

# 譲渡所得学説と租税裁判

－ いわゆる「学説」と裁判例の関連性を中心に －

鳥 飼 貴 司

## I はじめに

本稿の目的は、譲渡所得学説が租税裁判例に与えた影響を考察することである。

譲渡所得（所得税法33条1項）は、所得税法の解釈における主要な論争領域の一つであり、キャピタル・ゲインに対する課税の問題は、常に所得理論上や租税制度論上の重要課題であると言われている<sup>(1)</sup>。今日においても、譲渡所得は学問上の課題だけではなく、司法試験でも頻繁に出題されている重要論点でもある<sup>(2)</sup>。

譲渡所得の課税については、主に清算課税説<sup>(3)</sup>（増加益清算説<sup>(4)</sup>）と言われる考え方によって説明がなされている。この清算課税説に対しては、従来から様々な学問上の批判や疑問が投げかけられているが<sup>(5)</sup>、後に述べるように実務では清算課税説に従った租税裁判例が出され続けている。

租税裁判例すなわち実務を理論的に支えるのはいわゆる“学説”というものであるが、学説と裁判例との関連性を考察することは、今後自分自身の研究活動を行うに当たっても、有益であると考ええる。税法学という法学はどのような学問であるか、そのような学生時代から抱き続けていた素朴な疑問に対する自答のきっかけになれば幸いである。

## II 民法規範と譲渡所得課税

ある税法の入門書に、次のような記述がある。曰く、「民法典に書いてあるとおりに贈与ができて土地取引ができる社会なんて、どこにもないのです」<sup>(6)</sup>と。この主張の意味するところは、税金＝租税というものが私的経済取引を中

心とする人々の様々な活動に大きな影響を与えており<sup>(7)</sup>、民法における法律関係を考察する上でも税法的経済リスクを考慮に入れて法律効果を検討しなければならないことであると思われる。これを税法側から言えば、民法など私法を前提として、私的経済生活上の行為や事実をとり込まざるを得ない場合が多いので、税法は程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にある<sup>(8)</sup>と言えるだろう。さらに言えば、民法・商法（会社法）と税法との関係は、公法と私法という伝統的な公法私法二元論<sup>(9)</sup>という範疇はありながらも、一般法と特別法との関係といっても言い過ぎではない<sup>(10)</sup>と思われる<sup>(11)</sup>。そこで、本稿はまず民法規範と譲渡所得課税の関わりについて記述することにする。

譲渡所得の「譲渡」とは、国語辞典的意味において「権利・財産などを他人にゆずりわたすこと」だと思われる。財産などを他人に譲り渡す際に、対価として金銭などを譲り受ける、つまり自己の財産権と相手の金銭所有権との交換である<sup>(12)</sup>場合には、売買契約として民法555条の適用が私法的には生じることになる。

民法555条は、「売買は、当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」と規定している。この売買契約の税法的表現として譲渡所得という所得類型が存在している。すなわち、所得税法33条1項は、「譲渡所得とは、資産<sup>(13)</sup>の譲渡（…）による所得をいう。」と規定している。典型的には、個人Aが個人Bに取得価格3,000万円の土地を5,000万円で売り渡した場合、個人Aに譲渡所得が生じることになっている。

所得税法33条3項は、「譲渡所得の金額は、…その年中の当該所得に係る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額の合計額を控除し、その残額の合計額（…「譲渡益」）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定している。例えば譲渡費用が200万円、譲渡所得の特別控除額が50万円（所得税法33条4項）だったとすれば、 $5,000万円 - (3,000万円 + 200万円) - 50万円 = 1,750万円$ となる。この際、譲渡された財産権などが、譲渡人の所有（保有）期間5年以下か5年超かによって、短期譲渡所得（所得税法33条3項1号）<sup>(14)</sup>と長期譲渡所得（所得税法33条3項2号、同法22条2項2号）<sup>(15)</sup>に区分される。後者の長期譲渡所得なら



ば、1,750万円の“2分の1”である875万円が「譲渡所得の金額」（所得税法21条1項1号、22条2項1号・2号）となる。保有期間が5年超の長期譲渡所得は、租税政策的措置から“2分の1”課税になっている<sup>(16)</sup>。

民法における通常の売買契約を念頭に置くと、ここまでの説明で十分に法的議論がなされると思われるが、“税法の世界”になるとさらに話が進んでゆく。それは、譲渡された財産権などの種類によって所得分類が譲渡所得ではない場合が生じるのである。

所得税法33条2項は、「次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。一 たな卸資産（…）の譲渡その他営利を目的として継続的行なわれる資産の譲渡による所得 二 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡<sup>(17)</sup>による所得」と規定する。譲渡された財産権が“山林の伐採による立木”の場合には、その対価は山林所得（所得税法32条）となり、“商品など”を譲渡した場合<sup>(18)</sup>には、その対価は事業所得（所得税法27条）となる<sup>(19)</sup>。

ところで民法555条は、自己の財産権と相手の金銭所有権との交換であるが、金銭所有権以外の財産権の交換については、民法586条に「交換は、当事者が互いに金銭の所有権以外の財産権を移転することを約することによって、その効力を生ずる。」と規定されている（交換契約）<sup>(20)</sup>。典型的には、個人Aと個人Bは、各々等価の土地を有しており、この不動産を交換したケースを想定しよう。このようなケースでは、所得税法58条（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）<sup>(21)</sup>が適用される場合があり、その際所得税法33条の譲渡所得がなかったものとみなされる。

「譲渡」という通常の国語的意味から言えば、今までは有償のものであったが、無償による譲渡（贈与＝民法549条）や有償でも所得税法施行令169条の「資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない金額」で対価を受ける“低額譲渡”の場合少し事情が異なってくる（所得税法59条1項参照）。

### Ⅲ 譲渡所得課税の主要裁判例の判決理由と事実の概要

ここでは、譲渡所得に対する課税の本質<sup>(22)</sup>に関する裁判例に絞って記述していく<sup>(23)</sup>。

- (1) 最高裁昭和43年10月31日判決<sup>(24)</sup>は、「譲渡所得に対する課税は、原判決引用の第一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得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」と判示した。いわゆる「榎本家事件」<sup>(25)</sup>と呼ばれる。この事実の概要は以下の通りである。Xが本件不動産1をMに、本件不動産2をM雄にそれぞれ贈与した（民法549条）ことで、Xに譲渡所得があるとしてなされたものである。そもそも本件不動産は、Xの父親であるS吉の所有であった。昭和29年にS吉が死亡したことで、S吉の妻（Xの母親）であるK、S吉とKの子であるU吉・S満・Xが相続人（民法887条1項、890条）として共同相続（民法898条）した。被相続人のS吉は、その所有財産の大半をU吉の妻であるMに遺贈（民法964条）していた。Xら共同相続人はその遺留分（民法1028条）を相続したものであった。本件不動産は、遺留分の一部であった。これを他の相続財産を含めて遺産分割（民法907条）をした結果、XとS満が共有（民法249条）したのである。XとS満は、実家の財産が散逸するのを避ける目的があった。しかし、相続放棄（民法939条）をすると、全相続財産は結局U吉が取得することになる。このU吉は、別居して家業を顧みない状態にあるので、U吉に全相続財産を取得させることは実家の存続を危くする。家業に専念しているU吉の妻MやU吉とMの娘Aの夫であるM雄らの生活に脅威を与える結果となると考えた。そこで、XとS満がいったんは相続して、これをMとM雄に無償で贈与することにした。これに対して被告税務署長は、原告の昭和35年分所得税について、所得税額23万3610円、無申告加算税額5万8250円と決定（国税通則法25条）したということである（以下、諸手続は省略）。裁判結果は、第1審（浦和地判昭和39年1月29日<sup>(26)</sup>）は一部却下・一部棄却で原告控訴、控訴審（東京高判昭和40年9月10日<sup>(27)</sup>）は棄却で控訴人上告、上告審棄却で確定した<sup>(28)</sup>。
- (2) 最高裁昭和47年12月26日判決<sup>(29)</sup>は、「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43年10月31日第1小法廷判決…）。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…改正前の旧所得税法（…）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。」と判示した。いわゆる「割賦弁済土地譲渡事件」<sup>(30)</sup>と呼ばれる。この事実の概要は以下の通りである。Xの被相続人であるSは、T百貨店に対し、土地建物を3,055万2,000円で売渡した（民法505条）。代金は、契約成立日に手附金<sup>(31)</sup>として100万円、残金を毎月50万円ずつ支払を受けることを約束した。Sは、100万円を受領したが、翌月死亡した。Xは、被告課税庁側の指示にしたがい、Sの譲渡所得額を売買代金全額である3,055万2,000円として同年度所得税額を算出して申告した。しかし、Sが現実取得し得た金額は、手附金と死亡月分50万円の合計である150万円だけなので、Xは申告を誤りとして更正の請求（国税通則法23条）をした。課税庁側は、これを却下したうえ、譲渡所得金額1,347万9,841円、所得税更正額607万1,890円とする更正をした。（以下、諸手続は省略）。裁判結果は、第1審（熊本地判昭和38年2月1日<sup>(32)</sup>）は請求認容で被告（課税庁）控訴、控訴審（福岡高判昭和41年7月30日<sup>(33)</sup>）は原判決取消・被控訴人（X）の請求棄却で被控訴人（X）上告、上告審棄却（X敗訴）で確定した。

- (3) 最高裁昭和50年5月27日判決<sup>(34)</sup>は、財産分与としてされた不動産の譲渡は、譲渡所得を生ずるものとして、課税の対象となると判示している。いわゆる「名古屋医師財産分与事件」<sup>(35)</sup>と呼ばれる。この事実の概要は以下の通りである。Xが所有していた宅地とその地上建物をKに譲渡し

た。これはXとKとの間の離婚等調停事件の調停が成立し、その調停の結果財産分与<sup>(36)</sup>として譲渡したものである。これら各不動産の譲渡によってXは何等の所得も得ていないのにもかかわらず、課税庁側は譲渡所得の申告がなされていないとXに増額更正処分をした。(以下、諸手続は省略)。裁判結果は、第1審(名古屋地裁昭和45年4月11日判決<sup>(37)</sup>)は棄却で原告控訴、控訴審(名古屋高裁昭和46年10月28日判決<sup>(38)</sup>)は棄却で控訴人上告、上告審棄却で確定した。

譲渡所得に対する課税の最高裁におけるリーディングケースは、以上の3つであると思われる。興味深い事実として、昭和43年判決を昭和47年判決が理由中の判断で引用し、昭和47年判決を昭和50年判決が理由中の判断で引用するという現象が行われている。このようにいわば“既成事実化”されることによって、清算課税説と考え方が租税裁判実務の中で醸成されてきたと言えるだろう。現在でも租税裁判実務では、清算課税説を採用している。例えば、いわゆる「川之江市井地山造成地事件」<sup>(39)</sup>と呼ばれる松山地裁平成3年4月18日判決<sup>(40)</sup>は、「土地等の資産の譲渡による所得が譲渡所得として課税の対象にされているのは(所得税法33条1項)、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、その資産の所有者が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(最高裁判所…昭和50年5月27日…民集29巻5号641頁以下)」と判示した。

ただし、「榎本家事件」のような民法上の贈与契約に基因する無償の譲渡への所得課税は、現行法では解消されている。

筆者が所有している旧所得税法(昭和23年3月31日法律27号)<sup>(41)</sup>5条の2第1項(時価による譲渡とみなす場合)は、次のように規定していた。

「遺贈(包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。)又は贈与(相続人に対する贈与で被相続人たる贈与者の死亡に因り効力を生ずるものを除く。)に因り第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の移転があった場合においては、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、同項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があったものとみなして、この法律を適用する。」旧所得税法9条1項7号は現行法32条の山林所得であり、8号は現行法33条の譲渡所得である。

これに対して、現在の所得税法第59条第1項は、次のように規定している

「次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、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す。

- 一 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。）
- 二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）」

現行法と旧所得税法第5条の2第1項とを対比すれば、括弧書によって「個人から法人に対する贈与」に限定されているので、「個人から個人に対する贈与」には譲渡所得課税が適用されなくなったのである。

なお、贈与を受けた受贈者が第三者に対して売却すれば、譲渡所得が発生することになる。所得税法第60条第1項は、次のように規定している。

「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。一 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。）」

結局、贈与の場合には、贈与者の課税は繰延べられ、受贈者は贈与者が所有者であった期間の増加益を含めて清算（課税）する法システムになっている。

#### Ⅳ 譲渡所得学説における“通説”と“有力説”

清算課税説に対しては、実務家から批判の声が上がった。

いわゆる「名古屋医師財産分与事件」の訴訟代理人であった竹下重人弁護士は、「榎本家事件」の第1審である浦和地裁昭和39年1月29日判決に対して「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のもで

はなく、無償譲渡をしたために納税資金の引当て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<sup>(42)</sup>とし、「割賦弁済土地譲渡事件」の控訴審である福岡高裁昭和41年7月30日判決に対しても「われわれは、譲渡所得の本質を理解するために、抽象的なキャピタル・ゲイン論からではなく、実定法の具体的検討から始めなければならない<sup>(43)</sup>と批判する。

結論として、譲渡所得に対する課税を次のように解した。「(所得税法36条1項の)『収入すべき』とは、経済取引上はそれだけの値打ちがあるという意味での客観的価額などをいうのではなく、法律上の権利として取得することのできるもの、譲渡所得に関していえば、契約、行政処分、執行行為、法律の規定等によって、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(所得税)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。譲渡所得は、本質的に、対価を伴うか否かを問わないとする前記裁判例の考え方は実定法に根拠を有しない独断である。」<sup>(44)</sup>

つまり、所得税法33条1項は、他の所得分類(利子・配当・不動産・事業・給与・退職・山林・一時・雑)と同じ規定として収入金額を定める所得税法36条1項に絡めて有償による譲渡を規定したものであると解するのである。ただし、所得税法36条1項の「別段の定め」の一つとして所得税法59条1項がある。この規定の立法政策上の適否はともかく、無償譲渡の場合でも譲渡所得として課税する規定であるが、資産の時価がその資産の取得・維持・譲渡のために支出した金額を超える部分であることは、有償の譲渡所得の場合と異ならないと主張されているのである。

このような考え方は、譲渡益説<sup>(45)</sup>(譲渡益所得説<sup>(46)</sup>)と呼ばれている。譲渡益説に与する論者には、水野武夫弁護士<sup>(47)</sup>、田中治教授<sup>(48)</sup>などがある。

なお、「譲渡所得課税をめぐる問題」に対して、司法上または立法上、具体的な対応をとる場合には、課税のしくみを説明するにすぎない増加益清算課税説はその論理的根拠にはなりえないもの<sup>(49)</sup>と考えるとして、清算課税説の意義及び射程範囲の再考を主張する論者もいる。

これに対して、清算課税説が学説的にも“通説”である原因は、金子宏教授の影響であることは疑いの余地がないだろう。日本における税法の代表的な体系書において、金子教授は次のように記述する。「(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って、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)」<sup>(50)</sup>と。

譲渡所得を課税対象とすることへの反対論①譲渡所得は所得ではない②譲渡所得は物価上昇による資産価値の名目的増加にすぎない③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、国民経済上好ましくないなどの批判を、それぞれ斥けている。これは「所得税とキャピタル・ゲイン」(初出・租税法研究3号・1975年) という論文で詳細に論じられている<sup>(51)</sup>。

金子説は、租税論における所得概念が所得源泉説 (制限的所得概念) から純資産増加説 (包括的所得概念) への移行、純資産増加説における所得が納税者の担税力を増加させるすべての利得であることを丹念に論じた「租税法における所得概念の構成」<sup>(52)</sup> (初出1966年・1968年・1975年) を前提に、キャピタル・ゲインへの課税を主張されている。無償譲渡の課税については、「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 (59条)。これは『みなし譲渡』と呼ばれるが、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税の例であって、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている。未実現のキャピタル・ゲインも理論上は所得であるから、それに対する課税は、所得税の性質を失うものではない」<sup>(53)</sup>と記述する。ただ、いわゆる譲渡益説への批判はされていない。これは不思議なことである。見解の相違とされているだろうか。

なお、清算課税説に与すると思われる論者でも、「裁判例は、判示の文言の

上では清算課税説を採用し続けているが、…ゴルフ会員権贈与事件や土地改良区決済金事件などで示された判断を、『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』という点を重視したものと理解するならば、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。<sup>(54)</sup>と記述している。在野の実務家が疑問を投げかけた譲渡益説が、一定程度立法や裁判例へ影響を与えたのではないだろうか。

## V おわりに

これまで、譲渡所得に関する裁判例と主要学説を素材にして、所得税法解釈の傾向を見てきた。いわゆる清算課税説については、裁判例すなわち実務が主導してきた考えであったが、有力学者がその考え方に対して理論的根拠を与えてしまった感がある。それによって清算課税説が通説になってしまったことは否めない。すなわち、譲渡所得学説における通説は、他説との論争に打ち勝って通説の地位を得た訳では決してなく、実務の理論的支柱に納まることによって通説の地位を得たと解しても言い過ぎではないと思われる。その一方で、清算課税説への批判・再考を促す有力説にも、現行の所得税法解釈の体系的説明が完全に出来ているのかという疑問も生じる。包括的所得概念から清算課税説へと繋がっている通説に代わる考え方を打ち出せるのかが、今後の学問的課題になるのであろう。その意味で通説を簡単に賛美することなく、理論的に“対話”することが税法学者としての役目ではないかと考える。

### 〈注〉

- (1) 黒川功「譲渡所得学説と税法解釈学の方法論(1)」税理28巻9号（1985年）115頁。
- (2) 近年では出題がなされていないが、平成18年度第1問、平成19年度第1問、平成20年度第1問と出題がなされた。
- (3) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正2版〕』（弘文堂・2011年）83頁。
- (4) 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連(1)」税法学306号（1976年）21頁。なお、同「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連(2・完)」税法学307号（1976年）1頁参照。



- (5) 黒川・前掲注(1)115頁。
- (6) 佐藤英明『ブレップ租税法[第2版]』（弘文堂、2010年）10頁。
- (7) 佐藤・前掲注(6)11頁。
- (8) 金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010年）385頁。
- (9) 関哲夫『要説行政法〔新訂版〕』（酒井書店・2005年）9頁以下参照。
- (10) 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店、1994年）34頁。
- (11) 田中二郎『行政法総論』（有斐閣・1957年）110頁は、「私法上の関係が、行政法上の制限に服するとか、行政作用の結果として種々の私法的効果が発生するとかの例は極めて多い。殊に、従来、完全に私法が支配していた私経済生活の分野に対する国家の権力的統制その他の権力的介入が近時とみに拡大する傾向にあり、それだけ、私法と行政法との交渉し合い関連し合う場が広汎にわたるようになった。そして、今日では、私法と行政法とが一つの法律関係の中に融合して現れ、そこに新しい法の部門が形成される傾向がある」と指摘していた。経済法・労働法・社会法・企業法をその具体例とする。田中博士が、ここに（租）税法を加えておられないのは、意図的なのか否かは判然としない。しかし、金子教授の見解など、いわゆる東大法学派の諸先生方の見解を参照しても、私法と行政法が融合する分野に税法を加えても問題ないと思われる。
- (12) 我妻榮『債権各論中巻一（民法講義V2）』（岩波書店・1957年）239頁参照。
- (13) 所得税基本通達33-1は、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」とする。なお、伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念－増加益清算課税説の再考－」名城法学57巻1・2号（2007年）141頁参照。
- (14) ただし、「短期譲渡所得の課税の特例」が、租税特別措置法32条に規定されている。
- (15) ただし、「長期譲渡所得の課税の特例」が、租税特別措置法31条以下に規定されている。
- (16) 池本征男『所得税法 理論と計算〔6訂版〕』（税務経理協会・2010年）92頁～93頁は、「譲渡所得に対する課税は、保有期間中における資産の値上がり益（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転ずる

機会に、その保有期間中の値上が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り、その発生形態が非回帰的、不規則的であることから、継続的に発生する所得との担税力の差を考慮して、長期保有の資産に係る譲渡所得に対しては、超過累進税率を緩和するために2分の1課税とされるなどの措置がとられている」と説明する。

- (17) 名古屋高判昭和48年11月30日税務訴訟資料71号1057頁は、所得税法33条2項1号にいう「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」に当るかどうかは、(1)譲渡人の既往における資産の売買回数、数量または金額および売買の相手方、(2)売買のための資金繰り、(3)売買を行うための施設、売買に当てる広告、宣伝等の方法、(4)その譲渡に係る資産の取得および保有の状況等を総合して判断するのが妥当であると判示している。なお、本件の評釈としては、中川一郎・シュトイエル141号（1973年）1頁がある。
- (18) 不動産業者が販売用に所有する土地・建物など不動産は、その業者にとって“商品”となるので、その不動産を売買したことによって得た対価は事業所得に該当する。ただし、所得税基本通達33-3は、所得税法33条2項1号の事業所得に該当するような譲渡であっても、そもそも販売の目的で取得したもので、極めて長期間（おおむね10年以上）引き続き所有していた不動産の譲渡による所得は、譲渡所得に該当するものとする。また、所得税基本通達33-5は、事業所得に該当する場合であっても、その区画形質の変更等に係る土地が極めて長期間引き続き所有されていたものであるときは、その土地の譲渡による所得のうち、区画形質の変更等による利益に対応する部分は事業所得とし、その他の部分は譲渡所得として差し支えないとする。この点に関して、東京高判昭和48年5月31日行政事件裁判例集24巻4・5号465頁は、「所得税法は、ひとしく資産の譲渡によって生じた所得であっても、これを課税の対象とする場合、税負担の衡平を図る見地から一律の取扱をすることなく、概して臨時的、偶発的に発生する所得については、経常的、計画的に発生する所得に比較して担税力において劣るところから、これを譲渡所得として、経常的、計画的に発生する所得と区別して課税の対象としているのである。これに反し、同じく資産の譲渡による所得であっても、経常的、計画的に発生するものは、所得税法上譲渡所得には該当しないものとされているのであつて、同法第33条第2項第1号が、…いわゆるたな卸資産の譲渡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を譲渡所得から除外しているのは、右の趣旨を示すものである。例えば、不動産業者が転売の目的で他から取得した土地はまさしく右にいわゆるたな卸資産であって、これが分譲によつて得られる所得は、譲渡所得には該当せず、同法第27条に定める事業所得として課税上譲渡所得とは別箇の取扱がされるのである。」と判示する。なお、社会通念に照らし事業とみられない場合には、事業所得ではなく雑所得に該当することになる。名古屋高裁金沢支部判決昭和43年2月28日行政事件裁判例集19巻1・2号297頁、東京地判昭和48年7月18日税務訴訟資料70号637頁、最判昭和56年4月24日最高裁判所民事判例集35巻3号672頁など参照。

- (19) 東京地判昭和31年6月23日行政事件裁判例集7巻6号1528頁は、譲渡所得とは、山林所得ならびに営利を目的とする継続的行為により生じた所得を除いた不動産、動産その他の資産の譲渡による所得をいうものであるから、個人経営の印刷業を自己の主宰する会社組織に移行させる目的で同族会社を設立し、営業用動産を右会社に売却した行為は、営利の目的もなく、かつその性質上継続的行為でもないから、右売却による譲渡の対価は、譲渡所得であると判示する。高松高判昭和31年10月20日最高裁判所民事判例集14巻11号2370頁は、山林所得とは、山林経営による所得を指すものと解されているので、山林経営の実を伴わない場合の山林立木の譲渡による所得は、特段の事情のない限り、いわゆる譲渡所得に該当するものと解するを相当とすると判示した。高松高判の上告審である最判昭和35年9月30日最高裁判所民事判例集14巻11号2330頁も、山林を買受け2年11月後に譲渡した場合でも、その間山林経営の実体がない場合は、右譲渡による所得は山林所得ではなく譲渡所得と解すべきであると控訴審判決を維持した。
- (20) 我妻・前掲注(12)340頁は、「交換は、歴史的には、おそらく売買より先に発達したものであろう。然し、貨幣経済の発達した今日では、需要供給の調和をはかる制度としての社会的採用は少い。ただ、特殊の場合に、物資の利用者相互の間の配分を合理的にするために特別の意義を有することがあるに過ぎない。」と半世紀前に記述している。池田真朗『新標準講義 民法債権各論』（慶応義塾大学出版会・2010年）90頁も「交換は、物と物とを交換する契約で、おそらく歴史的には最も早く成立した契約形態だと思われる（これが貨幣経済の発達に伴って物と金銭とで交換をするようになるのが売買である）。今ではこの契約が行われることは少な

くなったが、それでも当然存在する。」と記述している。

- (21) 所得税法58条は、「居住者が、各年において、1年以上有していた固定資産で次の各号に掲げるものをそれぞれ他の者が1年以上有していた固定資産で当該各号に掲げるものと交換し、その交換により取得した当該各号に掲げる資産をその交換により譲渡した当該各号に掲げる資産の譲渡の直前の用途と同一の用途に供した場合には、第33条の規定の適用については、当該譲渡資産の譲渡がなかつたものとみなす。一 土地 二 建物 三 機械及び装置 四 船舶 五 鉱業権」と規定する。
- (22) 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)107頁が、「わが国の所得税法上の譲渡所得の本質に言及した裁判例としてつぎのようなものがみられる」として採り上げた浦和地判昭和39年1月29日と福岡高判昭和41年7月30日は、いずれも譲渡所得課税における重要裁判例の下級審である。
- (23) いわゆる「榎本家事件」以前の譲渡所得に関する税務訴訟の代表的なものを掲げておく。これらの特色は、学説の引用もあまりなく、単に現行の所得税法33条と36条の要件に該当するか、が争点となっていたようである。

(1)名古屋地判昭和35年9月30日(訟務月報6巻11号2196頁)は、自己の有する不動産をもって他人の債務の代物弁済として譲渡した場合の譲渡価額は、他人が受けた利益ではなく、右不動産の価額であると判示する。この事実の概要は以下の通りである。原告2名は、あるA会社の重役であったが、A会社がB会社に対し当時1101万40円の債務を負担していた。原告等はこの債務を整理するために、原告aは自分が所有する不動産を、原告bは自分が所有する不動産を、それぞれA会社に売渡し、A会社はこれをB会社に対する債務の代物弁済(民法482条)としてB会社に譲渡した。原告aは自分の不動産を480万円でA会社に売渡し、その売買代金中355万7373円については、原告aがA会社に対し同額の債務を負担していたのでこれと対等額において相殺(民法505条)し、その残額約124万円を受領した。原告bは自分の不動産をA会社に対し176万円で売渡し、その売買代金中68万4045円については原告bがA会社に対し同額の債務を負担していたのでこれと対等額において相殺し、その残額約107万円を受領した。これに対して、所轄税務署長は、原告等が不動産をB会社に対し1101万40円で売渡したものと認定して、原告aに対し123万4490円、原告bに対し7万3050円の納税義務ある旨の更正決定をした。原告等は、

所轄税務署長に対し当時の再調査請求したところ棄却などをされたので、更正決定は違法であり、これを維持した審査決定も違法であるとして、取消訴訟を提起した。裁判結果は、原告の請求認容で確定した。

(2) 最高裁昭和36年10月13日判決（最高裁判所民事判例集15巻9号2332頁）は、当時の所得税法9条1項8号（現行の所得税法33条に相当）の「資産の譲渡に因る所得」の「総収入金額」とは、「譲渡資産の客観的な価額を指すものではなく、具体的場合における現実の収入金額を指すものと解するのが相当である。」と判示した。控訴審である東京高裁昭和34年12月26日判決（最高裁判所民事判例集15巻9号2353頁）は、「およそ抵当権によって担保される土地を売買するに当つては、その売買価格は諸種の要素によって決せられるにせよ、一般的にはその抵当債務の額、買主が抵当権実行によって当該不動産の所有権を失うべき危険性等を考慮に入れた上、何等の負担なかりせばその土地の有すべき客観的価格より減額されて決せられるのであるが、かくして決定せられた売却価格そのものを以て、譲渡所得に関する所得税法第9条第1項第8号にいう『総収入金額』に該当するものと解すべきである。従つてその売買代金より更に被担保債権額を控除したものを以て、『総収入金額』と認めるべきではない。」と判示した。この事実の概要は以下の通りである。原告は、A会社に対し、自分の所有する土地を、抵当権を抹消して所有権移転登記と引渡をする約定で代金560万円をもって売渡した。しかし原告は、被告である所轄税務署長から不動産譲渡による所得申告をするように懲諭・指示を受けた。その指示によれば、売買代金中土地の再評価価額154万2200円、及び当時の租税特別措置法18条（現行の35条）による買換資産買入価格等153万6326円（原告が土地の買換として取得したの建物代金150万円及びこれに付随する諸費用3万6326円の合計）を控除した上、譲渡所得金額252万1474円であるとした。さらに当時の特別控除15万円を控除し、その10分の5に相当する118万5737円を所得金額として、これから当時の概算所得控除その他各控除合計13万6000円を差引いた残額104万9700円を課税される所得金額、その税額47万2365円とのこと。原告はこの指示通りに確定申告をした。しかし、本件売却不動産については、B会社が、C相互銀行に対して負担する極度額300万円の債務のため根抵当権を設定していた。原告は、買主のA会社から、売買代金の内300万円の前払をうけ、これをC相互銀行に支払い、抵当権設定登記を抹消した上、所有権移転登記手続をした。これに

よって原告の譲渡所得額は、被告の指示した252万1474円から、さらに根抵当権設定登記抹消のために支払った300万円を控除した残額とならなければならないもので、結局譲渡所得額はなかったことになる。原告は、確定申告後、申告額が誤っていたことに気付いた。被告に対し、譲渡所得税額につき更正請求の申立をしたが、更正請求棄却の決定をうけた。さらに東京国税局長に対し、審査の請求をしたが、請求を棄却された。原告は、所得税の確定申告による譲渡所得は存在しないものであるから、申告は当然無効であり、原告には所得税法に定める納税義務がないとして、取消判決を求めるため出訴に及んだ。裁判結果は、第一審（横浜地判昭和33年11月28日最高裁判所民事判例集15巻9号2346頁）一部却下・一部棄却で原告控訴、控訴審棄却で控訴人上告、上告審棄却で確定した。本件のような評釈として、田中真次・法曹時報13巻12号（1961年）116頁、浦谷清・民商法雑誌46巻4号（1962年）156頁、須貝脩一・シュトイエル5号（1962年）22頁、北野弘久『租税判例百選』（有斐閣・1968年）76頁、泉水一・税経通信33巻14号（1978年）164頁、一杉直・税経通信39巻15号（1984年）114頁などがある。

(3) 大阪高裁昭和38年9月23日判決（税務訴訟資料37号840頁）は、譲渡所得は、資産の譲渡により利得が何らかの形で実現し、もしくは実現されたとみなされる場合のみ発生し、等価物の交換からは譲渡による所得は発生しないとの主張は、所得税法の規定に反する独自の見解であって採用できないと判示した。この事実の概要は以下の通りである。Y税務署長は、XがK不動産との間で、X所有の土地とK不動産所有の土地との交換契約を締結したことにより、Xに譲渡所得があるとして課税処分をした。しかし、Xの交換契約の相手方はK不動産ではなく、K鉄道会社であって、当時の租税特別措置法16条の規定が適用されるべきであり、本件交換契約にかかわらず、土地の譲渡はなかつたものとみなされるから、Xには譲渡所得は発生しないとして、当時の審査請求を経て出訴した。本件控訴審においてX側は、「本件土地交換契約によって、控訴人には譲渡による所得はない。所得税における所得の意義如何については、いわゆる(1)所得源泉説と(2)純資産増加説とが主たるもので、前者は、一定期間における各種の勤労、事業、資産より生ずる継続的な収入から、それを得るための必要経費を控除した残額を所得とする考え方であり、後者は、一定期間内における財産増加の総額からその期間の財産減少額を控除した残額を所得とする考え方で、資産の売却または交換による利得も課

税の対象となるのであり、わが国の所得税法は大体において(2)の純資産増加説を採っている。そして、これによれば、譲渡所得の課税対象は資産の移転によって利得がなんらかの形で実現され、もしくは実現されたとみなされる場合でなければならず、控訴人は本件土地の譲渡によりなんらの利得をえていないから、譲渡所得を課せられる理由はない。」と主張した。この主張に対して大阪高裁は、「現行所得税法上『所得』の意義は明確にされておらず、その意義については控訴人主張のような諸学説がその代表的なものであつて、所得税法が原則的には所得源泉説に拠りながら、純資産増加説に接近しつつある点は、一般に承認されているところである。しかしながら、右学説は、いうまでもなく実定法上のものではないから、これら学説をもつて直ちに税法上の所得の概念を決定することはできない。要は、所得税法自体の諸規定よりこれを明らかにするほかない。ところで、所得税法(昭和30年当時施行のもの)第9条第8号によれば、資産の譲渡による所得とは、その年中の総収入金額から当該資産の取得価格、設備費、改良費、及び譲渡に関する経費を控除した金額と明定されており、右譲渡所得の計算規定自体が同所得の意義を定めているのであつて、譲渡所得は、資産の譲渡により利得がなんらかの形で実現し、もしくは実現されたとみなされる場合でなければ発生しないとの控訴人の主張は、前記所得税法の規定に反する独自の见解であつて採るをえない。」としてX側の主張を斥けた。裁判結果は、第一審(大阪地判昭和35年12月23日行政事件裁判例集11巻12号3330頁)棄却で原告控訴、控訴審棄却で控訴人上告、上告審不受理(大阪高決昭和38年12月18日税務訴訟資料37号1200頁)で確定した。今回筆者が調べたところによれば、この大阪高裁の裁判において初めて譲渡所得関連の税務訴訟において、所得の意義における所得源泉説と純資産増加説ではあるけれども、学説の引用がなされている。

(4)最高裁昭和40年9月24日判決(最高裁判所民事判例集19巻6号1688頁)は、「代位弁済による求償権は、代金納付後、担保権者に代金交付がなされることにより、その代位弁済的効果として発生する権利であつて、所論のごとく、競売の対価たる性質を有するものではない。それ故、譲渡所得の対象は競落代金そのものであつて、求償権の取立が事実上不能であるとしても、かかる事情は、譲渡所得の成否に何等の消長をもきたすものではないといわなければならない。」と判示した。この事実の概要は以下の通りである。原告は、A会社等に対し店舗及び住宅を賃貸

していた。原告は、昭和32年～昭和34年各年分の店舗及び住宅賃貸借の収入金及び経費に関する記帳をせず、かつこれに関する原始記録をも保存していなかった。原告所有の資産が代価1070万100円で競落譲渡された。資産の競落代金は、B会社の債務に充当され原告は現実の収益を得ていない。またB会社に対する求償権の行使も事実上不能であるから譲渡所得とはならないと主張した。これに対して最高裁は、判決理由で「抵当権実行のためのいわゆる任意競売は、担保権の内容を實現する換価行為であって、競落人は目的不動産の所有権を承継取得するものであるから、所得税法9条1項8号にいう資産の『譲渡』に該当するというべきである。しかして、資産の譲渡によって発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるが、任意競売における所有権移転の時期は競落代金納付の時と解するのが相当である（大審院昭和7年2月29日判決民事判例集11巻397頁）から、競売による譲渡所得については、代金納付の時に権利が確定する、というべきである。」とした。裁判結果は、第一審（長崎地判昭和39年2月21日最高裁判所民事判例集19巻6号1691頁）棄却で原告控訴、控訴審（福岡高判昭和39年9月29日最高裁判所民事判例集19巻6号1702頁）棄却で控訴人上告、上告審棄却で確定した。本件の主な評釈として、渡部吉隆・法曹時報17巻11号（1965年）161頁、山田二郎・法律のひろば19巻1号（1966年）46頁、藤田宙靖・法学協会雑誌84巻4号（1966年）162頁、須貝脩一・シュトイエル53号（1966年）1頁、清永敬次・民商法雑誌54巻5号（1966年）89頁、吉田富士雄・『租税判例百選』（有斐閣・1968年）78頁、町谷勇次・税経通信33巻14号（1978年）124頁などがある。

- (24) 訟務月報14巻12号1442頁。主な評釈として、大塚・前掲注(4)、竹下・前掲(22)の他、吉良実・シュトイエル86号（1969年）8頁、佐藤孝行・判例評論202号（1975年）28頁、山田康王・税務事例9巻4号（1977年）13頁、浅沼潤三郎・民商法雑誌77巻2号（1977年）274頁、石井健吾・法曹時報30巻11号（1978年）1835頁、藤田良一・税経通信33巻14号（1978年）98頁、清永敬次『租税判例百選〔第2版〕』（有斐閣・1983年）70～71頁、大島隆夫・税経通信39巻15号（1984年）8頁、岡村忠生『租税判例百選〔第3版〕』（有斐閣・1992年）60頁がある。

- (25) 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法〔第3版〕』（弘文堂・2011年）257頁。



- (26) 行政事件裁判例集15巻1号105頁。なお、評釈として、波多野弘・シュトイエル36号（1965年）15頁、吉良実『租税判例百選』（有斐閣・1968年）82頁がある。当時、税法研究所所員であった吉良教授は、「本件で重要なことは、まず第1に、事実認定の段階で実質課税の原則を納税者のために適用しなかった点であり、第2には、資産の無償譲渡の場合に所得ありや否やという問題に対して積極的に判断している点である」とし、吉良教授独自の“実質所得課税論”を展開されている。吉良実『所得課税法の論点〔第2版〕』（中央経済社・1984年）参照。
- (27) 税務訴訟資料41号1004頁。
- (28) 最高裁の判決理由は、「売買交換等によりその資産の移転が対価の受人を伴うときは、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〔現行法33条1項〕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、遺贈のあつた場合においても、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〔現行法59条1項〕の規定なのである。…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もいいがたい。」「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であるべきであり、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。」というものである。
- (29) 最高裁判所民事判例集26巻10号2083頁。判決理由で、最高裁は「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。もつとも、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。」と判断した。なお、裁判長は田中二郎博士であった。主な評釈として、堺沢良・税経通信28巻6号（1973年）209頁、清永敬次・民商法雑誌69巻1号（1973年）159頁、一杉直・税経通信33巻14号（1978年）150頁・税経通信39巻15号（1984年）76頁、渡辺徹也『租税判例百選〔第4版〕』（有斐閣・2005年）74頁がある。

- (30) 金子ほか・前掲注(25)『ケースブック』260頁。
- (31) 手附とは、例えば100万円の物を買うのに10万円だけ先に渡すことである。池田・前掲注(20)70頁は、「平成16（2004）年改正までの条文では手附と書いていた。ちなみにわが国の伝統的な法文上の用語法では、『付』と『附』を自動詞と他動詞で使い分けているといわれる」とし、同16頁は「『附』は『つく』という自動詞的意味、『付』は『つける』という他動詞的意味で使われ」とし、民法の条文ではきちんと使い分けられていたと指摘する。なお、元々は道垣内弘人『ゼミナール民法入門〔第2版〕』（日本経済新聞社・2003年）278頁で指摘されていたそうであるが、今回確認できなかった。
- (32) 高等裁判所民事判例集19巻4号380頁。熊本地裁は、「総収入金額とはその収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額）の合計金額によるものとされており、この規定等からすれば、法は所得を把握するのに、原則として、金銭、物、権利を現実 to 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つて損益発生するときとしているものと言することができる（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。」と判断した。主な評釈として、清永敬次・シュトイエル15号（1963年）1頁がある。

- (33) 高等裁判所民事判例集19巻4号364頁。主な評釈として、清永敬次・シュトイエル56号（1966年）16頁、村重慶一・税務弘報14巻13号（1966年）86頁がある。
- (34) 最高裁判所民事判例集29巻5号641頁。最高裁は、「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…47年12月26日…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…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」と判断した。なお、竹下重人弁護士が原告・控訴人・上告人の訴訟代理人だった。本件の主な評釈として、伊藤好之・税務弘報23巻10号（1975年）126頁、佐藤義行・判例評論202号（1975年）28頁、大塚正民・税理19巻4号（1976年）170頁、一杉直・税務事例9巻4号（1977年）23頁、浅沼潤三郎・民商法雑誌77巻2号（1977年）274頁、石井健吾・法曹時報30巻11号（1978年）1835頁、竹下重人『租税判例百選〔第2版〕』（有斐閣・1983年）76頁、斉藤明・税理27巻5号（1984年）25頁、橋本守次・税経通信39巻15号（1984年）62頁、竹下重人『租税判例百選〔第3版〕』（有斐閣・1992年）66頁、鬼塚太美『租税判例百選〔第4版〕』（有斐閣・2005年）80頁がある。

- (35) 金子ほか・前掲注(25)『ケースブック』261頁。
- (36) 民法768条1項は、「協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる。」と規定する。
- (37) 最高裁判所民事判例集29巻5号649頁。
- (38) 最高裁判所民事判例集29巻5号655頁。
- (39) 金子ほか・前掲注(25)『ケースブック』269頁。
- (40) 訟務月報37巻12号2205頁。評釈として、佐々木潤子『租税判例百選〔第4版〕』（有斐閣・2005年）76頁がある。
- (41) 我妻栄編集代表、雄川一郎・金子宏編『租税判例百選』（有斐閣・1968年）253頁所収。
- (42) 竹下・前掲注(22)108頁。なお、この箇所では阿南主税『所得税法体系』（ビジネス教育出版社・1969年）644頁を引用している。
- (43) 竹下・前掲注(22)109頁。本文引用箇所直前で「資産が他に譲渡されたときは、対価の有無にかかわらず資産の増加益が実現することになるのである。すなわち譲渡時におけるその資産の客観的価額がその資産の原価又は帳簿価額をこえる部分が課税対象としての譲渡所得として把握されることとなるのである。このように考えれば所得税法59条のような『みなし譲渡』の規定は不必要ということになる。現行所得税法の解釈としてこのような考え方が正しいといえるであろうか。…判決の考え方はそれぞれの事件における被告（課税庁）の見解を殆んどそのまま採用したものであるが、実定法の解釈論ではなく租税政策上の議論としてのキャピタル・ゲイン論に幻惑されたもののように思われる。…（福岡高裁昭和41年7月30日）判決のように、資産の譲渡によって、増加益が当然に実現し、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。」と判例の清算課税説は、現行所得税法の解釈として誤っている主旨の主張をされていた。なお、この箇所では中川一郎「現行税法における基本的法概念としての所得」税法学16号（1952年）4頁を引用している。
- (44) 竹下・前掲(22)109頁～110頁。
- (45) 佐藤・前掲注(3)92頁。

- (46) 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 租税実体法Ⅱ租税手続法Ⅰ』（学陽書房・1980年）64頁は、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりの有無等に関係なく、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しようとするものである、とする説である。したがって、譲渡所得の発生は、当然に有償による譲渡の場合に限られ、無償による譲渡の場合に課税するためには、譲渡金額を擬制する特別の規定が必要だということになる。このような考え方は、現実の譲渡益を所得と考えるものであるから、『譲渡益所得説』と呼ぶのが適当である。」とされる。
- (47) 水野・前掲注(46)80頁は、「私は『譲渡益所得説』が正当であると考える」と記述する。
- (48) 日本租税理論学会編『キャピタル・ゲイン課税（租税理論研究叢書3）』（学陽書房・1993年）69頁は、「基本的には、譲渡益所得説に立つべきであろうと考える」と記述する。
- (49) 伊川・前掲注(13)173頁。
- (50) 金子宏『租税法〔第16版〕』（弘文堂・2011年）217～218頁。
- (51) 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）89頁以下。91頁で、次のように主張される。「キャピタル・ゲイン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。」結論として、110頁～111頁で「各国が原則として未実現のキャピタル・ゲインに課税していないのは、それが所得でないからではなく、それを捕捉し評価することが困難であるためそれに対して課税するのは実際的でないという考慮からである。理論上は、これを課税の対象とすることには、何らの障害がない。若し、未実現のキャピタル・ゲインに課税するならば、長期譲渡所得の2分の1課税に起因する（租税回避等）の問題は氷解するであろう。また譲渡所得課税がもつとされている凍結効果の問題も、それによって一挙に解決する。さらに、土地や有価証券の価値の増加益が、今日、経済的不平等ないし社会的不正の主要な原因の一つであることを考えると、それを課税の対象とすることによって、所得税の再配分機能は著しく強化されるであろう。このように、未実現のキャピタル・ゲインを課税対象とすることは、種々のプラスの効果をもつと考えられる。尤も、すべての資産について、定期的にその増加益捕捉し評価することは、不可能に近い。

しかし、土地と有価証券についてだけでもそれができれば、所得税制度は、いっそう有効な経済政策・社会政策の武器となりうるであろう。ただし、現在の技術水準では、それは相当に困難である。したがって、この点の技術が改善されるまでは、実現原則は維持されることになる。」とされる。

- (52) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』（有斐閣・1995年）1頁～118頁。
- (53) 金子・前掲注(50)223～224頁。
- (54) 佐藤・前掲注(3)92頁。なお、同書「清算課税説の行方」135頁～136頁参照。