

譲渡所得課税の趣旨再考
— 「清算課税説」と「譲渡益説」の関係性 —
What is the meaning of capital gains taxation in the tax
law of Japan?

鳥 飼 貴 司・諏訪原 文 子

【目次】

- I はじめに
- II 清算課税説と譲渡益説の概要
- III 時系列で視る譲渡所得課税
- IV 果たして譲渡益説に傾いたのか
- V おわりに

I はじめに

この論文の目的は、「譲渡所得に対する課税の趣旨」を再検討することにある。論文執筆の契機は、いわゆる「タキゲン事件」（最判2年3月24日集民263号63頁）へのある判例評釈に触発されたことによる。

「タキゲン事件」とは、取引相場のない株式を法人に譲渡して、譲渡所得の収入金額を譲渡代金額と同額にして所得税の申告をしたところ、当該代金額が所得税法59条1項2号に定める「著しく低い価額の対価」に当たるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けた被上告人（控訴人・原告）らが上告人（被控訴人・被告。国）に対して、各課税処分の取消しを求めた事案である。「タキゲン事件」の主たる争点は、財産評価基本通達において株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かであると思われる。これに対して「譲渡所得に対する課税の趣旨」という論点は、いわば“前提”に過ぎず、最高裁の判示も実に簡単に触れている程度である。本来であれば、「再考」するような性質ではないのかもしれない。しかし、筆者の興味を引くのは、近時税法学説で主張されていた見解に「譲渡所得に対する課税の趣

旨」を従来からの判例や通説から「一定の乖離が見られる」とする立場があり、その立場の主張者がいわゆる「タキゲン事件」を受けて見解を改めたと見受けられる評釈を公表されたことである¹。

そこで、本稿は「譲渡所得に対する課税の趣旨」を再検討して、筆者の見解を表明することにする。

II 清算課税説と譲渡益説の概要

「譲渡所得に対する課税の趣旨」については、従来から大きく2つの捉え方に分かれている。一つは「清算課税説」であり、もう一つは「譲渡益説」と呼ばれるものである²。この「清算課税説」と「譲渡益説」の関係性について「最近の裁判例は、判示の文言上は清算課税説をとりながら、譲渡所得を具体的に得られた譲渡益への課税だとする考え方（譲渡益説）へ傾斜しているとみられる点には注意が必要である³と説く見解や、同見解が参照を指示していた「一定程度、譲渡益説への傾きを示しているとも考えられる点には注意が必要である⁴や「これらの裁判例には、いずれも、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清算課税説からの一定の乖離が見られる。……これらのことから、取得費や譲渡費用の問題だけではなく、譲渡所得の趣旨に関する清算課税説そのものへの態度を含めて、譲渡所得課税をめぐる今後の裁判例の動向には、十分な注意が必要である。」⁵と説く見解がある。

1 「清算課税説」とは

そもそも所得税法33条1項は、「譲渡所得とは、資産の譲渡（……）による所得をいう」と規定している。ここに「資産」とは、譲渡性のある財産権を

¹ 佐藤英明「清算課税説を再確認した最高裁判決—最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決と関連する論点について—」TKC税研情報29巻4号（TKC税務研究所・2020年）1頁以下。

² 「清算課税説」や「譲渡益説」という名称は、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』（弘文堂・2020年）86頁（「清算課税説」）及び96頁（「譲渡益説」）に従っている。

³ 越智砂織「譲渡所得の意義」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選〔第6版〕』（有斐閣・2016年）78頁。

⁴ 佐藤・前掲注（3）96頁。

⁵ 佐藤・前掲注（3）147頁。

すべて含む観念で、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や地位、ビットコイン等の仮想通貨などが広く含まれていると解されている⁶。つまり、譲渡（移転）できる財産権を譲渡所得課税における「資産」と考えている。この所得税法33条1項を文言から素直に読むと、誰かから誰かに資産を譲渡して対価を得た際に、その「対価」に対して譲渡所得課税がなされると解される⁷が、従来からの判例及び通説はそのようには考えていない。通説と言いうる見解によれば、「譲渡」とは、有償であると無償である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、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現金出資等が含まれると解している⁸。すなわち、「譲渡」には無償譲渡である贈与（民法549条）、相続（民法882条）、遺贈（民法964条）が含まれることになり、所得税法59条1項1号も（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）という標題で「贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）」という譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合に、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなしている（所得税法59条1項柱書参照）。

では何故に「対価」の無い「資産の譲渡」に課税がなされるのか。通説と言いうる見解によれば、譲渡所得の「本質は、キャピタル・ゲイン（capital gains）、すなわち所有資産の価値の増加益であつて、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、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（最判昭和43年10月31日月報14巻12号1442頁、最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁参照）⁹と考えるからである。すなわち、この考えから言えば、譲渡所得は、「資産の譲渡」で対価を得たから課税するのではなく、資産所有者の保有期間中に値上がつた資産の「評価益」に対する課税ということになる。この考えを「清算課税説」と呼んでい

⁶ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）261頁参照。

⁷ 佐藤・前掲注（3）84頁参照。

⁸ 金子・前掲注（7）262頁参照。

⁹ 金子・前掲注（7）260頁。

る。「清算課税説」は、所得税法が包括的所得概念を採用しつつ、未実現の利得には原則課税しないという立法政策を採用している「理論的根拠」で構成されている¹⁰。

「清算課税説」は、いわゆる「榎本家事件」（最判昭和43年10月31日集民92号797頁）で最初に最高裁判決として現れ、「割賦弁済土地譲渡事件」（最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁）と「名古屋医師財産分与事件」（最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁）の2件の「民集登載判決」で踏襲されたことから最高裁判例として確立したとされている¹¹。この「清算課税説」に対して、昭和50年最高裁判決である「名古屋医師財産分与事件」に関連して現れたのが、いわゆる「譲渡益説」という考え方である。

2 「譲渡益説」とは

「譲渡益説」の主唱者と目されるのは、「名古屋医師財産分与事件」で納税者側訴訟代理人となった竹下重人弁護士である。最初に「譲渡益説」の立場から書かれたと思われる論文では、「榎本家事件」の第一審と「割賦弁済土地譲渡事件」の控訴審を「実定法に根拠を有しない独断である」¹²と批判している。すなわち、「譲渡益説」とは、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りの有無

¹⁰ 佐藤・前掲注（3）85頁参照。なお、金子・前掲注（7）195頁は、「第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとに置くことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する。」という3つの理由から包括的所得概念が一般的な支持を受けているとしている。

¹¹ 佐藤・前掲注（1）7頁参照。

¹² 竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュトイエル100号（1970年）110頁。その直前には、以下のような文章を置いて（条文の文言や具体例は省略した）、「譲渡益説」を説明している。「所得税法33条1項は……と規定している。この規定だけでは譲渡所得の内容が何であるかを理解し得ないが同条3項には……と規定されている。『次の各号』においては短期譲渡所得と長期譲渡所得の区別を定めている。この計算規定によって理解される譲渡所得の内容は、資産の譲渡による収入金額がそれらの資産の取得、維持、管理、譲渡のために支出した金額を超過する部分によって成り立つことが明らかであって、その資産の保有期間における値上りの有無を考慮に入れる必要はないのである。……さらに同法36条1項は……と規定する。ここにいう『収入すべき』とは、……譲渡資産の対価として定められたものをいうことは明らかである。すなわち法33条にいう資産の譲渡は対価を伴う有償譲渡を規定したものと解釈すべきものである」（同論文109頁）。

等に関係なく、その資産の譲渡による現実の収入金額から、その資産の取得費等を控除した残額を所得としてとらえ、これに担税力を認めて課税¹³する考えである（しかし後に竹下弁護士は、自身が担当した「名古屋医師財産分与事件」の判例評釈において譲渡課税の「対象」自体は、「清算課税」であることを認めている¹⁴）。「譲渡益説」は、譲渡所得課税は、所得税法33条は有償譲渡へのみに適用される主張する。「譲渡液説」によれば、無償譲渡への譲渡所得課税は、所得税法36条1項「別段の定め」から所得税法59条1項の規定により例外的になされるものと解釈している¹⁵。

「譲渡益説」の特徴の一つは、「みなし譲渡」規定による無償譲渡課税への批判である¹⁶。「譲渡益説」のもう一つの特徴は、「資産の値上りによる増加益」

¹³ 水野武夫「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久編『判例研究日本税法体系3』（学陽書房・1979年）64頁。

¹⁴ 竹下重人「譲渡所得—慰謝料及び財産分与—」金子宏編『租税判例百選〔第2版〕』（有斐閣・1983年）77頁は、「譲渡所得の実体は何か、それは何故に課税の対象となりうるか、という論議としてであれば増加益清算課税説にして異を称えるものではない。しかし、本質的に所得といわれうるものを、現実の課税所得として捉えるためには課税標準算定へのすじ道が明文に示されているべきことは、租税法主義にてらし、当然のことである。だからこそ、所得税法は33条1項で譲渡所得の定義を、同条3項で金額の計算を明記したのである。同条1項にいう『資産の譲渡は有償・無償を問わない』としても、その譲渡に『収入金額』が伴わなければ、現実の課税所得は存在しないことに帰する」と述べている。

¹⁵ 竹下・前掲注（13）110頁は、所得税法59条1項の「立法政策上の適否はともかく、これがあることによって、無償譲渡の場合でも譲渡所得があるものとして課税されることになるのである……。そしてこの規定は、課税の公平論に基づく例外規定であるから、同条項に列挙された事由は限定列挙と解すべきであり、拡張解釈あるいは類推適用は許されない」とする。なお、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）78頁は、無償譲渡への課税が行われる理由を「第1に、納税者が自らの意図、選択により租税負担を軽減できる可能性があること、第2に、課税の適切なタイミングという点で、未実現での段階が最も適切であり、その課税の遅延が、不公平な事態を引き起こすこと、第3に、未実現の段階での課税は、納税者の納税資金の調達、すなわち支払能力の点で納税者に負担を強いるものであるが、それを強いてもなお実現されるべき、より大きな法的価値（公平課税の実現等）が具体的に存在すること」と述べている。また、金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣・1996年）91頁は、「キャピタル・ゲイン（筆者注：所有資産の価値の増加益）を所得として課税の対象に含めることは、公平負担の観点から、是非とも必要なことである」とする。

¹⁶ 竹下・前掲注（13）108頁は、「国民は自己の有する資産を有償でなければ譲渡してはならない義務を負うものではなく、無償譲渡をしたために納税資金の引当となるべき対価を取得しない者にまで納税を強制することとなる上記（筆者注：

の算定に対する批判である¹⁷。つまり、「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」とするならば、その増加益を具体的に算出するための規定が租税実体法上なければならぬが、そのような規定はないということである。

以上、概ね「清算課税説」と「譲渡益説」の概要についてみてきたが、視点を変えて「時系列」の観点から「譲渡所得課税」について考察してみる。これによって「清算課税説」と「譲渡益説」との関係性、何故「譲渡益説」なる考え方が生成されたのかを知ることができるからである。

Ⅲ 時系列で見る譲渡所得課税

1 昭和20年代（1945年～1954年）

昭和25年（1950年）にシャープ勧告を採り入れた税制改革が行われた。担税力に即した課税の公平を目指して、制限的所得概念から「包括的所得概念」へと変わることになった¹⁸。この所得概念の変更により、譲渡所得に対する課税が本格的に行われることとなり、「みなし譲渡課税」が取り入れられることとなった。

昭和27年（1952年）に、相続による場合について「みなし譲渡課税」を廃止した。相続は本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いものであるとし、被相続人の取得価額を相続人に引き継がせ課税の延期を認めることとし、贈与等の場合は清算することとなった¹⁹。

昭和29年（1954年）に、後に「榎本家事件」で、納税者Xが父親から資産を

旧法5条の2、現行法59条)のような『みなし譲渡』の規定は、税制の面から私的取引の自由を制限することとなる不合理なものといわなければならない」とする。

¹⁷ 竹下・前掲注(13)109頁は、「資産の譲渡によって、増価(ママ)益が当然に実現し、課税の対象である譲渡所得として把握されるものであるとすれば、資産の譲渡があったときは、その対価の額の如何にかかわらず、常にその譲渡資産の客観的価額を査定し、それと原価又は帳簿価額との差額を算出したうえで、現実収入との関連で課税所得を計算しなければならないということになるのであろうが、現行所得税法はそのような構造をとっていない」とする。

¹⁸ 金子・前掲注(7)91頁参照。

¹⁹ 税制調査会「昭和35年12月当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第1次答申)及びその審議の内容及び経過の説明」369頁参照。

相続した²⁰。(昭和27年の改正により、相続による資産の譲渡に対しては、みなし譲渡課税は行われていない。)

2 昭和30年代(1955年～1964年)

昭和33年(1958年)に、後に「割賦弁済土地譲渡事件」で、訴外A(契約成立日の翌日死亡)が、訴外Bへ土地およびその地上建物を譲渡した。この譲渡における代金の授受は、契約において分割払いであった(本件売買契約の代金支払方法は、契約成立の日に100万円、残金はその後毎月50万円ずつ支払うことと約束されていた。この分割弁済の約定は厳密な意味における期限の約定ではなく、訴外Aと訴外Bの間では、つまり昭和33年末時点では、納税者Xら亡Aの家族には150万円しか入っていない。売買代金のうちから税金相当分は随時支払うことが約束されていた。税金相当額を支払った残金について、主として訴外A側の一時に大金を必要としない事情によって、一応年金方式に準じて分割払いとされたものである)²¹。分割であるが故に、譲渡所得に係る所得税額の支払ができないとの納税者Xらの求めに応じた訴外Bは、昭和34年(1959年)に661万220円を支払っている。すなわち、納税者Xらには、その多額であった税金を支払う能力(担税力)はあったことになる。

昭和35年(1960年)に、「榎本家事件」で、納税者Xが、資産を訴外血縁者に贈与し、これに対してみなし譲渡課税がなされ、この課税を不服として提訴した。

昭和35年(1960年)12月に、税制調査会第1次答申が提出された。この答申において、贈与による場合の「みなし譲渡課税」について、納税者の理解が得られない等の理由により検討の余地があるという問題提起をしている。

昭和36年(1961年)12月に、税制調査会答申が提出された。昭和35年12月の答申を踏まえて、「所得税においては、金銭に換価されない資産の値上り益自体を所得と考え、それが贈与されたような場合にまでその課税の清算を行うという考え方自体に常識として受け取りがたい面があり、納税者の納得を得ることのむずかしい制度となっている。」と問題を提起し、以下のように3つの案

²⁰ 浦和地判昭和39年1月29日行集15巻1号105頁参照。

²¹ 熊本地判昭和38年2月1日行集14巻2号257頁参照。

とその検討を行った²²。

第1案：みなし譲渡課税を行わず、贈与者の取得価額を受贈者が引継ぐ。

第2案：みなし譲渡課税を廃止する。受贈者は贈与者の取得価額を引継がない。受贈者がその資産を譲渡する際は、その資産の贈与税の課税価格の計算の基礎となる価額（贈与時の価額）を取得価額とする。

第3案：山林等売却の予定がある場合は第1案、それ以外は第2案とする。

最終的には第1案が、昭和40年所得税法改正で採用されることになった。

昭和38年（1963年）2月1日、「割賦弁済土地譲渡事件」の第1審判決で、納税者側が勝訴した。判示では、「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。」とし、さらに「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（る）」としている。

昭和38年（1963年）12月に、税制調査会答申が提出された。この答申で、資産の譲渡代金を分割払い、延払いによる場合の課税について検討を行った。その結果、代金收受のたびに課税する方法は、累進緩和措置を認めている課税方法からみて不合理である……譲渡所得に対する課税方式等も考慮して、一応権利確定主義により原則通り課税することとし、別途支払い条件に応じて納期限の延長を認める方法を講ずることとする方向で検討するのが適当としている²³。これは、現行所得税法132条に反映される。

昭和39年1月29日、「榎本家事件」の第1審判決で、納税者側敗訴となる。

3 昭和40年代（1965年～1974年）

昭和40年（1965年）4月1日、所得税法及び法人税法の全文が改正され新税法が施行された。立法当局によれば①税法の体系的整備、②表現の平明化および③規定の整備合理化、の3点を基本方針として行われた²⁴。

昭和40年（1965年）9月10日、「榎本家事件」の控訴審判決で、納税者側敗訴となる²⁵。

²² 税制調査会「昭和36年12月 税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」548頁参照。

²³ 税制調査会「昭和38年12月 所得税法及び法人税法の整備に関する答申」56頁参照。

²⁴ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972年）102頁参照。

²⁵ 東京高判昭和40年9月10日税資41号1004頁参照。

昭和41年（1966年）7月30日、「割賦弁済土地譲渡事件」の控訴審判決で、納税者側敗訴となる²⁶。控訴審では、所得税法の権利確定主義を厳格に当てはめた上で、譲渡による収入が分割払いであることに伴う多額の税金の支払いについて、国税徴収法46条以下の納税緩和等の措置があるとしている。また控訴審では、実際に納税用の金額をXらが受け取っている事実にも言及している。

昭和43年（1968年）10月31日、「榎本家事件」の上告審で、納税者敗訴で確定した。その際、判決理由で最高裁で初めて「清算課税説」に言及している²⁷。

昭和45年（1970年）4月11日、いわゆる「名古屋医師財産分与事件」の第1審判決で、納税者側敗訴となる²⁸。「譲渡益説」を主張した竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」は、この時期に公表されている。

昭和46年（1971年）10月28日、「名古屋医師財産分与事件」の控訴審で、納税者側敗訴となる²⁹。この判決で、離婚における慰籍料の支払義務（債務）の消滅を経済的利益として、無償譲渡ではないとした。財産分与について、財産を分与する「債務」という取り扱いで、やはり債務の消滅という経済的利益を

²⁶ 福岡高判昭和41年7月30日高民集19巻4号364頁参照。

²⁷ 最判昭和43年10月31日集民92号797頁以下では、「譲渡所得に対する課税は、原判決引用の第1審判決の説示するように、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と解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（……）9条1項8号の規定である。そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法5条の2の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものといいがたい。のみならず、このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらない」としている。

²⁸ 名古屋地判昭和45年4月11日民集29巻5号649頁参照。

²⁹ 名古屋高判昭和46年10月28日民集29巻5号655頁参照。

得たと判断している。

昭和47年（1972年）12月26日、「割賦弁済土地譲渡事件」の上告審判決で、納税者側敗訴で確定した。その際、以下のような判決理由が、その後の判例となる³⁰。

「一般に、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（昭和41年（行ツ）第8号昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁）。したがって、譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡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、無償であるときは同法5条の2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つて課税標準とした（同条1項）のである」。

4 判例確立以降（1975年～）

昭和50年（1975年）5月27日、「名古屋医師財産分与事件」の上告審判決で、控訴審の判決を支持して、納税者側敗訴で確定した³¹。

³⁰ 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁参照。

³¹ 最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁以下で、以下のように判示している。「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頁参照）。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つ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。ところで、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

この後、時間的には大きく隔たるが、「名古屋医師財産分与事件」と同種のいわゆる平成元年（1989年）9月14日の「税負担錯誤事件」上告審判決で、原判決破棄による原審差戻しがなされた³²。この事件の概要は、以下の通りである。協議離婚に伴い夫が自己の不動産全部を妻に譲渡する旨の財産分与契約をした後、夫に2億円余の譲渡所得税が課されることが判明した。最高裁は、契約の当時、妻のみに課税されるものと誤解した夫が心配してこれを気遣う発言をし、妻も自己に課税されるものと理解していたなど判示の事実関係の下においては、他に特段の事情がない限り、夫の右課税負担の錯誤に係る動機は、妻に黙示的に表示されて意思表示の内容をなしたものであると判示した。

なお、本件は税務訴訟ではなく、「建物所有権移転登記抹消登記手続請求事件」という事件名のように「民事訴訟」であった。平成3年（1991年）3月14日、税負担錯誤事件差戻控訴審で原判決である地裁判決が取消された³³。

平成4年（1992年）7月14日、いわゆる「支払利子付随費用」の上告審で、従来の「判例」を踏襲しながら、所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」の意義について判示した³⁴。

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、それ自体一つの経済的利益ということができる。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とすべきである。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上告人に譲渡所得を生ずるものとして課税の対象となした原審の判断は、その結論において正当として是認することができる。論旨は、採用することができない。

³² 最判平成元年9月14日集民157号555頁参照、家庭裁判月報41巻11号75頁参照。

³³ 東京高判平成3年3月14日判例時報1387号62頁参照。

³⁴ 最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁以下では、「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ところ（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、同昭和47年（行ツ）第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）、前記のとおり、同法33条3項が総収入金額から控除し得るものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみ

平成17年(2005年)2月1日、いわゆる「右山事件」の上告審で、高裁までの判決を覆す納税者勝訴判決で確定した³⁵。すなわち、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』(法38条1項)として収入金額か

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に徴すると、右にいう『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が、他方、当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活費ないし家事費に属するものはこれに含まれないと解するのが相当である」と判示した。

³⁵ 最判平成17年2月1日集民216号279頁以下では、「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のである(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、最高裁昭和47年(行ツ)第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照)。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の額も含まれると解される(最高裁昭和61年(行ツ)第115号平成4年7月14日第三小法廷判決・民集46巻5号492頁参照)。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(法59条1項参照)、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る。同項の規定により、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(法33条3項1号、2号参照)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、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』(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、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」と判示した。

ら控除されるべき性質のものであるとして、名義書換料を、収入金額から控除することができることを認めた。

平成18年（2006年）4月20日、いわゆる「土地改良区決済金事件」の上告審で、「清算課税説」に言及しながらも、「資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっている」と判示している³⁶。

そして、令和2年（2020年）3月24日、「タキゲン事件」の上告審で、「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のである（最高裁昭和41年（行ツ）第8号同43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁，最高裁同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頁等参照）。すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法59条1項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、『その時における価額』に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される」と判示した³⁷。この判決に対しては、「判例が、清算課税説によって譲渡所得の課税関係を把握していることを、改めて

³⁶ 最判平成18年4月20日集民220号141頁以下では、「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のである（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，最高裁昭和47年（行ツ）第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）。しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条3項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである」と判示した。

³⁷ 最判2年3月24日集民263号63頁以下。

明らかにした。」³⁸と評釈されている。

IV 果たして譲渡益説に傾いたのか

以上、時系列でみたように、譲渡所得に対する課税は、担税力に即した公平な税負担の実現のため採り入れられた「包括的所得概念」では、資産の価値の増加により得られる担税力に対する課税を徹底するために、金銭による収入がないにもかかわらず、金銭による納税を求められることに対して納税者からの理解が得られない危惧感から「みなし譲渡」課税は縮小されている³⁹。

譲渡所得に対する課税の趣旨は資産の価値の増加益であるとする「清算課税説」は、その発端となった「榎本家事件」や「割賦弁済土地譲渡事件」は、いずれも昭和40年以前の旧法時代の事件であり、昭和40年以降の現行法への適用には些か疑問が無いわけではないが、判例はいわゆる「ブレる」ことなく「譲渡所得課税」の理論的根拠であり続けている。その理由は、「財産分与」以外に実際の課税自体には大きな違いが認められないからであろう⁴⁰。その「財産分与」に対する課税への疑問から「譲渡益説」は主張されたのである⁴¹。

財産分与に関する裁判所の判断については、「清算課税説」を支持する学者からも反対意見がある。金子教授は、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はあたらないと解すべき⁴²としている。もしも、金子教授の主張に沿うならば、「財産分与」への課税は資産の「譲渡」に該当しないという「税法解釈」によって解決に導くことも可能であり、ことさら「譲渡益説」を主張する必要もないことになる。

³⁸ 佐藤・前掲注(1)7頁。

³⁹ 現行法制度のまとめに関しては、佐藤・前掲注(2)127頁参照。

⁴⁰ 伊川正樹「譲渡所得とその課税および実現主義—増加益清算説と譲渡益課税説の対立点」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社2011年）474頁参照。

⁴¹ 伊川・前掲注(41)483頁の注19は、「筆者は譲渡益課税説を正面から否定するものではない。同説の主張者が『資産の譲渡』の意義を述べているのは、本件判決が『資産の譲渡は有償無償を問わない』と述べた点を批判するものであることは明らかである」と述べる。

⁴² 金子・前掲注(7)264頁参照。

「譲渡益説」への傾きを主張された佐藤教授が、その見解を改められたと見受けられる見解を公表されたことから、「譲渡益説」は消えていく見解になるのかもしれない。

V おわりに

論文の目的は、「譲渡所得に対する課税の趣旨」を再検討することにあつた。その結果、改めて「譲渡所得に対する課税の趣旨」は、「清算課税説」であることが確認できた。正直なところ筆者は、近時の最高裁判例が判示の文言上は清算課税説をとりながら譲渡所得を具体的に得られた譲渡益への課税だとする譲渡益説へ傾斜していると説く見解を疑いもしていなかった。ただ、そのような見解が生じたことの原因は、所得税法33条3項に「譲渡益」という文言がある以上、条文の文理解釈から実際は「譲渡益説」であり、判例における「清算課税説」の言辞は単なる「枕詞（まくらことば）」に過ぎないものと人々が仮に認識したとしても、致し方ないと考えている。

今回、改めて「清算課税説」と「譲渡益説」を再検討してみて、「清算課税説」は立法理由に根拠がある考え方であり、これに対して「譲渡益説」は修正された現行法を根拠に「名古屋医師財産分与事件」を勝訴に導くための実践的な裁判上の主張ではなかったのかとの印象を持つようになった。つまり、単に財産分与に対する課税を避けるための考え方ではなかったかということである。そうであるならば、「清算課税説」を前提としても、「財産分与」は資産の「譲渡」ではないと解すれば充分ではないだろうか。