

〈研究ノート〉

所得税におけるキャピタル・ゲインの課税関係 — 現行制度とシャウプ勧告を比較して —

外 村 剛 一

はじめに

1. 現行制度におけるキャピタル・ゲインの課税関係
2. シャウプ勧告におけるキャピタル・ゲインの課税関係
3. 所得税法 60 条 1 項とシャウプ勧告

おわりに

はじめに

譲渡所得については、所得税法においてどのように規定されているのだろうか。所得税法 33 条 1 項 1 号において、「譲渡所得とは、資産の譲渡（中略）による所得をいう。」と規定されている。そして、譲渡所得の課税対象としては、通説によると、「譲渡所得の本質とは、キャピタル・ゲイン（capital gain）、すなわち所有資産の価値の増加益である」¹⁾とされている（以下では、所得税における所有資産に内在する価値の増加益を「キャピタル・ゲイン」という。）。それでは、キャピタル・ゲインに対してはどのように課税されるのか。

そして、譲渡所得の課税関係については、資産を譲り渡す側である贈与者の課税関係（資産を手放すことに対する清算課税）と資産を譲り受ける側である受贈者の課税関係（偶発的に得た資産に対する課税）という 1 つの資産移転から 2 つの課税関係が生じる²⁾。では、譲渡所得における贈与者の課税関係と受贈者の課税関係とはどのようなものか。

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 84 頁参照。

2) 中里実（2010）「相続税の理論的問題点に関する暫定的メモ」『国際商取引に伴う法的諸問題（16・完）財団法人トラスト 60、88 - 90 頁参照。

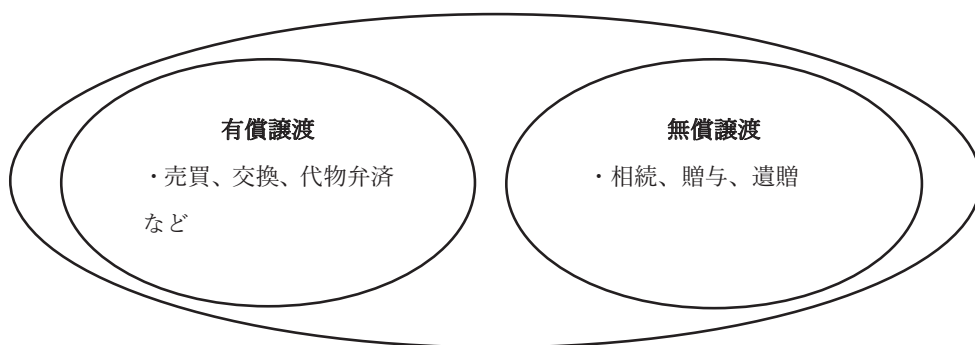
また、所得税において「譲渡」とは、有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を含む広い概念である³⁾。具体例としては、有償譲渡には売買や交換または代物弁済等があり、無償譲渡には相続や贈与若しくは遺贈がある⁴⁾。つまり、所得税の譲渡には、有償譲渡の課税関係と無償譲渡の課税関係がある（図表1参照。）。

そこで本稿では、これらの疑問を明らかにするために所得税における譲渡、その中でも相続や贈与の際の対価を伴わない資産移転を「資産が所有者の支配を離れて他に移転する」という観点から無償譲渡と捉えた上で⁵⁾、無償譲渡とそれに関連する規定である所得税法59条1項（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）と所得税法60条1項（贈与等により取得した資産の取得費等）に焦点を当て、その中でもキャピタル・ゲインに対する課税関係について考察していくものである。

具体的には、まず、現行制度におけるキャピタル・ゲインに対する取り扱いを知るために所得税法における譲渡所得に関連する規定と譲渡所得の趣旨を考察する。次に、シャープ勧告におけるキャピタル・ゲインの取り扱いを考察することで現行制度における経緯とその相違を考察する。

なお、本稿では、譲渡における資産の譲り渡す側を「贈与者」とし、資産を譲り受ける側を「受贈者」とする。

図表1 所得税における譲渡



（出所）筆者作成

3) 金子宏（2019）『租税法〈第23版〉』弘文堂262頁参照。武田昌輔教授は、「譲渡」の意義については明確な規定を設けられていないが、一般に所有権その他の権利の移転を含む広い概念であり、具体例としては売買、交換、代物弁済などによる資産の移転であると考えておられる（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）2521頁参照。）。

4) 佐藤・前掲注1）89、126頁参照。

5) 同上126頁参照。

1. 現行制度におけるキャピタル・ゲインの課税関係

ここでは所得とは何かということが問題となるが、有力な学説は所得の意義については、その形式（金銭かそれ以外の経済価値か）および源泉の如何、継続的かつ反覆的の有無等を問わず、納税義務者に新たに帰属し、その担税力を増加させるすべての経済価値が原則として所得を構成するという包括的所得概念を採用している⁶⁾。包括的所得概念の下では譲渡所得のような一時的若しくは偶発的な利得も所得であるとされる⁷⁾。

では、譲渡所得について、現行の所得税法の規定とその趣旨を見ていこう。

(1) 所得税法における譲渡所得の関連規定

まずは所得税法における譲渡所得の関連規定については、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。」と規定されている。そして、譲渡所得の計算方法については、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。」と規定されている。さらに、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費については、所得税法38条1項において、「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、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する。」と規定されている。

しかしながら、相続や贈与などの無償譲渡では、贈与者は受贈者から収入（何らかの対価）を得ていないので、譲渡所得を計算するための収入金額を把握することができない。そこで贈与者には、所得税法36条1項における「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、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」という要請から、別段の定め（収入金額を把握するための計算特例規定）である所得税法59条1項によって、「・・・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、収入金額を

6) 金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣 50 頁参照。

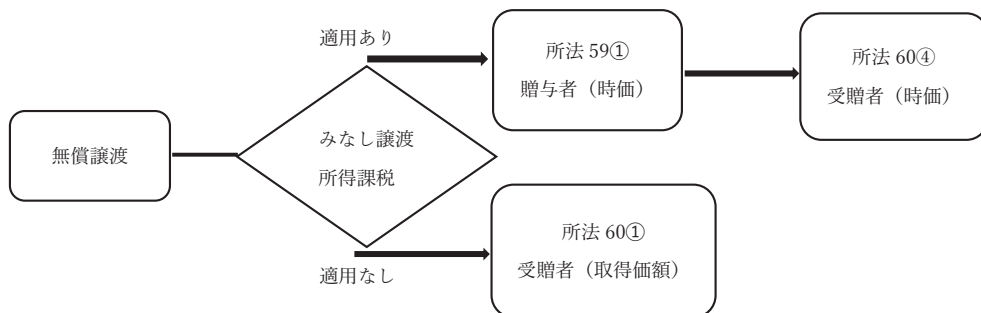
7) 金子・前掲注 3) 195 頁参照。

時価とみなす、みなし譲渡所得課税の適用がなされる⁸⁾。

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は所得税法60条4項「・・・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。

他方、みなし譲渡所得課税を適用されない場合には、所得税法60条1項における「・・・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、贈与者が資産を取得した時から受贈者が資産を引続き保有していたものとみなし、贈与者のキャピタル・ゲインに対する課税が繰り延べられることになる⁹⁾。そして、受贈者は贈与者から資産の取得価額を引き継ぐ。その後、受贈者が資産を第三者へ譲渡した際に、贈与者の取得時から受贈者へ資産を譲渡するまでのキャピタル・ゲインと受贈者が贈与者から資産を受け入れた時から資産を譲渡するまでのキャピタル・ゲインに対して課税を同時に行うというのが現行制度である（図表2参照。）。

図表2 所得税法59条1項と所得税法60条1項



（出所）筆者作成

8) 岡村忠生（1992）「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト』第120号、61頁参照。なお、実際の所得税法59条1項1号においては、「法人に対する贈与」、「限定承認に係る相続」、「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遺贈」、「法人に対する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」に対してのみ、みなし譲渡所得課税が適用される。

9) 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。

(2) 譲渡所得の趣旨

ここでは譲渡所得の趣旨について考察していこう。

所得税法 33 条 1 項 1 号にいう譲渡所得の趣旨については、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属するキャピタル・ゲインを所得として捉え、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を行う。またこの場合には、資産の有償、無償を問わず、譲渡所得は発生することになる。このような考え方を増加益清算課税説といい、通説及び判例では採用されている¹⁰⁾。

(3) 増加益清算課税説

所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」については、増加益清算課税説によれば有償譲渡、無償譲渡を問わないとされている。これはなぜであるのか。ここでは所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」について増加益清算課税説から考察する。

増加益清算課税説によればそもそも所得税法 33 条 1 項は有償、無償を問わないことを宣明にした規定であると考えられる¹¹⁾。しかし、所得税法 33 条 1 項だけでは、無償譲渡の場合には、贈与者は受贈者から何らかの対価を受け取ったわけではないため、贈与者は収入金額を把握することができない。よって、譲渡所得を計算するための収入金額を把握することができない。しかし、収入金額が把握できないとして、無償譲渡に対する課税を延期していればキャピタル・ゲインに対する課税を回避しようとする傾向を防止できない。また、有償譲渡における贈与者にはキャピタル・ゲイン課税がなされ、無償譲渡の贈与者には課税されないのであれば、納税者間の課税の公平を損なう¹²⁾。この租税回避を防止し、課税の公平負担を期するために、所得税法 59 条 1 項で一定の無償譲渡につき、時価で譲渡したものとみなす。つまり、所得税法 59 条 1 項によって譲渡した資産の時価相当額を収入金額（譲渡価額）として

10) 水野武夫（1980）「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久編著『判例研究日本税法体系 3』学陽書房 64 頁参照。増加益清算課税説の具体的な判例としては、最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）などがある。

11) 浅沼潤三郎（1977）「資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、282 頁参照。

12) 佐藤・前掲注 1) 124 頁参照。

擬制するのである¹³⁾。加えて、最高裁昭和43年10月31日判決(昭和41年(行ツ)第8号)¹⁴⁾において、「このような課税(無償譲渡に対するみなし譲渡所得課税)は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらない。」(カッコ内筆者)と判示している。

つまり増加益清算課税説では、キャピタル・ゲインに対する租税回避を防止し、納税者間における課税の公平負担を重要視するために無償譲渡の際にみなし譲渡所得課税を適用している。

それでは、キャピタル・ゲインの課税関係はどのような経緯を経て現行制度のようになったのか。

2. シャウプ勧告におけるキャピタル・ゲインの課税関係

戦前においては、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所得とする制限的所得概念が採用されていた¹⁵⁾。つまり一時的若しくは偶発的な利得は所得税の課税対象には含まれておらず、譲渡所得についてもごく限定的なもののみを所得税の課税対象とされていた¹⁶⁾。しかし、戦後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対象に含まれることになり、譲渡所得についても全面的に所得税の課税対象として含まれることになった¹⁷⁾。

戦後における所得税の課税対象拡大に伴って、キャピタル・ゲインはどのように取り扱わ

13) 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、207頁参照。吉田富士雄氏によると、旧所得税法9条1項(現行所得税法33条1項)にいう「譲渡」とは、所有権その他の資産権を移転させる一切の行為をいい、通常の売買だけでなく、資産を贈与または遺贈した場合(旧所得税法5条の2第1項)も含む、と考えておられる(吉田富士雄(1963)「不動産の譲渡と個人の税金」『ジュリスト』第283号、56頁参照。)

14) 『訟務月報』14巻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、旧所得税法(昭和22年法律第27号)第5条の2にいう、譲渡所得課税の趣旨が争点とされた事案であり、評釈としては、清永敬次(1983)「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト』第79号、岡村忠生(1992)「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト』第120号などがある。

15) 金子・前掲注3)194頁参照。

16) 金子・前掲注6)47頁、武田・前掲注3)1491頁参照。

17) 金子・前掲注3)58頁、武田・前掲注3)2493頁参照。

れることになったのか。ここでは戦後における税制改正の中でも昭和 25 年税制改正を取り上げて、キャピタル・ゲイン課税の経緯を考察していこう。

(1) シャウプ勧告と昭和 25 年税制改正

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¹⁸⁾。シャウプ勧告を受けた昭和 25 年税制改正では、所得税法も大きな変容を被った。

昭和 25 年税制改正において注目すべきものは譲渡所得及び山林所得である。「昭和 25 年税制改正及び資産評価に関する要綱」¹⁹⁾の中で譲渡所得及び山林所得については、「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。」²⁰⁾と述べられており、加えて、「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」²¹⁾によると、「・・・譲渡所得及び山林所得に対する課税を合理化するため、変動所得の平均課税を選択することができることといたしますとともに、既往におけるインフレーションによる値上り所得を排除するため、資産再評価による再評価額を譲渡所得又は山林所得計算上の取得価額の基準といたすこととしたのであります。・・・次に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。」²²⁾と述べられている。つまり相続又は贈与の際には譲渡があつたとみなし、キャピタル・ゲインに対して課税を行う。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 と所得税法 10 条 4 項である²³⁾。

まず、その当時の所得税法 5 条の 2 は、次のように定められていた。

「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

18) 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・前掲注 3）59 - 61 頁参照。）。

19) 大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会 225 頁参照。

20) 同上 225 頁参照。

21) 同上 239 - 240 頁参照。

22) 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 237 - 243 頁参照。）。

23) 昭和 25 年税制改正による所得税法の条文については、所得税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 03648100 を参考している。

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。」。

そして、所得税法10条4項は、次のように定められていた。

「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あって、その時の価額により、取得したものとみなす。」。

この当時の所得税法5条の2については、無償譲渡の際に贈与者のキャピタル・ゲインに対する「みなし譲渡所得課税規定」であり、所得税法10条4項については、無償譲渡の際に受贈者は受入資産を時価まで切り上げるという規定である。これは、贈与者に対するみなし譲渡所得課税と受贈者が無償譲渡によって取得する資産の取得価額との整合性を確保しようとするものであると考えられる(図表3参照)²⁴⁾。

図表3 昭和25年税制改正における所得税法5条の2と現行所得税法59条1項

昭和25年税制改正における所得税法5条の2(みなし譲渡所得課税規定)
<p>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は、相続、遺贈又は贈与の時にあって、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>1 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時にあっ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。</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、その譲渡の時にあつた価額により、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>
現行所得税法59条1項(みなし譲渡所得課税規定)
<p>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。</p> <p>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。)</p> <p>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。)</p>

(出所) 筆者作成

24) 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頁および、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。

(2) シャープ勧告におけるみなし譲渡所得課税

さらに具体的にシャープ勧告におけるみなし譲渡所得課税について考察していこう。

シャープ勧告では、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り、これはキャピタル・ゲインに対する課税の無制限延期を招くことになる²⁵⁾。そこでシャープ勧告では、納税者間における課税の公平の観点からこれを防止することを重要視していた²⁶⁾。具体的には、「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の一年内の増加額は、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。」²⁷⁾とする課税徴収上の実行可能な便宜主義の観点から増加益清算課税説によるみなし譲渡所得課税を採用した²⁸⁾。これにより原則として、売買などの有償譲渡がなされたときをキャピタル・ゲインに対する本来の課税の時期とし、例外的に、相続や贈与などの無償譲渡であっても、キャピタル・ゲインに対する課税が無制限に延期されることを防止しなければならない観点から課税の時期とみなされた（次頁図表4参照）。²⁹⁾。加えて、そもそも何らかの資産移転がない場合であっても、相当多額のキャピタル・

25) 大蔵省編（1975）『昭和財政史』第8巻、40－47頁および、伊川正樹（2016）「みなし譲渡所得に『担税力』はあるのか」『名城法学』第66巻第1・2号、348頁参照。

26) 大蔵省編・前掲注25)40－47頁および、伊川・前掲注25)348頁参照。

27) 福田幸弘監修（1985）『シャープ税制勧告』霞出版社311頁参照。

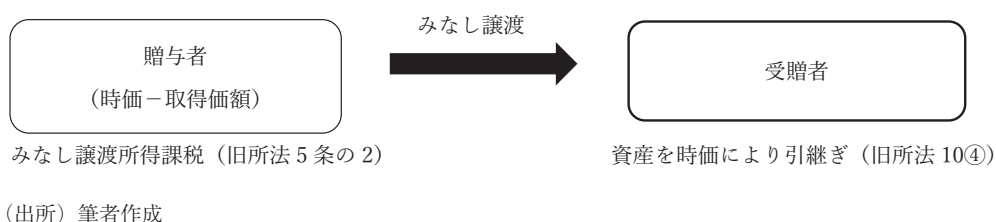
28) 大蔵省・前掲注25)40－47頁参照。

29) 同上40－47頁参照。金子宏教授は、被相続人のキャピタル・ゲインに対する課税に関して、包括的課所得概念の観点から見た場合に、最大の問題は、被相続人のキャピタル・ゲインが原則として課税の対象から漏れており、資産が相続によって移転してゆく限り、それが永久に課税漏れになってしまうという問題である。この点の解決策としては、不十分なものではあるが、シャープ勧告に基づいてわが国でも一時行われていた相続や贈与による資産移転の際の時価による譲渡があったと見なす制度、資産の譲渡の際に未実現利得の課税繰り延べに対する利子税を合わせて課す制度、かなり大きな金額の基礎控除と軽度の累進性をもった一般資産税の導入などがある、と考えておられる（金子・前掲注6)159－160頁参照。）。

ゲインが発生していると思われる場合には、このようなキャピタル・ゲインに対するみなし譲渡所得課税と同一の効果を有するものとして、高額な資産の所有者に対し低率な富裕税を課することとしたのである³⁰⁾。

つまり、シャウプ勧告に基づく昭和25年税制改正では現行制度における所得税法60条1項による無償譲渡の際のキャピタル・ゲインに対する課税の繰り延べはなされていなかった。

図表4 シャウプ勧告におけるみなし譲渡所得課税



3. 所得税法60条1項とシャウプ勧告

シャウプ勧告を受けた昭和25年税制改正では、納税者間の課税の公平を重要視して、キャピタル・ゲインに対しては、無償譲渡の際に課税徴収上の便宜主義から増加益清算課税説によるみなし譲渡所得課税を適用していた。しかし、現行制度ではキャピタル・ゲインに対しては、無償譲渡の際に所得税法59条1項というみなし譲渡所得課税を適用しない場合には、所得税法60条1項によって課税を繰り延べられている。なぜ、シャウプ勧告と現行制度では無償譲渡の際のキャピタル・ゲインに対する取り扱いが異なるのか。これを明らかにするためにここでは所得税法60条1項について考察し、シャウプ勧告と比較していこう。

(1) 所得税法60条1項の趣旨

所得税法60条1項の趣旨については、最高裁平成17年2月1日判決（以下では、「最高裁平成17年判決」という。）（平成13年（行ヒ）第276号）³¹⁾において、「法60条1項は、居住

30) 富裕税については、個人の純資産のうち500万円をこえる部分について、毎年0.5%から3%までの4段階の累進税率で課税を行うという構想であり、所得税の税率の大幅な引下げを補助することを目的としていたと考えられている（金子・前掲注3）61頁参照。）。富裕税に関する詳細は、大蔵省編・前掲注25）34－39頁を参照。

31) 『判例時報』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28100311。本判決は、贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料は、当該会員権の取得費に当たるのが争点とされた事案であり、評釈としては、一高龍司（2007）「譲渡所得における資産の取得

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。・・・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・・・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。」と判示している。

つまり、最高裁平成17年判決によれば、所得税法60条1項の趣旨は、キャピタル・ゲイン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、受贈者と贈与者のそれぞれの保有期間に係るキャピタル・ゲインの合計を超えて所得として課税する趣旨ではない³²⁾。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キャピタル・ゲインの計算において、取得費に算入されるべき性質のものである³³⁾、というものである。

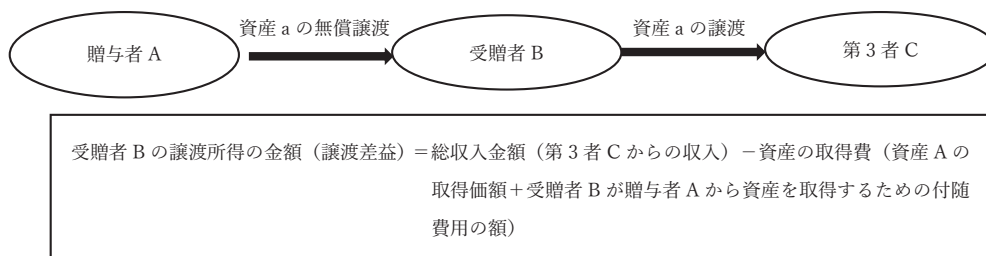
そして、この趣旨によると、無償譲渡後の受贈者から第三者への譲渡の際における譲渡所得の金額は、収入金額から取得費などを控除した譲渡差益である（次頁図表5参照。）。他方、シャープ勧告における無償譲渡の際の譲渡所得は時価から取得価額を控除したキャピタル・ゲインである（次頁図表6参照。）。つまり、所得税法60条1項では、譲渡所得の金額を譲渡差益と捉え、シャープ勧告では譲渡所得の金額をキャピタル・ゲインと捉えていたのである。所得税法60条1項とシャープ勧告では、譲渡時の譲渡所得の金額に対する相違があったと考えられる。

に要した金額の意義』『民商法雑誌』第133巻第3号、品川芳宣（1992）「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」『T K C 税研情報』第14巻第4号などがある。

32) 佐藤・前掲注1) 129頁参照。

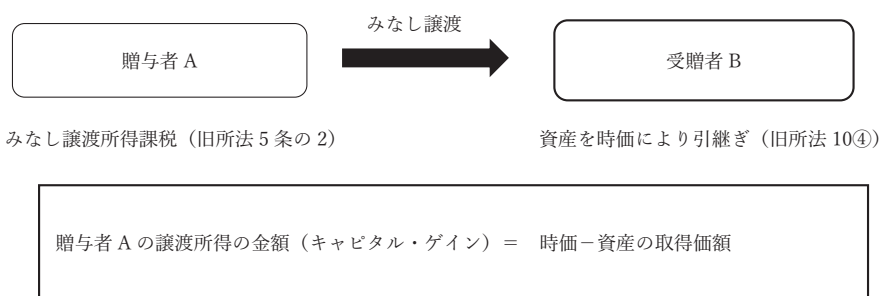
33) 同上129頁参照。

図表5 所得税法60条1項の趣旨と譲渡所得の金額



（出所）筆者作成

図表6 シャウプ勧告による無償譲渡時の譲渡所得の金額



（出所）筆者作成

（2）増加益清算課税説と譲渡益所得説

シャウプ勧告においては、増加益清算課税説を採用し、無償譲渡の際に贈与者のキャピタル・ゲインに対する課税関係は終了する。しかし、所得税法60条1項によれば、無償譲渡後の譲渡が前提となる。これは所得税法60条1項が、抽象的なキャピタル・ゲイン論からではなく、実定法の具体的検討から始めなければならないとして、所得税法36条1項の「収入すべき金額」の解釈からしても、譲渡所得の内容は保有期間中における値上益ではなく、譲渡差益であり、所得税法33条1項にいう資産の譲渡は対価を伴う有償譲渡を規定したものと解すべきである、という譲渡益所得説を採用していると考えられる³⁴⁾。

34) 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。

(3) みなし譲渡所得課税の縮小

ここでは昭和 25 年税制改正以降のみなし譲渡所得課税について考察していく。

シャウプ勧告では、みなし譲渡所得課税を適用すべき場合を相続一般、遺贈一般、贈与一般及び低額譲渡としていたから、売買などの対価を伴う有償譲渡の場合と相続や贈与などの対価を伴わない無償譲渡の場合とをすべて増加益清算課税説で説明することが可能であった。しかし、昭和 25 年税制改正以降、所得税法 5 条の 2 から、「相続」及び「相続人に対する遺贈」（昭和 27 年法律第 53 号）、「包括遺贈」（昭和 29 年法律第 52 号）、「相続人に対する死因贈与」（昭和 33 年法律第 100 号）が除かれ、一旦、「限定承認に係る相続」及び「包括遺贈」が復活した（昭和 40 年法律第 33 号）が、個人に対する「贈与」（昭和 48 年法律第 8 号）もみなし譲渡所得課税から除外されることになった³⁵⁾。

そして、所得税法 60 条 1 項については所得税法 59 条 1 項の改正と同時に制定された（昭和 40 年法律第 33 号）³⁶⁾。

つまり、シャウプ勧告におけるみなし譲渡所得課税の縮小と同時に所得税法 60 条 1 項は制定され、それによって、無償譲渡時に贈与者はキャピタル・ゲインに対する課税を繰り延べられることになった。

おわりに

本稿では、譲渡所得に関する疑問を明らかにするために、無償譲渡とそれに関連する規定である所得税法 59 条 1 項と所得税法 60 条 1 項に焦点を当て、その中でもキャピタル・ゲインに対する課税関係を考察してきた。

その結果、まず現行制度におけるキャピタル・ゲインについては、無償譲渡の際に、贈与者には所得税法 59 条 1 項によって時価によるみなし譲渡所得課税が適用され、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 項によって贈与者が資産を取得した時から受贈者が資産を引続き保有していたものとみなし、キャピタル・ゲインに対する課税が繰り延べられることになる。

そして、譲渡所得の趣旨については、増加益清算課税説によれば、キャピタル・ゲインに対する租税回避を防止し、納税者間における課税の公平負担を重要視するために無償譲渡の際にみなし譲渡所得課税を適用している。

35) 武田・前掲注 3) 4294 - 4295 頁参照。

36) 同上 4295、4313 の 3 頁参照。

次に、シャープ勧告を受けた昭和25年税制改正では、キャピタル・ゲインに対して納税者間の課税の公平を重要視していた。そこでキャピタル・ゲインの無限の課税延期を防止する観点から、無償譲渡の際に、贈与者には増加益清算課税説によるみなし譲渡所得課税が適用され、受贈者は無償譲渡により得た資産を時価によって受け入れるとされた。つまり、シャープ勧告では現行制度の所得税法60条1項による無償譲渡の際のキャピタル・ゲインに対する課税の繰り延べはなされていなかった。

そこで現行制度とシャープ勧告の相違を明らかにするために所得税法60条1項とシャープ勧告を比較した。所得税法60条1項では、無償譲渡後の受贈者から第3者へ譲渡する際の譲渡所得の金額を、収入金額から取得費などを控除した譲渡差益と捉えていた。一方、シャープ勧告では無償譲渡時の譲渡所得の金額を、時価から取得価額を控除したものと捉えていた。そして、所得税法60条1項では譲渡益所得説を採用し、シャープ勧告では増加益清算課税説を採用していた。また所得税法60条1項はシャープ勧告におけるみなし譲渡所得課税の縮小とともに制定された。

現行制度とシャープ勧告ではキャピタル・ゲインに対する課税関係は異なっている。これはみなし譲渡所得課税の縮小と何らかの関係性があるのではないか。この点については稿を改めて考察したい。

【参考文献】

- 浅沼潤三郎(1977)「資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。
- 伊川正樹(2016)「みなし譲渡所得に『担税力』はあるのか」『名城法学』第66巻第1・2号。
- 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。
- 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。
- (1976)「山林所得に対する課税の趣旨」『シュトイエル』第175号。
- 岡村忠生(1992)「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト』第120号。
- (2006)「収入金額に関する一考察」『法学論叢』第158巻第5・6号。
- 奥谷 健(2013)「相続税と所得税による『二重の負担』」『立命館法学』第352号。
- 金子 宏(1995)『所得概念の研究』有斐閣。
- (2019)『租税法(第23版)』弘文堂。
- 清永敬次(1983)「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト』第79号。
- 佐藤英明(2016)「相続により取得した減価償却資産の耐用年数は被相続人の耐用年数を引き継ぐとされた事例」『TKC 税研情報』第25巻第1号。
- (2019)『スタンダード所得税法第2補正版』弘文堂。
- 渋谷雅弘(2002)「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集』第50号。
- 品川芳宣(1992)「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。

- 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。
- 武田昌輔 監修『DHC コメンタール所得税法』（第一法規、加除式）。
- 中里 実（2010）「相続税の理論的問題点に関する暫定的メモ」『国際商取引に伴う法的諸問題（16・完）財団法人トラスト60』。
- 福田幸弘 監修（1985）『シャウプ税制勧告』霞出版社。
- 潤 圭吾（2010）「相続税と所得税の関係 - 所得税法9条1項16号の意義をめぐって（特集 生保年金二重課税最判のインパクト [平成22.7.6]）」『ジュリスト』第1410号。
- （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。
- 水野武夫（1980）「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久編著『判例研究日本税法体系3』学陽書房。
- 村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第15巻第8号。
- 吉田富士雄（1963）「不動産の譲渡と個人の税金」『ジュリスト』第283号。
- 大蔵省編（1952）『昭和の税制改正』大蔵省財務協会。
- （1975）『昭和財政史』第7巻。
- （1975）『昭和財政史』第8巻。
- 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03648100。