

譲渡所得課税における所得の認識基準に関する研究

—課税のタイミングを中心に—

山本直毅

譲渡所得課税における所得の認識基準に関する研究

—課税のタイミングを中心に—

山本直毅

論文要旨

個人の担税力の測定指標である「所得」に対する課税は、1年間という一定期間における適正な所得を測定し、課税されなければならない。この適正な所得を算定するには、納税者の得た利益を正確に評価し、適正に評価された利益を適当な期間に帰属させなければならない。所得をいつ、課税対象に取り込むのかという問題は、所得課税制度の根幹に関わる問題である。しかし、所得の「認識」の基準である「実現」概念は、租税法上の最も重要な概念の一つであるにも関わらず、実定法上に存在しない概念である。ゆえに、所得がいつ「認識」されるかが不明瞭となり、権利確定は取引形態により多様化し、より理解し難いものとなる。

本稿では、個人の譲渡所得の年度帰属の問題、すなわち、譲渡所得の課税のタイミング(認識)に問題の焦点を当てた。本稿の課税のタイミングの問題では譲渡所得を構成する譲渡収入金額をいつの年度の所得に計上するかという収入計上の時的基準を問題とした。

租税公平主義の要請が反映された課税要件および賦課・徴収手続きを法定すべきことを租税法律主義は、要請する。租税法律主義の本質は国家の恣意的課税から国民の財産と自由を保護し、その結果、法的安定性と予測可能性が確保することである。急速に発展し複雑化する経済事象の中で、各種の経済取引により租税法律関係がいかに構成されるのかを、国民が、取引時点において正確に予測できることの重要性は、ますます増している。租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性が確保できるのであれば、それは結果として、租税法律主義に寄与することとなる。筆者の問題意識は、この点に集約されている。

本稿の目的は、譲渡所得に対する課税のタイミング、すなわち、譲渡所得の認識の基準および計上基準に関する問題を整理することにあつた。多様化する我が国の実現概念について、アメリカ租税法はいかなる対応しているか、この比較法的手法により研究することにより、我が国の今後の譲渡所得課税のあり方に示唆を得ることができると思料した。検討は以下のとおり行った。

まず、我が国における譲渡所得の認識の基準である「実現」をめぐる問題を

整理した。所得税法では、「収入」より導出される「実現原則」と譲渡所得の認識の基準としての「実現」とは異なる。その結果、法 33 条 1 項を根拠とする増加益清算課税説と法 33 条 3 項を根拠とする譲渡益所得説という考え方の違いが生じることが確認できた。学説および判例の動向を検討したところ、「実現」の事実認定規範である権利確定主義は、「実現」を、いかなるものと解すかにより、その認識時点は異なってしまうことが明らかにできた。

アメリカ法では、原則として「実現」が、課税対象たる所得の要件であるに止まらず、内国歳入法典に「実現」の語を用い法定し、「認識」と「不認識」という概念により、「実現」した所得の課税所得の算入可否を決している。原則として、資産の売却または交換により実現した利得は「認識」され、「認識」された時に、課税のタイミングが到来することが確認できた。

アメリカ法の認識構造との比較で、基本的に課税時期は、納税者の経済取引が異なるから多様なものとなるが、日本法の問題の原因は実定法により「認識」の基準が法定されていないところにあることが明らかになった。現状、譲渡所得課税制度の下では、不合理な取扱いがあるとしても、契約解釈に問題がない限り、その課税上における不合理な取扱いの是正を図ることはできない。合理的な課税関係を構築することができないことを理由に法解釈を曲げることは許されず、課税の対象から除外することも許されない。租税法律主義の下では、法律の根拠なしに法律の文言を無視したり、法文自体を空文化したり、異なる意味を付加する等の恣意的課税をすることは許されない。

以上のことから、譲渡所得の課税(計上)の時期を明確にするためには、国民の代表である国会の承認を経た法律によって規律すべきである。したがって、「認識」の基準を実定法により法定し、法的に統制が加えられていくべきであり、所得の認識概念としての「実現」に関する規定を、少なくともアメリカ法の手法にならって法定化し精緻化すべきことを指摘して本稿の結論とした。

譲渡所得課税における所得の認識基準に関する研究

—課税のタイミングを中心に—

山本 直毅

目次

はじめに

第1章 譲渡所得の意義と課税のタイミング

第1節 所得概念の整理—所得の意義

- (i) 所得の意義
- (ii) 包括的所得概念の実現原則

第2節 譲渡所得に対する課税の意義と法的構造

- (i) 譲渡所得課税の意義—譲渡所得課税の趣旨
- (ii) 譲渡所得に対する課税の繰延べと平準化措置
- (iii) 譲渡所得課税の法的構造—資産の範囲と譲渡の範囲

第2章 譲渡所得の課税のタイミングをめぐる学説と判例の動向

第1節 譲渡所得の課税のタイミングの問題整理

- (i) 譲渡所得課税における実現原則と実現主義の整理
- (ii) みなし譲渡課税規定の立法趣旨と所得税法 33 条の位置づけ

第2節 課税のタイミングをめぐる学説の動向

- (i) 権利発生主義
- (ii) 実現の判定原則としての権利確定主義

第3節 課税のタイミングをめぐる判例の動向

- (i) 個別判例の検討
- (ii) 小括

第3章 アメリカ合衆国における譲渡所得課税と実現概念

第1節 アメリカ合衆国における譲渡所得課税

(i) 所得の意義と実現

(ii) 譲渡所得課税の法的構造

第2節 実現の概念と認識の概念

(i) 所得の「実現」と「認識」の関係

(ii) 繰延べの取扱い

第4章 譲渡所得の実現と認識基準

第1節 アメリカ租税法と我が国の租税法との譲渡所得課税の異同

第2節 我が国の譲渡所得課税をめぐる問題点

結論

はじめに

所得課税制度は、租税負担の公平を実現する上で最も重要な制度である。所得課税を行うためには、個人の「所得」を担税力の測定指標とするから、一定期間における適正な「所得」（虚偽ではない真実の所得）を測定しなければならない。この適正な所得を算定するには、納税者の得た利益を正確に評価し、その適正に評価された利益を適当な期間に帰属させなければならない。したがって、所得課税制度では、「所得の年度帰属」と「所得の評価」は、必要不可欠の要素といえることができる。

とりわけ、「所得の年度帰属」の問題、いわゆる「所得」をいつの時点(timing)で課税の対象に取り込むのが最も妥当かという問題は、所得課税制度の根幹にかかわる重要な問題である。所得税法は、所得源泉の性質や発生の態様によって担税力が異なることを前提に所得区分を設け、各種所得について、それぞれの担税力に応じた計算方法および課税方法を定めている。そのため、所得源泉によってその所得の発生時点が異なり、いつの時点で課税の対象に取り込まれるのかも異なるものといえる。一方で、所得源泉によって担税力が異なるのであるから、その計算過程は異なるものの、いずれの所得源泉についても、(総)収入金額から費用等を差引き純所得を算出することを定める。

所得の認識・測定のプロセスは、原則として効用や満足が、ある経済取引によって外部から納税者に何らかの経済的価値が流入したことによって、「未実現の利得」が「実現した利得」へと変化し、この経済的価値を金銭的価値に結び付け評価し、所得を客観的に測定する過程を意味する。いつ「所得」を課税の対象に取り込むのかという「認識」の基準は、「実現」した利得であるか「未実現」の利得であるか、すなわち「実現」によって判定される。「実現」という概念は、いつの時点で課税対象たる所得になるのか、課税の対象となる金額、課税の対象となる者を画定する機能を有しているといわれる。我が国における課税のタイミングは、「実現」概念によって決してきた。しかし、「実現」概念は租税法におけるもっとも重要な概念の一つである(所得の認識概念という意味)にも関わらず、実定法上に存在しない概念である。

本稿の目的は、譲渡所得に対する課税のタイミングすなわち、譲渡所得の認識の基準、および、計上基準に関する問題の状況を整理することにある。なお、日本の問題状況を整理するうえで有益と思われるアメリカの譲渡所得を認識する「実現」概念についても検討に含める。比較法の研究は、我が国の問題状況を解決するうえで有益な示唆を得るものと考えられるからである。

譲渡所得に対する課税は、租税制度の歴史において所得税法上最も多くの論点が存在し、頻繁に紛争が生じやすい領域である。その一つとして譲渡所得に対する課税のタイミングの問題がある。譲渡所得は、「実現主義」の産物といわれ、譲渡所得の課税のタイミングは、「実現」の時と理解される。実定法上に存在しない概念であるゆえに、上記の「認識」過程と異なり、譲渡所得課税における課税のタイミングが、いつ、どのよ

うな時に課税所得に算入されるのかが不明確となる結果を招来させる。ゆえに、譲渡所得に対する課税のタイミングは、所得課税の解釈・適用の場面で必ずしも画一的に運用されていないというきらいがある。さらに、厳格に画一的に取扱われないことにより、所得の「実現」時点は、より曖昧なものとなり課税実務において混乱が生じていることが現状である。

しかし、租税法は法であるから、その究極の目的は正義の実現にある。租税正義は日本国憲法の価値秩序によって具体化され、租税正義の実現は立法原理である租税公平主義によって図られる。租税正義を実現するためには、租税公平主義と租税法律主義の両輪が相互に機能しなければならないことはいうまでもない。租税法律主義は、租税公平主義の要請を受け、体系化された法を規定すべきことを命じている。これは、租税法律主義の本質が、国家の恣意的課税を阻止し、国民の自由と財産権を保護することに求められる。租税法律主義の要請を受け、課税要件および租税の賦課徴収手続が法定される結果、納税者の予測可能性と法的安定性の確保に資することとなる。もし、納税者の予測可能性および法的安定性が確保されていないのであれば、それは結果として租税法律主義の形骸化に繋がる¹ことになる。筆者の問題意識はこの点に集約される。以上の問題意識の下で、本稿は、譲渡所得課税の意義、課税のタイミングの問題点を明らかにした上で、租税法律主義の観点から検討する。

本論文の構成は、以下のとおりである。まず、第1章と第2章では、我が国における譲渡所得に対する課税のタイミングである「実現」をめぐる問題の整理をする。第1章では、所得の意義およびそれを制限する「実現原則」を整理し、譲渡所得に対する課税のタイミングとしての「実現」の確認を行う。第2章では、「実現」概念を整理したうえで実定法上のみなし譲渡規定を歴史的に考察し、譲渡所得における課税のタイミングとの位置づけを確認する。そして、「実現」の判定原則としての権利確定主義をめぐる学説の変遷、個別判例の検討を通して、譲渡所得に対する課税のタイミングが「実現主義」を判定するものであるかを確認する。第3章と第4章では、我が国の譲渡所得に対する課税のタイミングの問題の解決に示唆を受けるために、アメリカ租税法との比較法研究を行う。第3章では、アメリカ租税法における所得の「実現」をめぐる重要判例、キャピタル・ゲイン課税の「実現」を整理し、所得の「実現」と「認識」の関係を検討し、課税所得がどのように算入されるのかを明らかにする。第4章では、アメリカ租税法におけるキャピタル・ゲイン課税の特徴を踏まえたうえで、我が国における譲渡所得に対する課税のタイミングの問題点の指摘をする。最後に、租税法律主義の観点から課税のタイミングについて検証する。

¹ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』1頁以下(成文堂、2013)。

第1章 譲渡所得の意義と課税のタイミング

一般に、所得の年度帰属の問題は、課税のタイミング(時期)の問題を意味するものとされてきた。すなわち、すべての所得は認識の基準である「実現」と同時に課税対象たる所得となることから、所得の年度帰属の問題は、所得の「実現」判定の問題であるとされてきたが、どの年度に実現した所得が帰属(所得とある年度の結びつき)すべきなのかという問題と所得がいつ(ある一時点において)実現したのかという問題は区別して論じられるべきである²。本稿においては、ある一年度に帰属するという「年度帰属」という文言を用いず、いつの時点において所得を課税すべきか(課税所得に算入すべきか)、という意味で課税のタイミング(以下、「課税のタイミング」という用語の他に、随時「計上時期」、「課税時期」、「認識」を用いる)という言葉を用いることとする³。

課税のタイミングが検討される前提として、何が所得とされ、何が所得ではないのかが明らかでなければ、納税者はその「所得」を計上すべき(所得ではないから計上しない)かの判断が困難となり、租税行政庁は合法性の原則の下、その「所得」に課税すべき(所得ではないから課税しない)かの判断が困難となる。すなわち、所得の範囲を横の関係として捉えた場合に、課税のタイミングは縦の関係となり、密接相互に関連し不可分の関係にあるといえるからである。以下では、課税のタイミングを検討する上で重要な「所得」の意義を確認することとする。

第1節 所得概念の整理—所得の意義

(i) 所得の意義

所得の意義および範囲を理解するにあたっては、租税法に内在する原理を確認することが必要不可欠である。

租税は、国民の間に担税力に応じて公平に分配されなければならない。これは、租税正義⁴の名の下に一般的に承認されている租税公平主義の要請である⁵。すなわち、租

² 田中治教授は、「所得がどの年分を実現したかという問題と、その実現した所得をどの年分に帰属させるかという問題は、論理的には、別の次元にある」(田中治「過年度分の遡及的支給と年度帰属」税務事例研究 113号(2010))と述べられている。

³ 中里実教授は租税実体法の側面から、「租税法において収益や費用の年度帰属を議論することの真の意味は、そのこと(筆者注：時間の問題、例えば費用収益対応原則等の会計学的技術)自体にあるのではなく、経済的効果に着目すれば、実は、課税のタイミングを決定することにある」(中里実「所得概念と時間—課税のタイミングの観点から—」金子宏編『所得課税の研究』129頁以下(有斐閣、1991))と述べられている。

⁴ 増田・前掲注(1)・1頁。増田英敏教授は「租税法は法であるから、その目的は正義の実現にあ」り、租税法の立法原理は租税正義の実現を図ることにあると述べられ、また租税正義の重要性について、租税正義は「人々を幸福に導く価値概念である」(同書・1頁以下)とれている。したがって、租税公平主義と租税法律主義の両輪が相互に機能し、租税

税公平主義とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に分配されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原理であり、「内容的には、『担税力に即した課税』(Taxation according to ability to pay, Besteuerung nach Leistungsfähigkeit)と租税の『公平』(equity, Gleichheit)ないし『中立性』(neutrality)を要請する」⁶ものである。一般的に担税力とは、「租税を負担する経済能力」や「租税の支払い能力」と解されている⁷。

租税公平主義は、立法の側面において租税負担公平の原則として機能し、租税正義の実現すなわち担税力に応じた課税を実現するための立法原理と位置付けられている⁸。立法原理である租税公平主義を直接的に命ずるのは、憲法 14 条 1 項の「法の下での平等」規定である。憲法 14 条の求める「平等」は形式的・画一的に国民全員を取り扱う「絶対的平等」ではなく、合理的理由なくして差別することを禁ずる、実質的な国民各自の差異に着目した「相対的平等」である⁹。

そして、租税公平主義の求める「公平」とは、ひとつは「水平的公平(Horizontal equity)」であり、等しい状況にある者を等しく取り扱うことを意味し、いまひとつは、「垂直的公平(Vertical equity)」であり、異なる状況にある者を異なって取り扱うことを意味する¹⁰。租税公平主義の求める担税力に応じた課税とは、水平的公平と垂直的公平が不可分に結びつくことにより実現することができる¹¹。

租税法は、いくつもの個別税法の総称であるが、このうち個人に対する所得税(以下、「所得税法」という用語の他に、随時「法」という文言を用いる)は、租税公平主義の

が担税力に応じて平等に分配することができ、租税負担能力に応じて公平に課税されるとしたなら、人々の幸福は実現するということができる。

⁵ 金子宏「租税法における所得概念の構成」同編『所得概念の研究』1 頁以下(有斐閣、1995)(初出：法学協会雑誌 83 卷 9・10 号(1966)、85 卷 9 号(1968)、92 卷 9 号(1975))。

⁶ 金子宏『租税法〔第 18 版〕』81 頁(弘文堂、2013)。

⁷ 税負担の配分の方法には、利益説と能力説があるが、現在では能力説が採用されている。能力説とは、各人が税負担を負担することのできる能力(担税力)に応じて負担するという考え方である(岡村忠生「第一章租税と法」岡村忠生ほか著『ベーシック租税法〔第 7 版〕』5 頁(有斐閣、2013)、金子・前掲注(5)・1 頁参照)。このほかに「担税力」とは、各人の「経済的富裕度」、「全体的生活レベル」(金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として—」同編『所得課税の法と政策』3 頁(有斐閣、1996)参照)、「資力」(玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題(3)」判例時報 750 号 9 頁(1974))とされる。

⁸ 増田・前掲注(1)・17 頁以下参照。

⁹ 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。

¹⁰ 増井良啓教授は、「恣意的な差別的課税の禁止という意味を、水平的公平の中に見出すべきである」(増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明ほか編『公法学の法と政策(上)』173 頁(有斐閣、2000)、増井良啓「〔序論 2〕租税法における公平」法学教室 356 号 134 頁以下(2010)参照)と述べられている。

¹¹ 金子・前掲注(7)・2 頁以下。シャウプ勸告で知られるシャウプ博士は、水平的公平を誰もが合意できるという意味で、「コンセンサス基準」とし、垂直的公平は税負担率に差異が生じることから「コンフリクト基準」と称している(増田・前掲注(1)・21 頁)。

要請に最も合致した租税である¹²とされている。所得税法は、租税公平主義の要請を実現するために、その構造の中に所得区分、人的諸控除および累進税率を設けることにより、実質的な個人の租税負担能力に即した公平な税負担の分配を可能にするものである。

所得税法は、課税物件の範囲を、「すべての所得」と定めている(所得税法7条1項)が、課税物件としての「所得」が何を意味するものなのか、つまり「所得」の概念について法は、明文の規定を設けて意味を定義していない。本節においては、「所得」概念における通説的見解に基づいて「所得」の意義を整理する。

「所得」の概念は理論的には、真の意味における所得(real income)と解され、これは財貨の利用から得られる効用(utility)ないし人的役務から得られる満足(satisfaction)の流入(inflow)を意味する¹³。しかし、効用や満足ないし便益を測定し、定量化することは不可能であるから、真の意味における所得を金銭的価値と結びつけて表現せざるを得ないこととなる¹⁴。したがって、真の意味における所得を測定することのできる金銭的価値に換算し、指標化したものが「所得」と観念されているのである。

このように「所得」の概念は、人の心理的満足であるから、所得税法の課税の対象は個人の心理的満足であることが確認できる。しかし、個人の心理的満足は、客観的に把握することはできず、それを同じ物差しで測ることは不可能である。この理由から、所得税法は「所得」を金銭的価値に結び付けて、「所得」を測定しこれに応じた課税を可能としている。

「所得」を金銭で把握する場合に、その構成の仕方には二つの「所得」類型が存在する。一つは、消費(支出)型所得概念(consumption or expenditure type concept of income)であり、いま一つは、取得(発生)型所得概念(accrual type concept of income)である¹⁵。各国の租税制度においては、一般的に後者が採用され¹⁶、取得型所得概念を

¹² 人々の担税力を示す主要な標識としては、消費・財産・所得の三者があり、なかでも所得は最もよく担税力に応じた課税の要請に適合するとされている(金子・前掲注(5)・3頁以下参照)。伝統的に、所得税法と消費税法の選択は「公平」か「効率」かの選択として捉えられ、取得型所得概念を批判する消費型所得概念を主張する論者からは、課税のタイミングは一つの批判の対象とされてきた(藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子宏編『租税法の基本問題』289頁以下(有斐閣、2007)参照)。

¹³ 金子・前掲注(5)・13頁以下参照。

¹⁴ 水野忠恒『租税法〔第5版〕』134頁(有斐閣、2011)。谷口勢津夫教授は、真の意味における所得を「心理的所得」(谷口勢津夫『税法基本講義〔第3版〕』192頁(弘文堂、2012))とされ、岡村忠生教授は、「自然人としての心理的満足」(岡村忠生「第2章 個人への所得課税」岡村忠生ほか著『ベーシック税法〔第7版〕』60頁(有斐閣、2013))と述べられている。

¹⁵ ヘイグは、実体のない心理的事実(intangible psychological factors)を「一定期間(during a given period)に使用された財・サービス(the goods and services utilized)の金銭的価値(money-worth)と考えるか、または一定期間に受け取った金銭それ自体と金銭を使った取引なしに(without a money transaction)に直接受け取った(are received directly)財・サービスの金銭的価値を補足する(supplemented)と考える」(Kevin Holmes, *The Concept of Income A multi-disciplinary analysis*, at 59 (2001))方法を提案している。消費型所得概念

採用する場合には、二つの考え方が存在する。

その第一は、制限的所得概念(所得源泉説)といわれる特定の源泉から生ずる利得のみが所得を構成する考え方¹⁷で、原資の維持(preservation of source)の基準の他に、さらに何らかの基準を加えるものである。つまり、制限的所得概念は、納税者の得る経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみが「所得」を構成し、一時的偶発的・恩恵的利得を「所得」の範囲から除外する見解である¹⁸。

これに対して、第二の考え方である包括的所得概念は、すべての利得が所得を構成すると観念し、原資の維持の基準の他には何ら基準を加えずに、包括的に所得を構成する見解である。つまり包括的所得概念とは、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく」¹⁹、キャピタル・ゲインのような一時的・偶発的・恩恵的利得も「所得」を構成する²⁰考え方である²¹。これは、純資産増加説(または純財産増加説)とも呼ばれる考え方であり、ある一定の源泉から生じた「所得」のみで担税力を把握しようとするのではなく、すべての「所得」を把握して担税力に応じた公平な課税の観点を重視する見解である²²。通説的見解²³は、包括的所得概念を支持している。包括的所得概念の背後にある考え方は、

は、各種の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、取得型所得概念は、各人が収入等の形で新たに取得する経済的利得を所得と観念する(金子・前掲注(6)・176頁以下参照)。

¹⁶ 金子・前掲注(5)・13頁以下、金子・前掲注(6)・176頁以下。

¹⁷ 谷口勢津夫教授は、ドイツにおいては市場所得説(Markteinkommenstheorie)(市場で稼得された所得のみを所得税の対象として捉える)が、通説的位置を占めるに至っていると述べられている(谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成—パウル・キルヒホフの所説を中心に—」碓井光明ほか編『公法学の法と政策(上)』467頁以下(有斐閣、2000)参照)。

¹⁸ 金子・前掲注(5)・16以下、金子・前掲注(6)・177頁以下参照。金子宏教授は、原資の維持の基準と他の基準(例えば、継続性)を加えた所得源泉説をその基準ごとに類型化されておられる(金子・前掲注(5)・16頁以下)。

¹⁹ 金子・前掲注(6)・178頁。

²⁰ 渕圭吾「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」ジュリスト1410号14頁(2010)。

²¹ これに対し、消費型所得概念は、「所得の金額から貯蓄および投資に充てた金額と借入金の返済額とを控除し、それに借用借入金ならびに貯蓄および投資のとりくずし(dis-saving)を加算するという方法(加算法)で計算される」(金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」同編『所得概念の研究』163頁(有斐閣、1995)(初出：租税法研究17号1989))と制限的に解されていることから、金子宏教授は、もし、消費型所得概念を採用するのであれば、公平負担の観点から、すべての消費を課税の対象としなければならないとする包括的消費概念を主張されておられる。同旨の見解として、中里実「所得の構成要素としての消費—市場価格の把握できない消費と課税の中立性—」金子宏編『所得課税の研究』67頁(有斐閣、1991)参照。

²² 清永敬次『税法[新装版]』82頁(ミネルヴァ書房、2013)。

²³ 金子・前掲注(6)・176頁以下参照、清永・前掲注(22)・82頁以下参照。水野(忠)・前掲注(14)・137頁以下参照。

「公平負担の原則であり、総合所得税の理念である」²⁴とされている。

純資産増加説を唱えたアメリカのヘンリー・サイモンズ(Henry Simons)は、「所得」を「(1)消費によって行使された権利(rights exercised in consumption)の市場価値(the market value)と、(2)期首と期末の間における(between the beginning and end of the period)財産権(property rights)の蓄積価値の変化(the change in the value of the store)の合計(algebraic sum)」²⁵と定義づけ、一定期間における消費と純資産価値の増加の和とする²⁶。したがって、課税の対象となる「所得」とは、一時的・偶発的・恩恵的利得はもちろんのこと、未実現の利得、帰属所得、不法な所得を含めすべての経済的利得を課税の対象とすることになる²⁷。

また、仮にこの課税物件としての所得を法的に把握するとした場合には、合法に得た自由に処分しうる利益のみに課税をし、不法に得た自由に処分しうる経済的利得は所得として構成することができないこととなってしまう。このように不法に得た所得に課税できないとしたならば、公平負担の見地からはなはだしく均衡を失することになる²⁸。

²⁴ 金子宏「所得概念について」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』422頁(有斐閣、2010)(初出：税経通信 25巻6号(1970))。

²⁵ Henry C. Simons, *Personal Income Taxation*, 50 (1938, 6th Impression 1970). 中里実教授は、その都度定期的に価格に着目し評価して、値洗いが行われることから、「時価主義的に定義されている」(中里実「みなし譲渡と時価主義」『譲渡所得の課税』日税研論集第50号96頁(2002))と述べられ、時価主義が包括的所得概念の定義そのものにさかのぼる根本的な考え方であり、忠実であるとされている。また、木村弘之亮教授は包括的所得概念の構成要素の一つとしての消費は、「純資産(富)が増加した期間と異なる期間においてその所得が消費されていることを指しているわけではなく、一期間内において増加した財産のうち、生活のため消費した部分を指しており」(木村弘之亮「所得税法における包括的所得概念と発生主義の接点—包括的所得概念は実現主義を排斥するか—」税法学 562号47頁(2009))、その消費は、事業所得者(事業主)が棚卸資産等を自家消費する場合の消費を指すと述べられている。

²⁶ ドイツにおいてゲオルク・シャンツ(Georg Schanz)は所得の概念を「所得 *Eincommen* は、一定期間における純財産純増 *Reinvermögenszugang*(*Zugang von Reinvermögen*)である」(清永敬次「シャンツの純資産増加説(二完)」税法学 86号19頁(1958))と捉えている。金子宏教授は、シャンツの定義とサイモンズの定義は「表現は異なるが同じ」(金子・前掲注(5)・24頁以下参照)とされが、谷口勢津夫教授は、純資産増加説には、会計学的な利益計算の観点から二つのタイプがあるとされ、シャンツの主張する純資産増加説は、「収支計算」を前提とするものであり、損益法に依拠するものであり、未実現の利得を含むサイモンズの主張する純資産増加説は、財産法に依拠するもので異なるものであるとされている。すなわち、『財産増加』は損益法に対応し、『財産増価』は財産法に対応することができることができ、さらには純財産増加説について損益法型純財産増加説(Reinvermögenszugangstheorie)と財産法型純財産増加説(Reinvermögenszuwachstheorie)との区別を観念することができよう」(谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研 119号35頁(2005))と述べられている。なお、シャンツの純資産増加説について詳細に検討されている論文として、清永敬次「シャンツの純資産増加説(一)」税法学 85号7頁(1958)、同・同条・15頁)を参照されたい。

²⁷ 金子・前掲注(5)・46頁以下参照。

²⁸ 金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義、その他の所得税法の解釈をめぐって—」同編『租

したがって、課税物件としての「所得」は、経済的に把握するというべきであろう²⁹。

ここで重要なことは、「所得税は、所得に対する課税ではなく、それぞれの所得に即して人に課される租税なのである」³⁰り、特定の物や対象に即した概念ではなく、人に即した観念である³¹。事業からの収益、土地の賃貸料、預金の利子、労働の対価等は、所得であることに間違いはないがそれは実は所得の現象形態であって、それらが特定の人に帰属しその担税力を増加させる点に所得の意義がある³²。

(ii) 包括的所得概念と実現原則

租税公平主義の要請を受け、所得税法における「所得」は収入金額のうち原資を超える部分のみが所得という包括的所得概念に伝統的な純所得課税(net income)の考え方を採用している。利子所得から雑所得(所得税法 23～35 条)のいずれの所得についても、また収入金額の通則においても、その金額を「収入金額」または「総収入金額」と規定している。このことは、「所得税法が所得を収入(receipts)という形で観念していること、すなわち収入—経済的価値の流入—を所得の要素と考えていることを意味するのであって、そこでは未実現の利得=保有資産の価値の増加益は原則として所得の範囲から除外されていると解さざるを得ない」³³とされ、原則として実現した所得に対して課税がされなければならないことを法が定めている³⁴。

税法理論の形成と解明 上巻』435 頁(有斐閣、2010)。

²⁹ 玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題」(4)判例時報 755 号 14 頁(1974)。このほかに、同・前掲注(7)・9 頁以下、(5)判例時報 761 号 7 頁以下(1975)、(6)判例時報 764 号 9 頁以下(1975)、(7)判例時報 767 号 7 頁以下(1975)、(8・完)判例時報 770 号 13 頁(1975)も併せて参照。

³⁰ 金子・前掲注(5)・29 頁。

³¹ 金子・前掲注(5)・27 頁以下参照。

³² 金子・前掲注(5)・29 頁参照。包括的所得概念が所得税法において採用されていることは、実定法上の構造からも明らかにすることができる。所得税法は、納税者が得た所得をその源泉ないし性質に応じて 10 種類に区分し分類している(所得税法 21 条 1 項 1 号、所得税法 23 条～35 条)。その中には、一時的・偶発的・恩恵的利得をも「所得」とし(同法 34 条 1 項)、一時所得を含む 9 つの源泉に該当しない「所得」は、雑所得(同法 35 条 1 項)に該当すると定め、発生源を問わずすべて課税の対象とする包括的所得概念を採用していることが確認できる。さらに、所得税法 36 条 1 項括弧書きは、所得を構成する利得は、現金等の形式に囚われることなく金銭以外の経済的利益、現物給付、債務免除益といった経済的利益も課税の対象とすることを明確にしている(増田英敏「紛争予防税法学 第(13 回) 譲渡所得課税と紛争予防」TKC460 号 60 頁(2012)以下、増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題」(上)ジュリスト 1315 号 192 頁以下(2006)、(下)ジュリスト 1317 号 268 頁以下(2006)参照)。

³³ 金子・前掲注(24)・426 頁、増井良啓「譲渡所得課税における納税協力」日税研論集第 50 号 126 頁(2002)。

³⁴ 実現を経済的価値の流入があった時点と捉える見解として、増井良啓「租税法入門第 8 回〔所得税 5〕収入金額」法学教室 362 号 125 頁(2010)、伊川正樹「譲渡所得とその課税および実現主義—増加益清算課税説と譲渡益清算課税説の対立点」越智敏裕ほか編『行政

つまり、所得税法は各種所得が「収入」と定めているのは、発生したいずれかの所得(未実現の利得)が、外部からの、何らかの経済的価値が流入することをもって、所得の算定要素とすべきことを命じているのである。このように、実定法上、各種所得は、金銭その他の換価可能な経済的価値の流入があったときに「実現」として解されている³⁵。

この「実現原則」は、真の意味における所得(real income)が、外部から納税者に何らかの経済的価値が流入したことで、未実現の利得(unrealized gain)が実現した利得(realized gain)へと変化し、所得の大きさを計れるようになったことをもって課税所得(taxable income)となると理解することができよう。反対に「未実現の利得(unrealized gain)」とは、資産の価値が値上がっただけで資産の形に何らの変化もない場合をいう³⁶。したがって、純資産増加説の観点から、確かに資産の値上り益が未実現の利得として発生していたとしても、現実には、納税者に何らかの経済的価値の流入があり実現した利得にならなければ課税することはできないこととなる³⁷(以下、「実現原則」という)。

包括的所得概念に制限を加える「実現原則」を採用し、原則として未実現の利得を除外しているのは、一般的に以下の理由によるものと指摘される³⁸。

第一に、執行上の便宜である。これは、包括的所得概念の観点からは、納税者の担税力の増加をきたすものはすべて所得と構成されるが、すべての資産につき毎年一回ずつ評価を行い評価益及び評価損を算定しなければならないこととなる。これをすべて租税行政庁³⁹が行うとするならば、厩大な数のしかも多種多様な資産について正確な評価を

と国民の権利』475頁(法律文化社、2011)。清永敬次教授は、「実現」について直接定義はされていないが「定期預金、株式等の金融資産を取得した場合に、贈与者・被相続人等に生じている未実現の利子、配当その他の所得は、その実現段階(収入金額があったとされる段階)において、資産の取得者につき課税されるということである」(清永・前掲注(22)・102頁注記(5))という文脈にて用いられている。谷口勢津夫教授は、具体的に実現とは、「金銭その他の換価可能な経済的価値の、外部からの流入をいう」(谷口(勢)・前掲注(14)・196頁)とされ、渡辺徹也教授は、「実現があれば収入金額が生じる」(渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研147号72頁(2009))とされている。その根拠を「収入」に求める見解に対し、岡村忠生教授は、実定法に基づいて課税ができるようになる時点を「実現」とし、その根拠を36条2項に規定する「享受」とされる(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103頁(2010))。

³⁵ 伊川・前掲注(34)・475頁。

³⁶ 佐藤英明教授は、未実現の利得についても直接定義されておられる(佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正2版〕』15頁(弘文堂、2011))。

³⁷ 例えば、自家用の土地や家屋等を所有していることによって享受できるサービスや経済的利益である帰属所得(imputed income)は、現行法において所得を「収入」という形で規定しているから、原則として「実現」した利得のみを課税所得として捉えて、帰属所得のような未実現利得は、一応課税対象より除外しているものと考えられている(畠山武道=和渡辺充『新版 租税法』81頁注記*(青林書院、2000))。

³⁸ 譲渡所得という所得区分は、納税協力上の考慮によるところが多い(増井・前掲注(33)・126頁)。

³⁹ 「租税行政庁」とは、一般的には税務署長・税関長等の納税者に対して租税の確定および徴収に関する各種の処分を行う権限を与えられているものをいう。本稿においては、よ

行わなければならない。また、当該評価をめぐって租税行政庁の執行を複雑にし、租税徴収費用等の増加ないし税務執行上の混乱が生じるという実際的理由がある⁴⁰。

第二に、納税者への配慮である。たとえば、未実現の譲渡所得に課税するのであれば、納税者は納税資金を捻出するために、当該資産の売却を強いることになり、市場での現金化が困難な資産や、事業に使用しているため売却できない資産の場合、別に納税資金を用意しなければならなくなる。仮に資産評価をすることとした場合に、全資産について取得価格と前年度までの評価額を調べて毎年申告するのは、技術的および量的に相当の困難を招来し、納税者にとって負担であるといわなければならない⁴¹。

第三に、伝統的な会計慣行の影響である。企業会計は、企業の株主その他の利害関係者に適正な期間損益および財政状態を算定し、表示することを目的とする。そして、企業財政の安全性と企業の健全な維持発展を重視するところから、将来の不測の事態に対応するために予想される損失は計上してもよいが、将来の不確実性に対処し、利益の社外流失を抑制するために予想される利益は計上してはならないという「保守主義の原則」⁴²が尊重されている⁴³。

以上のような理由から、立法者が未実現の利得に対する弊害を考慮し、実際の租税制度においては、実現した利得に対して課税することとしたのである。しかし、前述したように包括的所得概念は人の担税力を増加させる利得を課税の対象としているのであるから、未実現の利得も所得を構成し、「所得」としての性質を失うものではない。したがって、「実現した利得のみを所得税の課税の対象とするのか、それとも未実現の利得をも所得税の対象に加えるかは、立法政策の問題である」⁴⁴とされるべきである。

未実現の利得に対する課税は、実定所得税法が、所得を算定するうえで所得の構成要素として「収入」という形で所得を捉えていることから例外的に立法によって課税されるものである⁴⁵。課税対象とされる「所得」は包括的に構成されているのに対し、未実

り広い意味でとらえ、国または地方公共団体の租税の確定と徴収を行うための行政組織である「租税行政組織」を意味することとする。

⁴⁰ 金子・前掲注(24)・427頁、渡辺徹・前掲注(34)・73頁。

⁴¹ 金子・前掲注(24)・426頁、田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税法理論学会編『キャピタルゲイン課税』78頁(谷口書房、1993)、渡辺(徹)・前掲注(34)・63頁。

⁴² 企業会計原則第一の六は、保守主義の原則を定め、「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない」と定めている。

⁴³ 黒澤清編『会計学』102頁(青林書院、1956)、広瀬義州『財務会計(第11版)』150頁以下(中央経済社、2012)、桜井久勝『財務会計講義<第13版>』64頁以下(中央経済社、2012)、加古宜人『財務会計概論〔第9版〕』22頁以下(中央経済社、2010)、金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」同編『所得概念の研究』65頁(有斐閣、1995)(初出：日税研論集 22巻(1993))。

⁴⁴ 金子・前掲注(5)・66頁。

⁴⁵ 田中(治)・前掲注(41)・78頁。

現利得への課税は例外的にされるのであるから、課税所得に算入される所得は原則として「実現」原則によって制限が加えられている⁴⁶ということができよう。

しかし、認識の基準としての「実現」概念は実定法上にない概念であることから、実際に何を示すもので、どのような経済事象をもって「実現」というのか、多くの問題が生じることはいうまでもない⁴⁷。

ところで、所得税法は所得区分を設けそれぞれの担税力に応じた計算方法、課税方法を定めている(法 21 条 1 項 1 号)。所得区分は、租税公平主義の要請を受けて所得の性質と発生の様態に応じて担税力が異なることを前提とするものであるから、それぞれの担税力に応じた計算方法および課税方法を定めているのである⁴⁸。したがって、同じ「収入」という言葉から導き出される「実現」原則の経済事象も、すべての所得をまとめて同じ一つの経済事象の認識の基準を決め、その時に課税するとしたのでは、その所得の発生の様態と性質に応じて区別するという利点を活かすことができなくなってしまう。

ゆえに筆者は、それぞれの所得に応じた「実現」の経済事象を捉えて課税対象に取り込むべきであると考え。本稿においては、以下のとおり、10 種類の所得源泉のうち譲渡所得を研究対象とし具体的な所得の課税のタイミングについて検討する⁴⁹。なぜなら、第一に租税制度の歴史において譲渡所得に対する課税は、所得税法上最も多くの論点が存在し、頻繁に紛争が生じやすいからである。第二に、譲渡所得は課税のタイミングによって他の所得と区別されていることから実現主義の産物といわれ⁵⁰、譲渡所得の

⁴⁶ 岡村・前掲注(34)・103 頁(2010)。

⁴⁷ 岡村忠生教授は、「実現主義は、所得の課税時期について、納税資金の確保と、収入金額の算定を市場取引によって客観的に担保すべきことを根拠として要請されるものである」(岡村忠生「所得分類論」金子宏『第 2 巻 所得税の理論と課題〔二訂版〕』48 頁(税務経理協会、2001))とされている。

⁴⁸ 租税法実務では所得区分に関する紛争は絶えない。例えば、会社から従業員にストック・オプションを与えられ、この権利行使益が給与所得に該当するのか、それとも一時所得に該当するのかを巡っては、多くの訴訟が提起された。通達の取扱いの変更等についても、争われたが最判平成 17 年 1 月 25 日判決民集 59 卷 1 号 64 頁は、給与所得に該当するとしている。

⁴⁹ 所得税法上の所得区分には、二つの切り分け軸が存在する。第 1 は、伝統時に所得を生み出す「原資産(物的所得分類)」に着目した分類である。第 2 は、「実現(人的所得分類)」に由来する分類である(増井良啓「[所得税 4] 所得税の仕組み」法学教室 360 号 113 頁以下(2010))。物的分類は、利子所得のような預金利子の受取りという取引だけによって所得分類を行うことができるのに対し、人的分類は古書の売却という取引だけでは所得分類は不可能であり、取引の背後の事情や納税者の人的要素を観察する必要がある。

⁵⁰ 所得区分による分類は、所得源泉に基づくものと実現主義に基づいて分類する二つの区別の仕方がある。譲渡所得における実現の重要性を増井良啓教授は、「いまここに、株を持っている人がいたとする。その人が、配当を 100 受け取る。同時に、配当落ちにより、株価が下がる。いくら下がるかは状況によるが、ここでは 100 下がったとする。このとき、この人の経済的にみた所得はゼロである。100 のキャッシュを受け取ったが、株の資産価値が 100 だけ下がったからである。しかしながら、現行所得税法の下では、100 がキャッシュ流入の形で『実現』したとみて配当所得に課税する、他方、株価の値下がり分 100 につ

課税のタイミングを決定する認識の基準は、「実現」の時だからである。

第2節 譲渡所得に対する課税の意義と法的構造

我が国における譲渡所得は、所得課税制度上、多くの問題を抱え、譲渡所得に対する課税のタイミングをめぐる議論も多く蓄積されている。譲渡所得課税をめぐる問題点を大別すると①それを課税の対象とすべきかという原理的問題⁵¹、②譲渡所得の意義と範囲に関わる事項(所得区分の問題、換言すれば他の所得類型との限界をどのように画するのかという法律解釈上の問題)、③譲渡所得の金額を確定させる要素である総収入金額、取得費⁵²、そして譲渡費用の意義と範囲⁵³、④それをどのように補足するのかという租税行政上の問題に至るまで数多くの問題が存在する⁵⁴。

以下では、譲渡所得に対する課税理論および譲渡所得課税における課税のタイミングを整理した後に、譲渡所得の起因となる「資産の譲渡」の範囲および「実現」について検討する。

(i) 譲渡所得の意義—譲渡所得課税の趣旨

いては、『未実現』であるため、控除を繰延べる、つまり、配当というインカム・ゲインのみを切り出して課税し、未実現の譲渡損を繰延べるというのが、配当所得と譲渡所得の区分を意味する」(増井・前掲注(33)・126頁)と述べられ、実現主義を失くし、所得の発生した時点で課税することを原則とした場合には、譲渡所得の類型は消滅することを述べておられる。

⁵¹ 譲渡所得が、①そもそも貨幣価値の下落、物価上昇による資産価値の名目的増加にすぎないから、それに課税するのは不合理ではないかという問題、②譲渡所得に対して課税すると資産の移転が妨げられて投資活動や経済発展に影響を与えてしまうという冷結効果(freezing effect)・封じ込め効果(look-in effect)の問題がある。

⁵² 岡村忠生教授は、「外的条件による価値変化を譲渡所得すると、取得費とはそのような外的条件の影響を受ける対象であるから、資産の取得方法や使用収益といった主観的事情とは無関係に、客観的価格により把握されねばならない」と述べられ、主観的事情によって生じた費用については、取得費には含まれず、資産の客観的価格のみが取得費に含まれるとされている(岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について(三)・完」法学論叢 135 巻 5 号 13 頁(1994))。

⁵³ 岡村忠生教授は、所得税法の体系では、必要経費の範囲を所得税法上の意味を超えて広く「所得を得るために必要な支出」、あるいは、「各種所得の金額を計算するうえで控除を認められる経費」と捉えた上で各種所得金額を説明するのが常であり、いずれの所得種類においても、収入金額から控除を認められることを前提としていることを批判されている。すなわち所得税法の定める「所得金額の計算の通則」においておかれた同法 36 条～38 条のうち、「全ての各種所得の金額を通じて適用されるのは、収入金額の 36 条のみで、必要経費に関する 37 条の適用は不動産・事業・山林・雑の各所得に限られ(26、27、35 条)、38 条は譲渡所得のみについての控除項目の規定である」(岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について(一)」法学論叢 135 巻 1 号 18 頁脚注(9)(1994))と述べられている。

⁵⁴ 増田・前掲注(32)・57 頁、金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」同編『課税単位及び譲渡所得の研究』89 頁(有斐閣、1996)(初出：租税法研究 3 号(1975))。

我が国の所得税法第 33 条 1 項は、譲渡所得を「資産の譲渡(…略)による所得をいう」と定義した上で、法 33 条 3 項は譲渡所得の金額を「譲渡所得の金額は、(…略)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起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合計額を控除し、その残額の合計額(…略)から譲渡所得の特別控除を控除した金額とする」と定め、第 22 条 2 項 2 号は第 33 条 3 項 1 号に定める長期譲渡所得(その資産の取得の日以後 5 年以内に譲渡された所得)の平準化措置として 2 分の 1 課税を採用している。このように譲渡所得は、一定の条件を満たすことによって資産性所得重課という原則から離れ、軽課措置が取られている⁵⁵。

譲渡所得金額の算定において「総収入金額」と定めているのであるから譲渡所得においても上述の「実現原則」を採用しているものと解することができる。譲渡所得が実現原則を採用しているのであれば、納税者に経済的価値の流入があったときに課税所得に算入するのであるから、資産の譲渡によって「対価」または経済的価値の流入したときに課税のタイミングが到来すると解することができる。しかし、判例は譲渡所得を、「資産の譲渡」によって得る「対価」とは理解していない⁵⁶。

判例によれば法 33 条 1 項にいう譲渡所得に対する課税は以下のように説明されている。譲渡所得に対する課税の趣旨が争われた著名な判例である最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決⁵⁷(以下、「榎本家事件最高裁判決」という)は、「譲渡所得に対する課税は、…(略)、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」であるとし、この資産の増加益に対して課税することが譲渡所得課税の本質であると判示している⁵⁸。このような判例の考え方を増加益清算課税説といわれ、今日の判例通説となっている⁵⁹。

⁵⁵ 所得税法上、「所得」は、勤労性所得(給与所得・退職所得等)、資産性所得(利子所得・配当所得・不動産所得・山林所得・譲渡所得等)、資産勤労結合所得(事業所得)の 3 種類に大別される(所得税法 23~35 条)。このうち、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さいと考えられている。すなわち、所得区分規定は、担税力が異なることを前提に所得区分を設け、原則として資産性所得に対しては税負担を重く(以下、「資産性所得重課」という)、勤労性所得に対しては税負担を軽く(以下、「勤労性所得軽課」という)、という考え方を採用している

⁵⁶ 所得分類のあり方として、物的分類には利子所得や配当所得が存するが、法 33 条 1 項が物的な規定のされ方であるにもかかわらず「実現」方式を採用することから人的分類と物的分類が、錯綜し衝突する結果となっている(岡村・前掲注(47)・51 頁以下)。

⁵⁷ 最判昭和 43 年 10 月 31 日集民 92 号 797 頁以下参照。

⁵⁸ キャピタル・ゲイン課税の理論的根拠を純資産増加説に求めることは広く認められており、純資産増加説が所得としての担税力を見出すのは資産の保有期間中に発生した値上り益である(福家俊朗「土地の公共性と租税の法理の相克—土地問題と租税制度をめぐる法理論的課題—」法政論集 143 号 16 頁(1992)、占部裕典「土地の譲渡による所得区分—所得税基本通達 33-4、33-5 及び二重利得法の検討—」『租税法の解釈と立法政策 I』33 頁以下(信山社、2002)参照)。

⁵⁹ 金子・前掲注(6)・221 頁、水野(忠)・前掲注(14)・203 頁、増田英敏「紛争予防税法学 (第

譲渡所得の本質は、キャピタル・ゲイン(capital gains)(以下、「キャピタル・ゲイン」という言葉の代わりに、随時「譲渡所得」という言葉を用いる)であり、これは「所有資産の価値の増加益のこと」である⁶⁰。したがって、譲渡所得課税とは資産の譲渡による「対価」を「譲渡所得」と観念するのではなく、その資産の所有者に帰属するキャピタル・ゲイン(所有資産の価値の増加、換言すれば保有資産の含み益、過去の値上り分)を「所得」として、その「資産の譲渡」によって顕在化した利得に対する課税である⁶¹。

我が国において、キャピタル・ゲインへの課税は、譲渡によって「実現した(realized)」段階でその利得に対して課税する⁶²ものと理解されている⁶³。つまり、譲渡所得に対する課税とは、「(資産を)手放した人(こと)」⁶⁴への課税である。保有資産の移転、すなわち、ある資産の所有者の帰属の変更である「実現」の時点は課税のタイミングを決する重要な役割を果たしている。なぜなら、資産の移転の時期は、増加益清算課税説においては清算時点であり、この機会を逃せば、保有期間中の未実現のキャピタル・ゲインに対して課税をすることができない⁶⁵。したがって、譲渡所得課税においては、資産の帰属の変更、すなわち認識の基準である「実現」は根幹といっても過言ではない。

以下では、譲渡所得をめぐる課税のタイミング、すなわち、認識の基準である「実現」を具体的に明らかにするため、課税繰延(Tax deferral)とはどのような制度なのか整理していく。

14 回) 譲渡所得課税と紛争予防(2) TKC463 号 67 頁、佐藤(英)・前掲注(36)・83 頁。

⁶⁰ 金子・前掲注(54)・89 頁以下参照、佐藤(英)・前掲注(36)・81 頁。例えば、土地や有価証券の所有期間中の値上り益を挙げることができる。なお、本稿ではキャピタル・ロスについては検討しない。

⁶¹ 増田・前掲注(59)・66 頁、佐藤(英)・前掲注(36)・83 頁、水野(忠)・前掲注(14)・203 頁。

⁶² 課税のタイミングの問題すなわち、実現の問題は課税標準の枠組みの中で議論される(谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法学 566 号 287 頁(2011))。

⁶³ 金子宏「譲渡所得の課税」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』626 頁(有斐閣、2010)(初出：日税研論集 50 号(2002))

⁶⁴ 佐藤(英)・前掲注(36)・83 頁。譲渡所得課税は、資産を手放した者への課税であるから、資産の所有者が形式的な名義人であって、実質的に別の者がこの資産を自由に支配し処分できる場合には、形式的な所有者へ譲渡所得課税を行うのではなく、実質的な所有者へ譲渡所得課税されなければならないという所得の人的帰属の問題、すなわち、実質所得者課税の原則(所得税法 11 条)を意味するものと思われる。したがって、課税物件(所得)とその人的帰属(実質的に支配している者)は相互密接に関連するのは、租税法が侵害規範であるからこそ真に所得を得ている者へ課税されるべきである。なお、課税物件と課税物件の人的帰属を検討されている文献として、谷口勢津夫「所得の帰属」金子宏編『租税法の基本原則』179 頁以下(有斐閣、2007)を、他人名義株式に係る譲渡所得の人的帰属と実質所得者課税の原則の問題を検討される文献として、岩崎政明「他人名義株式に係る配当所得・譲渡所得の帰属」税務事例研究 33 号 43 頁以下(1996)を参照されたい。

⁶⁵ 譲渡所得課税の趣旨については、増加益清算課税説と譲渡益所得説の対立がある。譲渡益所得説については後述する。

(ii) 譲渡所得に対する課税の繰延べと平準化措置

現行法では、有価証券及び土地・建物等の譲渡益に対してのみ⁶⁶、譲渡所得の課税繰延の制度⁶⁷が設けられている⁶⁸。譲渡所得に対する課税は、他の所得と比較した場合、多くの特別措置が講じられており、特別措置の形態には、一般に、①課税除外(exclusion)、課税繰延(deferral)、特別の控除⁶⁹、分離課税があるが、現行法の下では、とりわけ有価証券の譲渡益に2種類の特別措置が、土地・建物等の譲渡益にその時に応じた政策目的の実現のために種々の特別措置が、採られている⁷⁰。とりわけ、課税繰延の制度について整理する。

課税繰延の制度とは、「国庫補助金等の総収入金額不算入の制度や、収用補償金で代替資産を取得した場合に資産の譲渡がなかったものとする制度のように、ある所得を当面は課税の対象から除外するが、それによって取得した財産の取得価格をその金額だけ減額することによって、当面失った税収を後に回復する制度」⁷¹とされるように、課税繰延の制度は、「課税所得を構成するもののうち、ある所得を課税の対象から除外した上で課税の延期を行い、後の課税年度において除外した所得を課税する制度」⁷²である⁷³。

⁶⁶ 土地については、当初地価の上昇を止め、地価を安定させることを目的として、長期譲渡所得は軽課し、短期譲渡所得は重課するために平準化措置が設けられたが、その後、土地のバブル崩壊を受けて、土地取引の活性化する目的のために、長期および短期とも税負担が軽減されることとなった。有価証券については、株式の譲渡所得を把握することが困難で執行上不公平が生じ、株式投資並びに株式の譲渡を奨励して健全な株式市場を育成するため課税除外されていたが、他の資産性所得との平等取扱いの見地から、課税の対象とされるが、株式の譲渡所得の名寄せが実際上困難であることから、分離課税とされた(西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏編『租税法の発展』106頁(有斐閣、2010)参照)。

⁶⁷ 所得税法58条の交換特例を素材にして、課税繰延規定を検討する文献としては、浅妻章如「値上り益課税適状時期—所得税法58条・法人税法50条の交換特例をきっかけに—」金子宏編『租税法の基本問題』377頁以下(有斐閣、2008)参照。

⁶⁸ 所得税法57条の4は株式交換に係る譲渡所得の課税繰延を、法58条は固定資産の交換の場合における譲渡所得の特例を、それぞれ規定している。知的財産権の譲渡には、課税繰延の制度、立法による特別措置(優遇措置)は、ほとんど講じられていない。また、「法58条にいう固定資産は限定列挙であり(1項1号)、知的財産権はこの譲渡にいう固定資産に含まれない」(谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』65頁(成文堂、2013))とされている。

⁶⁹ 譲渡所得の特別控除は種々の政策的見地から増額される(増田・前掲注(1)・134頁)。

⁷⁰ 現行租税特別措置法の概要については、金子・前掲注(6)・239頁以下参照。

⁷¹ 金子・前掲注(6)・162頁。

⁷² 谷口(智)・前掲注(68)・64頁以下。

⁷³ 納税者と租税行政庁の利害関係については、第一に、金銭的時間価値(time value of money)との関係で、「一、〇〇〇万円の税額を現時点で納付する代わりに五年後、十年後または十五年後に納付することとした場合に」(金子・前掲注(43)・285頁)、利子率相当分の利益が納税者に流入するとされる。第二に、累進税率の下では、所得の平準化(分割)をしたほうが納税者に有利であり、逆に租税行政庁は、所得をできるだけ多く計上させ、高い累進税率を適用させることで多額の租税歳入を確保することができる。第三に、納税者は、減税(増税)が予定されている場合には、タイミングを減税後(増税前)にずらしたほうが有利であり、租税行政庁は、減税(増税)の場合タイミングを早める(遅らせる)ほうが有利である

純資産増加説の観点から説明すると、譲渡所得の発生は資産を取得した時点から生じることとなる。したがって、資産を手放さずに保有している限りでは毎年未実現のキャピタル・ゲインは発生しているため、これを評価し(以下、「値洗い」という)、その評価益をその年の所得として課税すべきことになる(以下、この方式を「時価主義」⁷⁴という)⁷⁵。しかし、その値上り益は未実現の利得(unrealized gain)であるから、未実現の利得には原則として課税しないとする立法政策上の考え方により課税は繰り延べられる⁷⁶。

このように、譲渡所得に対する課税は、課税繰延の制度を用いることで純資産増加説の範囲から除外し、未実現のキャピタル・ゲインは、課税所得の対象から除外される。課税の対象から除外された所得は、次回以降の課税のタイミングで課税されるのであるから、永遠に所得に対して課税をしないのではなく、今回の課税のタイミングでの譲渡所得に対する課税は延期されたに過ぎないこととなる⁷⁷。この点に課税繰延の制度の特徴があるといえる⁷⁸。

(水野(忠)・前掲注(14)・239頁以下参照)。

⁷⁴ 西本靖宏教授は、一般的に譲渡所得課税の一番の理想的な形は、「実現原則を廃止して毎年全資産におけるキャピタル・ゲインを評価して課税すること」(西本・前掲注(66)・112頁)であるが、そのようなことは執行上困難であるため、「実現原則を維持しつつも、一部、未実現利得のキャピタル・ゲインに対しても譲渡所得課税の対象範囲を広げることであろう」(同書・113頁)とされている。忠佐市教授は、時価主義課税方式を「毎年査定説」とされ、実現主義課税方式を「譲渡時課税説」とされ、さらに毎年査定説の課税対象とする所得を「発生所得説」、譲渡時課税説の課税対象とする所得を「実現所得説」と区別されている(忠佐市『課税所得の概念論・計算論』163頁(大蔵財務協会、1980))。

⁷⁵ 実は、包括的所得概念を採るならば、譲渡所得に限らずあらゆる所得について、この説明が妥当するのかもしれない(淵圭吾「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』204頁注記11)(有斐閣、2007)。

⁷⁶ 増田・前掲注(59)・66頁、佐藤(英)・前掲注(36)・82頁。

⁷⁷ 谷口(智)・前掲注(68)・65頁。課税繰延をすることにより、納税者に便益をもたらすものと指摘され(中里・前掲注(3)・135頁以下参照)、未実現のキャピタル・ゲインが、譲渡の時点まで課税が繰延べられることから、金子宏教授は、各種の所得が発生の年の内に直ちに課税されることから、公平負担の観点から、「租税の延納の場合に利子税が課されると同様に、この場合にも利子税を課す必要がある」(金子・前掲注(43)・285頁注記(一))とされる。しかし、「税率が一定かつ繰延べられた租税を他の投資(課税を繰延べなかった場合の投資)と同率の(税引後)収益率で運用される限り、課税を繰延べようが繰延べまいが納税者にとって租税負担額の割引現在価値は同一という事実」(神山弘行「課税繰延の再考察」金子宏編『租税法の基本問題』251頁(有斐閣、2007))があるとされるように、国庫または納税者の一方のみの視点からでは一概にも利益と不利益を論ずることはできない。

⁷⁸ 谷口(智)・前掲注(68)・65頁。物的課税除外は各年度の課税所得の名目額の合計が減らされるものであり、課税繰延の制度は、各年度の名目額の合計が同じで課税が延期されるものである。法律的観点からは異なる制度であるが、課税繰延は、納税者に対して繰延べられた税額の利子分の利益を与える措置として非難されることが多い。このことについて、中里実教授は、「課税繰延が、実質的に(部分的にではあれ)課税除外と同じ経済的効果を有するに他ならない」(中里実「第2章課税のタイミング第1節 課税繰延の利益」同著『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』16頁(有斐閣、1998)(初出：税研40・41号(1992))

したがって、譲渡所得に対する課税は課税繰延べの制度が用いられることから、所有者がその資産を手放すとき(実現時点)まで課税を行うことができない。譲渡所得課税における「資産の譲渡」時点は、繰延べられてきた譲渡所得への最後の機会(課税のタイミング)であり、この「実現」の時点は課税のタイミングを画定する機能を果たしているのである。

増加益清算課税説に課税繰延べを意識してあてはめると、資産の値上りにより(ある一年度において資産の値上り益に対する課税のタイミングは到来するが所有者が資産を手放すというタイミングまで課税を繰延べられる)、その資産の所有者に帰属する増加益(適正な課税のタイミングを繰延べられてきた未実現の利得)を所得とし、年々蓄積(bunching effect)されてきた未実現の利得が、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(今までの課税のタイミングを繰延べられてきた未実現の利得が今回の手放されたタイミングで)一挙に実現するから、これを清算して課税するものということができる。

繰延べられてきた未実現の利得が一挙に実現し、これに対して課税するのでは、一年間にキャピタル・ゲインは少しずつ値上りしてきたにも関わらず、高い累進税率が適用され税負担が加重になってしまう⁷⁹。このような弊害を是正する措置として、実現したキャピタル・ゲインに対し平準化措置(averaging device)⁸⁰をとる必要がある。我が国では、一定期間を超えて所有している資産の譲渡益(長期譲渡所得)について、資産の所有年数に関わりなく、その一定割合を課税の対象から除外する定率課税除外方式が採用されている⁸¹。

このことから、課税繰延制度と譲渡所得課税における認識の基準である「実現」との関係論じたが、譲渡所得課税が、未実現の利得であっても毎年値洗いされ課税する時価主義方式を採用するのであれば、このような平準化措置をとる必要はないことになる⁸²。

以下では、保有期間中に年々繰延べられてきた未実現のキャピタル・ゲインを「未実現

と述べられている。

⁷⁹ もっとも、保有期間中の一時点において土地の価格が高騰する場合もあれば、一時点においては土地が下落する場合がある。

⁸⁰ 土地と有価証券の増加益を統計資料を用いてその規模を推計しその上に立って、譲渡所得課税の原理的問題について詳細に検討する文献として、金子宏「キャピタル・ゲイン課税の改革―問題点の原理的検討―」同編『課税単位及び譲渡所得の研究』288頁以下(有斐閣、1996)参照。なお、平準化方式の類型について詳しく紹介され、独自の平準化方式を主張されている(同書・302頁以下参照)。

⁸¹ 金子・前掲注(63)・303頁。

⁸² 西本・前掲注(66)・99頁。渕圭吾教授は、課税方式の選択については、「特定物、とりわけ市場性のない資産であるほど、実現主義(筆者注：本稿における実現主義)に拠るしかない。逆に、種類物、その中でも市場での取引が容易な資産ほど(言い換えれば、金銭に近い資産ほど)、時価主義に適合的である」(渕・前掲注(75)・207頁)とされ、資産の性質と課税の方式の相性が重要であることを述べられている。

だから課税(計上)しない」、所有者が資産を手放した時点を「実現」、資産が手放されても課税しない場合を「実現したが、計上しない(または課税しない)」ものと捉えて考察していく。

(iii) 譲渡所得課税の法的構造—資産の範囲と譲渡の範囲

譲渡所得における課税のタイミングを整理するには、譲渡所得の起因となる「資産の譲渡」が「何を」示すものなのかが明らかにされなければならない。例えば、納税者が経済的価値を得た場合には、納税者の支払う租税負担額は、どの所得区分に分類されるかによって納税金額の多寡が生じる。納税者にとっては、当該所得がいずれの所得区分に分類される⁸³かは、極めて重要な問題であり、租税法実務上では実質⁸⁴と実定法(形式)⁸⁵の側面から譲渡所得区分をめぐる紛争が絶えない。

「資産の譲渡」は、増加益清算課税説を根底に据えていることから、その範囲は広範に理解されている。とりわけ、「譲渡」の範囲は、譲渡所得に対する課税のタイミングを決する重要な概念である。以下では、法 33 条 1 項の定める「資産の譲渡」の範囲を整理していく。

① 「資産」の範囲

譲渡所得の起因となる「資産」とは、譲渡性のある(他人に移転可能な)財産権をすべて含む概念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権

⁸³ 譲渡所得の起因となる「資産の譲渡」の範囲は、その所得が保有者の意思によらない外部的条件の変化(たとえば「物価の高騰、環境や社会情勢の変化に起因し」(東京高裁昭和 48 年 5 月 31 日判決税資 70 号 200 頁)たものによって生じた資産の値上りであり、かつ、その譲渡が一時的・散発的に譲渡していることがその範囲に属することとなるとされる(水野(忠)・前掲注(14)・221 頁以下、小林恒弘「判批」租税判例百選第 3 版 62 頁以下 (1992)参照)。

⁸⁴ たな卸資産(または準たな卸資産)とする目的で購入したわけではなく、長年固定資産として保有していたものを何らかの理由により所有目的を変更させ、所有者自身の人的努力と活動(personal efforts and activities)によって当該資産に資産価値を増加させ(新たな付加価値をつけ)て譲渡する場合に、その全体を一律に事業所得または雑所得として課税することは、所得の実体に即した課税とはいえない。そこで、形式的に課税を行うのではなく実質を見るべきであるとする金子宏教授は、「所有目的の変更の時点を基準として、それ以前の増加益は譲渡所得として取扱い、それ以後の増加益(付加価値)は事業所得または雑所得として取り扱」(金子宏「譲渡所得の意義と範囲—二重利得法の提案を含めて—」同編『課税単位及び譲渡所得の研究』238 頁(有斐閣、1996)(初出：法曹時報 30 巻 5 号(1978)、31 巻 3 号(1979)、31 巻 7 号(1979)、32 巻 6 号(1980)))うとする二重利得法(dual gains treatment)が有力に主張されている。現行所得税法基本通達 33-3 においては、譲渡所得に対応する年数がおおむね 10 年を超していなければならない、金子宏教授の提唱された二重利得法ではその期間は長期譲渡所得と同様の 5 年とされている。

⁸⁵ 占部裕典教授は、通達や裁判例によって既に是認されている二重利得法や基本通達の解釈が所得税法上に規定されていない以上、租税法規の厳格解釈の原理、すなわち租税法律主義に違反の疑いが強いことを説示されておられる(占部・前掲注(58)・28 頁以下参照)。

利や地位、「法律的な「所有」に限らず実際にそれを支配しているもの(こと)」⁸⁶などが広く含まれる⁸⁷。

このことは、所得税基本通達 33-1 が「譲渡所得の起因となる資産とは、法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、許可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」と定めていることから、実務上でもこのように解されている⁸⁸。

譲渡所得の起因となる資産についてはこのように広範に解されているが、所得税法 33 条 2 項 1 号に定める「たな卸資産」および「準たな卸資産」と「営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」、同法 33 条 2 項 2 号に定める「山林の伐採又は譲渡による所得」はその範囲から除かれている⁸⁹。

② 「譲渡」の範囲

次に、譲渡所得の発生の原因となる「譲渡」とは、学説・判例においては以下のように理解されている。すなわち、「譲渡」とは、有償・無償を問わず、譲渡所得の起因となる「資産」を移転させる一切の行為⁹⁰を指す概念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、代物弁済、現物出資等が、それに含まれる⁹¹。「譲渡」には、「資産」の移転による対価が無償による移転も含む概念であるから、贈与(民法第 549 条)によっ

⁸⁶ 佐藤(英)・前掲注(36)・84 頁。

⁸⁷ 金子・前掲注(6)・226 頁、佐藤(英)・前掲注(36)・84 頁。なお、「『資産』という概念は一種の固有概念であると解すべき」(金子・前掲注(6)・226 頁)であるとされる。固有概念とは、他の法分野においては用いられていない税法固有の概念である。反対に、他の法分野で用いられている「住所」といった概念は、他の法分野から借用しているという意味で借用概念と呼ばれている。佐藤英明教授は譲渡所得課税趣旨から、資産とは、「値上り(または値下がり)するような『何か』」(佐藤(英)・前掲注(36)・83 頁)がすべてこれに該当すると説明されている。最高裁平成 18 年 6 月 30 日(税資 256 号順号)判決の是認する名古屋地裁平成 17 年 7 月 27 日(判タ 1204 号 136 頁)判決は、資産とは「一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、資産の増加益の発生が見込まれるすべての資産を含む」とする。

⁸⁸ 所得税法 33 条の本法に明文の規定がないにも関わらず、通達によって金銭債権を譲渡所得の起因となる資産から除外している。なお、金銭債権が譲渡所得の起因となる資産に該当しないとする見解に疑問を呈する見解として、増田英敏「判批」ジュリスト 1339 号 182 頁(2007)、金子・前掲注(63)・628 頁、三木義一＝大森健「判批」三木義一ほか編『[租税]判例分析ファイル I 所得税法編』246 頁(税務経理協会、2006)。

⁸⁹ 金子宏教授は、資産の譲渡による所得の分類について「所有者の意思によらない外部的条件の変化に起因する資産の増加は、譲渡所得にあたり、所有者の人的努力と活動の起因する資産の増加は事業所得や雑所得にあたる」(金子・前掲注(6)・230 頁以下)と述べられ、営利を目的とした反復継続的な資産の譲渡は譲渡所得の範囲から除外されるとする。

⁹⁰ 最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁以下参照。以下、最判昭和 50 年 5 月 27 日判決を「名古屋医師財産分与事件最高裁判決」という。

⁹¹ 金子・前掲注(6)・226 頁、佐藤(英)・前掲注(36)・85 頁。名古屋地裁平成 17 年 7 月 27 日・前掲注(87)・136 頁は、「譲渡」とは、「有償無償であるとを問わず、一般に所有権その他の権利の移転を広く含むもの」としている。

て、資産に対する所有などの支配を他人(その資産の所有者以外の者)に引き継がせる行為も含まれる⁹²。

これに対し、「納税者の担税力を考慮するとともに、実定法上の具体的構造を重視すべきだとして、譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上り益ではなく、現実の収入金額から取得価格を控除した譲渡差益を意味するべきであって、課税は、対価を伴う有償譲渡に限定すべきである」⁹³という有力な譲渡益所得説がある。譲渡益所得説は、上述した「実現原則」の考えを反映したものであり、法33条1項の「資産の譲渡」を有償譲渡に限ったものと解し、その直接の根拠規定は33条3項である。

現在、最高裁は、譲渡所得課税の趣旨について増加益清算課税説から譲渡益所得説へ一定程度の傾斜を示しているとも考えられるが、最高裁は、なお増加益清算課税説を支持している⁹⁴。

増加益清算課税説を採用する譲渡所得課税制度の下では、「実現原則」は、納税者や租税行政庁の実際的な都合に合わせて所得が実現する時点まで課税をしないこととしているが、譲渡所得における課税のタイミングはこの実現原則における「実現」と異なるものを意味するのであろうか。

佐藤英明教授は、増加益清算課税説について、資産を手放すことと、例えば対価を得ることなく資産を手放した場合は、その「増加益分」のキャピタル・ゲインが実現することは異なることを前提に、「実現」とは「発生した所得が別のもの(または具体的な何か)に形を変えて所得の大きさを計れるようになること」⁹⁵を意味するとされる⁹⁶。佐藤英明教授の見解は、通説的見解に沿う「実現原則」と資産の譲渡について述べるもので

⁹² 佐藤(英)・前掲注(36)・85頁。

⁹³ 田中(治)・前掲注(41)・69頁、大塚正民「みなし譲渡に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連(2・完)」税法学307号10頁(1976)、水野武夫「譲渡担保と譲渡所得課税」北野弘久編『判例研究日本税法体系3』(学陽書房、1980)、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108頁以下(1970)、伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学561号4頁(2009)。

⁹⁴ 佐藤(英)・前掲注(36)・92頁以下、113頁以下参照。最高裁平成18年4月20日(集民220号141頁)判決は、「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」と判示し収入金額から取得費および譲渡費用を差し引いて残った金額が譲渡所得であるとしている。

⁹⁵ 佐藤(英)・前掲注(36)・18頁。

⁹⁶ 金子宏教授は、実現主義について定義されておらず、譲渡所得につき、「所得税法は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税する」(金子・前掲注(6)・231頁)と述べられ、資産を譲渡のタイミングで収入として実現したキャピタル・ゲインに課税するとされる。

ある。

これに対して、譲渡所得における「実現」を「移転」した時点と捉える見解として岡村忠生教授は、「保有する資産の価格変動については、それが譲渡されるときをまって課税の対象とする」⁹⁷こととされる。譲渡所得における課税のタイミングは、納税者が資産を手放した時に課税のタイミングが到来することを示すものである。ここで、強調されなければならないことは、所得の「実現原則」と譲渡所得における課税のタイミングにおける「実現」は異なるということである。

上記の二つの見解は、実現時点が異なり見解が相違しているように見えるが、有償譲渡に限っては、整合性のとれているものである。通常、自己の保有する資産を他者に移転させる場合には売買契約によることが想定される。この場合には、「実現原則」における「実現」と譲渡所得に対する課税のタイミングとしての「実現」は、乖離することはない。しかし、譲渡所得課税制度の採用する増加益清算課税説の下では、「実現原則」の要件を充たさない場合であっても、課税のタイミング、すなわち、認識の基準として「実現」はするのである。例えば、贈与契約による無償の資産の移転の場合には、確かに課税のタイミングにおける「実現(資産の譲渡)」があったといえるが、外部からの経済的価値の流入がないのであるから、「実現原則」の要件を充たさないことになる。

このように同じ「実現」という表現が用いられるものの、「実現」の法的機能が異なるために問題が生じる場合がある⁹⁸。特に譲渡所得の認識の基準としての「実現」が明らかでなければ、具体的な認識時点を明瞭にすることができない。増加益清算課税説と譲渡益所得説との大きな違いは、所得の発生時点をいつの時点と理解するかである。譲渡所得課税の理論は、保有する資産の価格変動については、それが譲渡した時点「実

⁹⁷ 岡村・前掲注(14)・65頁、同旨の見解として、水野(忠)・前掲注(14)・203頁・増井良啓「転々譲渡と所得税(2)」税務事例研究 37号 74頁(1997)。なお、税制調査会「我が国の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—答申」113頁(2000年7月14日)では、「譲渡所得は、資産の譲渡により生じる所得であり、譲渡価額から取得費等を控除して算出されますが、所有資産のキャピタルゲイン(価値の増加による利益、増価益)について、資産の譲渡により、それが実現される機会を捉えて課税するものです。包括的な所得の考え方からは、未実現のキャピタルゲインも経済的価値であるため、課税ベースとしての所得に含めるべきものであるとされますが、キャピタルゲインを時価評価、発生主義で捉えて、未実現の所得に課税することは容易でないことから、主要国と同様に、課税は所得の実現時に行われています。このため、毎年生じる資産価格の値上がり益について、譲渡時まで課税が繰り延べられている面があります。したがって、譲渡など資産の移転があれば、この機会を捉えて実現されたキャピタルゲインに対して適正に課税することが公平の確保などの観点から必要です」(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof.html>、2014年1月11日最終閲覧)と述べ、「実現」が「譲渡など資産の移転」とされていること、未実現の所得とは毎年の期末に時価によって算定された値上り益であることが確認できる。

⁹⁸ キャピタル・ゲイン課税における「実現」を有償移転を要件としない増加益清算課税説と有償移転を要件とする譲渡益所得説の対立が生じることとなる(首藤重幸「第7章 キャピタル・ゲイン課税をめぐる諸問題」水野正一編『第5巻 資産課税の理論と課題〔改訂版〕』150頁(税務経理協会、2005))。

現」とする見解⁹⁹(増加益清算課税説)と現実的な経済的価値の流入(獲得)をもって「実現」とする見解(譲渡益所得説)が対立している。

しかし、所得の基本理念たる包括的所得概念に照らせば、現実的な経済的価値の獲得を経て担税力の発生¹⁰⁰(実現)と考える「実現」(有償)と「未実現」(無償)を区別せずに、納税者の得るキャピタル・ゲインは納税者が資産を取得したときから発生があると解すべきである。したがって、「経済的な利得の現実的獲得とは切り離して所得の発生(=担税力の増加)をみる」¹⁰¹前者の考え方の方が、租税公平主義の要請に合致する¹⁰²ものと考えられる。したがって本稿では、通説判例の増加益清算課税説の立場から整理することとする。

我が国における譲渡所得の認識の基準は「実現」によって決してきた。納税者および租税行政庁は、増加益清算課税説を採用する譲渡所得課税制度が、いつの時点で課税所得に算入される「実現」なのかが区別されなければいけない。しかし、課税の機会(タイミング)としての「実現(譲渡)」と所得の「実現原則(発生した所得が何らかの別の経済的価値に形を変えて測定できる状態)」が同時に到来する場合もあれば、それらが乖離する場合があるため、どちらの「実現」が用いられているのかを納税者および租税行政庁は明瞭に区別することができるであろうか。

「実現」が実定法上にはない不明確な概念であることに起因して、譲渡所得課税における所得の認識の基準が不明瞭になり、混乱を招来させている。「実現原則」の理由付けは、譲渡所得の課税のタイミングとしての「実現」と整合的であったにもかかわらず、現在では、「実現原則」と譲渡所得の認識の基準としての「実現」は、乖離したものとなっている。このように「実現」という文言の中では、譲渡所得の認識の基準としての「実現」と所得の「実現原則」との言葉が入り混じり、所得をいつの時点において課税するのかが不明確となっている。

認識の基準としての「実現」を一つにまとめて論じてしまうと譲渡所得の認識基準の問題はより複雑になってしまうため、次章では、譲渡所得の実現時点、つまり課税のタイミングの「実現」とその他の実現とを区別し、その基準の判断構造について検討する。

⁹⁹ 岡村・前掲注(14)・65頁。

¹⁰⁰ 西本・前掲注(66)・105頁。

¹⁰¹ 西本・前掲注(66)・104頁、伊川・前掲注(34)・477頁。

¹⁰² 金子宏教授は、水平的公平(horizontal equity)の観点から「キャピタル・ゲインも利得者の担税力を増加させることは否定できず、しかもそれは、財産所得(unearned income)ないし不労所得(labor income, earned income)として、勤労所得よりも高い担税力をもって」(金子・前掲注(54)・91頁)おり、垂直的公平(vertical equity)の観点からは、高額所得者の手に集中していることから「それに対する累進税率の適用を排除することになり……累進税率のもつ再分配機能をそれだけ弱めることになる」(同書・91頁)と述べられ、公平負担の見地から、担税力に応じた課税を実現するためには必要であるとされている。

第2章 譲渡所得の課税のタイミングをめぐる学説と判例の動向

第1節 譲渡所得の課税のタイミングの問題整理

譲渡所得に対する認識の基準は、実現または未実現という「実現」の枠組みの中で議論されてきた。すなわち、所得は実現した時点で課税される(認識される)という「実現」の枠組みの中で課税のタイミングが決められている(未実現の場合には課税されない)。

租税法律主義によって統制される租税法では、実定法に存在しない「実現」概念の枠組みの中で課税のタイミングが決められることによって、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性が確保できていないのが現状である。通常の一般的な国民の感覚では、「譲渡」の典型は売買であることから、譲渡所得が課税されるとは思えないタイミングで課税される場合があり、国民の意識から遠ざかるほど課税のタイミングを判断することが困難になる。種々の「実現」と譲渡所得課税のタイミングにおける「実現」とが交錯することで、何が譲渡所得の認識の基準なのかを区別することができず、納税者は所得をいつ計上すればよいのかが困難となる。

かくして、本稿ではこのような不明確な「実現」概念を区別し、「実現」の具体的基準を考察する。本節では、譲渡所得課税における課税のタイミングとしての「実現」概念の整理と課税のタイミングをめぐる我が国の状況を整理する。以下では、譲渡所得の課税のタイミングが資産の譲渡によって「実現」したときであるから、混乱を避けるために譲渡所得における認識の基準としての「実現」と実現原則の「実現」概念を整理していく。

(i) 譲渡所得課税における実現原則と実現主義の整理

譲渡所得課税において「実現」の概念は、重要な役割を果たしている。なぜなら、譲渡所得課税制度では増加益清算課税説が採られ、「実現」時点を基準として所得区分を設け、その「実現」のときに課税すべきことを命じているからである。しかし、「実現」概念は実定法に規定されておらず、租税法に限らず多種多様な場面で用いられる言葉でもある。譲渡所得課税における「実現」について、どの時点を「実現」とし課税のタイミングが到来すると捉えているのかを整理するためには、譲渡所得の認識の基準としての「実現」概念とその他の「実現」が区別されなければならない。

「実現」概念の意義について、金子宏教授は、2通りの意味を持っていると述べておられる。第一に、「実現した利益のみが所得であり、未実現の利益は課税の対象から除外されなければならない、という意味の実現」があり、第二に「企業会計の世界において成立し妥当性を認められてきた収益の年度帰属に関するコンベンション—すなわち企業会計上の収益計上基準—の集合を意味する概念」として用いられているとされ、納税者に経済的価値の流入があった場合における「実現」と、課税のタイミングにおける

「実現」とを区別しておられる¹⁰³。

また、木村弘之亮教授は、「原則として資産の流入の蓋然性(資産に対する経済的処分力の獲得の実現の蓋然性)と資産の流出の実現の蓋然性(資産に対する経済的処分の喪失の実現の蓋然性)」¹⁰⁴とされ、納税者の自由に処分しうる経済的利得と納税者の自由に処分しうる経済的利得の消失の「実現」、つまり利得および損失の「実現」があることを述べておられる。

そして、淵圭吾教授は、所得課税における実現主義は、いくつもある課税方式の一つであり、「資産の帰属が変更するタイミングで、その時点での資産の評価額を課税所得に反映させるという仕組み」¹⁰⁵であり、上記の「実現主義の変種として、(利子、配当、賃料、知的財産権の使用料のように)資産の一部が金銭に転化するタイミングで、かつその限りにおいて課税所得に反映させる」という果実方式があるとされ、課税のタイミングにおける「実現」には、資産の所有者が変更するタイミングで課税することを「実現」とする場合と、何らかの納税者の経済的利得が金銭に転化し所得の大きさを計れるようになった時点を「実現」とする場合について区別しておられる¹⁰⁶。

谷口勢津夫教授は、所得の人的帰属と所得の年度帰属を分けて論じられ、「実現」を年度帰属判定基準として位置づけた上で、所得の実現は、「所得の処分可能性を確実にしたものにしたことによる所得の人的帰属の確定を意味する」¹⁰⁷とされ、所得と納税者が確実に結びつくであろう蓋然性の高まった時点の「実現」と所得の年度帰属における本来課税されなければならない時点の「実現」とを結び付けて述べられている。

そして、岡村忠生教授は、課税時点、人的帰属、および、所得概念は一つの「実現」という言葉で接続点を持つことを述べられている¹⁰⁸。

¹⁰³ 金子・前掲注(43)・283頁。さらに、金子宏教授は会計学では、(上記、金子宏教授の第一の実現の意味において)未実現の利益を収益の範囲から除外するために発生主義という言葉の代わりに実現主義という言葉が用いられることから、所得税法においても、発生は実現と同義に理解されなければならないと述べられている。すなわち、会計学における発生主義には、なんらかの経済的利得の発生の事実を意味する場合が多いため、会計学上ではそれを補完する原則として不確実な(納税者の手許に入るのか分からない)所得を除外するという実現主義は、税法における実現主義と同じであるから、これを読み替えて租税法においても同義に実現主義と理解されなければならないとされている(同書・283頁)。

¹⁰⁴ 木村弘之亮『租税法学』216頁(税務経理協会、1999)。

¹⁰⁵ 淵・前掲注(75)・206頁。

¹⁰⁶ これを「広義の実現主義」(淵・前掲注(75)・206頁注記17)とされている。

¹⁰⁷ 谷口(勢)・前掲注(62)・293頁以下、谷口(勢)・前掲注(64)・181頁以下参照。

¹⁰⁸ 岡村忠生教授は、「課税時点に関しては、引渡しや権利確定、管理支配基準が通常用いられる。人的帰属に関しては、実質所得者課税の原則における「享受」(所法一二条、法法一条)、所得概念については(総)収入金額(所法三六条一項)や収益(法法二二条二項)、さらに譲渡(所法三三条一項、法法二二条二項)、収入(三六条一項)、享受(所法三六条二項)、取引(法法二二条二項)の概念が問題となる。しかし、課税時期、人的帰属、所得概念を接続する概念としては所得の実現以外には見出せないだろう」(岡村・前掲注(34)・9頁注記⑤)と述べられている。所得税法において、所得の経済的把握と法律的把握の問題は歴史的に展

このように「実現」は、所得概念としての「実現(所得概念を制限するもの)」、所得と人的帰属の「実現(人と所得の結びついた時点)」、課税時点における「実現(課税のタイミング)」と密接な関連を持つが、その意義が区別されずに論じられてきた。このうち、本稿の研究対象である譲渡所得課税は、課税のタイミングとしての「実現主義の産物」¹⁰⁹といわれ、この実現時点はこの課税制度では根幹といえる役割を果たしている。

ここで、「実現原則」と譲渡所得の認識の基準としての「実現」を区別するために、本稿において「実現原則」は、広く第三者との経済取引で、外部からの経済的価値の流入、または、所得が何らかの金銭的価値に変化したことによって測定することができる状態となった(実現した金額)、納税者が経済的価値の所得を自由に処分しうる状態(所得の人的帰属の実現)、配当・利子所得等の所得の課税(計上)されなければいけない時点(課税のタイミングにおける実現)を指すものとする。そして、「実現主義」は、譲渡所得における課税のタイミング(認識の基準)、すなわち、人と資産の帰属の変更(資産を手放した)の時点とする¹¹⁰。このように区別した場合には、譲渡所得課税制度における法 33 条 1 項、59 条 1 項、60 条 1 項はどのように位置づけられるのであろうか。以下、歴史的観点からこれらの「実現」の意義を探るとともに、課税のタイミングの観点から上記 3 つの規定を位置付けていきたい。

開されてきた。課税物件としての「所得」は、経済的に把握され、これに対し、所得の人的帰属の問題は、法律的に把握されている。人的帰属を法律的に把握する理由として金子宏教授は「経済的帰属に即した帰属の判定を認めると権力の乱用に対する歯止めが利かなくなり、法的安定性と予測可能性が害されることになりやすい。これは、納税者の権利保護の観点から危険なことであり、ルール・オブ・ローの精神からみて由々しい問題である」(金子宏「所得の人的帰属について」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』542 頁(有斐閣、2010)(初出：自由と正義 58 卷 1 号(2008))とされ、租税法主義を重視する立場を明らかにされている。そして、リーガル・テストとして権利確定主義が原則的に採用されている課税のタイミングも法律的に把握されていると考えることができるだろう。

¹⁰⁹ 譲渡所得という類型は、資産の譲渡を契機として課税するタイミングを決していることから「実現主義の産物」(増井・前掲注(33)・126 頁)といわれる。

¹¹⁰ 本稿において「主義」と「原則」の区別は、譲渡所得課税においては課税のタイミングは根幹であるため、「主義」は非常に強固な原則であるという意味で用い、「原則」とは課税のタイミングを含めた実現を意味し、柔軟な原則として用いる。このような「主義」と「原則」の区別は、佐藤英明「租税法主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55 頁以下(有斐閣、2007)から示唆を得たが佐藤英明教授のように明確な区別ができなかった。なぜなら、課税要件法である所得税法は、単純に事業からの収益や土地の賃貸料、預金の利子、労働の対価等に課税を行うものではなく、それらが特定の人に帰属し担税力を増加させる点に対し課税を行うからである。所得課税は特定の物や対象に即した「所得」に対する課税ではなく、それぞれの「所得」に即して「人」に課されるものであるため、「所得」と「人」とを切り離して論じることはできず、所得の人的帰属における「実現」がなければ、課税のタイミングは到来することはない。したがって、譲渡所得課税のタイミングにおける「実現主義」は、「課税物件の人的帰属」における「実現」と区別することはできない。

(ii) みなし譲渡所得課税規定の立法趣旨と所得税法 33 条の位置づけ

現行の所得税法は、「実現原則」を採用し、納税者の純資産の増加した段階であっても、未実現の時点では課税することはできず、第三者との経済取引等において外部からの経済的価値の流入があり、「実現」しなければ課税することができないことを前提とする。したがって、租税法は法であるから、経済的に把握されている譲渡所得を法的観点から、いつのどのような条件が揃った時点で課税すべきかは、租税法上の最も重要な点であり、立法によって調整されなければ、大きな問題となる¹¹¹。

一般的に未実現の利得に対する課税を行う規定は、「実現原則」の例外と位置付けられている¹¹²。未実現の利得に対する課税は、公平負担の見地¹¹³から未実現の利得に対する税務執行上の困難性や納税者の負担を強いてもなお実現されるべきであるとする、より大きな法的価値が具体的に存在することによって正当化される¹¹⁴とされる。

法 59 条 1 項は、「実現原則」の例外であり未実現利得に対する課税と解されているが、課税のタイミング、すなわち、「実現主義」における「実現」していない状態を指すのであろうか。そうであるならば、課税のタイミングの観点からは法 59 条 1 項は、「実現主義」における未実現のキャピタル・ゲインに対する取扱いとなり、増加益清算課税説の例外と位置づけられることとなる。つまり、課税のタイミングをもみなしているということである¹¹⁵。本稿では、とりわけ所得税法 59 条 1 項(所得税法 59 条 1 項を以下、「法 59 条」または「みなし譲渡」ともいう)および 60 条 1 項を法 33 条 1 項の「実現主義」の観点から、位置づける。

譲渡所得に対する課税には、実現したキャピタル・ゲイン(実現した金額)に対して課税する原則的な考え方と相反して著しく低い価格または無償で実現した(課税のタイミング)キャピタル・ゲインに対しても課税するという「贈与等の場合の譲渡所得」という例外的措置規定が定められている。これは、限定承認に係る相続もしくは遺贈、法人

111 未実現の利得または帰属所得に課税するか否かは、立法政策の問題である。この点については第一章を参照されたい。

112 所得税法 39 条は、居住者がたな卸資産等または山林を家事のために伐採して時価消費した場合に、その消費したときにおける時価に相当する金額を総収入金額に算入することを定め、同法 40 条は、居住者の所有するたな卸資産等が、一定の要件に該当する贈与、遺贈、著しく低い価格による譲渡をした場合に、その資産の時価に相当する価格を総収入金額に算入するとする。所得税法 41 条は、農業を営む居住者が農作物を収穫した場合には、収穫した時における当該農作物の価格に相当する金額を総収入金額に算入すると定めている。

113 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』4296 頁(第一法規、加除式)。

114 田中(治)・前掲注(41)・78 頁。

115 渡辺徹也教授は、所得税法は実現原則を採用していることを前提に経済的価値の流入がない法 59 条 1 項は「課税のタイミングに関して所得税法 33 条 1 項の特例であり、②(筆者注：実現した金額の範囲、実現した人)実現利得に関して」の特例と位置付けられている(渡辺(徹)・前掲注(34)・73 頁以下)。

に対する著しく低い価格¹¹⁶による譲渡や贈与は、時価¹¹⁷によって譲渡したものとみなされる¹¹⁸。さらに、59条2項は個人間のみなし譲渡規定に該当する場合の譲渡者の損(実現した譲渡損)出しを禁止している。

一方で、所得税法59条のみなし譲渡課税と表裏の関係にある所得税法60条の取得費の引継ぎ(課税繰延べ)¹¹⁹は、みなし譲渡規定に該当しない個人間における贈与、限定承認以外の相続または遺贈、低額譲渡については、資産の取得者は譲渡者の取得価格を引継ぎ、課税繰延べを受け、譲受者が譲渡する際に前所有者の保有期間の値上り益まで含めて、課税される仕組みとなっている¹²⁰(同法60条1項)。また、同法60条2項では、59条1項に該当する行為によって資産を移転した場合には含み益は清算されるため、時価で取得した者とされる。

それでは、みなし譲渡規定と取得費の引継ぎ規定は、法33条1項にいう「実現主義」と、どのような位置づけになるのであろうか。もし、上記二つの規定が33条1項における「実現主義」と異なる課税のタイミングで課税していることが明らかであれば、譲渡所得に対する認識の基準は、「実現主義」を採用していないということになる。そうであるならば、所得課税制度の原則に戻り、譲渡所得に対する課税のタイミングは、「実現原則」を採用しているということになる。すなわち、法33条1項における譲渡所得の課税のタイミング、すなわち、「実現」は、有償・無償を問わず一切の資産の移転ではなく、外部からの経済的価値の流入の時点において課税のタイミングが到来することとなる¹²¹。したがって、判例にいう増加益清算課税説は間違った法理論を構築してい

116 ここに著しく低い価格とは、譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額である(所得税法施行令169条)。

117 神戸地裁昭和59年4月25日(税資136号221頁)判決では、「所得税法五九条一項にいう「その譲渡の時における価額」(時価)とは、当該譲渡の時における客観的交換価値(市場価値)、すなわち、自由市場において市場の事情に十分通じ、かつ、特別の動機を持たない多数の売手と買手とが存在する場合に成立すると認められる価格であると解すべきであると判示している。

118 みなし譲渡規定は、所得税法が実現原則を採用していることと対比すれば、未実現の利得に対して課税することから、所得税法が強制的に価格を擬制したとみなしているということができる。中里実教授は、みなし譲渡規定を実現の機会を広げるという意味で、一種の「時価主義」とされ、「逆にいうならば、時価主義そのものが、すべて一種のみなし『実現』であるとも考えることもできる」(中里・前掲注(25)・115頁以下)と述べられている。

119 無償の譲渡についてどのような制度を作るかは、「無限の課税繰延の危険性」と「納税者の理解・実情的事情」にどのように配慮するのか、ということによって決まるものとされている(佐藤(英)・前掲注(36)・132頁)。

120 水野(忠)・前掲注(14)・219頁、佐藤(英)・前掲注(36)・129、119頁以下参照。みなし譲渡と課税繰延べは、資産の譲渡者と取得者の関係に着目したものであるから、有形資産取引のように可視的に把握・確認することができるものと同様に、知的財産権のような目には見えない無物体の無形資産取引であっても、法59条に該当しない個人間での贈与、限定承認を除く相続・遺贈があるときには、譲渡者には譲渡所得課税の課税繰延べがなされる(谷口(智)・前掲注(68)・66頁参照)。

121 例えば、竹下重人氏は法59条のみなし譲渡規定には33条1項は不適用とされなければ

ることができるだろう。

増加益清算課税説が採用される譲渡所得課税制度では、資産の移転によってキャピタル・ゲインは実現するのであるから、このときに課税のタイミングは到来し、実現したキャピタル・ゲインに課税しなければならないはずである。それとも、譲渡所得課税は、キャピタル・ゲインが顕在化した「実現した金額」があるときに課税のタイミングとするのであろうか。そうであるとするならば、法 59 条 1 項は課税のタイミングも擬制しているということになる。さらに、法 60 条 1 項によって取得費の引継ぎ規定の場合でも、譲渡所得の起因となる資産の移転をした場合であっても実現しないこととなるから、そもそも、この規定は必要なくなる。この疑問を解決することを目的として以下では、現行に至るまでの譲渡所得課税の変遷を概観し、法 33 条 1 項の射程およびみなし譲渡規定と取得費の引継ぎ規定の位置づけを確認したい。

「シャープ勧告は、戦後日本の租税体系の原点に位置している」¹²²といわれる¹²³。昭和 22 年に始まった税制の基本的転換の試みは、シャープ勧告¹²⁴に基づく、公平な税制の確立を最大の目的として税制の全面的改革¹²⁵によって完成された。中でも、所得税法は日本の制度において最も重要な租税であるとして、キャピタル・ゲインを含めて課税対象となる所得の範囲を広く構成することを勧告¹²⁶し、雑所得という類型(旧所得税法 9 条 1 項 10 号)を新たに設け、総合累進所得税の考え方を強く打ち出した。これは、納税義務者の担税力を増加させる利得はすべて所得として課税の対象とするという考え方を示しており、包括的所得概念を採用したものと考えられる¹²⁷。

公平な税制の観点からは、戦前の譲渡所得課税制度は、理由なく譲渡所得に対する課

59 条 1 項の存在意義がなくなるとされ(竹下重人「判批」租税判例百選第 2 版 77 頁(1983))、これを推考すれば譲渡益所得説の考え方が導出される。

¹²² 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)」税法学 306 号 19 頁(1956)。

¹²³ シャープ税制の三本柱としては、包括的な所得税を中心とした租税体系の確立、青色申告制度の導入などの申告納税制度の整備、地方財政の充実であり、その理念としては、「直接税を中心に据えた恒久的、安定的かつ近代的な税制を構築、確立する」(森信茂樹「抜本的税制改革以後の税制とシャープ税制」租税法学会編『シャープ勧告 50 年の軌跡と課題』租税法研究第 28 号 35 頁以下(有斐閣、2000))ことであった。

¹²⁴ シャープ勧告とは、昭和 24 年の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称である。

¹²⁵ 吉岡健次「第一編 シャープ勧告の本質—その現代的意義—」吉岡健次ほか著『シャープ勧告の研究』32 頁(時潮社、1984)。

¹²⁶ 金子宏「シャープ勧告と歴史的意義」租税法学会編『シャープ勧告 50 年の軌跡と課題』租税法研究第 28 号 15 頁(有斐閣、2000)。日本経済新聞社『税制の改革 シャープ勧告全文』107 頁以下(1949)。

¹²⁷ 金子・前掲注(5)・48 頁以下。制限的所得概念を採用していた所得税法は、シャープ勧告によって所得を広く構成することとしたことにより、「法人(筆者注：に対する所得課税)と個人(筆者注：に対する所得課税)の所得概念は観念的には一致したものとなった」(渡辺淑夫『法人税法<平成 24 年度版>』115 頁(中央経済社、2012))と述べられている。

税のみを優遇することは許されるべきではない¹²⁸ことを述べ、シャープ勧告において譲渡所得課税制度は税制改革¹²⁹の重要な柱であるとされている¹³⁰。

シャープ勧告では、譲渡所得および損失に関する重要な部分として、「生前中たると死亡によるを問わず、資産が無償移転された場合、その時まで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後らせることを防止する上において重要である」¹³¹とし、贈与または死亡時に実現した金額がないからといって、課税をしないことは納税者に無制限に譲渡所得を免れさせることを防止するために必要であることを述べている。

譲渡所得は理論的には資産価値の増加を毎年査定し、課税するとされるが、これは実

¹²⁸ 従前の規定である昭和 22 年法は、譲渡所得の課税標準を総収入金額から当該資産の取得価格、設備費、改良費、譲渡に関する経費を控除した後に、この金額の 10 分の 5 に相当する金額に対して税を課することとして、譲渡所得金額を算定し半額に対してのみ課税していた。二分の一課税が採用された論拠は必ずしも明らかではないが、「一時所得の中には長期間の資本、労力などの蓄積の結果にな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、そのため効率の累進税率の適用を受けることともなるので、負担の緩和を図る意味から、所得の半額を総合することとされたのである」(日本租税研究会(松隈秀雄監修)『戦後日本の税制』8 頁(東洋経済新報社、1959))と述べ、平準化措置として採用されていた。我が国の譲渡所得課税の当時の現状について、シャープ勧告では「譲渡所得を全額課税し、譲渡損失を全額控除するものでなければ、近代的累進所得税を有効なものとすることはできない。現行法の規定では、譲渡所得の 50%しか課税所得に算入されていない。これは愚劣にも、思惑的投資に特惠を与えるものであって、正常な利子、配当または法人組織化されていない営業の正常な利潤という形で果実を生ずるような投資を犠牲としているものである」(大蔵主税局編『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION シャープ使節団日本税制報告書 VOLUME I 一巻』91 頁、併せて日本経済新聞社「税制の改革 シャープ勧告全文」107 頁以下(1949)も参照)として、譲渡所得とその他の所得との間に実質的な経済上の差異は存在しないにも関わらず、譲渡所得に対してのみ不自然な差別を認めることは公平の見地から許されるものではないとされている。

昭和 22 年法の譲渡所得および課税標準の条文については、大塚・前掲注(122)・23 頁以下注記⑮、⑯参照した。

¹²⁹ シャープ勧告を受け譲渡所得課税制度は、①キャピタル・ゲインを全額課税するとともにキャピタル・ロスを全額他の所得から控除すること、②変動所得として、数年間に平均して課税する方式を適用すること、③利得に対する無制限の課税繰延を防止するため、贈与者または被相続人に対する「みなし譲渡」課税を行うこと、④インフレーションへの対策として、資産再評価を行うこと、といった内容を提案している(田中(治)・前掲注(41)・66 頁、高木勝一「シャープ勧告とその具体的展開—所得税を中心として—」日本租税理論学会編『戦後 50 年と税制』33 頁(谷沢書房、1996)。

¹³⁰ 大蔵主税局編「付録 B の D」『REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION シャープ使節団日本税制報告書 APPENDIX 付録 VOLUME III 三巻』B12 頁(1949)、大蔵主税局編「付録 B の D」『税制改革シャープ勧告の詳解 別冊付録』21 頁(大蔵財務協会、1949)。本稿においては、前者の資料を参照する。

¹³¹ 大蔵主税局編・前掲注(128)・92 頁。

際には困難であるから、以下のように所得が現金化または何らかの金銭的価値として尺度を測定することのできる状態を「実現」とし、贈与および相続を未実現取引と捉えた上で、課税が無制限に延期されることを阻止する規定の必要性が説かれている。すなわち、「増加する所得に対する厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値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、かかる所得は、納税者がその資産を売却して、所得を現金または他のより流通的な資産形態に換価した(筆者傍点)(筆者注：realizes(実現した))場合に限り、課税すべきものとされている。この換価(筆者傍点)(筆者注：realization¹³²(実現))が適当な期間内に行われている限り、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はしない。しかし、資産所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。これを防止するもっと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」¹³³としている¹³⁴。

そして、昭和 25 年に旧所得税法(昭和 25 年法律第 71 号)5 条の 2 に、「山林所得又は譲渡所得とみなされる資産の移転又は譲渡」と題し、シャープ勧告を忠実に反映した規定が創設されている。これは、現行 59 条 1 項の前身規定であるが、現行法とは大きく異なり、「相続、遺贈又は贈与の時ににおいて、その時の価格により…(略)…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」とし、さらに「著しく低い対価で…(略)…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格により、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」と規定されていた¹³⁵。みなし譲渡規定の創設の経緯を斟酌すれば、みなし譲渡規定は無償(著しく低い価格)の資産の移転行為によって譲渡所得に対する課税の無期限の延期による課税漏れを防止することにより、

¹³² シャープ勧告の付録 B の D 譲渡所得の筆者引用部分の realize に渡辺徹也教授は、「実現」との訳語をあてられ(渡辺(徹)・前掲注(34)・64 頁)、大蔵省主税局は「換価」(大蔵主税局編・前掲注(130)・B12 頁)という訳語をあてられている。なお、本稿においては、大蔵主税局編・前掲注(130)・B12 頁の訳語を用いている。この点については、大塚正民氏も、「英文原文では“this realization”となっている。したがって、この場合も『この換価』というよりは、むしろ『かかる実現』と訳したほうがいいように思われる」(大塚・前掲注(93)・11 頁注記⑩)と述べられている。なお、シャープ博士は、シャープ勧告の序文において、英文と日本語の「対照上相違が生じた場合は、英文によるべきである」(大蔵主税局・前掲注(128)・iv 頁)と述べられている。

¹³³ 大蔵主税局編・前掲注(130)・B12 頁。

¹³⁴ なお、シャープ勧告において、みなし譲渡規定を設けることは、納税者が実現(売却または交換)(広義の実現原則)させずに、贈与や死因移転によって譲渡所得を免れる傾向を改善させ、実現しなかった(経済的流入がない)場合でも、資産の増加益に対して課税することで課税の繰延べを防ぐ効果を持つとともに、「何れにせよ早晚納めなければいけない」(大蔵主税局・前掲注(130)・B13 頁)と述べ、金銭の時間的価値についても視野に入れられている。

¹³⁵ 武田・前掲注(113)・4294 頁参照。

課税の公平を図ることを目的¹³⁶として創設された規定であり、総収入金額に対する特例措置といえることができる。

それでは、みなし譲渡規定は、どのような時点を実現と捉えて、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税をなすこととしたのであろうか。シャープ勧告において、大蔵主税局は、「実現」を「換価」と捉え、資産が売却されて金銭的流通価値に換価されたときと捉えていたようである。したがって、売買または交換、つまり認識の基準として「実現原則」を前提にしているものと解される¹³⁷。

榎本家事件最高裁判決は、みなし譲渡規定の趣旨を「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(筆者注：現行所得税法 33 条の定める譲渡所得)と同様に取り扱うべきものとしたのが同法五条の二の規定(筆者注：昭和 48 年度改正前の現行におけるみなし譲渡規定であり、現行法と異なりその射程は個人間の贈与等も含みその課税の対象は広く構成されている)なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい。のみならず、このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合など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えるべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらぬ」¹³⁸と述べ、キャピタル・ゲインは、その資産の過去の値上り益であるから、すでに生じていることを前提として、無償(著しく低い価格)による資産の移転時点も未実現のキャピタル・ゲインの顕在化する時点であるとしている。すなわち、みなし譲渡の時点は資産の移転時点(実現主義)であり、未実現のキャピタル・ゲインに課税するタイミングはこの時に到来する。しかし、現行法 33 条 1 項の規定が、「譲渡」に含まれる資産の移転には、どのようなものがあるのかは、明らかにされていない。

このようにみなし譲渡規定は、法 33 条の譲渡所得課税と同様に、資産の移転時期(実

¹³⁶ 増田英敏「判批」ジュリスト 1308 号 230 頁(2006)。

¹³⁷ 吉良実教授は、「所得税法は、所得の計算にあたり、所有資産の値上り等により増加した部分の価値をその都度評価し、その評価益をその年度の所得に計上することはできず、そのかわりに当該資産が売却等されて、その値上がり等による増加益が現金化その他の物に換価されて実現されたときに、初めてその年分の収入、つまり譲渡所得として計上し、課税の清算を行うという建前をとって」(吉良実「判批」租税判例百選 83 頁(1968))おり、みなし譲渡規定が制定される前までは、無償の譲渡、著しく低い価格による譲渡等による租税回避行為に対処することができずに、担税力に応じた課税ができなかったことを述べられている。

¹³⁸ 最判昭和 43 年 10 月 31 日・前掲注(57)・797 頁以下。

現主義)に課税対象たる所得となるが、贈与・遺贈等の場合には価格は実現しないため金銭的価値に結び付けないと所得を評価できず課税することができない。そのため、みなし譲渡規定は、例外的に価格の実現があったものとして、みなし譲渡課税をするものであり、「実現原則」の例外として未実現利得への課税を是認している(実現原則の「みなし実現」¹³⁹規定)。したがって、みなし譲渡規定は「時価」によって価格が実現したことを擬制する規定であって、課税のタイミングを擬制する規定ではない。

しかし、シャープ勧告により導入されたみなし譲渡所得課税制度は、以下の理由に縮小されていった¹⁴⁰。その理由とは、①みなし譲渡課税が技術的に複雑すぎ、執行に対して心理的抵抗を生み困難であったこと、②税務職員にも納税者にも理解が得られなかった¹⁴¹こと、③資本蓄積が優先されたことなど等、実情に合わない部分が改正されていった¹⁴²とされている¹⁴³。

¹³⁹ 中里・前掲注(25)・106頁。譲渡益所得説に立てば、所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」とは対価の受入れを伴う有償譲渡のみを指すことから、法59条1項は課税のタイミングとしての実現主義および収入金額の実現の要素を読み込むこととなる(伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学62巻2号19頁(2012))。

¹⁴⁰ しかし、シャープ勧告による譲渡所得課税制度は、その後徐々に縮小を始め、①みなし譲渡課税は、相続人に対する遺贈の場合について不適用とされ(昭和27年法律第53号)、②包括的遺贈が廃止となり(昭和29年法律第52号の改正)、③相続人に対する死因贈与の場合についても不適用(昭和33年法律第100号の改正)となった。そして、個人に対する贈与、遺贈および死因贈与並びに低額譲渡について、納税者の選択により、贈与者等が税務署長に対し「贈与等に関する明細書」を提出し、この適用を受けない旨の申し出があったときは適用されないという、みなし譲渡課税が納税義務者の選択制となり(昭和37年法律第44号の改正)、限定承認に係る相続および包括的遺贈の場合についてみなし譲渡が復活することとなった(昭和40年法律第33号の改正)。現行におけるみなし譲渡所得課税規定は、昭和48年法律第8号の改正において選択制を廃止し、法人に対する贈与・遺贈・定額譲渡、限定承認に係る相続および包括的遺贈の場合に限られることとなった(渋谷雅弘「シャープ勧告における所得税—譲渡所得を中心として—」租税法研究第28巻71頁以下(1999)参照)。

¹⁴¹ もっとも、「専門家から見れば今日格別新しいことではなくなったかもしれませんが、納税者にとっては当時からいぶかれてたことは何時までたっても全く同じ状態にあるはずです。こんなふうに平均的な常識人がいぶかって理解できないような課税というのは、よほど慎重にすべきである、というより、絶対にしてはならないことであって、このみなし譲渡の理論というのは現実の税制論としてよほどの問題だろう」(大島隆夫=西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第2版〕』27頁(大島氏発言部分)(税務経理協会、1986))とされる。

¹⁴² みなし譲渡の選択制度の廃止理由については、「①納税者がその不適用を欲しているにもかかわらず、その不適用を選択するための要件である贈与等に関する明細書の自主的な提出は少なく、ほとんど税務当局の通知によってその提出が行われている状況にあること、②個人間の贈与は、親族間で行われることが通常であり、相続の場合と同様に画一的に取得価格引継方式に変更しても、取得価格の確認等について特に生じない」(武田・前掲注(113)・4295頁)と認められたことであつた。

¹⁴³ 植松守雄編著『五訂版 注解所得税法』221頁(大蔵財務協会、2011)。大島氏は、「資産の毎年の増加益を所得というかどうかは言葉の定義づけのもんだいであつて、水掛論にすぎないが、それが課税に値するのかどうかといえは担税力という点からみて否定的に解せざるを得ないのであつて、増加は単に将来における所得の発生を予想させるものにすぎない

みなし譲渡課税の縮小過程の中心的な問題は、課税のタイミングである。すなわち、「昭和 27 年の改正で、相続時の『みなし譲渡』課税は、重い相続税の上にさらに負担を加重する結果になり、しかも現実に金銭化されないのに所得として課税することは、納税者のみならず課税庁にも理解しにくい」¹⁴⁴とされ、相続および相続人に対する遺贈による財産の移転については、みなし譲渡課税を行わないこととし、相続人または受遺者に被相続人の取得費を引き継がせ、実際に資産が処分され所得が実現するまで課税が延期されることとなった¹⁴⁵。

我が国の相続税は遺産取得税方式を採用し、相続または遺贈を起因として取得したときに相続税の納税義務が発生することになり、みなし譲渡課税がなされる場合には相続税と譲渡所得が同時に課税される結果をもたらす¹⁴⁶。親族間における相続や贈与が多かったことから、一時に多額の課税が行われることにより、納税資金の不足という問題が深刻化した結果、みなし譲渡課税規を改正しつつ、その穴を補うかのように昭和 27 年から取得費の引継ぎ規定が徐々に導入され、この取得費の引継ぎ規定は、昭和 48 年から原則としてみなし譲渡規定の適用をやめ、現行のように法人に対する遺贈や限定承認に係る相続等と例外的な場合を除いては、課税が延期され受贈者等が譲渡した場合にまとめて課税されるものとされている¹⁴⁷。

したがって、法 60 条の取得費の引継ぎの時点は、資産の譲渡により実現が到来したが、課税のタイミングを延期しているため、「実現したが課税しない(計上しない)」という取扱いをする譲渡所得課税における課税のタイミングの例外規定であるということが出来る。また、譲渡所得に対する課税のタイミングを画定する「実現」の観点から

い。もちろん担保価値の増加は現実に発生するので、その資産を担保に供して借入する場合、所有者は増加益を享受しているわけであるが、そうかといつて借入の必要をもっていない大部分の所有者一般に対して増加益課税をすることは甚だしい無理がある」(大島隆夫「判批」税経通信 39 巻 15 号 9 頁(1989))と述べられ、みなし譲渡所得課税の制度の縮小理由は、制度自体に無理があったこととされる。

¹⁴⁴ 植松・前掲注(143)・656 頁。榎本家事件最高裁判決の第一審判決(浦和地裁昭和 39 年 1 月 29 日行裁例集 15 巻 1 号 15 頁以下)は、「所得税において資産の値上り益自体を所得と考え、資産が無償で贈与されたような場合にまでこれに課税するという課税理論は、納税者の立場からみれば常識的に納得し難いものがあることは想像に難くない」ことから、昭和 37 年の所得税法の改正において、一定の条件の下、みなし譲渡規定の適用を除外する規定を置いたと述べている。

¹⁴⁵ 未実現利得に対する課税および帰属所得に対する課税は、包括的所得概念に基づく観念的な利得に対する課税理論と、一般人の持つ「利得」というものに対する常識との乖離を埋めねばならず、理論が「常識」に先行して課税しようとする、それは「常識」に合致せず批判を受けることとなる(岩崎政明「未実現利得・帰属所得に対する所得課税」税務事例研究 110 号 44 頁(2009))。

¹⁴⁶ みなし譲渡課税においては、稼得に対する所得税賦課のタイミングが、移転に対する相続税・贈与税賦課のタイミングと一致する(渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集第 50 号 147 頁(2002))。

¹⁴⁷ 武田・前掲注(113)・4314 以下。

は、「その者が引き続きこれを保有していたものとみなす」と規定していることから「(実現主義の)みなし未実現規定」であるということができよう。

シャープ勧告によって導入されたみなし譲渡規定は、現行においてはその様相を変えて個人への贈与に関して原則(実現原則の未実現利得への課税)と例外(金銭的価値に交換されて測定できるようになるまでは個人間の贈与に関しては課税を繰延べる)が逆転した状態になっている¹⁴⁸。

みなし譲渡規定は以上概観した通り、無償による譲渡や著しく低い価格によって租税負担を不当に軽減し、譲渡所得に対する課税を回避する行為を防止するために特別に置かれたものであり¹⁴⁹、取得費の引継ぎ規定は、みなし譲渡課税されることにより、相続税と所得の課税のタイミングが二重に重なることから、納税者の資金不足等を考慮して創設された規定である¹⁵⁰。みなし譲渡規定は、法 33 条 1 項と同様に資産が移転という「実現」事象が生じたときに課税のタイミングが到来するものであるが、法 60 条 1 項の規定は、「資産の譲渡」という実現事象が生じた(課税のタイミングが到来した)ものの例外的に課税(計上)しないとす不認識(課税所得に算入しない)規定であるということができ¹⁵¹。

法 33 条 1 項の規定と、みなし譲渡規定および法 60 条 1 項の規定は以下のように理解することができる。

第一に、譲渡所得課税制度における法 33 条 1 項における一般規定は有償無償を問わず資産が移転した時点を実現として、法 33 条は、未実現の値上り益が顕在化した経済的利得に対する課税である。これに対し、無償による資産の移転の場合には、キャピタル・ゲインは実現した(課税のタイミングの到来)にも関わらず、譲渡所得の顕在化した経済的利得が存在しないためにそれを測定することができない。このように測定することができない場合にみなし譲渡規定は、時価によって価格を擬制して法 33 条に落とし込み、取得費等を控除し純所得を算出する特例規定であり法 59 条 1 項は総収入金額に対する法 33 条の例外であると位置づけることができるからである。

第二に、法 33 条 1 項および法 59 条 1 項、法 60 条 1 項の規定は、課税のタイミングに関しては、資産の移転を契機としてその取扱いを定めている。すなわち、資産の帰属の変更を契機としつつも、納税者の経済的取引の態様に応じてそれぞれの法規適用しているのであるから、増加益清算課税説を基礎としていることは明らかである。したがっ

¹⁴⁸ 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢第 158 巻第 5・6 号 206 頁(2006)。

¹⁴⁹ 金子・前掲注(5)・75 頁、佐藤(英)・前掲注(36)・129 頁。

¹⁵⁰ ただし、これは決して二重課税、換言すれば相対的重課ではなく、せいぜい同時課税と呼ぶべきものである(渋谷・前掲注(146)・147 頁)

¹⁵¹ 田中治教授は、みなし譲渡所得課税を説明する上で増加益清算課税説は最も適切的な考え方であるが、みなし譲渡所得課税の趣旨と法 33 条 1 項の譲渡所得課税の趣旨とは区別されるべきであって、譲渡所得課税の本質が増加益清算課税説であるとする事は相当でないとい批判されている(田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』138 頁(日本評論社、2011))。

て、法 33 条 1 項から導き出される増加益清算課税説は、みなし譲渡規定、取得費の引継ぎ規定の前提とされている。

第三に、法 59 条と法 60 条の関係はみなし譲渡の適用の観点から表裏一体の関係である。したがって、法 59 条 1 項と同様に課税のタイミングを擬制するものではないが、法 59 条 1 項が適用されることによって、相続等との課税のタイミングが二重に重なるという弊害を排除するために、例外として法 60 条 1 項は資産の譲渡によって実現するものの、課税のタイミングを次回に延期する規定である不認識規定(課税所得に算入しない)とすることができる。したがって、譲渡所得は実現したが、納税者の資金不足のために計上しないという例外措置をとっているといえることができる。

以上、譲渡所得における課税のタイミングの観点から実定法上の規定の位置づけを明らかにした。法 33 条 1 項における課税のタイミングの時期とみなし譲渡規定は、認識の基準としての「実現主義」であり、法 60 条 1 項における経済事象は実現主義と同じであるが、法律の規定により実現の時期を変更していることを確認することができた。その結果、法 33 条 1 項から導かれる増加益清算課税説は、法 33 条 1 項、法 59 条 1 項および法 60 条 1 項の規定を前提とするものである¹⁵²。以下では学説および判例がいつの時点において課税(計上)のタイミングが到来するものと解し、どのような判断構造によって、実現したものと捉えているのかを確認していく。

第 2 節 課税のタイミングをめぐる学説の動向

我が国における所得の「認識」の問題、すなわち、課税のタイミングに関する問題は、権利確定主義の問題として議論されてきたといっても過言ではない。権利確定主義は、取引によって、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現を判定する基準である。しかし、権利確定主義の中身はその所得の性質や発生の態様によって権利確定の時期が様々である。所得税法は、所得をその源泉に応じて区分しているのだから、権利確定主義の中身を一つに絞る必要はない¹⁵³。したがって、以下では他の所得の計上基準を判定する権利確定主義と譲渡所得における課税のタイミングにおける権利確定主義を区別し譲渡所得における権利確定主義のみに絞って検討する。

¹⁵² みなし譲渡規定の創設時においては、実現は経済的価値の流入が前提にあることは明らかである。しかし、本稿においては課税のタイミングの観点から譲渡所得課税を考察することを目的としているため、この点については省略した。譲渡益所得説は、創設当時の譲渡所得課税には整合的な見解である。また、歴史的考察では 59 条 2 項および 60 条 2 項を含めて考察することはできなかったが、法 59 条および法 60 条の関係については、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 頁以下(2007)を参照されたい。

¹⁵³ 所得の性質に応じて所得の計上時期を検討されている文献として、田中治「事業所得における収入金額の年度帰属」税務事例研究 29 号 33 頁以下(1996)、同「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究 42 号 53 頁(1988)参照。

所得に対する課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済的効果に即して行われるものであるから、租税法の課税対象とする経済的取引は第一義的には私法によって規律されている¹⁵⁴。したがって、租税法律主義の機能である予測可能性および法的安定性を確保するためには、資産の「譲渡」のように資産の帰属の変更も第一次的に私法によって規律されているのであるから、所得税法上に別段の定めのない限り私法の帰属の変更に基づいて判断されなければならない¹⁵⁵。しかし、所得の計上時期には権利確定主義という原則が存在しているのであるから、私法に依拠しつつも税法独自の「確定時点」が存在することはいうまでもない。譲渡所得における資産の移転の時期はいつの時点であると解されているのであろうか。

譲渡所得に対する課税のタイミングは所有権が基準であると考えられている¹⁵⁶。学説の変遷は大きく分けて、権利発生主義と権利確定主義の二つが存在する。両者とも所有権の移転を基準とし私法関係に依拠するものではあるが、前者は、所有権移転契約が締結された時点を「実現」と解する、つまり契約効力発生時に課税のタイミングが到来とする説である。後者は、所有権移転契約が締結された後の確定と解される時点を実現と解する、つまり契約効力発生後のいくつかある段階のうち一つの時点を捉えて課税のタイミングが訪れるとする説である。以下では、権利発生主義を概観した後に、権利確定主義を整理していく。

(i) 権利発生主義

権利発生主義は、現行の民法における通説・判例¹⁵⁷の取る立場と同様の考え方で、売買契約(債権契約)の時に所有権も移転し、資産(物権)の譲渡があったものとする。

¹⁵⁴ 金子・前掲注(6)・117頁。このような見解に対して、淵圭吾教授は金子宏教授は経済上の帰属を明示的には観念しておらず、「むしろ法律上(私法上)の帰属に判断が一元化され、これが経済上の帰属と一致すると考えられているように思われる」(淵圭吾「租税法と私法の関係」法学会雑誌44巻2号25頁以下(2009))とされ、租税法における所得の計上時期は私法へ依存していることを述べられている。

¹⁵⁵ 中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」税研83号65頁(1999)、このような租税法と私法の間を、谷口勢津夫教授は、「私法関係準拠主義」(谷口勢津夫「司法課程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」租税法研究32号60頁以下(2004))とされ、占部裕典教授は、「私法関係絶対前提説」(同「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の課題—実体法的・証拠法的視点から—」税法学553号277頁(2005))と述べられている。

¹⁵⁶ 淵・前掲注(75)・208頁以下。

¹⁵⁷ 民法における学説・判例の通説は、契約時説である(最判昭和33年6月20日民集12巻10号1585頁、最判昭和38年5月31日民集17巻4号588頁、最判40年11月19日民集19巻8号2003頁、末弘嚴太郎『物権法 上巻』63頁(有斐閣、1922)、我妻榮著有泉亨補訂『新訂 物権法(民法講義Ⅱ)』61頁(岩波書店、1983)。すなわち、「最初に行われる売買契約(債権契約)の時に所有権も移転する、と考える説で」(近江幸治『民法講義Ⅱ 物権法〔第3版〕』56頁(成文堂、2009))、原則として、契約の成立時と同時に債権関係の発生と物権変動(所有権移転)が生じるとされている、

民法における物権変動は、民法 176 条が「物権の設定及び移転は、当事者の意思表示のみによって、その効力を生ずる」と定め、意思主義を前提としている。そのため、物権の変動を生じさせる合意と債権を生じさせる合意とは区別せずに、所有権は債権の効力として移転する¹⁵⁸と考える立場で、契約時説と呼ばれる。ただし、①当事者の意思表示を尊重するという立場であるため、例外的に売買の対象である物が不特定、または他人の物を売買する契約のように直ちに所有権を移転することができない場合には、その弊害が除去された場合に移転する¹⁵⁹とし、②当事者が積極的に所有権移転時期を明示する別段の特約がなされた場合には、その具体的取引の内容に即して所有権が移転するという見解である¹⁶⁰。

戦前において、田中勝次郎博士は、法人所得の計算上の所得の取扱いについて権利義務の発生に着目して所得を計上すべきと述べられ、個人所得については現金収入時点、または債権の弁済期到来時点において所得を計上すべきとされている¹⁶¹。すなわち、純資産増加説を採用する法人所得に関しては、純資産の得喪時期つまり、債権の取得時において計上すべきとされ、具体的に資産の取得とは所得の発生であるとされている¹⁶²。

したがって、権利発生主義は、所有権の移転を目的とする債権契約成立の時に債権が発生し、その時点で所得を計上¹⁶³するものである¹⁶⁴。

その後、昭和 22 年法では現行法の収入金額に関する通則の原型ともいえる旧所得税

¹⁵⁸ 我妻栄ほか『民法 1 総則・物権法 第三版』280 頁(勁草書房、2009)。

¹⁵⁹ 最判昭和 35 年 3 月 22 日民集 14 卷 501 頁、最判昭和 33 年 6 月 24 日民集 14 卷 8 号 1528 頁。

¹⁶⁰ 近江・前掲注(157)・56 頁。

¹⁶¹ 田中勝次郎『所得税法精義〔改訂版〕』168 頁以下(巖松堂書店、1936)。

¹⁶² 戦前においては、個人所得に対する課税は所得源泉説を採用していたため、弁済期到来主義または現金主義によるものとされている。弁済期到来主義については、「債権の発生を以て直ちに収入とするのではなく、弁済期到来したるとき始めて収入とする主義」(田中(勝)・前掲注(161)・218 頁)とされ、現金主義については、「現実の収入の時点」(同書・220 頁)をもって計上するとしつつも、権利発生主義と弁済期到来主義の欠点については、現実に収入金として納税者に帰属するか否かが不確定のものも収入金額として計上することとし、現金主義については、すでに請求権が発生している場合においても、現実の収入のない場合には所得を計上する必要はなく、このことはすでに法律上認められている請求権を無視することであって理論とは結びつけないこと、課税技術上の困難性にきらいがあるとされている。

¹⁶³ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信 20 卷 11 号 94 頁(1965)。

¹⁶⁴ 戦前においては、法人税法における収益計上基準は権利確定主義(権利発生主義)であるという見解が散見されるが、個人所得の計上基準については、あまり意識されていなかったようである。戦前の所得の計上時期については、碓井光明『収入金額』『収益』の計上時期に関する権利確定主義についての若干の考察～その生成と展開 税理 21 卷 10 号 5 頁以下(1975)、植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に関する問題—「権利確定主義をめぐって—」租税法研究 8 号 37 頁、51 頁以下(1980)、忠・前掲注(74)・383 頁以下を参照されたい。

法 10 条が定められた。同条は、収入金額または総収入金額は、「その収入すべき金額」または「その収入すべき金額の合計額」と定め、戦後、国税庁が昭和 26 年に発遣した旧所得税法基本通達 194 は、「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額」¹⁶⁵をいうものとしている。昭和 26 年基本通達は、各種所得ごとに収入金額の権利確定時期について詳しい執行基準を定めたことにより、「権利の確定」という文言が世に登場し、「権利確定主義」という言葉が用いられるようになったのである¹⁶⁶。所得をいつ計上すべきかについては、権利確定主義を用いることとし、その適用にあたっては個別的基準(執行基準)を各種所得ごとに定めている¹⁶⁷。

国税局の見解では、山林所得については「所得の発生時期」と題して、「所有権が移転するとき所得が発生する」とししつつも、譲渡所得については、「所有権その他の財産権の移転する時に、収入金額が確定する」としている¹⁶⁸。権利確定主義が通達によって採用された後においても、所得税基本通達の示した権利確定主義の中身は、戦前に田中勝次郎博士が提唱された契約が成立して代金債権等が発生した時を基準とする権利発生主義と異なることはなかったようである¹⁶⁹。

課税のタイミングについては、民法 555 条を前提とする法的基準であって「私法上権利が確定する時期としていくつかの段階を刻むことができるが、税法は原則として契約成立の最初の段階を押さえているが、例外としてより以後の段階によることを認めた

¹⁶⁵ 旧所得税法基本通達 194、旧同通達 194~204 の定める計上時期の特徴については、植松・前掲注(164)・36 頁以下参照。なお、旧基本通達の内容を確認することはできなかったが、事業所得は原則契約効力の発生の時、譲渡所得は、原則「所有権その他の財産権の移転の時」(同書・37 頁)、利子・不動産・給与所得は支払日、配当・退職所得は受給権発生の時、一時所得は収入時、雑所得は、内容に応じ各種所得の基準を準用することとされている。

¹⁶⁶ 国税当局による解説書の中では、旧基本通達 194 は、「収入金額とは収入すべき金額をいい、(法 10)、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう。したがって、その年中に収入すべき権利の確定した金額は、たとえまだ現実に現金の収入がなくてもその年の収入金額に算入される。これは、いわゆる権利確定主義によつていのである」(大蔵省主税局編『ファイナンス・ダイジェスト 10/改正国税詳解〔昭和 26 年度版〕』112 頁(大蔵財務協会、1951))とされている。

¹⁶⁷ 各種所得について、収入すべき金額が何時確定するかについて、利子所得については、その支払期、配当所得については、株主総会の日または収益分配の約定日、不動産・給与所得については、契約により支払いの定められているものについては、支払期、定められていないものについては支払いを受けた時、事業所得については、原則として契約効力の発生の時、退職所得については原則として退職の時、一時所得については、その収入を受けた時、雑所得については、その所得の内容に準じて各種所得の計上時期を準用するとしている(大蔵省・前掲注(166)・114 頁以下)。

¹⁶⁸ 大蔵省・前掲注(166)・118 頁以下。

¹⁶⁹ 資産の売買による財産権の移転した状態をいうのであれば、契約効力発生日基準あるいは所有権移転基準を意味しており、権利発生主義という方が適切である。(植松・前掲注(164)・43 頁、谷口(勢)・前掲注(62)・272 頁)。

ものにすぎない」¹⁷⁰と理解され、「資産の売買による損益については、契約効力発生日基準あるいは所有権移転基準を意味していた」¹⁷¹ということができる。しかし、この昭和 27 年当時においては、実現主義と権利確定主義(ここでは、権利発生主義)は結び付けて考えられておらず、権利確定主義は税法に内在する計上原則であると考えられていた¹⁷²ようである¹⁷³。

権利発生主義を採用することの弊害としては、第一に納税者の意思の認定が困難であるという問題がある。民法における契約時説は、当事者の意思を尊重するという立場であるため、外部(例えば租税行政庁)からは認識しがたい¹⁷⁴。第二に、所有権移転契約をした際に、別段の特約がされた場合には、その契約に即して所有権の移転を判断するため、納税者の課税のタイミングに関する恣意性を排除することが困難である。

(ii) 実現の判定原則としての権利確定主義

基本通達によって権利確定主義が打ち出された後、会計学側からの批判¹⁷⁵や税法学側からは権利確定主義は破綻したか¹⁷⁶とされながらも、現行の租税法においては、統

¹⁷⁰ 黒澤清=湊良之助「企業会計と法人税法—調整実務から損益計算まで—」121 頁(日本勢研究会、1955)。

¹⁷¹ 谷口(勢)・前掲注(62)・272 頁。谷口勢津夫教授は、権利発生主義を「財産法型権利確定主義」、現行における権利確定主義を「損益法型権利確定主義」と区別されておられる。

¹⁷² 佐藤孝一教授は、権利確定主義を税法上の重要な計算原理と位置づけ、「財貨又は役務の受渡に伴う権利義務の発生という事実に基づいて損益計算を行うもの、すなわち、権利義務確定の時に損益が発生したものとみなす」(佐藤孝一「調整意見書の根本思想」企業会計 4 巻 8 号 20 頁以下(1952))のものであるとされ、権利確定主義は純資産増加の有無を決する基準としても用いられていることを述べられている。

¹⁷³ 権利確定主義の現代までの変遷については、谷口(勢)・前掲注(62)・267 頁以下を参照されたい。

¹⁷⁴ 租税法における主観的意思説と客観的事実説の対立については、例えば、東京高判平成 20 年 2 月 28 日判タ 1278 号 163 頁、最判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁、増田英敏「判批」TKC 税研情報 18 巻 2 号 1 頁以下(2009)、増田英敏「判批」TKC 税研情報 20 巻 5 号 1 頁以下(2011)参照。

¹⁷⁵ 「経済安定本部企業会計基準審議会中間報告 税法と企業会計原則との調整に関する意見書 小委員会報告」会計 62 巻 1 号資料 119 頁以下(1952)、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)」税経通信 7 巻 14 号付録(1952)。なお、『税制調整意見書』の記載の仕方は異なるが、会計と税経通信の内容は同じである。税制調整意見書の補足文献として、黒澤清「会計と課税所得」企業会計 4 巻 13 号 4 頁(1952)、田中勝次郎「税法と企業会計原則との調整意見書を読みて」企業会計 4 巻 10 号 71 頁以下(1952)も合わせて参照、黒澤清「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」産業経理 12 巻 7 号 9 頁以下(1952)、黒澤清「会計原則と税法との調整意見書の主張」企業会計 4 巻 8 号 8 頁以下(1952) 湊良之助「税務会計における発生主義の解釈」税経通信 7 巻 11 号 96 頁以下(1952)、青木倫太郎「発生主義と権利確定主義」会計第 66 巻臨時増刊 3 号 52 頁以下(1952)参照。なお、権利確定主義に対する批判とされるが、その内容は権利発生主義に対する批判であり、権利確定主義は「純資産増加基準」とも批判されている。

¹⁷⁶ 忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信 19 巻 7 号 48 頁以下(1964)、忠佐市「権利

一的にかつ確実性の観点から法的分析の道具として権利確定主義は、現在においても妥当する原則であるとされる。権利確定主義はその後、「権利発生」を重視する立場から、「権利確定」を重視する段階へ移行し発生主義のうち権利確定主義が採用されていると考えられるようになった¹⁷⁷。

すなわち、所得の計上時期に関する原則としては、現金主義(cash method)¹⁷⁸と発生主義(accrual method)¹⁷⁹の二つがあり、我が国においては、発生主義が通説の立場である¹⁸⁰。発生主義が採用されている理由は一般に以下の理由によるものである。第一に、今日の経済社会においては信用取引が支配的であるため現金主義の下では一年間の所得の算定が不正確になり、その実態に合わないとされる。第二に、現金主義の下では、納税者が所得のタイミングを操作することができ、恣意的な課税の繰延べや所得の分割などの、租税負担を回避する操作が行われやすいこととなり、課税の公平を害しかねないこととされる。

そして、権利確定主義の根拠条文である現行所得税法 36 条 1 項は、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(または総収入金額)に算入すべき金額は、別段の定め¹⁸¹があるものを除き、その年において「収入すべき金額」とする旨を定めている。判例および通説は、「収入すべき金額」を、現金主義ではなく発生主義を採用しているものと解し、現行所得税法における発生主義は、上述のように会計学において「発生」の意味は(未実現の利益への課税を行わないという意味で¹⁸²)「実現」と同義に解さ

確定主義からの脱皮」税経通信 20 卷 11 号 65 頁以下(1965)、忠佐市「権利確定主義の提言」税経通信 35 卷 12 号 2 頁以下(1980)参照。

¹⁷⁷ 筆者の調査したうち、実現主義と権利確定主義を結びつけて主張されている注目すべき見解として、吉國二郎「税務における収益計上基準の理論」産業経理 16 卷 10 号 144 頁以下(1956)を参照されたい。

¹⁷⁸ 現金主義は現金収受時という一つの実事を基準とする。

¹⁷⁹ 経済取引に応じて、何らかの客観的基準を用いて費用・収益を発生主義は計上しようとするものである。したがって、現金主義は現金収受時という一つの実事を基準とするのと比べると、発生主義は山林所得・譲渡所得においては引渡基準、不動産所得においては支払日基準等とそれぞれの所得の発生態様に応じて異なるが、担税力に応じた課税の実現という観点から所得区分規定が設けられている趣旨を考慮すればそれぞれの会計処理基準が異なることは適切であると考えられる。

¹⁸⁰ 田中二郎『租税法〔第三版〕』502 頁(有斐閣、1990)、金子・前掲注(6)・260 頁、水野(忠)・前掲注(14)・240 頁、増田・前掲注(1)・151 頁、中里実ほか編『租税法概説』99 頁以下(有斐閣、2011)、佐藤(英)・前掲注(36)・225 頁以下。なお、いつから発生主義が採用されるようになったのかは明らかではない。昭和 38 年税制調査会答申では「税法は、期間損益の決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれている」(税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」15 頁(1963))としている。

¹⁸¹ 所得税法 36 条 3 項は、「支払いを受けた金額」とし、所得税法 67 条は「収入した金額」をもってその年の収入金額と定め、現実に利得を得たという事実を基準とし現金を収受した時点で計上する現金主義を採用している。

¹⁸² 発生の実事の認識にあたっては、主観的判断の介入する余地が多分に存在するという危険性があり、不確実な収益(未実現利得)の計上を排除する保守主義の原則からも容認するこ

れるべきだとされている。

「実現原則」は、未実現利益に課税しないという法原則にとどまり、収入の年度帰属に関しては具体的指針を示していない¹⁸³ため、この実現原則を判定するにあたって、具体的には、収入すべき権利の確定した時点、すなわち、権利確定主義¹⁸⁴によるべきであるとされてきた¹⁸⁵。これは、収入がなくとも「収入すべき権利の確定した」金額は、徴税政策上の技術的見地から¹⁸⁶すべて権利の確定したときを捉えて課税することを示すものである。原則として、権利確定主義によりいつ実現したのか判定すべきである¹⁸⁷が、権利の確定という法的基準が機能不全に陥る場合は、例外的に管理支配基準が適用されることとしている¹⁸⁸。

それでは、譲渡所得の認識の基準としての「実現」はどのように解されているのであろうか。譲渡所得の「実現」を判定するにあたっては、他の所得と異なり譲渡所得においては「対価」に着目して権利の確定を判断するのではなく、「資産の譲渡」に着目して権利の確定が判断されなければならない。したがって、「実現原則」ではなく「実現主義」の判定としての権利確定主義を以下整理する。

譲渡所得の実現を判定する権利確定主義は、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は確定的なものとなるから、資産の引渡の時に所得は実現する¹⁸⁹という事実認定規範¹⁹⁰である¹⁹¹。例えば、売買契約

とはできないため、収益の計上基準については、実現主義が採用されている(加古・前掲注(43)・145頁)。

¹⁸³ 金子・前掲注(43)・283頁。

¹⁸⁴ 権利確定主義とは、「外部との世界との間で取引が行われ、その対価を收受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現時期」(金子・前掲注(43)・284頁)とする考え方である。

¹⁸⁵ 最判昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、金子・前掲注(6)・261頁、清永・前掲注(22)・100頁、水野(忠)・前掲注(14)・240頁、佐藤(英)・前掲注(36)・225頁以下、谷口(勢)・前掲注(62)・285頁以下参照。

¹⁸⁶ 最判昭和49年3月8日・前掲注(185)・186頁以下。

¹⁸⁷ 岡村忠生教授は、実現原則を判定する権利確定主義は、「未実現利益に対する課税はほぼ排除されている」(岡村・前掲注(47)・48頁)と述べられている。

¹⁸⁸ 金子・前掲注(43)・304頁。

¹⁸⁹ 金子宏教授は、「無条件請求権説」(unconditional claim of right doctrine)(金子・前掲注(43)・300頁以下)と呼称されている。清永敬次教授は、「権利の確定というからには、『発生』しただけでは不十分で確定しなければならない」、「発生ではなく、確定をいうのであれば、契約目的物を相手方に引渡すことによって、すなわち、売主が自己の給付義務を履行することによって相手方が同時履行の抗弁権を失ったとき、売主の代金支払を受くべき権利は一層確実となるのであるから、その時に権利が確定したといってもよいのである」(清永・前掲注(163)・93頁)とされ、権利発生主義と権利確定主義を区別すべきことを述べられている。

¹⁹⁰ 酒井克彦「所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—」314頁(財務詳報社、2011)、谷口(勢)・前掲注(62)・289頁。玉國文敏教授は、「権利確定主義は、課税所得を認定するための基準を述べたものではなく、課税所得の年度帰属を決定するための便宜的な基準にすぎ」ず、「利得に対する権利が確定したとしても、現実に経済的利益が生じな

(民法 555 条)においては、売買は、当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを申込み、相手方がこれに対しその代金支払を支払うことを受諾したとき(権利発生主義・契約効力発生時)に、資産の譲渡があったとみるのではなく、譲渡所得の起因となる目的財産の引渡債務の履行時に、相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡の時に実現するとみる考え方である。したがって、売買契約の場合、権利の確定時というのは譲渡者の資産の引渡時点でその対価を収受すべき権利が確定的なものとなり、この時点で課税のタイミングが到来することになる。

しかし、譲渡所得における「実現」は有償譲渡すなわち、常に双務契約であるとは限らない。現行の譲渡所得課税制度(法 33 条、59 条 1 項、60 条 1 項)では、無償による移転もその射程に含まれるのであるから、片務契約である贈与等の場合には、口頭による贈与と書面による贈与が考えられるが、口頭による贈与の場合には取消し得る(民法 550 条)ため、贈与については贈与者の意思によってその贈与する意思が現れている書面を受贈者に交付し有効に贈与契約が成立したものを前提とした場合と口頭による贈与とを同じ基準で判断すべきこととなる。

口頭の贈与による場合であれば、履行が完了したときに取消すことができなくなるのであるから、確実に所有権が移転するということができる。書面による贈与契約の場合には、その契約効力発生と同時に贈与者は受贈者に目的物を移転すべき義務を負うことになるが、この時点を経済的権利の確定というのであれば、権利発生主義となんら変わらない。したがって、贈与契約の履行の完了時すなわち、所有権移転登記や引渡のあった時点が確定的に移転したものと解するのが妥当である¹⁹²。このように所有権を基準とした場合には、贈与は売買契約と同じ実現の判定、すなわち、権利確定主義によって判断することができるだろう。

金子宏教授は、譲渡所得の課税のタイミングについて、いくつかありうる所有権移転の時期のうち、引渡しまたは登記の時点が権利の確定ないし所有権の移転のもっとも明白で争いのない時点であり、税務行政にとって契約効力発生時点または所有権移転の事実を最もよく把握しうるから、安全性・確実性・統一性の観点から実務においても執

い場合には、所得は最初から発生しなかったものとして取り扱われるべきである」(玉國・前掲注(7)・15 頁)と述べられている。

¹⁹¹ 不動産所得ではあるが、金子宏教授の主張される無条件請求権説に近似する判断枠組みを用い、納税者の義務の履行が完了しているのか否かに着目して判断する裁判例として、最判平成 10 年 11 月 10 日集民 190 号 145 頁の控訴審(福岡高判平成 8 年 10 月 31 日行裁例集 47 卷 10 号 1067 頁)および第一審(那覇地判平成 6 年 12 月 14 日行裁例集 47 卷 10 号 1094 頁)の判決を参照されたい。当事案を検討される評釈として、佐藤英明「判批」重判平成 10 年度(ジュリ臨増 1157 号)31 頁以下(1999)、田中治「判批」税研 106 号 81 頁以下(2002)、石島弘「判批」民商雑誌 121 卷 4・5 号 179 頁以下(2000)、山田二郎「判批」判例時報 1555 号 185 頁以下(1996)、高須要子「判批」判夕臨増 978 号 232 頁(1998)参照。

¹⁹² 来栖三郎「契約法」233 頁(1965)。

行上の基準として実現を引渡の時点までずらしているとされている¹⁹³。確かに実務においても、現行における所得税基本通達(36-12)は、資産の引渡があった日に収入すべき金額を計上するとし¹⁹⁴一般的に譲渡の時点は引渡時点とし、納税者の選択によって契約時に計上できるともされている¹⁹⁵。

この見解は、所有権移転を基準¹⁹⁶としつつも、単に契約の時点のみを所有権移転の時期として硬直的に解するのは妥当でなく、その取引態様に応じるとしつつも、統一的に納税者を取り扱うべく確実といえる最後の時点を基準として引渡しの時に実現したものと解していることが確認できる。平等取扱原則の観点からも、租税行政庁が納税者を統一的に取扱いをするにあたっては、一つの基準が必要であり、それは根拠のない基準ではなく、法的基準として権利確定主義が存在しているといえることができる。

私法の分野においても、民法 176 条を原則としつつも、特約が決められた場合においては「判例は実質的には、代金支払い・引渡・登記時説に立っていると理解されつつある」¹⁹⁷とされるように、所有権の移転は、物件契約の外部的徴表、すなわち、代金の支払い・引渡し・登記などの時に移転する時に¹⁹⁸確実に移転すると解されるようにな

¹⁹³ 金子・前掲注(43)・299 頁。

¹⁹⁴ ただし納税者の選択により、当該資産の譲渡に関する契約効力発生の日により総収入金額に算入して申告があったときは、これを認めるとする。昭和 26 年所得税法基本通達は昭和 45 年に改正され、その内容は現行と変わりはない。昭和 45 年所得税法基本通達については、和田正明『権利確定主義についての一考察—資産の譲渡・贈与を中心として—』税大論叢 9 号 13 頁以下(1975)。

¹⁹⁵ さらに所得税法基本通達 36-12(注)は、資産の移転の事実に関する例として、土地の譲渡の場合における所有権移転登記に必要な書類等の交付を挙げている。

¹⁹⁶ 我妻・前掲注(158)・310 頁、岡村・前掲注(34)・105 頁、法令用語研究会編『有斐閣法律用語辞典[第 4 版]』599 頁(有斐閣、2012)、新村出編『広辞苑 第 6 版』1388 頁(岩波書店、2008)。なお、金子宏ほか編『法律学小辞典[第 4 版補訂版]』(有斐閣、2012)には、「譲渡」の意義は記載されていない。杉村章三郎博士監修の『税務用語辞典』(出典は不明)では、「税法は『資産の譲渡による所得』と定義している。この概念規定は所有権の移転を意味しているにとどまることは明らかで、譲渡の理由、動機、態様、方法、譲渡の相手方又は対価の有無等はすべて問うところではない。したがって普通の販売はもちろん、売却、競売、公売、交換、寄付、贈与、相続現物出資、担保流れ、物納、さては強制的に譲渡を余儀なくされる場合までおよそ自己の所有にかかる資産が自己以外の者(家族をも含めて)の手に移る限り、すべて譲渡である」(吉良実「財産分与の課税問題(2)」税法学 331 号 29 頁(1978))とされている。

¹⁹⁷ 近江・前掲注(157)・58 頁。

¹⁹⁸ 物権の独自性(契約の意思表示のほかに別個独立の意思表示(物権行為))を必要とする物権行為時説に末川博『物権法』63 頁以下(日本評論社、1956)参照、さらに、物権の独自性を否定する立場から同じ理論を導く見解がある。有償説(代金支払い時説)は、物権変動は、その契約効力として行われるもので、代金支払い等はその効力の完成のための事実行為にすぎず、所有権の移転は有償契約の本質である対価的牽連性=同時履行の抗弁権から導かれるのであって、所有権に対応するものは代金であるから、代金支払い時に所有権が移転するとする見解(川島武宜『新版 所有権法の理論』222 頁以下(岩波書店、1997))。さらに、物権の独自性と物権変動時期は相伴う必要はないとし、引渡し・登記・代金支払いのうち、

ってきたが、未だ判例変更には至っていない¹⁹⁹。

このように、私法でも、所有権の移転を引渡し、所有権移転登記、代金引渡しにおいて確実に移転したと解する説が現行における権利確定主義に近いものと考えられる²⁰⁰。しかし、納税者の資産の移転に先行して資産を取得する予定の者が現金を先に支払った場合は権利確定したものという事はできないであろう²⁰¹。また、契約効力発生以前に所有権の外部的徴表として、所有権移転契約の効力発生の前に資産の引渡しおよび代金の受領が完了し、自ら申告した場合には管理支配基準を適用すべき²⁰²こととなることが、管理支配基準に対しては、36条1項から、解釈によって権利確定主義が導き出され、もう一つを解釈によって導き出すのは困難である²⁰³とする見解と、自主占有が基準であるから権利確定主義の一つの内容に含まれるとされている²⁰⁴とさまざまであるが、法的安定性や予測可能性の担保の観点から批判されることがあるのはいうまでもない²⁰⁵。

何れか先にされた時であるとする代金支払い・引渡し・登記時説がある(舟橋諄一『法律学全集 18 物権法』87頁(有斐閣、1960))。

¹⁹⁹ 近江・前掲注(157)・58頁。

²⁰⁰ 同時履行の抗弁権に加え、植松守雄氏は「代金額『確定』している」ことも必要であると述べられている(植松・前掲注(164)・43頁)。

²⁰¹ 来栖・前掲注(192)・52頁。

²⁰² 管理支配基準とは、「利得者の管理支配(control)の下にはった場合に実現した」(金子・前掲注(43)・302頁以下)と見る考え方であり、無効な利得の場合や権利確定主義が状況に適用しない場合に適用すべきであるとされている。

²⁰³ 谷口勢津夫教授は、「収入すべき金額」という一つの要件から2つの規範を定立することは、法解釈上困難であるされ、権利確定主義および管理支配基準を事実認定基準と位置付けられたうえで、「所得の実現」を主要事実、収入すべき権利の確定や収入の管理支配を間接事実、とする判断枠組みを示し、所得の実現は所得の人的帰属の確定を意味するとの見解を示しておられる(谷口(勢)・前掲注(62)・293頁以下)。

²⁰⁴ 松沢智教授は、「一定の事実状態が継続している場合に、法は権利が如何にあるべきかではなく現に在る占有管理状態を尊重するのも法の目的であり、法の保護すべきであるから(占有権(民法180条)、準占有(同205条))、従って、かかる考えに立脚し、若しくは準用して一定の経済的効果(利得)を支配管理する継続された事実状態があれば、所有権(本権)の有無を基準とせず、その準占有、占有権の取得を法的基準としてとらえることもできるのではないのだろうか」(松沢智『新版 租税実体法(補正第2版)—法人税法解釈の基本原則—』110頁以下(中央経済社、2003))と述べられている。同旨の見解として、湊・前掲注(75)・213頁以下。

²⁰⁵ 田中治「税法における所得の年度帰属——権利確定主義の論理と機能」経済研究 32 卷 2 号 195 頁以下(1986)。田中治教授は、「収入すべき金額」という文言のみで、通説的見解が現金收受の時点を中心に完全に排除しているかは明らかでないことから、直ちに現金主義を排除することは妥当かと疑問を呈されておられる(田中(治)・同書・194頁)。また、現金の收受の時点も、それが合理的である限り収入金額の一つと考えることができるとして、現金主義を計上時期に含めることを肯定する見解として、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる問題」司法研究報告書第19輯第1号 67頁以下(1967)参照。もっとも、法人の場合と異なり、個人の場合には、すべての納税者および所得区分を設けていることからすべての所得を通じて発生主義を貫徹することは、実際問題として困難である(金子・前掲注(43)・283頁)。

我が国における譲渡所得の「実現主義」は、現金主義を排斥していることが明らかであるのみで、権利確定主義さらに管理支配基準が適用される(する)場合を想定しなければならない。実現という所得の認識の基準の中では、原則として権利確定主義が採用されているが具体的事案に即した確定事象については未だ不明確なままである。しかし、本稿においては一つの指標として、「実現」判定のリーガル・テストである権利確定主義の立場に立ち整理を試みる。

なぜなら、納税者の取引は一様に同じ取引を行わず、かつ平等取扱いの観点からは画一的に取扱わなければならないから、納税者と租税行政庁の実際的便宜の観点からは何らかの法的基準がなければ所得を計上(課税)することができないからである。したがって、引渡し(または所有権移転登記)のような確実に最後の時点²⁰⁶において計上させることが安全であり、確実であると思われる。以下では、「譲渡」について所得税法はなんら定義規定を置いていないから、譲渡所得における所得の実現時期(狭義の実現主義)は、所有権を移転する意思をもって契約をし、目的物を現実に手渡す時点または登記の時点に権利が確定的になったものと解し検討していく。

本節では、譲渡所得における「実現主義」の判定原則としての権利確定主義を整理したが、従来から権利確定主義は「対価」や「債権」に着目するものと解されているが、譲渡所得の実現判定の場合には、贈与等の無償による移転が存在することから所有権移転を基準とし、異質であることが確認できた。我が国においては、実現と未実現のみで議論され、さらに「実現」の枠組みの中で所得の認識の基準が決定されている。実際に納税者や租税行政庁の観点からは、他の所得と同じ「実現」という用語の枠組みの中で、所得の認識の基準に差異があることを区別することは困難であると思われる。

さらに、後述するように実際には、譲渡所得は実現していないにも関わらず、所有者の帰属の変更を認める場合や、ある時は所有権により判断され、ある時は所有権から離れて判断される場合があり、譲渡所得に対する課税のタイミングの問題はますます理解し難いものとなってしまっている²⁰⁷。裁判所による判断を概観することによって、司法における判断基準と課税理論との整合性を確認することができるため、以下では個別判例を確認していく。

第3節 課税のタイミングをめぐる判例の動向

本節では、これまでの議論を踏まえた上で譲渡所得が「実現」した場合に、いかなる事実に基づいて課税(計上)されているのか、また、「実現原則」と「実現主義」が区別されているのか代表判例を確認していくこととする。

²⁰⁶ 植松・前掲注(164)・106頁。

²⁰⁷ 課税のタイミングの法原則は、「もともと法律において明定されていなければならない筋合いのもの」(北野弘久『現代企業税法論』77頁(岩波書店、1994))と述べられている。

以下で確認する裁判例を詳細に観察すると、ある時は形式に基づいて課税のタイミングを判定している場合があり、ある時は実質に基づいて課税のタイミングを判定している場合がある。また、実質的に資産の帰属の変更がないにも関わらず、未実現のキャピタル・ゲインが実現したと解する場合や、形式的には資産の移転はあるが、実現しないと解される場合があり、さらには同じ譲渡所得という一つの類型であるにも関わらず、納税者の選択に委ねる場合もあり、税法上、所有権者に資産を帰属させないことがほとんど異論なく行われているのである²⁰⁸。このように譲渡所得に対する課税は、判例によって資産を移転させる一切の行為が「実現」であると解されているため、「実現」概念の枠組みの中で課税のタイミングが決められているために、その「実現」の判定が最終的には裁判所に委ねられられてしまっているのである。

このような事態から「実現」の事実認定規範である権利確定主義(所有権移転基準)が画一的に用いられず、課税のタイミングに関する理論と実務が乖離し、所得の計上(課税)時期がより不明確なものとなってしまっているのである。上述した学説において権利確定主義は所有権移転を基準としているため、所有権の引渡しの時点(所有権の移転が明らかでないものは所有権移転登記時)において、未実現のキャピタル・ゲインが実現するものとして、裁判例を整理していく。

所得の計上時期については、昭和40年代に入って最高裁が権利確定主義に基づく判断を示し、これが確立した判例²⁰⁹とされることになった²¹⁰。ほぼ同時期に示された譲

²⁰⁸ 渕・前掲注(75)・209頁。渕圭吾教授は、寄託契約(民法657条)、消費貸借契約(民法587条)、消費寄託契約(民法666条)、信託(信託法3条)、譲渡担保、所有権留保とファイナンス・リースについて、整理され、担保物権の場合にのみ所有権の帰属から離れて判断していることを指摘されておられる。

²⁰⁹ その契機となった判例は、権利確定主義のリーディング・ケースと一般的にみられており事業所得における脱税事件に関するものである。本件においては、不動産の売買および仲介業を業とする被告人(以下「Y」とする)が、事業を営む顧客X(以下、「X」とする)の土地家屋の売却および代替地の購入依頼を受け、X自らが売主となってXの所有する土地建物の売買契約を昭和33年12月29日に事業を営むZ(以下、「Z」とする)と締結し、同日手付解約金2000万円を受領し、昭和34年に土地建物の譲渡期日を昭和34年7月31日に残金の支払いおよび所有権移転登記とすることとした(後日協議内容は変更しうることとしている)。他方で、昭和34年2月6日にYは、Xの所有する土地との交換契約を締結し、Zとの協議を申し出て同年2月7日から分割払いすることに同意を得て、同年3月3日にYの所有権移転登記を経由せずにZに所有権移転登記を済ませ、同年9月15日に支払いを終えた。Yは売買に係る収入金額を昭和34年に申告したが、これを昭和33年分の所得とした場合には公訴時効が完成することから昭和33年分の所得と主張している。第一審(名古屋地判昭和39年3月31日税資49号266頁)判決は、現行36条1項が現金主義を採ることなく、収益発生を認識し得る事実の存在に着目する発生主義を採用していることを前提に、「合理的な課税をはかる見地から、具体的事情に応じて、課税に値する経済的利益を得たとするのに最も妥当な事実をとらえ、これを標準として決すべき」とし、Yは、昭和33年12月29日に「契約を締結したことにより、民法上、株式会社竹中工務店(筆者注：Z)に対する代金債権を取得し、且つ将来右代金の一部に充当さるべき手付金二、〇〇〇万円をも取得しているのであるが、同年中には株式会社竹中工務店に対し右土地の所有権移転登記

渡所得の計上時期に関する最高裁昭和40年9月24日判決(民集19巻6号1688頁)²¹¹は、「資産の譲渡によつて発生する譲渡所得についての収入金額の権利の確定時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時である」として、旧所得税基本通達202と同じ考え方を採用し、私法に依拠して当該資産の所有権移転時点を判断している。しかし、この判決においては、資産の譲渡によつて譲渡所得が初めて発生するのか、資産の譲渡の以前から未実現のキャピタル・ゲインが発生しているのかは明らかにされていない。また、実現と権利確定主義を結びつけて判断されていないが、資産の移転時に譲渡所得を計上するという点については今後の判決と相違はない。

及び引渡を履行していないのみならず、同年中には、右土地は株式会社篠田商会の所有に属したままで被告人の取得するところとなつていなかつたのであるから、かかる段階においては、右土地売却による利益は未だ確実性を欠き、被告人は課税に値する経済的利益を得たということができず、被告人が買主たる株式会社竹中工務店に右土地の所有権移転登記及び引渡を履行した昭和三四年度において、始めて、被告人の右土地売却による利益は示実なものとなり、被告人は課税に値する経済的利益を得たものと認定するのが相当」としている。これに対し、控訴審(名古屋高判昭和39年11月9日刑集17巻7号685頁)は、「解約手附を授受した売買契約上の代金債権等の権利は、このように不確実なものである。しかし、右の代金債権も、双方が契約を解除せずかつ一方が契約の履行に着手するという事実があれば、双方が叙上の解除権を喪失して、確実なものとなる。したがつて右の代金額は、特別事情のない限り、右の事実があつた時に、代金収入として売主の収入すべき権利の確定した金額となるとみるのが相当である。そして双方が契約を解除しないで本件契約は存続し、昭和三四年二月七日に至つて竹中工務店は、被告人の申出に同意し、分割弁済の方法により、本件契約にもとづく代金の一部弁済として一〇〇〇万円を支払つた。その時に竹中工務店が契約の履行に着手したといひ得ることは、多言を要しない。…(略)…不動産物権の移転が当事者の意思表示のみによつて効力を生じ、登記がその物権移転の對抗要件にすぎないことならびに第三者所有不動産の売買が可能であることは、所論のとおりである。そして右物権移転の時期は原則として意思表示すなわち契約の効力発生の時である。ただし、特約その他の特別事情が存するときはこの限りでない。本件のように第三者所有不動産の売買契約の場合には、その契約締結後売主が第三者から右不動産の所有権を取得すると同時に、その所有権は当然に買主に移転するとみるべき」とし、原審とは異なる判断を示すものの昭和34年に所得を計上すべきことは第一審と同様の判断を下している。最判昭和40年9月8日(前掲注(185)・630頁以下)判決は、原審を是認し「所得税法10条1項にいう収入すべき金額とは、収入すべき権利の確定した金額をいい、その確定時期は、いわゆる事業所得にかかる売買代金債権については、法律上これを行行使することができるようになったときと解するのが相当である」との判断を示し、旧所得税法基本通達194が、事業所得における所得の計上時期について「収入すべき金額の基礎となつた契約の効力発生の時」とするが、これに依拠せず、所有権に着目して判断を下している。本件を検討するものとして、植松守雄「判批」租税判例百選104頁(1968)。

²¹⁰ 谷口(勢)・前掲注(62)・285頁。

²¹¹ 本件は、抵当権実行のためのいわゆる任意競売(担保権の内容を実現させる換価行為)に関する事案であり、競落人は目的不動産の所有権を承継取得するものであるから、譲渡所得に該当するとされた。最高裁は、「任意競売における所有権移転の時期は競落代金納付の時と解するのが相当である」とし、競売法の判例(大判昭和7年2月29日民集11巻697頁)に従い、「任意競売における所有権移転の時期は競売代金納付の時とするのが相当である」と判示している。

①最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決—個人間贈与に対する課税

最高裁が、譲渡所得課税の趣旨について増加益清算課税説を明確に示すようになったのは、最判昭和 43 年 10 月 31 日判決(榎本家事件)からである²¹²。本件は、原告(控訴人・上告人)²¹³が、相続により取得した宅地、山林および家屋を、その親族に贈与した(所有権移転登記も完了している)として、昭和 37 年所轄税務署長により旧所得税法 5 条の 2 第 1 項(現行所得税法 59 条)に基づき、当該贈与から生ずる譲渡所得に対する昭和 35 年分の所得税並びに無申告加算税の賦課決定処分を受けた²¹⁴。

本件における争点は、現実に経済的利得(金銭)を受領していないにも関わらず、譲渡所得課税を行うことの適否である。さらに、納税者は、相続財産を放棄する予定であったが種々の理由から、形式的に相続したものであってその資産の所有の実体はないと主張するが、納税者以外の者が実際にその資産を占有していたという事実までは立証していない。

第一審および控訴審²¹⁵は、贈与による所有権移転登記の手続がなされていることを認定し資産の帰属の変更があったことを述べている。そして最高裁²¹⁶は、上述したように贈与に対する譲渡所得課税を肯定する前提として、譲渡所得課税の本質が増加益清算課税説であり、増加益清算課税説は、資産を手放した者に対し課税をなすという資産の帰属者の変更を契機として未実現のキャピタル・ゲインに対する清算課税の時期を決すべきものであって、この機会において納税者は所得を計上すべきであることを述べ、控訴審の判断を是認する。

しかし、これに続けて判例は、法 33 条だけで課税できる無償の譲渡²¹⁷には、どのよ

²¹² 鳥飼貴司「譲渡所得学説と租税裁判—いわゆる『学説』と裁判例の関係性を中心に—」鹿児島大学法学論集 46 卷 1 号(2012)。

²¹³ 注目すべき見解は、榎本家第一審判決(浦和地判昭和 39 年 1 月 29 日・前掲注(144)・15 頁以下)であり、「結局当該資産が、有償にせよ、無償にせよ、その所有者の支配を脱して他へ譲渡される際従来の増加益が実現(筆者注：価格の実現)し、又は実現されたとみなされ(筆者注：価格の実現)これに課税されるのであって、譲渡(筆者注：課税のタイミング)に際し対価を得たか否かは課税の対象としての資格を左右するものではない」と述べ、課税のタイミングは、有償・無償を問わないものとしている。第一審判決を検討する文献として、波多野弘「判批」シュトイエル 36 号 19 頁(1965)、吉良・前掲注(137)・82 頁以下、藤田良一「判批」税経通信 33 卷 14 号 99 頁(1978)を参照されたい。

²¹⁴ 本件の課税対象は、昭和 35 年分の所得であるため、この当時のみなし譲渡の対象となるのは、個人間における相続または贈与および低額譲渡の場合(相続人に対する遺贈、包括的遺贈、相続人に対する死因贈与の場合を除き)に時価によって譲渡があったものとして課税される。

²¹⁵ 東京高判昭和 40 年 9 月 10 日税資 41 号 1004 頁。

²¹⁶ 最判昭和 43 年 10 月 31 日・前掲注(57)・797 頁以下。

²¹⁷ 現行所得税法 60 条 1 項 1 号にいう「贈与」には贈与者に経済的利益を生じさせる負担付贈与は含まないと解されている(最判昭和 63 年 7 月 19 日税資 165 号 340 頁)。

うな資産の譲渡があり、その収入金額をどう算定するのかを区別せずに増加益清算課税説という理論を持ち出し、課税時期(実現した譲渡所得)と課税所得の範囲(実現した譲渡所得金額)の問題を一概に述べてしまったのである²¹⁸。このようなことから、収入金額算定の方法としても増加益清算課税説が用られることによって、増加益清算課税説と譲渡、増加益清算課税説と法 33 条の収入金額および法 59 条の価格の擬制との関係が入り混じってしまったのであるが²¹⁹(この点については、第 2 章第 1 節を参照されたい)、この点は指摘するに留まる²²⁰。

このように、増加益清算課税説を採用する法 33 条 1 項は、「譲渡」という機会がなければ課税ができず、所有者が資産を保有し続けている場合には、単に含み益が生じている段階での課税はないという点で、資産の「譲渡」の時点は課税のタイミングを決する経済事象であるということが確認できる²²¹。しかし、譲渡所得における同じ資産の譲渡の中でも所有権移転の契約時点に計上する見解も存在すれば、贈与のような場合には登記時点において計上することとなり、納税者や租税行政庁の観点からみれば、どちらが正しい計上時期なのかが明らかではない²²²。このような混乱は、実現と未実現の枠組みの中で権利発生主義(私法における契約時説)と権利確定主義(税法における権利確定主義)が議論されることから来る帰結であろう。

②最高裁昭和 47 年 12 月 26 日判決一割賦弁済に対する課税

²¹⁸ 岡村忠生教授は、「この理由付けには飛躍があるように思われる。譲渡所得の発生と、その課税時期(譲渡の時、発生した所得のどこまでを認識するのか、即ち、収入金額をどう算入するのか)とは、全く異なる次元に属する問題としてはっきり区別されるべきであり、課税のためには課税時期についてルールが必要であるということは言うまでもない」(岡村忠生「判批」租税判例百選第 3 版 61 頁(1992))とされている。同旨の見解として、大塚・前掲注(93)・9 頁以下参照。このように収入金額と課税時期を一重に論じることで、増加益清算課税説と譲渡益所得説の対立が生じることとなる(竹下・前掲注(93)・111 頁、大塚・同書・10 頁)。

²¹⁹ 例えば、後述の財産分与に対する譲渡所得課税の判例は、分与財産の時価を収入金額とし、同じく後述する負担付贈与の場合には、時価以下であった負担の額をそのまま収入金額とする。

²²⁰ 山林所得においても、榎本家事件判決と同様の論理が採用されている(最判昭和 50 年 7 月 17 日訟月 21 卷 9 号 1966 頁)。

²²¹ 渡辺(徹)・前掲注(34)・65 頁。

²²² 農地同士の交換契約に関する事例である東京高裁昭和 44 年 7 月 14 日(税資 57 号 169 頁)判決は、本件土地に農地法上の許可が昭和 36 年中になされているとしても、後日取消されているのであるから、「土地の権利移転の効力はそのとき直ちに生じたものではなく、昭和三七年中本件取得土地(一)について被控訴人に対する権利移転につき前記新許可があったときはじめてその効力を生じたというべきである。そして、所得税法旧第一〇条一項にいう収入すべき金額とは収入すべき権利の確定した金額をいい、譲渡所得についての権利確定の時期は法律上譲渡の効力が生じたときであると解すべきであるから、それは本件譲渡土地(一)についてもまた昭和三七年度であるといわなければならない」として、譲渡所得の課税のタイミングは契約効力発生時であるとしている。

本事案は、割賦弁済土地譲渡事件²²³と呼ばれ、原告(原告・被控訴人・上告人)の所有する不動産を訴外 T 社に売り渡し、代金は即日手付金を受領するとともに、残金は同月から毎月分割して支払う旨約し、同日本件不動産の所有権移転登記を了した。本件では、不動産が割賦弁済の方法で購入された場合に初年度において売却代金のすべて(納税者が実際に受け取った代金を超えて売買代金の全額)について課税することができるのか否かが争われたものである²²⁴。

控訴審判決²²⁵は、増加益清算課税説に立ち譲渡所得における資産の譲渡について「所得税法の前示規定(筆者注：現行法 36 条)は、金銭収入だけでなく権利による収入をも「収入すべき金額」に含んでいることから明らかなように、譲渡の対価(これは金銭である)を現実取得したときでなく、譲渡の対価を取得しうる権利(これは代金債権である)を取得したときをもつて、譲渡所得発生の時としている」とし、納税者が未だ対価を受け取っていないとしても所得税法 36 条は権利確定主義を採用しているのはあきらかであるから、代金債権取得の時に権利は確定しこの時点において譲渡所得を計上すべきであると判示している。控訴審判決においては、「対価」その他の債権に着目して判定していることが確認できる。

最高裁は榎本家事件最高裁判決を踏襲²²⁶し、控訴審の判断を是認したうえで増加益清算課税説を採用する譲渡所得課税の下では、累進税率の下で年々蓄積され繰延べられてきた資産の増加益が所有者の支配を離れるのを機会に一举に実現したものとすることによる束ね効果を緩和するために、半額課税と特別控除が採用されていることを述べ

²²³ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁以下。

²²⁴ 課税の対象となった所得は、昭和 33 年の所得で、前述した榎本家事件同様に納税者によるみなし譲渡の選択制は導入されていない。本件第一審判決は(熊本地判昭和 38 年 2 月 1 日民集 19 卷 4 号 380 頁以下)は、権利確定主義(権利発生主義)を採用し、金銭、物、権利を取得できる地位、すなわち、権利を取得した時をもって損益発生の時点の時としているとし譲渡所得の課税のタイミングは到来するとしつつも、公平負担の見地から所得の実体に即応して、権利確定主義(権利発生主義)の適用を緩め更に、現実主義による方が妥当であると考えられる場合には、現実主義によるべきであるとし、納税者の主張を容認し現金収入した金額に対して毎年課税することとしている。この見解に対し、清永敬次教授は賛成の立場から、権利確定主義を常に適用することは妥当でなく、現金収入主義によれば、各年度において譲渡されたものと見ることができるから、各年度において特別控除を受けられると述べられている(清永敬次「判批」シュトイエル 14 号 4 頁以下(1963))。

²²⁵ 福岡高判昭和 41 年 7 月 30 日民集 19 卷 4 号 364 頁以下。控訴審の控訴人の主張では、事業所得における割賦販売基準が適用される場合は、契約の成立の時に販売商品の所有権や経済的利益の移転とは解し得ないことに基づいて採用されているが、本件においては、譲渡契約によって代金債権が発生し、資産の移転が完了しているため、これを特別に取扱えば課税の公平を害すると述べている。しかし、この取り扱いは、法に基づくものではなく、通達において定められた取扱いであった(小塚真啓「判批」租税判例百選第 5 版 74 頁(2011))。

²²⁶ 渡辺徹也「判批」租税判例百選第 4 版 75 頁(2005)。

ている。そして、「代金の支払方法が長期にわたる割賦弁済によるときは、特定の年度に集中して課税することなく、割賦金の支払またはその弁済期毎にその都度資産の譲渡があるとみて、当該弁済期等の属する年度毎に個別的に課税すべきであるとする見解は、とうてい採用し難いのである。もつとも、割賦払いの期間が長期にわたるときは、売主は、初年度において現実に入手した代金額が過少であるにもかかわらず、より多額の納税を一時的に必要とすることになるわけで、これはもとより好ましいことではないが、前述のように、年々に蓄積された増加益が一举に実現したものとみる制度の建前からして、やむをえないところといわなければならない」とし、譲渡所得が資産の譲渡時に「一举に実現したとみることによる納税の困難は、徴税当局との関係において、事実上の徴収の猶予等、納付方法の緩和によるほかないというに帰着する」と述べ、年々蓄積されてきた未実現のキャピタル・ゲインは、譲渡によって実現しこの実現したキャピタル・ゲインの課税のタイミングは、この「資産の譲渡」の時点であるから、納税者の納税資金の有無は譲渡所得の実現時においては無関係であるとしている。さらに、このような課税のタイミングと納税の資金確保の困難性は、法が資産の譲渡時点において譲渡所得が実現することとしているから、この例外は立法によって解決されるべき²²⁷ことを判示している²²⁸。

最高裁は、当該資産の所有権が買主に「確定的に移転」した日(売買契約の成立の日・所有権移転登記の日)がその移転時であると述べるにとどまり、具体的な権利の確定がどちらの行為をしたかについては明示していない²²⁹。この翌年、不動産および建物の売買契約につき引渡時に所有権が移転する旨の契約があったものとして認定された特約付き売買契約に関する判決が確定している²³⁰。

²²⁷ 現行所得税法 132 条は延払条件付譲渡にかかる所得税額の延納について規定し立法によってこの問題は解決されている。

²²⁸ 清永敬次教授の批判は、納税資金の調達の高難性の観点から、権利確定主義の批判に向いており、権利確定主義については、売買契約の効力発生をもって権利の「確定」というのは無理があるとして、弁済期到来時点において、確定とすべきと述べられ言葉の上だけの権利確定主義に疑問を呈しておられる(清永・前掲注(224)・20 頁以下参照、清永敬次「批判」民商法雑誌 69 卷 1 号 166 頁以下(1973)参照)。

²²⁹ 田中(治)・前掲注(205)・190 頁。

²³⁰ 最判昭和 48 年 6 月 28 日税資 70 号 564 頁。最高裁は棄却し、名古屋高判昭和 46 年 9 月 29 日(税資 63 号 604 頁)を是認している。本事案においては、所有権移転の時期が売買契約成立の時か、引渡し時点であるのかについて争われた。本件売買契約は、X(原告・控訴人・上告人)と訴外 A との間で締結されたものであり、代金が完済された時に所有権移転登記をする旨の売買契約を結んだものであるが、代金が完済されるまで X はその土地・建物に住み、代金が完済されたものの近隣地の所有者と境界線についての争いがあったために所有権移転登記をなすことができなかった。旧所得税法基本通達 202 は、譲渡所得の起因となる資産の譲渡の時期が明らかでない場合には契約成立の時によると定め、原告はこれに従った。裁判所は、「本件土地の売買契約が成立した昭和三五年三月ごろから、控訴人夫妻が新築家屋に寝泊りするようになった時点(前述のとおり昭和三五年暮と認められる。)までは約一〇か月前後、また控訴人の家族が転居した時点(昭和三六年二月ごろで

③最高裁昭和 50 年 5 月 27 日判決—財産分与に対する課税

本事案²³¹では、離婚に際して、夫が妻に財産分与として移転した不動産(控訴審において適法に認定された事実では、この資産は夫の特有財産である)²³²に対する譲渡所得課税の可否が問題になった。課税の対象となったのは、昭和 42 年の所得である。榎本家事件最高裁判決と割賦弁済土地譲渡事件と異なり、みなし譲渡の選択制導入後の事件であり、かつ、現行法と異なり一定の手続きをなした個人間贈与に対して一律に課税をしないとしていた²³³。

第一審²³⁴は、財産分与による資産の移転を無償行為と捉えた上、離婚調停の成立後の所有権移転登記に着目し、その所有権移転登記がなされたことをもって資産の譲渡があったことを認定しているのに対し、控訴審²³⁵においては、財産分与による資産の移転を有償行為と捉え、慰謝料その他の債務の履行として本件不動産の所有権移転手続きをする旨の調停が成立していることを認定し、資産の譲渡があったとする。

最高裁は、割賦弁済最高裁判決を引用し、譲渡所得課税の本質が増加益清算課税説にあることを述べ、控訴審の判断を是認している。そして、「所得税法三三条一項にいう「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、同法五九条一項(昭和四八年法律第八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」とし、譲渡所得に対する課税は、それまで繰り延べられてきた未実現のキャピタル・ゲインに対して、課税のタイミングが訪れたのを機会に清算して課税するもので

あることにつき、当事者間に争いが無い。)までは一年近くをそれぞれ経過しているのに、その間控訴人と瀬口との間で、控訴人が本件土地およびその地上建物を使用するについての対価に関しなんらかの約定がなされた事跡のうかがわれないことからしても、売買契約成立と同時にその所有権が瀬口(筆者注：訴外 Y)に移転したものでないことが推認される。

(三) そして、前記認定の事実によれば、控訴人は、本件土地の代金が支払われればこれをもって他の土地を買い入れて転居先の建物を建築するつもりであつたため、これが完成するまでは本件土地およびその地上建物に居住する必要があつたことは明らかであり、…(略)…結局本件土地の売買契約においては、控訴人がこれを瀬口に引き渡した時点において所有権が移転する旨の特約があつたとみるのが相当である。」と、特約があつたことを認定した上で家族全員が建物から転居した時点において引渡しも確定的なものとなり、その時に所有権の移転があつたとすべきであると判示している。

²³¹ 最判昭和 50 年 5 月 27 日・前掲注(90)・641 頁以下。

²³² 原告側は、上告審まで譲渡所得の本質は譲渡差益であるとし譲渡益所得説に立つ主張していた。なお、本件原告代理人は竹下重人氏である。

²³³ この点については、本稿のみなし譲渡所得課税規定の立法趣旨と所得税法 33 条の位置づけを参照されたい。

²³⁴ 名古屋地判昭和 45 年 4 月 11 日民集 29 卷 5 号 649 頁以下。

²³⁵ 名古屋高判昭和 46 年 10 月 28 日民集 29 卷 5 号 655 頁以下。

あるから、その実現の機会は、有償・無償を問わずに資産を移転させる一切の行為であるとしている²³⁶。

本判決において、所得税法 33 条 1 項の定める資産の譲渡とは有償無償を問わずに資産を移転させる一切の行為をいうと判示した点であるが、この点に関しては榎本家事件最高裁判決、割賦弁済土地譲渡事件での論理を踏襲したに過ぎない²³⁷。本件においては、妻に移転された土地は、X の特有財産であると認定されており、移転された資産から得ていた未実現のキャピタル・ゲインは X に帰属するものである。したがって、形式的には X の所有していた土地は、離婚した元妻に移転されたことをもって資産の帰属先が変更することとなるから未実現のキャピタル・ゲインは実現するということができる。

本件では、課税のタイミングについては問題よりも、むしろ、キャピタル・ゲインが「実現」したときに、それをどのように評価すべきかという「測定」の問題である。譲渡所得課税制度は、本稿におけるように実現主義を充足したときに未実現のキャピタル・ゲインは実現するが、これに課税するためには、何らかの経済的価値と結びつけて課税がなされなければならない。この点について、最高裁は、「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(民法七六八条、七七一条)。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うことが出来る。したがって、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによつて、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものである」と判示している。

名古屋医師財産分与請求権事件最高裁判決には、長年にわたり離婚に伴う財産分与に

²³⁶ 割賦販売弁済土地譲渡事件と名古屋医師財産分与事件の判決だけは、現行 33 条にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為と判示している。これに対して、榎本家事件判決は、対価の受入れを伴う場合の規定として、現行所得税法 33 条を、対価を伴わない場合の規定として現行 59 条の規定をいうとしている(清永敬次「判批」租税判例百選第 2 版 70 頁(1983))。

²³⁷ 石井健吾「判解」法曹時報 30 卷 11 号 158 頁以下(1978)。所得税法 33 条 1 項は、無償譲渡をも含むものであるのかを巡って、譲渡益所得説に立つ立場の論者からは、対価の受入れを伴わない無償譲渡であるから 33 条に該当しないと批判されている(竹下・前掲注(93)・110 頁以下、吉良・前掲注(196)・32 頁以下、大塚・前掲注(93)・10 頁以下)。これに、対し法 33 条 1 項には、無償譲渡も含まれる見解として石井・同書・159 頁、伊藤義之「判批」税務弘報 23 卷 10 号 129 頁以下(1975)。また、法 33 条と法 59 条が対等な関係にあり、増加益清算課税説の目的を二つの規定をもって達成しているとする見解もある(浅沼潤三郎「判批」民商法雑誌 77 卷 2 号 124 頁(1977))。

における譲渡所得課税の適否が、議論される。離婚に伴う財産分与制度には、3つの性質があり、婚姻中に蓄積された夫婦共通財産の清算および離婚後の扶養を目的とし、離婚に対する損害賠償は上記2つの性質とは別の性質のものであるが、これに含まれるとされている²³⁸。この場合に、離婚に対する損害賠償の意味として、つまり慰謝料としての財産分与がなされる場合、および扶養料としての財産分与がなされた場合には、慰謝料または扶養債務の履行として自己の財産を妻に移転するのであるから、それによって財産の時価相当額の債務が消滅する²³⁹。損害賠償としての財産分与を行った場合には、未実現のキャピタル・ゲインが、その土地の時価相当額に顕在化されるため、財産分与義務者に資産の時価相当額の経済的価値の流入があったものと解される²⁴⁰。

それでは、清算の意味での財産分与はどのように解すべきなのであろうか。民法762条1項は、夫婦別産制を原則とし、婚姻前の夫婦一方の特有財産および婚姻中に自己の名で得た特有財産(単独所有財産)を認め、夫婦のいずれかに属するかが明らかでない場合には共有財産と推定することとしている。財産分与には、資産の「名義は夫婦の一方に属するが実質的には共有に属するとなすべきものであって、婚姻中に夫婦が協力して取得した住宅その他の不動産、共同生活の基金とされる預金、株券などで夫婦の一方の名義」²⁴¹になっているものに対しては、これをその実体に着目して清算を請求することができる²⁴²。

この清算の意味での財産分与の場合には、資産の譲渡に当たらないとする見解²⁴³は、「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いても、実質的には夫婦の共有と見るべきものである。したがって、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もっていると考えてよい。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、潜在的持ち分に応じて共有財産を分割する手続きにはほ

²³⁸ 最判昭和31年2月21日民集10巻2号124頁。最判昭和46年7月23日判決(民集25巻5号805頁以下)は、「財産分与がなされても、それが損害賠償の要素を含めた趣旨とは解せられないか、そうでないとしても、その額および方法において、請求者の精神的苦痛を慰藉するには足りない認められるものであるときには、すでに財産分与を得たという一事によつて慰藉料請求権がすべて消滅するものではなく、別個に不法行為を理由として離婚による慰藉料を請求することを妨げられないものと解するのが相当である」とし、財産分与とは別に不法行為による損害賠償請求権を認めている。

²³⁹ 南博方「判批」家族法判例百選第四版49頁(1988)。金子宏教授は、慰謝料債務の消滅の場合には法33条に該当し、離婚後の扶養のために財産が分与される場合には、贈与にあたりと解されている(金子・前掲注(54)・102頁)。

²⁴⁰ 大阪高判平成4年9月2日税資192号379頁。

²⁴¹ 我妻栄『親族法』102頁以下(有斐閣、1961)。

²⁴² 我妻栄ほか『民法3 親族法・相続法 第二版』110頁以下(勁草書房、2009)参照。

²⁴³ 清算の意味での財産分与であっても資産の譲渡に該当する見解として樋口哲夫氏は、慰謝料名義の支払いを避けて財産分与名義を用いることも少なくなく、しかも、「課税庁に清算部分と他の要素を識別させることは甚だ酷な結果を招来し、事実上課税を免れさせることにもなりかねない」(樋口哲夫「租税判例研究第48回」税理17巻4号139頁(1974))と述べられている。

かならないと考えられる。とするならば、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、そこには資産の譲渡は存在しない²⁴⁴とされる²⁴⁵。

この見解は、担税力に応じた課税の観点からは重要な指摘である。なぜなら、未実現のキャピタル・ゲインは資産の所有者に帰属するものであるから、その資産が共有財産であるなら離婚前には夫と妻の両者に未実現のキャピタル・ゲイン(ここでは2分の1ずつ享受しているものとする)は帰属しているはずである。仮に、この共有財産の名義が夫であって、清算の意味での財産分与がなされ妻に移転したものとする。この場合に夫から、妻への資産の譲渡がなされるのは2分の1のみであるから、夫の未実現のキャピタル・ゲインが実現するのは、2分の1である。それならば、上記の例で慰謝料としての財産分与はないものとして、中核的な意味での扶養および清算の意味として財産分与がなされた場合には、2分の1は妻の持ち分であるから、妻は自分の持ち分をそのまま引き続き所有するのであるから、そこに資産の移転すなわち実現はない。したがって、実質的な未実現のキャピタル・ゲインの帰属者は2分の1が夫であるから、これを超えて時価によりキャピタル・ゲインが実現したとした場合には所得のないところに課税をすることになり、租税公平主義に反することとなり、妻にそれまで発生していたキャピタル・ゲインに対しては課税できないこととなる。

この点につき金子宏教授は、「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、そこでは資産の譲渡は存在しないと解すべきではなかろうか」²⁴⁶と述べられている。しかし、この点については疑問が残る。租税法律主義は、資産の譲渡の時

²⁴⁴ 金子・前掲注(54)・102頁以下。

²⁴⁵ 本判決については、財産分与の慰謝料、扶養、清算の性質に応じた区別がされておらず、問題があり、財産分与につき、慰謝料、扶養、清算のそれぞれの性質に応じて、資産の譲渡を決すべきとする見解として、大塚正民「判批」税理19巻4号170頁以下(1976)、吉良・前掲注(196)・36頁以下、同上「財産分与の課税問題—津田論文を読んで—」シュトイエル200号4頁(1978)、林仲宣「判批」税64巻174頁(2009)、佐藤義行「判批」判例時報792号144頁以下(1975)を参照されたい。また、本件と同様に一方の特有財産を財産分与した際に譲渡所得が課税されるとした事例として、最判昭和53年2月16日判決(集民123号71頁)がある。山田二郎教授は、「夫婦別産制の下で実質的共有財産を認めるうるか否かの問題」(山田二郎「判批」判タ370号34頁以下(1979))とされ、民法上の法律効果の有無が問題であるとされる。

²⁴⁶ 金子・前掲注(54)・102頁以下。なお、共有の法的性質については見解が分かれる。各共有は各自一個の所有権を有し各所有権が一定の割合において抑制し合って、その内容の総和が一個の所有権の内容と等しい状態とする説として、末弘・前掲注(157)・408頁、舟橋・前掲注(198)・375頁、我妻・前掲注(157)・320頁。一個の所有権が各共有者に量的に分属する状態だと解する説として、末川・前掲注(198)・308頁、があるが、具体的な適用についてはほとんど差異がないとされ、持分権の処分については一個独立の所有権である(舟橋・同書・375頁、我妻・同書・319頁以下)から、個人がこの所有権を放棄したときには資産の移転があるといえる。

点において課税要件を充足し、租税債権および納税義務が発生するのであるから、資産の譲渡は実現したといわざるを得ない。ただし、財産分与義務の消滅をもって時価による譲渡所得課税をすることについては、特別の規定失くして妻の課税を免除するものであり、夫の得るキャピタル・ゲインを超えて課税することになる。我が国においては、財産分与によって、譲渡所得が発生したときにそれをどのように評価すべきかという問題が残されているといわざるを得ない。この点については指摘するに留まる。

本件最高裁判決は財産分与としてされた資産の譲渡が譲渡所得課税(33条1項)の対象になるのかどうかの問題について、始めて最高裁がこれを積極的に解すべき旨を判示したものである。財産分与としてされた資産の譲渡が譲渡所得課税の対象となることは、判例上確定した解釈であるといえよう²⁴⁷。しかし、財産分与を無償譲渡として課税しないことは不合理であり、また、財産分与義務の消滅から一概に時価として課税することは許されるべきことではない²⁴⁸。現在の課税実務は一般の納税者の意識とは相当に食い違うため、何らかの是正措置が必要であるといわざるを得ない²⁴⁹。

④最高裁昭和60年4月18日判決—農地の移転に対する課税

本件は、X(原告・控訴人・上告人)は、昭和43年中に本件各土地(A、B)の売買契約を締結し、同年中に右契約に基づき各売買代金の全額を収受した上、これにつき旧租税特別措置法38条の6の規定による事業用資産の買換えの場合の特例を受けるべく、その収入金額を譲渡所得の総収入金額に算入して確定申告したところ、税務署長Y(被告、被控訴人、被上告人)は本件各農地は一部が事業のように供されていなかったとして特例の適用を否認し、更正処分をなした²⁵⁰。そこで、Xは本件譲渡所得が昭和43年分に帰属するとした右申告および処分は誤りであり、譲渡所得の計上時期は農地法所定の知事の許可があった日であるとして、右処分の取消しを求める訴えを提起した。本件、A土地については、昭和46年中に、土地については昭和45年中に知事に許可があった

²⁴⁷ 大阪高判昭和55年2月19日(税資110号238頁)(なお、本件上告審(最判昭和56年1月19日税資116号1頁)は、棄却されている)判決は、名古屋医師財産分与判決を引用した後、「土地所有権の交換による譲渡所得の発生は交換による土地所有権の移転(原則として意思表示により移転がある。)によつて生ずるものである(被控訴人主張の引渡を要するものではない)」とし、譲渡所得における引渡基準を排し権利発生主義を支持している。

²⁴⁸ 岡正品「譲渡所得課税と『財産分与』の実務」税務事例研究19巻58頁(1994)。

²⁴⁹ 財産分与契約に際して租税負担に関する動機の錯誤が契約の無効原因となると判示したものとして、最判平成元年9月14日集民157号555頁。前記最高裁判決の差戻し控訴審(東京高判平成3月14日判時1387号62頁)は、通常一般人では財産分与によって譲渡所得課税がなされることは、理解し難いとする。要素の錯誤が認められなかったものとして、東京高判昭和62年12月23日判時1265号83頁がある。

²⁵⁰ この点について、譲渡土地は、農耕の用に供されていないから事業用資産の買換えの特例は適用されず、譲渡代金については仮装隠ぺいしており重加算税は適法であると最高裁まで維持されている。

が、代金は全額昭和 43 年中に受領している²⁵¹。

知事の許可前に収受した農地の譲渡代金の課税のタイミングに関する名古屋高裁昭和 56 年 2 月 27 日判決²⁵²は、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当って常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにしたものであることにかんがみれば、農地の売買について農地法所定の知事の許可のある前であっても、すでに契約に基づき代金を収受し、所得の実現があつたとみることができる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算することは違法ではないというべきである。本件農地売買契約においても、控訴人は右売買契約に基づき本件係争年中に代金を取得しているのであるから、未確定とはいえこれを自己の所得として自由に処分することができるのであって、右金員の取得により、既に右契約が有効に存在する場合と同様の経済的効果をおさめているわけである。従って税法上は右代金の取得により所得が実現されたものとしてこれに対し課税しても違法とはいえない」とし、控訴審判決の判断について最高裁昭和 60 年 4 月 18 日判決²⁵³も、「昭和四三年四月ないし一月に原判決別表番号 1、2 の各農地の譲渡契約を締結し、同年中に右契約に基づき各譲渡代金の全額を収受した上、これにつき当時の租税特別措置法三八条の六の規定による事業用資産の買換えの場合の特例の適用を受けるべく、その収入金額を譲渡所得の総収入金額に算入して、同年分の所得税の確定申告をしたことが明らかである。かかる事実関係の下においては、右各農地の譲渡について、昭和 43 年中に農地法所定の知事の許可がなされていなくても、同年中に譲渡所得の実現があつたものとして、右収受した代金に対し課税することができる」と述べ、その判断を是認している。

農地の譲渡については、農地法の規定により都道府県知事の許可がなければ所有権移転の効力は生じないものと解されるが、大阪高裁昭和 55 年 10 月 29 日判決²⁵⁴は、納

²⁵¹ 土地 A については、4 月 21 日頃から 5 月 20 日頃までの 3 回に分けて収受し、土地 B については、11 月 5 日頃から 12 月 15 日頃までに 3 回に分けて収受している。

²⁵² 名古屋高判昭和 56 年 2 月 27 日訟月 27 卷 5 号 1015 頁以下。なお、控訴審では名古屋地裁昭和 54 年 1 月 29 日(税資 104 号 56 頁)判決をそのまま是認している。

²⁵³ 最判昭和 60 年 4 月 18 日訟月 31 卷 12 号 3147 頁以下。最高裁は、原審と異なり事実関係を判示するにあたり、上告人が同年中に譲渡代金の全額を収受したことのほかに、その譲渡所得の総収入金額に算入して確定申告をしたことを適示している。

²⁵⁴ 大阪高判昭和 55 年 10 月 29 日訟月 27 卷 2 号 412 頁以下。本事案において不動産売買契約は、昭和 44 年 12 月 30 日に、農地法所定の許可は、昭和 46 年 8 月頃に、所有権移転登記については昭和 44 年 9 月になされている。所轄税務署長は、昭和 46 年分の所得として認定し通知したところ、納税者は昭和 44 年に譲渡したものとし、租税特別措置法 38 条の 6 の適用を求めたが、所轄税務署長は同法 38 条の 6 を適用せずに昭和 44 年分の所得として更正処分及び過少申告加算税をなした。大阪高裁は、農地における譲渡所得の課税のタイミングについて、「清算の基準時点は、原則として資産が確定的に所有者の支配を離れ他に移転する時期、即ち資産の引渡があつた日によるが、農地の場合は農地法所定の譲渡

税者の選択によって、農地の売買契約締結の日、農地の許可または届け出の効力が生じた日、農地の引渡しのあった時点のいずれかを譲渡所得の計上時期とすることが許される旨の判示もなされている。

本件では、以前まで私法上の法律関係に依拠して所有権移転に着目して判断されてきたにもかかわらず、納税者の自由に処分しうる経済的利益、すなわち所得の人的帰属の観点から譲渡所得が生じたものと解している²⁵⁵。農地法所定の知事の許可が行われていないにも関わらず、税法上では納税者の選択の適用を認めることは許されるのであろうか。農地の譲渡につき、知事または農業委員会の許可が必要である場合には、現実の引渡しと代金の受領が行われていたとしても、許可があるまでは、保有資産の所有権の移転はあったとはいえない²⁵⁶はずである。譲渡所得の起因となる資産の移転とは、引渡し時点であると解されるが、これは、債権契約の効力発生後の引渡し時点のはずである。農地の譲渡の場合にのみ、資産の譲渡時点を選択することが許されるべきではない。

なお、この他にも土地を譲渡し、手付金の受領は完了しているが、農地法所定の知事の許可が得られた年に所有権は移転しその時に計上するものとされている²⁵⁷。本判決では、権利確定主義を「実現原則」に結び付けて、契約効力発生以前の現金収受に基づき、譲渡所得の「実現」があったことを認定している。譲渡所得における所得の「実現」を、「実現原則」または「実現主義」と解するかにより譲渡所得の課税のタイミングは

の許可又は届出により譲渡の効力が生じた日と引渡しのあった日のいずれか遅い日によるべきものである。しかしながら、納税者の選択によって経済的実質的に資産の増加益を現実享受した時期である農地の譲渡契約締結の日、及び前示譲渡の許可又は届出の効力が生じた日、又は農地引渡しの日のいずれかをもって資産の増加益の清算時点として譲渡所得税の課税時期とし、その増加金額を所得税法三六条一項のその年において収入すべき金額に算入することは許されてよいのであって、所得税基本通達において納税者が右のいずれかの日より申告があったときは右の選択を認める旨規定しているのも、この趣旨において是認できるとしつつも、本件では、控訴人(原告、上告人)が農地の譲渡契約時であると主張していたにもかかわらず、途中で農地法所定の譲渡の届け出により効力が生じたと主張したために、「本件第四回口頭弁論において、これを急拠撤回して昭和四六年分の譲渡所得であると主張することは、正義に反し、かつ租税の公平負担に著るしく悖る行為であって、租税法の分野においても認められる信義則ないし禁反言の原則に照らし許されないものである」とし昭和44年分の所得とし退けられている。なお、最判昭和40年4月5日判決(税資145号2頁)も上告を棄却している。

²⁵⁵ 谷口(勢)・前掲注(62)・293頁は、「所得の年度帰属判定規範としての実現主義と所得の年度帰属判定に関する課税適状論とは、根本的には、所得の処分可能性を確実に自分のものとしたことによる所得の人的帰属の確定を前提とし、これを基準にして所得の年度帰属を判定する」という考え方に基づいて決定されると述べられている。

²⁵⁶ 金子・前掲注(6)・261頁。

²⁵⁷ 割賦弁済土地請求権事件と異なり、土地を分割し、さらに、所有権移転時期を、甲土地については昭和43年に乙土地については昭和44年にずらし、さらに乙物権の代金を昭和43年に受領する旨の売買契約を締結した事案(名古屋高判昭和49年1月17日訟月20巻6号154頁以下)においては、「私的自治としての合理的な経済目的からなされた私法上の行為として許される」と判示している。

異なる帰結を生み出すこととなる。資産の帰属の変更がないにも関わらず、裁判所の判断によって課税のタイミングをずらすことは、納税者の予測可能性と法的安定性を害す行為である。

(ii)小括

本章では、「実現」概念を整理したうえで、実定法上のみなし譲渡規定を歴史的に考察し、譲渡所得における課税のタイミングである「実現」の位置づけを確認した。その結果、譲渡所得課税における「実現主義」は、「収入」という文言から導かれる「実現原則」とは異なり、その他に、損失の「実現」、「実現した金額」、納税者と所得の帰属としての「実現」、課税のタイミングとしての「実現」等が存在することが確認できた。

法 33 条 1 項と法 59 条 1 項および法 60 条 1 項について歴史的観点から、考察し、法 33 条 1 項の「実現主義」の視点から位置づけた。法 33 条 1 項および法 59 条 1 項は、「実現主義」を充足したときに課税のタイミングが到来するのに対し、法 60 条 1 項は、「実現主義」という経済事象は生じるものの例外として、課税を繰延べるとする規定であると位置づけた。

シャープ勧告によって導入された現行 33 条 1 項の規定は、「実現」を換価と捉えており、それは「実現原則」に通ずるものである。しかし、榎本家事件最高裁判決を契機として、名古屋医師財産分与請求権事件で、譲渡所得の課税のタイミングは、「実現原則」と完全に乖離してしまっただことが確認できた。その原因は、租税回避行為の防止するために制定された法 59 条 1 項の存在である。みなし譲渡規定は、法 33 条 1 項と同様に「資産の譲渡」によってキャピタル・ゲインが「実現」する。「実現主義」を充足しても課税をするにあたっては、所得を金銭的価値に結び付けなければならないため、収入金額が時価により実現したものとみなす、収入金額に対する特例である。しかし、みなし譲渡規定の射程が個人間における贈与等にも及ぶため、これらの資産の移転に際しても、相続税の課税のタイミングが到来するため、課税のタイミングが重なることにより、納税者は一時に多額の納税資金を用意しなければならない。このような弊害を考慮して、法 60 条 1 項が創設された。

そして、「実現主義」の判定原則としての権利確定主義をめぐる学説の変遷および個別判例の検討を通して、譲渡所得に対する課税のタイミングの交錯を整理した。我が国の譲渡所得の課税のタイミングは権利確定主義という実現を判定する原則の中で、所有権の移転を基準として判断されてきたことが確認できた。譲渡所得では、「実現」と結びつけられる以前は権利発生主義によって判断されていたが、「実現」と結びつけられて判断されるようになってからは、私法に依拠しながらも、税法独自の事実認定規範として用いられるようになった。「実現原則」の判定として用いられる権利確定主義が、「対価」その他の債権に着目して判断されるのに対し、譲渡所得では、所有権を基準と

「物」の移転に着目して判断されているその判断構造が全く異質なものとなっている²⁵⁸。この結果、権利確定主義は、実現原則の判定や実現主義の判定としても用いられるため、その中身は弾力性に富み納税者からは理解し難いものとなる。判例は、譲渡所得の「実現主義」を、有償・無償を問わずに資産を移転させる一切の行為と解している。しかし、裁判例においては、形式的(実質的)に資産を移転させる行為を「実現」と判定する場合²⁵⁹もあれば、形式的に資産が移転した場合においても実質的には資産は移転しないと判定するものもある²⁶⁰。さらに、所有権移転契約の効力発生以前におい

²⁵⁸ 東京高判平成元年1月30日訟月35巻6号1129頁は、「資産の譲渡に基づく収入金額は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転した日の属する年分の総収入金額に計上すべきものである(もつとも、所得税法の採用するいわゆる権利確定主義は、いまだ現実収入の時以前においても所得が実現したものとして課税できることを認めたものであつて、現実収入後の計上を認めるものではないから、右の計上時期は、譲渡代金完済時より遅れることはない。)(…略)本件土地売買契約は、昭和四九年七月三十一日に成立したものであるが、右の契約時においては、本件土地売買契約の請求権保全の仮登記及び一〇〇〇万円の手付金の支払が行われたのみで、土地の引渡、所有権移転登記手続、代金支払はすべて後日に持ち越され、しかも代金不払いの場合には契約解除されることも特約された上、亡重治郎(筆者注:原告、被控訴人)もそれによる所得を当該年の譲渡所得として申告もしなかつたのであるから、右契約において本件土地の所有権が移転するのは、右の契約時ではなく、その履行行為である土地の引渡、所有権移転登記手続、代金支払のいずれかがされた時とする黙示の特約がされたものと認めるのが相当である。しかして、前示のとおり、本件土地の売買代金は昭和五一年七月一七日ころに完済され、そのころ本件土地の引渡がされたものと認められる(…略)から、そのころ本件土地の所有権が移転し、その譲渡による所得の実現があつたものというべきであり、したがつて、右の所得は、昭和五一年分の所得に計上すべきものである」と判示し、私法上の所有権移転を基準としつつも、税法における権利確定主義に依拠し、引渡し、所有権移転登記、代金支払のいずれかがなされた時に「実現」があつたものとされ、実務においても用いられている。

²⁵⁹ 譲渡担保の所有権は、譲渡担保権者に属すのかについて現在の通説では、譲渡担保が債権担保を目的としているにすぎないことを重視して、譲渡担保権者を完全な所有権者とせず、また、設定者にも目的物についての何らかの物権が帰属するとされる(道垣内弘人『担保物権法 第3版』299頁(有斐閣、2008))。

²⁶⁰ 担保目的の資産の移転に際して、譲渡担保の場合には、所有権が形式的に譲渡担保権者に移転するが、この所有権の移転は債務の担保の目的とする限度にとどまり、その契約時において、その資産が所有者の支配を離れ、その所有者の下でその資産の値上り益は具体化したものとはいえず、これは資産の譲渡には該当しないと解されている。そして、所有者が資産の受戻しが不可能になったときが実現であると解されている(東京地判昭和49年7月15日行集25巻7号861頁、東京地判昭和50年12月25日税資83号786頁、浦和地判昭和56年9月28日判例時報1035号47頁)。譲渡担保についての譲渡所得課税の適否について、肯定説は形式に着目し、否定説は実質に着目し(金子宏「譲渡担保と所得税」山内一夫=雄川一郎編『演習 行政法』282頁(良書普及会、1980))、完全に所有権が移転した、または、確定的に移転したことをもって課税すべきとする。これに対し、譲渡益所得説に立ち、譲渡担保の設定時には「譲渡益」は実現しないと解する見解として、水野(武)・前掲注(93)・81頁、課税要件法である租税法は第一次的には私法によって規律されているのであるから、両法域間の乖離は最小限にすべきだとし、増加益清算課税説に立ちつつも、譲渡担保に対する譲渡所得課税を否定的に捉えるものとして、村井正「譲渡担保と租税裁判例」日本税法学会創立30周年記念祝賀税法学論文集448頁以下(1981)。なお、譲渡担保に

て、権利確定主義が機能不全に陥る場合には、管理支配基準を適用する場合も存在することを確認することができた。管理支配基準による「実現」の判定は、まさに「実現原則」を判定するものである。

このように我が国においては、資産を移転させる一切の行為によって「実現」とする法解釈があり、実際の問題としてはその射程が広すぎるという問題がある²⁶¹。しかし、資産の移転に該当する取引を法の射程から外すために、裁判所は実質的に判断する場合や資産の譲渡に該当させるために形式的な判断を下している²⁶²。このように、我が国における実定法上に存在しない「実現」概念の枠組みの中で課税(計上)のタイミングが議論されることによって、譲渡所得課税のタイミングは不明確なものとなってしまっているのが現状である。以下では、我が国における譲渡所得をめぐる課税のタイミングの問題の解決の示唆を得るうえで、アメリカ租税法との比較法研究を行うことは有益であると考えられる。

対する譲渡所得課税は、当該物権の売買契約が、実質的に売買なのか、それとも譲渡担保に該当するののかの事実認定または私法上の法律構成の問題であるといえよう。

²⁶¹ 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編「第2巻 所得税の理論と課題 [2訂版]」202頁(税務経理協会、2001)。

²⁶² 譲渡所得の起因となる資産としてゴルフ会員権がある。ゴルフ会員権を手放す行為には、市場を通じて譲渡する場合と市場を通さずに退会の手続きを経由して預託金の返還を求めるとある。そうすると、退会は会員権を譲渡する際の合理的選択の一つであるから、「手続的側面からは譲渡と退会は異なるが、退会は実質的に譲渡の一形態」(増田・前掲注(88)・182頁)といえる。

第3章 アメリカ合衆国における譲渡所得課税と実現概念

戦後、日本の税制は、シャープ勧告を受けてアメリカ租税法の影響を大きく受けてきた。アメリカ合衆国における課税要件法、すなわち、内国歳入法典は、日本に比べて格段に多く規定されている。アメリカ合衆国における譲渡所得課税制度の問題を、我が国の譲渡所得課税制度の差異を考慮せずに、その議論を我が国の議論に組みこむことはできない。制度上の差異があることを認めつつも、共通する問題に対する解決手法や議論が存在するのであれば、その問題を明らかにすることによって、アメリカ租税法での手法を我が国の租税法にトレースすることが可能となるはずである。

第1節 アメリカ合衆国における譲渡所得課税

(i) 所得の意義と実現

現行のアメリカ連邦税は、1986年内国歳入法典(Internal Revenue Code of 1986)に基づいて課税されている²⁶³。内国歳入法典は、個別税法と通則税法を統合し、単一の租税法典とする方式(「単一租税法典方式」)を採用し、実体法や手続法に関する多くの条文が規定されている²⁶⁴。アメリカ合衆国において所得税(income tax)は、個人に対する租税(個人所得税(personal or individual income tax))と法人に対する租税(法人所得税(corporate income tax))の両者を含む概念として用いられる²⁶⁵。

所得税法の法源として最高位に存在するのはアメリカ合衆国(連邦)憲法修正16条(以下、「憲法修正16条」とする)であり、1913年に制定されたものである。憲法修正16条は、「連邦議会(The congress)は、いかなる源泉から生じたものかを問わず(from whatever source derived)、各州の間に配分することなく(without apportionment among the several States)、また国勢調査または人口算定に準拠することなしに、所得に対して賦課徴収する権限を有する(power to lay and collect taxes on incomes)」²⁶⁶と

²⁶³ 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度—アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』2頁以下(有斐閣学術センター、2007)。1939年に永続的制定法として内国歳入法典(第一次内国歳入法典)が制定され、その後連邦議会は新しい歳入法、あるいは、租税改革法を制定した場合には、その内容はすべて内国歳入法典を追加的改定をすることとし、1954年に1954年内国歳入法(第二次内国歳入法典)が、さらに1986年に1986年内国歳入法典(第三次内国歳入法典)が制定されている。同書は、アメリカの譲渡所得課税をめぐる歴史的経緯を網羅的に検討されている邦語の文献である。

²⁶⁴ 谷口(智)・前掲注(68)・123頁。

²⁶⁵ 金子・前掲注(6)・175頁以下。内国歳入法典は、まず10のサブタイトル(SUBTITLE)に分類され(SUBTITLE A~J)、このうち、サブタイトルA(SUBTITLE A—INCOME TAXES)には所得税に関する規定が置かれている。

²⁶⁶ U.S. Constitution Amendment XVI.

定め、合衆国連邦議会(政府)の課税権を認めている²⁶⁷。

米国で、はじめて制定された恒久的連邦所得税法である 1913 年歳入法(Revenue Act of 1913)は、総合累進所得税を採用しており、その採用理由については、「下院歳入委員会が、『所得税は、課税における正義の要請に対応するものである。消費税は、個人の担税力によってではなく、課税物品の消費によって決定されている。しかし、所得税は、個人の担税力に応じて課されるのであり、税負担の公平(equality of tax-burdens)を最大限に保障する』と述べ、総合累進所得税を採用することによって公平な税負担の配分を保障することを明らかにしている²⁶⁸。アメリカ合衆国では、所得課税制度は、納税者の担税力に応じた課税を最大限に実現することを保障するものであると捉えられていることが、確認できる。

ところで、我が国の憲法と異なり、米国における憲法修正 16 条はその規定の文言の中に「所得」の語を用いている。また、米国では 1913 年歳入法制定以後、「所得」の意義と範囲について規定し、現行における 1986 年内国歳入法典(以下、「内国歳入法典」と用いた場合には、1986 年内国歳入法典を指すものとする)にも、「所得」の意義が規定されている²⁶⁹。すなわち、内国歳入法典 61 条(a)項は、「本サブタイトル(所得課税)の中に別段の定めがあるものを除き(Except as otherwise provided in this subtitle)、総所得(gross income)とは、次の項目を含め(including the following items)(しかしそれに限定されることなく(but not limited to))、いかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得(all income from whatever source derived)を意味する」²⁷⁰と規定している²⁷¹。

²⁶⁷ 石村耕治『アメリカ連邦財政法の構造』8頁(法律文化社、1995)。

²⁶⁸ 金子・前掲注(5)・43頁。

²⁶⁹ その後の所得税制度を全面的に改正した 1939 年内国歳入法典(Internal Revenue Code of 1939)(1954 年内国歳入法典(Internal Revenue Code of 1954)も同様である)も、実質的にこの規定を受け継ぎ続けて現在の内国歳入法に至る(金子・前掲注(5)・43頁以下)。

²⁷⁰ I.R.C. § 61(a).内国歳入法典 61 条(a)は、所得の種類ないし源泉として事業(business)から生じた総所得、財産取引(dealing in property)から生じた総所得、利息(Interest)、賃貸料(Rents)、ロイヤリティ(Royalties)、配当(Dividends)、年金(Annuities)等、15 項目を列挙したうえで、規定されていない所得についてもその範囲を限定することなく含むものとされている。キャピタル・ゲインについて、サイモンズは、財産の処分より前から、保有している資産から生じる(一年間における)キャピタル・ゲインは僅かではあるが確かに所得であると述べている。See, Simons, supra note 25, at 151.

²⁷¹ チャプターA は、再分割され、サブチャプターB(SUBCHAPTER B.COMOUTATION OF TAXABLE INCOME, § 61~291)には課税所得を決定するのに必要な規定がある。各年度の納税者の連邦所得税額は、適切な課税ベース(appropriate tax base)に適切な税率(appropriate tax rate)を適用することによって算出される構造となっている。「課税ベースは、『課税所得』を意味し、課税所得は総所得(gross income)から内国歳入法典上認められる控除(deduction)を差し引いて算定される。一定の制定法上の「税額控除」(tax credits)が認められる場合には、課税所得に税率を適用して算出された税額から直接に控除(税額控除)を差し引いて最終的な所得税額が算出される」(谷口(智)・前掲注(68)・129頁)こととなる。

憲法修正 16 条および内国歳入法典 61 条(a)項は、「いかなる源泉から生じたものであるかを問わず」と定め、所得の範囲を限定することなく、すべての所得に対して課税する旨を定めていることから、包括的所得概念を採用していることが確認できる²⁷²。ヘンリー・サイモンズが定式化したとおり、一定期間の所得の消費と純資産の増加の和が所得となり、キャピタル・ゲインのような一時的・偶発的・恩恵的利得を含めて人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することと解されている²⁷³。

しかし、アメリカ租税法では、実際には所得が「実現」したか否かが、課税対象たる所得を構成するのかが、決定されている。かつて、連邦最高裁判所において、「実現」に依拠して、株式配当は憲法修正 16 条の意味における所得ではなく、所得は「実現」しなければ課税対象たる所得を構成しないと判示した有名な *Eisner v. Macomber* 事件判決²⁷⁴があるためである²⁷⁵。「実現(realization)」が、所得の要素であるのか否かという問題は、所得を狭く構成するのか、それとも包括的に構成するのかという、課税される「所得」の範囲の問題に直結する。以下では、「実現」と所得の関係について整理していくため、*Macomber* 事件判決を検討する。

1916 年内国歳入法では、明文ですべての株式配当を所得として課税の対象とする旨を規定した。*Macomber* 事件の争点は、この規定の合憲性、つまり、株主の受領した株式配当が所得税の課税対象となるのか否かである。

Macomber 事件で、連邦最高裁判所は「資本・労働もしくは両者の結合から生ずる利得(gain derived from capital, from labor, or from both combined)」²⁷⁶であるとしつつも、この定義には本質的な問題があり、重要なことは利得(gain)という言葉ではなく、「資本から生ずる(derived from capital)」という言葉であるとする。すなわち、「ここ(資本から生じた、あるいは、資本から生じた利得)に本質的な問題がある。すなわち、資本

²⁷² 谷口智紀准教授は、憲法修正 16 条および 61 条(a)の下における「所得」に課税する上での前提条件として、「納税者の管理可能な経済的地位における客観的に測定可能な、そして限定のある価値の向上」(谷口智紀「第 6 章 アメリカ合衆国における所得の実現要件」同著『知的財産取引と課税問題』150 頁(成文堂、2013)(初出:税法学 565 号 127 頁以下(2011))) が憲法の要請する必要要件であると述べられている。

²⁷³ 課税物件としての「所得」の概念については、第 1 章第 1 節を参照されたい。アメリカ法における違法所得に対する課税および判例の変遷については、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題」(1)判例時報 744 号 16 頁以下(1974)、(2)判例時報 748 号 11 頁以下(1974)を参照されたい。

²⁷⁴ *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189 (1920). *Macomber* 事件判決を検討する文献として、金子・前掲注(5)・1 頁以下、金子宏「アメリカの連邦所得税における『株式配当』の取扱い」『所得概念の研究』189 頁以下(有斐閣、1995)(初出;租税法研究 1 号(1973))、岡村忠生「マッコンバー判決再考」税法学 546 号 49 頁以下(2001)、石島弘「第 2 編課税物件 第 7 章所得—所得概念—第 1 節税法の所得概念における実現概念」同著『課税権と課税物件の研究』144 頁以下(信山社、2003)(初出;甲南大学法学第 18 卷 1:2 号併合(1978))、谷口(智)・前掲注(272)・153 頁以下。

²⁷⁵ 渡辺(徹)・前掲注(34)・70 頁。

²⁷⁶ 252 U.S. at 207.

の増殖たる利得(a gain accruing to capital)でも、投資における価値の成長ないし増加(a growth or increment of value in investment)でもなく、財産から発生し(proceeding from the property)、資本から分離され(severed from the capital)、そして引き出されて入ってくる(coming in being “derived”)利得、利益、何らかの交換価値、すなわち、それを受け取る者の分離した(separate)利用・利益および処分のために受領されまたは引き出された利得、利益、何らかの交換価値、それが財産から生ずる所得なのである²⁷⁷と判示して、憲法修正 16 条が、いかなる源泉から生じたものであるかを問わず所得に対しても賦課徴収しうる旨を定めたのは、これを簡潔に表現したものであって、利得が資本から分離して実現することが所得の本質的要素であると明示した²⁷⁸。Macomber 事件判決の実現要件は、ある資産に対する利益の同一性を判断する基準が、私法上の権利変動であったことを確認し、実現概念を私法上の法律関係に依拠させたことにある²⁷⁹。

この判決について、金子宏教授は、「租税理論および租税法理論の見地からは、実現が所得概念の要素であり、実現した利得のみが所得を構成する、という原理を確立した判決としてきわめて重要な意味を」²⁸⁰持つと述べられ、本判決の意義は、「実現」が租税法上の所得概念の要素であると判示した点にあるとされる。すなわち、Macomber 事件判決は、課税対象たる「所得」は包括的に構成されるのではなく(この場合未実現の利得は所得に含まれない)、実現した利得に限って課税対象たる所得として構成されることを判示したのである。このように解される場合、「実現」を判定するにあたっては、資本から利得が「分離」しているのか、または、資本から引き出された利得であるのか否かによって決せられ、具体的には私法(州法)上の権利変動があったか否かであり、この基準に該当した実現した利得のみが課税対象たる「所得」となることとなる²⁸¹。

その後、「実現」が憲法修正 16 条の要請であるとされた時期も存在した²⁸²が、Macomber 事件判決以降の判例法の動向からは、Macomber 事件判決の明らかにした命題と形式的な一貫性が維持されてはいるものの、その後の判例法では「実現」の概念が

²⁷⁷ 252 U.S. at 207.

²⁷⁸ 金子・前掲注(5)・58 頁以下。

²⁷⁹ 岡村・前掲注(274)・546 頁。アメリカ合衆国において取引を規律するのは基本的には州法である。州法と内国歳入法典の関係については、渕圭吾「所得課税における帰属(tax ownership)をめぐる研究動向」法学会雑誌 45 卷 1 号 173 頁以下(2009)参照。

²⁸⁰ 金子・前掲注(5)・60 頁。さらに、谷口智紀准教授は、「総合的な主眼の下で判断を下した点」にも意義があることを付加され、Macomber 判決後の所得の実現要件について検討され、実現の重要性は継続していることを述べられている(谷口(智)・前掲注(272)・159 頁)。

²⁸¹ 岡村忠生教授は、Macomber 事件判決のいう「実現」を「納税者の価値変動は、その資産の価値変動は、その資産に対する納税者の関係が変化しない限り、実現されることはない」(岡村・前掲注(274)・52 頁以下)とされ、この関係の変化は、財産権の変動を基準として用いるもので「法的変動基準」(同書・53 頁)ということができると述べられている。

²⁸² 渡辺徹也「損益不認識の意味と課税繰延の効果」『企業組織再編成と課税』7 頁(弘文堂、2006)(初出；『公法学の法と政策(上)』(金子宏先生古希記念論集)(2000))。

著しく拡大され、希釈化されたものとなっている²⁸³。すなわち、土地の賃貸借契約において、賃借人が建築した建物が契約終了と同時に賃貸人に帰属する旨の契約をした場合に、契約解除時における建物の時価相当額が賃貸人の所得となるか否かを争点とした *Helvering v. Brunn* 事件²⁸⁴において、原告は当該土地の価値を増加させたかもしれないが、このような価値の増加は、納税者が財産に加えた改良と同様に、当該土地が譲渡された場合にのみ所得となると主張し、返還された資産の増加した経済的利得は資産から生じた(derived)ないし実現した(realized)利得ではないとする。

これに対し連邦最高裁判所は、「経済的利得が(economic gain)が必ずしも所得として課税の対象となるわけではない(not always taxable as income)、ということは正しいが、利得の実現(the realization)が資産の売却(sale of an asset)から生ずる現金(cash)の形をとる必要はないということは、決着ずみのことである。利得(gain)は、財産の交換(exchange of property)、納税者の債務の弁済(payment of the taxpayer's indebtedness)、負担の免除(relief from a liability)その他の取引の完了(completion of a transaction)から生ずる利益の結果(occur as a result)として生じうる。利得が取引において納税者の受領した財産の価値の一部である(portion of the value of property)という事実は、その実現を否定するものではない(does not negative its realization)。本件では、取引の結果として、被上告人(筆者注：納税者)は、その価値を確認できる金額だけ増加させた新しい建物がその上に建築された土地の返還を受けたのである。利得を生み出した改良(improvement begetting the gain)を、最初の資本から(from original capital)分離(sever)できなければならないということは、課税対象となる利得の認識(gain recognition of taxable gain)にとって必要でない。もしそれが必要であるなら、所得は財産の交換からは生じない。しかし、交換による利得は常に課税の対象となる所得として認識されてきたのである」²⁸⁵とし、経済的利得が常に必ず課税の対象となるわけではない²⁸⁶が、常に資産の売却等の取引による経済的利得が現金等の形をとる必要はなく、経済的利得が取引において納税者の財産の価値の一部を形成するという事実は、実現していないということはできず、その確認できる増加価値も「実現」した所得として課税の対象となることを判示している。

連邦最高裁判所は「実現」概念を用いて、実現した利得のみが所得を構成するという形式を採りつつも、賃借人の建築した建物に由来する価値の増加益は、資本(土地)から

²⁸³ 金子・前掲注(5)・72頁。

²⁸⁴ *Helvering v. Bruun*, 309 U.S. 461 (1940).*Bruun* 事件判決を検討する邦語の文献としては、金子・前掲注(5)・67頁以下、谷口(智)・前掲注(272)・142頁以下参照。

²⁸⁵ 309 U.S. at 469.

²⁸⁶ 61条(a)にいう「総所得」には、実現したすべての「所得」が含まれるわけではない。連邦議会は、様々な政策的理由(課税することによる弊害や課税除外する利点)に基づいて、「総所得」の範囲から、贈与(gift)等を除外する規定を設けている。See, Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation*, 11, (11th ed. 2009).

本件建物の分離の要件を否定し(売却等によって資産を手放し、さらに現金等を受領することを要件としない)、原告の保有する資産の価値が増加したことに着目している。そして、第三者との経済取引を通じて、経済的価値が流入してきたことを根拠として実現があった²⁸⁷ものと解している²⁸⁸。現在では、Macomber 判決の採用する厳格な実現概念の考え方は事実上使用されていないとされている²⁸⁹。

アメリカ租税法では、「現在でも、未実現の利得は、例外的に課税の対象とされているにすぎない。しかし、これは、主としては、行政的便宜の考慮によるものであって、今日では、実現は所得概念の要素ではない、という考え方が支配的であり、公平負担の要請、租税回避の防止、その他の政策的必要性がある場合には、未実現の利得に対しても所得税を課すべきである、という考え方が強い」²⁹⁰とされ、「実現」は所得概念そのものを修正する要素ではないとされる。したがって、「実現」は所得概念という課税対象の範囲を制限するものではなく、包括的所得概念を前提としつつも、所得課税を取り巻く環境等の行政的実行可能性の乏しさを理由として課税方法に修正を加えるものにすぎない²⁹¹ものである。

憲法修正 16 条上の「所得」には、未実現であるから所得を構成しないのではなく、未実現であるから不確実な所得は除外すべきであるとする伝統的な会計理論の影響および税務行政上、すべての資産を把握し評価するという執行の困難性から除外されたものである²⁹²。つまり、米国における所得税法では、保有している資産の含み益や値上り益のような未実現利得や帰属所得は、「行政的実行可能性(administrative feasibility)」が乏しいという理由²⁹³を前面に押し出すことから、原則として課税していないだけであり、未実現の利得を課税の対象とするのか否かは立法政策の問題である²⁹⁴。

しかし、上記のように解した場合でも「実現」の重要性が無価値になったものと解するのは妥当ではない。「実現」概念は、「課税所得を特定するための便宜的概念」²⁹⁵としてアメリカ租税法には現在でも、その重要性は存続し、未実現の利得を課税の対象とする場合には、特段の規定を定めなければならない²⁹⁶。実際に内国歳入法典 475 条²⁹⁷

²⁸⁷ 本件においては資産の処分における taxable event に該当するとしている。taxable event については後述する。

²⁸⁸ 金子・前掲注(5)・68 頁。アメリカ合衆国の財産法においては、建物は独立の不動産ではなく、土地の一部である(同書・68 頁)。

²⁸⁹ 渡辺(徹)・前掲注(282)・9 頁、谷口(智)・前掲注(272)・130 頁。もっとも、現行 305 条は株式配当に対する非課税という原則を維持している。

²⁹⁰ 金子・前掲注(5)・73 頁。

²⁹¹ 渕圭吾「取引・法人格・管轄権(4)」法学協会雑誌 127 卷 10 号 1550 頁(2010)。

²⁹² 金子・前掲注(5)・65 頁。

²⁹³ 金子・前掲注(5)・70 頁。

²⁹⁴ 未実現の利得が原則として課税対象から除外されている理由については第 1 章を参照されたい。

²⁹⁵ 石島・前掲注(274)・154 頁。

²⁹⁶ 渕・前掲注(291)・1553 頁。

や 1256 条に規定される時価評価(mark-to-market)のように、適用対象を一定の取引に限定しているものではあるが、未実現の利得に課税する(みなし実現)規定が存する²⁹⁸。もし、「実現」が憲法上の要請であれば、これらの規定は違憲を免れないが、内国歳入法典の構造からも、「実現」は憲法上の要請ではなく、行政執行上の不備、伝統的な会計理論、納税者への配慮²⁹⁹から導かれる原則である³⁰⁰。

したがって、憲法修正 16 条および法 61 条(a)項の「所得」は、人の担税力を増加させるすべての利得が所得を構成すると包括的に解されているが、行政的実行可能性の観点から原則として実現した利得に対して課税を行うこととし、公平負担の見地から許容すべきでない未実現の利得に対しては、立法を通じて所得課税を行うことができるものと解されるべきである³⁰¹。

(ii) 譲渡所得課税の法的構造

アメリカ租税法では、原則として「所得」の実現が課税対象となる所得の要件であるから、アメリカ合衆国における譲渡所得はいつ実現し、その所得はいつ課税されるのかを確認することは、課税のタイミングを検討するにあたっては必然である。以下では、アメリカにおける譲渡所得課税の法的構造を整理する。

サブチャプターO(Gain or Loss on Disposition of Property)には、財産の処分から生ずる利得と損失についての規定が定められ、パート I には、利得と損失の金額(amount)の確定と「認識(recognition)」³⁰²に関する事項が定められている。1001 条(a)項³⁰³は、利得と損失の算定(Computation)方法について、以下のように規定している。すなわち、「財産の売却またはその他の処分(sale or other disposition)による利得の金額は、実現金額(amount realized)が利得(gain)を算定する場合のセクション 1011 に定める調整取得価格(adjusted basis)を超過(excess)する金額とし、損失の金額は、損失(loss)を算定する場合のセクション 1011 に定める調整取得価格が実現金額を超過する金額とする」

²⁹⁷ 例えば、457 条(a)では、事業者が、課税年度の最終日に棚卸資産として有する証券を市場で売却したとみなして課税される旨が規定されているが、渡辺徹也教授は「みなし実現規定」(同・前掲注(34)・70 頁)と述べられ、この場合にはタイミングおよび価格の実現がみなされているという意味で用いられていると思われる。

²⁹⁸ 淵・前掲注(291)・1553 頁、渡辺(徹)・前掲注(34)・70 頁。

²⁹⁹ 石島・前掲注(274)・148 頁。

³⁰⁰ 渡辺(徹)・前掲注(282)・9 頁。

³⁰¹ I.R.C. § 63(a).内国歳入法典 61 条(a)項は、所得概念に伝統的な純所得課税(net income)の考え方を、採用していることが確認できる。

³⁰² 認識(recognition)については、次節を参照されたい。

³⁰³ I.R.C. § 1001. 財務省規則 1.1001 - 1(a)(Treas. Reg. § 1.1001-1(a))によれば、サブタイトル A の別段の定めを除いて、保有資産が、現金に転換する(conversion)、または種類(kind)または程度(extent)において実質的に異なっている(differing materially)他の資産と交換されることによって実現した損益が、所得または損失として扱われることになる旨を規定している。

とし、資産の売却その他の処分(譲渡)³⁰⁴から生ずる利得は、実現金額から資産の調整取得価格を控除した額³⁰⁵とし、内国歳入法典 61 条(a)項(3)号の「資産の取引により生じる利得」の意味を明らかにしている³⁰⁶。さらに、1001 条(a)項の実現金額(amount realized)について 1001 条(b)項は、「財産の売却またはその他の処分による実現金額は、受領した現金(received money)と受領した(現金以外の(other than money))財産の適正な時価(fair market value)との合計額(sum)とする」と定め、財産の処分により受領した経済的利得は実現金額であるとする。このため、「未実現の資産の価値増加(unrealized appreciation)は課税所得(正確に言えばその前提たる総所得)にカウントされない³⁰⁷こととなる。資産を売却して現金その他の経済的利得を受領した場合には「実現」したとされるが、単に名目上の資産の価格の高騰は実現したということとはできない³⁰⁸。

したがって、財産の含み益は納税者の処分によって実現した金額(amount realized)が課税所得に反映されることになり、資産の処分による経済的価値の流入を必要とすることを示している。現行の内国歳入法典では、財産の処分によって実現した金額(amount realized)が総所得に算入されることとなる。しかし、財産の処分はすべて譲渡所得として取り扱われ課税されることにはなっていない。なぜなら、サブチャプター P(SUBCHAPTER P.CAPITAL GAINS AND LOSSES)には、資産取引によって生じるキャピタル・ゲインまたはロスに関する規定が定められており (§ 1201~1298)、総所得のうち普通所得(ordinary income)と譲渡所得(capital gains)を区別して取り扱っている³⁰⁹からである。

アメリカ租税法では、普通所得と譲渡所得の区別を除いては、所得はいかなる源泉から生じた利得であっても区別されず等しい取扱いを受ける³¹⁰。なぜ、譲渡所得は普通所得と区別されているのかというと、譲渡所得は、長期にわたる資産の所有によって蓄積されたキャピタル・ゲインが一挙に実現するため、通常累進税率が適用されると一年間の値上りは僅かであるにもかかわらず、過重な税負担を強いると考えられているた

³⁰⁴ 渡辺徹也教授は、disposition に「譲渡」との訳語をあてられ(渡辺(徹)・前掲注(34)・69 頁)、さらに、石島弘教授は、我が国における資産の「譲渡」に、アメリカ合衆国における資産の「譲渡」が該当するとされる(石島・前掲注(274)・126 頁)。

³⁰⁵ 多くの場合、財産の取得のうち取得価格の調整が行われるが、大きく分けると以下のよう調整され調整取得価格とされる。①通常行われる調整は、減価償却であり、②資本的支出を加算して財産価格を増加させるために調整が行われる場合、③財産の一部が処分される場合には、処分割合に応じて、取得価格を調整するものがある(水野忠恒「譲渡所得の取得価格」日税研論集 67 頁(2002))。

³⁰⁶ 淵・前掲注(291)・1560 頁注記(26)。

³⁰⁷ 淵・前掲注(291)・1544 頁。

³⁰⁸ See, Marvin A. Chirelstein, *supra* note 286 at 11.

³⁰⁹ John K. McNulty, Daniel J. Lathrope, *Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell*, 434, (8th ed. 2012).

³¹⁰ 金子・前掲注(84)・114 頁。

めである。また、譲渡所得に重課すると資産の流通性が阻害される(lock-in effect)おそれがある³¹¹とも考えられており、これらの二つの理由から、重い税負担を緩和するための措置として、平準化措置(averaging device)³¹²が講じられている³¹³。

この平準化措置を受けるためのキャピタル・ゲインについて内国歳入法典 1222 条は、「資本資産(capital assets)の売却または交換(sale or exchange)による利得」と定義し、キャピタル・ゲインが資本資産の売却または交換から得られる利得であることを規定している。したがって、譲渡所得課税の平準化措置を受けるためには、第一に、当該資産の売却が 1221 条に定める「資本資産(capital asset)」の「売却または交換(sale or exchange)」に該当する必要がある。

次に、納税者の所有する資本資産が、保有期間 1 年を超えるのか否かによって、長期譲渡所得(long-term capital gain or loss)と短期譲渡所得(short-term capital gain or loss)に区別され、結果として純長期譲渡所得が残った場合には平準化措置を受けることができることとなる。以上のことから、譲渡所得に該当するためには当該財産の売却が①資本資産であること、②売却または交換であることが要件であり、長期譲渡所得に該当し平準化措置を適用されるためには、上記①、②の要件に加え、資本資産の保有期間が 1 年を超えていなければならない³¹⁴。

また、普通所得と譲渡所得を区別するために内国歳入法典 1221 条³¹⁵は、譲渡所得に該当するための基準である「資本資産」概念について以下のように規定している。

³¹¹ 金子・前掲注(84)・115 頁、大塚・前掲注(263)・45 頁以下。

³¹² I.R.C. § 1222. 純長期キャピタル・ゲインには、軽減税率が適用され(I.R.C. § 1(h).)、純短期キャピタル・ゲインが残った場合には、通常所得と同様の税率が適用される(I.R.C. § 1.). See, Marvin A. Chirelstein, *supra* note 286, 2, 365. 近時の長期キャピタル・ゲイン税率の改正については、Gary M. Thomas(赤松晃訳)「2011 年における米国勢税制改革に関する議論の現状報告」租税法研究第 40 巻 32 頁(2012)参照。

³¹³ 邦語のアメリカ合衆国における譲渡所得課税の計算構造については、谷口智紀「第 7 章 特許権移転取引の譲渡所得該当性の判断の法構造をめぐる日米比較～所得税法 33 条と内国歳入法典 1235 条の比較研究を中心に～」同著『知的財産権取引と課税問題』185 頁以下(成文堂、2013)(初出；専修大学法研論集 50 号(2012))、伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第 4 版) 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』127 頁以下(中央経済社、2009)を参照されたい。

³¹⁴ さらに要件を付加するのであれば、短期譲渡所得(損失)・長期譲渡所得(損失)をそれぞれ法律の指示に従い相殺した後に純譲渡所得(net long-term capital gain)が残らなければならない。このように長期譲渡所得の優遇措置を受けるためには、3 要件を充足しなければならないが、例外的にこの 3 つの要件を充足しなくとも、「資本資産」とみなして長期譲渡所得の優遇措置が受けられる場合がある(I.R.C. § 1235.)(谷口(智)・前掲注(313)・192 頁以下参照)。内国歳入法典 1235 条を詳細に検討される文献として、同書・168 頁以下を参照されたい。

³¹⁵ I.R.C. § 1221. アメリカ合衆国における 1221 条にいう「資本資産」概念を検討する文献としては、金子・前掲注(84)・113 頁以下、増田英敏『納税者権利保護の法理』199 頁以下(成文堂、1997)、伊川正樹「譲渡所得の起因となる「資産」概念—増加益清算課税説の再考—」名城法学 57 巻 1・2 合併号 141 頁以下(2007)、谷口(智)・前掲注(313)・168 頁以下。

すなわち、1221条(a)項は「資本資産(capital assets)という用語(term)は、納税者によって保有される財産(property)で(納税者の業務や事業(trade or business)に関連するかどうかを問わず(whether or not connected))、以下のものを除く財産を意味する」と定め、「資本資産」そのものの概念を積極的に定義せず、「資本資産」を納税者によって保有されるすべての財産と広く定め、例外を除くというように「消去法的規定方法」を採用している³¹⁶。

そして、「資本資産」の範囲から除外するものを、「(1)納税者の業務上の在庫(stock in trade)、または課税年度末に納税者の手元にあるとすれば当然な卸資産に含まれたであろう種類の他の財産、または納税者の業務または事業の通常のプロセスにおいて、主として顧客に売上げるために納税者によって保有される財産

(2) 納税者の業務または事業に使用され、かつ167条において規定された減価償却の対象となる性質を有する財産、または納税者の事業に使用される財産

(3) 以下の者によって保有される著作権、文学的、音楽的または芸術的文章、手紙または備忘録、または類似の財産

(A) 自身の個人的努力がかかる資産を創設する納税者

(B) 手紙、備忘録、または類似の資産の場合においては、そのような財産を用意し、作り出した納税者

(C) (A)または(B)に示された納税者の手元にあるそのような財産の取得価格(basis)の全部または一部と関連させて売上げまたは交換による利得を確定する目的のために、自分でそのような財産の取得価格を決定することができる納税者

(4)…(略)」³¹⁷と規定し、すべての資本資産から除外規定に該当する資産を除くこととしており、「保有期間や事業との関連性は全く度外視されていること」が注目される³¹⁸。

「資本資産」概念が、消去法的規定方法を採用している場合には、当該規定の財産の法律上の範囲の解釈・適用に集約されるのであるから、資本資産に該当するの否かという問題は、そのほとんどがこの除外規定の解釈について争われ³¹⁹、その導き出された法解釈に該当するの否かという問題は事実の問題である。したがって、資本資産に該当するためには、除外規定に該当するための要件の抽出と、それに該当しないための具体的事実が必要である³²⁰。

判例法の動向は、「資本資産概念の限定および除外資産要件の拡張という傾向」³²¹が

³¹⁶ 増田・前掲注(315)・202頁。

³¹⁷ I.R.C. § 1221(a).

³¹⁸ 増田・前掲注(315)・202頁。

³¹⁹ 増田・前掲注(315)・203頁。増田英敏教授は、1221条(a)項(1)～(5)号の資本資産から除外される資産要件の法解釈について網羅的に検討されている(同書・203頁以下)。

³²⁰ 金子・前掲注(84)・131頁。金子宏教授は、1221条(a)項(1)号の規定を中心として、譲渡の態様によって普通所得に該当するの譲渡所得に該当するのかを検討されている(同書・129頁以下)。

³²¹ 伊川・前掲注(315)・166頁。「資本資産」概念を狭く捉え除外規定を広く解釈するもの

あり、連邦議会が譲渡所得に対する優遇的取扱いを認めた相当の期間を経て発生した価値の値上りの実現が、典型的に関連する状況に限定されるとの趣旨に合致するように限定的に解釈され、また、除外される資産の要件は、議会の立法目的に沿うように柔軟に広く解釈されている³²²。

もっとも、アメリカ租税法において連邦議会は「資本資産」概念を一義的に明確にすることは困難であるとしても、「資本資産」概念を明確化するために判例法の解釈に依存するだけでなく、租税回避や課税上の取扱いなど適宜解決が必要な問題に対しては、連邦議会自ら新たに除外規定を定め、立法するという方法により明確化を図っている³²³。

アメリカ合衆国において譲渡所得課税を受けるためには「資本資産」概念に該当するか否かが、そもそもの前提条件である。これに対し、財産の「処分」は譲渡所得のみに限定されることなく、普通所得にも通ずる概念であることが確認できる。以下では、財産の処分によって実現した所得はいつ課税するのか、さらに所得はいつ実現するのかを確認する。

第2節 実現の概念と認識の概念

(i) 所得の「実現」と「認識」の関係

アメリカ租税法では、譲渡所得課税の優遇措置を受けるための要件は、①資本資産の

として、例えば、将来、安定した価格により商品を提供することを目的として法人の契約した先物商品契約による先物商品の売却が117条(a)項の規定に定める「たな卸資産」に該当するか否かが争われた *Corn Products Refining Co. v. Commissioner (Corn Products Refining Co. v. Commissioner, 350 U.S. 46(1955).)* 事件において、連邦最高裁判所は、掛けつき取引(hedging)が、117条(a)項の中に正確な文言の範囲内にはない。しかし、「117条の資本資産の規定が、連邦議会が立法目的(purpose of Congress)を損なう(defeat)ほどに広く適用されてはならない(must not be so broadly applied)。議会は、企業の日常的な事業活動(everyday operation of a business)から生じた利益または損失は、キャピタル・ゲインまたはロスよりもむしろ通常所得または損失と考慮される(considered)ことを意図した(intended)。…(略)…このセクション(117条)は内国歳入法典の通常の課税要件(tax requirement)の例外であるから、資本資産の定義は狭く適用されなければならない(must be narrowly applied)、例外(exclusions)は広く解釈されなければならない(must be interpreted)。これは、基本的な立法目的(basic congressional purpose)を効果あらしめるために必要なこと(necessary to effectuate)である。裁判所は、117条の“資本資産”という用語を常(always)に狭く解釈してきた(construed)」(350 U.S. at 51.)と判示して、明文上は除外規定に該当しない場合でも、連邦議会の立法趣旨・目的から除外規定を広く解釈し、資本資産概念は狭く解されることを述べている。本判決を検討する邦後の文献として、金子・前掲注(84)・132頁、増田・前掲注(315)・212頁以下。大塚・前掲注(263)・81頁以下、伊川・前掲注(315)・163頁以下、谷口(智)・前掲注(313)・189頁以下。

³²² 伊川・前掲注(315)・163頁以下、谷口(智)・前掲注(313)・190頁。

³²³ 谷口(智)・前掲注(313)・190頁以下。例えば、1221条(3)項は、1950年歳入法により追加改正されたものである。

「売却または交換」、②「資本資産」、③「保有期間が1年を超える」を充足しなくてはならない。しかし、1001条(a)項および(b)項は、財産の「処分」による所得の計算方法について定めているが、譲渡所得として課税所得に算入される財産の移転とは、「売却または交換」である。我が国における「実現主義」の観点からすれば、財産を「処分」した時点で、所得は実現するにも関わらず、アメリカ合衆国における課税所得となる利得は、原則として「売却または交換」から生ずる利得となっているのである。例えば、財産を贈与した場合には、当然資産の「処分」に該当した場合には実現することは明らかであるが、アメリカ租税法では何もなかったこととする取扱いがなされる³²⁴。つまり、実現した所得であってもすべてが課税所得に反映されるわけではないのである。

アメリカ合衆国では、譲渡所得に該当する所得が課税所得に反映させられるためには、実現した利得または損失が租税法上において「認識」されなければならない。「認識」とは「実現」した所得を課税所得に算入することを意味する。

内国歳入法典1001条(c)項は、「本サブタイトルに別段の定めがある場合を除いては、本セクションに基づいて財産の売却または交換から生じた利得または損失として算定された金額の全額が認識される(shall be recognized)」と規定して、1001条(a)項の財産(資本所得、普通所得は区別されていない)の売却または交換によって実現した利得(損失)は別段の定めがない限り認識する³²⁵としている。これが、アメリカ租税法における所得の「認識(recognition)」(実現した利得または損失を課税所得算入する)の一般原則である。このように、アメリカ租税法では所得の「実現」と「認識」という概念を用い、二段階に分けて区別し³²⁶、所得が実現した段階と、その実現した所得を課税所得に算入するの可否かという段階を別の問題として捉えている。

したがって、課税のタイミング、すなわち所得を「認識」するか否かの問題以前に、その所得がいつ実現したのかという前提条件が明らかにされなければならない。1001条(a)項は、資産の処分による利得と定めているが、資産を「処分」した場合に所得はすべて実現するのであろうか。

Helvering v. Horst 事件³²⁷では、争点を所得の実現の問題としたうえで、「実現(realization)」を「課税に適する事件(taxable event)」と捉えどのような経済事象が、実現に該当するののかという点について判断している。

本件当時(1934年)のアメリカ合衆国では、財産を贈与した場合に、贈与者の取得価格は引継がれず、贈与時の時価が受贈者の取得価格であるとされていた。そのため、財産の所有者は、それを有償譲渡する代わりに近親者に無償で贈与し、近親者の手で有償譲

³²⁴ 淵・前掲注(291)・1554頁。

³²⁵ 大塚正民氏は「recognition」に「当期計上＝認識」という訳語をあてられている(同・前掲注(263)・27頁)。

³²⁶ 大塚・前掲注(263)・27頁。

³²⁷ Helvering v. Horst, 311 U.S. 112(1940). Horst 事件判決を検討する邦語の文献としては、金子・前掲注(5)・69頁以下、岡村・前掲注(34)・116頁。

渡することによって、贈与者の所有期間中の増加益に対する課税を完全に回避することができた³²⁸。Horst 事件では、社債券を所有する父親が、社債券に付随する利子クーポン(毎期の社債利子の支払いを受けるため、社債券から切りとって引渡す利札)を利子支払期の期日直前に切り離して、息子に贈与し、息子が利子を受領した。

Horst 事件の争点は、その息子がクーポンと引換えに受け取った社債利子を父親の所得として課税することができるか否かが争われた。納税者は、そのクーポンは利札自体が完全に受渡し(換金)できる独立した金融証券であって、利札は贈与によって、社債券から分離され、利札は受贈者が所有しているから、贈与者の支配から利札が自由になり無条件に贈与者の財産となる旨を主張し、社債券の利札によって得られる利息は息子に帰属するものであるから、社債券に潜在的に発生した利子(利子相当額の増加益)は父親の所得ではないとする。

連邦最高裁判所は、「もちろん、すべての経済的利得が課税の対象となるわけではない。歳入法典(revenue laws)は、始めから、所得の“実現(realization)”を、それを受領する権利の取得(acquisition)よりは、むしろ課税に適する事件(taxable event)として定義しているものと解釈されてきた(have been interpreted)。しかし、判例(decisions)および規則(regulations)は、一貫して(consistently)、現金または財産の受領は、現金受領基準(cash receipts basis)を用いている納税者にとって、所得の実現の唯一の特徴ではない(not the only characteristic)として承認してきた(recognized)。納税者が、所得の支払を金銭または財産で受領しなくても(does not receive)、すでに彼(筆者注：贈与者)に発生している経済的利益の成果を獲得する(obtains the fruition)最後の手段がとられたときには(when the last step is taken)、実現が起こりうるのである(realization may occur)。…利得は実現するまで課税の対象とならないという決まり(rule)は、所得を受領する権利によって示される経済的利得を十分に享受した(fully enjoyed)納税者が、それを自ら受領しなかったという理由で課税を免れることができる(can escape taxation)ことを、意味するものとは一度も考えられてこなかった(never been taken to mean)。この決まりは、行政的便宜(administrative convenience)を基礎に置いているのであって、所得の享受(enjoyment)の最後の段階(final event)—通常は受領まで納税者に課税の延期をする(only one of postponement of the tax)にすぎず、その享受が、納税者自身による金銭または財産の受領以外の何らかの事件(some event)によって完了した(consummated)場合に、課税を免除するものではない(not one of exemption from taxation)。…(略)、原告(donor)は利札(coupons)の移転によって、自ら利子を受領する可能性を排除した(precluded any possibility)が、それにもかかわらず、その行為により、家族の一員に対する価値ある贈与(gift)として、利子の支払を獲得した(procured payment of the interest)のである。金銭または財産の支出(expenditure)によってのみ得られる満足を獲得するために行う(to procure a satisfaction)経済的利得(economic

³²⁸ 金子・前掲注(5)・64頁、岡村・前掲注(34)・126頁以下。

gain)―所得を受領する権利(the right to income)―のような利用は、所得の享受であると思われる(would seem to be the enjoyment)。原告は、現実に金銭を受領していないけれども、…利札の処分(coupons of the disposition)から金銭に代わる価値を得ているのである。経済的利益の享受は、彼が自ら利子を受領したのとまったく同様に実現しているのである。…所得を処分する権利(The power dispose of income)は、所得を有するのと同じ(equivalent of ownership of it)である。所得の支払を他の者に対して行わせることは、それを行使する者による所得の享受であり、したがって、所得の実現である」³²⁹と判示している。

本判決は形式的には、課税所得たる所得となるためにはその利得が「実現」しなければならないとするが、支払期が未到来の社債利子請求権を家族に移転し、これを家族が行使することにより、息子の権利行使に伴って発生する満足に着目して所得の「実現」を認定している³³⁰。Horst 事件判決当時、内国歳入法典には、我が国のように贈与した場合のみなし譲渡規定(時価による実現金額の算定規定)が存在せず、現行法のように取得価格の引継ぎ規定も制定されていなかったことから、父親は、容易にそれまでの保有益に対する課税を逃れることができるものと考えていた。連邦最高裁判所が Horst 事件で防止しようとしたことは、まさにこの結果であり、資産性所得を有する高額所得者は容易に所得を分散し課税を逃れることを防いだのである³³¹。

Horst 事件判決は、利札の贈与(移転)という事実によって経済的利得を獲得する最後の手段³³²がとられ、(本事案では近親者に贈与したものであるから)実質的に利札から得られる所得は贈与者に帰属し、これを息子に価値ある経済的価値として移転したことにより、現実に現金を受領していなくとも経済的価値の流入(増加益の実現)があったことと解することができるから、贈与によって近親者に資産を移転させる行為は、課税所得を構成することを判示している³³³。したがって、本件では「所有期間中に価値の増

³²⁹ 311 U.S. at 115.

³³⁰ 金子・前掲注(5)・70頁。

³³¹ 岡村・前掲注(34)・117頁。

³³² アメリカ租税法における普通所得の課税のタイミングも「実現」によって画定されている。資産の処分による所得は、「実現」のみならず「認識」されなければ課税のタイミングは到来しない。所得の認識については後述する。発生主義会計における課税のタイミングについて検討されている文献として、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」((一)法学協会雑誌 100 卷 1 号 50 頁以下(1983)、(二)法学協会雑誌 100 卷第 3 号 1 頁以下(1983)、(三)法学協会雑誌 100 卷 5 号 83 頁以下(1983)、(四)法学協会雑誌 100 卷 7 号 89 頁以下(1983)、(五・完)法学協会雑誌 100 卷 9 号 1 頁以下(1983))、神山弘行「租税法における年度帰属の理論と法的構造」(一)法学協会雑誌 128 卷 10 号 1 頁以下(2011)、(二)法学協会雑誌 128 卷 12 号 194 頁(2011)、(三)法学協会雑誌 129 卷 1 号 99 頁以下(2012)、(四)法学協会雑誌 129 卷 2 号 135 頁以下(2011)、(五・完)法学協会雑誌 129 卷 3 号 153 頁以下(2012))、倉見智亮「米国連邦所得税における所得の課税適状時期―全事象基準における『権利確定』の概念の解釈―」税法学 564 号 21 頁以下(2010)参照。

³³³ 岡村・前掲注(34)・117頁。

加した資産の贈与や、そのような資産の所有者の死亡も、資産価値の増加によって表現される経済的価値の実現を意味する」こととなり、これらの機会に経済的価値に所得税を課すこととなる³³⁴。

アメリカ租税法では、資産の処分すなわち「移転」のみで課税に適する事件に該当するのか否かを判断しているわけではなく³³⁵、資産を処分した者に経済的価値が流入したのか否かも要件としていることが、確認できる。しかし、キャピタル・ゲイン課税の適用を受けるためには資産は処分されていなければならない。したがって、キャピタル・ゲイン課税において、資産の帰属者の変更は「課税に適する事件」のひとつの要件であるといえよう。

このことは、**Bruun** 事件判決でも明らかにされている。すなわち、「実現」を「課税に適する事件」³³⁶として捉え、納税者の積極的な方法により予期する将来の稼得の流入を変える取引から、客観的に測定できる確実な利得を測定する、または確定することにより算定される経済的便益と負担の移転は、「所得」として課税の対象となる³³⁷ということを明らかにしている。しかし、実際に、「課税に適する事件」に該当するという場合でも、内国歳入法典に「認識」という規定が存在しなければ、必ずその時点で課税するという取扱いはなされないのである。キャピタル・ゲインへの課税は、以下のような構造になっている。

まず、資本利得(または損失)は、課税に適する事件に該当するのか否かによって、実現した利得と未実現の利得に分類される。次に、実現した利得は課税に適する事件に続いて、認識または不認識されることになる。未実現の利得は、前述した通り立法によっ

³³⁴ 金子・前掲注(5)・71頁。もっとも、米国で贈与(資産の無償による移転)は、一般的に課税に適する事件に該当しない、すなわち、課税のタイミングを意味するものではないことには注意が必要である。

³³⁵ 課税に適する事件に含まれる行為と含まれない行為を整理されているものとして、淵・前掲注(291)・1554頁以下を参照されたい。裁判所は実現要件を法概念として精緻化し、それが後に財務省規則が「全事象基準(all events test)」と呼ぶものになった(李昌熙(増井良啓訳)「実現主義の盛衰」江頭憲治郎=増井良啓編『市場と組織』261頁(東京大学出版社、2005))。財務省規則 1.451 - 1(a)(Treas. Reg. § 1.451-1(a))は、発生主義の会計処理の場合には、その収入を得る権利が確定し(fix the right to receive)、その金額を決定しうるすべての事象(all the events)が生じたときにその収入を総所得に算入することができる旨を定めている。

³³⁶ 金子宏教授は、taxable event に「課税に適する事件」(金子・前掲注(5)・69頁)との訳語をあてられ、同教授の訳語を参考にしている。「実現」概念に言及する近時の重要判例に、**Cottage Savings v. Commissioner**, 499 U. S. 554(1991)がある。本稿では実現損失に関しては検討していないため、取り上げない。**Cottage Savings** 事件判決は実現に関する重要判例であるため、同判決の検討は別稿で論じることとする。**Cottage Savings** 事件判決を検討する邦語の文献として、伊川正樹「譲渡所得課税における財産の交換—アメリカ合衆国連邦最高裁判所 **Cottage Savings** 判決を題材に—」名城法学 52 卷 1 号 22 頁以下(2002)、岡村・前掲注(274)・49 頁以下を参照されたい。

³³⁷ 谷口(智)・前掲注(272)・161 頁、166 頁。谷口智紀准教授は、課税に適する事件のこの要件に該当するものは実現した利得として課税所得たる所得となるが、この考え方は、必ずしもすべての事例に妥当しないと述べられている(同書・161 頁)。

て課税するのかそれとも、実現を待つて課税することとなる³³⁸。

Horst 事件判決以後も贈与は未実現取引と考えられているから、贈与時点では課税せずに、贈与者の取得価格が受贈者の取得価格に引き継がれ³³⁹、受贈者が資本利得を実現させる行為によって移転した際に「認識」するのかという判断がなされることとなる。また、相続や遺贈による資産の移転は贈与と同様に未実現取引とされているが、遺贈を含む死亡を契機とする資産の移転については、新規取得方式³⁴⁰を採用し、個人(decedent)から相続・遺贈により取得した資産の取得価格(basis)は、その相続・遺贈時の公正市場価格(fair market value)とされている。贈与における資産の移転の取扱いと比較すると、遺贈や相続による資産の移転の場合には、それまで所有していた時の保有利得(未実現利得)はなかったものとされているとすることができる³⁴¹。それでは、課税に適する事件に該当するとした場合には、すべて認識するのであろうか。

(ii) 繰延べの取扱い

実現した利得または損失は、原則として課税所得に算入され、「認識」されることとなる。1001条(c)項は、別段の定めがある場合を除いて(Except as otherwise provided in this subtitle)資産の売却または交換による利得を原則として認識する旨を定めている。

そして例外的(別段の定めとして)に、実現した所得または損失を「不認識(nonrecognition)」とする定めがある場合には、課税所得の計算上に算入されないとする取扱いする。例えば、1031条³⁴²(a)項は、「事業用(business)または投資用(investment)に保有されている資産が、事業用または投資用のいずれかで保有されている同種の資産とのみ交換される(such property is exchanged solely)場合には損益は認識しない(no gain or loss shall be recognized)」と規定し、同種資産の交換取引によって実現した利

³³⁸ See, Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, GLOBAL PERSPECTIVE ON INCOME TAXATION LAW, 90, (2011).

³³⁹ I.R.C. § 1015(a). ただし、同条では、贈与者の保有期間中に生じた潜在的なキャピタル・ロスが受贈者には引き継がれることを制限している。贈与による資産の移転に関する損失の引継ぎの歴史的経緯については、大塚・前掲注(263)・59頁を参照されたい。

³⁴⁰ 水野忠恒「所得税と相続税の交錯—非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリスト 1020号 154頁以下(1993)参照。相続・贈与等により資産が移転される場合の課税方式については、渋谷・前掲注(146)・160頁以下を参照されたい。一般に、新規取得方式は「step-up basis」とされ、取得価格の引継ぎは「carryover basis」とされている(大塚正民「譲渡所得課税における「取得価格の引き継ぎ制度」の日米比較」青山法務研究論集創刊号 146頁(2010))。See, Reuben S. Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, supra note 338 at 41.

³⁴¹ 102条(I.R.C. § 102.)は、贈与および相続による資産の移転から生ずる利得は、総所得に含めない旨の非課税とする取扱いを定めている。See, id at 41. この他に、課税に適する事件に含まれないものとして、共有財産の分割、合有財産担保があり、課税に適する事件に含まれるものとして、資産の売却、交換、現物出資、附合(bruun 事件判決)、離婚時の夫婦の財産の清算等がある(渕・前掲注(291)・1554頁以下)。

³⁴² I.R.C. § 1031.

得または損失を課税所得に算入しないとする「不認識」規定が定められている。したがって、理論的には、「課税に適する事件」に該当する事業用資産の交換取引を行った場合に、未実現のキャピタル・ゲインは実現するが、「不認識」規定により課税所得に算入されず、譲渡した資産の取得価格は新しく取得した資産に引き継がれることにより、財産の潜在的な未実現のキャピタル・ゲインは維持されることになる³⁴³。

このように、不認識規定(nonrecognition provision)が存する場合に、納税者が今年度の課税所得に財産から生ずる利得や損失を算入したいと望み、不認識の規定があるにも関わらず、当該不認識規定に該当する行為によって所得(または損失)を実現させた場合には、その実現した所得(または損失)は、納税者の意思に関わりなく課税所得に算入することを許されない³⁴⁴。

しかし、「不認識」規定によって実現した利得(または損失)を課税所得に算入しないことは、この実現利得に対する課税を永久に免除する(forgiveness)(または実現損失を課税所得から控除することを永久に認めない)、または非課税とするものではない³⁴⁵。

「実現」した所得(realized income)は、「認識」(recognition)または「不認識」(nonrecognition)とされる場合に分けられるが、不認識の場合にはその実現した時点では、課税を行わず(今回のタイミングで課税をしない)に、次回の財産の「実現」の時点まで、当該利得または損失を課税所得に算入するのを「繰延べる」ことを意味する³⁴⁶。したがって、何度所得を実現させたとしても、すべて不認識に該当する行為によって所得を実現させた場合には、課税は「認識」されるまで繰り延べられることとなる。すなわち、「不認識」の規定は、今回の実現のタイミングではなく次回の実現のタイミングにおいて課税をなそうとする「課税繰延べ規定」であるといえることができる³⁴⁷。

内国歳入法典には、実現した損益を認識しない多くの不認識(課税繰延べ)規定が存在する³⁴⁸。

ところで、我が国における離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税は現在でも議論

³⁴³ 阿部雪子「固定資産の交換の特例—アメリカ連邦所得税制における同資産の交換の規定との比較法的考察—」拓殖大学経営学経理研究 77号 68頁(2008)。

³⁴⁴ 渡辺(徹)・前掲注(282)・6頁。

³⁴⁵ 阿部・前掲注(343)・68頁。

³⁴⁶ 谷口(智)・前掲注(272)・143頁。

³⁴⁷ 水野忠恒教授は、「nonrecognition」に「課税繰り延べ」という訳語をあてられている(同『アメリカ法人税法の法的構造—法人取引の課税理論—』24頁(有斐閣、1988))。

³⁴⁸ 個人所得課税に関する課税繰延規定の例としては、内国歳入法典 351条(法人に対する資産の移転の場合の課税の繰延べ)、354条(事業組織再編成における現物出資に関する資産の移転の場合の課税の繰延べ)、721条、731条および732条(パートナーシップへの現物出資および現物清算の場合の課税の繰延べ)、1031条(事業または投資において同種の目的に用いられる財産の交換の場合の課税の繰延べ)、1033条(選択により同様の用途に用いられたための、収用等で自己の意思によらない財産の移転の場合の繰延べ)、1034条(居住用財産の買換えがなされる場合の課税の繰延べ)、1041条(夫婦間の資産の移転の場合の課税の繰延べ)などがある。

され続けていることは、周知のとおりである。アメリカ合衆国では、共有財産の分割は「課税に適する事件」に該当しない。同様に、共有財産として保有する目的のために、ある程度の統制することから、独立の立場で資産を所有しつつも目的物の分割を禁じられている合有財産権(joint tenancy)を共有財産権(tenancy in common)へ転換することも、「課税に適する事件」に該当しない³⁴⁹。財産が共有財産と認定される限り、共有財産の配分は、一方の者から他方への者への資産の処分(disposition)ではなく、自己の財産についての権利確認と考えられている³⁵⁰ため、原則として譲渡所得に対する課税の問題は生じないこととなる。

これは財産分与についても同様である。共有財産制を採用する州では、既得権に基づく財産の分割であるとして非課税であるものとされる。他方で、夫婦別産制を採用する州で、ある者の固有財産を離婚に際して相手方に分与した場合には譲渡所得課税は是認されつつも、譲渡益の算定には問題があるものとして消極的に解されていた。しかし、1930年代当初から配偶者の一方の持つ固有財産を、離婚に際して相手方に財産分与として譲り渡した場合の譲渡所得課税の適否³⁵¹が問題視され、1940年代には現物資産の財産分与が行われた場合には、その時に時価で譲渡されたものとして譲渡所得課税を行うことが、下級審判例の支持を得て確立したものとなっていた³⁵²。

この点が問題視され、1960年には、従来の課税実務のとおり一方の固有財産を離婚に伴い相手方に夫婦財産の清算(marital property settlement)する行為は、「課税に適する事件」であるが、財産分与の対価として、夫が得たのは妻の夫に対する婚姻上の権利(marital right)であって、この権利を評価することは不可能であることから、譲渡所得課税を行うことはできないとされていた³⁵³。その2年後に、デラウェア州で離婚に伴う財産分与として、夫の固有財産(Specifically)である株式(stock)を妻に移転(transaction)した場合の譲渡所得課税の適否を争点とした Davis v. United States 事件判決³⁵⁴がある。

本件では、1955年に確定した離婚判決に基づき、夫名義の株を妻に譲渡する旨の財産分与契約が(marital settle)が行われた。

納税者は、財産分与によって譲渡(disposition)したものは、二人の共同所有権(co-owners)の共有物の分割(division of property)に類似するものである(comparable)

³⁴⁹ 渚・前掲注(291)・1555頁。

³⁵⁰ 小石侑子「アメリカにおける離婚と税金—家族法を起点として—」人見康子=木村弘之亮編『家族と税制』60頁(1998)。

³⁵¹ 小石侑子「離婚と税金—譲渡所得課税をめぐる—」杏林社会科学研究7巻2号9頁(1991)。

³⁵² 佐藤英明「第2章 財産分与と alimony trust をめぐる課税問題」同著『信託と課税』204頁(弘文堂、2000)(初出:ジュリスト1102号110頁以下(1966)、ジュリスト1103号134頁以下(1996))。

³⁵³ 佐藤(英)・前掲注(352)・204頁。

³⁵⁴ Davis v. United States, 370 U.S. 65(1962)。

から、非課税取引である(nontaxable)と主張し、課税庁は、上記の株式の移転は独立した財産分与義務(independent legal obligation)の解放(release)との交換(exchange)と同視できるものであるから、課税することができる(taxable)と主張する³⁵⁵。

これに対し連邦最高裁判所は、財産分与による資産の移転は、「課税に適する事件」に該当するか否か、また、もし該当するのであれば結果として課税利得はいくらになるのかという、二つの段階に分けて判断を下している³⁵⁶。最高裁は、この夫婦が離婚したデラウェア州法で、夫名義の財産に対して婚姻中の妻は何らの処分権限等を持たず、財産分与によって与えられるべきものは、離婚裁判所が「合理的(reasonable)」と考えた範囲(extent)で決定されることになっているという点に着目して、このような法制の下での財産分与は共有物の分割というよりも夫の人的債務(husband's obligations)に近い性格のものであり、1960年に財産分与が「課税に適する事件」であるものと認定していることを前提に、次のように判示している。いわく、「裁判所の財産分与に関する取扱いは、課税に適する事件(taxable event)であることは決定したものであり(Having determined)、The Court of Claimsの積み上げた(balked)納税者によって実現させた課税利得の測定(measurement)という要点に戻る。1001条(a)項は、財産の売却または処分から得られる課税利得は、『実現金額が調整取得価格を超過した価格』と定義する。1001条(b)項はその実現金額を、さらに、『受領した現金と受領した(現金以外の)財産の公正市場価格(the fair market value of these marital rights)の合計額』と定義する。当該事案では(In the instant case)、その『受領した財産』は、妻の未確定な婚姻上の権利からの解放である(the release of the wife's inchoate marital rights)。The Court of Claimsは、第六巡回控訴審裁判所(the Court of Appeals for the Sixth Circuit)の後、それらの婚姻上の権利の公正市場価格を算定する方法がないことが分かり、かくして納税者によって実現した課税利得(the taxable gain realized by the taxpayer)を確定することは不可能であると認めたのである。私たちは、この結論が誤り(erroneous)であると信じている。(筆者注：連邦最高裁判所が)思うに、この当事者(筆者注：夫婦)(the parties)は、独立当事者として(at arm's length)行動した(acted)と考えられねばならず、妻の婚姻上の権利(marital rights)はそれが交換される財産の価格と同価値である(to be equal)と判断したと想定されなければならない(must be assumed)。これに対する反対の証拠(evidence)はない。…(略)、このことは、the Court of Claimsが、その価格(the value)は、『二つの独立した財産の交換取引は、実際どちらの財産も同等、または、同価値と推定される ("of the two properties exchanged in an arms-length transaction are either equal in fact, or are presumed to be equal")』と判断したように、財産分与は、保有する財産の交換が実行されたものであると是認され、直ちに価値を確認する必要はない(Absent a readily ascertainable value)。…(略)…、離婚協議(divorce

³⁵⁵ 370 U.S. at 69.

³⁵⁶ 370 U.S. at 67.

negotiations)と財産分与(the property settlements)において、そこから生ずる感情(emotion)、緊張(tension)、そして実際上の必要性から、それ(筆者注：離婚協議と財産分与)が弱められるという議論が多くなされていることが確認されなければならない。しかしながら、その(筆者注：財産分与に対する譲渡所得)課税を無視する(ignore)結果となるよりも、むしろ一度譲渡することは課税に適する事件であると認められているのであるから、実現した利得におおよそ等しいとする規定を作ることの方が租税法規の一般的な目的および構造からは最も整合的である(more consistent)。」³⁵⁷

本判決では、夫が財産分与の対価で得た「妻の権利」は彼が妻に渡した財産の時価と等価であるという結論を導いている。Davis 事件判決では、デラウェア州法に基づいて財産に対する共有所有権が認められてないと説示したが、それは、適用される州法に応じて結論が変わりうる可能性を有していた。その結果として、夫婦共有財産制の州法の下では、離婚に伴う財産分与の均等分割が課税の対象にならないのに対して、夫婦別産制を採用する州法の下で、同様の財産分与が行われた場合には、財産分与が課税の対象となるという不均衡をもたらした³⁵⁸。また、Davis 事件判決の論理によれば、財産分与をした場合に夫の譲渡所得が実現したのであるから、それと同時に妻にも夫に対する婚姻上の権利を移転させることにより譲渡所得が発生し、その金額は分与された資産の時価相当が収入金額となり夫に手渡した妻の婚姻上の権利の取得価格との差額が実現したことを示すものである³⁵⁹。

このような問題を残したまま Davis rule は存続³⁶⁰し、1984年に様々な経緯の後に連邦議会は、配偶者または離婚に伴う財産の移転について次のように規定を新設した。すなわち、1041条³⁶¹は、「(a)総則—ある個人から下記の者(または下記の者を受益者(trust for benefit)とする)に対する財産の移転(transfer of property from individual to)からは、いかなる利得、そして損失も認識されない(shall be recognized)ものとする

(1)配偶者(spouse)、または、

(2)旧配偶者(former spouse)、ただし、その財産の移転が離婚に伴うものである場合に限る。

(b)財産の移転は贈与として取り扱う；譲受者(transferee)は移転者の取得価格(transferor's basis)を引き継ぐ—前サブセクション(a)に定める財産の移転の場合に、

(1)本サブタイトルの(a)項の目的上、移転された財産は、受領者が贈与によってこれを取得したものとして取り扱う(shall be treated as acquired)、そして、

(2)移転された財産の譲受者にとっての取得価格(the basis of the transferee)は、

³⁵⁷ 370 U.S. at 71.

³⁵⁸ 佐藤(英)・前掲注(352)・205頁。

³⁵⁹ 佐藤(英)・前掲注(352)・206頁。

³⁶⁰ Davis 事件後の判例法の展開と法改正の経緯については、小石・前掲注(351)・11頁以下、同・前掲注(351)・60頁以下参照。

³⁶¹ I.R.C. § 1041.

移転者の調整取得価格(adjusted basis of the transferor)とする。

(c)離婚に伴う財産の移転(incident to divorce)—上記のサブセクション(a)項(2)号の目的上、その財産の移転が離婚に伴うものである場合とは、下記の場合をいう。

(1)その財産の移転が婚姻解消(marriage ceases)日から1年以内に行われた場合、または、

(2)その財産の移転が婚姻の解消に関連している場合。…(略)」と改正して、離婚に伴う財産分与だけでなく、夫婦(前夫婦)間のあらゆる資産の移転が行われる場合にも、当該夫婦の一方の所有する資産の移転により実現した利得(損失)は、認識されないことを内国歳入法典上で明記した。また、夫婦(前夫婦)間における資産の移転の場合に、当該資産を移転された譲受者が、取得価格を引き継ぐ(保有期間は通算される)ことで、夫婦間の資産の移転に対する譲渡所得課税を繰延べることとしている。アメリカ租税法では、法1041条を立法することによって、Davis事件判決を放棄し、離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の問題は解決された。

この改正の立法趣旨は、夫婦は単一の経済単位であるという事実を、所得税に反映させること、財産の所有名義に関わらず、当事者の意識では「共有」することを目的としている場合の、Davis事件判決が適用されるという課税の罫を失くすこと、および、夫は財産分与について申告せず、かつ妻がその資産を譲渡するときには取得価格を財産分与の時価まで引き上げて申告するというような、制度の悪用により政府が二重の損失を被る余地を減らすことの三点が挙げられている³⁶²。

以上のように、アメリカ租税法では、離婚に伴って一方の配偶者の所有する特有財産が他方の配偶者に財産を移転した場合に、当該財産の移転に係る利得が実現し、利得が課税所得に算入されるというDavis事件判決の判例法理により、これに対して譲渡所得課税が行われていた。その後、法1041条が新設、改正されることによって、実現した利得が課税所得の計算に算入されるとするDavis事件判決(一般原則)を放棄し、修正する例外規定できた³⁶³。当該規定によって、財産分与により実現した利得は、租税法上では「不認識」とされ、当該所得は課税所得の計算上算入しないという取扱いをする。そして、当該財産に係るキャピタル・ゲインに対する譲渡所得課税は、財産分与によって資産を譲受した配偶者に取得費を引き継ぐ(保有期間は通算される)ことにより、当該財産を譲受した者が認識される処分行為を行うまで繰延べられることとなる。

以上、本章ではアメリカ租税法における譲渡所得の課税のタイミングについて整理した。

³⁶² 大塚正民「財産分与の税務—日米比較」税法学 566号 144頁以下(2011)、佐藤(英)・前掲注(352)・211頁以下。

³⁶³ 佐藤(英)・前掲注(352)・211頁、谷口(智)・前掲注(272)・145頁。

第4章 譲渡所得の実現と認識基準

前章までに、我が国における所得に対する課税のうち、譲渡所得に対する課税のタイミングを決する認識の基準と、アメリカ租税法における所得のうち譲渡所得に対する課税のタイミングの認識の基準について整理できた。以下では、これまでの検討を踏まえ、本稿の主題である譲渡所得の課税のタイミングの法的基準について改めて検討する。

第1節 アメリカ租税法と我が国の租税法との譲渡所得課税の異同

我が国における譲渡所得課税は、長期譲渡所得に該当するの否かに関わらず、「資産の譲渡」に該当し、かつ法33条2項に規定する譲渡所得の範囲から除外される資産に該当しないものであれば、譲渡所得として課税される。譲渡所得課税制度は、増加益清算課税説を採用し、「実現」によって、その所得を課税(計上、課税所得に算入)するのを決し、「未実現」によって課税(計上、課税所得に算入)しないとする取扱いをする。

増加益清算課税説は、ある一年度において、ある者の保有する資産の値上り益に対する課税のタイミングは到来するが、所有者が資産を手放すというタイミングまで課税を繰延べ、資産を手放すまでに年々蓄積された増加益がその資産の所有者が資産を手放したという「実現主義」を充足したときに、その繰延べられてきた利得が一举に「実現」し課税するものと解されている。

我が国では、課税のタイミングは古くから実定法上でない「実現」という文言の枠組みの中で議論され、実現した場合には課税(計上)し、未実現の場合には、課税(計上)しないと理解されてきた。しかし、実定法上の「収入」から解釈によって導き出される「実現原則」は、譲渡所得における「実現主義」と異なり、「譲渡」から導かれる課税のタイミングとしての「実現」³⁶⁴となり、異質なものとなっている。

譲渡所得における「実現主義」は、判例に拠れば資産を移転させる一切の行為と解するが、その一切の行為が何を示すものなのかが複雑かつ不明瞭なものとなってしまう、実際にどのような資産の移転行為が「実現主義」に該当するかは明らかではない。そして、実務や裁判例では必ずしも形式的な一切の移転する行為が「実現主義」として画一的に取扱われてはいない。最終的には裁判所にその「実現」の判断が委ねられ、実質的に事実認定を行う場合や形式的に事実認定を行う場合があり、「実現」の判定は個別具体的な事例によって異なるというのが現状である。具体的には形式的に「資産の譲渡」といえる場合でも実際の占有移転(引渡し)を重視する場合や契約上は「資産の譲渡」に該当するものといえるが、実質的に契約の目的を考慮することによって、「実現」しな

³⁶⁴ 岡村忠生教授は、譲渡所得における資産の「譲渡」を実現と呼ぶのか否かは、用語の選択の問題であるとされる(岡村・前掲注(34)・104頁)。

いと判断されている。

現在の認識の基準としての「実現」の取扱いは、一般的な国民の意識からはかけ離れており、いつ課税のタイミングが到来するのかが理解し難いものとなっている。このような結果、譲渡所得という一つのカテゴリーにあるにも関わらず、租税行政庁や納税者の観点からは課税のタイミングが理解し難く、納税者の予測可能性と法的安定性を阻害する結果を招いている。

さらに、我が国では「実現」概念が議論される以前から、実定法上の文言から解釈によって導出される判例上確立された事実認定規範である権利確定主義によって、いつ課税(計上)のタイミングが到来するののかといった激しい議論が戦後からなされてきた。課税のタイミングを判定する原則が確立したものであるとしながらも、その原則が未だ明文化されずに、僅かに例外的な課税のタイミングに関する規定が定められているのみである。現行通達では、その計上のタイミングを納税者に選択させる場合を設け、何を基準として「実現」を決しているのかが、より不明確なものとなってしまっている。

一方で、アメリカ租税法では、所得分類のあり方が相当に異なり「所得」は普通所得と譲渡所得に区別されるのみである。日本国憲法と異なり、アメリカ合衆国憲法修正16条には「所得」の文言を用いるだけでなく、内国歳入法典では「所得」の範囲を定義し、所得とされる経済的利得を列挙しつつも、列挙された所得以外も所得を構成するものとし、包括的所得概念を採用している。しかし、アメリカ租税法でも、実際には「所得」が実現したか否かによって課税の対象が決定されている。また、判例によって未実現の利得は所得を構成しないと判示した **Macomber** 事件判決が存在し、「実現」概念は憲法上の問題とされていた。我が国の「実現」がソフトローと捉えられている³⁶⁵のに対し、「実現」が憲法上の要請であると捉えられていた時期もあるのである。

現在のアメリカ租税法では、憲法上の要請と考えられていた「実現」概念は、行政的便宜の考慮によるものと解され「所得」の範囲を何ら制限するものではない。そして、連邦最高裁判所は正面から判例変更を行うことはないが、「実現」の概念は著しく拡大され厳格な「実現(資本からの分離)」は現在では要請されていない。現在では、連邦議会の課税権の行使は、最大限に行使されるものであり、制定法上の総所得の範囲から除外を規定する議会の立法がある場合を除き、総所得の範囲は、裁判所の自由な裁量に委ねられている³⁶⁶。

しかし、納税者の所得は原則として「実現した所得」が課税所得に算入され、未実現の利得に対する課税は特段の規定が立法されなければならない。ゆえに、「実現」の要請は、確かに **Macomber** 事件判決当時よりも弱まったといえるが、今なおその重要性は持続している。アメリカ租税法では、我が国と同様に未実現利得に課税する規定がない限り、「実現」した所得が課税の対象となる。「実現」概念は所得概念を制限するも

³⁶⁵ 岡村・前掲注(34)・100頁。

³⁶⁶ 谷口(智)・前掲注(272)・165頁。

のではないが、原則として課税の対象たる所得の要件となっている。

アメリカ租税法で、長期キャピタル・ゲインとして平準化措置の優遇的取り扱いを受け譲渡所得課税がされるためには、①「売却または交換」、②「資本資産」、③「1年を超える保有」の3要件を充足しなければならない。これは、内国歳入法典1222条が、譲渡所得課税の優遇的取り扱いを受けるための3要件を規定していることから、少なくとも文言上は、我が国における法33条1項の定める「資産の譲渡」より範囲が狭いといえることができる。ただし、アメリカ租税法における「資本資産」概念は、判例は「資本資産」概念の限定および除外資産要件の拡張という傾向はあるものの、「資本資産」概念を明確化するため、連邦議会自ら租税回避の防止や課税上の取扱いについては、新たに除外規定を設け、立法によって解決することにより法的統制を加えている。

我が国の譲渡所得との共通点として、内国歳入法典1221条は、その「資本資産」の範囲を広く規定し消去法的に棚卸資産を除外する仕組みや、譲渡収入から譲渡減価を控除する計算方法、純長期譲渡所得に対する平準化措置も共通している。軽減の方法も、時期により、利益の一部割合の控除または税率の軽減が用いられているので、日本の所得税法または租税特別措置法による軽減との共通性が認められ、東ね効果がキャピタル・ゲイン軽減の根拠とされることも、共通しているといえることができる³⁶⁷。

しかし、アメリカ租税法では、すべての資本資産の処分(移転)が「実現」と捉えられているのではなく、「課税に適する事件(taxable event)」に該当しなければならない。「実現」について、内国歳入法典1001条は、キャピタル・ゲインを財産の売却またはその他の処分による利得とし、売却その他の処分により実現した金額が調整取得価格を超える金額とする旨定め、未実現のキャピタル・ゲインは所得に含まれていない。これは、実現金額(外部からの経済的価値の流入)を必要とすることを示すものである。したがって、資本資産を処分した者に外部からの何らかの経済的価値の流入がなければ「実現」しない³⁶⁸。Bruun、Horst両事件の判決では、「課税に適する事件」に該当するの否かは、資産の処分に該当するの否かという要件の他に、資産を処分した者に対して、経済的価値の流入(獲得)があったのかを判定している³⁶⁹。

さらに、内国歳入法典には「認識(recognition)」という概念があり、認識規定がなければその実現時(課税に適する事件該當時)に課税(計上)のタイミングが到来し課税されるとする取扱いはなされない。「認識(recognition)」は、「実現」した所得を課税所得に

³⁶⁷ 岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢170巻4・5・6号216頁(2012)。

³⁶⁸ 渡辺徹也教授は、アメリカ法における実現とは何かを手放して、その代わりに別の資産をもらったことを指すことを前提として、「未だ実現に至らない状態(未実現の状態)として、資産を手放さず保有し続ける(第一類型)、資産を手放すが、その代わりに取得した物がない(第二類型)、資産を手放して、それと実質的に異なる物を取得する(第三類型)」(渡辺(徹)・前掲注(34)・70頁)と未実現取引の三類型を挙げられている。

³⁶⁹ 例えば、資産の交換契約の場合に、我が国では当然に実現したものと解されているが、アメリカ租税法では、交換される財産が実質的に異なる場合に限り、資産の処分として取り扱われる。

算入することを意味し、原則として「実現」した所得は「認識」される。「実現」した所得が「認識」された時に、課税(計上)のタイミングが到来することとなるが、例外的に、「不認識(nonrecognition)」（課税繰延べ）規定がある場合には、「実現」した所得は、課税所得に算入されず、次のタイミングが到来するまで課税が繰延べられる。しかし、「所得」を認識する前提として、必ず「所得」が実現しなければならない³⁷⁰。したがって、所得を認識するにあたって、所得の「実現」は必要不可欠な要件である。

アメリカ租税法で、課税のタイミングが到来するためには、「実現」と「認識」の二つの要件を充足しなければ課税所得に反映されない³⁷¹。また、もし所得が実現しても、「不認識」とする規定が存在した場合には納税者が課税所得に算入することは許されない。このようにアメリカ租税法では、所得の「実現」という問題と所得の「認識(課税のタイミング、計上時期)」の問題を分けて別次元の事柄として捉えている。

我が国では、「実現」を唯一の所得の認識の基準とすることから、実現したのか、未実現なのかという「実現」の枠組みの中で課税(計上)のタイミングが判断されるのに対し、アメリカ租税法で、「実現」は、所得に対する絶対的な課税(計上)のタイミングではなく、実現と判断されても連邦議会により立法された「認識」という規定がなければならぬのである。納税者のある資本資産の売却または交換によって実現した所得が制定法上「認識」として取扱われても、その納税者の資産の処分に対し課税すべきことが、不適当であると連邦議会が判断した場合には、新たに「不認識」の規定を設け、その資産の処分に対する課税を繰延べ、次の課税のタイミングに課税する方法で問題を解決し法的に統制を加えている。我が国の離婚に伴う財産の分与者に対する譲渡所得課税は、判例上確立したものとなっており、このことは、アメリカ租税法でも同様に Davis 事件判決によって財産の分与者に対する課税は、「課税に適する事件」としてとされていた。しかし、連邦議会による立法によって「不認識」規定が設けられ、課税を繰延べると扱うことによって、現在、この問題は解決されている。

これまでの検討から、アメリカ租税法の課税のタイミングの特徴として以下のことができる。第一に、内国歳入法典 1001 条には、「実現」という文言を用いて規定するのみならず、「実現した金額」を受領した金額と受領した金銭以外の資産の時価であると定義しているため、未実現の資産の増加益は課税所得から除外されている。アメリカ租税法では、無償による資産の譲渡は原則として実現しないものと解され、「課税に適する事件」に該当するためには、資産の処分および経済的価値の獲得を要件とする。贈与による資産の処分は、未実現取引と考えられ、無償で資産を移転させ課税逃れを防止するための措置として、内国歳入法 1015 条は、譲渡時点における譲渡者の取得価格は、譲受者の取得価格に引き継ぐとする取扱いをしている。

³⁷⁰ アメリカ租税法における「実現」概念と「認識」概念は、租税法における重要な専門技術的用語である。See, William A Klein Joseph Bankman, Daniel N. Shaviro, Stark, *Federal Income Taxation*, 27(13th ed. 2003).

³⁷¹ See, Marvin A. Chirestein, *supra* note 286 at 303-304.

第一の特徴に付随して、第二に、アメリカ租税法における「実現」概念は、法によって具体化されることにより、その意義が明らかにされている。そして、アメリカ租税法における「実現」概念は、我が国の「実現原則」と共通するものといえることができる³⁷²。すなわち、「課税に適する事件」は、単に所有者の帰属の変更のみで「実現」を判定するのではなく、資産の処分という要件の他に、外部からの経済的価値の流入を必要の要件とする。このことから、譲渡所得における「実現」を比較すれば、アメリカ法における「実現」よりも我が国における「実現」の方が幅広いものであるといえることができる³⁷³。我が国では、「実現」を「資産の譲渡」、つまり「実現主義」を判断し、所有権移転の契約効力が発生しかつ資産の引渡し(または登記)のみならず、「実現原則」も併用することから、外部からの経済的価値の流入も捉え「実現」を判定するからである。このように、我が国で「実現」が広く捉えているのは、「実現原則」を採用するのか、「実現主義」を採用するのか、それとも併用するのかということが実定法により明らかにされていないことに起因する。

第三に、譲渡所得に該当する利得または損失は「実現」するのみならず、その損

³⁷² 例えば、資産の交換の場合には我が国においては当然に実現主義であると考えられているが、アメリカ租税法においては、交換される財産が実質的に異なる場合に限り、資産の処分としてとしてキャピタル・ゲインが「実現」したものと取り扱われる。

³⁷³ キャピタル・ゲインの定義の仕方には二つの類型がある。発生型(*accrual model*)によれば、金銭中(または増加益が等価(*its equivalent*))に転化した(*converted*)たかどうかに関わらず(*regardless of whether*)、キャピタル・ゲイン(またはロス)は、資産の価格の増加(減少)と定義される。実現型(*realization model*)によれば、キャピタル・ゲインまたはロス、資産の処分(*disposition*) (または何らかの他の“実現”事象(*“realization” event*))によって出現する(*emerging*)利得(損失)と定義される。Reuben S. Avi-Yonah, Nicola Sartori, Omri Marian, *supra* note 338 at 88. この定義に従えば、我が国における譲渡所得は、未実現のキャピタル・ゲインも、資産の譲渡により実現される以前から所得が生じるものと解されている。ゆえに、「発生型」のキャピタル・ゲインを採用しているといえることができる。また、我が国のキャピタル・ゲイン課税は、個人間における有償譲渡の場合には、その実現した金額に、それまで繰り延べられてきた未実現のキャピタル・ゲインが顕在化し、資産の譲渡という「実現主義」によって生じた実現利得に対して課税をすることから、「実現型」も採用しているといえることができる。したがって、増加益清算課税説を採用する我が国の譲渡所得課税制度は、「発生型」と「実現型」の双方を用いるものであるが、実現した経済的利得が必ずしも必要でないから、「実現主義」に該当する場合には、課税繰延規定が存在しない限り、課税所得に算入されるという「発生型」のキャピタル・ゲインが色濃くにじみ出ているものである。譲渡所得課税に対する課税のタイミングは、有償無償を問わず一切の資産を移転させる行為という「実現主義」に該当するの否かによって課税所得への算入の可否を決している。一方で、アメリカ租税法では、内国歳入法典 1221 条および 1 条(h)項において平準化措置を採用している(理由等)ことから、「発生型」のキャピタル・ゲインを採用しているといえることができる。他方で、内国歳入法典 1001 条に、キャピタル・ゲインを実現金額と捉え、総所得の中に未実現のキャピタル・ゲインをカウントしないとする取扱いをしていることから、未実現のキャピタル・ゲインはその存在を実定法上はないものとされ、キャピタル・ゲインを「実現型」として捉え、「発生型」のキャピタル・ゲインと「実現型」のキャピタル・ゲインが区別されている。

益が「認識」されなければならない(認識された段階において課税される)。アメリカ租税法では、認識する以前に、譲渡所得は実現しなければならず、キャピタル・ゲインに対する課税のタイミングは、「実現」および「認識」を要件とする。連邦裁判所が、「課税に適する事件」に該当すると判断した場合には、その実現した所得を課税所得に反映させるのか、させないのかという「認識」・「不認識」の段階へ移行することとなる。実現した所得は原則として「認識」されるが、実現した所得を認識すると取扱われる場合には、その実現した所得は、今回の課税のタイミングで課税される(実現した損失は控除の対象となる)こととなり、この時点で納税者は所得を計上しなければならず、租税行政庁はその所得を課税しなければならない。「不認識」と取扱われる場合には、納税者は実現した所得を計上することができず(実現した所得を計上したくても所得を計上することは許されない)、今回の課税は延期されることとなる。租税行政庁は、内国歳入法典上に「不認識」とする規定がある場合には、納税者に対して課税を行うことは許されない。このように、アメリカにおいては損益の「実現」と「認識」という概念を用いて、それぞれははっきり区別し別の段階のものとして捉えている。

我が国における「実現」は、課税(計上)のタイミングであり、国民の代表者である国会の判断によって課税繰延べと取扱う規定によって除外される経済事象に該当しなければ、すべて課税所得に算入される。また、我が国における認識の基準は、実定法上に存在しない「実現」によって判断され、法律による「認識」の規定は何ら設けられていない。その結果、判例は「実現」を判定する原則として権利確定主義のみならず管理支配基準を用いて実現を判断する場面がある。管理支配基準が適用されるような場面があることを意識している点で、アメリカ法における課税のタイミングよりも、我が国における課税のタイミングの方が、所得の課税のタイミングの問題を幅広く捉えている³⁷⁴ということができよう。

以上のアメリカ租税法の特徴を踏まえたうえで、我が国における譲渡所得課税における問題点を指摘したい。

第2節 我が国の譲渡所得課税をめぐる問題点

我が国における譲渡所得課税のタイミングにおける問題は、以下の3つの点を指摘することができる。第一に、譲渡所得における課税のタイミング(認識時点)が、実定法上に存在しない「実現」概念の枠組みの中で判定されてきたことである。我が国における課税のタイミングとしての「実現原則」と「実現主義」が、はっきり区別されていないという結果を招来させている。

我が国における譲渡所得課税は、資産の保有期間中にその所有者に増加益が「発生」し、その増加益への課税が年々繰延べられることにより「蓄積」し、譲渡のタイミング

³⁷⁴ 淵・前掲注(75)・200頁。

でそれが所得として「実現」し、その「実現」を契機として譲渡所得への課税(計上)のタイミングが到来(認識)する³⁷⁵。譲渡所得は、課税のタイミング、すなわち「実現主義」を根幹として所得区分が設けられたものである。もし、譲渡所得課税における「実現主義」を排斥し、包括的所得概念に忠実な時価主義課税を採用することになれば譲渡所得という所得類型はその存在意義を失くす。

そして、「実現原則」は、租税行政の実行可能性、伝統的な会計慣行、納税者の資金調達の困難性を考慮した包括的所得概念を制限し、外部からの経済的価値の流入があったときに課税所得に算入する所得の要件である。通常、納税者の資産を他者に移転させる場合には、「収入」概念から導出される「実現原則」と「譲渡」概念から導出される「実現主義」は乖離することがない。ところが、増加益清算課税説を採用する譲渡所得課税制度の下では、無償による資産の移転においても譲渡所得は「実現(認識)」する。ゆえに、このような場合に「実現原則」と「実現主義」の問題は顕在化する。

本稿では、譲渡所得課税における所得の認識基準としての「実現」は、「実現原則」と譲渡所得の「実現主義」は別個のものであり、譲渡所得に関しては、増加益清算課税説という法技術によって、譲渡所得課税制度が構築されているのであるからその課税のタイミング(実現)は異質なものであるとの視点から考察してきた。しかし、裁判例における納税者の主張の多くは「実現原則」の視点からなされる。その理由は、法 33 条 3 項は「総収入金額」と規定しているからである。

「実現原則」と「実現主義」の対立は、未実現利得に対する課税の観点からも説明することができる。一般的に、「実現原則」の例外(未実現利得への課税)の代表例として「みなし譲渡規定」があるとされてきた。譲渡所得に対する課税のタイミングにおける「実現主義」の観点からは、みなし譲渡課税は「実現」した所得に対する課税であり課税のタイミングを擬制したものではない。ところが、「実現原則」の観点からは、これは収入金額を擬制する特例措置でありこの規定が存在しなければ、現実には納税者に外部からの経済的価値の流入がないのであるから未実現利得に対する課税であり、かつ同条の適用がなければ課税のタイミングは到来しない。このように、「実現」を何と捉えるかにより、課税のタイミングは大きく異なり、「実現原則」を課税のタイミングと捉えた場合には結論が異なるものになることは、言うまでもない。

第二に、租税法上・私法上にも存在しない包括的な「譲渡」概念の使用である。我が国における資産の「譲渡」は、私法に規定されている文言を借用した概念でもなく、また租税法上にも定義規定が存在しないのであるから、固有概念であることも明らかになっていない³⁷⁶。譲渡所得の起因となる資産の「譲渡」、すなわち、「実現主義」に該当す

³⁷⁵ 繰延べられてきたキャピタル・ゲインに対して具体的に利子税を課すべきかが主張される(例えば、金子・前掲注(80)・302頁)が、もし、利子税を課すこととなれば、キャピタル・ゲインは「発生」ではなく、「享受」しているものと解することができるから、「実現原則」の要件も満たすこととなる。

³⁷⁶ 私法上の多種多様な経済取引が「譲渡」に該当することから、譲渡所得の起因となる資

る行為には、いかなる行為が該当し、いかなる行為が該当しないのか、譲渡所得として認識される「実現主義」は不明確なままである。

我が国における譲渡所得は、物的側面、つまり、物の経済取引に着目して所得区分を設けられ、「譲渡」の時点は課税のタイミングと捉えられている。そして、資産を手放す以前から、キャピタル・ゲインが生じると解されている。譲渡所得は、このように経済的に把握されることによって、納税者に外部からの経済的価値の流入を問わずに、資産を手放す一切の行為がすべて「実現主義」とされる。通常、租税法律主義の統制下にある租税法は、ある所得に課税することが不合理であったとしても、その課税の取扱いには、法によって是正されなければならない。しかし、現行の譲渡所得に対する課税のタイミングは、実質または形式的に事実を審査することにより、最終的には裁判所の自由な裁量に委ねられている。経済的に把握されている所得を法的観点から、いつのどのような条件が揃った時に課税すべきかは立法により調整が図られなければならない。

租税法律主義の統制する租税法の下では、譲渡所得課税における法 33 条 1 項における「譲渡」概念を「実現原則」の観点から、縮小解釈することは許されず、法 33 条 3 項における「収入」概念を「実現主義」の観点から、存在しないものとするは許されない³⁷⁷。現状、資産の譲渡における課税上の不合理な取扱いがあるとしても、契約解釈に問題がない限り、その課税上における不合理な取扱いの是正を図ることはできない³⁷⁸。本稿で検討した離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税の問題では財産分与の法的性質が実質または形式の側面から議論されてきたが、この事実認定の問題は、私法上の法律関係(契約解釈)をいかに構成すべきかという問題である³⁷⁹。合理的な課税関

産の「譲渡」は、固有概念の一種と解してよいとする見解として、岩崎政明「譲渡所得課税における「資産の譲渡」の意義」税務事例研究 98 号 34 頁(2007)。

³⁷⁷ 藤田宙靖教授は、法律留保の原則の妥当範囲について、「授益的・不利益的を問わず、およそ公権力の行使たる行政活動には法律の根拠が必要、とするのが」(藤田宙靖『第四版行政法 I (総論)【改訂版】』56 頁(青林書院、2005))、最も妥当であるとされる。また、塩野宏教授は、明治憲法および日本国憲法の下でも、一般に国民の「自由と財産を侵害するについてはそれぞれ個別の法律の制定を待たなければならないというのは確立された原理である」(塩野宏『行政法 I [第 5 版補訂版]行政法総論』74 頁(有斐閣、2013))とされ、法律の留保の範囲は多少の差異はあるが、国民の自由と財産を侵害する行為についてはそれぞれ個別の法律を制定しなければならないことは一致したものであると述べられている。芝池義一教授は、補助金の交付のような受益的な活動は、税の減免措置と同様の効果を果たし、行政計画のような非侵害的活動についても、国民の税金の利用し、間接的に国民の権利利益に影響を及ぼすのであるから「原則としてすべての公行政には法律の授權が必要とみるのが適切」(芝池義一『行政法総論講義 [第 4 版]』48 頁(有斐閣、2003))であるとされる。

³⁷⁸ 杉村章三郎『租税法』(日本評論社、発行年不明)、田中(二)・前掲注(180)・74 頁。最大判昭和 30 年 3 月 23 日民集 9 卷 3 号 336 頁は、「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならない」と判示している。

³⁷⁹ 谷口智紀「アメリカにおける知的財産の譲渡をめぐる問題～課税のタイミングの問題を中心に～(1)」専修法研論集 46 号 25 頁(2010)。

係を構築することができないことを理由に法解釈を曲げることは許されず、課税の対象から除外することも許されない。租税法律主義の下では、法律の根拠なしに法律の文言を無視したり、法文自体を空文化したり、それとは異なる意味を付け加えるなどの恣意的解釈をすることは許されない³⁸⁰。

しかし、本稿における考察から明らかなように、経済的に把握される譲渡所得を法的観点から解決が図られないことにより、結果として、譲渡所得課税制度の採用する「実現主義(増加益清算課税説)」と「実現原則(譲渡益所得説)」の対立を生じさせ、認識される「資産の譲渡」が、どのような行為なのかを不明確にさせている。増加益清算課税説という課税理論が通常一般人の「譲渡」の感覚から離れた結果を招来させ、不合理な取扱いが実務に定着してしまったのであれば、割賦弁済土地譲渡事件最高裁判決で判示されたように、「実現主義」の支配から除外されるためには、それは立法によって不認識規定や延納措置を設けて改善されなければならない³⁸¹。

第三に、法 36 条 1 項の「収入すべき金額」という文言から解釈によって権利確定主義と管理支配基準の二つの規範を導き出してきたことである。本稿では、とりわけ、権利確定主義を検討した。現行においても「実現」を判定する事実認定規範として権利確定主義が妥当すると判例、通説は解している。しかし、認識の基準としての「実現」を如何に理解するかにより、権利確定主義の判定するその物差しが異なることになる。権利確定主義の判断が源泉によって異なることは必然であるが、その権利確定主義の中身は弾力性に富んだ存在となりその判定基準が不明瞭となる。

解釈によって導かれる権利確定主義の判定する「実現」は、その「すべき」の文言の前に存する各種所得に定める「収入」である³⁸²。すなわち、この「収入」から導出される「実現原則」は外部からの経済的価値の流入があった時点で課税所得に算入する(課税(計上)のタイミング)とするものである。この収入の有無は、「実現原則」によって判定されることから、有償譲渡、双務契約を前提とするものであるが、実際には譲渡所得における「実現主義」とは有償・無償であるかを問わず、双務・片務も問わないことを前提とするものである³⁸³。

³⁸⁰ 中川一郎編「税法学体系(全訂増補版)」69頁(ぎょうせい、1977)、田中(二)・前掲注(180)・84頁、金子・前掲注(6)・112頁、清永・前掲注(22)・35頁、北野弘久『税法学原論〔第6版〕』95頁(青林書院、2011)、松沢智『租税法の基本原理解』124頁(中央経済社、1983)、木村・前掲注(104)・109頁、増田英敏『租税憲法学 第3版』395頁(成文堂、2008)。

³⁸¹ 我が国における課税繰延の規定は、固定資産の交換の特例(所得税法 58 条)、贈与等の場合の譲渡所得課税の特例(所得税法 60 条)、事業用資産の買換えの特例(租税特別措置法 37 条)居住用資産の買換えの特例(所得税法 36 条の 2)等がある。

³⁸² 会計学においても、現金主義および発生主義、実現主義ははっきりと区別されていないようである。田中(治)・前掲注(205)・167頁は、実現主義の最狭義の理解として実現主義と現金主義は同一のものであるとする見解を紹介されている。

³⁸³ 事業所得者、法人における商品の販売については引渡基準が採用されるが、これは「反復、継続的に行われる商品売買に係る販売収益に関しては、当該商品の所有権の移転等を

「権利確定主義」は、租税法が法であることから、所得の計上基準としてのリーガル・テストとして、私法上の債権債務関係に依拠させようとして、私法上の権利の発生よりも後に統一的、画一的に取扱い、「确实」性の観点から、私法上の契約効力発生よりも後の時点を捉えて、税法独自の確定時期を設け、課税のタイミングを決するものである³⁸⁴。「実現原則」を判定する権利確定主義には「対価(その他の経済的価値)」が必要不可欠なものである。「対価」を基準とする権利確定主義の下では、原則として未実現の利得は除外されている。

これに対して、譲渡所得課税における権利確定主義の判定する「実現主義」は、「実現原則」とは異なり、そもそも「対価」等は問題とならない。譲渡所得課税における「実現」は異なるもので、その事実認定を行う法的分析の道具も異にする。譲渡所得課税の「実現主義」を判定する権利確定主義は所有権の移転に着目し、確実に資産が移転するとする客観的に確認することができる時点、すなわち、引渡しまたは登記のときに確実に移転するものとしている。

裁判所は、所有権の移転に着目して所得の計上時期を決することとなるが、形式的な資産の移転に着目して計上させる場合もあれば、実質に着目して計上させる場合もあり、実質的に考察してみた場合には実質的に所有権が移転したとは言えない場合においても、資産の譲渡があったものと解される場合がありその計上時期を決することが困難となっているのが現状である。

以上のように、我が国では、「未実現」と「実現」で所得の計上時期の判断がなされ、「実現」という抽象的な概念の枠組みの中で、所得の認識の基準が決められてきた。「収入」から導き出される「実現原則」と譲渡所得における「実現主義」とは区別されなければならない。しかし、同じ「実現」という文言の中では、その態様が違うことが租税行政庁や納税者の観点から明瞭に区別することができるのであろうか³⁸⁵。

重視する法的基準よりも商慣習や当該商品の物的な移動が重視(品川芳宣「棚卸資産」日税研論集 22号(1992))されたためである。しかし、事業所得における引渡基準と譲渡所得における引渡基準は、「実現」を如何に解するか、すなわち、物の移転か、外部からの経済的価値の流入か、で法的基準が異なるといえる。

³⁸⁴ しかし、課税実務では、統一的、画一的な事実を捉えて課税するのではなく、複数の何らかの事実の「発生」をもって課税のタイミングを決してきた事実がある。田中治教授は、基本通達は私法上の所有権移転基準という法律関係によるのではなく、現実に利得を収受し、それを支配管理しているという事実関係によって判断している場合もあるため、原則として資産の引渡によるべきことを批判される(田中(治)・前掲注(153)・35頁)。基本通達は、納税者の選択によって、契約効力発生日または所有権移転登記書類の交付時に計上することを認めるのみならず、代金決済後の引渡し時に計上することは認めない旨を定める。

³⁸⁵ 実定法上の不確定概念については、金子宏「租税法の基本原則」同編『租税法理論の形成と解明 上巻』47頁(有斐閣、2010)(初出:税経通信 25巻6号(1970))、増田・前掲注(1)・27頁、谷口(勢)・前掲注(14)・39頁を参照。大阪地判昭和44年3月27日訴月15巻6号721頁は、「課税要件明確の原則も租税法法律主義の一内容であつて、不確定概念をもって課

確かに、「実現」という概念は実定法上に存在しないものであるから、譲渡所得に限らず、他の所得の課税のタイミングを「実現」という一つの用語で判定することは便利である。また、ある納税者における資産の譲渡の時には権利確定主義によって資産の移転を把握し、この原則が機能不全に陥る納税者の取引においては管理支配基準を用いることができ複雑多義にわたる経済取引に柔軟に対応することができるものといえよう。

これまで、裁判所は標語のように「納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利が確定した時期を捉えて課税する」³⁸⁶ものとし、権利確定主義は租税公平主義の観点からその支持を受けてきたものといえよう。しかし、その結果として、「実現」は各種所得に応じて、それぞれの機能を果たすことにより、所得の計上時期は、譲渡所得課税制度の下では異質なものになっている。権利確定主義は、収入すべき金額の確定した金額をいうものと解されているにも関わらず、譲渡所得課税では、収入金額(対価、債権等)から、離れてその判断が行われることとなる。そうすると、収入金額の「認識」は可能とはいえ、測定することが不可能となる。「測定」とは、収入金額の大きさを確定することであり、課税のタイミングが到来したとしても、実現したキャピタル・ゲインが測定できなければ納税者の適正な所得に対し課税をすることができないという問題が残る。

税要件を定めたり、その運用に当って自由裁量を行ったりするのは、極力避けねばならない。しかし租税法律主義の機能は経済生活の安定と予測可能性にあるのであるから、その機能が実質的に阻害されない限り、公平負担の原則からみて、不確定概念をもって課税要件を定めることが、絶対に許されないものというべきではない」とする。実定法上に存在しない「実現」は、この不確定概念には該当しない。

³⁸⁶ 例えば、最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。このような、裁判所の見解に対して、田中治教授は、裁判所は「納税者の主張する時点で収入金額の計上を認めると、如何なる意味で、納税者の恣意を許し、課税の公平を損なうかについて、個別的、具体的検討を行って」(田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』29頁以下(ミネルヴァ書房、1995))おらず、さらに、権利確定主義および管理支配基準という二つの基準が導出される結果、納税者の法的安定性を不安定にさせる根本的な原因は、明文の規定を欠いていることを指摘しておられる。

結論

本稿の目的は、譲渡所得がいつ課税所得に算入されるのかという課税のタイミングの問題について検討することにあった。基本的に課税のタイミングは、経済取引が異なることから多様かつ不明確なものとなるが、その原因は実定法により「認識」の基準が法定されていないところにあることが、アメリカ租税法の認識構造との比較において明確にすることができた。

とりわけ、本稿で検討した「実現」概念は、課税のタイミングだけでなく、所得の人的帰属、課税物件としての所得、「実現原則」等で多用されることよって、譲渡所得の課税のタイミングとしての「実現」と交錯することとなり、譲渡所得の「実現」概念が不明確になることから、譲渡所得の課税のタイミングの観点から我が国における譲渡所得課税をめぐる「認識」の基準の問題点を明らかにした。

第1章では、「実現原則」と譲渡所得に対する課税のタイミングとしての「実現」を整理した。譲渡所得は、ある資産の所有者に帰属する資産の値上り益であるから、譲渡所得は課税要件を充足する以前から「発生」している未実現の利得である。譲渡所得課税の本質が増加益清算課税説と理解される現行制度の下では、納税者の保有する資産を譲渡する行為は「実現事象」であり、繰延べられてきた未実現のキャピタル・ゲインの「実現」時点である(課税(計上)のタイミング)。しかし、包括的所得概念を制限する「実現原則」の理由付けは、執行上の便宜、納税者への配慮、伝統的な会計慣行であったにも関わらず、増加益清算課税説を採用することによって、譲渡所得課税における「実現」時には外部からの経済的価値の流入は不必要となる。

その結果、「実現」という文言の中では、譲渡所得の課税のタイミングとしての「実現」と所得の「実現原則」があり、所得をいつの時点において課税するのかが不明確なものとなる。このことから、法33条1項を根拠とし「実現主義」を採用するものと解する増加益清算課税説と法33条3項を根拠とし「実現原則」を採用するものと解する譲渡益所得説の対立があることを確認した。

第2章では、譲渡所得における認識の基準としての「実現」概念を整理するために、譲渡所得の課税のタイミングである「実現」を「実現主義」とし、「実現原則」と区別した。「実現主義」の観点からは、法33条1項および法59条1項における課税のタイミングは同じ「実現主義」であり、法律により、例外的に法60条1項における取得費の引継ぎに該当する場合には、課税が繰延べられるため、「実現主義」の例外となる。

また、「実現主義」の判定原則としての権利確定主義をめぐる学説および個別判例を検討した。「実現」と結びついて判定される以前は、権利発生主義によって判定し、「実現」を判定するための基準と理解されるようになってからは、私法に依拠しながらも、納税者の画一的処理、行政的便宜、確実性の観点から権利発生後の物の引渡し、所有権移転登記の時点において、権利は確定する。しかし、「実現主義」としての権利確定主

義が個別判例においても用いられているのかを整理したところ、「実現原則」の判定原則として「対価」に着目して権利確定を判断する場合があります、必ずしも「実現主義」は貫徹されていない。裁判所は実質に着目し権利の確定を判定する場合と形式的に権利の確定を判定場合があります、最終的な「実現」の判定は裁判官の自由な判断に委ねられ、「実現主義」の範囲を縮小する結果を招いている。さらに、権利確定主義の例外として、「実現原則」としての管理支配基準が用いられることにより、納税者が資産を手放していないにも関わらず、譲渡所得の課税のタイミングが到来し納税者の予測可能性および法的安定性を阻害する結果を招いている。

このように、我が国における所得の「認識」の基準に関する問題は、実定法上に存在しない「実現」概念の枠組みの中で議論されることにより、譲渡所得課税のタイミングはより不明確なものとなり、何を「実現」と解するかにより権利確定主義は、その態様を変えるという問題を招来させている。

第3章では、我が国における譲渡所得に対する課税のタイミングの問題の解決に示唆を受けるためにアメリカ租税法を検討した。アメリカ租税法では、**Macomber** 事件判決を契機に、「実現」概念が用いられるようになり、**Horst** 事件判決では、「実現」を「課税に適する事件」と捉えた上で、資産の処分によって経済的価値の流入があったことをもって「実現」したことを認定している。「実現」の重要性は、現在でも持続し、原則として課税所得たる所得の要件とされることが確認できた。

さらに、アメリカ租税法には、実定法上に「実現(realize)」の語を用い「実現」概念を明らかにするだけでなく、「認識(recognition)」という概念があり、これは「実現」した所得をこの時点において、課税所得に算入するのか、または、課税所得に算入しないのかを決する。原則として、資産の売却または交換により実現した利得は「認識」され、「認識」された時に、課税(計上)のタイミングが到来する。例外的に、「不認識(nonrecognition)」規定がある場合には、「実現」した所得は、課税所得に算入されず、次の課税のタイミングが到来するまで課税が繰延べられる。このようにアメリカ法では、所得の「実現」という問題と所得の「認識(課税のタイミング、計上時期)」の問題を別の段階の事柄であるものとして分けて捉えている。

第4章では、アメリカ租税法におけるキャピタル・ゲイン課税の特徴を踏まえたうえで、我が国における譲渡所得に対する課税のタイミングの問題点を指摘した。アメリカ租税法の特徴としては、第一に、内国歳入法典上で「実現」概念を用いて規定し、その具体的意味を明らかにしたうえで、「未実現のキャピタル・ゲイン」と「実現したキャピタル・ゲイン」を区別し、未実現のキャピタル・ゲインを排除していること、第二に、キャピタル・ゲインの「実現」を、我が国における「実現原則」によって判断していること、第三に、「実現」した所得は、「実現」の段階から、「認識」・「不認識」の段階へ移行しているということが挙げられる。アメリカ租税法に比べ、我が国における譲渡所得課税における課税のタイミングの問題点は、第一に、実定法上にない「実現」概念の

枠組みの中で譲渡所得の「認識」の問題が議論され、「認識」の段階と「実現」の段階が、はっきり区別されない結果、課税のタイミングとしての「実現」が不明確となり交錯すること、第二に、租税法上に意義を規定しない「譲渡」概念を用いて「実現主義」を採用し、経済的に把握されている譲渡所得の課税のタイミングを決することにより、一般通常人の感覚と乖離が生まれるばかりでなく、私法関係との乖離が生じること、第三に、「実現原則」と「実現主義」の併用により、管理支配基準をも事実認定規範として導出できてしまうことを指摘した。

最後に、本稿における検討から以下の結論が導出できる。

譲渡所得課税では、「実現主義」と「実現原則」の対立が存在し、何を認識の基準としての「実現」とするかにより、譲渡所得の課税のタイミングが異なることとなる。我が国における課税のタイミングをめぐる問題には、明確な認識の基準が法定されていないところがあった。明確に認識の基準が法定されていないがために、取引形態により譲渡所得の認識基準が多様性を持つとの評価さえある。

課税のタイミングの問題は、例外規定が法定されるだけで、その原則たる法規定が実定法上用意されていないところに問題が存在する。実現概念は多様性を持つことから、その結果、課税のタイミングに混乱をもたらす。

このような問題を解決するため、立法論としてアメリカ租税法を参考に以下のように規定すべきである。第一の解決方法として、我が国における譲渡所得に対する課税の認識の基準として、国民の視点から、原則として「認識」される「譲渡」とはどのような行為なのかを法定すべきである。「実現主義」に該当する行為が明らかでないとしても、「認識」概念を用いて「認識」される行為が明らかにされることにより、「認識」される行為と「不認識(課税の繰延べ)」とされる行為を明確に区別することができる。その結果、予測可能性と法的安定性を確保することができ、合法性の原則を堅持する租税行政と適正な申告納税を行う納税者間の紛争は回避される。

所得の「認識」の基準を規定した場合には、その認識基準に従って課税のタイミングを画定すべきである。その際には、「実現」と「認識」を別の段階として捉え、「実現」を権利確定主義によって判定した後に、実定法上の「認識」の段階で課税すべきかを決すべきである。そして、政策的に課税を繰延べる必要のある領域があれば、それに対しては「不認識(課税繰延べ)」に関する規定を置くことで対処すべきである。その場合に、なぜ「不認識」と取り扱われるのかについては、政策上の理由とその目的を明示する必要がある。

第二の解決方法として、予測可能性・法的安定性を確保するために、内国歳入法典に定められている「実現金額」のように、その内容に関する規定を実定法上に置くべきである³⁸⁷。「実現」は重要な概念であることは明らかであるが、実定法上の用語ではない。ゆえに、これを実定法に取り入れると同時に、その内容を明らかにする定義規定を置く

³⁸⁷ 渡辺(徹)・前掲注(34)・76頁。

ことで、予測可能性および法的安定性が確保されるべきである。我が国における課税のタイミングの問題は、不明確な「実現」概念の多用である。

しかし、包括的所得概念を採用し所得の範囲を広く経済的に把握してきたことは明らかであるものの、時価主義方式による課税を行わずに、納税者の考慮、租税行政庁の執行可能性、伝統的な会計慣行を配慮するものとして、確かに「実現」原則は存在しているのである。我が国の課税のタイミングを決する「実現」概念は、実定法に規定されているものではないために、譲渡所得における「実現主義」は、「実現原則」から乖離するという結果を招来させる。そして、「実現」概念は多義的なものとなり、納税者および租税行政庁の譲渡所得の課税(計上)のタイミングの予測可能性は著しく阻害されている。

租税法律主義の本質は国家の恣意的課税から国民の財産権を保障するために、課税要件および賦課・徴収手続を法定することを命じその結果として、国民の予測可能性および法的安定性が確保されるのである。ますます複雑化する経済取引の中で租税法律主義の機能である予測可能性と法的安定性は重要視されている。とりわけ、複雑化する経済事象の中で国民は、いかなる経済取引により租税法律関係がいかに構成されるのかを取引時点において正確に予測できることの重要性は、ますます増している。我が国における課税のタイミングは、実定法上に存在しない「実現」概念によって画定しているため、納税者および租税行政庁の予測可能性を阻害する。

現代における経済取引は急速に発展し、金融商品取引、電子商取引に象徴されるように、我々の予想をはるかに超え多様化・複雑化している。私人間における経済取引は第一義的には契約自由の原則の支配する私法によって規律され、課税要件法である租税法は、第一義的に私法によって規律されている経済取引を課税の対象としている。ゆえに、納税者の予測可能性と法的安定性を確保するためには、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。しかし、私法と租税法との間に乖離が生じることがあるのであれば、それは解釈や事実認定によって是正するのではなく、租税法は強行法規であるのだから立法に拠って対処すべきである。納税者のある資産の譲渡が「認識」されることが不適當であるとされる場合には、それは国民の代表者である国会の判断によって、租税法上に不認識規定を設けてその実現した所得に対する課税を繰延べることで問題を解決し法的に統制を加えていくべきである。

今後、所得の「実現」の問題はさらに広い視野にわたって議論が行われることが期待される。現状、我が国における課税のタイミングの問題は、判例の蓄積を待つか、立法に拠る解決を待つかはかない。譲渡所得の「実現」では、「実現」概念は「収入」という文言から離れ、「譲渡」を判定することとなっている。そうすると、収入金額の「認識」は可能とはいえ、測定することが不可能となる。課税のタイミングが到来したとしても、キャピタル・ゲインが測定できなければ納税者の適正な所得に対する課税をすることができないという問題が残る。

本稿の検討により、「実現原則」を採用する所得については、外部からの経済的価値の流入があり、それを「測定」することを前提として、「認識」というプロセスであるのに対し、増加益清算課税説を採用する譲渡所得課税制度における課税のタイミングは、収入金額があつてこれを計上するのではなく、既に発生したキャピタル・ゲインが課税のタイミングの時点で「認識」され、その可視的に把握することのできない既に発生し実現したキャピタル・ゲインを何らかの経済的価値に結び付けて「測定」することとなるから、「認識」と「測定」が別の段階で捉えられるということになる。したがって、「測定」が「認識」よりも後の段階で行われることになれば、恣意的課税の温床となりかねない。なぜなら、課税のタイミングが到来したという確固たる理論により、なんら担税力の増加とはいえない場合であったとしても、何らかの経済的価値に無理に結びつけ適正な評価がなされないまま課税されるという問題が包含されているからである。

以上のことを指摘し、本稿の結びにかえたい。