

平成30年11月27日

大学院法学研究科委員会 殿

課程博士学位請求論文審査報告書

学位請求者 山 本 直 毅

学位請求論文 課税所得の認識原理としての実現理論の比較法的考察

審 査 委 員

主査 法学部教授 増 田 英 敏

副査 法学部教授 内 藤 光 博

副査 前相山女学園大学教授  
税 理 士 林 仲 宣

山本直毅の課程博士学位請求論文について、平成30年10月9日の第7回法学研究科委員会において審査委員会が設置された。それ以来、審査委員会は、慎重な論文審査を行い、11月9日に、審査委員3名による最終試験（口述試験）を実施した。

最終試験実施後、審査委員会は、論文審査および最終試験の結果に基づき、山本直毅には、博士の学位を授与される適格性が十分にあると判断したので報告する。

## 審査報告

### I 学位請求論文の要旨

#### 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する。言い換えると所得税の課税物件は個人の所得ということができる。租税公平主義の要請に対応するためには担税力の測定指標としての所得の概念を明確にする必要がある。所得概念については財貨の利用によって得られる効用と人的役務の提供により得られる満足を意味し、さらにそれら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が所得概念であると説明され、通説として受け入れられている。この所得概念は包括的所得概念と呼称される。

一方、我が国の所得税法は所得を1年という暦年を単位として認識・測定することを命じているから、所得概念が明らかにされても、その所得がいつの段階で認識され、課税物件とされるかについて、その判断の基準が明確でなければ、適正な担税力を測定することは不可能であるとの問題に直面する。

本論文の問題意識は、担税力に応じた課税は次の二つの要件が充足されなければならないという点にある。

すなわち、第1に所得の範囲の適正判断の要件と、第2に所得をいつの段階で課税対象として認識するかという所得認識の適正なタイミングの要件の二つの要件について法的統制が加えられなければならないという点に本論文の問題意識はある。そして、第1の要件について通説が確立しているが、第2の要件は未だ成熟した段階には研究が至っておらず、この第2のタイミングの要件が明確化されていない点に問題があると本論文は指摘している。

本論文の目的は、所得の認識について法的統制を加えるために、現行法の解釈論を精緻化するとともに、比較法の手法(アメリカ法)を用いて立法論からも検討を加え、所得課税における基本問題である所得の範囲の確定に所得概念論とともに、所得の認識基準としての実現原則について検討を加えることにあった。

具体的には、まず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ている。

そのうえでアメリカの個人所得課税における所得認識の考え方についてアメリカ租税法との比較法研究をとおして、立法論の視点から、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の解決手法を提示することを本論文の目的としている。

## 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 本論文の要旨

本論文は、第1部と第2部から構成されており、第1部は我が国の所得課税と課税のタイミングの理論である実現理論の展開と限界について検討している。

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明らかにしている。

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ている。我が国では判例の蓄積により解釈論が発展してきた。そして、我が国では適正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評価できるが、そもそも所得税法36条1項は、所得の認識基準としてより、むしろ租税債権の確定手続規定として位置づけられてきたところから、当初から手続的解釈がなされることを前提に規定されてきたことを沿革的に指摘している。手続規定であるが故に、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であるとの評価を導出している。

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うえで、所得税の課税物件としての所得と相続税の課税物件としての相続財産との関係性と二重課税の問題を排除するためにも課税のタイミングが重要であることを指摘している。

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重要裁判例を丹念に検証している。裁判例の検証を通じて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紛争が頻発していることを指摘している。

以上、第1部は、所得認識の我が国の現状と問題点を明らかにしている。

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具体的かつ明確にすることを目指している。

まず、第2部に属する第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ことを指摘している。

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内国歳入法典の法規定の構造を整理している。

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ことを明確にしている。

アメリカ租税裁判例により形成されてきた実現要件は、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重視したうえで、実現要件は、納税者の権利を保護するための法理であることを確認している。

次に、第6章では、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ている。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ことを確認している。

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おり、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ことを明らかにした。

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ている。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ところから、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とを明確に指摘している。

整理すると以下の通りとなる。

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

点を明らかにしたものと評価できよう。

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法理が明確化されており、法定化されることにより納税者の権利を保護することが可能となることを示したものであると論じている。

結論として、我が国の課税所得の認識の現状は、解釈論の展開は見られるが、所得の認識原理としての実現原則を正面から明確に定めものではないために、経済取引の高度化・複雑化にともない、租税行政庁による恣意的な解釈が行われ、所得認識における予測可能性が担保されていることは言いがたく、大きな法的な限界を呈していることを明らかにしている。

さらに、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、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。

租税法律主義と租税公平主義の両基本原則の要請に対応するためには、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ことを結論として指摘している。

さらに、以下のような結論を本論文は導出している。  
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。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反映されていないという現実をも指摘して、本論文の結論としている。

## II 本論文の評価

本論文の問題意識は、所得税の担税力の指標としての所得の範囲を明確化するためには、まずその所得概念を明らかにすべきであり、そのうえで、課税のタイミングを確定するための所得の認識原理を明確にし、所得認識に法的統制が加えられるべきであるという点に集約されている。法的統制を加えることにより所得認識の恣意性を排除することが可能となる。

現行の所得税法は、所得の範囲を暦年で確定していくことを基本とする暦年基準によっている。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ないが、適正な所得の年度帰属は、所得の適正な認識により担保されることを研究の出発点としている。

すなわち、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課税のタイミングが恣意的に操作されることがあっては租税公平主義に反する事態を招くし、予測可能性や法的安定性の確保を要請する租税法律主義に反する。

したがって、適正な課税所得は所得認識に恣意性が介入することを排除する必要があるが所得の年度帰属の判定から恣意性を排除するためには法的統制が必要不可欠であり、租税法律主義の批判に耐えられるような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規定がなされていないために、解釈により所得認識基準の法的な不備を補っているという現状分析は、本論文の第1部によりなされている。

第2部は、比較法研究の手法によりアメリカ法を丹念に紹介し、アメリカでは所得の認識の法理を実現原則として立法的に整備されていることを紹介している。特に、アメリカ所得税法は実現原則に立脚した税務会計手法に具体的に法規定により定めていることを丹念に内国歳入法典（Internal Revenue Code）を検証し整理している。その上で、アメリカ法が我が国の所得の認識規定の法的な不備を立法により解決する示唆を与えるものであるとしたうえで、以下のような結論を導出している。

すなわち、本論では、我が国では課税所得の認識の原則に関する立法措置が、例外規定を除いてほとんど講じられていない。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、

納税者にもたらされた経済的効果の性質や態様に応じて多様性を有することから、あらゆる経済的効果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。

課税所得の認識をめぐる問題は、歴史的に展開されてきたいくつかの紛争事例によって顕在化しており、また今後も、経済的取引および課税あるいは徴税技術の発達（衰退）に併せて課税所得の認識時機は変化せざるを得ないことから、租税法実務上、課税所得の認識時機をめぐる課税上の問題が頻発することが予測される。明確な課税所得の認識時機の規定が設けられなければ、我が国の課税所得の認識時機をめぐる紛争は後を絶たないことになるだろう。

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、所得税法 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るだろう。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、租税行政庁の所得認識の判断に恣意を許してきたと批判されることが少なくない。

このような我が国の状況の下では、所得税法 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」（川島武宜『科学としての法律学』89 頁以下（弘文堂、1971））だろう。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。

本論文は、この点に問題意識を凝縮して、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・評価することを目的としたものと評価することができる。

日本国憲法の価値秩序によって具体化される租税法体系の存在は、租税法体系の内的体系を首尾一貫して法的に統制する租税公平主義（憲法 14 条）と租税法律主義（憲法 84 条および 30 条）によって支配されてはじめて正



義に適合した法的秩序と安定性を有する法として評価されうる。本論文は、両基本原則の要請に適った租税法体系が構築されることで、国家の課税権の行使は正当化され、納税者の権利は保護される、との立論に基づいている。

この前提を出発点として、本論文は、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、我が国における認識原理としての実現理論をめぐる問題を明らかにしたうえで、比較法研究のアプローチにより示唆を得て、我が国の課税所得の認識をめぐる問題がいかに解決されるべきかを検証したものである。

本論文の論理性は、上記の通り、租税法の基本原則の視点から所得の認識のあり方を解釈論と立法論の視点から丹念に論証している点に認めることができる。

さらに、学術論文としての実証性も丹念な先行研究の渉猟により十分に評価できる。

本論文で特筆すべきは、以下の代表的先行研究を検証のうえ、筆者独自の切り口から課税のタイミングの問題に検討を加えた点にあるといえよう。

課税のタイミングに関する代表的な我が国の先行研究には、金子宏東京大学名誉教授の「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」同『所得概念の研究』287頁以下（有斐閣、1995）が、個人所得課税における実現の判断基準を検証したうえで、租税法律主義の機能である法的安定性の視点から、取引類型ごとに権利確定主義の基準を法定すべきことを述べて先駆的業績と位置づけられる。

なお、以下のような優れた先行研究が存在する。

（１）中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」（一）法協 100 巻 1 号 50 頁（1983）、（二）法協 100 巻 3 号 1 頁（1983）、（三）法協 100 巻 5 号 83 頁（1983）、（四）法協 100 巻 7 号 89 頁（1983）、（五・完）法協 100 巻 9 号 1 頁（1983）は、法人税法における企業課税の課税所得算定の基本構造を明らかにし、企業会計と租税法の関係を検討し、我が国の裁判例・通達を整理し、具体的に基準を明らかにすべきことを指摘する。

（２）神山弘行「租税法における年度帰属の理論と法的構造」（一）法協 128 巻 10 号 1 頁（2011）、（二）法協 128 巻 12 号 194 頁（2011）、（三）法協

129 卷 1 号 99 頁 (2012)、(四) 法協 129 卷 2 号 135 頁 (2012)、(五・完) 法協 129 卷 3 号 153 頁 (2012)) は、租税法を政府の歳出のための税收確保を第一義的な目的とし、政府と納税者の視点を区別したうえで、両者の採用する割引率が異なる可能性に着目して、課税のタイミングに関する租税法理論の再解釈および再構築を試みている。

(3) 阿部雪子『資産の交換・買換えの課税理論』(中央経済社、2017) は、課税繰延の正当化根拠としての感覚的公平を検証し、我が国の課税のタイミングの例外規定である資産の交換・買換え・収用における譲渡所得課税の課税繰延の適用要件を客観化し・明確化することを指摘されている。

これらの優れた先行研究を検証の上、本論文は、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よってのみ、納税者の権利は保護されるという、納税者の権利保護の視点から、所得課税における所得の認識の問題に独自の検討の視点を設定し分析を加えている点に本論文の第 1 の独創性を見いだすことができる。

さらに、アメリカ法との比較研究では代表的な論文の渉猟はもちろんであるが、所得認識のための税務会計手法を内国歳入法典が具体的に規定している点に着目して、法的視点からのみではなく会計学の視点からも批判に耐えうる法規定をアメリカ法が用意している点を明らかにしており、法律学の視点と会計学の視点の両者を踏まえた分析を行っている点に本論文の価値を見いだすことができる。

以上のとおり、論理性、実証性、そして、独創性のいずれの視点からも本論文は高く評価できる。

さらに、本論文は、所得の認識原理としての実現理論について、比較法的考察を踏まえ体系的かつ独自の分析を加えている点は特筆できよう。

とりわけ、各章間における論旨の整合性が確保されており、説得力を持つ強固な主張が展開されている。

租税法はもとより実現理論にかかわる関連文献の渉猟も十分に行われており、アメリカ租税法に関する基本文献も丹念に検証しており、判例にも十分な検討がなされている。筆者の研究の姿勢が真摯であることをうかがわせるものといえる。

よって、審査委員は一致して本論文が課程博士論文として評価できるとの結論に達したことを報告する。

最後に、本論文にも以下のとおり今後の研究課題として以下の 3 点を明示しておきたい。

1 違法または不法所得の認識構造に差異があるか否かの比較検討が必要であること。

2 アメリカ租税法における所得の期間帰属とその具体的認識手法に関する歴史的沿革との判例の動向について検証しておく必要があること。

3 アメリカにおける所得課税の生成発展過程における所得認識理論の位置づけを行うこと。

このような課題が残されてはいるが、これらの課題があるにしても本論文の評価は揺るぎないものであることを付言しておく。

以上

\*本論文の「時機」は英語の **Timing** と **Chance** を訳出したものであると筆者は説明している。