

2020年度修士論文要旨

経済学研究科経済学専攻（一般）

修士論文題目	氏名
「デジタル貿易とアメリカ通商政策 —米韓FTAとTPPにおけるデータローライゼーション規則と越境データフロー自由化政策を中心に—	安齋 拓真
小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例に関する一考察	成元 遥香
企業会計の変容と法人税法の対応 —解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら—	細川 貴徳
不換銀行券のマルクス経済学的理解 —不換銀行券論争を超えて—	森下 瑠偉
低額譲受によるみなし贈与課税の一考察	渡邊 翔太
NPO 法人に係る税制上の諸論点に関する考察	廣崎 和愛
日本銀行の非伝統的金融政策に関する研究	Wang, Yiyi
就業構造の再編が労働生産性に与える影響に関して —シフト・シェア分析によるリーマンショック前後の比較—	Nam, Wonjin
中国におけるCO2排出権取引制度の導入が石炭火力発電所の生産性に与える影響	万 博文
北朝鮮における市場経済の発展可能性に関する研究 —「政府黙認」のインフォーマル市場の発展を中心に—	盧 東柱
2015年以降におけるデジタル財・サービスの統計分類から見た国内総生産の計測	Jin, Tianyu
女性の生き方の選択に対して中立的な所得税制のあり方 —移転的基礎控除の導入の検討を中心に—	加納 萌
収益認識をめぐる税制上の論点 ～平成30年度税制改正の中小企業への影響を中心として～	鈴木 華玲亜

経済学研究科経済学専攻（社会人コース）

修士論文題目	氏名
剰余金の配当について	松橋 亮太
一般的租税回避否認規定導入の検討	川名 雅斗
「支払概念」を中心とした源泉徴収制度についての検討	山本 暢行
相続税と所得税の交錯 —清算課税説とみなし譲渡に関する考察—	大下 晋一
インセンティブ株式報酬に関する収入時期問題 —譲渡制限に関する論点を中心に—	豊田 晋太郎
移転価格税制の研究 残余利益分割法を用いた国際企業グループの連鎖取引に関する全世界課税所得の適正化 —来料加工に対する課税を参考に—	霜田 航
取引相場のない株式における時価の相対性について —低額譲渡に係る事例を中心として—	高橋 光一
統括会社に対する外国子会社合算税制と移転価格税制の関係性の考察	林 光平
所得税と相続税の二重課税問題について	萩原 敬子
不動産所得の区分存在意義に係る一考察	岩間 英樹
損害賠償請求権の益金計上時期に関する判断基準の検討 —権利確定主義と損害賠償請求権の特殊性の観点より—	中間 弘毅
源泉徴収制度の問題点	益岡 明子
法人事業税における外形標準課税の考え方	村田 龍之介
給与所得の所得区分判断基準における従属性と非独立性の検討	小田 夏生

「デジタル貿易とアメリカ通商政策

—米韓 FTA と TPP におけるデータローカライゼーション規則と
越境データフロー自由化政策を中心に—

安齋 拓真

本論文は、アメリカの通商政策において、データローカライゼーション (datalocalization) 規制および越境データフロー自由化が、なぜ、どのように自由貿易協定 (FTA) に盛り込まれたのかを明らかにする。そのうえで、アメリカが結んだ FTA のうち、越境データフローの自由化が盛り込まれた米韓 FTA と環太平洋パートナーシップ協定 (TPP) について比較し、その違いを明らかにすることで、アメリカのデジタル分野における通商政策の変化を明らかにする。

第1章では、「デジタル貿易」とは、新たなデジタル技術の発達によって生まれた国境を越えたデジタル空間における経済活動であり、その規模は年々拡大していることを示している。本論文では、その「デジタル貿易」のうち、越境データフローに注目し、その規模が急増している要因としてスマートフォンの世界的な普及を挙げている。そして、スマートフォンの普及に伴って発生したデータの急増は、そのデータを活用するデジタルプラットフォーム企業のビジネスにとって、新たな意味をもつようになった。それは、サービスを無料で提供する代わりに、利用者のデータを獲得し、ビッグデータとして収集し、かつ個人の嗜好に合わせた広告やサービスなどのビジネスに利用することである。さらに、越境データフローの障壁となるデータローカライゼーションと、WTO における越境データフローに関するルールの欠如を明らかにした。「デジタル貿易」の分野において国際的な優位性を有していたアメリカは、その優位性が損なわれるとして、データローカライゼーションを「デジタル保護主義」として位置

づけ、貿易協定を通じてこれに対処しようとしている。

第2章では、米韓 FTA における「国境を越えた情報のフロー」自由化について分析している。米韓 FTA の第15.8条「国境を越えた情報のフロー」が、アメリカが結んだ FTA の中で初めて越境データフローの自由化が盛り込まれた貿易協定の項目である。その内容は、国境を越えた情報のフローの重要性を認め、国境を越えた情報のフローに対する障壁をなくすように努めると書かれていた。しかし、2017年に USTR が提出した不公正貿易報告書には、韓国の位置情報データの制限が指摘されていた。

それは、Google が、グーグルマップのサービスを提供するために、韓国国内の位置情報の韓国国外への移転を求めたが、韓国政府が安全保障を理由に認めないことを指している。米韓 FTA が主に交渉されていた時期 (2006~2007年) には、「国境を越えた情報のフロー」の自由化は、金融サービスの韓国での活動や多国籍企業のオフショアリングのために必要なものと捉えられており、Google が韓国に求める地図情報の移転は、主な交渉内容となっていなかった。そのため、米韓 FTA は、現在の「デジタル貿易」にとって重要な越境データフローの自由化のためには、不十分な内容の貿易協定となったのである。

第3章では、米韓 FTA の後に、越境データフローの自由化についての内容が条文に含まれた TPP について分析している。米韓 FTA と TPP の条文を比較すると、TPP には、米韓 FTA の「国境を越えた情報のフロー」の自由化を超える内容が盛り込まれた。それ

は「コンピュータ関連設備」の設置利用要求の禁止である。これは米韓 FTA には含まれていない内容であり、越境データフローの障壁となるデータローカライゼーションを具体的に規制するための条文である。そして、この条文が TPP に盛り込まれた背景として、Google をはじめとしたデジタル企業や業界団体が政府や議会などに貿易協定にデータフローの自由化を盛り込むよう要求し、また政府官僚やアメリカ議会の議員も越境データフローに関する課題を設定し、TPP 交渉ではデータローカライゼーションなどのデジタル保護主義を規制する条文について各国と合意した。

終章では、米韓 FTA と TPP における越境データフロー自由化に差異が生じた要因についてさらに検討している。第2章では、米韓 FTA と TPP の交渉時期の違いによって、越境データフローの自由化が異なる意味を持っていたということを示したが、米韓 FTA と TPP の違いは、交渉時期の問題というだけでなく、「データ」および「データフロー」の持つ意味が変わったため生じたのである。

デジタル技術の発達、特にスマートフォンの普及によって、インターネットに接続する個人が世界的な規模で急激に増加した。従来のように、デスクトップ PC からインターネットに接続するのではなく、スマートフォンというモバイル端末からインターネットに接

続する個人の増加は、企業がこれまでは容易には獲得できなかった位置情報や個人情報などのデータを世界的な規模で獲得することを可能にした。それが、2010年代以降、新たに台頭してきた GAF A と呼ばれるデジタルプラットフォーム企業のビジネスにとって重要な意味をもつことになった。

それらの企業は、スマートフォンなどでインターネットに接続する個人の検索履歴や SNS の投稿などのパーソナルデータをビッグデータとして収集し、ターゲット広告や新たな商品、サービスのおすすめなどに活用してきた。このようにして、デジタルプラットフォーム企業にとっては、これまで経済的に価値を見出されていなかったデータが、重要な資源となったのである。

この変化は、グローバルなデータ流通においても同じように意味をもち、国境を越えた個人情報の流通に対する制限やデータセンター等を国内に設置することを求める各国政府の政策は、Google などのプラットフォーム企業のビジネスを阻害する要因となった。

そのため、アメリカは、データローカライゼーションなどを「デジタル保護主義」として扱い、国境を越えたデータフローが新たな意味を持つようになった TPP では、本格的なデータローカライゼーション規制が盛り込まれたのである。

小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例に関する一考察

成元 遥香

相続税については、基礎控除を4割引き下げた平成25年度税制改正が適用される平成27年分から死亡者に対する課税件数割合が4%から8%に急騰し、それ以降も金融資産の増加や地価の緩やかな高騰によって、その割合

は8%以上で推移している。それ以前は、バブル経済により地価が急騰し、相続税の課税価格が増加することで、納税者の負担増につながったため、基礎控除を引き上げてきた。個人資産における土地の割合が大きいのがわ

が国の特徴であり、納税資金だけでなく、残された相続人の生活資金を確保できないという事態に対応する必要があった。

そこで、昭和58年度税制改正において、中小企業の事業承継と比較しつつ、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例（以下「本特例」という。）が創設された。本特例は、相続税の資産の再分配機能を基本としつつ、事業承継及び住居の継続を目的として、一定の要件を満たした宅地等の課税価格を大幅に減額する効果をもたらすもので、提出される相続税の申告書の殆どで適用される特例となり、「第二の基礎控除」と称されている。

本特例は、相続財産に大きなシェアを持つ宅地等に対して直接的に効果をもたらすため、その時代の社会経済情勢に応じて、租税回避行為の阻止に配慮しつつ、適用対象を見直し、限度面積や減額割合を拡充することで、基礎控除や税率構造の改正では手の届かない部分をカバーしてきた。

本論文では、創設から今日に至るまでの社会経済情勢や改正経緯を確認し、改正の背景や具体的な内容等を分析することにより、今日の社会経済情勢に適應するよう、さらなる発展に向けて具体的改善案を検討することとした。

第1章において、相続税の概要と意義を確認し、負担割合等について分析した。

第2章では、本特例について、その内容と改正経緯を確認した。

第3章においては、6つの観点、すなわち、特例対象宅地等の範囲、減額割合、限度面積、被相続人の要件、適用対象者の要件、申告要件について経緯等を踏まえて分析した。

第4章においては、平成25年度税制改正により課税件数割合が高まり、税収が漸増する中で、これまでの適用要件、運用の厳格化に対し、今日の社会経済状況から本特例に期待される要請に鑑み、第3章まで分析を踏まえ、

本特例の課題を抽出し、現行制度を前提としつつ、以下の具体的改善案を提示した。

1点目は、特定事業宅地等の「継続性」に関して、通達により本特例が適用可能な「被相続人が事業の用に供していた宅地等の一部を他の事業の用に供されている場合」を事業の活性化に資するような解釈・運用を検討すべきである。

2点目に、貸付事業用宅地等は限度面積が200㎡と他の特例対象宅地等に比べて小さいことに加え、特定居住用宅地等や特定事業用宅地等及び特定同族会社事業用宅地等と併用して適用する際には、限度面積を調整するため、効果が及ぶのは200㎡よりも小さくなる。テレワークへの対応等貸付事業の用に供される家屋の住環境を改善するためにも、限度面積調整措置について再考する必要がある。

3点目は、特定居住用宅地等の範囲について、被相続人の居住地を一とするのではなく、今日の状況に鑑み、複数の居住用宅地等に拡大し、かつての制度に倣い、減額割合をより小さくした制度を設定することを検討してはどうか。また、被相続人が、自力で日常生活を営むことが困難になり、生活拠点を自宅等から老人ホームや介護医療院へ移して亡くなった場合、本特例を適用することが可能となった。しかし、同様の理由で子などの親族の家に身を寄せ、そのまま亡くなった場合、被相続人が自宅の用に供していた宅地等は空き家として本特例を適用することができない。引き取り介護等の場合も本特例の適用を可能にすべきではないか。

4点目として、相続財産が未分割である場合について、判例に類似例があるが、被相続人の所有するすべての特例対象宅地等について分割が調っていない場合、本特例を適用できないこととなっている。一部の特例対象宅地等の分割が調っており、かつ、未分割である特例対象宅地等について、その後の分割協議の結果が課税価格の総額に影響を与えない

場合には、一定の手続を定め、分割の調った特例対象宅地等については本特例の適用を可能にする措置を講じてはどうだろうか。この措置は、より早期の事業又は居住の円滑な承継に資することとなる。

5点目に、本特例で求められる継続期間は申告期限の10ヶ月とされているが、相続人等の生活資金確保という観点から、相続税申告書を提出した日の翌日から1～2ヶ月後など、

より短期間に設定することができないであろうか。

再分配機能を柱とする相続税制は今後も見直しが続くが、本特例の基本を維持しつつ、事業の活性化と住環境の改善の観点を加え、健全な中堅層の保持、また、社会の安定に資するよう、引き続きより良い制度に向けて見直しが必要であろう。

企業会計の変容と法人税法の対応

—解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら—

細川 貴徳

わが国の法人税法74条1項は、確定した決算に基づいて申告書を作成し提出しなければならないことを規定している。このことは、会社法438条に規定される、企業利益をベースに課税所得を算定する計算体系を指しており、これは一般に確定決算主義と称されている。

しかし、この確定決算主義については、明確にそれ自体を定めた条文が存在せず、ここに内包される要素も、これを指すと思しき名称も、統一の見解を有さないという実情が存在している。例えば、ある論者はこれを確定決算基準といい、またある論者はこれを確定決算原則と称しているのである。このうち内容に係る議論に関しては、平成8（1996）年における法人課税小委員会報告にて一応の決着をみたのだが、それ以前では確定決算主義自体に法的根拠が存在しないことも相俟って、その意味内容が異なるといういわば「混迷の状況」にあったと評しても過言ではない時代が存在していた。

わが国の法人税法では、確定した決算をベースに課税所得を算定することが大前提となっているにもかかわらず、その計算構造の根幹規定に係る解釈が統一されていないことは

由々しき事態であり、今一度その内容が再検討されるべきではなかろうか。

また、この確定決算主義をマクロとして捉えると、ここには同法22条4項による公正処理基準の規定がミクロとして内包されている。同基準については、解釈と立法の双方の観点からの分析が想定され、解釈における議論の中核は、会計と税の二項対立に分類されていた。しかしこれら多様な議論の理解にあたっては、分類による整理も重要ではあるが、解釈の議論を二項対立の関係に落とし込み、一義的な判断で括ることが相応しいのか否かについての慎重な考察も必要になる。

もとより同条項は、昭和42（1967）年に税制の簡素化を目的として設けられたものであり、課税所得の算定においてその相当部分を企業会計の慣行に委ねることにより、算定に係る重複処理を省くことや、社会的なコストを削減できるというメリットがあった。しかし同規定には明文の規定が存在しないこともあり、解釈をめぐり多くの議論が制定当初より重ねられてきた。その解釈然り、これを争点とした判例も数多く存在し、公正処理基準の言わんとする所が不明確であることが、これを正確に理解することを難儀たらしめてい

た。

同条項の立法趣旨にもあるように、公正処理基準は「今後、種々の事例についての判断（裁判所の判断も含む。）の積み重ねによって明確にされていくもの」であり、司法上の判断もまた、綿密に確認される必要がある。この点につき、大竹貿易事件において、最高裁で初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これをターニングポイントとして、二項対立の関係は税法の趣旨目的を介入させた解釈が支配的であった。当該判決以降、公正処理基準の解釈において、税法の趣旨目的との関係性に言及する判決が登場し始め、公正処理基準の適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになったが、これについてはさらなる検証の余地が見受けられる。

また、最高裁判決が下され、税法からの解釈が支配的になったとは言えども、依然としてこれに係る解釈の議論は平行線の一途を辿っている。そして、ある種の膠着状態にあるように思われるこの二項対立の関係は、切り口を変えて俯瞰してみると、どうやらここには当てはめることが困難な解釈も見受けられる。この見解については、司法上からも言及がなされており、どうやらこれに対しては学説と司法にて何らかの結びつきを確認することができる。

そこで本稿では、わが国における課税所得算定の主軸たる確定決算主義を再考するにあ

たり、種々の議論を有する本課税体系につき、論者ごとにその定義するところが異なっていた混迷のブラックボックスに光をあてるべく、この原因を調査し分析する。そして、その本質を検証する必要があるとし、法人所得課税が開始された明治32（1899）年より税と会計の変遷を辿ることにより、今一度その意味内容を跡づける。

さらに以降では、ミクロ的な視座へ推移し、未だ議論の終えない公正処理基準の規定に関しての考察へ移行する。その立法趣旨を明らかにした後、解釈に係る議論を通時的に整理し、ここに落とし込むことが困難な第三の解釈を導出し、この議論に幅を持たせる。

続けて同条項の適用要件たるメルクマールの再検証を含めて裁判例の分析を行い、上述の第三の解釈を含んだ学説と、これに係る司法上の認識との関係を整理することで、当該分野における研究の発展を図る。

以上をもって、長らくわが国の課税所得算定の歴史を紡いできた確定決算の思考が、如何にして誕生し、どのような過程を経て明文化され、今日に至っているのか。そして、公正処理基準への解釈は、いかにしてこれ以上の発展を成し遂げるのか。膨大な量の先行研究を有する当該研究テーマではあるが、従前の研究とは異なる角度から当該研究テーマに接近し、これら命題に焦点をあてながら歴史に埋もれた事実を掘り起こし、それらをここに詳らかにしてみたい。

不換銀行券のマルクス経済学的理解

— 不換銀行券論争を超えて —

森下 瑠偉

本論文の目的は、マルクス経済学らによる不換銀行券の理解を明らかにし、これらの認識を検討し、不換銀行券の定義に対する理解の糸口を提示することである。

これまでマルクス経済学者らは、マルクス経済学が失効しないように不換銀行券について研究を重ねてきた。なぜなら、マルクスは制度としての金本位制の中を生きており、不

換銀行券については精緻な理解を残していなかったからである。このようなことを背景としながら、1950年代後半にはマイルド・インフレーションという現象が生じたため、この現象を理論的に解明することを直接の問題意識として「不換銀行券論争」が生じた。この論争はその名の通り、不換銀行券とは何であるかを明らかにすることを目的としており、マルクス経済学者らの間で行われた論争のうち、最も大きなものだったと言われている。しかしながら、この論争は史的制約や相手を口調でやり込める当時の学者の気風などの困難に直面し、その後の礎となるような不換銀行券の確かな理解を供したとは言い難い。本論文がこのような不毛な論争にもスポットを当てるのは、マルクス経済学者らの不換銀行券に対する理解を批判的に検討することで、その理解への導きの糸を見つけ出すためである。従って、本論文はこの論争だけに拘泥せず、直接には不換銀行券そのものを理論的対象として取り扱ってはいないマルクス経済学者の主張も取り上げた。彼らの主張から不換銀行券の定義を導き出し、これを批判的に分析するためである。

第一章では、不換銀行券は不換政府紙幣であるという説を取り上げた。この説はエンゲルスの挿入、不換銀行券は不換国家紙幣の諸法則に従うという記述を根拠としていた。しかし、この説はマルクス・エンゲルスの記述を理論的根拠としているという正当性を持ってはいたものの、同時にその中に矛盾を内包することにもなったのを確認した。不換銀行券が実際に蓄蔵機能を営んでいることは誰の目にも明らかではあるが、マルクスは、不換政府紙幣は蓄蔵貨幣足りえないことを叙述しているからである。このことから、彼らの一部は、不換銀行券は蓄蔵できるようになった不換政府紙幣であると主張した。しかし、この考えも結局、なぜそのような蓄蔵できる不換銀行券は蓄蔵できない不換政府紙幣と同じ

であるのかを理論的に説明することはできなかったのを明らかにした。

第二章では、不換銀行券は信用貨幣であるという説を取り上げた。兌換銀行券は、ある一定量の金との転換可能性を有しており、従って金債務である。しかし、不換銀行券は信用貨幣であると主張すると、不換銀行券の債務が何であるのかを説明する必要があった。そのため、この説の支持者は、発券銀行の受領義務や、何かと引き換えに発行されているからその何かが債務であると主張するにいたった。例えば不換銀行券が手形と引き換えに発行されれば、それは手形債務である。もちろんこのような考えは現実を全く反映しておらず、また理論的にも種々の困難を抱えていた。不換銀行券がもしも本当に手形債務であるのなら、その手形が商品債務を表しているかどうかに関係なく、不換銀行券をその発券銀行に持っていけば、手形と引き換えられるはずである。最も、この説の理論的支柱は不換銀行券の債務にあるのではなく、それが兌換銀行券と同じ運動を行うということにある。それは要するに、信用貨幣の運動を不換銀行券も行うから、それは信用貨幣であるという主張である。このように機能面から不換銀行券を定義することには方法論的問題がある。ある貨幣代用物がある運動を行うのを観察し、その運動を行うのが信用貨幣である、と言っているに過ぎないからである。アナロジーで捕捉する。不換政府紙幣は流通手段として機能することから、流通手段として機能する貨幣代用物は不換政府紙幣であると宣言したところで、不換政府紙幣の存在、それがなぜそのような運動を行うことができるのかを説明したことにはならない。信用貨幣説は、その債務を説得力ある形で提示できず、また運動面から貨幣を定義しているという理論的困難を抱えていると結論付けられる。

第三章は、不換銀行券は信用を元にした購買力であるという説である。不換銀行券が貨

幣資本 (monied capital) として機能するのであれば、不換銀行券が将来の貨幣の先取りに他ならない。なぜなら、資本の循環が正常に行われるのであれば、信用は信用という実質を失わず、従って膨張した信用は再生産過程の拡大を反映しているからである。逆に言えば、将来の貨幣の先取りとして不換銀行券が発行されないのであれば、それは無価値な紙券に過ぎず、インフレーションの過程を通じて既存の不換銀行券が代表していた信用関係を表すようになることを確認した。この説

は既存の主張よりも現実の不換銀行券を上手く説明できている。しかし、兌換制下の限度を超えた信用膨張は金の裏付けを持たない架空な信用であり、従ってインフレーションを招くと見なすという点で問題を抱えていた。

第四章の小括では、これまで見てきた不換銀行券の性質や定義を取り上げると共に、第三章で得られた不換銀行券は信用を元にした購買力であるという考えを基礎としつつ、このことが何によって可能であるかについて省察した。

低額譲受によるみなし贈与課税の一考察

渡邊 翔太

2020年の日本の総人口は約1億2,853万人で、そのうちの約29%が65歳以上である。2010年頃から始まった日本の人口減少は、この後もとどまらず、2070年には7,856万人、現在の約62%となる。さらに、そのうちの38%を65歳以上が占める見込みで、人口減少と少子高齢化の加速化が顕著である。

こうした現状を鑑み、贈与税が日本の経済に及ぼす影響は大きいものと考えられる。これを裏づける例として、アベノミクスで実行された生前贈与への優遇措置、日本の企業の99.91%を占める中小企業経営者の高齢化による事業承継など、日本の経済課題を考える意味で、贈与税を研究することは大きな意義をもつと感じ、本研究に至った。

そのなかで、私が最も注目したのは「低額譲受によるみなし贈与」(相続税法7条)における「著しく低い価額」である。国と納税者の間に、これを争点とした裁判がたびたび生じるのは、相続税法に画一的で明確な基準が規定されておらず、納得感が得られないことは大きな要因であろう。そのため、納税者の予測可能性の確保や意図的な租税回避を防

止する観点から、「著しく低い価額」が画一的に判断できるような仕組みを作ることが重要であると考え、本稿は以下のような構成で進めた。

第1章では、贈与税額の計算構造と意義、及び「低額譲受によるみなし贈与」の概要と沿革について確認した。贈与税は、生前贈与による相続税逃れを防ぎ、富の再配分という役割をもつことから、相続税の補完税として知られている。「低額譲受によるみなし贈与」は、生前に財産を「著しく低い価額」で譲渡した場合、そこに実質的に贈与があったとみなして、譲受人に贈与税を課す制度である。1950年(シャープ勧告)に租税回避の防止規定として設けられ、1959年改正まで「著しく低い価額」の判定基準は時価の2分の1未満として定められていたが、この改定されていく経緯について、沿革をもとに探った。

第2章では、相続税法7条の意義を確認し、他税目での「著しく低い価額」の定義と比較した。その結果、相続税法以外は、所得税法59条の判定基準と同様で、時価の2分の1未満という基準を採用している。相続税法7条

においても所得税法59条の時価の2分の1未満で判定する方法もあるが、これでは、①1959年の改正理由でもある意図的な租税回避を防ぐことができない点、②所得税法59条と相続税法7条の課税根拠が異なる点から、本稿では採用しないこととした。

第3章では、相続税法7条における代表的な財産である「取引相場のない株式」と「土地」について、実際の判例(23件)を分析した。納税者の贈与の意思の有無(6件)・租税回避の有無(7件)、第三者間取引(9件)における相続税法7条の適用の可否について検討したところ、これらの三つの要素は、適用に影響しないとされていた。また、「著しく低い価額」の画一的な基準については、相続税法7条が適用されなかった判例(2件)から、財産毎の相続税評価額が重視されていることを確認した。ここから本稿では、相続税法7条における時価を相続税評価額とし、その価額未満を「著しく低い価額」の判定基準とする方法が好ましいのではないかと考えた。さらに、納税者の予測可能性の確保するために租税法律主義の観点から、この方法を通達に定めるのではなく、法令に定めることが重要であると考えた。

第4章では、視野を広げ、第3章での提案以外の方法を探るために、相続税・贈与税を廃止して、譲渡所得課税を採用しているカナ

ダとの比較・検討を行った。カナダは、「低額譲受によるみなし贈与」が生じた場合は、公正市場価値の価額で収入を得たものと扱い、発生したキャピタルゲインについて譲渡人に所得税を課している。本稿では、日本においてもカナダのような譲渡所得課税を検討したが、①相続税・贈与税と所得税の課税根拠が異なる点、②現行の制度のまま譲渡所得課税を導入すると、巨大な相続財産が他の所得並みの税負担で済んでしまう点、③所得税と違い、勤労意欲に直接的な影響が少ない点から、今の日本にはそのような必要はないと考えた。

したがって、相続税法7条における「著しく低い価額」は、第3章で提案した相続税法7条における時価を相続税評価額とし、その価額未満を「著しく低い価額」の判定基準とする方法が望ましいと結論づける。これにより、従来の方法よりも納税者の予測可能性を高めつつ、意図的な租税回避を防ぐことができるとの見解に至ったからである。

本研究によって、「低額譲受によるみなし贈与」における「著しく低い価額」の判定基準を明確にすることは、少子高齢化が加速する日本において、重要な意味をもつものとの理解を深めることができた。したがって、納税者の予測可能性を高めつつ、意図的な租税回避の可能性を極限まで減らすことのできる方法を模索しつつ、社会に貢献していきたい。

NPO法人に係る税制上の諸論点に関する考察

廣崎 和愛

人々の生活が多様化し、公益分野に求められるニーズも複雑化している現代社会において、地域住民による公益活動はこれからさらに重要性を増していくであろう。「非営利×公益」の分野で活動する「広義の公益法人」のうち、同様の公益活動を行っているが、異

なる法人の形態を選択できるものとして、「NPO法人」と「公益法人(公益社団法人・公益財団法人の総称)」が挙げられる。

第1章では、NPO法人制度の沿革やNPO法人と公益法人の違いを整理した。公益法人に比べてNPO法人は比較的容易に設立でき、

収益事業課税などの税制優遇も適用されること、さらに、認定を受ければ、寄附金控除など公益法人並みの税制優遇措置を受けることができること等から、法人の形態としては、NPO 法人がより多く選択されている。一方で、内国法人の欠損金額のデータからは、NPO 法人が財務面で厳しい運営を強いられていることがわかる。そのため、資金運営の問題を解消し、十分な資金を確保できるようにするために、NPO 法人及びNPO 法人に寄附をする者に対し適切な税制上の優遇等を行い、NPO 法人の活動を促進させることには意義があると考えられる。

第2章では、NPO 法人をめぐる税制（NPO 法人そのものに係る法人税制とNPO 法人へ寄附を行った者に係る所得税制及び住民税制）について整理した。制度創設以来、収益事業課税の面では大きな改正がない。しかし、寄附の奨励を目的とする寄附金控除制度は、公益活動の発展に伴い拡張の方向に数回改正されており、公益法人制度および公益法人税制は、公益活動の奨励・増進の趣旨を強めてきていることが明らかとなった。

第3章では、収益事業から生じた所得への課税の仕方について、①非課税とする方法、②他の営利法人と全く同様の取扱いをする方法、③課税はするが、軽減税率を適用する方法のうちどの方法をとるべきかについて、法人擬制説・租税公平主義という観点から検討した。さらに、収益事業課税の範囲をめぐる判例分析から、法人税法上の収益事業に該当する事業が、本来事業（非営利事業）であってもNPO 法人の場合には非課税とならないことは、現行法の問題点であると主張した。

第4章では、NPO 法人へ寄附を行った者に対する所得税の優遇措置である寄附金控除制度について取り上げた。日米英の寄附金額を比較すると、日本の寄附額は少なく、とりわけ個人の寄附が少ない。直接支出と租税支出については、①租税支出には民間の貢献を

増加させる効果があること、②消費者主権と情報の不完全性の観点からは民間部門と公的部門のどちらの判断がより効果的か明確な答えはないが、民間部門の判断は非営利公益活動の多様化に資するという利点を持つことを明らかにした。さらに、所得控除方式と税額控除方式については、①税額控除の控除率の大きさによって所得控除と税額控除のどちらがより効率的かが決定する、②公平性を重視すれば税額控除方式が好ましい、③政策税制的観点からは、高所得者には所得控除の方が、低所得者には税額控除の方が寄附へのインセンティブ効果が強く働くといえる。

第5章では、18のNPO 法人の活動計算書から、法人税の課税状況、収入の内訳及び現行の税制が寄附金収入にどのような影響を及ぼしているのかを分析した。NPO 法人では、利益をあげている法人はあるが、収益事業から所得が生じている法人は少なく、全体的に、これらのNPO 法人の法人税負担は軽いといえる。

また、以下の理由から認定制度及び寄附金控除制度は一定の成果をあげていると評価した。①NPO 法人の収入は「受取会費」「受取寄附金」「受取助成金等」「事業収益」「その他収益」の5つに区分される。認定後は、認定前と比べ、税制優遇に関係ない項目の収入も増加する傾向がある。②その他の収益を除く4つすべての項目の収入額が増加する中でも、受取寄附金の割合の増加が顕著である。③受取寄附金が増加した法人は減少した法人に比べ、総収入のうち受取寄附金が占める割合が認定前、認定後どちらにおいても高い。つまり、受取寄附金はその法人にとって重要であるほど、認定の効果を発揮している。

第6章では、これまで検討したことを踏まえて、NPO 法人をめぐる税制のあり方について結論を示した。まず、収益事業から生じた所得への課税の仕方については、第3章で述べた3つの選択肢のうち、「②他の営利法

人と全く同様の取扱いをする方法」つまり、普通法人と同じ税率で課税することが望ましいと結論付けた。その上で、収益事業の範囲については、NPO法人も公益法人と同じように、その事業が本来事業である場合には非課税にすべきであると提案した。

次に、直接支出と租税支出では、①効率性、②課税の公平性、③寄附文化の構築、の観点から租税支出の方が好ましいと結論付けた。寄附金控除を、税額控除と所得控除のどちらの方式により行うべきかという問題については、筆者は、わが国の方式を支持する。わが

国のNPO法人への寄附に係る寄附金控除制度は、税額控除と所得控除が選択できるようになっている。そのため、個人が有利な方式を選択でき、様々な所得の人々に対して、寄附のインセンティブが働く仕組みであると考える。

以上から、収益事業の範囲などで課題が見つかったものの、現行の税制は、おおむね、NPO法人の公益活動を支援するものとして適切な税制上の優遇措置を講じていると評価する。

日本銀行の非伝統的金融政策に関する研究

Wang, Yiyi

1. はじめに

本論文全体の構成としては、まず2. で非伝統的な金融政策の理論的背景を紹介し、次に3. で金融政策がゼロ金利政策から長短金利操作付き量的質的金融緩和まで日本銀行が実行した金融緩和政策を紹介し、政策の内容と経緯を明らかにした。4. では、量的質的金融緩和政策が残した問題を考えた上で、現在の金融緩和政策と合わせ、検討した。さらに、量的質的金融緩和を現在の経済市場に対する効果とリスクを分析した上で、現在実行している金融緩和政策の内容を明確化したうえで、量的質的金融緩和策の副作用とリスクを明らかにした。

2. 非伝統的金融緩和政策の理論的背景

2. では、非伝統的な金融政策の裏にある理論的背景を紹介した。理論的には、金融政策は何らかの名目変数を操作変数として、名目総支出あるいは名目総需要をコントロールする政策と捉えることができる。非伝統的金融緩和政策の背景となっていると考えられる

標準的な経済理論について整理する。まず、伝統的金融緩和政策の背後にある理論として、ニューケインジアン・モデルを紹介し、次に、非伝統的金融緩和政策を支えると考えられる理論について、貨幣数量説、流動性の罫、ポートフォリオ・リバランス、ゼロ金利政策下におけるリスク資産の金利引き下げ効果といった理論の要点を説明する。

3. 非伝統的な日本銀行の金融政策

そして、1999年からの金融政策の変遷を概観していく。バブル崩壊後の経済不況から脱却するために、日本銀行は1999年から2001年3月までゼロ金利政策を行った。このゼロ金利政策が金利を目標とした伝統的金融政策の最終的な形だった。

しかし、ゼロ金利政策が十分な成果を得られなかったことから、日本銀行はそれまでの金利目標の緩和政策を転換し、2001年3月から2006年3月まで非伝統的金融政策である「量的金融緩和政策」を実施した。その後、景気の一時的回復を受け、「量的金融緩和政

策」を一旦解除したが、2008年のリーマンショックの影響から再度デフレが発生したことを受け、量的金融緩和政策をさらに進めることとなった。2010年には「包括的金融緩和政策」を導入し、バランスシート上に「資産買入等の基金」を創設し、多様な資産の買入れなどを実施した。

さらに、2013年3月には、黒田総裁の下、日銀は「量的・質的金融緩和」の導入を決定した。資産買入等の基金は廃止され、ETF・J-REITなどのリスク資産の年間増加ペースの目標が設定された。そして、日銀は、2%の「物価安定の目標」をできるだけ早期に実現するためとして、2016年1月に追加緩和策を発表し、「マイナス金利付き量的質的金融緩和」を導入した。

4. 長短金利操作付き量的・質的金融緩和策

2016年9月にはマイナス金利の上で新たな金融緩和の枠組みである「長短金利操作付き量的・質的金融緩和」を導入した。これは、日本銀行が市場から国債を買い入れる際に、利回りを指定して買い入れるという手法である。具体的には、短期金利は日銀当座預金のうち政策金利残高にマイナス金利を適用し、長期金利は10年物国債金利が0%程度で推移するように長期国債の買い入れを行うことである。物価上昇率が安定的に2%以上になるまで金融緩和政策を継続し（オーバーシュート型コミットメント、10年の長期金利と1年以下の短期金利を個別でコントロールする（イールドカーブコントロール）の二つがこの政策の柱である。これにより長期の金利が低下すれば相対的にリターンの高い株式や投資信託などのリスク資産への投資を促すと考えられる。

この新たな金融緩和政策の効果については、確かに生鮮食品を除く消費者物価の前年比は2017年にはプラスとなっている。しかし、生

鮮食品・エネルギー価格を除いたデータではプラス幅は縮小している。この時期の日本の一時的な回復は、新興国における製造業や貿易面の改善やアメリカの積極的な経済政策に影響されたと考えられる。この時期の日本の回復は金融緩和政策によって循環メカニズム良くなったことではなく、エネルギー価格や他国の好景気に影響された側面が強い。

他方、非伝統的な金融政策には、さまざまな副作用と悪影響が存在する。財政規律の弛緩、地方銀行の利益減少、大量な国債と日本銀行の損失から将来の国民の税金負担が拡大することなど、潜在リスクが将来的に大きな問題になる可能性が高い。

5. 補論

以上、非伝統的金融緩和政策について、時期を区分して整理してきたが、これらの期間には金融危機や大規模な災害等の非常事態が発生している。以上整理してきたいわば「平常時」の金融政策とは別に、これらの危機的状況を乗り越えるための「非常時」の金融政策も一時的に採られてきた。ここで取り上げたのが、リーマンショック、東日本大震災、コロナショックである。

6. おわりに

おわりにでは、本論文の内容を振り返り、結論と残された課題を確認した。非伝統的金融政策に舵を切った日本の金融政策は、その大きな遺産の処理の難しさから、政策を転換することもままならない。今後も長期間にわたって長短金利操作付き量的質的金融緩和を継続し、状況が悪化するにつれてさらに極端な政策を始めざるを得なくなることも予想できる。政策金利も、現在の長短金利の水準を維持し、場合によってはこの金利水準をも下回る水準で推移させざるを得ない可能性も想定しておかなければならない。

就業構造の再編が労働生産性に与える影響に関して

—シフト・シェア分析によるリーマンショック前後の比較—

Nam, Wonjin

日本で少子高齢化が進行する中、持続的な成長という目標達成のために生産性の向上が注目を浴びている。同時に、日本経済においてサービス産業の割合が高まる中、その生産性の水準や向上速度がアメリカなどの国と比べて低いという事が指摘されている。近年の日本経済における生産性の研究は生産性の水準と向上速度が低い原因と、その改善方法に注目し行われているのが主流である。しかし、現在生産過程において配置されている生産要素が非効率的に再配置されることが生じ、産業、あるいは国民経済の生産性を低下させる可能性については相対的に注目度が低い。

特にリーマンショックのような大量の失業者が発生する事態の下では、自分の人的資本を十分活用できる転職活動を行うよりも、不本意による転職によって保有する自分の能力を十分に活用できなくなる可能性が相対的に高いと判断している。

本論文においては、2003年から2012年までの間、茨城県、栃木県、群馬県、埼玉県、千葉県、東京都、神奈川県等の計7つ地域における就業者数の変化を、シフト・シェア分析を通して4つの要因に分解し、各地域・産業の労働生産性の変化とともに比較し、就業構造の再編が労働生産性に与えた影響力を分析することを目的とした。

序章では日本における生産性を分析した既存の研究とその特徴について記述し、それらの内容を踏まえた上で、本研究の目的を提示し、研究方法と研究結果の説明とともに、次章以降の内容を整理している。

第一章では、生産性が注目を浴びた理由をまず述べ、日本の生産性に関する既存の研究が指摘している問題点や現状、そして提示さ

れた解決方法について述べている。特にその中でも、日本経済において、GDPと就業者数両方で高い割合を占めているサービス産業に注目した既存の研究に注目している。特にサービス産業の日本と他国間比較、日本国内の製造業とサービス産業の比較を行った際、日本のサービス産業は他国のサービス産業や国内の製造業と比べたとき、生産性の水準と向上速度両方で劣っていると述べている。

一般的に産業の生産性を向上させる方法は、イノベーションや教育などの要因が述べられており、サービス産業では製造業に比べ、上記必要な内容が相対的に不足していることが原因として指摘されている。しかし、経済危機という特集な条件が既存の生産要素を相対的に非効率的に再配置することがあるとすれば、生産性を低下させる可能性が存在する。この問題意識に対して本研究では都道府県別産業生産性 (Regional-Level Japan Industrial Productivity, 以下R-JIP データベースと略す) を利用して分析しており、第二節では日本標準産業分類表やR-JIP データベース、JIP データベースなどを比較し、本研究におけるサービス産業の詳細の定義とともに、R-JIP データベースの詳細を説明している。

第二章では生産性の重要性を述べたSolowの経済成長理論の説明と、彼の理論に基づいた成長会計分析方法を述べている。その分析結果、台湾・香港・シンガポール・韓国の成長を分解した結果、1人当たり生産量増加率と比べ、全要素生産性の増加率が低く、その成長の限界が指摘されていることを述べている。その他にも日本の産業を製造業と非製造業に分類し、成長会計分析を行った結果、非製造業は製造業と比べ、全要素生産性の増加

が低かったことが明らかになっている。

第三章では本研究で利用する分析方法であるシフト・シェア分析の理論的説明を行い、各産業の就業者数の変化が計4つの要因で分解可能であることを示している。次に、特化係数やハーフィンダル・ハーシュマン指数を利用し、分析対象地域の産業構造や特徴を表している。

第四章ではシフト・シェアモデルによる分析結果及び各地域における製造業とサービス業の労働生産性を比較している。分析結果、リーマンショックによる景気後退はすべての産業・地域に就業者数の減少の結果をもたらしている。しかし、地域が持つ固有な特性は地域ごとに差があり、なお産業の特性は製造業では就業者数の減少、サービス業では就業者数の増加という結果を確認できた。これは

景気が急速に悪化する中、サービス業において就業者数を吸収する現象が発生することを表している。その中で、各地域の製造業とサービス業の労働生産性を比較した際、製造業ではリーマンショック以降共通的に労働生産性が上昇することが確認できるが、サービス産業では労働生産性に相対的に変化が少ないことが確認できている。

本研究結果から見ると、リーマンショックのような大きな景気後退の発生は、生産要素、その中でも労働力を生産性が低い産業へ移動させることで非効率に再編する効果があり、結果的に国民経済全体の労働生産性の低下をもたらすと判断している。

終章においては序章から第四章まで得られた必要な内容をまとめ、本論文の総括としている。

中国における CO2 排出権取引制度の導入が 石炭火力発電所の生産性に与える影響

万 博文

本研究では、中国における CO2 排出権取引政策の導入が石炭火力発電部門の生産性に与えた影響を実証的に検証するため、「中国統計年鑑」, 「中国電力年鑑」の2008年から2016年のデータを用い、差分の差分法(Difference in Difference : DID)の基本モデルと拡張モデルによって政策の導入による単位発電量当たりの石炭消費量の変化を分析した。DID基本モデルの分析により、政策が実施された地域にある石炭火力発電部門において排出権取引政策導入前後でトリートメントグループとコントロールグループの間の単位発電量当たりの石炭消費量の平均差は-8.9g/kwhであり、生産性の向上を達成したことを示すひとつの証拠を得た。政策が単位発電量当たりの石炭消費量を引き下げた背景としては、政策の導入によって石炭火力発電

部門に新しい発電技術を導入するインセンティブが生じたためと考えられる。ただし、DID拡張モデルを用いて政策導入の経年効果を分析した場合、統計的に有意ではない結果が得られた。

本論文は6章から構成されている。第1章では、中国でCO2排出権取引政策が計画的に実施されている背景を概説しており、中国で顕在化している環境保護と経済成長の矛盾と、その矛盾に対処するための研究の必要性についても説明している。また、本研究の目的や中国の石炭火力発電産業に注目した理由も紹介している。

第2章では、先行研究の概要を説明し、本研究と先行研究との相違点を述べた。最初に、本研究を進めるきっかけとなったポーター仮説について概説した。ポーターの仮説による

と、適切な環境規制は、企業がより革新的な活動に従事するように企業を誘導することができ、これらのイノベーション活動は、環境保護活動によるコストを相殺し、市場での収益性を高め、企業の生産性を向上させることができる。ポーターの仮説についてはその妥当性を検証するために数多くの実証的研究が行われてきた。これらの研究の一部は、ポーター仮説が特定の産業分野、あるいは産業分野全体で成立する可能性があることを検証している。排出権取引制度の普及に伴い、排出権取引政策を用いてポーターの仮説を検証する実証研究も増加しているが、これらの研究の多くでは、技術進歩や生産効率の進歩を測るために総要素生産性という指標が用いられている。全要素生産性には様々な計算手法があり、手法によっては異なる結果が得られることがある。また、全要素生産性は生産設備の更新や熟練した労働力の増加など様々な要因を包含する概念であるため、特定産業部門の生産性進歩を正確に捉えることができない可能性がある。中国国内の政策に注目したポーター仮説の研究も存在するが、それらの研究は、特定の産業分野に焦点を当てずに、全産業分野で政策導入の効果を検証している。これに対し本研究では、中国の石炭火力発電産業のみに焦点を当て、石炭火力発電部門の生産性を具体的に表した単位発電量当たりの石炭消費量を用いて比較的正確な生産性を測定することで、先行研究の拡張を試みている。

第3章では、中国における排出権取引政策の定義、政策動向と導入過程、具体的な政策の内容を紹介した。また、現在、最大の規模を誇るEUの排出権取引政策と中国で実施されている排出権取引政策の違いを簡単に比較

した。最後に、中国の石炭火力発電産業に関連する背景と現状についても整理を行った。

第4章では、本研究で用いた研究手法とデータを紹介している。本研究では差分の差分法(DID)に基づき、2つのモデルを構築した。第1のモデルでは、政策導入前後のコントロールグループとトリートメントグループの平均差を推定することを目的とし、一般的なDIDモデル(モデル①)と固定効果モデル(モデル②)二つのモデルを用いた。一方、第2のモデルでは政策の経年効果をとらえることを目的としてDID拡張モデル(モデル③)を用いた。本研究のデータは、主に『中国電力年鑑』と『中国統計年鑑』のデータを用いており、2008年から2016年までのデータを基にパネルデータを構築している。

第5章では、本研究の主な回帰結果と、DIDモデルを行う際の前提となる平行トレンド仮説の検証結果を提示している。DIDの基礎的な思想に基づいている一般的なDIDモデル(モデル①)と固定効果モデル(モデル②)を回帰した結果、コントロール変数を含めた場合モデル①の結果が5%の有意水準で統計的に有意であり、モデル②の結果が10%の有意水準で統計的に有意である。しかし、政策導入の経年効果を観察しようとするDID拡張モデル(モデル③)の回帰結果は有意ではなかった。本研究で用いたデータのクロスセクション方向のサンプルサイズが少ないことは原因の一つと考えられる。

最後に、第6章「結論」では得られた成果を要約し、モデル①、②結果の考察や政策から得られた政策的含意及び本研究の限界を述べた。

北朝鮮における市場経済の発展可能性に関する研究

— 「政府黙認」のインフォーマル市場の発展を中心に—

盧 東柱

本研究では、近年の北朝鮮で見られている市場経済の漸進的な発展、すなわち自然発生的な「下からの変化」と、この自生的秩序を利用し、またそれに依存しながら政権維持を図っている政府の行動を明らかにする。そして、現在はまだ萌芽状態、より具体的に言う「政府黙認」下のインフォーマル市場状態にある北朝鮮の市場経済が、今後持続的に発展し、北朝鮮経済の復活と市場経済体制への移行につながっていくのか、について国内的要因（政府行動、民間経済主体の行動様式）と国際的要因（制裁や周辺国との関係）を中心に検討する。

北朝鮮における市場経済の現状を分析し、また市場経済に参加しているさまざまなアクターたちの性質と行動様式を明らかにすることは、今日の北朝鮮の政治経済情勢を正確に把握することに加えて、北朝鮮に関する将来予測にも役立つ。それは、日本（政府にも国民にも）に取っては、とても「正常とは思えない国」がなぜ崩壊せずに存続し続け、また日本の安全保障上のリスク・脅威となり続けているのか、その実態と本質を理解する上でも価値のある作業であると思われる。

そして、本研究の目的である北朝鮮経済における市場化現象の本質を明らかにするため、国際比較の視点にもとづいて、社会主義計画経済体制から市場経済体制への移行を果たした中国、ベトナム、ハンガリー、およびソ連（現ロシア）の移行過程で見られた市場化のプロセスを参照しながら現在の北朝鮮における市場経済の実態を説明する。加えて、歴史的視点から、北朝鮮の市場化へのはじまりとなった2002年の「7.1措置」（新しい「経済管理改善措置」）以降の北朝鮮における市場経

済の出現と拡散、関連する経済政策、およびその過程における市場経済主体の行動様式の変遷などについて詳細に検討する。

本研究の構成は、以下のとおりである。

第1章では、体制移行と市場経済の発展との関係について理論的に考察している。社会主義計画経済の失敗を経て市場経済体制への移行を果たした四つの事例を検討し、各国の経験が北朝鮮の市場経済の発展に与える示唆点を整理し、共産党の独占的政治体制を維持しながら経済体制における市場経済化を進めている中国の経済改革と体制移行の方式が、今日の北朝鮮政権にとって魅力的な改革方向ではないか、ということを示す。

第2章では、1990年代以降の経済的困難を契機に、自然発生的に拡散しはじめた北朝鮮の市場経済の展開過程を歴史的に考察し、合法化された「総合市場」などのフォーマルな市場経済領域は、既存の計画経済との共存関係の中で、その自主的な発展が制約されていたことを説明している。

第3章では、フォーマルな市場が既存の計画経済体制により発展が制約されている中で、「政府の黙認」を受けながら商業・流通、交通輸送、金融、および労働力市場などの部門においてインフォーマルな市場が発展し、国の経済システム全体や市場主体の行動様式に変化を与えながら持続的に拡大している事実を明らかにしている。

第4章では、「自生的秩序」の形で拡大し続けている市場経済について、北朝鮮の政府当局や新しい市場経済主体がどのように対応しているのかを分析している。現在の金正恩政権では、インフォーマルな市場経済を含む市場経済活動を体制内に取り込み、市場経済

の発展を経済成長と体制維持の手段として活用しようとしているが、それは国際社会からの厳しい制裁の下で十分に達成できずにいる。今後、国内における市場経済の発展がさらに進み、また国際政治・経済環境が変化していけば、北朝鮮における市場経済体制への移行も可能になっているのではないかと、という展望を示している。

最後の「終わりに」では、本研究の結論をのべ、今後の研究課題をまとめている。北朝鮮における市場経済の発展は、計画経済体制が限界に達していたことを背景に、さまざまな経済主体の「自力更生」の手段として自然発生的に、自生的に形成、拡散していると言える。そして、体制維持のために市場を利用

しようとする政府の「黙認」、「追認」、「合法化」を追い風に持続的に拡大している。

しかし、北朝鮮における市場経済は、確実にそして持続的に拡大しているが、それが現存する計画経済体制が抱えているすべての限界を乗り越えて、さらに計画経済を飲み込みながら力強い経済成長に結びついているわけではない。また、国際社会からの厳しい制裁が市場経済のさらなる発展を制約する大きな要因となっている。今後、北朝鮮が非核化や人権問題などの解決に真摯に取り組み、国際社会の一員として受け入れられるとき、市場経済と体制移行の実現可能性はより大きくなるのではないかと、と考えられる。

2015年以降におけるデジタル財・サービスの統計分類から見た国内総生産の計測

Jin, Tianyu

電子商取引（以下はEC事業）やクラウドサービスなどのデジタルサービスは人々の生活を利便化し、C2C（consumer to consumer）事業を拡大している。その上、IoT（Internet of Things, インターネット経由でセンサーと通信機能を持ったモノ達）の発展は速いであり、5Gのような新規技術はまた新たな課題とサービスを生み出している。そして、従来では個人が保有する遊休資産（スキルのような無形のものも含む）の貸出しのような経済活動をシェアリング・エコノミーとして定義したが、本稿ではEC事業、メルカリ、シェアリングカー、民泊などのようなIoT技術を通じて他者とシェアする経済活動をシェアリング・エコノミーとして定義する。つまり、このようなシェアリング・エコノミーによる社会変化では確かに人々の生活水準を向上したが、その反面として、経済統計上においては大きな問題を起こしている。

まず、EC事業のようなIoT技術によるサービスは人々の生活をより便利にしたが、その変化は消費者余剰の部分であるため、GDPではこのようなIoT技術がもたらす経済的な影響を把握することができない。

そして、国民経済計算（Systems of National Accounts, 以下はSNA）において、現時点では捕捉ができない部分はC2C関連の取引であるが、C2C事業もまたEC事業などシェア・サービスにより拡大している。つまり、SNAにおける生産の境界外であるC2Cの金融取引と中古品の売買は兎も角、生産の境界内においてもC2Cで取引された財貨・サービス本体とクラウドファンディング（不特定多数の人が通常インターネット経由で他の人々や組織に財源の提供や協力などを行うことを意味する）によるC2Cの金融サービスもまた捕捉されていない。

従って、シェアリング・エコノミーによる

GDPの計測問題は消費者余剰の部分だけではなく、SNA上の統計捕捉も不足している。そして、シェアリング・エコノミーによる経済統計の問題を解決するために、GDP-iのような消費者余剰を考慮した新たな指標が提出された。しかし、GDPはつまり、現時点におけるGDP計測を改善するために、新しい指標よりもSUTの生産物×産業でGDPを把握する必要がある。

従って、本稿の目的はGDP統計の分野でシェアリング・エコノミーの経済効果を掴むための礎として、「日本標準産業分類」(Japan Standard Industrial Classification, 以下はJSIC)やOECDなどの生産物の定義を参考し、試行的にデジタル資産を生産物分類することで、これからのデジタル生産物の計測に関する課題を示すことである。

そのために、本稿の研究方法和内容について、まず、第一章はバックグラウンドとして、無形資産とデジタル資産の高齢化社会における生産性に対する貢献を説明することで、これからの日本における無形資産とデジタル資産の重要性を説明し、デジタル資産に位置つけることである。そして、第二章はデジタル資産による経済への影響を深掘りにし、シェアリング・エコノミーの社会への浸透と消費者余剰の視点から、シェアリング・エコノミーによるGDP計測問題は軽視できない問題を説明する。その後、第三章ではシェアリング・エコノミーによるGDP計測問題を更に深く説明するために、SNA上におけるGDP計測上の不足のような消費者余剰以外の視点からシェアリング・エコノミーの影響を説明し、解決法としての消費者余剰を考慮したGDP-iとその欠点を紹介することである。最

後、GDP計測を改善するために、GDP-iのような新規指標よりも、SUTの生産物×産業で生産物を把握する必要がある。しかし、日本が参照しているJSICではデジタル仲介サービスを全部インターネット附随サービスとして一括している。つまり、こうした小分類が不十分であるため、調査票で作ったデータをそのままSUTの概念に応じて集約することは困難である。従って、第4章ではシェアリング・エコノミーの経済的影響をGDP上で把握するために、EU、北米とOECDの生産物分類を紹介し、日本のJSICの不足を説明した上で、日本のSUTやJSICの定義の元に試行的に生産物分類を通じて、現段階では計測が不足しているかつこれからはさらなる計測が必要なデジタル生産物とその特徴を示すことである。

最後、結論と今後の課題について、GDP計測が困難である重要な理由の一つはC2C事業の拡大である。つまり、C2Cの拡大はシェアリング・エコノミーによる結果であるが、SUTとJSICの生産物の定義ではシェアリング・エコノミーという概念がない。従って、本稿もSUTの大分類の元に、シェアリング・エコノミーではなく、デジタル仲介サービスという概念を使いました。しかし、結果を見る限り、デジタル仲介サービスの中においても計測が可能な部分もある。特に、IT技術の発展と共に新たなシェア・サービスが生じる可能性があり、そのサービスはデジタル仲介サービスに所属するとは限らない。従って、これからの課題はデジタル仲介サービスではなく、C2C事業とシェアリング・エコノミーを中心に生産物を分類する必要がある。

女性の生き方の選択に対して中立的な所得税制のあり方

—移転的基礎控除の導入の検討を中心に—

加納 萌

わが国では少子高齢化が急速に進んでおり、労働力人口の減少が見込まれている。そのため、女性の社会進出が期待されている。また、近年では働き方改革や未婚化、晩婚化などの言葉に代表されるように、女性の働き方や家族構成の変化が著しく見受けられる。時代の変化を捉え、少子高齢化及びそれに伴う労働力不足の問題を解消するためには、わが国の諸制度が女性の就労や結婚など、それぞれのライフステージにおける生き方の選択に対して中立的でなければならないと考える。

本稿では、諸制度の中でも所得税制に注目し、女性の就労や結婚の選択に対して中立的であり、かつ、個人間と世帯間どちらの公平性も保てるような所得税制のあり方について、配偶者控除及び課税単位の観点から検討を行った。構成は、以下のとおりである。

第1章では、所得税額の計算構造、及び所得税制における控除の位置づけについて確認した。配偶者控除は所得控除に該当し、所得税額の計算においては、課税所得金額を求める段階で所得金額から控除される。わが国では、累進税率の下、大半の控除を所得控除方式により導入しているため、納税者の最終的な税負担軽減額が、納税者に適用される税率に影響される点が特徴的である。

第2章では、配偶者控除・配偶者特別控除の制度趣旨及び沿革を説明した後、それらが女性の就労に与える影響について整理している。配偶者控除は、年間収入が給与のみで103万円以下である配偶者を有する納税者に対して、最大38万円の控除を認める制度である。一方で、配偶者特別控除では、年間収入が給与のみで201万6千円未満である配偶者を有する納税者に対して、最大38万円の控除

を認めている。現行の配偶者控除及び配偶者特別控除の仕組みには、一定額を閾値とする「心理的な壁」や「二重控除」といった女性の就労を抑制する一面があるため、本稿では配偶者控除を廃止すべきだと主張している。

第3章では、課税単位の類型と沿革を確認した。わが国の所得税制は、原則として個人単位を採用している。また、課税単位を選択する際の基準を踏まえ、女性の結婚の選択に対して中立的であり、かつ、世帯間の公平性を満たすためには、個人単位課税を維持することがふさわしいと考えた。

第4章では、配偶者控除に代わる新たな控除として「移転的基礎控除」を導入することについて提案した。税制調査会での議論及び先行研究から、税額控除方式による「移転的基礎控除」が、「心理的な壁」及び「二重控除」を解消し、女性の就労の選択に対する中立性を満たすと同時に、世帯間の公平性をも満たすことが明らかとなった。しかし、個人単位課税を維持しながら「移転的基礎控除」を導入することは、税負担の捉え方に矛盾が生じる点が問題視される。

第5章では、第4章で提案した「移転的基礎控除」と同様の仕組みである「配偶者又は内縁関係のパートナー控除 (Spouse or common-law partner credit)」を税額控除方式で導入しているカナダの所得税制、及びその導入した経緯について考察を行った。カナダでは、個人単位を原則としながらも、税制において部分的に夫婦及び家族を単位として認めることにより、「移転的基礎控除」を規定していることが明らかとなった。

第6章では、第4章で「移転的基礎控除」を導入する際の問題点として挙げた、課税単

位と控除との間における税負担の捉え方の矛盾をどのように解消すべきかについて、第5章で述べたカナダの導入経緯をわが国の制度に照らし合わせて検討を行った。個人単位主義を原則としながらも、夫婦及び家族単位主義を部分的に認めているカナダを参考にする、わが国においても、所得税法56条や資産合算制度によって、夫婦及び家族単位主義の考え方を部分的に容認してきた側面がある。また、納税者に適用される配偶者控除についても、導入された経緯や、適用要件が配偶者の収入に依拠していること、及び妻の最低生活費を夫の所得において考慮しているものであるとする考え方から、夫婦単位主義的に税負担を捉えているといえる。したがって、移転的基礎控除の導入による課税単位との矛盾点は、わが国においても解消することができ

ると考える。

最後に、「移転的基礎控除」を導入するにあたっての課題である、人的控除の税額控除化について展望を示した。カナダでは、社会保険番号や被扶養者番号に納税者の情報を紐づけて管理していることから、わが国においても、マイナンバーカード等の番号制度の整備及び普及が不可欠である。また、移転的基礎控除の立法化の際には、「心理的な壁」を生じさせないように、基礎控除の延長で規定することが望ましい。そして、女性の結婚の選択に対する中立性を高める観点から、未使用控除額の移転先となる対象者については、法律婚に基づく配偶者のみならず、事実婚や同性婚によるパートナーを含めることも検討すべきである。

収益認識をめぐる税制上の論点

～平成30年度税制改正の中小企業への影響を中心として～

鈴木 華玲亜

平成30年度税制改正においては、会計側の収益認識基準についての見直しに伴い、法人税法が改正された。この改正の背景には、企業会計基準委員会より新たな収益認識基準が公表されたことがある。新たな収益認識基準は、収益認識の枠組みを5つのステップにより構築し、税法側もこれに呼応する形で、法人税法第22条の2の及びこれに関連する法人税法施行令第18条の2の新設、法人税法第22条第四項の一部修正等がなされた。これらはいずれも法人税法第22条（各事業年度の所得の金額の計算の通則）に係るものであり、同法第22条第四項においては、1967（昭和42）年の制定以来、初めて手が入られたことで、学究的にも議論を集める改正となった。

また、わが国には長きにわたって収益の認識及び測定に関する包括的な会計基準という

ものが存在しておらず、新たな収益認識基準の公表は会計側における大きな転換であった。税務会計においても、従来、課税所得計算における収益の認識及び測定について企業会計が採用する実現主義を基礎としていたことから、新たな収益認識基準への早急な対応として改正が行われた。その際、税法固有の公平性の観点からも検討がなされた。

概して、新たな収益認識基準については、会計基準の国際的統合化という潮流の中で検討され、その対象は上場企業が想定されている。そのため、中小企業においては新基準の影響を直接的には受けないこと、また法人税側からも法人税基本通達の整備方針において「中小企業については、引き続き従前の企業会計原則等に則った会計処理も認められることから、従前の取扱いによることも可能とす

る。」(国税庁2018a, 16頁)とされたことから一般的には中小企業会計に大きな変化が強いられないこととなった。

しかし、平成30年度税制改正によりわが国の企業の大半を占める中小企業でも従前の処理が認められなくなった項目があり、全体としてその適用にどのような影響があるか検討する必要があると考えた。

本稿では、新たな収益認識基準に関する法人税法上の対応や解釈の問題について分析することで、わが国の企業にどのような影響を与えるかについて検討を進めた。具体的には、第1章で会計と税の関係性や新たな収益認識基準公表の背景と内容について整理し、とりわけ中小企業においては、中小企業国際会計基準の影響を及ぼさない目的で開発された中小会計要領があるため、新基準が基本的に適用されるわけではないことを確認した。

また、第2章では今般の税制改正の内容を新基準と関連づけた図解を踏まえ整理した。法人税法第22条の2の創設は、長きにわたり課税実務において認められてきたものを法文化したという点で、その多くは従来と大差なく運用されることが想定されるが、権利確定主義との関係については今後も学究上の検討が期待されることである。

第3章では平成30年度改正により従前の処理が認められなくなったことで、その影響が特に大きいと考えられる「返品調整引当金の廃止」、「長期割賦販売等に係る延払基準の廃止」、「ポイント等を付与した場合の収益の計上単位」について従来までの取り扱いを踏まえ廃止理由や特別措置等の概説を行い、今後の課題について検討した。そこでは、返品調整引当金及び長期割賦販売に係る延払基準に関しては、廃止と共に、法人税法第22条の2の規定から、新基準を適用しない中小企業が公正処理基準によって従前の処理を行わない

よう、丁寧な法整備が行われたと評価した。

そして、第4章において、わが国の会計基準は、国際的調和化の潮流に乗ることはもちろん、企業が国際的比較可能性を損なわない策を講じることが必要不可欠であり、税法においても新たな収益認識基準の内容を基本的に受け入れたことで、早急な対応の実現を可能とした点が評価されることをあらためて確認した。加えて、返品調整引当金の廃止の改正趣旨についてさらに説明が求められる点があること、「変動対価」及び「自己発行ポイント等を付与した場合の収益の計上単位」については中小企業における採択について解釈の余地が残されていることを明らかにした。

今般の改正は、世界的統一基準に沿った新たな収益認識基準を受け入れたことで、より合理的かつ実態に合わせた課税の実現や、税法の世界的調和に至る糸口に貢献されたと評価できる。一方で、引当金の廃止・縮減は今回の新基準導入を契機に一層進められることとなったが、課税ベースの拡大という側面からは、改正趣旨をより明確化することも含め、さらなる検討が望まれる。また、中小企業においては、長期割賦販売等に係る延払基準の廃止による資金繰りへの対応や、新基準の部分採用に際しての通達の適用については検討の余地があることを考察した。

新たな収益認識基準の適用については強制適用後における運用を注視していくとされているが、既に税法上においては2018(平成30)年4月1日時点で改正法人税法が施行されており、中小企業においてもこの法律に則った税務会計処理が始まっている。新たな収益認識基準に関する中小企業における企業会計の対応を踏まえた法人税法上の対応や解釈について、今後も間断のない検討が重ねられることを期待したい。

剰余金の配当について

松橋 亮太

I 研究の目的（問題の所在）

「会社法」の制定に伴う平成18年度税制改正によって、資本剰余金の減少に伴う配当は、資本の払戻しに当たる部分と利益の配当に当たる部分を一定の算式により按分し、資本の払戻しに当たる部分については、譲渡損益課税、利益の配当に当たる部分についてはみなし配当課税を行うものとされた。以前の「利益の配当」は「剰余金の配当」という概念に整頓され、税制改正が行われた。「剰余金の配当」がその原資に着目した区分によって分断され、それぞれの規定を適用することとなったのである。

具体的には、法人税法施行令23条1項4号は、資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、資本の払戻しとして取り扱う部分を、以下の算式により導かれる「払戻等対応資本金額等」を基礎として算定するものとしている。

【払戻等対応資本金額等】

$$= \text{資本金等の額} \times \frac{\text{資本剰余金の減少額}}{\text{税務上の簿価純資産価額}}$$

$$= \text{資本剰余金の減少額} \times \frac{\text{資本金等の額}}{\text{資本金等の額} + \text{利益積立金額}}$$

「資本剰余金を原資とする配当」と「利益剰余金を原資とする配当」が同一の日を効力発生日として行われた場合で、かつ、利益積立金額がマイナスであるときは、これを全体として1つの配当とみた上で施行令23条1項4号の規定を適用すると、下段の右の分数の値は1より大となる。その結果、払戻等対応

資本金額等は資本剰余金の減少額を超えて算出され、利益剰余金を原資とする配当までが、資本の払戻しとされてしまう。法人税法の基本たる資本と利益の区分という考え方に反すると思われる。

また、利益剰余金を原資とする配当と資本剰余金を原資とする配当のどちらを先に行うか、その先後関係によって受取配当益金不算入の適用対象金額が異なることとなり、その先後関係を自由に選択できるとすると、課税の公平を害することになるという問題を抱えている。これらの問題は、私法上の資本性の金額の範囲と資本金等の金額の範囲が異なることは明らかであるにもかかわらず、会社法の施行に伴い、株主に対する金銭の分配がすべて「剰余金の配当」という手続きで統合されたことから、税法上の配当概念として、払戻原資に着目することにより、資本性の金額と利益性の金額を区分しようとしたことが原因であると考えられる。みなし配当と本来の配当概念との切り分けの観点から、剰余金における配当に問題がないかを課税実務面も踏まえて研究していくこととする。

II 研究の進め方

「剰余金の配当」は、一般的には私法上の借用概念が適用されているといわれている。まずは、第1章では、この「剰余金の配当」という概念が会社法でどのように規定されているのかを確認していくものとする。商法改正の流れの中で、資本金又は資本準備金を取崩してその他資本剰余金とし、これを原資とする利益配当に相当する払出しも認められるなど、資本と利益の線引きが会社法では薄くなってきていると考えられる。

第2章では、「剰余金の配当」が税法ではどのような取扱いを受けているのかを詳細に確認していくものとする。会社法がそれまで別々であった資本の戻入れと利益配当を「剰余金の配当」という一つの配当に統合したのに対し、税法はその一本化には乗らず、プロラタ計算という方式を選んで会社法と税法での概念の相違にブリッジをかけることで対応を図ることとしている。

第3章では、会社法と税法で生まれたこの概念の相違による問題について確認していくものとする。具体的な事例を取り上げて混合同時配当や利益積立金額がマイナスの状態でのプロラタ計算について研究を進めていくものとする。

第4章では、会社法と税法での概念の相違から生まれている問題について考察していくものとする。剰余金という概念の統一化やプロラタ計算の適用方法などを検討すべきと考

える。具体的には、税法基準へとシフトすることで、概念の相違による問題は解決するものとする。剰余金の配当のなかには、資本性の金額と利益性の金額とが混在しているものと考えられるため、全ての配当に対してプロラタ計算を適用することで、資本と利益の峻別問題がなくなっていくものとする。資本剰余金も利益剰余金も同じ剰余金であり、発生のルーツによって区分する必要はなくなってきている。それよりも現在の時点で判断して社内留保していくのか、それとも株主還元にあてていくのかを考えていくことが重要であるという財務の重要性の発想を持っている会社法への歩み寄りにもつながると考える。これまでのように払戻原資に着目して、資本と利益とを分けるという対応では、すべての事象に対応できる状況ではなくなってきていることが背景にあり、実態に応じて見直しの必要があるのではないかと考える。

一般的租税回避否認規定導入の検討

川名 雅斗

本論文は、租税回避行為に対抗する策としての一般的租税回避否認規定の導入事例を英国および米国の導入事例から学び、日本版の一般的租税回避否認規定の導入を提言するものである。

我が国においては、租税回避行為に対して①個別的租税回避否認規定による否認、②租税法上の実質主義による否認、③課税減免規定の限定解釈、④私法上の法律構成による否認によって対応してきているが、近年の裁判例において取引の国際化・多様化、租税回避スキームの複雑化・高度化が起こり、司法による判断の不確実性・不統一性が起こっていると見受けられる。我が国においては、租税法主義の要請から法令上の根拠がなければ

否認できないこととなっている。しかし、近年の裁判例においては、立法時に予期せぬ租税回避行為が登場するたびに、従来ある解釈方法による判決が難しいゆえに、司法において法の発展的形がなされていると見受けられる。このような現状は租税法主義を否定していることになるのではないか。そこで、近年活発に議論された、りそな外国税額控除否認事件、オープンシャールディング事件、IBM事件、ヤフー事件の事例を検討し、一般的租税回避否認規定導入の必要性を検討した。

G7各国では一般的租税回避否認規定の導入が進み、英国および米国も近年、一般的租税回避否認規定を導入した。これによりG7

でGAARを導入していないのは我が国のみとなり、国際的な潮流に遅れをとっている。このような状況は、G7各国で従前どおりの商売をすることが難しくなったタックスシェルターのプロモーター等が、その活路を我が国に求める可能性が高い。このような状況になると、予期せぬ租税回避が登場し、裁判で争いその後、個別否認規定を制定するといった悪循環をさらに助長することが予見される。

英国は、伝統的に租税法律主義を厳密に守ってきた国であったが、タックスシェルターの横行に歯止めをかけるために、ラムゼイ原則により租税回避の意図を打ち砕いてきた。その一方で、裁判所は租税法規を無理に拡大解釈し租税回避を防ぐ事例も散見されるようになった。さらに、穴埋めの制定してきた個別否認規定の数が増えすぎて税法の複雑化を招く結果となった。このような背景により一般的租税回避否認規定の制定に向けて議論が進み、2013年に一般的租税回避否認規定であるGAAR (General Anti-abuse Rule) を制定した。

米国においては、古くからコモンローあるいは判例法主義による否認原則に基づく否認が行われてきたが、近年のタックスシェルターの複雑化・高度化に従来の否認法理では対応ができなくなっていた。このようなタックスシェルターには個別規定の制定により対抗してきたが、租税法の網を潜り抜けた複雑かつ巧妙な手法が次々と編み出され個別規定だけでは的確な対処が困難となったこと、司法の判断の不確実性・不統一性が起こったこと

から、コモンローから生成された経済的実質の法理 (Economic Substance Doctrine) を法定化する流れとなり、2010年に法定化された。

両国に共通するのは、①法人向けタックスシェルターの激増、その複雑化・高度化、②個別否認規定の改正による対処の限界、③司法による判断の不確実性・不統一性の広がり、である。これは我が国の現状に当てはまり、①については、現在、我が国においてもタックスシェルターの複雑化・高度化、租税回避的な事案の増加等が起こっている、②、③については、我が国の近年の裁判例から検討するように個別規定による対処の限界、司法による判断の不確実性・不統一性が起こっている。英国および米国の一般的租税回避否認規定の適用要件等を概観し、当時、我が国に英国および米国の一般的租税回避否認規定が法定化されていた場合、検討した4つの租税回避的スキームを封じることができるのか検討した。

このような状況の下、我が国に一般的租税回避否認規定を導入することが急務であると考えるが、導入にあたり、法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること、および行政による裁量権の拡大の恐れのデメリットを補うような制度設計にする必要があり、それらを英国および米国の導入事例から学び、デメリットを克服する制度設計の一般的租税回避否認規定の導入が可能であると結論づけたものである。

「支払概念」を中心とした源泉徴収制度についての検討

山本 暢行

源泉徴収による所得税の納税義務は国税通則法15条の規定により「源泉徴収すべき所得

の支払」の時に成立するとされる。

しかしながら、「支払」の概念について所

得税法上の定義はない。所得税基本通達181～223共-1では、支払について、「現実の金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる。」と記載されているが、債務の消滅する行為と思われないような事実に関しても、源泉所得義務が発生するとされている場合がある。

そのため、条文解釈の上では、源泉徴収義務が課される「支払」の概念は「債務の消滅する一切の行為」だけに限られていないように思える。

源泉徴収制度のあるべき論を考えると、源泉徴収制度は、源泉徴収制度の意義（源泉徴収制度のメリット）と欠点（源泉徴収制度のデメリット）の両方が考慮された制度でなければならない。

源泉徴収義務が課される要件は、源泉徴収すべき所得の「支払」として規定されていることは上述した通りであるが、これは源泉徴収制度のメリットとデメリットを総合する要件として存在すべきである。一方で、源泉徴収制度の合憲性については、給与等に対する源泉徴収制度の合憲性が過去に争われており、その中で源泉徴収制度の実態的な要件が明らかになっている。この実態的な要件と、法文上規定される「支払」の要件を突合させることで、源泉徴収制度が課される要件を明らかにしていくこととした。

また、社会環境の変化から、給与所得に係る源泉徴収制度のあるべき形が変容しているように思えるが、それを支払概念でどのように捉えることができるかが問題となる。

本稿では、源泉徴収制度の意義や欠点を踏まえつつ、源泉徴収制度が課される要件を明らかにした上で、今後の源泉徴収制度のあるべき形として、ラフな源泉徴収制度及び選択式年末調整制度の導入について提言を行った。

第1章では源泉徴収制度について概観を行

うとともに、源泉徴収制度を取り巻く社会環境の変化があることを確認した。

第2章では、歴史的な経緯を踏まえて、源泉徴収制度及び年末調整制度の趣旨について確認した。

第3章では、現行制度の分析として課税庁、納税者、源泉徴収義務者、社会の4つの視点から源泉徴収制度のメリット、デメリットを確認した。

第4章では、源泉徴収義務を課することができる要件について、法文上の要件と、過去の裁判例等から説明される実態上の要件の両面から確認した上で、両者の関係について検討を行った。実態的な要件としては、①支払者と受給者が特に密接な関係にあること、②源泉徴収により効率的な徴税が実現すること、③源泉所得税が自動確定であること、④支払者が源泉所得税を納付するための納税原資を有していること、の4点を挙げた。

第5章では、「支払」の概念が租税法律主義の借用概念の観点からどのように説明されるのか、先行研究を踏まえて検討を行った。「支払」の概念については、税法の裁判例においては「支払」は「債務の消滅」や「経済的利益の供与」と捉えられており、支払概念を「債務の消滅」と捉える考えよりも、支払概念を「経済的利益の供与」と捉える考えの方が支払概念を広く捉えることとなるが、学説においては、「経済的利益の供与」を支払概念に含めるべきか否かについて見解が対立していることを確認した。

第6章では、給与所得の源泉徴収制度について、「支払概念」を「債務の消滅」及び「経済的利益の供与」と捉えた場合に、どのような場合にどのような問題が生ずるか検討を行った。

第7章では、第6章までの内容を踏まえ、源泉徴収制度のあるべき形について、先行研究を交えて検討し、将来への提言を行った。

相続税と所得税の交錯

—清算課税説とみなし譲渡に関する考察—

大下 晋一

二重課税とは、同一の課税物件（課税の対象）に対して2度以上重複して課税されるものである。二重課税に関しては、二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題であり、仮にその課税が二重課税に該当するものであるとしても、これを排除する租税法上の明文の規定がない限り、そのことをもって直ちに違法（憲法違反）であるということとはできないとされる。

相続税の課税根拠について代表的なものとして、①富の再分配、②生前貯蓄所得の清算、③老後扶養の還元があげられる。今日ではこの中でも①富の再分配が特に重視されているようである。一方、わが国の所得税法は包括的所得概念を採用しており、入ってきた収入はすべて所得であると考えられる。

相続税と所得税は税目が異なるという理由から、従来は二重課税の問題はないとされてきた。長崎生保年金二重課税事件は、死亡保険金を一時金で受け取る方法と、年金で受け取る方法で課税の差異があることを不服した保険金受取人が出訴した。前者の受取方法では、受取人に相続時に相続税が課税されたのみであったが、後者の受取方法では相続時に相続税が、年金受取時には所得税が課税されていたためである。その結果、平成22年最高裁判決において、所得税法9条1項16号の趣旨を「相続税又は贈与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」との判示があり、生命保険の死亡保険金を年金受取りする場合について、相続税と所得税の二重課税が認定された。

ただし、当事件は特殊なものであり、本判決の射程は限定的であると思われる。例えば、未実現利益を含む特許権、著作権などの資産も相続時に相続税が課税され、将来収入が生じた時には所得税が課税されているため、これと一見類似しているように思える。しかし、株式、無体財産権などの資産から生ずる将来収入は、相続時から将来にわたって変動する性質のものであり、事前に確定しているものではない。よって、相続時点におけるこれら財産の相続財産評価額と、実際に相続人が受け取ることとなる将来収入の経済的価値は同一とは言えず、相続税と所得税の二重課税は存在しない。

また、株式や土地等の資産を相続した後に売却した場合も二重課税に当たるとはどうか、という疑念が生じた。すなわち、被相続人の保有期間中に生じた未実現の増加益については相続税も所得税も課されているため、相続人の保有期間中に生じた増価益に対してのみ所得税を課すべきという見解である。これは、被相続人の所得税の課税が繰り延べられて、相続人がその課税負担を負うことで説明できる。すなわち、被相続人が資産を持っていた期間の値上り益には、本来、相続の時点では被相続人に所得税が課税されていなければならないが、実際には所得税は課税されていない。しかし、相続人がこの資産を売却した時には、相続人が相続から売却までの期間の値上り益に、繰り延べられてきた増価分を加算して、所得税が課せられる。

所得税法において譲渡所得を発生させる譲渡とは、資産を他人に移転させる行為すべてが譲渡にあたると考えられている。相続や無償譲渡であっても譲渡があったとみなす行為

をみなし譲渡と呼ぶ。このため、シャウプ税制導入直後は、相続発生時に相続税と共に所得税も課税されてきたが、相続時に被相続人が相続税と所得税両方を納税する負担の大きさを考慮して、課税の繰延が採用された。このように、みなし譲渡課税は、納税者が納税資金を十分に確保できない場合でも課税されるため、その後一貫して対象が縮小されてきた。

近年、これに逆行する動きが現れている。例えば、日本から海外に出国すると、国によっては持ち出した保有有価証券を売却するとその売却益に対する課税を回避することができる場合がある。そこで、わが国では租税回避を防ぐために、国外転出時課税制度が導入された。これは、保有有価証券を海外に持ち出した時に課税するというみなし譲渡課税である。

一方、清算課税説は、資本所得課税の考えに立っているので、本来であれば、資産を毎年、時価評価して評価損益を算出し、評価益に対して課税する。しかしながら、この課税方法を採用すると、毎年時価評価する資産の

数が著しく増加し、納税者、課税庁双方の税務上の事務作業量の負担が膨大となる。このため、清算課税説では、譲渡が行われた時にキャピタルゲインをまとめて課税する。わが国の所得税法は清算課税説を原則としており、みなし譲渡課税も清算課税説で説明できる。

これに対して、譲渡益説の場合、譲渡所得に対する課税は、実際の収入金額から取得価格および諸費用を控除した残額を譲渡益とし、これに対して課税を行う。現行の所得税法では、税の算出の際、時価評価額ではなく、実際の収入金額を使用する。また、資産の取得に要する付随費用や譲渡費用等、本来の意味での資産のキャピタルゲインとは直接的には関係ないものを収入金額から控除する。この点においては、清算課税説でなく、譲渡益説が譲渡所得の本質であるように思える。近年の動きとしては、納税者の負担を軽減させ、円滑に税を徴収すること等を目的として、譲渡益説が台頭し、取得費や譲渡費用の適用が拡大する傾向にある。

以上

インセンティブ株式報酬に関する収入時期問題

—譲渡制限に関する論点を中心に—

豊田 晋太郎

近年、我が国企業においては、上場企業集団を中心に役員報酬の構造改革へ関心が向けられている。これは、我が国の国際競争力の向上という文脈で、欧米先進諸国に倣い、企業価値向上のためのインセンティブを企業の役員・従業員に十分に働かせることを目的に、コーポレート・ガバナンス改革が行われてきたことが背景にある。特に企業が自社株式をその役員・従業員に支給するインセンティブ株式報酬のスキームの採用は、我が国でも増加している現状にあり、また、企業のグロー

バル化に伴い外国法人に勤務する我が国の居住者がこれを受けることも多くなってきた。それと同時に、企業がそのインセンティブ効果を正しく発現させるための工夫をすることで、採用される株式報酬スキームそのものの多様化も進んでいる。

しかしながら、税制の面においてはこれらへの対応が遅れていることが指摘されており、インセンティブ報酬として株式を受ける側である個人所得課税の場面では、平成28年度税制改正にて定められた、「特定譲渡制限付株

式」を除き、収入時期に関する規定は定められておらず、これまでに争われた下級審判例に基づいた収入時期の判定が行われており、収入時期判定規範としては、決して明確ではない状況にあるといえる。

そこで、本稿は、「インセンティブ株式報酬に関する収入時期問題—譲渡制限に関する論点を中心に—」のテーマのもと、インセンティブ株式報酬についてのリーディング・ケースにおける未解決領域について考察を行うことで、受給者個人における、収入時期の明確化を図ることを目的とするものである。

第1章では、米国企業におけるインセンティブ報酬の変遷を概観し、株式を用いたインセンティブ報酬の採用が伸長していることを確認した。さらに、企業が採用するインセンティブ株式報酬の制度設計のバリエーションが無数に存在し、またこれらの呼称も様々であることから、本稿において、取引類型ごとの定義付けを行うことが必要となる。そこで、インセンティブ受給者における視点から、これらの取引類型を分類することで、本稿において考察する対象となる取引類型（事前交付型株式報酬・事後交付型株式報酬）を明確化した。

次に、第2章では、考察対象とした事前交付型株式報酬・事後交付型株式報酬の、それぞれの収入時期について争われたリーディング・ケースについて確認すると同時に、平成28年度税制改正により創設された、「特定譲渡制限付株式」の定義と、それ以降の税制改正の内容を確認した。これらによると、「特定譲渡制限付株式」以外のインセンティブ株式報酬の収入時期に関して、所得税法36条1項における判断がなされており、これに基づく「譲渡制限」及び「法的性質」における未解決領域を確認し、検討する方向性を示した。

次に、第3章では、所得税法36条1項について、伝統的な学説とこれに対する消極的評価が存在することから、まずは伝統的学説につ

いて概観することとした。さらに、存在する消極的学説の中から、本稿事例において、その収入時期について「所得の実現」や「特段の事情」という部分に着目して判示がなされていることから、これらに立脚する学説を確認し、さらにこれに対する批判的評価を確認した。現時点において所得税法36条1項における統一的、あるいは支配的見解は見られず、収入時期に関する判定規範そのものに関する見解相違についての解決は図れなかったものの、インセンティブ株式報酬の収入時期における課題解決にあたっては、我が国の会社法規定を題材に、株式および株式と受給者という観点から、法的権利とその確定を主軸に置き、「譲渡制限」に関する規定を中心に考察する、という方針を定めた。

第4章では、会社法規定から、我が国における株式の譲渡制限として、「定款による譲渡制限」と「契約による譲渡制限」とが存在することを確認し、「譲渡制限」の意味を明確にした。これに基づき、考察対象である「事前交付型株式報酬・事後交付型株式報酬」のそれぞれにおいて採用され得るインセンティブ株式報酬の取引形態を具体的に示し、法的権利の確定時期をそれぞれ考察し、権利確定時期（収入時期）判定及び、確定した権利の評価（収入金額判定）の考察結果を、フローチャートに整理することで、一定の明確化を図ることができた。また、本稿の結論から見出した現行制度の問題点として、種類株式が支給される場合において、無償取得（没収）条項がない場合には、当該種類株式における評価が必要となること、所得税法施行令に定める「譲渡制限付株式」の定義のうち、「譲渡制限期間が設けられている必要があること」とする部分については、収入時期の判断にあたって、そのような規定を必要としないこと、さらに、無制限に譲渡制限が付される株式については、永続的に課税がなされないことを指摘した。

最後に、米国ルールに準じて、付与時課税 言を行い、本稿の結びとした。
を包括的に適用することについて、若干の提

移転価格税制の研究

残余利益分割法を用いた国際企業グループの 連鎖取引に関する全世界課税所得の適正化

—来料加工に対する課税を参考に—

霜田 航

私の問題意識は残余利益分割法を用いた国際企業グループの連鎖取引に関する全世界所得の適正化の可否の検討である。本検討にあたっては、外国子会社合算税制の適用に関し税務争訟も生じている来料加工につき、移転価格税制で正しい課税をすることができないか、という点に主眼を置く。具体的には、外国子会社合算税制で来料加工の課税をすることにはいくつかの批判があり、平成29年度税制改正において来料加工は外国子会社合算税制の適用対象外となったが、これを利用して租税回避が生ずる場合には、これに対してはどのように課税を行っていけば良いのだろうかという問題意識である。これに関して、私は移転価格税制における残余利益分割法で、来料加工のような国際的な企業グループの国境を超えた連鎖取引に対し、各国に配分すべき所得を計算し、全世界の課税所得を適正化することができると思う。

来料加工について検討を行うにあたり、同取引は国内法人と国外法人との取引、国外法人同士の外外取引を含めた三社間の取引であり、その複雑性を鑑み、3つのケースに分けて検討を行う。まずケース1で内国法人同士の取引の場合を考察し、次にケース2で内国法人と外国法人の取引、最後にケース3で外外取引を含む、本論文のテーマである来料加工に関する検討を行う。最後に、租税回避行為への適正課税の観点から、来料加工への移転価格税制の適用及び、連鎖取引に係る残余利

益分割法の一般的事例への適用について確認をする。

各ケースの検討に入る前に、現行制度を確認するため、第2章で移転価格税制の概要、独立企業間価格の算定方法、移転価格税制における執行面（事前確認制度と第二次調整の問題）、OECDの移転価格税制に対する動向（特にBEPSプロジェクトの動き）を確認する。

税制改正の背景を理解し、研究テーマへの考察を深めるため、第3章では過去から現在にかけての移転価格税制の制度変遷を確認する。移転価格税制は昭和61年度税制改正で導入され、特に直近の5年間ほどはOECD、BEPS対応関連で多くの改正が実施された。昨今の国際的租税回避の問題が複雑化、顕在化する中で、移転価格税制も変化の必要に迫られ、不完全な部分（独立企業間価格の算定における無形資産の評価、国際的な組織再編時の独立企業間価格等）を補うための手当てとして多くの改正が行われている。

第4章ではケース1として、国内法人同士の取引に関する租税回避防止策を検討する。国内法人同士の取引の場合の利益移転への課税として、同族会社の行為計算否認と移転価格税制の類似性や、個別否認規定と一般的否認規定の適用の優先順位について検討を行う。

第5章ではケース2として、国内法人と国外法人との取引について検討する。外国子会社合算税制と国外関連者への寄付金につき、

移転価格税制との優先順位を踏まえて、取引における課税関係を確認する。

第6章ではケース3として、来料加工について検討する。来料加工とは中国工場への委託加工を指し、中国への委託加工の一形態である。来料加工に関しての外国子会社合算税制の適用についての判例を分析し、外国子会社合算税制の立法趣旨等の観点から、課税の懸念点を指摘する。

以上を踏まえ、第7章では国際企業グループの連鎖取引を移転価格税制で課税することを検討する。

まず、来料加工につき、移転価格税制の残余利益分割法による課税の適正化を考える。残余利益分割法によれば、自社と取引相手の二者間だけではなく、分析対象の取引に係る当該グループの全世界所得を全取引当事者に適正に配分することができる。そこで来料加工には残余利益分割法に適正課税ができるこ

とを確認する。

次に、外外取引を含む連鎖取引に対する残余利益分割法の一般的なケースでの適用について検討を行う。一般の連鎖取引を構成する一連の国外関連取引における各法人が、それぞれ独自の機能（研究開発、製造ノウハウ提供、技術支援や顧客サポート等）を果たすことで超過利潤を生ずる場合、取引価格への適正な反映について、残余利益分割法により確保することで、外外取引を含めた連鎖取引についても課税することができることを示した。

第7章により、来料加工については残余利益分割法による移転価格税制により課税の適正化が行うことができる場合があること、外外取引を含んだ連鎖取引についても、残余利益分割法の適用により課税適正化を行うことができる場合があることを、本論文の結論とする。

取引相場のない株式における時価の相対性について

—低額譲渡に係る事例を中心として—

高橋 光一

1 研究の目的

相続税法における時価とは客観的交換価値であるとされており、この解釈からすると時価は一つであるが、財産評価基本通達（以下、「評価通達」という。）に基づき取引相場のない株式を評価した場合には、議決権割合の違いにより複数の時価が算定される。また、取引相場のない株式を譲渡する場合において、譲渡人と譲受人の議決権割合が異なる場合にも時価が異なることがある。したがって、本稿では、取引相場のない株式に時価の相対性があるかの検討を行い、評価通達における評価方法の問題点を指摘し、今後のあるべき時価評価について提言を行うものである。

2 本稿の概要

第1章では、取引相場のない株式の価値と時価の関係について検討を行った。

物の価値には、主観的価値、客観的価値（客観的交換価値）及び使用価値があるとされ、主観的価値とは、特定の主体にとっての価値であり、その者の個人的感情、趣味嗜好までも包含するものではなく、この意味において、主体的価値といえることができる。また、株式の価値は、実体的価値と投資者を主体とした投資価値とに分けることができ、株式の価値を投資者を主体とした投資価値とした場合には、株式は保有状態の違いにより価値が異なる。

取引相場のない株式は、租税要件論からす

ると恣意性を排除することができる客観的交換価値が通説である。客観的交換価値とは、上場株式においては、取引市場における市場価格であるが、取引相場のない株式には取引市場がなく、保有状態の違いにより価値が異なるため、取引相場のない株式の時価は、主体的価値によって評価すべきであり、客観的交換価値を恣意的でない価格と最広義にとらえれば、恣意性を排除した主体的価値によって評価することは客観的交換価値に反するものではない。

第2章では、相続税法、所得税法及び法人税法における取引相場のない株式の評価の基礎となる評価通達による評価方法等について検討を行った。また、相続税法、所得税法及び法人税法における取引相場のない株式の譲渡に係る時価の算定手順の検討を行っている。

第3章では、取引相場のない株式を譲渡する場合において、譲渡人と譲受人とで立場が異なる場合について、いくつかの類型に分けて検討を行った。

ここでは、所有目的の違い及び譲渡人と譲受人とが個人であるか法人であるかの違いによっても取引相場のない株式の時価が異なることを確認した。

第4章では、譲渡人と譲受人の取引相場のない株式の所有目的が異なる場合に低額譲渡が問題とされた裁判について、相続税法7条の適用が問題とされた事例と、所得税法59条1項2号の適用が問題とされた事例の検討を行った。

相続税法7条が適用される場合には、相続税法の課税の趣旨から、譲受人の立場で評価を行い、所得税法59条1項2号が適用される場合には、譲渡所得の課税の趣旨から、譲渡人の立場で評価を行うこととなる。つまり、相続税法と所得税法では評価の目的が異なるため評価対象が異なり、評価対象の所有目的が異なれば時価が異なることを確認した。

第5章では、租税法以外で採用されている

評価方法について検討を行った。

公認会計士が株式評価を行うにあたり採用する評価方法には、インカム・アプローチ、マーケット・アプローチ、ネットアセット・アプローチがあり、会社法における株式評価の場面においては、これらの評価方法を併用して評価することが多いことを確認した。

第6章では、本稿のまとめを行い、評価通達による評価方法の問題を指摘した。

取引相場のない株式の時価に影響を及ぼす要因は、株式の所有目的の違い、静態的評価及び動態的評価の違い、評価目的の違いであり、これらの組み合わせによって時価が異なることとなる。したがって、現行の評価制度における取引相場のない株式には時価の相対性があり、一物数価値であるといえる。

譲渡制限株式における売買価格決定申立事件において裁判所が決定する評価額は、複数の評価方式の組み合わせによって評価されることが多く、譲渡人と譲受人の立場が異なる場合の株式の評価は、両者の立場で評価を行い、両者を一定の割合で折衷する評価方法が採用されることが多い。この評価方法の方が、評価通達による評価方法よりも客観的交換価値を評価するのに合致した評価方法であり、租税法における時価評価の参考になると考えられる。ただし、インカム・アプローチは、将来の予測を伴うため、恣意性の介入を排除することが困難であり、租税法における評価方法として採用するにはこの問題を解決するための調整が必要である。

また、評価通達に基づく評価方法では、租税回避を目的として、配当還元方式を適用できるように形式のみを整える事例があり、これは、評価方法の違いにより時価が大幅に乖離するからであると考えられる。したがって、配当還元方式による評価額を原則的評価方式による評価額に近づけるような評価方法の見直しや、配当還元方式を取引相場のない株式の評価方法から除外することも検討が必要で

ある。

統括会社に対する外国子会社合算税制と 移転価格税制の関係性の考察

林 光平

本稿の目的は、国外に所在する統括会社を適用対象として、外国子会社合算税制（タックス・ハイブンを対策税制、Controlled Foreign Corporation/Company 税制、以下「CFC 税制」という）と移転価格税制（Transfer Pricing Taxation）の関係性について考察することである。

CFC 税制と移転価格税制は、共に国際的な租税回避行為に対応する主要な税制ではあるが、別個に規定された税制であり、一般的に区別して研究対象とされることが多い。しかし、実務上、各企業は両税制を含めて国際課税に係る様々な税制を総合的に勘案して、企業のグループ全体の効率的な税務戦略を立案している。そのため、各企業において実務に携わる者だけでなく、研究する側の立場からも両税制を一体として関係性の研究の対象とすることは実務・研究の両面において有益であると考えられる。

統括会社を適用対象に選定した理由は、近年の経済活動のグローバル化により、日本企業の海外進出が活発となり、複数の子会社の経営を管理・統括する役割を持つ統括会社の重要性が増しているためである。加えて、近年、統括会社を対象とする CFC 税制の改正や無形資産の国外移転に関連する移転価格税制の改正が幾度か実施されており、両税制の関係性を考察するうえで、統括会社を適用対象にすることは意義があると考えたためである。

統括会社を適用対象とした CFC 税制と移転価格税制の関係性は、平成22年度の CFC 税制の改正における統括会社の特例の導入と

平成29年のデンソー事件の最高裁判決により大きく様変わりを果たしたと考えられる。それら以降は、統括会社の主たる事業が統括業の場合、又は、株式保有業であっても統括会社の特例の基準を満たしている場合は、原則として CFC 税制の適用対象外となり、移転価格税制の適用の有無だけに対象が限られることとなった。

近年の CFC 税制の改正の方向性は、日本企業の海外進出の際の過度な障害とならないように、統括会社等の実務上の役割を尊重しつつ、行き過ぎた租税回避行為に絞って適用対象とするという制度へ変容していると考えられる。このような現状においては、移転価格税制と比較して、CFC 税制の方がより税制の存在意義を問われているのではないかと考える。その理由は、CFC 税制が導入された約40年前と比較して、立法趣旨に変化が生じていると考えるからである。導入時の主な立法趣旨であった「課税繰延防止」の意義は、2009年（平成21年度）の外国子会社配当益金不算入制度の導入により衰退しつつあり、「租税回避防止」を主目的とする税制へ移り変わっている。つまり、CFC 税制は、幾度の改正を経て、子会社や統括会社が国外で従事する健全な経済活動を阻害することなく、行き過ぎた租税回避行為に適用対象を絞った税制に生まれ変わりつつある。そして、移転価格税制が捕捉できなかった租税回避行為を、CFC 税制がバックストップとして相互に補完する関係性に変容してきていると考える。

しかし、近年、多国籍企業グループは、統括会社の設置等を含めた事業再編や複雑化し

た節税スキームを活用することにより、既存の両税制による適切な補完関係を維持することが困難な状況が進みつつある。このような状況下で、世界各国の課税当局は、OECDにおいて新しい国際課税ルールの構築を目指す BEPS 包摂的枠組みの議論を進めている。BEPS 包摂的枠組みは、既存の PE 課税や独立企業原則といった概念にとらわれずに、全く新しい国際課税ルールの策定を目指して取り組んでいる。新しい国際課税のルールは、既存の CFC 税制や移転価格税制にも今後大きな影響を与える可能性があると考えられる。

第1章にて統括会社の概要、機能や設置の目的等について概観した。第2章にてCFC税制の概要、裁判例（ホンコン ヤオハン事件、デンソー事件）および外国子会社配当益金不算入制度の導入により変容しつつあるCFC税制の立法趣旨等について考察した。第3章にて移転価格税制の概要、裁判例（アドビ事件）および統括会社を活用した無形資産の移転・譲渡時の評価に係る移転価格税制の課題等について概観した。第4章ではOECD・G20が中心として取り組んでいた

BEPS 最終報告書の内容及び国内の税制改正に対する影響等について精査した。さらに現在進行中の BEPS 包摂的枠組みの議論も踏まえながら、今後の国際課税ルールの方向性や在り方について考察を行った。第5章にてCFC税制と移転価格税制が重複適用された場合における租税特別措置法施行令第39条の15第1項に規定された二重課税の調整の方法について考察した。さらに筆者の貿易業務の実務経験も踏まえて、統括会社に係る取引事例を類型に区分して、両税制の相互の補完関係が構築されているのか、または両税制の適用の範疇外が生じていないか等について検証した。平成31年（令和元年度）の移転価格税制の改正におけるディスカウント・キャッシュ・フロー法（DCF法）や価格調整措置の導入、現在議論が行われている BEPS 包摂的枠組みについての情報を収集し、上記の取引事例の類型別の枠組みの中で、DCF法や BEPS 包摂的枠組みの第2の柱（Pillar Two）の所得合算ルールを新たな課税方法の選択肢の一つとして統括会社への適用の可能性を考察した。

所得税と相続税の二重課税問題について

萩原 敬子

従前より、わが国における税収の柱の一つは所得税である。平成27年の税制改正において相続税の基礎控除額が引き下げられたことにより、相続が発生した場合に相続税の課税対象となる納税者が毎年増加する傾向である。所得税に加え、相続税も国民にとって身近な税金になりつつある。本稿では、平成22年7月6日最高裁判決の生保年金二重課税事件を題材に、所得税と相続税の二重課税問題について検討し、課税体系の在り方について論じる。

従前の生保年金に対する取り扱い、以前より二重課税であるのではないかという意見はあったものの、理論的に二重課税でないものと考えられていた。実務でも、死亡保険金を年金払で受取る場合、年金受給権の金額に対して相続税を課すとともに、毎年の受取年金に対して所得税を課していた。一方で死亡保険金を一時金や一時払金の形で受取る場合、一時払金等の額に対して相続税を課すのみで、所得税は非課税としていた。生保年金二重課税事件では、年金払の死亡保険金について、

相続税を課税済みの部分に関して所得税を課税することは、二重課税にあたるという判決が下され、従前の課税実務を覆すこととなった。

受取る年金のうち、現在価値に相当する部分は、相続税の課税対象となる経済価値と同一のものということができ、所得税法9条1項16号により所得税の課税対象とならないという判決が下された本判決だが、これは、相続税と所得税において、何が当該判決のいう二重課税に当たるのかという争点を新たに提示するものであった。事件後に発足された最高裁判決研究会による報告書では、所得税法9条1項16号の適用範囲が限定されていたが、この報告内容には問題があり、射程範囲が土地譲渡益やみなし配当にも及ぶ可能性を指摘した。

第1章では、わが国における所得税と相続税の沿革を概観した上で、現行の所得税法と相続税法の課税目的について論じた。戦前の所得税法は、制限的所得概念が採用されていたが、現行の所得税法は一時的・偶発的な所得も「所得」であり、きちんと区分されていない所得も全部「所得」であるという構成となることから、わが国においては包括的所得概念を採用していることを確認した。

第2章では、平成22年7月6日最高裁判決の生保年金二重課税事件の再検討を行った。所得税法9条1項16号の趣旨を「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」と判示した最高裁判決に賛成の意見を論じたうえで、みなし譲渡との関係や経済的価値同一基準の

評価方法など、残された問題について確認した。

第3章では、生保年金二重課税事件以後、所得税法9条1項16号が争点となった二つの判例（土地譲渡益が対象となった東京高裁平成26年3月27日判決及び、みなし配当所得が対象となった大阪高判平成28年1月12日判決）について検討を行った。判決では、両事件とも二重課税が認められずに納税者敗訴となった。両事件ともに、年金二重課税事件の判決が大きく影響しているが、「同一の経済的価値」について明確に説明されているとはいえない点や、所得税法59条60条との関係を深く論じていない点について、問題提起した。

第4章では、所得税法9条1項16号の沿革・趣旨について確認した。同規定の趣旨については様々な学説が存在するところであるが、生保年金二重課税事件では、同規定は「所得税の二重課税を排除するための規定である」とされ、「二重課税の排除」という考えが定着しつつあると考えられる。

結論としては、相続税と所得税の関係は、現行法においては必ずしも整理されていないので、年金二重課税事件後、「最高裁判決研究会」報告書で提示された非課税規定の射程範囲に重きを置くのではなく、本件非課税規定と所得税法59条、同法60条、同法67条、措置法39条等の適用関係を明らかにし、国民の納得する課税方法に整備することが必要であると考えられる。今後起こりうる裁判では二重課税の対象となる「同一の経済的価値」とは何であるのか、「経済的同一性」の基準となるメルクマールが明確に示されることを期待する。

不動産所得の区分存在意義に係る一考察

岩間 英樹

所得税法上不動産所得は、昭和15年に所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する分類所得税の考えが導入されたことによって明確に分類されるに至った。昭和22年の改正では、分類所得税は一度廃止され、事業等所得として事業所得および雑所得と統合されることとなった。一方、昭和22年には損益通算制度が導入され、事業等所得その他一定の所得については、他の所得と損益を通算して計算できることとなった。その後、シャウプ使節団による日本の税制についての勧告を受けたことを経て、昭和25年においては事業等所得から不動産所得が独立して区分されることとなった。また、同時に昭和25年の改正においては、世帯単位の課税方式から個人単位の課税方式に移行したことに伴い、不動産所得をはじめとする一定の所得については親族のうち所得の多いものに帰属させるという資産合算制度が導入された。その後昭和63年には、資産合算制度はその役割を終えたと考えられたことから廃止されるに至った。

このような経緯を経て現在に至る不動産所得は、損益通算制度の適用を利用した租税回避行為が行われる状況に至った。例えば、不動産投資を行うことで生じた減価償却費を不動産所得の必要経費として他の所得から控除する手法や、航空機リース等を営む組合事業を利用して、その損益をパススルー課税によって組合員に帰属させ、同様に損益通算を用いて他の所得から控除する手法、また国外不動産に係る減価償却費を利用して、損益通算による課税の減少を図るという手法である。これらはそれぞれ租税特別措置法改正等の対策を経て一定の対応が図られている。一方、

このような現状について日税連の税制審議会や税制調査会においては、不動産所得はそもそも資産合算制度が導入されたことに併せ他の所得から独立した区分として存在するべきだという考えのもと現れたものであり、資産合算制度が廃止された今日においては、資産所得としての特徴を際立たせるような区分は必要ないのではないかという意見が沸き上がり、不動産所得は事業所得および雑所得にその所得を振り分けることによって、不動産所得の所得区分が存在しなくても所得税制として成立しようと論じられた。これを受けて各識者においても、不動産所得の所得区分は廃止されるべきであるという意見が発出するに至っている。

ここで、不動産所得の該当性が争点となった判例からその判旨を考察する。

1例目の判決は、納税者がその有する土地を賃借人に賃借していたが、その賃借人が自らのもとで建築した建物について、その賃借契約が終了したと同時に納税者に無償譲渡したが、これについて一時所得として扱った納税者と、不動産所得であるとした課税庁との係争である。これについては、当該無償譲渡された建物については原状回復義務を賃借人が免れることを目的としていることから、賃借の目的物を使用収益する対価には該当しない（そのような性質を有するものではない）として不動産所得の該当性が否認される判決が下された。

2例目の判決は、農業協同組合からの借入金について債務免除益を受けたが、これについて不動産所得の該当性が争われた裁判である。本件においては、複数の借入金を対象となったのだが、その借入金によって農地を取

得した場合については、不動産貸付業の遂行に関わりがないと見做され不動産所得して扱われず、一方当該借入金によって賃貸用住宅の建築が行われた場合については、不動産所得に該当するものと見做された。

3例目の判決は、船舶における船室のレンタル料に、食事・清掃等のサービスが含まれている場合に不動産所得として扱われるかが争われた裁判である。本件については、所得全体のうち大部分が不動産の利用によるものというわけではなく、その他の役務の提供の要素も相当分を占めるということから不動産所得ではなく雑所得であるという判決となった。

上記のように不動産所得については存在意義が問われているが、本稿では次のような考え方からお不動産所得には存在意義があると考ええる。まず、不動産所得については資産所得であるという特徴があるため、事業所得や雑所得とは課税力が明らかに異なり、その性質上事業所得と雑所得に分割することは困

難であり、また資産所得であるという特性をもった所得区分を有しておくことによって、今後課税力に応じた課税をすることが可能になると見込まれる点がある。また現行法上においても事業所得と雑所得についての区分は不明確となっているため、さらに不動産所得として扱われている所得についても同様に事業所得となるかまたは雑所得となるかの議論が生じることは、納税者側にさらなる混乱を招く恐れがあるのではないかと考えられる。また、もし不動産所得の区分がなくなった場合には、不動産関連の所得が雑所得として区分されることによって適用を受けていた納税者に有利な税制が適用できなくなることを懸念して、不動産流通に消極的となる恐れがある。このようなことを鑑みると、不動産所得は現状のまま区分を残すこととし、損益通算によって生じる租税回避行為については従前同様にその都度対応することが求められると考えられる。

損害賠償請求権の益金計上時期に関する判断基準の検討

—権利確定主義と損害賠償請求権の特殊性の観点より—

中間 弘毅

本論文では、損害賠償請求権の益金計上時期に関する判断基準の検討を行うことを目的とする。

法人が事業を行っていれば、法人内部の者や第三者から横領等の不法行為により損害を被ることがまま起こる。税務上、被害者である法人においては、不法行為による損害を損金の額に算入するとともに、加害者に対して取得する損害賠償請求権を益金の額に算入することになる。この場合、特に損害賠償請求権の益金計上時期が問題となる。

損害賠償請求権の益金計上時期については、学説上及び判例上は、同時両建説と異時両建

説が拮抗した状況にあるが、両説は相互に排他的なものではないとされる。すなわち、両説の差異は、益金計上時期の差異であり、法人税法における益金計上時期の通説が権利確定主義であることからすれば、権利確定時期の差異であると考えられる。したがって、損害賠償請求権の益金計上時期に関する判断基準を検討するにあたっては、学説に拘泥することなく、権利確定主義の観点からのアプローチが有効であると考ええる。そこで、第2章において、権利確定主義をはじめとした法人税法における益金計上時期に関して検討を行った。権利確定主義は、法的安定性及び課税

の公平性の観点から、益金計上基準を法的テストに求めたものと考えられるが、判例の動向をみると、必ずしも法的基準を唯一の基準としているわけではなく、実質を重視する傾向への変化が見て取れる。このため、権利確定主義は、リーガル・テストを標榜しつつも、収入実現の蓋然性といった柔軟な構造を合わせ持っていると考えられる。一方、権利確定主義は、法的安定性及び課税の公平性を維持するものとして機能しなければならないと同時に、応能負担の原則、すなわち担税力に即した課税を実現できるよう機能しなければならない。この場合、権利確定主義は、現実収入前の権利が確定した時点で所得を課税対象に取り込むことを要請していることから、その前提として、納税者の担税力を認めるに足る「収入実現の高度な蓋然性の存在」を求めていると理解できる。

他方、権利確定主義の概念は多義的であるため、その適用にあたっては、取引の態様等に応じた基準の設定が必要となり、具体的な権利確定時期については、権利の特質を考慮して決定されるべきであるとされる。とりわけ、損害賠償請求権の益金計上時期について、争いが絶えないのは、その債権の特殊性に由来するものとされる。そこで、第3章において、損害賠償請求権の益金計上時期に関する学説・判例等の検討を通じて、その特殊性を確認するとともに、権利確定主義への当てはめを行った。損害賠償請求権は、通常のコレクター債権と同じ法的性質を有するものの、給付の不確実性等の不安定な側面がある。損害賠償請求権の益金計上時期を判断するにあたり、この不安定な側面、つまり、債権の実現可能

性をどのように評価すべきかが問題となり、具体的には、貸倒損失の問題と解するのか、又は益金計上時期の決定要因と解するのか問題となる。まず、権利確定主義は、収入実現の高度な蓋然性の存在、すなわち、後に現実収入を得るであろうことを前提としている。また、権利確定時期については、権利の特質を考慮して決定すべきとされているところ、損害賠償請求権については、その債権の実現可能性の存否そのものが権利の特質であるとされる。加えて、貸倒損失とは、収入実現の蓋然性が認められ、一旦資産計上（益金計上）された金銭債権について、事後の弁済悪化に伴い計上されるものである。以上を踏まえると、損害賠償請求権の実現可能性については、あくまで益金計上時期の決定要因として位置付けられるべきであり、収入の存在を前提とした貸倒損失の問題として捉えるべきではないと結論付けた。

そして、第4章では、第2章及び第3章での検討結果を前提として、損害賠償請求権の益金計上時期に関する判断基準について検討を行った。損害賠償請求権の益金計上時期については、債権の実現可能性をもとに判断すべきであり、具体的には、「権利の存在内容の把握可能性」及び「権利行使の期待の有無」の2要素により判断すべきと結論付けた。

「権利の存在内容の把握可能性」については、納税者の主観的認識ではなく、「一般的な税務ガバナンス体制」といった客観的基準により判断すべきとした。また、「権利行使の期待の有無」については、加害者の態度や資力その他諸要素を勘定して判断すべきと結論付けた。

源泉徴収制度の問題点

益岡 明子

1 研究の目的

源泉徴収制度は、国は効率良く確実に租税を徴収できる上、納税義務者にとっては申告の手間を省けるという利点があるが、源泉徴収義務者は過度な負担を負わされている。そこで、本稿においては、源泉徴収制度の問題点を整理し、今後のあるべき姿を考察するものである。

2 研究の概要

(1) 源泉徴収制度の解釈

イ 源泉徴収制度の法律関係

源泉徴収制度においては、国と法律関係にあるのは支払者のみで、受給者は国と直接の法律関係がないため、源泉徴収に不服を持った場合でも自己の税額について国と争うことができず、本来の納税義務者ではない源泉徴収義務者が受給者に代わって国と争うことを強いられる。

ロ 自動確定

源泉徴収による所得税の税額は納税義務の成立と同時に、特別な手続きを必要とせず自動的に確定する。

(2) 源泉徴収制度の問題点

イ 経済的利益が源泉徴収の課税対象となる場合

金銭の支払いを伴わない経済的利益については、課税の対象・範囲・判定基準・評価方法等が法律で明確に規定されておらず、定型的な判断が困難な状況であっても、支払者は源泉徴収義務を課され、適正な徴収・納付を求められ、過度な負担とリスクを負わされる。

ロ 天引きによる徴収ができない場合

経済的利益が源泉徴収の対象となる場合又は、所得の支払時に支払者が受給者に対し納税の便宜を有していなかった場合においては、支払者が源泉所得税を天引き徴収することができず、受給者に代わって立替払いを強いられることがある。

ハ 国・支払者・受給者の関係

給与等の支払者から誤って所得税を源泉徴収されても、受給者はその過不足額を確定申告で精算することは認められていない。過不足額は支払者を通じて行うことと規定されており、結果として、源泉徴収制度の合理性・効率性を損なう事態となっている。

ニ 無償で支払者に源泉徴収義務を課すことの合憲性

従来から、本来の納税義務者ではない支払者に無償で源泉徴収義務を課すことが憲法違反ではないかと問題視されてきた。徴収方法として合理的・能率的であり、また、源泉徴収義務者は、給与等の支払をする際、天引して納付するだけであるからという理由で、源泉徴収義務者に無償の奉仕を求めることは正当化されず、国は源泉徴収義務者に補償をすべきであるとする学説が多数みられる。

ホ 不納付加算税

源泉所得税を納期限までに完納しなかった場合、支払者は不納付加算税を課されるが、支払者が受給者に求償できるのは、所得税のみで、不納付加算税は求償の対象外であるため、支払者は本来の納税義務者ではないにもかかわらず

ならず、不納付加算税を負担せざるを得ないリスクを負っている。

へ年末調整のみでは課税関係が完結しない場合

大多数の給与所得者は年末調整のみで課税関係が完結するが、給与以外の他の所得が一定以上ある給与所得者は年末調整のみでは課税関係が完結せず、年末調整の後、再度、確定申告により税額計算を行わなければならない、支払者が行った年末調整の労力が無駄になる可能性が問題視されている。

3 結論

(1) 経済的利益を巡る問題点

経済的利益については、課税の対象・範囲・判定基準・評価方法等を法令で明確に定めるべきである。また、天引き徴収のできない経済的利益については、源泉徴収の課税対象からはずし、納税者が自らの責任において申告・納付すべきであると考え。ただし、申告漏れを防ぐため、源泉徴収の対象とならない経済的利益についても国に報告義務を課すべきであろう。

(2) 過不足額の精算における問題点

源泉所得税は本来納付すべき税額の前納と位置づけ、源泉所得税の過不足額の精算は、納税者自らが確定申告によって行うべきではないだろうか。

(3) 無償で支払者に源泉徴収義務を課すことの合憲性

源泉徴収義務者が国に代わって徴収事務を担ったことに報いるため、負担割合に応じた一定の税額控除を認めるべきではないだろうか。

(4) 年末調整のみでは課税関係が完結しない場合における問題点

昨今、副業の浸透等、社会環境の変化に伴い、年末調整のみでは課税関係が完結できず、確定申告が必要な給与所得者が増加傾向にある。不必要な年末調整を実施した支払者の労力が無駄になるという問題は今後、ますます深刻になるであろう。本来、民主主義的な法律制度の観点からは、申告納税制度が望ましいとされている。そうであるならば、年末調整の実施を選択的にし、必要最低限にとどめ、確定申告への移行をすすめるべき時が来ているのではないだろうか。

様々な問題が指摘されてはいるものの、源泉徴収制度は、租税を早期かつ確実に徴収する制度として優れており、今後も日本の租税法において重要な役割を担っていくであろう。源泉徴収制度が合理的に機能し続けるためには、不明確な要素や無駄な工程の排除、電子化の導入等が重要であり、こういった改善によって結果的に国・支払者・受給者の関係性において過度な負担が緩和されていくのではないかと考える。

法人事業税における外形標準課税の考え方

村田 龍之介

私は、ガス事業者で働いていた際、経理担当として法人事業税の申告業務を担当していた。電気、ガス事業は、収入を課税標準とす

る収入金額課税で法人事業税の申告を行うこととされていたが、電力・ガス小売全面自由化により、収入金額課税が採用された根拠の

一つとなっていた認可制が部分的になくなったことを機に、電気事業に係る税制改正は令和2年度、ガス事業に係る税制改正は平成30年度に実施された。しかし、税制改正後も認可制がなくなった部分も含め、多くの電気、ガス事業は引き続き収入金額課税で法人事業税を算定することとされており、この改正が限定的であったことに疑問を覚え、事業税全体の仕組みを調べることにした。

事業税の課税根拠については、事業が道府県の各種の公共サービスから利益を受けているという事実に着目し、事業税を公共サービスの受益の対価として根拠づける考え方である利益説のアプローチをとることが多く、このような考え方に基づいた場合、事業税の課税標準は資本金額、売上金額等の外形的な基準によることが望ましいものであるとされてきた。しかし、電気供給業・ガス供給業・保険業（生命保険業及び損害保険業）の3種を除く事業が、所得を課税標準としていたことに対しては、かねてから批判が多く、外形標準課税の導入を求める意見が強く主張されてきた。これに対応して、平成15年度の税制改正で「外形標準課税」が導入されたが、この改正で導入された外形標準課税は対象法人を資本金が1億円を超える法人に限定するものであり、外形標準課税の対象となる法人は導入から15年以上経過した現在も同様である。

事業税を公共サービスの受益の対価とする利益説に基づく外形標準課税の導入は、地方税法において非常に意義があるが、依然として所得を課税標準とする法人が多く存在することから、応益課税ではない部分がお残っていると感じた。そこで、法人事業税の長い歴史を紐解き、税の性格を明確化したうえで、外形標準課税、外形標準課税に通じるものがある収入金額課税の論点をまとめ、今後あるべき形を示したいと考え、本件について研究をすることにした。

本論文では、法人事業税における外形標準

課税について、法人事業税の特徴、外形標準課税導入前と導入後の動き、現行の外形標準課税の仕組みに鑑み、あるべき制度の構築に向けて、さらに検討することを目的としていた。

まず第1章では、法人事業税の概要と沿革を概観することで、応益課税としての税の性格の明確化、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化にも資するものが外形標準課税であることを明らかにした。

次の第2章においては、平成15年度の税制改正で創設された外形標準課税について、構成要素である付加価値割、資本割の内容を見た。また、外形標準課税の税率、課税標準額の推移の確認も行った。

第3章においては、第2章までに取り扱った歴史と現行制度をもとに、外形標準課税の課題をまとめた。その課題を、外形標準課税の対象となる範囲、外形標準課税の構造、資本割の課題の三つに集約し、検討を行った。

第4章では、古い歴史があり、外形標準課税に通じるものがある収入金額課税のうち、電気、ガス事業に係る収入金額課税の論点を中心に取り上げた。電気、ガス事業の特徴を明らかにしたうえで、その点を踏まえ、電気、ガス事業に係る収入金額課税の今後の検討を行った。電気事業、ガス事業の特徴が失われた部門においては、課税方式の見直しは必要であるが、電気、ガス事業は、税収が多く、かつ地方公共団体との密着の度合いが高いことから、その部門に係る見直しは慎重に行うべきであるとした。

第5章においては、第3章で確認した課題の中で、重要性が高い課題の検討を加え、今後の改善の方向性を示した。

一点目は、外形標準課税の対象の拡大である。外形標準課税の対象となる法人の拡大を実行するにあたり、新たに外形標準課税の対象となる3法人に対して配慮する必要があると考え、軽減税率方式の採用を検討すべきと

した。

二点目は、現在、外形標準課税の対象である法人に対する付加価値割における単年度損益の取扱いの見直しである。単年度損益がマイナスになった場合、他の付加価値割の構成要素と相殺できる仕組みを廃止する案の提案を行った。

三点目は、資本割の圧縮と付加価値割の拡大である。資本割を付加価値割に置き換えた場合の税収への影響額の分析を行い、税収に大きな影響を与えないことを確認し、応益課税に沿わない資本割を圧縮すべきであるとし

た。

検討を加えた三点の中で、外形標準課税の導入の趣旨である「応益課税としての明確化」、「地方分権を支える基幹税の安定化」、「税負担の公平性の確保」、「経済の活性化・経済構造改革促進化の観点」に最も沿う、一点目の外形標準課税の対象となる法人の拡大を最優先で取り組むべきであると考えた。

令和時代、地方税の安定化だけではなく、多くの意義がある外形標準課税が、今後の税制改正を通じて検討され、さらに拡充されることを切に願う。

給与所得の所得区分判断基準における 従属性と非独立性の検討

小田 夏生

本稿は、「給与所得の所得区分判断基準における従属性と非独立性の検討」をするものである。

研究の目的は、所得税法の給与所得の判断基準とされてきた「従属性」と「非独立性」が、給与所得者を巡る労働環境が「働き方改革」に代表されるように激しく変化している現在、どのように考えられるべきかを検討することである。

第1章では、「従属性」と「非独立性」を「一応の基準」としながらも給与所得の判断基準として示し、その後の裁判でも度々引用、参照され給与所得の判断基準のメルクマールとされる「弁護士顧問料事件」を取り上げる。この判例における「従属性」と「非独立性」は、給与所得の判断基準としていかなるものかの検討を行う。また、その後の裁判や識者の間でも様々な論議がかわされた「一応の基準」についても検討を行う。

第2章では、第1章を踏まえた上で改めて、所得税法から給与所得の意義を考える。識者の見解を参考に検討を行う。また、給与所得

との所得区分で争いとなることが多い事業所得に関しても、間接的に給与所得の意義を考えることに資する見地からも、給与所得との区別の観点からその意義を考える。

第3章では、第1章で検討した「弁護士顧問料事件」以降の裁判例を中心に、給与所得該当性の判断基準としての「従属性」と「非独立性」が、現在に至るまでどのように考えられてきたのかを、7件の関連裁判を通して検討を行う。特に、「第4節 ストックオプション事件」と「第5節 塾講師事件」は、「従属性」要件の取扱いが不明確であり、その検討は重要と考える。

第4章では、第3章までに検討を重ねてきた給与所得該当性の判断基準としての「従属性」と「非独立性」が、どのような現在位置にあるのかの検討を行う。特に「従属性」要件に関しては、「非独立性」要件よりも、その該当性の判断が難しい場面もあり、その必要性が論じられるケースも見受けられることがある。従って「非独立性」との関係性を含め、改めてその必要性を検討する。そして、

いまだ給与所得の判断基準のメルクマールとされる「弁護士顧問料事件」が「一応の基準」としながらも示したその判断基準の適用に関して、筆者としての提言を行う。

結びとしては、「弁護士顧問料事件」が示した給与所得の判断基準がいまだ判例とされる状況を鑑みれば、「従属性」と「非独立性」とを併せて検討することにより、その強弱を総合的に勘案して、給与所得の該当性を判断することが求められると考える。仮に「働き方改革」や「ワークライフバランス」等、労働環境等の社会変化に応じて、給与所得該当

性の判断基準を変更するのであれば、それは大法廷を開いての判例変更や法改正等しかるべき手続きにより行われるべきであるものと考ええる。所得を区分する大きな理由である担税力を考慮した課税の公平負担の観点からも、租税法律主義における予測可能性の観点からも、人的役務提供に関する所得区分については、近い将来、「従属性」と「非独立性」といった給与所得該当性の判断基準や、さらに大胆に言えば「給与所得」と「事業所得」という所得区分自体の新たな枠組みが、検討される必要があるだろう。