

みなし譲渡所得に「担税力」はあるのか

伊 川 正 樹

目次

- はじめに
- 譲渡課税の特例
- みなし譲渡課税の論理
- おわりに

はじめに

憲法 14 条が定める平等原則は、税法の立法および執行の場面において、「担税力に応じた課税」という応能負担原則を要請している¹。担税力は一般に、所得、資産、消費を基準とするが、一般に課税は担税力に応じて行われるべきことが求められる。

所得課税において所得が実現したとしても、そこに担税力がない場合には課税を控えるという取り扱いがされる場面がある。他方、所得税法（以下、「法」という。）59 条 1 項は、同項所定の無償譲渡に該当する場合には、時価で譲渡したものとみなして譲渡所得を課税する旨を定めている。同項の規定が適用される場合、資産の譲渡人は譲受人から具体的な対価を受けていないにもかかわらず、時価相当額の収入金額があったものとして

1 金子宏『租税法（第 21 版）』83 頁以下（弘文堂、2016 年）。

譲渡所得が課税される。このような課税に対しては、「所得のないところに課税する」ものとして、違法ないし違憲である旨が主張されてきた。しかし、これに対しては、包括的所得概念を前提として、未実現利益も所得であることを根拠に、そのような批判は当たらないとして退けられてきた²。現行法の解釈としてはもはやこの点には争いはない。すなわち、包括的所得概念の下では、資産に生じている増加益それ自体も所得として観念され³、それが譲渡によって実現された場合には課税されるのであるが、無償譲渡の場合には所得税法 59 条 1 項によって時価相当額の所得が実現したものとみなされることにより、譲渡所得課税が行われるからである⁴。

このような取扱いは、実定法上確立しており、みなし譲渡課税は理論的には十分に裏付けられるものであるが⁵、納税者の一般的な感覚からすればやはり違和感が拭い去れないというべきであろう。「所得のないところに課税するものではないか」という批判に対しては、「未実現利益も所得である」という解答が用意されており、「未実現利益に課税するものではないか」という疑問に対しては、「法 59 条 1 項が所得を実現させる機能を果たしている」と説明される。では、「その実現した所得には担税力があるのか」という質問には、現行法はどのように答えるのであろうか。憲法 14 条より、担税力に応じた課税を行うという応能負担原則が要請されることは周知のとおりであるが、上記のようなみなし譲渡課税が行われる場合、譲渡者である納税者にはどのような担税力が備わっていることを根拠として課税が行われるのであろうか。あるいは、このような場面では担税力のないところに課税が行われているのだろうか。もしそうだとすると、

2 後掲第 2 章 2 の最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁。

3 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』76 頁（有斐閣、1995 年）[初出、1966 年]。

4 他方で、所得税法 59 条 1 項に定めのない無償譲渡の場合には、同法 60 条 1 項によって取得価額の引継ぎによる課税の繰り延べが行われることになる。

5 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 50 号）』89 頁以下（日本税務研究センター、2002 年）。

どのような論理によって課税が行われているのだろうか⁶。

本稿では、「担税力に応じた課税」という憲法上の要請が税法においてどのように具体化されているのかという立場から、現行税法のいくつかの場面を取り上げてその背景にある原理を明らかにすることを目的とする。

譲渡課税の特例

まずは、所得税法上、資産の譲渡により所得が実現するものの、特例として課税の全部または一部が行われない場合を概観しながら、その論拠を確認してみよう。

1 強制換価手続による資産の譲渡

法9条1項10号は、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における国税通則法第2条第10号（定義）に規定する強制換価手続による資産の譲渡による所得その他これに類するものとして政令で定める所得（第33条第2項第1号（譲渡所得に含まれない所得）の規定に該当するものを除く。）」を非課税所得として定めている。この規定の趣旨は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合における強制換価手続による資産の譲渡に係る譲渡所得については、この場合の譲渡が本人の意思に基づかない強制的な譲渡であり、このような場合には実際問題として課税することが實際上困難であることに加え、相続財産を物納した場合の譲渡所得または山林所得についてはすでに所得税を課さないこととされている（特措40条の3）ので、これとのバランスを考える必要があることが挙げられる⁷。

6 同様の疑問は、法人による譲渡の場面でも妥当する。すなわち、法人税法22条2項は、無償による資産の譲渡および無償による役務の提供を行った法人には、時価相当額の益金があるとされるが、具体的な対価を受けていないにもかかわらず課税が行われることになる。ただし、本稿では基本的に個人所得税について中心的に論じることとする。

7 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法(2)』387頁（加除式、第一法規）。

こうした内容からすると、この規定は、本人の意思に基づかない強制的な譲渡であること（譲渡の非自発性）、課税の困難性、すなわち実質的担税力の欠如、他の制度（相続税の物納）とのバランスという理由から、実現した所得を課税の対象から除外するものとみることができる。

そして、この規定の適用要件である「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合とは、資産の譲渡の時点で、債務超過の状態が著しく、その債務の全部を弁済するための資金を調達することができない場合に加えて、近い将来において調達することができないと認められる場合をいい、資産の譲渡時点の現況で判定すると解されている（所基通9

12の2）。したがって、資産の譲渡の時点では債務超過の状態になかった場合には、たとえその後の事情によって債務超過の状態が著しくなっても、この規定は適用されない一方、資産の譲渡の時点で債務超過の状態が著しいと判定された場合には、たとえその後、偶然に資力を回復または債務の弁済が可能になったとしても、この規定は適用されると解されている⁸。

こうした取扱いは、資産の譲渡の非自発性という趣旨によって根拠づけることができそうである。すなわち、この規定の適用は資産を譲渡した時点の現況によって判断され、その後の事情の変化を考慮しないということは、資産の譲渡が債務の弁済のためというやむを得ないものであったか否かという譲渡の動機を問題にしていると考えられる。仮に、実現した所得の実質的担税力を問題にするのであれば、資産の譲渡後に資力を回復し債務弁済が可能となった場合⁹には、この規定の適用を否定するという解釈も可能となりそうである。

しかしこの点は、譲渡した動機という内心そのものを問題にしているというよりも、次のように客観的にとらえることが可能だろう。まず、資産

8 前掲注(7) 388頁。

9 この場合、資産の譲渡を行ってから資力が回復するまでどの程度の時間的隔たりがあるかは問題とされよう。

の譲渡時点の現況で債務超過の状態にあったかどうかを適用基準としているというのは、資産を譲渡して所得が実現したとしても、その時点で債務超過に陥っているのであれば、その実現した所得には実質的な担税力はないと認められるため課税を行わないという趣旨で理解することができる。

そして、上記のように、資産の譲渡時点で債務超過の状態になく、後に債務超過に陥ったとしてもこの規定の適用はなく、また譲渡時点で債務超過と判定され、後に資力が回復しても適用が認められるという解釈は、譲渡所得課税の特徴との関連で説明することができる。すなわち、「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」¹⁰と解されており、保有期間中に資産に発生した増加益を譲渡の時点で一括清算して課税するというしくみが採られているのである。したがって、譲渡によって実現した所得に課税するかどうかは、譲渡時に担税力が備わっているかどうかによって判断するものであり、譲渡時点での納税者の状況を問題にしていると考えられるのである。資産の譲渡後に資力を回復したという場合であっても、それは事後の結果の問題であり、譲渡所得課税を行うかどうかは、あくまでも資産の譲渡時点で行われるものであり、その後の事情の変化は考慮対象とはならないため、本非課税規定の適用が認められると解される。そして、譲渡の非自発性という譲渡者の動機については、動機という内心そのものを問題にしているというよりは、資産を譲渡せざるを得なかった納税者の資産状況を問題にするものと解することができよう。そして、資産の譲渡を余儀なくされ、それによって実現した所得には実質的な担税力が欠けているため、非課税として扱うものと位置づけることができる。

次に、所得税法施行令（以下、「令」という。）26条は、次のように定めている。

10 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

「法第9条第1項第10号（非課税所得）に規定する政令で定める所得は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であり、かつ、国税通則法……第2条第10号（定義）に規定する強制換価手続の執行が避けられないと認められる場合における資産の譲渡による所得、その譲渡に係る対価が当該債務の弁済に充てられたものとする。」

すなわち、法9条1項10号が定める「その他これに類するものとして政令で定める所得」とは、納税者が、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である状況にあること、国税通則法2条10号の強制換価手続の執行は行われていないものの、それが避けられない状況にある中で資産の譲渡を行い、その対価が債務の弁済に充てられた場合について「これに類するもの」として、当該資産の譲渡による所得を非課税と扱うというものである。

そして、同条が定める譲渡対価が債務の弁済に充てられたかどうかについては、資産の譲渡の対価の全部が、当該譲渡の時ににおいて有する債務の弁済に充てられたかどうかにより判定するとして、その一部が債務の弁済に充てられなかった場合には、この規定は適用されないと解されている（所基通9 12の4）。この取扱いは、実質的担税力の欠如というこの規定の趣旨によって基礎づけられる¹¹。また、代物弁済による資産の譲渡に係る所得について、債権者から清算金を取得する場合であっても、その清算金が他の債務の弁済に充てられた場合に限り、この規定の要件を満たすものと解されている（所基通9 12の5）が、かかる取扱いも実質的担税力の欠如という趣旨によって説明することが可能である。

こうしてみると、この規定は、譲渡の非自発性、所得の実質的担税力の欠如、物納の取扱いとのバランスという3つの趣旨によって説明されるが、これらのうち、¹¹が中心的なものとして位置付けられており、¹²はそれを補足するものとして理解することができる。また¹³については、他の規定とのバランスの問題であり、本質的な論拠というよりも現行法上

11 前掲注(7) 389頁参照。

の取扱いとして位置づけられるものといえよう。

2 生活に通常必要な動産の譲渡

法9条1項9号は、「自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゆう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」を非課税と定めている。この規定は、いわゆる生活に通常必要な動産（生活用動産）の譲渡による所得について非課税とするものであるが、その趣旨として次のような点が挙げられる。すなわち、少額不追及という執行上の配慮、家庭用動産は本来投資目的で所有しているものでないから、譲渡益が生じることは通常想定されないこと、仮に譲渡益が生じたとしても、たまたま計算上生み出された利益にすぎないこと、生活上の節約について所得として課税する結果ともなりかねないことといったものである¹²。

これらの理由をみてみると、は執行上の理由、は生活用動産という資産の性質からみた実態に基づくものといえることができる。およびについても、実態に即した理由とみることができるが、あえていえば、資産の譲渡により実現した所得には実質的な担税力が備わっているとはいえないことを理由とするものと位置づけることはできるだろう¹³。また、についても、その所得に担税力が認められないわけではないが、課税対象から除外したとしてもさほど問題ではないような少額のものであり、徴収コストを考慮して課税を行わないというものであることから、実際に課税するに至るほど十分な担税力が備わっていないという趣旨としても位置づけることができるだろう。

なお、同号に定める資産の譲渡により損失が生じた場合にはないものとみなすと定められている（所税9条2項1号）のは、所得が実現した場合には課税しないこととの対応関係で定められているものである。この規定

12 前掲注(7) 385頁。

13 の理由についても同様にみることもできるだろう。

の適用が問題となった事例として、いわゆるサラリーマン・マイカー税金訴訟¹⁴があるが、かかる譲渡損失は損益通算（所税 69 条）を認めるほどの担税力の減殺要素にはならないと解されているとみることができるであろう。

3 保証債務の履行のための資産の譲渡

法 64 条 2 項は、債権者に対して債務者の債務の保証をしたこと、保証債務履行のために資産を譲渡したこと、当該保証債務を履行したこと、その履行に伴う求償権の全部または一部を行使することができないこと、という要件を満たす場合、当該資産の譲渡による収入金額のうち、の部分の金額はなかったものとみなすと定めている。

この特例の趣旨は、「求償権の行使が不能である場合は、譲渡人がその代金を所得となしえないことから」¹⁵、「求償不能となった金額は存在しなかったものとみなして、課税上の救済を図るというもの」¹⁶と解されている。また、同規定の要件について、次のような解釈もみられる（下線部、筆者）¹⁷。

「……同規定が適用されるためには、まず、保証債務を履行するため資産の譲渡があり、その収入により保証債務の履行がなされたことが要件とされているところ本来、資産の譲渡による収入を保証債務の履行に充てるか否かは所得処分の問題であり、所得金額の有無やその計算にあたっては当然に考慮されるべき事柄ではない。しかしながら、資産の譲渡が保証債務を履行するためになされたものである場合、これにより生じた収入をもってなされた保証債務の履行、すなわち出捐の全部又は一部が回収できなかったときには、経済的には、その分の

14 最判平成 2 年 3 月 23 日判時 1354 号 59 頁。同規定の適用を問題にしたのは、第一審の神戸地裁昭和 61 年 9 月 24 日判時 1213 号 34 頁である。

15 福島地判平成 8 年 7 月 8 日税資 220 号 47 頁。

16 さいたま地判平成 16 年 4 月 14 日判タ 1204 号 229 頁。

17 大阪地判平成 4 年 12 月 1 日税資 193 号 708 頁。

所得はなかったのと変わりが無いとみることもできる。そこで、このような場合の課税の特例的な減免を認めたのが所得税法 64 条 2 項である。したがって、右『保証債務を履行するため資産の譲渡があった』との要件を充足するためには、資産の譲渡が保証債務の履行を余儀なくされたために行われたものであることを要すると解するべきであり、また、『その収入により保証債務の履行がなされた』といえるためには、資産の譲渡による収入と保証債務の履行との間に、資産譲渡による収入が保証債務の履行に充てられたという因果関係が認められることを要するというべきである。」

こうした解釈を前提にすれば、この特例の趣旨は、資産の譲渡により実現した所得に係る担税力が形式的であること（実質的担税力の欠如）、資産の譲渡が他人の債務の弁済のためという非自発的なものであること（譲渡の非自発性）にあると解することができる。

次に、同特例の要件についてみてみよう。まず、「保証債務の履行」があった場合とは、民法 446 条に規定する保証人の債務または 454 条に規定する連帯保証人の債務の履行のほかに、不可分債務の債務者の債務の履行、連帯債務者の債務の履行、合名会社・合資会社の無限責任社員による会社の債務の履行、身元保証人の債務の履行、抵当権や質権といった物的担保の実行、法律の規定により連帯して損害賠償責任を負う場合の賠償金の支払いも対象に含めるものと解されている（所基通 64 4）。

また、「保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合」とは、一般的には、資産を譲渡し、その譲渡代金で保証債務を履行した場合や保証債務を代物弁済した場合をいうと考えられる¹⁸。しかし、所得税基本通達 64 5 は、「保証債務の履行を借入金で行い、その借入金（その借入金に係る利子を除く。）を返済するために資産の譲渡があった場合においても、当該資産の譲渡が実質的に保証債務を履行するためのものであると認めら

18 前掲注 (7) 4386 頁参照。

れるとき」には、この特例の要件を満たすとして適用を認めると解している。また、同通達は続けて「借入金を返済するための資産の譲渡が保証債務を履行した日からおおむね1年以内に行われているときは、実質的に保証債務を履行するために資産の譲渡があったものとして差し支えない。」とも定めている。

さらに、求償権行使不能の判定については、個別通達において、所得税基本通達51-11に準じて判定するとの解釈が示されている（「保証債務の特例における求償権の行使不能に係る税務上の取扱いについて」（平14課資3-14、課個2-31、課審5-17））。そのなかで、同通達51-11(4)について、法人が主たる債務者であり、その代表者が保証人になっているような場合、その法人がその求償権の放棄後も存続し、経営を継続している場合でも、代表者と債権者との関係からみて、代表者の有する求償権が他の債権者の有する債権と同列に扱うことが困難である等の事情により、放棄せざるを得ない状況にあったと認められること¹⁹、その法人は、求償権を放棄することによっても、なお債務超過の状況にあること²⁰、という状況に該当する場合には、その求償権の行使は不能と判定されると解されている。

このような解釈を前提にすれば、この取扱いは、資産の譲渡により実現した所得に課税するという原則に対するまさに特例と位置づけることができるが、その根拠は、実質的担税力の欠如および譲渡の非自発性という2つの内容によって理解することができる。この2つの論拠に関しては、よりもの点に言及されることが多いことに加えて、特例といえどもその適用を厳格に行うのではなく、実現した所得ないしその帰属先である納税者の実質的な担税力を考慮して、ある程度柔軟な対応を許容しているこ

19 これについては、法人の代表者が法人を存続させるために他の債権者との関係で求償権の放棄を求められてこれに応じるのは、経済的合理性を有するとの考え方に基づくものであると説明されている。

20 なお、その求償権放棄の後において、その法人の売上高の増加や債務額の減少等があったとしても、この判定には影響しないと補足説明がされている。

とからすれば、この特例は、実質的担税力の考慮という要素を中心とした措置とみることができよう。

4 同種資産の交換

法 58 条は、居住者が固定資産を交換により譲渡した場合で、次の要件を満たす場合には、譲渡所得に対する課税が繰り延べられる²¹旨定めている。

- (1) 交換により譲渡する資産および取得する資産が、いずれも固定資産であること。
- (2) 交換により譲渡する資産および取得する資産が、相互に同じ種類の資産であること。
- (3) 交換により譲渡する資産は、1年以上所有していたものであること。
- (4) 交換により取得する資産は、交換の相手が1年以上所有していたものであり、かつ交換のために取得したものでないこと。
- (5) 交換により取得する資産を、譲渡する資産の交換直前の用途と同じ用途に使用すること。
- (6) 交換により譲渡した資産の時価と交換により取得した資産の時価との差額が、これらの時価のうち多い方の金額の20%以内であること。

この規定の趣旨は、資産の譲渡時に保有期間中に生じた増加益に対して清算して課税するという譲渡所得課税の趣旨に対して、同一種類の固定資産を交換したような場合には、同一の資産が継続して保有されているとみられるので、一定の条件に適合する交換については、増加益に対する課税を繰り延べることとしたものと解されている²²。別の表現をすれば、自己の意思による自発的な譲渡によって所得が実現するにもかかわらず、経済状態に変化がないため課税する機会とみるのが適当ではないとの考えるに

21 同条1項は、「譲渡がなかったものとみなす。」と定めているものの、令168条は、交換により取得した資産を譲渡資産を取得した時から引き続き所有していたものをみなすと定めており、課税の免除ではなく繰延べを定めている。

22 前掲注(7)4262頁。

基づく措置ということもできる²³。

このように、この特例は、「投資の継続性」が認められる場合に課税を繰り延べる措置と理解できる。すなわち、自己の資産を譲渡し、その対価として同種の資産を取得した場合には、その取得した資産の時価相当額の収入金額が実現したものと扱われるのが原則であるが（所税 36 条 1 項かつこ書き、2 項）、譲渡した資産と取得した資産との間に同一性が認められる場合には、その投資が継続しているとみられることから、その時点では課税を行わないとするものである。この特例の特徴は、資産の譲渡は自己の意思によるものであり、所得自体も取得資産の価値として実現しているにもかかわらず、譲渡時点では課税しないものとしているという点である。「投資の継続性」を理由とする課税繰延べという措置は、たとえばアメリカ内国歳入法典 1031 条における同種資産の交換（like-kind exchange）にもみられる。この規定の趣旨は、次のように理解されている。

「譲渡した資産と取得した資産との間に一定の差異が認められるものの、それは実質的ではなく形式的なものである。こうした場合に関して、内国歳入法典は、これらの差異を支配できるものととらえるべきではなく、それに係る損益はその交換の時点では認識すべきではないと定めている。こうした例外の前提には、新たに取得した資産は実質的には、未だ清算されていない旧資産の投資の継続であるという考え方がある」²⁴。

23 水野忠恒「土地税制の手法 譲渡所得における買換え・交換の特例を中心に」同『所得税の制度と理論 「租税法と私法」論の再検討』273 頁以下所収（有斐閣、2006 年）[初出、1990 年] 279～280 頁、占部裕典「交換課税と課税の繰延べ 資産の交換か売買か」碓井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『公法学の法と政策・上巻（金子宏先生古稀祝賀）』289 頁以下所収（有斐閣、2000 年）305～306 頁、藤中敏弘「公用収用における課税繰延べ制度について（二）」北海学園大学法学研究 45 巻 1 号 126～127 頁（2008 年）、阿部雪子「資産の交換・買換えと課税繰延べに関する研究（2・完）」一橋法学 9 巻 1 号 122～123 頁（2010 年）、拙稿「譲渡所得課税の特例措置と財産権保障」税法学 566 号 37 頁（2011 年）参照。

24 Reg. § 1-1002-1 (c).

このようにアメリカ税法では、納税者の経済的地位に実質的な変更がないことが「投資の継続性」という表現で理解されており、課税の繰延べを認めることの論拠とされている。そして、わが国の課税繰延べ規定は、こうしたアメリカ税法を母法として成立したと指摘されていることを踏まえると²⁵、法 58 条の交換特例の論拠も「投資の継続性」という点に認めることができるだろう²⁶。

この「投資の継続性」という論拠は、資産の譲渡の前後に納税者の経済状態に変化がないとするものであることから、実現した所得の実質的な担税力の欠如と同旨であるといえよう。

5 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例

法 33 条 1 項にいう譲渡所得課税の基因となる「資産の譲渡」とは、経済的価値が認められるもの（資産）を、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（譲渡）ものと解されている²⁷。この「譲渡」には、競売、公売、収用などといった強制的ないし非自発的に資産を移転させる行為も広く含むものと解されている。しかしながら、自己の意思によらず資産を移転させた（させられた）場合、その対価を得たとしても、それを所得として課税されるというのは、納税者の一般的な感覚からすると納得しがたいものがあることは事実だろう。

このような場合について、一定の要件を満たす譲渡に関しては、租税特別措置法においてさまざまな課税の特例が定められている。その一例として、租税特別措置法 33 条は、個人の有する資産が、土地収用法等の規定に基づいて収用され、補償金を取得し、それによって代替資産を取得した場合には、その補償金等の額が当該代替資産に係る取得に要した金額以下

25 水野・前掲注 (23) 282 頁、藤中論文 (二)・前掲注 (23) 155～157 頁。

26 参照、拙稿「譲渡所得課税の特例制度の理論的根拠」税法学 565 号 13 頁 (2011 年)。

27 拙稿「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号 3 頁 (2009 年)。

である場合には、その資産の譲渡に係る課税は繰り延べられると定めている。また、同様の場合において、33条等の特例を適用しない場合には、それに係る譲渡所得の金額の計算上、5,000万円を控除することと定めている（特措33条の4）²⁸。

この特別控除の適用の可否をめぐって争われた裁判例²⁹において、最高裁はこの特例の趣旨を次のように解している。

「措置法33条1項3号の3が都計法56条1項の規定による土地の買取りを掲げているのは、土地の所有者が意図していた具体的な建築物の建築が事業予定地内であるがために許可されないことによりその土地の利用に著しい支障を来すこととなる場合に、いわばその代償としてされる当該土地の買取りについては、強制的な収用等の場合と同様に、これに伴い生じた譲渡所得につき課税の特例を認めるのが相当であると考えられたことによるものと解される。」

つまり、個人の有する資産が、土地収用法その他の法令に基づき強制的に収用され、または収用等を前提として買取り請求が行われる場合に、その収用や買取りにより生じた収入金額について全額を課税の対象とすることは、その譲渡が個人の自由な意思に必ずしも基づくものではないこと、その課税によりその個人の従前と同様の生活維持または生活保持のための再投資（代替資産の取得）を阻害する結果となること等適当でない面があるので、税制上、特別の措置が講じられたものであるというものである³⁰。したがって、この特例の趣旨は、譲渡の非自発性、代替資産の取得の保障と位置づけることができる。また、このような非自発的な譲渡において、「投資の継続性」が認められる場合に課税繰延べが認められて

28 これ以外の特例として、特定土地区画整理事業等のための土地等の譲渡の特別控除（特措34条1項）、古都保存法による買取り（34条2項3号）、居住用資産の譲渡の特別控除（35条）などがある。

29 最判平成22年4月13日判時2082号49頁。

30 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法（6）』5606頁（第一法規、加除式）。

いることから、かかる趣旨も付け加えて理解することができよう³¹。

6 資力を喪失した者に対する債務免除

これまでみてきた取扱いは、いずれも資産の譲渡による所得に対する課税の特例であった。ここで、やや対象が異なる例についてもみてみよう。

法 44 条の 2 は、居住者が、破産法の免責許可の決定または民事再生法の再生計画認可の決定があった場合、その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合に、その有する債務の免除を受けたときは、その免除により受ける経済的な利益の価額については、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない旨定めている。

この規定は、従前は旧所得税基本通達 36 17 において定められていた内容を、平成 26 年度税制改正によって立法化したものと説明されている³²。この取扱いの趣旨は、従来から次のように理解されてきた。すなわち、個人が受けた債務免除益は、原則として各種所得の金額の計算上、収入金額に算入することになるが、著しく債務超過の状態に陥ったこと等により、その債務者が資力を喪失して債務を弁済することができない場合には、その債務免除により受ける経済的利益は形式的なものであり、これを課税所得としてとらえることは実情にそぐわないという考えから、課税しないこととするものである。そして、平成 26 年度税制改正においては、個人の事業再生を支援する租税特別措置法 28 条の 2 の 2 が新設されることに合わせて、この取扱いが明文化されたということになる³³。

また、この規定の要件である「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」については、破産法の規定による破産手続開始の申

31 拙稿・前掲注 (26) 14 頁。

32 前掲注 (7) 3533 頁、財務省「平成 26 年度税制改正の解説」103 頁
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0097_0137.pdf#search=%E6%89%80%E5%BE%97%E7%A8%8E%E6%B3%9544%E6%9D%A1%E3%81%AE2 (最終アクセス 2016 年 9 月 9 日)。

33 同上。

立てまたは民事再生法の規定による再生手続開始の申立てをしたならば、破産法の規定による免責許可の決定または民事再生法の規定による再生計画認可の決定がされると認められるような場合をいうと解釈されている(所基通 44 の 2 1)。すなわち、免責許可等の正式な決定がされていないとしても、実質的にそれと同様の状態の場合についても、この規定の適用を認めることとされているのである。

こうした新旧通達の趣旨および明文化の経緯に照らせば、この規定の趣旨は、まさに所得の実質的担税力の欠如という点に見出すことができる。すなわち、法 36 条によれば、債務免除益も「経済的な利益」に当たるため、収入金額とすべき金額または総収入金額とすべき金額に算入すべきこととなる。しかし、当該債務免除益が形式的な担税力をもつにとどまると認められる場合には、総収入金額³⁴に算入しないこととするとしているのである。この特例は、資産の譲渡による所得が対象ではないため、譲渡の非自発性という趣旨は当然該当せず、実質的担税力の欠如という理由によってのみ根拠づけられる。

7 小 括

これまでみてきた各種の課税特例では、いずれも納税者が所得を実現させた³⁵ものの、その譲渡が非自発的であること、その所得の担税力が形式的なものにすぎず実質的なものでないこと、ということを経験的な理由として、その課税を免除するとか繰り延べるなどという措置が講じられており、それ以外に、それぞれの譲渡や実現した所得の性質に応じた理由が追加されているという共通点を見出すことができる。それぞれの特例で

34 本文でも紹介するように、この規定は、旧所得税基本通達 36 17 を法令化したものと説明されているが、旧通達では「収入金額又は総収入金額に算入しない」とされていたのに対し、本規定では「総収入金額に算入しない」とのみ規定されており、文言上は必ずしも完全に対応しているものではない。

35 上記 1～5 の特例は、いずれも譲渡特例であり、6 は債務免除益に係るものである。しかし、以下は便宜上、譲渡の場合の特例とパラレルにとらえて説明することとする。

は論拠の力点の置き方に違いがみられるが、上記 が基本的な要素と位置づけられているといえる。

これらのなかでも特に中心的な論拠として位置づけことができるのが、実質的担税力の欠如である。これは、実現した所得の担税力をまさに問題とするものであり、「担税力に応じた課税」という応能負担原則の基本的な命題を実現するものといえる。そして、 の譲渡の非自発性という論拠は、前述したように、決して譲渡を行った納税者の動機ないし主観そのものを問題とするものではなく、譲渡を余儀なくされるような状況で譲渡を行ったという納税者の資産状況を問題にするものといえる。したがって、資産の譲渡を余儀なくされる状況下で資産の譲渡により実現した所得には、実質的な担税力は備わっていないものとみることができるため、結局はこの論拠も、実現した所得の実質的担税力を問題とする論拠であると理解することができる。さらに、法 33 条 1 項における「資産の譲渡」が譲渡者の主観を問題とせず、客観的に経済的価値の移転を広く含む概念であることを前提とすると、 の論拠のみで特例を理由づけることは適切ではなく、それによって実現した所得の実質的担税力を考慮して特例が創設されていると考えるのが相当であろう。このように、 と の論拠は、相互に関連し合う論拠であると考えられる。

以上の理解を前提とすれば、譲渡所得については、実現した所得に対して譲渡時点で課税することを原則として、その所得の実質的担税力に着目して実際に課税するかどうかを考慮し、必要があれば一定の特例を定めているとみることができる。つまり、譲渡所得課税において応能負担原則は、実現した所得の実質的担税力に応じた課税を行うことを要請しているものとみることができる。また、前記 6 で検討した債務免除益に対する特例に関しても、債務免除によって実現した所得の実質的担税力を問題として課税対象から除外するという措置が採られていることからして、実質的担税力に応じた課税という要請は、譲渡所得以外の所得類型にも当てはまるものと理解することができる。

また、実現した所得の実質的担税力については、譲渡所得課税の趣旨に

照らし、資産の譲渡時点での現況で判断することとされている。すなわち、資産について保有期間中に発生し蓄積した増加益について、譲渡という一時点ですべて清算して課税するという譲渡所得課税のしくみに照らせば、資産の譲渡を行った時点で実現した所得に実質的担税力があるかどうかを問題とすることとなり、その後の事情の変化を考慮する必要はないということになる。

このように考えてくると、譲渡所得課税に関していえば、保有期間中に発生した増加益を譲渡の時点で実現したものとして課税の対象としつつ、それに実質的担税力が認められない場合にはその全部または一部について課税を行わない、すなわち認識をしないという構造が明らかとなったが、そこからいえることは、所得の「実現」とその「担税力」とは異なるものであるということである。特に「担税力」を「実質的担税力」として「形式的担税力」と対比する場合、この違いは明らかである。実現した所得には、形式的担税力のみを備えたものも含まれており、そのようなものは法令の規定によって認識されないのである。ここでいう「実質的担税力」とは、納税者が現実に入手した利益で、かつ、自由に処分しうるもの、と定義することができる。これに対して、「実現」により「形式的担税力」のみが認められる所得とは、納税者が現実に入手し処分しうるものの、その処分の理由が債務の返済であるとか、所得の実現の前後で納税者の経済状態に変化がないなどという性質のものであると理解することができる。これらの処分の理由は、「譲渡の非自発性」や「投資の継続性」と表現することができる。仮にこの理解が正しいとすれば、応能負担原則によって要請される担税力に応じた課税とは、実質的担税力が認められる場合の課税を意味し、実質的担税力のある所得とは、納税者が自由に処分しうるものを意味するということになる。

それでは、一定の無償譲渡および低額譲渡が行われた場合に、時価相当額の収入ないし所得があるものとみなして課税を行うみなし譲渡課税（所得税 59 条 1 項）について、この点はどのように考えられるのだろうか。すなわち、みなし譲渡課税が行われる無償譲渡の場面では、譲渡人は具体的

な経済的利益を得ないものの、そこには所得が存在するとみなして課税が行われている³⁶のであるが、それはどのような論拠によって説明することができるのであろうか。

みなし譲渡課税の論理³⁷

1 譲渡所得課税の趣旨とみなし譲渡課税

法 33 条 1 項の解釈として、「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³⁸」とするいわゆる増加益清算説が判例・通説とされているが、これはあくまで課税の趣旨であり、現行法の下ではこのとおりには課税されているわけではない³⁹。

すなわち、判例は上記の判旨に続けて、「その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない……。したがって、所得税法 33 条 1 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っさいの行為をいうものと解すべきである。」と述べている（下線部、筆者）。これを上記の「課税の趣旨」と照らし合わせて考えると、資産が譲渡された場合、有償譲渡か無償譲渡かを問わず、譲渡の時点で保有期間中の増加益を清算して課税する、というように理解することができそうである。

しかしながら、現行法 60 条 1 項は、贈与、限定承認に係るもの以外の相続、包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のものについては、当該資

36 法人に対する低額譲渡の場合には、実際に入手した所得金額は実現したものとみなされる金額よりも少ない額にとどまるものの、時価相当額の所得とみなされる金額が課税対象となる。

37 中里・前掲注 (5) 参照。

38 前掲注 (10)。

39 拙稿「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』481 頁（法律文化社、2011 年）。

産の譲渡人の取得価額を譲受人に引き継がせることにより、課税が繰り延べられると定めている⁴⁰。すなわち、同項に定められている無償譲渡が行われた場合には、その時点では資産の譲渡人には課税が行われず、譲渡人の保有期間中に発生した増加益に対する課税は、譲受人に引き継がれることとされているのである。

増加益清算説として説明される「課税の趣旨」とは、シャウブ勧告におけるキャピタル・ゲインの全額課税という内容を表したものと考えられる。シャウブ勧告は、キャピタル・ゲイン課税が無制限に延期されることによる課税の不公平を防止する観点から、相続や贈与によって資産の移転があった場合にも、これを時価により「譲渡」があったものとして、保有期間中の増加益を清算して課税する方法を勧告し、これに基づいて昭和25年の所得税法改正では、低額譲渡の場合を含めて時価によるみなし譲渡課税の制度が創設された⁴¹。したがって、シャウブ勧告が示し、昭和25年所得税法として定められた税制では、まさに「有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為」を「資産の譲渡」と扱って、その譲渡時に増加益を清算して課税するというしくみができあがったのである。その後、幾度の改正を経て、現行法では59条1項に定める無償譲渡に限ってのみ、譲渡時に時価で譲渡したものとみなして課税するというしくみが残されているのである。

そして、それ以外の無償譲渡については、法60条1項によって上記のように課税が繰り延べられることとされている。このようにみると、シャウブ勧告が示した増加益を譲渡時に清算するという譲渡所得課税の趣旨は、現行法においてはすでに妥当しないものとなっているようにも思われる。確かに、保有期間中に発生し蓄積した増加益を譲渡の時点ですべて清算して課税するという徹底した課税のしくみはもはや存在しない。しかし、法

40 同項2号は、個人に対する低額譲渡で損失を生じた場合も対象としているが、ここでは無償譲渡について中心に述べるため、説明を省略する。

41 前掲注(7)4296頁。

60条1項の対象となる無償譲渡の場合も、保有期間中に発生した増加益に対する課税の機会が永久に失われるのではなく、譲渡時の課税が繰り延べられるにすぎないのであり、取得価額が引き継がれることによって、「いつか、誰かに課税する」機会は同項の規定によって残されているのである。そうであれば、シャウプ勧告が示した譲渡所得課税は、課税のタイミングとしては形を変えたものの、その趣旨は生き続けているとみることができる。

もっとも、これはあくまでも課税の「趣旨」であり、課税自体は課税要件に沿って行われなければならないことは、租税法律主義の要請からして当然である。したがって、現実の課税は実定法の規定にしたがって行われるべきこととなる。そのため、無償譲渡の場合には、法59条1項に該当する場合にみなし譲渡課税が行われるか、法60条1項によって課税が繰り延べられるか、ということになる。したがって、両規定のいずれかに該当する場合には、その規定にしたがった取扱いが行われることとなり、「課税の趣旨」にしたがって課税が行われるわけではないのである。

このようにみても、法59条1項が定めるみなし譲渡課税は、上記の「課税の趣旨」を引き継ぐものであり、それを具体化するものといえる。同規定は、法人に対する贈与、限定承認に係る相続、法人に対する遺贈、個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものという4通りの無償譲渡と、法人に対する低額譲渡の場合に限って、時価で譲渡したものとみなすと定めている。

これらのうち、限定承認に係る相続および遺贈についてみなし譲渡課税を行う根拠としては、限定承認制度に対する配慮ということが挙げられている。すなわち、東京地裁平成13年2月27日判決（税資250号順号8845）は、次のように述べている（下線部、筆者）。

「本件規定は、限定承認制度が設けられた趣旨を尊重し、被相続人の所有期間中における資産の値上がり益を被相続人の所得として課税し、これに係る所得税額を被相続人の債務として清算するために、当該相続財産のうち、譲渡所得の基因となる資産については相続開始時点に

おけるその価額に相当する金額による譲渡があったものとみなして被相続人に対する譲渡所得課税を行うこととし、これにより、相続人は、右によって課税された所得税を含めた相続債務を弁済する義務を負うものの、相続財産が相続債務を超えるか否かにかかわらず、相続財産の限度を超えて被相続人の債務を負担することはないこととしている（通則法5条1項後段）。」

このことは換言すれば、将来、その相続人がその資産を譲渡することにより本来被相続人に課されるべき譲渡所得等に係る所得税を相続人が負担するという結果が生ずることにもなり、限定承認による相続等の趣旨にそぐわないことから、限定承認に係る相続等があった場合にはみなし譲渡課税を行うこととしたというものである⁴²。つまり、限定承認をした場合、被相続人が遺産を譲渡したものとみなし、租税債務を被相続人の債務として扱うことにより、被相続人の債務も含めて、すべて限定承認の中で清算することができ、相続人は、相続した財産の範囲内で債務を返済すればよいこととなるとして、相続人に対する配慮がこの規定の趣旨と解しているのである⁴³。

なお、法人に対する贈与および遺贈の場合に課税が行われることについては、当該資産を法人が時価で受け入れたものとして記帳することにより、譲渡人の保有期間中の増加益を清算する機会が失われてしまうため、かかる移転の時点を課税の時期とするものと解されている。

2 みなし譲渡課税における担税力

現行法59条1項の前身である、旧所得税法5条の2第1項（昭和37年法律第44号改正前のもの）は、「遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈

42 注解所得税法研究会編『注解所得税法（五訂版）』634頁（大蔵財務協会、2011年）。

43 大阪弁護士会・友新会編『弁護士業務にまつわる税法の落とし穴』46～47頁（清文社、2003年）。

を除く。)又は贈与(相続人に対する贈与で被相続人たる贈与者の死亡に因り効力を生ずるものを除く。)により……資産の移転があった場合においては、遺贈又は贈与の時に於いてその時の価額により……資産の譲渡があったものとみなして、この法律を適用する。」と定めていた。つまり、当時の規定の下では個人間の贈与についてもみなし譲渡課税を行うという取扱いとなっていた。

かかる規定の下、原告が相続によって取得した不動産を贈与したことについて、この規定が適用されることを根拠として、所得税の決定処分等が行われた。原告は、所得の存しないところに課税することの不合理さを主張してその取消しを求めて争ったが、最高裁昭和43年10月31日判決(訟月14巻12号1442頁)は次のように述べて、同処分を適法と判断している(下線部、筆者)。

「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して解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、右増加益は対価のうち具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法(昭和22年法律第27号、以下同じ)9条1項8号の規定である。

そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法5条の2の規定なのである。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と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うべきであり、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。」

このように、同判決は、みなし譲渡課税は、「所得のないところに課税所得の存在を擬制したものでなく、応能負担原則を無視したものともしたい」と述べており、担税力の存在を認めて課税が行われるものであると解している。

この判決がいう「担税力」とはどのようなものだろうか。上記のように判決では、まず売買や交換などの有償譲渡の場合には、増加益が対価のうち具体化されるために課税の対象とされると述べている。次に、無償譲渡については、資産に生じている増加益は、譲渡時の「時価に照らして具体的に把握できるもの」であることを課税の根拠として挙げている。さらに、「資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣り合い」や、「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」ために、「課税の公平負担を期するため妥当なものというべき」として、納税資力を生じない場合に納税を強制するものとの批判も当たらないと述べている。

包括的所得概念を前提とすれば、資産に生じた増加益自体も所得として扱われることは異論がない。しかし、かかる所得は譲渡時に清算して課税するというのが譲渡所得課税の趣旨であると解するのが前記の増加益清算説である。したがって、保有期間中の増加益に対して課税が行われないのは、かかる利益が未実現であるからであり、譲渡時に当該利益が実現して初めて課税されることとなる。すなわち、所得税法は実現主義を採用しているため（所税 36 条）、譲渡所得の場合にも、所得が実現することによって課税を行うことができるのである。そのため、無償譲渡の場合にも、当該資産に保有期間中に生じた増加益が譲渡によって実現しなければ課税することはできないのである。本件で問題となった旧法 5 条の 2 第 1 項およ

び現行法 59 条 1 項は、資産を譲渡して時価相当額の収入が実現したものとみなすという規定であり、この規定に基づいて収入が実現することで、増加益に対する課税が可能となっている。

こうしてみると、みなし譲渡課税が行われる場合の「所得」とは、当該資産に保有期間中に生じた増加益そのものであり、その利益を譲渡人は現実に手中に収めることはできないものの、「時価で譲渡したものとみなす」という税法上の取扱いによってその所得が実現したものとみなされているものであることがわかる。増加益は時価に照らして金銭的に評価することは可能であるが、具体的な利益として納税者の懐に入るものではない。上記判決がいう「増加益を時価によって具体的に把握できる」ということの意味は、単に金銭評価をすることができるということの意味しており、納税者の実質的担税力を増加させるものということとはできないのである。

そうであれば、みなし譲渡課税とは、実質的担税力の存在を認めて課税を行うというのではなく、保有期間中に発生した増加益に対して譲渡時に清算して課税するという課税の趣旨に基づき、それを忠実に実行する制度と位置づけることができる。このような理解は、現行法 59 条 1 項 1 号所定の法人に対する贈与および遺贈について妥当するものといえよう。他方で、前記のように、限定承認に係る相続・遺贈については、むしろ限定承認制度の趣旨を尊重し、かつ相続人に対する配慮のために、あえて当該移転の時点で課税を行うこととするものと解されている。また、上記判決が指摘するように、低額譲渡や無償譲渡による租税回避行為の防止を狙ったものとも位置づけられる⁴⁴。

44 無償譲渡の場合には、受贈者に贈与税が課せられ、低額譲渡の場合にはみなし贈与課税（相続 7 条）が行われる可能性があるが、あくまでもこれは受贈者ないし譲受人側に対する課税であり、贈与者ないし譲渡者側には課税が行われないうこととなることを意味している。その前提には、現行法上、贈与税ないし相続税と、譲渡所得税との両面課税が予定されているとの認識がある。参照、拙稿「譲渡所得税と相続税との調整」税法学 572 号 3 頁（2014 年）および東京地裁平成 25 年 7 月 26 日 TAINS Z888 1776 参照。

このように、みなし譲渡課税は未実現のキャピタル・ゲインを実現したものをみなして課税するものであることから、いわば所得の形式的担税力に着目して課税するものであるといえる。未実現のキャピタル・ゲインも理論上は所得であるため、それに対する課税は、所得税の性質を失うものではなく⁴⁵、それ自体、違法となるものではない。他方で、本稿でみたように、資産の譲渡によって所得が実現した場合であっても、その全部または一部に対する課税を行わないという特例が存在するが、その中心的な論拠は、その所得に実質的担税力が欠けているということである。一方で形式的担税力が認められるために課税が行われ、他方で実質的担税力が欠如していることを根拠に課税を行わないという現行法のしくみは矛盾しているようにもみえるが、これをどのように説明したらよいであろうか。

増加益清算説によって説明されるように、わが国の現行法における譲渡所得課税の趣旨、すなわち譲渡所得課税の基本ないし出発点は、シャウプ勧告におけるキャピタル・ゲインの譲渡時全額課税である。すなわち、キャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延べの防止を目的としていたが、その発生時、すなわち保有段階で課税するという方法はとらず、譲渡時に課税することとした。資産の譲渡時には通常、所得は実現するため、そのタイミングで課税を行えば実質的担税力に即した課税を実行することも可能となる。しかし、無償譲渡の場合にはただちに所得が実現しないため、実質的担税力に即した課税を貫徹するのであれば、その時点での課税は行えないことになる。シャウプ勧告は、実質的担税力に即した課税を実践することによって、キャピタル・ゲインに対する課税が無限に繰り延べられる可能性を残すよりも、形式的担税力が認められることを根拠として、譲渡時に課税するという方を優先させたと理解できるだろう。

しかし、その徹底した課税理論に基づき法制化されたわが国の所得税制も、その後改正を重ね、現行法ではこの課税理論を実践するのはわずかに

45 金子・前掲注(3) 85～86頁。

法 59 条 1 項のみとなっている。その改正の過程では、納税者の理解という点に対する考慮が重視された。納税者の理解とは、納税資金の有無が大きな位置を占めており、このことはすなわち、実質的担税力が備わっているかどうかと表現することができる。理論的には妥当であっても、現実の制度にとっては、形式的担税力だけでは十分ではなく、実質的担税力が備わっていることが重要と考えられたことが、現在の立法につながっていると考えられる。つまり、現行法は、譲渡所得課税の趣旨と実質的担税力に基づく配慮とが併存しており、元々の課税理念と現実社会への対応措置とが同居した状態であるとみることができるのである。

おわりに

形式的担税力に着目するみなし譲渡課税と実質的担税力に即した課税特例が併存する現行法の立法状況を憲法の視点からとらえれば、次のように理解することができる。すなわち、応能負担原則は憲法 14 条に基づくものであるが、「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはな」⁴⁶ いため、実質的担税力に即した課税との間で「キャピタル・ゲインの無限の繰延べ防止」という政策との比較衡量が行われた結果が、現行法の規定として現れているのである。

もっとも、シャウブ勧告が「キャピタル・ゲインの無限の繰延べ防止」という政策の実現によって目指したのは、課税の公平である。つまり、この目的も憲法 14 条に依拠するものであるため、一見矛盾するかのような現行法のしくみも、憲法レベルでは同一の基盤によるものであると位置づけることができるであろう。

46 最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。

論 説

【追 記】

学部時代に憲法の講義を受講させていただいて以来、網中政機先生には、公私ともに大変お世話になりました。とりわけ網中先生の洞察力の深さ、大学を良くしたいという熱い思い、学生の教育に対する熱心な姿勢、さらに学問に対するリベラルな態度には、常に感銘を覚え、先生の教えを深く胸に刻ませていただきました。

網中先生から頂きましたご指導とご厚情に感謝の意を示すとともに、先生のますますのご健勝をお祈りし、また今後の本学の発展をお誓い申し上げて、この小稿を捧げたいと思います。