

(2) 所得分割

(1) かつて、個人所得税の最高税率がべらぼうに高く、法人税率と大きな差があった時代があった。この場合、法人と株主の二段階で課税を受けてもなお、法人を通じて利益を得ることが有利になりえた。

例として、個人所得税率を70%、法人税率を30%、収益率を10%とする。

第一の戦略として、個人が10000を投資するとする。1年後の税引前収益は1000であり、税額は700なので、税引後収益は300であり、手元には10300残る。それをまた投資すると、1年後の税引前収益は1030であり、税額は であり、税引後収益は であり、手元に10609残る。これは結局のところ課税なしの世界で収益率  $3\% [= 10\% \times (1 - 0.7)]$  で2年間運用した場合の結果と同じである。つまり

である。20年後は である。

第二の戦略として、10000を出資して法人を設立し、法人が10000を投資するとする。1年後の税引前収益は1000であり、税額は300である。配当可能利益は700であるが、これを配当してしまうと、株主段階で70%の課税を受けるので、更に の課税を受け、個人の手元には しか残らない。これが法人・個人の二重課税の悪いところである。そこで、配当せずに 翌年再投資に回すことにする。10700を投資すれば、2年目の税引前収益は1070であり、税額は であり、税引後収益は であり、手元に11449残る。これは結局のところ課税なしの世界で収益率  $7\% [= 10\% \times (1 - 0.3)]$  で2年間運用した場合の結果と同じである。つまり である。20年後は である。

である。配当可能利益は であり、これを全て配当すると、株主段階で70%の課税を受けるので、税引後所得は8609である。

第一の戦略と対比すると、第二の戦略では二重課税を受けるという不利益があるが、法人段階で低い税率を受けて をすることの利益が二重課税による不利益を上回ったのである。

第二の戦略では個人所得税率が70%で一定であるという前提であったが、実際には配当に係る税率よりも譲渡益に係る税率の方が低い、ということがあった。そこで、個人の譲渡所得に係る税率が通常の所得税率の半分(この例では35%)であるという例を考えてみる(長期譲渡所得についてはその半分だけが課税所得に算入される、という例は実際の世界でも珍しくない)。

第三の戦略として、第二の戦略を少し変え、20年後に、株主が株式を譲渡するとする。10000を出資して得た株式が38697で売られるので、  
 は である。35%の税率が適用されると、税引後所得は  
 である。

一般化する。個人の通常の所得税率を  $t_p$ 、譲渡所得の税率を  $t_g$ 、法人税率を  $t_c$ 、投資額を  $I (=1)$ 、税引前収益率を  $r$  とした場合の  $n$  年後の残額は次のようになる。

課税がなければ:  $I(1+r)^n = 1.1^{20} = 6.7275$

第一の戦略:  $I[1+r(1-t_p)]^n = [1+0.1 \times (1-0.7)]^{20} = 1.03^{20} = 1.8061$

第二の戦略:  $I\left\{[1+r(1-t_c)]^n - \left\{[1+r(1-t_c)]^n - 1\right\}t_p\right\} = I\left\{[1+r(1-t_c)]^n(1-t_p) + t_p\right\}$   
 $= 1.07^{20} - (1.07^{20} - 1) \times 0.7 = 1.07^{20} \times 0.3 + 0.7 = 1.8609$

第三の戦略:  $I\left\{[1+r(1-t_c)]^n - \left\{[1+r(1-t_c)]^n - 1\right\}t_g\right\} = I\left\{[1+r(1-t_c)]^n(1-t_g) + t_g\right\}$   
 $= 1.07^{20} - (1.07^{20} - 1) \times 0.35 = 1.07^{20} \times 0.65 + 0.35 = 2.8653$

## (2) 法人成りによる所得分割

所得税法 56 条が家族従業員等への支払いについて経費の算入を否定し、もって所得分割を防いでいる(所得税法 57 条: 専従者控除により、青色申告納税者は一定の要件の元で家族従業員への賃金支払いにつき経費の算入が認められるようになる)。

この所得税法 56 条を潜脱するため、法人を設立し、法人から従業員に賃金を支払う、という法形式を整えることによって、所得分割が可能となり、高い累進税率を回避することが可能となる。

(確認問題: この場合の法人・個人の二重課税の問題はどうなっているのか?)

### § 311.02 金子宏論文「法人税と所得税の統合(略)」

(0) 伝統方式<sup>9</sup> (classical system): 法人・株主の二重課税を放置。従来アメリカで採用(ブッシュ減税により、今後は株主段階・配当所得軽減方式)。

(1)<sup>10</sup> 方式(partnership method): 法人税をなくし、すべて株主段階に引き直して課税する。現在でも、組合など法人税がかからない法形式がとられた場合は、正に組合員等の構成員に対して所得税が課されるのみ。あまりに複雑になるので、執行が持たない。

(2) カーター方式: 組合方式とインピュテーション方式の折衷。法人段階で課税してその税負担を株主段階課税で控除するか、または法人が税務上株主に利益を按分して(あくまで税務上であり実際に配るわけではない)株主の所得として課税する方式。

(3) 未実現キャピタル・ゲイン課税方式: 内部留保による株価上昇分につき株主段階で課税する。株価が内部留保のみを反映しているわけではないという欠点がある。

(4)<sup>11</sup> 方式(dividend-paid deduction method): 法人が配当を支払ったときに、法人の所得計算において控除を認める。現在の利子の扱いと同じにする、というもの。内部留保部分については統合がなされない。

(5) 二重税率方式・支払配当軽減方式: 法人の所得のうち配当に充てた部分の法人税率を低くする。

(6)<sup>12</sup> 方式(dividend-received deduction method): 株主が配当を受け取っても、株主段階で(全部又は一部を)所得に含めず、課税しない、とすること。個人所得課税において累進税制が採用されている場合など、個人間での租税負担配分に関する公平のための措置が、配当については盛り込まれなくなってしまう。

(7)<sup>13</sup> 方式(dividend-received credit method): 株主が受け取った配当額に一定の率を掛け合わせた額を、株主の所得税額から控除する。



(8)法人税株主帰属方式<sup>14</sup> 方式(imputation method):株主の受取配当の金額に、それに対応する法人税額(の全部又は一部)を加算(グロス・アップ)し、株主段階で計算した税額から法人税額を控除する方式(株主の方が税率が低ければ控除しきれない金額は還付される)。かつて欧州諸国を中心に採用されていた方式であるが、国際的な資本移動と調和しにくく(NOTE 1.その後の各国の動向、参照。外国株主と内国株主との平等取扱が困難であるが、それを理由に異なる扱いをすることがEU条約の内外無差別違反となってしまう)、現在のところあまり採用されていない。

### § 311.03 日本の制度 税制調査会

配当軽減(法人段階・上の5) + 配当税額控除(株主段階・上の7)

配当税額控除(株主段階・上の7)のみへ。所得税法 92 条  
(但し申告不要制度の場合、配当税額控除はない)

#### NOTE 2.

事業税について...法人と株主の居住地が異なることがある。しかし経済的実体の問題がなくなるものではない。

消費税について...配当だけでなく利子も事業体段階の課税対象から控除されていない。

発展:debt/equity の扱いの非中立性に着目すると、中立性を達成するためには、支払配当損金算入方式のように配当の扱いを現在の利子の扱いに揃えるという方法だけではなく、逆に、利子の扱いを現在の配当の扱いに揃え、配当も利子とともに法人の所得計算上控除されないとする、という方式も考えられる(法人段階での扱いを見るだけならば付加価値税に近づく)。株主又は債権者の段階では受取配当又は利子を課税所得に含めない、とすることで二重課税もなくなる。かつてアメリカで CBIT (Comprehensive Business Income Tax)という名前で提唱したことがあった。

発展:支払配当損金算入方式をとり、かつ個人株主段階で配当について累進税率を適用すれば、法人・株主の二重課税問題が(内部留保の部分を除いて)解決される上に、個人間の租税負担配分に関する公平の考慮も貫徹できる。しかし現実的な処方箋ではない。なぜなら、外国人株主について法人所在地国の税収が失われてしまうことになるから。「法人税は株主に対する所得税の前取りである」というのは、国際的な資本移動の局面においては、「法人税は外国人株主に対する所得税の前取りである」という意味を持つ。

そもそも統合する必要があるのか。

法人税の存在によって法人形態と組合形態との間の選択に関し組合形態が有利になるならば、組合への投資が増え、限界収益逓減の法則により組合への投資から得られる税引前収益率が減少し、結局のところ、法人への投資から得られる税引後収益率と組合への投資から得られる税引前収益率とが等しくなるところで投資の選択が均衡するはずである。二重課税は放置してよい。こうした説明は正しいであろうか？

[現在浅妻も悩んでいる問題] 法人税の負担は株主のみに帰着しているわけではなからう、と考えられている。なぜ、法人税と株主に対する所得税のみとの統合が論じられるのか？(一応の応答.....仮に法人税が廃止され全て組合方式で課税がなされたとしても、名目上株主・組合員が負っている税負担が経済的にも株主・組合員に帰着しているとは限らず、転嫁の実態は市場の有り様による。統合の議論と税負担の転嫁・帰着の議論とは関係ない。[しかしまだ自信が無い])

#### そもそもなぜ法人段階で課税するのか

法人税が株主に対する所得税の前取りである、というなら、そもそも前取りなどせず、直截に株主に課税すればよいのではないかと、という批判が思い浮かぶ。

通説(と今後なるであろう見解):法人税の存在理由は、所得税について<sup>15</sup> が採られている理由と共通しており(時価評価の問題、納税資金の問題)、<sup>16</sup> 型の課税(全て所得が株主に帰属するものとみなして行なう課税のこと。組合方式が典型)は、法技術的にも執行の制約からも困難である。(増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究 30 号 1 頁以下、12 頁(2002))

仮に株主段階のみで課税するとどうなるか、思考実験を試みる もし配当されない限り課税されないとすれば、配当などなされず、法人に利益を留保し続けるであろう。では内部留保された利益を適切に株主に割り当てることができるであろうか。これは相当困難である。現実的な解決方法の一つは、内部留保が株式の価値の上昇をもたらすという想定のもと、株主に対しその所有する株式について時価主義で課税する、というもので

ある(§ 311.02 (3)未実現キャピタル・ゲイン課税方式)。しかし、時価評価の問題及び納税資金の問題(納税資金問題に対処するため利子税を導入するとしても利子率設定の問題が起きる 2.4.7款:未実現利得に課税しない理由参照)がある。

### 3.1.2. 法人税の納税義務者

#### § 312.01

内国法人:全世界所得課税(4条1項・5条) 「内国」とは? ... 日本法は

外国法人:国内源泉所得についてのみ課税(4条2項・9条 源泉:138条)

#### § 312.02(事案の検討は割愛)

公共法人:非課税(4条3項)

公益法人等: (令5条限定列举)所得のみ軽減税率課税(4条1項) 非収益事業は非課税(7条)

宗教法人の駐車場収入は?(なぜ宗教法人が優遇されるか? 政治家の勇気の有無? 政治家が宗教法人に阿るとしたらそれは何故? 誰が悪い?)

特定非営利活動法人(NPO法人):収益事業所得のみ課税 軽減税率なし

普通法人(殆どは営利法人):収益事業・非収益事業の区別なし 各事業年度の所得と清算所得

人格のない社団:法人扱い(3条)だが、収益事業所得に課税(4条1項・7条)

#### § 312.03 **ネズミ講事件**(天下一家の会事件)・福岡高判平成2年7月18日訟月37巻6号1092頁

##### 規定の確認

所得税法59条( 課税)法人への贈与につき時価で譲渡所得実現があったものとする。

法人税法3条「人格のない社団等は、法人とみなす。

同2条8号「人格のない社団等 法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。」

**事実・争点** A(後に破産し、破産管財人Xが原告となる)が営んでいたネズミ講事業を天下一家の会・第一相互経済研究所(本会)に贈与したとして、Y 税務署長がAに対し所得税法59条を適用し譲渡所得課税を試みる。本会は社団に当たるか?

**判旨** 「人格なき社団」概念は租税法独自か? 「権利能力なき社団」民事実体法上の概念を借用なぜ独自に解釈しないのか? 「法的安定性」「民事実体法と一義的に解釈されるのが相当」社団の成立要件は? 「個人の意思と離れた別個独立の団体意思の存在」「事業活動等に要する団体固有の資産が個人と峻別されて存在する」

本件への当てはめ 「実態は個人事業であるのにこれを仮装し、人格なき社団という形式に名を借りた団体異名のものであると断ずるのが相当」

##### NOTE 3. の解釈 民事実体法上の社団の成立要件

団体としての組織

多数決の原則

構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続

その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理等団体としての主要な点が確定している

§ 312.04<sup>20</sup> について、講義ノート2.5.2款・所得税法56条(家族内必要経費否認)・57条(<sup>21</sup>)参照。

## 3.2. 法人所得の意義と計算

### 3.2.1. 法人所得の意義

#### § 321.01 企業会計との関係 § 321.02 収益計上の時期(タイミング) 既習(講義ノート2.4.5款)

<sup>22</sup> (法人税法22条1項) Cf. 企業会計では「収益」「費用」。法人税法が異なる言葉を用いているのは、企業会計と異なる取扱を法人税法が時々定めているから。

法人税法22条2項「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で<sup>23</sup> 以外のもに係る当該事業年度の収益の額とする。」

(同条3項3号でも、「資本等取引以外の取引に係るもの」を損金の計算に反映させるとしている。)

**資本等取引**(法人税法 22 条 5 項):「法人の資本等の金額」を増減させる取引、及び法人の「利益又は剰余金の分配」等。

資本等の金額(法人税法 2 条 16 号):資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額  
:資本等取引以外の取引であり、損益の増減をもたらす。

資本の金額(又は出資金額)(法人税法で特段定義されているわけではないので、会社法に依る)

法人税法 2 条 17 号:資本積立金額(の加算・減算項目)

法人税法 2 条 18 号:利益積立金額(の加算・減算項目) 大まかに言えば、会社段階で法人税が課され、まだ株主に配当されていない部分。

所得の定義を思い出そう.....所得 = + (但し法人について消費はない)

資本等取引によっても法人の資産は増減するが、資本等取引のうちの前半(資本等の金額を増減させる取引)はいわば法人と株主との間の自己取引と考えられる。そのため、法人の利益の計算に当たって、資本等取引の影響を排除するべきであるとされる。後半(利益又は剰余金の分配)は、法人の所得を法人の利益と基本的に同じものとする(そして株主との二重課税を厭わない)ことの表れといえる。

補足:法人税法は「取引...に係る...収益」と規定している。取引によって実現した利益のみが所得であるという実現主義の考え方を基本としている(時価主義は例外的に存在するにすぎない)。

企業会計と租税会計との関係に関し、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(1~5 完)」法学協会雑誌 100 巻 1 号 50 頁、3 号 477 頁、5 号 935 頁、7 号 1295 頁、9 号 1545 頁 1983 年。

#### § 321.03 行政裁判所昭和 2 年 3 月 7 日判決・行政裁判所判決録 38 輯 343 頁 とばす

株式会社が株主から出資を受けた場合、株式の額面金額(現在はこのような制度がないが)を超過する部分(額面超過金)が、会社の総益金(今の益金)に算入される、とした判例。

NOTE 1. (1) 昭和 40 年法改正後、資本に組み入れられなかった金額は、資本積立金を増加させるものとする(法人税法 2 条 17 号イ) 資本等取引として扱う。

(2) 判決は誤りか? 誤りだろう。元々株主が持っていたものを上回るリターンが発生していない。OR 贈与?

NOTE 2. 自己株式の売却に伴う損益について.....かつては損益取引扱い。

平成 14 年改正後、資本積立金額を増減させることとされた.....資本等取引扱い。

NOTE 3. (2) 資本等取引の例

A 株式会社に株主 B が 1 億円出資 資本等の金額 資本に組み入れられなかった部分は資本積立金額  
A 社が株主 B に 100 万円の利益配当 A 社資本等取引 利益積立金額減少

### 3.2.2. 益金の意義

#### § 322.01 法人税法 22 条 2 項

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

「別段の定め」.....例:法人税法 23 条 法人の

支配関係があるときは受取配当の 100%、ないときは 50%。

法人の受取配当等に対しては支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得に対し何回も課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある。

「資本等取引」「取引(実現主義)」.....既述

「有償又は無償による」「資産の譲渡又は役務の提供」...無償でも益金計上が要求される(§ 322.02)。

「有償」+「資産の譲渡」

「有償」+「役務の提供」

「無償」+「資産の譲渡」 の四通りがある。

「無償」+「役務の提供」

「無償による資産の譲受け」...要するに受贈益

§ 322.02 相互タクシー事件・最判昭和 41 年 6 月 24 日民集 20 卷 5 号 1146 頁

NOTE 2.(1)

増資前の株価 350 円 旧株 1 株につき新株 1 株発行 新株払込価額 50 円  
 増資後の株価 円 差額の 円が新株プレミアム 旧株所有者は 円分損を被る。

**事実** X は事業を行なう株式会社であり、甲社等(乙、丙は割愛)の株式を有していた。甲社らが増資決議・新株の株主割当を行うことになった。が、X は独禁法上増資新株を取得できない関係にあった。X は、新株を取得させる目的で株主名簿上の名義を書き換え、甲社ら株式を自社の専務取締役 A ら(B、C は割愛)に名義変更した。A らは払い込みをして新株主となった。A らは、新株を取得後、旧株を X 名義に復帰させた。

**Y 税務署長の処分・主張** {(新株の価額) - (払込金額)の残額}は X の益金に加算される。X が新株引受権を A らに無償譲渡したものであり、新株引受権を (参照、法人税法 34 条:役員賞与等損金不算入)としてしたものである。

**X の主張** 独禁法の規制により元々 X は新株を取得できない。新株引受権を与えられるべき割当基準日における株主とは株主名簿上の株主である。従って、各割当基準日の株主名簿上の株主である A らは割当基準日にその新株引受権を当然かつ原始的に取得した。

**判旨** 破棄差戻(実質的に X 敗訴)

何に経済的価値があるか「第三者に新株を割当させることのできた X 会社の地位そのものは、金銭に見積もることもできる**経済的価値ある利益**」。「独禁法 10 条」が新株取得を禁じていても「増資によりその株主一般が受けうべき利益を会社において事実上享受するために採る行為までを無効とする趣旨とは解しがたい」。「X は」A らから「相当の対価を徴」することもできたはずなのに「前叙の行為をしたことは、増資会社の株式の所有に基づき X が享受する経済的利益を無償で重役等に授与したことを意味」する。

経済的利益の移転は何について生じたか「移転の対象となった経済的利益は、いわば X 所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、**同社所有の増資会社株式の値上り部分……の価値の社外流出**を意味する」。「株式の値上りが X の右株式の取得価額(記帳価額)を上回るものがあるならば、その部分は同社の**未計上の資産**」。

経済的利益の移転があるとして何故それを計上する必要があるか「未計上の資産の**社外流出**にあたり「これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、X の**資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置**であり……その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない」。

益金・損金について「重役等に移転した利益に同社の未計上の資産価値が含まれると認められるかぎり、当該事業年度においてそれに相当する**益金の発生**を肯定せざるをえない」「他面その重役等に対する利益授与による X の資産の減少が事業上の**損金となしがたいもの**とすれば…」

NOTE 2.(2)

最高裁判旨:未計上の資産(含み益)の計上と、その経済的利益の無償譲渡(社外流出)

Y 説:新株引受権の(正確には(新株の価額) - (払込金額)の残額)無償譲渡

両構成の違いはどこで現れるか?

……もしも X の甲社株式の取得価額が 200 円超或いは 350 円超であったら?

例えば取得価額が 220 円の場合、未計上の資産は 130 円にとどまり、最高裁の論理によれば、X が益金計上しなければならない額も 130 円にとどまる。([浅妻の余談]未計上の資産の全額が益金に計上されるのはおかしい、という考え方もありうる。1株が2株になる場合、旧株のうちの半分しか譲渡益は実現しない、という理屈も考えられる。このように考えるならば、社外流出する 200 円分のうち未計上の資産すなわち含み益が構成しているのは 90 円 (= 200 - 220 ÷ 2) の部分だけである、ということになる。もしこのように考えるのであれば、甲社株式の取得価額が 200 円以下の場合、例えば 160 円の場合も、含み益のうち益金計上しなければならないのは 120 円だけということになり、150 円を益金計上する必要はなくなるであろう。しかし最高裁判旨には、このような**按分の考え方を**伺わせる部分がないので、恐らく按分の考え方を採用していないであろうと思われる。)

Yの論理によれば、その場合でもXは、150円分の損金算入が否定されることの反射的效果として、課税所得が150円分増やされる。(無償譲渡時に法人税法22条2項が益金計上を要求しているが、無償譲渡した額が全額損金算入されるならば課税所得は増えない。)

例えば取得価額が380円の場合、未計上の資産は-30円である。Yの論理によれば、その場合でもXは、150円分の損金算入が否定されることの反射的效果として、課税所得が150円分増やされることとなる。

最高裁の論理によった場合は不明であり、複数の考え方がありうる。未計上のプラスの資産価値の社外流出という場面においてのみ益金計上を要求していると判旨を解するならば、Xは益金も損金も計上しないこととなる。しかし、「Xの資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置」という判示部分を重視すると、譲渡益の計算上損失が実現したとして損金を計上しなければならない。譲渡損益の計算上計上すべき損金は、最高裁の論理によれば恐らく30円であろう。

Xは法的に新株を取得し得ない立場にあるのに、Y主張の通り新株引受権を(無償)譲渡したということが私法上いえるのか？

.....この点については、X主張の通りAらが原始取得したことを認めざるを得ないのではないか。

では、新株引受権の無償譲渡という構成を捨てて、Yが「増資に伴う{(新株の価額)-(払込金額)の残額}という**経済的利益**(要するに新株プレミアム)を**無償譲渡したものである**」という構成を採ったらどうか？この論理構成ならば、Xを論破できるかもしれないし、だからこそ裁判所も「経済的価値ある利益」に着目したと考えられる。

[浅妻]最高裁は、益金計上の理由付けが未計上の資産(含み益)しかない(社外流出はタイミングの問題)、と考えたのであろう。Y説だと、150円の益金の発生源が何であるかが不明であるという恨みがある。

AらがXの従業員である場合.....

(新法人税法36条・

旧36条の2)の適用の有無が問題となる。過大でなければ損金算入可能。

損金算入はどのような帰結をもたらすか？Xは未計上の資産(含み益)を一旦益金に計上するが、同時に損金にも算入するので、結果的にXの課税所得は増えない。

Xの手元で潜在的に蓄積されていた含み益であるのに、Xでの税率が適用されず、Aらの個人所得税率が適用される、ということになる。しかも給与所得ならば**給与所得控除**があるので課税が甘い。

なお、Aらの所得の種類については も参照。

AらがXの関連会社である場合.....

(法人税法37条)の適用の有無の問題となる。(後で復習して)

Aらの課税.....新株プレミアム(150円)が課税所得を構成する。ここで、X側の課税のあり方(上記参照。Xの益金計上が150円か130円等にとどまるか)は関係しないということもポイント。

所得分類は？.....賞与ならば (なお、この場合Xが源泉徴収義務を負うはずである、という徴収行政上の問題も発生する。本件でどうなったのか判決文からは不明。)

別の可能性として、贈与ならば (例えばAらの役職が名目的なものにすぎず、取締役などとしての労務の提供という事実関係が無い場合など。なお、確かにAらが取締役などとして労務の提供を行なっている場合は、賞与と贈与との区別が実際上困難なこともある)

Aらにとっての新株の取得価額は？(Aらが後に新株を200円で譲渡した場合の譲渡所得は？)(かなり厄介な問題であり、幾つか考え方の筋道がある)

(あ)Aらは50円しか払い込んでいないから、取得価額は当然50円。譲渡所得は150円。[Xの段階で150円の益金計上(かつ損金不算入)による法人税課税]、[Aらが新株を取得した時に150円の給与所得課税]、そして[Aらが新株を譲渡したときに150円の譲渡所得課税]、という具合に経済的には**三重課税**となる。それでいいのか？(所得税法施行令109条1項2号が適用されない。仕方ない。下記参照)

(い)Xで既に未計上利益150円分が益金計上されているので、その分がAらの取得価額に加算されるとすると、Aらの新株の取得価額は200円ということとなる。譲渡所得は0円。(しかしこの主張は苦しい。Xの**益金計上はあくまでX側のみの事情であるにすぎず**、XとAらとは別人格である。仮にY説によるならば、Xでの課税は未計上の資産(含み益)に対する課税ではないから、(い)の様に考える余地は更に小さくなる。)

(う)Aらは新株取得時に150円の給与所得課税を受けている。従ってその分は新株の取得価額に算入されるべきであるとして、Aらの新株の取得価額は200円ということとなる。譲渡所得は0円。(しかしこの主張も苦しい。Aらは新株受領時に給与所得として課税を受けたにすぎず、**譲渡所得と給与所得とは税務上の扱いが**

異なるから(例えば給与所得については給与所得控除があるなど)、給与所得課税はAらの取得価額を上げる要因とならない可能性が高い)

規定の確認(試験前にこんな規定も覚えておけという趣旨ではない)

#### 所得税法施行令 109 条(有価証券の取得価額)

1 項 第 105 条第 1 項(有価証券の評価の方法)の規定による有価証券の評価額の計算の基礎となる有価証券の取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる有価証券の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする。

1. 払込みにより取得した有価証券(次号に該当するものを除く。)  
その払い込んだ金額(その払込みによる取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)
2. 発行法人から与えられた第 84 条各号(株式等を取得する権利の価額)に掲げる権利の行使により取得した有価証券(法人税法第 2 条第 14 号(定義)に規定する株主等として与えられた権利に基づき取得したものを除く。)  
その有価証券のその権利の行使の日(第 84 条第 4 号に掲げる権利の行使により取得した有価証券にあつては、当該権利に基づく払込みに係る期日)における価額  
(3 号以下略)

(追加)Xの甲社等の旧株の取得価額は?

最高裁の論理によれば、150 円の益金計上は未計上の資産(含み益)の計上という趣旨であるので、Xの旧株の取得価額は 150 円増額されていなければおかしい。もしXの元々の旧株の取得価額が 50 円であったならば、本件の直後では取得価額が 200 円になっていなければならない。後に 200 円で旧株が譲渡された場合、譲渡益は 0 円。

仮にY説によるならば、150 円の益金計上は利益処分という趣旨であるから、必ずしもXの旧株の取得価額を上昇させるとは限らない。もしXの元々の旧株の取得価額が 50 円であったならば、本件の後の取得価額も 50 円のみである。後に 200 円で旧株が譲渡された場合、譲渡益 150 円が発生してしまう。このような不合理は、

における最高裁とYとの違いを考える時に、Y説に不利に働く可能性がある。また、Xの取得価額を引き上げないのはあまりに不合理なので、Y説の下でも、「利益処分の原因は未計上の資産(含み益)である」と考えれば、最高裁の論理による場合と同様、取得価額を引き上げることが可能となるであろう。

最高裁の論理に従った場合、もしXの元々の旧株の取得価額が 200 円超であったならば、例えば 220 円であったならば、益金計上は 130 円にとどまるであろうから、取得価額は 130 円増額されるにとどまるであろう。

もしXの元々の旧株の取得価額が 350 円超であったならば、例えば 380 円であったならば、譲渡益の計算上損失が計上されるかどうか不明であるし、計上されるとして幾ら計上されるかも不明である。もし 30 円の損失が計上されるならば、取得価額は 30 円減額されるであろう。

注意: Xが損失を計上して取得価額を減額させることになる可能性があるのは、譲渡益計算上の損失に限られるのであって、Aらへの流出が給与等と認められて損金計上認められる場合の損金の額はXの旧株の取得価額には何ら影響を及ぼさない。

#### NOTE 3. 関連裁判例.....低額譲渡等

最判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁

会社から役員に対する株式の低額譲渡が問題になった事件

法人税法 22 条 2 項「の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額その他、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれる」。

#### § 322.03 清水惣事件・大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日高裁民集 31 卷 1 号 63 頁

**事実** X社・T社は親子関係で法人税法上の同族会社(法人税法 132 条:同族会社については後述)。XはTに 2654 万円を無利息で融資(「本件無利息融資」という)した。Y 税務署長は、本件無利息融資について、年 10%の利息による利息相当額を寄附金と認定し(法人税法 37 条参照)、寄附金損金不算入額として、昭和 39 年に 206 万 1013 円、昭和 40 年に 258 万 2134 円を加算。

(一審の租税回避行為の否認の部分はここでは割愛。)

**Y 控訴理由** 本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法 22 条 2 項の「無償による役務の提供」に係る収益として認識され、Xの益金を構成する。寄附金(定義は 37 条 7 項)として社外流出しており、法 37 条 2 項(当時、現 3 項、及び施行令 73 条)の寄附金損金算入限度額を超える部分は益金として計上すべき。

**判旨** 原判決変更・確定。年 6%の利息相当額の範囲で Y の処分を維持。

(一) 法人税法 22 条 2 項は「**資本等取引以外**において資産の増加の原因となるべき**一切の取引**によって生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。そして、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって**得た代償を無償で給付したのと同じ**である」

(二) 金銭は企業内で利用されることにより果実をもたらす。自らが利用しない場合でも「**少なくとも銀行等の金融機関に預金することによりその果実相当額の利益をその利息の限度で確保するという手段が存在することを考えれば、営利法人の無利息融資は通常ありえない。無利息貸付をした場合「合理的な経済目的その他の事情が存する場合でないかぎり」……通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものと**して顕在化した」のであり、無償提供として「**収益として認識されることになる**」。

(三) 法 37 条 5 項(当時、現 7 項)による「**寄附金**」の定義。寄附金のうち「**どれだけ**が費用の性質をもち、**どれだけ**が利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが至難であるところから、法は、行政的便宜及び公平の維持の観点から、**一種のフィクションとして、統一的な損金算入限度額**を設けた。「法 37 条 5 項かっこ内所定のものに該当しないかぎり、それが事業と関連を有し法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であっても、寄附金性を失うことはない」。

(五) 当てはめ…「**何らかの合理的な経済目的等のために東洋化成にこれを無償で供したか**？

**NOTE 1.** (1)

判旨(一)「**資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じ**」

判旨(四)…**裁判所**によれば確認的規定。もし創設的規定ならば法改正前である昭和 39 年について寄附金課税をすることが根拠付けられなくなる。

[浅妻]確認的規定であると言い切ることに疑問の余地もある。特に損金算入限度額については、「**一種のフィクション**」と述べているのだから、フィクションとして統一的扱いを定めた規定が確認的規定であるということには無理があるように思われる。損金算入に制限を加えることは良いとしても、損金算入限度額に関しては、昭和 39 年の計算において事業との関連性による反証の余地を X に与えねばならなかったのではないか？

(2) 規定を素直に読めば、Y は、本件無利息融資に係る**利息相当額全額**を益金計上し、その後、37 条 3 項( + 施行令 73 条)による**損金算入限度額の範囲内**で損金計上すべき。なぜ Y が**一気に計算してネット額のみ益金計上したのか**は不明。しかも**裁判所**も判旨引用部分の最後でそのような**ネット額の益金計上の処理**を追認している。まあ、どちらでもよい。

9

(独立企業間価格ともいう。英語 arm's length price)

<b>A国</b> 税率20%	卸売価格?	<b>B国</b> 税率40%	P S 間の卸売価格が独立当事者間価格800なら
仕入200	<b>P社</b> 自動車	<b>S社</b> 消費者へ1000	P社の所得は、税は
製造費用400	販売費用100		S社の所得は、税は <u>税の合計は</u>
			P S 間の卸売価格を にすると ( <u>価格操作</u> )
	卸売価格800	1000	P社の所得は、税は
	自動車	<b>第三者</b> 消費者へ1000	S社の所得は、税は <u>税の合計は</u>

本件では X・T が関連会社であるが、独立の当事者であったならば付されていたであろう**利息の額こそが、適正な利息相当額**といえる。租税回避の一手法に、<sup>10</sup> (transfer pricing) というものがある。特に国際課税で問題となる。国際取引については、**移転価格**によって関連者間で所得の振替が行なわれても、**独立当事者間価格**により**適正な利益の計上**が強制される。(租税特別措置法 66 条の 4)

(検討) **裁判所**は、**少なくとも銀行預金利子以上の果実**を X は元本金銭から得られるはずである、と述べている。もし X に銀行預金以上の有効な金銭利用策がなかったのであれば、**銀行預金利子の額こそが適正な利息相当額**であるとする考え方もありうる(しかもこの考え方によれば銀行預金を見ればよいのであるから認定が簡単になるという利点もある)。X にとってそれ以上の利益を得る**方策**がなかったのであれば、X が**益金に計上**しなければならない額もその限度にとどめられるべきであるとする考え方である。しかし恐らくこのような考え方は採られていない。第一に(本質的批判ではないが)X に銀行預金以上の有効な金銭利用策がなかったことを確認するのが面倒である。第二に、X が幾らの利益を得る**可能性**があったかに着目しているのではなく、X が T から幾らの代償を得るはずであったかに、**規定及び裁判所**は着目している。**裁判所**の銀行預金のくだりは、あくまで「**少くとも**」の話題であると理解されるであろう。

**NOTE 2.**<sup>11</sup>**法人税基本通達 9-4-2(子会社等を再建する場合の無利息貸付け等)**

法人がその子会社等に対して金銭の無償若しくは通常の利率よりも低い利率での貸付け又は債権放棄等(以下9-4-2において「無利息貸付け等」という。)をした場合において、その無利息貸付け等が例えば業績不振の子会社等の倒産を防止するためにやむを得ず行われるもので合理的な再建計画に基づくものである等その無利息貸付け等をしたことについて相当な理由があると認められるときは、その無利息貸付け等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとする。(昭55年直法2-8「三十三」により追加、平10年課法2-6により改正)

(注) 合理的な再建計画がどうかについては、支援額の合理性、支援者による再建管理の有無、支援者の範囲の相当性及び支援割合の合理性等について、個々の事例に応じ、総合的に判断するのであるが、例えば、利害の対立する複数の支援者の合意により策定されたものと認められる再建計画は、原則として、合理的なものとして取り扱う。

[浅妻]親会社と子会社とは別個の法人格を有しているのであるから、親子一体と見るような上記通達はおかしいのではないかと、との批判が考えられる。しかし、親会社が子会社に利益を無償で供与しても、その利益の分だけ親会社の資産が減る代わりに、親会社が保有する子会社の株式の価値が上がるので、(特に100%保有関係である場合には)結局のところ親会社は何も損をしていない、と経済的に考えることができる。

尤も、保有子会社株の価格上昇、というこの論理は、常に認められるわけではないので、あくまで補強的な論理であるにすぎない。例えば、子会社が債務超過に陥っている場合、子会社株の価格は0未満にはならないから、親会社が利益を子会社に無償で供与しても、子会社株の価格は0のままであることもありうる。それでもなお寄附金が認定されないことを合理的に説明するには、子会社の現時点での倒産防止が将来親会社に利益をもたらす可能性がある、といった説明になる。

**NOTE 4.** 会社間の<sup>12</sup>

国際取引と異なり、国内法人同士の間では普通同じ税率である。

(尤も、関連者間取引に個人事業者が介在すれば累進税率の適用が問題となりうる)  
仮に税率が同じならば、それでも不都合が生ずるか?

答:生じうる。損失を抱えている法人に所得を移せば課税所得を減らすことができる。

日本では移転価格対策(租特66条の4)は国際取引にしか適用されないが、国内取引であっても法人税法22条2項により寄付する法人に強制的に利益を計上させることができることがある。

しかし寄附金の損金算入限度額の範囲内で、所得振替は成功する、ともいえる。この点で租特66条の4と比べて課税結果が完全に一致するとは限らない。

発展:アメリカの移転価格対策規定(IRC § 482)は国内取引にも適用される。

参考文献:岡村忠生「無利息貸付に関する一考察(5・完)」法学論叢 122 巻 3 号 33 頁(1987)、増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)

**§ 322.04 有限会社株木荘事件・東京高判平成3年2月5日行集42巻2号199頁**

**事実・争点** 会社Xの取締役Aが死亡。AからXに土地の遺贈。Aの相続人B~Eの遺留分減殺請求に対し価額弁償。土地の遺贈があったのが昭和58年、価額弁償が昭和59年(D・E部分)である場合に、昭和58年において価額弁償の分だけ受贈益が減ったこととされるか?

(背景として、遺留分減殺請求権は**形成権**でありその効力は**相続時にまで遡る**)

**判旨** 控訴棄却(Xの請求棄却)

「遺贈による土地の取得は、法人税法22条2項所定の『無償による資産の譲受』に当たるものとして当該事業年度の収益となる。」

「遺留分減殺請求がされ、これに伴う具体的な受贈益の変動、すなわち具体的に価額弁償の額が決定され、受贈益の減少があった場合に、その時点の事業年度において損金として処理することとしても、受贈益の利益を著しく害するものではない。」

**NOTE 1.** (1) 遺留分減殺請求権についての物件の形成権説を貫徹して課税関係を考えると、上記判旨の処理はおかしい? or 正しい?。 おかしい。遺贈の時点まで遡る。遺留分減殺請求時には課税上何もない。

**NOTE 2.** Aに所得税法59条1項(**みなし譲渡**)が適用されていたら、Xの土地の取得費は**時価**。



**NOTE 3.** 相続財産の評価は低くされがちである。100%を狙って課税処分を打つと訴訟が頻発するのでいわゆる八割評価という形で固めの評価をするのが通例。時価の80%を狙って結果としてそれを上回ってしまい95%などになってしまっても100%を超えてなければ課税処分は違法といえない。(ケースブック642～643頁参照。なお80%というのも以前に比べれば引き上げられている)。なお、本件のY税務署長が公示価格を基に1億631万円と評価したということについても、従来公示価格自体が時価よりも控えめの評価であると理解されているので、高すぎとは言いにくい。

### 3.2.3. 損金の意義

#### § 323.01 法人税法 22 条 3 項

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の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、次に掲げる額とする。

1. 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
2. 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
3. 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  
「別段の定め」……例: 法人税法 34 条: 役員賞与 (§323.10)、37 条: 寄附金 (§§322.03, 323.11, 323.12)、57 条: 繰越欠損金 (§323.14 と §241.02)、租税特別措置法 61 条の 4: 交際費 (§323.13)、法基通 9-7-20: 使途不明金、租税特別措置法 62 条: 使途秘匿金  
「資本等取引」……とりわけ支払配当の損金不算入 (§323.02 配当)  
1 号……費用収益対応の原則 (§323.04 と 341-342 頁で論ずる)  
2 号……費用収益対応の原則が適用されないものは支出時点の損金となる。  
3 号「損失の額」「取引に係るもの」……実現主義 (§323.05 債務の確定、§323.08 損害賠償)、貸倒損失 (§323.07 大昭と興銀) 等。例外 (§323.09 資産の評価損)  
22 条 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つて計算されるものとする。」 (§323.03 違法支出、§323.06 減価償却)

### 利益の分配

#### § 323.02 東光商事株式会社事件・最大判昭和 43 年 11 月 13 日民集 22 卷 12 号 2449 頁

株主相互金融方式についてはケースブック 428 頁参照

**争点** 株主相互金融を営む株式会社・X が株主に支払う株主優待金(奨励金または謝礼金)は、利益配当に当たるか? 費用として損金算入が認められるか?

**判旨** 上告棄却(X 敗訴)

「いわゆる『利益の処分』のごときも、年度ごとの所得額が算定され、課税された後にはじめて可能となるものであるから、所得額算定の要素としての損金に含まれない」

「仮りに、経済的実質的には事業経費であるとしても……そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、少なくとも法人税法上の取扱のうえでは、損金に算入することは許されない」

本件のように「会社の決算期における利益の有無に関係なく」支払うような資金調達方法は「商法が堅持する資本維持の原則に照らして許されない」

「会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は、たとえ、X に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上、その性質は配当以外のものではあり得ず、これを X の損金に算入することは許されない。」

本件の支払が「配当とはその性質を異にすること X の主張のとおりとしても、このような金員の支払は、前示のとおり、法律上許されないのであるから…」

#### NOTE 1.

違法な支出の損金不算入、及び、株主たる地位に基づき支払われるものは全て、 であること  
 ところで本件の直接の争いは損金算入の可否か配当該当性か?

[浅妻] 決め手はどちらか? 違法な支出というだけでは損金不算入とは限らない (§ 231.02: 宅建業法違反の支出の必要経費性。但し逆の例として § 323.03 も参照)。また株主たる地位に基づき支払われるものが全て配当であるという主張を斥けた判例もある (§ 162.01)。どちらも単独では決め手とならないというべきであろう。

§ 162.01, 221.03 鈴や金融事件参照(講義ノート 2.6.2 款)。会社の損益計算上の利益の有無にかかわらず支払われる場合、受取側において配当所得に当たらないとされていた。

#### NOTE 2. 奥野裁判官反対意見

と同様であり、事業経費である。違法性は無関係。

<sup>2</sup>  
NOTE 3. 松田意見

株主たる地位に基づく金銭給付は全て配当であり、違法性は無関係。

NOTE 4. 鈴や金融事件と矛盾するか？ 端的に見れば矛盾。

矛盾しないとする説明を無理にでも構築できるか 支払者と受取人とで同じ種類である必然性はない。

なぜ二元的構成を採用しなかったか 民法上も租税法上も何割ずつにするかの根拠規定が無い。手続が面倒。

[浅妻]配当概念が最高裁判例の矛盾によって混乱に陥っている。尤も立法論として考えても所得分類については金融商品開発の多様さ等により理屈ではどうにもならない事態になってしまっている。

## 違法支出

§ 323.03 株式会社エス・ヴィ・シー事件・最決平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁

事実・争点 架空造成費を計上した事例。その謝礼として A に 200 万円・1700 万円を支払った(「本件手数料」)。本件手数料は会社の損金となるか？

判旨 実質的に X の負け

本件手数料「は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって……このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできない」

NOTE 1. 条文上の根拠 法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当な会計処理の基準」

違法支出一般に本判決の射程は及ばないと考えるべきであろう。

所得税について § 231.02 高松市塩田宅地事件(宅建業法違反支出)

本件手数料を受け取った A の課税について……違法な所得も課税対象 (§ 211.02 利息制限法違反)。法人からの贈与と考えれば<sup>4</sup>。贈与ではなく役務の対価と考えと<sup>5</sup>。(さすがに事業所得には該当しないであろう)。どちらの方が税負担が重くなるか復習せよ。

NOTE 2. 原審の「損金計上を禁止した明文の規定が無いという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない」の判示部分は[浅妻]非常に危険と考える。<sup>6</sup> 違反の恐れがある。最高裁は一応の明文上の根拠として法人税法 22 条 4 項

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を持ち出したのであろう。

[浅妻]尤も、公正妥当な会計処理の基準に違反しているだけで損金算入を否定するような最高裁の判示にも危険を覚える。それは §§ 231.02, 211.02 等と矛盾する。原審の判示する「当該事業年度の…収益に対応するものではない」とか「共犯者間における利益分配に相当する」といった実体上の理由が存する場合に限定して、最高裁のように 22 条 4 項を明文上の根拠とし、損金算入を否定する、という**合わせ技**、として理解すべきではないか。

§ 323.04 大分瓦斯株式会社事件・福岡高判平成 11 年 2 月 17 日訟月 46 卷 10 号 3378 頁

売上原価(仕入価格)を高く設定し、次の事業年度に交渉によって仕入割戻しを受けた、という法律構成が否定された事例。元々の高い仕入価額ではなく見積りによる仕入価額のみが損金算入。

§ 323.05 株式会社ケーエム事件・山口地判昭和 56 年 11 月 5 日行集 32 卷 11 号 1916 頁

債務の確定について。販売した商品について取付費用の半額を負担するという約定であったので、既販売分について取付費用を預り負担金損金計上しようとしたところ、債務の確定がないとして(法人税法 22 条 3 項 2 号参照。1 号ならば見積り計上が可能)、損金計上が否定された。

§ 323.06 協和化学工業株式会社事件・最判昭和 51 年 7 月 13 日訟月 22 卷 7 号 1954 頁

A 社の潰れかけた塗料製造業を新会社たる X 社に営業譲渡した事案。営業権(のれん)の計上額・営業権譲受けのための借入金の利子費用・営業権の償却費が高すぎるとして否認された事例。減価償却(法人税法では 31 条)については講義ノート 2.4.9 款以下を参照。

§ 323.07・§ 323.08・§ 323.09(講義ノート 2.4.2 款)

## 役員給与・役員賞与

§ 122.01 大阪銘板事件・大阪高判 43 年 6 月 28 日行集 19 卷 6 号 1130

規定が未整備の時期に政令で役員賞与の損金算入を否認しようとしたところ、法律の明確な委任がなかったとされた事例。(講義ノート1.9.2款)

立法で根拠付け & 明確化。

会社の利益を株主に配当という形で配れば二重課税が起きる。これを潜脱するため、役務の報酬という形式を取れば、法人段階での課税が回避できる。しかし役員は法人に対し一般従業員とは異なる特殊な関係にある。また、商法・企業会計において役員賞与は<sup>21</sup> であると考えられている。

**旧法人税法 35 条( )等の損金不算入)** 内国法人がその役員に対して支給する賞与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

#### § 323.10 東京山手青果株式会社事件・最判平成 10 年 6 月 12 日判時 1648 号 53 頁

**事実・争点** 旧売買として昭和 51 年、X 会社がその取締役・A から土地・建物を購入。本件譲渡として昭和 62 年、A の退職慰労金の一部として本件土地建物を帳簿価額(2500 万)で現物支給。これにつき、更正処分等として、Y 税務署長は、本件土地の時価は 1 億 6053 万円以上とし、譲渡益を益金に計上。

**判旨** 判決は、損金経理(旧法人税法 36 条)している部分(2500 万)については退職金として損金計上可とし、時価と帳簿価額の差額で損金経理しなかった部分については賞与(35 条)として損金計上不可とした。

**NOTE 2.** 法人税法 34 条 ~ 36 条の 3: 使用人(従業員)や役員の労務の対価であっても特定の要件の下で損金算入を否認する規定の数々。

**新法人税法 34 条( )の損金不算入)** 内国法人がその役員に対して支給する給与……のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

- 一 その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずるものとして政令で定める給与(略)
- 二 その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与(略)
- 三 内国法人……がその業務執行役員……に対して支給する利益運動給与(略)
- 2 内国法人がその役員に対して支給する給与……の額のうち**不相当に高額な部分**の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。
- 3 内国法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。
- 4 前3項に規定する給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとする。
- 5 第1項に規定する使用人としての職務を有する役員とは、役員……のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう。
- 6 前2項に定めるもののほか、第1項から第3項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

「役員賞与」という言葉はなくなったが、規律の大まかな趣旨は同じ。

役員や使用人にかかる旧 34 条 ~ 36 条の 3 の規定が、新 34 条 ~ 36 条へと整理された。

かつては**業績運動型報酬**を役員に支払いづらいという批判があったが、**利益運動給与**のうち特定の要件を満たすものについては損金算入が認められるようになった。

### 寄附金

**法人税法 37 条(寄附金の損金不算入)** 内国法人が、各事業年度において寄附金を支出した場合において、その寄附金の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理……をしたときは、第四項各号……に規定する寄附金の額を除き、その経理をした金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 (連結・略)

3 内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額……の合計額のうち、その内国法人の資本等の金額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額……を超える部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

4 前項の場合において、同項に規定する寄附金の額のうち次の各号に規定する寄附金の額があるときは、当該各号に規定する寄附金の額の合計額は、同項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。(略)

一 国又は地方公共団体……に対する寄附金……の額の合計額

二 民法……第三十四条(公益法人の設立)の規定により設立された法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金……のうち、次に掲げる要件を満たすと認められるものとして政令で定めるところにより財務大臣が指定したものの額の合計額

イ 広く一般に募集されること。

ロ 教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てられることが確実であること。

三 公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものに対する当該法人の主たる目的である業務に関連する寄附金……の額の合計額(略)

5～6 (略)

7 前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

8 内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。

9～12 (略)

#### 法人税法施行令 73 条(寄附金の損金算入限度額)

1 項 法第 37 条第 3 項(寄附金の損金不算入)に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

1. 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等 次に掲げる金額の合計額の 2 分の 1 に相当する金額
  - イ 当該事業年度終了の時における資本等の金額……を 12 で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1000 分の 2.5 に相当する金額
  - ロ 当該事業年度の所得の金額の 100 分の 2.5 に相当する金額

#### § 323.11 太洋物産売上値引事件・東京高判平成 4 年 9 月 24 日行集 43 卷 8=9 号 1181 頁

**事実・争点** A の赤字を救済するため、X が A に販売している棒鋼原料について売上値引き(移転価格に近い)。この額を全額損金計上できるか、寄附金(法人税法 37 条)に該当し損金不算入額のみだけ課税所得に加算しなければならないか? (他にケースブック中「本件売買損失」と書かれているものもあるが割愛)

**判旨** 請求棄却・控訴棄却

「法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合には……寄附金として扱い、その価額については、一定の損金算入限度額をこえる部分を……損金の額に算入しない」

「本件売上値引きは…A に対する援助措置として行なわれた X による利益の無償供与の性質を有する」

#### NOTE 1.

S 社: 寄附金扱い(37 条 3 項:9 ……§ 322.03・講義ノート 70 頁)

注: 渡した 1 億円の現金が 22 条 2 項「無償による資産の譲渡」にあたり益金計上しなければならない、ということにはならない。37 条によって損金算入が否定される部分だけ S の課税所得が減らない、というだけのこと。

P 社: 22 条 2 項「無償による資産の譲受け」<sup>10</sup> 1 億円を益金計上

S 社: 簿価 2000 万円の場合 ……22 条 2 項「無償による資産の譲渡」<sup>11</sup> を擬制。譲渡益 8000 万円を益金計上(譲渡損 2000 万円ではない)。

1 億円分寄附金扱い(損金算入限度額)

S 社: 簿価 3 億円の場合 ……22 条 2 項「無償による資産の譲渡」 1 億円の譲渡収入を擬制。譲渡損 2 億円を損金計上(譲渡損 3 億円ではない)。

1 億円分寄附金扱い(損金算入限度額)

P 社: 受贈益 1 億円分を益金計上。土地の<sup>12</sup> は 1 億円(現実には 0 円で受け取ったが、税務上は 1 億円で購入し金銭 1 億円の贈与を受けたものと擬制されているともいえる)。後に P が第三者に土地を 1 億円で売却すると譲渡益は 0 円。

S 社: 22 条 2 項「無償による…役務の提供」 本来 P が S に支払うべき<sup>13</sup> (その見積もり自体も論点となる)を収入したと擬制。同額を益金計上。

37 条 7 項括弧書「広告宣伝費…を除く」 寄附金に該当せず

P 社: 無償の役務提供を受ける場合は 22 条 2 項に規定なし。益金計上なし。広告宣伝費として何も払っていないから損金計上は 0 円。

プレイヤー: S 社から受けている専属契約料について<sup>15</sup> 課税。

公益に資する寄附金(法人税法 37 条 4 項) とばす?

1号・2号(国・地方公共団体・民法34条公益法人等): 損金算入限度額と関係なく全額損金算入できる。費用性は問われない。

3号(特定公益促進法人): 37条3項の損金算入限度額とは別枠の同額の損金算入限度額も利用できる。更に、租税特別措置法66条の11の2第2項により、3号の扱いが認定特定非営利活動法人(所謂NPO)についても拡張されている。

### § 323.12 PL 農場事件・大阪高判昭和59年6月29日行集35巻6号822頁 479頁とばす?

**事実・争点** 繰越欠損金を打ち消すため、ミキ観光 1億7348万 X農場 2億2622万 F社。Y税務署長は、ミキ観光から時価との差額の受贈益、受贈益を原価に加算、時価との差額がF社に対する寄附金、として更正処分。

**判旨** 判決: 特定価格での転売を条件とされていたので、時価との差額が受贈益になるものではない、とした。

### 交際費

租税特別措置法61条の4(交際費等の損金不算入) 法人が.....支出する交際費等の額(当該事業年度終了の日における資本又は出資の金額.....が一億円以下である法人については、当該交際費等の額のうち次に掲げる金額の合計額)は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一 当該交際費等の額のうち四百万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを十二で除して計算した金額.....に達するまでの金額の百分の十に相当する金額

二 当該交際費等の額が定額控除限度額を超える場合におけるその超える部分の金額

2 前項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、一月とする。

3 第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為(第二号において「接待等」という。)のために支出するもの(次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。)をいう。

一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用

二 飲食その他これに類する行為のために要する費用(専ら当該法人の法人税法第二条第十五号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。)であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用

三 前二号に掲げる費用のほか政令で定める費用

4 (略)

### § 323.13 荒井商事オートオークション事件・東京高判平成5年6月26日行集44巻6=7号506頁

17 交際費に当たるとして損金算入が否定された事例。

#### NOTE 2. 交際費規定は創設規定か?

.....特別規定がなければ事業との関連性がある部分につき損金算入が認められるべき。元々は「交際費は、相手方との取引を円滑に遂行する目的で支出される企業会計上の費用である」(岡村法人税法150頁)。

ではなぜ損金算入を否定するのか?

.....「交際費等の中には事業との関連性の少ないものもあり、また交際費等の損金算入を無制限に認めると、いたずらに法人の冗費・乱費を増大させる恐れがある。」(金子租税法326頁)、「交際費課税の背景には、経費として飲食等の遊興が行われることに対する不公平感(遊興費の一部を国庫が負担することになると主張される)や、相手方への課税が困難であること、費用性(事業関連性や必要性)が希薄な場合があること、役員や株主の消費支出と考えられる部分があることが認められる。」(岡村法人税法150頁)

[浅妻]事業との関連性が少ない部分については、そもそも事業費用ではなく(その意味でそもそも本来の意味での交際費に当たらないとも言いうるのではないか)利益処分に近いから、損金算入を認めないことは確かに実体的に正当化される。

金子・後半部分の説明について、コーポレート・ガバナンス(corporate governance)の問題を法人税の世界に持ち込むべきか、との疑念が湧くが、岡村が更に分かりやすく説明している。交際費の便益を受けている相手側にとっては消費であるから相手側の課税所得を本来は増大させるものであるところ、執行の困難から、課税漏れが多く場面が生じているものと推測されるので、それに代えて支払者側の段階で予め便宜的に課税してしまう、という(やや粗いが経済的実体に照らして筋の通った)理屈である。

では交際費の範囲はどう画されるか?

金子租税法327頁「ある支出が交際費等に当たるのか、寄附金として損金算入限度額の範囲内で損金に算入されるのか、利益の処分としての役員賞与に当たるのか、それとも広告・宣伝費として全額が損金に算入されるのか等、費用の分類をめぐって種々の解釈問題が生ずる。」 要するにまだ整理できる状況にない。

#### NOTE 5. 18 使途不明金(費途不明金)

法人税基本通達 9 - 7 - 20(費途不明の交際費等) 法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない。

まず通達は法規範性を有さないから解釈の根拠とはならないことを再確認。

では根拠条文は? ...事業の費用の性質が明らかでない支出は損金算入しない、という旨を明瞭に明言した一般的な条文はないが、敢えて挙げるならば、法人税法 22 条 4 項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であろう(但し § 323.03・講義ノート 74 頁で述べた[浅妻]の私見も参照)。

裁判での反証を遮断する根拠規定はないと理解すべきであろう(きちんと帳簿につけなかったこと自体が 22 条 4 項違反となり、証拠・立証の問題ではなく実体法の問題として損金算入を否定するという法律構成も考えられるが、納税者に酷にすぎよう)。立証責任の問題が別途残る。

NOTE 6.<sup>19</sup> 使途秘匿金.....賄賂・ヤミ献金等についての批判の高まりを受けての立法。

租税特別措置法第 62 条(使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例) 法人.....は、その使途秘匿金の支出について法人税を納める義務があるものとし、法人が.....使途秘匿金の支出をした場合には、当該法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額.....に対する法人税の額は、.....法人税に関する法令の規定にかかわらず、これらの規定により計算した法人税の額に、当該使途秘匿金の支出の額に百分の四十の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

2 前項に規定する使途秘匿金の支出とは、法人がした金銭の支出(贈与、供与その他これらに類する目的のためにする金銭以外の資産の引渡しを含む.....)のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由.....を当該法人の帳簿書類に記載していないもの(資産の譲受けその他の取引の対価の支払としてされたもの(当該支出に係る金銭又は金銭以外の資産が当該取引の対価として相当であると認められるものに限る。))であることが明らかなものを除く。)をいう。

(3 項以下省略)

§ 323.14(講義ノート 2.4.2 款)

### 3.3. 同族会社の特例

法人税法 132 条( ) (所得税法 157 条・相続税法 64 条等も同趣旨) 税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

一 内国法人である同族会社

二 イから八までのいずれにも該当する内国法人

イ 三以上の支店、工場その他の事業所を有すること。

ロ その事業所の二分の一以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人.....が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。

ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資.....の総数又は総額の三分の二以上に相当すること。

2 前項の場合において、内国法人が同項各号に掲げる法人に該当するかどうかの判定は、同項に規定する行為又は計算の事実のあつた時の現況によるものとする。

3 第一項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第百五十七条第一項(同族会社等の行為又は計算の否認等)若しくは相続税法第六十四条第一項(同族会社等の行為又は計算の否認等)又は地価税法(平成三年法律第六十九号)第三十二条第一項(同族会社等の行為又は計算の否認等)の規定の適用があつたときについて準用する。

概要 少数株主が支配する法人(同族会社:定義は法人税法 2 条 10 号等)においては、税負担を軽減させるための行為・計算がなされることが多いので、そうした租税回避を塞ぐ為の一般的否認規定。税負担軽減は同族会社でなくとも図るところであり、それは経済的合理人として当然の行動であって、一般的に言って租税回避が根拠規定なしに否認されるとするのは<sup>2</sup> 違反である。しかし、同族会社の場合、同族会社であるがゆえに(利益を共有しているがゆえに)異常な行為・計算をなしうることがあり、そうした行為・計算による税負担軽減を許容することは非同族会社の関係者に対比して不公平であるため、一般的否認規定が設けられた。税務署長が租税法上通常・正常の行為・計算に引き直すにすぎず、現実に行なわれた行為・計算の私法上の効力までもが変更させられるわけではない。(金子租税法 403-404 頁参照)

また、利益の内部留保に対して特別の法人税を課している。法人税法 67 条<sup>3</sup>

)。不適用の特則について租税特別措置法 68 条の 2。

§ 123.01 光楽園旅館事件・札幌高判昭和 51 年 1 月 13 日訟月 22 卷 3 号 756 頁(1.9.3 款 9 頁)

同族会社 X が受け取るはずであった金員を同族株主 K に無償で貸しつけた、という契約の再構成がなされた事例。憲法 84 条・租税法主義(課税要件明確主義)違反ではない、ともされた。

一般的な規定であるため、その適用範囲がしばしば問題となる(非同族会社なら租税回避が認められるのに同族会社なら租税回避行為が全て認められない、とするのではこれまたおかしい)。

法令の文言としては「 税の負担を不当に減少させる結果となる」の解釈問題……二つの傾向  
「一つは、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、即ち同族会社なるがゆえに容易になしうる行為・計算がこれに当たる、と解する傾向」  
「他の一つは、純経済人の行為として不合理・不自然な行為・計算がこれに当たると解する傾向」(金子租税法 404 頁)

### § 330.01 明治物産株式会社事件・最判昭和 33 年 5 月 29 日民集 12 卷 8 号 1254 頁 とばす

**事実・争点** 通常の合併では、非吸収会社の旧株主に対し新株式の割当及び合併交付金の交付があり、清算所得(合併交付金等のうち非吸収会社の合併直前の株式払込済金額等を超過する部分の金額)に対する課税が行なわれる(当時、現在この課税はない)。しかし、いわゆる抱き合わせ合併(又は変態合併:合併契約に先立って非吸収会社・A 社の全株式を吸収会社・X 社が予め買収する方法)により、合併の際の株式の割当及び合併交付金の授受はなされず、従って合併による清算所得も清算純益もありえない、という法律構成を X は採用。これに対し、非吸収会社の株式を予め買収しようとする時に株価が高騰するため非同族会社では変態合併の方式は殆ど採れない、と Y 税務署長は主張し、株式買収代金は経済的実質的には合併交付金に他ならない、とする。

**判旨** 第一審から最高裁まで一貫して納税者勝訴。

一審によれば、「同族会社は税金遁脱の目的で非同族会社では通常なしえないような行為計算...をする虞があるので、かかる場合にその行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算に引直して課税する」ことが規定の趣旨であるが、本件はそれに当たらないから。

二審によれば、「若し税金遁脱の目的を抜きにして見た場合、純経済人の選ぶ行為形態として不合理なものであると認められる場合」に本件が当たらないから。

### 否認の対象となる行為計算

#### § 330.02 山菱不動産株式会社事件・最判昭和 52 年 7 月 12 日訟月 23 卷 8 号 1523 頁

**事実** X 株式会社・A 株式会社はともに B によって過半を所有されている同族会社である。A が経営不振に陥り、X が A の債務引受等をなした。A が倒産状態に陥っていたのに X が A の債務引受等をしたのは、B と親しい者(C とする)からの借入であって、B が保証人となっていたためであった。X は債務引受その他の原因による金額を A に対する仮払金として計上する(要するに X が A に貸付をしたということ)とともに、同金額についての利息として年率 8% 程度の未収金を計上していた。昭和 38 年 3 月 12 日、X は A に対する仮払金の全額を免除し、貸倒損失として 4821 万円を計上。しかし、Y 税務署長は貸倒損失を否認し、その分益金に加算する更正処分等を行なった。

**一審** 「X が A のためにした右債務引受等の行為は、正常な経済取引においては通常考えられないきわめて不自然、不合理なものであり、X および A がともに B の支配する同族会社なるが故になしえたものといわざるをえない」。当初は未収利息を計上しているのが異常な行為計算により「X の法人税を不当に減少させることもない」。「右行為計算の結果が損益計算に現れ、租税の負担を不当に減少させる結果の生じた時点において、一連の行為計算を一体のものとして観念し、これを否認する」。「X の右債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算は、本件係争事業年度[注:昭和 38 年 3 月期]において...否認されうべき」

**控訴理由** 一連の行為計算を否認するならば、当初未収利息を益金計上していた部分も取り消されなければならないはずであり、「X が本件係争事業年度において貸倒損失として処理した金額のうち少なくとも右の未収利息(いわゆる認定利息)はその元本債権たる債務引受等と性質を異にし、未収利息相当額金 725 万 5675 円は既往の事業年度において益金に算入されているのであるから、その回収不能が確定した時点において損金に算入しうべきはずである」。

**控訴審** 「未収利息相当分が...既往年度において益金に算入されて所得の対象に計上されたことがあるとしても、それだけの理由で元本債権と別個に未収利息分だけの損金算入を是認すべきことにはならない」。「全額免除による貸倒損失計上が税負担不当回避の行為計算であるとして改めて否認されたのであるから、その元本債権に附帯する未収利息債権が運命を共にするものとして、同様の理由により損金算入を否定されることになるのは...やむをえない」。「また、既往年度における益金算入とかかわりない右未収利息分の損金算入否認の処

理は、税法における期間損益計算の建前から当然の帰結といわなければならない。

**最高裁** 「～～の場合には、右貸倒処理は…否認することができる。」

#### NOTE 2. 行為計算の否認規定の適用対象

一審と二審とで否認の対象が異なることに留意。

一審「債務引受等から貸倒処理に至る一連の行為計算」

二審「全額免除による貸倒損失計上」

最高裁はどっち？

Xが全額免除 Aは「」を計上。

Xの行為計算否認 Xは損金計上不可。

Aの益は取り消されるか？ 必然ではない。

(立法論としては対応的調整をする手続き上の権利をAに認めるべきであろう。が実際の事案では、Xが免除した時のAの益はAのそれまでの。で相殺されることが多かる。結局Aの税額は債務免除益が立てられようが立てられまいが0であることが多かる。とはいえ、常に債務免除益の有無が無意味であるとは限らないので、やはり立法で手当てすべきであろう)

(判決文には書かれてないが)Xは債務引受をしたのだからAに対し。を獲得するはず。Bの保証債務が求償債務に転じたというだけの時点では、プラス・マイナスは特に発生しない。将来XがBに対する求償を免じたら、Bは債務免除益を所得(「」所得か)に計上しなければならない。

平成18年改正で法人税法132条3項が追加された。

「第1項の規定は、同項に規定する更正又は決定をする場合において、同項各号に掲げる法人の行為又は計算につき、所得税法第157条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)若しくは相続税法第64条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)又は地価税法(平成3年法律第69号)第32条第1項(同族会社等の行為又は計算の否認等)の規定の適用があつたときについて準用する。」

読んだだけでは分かりにくい、要するに対応的調整をするよ、ということ。(但し金子租税法では「この規定の解釈・適用は、国税庁の法令解釈通達等によって明らかにされてゆくものと思われる」(878頁)とあるのみで、どのような対応的調整か現段階では不分明。

### 3.4. 法人税額の計算(省略)

#### 3.5. 組織再編税制

概要:現物出資等をするとき、出資等に係る財産の含み益が実現したとされ、出資者に余計な課税がなされてしまう。これでは出資等が妨げられるので(ロック・イン効果)、組織再編の障害を除去するため、所定の要件を満たす場合(適格現物出資・適格合併・適格分割など、適格「」と呼ばれる)に含み益を認識しない(実現 realization はあるが非認識 non-recognition)こととし課税繰延を認めることとした。(逆に要件を満たさない場合、非適格「」と呼ばれ、課税繰延が認められない。繰延べられないことが常に株主にとって不利であるとは限らない。含み損を早く顕在化させたい時等)

#### 3.6. 連結納税制度

概要:親会社が1億円の黒字、子会社が1億円の赤字のとき、個別に納税すれば、親会社の納税額は1億円×税率であり、子会社の納税額は0(マイナス、つまり還付でないということがポイント)。親会社・子会社が一体となって納税すれば、合わせて所得は0であるから、納税額も0となる。

連結納税制度は、法人格をまたいで赤字を利用すること

欠損金の繰戻・繰越は、複数年度にわたって赤字を利用すること

tax planner(税務アドバイスをする弁護士・税理士)は、赤字の有効利用を考える。

参考文献:増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)、中里実「法人課税の時空間(クロノトポス) 法人間取引における課税の中立性」杉原泰雄先生退官記念論文集『主権と自由の現代的課題』361頁(勁草書房、1994)

#### 3.7. 新しい投資形態と所得課税

概要:法人という組織形態を利用すると、法人・株主二重課税の問題がある。投資媒体として使い勝手が悪いので、所定の要件の下、組織段階での課税を軽くする法制度が採用されてきている。



例...特定目的会社(TMK などとも呼ばれる):所定の要件(90%超を配当するなど)を満たすと、支払配当が組織段階で損金算入される。租税特別措置法 67 条の 14。

用語について

SPV (special purpose vehicle)

SPC (special purpose corporation)(SPC は SPV の一つ)

導管(conduit)型の課税方式

パス・スルー(pass through):組織自体は課税対象とならず、所得の性質等は構成員に直接に帰属する。組合が典型。

ペイ・スルー(pay through):組織自体も課税対象となるが、支払配当損金算入などにより実質的に組織段階での課税を免れる仕組みとなっており、また、所得の性質も構成員にまで引き継がれるとは限らない。特定目的会社など。

### 3.8. 公共法人、公益法人、NPO (省略)

#### 4. 租税法の解釈と適用

ケースブック第1編第6章 (所得税・法人税だけでなく、体系的にはあらゆる租税に共通する話題である。本節の内容は、講義ノート1.9節:租税法律主義、及び2.5.1款:実質帰属者課税と密接に関連する)

##### 4.1.1. 解釈

<sup>16</sup> ( )が原則

拡張解釈・類推解釈・目的的解释をそう簡単に認めてはならない。

形式的には、憲法 84 条の租税法律主義(その中でも課税要件明確主義)。Cf. 刑法と憲法 31 条。

実質的には、租税法は侵害法規であるから。

#### § 161.01 レーシングカー物品税事件・最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 卷 2 号 421 頁



図は<http://www.geocities.co.jp/MotorCity-Rally/1906/fj.html>より競争用自動車(FJ1600)が物品税法の「小型普通乗用四輪自動車」に該当するとして物品税を課した事案。

最高裁「人の移動という乗用目的のために使用されるものであることに変わりはなく」

尾崎行信・元原利文裁判官の少数意見あり

<sup>17</sup> :他の法分野では用いられてなく租税法が独自に用いている概念。例えば所得。その解釈は当然租税法独自になされる。

<sup>18</sup> :他の法分野で用いられており既にはっきりとした意味内容が与えられている概念(例えば、配当、相続等)を租税法が借用する場合、当該他の法分野におけるのと同じ意義に解釈されるべき、とするのが通説(<sup>19</sup> )。ただし別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別論。私法上におけるのと同じ意義に解することが法的安定性の見地から望ましい、という理由。また、憲法 84 条の租税法律主義(その中でも課税要件明確主義)。租税法独自の解釈をするというのでは、租税法が明確に定められているとはいえない、ということである。

異説...<sup>20</sup> :租税の徴収確保又は公平負担の観点から、借用概念であっても租税法独自に解釈すべきである。

<sup>21</sup> :必ずしも租税の徴収確保に資する解釈が優先するわけではないが、借用概念であっても租税法の目的に適合的な解釈をすべきである。

ただし、統一説が原則であるといっても、現実の事案の結論を導くに当たって統一説から演繹的に考えていけばよい、というほど事態は単純でない。例えば、統一説に関し「別意に解すべき〜」とあるが、どのような時に「別意に解すべきことが租税法規の趣旨から明らかな場合」に当たるかを考えると、その範囲次第では(その範囲を広げていけばいくほど)、統一説と独立説・目的適合説との差は極めて小さいものであるのかもしれない。

不動産取得税における <sup>22</sup> の扱い

#### § 161.02 東京産業信用金庫事件・最判昭和 48 年 11 月 16 日民集 27 卷 10 号 133 頁

事実・争点 N から X に土地建物を譲渡担保として提供。譲渡担保目的の不動産の取得を不動産取得税の課

税対象から除く規定が無かった当時、不動産取得税が課せられるか？

**一審・二審** 課せられない。

**最高裁** 破棄自判、請求棄却

「不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであって、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではない。『不動産の取得』とは、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含む。信託について特例があるが「租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではない」。

**NOTE 1.** 最高裁は何を重視したのか？形式か？しかし、常に法形式を尊重する(譲渡担保は経済的にのみならず法的実質としても担保であるといえようが、そうした法的実質を軽視する)と言ってしまうと租税回避の横行に全く歯止めがかからなくなるのでは？

[浅妻]流通税としての租税の着目対象が決め手だったのではないか。

**NOTE 2.** 「疑わしきは納税者の利益に」...金子は支持してない。Cf.疑わしきは被告人の利益に

### 特別土地保有税における「土地の取得」の意義

#### § 163.02 京都詐害行為取消土地事件・最判平成 14 年 12 月 17 日判時 1812 号 76 頁

**事実・争点** X が H から土地を購入し、特別土地保有税を納付した。京都市が詐害行為取消権により X の土地取得を取り消した。そこで X は、土地取得・保有が遡って最初からなかったことになるから課税の理由もなくなった、として更正の請求、次いで提訴。

**判旨** 「土地の取得とは、所有権の移転の形式により土地を取得するすべての場合を含み、取得の原因となった法律行為が取消し、解除等により覆されたかどうかにかかわらず、その経過的事実に即してとらえた土地所有権取得の事実をいう」。

**経過的事実**.....問題の期間中、経過的事実として H が土地を保有していたことにはならないので、改めて H に課税しなおすということはない。

### 税負担に関する錯誤(租税法というよりは民法の問題)

#### § 163.01 錯誤による財産分与契約事件(裸一貫事件)・最判平成元年 9 月 14 日判示 1336 号 93 頁

**事実・争点** 夫 X は妻 Y と離婚。本件建物を財産分与として Y に移転させ、裸一貫から出直すことを決意。X に譲渡所得課税が課されるとは考えていなかった。しかし X 自身が課税を受けることを知り、錯誤無効を主張した。一審・二審で X 敗訴。

**判旨** 破棄差戻(差戻し後、X の請求認容)

<sup>23</sup> が <sup>24</sup> とされ無効原因となる場合について、「動機が黙示的に表示されているときであっても、これが法律行為の内容となることを妨げるものではない」。

本件では「自己に課税されないことを当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的には表示していた」。

### 4.1.2. 節税・租税回避・脱税

#### § 164.01 金子宏「租税法と私法」

<sup>25</sup> (tax saving): 租税法法規が予定しているところに従って税負担を減少させること。合法。

<sup>26</sup> (tax avoidance): 「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」(金子租税法 127 頁)。「課税要件の充足そのものを回避する行為」(同 128 頁)。否認規定がなければ否認されない。合法。否認されない限り、節税と変わりない。

<sup>27</sup> (tax evasion): 課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿して、税負担を減少させること。違法。刑事罰の対象ともなりうる。

Cf. **タックス・シェルター**(tax shelter 租税回避商品): 高度に複雑な一連の契約を組み合わせることで租税負担の軽減を図る仕組み(スキーム scheme / ストラクチャー structure と呼ばれる)。尤も、概念の内容がきっちり定義されているわけではなく、また、このような概念を用いたからといって実定法の解釈に資するところはない。この語の使用は(実社会においてはともかく)学問上は推奨できない。

租税回避の例 「土地の所有者が、もっぱら譲渡所得に対する税負担をまめかれるために、土地を譲渡する代わりに、その上にきわめて長期間の地上権を設定して、土地の使用・収益権を相手方に移転し、それと同時に、弁済期を地上権の終了する時期として相手方から当該土地の時価に等しい金額の融資を受け、さらに右の二つの契約は当事者のいずれか一方が希望する限り更新すること、および地代と利子は同額としかつ相殺することを予約したとする。このように複雑で異常な法形式を用いることによって、土地所有者は、土地を譲渡したのと同じ経済的成果を実現しながら、譲渡所得の発生を免れることができる」(同 127-128 頁)。(但し、現行の所得税法 33 条は、「譲渡」に限定してなく、一定の条件を満たす「地上権...の設定」等も含めている)

<sup>28</sup> 「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」(同 128 頁)

個別的な否認規定があれば否認されることは、当たり前である。

(例えば所得税法 33 条 1 項括弧内、所得税法施行令 79 条・80 条)

「一般的否認規定と個別的否認規定にはそれぞれ利害得失がある」(ケースブック 150 頁)

金子は個別的否認規定による対処の方を支持している。(同族会社の行為計算の否認のような一般的否認規定について金子がどう考えているか、ということは明らかでない。[浅妻]また、「法的安定性の要請と公平負担の要請を同時にみたしうる」と言っていることは理解しがたい。)

問題は次の二点。

- (1) 否認規定がない場合にも否認が認められるか否か。
- (2) 一般的・総括的な否認規定を以って否認できる場合とはどのような場合か。

(1)について 通説は認められないと解す。否認規定なき否認は、憲法 84 条・租税法律主義に適合的でない。「また、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになる(たとえば、地上権を設定し、それと同時に多額の融資を受けた場合に、融資の額が土地の時価の何割以上であれば否認が認められるのか、という問題を考えただけでも、行政庁および裁判所が悪戦苦闘を強いられることは明らかである)。」(金子租税法 130 頁)

尤も、後半の説明に対しては、「その種の悪戦苦闘は、殆どの法分野において当然のようになされていることであり、法の解釈にはその種の悪戦苦闘が必然的に付きまとうものである」といった批判が可能であるかもしれない。租税法がその種の悪戦苦闘を回避すべき理由があるとすれば、それは租税法律主義(課税要件明確主義)の要請するところであるから、といった説明になるのか。

ただし、租税法律主義を根拠とする説明に対しても、「そもそも法の解釈が一義的・明白であるべきなどというのは幻想にすぎず、法の目的・趣旨等も加味することが解釈という作業に必然的に伴うのであり、目的・趣旨等を加味することがありうることは明らかなのであるから、目的・趣旨等を加味して解釈されることが予定されている租税法によって規律されておりかつ目的・趣旨等に従った解釈がなされている限りにおいて、否認規定なき否認を認めても、租税法律主義に違背するものではない」といった批判が可能であるかもしれない。

(否認規定なき否認が認められないとすると、租税回避を行なった者と通常の法形式を選択した別の納税者との間で不公平が生じてしまうことが懸念される。租税回避を行なうことができる者は高所得者に限られるかもしれない、租税負担の公平な配分という要請に一層反することとなる。更に、弁護士等が租税回避に勤しむことは資源・頭脳の無駄遣いなのではないか、という懸念もある。ただし、1.9 節：租税法律主義で紹介した渡辺智之論文参照。)

否認規定なき否認が認められるかについて、最高裁の判断はなく、下級審の裁判例は分かれている、と説明されている。しかし、近年の裁判例は、否認規定なき否認は認められない、ということ的前提とすることが多い。更に、課税当局の側も否認規定なき否認は認められないという前提を受け入れるようになってきている。否認規定なき否認は認められないという前提の下、後述する別の理由付けにより否認すると同様の結果が導かれるか、に議論の焦点は移りつつある。

発展：従来、租税回避の否認の可否について議論が集中してきた。逆の状況は？ 納税者がうっかり税負担の重くなる私法上の法形成をしてしまった場合に、明文の規定なしに、通常の法形式が採られた場合の課税要件の充足があったとして、税負担を軽くすべきであるか？

発展：アメリカは個別的否認規定で対処している、という言葉は誤解を招きかねない。個別的否認規定で対

処できない場合に常に納税者の租税負担軽減の試みが成功してきているわけではない。アメリカでは判例法により租税負担軽減の試みが潰されることがある。§ 164.03 で紹介されているグレゴリー事件はその例の一つである。

(2)について 学説の支配的な趨勢は、一般的否認規定があってもそれは伝家の宝刀であってみだりに振りかざすべきではない、としているように見受けられる。具体的には一般的否認規定(所得税法 157 条:同族会社の行為計算の否認など)それぞれの解釈問題になる。

#### 4.1.3. 租税回避の否認に類似すること

通説に従い否認規定なき否認が認められないという前提をとったとしても、納税者の租税負担軽減の試みが常に成功するとは限らない。

租税負担軽減の試みが敗れる 2 つの流れがある。

- (1) 契約・法律構成の真正性 (2) 租税法規の解釈

(1)について

いわゆる<sup>29</sup>

について

納税者が主張する法律構成(主に契約)の真正性が否定され、租税回避が成功しない場合のこと。契約が裁判所によって認められていないので、租税回避が否認されるのではなく、そもそも租税回避が成立していない、とされる。結果的に租税回避を否認することに類似するが、通常言われるところの租税回避の否認とは異なるので、提唱者は括弧付きの「否認」という表現をする。

事実認定による「否認」と私法上の法律構成による「否認」とが、同じなのか、違うのか、意図的に曖昧に書かれてある(ケースブック 157 頁中里論文参照)。

金子租税法 131, 140-141 頁の<sup>30</sup>

の説明と合わせて、次のように説明されよう。

狭義の事実認定	金塊を隠す、偽の印鑑を押した契約書を証拠として提出する、など。	あからさまな脱税
真意の認定(契約解釈)	契約書に書いてある通りの真意を有していると認められるか否か。例えば、所有権を甲から乙に移すという真意があったか否か。	真意がなければ仮装行為であり、租税回避不成立。脱税とされるか限界線。(脱税と解しようと私は考える)
真意と異なる契約解釈	A という契約を真に意図していることが認められても、 <b>ごく例外的</b> であるが、裁判所がその真意に即した法律上の効果を認めず、B という法律構成を認定することがある。(議論の余地あり)	これを脱税と呼ぶ者は恐らくいない。私法上の法律構成により租税回避が成立しないだけ。
租税法規の解釈	私法上の法律構成としては A という契約であることが否定できない。租税法上独自に法律構成を再構成することは許されない(日本の場合)。	否認規定なき否認は認められない。後述の(2)または否認規定の適用がありうるのみ。

(2)について<sup>31</sup>

C という要件を満たせば課税を減免するという規定があるところ、或る納税者が確かに C という要件を満たしているが、租税法の適用に当たり、当該課税減免規定の趣旨・目的に照らし明示されていないが D という要件も満たしていないと課税減免の恩恵を与えることはできない、と解釈することにより、納税者の租税負担軽減策を潰すこと。

論者(中里、金子)によれば、租税法規の解釈の一態様であり、否認規定なき否認ではない、と説明される。

[浅妻]租税法の解釈は文理解釈が基本であるところ、なぜ課税減免規定のみ目的的に限定解釈をすることが許されるのか。或る規定に課税減免が規定されていても、基準線(benchmark)の課税を達成するための規定であるならば限定解釈をすることが許されず、benchmark から外れて特別に課税を減免する場合にのみその「特別」さに応じて限定解釈をする、ということになる。だが、租税法が benchmark を提供できるほど成熟しているのか。

この論者は、統一説を前提としつつ、課税減免規定についてのみ限定解釈が許されるとする。しかし、上述の benchmark がきちんと設定されるのでない限り、独立説または目的適合説に近い解釈態度を採用しているようにも見えてしまう。(統一説・独立説・目的適合説については講義ノート4.1.1款参照)

【事実認定・私法上の法律構成による「否認」】及び【課税減免規定の限定解釈】という手法は、通説になりつつある。しかしその理論的根拠が磐石であるとは見えない。また、これらの手法によりどの程度納税者が敗訴するかについては、まだまだ事例の蓄積を待たないと判断しにくい。

そして、統一説とか私法上の法律構成による「否認」とかいったことを一般論として論ずることに、あまり意味はないとも言われる。納税者が租税負担の軽減に成功するか否かは、具体の規定、具体の事案、具体の主張の展開次第、というところがある。

§ 164.02 相互売買事件・東京高判平成 11 年 6 月 21 日高裁民集 52 巻 26 頁

**事実・争点** X は本件土地 (A・B・C) を所有していたところ、地上げが盛んであったバブル期、D 企画から売却交渉を受けた。X はほぼ等価の土地を受け取り、かつ諸経費・損失を賄うことができればよい、とした。そこで、X が D 企画に本件土地を 7 億円 (国土法の不動産価額であった) で売却し、ほぼ等価の近隣土地 (E 土地とする) を 4 億円で購入し、相殺残金として 3 億円の交付を受けた。即ち X・D 企画が契約書面上で採用した法形式は、各別の<sup>32</sup> + 差金決済であった (本件土地に関する譲渡収入金額は 7 億円)。

Y 税務署長は、本件土地に関する譲渡所得の計算に当たり、7 億円の価値のある取得土地 (E 土地のこと) 及び 3 億円の差金を取得したのであるから、譲渡収入金額は 10 億円であるとして、更正処分等を行なった。即ち Y の採用した法形式は、不可分一体の補足金付<sup>33</sup> である、というものであった。

**一審** 請求棄却 補足金付交換と認定。

**控訴審** 控訴認容、原判決取消、請求認容 (確定) (Y 敗訴)

相互売買の法形式を採用したのは「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」。

確かに交換という契約類型の方が「実体により適合しており直截である」が、「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である」相互売買の「法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」。

「当事者間の真の合意が...補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして」相互売買として「仮装したという場合であれば...隠ぺいされた真の合意」である交換「を前提とした課税が行われるべき」。しかし、本件では隠ぺいする動機に乏しく、「本件取引<sup>取引</sup>において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難」。

「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取扱う権限が課税庁に認められているものではない」。

所得税法 59 条<sup>(34)</sup> が<sup>35</sup> 対策を規定しているが、本件では「著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定している」。

**NOTE 3.** 「真に存在する私法上の法律関係を租税法の関係では別の法律関係として構成しなす」という意味に理解してよいか。いけない。

「私法上の法律構成による「否認」という考え方にはどのような限界があるか。納税者の契約等が真正であれば課税当局は勝てない。

**NOTE 5.** 関連裁判例.....**パラツィーナ事件** (大阪高判平成 12 年 1 月 18 日訟月 47 巻 12 号 3767 頁・大阪地判平成 10 年 10 月 16 日訟月 45 巻 6 号 1153 頁。**フィルムリース事件**とも呼ばれる) では課税当局が勝訴しているが、類似した事案である **NBB 航空機リース事件** (名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日、名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日・確定) では納税者が勝訴している。**オープンシャ・ホールディング事件** (東京高判平成 16 年 1 月 28 日訟月 50 巻 8 号 2512 頁・東京地判平成 13 年 11 月 9 日訟月 49 巻 8 号 2411 頁) は最判平成 18 年 1 月 24 日で課税当局勝訴で確定した。

**検討** 本件では、所得税法 59 条が元々課税繰延を一定程度容認している、ということも結論を補強している。では、租税法が真に租税負担の軽減を容認しているとは解釈できず、しかも課税繰延と異なり永久的に税収が失われてしまう局面でも、納税者の法形式の選択が上手であれば、納税者が勝訴することになるのか? 即ち、所得税法 59 条に関する本件の論述は、結論に影響を及ぼしているのか、それとも論理的には結論と無関係であるのか? (ケースブックの解説を鵜呑みにすれば、結論とは無関係ということになる)

§ 165.01 丸紅飯田事件・東京高判昭和 55 年 5 月 29 日行集 31 巻 5 号 1278 頁

土地建物等の移転が譲渡担保であって譲渡所得が発生しないか、債務の代物弁済であって譲渡所得が発生するか、が争われた例。

「事実認定」による課税の違い、というタイトルであるが、狭義の事実認定ではなく寧ろ私法上の法律構成(広義の事実認定ともいえるので、ケースブックは事実認定と表記したのであろうが)が問題とされていると見るべきであろう。

#### § 164.03 グレゴリー事件・金子宏「租税法と司法」とばす？

法人の組織再編に関する課税繰延規定を利用してグレゴリー夫人が租税回避を図ったところ、規定の趣旨・目的から、事業目的のない取引に規定の適用は認められないとした例。

日本では事業目的などの法理が判例上確立しているとはいいがたい状況にあるが、規定の趣旨・目的から租税負担軽減の試みを潰した例として、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日訟月 49 卷 6 号 1843 頁判時 1816 号 30 頁判タ 1099 号 182 頁(外国税額控除余裕枠事件: 国際課税を勉強しないと理解しにくい。現在は立法で潰されている)等が知られている。しかし、同種の複数の事案について高裁レベルで判断が分かれており(大阪高判平成 15 年 5 月 14 日・判例集未登載)、最高裁の判断を待たないと、「規定の趣旨・目的から限定的に解釈する」といった解釈手法が日本の租税法事案で容認されるのか、不明。

「浅妻」租税法の文言は文理解釈が原則であるとされていることと、規定の趣旨・目的から事業目的等のない取引に規定の適用を認めないとするのが、整合的であるのか、一抹の不安を拭いきれない。

講義ノート4.1.1～4.1.3款の参考文献: 金子宏「租税法と私法 ～借用概念及び租税回避について～」租税法研究 6 号 1-32 頁(1977)、水野忠恒「「租税法と私法」論の再検討」東北大学法学 45 卷 1 号 1 頁(1981)、51 卷 2 号 36 頁(1987)、中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上下)」ジュリスト 1169 号 116 頁(1999)、1171 号 86 頁(2000)、藤谷武史「フィルムリースを用いた租税回避が契約解釈により否認された事案」租税研究 29 号 165 頁(2001)、淵圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究 32 号「租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例」27 頁(2004)、谷口勢津夫「司法課程における租税回避否認の判断構造 外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として」同 53 頁(2004)

#### 4.1.4. 信義誠実の原則、禁反言の法理

課税当局がうっかり租税法規に反して納税者に有利な見解を示してしまった後、その見解を翻して法を正しく適用し課税することが許されるか、という問題。もし信義則により許されないとすると、うっかり者の税吏の見解に接した納税者がそうでない納税者と比べて不当に有利になってしまうという問題があり、<sup>36</sup>

から認められない、という考え方もありうるところである。ごく形式的に考えるならば、法の不知は恕せずであり、法の正しい解釈を知らなかった納税者について保護を論ずる余地はない、とも考えられる。しかし、他方で、課税当局の見解を信じた者がその見解に従って一定の作為・不作為をなしていたとすると(例えば損金算入されると信じて寄付するなどした場合)、信義則を認めなければ納税者の予測可能性が(形式的にはともかく事実上は)害される。

#### § 166.02 文化学院事件・東京高判昭和 41 年 6 月 6 日行集 17 卷 6 号 607 頁

**事実・争点** 税務事務所所長が X に対し誤解に基づき固定資産税を非課税とする旨の通知をした。しかし後に X が学校法人等でないため非課税要件に該当しないことが判明した。遡及して課税することの適否について。

**一審** 信義則または禁反言の法理の適用を認め、X 勝訴。

**控訴審** 控訴認容・原判決取消(X 敗訴)

「禁反言の法理とは…自己の言動(表示)により他人をしてある事実を誤信せしめた者は、その誤信に基づき、その事実を前提として行動(地位、利害関係を変更)した他人に対し、それと矛盾した事実を主張することを禁ぜられる、とする」ものである。「一般に、禁反言の適用される表示とは、事実の表示であることを要し、単なる意見もしくは意向の表示では足りず、また、禁反言の適用を認めると違法な結果を生ずる場合には、その適用を阻却されると解されている」。

「右通知による誤解、誤信のゆえに X が特段の行動をしたというでもない」。「組織変更もしなかったのであって、ただ、X はその誤解を深め、安心して従来どおりの学校経営を続けたというにすぎない」。

**NOTE 3.** (1) 控訴審判決による禁反言の適用要件を整理せよ。また、結局租税事件で禁反言の適用可能性はあるのか、あるとすればどのような事例か？ また、法解釈論として先の禁反言適用要件に賛成するか？

A 法人が B に寄附する時に、寄附金(法人税法 37 条参照)の損金算入限度額の特例が適用されるならば寄附金を 円とする、適用されないならばされないだけ寄附金の額を減額する、と考え、課税当局に尋ねた所、

特例が適用されるとの回答を得たので、AはBに 円寄附したが、良く調べると特例の適用要件が満たされていないかった。狭い枠の寄附金損金算入限度額に基づいて税務署長は更正処分を打てるか？ 控訴審判決の理論枠組みによるとどうであるか？ また、あなた自身が裁判官として一から法解釈論を積み上げるならばどうであるか？

仮に更正処分が適法であるとして、驚いたAがBに対する寄附金を減額したとして、更正の請求をすることは認められるか？

**NOTE 4.** 非課税の事実状態が積み上がる事により、信義則上、非課税を覆すことができなくなる、ということがあるか？という議論がある。

37 に関する課税について、課税庁がかつて一時所得として申告せよと指導していたにもかかわらず、給与所得課税(講義ノート2.6.5款参照)に切り替えた(しかも指導を切り替える以前の年度についても一時所得として申告された分について給与所得であるとして更正処分を付けてきた)ということがあった。最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁により給与所得課税が確定したが、信義則・禁反言の問題については殆ど論じられていない。2005年12月5日日経新聞参照。

## 5. 相続税・贈与税

### 5.1. 相続税

#### 5.1.1. 遺産税と遺産取得税

##### なぜ相続という制度があるのか？

機会平等の考え方を推し進めれば、金持ち(A)の子供(B)と貧乏人(C)の子供(D)とは同じ機会を有するべきである。相続は不平等の根であり、金持ちの子供は金持ち、貧乏人の子供は貧乏人という階層化が生まれてしまう。機会平等のためには相続税率は100%であるべきである。

相続を禁じても贈与が禁じられていなければ、相続禁止は徹底されない。また、首尾よく生前贈与することができた親子と、生前贈与する前に(例えば交通事故などで)親が死んでしまった親子との比較で、後者があまりに不憫である。生前贈与する前に死んでしまうことを恐れれば、親は稼ぐそばから子に生前贈与することとなる。

では、相続禁止を徹底するために生前贈与も禁ずるべきであろうか。これは、Aの有するはずの資産処分の自由を侵害する。(Cf. 憲法29条)

結局、自由主義と機会平等の両方を貫徹することは不可能である。機会平等が自由主義の前提条件であるという考え方が存在するが、この考え方は矛盾に直面する。

機会平等の観点から見れば相続は悪であるが、自由主義に配慮すれば、相続は必要悪として残さざるをえない。

参考: 橋木俊詔『日本の経済格差 所得と資産から考える』(岩波新書、1998)、石川経夫『日本の所得と富の分配』(東京大学出版会、1994)

Cf. 制限的所得概念や消費型所得概念によれば、贈与・相続を受けてもそれは所得として課税されるべきではないし、相続税・贈与税も廃止されるべきである。しかし、その結果として生ずる階層化・機会不平等を容認するかについては、様々な議論があろう。基本的に、消費型所得概念などは、人の一生における消費行動を念頭において議論されるものであり、相続による階層化などの影響はとりあえず除いて議論されることが多い。

現実的な側面 日本だけ相続税が極端に高いと、資本が外国に逃げていく恐れがある。

#### 1. なぜ親は子に財産を遺すのか？

予防貯蓄: いつ死ぬか正確に予見できないので、大抵は貯蓄を使い果たす前に死ぬ (年金の必要性に繋がる)

交換: 子に老後の面倒を見てもらうための戦略 (生前贈与はできない)

利他: 子の喜びが親の喜びでもある (効用の最大化を租税政策の基本とするならば、むしろ相続には課税すべきでない、ということとなる)

参考: 増井良啓「遺産動機と消費税: Barbara H. Fried, Who Gets Utility from Bequests? The Distribution and Welfare Implications for a Consumption Tax, 51 Stan. L. Rev. 641-81 (1999)」アメリカ法2000年100頁

## § 500.01 遺産税と遺産取得税

- 2 :遺産に着目。財産税。主に英米。  
3 :相続人の富の増加に着目。所得税の補完。主に独仏。

ただしどちらも理念型にすぎない。日本は遺産取得税の体系に属すとされているが、後述するように遺産税の考え方も取り入れられている。

相続による資産増加は包括的所得概念によれば所得であるので、<sup>4</sup> ともいわれる。が、所得税法を適用するとなると低所得階層にとって税負担が重過ぎることとなりがちなので、所得税を免じ(所得税法 9 条 1 項 15 号)相続税法を適用することによって実際の税負担が軽くなる。

<sup>5</sup> という政策もあるので、高所得階層にとっては税負担が軽くなるとは限らない。

なお、「被相続人の生前所得について<sup>6</sup>」という件は[浅妻]言うてはならないことであると考え。真っ当に納税してきた被相続人との関係で説明がつかない。また、被相続人段階で譲渡所得課税がなされなかった部分について、相続税課税により相続人段階での譲渡所得課税がなくなる仕組みでもない。

<sup>7</sup>「<sup>7</sup>」...本来は被相続人への社会保障給付の分(のうち、保険の論理では給付が正当化されない部分)、相続を否定するべき。

**NOTE 2.** 贈与税の場合に何税がかかるか、贈与者・受贈者がそれぞれ個人か法人かで異なってくる。再確認すべし。

### **NOTE 3.** 日本の相続税の現状

税収は小さい。課税割合は約 5%。しかし他国と比べるとそれでも高い。近年、相続税を廃止する国も目立ち始めている。(税収が少ないということの他に、相続税が企業承継を妨げるという政治運動が成功した(その真偽は怪しいにもかかわらず)、という面もあるそうである)

相続税については<sup>8</sup> も認められうる、ということも特徴の一つである。

## § 511.01 <sup>9</sup>

イ 基礎控除 = <sup>10</sup>

(相続税法 15 条)

ロ 遺産取得税 各相続人ごとに相続によって取得した財産のみが課税対象となる筈のところ、遺産税的に修正。

「民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算し、それを各相続人および受遺者に、その者が相続または遺贈によって得た財産の価額に応じて按分することとしている」(金子租税法 464 頁、相続税法 11 条以下)

「相続税の総額は、遺産がどのように分割されてもほぼ等しいことになる」

相続税の負担を減少させるために実際の遺産の分割を隠蔽して均分相続を行なったように仮装する傾向があり、それを阻止する。NOTE 3.参照

一人の子供が遺産の大部分を相続する場合に税負担が過重になることを防ぐ。

税率は 10%、15%、20%、30%、40%、50%の 6 段階超過累進税率(相続税法 16 条)(かつての最高税率は 70%であった)

ハ 相続税の総額 × 各相続人の課税価格 / 各相続人等の課税価格の合計額

..... 一回の相続の中で、多く相続した者と少なく相続した者が直面する税率は同じである。

### ニ 配偶者等への考慮

配偶者に対する特別の軽減負担(相続税法 19 条の 2).....配偶者が遺産の半分以下を受け取っている限りは課税されない。

相続税法 34 条:<sup>11</sup>

1 項:同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。



### 5.1.2. 納税義務者 省略

### 5.1.3. 課税物件

財産の価額は相続時の「時価」(相続税法 22 条)で評価されるのが原則である。が、土地は相続税財産評価に関する基本通達により実勢価格より著しく低い価額で評価されがちである。低く評価しておけば納税者による裁判が提起されにくい、という課税実務上の利点がある。

§§ 513.01, 513.02 農地売主/買主相続事件・最判昭和 61 年 12 月 5 日訟月 33 卷 8 号 2149 頁/2154 頁  
農地の売主が死亡した場合、「土地の所有権は...相続税の課税財産を構成しない」。「課税財産となるのは、売買代金債権 2939 万 7000 円」。  
農地の買主が死亡した場合、「相続税の課税財産は...所有権移転請求権等の債権的権利」であり、その「価額は右売買契約による当該農地の取得価額に相当する 1965 万 1470 円」。

#### NOTE 1.

所有権移転時.....民法の原則に従えば意思の合致があった時、即ち契約時。しかし土地については様々な考慮があるし、契約の解釈として、所有権移転時は売買残代金が支払われた時とする旨の特約が存在したという推認もありうる。

所有権移転前の売主相続.....土地所有権、売買残代金請求権、土地引渡義務を相続する。  
所有権移転前の買主相続.....土地所有権移転請求権、売買残代金支払義務を相続する。

買主相続事案の「本件相続税の課税財産は...債権的権利であって...農地自体と同様に取扱うことはできない」について

通達に従った土地の評価は 299 万円、債権的権利を売買契約による取得価額で評価すると 1965 万円。

裁判所はこのギャップによって納税者が得をすることを認めたくなかった。

(もしも所有権移転後に相続が発生した事案であれば、課税財産は土地所有権であるといわざるを得ず、通達による低い価額の評価を認めざるを得なかったであろう)

翻って、なぜ売主相続事案では土地所有権を課税財産に含めていないのか？

土地所有権を課税財産に含めるとその評価は低くならざるを得ない(2018 万円)。他方、土地引渡義務を買主相続事案と同様に評価するとすると、売買契約で定められた代金額(4539 万円)で評価しなければならない。これはいかにもおかしい、として、土地引渡義務も 2018 万円であるとするならば、両者は相殺されるので売主相続事案について不都合は生じないが、買主相続事案における債権的権利の評価も土地所有権の評価と合わせねばならなくなってしまう。

土地所有権が売主に残っているが課税財産に含めないなどというでたらめなことを最高裁が言い出したのは、結局、評価ギャップによる利益を納税者に認めたくなかったからである。

以下、3 行、講義では割愛

みなし相続財産(相続税法 3 条)...ケースブックに幾つか例。講義では割愛。

同族会社の行為・計算の否認(同 64 条 1 項)、組織再編の行為・計算の否認(同 3 項)

公益法人等の特別の法人を経由した受益について(同 65 条)

### 5.1.4. 課税標準と税額

相続税法 13 条<sup>12</sup>

相続税法 14 条:「確実と認められるものに限る」がしばしば問題となる。

相続当時、或る債務が確実と認められなかったために課税財産に含まれなかった(課税財産が減少しなかった)が、当該債務について後に相続人が弁済した、という場合であっても、相続税が事後的に調整されることは制度上予定されていない。立法論としては大変疑問の残る部分である。

§ 514.01 殖産堂株式事件・東京高判昭和 55 年 9 月 18 日行集 2 卷 9 号 1902 頁

事実・争点 A の相続財産に属する有限会社 S の出資の価額を、純資産価額方式により評価するに際して、将来の退職金相当額が、純資産価額から控除すべき負債に含まれるか否か。(退職金引当勘定を設定してい

ば問題なく控除できる)

**判旨** 确实と認められる債務に当たらないとした。

**NOTE 1.**

(個人事業)と (上場会社の株価)を比較

は正に本件。債務控除を認めなかった本件の結論はやや酷に映るが、 に近いものといえなくもない。また、教訓としては、帳簿をつけよ、ということになる。なお、 について に近づけて考える余地はあるか。また、そもそも について に近づける考え方がありうるか？

**NOTE 2.**

債務免除等が确实でない限りは、債務は确实なものといわざるを得まい。債務免除があったときに債務免除益について相続人に所得課税をすることくらいしかない。

停止条件付債務は明らかに确实な債務ではない。解除条件付債務は、現在債務として存在しているものの将来解除されるかもしれないものであり、相続時には确实な債務であるともいいうるが、現在はこれも确实な債務ではないと考えられている。期限の定めのない債務は确实と認められる。

小規模宅地の負担軽減措置 (§ 514.02 租税特別措置法 69 条の 4) : 240m<sup>2</sup> 以下の居住用宅地ならば評価額の 20% のみが課税価格に含まれる等。 一般家庭では相続税課税が生じにくい。

## 5.2. 贈与税

### 5.2.1. 総説

相続税のみを課し、親から子への贈与について課税しないとすれば、親が生前に子に贈与することで相続税が回避できてしまう。また、運悪く生前贈与をする前に親が死亡してしまった場合、首尾よく生前贈与を済ませた親子と比較して、税負担が過重となってしまう。

個人間贈与について、非課税所得とされており(所得税法 9 条 1 項 15 号)、贈与税が課せられることとなっている。

注意: 包括的所得概念によれば、受贈も所得である。所得税非課税とされるのは、所得税で課税するか相続税・贈与税で課税するかという税目の割り振りの問題にすぎない。

Cf. 法人から個人への贈与については、<sup>13</sup> とされ、軽い所得課税(所得税法 34 条 3 項による控除、22 条 2 項 2 号による半額課税)がなされる。

### § 521.01 贈与税の意義と類型参照

NOTE 1. 日本の税制(相続税法 21 条の 7 による強烈な累進税率、租税特別措置法 70 条の 2 による 110 万円の基礎控除)では、一度に 1 億円贈与する場合と 10 年間にわたり 1000 万円ずつ贈与する場合とで、劇的に税額が異なってくる、という不合理がある。

NOTE 2. 贈与者別に累積的に課税標準を計算するか、受贈者の年度別に課税標準を計算するか？

従来、親から子への贈与を殆ど禁止するに近いくらい、重い税負担が課せられてきた。しかし、この贈与税のあり方が、親から子への資産の移転を過度に阻害している、という批判が高まった。

### § 511.02 <sup>14</sup> 制度

「生前贈与について、受贈者の選択により、... 現行の贈与制度に変えて、贈与時に贈与財産に低い税率で贈与税を課しておき、その後の相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を元に計算した相続税額から、右の贈与税額を控除することにより、贈与税と相続税を通じた納税を可能とする制度」(金子租税法 476 頁、相続税法 21 条の 9 以下...)

選択すれば、(贈与額 - 2500 万円の非課税枠) × 20%。(その他、要件は色々面倒)  
を促進する狙い。([浅妻]親ばかり限定はいただけない)

<sup>15</sup>

## 6. 消費税・付加価値税

### 6.1. 消費税の種類

一般消費税: 原則として全て(つまり非課税とされない限り)の商品およびサービスに対して課される。日本の消

費税法など。

個別消費税：特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される。酒税・煙草税・ガソリン税・旧物品税など。

**多段階消費税**：製造から小売に至る複数の段階で課税する。付加価値税など。

**単段階消費税**：製造から小売に至る段階のうちの一つでのみ課税する。アメリカの小売上税など。

## 6.2. 付加価値税の仕組み

### 6.2.1. 取引高税・小売上税・付加価値税

取引高税：各取引段階の売主に対しその売上金額を課税標準として課す。

小売上税：小売業者に対しその売上金額を課税標準として課す。

付加価値税：各取引段階の事業者に対しその付加価値を課税標準として課す。

何れも税率は5%とする場合

取引段階	無税	取引高税	小売上税	付加価値税	80%控除
原料生産者 A	3000				
製造業者 B	8000				
小売業者 C	10000				

取引高税の非中立性...<sup>1</sup> を招く。

他方、小売上税も付加価値税も中立的であると評される。

**発展**：小売上税の下では、小売業者が対消費者取引であるのか対事業者取引であるのか区別できなければならない。例えば、鉛筆を売る場合であっても、消費者に売る場合は課税される一方、事業者に売る場合には課税されない、という区別が本来は必要である。しかしこの区別は実務上難しく、対事業者取引にも課税がなされていて課税の累積が生じている、と言われている。理論上は小売上税と付加価値税は上記のように同じ結果をもたらすはずであるが、実際上はなかなかそうならない。

**注意**：課税前の姿と課税後の姿に関する上記の図は、説明の便宜のためのものである。現実には、負担・転嫁・帰着のところで後述するように、税率分をそのまま価格に上乗せできるとは限らない。

### 6.2.2. 付加価値

**控除法**：事業の総売上金額から、他から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額。

**加算法**：賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額。

(控除法と加算法は計算方法が違っただけであり、内容は同じである)

**発展** 消費型付加価値：機械等について即時控除(現在の仕組み)

所得型付加価値：機械等について減価償却

### 6.2.3. 課税方法

課税物件：4条1項「国内において事業者が行った資産の譲渡等」(ただし後述の非課税取引を除く)(輸出入については省略)

事業者：2条1項4号「個人事業者および法人」...個人・法人の区別がない。

資産の譲渡等：2条1項8号「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供 [省略]をいう」

自家消費：4条4項「個人事業者が棚卸資産[等]を家事のために消費し、又は使用した場合」、「事業として対価

を得て行われた資産の譲渡とみなす」。

税率:29 条「100 分の 4」ただし地方消費税と合わせて 5%(地方税法 72 条の 83)。

2 または 3

4 :インボイス(invoice 仕送状)や請求書に税額が記載されていることを条件として仕入税額の控除を認める。

5 :帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入総額×税率(5/105)の税額控除を認める。非課税事業者からの仕入についても仕入税額控除が認められてしまうなど、税負担の転嫁の関係が不透明になる、という批判がある。

税務行政上のメリットであるマッチング(後述)

#### 6.2.4. 益税の中身

##### (1) 非課税による益税

設例:上記の例の C と同種の事業を行なっている別の小売業者 E が、C と同じ値段で消費者 D に対し販売しているが、E は非課税であった。E は C と比べて幾ら得をしているか。500 円ではなく 100 円だけ。

##### (2) 6 による益税

消費税法成立後暫くの間益税批判がかまびすしかったが、議論の中心は課税最低限(消費税法 9 条:当時 3000 万円、現在 1000 万円)以下の小規模事業者の益税よりもむしろ、簡易課税制度(消費税法 37 条)にあった。しかし、その後の法改正により、かなり改善された。

導入当初の簡易課税制度:課税売上高が 5 億円以下の事業者に、売上げにかかる税額の 80%(卸売業の場合は 90%)相当額を仕入税額とみなして、控除することを認めていた。

.....実際の仕入率が 80%未満の事業者には益税が生ずる。

その後の法改正

適用上限:5 億円 4 億円 2 億円 5000 万円

みなし控除率:一律 80% 業種に応じて 90%、80%、70%、60%、50%の 5 段階。

発展:消費税法導入に当たって、政治的な抵抗は二種類あった。消費者からの抵抗と中小企業からの抵抗であった。中小企業に政治的に屈する形で、簡易課税制度等が導入されていた。「消費税法の中には、『消費税』[付加価値税のこと]の導入を容易にし、かつその定着を促進するために、中小企業に有利な幾つかの措置が定められ」(金子租税法 528 頁)た。「これ[簡易課税制度]は、徴税事務の簡素化とコストの軽減のために、税額の算定を容易にして欲しい、という中小企業からの要望に基づいて採用された措置である」(同 534 頁)る。

#### 6.2.5. 非課税と免税

(不課税取引:事業外の取引のことで、元々付加価値税の対象とならない。)

非課税:事業者が付加価値税に関与しない。仕入に係る税額はそのまま。

免税(0 税率):0%の税率で付加価値税が課されたとして、仕入税額控除を求めることができる。

非課税の例 土地取引、金融取引、医療費、授業料等(消費税法 6 条、別表第一)。小規模事業者特例(消費税法 9 条)。

免税(0 税率) (1) 輸出免税、(2) 究極の低税率。

注意:欧州の文献を見ていると、非課税の意味でも免税の意味でも「exemption」という言葉が使われていることがある。理解・翻訳するに当たっては、文脈に応じて、非課税の意味なのか免税の意味なのか、注意して分けねばならない。日本でも消費税法 9 条の小規模事業者に関する課税最低限につき「1000 万円以下である者については...消費税を納める義務を免除する」という言葉が用いられており、この 1000 万円のことを「免税点」と呼んだりすることがある。しかし、9 条については、納税義務が免除されるだけであり、仕入税額を控除することが認められないので、意味的には免税でなく非課税である。

9 条について...売上げ 1000 万円以下の事業者であっても、課税事業者になることを選択できる。

特に輸出免税に関し、売上げが小さくても課税事業者になることを選択した方が有利であることがある。

付加価値税の参考文献:水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989)、『消費税』日税研論集 30 号

(1995)、ジョルジュ・エグレ『附加価値税』(1985)

6.3. 負担・転嫁・帰着

「消費税法」という名前であるが、本当に消費者の負担となる税なのか？

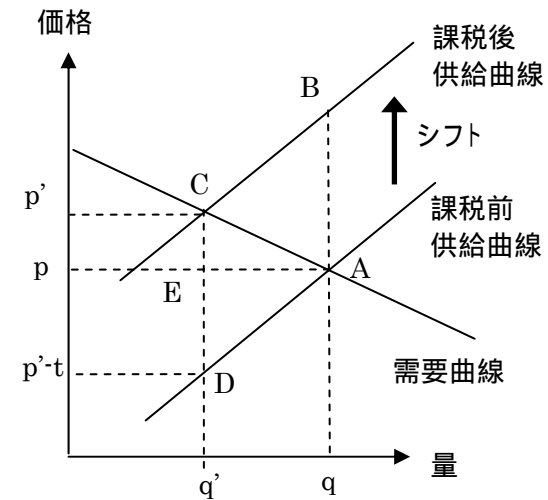
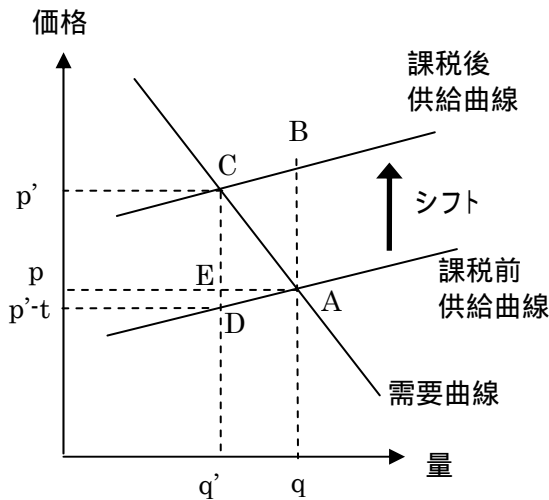
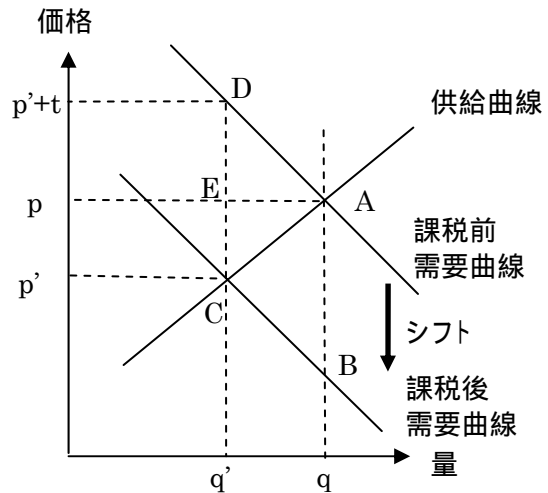
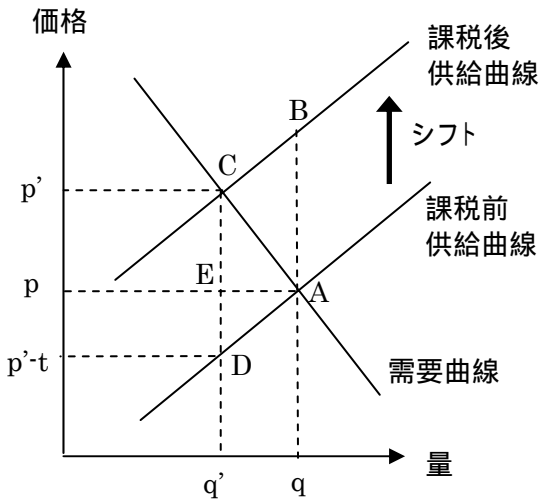
需要曲線：消費者が支払ってもよいと考える一単位あたりの価格で、量が増えると低くなっていく。

供給曲線：生産者が生産する時に要する一単位あたりの費用で、量が増えると高くなっていく。

(価格から説明しても構わない。或る価格のときに購入できる量を需要曲線が示しており、或る価格のときに供給できる量を供給曲線が示している)

消費者余剰：均衡価格より上で需要曲線より下の面積

生産者余剰：均衡価格より下で供給曲線より上の面積



租税の経済的な負担は <sup>7</sup>

によって決まる。

標準的な財政学の教科書では、<sup>8</sup>

と論ぜ

られる。これは付加価値税についてのみ当てはまる説明ではなく、様々な租税・公課に当てはまる。例えば、厚生年金を納める主体が労働者のみであるか労働者と事業者の折半とする(現在の日本の姿)かで、経済的には結果は変わらない、と経済学者は考える。

付加価値税の仕組みとして、租税負担が消費者に転嫁されることが法律上予定されている。しかしこれは法律上予定されているというだけにすぎず、経済的な負担の帰着は、価格弾力性によって決まるのであり、政府がどうできるものではない。

付加価値税率が5%から10%に上昇したとき、税込価格が1050円から1100円に上昇したのであれば、法律上予定されているのと同様に税負担が消費者に転嫁されていると(短期的には)いえる。しかし、値段が1050円に据え置かれたのであれば、税負担は法律上の予定とは異なり供給者が負っていることになる。なぜなら、税込

価格を上昇させなくとも供給者は  $1050 \times 10/110$  の税を納めねばならず、税抜価格は 1000 円 (=  $1050 \times 100/105$ ) から 955 円 (=  $1050 \times 100/110$ ) になっている。

「短期的には」の意味 長期的には、供給者は値上げを控えるという形で、経済的に付加価値税の負担を負うことになることがある。

供給者が税を負担するの意味 供給者側の誰が税負担を負うのかは、更に闇の中。株主なのか従業員なのか銀行なのか仕入業者なのか...等。法人税の負担の議論(講義ノート3.1.1款)を想起せよ。

内税方式(総額表示方式、消費税法 63 条の 2)、外税方式の争い

...経済理論的な見地からは、どうでもよい。

## 6.4. 付加価値税の評価

### 6.4.1. 逆進性

(講義ノート2.3節・所得概念論と深く関わるので、復習してほしい)

例:A は 1000 稼ぎ、945 消費した。B は 2000 稼ぎ、945 消費した。C は 2000 稼ぎ、1890 消費した。付加価値税率は 5% であるとする。

付加価値税は消費額に比例するので、(生活必需品に特別に重い課税をしているなどの事情がない限り)消費額を基準にすれば逆進的になりえない。A・B・C の何れも、消費額を基準とすれば  $5/105$  の負担。消費型所得概念によれば、付加価値税は逆進的ではなく比例的。

付加価値税が逆進的であるという主張は、所得を基準とした考え方。しかし、A と C を比較すれば、ともに  $4.5\%$  (=  $45/1000$ ) の負担。逆進的であるという主張は更に、高所得の方が貯蓄率が高いということを前提としている。A と B を比較すれば、 $4.5\%$ 、 $2.25\%$  の負担。

包括的所得概念が比較の際の基準となるべきであって消費型所得概念よりも優れている、ということの理論的根拠・哲学的根拠は、まだ充分には詰められていない。

次に、高所得の方が貯蓄率が高いという前提に関連することを述べる。

### 6.4.2. ライフ・サイクル消費

ライフ・サイクルで見れば所得を基準としてもなお逆進性はさほど大きくないという主張がある。

或る時期に貯蓄しても、翌年以降に消費すれば、やはり付加価値税が課せられる。最終的に財産を遺さない(死ぬまでに使い切る)のであれば、所得額を基準としても消費額を基準としても付加価値税は比例的であって逆進的ではない。消費型所得概念論者は正に生涯的な見地から公平を論じ、貯蓄もいずれ消費に回されるのであるから貯蓄部分は課税対象とすべきでない<sup>12</sup>と考える。

高所得の方が多くの割合の財産を遺す、ということが言えて初めて、付加価値税は逆進的であるといえることになる。(遺産額 - 相続額) ÷ 生涯所得額、の計算式で、本当に高所得の方がこの割合が高いのか調べなければならない。

([浅妻]一生涯税制が同じままであるということはあまりない。ころころ税制が変化中、本当にライフ・サイクルで租税負担の配分に関する公平を考えることが適切なのかについて、疑問も若干ある。)

### 6.4.3. 複数税率

低所得者に配慮するため、生活必需品について税率を下げるべきである(複数税率とすべきである)、という主張がなされることがある。

しかし、複数税率には短所・デメリットがある。

<sup>12</sup> の問題 旧物品税時代の苦勞へ後戻り。業種別政治闘争激化の恐れ。(それでも欧州では分類しているから、やってできなくはないというべきか? しかし、欧州における困難な状況を見たので、比較的遅く付加価値税を導入した国では単一税率を堅持する傾向があるともいわれる)

(特に帳簿方式の下において)<sup>13</sup> になる。

複数税率を導入するためには、インボイス方式導入が前提条件である、と言われる。

注意(\*) 下の表で 8400 円となっているが、A B の取引で 90 円値下がりしているので、B の売上は 8310 円で済むとも考えることができる。この場合、 $8310 \times 5/105 = 396$  なので B の税額は  $396 - 146 = 250$  とも考えられる。

(\*\*) 同様に 8310 円だとすると、 $396 - 60 = 336$  円。

何れも税率は 5% とする。

取引段階	無税	付加価値税	帳簿方式 A だけ 2%	インボイス A だけ 2%
原料生産者 A	3000			
製造業者 B	8000			

#### 複数税率以外の低所得者への配慮方法

所得税減税(旧大蔵省の説明):元々所得が少ない人にとっては減税されても無意味。

生活必需品にかかる付加価値税額について<sup>14</sup>。手続きとしては、現在の医療費控除と同様に、生活必需品の消費額を証明するレシート等を消費者が確定申告で申告し、還付を受ける、ということになる。

実額還付が面倒であれば、消費者に<sup>15</sup>。最低限の生活に必要な生活必需品の消費額×付加価値税率と同じ額を配れば、付加価値税が低所得者の生活を圧迫するという批判が成立しなくなる。

実額還付が面倒であれば、所得税納税の際に<sup>16</sup>を導入する。給与所得者については年末調整の過程に組み込める。所得税額がこの税額控除額より小さい場合、差額分について消費者は還付を求めることになる。(所得控除ではないことに注意。所得控除では高い累進税率の人の方が大きな税務便益を得る。何故かは考えよ)

#### 6.4.4. 貯蓄

所得課税と消費課税との違い(包括的所得概念に則った課税と消費型所得概念に則った課税との違い)は、原理的には貯蓄に対する課税の有無であるというのが従来の説明である。しかし、貯蓄利子の構成要素を分解して精査した上で、所得課税と消費課税との違いは従来考えられてきたほど大したものではないという議論もある。

#### 6.4.5. 執行

税務執行上のメリット...<sup>17</sup> (matching)<sup>18</sup>

脱税がしにくい。Bが脱税しようと思うとき、売上を小さくするか仕入を大きく見せかけることが考えられる。しかし、Bが売上を小さく見せかけようとしても、CはBからの仕入を小さく見せかけたくないの、BとCの両方を調査すれば、Bが売上を小さく見せかけても税務署に嘘がばれてしまう。Bが仕入を大きく見せかけようとしても、Aは売上を大きく見せかけたくないの、AとBの両方を調査すれば、Bが仕入を大きく見せかけても税務署に嘘がばれてしまう。

とはいえ、税務署があらゆる取引を調査することはできないから、やはりばれなければ脱税はある。

マッチングは、所得課税の文脈でもある程度は意味を持つ。しかし、贈与のように、支払者の側で控除されず受取人の方で所得に加算される(つまり二重課税がある)場合、マッチングがない。

<sup>19</sup> (Fringe benefit)について

事業者段階

売上 8400

光熱費 2100

その他の費用 4200

付加価値 1050 税額 50

この時、従業員の fringe benefit は 2100 円分であると考えられる。

光熱費の控除を否定

付加価値 3150 税額 150

従業員が勤め先で受ける便益(例えば快適な空調等)について、その便益を従業員は消費しているのだから、本来は付加価値税が課されるべきである。課税方法としては、企業に付加価値税を課すに当たり、**従業員の便益となっている支出に関して、仕入税額控除を認めなければよい。**

(この手法は所得課税の文脈でも同様に利用可能である。すなわち、従業員の fringe benefit につき従業員個人に対して課税することが困難であるところ、企業段階で従業員の便益のための支出について必要経費性または損金算入を認めない、とすればよい。但しこの方法によると従業員に対する**累進課税ができない。**)

<sup>20</sup> について

付加価値税の文脈ではクロヨン問題が解消する、と言われることがある。

所得が把握されにくい自営業者といえども、消費する際には課税される、だからクロヨン問題がない、という論理の流れは、筋が通っている。

しかし、事業支出か消費支出かの区別が付加価値税上重要である(事業支出については仕入税額控除が認められるのに対し消費支出については認められない)ところ、自営業者についてその区別を税務署が把握するには困難が伴う。支出に関してはクロヨン問題は解消しない。

#### 6.4.6. 個別消費税との二重課税

例: 税抜で 1000 円の商品に 50%の個別消費税が課されているとする。

付加価値税は 1500 円全額に対してかかる。つまり、

21 ではなく、  
22 で売られることになる。

税に税がかかっている (tax on tax である) という批判がある。

ここでの問題は tax on tax 自体が直ちに悪いということではないということ。問題は個別消費税の方にある。税負担が重いのが不都合なのであれば個別消費税の税率を下げればよい。上の例では、個別消費税の税率を 47.6%にすれば、最終的な価格が 1550 になる。(1476 × 1.05 = 1550)

実際上も、帳簿方式の下で個別消費税の負担を排除するのは困難。

一時期ガソリン税についての政治アピールがあったが、問題の根は財務省ではなくむしろ道路族議員など？

#### 6.4.7. 簡素

付加価値税は所得課税と比べて簡素であると言われる。

が、今の日本の付加価値税制が単一税率制など簡素に設計されているだけのこと。複数税率が入ればやはり複雑な税制になるであろう、と金子教授は言う。

前述の通り、事業支出か消費支出かの問題は、所得税でも付加価値税でも生ずる。

([浅妻]: それでも付加価値税にはマッチングというメリットがある、と考えている)

#### 6.4.8. 公平

個人単位で木目細かく公平に基づいた配慮を行うことが困難。

(だからこそ所得税で個人単位の事情を考慮する意味がある、と所得税論者は言う。李昌熙論文参照)

#### 6.4.9. 広範囲の世代に対する課税

所得税が勤労世代のみへの課税であるのに対し、付加価値税は全世代(老年世代を含む)への課税である、といわれる。

ライフ・サイクルで考えれば、本来は意味のない議論

制度の移行の問題 現役時代に所得税で課税され、老年時代に付加価値税で課税されるという不公平([浅妻]: 但し、社会保障の給付の組み方次第で或る程度克服できる、とも思える)

### 6.5. 国際取引と付加価値税

現在は仕向地主義が原則。A国とB国の事業者(C社・D社)が同じ市場において同条件で競争できる。

原産地主義では**税率の違いにより競争条件が歪められてしまう**。

発展: 原産地主義がいけない理由は従来上記のように説明されてきたが、近年、為替調整により、仕向地主義でも原産地主義でも競争条件は歪められない、と言われるようになっている。A国もB国も税率が0%のとき、A国の¥100 = B国の\$1 だったとし、C社は¥200で、D社は\$2で商品を提供していたとする。C社がB国消費者に提供するときの価格は\$2である。次に、A国だけ税率20%の付加価値税を導入し原産地主義で課税される場合、B国の者がA国から輸入するのに今までの1.2倍かかるので、為替は¥120=\$1となる。この場合C社がB国消費者に売る時の価格はやはり¥240=\$2でA国の付加価値税導入前と変わらない。

仕向地主義のために具体的にどうするか

25 .....輸出取引以前の税額を還付

輸入時には税関で課税.....税関で引き取る者が納税

ただしサービス取引については上の仕組みが適用しにくい。事実上原産地主義になっている。



## 6.6. 国民所得：所得課税と消費課税

本節について李昌熙論文 127-129 頁参照。

所得税 直接税 消費税 間接税

この組み合わせは、必然のものではない。

間接所得税も直接消費税も、制度論としてはありうる。

直接税か間接税かは、累進課税をする必要があるか否かによって決まる。累進課税をするならば、所得課税でも消費課税でも直接税の方式にしなければならない([浅妻]：但し、6.4.3款で見たように、間接税で一律の税率をかけたつ、一律の還付等を行なうことにより、累進課税と同様の税負担を課す制度設計ができなくもない)。また、直接税でなければ個人の状態に応じた所得控除等の救済措置が設計しにくい。

累進課税をする必要がなければ、直接税である必要はない。間接税として事業者段階での課税で済ませた方が、執行コストが安上がりであろう。

所得に対する課税か消費に対する課税かの違いは、単純化すれば貯蓄への課税の有無(2.3.10款参照)。

国民所得 各個人の所得の合計(但し贈与等について除外したものである)

農場 A 仕入 0 売上 1000

/ 機械工場 B 仕入 0 売上 1000

製粉工場 C 仕入?? 売上 3000 機械は 100 減価償却

パン屋 D 仕入 3000 売上 4000

消費者 E

GNP (gross national product): **国民総生産**

...この国では 5000(消費財 4000 と資本財 1000)が生産された。

(Cf. GNPとGDP (gross domestic product **国内総生産**)との違いは、前者が国内の永住者に着目、後者が地理的範囲に着目、というもの)

NNP (net national product): **国民純生産**(国民総生産 - 減価償却)

...この国では 4000 が消費され、900 が貯蓄された(減価償却後機械 900 という形での貯蓄)

**国民総消費**

...この国では 4000 が消費された。

(A も B も仕入がないので仕入税額控除がないことに議論の余地なし。

D についても 3000 について仕入税額控除が認められることに議論の余地なし)

C の仕入税額控除の(つまりは仕入額の)計算方法が問題となる。

**売上型**: 国民が生産の対価として受け取ったものの総計に課税する。

C は、消費財のみ全額控除、資本財は全く控除しない。...仕入 1000。課税標準 2000。

**所得型**: 消費と貯蓄の合計に課税する。

C は、消費財のみ全額控除、資本財につき減価償却分だけ控除。...仕入 1100。課税標準 1900。

(C は、900 の投資を機械に対してなしている、といえる)

**消費型**: 消費のみに課税する(現在の消費税方の方式)。

C は、消費財・資本財とも全額控除。...仕入は 2000。課税標準 2000。

**所得型付加価値税**を採用すれば、それは間接所得税である。貯蓄部分(図では機械 900 として表現されている)が課税対象に含まれている。【事業者段階で所得型付加価値税を課すこと】と【A・B・C・D の関係者(資本家及び従業員)の所得に単一税率かつ所得控除なしで課税すること】とは等しい。

**消費型付加価値税**を採用すれば、それは間接消費税である(現行消費税法)。貯蓄部分(900)が課税対象から除外されている。【事業者段階で消費型付加価値税を課すこと】と【消費者 E に直接に課税すること】とは等しい。

## 7. 国際租税法

### 7.1. 序論

#### 国際租税法を学ぶ意義

渉外事務を扱う弁護士になった後ばりばり稼いで下さい。

#### 参考文献

OECD モデル租税条約 ...『租税条約関係法規集』(清文社)など

川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2003 年版』(日本租税研究協会、2003)入手困難

藤本哲也『国際租税法』(中央経済社、2005) ...内容及び入手可能性から最もお勧め

水野忠恒編『国際課税の理論と課題』(税務経理協会、2005、初版は 1995)

金子宏編『国際課税の理論と実務』(有斐閣、1997)入手困難

宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣、1993)入手困難

中田謙司『租税条約の読み方～国際税務の基礎知識』(中央経済社、1993)入手困難

中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2002)

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)入手困難

渡辺智之『インターネットと課税システム』(東洋経済新報社、2001)

2004 年の講義ノート [http://www.rikkyo.ne.jp/~asatsuma/documents/04kokusai\\_haifu.doc](http://www.rikkyo.ne.jp/~asatsuma/documents/04kokusai_haifu.doc)

#### 国際租税法の対象領域.....国際取引についての課税のあり方を論ずる。

非居住者・外国法人の国内源泉所得に対する課税

居住者・内国法人の国外源泉所得に対する課税

国際的租税回避への対応

消費税(付加価値税)

( 貿易問題)

### 7.2. 居住課税管轄と源泉課税管轄

課税管轄(権)(tax jurisdiction)には二種類ある。

(residence tax jurisdiction)

居住者に対し

(worldwide income taxation)

(source tax jurisdiction)

非居住者に対し

(source income taxation)

居住:所得稼得者がどこに住んでいるか

源泉:所得がどこで発生したか (何から発生したかという意味の源泉と区別)

全世界所得課税をするのは居住者に対してであり、国籍とは関係ない。

日本人であっても日本に居住していなければ日本はその者の国外源泉所得に対して課税しない。

日本人でなくても日本に居住していれば日本はその者の国外源泉所得に対しても課税する。

### 7.3. 国際的二重課税からの救済

#### 二重課税の完全放棄

S 国:  $100 \times 0.3 = 30$

R 国:  $100 \times 0.4 = 40$

合計: 70(手元に 30)

#### 外国税額所得控除(deduction method)の計算例

S 国:  $100 \times 0.3 = 30$  R 国:  $(100 - 30) \times 0.4 = 28$

合計: 58(手元に 42)

#### (credit method)の計算例

S 国:  $100 \times 0.3 = 30$  R 国:  $100 \times 0.4 - 30 = 10$

合計: 40(手元に 60)

R-S 取引と R-T 取引が同じ扱い。日本・アメリカはこの方式を採用

R 国に投資しても S 国に投資しても同じ( )

(exemption method)の計算例

S 国:  $100 \times 0.3 = 30$  R 国: 0

合計: 30(手元に 70)

R-S 取引と U-S 取引が同じ扱い。主に欧州で採用。アメリカでこの方式に移行すべきか議論が盛ん。

R と U の競争条件が同じ( )

#### 7.4. 非居住者・外国法人の国内源泉所得に対する課税

省略

#### 7.5. 居住者・内国法人の国外源泉所得に対する課税

日本は外国税額控除制度を採用している。ここで、余裕枠の彼此(ひし)流用という問題がある。

日本: 所得税率が 40% であるとする

A 国・税率 30%: 所得 200 税 60 日本では 80 まで税額控除可能。控除枠 20 余る。

B 国・税率 50%: 所得 100 税 50 上の余った枠を流用

(外国税額控除の限度を国別に設定すれば上記流用は防げるが、執行が面倒なので、一括で計算している)

#### 外税控除余裕枠事件・最判平成 17 年 12 月 19 日裁判所時報 1402 号 7 頁

**事実・争点**.....日本の銀行が外国での取引に介在し名義貸しに近いことを行なった。A 国法人 B 社 C 国法人 D 社の融資契約に原告(の外国支店)が介在し、A 国法人 B 社 原告 C 国法人 D 社、という法形式を作り、利子の支払いが、C 国法人 D 社 原告 A 国法人 B 社、という形になった。このとき原告が法人税法 69 条(外国税額控除)の適用を受けることができるかが争点となった。

**C 国 D 社 A 国 B 社** で利子を 100 を支払うと、B 社の利子所得 100 について C 国で 15% の源泉徴収税がかかる。

**C 国 D 社 原告 A 国 B 社** で D 社から原告に 100 の利子を支払う時にやはり 15% の源泉徴収税がかかる。しかし、日本法人である原告はこの税金について既に別に生じていた外国税額控除枠を流用できていたとする。そうすると、原告は 15 の課税を受けても、日本の国庫から 15 もらえるのと同じような経済的状况にある。そこで、原告から B 社に対して、少しマージンを抜き取って、例えば 95 の利子を支払うことができる。なお、原告(の外国支店)から B 社に利子を支払う場合には源泉徴収税がかからないようにする。こうすると、B 社が直接 D 社から利子を受け取る場合、手元に 85 しか残らないのに対し、原告を介在させることで、95 が手元に残るようになってお得である。原告としても、マージンの 5 が手元に残る。結局日本の国庫の税収が 15 減ってしまっていて、それが原告や B 社の間で分かち合われている、ということになる(D 社の利子支払額も調整すれば、D 社とも利益を分かち合うことが可能となる)。

日本の課税当局は腹を立て、このような人為的な取引の場合には、原告は外国税額控除を利用できない、として増額更正処分をうった。前述のような取引においては、原告が外国(C 国)で税金を「納付」したことは当たらない、という主張である。(この事件後には、立法で明示的に前述のような仕組みが潰されている)

**判旨** 結論として、原告の請求を棄却。

原審は次のようにして原告を勝たせていた。(原審ではなく最高裁判旨からの抜粋)

「(1) 本件取引の経済的目的は、B 社及び D 社にとっては、B 社から D 社へより低いコストで資金を移動させるため、被上告人[浅妻註:原告]を介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあり、被上告人にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を偽装行為であるということとはできない。

(2) 被上告人は、金融機関の業務の一環として、D 社への投資の総合的コストを低下させたいという B 社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということとはできない。」

しかし、最高裁は次のように判示した。

「(2) ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納

付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の**外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行う**というものであって、我が国においては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、**外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない**というべきである。」

**検討** 講義ノート4.1.3款参照:事実認定・私法上の法律構成による「否認」/課税減免規定の限定解釈

原審の(1)は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」(或いは、仮想行為であるという理由による「否認」)が、本件では当てはまらないとする判示であり、

(2)は、課税減免規定の限定解釈の根拠として、本件の迂回的な取引の仕組みが事業目的のない取引であるから法人税法69条は適用されない、と課税当局が主張していたことを斥けるものである。

このように原審の判示は課税当局の主張をそれぞれ潰すということを明示的に論じているが、

最高裁判示を読むと、何が決定的な理由であるのか、直ちには分からない。「外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用」「免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受する」「損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行う」「外国税額控除制度を濫用」「税負担の公平を著しく害する」など、手掛かりが幾つか述べられているが、逆にいうと手掛かりとなりそうなものをずらずら並べて決定的な理由付けをわざと曖昧にしようとした、とも読める。民法の一般原則である「権利濫用」論を持ち込んでいる、と見る研究者もいるようであるが、従来の税務訴訟で濫用許すまじとの理由付けで結論を導いた例は殆どなく、本件最高裁判決の射程についてはまだよく分かっていない。([浅妻]事案限りでとにかく結論だけ出した、という気もする)

三井住友銀行・りそな銀行・UFJ銀行の3つそれぞれ別々に原告となって提訴しており、下級審レベルでは判断が分かれていたが、最終的に最高裁では課税当局を勝たせている。最高裁判決の是非についても、見解は色々分かれているようである。

## 後半の復習(法人税法以降)

### 3.1 法人税の基礎

**法人実在説と法人擬制説** 法人税は個人所得税の前取り

法人税がなければ法人に**内部留保**することとなる。

法人税の負担がどのように**転嫁**していくか、誰に**帰着**しているか、は不明といわれる。

法人税をめぐる二種類の**二重課税**

負債利子について控除可能、自己資本に対する配当について控除不可 二重課税

個人企業・組合企業なら所得税のみ。法人企業なら法人所得と株主の配当所得の二重課税。

法人税の統合方式 の色々.....クラシカルシステム/組合方式/支払配当損金算入方式/配当所得控除方式/配当税額控除方式(日本が現在採用している)/インピュテーション方式等々。

#### 3.2.1 法人所得の意義 ...次の二種類を区別。

**資本等取引**:「法人の資本等の金額」を増減させる取引、及び法人の「利益又は剰余金の分配」等。

**損益取引**:資本等取引以外の取引であり、損益の増減をもたらす。

**公正妥当な会計処理の基準**(法人税法22条4項)に適合しているかも問われることがある。

#### 3.2.2 益金の意義(法人税法22条2項)

法人税法23条:法人の**受取配当益金不算入**.....法人間の多重課税を防止。支配関係の有無により控除率が100%か50%が変わってくる。

「有償又は無償による」「資産の譲渡又は役務の提供」 無償(低額譲渡も判例上含まれている)でも益金計上が要求される(§322.02 **相互タクシー事件**/§322.03 **清水惣事件**)。無償の譲渡又は役務提供をした側のみならず、その受け手の側(取締役なり子会社なり)の課税結果にも意を払うべし。

無償又は低額の譲渡又は役務提供があった場合、**独立当事者間価格**で取引がなされたものとして損益が計算しなおされる。

### 3.2.3 損金の意義

「利益の分配」の概念は、支払者が法人の場合広く解されている (§ 323.02)。所得税における配当所得概念の広さ(鈴や金融事件)との違いに留意。

法人税法 35 条:役員報酬 法人税法 37 条:寄付金 租税特別措置法 61 条の 4:交際費 など、損金算入を個別的に否認する規定があることに留意。

### 3.3 同族会社の特例 ...所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条

何が否認の対象となるか、に注意。

## 4 租税法の解釈と適用

**文理解釈**(文言解釈)が原則。拡張解釈・類推解釈・目的的解释は認められない(という建前のはずだが、近年は変わりつつあるのかもしれない)。

**固有概念・借用概念**の違いに留意。しかし借用概念についても、民法等の解釈原理を覚えておけば対処できる、とも限らない。

**節税・租税回避・脱税**の違いに留意せよ。

租税回避の否認は、否認規定なしには許されない(**租税法律主義違反**)。しかし、**事実認定・私法上の法律構成**によって納税者の意図した租税回避がそもそも成立していないと裁判所によって判断されることもあるかもしれないし、また、**課税減免規定**は規定の目的に照らして**限定的に解釈**されるべきことがある、とも言われている。(外税控除余裕枠事件・最判平成 17 年 12 月 19 日は「濫用」を認めないとする画期的な判断を示したが、その射程は不明)

§ 164.02 **相互売買事件**・東京高判平成 11 年 6 月 21 日高裁民集 52 巻 26 頁

納税者は相互売買という法形式を採用し譲渡所得を低く見積もろうとしたが、課税当局は交換であるとした課税処分を行なった、という事例。結局納税者の主張が認められた。事実認定・私法上の法律構成による「否認」は万能ではない。

信義誠実の原則(信義則)又は禁反言の法理と、**合法性の原則**とが衝突する場面もありうる。信義則の適用は税務でもありうるが、判例ではなかなか認められない。

### 5.1.1 遺産税と遺産取得税

日本は原則として遺産取得税の体系に属すが、遺産税の要素も取り入れられている。

相続税の課税根拠.....所得課税の補完 / 富の再分配 / 生前所得の清算 / 資産の引継ぎの社会化

**法定相続分課税方式**...「民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算し、それを各相続人および受遺者に、その者が相続または遺贈によって得た財産の価額に応じて按分することとしている」

相続税が不当に増えたり減ったりすることがなくなる。全ての相続人が同じ税率に直面することになる。なお、相続税については**連帯納付義務**が採られている。

相続税法 13 条・14 条:**債務控除**...「确实と認められるものに限る」

## 5.2 贈与税

相続の場合	相続税
個人から個人への贈与の場合	贈与税
法人から個人への贈与の場合	一時所得課税
個人から法人への贈与の場合	法人税

日本では原則として一年ごとに課税。贈与税率が異常に高い。

贈与税の負担を軽減し財産の世代間移転を促進させるため**相続時精算課税制度**が導入された。

## 6.2 付加価値税の仕組み

**取引高税**:各取引段階の売主に対しその売上金額を課税標準として課す。企業の**垂直的統合**を招く。

**小売売上税**:小売業者に対しその売上金額を課税標準として課す。(小売か否かの区別が実務上困難)

**付加価値税**:各取引段階の事業者に対しその付加価値を課税標準として課す。

#### 6.2.4 益税の中身

(1)非課税による益税 消費者が105円支払った場合でも非課税の小売事業者が5円儲ける訳ではない。

(2)簡易課税制度による益税 小規模事業者について仕入額を売上げの一定割合(かつては80%)とみなすことがあったので、実際の仕入額との差額にかかる税額分の益税が生じていた。しかしその後の度重なる法改正により、簡易課税制度による益税はどんどん小さくなっている。

#### 6.3 負担・転嫁・帰着

消費税(付加価値税)は、負担が消費者に転嫁されていくことが制度上予定されている。

しかし経済的には誰がどれだけ負担するかは、主に**需要曲線・供給曲線の傾き**によって決まるのであり、**制度上誰が負担することが予定されているかは無意味**である。一般に、傾きのきつい方が多く負担することになる。

#### 6.4.1 逆進性

消費税は逆進的であるという批判が根強い。しかしこれは**所得を基準とした考え方**であり、**消費を基準とした考え方**ならば、日本では単一税率なので逆進的ではなく比例的である。税負担の公平な配分を図る際の基準を所得とするか消費とするかは理屈の問題ではなく**価値判断・哲学の領域**である。

#### 6.4.3 複数税率

日本でも税率を高くする場合には欧州に倣って食料品等に対し軽減税率を適用すべきである、という主張がある。他方で、物品税法時代の**分類**の問題が大変だからこそ財・サービス一般に課税する消費税を導入したのに、またその苦勞に舞い戻るのか、という批判もある。

複数税率以外にも低所得者に配慮する方法は幾つか提唱されており、要するに課税の局面では一定の税率で一律に徴収する一方で、何らかの一定額を消費者に配れば、高所得者と低所得者の間で税負担の割合に差をつけることができる、ということである。

#### 6.4.6 個別消費税との二重課税

ガソリン税等の個別消費税の税額に対しても一般の消費税がかかっている(**tax on tax**)のがけしからん、という批判がある。しかし tax on tax が悪い訳ではなく、**税負担が重くなるのが嫌**であれば個別消費税の方を軽くすることで解決する。あとは単に政治的な力関係の問題である。

=====

(外部で試験を受ける時の)事例問題におけるポイント

プラス項目とマイナス項目を分けて考える癖をつける。

特に法人税法の場合それぞれ益金と損金に該当するか否か考える。

取引がある場合に、お金の支払側と受け手側の両方の税務上の扱いを考える癖をつける。

試験作成者がしばしば問題にしたがるのは、受け手側で課税がなされるのに、支払側でも経費・損金への算入が認められず、二重課税が発生する場面である。

また、資産の移転がある場合には、譲渡所得課税の問題や、取得費が引き継がれるか書き換えられるかという問題も重要である。

租税法律主義との関係が問われることは多い。「憲法は租税法の範囲外」と勝手に考えて投げ出さないように。

1.	租税法序論	1
1.1.	租税法の講義の方針・目的	1
1.2.	教科書・参考文献	1
1.3.	私法と租税法との関わり	1
1.4.	租税の意義・機能	2
1.5.	租税の定義	2
1.6.	租税を課すことの正当化根拠	3
1.7.	租税法と憲法	4
1.8.	租税立法の違憲審査基準	4
1.9.	租税法律主義	5
1.9.1.	租税法律主義の意義	5
1.9.2.	課税要件法定主義	5
1.9.3.	課税要件明確主義	6
1.9.4.	合法性の原則	7
1.9.5.	遡及立法の禁止	7
1.9.6.	手続的保障原則	8
1.10.	租税公平主義	8
1.10.1.	憲法 14 条 1 項: 平等取扱原則	8
1.10.2.	担税力(ability to pay, Leistungsfähigkeit)	9
1.10.3.	水平的公平と垂直的公平	9
1.10.4.	公平(equity)と中立性(neutrality)・効率性(efficiency)	9
1.11.	租税法の法源	12
1.12.	自主財政主義	12
2.	所得税	12
2.1.	租税の歴史	12
2.2.	課税の基本的な仕組み	13
2.3.	所得概念	14
2.3.1.	序	14
2.3.2.	所得 = 効用	14
2.3.3.	消費型所得概念	14
2.3.4.	取得型所得概念	15
2.3.5.	各所得概念の違い	15
2.3.6.	包括的所得概念の法的適用結果	15
2.3.7.	帰属所得	16
2.3.8.	贈与(移転)について	17
2.3.9.	キャピタルゲイン(capital gain 譲渡益・値上がり益)について	18
2.3.10.	貯蓄・投資について	18
2.3.11.	二重課税をもたらす包括的所得概念は正しくない?	20
2.3.12.	包括的所得概念にいう「消費」及び「純資産増加」とは何か	20
2.4.	所得の年度帰属(タイミング)	20
2.4.1.	現金主義(cash method)と発生主義(accrual method)	20
2.4.2.	権利確定主義	21
2.4.3.	管理支配基準	23
2.4.4.	費用収益対応の原則(principle of matching costs with revenues)	23
2.4.5.	企業会計との関係	24
2.4.6.	時価主義と実現主義	24
2.4.7.	未実現利得に課税しない理由	25
2.4.8.	実現とは何か	26
2.4.9.	減価償却	27
2.4.10.	ロック・イン効果	29
2.4.11.	所得概念と年度帰属との関係	30
2.5.	所得の人的帰属	31
2.5.1.	実質帰属者課税	31
2.5.2.	家族共同事業	33
2.5.3.	課税単位	35
2.5.4.	家族に関する所得控除	37
2.6.	所得分類	37
2.6.1.	利子所得(所得税法 23 条)	38
2.6.2.	配当所得(所得税法 24 条)	39
2.6.3.	譲渡所得(所得税法 33 条)	40
2.6.4.	山林所得(所得税法 32 条)	45
2.6.5.	給与所得(所得税法 28 条)	45
2.6.6.	退職所得(所得税法 30 条)	50
2.6.7.	事業所得(所得税法 27 条)	51
2.6.8.	不動産所得(所得税法 26 条)	53

2.6.9.	一時所得(所得税法 34 条)	53
2.6.10.	雑所得(所得税法 35 条)	54
2.6.11.	損益通算	54
2.6.12.	租税回避のポイント	55
	復習(租税法序論から所得税まで)	56
3.	法人税	62
3.1.	法人税の基礎	62
3.1.1.	法人税と所得税の関係	62
3.1.2.	法人税の納税義務者	66
3.2.	法人所得の意義と計算	66
3.2.1.	法人所得の意義	66
3.2.2.	益金の意義	67
3.2.3.	損金の意義	73
	利益の分配	73
	違法支出	74
	役員給与・役員賞与	74
	寄附金	75
	交際費	77
3.3.	同族会社の特例	78
3.4.	法人税額の計算	80
3.5.	組織再編税制	80
3.6.	連結納税制度	80
3.7.	新しい投資形態と所得課税	80
3.8.	公共法人、公益法人、NPO	81
4.	租税法の解釈と適用	81
4.1.1.	解釈	81
4.1.2.	節税・租税回避・脱税	82
4.1.3.	租税回避の否認に類似すること	84
4.1.4.	信義誠実の原則、禁反言の法理	86
5.	相続税・贈与税	87
5.1.	相続税	87
5.1.1.	遺産税と遺産取得税	87
5.1.2.	納税義務者	89
5.1.3.	課税物件	89
5.1.4.	課税標準と税額	89
5.2.	贈与税	90
5.2.1.	総説	90
6.	消費税・付加価値税	90
6.1.	消費税の種類	90
6.2.	付加価値税の仕組み	91
6.2.1.	取引高税・小売上税・付加価値税	91
6.2.2.	付加価値	91
6.2.3.	課税方法	91
6.2.4.	益税の中身	92
6.2.5.	非課税と免税	92
6.3.	負担・転嫁・帰着	93
6.4.	付加価値税の評価	94
6.4.1.	逆進性	94
6.4.2.	ライフ・サイクル消費	94
6.4.3.	複数税率	94
6.4.4.	貯蓄	95
6.4.5.	執行	95
6.4.6.	個別消費税との二重課税	96
6.4.7.	簡素	96
6.4.8.	公平	96
6.4.9.	広範囲の世代に対する課税	96
6.5.	国際取引と付加価値税	96
6.6.	国民所得：所得課税と消費課税	97
7.	国際租税法	98
7.1.	序論	98
7.2.	居住課税管轄と源泉課税管轄	98
7.3.	国際的・二重課税からの救済	98
7.4.	非居住者・外国法人の国内源泉所得に対する課税	99
7.5.	居住者・内国法人の国外源泉所得に対する課税	99
	後半の復習(法人税法以降)	100