

〔研究ノート〕

〔判例研究〕 キャピタル・ゲイン課税の不均衡

古賀敬作

【目次】

- I 序論
- II 千葉地裁昭和55年1月30日判決
- III 最高裁昭和47年12月26日判決
- IV 結語

I 序論

相続税法の改訂により、基礎控除が引き下げられ、最高税率は引き上げられた。これにより相続税の課税義務者の範囲が広げられ、一定の資産家に対しては課税が強化されている。これに伴い、相続税法改訂後の遺産分割協議において課税のあり方を踏まえ、家族形態やそれぞれの家族の実情を考慮した遺産分割の方法がとられるであろう。また、これまでの遺産分割方法に加え、当該分割方法の多様化により、現物分割では生じえなかった課税問題等も生ずる可能性が高まってくることも考えられうる。その一つとして、相続人が代償金の交付により取得した資産を第三者に譲渡した際の取得費に代償金が含まれるのか否かという問題がある。この点、現行所得税法基本通達38-7は、「代償分割により負担した債務に相当する金額は、当該債務を負担した者が当該代償分割に係る相続により取得した資産の取得費には算入されない。」旨定める。過去の裁判例・判例においても代償金が相続財産の譲渡時の取得費として認められた事例は存しない。しかしながら、裁判例・判例において判示されている取得費の範囲については、これを狭義とする反対意見もある。その一因として、相続税法に規定されている遺産分割に係る規定の文言が民法からの借用概念であることがあげられるが、さらには、相続税法に規定する相続による資産の取得と所得税法に規定する譲渡における資産の取得の違いについての解釈・適用についても、相続という人の死亡時に行われる資産の取得という特殊な形態により所得税法60条を介して争われていることがあげられる。かかる代償分割における課税では、代償金の交付による取得は、あくまで遺産分割の一手法による取得であると位置づけられており、代償金交付者は、取得した資産について、遺産分割後に第三者に譲渡する場合において取得価額は被相続人の取得価額を引き継ぐことになる。これにより、相続した資産についてキャピタル・ゲインが生じている場合には、譲渡時に租税が課されることになる。ここで、被相続人の相続財産についてのキャピタル・ゲインに着目すると、相続時に代償金受領者は、自身の

相続分を代償金交付者に代償金という対価で譲り渡しているにも関わらず、当該キャピタル・ゲインに対する課税は行われず、代償金交付者が第三者に譲渡した時にそのすべてのキャピタル・ゲインに対しての租税が課されるという、課税の集中が起こりうる。そこにおいては、代償金交付者と代償金受領者との間でキャピタル・ゲインの負担に係る課税の公平性が担保されていないのではないかとの疑義が生ずる。

本稿では、遺産分割方法の一つである代償分割における代償金交付者と代償金受領者の課税関係を相続財産が包含しうるキャピタル・ゲインに重点を置いて、いまいちど代償金の取得費算入が否定された事案、及び譲渡所得の課税趣旨が争われた事案を取り上げることを通じて、これらの事案の争点となっている代償金の取得費算入の可否、及び増加益清算説・譲渡所得課税説の取り扱いについて検討し、現在までの代償金の取り扱い・性質について整理することにする。

II 千葉地裁昭和55年1月30日判決（訴月26巻4号700頁）

本件は、代償分割によるものか換価分割の方法によってなされるものなのか、また、代償分割による場合に代償金を取得費として譲渡時の総収入金額から控除できるのかについて争われた事案である。原告Xは、訴外Xの母（昭和44年9月1日死亡）、父（同年12月2日死亡）の死亡により、同人らの遺産である別紙物件目録記載の土地、建物（以下、本件不動産、または、本件土地、建物などという）を弟妹三人（以下この三名を総称して「他の相続人ら」ともいう）と共同相続した。原告は、昭和45年3月2日所轄税務署長に対し相続税の申告をしたが、Xら4人の相続人には何れも相続税の課税はなかった。本件不動産はその後未分割のまま原告において引続き、居住、管理していたところ、他の相続人らは原告を相手方として家庭裁判所に本件不動産につき遺産分割調停の申立をし、数回の調停期日を重ねた後、ようやく同48年2月頃相続人四名の間において、「本件不動産は、原告が他の相続人三名に対し、一人当り金500万円宛と、この三名の税金分として、金100万円の合計金1,600万円を支払うのと引換に、原告の単独所有とする。」との遺産分割の協議が成立し、同年4月13日、原告は右協議にしたがつて同裁判所の調停室において、共同相続人ら三人の相続人に対し金1,600万円を支払い、相続人ら四名は予め用意した別紙記載の内容の遺産分割協議書に各自署名、捺印した。かくて、Xは単独で本件不動産の所有権を取得した。ところで、原告は、右1,600万円の捻出について本件不動産を売却してこれに充てるしかないと考え、昭和48年3月頃、第三者より代金4,000万円で買受ける旨の内諾を得たものの、共同相続の物件であるため、とかく発生しがちなトラブルを避けるためにもXの単独所有に登記しなければ買えないとの同人の意向にしたがい、とりあえず同月19日原告と第三者との間において、本件不動産が原告の単独所有となることを停止条件として売買本契約が成立する旨を合意した。Xが前記調停期日において他の相続人らに支払った1,600万円は、第三者の代理人である弁護士が売買代金の内金として持参した金員を当てたものである。以上のように、遺産たる本件不動産は、現物分割が当事者間において事実上不可能であったため、やむなく売却換金して、売却代金の金4,000万円の

うち、原告が金2,400万円、共同相続人ら1,600万円で分配取得したものである。原告は右のように給与所得の外に長期譲渡所得があったため、昭和49年2月20日所轄の税務署へ赴き、担当の係官に売買関係書類、遺産分割協議書の写し等の資料を見せた上、長期譲渡所得発生の経緯や売買代金の分配等を詳細に説明して指導を求め、その指導どおりに譲渡所得金額を910万8260円、税額を134万6200円とする昭和48年度分の所得税の確定申告をした。ところが、被告税務署長は、昭和51年6月14日付で同48年度分の原告の所得税額等について、長期譲渡所得金額を1582万9118円、税額を235万4300円と更正し、過少申告加算税として5万1400円を課する旨の更正処分および過少申告加算税の賦課決定（以下本件処分という）をなし、その頃その旨Xに通知した。Xは、これを不服として同年7月19日付で被告に対し異議の申立をしたところ、被告は同年10月19日付でこれを棄却する旨の決定をなし、その頃その旨Xに通知した。Xは更にこれを不服として同年11月17日付で国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、同審判所長は同52年8月29日付でこれを棄却されたため、その取消しを求めて出訴した。

【判旨】（請求棄却〔確定〕）

「確かに、Xが主張するように共同相続の物件のためとにかく発生しがちなトラブルを未然に防ぐためという買手の要請に応じて一旦原告単独所有の登記を経由するということは世情行なわれることであろうが、これについて共同相続人全員の合意があれば実質換価分割による譲渡ということで、税法上、換価分割として扱うことが相当であろう。しかし本件は右と事案を異にして、本件不動産の譲渡につき共同相続人間に全く合意がないのであるから（したがって、他の相続人らが本件不動産につきXの単独所有を認めたからといって代償金捻出のためXに対しその処分に関する権限を委ねたことにもならない）、実質換価分割と同様に扱うべきではない。」

「Xは、仮に原告が代償分割により本件不動産を取得したとしても、他の相続人ら3名に支払った1600万円を、被相続人の支出した取得費とは別個の取得費として、本件不動産の譲渡価格から控除すべき旨を主張する。しかし、所得税法33条3項、38条1項、59条、60条の趣旨からみて、Xの負担した1600万円が遺産分割としての代償金である以上原告の右主張を採用することはできない。すなわち、取得費（所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」）を譲渡所得より控除するのは課税対象となるべき当該資産の譲渡時における増加益を算出するためであるが、これに対し遺産分割は第三者への譲渡以前の段階における相続人間の遺産の分配であり、それがいかような形でなされようとも、当該遺産の価値（ひいては後日譲渡される場合における増加益）自体になんら変動はないのであるから、本件のような遺産分割の一方法として授受される代償金は、当該遺産の譲渡の際に控除されるべきではない。」

【検討】

本件で争点となっている2点について、判例および学説の見解を分析していく。1点目の遺産分割方法の決定については、判例では遺産分割協議がどのようになされているかを重要視している。これに対して本件の原告Xは、遺産分割の取極めではなく、資産の取

引に着目して実態に即した課税形式がとられるべきであると主張するが、同様の主張は他の判例でも散見されるが、本件判旨においては、遺産分割協議の内容により実態を判断するという決定が一貫とされている。本件のような問題の解決策として、「相続人が被相続人と同居していた場合の相続において、生活自体に変化をもたらさずに相続財産を分割するには、代償分割も合理的であるが、財産の公平に分けるという点では換価分割も検討する必要がある。」¹⁾とする見解もあるが、判旨から考慮してこれに対策をとるならば、遺産分割協議の中で換価分割の形式をとれば問題も起きえなかったと考えられる。しかし、本件のように換価分割の形式をとるのか代償分割をとるのかの形式の違いにより、共同相続人間の心情が異なってくることもまた事実である。被相続人と同居していた共同相続人から相続財産として住居を取り上げることは共同相続人として心苦しいところがある、そのため代償金での解決となると、換価分割で得られるべき対価を均等に分割した金銭よりも少ない代償金で済む場合が考えられる。このようなことを考慮すれば、同居していた相続人にとっては、あくまで代償分割の形式を取りたいという希望的主張がなされる。分割の段階で、代償金の工面としてやむなく土地、建物を売却する場合は本件のような事例である。形式だけみると相続財産を売却し、その対価を分割したものであり、換価分割のように思われるが他の共同相続人がこれを認識していない場合は、あくまで遺産分割協議の取り決めを採用することとなり、課税負担に相違が生まれてくる。この原告の主張は、当人の利益を考慮した主張であり、相続人間の公平性を保つという面からみても、事実を共同相続人間で共有し、その伴った遺産分割協議が行われることが必要となる。

2点目の代償金が取得費に算入されるのかについては、過去判例において取得が認められた事例は存しない。取得費の範囲は、所得税法38条1項に定められているところではあるが、代償金はこの範囲に含まれるのが問題となる。代償金の支払者が、他の相続人の持分を代償金により取得したという側面、また時価等の客観的な面も考慮して代償金の金額を決定したとしても、「きわめて限られた少数の共同相続人間の主観的な内部取引であり、譲渡対価というよりは、遺産分割における調整金的な性質が強い。」²⁾という、あくまで代償金調整金として扱い、取得費には含まれないという主張がある。また、代償金を取得費として認めた場合には、「代償金の内部的な調整によって、相続税課税と譲渡所得課税を回避する事例が生じるおそれもある」³⁾ことが指摘されたことである。一方で、代償金の支払には対価関係があるかという問題を取り上げ、「納税者の主張によれば、代償分割とは、結局のところ、他の共同相続人の持分権の有償譲渡をいうものであって、代償金支払者は、代償金の支払いにより、当該持分権を他の相続人から取得することになる。裁判所の認めるところではないが、納税者のこのような主張は基本的に妥当と思われ

1) 西山恭博「相続時の分割方法と譲渡所得の考え方の検討—代償分割における現状の考え方を中心として—」創価法学第44巻2号91頁(2015年)。

2) 大崎満「代償分割における代償金等を譲渡所得の取得費に算入することの可否」ジュリ1084号118頁(1996年)。

3) 同上。

る。〕⁴⁾、と対価関係があるとする見解もある⁵⁾。この点、相続財産に対する取得費として争われた遺産分割における弁護士費用に係る事案⁶⁾では、取得費控除の趣旨や取得費の意義について、「資産の取得に要した金額」を控除するのは、資産の譲渡における客観的価額の増差分を算出する意味を持つものである。したがって資産の取得に関してなんらかの費用を要した場合であっても、それが一般的に資産取得の時ににおける当該資産の客観的価額を構成する費用とは認められないものであるときは、これを資産の取得に要した金額として譲渡による収入金額から控除することはできないというべきである⁷⁾とされる。これを考慮すると代償金は、キャピタル・ゲインの増差分に対して当該相続財産の客観的価額を構成する費用とは認められないようにも解される。東京高判平成元年10月26日（税資174号204頁）においても「相続においては、資産に含まるキャピタル・ゲインが実現したこととはされないため、その際に増加益を清算する際の取得費に含まれる費用は発生しない。」と判示されている。

代償金が取得費に算入されないとされる意見が散見される一方で、金子宏東京大学名誉教授は、「代償分割は、遺産分割の一つの方法であるには違いないがそれは、遺産そのものの分割ではなく、それに代わるものである。代償分割の結果として、代償金を受領した相続人は、遺産に対する持分権の全部または一部を失う代わりに代償金を受領したものであり、また代償金を支払った相続人は、代償金を支払うことによって自己の持分を超えて遺産を取得することができたのである。その意味では、その基礎にある法律関係は、まさに資産の有償譲渡にほかならない。したがって、所得税法の解釈上は、それは33条1項の「資産の譲渡」に当り、代償金受領者は、自己の持分権の全部または一部を、代償金を対価として、譲渡したことになり、代償金支払者は、代償金を対価として共同相続人の持分権の全部または一部の譲渡を受けたことになる。」⁸⁾とし、代償金の取得費性を主張することに加え、代償金の支払による共同相続人間の取引は譲渡取引になるとも解しており、「被相続人の取得費のうち、代償金受領者が手放した持分に対応する部分は、その譲渡所得の計算上取得費として控除されるべきものであるから、それを再び代償金支払者の取得費とするのは適当ではない。」⁹⁾とする。かかる主張は、代償金の取得費性に加えて、過去

4) 田中治「代償分割における代償金等を譲渡所得計算の取得費に算入することの可否」租税法研究第24号197頁（1996）。

5) 田中治教授は、「代償分割は、具体的相続分に満たない資産しか相続しない他の相続人に対し、その不足分相当額の債務を負担させるものであって、その代償金額は資産の通常取引価格（時価）を基礎として算定されるのが一般的であることを認めている。」とし、資産の時価が少なくとも代償金額決定の参考となっていることを述べたうえで、「代償金の支払いは、一般には、対価性（相続財産の持分の譲渡代金たる性格）をもつものといつて良い」とする（同上）。

6) 東京地裁昭和54年3月28日判決（行集30巻3号654頁）。

7) 伊川正樹「譲渡所得税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」立命館法学6号12頁（2013年）。

8) 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』281頁（有斐閣、1996年）。

9) 同上、281頁。

の判例においても取り上げられる代償金支払者と代償金受領者のキャピタル・ゲインの負担の問題¹⁰⁾についても提言する。この問題は、代償金支払者が相続により取得した財産にキャピタル・ゲインが生じている場合には、代償金支払者が相続財産を譲渡した際に課税されることになるが、代償金受領者は、代償金という形で共同相続人から資金等の受け取りをしたにもかかわらず、この相続財産の本来の持分に対するキャピタル・ゲインには課税されないというものである。これにより、被相続人の相続財産に係るキャピタル・ゲインは、代償金支払者がすべて負担することになっている。潜在的キャピタル・ゲインは、将来いつどのような取り扱いを受けるかわからないから、代償金相当部分に含まれる潜在的キャピタル・ゲインに対して将来課税されるであろう、譲渡所得課税を考慮して、代償金の額を決定することは、容易ではない。それにもかかわらず、その調整を相続人間に委ね、代償金の取得費算入を認めないとする現実務は、民法における代償分割の位置づけと整合しない。代償分割は、遺産分割の原則的方法たる現物分割を選択するために必要不可欠、且つ、重要な分割方法であり、これを困難とする要因となるような課税制度の運用は好ましくなく問題があろう。この代償金に関する取引に対して「換価分割によって、各相続人が相続分に対応する譲渡益を得た場合に、それは譲渡所得として課税されることの対比からしても、代償金は、所得税法の解釈上は譲渡所得として課税されるべきものである¹¹⁾と主張する。これは、むやみに代償金に課税せよと主張しているわけではなく、代償分割が共同相続人の自由意志によるものであるとはいっても、そこには家族間のいろいろなしがらみや感情がまつわりついており、心理的な強制の要素がないとはいえないため、代償金受領者にも配慮し、代償金に課税しないことは、一つの賢明な政策であるとしている¹²⁾。

さらには、代償分割が代償金支払者と代償金受領者の間の譲渡として認めていない根拠がある。相続による財産の取得は、民法909条において相続人が相続財産を遺産相続開始時に単独相続したことになることとされ、その余の相続人である共有者からその遺産の共有持分を譲り受けてこれを取得したことになるものではないと解されているためである¹³⁾。これに対して、「民法上では相続開始から相続人に帰属するとみることは権利関係の安定につながるとしても、それと課税関係は区別して考え、実務において相続税を計算する上で、

10) 鳥取地裁平成5年9月7日判決(税資198号771頁)は、「代償債務者のみが譲渡所得の課税を受けた形になるがこれも、代償債務者がキャピタル・ゲインを含む土地を取得するという分割方法を自ら選択した結果であり、このキャピタル・ゲインを相続人間で均等に分配するというのであれば、その分の課税を考慮して代償金の額を定めれば済むことであって、これが共同相続人間の公平を欠く不合理なものとは到底いえない」と判示する。なお、浦和地裁平成元年2月27日(税資第169号382頁)、鳥取地裁平成5年9月7日(税資第198号771頁)、横浜地裁平成6年3月7日(税資第200号849頁)においても同じ旨判示する。

11) 金子・前掲注(8)282頁。

12) 同上、283頁。

13) 広島高裁平成6年2月25日(税資第200号800頁)、東京地裁平成9年1月20日(税資第222号1頁)においては、代償金取引の譲渡性について民法909条より否定されている。

代償金支払い部分を当該支払者の取得した相続財産から控除していることを理由に、当該不動産の全体が相続開始時において代償金支払者に帰属していたことを意味しないとしている。つまり納税者のもともとの相続分と納税者が代償分割によって取得した財産相当分とを区別することのような取り扱いは、相続税の課税対象となるべき実体的な相続分を捉えて、これに相続分を課そうとする趣旨によるものであって妥当なものとする。所得税法60条にいう「相続」によって取得した資産とは、そのものの本来の相続分を意味するにとどまり、代償金の支払いによって取得した財産は、これに含まれないことになる¹⁴⁾とし、代償金は譲渡所得の計算上、取得費として控除されるべきであるとの見解もある。

Ⅲ 最高裁昭和47年12月26日判決（民集26巻10号2083頁）

本件は、譲渡所得に対する課税の趣旨、及び売買契約における売却代金の支払いにつき、長期の割賦弁済による場合における譲渡所得の帰属年度が争われた事案である。相続人X（原告・被控訴人・上告人）が、被相続人の所有する土地建物（以下、「本件不動産」）を訴外会社に対して売り渡し、代金は手付金のほかは、月払いで支払いを受ける旨約し、即日所有権移転登記をして手付金を受領し、翌日亡くなった件について、Xは権利確定主義に基づき、所轄税務署長がおこなった更正処分を取消しを求めて出訴した。本件不動産は、昭和33年11月27日にXより訴外法人に売り渡され、即日所有権移転登記を経由したとはいえ、同年中に売主の入手しえたものは手付金100万円と割賦金50万円との計150万円にすぎず、その額は全代金の10分の1にも満たない少額であるのに、売買代金全額が同年中において売主の「収入すべき金額」にあたるとしてされた本件更正処分は、著しく不合理であって、租税正義に反し、旧所得税法10条1項の解釈適用を誤り、ひいて憲法30条に違反する課税処分というべく、これを認容した原判決は、この点において破棄を免れなし、そもそも被相続人の受領した当初の100万円は解約手付であって、それ自体として、本来同年度における課税所得となりえないものであるのみならず、本件課税はもともとXの資産譲渡に対するものであるから、税金は被相続人に生じた所得から支払われるべきものであり、Xおよび訴外共同相続人の固有財産たる遺留分相当額から支払われるべきものではないにもかかわらず、原判決が、一見して遺留分相当額たることの明らかな661万220円の受領をもって、特約に基づく税金相当額の支払があったものとしたのは誤りであって、原判決はこれらの点においても違法として破棄を免れない旨を主張した。本件不動産は、被相続人の夫の所有にあり、同人死亡の際、Xに遺贈されたものであるが、亡き夫の相続人には、他にXおよびその妻（以下、上告人らという。）があり、被相続人に対する遺贈は、上告人らの遺留分を害することとなった。被相続人は、上告人らの同意のもとに、昭和33年11月27日、本件不動産を訴外会社に代金3055万2000円で売渡し、即日所有権移転登記をおこなったが、代金支払方法は、右同日手付金として100万円、残金は同年12月以降毎月50万円ずつ支払う取極めであった。被相続人は、右契約・登記の日の翌日死亡したので、

14) 大崎・前掲注(2)198頁。

上告人は、翌34年3月、被相続人の相続人代表者として、被相続人の昭和33年中の総収入金額を右売買代金3055万2000円、譲渡所得金額を1347万9841円、所得税額を606万6890円とする確定申告をしたが、被相続人において同年中に取得すべきであった金額は前記の150万円にすぎなかったため、Xは、同34年4月その旨の確定申告の更正請求書を被上告人に提出したが、却下され、同年5月被上告人から税額を607万1890円とする更正処分を受けた。そこで、上告人は熊本国税局長に審査の請求をしたが、同年9月棄却された。しかるに、その後、本件不動産は、遺留分減殺請求権行使の結果、被相続人および上告人らの三名の共有となったものであることが判明し、これによると、本件不動産の売買代金中上告人らの遺留分に相当する661万220円を控除した2394万1780円が被相続人の取得分となるので、熊本国税局長は、昭和35年2月これを本件不動産の譲渡による被相続人の総収入金額として、譲渡所得金額を1042万7920円、所得税額を463万8090円と減額する審査決定変更処分とされた。第一審（熊本地裁昭和38年2月1日判決）はXの請求を容認したが、原審（福岡高裁昭和41年7月30日判決）はXの請求を棄却した。

【判旨】（上告棄却〔確定〕）

「本件課税処分は、本件不動産上のセツの持分の譲渡による所得を対象とするものであるが、一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものとするべきであることは、当裁判所の判例とするところである（昭和41年（行ツ）第8号昭和43年10月31日第1小法廷判決・裁判集民事92号797頁）。したがって、譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要せず、昭和40年法律第33号による改正前の旧所得税法（昭和22年法律第27号）においては、資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号、無償であるときは同法5条の2が適用されることとなるのであるが、前述のように、年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、法は、その軽減を図る目的で、同法9条1項8号の規定により計算した金額の合計金額から15万円を控除した金額の10分の5に相当する金額をもって課税標準とした（同条1項）のである。以上のような譲渡所得に対する課税制度の本旨に照らして考察すると、所論のように、代金の支払方法が長期にわたる割賦弁済による場合は、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。もっとも、割賦払いの期間が長期にわたるときは、売主は、初年度において現実に入手した代金額が過少であるにもかかわらず、より多額の納税を一時的に必要とすることになるわけで、これはもとより好ましいことではないが、前述のように、年々に蓄積された増加益が一挙に実現したものとみる制度の建前からして、やむをえないところといわなければならない。

ところで、現行の所得税法（昭和40年法律第33号）においては、たな卸資産の割賦販売または延払条件付販売にかかる収入金額等の帰属の時期につき、一定の要件のもとに特例

を認める規定（65条，66条）が置かれているが，これはもとより，たな卸資産に関する特例であるのみならず，前述のように，譲渡所得が割賦払いないしその弁済期毎に発生するとみることが制度の本旨に反するものであって，資産の譲渡につきかかる規定の類推適用を認めることはできず，増加益が一挙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（所得税法132条参照）。しかしながら，以上のごとき譲渡所得課税の法制に照らし，代金の支払が長期の割賦払いによるときは，売主において，少なくとも税金相当分にかぎり別途支払を受けることを必要とするところから，その旨の特約が結ばれるのがむしろ通常と推測されるのであって，原判決の確定するところによれば，本件においてもその例に洩れず，税金相当分は，前記月賦弁済の約定にかかわらず，売主側の求めにより売買代金のうちから随時支払うことが約定され，かつ，買主たる訴外会社は，納税のため必要であるからとの上告人の求めに応じ，昭和34年3月1日，本件売買代金の内払いとして，661万0220円を上告人に支払ったというのであるから，本件において，売主側に納税困難な事情があったということとはできないのである。もっとも，右金員は，数額上，上告人らの固有財産たる遺留分相当額に一致するけれども，本件売買は，上告人らの同意のもとに，その持分をも含めて本件不動産の全部が訴外会社に売却されたものであって，妻繁とともに遺留分減殺請求権を行使した上告人は，同時に，セツの相続人の代表者として，被相続人に関する申告をし，かつ，その後引き続き本件課税処分を争う者であるから，本件において，右661万0220円が亡セツの所得分に属するか，あるいは上告人らの遺留分相当分に属するかを峻別して論ずることは，むしろ事案の実際に適しないものというべく，この点に関する原判決の判示にも所論の違法は認められない。上告人は，当初セツの受領した100万円はそもそも解約手附にほかならず，代金完済に至るまでは所有権の移転も実は未確定であると主張するが，右100万円が解約手附であるとの点は，原判決の確定しない事実立脚するもので，所論はその前提を欠く。また，本件は，契約当日，右手附金の支払とともに買主たる訴外会社に対する所有権移転登記が経由されたものであって，本件不動産の所有権は同日訴外会社に確定的に移転し，旧所得税法9条1項8号にいう資産の譲渡が行なわれたことが明らかであり，本件売買代金全額より上告人らの遺留分相当額を控除した2394万1780円が，右同日の属する昭和33年においてセツの「収入すべき金額」に該当するというに帰着する。」

【検討】

本件において争点となっている，譲渡における収入金額の確定基準，及び譲渡所得の課税趣旨における増加益清算説と譲渡益課税説を対比させ検討をおこなう。まず，譲渡における収入金額について，本判決においては，譲渡時にキャピタル・ゲインが清算され，売

15) 最判平成17年2月1日判決（訟月52巻3号1034頁）においても，「譲渡所得に対する課税は，資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として，その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものである。」と判示している。

16) 宮本憲一＝鶴田廣巳『所得課税の理論と思想』168頁（税務経理協会，2001年）。

却時点（本件においては登記時点）において売却金額の全額に一時に課税されるものとする¹⁵⁾。上告人らの主張する一時点において課税されることへの公平性の問題について、「実現基準の弊害である所得の大きな変動による不公平を軽減するために、適切な平均化措置を用いることが必要となる。なぜなら、累進課税の下では、所得の大きな部分が、短期間に集中することは、それが長期間にわたって平均化される場合よりも所得税負担が大きくなるからである。」¹⁶⁾という賛成論がある。しかしながら、課税の不公平性については、賛成としながらも、あくまで他の措置を設けることの重要性が主張されている¹⁷⁾。一方で、キャピタル・ゲインへの課税について、「キャピタル・ゲインが、発生したとしても、必ずしも実現するとは限らない。ハイグーサイモンズの定義からすると、発生基準で課税がなされるべきであるが、その把握は困難であるし、またその評価も難しい、さらに必ずしも担税能力として認めることができない場合もある。したがって、現実には実現基準で課税がなされる場合が多いことになる。」¹⁸⁾という論説もある。これにより、譲渡所得の本質である値上がり益への課税において譲渡を実現の要件として、対価の額により一時に課税されることになるとしている。これにかんがみると、譲渡所得課税の方式は、本来一時点における値上がり益に課税することが困難であるため、譲渡時に一度に実現されることにされているという意図が解される。同様の判例についても、譲渡時に対価の額の全額により収入が認識されると一貫している。次に、譲渡所得の課税趣旨における増加益清算説と譲渡所得課税説の対立について検討をおこなう。キャピタル・ゲインとは、一般的に、資産価値の増加益であり、保有する土地・有価証券等の値上り益をいう。またキャピタル・ゲイン課税は、本来包括所得概念からは実現・未実現に関係なく課税の対象にされる。しかし、未実現段階におけるキャピタル・ゲインへの全面的課税は困難であるという所論が散見される¹⁹⁾²⁰⁾。わが国においては、純資産増加説の立場を採られており、原則として、

17) 栗原克文「法人税と所得税の統合問題—法人税と株式譲渡課税との調整を中心として—」長崎大学経済学部研究年報第25巻18頁（2009年）は、「キャピタル・ゲインへの課税は、実現の時期を選択できること、増加した価値が一時に実現し累進課税の対象となることなど、所得としての特異性に着目して、通常より低い税率適用、分離課税、平均課税、インフレ調整などを考慮した設計制度が行われてきた」とする。

18) 長谷部秀孝「キャピタル・ゲイン課税についての考察」創価経済論集19巻3号108頁（1989年）。

19) たとえば水野正一「資産課税の理論と課題」137頁（税務経理協会、2005年）によれば、「未実現の増加益に対して課税するとなると、その増加益の評価が困難であることに加え、納税資金を得るために資産の切り売りをしなければならぬ事態が発生することになる。そこで実現したキャピタル・ゲインのみが課税の対象とされるのが通常である」。

20) 浦和地方裁判所昭和39年1月29日判決（税務訴訟資料38号29頁）においても実務上の課税面に考慮をしており、「所得税法9条1項8号にいわゆる譲渡所得が課税の対象とされているのは、資産の利益が当該資産そのものの値上りという形で発生し、それが所得者に帰属しているから、その資産の増加益を所得としてこれに課税するという基本的課税理論に立脚するものである。資産の値上りによる増加益は、厳密に言えば当該資産の市場価値の1年以内の増加益を毎年査定し、これに対して課税すべきであるが、かような方法は技術的に困難である。そこで、資産の値上りによる増加益がある年間に生じた場合でもこれに対して課税することなく、資産が売却されるなどして所得が

実現したキャピタル・ゲインが課税対象とされている²¹⁾。この実務面への考慮について、「譲渡所得課税が、原則として未実現キャピタル・ゲインに対して課税されず、実現したキャピタル・ゲインに対してのみ課税されるために、土地が売却された時点で土地の増加益に課せられる譲渡所得税は、土地売却を阻害し、土地取引を減少させる効果（凍結効果）を生じさせるという問題点を持つ。また、現行の譲渡所得税制度のように相続人が被相続人の取得価額を引き継ぐ制度の下では、死亡時まで土地を売却しなければ、キャピタル・ゲインに対する無限の課税の繰延べが可能となる。これは、譲渡所得税そのものを回避できるという問題点を持ち、凍結効果を持つという点で税の中立性をそこなうのみならず、税の公平性にも反する。」²²⁾として反論もある。増加益清算説とする場合は、その資産の譲渡が有償か無償かを問わず、価値増加益としての譲渡所得が発生することになる。この説においては、所得税法33条1項にいう「資産の譲渡……による所得」の定めは、価値増加益の算定について規定されたものであり、また所得税法が無償譲渡の大半を課税対象から除いているのは、政策的配慮がなされていると解される²³⁾。譲渡益所得説とする場合には、課税が行われるのは、有償による譲渡の場合に限られ、無償による譲渡の場合に課税するためには、譲渡金額を擬制する特別な規定が必要となる。この説によれば、所得税法が無償譲渡にも一部課税する規定を設けているのは、租税回避等を防止するためであると解される。かかる解釈は、資産価値の増加益そのものを課税の対象としている増加益清算説よりも、納税者の実質的担税力に基づく課税のあり方により近い課税となると考えられる。キャピタル・ゲイン課税の導入および課税における実務面を考慮すると、増加益清算説の課税の趣旨は、あくまで譲渡所得が課税される趣旨を示したものである。今般、最高裁で用いられていた値上がり益に対する清算課税という側面は失われつつある。これは借入金利子や名義書き換え料が取得費に認められており、増加益清算説の場合の考えと符合しなくなっているためである²⁴⁾。増加益清算説が建前として述べられているだけであって、譲渡所得課税の収入金額は、時価評価によらず、実際の収入金額によって課税される。無償で取引が行われた場合は、みなし譲渡（所得税法59条1項）の規定により、時価による資産の譲渡があったものとみなして課税が行われている。判例学説より、現行においては譲渡所得の課税趣旨としては、保有されていた資産の値上がり益を清算する目的でありながらも、保有中の資産について未実現な状態で課税を負担させることは、資産の評価の困難性およびキャッシュ面からみた課税負担の困難性にかんがみ、譲渡時に一時にこれを清算することとされている。その算定においても、現行の所得税法33条3項は、譲渡所得の

現金その他に換価されたときに始めてその年分の所得として課税の清算を行うことにしたのであり、これを規定したのが所得税法9条1項8号である」と判示する。

21) 金子・前掲注(8)89頁。

22) 青野勝広「土地譲渡と二重利得法」松山大学論集20巻2号167頁（2008）。

23) 安井亜紀「譲渡所得の計算上控除する取得費概念の再検討」立命館法政論集第5号119-120頁（2007年）。

24) 同上、131頁。

金額を「その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額」と定めていることから、譲渡益課税説は傾聴に値する。

IV 結語

本稿においては、代償金の取得費算入および譲渡所得課税の趣旨について判例を用いて検討をおこなった。代償金の取得費算入については、譲渡所得における「取得に要した費用」に該当するかが問題であり、民法909条遡及効において、相続による取得は、相続開始日に遡って取得したこととなるため、代償金は、資産の値上がり益を構成する費用はないとされている。このため、代償金は調整的性質が強く、取得費に含まれないとされている。この取得費算入の考え方は、譲渡所得課税を増加益清算説とする考えによる影響も強い。しかし、所得税法60条にいう「相続」によって取得した資産とは、そのものの本来の相続分を意味するにとどまり、代償金の支払いによって取得した財産は、これに含まれないとする見解もあり、取得費算入の可能性が窺われる。また、取得費算入の根拠の一つである増加益清算についても判例においては、譲渡益所得説の立場をとる事案もあり、この考え方との整合性についても課題となる。加えて、代償金は、対価としての性質があるとの見解もあり、代償金取引を譲渡とする考え方についても、この可能性はあるものと解される。