



所得税法33条にいう「譲渡」の意義

淵, 圭吾

(Citation)

法曹時報, 71(2):233-261

(Issue Date)

2019-02

(Resource Type)

journal article

(Version)

Version of Record

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/90009179>



所得税法33条にいう「譲渡」の意義

刈 圭 吾

1 はじめに

所得税法33条によれば、資産の「譲渡」があった年度に、当該資産にかかるキャピタル・ゲインまたはキャピタル・ロスが課税所得に反映される。同条の規定する譲渡所得に対する課税は、積年のキャピタル・ゲイン／ロスを清算的に課税の対象にするものである。そうすると、何が「譲渡」にあたるかは、複数年度にわたって発生した経済的利得に対する課税のタイミングを左右することになるわけであり、極めて重要な帰結をもたらすことになる。

「譲渡」の意義について、金子宏『租税法』の最新版は、「譲渡とは、有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が、それに含まれる」と述べている¹。ここで、「有償であると無償であるとを問わず」に類する表現は、1970年代の最高裁判決に見いだすことができる。すなわち、最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁は、譲渡所得が発生するには（適用法条は異なるものの）資産の譲渡が有償である場合と無償である場合の双方があると述べていた。また、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁は、より端的に、「所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償

1 金子宏『租税法〔第22版〕』（2017年）247頁。括弧内の裁判例の引用を省略した。

を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである」と述べていた。

近年の学説は、「譲渡」の意義について、これらの見解を踏襲しつつ、敷衍し、あるいは、はっきりと「譲渡」には贈与も含まれると述べている。岡村忠生は、2006年初版の教科書において、「[実現]とは」「ある資産について、その権利を保有する者が替わること（民法で「移転」、「譲渡」、「譲り渡し」とされる行為）を意味し、贈与のような無償の移転でも実現があると考えられる²」と述べ、そこにいう実現を所得税法33条にいう「譲渡」と同一視している³。岡村は、2010年の論文でこの見解を詳細に展開している⁴。増井良啓は、2007年の論文において、あくまで最高裁判例の理解としてではあるが、所得税法33条1項の資産の譲渡には贈与が含まれると解さざるを得ない⁵と言っている。佐藤英明は、2009年初版の教科書において、「資産に対する所有などの支配を他人に引き継がせるあらゆる行為が『譲渡』にあたる」とした上で、⁶「判例上は、譲渡所得を発生させる『譲渡』には無償による譲渡

2 岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第7版〕』（2013年）65頁〔岡村〕。この記述及び以下の記述は、岡村忠生ほか『租税法』（2017年）〔岡村〕でも維持されている。

3 岡村ほか・前注（『ベーシック税法〔第7版〕』）、117-18頁、121頁、127頁〔岡村〕。

4 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢166巻6号94頁（2010年）、105頁では、次のように述べられている。「『譲渡』について所得税法は定義をしていないから、その用語の通常の意味に従って解釈しなければならない。その場合、一番自然で無理がないと思われる理解は、民法にある『譲渡』『譲り渡す』という意味である。それは、有償無償を問わず、所有権が移転することを広く指す。それは無償譲渡を含むことになる。」

5 増井良啓「所得税法59条と60条の適用関係」税務事例研究96号37頁（2007年）、46-47頁。

6 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』（2018年）88頁。

(無償譲渡) も含むと理解されていると考えてよいでしょう。『無償による譲渡』と言われると何だかピンとこないかも知れませんが、『他人にタダでモノをあげる』と考えれば、贈与がこれにあたるのが分かると思います」と述べている。浅妻章⁷も、「『譲渡』とは有償無償を問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であり、売買のみならず交換・贈与・公売・現物出資等も含む」と説明する。私自身も、かつて、以上の見解に立って論文を書いたことがある⁹。

ところが、以上のように所得税法33条にいう「譲渡」には贈与も含むというように広く解する場合、次のような解釈論上の難点が浮上する。それは第一に、所得税法59条及び60条の解釈についてかなり技巧的な操作が必要となる¹⁰。あるいは、所得税法33条の解釈論として「譲渡」の有無と別に同条項の

7 佐藤・前注，89頁。ただし、佐藤も個人間の贈与の場合に譲渡所得の課税関係を発生させるべきと考えているわけではない。佐藤英明「土神家の一族」同編著『租税法演習ノート〔第3版〕』2頁（2013年），6-7頁（増井・前掲注5に依拠した説明を行っている）参照。

8 中里実ほか編『租税法概説〔第3版〕』（2018年）103頁〔浅妻章如〕。

9 浏圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200頁（2007年），200頁，206頁注15参照。なお、この点への反省を含む、本稿につながるその後の検討として、浏圭吾「新株の有利発行と受贈益課税」中里実ほか『金融取引と課税（1）〔トラスト60研究叢書〕』1頁（2011年），5-6頁（及び20頁の注8-10）。

10 増井・前掲注5は、個人から個人への贈与に際して（対価ゼロの「譲渡」であるにもかかわらず）譲渡損失を計上しないことを正当化するために、それは「33条1項にいう『資産の譲渡』にはあたるが、59条1項不適用の反射の効果として、33条の適用効果が発生しない、つまり、譲渡所得の金額の計算に入らないとすることが考えられる」との解釈論を提示し（47頁）、これを妥当なものとする（48頁）。

発動要件をもう一つ設定せざるを得なくなる¹¹。第二に、こちらがより重要であるが、以上に引用したあらゆる見解において相続による資産の移転は「譲渡」にあたらないことが想定されているようであるが、それは「有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為」であるというこれらの見解の「譲渡」の定義と正面から抵触する¹²。

本稿において、私は、所得税法33条にいう「譲渡」の意義について、上記諸見解が登場する前に考えられていたように¹³、対価とみなされるべき経済的

11 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編著『所得税の理論と課題』147頁(1996年)、152頁は、「資産の『譲渡』を上記したように広く権利の移転を意味するものとする、相続、遺贈、贈与もこれに該当し、キャピタル・ゲインの実現があったとされるかのようだが、税法は譲渡所得の課税について『収入金額』(所法36条)があることを前提としており(所法33条③)、収入金額を伴わない相続等によっては譲渡所得は生じない」と述べる。また、金子宏「譲渡所得の課税」同『租税法理論の形成と解明上巻』625頁(2010年、初出2002年)は、「ここにいう譲渡とは[...]有償であるか無償であるかを問わず、すべての資産の移転を含む概念であると解すべきであるが、このように解しても、無償の取引、すなわち対価その他の経済利益を伴わない取引からは、課税の対象となる譲渡所得の金額(総収入金額から取得費及び譲渡に要した費用の合計額を控除した金額)は生じないから、納税者に不利益を与えることはない」と述べる。谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(2018年)293頁、316-17頁も同旨と思われる。しかし、これらの見解では、債務の引受を伴う相続に際して移転する(相続財産を構成する)資産のキャピタル・ゲインに対する課税が行われないことを説明できないのではないだろうか。

12 大塚正民「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)(2・完)」税法学306号19頁、307号1頁(1976年)、307号13頁注37参照。

13 例えば、注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』(2011年)679頁には、「『譲渡』とは、一般に所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買のほか、交換、代物弁済、物納、競売、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれるものと解されている」とある。なお、金子宏

価値の収受が存在するような移転を意味し、相続や贈与を含まない、と解すべきだと主張する。この解釈は、「譲渡」と「移転」を書き分けている所得税法の文言からも自然であり、また、日本における譲渡所得課税が始まった頃の立案担当者の解説とも整合的である。

以下、文言及び立法の経緯について述べ、このような解釈が正当であることを根拠づける。最後に、「有償無償を問わず」という考え方が登場した背景を推測し、私の立場においてもなお残る解釈論上の問題点を指摘して、今後の研究のための覚え書きとする。

Ⅱ 「譲渡」の意義をめぐって

1 所得税法における「移転」と「譲渡」の書き分け

所得税法33条にいう「譲渡」が「有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為」を指すという理解は、所得税法が「譲渡」と「移転」を書き分けていることを無視するものであり、妥当ではない。

所得税法33条1項によれば、「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう」。この規定だけを見ると、確かに、譲渡所得の基因となる事象の全てが「譲渡」という概念に包摂されると理解することも不可能ではない。しかし、所得税法59条1項柱書を見てみよう。そこには、次のような表現がある。

『租税法〔第2版〕』（1988年）184頁には、「譲渡とは、所有権その他の権利の移転を広く含む観念で……」とあり、「有償であると無償であるとを問わず」という文言は、同『租税法〔第3版〕』（1990年）186頁で追加された。『租税法〔第2版〕』で示されていた上記の定義は、既に、同書の初版（1976年）170頁、及び、金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」同『課税単位及び譲渡所得の研究』89頁（1996年、初出1975年）、101頁に現れていた。この論文では、無償による移転・贈与等が「譲渡」にあたるかどうかということは論じられていない。

山林又は譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には […] これらの資産の譲渡があったものとみなす。

この表現ぶりから、所得税法においては、資産の「譲渡」とは別の概念として資産の「移転」が観念されていることがわかる。そして、同項1号に一定の「贈与又は相続若しくは遺贈」が、2号に一定の低額譲渡が掲げられていることからして、「移転」は「譲渡」を包摂する上位概念であると考えられる。つまり、所得税法にいう「譲渡」とは、「移転」のうち、贈与、相続及び遺贈以外のもの（全部または一部）を指すということになる。贈与、相続及び遺贈は、「移転」ではあるが「譲渡」ではないということになる。

所得税法59条に基づくキャピタル・ゲイン課税を「みなし譲渡」と呼ぶことも、このような解釈と整合的である。一般に、本来ある概念に包摂されない事柄を同概念に含まれるものと擬制することが「みなす」という法技術である。一定の「移転」を「譲渡」とみなすのが所得税法59条である。元来「譲渡」であるものを「譲渡」とみなすというのでは、意味が通らない¹⁴。

要するに、所得税法の文理からは、33条にいう「譲渡」には、贈与、相続及び遺贈は含まれないということになるはずである。

2 日本における譲渡所得課税の開始と立案担当者の説明

(1) 戦時中におけるキャピタル・ゲイン課税

資産の「移転」と資産の「譲渡」を区別し、「譲渡」には贈与、相続及び

14 中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集50号89頁（2002年）、118頁は（恐らく、「譲渡」の概念につき近年の有力説のように贈与等を含むものとして理解することを前提として）、むしろ所得税法60条の適用されるような場面を「みなし『不譲渡』」と理解するべきことを提案している。

遺贈を含まない、という上記の解釈は、日本に譲渡所得課税が導入されてから比較的日子が浅い頃の立案担当者の解説から裏づけられる。

日本の所得税法に譲渡所得課税の規定が設けられたのは、1946年の所得税法改正においてであった。¹⁵この改正は、所得税法10条1項に「第8」として「譲渡所得」を追加した。¹⁶しかし、所得税法の枠外での個人のキャピタル・ゲインに対する課税の歴史は意外に古い。¹⁷戦争を契機として得られた偶発的な利得に対する課税が繰り返し行われていたのである。

まず、1918年には、戦時利得税法（大正7（1918）年法律第9号）が制定され、¹⁸そこでは「船舶又は鉱業若は砂鉱業に関する権利若は設備の売却に因る個人の利得」（3条1項3号）が課税の対象となっていた。同法は第一次世界大戦の終結に伴い、まもなく廃止された。¹⁹ところが、1935年に、臨時利得税法（昭和10（1935）年法律第20号）が制定され、同法の1939年改正により「譲渡利得」すなわち「船舶（製造中の船舶を含む）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個人の利得」（3条1項3号）が課税の対象に加

15 所得税法（昭和15（1940）年法律第24号）に対する、所得税法の一部を改正する等の法律（昭和21（1946）年法律第14号）1条による改正。

16 譲渡所得に対する課税が行われるようになるまでの日本法の沿革につき、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』1頁（1995年、初出1966、1968、1975年）、47頁及び同書の注169-70（55-56頁）（この部分の初出は1968年）。

17 前史への言及として、前注にて引用した金子論文のほか、戦時利得税法と臨時利得税法の双方を紹介する注解所得税法研究会・前掲注13、645頁。さらに、より詳しいものとして、吉牟田勲「キャピタル・ゲイン課税の沿革と背景」税経通信43巻12号63頁（1988年）。

18 背景につき、諸橋英一「第一次世界大戦と税財政政策：総力戦における戦時利得税の導入とその意義」史学雑誌125巻8号1395頁（2016年）参照。

19 同法附則及び大正8（1919）年法律第17号参照。

えられた。²⁰さらに、同法の1942年改正により「不動産、不動産上の権利（永小作権又は地上権の設定其の他他人をして不動産又は不動産上の権利を使用せしむる一切の場合を含む）」²¹が同号に加えられた。

確かに、戦時利得税法及び臨時利得税法によるキャピタル・ゲインへの課税は、所得税法とは別の法律に基づくものである。そして、これを個人の所得に対する課税として位置づけるべきかどうかについては慎重な検討が必要であり、否定的な見解にも理がないわけではない。²²しかし、まさに個人の保有する資産のキャピタル・ゲインのうち実現したものを対象として個人に対して（しかも1942年改正後は累進税率で）納税義務を課している以上、これらの法律によるキャピタル・ゲインへの課税を譲渡所得課税の原型として参照することも許されるのではないだろうか。²³

20 臨時利得税法中改正法律（昭和14（1939）年法律第49号）による改正。

21 臨時利得税法中改正法律（昭和17（1942）年法律第49号）による改正。

22 臨時利得税創設時には、この租税の租税体系における特殊性が強調されていた（石渡荘太郎「臨時利得税法の実施に際して」税13巻5号2頁（1935年））。金子・前掲注16、55頁注169は、臨時利得税は所得税の補完税であるという見解とそうではなく一種の物税であるという見解とを紹介している。後者の見解を重視するためか、金子は譲渡所得への課税を検討するにあたり、戦時利得税や臨時利得税について詳細な言及を行っていない。例えば、金子・前掲注13（「所得税とキャピタル・ゲイン」）、94頁は、平準化措置についての検討という限られた文脈ではあるが、1946年の所得税法改正で「譲渡所得」が課税の対象となった時点から検討を加えている。

23 1938年に租税負担の激増緩和措置（支那事変特別税法（昭和13年法律第51号）2条3項）がとられた際には、所得税と臨時利得税とを合わせた負担率が基準とされている。このことは、臨時利得税が所得税と同じ性格を有する（つまり、人税である）と考えられていたことの証左である。この措置の解説として、松隈秀雄『第七十三回帝国議会に於て成立したる諸税法施行に就て〔銀行叢書第三十五編〕』（1938年）32-34頁。

(2) 1918年の戦時利得税法

所得税法(明治32(1899)年法律第17号)が個人の「営利の事業に属せざる一時の所得」(5条5号)を課税の対象から除外していたにもかかわらず、1918年の戦時利得税法は、営業に含まれない船舶等の権利または設備の売却益を課税の対象とした(3条1項3号²⁴)。その趣旨につき、当時の文献は、これらの権利または設備が時局の影響を大きく受けて価格が暴騰して多額の売却益をもたらすにもかかわらずこれを一時所得として課税対象外とするのは「課税上権衡を得」²⁵ないので、課税すべきだと言っている。要するに、戦争によって得られた特別な利得²⁶に対して課税するというわけである。

このように戦争に伴うキャピタル・ゲインのみを課税の対象とするために、売却金額から控除する価額については戦時利得税法7条を受けた政令(同法を受けた戦時利得税法施行規則(大正7(1918)年勅令第64号)6条1項)で概ね次のように定められていた。すなわち、船舶を例にとると、1914年7月31日以前より納税義務者の所有に属するものである場合には、①1914年7月中における見積平準価額、②1914年8月1日以後の設備費・改良費、③売却に関する必要の経費、を控除する。1914年8月1日以後の製造または取得にかかるものである場合には、①製造費または取得価額、②設備費・改良費、③取得または売却に関する必要の経費、を控除する。このように、1914年7月以前に生じたキャピタル・ゲインは課税の対象から除外されている。なお、戦時利得税法による船舶・鉱業権等の売却益に対する課税は期間税であり(7条2項)、納税義務者の申告(9条1項)を基礎として、所得調査委員会の調査に基づいて政府が利得金額を決定することとされていた(10条)。

24 営業に含まれるものは同法3条1項2号により課税される。

25 西脇晋『戦時利得税法要義』(1918年)19頁。西脇は、大蔵省出身で、当時は弁護士。のちに衆議院議員となる。

26 武本宗重郎『実務参考所得税法詳解・附戦時利得税法提要』(1919年)9頁(ページは、附録部分に付されたもの)にも同旨の記述がある。

戦時利得税法については、現在の所得税法との関係で、次の三点が目される。

第一に、同法においては「譲渡」ではなく「売却」という用語が用いられている。

第二に、前述の施行規則6条1項において、現在の所得税法33条3項及び38条1項に対応する計算方法が示されている。すなわち、譲渡所得の金額の算定にあたり控除される「資産の取得費」の構成要素である①「資産の取得に要した金額」が「取得価額」として、②「設備費及び改良費」がそのままの表現で、登場している。また、③「資産の譲渡に要した費用」は「売却に関する必要の経費」として出てくる。「取得に関する必要の経費」については現行法には直接対応する概念が存在しないが、判例が「資産の取得に要した金額」に含めている「付随費用²⁷」に相当すると理解することが可能である。

第三に、施行規則6条2項において、次のように、現在の所得税法60条1項に類似する定めが置かれている。

前項の場合に於て相続、贈与又は遺贈に因り取得したるものに付ては被相続人、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

近年では、所得税法60条は、(シャープ勧告に由来する)みなし譲渡を定める59条と対をなす規定として理解されることがある²⁸。しかし、少なくとも規定の沿革という意味では、60条は59条と比べてはるかに長い歴史を有するの

27 最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁、494頁。

28 増井・前掲注5、40頁は、「60条については、59条と対をなす規定として理解することが通例であろう」と指摘する。

である。

(3) 1939年の臨時利得税法改正

1935年に制定された臨時利得税においては、当初、かつての戦時利得税と異なり、個人による船舶・鉱業権等の売却等を契機としたキャピタル・ゲインへの課税は控えられていた。しかし、所得税の税率に上限が設けられたことにより、²⁹政府は戦費調達のために課税ベースを拡大する必要性に迫られた。³⁰そのための手段の一つとして、1939年の臨時利得税法改正において、かつて課税がされていたのと同じ種類の資産が課税の対象に加えられた。なお、戦時利得税法と異なり、「売却」ではなく「譲渡」を契機に課税が行われることとされ、課税の対象たるキャピタル・ゲインは「譲渡利得」と呼ばれている。

船舶・鉱業権等の譲渡による利得への課税の趣旨は、戦時利得税におけるそれと同様である。すなわち、「支那事変」による偶発的な利得の一部を租税の形で回収することにあつた。³¹このため、1936年12月31日以前に生じたキャピタル・ゲインは課税の対象から除外されている。なお、この時点では、譲渡利得への課税は、臨時利得税法内の他の税目と異なり、期間税ではなく³²随時税として構成されていた。

本稿の問題関心からは、次の諸点が注目される。

29 松隈・前掲注23参照。

30 この点の指摘として、片岡政一「臨時利得税改正及減免措置」財政4巻5号72頁(1939年)。

31 片岡・前注, 82頁, 吉田鹿之助「臨時利得税の改正」税17巻5号92頁(1939年), 93頁, 田中豊ほか『増税並税法改正解説』(1939年)18頁, 352-53頁。

32 臨時利得税法(昭和14(1939)年法律第49号による改正後のもの)16条2項及び臨時利得税法施行規則(昭和14(1939)年勅令第171号による改正後のもの)16条の2(譲渡の日より20日以内に利得金額を申告せよとの定め), 同法26条3項(譲渡の際に徴収するとの定め)。

第一に、この改正によって、実定法上、初めて、「譲渡」という概念が登場した。かつての「売却」に代えて「譲渡」という概念を用いた理由は、「売却」だと現物出資のような形態を把握できないということにあった。³³そして、「譲渡」の意義につき、立案担当者の解説は次のように述べている。

「譲渡利得は、船舶、鉱業権等の譲渡に因っ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、之に因っ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。従って其の典型的な場合は、売買、交換、出資の如き法律行為を原因とする譲渡である。³⁴」

このように、「譲渡」とは有償の移転に限られるという考え方が、はっきりと示されている。しかし、「有償移転」ではなく「有償譲渡」という表現が用いられており、(後の用語法でいう)「移転」のことを「譲渡」と呼ぶ用語法が混在していることがわかる。

第二に、改正後の臨時利得税法11条の2第3項前段において、次のように、現在の所得税法60条1項と酷似する表現が用いられている。³⁵

33 片岡・前掲注30, 83頁。ただし、帝国議会の委員会における法案審議においては、鉱業権を保有する会社の株式を譲渡する場合には課税を回避できることが指摘されていた。支那事変特別税法中改正法律案外二件委員会議録第5回(昭和14(1939)年3月1日)12-13頁。

34 田中ほか・前掲注31, 362頁。

35 後段は、譲渡後に相続があった場合について規定する。

前二項の計算に関しては相続、贈与又は遺贈に因り取得したるものは相続人、受贈者又は受遺者が引続き之を有したるものと看做し […]

この規定の意義につき、臨時利得税法施行規則12条の2第2号が次のように敷衍³⁶している。

相続、贈与又は遺贈ありたる船舶又は鉱業若は砂鉱業に関する権利若は設備は之を被相続人、贈与者又は遺言者が取得したる時に於て相続人、受贈者又は受遺者が取得したるものと看做し被相続人、贈与者又は遺言者の支出したる設備費、改良費又は譲渡に関する必要の経費は之を相続人、受贈者又は受遺者の支出したるものと看做す

立案担当者は、被相続人等が支出した設備費、改良費、または譲渡費用は相続人等が支出したものとみなすことの趣旨につき、次のように述べている。

「之は相続、贈与等のあった場合は、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、収入金の大部分が譲渡利得となって、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の前主から引続き所有してゐたものとして、譲渡利得を計算することに規定されたものである。³⁷」

36 昭和14(1939)年勅令第171号による改正後の臨時利得税法施行規則12条の2第2号。田中ほか・前掲注31, 388頁。

37 田中ほか・前掲注31, 388-89頁。

ここでいう負担力とは、要するに戦争を契機として得られたキャピタル・ゲインであり、それを把握するために取得価額等を引き継ぐわけであるが、キャピタル・ゲインという概念を使っていないことにより、説明がわかりにくくなっている。

(4) 1942年の臨時利得税法改正

譲渡利得に対する課税の対象は、1942年の臨時利得税法改正により、不動産及び不動産上の権利へと拡張された。その立法趣旨は、恐らく、これらについても戦争の影響によるキャピタル・ゲインが生じているということにあったといえよう。この改正により、譲渡利得に対する課税は期間税となり³⁸ (16条)、また、累進税率が適用されることとなった (14条の5第2号)。

立案担当者の解説等における「譲渡」の意義についての説明は、1939年改正におけるそれと全く同様である。⁴⁰

(5) 1946年の所得税法改正

第二次世界大戦が終わっても、日本は、インフレや戦災による損失に伴う歳出の増大に対応するため、増税を余儀なくされた。その一環である1946年

38 昭和17(1942)年法律第49号による改正後の臨時利得税法3条1項3号。

39 岩本巖「臨時利得税法(個人)」税20巻4号182頁(1942年)、明里長太郎「臨時利得税法中改正法律」財政7巻5号263頁(1942年)(いずれも、「時局の影響」が不動産の譲渡利得に及んでいることを指摘する)、小澤栄豊「本年度より課税せらるる譲渡利得と其の申告に就て」税21巻2号48頁(1943年)。「しかし当時都市を中心に不動産の値上りが非常なものであったに拘はらず、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ことゝされてゐたのであった。各国とも之れが不動産の値上り等に対しては、土地増加税^マ或は財産増加税^マ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照^マとせなかつたことはむしろ不思議であつたのである」)。

40 岩本・前注、183頁、明里・前注、264頁、小澤・前注、53頁。

の所得税法改正⁴¹においては、それまで臨時利得税法によって行われていた譲渡利得への課税が、ほぼそのまま、「譲渡所得」に対する課税として、所得税法に移された。臨時利得税法は終戦の翌年までの課税とされていたところ⁴²、同法のうち個人の譲渡利得への課税についてはこれを所得税法に移すこと⁴³を通じて存続させたといえることができる。

この改正では、所得税法10条1項に「第8」として「譲渡所得」が加えられた。その内容は、不動産、船舶、鉱業権等を対象とするものであって、従前の譲渡利得課税の対象資産が維持されている。計算方法(12条1項11号)や、相続人等が「引続き之を有したるものと看做」す規定(12条8項⁴⁴)も同じである。税率についても、累進税率が維持されている(21条1項第8)。課税の対象となるのは、1946年3月3日以降のキャピタル・ゲインである⁴⁵。同日までに生じたキャピタル・ゲインについては、財産税法(昭和21(1946)年法律第52号)の課税対象となっているので、所得税法では敢えて追わないというわけである。

このように、所得税法に「譲渡所得」が設けられたとはいえ、キャピタ

41 所得税法の一部を改正する等の法律(昭和21(1946)年法律第14号)による改正。

42 1942年改正後の同法附則2項(「個人に付ては大東亜戦争終了の年の翌年分限りとする」)。

43 もっとも、所得税法を改正する昭和21(1946)年法律第14号により、臨時利得税法自体が廃止されている。

44 この規定を受けて、昭和21(1946)年勅令第414号による改正後の所得税法施行規則12条の4が、臨時利得税法施行規則12条の2第2号(1939年改正後のもの)と同じ内容を定めている。

45 1946年改正後の所得税法11条8項(「命令を以て定むる日」)及びその委任を受けた昭和21(1946)年勅令第414号による改正後の所得税法施行規則12条の3。

ル・ゲイン一般が課税の対象となっているわけではない。課税対象の資産は限定されているし、分類所得税のみが課され総合所得税の対象とはなっていない。このような「譲渡所得」の所得税法の体系における継子的位置づけは、当時の立案担当者によって、明確に意識されていた。前尾繁三郎（当時、大蔵省主税局国税第一課長）は、次のように言う。

「不動産等を譲渡した場合の利得に対しては、従来譲渡利得として臨時利得税を課税してをったのであるが、今回臨時利得税を廃止することになったのと、新たに財産税を課税し、広く財産の評価が行はれることになったので、基準となる時期を財産税調査期日として、これを所得税法に統合しやうとするものである。しかして資産の売却益に課税しない立前である所得税において不動産の譲渡に因る所得に対して、課税することとしたのは、現行の源泉主義から資産増加主義に一步近かしめんとしたもので注目すべき点である。然し退職所得、清算取引所得と同様一時所得たるの性質に鑑み、累進税率に因る分類所得税のみを課税し、総合所得税はこれを課税しないこととした。」⁴⁶

それでは、所得税法の建前からは課税しないはずの、すなわち非課税である一時所得の一種である、キャピタル・ゲインに課税するのはなぜか。この時点においては、この点についての理論的な裏づけは、恐らく存在しなかった。むしろ、翌年に全部改正された所得税法（昭和22（1947）年法律第27号）が、同じ年の11月に改正され、従来の「一時の所得」に対する非課税を排して「一時所得」に対する課税が定められた時点で、譲渡所得はようやく所得

46 前尾繁三郎「第九十回帝国議会における一般税制の改正について」財政11巻9号48頁（1946年）、53頁。忠佐市「直接税〔大蔵省主税局・新增税法紹介〕」税1巻4号4頁（1946年）、8頁にもこれに類した解説がある。

税法の体系の中に確かな地位を築き上げたと言えるかもしれない。

譲渡所得に関する規定自体について言えば、1947年全部改正後の所得税法9条1項7号においては、不動産、船舶、鉱業権等に加えて「その他命令で定める資産の譲渡」が対象とされており、「その他命令で定める資産」としては、所得税法施行規則（昭和22（1947）年勅令第110号）7条が「法人に対する出資（基金又は醸金を含む。）」及び「特許、実用新案、意匠又は商標に関する権利、著作権、出版権、営業権その他これらに準ずる権利」を掲げていた。このように、譲渡所得の対象となる「資産」の範囲が、わずかではあるが広がった。さらに、翌1948年の改正（昭和23（1948）年法律第107号）によって所得税法9条1項7号における「不動産……命令で定める」の部分が削除された結果、規定の上では、一般に「資産」の譲渡が課税の対象となった。

要するに、シャープ勧告の直前の段階では、資産の譲渡があれば譲渡所得の課税があるものの、そこでいう「譲渡」としては有償での移転のみが想定されていた。また、相続、贈与または遺贈により取得した資産については相続人等が引き続きこれを有していたものとみなされていた。

Ⅲ シャープ勧告以降の立法・判例の展開と「譲渡」概念の拡散

1 シャープ勧告とそれを受けた1950年の所得税法改正及びその後の展開

(1) シャープ勧告と1950年の所得税法改正

譲渡所得に対する課税の仕組みに対して、決定的な変容をもたらしたのが、1949年のシャープ勧告とそれを受けた1950年の所得税法改正（昭和25（1950）年法律第71号）である。シャープ勧告⁴⁷においては、相続等の場合につ

47 分析として、金子・前掲注16, 75頁（及び84-86頁の注235及び236）、大塚・前掲注12, 金子宏「シャープ勧告と所得税」同『所得課税の法と政策』16頁（1996年、初出1983年）、58-60頁。また、20世紀末における評価として、渋谷

き、従前の保有期間及び取得費等の引継ぎに代えて、「みなし譲渡」の仕組みが提案された。すなわち、「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合 (when a capital asset is given away), その時までにはその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるずるに遅らせること (indefinite postponement of income tax through several generations) を防止する上において重要である」というのである。⁴⁸

この勧告を受けて、1950年の所得税法改正では、「みなし譲渡」の仕組みが実現した。すなわち、5条の2第1項として次のような規定が設けられた。⁴⁹

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った場合においては、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ったものとみなして、この法律を適用する。

雅弘「シャープ勧告における所得税——譲渡所得を中心として」租税法研究28号61頁(2000年)。

48 シャープ使節団『シャープ使節団日本税制報告書』(1949年)65頁。同196頁(附録B——所得税における不規則所得の取扱い)がこの点について多少詳しく述べている。

49 村山達雄「改正所得税法の解説(1)」財政15巻8号78頁(1950年),81頁は、「この法意は、これらの資産を長く持ち続けるものと、そうでないものとの実質的な権衡をはかるために、相続、遺贈又は贈与の時において、一度譲渡所得又は山林の所得として課税して、一応けりをつけるためと思います」と説明している。村山は、当時、国税庁所得税課長であった。

ここで第7号に規定する資産とは「山林」であり、第8号に規定する資産とは単なる「資産」(すなわち、譲渡所得の基因となる資産)のことである。さらに、同条3項では、低額譲渡(時価の二分の一未満⁵⁰)についても、時価での譲渡があったとみなすとされた。法技術的に注目されるのは、ここで初めて「移転」という概念が、実定法上に登場したことである。それまで、「譲渡」と「相続、贈与又は遺贈」の両者を包括する上位概念は存在していなかった。それが、ここで初めて「移転」という概念として現れたのである。「譲渡」と「移転」の区別は、少なくとも、同時代の大蔵省・国税庁の人々には正しく理解されていたようである。例えば、やや時代が下るが、1954年に書かれた解説において、桜井四郎(当時、大蔵省主税局税制一課)は次のように述べていた。

「譲渡所得課税は、右でもわかるように、資産の譲渡の場合の外、贈与、寄附行為、遺贈による資産の移転の場合においても課税せられ、また、譲渡の一態様として、売買の外、交換、法人に対する現物出資、取用等の場合においても課税せられる。従って譲渡所得課税は、資産の譲渡があった時に課税される、というよりも、むしろ資産の移転があった場合に課税されるといった方が、より適切であるわけでもある。⁵¹」

なお、シャープ勧告の勧告事項の一つとして、課税庁の法解釈に関する内規の公開⁵²があった。これを受けて、所得税基本通達が定められ、公開され

50 昭和25(1950)年政令第69号による改正後の所得税法施行規則2条2項。

51 桜井四郎「資産の譲渡をめぐる課税」税9巻10号2頁(1954年)、4頁。また、木原義一『所得税法』(1956年)205頁は、「譲渡」につき「その性質上、対価を得てなされる有償譲渡又はそれと実質を同じくする資産の移転に限られる」と述べている。

52 シャープ使節団・前掲注48、155頁。

た。同通達136においては、「資産の譲渡には、売買の外、交換、競売、公売、収用、物納、法人に対する出資等をも含むものとする」と述べられて⁵³いた。

(2) その後の法改正

シャープ勧告によって導入された「みなし譲渡」が定着しなかったことは、周知のとおりである。⁵⁴1952年の所得税法改正⁵⁵において、所得税法5条の2第1項におけるみなし譲渡の対象から、相続と相続人に対する遺贈が除かれた。これを受けて、10条4項前段として、「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」という表現が復活した。その後、みなし譲渡の対象となる局面がますます縮小していったことは、周知のとおりである。⁵⁶そして、1965年の所得税法の全面改正により、所得税法33条1項で「資産の譲渡」による所得を課税の対象とし（←旧法9条1項8号）、59条1項で

53 引用は、国税庁所得税課編『所得税の法令と取扱通達（所得税法に関する基本通達）』（1951年）24頁による。なお、同内容の定めは、1970年7月1日付直審（所）30通達により制定された所得税基本通達の所得税法33条に関する項目には見当たらない。参照、『所得税取扱通達集〔昭和45年11月1日現在〕』（大蔵財務協会、1970年）。

54 シャープ勧告から比較的近い年代の議論状況を見ると、みなし譲渡への反対よりも、むしろ、有価証券の譲渡益に対する譲渡所得課税への反対が強く主張されており（この点の指摘として、例えば、泉美之松「昭和27年度税制改正の概要」ジュリスト4号32頁（1952年）、34頁）、実際、1953年の改正（昭和28（1953）年法律第173号によるもの）で有価証券は非課税とされた（所得税法6条5号による非課税の対象に、有価証券の譲渡による所得が加えられた）。吉牟田・前掲注17、68頁参照。

55 昭和27（1952）年法律第53号による改正。

56 要領を得た解説として、岡村忠生「譲渡所得の意義」租税判例百選〔第3版〕60頁（1992年）。

みなし譲渡を規定し(←旧法5条の2第1項)、60条1項で取得費等の引継ぎを定める(←旧法10条5項前段)、という現在に至る条文群ができ上がった。

2 譲渡所得課税をめぐる判例と学説

(1) 判例・学説における「譲渡」と「移転」の混同

冒頭で述べたように、以上のような文言及び立案担当者の解説にもかかわらず、現在では、所得税法33条1項にいう「譲渡」に贈与のような無償の移転をも含める解釈が有力である。言い換えると、現在の支配的な見解においては、条文における「譲渡」と「移転」の書き分けは無視されている。それでは、このような「譲渡」と「移転」の混同ないし同一視は、どのようにして生じ、また、その背景にはどのような事情があったのだろうか。

混同は、遅くとも、1960年前後には現れている。例えば、会計学者の西村民之助は、1959年の論文において、「現行法上の、『資産の譲渡』とは有償無償を問わない。又公法上の行為(公売, 収用等)であると、私法上の行為(売買, 贈与等)であるとは関係なく財産権を他人に移転する一切をいうことになっている」と述べている⁵⁷。西村の叙述は雑駁なものであり、この部分の典拠も示されていないが、譲渡と移転の区別は無頓着な記述の最初期のものといえよう。問題は、同様の記述が、国税庁に属する者によって書かれた文章にも現れてくることである。1963年に、当時国税庁資産税課長の吉田富士雄名義で公表された、おそらく国税庁の職員が執筆したと思われる解説記事には、次のような叙述がある⁵⁸。「譲渡所得が生ずる場合の『譲渡』とは、所有権その他の財産権を移転させる一切の行為をいいますから、普通の売買の

57 西村民之助「譲渡所得について」同志社商学11巻4号424頁(1959年)、417頁(ページは逆順)。

58 吉田富士雄「不動産の譲渡と個人の税金」ジュリスト283号54頁(1963年)、55-56頁。

場合だけでなく、たとえば次のような場合も譲渡であり、譲渡所得が発生します。(1)資産を交換した場合〔中略〕(6)資産を贈与(相続人に対する死因贈与を除く)または遺贈(包括遺贈および相続人に対する遺贈を除く)した場合(所得税法第5条の2第1項)。贈与または遺贈の時に、その時の価額により譲渡があったものとみなされます〔後略〕。条文上の「移転」の概念を用いないこの記述においては、贈与や遺贈も「譲渡」を構成するかのように読めてしまう。

1965年の全面改正前の所得税法における譲渡所得の意義について一般論を述べたのが1968年10月31日の最高裁判決であるが、その第一審判決(1964年)における課税庁側の答弁及び主張においても、次のように「移転」の意味で「譲渡」という言葉が使われている。「たとえ資産が無償譲渡され、従前の所有者が資産譲渡について何らの対価を得ていない場合においても、譲渡所得に対して課税がなされることになる⁵⁹」。また、「そうでないとしても無償贈与であって何らの対価を受受していない」という納税者側の予備的主張⁶⁰を検討するに際して、裁判所は「次に原告は、無償譲渡であって対価を得ていないから課税の対象にならないと主張する」というように「無償譲渡」という概念を使って問題を整理している。納税者側の使った「無償贈与」という概念をそのまま使うか、より正確には「無償移転」として整理すべきであったところ、「移転」の意味で「譲渡」という言葉を使ってしまっているのである。

最高裁判所は、さすがに、次のように「移転」という言葉を正確に用いて

59 最判昭和43年10月31日訟務月報14巻12号1442頁。

60 浦和地判昭和39年1月29日行集15巻1号105頁, 109頁。

61 行集15巻1号108頁。

62 行集15巻1号111頁。

63 第一小法廷。裁判長裁判官は長部謹吾, 裁判官は入江俊郎, 松田二郎, 岩田誠, 大隅健一郎。

いる。

「譲渡所得に対する課税は、原判決引用の第一審判決の説示するように、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法（昭和22年法律第27号、以下同じ。）9条1項8号の規定である。

そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に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。⁶⁴」

もっとも、これに続く叙述においては、「無償や低額の対価による譲渡」という表現が登場してしまっている。⁶⁵

ところが、本稿冒頭において紹介したように、最高裁判決においても、「移転」と「譲渡」の正確な使い分けが失われてしまう。1972年12月26日の判決⁶⁶においては、通常の譲渡（有償での移転）における収入金額の範囲が問題となっている当該事案の解決には何ら役に立たないのに、次のような一般

64 訟務月報14巻12号1443-44頁。

65 訟務月報14巻12号1444頁。

66 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。第三小法廷による判決であり、裁判長裁判官は田中二郎。裁判官は下村三郎と関根小郷。

論を展開し、その後段(「したがって」で始まる一文)では、「譲渡」が条文にいう「移転」の意味で使われている。

「一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもので解すべきであることは、当裁判所の判例とするところである(昭和41年(行ツ)第8号昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁)。したがって、譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要せず、昭和40年法律第33号による改正前の旧所得税法(昭和22年法律第27号)においては、資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号、無償であるときは同法5条の2が適用されることとなるのであるが〔後略〕。」

さらに、1975年5月27日の判決⁶⁷においては、次のように、所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」が有償無償を問わない、という命題が登場する。

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない(最高裁昭和41年(行ツ)第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照)。したがって、所得税法33条1項に

67 最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。第三小法廷による判決であり、裁判長裁判官は高辻正己。裁判官は関根小郷、天野武一、坂本吉勝、江里口清雄。

いう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。」

このように、本来であれば、「譲渡」があれば所得税法33条1項に基づき譲渡所得課税の対象となり、贈与等の一定の「移転」の場合には所得税法59条1項に基づいて時価での「譲渡」があるとみなされる、と言うべきところ、「移転」と「譲渡」とを混同する言葉遣いを契機として、最終的に、所得税法33条1項にいう「譲渡」には「移転」一般が含まれる、という文言とも当初の理解とも異なる命題が誕生したのである。⁶⁸

これらの最高裁判決と同時期の学説においても、「譲渡」の範囲にどこまで含めるかは別として、「移転」と「譲渡」はあまり厳密に区別されていない。⁶⁹もちろん、学説の中には、「移転」と「譲渡」を区別し、「譲渡」とは有

68 清永敬次「譲渡所得の意義」租税判例百選〔第2版〕70頁（1983年）、71頁は、最判昭和43年10月31日の判示内容と、最判昭和50年5月27日の「有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいう」という命題との相違を指摘し、「条文の読み方としては、現行33条は対価を伴う場合に関する規定と解される」と述べていた。岡村・前掲注56、61頁も、「33条にいう譲渡が無償の場合を含むとするこれらの判決〔引用者注：最高裁の昭和50年5月27日判決と昭和53年2月16日判決〕の考え方は、本件昭和43年最高裁判決〔引用者注：最判昭和43年10月31日〕や、同じく最高裁の昭和47年12月26日判決（民集26巻10号2083頁）及び山林所得に関する昭和50年7月17日判決（訟月21巻9号1966頁）が、旧9条1項8号（現行33条。山林所得は旧法同7号、現行32条）を対価の受入れを伴う場合（実現利益課税）の規定とし、旧5条の2（現行59条1項）を対価の受入れを伴わない場合（未実現利益課税）の規定としてあげていることとは矛盾する」と的確に指摘する。

69 金子・前掲注16、75頁ですら、「資産の無償または低額の譲渡」という、若干ミスリーディングな表現を用いている。もっとも、すぐ後の記述には「無償で資産の移転を受けた者」という正確な表現もある。これにならうならば、上

償ないし対価の受入れを伴うものである、とはっきり述べるものもある⁷⁰。しかし、これらの学説のほとんどにおいて、その主張の要点はそもそも未実現のキャピタル・ゲインに課税すべきではないという点にあり、「移転」と「譲渡」の語義についての条文の構造や立法経緯を踏まえた議論が展開されることはなかった。その後、冒頭に述べたように、代表的な体系書において1975年の最高裁判決の示した一般論が受容され、さらに、法科大学院制度が始まると、租税法が司法試験の選択科目に加えられ、そこでは判例を理解する必要が高いと考えられたため、上記の一般論が教科書で採用され広く教えられるようになっていく。

(2) なぜ「譲渡」概念への理解が変容したのか

それにしても、1960年代から1970年代にかけて、以上のように「譲渡」概念の理解が変わってしまったのはなぜだろうか。

もしかすると、当時の裁判所の法の解釈・適用において、あるいは、より一般的に当時の法をめぐる言説において、結論の妥当性のみが重視され、それに至る過程での条文の解釈はなおざりにされていたのかもしれない。しかし、少なくとも形の上では所得税法の規定の解釈が行われている以上、制定法の解釈一般が雑だったということだけでは説明にならない。そこで、試論であるが、以下の3つの理由があったのではないかと考える。

第一に、民法学において、有償契約と無償契約との区分の主観性が指摘さ

記箇所は「資産の無償での移転または低額での譲渡」というように書くべきだったということになる。

70 竹下重人「譲渡所得課税の二、三の問題点」シュトイエル100号107頁(1970年)、109-10頁(「譲渡」の解釈というよりも、所得税法33条全体の解釈として示されている)、佐藤義行・判例評論202号28頁(1975年)、29頁(1975年の最高裁判決の評釈。「移転」と「譲渡」の書き分けを指摘している)、大塚・前掲注12、307号10頁。これらの学説に言及し、条文の解釈としてはそれが妥当だと指摘するのが、清永・前掲注68、71頁である。

れてきたということである。⁷¹すなわち、無償契約と言っても、当事者の主観に基づいてそのように分類されるに過ぎないならば、ある税法の規定が有償契約のみを念頭に置いているように書かれているからといって、直ちに無償契約がその射程から排除されることにはならない、ということになりそうである。

第二に、所得税法の問題を法人税法の問題と合わせて所得課税の問題として論じる傾向である。これは、1940年の全面改正までは両者が同一の所得税法という法律に規定されていたこと、さらには、戦後日本の租税制度に大きな影響を及ぼしたアメリカ合衆国において個人に対する所得課税と法人に対するそれが同一の法典で規律されていることを考えると、無理からぬところである。そして、1965年全面改正後の法人税法22条2項において、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」というように、有償による資産の譲渡と無償による資産の譲渡が並列されたことが、同時に改正された所得税法のよりシンプルな規定の解釈に影響を及ぼしたことは、想像に難くない。

第三に、既に指摘されているように⁷²、「みなし譲渡」自体の政策論としての妥当性に対する賛否が議論の中心となっていたため、所得税法の規定の解

71 谷口知平「前注(§§ 533-539) II 双務契約の特色」同編『注釈民法(13) 債権(4) 契約総則』227頁(1966年)、228頁・230頁は、有償契約と無償契約の分類は追求する目的による区別であってかなり主観的な規準による区別しかできないと言う。

72 増井・前掲注5、39頁は、「従来、立法政策論上の当否が問題とされるあまり、規定の解釈論を詰める地道な作業が不十分であったのではないだろうか」と言う。

釈に注目が集まりにくかった、ということがあったかもしれない。

IV むすび

本稿において、私は、所得税法33条1項にいう「譲渡」について、売買を中心とする対価を収受するような事象を意味すると解すべきである、と主張した。その論拠として、「移転」と「譲渡」とを書き分けている所得税法の規定の文言、及び、現在の所得税法60条1項の規定が1918年の戦時利得税法と1939年の臨時利得税法改正法の系譜を引いていることを示した。1975年の最高裁判決が示した一般論が事案の解決に役立っていないという意味で傍論に過ぎないことに鑑みると、当該一般論を廃棄して上記のような解釈論に復することに、さしたる障害はないのではないかと思う。私のこのような立場からすると、これまでの裁判例の中にはそもそも問題の立て方が誤っていたということになるものも出てくる。例えば、最判昭和63年7月19日判時1290号56頁について言えば、浜名湖畔の地主からその妻と娘らに対する債務引受を条件とした土地の移転が、そもそも所得税法33条1項にいう「譲渡」にあたるのかということが問題となるはずである。

もちろん、本稿で示した解釈論の先には、様々な問題が存在している。まず、「譲渡」にあたる事象とあたらない事象の切り分けの基準という問題がある。⁷³相続や贈与であれば、「譲渡」にはあたらないとして、例えば負担付き贈与と呼ばれるような事象についてどのように考えるのか。外国法を準拠法とする家族法によって規律される財産移転についてどのように考えるのか。また、上記の切り分けにおいては、相続法における性質決定との整合性が求められるのか。さらに、そもそも、所得税法に基づくキャピタル・ゲイン課税と（贈与税を含む）相続税の課税との関係をどのように考えればよい

73 「贈与」に何が含まれるかという視点からの先行研究として、岡正晶「相続税法及び所得税法における『贈与』」税務事例研究25号61頁（1995年）。

のか。悩みは尽きないが、これらは今後の研究課題としたい。

(神戸大学大学院法学研究科教授)