

讓渡所得と雑所得の区分

横濱地裁昭和五〇年五月六日判決
昭和三十四年(行ウ)第一五号所得税
昭和三十四年(行ウ)第一五号所得税
課税処分取消請求事件、
訟務月報二卷七号一、五〇七頁

伊 東 稔 博

(税務大学校
研究部教授)

〔事実〕

一 事案の概要と経緯

本件は、原告が被相続人の造成した土地を相続し、その相続をした年である昭和三十九年以降三年間にわたってこれを売却したことによる所得を譲渡所得として確定申告したところ、被告税務署長が右所得は譲渡所得ではなく雑所得に該当するとして原告の昭和三十九年分の所得税につき更正処分を行ったことについて争われた事案である。すなわち、当時の旧所得税法九条一項八号においては、資産の譲渡による所得のうち「営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得」を譲渡所得から除外しており、本件の争点もまた、本件土地の譲渡による所得が「営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得」に該当するか否かにある。

事案の経緯は、次のとおりである。

原告は、昭和三十九年分の所得税について、給与所得一、八七九、〇〇〇円、譲渡所得二三、九四五、九四八円、総所得金額二五、八二四、九四八円、所得税額一二、五二六、〇一〇円と確定申告したところ、被告は三年経過後の昭和四三年三月一二日にいたり、原告の昭和三十九年分の所得を給与所得一、八七九、〇〇〇円、雑所得五〇、九八五、一六七円、総所得金額五二、八六四、一六七円、所得税額三〇、二三五、七〇〇円とする更正処分をした。

原告は、この処分につき被告に異議申立をしたところ、その異議申立は東京国税局長に対する審査請求とみなされ、昭和四四年三月三十一日に同局長による棄却の裁決がなされたので、本件更正処分の取消を求めて本訴を提起したものである。

二 原告の主張

原告は、本訴において、本件土地の譲渡による所得を雑所得であると認定してなした本件更正処分には、所得の種類を誤った違法があるとし、「本件土地の売却は、相続税の納税資金にあてるため、相続により取得した本件土地を、何等の加工行為をなさずに譲渡したもので営利の目的をもって継続的に譲渡したものではないから、右譲渡による所得は譲渡所得であり、雑所得ではない。また、被告は、本件土地譲渡以降である昭和四〇年、同四一年に原告が土地の譲渡を継続的に行った事実をとらえ、営利性、継続性の認定根拠とするが、これは所得税の暦年課税の原則を無視するものであって誤っている」とし、また、予備的主張として「仮りに右違法がないとしても、原告は本件土地を譲渡した後、昭和四〇年三月一二日ごろ、所轄の川崎北税務署に出頭し、同署係官に対し、本件土地の取得及び譲渡の事情を説明して確定申告について指導を求めたところ、本件土地の譲渡による所得は譲渡所得に該当すると指導された。そのため原告は、譲渡所得として確定申告し、納税手続をすませたものである。従って、被告が後日にいたって本件更正処分をしたことは、原告に過少申告加算税を徴収される不利益を与える点からいっても信義則に反し、違法である」と主張した。

三 被告の主張

このような原告の主張に対し、被告は、本件土地の売却は「営利を目的とする継続的行為」としてなされたものであり、その事情として、次のように主張した。

(一) 原告の父である訴外矢野茂平は、昭和八年から東京電力汐田火力発電所の石炭灰の処理を業としており、昭和二年に合資会社矢野組を設立し、さらに昭和二七年に株式会社矢野組に組織変更して事業を継続してきており、さらに被相続人は、昭和三一年ころ石炭灰の処理に適する川崎市大野毛、同市等々力等所在の池沼、凹地等を取得し、訴

外株式会社矢野組をして右池沼、凹地に石炭灰を捨てさせ、これを平坦地に造成させ、更に昭和三四年ころ以降、石炭灰の上に盛り土をする土壌を採取するため、町田市小野路所在の山林等を取得し、その土壌を切取って盛り土に利用すると共に右山林等を平坦地に造成した。

そして、土壌の切取り、運搬、整地等の作業は一切、前記矢野組になさしめていたが、このような方法で原告の父は、昭和三三年から昭和三九年四月までの間に自己の土地に二四六、七一一、九九一円の土地造成費用を投入するとともに、昭和三六年から昭和三八年までの間においては、そのようにして造成された土地を売却してきたが、それは、件数にして八件、面積一一、七〇〇坪におよび、譲渡価額は一二二、四九七、八〇〇円となっている。

(三) ところで原告は、昭和二七年ころから訴外株式会社矢野組の専務取締役としてその経営に参画し、昭和三六年ころ以降は、訴外矢野茂平が高齢のため、同人所有の池沼、凹地の埋立等の造成及び譲渡は実質上、原告によって行われてきた。昭和三九年三月三日、原告の父である矢野茂平が死亡したので、原告は訴外株式会社矢野組の代表取締役に就任し、かつ、本件土地を含む土地を相続により取得したが、原告は、その相続により取得した土地について、原告の父と同様の方法により、昭和三九年四月から昭和四一年九月までの間においては五七、〇四八、七一一〇円の造成費用を投入して宅地造成をしている。

そして原告は、この相続により取得した土地をあるいは造成工事を施したうえで、あるいは相続時の状態のまままで昭和三九年以降売却したが、昭和三九年中においては、件数にして二件、面積五、〇三五坪、譲渡価額六七、三四八、三三三円の本件譲渡をしたほか、昭和四〇年、四一年においては、件数二三件、面積二、七五六坪、譲渡価額一一一、〇一七、一一二〇円の売却をしている。

本件土地の売却は、以上のような事情のもとにおいて行われたものであるから、それが、いまだ「事業」としての实体を有しないとしても、事業活動に類似する活動であり「業務」の一環としてなされたものであるといえるものであるほか、「営利を目的とする継続行為」に該当するものであると主張し、「これによる所得は雑所得であり、その所得額は譲渡価額の合計額から必要経費を控除した残額の五〇、九八五、一六七円である」とするものであった。

〔判旨〕

判決ではまず、営利を目的とする継続的行為の判断基準について判示し、「土地の譲渡により所得が生じた場合において、右譲渡が旧所得税法九条一項八号にいう『営利を目的とする継続的行為』に該当するか否かについては、譲渡人の土地の取得及び保有の状況、造成の有無（ただし、この点が不可欠の要素とは解されない）、譲渡人の土地の譲渡の回数、数量、金額、相手方等を総合して判断すべきであるが、右判断をするについては、単に当該譲渡の目的とされた土地についてのみならず、譲渡人の保有する土地全般にわたり、かつ、当該譲渡の行われた時期の前後を通じて右の各事情を斟酌すべきである」とし、「けだし、人の経済的生活関係は、時的にも、活動内容的にも相当程度の一体性を有するものであるから、その経済活動（土地の譲渡等）の意味内容を把握するについては、その一部を抽出してこれを評価することは妥当ではなく、総合的に全体を觀察して判断すべき……である」とされたものである。

また、原告の暦年課税の原則に反するという主張に対しては、「所得税法は暦年ごとに、その暦年中の所得に対し課税する方法を採用しているけれども、これは財政上及び税法上の技術的要請に基づくものであって、何ら右説示と矛盾するものではない」とされた。

そして、本件の事実関係については、被告が主張するその売却の事情等をおおむね認定して、次のように判断されている。

「以上……認定した事実によれば、原告は訴外矢野茂平の生存中である昭和三六年ころから右訴外人のためにこれに代って右訴外人所有の土地の埋立等を行っていたが、昭和三九年三月三日、右訴外人の死亡により同人の土地を相続し、同年一〇月以降は右訴外人と同様の方法により相続した土地の埋立等を開始するとともに同年七月二三日には既に右訴外人により平坦地に造成されていた土地を訴外多摩コンクリート有限会社に売却し、同年一月二八日には訴外キヤタピラー三菱株式会社に売却したのであり、その後昭和四一年一二月に至るまでの間、あるいは宅地造成を施し、あるいは埋立等を行った土地をふくめて自己所有の土地を売却したというのであり、以上によれば、原告の本件土地の譲渡は相続税納付のみを目的とした一時的、臨時的、偶発的なものではなく、営利を目的とする一連の継続的行為とすべきである。従って、右譲渡による所得は旧所得税法九条一項八号所定の譲渡所得には該当しないことが明らかである。」とされ「原告が訴外株式会社矢野組の代表者として同会社の業務執行をなすことをもってその従事する主たる事務内容となすものであって、土地の管理、譲渡に関しては事務所を設ける等して自らその名において独立して不動産営業をなしているものと認めるに足りる実体の存在しないことは原告において明らかに争わないから自白したものとみなす」として、「本件土地の譲渡による所得を雑所得と認定して課税標準等、税額等を計算してなした本件更正処分には原告主張のような所得の種類を誤認した違法はない」とされたものである。

次に、原告の「信義則違反」の主張に対しては、原告の主張は、「本件確定申告は税務署係官の指導のもとになされたものであるから、被告が後日にいたって本件更正処分をしたのは信義則に反するというに帰着する。しかし、前記説

示のとおり、人の経済活動による所得の具体的態様と金額の認定はこれを時間的にも継続した一体のものとして把握してなすべきものであり、このようにして考察した結果が事後の情況その他に鑑み、右指導の内容と異なつたとしても、それは何ら信義則に違反するものではない」とされたものである。

〔評釈〕

この判例は、昭和三十九年当時の所得税法の解釈をめぐるものであって、昭和四〇年の全文改正後の所得税法の規定に関するものではないが、当時の所得税法の規定と現行規定の間においては、その趣旨において特別の差異があるものとは認められない。以下、この判例の問題点等について若干の考察を行つたうえ、二、三の点について私見を述べることとする。

一 「営利を目的とする継続的行為」の概念

昭和三十九年当時の所得税法九条一項八号においては、資産の譲渡に因る所得を譲渡所得とするものとし、「ただし、営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く」と規定されていた。この趣旨とするところは、現行所得税法でも同様であつて、現行所得税法三三条一項一号において同旨の規定が設けられている。

そこで、まず、資産の譲渡による所得が営利を目的とする継続的行為により生じたものであるかどうかの判断をするにあたっては、所得税法のしくみの中におけるところの、その「営利を目的とする継続的行為による所得」の概念について検討を加え、これを明確にすることが必要であると考えられる。

ところで、この「営利を目的とする継続的行為による所得」という概念は、所得税法創設の当時から所得税の課税所

得と非課税所得を区別する基準として設けられていたものであって非常に古い概念である。すなわち、所得税制度の創設の当時から昭和一四年の改正までは「営利の事業に属さない一時の所得」は非課税所得とされていたが、このうちには、「資産の譲渡により一時に発した所得」を含むものとされてきた。昭和一五年の改正で分類所得税及び総合所得税の併課制度がとられたことに伴い「分類所得税における乙種の事業所得又は総合所得税におけるその他の所得中営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」を非課税所得とする改正が行われた。これは、営利を目的とする継続的行為による所得が、分類所得税の乙種の事業所得と総合所得税のその他の所得に分離したことに伴う文言上の改正であった。その後、昭和二二年の改正においても、所得税制度が総合所得税制度に改正されたことに伴い「事業等所得のうち営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」を非課税所得とすることとされているが、これも、営利を目的とする継続的行為による所得が、総合課税制度のもとにおいて「事業等所得」として一括されたことに伴う文言上の改正であった。

その後、昭和二二年及び昭和二三年の税制改正において、従来非課税とされてきた当該一時の所得が、相次いで一時所得及び譲渡所得として所得税の課税対象とされることとなり、所得税法上、この新たに課税対象とする一時所得及び譲渡所得を定義するにあたり、従来からすでに課税対象とされていたものをこれらの所得から除外する趣旨で「営利を目的とする継続的行為による所得を除く」ものと規定するとともに、非課税所得とされてきた「営利を目的とする継続的行為による所得以外の一時の所得」を非課税規定から削除することとされたものであった。

このように、昭和二二年及び昭和二三年の改正以前の所得税制において、営利を目的とする継続的行為による所得以外の「一時の所得」を非課税所得とすることとされていたのは、当時の税制として、定型的な所得源泉によらない、又

は、規則的の回帰性をもたない相続や資産売却による損益などの一時的な所得には、所得税を課税すべきでないとする考え方がとられていたからであると考えられる。

また、所得税制度においては、累進税率による課税を建前としていることから、年々継続的に生じない不規則的な所得に対しては、その適用上の調整措置が必要であるという考え方のもとに、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び変動所得、臨時所得については、それぞれ、課税標準の計算あるいは税額の計算にあたり、累進税率の適用緩和の措置を講じているところであるが、一時所得及び譲渡所得については、その課税対象として追加された当時からいわゆる半額課税の制度がとられている。

なお、譲渡所得については、昭和二五年の改正から昭和二八年の改正にいたるまでの間は、山林所得等とともに、その所得が総所得金額の二五％以上である場合は、変動所得として五年間の平均課税方式を採用することができることとされていた。

このように、譲渡所得、一時所得につき累進税率の適用緩和の措置を講じているのは、長期間に対応する所得が譲渡という事実によって一時に実現したものであること、あるいは、予期しない偶発的、一時的な所得であることによるものであることは、所得税制度のしくみからして当然のことであるといわなければならないし、これらの所得を規定するにあたり、「営利を目的とする継続的行為による所得」を除外することとしている趣旨もまたそこにあるといわなければならない。

二 「営利を目的とする継続的行為」の判断

以上の検討によれば、所得税法が譲渡所得として課税することを予定している所得は、資産の譲渡によりその保有期間中に発生していた所得が一時に実現したところの一時の所得であり、かつ、その譲渡の結果として生じた偶発的な所得であるということになる。したがって、譲渡所得と他の経常的所得（雑所得等）とを区別する基準としては、まず第一に、それが長期間にわたり発生した所得が一時に実現したところの一時的な所得にあたるかどうかであり、第二には、それが「営利を目的とする継続的行為」を基因として生じたものでないかどうかである。すなわち、譲渡所得は、資産の譲渡をしたことにより生じた一時的な結果的所得であり、いわゆる差益を目的とする継続的行為により生じた目的所得ではないということになるのである。

このような見解からすると、例えば、不動産業者が販売の目的で取得した土地を譲渡した場合において、それがたまたま一回限りのものであっても、また、宅地に造成する目的をもって取得した土地に造成工事を施し、一回限りの譲渡をした場合においても、それは、いわゆる売却差益を目的とするものであり、そこに発生する所得は、その者の経済生活の全体を通じてみるとやはり「営利を目的とする継続的行為」による所得に該当するものであって譲渡所得ではないということになる。また、反面、長期間保有の土地につき毎年一定規模ずつ宅地として分譲するような場合の所得についても、それが継続される場合は、その継続される譲渡自体に「営利の目的」が認められるようになった年以降の譲渡は「営利を目的とする継続的行為」に該当するものといわなければならない。

昭和四〇年の所得税法の全文改正においては、この点に関する規定の整備が行われ、これらの関係については、その趣旨がより明確になったものと解される。すなわち、現行所得税法三三条一項においては「譲渡所得とは、資産の譲渡……による所得をいう」ものとし、同条二項においては、譲渡所得に含まないものとする次の所得を掲げている。

- ① 事業所得を生ずべき事業に係るたな卸資産の譲渡による所得
- ② 雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産の譲渡による所得
- ③ その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得

このような改正に伴い、所得税の取扱通達の改正も行われたが、現行「所得税基本通達」では、この点について次のような取扱いを定めている。すなわち、「固定資産である不動産の譲渡による所得であっても、当該不動産と相当の期間にわたり継続して譲渡している者の当該不動産の譲渡による所得は、法第三三条第二項一号に掲げる所得に該当し、譲渡所得には含まれないが、きわめて長期間（おおむね一〇年以上をいう。）引き続き所有していた不動産（販売の目的で取得したものを除く。）の譲渡による所得は、譲渡所得に該当する」（所基通三三一）とし、販売目的で取得した資産はもちろん、販売目的で取得した資産でないもの場合であっても、その継続譲渡による所得を譲渡所得に含めないこととして取り扱うこととしているほか、「固定資産である林地その他の土地に区画形質の変更を加えもしくは水道その他の施設を設け宅地等として譲渡した場合又は固定資産である土地に建物を建設して譲渡した場合には、当該譲渡による所得はたな卸資産又は雑所得の基因となるたな卸資産に準ずる資産の譲渡による所得として、その全部が事業所得又は雑所得に該当する」（所基通三三一四）ものとして取り扱うこととしている。

三 譲渡所得と雑所得の区分等

譲渡所得と雑所得の区分をめぐる本件の判例については、その判断の結論とするところに異論があるわけではないが、その内容については二、三の問題があるように思われるので、これらの点について検討を加える。

(一) まず、この判例の判旨第一の点であるが、判決では「土地の譲渡により、所得が生じた場合において、右譲渡が……『営利を目的とする継続的行為』に該当するか否かについては、譲渡人の土地の取得及び保有の状況、造成の有無（ただし、この点は不可欠の要素とは解されない）、譲渡人の土地の譲渡の回数、数量、金額、相手方等を総合して判断すべきである……」とされる点である。土地の譲渡行為だけをとらえて、それが「営利を目的とする継続的行為にあたるかどうかを判断しようとする場合においては、判旨のような総合判断が必要であると思われるが、所得税法は、営利を目的とする継続的行為による「所得」を譲渡所得の範囲から除外するのであって、その所得が営利を目的とする継続的行為の成果として実現したものである以上は「譲渡人の土地の譲渡の回数、数量、金額、相手方等」は問わないことになるのではないかと考えられる点である。特に、本件の場合においては、大規模な宅地造成工事が行われ、その成果としての造成された土地が譲渡されたのであり、それが仮りに一回の譲渡であったとしても、営利を目的とする継続的行為による「所得」であるという性格を失うものではないのではないかと考えられるのである。

(二) この判例は、以上のように資産の譲渡行為そのものが「営利を目的とする継続的行為」に該当するものであるかどうかという見地から判断がなされているのであるが、譲渡行為の前段階としての行為（例えば、造成工事等の行為）に「営利性」及び「継続性」が認められる場合には、それは「営利を目的とする継続的行為」に該当するものといわなければならないのではないかと考えられる。

このような問題点とも関連するのであるが、この判例においては、営利を目的とする継続的行為に該当するかどうかを判断するについては、「単に当該譲渡の目的とされた土地についてのみならず、譲渡人の保有する土地全般にわたり、かつ、当該譲渡の行われた時期の前後を通じて、右の各事情を斟酌すべきである」と判示され、本件事情の斟酌に

あたつては、課税年分以前の被相続人の事情及び相続人（原告）がそれに関与した事情あるいは課税年分以降である昭和四〇年及び昭和四一年の土地の継続譲渡の事情にもおよんで「本件土地の譲渡は相続税納付のみを目的とした一時的、臨時的、偶発的なものではなく、営利を目的とする継続的行為というべきである」と判断されているのであるが、課税年分以前の宅地造成工事等の事情はともかくとして、課税年分以降の事情までもその判断の基礎として斟酌すべきものであるとする旨をこの判決が述べているものであるとすれば、この点については疑問があるといわざるを得ない。もし、そうだとすると、原告が主張するように、暦年課税の原則が失われることにもなりかねないからである。なぜなら、その年分の所得の種類がその年を経過してもまだ判定できず、その時点だけの事情では納税義務を確定することができないことになるからである。

ある所得が生じた場合に、それが何所得に該当するかは、その基因となった過去の事情を基礎として判断することであり、足りるのではないかと考えられる。

(三) 次に、本判例では、特に判断が示されていない点であるが、一般に商品などの販売用の資産あるいは販売の目的で保有されてきた準たな卸資産を相続により取得した者が、これを譲渡したような場合のその譲渡による所得は何所得となるか（譲渡所得か事業所得又は雑所得か）という問題点との関連についてである。本件は、被相続人が大規模な造成工事を行い、諸般の事情からその造成された土地が販売用のものと認定されるものを相続人がその相続後に譲渡したものであるが、このような場合においては、相続人が相続により取得した資産は、いわゆる販売用の資産（たな卸資産）であつて、その取得後においてもその資産の性格は変わらないのではないかと考えられるのである。なぜなら現行所得税法は、相続、贈与等による資産の移転があつた場合には、原則として、みなし所得に対する課税を行わないもの

とし、その課さるべき所得に対する課税を、その相続人等の販売の時期まで繰延べる制度（取得価額を引継ぐ制度）をとっているからである（所令一〇三参照）。

(四) 最後に、この判例で問題とされている信義則に関する点であるが、所得税の確定申告時に税務署に出頭して指導を受けて申告したものについて、後日にいたり更正処分をするのは信義則に反するとの原告の主張に対し、判決では、「人の経済活動による所得の具体的態様と金額の認定はこれを時間的にも継続した一体のものとして把握してなすべきものであり、このようにして考察した結果が事後の情況その他に鑑み、右指導の内容と異なったとしても……違反するものではない」とされているが、事実の認定が事後の情況その他から異なっているのだから違反するものではないと判示されているようでもある。しかし、課税要件に関する事実の認定は、事後の情況その他から判断すべきではないという見解にたてば問題があるとともに、一般に、所得税の確定申告指導あるいは申告期における納税相談事務は、納税者の申述する事実だけを基礎とし、その場合においてはこのように申告することになるといふことを指導し、適正な申告がなされるように相談に応ずるものであって、その場合における「事実」を認定したり、その場合における納税義務の数额を決定したりするようなくみにはなっていないことからすると、後日にいたりその指導や相談の内容と異なる更正処分が行われたとしても、原則として信義則違反の問題が生ずることはないものと解される。

しかし、税務署の指導が明らかに誤っており、その結果として納税者に不利益を与えることとなる場合は、その後の更正又は決定に伴い課されることとなる過少申告加算税又は無申告加算税については「正当な理由」（国税通則法六五条、六六条参照）があるものとして、その課税をしないことになるものと解される。