

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年5月31日現在

機関番号：14301

研究種目：基盤研究（B）

研究期間：2008～2012

課題番号：20330007

研究課題名（和文） 資産概念のソフト化と取得価額の規範的再構成

研究課題名（英文） Study on the changing concept of asset basis in taxation

研究代表者

岡村 忠生（OKAMURA TADAO）

京都大学・大学院法学研究科・教授

研究者番号：30183768

研究成果の概要（和文）：個人や個人の組織の有する所得獲得能力は、将来利益をもたらすので、課税上、資産として認識できる。このような資産は、多様で複層化した権利利益を反映する場合がある。現行法には、複層化した権利利益を資産として認識し、その取得価額を算出する規定、権利利益の移転を定義し、課税対象とする規定、資産認識に伴う課税の時期を調整する規定が必要である。また、所得の帰属は、事実の問題として認識すべきである。

研究成果の概要（英文）：The ability of a person or organized persons to create a future income stream can be recognized as an asset for income tax purposes. Because various economic interests are bound up with such an income stream, Japanese tax law needs provisions to recognize those interests and to calculate their basis. It also needs to provide what is the transfer of those interests and when they are subject to tax. Factual relationships should determine to whom income from such interests is taxable.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	3,400,000	1,020,000	4,420,000
2009年度	2,700,000	810,000	3,510,000
2010年度	2,700,000	810,000	3,510,000
2011年度	2,700,000	810,000	3,510,000
2012年度	2,700,000	810,000	3,510,000
総計	14,200,000	4,260,000	18,460,000

研究分野：租税法

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：資産、取得価額、人的資本、事業体、組織再編税制、教育費

1. 研究開始当初の背景

(1) 経済社会のソフト化に伴い、財やサービスの多くが、物理的形狀のないものや形状が価値に関係しないもの（無形資産）に変化していることから、資産として把握され、または把握されるべき内容も変化している（資産のソフト化）。無形資産は、それ自体資産として認識し難く、保有主体である人や組織と一体化するため、有形物の付加価値や保有主体の取得や移転（企業買収や人材の引き抜

き）を通じて取引される。無形資産に関する費用の多くは支出時に控除されるが、収益は後に発生するため、費用化の前倒しによる課税繰延が生じるとともに、国内で費用計上を行って開発した資産を国外に移転してから収益を発生させると、日本の適正な課税権行使が妨げられる。

(2) 無形資産は単独取引が困難であり、担保価値も測定し難い。また、将来価値が不確定

で高リスクである。このため、その開発や取得のための資金調達には、法人や組合、信託といった投資ビークルとそれに基づく証券化のスキームが用いられる。しかし、税制の対応は局所的なものに止まり、投資家課税のための制度を欠いている。

(3) このような問題の原因は、取得価額が法的概念として確立されていないことにある。

2. 研究の目的

本研究は、経済社会における取引対象のソフト化（物的形状を持たない無形資産等の取引の増加）が租税法における「資産」に与える影響を、人と教育や技能習得に関する税制、研究開発や知的財産権への課税、事業活動への参加や投資に関する課税、事業の組織に関する税制、国際取引や国際移動への課税の各領域から総合的に分析し、所得課税の基底概念である「取得価額」を、人の所得に対する課税という租税法としての規範的観点から再構成することを目的とする。

3. 研究の方法

本研究は、(1) 資産として把握される内容の変化（資産のソフト化）による問題が表面化している領域（①人と教育や技能習得に関する税制、②研究開発や知的財産権への課税、③事業活動への参加や投資に関する課税、④事業の組織に関する税制、⑤国際取引や国際移動への課税）における検討（各論的検討）の成果を、(2) 所得課税を通じた問題としての検討（総論的検討）に還元する、という基本方針の下に、これら(1)(2)に共通した研究ステージとして、(a) 資産として把握されている内容とそれがもたらす問題の認識、(b) 伝統的な取得価額概念の果たしている機能の検討、(c) 取得価額概念を規律すべき規範的概念の検討、(d) 規範的概念に対する政策論的検討、(e) 具体的規定の提言、を設定して遂行する。

4. 研究成果

資産概念に関する総論的検討から、以下の研究成果を得た。

第1に、資産に対する権利利益の内容が多様化、複層化しているにもかかわらず、現在の課税における資産の概念とその数値的表現である取得価額は、ある資産に係る権利利益の全部を一括して把握するだけで、部分的な権利利益を扱うことができない。このことは、とりわけ個人やその組織の持つ所得獲得能力が資産として現れること（資産のソフト化）に関して、顕著な問題となる。この問題を解決するには、資産に対する多様な権利利益を反映する課税方法が必要である。そのモデルとして、米国の信託課税を用いることが

できる。

第2に、資産の概念は、米国のキャピタル・ゲイン課税の領域において、過去の支出と将来の利益（キャッシュ・フロー）という二重性を有していた。このことは、人的役務提供に対するキャピタル・ゲイン課税を部分的に認めた米国の裁判例において明らかである。このような資産概念の二重性は、日本にも潜在しているものと思われ、将来利益の観点から、多様な権利利益にアプローチすることが、前述の問題へのアプローチとして有効と思われる。なお、米国のキャピタル・ゲイン課税は、政策税制（租税優遇）としての性質をも有するから、人の能力獲得や人的組織の形成を将来利益の観点から資産とみるアプローチは、そのような資産（ヒューマン・キャピタル）に対する政策税制を容易にするとと思われる。

第3に、将来利益としての資産概念を認める場合、伝統的な資産概念が過去の支出として捉えられてきたこと、換言すれば、資産とは非課税で回収されるべき原資であり、課税済所得であると位置づけられてきたことから、課税時期の見直しが必要となる。将来の利益を資産として認識すると、そのように認識された将来利益は課税対象となり、キャッシュ・フローそのものへの課税に比べて、課税時期が早まるからである。なお、課税時期に関しては、企業会計などのソフトローが重要な役割を果たしてきた。租税法律主義の観点からは、ソフトローの生成は事実の世界の出来事と考えられるが、法規範の不完全さを補完する作用があるため、十分に考慮されるべきである。

第4に、権利利益の多様化、複層化は、課税要件としての「帰属」の意義にも、再考を迫る。すなわち、帰属は、課税物権と納税義務者を結び付ける概念であるが、それは、両者の間に一対一の対応があることが前提となっていた。しかし、権利利益の多様化は、そのような対応関係を越えるものである。また、この考察から、帰属の概念が、法的規範であるのか、それとも事実の認識であるのか、が問われることになる。すなわち、複層化した権利利益とそれに対応した複数の関係者がある場合に、帰属の概念の作用により、そのような実態が捨象され、単一の関係にまとめられてしまうのか、それとも、ひとつの課税物件が複数の者に関係していることを「帰属」という事実として認識するか、という問題である。複層化への対応のためには、後者を取ることになる。なお、事実としての帰属を考えるとときには、税負担の転嫁も問題となる。

以上4点から、伝統的な資産の概念と取得価額は、ひとつの資産をひとりの納税者に結び付けるという規範的作用を果たしてきた

が、権利利益の多様化に対応した複層的な資産概念を用いるべきこと、将来利益としての資産概念を用いる場合、課税時期に関する調整措置が必要であること、そして、帰属を事実の問題として考えるべきことがいえる。また、このような資産概念は、キャピタル・ゲイン課税などの政策税制に親和的である。

具体的な規定として、①複層化した権利利益を認識し、その取得価額を算出する規定、②権利利益の移転を定義し、課税対象とする規定、③資産認識に伴う課税時期を調整する規定が必要である。また、④所得の帰属を事実の問題として認識すべきである。

以下では、各論的検討について述べる。

(1) 人と教育や技能習得に関する税制

第1に、基礎的検討として、Louis Kaplowなどいくつかの外国文献を講読し、理想的な所得課税において、人的資本がどのように扱われるべきかを検討した。

第2に、人的資本の形成を実現主義の観点から考察するとともに、個人による富の支配について、信託課税、相続贈与税、米国遺産税からの検討を行った。最低生活費や人的控除についても、課税の観点から検討した。

第3に、高度高等教育に関する所得税制がヒューマン・キャピタルの資産化だけでなく、教育費を負担する家族への扶養控除や税額控除、さらには相続税や贈与税の課税方式に関係するという観点から、検討を進めた。

第4に、給与所得控除および特定支出控除制度の改正を手掛かりに、人的資本及び教育支出控除のあり方について検討を行い、限定的な資格取得費控除制度の問題点を指摘した。

(2) 研究開発や知的財産権への課税

第1に、研究成果等に対する多様な権利関係が生じること、権利の完全な移転が生じない場合があることから、その処理を適切に行うスキームが必要となる。米国での信託課税は、そのひとつの場面と考えられることから、信託課税の検討を行うとともに、実現主義の意味を考察した。

第2に、人の協働と成果の各人への配賦という要素が重要であり、米国パートナーシップ課税における労務出資と特別配賦について、研究会で繰り返し取り上げた。

(3) 事業活動への参加や投資に関する課税

第1に、プライベート・エクイティ・ファンドへの課税、特にいわゆる Carried Interest の扱いについて、その資産性や労務提供時の課税との関係、取得価額償却方法、Sweat equity 課税のあり方、他の投資家への影響、キャピタル・ゲイン軽減の根拠等種々の側面から多角的な考慮を試みた。

第2に、事業・投資を行うツールとしての信託を取り上げ、その検討を進めた。

第3に、非法人事業体、具体的には民法上の組合や有限責任事業組合の組合員が組合から受けた所得の分類について研究を行い、いわゆる総額方式を組合課税の基本と位置づけた検討を加えた

(4) 事業の組織に関する税制

第1に、会社法で合併等の対価の柔軟化が認められたにもかかわらず、税法において非適格資産の交付が依然として制限されていることの意味が問われる。すなわち、適格組織再編成となるためには、100%親会社株式が交付されなければならない、それ以外の対価が使用されると、(それがたとえ一部であっても)取引は非適格となるが、そのような扱いの根拠は明確ではない。もし、三角合併に適格性を認めるにあたり、株主における投資の継続という視点を強調することができるのであれば、立法論として、非適格資産交付ルールの創設は不可能ではない。また、株式買取請求権や端株調整に基づく金銭交付が認められることとの対比においても、非適格資産の交付緩和は検討されるべきである。なお、この点に関連し、2009年3月にカリフォルニア大学バークレー校において行われた”The 2009 Sho Sato Conference on Tax Law, Social Policy, and the Economy”において、”Tax-Free Treatment for Corporate Reorganizations in Japan”と題する報告を行った。そこでは、日米の組織再編成の相違について、両国を代表する税法研究者と有意義な討論を行った。

第2に、法人課税の意味について、消費課税との関係からも検討を進めるとともに、歴史的なアプローチとして、米国法人課税の成立について、UCLAのSteven Bank教授にインタビューを行った。さらに、法人という課税単位を認識する意義や効果について、日本で検討が進んだグループ法人税制を取り上げ、検討を行った。

第3に、平成22年度改正で新たに導入された適格現物分配という制度をより深く理解し、それに関する課税制度の問題点や今後の改正のための示唆を得るために、アメリカ法における子会社清算に対する課税ルールを中心に考察を行った。アメリカ法がわが国の適格現物分配の制度と大きく異なる箇所として、非清算分配には課税繰延が認められないこと、課税繰延が認められる株式保有割合が100%ではなく80%以上であることがあげられる。これらに関連して、複数の損出し否認規定が存在すること、さらに、子会社が債務超過である場合や親会社が債権者である場合などの扱いが、わが国の制度との比較において参考となる。

第4に、自己株式については、研究代表者および分担者の共著として出版されている

ベーシック税法第6版249頁(有斐閣・2011年)において、その資産性がないことおよび取得価額がゼロとなることを指摘したが、さらに株式移転において自己株式に株式移転完全親法人の株式が割り当てられた場合についても、この理論はあてはまることについて、主として東京地裁平成23年10月11日判決を中心に検討した。その成果は、「平成24年度重要判例解説」(ジュリスト臨時増刊)に掲載予定である。

第5に、グループ法人税制、清算所得課税、および、子会社アウトサイド・ベイス(合併抱合株式)について検討を進めた。

第6に、日本の適格現物分配制度と、米国法における子会社清算の課税ルールとの比較法的検討を行った

(5) 国際取引や国際移動への課税

第1に、EUが導入を進めているCCCBTを対象として、統一的な法人課税の中でのソースルールや帰属所得主義の意味と、定式分配の位置付け、そこでの資産の意味について、調査検討をした。

第2に、事業組織のあり方として海外支店ではなく子会社形態を取った場合、その子会社からの配当が日本では益金不算入とする改正(2009年改正)が行われたことに着目し、当該規定(法人税法23条の2)の合理性について検討を行った。これに関連して、税法における配当および資本の概念について、日本租税研究協会(第64回租税研究大会)にて2012年9月25日に招待講演を行う機会を得た。

第3に、外国法人税の意味を論じた。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計30件)

- ①岡村忠生「富の創出に向けた税制措置」の有効性と合理性」ジュリスト1455号47-53頁(2013年、査読無し)
- ②渡辺徹也「株式移転において自己株式に株式移転完全親法人の株式が割り当てられた場合の株式の取得価額」ジュリスト臨時増刊1453号201-202頁(2013年、査読無し)
- ③岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢170巻4・5・6号212-261頁(2012年、査読無し)
- ④岡村忠生「外国法人税の意義」ジュリスト1440号207-208頁(2012年、査読無し)
- ⑤岡村忠生「グループ内再編-出資の非課税からの考察」ジュリスト1445号36-42頁(2012年、査読無し)
- ⑥岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」税務弘報60巻13号2-3頁(2012年、

査読無し)

⑦岡村忠生「人と資産 - キャピタル・ゲイン課税の可能性」『抜本的税制改革と国際課税の潮流(第64回租税研究大会記録)』4-37頁(社団法人日本租税研究協会、2012年、査読無し)

⑧渡辺徹也「税法における配当および資本の概念-会社法との比較を中心に」『税制抜本改革と国際課税等の潮流(第64回租税研究大会記録)』115-126頁(社団法人日本租税研究協会、2012年、査読無し)

⑨渡辺徹也「外国子会社配当を益金不算入とする法改正について」税経通信67巻10号24-32頁(2012年、査読無し)

⑩高橋祐介「任意組合等の組合員の所得計算方法」ジュリスト1440号213-214頁(2012年、査読無し)

⑪高橋祐介「税法学の観点から(平成24年度税制改正大綱の概要と評価)」税研162号52-57頁(2012年、査読無し)

⑫岡村忠生「最初連結事業年度開始の日に行う適格合併と株式移転完全子法人」月刊税務事例43巻11号1-10頁(2011年、査読無し)

⑬岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について」『抜本的税制改革と国際課税の課題(第63回租税研究大会記録)』167-197頁(社団法人日本租税研究協会、2011年、査読無し)

⑭渡辺徹也「アメリカ税法における現物分配と子会社清算-わが国における適格現物分配への示唆を求めて」税法学566号477-499頁(2011、査読有り)

⑮高橋祐介「著書紹介 剣から盾へ-アメリカ連邦法人所得税の変質」アメリカ法2010-1号216-223頁(2011年、査読無し)

⑯岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢166巻6号94-130頁(2010年、査読無し)

⑰岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」税法学563号141-162頁(2010年、査読有り)

⑱岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」『税制改革の課題と国際課税の潮流(第62回租税研究大会記録)』138-169頁(社団法人日本租税研究協会、2010年、査読無し)

⑲岡村忠生「多様な信託利用のための税制の提言」信託研究奨励金論集31号75-96頁(2010年、査読無し)

⑳高橋祐介「判例批評 遺産分割協議と国税徴収法の第三者に利益を与える処分」民商法雑誌142巻6号575-593(2010年、査読無し)

㉑岡村忠生「論文紹介 永久信託増加の原因-永久支配か税負担軽減か?」アメリカ法2009-1号147-152頁(2009年、査読無し)

㉒岡村忠生「民法上の組合がリースした映画フィルムの減価償却資産該当性」税研25巻3号34-37頁(2009年、査読無し)

- ②③ 岡村忠生「不完全移転と課税(序説)」法学論叢 164 巻 1-6 号 147-218 頁 (2009 年、査読無し)
- ②④ 岡村忠生「これからの法人課税と税法学の課題」税研 25 巻 1 号 15-24 頁 (2009 年、査読無し)
- ②⑤ 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」税研 25 巻 4 号 22-29 頁 (2009 年、査読無し)
- ②⑥ 岡村忠生「税法上の独立当事者間取引基準と少数株主」森本滋編著『企業結合法の総合的研究』75-101 頁 (商事法務、2009 年、468 頁、査読無し)
- ②⑦ 渡辺徹也「イギリスにおける企業結合税制」森本滋編著『企業結合法の総合的研究』408-432 (商事法務、2009 年、468 頁、査読無し)
- ②⑧ 岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ」税法学 559 号 69-105 頁 (2008 年、査読有り)
- ②⑨ 岡村忠生「グレゴリー判決再考」税務大学校論叢 40 周年記念論文集 83-133 頁 (2008 年、査読無し)
- ②⑩ 岡村忠生「企業結合と税法」旬刊商事法務 1841 号 35-45 頁 (2008 年、査読無し)

[学会発表] (計 12 件)

- ① 渡辺徹也「税法における配当および資本の概念—会社法との比較を中心に」第 64 回租税研究大会大阪大会・2012 年 9 月 25 日・大阪市・関電会館 (招待講演)
- ② 岡村忠生「人と資産 - キャピタル・ゲイン課税の可能性」第 64 回租税研究大会東京大会・2012 年 9 月 13 日・東京都・日本工業倶楽部 (招待講演)
- ③ 岡村忠生「法人税の世界 法律学からの接近」近畿税理士会・研究会プロフェッショナルセミナー・2012 年 5 月 21 日・大阪市・大阪国際交流センター大ホール (招待講演)
- ④ 岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について」第 63 回租税研究大会大阪大会・2011 年 9 月 22 日・大阪市・関電会館 (招待講演)
- ⑤ 岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定について」第 62 回租税研究大会東京大会・2010 年 9 月 16 日・東京都・日本工業倶楽部 (招待講演)
- ⑥ 岡村忠生「租税法律主義とソフトロー」日本税法学会第 100 回記念大会・2010 年 6 月 13 日・京都大学百周年記念ホール
- ⑦ 岡村忠生“Japanese International Tax Policy and Corporate Taxation” Max Planck Research Center for Tax Law and Public Finance・2010 年 3 月 16 日・Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs-und Steuerrecht (ドイツ)

- ⑧ 岡村忠生・宮崎裕子「法人税法の基礎-法人課税と七つの謎-」日本弁護士連合会特別研修会・2010 年 2 月 16 日・東京都・弁護士会館クレオ (招待講演)
- ⑨ 渡辺徹也“Non-Recognition Treatment, Especially for Tax-Free Corporate Reorganizations” Sho Sato Conference. ・2009 年 3 月 10 日・U.C. Berkeley, School of Law (アメリカ)
- ⑩ 岡村忠生“Taxation and Trusts in the United States and Japan” Sho Sato Conference・2009 年 3 月 9 日・U.C. Berkeley, School of Law (アメリカ)
- ⑪ 岡村忠生「企業結合と税法」日本私法学会・2008 年 10 月 13 日・名古屋大学
- ⑫ 岡村忠生「法人課税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ」日本税法学会・2008 年 6 月 14 日・専修大学

[図書] (計 6 件)

- ① 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第 7 版)』(有斐閣、2013 年、377 頁)
- ② 佐藤英明編『租税法演習ノート (第 3 版)』(2013 年、弘文堂) 中の渡辺徹也「株式に纏わる出来事」240-260 頁
- ③ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第 6 版)』(有斐閣、2011 年、377 頁)
- ④ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第 5 版)』(有斐閣、2010 年、360 頁)
- ⑤ 竹内陽一・神谷紀子・長谷川敏也・高橋祐介『グループ法人税制対応 実践ガイド企業組織再編税制』(清文社、2010 年、325 頁)
- ⑥ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第 4 版)』(有斐閣、2009 年、360 頁)

[その他]

ホームページ等
<http://www.tadao.law.kyoto-u.ac.jp/GASR/>

6. 研究組織

(1) 研究代表者

岡村忠生 (OKAMURA TADAO)
 京都大学・大学院法学研究科・教授
 研究者番号：30183768

(2) 研究分担者

渡辺徹也 (WATANABE TETSUYA)
 九州大学・大学院法学研究院・教授
 研究者番号：10273393
 (H21→H22 を除く)

高橋祐介 (TAKAHASHI YUSUKE)
 名古屋大学・大学院法学研究科・教授
 研究者番号：50304291

小塚真啓 (MASAHIRO KOZUKA)
岡山大学・大学院社会文化科学研究科・
准教授
研究者番号：60547082
(H20：研究協力者 H23→H24：連携研究者)