

ブラッシュアップ判例・裁決例

第15回

# サンゴ漁に係る所得と変動所得

国税不服審判所令元・5・28裁決（裁決事例集No.115）

明治学院大学法学部教授 **渡辺 充**

Brush up Point

本件は、サンゴ漁を営む請求人の所得が、所得税法上の変動所得に該当するかが争点となっている。国税不服審判所は請求人の主張を認めこれを変動所得としたが、その判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 所得税法2条1項23号に規定する「漁獲」とは、水産物の捕獲又は採取を意味し、海藻等の水産植物の採取や養殖（水産養殖）はこれに含まれないとし、水産動物の捕獲又は採取を対象としている。
- (2) 宝石サンゴは、海中から採れる水産物（生物学上は動物に分類される）であることは明らかであって、サンゴ漁は、水産動物の捕獲又は採取にほかならず、所得税法2条1項23号に規定する「漁獲」に該当する。

## I. 事実関係

請求人は、平成24年ないし平成27年の各年において、a市でサンゴ漁を営む個人事業者である。「サンゴ」とは、刺胞動物の仲間である。骨格を持つものをいい、その中で骨格が宝飾品に用いられるものが、いわゆる「宝石サンゴ」と呼ばれている。宝石サンゴは、生物学上は刺胞動物、花虫綱、八放サンゴ亜綱、ヤギ目に属している。d県の〇〇周辺海域では、岩礁地帯に生息する又は死亡して海底に堆積した宝石サンゴを網で絡め採る方法の漁業（以下、「サンゴ漁」という。）が営まれており、請求人もサンゴ漁を営んでいた。

請求人は、平成26年分及び平成27年分（以下、「本件各年分」という。）の所得税等につ

いて、法定申告期限までに確定申告をしたが、平成30年2月26日に本件各年分の所得税等について、サンゴ漁に係る所得は変動所得に該当するとして本件各年分の所得税等の額の計算について、平均課税制度の適用を受ける旨更正の請求を行った。しかし、原処分庁は、平成30年5月30日付で、本件各更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の各通知処分をした。これを不服とした請求人は、平成30年6月20日に本審査請求を行った。

## II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、請求人のサンゴ漁に係る所得が、変動所得に該当するかどうかである。当事者の主張の要点は、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
サンゴ漁に係る所得は変動所得に該当する。その理由は、次のとおりである。 (1) 一般に漁獲とは水産物をとることであり、水産物とは海洋・河川・湖沼などから産するものと解される。そして、宝石サンゴは海洋から産するものであり水産動物（水産物）であるから、	サンゴ漁に係る所得は変動所得に該当しない。その理由は、次のとおりである。 (1) サンゴ漁で捕獲する宝石サンゴは、成長している段階において生物学上、動物に分類されるものの、その生態は岩場に付着し、プランクトンを採取しながら枝状に成長するものであり、

- サンゴ漁は所得税法2条1項23号に規定する「漁獲」に該当する。
- (2) 漁獲の意義に関する所得税基本通達2-30には、「漁獲とは、水産動物を捕獲することをいう」との記載はあるが、「生死」に関する記載はなく、採取の目的物の生死は、変動所得の要件ではない。仮にその生死が当該要件であったとしても、生きていときに水産動物であったものが死んだことによって、水産動物でなくなることはなく、魚などを捕獲した場合には、全て生きていとは限らないが生死を問わず漁獲に該当するのであり、宝石サンゴを採取した場合も同様であるから、サンゴ漁は漁獲に該当する。
  - (3) 採取の目的は、変動所得の要件ではない。仮に採取の目的が変動所得の要件だとしても、宝石サンゴは水産動物であり、サンゴ漁は、水産動物である宝石サンゴの採取を目的としているから、サンゴ漁は漁獲に該当する。
  - (4) 自然現象によって漁獲高が変動することは、変動所得の要件ではない。仮に自然現象によって漁獲高が変動することが当該要件だとしても、サンゴ漁は、潮の流れなどの自然の影響を多分に受けるものであり、採取者の意思によって獲りたいときに簡単に獲れるものではないから、サンゴ漁は漁獲に該当する。

- 自ら移動することはないから、本件通達において、「水産動物を捕獲すること」に含まれない旨定めている「こんぶ、わかめ、てんぐさ等の水産植物」と同様の生態である。したがって、サンゴ漁は、漁獲には含まれない。
- (2) 宝石サンゴの採取に当たっては、採取網を海底に入れて、生木及び枯れ木を一括して採取するもので、採取されたものの大部分は死滅した枯れ木であるから、サンゴ漁は、本件通達に定める「水産動物を捕獲すること」には該当せず、漁獲には該当しない。
  - (3) サンゴ漁は、水産動物の捕獲を目的とせず、宝石サンゴの骨軸（無機鉱物）の採取を目的としていることから、サンゴ漁は本件通達に定める「水産動物を捕獲すること」には該当せず、漁獲には該当しない。
  - (4) 宝石サンゴは、他の水産動物とは異なり、天候等の自然現象によって漁獲高が大きく変動するものではなく、その採取者の意思によってその採取量を決定することができるものである。サンゴ漁による所得は、その採取者の意思やその需要に伴う相場の変動によって影響を受けることはあるものの、自然現象によって漁獲高が大きく変動するものではないから、サンゴ漁は、自然現象によって漁獲高が変動することを前提とする漁獲には該当しない。

## III. 裁決の要旨

[1] はじめに、国税不服審判所は、変動所得の意義と沿革について説明している。本稿でも、変動所得を取り上げるのは初めてであるので、その要旨を記載する。

所得税法90条1項は、平均課税制度を規定するところ、同項に規定する「変動所得」とは、同法2条1項23号の規定により、「漁獲から生ずる所得、著作権の使用料に係る所得その他の所得で年々の変動の著しいもののうち政令で定めるものをいう。」とされ、さらに、所得税法施行令7条の2は、「政令で定めるもの」として、「漁獲若しくはのりの採取から生ずる所得、はまち、まだい、ひらめ、かき、うなぎ、はたて貝若しくは真珠（真珠貝を含む。）の養殖か

ら生ずる所得、原稿若しくは作曲の報酬に係る所得又は著作権の使用料に係る所得とする。」旨規定している。

変動所得に係る平均課税制度は、いわゆるシャープ勧告を受け、昭和25年度の税制改正で創設された制度である。当初、変動所得は、漁獲から生ずる所得、原稿及び作曲の報酬、著作権の使用料による所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得をいうものとされ、このような所得については、損益が年によって大きな差があり、ある年に集中的に生ずることが多いため、所得が集中した年においては累進税率により著しく高い税負担となることから、平均課税制度は、このような所得を数年間に均分した額によって課税することにより、税負担の軽減を図る趣旨で設けられたものである。その後、

昭和41年の改正により、変動所得の対象に「のりの採取から生ずる所得」が加えられた。これは、変動所得として定義される「漁獲から生ずる所得」には、のりその他の海藻の採取を含め水産養殖業から生ずる所得は含まれないと解されていたところ、のりの採取による所得については、水産養殖業から生ずる所得のうちでも特に変動性が著しい所得であることから、「漁獲から生ずる所得」のほかに、当該所得が変動所得として追加されたものである。さらにその後、水産養殖業から生ずる所得については、昭和48年の改正により「はまち及びかきの養殖から生ずる所得」が、昭和49年の改正では「うなぎの養殖から生ずる所得」、昭和57年の改正では「はたて貝及び真珠（真珠貝を含む。）の養殖から生ずる所得」、さらに、平成4年の改正では「まだい及びひらめの養殖から生ずる所得」が、順次、変動所得に追加された。

〔2〕次に「漁獲」の意義については、「平均課税制度の趣旨やその後の変動所得の改正経緯に照らすと、同『漁獲』とは、水産物の捕獲又は採取を意味し、海藻等の水産植物の採取や養殖（水産養殖）はこれに含まれないと解するのが相当である。」とした。そこで、サンゴ漁に係る所得の変動所得該当性については、所得税法2条1項23号に規定する「漁獲から生ずる所得」に当たるか否かにより決せられるものとし、この場合「漁獲」とは、「水産物の捕獲又は採取を意味し、海藻等の水産植物の採取や養殖（水産養殖）はこれに含まれないと解すべきであり、水産動物の捕獲又は採取を対象としていることにほかならないところ、宝石サンゴは…海中から採れる水産物（生

物学上は動物に分類される。）であることは明らかであって、サンゴ漁は、水産動物の捕獲又は採取にほかならず、同号に規定する「漁獲」に該当する。したがって、サンゴ漁に係る所得は、同号に規定する『漁獲から生ずる所得』に該当するというべきである。」と判示した。

以上によって、サンゴ漁に係る所得は、変動所得に該当し、平均課税制度の適用対象とされるべきであり、本件各更正の請求は、その更正をすべき理由があることから、本件各通知処分は違法であり、いずれもその全部を取り消すべきであるとした。

#### IV. 解 説

〔1〕一般に、漁師の年収は、漁業形態によってかなり違いがあるといわれているが、「一攫千金漁師」と呼ばれるものには、サンゴ漁師、マグロ漁師がおり、年間の収入金額が1000万円を超えるものには、マグロ漁師、カニ漁師、サンゴ漁師、鯛漁師などがいる。特にサンゴ漁師は、いいサンゴを掘り当てれば数千万円以上の収益を上げることができ、サンゴの中国富裕層での人気が高まる中、日本有数の宝石サンゴの産地である高知県では、サンゴ漁師の数はこの5年で倍以上に増えている。

サンゴ漁は、わが国では明治時代から本格的な漁が始まったが、その採取方法は、重りを付けた珊瑚網の束を海底に下ろし、潮の流れに任せて絡め採る伝統的な漁法が主流であり、当然、自然現象の影響を受ける漁であることは確かである。

そこで、わが国の所得税法では、1課税年度に発生した所得に対して超過累進税率によって課税する関係から、変動所得や臨

時所得がある場合に、これらの金額を他の所得と分けて税率を乗じないと、かえって公平性を担保することができないという観点から、「平均課税制度」の仕組みが取り入れられている。この場合、「変動所得」とは、所得税法2条1項23号の定義にあるとおり、「漁獲から生ずる所得、著作権の使用料に係る所得その他の所得で年々の変動の著しいもののうち政令で定めるもの」をいい、「臨時所得」とは、同じく24号に、スポーツ選手の契約金や不動産契約に係る権利金など、「役務の提供を約することにより一時に取得する契約金に係る所得その他の所得で臨時に発生するもののうち政令で定めるものをいう。」と定義している。

平均課税制度が適用される条件は、次のとおりである。

- ① 前々年、前年に変動所得がなかった者や、前々年、前年に変動所得があってもその合計額の2分の1の金額が本年の変動所得の金額に満たない者…本年の変動所得の金額と本年の臨時所得の金額との合計額が本年の総所得金額の20%以上であること
- ② 前々年、前年に変動所得があつて、その合計額の2分の1の金額が本年の変動所得の金額以上の者…本年の臨時所得の金額が本年の総所得金額の20%以上であること

以上の条件に合致した場合、いわゆる五分五乗方式により、まず、変動所得と臨時所得の合計額の20%の金額を求め、これに超過累進税率を乗じ、その後5倍した金額が税額となるのである。

〔2〕本件における国税不服審判所の判断は、

租税法律主義に基づき、法定されている課税要件からのみ判断が行われており、きわめて妥当性のある判断が行われたと考え、筆者も賛成である。たとえば、原処分庁は、採取された宝石サンゴの一部が死滅していることや漁の目的が、宝石サンゴの一部（骨軸）を採取することにあることを理由として、「漁獲」に対し付加的な解釈を加えた点に付き、条文解釈としての合理的な根拠はないとし、さらに、採取高の変動の有無、採取量の決定方法、所得の変動要因等、その業種業態に特有の事情が考慮されなければならないとする合理的な理由は、変動所得に関する各規定の条文又はその解釈からは見出し難いとしている。非常に小気味よい判断である。

なお、所得税基本通達2-30は、「こんぶ、わかめ、てんぐさ等の水産植物の採取」は、水産動物を捕獲するという漁獲には当たらないとして、これを除くものとしている。筆者は基本的にこれらの水産植物であっても、たとえば、こんぶ漁は、高波のため出漁のできない日には、漂流する昆布を波打ち際で拾い集めるという採取を行うので、自然を相手にしたもので、変動所得の対象になりうると考える。ただし、これらは採取と水揚げのあとに、漁師は乾燥、保管、製品化という一定の手順を踏むこととなっているという点を考慮すると、水産動物の捕獲に対し付加価値をつけるという一時間の事業性を加味した取扱いと考える。したがって、水産植物への課税の対応は、合理的な理由があるものと解する。

〔わたなべ・みつる〕