

平成 30 年 6 月 14 日現在

機関番号：17102

研究種目：研究活動スタート支援

研究期間：2016～2017

課題番号：16H07037

研究課題名(和文) 所得課税における帰属概念の規範的構成

研究課題名(英文) Study on the changing concept of attribution in income taxation

研究代表者

田中 晶国 (TANAKA, MASAKUNI)

九州大学・法学研究院・准教授

研究者番号：50782950

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,400,000円

研究成果の概要(和文)：誰が所得税を負担すべきなのか。所得獲得活動に関係する複数人の間において、複層的な権利関係が存在する場合、法律関係に基づき経済的利得を集合・収斂する者を特定する作業が必要となる。経済的利得を集合・収斂する者に、所得の帰属が認められるのは、法治国家たるわが国において、法律関係に基づいてこそ、所得に対する支配が認められるからである。他方で、規律から逸脱する場合には、所得に対する支配、すなわち所得の帰属が法律関係に依拠せずには是認される場合も存在する。所得の帰属する者を決定するにあたっては、権利のラベルではなく、権利の効果を検討することが重要である。

研究成果の概要(英文)：Who should pay the income tax? When the parties related income acquisition have different rights or interests, it is necessary to identify those who collect and converge economic gains on the legal rights or interests. The reason why income is attributed to the person who finally yield economic gains is because in Japan, the country under rule of law, people can control income only based on legal rights or interests. On the other hand, when people deviate from the policy of the law, attribution of income is determined without relying on legal rights or interests. In deciding which of several parties must report a particular receipt, it is important to consider not label of rights, but effect of rights.

研究分野：租税法

キーワード：所得の帰属 法律的帰属説 経済的帰属説 所得課税

1. 研究開始当初の背景

我が国租税法において最も重要な位置を占める所得課税(「所得」を課税物件とする課税、例えば所得税や法人税)において、所得と納税義務者との結びつきを表す「帰属」に関する議論は決着をみていない。

現在「帰属」の理解に関する見解には、所得の帰属を法律関係により把握しようとする法律的帰属説と経済的關係により把握しようとする経済的帰属説とがあり、学説上、法律的帰属説の支持が多い状況にある。とはいえ、法律的帰属説には、所得概念と法律的帰属説との間の接続に問題がある。また、「所得」は税法上の概念であり私法上の概念ではないことから、法律上の真の所得の権利者とは何かを私法を探求することで解決を求めることは困難である。他方で、所得を経済的に把握するという所得概念との一貫性からすると経済的帰属説が妥当であると考えられるが、その具体的な適用においては、その内容を突き詰める作業が租税法において未だ不十分であり、所得の帰属に関する議論は硬直化している。

2. 研究の目的

1. に記載の問題の遠因は、所得の帰属の問題領域が、租税法の底流にある「形式」と「実質」の対立が鮮明な形でみえるところにある。つまり、突き詰めていくと、法律的帰属説と経済的帰属説の対立に目を奪われるのではなく、「所得の帰属」とは何か、を正面から見据えて再度問い直すことが必要であると考えられるのである。

そこで、本研究は、「所得の帰属」の本質を探るために、わが国における稼得者主義とアメリカ税法における所得移転の法理を比較検討し、租税法における価値判断の指標となり得る「価値」を抽出した上で、「所得の帰属」を規範的に再構成することを目的とした。

3. 研究の方法

既述のとおり、わが国の租税法において、所得の帰属に関して検討を進めるべきであるのは法律的帰属説と経済的帰属説の対立関係ではない。研究代表者によるこれまでの調査からアメリカ租税法における所得移転の法理の妥当範囲(対価の存在の有無で所得移転の法理の適用範囲を画する議論及び裁判例がある)について対立が存在していることが判明している。このような議論状況をより詳細に調査することにより、所得の帰属の解明に重要な示唆が得られるものと考えられる。

その上で、所得の帰属を規範的に構成するためには、租税法が考慮すべき「価値」を利益衡量的手段としてより明示していく必要

がある。所得の帰属を規範的に検討する道具立てを揃え、その上で、わが国租税法が考慮すべき「価値」の抽出を明示的に行い、規範概念としての「所得の帰属」概念の確立を狙う。

4. 研究成果

(1) 所得の帰属の複層化

アメリカ鉱物産業においては、その法律関係の特徴として、重疊的・複層的な権利関係が形成されていたことが見て取れる。そこで判例からは、法律関係に裏打ちされた経済的リスクの所在する主体に所得が帰属する考え方があることが確認された。さらに、I.R.C § 636 の制定に関する議論状況からは、アメリカでは、所得の帰属も複層的な構造を前提にしていることが指摘できる。

アメリカ税法下で問題となってきた所得移転は、譲渡人が、所得を受領する権利を譲受人に付与する形式で行われているが、ここでは、所得が発生する前段階において、所得の移転が行われた場合に、いかなる課税関係となるのかが問われている。各種判例の事例では、稼得者(役務提供者・財産所有者)と、法的権利に基づき現実に所得を受領する者(譲受人)との間に乖離があったが、連邦最高裁判所は、所得が発生する前段階において、所得が処分されていた、当該所得を処分した譲渡人(稼得者)に対して、課税がなされるという判例法を確立した。

アメリカ連邦税法下における所得の帰属の議論では、累進課税制度の潜脱を防止するための理論である点が明示的に意識されて所得移転の法理が発展してきたこと、所得の帰属の本質は、現実に所得を受領することではなく、当該所得を処分する権能を有していることと理解されている点を確認できた。

(2) 私法関係と所得の帰属

本邦租税法における法律的帰属説及び経済的帰属説の対立状況と事業所得の帰属との関係性についてのこれまでの検討結果からは、法律的帰属説からは、不法所得の説明が困難であるが、それを否定はしていないので、経済的帰属説と所得の帰属の帰結が異なることはないこと、経済的帰属説からも、そもそも論者が経済的帰属として把握される局面としてあげる事例も、法律関係が背景として存在しているということを指摘し得た。さらに、不法所得については、法律的帰属説からは説明が困難であることも指摘した。そして、このような両説の関係性からすると、法律的帰属説は経済的帰属説の中に解消されるべきであるが、所得の帰属を判定するためには、納税者にまつわる法律関係をつぶさに観察して、法律関係に基づき経済的利得を

集合・収斂する者を特定することが必要であるという結論を得た。

以上を踏まえた上で、わが国における稼得者主義の導入経緯を明らかとする文献資料を探索したが、有意なものを見出すことができなかった。そこで、わが国の所得の帰属の局面における私法上の法律関係に視点を戻し、その中でも、違法所得に対する課税に係る法律関係についての検討を進めることとした。

(3) 違法所得の帰属

違法所得をその原因毎に類型化を行い、違法所得に対する課税に関する基底を再確認する上で、所得の原因となる法律行為が不存在、無効である場合、法律行為が取消または解除された場合において、法律関係に依拠しない経済的帰属が前面に出てくる局面が存在することを明らかとし、また相殺的債務を負担する違法所得への課税が所得税法上いかに位置付けられるかを検討した。また、この点に関して、研究報告を行うことにより実務家の視点を交えた検討を行うことができた。

以上の検討結果からは、経済的帰属説が機能する局面である違法所得について、これまでは単に違法所得と分類されていた類型の中には、法律関係に基づき説明可能な場合が存在することが明らかとなった。しかしながら、やはり法律関係に基づく説明が困難な類型は残存しており、違法所得の帰属という切り口からみた場合にも、所得の帰属に関する本質的な要素である所得の支配を重視する経済的帰属という観点を法律的帰属がカバーするという本研究結果の着想が、妥当することが確認された。

(4) 所得の帰属と年度帰属

わが国における所得の帰属と所得の年度帰属の関係性について、経済的帰属の観点から考察を加えた。その過程では、わが国裁判例を詳細に検討していくと、所得の年度帰属という側面においても、所得実現の蓋然性という事実概念を中核に据えた上で、法的権利関係を考慮することにより蓋然性を計測するという方法をとっている点を明らかにすることができた。

所得の帰属と所得の年度帰属とは表裏一体の関係性にあるとも評価されるが、所得の帰属に関する本研究結果の理解からは、所得の年度帰属に関して、収入実現の蓋然性を重視する見解との間は、首尾一貫して所得概念の経済的把握という観念から説明が可能であることが明らかとなった。

わが国において、所得の年度帰属に関して、権利確定主義が通説として支持される状況は、所得の帰属において、法律的帰属説が支持される状況との相似性をみてとれる。既述

の法律的帰属説と経済的帰属説との間の本研究における理解は、所得の年度帰属に関する権利確定主義及び管理支配基準との関係性にも波及するものといえる。

ここまでの検討結果から、本研究の着想は、所得概念、所得の帰属、所得の年度帰属という密接不可分の各問題領域を横断的に説明可能とする点を指摘できる。

(5) 所得税法 12 条の再構成

さらに、これまで考察を加えた問題意識を前提として、稼得者主義と実質所得者課税の関係について、稼得者主義を所得税法 12 条に読み込んで解釈できる可能性があるのではないかという着想に検討を加えた。所得概念との関係性において、経済的帰属に論理一貫性があることと併せて鑑みれば、本邦税法においても、アメリカ税法下での所得移転の法理と同じ機能を所得税法 12 条に担わせることは可能であるように考えられる。

ここまで考察を進めると、実質所得者課税の原則に関する本邦判例が宣言していたその趣旨、すなわち、応能負担の原則・担税力との関係についても整理が可能となる。本研究結果からすると、この局面における応能負担の原則・担税力とは、「現実に所得を受領した」ことではなく、「所得を処分する権限を有している」と理解することになる。そして、同様に判例が触れている租税徴収の実効性という観点も、「現実に所得を受領する」だけの者を課税対象とするよりも（当該所得は消費されれば徴収できない。）むしろ、その「所得を処分する権限を有している」者を課税対象とする方が、その源泉となっている人的能力（つまり将来的にも所得を稼得すること）やその資産自体を租税徴収のあてに出来るのであるから、終局的な租税の確保に資すると理解できる。

その上で、稼得者主義を所得税法 12 条に読み込むとしても、続いての問題は、稼得者が誰かを確定することである。これは、所得を処分する権限を有している者の確定であって、終局的には私法関係の緻密な観察によってしか到達し得ない。

すなわち、本研究結果からの帰結も、広くは経済的帰属説の中に表現される法律的帰属説の一態様であると位置づけることもできるであろう。

アメリカでも、あくまでも各州法に規律された私法関係を前提に税法を適用している。アメリカでは各州法により複数の法域が併存しており、連邦全体に統一した法による私法関係の規律がなされていないことからすると、連邦法である内国歳入法典との建て付けの悪さがあるようにも考えられる。

しかしながら、実際に、税法の適用場面において、私法関係が有効・無効かが争われた裁判例は多くあり、私法関係が税法適用の前提となっていることは疑いようがない。本研

究との関係において、アメリカ税法が税法適用の前提とする法律関係として強調されるべきであることは、例えば典型契約のどの契約に該当するといったある法律関係の既存のラベルへの該当性を問うのではなく、あくまでその法律効果としての機能面に着目することであるという結論を得た。

以上の研究成果につき、『所得の帰属法理の分析と展開』として出版社の成文堂から平成30年度内の出版を予定している。

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3件)

田中晶国「企業グループの財務改善計画の一環として行った子会社に対する債権放棄の法人税法上の扱い」ジュリスト臨時増刊1518号199-200頁(2017年、査読無し)

田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属：権利確定主義と管理支配基準の連接」法政研究84巻2号239-270頁(2017年、査読有り)

田中晶国「違法所得に対する課税について」税法学574号104-139頁(2017年、査読有り)

〔学会発表〕(計4件)

田中晶国「民事法と租税裁判例」近畿税理士会・法学ゼミナール・2017年8月7日・大阪市・近畿税理士会3階・会議室(招待講演)

田中晶国「違法所得に対する課税について」日本税法学会九州地区研究会・2017年4月1日・福岡市・九州北部税理士会館

田中晶国「収入金額の年度帰属に関する一考察」税務大学校・2017年3月23日・大阪市・大阪コロナホテル(招待講演)

田中晶国「違法所得に対する課税について」日本税法学会九州地区研究会・2016年11月5日・北九州市・KMMビル

〔図書〕(計1件)

岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』(有斐閣、2017年、311頁)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

田中 晶国 (TANAKA MASAKUNI)

九州大学・法学研究院・准教授

研究者番号：50782950