

◇ 学位論文審査要旨 ◇

「学位論文審査要旨」は、本学において博士学位を授与された法学ならびに政治学の学位論文について、その学術的な価値を広く社会に伝えることを目的として『立命館法学』に掲載するものである。本学学位審査委員会に提出された「論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨」（「論文等審査報告書（博士）」）に基づき、さらにその学術的な価値や意義について詳しく紹介する。

なお、「論文の内容の要旨及び論文審査の結果の要旨の公表」（「論文等審査報告書（博士）」）については、立命館学術成果リポジトリ（通称 R-Cube）において公開している。

URL : <https://ritsumeirepo.nii.ac.jp/>

伊 川 正 樹

譲渡所得課税に関する基礎的研究

審査委員 主査 望 月 爾

副査 安 井 栄 二

副査 田 中 良 弘

〔論文内容の要旨〕

1 本論文の概要

本論文は、わが国の所得税法における譲渡所得に関して、その解釈原理である増加益清算課税説の意義と範囲の検討を中心に基礎的考察を行うものである。譲渡所得をめぐる法的解釈に当たっては、判例や通説もその趣旨より導かれる増加益清算課税説に依拠しているが、同説からいかなる内容を導き出し、どのように反映させるかについては議論の余地が残るところである。本論文は、その点を明らかにすべ

く、アメリカ法を中心に比較法的な観点を交えながら、判例や裁判例を素材に譲渡所得課税の諸問題を体系的に論じている。その結論として、増加益清算課税説は、譲渡所得課税の趣旨を示すものであり、現行所得税法において解釈原理となり得るが、課税の直接の根拠とすることはできず、その課税はあくまで法令の明文規定に基づいて行われるべきことを主張している。

なお、本論文は、学位申請者の譲渡所得課税に関するこれまで公表した論文を加筆・修正のうえ再構成し、2023年3月に株式会社成文堂から公刊したものである。

2 本論文の構成

本論文は、全7部、序章と終章を含む17章、377頁から構成されている。その具体的な章立ては、以下の通りである。

序章 本書の問題意識

第I部 譲渡所得における「資産の譲渡」概念

第1章 譲渡所得の基因となる「資産」概念 ——増加益清算課税説の再考——

第2章 譲渡所得課税における「資産の譲渡」

第3章 財産分与時における譲渡所得課税の日米比較

第II部 譲渡所得と実現主義

第4章 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課税説の対立点——

第5章 譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質

第6章 みなし譲渡所得に「担税力」はあるのか

第III部 譲渡所得と相続税との関係

第7章 相続税と所得税との関係をめぐる基礎的考察 ——いわゆる「年金の二重課税問題」を契機として——

第8章 譲渡所得税と相続税との調整

第IV部 譲渡所得課税における控除項目

第9章 譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用

第10章 代償分割における代償財産の取得費該当性をめぐる課税問題

第V部 譲渡所得の特例制度の検討

第11章 譲渡所得課税の特例制度の理論的根拠 ——課税繰延べ制度と特別控除制度の対比——

第12章	譲渡所得課税の特例措置と財産権保障
第VI部	「資産の譲渡」概念の再考
第13章	消費税法における「資産の譲渡」の意義 ——所得税法における「資産の譲渡」との比較——
第VII部	譲渡所得の課税原理
第14章	譲渡所得における対価概念 ——高額譲渡の事例を参考に——
第15章	譲渡所得課税の趣旨と課税理論
終章	結語

3 本論文の内容

所得税法33条1項は、譲渡所得について「資産の譲渡による所得」と定めるが、その具体的な解釈は判例および学説ともに、増加益清算課税説に基づく立場が有力である（最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁ほか）。増加益清算課税説とは、譲渡所得の性質を、資産の保有期間中に生じた増加益（キャピタル・ゲイン）と解し、譲渡時にそれまでに蓄積した増加益を清算して課税するものとする見解である。その根拠は、現行の譲渡所得課税の起源となるシャープ勧告の趣旨に基づくものとされる。同説によれば、有償であるか無償であるかを問わず、あらゆる資産の譲渡が譲渡所得課税の対象となる。

しかし、現行の所得税法は、シャープ勧告後の改正を経て、無償譲渡については同法59条1項が定める「みなし譲渡課税」を例外とするだけで、それ以外の無償譲渡については同法60条1項に基づき譲渡時には課税を行わず、取得価額の引継ぎにより課税が繰延べられている。このように、増加益清算課税と現行の所得税法の規定とは乖離が生じており、それにもかかわらず同説を譲渡所得課税に関する解釈の基礎とすることをどのように解するか、本論文は、まずその理論的考察を行うことを第一の目的としている。

また、本論文は、譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」の意義（第1章～第3章）、譲渡所得金額の計算上、控除されるべき取得費および譲渡費用の意義および範囲（第9章、第10章）、課税の繰延べや特別控除などの特例措置の意義（第11章、第12章）などの譲渡所得課税の解釈上の諸問題について、判例・裁判例や学説の詳細かつ具体的な分析検討を通じて、増加益清算課税説と上述のような現行所得税法との乖離をふまえて、その解釈のあり方を論じている。本論文の序章では、まずこのような本論文全体の問題意識を明らかにしている。

第Ⅰ部「譲渡所得における『資産の譲渡』概念」では、アメリカ法との比較法的観点を交えながら、具体的事案の検討を通じて、譲渡所得の起因となる「資産」や「譲渡」ないし「資産の譲渡」概念について考察を加えている。まず、第1章では破産会社の無価値化した株式の「資産」該当性をめぐる裁判例を素材に、アメリカ法の「資本資産」概念(内国歳入法典1221条)に言及しつつ、「資産」概念の解釈のあり方と増加益清算課税説の解釈原理としての限界を論じている。次に、第2章では、第1章の議論をふまえ、ゴルフ会員権の譲渡に関する裁判例や余剰容積の移転に関する裁判例について、「資産の譲渡」概念に検討を加えている。そして、第3章では、離婚に伴う財産分与に対する譲渡所得課税について、日米の判例や学説の比較法的考察を行っている。

第Ⅱ部「譲渡所得と実現主義」では、増加益清算課税説とその反対説である譲渡益課税説の対立点にふれながら、譲渡所得課税と実現主義との関係について論じている。第4章では、増加益清算課税説と譲渡益課税説の対立点の検討を通じて、譲渡所得課税における実現主義の重要性を指摘し、そのうえで譲渡所得を「発生」、「実現」、「認識」の三層構造で理解すべきことを主張している。第5章では、職務上の発明の「相当な対価」の譲渡所得該当性が争点となった裁判例を素材に、譲渡所得の性質とその要件について検討している。そして、第6章では、上述のように所得税法59条1項に基づき無償譲渡に対し課税を行う、「みなし譲渡課税」について、その担税力の有無を論じている。

第Ⅲ部「譲渡所得と相続税との関係」では、所得税法9条1項17号に基づき非課税とされる「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」の解釈から、譲渡所得税と相続税との関係や調整措置について、その考え方を整理したうえで、立法論としてカナダの制度の紹介を中心に各国の調整措置の比較法的な考察を行っている。第7章では、年金の二重課税が争点となった最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁の検討を通じて、その争点と問題の所在を整理している。それをふまえて、第8章では、両税の関係は「二重課税」に該当せず、「二重負担」というべき状態であることを指摘したうえで、立法論として各国の調整措置を紹介し比較検討している。

第Ⅳ部「譲渡所得課税における控除項目」では、譲渡所得金額の計算上控除されるべき取得費および譲渡費用について、その意義と範囲を考察している。第9章では、取得費について、付随費用の範囲が争点となった最判平成17年2月1日訟月52巻3号1034頁の具体的な検討を通じて、その解釈の基礎となった増加益清算課税説の意義と機能を検証している。次に、第10章では、遺産分割の一方法として代償分

割を行った際の代償財産を取得費に算入することの是非と、代償分割における相続税と譲渡所得税との調整方法について論じている。

第Ⅴ部「譲渡所得の特例制度の検討」では、租税特別措置法に定めをおく譲渡所得の特例としての課税の繰延べと特別控除を比較し、その理論的根拠と憲法上の財産権保障との関係について検討を加えている。第11章では、租税特別措置法の収容等に伴い代替資産を取得する場合の課税の繰延べと特別控除について、それらの制度の理論的な背景の違いを指摘している。それをふまえて、第12章では、収容等のように非自発的に実現した譲渡所得に対して課税対象とすることが、財産権を保障する憲法29条に違反しないか考察を加えている。

第Ⅵ部「『資産の譲渡』概念の再考」は、第13章として、所得税法の「資産の譲渡」概念と消費税法の「資産の譲渡」概念の比較を通じて、税法上同一の文言であっても、その立法趣旨や課税の目的の違いが解釈に反映されることを明らかにしている。

第Ⅶ部「譲渡所得の課税原理」では、本論文のそれまでの議論をふまえ、近年の裁判例や相続法改正によって新設された配偶者居住権を素材に、改めて譲渡所得課税や増加益清算課税説の意義と範囲を考察し、譲渡所得課税の原理について論じている。第14章では資産の高額譲渡に関する裁判例の検討を通じて、譲渡所得における対価性について考察している。そして、第15章では、取引相場のない株式の時価の評価方法が争点となった最判令和2年3月24日判時2467号3頁と、配偶者居住権に関する譲渡所得課税についてそれぞれ検討し、増加益資産課税説は課税の趣旨として譲渡所得課税に係る問題の解釈原理とはなるものの、具体的問題は法令の要件や事実関係を基礎として解釈・適用が行われなければならないことを指摘している。

終章：「結語」では、本論文の結論として、増加益清算課税説は譲渡所得課税の趣旨を示す解釈原理となり得るものであるが、そのみを直接課税上の根拠とすることはできず、個別問題の解決に当たってはあくまで法令の明文の規定に基づくべきことを主張している。また、譲渡所得課税を実現主義との関係で理解することの重要性を改めて指摘したうえで、譲渡所得について「発生」、「実現」、「認識」という三層構造で理解すべきことを述べている。そして最後に、本論文で示された理解について、租税法律主義に適合し、包括的所得概念を前提に実現主義を採用するわが国の所得税法の譲渡所得課税の位置づけとして、一定の妥当性を有するのではないかという評価を示している。

〔論文審査の結果の要旨〕

1 本論文の特徴

本論文の特徴は、所得税法における譲渡所得課税に関して、関連の判例・裁判例や学説の詳細かつ緻密な分析検討を通じて、その性質や「資産の譲渡」などの基本概念や相続税との関係、取得費や譲渡費用といった計算上の控除項目から特例制度まで体系的に考察を加え、増加益清算課税説の解釈原理としての意義とその範囲を明らかにしている点にある。これまでも譲渡所得の性質や解釈上の個別の問題について、検討を加えた先行業績は故金子宏名誉教授の先駆的研究をはじめ存在するが、本論文のように譲渡所得課税について網羅的かつ体系的に論じたものはなく、今後の関連の研究において参照されるべき重要な研究業績として高く評価できる。また、増加益清算課税説と譲渡益課税説の異同から、譲渡所得課税における実現主義の重要性を指摘し、そのうえで譲渡所得を「発生」、「実現」、「認識」の三層構造で理解すべきという主張や、譲渡所得と相続税との関係の「二重負担」の調整とカナダの制度への言及などについては、先行研究にはない独自性が認められる。

本論文の公聴会において、「資産の譲渡」と増加益清算課税説との関係を中心に、とくに「資産」概念の解釈論に関する報告や質疑の中で、譲渡損の場合も考慮しつつ、本論文の主張の中心である趣旨としての増加益清算課税にのみに依拠することの問題が明らかになった。ただし、本論文は、増加益清算課税説の解釈原理としての限界を論じていることから、学位申請者自身が同説の立場をとっていることや、解釈論と立法論の区分がやや明確性に欠けるという指摘があった。また、申請者からも、アメリカ連邦所得税における「キャピタル・ゲイン」とのさらなる比較法的考察や、暗号資産等のデジタル資産から得られる所得の譲渡所得該当性の検討などの今後の課題が示された。

しかし、それらの課題は、本論文が譲渡所得課税に関する「基礎的研究」であることから、その理論的枠組みに基づいて学位申請者の今後の研究の進展の過程で解決されていくことが十分に期待でき、本論文の研究業績としての高い評価に影響を与えるものでないことは明らかである。

2 論文の評価

本審査委員会は、本研究科の博士学位審査方針に基づき、本論文を以下の審査項目ごとに評価した。

【1】研究課題とその意義の明確性

本論文では、所得税法の譲渡所得課税における解釈原理としての増加益清算課税説の意義と範囲を明らかにするという研究課題と、その目的が明確に示されているだけでなく、それによって譲渡所得課税の法的解釈のあり方を提示するというその意義づけにも説得力がある。

【2】研究方法の適切性

本論文では、譲渡所得課税における増加益清算課税説の意義と範囲について、アメリカ法を中心に比較法的な考察を交えつつ関連の判例・裁判例や学説などを詳細かつ具体的に検討するという研究方法がとられており、そこに方法論上の不備や不適切な点がない。また、引用されるべき先行業績もすべて適切に引用されている。

【3】叙述内容の論理性および体系性

本論文の譲渡所得課税の「資産の譲渡」の基本概念から特例制度の検討までの章立ては、適切かつ明快であり、各章の叙述も論理性を有している。とくに、増加益清算課税説の意義と範囲の解明という目的から、一貫した論旨で譲渡所得課税に関する体系的な議論が展開できている点で優れている。

【4】研究内容の独創性

上述の通り、本論文は譲渡所得課税における増加益清算課税説の意義と範囲を論じることに加えて、譲渡益課税説との学説上の対立点から実現主義の重要性を強調し、譲渡所得を「発生」、「実現」、「認識」の三層構造で理解すべきとする。その議論の展開は、先行業績に対し学術的な意味において独創性が認められ、税法分野の学界において、譲渡所得課税に関する優れた研究業績として高い評価を得ることが予想される。

【5】研究内容の国際性

本論文には、アメリカ法を中心に英語の文献の引用が多数みられ、比較法的観点から研究課題を国内外の議論の中から明らかにしようとしており、全ての箇所で見出しの趣旨が明確であり、研究内容の国際性も認められる。

本審査委員会は、このような本論文の特徴と評価、公聴会での口頭試問結果をふまえ、本論文が本研究科の博士学位論文審査基準を満たしており、博士学位を授与するに相応しい優れた研究であることを全員一致で確認した。

〔試験または学力確認の結果の要旨〕

本論文の公聴会は、2023年7月6日(木)午前10時から12時まで、啓明館3階KM306教室において、対面とオンラインの併用方式により開催された。公聴会では、学位申請者から譲渡所得課税の解釈論における増加益清算課税説の意義と範囲について、「資産」概念の検討を中心に本論文の概要に関する報告がなされ、その後、活発な質疑が交わされた。

出席者からは、譲渡所得における「資産」概念について、外国通貨や暗号資産などのデジタル資産の資産該当性などに関して質問がなされた。質問に対し申請者からは、本論文で示された知見に基づき、具体的な事例をあげながら増加益清算課税説は「資産」概念を定義する機能を有していないとする見解を示すなどの確かな応答がなされ、本論文の研究上の意義があらためて確認されるとともに、申請者の優れた研究能力が示された。

本学位申請は、本学学位規程第18条第2項に基づくものであるが、申請者は長年にわたって大学の学部及び大学院において、税法の講義や研究指導を担当してきた。また、本論文に加え、申請者の他の研究業績や学界での評価、さらには公聴会における質疑に対する的確な応答により、専門科目に関する十分な知識を有することが認められ、本論文のアメリカ法を中心とする比較法研究より外国語文献の読解において、十分な外国語能力を有することが確認された。したがって、本審査委員会で検討した結果、本学学位規程第25条第1項により、これらに関わる試験の全部を免除した。

以上により総合的に判断して、本審査委員会は全員一致で、本学学位規程第18条第2項に基づいて、本学位申請者に対し、博士(法学 立命館大学)の学位を授与することが適当と判断した。