

博士學位論文

所得税法における「みなし譲渡所得課税」の研究

-所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性を中心として-

2022年度

外村 剛一

熊本学園大学大学院

商学研究科商学専攻

博士論文要旨

所得税法 33 条 1 項において、「譲渡所得とは、資産の譲渡（中略）による所得をいう。」と規定されており、譲渡所得の課税物件としては、通説によると、キャピタル・ゲイン（capital gain）、すなわち、贈与者等が保有していた期間中の資産価値の増加益である¹。そして、所得は資産の値上りとして発生しているのであるから、所得税法が採用している包括的所得概念が要請するように発生所得を年度毎に算定して課税することが望ましい。しかし、現代は様々な市場が存在し、かつ、一般物価水準が安定しないので、税務行政上、現実に発生している所得に対して課税することは困難である²。そのためになんらかの適切な機会（課税適状）をとらえ、これを課税時期として、それまでに発生しているキャピタル・ゲインを清算し、課税するということになる³。よって、譲渡所得については、「資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会」を課税時期としてキャピタル・ゲインを清算して課税を行うということになる（増加益清算課税説）⁴。

この課税機会として、譲渡が適切であるのは、通常はそれによって資産のキャピタル・ゲインが実現（realize）される、すなわち、金銭等流動性のある資産と交換されるからである⁵。この実現によって、キャピタル・ゲインは市場を通じて客観的に算定され、かつ、譲渡者（納税者）は納税資金を得ることができる。この理由から、実現主義による課税、すなわち、有償譲渡への課税は、譲渡所得課税における原則とされてきた。

他方、相続、贈与及び遺贈（以下では、「無償譲渡」という）を譲渡とみなして課税機会とするみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税（所得税法 59 条 1 項））は、実現主義の例外規定（所得税法 36 条 1 項（収入すべき金額）の「別段の定め」）として、課税時期を純粋な包括的所得概念の方向に近づけ、未実現のキャピタル・ゲインを課税物件とするものである⁶。また、みなし譲渡所得課税の目的としては、「有償譲渡の納税者と無償譲渡の納税者間における課税の公平（以下の本論文では、「納税者間の公平」という）」及び「無償譲渡をすることによる贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税繰延の防止（以下の本論文では、「課税繰延の防止」という）」である⁷。

みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告で推奨され、これを受けた

¹ 佐藤英明（2019）『スタンダード所得税法（第 2 補正版）』弘文堂 84 頁参照。

² キャピタル・ゲインは経済、特に市場の動向と深く関わっている。市場の動向とキャピタル・ゲイン課税に関する文献としては、塩崎 潤訳（1976）『R. グード著 個人所得税－「最良の租税」の研究－』今日社 192－232 頁がある。

³ 岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第 3 版）』60 頁、60 頁（1992）参照。

⁴ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）参照。

⁵ 岡村・前掲注 3）60 頁参照。

⁶ 同上 60 頁参照。

⁷ 佐藤・前掲注 1）123－127 頁参照。

昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）で制定された（所得税法 5 条の 2）⁸。制定当初のみなし譲渡所得課税の適用範囲としては、相続、贈与及び遺贈さらに低額譲渡というかなり広いものであった（[条文資料 1] 参照）⁹。加えて、受贈者等は無償譲渡によって取得した資産を時価によって受け入れることになっていた（所得税法 10 条 4 項、[条文資料 1] 参照）¹⁰。

しかし、現行所得税法 59 条 1 項 1 号及び 2 号において、みなし譲渡所得課税が適用される範囲としては、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡であり、その適用範囲は、制定当初と比較するとかなり限定的である。

加えて、所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項（無償譲渡の際、受贈者等は贈与者等の資産の取得費を引き継ぐ）によって、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は行われない¹¹。

つまり、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」という 2 つの機能を重要視するならば、無償譲渡全般に対してみなし譲渡所得課税を適用するべきである。しかし、現行所得税法においては、制定当初のみなし譲渡所得課税と比較すると、無償譲渡に関するキャピタル・ゲインへの清算課税は、その大半において課税の繰り延べが許されており、「納税者間の公平」は担保されていない。また、無償譲渡を繰り返すことによる永久のキャピタル・ゲイン課税逃れを誘発する恐れもある。

そこで本論文では、所得税法創設から現行制度までを考察し、所得税法上、59 条 1 項及び 60 条 1 項という相反する 2 つの規定が存在することになった経緯、つまり、59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性を明らかにしていく。

具体的には、第 1 に、譲渡所得と所得概念の通説、第 2 に、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって生じている譲渡所得に関する問題点、第 3 に、譲渡所得の沿革における「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」、第 4 に、財産分与とみなし譲渡所得課税という 4 つの点に注目して考察を進めていく。

⁸ 村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第 15 卷第 8 号、80—81 頁及び福田幸弘監修（1985）『シャウプの税制』霞出版社 311 頁参照。シャウプ勧告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である（金子 宏（2019）『租税法〈第 23 版〉』弘文堂 59—61 頁参照。）。

⁹ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、6 頁参照。

¹⁰ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、13—14 頁及び村山・前掲注 8）82 頁参照。

¹¹ 所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎによって、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインが課税繰延されることになった要因として、みなし譲渡所得課税が納税者の理解を得られなかった点（納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論が、納税者にとっては常識や国民感情からは受入れられないという理論ではない理屈）が挙げられる（掃部 實（1954）「所得税法の改正について」『税経通信』第 9 卷第 5 号、39 頁及び柿谷昭男（1962）「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第 17 卷第 6 号、49 頁参照）。

[条文資料 1]

昭和 25 年所得税法第 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 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つた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和 25 年所得税法第 10 条

4 第 9 条第 1 項第 7 号又第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

第 1 章では、「戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—所得税法創設から昭和 17 年臨時利得税法改正まで—」を考察した。

明治 20 年所得税法創設（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）までは、キャピタル・ゲインは相続税、戦時利得税、臨時利得税において課税物件として扱われ、課税されていた（明治 38 年法律第 10 号相続税法 1 条及び 3 条、大正 7 年法律第 9 号戦時利得税法 3 条 1 項 3 号、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 3 条 1 項 3 号など）。そして、戦時利得税、臨時利得税のキャピタル・ゲイン課税規定は、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）などに類似するものであった。

さらに、明治 38 年相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）後、大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においては、戦時利得税法と臨時利得税法では、現行所得税法 60 条 1 項のような規定が存在しており（大正 7 年勅令第 64 号戦時利得税法施行規則 6 条 2 項、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 11 条の 2 第 3 項）、これによって、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は行われていなかった。したがって、この期間の戦時利得税及び臨時利得税においては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されておらず、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税が課されていた。

以上のことから、第二次世界大戦の終戦以前においてもキャピタル・ゲインは様々な税目

で課税物件として扱われ、課税されていたことが分かる。そして、その課税規定も現行譲渡所得規定と類似したものであった。つまり、戦前においても様々な税目で課税物件として扱われていたキャピタル・ゲインが戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得税の課税物件に組み込まれたのである。

第2章では、「戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税－昭和21年税制改正から昭和25年税制改正まで－」を考察した。

第90回帝国議会貴族院『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第1号』によると、昭和21年臨時利得税法の廃止によって臨時利得税法の課税標準であった譲渡利得は、所得税法の課税標準である譲渡所得として組み込まれた（昭和21年法律第14号）。当時の所得税法の譲渡所得に関する規定も臨時利得税法に規定されていた内容と類似していた（譲渡所得の概算取得価額控除（所得税法12条1項8号）、5千円の所得控除（所得税法21条の3）など）。

そして、昭和21年所得税法改正（昭和21年法律第14号）では、現行所得税法60条1項のような規定が存在し、これによって、所得税法上、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、清算課税は行われていなかった（昭和21年法律第14号所得税法10条5項、昭和22年法律第27号所得税法10条5項など）。これは、昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）において、みなし譲渡所得課税が創設されるまで継続していた。

つまり、昭和21年から24年において、所得税では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されていなかったが、昭和25年税制改正によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されることになった。

他方、昭和22年相続税法改正（昭和22年法律第87号）によって、贈与者が行った①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与、に対しては、贈与税が課されていた（相続税法10条1項、11条1項及び12条1項）。これは、当時の贈与税が現行所得税法59条1項にいうみなし譲渡所得課税のような機能を有していたと推測できる。

また、相続税法創設（明治38年法律第10号）から昭和24年相続税法（昭和22年法律第87号）までは相続税と贈与税の課税物件は「被相続人若しくは贈与者の財産」であったが（相続税法2条及び3条）、昭和25年相続税法改正（昭和25年法律第73号）によって、これが、「相続人若しくは受贈者が取得した財産」になった（相続税法1条及び2条）。

以上のことから、第二次世界大戦の終戦以前に制定されていた臨時利得税の課税物件であったキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、昭和21年所得税法改正において、所得税の課税物件に組み込まれたものである。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのである。

第3章では、「みなし譲渡所得課税の縮小－みなし譲渡所得課税の創設から昭和48年所

得税法改正まで一」を考察した。

我が国におけるみなし譲渡所得課税の成り立ちについては、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点からみなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）においてこれを採用した（所得税法 5 条の 2）。

しかし、みなし譲渡所得課税の考え方は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために課税徴収上考えられたものではあるが、キャピタル・ゲインが実現したものとみなして清算課税を行なうという考え方自体に常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることがむずかしい制度であった。

そこで、昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）において、相続の際のみなし譲渡所得課税を廃止し（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）、さらに、昭和 37 年所得税法改正（昭和 37 年法律第 44 号）において、贈与者等がみなし譲渡所得課税に関する明細書を提出した場合には、遺贈、贈与及び低額譲渡の際にもみなし譲渡所得課税を行われないことになった（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）。

以上のことから、みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という理想を達成するために推奨され、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）において創設された。しかし、実際には、納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論は、納税者においては常識的に受け入れられなかった。つまり、みなし譲渡所得課税は納税者への配慮という理論ではない理屈によって縮小され、現行制度の規定内容に至っている。

第 4 章では、「アメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税ー我が国の譲渡所得課税への移入ー」を考察した。

1937 年(昭和 12 年)、シャウプ及びヴィックリーが中心委員となって作成したアメリカ税制の研究報告書である『当面する租税問題』によれば、アメリカ税制のキャピタル・ゲイン課税では、アイズナー対マッコンバー判決（1920）を契機として、所得概念においては実現主義がその要素であると判断されるようになった。そして、実現主義をあくまでも貫徹した場合には、株式などの売買（有償譲渡）には課税されるが、会社の留保利益、株式配当等を利用すれば、キャピタル・ゲインに対する課税を回避することが可能であった。これは納税者間の著しい不公平をもたらすことになり、問題視されていた。加えて、実現主義が適用されない無償譲渡を繰り返すことによって、永久に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては課税繰延がなされ、所得税を課すことは不可能であった。このような税制は「納税者間の公平」を損ない、無償譲渡を利用した課税逃れを誘発する恐れがあるために改正されなければならなかった。

つまり、このような実現主義への問題意識からシャウプ勧告を受けた昭和 25 年所得税法改正(昭和 25 年法律第 71 号)においては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課

税すべきものとし、特例的に、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」を目的として、無償譲渡の際にもキャピタル・ゲインが実現したとみなすことにしたのである（所得税法 5 条の 2 及び 9 条 1 項 7 号並びに 10 条 4 項）。

そして、サイモンズとヴィックリーも「納税者間の公平」の視点から無償譲渡を利用した課税繰延は許されず、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税されるべきものであると述べていた。その具体的な「課税繰延の防止」方針として、両者は、贈与者等には現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような制度を推奨し、さらに、受贈者等には、贈与者等から受贈者等への資産移転時における時価によって資産を受け入れることを推奨していた。

このようなサイモンズとヴィックリーの提唱するキャピタル・ゲインに対する課税方針を受け、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告においては、みなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）では、所得税法 5 条の 2（みなし譲渡所得課税）及び 10 条 4 項（時価による資産の受入）が制定された。

第 5 章では、「所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈」を考察した。

所得税法 59 条 1 項については、①「譲渡」を「有償譲渡」のみに限定し、相続や贈与などがあつた際には、時価相当額の対価による譲渡があつたと擬制する規定（有償譲渡がない場面で有償譲渡があつたとするみなし規定）であるのか、あるいは、②「資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要経費及び取得費の計算の特例（所得税第 2 編第 2 章第 2 節第 5 款）」として定められていることや、増加益清算課税説によると所得税法 33 条 1 項にいう「譲渡」の意義を有償無償を問わないということからして、「資産の譲渡に係る収入金額を擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であるのか、という 2 つの考え方があ

る。所得税法 59 条 1 項は、沿革、裁判例及び学説から「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために創設され、贈与者等が受贈者等に対して無償譲渡した際の「資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であることを明らかにした。

所得税法 60 条 1 項については、所得税法 59 条 1 項とともに制定、改正され、贈与者等に所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになった。

これらの理論的整合性から、所得税法 60 条 1 項は、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の縮小に伴って取得費の引き継ぎが拡大し、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税を行わないことを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等から取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であることを明らかにした。

第 6 章では、「相続税と所得税の二重課税－非課税規定の創設から昭和 25 年税制改正まで－」を考察した。

現行所得税法 9 条 1 項 17 号（非課税規定）及び最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 16 号）によれば被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税は許容されない。

現行制度においては、被相続人の財産に対しては、まず、相続の際に、時価によって受け入れ、これを課税標準として相続税が課される（相続税法 2 条 1 項及び 22 条 1 項）。その後、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、被相続人の相続財産の取得費を引き継ぎ、譲渡所得を計算する（所得税法 33 条 3 項及び 60 条 1 項）。

よって、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続の際に相続税が課され、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、所得税が課される。これは、「同じ課税物件（被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲイン）に対して 2 回以上課税される」という二重課税の状態であり、納税者にとっては酷である。これに対しては租税特別措置法 39 条 1 項（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）によって調整がなされている。

ところで、昭和 22 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 142 号）においても現行制度と同じく被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税と所得税の二重課税問題が生じていた（相続税法 2 条 1 項及び 37 条 1 項、所得税法 9 条 1 項 7 号及び 10 条 5 項）。

この問題を解決するために昭和 25 年税制改正（昭和 25 年法律第 71 号及び第 73 号）によって、相続や贈与の際には、相続人は被相続人の取得費を引き継がず、時価によって資産を受け入れることになった（所得税法 10 条 4 項）。

これによって、相続人は、相続財産を第三者へ有償譲渡した際の譲渡所得の計算では、取得費を相続の際の時価によって計算することになり、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税問題は解決されることになった。

しかし、現行所得税法 60 条 4 項では、限定承認に係る相続に対してのみ相続人の資産の時価受け入れがなされており、昭和 25 年所得税法改正時における相続全般に対する相続人の時価の受け入れと比較すると、その適用範囲は、限定的である。

以上のことから、現行制度の相続税と所得税の二重課税問題を解決するためには、所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎを、所得税法 60 条 4 項にいう時価によって受け入れる規定内容に変更する必要がある。これによって相続税の課税財産及び譲渡所得の課税物件である相続によって取得した資産の取得価額は時価に統一され、二重課税問題も解消する。

第 7 章では、「譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用」に関する 3 つの判例を考察した。

譲渡所得課税における「資産の取得費」とは、資産が消費あるいは使用される時まで、直接必要とした費用に限る、と理解される。

また、譲渡所得課税における「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」とは、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを実現（金銭等流動性のある資産に交換）するために必要不可欠な費用である、と理解される。

最高裁平成4年7月14日判決（昭和61年（行ツ）第115号）は、所得税法38条1項にいう「資産の取得費」に算入される借入金利子の金額の範囲について争われた事案であるが、本件判決では、「借入金利子について資金借入日から資産の使用開始の日までの分について取得費算入を認める」という考え方を採用し、これは、資産が消費あるいは使用される時まで、直接必要とした費用であり、所得税法38条1項にいう「資産の取得費」に該当する。

最高裁平成17年2月1日判決（平成13年（行ヒ）第276号）（以下では、「最高裁平成17年判決」という）は、父から息子へゴルフ会員権を贈与された際に、息子がゴルフ会社へ支払ったゴルフ会員権の名義書換手数料が「資産の取得費」に該当するののかについて争われた事案であり、最高裁平成17年判決では、名義書換手数料を息子が第三者へ譲渡した際の譲渡所得における資産の取得費として認めた。しかし、本件の場合における資産の取得費とは、父がゴルフ会員権を消費あるいは使用するまでに直接必要とした費用であり、また、名義書換手数料がなくてもゴルフ会員権は、父によって金銭等流動性のある資産に交換することは可能であり、譲渡費用にも該当しない。よって、名義書換手数料は個人的な消費のための支出である家事費（所得税法45条1項）であり、本来、名義書換手数料は、資産の取得費としては認められない支出であった。

最高裁平成18年4月20日判決（平成18年（行コ）第106号）は、土地改良区へ支払った決済金等が所得税法33条3項にいう「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」に該当するののかについて争われた事案であり、本件判決では、決済金等を譲渡費用として認めた。本事案においては、決済金等がなければ、本件売買契約に基づく本件土地を譲渡し、実現すること及び土地を使用目的に変更することは不可能であった。よって、決済金等は譲渡を実現するために必要不可欠な費用であり、所得税法33条3項にいう譲渡費用に該当する。

第8章では、「譲渡所得の金額の計算－取得費及び譲渡費用を中心として－」について考察し、第1に、最高裁平成17年判決において、名義書換手数料（資産価値の増加と直接関係しない支出）が、所得税法33条3項あるいは同法38条1項にいう「資産の取得費」として認められた理由、第2に、所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）において、譲渡費用（資産価値の増加と直接関係しない支出）の控除が認められている理由を明らかにしてきた。

昭和24年に発表されたシャープ勧告を受けて昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）がなされた。この改正当時、所得税法においては、①キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－取得費（取得価額＋設備費＋改良費）－譲渡費用）（所得税法9条1項8号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点からすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法9条1項8号及び5条の2並びに10条4項）」という2つの計算方法が存在していた。

また、所得税法59条1項及び60条1項の改正の沿革を考察すると、所得税法59条1項

(みなし譲渡所得課税)の適用範囲の縮小とともに所得税法 60 条 1 項(取得費の引き継ぎ・キャピタル・ゲインへの課税繰延)の適用範囲は拡大してきた。つまり、所得税法 60 条 1 項が適用されると、ある範囲の無償譲渡に対しては、みなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡(無償譲渡後、第三者へ資産を有償譲渡)した際の譲渡所得における金額の計算(総収入金額－取得費(贈与者等の取得費＋受贈者等の取得費)－譲渡費用)」という計算方法が存在することになった(所得税法 33 条 3 項及び 38 条 1 項並びに 60 条 1 項)。

これらのことから、現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①有償譲渡における譲渡所得の金額の計算、②無償譲渡における譲渡所得の金額の計算、③転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算という 3 つの計算方法が存在している。

さらに、所得税法上の条文構成に注目すると、譲渡所得の課税標準については、実際の収入金額から譲渡する者の努力あるいは手腕等といった所得を得るために寄与したと認められる支出を控除した金額をもって税負担が可能な所得(貨幣財を伴った担税力ある所得)であると考えられる(所得税法 33 条 3 項及び 36 条 1 項)。このように譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際の支出した金額を控除した譲渡差益を課税標準とする考え方を譲渡益所得説という。

譲渡益所得説については、収入金額から必要経費を控除した純所得を課税標準とする純所得課税説の一種であると考えられ、譲渡所得における取得費控除は、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる。そして、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、これは譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられる。

よって、第 1 に、最高裁平成 17 年判決において名義書換手数料が、所得税法 33 条 3 項あるいは同法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」として認められた理由としては、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、譲渡所得の金額の計算に関して変化が生じ、「資産の取得費」の範囲が拡大しており、さらに、取得費控除の機能は必要経費控除と類似していることなどが考えられる。必要経費においては、事業活動とは直接関係しない経費であっても、その控除が認められており、取得費においても資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるためである。

そして、第 2 に、譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であり、その控除は認められている。つまり、所得税法においては、資産価値の増加とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡費用の控除も認められているのである。

第 9 章では、「財産分与への課税－最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決への批判－」を考察した。

最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決(昭和 47 年(行ツ)第 4 号)(以下では、「最高裁昭和 50

年判決」という」では、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている、つまり、代物弁済が行われたと判断している（民法 482 条）。

そして、財産分与の課税関係については、3つの考え方がある。第1に、離婚による損害の賠償、すなわち慰謝料の意味でなされる財産の分与が資産の譲渡にあたり、譲渡所得を発生させる慰謝料として財産が移転された場合は、分与者が、慰謝料債務の全部又は一部の履行として自己の財産を被分与者に移転し、それによってその資産の時価相当額の債務が消滅することを意味するから、それが資産の譲渡に該当し、その資産の時価相当額の収入があったと解される。また、損害賠償として分与を受けた者には、個人が受け取る損害賠償金を一般的に非課税とする規定があるために、課税されない（所得税法 9 条 1 項 18 号、所得税法施行令 30 条）。

第2に、離婚後の扶養のために財産が分与された場合は、資産が贈与されたものと解されるから、昭和 48 年所得税法改正（昭和 48 年法律第 8 号）以前は、所得税法 59 条 1 項によって、みなし譲渡所得課税が適用されたと考えられる。また、この場合には、資産を受け入れた側では、時価によって資産を受け入れ（所得税法 60 条 2 項）、贈与税が課されていた（相続税法 1 条の 2 及び 2 条の 2）。

第3に、夫婦共有財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらないと考えられる。よって、この場合には、財産分与の課税関係は生じない。

以上のことから、最高裁昭和 50 年判決では、上記した財産分与の課税関係に関する3つの考え方を採用していない。最高裁昭和 50 年判決においては、上記した3つの考え方にしがた判断がなされるべきであった。

最後に、第1章から第9章までを考察してきた結果によれば、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性について以下の4点が明らかになった。

第1に、所得概念の通説では、戦前は制限的所得概念を採用し、戦後に包括的所得概念が採用され、キャピタル・ゲインは所得税の課税物件に加えられたと考えられているが、戦前においても様々な税目で課税されていたキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得税の課税物件に組み込まれた。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのである。

第2に、現行制度は、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって、①相続税と所得税の二重課税問題、②取得費の解釈問題など、が生じている。そして、これらの問題の原因であるみなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大は、納税者への配慮という理論ではない理屈によって生じたものであると思われる。

第3に、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）以前は所得税法においては現行所得税法 60 条 1 項に類似した規定が存在し（昭和 21 年法律第 14 号所得税法 12 条 7 項、昭和 22 年法律第 142 号所得税法 10 条 5 項など）、みなし譲渡所得課税は制定されていなか

った。つまり、昭和 25 年所得税法改正以前の所得税法では、「課税繰延の防止」はなされておらず、「納税者間の公平」は担保されていなかった。

その後、昭和 25 年所得税法改正によってみなし譲渡所得課税が制定され、「課税繰延の防止」がなされ、「納税者間の公平」は担保されることになった（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）。

しかし、現行みなし譲渡所得課税の適用範囲は昭和 25 年所得税法改正時と比較するとかなり縮小されている（所得税法 59 条 1 項）。一方、取得費の引き継ぎは拡大している（所得税法 60 条 1 項）。これは、現行制度においては、「課税繰延の防止」は限定的になされており、「納税者間の公平」が担保されているとはいえない。

第 4 に、財産分与への課税に関する代表的なものとしては、①離婚による損害の賠償、②離婚後の扶養、③夫婦共通財産の清算、という 3 つの考え方がある。しかし、現実的には、①から③の考え方を明確に区分することは各事案毎に判断するしかなく、財産分与に関する課税関係を一義的に理解することは困難である。

ところで、近年、財産分与への課税に関する対策として「キャピタル・ゲインに対する課税のタイミング」に注目し、財産分与時に分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して課税することを控え、代わりに、被分与者が実際に分与財産を第三者へ譲渡した際の譲渡所得の計算において、被分与者の譲渡時の収入金額から分与者が分与財産を取得した時の価額を控除するという「課税繰延制度」が有力視されている¹²。これは、従来の分与者に対する譲渡所得課税（最高裁昭和 50 年判決）を排除し、財産分与に対しても所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎを適用しようというものであり、立法論として望まれている¹³。

最高裁昭和 50 年判決は、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている、と判示している。

しかし、夫は不動産移転に対する何らかの金銭等の対価を得ているわけではない。夫の財産移転に対して何らかの金銭等の対価を得ていないという点に注目すれば財産分与も無償譲渡と仮定することができる。財産分与を無償譲渡と仮定した場合には、最高昭和 50 年判決が判断した無償譲渡（財産分与）に対する譲渡所得課税は、みなし譲渡所得課税の縮小の沿革からも分かるように、納税資金の問題（対価を得ていないのになぜ課税されるのか）から納税者の理解を得ることは困難である。そう考えると、財産分与に対しても所得税法 60 条 1 項を適用し、分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインを被分与者が財産分与によって得た財産を第三者へ譲渡したタイミングで課税するという方法は、納税者への配慮という点から支持できる。

¹² 佐藤英明（2019）「解説 離婚と所得税」『新基本法コンメンタール【第 2 版】親族』日本評論社 133 頁及び渋谷雅弘（2006）「夫婦と税制の現状」水野紀子編『ジェンダーと自由と法』東北大学出版会 390 頁参照。

¹³ 日本弁護士連合会（1995）『税制改正に関する意見書』及び同（1996）『財産分与及び養育費の支払いに関する所得税及び贈与税の取扱いに関する要望書』参照。

目次

はじめに	1
第1章 戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—所得税法創設から昭和17年 臨時利得税法改正までを考察して—	5
第1節 制度改正の概要	5
第2節 明治時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税	6
1 明治20年所得税法創設（明治20年3月23日勅令第5号）	6
2 明治38年相続税法創設（明治38年法律第10号）	7
第3節 大正時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税	10
1 大正7年戦時利得税法創設（大正7年法律第9号）	10
(1) 船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲインへの課税の趣旨	10
(2) 戦時利得税法と現行所得税法	12
2 大正11年相続税法改正（大正11年法律第48号）	14
第4節 昭和時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税	14
1 社会情勢と所得税への増徴（昭和6年—12年）	14
2 昭和10年臨時利得税法創設（昭和10年法律第20号）	15
3 昭和13年相続税法改正（昭和13年法律第47号）	16
4 昭和14年臨時利得税法改正（昭和14年法律第49号）	17
(1) 譲渡利得への課税の趣旨	17
(2) 譲渡利得への課税と現行所得税法	19
5 昭和17年臨時利得税法改正（昭和17年法律第49号）	22
第5節 小括	24
第2章 戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—昭和21年税制改正から昭和 25年税制改正までを考察して—	27
第1節 制度改正の概要	27
第2節 シャウブ勧告以前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税	28
1 昭和21年所得税法改正（昭和21年法律第14号）	28
2 昭和22年所得税法改正（昭和22年法律第27号及び第142号）	32
3 昭和22年相続税法改正（昭和22年法律第87号）	34
4 昭和23年所得税法改正（昭和23年法律第107号）	38
5 昭和24年におけるキャピタル・ゲイン課税（課税庁担当者の説明から）	39
第3節 シャウブ勧告と昭和25年税制改正	41

1	昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）	41
2	昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）	43
第 4 節	小括	45
第 3 章	みなし譲渡所得課税の縮小—みなし譲渡所得課税の創設から昭和 48 年所得税法改正までを考察して—	47
第 1 節	制度改正の概要	47
第 2 節	みなし譲渡所得課税の改正規定の追跡と改正理由	48
1	シャープ勧告とみなし譲渡所得課税の制定（昭和 25 年法律第 71 号）	48
2	昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）	50
3	昭和 29 年所得税法改正（昭和 29 年法律第 52 号）	52
4	昭和 32 年所得税法改正（昭和 32 年法律第 27 号）	53
5	昭和 33 年所得税法改正（昭和 33 年法律第 100 号附則 9）	54
6	昭和 37 年所得税法改正（昭和 37 年法律第 44 号）	54
7	昭和 40 年所得税法改正（昭和 40 年法律第 33 号）	57
8	昭和 48 年所得税法改正（昭和 48 年法律第 8 号）	59
第 3 節	小括	60
第 4 章	アメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—我が国の譲渡所得課税への移入—	61
第 1 節	20 世紀基金租税委員会（1937）『当面する租税問題』	61
第 2 節	サイモンズ（1938）『個人所得税』	63
第 3 節	ヴィックリー（1947）『累進課税の指針』	65
第 4 節	シャープ勧告と昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）	67
第 5 節	小括	69
第 5 章	所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈	71
第 1 節	みなし譲渡所得課税制度の概要	71
第 2 節	所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の意義	73
1	所得税法 59 条 1 項の意義	73
2	みなし譲渡所得課税の適用範囲	74
3	所得税法 60 条 1 項の意義	75
第 3 節	所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈	75
1	所得税法 59 条 1 項の解釈	75
(1)	所得税法 59 条 1 項の沿革	75
(2)	所得税法 59 条 1 項の解釈	77

2	所得税法 60 条 1 項の解釈.....	79
(1)	所得税法 60 条 1 項の沿革.....	79
(2)	所得税法 60 条 1 項の解釈.....	83
第 4 節	小括.....	84
第 6 章	相続税と所得税の二重課税－非課税規定の創設から昭和 25 年税制改正までを考察して－.....	86
第 1 節	現行制度における相続税と所得税の二重課税.....	86
1	キャピタル・ゲインに対する相続税と所得税.....	86
2	租税特別措置法 39 条 1 項.....	88
第 2 節	非課税規定の創設と相続税及び所得税の二重課税.....	88
1	昭和 22 年非課税規定の創設（昭和 22 年法律第 142 号）.....	88
2	昭和 22 年相続税法改正（昭和 22 年法律第 87 号）.....	90
第 3 節	昭和 25 年税制改正における二重課税問題への対策.....	92
1	昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）.....	92
2	昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）.....	93
第 4 節	現行所得税法における時価の受け入れ.....	95
第 5 節	小括.....	95
第 7 章	譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用.....	97
第 1 節	譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用.....	97
1	譲渡所得課税における取得費.....	97
2	譲渡所得課税における譲渡費用.....	98
第 2 節	3 つの判例の概要.....	99
1	最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決（昭和 61 年（行ツ）第 115 号）.....	99
(1)	事案の概要.....	99
(2)	判旨.....	100
(3)	課税上の借入金利子の取扱い.....	101
2	最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）.....	102
(1)	事案の概要.....	102
(2)	判旨.....	103
(3)	課税上の贈与による取得に際しての付随費用の取扱い.....	104
3	最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決（平成 18 年（行コ）第 106 号）.....	105
(1)	事案の概要.....	105
(2)	判旨.....	106
(3)	課税上の決済金等の取扱い.....	106

第3節 小括	107
第8章 譲渡所得の金額の計算—取得費及び譲渡費用を中心として—	109
第1節 シャウブ勧告と昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）	110
1 シャウブ勧告における譲渡所得課税	110
2 昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）と譲渡所得の金額の計算	112
第2節 みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大	114
1 所得税法59条1項及び60条1項の沿革	114
2 譲渡所得における金額の計算の変化	117
第3節 譲渡益所得説の意義	118
第4節 取得費と必要経費	119
1 純所得課税説と譲渡益所得説	119
2 所得税法における必要経費控除	120
第5節 小括	121
第9章 財産分与への課税—最高裁昭和50年5月27日判決への批判—	124
第1節 最高裁昭和50年5月27日（昭和47年（行ツ）第4号）	124
1 事案の概要	124
2 判旨	125
3 最高裁昭和50年判決の論理	126
第2節 課税庁の財産分与の取扱い	126
第3節 財産分与の課税関係	126
第4節 最高裁昭和50年判決への批判	129
第5節 小括	129
おわりに	131

参考文献等

はじめに

所得税法 33 条 1 項において、「譲渡所得とは、資産の譲渡（中略）による所得をいう。」と規定されており、譲渡所得の課税物件としては、通説によると、キャピタル・ゲイン（capital gain）、すなわち、贈与者等が保有していた期間中の資産価値の増加益である¹。そして、所得は資産の値上りとして発生しているのであるから、所得税法が採用している包括的所得概念が要請するように発生所得を年度毎に算定して課税することが望ましい。しかし、現代は様々な市場が存在し、かつ、一般物価水準が安定しないので、税務行政上、現実に発生している所得に対して課税することは困難である²。そのためになんらかの適切な機会（課税適状）をとらえ、これを課税時期として、それまでに発生しているキャピタル・ゲインを清算し、課税するということになる³。よって、譲渡所得については、「資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会」を課税時期としてキャピタル・ゲインを清算して課税を行うということになる（増加益清算課税説）⁴。

この課税機会として、譲渡が適切であるのは、通常はそれによって資産のキャピタル・ゲインが実現（realize）される、すなわち、金銭等流動性のある資産と交換されるからである⁵。この実現によって、キャピタル・ゲインは市場を通じて客観的に算定され、かつ、譲渡者（納税者）は納税資金を得ることができる。この理由から、実現主義による課税、すなわち、有償譲渡への課税は、譲渡所得課税における原則とされてきた。

他方、相続、贈与及び遺贈（以下では、「無償譲渡」という）を譲渡とみなして課税機会とするみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税（所得税法 59 条 1 項））は、実現主義の例外規定（所得税法 36 条 1 項（収入すべき金額）の「別段の定め」）として、課税時期を純粋な包括的所得概念の方向に近づけ、未実現のキャピタル・ゲインを課税物件とするものである⁶。また、みなし譲渡所得課税の目的としては、「有償譲渡の納税者と無償譲渡の納税者間における課税の公平（以下の本論文では、「納税者間の公平」という）」及び「無償譲渡をすることによる贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税繰延の防止（以下の本論文では、「課税繰延の防止」という）」である⁷。

みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告で推奨され、これを受けた

¹ 佐藤英明（2019）『スタンダード所得税法（第 2 補正版）』弘文堂 84 頁参照。

² キャピタル・ゲインは経済、特に市場の動向と深く関わっている。市場の動向とキャピタル・ゲイン課税に関する文献としては、塩崎 潤訳（1976）『R. グード著 個人所得税－「最良の租税」の研究－』今日社 192－232 頁がある。

³ 岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第 3 版）』60 頁、60 頁（1992）参照。

⁴ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）参照。

⁵ 岡村・前掲注 3）60 頁参照。

⁶ 同上 60 頁参照。

⁷ 佐藤・前掲注 1）123－127 頁参照。

昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）で制定された（所得税法 5 条の 2）⁸。制定当初のみなし譲渡所得課税の適用範囲としては、相続、贈与及び遺贈さらに低額譲渡というかなり広いものであった（[条文資料 1] 参照）⁹。加えて、受贈者等は無償譲渡によって取得した資産を時価によって受け入れることになっていた（所得税法 10 条 4 項、[条文資料 1] 参照）¹⁰。

しかし、現行所得税法 59 条 1 項 1 号及び 2 号において、みなし譲渡所得課税が適用される範囲としては、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡であり、その適用範囲は、制定当初と比較するとかなり限定的である。

加えて、所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項（無償譲渡の際、受贈者等は贈与者等の資産の取得費を引き継ぐ）によって、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は行われない¹¹。

つまり、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」という 2 つの機能を重要視するならば、無償譲渡全般に対してみなし譲渡所得課税を適用するべきである。しかし、現行所得税法においては、制定当初のみなし譲渡所得課税と比較すると、その適用範囲は、かなり限定的である。これは、キャピタル・ゲインへの課税繰延が許されており、「納税者間の公平」は担保されていない。また、無償譲渡を繰り返すことによる永久のキャピタル・ゲイン課税逃れを誘発する恐れもある。

そこで本論文では、所得税法創設から現行制度までを考察し、所得税法上、59 条 1 項及び 60 条 1 項という相反する 2 つの規定が存在することになった経緯、つまり、59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性を明らかにしていく。

第 1 章では、「戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—所得税法創設から昭和 17 年臨時利得税法改正まで—」を考察する。戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革（所得税法創設から昭和 17 年臨時利得税法改正まで）を通して当時の規定と現行規定を比較し、所得概念に関する通説（第二次世界大戦の終戦以前は、制限的所得概念が採用されていたが、第二次世界大戦の終戦以降の税制改正によって、包括的所得概念が

⁸ 村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第 15 巻第 8 号、80—81 頁及び福田幸弘監修（1985）『シャウプの税制』霞出版社 311 頁参照。シャウプ勸告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である（金子 宏（2019）『租税法〈第 23 版〉』弘文堂 59—61 頁参照。）。

⁹ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、6 頁参照。

¹⁰ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、13—14 頁及び村山・前掲注 8）82 頁参照。

¹¹ 所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎによって、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインが課税繰延されることになった要因として、みなし譲渡所得課税が納税者の理解を得られなかった点（納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論は、納税者にとっては常識や国民感情からは受入れられないという理論ではない理屈）が挙げられる（掃部 實（1954）「所得税法の改正について」『税経通信』第 9 巻第 5 号、39 頁及び柿谷昭男（1962）「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第 17 巻第 6 号、49 頁参照）。

採用され、これに伴ってキャピタル・ゲインは所得税の課税物件に加えられた。) ¹²を考察していく。

第2章では、「戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—昭和21年税制改正から昭和25年税制改正まで—」を考察する。昭和24年のシャウプ勧告を受けた昭和25年所得税法改正(昭和25年法律第71号)によって現行所得税法のキャピタル・ゲイン課税及び無償譲渡への課税という制度形態が成立した。キャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革(昭和21年税制改正から昭和25年税制改正まで)を通して上記した所得概念に関するキャピタル・ゲインの通説を考察していく。

第3章では、「みなし譲渡所得課税の縮小—みなし譲渡所得課税の創設から昭和48年所得税法改正まで—」を考察する。みなし譲渡所得課税の沿革(シャウプ勧告から昭和48年所得税法改正(昭和48年法律第8号)まで)を考察し、みなし譲渡所得課税が縮小された経緯を明らかにしていく。

第4章では、「アメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—我が国の譲渡所得課税への移入—」を考察する。現代日本の租税制度はアメリカの干渉を受けて成立している。昭和24年にシャウプ勧告が発表され、これを受けて昭和25年所得税法改正(昭和25年法律第71号)がなされた¹³。シャウプ勧告以前のアメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税について考察し、我が国の譲渡所得課税への影響を明らかにする。

第5章では、「所得税法59条1項及び60条1項の解釈」を考察する。現行における無償譲渡への課税制度を理解するために、無償譲渡への課税規定である所得税法59条1項及び60条1項を考察し、その意義と解釈を明らかにしていく。

第6章では、「相続税と所得税の二重課税—非課税規定の創設から昭和25年税制改正まで—」を考察する。現行の所得税法60条1項と相続税の関係では、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税と所得税の二重課税が生じており、これは納税者にとっては酷である¹⁴。相続税と所得税の二重課税問題に関してその解決策を考察していく。

第7章では、「譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用」について考察する。所得税法上、譲渡所得課税における「資産の取得費」、「資産の譲渡に要した費用(譲渡費用)」については、明確な定義は規定されていない。そのためどのような支出がこれらに該当するのか解釈問題が生じており、近年3つの代表的な判例が存在する。3つの判例において争われた支出の取り扱いを考察する。

第8章では、「譲渡所得の金額の計算—取得費及び譲渡費用を中心として—」について考察する。所得税法上、みなし譲渡所得課税(所得税法59条1項)が縮小されたことによって、譲渡所得の金額の計算についても何らかの変化が生じている。譲渡所得の金額の計算と

¹² 金子・前掲注8) 195—196頁参照。

¹³ 同上59—65頁参照。

¹⁴ 三木義一(1999)「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』第54巻第10号、28頁参照。

取得費及び譲渡費用との関連性を明らかにしていく。

第9章では、「財産分与への課税—最高裁昭和50年5月27日判決への批判—」を考察する。財産分与への課税に関しては、様々な課税関係が存在している。まず、財産分与の課税関係を整理し、次に、財産分与への課税について争われた最高裁昭和50年5月27日判決（昭和47年（行ツ）第4号）を批判していく。

最後に、所得税法59条1項及び60条1項の関連性について、第1に、譲渡所得と所得概念の通説、第2に、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって生じている譲渡所得に関する問題点、第3に、譲渡所得の沿革における「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」、第4に、財産分与とみなし譲渡所得課税という4つの点に注目して自説を述べる。

なお、以下の本論文の条文資料については、論文全体で見ると重複して記載されているものがある。これは、適時、条文資料を記載することによって読者への分かり易さを重要視したものであり、読者には許容して頂きたい。

[条文資料1]

昭和25年所得税法第5条の2

相続、遺贈又は贈与に因り第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つた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が30万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が3万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和25年所得税法第10条

4 第9条第1項第7号又は第8号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第7号又は第8号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

第1章 戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—所得税法創設から昭和17年臨時利得税法改正までを考察して—

所得概念に関する通説では、第二次世界大戦の終戦以前は、経済的利得のうち、反覆的かつ継続的に生ずる利得のみを課税物件とする制限的所得概念が採用されていた¹。つまり一時的若しくは偶発的な売却等によって実現するキャピタル・ゲインのような利得は所得税の課税物件には含まれていなかった²。しかし、第二次世界大戦の終戦以降の税制改正により包括的所得概念が採用され、一時的若しくは偶発的な利得も所得税の課税物件に加えられることになり、キャピタル・ゲインについても所得税の課税物件に加えられることになった³。

そして、現行制度ではキャピタル・ゲイン課税に関しては、有償譲渡及び無償譲渡（相続若しくは贈与あるいは遺贈）の際に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは清算課税される（増加益清算課税説）⁴。これに関する所得税法上の規定としては所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）、38条1項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）、59条1項（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税・みなし譲渡所得課税）及び所得税法60条1項（無償譲渡の際に、贈与者等の取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを課税繰延する）などがあり、現行所得税法上キャピタル・ゲイン課税に関しては、様々な規定が存在している。

本章では、戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革（所得税法創設から昭和17年臨時利得税法改正まで）を通して当時の規定と現行規定を比較し、上記した所得概念に関する通説を考察していく。

第1節 制度改正の概要

正式に戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革を、改正条文を追いながら考察する前に、簡単に制度の沿革を振り返っておいてから、始めたい。

この制度の沿革をふりかえてみると、明治20年所得税法創設時（明治20年3月23日勅令第5号）には、キャピタル・ゲインのような一時的な利得に対する課税は非課税とされていた（所得税法3条1項3号）。

そして、明治38年相続税法創設時（明治38年法律第10号）には、相続による無償譲渡の際に発生するキャピタル・ゲインに対しては、相続税でもって課されていた。その後、大正11年相続税法改正（大正11年法律第48号）、昭和13年相続税法改正（昭和13年法律

¹ 金子 宏（2019）『租税法〈第23版〉』弘文堂195－196頁参照。

² 金子 宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣47頁及び武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1491頁参照。

³ 金子・前掲注2）58頁及び武田・前掲注2）2493頁参照。

⁴ 最高裁昭和43年10月31日判決（昭和41年（行ツ）第8号）参照。

第 47 号) によって無償譲渡時の課税財産の範囲は拡張していくことになる。

さらに、大正 7 年戦時利得税創設時（大正 7 年法律第 9 号）において、「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」は課税物件とされ、戦時利得税法上、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」を課税標準とした（戦時利得税法 7 条 1 項）。また、当時、戦時利得税法においては「譲渡」ではなく「売却」という用語が用いられていた。その後、大正 8 年戦時利得税法の廃止に伴い、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」は課税標準から外された。

加えて、昭和 10 年に創設された臨時利得税法（昭和 10 年法律第 20 号）においては、かつての戦時利得税とは異なり、キャピタル・ゲインへの課税は控えられていたが、日中戦争の拡大に伴う軍事費調達のために、キャピタル・ゲインを課税物件に加えることが提案された。そして、昭和 14 年臨時利得税法が改正され（昭和 14 年法律第 49 号）、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」が課税標準に加えられた。この改正によって実定法上、初めて「譲渡」という文言が登場した。

続けて、昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）によって「不動産、不動産上ノ権利のキャピタル・ゲイン」を課税物件として、臨時利得税法上「不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）」が課税標準に追加された。

第 2 節 明治時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

1 明治 20 年所得税法創設（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）

明治 15 年に朝鮮事件が起こり、政府はこれを機会に陸海軍の充実を図ることとなり、明治 16 年より向こう 8 カ年に、2664 万円を投じて軍艦 32 隻の新造を計ることとなった⁵。加えて、明治 18 年に国防会議が設けられた際には、全国の海岸の重要地点に軍港及び砲台を築くこととし、これに必要な経費に充てるため明治 19 年には 1700 万円の海軍公債を発行していた⁶。

明治 20 年に所得税法が創設された理由としては、当時の大蔵大臣松方正義の「所得税法之議」では以下のように述べられている。

「爰ニ所得税法按ヲ起草シテ謹テ閣議ヲ仰ク。抑モ此法案ヲ起草シ来二十年度四月一日ヨリ実行ヲ企図スル所以ノモノハ、近来東洋諸国国際ニ関スル現況上海防ノ一事ハ最モ軽忽ニ附シ難ク、随テ其経費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産税ヲ軽減スヘキコトト共ニ、内閣ノ内議ヲ経テ之ヲ二十年度ヨリ施行セントスルニ決セラル。

加フルニ近来政費ノ多端ナルニ応シ歳入ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト雖モ、凡ソ現行ノ税法ハ、維新創業ノ際制定セシモノニアラサレハ、則チ封建ノ余風未タ全ク消除セサルノ時

⁵ 今里勝雄（1952）『軍備と税金の歴史』新紀元社 10 頁参照。

⁶ 同上 10 頁及び大蔵省編（1937）『明治大正財政史』第 6 巻、977 頁参照。

ニ当リ、民情ノ適度ヲ測リ制定シタルモノニシテ、已ニ今日ノ国情ニ対シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且税率モ亦軽重ノ平ヲ誤リ、随テ富者ノ負担甚タ輕ク、貧者ニシテ或ハ富者ニ幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ。

故ニ現行税法ニハ単ニ其率ヲ増シ、以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサルヘカラサルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ、一ハ以テ国庫ノ歳入ヲ増シテ前記ノ経費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スルナリ。別冊説明書並ニ所得税法施行条例大蔵省令等諸草案ヲ附シ進呈ス。」⁷。

つまり、所得税法の創設の理由としては、基本的には海軍費を中心として国家経費が増大したため、その財源を確保しようとしたことに求められていた。また、従来の税制は当時の社会経済情勢に適合せず矛盾を内包し、かつ負担の均衡を失っていたので、現行諸税の税率を単に引上げるだけでは、収入の増大を期待することが出来ないのみならず、ますます納税者間の負担の不均衡を推進する恐れがあった⁸。そこでこれらの問題を解決するために新たに所得税を創設したと推測できる。

そして、当時の所得税法 3 条 1 項 3 号においては、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」については課税しないこととされていた（[条文資料 1] 参照）⁹。

つまり、創設時の所得税では、キャピタル・ゲインのような営利に関係しない一時的な売却等によって実現する利得については課税物件には含まれておらず、現行所得税法 33 条 1 項（譲渡所得）及び 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）は存在していなかったと推測できる。

[条文資料 1]

明治 20 年所得税法第 3 条

左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第三 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

2 明治 38 年相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）

明治 37 年に日露戦争が勃発し、政府は軍事費の確保を急いでいた¹⁰。これに関連して、第 21 回帝国議会貴族院『相続税法案外一件特別委員会議事速記録第 1 号』において、以下のように述べられている。

「此相続税法案ノ大体ニ付テ一応説明ヲ申上ゲマスガ、此度軍費ノ支弁ノ為ニ歳入ノ巨額ヲ要シマスル中ニ租税カラモ相当ノ収入ヲ得ンケレバナラヌト云フコトニナリマシテ、外ノ予算案等ニ於テ既ニ御承知ニナッテ居リマスル如キ額ヲ租税カラ徴収シヤウ、ソレニ付

⁷ 大内兵衛ほか編（1962）『明治前期財政経済史料集成』第 1 巻、410 頁。

⁸ 井手文雄（1959）『要説 近代日本税制史』創造社 6 頁参照。

⁹ 所得税法・御署名原本・明治 20 年・勅令第 5 号、国立公文書館、請求番号：御 00097100、6 頁参照。
なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

¹⁰ 大蔵省編（1938）『明治大正財政史』第 7 巻、205 頁以下を参照。

テハ現在アリマス税ヲ増シテ徴収スルト云フコトモ沢山出テ居リマスルコトハ御承知ノ通りデゴザイマス、又新シク此織物ニ税ヲカケルトカ塩ノ専売ヲスルトカ云フヤウニナツテ歳入ノ方法ヲ講ジテアリマスコトハ御承知ノ通りデアリマスガ、斯ノ如クシテ色々ノ財源ヲ求メマシタ時ニ尚ホ財産カラシテノ収入ヲモ得テ、サウシテ此今回必要ナル歳入ヲ充スト云フコトガ相当デアルト云フノデゴザイマシテ其財産カラ収入ヲ得ルト云フ方法ガ相続税法トシテ茲ニ御協賛ヲ仰グヤウニナツタノデゴザイマス、即チ財産ニ就テ歳入ヲ得マスルニ付テハ、相続ト云フ機会ノアッタトキニ、是カラ歳入ヲ国庫ノ方ニ得ルト云フ、斯ウ云フ方法デゴザイマスノデ、其相続税法ノ仕組ハ相続ガ開ケマスト云フト、其相続財産ノ価ニ応ジテ若干ノ租税ヲ政府ニ納メル、斯ウ云フ事デゴザイマス」¹¹。

つまり、帝国議会において軍事費調達を目的として相続税の創設が望まれていた。

加えて、『明治大正財政史』では以下のように述べられている。

「相続税は明治 38 年 1 月始めて設定せられたり。抑抑相続税なるものは相続に因りて一時に多額の財産を取得する者あるに際し、其の相続財産の一部を租税として納付せしむるものなるが故に納税者の苦痛は極めて少きに拘らず国庫は確実にして巨額の収入を得るのみならず、国富の発達と共に無限に其の収入を増加すべきものにして、甚だ良好の税種なりと認めらるるものなるを以て、欧米各国に於ては早くより本税の実施を見、其の主要の財源を為せしものなるが、我国に於ては従来は相続に因る不動産及船舶の所有権取得に対して登録税を課せしに止まり、未だ相続税の制度は之を存せざりしなり。

然るに明治 37 年日露戦役勃発するや、政府は之が経費支弁に要する財源の一部として同年 4 月以降第一次増収計画を実行し、ついで同年末に至り更に第二次増収計画として、各種の租税に対して第二次非常増徴を行ふと同時に、二三の新税を創設せんことを図りしが、右新税の一として茲に相続税を創設することと為し、同年 12 月召集の第 21 回帝国議会に於て、非常特別税法中改正法案と共に相続税法案を提出したり。」¹²。

つまり、当時の欧米諸国において相続税はすでに存在し、主要な財源の役割を担っており、我国においても相続税を導入し、多くの税収を確保（財源の増加）しようとしていた。そして、明治 38 年、相続税は日露戦争を契機としてその軍事費確保のために創設された。

さらに、創設時の相続税法において注目する点は、現行相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）及び現行所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）との関連性であり、次の 2 点が挙げられる。

第 1 に、現行相続税法 2 条によると「その者が相続又は遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。」と規定されており、続けて、現行相続税法 2 条の 2 によると「その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。」ことから現行相続税及び贈与税の課税物件は「相続人あるいは受贈者が取得した財産」である。

他方、当時の相続税法 1 条「相続開始シタルトキハ開始カ帝国内ニ在ルト否トヲ問ハス又

¹¹ 明治 37 年 12 月 23 日『第 21 回帝国議会貴族院相続税法案外一件特別委員会議事速記録第 1 号』1 頁における若槻禮次郎の提言。

¹² 大蔵省編・前掲注 10) 205-206 頁参照。

被相続人若ハ相続人カ帝国臣民タルト否トヲ問ハス本法施行地ニ在ル相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス」及び3条「被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ相続開始前1年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス」から、相続税の課税物件は「被相続人が保有していた財産」であったと推測できる（[条文資料2] 参照）¹³。

[条文資料2]

明治38年相続税法第1条

相続開始シタルトキハ開始カ帝国内ニ在ルト否トヲ問ハス又被相続人若ハ相続人カ帝国臣民タルト否トヲ問ハス本法施行地ニ在ル相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

明治38年相続税法第3条

被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ相続開始前1年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス

- 一 公課
- 二 被相続人ノ葬式費用
- 三 債務

第2に、現行制度では相続、贈与及び遺贈の際には、所得税法59条1項にいうみなし譲渡所得課税（贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインへの清算課税）が適用される。この当時の相続税法3条では、相続開始前1年内の贈与財産の価額を相続財産に加算し、また、相続税法23条1項においては、被相続人が相続人等に対して不動産及び船舶以外の財産で500円以上のものを贈与した場合には、遺産相続が開始したとみなされ、被相続人の財産を課税物件として相続税が課されていた（[条文資料3] 参照）¹⁴。

そして、当時の相続税の課税物件は被相続人の財産であるという点に注目すると、相続（人の死亡）という機会には、生前の被相続人によって蓄積された財産が相続人へ移転するということになる。この財産の中には、被相続人が財産を保有していた期間中に発生していたキャピタル・ゲインも含められ、これが相続税の課税物件となる。よって、創設時の相続税では、被相続人が保有していた財産のキャピタル・ゲインは、相続という「資産が所有者（被相続人）の支配を離れて他（相続人）に移転する機会」を課税時期としてこれに対して清算課税を行っていたと推測できる。

これらのことから、当時、相続、贈与又は遺贈の際には、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは、所得税ではなく、相続税によって課税されていた。つまり、現行制度とは

¹³ 御06063100、1-4頁参照。

¹⁴ 御06063100、29-30頁参照。

税目は異なるが、戦前においてもキャピタル・ゲインは課税されていたと推測できる。

[条文資料 3]

明治 38 年相続税法第 23 条

左ニ掲クル場合ニ於テ本法施行地ニ在ル不動産及船舶以外ノ財産ニ付為シタル贈与ノ価額カ 500 円以上ナルトキハ遺産相続開始シタルモノト看做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス

- 一 被相続人カ推定家督相続人又ハ推定遺産相続人ニ贈与ヲ為シタルトキ
- 二 分家ヲ為スル際シ若ハ分家ヲ為シタル後本家ノ戸主又ハ家族カ分家ノ戸主又ハ家族ニ贈与ヲ為シタルトキ

第 3 節 大正時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

1 大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）

(1) 船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲインへの課税の趣旨

大正 3 年に我国は第一次世界大戦に参加することになり、年々軍事費が増加していた¹⁵。そのために、政府は租税収入の確保を急いでいた。戦時利得税法が創設された理由については、『明治大正財政史』には、以下のように述べられている。

「戦時利得税は我国の世界大戦参加に伴ふ臨時事件費の一部財源に充当せんが為め、世界大戦の影響に依り増加したる利得に対して戦時中臨時的に賦課せしものにして、大正 7 年 3 月の創設に係るものなり。」¹⁶。

つまり戦時利得税は第一次世界大戦によって利益を得ている者に対して課税を行い、その租税収入を軍事費へ充当するために創設されたと推測できる。

そして、当時の所得税法（大正 2 年法律第 13 号）が個人の「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」（所得税法 5 条 1 項 4 号）¹⁷を課税標準から除外していたが、大正 7 年の戦時利得税法では「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」を課税物件として捉え、戦時利得税法 3 条 1 項 3 号において、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」を課税標準とした（[条文資料 4] 参照）¹⁸。

[条文資料 4]

大正 7 年所得税法第 5 条

第 3 種ノ所得ニシテ左ノ各号ニ該当スルモノニハ所得税ヲ課セス

¹⁵ 大蔵省・前掲注 10) 171 頁以下を参照。

¹⁶ 同上 171 頁。

¹⁷ 御 09393100、14-15 頁参照。

¹⁸ 御 11045100、5-6 頁参照。

四 営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得

大正7年戦時利得税法第3条

戦時利得税ハ左記各号ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 一 所得税法ニ依リ所得税ヲ課スヘキ法人ノ利得
- 二 所得税法ニ依リ所得税ヲ課スヘキ第3種ノ所得中俸給、給料、手当、歳費、年金、恩給、退隠料ヲ除キタル個人ノ利得
- 三 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得

戦時利得税において「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」を課税標準とする理由は、『戦時利得税法要義』では以下のように述べられている。

「個人ガ自己所有ノ船舶ノ売却ヲ為シ莫大ナル利益（所得）ヲ得ルト雖之ヲ営業トシテ為サザル限りハ之ニ対シ所得税ヲ課スルコトヲ得ズ又鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ヲ為スモ之ヲ営業トシテ為サザルトキ亦同ジ何トナレバ営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得ナレバナリ（所得税法第5条第4号）故ニ若シ税法ニ何等ノ規定ナキトキハ此等ノ行為ヲ為スモ営業トシテ為サザル限り戦時利得税ヲ免ルルコトヲ得（第3条第2号）然ルニ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ如キハ時局ノ影響ヲ受クルコト極メテ大ニシテ其ノ価格暴騰シ之ガ売却ニ関シ利益ヲ得ルコト甚ダ多キニモ拘ハラズ一時ノ所得ナル理由ヲ以テ本税ノ課税外ニ置クハ課税上権衡ヲ得ズルモノト云フ可シ是レ税法第3条第3号ニ依リ此等ノ物件ヲ売買シ一時ノ利得ヲ得ルモノト雖課税スベキ旨ヲ定メタル所以ナリ（第3条第2号）」¹⁹。

つまり、当時の所得税法5条1項4号（大正2年法律第13号）によれば、営業として行っていないければ一時的な売却によって実現するキャピタル・ゲインのような所得（課税物件）は非課税とされ、所得税を課することができなかった。しかし、第一次世界大戦の影響を受けて船舶及び鉱業等の価格は暴騰し、これらの売却によって多額の利益を得ている者が多く存在していた。これらの者に対して課税しないのは課税徴収上不公平であるという理由から「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」は戦時利得税法の課税標準とされたと推測できる。

そして、『戦時利得税法要義』の「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ如キハ時局ノ影響ヲ受クルコト極メテ大ニシテ其ノ価格暴騰シ之ガ売却ニ関シ利益ヲ得ル」という部分に注目すれば、船舶及び鉱業等の価格は暴騰しており、多額のキャピタル・ゲインが生じていたと推測できる。つまり、創設時の戦時利得税法においては、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却」時を課税時期（資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会）として、贈与者等の保有期間中の「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」に対して清算課税を行うということになっていたと推測できる。

¹⁹ 西脇 晋（1918）『戦時利得税法要義』東京宝文館 16—17 頁。

(2) 戦時利得税法と現行所得税法

創設時の戦時利得税法において注目すべき点は、現行所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）との類似性であり、次の 3 点が挙げられる。

第 1 に、戦時利得税法 3 条 1 項 3 号においては「譲渡」ではなく「売却」という用語が用いられている。これに関しては、『戦時利得税法要義』において「船舶、鉱業及砂鉱業ヲ売却セズシテ此等ノ権利若ハ設備ヲ以テ会社ニ対スル出資トシ又ハ他ノ権利若ハ物件ト交換シタル場合ニ課税セラルルヤト云フニ此等ノ場合ハ之ヲ売却ト云フヲ得ザルガ故ニ課税スルコトヲ得ズ」²⁰と述べられており、戦時利得税法では出資、交換は売却に含まれていなかったと推測できる。一方、現行所得税法 33 条 1 項にいう「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含む広い観念であり、譲渡には出資、交換も含まれると考えられている²¹。つまり、戦時利得税法にいう「売却」よりも現行所得税法にいう「譲渡」の方が課税する範囲が広いと考えられる。

第 2 として、戦時利得税法 7 条 1 項では、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ附スル権利若ハ設備ノ売却金額ヨリ命令ノ定ムル所ニ依リ算定シタル価格ヲ控除シタル金額ヲ以テ第 3 条第 1 項第 3 号ノ利得金額トス」と規定され、これは、「船舶等の売却による個人利得の金額の計算」であり、加えて、戦時利得税法施行規則 6 条 1 項（大正 7 年 4 月 4 日勅令第 64 号）においては、「取得価額」や「設備費改良費」という文言が規定されていた（〔条文資料 5〕参照）²²。つまり、この当時、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の取得費の計算）に類似する規定がすでに存在していた。

具体的には、戦時利得税法施行規則 6 条 1 項 2 号において、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）の「資産の取得に要した金額」を「取得価額」として、次いで現行所得税法 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の「設備費及び改良費」が「設備費改良費」として規定されていた。続けて、戦時利得税法施行規則 6 条 1 項 1 号及び 2 号では、「売却ニ関スル必要ノ経費」という文言が規定されていた。これは、現行所得税法において類似する文言は規定されていないが、最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決（昭和 61 年（行ツ）第 115 号）²³において「資産の取得に要した金額」に含められると判示された「付随費用」がこれに類似するものであると思われる²⁴。

²⁰ 同上 18 頁。

²¹ 金子・前掲注 1) 262 頁参照。

²² 御 11045100、10-11 頁及び御 11143100、6-8 頁参照。

²³ 『最高裁判所民事判例集』第 46 巻第 5 号 492 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 22005031。本判決は、借入金支払利子の取得費へ算入される金額の範囲が争われた事案であり、評釈としては、中里 実「判批」中里 実ほか編『租税判例百選（第 7 版）』90 頁、90 頁（2021）及び福岡右武（1994）「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子と所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』」『法曹時報』第 46 巻第 12 号、211 頁等がある。

²⁴ 渕 圭吾（2019）「所得税法 33 条にいう『譲渡』の意義」『法曹時報』第 71 巻第 2 号、11 頁参照。

[条文資料 5]

大正 7 年戦時利得税法第 7 条

船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ附スル権利若ハ設備ノ売却金額ヨリ命令ノ定ムル所ニ依リ算定シタル価格ヲ控除シタル金額ヲ以テ第 3 条第 1 項第 3 号ノ利得金額トス但シ其ノ利得金額カ第 3 条第 1 項第 2 号ノ利得ニ属スルモノナルトキ又ハ利得金額 3 千円未滿ナルトキハ此ノ限ニ在ラス

大正 7 年戦時利得税法施行規則第 6 条

戦時利得税法第 7 条第 1 項ノ規定ニ依リ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却金額ヨリ控除スヘキ価額ハ左記各号ノ規定ニ依リ之ヲ算定ス

船舶

- 一 大正 3 年 7 月 31 日以前ヨリ納税義務者ノ所有ニ属スルモノナルトキハ大正 3 年 7 月中ニ於ケル見積平準価額、大正 3 年 8 月 1 日以後ノ設備費及売却ニ関スル必要ノ経費ヲ計算ス
- 二 大正 3 年 8 月 1 日以後ノ製造又ハ取得ニ係ルモノナルトキハ其ノ製造費又ハ取得価額、設備費改良費及取得又ハ売却ニ関スル必要ノ経費ヲ計算ス但シ取得価額不明ナルトキハ取得ノ日ニ於ケル見積価額ヲ以テ取得価額ト看做ス

第 3 に、戦時利得税法施行規則 6 条 2 項において、現行所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）に類似する規定があった（[条文資料 6] 参照）²⁵。これに関連して課税庁担当者は以下のように述べている。

「前各項の場合に於て売却したる船舶権利又は設備が相続、贈与又は遺贈に因り取得したるものなるときは、被相続人、贈与者又は遺言者に属したるものは之を相続人受贈者又は受遺者に属したるものと看做すべきものとす。即ち此の趣旨は例へば被相続人が船舶を所有し大正 4 年に於て相続開始の為相続人が相続して大正 6 年に売却したる場合の如きは相続人が最初より之を所有せるものと同一に取扱ふものとす其の他総て之に準ずるものとす。」²⁶。

つまり、相続、贈与あるいは遺贈の際には相続人（あるいは受贈者又は受遺者）は被相続人（あるいは贈与者又は遺言者）の取得費を引き継ぐことになり、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べされることになっていたと推測できる。

近年では、所得税法 60 条 1 項は、所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）と対をなす規定として理解されることがある²⁷。創設時の戦時利得税法を考察する限りでは、所得税法 60 条 1 項は、所得税法 59 条 1 項と比べてはるかに長い歴史を有するといえる。

なお、戦時利得税法は大正 7 年に第一次世界大戦の終息とともに大正 8 年（大正 8 年法律第 17 号）に廃止された²⁸。

²⁵ 御 11143100、12-13 頁参照。

²⁶ 武本宗重郎（1919）『実務参考所得税法詳解・附戦時利得税法提要 附録』帝国税務調査会 45-46 頁。

²⁷ 増井良啓（2007）「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」『税務事例研究』第 96 号、40 頁参照。

²⁸ 大蔵省・前掲注 10）191-192 頁及び御 11526100、2-3 頁参照。

[条文資料 6]

大正 7 年戦時利得税法施行規則第 6 条

2 前項ノ場合ニ於テ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノニ付テハ被相続人、贈与者又ハ遺言者ニ属シタルモノハ之ヲ相続人、受贈者又ハ受遺者ニ属シタルモノト看做ス

2 大正 11 年相続税法改正（大正 11 年法律第 48 号）

大正時代の無償譲渡への課税において重要な改正は大正 11 年相続税法改正（大正 11 年法律第 48 号）である。

大正 11 年に信託法（大正 11 年法律第 62 号）が創設されたことに伴い、相続税法も改正された。この改正によって、信託の受益権を与えられる者が、委託者の推定相続人等であるときには、贈与とみなし、遺産相続が開始したものとみなして相続税を課すことになっていた（相続税法 23 条の 2、[条文資料 7] 参照）²⁹。この規定が、私法上の贈与ではない財産の移転について相続税法上は贈与とみなすこととした最初の規定である³⁰。

当時この規定が導入された理由として、新たに信託法が創設された結果、信託により委託者が自分以外の者を受益者となすことは、あたかもその財産を贈与するのと同じの結果に帰することとなるので、相続税法においては、信託行為を贈与と同一に取り扱うことによって相続税の租税回避を防ぐ必要があったためである³¹。よって従来の相続税法（明治 38 年法律第 10 号）と今回の改正を比較すると、課税される贈与財産の範囲が拡張した（相続税の課税物件が拡張した）と推測できる。

[条文資料 7]

大正 11 年相続税法第 23 条の 2

信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ有セシメタルトキハ其ノ時ニ於テ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ贈与又ハ遺贈シタルモノト看做シ第 3 条、第 20 条及前条ノ規定ヲ適用ス但シ不動産又ハ船舶ノ帰属スヘキ権利ニ付テハ前条ノ規定ヲ適用セス

第 4 節 昭和時代のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

1 社会情勢と所得税への増徴（昭和 6 年－12 年）

我国は昭和 6 年から 8 年まで満州事変により軍事費の増大が進んでいた³²。軍事費を賄うために昭和 7 年度から昭和 11 年度までは公債発行に依拠していたが、昭和 12 年には盧溝

²⁹ 御 13456100、2 頁参照。

³⁰ 古谷勇二（2016）「相続税法第 9 条の『みなし贈与』について－資本取引等を巡る課税関係を中心として－」『税大論叢』第 85 号、134－135 頁参照。

³¹ 大蔵省・前掲注 10）242－243 頁参照。

³² 具体的には、昭和 6 年度には 4 億 5400 万円、7 年度には 6 億 8600 万円、8 年度には、8 億 7200 万円であった（今里・前掲注 5）53 頁参照。。

橋事件が突発し、軍事費の増大はさらに進み、租税収入の確保が喫緊の課題であった³³。

この当時の予算歳出に占める軍事費の割合としては、概算ではあるが、昭和9年度43%（9億3千7百万円）、10年度46.6%（10億2千2百60万円）、11年度47%（10億5千9百万円）、12年度49%（14億940万円）、13年度一般会計67%（19億4千万円）と臨時軍事費特別会計48億5千万円であった³⁴。これらの金額の推移からも軍事費に莫大な予算が充当されていたことが分かる。

さらに、個人の所得税に対しても様々な増徴措置が加えられた。主なものとしては、昭和7年度には所得金額が5千円を超える者には追加で所得税額の5%を増徴され、12年度には、所得税の税率が今までは最高30%であったのが70%まで引き上げられ、13年度には、所得金額の最低限度額が今までは1200円であったのが1000円に引き下げられた³⁵。加えて、昭和13年度では、所得税以外に所得特別税として所得税額の7.5%及び臨時的増税として所得税額の22.5%を増徴するなどした³⁶。

つまり、短期間に所得税は様々な名目で増徴を繰り返されていることから、戦争拡大に伴う政府の軍事費調達を目的とした租税収入確保の意図があったと推測できる。

2 昭和10年臨時利得税法創設（昭和10年法律第20号）

昭和10年に臨時利得税法が創設された理由については、課税庁担当者は以下のように述べている。

「我国経済界並に産業界の情勢を観まするに、過去数年来、漸時回復の途を辿り、政府の救済対策その他の影響を受け、軍需品工業、輸出品工業等、一部の産業部門は、著しく活況を呈して居ります。が又一方に於て、中小商工業者、農山漁村等は、政府諸対策の実施にも拘らず、未だ不況の域を脱し切れぬものもあるのであります。

斯の如き情勢の下に在つて、時局の好影響を受けて異常なる活況を呈して居る産業部門に対し、其の増益の一部を納付せしめ、以て国庫収入の一部に資することに致したいと云ふのが臨時利得税の創設せられたる理由であります。」³⁷。

つまり満州事変の拡大に伴い軍需品工業や輸出品工業等の一部の産業部門は多額の利益を得ていた。政府はこれに着目し、多額の利益に対して課税し、これによって得た税収を軍事費に充当しようとしていたと推測できる。

そして、創設時の臨時利得税法においては、かつての戦時利得税法（大正7年法律第9号）とは異なり、「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」への課税は控えられていた³⁸。

なお、臨時利得税法については、その後の戦局拡大とともに、修正を受けながら、昭和21

³³ 大蔵省編（1957）『昭和財政史』第5巻、411頁及び今里・前掲注5）53—55頁を参照。

³⁴ 大蔵省・前掲注33）303、333、346、380、428頁参照。

³⁵ 同上279、356、403及び御11041100、4頁を参照。

³⁶ 大蔵省・前掲注33）279、356、403、414、433、459頁参照。

³⁷ 石渡壯太郎（1935）「臨時利得税法の実施に際して」『税』第13巻第5号、2頁。

³⁸ 御19489100、1—2頁参照。

年（昭和 21 年法律第 14 号）に廃止されるまで年々引き続き課徴されて、軍事費をまかなうための一つの重要財源となった³⁹。

3 昭和 13 年相続税法改正（昭和 13 年法律第 47 号）

昭和時代の無償譲渡への課税では、昭和 13 年相続税法改正（昭和 13 年法律第 47 号）が重要である。今回の改正で重要な点は、従来の相続税法（明治 38 年法律第 10 号）の課税物件との比較であり、次の 2 点が挙げられる。

第 1 に、従来の相続税法では相続税法 3 条で「相続開始ノ際本法施行地ニ在ル相続財産ノ価額ニ相続開始前 1 年内ニ被相続人カ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタル贈与ノ価額ヲ加ヘ其ノ中ヨリ左ノ金額ヲ控除シタルモノヲ以テ課税価格トス」と規定されており、被相続人の財産を課税物件としていたが、今回の改正では、被相続人の死亡により相続人の受ける生命保険金額が 5 千円を超えるときは、これに対して課税すること（相続税法 3 条の 3、[条文資料 8] 参照）⁴⁰、被相続人が死亡したためにその遺族に支給される退職手当、功労金等が 5 千円以上のときは、これに対して課税すること（相続税法 3 条の 4、[条文資料 8] 参照）⁴¹が加えられ、従来の相続税の課税物件と比較するとその範囲が拡張している。

[条文資料 8]

昭和 13 年相続税法第 3 条ノ 3

被相続人ノ死亡ニ因リ相続人ノ受取ル生命保険ノ保険金ニシテ被相続人カ保険契約者タル保険契約ニ基クモノハ之ヲ相続財産ト看做ス但シ相続人ノ受取ル保険金ノ合計額中 5 千円迄ノ金額ニ付テハ此ノ限ニ在ラス

2 保険契約者カ被相続人以外ノ者ナル場合ト雖被相続人カ現実ニ保険料ノ支払ヲ為スモノナルトキハ被相続人ヲ保険契約者ト看做シ前項ノ規定ヲ適用スルコトヲ得

昭和 13 年相続税法第 3 条ノ 4

退職手当、功労金及此等ノ性質ヲ有スル給与ニシテ被相続人ニ支給セラルヘキモノカ被相続人死亡シタル為其ノ相続人其ノ他ノ者ニ支給セラルルトキハ之ヲ相続財産ト看做ス但シ給与ノ合計額中 5 千円迄ノ金額ニ付テハ此ノ限ニ在ラス

2 前項ノ給与カ相続人以外ノ者ニ支給セラルルトキハ遺贈アリタルモノト看做ス

第 2 に、贈与に注目すると従来の相続税法 3 条では、相続開始前 1 年内の贈与の価額を相続財産に加算し、相続税法 23 条 1 項では推定家督相続人等に、不動産及び船舶以外の贈与で 500 円以上のものについては、遺産相続が開始したとみなされ、相続税が課されていた。今回の改正では、贈与の価額を 500 円から 1000 円に改められ、不動産及び船舶の贈与

³⁹ 大蔵省・前掲注 33) 314 頁参照。

⁴⁰ 御 21371100、3-4 頁参照。

⁴¹ 同上 3-4 頁参照。

が課税物件とされた（相続税法 23 条 1 項、[条文資料 9] 参照）⁴²。そして、保険契約者と保険金受取人とが異なる生命保険契約については、保険事故が発生したときは、その時の保険金額に相当する金額を保険契約者が保険金受取人に贈与したものとみなされていた（相続税法 23 条の 3、[条文資料 9] 参照）⁴³。よって、従来の贈与と比較するとその範囲が拡張している。

[条文資料 9]

昭和 13 年相続税法第 23 条

左ニ掲クル場合ニ於テ贈与ノ価額カ千円以上ナルトキハ遺産相続開始シタルモノト看做シ其ノ財産ノ価額ヲ課税価格トシテ本法ニ依リ相続税ヲ課ス但シ本法施行地ニ住所ヲ有セサル者ノ為シタル贈与ニ在リテハ本法施行地ニ在ル財産ニ付為シタルモノニ限ル

- 一 親族ニ贈与ヲ為シタルトキ
- 二 分家ヲ為スニ際シ若ハ分家ヲ為シタル後本家ノ戸主又ハ家族カ分家ノ戸主又ハ家族ニ贈与ヲ為シタルトキ

昭和 13 年相続税法第 23 条の 3

生命保険契約ニシテ保険金受取人カ保険契約者以外ノ者ナルトキハ保険事故ノ生シタル時ニ於テ保険契約者カ保険金額ニ相当スル金額ヲ保険金受取人ニ贈与シタルモノト看做ス但シ保険契約者ノ同一ナル保険契約ニ基キ同一事故ニ因リ同一人ノ受取ル保険金ノ合計金額カ 5 千円ヲ超ユル場合ニ於ケル其ノ超過額ニ相当スル金額

4 昭和 14 年臨時利得税法改正（昭和 14 年法律第 49 号）

上記したように昭和 10 年から 13 年の我国では、盧溝橋事件を契機とした日中戦争の拡大に伴い軍事費が増大しており、様々な名目で所得税は増徴されていた。また、所得税の税率及び課税限度額も拡大していた⁴⁴。そこで、政府は所得税への増徴に歯止めをかけるために、所得税の税率に上限を設けた。そして、軍事費を確保するために、かつて戦時利得税の課税物件として扱われていた「船舶又は鉱業等のキャピタル・ゲイン」を臨時利得税の課税物件に加えることを提案した⁴⁵。

その結果、昭和 14 年において、臨時利得税法が改正され、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」が課税標準に加えられた⁴⁶。

(1) 譲渡利得への課税の趣旨

昭和 14 年の臨時利得税法改正によって、実定法上、初めて「譲渡」という文言が登場し

⁴² 同上 12-13 頁参照。

⁴³ 同上 15-16 頁参照。

⁴⁴ 片岡政一（1939）「臨時利得税改正及減免措置」『財政』第 4 巻第 5 号、72 頁参照。

⁴⁵ 同上 72 頁参照。

⁴⁶ 同上 74-75 頁参照。

た⁴⁷。そして、今回の改正においては、現在のような「譲渡所得」ではなく、「譲渡利得」という文言が用いられていた。具体的には、臨時利得税法 3 条 1 項 3 号において、「船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」として規定されていた（[条文資料 10] 参照）⁴⁸。

[条文資料 10]

昭和 14 年臨時利得税法第 3 条

臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 一 法人ノ利得
- 二 営業収益税法第 2 条ニ揚グル営業（鉱業又ハ砂鉱業ヲ含ム）ニ因ル個人ノ利得
- 三 船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得（譲渡利得ト称ス以下同ジ）

2 前項第一号及第二号ノ利得ハ各之ヲ甲種利得及乙種利得ノ 2 種トス

これに関連して、課税庁担当者は、以下のように説明している。

「本税の創設当時は、時局の好影響を受けるものが、主として営業であるとの見地からして、課税の対象を営業に限つたのであつたが、次で支那事変の発生以来事変に因る高度なる利得を生ずるに至り、之に対し事変利得としての課税を行ふ為め昭和 13 年 4 月の改正に依り、従来ノ利得を甲種利得とし、事変に因る利得を表現する乙種利得の制度を設けたのであつた。其の後事変の進展に伴ひ、個人にして船舶、鉱業権等を譲渡して、相当多額の利得を収むる者漸く多きを加ふるに至り、且此の種の利得は船舶、鉱業権等の値上りに基くものであつて、其の値上りは、大体に於て事変の好影響を受けたるに因ること多しと認められるから、事変利得たる乙種利得に対する税率の引上を機とし、此の種の譲渡利得にも課税するを適当と認め、今回の改正に依り新に譲渡利得の制度が設けられたのである。」⁴⁹。

つまり、支那事変（盧溝橋事件を契機とした日中戦争）の進展によって船舶及び鉱業権等が必要になっていた。そして、船舶及び鉱業権等への需要が増大し、これらの取引価格は上昇し、相当多額のキャピタル・ゲインが生じていた。よつて、これらを譲渡することで相当多額の利益を得ている者が多くいたと推測できる。これらのことから譲渡利得への課税の趣旨は、支那事変の進展に伴う軍事費調達のために、当時事変の影響を受けて相当多額のキャピタル・ゲインが生じていた船舶、鉱業権等の利得に対して課税するというものであつたと推測できる。

そして、課税庁担当者の「個人にして船舶、鉱業権等を譲渡して、相当多額の利得を収むる者漸く多きを加ふるに至り、且此の種の利得は船舶、鉱業権等の値上りに基くものであつ

⁴⁷ 洵・前掲注 24) 11 頁参照。

⁴⁸ 御 21369100、1 頁及び御 22291100、3 頁参照。

⁴⁹ 田中 豊ほか編（1939）『増税並税法改正解説』大蔵財務協会 352 頁。

て」という部分に注目すれば、当時の課税庁では、船舶もしくは鉱業権等には多額のキャピタル・ゲインが発生していたことを認識しており、これを譲渡時（資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会）に課税しようとしていた。つまり、この当てもキャピタル・ゲインに対する清算課税が存在していたと推測できる。

さらに、戦時利得税法（大正7年法律第9号）において課税がなされていた「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」では、「売却」という文言が用いられていたが、今回の臨時利得税法改正（昭和14年法律第49号）の「船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」では、「譲渡」という文言が用いられていた。この理由としては、戦時利得税法では船舶、鉱業権等を法人に出資もしくは何らかの権利や物件と交換した場合には、非課税とされていたが、今回の改正では法人への出資と交換に対しても課税することとなったために「譲渡」という文言が用いられていた⁵⁰。

（2）譲渡利得への課税と現行所得税法

まず、譲渡利得の意義としては、課税庁担当者は、以下のように説明している。

「譲渡利得とは船舶（製造中の船舶を含む）又は鉱業若ハ砂鉱業に関する権利若ハ設備の譲渡に因り生ずる利得である。此の譲渡利得の目的物を分類すれば左の三種となる。（イ）船舶（製造中の船舶を含む）（ロ）鉱業又は砂鉱業に関する権利（ハ）鉱業又は砂鉱業に関する設備」⁵¹。

続けて、「譲渡利得は、船舶、鉱業権等の譲渡に因つて生ずるのであるが、譲渡の原因に付ては、売買等の外、競売、交換、法人に対する出資等何等制限がないのである。譲渡とは、之を一口に云へば、権利を其の同一性を変えずに移転する行為である。移転とは権利の主体が甲より乙に変わるが如きものを云ふのである。而して譲渡利得の原因たる譲渡は、之に因つて利得を生ずるものであるから、自然有償譲渡に限られる、従つて其の典型的な場合は、売買、交換、出資の如きは法律行為を原因とする譲渡である。」⁵²。

つまり、この当時、譲渡利得には、（イ）船舶（製造中の船舶を含む）、（ロ）鉱業又は砂鉱業に関する権利、（ハ）鉱業又は砂鉱業に関する設備、という3種類に分類されていたことが分かる。そして、「譲渡」とは、権利をその同一性を変えずに移転する行為であり、移転とは権利の主体が移動することである。さらに、譲渡利得の原因となる譲渡は、譲渡によって何らかの収入が発生するものであるから、当然有償譲渡に限られる。また、譲渡の具体例としては、売買、交換、出資のような法律行為を原因とする譲渡であった、と述べられている。

⁵⁰ 片岡・前掲注44）83頁参照。現行所得税における譲渡の具体例としては、売買や交換、現物出資などがある（金子・前掲注1）262頁参照。）。よって、臨時利得税法改正時（昭和14年法律第49号）においてすでに現行所得税の譲渡のような観念が存在していたと推測できる。

⁵¹ 田中・前掲注49）353－354頁。

⁵² 同上362頁。

そして、昭和 14 年臨時利得税法改正において注目される点は、現行所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）との類似性である。この当時、譲渡利得の金額の計算に関しては、臨時利得税法 11 条の 2 及び臨時利得税法施行規則 11 条の 2（昭和 14 年勅令第 171 号）において規定されており（〔条文資料 11〕 参照）⁵³、以下の 3 点が重要である。

[条文資料 11]

昭和 14 年臨時利得税法第 11 条の 2

譲渡利得ハ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ因ル

- 2 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和 11 年 12 月 31 日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ヲ以テ前項ノ取得価額トシ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備費又ハ改良費トス
- 3 前 2 項ノ計算ニ関シテハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ引継キ之ヲ有シタルモノト看做ス
- 4 前 3 項ニ定ムルモノノ外譲渡利得ノ計算ニ関シ必要ナル事項ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム

昭和 14 年臨時利得税法施行規則第 11 条の 2

譲渡利得ノ金額ハ臨時利得税法第 11 条ノ 2 ノ規定ニ依ルノ外左ノ各號ノ規定ニ依リ之ヲ計算ス

- 一 船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和 11 年 12 月 31 日後於テ取得シタルモノニ付テハ其ノ製造費又ハ創設費（鉱業又ハ砂鉱業ニ関スル権利ニ在リテハ探鉱ノ費用ヲ含ム）ニ依リ他人ヨリ譲渡ヲ受ケタルモノニ付テハ其ノ対価（取得ニ関スル必要ノ経費ヲ含ム）ニ依ル
- 二 相続、贈与又ハ遺贈アリタル船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ハ之ヲ被相続人、贈与者又ハ遺言者ガ取得シタル時ニ於テ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ取得シタルモノト看做シ被相続人、贈与者又ハ遺言者ノ支出シタル設備費、改良費又ハ譲渡ニ関スル必要ノ経費ハ之ヲ相続人、受贈者又ハ受遺者ノ支出シタルモノト看做ス
- 三 被相続人ノ為シタル譲渡ヲ相続人ノ為シタル譲渡ト看做ス場合ニ於ケル譲渡利得ノ金額ハ被相続人ノ為シタル譲渡ニ付計算シタル譲渡利得ノ金額ニ依ル

まず、第 1 に、臨時利得税法 11 条の 2 第 1 項における「譲渡利得ハ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ因ル」に対しては、課税庁担当者は以下のように説明している。

「譲渡利得は、原則として船舶又は鉱業若は砂鉱業に関する権利若は設備の譲渡に因る収入金額から、取得価額、設備費、改良費及譲渡に関する必要の経費を控除した金額即ち船舶又は鉱業権等の譲渡差益に対して課税するのである。

⁵³ 御 22291100、6-7 頁及び御 22502100、2-3 頁かつ田中・前掲注 49) 351 頁参照。

譲渡利得の発生する時期は、船舶に在つては譲渡契約の日、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備に在つては鉱業権又は砂鉱業権の登録の日に於て、利得を生じたものと認むべきである。」⁵⁴。

さらに、「収入すべきことの確定した金額に依るのが原則である。故に船舶又は鉱業権等の譲渡に因る代金を、月賦若しくは年賦を以て長期間に渉り収入する場合、又は支払に条件を付したやうな場合であつても、原則として其の収入すべき権利の確定した総額に依つて、譲渡利得を計算すべきであつて、課税も其の契約又は登録の時に於て一度に之を為すべきである。(中略) 要するに財産移転の対価として、譲渡者に帰属した経済的価値あるものを、金額に見積つたものは、総べて之を譲渡に因る総収入金額と認むる法意である。」⁵⁵。

つまり、収入金額から、取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する必要の経費を控除した金額、すなわち譲渡差益を譲渡利得の金額(課税標準)と捉えており、これは現行所得税法33条3項(譲渡所得の金額の計算)及び36条1項(収入すべき金額)に類似した規定であると推測できる。また、「収入すべきことの確定した金額に依るのが原則」及び譲渡利得の発生する時期を譲渡契約の日あるいは登録の日とする考え方は、現行所得税のいわゆる権利確定主義であると推測できる⁵⁶。

第2に、譲渡利得の金額を計算するための取得価額、設備費、改良費等については、臨時利得税法11条の2第2項において「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和11年12月31日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ヲ以テ前項ノ取得価額トシ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備費又ハ改良費トス」と規定されており、これに関しては課税負担者は以下のように説明している。

「船舶又は鉱業権等の取得価額は、其の取得が、昭和11年12月31日後に於て為されたものなるときは、その現実の取得価額に依るのである。即ち製造又は創設に依つて取得したものに付ては、船舶ならば製造原価、設備費等ならば其の創設に要した費用、鉱業権等の創設ならば創設に要した費用(探鉱の費用を含む)に依つて計算する。又他人より譲渡を受けたものに付ては、その譲受けに要した対価(取得に関する諸種の必要経費を含む)に依つて計算する。」⁵⁷。

続けて、「譲渡利得計算上控除せらるる設備費、改良費とは設備又は改良に関し支出した金額に依つて、資産価額を構成するところの所謂資本的支出たる設備費又は改良費を意味するものであつて、所得計算上経費と認め控除するものは茲に謂ふ設備費又は改良費に包含しない。故に原則として、普通の修繕費の如く、単に原状回復を為すに止まる費用は之を包含しない。然し昭和12年1月1日以後に於て支出した経費であつて、所得計算上必要経費として控除せられる機会を持たなかつたものの如きは、例外として、之を設備費又は改良

⁵⁴ 田中・前掲注49) 387-389頁。

⁵⁵ 同上392頁。

⁵⁶ 権利確定主義の詳細は、金子 宏(2019)『租税法(第23版)』弘文堂310頁参照。

⁵⁷ 田中・前掲注49) 395頁。

費に算入しても妨げない。従つて設備費又は改良費に要する資金を借入れ、利子を支払ひたる場合に於ける支払利子額に付ても同様の取扱を為して妨げない。」⁵⁸。

つまり、この当時、譲渡利得の金額の計算における取得価額、設備費、改良費については、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）に類似した規定がすでに存在していたと推測できる。

第 3 に、相続、贈与又は遺贈の際の譲渡利得の計算については、臨時利得税法 11 条の 2 第 3 項においては、「前 2 項ノ計算ニ関シテハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ引継キ之ヲ有シタルモノト看做ス」と規定されており、現行所得税法 60 条 1 項の規定内容と類似している。これに関連して、課税庁担当者は以下のように説明している。

「相続、贈与又は遺贈に因つて取得したものは、相続人、受贈者又は受遺者が、前主又は前々主より引続き之を有したものと看做して、取得価額、設備費、改良費等を計算することになつている。即ち相続、贈与又は遺贈のあつた船舶、鉱業権等は、之を被相続人、贈与者又は遺言者が取得した時に於て、相続人、受遺者が取得したものと看做すのである。

相続、贈与又は遺贈のあつた船舶、鉱業権等に付て、被相続人、贈与者又は遺言者が支出した設備費、改良費又は譲渡に関する必要の経費があるときは、之を相続人、受贈者又は受遺者が支出したものと看做して計算する。之は相続、贈与等のあつた場合は無償で取得したこととなり、譲渡に因る収入金額から控除すべき取得価額がなく、収入金額の大部分が譲渡利得となつて、負担力に副はない場合を生ずるから、之を緩和するため、相続、贈与等は前主又は其前主から引続き所有していたものとして、譲渡利得を計算することに規定されたものである。」⁵⁹。

つまり、現行所得税法 60 条 1 項のように相続、贈与又は遺贈により資産を取得した受贈者等は、贈与者等が支出した取得価額や設備費などを引き続き所有していたものとみなされていた。そして、このように取り扱われる理由として、受贈者等が相続、贈与又は遺贈によって取得した資産を第三者へ有償譲渡した場合には、その譲渡によって得た収入金額から控除すべき取得価額が存在しないのであれば、収入金額の全てが譲渡利得となってしまう。これは、納税者に対して多大な納税負担を強いることになるため、これを緩和するための措置であつたと推測できる。

5 昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）

昭和 17 年臨時利得税法改正以前の譲渡利得は、「船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得（臨時利得税法 3 条 1 項 3 号）」と規定されていたが、今回の改正によって、これに「不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムルー一切ノ場合ヲ含

⁵⁸ 同上 401—402 頁。

⁵⁹ 同上 388—389 頁参照。

ム以下同ジ)」が追加された（[条文資料 12] 参照）⁶⁰。これに関連して課税庁担当者は以下のように述べている。

「当時都市を中心に不動産の値上りが非常なものであつたに拘はらず、之れが、不動産の譲渡に因る利得に対し、何等課税せぬことは識者の間に誠に遺憾なものとされていたのであつた。

各国とも之れが不動産の値上り等に対しては、土地増価税或は財産増価税等の制度を設けて課税しつつあるにも拘はらず。我が国では何等課税の対象とせなかつたことはむしろ不思議であつたのである。」⁶¹。

つまり、不動産及び不動産上の権利を所得税の課税対象に追加された理由としては、時局の影響によってこれらに対してもキャピタル・ゲインが生じており、これが不動産の譲渡によって実現しているのにこれに対して課税しないことは、課税の公平上問題視されていたためであると推測できる。

[条文資料 12]

昭和 17 年臨時利得税法第 3 条

臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

- 三 不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得（譲渡利得ト称ス以下同ジ）

そして、今回の改正で注目される点は現行譲渡所得規定との類似性であり、次の 2 点が挙げられる。

第 1 に、現行所得税法 33 条 3 項及び 4 項では、譲渡所得への 50 万円特別控除があるが、この当時も譲渡利得から 5 千円を控除する規定があり（臨時利得税法 11 条の 3、[条文資料 13] 参照）⁶²、この目的は少額の利得者を免除するためであった⁶³。

[条文資料 13]

昭和 17 年臨時利得税法第 11 条の 3

譲渡利得ニ付テハ其ノ利得ノ金額ヨリ 5 千円ヲ控除ス

第 2 に、現行租税特別措置法 31 条の 4 では、長期譲渡所得の概算取得費控除について規定されているが、今回の改正でも、譲渡利得の計算上、取得価額にその 100 分の 5 を加算す

⁶⁰ 御 25832100、1 頁参照。

⁶¹ 小澤栄豊（1943）「本年度より課税せらるる譲渡利得と其の申告に就て」『税』第 21 号第 2 号、48—49 頁。

⁶² 御 25832100、2 頁参照。

⁶³ 小澤・前掲注 61）69 頁参照。

る概算取得価額控除の規定が存在した（臨時利得税法 11 条の 2 第 1 項及び 2 項、[条文資料 14] 参照）⁶⁴。この理由として課税庁担当者は以下のように述べている。

「譲渡利得の計算に当つて昭和 11 年 12 月 31 日以前に取得したものに付ては、同日に於ける価額に其の 100 分の 5 に相当する金額を加算した金額を以て取得価額とすることに今回改められたが、之は前にも述べた如く譲渡利得は戦争以来の値上りに因る利得に対し課税せんとする趣旨であつて、其の分界を一応昭和 11 年 12 月 31 日としたものである。従つて従来より引続き所有していたものに付ては、同日に於ける価額を以て取得価額とする建前であるが、此の場合の価額は必ずしも明瞭でない場合もあるので其の評価に付ては、100 分の 5 程度のゆとりを見ると共に、此の程度の値上りに対しては課税を見合はすこととし、又一面に於ては投資額の大なるものと小なるものとの負担の均衡をも考慮して此のやうに定められたものと解される。」⁶⁵。

つまり、過去の税務資料等を紛失している可能性や税務資料の信憑性を考慮して、ある程度のゆとりをもたせ、納税者間の課税の公平を重要視することからこのような措置が採用されたと思われる。

これらのことから、昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においても、現行譲渡所得規定に類似した規定が存在していたと推測できる⁶⁶。

[条文資料 14]

昭和 17 年臨時利得税法第 11 条の 2

譲渡利得ハ不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル前年中ノ総収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ依ル

2 不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和 11 年 12 月 31 日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ニ其ノ 100 分ノ 5 ニ相当スル金額ヲ加算シタル金額ヲ以テ前項ノ取得価額トシ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備費又ハ改良費トス

第 5 節 小括

明治 20 年創設時の所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）においては一時的な利得は非課税とされており、キャピタル・ゲインは所得税の課税物件として扱われず、課税されていなかった。他方、明治 38 年相続税法創設時（明治 38 年法律第 10 号）の相続税の課税物件は被相続人の財産であるという点に注目すると、相続（人の死亡）という機会には、生

⁶⁴ 御 25832100、2 頁参照。

⁶⁵ 岩本 巖（1942）「臨時利得税法（個人）」『税』第 20 巻第 4 号、185 頁。

⁶⁶ 課税庁担当者の説明によれば、昭和 17 年臨時利得税法改正時の「譲渡」の意義については、昭和 14 年臨時利得税法改正（昭和 14 年法律第 49 号）におけるそれと全く同じものである（岩本・前掲注 65）183 頁及び小澤・前掲注 61）53 頁参照。。

前の被相続人によって蓄積された財産が相続人へ移転することになる。この財産の中には、被相続人が財産を保有していた期間中に発生していた財産のキャピタル・ゲインも含められ、これが相続税の課税物件となる。つまり、相続という「資産が所有者（被相続人）の支配を離れて他（相続人）に移転する機会」を課税時期として被相続人が保有していた財産のキャピタル・ゲインは清算課税されることになっていた（戦前において、譲渡の際に増加益に対して清算課税するという考え方は、昭和 17 年臨時利得税法改正時（昭和 17 年法律第 49 号）及び戦時利得税法（大正 7 年法律第 9 号）の課税庁担当者の説明中にも確認できる。）。よって、相続税創設時には、相続、贈与又は遺贈の際には、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは、現行制度のみなし譲渡所得課税（所得税法 59 条 1 項）ではなく、相続税によって課税されていたと推測できる。

そして、相続税創設後、大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においては、現行所得税法 60 条 1 項（相続、贈与又は遺贈の際に、受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぐ）のような規定が存在しており、これによって、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べされることになっていた（この期間の戦時利得税、臨時利得税においては、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」という目的は達成されていなかった。）。つまり、この期間においては、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは所得税ではなく、相続税によって課税されていたと推測できる。

さらに、大正 7 年に創設された戦時利得税法（大正 7 年法律第 9 号）では、キャピタル・ゲインを課税物件として扱い課税していた。また、戦時利得税法では、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）に類似するキャピタル・ゲインへの課税規定が存在していた。これは昭和 10 年に創設された臨時利得税（昭和 10 年法律第 20 号）においても同じであり、後の昭和 14 年臨時利得税法改正（昭和 14 年法律第 49 号）及び昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においても、すでに現行譲渡所得規定に類似した規定（譲渡利得への 5 千円控除、譲渡利得の概算取得価額控除）が存在していた。

加えて、相続税、戦時利得税、臨時利得税の創設理由を考察すると、これらの税目でキャピタル・ゲインが課税物件として追加された理由としては、戦争拡大に伴う軍事費の調達であったと推測できる。

これらのことから、所得概念に関して、通説によると第二次世界大戦の終戦以前は、経済的利得のうち、反覆的かつ継続的に生ずる利得のみを課税物件とする制限的所得概念が採用されていた。そして、第二次世界大戦の終戦以降の税制改正により包括的所得概念が採用され、一時的若しくは偶発的な利得も所得税の課税物件に含まれることになり、これに伴ってキャピタル・ゲインも所得税の課税物件として含まれることになったといわれている。

しかし、本章でのキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税に関する所得税法、相続税

法、戦時利得税法及び臨時利得税法の改正を考察してきた限りでは、第二次世界大戦の終戦以前においてもキャピタル・ゲインは様々な税目で課税物件として扱われ、課税されていた。そして、その課税規定も現行譲渡所得規定と類似したものであった。

つまり、戦前においても様々な税目で課税されていたキャピタル・ゲインが戦後の税制改正によって、包括的所得概念が採用され、所得税の課税物件に組み込まれたのである。

第2章 戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—昭和21年税制改正から昭和25年税制改正までを考察して—

所得概念に関する通説では、第二次世界大戦の終戦以前は、経済的利得のうち、反覆的かつ継続的に生ずる利得のみを課税物件とする制限的所得概念が採用されていた¹。そして、第二次世界大戦の終戦以降の税制改正により包括的所得概念が採用され、一時的若しくは偶発的な利得も所得税の課税物件に加えられることになり、一時的な売却等によって実現するキャピタル・ゲインも所得税の課税物件として加えられることになった²。

そして、昭和24年のシャウプ勧告を受けた昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）によって現行所得税法のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税という制度形式の基礎が成立した（現行所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）及び59条1項（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税））。

また、昭和25年相続税法改正（昭和25年法律第73号）によってそれ以前は相続税の課税物件が「被相続人あるいは贈与者の財産」であったが（相続税法2条1項及び3条1項）、これが現行相続税の課税物件である「相続人あるいは受贈者が取得した財産」に変更された（現行相続税法2条1項及び2条の2第1項）。

本章では、キャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革（昭和21年所得税法改正から昭和25年税制改正まで）を通して上記した包括的所得概念の通説について考察していく。

第1節 制度改正の概要

正式に戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税の沿革を、改正条文を追いながら考察する前に、簡単に制度の沿革を振り返っておいてから、始めたい。

まず、昭和21年所得税法改正（昭和21年法律第21号）において、「不動産、不動産ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得」が課税標準に含められると明確に規定された（所得税法10条1項8号）。これによって、所得税法上、初めて譲渡所得が規定された。

その後、昭和22年所得税法改正（昭和22年法律第27号）によって所得税法は全文改正され、譲渡所得は「動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」と規定された（所得税法9条1項7号）。

¹ 金子 宏（2019）『租税法〈第23版〉』弘文堂195—196頁参照。

² 金子 宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣46—48頁及び武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）2493頁参照。

そして、昭和 22 年相続税法改正（昭和 22 年法律第 87 号）によって相続税法は全文改正され、贈与税が創設された（相続税法 2 条及び 3 条）。この当時、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税及び贈与税が課税されていた（相続税法 3 条 1 項及び 9 条 1 項等）。

さらに、昭和 23 年所得税法改正（昭和 23 年法律第 107 号）によって、譲渡所得は「資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」と規定され（所得税法 9 条 1 項 7 号）、現在の譲渡所得の概念が完成した。

続けて、昭和 24 年シャウプ勧告が発表され、これを受けて改正された昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）によって、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は所得税でなされるようになった（所得税法 5 条の 2）。

加えて、昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）において、これ以前は相続税の課税物件は「被相続人若しくは贈与者の財産」であったが、今回の改正によって「相続人あるいは受贈者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産」に改められた（相続税法 2 条）。

第 2 節 シャウプ勧告以前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税

1 昭和 21 年所得税法改正（昭和 21 年法律第 14 号）

昭和 21 年所得税法改正において、所得税法上初めて譲渡所得（不動産、不動産ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得）が課税標準に含められると明確に規定された（所得税法 10 条 1 項 8 号、[条文資料 1] 参照）³。

第 90 回帝国議会貴族院『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第 1 号』では、所得税法において譲渡所得を規定することとなった理由として以下のように述べられている。

「所得税ニ付テハ 2、3 ノ改正ヲ行ツタ次第デアリマス、即チ不動産上ノ譲渡所得ニ対スル分類所得税ノ創設デアリマス、是ハ今回臨時利得税ヲ廃止スルコトト致シマシタノデ、不動産、船舶等ノ譲渡益金ニ対シマシテハ、今後分類所得税ヲ課税スルコトト致シマシタノデアリマス」⁴。

つまり、昭和 21 年に臨時利得税が廃止されるので、これまで臨時利得税法において課税標準とされてきた「不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得」は、今後、所

³ 所得税法の一部を改正する等の法律・御署名原本・昭和 21 年・法律第 14 号、国立公文書館、請求番号：御 29484100、1 頁及び金子 宏（2012）『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣 94 頁参照。なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、文献番号と頁数のみ記載する。

⁴ 第 4 部第 14 類『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第 1 号』昭和 21 年 8 月 17 日における石橋湛山国務大臣の発言。

得税法の課税標準に含められることになったと推測できる（[条文資料 1] 参照）⁵。

[条文資料 1]

<p>昭和 21 年廃止前の臨時利得税法第 3 条</p> <p>臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス</p> <p>三 不動産、不動産上ノ権利（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産又ハ不動産上ノ権利ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル個人ノ利得（譲渡利得ト称ス以下同ジ）</p>
<p>昭和 21 年所得税法第 10 条</p> <p>分類所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス</p> <p>八 譲渡所得</p> <p>不動産、不動産ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ属スルモノハ除ク</p>

そして、昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）において規定されていた①譲渡利得の金額の計算（臨時利得税法 11 条の 2 第 1 項 [条文資料 2] 参照）⁶、②譲渡利得の概算取得価額控除（臨時利得税法 11 条の 2 第 2 項、[条文資料 3] 参照）⁷、③譲渡利得からの 5 千円控除（臨時利得税法 11 条の 3、[条文資料 4] 参照）⁸などが、昭和 21 年所得税法改正において規定された①譲渡所得の金額の計算（所得税法 12 条 1 項 11 号、[条文資料 2] 参照。）⁹、②譲渡所得の概算取得価額控除（所得税法 12 条 6 項、[条文資料 3] 参照）¹⁰、③譲渡所得からの 5 千円控除（所得税法 20 条の 3（[条文資料 4] 参照）¹¹においても確認することができる。これは、実定法上、臨時利得税法の規定が所得税法の規定として移行し、組み込まれたものであったと推測できる。

[条文資料 2]

<p>昭和 21 年臨時利得税法第 11 条の 2</p> <p>譲渡利得ハ不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル前年中ノ総収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及譲渡ニ関スル必要ノ経費ヲ控除シタル金額ニ依ル</p>
<p>昭和 21 年所得税法第 12 条</p> <p>十一 譲渡所得ハ不動産、不動産上ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関ス</p>

⁵ 御 21369100、1 頁及び御 22291100、3 頁並びに御 25832100、1 頁参照。

⁶ 御 21369100、1 頁及び御 22291100、3 頁並びに御 25832100、1 頁参照。

⁷ 御 21369100、1 頁及び御 22291100、3 頁並びに御 25832100、2 頁参照。

⁸ 御 21369100、1 頁及び御 22291100、3 頁並びに御 25832100、2 頁参照。

⁹ 御 29484100、2 頁参照。

¹⁰ 同上 2 頁参照。

¹¹ 同上 3 頁参照。

ル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル前年中ノ総収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及命令ヲ以テ定
ムル譲渡ニ関スル経費ヲ控除シタル金額

[条文資料 3]

昭和 21 年臨時利得税法第 11 条の 2

2 不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニシテ昭和 11 年 12 月 31
日以前ニ取得シタルモノニ付テハ同日ニ於ケル価額ニ其ノ 100 分ノ 5 ニ相当スル金額ヲ加算シタル金
額ヲ以テ前項ノ取得価額トシ同日後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ前項ノ設備
費又ハ改良費トス

昭和 21 年所得税法第 12 条

6 不動産、不動産上ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ニ
シテ命令ヲ以テ定ムル日前ニ取得シタルモノニ付テハ命令ヲ以テ定ムル価額ニ其ノ 100 分ノ 5 ニ相当
スル金額ヲ加算シタル金額ヲ以テ第 1 項第 11 号ノ取得価額トシ同日以後ニ為シタル設備又ハ改良ニ
要シタル費用ノミヲ以テ同号ノ設備費又ハ改良費トス

[条文資料 4]

昭和 21 年臨時利得税法第 11 条の 3

譲渡利得ニ付テハ其ノ利得ノ金額ヨリ 5 千円ヲ控除ス

昭和 21 年所得税法第 20 条ノ 3

譲渡所得ニ付テハ其ノ所得ヨリ 5 千円ヲ控除ス

加えて、昭和 21 年所得税法改正で注目される点は、以下の 3 点が挙げられる。

第 1 に、所得税法 12 条 6 項には「命令ヲ以テ定ムル日前（昭和 21 年 3 月 3 日前一筆者注）ニ取得シタルモノニ付テハ命令ヲ以テ定ムル価額ニ其ノ 100 分ノ 5 ニ相当スル金額ヲ加算シタル金額ヲ以テ第 1 項第 11 号ノ取得価額トシ同日以後ニ為シタル設備又ハ改良ニ要シタル費用ノミヲ以テ同号ノ設備費又ハ改良費トス」と規定されている。この規定の「100 分ノ 5」という数字については、課税庁担当者は以下のように述べている。

「これは従前から引続き所有した不動産等については、財産税において調査期日現在の時価により評価して相当の課税が行はれることになるので、同日以後の譲渡については、財産税の評価額を超える部分につき譲渡所得として課税しやうとするものである。しかしてこれが譲渡益の計算上譲渡原価としては、客観的な評価額の外に若し当該資産を取得すると仮定するならば、必要と認められる費用もあると思はれるので、評価額の外に課税上若干のゆとりを持たせることとし、評価額に大体 100 分の 5 程度を加算することを適当と認めただのである。従つてこれにより 100 分の 5 程度の些少の価上りに対しては課税しない結果となり、又投資額の大なる不動産等に対する些少の譲渡益を強ひて漁らぬこととなり負担

の緩和を図り得る訳である。」¹²。

つまり、納税者が譲渡資産を取得すると仮定し、その取得に際して現実的に必要であると思われる費用を見積り、取得価額にゆとりをもたせ、これによって納税者の担税力を緩和することを目的としてこのような措置が採用されたと思われる。

第2に、所得税法20条の3では、「譲渡所得ニ付テハ其ノ所得ヨリ5千円ヲ控除ス」と規定されている。これは、この当時、譲渡所得には累進税率が適用されており（所得税法21条1項8号、[条文資料5]参照）¹³、譲渡所得という一時的な所得は、ある一定時点において今まで蓄積されてきた多くの増加益が実現することになり、納税者の納税負担が大きくなる。これを緩和するための平準化措置であったと考えられる¹⁴。

[条文資料5]

昭和21年所得税法第21条

分類所得税ハ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス

第八 譲渡所得

所得金額ヲ左ノ各等級ニ応分シ逡次ニ各税率ヲ適用ス

10万円以下ノ金額 100分ノ30

10万円ヲ超ユル金額 100分ノ50

30万円ヲ超ユル金額 100分ノ70

第3に、所得税法12条7項、所得税法施行規則第12条の4第1項2号及び3号において、相続、贈与又は遺贈によって資産を取得する受贈者等は、贈与者等の取得費を引き継ぐことになっていた（[条文資料6]参照）¹⁵。

つまり、この当時の所得税法では、現行所得税法60条1項（取得費の引き継ぎ）に類似した規定があり、無償譲渡の際には、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになっており、現行所得税法59条1項のような無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税はなされていなかった、と推測できる。

[条文資料6]

昭和21年所得税法第12条

7 第1項第11号及前項ノ規定ノ適用ニ付テハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ引継キ之ヲ有シタルモノト看做シ譲渡後相続ノ開始アリタル場合ニ於テハ被相続人ノ為シタル譲渡ハ之ヲ相続人ノ為シタル譲渡ト看做ス

¹² 忠 佐市（1946）「直接税」『税』第1巻第4号、9頁参照。

¹³ 御29484100、2頁参照。

¹⁴ 金子・前掲注3）94頁参照。

¹⁵ 御29484100、3頁及び御29945100、4頁参照。

昭和 21 年所得税法施行規則第 12 条の 4

譲渡所得ノ金額ハ所得税法第 12 条第 1 項、第 6 項及第 7 項ノ規定ニ依ルノ外左ノ各号ノ規定ニ依リ之ヲ計算ス

二 相続、贈与又ハ遺贈アリタル不動産、不動産上ノ権利、船舶又ハ船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ハ被相続人、贈与者又ハ遺言者ガ取得シタル時ニ於テ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ取得シタルモノト看做シ被相続人、贈与者又ハ遺言者ノ支出シタル設備費、改良費又ハ譲渡ニ関スル経費ハ之ヲ相続人、受贈者又ハ受遺者ノ支出シタルモノト看做ス

三 被相続人ノ為シタル譲渡ヲ相続人ノ為シタル譲渡ト看做ス場合ニ於ケル譲渡所得ノ金額ハ被相続人ノ為シタル譲渡ニ付計算シタル譲渡所得ノ金額ニ依ル

2 昭和 22 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 27 号及び第 142 号）

昭和 22 年において、所得税法は全文改正された¹⁶。

昭和 22 年所得税法改正以前（昭和 21 年法律第 14 号）は、所得税法 10 条 1 項 8 号において譲渡所得を「不動産、不動産ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ属スルモノハ除ク」と規定されていたが、今回の改正によって、所得税法 9 条 1 項 7 号において譲渡所得は、「不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」と規定された（〔条文資料 7〕参照）¹⁷。

〔条文資料 7〕

昭和 22 年所得税法第 9 条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下所得金額という。）による。

七 不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額

昭和 22 年所得税法改正において注目される点は、次の 3 点である。

第 1 に、当時の所得税法 9 条 1 項 7 号では、譲渡所得について「その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額」と規定されており、譲渡所得金額に対しては、2 分の 1 課税という軽減措置がなされている。これは、戦時利得税法（大正 7 年法律第 9 号）、臨時利得税法（昭和

¹⁶ 武田・前掲注 2) 2493 頁参照。

¹⁷ 御 30223100、8-10 頁参照。

17 年法律第 49 号)、昭和 21 年所得税法改正(昭和 21 年法律第 14 号)では規定されていなかった。この 2 分の 1 課税が採用された理由に関して明確に述べられている文献は確認できなかったが、『戦後日本の税制』では、以下のように述べられている。

「ただし、一時的所得の中には長期間の資本、労力などの蓄積に成るものが多いことは事実であるし、所得の額も比較的大きいのが通例であって、そのため高率の累進税率の適用を受けることともなるので、負担の緩和をはかる意味から、所得の半額を総合することとされたのであった。」¹⁸

つまり、2 分の 1 課税の目的は高い累進税率による負担の緩和、平準化措置であったと推測できる。

第 2 に、現行所得税法 33 条 3 項 1 号及び 2 号においては、5 年以内を短期譲渡所得、それ以外を長期譲渡所得とし、さらに所得税法 22 条 2 項 2 号においては、長期譲渡所得にのみ 2 分の 1 課税が適用される¹⁹。しかし、昭和 22 年所得税法改正時の所得税法 9 条 1 項 7 号においては、短期、長期という区分は設けられておらず、譲渡所得の金額(その年中の総収入金額－取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費)には 2 分の 1 課税がなされていた。

第 3 に、当時の所得税法 10 条 5 項及び所得税法施行規則 9 条 2 項(昭和 22 年勅令第 110 号)においては、相続、贈与又は遺贈によって資産を取得する受贈者等は、贈与者等の取得費を引き継ぐことになっていた([条文資料 8] 参照)²⁰。つまり、この当時の所得税法では、現行所得税法 60 条 1 項に類似した規定があり、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延がなされており、当時の所得税では、現行所得税法 59 条 1 項のような無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税(みなし譲渡所得課税)はなされていなかった、と推測できる。

[条文資料 8]

昭和 22 年所得税法第 10 条

前条第 1 項第 1 号乃至第 5 号に規定する収入金額は、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 以下同じ。)により、同項第 6 号乃至第 9 号に

¹⁸ 日本租税研究協会(1959)『戦後日本の税制』東洋経済新報社 8 頁。なお、金子 宏教授は、『戦後日本の税制』の譲渡所得金額の 2 分の 1 課税に関する記述を注目されている(金子・前掲注 3) 94-95 頁参照。)

¹⁹ 現行譲渡所得の金額の計算において、短期譲渡所得(5 年以内)には、2 分の 1 課税を適用しない理由としては、譲渡所得は、そもそも短期的なキャピタル・ゲインではなく、主に長期間にわたって累積してきた価値のキャピタル・ゲインを課税物件とするものであり、高い累進税率の適用を緩和する必要がある(金子・前掲注 3) 115 頁参照。)。そして、短期保有の資産の投機的な譲渡所得にまで 2 分の 1 課税を適用したのでは、これを利用した租税回避が行われやすく、これを防止する必要がある、と考えられたためである。(税制調査会(1963)『昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明』2 頁参照。)。なお、譲渡所得の短期、長期の区分は昭和 39 年所得税法改正(昭和 39 年法律第 20 号)において制定されている(御 41401100、4 頁参照。)

²⁰ 御 30223100、11-13 頁、御 30547100、2 頁及び御 30394100、5 頁参照。

規定する総収入金額は、その収入すべき金額の合計金額による。

- 5 前条第1項第7号及び前項の規定の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす。

昭和22年所得税法施行規則第9条

- 2 法第10条第5項の場合においては、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、被相続人、贈与者又は遺言者が取得した時において相続人、受贈者又は受遺者が取得したものとみなし、被相続人、贈与者又は遺言者が支出した設備費、改良費又は譲渡に関する経費は、これを相続人、受贈者又は受遺者が支出したものとみなす。

3 昭和22年相続税法改正（昭和22年法律第87号）

昭和時代の無償譲渡への課税について重要な改正は昭和22年の相続税法全文改正である。

従来の相続税法（明治38年法律第10号）では、親族間の贈与についてのみ相続税が課されていたが、この改正によって、他人への贈与に対しても課税する贈与税が創設された。これによって、無償譲渡への課税は、相続税と贈与税の2本立てとなった（相続税法1条及び2条かつ3条、[条文資料9]参照）²¹。

[条文資9]

昭和22年相続税法第1条

相続が開始した場合において、被相続人がこの法律の施行地に住所を有するとき又は相続財産がこの法律の施行地にあるときは、左に掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

- 一 相続人
 - 二 受遺者
 - 三 相続開始前2年以内に被相続人から贈与を受けた者
- 2 財産を贈与した個人（以下贈与者という。）がこの法律の施行地に住所を有するとき、又は贈与の目的たる財産（以下贈与財産という。）がこの法律の施行地にあるときは、贈与者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

昭和22年相続税法第2条

被相続人が相続開始の際この法律の施行地に住所を有するときは、相続財産の全部に対し、相続税を課する。

昭和22年相続税法第3条

贈与者が贈与のあつた年においてこの法律の施行地に住所を有するときは、贈与財産の全部に対し、贈与税を課する。

贈与税が創設された理由としては、贈与税は正当に課されるべき相続財産が生前贈与に

²¹ 菊池紀之（2005）「論説 相続税100年の軌跡」『税大ジャーナル』第1号、41頁及び御30283100、2-4頁参照。

より不当に受贈者へ移転し、これによって実質的な相続税の負担の軽減を企図することを防止することが目的であり、贈与税は相続税の補完税としての機能を有するものとして創設された²²。

そして、当時の贈与税の課税物件は、「贈与者の贈与財産」であり（相続税法3条）、贈与者は一生を通じて贈与した財産の価額を累積して課税されていたが（相続税法30条、[条文資料10]参照）²³、相続開始2年以内に贈与された財産はこれを相続財産に加算して相続税を課す制度であった（相続税法4条1項1号、[条文資料10]参照）²⁴。また、相続税の課税物件は明治38年相続税法（明治38年法律第10号）から引き続き「被相続人の相続財産」であった（相続税法2条）。

[条文資料10]

昭和22年相続税法第4条

左に掲げる財産は、これを相続財産とみなす。

- 一 相続開始前2年以内に被相続人が贈与した財産

昭和22年相続税法第30条

贈与税は、納税義務者のその年までの課税価格（前条に規定する控除後の課税価格をいう。以下特別の定のある場合を除く外、本節中同じ。）の合計金額を左の各級に区分し、順次に各税率を適用して算出した金額から、納税義務者の前年までの課税価格の合計金額を左の各級に区分し、順次に各税率を適用して算出した金額を控除した差額により、これを課する。

2万円以下の金額	100分の15
2万円を超える金額	100分の17
5万円を超える金額	100分の19
10万円を超える金額	100分の21
15万円を超える金額	100分の23
20万円を超える金額	100分の26
25万円を超える金額	100分の29
30万円を超える金額	100分の32
35万円を超える金額	100分の35

さらに、この当時において相続、贈与という機会には、被相続人あるいは贈与者が生前において蓄積した財産が相続人あるいは受贈者へ移転する。この財産の中には、被相続人あるいは贈与者が財産を保有していた期間中に発生していたキャピタル・ゲインも含まれる。よって、昭和22年の相続税法改正において相続税、贈与税は「資産が所有者の支配を離れ

²² 篠原芳雄（1950）「改正相続税法の展望」『税経通信臨時増刊号』133頁参照。

²³ 御30283100、24-25頁参照。

²⁴ 同上4頁参照。

て他に移転する機会（被相続人あるいは贈与者の保有期間中のキャピタル・ゲインが、無償譲渡によって相続人あるいは受贈者へ移転する機会）」を課税時期としてキャピタル・ゲインを清算して課税を行うということになっていたと推測できる。

加えて、昭和 22 年相続税法改正において注目される点は、現行所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）との関連性である。

当時、資産が贈与、寄附等の無償によって移転した場合には、資産を贈与した者に対して贈与税を課していた（相続税法 3 条 1 項及び 9 条 1 項、[条文資料 11] 参照）²⁵。

[条文資料 11]

昭和 22 年相続税法第 9 条

生前処分で寄附行為がなされたときは、財団法人設立の許可があつて時において、寄附行為をなした者が、当該寄附財産を財団法人に贈与したものとみなす。

これに関連して課税庁担当者は以下のように説明している。

「贈与税は財産の贈与があつた場合に、その財産を贈与した者が個人であつて、その個人が税法施行地に住所を有するとき又は住所を有しない場合でも、贈与した財産が税法施行地に在る時に財産を贈与した者に課税されるものである（相続税法 3 条 1 項）。

贈与とは、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える契約をいい、無償とは対価のないことをいうのであつて、贈与は無償契約の典型的なものである。贈与税においてはこの真実の意味における贈与のみならず経済的に贈与と類似の結果をもたらす行為を贈与とみなして贈与税を課税することになっている。」²⁶。

そして、経済的に贈与とみなされるものについては、①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与、を挙げている（相続税法 10 条及び 11 条、[条文資料 12 及び 13] 参照）²⁷。

まず、①廉価売買については、以下のように説明している。

「売買は、当事者の一方が財産を相手方に移転し、相手方がこれに対して代金を支払うことを目的とする契約である。贈与が無償契約の典型的なるに対し、売買は有償契約の典型的なものである。

売買は有償契約であるから、財産の移転とこれに対して支払われる代金とは互いに権衡のとれたものであるはずで、財産の価額とこれに対して支払われた代金とが著しく権衡がとれていない場合は、純粋な売買ではなく贈与との混合とみられる場合が多いので、贈与税においては、著しい低い価額の対価で財産を譲渡したときは、その譲渡のときにおいて、財

²⁵ 松井静郎（1949）「財産を譲渡すればどんな税がいくらかかるか」『税経通信』第 4 巻第 6 号、31 頁及び御 30283100、10 頁参照。

²⁶ 松井・前掲注 25）31 頁。

²⁷ 御 30283100、3、10 頁及び松井・前掲注 25）31 頁参照。

産の贈与者が、その対価の価額と譲渡の時ににおける譲渡財産の時価との差額に相当する金額を当該財産の受贈者に贈与したものとみなす旨の規定を設け、廉価売買、その他の低額譲渡を贈与とみなし贈与税を課税することとしていた（相続税法 10 条 1 項―筆者注）。²⁸（〔条文資料 12〕 参照）²⁹。

〔条文資料 12〕

昭和 22 年相続税法第 10 条

著しく低い価額の対価で財産の譲渡がなされたときは、その譲渡の時ににおいて、財産の譲渡人が、その対価の価額と譲渡の時ににおける譲渡財産の時価との差額に相当する金額を当該財産の譲受人に贈与したものとみなす。

次に、②債務の免除、債務の引受け、第三者のためにする弁済については、以下のように述べている。

「債務の免除は債権を放棄する債権者の行為をいうもので、債権の消滅を目的とするものであり、債務の引受けとは債務の移転を目的とする契約である。又、第三者のためにする弁済とは債務者又は債務者の代理人以外の第三者のなす弁済をいう。

贈与税においてはこれらの行為があつたときに贈与があつたものとみなして贈与税を課すのである。即ち対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済があつたときは、その免除、引受又は弁済があつた時ににおいて、免除、引受け又は弁済をなした者が、免除、引受け又は弁済に係る債務金額に相当する金額を債務者に贈与したものとみなす旨を規定している（相続税法 11 条 1 項―筆者注）。³⁰（〔条文資料 13〕 参照）³¹。

〔条文資料 13〕

昭和 22 年相続税法第 11 条

対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受又は第 3 者のためにする債務の弁済があつたときは、その免除、引受又は弁済があつた時ににおいて、免除、引受又は弁済をなした者が、免除、引受又は弁済に係る債務金額に相当する金額を債務者に贈与したものとみなす。但し、命令で定める場合においては、この限りでない。

続けて、③無償による利益の附与については、対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で他人に利益を受けしめたときは、以下のように述べている。

²⁸ 松井・前掲注 25) 31 頁。

²⁹ 御 30283100、10 頁参照。

³⁰ 松井・前掲注 25) 32 頁。

³¹ 御 30283100、10 頁参照。

「その利益を受けしめた者が、利益を受けしめたときにおいて利益の価額に相当する金額を利益を受けた者に贈与したものとみなし贈与税を課すのである（相続税法 12 条 1 項一筆者注）。債務者の交代による債務の更改は、旧債務者が債務関係から脱退して新債務者がこれに代わるのであるが、債務の引受けと異なるから、これが、無償による利益の附与に該当する。」³²（〔条文資料 14〕 参照）³³。

〔条文資料 14〕

昭和 22 年相続税法第 12 条

第 5 条、第 7 条乃至前条に規定する場合の外、対価を受けないで又は著しく低い価額の対価で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめた者が、その利益を受けしめた時において、利益の価額に相当する金額を利益を受けた者に贈与したものとみなす。

つまり、当時の課税庁担当者の説明及び条文によれば、贈与者が行った①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与、に対して贈与税が課されていた。

よって、この当時、贈与税が現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような機能を有していたと推測できる。

4 昭和 23 年所得税法改正（昭和 23 年法律第 107 号）

昭和 23 年に所得税法 9 条 1 項 7 号が改正された³⁴。昭和 23 年所得税法改正以前（昭和 22 年法律第 27 号）では、所得税法 9 条 1 項 7 号において譲渡所得を「不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」と規定していたが、この改正によって所得税法 9 条 1 項 7 号において譲渡所得を「資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」と規定され、現在の譲渡所得の概念が完成した（〔条文資料 15〕 参照）³⁵。

〔条文資料 15〕

昭和 23 年所得税法第 9 条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下所得金額という。）による。

³² 松井・前掲注 25) 32-33 頁。

³³ 御 30283100、10-11 頁参照。

³⁴ 御 31100100、8 頁参照。

³⁵ 武田・前掲注 2) 2493 頁参照。

七 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の10分の5に相当する金額

そして、昭和23年所得税法改正以前（昭和22年法律第27号）は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」には所得税を課さないとする規定があったが（所得税法6条1項5号、[条文資料16]参照）³⁶、今回の改正ではこれを排除し、キャピタル・ゲイン以外の一時的な利得も所得税の課税物件とされた（所得税法9条1項8号、[条文資料16]参照）³⁷。

[条文資料16]

昭和23年所得税法改正以前の所得税法第6条

左に掲げる所得については、所得税を課さない。

五 第9条第1項第8号に規定する所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得

昭和23年所得税法第9条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下所得金額という。）による。

八 前各号以外の所得（以下事業等所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額

なお、昭和23年所得税法改正時の所得税法では、引き続き贈与、相続及び遺贈によって資産を取得する受贈者等は、贈与者等の取得費を引き継ぐことになり、贈与者等の保有期間中に発生していたキャピタル・ゲインは繰延べられることになっていた（所得税法10条5項）。これらのことから、この当時、所得税では無償譲渡への課税はなされておらず、相続税によって無償譲渡への課税がなされていたと推測できる。

5 昭和24年におけるキャピタル・ゲイン課税（課税庁担当者の説明から）

資産の譲渡が売買、交換、出資等有償によってなされたものであるときは、譲渡した者に対して所得税を課す（所得税法9条1項7号、[条文資料17]）³⁸。

³⁶ 御30223100、6-7頁参照。

³⁷ 武田・前掲注2）2493頁及び御30223100、10頁並びに御31100100、6-7頁参照。

³⁸ 松井静郎（1949）「特集 財産を譲渡すればどんな税金がいくらかかるか」『税経通信』第4巻第2号、37頁参照。

[条文資料 17]

昭和 24 年所得税法第 9 条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下所得金額という。）による。

- 七 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額

これに関連して課税庁担当者は以下のように説明している。

「所得税法にいう譲渡による所得とは、その年中に収入すべき金額の合計額から、当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額である（所得税法 9 条 1 項 7 号―筆者注）。つまり、譲渡によって生じた利益の半額が譲渡所得として課税対象となる。

そして、この場合の譲渡による収入金額については、譲渡による収入金額は、資産の譲渡が売買によるものであれば売却代金、交換によるものであれば交換によって得た物の価額、出資によるものであれば、出資金額によって計算する。しかし、収入金額は現実に譲渡代金を収入したときに収入があったものとするのではなく、収入すべき権利が確定したときに収入があったものとして所得金額を計算するのが原則である。」³⁹。

つまり、昭和 24 年における譲渡所得については、その年中に収入すべき金額の合計額から、当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額であると説明されており、これは現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 36 条 1 項（収入すべき金額）と類似していると考えられる。

また、「相続または贈与若しくは遺贈により取得した資産の取得価額については、相続人、受贈者又は受遺者が引き続き所有していたものとみなされ、その取得の時期は、被相続人、贈与者又は遺言者が取得したときに遡るものとし、従って被相続人等が支出した設備費、改良費、譲渡に関する経費等は、承継人が支出したものとして取得価額を計算する（所得税法 10 条 5 項、所得税法施行規則 9 条 2 項―筆者注）。」⁴⁰（[条文資料 18] 参照）⁴¹。

続けて、「相続、贈与又は遺贈により取得した資産の設備費又は改良費は被相続人、贈与者又は遺言者のなした設備又は改良について支出されたものも譲渡による収入から控除される（所得税法施行規則 9 条 2 項―筆者注）。」⁴²（[条文資料 18] 参照）⁴³。

つまり、相続または贈与若しくは遺贈により取得した資産の取得価額については、相続人、受贈者又は受遺者が引き続き所有していたものとみなされ、その取得の時期は、被相続人、

³⁹ 同上 37 頁。

⁴⁰ 松井・前掲注 38) 37-39 頁。

⁴¹ 御 30223100、13 頁、御 30394100、3-4 頁、御 31423100、5 頁。

⁴² 松井・前掲注 38) 37 頁。

⁴³ 御 30898100、3 頁。

贈与者又は遺言者が取得したときに遡るものとされた。

そして、相続、贈与又は遺贈により取得した資産は、贈与者が支出した設備費、改良費、譲渡に関する経費等は、受贈者が支出したものとして計算し、譲渡による収入から控除されていた。

[条文資料 18]

昭和 24 年所得税法第 10 条

5 前条第 1 項第 7 号及び前項の規定の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす。

昭和 24 年所得税法施行規則第 9 条

2 法第 10 条第 5 項の場合においては、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、被相続人、贈与者又は遺言者が取得した時において相続人、受贈者又は受遺者が取得した者とみなし、被相続人、贈与者又は受遺者が支出した設備費、改良費又は譲渡に関する経費は、これを相続人、受贈者又は受遺者が支出したものとみなす。

つまり、所得税法 10 条 5 項及び所得税法施行規則 9 条 2 項から贈与、相続及び遺贈によって資産を取得する受贈者等は、贈与者等の取得費を引き継ぐことになっており、これは現行所得税法 60 条 1 項に類似した規定であり、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べがなされていた。よって、当時の所得税では、現行所得税法 59 条 1 項のような無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税はなされていなかった、と推測できる。

第 3 節 シャープ勧告と昭和 25 年税制改正

1 昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）

シャープ勧告には、次の一節がある。

「財産等の承継に対する課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中を抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある。このための最もよい租税形態の一つとして取得税がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である。

これは特定の個人の受領する贈与および遺産の総額に応じて課税する累進税である。その適用の方法は、贈与税の場合に類似している。すなわち、贈与または遺産を受けた場合、それ以前に受領した贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率により、この総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となるのである。

このような租税は、現行の別個に課税される相続税および贈与税よりもまた両税を総合

したものよりも、いろいろの長所を持っている。」⁴⁴。

これは「富の集中の抑制」を主目的として相続税と贈与税を統合し、受贈者が一生を通じて取得したすべての財産を総合累積して課税する「累積的取得税」を推奨していたことを明らかにしている⁴⁵。この勧告は昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）において採用されることになる（相続税法 1 条、2 条及び 11 条、[条文資料 19] 参照）⁴⁶。

そして、昭和 24 年相続税法（昭和 22 年法律第 87 号）までは相続税と贈与税の課税物件は「被相続人あるいは贈与者の財産」であったが（相続税法 1 条及び 2 条かつ 3 条、[条文資料 8] 参照）⁴⁷、今回の改正によって相続税と贈与税の課税物件は「相続人あるいは受贈者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産」になった（現行相続税法 1 条及び 2 条、[条文資料 19] 参照）⁴⁸。

しかし、シャープ勧告が推奨した累積的取得税は、納税者の理解が得られず、昭和 28 年相続税法改正（昭和 28 年法律第 165 号）で廃止された⁴⁹。

[条文資料 19]

昭和 25 年相続税法第 1 条（納税義務者）

左に掲げる者は、この法律により相続税を納める義務がある。

- 一 相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 相続、遺贈又は贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

昭和 25 年相続税法第 2 条（課税財産の範囲）

前条第 1 号の規定に該当する者については、その者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の全部に対し、相続税を課する。

- 2 前条第 2 号の規定に該当する者については、その者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、相続税を課する。

昭和 25 年相続税法 11 条（課税価格）

相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した者がその年中におけるこれらの事由に因る財産の取得について第 1 条第 1 号の規定に該当する者である場合においては、その者については、その年中においてこれらの事由に因り取得した財産の価額の合計額をもつて課税価格とする。

⁴⁴ 福田幸弘氏監修（1985）『シャープの税制勧告』霞出版社 172-173 頁。

⁴⁵ 菊池・前掲注 21）43 頁及び神野直彦（1983）「シャープ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会編『シャープ勧告とわが国の税制』日本租税研究協会 39-40 頁参照。

⁴⁶ 菊池・前掲注 21）43 頁及び塩崎 潤解説（1956）「ウイリアム・ヴィツクリー著『累進課税の指針』第 9 回-承継税の理論-」『財政』21 卷 1 号、42 頁参照。

⁴⁷ 菊池・前掲注 21）41 頁及び御 30283100、2-4 頁参照。

⁴⁸ 御 32460100、2-3、11-13、15 頁及び瀧 圭吾（2019）「相続税と所得税の関係・再論」『神戸大学法学雑誌』第 69 卷第 1 号、65 頁参照。

⁴⁹ 菊池・前掲注 21）47 頁参照。

- 2 相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した者がその年中におけるこれらの事由に因る財産の取得について第1条第2号の規定に該当する者である場合においては、その者については、その年中においてこれらの事由に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものの価額の合計額をもつて課税価格とする。
- 3 相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した者がその年中におけるこれらの事由に因る財産の取得について第1条第1号及び第2号の規定に該当する者である場合においては、その者については、その者がこの法律の施行地に住所を有していた期間内にこれらの事由に因り取得した財産の価額及びこの法律の施行地に住所を有していなかつた期間内にこれらの事由に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものの価額の合計額をもつて課税価格とする。

2 昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）

シャープ勧告には、次のような一節がある。

「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の1年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。」⁵⁰

この勧告は、とりわけ贈与や相続において資産の増加額、つまり利得の算定の延期はすべきではなく、贈与者や被相続人の所得として課税すべきとしている。よって、シャープ勧告では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の立場からみなし譲渡所得課税を推奨していたと考えられる。

そして、シャープ勧告を受けた「昭和25年税制改正及び資産評価に関する要綱」によると、「相続又は贈与等による資産の移転があつた場合においては、原則として譲渡所得又は山林所得を計算して課税すること。」⁵¹としている。続けて、「昭和25年所得税法の一部を改正する法律案外5法律案に対する提案理由説明」によると、「相続又は贈与等に因り資産の譲渡があつた場合におきましては、少額の場合を除き、原則としてその時において譲渡所得又は山林所得が実現したものと考えまして譲渡所得又は山林所得を計算して課税することといたしました。」⁵²と述べている。

⁵⁰ 福田・前掲注44) 311頁。

⁵¹ 大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会 225頁。

⁵² 昭和25年2月24日、衆議院委員会における池田勇人大蔵大臣の意見である（大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会 239-240頁。）。

つまり、相続又は贈与等の際には譲渡があったとみなし、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して清算課税を行うことになった。そして、これを受けて規定されたものが改正後の所得税法 5 条の 2、9 条 1 項 7 号及び 9 条 1 項 8 号であった（〔条文資料 20〕参照）⁵³。

また、昭和 25 年所得税法改正では、みなし譲渡所得課税を適用すべき場合を相続及び遺贈と贈与さらに低額譲渡としていた（所得税法 5 条の 2、〔条文資料 20〕参照）⁵⁴。

そして、これに関連して、所得税法 10 条 5 項は所得税法 10 条 4 項に改正された。これによって、受贈者等が相続等より取得した資産については、受贈者等が相続や贈与時にその時の価額により取得したものとみなされるようになった（〔条文資料 20〕参照）⁵⁵。

これらのことから、昭和 25 年所得税法改正から無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、所得税において課税されることになった。

〔条文資料 20〕

昭和 25 年所得税法第 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 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つた場合においては、相続、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時に於いて被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時に於ける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和 25 年所得税法第 9 条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下総所得金額という。）による。

七 山林の伐採又は譲渡に因る所得（以下山林所得という。）は、その年中の総収入金額から当該山林の植林費、取得費、管理費、伐採費、その他必要な経費を控除した金額

八 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額

⁵³ 淵・前掲注 48) 65 頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第 15 卷第 8 号、80—81 頁並びに御 32458100、6、10 頁かつ御 32759100、2—3 頁参照。

⁵⁴ 御 32458100、6 頁参照。

⁵⁵ 御 30223100、11—13 頁、御 32458100、13—14 頁及び村山・前掲注 53) 82 頁参照。

昭和 25 年所得税法第 10 条

- 4 第 9 条第 1 項第 7 号又第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、取得したものとみなす。

第 4 節 小括

第 90 回帝国議会貴族院『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第 1 号』によると、昭和 21 年臨時利得税法の廃止によって臨時利得税法の課税標準であった譲渡利得は所得税法の課税標準である譲渡所得として組み込まれた（昭和 21 年法律第 14 号）。加えて、当時の所得税法の譲渡所得に関する規定も臨時利得税法に規定されていた内容と類似していた（譲渡所得の金額の計算（所得税法 12 条 1 項 11 号）譲渡所得からの概算取得価額控除（所得税法 12 条 1 項 6 号）、譲渡所得からの 5 千円の所得控除（所得税法 20 条の 3））。

そして、昭和 21 年所得税法改正（昭和 21 年法律第 14 号）では、所得税法上、現行所得税法 60 条 1 項のような相続、贈与又は遺贈の際には取得費を引き継ぐ規定があり、これによって、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延べされることになっていた。加えて、キャピタル・ゲインに対する課税繰延は、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）においてみなし譲渡所得課税が創設されるまで継続していた（所得税法 5 条の 2）。

つまり、昭和 21 年から昭和 24 年までの期間では、所得税法では、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」という目的は達成されていなかった。その後、昭和 25 年所得税法改正によってみなし譲渡所得課税が創設されることになり、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されることになった。

他方、昭和 22 年相続税法改正（昭和 22 年法律第 87 号）によって、贈与者が行った①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与、に対して贈与税が課されていた。これは、当時の贈与税が現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税）のような機能を有していたと推測できる（相続税法 10 条 1 項、11 条 1 項及び 12 条 1 項）。

また、相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）から昭和 24 年相続税法（昭和 22 年法律第 87 号）までは相続税と贈与税の課税物件は「被相続人あるいは贈与者の財産」であったが（相続税法 2 条及び 3 条）、昭和 25 年相続税法改正（昭和 25 年法律第 73 号）によって相続税と贈与税の課税物件は「相続人あるいは贈与者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産」になった（相続税法 1 条及び 2 条）。

最後に、通説によると第二次世界大戦の終戦以降の税制改正により包括的所得概念が採

用され、一時的若しくは偶発的な利得も所得税の課税物件に含まれることになり、キャピタル・ゲインは所得税の課税物件として含まれることになったといわれている。

しかし、本章で考察してきた結果によれば、第二次世界大戦の終戦以前に制定されていた臨時利得税の課税物件であったキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことによって、昭和 21 年所得税法改正において、所得税の課税物件に組み込まれたものである。そして、キャピタル・ゲインへの課税は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したものである。

第3章 みなし譲渡所得課税の縮小—みなし譲渡所得課税の創設から昭和48年所得税法改正までを考察して—

現行所得税法59条1項にいうみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税）が適用される範囲としては、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡である。

みなし譲渡所得課税は昭和24年のシャープ勧告によって推奨され、昭和25年所得税法改正によって制定された（昭和25年法律第71号）¹。みなし譲渡所得課税が制定された理由としては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」が挙げられる²。これら2つの機能を重要視するならば、無償譲渡全般に対してみなし譲渡所得課税を適用するべきである。しかし、実際にはみなし譲渡所得課税の適用範囲はかなり限定的である。

本章では、みなし譲渡所得課税の沿革（昭和25年から昭和48年所得税法改正まで）を考察し、この理論と実際との乖離を明らかにしていく。

第1節 制度改正の概要

正式にみなし譲渡所得課税の創設とその後の変容を、改正条文を追いながら考察する前に、簡単に制度の沿革を振り返っておいてから、始めたい。

昭和24年にシャープ勧告が発表され、これに基づく昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）で、正式に相続、遺贈または贈与の際にみなし譲渡所得課税を行なう制度が設けられたが、これは、相続または贈与等の時までのキャピタル・ゲインは被相続人や贈与者等にすでに帰属しており、資産がその者の支配から離れる段階で課税の清算を行なうという考え方にたったものであった（所得税法5条の2）。

しかし、昭和27年所得税法改正（昭和27年法律第53号）に至り、相続税のほかに、被相続人に対しキャピタル・ゲイン課税が行なわれることについての一般納税者の納得を得難かったことから、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによる課税の繰延べを行なうこととし、贈与等による資産の移転の場合に限り、譲渡所得を清算することになった（所得税法5条の2及び10条4項）。

そして、昭和29年所得税法改正（昭和29年法律第52号）において、包括遺贈の場合もみなし譲渡所得課税は行われず、取得価額の引き継ぎを認めることになっていた（所得税法5条の2及び10条4項）。その後、みなし譲渡所得課税は改正を重ねていく（昭和32年所得税法改正（昭和32年法律第27号）、昭和33年所得税法改正（昭和33年法律第100号附

¹ 村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第15巻第8号、80—81頁及び福田幸弘監修（1985）『シャープの税制』霞出版社311頁参照。

² 福田・前掲注1）311頁参照。

則9))。

さらに、昭和37年度所得税法改正(昭和37年法律第44号)では、贈与等の場合であっても、贈与者等が贈与等に関する明細書を税務署に提出すれば、みなし譲渡所得課税を行わず、取得価額の引き継ぎによる課税の繰延べを認めることとなった(所得税法5条の2及び10条4項)。

加えて、昭和40年において所得税法は全文改正され、所得税法5条の2は、所得税法59条1項、所得税法10条4項は、所得税法60条1項として改正された。昭和37年から引続き、みなし譲渡所得課税を受けないために書面を提出すれば、みなし譲渡所得課税は行わず、取得価額の引き継ぎを認めることになっていた(所得税法59条第2項)。

昭和48年度所得税法改正(昭和48年法律第8号)で、みなし譲渡所得課税が行なわれるのは、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡、の場合に限られることになり(所得税法59条1項)、現在に至っている。

第2節 みなし譲渡所得課税の改正規定の追跡と改正理由

1 シャウプ勧告とみなし譲渡所得課税の制定(昭和25年法律第71号)

昭和24年において、シャウプ使節団から『シャウプ使節団 日本観察報告書』(以下では、「シャウプ勧告」という。)が発表された³。

シャウプ勧告には、次のような一節がある。

「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の1年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。」⁴

この勧告は、とりわけ贈与や相続において資産の増加額、つまり利得の算定の延期はするべきではなく、贈与者や被相続人の所得として課税すべきとしている。つまり、シャウプ勧告では、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の立場からみなし譲渡所得課税を推奨していたと考えられる。

³ シャウプ勧告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である(金子 宏(2019)『租税法(第23版)』弘文堂59-61頁参照。)

⁴ 福田・前掲注1) 311頁。

そして、シャープ勧告を受けた「昭和 25 年税制改正及び資産評価に関する要綱」によると、「相続又は贈与等による資産の移転があつた場合においては、原則として譲渡所得又は山林所得を計算して課税すること。」⁵としている。続けて、「昭和 25 年所得税法の一部を改正する法律案外 5 法律案に対する提案理由説明」によると、「相続又は贈与等に因り資産の譲渡があつた場合におきましては、少額の場合を除き、原則としてその時において譲渡所得又は山林所得が実現したものと考えまして譲渡所得又は山林所得を計算して課税することといたしました。」⁶と述べている。

つまり、相続又は贈与等の際には譲渡があつたとみなし、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して清算課税のようなものを行うことになっていた。そして、これを受けて規定されたものが改正後の所得税法 5 条の 2、所得税法 9 条 1 項 7 号及び 9 条 1 項 8 号、さらに所得税法施行規則 2 条（昭和 25 年政令第 69 号）である（〔条文資料 1〕参照）⁷。

また、昭和 25 年所得税法改正では、みなし譲渡所得課税を適用すべき場合を相続及び遺贈と贈与さらに低額譲渡としていた（所得税法 5 条の 2 第 3 項、〔条文資料 1〕参照。）⁸。低額譲渡に対するみなし譲渡所得課税の適用理由については、課税庁担当者の説明によれば、「時価よりも低い価額で譲渡した場合で、その程度のはなはだしいものすなわち時価の 2 分の 1 未満で売つたような場合には、その時価によつて譲渡所得を計算するというようにして、租税の遁脱を防止しておるわけでありませう。」⁹と述べられているように、低額譲渡を利用した課税逃れへの防止が目的であつた。

そして、これに関連して、受贈者等が相続等より取得した資産については、受贈者等が相続や贈与時にその時の価額により取得したものとみなすこととしたのである（所得税法 10 条 4 項、〔条文資料 1〕参照）¹⁰。

〔条文資料 1〕

昭和 25 年所得税法第 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 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つた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び

⁵ 大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会 225 頁

⁶ 昭和 25 年 2 月 24 日、衆議院委員会における池田勇人大蔵大臣の意見である（同上、239-240 頁。）。

⁷ 渚 圭吾（2019）「相続税と所得税の関係・再論」『神戸大学法学雑誌』第 69 巻第 1 号、65 頁、村山・前掲注 1）80-81 頁、所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、6、10 頁及び所得税法施行規則の一部を改正する政令・御署名原本・昭和 25 年・政令第 69 号、国立公文書館、請求番号：御 32759100、2-3 頁参照。なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

⁸ 御 32458100、6 頁参照。

⁹ 村山・前掲注 1）82 頁。

¹⁰ 御 30223100、11-13 頁、御 32458100、13-14 頁及び村山・前掲注 1）82 頁参照。

<p>葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。</p> <p>3 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。</p>
<p>昭和 25 年所得税法第 9 条</p> <p>所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下総所得金額という。）による。</p> <p>七 山林の伐採又は譲渡に因る所得（以下山林所得という。）は、その年中の総収入金額から当該山林の植林費、取得費、管理費、伐採費、その他必要な経費を控除した金額</p> <p>八 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額</p>
<p>昭和 25 年所得税法第 10 条</p> <p>4 第 9 条第 1 項第 7 号又第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、取得したものとみなす。</p>
<p>昭和 25 年所得税法施行規則第 2 条</p> <p>法第 5 条の 2 第 2 項に規定する被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）には、左の各号に掲げる債務を含まないものとする。</p> <p>一 法第 34 条第 1 項の規定においてはその相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）が納付する所得税その他相続開始の時に於いて確定していない公租公課</p> <p>二 相続開始の時に於いて不確実な債務</p> <p>三 金銭に見積もることのできない債務</p> <p>2 法第 5 条の 2 第 3 項の著しく低い価額は資産の譲渡の時における価額の 2 分の 1 に満たない価額とする。</p>

2 昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）

昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）における所得税法 5 条の 2 では、「相続、遺贈又は贈与に因り資産の移転があつた場合」が、昭和 27 年所得税法 5 条の 2 では、「遺贈（相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り資産の移転があつた場合」に改正され、相続や遺贈などの譲渡所得については、非課税とされた。具体的には、譲渡所得及び山林所得について特定の場合には課税しないこととした（〔条文資料 2〕参照）¹¹。

これに関連して課税庁担当者は、次のように述べている。

¹¹ 御 33848100、4-5 頁参照。

「今回、相続又は相続人に対する遺贈により山林又はその他の資産の相続人への移転があった場合には、山林所得又は譲渡所得の課税を行わないこととし、27年分から適用することとした。

従来は、右の場合においても、相続開始の時に、その時現在の時価により当該資産の譲渡があったものとして、被相続人に対して山林所得又は譲渡所得の課税を行うこととしていたのである。これは25年にそのように改定されたもので譲渡所得に対する課税の徹底と個人課税主義の徹底とを期したもので、理論的にはたしかに徹底した考え方であった。

しかし、相続の場合には相続税が同時に課税され、その負担がかなり重いので所得税の納税のために資産を処分せざるを得ない事情に陥るおそれがあり、その譲渡所得の課税を行うことは無理があると認められるので、これを廃止することとしたのである。」¹²。

つまり、譲渡所得としては、相続や遺贈による資産の移転は、そのときにおける時価で課税するのが、理論であるが、相続の場合には相続税も課税されて納税者にとっては重課となるので、これらへの課税を廃止したというのである。

なお、これに関連して所得税法施行規則2条及び10条4項も改正された（〔条文資料2〕参照）¹³。

[条文資料2]

昭和27年所得税法第5条の2

遺贈（相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第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つた場合においては、遺贈又は贈与の時において、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和27年所得税法第10条

4 第9条第1項第7号又は第8号の規定の適用については、相続又は被相続人からの遺贈に因り取得した同項第7号又は第8号に規定する資産は、相続人が、引き続きこれを有していたものとみなし、遺贈（被相続人からの遺贈を除く。）又は贈与に因り取得した当該資産は、受遺者又は受贈者が、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

昭和27年所得税法施行規則第2条

法第5条の2第2項の著しく低い価額は資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない価額とする。

¹² 志場喜徳郎（1952）「所得税はどう変つたか-改正税法解説特集」『税と財』第9巻第5号、4頁。

¹³ 御33848100、8頁及び御34232100、1頁参照。

3 昭和 29 年所得税法改正（昭和 29 年法律第 52 号）

昭和 29 年所得税法改正では、所得税法 5 条の 2 第 1 項中「遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）」と改正され、包括遺贈の場合のみなし譲渡所得課税は廃止された（〔条文資料 3〕参照）¹⁴。

これに関して、課税庁担当者は、次のように述べている。

「相続等の場合の被相続人に対する譲渡所得等の課税はすでに昭和 27 年 4 月の改正において廃止されており、負担の面も包括遺贈の場合には同時にかなり重い相続税が課せられ、この場合に所得税を同時に課するときはその負担は相当程度に達し、納税のためには資産を処分せざるを得なくなる事情に陥ることもあるわけであるし、また常識からいってその際に譲渡所得などを課することには無理があるので、これを廃止することとし、昭和 29 年 1 月 1 日以後に包括遺贈があったものから適用することとしたのである。

従って包括受遺者が、包括遺贈によって取得した資産をその取得後に自分から処分した場合（取得した財産を第三者へ譲渡した場合）において初めて譲渡所得又は山林所得として課税することとなるのであり、処分しない限りにおいては、永久にその課税はなされないこととなるのである。

そこで包括遺贈の際は課税しないから、その後に包括受遺者が処分した場合に譲渡所得等を計算するときは、その資産の取得価額は遺贈者の取得した価額により計算することとされている。つまり遺贈者の地位を包括受遺者がそのまま引き継ぐことになるのである。

なお、包括遺贈により資産が移転した場合は、その資産について再評価がなされ再評価税が課せられることとなっていたのであるが、右の改正に伴い、再評価税もまた課税しないこととなった。」¹⁵。

つまり、包括遺贈を譲渡所得から除外する理由も、昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）の相続等と同じく納税者の税負担の増加を挙げており、「常識」からいって課税には無理があると述べている。そうすると、包括受遺者が包括遺贈によって取得した資産をその取得後に自分から処分した場合に初めて譲渡所得として課税することとなるので、課税の繰延べを認めており、遺贈者の地位を包括受遺者がそのまま引き継ぐことになると述べている。

なお、これに関連して所得税法 10 条 4 項も改正された（〔条文資料 3〕参照）¹⁶。

[条文資料 3]

昭和 29 年所得税法第 5 条の 2（時価による譲渡とみなす場合）

遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第 9 条第 7 号又は第 8 号に規定する資産の移転があつた場合においては、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同条第 7 号

¹⁴ 御 35501100、7 頁参照。

¹⁵ 掃部 實（1954）「所得税法の改正について」『税経通信』第 9 巻第 5 号、39 頁。

¹⁶ 御 35501100、16-17 頁参照。

<p>又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。</p> <p>2 著しく低い価額の対価で第 9 条第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時ににおける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。</p>
<p>昭和 29 年所得税法第 10 条</p> <p>4 第 9 条第 7 号又は第 8 号の規定の適用については、相続、包括遺贈又は被相続人からの遺贈に因り取得した同条第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人又は包括受遺者が、引き続きこれを有していたものとみなし、遺贈（包括遺贈及び被相続人からの遺贈を除く。）又は贈与に因り取得した当該資産は、受遺者又は受贈者が、遺贈又は贈与の時ににおいて、その時の価額により、取得したものとみなす。</p>
<p>昭和 29 年所得税法施行規則第 2 条</p> <p>変更なし</p>

4 昭和 32 年所得税法改正（昭和 32 年法律第 27 号）

所得税法 5 条の 2 第 1 項中「第 9 条」の下に「第 1 項」を加え、「同条」を「同項」に改め、同条第 2 項中「第 9 条」の下に「第 1 項」を加える（[条文資料 4] 参照）¹⁷。

つまり、みなし譲渡所得課税の適用範囲に関する改正はなかった。

なお、これに関連して所得税法 10 条 4 項も改正された（[条文資料 4] 参照）¹⁸。

[条文資料 4]

<p>昭和 32 年所得税法第 5 条の 2</p> <p>遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与に因り第 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つた場合においては、遺贈又は贈与の時ににおいて、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つたものとみなして、この法律を適用する。</p> <p>2 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時ににおける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。</p>
<p>昭和 32 年所得税法第 10 条</p> <p>4 第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号の規定の適用については、相続、包括遺贈又は被相続人からの遺贈に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人又は包括受遺者が、引き続きこれを有していたものとみなし、遺贈（包括遺贈及び被相続人からの遺贈を除く。）又は贈与に因り取得した当該資産は、受遺者又は受贈者が、遺贈又は贈与の時ににおいて、その時の価額により、取得したものとみなす。</p>
<p>昭和 32 年所得税法施行規則第 2 条</p>

¹⁷ 御 37191100、3-4 頁参照。なお、筆者が調べた限りでは、昭和 32 年所得税法改正における所得税法 5 条の 2 に関する課税庁担当者の説明は確認することが出来なかった。

¹⁸ 御 37191100、7 頁参照。

変更なし

5 昭和 33 年所得税法改正（昭和 33 年法律第 100 号附則 9）

昭和 33 年所得税法改正では、所得税法 5 条の 2 第 1 項中「贈与に因り」を「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」に改正された（〔条文資料 5〕参照）¹⁹。

これによって、相続人への死因贈与の場合のみなし譲渡所得課税が廃止された²⁰。

なお、これに関連して所得税法 10 条 4 項も改正された（〔条文資料 5〕参照）²¹。

〔条文資料 5〕

昭和 33 年所得税法第 5 条の 2

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つた場合においては、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時に於ける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和 33 年所得税法第 10 条

4 第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号の規定の適用については、相続、包括遺贈又は被相続人からの遺贈若しくは被相続人たる贈与者からの贈与でその死亡により効力を生ずるものに因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人又は包括受遺者が、引き続きこれを有していたものとみなし、遺贈（包括遺贈及び被相続人からの遺贈を除く。）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。）に因り取得した当該資産は、受遺者又は受贈者が、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、取得したものとみなす。

昭和 33 年所得税法施行規則第 2 条

変更なし

6 昭和 37 年所得税法改正（昭和 37 年法律第 44 号）

昭和 37 年所得税法改正においては、個人に対する贈与、遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）及び死因贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）並びに低額譲渡の場合

¹⁹ 大塚正民（1976）「山林所得に対する課税の趣旨」『シュトイエル』第 175 号 6 頁及び武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』（第一法規、加除式）4294 頁。なお、筆者が調べた限りでは、昭和 33 年所得税法改正における所得税法 5 条の 2 に関する課税庁担当者の説明及び国立公文書館の文献は確認することが出来なかった。

²⁰ 武田・前掲注 19）4294 頁参照。

²¹ 大塚・前掲注 19）頁及び武田・前掲注 19）4294 参照。

のみなし譲渡所得課税は、納税者の選択により、贈与者等が税務署に対し、「贈与等に関する明細書」を提出し、みなし譲渡所得課税の規定の適用を受けない旨の申出があったときは、適用されないこととされた（〔条文資料 6〕 参照）²²。

昭和 37 年所得税法 5 条の 2 に関連して、課税庁担当者は、まず、みなし譲渡所得課税については、「このみなし譲渡課税制度は、今回の改正により贈与者等がみなし譲渡課税を受けない旨その他の贈与等に関する明細書を提出した時は、適用されないこととなった。」²³と述べている。

そして、みなし譲渡所得課税を原則適用しない理由として、次のように述べている。

「これ（みなし譲渡所得課税一筆者注）は譲渡所得又は山林所得の基因である資産の利益は資産そのものの値上りという形ですでに発生しており、その課税の時期をその資産が贈与等によりその者の支配から離れる際に行おうとするものであって、資産を第三者に譲渡したうえで、その譲渡代金である金銭を贈与した場合との権衡を考えても、この制度の合理性が認められる。

しかし、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所得が実現したものとして課税の清算を行なうという考え方自体に常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることがむずかしい制度となっている。

そこで、今回、個人間の贈与等の場合で贈与者が贈与に関する明細書を提出する等一定の要件に合致するときは、遺贈、贈与及び低額譲渡等の際にはみなし譲渡所得課税を行わず、贈与者等の取得価額を受贈者に引き継がせることにより、譲渡所得の課税を延期することになった。」²⁴。

つまり、有償譲渡と同じように対価のない無償譲渡（あるいは低額譲渡）に対して、みなし譲渡所得課税を用いて所得が実現したものとして課税することには、「常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることがむずかしい制度となっている」との認識があり、選択性ではあるが、明細書の提出をもって、贈与者等の取得価額を受贈者に引き継がせることにより、譲渡所得の課税を延期することとしたのである。

なお、これに関連して所得税法施行規則 2 条の 2 が追加され、所得税法 10 条 4 項も改正された（〔条文資料 6〕 参照）²⁵。

〔条文資料 6〕

昭和 37 年所得税法第 5 条の 2

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

²² 武田・前掲注 19) 4294 頁及び御 40167100、5-6、11-12 頁参照。

²³ 柿谷昭男（1962）「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第 17 巻第 6 号、49 頁。

²⁴ 同上 49 頁。

²⁵ 御 40167100、11-12 頁及び御 40381100、26-27 頁参照。

転があつた場合においては、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時に於ける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

3 前2項の規定は、これらの規定に規定する遺贈、贈与又は譲渡が個人に対するものである場合において、当該遺贈をした者に係る相続人（包括受遺者を含む。）又は当該贈与若しくは譲渡をした者が、命令の定めるところにより、政府に対し、これらの規定の適用を受けない旨及び当該遺贈又は贈与若しくは譲渡に関する明細を記載した書面を提出したときは、これを適用しない。

昭和37年所得税法第10条

4 第9条第1項第7号又は第8号の規定の適用については、相続、包括遺贈又は被相続人からの遺贈若しくは被相続人たる贈与者からの贈与でその死亡により効力を生ずるものにより取得したこれらの規定に規定する資産又は第5条の2第1項に規定する遺贈若しくは贈与若しくは同上2項第2項に規定する著しく低い価額の対価による譲渡により取得した当該資産で同条第3項の規定により同条第1項若しくは第2項の規定の適用を受けなかつたもの（当該譲渡により取得した資産については、その譲渡の対価の額が当該資産に係る山林所得又は譲渡所得の計算上控除される金額に満たない場合における当該資産に限る。）は、相続人、受遺者、受贈者又は譲受人が引き続きこれを有していたものとみなすものとし、当該遺贈若しくは贈与又は譲渡により取得した当該資産で同上第1項又は第2項の規定の適用を受けたものは、受遺者、受贈者又は譲受人が当該遺贈若しくは贈与又は譲渡を受けた時に於いて、その時の価額により、これを取得したものとみなす。

昭和37年所得税法施行規則第2条

変更なし

昭和37年所得税法施行規則第2条の2（贈与等の場合に時価による譲渡とみなされないための手続き）

法第5条の2第3項の規定の適用を受けようとする者（その相続人及び包括受遺者を含む。）は左に掲げる事項を記した書面を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。この場合においては、当該書面に、同項に規定する遺贈、贈与又は譲渡（以下本条において贈与等という。）を受けた者が当該書面を提出する者から当該書面の写しの交付を受けて当該書面に記載された事項を確認したことを証する書面を添付しなければならない。

- 一 当該適用を受けようとする者の住所又は居所及び氏名
- 二 法第5条の2第1項又は第2項の規定の適用を受けない旨
- 三 当該贈与等を受けた者の住所又は居所及び氏名
- 四 当該贈与等がなされた年月日
- 五 当該贈与等がなされた資産の取得の年月日、取得価額その他必要な明細
- 六 法第5条の2第2項に規定する譲渡の場合にあつては、当該譲渡の時に於ける価額及びその譲渡価額
- 七 その他参考となるべき事項

2 前項の規定による書面は、同項の贈与等による所得につき法第 44 条の規定による更正又は決定を受けた後においては、これを提出することができない。

7 昭和 40 年所得税法改正（昭和 40 年法律第 33 号）

昭和 40 年において所得税法は全文改正され、所得税法 5 条の 2 は、所得税法 59 条 1 項として改正された（〔条文資料 7〕参照）²⁶。

これに関連して、課税庁担当者は、次のように述べている。

「旧所得税法においては、資産を相続した場合は、いわゆるみなし譲渡所得課税を行わず、その資産の取得価額を被相続人が引き継ぐこととして、被相続人が本来課税されるべき譲渡所得も含めて相続人がその資産を譲渡した段階で課税を行なうこととなっております。

ところで、資産を相続する場合には、一般の相続のほか、限定相続をする場合がある。限定相続の場合に、従来課税方式をとるときは、限定相続が相続によって特に財産の限度において被相続人の債務を弁済する（民法第 922 条）ものであるにもかかわらず、被相続人において発生した譲渡所得、すなわち被相続人が本来納付すべき所得税を相続人が相続によって取得した財産の限度をこえて納付しなければならない結果を生じ、限定をこえて納付しなければならない結果を招来することになります。

そこで、今回の改正において、その欠陥を是正する趣旨から、限定相続の場合には、みなし譲渡所得の課税を行なうこととし、譲渡所得税を被相続人の債務として限定相続によって得た財産の限度においてこれを弁済させることとせられたのであります（法第 59 条）。もっとも、限定相続の場合でも、贈与や遺贈等の場合と同様に、相続人がみなし譲渡所得の課税を受けないために書面を提出すれば、みなし譲渡所得課税は行わず、取得価額の引き継ぎを認めることになっております（法第 59 条第 2 項）。

この改正規定は、昭和 40 年 4 月 1 日以後に行われる資産の相続から適用し、同日前行なわれた資産の相続については、従来通り取り扱われます²⁷。

つまり、昭和 27 年所得税法改正以降、相続に対してはみなし譲渡所得課税を適用していなかったが、今回の改正で所得税法 59 条 1 項中「相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）」と改正され、限定相続の場合には、みなし譲渡所得課税を行なうこととし、譲渡に関する所得税を被相続人の債務として限定相続によって得た財産の限度においてこれを弁済させることとされたと述べている。

そして、贈与に対するみなし譲渡所得課税の改正はなかった。また、昭和 37 年所得税法改正から引続き、みなし譲渡所得課税を受けない旨の書面を税務署長に対して提出した納

²⁶ 御 42012100、100-103 頁及び武田・前掲注 19) 2495 頁参照。

²⁷ 国税庁編（1965）『改正税法のすべて』大蔵財務協会 35-36 頁。また、柿沼昭男（1965）「所得税法の全文改正について―源泉徴収及び雑則並びに非居住者関係を除く―」『税経通信』第 20 巻第 7 号、16 頁も同旨。

税者には、みなし譲渡所得課税は適用されていなかった。

なお、これに関連して所得税法 10 条 4 項は所得税法 60 条 1 項に改正され、新たに所得税法施行令 169 条（昭和 40 年政令第 96 号）が規定された（〔条文資料 7〕参照）²⁸。

[条文資料 7]

昭和 40 年所得税法第 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）

二 著しく低い価格の対価として政令で定める額による譲渡

2 前項の規定は、同項第 1 号に掲げる贈与若しくは同項第 2 号に掲げる譲渡（個人に対する贈与又は譲渡に限る。）をした居住者、同項第 1 号に掲げる相続に係る相続人又は同号に掲げる遺贈（個人に対する遺贈に限る。）をした居住者に係る相続人が、政令で定めるところにより、税務署長に対し、同項の規定の適用を受けない旨及び当該贈与、譲渡、相続又は遺贈に関する明細を記載した書面を提出したときは、適用しない。

昭和 40 年所得税法第 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合における山林所得の金額、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、相続又は遺贈（前条第 1 項第 1 号に掲げる贈与、相続又は遺贈については、同条第 2 項に規定する書面の提出があつた場合に限る。）

二 前条第 1 項第 2 号に掲げる譲渡（同条第 2 項に規定する書面の提出があり、かつ、当該譲渡に係る対価の額が当該譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たない場合に限る。）

2 居住者が前条第 1 項各号に掲げる贈与、相続若しくは遺贈又は譲渡により取得した資産で同項の規定の適用があつたものを譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

昭和 40 年所得税法施行令第 169 条（時価による譲渡とみなす低額譲渡の範囲）

法第 59 条第 1 項第 1 号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規

²⁸ 御 42012100、102-103 頁及び御 42232100、179 頁並びに武田・前掲注 19) 4313 の 3 頁参照。

定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の2分の1に満たない金額とする。

8 昭和48年所得税法改正（昭和48年法律第8号）

昭和48年所得税法改正によって、所得税法59条1項は、1号中「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。）」と改正され、2号においては、「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。）」と改正され、現在の規定内容となった（〔条文資料8〕参照）²⁹。

これによってみなし譲渡所得課税は、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡、に対して適用される。また、書面の提出によるみなし譲渡所得課税を適用しない事項は廃止された。

なお、これに関連して所得税法60条1項も改正された（〔条文資料8〕参照）³⁰。

〔条文資料8〕

現行所得税法59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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。）
- 2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第2号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかったものとみなす。

昭和48年所得税法第60条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第1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。）
- 二 前条第2項の規定に該当する譲渡

²⁹ 武田・前掲注19) 4295頁及び御46241100、4-5頁参照。

³⁰ 御46241100、5頁及び武田・前掲注19) 4313の3-4314頁参照。

2 居住者が前条第 1 項第 1 号に掲げる相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時点における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

昭和 48 年所得税法施行令第 169 条

変更なし

第 3 節 小括

我が国におけるみなし譲渡所得課税の成り立ちについては、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点からみなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）においてこれを採用した（所得税法 5 条の 2）。しかし、その後の所得税法改正において、納税者に対する配慮などからみなし譲渡所得課税の適用範囲は縮小され、現行所得税法 59 条 1 項の規定内容に至っている。

つまり、対価はないが、資産の所有者を離れてその者の支配から離れる段階で贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の清算を行なうというみなし譲渡所得課税の考え方は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために課税徴収上考えられたものではあるが、相続税が課された上に、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して清算課税を行うことについての一般納税者の納得を得難かった。そこで、相続の際のみなし譲渡所得課税を廃止して、被相続人の取得価額をそのまま相続人に引き継ぐことによるキャピタル・ゲイン課税の繰延べを行なうこととし、贈与等による資産の移転の場合に限り、譲渡所得を清算課税することになった（昭和 27 年法律第 53 号）、所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）。

ところが、この贈与さえも、金銭に換価されていない資産のキャピタル・ゲイン自体を所得と考え、それが贈与されたような場合にまでその所得が実現したものとして清算課税を行なうという考え方自体に常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることにむずかしい制度となって、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税の繰延べとなっていくのである（昭和 37 年法律第 44 号）、所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）。

以上のことから、みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という理想を達成するために推奨され、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）において創設された。しかし、実際には、納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論は、納税者においては常識的に受け入れられなかった。つまり、みなし譲渡所得課税は納税者への配慮という理論ではない理屈によって縮小され、現行制度の規定内容に至っている。

第4章 アメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—我が国の譲渡所得課税への移入—

現代日本の租税制度はアメリカの干渉を受けて成立している。昭和24年にシャープ勧告が発表され、これを受けて昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）がなされた¹。シャープ勧告は無償譲渡への課税を推奨している²。シャープ勧告が、無償譲渡への課税を推奨している要因の一つとして、シャープ勧告以前のアメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税に関する実現主義への問題意識が挙げられる。

本章では、まず、シャープ勧告以前のアメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税に関する問題意識を考察する。次に、その問題意識に対する対処方法を当時のアメリカの学者であるHenry Calvert Simons（以下では、「サイモンズ」という。）及びWilliam Spencer Vickrey（以下では、「ヴィックリー」という。）の見解から考察していく。最後に、考察してきた結果とシャープ勧告及び昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）を考察していく。

第1節 20世紀基金租税委員会（1937）『当面する租税問題』

『当面する租税問題』³については、Carl Sumner Shoup（以下では、「シャープ」という。）及びヴィックリーが中心委員となって作成したアメリカ税制の研究報告書である⁴。本委員会報告書の中では、キャピタル・ゲイン課税制度については、まず、「多くの税における特別措置規定—たとえば所得税におけるキャピタル・ゲインおよびロスの取り扱い・・・は不公正なものであると考えられている。」⁵と述べ、批判的な意見が述べられている。

そして、キャピタル・ゲイン課税については、以下のように述べ、実現主義を問題視していた。

「会社はその株主とは別個独立した法的主体であるから、会社の利益を留保することによって税の減少が行われる可能性がある。連邦最高裁判所がなした連邦憲法第16修正の解釈（アイズナー対マッコンバー判決—筆者注）によれば、会社の利益は、それが現実に株主に分配されるか、あるいは、会社の株式の売却によって生じたキャピタル・ゲインという形で実現（realized）しない限り、株主にとって課税対象とはならない。したがってもし、会社の利益が分配されずに留保されたままになっていけば、株主は所得税を免れてしまうこ

¹ 金子 宏（2019）『租税法〈第23版〉』弘文堂 59-65頁参照。

² 福田幸弘監修（1985）『シャープの税制』霞出版社 311頁参照。シャープ勧告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である（金子・前掲注1）59-61頁参照。）。

³ Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund, *Facing the Tax Problem: a Survey of Taxation in the United States and a Program for the Future*, (The Twentieth Century Fund, 1937)。

⁴ 大塚正民（1976）「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連（1）」『税法学』第306号、30頁参照。なお、『当面する租税問題』の和訳については、大塚正民（1976）「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連（1）」『税法学』第306号、19頁を参考に行っている。

⁵ Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund note3, p.6 及び大塚・前掲注4）31頁参照。

とになる。」⁶。

本委員会報告書で注目されている連邦憲法第 16 修正の解釈とは、アイズナー対マッコンバー判決 (*Macomber*) (1920) のことである。この判決は、株式配当 (現金ではなく、株式をもってなされる利益配当) を所得として課税対象とするのかどうか争われた訴訟であり、当時の連邦最高裁判所は、実現主義すなわち実現した利得のみが所得であり、投下資本の価値の増加は所得ではない、という考え方を明らかにしたのち、普通株のみを発行している会社の普通株による株式配当は投下資本の価値の表象であって、実現した利得とはいえない。したがって、未実現のキャピタル・ゲインには課税されないと判示した⁷。アメリカではこの判決を契機として、実現主義は所得概念の要素をなすものであると考えられるようになった⁸。

つまり、本委員会報告書によれば、当時のアメリカ税制のキャピタル・ゲイン課税では、アイズナー対マッコンバー判決を契機として、所得概念においては実現主義がその要素であると判断されるようになった。そして、実現主義をあくまでも貫徹した場合には、株式などの売買 (有償譲渡) には課税され、会社の留保利益、株式配当等を利用すれば、キャピタル・ゲインに対する課税を繰り延べることが可能であった。これは納税者間の著しい不公平をもたらすことになり、問題視されていたと推測できる⁹。

続けて、本委員会報告書では、上記したキャピタル・ゲイン問題に対する具体的な課税法として、「我々は、キャピタル・ゲインは通常の課税標準の一部であるべきであって、特別な取扱いに服せしめるべきものではない、と考える。更に進んで、我々としては、キャピタル・ゲインおよびロスは毎年発生主義ベースで算定されるべしとの原則の採用を主張するものである。」¹⁰と述べており、キャピタル・ゲインは毎年発生主義によって算定することを望んでいる。

さらに、キャピタル・ゲイン課税に関しては、以下のように述べている。

「納税者の死亡時までその資本資産に生じた増加益 (The gain accruing to a capital

⁶ Ibidem, 3, p. 161. 及び大塚・前掲注 4) 31 頁。

⁷ 金子 宏 (1973) 「アメリカ連邦所得税における『株式配当』の取扱い」『租税法研究』第 1 号、111 頁参照。岡村忠生教授は、アイズナー対マッコンバー判決では、法人から何か引き出され分離されたかどうかという点が重要視された。つまり、本判決がいう所得概念とは、株券のように株主が法人に対して持つ権利もしくは利益を表象する観念的な証書ではなく、もっと具体的で直接享受可能なものであり、資本として法人の事業活動に用いるという制約から分離され、株主のものとして本物になった (実現された) 利得や利益である、と考えられている (岡村忠生 (2001) 「マッコンバー判決再考」『税法』第 546 号、52 頁参照。)。続けて同教授は、本判決では、株式配当によって株主は株券を得たとしても、投資をしている法人の資本的利益に関する何らかの権利を与えられていない。つまり、本判決がいう実現概念では、法人から株主へ株式を交付したことによる法人と株主との関係、特に株主が法人に対して有する私法上の権利もしくは利益がどのように変化したのかという点が重要視された。よって、株式を交付された株主の経済的状態の変化が重要視されたものではない、と考えられている (同 52 頁参照。)

⁸ 金子・前掲注 7) 109 頁参照。

⁹ Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund note3, pp. 6, 161. 参照。

¹⁰ Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund note3, p. 412 及び大塚・前掲注 4) 33 頁参照。

asset up to the time of a taxpayer's death) は課税されていない。これは主として、憲法上の所得概念にある種の限定(実現主義という制約—筆者注)が存在する、とされているからであろうと考えられる。」¹¹。

そして、「所有者の死亡時に至るまで引き続き所有されていた資産については発生しているキャピタル・ゲインならぶにロスも、現行税制の下では考慮に入れられていないが、かかる異例の措置は廃止されるべきである。」¹²。

さらに、「資本資産を死亡に至るまで引き続き所有していることによって所得税を免れることのできる現行税制は改正されるべきである。」¹³。

つまり、本委員会報告書によれば、死亡時まで資産を保有することによって所有者の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税を回避することになる。これは実現主義が適用されないためであると述べている。これに関連しては、当時のアメリカ税制の下では、相続ないし遺贈の場合には、死亡した被相続人ないし遺贈者の取得価額は相続人ないし受遺者には引き継がれず、受入資産の取得価額は、被相続人ないし遺贈者の死亡時におけるその資産の時価相当額であった¹⁴。そのために、相続、遺贈の場合には、被相続人ないし遺贈者の保有期間中のキャピタル・ゲインは永久に所得税の課税対象にはならないものとされていた。加えて、贈与の場合には、贈与者には所得税は課されず、受贈者は贈与者の取得価額を引き継がなければならないものとされていた¹⁵。

よって、当時のアメリカ税制では、実現主義が適用されない無償譲渡を繰り返すことによって、永久に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、課税繰延がなされ、所得税を課されないことになっていた。このような税制は有償譲渡の納税者と無償譲渡の納税者との課税の公平を損ない、無償譲渡を利用した課税逃れを誘発する恐れがあるために改正されなければならなかった。

第2節 サイモンズ(1938)『個人所得税』

サイモンズは、経済発展のためには租税における納税者間の課税の公平がもっとも重要であると考えていた¹⁶。そのためには、キャピタル・ゲインの取り扱いに関して、「キャピタル・ゲインの特別扱いは、恣意的な租税回避又は租税回避の機会を与えるために、とりわけ問題のあるものである。キャピタル・ゲインの扱いは、低い名目価格と高い割引での債

¹¹ Ibidem, p. 302. 及び同上 32 頁。

¹² Ibidem, p. 412. 及び同上 33 頁。

¹³ Ibidem, p. 491. 及び同上 34 頁。

¹⁴ 大塚正民(1976)「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連(2・完)」『税法学』第307号、4頁参照。

¹⁵ 大塚正民(1976)「財産分与としての不動産譲渡と譲渡所得課税—最高裁昭和50年5月27日判決を中心として—」『税理』第19巻第4号、173頁及び金子宏(1995)『所得概念の研究』有斐閣85頁参照。

¹⁶ 森裕之(2001)「サイモンズ『個人所得税』—包括的所得税の確立—」宮本憲一ほか編著『所得税の理論と思想』税務経理協会131頁以下を参照。

券発行を刺激するだろう。そして、それらの債券発行は高い所得税率が適用される個人の手許に集中するだろう。」¹⁷と述べ、キャピタル・ゲインによる課税逃れを問題視していた。

そして、サイモンズは、キャピタル・ゲイン課税の論点の一つとして、相続や贈与などの無償譲渡への課税を重要視していた¹⁸。

このような課税の回避問題に、具体的には、次のように述べている。

「贈与による資産の移転はすべて、移転時における公正な市場価格に基づいて、その資産の贈与者によって実現されたものとして扱われるべきである。この規則が存在しなければ、価値の増加している資産（とりわけ収益の大部分を再投資している法人の株式）は世代間で贈与により移転され、資産の増加益は所得として課税対象となることは決してないであろう。さらに、移転時における市場価格の決定によって、受贈者の損失計算、贈与税、そして望ましい規定における受贈者の贈与所得への課税にとって、このような手続きはきわめて都合のよいものとなるだろう。」¹⁹

つまり、贈与時の資産の移転は、移転時の公正な市場価格、すなわち時価で評価して所得が実現したものとして課税すべきであると述べている。

さらに、相続や贈与などの資産移転に対する具体的な課税方式として、「贈与、相続、遺贈による資産の移転はすべて、旧所有者より新所有者に対する推定市場価格による実現として扱い、贈与、相続、遺贈によって取得した資産を新所有者がさらに他へ売却した場合の所得または損失の計算にあたっては、その取得時における推定市場価格をもって売主の取得価額とすべきである。」²⁰と述べている。個々では、市場価格による実現所得としてみなすことにより、旧所有者から新所有者への移転時に評価し、その評価額でもって新所有者の取得価額とすべきとしているのが分る。

そうすべき具体的な理由としては、次のように述べている。

「およそ租税制度を旨く機能させようとするならば、納税者にその所有するすべての資産を毎年評価替えして申告すべしなどという要求をなすべきではない。このような課税方式は、所得とはいかなるものであるのかについての基本的定義から当然に導き出される課税方式ではあるが、そのような所得の基本的定義を完璧に適用する必要はない。我が国アメリカの所得税制は、申告の場において、行政的執行の場において、はたまた司法の場において、膨大な量の事業記録および会計記録に依存しているのであって、殆どの場合、すでに確立している会計慣行に従わねばならないのである。従って、所得税制は、確立した会計慣

¹⁷ Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* (University of Chicago Press, 1938) pp. 152–153. 及び森・前掲注 16) 168 頁。なお、『個人所得税』の和訳については、森 裕之 (2001) 「サイモンズ『個人所得税』—包括的所得税の確立—」宮本憲一ほか編著『所得税の理論と思想』税務経理協会 131 頁及び大塚正民 (1976) 「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連 (2・完)」『税法学』第 307 号、1 頁を参考にしている。

¹⁸ Simons, *Personal Income Taxation*, pp. 164–167. 及び森・前掲注 16) 172 頁参照。

¹⁹ Ibidem, p. 166. 及び同上 172 頁。

²⁰ Ibidem, p. 167. 及び大塚・前掲注 17) 1 頁。

行たる実現基準に従うべきである。」²¹。

これによると、原則はあくまで全ての資産の毎年の評価替えであるが、そのような完璧な課税方式でなくても、事業記録や会計記録に基づき確立した会計慣行である実現主義で間に合うと述べているのである。

さらに、「これまでのように只やみくもに従えというのではない。実現したキャピタル・ゲインならびにロスのみを所得計算において考慮に入れるという方式では、ある資産が、所有者の手許にとどまっている限り、キャピタル・ゲインならびにロスの計算が延期されることになる。かかる延期は、税を免れる結果にならないよう、無制限に許されるべきものではない。そこで、ある資産が、売却であれ贈与であれ、その所有者の手許を離れた場合には、その所有者の所得として、あるいは、ある資産が相続ないし遺贈により移転した場合には、その被相続人ないし遺贈者の所得として、それまでにその資産に生じていた増加益はすべて課税されるべきものである。」²²と述べている。

つまり、サイモンズは無償譲渡を利用した課税繰延に対しては、課税の無期延期の防止策として現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税）のような制度を推奨していた²³。また、受贈者等には、贈与者等から受贈者等への資産移転時における時価によって資産を受け入れることを推奨していた。

サイモンズは、これによって、恣意的な課税所得の取り扱いが整然と一貫した規則に代わることになり、キャピタル・ゲインが永久に課税対象から逃れるような主要な問題を防ぐことができるとしている²⁴。

第 3 節 ヴィックリー (1947) 『累進課税の指針』

『累進課税の指針』は、シャープ使節団の主要メンバーであったヴィックリーによって発表された当時のアメリカ税制に関する研究書である²⁵。同書においてもキャピタル・ゲイン課税に関する以下のような記述がある。

「理論上からすれば、キャピタル・ゲインならびにロスの正当な取り扱いは、毎課税年度

²¹ Ibidem, p. 207. 及び同上 2 頁。

²² Ibidem, p. 208. 及び同上 2 頁。

²³ サイモンズのいう相続や贈与による資産の移転の際に、旧所有者より新所有者に対する推定市場価格（時価）による実現として扱われた裁判例としては、「納税者は時効取得した資産を価額弁償の代物弁済として、他の相続人に譲渡したものである」と判断された東京地裁平成 4 年 3 月 10 日判決（平成元年（行ウ）第 228 号）がある。

²⁴ 森・前掲注 16) 173 頁参照。

²⁵ 大塚・前掲注 17) 2 頁参照。『累進課税の指針』は 1949 年に日本政府に対して勧告された「シャープ勧告」の基礎となった研究書である（塩崎 潤訳（1955）「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第 1 回—新しい租税理論と失われつつあるシャープ勧告の精神とその背景を探ねて—」『財政』第 20 巻第 4 号、21 頁参照。）。なお、William S. Vickrey, *Agenda for Progressive Taxation* (Ronald Press, 1947) に関する和訳は、大塚正民（1976）「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連（2・完）」『税法学』第 307 号、2 頁を参考にしている。

末において個人の所有する資産を評価替えし、その結果明らかになった評価益または評価損をすべて (any accrued gain or loss so revealed) 所得計算に含めることであろう。現実的には、納税者の資産を毎年評価替えするなどということは到底不可能である。そこで、キャピタル・ゲインは実現したときに限って、つまり、資本資産が現実に現金または容易に評価できるような種類の資産に変換したときに限って、これに課税するという手段が必要となるのである。」²⁶。

つまり、キャピタル・ゲイン課税については、理論上は毎課税年度に資産の評価損益も所得計算に含まれるが、現実的にはこれは不可能なので、実際は資産を売却したとき（実現したとき）にのみキャピタル・ゲインに対して課税されることになっている、と述べている。

そして、「キャピタル・ゲインに課税すべき的確な時期がいつかについては意見が分かれているところであるが、現行税制の下におけるキャピタル・ゲインの取扱い、すなわち、6か月を超えて保有していた資産のキャピタル・ゲインの半分を完全に非課税とし、課税対象とした残りの半分についても最高 50%の税率を適用する方式については弁護の余地は全くない。全キャピタル・ゲインに対する実行税率は、かくて最高 25%どまりということになるのであって、法人の戦時利得が最高 90%の税率の適用を受けていた時期においてすら、そうだったのである。

さらに納税者がキャピタル・ゲインに対する所得税の徴収を完全に免れることができる抜け穴に至っては、ますます弁護の余地がない。この種の抜け穴の主要なものが、贈与または遺贈によって移転された資産から生ずるキャピタル・ゲインの取扱いである。」²⁷。

つまり、ヴィックリーはキャピタル・ゲイン課税の問題点として、6か月を超えて保有していた資産のキャピタル・ゲインの半分は課税対象には含まれず、課税対象である残りの半分についても最高 50%の税率を適用されるのみであり、これらによって結局キャピタル・ゲインに対する税収は実質 25%程度にしかならないと、つよく非難している。そして、キャピタル・ゲイン課税の中でも贈与また遺贈による課税繰延に注目している。

贈与については、「贈与の場合、贈与者側には所得はないとされ、他方、受贈者側は贈与者の取得価額を引き継がなければならないものとされている。つまり、受贈者がその後その資産を売却処分した際のキャピタル・ゲインの算定にあたっては、贈与者の旧取得価額がそのまま用いられなければならない、とされているのである。この場合、所得税の徴収を完全に免れている、というまでには至っていない。しかし、受贈者は、通常の場合、贈与者に適用される所得税率よりも低い税率に服すると考えられるから、当初の取得価額よりも大幅に時価が値上りした資産を贈与した場合には、現金を贈与した場合と比較して、税額は少なくなる。」²⁸。

²⁶ Vickrey, *Agenda for Progressive Taxation*, p. 138. 及び大塚・前掲注 17) 2 頁。

²⁷ Ibidem, p. 139. 及び同上 3 頁。なお、ヴィックリーのキャピタル・ゲイン課税に関する詳細は、塩崎潤訳 (1955) 「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第 6 回—教育費控除の新しい理論と税法の最大の抜け穴—資産損益—」『財政』第 20 巻第 9 号、54—55 頁も参照。

²⁸ Ibidem, p. 139. 及び大塚・前掲注 17) 3 頁。

つまり、受贈者が贈与によって得た資産を売却することによって生じる所得税と受贈者が現金を贈与されたことによって生じる贈与税とを比較すると、その税額には差が生じることになる²⁹。これによって納税者間に税額の不公平が生じていることを問題視していたと思われる。

相続及び遺贈については、「相続および遺贈の場合は、被相続人、遺贈者もしくは遺言執行者側には所得がないとされる外に、相続人および受遺者側の取得価額は、被相続人および遺贈者の死亡時におけるその資産の時価とされている。かくて被相続人および遺贈者の生存中に生じた増加益については、当の被相続人および遺贈者も、全く税を課されることがない結果となる。かかる場合におけるキャピタル・ゲイン非課税の措置は、我米国の所得税法規定の中の最も明白に不備なものの一つである。」³⁰。

つまり、相続及び遺贈を利用することによって被相続人、遺贈者もしくは遺言執行者の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税されず、これは課税繰延が生じていると強く非難している。

さらに、相続及び遺贈におけるキャピタル・ゲインへの課税逃れに対する具体的な対策として以下のように述べている。

「納税者の死亡時において生じるキャピタル・ゲインについての矯正法は明白である。すなわち、そのキャピタル・ゲインをその納税者の課税所得に算入し、死亡時におけるその資産の時価を受益者の取得価額とすることである。死亡時における資産の時価を求めるのに余分な手間はかからない筈である。何故なら、死亡時における資産の時価は、いずれにせよ決定されなければならないからである。相続税の計算のためにも必要であるし、あるいは、その資産が後日その受益者によって売却されるならば、受益者自身の取得価額を決定するためにも必要だからである。」³¹。

つまり、ヴィックリーは贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインには、現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような制度を推奨していた。さらに、受贈者等には、贈与者等から受贈者等への資産移転時における時価によって資産を受け入れることを推奨していた。

第 4 節 シャウプ勧告と昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）

1949 年のシャウプ勧告には、次のような一節がある。

「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の 1 年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際におい

²⁹ この当時の贈与による資産移転に対しては、受贈者に贈与税が課されていたと思われる（塩崎 潤訳（1955）「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第 9 回—承継税の理論—」『財政』第 20 巻第 12 号、26—27 頁参照。）。

³⁰ Vickrey note 25, pp. 140—141. 及び大塚・前掲注 17) 3 頁。

³¹ Ibidem, p. 141. 及び同上 3 頁参照。

ては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとするところである。」³²。

シャープ勧告では、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税について、課税理論上、1年以内のキャピタル・ゲインには毎年課税すべきであるが、実際には困難であるから、資産が売却されたときに課税するとした上で、納税者による課税の無制限延期を防止するため、資産が無償譲渡により処分された場合にも贈与者等の所得として課税することを勧告したのである。

そして、これらを受けた「昭和25年所得税法の一部を改正する法律案外5法律案に対する提案理由説明」によると、「相続又は贈与等に因り資産の譲渡があつた場合におきましては、少額の場合を除き、原則としてその時において譲渡所得又は山林所得が実現したものと考えまして譲渡所得又は山林所得を計算して課税することといたしました。」³³と述べている。

つまり、相続又は贈与等についても実現主義を適用し、譲渡所得課税を行うことになった。

さらに、これらを受けて、昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）により無償譲渡があつた場合について、無償譲渡の際におけるその時の価額により資産の譲渡がなされたものとみなして贈与者等に課税する「みなし譲渡所得課税」を導入するに至った（所得税法5条の2、[条文資料1]参照）³⁴。これに伴い、受贈者等が無償譲渡により取得した資産を第三者へ譲渡した場合の資産の取得費については、受贈者等が無償譲渡時にその時の価額（時価）により財産を取得したものとみなすこととしたのである（所得税法10条4項、[条文資料1]参照）³⁵。

[条文資料1]

昭和25年所得税法5条の2

相続、遺贈又は贈与に因り第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つた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、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

³² 福田幸弘監修（1985）『シャープ税制勧告』霞出版社311頁。

³³ 昭和25年2月24日、衆議院委員会における池田勇人大蔵大臣の意見である（大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会239-240頁）。

³⁴ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和25年・法律第71号、国立公文書館、請求番号：御32458100、6頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第15巻第8号、80-81頁参照。

³⁵ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和25年・法律第71号、国立公文書館、請求番号：御32458100、14頁及び村山・前掲注34）82頁参照。

の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

- 2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。
- 3 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和 25 年所得税法 10 条

- 4 第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

第 5 節 小括

1937 年(昭和 12 年)、シャウプ及びヴィックリーが中心委員となって作成したアメリカ税制の研究報告書である『当面する租税問題』によれば、アメリカ税制のキャピタル・ゲイン課税では、アイズナー対マッコンバー判決(1920)を契機として、所得概念においては実現主義がその要素であると判断されるようになった。そして、実現主義をあくまでも貫徹した場合には、株式などの売買(有償譲渡)には課税されるが、会社の留保利益、株式配当等を利用すれば、キャピタル・ゲインに対する課税を回避することが可能であった。これは納税者間の著しい不公平をもたらすことになり、問題視されていた。加えて、実現主義が適用されない無償譲渡を繰り返すことによって、永久に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては課税繰延がなされ、所得税を課すことは不可能であった。このような税制は「納税者間の公平」を損ない、無償譲渡を利用した課税逃れを誘発する恐れがあるために改正されなければならなかった。

つまり、このような実現主義への問題意識からシャウプ勧告を受けた昭和 25 年所得税法改正(昭和 25 年法律第 71 号)においては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課税すべきものとし、特例的に、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」を目的として、無償譲渡の際にもキャピタル・ゲインが実現したとみなすことにしたのである(所得税法 5 条の 2 及び 9 条 1 項 7 号並びに 10 条 4 項)。

そして、サイモンズとヴィックリーも「納税者間の公平」の視点から無償譲渡を利用した課税繰延は許されず、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税されるべきものであると述べていた。その具体的な「課税繰延の防止」方針として、両者は、贈与者等には現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような制度を推奨し、さらに、受贈者等

には、贈与者等から受贈者等への資産移転時における時価によって資産を受け入れることを推奨していた。

このようなサイモンズとヴィックリーの提唱するキャピタル・ゲインに対する課税方針を受け、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告においては、みなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）では、所得税法 5 条の 2（みなし譲渡所得課税）及び 10 条 4 項（時価による資産の受入）が制定された。

第5章 所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈

譲渡所得の趣旨としては、「資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会」を課税時期ととらえ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して清算課税を行うという増加益清算課税説がある¹。この考え方によると、譲渡には、有償譲渡と無償譲渡がある²。

有償譲渡については、納税者は金銭等の対価を得て、納税資金へ充てることができる。しかし、無償譲渡については、金銭等の対価は生じない。はたして、無償譲渡への課税は何を目的としているのか。

そこで、本章では無償譲渡への課税を理解するために、まず、現行所得税法における無償譲渡の課税関係を整理し、次に、無償譲渡への課税規定である所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項を考察し、その意義と解釈を明らかにしていく。

第1節 みなし譲渡所得課税制度の概要

譲渡所得の金額の計算においては、所得税法 33 条 3 項において、「譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれ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つ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（中略）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定されており、総収入金額を計算する必要がある。

有償譲渡については、この総収入金額は譲渡によって得た対価の額とされている（所得税法 36 条 1 項）³。これに関連して、最高裁昭和 36 年 10 月 13 日判決（昭和 35 年（オ）第 437 号）⁴においては、「右にいう収入金額とは、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（資産の売買など一筆者注）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。」と判示されている。そして、実際の収入金額から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、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額に対して課税するものである。

他方、無償譲渡については、贈与を例にすると、例えば、A が資産甲を B に贈与したとき

¹ 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）参照。増加益清算課税説を譲渡所得の趣旨とする理由は、現代は様々な市場が存在し、かつ、一般物価水準が安定しないので、現実には発生しているキャピタル・ゲインに対して課税することは不可能であり、なんらかの適切な機会（課税適状）をとらえ、これを課税時期として、それまでに発生しているキャピタル・ゲインを清算し、課税する必要があるからである（岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第 3 版）』60 頁、60 頁（1992）参照。）。

² 金子 宏（2019）『租税法（第 23 版）』弘文堂 262 頁参照。

³ 佐藤英明（2019）『スタンダード所得税法（第 2 版補正版）』弘文堂 108 頁参照。

⁴ 『訟務月報』第 8 巻第 3 号 470 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21015390。本判決は、所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）9 条 1 項 8 号（資産の譲渡に因る所得）にいう「総収入金額」の解釈が争われた事案であり、評釈としては、北野弘久「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選』76 頁—76 頁（1968）等がある。

に、Aの保有期間中に発生した資産甲のキャピタル・ゲインに課税する方法として最も現実的なのは、贈与の場合も有償譲渡と同様に、贈与の際に時価での譲渡があったものとして課税するという方法である。このように、無償譲渡に対して時価による譲渡があったものとみなして課税を行う方法を「みなし譲渡所得課税」という⁵。これに関連して最高裁昭和43年10月31日判決（昭和41年（行ツ）第8号）⁶（以下では、「最高裁昭和43年判決」という。）では、「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」と判示されており、贈与の場合も、その移転当時のその資産の時価で譲渡したと考えるべきである。

みなし譲渡所得課税制度は、所得税法が採用している包括的所得概念によれば、保有期間中の既に発生しているキャピタル・ゲインは所得であり、贈与を繰り返すことによって、このキャピタル・ゲインへの課税が永久に回避されるとすれば、それは対価を得て資産を譲渡し、所得税を納めた者との間に課税負担の公平問題が生じてしまう。そして、贈与を利用した課税逃れ行為を誘発してしまう恐れがある。これらの問題に対処するために、この制度は考えられた⁷。これに関連して、最高裁昭和43年判決において、「このような課税（みなし譲渡所得課税—筆者注）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。」と判示している。

しかし、贈与については、有償譲渡と違ってAに金銭等の収入が存在しないので、納税者の制度に対する理解が得られないという問題がある。納税者としては、「資産をもらった人に課税（贈与税）するというのは分かるが、なぜ贈与した側が税金を支払うのか」という疑問が生じる⁸。このような疑問に関連して、最高裁平成17年2月1日判決（平成13年（行ヒ）第276号）⁹においては、「譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であつ

⁵ 金子・前掲注2) 267頁参照。

⁶ 『訟務月報』第14巻第12号1442頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21029100。本判決は、納税者は資産を贈与したことによって何らかの対価を得ていないのに、所得税法5条の2（昭和22年法律第27号）によって贈与に対して譲渡所得課税されたことは、憲法違反であるとして争われた事案である。本判決の評釈としては、清永敬次「判批」金子 宏編『租税判例百選（第2版）』70頁—70頁（1983）及び岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第3版）』60頁—60頁（1992）等がある。

⁷ 佐藤・前掲注3) 124頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第15巻第8号、80—81頁参照。

⁸ 三木義一（1999）「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』第54巻第10号、28頁参照。

⁹ 『訟務月報』52巻3号1034頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28100311。本判決は、受贈者が贈与者からゴルフ会員権を得るために支出した名義書換手数料の取得費あるいは譲渡費用への算入の可否が争われた事案であり、評釈としては、手塚真啓「判批」中里 実ほか編『租税判例百選（第7版）』92頁、92頁（2021）及び品川芳宣（2005）「受贈資産を譲渡した場合

でも、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つたものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（中略）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。」と判示している。

贈与に対しても、「資産が所有者の支配を離れて他に移転することに対する課税」という増加益清算課税説は理論的には筋は通っている。しかし、納税者にとっては金銭等の収入を得ていないのに課税されるということは、感覚的には理解しにくいことは否定できない。さらに、現実的な問題としては、納税資金の問題がある。有償譲渡であれば、贈与者（納税者）は受け取った対価（収入）を納税資金へ充てることができるが、贈与の場合には、贈与者は譲渡所得に対する所得税を払えといわれても手許に納税資金がない¹⁰、というわけである。

そこで、考えられたのが、「贈与の時に贈与者には課税しないが、受贈者がその資産を第3者に対して、譲渡した際に贈与者（前所有者）の保有期間中のキャピタル・ゲインと贈与者の保有期間中のキャピタル・ゲインを合計して課税する」という方法である。これを贈与者（前所有者）の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する「課税繰延」という¹¹。

そして、この場合における受贈者の譲渡所得の金額の計算では、受贈者は贈与者（前所有者）の取得費を使うことになる。これを「取得費の引継ぎ」という¹²。

第2節 所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の意義

1 所得税法 59 条 1 項の意義

上記のように、相続や贈与等の無償譲渡では、贈与者等は受贈者等から収入（何らかの対価）を得ていないので、譲渡所得の金額を計算するための収入金額を把握することができない。そこで贈与者等には、所得税法 59 条 1 項によって、「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。」ことになり、譲渡所得の金額を計算するための収入金額は時価とする、みなし譲渡所得課税の適用がなされる¹³。

そして、みなし譲渡所得課税が適用される場合には、資産の受け入れ側である受贈者等は

の取得費の範囲—ゴルフ会員権の名義書換料の取得費性—『TKC 税研情報』第 14 巻第 4 号、133 頁等がある。

¹⁰ 清永・前掲注 6) 71 頁参照。

¹¹ 佐藤・前掲注 3) 125 頁参照。

¹² 同上 125 頁参照。

¹³ 岡村・前掲注 6) 61 頁参照。

所得税法 60 条 4 項「居住者が前条第 1 項第 1 号に掲げる相続又は遺贈により取得した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、その者が当該資産をその取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなす。」という要請から、資産を時価によって受け入れる。

つまり、所得税法 59 条 1 項によると相続や贈与等の際に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは清算課税されることになり、上記した贈与を利用した租税回避行為を防止することができる。

なお、所得税法 59 条 1 項にいう「その時ににおける価額に相当する金額」については、財産評価基本通達 22 条（評価の原則）(2) 時価の意義によると、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地下税法第 2 条（定義）第 4 号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」¹⁴と規定されている。

2 みなし譲渡所得課税の適用範囲

現在の所得税法 59 条 1 項におけるみなし譲渡所得課税の適用範囲については、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡に対してのみ、みなし譲渡所得課税が適用される¹⁵。

みなし譲渡所得課税が適用される理由としては、①法人に対する贈与、③法人に対する遺贈及び⑤法人への低額譲渡については、個人の所有期間中に生じたキャピタル・ゲインに対

¹⁴ 宇野沢貴司（2020）『財産評価基本通達逐条解説〈令和 2 年度版〉』大蔵財務協会 4 頁。課税庁担当者は、「時価」について、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で通常成立すると認められる価額であるから、一方において客観的要素が考慮されるとともに、他方において主観的な要素は排除される。そして、それは自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額であるから、客観的な交換価値を示す価額、すなわち、買い進み、売り急ぎがなかったものとした場合における価額である。さらに、この時価は財産の現況に応じて評価される価額であり、評価に当たっては、その財産に影響を及ぼすべきすべての事情が考慮される、と考えられている（同 6-7 頁参照。）。

¹⁵ 佐藤英明教授は、所得税法 59 条 1 項が、法人に対する贈与や一定の低額譲渡をみなし譲渡所得課税の対象としている理由として、「相続や贈与などの個人間の無償移転がみなし譲渡所得課税の対象となるのであれば、人は必ずいつか死ぬからその時にみなし譲渡所得課税が可能である。これに対して、法人は『永遠』に存在するものだと考えられるから、いったん法人に取得された資産の増加益に課税する機会は永遠にやってこないかもしれないことが懸念される。そうであれば、少なくとも、法人が取得する時までには発生した増加益には必ず課税しておくべきだということになる。」と述べられている（佐藤・前掲注 3）135-136 頁。）。さらに、同教授は、個人間の低額譲渡については、「当事者間で現実に授受された金額によって総収入金額や取得費を計算するのが原則である。しかし、時価とは異なる価格での譲渡を無制限に認めると、譲渡所得がだれに発生するかを実質的に変更する自由を認めたことになり、租税回避に濫用される恐れもある。このため、59 条 2 項は、個人間の一定の低額譲渡から生じた譲渡損失を無視することとし、そのような低額譲渡の際には、贈与のときと同様に譲受人が譲渡人の取得費を引き継ぐこととされている（60 I ②）。」と述べられている（同 136 頁。）。

する所得税の課税を確保するためである¹⁶。そして、②限定承認に係る相続、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるものについては、民法 922 条（限定承認）「相続人は、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済すべきことを留保して、相続の承認をすることができる。」という限定承認制度を尊重し、相続人が被相続人の債務を受け入れることによって、将来、相続財産の限度を超えて自己の固有財産からその所得税額を負担することにならないようにしたためである¹⁷。

3 所得税法 60 条 1 項の意義

所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項における「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 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。」という要請から、贈与者等が資産を取得した時から受贈者等が資産を引き続き所有していたものとみなし、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税が繰り延べられることになる¹⁸。そして、受贈者等は贈与者等から資産の取得費を引き継ぐ。その後、受贈者等が資産を第 3 者へ有償譲渡した際に、「贈与者等の取得時から受贈者等へ資産を無償譲渡するまでのキャピタル・ゲイン」と「受贈者等が贈与者等から資産を受け入れた時から資産を第 3 者へ有償譲渡するまでのキャピタル・ゲイン」に対して同時に課税を行うことになる。

つまり、所得税法 60 条 1 項によると上記した贈与の場合の贈与者における納税資金問題を解決することができる。

なお、キャピタル・ゲインへの清算課税が繰り延べられる場合には、その資産について受贈者等が「引き続きこれを所有していたものとみなす」とされているので、取得費が引き継がれるだけでなく、贈与者等の取得時期も引き継がれ、その結果、「長期保有資産」と「短期保有資産」の判断も、贈与者等の保有期間と通算して行われることを定めている¹⁹。

第 3 節 所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈

1 所得税法 59 条 1 項の解釈

(1) 所得税法 59 条 1 項の沿革

昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告では、資産の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税について、課税理論上、1 年以内にすでに発生しているキャピタル・ゲインには毎

¹⁶ 谷口勢津夫（2012）『税法講義（第 3 版）』弘文堂 299 頁参照。なお、個人間贈与については、110 万円以上あるいはみなし贈与に対しては、受贈者に対して贈与税が課される（相続税法 1 条の 4、7 条、8 条、9 条及び租税特別措置法第 70 条の 2 の 4 参照。）。

¹⁷ 谷口・前掲注 16）299 頁参照。「限定承認に係る相続」に関する裁判例としては、東京地裁平成 13 年 2 月 27 日判決（平成 12 年（行ウ）第 50 号）がある。

¹⁸ 渋谷雅弘（2002）「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集』第 50 号、147 頁参照。

¹⁹ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）4313 の 2 頁参照。

年課税すべきであるが、これは税務行政上、実際には困難であるから、資産が売却されたときに課税するとした上で、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」をするために、資産が贈与又は相続により処分された場合にも贈与者等の所得として課税することを勧告したのである²⁰。

そして、これを受けて、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）により相続や贈与による資産の移転があつた場合について、相続や贈与の際におけるその時の価額により資産の譲渡がなされたものとみなして贈与者等に課税する「みなし譲渡所得課税」を導入するに至った（所得税法 5 条の 2 においては、みなし譲渡所得課税の適用範囲を相続、贈与、遺贈、低額譲渡という広範囲としていた。[条文資料 1] 参照）²¹。これに伴い、受贈者等が相続等により取得した資産を譲渡した場合の資産の取得費について、受贈者等が相続や贈与時にその時の価額により取得したものとみなすこととしたのである（所得税法 10 条 4 項、[条文資料 1] 参照）²²。

[条文資料 1]

昭和 25 年所得税法第 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 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つた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が 30 万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が 3 万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和 25 年所得税法第 10 条

4 第 9 条第 1 項第 7 号又は第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

もっとも、この課税方法には納税資金の問題（納税者への配慮）があつたことから、昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）により相続へのみなし譲渡所得課税はいったん

²⁰ 福田幸弘監修（1985）『シャウプの税制』霞出版社 311 頁参照。

²¹ 所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、6 頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第 15 巻第 8 号、80-81 頁参照。なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

²² 御 32458100、14 頁及び村山・前掲注 21）82 頁参照。

廃止された（〔条文資料2〕参照）²³。この改正によって遺贈（相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与の際に贈与者等へみなし譲渡所得課税を適用し（所得税法5条の2）、この場合の受贈者等は、遺贈又は贈与の時の価額によって資産を受け入れることになった（所得税法10条4項）。

この後も、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の適用範囲は縮小していくことになり、現行所得税法59条1項の規定内容に至っている。

（2） 所得税法59条1項の解釈

所得税法59条1項の理解に当たっては、ここにいう「資産の譲渡があつたものとみなす」の意味が明らかにされなければならない。

そこで、まず、関心を寄せるべきであるのは、所得税法59条1項が、「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」と定められていることである。これによると、①「譲渡」を「有償譲渡」のみに限定し、相続や贈与などがあつた際には、時価相当額の対価による譲渡（有償譲渡）があつたと擬制する規定（有償譲渡がない場面で有償譲渡があつたとするみなし規定）²⁴であるのか、あるいは、②資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要経費及び取得費の計算の特例（所得税第2編第2章第2節第5款）として定められていることや、増加益清算課税説による所得税法33条1項にいう「譲渡」の意義を有償無償を問わないということからして、資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）であるのか、という疑問が生じる²⁵。

この点、所得税法59条1項2号が「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」と規定しているように、「譲渡」ということを明示しているのであるから、「譲渡があつたこと」は、この条において当然の前提であることが分かる²⁶。そうすると、所得税法59条1項2号がいわんとするところは、「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」があつた時に、「その時における価額に相当する金額」によるものであつたことをみなしている規定であるということが確認されなければならない²⁷。

このような理解は、最高裁昭和43年判決が、旧所得税法5条の2（現行所得税法59条1項）について「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

²³ 志場喜徳郎（1952）「所得税はどう変つたか-改正税法解説特集」『税と財』第9巻第5号、4頁及び御33848100、4、8頁参照。

²⁴ 谷口・前掲注16）298頁参照。

²⁵ 酒井克彦（2013）「相続した土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題」『月刊税務事例』第45巻第9号、5頁参照。

²⁶ 同上5頁参照。

²⁷ 同上5頁参照。

同様に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。」と判示している。

そして、その後、最高裁昭和47年12月26日判決（昭和41年（行ツ）第102号）²⁸が、不動産の延払条件付譲渡²⁹に関する判示において、個人間贈与を「無償譲渡」と述べているとおり、最高裁が、贈与を対価の伴わない取引と位置付けていることとの整合性からも説明することができる³⁰。

さらに、最高裁昭和50年5月27日判決（昭和47年（行ツ）第4号）³¹が、「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。」と判示しているとおりである。

加えて、所得税法59条1項に関しては、「59条1項の規定は、譲渡の存在を擬制しているのではない（贈与が譲渡ではないことを前提として、法人への贈与を譲渡と擬制しているのではない）。贈与や相続等が譲渡であることを前提として、その収入金額の特例を定めているのである。」³²と考えられており、このような理解は、個人への贈与についても同様である。すなわち、所得税法59条1項は、個人への贈与を譲渡であることを前提としているのである。

このように、所得税法59条1項にいう「譲渡があつたものとみなす」という文言の意味を、「譲渡がない場面で譲渡とみなす」という意味ではなく、「譲渡がある場面でその価額についてのみなし規定」であると理解すると、所得税法59条1項1号にいう「贈与」という概念と「譲渡」という概念が反則しないかどうか、という関心につながる³³。逆説的にいえば、このような理解は、「贈与」や「相続」が「譲渡」という概念と抵触なく重なるものと理解しなければならない³⁴。

そうすると、所得税法36条1項が、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年におい

²⁸ 『訟務月報』第19巻第1号91頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21041120。本判決は、不動産の売買において代金の支払が長期の割賦弁済による場合と譲渡所得の帰属年度が争点とされた事案であり、評釈としては、清永敬次（1978）「(1) 譲渡所得に対する課税の趣旨 2) 不動産の売買において代金の支払が長期の割賦弁済による場合と譲渡所得の帰属年度」『民商法雑誌』第69巻第1号、159頁及び渡辺徹也「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選（第4版）』74頁、（2005）74頁等がある。

²⁹ 延払条件付譲渡については、所得税法施行令265条に掲げる要件に適合する条件を定めた契約に基づき当該条件により行われる譲渡のこと。延払条件付譲渡に関する詳細は郷右近隆也（2003）「I 企業利益と課税所得の計算（益金項目）2 割賦販売・延払条件付譲渡等の収益」『税経通信』第58巻第5号、10-15頁を参照。

³⁰ 岡村忠生（2006）「収入金額に関する一考察」『法学論叢』第158巻第5・6号、204頁参照。

³¹ 『訟務月報』第21巻第7号1535頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21050440。本判決は、財産分与に伴う譲渡所得課税が争点とされた事案であり、評釈としては、浅沼潤三郎（1977）「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」『民商法雑誌』第77巻第3号、274頁及び鳥飼貴司（2012）「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」『鹿児島大学・法学論集』第46巻第1号、23頁等がある。

³² 岡村・前掲注30）207頁。

³³ 酒井・前掲注25）6頁参照。

³⁴ 同上6頁参照。

て収入すべき金額（中略）とする。」と規定するところ、そもそも所得税法 59 条 1 項は、「（中略）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」という定めであり、譲渡時における収入金額を時価とするみなし規定であると理解されるため、所得税法 36 条 1 項の「別段の定め」と理解すべきである³⁵。加えて、所得税法 59 条 1 項については、『譲渡』があつたものとみなしているのではなく、『時価で譲渡』があつたものとみなすことを意味する。³⁶と考えられており、このように考えると、所得税法 36 条 1 項が、あくまでも「所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額」の規定、すなわち、計算規定であることから考えれば、その別段の定めである所得税法 59 条 1 項についても計算規定であると理解することは、その条文の解釈からしても調和がとれているように思われる³⁷。

ここまでのことから、所得税法 59 条 1 項は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」を目的として制定され、贈与者等が受贈者等に対して無償譲渡した際の「資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定（譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定）」であると判断できる。

2 所得税法 60 条 1 項の解釈

(1) 所得税法 60 条 1 項の沿革

上記のように所得税法 59 条 1 項を理解し、これを前提とすると、所得税法 60 条 1 項の文理解釈を導きやすくなる。けだし、所得税法 60 条 1 項は所得税法 59 条 1 項の改正と同時に制定された規定であり、両規定の理論的理解を不整合にすることはできないからである³⁸。そこで、ここでは両規定の関係性を理解するためにその沿革を考察していく。

昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）により、受贈者等が相続等により取得した資産を譲渡した場合の資産の取得費について、受贈者等が相続や贈与時にその時の価額により取得したものとみなすこととしていた（所得税法 10 条 4 項）。

つまり、みなし譲渡所得課税が制定された当初は、所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）は制定されていなかった。

[条文資料 1]

昭和 25 年所得税法第 10 条

³⁵ 同上 6 頁参照。

³⁶ 石島 弘（2003）『課税権と課税物件の研究』信山社 127 頁。

³⁷ 酒井・前掲注 25）6 頁参照。谷口勢津夫教授は、「所得税法 33 条 1 項は、有償無償を問わず、収入金額を伴う譲渡に関する規定であり、所得税法 59 条 1 項は、無償譲渡のうち収入金額を伴わない譲渡につき時価相当額の収入金額を擬制する規定である。この規定の適用によって擬制された収入金額の存在を前提にして、譲渡所得の金額の計算（所得税法 33 条 3 項）が行われる。」と述べられている（谷口・前掲注 16）298 頁。）。

³⁸ 武田・前掲注 19）4313 の 3 頁及び酒井・前掲注 25）6 参照。

4 第9条第1項第7号又第8号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第7号又は第8号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時に、その時の価額により、取得したものとみなす。

しかし、納税者への配慮から、昭和27年所得税法改正（昭和27年法律第53号）により相続へのみなし譲渡所得課税はいったん廃止された（〔条文資料2〕参照）³⁹。この改正によって、①遺贈（相続人に対する遺贈を除く。）、②贈与、については、贈与者等へみなし譲渡所得課税を適用した（所得税法5条の2）。そして、この場合の受贈者等は、遺贈又は贈与の時の価額によって資産を受け入れることになった（所得税法10条4項）。

他方、みなし譲渡所得課税が適用されない①相続、②被相続人からの遺贈、については、受贈者（相続人）が引き続きこれを所有していたものとみなされ、取得費を引き継ぎ、贈与者（被相続人）の保有期間中のキャピタル・ゲインへの課税は繰り延べられることになっていた（所得税法10条4項）。

[条文資料2]

昭和27年所得税法第10条

4 第9条第1項第7号又は第8号の規定の適用については、相続又は被相続人からの遺贈に因り取得した同項第7号又は第8号に規定する資産は、相続人が、引き続きこれを有していたものとみなし、遺贈（被相続人からの遺贈を除く。）又は贈与に因り取得した当該資産は、受遺者又は受贈者が、遺贈又は贈与の時に、その時の価額により、取得したものとみなす。

そして、昭和40年所得税法改正（昭和40年法律第33号）において所得税法は全文改正され、所得税法59条1項及び60条1項が制定された（〔条文資料3〕参照）⁴⁰。この改正によって、所得税法59条1項が適用される者として、①贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）、②限定承認に係る相続、③限定承認に係る遺贈、④低額譲渡、があった。この場合の受贈者等は、当該資産をその取得の時に、その価額に相当する金額により取得したものとみなされた（所得税法60条2項、〔条文資料3〕参照）。

他方、みなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法60条1項によって受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぐことになっていた。所得税法60条1項が適用される者としては、①税務署長に対して所得税法59条1項1号に掲げる贈与、相続又は遺贈に関するみなし譲渡所得課税を適用しない旨の書面を提出する、②所得税法59条1項1号にいう贈与、相続又は遺贈以外の無償譲渡、③税務署へみなし譲渡所得課税を適用しない旨の書面の提出があり、かつ山林所得、譲渡所得又は雑所得の金額の計算上損失が生じている低額譲渡、

³⁹ 志場喜徳郎（1952）「所得税はどう変ったか-改正税法解説特集」『税と財』第9巻第5号、4頁及び御33848100、4、8頁参照。

⁴⁰ 武田・前掲注19）4295、4313の3頁及び御42012100、100-103頁参照。

があった。そして、所得税法 60 条 1 項が適用された場合には、受贈者等は引き続き資産を所有していたものとみなされ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインへの課税は繰り延べられることになっていた。

[条文資料 3]

昭和 40 年所得税法第 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）
 - 二 著しく低い価格の対価として政令で定める額による譲渡
- 2 前項の規定は、同項第 1 項に掲げる贈与若しくは同項第 2 号に掲げる譲渡（個人に対する贈与又は譲渡に限る。）をした居住者、同項第 1 号に掲げる相続に係る相続人又は同号に掲げる遺贈（個人に対する遺贈に限る。）をした居住者に係る相続人が、政令で定めるところにより、税務署長に対し、同項の規定の適用を受けない旨及び当該贈与、譲渡、相続又は遺贈に関する明細を記載した書面を提出したときは、適用しない。

昭和 40 年所得税法第 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合における山林所得の金額、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、相続又は遺贈（前条第 1 項第 1 号に掲げる贈与、相続又は遺贈については、同条第 2 項に規定する書面の提出があつた場合に限る。）
 - 二 前条第 1 項第 2 号に掲げる譲渡（同条第 2 項に規定する書面の提出があり、かつ、当該譲渡に係る対価の額が当該譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たない場合に限る。）
- 2 居住者が前条第 1 項各号に掲げる贈与、相続若しくは遺贈又は譲渡により取得した資産で同項の規定の適用があつたものを譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

その後、昭和 48 年所得税法改正（昭和 48 年法律第 8 号）によって現行所得税法 59 条 1

項及び60条1項の規定内容となった（〔条文資料4〕参照）⁴¹。

この改正によって、所得税法59条1項という贈与者等へのみなし譲渡所得課税を適用するものとして、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡、があった。そして、②限定承認に係る相続、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるものの受贈者等は、当該資産をその取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなされた（所得税法60条2項、〔条文資料4〕参照）。

他方、所得税法60条1項によって受贈者等が適用される者として、①法人以外への贈与、②限定承認以外の相続、③限定承認以外の遺贈、④個人への低額譲渡、があった。そして、この場合、受贈者等は引き続き資産を所有していたものとみなされ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインへの課税は繰り延べられることになっていた。

〔条文資料4〕

昭和48年所得税法第59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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。）
- 2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第2号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。

昭和48年所得税法第60条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第1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。）
 - 二 前条第2項の規定に該当する譲渡
- 2 居住者が前条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時

⁴¹ 武田・前掲注19) 4295頁、4313の3-4314頁及び御46241100、4頁参照。

における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

よって、納税者への配慮によるみなし譲渡所得課税の適用範囲の縮小とともに、取得費の引き継ぎの適用範囲は拡大してきた。これによって、贈与者等にみなし譲渡所得課税が適用されない場合には、受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになった。

(2) 所得税法 60 条 1 項の解釈

沿革を考察すると判然とするように、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項はその歩みを同じくしており、いずれの規定もお互いの存在と理論的整合性をもって説明されなければならないものであることが理解される⁴²。静岡地裁昭和 60 年 3 月 14 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 16 号）⁴³が、「文理上からも、また、右の改正の趣旨からも、同法 59 条 1 項 1 号の『贈与』の意義と、同法 60 条 1 項 1 号の『贈与』の意義とは同義であると解すべきである。」と判示しており、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の関係を前提に置けば妥当な判断である⁴⁴。

そして、上記したように所得税法 59 条 1 項を収入金額の計算の特例規定として考えた場合には、所得税法 60 条 1 項についても、「60 条 1 項も譲渡がなかったことを擬制しているのではない。同項柱書きの『その者』とは受贈者のことであり、この定めは、受贈者が再譲渡をした場合の取得費および保有期間の計算を対象とするものである。」⁴⁵と考えられ、所得税法 59 条 1 項と同様に、収入金額を計算するための特例を定めたものと理解することができる。

この考え方は最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）⁴⁶における、「法 60 条 1 項は、居住者が同項 1 号所定の贈与、相続（中略）又は遺贈（中略）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。・・・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

⁴² 近年では、所得税法 60 条 1 項（取得費の引継ぎ）は、所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）と対をなす規定として理解されている（増井良啓（2007）「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」『税務事例研究』第 96 号、40 頁参照。）。

⁴³ 『税務訴訟資料』第 144 号 496 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21082501。本判決は、負担付贈与は所得税法 59 条、60 条にいう「贈与」に該当するのかが争点とされた事案であり、評釈としては、須藤典明（1988）「負担付贈与をめぐる課税関係について」『税務弘報』第 34 巻第 3 号、148 頁及び吉村典久（1986）「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』の意義」『ジュリスト』第 863 号、107 頁等がある。

⁴⁴ 酒井・前掲注 25) 8 頁参照。

⁴⁵ 岡村・前掲注 30) 207 頁。

⁴⁶ 前掲注 9) 参照。

税することとしたものである。」という論旨に合致すると思われる⁴⁷。

このように、所得税法 60 条 1 項を譲渡がなかったことをみなしている規定ではないとする考え方は、逆説的にいえば、所得税法 59 条 1 項を譲渡がある場面でのその価額についてのみなし規定であるとする解釈と整合的であると思われる⁴⁸。

ここまでのことから、所得税法 60 条 1 項については、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の縮小に伴って取得費の引き継ぎが拡大し、キャピタル・ゲインへの清算課税を繰り延べることを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等から取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であると判断できる。

第 4 節 小括

本章では、無償譲渡への課税は何を目的としているのかを理解するためにまず、現行所得税法における無償譲渡の課税関係を整理し、次に、無償譲渡への課税規定である所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）とこれに関連する所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）を考察し、これらの意義と解釈を明らかにすることを目的としてきた。

その結果、無償譲渡においては、時価による譲渡があったものとみなして課税を行うという「みなし譲渡所得課税」が採用されている。みなし譲渡所得課税制度は、所得税法が採用している包括的所得概念によれば既に発生しているキャピタル・ゲインも所得であり、無償譲渡を繰り返すことによって、永久にキャピタル・ゲインへの課税が回避されるとすれば、それは対価を得て資産を譲渡し、所得税を納めた者との間に課税負担の公平問題が生じてしまう。そして、無償譲渡を利用した租税回避行為を誘発してしまう恐れがある。これらの問題に対処するためにこの制度は考えられた。

無償譲渡への課税は、「資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に課税することで課税の繰延を許さない」という増加益清算課税説に則り理論的には筋は通っている。しかし、納税者にとっては金銭等の収入を得ていないのに課税されるということは、感覚的には理解しにくく、納税資金の問題もある。そこで、考えられたのが、「無償譲渡の際に贈与者等には課税しないが、受贈者等がその資産を第三者に対して、譲渡した際に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインと贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを合計して課税する」という方法である。これを贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する「課税繰延」といい、この場合における受贈者等の譲渡所得の金額の計算では、受贈者等は贈与者等の取得費を使うことになる。これを「取得費の引き継ぎ」という。

所得税法 59 条 1 項については、①「譲渡」を「有償譲渡」のみに限定し、相続や贈与などがあつた際には、時価相当額の対価による譲渡（有償譲渡）があつたと擬制する規定（有償譲渡がない場面では有償譲渡があつたとするみなし規定）であるのか、あるいは、②「資産

⁴⁷ 酒井・前掲注 25) 7 頁参照。

⁴⁸ 同上 7 頁参照。

の譲渡に関する総収入金額並びに必要経費及び取得費の計算の特例（所得税第2編第2章第2節第5款）」として定められていることや、増加益清算課税説によると所得税法33条1項にいう「譲渡」の意義を有償無償を問わないということからして、「資産の譲渡に係る収入金額を擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であるのか、という2つの考え方がある。所得税法59条1項は、沿革、裁判例及び学説から「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために創設され、贈与者等が受贈者等に対して無償譲渡した際の「資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であることを明らかにした。

所得税法60条1項については、所得税法59条1項とともに制定、改正され、無償譲渡の際、贈与者等に所得税法59条1項が適用されない場合には、所得税法60条1項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになった。

これらの理論的整合性から、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の縮小に伴って取得費の引き継ぎが拡大し、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税を繰り延べることを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等から取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であることを明らかにした。

第6章 相続税と所得税の二重課税—非課税規定の創設から昭和25年税制改正までを考察して—

キャピタル・ゲイン課税に関して、相続税と所得税の二重課税問題が存在する。

所得税法9条1項17号（非課税規定）においては、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和25年法律第73号）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）」には所得税を課さないと規定されている。所得税法9条1項17号（非課税規定）に関しては、最高裁平成22年7月6日判決（平成20年（行ヒ）第16号）¹（以下では、「最高裁平成22年判決」という）では、非課税規定の趣旨とは、「同一の経済的価値に対する所得税と相続税及び贈与税との二重課税を排除したものである」と判示しており、相続税と所得税の二重課税は許されないと考えられる。

しかし、現行相続税と所得税の関係では、二重課税を許容している。

そこで本章では、まず、現行制度におけるキャピタル・ゲイン課税に関する相続税と所得税の二重課税問題について整理する。そして、昭和22年所得税法改正（法律第142号）における非課税規定の創設から昭和25年税制改正までを考察して、キャピタル・ゲイン課税に関する相続税と所得税の二重課税問題への解決策を考察していく。

なお、相続税及び譲渡所得の計算については、所得控除及び税額控除等は省略している。

第1節 現行制度における相続税と所得税の二重課税

1 キャピタル・ゲインに対する相続税と所得税

まず、相続の際には、相続人は、被相続人の相続財産を時価によって受け入れ、これを課税標準として相続税が課されることになっている（相続税法2条1項及び22条1項）。

そして、取得した相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、相続人は、所得税法60条1項1号によって、被相続人の相続財産を相続人が引き続き所有していたとみなされ、取得費

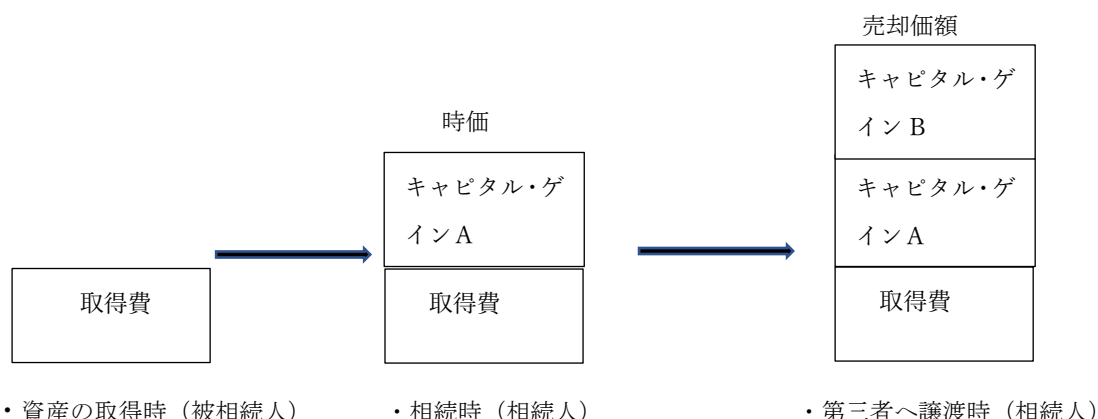
¹ 『訟務月報』第57巻第3号743頁。『TKC LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース』文献番号25442386。本判決については、A（原告・被控訴人・上告人）は、年金払特約付きの生命保険契約の被保険者であり、その保険料を負担していた夫が死亡したことにより、年金の支払を受けた者であった。そして、当該年金の額を収入金額に算入せずに所得税の申告をしたが、B（国—被告・控訴人・被上告人）はこれを認めず、更正処分を行った。これに対し、Aは右更正処分の一部取消しを求め出訴した。長崎地裁平成18年11月7日判決（平成17年（行ウ）第6号）では、Aの請求を認容したが、福岡高裁平成19年10月25日判決（平成18年（行コ）第38号）では、Aの請求は棄却された。本判決では、Aが受領した年金については、「年金の方法により支払を受ける保険金のうち有期定期金債権に当たるもので年金の各支給額のうち被相続人死亡時の現在価値に相当する部分については、相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものであると判断することができ、この部分に関しては、所得税法9条1項15号によって所得税の課税対象とならないものである」と判断された。本判決の評釈としては、山本守之（2011）「年金として支給される保険金の課税関係：平成22年7月6日最高裁判決を検証する」『税務弘報』第58巻第10号、105頁及び三木義一（2010）「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」『税経通信』第65巻第10号、17頁などがある。

を引き継ぐことになる。さらに、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）では、この引き継いだ相続財産の取得費を控除することになっている。

キャピタル・ゲインに関しては、相続という機会には、被相続人が生前において蓄積した財産が相続人へ移転する。この財産の中には、被相続人が財産を保有していた期間中に発生していたキャピタル・ゲインも含まれる。相続の場合には、相続人が相続財産を引き続き所有していたものとみなされ、相続人は被相続人の資産の取得費を引き継ぐことによって、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡するまで被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する課税は繰り延べられることになる（所得税法 60 条 1 項）²。

ここまでのことから、相続税法 2 条 1 項及び 22 条 1 項、所得税法 33 条 3 項及び 60 条 1 項によると、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続の際に相続税が課され、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、所得税が課される。これについては、「同じ課税物件（被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲイン）に対して 2 回以上課税される」³という二重課税の状態であり、納税者にとっては酷であると考えられる（[図表 1]、[図表 2] 参照）⁴。

【図表 1】 キャピタル・ゲイン A の二重課税



【図表 2】 相続税及び譲渡所得の計算

<p>・ 相続時、相続人の相続税の計算（相続税法 2 条 1 項及び 22 条 1 項）</p> <p>相続税 = 相続財産の時価（被相続人の取得費 + キャピタル・ゲイン A） × 税率</p>
<p>・ 第三者へ譲渡時、相続人の譲渡所得の計算（所得税法 33 条 3 項及び 60 条 1 項）</p> <p>譲渡所得 = 売却価額（被相続人の取得費 + キャピタル・ゲイン A + キャピタル・ゲイン B） - （被相続</p>

² 渋谷雅弘（2002）「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集』第 50 号、147 頁参照。

³ 石村耕治（2014）「二重課税とは何か②電子商取引全盛時代の“二重課税”も視野に」『月刊税務事例』第 46 巻第 6 号、49 頁参照。

⁴ 三木義一（1999）「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』第 54 巻第 10 号、28 頁参照。譲渡所得税と相続税の二重課税問題が争われた事例としては、東京地裁平成 25 年 6 月 20 日判決（平成 24 年（行ウ）第 243 号）等がある。

2 租税特別措置法 39 条 1 項

租税特別措置法 39 条 1 項においては、相続又は遺贈によって財産を取得した個人が資産を譲渡した場合には、譲渡した時点において 3 年以内に納付した相続税額を譲渡資産の取得費に含めるという特例を認めている⁵。これは、資産のキャピタル・ゲインに対する課税が繰り延べられても、相続の時点で相続税は課されているのであり、その後、そのような資産が、譲渡された場合には被相続人下での取得価額を超えるキャピタル・ゲインについてすべて課税されるというのは相続税と所得税の二重課税であり、この二重課税問題に調整がかけられていると考えられる⁶。

第 2 節 非課税規定の創設と相続税及び所得税の二重課税

1 昭和 22 年非課税規定の創設（昭和 22 年法律第 142 号）

贈与、遺贈又は相続に因り取得したものに關する非課税規定は、昭和 22 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 142 号）において所得税法 6 条 1 項 5 号として制定された（[条文資料 1] 参照）⁷。この規定の目的としては、ある所得に対して相続税で課税され、さらに所得税で課税された場合には、二重課税となり、これを防止するために制定された⁸。

この当時の非課税規定に關して注目する点は、非課税規定と所得税法 9 条 1 項 7 号及び 8 号との関係性である（[条文資料 1] 参照）⁹。当時の所得税法 9 条 1 項 8 号は、事業とは直接関係しない一時所得（1 号から 7 号以外の所得で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時的所得）に対する課税規定であり、所得税法 9 条 1 項 7 号は譲渡所得（不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に關する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得）に關する課税規定である。よって、所得税法 9 条 1 項 8 号には、所得税法 9 条 1 項 7 号では捕捉できない一時的な資産の譲渡による所得（具体例としては、受贈者等が相続、贈与又は遺贈に因り取得した車、飛行機等の事業とは直接関係しない資産を第三者へ売却した場合のキャピタル・ゲイン）を課税物件として捕捉するための役割が備えられていた。そして、非課税規定はこれに対しては相続時に相続税が課されているので、譲渡時に譲渡所得税を課さない（二重課税しない）こ

⁵ 租税特別措置法 39 条 1 項に關する詳細は、武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）7321 頁以下を参照。

⁶ 水野忠恒（1993）「所得税と相続税の交錯」『ジュリスト』第 1020 号、156 頁参照。

⁷ 所得税法の一部を改正する等の法律・御署名原本・昭和 22 年・法律第 142 号、国立公文書館、請求番号御 30547100、1 頁及び武田・前掲注 5）473 頁参照。なお、以下では、国立公文書館に關する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

⁸ 浅野一夫（1949）「所得税を課せられない者及び非課税所得、免税所得について」『税経通信』第 4 巻第 3 号、43 頁参照。

⁹ 御 30223100、8—10 頁参照。

とを明確にした規定であったと推測できる。

つまり、創設当初の非課税規定は現行制度が贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの全てに対して非課税とするとしている点と比較すると、その非課税とする範囲は所得税法 9 条 1 項 8 号にいう一時所得にのみ限られていた。よって、所得税法 9 条 1 項 7 号にいう譲渡所得（不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得）に対しては、非課税規定は適用されていなかった。

[条文資料 1]

昭和 22 年所得税法第 6 条

左に掲げる所得については、所得税を課さない。

五 第 9 条第 1 項第 8 号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支払を受けた保険金、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰謝料その他これらに類するもの

昭和 22 年所得税法第 9 条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下所得金額という。）による。

七 不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額

八 前各号以外の所得で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得（以下一時所得という。）は、その年中の総収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額

加えて、当時の所得税法 10 条 5 項、所得税法施行規則 9 条 2 項(昭和 22 年勅令第 110 号)及び 9 条の 2 (昭和 22 年政令第 246 号) から相続によって財産を取得する相続人は、被相続人の取得費を引き継ぐことになっていた（[条文資料 2] 参照。）¹⁰。

つまり、この当ても現行所得税法 60 条 1 項に類似した規定があり、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されていたと推測できる。

[条文資料 2]

昭和 22 年所得税法第 10 条

¹⁰ 御 30223100、9-13 頁、御 30898100、1 頁及び御 30394100、3-4 頁参照。

5 前条第1項第7号及び前項の規定の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす。

昭和22年所得税法施行規則第9条

2 法第10条第5項の場合においては、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、被相続人、贈与者又は遺言者が取得した時において相続人、受贈者又は受遺者が取得したものとみなし、被相続人、贈与者又は遺言者が支出した設備費、改良費又は譲渡に関する経費は、これを相続人、受贈者又は受遺者が支出したものとみなす。

昭和22年所得税法施行規則第9条の2

法第9条第1項第8号の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、被相続人、贈与者又は遺言者が取得した時において相続人、受贈者又は受遺者が取得したものとみなし、被相続人、贈与者又は遺言者が支出した金額は、これを相続人、受贈者又は受遺者が同号に規定する収入を得るために支出した金額とみなす。

2 昭和22年相続税法改正（昭和22年法律第87号）

従来の相続税法（明治38年法律第10号）では、親族間の贈与についてのみ相続税が課されていたが、この改正によって、その課税物件を拡張し、他人に対する贈与についても課税することとして贈与税が創設された。これによって相続税と贈与税の2本立てとなった（相続税法1条、2条及び3条、[条文資料3]参照）¹¹。

[条文資料3]

昭和22年相続税法第1条

相続が開始した場合において、被相続人がこの法律の施行地に住所を有するとき又は相続財産がこの法律の施行地にあるときは、左に掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

- 一 相続人
- 二 受遺者
- 三 相続開始前2年以内に被相続人から贈与を受けた者

2 財産を贈与した個人（以下贈与者という。）がこの法律の施行地に住所を有するとき、又は贈与の目的たる財産（以下贈与財産という。）がこの法律の施行地にあるときは、贈与者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

昭和22年相続税法第2条

被相続人が相続開始の際この法律の施行地に住所を有するときは、相続財産の全部に対し、相続税を課する。

昭和22年相続税法第3条

贈与者が贈与のあつた年においてこの法律の施行地に住所を有するときは、贈与財産の全部に対し、

¹¹ 菊池紀之（2005）「論説 相続税100年の軌跡」『税大ジャーナル』第1号、41頁及び御30283100、2-4頁参照。

贈与税を課する。

贈与税については、正当に課されるべき相続財産が生前贈与によって不当に受贈者へ移転し、これによって実質的な相続税の負担の軽減を企図することを防止することが目的であり、相続税の補完税としての機能を有するものとして創設された¹²。

そして、当時の贈与税の課税物件は、贈与者の財産であり（相続税法3条）、加えて相続開始2年以内に贈与された財産はこれを遺産に加算して相続税を課する制度であった（相続税法4条1項1号、[条文資料4]参照）¹³。また、相続税の課税物件は明治38年相続税法（明治38年法律第10号）から引き続き被相続人の相続財産（遺産）であった（相続税法2条）。さらに、この当時、地上権及び生命保険契約に関する権利等には特別の課税価格計算が規定されていたが（相続税法33条及び34条）、それ以外の相続財産、贈与財産（減価償却資産や棚卸資産など）は時価によって評価されていた（相続税法37条、[条文資料4]参照）¹⁴。

[条文資料4]

昭和22年相続税法第4条

左に掲げる財産は、これを相続財産とみなす。

- 一 相続開始前2年以内に被相続人が贈与した財産

昭和22年相続税法第37条（評価の原則）

第33条、第34条第1項及び第3項並びに前2条に定めるものの外、相続財産の価額は、相続開始時の時価により、相続財産の価額から控除すべき債務の金額は、相続開始当時の現況による。

- 2 第33条並びに第34条第2項及び第3項に定めるものの外、贈与財産の価額は、贈与の時の時価による。

さらに、この当時において相続及び贈与という機会には、被相続人あるいは贈与者が生前において蓄積した財産が相続人あるいは受贈者へ移転する。この財産の中には、被相続人あるいは贈与者が財産を保有していた期間中に発生していたキャピタル・ゲインも含まれる。

つまり、昭和22年税制改正時の所得税法と相続税法の規定内容によると、贈与、遺贈又は相続に因り取得したものに關する非課税規定が存在していたが、その適用範囲は所得税法9条1項8号にいう一時所得（具体例としては、相続、贈与又は遺贈に因り取得した車、飛行機等の事業とは関係しない資産を第三者へ売却した場合のキャピタル・ゲイン）にのみ適用されていた。つまり、所得税法9条1項7号にいう譲渡所得（不動産、不動産の権利、

¹² 篠原芳雄（1950）「改正相続税法の展望」『税経通信臨時増刊号』133頁参照。

¹³ 御30283100、4頁参照。

¹⁴ 同上27、31-32頁参照。

船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得）については適用されていなかった。

よって、被相続人の財産（所得税法 9 条 1 項 7 号で規定されている不動産、不動産の権利、船舶（製造中の船舶を含む。）、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産）の保有期間中のキャピタル・ゲインには、まず、相続の際に相続税が課され、その後、相続人が被相続人の取得費を引き継ぎ、第三者へ所得税法 9 条 1 項 7 号に該当する財産を譲渡した際には譲渡所得税が課されており、現行制度と同じく相続税と所得税の二重課税問題が生じていたと推測できる。

第 3 節 昭和 25 年税制改正における二重課税問題への対策

1 昭和 25 年相続税法改正(昭和 25 年法律第 73 号)

昭和 25 年時の相続税法改正では、従来相続税の課税物件（昭和 22 年法律第 87 号）を「贈与者等の財産」としていたが、これを「相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産」に改正した（相続税法 1 条及び 2 条、[条文資料 5] 参照）¹⁵。また、相続財産、贈与財産は時価によって評価されていた（相続税法 22 条 1 項、[条文資料 5] 参照）¹⁶。

[条文資料 5]

昭和 25 年相続税法第 1 条（納税義務者）

左に掲げる者は、この法律により相続税を納める義務がある。

- 一 相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 相続、遺贈又は贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

昭和 25 年相続税法第 2 条（課税財産の範囲）

前条第 1 号の規定に該当する者については、その者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の全部に対し、相続税を課する。

- 2 前条第 2 号の規定に該当する者については、その者が相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、相続税を課する。

昭和 25 年相続税法第 22 条（評価の原則）

この章で特別の定のあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

¹⁵ 御 32460100、2-3、11-13、15 頁及び瀧 圭吾（2019）「相続税と所得税の関係・再論」『神戸大学法学雑誌』第 69 巻第 1 号、65 頁参照。

¹⁶ 御 32460100、30 頁参照。

2 昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）

昭和 25 年所得税法改正時において、所得税法 6 条 1 項 5 号では、非課税規定が規定されていた（〔条文資料 6〕参照）¹⁷。加えて、所得税法 9 条 1 項 7 号には山林所得、同法 1 項 8 号には譲渡所得、同法 1 項 9 号には一時所得が規定されていた（〔条文資料 6〕参照）¹⁸。

そして、この当時の非課税規定と所得税法 9 条 1 項 8 号及び 9 号の関係を考察すると、所得税法 9 条 1 項 8 号では捕捉できない一時的な資産の譲渡による所得（具体例としては、相続、贈与又は遺贈に因り取得した車、飛行機等の事業とは直接関係しない資産を第 3 者へ売却した場合のキャピタル・ゲイン）を課税物件として、これを捕捉するための役割が所得税法 9 条 1 項 9 号には備えられていた。さらに、非課税規定はこれに対しては相続時に相続税が課されているので、譲渡時に所得税を課さない（二重課税しない）ことを明確にした規定であったと推測できる。

また、所得税法 9 条 1 項 8 号にいう譲渡所得（資産の譲渡に因る所得）に対しては、非課税規定は適用されていなかった。

〔条文資料 6〕

昭和 25 年所得税法第 6 条

左に掲げる所得については、所得税を課さない。

- 七 第 9 条第 1 項第 9 号に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したものの、慰謝料その他これらに類するもの

昭和 25 年所得税法第 9 条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下総所得金額という。）による。

- 七 山林の伐採又は譲渡に因る所得（以下山林所得という。）は、その年中の総収入金額から当該山林の植林費、取得費、管理費、伐採費、その他必要な経費を控除した金額
- 八 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額
- 九 前各号以外の所得で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得（以下一時所得という。）は、その年中の総収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除した金額に相当する金額

¹⁷ 御 32458100、7-10 頁及び武田・前掲注 5) 473 頁参照。

¹⁸ 渕・前掲注 15) 65 頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第 15 卷第 8 号、80-81 頁、御 32458100、6、10 頁及び御 32759100、2-3 頁参照。

昭和 25 年所得税法改正時において所得税法 10 条 5 項（昭和 22 年法律第 27 号）¹⁹は所得税法 10 条 4 項に改正された（〔条文資料 7〕参照）²⁰。

[条文資料 7]

昭和 25 年所得税法 10 条 4 項

第 9 条第 1 項第 7 号又第 8 号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第 7 号又は第 8 号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時に、その時の価額により、取得したものとみなす。

このように改正された理由として、課税庁担当者は以下のように述べている。

「その 2 つは、所得税と相続税の関連を税法上はっきりさせたという点であります。すなわち従来においては、相続が開始したときの相続税の課税標準は、固定資産にしる、商品等の棚卸資産にしる、そのときの時価によって課税しておるわけです。それにもかかわらず、その後相続人の所得税の計算においては、元の被相続人が取得した取得原価を基礎にして、減価償却なり、商品の仕入代金を計算しておるわけであり、その意味では、所得税といい、相続税といい、それは単に担税力を補足するしかたにおいて異なるので、すなわち一方は毎年々々の所得に目をつけ、他方はある一定時における純資産価格に目をつけて課税しておるのであるけれども、重複課税（筆者注—所得税と相続税の二重課税）は避けるべきであり、両者相まって一つの体系的な租税制度をなしておるといふ観点に立っておるわけであり、すなわち今度の改正においては、相続開始後における相続人の所得計算における減価償却費、あるいは商品の取得原価は、相続開始におけるときの時価、すなわち相続税の課税標準たるべきものをそのまま引継ぐことになっております。」²¹。

つまり、昭和 25 年税制改正における課税庁担当者の説明によれば、非課税規定が適用されない被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインは所得税と相続税の二重課税問題が生じており、これに対する解決策として、今回の改正によって相続の際には、相続人は被相続人の取得費を引き継がず、時価によって資産を受け入れることになった（所得税法 10 条 4 項）。

これによって、相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、相続人は、譲渡所得税の計算では、取得費を相続の際の時価によって計算することになり、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税問題は解決されることになった。

¹⁹ 御 30223100、13 頁及び松井静郎（1949）「特集 財産を譲渡すればどんな税金がいくらかかるか」『税経通信』第 4 巻第 2 号、37-39 頁参照。

²⁰ 御 32458100、14 頁参照。

²¹ 村山・前掲注 18) 80-81 頁参照。

第4節 現行所得税法における時価の受け入れ

現行所得税法 60 条 4 項において、限定承認に係る相続については、相続人は、相続財産をその時の価額で取得したものとみなし、時価によって資産を受け入れる。他方、限定承認以外の相続については、相続人は所得税法 60 条 1 項によって取得費を引き継ぐことになっている。

つまり、現行所得税法 60 条 4 項における相続人の時価受け入れの適用範囲は、昭和 25 年所得税法改正時において相続全般に対して適用されていたものと比較すると、その適用範囲は、限定的である。

第5節 小括

本章では、キャピタル・ゲイン課税に関する相続税と所得税の二重課税問題について非課税規定の創設から昭和 25 年税制改正までを考察してきた。

現行所得税法 9 条 1 項 17 号（非課税規定）及び最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 16 号）によれば被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税は許容されない。

現行制度においては、被相続人の財産に対しては、まず、相続の際に、時価によって受け入れ、これを課税標準として相続税が課される（相続税法 2 条 1 項及び 22 条 1 項）。その後、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、被相続人の相続財産の取得費を引き継ぎ、譲渡所得を計算する（所得税法 33 条 3 項及び 60 条 1 項）。

被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続の際に相続税が課され、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、所得税が課される。これは、「同じ課税物件（被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲイン）に対して 2 回以上課税される」という二重課税の状態であり、納税者にとっては酷である。これに対しては租税特別措置法 39 条 1 項（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）によって調整がなされている。

昭和 22 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 142 号）において贈与、遺贈又は相続に因り取得したものに關する非課税規定が創設された。当時も、現行制度と同じく被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税と所得税の二重課税問題が生じていた（所得税法 6 条 1 項 5 号及び 9 条 1 項 7 号並びに 10 条 5 項、相続税法 2 条 1 項及び 37 条 1 項）。

この問題を解決するために昭和 25 年税制改正時（昭和 25 年法律第 71 号及び第 73 号）の課税庁担当者の説明によると、相続や贈与の際には、相続人は被相続人の取得費を引き継がず、時価によって資産を受け入れることになった（所得税法 10 条 4 項）。

これによって、相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、相続人は、所得税の計算では、取得費を相続の際の時価によって計算することになり、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税問題は解決されることになった。

しかし、現行制所得税法 60 条 4 項において、限定承認に係る相続についてのみ相続人は、その時の価額で取得したものとみなし、時価によって資産を受け入れており、昭和 25 年所得税法改正時の時価受け入れ規定と比較すると、その適用範囲は、限定的である。

以上のことから、現行制度における相続税と所得税の二重課税問題を解決するためには、所得税法 60 条 1 項を改正し、所得税法 60 条 4 項にいう時価によって受け入れる規定内容に変更する必要がある。これによって相続税の課税財産及び譲渡所得の課税物件である相続によって取得した資産の取得価額は時価に統一され、二重課税問題も解消する。

第7章 譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用

所得税法 33 条 3 項においては、譲渡所得の金額は、「総収入金額から当該所得の基因となる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する」と規定され、所得税法 38 条 1 項においては、「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、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する」と規定されている。

所得税法においては、「資産の取得費」及び「譲渡に要した費用」に関しては、その内容、範囲等については、明確に規定されておらず、その解釈問題が生じる¹。近年、これに関連して、争われた重要な 3 つの判例が存在する。

本章では、まず、キャピタル・ゲイン課税と取得費及び譲渡費用について考察し、次に、3 つの判例の概要とそれぞれの判例で争われた支出の取り扱いを考察する。最後に、考察してきた結果を基礎として 3 つの判例で争われた支出の取り扱いについて述べる。

第1節 譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用

1 譲渡所得課税における取得費

所得税において譲渡所得は、昭和 21 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 14 号）によって初めて課税標準として規定された（所得税法 10 条 1 項 8 号、[条文資料 1] 参照）²。この当時の、所得税法 12 条 1 項 11 号（譲渡所得の金額の計算）には、「取得価額」と規定されており、これが現行所得税法 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算）にいう「取得費」と同義であると考えられる（[条文資料 1] 参照）³。

所得税法施行令 103 条には、棚卸資産の取得価額の内容、同令 126 条には、減価償却資産の取得価額の内容がそれぞれ規定されている。

ところで、所得税法上の「取得価額」の概念は、企業会計からの一種の借用概念と考えられ、企業会計上、「固定資産を購入によって取得した場合には、購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用を加えて取得原価とする。」⁴と考えられ、右の付随費用とは、その資産を購入（または製造）し、消費あるいは使用に至る直前までに要したいっさいの費用がこれに含まれる⁵。

¹ 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」に関する「別段の定め」については、所得税法 61 条（昭和 27 年 12 月 31 日以前に取得した資産の取得費等）等の規定があるが、それ以外の取得費の内容、範囲等については、所得税法上明確に規定されていない。

² 所得税法の一部を改正する等の法律・御署名原本・昭和 21 年・法律第 14 号、国立公文書館、請求番号：御 29484100、1 頁及び金子 宏（2012）『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣 94 頁参照。

³ 所得税法の一部を改正する等の法律・御署名原本・昭和 21 年・法律第 14 号、国立公文書館、請求番号：御 29484100、1 頁及び品川芳宣（1980）「譲渡資産の取得に要した借入金利子の取得費性」『昭和 54 年行政関係判例解説』ぎょうせい 266 頁参照。

⁴ 企業会計審議会（1960）「連続意見書第 3 有形固定資産の減価償却 四 固定資産の取得原価と残存価額 1 購入」『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』。

⁵ 太田哲三ほか監修（1973）『会計学大辞典』中央経済社 808 頁参照。

すなわち、企業会計上は、資産を消費あるいは使用の目的に供した後の出費については取得原価を構成する余地はないことになる。これは企業会計上の原価配分の理論によるものであるが、固定資産の取得原価を構成する出費は、未費消部分の原価に限られ、そのみが将来の収益から控除されるが、それ以外の出費は、いわゆる期間費用として、発生時の損費を構成することになる⁶。

つまり、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」とは、資産の消費あるいは使用の時（資産が業務のように供される場合には、その業務の用に供される時）までに、その消費あるいは使用するまでに直接必要とした費用（資産が業務の用に供される場合には、業務の用に供するために直接要した費用を含む。）に限る、と理解される⁷。

2 譲渡所得課税における譲渡費用

上記したように昭和 21 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 14 号）時の所得税法 12 条 1 項 11 号（譲渡所得の金額の計算）には、「取得価額」以外に「譲渡に関する経費」と規定されており、これが現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）にいう「資産の譲渡に要した費用」と考えられる（〔条文資料 1〕参照）⁸。

そして、「譲渡に関する経費」については、最高裁昭和 36 年 10 月 13 日（昭和 35 年（オ）第 437 号）⁹において、「譲渡を実現するために直接必要な支出を意味する」と判断されている。

さらに、譲渡に関する「実現」とは、受贈者等へ財産が移転し、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインが金銭等流動性のある資産に交換されることである¹⁰。

つまり、所得税法 33 条 3 項にいう「資産の譲渡に要した費用」とは、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを金銭等流動性のある資産に交換するために必要不可欠な費用である、と理解される。

〔条文資料 1〕

昭和 21 年所得税法第 12 条

十一 譲渡所得ハ不動産、不動産上ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ譲渡ニ因ル前年中ノ総収入金額ヨリ取得価額、設備費、改良費及命令ヲ以テ定

⁶ 企業会計審議会（1962）「連続意見書第 4 二 取得原価基準 1 費用配分の原則」『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』参照及び黒澤 清（1973）『会計学の基礎概念』中央経済社 194-199 頁参照。

⁷ 品川・前掲注 3）266-267 頁参照。

⁸ 渡辺 充（2007）「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう『資産の譲渡に要した費用』に当たるとされた事例」『判例時報』1953 号、186 頁参照。

⁹ 『訟務月報』第 8 巻第 3 号 470 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21015390。本判決は、旧所得税法 9 条 1 項 8 号の収入金額の意義について争われた事案であり、本判決の評釈としては、須貝脩一（1962）「譲渡所得に関する収入金額」『シュトイエル』第 5 号、22 頁等がある。

¹⁰ 岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第 3 版）』60 頁、60 頁（1992）参照。

第2節 3つの判例の概要

1 最高裁平成4年7月14日判決（昭和61年（行ツ）第115号）¹¹

(1) 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、昭和46年4月16日、訴外Aから本件土地建物を自己の居住の用に供するために買い受け、同年6月6日に、自己の居住の用に供した。他方、Xは、同年4月17日に、訴外B銀行から、本件土地建物を取得するための借入れを行った。借入金のうち、本件土地建物の取得のために使用したのは、3000万円であり、この3000万円のうち、借入れから本件土地建物を自己の居住の用に供した日までの期間（51日間）に対応する支払利子の額は、38万円余であった。Xは、本件土地を分筆等して、昭和53年および54年に本件土地建物を譲渡した。Xは、その確定申告における、本件土地建物の昭和53年分および54年分の譲渡所得の計算にあたり、上記3000万円を完済するまで（昭和46年～昭和53年・7年間）に支払った借入金利子の全額（1710万円余）を、取得費に算入した。これに対して、所轄税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）は、取得費に算入できる借入金利子は、資産の使用開始前の期間（51日間）に対応する部分（上記38万円余）であるとして、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分（以下、本件処分）を行った。

Xは、異議申立て及び審査請求を経て、当該資産を現実に使用したか否かにかかわらず、当該資産の取得のために要した借入金利子の全部を控除すべきであり、また、住宅ローン等借入金によらず手持資金で不動産を取得することができる者と借入れをしなければ不動産を取得できない者との担税力を比較しても借入金利子の全部を取得費として取り扱うことが極めて衡平かつ合理的であると主張し、出訴した。

東京地裁昭和60年5月30日判決（昭和56年（行ウ）第140号）¹²では、資産取得のための借入金利子として当該資産の譲渡時までに支払われた金員の総額のうち、譲渡所得の計算上取得費とすることができるのは、居住等の用に供していない期間の借入金利子に限られると判断し、Xの請求を棄却した。X控訴。

東京高裁昭和61年3月31日判決（昭和60年（行コ）第41号）¹³では、借入金が、その

¹¹ 『最高裁判所民事判例集』第46巻第5号492頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号22005031。本判決の評釈としては、中里 実「判批」中里 実ほか編『租税判例百選（第7版）』90頁、90頁（2021）及び福岡右武（1994）「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子と所得税法38条1項にいう『資産の取得に要した金額』」『法曹時報』第46巻第12号、211頁等がある。

¹² 『訟務月報』第32巻第1号192頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21082641。本判決の評釈としては、芝田俊文（1986）「借入金利子と所得税法38条1項の取得費」行政判例研究会編『行政関係判例解説〈昭和60年度版〉』ぎょうせい341頁等がある。

¹³ 『税務訴訟資料』第145号569頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号22001510。本判決の評釈としては、増井良啓（1994）「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子は所得税法38条1項にいう『資産の取得に要した金額』に含まれるか」『法学協会

元本利用の対価として利用期間中において借入金利子という負担を生ぜしめるのに対応して、借入金によって取得した固定資産は、その保有期間中資産の自己使用による対価としていわゆる帰属所得という利益を生む。そして、資産の自己使用開始可能の日時から資産譲渡による資金元本の返済可能時までには支払われた借入金利子は、社会通念上その期間中の帰属利益と等価とみなされるべきである（民法 575 条）から、資産譲渡時に回収すべき投下資本額は結局借入金元本額に帰着することとなるのであって、借入金利子はそこに包含されないといわざるを得ない（ただし、資金借入時から資産を取得して利用可能になる時点までに支払われた利子は取得費に含まれる。）と判断し、Xの請求を棄却した。X 上告。

争点は、所得税法 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除される取得費）にいう「資産の取得に要した金額」に算入される借入金利子の金額の範囲である（以下では、最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決（昭和 61 年（行ツ）第 115 号）を「最高裁平成 4 年判決」という。）。

(2) 判旨

上告棄却。

「譲渡所得の金額について、所得税法は、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）、右の資産の取得費は、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としている（38 条 1 項）。右にいう『資産の取得に要した金額』の意義について考えると、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（中略）、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。ところで、個人がその居住の用に供するために不動産を取得するに際しては、代金の全部又は一部の借入れを必要とする場合があり、その場合には借入金の利子の支払が必要となる。ところで、一般に、右の借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるといってもできないのであって、むしろ、個人が他の種々の家事上の必要から資金を借り入れる場合の当該借入金の利子と同様、当該個人の日常的な生活費ないし家事費にすぎないものというべきである。そうすると、右の借入金の利子は、原則として、居住の用に供される不動産の譲渡による譲渡所得の金額の計算上、所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』に該当しないものという

雑誌』第 111 巻第 7 号、1094 頁等がある。

ほかはない。

しかしながら、右借入れの後、個人が当該不動産をその居住の用に供するに至るまでにはある程度の期間を要するのが通常であり、したがって、当該個人は右期間中当該不動産を使用することなく利子の支払を余儀なくされるものであることを勘案すれば、右の借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該個人の単なる日常的な生活費ないし家事費として譲渡所得の金額の計算のらち外のものとするのは相当でなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれると解するのが相当である。以上のとおり、右の借入金の利子のうち、当該不動産の使用開始の日以前の期間に対応するものは、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれ、当該不動産の使用開始の日の後のものはこれに含まれないと解するのが相当である。』。

(3) 課税上の借入金利子の取扱い

課税上、借入金利子の取扱いについては、3つの考え方がある。まず、第1に、取得費とは、資産取得のために直接必要とした費用、換言すれば、当該資産の客観的価額の一部を構成する支出であるとして借入金利子は取得費に含まれないとする考え方である（東京地裁昭和46年9月30日判決（昭和43年（行ウ）第249号）¹⁴。第2に、個人が資産をその居住の用に供するに至るまでの借入金利子は資産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用であるとして、資金借入日から資産の使用開始の日までの分について取得費算入を認めるという考え方であり、これは従来課税庁において主張されてきた（所得税基本通達38-8）¹⁵。第3に、借入金が明らかにその資産の取得のためになされた（紐付き資金）場合には、借入金利子はそれがいつ支払われるかにかかわらず全額取得費に算入するというものである（東京高裁昭和54年6月26日（昭和52年（行コ）第56号）¹⁶。最高裁平成4年判決では、第2の考え方を採用したものである。

¹⁴ 『訟務月報』第18巻2号343頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21037090。本判決は、資産購入契約上の代金の一部を借入金をもって前払いした場合に、右借入金に対して支払った利息額を右代金に加算した額が譲渡所得計算上の資産購入代金とされた事例であり、本判決の評釈としては、清永敬次編（1976）『判例所得税法』ミネルヴァ書房、210-214頁がある。

¹⁵ 通達における借入金利子の取扱いに関する詳細は、森谷義光ほか共編（2016）『所得税基本通達逐条解説（平成26年度版）』大蔵財務協会426頁以下を参照。

¹⁶ 『訟務月報』第25巻第11号2873頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21066420。借入金と借入金利子の紐付き関係に関連する文献としては、竹下重人（1972）「所得税法38条1項の『取得に要した金額』と借入金の利息」『シュトイエル』第123号、15頁を参照。

2 最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）¹⁷

(1) 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）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会員権の贈与を受け、名義書換手数料 82 万 4000 円を支払った。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 年分の所得税の確定申告において、本件取得価額と本件手数料との合計額を本件会員権の取得費とした上で長期譲渡所得の金額を算定した（所得税法 33 条 3 項 2 号）。しかし、所轄税務署長 Y（被告・被控訴人・被上告人）は、本件手数料の取得費算入を認めず、増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、併せて「本件処分」という）。を行った。X はこれを不服として、異議申立て及び審査請求を経た上で出訴した。

X の主張としては、まず、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）は、譲渡時の収入金額から、資産の取得に要した金額、改良費等を控除する建前をとっている。そのため、資産の取得に要した費用は、その資産の取得対価に限られず、資産の取得のために実質的に欠かせない費用も含まれる。そうすると、資産の取得に要した金額を、資産の取得時に支出したものに厳密に限定するいわれはない。

そして、資産取得後その保有を確実にすることなしに、その後の譲渡はあり得ないから、所得税法 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除される取得費）に定める取得費には、資産を取得する際に支出した費用に限らず、その保有を確実にするために必要不可欠な費用も含まれるというべきである。

さらに、所得税法 60 条 1 項（取得費の引継ぎ）の趣旨は、あくまで、徴税の便宜上、贈与等の際には資産のキャピタル・ゲインを清算せず、最終的にキャピタル・ゲインが顕在化した時点でこれを捕捉し、課税しようというものであり、課税時期についての特則にすぎないのであって、贈与等に際して必然的に伴う支出をどうするべきか、ということについては何も規定されていない。また、現実の現象面をみれば、贈与時に新たな取得があることは明らかであり、たとえ贈与等の時点においてはキャピタル・ゲインの清算はしないとしても、その取得に際して支出した費用は贈与等により資産を取得する者が資産を取得する上で必要不可欠な支出であるから、後に資産のキャピタル・ゲインが顕在化した際には、総収入金額からこれを控除するのが、純所得課税の考え方をとった所得税法 33 条 3 項、38 条 1 項及び 60 条 1 項の法意に沿った正しい解釈である、というものであった。

東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決（平成 12 年（行ウ）第 57 号）¹⁸では、所得税法 38 条

¹⁷ 『訴訟月報』第 52 卷第 3 号 1034 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28100311。本判決の評釈としては、手塚真啓「判批」中里 実ほか編『租税判例百選〈第 7 版〉』92 頁、92 頁及び品川芳宣（2005）「受贈資産を譲渡した場合の取得費の範囲—ゴルフ会員権の名義書換料の取得費性—」『TKC 税研情報』第 14 卷第 4 号、133 頁等がある。

¹⁸ 『税務訴訟資料』第 249 号 1238 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28062223。本判決の評釈としては、石倉文雄（2002）「ゴルフ会員権を贈与により取得したことに伴い受贈者が支払った名義書換手数料の取得費性等」『ジュリスト』第 1225 号、108 頁等がある。

1項にいう「資産の取得に要した金額」は、贈与者の取得の時にあって資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額及び資産を取得するための付随費用でなければならず、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以上、譲渡所得の算出に当たっては、贈与の事実は無かったものとするべきであり、そうである以上受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用は取得費として認められない、と判断し、Xの請求を棄却した。X控訴。

東京高裁平成13年6月27日判決（平成13年（行コ）第12号）¹⁹では、所得税法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、贈与の前後を通じて受贈者が引き続き当該資産を所有していたとみなされるのであるから、課税庁としては、譲渡所得の金額を算定するに当たり、中間の贈与の事実は無かったものと扱う以外に無く、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、それを認めることはできない、と判断し、Xの請求を棄却した。X上告。

本件の争点は、AからXへ本件会員権を贈与された際に、XがBへ支払った本件会員権の名義書換手数料が、XがCに対して本件会員権を譲渡した際の譲渡所得の金額の計算において、所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」に該当するかどうかである（以下では、最高裁平成17年2月1日判決（平成13年（行ヒ）第276号）を「最高裁判決17年判決」という。）。

(2) 判旨

原判決を破棄し、第1審判決を取り消す。

「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（中略）。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（中略）。

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

¹⁹ 『税務訴訟資料』第250号順号8931頁。『TKC LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース』文献番号28082545。本判決の評釈としては、石倉文雄（2002）「ゴルフ会員権を贈与により取得したことに伴い受贈者が支払った名義書換手数料の取得費性等」『租税法研究』第30号、171頁等がある。

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。』。

(3) 課税上の贈与による取得に際しての付随費用の取扱い

最高裁平成 17 年判決以前においては、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得に要した金額」に算入される付随費用の意義と範囲に関しては、主に上記した借入金利子を論点とした裁判例及び学説が蓄積されてきたが、贈与による取得に際しての付随費用の意義と範囲に関して正面から扱った裁判例は見当たらない²⁰。

最高裁平成 17 年判決では、「資産の取得に要した金額」の解釈について、本件手数料が資産の客観的交換価値を得るために直接必要な費用であるのか否かという点ではなく、X が本件手数料を支払わなければ本件会員権の所有を確実に行うことができなかったという個別的事情に注目し、本件資産の保有期間中に本件手数料を負担しているのであるから、これは本件会員権の譲渡所得の金額の計算において控除され得るものであると判断されたと考えられる²¹。このような判断は、所得税法 38 条 1 項及び 60 条 1 項の規定の文言を忠実に解釈されたものではなく、X が本件手数料相当額のキャピタル・ゲインを現実的に得ていない

²⁰ 一高龍司（2007）「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」『民商法雑誌』第 133 巻第 3 号、538 頁参照。

²¹ 品川・前掲注 17) 141 頁参照。

という個別的事情を優先させたものであると考えられる²²。

なお、最高裁平成 17 年判決を受けて、平成 17 年、課税庁は、所得税基本通達 60-2（贈与等の際に支出した費用）を発遣した²³。これによって贈与等の際に支出した費用の取扱いについてより明確に示されることになった。

3 最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決（平成 18 年（行コ）第 106 号）²⁴

(1) 事案の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は、平成 10 年分の所得税の確定申告及び修正申告において、長期譲渡所得の金額の計算上、A 土地改良区へ支払った決済金や協力金等（以下では、土地改良区へ支払った決済金や協力金等を「決済金等」という。）113 万 6171 円が譲渡費用に当たるとして、この金額を譲渡所得の総収入金額から控除して申告した。しかし、所轄税務署長 Y（被告・被控訴人・被上诉人）は、決済金等の譲渡費用算入を認めず、平成 12 年 7 月 6 日付けで X に対して更正処分及びこれに係る過少申告加算税賦課決定処分を行った。

そこで、X は異議申立ておよび審査請求を経た上で、譲渡所得の本質は、「その資産にすでに生じている抽象的な増加益」ではなく、「その資産にすでに生じている増加益のうち実際の取引によって実現した増加益」であり、本件決済金等は農地の売買契約において極めて一般的に付されるものであり、本件譲渡と直接関係のある費用として譲渡費用に該当するべきである、と主張し、出訴した。

新潟地裁平成 14 年 11 月 28 日判決（成 14 年（行ウ）第 3 号）²⁵では、本件決済金等は、譲渡とは別個の転用という理由により必要とされた費用であり、譲渡に直接必要な費用でも譲渡価額を増加させる費用でもなく、したがって譲渡費用に該当しない、と判断し、X の請求を棄却した。X 控訴。

東京高裁平成 15 年 5 月 15 日判決（平成 14 年（行コ）第 312 号）²⁶では、本件決済金は、将来負担すべき金額を転用により決裁した清算金に過ぎず、本件協力金も土地改良施設を将来にわたって負担するための維持管理費に過ぎないから、いずれも譲渡実現のために直接必要な支出でも増加益のために必要な支出でもない、と判断し、X の請求を棄却した。X 上告。

本件の争点は、土地改良区へ支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の

²² 同上 141 頁参照。

²³ 森谷・前掲注 15) 706-707 頁参照。

²⁴ 『判例時報』第 1933 号 76 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28110991。本判決の評釈としては、渡辺 充（2007）「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう『資産の譲渡に要した費用』に当たるとされた事例」『判例時報』1953 号、184 頁及び橋本守次（2007）「農地転用決済金等の譲渡費用性に係る最高裁判決とその波紋」『税理』第 50 巻第 2 号、122 頁等がある。

²⁵ 『訟務月報』第 53 巻第 9 号 2703 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28081290。

²⁶ 『税務訴訟資料』第 253 号順号 9342 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28112149。

計算)にいう「資産の譲渡に要した費用」に該当するのかどうかである(以下では、最高裁判所平成18年4月20日判決(平成18年(行コ)第106号)を「最高裁判決18年判決」という。)

(2) 判旨

原判決を破棄する。本件を東京高等裁判所に差し戻す。

「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(中略)。

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。

前記事実関係等によれば、本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約の内容となっていたものである。そして、前記事実関係等によれば、上告人が本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及びこれを受けて制定された本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たり、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。(中略)

また、前記事実関係等によれば、三条土地改良区の組合員がその地区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり本件使用規程及び本件徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものといふことができる。そうであるとすれば、上告人が上記の施設等使用負担金として支払った本件協力金等は、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。」

(3) 課税上の決済金等の取扱い

新潟地裁平成8年1月30日判決(平成6年(行ウ)第17号)²⁷においては、「譲渡費用

²⁷ 『行政事件裁判例集』第47巻第1・2号67頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28011488。本判決は、土地改良区の組合員が資格喪失により同区に支払った決済金の譲渡費用算入の可否が争われた事案であり、評釈としては、岩崎政明(1997)「土地改良区内の土地の譲

とは、資産の譲渡という事実を実現するために直接かつ通常必要であるという点において特定の収入と個別具体的に対応する関係にあるものに限られるべきことは当然であって、継続的事業における販売費や一般管理費のように、特定の収入との対応関係が明らかでなく、期間的に対応させるしかない費用とは異なる。資産の譲渡と直接の対応関係がない維持管理費のような期間対応費用は、譲渡費用に取入れる余地はないものと解すべきである。」と判示し、決済金等を譲渡費用としては認めなかった。

一方、最高裁平成 18 年判決では、「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。」、さらに、「本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法 42 条 2 項及びこれを受けて制定された本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当た」る、続けて、「農地を転用目的で譲渡するに当たり本件使用規程及び本件徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることとなるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものということができる。」と判示し、決済金等を譲渡費用として認めた。これは、従来の決済金等の取り扱いを覆したことになる²⁸。

なお、最高裁平成 18 年判決を受けて、課税庁は譲渡所得・山林所得関係個別通達（譲渡費用となる農地転用決済金等）を発遣した²⁹。これによって決済金等は譲渡費用に算入されることがより明確に示されることになった。

第 3 節 小括

本章では、まず、譲渡所得における取得費及び譲渡費用について考察し、その後、取得費及び譲渡費用について争われた 3 つの判例の概要及びそれぞれの支出の取扱いを考察してきた。

その結果、譲渡所得課税における「資産の取得費」とは、資産が消費あるいは使用される時までには、直接必要とした費用に限る、と理解される。

また、譲渡所得課税における「資産の譲渡に要した費用」とは、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを金銭等流動性のある資産に交換するために必

渡にあたって土地改良法に基づき支払った決済金の譲渡費用算入の可否』『自治研究』第 73 巻第 7 号、120 頁等がある。

²⁸ 高橋裕介（2009）「農地転用決済金・協力金等と譲渡費用」『税研』第 25 巻第 3 号、72 頁参照。

²⁹ 森谷・前掲注 15）210—213 頁及び渡辺裕泰（2007）「農地の転用目的での譲渡に際して支払われた決済金の譲渡費用性」『ジュリスト』第 1334 号、259 頁参照。

要不可欠な費用である、と理解される。

最高裁平成 4 年判決では、借入金利子について資金借入日から資産の使用開始の日までの分について取得費算入を認めるという考え方を採用し、これは、資産が消費あるいは使用される時までに、直接必要とした費用であり、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当する。

そして、最高裁平成 18 年判決においては、本件決済金等がなければ資産のキャピタル・ゲインを金銭等流動性のある資産に交換できない（決済金等がなければ、本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現、土地を使用目的に変更することは不可能である。）。よって、本件決済金等は譲渡を実現するために必要不可欠な費用であり、所得税法 33 条 1 項にいう譲渡費用に該当する。

しかし、最高裁平成 17 年判決の名義書換手数料については、資産が消費あるいは使用される時までに、直接必要とした費用に該当せず（本件の場合の資産の取得費とは、原告の父がゴルフ会員権を消費あるいは使用するまでに直接必要とした費用である。）、また、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを金銭等流動性のある資産に交換するために必要不可欠な費用、譲渡費用にも該当しない（名義書換手数料がなくてもゴルフ会員権を原告の父が譲渡することは可能である。）。よって、本件名義書換手数料は、受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用、つまり、個人的な消費のための支出である家事費（所得税法 45 条 1 項）であり、本来、名義書換手数料は資産の取得費として認められるべきではなかった³⁰。

³⁰ 佐藤英明（2019）『スタンダード所得税法〈第 2 版補正版〉』弘文堂 268 頁参照。

第8章 譲渡所得の金額の計算－取得費及び譲渡費用を中心として－

所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）では、年中の総収入金額から資産の取得費及び資産の譲渡に要した費用（以下では、「譲渡費用」という）の合計額を控除したものを譲渡所得の課税標準としている。

そして、譲渡所得の課税物件である資産価値の変動あるいは市場の動向によって生じるキャピタル・ゲインでは、資産価値を増加させ、資産の値上り益に直接影響を与える支出（以下では、「資産価値の増加と直接関係する支出」という）が所得税法 33 条 3 項にいう「資産の取得費」と考えられる¹。さらに、資産の取得費の具体的な内容としては、所得税法 38 条 1 項において、資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の合計額としている。なお、「資産の取得に要した金額」とは、「取得価額」と同義である²。

よって、資産価値の増加とは直接関係しない、資産を取得するあるいは維持管理するといった支出は、資産の取得費としては認められない³。

しかし、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）⁴（以下では、「最高裁平成 17 年判決」という）では、父親が息子へゴルフ会員権を贈与した際に、息子がゴルフ会員権を取得するために支出した名義書換手数料が、資産の取得費（資産の取得に要した金額）に認められた⁵。

この判決の一因として、所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税）の縮小と所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎ（無償譲渡の際、受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインへの清算課税は繰り延べられる）の拡大が挙げられる⁶。そして、これに伴って、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）においても何らかの変化が生じていると考えられる。

¹ 佐藤英明（2019）『スタンダード所得税法（第2版補正版）』弘文堂 110－111 頁参照。課税実務においては、土地等と共に取得した建物等の取壊し費用等（所得税法基本通達 38－1）、所有権等を確保するために要した訴訟費用等（所得税基本通達 38－2）などが取得費として認められている。

² 佐藤・前掲注 1）110 頁参照。

³ 岩崎政明教授は、「資産の保有に要した費用（固定資産税、借入金利息、火災保険料、維持管理費など）や資産の譲渡に要した諸費用（仲介手数料、登記登録費用など）は、いずれも資産価値を増加させる直接的な要因ではない」と述べられている（岩崎政明（1997）「土地改良区内の土地の譲渡にあたって土地改良法に基づき支払った決済金の譲渡費用算入の可否」『自治研究』第 73 巻第 7 号、120 頁参照）。

⁴ 『訴訟月報』52 巻 3 号 1034 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28100311。本判決の評釈としては、手塚真啓「判批」中里 実ほか編『租税判例百選（第 7 版）』92 頁、92 頁（2021）及び品川芳宣（2005）「受贈資産を譲渡した場合の取得費の範囲－ゴルフ会員権の名義書換料の取得費性－」『TKC 税研情報』第 14 巻第 4 号、133 頁等がある。

⁵ 従来、名義書換手数料については、個人的な消費のための支出、家事費であると考えられる（佐藤・前掲注 1）111、268 頁参照）。課税庁は、最高裁平成 17 年判決を受けて、所得税基本通達 60－2（贈与等の際に支出した費用）を発遣した（森谷義光ほか共編（2016）『所得税基本通達逐条解説（平成 26 年度版）』大蔵財務協会 706－707 頁参照）。

⁶ 佐藤・前掲注 1）144 頁参照。

また、所得税法 33 条 3 項にいう「譲渡費用」も資産価値の増加と直接関係する支出ではないが、譲渡所得の金額の計算上、その控除が認められている⁷。

そこで本稿では、第 1 に、最高裁平成 17 年判決において、名義書換手数料が、所得税法 33 条 3 項あるいは同法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」として認められた理由、第 2 に、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）において、譲渡費用の控除が認められている理由を明らかにする。

そのためには、まず、所得税法における譲渡所得の金額の計算についてシャープ勧告と昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）から考察する。次に、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引継ぎの拡大に伴う所得税法における譲渡所得の金額の計算に関する変化を考察していく。そして、所得税法の条文構成についても考察する。さらに、所得税法には取得費と類似するものとして必要経費があり、取得費と必要経費との類似性を考察し、最後に、上記した 2 つの理由を明らかにしていく⁸。

第 1 節 シャープ勧告と昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）

1 シャープ勧告における譲渡所得課税

昭和 24 年に発表されたシャープ勧告では、譲渡所得課税に関して以下のように述べられている⁹。

「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の 1 年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。」¹⁰

この勧告によれば、キャピタル・ゲインに対する課税に関しては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課税すべきものと述べている。

他方、「有償譲渡の納税者と無償譲渡の納税者間における課税の公平（以下では、「納税者

⁷ 同上 111 頁参照。所得税基本通達 33-7（譲渡費用の範囲）では、譲渡費用として、資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用などを例示している。

⁸ なお、本稿では、譲渡所得に関する所得控除及び税額控除等は省略している。そして、以下では、「贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲイン」については、「キャピタル・ゲイン」という。

⁹ シャープ勧告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である（金子 宏（2019）『租税法（第 23 版）』弘文堂 59-61 頁参照。）。

¹⁰ 福田幸弘監修（1985）『シャープ税制勧告』霞出版社 311 頁。

間の公平」という)」と「無償譲渡をすることによるキャピタル・ゲインに対する課税繰延の防止（以下では、「課税繰延の防止」という）」を目的として特例的に、無償譲渡の際にキャピタル・ゲインに対する清算課税を予定していたと推測できる。

そして、シャープ勧告を受けた「昭和 25 年税制改正及び資産評価に関する要綱」によると、「相続又は贈与等による資産の移転があつた場合においては、原則として譲渡所得又は山林所得を計算して課税すること。」¹¹としている。続けて、「昭和 25 年所得税法の一部を改正する法律案外 5 法律案に対する提案理由説明」では、「相続又は贈与等により資産の譲渡があつた場合におきましては、少額の場合を除き、原則としてその時において譲渡所得又は山林所得が実現したものと考えまして譲渡所得又は山林所得を計算して課税することといたしました。」¹²と述べている。

さらに、これらを受けて制定されたものが改正後の所得税法 5 条の 2（みなし譲渡所得課税）及び 9 条 1 項 8 号（譲渡所得の金額の計算）である（[条文資料 1] 参照）¹³。当時、みなし譲渡所得課税を適用すべき場合を相続及び遺贈と贈与さらに低額譲渡としていた（[条文資料 1] 参照）¹⁴。

また、これに関連して、受贈者等が相続等により取得した資産については、受贈者等が相続や贈与時にその時の価額により取得したものとみなすこととしていた（所得税法 10 条 4 項、[条文資料 1] 参照）¹⁵。

シャープ勧告を受けた昭和 25 年所得税法改正においては、無償譲渡の際には、所得税法 5 条の 2 によってみなし譲渡所得課税が適用され、キャピタル・ゲインは清算課税されていた。これによって、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されていた（所得税法 60 条 1 項のような規定は存在していなかった。）。しかし、現行所得税法においては、無償譲渡の際に、贈与者等に所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、キャピタル・ゲインへの清算課税は課税繰延される。つまり、所得税法 60 条 1 項が適用された場合には、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されない。

[条文資料 1]

昭和 25 年所得税法第 5 条の 2

相続、遺贈又は贈与に因り第 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つた場合におい

¹¹ 大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会 225 頁。

¹² 昭和 25 年 2 月 24 日、衆議院委員会における池田勇人大蔵大臣の意見である（大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会 239-240 頁。）。

¹³ 渕 圭吾（2019）「相続税と所得税の関係・再論」『神戸大学法学雑誌』第 69 巻第 1 号、65 頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第 15 巻第 8 号、80-81 頁並びに所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和 25 年・法律第 71 号、国立公文書館、請求番号：御 32458100、6、10 頁かつ武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）2493 頁。なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

¹⁴ 御 32458100、6 頁参照。

¹⁵ 御 30223100、11-13 頁、御 32458100、13-14 頁及び村山・前掲注 13) 82 頁参照。

ては、相続、遺贈又は贈与の時ににおいて、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つたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時ににおいて被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が30万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が3万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時ににおける価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

昭和25年所得税法第9条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額（以下総所得金額という。）による。

8 資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額

昭和25年所得税法第10条

4 第9条第1項第7号又第8号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第7号又は第8号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時ににおいて、その時の価額により、取得したものとみなす。

2 昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）と譲渡所得の金額の計算

上記したシャープ勧告によれば、資産を売却して、キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものと勧告している。この理由としては、現代は様々な市場が存在し、かつ、一般物価水準が安定しないので、現実には発生所得に対して課税することは不可能である。そのためになんらかの適切な機会（課税適状）をとらえ、これを課税時期として、それまでに発生しているキャピタル・ゲインを清算し、課税するということになる¹⁶。この課税機会として、譲渡が適切であるのは、通常はそれによって資産のキャピタル・ゲインが実現（realize）される、すなわち、金銭等流動性のある資産と交換されるからである¹⁷。この実現によって、キャピタル・ゲインが市場を通じて客観的に算定され、かつ、納税者は納税資金を得ることができる。この理由から、キャピタル・ゲインが実現した際に課税する、すなわち、有償譲渡は、譲渡所得課税における原則とされてきたからである。

そして、昭和25年所得税法改正時の所得税法9条1項8号（譲渡所得の金額の計算）には、「譲渡に関する経費」という文言が存在した。この「譲渡に関する経費」とは、「譲渡を

¹⁶ 岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第3版）』60頁、60頁（1982）参照。

¹⁷ 同上60頁参照。

実現するために直接必要な支出を意味する」と判断されている（最高裁昭和 36 年 10 月 13 日（昭和 35 年（オ）第 437 号）¹⁸。

なお、昭和 25 年所得税法改正時の所得税法 9 条 1 項 8 号にいう「譲渡に関する経費」とは、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）にいう「譲渡費用」と同義であると考えられる（〔条文資料 1〕参照）¹⁹。

よって、譲渡所得課税の原則としては、キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現する有償譲渡を示しており、所得税法 9 条 1 項 8 号にいう「譲渡に関する必要の経費（以下では、「譲渡費用」という）」とは、有償譲渡の際における（譲渡を実現する際の）譲渡所得の金額の計算において控除されるものであると考えられる。

他方、上記したシャープ勧告によれば、無償譲渡への課税の趣旨は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点から、特例的に、資産価値の変動あるいは市場の動向によってすでに発生しているキャピタル・ゲイン（客観的な価値の価額差）を課税物件として、贈与または相続によって、資産が他者へ移転した場合に、その時点の譲渡所得の金額を計算するというものである。

そして、無償譲渡に関しては、対価を伴わない財産の移転であり、有償譲渡とは異なり、売却等に伴う手数料等といった譲渡費用は必要としない。よって、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算では、「譲渡費用」は考慮しない。

ここまでのことから、すでに発生しているキャピタル・ゲインを求めるために必要な資産価値の増加と直接関係する支出は、取得費（取得価額＋設備費＋改良費）だけであり、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算では、取得費のみが控除される。

さらに、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算では、実際に収入金額を得ていないために、時価を収入金額とみなしていた²⁰。

これらのことから、昭和 25 年所得税法改正時の所得税法においては、①キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－取得費－譲渡費用）（所得税法 9 条 1 項 8 号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点から資産価値の変動あるいは市場の動向によってすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して清算課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法 9 条 1 項 8 号及び 5 条の 2 並びに 10 条 4 項）」という 2 つの計算方法が存在していたと推測できる。

なお、昭和 25 年所得税法改正時において、譲渡所得の金額の計算が 2 つ存在していた理由としては、昭和 25 年所得税法改正以前、所得税法においては、みなし譲渡所得課税は制

¹⁸ 『訟務月報』第 8 卷第 3 号 470 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 21015390。本判決は、旧所得税法 9 条 1 項 8 号の収入金額の意義について争われた事案であり、本判決の評釈としては、須貝脩一（1962）「譲渡所得に関する収入金額」『シュトイエル』第 5 号、22 頁等がある。

¹⁹ 渡辺 充（2007）「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう『資産の譲渡に要した費用』に当たるとされた事例」『判例時報』1953 号、186 頁参照。

²⁰ 村山・前掲注 13）80－82 頁参照。

定されておらず、現行所得税法 60 条 1 項に類似した規定が存在していたからである（昭和 21 年法律第 14 号所得税法 12 条 7 項、昭和 22 年法律第 142 号所得税法 10 条 5 項、〔条文資料 2〕 参照）²¹。

つまり、昭和 25 年所得税法改正においてみなし譲渡所得課税が制定される以前は、所得税法上、譲渡所得の金額の計算では、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算は存在せず、自然と有償譲渡における譲渡所得の金額の計算に限られていた。そして、昭和 25 年所得税法改正においてみなし譲渡所得課税が制定され、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算が追加されたことによって、所得税法上、譲渡所得の金額の計算については、2 つの計算方法が存在することになったと推測できる。

〔条文資料 2〕

昭和 21 年所得税法第 12 条

7 第 1 項第 11 号及前項ノ規定ノ適用ニ付テハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ引継キ之ヲ有シタルモノト看做シ譲渡後相続ノ開始アリタル場合ニ於テハ被相続人ノ為シタル譲渡ハ之ヲ相続人ノ為シタル譲渡ト看做ス

昭和 22 年所得税法第 10 条

5 前条第 1 項第 7 号及び前項の規定の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす。

第 2 節 みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大

1 所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の沿革

現行所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲は、制定当初（昭和 25 年法律第 71 号）の適用範囲（相続及び遺贈と贈与さらに低額譲渡）と比較するとかなり限定的である。そして、みなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）が適用される。

みなし譲渡所得課税と取得費の引継ぎについては、昭和 40 年所得税法改正（昭和 40 年法律第 33 号）において、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項が同時に制定された（〔条文資料 3〕 参照）²²。この改正によって、所得税法 59 条 1 項が適用される者として、①贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）、②限定承認に係る相続、③限定承認に係る遺贈、④低額譲渡があった。そして、この場合の受贈者等は、当該資産をその取得の時点における価額に相当する金額により取得したものとみなされた（所得税法 60 条 2 項、〔条文資料 3〕 参照）。

他方、みなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぐことになっていた。所得税法 60 条 1 項が適用される者と

²¹ 御 29484100、3 頁及び御 30223110、11-13 頁参照。

²² 武田・前掲注 13) 4295、4313 の 3 頁及び御 42012100、100-103 頁参照。

しては、①税務署長に対して所得税法 59 条 1 項 1 号に掲げる贈与、相続又は遺贈に関するみなし譲渡所得課税を適用しない旨の書面を提出する、②所得税法 59 条 1 項 1 号にいう贈与、相続又は遺贈以外の無償譲渡、③税務署へみなし譲渡所得課税を適用しない旨の書面の提出があり、かつ山林所得、譲渡所得又は雑所得の金額の計算上損失が生じている低額譲渡があった〔条文資料 3〕参照。そして、所得税法 60 条 1 項が適用された場合には、受贈者等は引き続き資産を所有していたものとみなされ、キャピタル・ゲインへの清算課税は繰り延べられることになっていた。

[条文資料 3]

昭和 40 年所得税法第 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）
 - 二 著しく低い価格の対価として政令で定める額による譲渡
- 2 前項の規定は、同項第 1 号に掲げる贈与若しくは同項第 2 号に掲げる譲渡（個人に対する贈与又は譲渡に限る。）をした居住者、同項第 1 号に掲げる相続に係る相続人又は同号に掲げる遺贈（個人に対する遺贈に限る。）をした居住者に係る相続人が、政令で定めるところにより、税務署長に対し、同項の規定の適用を受けない旨及び当該贈与、譲渡、相続又は遺贈に関する明細を記載した書面を提出したときは、適用しない。

昭和 40 年所得税法第 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合における山林所得の金額、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、相続又は遺贈（前条第 1 項第 1 号に掲げる贈与、相続又は遺贈については、同条第 2 項に規定する書面の提出があつた場合に限る。）
 - 二 前条第 1 項第 2 号に掲げる譲渡（同条第 2 項に規定する書面の提出があり、かつ、当該譲渡に係る対価の額が当該譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たない場合に限る。）
- 2 居住者が前条第 1 項各号に掲げる贈与、相続若しくは遺贈又は譲渡により取得した資産で同項の規定の適用があつたものを譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなす。

その後、昭和 48 年所得税法改正（昭和 48 年法律第 8 号）によって現行所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の規定内容となった²³。

この改正によって、所得税法 59 条 1 項が適用される者として、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡、がある。そして、②及び④の受贈者等は、当該資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなされる（所得税法 60 条 2 項、[条文資料 4] 参照）。

他方、所得税法 60 条 1 項が適用される者として、①法人以外への贈与、②限定承認以外の相続、③限定承認以外の遺贈、④個人への低額譲渡、がある。そして、この場合、受贈者等は引き続き資産を所有していたものとみなされ、キャピタル・ゲインへの清算課税は繰り延べられる（[条文資料 4] 参照）²⁴。

[条文資料 4]

昭和 48 年所得税法 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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。）
- 2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第二号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。

昭和 48 年所得税法第 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 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。）
 - 二 前条第 2 項の規定に該当する譲渡
- 2 居住者が前条第 1 項第 1 号に掲げる相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時

²³ 武田・前掲注 13) 4295 頁及び 4313 の 3-4314 頁並びに御 46241100、4 頁参照。

²⁴ 武田・前掲注 13) 4295、4313 の 3-4314 頁、御 42012100、100-103 頁、御 46241100、4 頁参照。

における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

よって、昭和40年から現行制度までの所得税法59条1項及び60条1項の改正を考察すると、所得税法59条1項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲の縮小とともに所得税法60条1項（取得費の引き継ぎ）の適用範囲は拡大している。

なお、みなし譲渡所得課税が縮小された理由としては、課税庁担当者の説明によれば、理論としては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するためにみなし譲渡所得課税は必要であるが、常識や国民感情からは受入れられないという理論ではない理屈でみなし譲渡所得課税の適用範囲は縮小されてきた²⁵。

2 譲渡所得における金額の計算の変化

昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）によれば、①「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－（取得費＋譲渡費用））」と、②「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）」という2つの計算方法が存在していた。

しかし、現行制度に至っては、所得税法59条1項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲は縮小され、これに伴い所得税法60条1項（取得費の引き継ぎ・キャピタル・ゲインへの課税繰延）の適用範囲が拡大してきた。つまり、所得税法60条1項によって、①法人以外への贈与、②限定承認以外の相続、③限定承認以外の遺贈、④個人への低額譲渡、という無償譲渡にはみなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡（贈与者等が受贈者等へ資産を無償譲渡した（①－④）後の第三者へ当該資産を有償譲渡）した際の譲渡所得における金額の計算」という計算方法が存在することになったと考えられる²⁶。

そして、取得費の引き継ぎによって、贈与者等における資産の取得の時期も引き継がれることになる。その結果、資産の保有期間（所得税法33条3項一号及び二号）については、贈与者等と受贈者等の保有期間が通算されることとなる²⁷。保有期間が通算されることによって、転々譲渡の課税物件は、課税繰延されたキャピタル・ゲインと受贈者等が無償譲渡によって取得した資産を第三者へ有償譲渡するまでに発生していたキャピタル・ゲインを合わせたものになる。

さらに、課税物件であるキャピタル・ゲインの範囲が拡大したことによって、所得税法33条3項あるいは所得税法38条1項にいう「資産の取得費」は、「贈与者等の取得費」に「受贈者等の取得費（資産の取得に要した金額＋設備費＋改良費）」を加えたものになる。

ここまでのことから、転々譲渡の際の受贈者等における譲渡所得の金額の計算では、「総収入金額－取得費（贈与者等の取得費＋受贈者等の取得費）－譲渡費用」という計算方法

²⁵ 掃部 實（1954）「所得税法の改正について」『税経通信』第9巻第5号、39頁及び柿谷昭男（1962）「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第17巻第6号、49頁参照。

²⁶ 佐藤・前掲注1）123－130頁参照。

²⁷ 同上128頁参照。

が考えられる（所得税法 33 条 3 項及び 38 条 1 項並びに 60 条 1 項）。

最高裁平成 17 年判決では、譲渡所得の課税物件を課税繰延されたキャピタル・ゲインと受贈者等のキャピタル・ゲインを合わせたものと捉え、受贈者が無償譲渡（個人間贈与）によって資産を取得した際の名義書換手数料は、受贈者が無償譲渡によって取得した資産を、第三者へ有償譲渡した際における譲渡所得の金額の計算において、受贈者が資産を取得するために必要な付随費用（資産の取得に要した金額）であると判断し、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当すると判断された。これは「転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算」を採用したものであると考えられる。

第 3 節 譲渡益所得説の意義

所得税法は、基本的には、実際の収入金額と実際の支出した取得費及び譲渡費用の額との差額をもって、譲渡所得とする建前を採用している（所得税法 33 条 3 項及び 36 条 1 項）。また、取得費と並んで譲渡費用も掲げていることからすると、資産価値の増加とは直接関係しない支出を控除することも認めていることになる（所得税法 33 条 3 項）。

つまり、所得税法 33 条 1 項の譲渡所得については、所得税法上の条文構成に注目する必要がある。

そして、所得税基本通達 33-7（譲渡費用の範囲）の課税庁担当者の説明において「本通達では、法第 33 条第 3 項に規定する『資産の譲渡に要した費用』とは、資産の譲渡に係る次に掲げる費用（取得費とされるものを除く。）をいう、として例示的に掲げている。なお、運搬費とは、譲渡資産に係る運搬費をいうのであるから、例えば、住宅を譲渡した場合の引越費用は、運搬費に該当しないことに注意する必要がある。また、譲渡価額を増加させるために支出した費用が譲渡に要した費用に該当するとされているのは、譲渡所得の課税が、資産の保有期間中に発生している資産の値上がりによる価値の増加益に対するものであるとはいっても、課税の対象となる所得は実現した所得であり、抽象的に発生している値上がり益そのものではないことから、その所得を実現するための譲渡行為により多くの所得を得るためには、譲渡者の努力とか手腕とかが必要であり、より多くの所得を得るために寄与したと認められる費用は、譲渡所得に対応するものと考えられるので、その費用は、取得費とされるものを除き譲渡に要した費用に含まれることとしている。」²⁸と述べられている。

つまり、所得をより多く得るためには、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も必要である。よって、譲渡所得の課税標準は実際の収入金額から所得を得るために寄与したと認められる支出を控除した金額をもって税負担が可能な所得（貨幣財を伴った担税力ある所得）としなければならない。

このように、譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際に支出

²⁸ 森谷・前掲注 5) 209-210 頁。

した金額を控除した譲渡差益を譲渡所得の課税標準とする考え方を譲渡益所得説という²⁹。

第4節 取得費と必要経費

1 純所得課税説と譲渡益所得説

東京高裁昭和61年2月26日判決（昭和60年（行コ）第40号）³⁰では、「所得税法は、基本的には、現実の収入金額と実際に支出した取得費との差額をもって譲渡所得金額とする建前をとっているので、この点において既に客観的な価格差を把握するという要請は後退しているとみざるを得ない。・・・譲渡所得金額の算定に当たって譲渡ないし所得に要した費用を控除することを認めることは、その分だけ値上り益が生じなかったという見方をとれば、値上り益に対する課税という譲渡所得課税の本質と何ら矛盾することはないということが出来るが、値上り益というものは純粋な価値の増加であるとみた場合には、必ずしも譲渡所得課税の本質に由来するものとはいえず、むしろ純所得（ネット・インカム）に対する課税という所得課税の基本的原則がここにも採り入れられているものとみるべきこととなろう」と判示している。これによると、譲渡所得の金額は、現実の収入金額から実際に支出した取得費との差額であると捉えており、この考え方は、純所得課税に類似していると判断している。

つまり、譲渡益所得説については、収入金額から、実際に支出した金額を控除したものを課税標準とするという点に着目して、収入金額から、収入金額を得るために要した費用、すなわち必要経費を控除した純所得を課税標準とすべきである、という純所得課税説の一種であると考えられている³¹。

そして、譲渡差益の計算において控除される取得費については、「資産の譲渡による収入金額のうち、投下資本の回収に当たる部分に対しては課税を行わない—あるいは行うべきではない—という考え方、すなわち、収入金額のうち原資を超える部分のみが所得であると

²⁹ 竹下重人（1970）「譲渡所得課税の二、三の問題点」『シュトイエル』第100号、109頁参照。田中 治教授は、キャピタル・ゲイン課税と現行税制をどう理解すべきか、という点については、①みなし譲渡所得課税については、今日では、きわめて例外的な制度といわざるを得ない、②納税者の具体的な租税支払能力への配慮の必要性、③課税標準計算における収入金額の算定の可能性などを考慮するならば、基本的には、譲渡益所得説に立つべきであろうと考えられている（田中 治（1993）「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（租税理論研究叢書3）』谷沢書房69頁参照）。他方、金子 宏教授は、譲渡益所得説に関して、「通常の取引の場合、すなわち、資産を時価で取得し、後にそれを時価で譲渡した場合の譲渡益の性質が何であるのかについて触れていない」として、批判されている（金子 宏（2012）『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣217頁参照）。

³⁰ 『訟務月報』第32巻第10号2415頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号22001080。本判決は、借入金により資産を取得した者につき使用開始までの借入金利息の取得費算入を認めることは、自己資金で資産を購入した者とを差別するものであるとして争われた事案であり、評釈としては、遠藤きみ「判釈」金子 宏ほか編『租税判例百選（第3版）』68頁、68頁（1992）等がある。

³¹ 谷口勢津夫（2012）『税法講義（第3版）』弘文堂303頁参照。

いう所得概念に伝統的な考え方の反映である。」³²と考えられている。

つまり、取得費については、所得税法上の純所得を計算する過程で控除される必要経費（投下資本の回収部分）と類似しており³³、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる³⁴。

2 所得税法における必要経費控除

必要経費については、所得税法 37 条 1 項において、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（中略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（中略）の額とする。」と規定されているが、所得税法上、明確な定義規定を設けていない。

必要経費の意義としては、通説では、所得を得るために特定の経済活動（所得稼得活動・事業活動）と直接の関連性を有し、それを行なうために、客観的にみて必要な支出をいうと考えられている³⁵。そして、必要経費の要件としては、「経済活動との直接関連性（事業の業務との直接関連性）」及び「経済活動を行う上での通常必要な支出（業務の遂行上通常必要な支出）」という 2 つの要件がある³⁶。

他方、必要経費については、事業活動とは直接関係しない支出が必要経費と認められており、具体的には、以下の 2 点が挙げられる。

第 1 に、従来の裁判例では、必要経費には、「事業の業務との直接関連性」及び「業務の遂行上通常必要な支出」という 2 要件が求められていた（青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決（昭和 59 年（行ウ）第 3 号）³⁷。しかし、東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決（平成 23 年（行コ）第 298 号）³⁸では、弁護士が事業とは直接関係しない弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用については、「弁護士個人の事業の業務との直接関連性はないといっても、弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているもので

³² 金子・前掲注 29) 250 頁。

³³ 谷口・前掲注 31) 303 頁参照。

³⁴ 金子・前掲注 29) 250 頁参照。水野忠恒教授も金子 宏教授の意見に賛同されている（水野忠恒（2002）「譲渡所得の取得価額」『日税論集』第 50 巻、64 頁参照）。

³⁵ 佐藤・前掲注 1) 266 頁参照。

³⁶ 金子 宏（2019）『租税法（第 23 版）』有斐閣 314 頁参照。

³⁷ 『税務訴訟資料』第 147 号 326 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 22000980。本判決は、原告（医療を事業とする者）が借入金の一部を長男の学費として、事業専用預金口座を経由して長男へ送金した。原告はこれに関連する借入金利子を事業所得の必要経費として申告したが、課税庁においては認められなかった事案である。

³⁸ 『判例時報』第 2170 号 20 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 25482739。本判決の評釈としては、品川芳宣（2013）「弁護士会役員が会活動に係る懇親会費等の必要経費性（判例解説）」『TKC 税研情報』第 22 巻第 1 号、21 頁等がある

あるから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができれば、それは弁護士としての事業所得の必要経費に該当する」と判断され、「業務の遂行上通常必要な支出」のみを必要経費の該当要件とした³⁹。

第2に、事業用の不動産、たとえば賃貸用の不動産を購入してこれを賃貸業に使用した場合には、不動産の取得の際に納付した登録免許税は不動産所得の必要経費として扱われてきた（大阪地裁平成29年3月15日（平成27年（行ウ）第461号）⁴⁰。これに対して、相続や贈与により同様の資産を取得した場合の登録免許税については、相続あるいは贈与という「事業以外の行為」のための支出であり、これは、家事費であるという判断から、必要経費としては認められていなかった（大阪高裁平成10年1月30日（平成9年（行コ）第6号）⁴¹。しかし、最高裁平成17年判決が、非業務用資産が贈与された場合に、受贈者が支払った名義書換手数料を資産の取得費として認めたことから、課税実務においても事業用資産を相続あるいは贈与により取得した場合に納付する登録免許税も、必要経費として認められることになった（所得税基本通達37-5（固定資産税等の必要経費算入）（注）1）⁴²。

これらのことから、所得税では、事業活動と直接関係しない経費であっても、その控除が認められている。このことは、譲渡所得においても同様であり、たな卸資産の譲渡及び、営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡として事業所得に含まれると考えられるもの（所得税法33条2項）以外の態様の譲渡であっても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められるべきである⁴³。

第5節 小括

昭和24年に発表されたシャープ勧告を受けて昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）がなされた。この改正当時、所得税法においては、①キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の

³⁹ 課税庁は上告したが、最高裁平成26年1月17日判決（平成25年（行ヒ）第92号）において受理されなかった。

⁴⁰ 『訟務月報』第64巻第2号260頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号25562470。本判決は、賃貸業務の用に供されていた建物及びその敷地である土地を贈与により取得した際に受贈者が納付した贈与税を、受贈者が建物の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるのか争われた事案であり、本判決の評釈としては、阿部雪子（2018）「賃貸用不動産に係る贈与税の必要経費該当性」『ジュリスト』第1527号、140頁がある。

⁴¹ 『税務訴訟資料』第230号337頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28050924。本判決は、受贈者が贈与によって取得した際に納付した宅地の登録免許税を、受贈者が宅地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるのか争われた事案である。

⁴² 佐藤・前掲注1）275頁参照。

⁴³ 水野忠恒（1980）「譲渡所得の取得費と資産購入のための借入金利子」『税務事例』第12巻第4号、10-11頁参照。水野忠恒教授は、「所得税法38条1項では、譲渡所得の取得費の内容については設備費及び改良費を含めており、資産の値上り、すなわち、所得との結びつきをむしろ広く解していると考えられる。」と述べられている（同（1980）「譲渡所得の取得費と資産購入のための借入金利子」『税務事例』第12巻第4号、11頁参照）。

金額の計算（総収入金額－取得費（取得価額＋設備費＋改良費）－譲渡費用）（所得税法 9 条 1 項 8 号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点からすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法 9 条 1 項 8 号及び 5 条の 2 並びに 10 条 4 項）」という 2 つの計算方法が存在していた。

また、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の改正の沿革を考察すると、所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲の縮小とともに所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ・キャピタル・ゲインへの課税繰延）の適用範囲は拡大してきた。つまり、所得税法 60 条 1 項が適用されると、ある範囲の無償譲渡に対しては、みなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算（総収入金額－取得費（贈与者等の取得費＋受贈者等の取得費）－譲渡費用）」という計算方法が存在することになった（所得税法 33 条 3 項及び 38 条 1 項並びに 60 条 1 項）。

これらのことから、現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①有償譲渡における譲渡所得の金額の計算、②無償譲渡における譲渡所得の金額の計算、③転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算という 3 つの計算方法が存在している。

さらに、所得税法上の条文構成に注目すると、譲渡所得の課税標準は実際の収入金額から所得を得るために寄与したと認められる支出（譲渡する者の努力あるいは手腕等による支出）を控除した金額をもって税負担が可能な所得（貨幣財を伴った担税力ある所得）であると考えられる（所得税法 33 条 3 項及び 36 条 1 項）。このように譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際の支出した金額を控除した譲渡差益を課税標準とする考え方を譲渡益所得説という。

譲渡益所得説については、収入金額から必要経費を控除した純所得を課税標準とする純所得課税説の一種であると考えられ、譲渡所得における取得費控除は、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる。そして、取得費控除の機能が必要経費控除の機能と類似しているとすれば、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられる。

よって、第 1 に、最高裁平成 17 年判決において名義書換手数料が、所得税法 33 条 3 項あるいは同法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」として認められた理由としては、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、譲渡所得の金額の計算に関して変化が生じており、「資産の取得費」の範囲が拡大している。さらに、取得費控除の機能は必要経費控除と類似している。必要経費においては、事業活動とは直接関係しない経費であっても、その控除が認められており、取得費においても資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるためである。

そして、第 2 に、譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等と

いった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であり、その控除は認められている。つまり、所得税法においては、資産価値の増加とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡費用の控除も認められているのである。

第9章 財産分与への課税—最高裁昭和50年5月27日判決への批判—

租税法規の多くは、私法上の法律関係を課税要件として取り込んでおり、そこから租税法と私法に関する解釈問題が生じる。他方で、租税法規は経済的利得を課税要件としている。

キャピタル・ゲイン課税と私法上の法律関係で解釈問題が生じるものの1つに財産分与がある¹。私法上において財産分与に関しては、3つ考え方が存在し、これに準拠して、租税法においても財産分与への課税に関しては、3つの課税関係が存在している。

本章では、財産分与への課税について争われた代表的な判例である最高裁昭和50年5月27日判決の判断と現状考えられている3つの財産分与の課税関係とを比較し、最高裁昭和50年5月27日判決を批判するものである。

第1節 最高裁昭和50年5月27日（昭和47年（行ツ）第4号）²

1 事案の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は、開業医であるが、昭和42年に調停離婚をした。調停条項中には、親権者の指定、Xによる養育費の負担などのほか、Xは妻に対し慰謝料として本件不動産、電話加入権を譲渡し、かつ、現金1450万円を支払う、という条項が含まれていた。本件不動産は婚姻期間中に、Xが購入したものであり（本件不動産がXの特有財産であったことは争いが無い。）、離婚当時は妻と子だけが居住していた。

Xは、昭和42年分所得税について、医療による事業所得だけを申告したところ、所轄Y税務署長（原告・被控訴人・上诉人）は、本件不動産の譲渡は所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」にあたるとして、譲渡所得を加算する更正処分をした。

Xは、不服申立を経て、取消訴訟を提起し、譲渡所得の起因となるべき「資産の譲渡」とは対価を伴う有償譲渡を意味しており、本件不動産の実質は財産分与であり、無償譲渡であるから、所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」に該当しない等と主張して、出訴した。

名古屋地裁昭和45年4月11日判決（昭和44年（行ウ）第42号）³は、本件不動産はXの特有財産かつ慰謝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項の譲渡所得にあると判示して、Xの請求を棄却した。X控訴。

名古屋高裁昭和46年10月28日判決（昭和45年（行コ）第8号）⁴は、本件不動産は現

¹ 近年の財産分与への課税に関する著名な文献として、佐藤英明（1996）「財産分与と alimony trust をめぐる課税問題（上）—研究ノート—」『ジュリスト』第1102号、110頁及び同（1996）「財産分与と alimony trust をめぐる課税問題（下）—研究ノート—」『ジュリスト』第1103号、134頁等がある。

² 『判例時報』第1893号17頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21050440。本判決の評釈としては、竹下重人「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選（第3版）』66頁、66頁（1992）及び浅沼潤三郎（1977）「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」『民商法雑誌』第77巻第3号、274頁等がある。

³ 『税務訴訟資料』第59号619頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21032810。

⁴ 『税務訴訟資料』第63号850頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号

金 1450 万円等と共に慰謝料及び将来の扶養を目的とする性質の財産分与として譲渡されたものと認められるとした上で、「譲渡所得に対する課税の本質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り、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うときは、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第 9 条第 1 項 8 号（現所得税法第 33 条）の規定である」と判示し、続けて、「資産の移転が対価の受入れを伴う場合としては売買、交換等現実に対価を受入れる場合の外慰藉料その他債務の履行として或は債務の履行に代えて資産の移転がなされる場合も含むものと解するのを相当と考える。けだし一般に債務の履行として或は債務の履行に代えて自己の有する資産を相手方に移転譲渡した場合にはその譲渡時における当該資産の価額に相当する額の弁済があつたことになり、これによつて当該債務は消滅するのであるから、経済的利益を享受しこれが具体化した点では現実に対価の受入れを伴う場合と実質的に何等変りはないからである。」と判示し、X の請求を棄却した。X 上告。

X の上告理由としては、原判決が本件不動産の譲渡を、現金 1450 万円の支払いとともに、慰謝料の弁済、離婚後の扶養の意味を有する財産分与契約による債務の履行としてなされたものである、と認定しながら、有償譲渡である慰謝料の支払部分と無償譲渡である財産分与の部分とを区別しないで、一括して譲渡所得の課税物件となると判断したのは、所得税法 33 条の 1 項にいう「資産の譲渡」及び 36 条 1 項にいう「収入すべき金額」の解釈を誤っている、というものである（以下では、「最高裁昭和 50 年 5 月 27 日（昭和 47 年（行ツ）第 4 号）」を「最高裁 50 年判決」という。）。

2 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 3 小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁参照）。したがつて、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つて、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つて具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によつて発生し、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ふことができる。したがつて、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、これによつて、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものだといふべきである。」。

3 最高裁昭和 50 年判決の論理

最高裁昭和 50 年判決によると、X は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによつて消滅させており、X には債務の消滅益が生じていると判断している⁵。

つまり、この考え方は、債務の履行としての本来の給付（たとえば、金銭の給付）に代えて他のもの（たとえば、車、絵画、不動産など）を給付することにより債務を消滅させるという代物弁済を採用したものであると考えられる（民法 482 条）⁶。

第 2 節 課税庁の財産分与の取扱い

従来から課税庁は、財産分与を譲渡所得課税の対象としてきた⁷。具体的には、財産の分与者には、資産の譲渡があったものとして、譲渡所得課税の対象としている（所得税基本通達 33-1 の 4）⁸。そして、被分与者は、財産を時価によつて取得したことになり、贈与税を課されない（所得税基本通達 38-6、相続税法基本通達 9-8）

第 3 節 財産分与の課税関係

民法 768 条（財産分与）においては、「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。」と規定されている。ここにいう財産分与の請求には、①離婚による損害の賠償、②離婚後の扶養、③夫婦共通財産の清算、という 3 つの要素があ

⁵ 佐藤英明（2017）「特別講義第 1 回 財産分与と租税をめぐる問題」『家族法〈第 3 版〉』有斐閣 555 頁参照。

⁶ 同上 555 頁及び内田 貴（2012）『民法Ⅲ〈第 3 版〉債権総論・担保物件』東京大学出版会 196 頁参照。

⁷ 石井健吾（1978）「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」『法曹時報』第 30 巻第 11 号、164 頁参照。

⁸ 森谷義光ほか共編（2016）『所得税基本通達逐条解説〈平成 26 年度版〉』大蔵財務協会、181-182 頁参照。

ると考えられている⁹。

まず第1に、「離婚による損害の賠償」については、これは慰謝料の意味でなされる財産分与であり、資産の譲渡にあたる。譲渡所得を発生させる慰謝料として財産が移転された場合は、分与者が、慰謝料債務の全部又は一部の履行として自己の財産を被分与者に移転し、それによってその資産の時価相当額の債務が消滅することを意味するから、それが資産の譲渡（代物弁済）に該当し、その資産の時価相当額の収入があったと考えられる（最高裁昭和53年2月16日判決（昭和51年（行ツ）第27号）¹⁰）。また、損害賠償の被分与者には、個人が受け取る損害賠償金を一般的に非課税とする規定があるために、課税されない（所得税法9条1項18号、所得税法施行令30条）¹¹。そして、この場合、被分与者は、慰謝料債務を消滅させる代償として資産を取得することになるので、その資産の取得費は、原則として慰謝料債務と同額ということになる（所得税法38条1項）¹²。

第2に、「離婚後の扶養」のために財産が分与された場合は、離婚によって婚姻に基づいて発生していた権利義務は消滅し、また、それによって発生していた身分関係は離婚によって解消される¹³。よって、全ての権利義務が消滅し、身分関係が解消された後のことであり、他者への資産の贈与と理解されることから、昭和48年所得税法改正（（昭和48年法律第8号）以前であれば、所得税法59条1項によって、みなし譲渡所得課税が適用されたと考えられる（[条文資料1]参照）¹⁴。また、この場合の被分与者は、時価によって資産を受け入れ（所得税法60条2項）¹⁵、贈与税が課されていた（相続税法1条の2及び2条の2、[条文資料1]参照）¹⁶。

[条文資料1]

昭和48年以前所得税法59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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

⁹ 内田 貴（2006）『民法IV〈補訂版〉』親族・相続』東京大学出版会 123-124頁参照。

¹⁰ 『最高裁判所民事判例集』第123号71頁。『TKC LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース』文献番号21060890。本判決は、課税庁が夫婦の一方が婚姻中自己の名で得た財産はその特有財産であり、これを離婚に伴い財産分与したことは、財産を譲渡したことになり、譲渡所得としての課税要件を充足するものであるとした事案であり、本判決の評釈としては、山田二郎（1979）「財産分与としての資産の譲渡と譲渡所得課税」『判例タイムズ』第370号、34頁等がある。

¹¹ 佐藤・前掲注5）559頁参照。

¹² 山田二郎（1991）「離婚に伴う財産分与として取得した資産の取得費の算定方法」『判例評論』第393号、15頁参照。財産分与によって資産を受け入れた者の譲渡所得に関する取得費が問題とされた裁判例として、東京地裁平成3年2月28日（昭和62年（行ウ）123号）がある。

¹³ 我妻 栄ほか編（1997）『民法3親族法・相続法 第2版』勁草書房、105頁参照。

¹⁴ 金子 宏（2012）『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣 102頁及び所得税法・御署名原本・昭和40年・第2巻・法律第33号、国立公文書館、請求番号：御42012100、100-103頁及び武田昌輔監修『DHCコンメンタル所得税法』（第一法規、加除式）2495頁参照。現行所得税法59条1項によると、みなし譲渡所得課税が適用される贈与の範囲は法人のみである。なお、以下では、国立公文書館に関する文献は請求番号と頁数のみを記載する。

¹⁵ 武田・前掲注14）4295、4313の3頁及び御42012100、100-103頁参照。

¹⁶ 御34854100、1-2頁及び御37830100、1頁参照。

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（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）
 - 二 著しく低い価格の対価として政令で定める額による譲渡
- 2 前項の規定は、同項第 1 項に掲げる贈与若しくは同項第 2 号に掲げる譲渡（個人に対する贈与又は譲渡に限る。）をした居住者、同項第 1 号に掲げる相続に係る相続人又は同号に掲げる遺贈（個人に対する遺贈に限る。）をした居住者に係る相続人が、政令で定めるところにより、税務署長に対し、同項の規定の適用を受けない旨及び当該贈与、譲渡、相続又は遺贈に関する明細を記載した書面を提出したときは、適用しない。

昭和 48 年以前相続税法第 1 条の 2（贈与税の納税義務者）

左に掲げる者は、この法律により贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

昭和 48 年以前相続税法第 2 条の 2（贈与税の課税財産の範囲）

第 1 条の 2 第 1 号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。

第 3 に、「夫婦共有財産の清算」の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらないと考えられる¹⁷。より具体的にいえば、財産分与請求権については、「夫婦共同生活中において夫婦が協力して取得した財産は共有とみなしてこれを清算すべしとする」¹⁸と考えられており、婚姻継続中に蓄積された財産は、夫婦のいずれの名義になっても、実質的には夫婦の共有と見るべきものであって、夫の名義となっている財産に対して、妻は潜在的な持分を持っていると考えられる¹⁹。したがって、夫婦共有財産の清算の意味における財産分与は、この潜在的持分に着目し、潜在的持分に応じて共有財産を分割する手続にほかならないと考えられる²⁰。このように考えられるとすれば、この場合、形式的には、夫の所有する財産が妻に移転するように見えても、その実質は、妻の潜在的権利を顕在化させ、それを正式に妻に帰属させることであるから、そこには資産の

¹⁷ 金子・前掲注 14) 102 頁参照。

¹⁸ 我妻 栄 (1961)『親族法 (法律学全集)』有斐閣 154 頁参照。

¹⁹ 内田・前掲注 9) 124 頁参照。

²⁰ 金子・前掲注 14) 102 頁参照。

譲渡は存在しないと解することができる。よって、この場合には、財産分与に関する課税関係は生じない。但し、この場合に、分与された財産のうち、具体的にどれだけの財産が夫のものであるのか、あるいは妻のものであるのかを明確に判定することは容易ではない。

第4節 最高裁昭和50年判決への批判

最高裁昭和50年判決には、以下の2つの点から批判できる。

第1に、最高裁昭和46年7月23日判決（昭和43年（オ）第142号）²¹では、「離婚における財産分与の制度は、夫婦が婚姻中に有していた実質上共同の財産を清算分配し、かつ、離婚後における一方の当事者の生計の維持をはかることを目的とするものであつて」と判示しており、これによると、最高裁昭和50年判決では、上記した②と③の考え方を採用しなければならない。よって、財産分与者には代物弁済によって譲渡所得が発生するという論理にはならない。

第2に、原判決では、本件不動産の譲渡の目的を、慰謝料の弁済と将来の扶養を目的としたものであると認定しているが、最高裁昭和50年判決では、この点について一切触れられていない。原判決にしたがった場合には、慰謝料の弁済には①の考え方が採用され、将来の扶養には②の考え方が採用されるべきである。最高裁昭和50年判決は原判決との論理の一貫性がない。

第5節 小括

本章では財産分与について争われた最高裁昭和50年判決の判断を批判することを目的として考察してきた。

その結果、最高裁昭和50年判決では、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている、つまり、代物弁済が行われたと判断している（民法482条）。

また、課税庁においては、従来から財産分与に関しては、財産分与者に譲渡所得課税を行ってきた（所得税基本通達33-1の4及び38-6、相続税基本通達9-8）。

そして、財産分与の課税関係については、3つの考え方がある。第1に、離婚による損害の賠償、すなわち慰謝料の意味でなされる財産の分与が資産の譲渡にあたり、譲渡所得を発生させる慰謝料として財産が移転された場合は、分与者が、慰謝料債務の全部又は一部の履行として自己の財産を被分与者に移転し、それによってその資産の時価相当額の債務が消

²¹ 『判例時報』第640号3頁。TKC LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース』文献番号27000620。本判決は、離婚の場合における慰謝料請求権と財産分与請求権との関係が争われた事案であり、評釈としては、佐藤義彦（1972）『民商法雑誌』「離婚による慰藉料と財産分与との関係」第66巻第5号、215頁等がある。

滅することを意味するから、それが資産の譲渡に該当し、その資産の時価相当額の収入があったと解される。また、損害賠償として分与を受けた者には、個人が受け取る損害賠償金を一般的に非課税とする規定があるために、課税されない（所得税法9条1項18号、所得税法施行令30条）。第2に、離婚後の扶養のために財産が分与された場合は、資産が贈与されたものと解されるから、昭和48年所得税法改正（昭和48年法律第8号）以前は、所得税法59条1項によって、みなし譲渡所得課税が適用されたと考えられる。また、この場合には、資産を受け入れた側には、時価によって資産を受け入れ（所得税法60条2項）、贈与税が課されていた（相続税法1条の2及び2条の2）。第3に、夫婦共有財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらないと考えられる。よって、この場合には、財産分与の課税関係は生じない。

最高裁昭和50年判決では、上記した財産分与の課税関係に関する3つの考え方を採用していない。最高裁昭和50年判決においては、上記した3つの考え方にしがたった判断がなされるべきであった。

近年、財産分与への課税に関する対策として、分与者のキャピタル・ゲインについては財産分与時に課税することを控え、代わりに、被分与者が実際にその財産を第三者へ譲渡した際の譲渡所得の金額の計算において、被分与者の譲渡時の収入金額から分与者が分与財産を取得した時の価額を控除するという「課税繰延制度」が有力視されている²²。いづれにしても、財産分与への課税に関しては、何らかの立法的手当が必要であると思われる²³。

²² 佐藤英明（2019）「解説 離婚と所得税」『新基本法コンメンタール【第2版】親族』日本評論社133頁参照。

²³ 金子 宏教授は、財産分与への課税に対する解決方法として、「その相当部分が固有の意味の財産分与であること、慰謝料部分および生活扶養部分も実際には任意の譲渡とはいえないこと、等を考えると、一定の合理的金額を法定し、その範囲内では、財産分与は、その性質が3つ（夫婦共通財産の清算、離婚による損害の賠償、離婚後の扶養）のうちのいずれであるかを特に問うことなしに、譲渡に当らず、したがって譲渡所得を発生させないものとするのが妥当ではないか」と述べられている（金子・前掲注13）106頁。）。一方、山田二郎教授は、夫婦財産に係る課税問題については、税法の中に特別の規定がない限り、民法上の夫婦財産関係に基づいて税法上の課税要件の充足の有無を判定するのが建前とされる（税法における私法の借用概念）。よって、夫婦財産に係る課税問題については、私法の立場からの何らかの手当が必要である、と考えられている（山田・前掲注1）35頁参照。）。

おわりに

現行所得税法 59 条 1 項においては、制定当初のみなし譲渡所得課税と比較すると、無償譲渡に関するキャピタル・ゲインへの清算課税の適用範囲はかなり限定的である。そして、所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって取得費の引き継ぎがなされ、キャピタル・ゲインに対する清算課税は行われず、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されない。

そこで本論文では、所得税法創設から現行制度までを考察し、所得税法上、59 条 1 項及び 60 条 1 項という相反する 2 つの規定が存在することになった経緯、つまり、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の関連性について明らかにしてきた。

第 1 章では、「戦前のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—所得税法創設から昭和 17 年臨時利得税法改正まで—」を考察した。

明治 20 年所得税法創設（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）までは、キャピタル・ゲインは相続税、戦時利得税、臨時利得税において課税物件として扱われ、課税されていた（明治 38 年法律第 10 号相続税法 1 条及び 3 条、大正 7 年法律第 9 号戦時利得税法 3 条 1 項 3 号、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 3 条 1 項 3 号など）。そして、戦時利得税、臨時利得税のキャピタル・ゲイン課税規定は、現行所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）及び 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）などに類似するものであった。

さらに、明治 38 年相続税法創設（明治 38 年法律第 10 号）後、大正 7 年戦時利得税法創設（大正 7 年法律第 9 号）から昭和 17 年臨時利得税法改正（昭和 17 年法律第 49 号）においては、戦時利得税法と臨時利得税法では、現行所得税法 60 条 1 項のような規定が存在しており（大正 7 年勅令第 64 号戦時利得税法施行規則 6 条 2 項、昭和 14 年法律第 49 号臨時利得税法 11 条の 2 第 3 項）、これによって、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税は行われていなかった。したがって、この期間の戦時利得税及び臨時利得税においては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されておらず、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税が課されていた。

以上のことから、第二次世界大戦の終戦以前においてもキャピタル・ゲインは様々な税目で課税物件として扱われ、課税されていたことが分かる。そして、その課税規定も現行譲渡所得規定と類似したものであった。つまり、戦前においても様々な税目で課税物件として扱われていたキャピタル・ゲインが戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得税の課税物件に組み込まれたのである。

第 2 章では、「戦後のキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税—昭和 21 年税制改正から昭和 25 年税制改正まで—」を考察した。

第 90 回帝国議会貴族院『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第

1号』によると、昭和21年臨時利得税法の廃止によって臨時利得税法の課税標準であった譲渡利得は、所得税法の課税標準である譲渡所得として組み込まれた（昭和21年法律第14号）。当時の所得税法の譲渡所得に関する規定も臨時利得税法に規定されていた内容と類似していた（譲渡所得の概算取得価額控除（所得税法12条1項8号）、5千円の所得控除（所得税法21条の3）など）。

そして、昭和21年所得税法改正（昭和21年法律第14号）では、現行所得税法60条1項のような規定が存在し、これによって、所得税法上、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、清算課税は行われていなかった（昭和21年法律第14号所得税法10条5項、昭和22年法律第27号所得税法10条5項など）。これは、昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）において、みなし譲渡所得課税が創設されるまで継続していた（所得税法5条の2）。

つまり、昭和21年から24年において、所得税では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されていなかったが、昭和25年税制改正によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されることになった。

他方、昭和22年相続税法改正（昭和22年法律第87号）によって、贈与者が行った①廉価売買、②債務の免除や債務の引受けまたは第三者のためにする弁済、③無償による利益の附与、に対しては、贈与税が課されていた（相続税法10条1項、11条1項及び12条1項）。これは、当時の贈与税が現行所得税法59条1項にいうみなし譲渡所得課税のような機能を有していたと推測できる。

また、相続税法創設（明治38年法律第10号）から昭和24年相続税法（昭和22年法律第87号）までは相続税と贈与税の課税物件は「被相続人若しくは贈与者の財産」であったが（相続税法2条及び3条）、昭和25年相続税法改正（昭和25年法律第73号）によって、これが、「相続人若しくは受贈者が取得した財産」になった（相続税法1条及び2条）。

以上のことから、第二次世界大戦の終戦以前に制定されていた臨時利得税の課税物件であったキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、昭和21年所得税法改正において、所得税の課税物件に組み込まれたものである。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのである。

第3章では、「みなし譲渡所得課税の縮小ーみなし譲渡所得課税の創設から昭和48年所得税法改正までー」を考察した。

我が国におけるみなし譲渡所得課税の成り立ちについては、昭和24年に発表されたシャウプ勧告では、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点からみなし譲渡所得課税を推奨し、昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）においてこれを採用した（所得税法5条の2）。

しかし、みなし譲渡所得課税の考え方は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために課税徴収上考えられたものではあるが、キャピタル・ゲインが実現

したもののみなして清算課税を行なうという考え方自体に常識として受け入れがたい面があり、納税者の納得をうることがむずかしい制度であった。

そこで、昭和 27 年所得税法改正（昭和 27 年法律第 53 号）において、相続の際のみなし譲渡所得課税を廃止し（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）、さらに、昭和 37 年所得税法改正（昭和 37 年法律第 44 号）において、贈与者等がみなし譲渡所得課税に関する明細書を提出した場合には、遺贈、贈与及び低額譲渡の際にもみなし譲渡所得課税を行われないことになった（所得税法 5 条の 2 及び 10 条 4 項）。

以上のことから、以上のことから、みなし譲渡所得課税は、昭和 24 年に発表されたシャウプ勧告によって「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という理想を達成するために推奨され、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）において創設された。しかし、実際には、納税資金を得ていないのにキャピタル・ゲインに対して清算課税するという理論は、納税者においては常識的に受け入れられなかった。つまり、みなし譲渡所得課税は納税者への配慮という理論ではない理屈によって縮小され、現行制度の規定内容に至っている。

第 4 章では、「アメリカにおけるキャピタル・ゲイン課税と無償譲渡への課税ー我が国の譲渡所得課税への移入ー」を考察した。

1937 年（昭和 12 年）、シャウプ及びヴィックリーが中心委員となって作成したアメリカ税制の研究報告書である『当面する租税問題』によれば、アメリカ税制のキャピタル・ゲイン課税では、アイズナー対マッコンバー判決（1920）を契機として、所得概念においては実現主義がその要素であると判断されるようになった。そして、実現主義をあくまでも貫徹した場合には、株式などの売買（有償譲渡）には課税されるが、会社の留保利益、株式配当等を利用すれば、キャピタル・ゲインに対する課税を回避することが可能であった。これは納税者間の著しい不公平をもたらすことになり、問題視されていた。加えて、実現主義が適用されない無償譲渡を繰り返すことによって、永久に贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては課税繰延がなされ、所得税を課すことは不可能であった。このような税制は「納税者間の公平」を損ない、無償譲渡を利用した課税逃れを誘発する恐れがあるために改正されなければならなかった。

つまり、このような実現主義への問題意識からシャウプ勧告を受けた昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）においては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課税すべきものとし、特例的に、「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」を目的として、無償譲渡の際にもキャピタル・ゲインが実現したとみなすことにしたのである（所得税法 5 条の 2 及び 9 条 1 項 7 号並びに 10 条 4 項）。

そして、サイモンズとヴィックリーも「納税者間の公平」の視点から無償譲渡を利用した課税繰延は許されず、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税されるべきものであると述べていた。その具体的な「課税繰延の防止」方針として、両者は、贈与者等には現行所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税のような制度を推奨し、さらに、受贈者等

には、贈与者等から受贈者等への資産移転時における時価によって資産を受け入れることを推奨していた。

このようなサイモンズとヴィックリーの提唱するキャピタル・ゲインに対する課税方針を受け、昭和 24 年に発表されたシャープ勧告においては、みなし譲渡所得課税を推奨し、昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）では、所得税法 5 条の 2（みなし譲渡所得課税）及び 10 条 4 項（時価による資産の受入）が制定された。

第 5 章では、「所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の解釈」を考察した。

所得税法 59 条 1 項については、①「譲渡」を「有償譲渡」のみに限定し、相続や贈与などがあつた際には、時価相当額の対価による譲渡（有償譲渡）があつたと擬制する規定（有償譲渡がない場面で有償譲渡があつたとするみなし規定）であるのか、あるいは、②「資産の譲渡に関する総収入金額並びに必要な経費及び取得費の計算の特例（所得税第 2 編第 2 章第 2 節第 5 款）」として定められていることや、増加益清算課税説によると所得税法 33 条 1 項にいう「譲渡」の意義を有償無償を問わないということからして、「資産の譲渡に係る収入金額を擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であるのか、という 2 つの考え方があつた。

所得税法 59 条 1 項は、沿革、裁判例及び学説から「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するために創設され、贈与者等が受贈者等に対して無償譲渡した際の「資産の譲渡に係る収入金額を時価によって擬制する規定（譲渡がある場面での計算特例を定めた規定）」であることを明らかにした。

所得税法 60 条 1 項については、所得税法 59 条 1 項とともに制定、改正され、無償譲渡の際、贈与者等に所得税法 59 条 1 項が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインは課税繰延されることになった。

これらの理論的整合性から、所得税法 60 条 1 項は、納税者への配慮からみなし譲渡所得課税の縮小に伴って取得費の引き継ぎが拡大し、無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税を行わないことを目的として成立し、受贈者等が第三者に対して贈与者等から取得した資産を譲渡した際の「譲渡がある場面での計算の特例を定めた規定」であることを明らかにした。

第 6 章では、「相続税と所得税の二重課税－非課税規定の創設から昭和 25 年税制改正まで－」を考察した。

現行所得税法 9 条 1 項 17 号（非課税規定）及び最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決（平成 20 年（行ヒ）第 16 号）によれば被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税は許容されない。

現行制度においては、被相続人の財産に対しては、まず、相続の際に、時価によって受け入れ、これを課税標準として相続税が課される（相続税法 2 条 1 項及び 22 条 1 項）。その後、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、被相続人の相続財産の取得費を引き

継ぎ、譲渡所得を計算する（所得税法 33 条 3 項及び 60 条 1 項）。

よって、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続の際に相続税が課され、相続人が相続財産を第三者へ有償譲渡した際には、所得税が課される。これは、「同じ課税物件（被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲイン）に対して 2 回以上課税される」という二重課税の状態であり、納税者にとっては酷である。これに対しては租税特別措置法 39 条 1 項（相続財産に係る譲渡所得の課税の特例）によって調整がなされている。

ところで、昭和 22 年所得税法改正（昭和 22 年法律第 142 号）においても現行制度と同じく被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対しては、相続税と所得税の二重課税問題が生じていた（相続税法 2 条 1 項及び 37 条 1 項、所得税法 9 条 1 項 7 号及び 10 条 5 項）。

この問題を解決するために昭和 25 年税制改正（昭和 25 年法律第 71 号及び第 73 号）によって、相続や贈与の際には、相続人は被相続人の取得費を引き継がず、時価によって資産を受け入れることになった（所得税法 10 条 4 項）。

これによって、相続人は、相続財産を第三者へ有償譲渡した際の譲渡所得の計算では、取得費を相続の際の時価によって計算することになり、被相続人の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する相続税と所得税の二重課税問題は解決されることになった。

しかし、現行所得税法 60 条 4 項では、限定承認に係る相続に対してのみ相続人の資産の時価受け入れがなされており、昭和 25 年所得税法改正時における相続全般に対する相続人の時価の受け入れと比較すると、その適用範囲は、限定的である。

以上のことから、現行制度の相続税と所得税の二重課税問題を解決するためには、所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎを、所得税 60 条 4 項にいう時価によって受け入れる規定内容に変更する必要がある。これによって相続税の課税財産及び譲渡所得の課税物件である相続によって取得した資産の取得価額は時価に統一され、二重課税問題も解消する。

第 7 章では、「譲渡所得課税における取得費及び譲渡費用」に関する 3 つの判例を考察した。

譲渡所得課税における「資産の取得費」とは、資産が消費あるいは使用される時まで、直接必要とした費用に限る、と理解される。

また、譲渡所得課税における「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」とは、資産を譲渡する際に、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインを実現（金銭等流動性のある資産に交換）するために必要不可欠な費用である、と理解される。

最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決（昭和 61 年（行ツ）第 115 号）は、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に算入される借入金利子の金額の範囲について争われた事案であるが、本件判決では、「借入金利子について資金借入日から資産の使用開始の日までの分について取得費算入を認める」という考え方を採用し、これは、資産が消費あるいは使用される時まで、直接必要とした費用であり、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当する。

最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）（以下では、「最高裁平成 17 年判決」という）は、父から息子へゴルフ会員権を贈与された際に、息子がゴルフ会社

へ支払ったゴルフ会員権の名義書換手数料が、第三者へ譲渡した際の譲渡所得における「資産の取得費」に該当するののかについて争われた事案であり、最高裁平成17年判決では、名義書換手数料を資産の取得費として認めた。しかし、本件の場合における資産の取得費とは、父がゴルフ会員権を消費あるいは使用するまでに直接必要とした費用であり、また、名義書換手数料がなくてもゴルフ会員権は、父によって金銭等流動性のある資産に交換することは可能であり、譲渡費用にも該当しない。よって、名義書換手数料は個人的な消費のための支出である家事費（所得税法45条1項）であり、本来、名義書換手数料は、資産の取得費としては認められない支出であった。

最高裁平成18年4月20日判決（平成18年（行コ）第106号）は、土地改良区へ支払った決済金等が所得税法33条3項にいう「資産の譲渡に要した費用（譲渡費用）」に該当するののかについて争われた事案であり、本件判決では、決済金等を譲渡費用として認めた。本事案においては、決済金等がなければ、本件売買契約に基づく本件土地を譲渡し、実現すること及び土地を使用目的に変更することは不可能であった。よって、決済金等は譲渡を実現するために必要不可欠な費用であり、所得税法33条3項にいう譲渡費用に該当する。

第8章では、「譲渡所得の金額の計算－取得費及び譲渡費用を中心として－」について考察し、第1に、最高裁平成17年判決において、名義書換手数料（資産価値の増加と直接関係しない支出）が、所得税法33条3項あるいは同法38条1項にいう「資産の取得費」として認められた理由、第2に、所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）において、譲渡費用（資産価値の増加と直接関係しない支出）の控除が認められている理由を明らかにしてきた。

昭和24年に発表されたシャウプ勧告を受けて昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）がなされた。この改正当時、所得税法においては、①キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－取得費（取得価額＋設備費＋改良費）－譲渡費用）（所得税法9条1項8号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点からすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法9条1項8号及び5条の2並びに10条4項）」という2つの計算方法が存在していた。

また、所得税法59条1項及び60条1項の改正の沿革を考察すると、所得税法59条1項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲の縮小とともに所得税法60条1項（取得費の引き継ぎ・キャピタル・ゲインへの課税繰延）の適用範囲は拡大してきた。つまり、所得税法60条1項が適用されると、ある範囲の無償譲渡に対しては、みなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡（無償譲渡後、第三者へ資産を有償譲渡）した際の譲渡所得における金額の計算（総収入金額－取得費（贈与者等の取得費＋受贈者等の取得費）－譲渡費用）」という計算方法が存在することになった（所得税法33条3項及び38条1項並びに60条1項）。

これらのことから、現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①有償譲渡における譲渡所得の金額の計算、②無償譲渡における譲渡所得の金額の計算、③転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算という3つの計算方法が存在している。

さらに、所得税法上の条文構成に注目すると、譲渡所得の課税標準については、実際の収入金額から譲渡する者の努力あるいは手腕等といった所得を得るために寄与したと認められる支出を控除した金額をもって税負担が可能な所得（貨幣財を伴った担税力ある所得）であると考えられる（所得税法33条3項及び36条1項）。このように譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際の支出した金額を控除した譲渡差益を課税標準とする考え方を譲渡益所得説という。

譲渡益所得説については、収入金額から必要経費を控除した純所得を課税標準とする純所得課税説の一種であると考えられ、譲渡所得における取得費控除は、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる。そして、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、これは譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられる。

よって、第1に、最高裁平成17年判決において名義書換手数料が、所得税法33条3項あるいは同法38条1項にいう「資産の取得費」として認められた理由としては、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、譲渡所得の金額の計算に関して変化が生じ、「資産の取得費」の範囲が拡大しており、さらに、取得費控除の機能は必要経費控除と類似していることなどが考えられる。必要経費においては、事業活動とは直接関係しない経費であっても、その控除が認められており、取得費においても資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるためである。

そして、第2に、譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であり、その控除は認められている。つまり、所得税法においては、資産価値の増加とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡費用の控除も認められているのである。

第9章では、「財産分与への課税－最高裁昭和50年5月27日判決への批判－」を考察した。

最高裁昭和50年5月27日判決（昭和47年（行ツ）第4号）（以下では、「最高裁昭和50年判決」という）では、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている、つまり、代物弁済が行われたと判断している（民法482条）。

そして、財産分与の課税関係については、3つの考え方がある。第1に、離婚による損害の賠償、すなわち慰謝料の意味でなされる財産の分与が資産の譲渡にあたり、譲渡所得を発生させる慰謝料として財産が移転された場合は、分与者が、慰謝料債務の全部又は一部の履行として自己の財産を被分与者に移転し、それによってその資産の時価相当額の債務が消

滅することを意味するから、それが資産の譲渡に該当し、その資産の時価相当額の収入があったと解される。また、損害賠償として分与を受けた者には、個人が受け取る損害賠償金を一般的に非課税とする規定があるために、課税されない（所得税法9条1項18号、所得税法施行令30条）。

第2に、離婚後の扶養のために財産が分与された場合は、資産が贈与されたものと解されるから、昭和48年所得税法改正（昭和48年法律第8号）以前は、所得税法59条1項によって、みなし譲渡所得課税が適用されたと考えられる。また、この場合には、資産を受け入れた側では、時価によって資産を受け入れ（所得税法60条2項）、贈与税が課されていた（相続税法1条の2及び2条の2）。

第3に、夫婦共有財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらないと考えられる。よって、この場合には、財産分与の課税関係は生じない。

以上のことから、最高裁昭和50年判決では、上記した財産分与の課税関係に関する3つの考え方を採用していない。最高裁昭和50年判決においては、上記した3つの考え方にしがた判断がなされるべきであった。

最後に、第1章から第9章までを考察してきた結果によれば、所得税法59条1項及び60条1項の関連性について以下の4点が明らかになった。

第1に、所得概念の通説では、戦前は制限的所得概念を採用し、戦後に包括的所得概念が採用され、キャピタル・ゲインは所得税の課税物件に加えられたと考えられているが、戦前においても様々な税目で課税されていたキャピタル・ゲインが、戦後の税制改正によって包括的所得概念が採用されたことに伴い、所得税の課税物件に組み込まれた。そして、キャピタル・ゲインへの課税規定は実定法上、臨時利得税法から所得税法へ移行したのである。

第2に、現行制度は、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大によって、①相続税と譲渡所得税の二重課税問題、②取得費の解釈問題などが生じている。そして、これらの問題の原因であるみなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大は、納税者への配慮という理論ではない理屈によって生じたものであると思われる。

第3に、昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）以前は所得税法においては現行所得税法60条1項に類似した規定が存在し（昭和21年法律第14号所得税法12条7項、昭和22年法律第142号所得税法10条5項など）、みなし譲渡所得課税は制定されていなかった。つまり、昭和25年所得税法改正以前の所得税法では、「課税繰延の防止」はなされておらず、「納税者間の公平」は担保されていなかった。

そして、昭和25年所得税法改正によってみなし譲渡所得課税が制定され、「課税繰延の防止」がなされ、「納税者間の公平」は担保されることになった（所得税法5条の2及び10条4項）。

しかし、現行みなし譲渡所得課税の適用範囲は昭和25年所得税法改正時と比較するとかなり縮小されている（所得税法59条1項）。一方、取得費の引き継ぎは拡大している（所得

税法 60 条 1 項)。これは、現行制度においては、「課税繰延の防止」は限定的になされており、「納税者間の公平」が担保されているとはいえない。

第 4 に、財産分与への課税に関する代表的なものとしては、①離婚による損害の賠償、②離婚後の扶養、③夫婦共通財産の清算、という 3 つの考え方がある。しかし、現実的には、①から③の考え方を明確に区分することは各事案毎に判断するしかなく、財産分与に関する課税関係を一義的に理解することは困難である。

ところで、近年、財産分与への課税に関する対策として「キャピタル・ゲインに対する課税のタイミング」に注目し、財産分与時に分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインに対して課税することを控え、代わりに、被分与者が実際に分与財産を第三者へ譲渡した際の譲渡所得の計算において、被分与者の譲渡時の収入金額から分与者が分与財産を取得した時の価額を控除するという「課税繰延制度」が有力視されている¹。これは、従来の分与者に対する譲渡所得課税（最高裁昭和 50 年判決）を排除し、財産分与に対しても所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎを適用しようというものであり、立法論として望まれている²。

最高裁昭和 50 年判決は、夫は離婚成立時から「財産分与債務」という債務が発生し、この債務を本件不動産を妻に対して分与したことによって消滅させており、夫には債務の消滅益が生じている、と判示している。

しかし、夫は不動産移転に対する何らかの金銭等の対価を得ているわけではない。夫の財産移転に対して何らかの金銭等の対価を得ていないという点に注目すれば財産分与も無償譲渡と仮定することができる。財産分与を無償譲渡と仮定した場合には、最高昭和 50 年判決が判断した無償譲渡（財産分与）に対する譲渡所得課税は、みなし譲渡所得課税の縮小の沿革からも分かるように、納税資金の問題（対価を得ていないのになぜ課税されるのか）から納税者の理解を得ることは困難である。よって、財産分与に対しても所得税法 60 条 1 項を適用し、分与者の保有期間中のキャピタル・ゲインを被分与者が財産分与によって得た財産を第三者へ譲渡したタイミングで課税するという方法は納税者への配慮という点から支持できる。

¹ 佐藤英明（2019）「解説 離婚と所得税」『新基本法コンメンタール【第 2 版】親族】日本評論社 133 頁及び渋谷雅弘（2006）「夫婦と税制の現状」水野紀子編『ジェンダーと自由と法』東北大学出版会 390 頁参照。

² 日本弁護士連合会（1995）『税制改正に関する意見書』及び同（1996）『財産分与及び養育費の支払いに関する所得税及び贈与税の取扱いに関する要望書』参照。

【参考文献】

【教科書・概説書・体系書】

- (1) . 石島 弘 (2003)『課税権と課税物件の研究』信山社。
- (2) . 井手文雄 (1959)『要説 近代日本税制史』創造社。
- (3) . 今里勝雄 (1952)『軍備と税金の歴史』新紀元社。
- (4) . 内田 貴 (2006)『民法Ⅳ〈補訂版〉』親族・相続』東京大学出版会。
- (5) . —— (2012)『民法Ⅲ〈第3版〉債権総論・担保物件』東京大学出版会。
- (6) . —— (2013)『民法Ⅰ〈第4版〉総則・物権総論』東京大学出版会。
- (7) . 宇野沢隆 (2020)「財産評価基本通達逐条解説『令和2年度版』」大蔵財務協会。
- (8) . 大内兵衛ほか編著 (1962)『明治前期財政経済史料集成』第1巻。
- (9) . 太田哲三ほか監修 (1973)『会計学大辞典』中央経済社。
- (10) . 金子 宏 (1995)『所得概念の研究』有斐閣。
- (11) . —— (2012)『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣。
- (12) . —— (2019)『租税法〈第23版〉』弘文堂。
- (13) . 金子 宏ほか編 (1983)『租税判例百選〈第2版〉』有斐閣。
- (14) . —— (1992)『租税判例百選〈第3版〉』有斐閣。
- (15) . 清永敬次編 (1976)『判例所得税法』ミネルヴァ書房。
- (16) . 黒澤 清 (1973)『会計学の基礎概念』中央経済社。
- (17) . 佐藤英明 (2019)『スタンダード所得税法〈第2版補正版〉』弘文堂。
- (18) . 塩崎 潤訳 (1976)『R. グード著 個人所得税—「最良の租税」の研究—』今日社。
- (19) . 谷口勢津夫 (2012)『税法講義〈第3版〉』弘文堂。
- (20) . 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法』(第一法規、加除式)。
- (21) . 武本宗重郎 (1919)『実務参考所得税法詳解・附戦時利得税法提要 附録』帝国税務調査会。
- (22) . 田中 豊ほか編 (1939)『増税並税法改正解説』大蔵財務協会。
- (23) . 中里 実ほか編 (2021)『租税判例百選〈第7版〉』有斐閣。
- (24) . 西脇 晋 (1918)『戦時利得税法要義』東京宝文館。
- (25) . 日本租税研究協会編 (1959)『戦後日本の税制』東洋経済新報社。
- (26) . 福田幸弘氏監修 (1985)『シャウプの税制勧告』霞出版社。
- (27) . 森谷義光ほか共編 (2016)『所得税基本通達逐条解説〈平成26年度版〉』大蔵財務協会。
- (28) . 我妻 栄 (1961)『親族法 (法律学全集)』有斐閣。
- (29) . 我妻 栄ほか編 (1968)『租税判例百選』有斐閣。
- (30) . —— (1997)『民法3 親族法・相続法〈第2版〉』勁草書房。

【論文】

- (1) . 浅沼潤三郎 (1977)「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」『民商法雑誌』第77巻第3号。
- (2) . 阿部雪子 (2018)「賃貸用不動産に係る贈与税の必要経費該当性」『ジュリスト』第1527号。
- (3) . 石村耕治 (2014)「二重課税とは何か②電子商取引全盛時代の“二重課税”も視野に」『月刊税務事例』第46巻第6号。
- (4) . 石井健吾 (1978)「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」『法曹時報』第30巻第11号。

- (5) . 石渡壮太郎 (1935) 「臨時利得税法の実施に際して」『税』第 13 卷第 5 号。
- (6) . 石倉文雄 (2002) 「ゴルフ会員権を贈与により取得したことに伴い受贈者が支払った名義書換手数料の取得費性等」『ジュリスト』第 1225 号。
- (7) . —— (2002) 「ゴルフ会員権を贈与により取得したことに伴い受贈者が支払った名義書換手数料の取得費性等」『租税法研究』第 30 号。
- (8) . 一高龍司 (2007) 「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」『民商法雑誌』第 133 卷第 3 号。
- (9) . 岩崎政明 (1997) 「土地改良区内の土地の譲渡にあたって土地改良法に基づき支払った決済金の譲渡費用算入の可否」『自治研究』第 73 卷第 7 号。
- (10) . 岩本 巖 (1942) 「臨時利得税法 (個人)」『税』第 20 卷第 4 号。
- (11) . 大塚正民 (1976) 「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連 (1)」『税法学』第 306 号。
- (12) . —— (1976) 「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連 (2・完)」『税法学』第 307 号。
- (13) . —— (1976) 「財産分与としての不動産譲渡と譲渡所得課税—最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決を中心として—」『税理』第 19 卷第 4 号。
- (14) . —— (1976) 「山林所得に対する課税の趣旨」『シュトイエル』第 175 号。
- (15) . 岡村忠生 (1998) 「キャピタルゲイン・ロス課税の創設」『税経通信』第 53 卷第 10 号。
- (16) . —— (2001) 「マッコンバー判決再考」『税法学』第 546 号。
- (17) . —— (2006) 「収入金額に関する一考察」『法学論叢』第 158 卷第 5・6 号。
- (18) . 奥谷 健 (2014) 「相続税と所得税による『二重の負担』」『立命館法学』第 352 号。
- (19) . 小澤栄豊 (1943) 「本年度より課税せらるる譲渡利得と其の申告に就て」『税』第 21 号第 2 号。
- (20) . 柿谷昭男 (1962) 「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第 17 卷第 6 号。
- (21) . —— (1965) 「所得税法の全文改正について—源泉徴収及び雑則並びに非居住者関係を除く—」『税経通信』第 20 卷第 7 号。
- (22) . 金子 宏 (1973) 「アメリカ連邦所得税における『株式配当』の取扱い」『租税法研究』第 1 号。
- (23) . 片岡政一 (1939) 「臨時利得税改正及減免措置」『財政』第 4 卷第 5 号。
- (24) . 掃部 實 (1954) 「所得税法の改正について」『税経通信』第 9 卷第 5 号。
- (25) . 菊池紀之 (2005) 「論説 相続税 100 年の軌跡」『税大ジャーナル』第 1 号。
- (26) . 清永敬次 (1978) 「(1) 譲渡所得に対する課税の趣旨 2) 不動産の売買において代金の支払が長期の割賦弁済による場合と譲渡所得の帰属年度」『民商法雑誌』第 69 卷第 1 号。
- (27) . 郷右近隆也 (2003) 「I 企業利益と課税所得の計算 (益金項目) 2 割賦販売・延払条件付譲渡等の収益」『税経通信』第 58 卷第 5 号。
- (28) . 馬場 陽 (2016) 「キャピタル・ゲイン課税と所得税法 9 条 1 項 16 号」『月間税務事例研究』第 48・9 号。
- (29) . 福岡右武 (1994) 「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子と所得税法

- 38条1項にいう『資産の取得に要した金額』『法曹時報』第46巻第12号。
- (30) . 瀧 圭吾 (2019)「所得税法33条にいう『譲渡』の意義」『法曹時報』第71巻第2号。
- (31) . 〃 (2019)「相続税と所得税の関係・再論」『神戸大学法学雑誌』第69巻第1号。
- (32) . 古谷勇二 (2016)「相続税法第9条の『みなし贈与』について—資本取引等を巡る課税関係を中心として—」『税大論叢』第85号。
- (33) . 佐藤英明 (1996)「財産分与と alimony trust をめぐる課税問題 (上) —研究ノート—」『ジュリスト』第1102号。
- (34) . 〃 (1996)「財産分与と alimony trust をめぐる課税問題 (下) —研究ノート—」『ジュリスト』第1103号。
- (35) . 〃 (2017)「特別講義第1回 財産分与と租税をめぐる問題」『家族法〈第3版〉』有斐閣。
- (36) . 〃 (2019)「解説 離婚と所得税」『新基本法コンメンタール〈第2版〉親族』日本評論社。
- (37) . 佐藤義彦 (1972)「離婚による慰養料と財産分与との関係」『民商法雑誌』第66巻第5号。
- (38) . 酒井克彦 (2013)「相続した土地の含み益への譲渡所得課税の二重課税問題」『月刊税務事例』第45巻第9号。
- (39) . 塩崎 潤訳 (1955)「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第1回—新しい租税理論と失われつつあるシャープ勧告の精神とその背景を探ねて—」『財政』第20巻第4号。
- (40) . 〃 (1955)「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第6回—教育費控除の新しい理論と税法の最大の抜け穴—資産損益—」『財政』第20巻第9号。
- (41) . 〃 (1955)「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第9回—承継税の理論—」『財政』第20巻第12号。
- (42) . 〃 (1956)「ウィリアム・ヴィックリー著『累進課税の指針』第10回—遺贈力承継税の理論—」『財政』第21巻第1号。
- (43) . 品川芳宣 (1980)「譲渡資産の取得に要した借入金利子の取得費性」『昭和54年行政関係判例解説』ぎょうせい。
- (44) . 〃 (2005)「受贈資産を譲渡した場合の取得費の範囲—ゴルフ会員権の名義書換料の取得費性—」『TKC 税研情報』第14巻第4号。
- (45) . 〃 (2013)「弁護士会役員が会活動に係る懇親会費等の必要経費性 (判例解説)」『TKC 税研情報』第22巻第1号。
- (46) . 志場喜徳郎 (1952)「所得税はどう変ったか—改正税法解説特集」『税と財』第9巻第5号。
- (47) . 芝田俊文 (1986)「借入金利子と所得税法38条1項の取得費」行政判例研究会編『行政関係判例解説〈昭和60年度版〉』ぎょうせい。
- (48) . 渋谷雅弘 (2002)「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集』第50号。
- (49) . 〃 (2006)「夫婦と税制の現状」水野紀子編『ジェンダーと自由と法』東北大学出版会。
- (50) . 篠原芳雄 (1950)「改正相続税法の展望」『税経通信臨時増刊号』。
- (51) . 神野直彦 (1983)「シャープ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会編『シャープ勧告とわが

国の税制』日本租税研究協会。

- (52) . 須貝脩一 (1962) 「譲渡所得に関する収入金額」『シュトイエル』第 5 号。
- (53) . 須藤典明 (1988) 「負担付贈与をめぐる課税関係について」『税務弘報』第 34 巻第 3 号。
- (54) . 高橋裕介 (2009) 「農地転用決済金・協力金等と譲渡費用」『税研』第 25 巻第 3 号。
- (55) . 竹下重人 (1970) 「譲渡所得課税の二、三の問題点」『シュトイエル』第 100 号。
- (56) . —— (1972) 「所得税法 38 条 1 項の『取得に要した金額』と借入金の利息」『シュトイエル』第 123 号。
- (57) . 田中 治 (1993) 「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〈租税理論研究叢書 3〉』谷沢書房。
- (58) . 忠 佐市 (1946) 「直接税」『税』第 1 巻第 4 号。
- (59) . 鳥飼貴司 (2012) 「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」『鹿児島大学・法学論集』第 46 巻第 1 号。
- (60) . 橋本守次 (2007) 「農地転用決済金等の譲渡費用性に係る最高裁判決とその波紋」『税理』第 50 巻第 2 号。
- (61) . 松井静郎 (1949) 「特集 財産を譲渡すればどんな税金がいくらかかるか」『税経通信』第 4 巻第 2 号。
- (62) . —— (1949) 「特集 財産を譲渡すればどんな税金がいくらかかるか」『税経通信』第 4 巻第 6 号。
- (63) . 増井良啓 (1994) 「個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子は所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』に含まれるか」『法学協会雑誌』第 111 巻第 7 号。
- (64) . —— (2007) 「所得税法 59 条と 60 条の適用関係」『税務事例研究』第 96 号。
- (65) . 三木義一 (1999) 「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』第 54 巻第 10 号。
- (66) . —— (2010) 「最高裁年金二重課税判決の論理と課題」『税経通信』第 65 巻第 10 号。
- (67) . 水野忠恒 (1980) 「譲渡所得の取得費と資産購入のための借入金利子」『税務事例』第 12 巻第 4 号。
- (68) . —— (1993) 「所得税と相続税の交錯」『ジュリスト』第 1020 号。
- (69) . —— (2002) 「譲渡所得の取得価額」『日税論集』第 50 巻。
- (70) . 村山達雄 (1950) 「改正所得税法の解説 (1)」『財政』第 15 巻第 8 号。
- (71) . 森 裕之 (2001) 「サイモンズ『個人所得税』—包括的所得税の確立—」宮本憲一ほか編著『所得税の理論と思想』税務経理協会。
- (72) . 吉村典久 (1986) 「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』の意義」『ジュリスト』第 863 号。
- (73) . 山本守之 (2011) 「年金として支給される保険金の課税関係：平成 22 年 7 月 6 日最高裁判決を検証する」『税務弘報』第 58 巻第 10 号。
- (74) . 山田二郎 (1979) 「財産分与としての資産の譲渡と譲渡所得課税」『判例タイムズ』第 370 号。
- (75) . —— (1991) 「離婚に伴う財産分与として取得した資産の取得費の算定方法」『判例評論』第 393 号。
- (76) . —— (2015) 「被相続人の保有期間中の増加益に相当する部分が所得税法 9 条 1 項 15 号所

定の非課税所得には該当しないとされた事例（租税判例研究 505）」『ジュリスト』第 1476 号。

- (77) . 渡辺 充（2007）「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法 33 条 3 項にいう『資産の譲渡に要した費用』に当たるとされた事例」『判例時報』1953 号。
- (78) . 渡辺裕泰（2007）「農地の転用目的での譲渡に際して支払われた決済金の譲渡費用性」『ジュリスト』第 1334 号。

【裁判例】

- (1) . 最高裁昭和 36 年 10 月 13 日判決（昭和 35 年（オ）第 437 号）。
- (2) . 福岡高裁昭和 41 年 7 月 30 日判決（昭和 38 年（ネ）第 136 号）。
- (3) . 最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）。
- (4) . 名古屋地裁昭和 45 年 4 月 11 日判決（昭和 44 年（行ウ）第 42 号）。
- (5) . 最高裁昭和 46 年 7 月 23 日判決（昭和 43 年（オ）第 142 号）。
- (6) . 東京地裁昭和 46 年 9 月 30 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 249 号）。
- (7) . 名古屋高裁昭和 46 年 10 月 28 日判決（昭和 45 年（行コ）第 8 号）。
- (8) . 最高裁昭和 47 年 12 月 26 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 102 号）。
- (9) . 東京高裁昭和 48 年 5 月 31 日判決（昭和 47 年（行コ）第 33 号）。
- (10) . 最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決（昭和 47 年（行ツ）第 4 号）。
- (11) . 東京地裁昭和 52 年 8 月 10 日判決（昭和 49 年（行ウ）第 84 号）。
- (12) . 最高裁昭和 53 年 2 月 16 日判決（昭和 51 年（行ツ）第 27 号）。
- (13) . 東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日（昭和 52 年（行コ）第 56 号）。
- (14) . 静岡地裁昭和 60 年 3 月 14 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 16 号）。
- (15) . 東京地裁昭和 60 年 5 月 30 日判決（昭和 56 年（行ウ）第 140 号）。
- (16) . 青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決（昭和 59 年（行ウ）第 3 号）。
- (17) . 東京高裁昭和 61 年 2 月 26 日判決（昭和 60 年（行コ）第 40 号）。
- (18) . 東京高裁昭和 61 年 3 月 31 日判決（昭和 60 年（行コ）第 41 号）。
- (19) . 東京地裁平成 3 年 2 月 28 日（昭和 62 年（行ウ）123 号）。
- (20) . 東京地裁平成 4 年 3 月 10 日判決（平成元年（行ウ）第 228 号）。
- (21) . 最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決（昭和 61 年（行ツ）第 115 号）。
- (22) . 新潟地裁平成 8 年 1 月 30 日判決（平成 6 年（行ウ）第 17 号）。
- (23) . 大阪高裁平成 10 年 1 月 30 日（平成 9 年（行コ）第 6 号）。
- (24) . 東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決（平成 12 年（行ウ）第 57 号）。
- (25) . 東京地裁平成 13 年 2 月 27 日判決（平成 12 年（行ウ）第 50 号）。
- (26) . 東京高裁平成 13 年 6 月 27 日判決（平成 13 年（行コ）第 12 号）。
- (27) . 新潟地裁平成 14 年 11 月 28 日判決（平成 14 年（行ウ）第 3 号）。
- (28) . 東京高裁平成 15 年 5 月 15 日判決（平成 14 年（行コ）第 312 号）。
- (29) . 最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）。

- (30) . 長崎地裁平成 18 年 11 月 7 日判決 (平成 17 年 (行ウ) 第 6 号)。
- (31) . 最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決 (平成 18 年 (行コ) 第 106 号)。
- (32) . 福岡高裁平成 19 年 10 月 25 日判決 (平成 18 年 (行コ) 第 38 号)。
- (33) . 最高裁平成 22 年 7 月 6 日判決 (平成 20 年 (行ヒ) 第 16 号)。
- (34) . 東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決 (平成 23 年 (行コ) 第 298 号)。
- (35) . 東京地裁平成 25 年 6 月 20 日判決 (平成 24 年 (行ウ) 第 243 号)。
- (36) . 最高裁平成 26 年 1 月 17 日判決 (平成 25 年 (行ヒ) 第 92 号)。
- (37) . 大阪地裁平成 29 年 3 月 15 日 (平成 27 年 (行ウ) 第 461 号)。

【国立公文書館資料】

(1) 戦時利得税

- ① 戦時利得税法・大正 7 年・法律第 9 号、御 11045100。
- ② 戦時利得税施行規則・大正 7 年・勅令第 64 号、御 11143100。
- ③ 戦時利得税法中改正・大正 8 年・法律第 17 号、御 11526100。

(2) 臨時利得税

- ① 臨時利得税法明・昭和 10 年・法律第 20 号、御 19489100。
- ② 臨時利得税法中改正・昭和 13 年・法律第 45 号、御 21369100
- ③ 臨時利得税法中改正・昭和 14 年・法律第 49 号、御 22291100
- ④ 臨時利得税法施行規則中改正・昭和 14 年・勅令第 171 号、御 22502100。
- ⑤ 臨時利得税法中改正法律・昭和 17 年・法律第 49 号、御 25832100。

(3) 所得税

- ① 所得税法・明治 20 年・勅令第 5 号、御 00097100。
- ② 所得税法中改正・大正 2 年・法律第 13 号、御 09393100。
- ③ 所得税法改正・昭和 15 年・法律第 24 号、御 23295100。
- ④ 所得税法の一部を改正する等の法律・昭和 21 年・法律第 14 号、御 29484100。
- ⑤ 所得税法施行規則の一部を改正する等の勅令・昭和 21 年・勅令第 414 号、御 29945100。
- ⑥ 所得税法を改正する法律・昭和 22 年・法律第 27 号、御 30223100。
- ⑦ 所得税法の一部を改正する等の法律・昭和 22 年・法律第 142 号、御 30547100。
- ⑧ 所得税法施行規則を改正する勅令・昭和 22 年・勅令第 110 号、御 30394100。
- ⑨ 所得税法施行規定の一部を改正する等の政令・昭和 22 年・政令第 246 号、御 30898100。
- ⑩ 所得税法の一部を改正する等の法律・昭和 23 年・法律第 107 号、御 31100100。
- ⑪ 所得税法施行規則の一部を改正する等の政令・昭和 23 年・政令第 148 号、御 31423100。
- ⑫ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 25 年・法律第 71 号、御 32458100。
- ⑬ 所得税法施行規則の一部を改正する政令・昭和 25 年・政令第 69 号、御 32759100。
- ⑭ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 27 年・法律第 53 号、御 33848100。
- ⑮ 所得税法施行規則の一部を改正する政令・昭和 27 年・政令第 79 号、御 34232100。
- ⑯ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 29 年・法律第 52 号、御 35501100。
- ⑰ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 32 年・第 2 巻・法律第 27 号、御 37191100。
- ⑱ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 37 年・第 2 巻・法律第 44 号、御 40167100。
- ⑲ 所得税法施行規則の一部を改正する政令・昭和 37 年・第 8 巻・政令第 94 号、御 40381100。
- ⑳ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 39 年・第 2 巻・法律第 20 号、御 41401100。
- ㉑ 所得税法・昭和 40 年・第 2 巻・法律第 33 号、御 42012100。
- ㉒ 所得税法施行令・昭和 40 年・第 8 巻・政令第 96 号、御 42232100。
- ㉓ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 41 年・第 2 巻・法律第 31 号、御 42588100。
- ㉔ 所得税法施行令の一部を改正する政令・昭和 41 年・第 8 巻・政令第 73 号、御 42781100。
- ㉕ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 42 年・第 2 巻・法律第 20 号、御 43133100。

- ②⑥ 所得税法の一部を改正する法律・昭和 48 年・第 2 巻・法律第 8 号、御 46241100。

(4) 相続税

- ① 相続税法・明治 38 年・法律第 10 号、御 06063100。
- ② 相続税法中追加・大正 11 年・法律第 48 号、御 13456100。
- ③ 相続税法中改正・昭和 13 年・法律第 47 号、御 21371100。
- ④ 相続税法を改正する法律・昭和 22 年・法律第 87 号、御 30283100。
- ⑤ 相続税法・昭和 25 年・法律第 73 号、御 32460100。
- ⑥ 相続税法の一部を改正する法律・昭和 28 年・法律第 165 号、御 34854100。
- ⑦ 相続税法の一部を改正する法律・昭和 33 年・第 3 巻・法律第 100 号、御 37830100。

【国会審議録】

- (1) . 明治 37 年 12 月 23 日『第 21 回帝国議会貴族院相続税法案外一件特別委員会議事速記録第 1 号』。
- (2) . 昭和 21 年 8 月 17 日『所得税法の一部を改正する等の法律案特別委員会議事速記録第 1 号』。

【大蔵省及び国税庁関係資料】

- (1) . 大蔵省編 (1937)『明治大正財政史』第 6 巻。
- (2) . — (1938)『明治大正財政史』第 7 巻。
- (3) . — (1952)『昭和の税制改正』大蔵省財務協会。
- (4) . — (1957)『昭和財政史』第 5 巻。
- (5) . 国税庁編 (1965)『改正税法のすべて』大蔵財務協会。

【その他】

- (1) . 企業会計審議会 (1960)「連続意見書第 3 有形固定資産の減価償却 四 固定資産の取得原価と残存価額 1 購入」『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』。
- (2) . — (1962)「連続意見書第 4 二 取得原価基準 1 費用配分の原則」『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書』。
- (3) . 税制調査会 (1963)『昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明』。
- (4) . 最高裁判決研究会 (2010)『『最高裁判決研究会』報告書～『生保年金』最高裁判決の射程及び関連する論点について～』。
- (5) . 日本弁護士連合会 (1995)『税制改正に関する意見書』。
- (6) . — (1996)『財産分与及び養育費の支払いに関する所得税及び贈与税の取扱いに関する要望書』。

【海外文献】

- (1) . Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund, *Facing the Tax Problem: a Survey of Taxation in the United States and a Program for the Future*(The Twentieth Century Fund, 1937)。
- (2) . Henry C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of*

Fiscal Policy (University of Chicago Press, 1938)。

- (3) . Richard Goode, *The Individual Income Tax* (Brookings Institution, 1964)。
- (4) . William S. Vickrey, *Agenda for Progressive Taxation* (Ronald Press, 1947)。