

博 士 学 位 論 文

内 容 の 要 旨
お よ び
審 査 結 果 の 要 旨

第 25 号

令和 5 (2023) 年 3 月

熊 本 学 園 大 学

は し が き

本号は、学位規則（昭和 28 年 4 月 1 日文部省令第 9 号）第 8 条による公表を目的とし、令和 5 年 3 月 24 日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査結果の要旨を収録したものである。

学位記番号に付した甲は、学位規則第 4 条第 1 項（いわゆる課程博士）によるものであり、乙は同条第 2 項（いわゆる論文博士）によるものである。

目 次

報告番号	学位記番号	学位の種類	氏名	論文題目	頁
甲第 82 号	博（甲）商 第 26 号	博士（商学）	河 村 徳 彦	公正処理基準の妥当性に関する研究 —税法固有の視点を中心にして—	1
甲第 83 号	博（甲）商 第 27 号	博士（商学）	外 村 剛 一	所得税法における「みなし譲渡所得 課税」の研究 —所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項 の関連性を中心として—	18
甲第 84 号	博（甲）商 第 28 号	博士（商学）	三小田 富之	譲渡と相続に係わる税務上の諸論点	37
甲第 85 号	博（甲）商 第 29 号	博士（商学）	本 田 郁 之	同族会社の行為計算否認規定におけ る予測可能性の研究 —法人税法 132 条の適用を中心とし て—	51
甲第 86 号	博（甲）経済 第 13 号	博士（経済学）	谷 川 琴 乃	人口減少社会における 公的年金制度の持続可能性に関する —考察	69

氏 名（本 籍）	河村 徳彦（熊本県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 26 号
学位授与の日付	令和 5 年 3 月 24 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	公正処理基準の妥当性に関する研究 一税法固有の視点を中心にして一
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 今村 寛治 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 波積 真理 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 岩武 一郎

内容の要旨

法人税の課税所得の計算については、今日、法人税法（以下「法」という。）22 条 1 項で「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする」とされる。そして、同条 2 項及び 3 項で規定する収益の額や原価・費用・損失の額の計算に関して、4 項で「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定されている。

すなわち、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がいわゆる「公正処理基準」と呼ばれるものであり、何をもって「公正処理基準」とするのかという解釈を巡って、昭和 42 年の創設以来、多くの議論が交わされ、また、時に訴訟が起こされてきた。

公正処理基準が創設されたのは昭和 42 年改正であったが、この改正については、昭和 41 年 10 月に企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」が提出され、それを踏まえて同年 12 月に政府税制調査会から「税制の簡素化についての第一次答申」が出されるなど、公正処理基準の新設は、企業会計と租税会計との差異について、もはや会計学の立場からだけでなく、広く経済界からも見直しの機運が醸成されていた結果の改正であった。

なお、「税制の簡素化についての第一次答申」では、見直しの理由として、「絶えず流動化する社会現象事象を反映する課税所得については、税法独自の規制に加えられるべき分野が

存在することも当然ではあるが、税法において完結的に規制するよりも、適正に運用されている会計慣行に委ねることの方が適当と思われることが相当多い」ことを挙げて、「税法において課税所得は納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算規定は除外して、必要最低限の税法独自の計算原理を規定することが適当である」と述べていた。

他方で、当時課税庁側としても、課税所得と企業利益が一致し、税法独自の計算原理や規制が少ない方が企業にも税務当局にも簡便であるとの基本的な認識をもっており、加えて、仮に将来特殊な会計処理が問題になった場合には、裁判も含めた事例の判断の積み重ねに期待していたことが伺えたのである。

したがって、法 22 条 4 項の立法趣旨は、一義的には、税制の簡素化により、二度手間を省き、社会全体の生産性を向上させるところにあったことが読み取れるのであった。

昭和 42 年当時、法人税法に基づく租税会計、商法に基づく商法会計及び企業会計の三者は相互に密接に結びついており、会計学の立場からは「トライアングル体制」と呼ばれていた。また、税法の立場からは、基底に企業会計があり、それを基に商法の会計規定があつて、さらに、その上に租税会計があるとの理解から「三重構造」と呼ばれ、今日、この理解が通説となっているところである。

しかしながら、2000 年（平成 12 年）前後のいわゆる会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計は、国際会計基準とのコンバージェンスが進み、従来とは違った会計思考が入り込んできて、それまでは商法を介して密接な関係にあった企業会計と租税会計との距離は近年離れつつある。近年の企業会計では、投資家の意思決定有用性の観点から、情報の一つとして時価情報を提供することがあるが、課税所得計算ではそのような企業会計を基礎として税額を計算することとなり、こうした見積もり要素の多い時価情報はやはり、課税の公平性の観点から問題を生じさせるのである。

このように企業会計を取り巻く環境が変化する中で、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）を契機に、税法固有の観点から法 22 条 4 項の公正処理基準を解釈する判決が示されるようになってきた。そして、そのような税法固有の観点からの解釈は、東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）では「税会計処理基準」と称されて、今日、定着してきたようにも思える。

このような現状に対して、会計学の立場や一部の租税法学者からも懸念が示されている。例えば、岡村忠生教授は、上記「税会計処理基準」について、「問題となるのは、『税会計処理基準』をいったい誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令と

の関係はどう考えるかが明らかでないことである。」¹と指摘されている。

そのため、今日、改めて法 22 条 4 項とは何かが問われている。「税会計処理基準」とはいったい誰がどのように決定するのか、そこには課税庁の恣意的な判断が入り込む余地があるのではないか、納税者の予測可能性を損なうのではないかと、様々な懸念が抱かれている。

そこで本論文では、いわゆる税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を行うこととする。

ところで、今日までの先行研究を概観すると、公正処理基準該当性を判断する要素に税法固有の観点を持ち込むことに否定的な見解が多い²。しがたって、公正処理基準は企業会計又は商法（会社法）会計と一致するとする見解と税法固有の観点から解釈するべきとの見解とに大きく 2 つに分けるとするならば、前者を支持する見解が多いのである。

しかしながら、筆者は、結論から先に言ってしまえば、あえて公正処理基準該当性の判断の場面における税法固有の観点から解釈の妥当性を主張したい。ただし、岡村教授の指摘のとおり、課税庁の恣意的な判断が入り込む余地が生じるのではないかと、あるいは納税者の予測可能性を損なうのではないかと懸念についても理解できるものである。

果たして、公正処理基準を税法固有の観点から解釈することは妥当なのであろうか。妥当であるということを判断するためには、何をどう検討すれば適切な判断ができるのであろうか。つまり、公正処理基準の解釈について文理解釈に限界がある場合に、税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を、どうすれば、慎重に行うことができるのであろうか。なお、税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究では、公正処理基準該当性の判断のために、様々な判断アプローチが研究されてきているが、これらの有用性について検証する必要がある。ただし、筆者は、これまでの研究を通して、様々な判断アプローチの中でも、末永英男教授の「二段階のチェック」による公正処理基準該当性の判断アプローチが法 22 条 4 項を税法固有の観点から解釈する際にもっとも有用なアプローチであると考え

¹ 岡村忠生 「法人税法 22 条 4 項と『税会計処理基準』—ビックカメラ事件」『税研』第 178 号（2017）、143 頁。

² 例えば、武田昌輔教授は、法 22 条 4 項創設当時、「公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものでなく、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものと見るべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である」（武田「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第 3 号、171-172 頁。）との見解を示していた。また、近年においても、岡村忠生教授は、前述のとおり最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）で判示された「税会計処理基準」について懸念を示されているほか、谷口勢津夫教授も「公正処理基準は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。法人税法独自（固有）観点説は、税法における恣意性の排除（租税法律主義の自由主義的側面）と民主的正当性の確保（租税法律主義の民主主義的側面）のうち後者を当然の前提とするかのようであり前者への配慮が十分でないところに、その問題性の本質がある」（谷口「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第 65 巻第 3.4 号、216 頁）との見解を示されている。これらのほか、第 4 章の注釈に詳しく述べているが、税務大学校の原省三教授や角田亨介教授も公正処理基準該当性の判断アプローチに税法固有の観点を持ち込むことに否定的な見解を示されている。

ている。したがって、本論文では、他の税法固有の観点からの判断アプローチに対する「二段階のチェック」の優位性を確認しつつ、この「二段階のチェック」が税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を慎重に行う場合に有用であるかについて検討する必要があると考えた。

そこで、本論文では、上記の問題意識のもとに、税法固有の視点からの公正処理基準の妥当性に関する研究を進めるため、以下のとおり検討を行った。

第1章では、法人税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討する前提として、「公正処理基準の該当性」を判断する場合に、何をもって妥当と判断できるかということについて考えてみた。そのために、法22条4項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈として、どのような解釈が正しいのかについて検討した。

その結果、法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、字義通りの文理解釈の結果として、ひとまずは、「企業会計原則」そして「企業会計基準」などのわが国社会において広く認められた基準である、いわゆる「企業会計上の公正処理基準」を指すことに間違いはないと考えた。この意味では、企業会計上の公正処理基準であれば、課税庁から特段の指摘がなければ、これがすなわち法22条4項の公正処理基準に該当するのであろう。また、決算確定主義を踏まえて、商法（会社法）を通じた文理解釈を試みた場合でも、少なくとも昭和49年以前からある「企業会計原則」は、商法（会社法）における公正妥当な会計慣行に含まれており、こちらもまた公正処理基準に該当するものと考えて差し支えないと考えた。

しかしながら、ひとたび課税庁から課税所得計算上の問題点³を指摘され、さらには不服審査や訴訟へと発展すると、やはり公正処理基準は、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならない、つまり、「税法上の公正処理基準」によって「企業会計上の公正処理基準」が判断される構造になっているものと考えた。このように考えると、納税者の側からすれば、自らした会計処理について、課税庁から指摘されるまでは課税所得計算上の問題点がわからない可能性があるため、非常に心もとないが、解釈方法としては、文理解釈に限界がある以上やむを得ないであろう。

ただし、できる限り、公正処理基準の妥当性の意義を明らかにするという意味では、第1章での検討を踏まえ、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法22条4項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法1条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公

³ ここでの課税所得計算上の問題点とは、例えば、法人税法22条2項又は3項の益金又は損金の金額を計算する際に基礎となる企業の収益や費用（原価・損失）の金額の計算を企業の都合により恣意的に操作するなどして、結果として課税所得を減少させることなどが考えられる。

平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が向上するのではなかろうかと考えた。

第2章では、法22条4項の公正処理基準の意味内容をさらに明らかにするために、公正処理基準が創設されるまでの経緯と概要について確認した。

法人税法22条4項の創設までの道のりについては、昭和27年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（企業会計基準審議会中間報告）を契機に議論がはじまり、昭和41年12月の「税制の簡素化についての第一次答申」（政府税制調査会）の公表を経て、昭和42年税制改正につながったものであったことがわかった。そして、ここでの簡素化は、当時課税庁側が「むしろこの規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針をしめしたもの」と説明したように、特殊なケースを除いては、一義的には確定決算主義を通じて取り込んだ商法上の会計慣行が妥当するとされた。

また、公正会計基準・公正会計慣行・公正処理基準の3つの制度について概観した。そして、これら3つの制度は、類似した概念であるが、必ずしもすべてが一致するものではないことを確認した。つまり、租税法における通説である「会計の三重構造」を前提に言えば、土台の公正会計基準については、公正会計慣行との関係では、企業会計原則に代表される明文化された会計基準そのものを指すものではなく、また、公正会計慣行についても、そのすべてが公正処理基準になるわけでないことがわかった。つまり、公正処理基準として採用されるかどうかの判断基準の1つとして法人税法1条にある「納税義務の適正な履行を確保」という法人税法のフィルターを通すことが予定されているのである。

それでは、上記の「税制の簡素化」や「納税義務の適正な履行を確保」することとは一体何を意味するのであろうか。

「税制の簡素化」については、公正処理基準が特殊なケースを除いて一義的には公正会計慣行と一致することと理解できる。確かに、二度手間を省くという実務的な目的からすれば、特殊なケースは除かれるとして、このような規定ができたことは、納税者と課税庁双方にとって意義あるものではなかろうか。したがって、公正処理基準の妥当性を評価する上では、「税制の簡素化」という視点からは、法人税法固有の観点からの判断はむしろ消極的に理解されるのであろう。すなわち、税法上問題が少なければ、公正処理基準は公正会計慣行と一致するものと考えられる。

一方、「納税義務の適正な履行を確保」することについては、課税庁の当時の説明からも、公正処理基準が創設時から、その後判例などの積み重ねに期待されていたことがわかる。つまり、いいかえれば、「税制の簡素化」のためにはじめたものの、その影響を見極めることが

非常に困難であったということであろう。

第 3 章では、今日における公正処理基準の問題点について考えた。前述のとおり、2000 年（平成 12 年）前後の会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計を取り巻く環境が変容して、今日、税法固有の観点から公正処理基準が解釈される裁判例が定着してくるなど、納税者の予測可能性の観点から懸念されることが生じているため、今日の公正処理基準を取り巻く問題を整理して、その内容を確認した。その結果、法 22 条 4 項の問題点として、「企業会計を取り巻く環境の変化」と「法人税法固有の観点からの解釈の定着」の 2 つを確認した。

企業会計を取り巻く環境は、1990 年代後半以降、国際会計基準へのコンバージェンス等により、「会計基準の複線化（国際的共通化を志向する会計基準と中小企業の事務負担を軽減するために公表された「中小企業の会計に関する指針」などの内容の異なる会計制度が併存すること一筆者注）」と呼ばれる状況になってきており、そのために、公正処理基準とは何かを明らかにすることが一層困難になってきていることがわかった。

また、一方で、近年の裁判例では、法人税法固有の観点からの解釈が定着してきていることを確認した。

ただし、こうした状況について、会計学の立場から「立法趣旨とは異なる機能を果たしている」との批判もある。また、一部の税法学者からも懸念が示されている。

しかしながら、批判や懸念は理解できるが、結局のところ、平成 12 年 7 月に税制調査会から公表された「わが国税制の現状と課題 ― 21 世紀に向けた国民の参加と選択 ―」で述べられていたとおり、「情報開示のために見積もりの要素が増えつつある企業会計を基礎にして、法人税法が課税所得を計算することには、公平性・明確性という課税上の要請という観点から限界がある」ということに行き着くのであろう。

それでは、確定決算主義と法 22 条 4 項によってこれまで維持されてきた企業会計準拠主義をあきらめる時期に来たのであろうか。このような考え方を支持する意見もある。

しかし、法 22 条 4 項は、そもそも、税制の簡素化によりわが国の経済社会の生産性を向上させ、経済を発展させるために導入されたものである。そうであれば、安易にこれまでの体制を大きく変更するのはわが国の経済社会へ大きな混乱をもたらす可能性があるものと考えられる。

したがって、本論文においては、以下、確定決算主義と法 22 条 4 項における企業会計準拠主義の維持を前提にして、これに関する先行研究やこれまでの判例研究を通じて、法人税法固有の解釈の妥当性について考察を深めることとした。

第 4 章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について検討した。第 1 節では、先行研究において、公正処理基準該当性の判断アプローチとしてどのような手法が研究されてきたかについて考察した。なお、

本論文では、税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証することを視野に入れた判断アプローチに絞って、それらの内容を確認することとした。また、ここでは、「二段階のチェック」に判断アプローチが他の判断アプローチに対して優位性があることを確認することとした。また、第2節では、「二段階のチェック」の判断アプローチの有用性について検討した。

その結果、第1節においては、先行研究である酒井克彦教授の「2つのアプローチ」と末永英男教授の「二段階のチェック」の内容を確認し、両者を比較検討して、税法固有の観点からの解釈を行うための、公正処理基準該当性の判断アプローチとしては、末永教授の「二段階のチェック」が適していることがわかった。

また、第2節では、「二段階のチェック」の有用性について検討した。ここでは、まず「税法上の公正処理基準」への批判的見解を確認した上で、公正処理基準該当性を判断する際に税法固有の観点からの解釈が必要であることを改めて確認した。そして、その上で、「二段階のチェック」のうち「税法上の公正処理基準」の内容である①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立の要求という三つの観点から「企業会計上の会計処理基準」をフィルターにかけることが非常に有用であることがわかった。

つまり、「二段階のチェック」が、税法固有の観点からの解釈を行う場合の判断アプローチとして有用であることがわかったのである。そして、また、3つの要素はいずれも、筆者が目的論的解釈する際に、「適正な納税義務の履行の確保」ができていないのか否かを確認するためには、非常に有用な判断要素であると考えた。

第5章では、税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究を行った。なお、これに際しては、第4章の先行研究に関する考察で有用性を確認した「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、裁判例における税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行った。第1節では、税法固有の観点からの解釈が初めて採用された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）を検討した。また、第2節では、大竹貿易事件での判決を踏まえて、違法支出金の公正処理基準該当性が争われ、その中で税法固有の観点からの解釈に際して「公正の判断」が論じられた最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）について検討した。

その結果、大竹貿易事件において原告が主張した為替取組日基準は、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」の双方に該当することなく、公正処理基準該当性が否定された。また、エス・ブイ・シー事件における違法支出金については、「企業会計上の公正処理基準」には該当するが、「税法上の公正処理基準」には該当せず、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

本章の判例研究を通じて確認できたこととして、筆者は、「企業会計上の公正処理基準」該

当性と「税法上の公正処理基準」該当性を分けて二段階でアプローチすることにより、争点となる会計処理の内容を、会計学の視点からと税法固有の観点から、それぞれ詳細に分析することが可能となったということである。

税法固有の観点からは、とくに、「税法上の公正処理基準」の3つの構成要請のうち、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であることや②適正・公平な税収の確保が要求に応じるものであることについて、より詳しい分析を行うことが可能となったものと考えた。

また、エス・ブイ・シー事件の判例研究に関しては、「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」の中に、限定的に法が予め罰則をもって禁止している行為について「公正の判断」を行うことも含まれるということが明らかになったものと考えた。

結論として本章の判例研究の結果としていえることは、「二段階のチェック」の判断アプローチによれば、公正処理基準該当性を恣意的に判断することを防ぐことが可能になるということではなかろうか。

つまり、「二段階のチェック」によれば、エス・ブイ・シー事件において議論された「公序の理論」(パブリック・ポリシー)のような考え方を持ち出してくるのではなく、税法上で求められる「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」といった思考に基づき慎重に検証することが可能となって、その結果として納税者をはじめとする関係者への納得を得ることが可能となるのではなかろうかと考えた。

第6章では、税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究を行った。具体的には、第1節では、新しく設定された会計基準が慣行性がない、すなわち会計慣行として認められるに至っていないとの理由から公正処理基準該当性が否定された福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)を取り上げた。そして、第2節では、日本公認会計士協会が定めた「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、いわゆる「不動産流動化実務指針」に基づく、信託受益権取引に係る会計処理について公正処理基準該当性が争われた東京高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)について検討した。

その結果、いずれの会計処理も「税法上の公正処理基準」の3つの要素に関して、福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)では少なくとも2つが、最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)では3つの要素のいずれにも該当することなく、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)の後に出了た判決である東京高裁平成26年8月29日判決(「オリックス事件」)においては、税法上の公正処理基準に該当するか否かという点についての争いはなく、従って、当該判決により税法固有の解釈に関し

て新たな見解が示されることはなかった。また、さらに、東京高判平成 26 年 4 月 23 日判決（「TFK 事件」）や大阪高判平成 30 年 10 月 19 日判決（「クラヴィス事件」）においては、過年度損益修正にかかる会計処理の公正処理基準該当性が争点となったのであるが、判決の結果は異なっていたものの、公正処理基準該当性の判断にあたっては、税法固有の観点から判断することは共通していたものと考えられることから、振り返って考えると、筆者は、やはり最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）において税法固有の観点からの解釈が示されたことが、昭和 42 年改正で公正処理基準が創設されて以後続けられてきた議論に一つの区切りとなったものと考えた。

第 6 章の判例研究では、前章同様に、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」のそれぞれについて詳しい分析を行うことが可能となったと考える。すなわち、「二段階のチェック」の有用性が検証できたものとする。

第 7 章では、前章までの検討結果を踏まえて、公正処理基準における予測可能性について考えた。具体的には、第 4 章、第 5 章及び第 6 章で有用性を検証した公正処理基準該当性判断アプローチ、つまり「二段階のチェック」について、それが公正処理基準の予測可能性を向上させることに寄与しているかどうかについて検討した。

第 1 節では、公正処理基準における予測可能性の意義について考えた。公正処理基準における予測可能性には、そもそも、企業会計上の公正処理基準に該当しているかどうかを予測できるかという企業会計上の予測可能性と、課税の公平性の観点、すなわち税法固有の観点からの判断が予測可能であるかという税法上の予測可能性があることがわかった。つまり、公正処理基準の予測可能性は、「企業会計上の予測可能性」と「税法上の予測可能性」の二つの予測可能性からなるものと考えた。

ただし、税法上の予測可能性については、これまでに裁判例が積み重ねられてきたものの未だに不十分との指摘も存在する。

しかしながら、そもそも租税法における予測可能性については、課税要件明確主義などのように予測可能性原則として課税要件法定主義以外のものとして括られる種々の準則については、課税要件法定主義のように必ずしも「固い」原則ではなく、実質的な租税負担の公平性確保と立法技術の問題などの諸問題を前にして、必要に応じて柔軟な対応が期待されるという指摘⁴がある。

したがって、公正処理基準の予測可能性については、課税要件明確主義の観点から、法律上一義的に明確でなくとも、すなわち、公正処理基準と企業会計が一致することのみをもって予測可能性を確保する必要はなく、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）以

⁴ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」（『租税法の基本問題』（金子宏編）、有斐閣、2007）、65-66 参照。

後の裁判例などを基礎として、納税者間の平等などの価値との衡量に向けて必要に応じて柔軟に対応しながら税法上の予測可能性を確保すべきものである。つまり、公正処理基準の予測可能性については、企業会計上の予測可能性と税法上の予測可能性の二つの予測可能性を確保することで、確保されるべきものであると考えた。

第 2 節では、「二段階のチェック」の判断アプローチは、2 つの予測可能性を確保するために有効であるか否かについて検討した。その結果、納税者又は課税庁がある会計処理について公正処理基準該当性を検討する場合には、「企業会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が概ね確保されるところと考えた。すなわち、公正処理基準該当性判断のための「二段階のチェック」は、予測可能性を確保するためのものであり、いわば「予測可能性の二段階チェック」であるといえるのではなかろうかと考えた。

最後に第 8 章では、税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈のあり方について論じている。

第 1 節では、公正処理基準における予測可能性を確保する上で残された課題と思われる法 22 条 2 項に規定される無償取引について、この規定に公正処理基準が及ぶのか否かについて整理した。

法 22 条 4 項の公正処理基準と実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）に基づく無償取引との関係性について考えてみると、昭和 24 年のシャウプ勧告においてすでに指摘されているキャピタル・ゲインに対する課税は、そもそも、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタルゲインが課税適状である場合に課税するものであると考えられるため、昭和 40 年改正で創設された法 22 条 2 項においても、昭和 42 年改正で創設された法 22 条 4 項の公正処理基準においても、この思考を当然に踏まえたものであると考えられる。

したがって、通説である適正所得算出説のように、法 22 条 2 項に公正処理基準が及ばないと考えerのではなく、むしろ、法 22 条 2 項で規定された無償取引への課税は、やはり、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタル・ゲインに対する課税をするという思考の影響を受けた 4 項により収益計上（認識）されるものと理解できるのではないかと考えた。

ここで筆者は、法 22 条 2 項→4 項への創設時点という時系列的な関係性とは逆の関係性についても指摘したい。

つまり、上記のように、法 22 条 2 項創設前から確認できる「課税の公平性を維持するためにキャピタルゲインに課税するという思考」を取り込んできたものと考えられる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法 22 条 2 項の無償取引を理解するのならば、このような法 22 条 2 項による無償取引への課税こそが、法 22 条 4 項の公正処理基準に税法

固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考が入り込んでいるという証左であるといえるのではなかろうか。

したがって、公正処理基準に係る税法固有の観点からの解釈を「二段階のチェック」の判断アプローチによって予測可能性が向上することを立証したい本論文の目的からすれば、筆者は、上記のとおり、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の理解を前提として、法 22 条 2 項に例示される無償取引に、同条 4 項の公正処理基準は及ぶものであると理解したい。そして、その上で、法 22 条の無償取引は、とりわけ「無償による資産の譲渡」については、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものではないが、直接的に「税法上の公正処理基準」に該当するという意味で、法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するものであると理解したい。

第 2 節では、最後に、税法固有の解釈の今後のあり方について考えた。

近時、企業会計基準委員会の「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）を受けて、平成 30 年改正で、法 22 条 4 項の別段の定めとして、法 22 条の 2 が創設された⁵。これについて、金子宏教授は、「本条は、別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計処理の基準（たとえば、権利確定主義）を修正ないし否定するものではない。また、本条の規定は、22 条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、同上と抵触する要素は少ないと考える」⁶との見解を示されている。つまり、法 22 条の 2 は、法 22 条 4 項の別段の定めであるため、一義的には「収益認識基準」は公正処理基準ではなく、収益認識に関しては法 22 条の 2 が優先的に適用されることとなるのである。

しかし他方で、金子教授は、「なお、本条についても、将来、…種々の解釈問題が生じることが予想されるが、その解釈にあたっては、従来の公正・妥当な会計処理の基準に関する考え方が参考にされる」⁷とも述べられている。すなわち、ある会計処理について、法 22 条の 2 を適用する際も、法解釈が必要となれば法 22 条 4 項の公正処理基準該当性の判断アプローチのような思考も引き続き必要という指摘であろう。

よって、「収益認識基準」に対応した法 22 条の 2 の創設により、収益の認識については、公正処理基準該当性を判断する必要がなくなってしまうのではなく、一部には引き続き判断を必要とする部分が残るものと考えられるのである。そして、そこには、税法固有の観点からの解釈が必要とされ、そして、合わせて納税者の予測可能性の確保も求められるのではなかろうか。したがって、こうした状況の中で、今後も引き続き、公正処理基準該当性の判断アプローチにおいて、「二段階のチェック」により予測可能性を確保しつつ、とりわけ「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に検討し、結論を得ていくことが求められるものである

⁵ 金子宏 『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021）、363 頁。

⁶ 金子 同上、365 頁。

⁷ 金子 同上。

と考えた。

審査結果の要旨

（論文の主題）

法人税法 22 条 4 項で「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」とする、いわゆる「公正処理基準」の課税所得計算における妥当性の解釈を企業会計（商法・会社法会計を含む）の観点からではなく、課税の公平を第一に考える税法固有の観点から考えるべきであるとする論考である。この税法固有の観点からの解釈をする際に、「二段階チェック」による公正処理基準の判断アプローチを有用な手段として採用するものである。

（論文の概要）

「公正処理基準」の課税所得計算における妥当性（以下、「公正処理基準該当性」という）を判断する基準は、企業会計（商法・会社法会計を含む）であるとする立場と、適正・公平を企図する税法固有の観点から判断すべきとする立場とに大きく 2 分されるが、前者を指示する見解が圧倒的に多い。しかし、本論文は、「課税庁の恣意的な判断が入り込む余地が生じるのではないか、あるいは納税者の予測可能性を損なうのではないか」との懸念についても理解しつつも、後者の税法固有の観点からの解釈の妥当性を主張するものである。

このような本論文の主張は、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）を契機に、税法固有の観点から公正処理基準を解釈する判決が示されるようになってきたが、東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）では「税会計処理基準」と称して定着してきたという。さらには、最高裁平成 6 年 9 月 16 日判決（「エス・ブイ・シー事件」）や福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）の検証を通じて確証を得ている。

この際の検証には、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いている。すなわち、納税者または課税庁がある会計処理について公正処理基準該当性を検討する場合には、まず、「会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が確保され则认为している。

そこで、本論文では、税法固有の視点からの公正処理基準の妥当性を証明するために、以下のような検討がなされている。

第 1 章では、「公正処理基準の該当性」を判断する場合に、何ををもって妥当と判断できるか、

すなわち法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈として、どのような解釈が正しいのかについて検討している。

結論は、文理解釈の結果として、いわゆる「企業会計上の公正処理基準」を指すことに間違いはないとするが、ひとたび課税庁から課税所得計算上の問題点を指摘され、さらには不服審査や訴訟へと発展すると、やはり公正処理基準は、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならない、つまり、「税法上の公正処理基準」によって「企業会計上の公正処理基準」が判断される構造になっているとする。しかし、これでは納税者の予測可能性が確保できないので、ひとまず、抽象的ではあるが、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が向上するのではないかと結論している。

第 2 章では、法 22 条 4 項の公正処理基準の意味内容をさらに明らかにするために、公正処理基準が創設されるまでの経緯と概要について確認している。

周知のように、公正処理基準は、昭和 41 年 12 月の税制簡素化第一次答申の公表を経て、昭和 42 年税制改正で導入された。このときの簡素化は、特殊なケースを除いて、二度手間を省くという実務的な目的から、一義的には公正会計慣行と一致することと理解できる。したがって、公正処理基準の妥当性を評価する上では、「税制の簡素化」という視点からは、法人税法固有の観点からの判断はむしろ消極的に理解されるのであろう。すなわち、税法上問題が少なければ、公正処理基準は公正会計慣行と一致するものと考えられていた。

当然ながら、公正処理基準として採用されるかどうかを判断する過程において「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」をどのように確保していくかなどについては、当時はまったく想定し得なかったのではなかろうかと指摘する。

第 3 章では、現状での公正処理基準を取り巻く問題を整理して、問題点として、「企業会計を取り巻く環境の変化」と「法人税法固有の観点からの解釈の定着」の 2 つを確認している。企業会計を取り巻く環境は、1990 年代後半以降、国際会計基準へのコンバージェンス等に代表されるように、公正処理基準とは何かを明らかにすることが一層困難になってきているとする。また、大竹貿易事件やビックカメラ事件などを契機として、近年の裁判例では、法人税法固有の観点からの解釈が定着してきているとする。

しかし、これらの現状での問題点は、平成 12 年 7 月に税制調査会から公表された「わが国税制の現状と課題 ― 21 世紀に向けた国民の参加と選択 ―」で述べられていた「情報開示のために見積もりの要素が増えつつある企業会計を基礎にして、法人税法が課税所得を計算することには、公平性・明確性という課税上の要請という観点から限界がある」ということ

に行き着くと主張する。

第4章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について検討している。

先行研究である「2つのアプローチ」(慣行該当性アプローチと基準内容アプローチ)と「二段階のチェック」(「会計上の公正処理基準」該当性のチェックを行い、さらに「税法上の公正処理基準」該当性のチェックを行う)による判断アプローチを確認し、両者を比較検討して、税法固有の観点からの解釈を行うための、公正処理基準該当性の判断アプローチとしては、「二段階のチェック」の方に有用性があり、適しているとする。そのうえで、「二段階のチェック」のうち「税法上の公正処理基準」の構成要素(以下、「構成要素」という)である①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準(公平な所得計算の要請)であって、②適正・公平な税収の確保が要求され(適正・公平な税収の確保)、さらに③慣行性の確立の要求(慣行性の確立)という三つの観点から「企業会計上の会計処理基準」をフィルターにかけることが非常に有用であることを、明確にすることに成功している。

第5章では、第4章の先行研究に関する考察で有用性を確認した「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、裁判例(大竹貿易事件とエス・ブイ・シー事件)における税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行っている。

まず、当該会計処理を「企業会計上の公正処理基準」該当性と「税法上の公正処理基準」該当性を分けて二段階でアプローチすることにより、争点となる会計処理の内容を、企業会計の観点からと税法固有の観点から、それぞれ詳細に分析することが可能となる点を高く評価している。

次いで、税法固有の観点からは、特に、「二段階チェック」の構成要素である①公平な所得計算の要請および②適正・公平な税収の確保の要求に応じる会計処理について、より詳しい分析を行うことが可能となると指摘する。

以上の点を踏まえて、「二段階のチェック」の判断アプローチによれば、公正処理基準該当性を恣意的に判断することを防ぐことが可能になると主張するのである。

第6章では、税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例(所有権移転外ファイナンスリース事件とビックカメラ事件)に関する研究を行っている。

所有権移転外ファイナンスリース事件では、構成要素の③慣行性の確立がなく、また、ビックカメラ事件では、構成要素の①②③のいずれにも該当するものではないとして、公正処理基準該当性が否定されていると指摘している。

ビックカメラ事件の後に出された判決である東京高裁平成26年8月29日判決(「オリックス事件」)、東京高判平成26年4月23日判決(「TFK事件」)、さらには大阪高判平成30

年 10 月 19 日判決（「クラヴィス事件」）などを検証するが、公正処理基準該当性の判断にあたっては、税法固有の観点から判断することは共通していたとする。

結論として、最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）において税法固有の観点からの解釈が示されたことが、昭和 42 年改正で公正処理基準が創設されて以後続けられてきた議論の一つの区切りとなったものと主張するのである。

よって、第 5 章と第 6 章の判例研究では、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」のそれぞれについて詳しい分析を行うことが可能となり、「二段階のチェック」の有用性が検証できたとするのである。

第 7 章では、公正処理基準該当性判断アプローチ、つまり「二段階のチェック」について、それが公正処理基準の予測可能性を向上させることに寄与しているかどうかについて検討している。

まず、公正処理基準における予測可能性には、企業会計上の公正処理基準に該当しているかどうかを予測する「企業会計上の予測可能性」と、課税の公平性の観点、すなわち税法固有の観点からの判断が予測できるかという「税法上の予測可能性」との 2 つの予測可能性からなるもの指定したうえで、公正処理基準の予測可能性については、かかる 2 つの予測可能性を確保することで、担保されると主張する。

次に、「二段階のチェック」の判断アプローチは、2 つの予測可能性を確保するために有効であるか否かについて検討を行い、当該会計処理について公正処理基準該当性を検討する場合には、「企業会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が概ね確保されるとする。すなわち、公正処理基準該当性判断のための「二段階のチェック」は、予測可能性を確保するためのものであり、いわば「予測可能性の二段階チェック」であるとする見解に至っている。

第 8 章では、税法固有の観点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈のあり方について論じている。

まず、公正処理基準における予測可能性を確保する上で残された課題として、法 22 条 2 項に規定される無償取引について、通説である適正所得算出説のように、法 22 条 2 項に公正処理基準が及ばないと考えerのではなく、この規定に公正処理基準が及ぶのか否かについて検討がなされている。法 22 条 2 項創設前から確認できる「課税の公平性を維持するためにキャピタル・ゲインに課税するという思考」（例えば、シャウプ勧告）を取り込んできたものと考えらえる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法 22 条 2 項の無償取引を理解するのならば、このような法 22 条 2 項による無償取引への課税こそが、法 22 条 4 項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思

考が入り込んでいるという証左であるというのである。

したがって、法 22 条 2 項の無償取引、とりわけ「無償による資産の譲渡」については、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものではないが、直接的に「税法上の公正処理基準」に該当するという意味で、法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するものであると理解すると主張となって表れている。

最後に、税法固有の解釈の今後のあり方について、企業会計基準委員会の「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）を受けて、平成 30 年改正で、法 22 条 4 項の別段の定めとして創設された法 22 条の 2 を基に検討がなされている。つまり、法 22 条の 2 は、法 22 条 4 項の別段の定めであるため、一義的には「収益認識基準」は公正処理基準ではなく、収益認識に関しては法 22 条の 2 が優先的に適用されることとなるが、当該会計処理に法解釈が必要となれば、公正処理基準該当性の判断アプローチも引き続き必要となると指摘する。

こうした状況の中で、今後も引き続き、公正処理基準該当性の判断アプローチにおいて、「二段階のチェック」により予測可能性を確保しつつ、とりわけ「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に検討し、結論を得ていくことが求められるものであると論文を結んでいる。

（論文の評価）

法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」に関する先行研究は、極めて多い。そのほとんどが、昭和 42 年創設時の税制簡素化によって、企業会計と課税所得計算における二度手間を排除し、企業会計準拠主義をどのように位置づけ、評価するかの議論であり、また、公正処理基準に該当する会計は何を指すのかなどといった税実務に傾斜した議論である。

もう一つの議論として、公正処理基準該当性を判断する要素に税法固有の観点を持ち込む見解と公正処理基準は企業会計（商法・会社法を含む）と一致するとする見解とに大きく二分され、後者を支持する見解が多いなか、本論文は、前者の立場を主張するのである。

果たして、公正処理基準を税法固有の観点から解釈することは妥当なのか。税法固有の観点から解釈するとは、文理解釈によるのではなく、税法固有の観点、つまり課税の公平や税收確保の観点から行う趣旨・目的論的解釈を行うことを意味しているのである。しかし、そこには、課税庁の恣意的な判断が入り込む余地や、納税者の予測可能性を損なうのではないかなど、様々な懸念があることを十分承知知ったうえで、税法固有の観点からの解釈という論理解釈を、どうすれば慎重に行うことができるかを模索したのち、有用な判断アプローチとして、「二段階チェック」の判断アプローチを是とするのである。

したがって、本論文では、他の税法固有の観点からの判断アプローチに対する「二段階のチェック」の優位性を検証し、その妥当性を証明しているのである。すなわち、本論文は、

公正処理基準を企業会計によるチェックを受けた上に、さらに税法固有の観点（課税の公平）からのチェックをクリアした会計のみが、所得金額の計算において採用されることで、恣意的な判断の介入を阻止し、納税者の予測可能性を確保することができることを論究した論文であり、この点で、独自の価値を有するものであり高く評価できるものである。

以上が、論文全体を通しての評価であるが、その外の個別論点について評価できる点を、挙げておきたい。

まず、第1点目は、「二段階のチェック」で最も重要な「税法上の公正処理基準」の構成要素を、①公平な所得計算の要請、②適正・公平な税収の確保、さらに③慣行性の確立という三つの観点から「企業会計上の会計処理基準」にフィルターにかける有用性を明確にしたことである。

第2点目は、納税者保護の観点からの予測可能性の確保に関して、「二段階のチェック」の判断アプローチは、「企業会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が確保されるとするいわば「予測可能性の二段階チェック」であるとする見解を示している点である。

第3点目は、法人税法22条2項による無償取引への課税こそが、法22条4項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考があるという証左であるとする点である。

本論文は、歴史研究、法解釈、判例研究それに十分な先行研究のサーベイが行われており、論旨を展開するうえでも首尾一貫した主張となっている。数ある公正処理基準の先行研究とは異なった論文の問題設定が明確に示され、学術的価値を有するとともに、当該研究領域において独自の価値を有するものと高く評価できる。また、博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公开发表）において、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士の学位論文としての水準に達しているものと判断する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	今村 寛治
副査	熊本学園大学教授	波積 真理
副査	熊本学園大学教授	岩武 一郎

氏 名（本籍）	外村 剛一（鹿児島県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 27 号
学位授与の日付	令和 5 年 3 月 24 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	所得税法における「みなし譲渡所得課税」の研究 -所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性を中心として-
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 池上 恭子 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 得重 仁 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 成宮 哲也

内容の要旨

所得税法 33 条 1 項において、「譲渡所得とは、資産の譲渡（中略）による所得をいう。」と規定されており、譲渡所得の課税物件としては、通説によると、キャピタル・ゲイン（capital gain）、すなわち、贈与者等が保有していた期間中の資産価値の増加益である¹。そして、所得は資産の値上りとして発生しているのであるから、所得税法が採用している包括的所得概念が要請するように発生所得を年度毎に算定して課税することが望ましい。しかし、現代は様々な市場が存在し、かつ、一般物価水準が安定しないので、税務行政上、現実には発生している所得に対して課税することは困難である²。そのためになんらかの適切な機会（課税適状）をとらえ、これを課税時期として、それまでに発生しているキャピタル・ゲインを清算し、課税するということになる³。よって、譲渡所得については、「資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会」を課税時期としてキャピタル・ゲインを清算して課税を行うということになる（増加益清算課税説）⁴。

この課税機会として、譲渡が適切であるのは、通常はそれによって資産のキャピタル・ゲ

¹ 佐藤英明（2019）『スタンダード所得税法（第 2 補正版）』弘文堂 84 頁参照。

² キャピタル・ゲインは経済、特に市場の動向と深く関わっている。市場の動向とキャピタル・ゲイン課税に関する文献としては、塩崎 潤訳（1976）『R. グード著 個人所得税－「最良の租税」の研究－』今日社 192－232 頁がある。

³ 岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第 3 版）』60 頁、60 頁（1992）参照。

⁴ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）参照。

インが実現 (realize) される、すなわち、金銭等流動性のある資産と交換されるからである⁵。この実現によって、キャピタル・ゲインは市場を通じて客観的に算定され、かつ、譲渡者 (納税者) は納税資金を得ることができる。この理由から、実現主義による課税、すなわち、有償譲渡への課税は、譲渡所得課税における原則とされてきた。

他方、相続、贈与及び遺贈 (以下では、「無償譲渡」という) を譲渡とみなして課税機会とするみなし譲渡所得課税 (無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税 (所得税法 59 条 1 項)) は、実現主義の例外規定 (所得税法 36 条 1 項 (収入すべき金額) の「別段の定め」) として、課税時期を純粋な包括的所得概念の方向に近づけ、未実現のキャピタル・ゲインを課税物件とするものである⁶。また、みなし譲渡所得課税の目的としては、「有償譲渡の納税者と無償譲渡の納税者間における課税の公平 (以下の本論文では、「納税者間の公平」という) 」及び「無償譲渡をすることによる贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税繰延の防止 (以下の本論文では、「課税繰延の防止」という) 」である⁷。

みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告で推奨され、これを受けた昭和 25 年所得税法改正 (昭和 25 年法律第 71 号) で制定された (所得税法 5 条の 2) ⁸。制定当初のみなし譲渡所得課税の適用範囲としては、相続、贈与及び遺贈さらに低額譲渡というかなり広いものであった ([条文資料 1] 参照) ⁹。加えて、受贈者等は無償譲渡によって取得した資産を時価によって受け入れることになっていた (所得税法 10 条 4 項、[条文資料 1] 参照) ¹⁰。

しかし、現行所得税法 59 条 1 項 1 号及び 2 号において、みなし譲渡所得課税が適用される範囲としては、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡であり、その適用範囲は、制定当初と比較するとかなり限定的である。

加えて、所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項 (無償譲渡の際、受贈者等は贈与者等の資産の取得費を引き継ぐ) によって、贈与者等の保有期間中のキャピ

⁵ 岡村・前掲注 3) 60 頁参照。

⁶ 同上 60 頁参照。

⁷ 佐藤・前掲注 1) 123-127 頁参照。

⁸ 村山達雄 (1950) 「改正所得税法の解説 (1)」『財政』第 15 巻第 8 号、80-81 頁及び福田幸弘監修 (1985) 『シャープの税制』霞出版社 311 頁参照。シャープ勧告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である (金子 宏 (2019) 『租税法 (第 23 版)』弘文堂 59-61 頁参照。) 。

⁹ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、6 頁参照。

¹⁰ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、13-14 頁及び村山・前掲注 8) 82 頁参照。

タル・ゲインに対する清算課税は行われない¹¹。

つまり、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」という 2 つの機能を重要視するならば、無償譲渡全般に対してみなし譲渡所得課税を適用するべきである。しかし、現行所得税法においては、制定当初のみなし譲渡所得課税と比較すると、無償譲渡に関するキャピタル・ゲインへの清算課税は、その大半において課税の繰り延べが許されており、「納税者間の公平」は担保されていない。また、無償譲渡を繰り返すことによる永久のキャピタル・ゲイン課税逃れを誘発する恐れもある。

そこで本論文では、所得税法創設から現行制度までを考察し、所得税法上、59 条 1 項及び 60 条 1 項という相反する 2 つの規定が存在することになった経緯、つまり、59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性を明らかにしていく。

具体的には、第 1 に、譲渡所得と所得概念の通説、第 2 に、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって生じている譲渡所得に関する問題点、第 3 に、譲渡所得の沿革における「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」、第 4 に、財産分与とみなし譲渡所得課税という 4 つの点に注目して考察を進めていく。

[条文資料 1]

昭和 25 年所得税法第 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の移転があつた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和 25 年所得税法第 10 条

4 第 9 条第 1 項第 7 号又第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7

¹¹ 所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎによって、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインが課税繰延されることになった要因として、みなし譲渡所得課税が納税者の理解を得られなかった点（納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論が、納税者にとっては常識や国民感情からは受入れられないという理論ではない理屈）が挙げられる（掃部 實（1954）「所得税法の改正について」『税経通信』第 9 巻第 5 号、39 頁及び柿谷昭男（1962）「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第 17 巻第 6 号、49 頁参照）。

号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時ににおいて、その時の価額により、取得したものとみなす。

第 1 章では、「戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税―所得税法創設から昭和 17 年臨時利得税法改正まで―」を考察した。

明治 20 年所得税法創設（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）までは、キャピタル・ゲインは相続税、戦時利得税、臨時利得税において課税物件として扱われ、課税されていた（明治 38 年法律第 10 号相続税法 1 条及び 3 条、大正 7 年法律第 9 号戦時利得税法 3 条 1 項 3 号、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 3 条 1 項 3 号など）。そして、戦時利得税、臨時利得税のキャピタル・ゲイン課税規定は、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）などに類似するものであった。

さらに、明治 38 年相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）後、大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においては、戦時利得税法と臨時利得税法では、現行所得税法 60 条 1 項のような規定が存在しており（大正 7 年勅令第 64 号戦時利得税法施行規則 6 条 2 項、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 11 条の 2 第 3 項）、これによって、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は行われていなかった。したがって、この期間の戦時利得税及び臨時利得税においては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されておらず、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税が課されていた。

以上のことから、第二次世界大戦の終戦以前においてもキャピタル・ゲインは様々な税目で課税物件として扱われ、課税されていたことが分かる。そして、その課税規定も現行譲渡所得規定と類似したものであった。つまり、戦前においても様々な税目で課税物件として扱われていたキャピタル・ゲインが戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得税の課税物件に組み込まれたのである。

第 2 章では、「戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税―昭和 21 年税制改正から昭和 25 年税制改正まで―」を考察した。

第 90 回帝国議会貴族院『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第 1 号』によると、昭和 21 年臨時利得税法の廃止によって臨時利得税法の課税標準であった譲渡利得は、所得税法の課税標準である譲渡所得として組み込まれた（昭和 21 年法律第 14 号）。当時の所得税法の譲渡所得に関する規定も臨時利得税法に規定されていた内容と類似していた（譲渡所得の概算取得価額控除（所得税法 12 条 1 項 8 号）、5 千円の所得控除（所得税法 21 条の 3）など）。

そして、昭和 21 年所得税法改正（昭和 21 年法律第 14 号）では、現行所得税法 60 条 1 項のような規定が存在し、これによって、所得税法上、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、清算課税は行われていなかった（昭和 21 年法律第 14 号所得税法 10 条 5 項、昭和 22 年法律第 27 号所得税法 10 条 5 項など）。これは、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）において、みなし譲渡所得課税が創設されるまで継続していた。

つまり、昭和 21 年から 24 年において、所得税では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されていなかったが、昭和 25 年税制改正によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されることになった。

他方、昭和 22 年相続税法改正（昭和 22 年法律第 87 号）によって、贈与者が行った①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与、に対しては、贈与税が課されていた（相続税法 10 条 1 項、11 条 1 項及び 12 条 1 項）。これは、当時の贈与税が現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような機能を有していたと推測できる。

また、相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）から昭和 24 年相続税法（昭和 22 年法律第 87 号）までは相続税と贈与税の課税物件は「被相続人若しくは贈与者の財産」であったが（相続税法 2 条及び 3 条）、昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）によって、これが、「相続人若しくは受贈者が取得した財産」になった（相続税法 1 条及び 2 条）。

以上のことから、第二次世界大戦の終戦以前に制定されていた臨時利得税の課税物件であったキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、昭和 21 年所得税法改正において、所得税の課税物件に組み込まれたものである。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのである。

第 3 章では、「みなし譲渡所得課税の縮小ーみなし譲渡所得課税の創設から昭和 48 年所得税法改正までー」を考察した。

我が国におけるみなし譲渡所得課税の成り立ちについては、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点からみなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）においてこれを採用した（所得税法 5 条の 2）。

しかし、みなし譲渡所得課税の考え方は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために課税徴収上考えられたものではあるが、キャピタル・ゲインが実現したものとみなして清算課税を行なうという考え方自体に常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることがむずかしい制度であった。

そこで、昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）において、相続の際のみなし譲渡所得課税を廃止し（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）、さらに、昭和 37 年所得税法改正（昭和 37 年法律第 44 号）において、贈与者等がみなし譲渡所得課税に関する明細書を提出した場合には、遺贈、贈与及び低額譲渡の際にもみなし譲渡所得課税を行われないことになった（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）。

以上のことから、みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という理想を達成するために推奨され、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）において創設された。しかし、実際には、納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論は、納税者においては常識的に受け入れられなかった。つまり、みなし譲渡所得課税は納税者への配慮という理論ではない理屈によって縮小され、現行制度の規定内容に至っている。

第 4 章では、「アメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—我が国の譲渡所得課税への移入—」を考察した。

1937 年(昭和 12 年)、シャウプ及びヴィックリーが中心委員となって作成したアメリカ税制の研究報告書である『当面する租税問題』によれば、アメリカ税制のキャピタル・ゲイン課税では、アイズナー対マッコンバー判決（1920）を契機として、所得概念においては実現主義がその要素であると判断されるようになった。そして、実現主義をあくまでも貫徹した場合には、株式などの売買（有償譲渡）には課税されるが、会社の留保利益、株式配当等を利用すれば、キャピタル・ゲインに対する課税を回避することが可能であった。これは納税者間の著しい不公平をもたらすことになり、問題視されていた。加えて、実現主義が適用されない無償譲渡を繰り返すことによって、永久に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては課税繰延がなされ、所得税を課すことは不可能であった。このような税制は「納税者間の公平」を損ない、無償譲渡を利用した課税逃れを誘発する恐れがあるために改正されなければならなかった。

つまり、このような実現主義への問題意識からシャウプ勧告を受けた昭和 25 年所得税法改正(昭和 25 年法律第 71 号)においては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課税すべきものとし、特例的に、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」を目的として、無償譲渡の際にもキャピタル・ゲインが実現したとみなすことにしたのである（所得税法 5 条の 2 及び 9 条 1 項 7 号並びに 10 条 4 項）。

そして、サイモンズとヴィックリーも「納税者間の公平」の視点から無償譲渡を利用した課税繰延は許されず、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税されるべきものであると述べていた。その具体的な「課税繰延の防止」方針として、両者は、贈与者等には現

行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような制度を推奨し、さらに、受贈者等には、贈与者等から受贈者等への資産移転時における時価によって資産を受け入れることを推奨していた。

このようなサイモンズとヴィックリーの提唱するキャピタル・ゲインに対する課税方針を受け、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告においては、みなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）では、所得税法 5 条の 2（みなし譲渡所得課税）及び 10 条 4 項（時価による資産の受入）が制定された。

第 5 章では、「所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈」を考察した。

所得税法 59 条 1 項については、①「譲渡」を「有償譲渡」のみに限定し、相続や贈与などがあった際には、時価相当額の対価による譲渡があったと擬制する規定（有償譲渡がない場面で有償譲渡があったとするみなし規定）であるのか、あるいは、②「資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要な経費及び取得費の計算の特例（所得税第 2 編第 2 章第 2 節第 5 款）」として定められていることや、増加益清算課税説によると所得税法 33 条 1 項にいう「譲渡」の意義を有償無償を問わないということからして、「資産の譲渡に係る収入金額を擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であるのか、という 2 つの考え方がある。

所得税法 59 条 1 項は、沿革、裁判例及び学説から「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために創設され、贈与者等が受贈者等に対して無償譲渡した際の「資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であることを明らかにした。

所得税法 60 条 1 項については、所得税法 59 条 1 項とともに制定、改正され、贈与者等に所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになった。

これらの理論的整合性から、所得税法 60 条 1 項は、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の縮小に伴って取得費の引き継ぎが拡大し、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税を行わないことを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等から取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であることを明らかにした。

第 6 章では、「相続税と所得税の二重課税－非課税規定の創設から昭和 25 年税制改正まで－」を考察した。

現行所得税法 9 条 1 項 17 号（非課税規定）及び最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 16 号）によれば被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税は許容されない。

現行制度においては、被相続人の財産に対しては、まず、相続の際に、時価によって受け

入れ、これを課税標準として相続税が課される（相続税法 2 条 1 項及び 22 条 1 項）。その後、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、被相続人の相続財産の取得費を引き継ぎ、譲渡所得を計算する（所得税法 33 条 3 項及び 60 条 1 項）。

よって、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続の際に相続税が課され、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、所得税が課される。これは、「同じ課税物件（被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲイン）に対して 2 回以上課税される」という二重課税の状態であり、納税者にとっては酷である。これに対しては租税特別措置法 39 条 1 項（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）によって調整がなされている。

ところで、昭和 22 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 142 号）においても現行制度と同じく被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税と所得税の二重課税問題が生じていた（相続税法 2 条 1 項及び 37 条 1 項、所得税法 9 条 1 項 7 号及び 10 条 5 項）。

この問題を解決するために昭和 25 年税制改正（昭和 25 年法律第 71 号及び第 73 号）によって、相続や贈与の際には、相続人は被相続人の取得費を引き継がず、時価によって資産を受け入れることになった（所得税法 10 条 4 項）。

これによって、相続人は、相続財産を第三者へ有償譲渡した際の譲渡所得の計算では、取得費を相続の際の時価によって計算することになり、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税問題は解決されることになった。

しかし、現行所得税法 60 条 4 項では、限定承認に係る相続に対してのみ相続人の資産の時価受け入れがなされており、昭和 25 年所得税法改正時における相続全般に対する相続人の時価の受け入れと比較すると、その適用範囲は、限定的である。

以上のことから、現行制度の相続税と所得税の二重課税問題を解決するためには、所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎを、所得税法 60 条 4 項にいう時価によって受け入れる規定内容に変更する必要がある。これによって相続税の課税財産及び譲渡所得の課税物件である相続によって取得した資産の取得価額は時価に統一され、二重課税問題も解消する。

第 7 章では、「譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用」に関する 3 つの判例を考察した。

譲渡所得課税における「資産の取得費」とは、資産が消費あるいは使用される時までに、直接必要とした費用に限る、と理解される。

また、譲渡所得課税における「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」とは、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを実現（金銭等流動性のある資産に交換）するために必要不可欠な費用である、と理解される。

最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決（昭和 61 年（行ツ）第 115 号）は、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に算入される借入金利子の金額の範囲について争われた事案であるが、

本件判決では、「借入金利子について資金借入日から資産の使用開始の日までの分について取得費算入を認める」という考え方を採用し、これは、資産が消費あるいは使用される時まで、直接必要とした費用であり、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当する。

最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）（以下では、「最高裁平成 17 年判決」という）は、父から息子へゴルフ会員権を贈与された際に、息子がゴルフ会社へ支払ったゴルフ会員権の名義書換手数料が「資産の取得費」に該当するののかについて争われた事案であり、最高裁平成 17 年判決では、名義書換手数料を息子が第三者へ譲渡した際の譲渡所得における資産の取得費として認めた。しかし、本件の場合における資産の取得費とは、父がゴルフ会員権を消費あるいは使用するまでに直接必要とした費用であり、また、名義書換手数料がなくてもゴルフ会員権は、父によって金銭等流動性のある資産に交換することは可能であり、譲渡費用にも該当しない。よって、名義書換手数料は個人的な消費のための支出である家事費（所得税法 45 条 1 項）であり、本来、名義書換手数料は、資産の取得費としては認められない支出であった。

最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決（平成 18 年（行コ）第 106 号）は、土地改良区へ支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」に該当するののかについて争われた事案であり、本件判決では、決済金等を譲渡費用として認めた。本事案においては、決済金等がなければ、本件売買契約に基づく本件土地を譲渡し、実現すること及び土地を使用目的に変更することは不可能であった。よって、決済金等は譲渡を実現するために必要不可欠な費用であり、所得税法 33 条 3 項にいう譲渡費用に該当する。

第 8 章では、「譲渡所得の金額の計算－取得費及び譲渡費用を中心として－」について考察し、第 1 に、最高裁平成 17 年判決において、名義書換手数料（資産価値の増加と直接関係しない支出）が、所得税法 33 条 3 項あるいは同法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」として認められた理由、第 2 に、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）において、譲渡費用（資産価値の増加と直接関係しない支出）の控除が認められている理由を明らかにしてきた。

昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告を受けて昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）がなされた。この改正当時、所得税法においては、①キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－取得費（取得価額＋設備費＋改良費）－譲渡費用）（所得税法 9 条 1 項 8 号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点からすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法 9 条 1 項 8 号及び 5 条の 2 並びに 10 条 4 項）」という 2 つの計算方法が存在していた。

また、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の改正の沿革を考察すると、所得税法 59 条 1 項(みなし譲渡所得課税)の適用範囲の縮小とともに所得税法 60 条 1 項(取得費の引き継ぎ・キャピタル・ゲインへの課税繰延)の適用範囲は拡大してきた。つまり、所得税法 60 条 1 項が適用されると、ある範囲の無償譲渡に対しては、みなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡(無償譲渡後、第三者へ資産を有償譲渡)した際の譲渡所得における金額の計算(総収入金額－取得費(贈与者等の取得費＋受贈者等の取得費)－譲渡費用)」という計算方法が存在することになった(所得税法 33 条 3 項及び 38 条 1 項並びに 60 条 1 項)。

これらのことから、現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①有償譲渡における譲渡所得の金額の計算、②無償譲渡における譲渡所得の金額の計算、③転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算という 3 つの計算方法が存在している。

さらに、所得税法上の条文構成に注目すると、譲渡所得の課税標準については、実際の収入金額から譲渡する者の努力あるいは手腕等といった所得を得るために寄与したと認められる支出を控除した金額をもって税負担が可能な所得(貨幣財を伴った担税力ある所得)であると考えられる(所得税法 33 条 3 項及び 36 条 1 項)。このように譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際の支出した金額を控除した譲渡差益を課税標準とする考え方を譲渡益所得説という。

譲渡益所得説については、収入金額から必要経費を控除した純所得を課税標準とする純所得課税説の一種であると考えられ、譲渡所得における取得費控除は、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる。そして、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、これは譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられる。

よって、第 1 に、最高裁平成 17 年判決において名義書換手数料が、所得税法 33 条 3 項あるいは同法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」として認められた理由としては、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、譲渡所得の金額の計算に関して変化が生じ、「資産の取得費」の範囲が拡大しており、さらに、取得費控除の機能は必要経費控除と類似していることなどが考えられる。必要経費においては、事業活動とは直接関係しない経費であっても、その控除が認められており、取得費においても資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるためである。

そして、第 2 に、譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であり、その控除は認められている。つまり、所得税法においては、資産価値の増加とは直接関

係しない支出の控除が認められており、譲渡費用の控除も認められているのである。

第9章では、「財産分与への課税―最高裁昭和50年5月27日判決への批判―」を考察した。

最高裁昭和50年5月27日判決（昭和47年（行ツ）第4号）（以下では、「最高裁昭和50年判決」という）では、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている、つまり、代物弁済が行われたと判断している（民法482条）。

そして、財産分与の課税関係については、3つの考え方がある。第1に、離婚による損害の賠償、すなわち慰謝料の意味でなされる財産の分与が資産の譲渡にあたり、譲渡所得を発生させる慰謝料として財産が移転された場合は、分与者が、慰謝料債務の全部又は一部の履行として自己の財産を被分与者に移転し、それによってその資産の時価相当額の債務が消滅することを意味するから、それが資産の譲渡に該当し、その資産の時価相当額の収入があったと解される。また、損害賠償として分与を受けた者には、個人が受け取る損害賠償金を一般的に非課税とする規定があるために、課税されない（所得税法9条1項18号、所得税法施行令30条）。

第2に、離婚後の扶養のために財産が分与された場合は、資産が贈与されたものと解されるから、昭和48年所得税法改正（昭和48年法律第8号）以前は、所得税法59条1項によって、みなし譲渡所得課税が適用されたと考えられる。また、この場合には、資産を受け入れた側では、時価によって資産を受け入れ（所得税法60条2項）、贈与税が課されていた（相続税法1条の2及び2条の2）。

第3に、夫婦共有財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらないと考えられる。よって、この場合には、財産分与の課税関係は生じない。

以上のことから、最高裁昭和50年判決では、上記した財産分与の課税関係に関する3つの考え方を採用していない。最高裁昭和50年判決においては、上記した3つの考え方にしがった判断がなされるべきであった。

最後に、第1章から第9章までを考察してきた結果によれば、所得税法59条1項及び60条1項の関連性について以下の4点が明らかになった。

第1に、所得概念の通説では、戦前は制限的所得概念を採用し、戦後に包括的所得概念が採用され、キャピタル・ゲインは所得税の課税物件に加えられたと考えられているが、戦前においても様々な税目で課税されていたキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得税の課税物件に組み込まれた。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのである。

第2に、現行制度は、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって、①相続税と所得税の二重課税問題、②取得費の解釈問題など、が生じている。そして、これらの問題の原因であるみなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大は、納税者への配慮という理論ではない理屈によって生じたものであると思われる。

第3に、昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）以前は所得税法においては現行所得税法60条1項に類似した規定が存在し（昭和21年法律第14号所得税法12条7項、昭和22年法律第142号所得税法10条5項など）、みなし譲渡所得課税は制定されていなかった。つまり、昭和25年所得税法改正以前の所得税法では、「課税繰延の防止」はなされておらず、「納税者間の公平」は担保されていなかった。

その後、昭和25年所得税法改正によってみなし譲渡所得課税が制定され、「課税繰延の防止」がなされ、「納税者間の公平」は担保されることになった（所得税法5条の2及び10条4項）。

しかし、現行みなし譲渡所得課税の適用範囲は昭和25年所得税法改正時と比較するとかなり縮小されている（所得税法59条1項）。一方、取得費の引き継ぎは拡大している（所得税法60条1項）。これは、現行制度においては、「課税繰延の防止」は限定的になされており、「納税者間の公平」が担保されているとはいえない。

第4に、財産分与への課税に関する代表的なものとしては、①離婚による損害の賠償、②離婚後の扶養、③夫婦共通財産の清算、という3つの考え方がある。しかし、現実的には、①から③の考え方を明確に区分することは各事案毎に判断するしかなく、財産分与に関する課税関係を一義的に理解することは困難である。

ところで、近年、財産分与への課税に関する対策として「キャピタル・ゲインに対する課税のタイミング」に注目し、財産分与時に分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して課税することを控え、代わりに、被分与者が実際に分与財産を第三者へ譲渡した際の譲渡所得の計算において、被分与者の譲渡時の収入金額から分与者が分与財産を取得した時の価額を控除するという「課税繰延制度」が有力視されている¹²。これは、従来の分与者に対する譲渡所得課税（最高裁昭和50年判決）を排除し、財産分与に対しても所得税法60条1項にいう取得費の引き継ぎを適用しようというものであり、立法論として望まれている¹³。

最高裁昭和50年判決は、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅

¹² 佐藤英明（2019）「解説 離婚と所得税」『新基本法コンメンタール【第2版】親族』日本評論社 133 頁及び渋谷雅弘（2006）「夫婦と税制の現状」水野紀子編『ジェンダーと自由と法』東北大学出版会 390 頁参照。

¹³ 日本弁護士連合会（1995）『税制改正に関する意見書』及び同（1996）『財産分与及び養育費の支払いに関する所得税及び贈与税の取扱いに関する要望書』参照。

益が生じている、と判示している。

しかし、夫は不動産移転に対する何らかの金銭等の対価を得ているわけではない。夫の財産移転に対して何らかの金銭等の対価を得ていないという点に注目すれば財産分与も無償譲渡と仮定することができる。財産分与を無償譲渡と仮定した場合には、最高昭和 50 年判決が判断した無償譲渡（財産分与）に対する譲渡所得課税は、みなし譲渡所得課税の縮小の沿革からも分かるように、納税資金の問題（対価を得ていないのになぜ課税されるのか）から納税者の理解を得ることは困難である。そう考えると、財産分与に対しても所得税法 60 条 1 項を適用し、分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインを被分与者が財産分与によって得た財産を第三者へ譲渡したタイミングで課税するという方法は、納税者への配慮という点から支持できる。

審査結果の要旨

（論文の主題）

本論文は、譲渡所得研究の要である所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡課税）及び 60 条 1 項（取得費の引継ぎ）の創設意義と両者の関連性についての研究である。

創設理由の検証において、所得概念が戦前の制限的所得概念から戦後の包括的所得概念への移行に伴ってキャピタル・ゲイン課税が所得税に組み込まれたのではなく、戦前においても様々な税目で課税されていた事実を挙げると共に、みなし譲渡所得課税は、納税者間の公平と課税繰延の防止の役割をもって導入された。また、相続・贈与、低額譲渡等がみなし譲渡の対象とされるが、その対象とされる所得税法 59 条の適用範囲は徐々に縮小され、納税者間の公平と課税繰延の防止機能は作用しなくなっている反面、法 60 条適用の取得費の引継ぎは拡大している。その結果、現行所得税法においては、制定当初のみなし譲渡所得課税と比較すると、無償譲渡に関するキャピタル・ゲインへの清算課税は、その大半において「課税の繰延べ」が許されており、「納税者間の公平」は担保されていない点を論証しようとする。

（論文の概要）

本論文では、所得税法創設から現行制度までを考察し、所得税法上、59 条 1 項及び 60 条 1 項という相反する 2 つの規定が存在することになった経緯とその関連性を明らかにしている。具体的には、①譲渡所得と所得概念の通説（包括的所得概念と譲渡益清算課税説）、②みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって生じている譲渡所得に関する問題点（相続税と譲渡所得税の二重課税問題や取得費の解釈問題など）、③譲渡所得の沿革にお

ける「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の弱体化、最後に、④財産分与とみなし譲渡所得課税という4つの点に注目して考察が行われている。

所得税法 60 条 1 項は、所得税法 59 条 1 項とともに制定、改正され、贈与者等に所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになった。これらの理論的整合性から、法 60 条 1 項は、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の縮小に伴って取得費の引き継ぎが拡大し、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税を行わないことを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等から取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であることを明らかにしている。

しかし、現行みなし譲渡所得課税の適用範囲は、昭和 25 年所得税法改正時と比較するとかなり縮小されているが、一方の取得費の引き継ぎは拡大している。したがって、現行制度においては、「課税繰延の防止」は限定的となっており、「納税者間の公平」が担保されていないとする。

具体的に論文の各章を追いながら、論点を検証したい。

先ず第 1 章では、明治期から第二次世界大戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の歴史研究がなされている。キャピタル・ゲインは相続税、戦時利得税、臨時利得税において課税物件として扱われ、課税されていた。なかでも、戦時利得税（大正 7 年法律第 9 号）、臨時利得税（昭和 10 年法律第 20 号）のキャピタル・ゲイン課税規定は、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）などに類似するものであった。また、現行所得税法 60 条 1 項とほぼ同一の規定が存在しており（大正 7 年勅令第 64 号戦時利得税法施行規則 6 条 2 項、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 11 条の 2 第 3 項）、この規定によって贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は行われていなかったと指摘する。

したがって、この期間の戦時利得税及び臨時利得税においては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されておらず、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税が課されていたとの結論を得ている。

第 2 章では、引き続き戦後、すなわち昭和 21 年税制改正から昭和 25 年税制改正までの検討がなされている。まず、昭和 21 年所得税法（昭和 21 年法律第 14 号）で、所得税法上に譲渡所得が初めて課税標準に含められた。昭和 22 年所得税法改正（所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）10 条 5 項）では、現行所得税法 60 条 1 項と類似の規定が存在し、これによって贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、清算課税は行われていなかった。この制度は、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）において、みなし譲渡所得

課税が創設されるまで継続していた（所得税法 5 条の 2）。つまり、やっと昭和 25 年税制改正によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されることになったのであるとする。

他方、昭和 22 年相続税法改正（昭和 22 年法律第 87 号）によって、贈与者が行った①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与に対しては、贈与税が課された（相続税法 10 条 1 項、11 条 1 項及び 12 条 1 項）。これは、当時の贈与税が現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税と同じような機能を有していたと指摘する。

以上のような経緯を経て、第二次世界大戦の終戦以前に制定されていた臨時利得税の課税物件であったキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、昭和 21 年所得税法改正において、所得税の課税物件に組み込まれたものである。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのであると主張する。

第 3 章では、わが国におけるみなし譲渡所得課税の創設とその適用範囲の縮小過程について検証している。みなし譲渡課税は、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告で、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点からみなし譲渡所得課税を推奨したのを受けて、昭和 25 年所得税法（昭和 25 年法律第 71 号）5 条の 2 において採用された。しかし、みなし譲渡所得課税の考え方は、理論としては優れたものではあったが、キャピタル・ゲインが実現したものとみなして清算課税を行なうという考え方自体に常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることがむずかしい制度であった。そこで、昭和 27 年所得税法改正で、相続の際のみなし譲渡所得課税を廃止し、さらに、昭和 37 年所得税法改正で、贈与者等がみなし譲渡所得課税に関する明細書を提出した場合には、遺贈、贈与及び低額譲渡の際にもみなし譲渡所得課税を課さないこととなった。

以上のことから、みなし譲渡所得課税制度の有する理論と実際の乖離を称して、「理論ではない理屈」がまかり通ることによって、制度自体が縮小されて、納税者間の公平が保たれていないと結論している。

第 4 章では、アメリカのキャピタル・ゲイン課税の導入経緯を検討することによって、わが国への譲渡所得課税制度の移入が検討されている。アメリカでは、アイズナー対マッコンバー判決（1920 年）を契機として、所得概念においては実現主義がその要素であると判断されるようになった。しかし、例えば、実現主義が適用されない無償譲渡を繰り返すことによって、永久に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては課税繰延がなされ、所得税を課すことは不可能であった。このような税制は「納税者間の公平」を損なうとともに、無償譲渡を利用した「課税繰延の防止」を行う必要性があった。

そこで、かかる実現主義への問題意識から、シャープ勧告を受けた昭和 25 年所得税法(昭和 25 年法律第 71 号)においては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課税すべきものとし、特例的に、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」を目的として、無償譲渡の際にもキャピタル・ゲインが実現したとみなすことにしたのである(5 条の 2、9 条 1 項 7 号、10 条 4 項)と主張する。

第 5 章では、無償譲渡の際に生じるキャピタル・ゲインに対して、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点から創設された所得税法 59 条 1 項と、その特例である 60 条 1 項について、沿革や判例等を考慮した条文の解釈が行われている。その結果は、法 59 条 1 項は、贈与者等が受贈者等に対して無償譲渡した際の「資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定(譲渡がある場面での計算特例を定めた規定)」であることを明らかにしている。

一方、所得税法 60 条 1 項については、贈与者等に所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、同条項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになっているが、これは、これらの理論的整合性から、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税を行わないことを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等によって取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であることを明らかにしている。

第 6 章では、被相続人の相続財産に含まれるキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税との二重課税間を取り扱っている。被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続の際に相続税が課され、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、所得税が課される。これは、二重課税の状態であり、納税者にとっては酷である(これに対しては租税特別措置法 39 条 1 項(相続財産に係る譲渡所得の課税の特例)によって部分的な調整がなされてはいる)。

この問題を解決するための鍵を、昭和 25 年改正所得税法(昭和 25 年法律第 71 号及び第 73 号)に求め、相続や贈与の際には、相続人は被相続人の取得費を引き継がず、時価によって資産を受け入れることになった前例(10 条 4 項)に倣って、相続人は、相続財産を第三者へ有償譲渡した際の譲渡所得の計算においては、取得費を相続の際の時価によって計算することにすれば、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税問題は解決されると主張する。

第 7 章では、所得税法上、譲渡所得の計算における「資産の取得費」、「資産の譲渡に要した費用(譲渡費用)」について、近年 3 つの代表的な判例を用いて考察している。

まず、所得税法 33 条 3 項にいう「資産の取得費」とは、資産が消費あるいは使用される

時までには、直接必要とした費用であり、同じく同条同項にいう「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」とは、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを実現（金銭等流動性のある資産に交換）するために必要不可欠な費用であると定義している。

この定義に基づきながら、最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決では、借入金利子について資金借入日から資産の使用開始の日までの分について取得費算入を認める」という考え方を支持し、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決では、父から息子へゴルフ会員権を贈与された際に、息子が支払ったゴルフ会員権の名義書換手数料は、資産の取得費としては認められない（家事費である）と、判決と異なる立場を支持し、また、最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決では、土地改良区へ支払った決済金等がなければ、本件売買契約に基づく本件土地を譲渡し、実現すること及び土地の使用目的変更は不可能であったとして、譲渡費用に該当する立場を支持している。

第 8 章では、譲渡所得の金額の計算の観点から取得費及び譲渡費用について考察している。現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算」（総収入金額－取得費（取得価額＋設備費＋改良費）－譲渡費用）、②「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算」（時価－取得費）、③「転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算」（総収入金額－取得費（贈与者等の取得費＋受贈者等の取得費）－譲渡費用）という 3 つの計算方法が存在している。

本論文は、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決での息子が支払ったゴルフ会員権の名義書換手数料を取得費に該当すると判断したのは、上記③の転々譲渡に当たるとする。ここで何故、取得費に該当するかと言えば、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、所得税法上、「資産の取得費」の範囲が拡大しており、さらに、取得費控除の機能は必要経費控除と類似していることなどが考えられると指摘する。また、必要経費に類似するのであれば、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、これは譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるからであるとする。

他方、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であり、その控除は認められるとする。

第 9 章では、財産分与としての資産の移転が譲渡所得課税の対象となることを最初に判示した最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決を批判的に考察している。

最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決では、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている。すなわち、分与義務の消滅はそれ自体 1 つの経済的利益を得て

いるといえるから、分与者には分与義務の消滅という経済的利益に相当する収入があり譲渡所得に該当すると判断されたのである。

しかし、本判決では、次の財産分与の課税関係に関する3つの考え方を用いていないという。つまり、①離婚による損害の賠償、②離婚後の扶養、③夫婦共通財産の清算という3つの考え方である。本件においては、一般的には解りにくい譲渡所得の理論を押しつけたものであって、この3つの考え方に従った判断がなされるべきであったとする。

(論文の評価)

本論文は、所得税法の中でも最も基本であるが難解な問題点を抱えた譲渡所得に関わるみなし譲渡と取得費の引継ぎに絞った研究である。割り切った論調で、制度の沿革をベースにした検討がなされており、非常に分かりやすい議論となっている。割り切った分だけ、他の考えを排除しているので、批判も多くあると思われる。

しかしながら、批判以上に特筆すべき内容をもった論文であると評価できるので、以下、評価できる点を述べることにする。

(1) まず何と云っても、本論文の価値は、論究に当たって、制度の沿革を探り、法制定当時の原資料の収集と分析、それに基づく制度の検証がなされている点である。すなわち、問題設定から結論までの論証が資料によって担保されているということである。

(2) 明治期から第二次世界大戦前まで、次に昭和21年から昭和25年まで、次にシャープ勧告から現行までに、大きく区切って考察しているが、その過程で、キャピタル・ゲイン課税の開始の通説に対して、異説を唱えている点である。つまり、通説は、戦後の所得概念の変化、すなわち、制限的所得概念から包括的所得概念へと変化する過程で、課税の公平の観点から譲渡所得として所得税法に導入されたとするものであるが、本論文では、明治期から様々な税目(例えば、戦時利得税や臨時利得税)で、課税されていた事実により、税收確保の観点から、臨時的な税から恒常的な税、すなわち所得税へ転換したに過ぎないとする論を展開するのである。

(3) 本論文の主題である「みなし譲渡所得」は、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税について、有償譲渡者と無償譲渡者との間の「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」とを目的として、シャープ勧告を契機として導入されたとする。この未実現のキャピタル・ゲインに担税力を認め、課税適状として課税することで公平を維持するとする「みなし譲渡課税」は、有償譲渡をメインに考えるのではなく、無償譲渡にその本質が存在するのであって、所得税法59条は、まさにそのために創設されたのであるとするのである。

(4) 譲渡所得は、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税をその論拠とするが、その際に、贈与者等に所得税法59条1項が適用されない場合には、60条1

項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、清算課税を行わずに、キャピタル・ゲインは課税繰延される。この清算課税を行わずに課税繰延を行うのは、「理論ではない理屈」という国民感情を考慮した特例であるとして考えており、また、無償譲渡全体に課税するとしていた創設時の 59 条の内容が漸次、縮小し、それと共に 60 条の課税繰延という取扱いは、取得費の引継ぎの拡大となって現れていると論じているのである。

(5) 本論文の論拠をもって、判例研究がなされているが、評価すべき判例評釈として、最高裁昭和 50 年 5 月 17 日判決（財産分与事件）を挙げることができる。財産分与に関する代表的な考え方には、①離婚による損害の賠償、②離婚後の扶養、③夫婦共通財産の清算という 3 つの考え方があり、一義的に理解することは困難である。したがって、財産分与といえども、財産分与時に分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して課税することになるが、財産分与に対しても所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎを適用しようというものである。

つまり、被分与者が実際に分与財産を第三者へ譲渡した際の譲渡所得の計算において、被分与者の譲渡時の収入金額から分与者が分与財産を取得した時の価額を控除するというのである。

以上（1）から（5）までを、本論文における学術的あるいは社会的な意義を有すると認められる点とするとともに、当該研究領域における独自の価値を有するものと評価したい。また、研究テーマに即した先行研究が適切に提示され、正確な読解や的確な評価が行われており、論旨を展開するうえで適切に言及されている。

博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公开发表）においても、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士学位論文としての水準に達していると認められるので、博士の学位を与えるに値する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	池上 恭子
副査	熊本学園大学教授	得重 仁
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也

氏 名（本 籍）	三小田 富之（福岡県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第28号
学位授与の日付	令和5年3月24日
学位授与の要件	学位規則第20条第1項該当
学 位 論 文 題 目	譲渡と相続に係わる税務上の諸論点
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊本学園大学教授 末永 英男 （副査） 熊本学園大学教授 今村 寛治 （副査） 熊本学園大学教授 波積 真理 （副査） 熊本学園大学教授 岩武 一郎

内容の要旨

問題提起

わが国における所得概念が包括的所得概念をベースとした制度であることについては、誰もが同意しており、基本的にそのような立場に立って制度の理解を試みるべきことについても特に異論はないようである。包括的所得概念は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得であるという前提を構成しているが、実際の課税実務にあたって、保有資産の増加益（キャピタル・ゲイン）が課税の対象とされるかどうかは、租税理論および租税制度の歴史において最も激しく議論されてきた。キャピタル・ゲインを課税対象に含めることに対しての論点は、①キャピタル・ゲインが概念上そもそも所得に含まれるかどうかという問題、②貨幣価値の下落ないし物価上昇による資産価値の名目的増加に対して課税するのは不合理ではないかという問題、③譲渡所得に対して課税をすると資産の移転による投資活動が妨げられ、経済発展に好ましくない影響を与えるという問題の三点である。

さらに、包括的所得概念の下での譲渡所得は、有償・無償を問わず、資産の移転を広く含むとされ、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が、それに含有される。所得税法(以下、「法」という。)59条1項においては、①法人に対する贈与又は遺贈、②個人に対する限定承認に係る相続又は包括遺贈、③法人に対する著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡という資産の移転があった場合に、そのキャピタル・ゲインについて、無償による資産の移転であっても、その時の時価により譲渡があったものとみなすことから、担税力のないところに課税を行うことについて係争が生じている。

一方、相続等により取得した資産を売却した場合における譲渡所得等の金額の計算をする場合、法 60 条(贈与等により取得した資産の取得費等)の規定が適用され、当該資産の取得価額を引き継ぐこととなる。しかしながら、民法においては、「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する(民法 896 条)。」と定められている。ここでは、法 60 条の条文内における「その者」が譲渡人か譲受人なのかについての係争や、民法 896 条の「相続開始の時」は、いつであるのかについての解釈上の係争が散見される。

また、包括的所得概念の下での譲渡所得は、資産の移転、すなわち譲渡があれば、その時点をもってそれまでの値上り益を清算することが本質であることを理解すれば、相続による資産の移転も譲渡所得課税の対象となるであろう。そうであれば、被相続人に生じた譲渡所得課税の部分を相続人が清算するものと考えられる。包括的所得概念によって相続税を正当化することは、遺産税方式の根拠となり、被相続人が生前に課されなかった未実現の譲渡所得を補完する機能があると考えられることになる。

さらに、包括的所得概念によれば、偶発的な利得も所得を構成する。そのため、相続人に対しては遺産の取得に対する「所得」課税が問題になる。これを分離させて課税するのが相続税であるということになれば、遺産取得税方式を正当化できると考えられる。つまり、この場合、被相続人と相続人の両方に課税関係が生じることになり、一度の財産移転に対して、譲渡者と譲受人の双方に課税することを二重課税として考えることもできるであろうし、それぞれの課税根拠が異なり、認められる担税力も異なるという点からすれば、制度上、同時に課税関係が生じるにすぎないという考え方もある。しかしながら、そのような課税は国民の理解を得がたいため、どちらかを選択するにあたり、理解が得やすい遺産取得税方式が採用されていると考えられる。

つまり、このように考えると遺産取得税方式を正当化する包括的所得概念に基づく理由づけは、遺産取得税方式だけを正当化するものではなく、同時に遺産税方式も正当化する可能性がある。どちらの方式を採用するかは、政策的・立法的な判断によるものと考えられるが、この考え方は、そもそも相続税を維持するのではなく、所得税に統合するなどの相続税の廃止の根拠にもつながりうるため、遺産税方式であっても遺産取得税方式であっても、相続税を正当化する根拠としては十分なものではないと指摘されている。そうであれば、相続税を課す根拠はなく、そもそも相続税を廃止することのほうが妥当とも考えられなくはない。

研究の目的

そこで、本論文では、以下、三つを目的とする。

一に、譲渡所得の本質について明らかにする。そもそも、譲渡所得は資本の増加にすぎず、所得を構成しないと解され、非課税とされていた時期がある。それは、所得概念の構成につ

いて、制限的所得概念の下では、反復的・継続的な利得のみが所得であり、譲渡所得は所得の範囲から除かれていたからである。しかしながら、今日では公平負担の観点から、譲渡所得も人の担税力を増加させる点では他の所得と異ならないため、課税の対象とされている。さらに、譲渡所得を課税の対象とした当初は、有償取引にのみ課税されていたが、昨今においては、無償取引も譲渡所得の課税の対象とされている。このことは、未実現のキャピタル・ゲインに対する無期限の課税繰延を防止することをその根拠としたものであるが、担税力のないところに課税を行うことから納税者の納得が得難く、相続、遺贈、贈与または著しく低い対価による譲渡があった場合に限定されている。

二に、相続税の課税の根拠とその必要性である。現行の法律では一つの財産について、相続を機会にキャピタル・ゲインに課税し、当該財産を譲渡する際に再度キャピタル・ゲインに課税している。このことを二重課税であると考えるのであれば、相続税は譲渡所得に取り込まれるのが妥当であろう。キャピタル・ゲインに対する課税は、なぜ相続時と譲渡時とに分けて課税されるに至ったのか、その課税の根拠と必要性について言及する。

三に、包括的所得概念を採ることにより生まれた、「みなし譲渡」と「取得費の引き継ぎ」の意義および根拠、その問題点を指摘したい。

論文の構成

第1章では、譲渡、相続、贈与の沿革を確認して現在の法構成について概観し、シャープ税制導入当初、贈与時または相続時にキャピタル・ゲインに対して、他の所得または財産と総合して所得税と贈与税・相続税が課された。さらに、シャープ勧告により所得税の補完税として創設された富裕税により、生存中のキャピタル・ゲインは、贈与および相続の際に実現されたものとみなされ、この申告がなされない場合でも富裕税の申告に現われ、逆に富裕税の資産の不申告は、贈与・相続税の申告からチェックされる。所得税・富裕税・贈与税および相続税は、キャピタル・ゲインを中心とする脱税を、相互に防止する機構として作用するように結びつけられていた。つまり、富裕税ありきの法構造となっていたのであり、富裕税・相続税そして相続税の補完としての贈与税、これらはすべて所得税の補完税であるということを確認した。

第2章では、みなし譲渡所得課税の制度上の成り立ちを確認した。我が国における包括的所得概念の提唱者であるアメリカの Henry Calvert Simons（以下では、「サイモンズ」という。）は、相続や贈与などを利用した租税回避に対して課税の無期延期の防止策としてみなし譲渡所得課税を推奨していた。そして、我が国におけるみなし譲渡所得課税の成り立ちにおいて、制定当初はシャープ勧告を受けて課税徴収上の実行可能性の観点からみなし譲渡所得課税を採用していた。しかし、その後の所得税法改正において納税者に対する配慮などから

みなし譲渡所得課税の適用範囲は縮小されていったのである。

つまり、相続や贈与は対価がないが、資産の所有者の支配から離れる段階で課税の清算を行なうという考え方は、課税徴収上は実行し易く、被相続人に対しキャピタル・ゲイン課税が行なわれることについての一般納税者の納得を得がたかった（課税の公平を保つために必要なみなし所得課税制度であっても、常識や国民感情からみなし譲渡所得課税の適用範囲は縮小されてきた。）のである。そこで、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによる課税の繰延べ（法 60 条）を行なうこととし、贈与等による資産の移転の場合に限り、譲渡所得を清算して課税することになったのである。みなし譲渡所得課税の適用範囲がかなり限定的である現行所得税法においては、サイモンズのみなし譲渡所得課税と比較した場合には、キャピタル・ゲイン課税における納税者間の課税の公平は保たれているとは言い難く、納税者間の課税の公平を保つためには立法など抜本的な解決を図ることが必要であると結論づけた。

第 3 章では、平成 17 年 2 月 1 日の最高裁判決（以下、「ゴルフ会員権事件」とする。）の判例研究を行った。当該判決は、贈与により、父からゴルフ会員権を取得した子がゴルフクラブに支払った名義書換料につき、当該ゴルフ会員権の譲渡所得の計算上、取得費として控除できるかどうか争われた事案である。当該、名義書換料が取得に要した費用に該当するか否か、および法 60 条 1 項について、考察した。

本件手数料を「自己が正会員となることの承認を得るために支出した費用」とであると性格づけても、「会員権を完全に自己のものにする」ための費用であるのか、「正会員として今後プレーするための」前払金としての性格を併用する費用であるのか必ずしも明らかではなく、譲渡所得の性質と法 60 条の趣旨を「増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて課税することは予定していない」と判示し、本件手数料の取得費性を肯定する。本件最高裁判決では本件手数料の法的性格を明確にしていないが、この点を明確にすべきであったと言える。最高裁平成 4 年 7 月 14 日第三小法廷判決¹における「当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活ないし家事費に属するもの」に照らすと本件手数料は、ゴルフプレー代の前払金であると解され、その点を強調する限りにおいては、「資産の取得に要した金額」としての性格を弱めることになる」と結論づけた。

第 4 章では、財産分与が譲渡所得にあたるとされた昭和 50 年 5 月 27 日の最高裁判決（以下、「名古屋医師財産分与事件」という。）の判例研究を行った。名古屋医師財産分与事件では財産分与を「資産の譲渡」とみなして、分与された財産に値上がり益があった場合には、

¹ 昭和 61 年(行ツ)第 115 号：所得税更正処分等取消請求事件（民集 46 巻 5 号 492 頁）。

それを「譲渡所得」として分与者に課税した事案である。財産分与者に対する譲渡所得課税適用の可否、および、財産分与としての資産の譲渡は、法 33 条 1 項にいう有償譲渡に限るのか、それとも無償譲渡を含むのかについて、考察した。

慰藉料債務の中味は、金銭の支払いではなく、あくまでも住居の引渡である。それは債務の本来的履行であり、決して代物弁済ではないと判断した。「債務の消滅」を「経済的な利益の価額の時価」とであると理解するのであろうが、債務の評価を、その目的物の時価で行うという原則をたてるのであれば、その旨の立法を行うべきである。譲渡所得の実体は何か、なぜ課税の対象となりうるのか、という議論であれば、増加益清算課税説に対して異を称えることはなく、あくまでも譲渡所得は資産の値上り益に課税することを目的とすべきであり、ひいてはそれが課税の公平性を担保できる重要な役割を担うものであると結論づけた。

第 5 章では、取引相場のない株式の譲渡につき、その「議決権割合の判定時期」と「時価」が争点となり、第一審納税者敗訴、控訴審納税者勝訴、令和 2 年 3 月 24 日の最高裁判決（以下、「タキゲン事件」という。）にて再逆転の国側勝訴となった判例研究を行った。法 59 条と相続税法 22 条の「その時における価額」と「所得のときにおける時価」について考察を行い、さらに、相続税申告時に使用する財産評価通達の配当還元方式により評価した金額を、所得税の譲渡所得の収入金額の評価に適用してよいのかの是非を、別訴（納税者勝訴）の判決を通して確認することとした。

上記、「その時における価額」とはどのような額を指すのかが問題となった。所得税法は明確な規定を用意していないため、この点は専ら解釈にゆだねられることになる。そこで、課税実務においては、同条項に規定する「その時における価額」について通達を発遣している。すなわち、所得税基本通達 59-6 は、「原則として」財産評価基本通達の扱いに従う旨述べている。しかし、評価通達の原則を所得税の評価で使用する場合には問題があると考え。その理由として、評価通達の原則は、相続財産の価額を計算する上での評価の原則であり、「資産の譲渡」に対する租税である所得税と「資産の移転」に対する租税である相続税とでは、課税の趣旨や目的も異なっているからである。つまり、譲渡所得価額を評価する際に相続税の評価を借用すること自体が間違っているのではないだろうか。このことは、東京高裁平成 30 年 7 月 19 日判決における第 184 号相続税更正処分取消等請求（以下、「相続税事件」という。）についても同時に争われ、相続税評価には配当還元方式の適用を認めたこととも整合性がとれる。

加えて、配当還元方式と類似業種比準方式における評価額の差が、2 倍あるいは 2 分の 1 以内であれば、所法 59 条が適用されないため問題は生じない。本件におけるそれぞれの評価額は数値として開きすぎており、正常な取引価額（時価）は、通達による 2 つの評価額の間にあるのではなかと推測される。そもそも通達には法源性がないことを前提とすれば、通達

が定める評価に拘束される必要はないため、類似業種比準方式および配当還元方式のいずれにもよらない評価方法によることも認められるはずである。したがって、配当還元方式により算出された 75 円と、類似業種比準方式により算出された 2,505 円との間の範囲内における額を時価と認定することで、双方にとって不合理な結果を回避できるようにも思えると結論づけた。

第 6 章では、財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）第 1 章総則 6 項（以下、「総則 6 項」という。）の適用を認め、評価通達に定める評価方法による金額の数倍になる金額を基礎とした更正処分を是認した令和 4 年 4 月 19 日最高裁判決（以下、「総則 6 項事件」という。）の判例研究を行った。当該通達評価額と鑑定評価額との乖離に着目し、そもそも財産評価通達により評価を行うことが、「時価」を評価する評価基準として適しているのか否かについて、検討を行った。

通達は租税法の法源ではないのにもかかわらず、時に国民の意思や租税法律主義の枠組みを超えて存在するような外観を呈することがある。相続財産の評価は、本来であれば事実認定の過程においてなされるものであるから、法律で定めていなかったとしてもそのことが直ちに違憲という評価を受けるものではない。仮に総則 6 項の定めがないとしても、租税法の一般原則である合法性の原則から、課税当局は適正な時価による課税を行っていたであろうと推測でき、合法性の原則の要請と平等原則の要請のはざまに陥ったときには、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情の有無により、いずれの原則を優先させるかを判断すべきである。評価通達を利用して評価した価額と不動産鑑定価額との差が開きすぎている点からしても評価通達が時代に即しておらず、第 5 章の結論と併せると、所得税は所得税法における評価通達を、相続税は相続税法における評価通達が必要なのではないだろうかと結論づけた。

第 7 章では、被相続人の賃貸業務の用に供されていた減価償却資産を相続し、それを引き継いだ賃貸業務の用に供した場合、それに係る減価償却費を簡便法により計算することはできないとした、大阪高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（以下、「茨木事件」とする。）の判例研究を行った。相続等による資産の取得をどのように捉えているかを、相続は取得であるとの立場から、検討した。

本判旨の判断では、「被相続人等の前所有者からの取得の時期・・・も併せて引き継ぐことを当然の前提として規定していると解され」、「同項が明文で規定する被相続人等の前所有者からの取得価額のみならず、その取得時期・・・をもそれぞれ引き継ぐことを当然の前提として規定したものと解される」として、取得時期についても引継ぐと説示しているものと見受けられる。取得時期の引継ぎについては、譲渡所得の問題であって、本判旨のように説示することは適当ではないのではないかと。原告は、耐用年数省令第 3 条第 1 項の「取得」には

「相続による取得」も含まれると主張しているのに対して、本判旨は、立法趣旨から同条の規定は適用できないとの判断を下しているが、裁判所の判断としては、同項の「取得」には「相続による取得は含まれる。」あるいは「相続による取得は含まれない。」と明確に示すべきであったのではないか。

仮に、「取得」には「相続による取得」を含まないというのであれば、「資産」の場合と同様、耐用年数省令は「適格合併等による引継ぎを含み、相続による取得を除く」と規定するはずであるところ、このような規定が存しない以上、「取得」については、拡張こそすれ、何らその範囲を縮小（除外若しくは制限）していないと解すべきであるから、同項の「取得」には「相続による取得」が含まれると解するのが相当であると結論づけた。

第8章では、相続開始の時において係争中であった過納金の還付が相続財産に当たるとして争われた最高裁判決平成22年10月15日（以下、「上野事件」という。）と相続財産を相続開始後に時効取得した占有者から時効の援用がなされ、所有権移転登記を命じた判決が、後発的事由による更正の請求をすることが認められるか否かが争われた大阪高裁平成14年7月25日判決（以下、「大阪事件」という。）の判例研究を行った。上記2つの判例を検討することで相続税の課税のタイミングについて、考察した。

上野事件の原審は、相続開始時に相続税の納付義務が成立することを基礎として、その時点で対象になっている財産が存在していたか否かのみを問題とするものであり、その原資が被相続人によって負担されたものであるという事実は相続財産妥当性を決定付ける要因ではないとしている。租税法において収益や費用の年度帰属を議論することの真の意味は、そのこと自体にあるのではなく、経済的効果に着目すれば、課税のタイミングを決定することは明らかであるため、相続の評価の時点は相続開始の時である。従って、過納金は相続財産に当たらないと結論づけた。

大阪事件では、相続税の納税義務の成立時点（権利の確定時点）は、相続開始の時であり、本件では、判旨でも述べられているように、時効の援用がなされるまでは所有権は相続人にあり、相続人は、被相続人の人生清算の税金を代替して課税されており、相続税の納税関係は終了している。判決では、「時効の効力が起算日まで遡る以上、租税法の解釈としても同様に解すべきであり、遡及効という法的効果は無視することは許されない。しかし、時効制度は、その期間継続した事実関係をそのまま保護するために私法上その効力を起算日まで遡及させたものであり、他方、租税法においては、所得、取得等の概念について経済活動の観点からの検討も必要」と判示し、租税法独自の判断を認めている。つまり、租税法においては、時効と援用という法定事実を考慮し、独自の権利の確定（所得の年度帰属）を求めていると考えられる。以上の事から、時効による遡及効を否定し、相続人に対して相続税を課したことは、租税法上の権利確定主義を用いた租税法律主義に適した判断であると言える。

結論

最後に、本論文の目的とした事項について検討した結論を整理したい。

一に、譲渡所得の本質についてである。現行の譲渡所得課税制度は、執行の困難性、納税者感情、および経済政策への配慮から様々な特例措置が導入されてきたことにより、本来の所得のあり方とは乖離した制度になっている。このような状況下で、現状の問題点を部分毎に解決したとしても、根本的な解決策にはなっておらず、所得税においては包括的所得概念と実現原則が結びつくことにより、増加益清算課税説は（みなし譲渡を採用しながら、課税の繰り延べをも採用しているため機能としては）制限された状態となっている。その結果、所得税と相続税の課税対象に関する概念が区別されることとなり、相続税を広義の所得税としては捉えないことになっている。かかる包括的所得概念によれば、未実現のキャピタル・ゲインも所得を構成し、資産の移転、すなわち譲渡があれば、その時点をもってそれまでの値上がり益を清算する増加益清算課税説というのが譲渡所得課税の本質であり、この点について判例も増加益清算課税説を採っていることを確認した。

二に、相続税の課税の根拠と必要性である。相続税の課税根拠については、「富の再配分」とされていることについては正当なものと考えられる。しかし、財産形成の権利が憲法上保障されているのであることにかんがみると、課税後に形成された財産から再度税を徴収できると考えることには合理性はなく、そもそも、財産を残したことが課税の根拠となることについても合理性がない。さらに、死亡時に生前の所得税を清算するという相続税は、過年度の所得に対して遡及的に課税することと変わらない効果があるといえ、租税法律主義の観点からも問題がある。

そもそも相続税は、所得税の補完税として誕生している。一でも述べた増加益清算課税説の考え方によれば、相続による資産の移転も譲渡所得課税の対象となりうる。その上で、相続税の必要性について、判例研究の結果を踏まえて相続は取得であると考ええるならば、相続開始時時点が譲渡の時点と考えることができ、その評価をめぐる法令と通達の異同によって資産価値の価額が大きく乖離することを防止することができるであろう。つまるところ、この値上り益に課税する譲渡所得と相続・贈与の共存関係が租税回避行為を招き、予測可能性と租税公平の観点を著しく阻害していると考えられることから、相続税は譲渡所得に取り込み課税を行うことが、包括的所得概念に基づいたキャピタル・ゲインの本質を理解したあるべき姿であろう。

三に、「みなし譲渡」と「取得費の引き継ぎ」の意義および根拠、その問題点である。

相続や贈与は対価がないが、資産の所有者の支配から離れる段階で課税の清算を行なうという考え方は、課税徴収上は実行し易い。しかしながら、被相続人に対しキャピタル・ゲイン課税が行なわれることについて一般納税者の納得を得難かった。そこで、相続の際のみな

し譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによる課税の繰延べを行なうこととし、贈与等による資産の移転の場合に限り、譲渡所得を清算して課税することになった。

課税の公平を保つために必要なみなし所得課税制度であっても、常識や国民感情からは受け入れられないことを理由として、みなし譲渡所得課税の適用範囲は相続、遺贈、贈与または著しく低い対価による譲渡があった場合に縮小されてきたのである。みなし譲渡所得課税の適用範囲がかなり限定的である現行所得税法においては、キャピタル・ゲイン課税における納税者間の課税の公平は保たれているとはいえず、納税者間の課税の公平を保つためには立法など抜本的な解決を図ることが必要であろう。

現状の税制度では譲渡所得は所得税に関する難解で複雑な問題として存在することとなると予想され、今後それがどのような方向に進んでゆくのか、大いに関心のもたれるところである。

審査結果の要旨

（論文の主題）

本論文は、所得税法上の譲渡所得の課税物件である資産の値上り益（キャピタル・ゲイン）とそれへの課税根拠である増加益清算課税説に研究の基軸を置き、共にこの値上り益に課税する譲渡所得と相続・贈与の異同と両者の共存関係について、また相続・贈与と関連して譲渡所得を扱う所得税法 59 条（みなし譲渡課税）と 60 条（取得費等の引継ぎ）の果たす課税上の意義とその解釈、及び譲渡資産の評価をめぐる法令と通達の相克等について、沿革と原則的な理論及び判例を基に研究したものである。

（論文の概要）

それでは、章を追って、本論文の概要を述べておきたい。

第 1 章では、譲渡、相続、贈与の沿革を確認して現在の法構成について概観している。その際、シャウブ勧告（包括的所得概念に基づいた増加益清算課税説を採用）をベースにできあがった同じキャピタル・ゲインへの課税である所得税と相続税・贈与税との関係について、イギリスや最も影響を受けたアメリカの税制が比較法的に検討されている。その結果、相続税そして相続税の補完としての贈与税は、所得税の補完税であるということを確認している。

第 2 章では、みなし譲渡所得課税の制度上の成り立ちを確認した。まずは、わが国における包括的所得概念の提唱者であるアメリカの Henry Calvert Simons（以下では、「サイモンズ」という。）の理論、すなわち、相続や贈与などを利用した租税回避に対して課税の無期延

期の防止策としてみなし譲渡所得課税を行うとする理論を検証している。

そのうえで、対価のない相続や贈与について、資産の所有者の支配から離れる段階で課税の清算を行なうという考え方は、課税徴収上は実行し易いが、被相続人に対しキャピタル・ゲイン課税が行なわれることについての一般納税者の納得を得がたかったので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによる課税の繰延べ（法 60 条）を行なうこととし、贈与等による資産の移転の場合に限り、譲渡所得を清算して課税する（法 59 条）ことになったことを制度の沿革から確認している。しかし、サイモンズのみなし譲渡所得課税と比較した場合には、キャピタル・ゲイン課税における納税者間の課税の公平は保たれているとは言い難く、納税者間の課税の公平を保つためには立法など抜本的な解決を図ることが必要であると結論づけている。

第 3 章では、贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料が取得に要した費用に該当するか否か、また法 60 条 1 項の意義について、平成 17 年 2 月 1 日の最高裁判決（以下、「ゴルフ会員権事件」とする。）を用いて検討を行っている。

本件では、譲渡所得の性質と法 60 条の趣旨を「増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて課税することは予定していない」と判示し、本件手数料の取得費性を肯定する。しかしながら、本件に先行する最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決における居住後の借入金利子は、「当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活ないし家事費に属するもの」に照らすと本件手数料は、「資産の取得に要した金額」としての性格を弱めることになる（むしろ、取得費ではなく、家事費である）と結論づけている。

第 4 章では、財産分与が譲渡所得に該当するとされた昭和 50 年 5 月 27 日の最高裁判決（以下、「名古屋医師財産分与事件」という。）の判例研究を行っている。本件では、財産分与としての資産の譲渡は、法 33 条 1 項にいう有償譲渡に限るのか、それとも無償譲渡を含むのかという点と、財産分与者に対する譲渡所得課税適用の可否、具体的には、分与義務の消滅は経済的利益といえるのかという点について判断したとする。

第 1 点については、増加益清算課税説を採用するのであれば、「資産の譲渡」とは、有償、無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうのは自明とし、また、第 2 の点については、離婚による慰謝料債務や財産分与義務の消滅は、法 36 条 1 項カッコ書きにいう経済的利益とするというが、債務の評価を目的物の時価で行うというのであれば、そこには、その旨の立法は必要との主張となっており、判決に反対している。

第 5 章では、取引相場のない株式の譲渡につき、その「議決権割合の判定時期」と「時価」が争点となった最高裁令和 2 年 3 月 24 日判決（以下、「タキゲン事件」という。）を用いて、

法 59 条「その時における価額」と相続税法 22 条の「取得のときにおける時価」について考察をしている。

所得税法は明確な規定を用意していないため、所得税基本通達 59-6 は、「原則として」、財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）の扱いに従うとしている。しかし、評価通達の原則は、相続財産の価額を計算する上での評価の原則であり、「資産の譲渡」に対する租税である所得税と「資産の移転」に対する租税である相続税とでは、課税の趣旨や目的も異なっているから、譲渡所得価額を評価する際に相続税の評価を借用すること自体が間違っているとの主張となっている。

第 6 章では、評価通達第 1 章総則 6 項（以下、「総則 6 項」という。）の適用を認め、評価通達に定める評価方法による金額の数倍になる鑑定評価額に基づく金額を基礎とした更正処分を是認した最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決（以下、「総則 6 項事件」という。）の判例研究を通じて、そもそも評価通達により評価を行うことが、「時価」を評価する評価基準として適しているのか否かについて検討を行っている。

周知のように、通達は租税法の法源ではないのにもかかわらず、時に国民の意思や租税法律主義の枠組みを超えて存在するかのような外観を呈することがある。相続財産の評価は、相続税法 22 条にいう「時価」であるが、問題は、評価通達による画一的な評価が租税負担の公平に反するという事情（「特別な事情」）がある場合には、「合理的理由」があると認められるとする最高裁の判断には、不確定概念にその判断を委ねるものであり、全く予測可能性が確保されていないとする。

仮に、総則 6 項の定めがないとしても、租税法の一般原則である合法性の原則から、課税当局は適正な時価による課税を行っていたであろうと推測でき、合法性の原則の要請と平等原則の要請のはざまに陥ったときには、実質的な租税負担の公平に反するというべき事情の有無により、いずれの原則を優先させるかが判断されるのだという。

いずれにせよ、第 5 章の結論と併せると、所得税は所得税法における評価通達を、相続税は相続税法における評価通達が必要なのではないだろうかと結論づけている。

第 7 章では、被相続人の賃貸業務の用に供されていた減価償却資産を相続し、それを引き継いだ賃貸業務の用に供した場合、それに係る減価償却費を簡便法により計算することはできないとした大阪高裁平成 26 年 10 月 30 日判決（以下、「茨木事件」とする。）の判例を用いて、相続は取得であるとの立場から検討している。

本件は、所得税法 60 条 1 項の規定の適用によって、被相続人等の前所有者からの取得の時期、取得価額のみならず、耐用年数をもそれぞれ引き継ぐことを当然の前提として規定したものと解して、判断が下されているが、相続によって、いったん終了した資産の使用継続が、新たにスタートするのであるから、また、継続させようと、譲渡しようと、相続人の自由意

思で決定されるものであるから、本件は、資産の取得に該当するとして、簡便法の適用を認めるべきとする。

第8章では、相続開始の時ににおいて係争中であった過納金の還付が相続財産に当たるとして争われた最高裁判決平成22年10月15日（以下、「上野事件」という。）と相続財産を相続開始後に時効取得した占有者から時効の援用がなされ、所有権移転登記を命じた判決が、後発的事由による更正の請求をすることが認められるか否かが争われた大阪高裁平成14年7月25日判決（以下、「大阪事件」という。）の判例研究を行っている。

上野事件の地裁判決を支持し、相続開始時に相続税の納付義務が成立することを基礎として、その時点で対象になっている財産が存在していたか否かのみを問題とするものであり、相続の評価の時点は相続開始の時である。したがって、過納金は相続財産に当たらないと結論づけている。つまり、いわゆる遡及効が認められる取消訴訟の形成力が前提とする公定力の概念を採用することはできないとするものである。

大阪事件では、相続税の納税義務の成立時点（権利の確定時点）は、相続開始の時であり、占有者が時効の援用をするまでは所有権は相続人にあり、相続税の納税関係は終了しているとする。したがって、時効による遡及効を否定し、相続人に対して相続税を課したことは、租税法上の権利確定主義を用いた租税法律主義に適した判断であるとの主張となっている。

本論文の概要は、おおよそ以上のようなものであるが、論文の構成の一貫性という視点でまとめると、次のようになる。

わが国におけるキャピタル・ゲイン課税に対する所得税及び相続税の沿革や包括的所得概念の提唱者であるサイモンズ（Simons）の理論を基に、譲渡所得課税とみなし譲渡所得課税の必要性和みなし譲渡所得課税を引き起こす相続・贈与との関係を検証することからスタートしている。その上で、譲渡所得に関しては、①ゴルフ会員権事件で資産の取得に要した費用かそれとも譲渡費用かの検討を、②名古屋医師財産分与事件では分与義務の消滅が譲渡の対価に当たるのかの検討をそれぞれすることによって、譲渡所得課税の有する公平な課税の重要性を強調するものとなっている。

次に、タキゲン事件と中古減価償却資産の簡便法採用の是非が問われた茨木事件を取り上げているが、これらの事件は、譲渡所得と相続の両方の観点を組み入れた考察を要するものであった。つまり、タキゲン事件では、所得税法59条の「その時における価額」の判定を相続税評価通達の譲渡時点への読み替えを正当とし、一方、簡便法事件では、相続は取得であるとして、所得税法60条の引き継ぎの論理は適用するべきではないとする立場を主張する。

さらに、総則6項事件と上野事件を取り上げている。総則6項事件では、借入金と財産評価通達を用いた相続税の租税回避行為に対して、実勢価額と通達価額との間の大きな乖離があるときに、総則6項を適用することは、予測可能性と公平の観点からは好ましくないとす

るが、結局は、立法論的解決を提案している。また、上野事件では、取消訴訟の確定判決によって取り消された行政処分 of 遡及効が、相続・贈与による「取得の時」に影響を及ぼすかが争われたが、民法 889 条や法的安定性の観点から被相続人の死亡時を厳格に解釈すべしとの立場を維持しており、この点が、譲渡所得における財産の譲渡を相続における財産の取得と明確に区分する証左として、本論文の最終章に位置付けられている。

(論文の評価)

本論文では、結びとして、結論 3 つが挙げられているので、まずは、評価すべき第 1 点として紹介しておきたい。1 つは、本論文は増加益清算課税説と実現原則に基づいて展開されているので、所得税法 59 条及び 60 条の存在が、みなし譲渡を採用しながら、課税の繰り延べをも採用しているため包括的所得概念としての未実現のキャピタル・ゲインへの課税が機能として制限された状態となっているとする。

2 つは、相続税の課税の根拠との係わりで譲渡所得と相続税の必要性が批判的に述べられている。財産形成の権利が憲法上保障されているのであることに鑑みると、課税後に形成された財産から再度税を徴収できると考えることには合理性はなく、そもそも、財産を残したことが課税の根拠となることについても合理性がないと。また、本来、相続税は、所得税の補完税として誕生しているのにも拘わらず、キャピタル・ゲインに課税する譲渡所得と相続・贈与の共存関係が租税回避行為を招き、予測可能性と租税公平の観点を著しく阻害していることについては、原理的に不整合であり、相続は取得であると考え、相続開始時時点が譲渡の時点と考えることができ、その評価をめぐる法令と通達の異同によって資産価値の価額が大きく乖離することを防止することができるとする。

3 つは、「みなし譲渡」と「取得費の引き継ぎ」の意義および根拠と、そこで発生する問題点を指摘する。相続や贈与は対価がない故に、被相続人に対しキャピタル・ゲイン課税が行なわれることについて一般納税者の納得を得難かった。そこで、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによる課税の繰延べを行なうこととし、贈与等による資産の移転の場合に限り、譲渡所得を清算して課税することになった。

しかし、その結果、みなし譲渡所得課税の適用範囲は相続、遺贈、贈与または著しく低い対価による譲渡があった場合に縮小されて、みなし譲渡所得課税の適用範囲がかなり限定的となってしまう、キャピタル・ゲイン課税における納税者間の課税の公平は保たれない状況を作り出している。納税者間の課税の公平を保つためには立法的解決を図ることが必要であるという。

評価すべき第 2 点目は、譲渡所得と相続・贈与を扱った研究では、ありふれたテーマ設定

と問題意識からスタートして、これもまたスタンダードな判例の研究となっているが、問題設定から論証、そして結論に至るまで、一貫した論旨が基軸として貫かれていることである。つまり、譲渡所得の本質は、包括的所得概念に基づいた増加益清算課税説を基本としつつ、未実現のキャピタル・ゲインにはみなし譲渡課税と取得費の引継ぎでもって、可能な限り課税の公平を確保すべきであって、譲渡と相続・贈与が順次現出する場面での租税回避行為を厳に断ち切るべきとする思考の下で論考されている。

評価すべき第3点目は、現在、最もトピックな話題である相続税評価における評価通達とその第1章である総則6項を取り上げて、タキゲン事件と総則6項事件を検討し、既に、論文の概要の箇所で述べたように、一定の智見を示している点である。

タキゲン事件では、所得税法59条「その時における価額」と相続税法22条の「取得のときにおける時価」の解釈問題と捉えて、資産の移転ではなく譲渡である譲渡所得は譲渡人の譲渡直前の議決権により少数株主かどうかの判定をすべきとする。総則6項事件では、租税負担の公平に反するという事情（「特別な事情」）がある場合には、「合理的理由」があると認められるとして、総則6項の発動を認めるが、本論文は、極論を言えば、相続税法の時価は、合法性の原則から当然に導かれるものであり、総則6項の存在自体を否定するものとなっている。

以上のように、本論文の結論として提示している3点と、当審査委員会が認める3点とを合わせた6点を本論文の評価として挙げるができる。一見すると、基礎研究とそれに関連した判例研究のようであるが、明確な問題設定と適切な先行研究を行った上で、首尾一貫した論旨が展開されており、所得税法と相続税法の研究領域において、地味ではあるが独自の価値を有するものと評価できる。

また、博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）において、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められる。

よって、博士の学位に相当すると認める。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永	英男
副査	熊本学園大学教授	今村	寛治
副査	熊本学園大学教授	波積	真理
副査	熊本学園大学教授	岩武	一郎

氏 名（本 籍）	本田 郁之（大分県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 29 号
学位授与の日付	令和 5 年 3 月 24 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	同族会社の行為計算否認規定における予測可能性の研究 －法人税法 132 条の適用を中心として－
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 幸田 亮一 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 波積 真理 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 山崎 広道

内容の要旨

本論文では、納税者の行為又は計算が、法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」の適用を受けることなく、純経済人として経済活動を行うための予測可能性の確保を研究のテーマとしている。

不確定概念を有する包括的否認規定の予測可能性を確保するということには、租税法律主義の要請する課税要件法定主義が予測可能性の確保よりも高い価値を持つという学説も存在するという問題点がある。しかしながら、筆者としては財産権の侵害規範である租税法は、不確定概念を有する包括的否認規定こそ予測可能性の確保に努めるべきであると考えたため、本論文で問題提起し課税庁の見解、学説及び裁判例を基にして検討を加え、納税者に予測可能性を確保させようと試みた研究である。

まず第 1 章では、租税法律主義の下での予測可能性というものを、学説を中心に考察した。一般論としては、租税法は、租税の賦課・徴収という国民の財産権への侵害規範であり、公権力の行使であることから、公権力の行使には、国民の代表である国会により制定された法律の根拠を要請している。これは租税法の大原則の一つであり、租税法律主義という。また、もう一つの原則である租税公平主義は、納税者間の公平な課税や税負担といったものを担保するものであって、この両者が相まって、納税者に法律の法的安定性や予測可能性を与える機能を有していることが確認できた。

また、法の解釈や適用の場面での納税者の予測可能性を確保するためには、条文を解釈す

る必要があり、解釈方法は文理解釈と目的論的解釈の二つに区分される。目的論的解釈は、租税法の各規定の立法の趣旨・目的といったものを勘案し、その趣旨・目的に反するような納税者の行為は否認される。一方で、包括的否認規定には租税回避を防止するという趣旨・目的がある。租税回避を防止するため、包括的であるが故に、不確定概念を含むことが多く、その条文は文理解釈することが難しく、目的論的解釈が優先されがちである。包括的否認規定の予測可能性の確保が難しい要因は、目的論的解釈が優先されているためであることが確認できた。

ところで、わが国では従来から租税回避行為のすべてを個別的否認規定を用いて否認することが、納税者の予測可能性の確保において、最善であると考えられてきた。しかし、著しい経済社会の変化により様々な租税回避の手段・手法が生み出されており、すべての租税回避行為を個別的否認規定の立法で対処することは難しい。そこで、公平な課税の観点から、包括的否認規定を用いて租税回避を防止する必要があるものの、その適用範囲は限定的であることが望ましい。そうでなければ、租税回避の有無が課税庁サイドの裁量で決まってしまう恐れがあり、納税者の予測可能性の確保がおろそかにされることが危惧される。

このように、第1章では、包括的否認規定の適用において納税者の行為・計算が否認されないための予測可能性を確保することの重要性が確認できた。

第2章から第4章までは、研究テーマにとって考察すべき重要な文言を三つ考察した。この三つの文言は、「不当減少性要件」と「同族会社」と「租税回避」である。

まず第2章では、「不当減少性要件」について考察した。

包括的否認規定が予測可能性の確保を難しくしている要因として、文理解釈したとしても、当該法132条が「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」という文言を用いており、この場合の「不当に」という不確定概念を条文中に有していることもあげられる。

「不当減少性要件」に該当するか否かで、行為・計算が否認されるか否かが決まると考えられるので、納税者の予測可能性の確保において最も重要なのは、「不当減少性要件」に該当するか否かの判断基準であることが確認できた。

不確定概念とは、抽象的・多義的な概念である。租税法律主義の要請の下で、課税要件明確主義により、不確定概念が用いられることには慎重さが求められるものの、法の執行に際し具体的な事情を考慮して租税公平主義の見地から、不確定概念を用いることは租税法上ある程度不可避であり、必要でもあるとされている。換言すれば、納税者間の公平のためには包括的否認規定を用いて租税回避を防止することは必要であって、だからといって、納税者の予測可能性の確保を軽視するのではなく、不確定概念の解釈や不当減少性要件に該当する行為を限定的に解することによって、課税要件の明確性を保ち、予測可能性を高める必要が

ある。

このことは、最高裁の判示（昭和 53 年 4 月 21 日判決）で、複雑に変遷する経済事象に対処するような規定を個別に設けることは極めて困難であるから、法人税法が「不当に」程度の規定をおくことはやむをえない、これをもって、租税法律主義に反するものではないという判示でも確認できた。

第 3 章では、「同族会社」という文言について考察した。まず、「同族会社」という文言は、定義として租税法で定められているので、納税者の予測可能性は確保されていると考えることができる。（法人税法 2 条 10 項）

同族会社の定義に当てはまる法人の割合は、国税庁の令和 2 年度会社標本調査によると 96.5%におよんでいる。この割合は非常に高いと考えられ、ほぼすべての法人が同族会社の定義にあてはまるといっても過言ではない。

このように、非常に高い割合の法人を区別する理由として考えられるのは、学説でも確認できたことであるが、同族会社は非同族会社に比べ租税回避を行ないやすいと考えられてきたからである。つまり、同族会社が故に行い得る行為で、租税回避を行なうのであれば、課税庁は、非同族会社との公平な課税を担保するために否認する必要があると考えられてきた。

とはいえ、経済社会の変化のなかで「同族会社」の定義に当てはまる法人の形態も変化している。例えば、巨大企業グループ内の子会社や外国企業を親会社とする内国法人である子会社も同族会社の定義に当てはまり、家族構成員を役員とする家族会社とは同じ定義で括られる。両者の不当減少性要件に該当する行為は、コーポレート・ガバナンス（企業統治）の点などから、同様に判断することが難しいという問題点が浮かび上がった。

具体的には、家族会社を中心とした、従来の法 132 条で否認される行為の考え方としては、非同族会社では通常なしえないような行為・計算、同族会社が故に容易になし得る行為・計算を否認する規定であるという解釈であった。

一方で、企業グループ内の同族会社に関しては、「ユニバーサルミュージック事件」の最高裁の判示（令和 4 年 4 月 21 日判決）で、企業グループ内の同族会社であることの特性を生かして経済活動を行うことが、経済合理性がないわけではないと判示された。

同一の定義内の法人としては相反するとも考えられるが、金子宏氏も著書『租税法(24 版)』で、非同族会社でも同族会社に近いものもあり、何が同族会社であるが故に容易になし得る行為・計算か判断することが困難であると述べられている。

「同族会社」という文言の定義には、問題点があると考えられるものの、法律で定義されていることであるので、立法による対処が必要であろう。しかし、筆者としては先行研究との違いなど見いだせず、今後の研究課題となった。

問題があると考えた理由としては、「日本 IBM 事件（最高裁、平成 28 年 2 月 18 日、国の

上告不受理)」や「ユニバーサルミュージック事件」は、国際的な企業グループ内の親子間取引が法 132 条により否認されたが、いずれも課税庁が敗れているからである。

つまり、当初は家族会社を想定していた不当減少性要件に該当する行為の判断基準を、企業グループ内の親子会社間取引にも当てはめることは、難しくなっていることが判例で確認できた。

次に第 4 章では、「租税回避」の定義について整理している。

租税法に「租税回避」を定義する明文の規定は存在しないが、包括的否認規定には租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。「租税回避」は、著しい経済社会の変化により、あらたな「租税回避」の手段が生み出されており、定義することは簡単ではないが、「租税回避」の定義が定まらないことには、包括的否認規定の立法の趣旨・目的である防止するものが定まらないといえるだろう。

このような状態は、目的論的解釈をしたとしても納税者の予測可能性の確保は難しいため、「租税回避」の定義を明らかにする必要があると考えた。

しかしながら、「租税回避」の定義を学説と判例を中心に考察することで、「租税回避」はすべて否認されるわけではないことと、課税庁が敗れた判例である「岩瀬事件（最高裁、平成 15 年 6 月 13 日判決）」など、否認されない租税回避が存在することも確認できた。

同時に、否認される「租税回避」には濫用が存在するのではないかという問題点が浮かび上がり、濫用には二つの形式が存在することが確認できた。

一つ目は、「私法の濫用」である。

説明すると、納税者は私的自治の原則や契約自由の原則により、私法上の選択可能性を利用して自己の利益が最大になる契約を得ようとすることができる。しかし、その選択によっては自己の利益よりも、課税要件の充足を免れることを選択することも可能である。

つまり、納税者が私法上の選択可能性を用いて租税回避行為を画策する際には、「私法の濫用」というものが存することを確認できた。「私法の濫用」は、納税者が同一の経済的効果を得られる際に、私法上の行為を選択できることを出発点とし、その選択に異常性があることや、経済的合理性がないことが判断として重要である。

二つ目は、「制度の濫用」である。

納税者は、組織再編税制や外国税額控除などの税制上の優遇措置を巧みに使用して、事業上の目的があるとはいえないような取引を仕組むことで、租税回避行為を画策することがある。

つまり、このような税制上の優遇を受けるために、事業上必要とはいえない取引を仕組み、税負担の減少という結果を得れば、租税回避に該当し否認される。このような租税法の濫用も「制度の濫用」であり、租税回避として否認を受けることを確認した。

しかしながら、外国税額控除を定めた制度の立法の趣旨・目的に反するとして否認を受けた「りそな事件（最高裁、平成 17 年 12 月 19 日判決）」は、個別の規定を文理解釈することでは否認できないと、否認に否定的な学説もあるが、主たる目的が税負担の減少であるため、「制度の濫用」であるといえる。

当初、「私法の濫用」で租税回避は定義できていたものの、複雑化する経済社会の情勢や会社組織の多様化のなかで、「私法の濫用」だけでは租税回避を定義することが難しくなり、租税法規の濫用という「制度の濫用」も租税回避であるとして、定義が変遷したことが確認された。

この難しくなった時期に関しては、国際的な企業グループの形成や会社組織の複雑化に対応するために、柔軟な組織再編成が可能となった私法分野の変化や、外国税額控除やグループ法人税制、組織再編税制といった税制面での対応を納税者が租税回避に用い始めた時期と重なることが確認できた。判例として、「りそな事件（最高裁、平成 17 年 12 月 19 日判決）」は、外国税額控除制度である個別規定の趣旨・目的が問題となった事件であり納税者が敗訴している。「日本 IBM 事件（最高裁、平成 28 年 2 月 18 日、国の上告不受理）」は、企業グループにおける同族会社の行為計算否認規定の適用が争われた事件であり、納税者が勝訴している。「ヤフー事件（最高裁、平成 28 年 2 月 29 日判決）」は、組織再編税制の濫用で組織再編に係る行為計算否認規定の適用が争われた事件であり、納税者が敗訴している。

また、この時期については、金子宏氏の著書である『租税法』が〔第 22 版〕を境に「租税回避」の定義が変化していることから確認できている。

ここまでのことで、否認される租税回避というものには、「濫用」が存在すると考えられる。つまり、不当減少性要件に該当する行為は、包括的否認規定により否認されるため、何かしらの「濫用」が存在するとも考えられる。その「濫用」には、「私法の濫用」と「制度の濫用」が存在することが確認できた。

さて、第 4 章までをまとめると、租税回避というものは、租税法上の定義もなく、あらたな形も生み出され、否認されない場合もあるため定義を明らかにすることが困難であることが確認できた。そこで、第 5 章以降では次のような問題意識をもち考察した。

納税者の予測可能性を確保するためには、租税回避の定義を明らかにすることよりも、租税回避は、不当減少性要件に該当する場合には否認されるという判断基準を設けることが効果的である。

第 5 章では、判例なども多く不当減少性要件に該当する基準に対する先行研究も多い、法 132 条と法 132 条の 2 を比較検討した。

法 132 条「同族会社の行為計算否認規定」と法 132 条の 2「組織再編成にかかる行為計算否認規定」は、いずれも租税回避を防止するための規定であり、条文中に同じ文言を使用し

た不当減少性要件を有しているという共通点がある。

しかし、同じ不当減少性要件を有するとはいえ、包括的否認規定である両者が包括する範囲は異なる。法 132 条の 2 では、組織再編税制の個別規定をすり抜けた租税回避行為を防止するという立法の趣旨・目的があり、その包括する範囲は組織再編税制全体である。

一方で、法 132 条は、同族会社による租税回避を防止するという立法の趣旨・目的がある。ところが、同族会社の租税回避行為を個別的否認規定で否認できない行為は多岐に及び、包括している範囲は法人税法等の法令全体に及ぶ。つまり、法 132 条の包括しているものは法 132 条の 2 のように「組織再編税制」というような形で表すのは難しく、分野を特定・限定せずにすべての分野を包括するタイプの否認規定である、一般的否認規定に近い性質を有すると考えることができる。

このため、複数の論者により法 132 条を一般的否認規定と論じられていることが確認できたが、筆者としては同族会社の行為・計算を包括しているので包括的否認規定であると考え、わが国には一般的否認規定は存在しないと考えている。

さて、法 132 条の判例では、不当減少性要件に該当するか否かを判断する材料の一つとして、「経済合理性基準」というものが示されていることがわかった。一般的に、純経済人として不自然・不合理な行為が、経済合理性のない行為として不当減少性要件に該当するといわれる。このことは、「明治物産株式会社事件」（最高裁、昭和 33 年 5 月 29 日判決）で判示された。非常に古い判例であるものの、経済合理性のある私法上の行為に関しては、不当減少性要件を有する法 132 条により否認することは難しいことを示した判例である。とはいえ、経済合理性がないとはいえない行為が、不当減少性要件に該当するか否かという問題点は残る判例でもある。

「経済合理性基準」に対する学説としては、水野忠恒氏は、著書『租税法〔第 5 版〕』において「事業上の必要性のない経済的に合理性を欠いた取引が対象となるということである。しかしながら、事業上の必要性は経営判断にかかわる問題であり、税務署長さらには裁判所が判断できるものではないという問題点もある。」と述べられていることから、事業上の必要性というものが重要であることも確認できた。

さらに、法 132 条の 2 の判例である「ヤフー事件」では、主たる目的が税負担の減少である行為を、事業上必要ないのに仕組むことを、租税法の濫用であるとして「濫用基準」というものを示したことが確認できた。この「濫用基準」というものには、前述した「私法の濫用」と「制度の濫用」というものを用いて考察することが重要である。

「私法の濫用」と「制度の濫用」には、両者とも「経済合理性基準」の学説等で説明された経済合理性や事業上の必要性というものが深く関係しており、「私法の濫用」と「制度の濫用」で説明される「濫用基準」のなかには、「経済合理性基準」の考え方が包含されているの

ではないかという疑問が、第 5 章では確認された。

つまり、不当減少性要件に該当するか否かが、「経済合理性基準」に加え「濫用基準」という二つの判断基準が示されたことは、納税者が否認される行為か否かを判断する際に有用であり、納税者の予測可能性の確保につながる。一方で、判断基準という解釈を要するものが二つに増えたことは、納税者の判断という負担を増やすことにつながり、予測可能性の確保が難しくなってしまったのではないかという、問題をもたらした。本論文では、判断基準が増えたのではなく、一方に包含されているということを確認することで、納税者の予測可能性の確保に寄与できるものと考えた。

第 6 章で、そもそも、納税者の予測可能性を確保することが難しい包括的否認規定は、なぜ存在するのだろうか。条文の変遷を整理した。

同族会社の行為計算否認規定の前身は大正 12 年と非常に古く、当初は個人の所得を法人に留保することで、税負担を減少させる行為を否認するための規定であった。背景としては戦費調達という目的もあり、対象としている法人は所得を留保することのできる大企業が多く、申告納税制度が導入される前であり、課税庁の恣意的課税が問題となっていた。

その後、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として昭和 25 年度税制改正において、同族会社の行為計算の否認規定については「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」と規定されていたものが、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」と改正された。この時点では、所得の留保よりも同族会社である特性を利用した租税回避や租税の遁脱を対象としていることがわかる。

この頃までは、大蔵省大臣官房調査記録課『昭和財政史史談会記録第三号戦時税制回顧録（1978 年）』や税務研究会『戦後法人税制史（1996 年）』などの資料から、当時から同族会社というものは、租税回避を行う特殊なものとして考えられていたことが伺える

その後、何度かの細かな改正を経て、昭和 40 年の法人税法の全文改正により法人税法 132 条となった。この際に、過大な役員報酬の損金不算入などを定めた個別的否認規定の整備により、同族会社の行為計算否認規定の適用範囲が狭まったことは大きな変化であり、不当減少性要件に該当する行為も一旦は限定的になったと考えられる。

この時期に、国税通則法の制定に合わせる形で、非同族会社も対象とした一般的否認規定の導入が検討されており、昭和 36 年度に公表された「国税通則法の制定に関する答申」で確認することができる。結果として導入は見送られたものの、現在でも一般的否認規定は導入されておらず、当時の課税庁の租税回避に対する対応が確認できた。

中川一郎氏も、『税法学（1961 年）』で「国税通則法答申の批判」をされており、一般的否認規定が導入されることはなかった。このことは、諸外国と比べて、わが国において一般的否認規定が導入されていないこと、今後も導入が難しいことを示しているとも考えられる。

一般的租税回避否認規定（GAAR：General AntiAvoidanceRule）は、国際的租税回避行為への対抗策として OECD（Organisation for Economic Co-operation and Development：経済協力開発機構）加盟国を中心に導入がすすんでいる。筆者の私見としては、一般的否認規定の導入が難しいのであれば、包括的否認規定の予測可能性を確保し、法としての運用を見直すことで、国際的租税回避にも対応する必要があると考える。

このことは、岡村忠生氏などの先行研究において、司法や課税庁は、現行の包括的否認規定を一般的否認規定に近づけたいと考えているという趣旨の発言から確認することができる。

一般的否認規定が導入されないまま、非同族会社を含めた会社形態の変化に対応するため、法人税法 132 条の 2 は昭和 25 年の税制改正から 50 年以上の時を経た平成 13 年度税制改正により、組織再編税制の一部として創設されたことで、不当減少性要件に該当する行為の判断に、これまでと異なる問題をもたらしている。

その問題とは、法 132 条の 2 は、法 132 条と同様の文言で不当減少性要件を規定しているが、法 132 条の 2 は組織再編に係る租税回避を防止する規定であり、非同族会社も否認の範囲としている。つまり、非同族会社も対象である法 132 条の 2 で争われた裁判で判示された不当減少性要件に該当する判断基準を、同族会社のみを対象とする法 132 条の判断基準として、当てはめることが可能なのかという問題である。

このことは、第 7 章にて両者（法 132 条と法 132 条の 2）で争われた司法の判断により考察することとなるが、第 5 章で判断基準である「経済合理性基準」と「濫用基準」をあらかじめ明確なものとするのが重要であった。

筆者の私見としても、不当減少性要件に該当する判断基準を当てはめることは可能であると考え。理由としては、法 132 条も法 132 条の 2 も租税回避を防止するという共通の趣旨・目的がある。共通の趣旨・目的であるので、同様に目的論的解釈を行うことは自然であり、目的とする否認される租税回避の判断（不当減少性要件に該当する行為の判断基準）として、「経済合理性基準」と「濫用基準」を用いることは可能であると考えからである。

繰り返しになるが、基準が二つに増えることは、納税者の予測可能性の確保という点においては判断という負担が増加する。本論文では、基準が二つに増えたのではなく、基準が置き換わった、もしくは、新たな基準に包含されていると考えるため、それぞれ基準が示された判例を第 7 章で整理した。

第 7 章では、まず、組織再編税制を用いた租税回避を、法 132 条の 2 により争われた「ヤフー事件」を考察している。本件は、法 132 条の 2 で争われているが、同じ文言を使用した不当減少性要件を有することから、法 132 条で以前から示されている「経済合理性基準」で純経済人として不自然・不合理な行為であったかどうかを判断基準として用いていること

が、2 審である高裁の判示のなかで確認できている。

しかし、最高裁では、法 132 条の 2 には組織再編税制を用いた租税回避を防止するという条文の立法趣旨・目的が存在することから、次のような判示を示している。法人の選択した組織再編の手法が、組織再編税制を用い、主に税負担の減少であるのか、法人の競争力の強化等の組織再編が主であるのかを判断したうえで、主たる目的が税負担の減少であることを「制度の濫用」として「濫用基準」に該当すると示した重要な判例である。

税負担減少以外に事業目的があるのかも問題とされており、事業上の目的がある行為を経済合理性がある行為とする、水野氏の「経済合理性基準」に関する学説から、「濫用基準」は「経済合理性基準」が大きく係ることも示していることが確認された。

次に、法 132 条で争われた判例を研究している。まず「経済合理性基準」を不当減少性要件に該当するか否かの判断として判示した判例である、「明治物産株式会社事件」を取り上げた。この裁判は昭和 16 年の事業年度であり、課税庁側も昭和 20 年に否認を行っている。非常に古い裁判例であるが、当時は「同族会社の行為計算否認規定」だけであった包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」を示した重要な判例であり、現在でも、法 132 条により争われた事件の判示に大きな影響を与えている。

同様に、法 132 条で争われた判例で、国際的企業グループ内の同族会社の行った行為が、租税回避に該当するか否かを争った、「日本 IBM 事件」も考察した。この判例は、「経済合理性基準」の判断材料として、独立当事者間取引と異なる行為というものを示している。

同時に、「ヤフー事件」の最高裁判決より約 1 年前の段階である、高裁判決（東京高裁、平成 27 年 3 月 25 日判決）において「濫用」という文言を判示に用いていた点でも注目される判決である。また別の問題として、企業グループ内の同族会社が行った行為・計算が不当減少性要件に該当するか否かが争われたが、グループ内の法人間の行為が「経済合理性基準」とどう関係するかを判示しており、同族会社の定義で括られる企業グループと家族会社の違いというものに言及できる判例である。

この点について、朝長英樹氏は「日本 IBM 事件」の判例を用いて、「国際的租税回避」を防止する規定の必要性や、「ヤフー事件」より前の段階で租税回避の否認に「濫用」を検討することの重要性を述べられていることから確認できた。

第 8 章で、不当減少性要件に該当する納税者の行為のまとめとして、国際的企業グループ内の組織再編にかかる同族会社の行為・計算について争われた「ユニバーサルミュージック事件」を考察している。

この判例をまとめに用いる理由として三つの点があげられる。

①不当減少性要件に該当する判断基準として「経済合理性基準」と「濫用基準」というものが、最高裁の判示前から示されていたことがあげられる。（法 132 条で争われているが、

法 132 条の 2 で示された「濫用基準」を用いることを是としている)

②「日本 IBM 事件」や「ヤフー事件」あたりから、「濫用基準」は「経済合理性基準」をそのなかに包含しているのではないかという、筆者の考えを整理することができる。二つの基準を並列に並べるのではなく、包含するものと考えることができれば、納税者の予測可能性の確保につながると考えたからである。

③「日本 IBM 事件」でも取り上げられた、企業グループと家族会社という同族会社の違いについて判示している。

この三つの点から、法 132 条により否認されない行為・計算の納税者の予測可能性の確保に影響を与えていることが確認できた。

最後に第 9 章では、上記の三つの点を整理することで、同族会社の行為計算否認規定における不当減少性要件が今後どのような方向にすすむかを考察した。

①に関しては、企業グループは、経済合理性のある行為を行うことが当然であり、包括的否認規定の不当減少性要件に該当する判断基準としては「濫用基準」に重きを置くことが、諸外国の租税回避否認規定の適用基準と類似していることも影響していると考えられる。この点は、米国の判例である「グレゴリー控訴審判決（1934 年）」で示された、濫用防止ルールと「ヤフー事件」で示された「濫用基準」に類似点があるという学説から確認できる。

「ユニバーサルミュージック事件」では、事業目的などの「経済合理性基準」も重要であることは判示されているが、企業グループの組織再編全体の事業目的を勘案しており、「濫用基準」に比べ重要度が低いことは否めない。

②に関しては、「ヤフー事件」以降の学説では、「経済合理性基準」は「濫用基準」に置き換わったといった意見もみられる。しかし、事業目的の有無などで、経済合理性のない行為は、そもそも否認されるという考え方からは、置き換わるという表現よりも、筆者は包含するという表現が適切であると考ええる。

この点に関しては、ヤフー事件最高裁判決の最高裁調査官解説である、徳地淳氏と林文高氏の行為又は計算に不自然性が認められない場合や合理的な事業目的の不存在の位置付けについては、いずれも不当減少性要件該当性を肯定するために必要な要素であるという解説から確認できる。

③に関しては、「ユニバーサルミュージック事件」では、同族会社である特性を利用することが、すべて経済合理性がないとはいえないと判示している。

しかし、家族会社が行う同族会社が故になし得る行為、いわゆる「お手盛りの取引」には、経済合理性はないと考えられるので、「経済合理性基準」というものは今後も必要である。そもそも、経済合理性のない行為は否認されるという前提は必要であると考え理由として、昭和 40 年の法人税法全文改正で個別的否認規定は整備されたものの、以後も同族会社の「お

手盛りの取引」は、法 132 条により否認されている。この点を、個別的否認規定の限界とする学説も確認できた。

結果として、「ユニバーサルミュージック事件」では納税者が勝訴している。司法の判示で、二つの判断基準の整理がおこなわれたことは、判断基準の広がりを抑えることができ、租税回避として法 132 条で否認されない行為の範囲を例示したと考えられる。

一方で、「日本 IBM 事件」を含めて、企業グループの租税回避を法 132 条で争われた裁判で課税庁側が連敗した事実は、今後あらたな租税回避を法 132 条で否認することを難しくしたのではないだろうか。課税庁側の運用の難しい否認規定は、法的安定性を欠き、納税者の予測可能性の確保も難しく、場合によっては課税庁の恣意的課税をよびかねない。このような状況を打開するためには、不当減少性要件に該当する判断基準の学説による整理がより必要であり、本研究はその一端を担うことができたのではないだろうか。

また、法 132 条の適用における同族会社の該当基準で、企業グループと家族会社とを区分することが必要であると検討した。少なくとも企業グループにおいては、同族会社である特性を活かしたとしても、経済合理性がないと即判断できないとされ、「経済合理性基準」が納税者有利な方に引き下げられたことは「ユニバーサルミュージック事件」で確認できた。しかし、家族会社に関しては、「お手盛りの取引」は経済合理性がないと判断され法 132 条で否認されている。家族会社に対する法 132 条の適用の是非は、武田昌輔氏の編著書『同族会社の行為計算の否認規定の再検討』で確認できたが、納税者の予測可能性の確保に問題を残したままであり、この点は今後の検討課題である。

法 132 条の「不当減少性要件」に該当する判断基準の問題は、税実務上は、事業目的と節税目的が重層的に絡んだ行為・計算をめぐる否認の是非の問題であり、今後も学説や判例の積み重ねが必要である。本研究の結論としては、複雑化する経済社会において「不当減少性要件」に該当する判断基準は、「経済合理性基準」よりも「濫用基準」への傾斜傾向が見受けられる。つまり「不当減少性要件」を有する包括的否認規定の解釈は、「濫用基準」に「経済合理性基準」が包含されているという形での一体化傾向に向かっており、学説や判例による累積によって限定的な解釈がはかられている。

審査結果の要旨

(論文の主題)

本論文は、納税者の行為又は計算が、法人税法 132 条「同族会社の行為・計算否認規定」の適用を受けることなく、経済活動を行うための予想可能性の確保を研究テーマとしている。包括的否認規定である同条による否認を回避するために、当該規定の「不当減少性要件」の

解釈及びそれを適用する際の判断基準（「経済合理性基準」と「濫用基準」）を課税庁の見解、学説及び裁判例を基にして検討を加え、納税者に予測可能性を確保させようと試みた研究である。

（論文の概要）

租税回避の研究を行うのに必要な基礎的考察内容である①「文理解釈と趣旨・目的解釈」における租税公平主義や租税回避防止の観点からの検討、及び②「個別否認規定と包括的否認規定」の両者の意義や関係について考察した後、法人税法（以下、「法」という）132条の不確定概念である「不当減少性要件」の意義とその解釈基準である「経済合理性基準」と「濫用基準」の学説研究及び判例研究の検討を行い、「不当減少性要件」の明確化、換言すれば、納税者の予測可能性の確保を確立しようとしている。

また、法132条の研究は、同じ「不当減少性要件」を有する法132条の2（組織再編に係る行為・計算否認）との関連も議論されるところであるので、両者の条文の異同と裁判上の判断基準についても検討がなされている。両条文は、複雑化する経済社会においては、「経済合理性基準」よりも「濫用基準」による判断基準への傾斜傾向が見受けられるとの見解を示している。

結論として、「不当減少性要件」を有する包括的否認規定の解釈は、「濫用基準」への一本化傾向に代表されるように、学説や判例による累積によって限定的な解釈に俟つとする。それでは、章を追って、本論文の概要を述べておきたい。

まず第1章では、租税法律主義の下での予測可能性について、学説を中心に考察を行い、包括的否認規定の適用には、予測可能性を確保することで、納税者の行為・計算が否認されないようにするためには、限定的であることが望ましいとする。そのためには、法の解釈においては、文理解釈を原則とすべきであるが、包括的否認規定は、不確定概念を含むことが多く、したがって、趣旨・目的を考慮した目的論的解釈が優先されがちとなる。そうすると、経済社会の変化に対応するために、かかる包括的否認規定をもって租税回避防止を行うことになるが、だからと言って、その際に、納税者の予測可能性の確保がおろそかにされるべきではなく、その適用範囲は、やはり限定的であることが望ましいとする。

第2章では、法人税法における包括否認規定である法132条1項の「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」という同族会社の行為・計算否認要件である「不当減少性要件」について、不確定概念ではあるが、それが、租税回避防止の包括的否認規定に用いられている理由について察している。

包括的否認規定における不確定概念は、課税庁の裁量を招き、個別否認規定ではなく不確定概念の下で否認を認めるのは不合理であって、課税要件明確主義に反するとする批判に対

して、最高裁昭和 53 年 4 月 21 日判決を引用して、複雑に変遷する経済事象に対処するような規定を個別に設けることは極めて困難であるから、法人税法が「不当に」程度の規定を置くことはやむをえない、よって、租税法律主義に反するものではないという判示を支持している。

本論文は、否認される取引を限定的にすることが、包括的否認規定の適用範囲を限定的にすることにつながるという見解を採っているが、現状は限定的でないとしている。

第 3 章では、「同族会社」という文言の定義について考察している。

同族会社であるが故に行い得る行為（取引）を用いて租税回避を行うのであれば、課税率は、非同族会社との公平な課税を担保するために、かかる行為を否認する必要があると考えられてきた。しかし、経済社会の変化のなかで「同族会社」の定義に当てはまる法人の形態も変化してきており、例えば、巨大企業グループ内の子会社や外国企業を親会社とする内国法人である子会社も同族会社の定義に当てはまり、従来型の家族構成員を役員とする家族会社とは同じ定義で括られている。両者の不当減少性要件に該当する取引は、コーポレート・ガバナンス（企業統治）の点などから、同様に判断することが難しいという問題点が浮かび上がった。例えば、ユニバーサルミュージック事件（最高裁令和 4 年 4 月 21 日判決）では、企業グループ内の同族会社であることの特性を生かして経済活動を行うことが、経済合理性がないわけではないと判示された。

第 4 章では、「租税回避」の定義について整理している。

租税回避の用語に関しては、著しい経済社会の変化により、あらたな回避の手段が生み出されており、定義することは簡単ではないが、金子宏氏の著書『租税法』では、第 22 版に租税回避の定義が変化しているという。つまり、「不当減少性要件」に該当する行為は、包括的否認規定により否認されるため、何かしらの「濫用」が存在すると考えられ、私的経済プロパーの見地からは経済的合理的がないのに通常用いられない法形式を選択する従来型の「私法の濫用」と事業上の目的なく税負担の軽減のみを目的として租税法規そのものを利用した（表現をかえれば、都合の良い取引を仕組む）「制度の濫用」（租税法規の濫用）が存在することとなったというのである。

このような租税回避に対する定義の変化は、当初、「私法の濫用」で定義できていたものの、複雑化する経済社会や会社組織の多様化のなかで、「私法の濫用」だけでは租税回避を定義することが難しくなり、租税法規の濫用という「制度の濫用」も租税回避であるとせざるを得なかったと結論するのである。この際の実証するための判例として、りそな事件（最高裁平成 17 年 12 月 19 日判決）、日本 I B M 事件（最高裁平成 28 年 2 月 18 日、国の上告不受理）、ヤフー事件（最高裁平成 28 年 2 月 29 日判決）を取り上げて検証している。

租税回避の定義を明らかにしたので、今度は、納税者の予測可能性を確保するために、租

税回避であるとして否認される「不当減少性要件」に該当する場合の判断基準を設ける検討へと続けている。

第5章では、いずれも租税回避を防止するための規定で、しかも条文中に同じ文言を使用した「不当減少性要件」を有しているという共通点を有した法132条「同族会社の行為・計算否認規定」と法132条の2「組織再編成に係る行為・計算否認規定」について、比較検討している。

法132条の2には、組織再編税制の個別規定をすり抜けた租税回避行為を防止するという立法の趣旨・目的があり、その包括する範囲は組織再編税制全体である。一方、法132条は、その適用範囲は法132条の2のように「組織再編税制」というような形で表すのは難しく、分野を特定・限定できず、すべての分野を包括するタイプの否認規定で、いわば一般的否認規定に近い性質を有すると考えられるとする。

さて、法132条の判例では、明治物産株式会社事件（最高裁、昭和33年5月29日判決）において、経済合理性のある私法上の取引に関しては、「不当減少性要件」を有する法132条により否認することは難しいことが示され、今日まで、「経済合理性基準」として定着している。ここにいう経済合理性とは、経営判断にかかわる事業上の必要性である。例えば、ヤフー事件では、主たる目的が税負担の減少である取引を、事業上必要ないのに仕組んだが、この仕組み取引を租税法の濫用である「濫用基準」であることを確認している。

つまり、「不当減少性要件」に該当するか否かについて、「経済合理性基準」に加え「濫用基準」という2つの判断基準が示されたことは、納税者が否認される取引か否かを判断する際に有用であり、納税者の予測可能性の確保につながると主張する。

本論文では、判断基準が増えたのではなく、「濫用基準」のなかには「経済合理性基準」が包含されているという考え方を採っている（ユニバーサルミュージック事件で確認している）。この点で、納税者の予測可能性の確保に寄与できるとしている。

第6章では、納税者の予測可能性を確保することが難しい法132条の包括的否認規定は、なぜ存在するのかについて、条文の変遷を整理している。

同族会社の行為・計算否認規定の前身は大正12年と非常に古く、当初は個人の所得を法人に留保することで、税負担を減少させる取引を否認するための規定であった。その後、昭和25年度税制改正において、「法人税を免れる目的」と規定されていたものが、「法人税の負担を不当に減少させる結果」と改正され、この時点では、所得の留保よりも同族会社である特性を利用した租税回避や租税の遁脱を対象としていたことが分る。また、当時の資料等からは、同族会社というものは、租税回避を行う特殊なものとして考えられていたことが伺えるという。

その後、何度かの細かな改正を経て、昭和40年の法人税法の全文改正により法人税法132

条となるが、この際に、過大な役員報酬の損金不算入などを定めた個別的否認規定の整備により、同族会社の行為・計算否認規定の適用範囲が狭まったことは大きな変化であり、「不当減少性要件」に該当する行為も一旦は限定的になったと考えられるとする。この時期に、国税通則法の制定に合わせる形で、非同族会社も対象とした一般的否認規定の導入が検討されたが、導入は見送られ、現在でも一般的否認規定は導入されておらず、今後も導入が難しいことを示しているとする。

一般的否認規定が導入されないまま、非同族会社を含めた会社形態の変化に対応するため、法人税法 132 条の 2 が、平成 13 年度税制改正により、組織再編税制の一部として創設されたことで、「不当減少性要件」に該当する取引の判断に、これまでと異なる問題をもたらしたとする。つまり、非同族会社も対象である法 132 条の 2 で争われた裁判の判示された不当減少性要件に該当する判断基準を、同族会社のみを対象とする法 132 条の判断基準として、当てはめることが可能なのかという問題である。本論文は、「不当減少性要件」に該当する判断基準を当てはめることは可能であるとする。その理由は、法 132 条も法 132 条の 2 も租税回避を防止するという共通の趣旨・目的を有しているので、目的論的解釈を行うことは自然であり、「不当減少性要件」に該当する行為の判断基準として、「経済合理性基準」と「濫用基準」を用いることは可能であると考えてよいとの見解を示している。

第 7 章では、まず、組織再編税制を用いた租税回避を、法 132 条の 2 により争われた「ヤフー事件」を検討している。本件は、同じ文言を使用した「不当減少性要件」を有することから、法 132 条で以前から示されている「経済合理性基準」で純経済人として不自然・不合理な取引であったかどうかを判断基準として用いていることが、第二審である高裁の判示のなかで確認できたという。しかし、最高裁では、法 132 条の 2 には組織再編税制を用いた租税回避を防止するという条文の立法趣旨・目的が存在することから、法人の選択した組織再編の手法に組織再編税制を適用する場合に、それが、主に税負担の減少目的であるのか、それとも企業の競争力の強化等の組織再編である（事業目的がある）のかを判断したうえで、主たる目的が税負担の減少である場合に、「制度の濫用」として「濫用基準」に該当すると示した重要な判例であると位置づけている。

次に、法 132 条で争われ、「不当減少性要件」に該当する判断基準として「経済合理性基準」を示した重要な判例である明治物産株式会社事件を取り上げている。同じく、法 132 条で争われた判例として、国際的企業グループ内の同族会社の行った行為が、租税回避に該当するか否かを争った「日本 IBM 事件」を考察している。この判例は、「経済合理性基準」の判断材料として、独立当事者間取引を取り上げており、グループ内の法人間の取引が「経済合理性基準」とどう関係するかを判示している点で高く評価している。

同時に、「ヤフー事件」を取り上げて、まず、高裁判決（東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判

決)において「濫用」という文言を判示に用いていた点に注目するとともに、「経済合理性」か「趣旨・目的」かのいずれかに違背する場合に課税庁が否認できるとする恣意性に対して、最高裁は、「制度の濫用」基準を採用したことで、納税者の予測可能性は高くなったと評価するのである。

第8章で、国際的企業グループ内の組織再編にかかる同族会社の行為・計算について争われた「ユニバーサルミュージック事件」を検討している。

本件で最高裁は、法132条の「不当減少性要件」については、基本的に原審と同様の解釈を示し、法132条の2と類似する解釈を行っている。つまり、同族会社の行為・計算の不当性に関して、同族会社自らがその特性を活かして経済活動を行うことは、ごく自然な事柄であって、それ自体は不合理ではないから、自ら同族会社でなければなし得ないような行為や計算を行ったとしても、直ちに、非同族会社との間の税負担の公平が害されることにはならない。したがって、「経済合理性」を欠く否かの判定は、当該行為・計算に係る諸事情や当該同族会社に係る諸事情等を総合的に考慮した上で、税負担の減少のみを目的としているかどうか、あるいは当該行為・計算を行う必要性が全く欠いているかどうかの観点から判断すべきとしたのである。

本論文は、事業目的の必要性のない行為、つまり経済合理性のない行為は、そもそも否認されるという考え方を基本として、税負担の減少のみを目的とする否認基準である「濫用基準」に移行したというのである。

第9章は、本論文で検討した判例に基づき、「不当減少性要件」の判断基準である「経済合理性基準」と「濫用基準」について整理し、自説を展開している。自説については、次の「(論文の評価)」のところで述べるとして、ここでは、どのように整理したかについて、3点程述べておく。

①企業グループは、経済合理性のある取引を行うことが当然であり、包括的否認規定の「不当減少性要件」に該当する判断基準としては「濫用基準」に重きを置くこと確認できる。この点は、米国の判例である「グレゴリー控訴審判決(1934年)」で示された濫用防止ルールとヤフー事件で示された「濫用基準」に類似点があるという先行研究から確認できる。

②ヤフー事件以降の学説では、「経済合理性基準」は「濫用基準」に置き換わったといった意見もみられるが、事業目的のない＝経済合理性のない取引は、そもそも否認されるという考え方をすれば、置き換わるというよりも、包含するという表現が適切である。

③ユニバーサルミュージック事件では、同族会社である特性を利用することが、すべて経済合理性がないとはいえないと判示された。しかし、家族会社が行う同族会社であるが故になし得る行為、いわゆる「お手盛りの行為」には、経済合理性はないと考えられるので、「経済合理性基準」というものは今後も必要である。

(論文の評価)

本論文では、法 132 条「同族会社の行為・計算否認規定」の適用において、納税者の行為・計算が否認されないための予想可能性をどう確保するかを研究のテーマとしているといつてよい。制度の沿革からも分るように、そもそも、同族会社というものは、課税庁からは租税回避を行なう特別な会社と考えられてきたために、法 132 条という規定が存在している。しかし、同族会社であるからといって、租税法の規定で純経済人としての経済活動を必要以上に阻害してよいはずはなく、そのために、法 132 条の適用において否認されないための取引を、判断基準を用いて限定的に例示することができれば、納税者の予測可能性の確保につながるという問題意識で論究されている。換言すれば、コーポレート・ガバナンスの効いた同族会社とそうでない同族会社を分けて租税回避問題を扱おうとする意欲的な論文と評価できる。

ところが、「不当減少性要件」という不確定概念を有する包括的否認規定の予測可能性を確保するということには、租税法律主義の要請する課税要件法定主義の観点から問題が多く、予測可能性の確保は喫緊の課題である。税実務上は、事業目的と節税目的が重層的に絡んだ行為・計算をめぐる否認の是非の問題といえるのであるからである。

そこで、本論文が論証に用いた判例から判明した点を掲げると、次の 3 つの点が挙げられるという。

1 つは、法 132 条を争点としたユニバーサルミュージック事件と日本 IBM 事件で、課税庁側が連敗した事実は、今後あらたな租税回避を法 132 条の「経済合理性基準」で否認することを難しくしたのではないかと指摘する。それと同時に、課税庁側の運用の難しい否認規定は、法的安定性を欠き、納税者の予測可能性の確保も難しく、場合によっては課税庁の恣意的課税をよびかねないと懸念する。

2 つは、法 132 条の適用における同族会社の該当基準で、企業グループと家族会社とを区分する必要を力説するが、少なくとも企業グループにおいては、同族会社である特性を活かしたとしても、経済合理性がないと即判断できないとされ、「経済合理性基準」が引き下げられたことはユニバーサルミュージック事件で確認できた。しかし、家族会社に関しては、「お手盛りの行為」は経済合理性がないと判断され法 132 条で否認されるという。

3 つは、法 132 条は、複雑化する経済社会においては、「経済合理性基準」よりも「濫用基準」による判断基準への傾斜傾向が見受けられる。「不当減少性要件」を有する包括的否認規定の解釈は、「濫用基準」に「経済合理性基準」が包含されているという形での一体化傾向に向かっており、学説や判例による累積によって限定的な解釈が行われていくと結論する。

以上の点は、適切な先行研究と的確な判例の評釈によって導かれたものであって、理論的で実証的な研究がなされているといえる。

従来の家族経営的な同族会社から国際的規模で展開する同族会社へと、その同族会社の範囲や意義が変化するなかで、法人税法 132 条の「不当減少性要件」で租税回避行為に対処できるかについて検討がなされている。この点で、時代に即応した研究といえる。

難解な租税回避論と租税回避を目的とした組織再編を十分理解した上での論考となるが、本論文は、まだまだ脆弱で、多くの課題を残してはいるが、当該領域における独自の価値を有する研究と評価できる。

このように、論文の問題設定から結論に至るまで、理論研究、歴史研究、判例研究等によって、論理的に一貫した構成をなしており、内容も高いレベルで維持されている。よって、論文の形式、先行研究のサーベイ、論旨等も整っており、博士論文の水準に達していると認められるので、博士の学位に値すると認める。

なお、博士論文の予備審査会および最終の学位論文審査会（公開発表）において、学術研究に相応しい研究発表を行い、質疑に対して論理的かつ明解に応答していたと認められることを付け加えておく。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永	英男
副査	熊本学園大学教授	幸田	亮一
副査	熊本学園大学教授	波積	真理
副査	熊本学園大学教授	山崎	広道

氏 名（本 籍）	谷川 琴乃（熊本県）		
学 位 の 種 類	博士（経済学）		
学 位 記 番 号	博（甲）経済 第13号		
学位授与の日付	令和5年3月24日		
学位授与の要件	学位規則第20条第1項該当		
学 位 論 文 題 目	人口減少社会における 公的年金制度の持続可能性に関する一考察		
論 文 審 査 委 員	（主査）	熊本学園大学教授	坂上 智哉
	（副査）	熊本学園大学教授	溝上 章志
	（副査）	熊本学園大学教授	小葉 武史

内容の要旨

現在の日本では少子高齢化が急速に進行しており、総人口の減少幅も年々拡大している。これは、生産年齢人口の減少が今後長期にわたり進むことを意味しており、若年世代が老年世代を支える現在の賦課方式年金を中心とする我が国の社会保障制度の持続可能性は危ぶまれている。

そこで、本研究では、公的年金制度の持続可能性の問題について論じていく。日本の公的年金制度で採用されている賦課方式年金制度とは、それぞれの時点で老年層の年金給付を若年層の保険料で賄う制度である。本研究では、少子高齢化に伴う人口減少社会における公的年金の持続可能性を高める政策として、高所得老年者が賦課方式年金の支え手に加わることを提言する。

世代間の所得移転などを明示的に扱う経済モデルに世代重複モデル (Over-Lapping Generations Model: 以下 OLG モデル) がある。この OLG モデルは教育や年金問題の分析に幅広く活用されている。しかし、これまでの世代重複モデルでは、賦課方式年金制度の導入は定常状態の資本ストックに負の影響を与えることが知られている。若年世代の保険料負担の増加が貯蓄に負の影響を与えるためである。これに対して本研究では、本来は年金の受け取り側である老年世代にも保険料を負担してもらうことで、若年世代の負担の軽減を図る。これにより、若年世代の貯蓄が増加し、定常状態の資本ストックに正の効果をもたらすことが期待できる。本研究では、この政策が高所得者と低所得者の効用にどのような影響を与えるのか、理論モデルとシミュレーションにより分析を行う。

ところで、資本ストックの動学的挙動を分析する標準的なモデルは、資本蓄積 OLG モデルに組み込んだ Diamond [5] である。その後、Samuelson [8] は Diamond [5] の OLG モデルの枠組みを用いて定常状態での社会厚生を最大化する最適な人口成長率について研究している。

Diamond [5] の OLG モデルの理論的な性質やその拡張については、2000 年代以降に限っても de la Croix and Michel [4], Acemoglu [1], 二神 [12], Yakita [10] など、非常に多くの文献で論じられている。これらのモデルでは、若年世代と老年世代の 2 世代からなる経済を想定し、賦課方式年金制度のもとでの経済の動学分析も行われている。また、これらの研究では賦課方式年金制度が資本蓄積を阻害することを指摘している。

賦課方式年金制度のもとでの公的年金制度の持続可能性に関しては多くの研究論文がある。Cigno [3] では、少子化で賦課方式年金の持続可能性が弱められることを明らかにしている。Fanti and Gori [7] では、ある条件のもとで出生率の低下が年金の受給額を増やすことに貢献する可能性を理論的に提示している。Cipriani [6] では、人口高齢化が生じることで、一人当たり年金額は減少することを理論的に示している。Kamiguchi [2] では教育を組み込んだ OLG モデルにおいて、人口高齢化が年金の受給額と社会厚生を高める場合があることを示している。

しかし、上記のすべての研究において、高所得老年者が年金の保険料を負担する政策について、モデル分析は行われていない。ところが現実的には、我が国において高所得老年者が年金の支え手になる仕組みは徐々に実行されつつある。例えば、後期高齢者医療制度では、高所得老年者が高い保険料を負担する仕組みとなっており、高所得者の窓口負担も、それまでの 1 割から 2022 年 10 月には 2 割となっている。つまり、現実的に高所得老年者の社会保障の負担を高める政策は、徐々に導入され始めている。したがって、このような政策の理論的評価を可能にする経済モデルを構築することは、喫緊の課題である。

そこで本研究では、若年世代と老年世代のそれぞれにおいて高所得者と低所得者が存在する 2 世代 OLG モデルを構築し、若年世代に加え、老年世代の中で高い資産所得を得ている人々にも年金の保険料を負担する政策を導入する。これにより、定常状態での 1 人当たり資本ストックが、導入前と比較して増加することを示す。さらに、定常状態における高所得者と低所得者の生涯効用を、高所得老年世代が負担する保険料との関係で求めることにより、以下のことを明らかにする。

- (1) 高所得老年者が負担する保険料が高ければ高いほど、低所得者の生涯効用は増加する。
- (2) 高所得老年者の生涯効用を最大にするような、高所得老年者の保険料が存在する場合がある。

(3) 高所得者と低所得者の間で合意可能な保険料が存在し、その水準は(2)の保険料である。

(4) 人口減少率が大きいほど、高所得老年者の負担する最適な保険料は大きくなり、この保険料に対応する高所得者の生涯効用は高くなる。

本研究では、以上の問題を理論分析とシミュレーションにより明らかにしていく。

第1章ではOLGモデルの基礎について論じる。ここではOLGモデルの基本構造を整理するために、年金が存在せず、若年世代と老年世代は貯蓄と投資の関係のみによって繋がる最もシンプルなモデルを提示する。第1節では企業の利潤最大化行動と家計の効用最大化から資本ストックの動学式を求める。第2節ではレッセフェール競争均衡について述べる。第3節では政府による社会厚生最大化問題を提示し、社会厚生を最大にする人口成長率を求める。最後に、政府が人口成長率をその水準に設定すれば、レッセフェール競争均衡において社会厚生を最大化できるというセレンディピティ定理について述べる。

第2章では高所得老年者が保険料を負担する年金モデルについて述べる。第1章で述べたOLGモデルの家計を高所得者と低所得者に分け、若年世代に加え高所得老年者も年金の保険料を負担するようなモデルを構築する。ただし、ここでは人口成長率をゼロとして考え、この政策が定常状態での資本ストックや高所得者と低所得者の生涯効用にどのような影響を与えるのかを理論的に分析する。さらに、シミュレーション分析では定常状態に対応する資本ストックを具体的に計算し、高所得者と低所得者の生涯効用を求め、現行の賦課方式年金との比較を行う。

第3章では第2章で示した高所得老年者が保険料を負担する年金モデルの拡張を行う。第2章では人口成長率をゼロにした年金モデルを構築したが、第3章では人口成長率を高所得者と低所得者にそれぞれ導入したモデルを構築する。このモデルにおいても、定常状態での1人当たり資本ストックの変化を明らかにする。

第4章では第3章で構築したモデルをシミュレーション分析にて確認するためのプログラムの基礎を論じる。ここではMaximaとStataによるプログラムの作成手順と、第3章のシミュレーションプログラムについて述べる。

第5章では第4章で作成したプログラムを用いてシミュレーション分析をした結果について論じる。特に、第3章では解析的に求めることができなかった定常状態の資本ストックを、人口成長率と高所得者の保険料との関係でシミュレーションしていく。その結果、特に人口成長率がマイナスとなる領域において高所得老年者の負担する最適な保険料は大きくなり、この保険料に対応する高所得者と低所得者双方の生涯効用は高くなることを明らかに

する。

参考文献

- [1] Acemoglu, D. (2009), “Growth with Overlapping Generations,” in *Introduction to Modern Economic Growth*, Princeton University Press.
- [2] Akira Kamiguchi (2021), “Human capital, population aging, and PAYG pensions in the OLG model”, 2021 年度日本応用経済学会秋季大会報告論文.
- [3] Alessandro Cigno (1993), “Intergenerational transfers without altruism: Family, market and state”. *European Journal of Political Economy* 9(4), 505-518.
- [4] de la Croix, D. and P. Michel (2002), *A Theory of Economic Growth: Dynamics and Policy in Overlapping Generations*, Cambridge University Press.
- [5] Diamond, Peter A. (1965), "National debt in a neoclassical growth model." *The American Economic Review*: 1126-1150.
- [6] Giam Pietro Cipriani (2014), “Population aging and PAYG pensions in the OLG model”, *Journal of Population Economics* 27 (1), 251-256
- [7] Luciano Fanti and Luca Gori (2012), “Fertility and PAYG pensions in the overlapping generations model”, *Journal of Population Economics* 25(3), 955-961.
- [8] Samuelson, Paul A. (1975), "The optimum growth rate for population." *International Economic Review*: 531-538.
- [9] Samuelson, Paul A. (1976), "The optimum growth rate for population: Agreement and evaluations." *International Economic Review*: 516-525.
- [10] Yakita, A. (2017), *Population Aging, Fertility and Social Security*, Springer.
- [11] 小塩隆二, 田近栄治, 府川哲夫 (2016), 『日本の社会保障政策－課題と改革－第 2 版』一般社団法人 東京大学出版会.
- [12] 二神孝一 (2012), 『動学マクロ経済学－成長理論の発展』、日本評論社.

審査結果の要旨

(論文の主題)

本論文では、少子高齢化の進行で人口減少が進む社会において、公的年金制度が持続可能となるような年金政策を論じる。現行の賦課方式年金制度の下では、少子高齢化によって若

年世代への負担が高まるため、世代間格差は拡大し、公的年金制度の持続性が危惧される。そこで本論文では、若年世代に加えて高所得老年者も年金保険料を負担する新たな政策を提案する。これにより世代間格差を是正することができるが、論文では、この政策の導入によって、より大きな一人当たり資本ストックの水準に経済が収束する可能性を分析する。このような定常状態が存在すれば、公的年金制度は持続可能となる。さらに、人口減少社会において、高所得者と低所得者の生涯効用への本政策の影響と、社会全体にとって望ましい「高所得老年者の保険料負担水準」を、理論分析とシミュレーションにより明らかにする。

(論文の概要)

少子高齢化に起因する人口減少社会のもとでの、賦課方式年金の持続可能性を論じるにあたり、若年者に加え高所得老年者も年金の保険料を負担するような世代重複モデルを構築する。定常状態の分析に焦点を当て、高所得老年者が負担する保険料との関係で資本ストックと人々の効用の変化を求めることで、保険料の増加とともに定常状態の資本ストックは増加し、低所得者の生涯効用も増加する。さらに、高所得者の生涯効用を最大化する保険料が存在する場合があることを、シミュレーション分析で見出し、そのような保険料は社会的に合意可能な保険料であることを明らかにする。

論文の目次は次のとおりである。

序章

第1章 世代重複モデルの基礎

第2章 高所得老年者が保険料を負担する年金モデル

第3章 人口減少社会における公的年金制度の持続可能性と経済厚生分析

第4章 シミュレーション分析の基礎

第5章 シミュレーション分析

終章

まず、第1章では世代重複モデル（以下、OLGモデル）の基礎について論じている。ここではOLGモデルの基本構造を整理するために、年金が存在せず、若年世代と老年世代は貯蓄と投資の関係のみによって繋がる最もシンプルなモデルを提示する。第2章では、第1章で述べたOLGモデルの家計を高所得者と低所得者に分け、若年世代に加え高所得老年者も年金の保険料を負担するようなモデルを構築している。ただし、ここでは人口成長率をゼロとして考え、この政策が定常状態での資本ストックや高所得者と低所得者の生涯効用にどのような影響を与えるのかを論じている。シミュレーション分析では、定常状態に対応する資本ストックを具体的に計算し、高所得者と低所得者の生涯効用を求め、現行の賦課方式年

金との比較を行う。第3章では第2章で示した高所得老年者が保険料を負担する年金モデルに、人口成長率を高所得者と低所得者にそれぞれ導入したモデルを構築している。このモデルにおいても、定常状態での1人当たり資本ストックの変化を明らかにしている。第4章では第3章で構築したモデルをシミュレーション分析にて確認するためのプログラムの基礎を論じている。第5章では第4章で作成したプログラムによるシミュレーション分析を実施している。その結果、特に人口成長率がマイナスとなる領域において高所得老年者の負担する最適な保険料は大きくなるが、この保険料に対応する高所得者の生涯効用は高くなることを明らかにしている。

（論文の評価）

現在、わが国で大きな課題となっている賦課方式年金制度の持続可能性について、理論モデルを構築し、シミュレーション分析と併せて明快な結論を導いたことは高く評価できる。特に、本論文で提案された、高所得老年者が年金保険料を負担する方策については、後期高齢者医療制度でも昨年10月より導入され始めるなど、社会的にも重要な論点となりつつある。今回の一連の研究成果は、具体的な政策提言として社会に還元する価値がある。

今後の課題としては以下の点があげられる。今回のシミュレーション分析で得られた結果は定常状態に限定して導かれたものである。しかし、政策の変更による移行過程を考えた場合、政策の初期の高所得老年者の効用が低下することから、その世代の高所得者の生涯効用は必ず低下してしまう。したがって、移行過程を明示的に分析することは重要な課題と思われる。この点に関連して、国債発行によるパレート効率的な所得再分配政策の存在性についても検討する必要がある。つまり、政策の初期の高所得者の効用を一定もしくはそれ以上に維持する補助政策を政府が実施し、その財源を国債発行で調達することを考える。このときの国債の返済を、その後のすべての世代の効用が低下しないようにわずかずつ負担させることで、政策初期の高所得者から無限先までの世代に至る全世代の効用を高めることが可能になるかもしれない。このような国債発行による異時点間の所得移転スキームが存在するかを分析することも重要な課題である。

このように、いくつかの課題が残されてはいるが、今後これらの課題を1つずつ克服することで、公的年金制度と社会保障の経済学に対して、一層の貢献が期待できる。

本論文の研究手法と導かれた帰結を総合すると、本論文は経済学研究科博士後期課程を修了し、博士（経済学）の学位を取得するに十分な水準に達していると認めることができる。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	坂上 智哉
副査	熊本学園大学教授	溝上 章志
副査	熊本学園大学教授	小葉 武史

博士學位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

第 25 号

令和 5 年 6 月 1 日 発行

発行 熊本学園大学

編集 熊本学園大学大学院事務室
〒862-8680

熊本市中央区大江 2 丁目 5 番 1 号

電話番号 096 (364) 5161