

第108回大会シンポジウム
近時の所得税等をめぐる法的諸問題—— 解釈論と立法論の両面から ——

所得税法上の所得区分の在り方

酒井克彦
(中央大学商学部教授)

目次

- | | |
|---------------------------------|----------------|
| I はじめに | IV 見直し案 |
| II 社会の変容 | 1 利子配当所得一体化論 |
| 1 租税法の外観性・形式性と社会の変容 | 2 不動産所得廃止論 |
| 2 金融商品の多様化 | 3 人的役務提供所得の創設論 |
| 3 働き方の多様化 | 4 退職所得の見直し |
| III 従来の所得区分論を脅かす各種の不安材料 | 5 山林所得廃止論 |
| 1 各種議論にみられる相対化 | 6 譲渡所得拡張論 |
| 2 資産性所得・勤労性所得間の相対化 | 7 一時所得廃止論 |
| 3 キャピタル・ゲイン課税にみる譲渡益説・清算課税説間の相対化 | 8 年金所得創設論 |
| 4 資産課税・所得課税間の相対化 | V 結びに代えて |

I はじめに

租税は国民の経済生活のあらゆる面と関係を持つため、租税法は、経済生活の変化に伴い絶えず変化し、その複雑化に伴ってますます複雑化する宿命を持つ。また、このような中で、租税負担の公平を保ち、かつ、租税回避の試みを事前に防止するために、きめ細かい規定を設ける必要があること、また、最近、租税制度が公共サービスの資金の調達以外の経済政策的目的に使われる傾向が強いことなども、租税法の複雑化を促す要因となっている⁽¹⁾。

我が国の租税法は、内容・形式の両面にわたって極めて複雑であり、また難解である。

課税要件法の解釈適用に関するコストや、コンプライアンス・コスト、取引コストを引き下げるためにも⁽²⁾、この複雑な租税法をいかにして明確で分かりやすいものとするか⁽³⁾、またいかにして簡素化するかは、立法上の重要な課題である⁽⁴⁾。もっとも、複雑な経済事象に忠実に即した法制化が担税力⁽⁵⁾に応じた課税を実現するのに有益であろう⁽⁶⁾。かように考える

(1) 金子宏『租税法〔第22版〕』31頁(弘文堂2018)。

(2) 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家107巻5 = 6号553頁(1994)。

(3) 分かりやすい税制であることの意義について、吉村政穂「金融所得課税の一元化に関する問題点」日本租税研究協会『第56回 租税研究大会記録』162頁(日本租税研究協会2005)。

(4) 金子・前掲注(1)31頁。

と、必ずしも簡素化のみが重要という視点ではなく、今日の経済社会の事象に現実的に租税法が適合しているか否かという観点から、この簡素化という問題を考える必要がある⁽⁷⁾。

所得税法（以下「所法」ともいう。）が直面している重要課題の一つが複雑化の問題といわれることがあるが、複雑化それ自体を問題視するというよりも、複雑化を招来しているその根源に考察の目を向けるべきかもしれない。この点について、本稿のテーマである所得区分に限ってみれば、長らく所得区分自体に抜本的な改正がなされて来なかったことから、それが社会の変容に対応できているか疑問⁽⁸⁾を呈することができる。

本稿においては、ある程度議論が蓄積されてきた金融所得に係る所得区分論のみならず、それ以外の所得区分にも焦点を当ててこの点につき論じることとしたい。

II 社会の変容

1 租税法の外観性・形式性と社会の変容

課税要件を定めるに当たっては、無数の納税者の主観的・実質的關係に立ち入ってその具体的・特殊の事情を考慮することは困難な

場合が多いことから、ある程度外観的状况に着目して定めざるを得ない場合が多いのは事実である⁽⁹⁾。そうであるとしても、その外観的状况は、例えば、山林経営者の減少や年金所得者の膨張といったように社会の変容等によって変わり得るのであるから、時間的経過をもって見直しをする必要があるのは必然である。そこで、まずは、所得税法を取り巻く多くの状況変化のうち所得区分の見直しに影響を及ぼすと思われる極めて重要な点について簡単に確認してみたい。

2 金融商品の多様化

(1) 金融自由化後の金融所得一体化

金融自由化以来、社会のニーズに合わせて金融商品は多様化の一途をたどっており⁽¹⁰⁾、租税法の対応の在り方については多くの研究が進んできた（例えば、平成15年6月付けの政府税制調査会中期答申「少子・高齢社会における税制のあり方」参照）。

「金融所得」などといった総合的な所得区分を設けるという形こそ採用されていないものの、金融商品に係る所得間における通算のルールや税率の一元化といった点で⁽¹¹⁾、実質的な一体化課税が実現されつつあるのが現状である⁽¹²⁾。

(5) 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研119号33頁（2005）、吉良実「実額課税と推計課税上の問題」阪南論集20巻4号35頁（1985）など参照。

(6) 谷口勢津夫「わが国における実額控除と概算控除」税研185号35頁（2016）。

(7) 簡素化に関する研究として、水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリ715号92頁（1980）、首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集54号87頁（2004）。

(8) もっとも、かかる視角は今日の経済政策や社会政策を推し進める法律がありながら、租税法がたかもその担い手になるべきであるという文脈ではない。憲法が租税法に求めている限界との関

係について、村井正『公害課税論』23頁（ミネルヴァ書房1975）、金子宏「経済政策手段としての租税法」法時46巻7号39頁（1974）、中里実「税制改革の背景」『税大論叢40周年記念論文集』274頁（2008）も参照。

(9) 金子・前掲注(1)31頁。

(10) 金融商品の爆発的增加について、石戸谷豊＝桜井健夫＝上柳敏郎『ビッグバン時代の消費者問題と対策』14頁（東洋経済新報社1998）。

(11) 平成22年度税制改正により、本則税率を20%（所得税15%、地方税5%）に統一することとされた。山田直夫「近年の利子・配当課税の実効税率について」証券レビュー47巻7号70頁（2007）。

(2) 利子・配当所得の見直し

かような金融所得一体課税の進展の中において、果たして利子所得と配当所得の区分がどれほど必要かという論点がある。これらの取扱いには、他人資本（利子所得）か自己資本（配当所得）かという私法領域との調和において相違があるが、その経済的ないし実質的な面から眺めると、両者の間に課税上の差異を設けることはタックス・アービトラージの観点からも好ましいことではないように思われる¹²⁾。

(3) 仮想通貨（暗号通貨）

他方、近時は、いわゆる仮想通貨に対する課税上の取扱いに関心が寄せられている。国税庁は、個人が仮想通貨によって利益を確定させた場合には、当該利益相当額を雑所得に区分すべきとの情報を発信しているが、これはかかる利益にキャピタル・ゲインとしての

性質を認めていないことを意味するのかもしれない。いわば、為替差損益と同様の取扱いを示したものとも解されよう。

譲渡益清算課税説によれば、キャピタル・ゲインを生じ得る資産の譲渡による所得のみが譲渡所得を構成する¹⁴⁾。金銭なり金銭債権からはキャピタル・ゲインが生じないと解されるため、仮想通貨について通貨的な性質を強調すれば、その譲渡から生ずる所得は雑所得に該当することになり得る¹⁵⁾。

この点についての議論は未だ十分でなく、これを他の金融所得と同一視することが許されるか否かは、仮想通貨の法的性質論のみならず、譲渡所得を清算課税説で理解すべきかあるいは譲渡益説で説明すべきかによって結論が異なり得ることに留意すべきであろう。この辺りの法整備が必要とされていることは言を俟たない。

12) 平成16年6月付け政府税制調査会金融小委員会「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」参照（同報告について、永長正士「『金融課税一体化』税調金融小委員会報告」租税研究659号58頁（2004）、水野忠恒「金融資産収益の課税」日税研論集55号3頁（2004）、一高龍司「金融投資税制」日税研論集58号37頁（2008）参照）。金子宏『所得税・法人税の理論と課題』79頁（日本租税研究協会2010）、増井良啓「金融所得課税の一体化における移行措置の重要性」税研119号40頁（2005）、岩崎政明「所得税の類型および所得区分の動向」租税39号1頁（2011）、水野恵子「金融資産所得課税の理論的考察(1)(2)(3)」一法6巻1号249頁（2007）、同2号817頁（2007）、同3号1327頁（2007）、吉村政穂「金融所得課税の一体化」金子宏『租税法の基本問題』351頁（有斐閣2007）、田中治「金融所得の一体課税の論理とその問題点」税通59巻10号82頁（2004）、林宏昭「金融所得課税の方向性」税通59巻10号97頁（2004）、武田昌輔「金融所得課税についての所感」税通59巻10号78頁

（2004）、堀内昭義「金融所得課税の一体化を巡る一考察」金融691号2頁（2004）、酒井克彦「金融所得課税の課題と展望」税大ジャーナル10号1頁（2009）。

13) 酒井克彦『所得税法の論点研究』102頁（財経詳報社2011）。

14) 酒井克彦「仮想通貨と租税法上の問題—ビットコイン取引に係る損失への所得税法上の配慮—」『法化社会のグローバル化と理論的実務的対応』〔中央大学学術シンポジウム研究叢書11〕289頁（中央大学出版部2017）。

15) もっとも、中里実教授は、金銭に関する消費可能性が認められるとする（中里『タックスシュルター』77頁（有斐閣2002）、同「デリバティブ取引と所得課税」日税研論集55号27頁（2004））。また、金銭とは、将来の任意の時期に任意の人との間で、任意の実物資産と交換することができる「何らかの広い意味のオプション権」の表象とみることができる（前掲稿40頁）。

3 働き方の多様化

昨今、働き方の多様化や雇用の流動化が顕著であるが、これに対して所得税法はどのような態度をとってきたのであろうか。

弁護士の顧問料収入による所得が事業所得に当たるとした最判昭和56年4月24日（民集35卷3号672頁）⁽¹⁶⁾は、給与所得の判断に当たって、いわゆる「従属性要件」と呼ばれる枠組み、すなわち、雇用者の指揮命令下での労務提供や空間的・時間的拘束といったメルクマールで判断するという考え方が示されている⁽¹⁷⁾。こうした判断基準は、その後多くの裁判例などにおいて承認されてきており⁽¹⁸⁾、所得税法上の従来の通説的理解であったといえよう。

しかしながら、現下の働き方改革⁽¹⁹⁾は、働き方の多様性を認め、必ずしも被雇用者が空間的・時間的拘束の下でのみ仕事をしなければならないものではなくなっている。かような働き方の多様性を前提とすると上記の昭和56

年最判のような従属性要件による給与所得の判断枠組みが必ずしも適合しない給与所得というものを観念しなければならなくなると思われる。具体的な指揮命令系統から外れ、いわば請負的な作業を行い、空間的・時間的拘束のない場所的・時間的自由性が保証された中での給与が観念され得るとすれば、フリーランスの事業所得との径庭を認めることは困難極まりないのではなかろうか。

では、親会社ストック・オプション訴訟最判平成17年1月25日（民集9卷1号64頁）⁽²⁰⁾が給与所得該当性判断において示したいいわゆる「非独立性要件」はどうかであろうか⁽²¹⁾。同最判の射程が必ずしも広くなく、特殊事情の下での判断であったことなどを考慮に入れると、この最判の判断のみによって給与所得を画することには抵抗を覚える⁽²²⁾。もっとも、仮に非独立性要件を給与所得該当性判断のメルクマールとするとしたとしても、そもそも独立性を判断するに当たっては、個々の具体的勤務

(16) 判例評釈として、園部逸夫「判解」曹時35卷4号137頁（1983）、碓井光明「判批」判評275号156頁（1982）、清永敬次「判批」民商85卷6号113頁（1982）玉國文敏「判批」租税判例百選〔第3版〕52頁（1992）など参照。

(17) 佐藤英明教授は、「従属性基準」を、外形的に判断することが容易な基準と指摘される（佐藤「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏『租税法の基本問題』401頁（有斐閣2007））。

(18) 京都地判平20・10・21（判例集未登載）、東京地判平19・11・16（税資257・216）、青森地判平15・4・22（税資253・9329）、京都地判平14・9・20（税資252・9198）など。もっとも、昭和56年最判の説示のうちの「雇用契約、またはこれに類する原因に基づき」については、その後の判決で重視されていないとする見解もある（佐藤・前掲注(17)400頁）。

(19) 安倍晋三総理大臣は平成28年8月の内閣改造で「働き方改革」を政権の主要テーマとして打ち出し

ている。政府は、同年9月には「働き方改革実現会議」を立ち上げ議論をスタートさせた。

(20) 判例評釈として、増田稔「判解」『平成17年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕』39頁（法曹会2008）、品川芳宣「判批」税研121号42頁（2005）、占部裕典「判批」法資282号123頁（2005）、吉村政穂「判批」租税判例百選〔第4版〕70頁（2005）、酒井克彦「判批」『ブラッシュアップ租税法』119頁（財経詳報社2011）、同「判批」国税速報5580号5頁（2004）、同5594号5頁（2004）、同5685号5頁（2005）、同「判批」税務事例36卷4号1頁（2004）、同5号1頁（2004）、同6号1頁（2004）も参照。

(21) 非独立性基準について、佐藤英明教授は、収入の稼得形態に関する基準とされる（佐藤・前掲注(17)404頁）。同基準による判断として、神戸地判平元・5・22（税資170・315）。

(22) 酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』(上)(下)」税務事例46卷1号1頁（2014）、同2号20頁（2014）参照。

状況や雇用契約の内容等を検討するほかはあまりない。いずれにしても、非独立性という概念が、働き方の多様性に応じ得る決定打になるとは考えづらい。

企業内フリーランスの増加は、これまでの給与所得概念をスクラップしなければならないことを意味するのではなからうか。そのような状況にあって、果たして、事業所得と給与所得との違いをどこまで温存すべきであろうか。事業所得であれば、年末調整事務から解放され、また、消費税法上の仕入税額控除が可能となる。実質的に差異のないところに税制上異なる取扱いを残置しておくことは、タックス・アービトラージの温床ともなり得るであろう。

Ⅲ 従来の所得区分論を脅かす各種の不安材料

1 各種議論にみられる相対化

一般的に、所得区分は、勤労性所得（給与・退職所得等）、資産性所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）、資産勤労結合所得（事業所得）の3種類の三分論で切り分けられ、さらに、資産性所得の中でも、特に譲渡所得については、清算課税説の下で必要経費的要素を持ち込まない特殊な計算方式を採用してきた（所法33③、38）。また、相続や贈与によって得た資産のキャピタル・ゲインは本来であれば、「資産の支配者の下で清算を行う」という考え方に従って被相続人や贈与者において譲渡所得課税をすべきところ、相続税・贈与税負担との折り合いで（所法9①十六）、例外を除き簿価の引継ぎ（所法59①、60）を行いキャピタル・ゲインの清算を繰り返している。ここに資産課税と所得課税の棲

み分けがある。各種所得に区分されなかった所得も、包括的所得概念の下では課税対象に取り込む必要があることから、雑所得（所法35）がバスケット・カテゴリーとしての性質を引き受けていると説明されてきた。

しかしながら、この所得区分の考え方に対しては、今日的には疑問も寄せられる。資産所得・勤労所得間には相対化がみられ、キャピタル・ゲイン課税にみる譲渡益説・清算課税説間にも相対化が認められる²³⁾。また、資産課税と所得課税においても相対化がみられるなど、これまでの所得区分の構成を揺るがす状況にあるといってもよいように思われる。

2 資産性所得・勤労性所得間の相対化

(1) 資産性所得・勤労性所得を基礎とした担税力論

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立ち、その担税力の相違に応じた計算方法・課税方法を定めるものであるが²⁴⁾、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が弱いと一般的には理解されている（東京地判昭和57年5月31日行裁例集33巻5号1105頁）²⁵⁾。そのため、所得税法は、資産性所得重課・勤労性所得軽課の考

²³⁾ 松浦克己＝滋野由紀子「利子所得税と勤労所得税の比較」会計検査研究20号9頁（1999）。

²⁴⁾ 金子・前掲注(1)208頁。

²⁵⁾ 同判決は、「所得税法は、右一〇種類の所得の分類に当たっては、所得を担税力の観点から資産性所得、資産と勤労の結合所得及び勤労性所得に区分し、このうち資産性所得が担税力が最も強く、勤労性所得が最も弱いとの考え方を右所得分類の基本として採用しているものと解することができる。」とする。

え方をとっていると説明されることが多い²⁶⁾。大正2年の所得税改正が「担税力の低さ」を理由に勤労性所得を軽課したところから始まり²⁷⁾、給与所得控除や昭和63年度税制改正で廃止された資産合算制度もこの文脈で説明されている²⁸⁾。しかし、かような理解については疑問も惹起され得る²⁹⁾。そこで果たして、どの程度、資産性所得・勤労性所得の区分を念頭に置いた担税力理論が妥当なのか検討を加えたい。なお、担税力理論に関していえば、資産性所得や勤労性所得のいずれにも区分されるものではないが、そもそも、一時所得を担税力の低いものと説明すること自体にも限界があると思われることを併せて指摘しておきたい。

(2) 不動産所得の性質論

不動産所得とは不動産等という資産から生じた果実であるとし、同所得の不労所得としての性質を強調する考え方があり得る（名古屋地判平成17年3月3日税資255号順号9949）³⁰⁾。なるほど、昭和15年の不動産所得に

対する分類所得税の税率は、他の事業所得や勤労所得等よりも担税力があるとして、高く定められていた。その後、「事業等所得」の範疇から、不動産所得が取り出されて区分定義されるに至り、不動産所得の意義や範囲の理解においても「おおむね軌を一にしたもの」であると論じられているところである³¹⁾。

しかしながら、所法26条《不動産所得》1項の文理に従えば、不動産等の貸付けによる所得であるかどうかを不動産所得の要件としているとも解し得るのではなからうか³²⁾。

不動産所得が前述のような沿革を持ち、不動産等から生ずる所得がその他の所得区分よりも相対的に担税力が大きいものであると考えられているとしても、法が、不動産所得を「『不動産』から生ずる所得」と規定せず、「『不動産の貸付け』による所得」と規定していることに鑑みれば、「貸付け」行為による所得であることを軽視することには疑問を感じる³³⁾。

なお、不動産所得は、事業としてなされた貸付けであるか、事業と称するに至らない業務としてなされた貸付けであるかによって、

26) 金子・前掲注(1)208頁。

27) 藤谷武史「給与所得課税」税研168号32頁(2013)は、沿革を紐解き、勤労所得全体を担税力の低い所得とすることに疑問を呈される。

28) 金子・前掲注(1)208頁。

29) 例えば、米国のCBIT (Comprehensive Business Income Taxation) は、資産性所得の税率=法人税率と勤労性所得の最高税率に想定する。後述する二元的所得課税が、資産性所得軽課策を採用するのは異なる。

30) 同地裁は、「『貸付けによる』とは、『貸付けに基づいて』あるいは『貸付けを原因として』を意味すると解される」とする(判例評釈として、増田英敏=堀光博「判批」TKC税研情報15巻2号34頁、酒井克彦「判批」『裁判例からみる所得税法』144頁(大蔵財務協会2016)など参照)。控訴審名

古屋高判平17・9・8(税資255・10120)は原審を支持している。

31) 注解所得税法研究会『注解所得税法研究会〔5訂版〕〕374頁(大蔵財務協会2011)。

32) 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察(上)(下)」税務事例37巻5号1頁(2005)、同6号8頁(2005)も参照。

33) もっとも、不動産所得の帰属をどのように考えるかという実質所得者課税の原則の適用に当たっては、原則として、不動産所有権が奈辺にあるかという点を出発点とする法律的帰属説に立つべきであろう(酒井克彦「所得課税共通ルールとしての実質所得者課税の原則」中央ロー・ジャーナル14巻2号69頁(2017))。これは、法実質主義に立ちつつも違法所得を例外として認めるという構成と同じである。

課税上の取扱いを異にする場面がある。この場合の区分は、貸付行為に係る事業性に応じてなされるべきであって、単に不動産の数をもって判断されるべきではない⁶⁴。すなわち、所得税基本通達（以下「所基通」という。）26-9《建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定》が示すいわゆる「5棟10室基準」は、貸付行為の規模を判定するものと解しておきたい⁶⁵。不動産所得を純粋に資産たる果実から生じる所得と捉えるのであれば、本来必要経費として控除の対象となるのはその資産の維持費等に制限されるべきであって、人件費等はその対象とされないことになりはしないか。勤労による所得という性質が認められないにもかかわらず、人件費を控除できるという歪んだ性質を有する所得が不動産所得というのであろうか。このような問題を踏まえると、やはり、不動産所得とは、「資産の貸付け」という行為に着目した所得区分であって、その点において勤労性所得としての性質も有していると解されるのである。

不動産所得は資産性所得ではなく、資産勤労結合所得と位置付けるべきではなかろうか。そうであれば、不動産所得にも付随収入が認められる余地があるし、その性質は事業所得（業務的規模であれば雑所得）とさして変わらないこととなろう。

(3) インセンティブ報酬

報酬等の役員就任条件は、これまで主として企業の「コスト」と認識されてきた⁶⁶。他方で、それは、いわば将来への投資でもある。すなわち、報酬等の役員就任条件を適切に設計することにより、優秀な人材を内外から確保することが可能となる⁶⁷。経営陣の報酬が、持続的な成長に向けた健全なインセンティブとして重要な意味を有することは、コーポレートガバナンス・コードも指摘するところである⁶⁸。

そこで、魅力ある経営陣の報酬スタイルが模索されることになるが、我が国においては、各種のストック・オプション制度あるいはそ

64) 酒井克彦「所得税法における『事業』と『業務』」ビジネス法務18巻3号85頁（2018）、同「所得税法上の『事業』概念再考」税理61巻6号81頁（2018）。

65) 同通達の問題点を検討したものとして、酒井克彦「人的役務提供を伴う不動産等の貸付けによる所得—民泊サービスに係る不動産所得該当性—」中央ロー・ジャーナル14巻3号3頁参照（2017）。

66) 酒井克彦「タックス・コンプライアンスの現状と課題 税務に関するコーポレート・ガバナンスと企業への影響」会社法務A2Z 119号26頁（2017）参照。

67) これこそ、経済産業省の「コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会」〔座長：神田秀樹教授〕が、その報告書「コーポレート・ガバナンスの実践」（平成27年7月24日）において明確に指摘する方向性である。

68) スチュワードシップ・コードの策定（平成26年2月）、社外取締役の確保に向けた改正会社法の施

行（平成27年5月）、コーポレートガバナンス・コードの策定（平成27年6月適用開始）等もこうした持続的な企業成長の観点からなされたものである。コーポレートガバナンスと租税法との関わりについては、中里実「アグレッシブな租税回避と会社法」新報123巻11=12号221頁（2017）、岩崎政明「企業のタックスコンプライアンス向上のための方策」税大ジャーナル27号1頁（2017）、岩崎=川島いづみ「コーポレートガバナンスとタックスコンプライアンス」日税研論集67号219頁（2016）、阿部泰久「コーポレートガバナンスと税務コンプライアンス」税研174号46頁（2014）、酒井克彦「コーポレートガバナンスを取り巻く議論」税理60巻8号162頁（2017）、同「タックス・コンプライアンスの維持・向上に向けた取組み」税理60巻10号183頁（2017）、同「D&O保険に関する課税上の取扱い」税理60巻14号160頁（2017）、同「社外取締役の役員給与課税」税理60巻15号182頁（2017）など参照。

れに類似する制度が多くの企業で導入されている³⁹⁾。これらのインセンティブ報酬は、給与所得の証券化にも接続し得る。ストック・オプションなどは、形態的には金融資産として譲渡が可能でもある。すなわち、インセンティブ報酬制度は、給与所得たる勤労性所得を資産性所得へ転換するものともいえ、ここに所得実現の形態ではなく、所得発生の原因たる役務提供の側面に着目をする所得区分の必要性を認め得る。

3 キャピタル・ゲイン課税にみる譲渡益説・清算課税説間の相対化

これまで、譲渡所得に対する課税は、いわ

ゆる清算課税説によって説明され⁴⁰⁾、判例においても支配的である（最判昭和43年10月31日集民92号797頁⁴¹⁾、最判昭和47年12月26日民集26巻10号2013頁⁴²⁾など）。これに対して、譲渡所得を収益から取得費を控除した純所得と捉える譲渡益説⁴³⁾がある⁴⁴⁾。

清算課税説によると、外的条件の変化による資産価値の変動を所得計算に反映させることが譲渡所得の本質であるから、本来、「資産の取得方法や使用収益といった主観的事情」を所得金額の計算過程に反映させるべきではないことになる⁴⁵⁾。二重利得法も同様の考え方に立つ（所基通33-4、33-5）⁴⁶⁾。この意味において、譲渡所得の金額の計算における必要

39) インセンティブ報酬に関する給与所得該当性が肯定された事例は多い（東京地判平17・12・16（訟月53・3・871）、東京地判平18・2・16（税資256・10318）、東京地判平24・7・24（税資262・12010）、名古屋地判平26・5・29（税資264・12480）、東京地裁平16・10・15（判タ1204・272）、大阪地判平20・2・15（訟月56・1・21）、その控訴審大阪高判平20・12・19（訟月56・1・1）。判例評釈として、増井良啓「判批」ジュリ1441号139頁（2012）参照。審判所裁決平10・6・25（事例集55・76）、福岡高判平13・11・15（税資251・9023）など。

課税上の取扱いについては、渡辺徹也「役員に対するインセンティブ報酬への課税とコーポレート・ガバナンス」宍戸善一＝後藤元編『コーポレート・ガバナンス改革の提言』249頁（商事法務2016）、同「インセンティブ報酬に対する課税」税務事例研究150号27頁（2016）、吉永康樹「米国内国歳入法83条の意義と機能」横浜経済法学24巻2＝3号141頁（2016）、酒井克彦「リスクリクテッド・ストックに係る租税法上の取扱い」税理60巻11号190頁（2017）、同「中長期インセンティブ報酬に係る租税法上の取扱い」税理60巻12号171頁（2017）など参照。

40) 金子・前掲注(1)246頁。

41) 判例評釈として、石井健吾「判解」曹時30巻11号1835頁（1978）、岡村忠生「判批」租税判例百選

〔第3版〕60頁（1992）、浅沼潤三郎「判批」民商77巻2号274頁（1977）など参照。

42) 判例評釈として、白崎浅吉「判批」ジュリ539号124頁（1973）、北野弘久「判批」民商69巻3号116頁（1973）、波多野弘「判批」シュト132号6頁（1973）など参照。

43) 例えば、田中治「キャピタルゲイン課税」日本租税理論学会『キャピタルゲイン課税』69頁（谷沢書房1993）、竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュト100号109頁（1970）、吉良実「税法上の課税所得論(1)」税法304号20頁（1976）など。

44) そのほか、譲渡時課税適状説として、大塚正民「判批」シュト175号5頁（1976）。

45) 岡村忠生「キャピタルゲイン・ロス課税の創設」税通53巻10号37頁（1998）。

46) 金子宏「譲渡所得の意義と範囲」『課税単位及び譲渡所得の研究』113頁（有斐閣1996）、占部裕典「土地の譲渡による所得の区分」『租税法の解釈と立法政策I』1項（信山社2002）。二重利得法を採用した裁判例として、松山地判平3・4・18（訟月37・12・2205）がある（控訴審高松高判平6・3・15税資200・1067及び上告審最判平8・10・17税資221・85）。判例評釈として、佐々木潤子「判批」租税判例百選〔第4版〕76頁（2005）、水野恵子「判批」租税判例百選〔第6版〕79頁（2016）など参照。

経費の控除は必ずしも求められるものではなく、所法38条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》が、「資産の取得に要した金額」を譲渡所得の金額の計算上控除するとしているのは、必要経費としてではなく、「その資産の取得時における客観的価額と譲渡時の客観的価額との増差分を算出する意味」を有するにすぎない（東京高判昭和55年10月30日行裁例集31巻10号2309頁）。判例が採用してきた清算課税説によれば⁴⁷⁾、不動産の取得費前に支出した借入金利息を取得費とする最判平成4年7月14日（民集46巻5号492頁）⁴⁸⁾の判断の妥当性が問われるところである。また、贈与によってゴルフ会員権を得た際の名義書換手数料の取扱いに関するいわゆる右山事件最判平成17年2月1日（訟月52巻3号1034頁）⁴⁹⁾の判断にも疑問が残ることになる（なお、同最高裁は、所法38条の別段の定め⁵⁰⁾である60条《贈与等により取得した資産の取得費等》の適用下において、かかる名義書換手数料が38条の「取得に要した金額」に当たるとする点で、文理解釈上も疑問を挟む余地がある⁵¹⁾）。

この点、清算課税説から譲渡益説への傾斜が指摘されており⁵²⁾、この傾向は、譲渡所得という特別の所得区分を設けている意味さえも失わせるものともいえよう⁵³⁾。

もっとも、清算課税説から譲渡益説に傾斜するとしても、それを全面的に承認し得るかという大きな躊躇を覚える。根底からキャピタル・ゲイン課税の本質を失うことは所得税体系の骨組み自体を揺るがすことにも繋がりがかねない。議論の方向性としては、政策的には譲渡益説の採用を許容しつつも本質は清算課税説で通貫した構成を堅持すべきではないかと考える。確かに、譲渡所得が譲渡益説に傾斜する方向性は、譲渡所得の本来の性質論から離脱しながらも他の純所得との径庭を意識させないベクトルであり、金融所得一体化の議論を背後から支えるものとみることできる。しかしながら、それはあくまでも政策的な見地による限定的な理解であると考えてることによって、近時の改正を許容することができるのではなからうか。

47) 岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」論叢170巻4 = 5 = 6号212頁（2012）、酒井克彦「キャピタル・ゲインの清算課税としての譲渡所得課税」税務事例38巻7号58頁（2006）、同「無償による資産の譲渡とみなし譲渡所得課税」税務事例38巻8号44頁（2006）など参照。

48) 判例評釈として、福岡右武「判解」『平成4年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』266頁（法曹会1995）、中里実「判批」租税21号252頁（1993）、増井良啓「判批」法協111巻7号1094頁（1994）、品川芳宣「判批」税研48号36頁（1993）など参照。

49) 判例評釈として、品川芳宣「判批」TKC税研情報14巻4号133頁（2005）、一高龍司「判批」民商133巻3号151頁（2005）、高野幸大「判批」ジュリ1319号182頁（2006）、小塚真啓「判批」租税判例百選〔第6版〕86頁（2016）など参照。

50) 別段の定めであることを否定する見解として、

大淵博義＝安屋謙一「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料が同会員権を譲渡した場合の取得費に含まれるか」TKC税研情報14巻5号7頁（2005）。

51) 酒井克彦「『別段の定め』としての所得税法60条(上)(下)」税務事例49巻10号1頁（2017）、同11号1頁（2017）、所法38条等の「取得」概念の意義から論じたものとして、同「所得税法にいう資産の『取得』の意義(上)(中)(下)」税務事例49巻12号1頁（2017）、同50巻1号13頁（2018）、同2号1頁（2018）。

52) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』144頁（有斐閣2016）、岡村忠生・前掲注47)260頁。酒井克彦「金融所得一体課税と所得税法上の課題」租税研究719号111頁（2009）も参照。

53) 岡村・前掲注47)260頁。

4 資産課税・所得課税間の相対化

いわゆる年金二重課税事件最判平成22年7月6日(民集64巻5号1277頁)⁵⁴が示すように、所法9条《非課税所得》1項16号の非課税規定を相続税が課された後に生ずる「経済的二重課税」を排除するものと位置付けると⁵⁵いくつかの看過できない問題が惹起される。

まず、同号の沿革からの懸念である。同号創設の当時は、相続税法は遺産課税方式を採用しており、被相続人に相続税が、贈与者に贈与税が課されていたため、相続ないし贈与によって相続人や受贈者が得た場合に所得税が課されても、同一人に対する課税ではないことから、二重課税が発生するところではなかったのである。しかし、理論的には二重課税ではないと整理がついたとしても、国民感情に配慮すべきという観点から、同号の前身となる規定が設けられたのである。その後、

相続税法が遺産課税方式を廃し、現行の課税方式になったことから、今日的には二重課税の排除規定とみることができるというだけであり、そのことを捨象して二重課税の排除規定と説明することには疑問も残る⁵⁶。また、相続税法上の非課税規定の適用などで相続税が課されない領域については、所法9条の非課税規定の適用がないのかなども問題になろう(その他、実定法上の根拠が希薄な点や、所法60条にいう簿価の引継ぎからも「経済的二重課税」が生じるというのかといった問題も指摘し得る⁵⁷)。

いずれにしても、相続税・贈与税と所得税とは、性質を異にする別個独立の租税と考えるべきところ⁵⁸、平成22年最判とその承認によって、理論的支柱が揺らいでいるといってもよい。課税実務が平成22年最判に従った取扱いを展開している中であっては、資産課税と所得課税との間の相対化が意識されるであろう。

54) 判例評釈として、古田孝夫「判解」『平成22年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔下〕』431頁(法曹会2014)、中里実「判批」ジュリ1410号19頁(2010)、藤谷武史「判批」ジュリ1410号28頁(2010)、渕圭吾「判批」ジュリ1410号12頁(2010)、佐藤英明「判批」金法1908号18頁(2010)、増田英敏「判批」『リーガルマインド租税法〔第4版〕』315頁(成文堂2016)、浅妻章如「判批」法教362号45頁(2010)、木村弘之亮「判批」税弘59巻3号94頁(2011)、渡邊徹也「判批」税通66巻9号176頁(2011)、同66巻11号174頁(2011)、山田二郎「判批」自研87巻8号150頁(2011)、奥谷健「判批」立命352号110頁(2014)、神山弘行「判批」租税判例百選〔第6版〕64頁(2016)、酒井克彦「判批」税務事例42巻9号1頁(2010)、同10号9頁(2010)、同11号1頁(2010)、同12号8頁(2010)など。

55) 経済的二重課税の排除を租税公平主義の見地から評価する論稿として、増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方」新報123巻11=12号52頁(2017)。

56) 酒井・前掲注54)11号1頁。

57) 酒井克彦「相続した土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題(上)(下)」税務事例45巻9号1頁(2013)、同10号15頁(2013)も参照。

58) 岩崎政明教授は、「たまたま重複的な租税負担が起きたとしても、それをもって、一般的に相続税・贈与税と所得税とは二重課税であるから当然に排除すべきであるというのは、理論的に無理がある」とされる(岩崎「不動産に係る多重課税の排除について」新報123巻11=12号109頁(2017))。

59) 大阪地判平27・4・14(訟月62・3・485)は、所法9条1項16号について、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものであると解される」として、平成22年最判を引用している。判例評釈として、首藤重幸「判批」速報判例解説20号〔法セ増刊〕253頁(2017)、吉村政穂「判批」ジュリ1493号10頁(2016)など参照。控訴審大阪高判平28・1・12(裁判所HP)も同様の立場である。

所法9条1項16号を相続税と所得税との二重課税の排除規定と位置付ける近時の学説・判例を前提とすると⁶⁰⁾、この辺りは大きな問題関心を誘発するのである。

IV 見直し案

1 利子配当所得一体化論

(1) 多様な金融商品

現在の多様な金融商品の中には、利益参加型社債のように会社の業績が支払利子に反映される商品も多く存在するが⁶¹⁾、そうした利子と、配当との差異は判然としない⁶²⁾。また、外国法の下で発行された混合証券等の収益の分配の所得区分の議論もある⁶³⁾⁶⁴⁾。

性質の類似する金融商品間で課税上の取扱いが異なることは、金融商品間の税制中立性の問題やタックス・アービトラージの問題から看過し得えず、利子所得に必要な経費が認められれば利子所得と配当所得の区分の根拠は

ますます希薄になろう。現行所得税法の規定の仕方は、多様な金融商品に対応しきれていないといわざるを得ず、利子配当所得といった統一的な所得区分の創設が求められると考える⁶⁴⁾⁶⁵⁾。なお、分類所得税と総合所得税の二本立ての制度が採られた時代（昭和15年～21年）においては、「配当利子所得」として一つに括られていたことを指摘しておきたい⁶⁶⁾。

(2) 金融商品に係る損失の一体化

金融資産の運用から生じる所得について、金融所得として一体化する仕組みが検討される中⁶⁷⁾、政府税制調査会においても、平成16年6月付け同金融小委員会報告「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」などが示されている⁶⁸⁾。

しかしながら、金融商品に係る資産損失については、現在、その取扱いが統一されているとはいえない。金融商品から生じる所得を合算し、損失の内部通算を可能にすることを

60) 江頭憲治郎＝中里実「企業組織と租税法」〔別冊商事252号〕43頁（2002）、渡辺裕泰『ファイナンス課〔第2版〕〕195頁（有斐閣2012）など参照。

61) Debtとequityとの相対化に関して、渡辺徹也「税法における負債と株式の相対化および多様化に関する覚書」税法563号429頁（2010）参照。

62) 水野忠恒『所得税の制度と理論』126頁（有斐閣2006）。なお、滋野由紀子「利子課税制度の政策的転換と家計の反応」大阪大学経済学46巻3号24頁（1997）、岩本康志＝藤島雄一＝秋山典文「利子・配当課税の評価と課税」ファイナンス・レビュー35号27頁（1995）。

63) そのほかにも、水野・前掲注62)134頁など参照。

64) この議論は中立性の担保の観点からも肯定されている。白石小百合＝松浦克己「家計の危険資産選択と税制」証券経済研究36号129頁（2002）、鈴木巨「マル優廃止によって家計は証券投資を積極化させたのか？」証券経済研究56号131頁（2006）、大野裕之＝林田実『株式譲渡益課税の個人投資家

の投資行動に与える影響の効果分析』（日本証券経済研究所2006）、田近栄治＝中川和明「わが国家計の資産選択と資産需要の代替性」ファイナンス・レビュー20号67頁（1991）、ホリオカ＝チャールズ・ユウジ「日本における家計貯蓄の決定要因とマル優廃止の影響について」ファイナンス・レビュー4号27頁（1987）、林田実＝大野裕之「配当課税は家計の株式投資行動にどのような影響を与えるか」証券レビュー48巻10号107頁（2008）、八田達夫「株式売却益課税をどう見直すか」税弘40巻9号6頁（1992）など参照。なお、金融所得一体化課税の文脈で事業体の中立性を論じるものとして、森信茂樹「『金融税制の一元化』と今後の課題」国際税制研究9号102頁（2002）。

65) 貯蓄優遇から離脱し、資金の投資誘導を図る議論もある（丸淳子「貯蓄から投資へ」証券レビュー48巻10号51頁（2008）など）。

66) 原則、当初10%であったが、その後逐次引き上げられ最後は30%となった。

検討すべきではなかろうか。株式、預金等への貯蓄・投資を1つのポートフォリオとして捉えれば、それらの利益と損失は相殺されるべきであろう⁶⁹⁽⁷⁰⁾。ただし、損失については金融所得内における通算を限度とすべきでは

なかろうか⁷¹⁾。投資に係る損失は投資に係る所得との関連でこれを考慮すべきであると考えられるからである⁷²⁾。

67) 金融所得一体化課税は、当初、二元的所得課税論との親和性が強調されていた。馬場義久「Dual Income Tax論と金融所得税制の改革」証券税制研究会編『資産所得課税の理論と実際』（日本証券経済研究所2000）、森信茂樹「二元的所得税論と金融税制一元化について」大阪大学経済学54巻4号31頁（2005）、関口智「日本の所得税・最適課税論」税研140号16頁（2008）、田近栄治「資本所得課税の展開と日本の選択」フィナンシャル・レビュー66号21頁（2002）、吉田和男『21世紀日本のための税制改正』（大蔵財務協会2000）、Birch Peter Sorensen “Tax Policy in the Nordic Countries”（1998）、OECD Economic Department Working Papers No.303 “Surveillance of Tax Policies”, OECD Economic Outlook No. 69 “Challenge for tax policy in OECD countries”, Sorensen（1998）、OECD “Average Effective Tax Rates in Capital, Labor and Consumption” Economics Department Working Paper No.258,2000.など参照。

二元的所得税が带有する分離課税の方向性に対する慎重論はあり得よう（金子宏「所得課税のあり方」租税研究627号44頁（2002）、田中治「利子および株式譲渡益課税の見直しをめぐる考察」税研46号5頁（1992）、同「総合所得税と分類所得税」税研119号26頁（2005）など参照）。

68) 政府税制調査会は、平成15年6月付け「少子・高齢化社会における税制のあり方」において、「金融資産性所得をできる限り一体化する方向を目指すべきである。」としている。また、経済財政諮問会議も、平成15年6月付け「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」において、「金融資産からの収益を一本化して課税する方式に向けて検討を行う。」としている。

69) 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」木下和夫＝金子宏『所得税の理論と課題〔2訂版〕』252頁（税務経理協会2001）。

70) 植松氏は、変額保険や抵当証券の損失についても同様に論じられる（植松・前掲注69）252頁）。

71) 酒井克彦「いわゆる金融商品の損失等を巡る課税上の問題」税大論叢41号445頁（2003）。個人の責任でなされた投資等の回収不能によるロスも広い意味では個人財産の任意の処分であると位置付けるとすると、投資に係る損失控除を否定すべきことになるが（注解所得税法研究会・前掲注31、203頁）、そのように解することには批判も展開されている（永長正士「金融所得課税一元化の方向性」租税研究657号15頁（2004））。かような意味では、投資に対する投資領域内での損失控除は意味を有するといえよう。投資に係る投資損失の扱いについては、佐藤英明「投資の失敗と所得税」税務事例研究73号40頁（2003）、増井良啓「所得税法上の純損失に関する一考察」日税研論集47号92頁（2001）など参照。全額控除を示唆する見解として、金子宏「租税法における所得概念の研究」同『所得概念の研究』24頁（有斐閣1995）、同「序説・所得税における損失の取扱い」日税研論集47号3頁（2001）、佐藤英明「金融所得一体化課税の実現に向けて」税弘52巻11号9頁（2004）など参照。なお、シャウプ勧告も全額課税・全額控除を勧告していた（General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers, 1949）。また、植松守雄氏は、家計支出が全て消費であるとは限らないとされる（植松「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢80巻5号583頁（1978））。ロスのチェリーピッキングについて、吉村政穂「金融所得課税をめぐるいくつかの問題」租税研究662号47頁（2004）。

72) 金融所得については、デリバティブ技術を用いて、最も租税負担が低い所得へ転換（タックス・アービトラージ）することがあり得るため、損失の囲い込みを行うことは有用であろう（中里実『金融取引と課税』（有斐閣1998）、同『キャッシュフロー・リスク・課税』（有斐閣1999）、岩崎政明「金融仲介機関の経済的機能と所得課税のあり方」租税30号72頁（2002）など）。

(3) 金融所得枠の検討

「利子配当所得」を創設する議論に併せて、そこに金融商品に係るキャピタル・ゲインを加えた「金融所得」を一つの括りとして位置付けることが検討されるべきであると思われる⁷³⁾。純粋な清算課税説の考え方は近時採用されておらず、譲渡益説への傾斜が認められる。譲渡益説の考え方を限定的に金融所得枠の政策論の中に位置付けて承認するとすれば、キャピタル・ゲインについて他の金融所得との経庭をことさら強調する必要はなく、現行税法上の利子所得、配当所得（提案としては「利子配当所得」）と譲渡所得との間における課税上の取扱いを共通させることが可能となる。

もっとも、必ずしも「金融所得」たる所得区分として創設する必要はなく、また、現状の譲渡所得概念自体を見直すのではなく、その課税上の取扱いを一体化するという現下の所得税法上の改正の流れに沿った手法でも可能であろう。所得税法には、「生活に通常必要な動産」や「生活に通常必要でない資産」という枠組みがあるのであるから、このような概念として、例えば、「金融所得の基因となる資産」といったような概念を、ある程度明確にカテゴライズすることで対応が可能と思われる。具体的には、金融商品の利子、収益の

分配金、株式の配当、剰余金の分配のほか、譲渡所得や雑所得とされてきた金融商品に係るキャピタル・ゲインや金融類似商品として利子並み課税が行われている租税特別措置法上の各種金融商品、先物取引といったものを、中間概念として統一的に括り、これらの所得から生ずる損失の取扱いなどについて金融所得枠を創設する案が考えられる。

ここでは、金融所得枠内の通算を認めるとともに、金融所得の基因となる資産に係る損失については、他の所得との通算をしないこととするなど、他の所得の担税力に侵食することを防止することも重要な考慮要素となろう。上場株式等以外の有価証券に係る譲渡所得との損益通算については慎重に検討すべきであるともいえるが⁷⁴⁾、投資用資産（investment property）の譲渡損失について縦の通算に寛容な米国などでは⁷⁵⁾、事実上キャピタル・ロスに担税力の減殺要因として考慮されているに等しい。ただし、課税時期を自由に調整することが可能であるキャピタル・ゲイン課税については、他の金融所得が生じた時点でキャピタル・ロスを生じさせ内部通算を行うおそれがある。しかし、金融所得外に損益通算を認めないこととし縦の通算を認めることと、キャピタル・ゲインをも含めて

73) 田中治教授は、「利子所得の範囲を拡張して、利子を中心とした金融商品という別の区分を新たに設けて、課税関係を整理する」ことを主張される（田中「利子・配当課税のあり方」木下和夫＝金子宏『所得税の理論と課題〔2訂版〕』148頁（税務経理協会2001）。そのほか、吉村政穂「金融所得課税の一体化をめぐる論点」税研152号28頁（2010）も参照。

74) この点は、租税回避的な問題関心も浮上する。組合事業から生じた不動産所得のパッシブロスの損益通算については制限が設けられており、この

制度との平仄も検討すべきであろう（措法41の4の2、措令26の6の2）。

75) I.R.C. § 1211. Joseph Bankman, Thomas D. Griffith, Katherine Pratt, op. cit., 443. "For example, if at a taxpayer recognizes a \$900,000 capital loss and no capital gain in the current or future years, § 1211 allows the taxpayer to deduct the entire \$900,000, but only at a rate of \$3,000 a year -at that rate, it would take 300 years for the taxpayer to deduct the full \$900,000!"

金融所得を構築することとの間にはそれほど大きな開差はないと考える⁽⁷⁶⁾。

ここでの議論に仮想通貨の取扱いをどのように取り込むかについては、仮想通貨の通貨的性質を強調すると、これまで通貨からはキャピタル・ゲインが生じないとしてきた点⁽⁷⁷⁾との整合的な着地点が模索される必要がある。もっとも、譲渡所得に対する譲渡益説の採用を政策的領域に限定する文脈からすれば、本来、キャピタル・ゲインが発生しない、すなわち、清算課税の議論に乗るべきではない所得であっても、政策的な見地からは他の金融所得と同じ枠組みの中に整理し直すということも可能であろう。

2 不動産所得廃止論

(1) 不動産所得の沿革

昭和15年の所得税法改正では⁽⁷⁸⁾、不動産所得は資産性所得として他の勤労性所得に比して担税力が高いとされ、分類所得税率は高く定められていた。しかしながら、昭和22年所得税法改正において分類所得税が廃止され、総合所得税へ移行されたことに伴って、不動産所得は姿を消した。現行の事業所得・雑所得とともに「事業等所得」として一括りにされ

たのは、当時の課税単位が同居親族の所得は全て合算する消費単位課税を採用したことから、その分類が特段必要ではなくなったためと説明されている⁽⁸⁰⁾。

その後、シャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正において、個人単位課税が採用されたものの、個人単位課税の例外的措置として、資産合算制度が設けられた。資産合算制度では、原則として、生計を一にする夫婦と未成年の子等、最小の消費単位での資産所得について合算することとされたため、従来の「事業等所得」の範疇から、資産所得としての「不動産所得」が取り出され、新たな所得区分として創設されることとなった。資産合算制度は、翌昭和26年にすぐに廃止されたものの、経済発展に伴う資産所得の増大等の事情から昭和32年に再度復活をした。そして、平成元年、再び税制の簡素化等の見地から廃止された。

このように、総合所得税制度下において不動産所得の意義は資産合算制度と深く関わりを有する。かくして、水野忠恒教授は、「資産合算制度が廃止された現在、事業所得との区別はあまり意味がないと考えられる」とされるのである⁽⁸¹⁾。

(76) 例えば、平成17年度税制改正における特定口座内の上場株式等の無価値化損失の特例制度が創設（措法37の10の2）など参照（同改正について、森信茂樹「金融所得課税の一体化をどう進めていくか」資本市場252号1頁（2006））。

(77) 平成20年度税制改正において、上場株式等の譲渡損と配当の損益通算が可能となったが、これは「金融所得課税の一体化を早く進めようという考え方」によるものといえよう（富山一成「平成20年度税制改正について」信託235号67頁（2008））。

(78) この点については、金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」『課税単位及び譲渡所得の研究』100頁（有斐閣1996）、酒井克彦『レクチャー租税法解

積入門』75頁（弘文堂2016）。なお、ゴルフ会員権に関する事案として名古屋地判平17・7・27（判タ1204・136）（増田・前掲注64399頁も参照。同判決の判例評釈として、同「判批」ジュリ1339号180頁（2007）など参照）。

(79) 第2章「分類所得税」第10条に「不動産所得」が規定されていた。なお、大正8年に設置された臨時財政調査会税制整理案において既に「不動産所得」という用語が使用されている。

(80) 注解所得税法研究会・前掲注(3)373頁。

(81) 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』199頁（中央経済社2018）。

(2) 不動産所得廃止論

既に筆者は別稿において、不動産所得廃止論を主張したことがあるため⁸²⁾、詳細はそちらに委ねるとするが、平成17年6月21日付け政府税制調査会「個人所得課税に関する論点整理」だけ確認しておきたい。

同論点整理は、上記のような不動産所得の沿革に加えて、「不動産所得の実際の計算に当たっては、不動産所得を生ずべき事業と事業以外の業務とを区分し、前者については事業所得と、後者については雑所得と同様の取扱いがなされている」ことに触れ、「今日、このような所得の計算の実態、また所得区分の改廃にかかる経緯を見ると、独立の所得区分としての不動産所得を廃止することを検討すべきである。」と答申している⁸³⁾。

ここでは、同所得区分を利用したタックス・スキームの存在を念頭に置いた議論も重要であろう⁸⁴⁾。

3 人的役務提供所得の創設論

(1) 人的役務提供対価にみるレディメイド型とオーダーメイド型
 給与所得とは、いわば、レディメイド型の

労務提供が中心とされる所得区分であるとみることができる。これは、逆説的にいえば、そうであるからこそ、給与所得控除という一律の控除項目に必要経費を内包させることができるという点でも説明がつく。すなわち、多様なオーダーメイド型の人的役務提供対価であるとすれば、それに要する費用性控除項目を一律に法定することには限界があるところ、一定の枠組みで切り分けることができる人的役務提供対価であるがゆえに、概算控除を可能とすると説明することもできなくはない。

もっとも、このような理解は、必ずしも特定支出控除を制限的に捉えるべきとの考え方に接続するものではない。

(2) 指揮命令の有無

給与所得とは、基本的には雇用契約又はこれに類する原因に基づく人的役務提供対価であると解されているとおり、個別の人的役務提供対価とは一線を画する。さすれば、専門士業やプロスポーツ選手⁸⁵⁾、画家や小説家に代表されるように、個々のタレント（能力）を売りにする事業所得者としての人的役務提供

82) 酒井克彦「不動産所得を利用した商品型タックス・シェルターに対する課税—所得税法26条の解釈論と廃止論を中心として—」税大論叢52号643頁(2006)。

83) 同年5月24日開催の政府税制調査会第29回総会において、財務省主税局税制第一課長は、「不動産所得につきましては、実は、家族の資産所得合算課税制度があったときの遺物として残っている所得区分でございます。こういったものは既に要らなくなっているのではないかと、本来どおり事業所得と雑所得に分ければいいのではないかと述べている。

84) この点を論じたものとして、酒井克彦「所得税法26条の『不動産等の貸付けによる所得』の意義」税務事例38巻1号58頁(2006)、同・前掲注82643

頁参照。

85) プロ野球選手の受ける球団からの報酬については、選手の技能、人気に応じて毎年増減される点で一般芸能人の出演契約と変わらないこと、野球用具等は原則として選手の個人的負担であることなどを理由に事業所得とされているが(昭和26年直所2-82、直所5-23)、二軍選手については、特定の球団の指揮下にあると考えられることから、その所得は給与所得と理解されている(酒井克彦「給与所得の意義としての非独立な立場からの労務提供対価」税務事例38巻3号50頁(2006))。このような課税実務上の取扱いは、後述する「人的役務提供所得」区分の創設によって解消されよう。

対価とは異なるものである。もっとも、給与所得者においても、タレントを売りにする者は当然ながら存在するため、タレントの有無で給与所得と事業所得を切り分けることには限界もあろう。そこには、指揮命令下に置かれて人的役務提供を行うか、フリーランスで人的役務提供を行うかの違いがあるとされてきたのである。

(3) 従属性による判断と非独立性による判断

給与所得の判断基準について、上記のとおり最高裁は「従属性要件」ないし「非独立性要件」を示してきたが、いずれの要件が給与所得該当性判断として妥当であろうか。

この点につき、人材派遣業者が登録している塾講師等に支払った金員の給与所得該当性が争点となった事例において、東京高判平成25年10月23日（税資263号12319頁）⁸⁶は、これらの上記最高裁等の判断について「一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払（収入）の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているもの」にすぎないとして、従属性あるいは非独立性要件は必要要件とはいえないとした。そもそも、条文上、給与所得に該当することが明らかな国会議員の歳費や会社の代表取締役の役員報酬・役員賞与などは、それらの者の労務の提供が従属的なものとはいえないというのである⁸⁷。かかる判決などを眼前にすると、給与所得該当性の判断は今後より混迷を極めることとなりそうである。

(4) 人的役務提供対価に係る所得区分

給与所得該当性については、なるほど昭和56年最判に従った判断がなされることが多いが⁸⁸、既に述べたとおり、同判決が示すような空間的・時間的拘束といったものは、現下の働き方の多様化を念頭に置くに既に適合性に乏しいといわざるを得ない。そもそも、「業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得」を事業所得と給与所得に切り分ける意味は、奈辺にあるのであろうか。

一般的には、給与所得者は身体的資産のみであり、雇用関係の継続が保証されているとも限らないことから担税力が低いと説明されているが、雇用保険に守られている給与所得者と、そうでないフリーランスの事業所得者との間での単純な担税力比較はもはや困難である。

さすれば、所法204条《源泉徴収義務》に規定するようないわゆるフリーランスの事業所得・雑所得と給与所得との間に取扱いの差異を設けることの意義について再検討する必要がある。人的役務提供所得に対する概算経費を認め、年末調整を廃止すれば⁸⁹、もはやこれらの所得区分をまとめる方が適当であるという結論も導出されよう。

そこで、給与所得といわゆるフリーランスの事業所得との間の垣根を排し、いわば人的役務提供所得といった新たな所得区分の創設

⁸⁶ 判例評釈として、宮崎綾望「判批」速報判例解説17号〔法七増刊〕233頁（2015）、酒井克彦「判批」税務事例46巻1号1頁（2014）、同2号20頁（2014）など参照。

⁸⁷ 原審東京地裁平成25年4月26日判決（税資263号順号12210）も同旨。

⁸⁸ 酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール」中央ロー・ジャーナル14巻1号82頁（2017）。

を検討することが考えらえる。一例としては、所得税法204条に列挙するような庶業所得を給与所得と一本化することを検討することが必要ではなからうか。

その際、人的役務提供所得控除を用意し、かかる控除と実額経費との選択適用を認めることとしてはどうであろうか。これは、現行の給与所得者に実額経費控除による確定申告の途を認めることとなるものである。現行法においても、特定支出控除が認められているのであるから、概算経費控除と実額経費との選択適用を認める余地も十分あり得よう。

(5) 営業所得と庶業所得—企業会計準拠主義の採用

事業所得は大きく分けて、小売業、卸売業といった営業所得と、弁護士、税理士といっ

た庶業所得に分かれる⁸⁹。フリーランスは、後者の庶業所得者に当たる。ここにいう庶業所得者とは、所法204条1項各号に規定するあるいは各号が対象とする、原稿、さし絵、作曲、レコード吹込み又はデザインの報酬、放送謝金、著作権（著作隣接権を含む。）又は工業所有権の使用料及び講演料並びにこれらに類するものを得るための人的役務提供を行う者（1号）⁹⁰、弁護士（外国法事務弁護士を含む。）、司法書士、土地家屋調査士、公認会計士、税理士、社会保険労務士、弁理士、海事代理士、測量士、建築士、不動産鑑定士、技術士その他これらに類する者（2号）⁹¹、医師等（3号）、職業野球の選手、職業拳けん闘家、競馬の騎手、モデル、外交員、集金人、電力量計の検針人その他これらに類する者で政令で定めるもの（4号）⁹²、芸能人（5号）⁹³、

⁸⁹ 年末調整廃止・縮減論については、渡辺徹也「『マイナンバー制度』と所得税・住民税」税研170号43頁（2013）、酒井克彦「年末調整廃止論」租税訴訟11号83頁（2018）、同「年末調整制度の一部廃止論とインフラ整備」税通69巻9号2頁（2014）、同「年末調整制度の一部廃止論と納税番号制度に寄せる期待」東京財団政策提言『納税者の立場からの納税者番号制度導入の提言』24頁（東京財団2009）など参照。しかし、政府は年末調整制度の維持の方向性を示している。平成29年6月9日に閣議決定された「規制改革実施計画」では、年末調整について、被用者・雇用者を含めた社会全体のコスト削減の観点から、原則全ての年末調整関係書類の電子交付を可能とするの方針が示されていた。政府税制調査会もこの方向性を支持している。平成30年度税制改正においては年末調整の電子化が盛り込まれている。民主主義的租税観の見地から現行源泉徴収制度に対する疑問を呈する論稿として、金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」日税研論集15号48頁（1991）、田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税22号18頁（1994）。年末調整廃止が納税者や租税行政の負担を増加させるという指摘として、中里実「アメリカにお

ける給与所得課税」日税研論集57号191頁（2006）、日景智「所得税と個人住民税との関係について」税大論叢39号494頁（2002）。

⁹⁰ 税務行政においては、いわゆるフリーランスの事業所得者を庶業所得者として納税者管理をしている。

⁹¹ その他、テープ・ワイヤーの吹込み、脚本、脚色、翻訳、通訳、校正、書籍の装いで、速記、版下・雑誌、広告等の写真の報酬料、技術に関する権利、特別の技術による生産方式等の使用料、技芸、スポーツ等の教授・指導・知識の教授の報酬料金又は投資助言業務に係る報酬料金を得るために人的役務提供を行う者等が含まれる（所令320①）。

⁹² その他、計理士、会計士補、企業診断員、測量士補、建築代理士、不動産鑑定士補、火災損害鑑定人若しくは自動車等損害鑑定人又は技術士補等が含まれる（所令320②）。

⁹³ その他、プロサッカーの選手、プロテニスの選手、プロレスラー、プロゴルファー、プロボウラー、自動車のレーサー、自転車競技の選手、小型自動車競走の選手又はモーターボート競走の選手が含まれる（所令320③）。

ホステスその他の者（6号）といった者を指す。同じ事業所得でも、営業所得者のみがいれば法人税法上の事業法人に相当するといってもよい。

さて、所得税法には法人税法22条《各事業年度の所得の金額の計算》4項のような企業会計準拠主義を根拠付ける規定が存在しない。そうであるにもかかわらず、営業所得についての議論にはしばしば会計慣行が顔を覗かせるという奇妙な議論が散見される。ここで、庶業所得を事業所得から切り離し、事業所得が営業所得のみを指すこととなれば、シンプルな性格付けをすることが可能となる。すなわち、個人営業者は所得税法上の事業所得者、法人営業者は法人税法上の法人という構成となり、いずれも、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う所得計算を標榜する構造を採用し得る⁹⁴。

4 退職所得の見直し

(1) 再雇用制度と退職所得

退職所得の金額の計算においては、退職所

得控除額の控除後に2分の1課税がされるといふ特典があり（所法30②、22③）、源泉分離課税とされている（所法89、199）。

ところで、再雇用制度を多くの企業ないし官庁が採用しているが、これはリタイア層の労働力を活用しようとする企業側のニーズと、労働力提供側のニーズの合致したところであると思われる。政府の政策の方向性にも合致しているし⁹⁵、高年齢者雇用安定法の考え方など（同法15、労働契約法16）にも適合している⁹⁶。

さて、いったん企業を退職したことにより退職一時金を得ると、一般的には退職所得とされる場所ではあるが⁹⁷、その後再雇用があった場合にかかる退職金の課税上の取扱い如何は解釈論上注目される場所である。実務的には所基通30-2《引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするもの》を根拠として、再雇用者について支給される退職金も退職所得に該当するものとしてと解されるが、ここに問題はないのであろうか⁹⁸。

いわゆる5年退職金事件最判昭和58年9月9日（民集37卷7号962頁）⁹⁹は、①勤務関係

94) 芸能人には、映画・演劇の俳優、映画監督・舞台監督、演出家、放送演技者、音楽指揮者、楽士、舞踊家、講談師、落語家、浪曲師、漫談家、漫才家、腹話術師、歌手、奇術師、曲芸師又は物まね師等が含まれる（所令320⑤）。

95) 所得税法に公正処理基準を設けるべきとの提案として、酒井克彦「所得税法上の公正処理基準規定の創設」アコード・タックス・レビュー4号1頁（2013）。

96) 平成25年6月付け生涯現役社会の実現に向けた就労のあり方に関する検討会「同報告書」、平成27年6月付け厚生労働省生涯現役社会の実現に向けた雇用・就業環境の整備に関する検討会「同報告書」など参照。

97) 東京地判平22・8・26（労判1013・15）、名古屋高判平28・9・28（判時2342・100）、東京地判平28・5・13（判時2315・119頁）なども参照。

98) 地位の激変も退職と判断されるとした例として、

京都地判平23・4・14（税資261・11669）、審判所裁決平15・6・25（事例集65・181）。

99) 谷口勢津夫教授は、「勤務条件の変更等を伴わない再雇用の場合については、事実認定において契約関係の終了の外観を無視することが必要」とされる（谷口「判批」租税判例百選〔第3版〕59頁（1992））。雇用関係からの離脱を意味するところの「社会的観念」として所法30条《退職所得》の退職を捉えるとすれば（金子宏「判批」判評313号179頁（1985））、実務上の取扱いには解釈論上の困難が所在するといわざるを得ない。

100) 判例評釈として、金子宏・前掲注99)179頁、新村正人「判解」曹時39卷6号115頁（1984）、品川芳宣「判批」商事1016号242頁（1984）、谷口・前掲注99)58頁、酒井・前掲注99)174頁、同・前掲注99)216頁など参照。

の終了という事実、②労務対価の後払の性質、③一時金として支払われることの3つの要件をもって退職所得該当性を判断した⁽¹⁰¹⁾。

このうち①の勤務関係の終了という事実が問題となるが⁽¹⁰²⁾、再雇用により、従来と同様の指揮命令の下で、従来と同様の仕事をする場合、果たしてそれを勤務関係の終了といえるのであろうか。かような問題関心は、単にそれを給与所得として扱うべきという議論ではなく、むしろ、退職所得を勤務関係で仕切ること自体に対する問題意識を喚起する。

旧来型の雇用契約関係を念頭に置いた退職所得はその見直しを迫られ、近い将来、退職所得の存立自体が問われることになろう。

(2) 退職後の生活保障・老後生活の糧

上記5年退職金事件昭和58年最判が論じているところから従えば、「いわゆる老後の生活の糧となるもの」が退職所得の対象である。かような意味では、退職者に対するまとまった金員の支給が、たとえ「退職金」という呼び方をされていたとしても、再雇用されるのであれば、そうした位置付けにはならないはずである。移動型雇用形態が奨励されている中において、職場を移るだけの現役者に支給される

退職金も同様のことがいえるかもしれない⁽¹⁰³⁾。

官僚であった者のいわゆる「渡り」に対しては、平成23年12月の税制改正において退職所得控除の見直しがなされたが、これについても、現役給与所得者に退職所得計算における恩典を与える場合の適格性の問題として議論することもできたであろう⁽¹⁰⁴⁾。前述の昭和58年最判が、退職所得について「老後の生活の糧」と判示していることを改めて思い起こすべきである。

何をもって現役給与所得者というべきかについては議論があるが、今後現役給与所得者に対して支給される金員については、政策的に退職所得の範囲から除外する議論もあり得るであろう。

5 山林所得廃止論

(1) 山林所得の意義

最判昭和35年9月30日（民集14巻11号2330頁）⁽¹⁰⁵⁾は、所得税法が譲渡所得から山林の伐採又は譲渡による所得を除外しているのは、「山林所得が山林経営を伴う点においてその性質を異にする故と解される」とするおりに、山林所得とは、原則的には山林の経営という特殊性に着目した所得区分であると思われる。

(101) かかる判断は、その後のいわゆる10年退職金事件最判昭58・12・6（訟月30・6・1065）でも支持されている（判例評釈として、品川芳宣「判批」商事1017号306頁（1984）、酒井・前掲注(100)176頁、同・前掲注(30)219頁など参照）。

(102) 所法30条1項にいう「退職」の意義について、酒井克彦「退職所得課税における『退職』と支給との因果関係」税務事例38巻4号48頁（2006）。

(103) 佐藤英明教授は、比較的早い段階で転職して得られる退職一時金については、老後の糧として優遇する必要性に乏しいとされ、現行制度が大きな優遇を与えている点に疑問を示された上で、退職

所得控除に関して、「若年において、このように退職一時金を非課税とする合理的な理由はないから、現行制度には大きな問題がある」とされる（佐藤「退職所得課税のあり方」税研185号31頁（2016））。

(104) もっとも退職者の公務員という社会的属性を退職所得の金額の計算に反映させることには疑問を覚える。この点、佐藤英明教授が明快に指摘される（佐藤・前掲注(103)31頁）。

(105) 判例評釈として、田中真次「判解」曹時12巻11号110頁（1960）、中川一郎「判批」税法123号28頁（1961）、植松守雄「判批」税通39巻15号52頁（1984）など参照。

なお、最判昭和50年7月17日（訟月21巻9号1966頁）が、山林所得について、「山林が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨」と判示しているように、同所得がそもそもキャピタル・ゲイン課税であることを忘れてはならない。

このことは、山林所得を、事業所得か譲渡所得に分けることができることを意味する。ただし、事業として行われる場合であっても、その山林の所有期間が5年を超えるときは、事業所得ではなく山林所得となる（所法32①②）とされているだけである。すなわち、所得の性質に基づく本質的な議論というよりも、「山林」に関して優遇するための規定ということであって、所得税法をして山林業を特別に保護することが今日的にどれほどの重要性を有しているかの検証を行う必要がある。

昭和35年最判で示された山林経営要件は、5年以内に伐採・譲渡したことによる所得を山林所得から除いた結果と解することができないこともない⁽¹⁰⁶⁾。

現行法上によれば、5年以上保有している天然林であってもその譲渡による所得は山林所得に該当することになる。しかしながら、天然林の保有についても、5年という年限をもって山林所得とするという考え方は、そもそも、譲渡所得であるものについて、「山林」であるがゆえに特別の優遇を与えることになりはしないか。やはり、「山林」であるがゆえに特別の優遇が設けられる実質的な意味が検証されるべきであるように思われる。

(2) 山林所得廃止論

明治32年所得税法（明治32年法律第13号。大正2年法律第13号による改正後）では、「山林伐採ノ所得」と規定しており（同法4ノ

3）、当時は所得源泉説の下で、山林を立木のままで譲渡した場合の所得を山林所得とはせず、非課税としていた。しかし、山林を伐採して譲渡した場合には課税されるのに対して山林を立木のままで譲渡した場合には非課税となるという不均衡があったために、大正9年所得税法改正の際に、山林の伐採による所得のほか、山林の譲渡による所得も取り込むために「山林ノ所得」という文言が使用されたといわれている⁽¹⁰⁷⁾。現在の規定振りにその当時の名残があるのではないかと思われるが、そのような沿革を引きずったものであるとするならば、今日的視角からの検証が要請されよう。増井良啓教授も「山林所得を独立の所得区分として存置する意義は、現時点においてかなり小さくなっている」と論じられている⁽¹⁰⁸⁾。また、事業として行われている山林経営の場合を考えた場合、輪伐の「東ね効果を考慮する必要はないから、事業所得として課税すべき」であるといえよう⁽¹⁰⁹⁾。

昭和40年代における林業就業者数は22万人であったが、平成17年には4万7,000人に激減しており⁽¹¹⁰⁾、国税庁の「申告所得税標本調査」によると、平成28年分所得税に係る山林所得者数は2,500人にも満たないのである。

このように考えると、所得税法が「山林」譲渡ないし経営を保護しなければならない実質的意義が改めて問われるのである。その意義が十分に検証されない場合には、山林所得

(106) 植松・前掲注(105)53頁、高田敏・前掲注(105)166頁。

(107) 藤田良一「山林所得（山林経営要件）」税通33巻14号95頁（1978）参照。

(108) 増井良啓「累進所得税の平準化」税研144号76頁（2009）。

(109) 岡村忠生『所得税法講義』156頁（成文堂2007）。

(110) 植村哲士＝水石仁＝科野宏典「2040年の日本の森林・林業」知的資産創造18巻4号61頁（2010）。

自体を譲渡所得と事業所得（雑所得）として構築し直すことが必要になるように思われる。

6 譲渡所得拡張論

(1) 清算課税説の維持

前述のとおり、譲渡所得については譲渡益説の台頭があるものの、金融所得の取扱いといったような政策的取扱いの部面は別として、所得税法の屋台骨を揺るがすべきではなく、清算課税説の考え方が通底しているべきであると考えられる。その上で、資産課税と所得課税との相対化について正面から議論すべきであろう。

以下の議論は、相続税制度自体にまで踏み込むものである。相続税の廃止とそれに伴うみなし譲渡所得の拡充論である。

(2) 遺産課税方式

相続税には、大きく分けて、遺産課税と遺産取得課税の二つがある⁽¹¹¹⁾。遺産課税方式は、被相続人が残した遺産に着目する。明治38年の相続税の創設から昭和25年のシャープ勧告まで実施されていた同方式は⁽¹¹²⁾、課税上の便宜すなわち徴税執行上有益であると考えられる。アメリカ、イギリス等がこの方式を採用しているとみてよい。

これに対して、遺産取得課税方式は、相続人・受遺者等が富を取得したことに対する課税という性質を有する。遺産取得課税方式の

メリットとしては、遺産の分割を促進することとなり、富の集中排除という趣旨によりかなうといわれている。この制度は、ドイツ、フランスが採用するところである⁽¹¹³⁾。

我が国の相続税制はどちらかという遺産取得課税方式に接近しているが（法定相続分課税方式）、譲渡所得における清算課税説の考え方との親和性に鑑みると、租税法体系からみれば遺産課税方式が調和的であると考えられる。

(3) 現行相続税制度の問題点

現行相続税制度には、他の相続人が取得した全ての財産を相続人全員が把握しなければ税額計算できないという問題がある。また、取得した財産が同額でも相続人数によって税額が異なることや、居住や事業の継続に係る特例規定の控除の恩典をそれと無関係な相続人にも与えてしまう問題も大きい。

また、相続税ないし贈与税と所得税との間の二重課税問題は今日的に極めて大きな問題を惹起している⁽¹¹⁴⁾。この点は、前述の年金二重課税訴訟のほか、土地二重課税訴訟（東京高判平成25年7月26日税資263号順号12238）、みなし配当二重課税訴訟（大阪地判平成27年4月14日訟月62巻3号485頁）などにおいて顕在化しているとおりである。

現行相続税制度は、遺産取得課税方式であるがゆえに、遺産の分割方法如何で各納税義

(111) 相続税法の課税方式に関する研究として、水野忠恒「遺産取得課税方式への変更は社会環境の変化に伴う時代の要請」税理51巻13号2頁（2008）、渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」税理51巻13号92頁（2008）など参照。

(112) 相続税法の沿革は、小林栢弘ほか「戦後の相続法と相続税」『相続税法の論点』17頁（大蔵財務協

会2015）、菊池紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル1号40頁（2005）に詳しい。

(113) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号22頁（2008）。

(114) 被相続人に支給されるべき未収給与に係る相続税及び所得税課税などの論点につき、小林・前掲注(112)221頁参照。

務者（相続人）の課税関係が変動する仕組みである⁽¹¹⁵⁾。そこで、租税負担の軽減のためにいかに財産を分配するかによって相続税負担が変わり得る（典型例は養子縁組）。

加えて、民法における相続法の改正に関し、平成28年6月21日付け法務省「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案」において、相続人以外の者の貢献の考慮が触れられているが、相続税法がより複雑なものとなる方向を予感させるものである。複雑性の回避を検討すべき時期に来ていると指摘し得ると同時に、相続税の軽減、廃止が世界的潮流であることも留意しておきたい⁽¹¹⁶⁾。

(4) 相続税廃止とみなし譲渡所得課税の拡張

そもそも、相続税の存在意義は奈辺にあるのであろうか。金子宏教授は、「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにあり、と考える。相続による財産の取得も、外（そと）からの経済的価値の流入・帰属という点では、広義の所得の一つの類型である。しかし、若しこれを所得税の対象とすると、現行所得税下では、一時所得として二分の一のみが課税の対象となるから、税負担は著しく軽減される。また、仮りに一時所得もその全額が課税されるとしても、巨大な相続財産が他の所得並みの税負担ですんでしまうことに対

しては、批判がありえよう。そこに、相続による財産の取得に対しては、所得税とは別の租税として相続税を課することの合理的根拠があったと考えられる。」と論じられる⁽¹¹⁷⁾。このような見解が通説であろう。また、岩崎政明教授は、相続税の代わりに、所得税法上の一時所得として課税するという考え方が可能であると上で、現行の一時所得の課税軽減では手薄であるため、「相続所得」なる所得分類を設けて課税する必要がある旨論じられる⁽¹¹⁸⁾。

平準化や租税負担の軽減のための方策を検討することが用意されれば、所得税への移行はあり得ることになりそうである。

そこで、遺産取得課税方式による相続税を維持するよりは、前述の問題関心を払拭するために相続税を廃止し⁽¹¹⁹⁾、実質的遺産課税方式ともいい得る譲渡所得課税への移行を検討することも重要であると考えられる。すなわち、被相続人の遺産に課税する遺産課税方式への移行に類似した改革案であり、譲渡者（被相続人）における譲渡課税への移行論である。具体的には、相続税を廃止して、所法59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》にいうみなし譲渡所得課税に移行するという提案である。

これによると、相続等による資産の移転について、被相続人にみなし譲渡所得課税がなされ、相続人に受贈益課税がなされることと

(115) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢57号458頁（2008）は、現行相続税法55条《未分割遺産に対する課税》の制度を言わば逆手にとって悪用するケースが想定されることに鑑み、かような行為に対応する必要から、未分割遺産に対しては、その財産全体に対して「遺産課税方式」により課税すべきと提案する。

(116) 比較法研究として、日税研論集56号（2004）所収の各論稿を参照。

(117) 金子宏「相続税制度の構造的改革」税研102号12

頁（2002）。

(118) 岩崎政明「相続税をめぐる諸問題」木下和夫＝金子宏＝水野正一監修『21世紀を支える税制の論理（第5巻）〔改訂版〕資産課税の理論と課題』167頁（税務経理協会2005）。

(119) 相続税法の意義についての検討として、高野幸大「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税の再検討』58頁（法律文化社2003）も参照。

なる。しかしながら、国民感情を考慮に入れれば、実現の難しいところであるから、移転元で譲渡所得が課税される場合に受入側を非課税とする規定は存続させるのが現実的であるし、そもそも、前述したとおり、所法9条1項16号の沿革は二重課税の排除ではなく、国民感情への配慮であったことが今こそ想起されるべきであろう⁽¹²⁰⁾。また、例えば、米国などは遺産課税方式を採用するが、所得課税と調整がなされている⁽¹²¹⁾。なお、この提案によれば、所法60条を排除することにより、簿価の引継ぎは不要となる。

かような改正提案が実現すれば、相続税ないし贈与税と所得税との二重課税の問題の混乱を解決することができる。この提案の下では、贈与税申告の代わりに所法120条《確定所得申告》の確定申告が、相続税申告の代わりに同法125条《年の中途で死亡した場合の確定申告》における準確定申告がなされることで、具体的な納税義務の第一義的確定がなされることになるが、相続税に比してきめの細かい税制である所得税によれば資産の性質に応じて税率の適用を異にするなど、担税力に応じた課税を実現することが期待できよう。また、相続税が有する「所得課税後の財産課税」という意味での（前述の意味とは異なる意味での）二重課税を排除することも可能である。なお、現金や預貯金、金銭債権に対する譲渡所得は、これらの資産がキャピタル・ゲインを生ずるものではないため、課税対象から除外されることになる。もっとも、相続時の譲渡所得課税を免れるために、相続時に金銭ないし金銭債権を保有するように資産を事前に金銭ないし金銭債権に転換していたとしても、その転換の段階でキャピタル・ゲインは清算されることになるのであるから、キャピタル・ゲ

インに対する課税漏れは生じない。

他方、みなし譲渡所得課税の拡張は、実際的な意味で、キャッシュフローを伴わない課税を強要することになるという批判も想定され得るが、それは、現行相続税制度においても売却できない不動産に対して課税がなされるなどしているのであるから、改めて発生する問題ではない。所法60条の2《国外転出をする場合の譲渡所得等の特例》の納税猶予制度も参考になろう。

7 一時所得廃止論

(1) 一時に受ける所得と源泉性

所法34条《一時所得》1項が「一時の所得」としているとおおり、同法は、一時所得を「一時に発生する所得」として捉えていることが分かる⁽¹²²⁾。このように、時間軸を基準として所得分類されるものは一時所得以外にも、退職所得や山林所得、譲渡所得がある。これら4つの所得は、所得金額や課税標準の計算において軽課措置が設けられている（所法22②二、所法30②、所法89）。

しかしながら、所得の源泉に着目すれば、退職所得・山林所得・譲渡所得の3つの所得は源泉性があるのに対し、一時所得はそこからは区別されることになる。退職所得・山林所得・譲渡所得に共通することは、原則として長期間にわたって蓄積されてきた所得が一

(120) かような点からすれば、この提案は、同号の本来の意味を復活させる意義をもち得るといえる。

(121) 米国は遺産課税方式を採用しているが、遺産税が課される場合には資産に係るキャピタル・ゲイン課税は行われぬ。相続等による資産の取得は非課税であり（IRC102）、相続時の時価が相続人等の取得価額とされる（IRC1014）。

(122) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』235頁（弘文堂2016）。

時に実現したものであり、いわば「所得の蓄積」という点で共通するものの、一時所得はその観点において異なるのである。

(2) 曖昧な「対価としての性質」を巡る議論

(i) 対価としての性質

一時所得とは、「対価としての性質」を有しない所得であるが、なぜ、「対価としての性質」を有するか否かで、ここまで取扱いが変わるのであるか。「対価としての性質」を有しないことが、本当に担税力の低いことを意味するのか疑問が湧く。

既に述べたとおり、退職所得・譲渡所得・山林所得については、長期的に蓄積されてきた所得が一挙に実現した際、一時に累進課税の対象となる弊害を避けるために軽課措置が講じられているのであって、課税上の恩恵を認めることに一定の説明がつかう。他方で、一時所得については、そうした合理的な理由に乏しい。一時所得該当性を巡っては、いわゆる親会社ストック・オプション訴訟や馬券訴訟など、多くの訴訟で争点となっているが、存在意義に乏しいとさえ指摘し得る所得区分を巡りこうした訴訟が頻発する現状も看過すべきではなからう。

そもそも、一時所得廃止の議論に立ち入る前に、まず現状の一時所得が本当に「対価としての性質」を有しないものとなっているかについても疑問を挟む余地がある。例えば、法人契約の養老保険で、満期返戻金は社長受

取、死亡保険金は遺族受取とされるものがあった場合、満期返戻金は社長個人の一時所得に該当するとされている。課税実務も通達もこのように解しているものと考えられるが、本当に「対価としての性質」がないといい切れるであろうか⁽¹²⁾。保険料の取扱いについては措いておくとして、更に根本的な部分、すなわちそもそもなぜ会社が保険契約を締結しているのかを考えれば、それはまさに「社長であるから」ではなからうか。それでも、対価としての性質はないと断言できるであろうか。

(ii) 給与所得該当性議論との不整合性

従来、給与所得該当性は従業員の「地位」に着目して判断されてきた（最判昭和37年8月10日民集16巻8号1749頁⁽¹³⁾、最判昭和56年4月24日、最判平成17年1月25日）。そこでは、従業者としての地位、役員等としての地位に基づいて支給された金員は給与所得と解してきた。かかるロジックは、上述の満期返戻金を一時所得としてきたことと矛盾していないか。（満期返戻金が給与所得に該当すると述べているわけではないが）一時所得の議論の局面で、「地位」というものを全く考慮していないことにつき、その論拠に不安を覚える。

(3) 一時所得の存在意義再考

(i) 担税力の観点・非回帰性

臨時的な性格を持つ一時所得について別建てで所得区分を用意している理由は奈辺にあるのであろうか。

(12) 所法34条1項は「対価」ではなく、「対価としての性質」と規定しているのであるから、厳密な意味で「対価」といい切れないようなものであったとしても、そのような「性質」を有していれば、かかる要件は充足すると解される（酒井・前掲注(20)国税速報5580号5頁）。

(13) 判例評釈として、田中真次「判解」曹時14巻10号155頁（1962）、金子宏「判批」法協82巻2号308頁（1966）、新井隆一「判批」シュト14号12頁（1963）、浅井清信「判批」民商48巻5号783頁（1963）など参照。

まず一つは、このような回帰性のない所得は担税力が低いと考えられるためという説明が可能かもしれない。「いつも柳の下に泥鰌は居らぬ」という諺があるが、継続的に発生しない所得には担税力を認め難いという文脈である。しかしながら、果たして、担税力という抽象的な言葉でこれを説明し得るのか、疑問を抱かざるを得ない。汗水垂らして働き稼いだ所得と比較すれば、よほど担税力が高いとの反論も可能ではなからうか。

(ii) 非源泉性

次に、所得に源泉性がないことを理由として説明することも考えられよう⁽¹²⁵⁾。我が国の所得税法は、かつて制限的所得概念を採用し一時所得に該当するような所得を課税対象の範囲から除いていたが、戦後、包括的所得概念が採用され現在に至っている。この際、包括的所得概念による以上、所得の源泉如何にかかわらず課税対象所得を構成することになるため、新しい受け皿たる所得区分として、一時所得が設けられたという経緯がある。制限的所得概念から包括的所得概念への変更に当たり、従来課税対象から除外されてきたものが課税の範囲に含められることとなったことへの一定の配慮として、2分の1課税という課税上の恩恵を受けることのできる所得区分、すなわち一時所得が用意されたともいい得るのである。

しかしながら、いわゆる馬券訴訟大阪高判

平成26年5月9日(刑集69巻2号491頁)⁽¹²⁶⁾も、「所得源泉性がどのような概念かは……不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのには疑問がある。」として、所得源泉性自体を一時所得該当性判断のメルクマールとすることに否定的である。いうなれば、一時所得たる所得区分とその2分の1課税の恩恵は、我が国の所得税法が、制限的所得概念から包括的所得概念へと変容した際の残滓にすぎないのであって、必ずしも担税力理論に即した課税の仕組みとして説明できるのか疑問が浮かぶ。

ここに一時所得廃止論の理由がある。

8 年金所得創設論

(1) 雑所得の意義の再検討

雑所得は、昭和25年度税制改正において、バスケット・カテゴリーとして設けられた⁽¹²⁷⁾。かような性質からすれば、雑所得を積極的に定義することは不可能である⁽¹²⁸⁾。もっとも、バスケット・カテゴリー的な規定をするのは雑所得だけではない。一時所得にもそうした性格を与えることもできよう。

一時所得廃止論と同時に、包括的所得概念の下で、雑所得を重要なバスケット・カテゴリーとして改めて位置付け直すためにも⁽¹²⁹⁾、公的年金に係る所得を分離独立させることが求められるのではなからうか。

(125) 酒井克彦「一時所得と所得源泉性」税務事例38巻6号42頁(2006)。

(126) 判例評釈として、手塚貴大「判批」ジュリ1474号8頁(2014)、関子善信「判批」速報判例解説16号〔法セ増刊〕217頁(2015)、山田二郎「判批」アコード・タックス・レビュー8号13頁(2016)など参照。

(127) この年の税制改正は、シャープ勧告の影響を受けたものであるが、これをもって、現行所得税法と同様の10種類の所得区分ができあがった。

(128) 酒井克彦「雑所得にみる所得区分上の消極的意義と包括的所得概念」税務事例38巻10号51頁(2006)。

(129) 水野・前掲注(81)174頁。

(2) 実質的所得区分としての年金所得

所得税法は10の所得区分と説明されることが多いが、その実質は、雑所得内に設けられた「公的年金等所得」を加えた11の所得区分である。

戦後、公的年金等については雑所得に分類されていたものの、昭和32年度税制改正はこれを給与等とみなすこととした。そもそも、給与所得者であった者の場合には、年金の原資である掛金や保険料は給与所得者としての立場で払い込んだ掛金と勤務先負担とによって賄われていることからすると、給与等と同じ課税上の取扱いとすることは説明がつく。しかし、その後、昭和62年度税制改正によって公的年金等に給与所得控除を適用することが問題視され⁽¹³⁰⁾、雑所得に区分されることとなったのである。すなわち、公的年金等の金額の計算の問題がクローズアップされた結果の所得区分の見直しであり、そもそもの公的年金等に対する考え方自体に理論的問題があったわけではないのである。換言すれば、給与所得控除の適用とは別の控除計算を給与所得の枠内において行うことが可能であれば、雑所得に区分する必要はなかったといってもよかろう。かような意味では、給与所得の性質に類似したものとして扱うことは理論上不可能ではない。もっとも、前述したとおり、給与所得という所得区分について本稿では人的役務提供所得としての創設提案を行って

ることとの兼ね合いを考慮に入れれば、「年金所得」として別の枠組みを設けることがあり得ると思われるのである。

V 結びに代えて

本稿は、所得税法上の所得区分にフォーカスして、あるべき所得区分に関する問題点の抽出とともに若干の提案をするものである。ここで取り上げた論点はその一つひとつに対する深慮ある検討が十分になされるべきであるところ、紙幅の都合があり、いささか総花的なインデックスとなってしまっている。

所得区分の議論はひとり区分論のみを語るのでは足りず、純所得計算の在り方、必要経費や損失控除の括り、所得控除論、損失の繰延論、租税回避の議論やそれに連続する損益通算の論点など様々な論点、源泉分離課税制度や申告不要制度の在り方などを網羅的に論じる必要がある。かような意味ではいささか消化不良であることは否めないが、ここで炙り出そうとしたのは、現行所得税法が現実社会における事象に対応できるような改革を行ってこなかったことのツケを払うためには大鉦を振るう改革を行う必要があるのではないかという問題関心である。

(130) 昭和61年10月付け政府税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」43頁。