

財産分与と譲渡所得

— キャピタル・ゲインに対する課税を中心に —

升 本 宜 利

目 次

- I. はじめに
 - II. 譲渡所得の意義
 - 1. 譲渡所得とは
 - 2. キャピタル・ゲインに対する課税の扱い
 - 3. みなし譲渡課税について
 - III. 判例
 - 1. 名古屋医師財産分与事件
 - 2. 割賦弁済土地譲渡事件
 - 3. ゴルフ会員権贈与事件
 - IV. 学説
 - 1. 増加益清算課税説
 - 2. 譲渡益課税説
 - 3. まとめ
 - V. 私見
 - VI. 結び
- 〈参考文献〉

I. はじめに

キャピタル・ゲインとは、所有資産の価値の増加益のことであり、その例としては、土地や有価証券の所有期間中の値上り益をあげることができる。わが国を含めて、キャピタル・ゲインを課税の対象としている国々では、原則として、実現したキャピタル・ゲインのみを課税の対象としているから、所得の種類としては、それは譲渡所得として分類されることになる。わが国の所得税法33条1項の「資産の譲渡による所得」がそれに当る⁽¹⁾。キャピタル・ゲインを所得税や法人税の課税の対象とすることに対しては、いくつかの批判がある。それらの批判は①キャピタル・ゲインは所得ではないという批判、②キャピタル・ゲインは物価の上昇に伴う資産価値の名目的増加にすぎないという批判、③キャピタル・ゲインに対する課税は資産を所有者の手に封じ込める効果（lock-in effect）ないし凍結する効果（freezing effect）をもち、資産の流通、ひいては国民経済の発展を妨げるという批判、の三つに大別することができる。

特に、上記①の批判について見ると、キャピタル・ゲインは生産活動その他の経済活動によって生み出される所得ではないから、国民所得計算上の所得ではない。しかし、それが利得者の担税力を増加させることは、たしかである。国民所得計算における所得と所得税の対象となる所得とは異なる概念であり、両方は厳密には一致しない。所得税の対象となるのは人の担税力を増加させる利得である。所得税においては、公平が最も重要な原則であり、所得税の負担を納税者間に公平に配分することがなによりも必要である。そのためには、担税力のある利得はすべて課税の対象に含めることが必要である。横領による利得のような不法な利得も、課税の対象とされるのは、そのためである。この観点から見ると、キャピタル・ゲインも当然に課税の対象に含められるべきである⁽²⁾。

(1) 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣・1996年）89頁

とはいえ、譲渡所得計算につき譲渡費用や付随費用を必要経費として控除が認められる現行の所得税法においては、客観的増加益の把握という要請は後退しており、譲渡所得課税の対象は、現実の具体的に得られた譲渡益（譲渡によって納税者が得た、手もとに残った所得はいくらか）に対する課税に、一定程度、傾斜しつつある⁽³⁾との指摘もある。

Ⅱ．譲渡所得の意義

1．譲渡所得とは

（1）譲渡所得の意義と計算

譲渡所得は資産（棚卸資産やこれに準ずる資産、営利を目的として継続的に譲渡される資産及び山林を除く。）の譲渡による所得をいう。資産の譲渡による所得に対する課税とは、資産に内在している価値の増殖分（含み益、キャピタル・ゲイン）に対する課税（繰り延べられてきた課税）を、資産を手放すタイミングで課税するということを意味している。したがって譲渡所得とは、譲渡によって得られる所得というより、これまでに内在していて課税されてこなかった資産価値の増殖分が「譲渡というタイミング」で実現したものとして把握する概念と考えられる。このような考え方を増加益清算課税説と呼ぶ。これに対し、譲渡所得とは、資産の譲渡によって外部から流入してくる譲渡の対価と取得費・維持管理費との差額であると説明する考え方もある。この考え方を譲渡益課税説と呼ぶ。わが国の通説・判例は、前者の増加益清算課税説に立っているといえよう。

譲渡所得は短期譲渡所得と長期譲渡所得とに区分する。短期譲渡所得とは、

(2) 金子宏『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣・2010年）625頁

(3) 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』（弘文堂・2014年）95頁

資産の譲渡でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得をいう（所法33③一）。長期譲渡所得とはそれ以外の資産の譲渡による所得をいう（所法33③二）。

譲渡所得の金額は、短期譲渡所得及び長期譲渡所得のそれぞれについて、総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額である。

譲渡所得は、原則として総合課税の対象である。なお、「長期譲渡所得」については、その2分の1が総合課税の対象となる（所法22②二）。

譲渡所得の金額の計算上控除される取得費は、原則としてその資産の取得に要した金額と設備費及び改良費の合計額である（所法38①）。譲渡所得の対象資産が機械や車両運搬具のように時の経過によって減価するものであるときは、その保有期間中の減価相当額を控除した金額がその資産の取得費となる（所法38②）⁽⁴⁾。

また、譲渡所得の基因となる「資産」とは、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利ないし地位等、所得税法33条2項に定める例外に当たる場合を除き、譲渡性のある資産を原則としてすべて含むと解すべきである。

裁判例では、借家権（東京高裁昭和52年6月27日判決・訟月23巻6号1202頁、大阪地裁昭和50年4月24日判決・行裁例集26巻4号603頁、京都地裁昭和56年7月17日判決・訟月27巻11号2150頁）、温泉利用権（東京地判昭和52年2月7日判決・訟月23巻2号422頁）、営業用動産（東京地裁昭和31年6月23日判決・行裁例集7巻6号1528頁〔控訴審たる東京高裁昭和33年2月28日判決・行裁例集9巻2号206頁により破棄〕、福岡地裁昭和32年4月1日判決・行裁例集8巻4号607頁）、酒造権（最高裁昭和43年10月8日判決・民集22巻10号2053頁）、農地耕

(4) 酒井克彦『裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会・2016年）231頁

作権（大阪高裁昭和45年3月23日判決・税資59号482頁）⁽⁵⁾、ビットコイン等の仮想通貨（資金決済法2条5項、消費税別表1第2号、同令9条4項参照）⁽⁶⁾なども資産に当たるとされている。

次に、「譲渡」とは、有償であると無償であることを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買、取用（租特33条以下参照）、物納（ただし、譲渡はなかったものとみなされる。租特40条の3参照）、現物出資（名古屋高裁昭和48年12月6日判決・月報20巻5号179頁、大阪高裁昭和49年10月15日判決・月報21巻2号444頁、東京高裁昭和51年11月17日判決・月報22巻12号2892頁）等が含まれる⁽⁷⁾。

（２）譲渡所得を発生させない資産の譲渡

① 他の所得類型となる場合

所得税法33条2項1号に規定されている「棚卸資産」と「その他営利を目的として継続的に行われる資産」の譲渡による所得は譲渡所得に含まれないとされている。棚卸資産は事業所得を生じる事業において売られる商品であり、「その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」とは、事業とはいえないが事業に類似したやり方で資産の譲渡が行われている場合と考えられる。

「儲けるために何かを仕入れて、それを商品として繰り返し売る」ことから生ずる所得は譲渡所得ではない（このような方法の資産の譲渡が事業と認められる場合にはそこから得られる所得は事業所得、事業とは認められない場合には雑所得になる）と考えられる⁽⁸⁾。

(5) 金子・前掲注(2)628頁

(6) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂・2019年）261頁

(7) 金子・前掲注(6)262頁

(8) 佐藤・前掲注(3)92頁

② 生活に通常必要な動産の譲渡による所得（所法9①九）

法は「生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」を非課税としている。その理由は「譲渡益が生じたとしても通常はごく少額であること」、「本来、投機目的で所有されているものではないこと」、「インフレの場合を除き、常識的に購入価格以上の価格で譲渡できることはないこと」、「どうしてもお金が必要なために家具や衣服などを売るといような場合にまで課税するのは適当でないこと」などがあげられる⁽⁹⁾。

③ 納税者の資力に着眼した措置

これは譲渡から得られた所得を納税者が実質的には使えない場面に関するものであり、この典型例は破産手続きである。納税者が破産した場合、破産手続の中で納税者の資産が譲渡されるが、そこから得られた収入は、通常すべて、破産手続の中で破産者の債権者に弁済または配当され、納税者である破産者本人のフトコロには入ってこない。この場合に、破産手続の中で譲渡された資産の譲渡所得についてまで課税するのは納税者に酷だという考慮から、そのような譲渡所得は非課税とされる。同様に、租税を滞納した際の滞納処分、借金が返せないときの強制執行や担保権の実行としての競売などの手続きで滞納者の資産が譲渡され、譲渡所得が発生する場合についても非課税とする定めがある⁽¹⁰⁾。

2. キャピタル・ゲインに対する課税の扱い

譲渡所得に対する課税は、保有期間中における資産のキャピタル・ゲインについて、その資産が売買等により所有者の支配を離れて他に移転するのを機会

(9) 佐藤・前掲注(3)92頁

(10) 佐藤・前掲注(3)93頁

に、その保有期間中の値上り益に相当する所得の実現があったものとして一時に課税するものである。本来であればキャピタル・ゲインを毎期評価して、かかる評価額に相当する額の所得を認識した上で、キャピタル・ゲイン課税を行うことも考えられるが、所得税法は資産を他に移転する機会まで課税を繰り延べることとしていると考えられる。

譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得とし、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決）。無償の資産の譲渡とは、贈与や相続、遺贈もこれに含まれることになるから、上記の考え方によれば、これらによって資産の移転があった場合にも、時価により資産の譲渡があったものとして譲渡所得が生ずることになる。

もっとも、現行の所得税法は、①法人に対して贈与又は遺贈をした場合、②法人に対して時価の2分の1未満の対価で譲渡した場合のほか、③個人については限定承認に係る相続又は包括遺贈による資産の移転があった場合にのみ、時価により資産の譲渡があったものとみなして譲渡所得課税を行うこととしており（みなし譲渡課税）、その範囲には一定の制限をかけている（所法59①）⁽¹¹⁾。

3. みなし譲渡課税について

（1）みなし譲渡課税の沿革

贈与等のみなし譲渡課税は、資産の増加益への無限の課税繰延を防ぐためにシャープ勧告にしたがって昭和25（1950）年に導入された制度であるが、それ以降、昭和48（1973）年に現在の姿になるまでの間、何回もの改正を経ている。大きなトレンドとしては、みなし譲渡課税の対象となる無償譲渡の範囲が狭め

(11) 酒井・前掲注(4)262頁

られてきたのであるが、現在、みなし譲渡とされていない無償譲渡についてどれがみなし譲渡課税の対象からはずれるかは、時期の違いがかなりある。たとえば、「相続」は昭和27（1952）年にはみなし譲渡課税の対象からはずれたのに対し、「贈与」が一般的にみなし譲渡課税の対象から除外されたのは昭和48（1973）年である。

また、現在では存在しない区分、たとえば、贈与のうち、被相続人からの死因贈与とそれ以外の贈与との区分が存在していた時期や、逆に、現在では区別されている限定承認に係る相続とそれ以外の相続とを区分していなかった時期がある。さらに、一定の無償譲渡がみなし譲渡課税の対象となるか否かが納税者の選択により決められていた時期もあり、制度の変遷は相当に複雑である。

みなし譲渡から譲渡所得が発生するとされる範囲が立法により狭まってきた経緯からもわかるように、この課税の結果は多くの納税者に納得されにくく、非常に大きな負担感を与える⁽¹²⁾。

（2）現行制度

「無償譲渡」についてどのような制度を作るかは、「無限の課税繰延の危険性」と「納税者の理解・実際の事情」にどのように配慮するかということによって決まると考えられる。現行法では資産移転の原因、相手方、方法等により、資産移転の時に時価で譲渡したとみなして資産を移転した個人に課税するか、課税を繰り延べるかを決めている。

まず、個人間の贈与・相続・遺贈は原則として課税繰延となり限定承認が関係する場合のみ、みなし譲渡課税となる。相続税に際して限定承認がなされる場合は、いわば被相続人の財産関係を清算しておこうとするのだ、と考えてもよい。これに対して、法人に対する贈与、遺贈はみなし譲渡課税の対象となり、法人に対する無償譲渡の場合はみなし譲渡課税が原則である。

(12) 佐藤・前掲注(3)132頁

所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税することを原則としているが、例外的に、一定の無償の譲渡（法人に対する贈与および遺贈、限定承認にかかる相続および包括遺贈）または著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなしている。ここに著しく低い対価とは、資産の譲渡の時における価額の2分の1にみたない金額のことである。したがって、法人に資産を寄付するとか、時価の2分の1にみたない金額で売ったり現物出資した場合は、時価による譲渡があったものとみなされる。ここに時価とは、相続税評価額ではなく、通常の取引価額を意味すると解すべきである（東京地判平成2年2月27日月報36巻8号1532頁。公示価格が取引価格より低い場合には公示価格でよい）⁽¹³⁾。

（3）譲渡所得課税と相続税・贈与税との関係

単純な贈与や単純承認による相続の場合に、受贈者や相続人が贈与者や被相続人の取得費を引継ぎながら、贈与税や相続税を課されるのは「二重課税」ではないかという疑問が生じる⁽¹⁴⁾。

清算課税説に立つ限り、譲渡所得課税はあくまでも「資産を手離した人」に対する課税であり、過去の保有期間における資産の増加益に課税するものであ

(13) 金子・前掲注(6)267頁

(14) 東京地判H25・6・20は「相続により取得した資産の譲渡に係る譲渡所得については、所得税法60条1項1号の規定が置かれており、同規定が、取得価額の引継ぎの方法により、相続時においては、被相続人の保有期間中の増加益に対する所得税の課税を繰り延べ、その後、相続人が相続により取得した資産を譲渡したときに、被相続人の保有期間中の増加益と相続人の保有期間中の増加益とを合わせて当該資産の譲渡に係る譲渡所得とし、相続人に課税するものとしていることによれば、所得税法は、被相続人の保有期間中に抽象的に発生し蓄積された資産の増加益について、相続人が相続により取得した財産の経済的価値が相続人に対する相続税の課税対象となることは別に、相続人に対する所得税の課税対象となることを予定しているものであるということが出来るから、相続により取得した資産の譲渡に係る譲渡所得のうち被相続人の保有期間中に相当する部分については同法9条1項15号（平成22年法律6号改正前）の適用により所得税の課税対象から除外し所得税を課さないものとする事はできないこととなる。」としている。

る。そして、取得費が引き継がれた場合には、まだ課税されていない増加益部分を受贈者や相続人の手に移ることになる。

これに対して贈与税や相続税は、資産を「手に入れた人」に「資産を手に入れた分だけ豊かになった」ことについて課税するものである。それは本来であれば一時所得などにあたる類型を別の租税として構成しているにすぎない。同じ価値であれば、現金であっても土地等の資産であっても、その課税には影響はない⁽¹⁵⁾。

Ⅲ. 判例

1. 名古屋医師財産分与事件

—財産分与としてされた不動産の譲渡は、譲渡所得の対象となるとされた事例—

（第一審名古屋地裁昭和45年4月11日判決・民集29巻5号649頁）

（控訴審名古屋高裁昭和46年10月28日判決・民集29巻5号655頁）

（上告審最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁）

（1）事実の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、昭和25、6年頃Aと婚姻し、同29年2月に長女をもうけ、同年5月に分譲住宅（以下「本件不動産」という）を購入した（本件不動産がXの特有財産であったことは争いが無い）。Xは昭和39年頃からAおよび長女と別居し、昭和42年に離婚調停を申し立て、同年5月10日に調停が成立した。調停調書には、①XはAに対し、離婚に基づく慰養料として本件不動産と電話加入権を譲渡し、かつ現金1450万円を支払うこととし、本件不動産について昭和42年5月20日限り所有権移転登記手続をすること、②XはAに

(15) 佐藤・前掲注(3)138頁

対し、長女の養育料として昭和42年5月から昭和52年4月まで毎月3万円を支払うこと等が記載されていた。Xは昭和42年5月20日慰藉料による譲渡を原因として同年12月8日本件不動産の所有名義をAに移転する登記手続きをした。

Xは、昭和42年分所得税について、総所得金額を793万7627円（事業所得金額775万6215円および給与所得金額18万1412円）とする確定申告をした。これに対し、所轄税務署長であるY（被告・被控訴人・被上告人）は、Xが本件不動産を同年5月20日付けでAに譲渡したにもかかわらず譲渡所得の申告がなされていないことを理由として、譲渡所得金額148万8877円を加算した金額（942万6504円）を総所得金額とする内容の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をした。

Xは、異議申立ておよび審査請求を経て本訴を提起し、譲渡所得の基因となるべき「資産の譲渡」に該当しない等と主張した。

第一審は、本件不動産は慰藉料として譲渡されたものであり無償譲渡ではないから所得税法33条1項の譲渡所得にあたりと判示し、Xの請求を棄却した。Xは、本件不動産の譲渡は財産分与を含むものであると主張して控訴したところ、第二審は、慰藉料および財産分与として譲渡することを約定し、その債務の履行として譲渡したものであるから、債務の消滅という経済的利益を享受した点で現実に対価の受入れを伴う場合と変わりがなく、所得税法33条1項の譲渡所得にあたりと判示した。

Xは①対価の受入れを伴わない資産の譲渡は所得税法33条にいう「収入金額」を伴ったものとはならない。②資産の譲渡が他の法律上の原因に基づいて既に生じている債務の弁済に代えてなされる場合は、その債務の本旨に従った弁済により生ずべき資産の減少を防止した点において経済的利益の享受があるといえるが、売買、贈与等の契約により資産の権利移転の債務を負担した者が、その債務の履行として権利移転を実行するのは、契約の趣旨を完結するものにすぎず、その債務の履行自体により経済的利益を享受することはない、③本件不動産の譲渡のうち財産分与としてなされた部分は、分与者が協議もしくは調停

によって負担した目的財産の権利を移転すべき債務の履行として権利移転の行為をしたものであり、何ら経済的利益を享受するものではないから、所得税法33条に規定する有償譲渡に該当しないと主張し、上告した。

（2）争点

財産分与としてされた不動産の譲渡は、譲渡所得の対象となるのか。

（3）判旨

上告棄却

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁）。したがって、所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法59条1項（昭和48年法律第8号による改正前のもの）が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである。」

「夫婦が離婚したときは、その一方は、他方に対し、財産分与を請求することができる（民法768条、771条）。この財産分与の権利義務の内容は、当事者の協議、家庭裁判所の調停若しくは審判又は地方裁判所の判決をまっして具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によって発生し、実体的権利義務として存在するに至り、右当事者の協議等は、単にその内容を具体的に確定するものであるにすぎない。そして、財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払い、不動産の譲渡

等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体1つの経済的利益といえることができる。したがって、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものである。してみると、本件不動産の譲渡のうち財産分与に係るものがXに譲渡所得を生ずるものとして課税の対象となるとした原審の判断は、その結論において正当として是認することができる。」

（4）まとめ

本判決は、財産分与としての資産の移転が譲渡所得課税の対象となることを判示した最初の最高裁判決であるが、最高裁昭和53年2月16日判決（判タ363号183頁）、最高裁昭和53年7月10日判決（税資102号68頁）、最高裁平成元年9月14日判決（判時1336号93頁）でも踏襲され、判例として確立している⁽¹⁶⁾。

離婚にあたって夫から妻に対して慰籍料または財産分与としてなす財産の移転が、「資産の譲渡」に該当し譲渡所得を発生させるかどうかは、慰籍料としての財産の移転は、その財産の価額の範囲内で慰籍料債務を消滅させるから、その財産の時価相当額の対価による資産の譲渡があったものと解すべきである。これに対し、固有の意味の財産分与（夫婦共通財産の清算の意味における財産分与）としての財産の移転は、その実質は夫婦共有財産の分割であって「資産の譲渡」にあたらないと解すべきであろう⁽¹⁷⁾。

財産分与とは、実質的には妻の潜在的権利を顕在化させたに過ぎないともいえるし、財産分与により資産を取得した者は、財産分与請求権と引換に資産を取得したとみることもできる。

その分与によって取得した財産が分与額として相当なものであれば贈与税の

(16) 中里実、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅彦編『租税判例百選（第6版）』（有斐閣・2016年）83頁

(17) 金子・前掲注(6)263頁

対象とならない（相基通9-8）。なお、課税実務では、財産分与による資産の移転が行われると、分与者が財産を分与した時の価額により資産を譲渡したことになるとしている⁽¹⁸⁾（所基通33-1の4）。

2. 割賦弁済土地譲渡事件

—譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得としてその資産が所有者から他に移転する機会にこれを清算して課税するとされた事例—

（第一審熊本地裁昭和38年2月1日判決・行集14巻2号257頁）

（控訴審福岡高裁昭和41年7月30日判決・高民集19巻4号364頁）

（上告審最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁）

（1）事実の概要

X（原告・被控訴人・上告人）の被相続人Aは、昭和33年11月27日、Tに対し本件不動産を代金3,055万2,000円で売り渡し、代金は手附金として即日100万円、残金は同年12月から毎月50万円ずつ支払を受ける旨約し、即日手附金100万円を受領し、かつ本件不動産の所有移転登記を了した。Aは同年11月28日死亡したので、Xは、Aの相続人の代表者として、売買代金3,055万2,000円をAの昭和33年度の総収入金額として確定申告書を税務署長Y（被告・控訴人・被上告人）に対し提出した。しかし、Xは、Aが昭和33年度中に取得し得べき金額は150万円だけであるから右申告は誤りであると主張して、Aの昭和33年度の総収入金額は150万円であることを前提とする所得税確定申告の更正請求書をYに対し提出したが、Yはこれを却下した。

Xはこれを不服として、更正決定取消請求訴訟を提起した。

(18) 酒井・前掲注(4)247頁

（２）争点

譲渡代金が割賦弁済である場合は、現実の収入以上の納税資金が一時に必要になり、納税に支障をきたすことにはならないのか。

（３）判旨

① 第一審

「法は所得を把握するのに、原則として、金銭、物、権利を現実に取得できたときでなく、金銭、物、権利を取得できる地位即ち権利を取得したときをもって損益発生のとくとしているものと言うことができる（いわゆる権利確定主義）。この建前からすれば、売買により資産を譲渡したときは代金債権を取得したときに譲渡所得が発生したものとみるべきことになる。しかしながら、右の権利確定主義によるとの原則も常に絶対的なものではなく、衡平の見地から所得の実態に即応してその適用をゆるめ更には現実収入主義による方が妥当であると考えられる場合もあろうから、そのような場合には例外的に右原則の適用を排除すべきものとする。

本件について、右原則をそのままに適用してよいかどうかについて考えてみる。第一に、納税人の負担の面からみると、営業的な継続収入のある場合は格別、本件のように単に一回限りの資産譲渡の場合には現実に取得できる金額より高額な税金を支払わなければならないようなまことに不合理なことが生じることが考えられる。

第二に、数年にわたらないと現金化できない権利と即時あるいは発生年度内に全部が現金化できる権利とでは、たとい債権額が同額であっても当該発生年度における実質的価格はおのずから差異が生ずべきものであるから、本件のように数年にわたり分割されて履行期が来る権利についてその額面どおりの価格をもって所得金額の基礎とすることは所得を過重評価する結果となり公平を失うことになる。

第三に、当事者間に争いのない事実によれば、本件売買は、支払条件の点を

除き、典型的、単純な一回限りの資産譲渡であり、かつ、その契約内容、各年度における収入の金額時期等が明確で完全にこれらを把握できる状態にあることが明らかであり、従って各年度別の現実収入につき課税すべきものとしても、その事実上殊更煩瑣さを増すものとは考えられない。

…売主であるAが特に一時に代金全額を必要としない事情にあったことから本件のように長期にわたる分割支払を希望し、かつ右支払条件を考慮に容れて代金額が決定され、本件契約が成立したものと認められ、売買当事者間で格別に税金遁脱の意思を有していたとは認められない。以上の諸理由を合わせ考えると、本件においては権利確定主義の原則をそのままに適用すべきものではなく、例外的に現実収入主義を適用すべき場合であると認めるのが相当である。」

「本件のような場合は、社会経済生活上稀なことであろうから、法も予想していないところとみられ、特別控除額金15万円を毎年控除することを避け得る規定がないので、この点是不公平にならざるを得ないし、累進税率になっている関係上所得の分散により税率が低くなるものと考えられるが、これらも前記諸理由と合わせ考えると納税人の権利保護のうえからして現行法上止むを得ないものとせざるを得ない。

また、脱税を目的として長期の支払を約したようなことが明らかな場合には、原則に戻って権利発生時の所得として更正課税することが可能であろう。このような事態が生ずることだけをおそれて本件のように真に脱税を目的としない必要上代金分割払とされた売買についてさえも画一的に原則を貫くことは、納税人に余りに苛酷な取扱と言うべきである。」としてXの請求を認容した。

② 控訴審

「資産の譲渡における所得に対し所得税を課する所以は、資産の値上りによる利益を所得と観念し、所得者がその資産につき売買その他の譲渡行為をしたとき、これを契機として資産の値上がりによる所得を把握し、これを課税の対象とするものであると考える。したがって、課税の対象たる譲渡所得は、資産を

譲渡しその対価を取得することによって発生するものでなく、資産の値上がりという形で既に発生しているものであり、このいわば潜在的な所得が譲渡行為によって顕在化したときに、課税の対象たる譲渡所得として把握されるものであると考える。」

また、例外的に現実収入主義の立場をとるべき場合があり得るとしても、本件の場合、税金相当額は、月賦弁済の約定に関わらず売買代金のうちから随時支払うとの特約がなされていたとして、Xが主張するような不合理は存しないことを理由に、原判決を取り消した。

③ 上告審

上告棄却

「本件課税処分は、本件不動産上のAの持分の譲渡による所得を対象とするものであるが、一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもと解すべきであることは、当裁判所の判例とするところである（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・訟月14巻12号1442頁）。したがって、譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産が有償であることを要せず、昭和40年法律第33号による改正前の旧所得税法（昭和22年法律第27号）においては、資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号（現33条1項）、無償であるときは同法5条の2（現59条1項）が適用されることとなるのであるが、前述のように、年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れて他に移転する機会に一举に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、法は、その軽減を図る目的で、同法9条1項8号の規定により計算した金額の合計金額から15万円を控除した金額の10分の5に相当する金額をもって課税標準としたのである。」

「以上のような譲渡所得に対する課税制度の本旨に照らして考察すると、所

論のように、代金の支払方法が長期にわたる割賦弁済によるときは、特定の年度に集中して課税することなく、割賦金の支払または、その弁済期毎にその都度資産の譲渡があるとみて、当該弁済期等の属する年度毎に個別的に課税すべきであるとする見解は、とうてい採用し難いのである。」「もっとも、割賦払いの期間が長期にわたるときは、売主は、初年度において現実に入手した代金額が過少であるにもかかわらず、より多額の納税を一時的に必要とすることになるわけで、これはもとより好ましいことではないが、前述のように、年々に蓄積された増加益が一挙に実現したものとみる制度の建前からして、やむをえないところといわなければならない。」

「ところで、現行の所得税法（昭和40年法律第33号）においては、たな卸資産の割賦販売または延払条件付販売にかかる収入金額等の帰属の時期につき、一定の要件のもとに特例を認める規定（65条、66条）が置かれているが、これはもとより、たな卸資産に関する特例であるのみならず、前述のように、譲渡所得が割賦払いなしその弁済期毎に発生するとみることが制度の本旨に反するものであって、資産の譲渡につきかかる規定の類推適用を認めることはできず、増加益が一挙に実現したとみることによる納税の困難は、徴税当局との関係において、事実上の徴収の猶予等、納付方法の緩和によるほかないというに帰着する」。

「しかしながら、以上のごとき譲渡所得課税の法制に照らし、代金の支払が長期の割賦払いによるときは、売主において、少なくとも税金相当分にかぎり別途支払を受けることを必要とするところから、その旨の特約が結ばれるのがむしろ通常と推測されるのであって、原判決の確定するところによれば、本件においてもその例に洩れず、税金相当分は、前期月賦弁済の約定にかかわらず、売主側の求めにより売買代金のうちから随時支払うことが約定され、かつ、買主たる訴外Tは、納税のために必要であるからとのXの求めに応じ、昭和34年3月1日、本件売買代金の内払いとして、661万220円をXに支払ったというのであるから、本件において、売主側に納税困難な事情があったということではで

きないのである。」

（４）まとめ

清算課税説の考え方の下では、資産の保有期間中に生じた増加益に対して一挙に課税されることになるため、高い累進税率が適用され、納税者にとって大きな租税負担を強いることになる。このような清算課税による所得の「束ね効果（何年分もの所得を束ねて、ある１年分だけに課税する効果）」を緩和する措置のことを平準化措置と呼ぶ⁽¹⁹⁾。本判決は清算課税説と平準化措置の意義を明示して民集に搭載された初めての判決である⁽²⁰⁾。

清算課税の立場では現実の収入の有無に関わらず、資産の譲渡の時に増加益の全額に対して課税されるが、それでは譲渡代金が割賦弁済である場合には、現実の収入以上の納税資金が一時に必要になってしまい、納税に支障をきたすことになる。所得税法が長期と短期の譲渡所得を区別しているのは、この平準化措置の対象とするかを定めるためだと考えることができる。具体的にいえば、長期譲渡所得には平準化措置を講じるが、短期譲渡所得は平準化措置の対象としないということで、これは、保有期間が短期間であれば束ね効果もあまり大きくないので特別な平準化措置の対象とする必要はない、という判断によるものであると考えられる⁽²¹⁾。

本件の場合、本判決のように譲渡所得課税の本旨を固持し、それによって生ずる納税者の困難はやむをえないし、「徴税当局との関係において、事実上の徴収の猶予等、納付方法の緩和によるほかない」と考えるか、それとも、第一審判決におけるように、「現実に取得できる金額より高額な税金を払わなければならないようなまことに不合理なことが生じ」、「数年にわたらないと現金化できない権利と即時あるいは発生年度内に全部が現金化できる権利」とを区別し

(19) 佐藤・前掲注(3)105頁

(20) 中里ほか・前掲注(16)78頁

(21) 酒井・前掲注(4)106頁

ない不公平を生ずることを重視し、あるいは納税者に有利になりすぎるかもしれないとしてもそれはやむをえないと考えるか、その選択が問題となるが、本判決が、「事実上徴収の猶予等」によって納税者の困難を緩和するほかないとしている点は、法によらない徴収猶予の権限を行政庁に認めることを意味し、問題があると考えられる⁽²²⁾。

判決は、契約がその日に締結され、代金の一部がその日に支払われ、また所有権移転登記がその日に行われたから、その日に代金債権が「確定した」と述べている。しかし、なぜその日に「確定した」といいうるのか。「確定した」というのは換言すればその年度の所得として課税しうる状態にあるということの意味する⁽²³⁾。

税金を払えるだけの資金がどこから得られるのかは納税者にとって非常に重要であり、課税対象とされた所得の中から現実に税金を支払うことができるのが問題である。納税資金を借金や他の債権を譲渡することによって用意しなければならない状態というのは納税者にとって苛酷な取扱いであり、納税に支障をきたすことも考えられるため、第一審判決を支持する。

3. ゴルフ会員権贈与事件

—納税者が父からゴルフ会員権の贈与を受けた際に支払った名義変更手数料は、納税者が当該ゴルフ会員権を譲渡したことによる譲渡所得金額の計算上、「資産の取得に要した金額」として、収入金額から控除されるべきであるとされた事例—

（第一審東京地裁平成12年12月21日判決・税資249号1238頁）

（控訴審東京高裁平成13年6月27日判決・判タ1127号128頁）

(22) 清永敬次・民商法雑誌69巻1号159頁

(23) 清永敬次・シュトイエル56号20頁

（上告審最高裁判平成17年2月1日判決・訟月52巻3号1034頁）

（1）事実の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は、平成5年7月1日に、訴外A（Xの父）から訴外B社が経営するゴルフクラブの会員権（以下、「本件会員権」という）の贈与を受け、名義書換手数料82万4000円（以下、「本件手数料」という）を支払った。本件会員権はAが昭和63年11月18日に1200万円（以下、「本件代金」という）を支払って取得していたものである。平成9年4月3日、Xは本件会員権を訴外C社に100万円で譲渡した。

Xは、平成9年分の本件会員権の譲渡に係る所得金額（以下、「本件譲渡所得金額」という）の計算において、Aの本件会員権の取得代金1,200万円及び本件手数料82万4,000円の合計1,282万4,000円を資産の取得費として、本件会員権の譲渡による総収入金額100万円との差額1,182万4,000円を総合課税の対象となる所得税法33条3項2号所定のいわゆる長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失を他の所得と通算して、平成10年3月3日、総所得金額を3,296万9,202円とする申告をした。

ところが、税務署長Y（被告・被控訴人・被上诉人）は、平成10年11月25日、本件譲渡所得金額の計算において本件手数料82万4,000円を資産の取得費として認めることはできず、上記損失の金額は1,100万円になるとして、Xに対し、平成9年分の所得税について総所得金額を3,379万3,202円とする更正（以下、「本件更正」という）及び過少申告加算税の賦課決定（以下、「本件賦課決定」という）をした。

Xは、本件手数料が取得費に含まれると主張し、仮に含まれないとしても譲渡費用に当たると予備的に主張し、本件各処分を取消しを求めた事案である。

（2）争点

本件手数料は、所得税法38条1項にいう「譲渡所得の金額の計算上控除する

資産の取得費」に該当するのか。すなわち、無償による資産の取得において、受贈者が負担した名義書換料は「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するのか。

（3）判旨

① 第一審

本件手数料は、所得税法38条1項にいう「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に当たらず、同法33条3項にいう「資産の譲渡に要した費用」にも当たらないから、本件各処分は適法であると判示し、Xの請求を棄却した。

② 控訴審

「所得税法は、譲渡所得の金額について、総収入金額から資産の取得費及び譲渡に要した費用を控除する旨を規定し（33条3項）、上記資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、当該資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額であると規定している（38条1項）。

譲渡所得の本質は、キャピタル・ゲイン、すなわち、所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得と見て、その資産が譲渡によって所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである。そして、所得税法33条3項が、総収入金額から控除することができるものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることからすると、『資産の取得に要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれると解される。

また、所得税法は、贈与による資産の所有権移転の場合には、その段階において譲渡所得課税を行わず、受贈者が当該資産を譲渡したときに、その譲渡所

得金額の計算において、その者が当該資産を贈与前から引き続き所有していたものとみなすと規定し（59条、60条）、贈与による資産の所有権移転の場合における譲渡所得課税を繰り延べ、その後、当該資産が受贈者の支配を離れて他に移転する機会をとらえ、贈与者の取得の時から清算されることなく蓄積されてきた資産の増加益を課税の対象としているのであるから、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用は、受贈者の譲渡所得金額の計算において、資産の取得費としてその譲渡所得金額から控除されることになる。したがって、本件譲渡所得金額の計算において、AがB社に支払った本件会員権の取得代金（1,200万円）は、資産の取得費として譲渡所得に係る総収入金額から控除されることになる。

上記のように、所得税法が、贈与の時点において譲渡所得課税を繰り延べ、受贈者が当該資産を譲渡する機会に課税することとしたのは、贈与のような無償譲渡行為により所有権が移転する場合には、移転の時点における資産の客観的な価額が移転の対価として具現することはなく、贈与者の下における資産の増加益が顕在化しないのであるから、その時点では清算を行わず、後日受贈者が増加益が顕在化するような譲渡行為をした時点で清算を行おうとしたものであり、同法60条は、この趣旨を明らかにしたものに他ならない。そうすると、受贈者が当該資産を譲渡した場合の譲渡所得金額は、当然に贈与者が所有していた当時と受贈者の所有当時を通算した期間において生じた増加益、すなわち、贈与者が取得した時点における資産の価額と受贈者の譲渡時点における価額との差額ということになるから、上記増加益の算出上、受贈者が当該資産を譲渡したことによる収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』とは、贈与者の取得の時にあって当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額及び当該資産を取得するための付随費用と解すべきことになる。

そこで、本件手数料がこのような『資産の取得に要した金額』に当たるか否かを検討するに、…本件会員権は、XがAから贈与を受けたものであり、本件手数料は、本件会員権の名義をAからXに書き換える際の名義書換手数料であ

るから、贈与者であるAが本件会員権を取得した時点における本件会員権の客観的価格を構成するものではないし、Aが本件会員権を取得するための付随費用でもない。したがって、本件手数料は、本件会員権との関係で、所得税法38条1項にいう資産の取得費に当たると解することはできない。

さらに、所得税60条1項は、贈与等により資産を取得した者が当該資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算において、『その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。』という強い表現を使用しており、その趣旨が、贈与による資産の所有権移転の場合における譲渡所得課税を繰り延べ、当該資産が受贈者の支配を離れて他に移転する機会に資産の増加益を課税の対象として清算する旨を明らかにしたものであることは、上記のとおりである。このように、受贈者が所有する資産についての譲渡所得課税においては、所得税法60条1項により、贈与の前後を通じて贈与者が引き続き当該資産を所有していたものとみなされるのであるから、課税庁としては、譲渡所得金額を算定するに当たり、中間の贈与の事実はなかったものと扱う以外になく、そうであれば、受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用があったとしても、それを一切無視せざるを得ないことになる。

そうすると、本件譲渡所得金額の計算においては、XがAから本件会員権の贈与を受けた事実も、その際にXが本件手数料を支払った事実も、一切なかったものとみなすことになる。」

③ 上告審

破棄自判

「譲渡所得の金額について、法は、総収入金額から資産の取得費及び譲渡に要した費用を控除するものとし（33条3項）、上記の資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額としている（38条1項）。この譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の

支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものである（最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁）。そして、上記『資産の取得に要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用も含まれると解される（最高裁昭和61年7月14日第三小法廷判決・民集46巻5号492頁）。

他方、法60条1項は、居住者が同項1号所定の贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算について、その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなす旨を定めている。上記の譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ、所得税法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものであり、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が、当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。

このように、所得税法60条1項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、『資産の取得に要した金額』

（所得税法38条1項）として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、所得税法60条1項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において『資産の取得に要した金額』に当たると解すべきである。

前記事実関係によれば、本件手数料は、Xが本件会員権を取得するための付随費用に当たるものであり、Xの本件会員権の保有期間に係る増加益の計算において『資産の取得に要した金額』として収入金額から控除されるべき性質のものといえることができる。したがって、本件譲渡所得金額は、本件手数料が『資産の取得に要した金額』に当たるものとして、これを計算すべきである。」

（4）まとめ

判例は、譲渡所得課税の趣旨を、資産の増加益に対して、資産の移転時に清算して課税するものと解している。譲渡所得の本質は、客観的なキャピタル・ゲインだと解されてきた。このような理解は、資産の無償・低額譲渡における譲渡所得課税の理論的基盤となっている⁽²⁴⁾。

高裁は法60条1項によって、受贈者が保有する資産は、「受贈者が引き続き当該資産を所有していたものとみなされる」とし、課税庁としては、「中間の贈与の事実はなかったものと扱う以外にない」と判示した。

これに対し、最高裁判決は、法60条1項の趣旨は、贈与者の保有期間中の増加益が、受贈者が当該資産を譲渡することによって具体的に顕在化するまで課税を繰り延べるためであることを明言した。これによって、法60条1項を根拠に、受贈者が当該ゴルフ会員権を「取得したという事実」そのものを否定することは許されないこととなった⁽²⁵⁾。

(24) 水野忠常、中里実、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘編『租税判例百選（第5版）』（有斐閣・2011年）83頁

(25) 田中治、土師秀作「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料の取得費性」税経通信60巻10号232頁

本件手数料が「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するかを考察すると、所得税法38条1項は、明文でもって資産取得後の「改良費」をも、取得費に算入するとしている。今日、法は譲渡所得計算につき、明文で、譲渡費用までをも必要経費として控除する仕組みを採用しており、そのような仕組みの中で、なお、増加益清算課税説が意味をもつとするのは、解釈論としては、制度の基礎をもたない観念論でしかない。むしろ端的に、譲渡所得課税の対象は、抽象的な保有期間中の増加益、値上り益ではなく、現実の収入金額から取得費等を控除した譲渡差益を意味するというべきであろう（譲渡益課税説）⁽²⁶⁾。

最高裁判決では、受贈者による取得が厳然たる事実である以上、たとえ贈与による取得であっても、名義書換料が支払われたのであれば、それは明らかに所得減殺要素であることを明確に承認している。このようにして、受贈者による当該資産の「取得」とそれによって生じる費用を明確に認識し、この費用を将来の譲渡所得の計算上控除することは、担税力を正しく測定するうえで不可欠というべきである⁽²⁷⁾。

判決の対応として、国税庁は、平成17年2月に、相続・贈与の際に支払われる不動産登記費用・名義書換手数料等も取得費に含める旨を周知し、同年6月に所得税基本通達60-2を新設した。さらに、過去5年（除斥期間）に遡り従前の取扱いを改め、更正の請求の期間（申告期限から1年）を超える場合は、職権による減額更正処分を行うこととした⁽²⁸⁾。

高裁判決は増加益清算課税説の立場で一貫しているが、増加益清算課税説の理念に必要以上に固執して、実際に担税力のない者に租税を負担させ、これを増加益清算課税説の名のもとに正当化するおそれがあることに注意が必要であ

(26) 田中治、近藤雅人「贈与により取得したゴルフ会員権名義書換料の取得費性」税経通信57巻3号264頁

(27) 田中、土師・前掲注(25)232頁

(28) 水野ほか・前掲注2484頁

る⁽²⁹⁾。また、最高裁判決においては、譲渡の時に客観的に発生していた資産増加益に対する課税という増加益清算課税説から一定の乖離が見られる。たとえば、受贈者が取得の時に付随費用を支出すると資産の増加益がそれだけ減ると考えられていることになるが、人が名義書換料のような支出をすることが資産の価値（増加益）そのものに影響を与えるとは考えられない⁽³⁰⁾。

増加益清算課税説を採用している従来の伝統的な結論を示した控訴審判決を最高裁が覆している事件は土地改良区決済金事件⁽³¹⁾もあるが、このような動きには、最高裁が増加益清算課税説を採用した当時とは「みなし譲渡課税」の範囲が異なり、現行制度では無償譲渡への譲渡所得課税がごく例外的な場合に限られていることが影響を与えているのではないかとも考えられる⁽³²⁾。

IV. 学説

1. 増加益清算課税説

判例および学説の多くが増加益清算課税説の立場に立っている。この考え方は、資産の値上益を所得と観念し、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、所有期間中のその増加益を清算して課税すべく、当該資産が有償であるか否かを問わない、とするもので⁽³³⁾、譲渡所得課税の本質は、当然に無償譲渡を含むとする説である。

増加益清算課税説は、資産の値上益は、包括的所得概念のもとでは、対価の授受の如何にかかわりなく、当然に所得と観念されるべきであるとし、その値

(29) 田中、土師・前掲注(25)232頁

(30) 佐藤・前掲注(3)139頁

(31) 最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・訟月53巻9号2692頁

(32) 佐藤・前掲注(3)140頁

(33) 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』（谷沢書房・1993年）68頁

上益が無限または長期に課税を繰り延べられることは、公平の観点からみて問題があるとする。したがって、その資産が所有者の支配を離れる直近の時点において、実現したものとみなして課税すべきである⁽³⁴⁾。

2. 譲渡益課税説

譲渡益課税説とは、納税者の担税力を考慮するとともに、実定法の具体的構造を重視すべきだとして譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味するというべきであって、課税は、対価を伴う有償譲渡に限定すべきであるとする⁽³⁵⁾説である。

譲渡益課税説は所得税法が「総収入金額」という文言を用いているように、譲渡所得課税は原則として有償譲渡を前提にするものとし、たとえ、言うところの値上益が理論上所得を構成するとしても、租税の支払の基礎となる金銭を得ていないのであるから、納税者の租税支払能力はないとする。したがって、その資産が対価を得て納税者の手を離れる時点においてはじめて課税することができる⁽³⁶⁾。

3. まとめ

増加益清算課税説の考え方に従えば、当然に無償で資産を譲渡した者に譲渡所得課税がなされる一方、無償で資産を譲り受けた者の側には贈与税の課税がなされることになるため、資産を譲った側（所得税）にも譲り受けた側（贈与税）にも時価課税がなされることに対する国民の納得を得にくいという問題が

(34) 田中・前掲注3369頁

(35) 田中・前掲注3368頁

(36) 田中・前掲注3369頁

発生する。そこで、この点を立法的に解決するために、無償による譲渡に対する課税に制限を設けて、特に「法人に対する贈与及び遺贈」のみを課税の対象とした⁽³⁷⁾と理解することができる。

一方で、譲渡益課税説の立場では、あくまでも所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税するのが原則であるとする見地からみれば、一定の無償譲渡に課税するみなし譲渡課税制度は、例外的取扱いである⁽³⁸⁾ということになる。

最高裁は増加益清算課税説の立場から無償譲渡からも譲渡所得が発生すると明確に判示してきた。無償譲渡の場合に譲渡所得に課税するには「みなし譲渡課税」が行われる。ただし、割賦弁済土地譲渡事件（上記判例Ⅲ 2）の当時の所得税法におけるみなし譲渡課税の範囲が相当広がったことには注意が必要である。たとえば、割賦弁済土地譲渡事件判決は、「資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号（現33条1項）、無償であるときは同法5条の2（現59条1項）が適用される」と述べて、実定法上も有償譲渡のみならず、無償譲渡も原則として課税されていたことをうかがわせる。

現行法における「みなし譲渡」の範囲は非常に狭く、無償譲渡の場合のみなし譲渡課税は、現在では、ごく例外的にしか行われない⁽³⁹⁾。

みなし譲渡課税が相当程度に縮小されている現在の制度のもとで解釈論として増加益清算課税説を唱えることが観念論でないかどうかを問うべきである。

V. 私見

譲渡所得は、その発生が長期にかつ累積的に発生することから、そのキャピタル・ゲインの原因（物価上昇、需要と供給の関係で決まる真正の物財価値の

(37) 酒井・前掲注(4)263頁

(38) 酒井・前掲注(4)263頁

(39) 佐藤・前掲注(3)95頁

増加部分等）を正確に把握することは困難である。また、譲渡所得は一時に、集中的に実現するので、特定の年度に一挙に高い累進税率の適用が行われると税負担は増大する。

従来の課税実務や判例の考え方は、譲渡所得の本質を資産の客観的な値上益であるとする、増加益清算課税説に立っていると考えられる。

譲渡所得の基因となる資産の種類は多種多様であり、その納税者がその資産をどのような目的で保有しているか（不動産なら居住用目的や投資目的、株式なら支配目的等）はそれぞれであり、同一の基準で立法することは不可能であると考えられる。離婚の際の財産分与を不動産で行った場合において、財産分与者に譲渡所得課税がされる場合や、譲渡した不動産の代金を分割払いで受ける場合等、譲渡所得の本質をキャピタル・ゲインに対する課税と解釈する、増加益清算課税説を唱え、固執することは、みなし譲渡課税の範囲が非常に狭くなっている現行法においては、実際に担税力のない者に必要以上の納税負担を強いるおそれがあり、現実的に妥当な課税であるかどうかは疑問である。

現行法において、譲渡所得の金額は総収入金額から取得費及びその資産の譲渡費用の合計額を控除して計算する仕組みを採用しており、これは、譲渡所得は現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味すると考えられる。増加益清算課税説が通説であるなかで、制度の基礎はむしろ譲渡益課税説と親和性がある。税金計算においては、納税者の担税力を正しく測定することは重要であり、納税者の担税力を考慮した譲渡益課税説の立場に立つべきであると考えられる。

VI. 結び

譲渡所得の課税は「資産の評価」や「課税のタイミング」が特に問題になる。課税実務上、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会（実現時）に課税するという原則は課税による評価の困難性を避け、納税者の租税支払能

方に配慮した結果、採用されたものと考えられる。そうだとすれば、未実現の課税を行なうについては、それを行なうについての具体的で積極的な根拠を必要とするであろう⁽⁴⁰⁾。

譲渡所得課税は、その所有している資産をどのような目的で保有しているのか、どの時点で課税するのか、という総合的な各々の状況を考慮する必要がある。

ゴルフ会員権贈与事件等、最近の裁判例では、最高裁が増加益清算課税説と親和的な控訴審判決を覆しており、今後の裁判例が譲渡益課税説の方向に動くのか注目したい。

〈参考文献〉

- 我妻栄『親族法』（法律学全集第23・1961年）
- 石倉文雄・ジュリスト1225号（2002年）
- 一高龍司・民商法雑誌133巻3号
- 大淵博義・TKC税研情報14巻5号（2005年）
- 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂・2019年）
- 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣・1996年）
- 金子宏『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣・2010年）
- 金子宏ほか『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）
- 神山弘行『租税判例百選（第5版）』（有斐閣・2011年）
- 清永敬次・民商法雑誌69巻1号
- 清永敬次・シュトイエル56号
- 酒井克彦『裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会・2016年）
- 佐藤考一『最新判例による資産税の法解釈と実務（3訂版）』（大蔵財務協会・2004年）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』（弘文堂・2014年）
- 品川芳宣・TKC税研情報14巻4号（2005年）
- 田中治、近藤雅人・税経通信57巻3号（2002年）
- 田中治、土師秀作・税経通信60巻10号
- 田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究36号（1997年）
- 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピ

(40) 田中・前掲注3388頁

財産分与と譲渡所得（升本）

タルゲイン課税』（谷沢書房・1993年）

- 谷口勢津夫『税本基本講義（第3版）』（弘文堂・2018年）
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法（六訂版）』（大蔵財務協会・2019年）
- 中里実、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅彦編『租税判例百選（第6版）』（有斐閣・2016年）
- 水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣・2009年）
- 水野忠常、中里実、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘編『租税判例百選（第5版）』（有斐閣・2011年）