

(続紙 1)

京都大学	博士 (法 学)	氏名	田中 晶国
論文題目	所得の帰属に関する一考察		
<p>(論文内容の要旨)</p> <p>本論文は、所得の帰属に関する代表的見解である「法の実質主義（法的帰属説）」および「経済的実質主義（経済的帰属説）」との対立関係に対する疑問を考察の端緒として、課税要件としての所得の帰属について検討を加え、その課題を考察するものである。本論文の概要は、典型的事例からの問題提起を行った後（第Ⅰ章）、我が国税法における所得の帰属に係る学説および裁判例から抽出される論点を検討し（第Ⅱ章）、アメリカ税法において確立された所得移転の法理についての分析を加え（第Ⅲ章）、アメリカの鉱物産業における生産物支払に関する課税法律関係の展開の参照した上で（第Ⅳ章）、我が国税法における所得の帰属の再構成を試みるものになっている（第Ⅴ章）。</p> <p>第Ⅰ章では、アメリカ税法における所得移転の法理および内国歳入法典636条が規律する、鉱物に起因する収益を把握する一定の持分権（生産物支払）を、当該土地に対する権利関係から独立した権利として移転・留保させる取引に係る課税法律関係に対する議論が、我が国税法における所得の帰属を考察する上で有用であるとの見通しを示す。</p> <p>第Ⅱ章では、我が国税法における所得の帰属を事業所得の帰属を切り口にして考察を進め、諸学説における所得の帰属の理解を俯瞰する中から、法律関係と経済的利得の分離、所得の経済的把握と所得の帰属との関係性、所得の帰属と所得の支配、稼得者主義と実質所得者課税の原則の諸点を抽出し、これらの観点から諸学説における所得の帰属の理解のあり方に対する検討を加える。その上で、法的帰属説は、経済的帰属説における法的帰属の局面を解明するものとして同説に解消されるべきであると指摘する。さらに、事業所得の帰属に関する裁判例を俯瞰した上で、ここまでの考察結果から、事業に由来する経済的利得は、法的権利を媒介にして、一定の者に集合・収斂してゆくとの認識の下、当該存在こそを事業主とすべきであることを指摘する。</p> <p>第Ⅲ章では、アメリカ税法に目を向けて、Banks連邦最高裁判決を軸にして、我が国税法における所得の帰属の領域に関する法理として所得移転の法理を捉え、同法理の形成過程について検討を加える。そして、所得移転の法理は、累進課税制度の保護といった税法の目的から発展してきた法理であることを指摘する。さらに、アメリカ税法では、所得を処分すること自体が、納税者の満足であるという理解により、現実に所得を受領しない者への課税を正当化していることを指摘する。</p> <p>第Ⅳ章では、作業権益保有者（B）から買主（A）に生産物支払を切り出す取引（BA取引）、元々の作業権益保有者（A）が、自らに生産物支払を留保して、買主（B：新作業権益保有者）に作業権益を売却する取引（AB取引）、AB取引の後に、Aが自らの</p>			

生産物支払を金融機関Cに売却する取引（ABC 取引）についての紹介と検討を行う。アメリカ税法では、内国歳入法典636条がこれらの取引を規律しているが、1969年に同法が制定されるまでは、判例法によって同条の内容とは全く異なる課税法律関係が構築されていた。そして、判例法では、鉱物に係る収益は、生産物支払に関して合意された所定の割合に応じて、BとAに分割して帰属することとされていた。この生産物支払に係る取引に関する所得の帰属の基礎にある理解は、経済的リスクを負担するものに所得が帰属するという理解であることを指摘する。さらに、内国歳入法典636条の立法過程において、同条が、Aの所得をBに対して課税することとなり憲法違反とならないかという観点からの議論が行われたことを述べている。

第V章では、アメリカ税法の判例において議論されていた、所得が得られる前段階で納税者が当該所得を移転・譲渡し、その支配を手放し経済的利得を取得していない事例について、我が国税法がどのような対応が可能かを検討する。その帰結として、我が国税法の稼得者主義と所得税法12条の整合性を踏まえた解釈の方向性を示す。さらに、経済的リスクと国際会計基準の影響および租税徴収の実効性の観点からの所得の帰属の理解への影響を指摘する。

第VI章の結語として、所得の帰属を判定するためには、納税者にまつわる法律関係をつぶさに観察して、法律関係に基づき経済的利得を集合・収斂する者を特定する作業が必要であり、当該作業に加えて、稼得者を確定する作業についても、税法が所得の帰属にとって必要とする法律関係を考察し、それをあらためて私法へ問い掛ける過程を必要とするという理解を示す。

(続紙 2)

(論文審査の結果の要旨)

所得の帰属は、所得課税における課税要件のひとつであり、所得がその真の獲得者に帰属するという法の原則に異論はない。しかし、所得の真の獲得者は自明ではなく、実定法も所得の帰属に関して僅かな手掛かりを与えるのみである。このため、帰属の判断のあり方は、わが国の租税法において常に問題とされてきた。本論文は、この問題に新たな視点から接近することで、所得の帰属の研究を進めたものである。

所得の帰属に関するこれまでの研究では、帰属はひとつの独立した課税要件と扱われ、議論が重ねられてきた。しかし、そこでは、所得課税の中核にある所得概念との接続が、十分に考慮されていたとは言い難い。本論文はまず、所得の帰属が所得概念と接続した概念であることを示し、所得概念の観点から私法関係を緻密に考察することによって、帰属を考察している。この考察は、学界において大勢を占めている法実質主義に対して、十分な説得力を持って視座の転換を迫るものであり、斬新さが認められる。

本論文は続いて、米国の所得課税を考察の対象とし、所得移転の法理 (assignment of income) と、鉱物産業における生産物支払 (production payment) とを取り上げている。所得移転の法理については、わが国にも先行業績が存在するが、本論文は、それを通時的かつ共時的に分析した研究として、わが国における所得移転の法理の研究に厚みを増し、今後の発展に寄与するものと評価される。また、生産物支払に関する課税関係は、わが国には先行業績の存在しない領域であり、本論文が行った複層的権利関係の処理に関する裁判例と制定法の分析は、わが国の租税法が直面している様々な権利関係の複層化への対応に大いに貢献するものと評価できる。

以上のように、本論文は税法上の所得の帰属概念の研究を大きく進展させるものではあるが、問題がないわけではない。第一に、米国での所得移転の法理には米国において膨大な先行業績が存在しているが、本論文はそれらを網羅的に考察したとは言い難く、さらに時間を掛けた検討が必要と思われる。第二に、米国の鉱物産業における生産物支払に関して、課税関係の考察は行われているが、その基礎にある民事上の権利関係の把握については、さらなる検討の余地が認められる。しかし、これらの点は今後解消可能であり、本論文の価値を貶めるものではない。

以上の理由により、本論文は博士 (法学) の学位を授与するに相応しいものであり、かつ、学界の発展に資するところが大きく、特に優れた研究であると認められる。また、平成27年1月28日に調査委員3名が論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。

なお、本論文は、京都大学学位規程第14条第2項に該当するものと判断し、公表に際しては、当該論文の全文に代えてその内容を要約したものとすることを認める。