

令和元年6月11日現在

機関番号：14301

研究種目：基盤研究(B) (一般)

研究期間：2013～2018

課題番号：25285010

研究課題名(和文)消費課税におけるヒューマン・キャピタルと資産概念の応用

研究課題名(英文)Human Capital and Application of Asset Concept in Consumption Taxation

研究代表者

岡村 忠生 (OKAMURA, Tadao)

京都大学・法学研究科・教授

研究者番号：30183768

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 13,200,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、人が教育や訓練を通じて獲得し蓄積する所得獲得能力(human capital)が、個人消費課税において適正かつ公平な取扱いを受ける税制のあり方を検討し、所得課税での「資産」と「取得価額(ベイス)」の概念を消費課税に応用することが、教育や訓練を受ける人自身の観点、その人を雇用し、または、その人が営む企業の観点、富の偏在や所得の再分配など社会や国家の観点の3つの観点から有益であることを示した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

消費税や付加価値税などによる消費に対する課税は、今後、わが国や世界でますます重要となるが、消費課税においては、人が教育や学習を通じて所得獲得能力(human capital)を維持向上させてゆくことは、単なる消費として扱われてきた。しかし、human capitalは価値創造の中心的要素となっており、そのための支出も増大している。本研究は、human capitalのための支出に対して、消費課税の下で適正かつ公平な取扱いを行うための方向性を示した。

研究成果の概要(英文)：This research explored fair and proper consumption tax system to deal with human capital, i.e. the ability to earn income acquired through education and training, and showed that developing concepts similar to "assets" and "basis" in the field of income taxation is necessary for the fairness of consumption tax from the standpoints of 1) individuals who acquire an education or training, 2) enterprises that hire individuals or independent entrepreneurs, and 3) distribution of wealth and income in the state and society.

研究分野：租税法

キーワード：ヒューマン・キャピタル 消費課税 取得価額 ベイス 資産

## 1. 研究開始当初の背景

現在の消費税には、個人が教育や学習を通じて獲得する所得獲得能力(human capital)を得るために行う支出を、それ以外の事業のための支出よりも、不利に扱うバイアスがある。すなわち、事業上に必要な棚卸資産や減価償却資産などを取得するための支出が前段階控除(仕入税額控除)の対象となるのに対して、human capital を得るために自ら行う支出の多くは、消費税の課税ベースまたは税額の計算において考慮されることがなく、結果として最終消費と扱われて課税の対象となる。このバイアスは、所得再分配に影響し、教育格差やそれが生み出す経済格差を拡大することが懸念される。

## 2. 研究の目的

本研究は、human capital を不利に扱う消費税のバイアスを解消するため、広く個人消費に対する課税において、資産の概念を応用して human capital を扱う方法を対象とする研究を行い、human capital に中立的な制度を立案することを目的とすることとした。また、消費税増税とそれに伴う税制や教育給付、社会保障給付の変化における human capital の扱いが、人々の格差に与える影響を研究することとした。

## 3. 研究の方法

本研究は、個人への課税、企業への課税、富や所得の偏在と再分配の3つの観点とこれらに対応する研究組織により、個人消費に対する課税ベースの検討を消費税、所得税、法人税、および、教育・社会保障給付について包括的に行った上で、(a) human capital の形成、(b) human capital の生産活動への貢献、(c) human capital の譲渡・移転や喪失、の各事象における資産概念の応用と法制度の立案について、研究を実施することとした。なお、研究期間中、二度にわたる消費税税率引上げの延期が行われるとともに、軽減税率とインボイス制度の導入など、消費税の制度にとって極めて重大な変更が行われ、これらに対する検討に時間を要したため、研究期間を当初より1年間延長した。

## 4. 研究成果

### (1) 総論

Human capital は、個人の誕生時点で予測される生涯所得の現在価値により評価され、本来はその時点で所得課税の対象となるとの見解がある。Human capital は、個人が誕生により得る所与の所得であり、教育研修などによる human capital の維持や向上のための支出は、生涯所得の減額要素としていわば織り込み済みと扱われる。しかし、この見解は、このような支出の費用性判断を回避している。包括的所得概念の下では、支出は純資産の減少であり、消費に該当しない限り、課税ベースを減少させるはずである。消費課税においても、包括的所得を構成する消費を対象とする限り、このような支出は課税の対象ではないから、前段階控除の対象とすべきである。

しかし、ここには3つの問題がある。第1は、human capital の維持向上のための支出と、個人消費との区別である。この区別は、日本の消費税では所得税における必要経費と家事費との区別に平行して規律されているが、本研究では、初等教育費のように、ひとつの支出が将来の複数の事業との間に関連性を持つことや、さらに、事業と消費の両方に関連を持つ場合があるとした。

第2の問題は、課税事業者についてのみ前段階控除が認められていることである。学生や給与所得者のようにこの身分がない者をどうするか、また、事業者についても将来の別の事業に対応する支出をどう処理するかが問題となる。

第3の問題は、事業への従事や消費をすることからも、human capital の維持向上がもたらされ得ることである。

こうした問題の解決のために、資産概念を応用し、ベシス(取得価額)の機能を利用する検討を進めた結果、費用収益対応に基づく所得課税の資産概念、すなわち、費用化がまだできない状態にある支出という概念とその数値である取得価額だけでは不十分であり、human capital のための支出が複数の収益や消費に対応し、事業を営むことや消費をすることによっても増加しうることを組み込んだベクトルが必要となると考えられた。たとえば、所得控除型付加価値税(Income VAT)で、human capital のための支出  $X$  が、年度  $i$  ( $i=0, 1, 2, \dots, n$ ) において、事業  $A$  からの現在価値  $A_i$  の収益に  $i(0 \leq i < 1)$  の割合で、事業  $B$  からの現在価値  $B_i$  の収益に  $i(0 \leq i < 1)$  の割合で、現在価値  $C_i$  の消費に  $i(0 \leq i < 1)$  の割合で対応するとき ( $i + i + i = 1$ )、同年度に控除されるべき金額  $X_i$  は、 $\sum_{i=0}^n A_i$   $i$  を  $A$  などとくと、 $(A, B, C)/A + B + C$  で表現されたベシスについて、たとえば  $i$  に帰属する収益で按分した償却を行うことになる。さらに、支出  $X$  が複数の年度に行われること、事業への従事や消費によって human capital が増加することを織り込むことも必要となる。以上から、human capital のための支出とそれ以外の事業支出との公平を実現するためには、ベシスの高度化が必要であると

いえる(この研究は、基盤研究B「ベシスの高度化による法人課税の再生」(研究代表者：岡村忠生)において進める。)もともと、たとえば乳児が言語を習得するような行為を含めることは現実的ではないので、資産化の範囲をどのように画するかが問われる。この問題に関して、本研究では、米国の裁判例や所得税規則における教育費の扱いを検討した。

## (2) 各論

### 個人に関する税制

第1に確認すべきことは、消費税は個人消費に対する租税であり、租税を納付する事業者から消費者への転嫁を確保すべきこと、事業者における税の累積をインボイス(税額票)なしに排除することが困難であること、今後はXBRL方式による対応、VIES類似システムの導入を視野に入れた電子インボイスの導入が検討されるべきである。また「不課税」や対価概念の精緻化、シェアリング・エコノミーの拡大や、働き方改革を前提とした家庭内の(広い意味での)帰属所得拡大を前提とした消費課税のあり方やその転嫁の問題点も吟味されるべきである。転嫁の不確実さは、human capital形成、生産活動貢献などに歪みをもたらさう。

第2に、消費税の軽減税率の導入は政治的にやむを得ないとはいえ、再分配に関して精緻な方法とはいえ、再分配のためのさらなる制度が必要になると見込まれる他、また上述の転嫁の困難性を加速する可能性がある。

第3に、ICTやマイナンバー制度を活かした執行による税制・社会保障の精密化、第三者からの自動的情報提供システムなどの即時情報把握の利点を活かし、所得課税や社会保障給付との連携を一層強化すべきであり、さもなくば各制度のhuman capital形成などへの影響に齟齬が生じう。また、税法ごとの消費概念の不統一は、同様の齟齬を生じる可能性がある。

### 企業に関する税制

第1に、企業で働く従業員が支出する種々の項目について近時行われた特定支出控除制度の対象拡大は、特に将来の資格取得のための支出が現在の収入から控除できない点で、human capital形成や生産活動貢献を阻害する側面がある。

第2に、OECDのBEPS(Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクトにおけるデジタル・エコノミーの議論を踏まえると、国境を越えたデジタルコンテンツの取引について、消費課税の骨格となるべきインボイス制度の改善が必要である。

第3に、組織再編成および完全支配関係がある法人間で行われる資産移転について認められる課税繰延を検討すると、納税者による取引形態の選択可能性の問題等、種々の改善すべき点が認められる。中立的で首尾一貫した説明が可能な制度を目指すべきである。

第4に、法人税法における引当金廃止方向などを踏まえると、法人税法がもはや企業会計とは完全に袂を分かちつつあること、税率の引下げのために課税ベース拡大は租税法学的に疑問が残ることが指摘される。このような法人税法の独立化現象は、ビックカメラ事件判決(東京高判平成25年7月19日訟月60巻5号1089頁)などの判例の流れとしても観察できる。

第5に、インセンティブ報酬、なかでも一定の譲渡制限付株式(リストラクテッド・ストック)に関し、法人側と役員側の課税取扱いが不整合であり、human capitalの蓄積や利用に悪影響を及ぼし得る。

### 富や所得の偏在と再分配

第1に、消費課税の進展に伴う富の集中化を補正するものとしての相続税・贈与税のあり方を踏まえ、国際的租税回避防止の核心部分としての「日本とのつながり」注視の相続税・贈与税改正を行うべきである。

第2に、物的資本に対する所得課税については対処が行われたものの、相続課税や人的資本移転に関して日本が対処法を欠くこと、日本では16歳未満の国外居住親族に対する社会保障給付とそれに伴うhuman capital蓄積支援が存在しないにもかかわらず、所得税法上は16歳以上の国外居住親族に対する控除が存在する点で不均衡が存在する。

第3に、富や所得の偏在を促進するような税制が存在するが、その代表例がふるさと納税制度や今後導入予定であるIRを巡る税制である。また個人の生活保障のための政策的な租税債権の劣後といったアメリカ法からの知見からすれば、富や所得の偏在化に対する対処のために、税制の細部までの改善が必要である。

## 5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計51件)

1. 岡村忠生、所得税と家族：課税単位および配偶者控除を中心として、日税研論集、査読無、74号、2018、25-80
2. 岡村忠生、外国子会社合算課税制度における「主たる事業」と株式の保有 デンソー事件、ジュリスト(平成29年度重要判例解説)、査読無、1518号、2018、201-202
3. 渡辺徹也、組織再編税制の現状と課題、税研、査読無、34巻6号、2019、38-46

4. 渡辺徹也、シェアリング・エコノミーに関する課税問題 - 所得課税および執行上の問題を中心に -、税務事例研究、査読無、168、2019、21-49
5. 渡辺徹也、シェアリング・エコノミーに携わるプラットフォーム企業と課税 - 所得課税および執行上の問題を中心に -、税経通信、査読無、74 巻 2 号、2019、6-15
6. 渡辺徹也、上場企業の留保利益に対する課税と配当・賃金・設備投資、法律時報、査読無、90 巻 2 号、2018、27-32
7. 高橋祐介、非は濫用(abuse)にあり - アメリカ連邦所得税における Subchapter K Anti-Abuse Rule を題材として -、名古屋大学法政論集、査読無、277 号、2018、263-283、DOI: 10.18999/nujlp.277.12
8. 高橋祐介、小規模事業に係る税制等のあり方と展望、税研、査読無、198 号、2018、40-45
9. 高橋祐介、法人所得課税の勃興と隆盛、法律時報、査読無、90 巻 2 号、2018、9-14
10. 高橋祐介、技術革新による税務行政の課題、租税法研究、査読無、46 号、2018、64-80
11. 高橋祐介、ふるさと納税制度の一考察 : 意義とあるべき姿 (特集 ふるさと納税を考える)、地方財務、査読無、771 号、2018、64-72
12. 高橋祐介、パススルー課税と租税手続、租税研究、査読無、830 号、2018、101-112
13. 菅納敏恭・高橋祐介、ギャンブル収益の課税 (CURRENT ISSUE : 識者に聞く) 税研、査読無、34 巻 4 号、2018、1-10
14. 渡辺徹也、企業会計と租税法会計の乖離、租税研究、査読無、818 号、2017、79-94
15. 渡辺徹也、過年度分の外注費の計上漏れに関する前期損益修正の公正処理基準該当性、ジュリスト、査読無、1511 号、2017、146-149
16. 渡辺徹也、既存家屋の評価を争う際に建築当初の評価の誤りを主張することの可否、ジュリスト、査読無、1505、2017、206-207
17. 渡辺徹也、最近の税制改正における寄附金の扱い - 大学等への寄附・ふるさと納税・格差問題を中心に -、税務事例研究、査読無、156 号、2017、28-60
18. 岡村忠生、有利発行による経済的利益と希薄化損失、税研、査読無、32 巻 1 号、2016、89-97
19. 岡村忠生、一般的租税回避否認規定について : 否認理論の観点から、ジュリスト、査読無、1496 号、2016、44-50
20. 岡村忠生、法人税法 22 条 3 項 1 号の売上原価と費用見積金額、別冊ジュリスト (租税判例百選第 6 版) 査読無、228 号、2016、104-105
21. 岡村忠生、租税利益と移転価格税制(1)、税研、査読無、31 巻 5 号、2016、72-81
22. 岡村忠生、租税利益と移転価格税制(2)、税研、査読無、31 巻 6 号、2016、72-78
23. 渡辺徹也、インセンティブ報酬に対する課税 - リストリクテッド・ストック等を中心に、税務事例研究、査読無、150 号、2016、27-58
24. 渡辺徹也、法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決 [上]、旬刊商事法務、査読無、2112 号、2016、4-11
25. 渡辺徹也、法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決 [下]、旬刊商事法務、査読無、2113 号、2016、23-31
26. 渡辺徹也、賃料増額請求、別冊ジュリスト (租税判例百選第 6 版) 査読無、228 号、2016、124-125
27. 渡辺徹也、固定資産評価基準の意義、別冊ジュリスト (租税判例百選第 6 版) 査読無、228 号、2016、186-187
28. 渡辺徹也、法人税法における債務確定基準、税法学、査読有、575 号、2016、281-305
29. 渡辺徹也、税制改正大綱を評価する 個人所得課税、税研、査読無、32 巻 1 号、2016、47-52
30. 渡辺徹也、最近の税制改正における寄附金の扱い - 大学等への寄附・ふるさと納税・格差問題を中心に -、税務事例研究、査読無、156 号、2016、28-60
31. 高橋祐介、流動財産担保法制と租税債権の優先性、名古屋大学法政論集、査読無、270 号、2016、353-368、<http://hdl.handle.net/2237/25796>、DOI : 10.18999/nujlp.270.21
32. 高橋祐介、納税環境の整備、ジュリスト、査読無、1483 号、2016、45-49
33. 高橋祐介、租税手続法の将来展望、租税研究、査読無、802 号、2016、78-86
34. 高橋祐介、民法上の組合の課税関係、別冊ジュリスト (租税判例百選第 6 版) 査読無、228 号、2016、42-43
35. 高橋祐介、課税物件の帰属 親子歯科医師事件、別冊ジュリスト (租税判例百選第 6 版) 査読無、228 号、2016、54-55
36. 岡村忠生、国際的ジョイントベンチャーと現物出資の適格性(1)、税研、査読無、31 巻 3 号、2015、68-78

37. 岡村忠生、国際的ジョイントベンチャーと現物出資の適格性(2)、税研、査読無、31 巻 4 号 2015、71-78
38. 岡村忠生、国境を越えた役務の提供と消費課税、ジュリスト、査読無、417 号、2015、38-43
39. 岡村忠生、わが国における改正の経緯と理由 (特集 減価償却制度の問題点とあり方)、税研、査読無、31 巻 3 号、2015、32-37
40. 岡村忠生、国境を越えた役務の提供と消費課税、法学教室、査読無、417 号、2015、38-43
41. 岡村忠生、神奈川県臨時特例企業税再考:「外形化」の意味、地方税、査読無、66 巻 1 号、2015、2-9
42. 高橋祐介、国外移住・国籍離脱と所得・相続・贈与税 -アメリカの事例を参考にして、租税研究、査読無、785 号、2015、352-360
43. 高橋祐介、税制改正大綱の検討 税法学の観点から (特集 平成 27 年度税制改正大綱の概要と評価)、税研、査読無、31 巻 1 号、2015、65-70
44. 岡村忠生、消費税法に<不課税>の概念は必要か?、立命館法学、査読無、352 号、2014、59-89
45. 岡村忠生、租税法 : 複雑系 (第 7 回) 弁護士会役員活動費用と消費税(1)、税研、査読無、30 巻 1 号、2014、69-73
46. 岡村忠生、租税法 : 複雑系 (第 8 回) 弁護士会役員活動費用と消費税(2)、税研、査読無、30 巻 2 号、2014、73-80
47. 渡辺徹也、給与所得者と費用控除-平成 24 年度改正特定支出控除を中心に-、税務事例研究、査読無、139 号、2014、22-55
48. 渡辺徹也、課税繰延とは何か、月報司法書士、査読無、510 号、2014、32-40
49. 渡辺徹也、「マイナンバー制度」と所得税・住民税 -給与所得者に関する年末調整・現年課税を中心に-、税研、査読無、170 号、2013、39-44
50. 高橋祐介、馬券の払戻金と所得税制、法学教室、査読無、398 号、2013、38-44
51. 高橋祐介、社会保障と税の一体改革への影響、税研、査読無、170 号、2013、28-33

[学会発表](計 14 件)

1. 岡村忠生、結合企業税制の意義と課題、日本本租税研究協会第 70 回租税研究大会 (東京大会) 招待講演、2018 年 9 月 19 日、東京都千代田区・日本工業倶楽部
2. 岡村忠生、契約解釈と課税要件 - リース契約を題材に、日税研理論ゼミ、招待講演、2018 年 9 月 21 日、仙台市若林区・東北税理士会館
3. 高橋祐介、技術革新による税務行政の課題、招待講演、デジタルエコノミーと税制第 4 回研究会、2018 年 3 月 20 日、東京都千代田区・ベルサール九段
4. 高橋祐介、パススルー課税と租税手続、招待講演、2017 年度第 2 回税務研究会 (税務大学校)、2018 年 3 月 1 日、大阪市東淀川区・大阪コロナホテル
5. 岡村忠生、仕向地基準課税再考、日本本租税研究協会第 69 回租税研究大会 (東京大会) 招待講演、2017 年 9 月 13 日、東京都千代田区・日本工業倶楽部
6. 渡辺徹也、第 3 セッション「多国籍企業の租税回避行為」へのコメント、2017 年社団法人韓国税法学会国際学術大会「韓国における租税回避防止」、2017 年 10 月 20 日、韓国ソウル・ミョンドン銀行連合会館
7. 野一色直人=高橋祐介、第二セッションのコメント、2017 年社団法人韓国税法学会国際学術大会「韓国における租税回避防止」、2017 年 10 月 20 日、韓国ソウル・ミョンドン銀行連合会館
8. 高橋祐介、技術革新による税務行政の課題、租税法学会第 46 回研究総会、2017 年 10 月 1 日、東京都豊島区・立教大学
9. 岡村忠生、外国子会社合算税制の意義と課題、本租税研究協会第 68 回租税研究大会 (東京大会) 招待講演、2016 年 9 月 15 日、東京都千代田区・日本工業倶楽部
10. 渡辺徹也、法人税法における債務確定基準、日本税法学会第 106 回大会、2016 年 6 月 11 日-12 日、広島市・広島国際会議場
11. 岡村忠生、法人税の課税ベースと消費課税、日本租税研究協会第 67 回租税研究大会 (東京大会) 招待講演、2015 年 9 月 17 日、東京都千代田区・日本工業倶楽部
12. 岡村忠生、国際課税におけるミスマッチとその対応について、日本租税研究協会第 66 回租税研究大会 (東京大会) 招待講演、2014 年 9 月 18 日、東京都千代田区・日本工業倶楽部
13. 岡村忠生、国際電子取引と消費税、日本税法学会第 465 回中部地区研究会、招待講演、2014 年 12 月 13 日、名古屋市中村区・ウインクあいち

14. 岡村忠生、消費課税とヒューマン・キャピタル、日本租税研究協会第65回租税研究大会(東京大会)招待講演、2013年9月11日、東京都千代田区・日本工業倶楽部

[図書](計19件)

1. 渡辺徹也、弘文堂、スタンダード法人税法(第2版)、2019、344
2. 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介、有斐閣、租税法と民法、2018、624(366-348、442-460、542-558)
3. 岡村忠生ほか、公益財団法人租税研究協会、社会構造の変化に即した所得税制と国際課税への取組、2018、323(52-84)
4. 渡辺徹也、弘文堂、スタンダード法人税法、2018、328
5. Tadao OKAMURA & Takako SAKAI et al, Routledge, The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, 2017、476(156-169)
6. 岡村忠生ほか、公益財団法人租税研究協会、税・財政及び国際課税を巡る現状と課題、2017、302(74-107)
7. 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国、有斐閣、租税法、2017、326
8. 岡村忠生ほか、日本評論社、現代租税法講座第2巻 家族・社会、2017、369(189-226)
9. 渡辺徹也ほか、21世紀政策研究所、グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方-BEPS執行段階の課題の第一次検証報告書、2017、151(29-46)
10. 渡辺徹也ほか、日本評論社、現代租税法講座第3巻 企業・市場、2017、359(169-214)
11. 高橋祐介ほか、日本評論社、現代租税法講座 第1巻 理論・歴史、2017、372(157-178)
12. 岡村忠生ほか、公益財団法人日本租税研究協会、税制の構造改革と国際課税への多面的な取組、2016、374(109-140)
13. 渡辺徹也ほか、21世紀政策研究所、グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方-BEPSプロジェクトの総括と今後の国際租税の展望、2016、170(87-101)
14. 渡辺徹也ほか、商事法務、コーポレート・ガバナンス改革の提言-企業価値向上・経済活性化への道筋、2016、568(249-278)
15. 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介ほか、ミネルヴァ書房、租税回避研究の展開と課題、2015、348(116-152、153-183、299-329)
16. 岡村忠生ほか、公益財団法人租税研究協会、法人税の課税ベースと消費課税、2015、195(82-106)
17. 岡村忠生ほか、日本租税研究協会、法人税改革と激動する国際課税、2014、285(60-96)
18. 高橋祐介ほか、商事法務、集团的消費者利益の実現と法の役割、2014、587(532-548)
19. 岡村忠生ほか、公益財団法人租税研究協会、消費税と国際課税への大きな潮流、2013、273(52-84)

[その他]

ホームページ等：消費課税におけるヒューマン・キャピタルと資産概念の応用  
(<http://www.tadao.law.kyoto-u.ac.jp/CTHC/>)

## 6. 研究組織

### (1) 研究分担者

研究分担者氏名：渡辺 徹也

ローマ字氏名：WATANABE TETSUYA

所属研究機関名：早稲田大学

部局名：法学学術院

職名：教授

研究者番号(8桁)：10273393

研究分担者氏名：高橋 祐介

ローマ字氏名：TAKAHASHI YUSUKE

所属研究機関名：名古屋大学

部局名：大学院法学研究科

職名：教授

研究者番号(8桁)：50304291

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。