

論 説

譲渡所得課税の趣旨と課税理論

伊川正樹

(名城大学法学部教授)

目 次

- | | |
|---------------------------|--------------------|
| I はじめに | III 配偶者居住権をめぐる課税問題 |
| II 取引相場のない株式の評価と譲渡所得課税の理論 | 1 配偶者居住権の概要 |
| 1 最高裁令和2年3月24日判決 | 2 配偶者居住権に関する課税 |
| 2 検討 | 3 検討 |
| | IV おわりに |

I はじめに

一般に、新たな裁判例の登場や新しい制度の創設により、新たな課税問題が生じるが、譲渡所得についてもその例外ではない。譲渡所得をめぐる課税は、第一義的に、従来からの判例・通説を前提とした譲渡所得課税の理論に基づく解釈問題として検討されるが、その過程で当該理論の妥当性を検証し、従来の理論で新たな問題への対応が可能かどうかを検証する契機となるとともに、立法的解決の必要性を探る端緒にもなる。

筆者はこれまで、譲渡所得課税に関する様々な局面について検討してきたが、それらを踏まえ、新たな事例に関する譲渡所得課税の問題を考察することにより、その課税理論の妥当性について再考するのが本稿の目的である。

本稿で取り上げる新たな事例は、取引相場のない株式の評価方法が争われた最高裁令和2年3月24日判決（タキゲン事件）および平成30年の民法改正によって導入された配偶者居住権である。前者の判決の検討を通じて、譲渡所得課税の趣旨である増加益清算課税説と課税対象となる資産の増加益の関係について考えてみたい。また、配偶者居住権をめぐる譲渡所得課税の問題については、現行法令の解釈として示されている理解が、譲渡所得課税の理論とどのように整合するのか、また検討すべき問題としてどのような問題があるかについて考察する。そして、これらの検討を通じて、譲渡所得に係る課税理論の精緻化を試みる。

II 取引相場のない株式の評価と譲渡所得課税の理論

1 最高裁令和2年3月24日判決⁽¹⁾

(1) 事案の概要

まずは、検討の対象とする事案をみておこう。

A社は、金属製品等の製造・販売を行う株式会社で、下記の本件株式譲渡時点で、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）178における「大会社」に当たり、A社株式は「取引相場のない株式」に該当した。

A社の代表取締役であったHは、平成19年

〔表〕 本件株式譲渡前後のA社の株主構成

本件株式譲渡前			本件株式譲渡後		
株主	持株割合		株主	持株割合	
H	15.88%	合計 22.79%	H	8.00%	合計 14.91%
Hの親族	6.91%		Hの親族	6.91%	
—	—	—	B社	7.88%	
その他	省略		その他	省略	

※評価通達188の適用においては、HとHの親族が相互に同族関係者に当たる。

その後、平成19年12月26日にHが死亡し、Hの相続人であるXら（以下「Xら」という。）は、平成20年3月に、Hの平成19年分の所得税につき準確定申告書を提出した。その際、本件株式譲渡に係る譲渡所得の収入金額を1株当たり75円として算定した。

所轄税務署長は、Xらに対し、本件株式譲渡の時の本件株式の価額は類似業種比

8月1日、A社株式のうち72万5,000株（以下「本件株式」という。）を1株当たり75円、合計5,437万5,000円でB社に譲渡した（以下「本件株式譲渡」という。）。この1株当たりの金額は、本件株式を配当還元方式により評価した金額と同額である。

B社は、平成16年2月に金銭の貸付業、株式投資業等を目的として設立された会社で、設立以来、その株主はすべてA社の役員又は従業員である（ただし、Hの親族ではない。）。

本件株式譲渡により、A社の株主構成は〔表〕のとおりになった。

準方式により算定した1株当たり2,990円であり、本件株式譲渡は所得税法59条1項2号の低額譲渡に当たるとして、Hの平成19年分の所得税の更正処分等（以下「本件更正処分」という。）をした。

これに対して、Xらが行った異議申立てによって、本件株式の価額は1株当たり2,505円に改められた。しかし、それでも本件株式譲

(1) 最判令和2年3月24日判時2467号3頁。同判決については、佐藤英明「判批」TKC税研情報29巻4号（2020年）1頁以下、品川芳宣「判批」TKC税研情報29巻3号（2020年）28頁以下、大淵博義「判批」税務弘報68巻11号（2020年）113頁以下、長島弘「判批」税務事例52巻10号（2020年）33頁

以下、伊川正樹「判解」税務QA2020年9月号78頁以下等。また、渡辺徹也「取引相場のない株式の評価—財産評価基本通達に基づく評価法および清算課税説の再検討—最高裁令和2年3月24日判決〔タキゲン事件〕を中心に—」税務事例研究180号（2021年）24頁以下も参照。

渡は低額譲渡に当たることには変わりはない。そこで、Xらが本件更正処分の取消しを求めて出訴したのが本件である。

本件では、本件株式譲渡が所得税法 59条 1項 2号の低額譲渡に当たるとかが争点とされており、より具体的には、本件株式譲渡時における本件株式の「時価」の評価方法をめぐり、通達が定める内容が問題とされている。

ここで、本件で問題とされている通達についてみておこう。まず、事件当時の所得税基本通達59-6⁽²⁾は、所得税法59条 1項の適用に当たり、取引相場のない株式の評価については、評価通達178から189-7までの例により算定した価額とする旨を定めている。そして、所得税基本通達59-6(1)は、その適用の条件として、「財産評価基本通達188の(1)に定める『同族株主』に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」(傍点、筆者)としている。ただし、財産評価基本通達188の(2)および(4)には「株式取得後」、同(2)から(4)には「株主の取得した株式」(いずれも傍点、筆者)と定められている。そして、本件株式の評価において、同族株主の株式の保有数に関し、株式の譲渡直前の時点を基準とするのか、株式の譲渡(取得)後なのかにより、異なる評価方法が定められている。すなわち、前者によれば、類似業績比準方式となり、国

側が主張する評価方法となり、後者の解釈をとる場合には、配当還元方式となり、X(納税者)が主張するものとなる。

第一審⁽³⁾は、相続税や贈与税の課税価格の計算の基礎となる財産の評価と、譲渡所得の収入金額の計算とは場面が異なることを前提として、評価通達は、譲渡所得の収入金額の計算の趣旨に照らして適用することが念頭に置かれているとして、同通達の「取得した株式」という文言を「譲渡した株式」と読み替えて適用すべきと解釈した上で、国側の主張を認める判断を示した。

これに対して、控訴審⁽⁴⁾は、課税に関する納税者の信頼および予見可能性を確保する見地から、通達の意味内容について文理に忠実に解釈すべきであり、通達の文言を殊更に読み替えることは許されないとの解釈を示した上で、Xらの主張を認める判断を示した。

(2) 判旨

まず、最高裁は、先例⁽⁵⁾を引用して、増加益清算課税説⁽⁶⁾について言及する。それに続けて次のように述べている。「すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法59条 1項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当

(2) 令和2年8月28日付課資4-2ほか1課共同「『所得税基本通達の制定について』の一部改正について(法令解釈通達)」による改正前のもの。
 (3) 東京地判平成29年8月30日税資267号順号13045。
 (4) 東京高判平成30年7月19日税資268号順号13172。
 (5) 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁、最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。

(6) 「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」という他の裁判例でも引用されるのと同様のフレーズである。

該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、『その時における価額』に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。』

そして、取引相場のない株式に係る所得税法59条1項所定の時価について、所得税基本通達59-6は、同(1)~(4)によることを条件に評価通達の例により算定した価額としているが、その意義について、評価通達は株式を取得した株主の議決権の割合によって配当還元方式を用いるかどうかを判定するとしているが、これは、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課される相続税および贈与税では、株式を取得した株主の会社への支配力に着目していることによるものであることと解している。

これに対して、譲渡所得課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解している。その上で、「譲渡所得に対する課税の場面では、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである」と述べ、所得税基本通達59-6の定めは、「譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するかどうかについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができる。」と判示している。

以上の理由に基づき、本件株式の譲受人で

あるB社が評価通達188の(3)の少数株主に該当することを理由とする原審判決は違法であるとして、原審に差し戻す判断を示した。

2 検討

(1) 本判決の解釈と譲渡所得課税の趣旨が果たす役割

本判決をめぐっては、所得税法59条1項の適用に関して財産評価基本通達という相続税の通達に依拠することの問題や通達の文言のわかりにくさといった問題⁽⁷⁾も指摘されているが、ここでは譲渡所得課税との関係に絞ってみていくことにする。

本件では、所得税法59条1項のみなし譲渡課税の適用に当たり、取引相場のない株式である本件株式に係る評価方法が問題とされ、「譲渡所得課税の趣旨に照ら」して、「譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべき」との解釈が示された。すなわち、資産の所有者に帰属する増加益を譲渡所得であるとし、保有期間中に発生した増加益を譲渡の機会に清算して課税するのが課税の趣旨であることから、譲渡所得課税が行われるのは譲渡の時まで資産を所有していた者、すなわち譲渡人であることは明らかである。そのため、譲渡人に着目して当該資産の評価を行うことは、課税の趣旨からすれば当然のことといえる。

他方で、相続税および贈与税は、現行法上、資産の取得者の担税力の増加を課税の根拠とする遺産取得税方式を基礎としているため、

(7) 本判決に付されている、宇賀裁判官および宮崎裁判官の補足意見参照。なお、本判決を契機として、所得税基本通達59-6は令和2(2020)年8月に改正された。

資産の取得者に着目することになる。譲渡所得と相続税との「二重課税」が問題とされるケース⁽⁸⁾においても、両者の課税根拠および納税義務者の違いは同様に理解され、両税は区別される⁽⁹⁾。そのため、本判決の解釈は妥当であり、また増加益清算課税説に即したものといえよう。

さらに本判決の特徴は、「譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなる」と述べている点である。これは、所得税法59条1項所定のみなし譲渡課税について、「譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して」課税を行うものであることを説明する文脈での判示である。そのため、実際の譲渡益は発生しておらず、(客観的な)増加益に対して課税する場面であることから、資産の譲渡の時点で生じている増加益に対して課税すること、およびそのタイミングは資産の譲渡時であることを確認する趣旨であると解される。

(2) 「増加益の清算」と「時価」の算定

上記の判示部分については、譲渡所得課税の趣旨は増加益清算課税説であることを確認し、譲渡益課税説⁽¹⁰⁾は妥当しないこと⁽¹¹⁾を示す意図があったものと考えられる⁽¹²⁾。本判決が資産の譲渡を「課税の機会に[・]すぎず[・]」(傍点、筆者)と表現した意図を押し量ることは困難であるため、この点は措くとしても、ここで述べられていることは、譲渡時に生じている増加益を譲渡のタイミングで清算して課税するのが譲渡所得課税の趣旨であるため、無償譲渡であっても所得税法59条1項の規定に基づいて増加益を清算して課税することが認められるという課税の趣旨を確認したものと理解できる。

そして、本判決は、従来から判例・通説とされてきた増加益清算課税説に基づいて資産の評価方法についての解釈を示していることから、昨今の裁判例においてみられた譲渡益課税説への一定の傾斜⁽¹³⁾とは一線を画す判断が示されたものとみる向きがある⁽¹⁴⁾。

ただし、私見によれば、増加益清算課税説と譲渡益課税説との対立点は、所得税法59条1項の規定によらずに同法33条1項のみで課税される無償譲渡があり得るかかどうかという

(8) 最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁。同判決については、伊川正樹「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—」名城法学60巻別冊(2010年)123頁以下参照。

(9) 伊川正樹「譲渡所得税と相続税との調整」税法学572号(2014年)3頁以下参照。

(10) 資産の譲渡による現実の収入金額から、その資産の取得費等を控除した残額を譲渡所得ととらえる見解である。参照、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年)64頁、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(1970

年)109頁等。

(11) 本件ではみなし譲渡課税の適用に関して争われたものであるため、譲渡益課税説を採用する余地はなかったことも関係しているとみることもできるだろう。

(12) 佐藤・前掲注(1)7頁は、「清算課税説の中核的な発想を表現した」と評価している。

(13) 佐藤英明『スタンダード所得税法[第2版補正2版]』(弘文堂、2020年)96頁、146頁参照。なお、同書では、清算課税説と譲渡益説と表記されている。

(14) 佐藤・前掲注(1)7頁参照。

点においてのみ実益がある議論であり、そうした場面は現行法上想定できないため、さほどの重要性は認められないと考えられる¹⁵⁾。むしろ、現行法の下で譲渡所得課税を理解する場合には、所得税法33条1項の解釈の結果、課税の趣旨として増加益清算課税説が妥当するものの、実際に所得金額を算定して課税を行うためには(所法33条3項参照)、所得を算定する前提の収入金額として実現した金額がなければならない(所法36条1項参照)。無償譲渡の場合には、収入金額を実現したものとしてみなす必要がある、その根拠規定が所得税法59条1項である。そのため、譲渡益課税説による場合でも、所得税法59条1項を根拠とすれば、無償譲渡の場合でも課税が認められることになる。したがって、所得税法59条1項所定の要件を充足する限りにおいては、増加益清算課税説および譲渡益課税説のいずれによっても、譲渡時の時価を収入金額とみなして課税するという結果は同じである。

そして、有償譲渡の場合、抽象的な増加益そのものが課税対象となるわけではなく、当事者間で合意した金額を収入金額とすることが一般的であるが、これは実現した収入金額を前提として課税計算に載せるという実現主義(所法36条)が前提になっているからである。当事者間の合意金額、すなわち取引価格を収入金額とすることは、資産の増加益を所得とする増加益清算課税説とは相容れないことになるが、それは現行所得税法の下での課税計算が実現主義を前提としていることによるものであり、「増加益を所得として課税を行う」という課税の趣旨そのものが否定されるわけではない。そのため、課税の趣旨としての増加益清算課税説を前提としつつ、実現主義を前提として実際の課税計算を行った上で

課税が行われると理解すれば、有償譲渡の場合でも、譲渡益課税説が主張するところと同じ結果に至るのである。

このようにみれば、昨今の裁判例における「譲渡益課税説への一定の傾斜」とみられる傾向は、増加益清算課税説を前提としながら、実際の課税計算について実現主義を踏まえて行った結果であるともみることができ、決して増加益清算課税説を否定するとか、その意義を低下させるものであったというわけではないと解すべきである。

本判決では所得税法59条1項所定のみなし譲渡課税が問題とされている場面であったことから、課税の趣旨である増加益清算課税説に基づいて解釈が示されたことは自然かつ妥当なものであるといえる。ただし、本件において最高裁判決が原審判決を破棄した理由は、原審が所得税法59条1項の解釈適用を誤った点にある¹⁶⁾。そのため、原審判決が、同項の解釈を増加益清算課税説に基づいて適切に行ったとすれば、類似業種比準方式とは異なる評価方法を用いたとしても(場合によっては、配当還元方式に基づいて評価を行ったとしても)、本件株式の評価として適法と判断される余地があるといえよう¹⁷⁾。

このことを敷衍すれば、本件では、所得税法59条1項の解釈が増加益清算課税説に基づいて行われているかどうかという問題と、本件株式の評価額自体の適正さが問われており、両者は一連の問題でありながら、前者につい

15) 伊川正樹「譲渡所得とその課税および実現主義—増加益清算説と譲渡益課税説の対立点」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)481頁参照。

16) 渡辺・前掲注(1)30頁以下参照。

17) 同上37頁以下参照。

て適正な解釈をしたからといって、必ずしも後者の帰結が必然的に導き出されるわけではない、ということになる。本件では、増加益清算課税説を前提として関連する通達に基づいて評価をした場合、類似業種比準方式によって評価すべきこととなるが、その金額は1株当たり2,505円であり、その金額が所得税法59条1項が定める時価に相当するといえるかどうかは疑問である。通達には法源性がないことを前提とすれば、通達が定める評価に拘束される必要はないため、類似業種比準方式および配当還元方式のいずれにもよらない評価方法によることも認められるはずである¹⁸⁾。

これを一般化していえば、譲渡所得課税に関する問題は、課税の趣旨である増加益清算課税説に依拠して解釈されるべきであるが、具体的な所得金額計算の場面まで増加益清算課税説の規律は及ばないということになる。言い換えると、増加益清算課税説は譲渡所得課税の趣旨について述べるものであって、より具体的な問題、とりわけ所得金額計算がかかる問題については、実体法の規定や具体的な事実関係等に基づいて判断するものと考えべきである。

(3) 小括

本判決の検討から、増加益清算課税説は譲渡所得課税の趣旨について述べるものであって、規定の解釈原理にはなり得るものの、さ

らに具体的な評価額や所得金額まで規律するような内容のものではないという知見が得られる。こうした理解は、すでに述べたように、実現主義に基づいて収入金額を確定し、それに基づいて所得金額が算定されて実際の課税が行われるとする理解と軌を一にするものといえよう。

つまり、資産の評価については、増加益清算課税説に基づく解釈に従って行われるべきであるが、同説により具体的な評価額までを確定することはできない。同説が示しているのは、資産に生じた増加益が譲渡所得であるということであり、その評価額の適正さまでは同説によって導き出すことはできないのである。

III 配偶者居住権をめぐる課税問題

1 配偶者居住権の概要¹⁹⁾

(1) 創設の背景

配偶者居住権²⁰⁾は、改正民法（平成30年法律第72号）²¹⁾により新設された権利である。この権利は、被相続人の配偶者が、被相続人の死亡後も住み慣れた居住環境で安定的に生活を継続することができるように、居住建物の使用・収益権限のみが認められ、処分権限のない権利を創設することによって、遺産分割の際に、配偶者が居住建物の所有権を取得する場合よりも低廉な価額で居住権を確保するこ

18) ただし、本件の差戻審である東京高判令和3年5月20日（判例集未登載、TAINS Z888 - 2364）は、類似業種比準方式によるべきとして、2,505円が妥当である旨を判示している。

19) 以下の記述は、堂園幹一郎＝神吉康二編著『概説 改正相続法【第2版】』（金融財政事情研究会、2021年）9頁以下、ハツ尾順一「配偶者居住権の税務上の取扱い」税法学585号（2021年）79頁以下

を参照した。

20) 配偶者居住権（民法1028～1036条）とともに、配偶者短期居住権（民法1037～1041条）も新設されたが、本稿では便宜上、主に配偶者居住権について触れることとし、配偶者短期居住権については必要な範囲でのみ取り上げることとする。

21) 施行は、令和2（2020）年4月1日である。

とができるようにすることを目的としたものである²²。

(2) 成立要件

配偶者居住権の成立要件は、次のとおりである（民法1028条1項、554条）。

- (i) 配偶者が相続開始の時に被相続人所有の建物に居住していたこと。
- (ii) その建物について、配偶者に配偶者居住権を取得させる旨の遺産分割、遺贈又は死因贈与がされたこと。

これらの要件から、民法上、配偶者居住権は相続財産であることが前提となっているといえる²³。

(3) 法的性質

配偶者居住権の法的性質として、主に以下のようなものが挙げられる。

- (i) 配偶者の一身専属権であること（民法1030条）。
- (ii) 譲渡が禁止されていること（民法1032条2項）。
- (iii) 配偶者が死亡した場合には当然に消滅して、相続の対象にもならないこと（民法1036条、同法597条3項の準用）。
- (iv) 居住建物の全部について無償で使用及び収益をすることができること（民法1028条1項）。
- (v) 賃借権類似の法定の債権であること²⁴。

(4) 消滅原因

配偶者居住権の消滅原因としては、次のものが挙げられる。

- (i) 存続期間の満了（民法1036条、同法597条1項の準用）
- (ii) 居住建物の所有者による消滅請求（民法1032条4項）
- (iii) 配偶者の死亡（民法1036条、同法597条3項の準用）
- (iv) 居住建物の全部滅失等（民法1036条、同法616条の2の準用）

また、これらの法定原因以外に、配偶者と居住建物の所有者との間の合意により、配偶者居住権を解除して消滅させることもできると解されている。

2 配偶者居住権に関する課税

(1) 配偶者居住権の設定時の取扱い

(i) 相続税

上記のように、配偶者居住権は、被相続人に帰属していた居住建物について、配偶者に対して使用・収益権を認めるものであるが、遺産分割等によって定められ、具体的相続分を構成するものであることから、配偶者が相続によって取得した財産として相続税の課税対象とされる。そのため、相続財産としての配偶者居住権の評価が必要となる。

一般に、相続財産の評価は、相続税法22条の「時価」によることとされているが²⁵、配偶者居住権については、相続税法23条の2が新設され、法定評価が適用されることとされた。

²² 堂園＝神吉・前掲注(9)10頁参照。

²³ ハツ尾・前掲注(9)81頁参照。

²⁴ 法務省民事局参事官室「民法（相続関係）等の改正に関する中間試案の補足説明」（2016年）10頁

参照（<http://www.moj.go.jp/content/001198631.pdf> [最終確認日：2021年8月13日]）。

²⁵ 定期金に関する権利の評価等（相法24条等）、別段の評価方法が定められている財産もある。

その理由について、財務省担当者は次のように説明している²⁶⁾。

- (i) 相続税法の「時価」とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されており、取引可能な財産を前提としているが、配偶者居住権は譲渡することが禁止されているため、この「時価」の解釈を前提とする限り、解釈に委ねるには馴染まないと考えられること。
- (ii) まだ制度が開始しておらず、配偶者居住権の評価額について解釈が確立されて

いるとは言えない現状において解釈に委ねると、どのように評価すれば良いのか納税者が判断するのは困難であると考えられ、また、納税者によって評価方法が区々となり、課税の公平性が確保できなくなるおそれがあること。

- (iii) 配偶者の余命年数を大幅に超える存続期間を設定して配偶者居住権を過大に評価し、相続税の配偶者に対する税額軽減の適用を受ける等の租税回避的な行為を防止するためには、法令の定めによることが適切であると考えられること。

そして、相続税法23条の2第1項所定の法定評価方法は、次のような計算式となる²⁷⁾。

居住建物の相続税評価額 ^(注)	-	居住建物の相続税評価額 ^(注)	×	$\frac{\text{存続年数に応じた耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}}$	×	法定利率による複利現価率
(注) 居住建物の一部が賃貸の用に供されている場合又は被相続人が相続開始の直前において居住建物をその配偶者と共有していた場合には、次の算式により計算した金額となる。						
居住建物が賃貸の用に供されておらず、かつ、共用でないものとした場合の相続税評価額	×	$\frac{\text{賃貸の用に供されていない部分以外の部分の床面積}}{\text{居住建物の床面積}}$	×	被相続人が有していた持分割合		

また、配偶者居住権以外にも、配偶者居住権の目的となっている建物の価額（相法23条の2第2項）、配偶者居住権に基づく敷地の使用权（同条3項）およびその敷地の価額（同条4項）についても評価方法が法定されている。

(ii) 譲渡所得

上記のように、配偶者は配偶者居住権を被相続人から相続、遺贈ないし死因贈与によって取得するため、所得税法60条1項1号の適用を受けることになる。そのため、配偶者居住権の設定時点では、当該資産の元の所有者である被相続人に対して譲渡所得課税は行われない。

また、同項によれば、配偶者は配偶者居住権という資産につき、被相続人の取得費を引き継ぐこととなる。ただし、配偶者居住権は、居住建物の「全部」（民法1028条1項本文）について設定される権利であるものの、当該資産の所有者は別に存在し、配偶者は使用・収

²⁶⁾ 財務省「令和元年度税制改正の解説」496頁参照（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0492-0509.pdf [最終確認日：2021年8月13日]）。

²⁷⁾ 国税庁タックスアンサーNo.4666「配偶者居住権等の評価」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hyoka/4666.htm> [最終確認日：2021年8月13日]）参照。

益権のみを取得するため、取得費の算定方法を定める必要がある。そこで令和2年度税制改正（令和2年3月法律8号）によって所得税法60条2項が制定され、配偶者居住権が設

定された建物またはその敷地の用に供される土地等を譲渡した場合における資産の取得費は、次のように算定されることとされている²⁸⁾。

当該建物又はその敷地の用に供される土地等の譲渡（相続開始）時点で計算した場合の本来の（配偶者居住権が設定されていないと仮定した場合の）居住建物またはその敷地の用に供される土地等の取得費

同時点で計算した場合の配偶者居住権又は配偶者敷地利用権が消滅したものと仮定した場合に同条3項により算定された取得費

このような算定方法は、配偶者居住権が設定された場合に、「配偶者居住権を有する者に帰属する部分」と「配偶者居住権付き建物の所有者に帰属する部分」の2つの要素で構成されることから、両者を按分することが適切であるという考えに基づくものといえる²⁹⁾。

ったという利益を取得することになることから、その所有者に対して一定の課税を行うと考えることも可能である³⁰⁾。しかし、財務省担当者による説明によれば、次のような理由により、課税をする必要はないと解されている³¹⁾。

(2) 配偶者居住権の消滅時の取扱い

(i) 相続税および贈与税

① 配偶者死亡・存続期間満了の場合

配偶者居住権は、前記1(4)のような原因で消滅するが、このうち、配偶者が死亡した場合および存続期間が満了した場合には、相続税や贈与税の課税関係は生じないと解されている。すなわち、配偶者の死亡の場合は、民法の規定により配偶者居住権が消滅するものであるため、配偶者から居住建物の所有者に相続を原因として移転する財産はないことから、相続税の課税関係は生じない。また、有期の存続期間満了の場合も、同様に両者間での資産の移転はないため、贈与税の課税関係は生じないことになる³²⁾。

(a) 配偶者居住権による権利関係は民法に定められた同権利の意義に由来するものであること。

(b) 居住建物の所有者は、配偶者居住権の存続期間は自らの使用・収益が制約されるという負担を負っていること。

(c) 前記のような配偶者居住権の相続税法上の評価方法の考え方からすれば、その負担は存続期間にわたって逡減するものであり、配偶者の死亡時にまとめて解消されるのではないことを踏まえれば、課税を行わないとしても公平上問題があるともいえないこと。

(d) 配偶者の死亡による配偶者居住権の消滅時に、当初設定した配偶者居住権に基づき建物の使用・収益の完了に至ることから、移転し得る経済的価値は存在しないと考えられること。

もっとも、両者のケースにおいて、居住建物の所有者が使用・収益することが可能とな

28) 武田昌輔監修『DHCコンメンタル所得税法3巻』（第一法規、web版）4313の2頁以下を参照。

29) 武田・前掲注28)4315頁参照。

30) 財務省・前掲注26)503頁参照。

31) 配偶者死亡の場合には相続税、存続期間満了の場合にはみなし贈与課税（相法9条）が、それぞれ居住建物の所有者に行われることになろう。

32) 財務省・前掲注26)503頁以下参照。

② 期間の途中で合意解除・放棄等があった場合

配偶者居住権の存続期間中に、配偶者が放棄をする場合や、配偶者と所有者との間で合意により同権利を解除するような場合、また配偶者が民法1032条1項の用法遵守義務に違反したことを理由として、居住建物の所有者が同権利を消滅させるような場合には、配偶者から贈与があったものとみなして当該所有者に対して贈与税が課せられると解されている³³。この場合、配偶者居住権の消滅により、配偶者から当該所有者に対して使用・収益する権利が移転したものと考えられ、相続税法9条に基づくみなし贈与課税が行われると考えられる（相基通9-13の2）³⁴。

(ii) 譲渡所得

配偶者居住権が消滅する場面において、配偶者の死亡や存続期間満了の場合には、配偶者から居住建物の所有者に対して、同権利の消滅を原因として対価の支払いはされないことが通常であるため、基本的には譲渡所得課税の問題が生じることはない。

一方、配偶者と所有者との間で合意解除によって配偶者居住権を消滅させる場合には、対価を支払って行うことが可能であるため、そうした場合には、配偶者が同権利の消滅に際して得た対価は、資産の譲渡によって得た

所得として、譲渡所得に当たると解されている³⁵。また、配偶者敷地利用権の消滅についても、同様にそれに伴って得た対価は譲渡所得として課税される。

なお、かかる課税が行われる場合の居住建物の所有者の取得費については、所得税法60条3項が定めている。

3 検討

(1) 問題の所在

以上の内容を踏まえ、本稿の目的に沿って、配偶者居住権をめぐる譲渡所得課税について検討する。

まず、配偶者居住権の設定時においては、配偶者は同権利を被相続人から、相続、遺贈または死因贈与によって取得したものであるため、所得税法60条1項1号の適用により、被相続人に対する譲渡所得課税は行われず、配偶者が一定の按分割合に応じて取得費を引き継ぐことになる。かかる取扱いについては、現行法上、特に問題はない。

次に、配偶者居住権の消滅については、消滅原因について、(i)配偶者の死亡による場合および存続期間満了の場合と、(ii)配偶者と居住建物の所有者との合意解除等による場合とに分けて論じる必要がある。すなわち、すで

³³ 同上504頁参照。

³⁴ このように、現行法上の取扱いとしては、配偶者の死亡および存続期間の場合（上記①）には課税問題は生じず、合意解除等の場合（②）には課税されるというように差異が生じるものとされている。しかし、①(b)の理由は②の場合でも同様であること、①(d)の理由は相対的であると考えられることから、両者に課税上の差異を認めるだけの合理的であるといえるか疑問である。そして、①(c)については、合意解除等を行う時期によって理由の合理性に関する評価が変わるものと思われる。

る。そのため、①の場合に課税関係が生じないことを合理的に説明しようとすれば、(a)の理由、すなわち配偶者居住権という制度を新設した背景に鑑みた政策的な措置と理解するのが自然であると考えられる。ただし、本稿の問題意識とはやや異なる内容であるため、これ以上は立ち入らないこととする。

³⁵ 財務省「令和2年度税制改正の解説」118頁参照（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p093-160.pdf [最終確認日：2021年8月13日]）。

に述べたように、(i)の場合には、配偶者居住権の消滅に当たって、居住建物の所有者から配偶者に対して対価の支払いがされることは基本的にないため、配偶者に所得が生じることはなく、そもそも（譲渡）所得税の課税問題を考える必要はないのである。それに対して、(ii)の場合において、配偶者居住権の消滅の対価が支払われる場合には、配偶者が得た所得に対する課税問題が生じることになる⁵⁶⁾。そのため、上記の(i)と(ii)の区別は、配偶者居住権の消滅原因の差異というよりも、同権利の消滅の対価の支払いの有無の違いとみるべきであり、課税問題の有無はこの点にかかっているというべきである。

(2) 現行法上の取扱いの分析

前記の現行法上の取扱いは、配偶者居住権の消滅により、配偶者から居住建物の所有者に対して使用・収益権という資産が移転したことを理由として対価が支払われたものとし、配偶者が得た対価が譲渡所得に該当すると理解している。

すでにみたように、配偶者が相続財産として配偶者居住権を取得した場合には、相続税法23条の2に基づいて当該配偶者居住権の価額が評価されるため、配偶者居住権そのものに経済的価値が認められる。従来⁵⁷⁾の解釈に照らせば、経済的価値が認められる資産は、譲渡所得の基因となる資産に該当すると解されることから、配偶者居住権も所得税法33条1項にいう「資産」に該当するというべきであろう。また、居住建物の所有者との合意によってそれを消滅させる行為は、当該「資産」の譲渡に該当すると解することができる。そして、それが消滅することによって対価を得たのであれば、「資産」の譲渡と対価の受領と

は結び付いており、「資産の譲渡による所得」を得ていると評価することができる。

このように、現行法上の取扱いは、配偶者居住権が譲渡所得の基因となる「資産」に該当し、その消滅は「譲渡」に該当するとともに、その対価として所得を得ていることから、当該所得は譲渡所得に該当すると解しており、従来の判例に沿った解釈であるとみることができる。

(3) 譲渡所得課税の趣旨からの検討

一方、譲渡所得課税の趣旨である増加益清算課税説から配偶者居住権の消滅に対する課税を考えた場合、やや異なる見方ができる。

同説によれば、譲渡所得とは所有者が所有している間に資産について生じた増加益のことであり、譲渡によりその増加益が譲渡対価として実現した金額を譲渡収入金額に算入し（所法33条3項）、譲渡所得として課税することになる。したがって、譲渡所得として課税される所得は、資産について生じた増加益であることは、譲渡所得課税を行う上での当然の前提とされている。

翻って、配偶者居住権の消滅に際して配偶者が得た対価についてみた場合、これは「資産の増加益」といえるだろうか。ここでいう「資産」とは配偶者居住権、すなわち、居住建物に係る使用・収益権である。当該居住建物の所有者との合意により配偶者居住権を消滅させる場合に、同権利の移転を觀念できると

⁵⁶⁾ ただし、(ii)の場合であっても、居住建物の所有者から配偶者に対して対価の支払いがされない場合には、課税問題が生じないことになる。

⁵⁷⁾ 伊川正樹「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—」名城法学57巻1・2合併号（2007年）141頁以下参照。

というのが、当該所得を譲渡所得として課税する論拠であるが、配偶者が受領した対価が、配偶者が配偶者居住権という資産を所有していた間に生じた増加益とみることが困難であろう。なぜなら、配偶者居住権そのものは配偶者の所有期間中はむしろ逓減するものであり、配偶者居住権という資産そのものの価値が増加するということはあり得ないからである。そもそも、配偶者居住権とは、居住建物の使用および収益を認める権利であり、建物自体の価値が逓減する以上、その使用・収益権が増加するということは通常考えにくい。仮に配偶者居住権が設定された土地について考えた場合、当該土地の価値自体が増加することはあり得るが、配偶者居住権が減価するものであることから、敷地利用権に常に増加益が発生すると考えることはできないだろう。

そのように考えると、配偶者居住権の消滅の対価として得た所得を「資産の増加益」として実現した譲渡所得とみることが困難であると考えられる。しかし、借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受ける立退料のうち、借家権の消滅の対価の額に相当する部分の金額は、譲渡所得に係る収入金額に該当すると解されている（所基通33-6）こととの対比で考えると、配偶者居住権の消滅の対価を譲渡所得とすることも妥当であるともいえそうである。こうした取扱いの根拠として、「家屋の明渡しによって消滅する権利

の対価の額に相当する金額」であれば譲渡所得の収入金額に該当することが示されている³⁸⁾ことから、当該対価が「資産の増加益」であるかどうかというよりも、「資産の譲渡による所得」かどうかによって判断されているとみることができる。

立退料に関しては、「法的には財産権の一種であり、賃貸人の承諾を得れば処分（譲渡、転貸）可能な権利であり、現実の社会生活において経済的には金銭に評価することのできるものであるから、経済的価値を有するもの即ち資産の一つであると解するのが相当である」として、家屋の賃借権が「資産」に該当することを前提として、資産が消滅する場合にも譲渡所得が生じることを肯定する裁判例がある³⁹⁾。同判決は、「処分により増加益が実現したのであれば、必ずしもその原因が売却等資産が他に移転する場合に限らず、資産が消滅（処分的一种）する場合（例えば土地収用によつて、土地及びそれに対する賃借権が収用され、土地所有者、賃借人に補償金が支払われた場合の賃借権の消滅）にも、譲渡所得があつたものといわねばならない。」（傍点、筆者）と判示している。こうした判示内容から理解できることは、賃借権の消滅とは、経済的価値があるもの、すなわち資産を他者に移転し、その譲受人がその経済的価値を享受することができる状態になることであり、その対価として受領する立退料は、賃借人が賃

38) 国税庁タックスアンサーNo.3155「借家人が立退料をもらったとき」(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/joto/3155.htm> [最終確認日：2021年8月13日])。

39) 大阪高判昭和45年4月6日税資59号586頁。同判決は、家屋の明渡しに際して支払われる立退料は、当事者間の具体的事情に応じて各種の性質があり、

一般的抽象的には決められないことを前提として、建物の買受人が同建物内の賃借人に対して、その賃借権を消滅させるために立退料を支払い、受領者である賃借人も同建物を買受人に明け渡し意思を示して同金員を受領したという事実を前提として、同事案における立退料は譲渡所得に該当すると判示している。

借権を保有していた間に生じた増加益と位置付けているということである。

ここで、立退料という所得に関して、賃借権そのものが増加益を生じさせたかどうかは検討されておらず、単純に賃借権自体に経済的価値が認められることをもって、そこに増加益が生じているという前提に立っているということを指摘することができる。つまり、賃借権の価値が実際に増加したかどうかにかかわらず、賃借権という資産自体に経済的価値が認められれば、それが取引（譲渡）の対象とされ、その対価として受領した利益は当該資産の増加益として扱われていることになる。翻って、配偶者居住権についても同様のことがいえる。配偶者居住権を居住建物の所有者との合意によって解除し、同権利の消滅の対価として受領した金員は譲渡所得として扱われることとされているが、実際に配偶者居住権という資産が増加益を生じさせたかどうかは問題とされていない。

ここまでの検討をまとめると、一般に、譲渡所得とは資産に生じた増加益と理解されているものの、その所得が実際に生じた増加益であるかどうかの検証は具体的には行われておらず、譲渡した資産に経済的価値が認められ、その対価として受領した利益を、譲渡資産について保有期間中に生じた増加益と扱っていることになる。土地の譲渡による所得など、明らかに取得価額よりも高額な譲渡価額が得られるような典型的なケース⁽⁴⁰⁾において

は、かかる所得は「保有期間中の資産の増加益」とみることが容易であるものの、配偶者居住権の消滅により得る所得のような場合には、その所得の性質は必ずしも「保有期間中の資産の増加益」とはならないものもあり得るのである。しかし、現行法上は、そのような所得の性質が増加益かどうかを問わず、経済的価値の存在を根拠として譲渡所得該当性を判断しているといえる。言い換えると、譲渡所得該当性の判断は、「資産の譲渡による所得」といえるかどうかをメルクマールとして行っているということができる。

こうした判断は、所得税法33条1項が、譲渡所得について「資産の譲渡による所得」と定義しており、その要件を文理に忠実に解釈していることによるものと評価することができる。そのため、譲渡所得の性質が「資産の増加益」であるとする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、同条の解釈原理ではあるものの、具体的な解釈の場面では明文規定が優先され、直接の根拠にはならないとみることができ⁽⁴¹⁾。

(4) 譲渡禁止という性質

すでにみたように、民法上、配偶者居住権は譲渡が禁止されている（民法1032条2項）。この「譲渡」の意義を文字通りに解せば、配偶者居住権の「譲渡」による所得という事象自体が矛盾することになる。しかし、上述のように、配偶者居住権は、居住建物の所有者

(40) このほか、上場株式の場合も客観的な増加益の存在を認めることができ、それを「資産の譲渡の対価」、すなわち譲渡所得に係る収入金額と扱うことが可能である。参照、伊川正樹「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に—」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法

と納税者の権利』（法律文化社、2020年）23頁以下。

(41) 増加益清算課税は課税の趣旨であり、課税の根拠になり得ない位置づけるものとして、伊川・前掲注③7173頁参照。

との合意によって「消滅」させることが可能であり、それにより、当該建物の使用・収益権を所有者に移転させることができるため、その対価として所得を受領することが想定されるのである。すなわち、民法が定める配偶者居住権の「譲渡」禁止とは、当該建物の所有者以外の第三者に対して同権利を移転し、そこから得られる経済的利益を享受させることを禁止しているものと理解することができる。

換言すれば、配偶者居住権の設定により、元々、被相続人に帰属していた資産が、「配偶者居住権を有する者に帰属する部分」と「配偶者居住権付き建物の所有者に帰属する部分」の2つの要素に分けられることになり、配偶者居住権の消滅というのは、「配偶者居住権を有する者に帰属する部分」が建物所有者に復帰することを意味する。これを当該建物を取得した相続人の側からみれば、配偶者居住権が存続する期間中は配偶者による無償の使用・収益を受忍する負担を負い、存続期間満了時にその建物が自由な使用・収益が可能な完全な所有権に復帰することになる⁴²⁾。

そのため、配偶者居住権とは、自由な取引に服することは認められておらず、同権利の消滅に伴って、そこに含まれている権能が建物の所有者に移転することのみが想定されている権利であるといえよう。そして、そのような限定的な当事者間での権利の移転の場面においても、「資産の譲渡」が行われたとして、譲渡所得課税の対象とされている。

(5) 「資産の譲渡」の意義

ここで想起されるのが、容積率の余剰分を他者に移転して対価を得た場合の所得分類が争われた事案である。同事案では、隣接する土地1および土地2（以下、併せて「本件各土地」という。）における容積率の余剰分を土地3に対して移転する契約を締結し、土地3の所有者は移転された余剰容積の利用権を永続的に使用することが確保された。そして、土地3の所有者から本件各土地の所有者に対して、同利用権設定の対価が支払われ、これが不動産所得と譲渡所得のいずれに該当するかが争われた。

東京地裁平成20年11月28日判決⁴³⁾は、本件における余剰容積利用の設定は、建築基準法86条2項に定める連担建築物設計制度を利用したものであり、その法的性質は地役権の設定であるところ、所得税法33条1項かっこ書きが「資産の譲渡」そのものではないものの、政令で定める地上権や賃借権の設定行為を含むと定めている点について、同法施行令79条1項の列挙事由に本件のような連担建築物設計制度に基づく地役権の設定が含まれていないことを理由として、本件土地の所有者が受領した所得は譲渡所得には該当せず、不動産所得に当たると判示している⁴⁴⁾。

かかる判断の中で、東京地裁が次のように述べていることが注目される（傍点、筆者）。

「さらに、そもそも連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定契約は、一定の一団の土地の区域内に存する要役地所有者及び

42) 財務省・前掲注26497頁参照。

43) 東京地判平成22年11月28日税資258号順号11089。

44) 控訴審の東京高判平成21年5月20日税資259号順号11203においてもこの判断は維持され、最高裁の上告不受理決定（最決平成22年3月30日税資260

号順号11413)により確定している。また、同判決については、伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学561号（2009年）3頁以下、17頁以下参照。

承役地所有者という限定された当事者の間で締結されるもので、地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はないことからしても、本件地役権の設定の対価が上記の譲渡所得に該当するとはいえないことは明らかである。」

この部分は、本件地役権の設定が、所得税法33条1項かっこ書きが定める政令列举事由に該当しないため、その対価が譲渡所得には当たらないとの結論を示した上で、「さらに」という形で述べている箇所であるため、判決の理由付けとしては傍論といえるかもしれない。しかし、同判示部分では「譲渡所得に該当するとは言えないことは明らか」と断言していること、また、同判決はこの理由付けに続けて、本件地役権が本件各土地に、所定の容積率を超える建物を建設しない旨の不作為の地役権を設定し、土地3の所有者に本件余剰容積を使用させるものであるから、本件各土地の所有者に支払われた対価は不動産所得に該当すると結論付けていることからすれば、この所得が譲渡所得ではなく不動産所得に該当するという結論に少なからざる影響を与えているとみることができるだろう。

上記判示部分の内容を敷衍すれば、譲渡所得の基因となる「譲渡」とは、当該資産単独で行われるものをいうことになる（以下「単独譲渡性」という）。これを配偶者居住権に当てはめてみると、この権利は配偶者と居住建物の所有者との間の合意によって設定され、第三者に対する譲渡が禁止されており、最終的には当該居住建物の所有権に吸収されることが予定されているものである。そして、配偶者居住権が単独で譲渡されることがないことはもちろん、この権利は居住建物という不動産を前提にして成立するものであることは

いうまでもない⁴⁵⁾。そのため、もし譲渡所得の基因となる譲渡行為に単独譲渡性が含まれると解すれば、配偶者居住権の消滅（譲渡）から生じる所得は譲渡所得にはなり得ないということになる。

仮にこれらを整合的に理解しようとするれば、上記判示部分における理解が正当でないともみるか、配偶者居住権の消滅から得られる所得は譲渡所得には該当しないと考えるしかない。

そこで、まず前者について、上記の判示部分は、当該所得が譲渡所得ではなく不動産所得に該当するという理由付けで述べられているものであるが、当該地役権は要役地と承役地の存在がなければ成立しないという点が前提とされている。つまり、地役権が土地から離れて単独で移転することはないことから、地役権の設定は「資産の譲渡」には当たらないと判示していることになる。地役権とは、他人の土地を自己の土地の便益のために利用する権利である（民法280条）。そして地役権には付従性があり（民法281条）、単独で譲渡されることはない。そのため、地役権そのものに経済的価値が認められて、譲渡所得の基因となる「資産」に該当するとしても、その設定行為は「譲渡」には当たらないことになる。仮に地役権の設定が半永久的であり、実質的にみて当該設定行為が「資産の譲渡」と同視できるとしても、所得税法33条1項かっこ書き所定の「他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるもの」⁴⁶⁾に該当しない限り、それによって得られる所得は譲渡所得には該当しないとされているのである。した

⁴⁵⁾ この権利に経済的価値が認められるのは、配偶者と居住建物の所有者との間に成立する使用・収益に関する債権関係が存在するためである。

がって、同事案における地役権の設定が「資産の譲渡」に類似しているものの、現行法令上「資産の譲渡」に該当するとの根拠がないことを理由として、譲渡所得該当性を否定していると理解すべきである。

上記判示部分は、「地役権が単独では譲渡できないこと」と「地役権の設定は現行法令上『資産の譲渡』には当たらないこと」を結び付けて述べたものと推測されるが、「地役権の設定が譲渡所得には当たらない」という帰結は現行法令の要件から明らかであり、譲渡所得の基因となる「譲渡」の要件として単独譲渡性を含めるような一般論を述べる必要もなく、またその内容は妥当ではないというべきである。

すなわち、「譲渡」の意義については、有償・無償を問わず所有権その他の権利の移転を広く含む概念と解されている⁴⁶⁾。もし単独譲渡性を含めて「譲渡」の意義を解釈するとすれば、経済的価値を移転させて対価を得たものの、その経済的価値が他の資産から独立して移転する性質のものでないために、譲渡所得には該当しないということになる。しかし、そのように解した場合、借家権や行政官庁の許認可などといった利益の移転も「譲渡」に該当しないことになるが、かかる利益が「資産」に該当することは所得税基本通達33-1が認めていることからして、「資産」概念にも影響が及ぶこととなり、適切な解釈であるとはいえないだろう。

その上で、配偶者居住権の消滅から得られる所得について検討すれば、前述のように、

譲渡所得該当性の判断基準を「資産の譲渡による所得」とした場合、「資産」の意義が問われることになる。従来の判例・通説によれば、「資産」とは経済的価値が認められるものとしているため、配偶者居住権も譲渡所得の基因となる「資産」に該当すると解される。そして、すでに述べたように、譲渡所得の性質は増加益であるものの、それが実際に増加益であるかどうかの具体的な検証は行わず、経済的価値の移転が行われ、その価値が譲渡人において実現した際に譲渡所得として課税されるというのが、現行法の下での譲渡所得課税の構造である。そのため、配偶者居住権の消滅から得られる所得が譲渡所得に該当しないと解することは困難であろう。

IV おわりに

本稿において検討した内容をまとめておこう。

まず、第Ⅱ章における最高裁令和2年3月24日判決について、所得税法59条1項の解釈は、譲渡所得課税の趣旨として判例・学説で確立している増加益清算課税説に基づいて行われるべきであるが、資産の評価額の具体的な適正さまで同説が確定させることはできるわけではない。

また、第Ⅲ章における配偶者居住権に係る譲渡所得課税に関する検討から、譲渡所得課税は、資産の増加益を所得として課税することとされているものの、実際の課税の場面においては、その増加益が発生しているかどうか、それは具体的にどの程度発生しているか

46) この規定は、最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁を契機として、昭和34年法律第78号として制定されたものである。また、当該政令である所得税法施行令79条および80条は、昭和34年政令

第85号として追加されたものである。

47) 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019年）262頁参照。

を正確に測定するわけではなく、譲渡した資産に認められる経済的価値を増加益と位置付けている。そして、ある所得が譲渡所得に該当すると判断するためのメルクマールは、「資産の増加益」かどうかではなく、「資産の譲渡による所得」かどうかとなる。すなわち、前者は譲渡所得課税の趣旨に由来するものであるが、後者は所得税法33条1項を根拠とするものである。

こうした検討内容に共通するのは、増加益清算課税説は譲渡所得課税の趣旨について述べるものであり、譲渡所得課税に係る問題の解釈原理となるものであるが、収入金額の算定やその前提問題である資産の評価といった、課税に関わる具体的な場面においては、法令

の要件や具体的事実を基礎として解釈・適用が行われなければならないということである⁽⁴⁸⁾。すなわち、課税の趣旨を課税の直接の根拠とすることは、租税法律主義（課税要件法定主義）の観点から妥当ではなく、明文の規定に基づいて課税が行われるべきということになる。

譲渡所得に係る課税理論のさらなる精緻化が望まれる。

(48) また、取得費（最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁、最判平成17年2月1日訟月52巻3号1034頁）や譲渡費用（最判平成18年4月20日判時1933号76頁）の該当性が争われた裁判例において示された判断も、このような考え方に基づくものとみることができる。