



- |              |                             |
|--------------|-----------------------------|
| 1. 課程・論文博士の別 | 課程博士                        |
| 2. 申請者氏名     | 浅妻章如（あさつまあきゆき）              |
| 3. 学位の種類     | 博士（法学）                      |
| 4. 学位記番号     | 博法第 181 号                   |
| 5. 学位授与年月日   | 平成 16 年 3 月 25 日            |
| 6. 論文題目      | 所得源泉の基準、及び net と gross との関係 |
| 7. リンク希望     | なし                          |
| 8. 提出ファイルの仕様 | 提出ファイル名 使用アプリケーション OS       |
| 使用文書ファイル     | 浅妻章如.doc Word2002 WindowsXP |
| テキストファイル     | 浅妻章如.txt                    |
| 画像ファイル       | なし                          |

## 論文の内容の要旨

論文題目：所得源泉の基準、及び net と gross との関係

氏名：浅妻章如

国家間で課税権を配分する際、所得源泉（所得の地理的割当）、所得配分、執行、政策論が影響する。本稿ではこの中の所得源泉について論ずる。所得は元々人的属性として観念されているものであり、地理的に割り当てることに馴染まない。しかし、国家が地理的に区切られて構成されているため、何らかの基準でもって所得の地理的割当を観念せざるを得ない。

所得源泉を規定するルールには、執行の便宜や政策論（外資導入を図るなど）が紛れ込んでいる可能性がある。しかし、本稿では、執行の便宜や政策論を離れ、純粹に経済的実体に照らして観念される所得源泉（所得の地理的割当）はどのようなものか、その基準について探る。そして、立法論の基礎を提供することを目指す。

その際、所得源泉という言葉で意味されるもうひとつの内容である所得源泉説にいうところの所得源泉（所得の **origin**・発生源と呼び換えている）を手がかりにすることとした。所得の **origin**・発生源として、資産、所得稼得者自身の事業、顧客（の事業）の3つが観念されているのではないか、という推測を元に、どの **origin** の観念が個々の場面における所得源泉の基準となっているのか、を探った。例えば、資産という基準は不動産賃料などについて当てはまり、所得稼得者自身の事業という基準は事業所得について当てはまり、顧客という基準は利子所得などについて当てはまる。

本稿では、取引対象別に所得源泉について論ずるというスタイルをとった。これにより、取引対象が同じであっても所得分類・取引方法の違いによって課税の結果が違うことがあり、所得源泉のルールが不整合になっていることが見やすくなる。例えば、特許権を有する者がそれを他者にライセンスすると、その使用料の源泉はおおむね顧客に着目して（とりわけ顧客の事業に着目して）決せられる。これに対し、特許権者が自ら製品を製造して販売する場合、その対価は事業所得とされ、おおむね所得稼得者自身の事業に着目してその源泉が決せられる。自分で製造に携わる場合も、その所得には特許権の価値の回収が含まれているはずであるが、それもひっくるめて全て事業所得として所得源泉が決せられるのは、奇異である。ライセンスする場合と対比して、所得源泉の決められ方が不整合にな

っている。

このように不整合が生ずるのは、大雑把に言って、所得源泉と源泉課税管轄権のあり方について、2つのタイプがあるからである。配当、利子、使用料、賃料等は、資本所得型で規律され、資産又は顧客（の事業）に着目して所得源泉が定められ、課税方法は費用控除のない gross 課税であることが多い。これに対し、販売事業や役務提供事業などは事業所得型で規律され、所得稼得者自身の事業に着目して所得源泉が定められ、課税方法は費用控除後の net 課税であることが多い。このような着眼点の違いが、所得源泉について解消しがたい不整合の原因となっていると考えられる。

そこで、net 課税と gross 課税との関係はどうなっているのか、また、所得源泉について不整合を解消する可能性があるのか、理論的考察を試みた。

そして、組合からの利得の分配又は配賦と、法人からの配当とが、前者は net 課税であり後者は gross 課税であるという違いがあるにもかかわらず、課税ベースが似通っていることを発見した。組合員に対する事業所得課税は、組合等の事業体が費用等を控除した後になされる net 課税である一方、株主に対する配当課税は、法人という事業体がやはり費用等を控除した後になされる課税であるが、株主自身が費用控除をするわけではないので、gross 課税ということになっている。しかし、所謂源泉地国（S 国）の課税ベースとしては、組合員に対する事業所得課税においても株主に対する配当課税でも、S 国における【事業の成果】とでも呼ぶべきものが S 国源泉所得と観念されているのではないかと考えられる。

問題は、S 国における【事業の成果】なるものを画す線引きの基準である。事業所得型の課税を受ける支払いが【事業の成果】を減じる一方、資本所得型の課税を受ける支払いは【事業の成果】を減じない。前者の支払いは S 国源泉性を失わしめ、後者の支払いは S 国源泉性を失わせない。その線引きについて幾つか理論的説明を試みたが、どれも現状をうまく説明するにはいたらない。所得源泉のルールの分かりにくさは、active か passive かという根拠が不確かな二分法によっているためである、と推測される。

二分法とということは、origin の 3 つの観念のうち、ひとつは考えなくても済むのではないかと、という予測を与える。そして、資産という基準については、所得稼得者自身の事業もしくは顧客の事業に代替するものであると考えることができる。例えば、機械等の資産を持って貸しているだけである、といった場合にも、資産が所得に貢献しているのであるから、所得稼得者自身の事業がそこで行なわれていると考えても不思議ではなく、その

ためそこに所得源泉があると観念したとしても不思議ではない。逆に、機械や不動産の借り手が、賃借対象物所在地で事業を行なって、賃料を支払っていると言うことを強調すれば、資産所在地で顧客が事業を行なっているからそこに所得源泉が認められる、と考えることもできる。

従って、資産という基準については、所得生産活動（事業）の基準に置き換えて考えることができると考えられる。

しかし、場面によって所得稼得者自身の事業に着目したり、顧客の事業に着目したりと、着眼点が異なるため、ソースルールを整合的に捉えることが困難になっている。所得源泉の不整合の解消を図るためにはどちらかの基準に統一することが考えられる。

所得稼得者自身の事業に着目する考え方は、投資家など自ら事業を行なっているわけではない者について機能せず、逆に、誰の事業かを曖昧にしたまま所得源泉を観念することにも、利点がある。そこで、第1の可能性として、事業概念を事物に即して機能的に捉え、実物資産に着目して所得源泉を観念する方向が考えられる。そして、企業と投資家の扱いを分ける基準として、企業が事業を行なって収入を得る場面と、その企業から利益が分配又は配賦される場面とに分けて考え、後者について独自の所得源泉はない、とする筋道が考えられる。付加価値を生み出しているところが所得源泉である、とする考え方である。しかし、付加価値にも地理的割当の観念はなく、その作業は楽ではないかもしれない。また、者と者との関係で生ずる価格変動の要素を取り除いて、個々の事業所の事業上の機能に対応する所得を観念できるか、理念上も難しい問題を抱える。

第2の可能性として、顧客に着目して、それも、従来のように顧客の事業に着目するのではなく、顧客が消費者である場合にも整合性を保つため、顧客の需要に着目して、所得源泉を観念する筋道が考えられる。この考え方を突き詰めると、所得課税というよりも、仕向け地に課税権を全てゆだねた上での付加価値税の仕組みに近づく可能性がある。

現在の所得源泉の観念のされ方に、理由の乏しい二分法があることが明らかになった。これを認識することで今より合理的な線引きができる可能性があるが、線引きの必要性字体がなくなるわけではないかも知れない。また、本稿で考慮からはずした執行や政策論も、具体的な立法論では考慮しなければならない。