課税所得の認識原理としての実現理論の比較法的考察

論文要旨

法学研究科博士後期課程
山本直毅

1　本論文の目的

租税公平主義は，実質的な担税力に即した公平な租税負担の配分を要請する租税法の基本原則である。所得税法は個人の所得を担税力の測定指標として租税公平主義の要請に対応している。担税力の測定指標としての所得概念は，納税者の効用や満足を金銭価値に換算できるすべての経済的利益を含む概念であると理解されている。

我が国の所得税法が命じる所得の測定期間は１年という暦年を基本とする。したがって所得の範囲は暦年による年度帰属の問題として理解されている。個人の適正な担税力を測定するためには，納税者の所得の年度帰属が適正に確定されなければならい。適正な所得の年度帰属は，所得の適正な認識時機により担保される。

すなわち，所得の認識時機の問題は，個人所得課税における最も重要な問題の一つといえる。個人の経済取引等から生じた経済的利益を課税所得としていかなる時点で認識するかという問題である。

適正な課税所得の算定には，所得認識時機に恣意性が介入することを排除する必要がある。所得の認識時機の判定（所得の認識）に恣意性が介入すると担税力に応じた課税の前提が崩壊する。恣意性の排除には法的統制が必要不可欠である。租税法律主義の批判に耐えられるような課税所得の認識基準が法定されていることが求められるのである。しかし，わが国の所得税法は所得の認識基準について具合的に法整備がなされていない点に問題がある。

課税所得の認識時機は，時間の経過とともに何らかの資本を用いてもたらされる経済的利益など，納税者に担税力の増加をもたらす経済的利益の性質や態様に応じて多様性を有することから，あらゆる経済的利益に対応するための立法的措置を講ずることは，事実上困難であるかもしれない。しかし，申告納税制度の下で，自己の租税債務を自発的に確定することが求められる納税者も，納税者の申告が租税法の規定に従って履行されているかを精査する租税行政庁も，適正な課税所得の認識基準が法定されていないことから，法律適合性を検証することすらもできない。

事実の側面では，納税者と租税行政庁の課税所得の認識時機の価値判断は，租税法の内的体系を貫く基本原則によって動機づけられているというよりも，むしろ，法 36 条

１項の解釈を明らかにした判例の複数の基準を駆使して，各々の利害の追求という動機に基づいてなされることになろう。我が国の裁判所は，課税所得の認識時機の判断において，基本的に実現された収支により構成される所得としながらも，納税者の恣意を許し，課税の公平の形骸化を防止する姿勢を維持してきた。

このような我が国の状況の下では，法36条１項の事実の平面での解釈は，現実の力の強弱で決められてしまうことになる。我が国の課税所得の認識時機に関する国家の納税者に対するスタンスは，憲法上保障された権利を軽視するあまりにも前近代的な法感覚であり，基本原則の理念と大きく乖離したものであると断ぜざるを得ない。

我が国の課税所得の認識をめぐる問題は，一向に改善されないまま，そして，その現状に馴れつつある。今まさに，我が国の課税所得の認識基準に関する立法・解釈・適用のすべての側面を，納税者の権利保護の視点から再検討すべきことが求められているといえよう。

本論文の目的は，租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義によって体系化された租税法に依ってのみ，納税者の権利は保護されるとの視点から，我が国の個人所得課税における課税所得の認識基準の問題を検討・評価することにある。具体的には，我が国の所得課税において伝統的に議論されてきた課税所得の認識原理としての実現理論について，我が国の租税法理論および実務上生じた紛争事例を検証し，我が国が抱える問題の断面を明らかにし，そのうえで両基本原則の視座からアメリカの個人所得課税制度を紹介する。アメリカ租税法との比較法研究から示唆を得て，我が国の課税所得の認識基準を再評価し，我が国の認識原理としての実現理論をめぐる問題解決手法を提示することを本論文の目的とする。

筆者は，我が国の課税所得の認識基準をめぐる問題を納税者の権利保護の視点から検証・評価するための座標軸として租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義の検討の座標軸とする。

２　本論文の構成

本論文の構成は，以下のとおりである。

序論

第１部　我が国の所得課税と課税のタイミング―実現理論の展開

第１章　実現と所得課税のタイミング

第２章　譲渡所得課税における所得の実現判定とその限界

第３章　未実現利益と相続税による補完的課税―所得税と相続税の二重課税問題の検証―

第４章　課税所得の認識時機をめぐる課税上の問題の実際―所得税法５７条の３第１項に該当する外貨預金口座の払出しにより生じた為替差損益の課税時機―

第２部　アメリカにおける個人所得課税のタイミングの問題

第５章　アメリカ租税法における課税所得の実現

第６章　アメリカ租税法における課税所得の認識としての会計手法の検証

第７章　アメリカ租税法におけるみなし実現（Deemed Realization）規定の合理性の検討

終章　要約と結論

３　本論文の結論

本論文の立論は，担税力の測定指標である所得の範囲は適正な所得の認識によって可能となるが、所得の認識に恣意性が介入すると、所得の年度帰属が歪められ、結果として納税者の財産権を侵害する事態を招くので、所得の認識過程のすべてに租税法律主義の要請が尊重されるべきであり、租税公平主義も担保され、結果として納税者の権利も保護されるという思考により構築されている。この点をまず確認しておく。そのうえで、本論文の結論の導出について以下で整理する。

第１部において，我が国の所得課税と課税のタイミングの議論として発展してきた実現理論を検討した。

第１章では，租税法の両基本原則の視点から，課税所得を算定要素として制約する実現理論を明確化し，実現が，どのように課税所得の認識時機判定の基準に反映されるべきかを検証した。我が国の課税所得の認識時機の問題は，法改正により問題を明確に是正する手法ではなく，事実上の取扱いの変更を通達により変更してきたことにあることを確認した。

第２章では，両基本原則の視点から，譲渡所得課税制度の要諦である実現の意義を明らかにし，収入概念の解釈により導出される実現理論と譲渡所得の認識時機としての実現の乖離を明らかにした。我が国では判例の蓄積により解釈論や課税所得の認識のあり方の視点から，理想的な課税所得の認識時機の在り方に関する議論が蓄積しているといえるが，我が国の法 36 条１項は，戦後から手続的解釈がなされることを前提に規定されており，当該規定は，もはや納税者の申告した課税所得の認識時機を是正するために租税行政庁に自由な裁量を与えるための規定と評価することさえもできる。

第３章では，両基本原則の視点から，我が国の相続により取得した相続財産の相続時までの未実現利益が相続税の補完的課税により清算課税されるのかを検討した。我が国の租税法体系は，各個別税法の繋ぎ目，建付け，そして課税対象として認識される経済的利益が明確でないために，測定対象が明確でなければ，必然的に認識対象も不明確となり，適正な課税所得の認識は望めない。

第４章では，租税法律主義の視点から課税所得の認識時機をめぐる課税上の問題の実際を検証する素材として，課税所得の認識時機をめぐる課税上の問題を明らかにした。我が国の課税所得の認識時機の原則規定が明確でないために露呈した問題といえる。課

税所得の認識規定の不備は，租税法の基本原則の形骸化につながる。

以上，第１部は，租税法の基本原則の視点から検討を行い，我が国の現状と問題点を明らかにした。この検討によって，我が国の課税所得の認識基準が法定されていないことから，実現判定のための基準の適用についても，実現の要請を根底に据えた一貫性をもった判断が行われないといった問題が生じている。そうすると，租税法の基本原則によって統制されるべき課税所得の認識は，租税法の目的を実現するというよりもむしろ，硬直的な結果または矛盾を孕んだその場限りのものとならざるを得ない。

我が国の課税所得の認識は，所得を経済的に把握すること，租税歳入の効率性を優先すること，納税者の恣意性を排除する等の視点からしか検討されておらず，納税者の権利保護の法理としての租税法の基本原則の要請が何ら満たされていないのではないかとの問題を提起した。

第２部では，アメリカ租税法における個人所得課税の問題を検討し，結果として，我が国の課税所得の認識原理としての実現の問題をさらに浮き彫りにすることを目指した。第５章および第６章では，実定法による課税所得の適正な認識時機は，法により明らかにされることにより，その適正な認識時機の法律適合性の判断が可能となる。それにより，担税力に応じた課税が実現されるとの視点から検証した。

まず，アメリカ租税法の最大の論点といえる所得課税における課税所得の実現と認識に関する構造を整理した。

実現は，包括的に構成される所得に対する課税上の限界を表象しているとともに，境のない包括的所得概念を，課税所得を認識する認識の段階で，課税対象となる所得を限定または選定している。判例により確立された実現要件は，未実現利得への課税が納税者への不公正な課税または強い苦痛を与えることとなるから，これを防止し，納税者の確実な担税力を認識し課税することを要請している。その意味で，実現要件は，納税者の権利を保護するために課されているといえる。

財産の取引により利得または損失が実現したとしても，実現の正当化する問題が解消されていないと議会が判断した場合には，議会の立法により，課税所得の認識を延期している。

次に，課税所得の認識において最も重要な会計手法に関する実定法上の構造を確認した。アメリカ租税法は，納税者の担税力に応じた課税をなすにあたって，課税所得の認識としての会計手法に対して，第一に課税期間，第二に財務会計から借用された伝統的会計手法，第三に納税者の所得の期間帰属手法の三つに対して法的に統制を加えている。

納税者による恣意的な課税所得の認識時機の操作に対しては，判例法により発展した手法を内国歳入法典と財務省規則に法定して対処することにより，課税の公平を担保している。課税所得の認識手法の法的統制および明確化を試みるアメリカ租税法は，租税法律主義の要請が制度的に担保されているとの評価が可能である。

第７章では，まさに租税公平主義の要諦ともいえる資本不可侵の原則を保障する取得

価額を移転する取得価額の引継ぎの問題に対する解決策または合理的説明を見出すことを目的として，みなし実現規定の有用性の議論を検証した。取得価額の引継ぎ規定は，納税者の実質的な担税力に応じた課税の要請を満たすことができない。租税公平主義は，納税者相互間の平等を保障することを目的としており，所得の現象形態としての経済的利得に着目しすぎることは，人に対する課税としての所得課税の本質を見失うこととなる。

これまでの検討の結果を整理すると，第1部では，我が国の課税所得の認識基準は，シャウプ勧告によりメスが入れられる前の確実性の価値を度外視した戦後創設された規定を承継しており，解釈論では納税者の権利を保護することには限界があるという問題が明らかになった。第2部では，アメリカにおける個人所得課税の課税所得の認識基準は，憲法修正16条の解釈により導出される実現を基礎にして，法定された各個別規定により実現の明確化およびそれとの整合性を担保することを試みており，納税者の権利を保護しようとしている。

我が国の課税所得の認識の現状は，偏った租税法の基本原則の構成要素からのみ考察されており，納税者の権利保護の法理として租税法の基本原則が機能しているとは言い難い。したがって，我が国の課税所得の認識の現状は否定的にならざるを得ない。

租税法の基本原則の要請を満たすためには，長い年月をかけて変貌を遂げた租税法理論に併せて，法36条1項の解釈により精緻化された所得税法にすり合わせていくことには限界がある。

所得税法の中核は，常に激動する経済社会の中で活動する納税者の経済的取引によりもたらされた納税者の担税力の増加を認識して課税する課税要件法である。解釈により不合理な課税上の取扱いを是正し，納税者の担税力の増加を所得税法に適正に取り込むためには，立法により現実の納税者の経済取引に逐次対応する必要がある。

租税公平主義と租税法律主義により要請される確実性の価値を保護するためには，課税所得の認識時機の法律適合性を判断するための基準が必要不可欠である。両基本原則の要請に適った課税所得の認識時機の原則規定を立法により整備し，当該基準に基づいて課税所得の適正な認識時機の法律適合性が判断されるべきである。

租税公平主義の公平は，正義の構成要素であり，正義は法に適合しているか否かにより検証されるはずである。我が国の課税所得の認識基準は，法的に統制されているとは，言い難い。それどころか，我が国では，課税所得の認識の法律適合性を明確に検証する規定すらもない。

租税法は，適切に理解された租税法の基本原則の要請を満たして，綿密に体系づけられた租税法によってのみ，初めて納税者の権利を保護することができる。今一度，課税所得の認識原理としての実現が，何故求められているのかを，納税者の権利保護の視点から再検討すると共に，適正な課税所得の認識時機の法律適合性の可否を判断するための法的基準の整備がなされる必要性を再認識すべきである。納税者の権利保護の思考が，

我が国の課税所得の認識基準に一考に反映されていないという現実に，一つの問題提起を試みて，本論文の結びとした。

以上が本論文の要旨である。