

京都大学	博士 (法学)	氏名	住永 佳奈
論文題目	課税の契機としての財産の移転についての一考察		
<p>(論文内容の要旨)</p> <p>本論文は、いかなる事象が財産の含み損益に対して課税を行う契機と考えられるかを主題として、米国租税法におけるwash sale、株式貸借、および、みなし売買という3種類の取引への課税を考察し、これに基づいて、納税者と財産との関係の変化が課税の契機とされるべきことを主張するものである。本論文の概要は次のとおりである。最初に、課税の契機の判断を、従来から行われてきた譲渡の概念を用いるのではなく、財産とその所有者との関係の変化を捉え、その性質の分析によって行うことができないかという問題が提示される(「はじめに」)。この問題意識に沿って、wash sale (第一部)、株式貸借 (第二部)、ボックス空売り (第三部)の3種類の取引の分析が行われる。これらの取引は、財産の私法上の譲渡があるが譲渡に基因する財産の含み損益への課税が生じない、または、逆に財産の私法上の譲渡がないが、財産の含み損益の課税に相当する税負担が生じる点で、課税の契機そのものが、財産の譲渡から切り離されて顕現することから、素材として選択されたものである。締め括りとして、財産とその所有者との関係の変化を個別的に検討すべきであるとする結論と、ある財産における権利の一部移転の扱いに関する展望が述べられる(「おわりに」)。</p> <p>「はじめに」では、まず、現在の日本の議論状況として、財産の含み損益への課税の契機は譲渡であるとされてきたこと、および、譲渡の意味は権利者の交替や権利の移転であることが説明され、譲渡の概念の中に課税の契機としての適切さが含意されてきたことが指摘される。しかし、論文は、譲渡に代えて、財産とその所有者との関係の変化を課税の契機とできないかと問いかけ、この問いに対して、課税の契機を財産の移転に求めることができるか否かが問題となった具体的取引の考察からアプローチする方針が述べられる。そして、財産の含み損益への課税の契機の不透明さとそのことに基因する争訟の発生は、米国と日本で共通することから、第一部から第三部を通じて、検討素材を立法上・司法上の蓄積が豊富な米国に求め、米国法における議論から日本法への示唆を得るという本論文の方法論が示される。</p> <p>第一部は、wash sale (ある財産の再取得を条件とする売却) から生じる利得の課税上の取扱いが問題となった裁判例を分析し、取引の前後で財産に対する納税者の利益(財産と納税者との結びつき)が変化しないことを課税上どのように考慮するかを考察する。裁判例の分析から、財産に対して取引の前後で値上がり・値下がりとも同じリスクにさらされていることよりも、利得の制約なき利用可能性が課税上</p>			

強く考慮されることが明らかにされる。

第二部では、株式貸借の課税について、内国歳入法典1058条の制定前の判例および課税庁による取扱いの説明と、同条の規定内容の紹介が行われる。まず、同条の立法資料をもとに、米国における株式貸借への課税に通底する考え方として、貸付けられた株式を借り手が処分することを認める場合は、所得課税の契機となりうること、および、同条は、移転の法的形式にふれることなく、移転による所有者の変更に基因して生じる利得または損失を課税の計算上含めないことを定めた規定であることが明らかにされる。さらに、この分析に基づき、日本法における株式貸借とレポ取引の課税上の取扱いについて、現行とは異なる方法が議論される。

第三部は、ボックス空売り（自分が保有する株式と同一の株式を借りて売ることにより、保有する株式を譲渡したのと同視できる状態を生じさせる取引）について、内国歳入法典1259条が採用した課税方法を考察し、その意義と課題を論じる。同条の意義として、納税者のポジションの変化に着目し、将来において損失を被るリスクと利得を得る機会の両者を失わせる取引から生じた利得に対しては、その取引の時点で課税の対象とすることを制定法として明確化した点を指摘する。また、同条が実現主義の根本的な見直しを意図しておらず、また、tax ownershipの移転にも関与しない点では優れている一方で、課税するにはどの程度のポジションの変化が必要かを解釈に委ねていることは解決すべき課題であると論じる。

「おわりに」では、第一部から第三部までで行われた考察の結論として、財産の移転を課税の契機とする財産の含み損益への課税においては、具体的な課税の契機を納税者と財産との関係のどのような変化に求めるか、および、その変化の認識を契約形式など租税法外の基準に依拠して行うことは適切か否かが問われるが、これらは個々の移転について検討すべきであり、納税者と財産との関係を譲渡というかどうかは問題ではないと主張する。

(論文審査の結果の要旨)

財産の価格変化による損益(含み損益)に対する課税は、実現主義の下で、その財産が売買されるなど何らかの事象を契機として行われる。日本の所得税法は、この契機を財産の譲渡に求めている。譲渡がない限り課税を行わないことは、包括的所得概念に基づく課税への強い制約となるが、にもかかわらず、譲渡の意味内容は解釈に委ねられてきた。本論文は、譲渡が課税の契機として不完全であることを、取引の具体的分析を通じて示し、譲渡に代わる課税の契機を追究した点で、斬新で意欲的であると評価できる。

本論文の主要部分では、wash sale、株式貸借、ボックス取引の3種の取引に対する米国所得課税のあり方が取り上げられている。いずれも、譲渡(disposition)の有無による整合的理解ができない困難な領域であり、課税の契機の本質を、これらの取引への課税から探求しようとした点は、野心的である。

また、本論文は、これら3種の取引について、現行の課税方法がとられるに至った過程、制定法や規則の趣旨内容、および、課税庁と裁判例による法令の解釈適用を正確に説明し、関連する論文を数多く引用して丹念な分析と考察を重ねている点で、日本の租税法の学術的発展に資する資料的価値を有するものである。さらに、日本のレポ取引に関して現行とは異なる構成に基づく課税の可能性が示されていることや、Macomber判決など米国で実現を論じた重要な諸判決について、従来とは異なる観点からの解釈を示していることなど、丹念な文献調査に基づく独創性に富んだ考察が随所で行われている点で、筆者の着眼点の非凡さが窺われる。

このように、本論文はこれまで学界で取り上げられてこなかった問題点に光を当てて論じるもので、日本の租税法の発展に大きく寄与するものであるが、不十分な点がないわけではない。第一に、筆者の問題意識の根底に見える所得概念の理解、とりわけ実現主義の位置づけと、本論文で取り上げられた取引との関連については、もう一步踏み込んだ検討が望まれる。第二に、本論文が行おうとした課税の契機の再定義が、税制全体や経済社会にどのような影響を与えるかを論じることが望まれる。しかし、これらの点はいずれも今後の研究の進展によって解消可能であり、本論文の価値を損なうものではない。

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30年1月23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。