

所得税法59条・60条について

今 村 修

本稿は、所得税法59条・60条について、概略的な説明をこころみたものである。

内容としては、通説・判例をはみ出すものではないが、その説明の仕方に若干工夫を凝らした。第一章「キャピタル・ゲインの理論と現行税制」では、所得税法59条・60条の理論的背景を略述した。第二章「所得税法59条及び所得税法60条の概要」では、条文の順番通りではなく、理論的に理解しやすい順序で「なぜ、このような条文(仕組)になっているのか」ということを自問自答しながら説明を試みた。そして第三章「所得税法59条・60条についての論点」では、所得税法59条・60条にまつわるいくつかの論点について議論を展開した。

第一章 キャピタル・ゲイン課税の理論と現行税制

所得税法59条・所得税法60条は、これらの条文の背景を説明しなければ、その理解が困難である。そこで、第一では理論的背景について説明を行うこととする。

1 所得税の世界においては、サイモンの所得の定義⁽¹⁾からすれば、資産の値上がり(資産の市場価値の増加額)は所得であるから、課税されるべきことになる。別の言い方をすれば、所得についての厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。

2 しかしながら、これは実務上困難であることから、「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」(最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁等⁽²⁾)こととされた。

3 「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」というが、その資産が所有者の支配を離れる対価として金銭等を得る有償譲渡の場合に課税するのは問題ないとして、その資産が所有者の支配を離れても、その所有者は対価

(1) 「租税法入門」増井良啓2014年 有斐閣 P47～P51等参照

(2) この判決は、昭和47年の判決であるので、以下に述べる改正の経緯とは時系列的には整合しない。すなわち、この判決は現行所得税法59条・所得税法60条の譲渡所得についての考えを示したものであり、次に述べるそれ以前の譲渡所得についての考えを示したものではない。しかしながら、それ以前の譲渡所得についてもあてはまる考え方であり、また、判決として譲渡所得課税の趣旨を簡潔に述べたものであることから、敢えてここに引用した次第である。

として何も得ない(相続・贈与等の)無償譲渡の場合に課税するのは、問題ではないかという指摘がある。別の言い方をすれば、「(そもそも)所得税は、所得の担税力に着目した税金であるから、資産の値上がり益も、現実に譲渡が行われ価値が実現し、担税力(金銭、物、又は権利その他経済的な利益)が生じたときに課税すべきである」という指摘である。

4 しかし、無償で所有者の支配を離れる場合に課税しないこととするのは、「譲渡所得に対する課税を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある」(昭和25年ショウブ使節団、日本税制報告者第1編第5章B節)として、「これを防止するもっとも重要な方法の一つは、資産が相続又は贈与によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈与者又は被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである」(昭和25年ショウブ勸告使節団、日本税制報告者第1編第5章B節)として、無償で所有者の支配を離れる場合であっても課税することとし、相続又は贈与等による無償譲渡の場合のいわゆる時価課税⁽³⁾が昭和27年に法制化された。(以下「昭和27年度税制」という)

5 ところが、この税制は理論としては格別新しいことではないが、このような譲渡所得概念の拡張は一般に理解しにくい面があり、納税者にも税務職員にもなじみにくく、その執行に対して心理的抵抗を生んだ。即ち、重い相続税又は贈与税の負担の上にさらに負担を過重する結果となり、しかも現実に金銭化されないのに(現金が入ってくるわけでもないのに)所得として課税することは、納税者のみならず課税官庁にも理解しにくい⁽⁴⁾ということから、相次ぐ税制改正によりその内容の緩和が図られ、昭和27年度税制は、現在ではその痕跡をとどめるだけのものとなっている。

6 ここで、相続又は贈与による譲渡について、昭和27年度税制(相続又は贈与による譲渡の時価課税)と現行の所得税法59条・所得税法60条について、設例により説明することとする。(相続であれ贈与であれ、課税の仕組は同じであるが、より分かり易い相続を例にとって説明することとする。)

【設例】 被相続人が20××年死亡して相続が開始された。被相続人の所有財産に土地があり、この土地は相続人に相続された。相続人がその後売却した。この土地の被相続人の取得価額は700(相続税評価額も700とする。⁽⁵⁾以下、同じである。)であり、相続開始時の時価は1000であり、売却時の譲渡価額は1500である。また、譲渡費用については無視することとする。(参考図 参照)

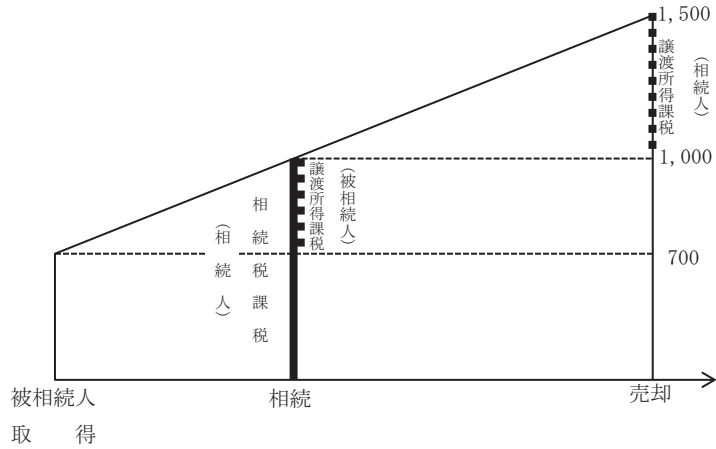
(3) 「時価課税」は、法令用語ではなく、実務上使用されている用語である。無償又は低額で譲渡されたような場合、税務上、これを恰も譲渡時の時価で譲渡したかのように擬制して課税を行うという意味である。また「時価課税」は、譲渡所得だけでなく他の課税についても規定されている。

(4) 当時の日本人には、はなはだ理解しにくい考え方で、相続で財産を継承したり、ただで財産を贈与した時に何故所得が生じるのをいぶかった。「所得税法の考え方・読み方」大島隆夫・西野襄一共著 昭和61年8月20日 税務経理協会 27ページ

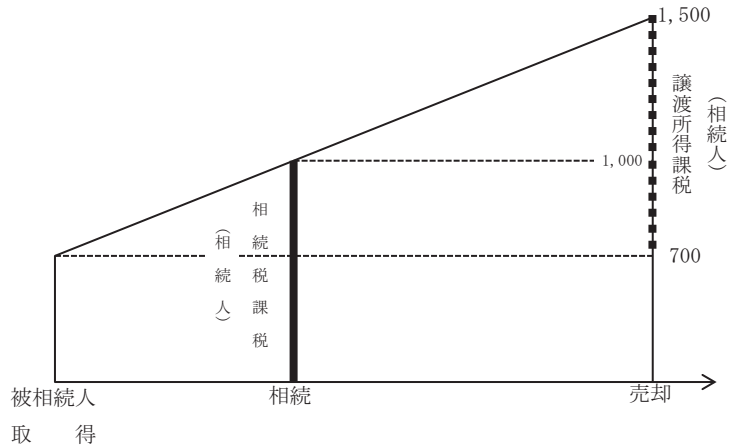
(5) 現行相続税評価額は、いわゆる時価の80%程度とされているが、ここでは時価と同額とした。同額であっても時価の80%程度であっても、以下の議論には、影響がない。

参考図 ()は納税義務者を示す

昭和27年度税制



現行税制



[藤谷道輝氏作成]

昭和27年度税制（相続又は贈与による譲渡の時価課税）

(1) 相続開始時

- ①被相続人に対して、譲渡所得 $300 = 1000 - 700$ について所得税を課する
- ②相続人に対して、相続により取得した土地 1000 について相続税を課する

(2) 売却時

相続人に対して、譲渡所得 $500 = 1500 - 1000^{(6)}$ について所得税を課する

(6) この控除される取得価額は、 1000 から相続開始時に課された譲渡所得 300 に対して課された所得税の金額を控除した価額ではないことに留意されたい。

現行所得税法59条・60条の税制(相続又は贈与による譲渡の課税繰延⁽⁷⁾)

(1) 相続開始時

相続人に対して、相続により取得した土地1000について相続税を課する
(譲渡所得 $300 = 1000 - 700$ については課税を繰り延べる)

(2) 売却時

相続人に対して譲渡所得 $800 = 1500 - 700$ について所得税を課する

要するに、時価課税を行う(昭和27年度税制)か課税繰延を行う(現行税制)かは、せんに詰めれば被相続人の享受したキャピタル・ゲインに課される所得税を誰が負担するのかという問題である。前者であれば、被相続人が負担し、後者であれば相続人が負担することになる。

結論として、昭和27年度税制、現行税制のいずれも、相続税(贈与税)とキャピタル・ゲイン(譲渡所得)についての課税が、過不足なく行われていることはいうまでもない。

7 昭和27年度税制については3及び5に述べたような批判等があったが、現行所得税法59条・60条についても、批判等がないわけではない。大きく分けて次の2点であろう。

(1) 相続開始時に相続人に対して相続税が課される土地1000は、700(被相続人の取得価額)と300(被相続人の保有期間中の価値増加額)とからなる。また、土地売却時に相続人に対して所得税が課される譲渡所得800は、300(被相続人の保有期間中の価値増加額)と500(相続人の保有期間中の価値増加額)とからなる。このうち、相続人にとって300(被相続人の保有期間中の価値増加額)の課税が所得税法9条1項16号に抵触し、相続税と所得税の二重課税の状態になっているという批判である。

これに対して、税目が異なる(相続税と所得税)ので二重課税とは言えない、即ち相続税は無償で取得された資産についての課税(受贈益課税)であり、所得税は値上り益実現についての課税(値上り益課税)であるから、次元を異にするものであって二重課税ではないという反論が行われることが多いが、(筆者のように)相続税(贈与税)は所得課税であるとする立場からすれば、そして最近の年金課税に関する判決⁽⁸⁾の趣旨に照らしてみても正しい反論とは言えない。

正しくは、300(被相続人の保有期間中の価値増加額)について、相続人に対して所得課税が二重に(相続税と所得税(譲渡所得))行なわれていることは認めるが、そのうち譲渡所得300については、理論的には本来は被相続人に対して課税すべきところを、相続人に対して代替課税したものである。このような意味で、これは所得税法(60条)により認められた特別の二重課税といえることができる。

(2) もう一つは、「被相続人に課税すべきところを、相続人に代替課税したもの」としているが、これは被相続人・相続人間のいわば私人間の租税負担の配分の問題であり、これに税制当局で介入して、相続人の負担にしてしまっているのかという指摘である。相続人

(7) 「課税繰延」は、「時価課税」と同様、法令用語ではなく実務上使用されている用語である。課税を繰延べる即ち延期するという意味である。本来課税すべき時期に課税しないで課税を後日に繰り延べるというのであるから、本来課税すべき時期や繰延べられる理由についての理解が重要である。

(8) 最高裁判所平成22年7月6日判決民集64巻5号1277頁

に酷ではないかという指摘である。

これに対しては、相続人は相続により財産を無償で取得するという幸運に恵まれたわけであるから、相続人にその程度の負担を負わせるのは、公平でないとか過酷であるとまでは言えないのではないかとの反論が考えられる。

第二章 所得税法59条及び所得税法60条の概要

第1節 序説

1 譲渡所得の金額は、所得税法33条3項において「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を控除」して計算することされている。山林所得（所得税法32条3項）及び雑所得（所得税法35条2項1号）も同様の方法により計算することされている。また、所得税法36条は、「総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」旨規定されているので、その譲渡によって現実に収入すべき金銭等の経済的な利益がない場合には「別段の定め」がない限り、譲渡所得等は生じないこととなる。所得税法59条は、この36条にいう「別段の定め」として位置付けられる⁽⁹⁾。また、60条は取得費及び取得の日（取得時期）についての33条の特別な定めであることができる。

2(1) 所得税法59条及び所得税法60条は、2つの条文に分かれているがこの2つの条文は、一体として読まなければ理解困難である。即ち、資産の無償譲渡による譲渡所得は無償譲渡時には課税されず、課税が繰延べられるのが原則であるが、例外的に特定の無償譲渡による譲渡所得については時価課税される。根拠条文としては、課税されないことについては、所得税法36条であるが、これは必ずしも明示的であるとはいえない。課税繰延が所得税法60条により規定されているが、これと併せて36条を読めば、無償譲渡時には課税されないことを確認できよう。例外的に時価課税される無償譲渡については、所得税法59条に直裁に明示的に規定されている。

以上を整理すれば、原則的な課税関係（課税しない＝課税繰延）については、条文（所得税法36条・所得税法60条）を理論的に操作して読むことによって理解できるのに対して、例外な課税関係（時価課税）については、直裁に明示的に規定されている条文をそのまま素直に読めば理解できるということができよう。

(2) ただし、所得税法59条及び所得税法60条が定めているのは無償譲渡だけではない。低廉譲渡についても、一方では無償譲渡との類似性・バランスという観点から、他方では行き過ぎた節税への対応という観点から、特別の規定が設けられている。

第2節 無償譲渡

1【課税繰延の規定】（原則）資産の無償譲渡による譲渡所得は課税されない（所得税法36条）

(9) 所得税法39条、40条、41条も別段の定めである。

のが原則であるが、所得税法60条がこれを裏から規定しているとみることができる。即ち、所得税法59条により例外的に時価課税される資産の無償譲渡（による譲渡所得）以外の無償譲渡による所得は課税繰延されることについて所得税法60条1項は「・・・引き続きこれを所有していたものとみなす。」という文言により表現している。ここにおいて、「・・・引き続きこれを所有していたものとみな」されるのは取得価額だけではなく、取得の日（取得時期）についてもみなされると理解すべきである。

課税繰延が納税者にとって有利か不利かについては、課税繰延そのものは納税者にとって有利な仕組みであることは間違いない。（その上に、譲渡所得の場合、長期譲渡所得と短期譲渡所得とでは租税負担が異なるので、この点においても有利であろう。）ただ、時価課税であれば、譲渡に係る所得税が相続財産から（消極財産として）控除できるという別の有利さがある。

2【時価課税の規定】（例外）特定の無償譲渡による譲渡所得については時価課税される。時価課税される無償譲渡については、2(1)に述べたように、所得税法59条に明示されている。

(1) 個人に対する無償譲渡については相続及び遺贈（包括遺贈）のうち限定承認に係るものが時価課税される。

(2) 法人に対する無償譲渡についてはすべて時価課税される。

(1) 個人に対する無償譲渡については相続及び遺贈（包括遺贈）のうち限定承認⁽¹⁰⁾に係るもののみが、昭和40年度改正において時価課税されることとされ現在に至っている。相続及び遺贈（包括遺贈）のうち限定承認に係るもののみが時価課税されることについては、筆者は現在のところ、その理由を説明した資料を入手できていない。しかしながら、以下の考察は可能であろう。

限定承認に係るものの時価課税は、限定承認の趣旨を踏まえての課税ではないかと考えられる。相続においても個人的財産の思想が取り入れられており⁽¹¹⁾、相続の本質を（相続人の）生活保障説と考えると、限定承認はその延長線上にある制度ということが出来る。（限定承認は相続人に有利に働く制度である⁽¹²⁾。）相続制度の一環としての相続税制においても、限定承認については課税繰延するよりも時価課税することとした方が、限定承認の趣旨により叶うと考えられたのであろう。即ち、時価課税するか課税繰延を行うかは、被相続人の享受したキャピタル・ゲインに課される所得税を被相続人が負担するのかそれとも相続人が負担するのかという観点からみれば、限定承認に係るものの時価課税は、被相

(10) 遺贈には、包括遺贈と特定遺贈があり、特定遺贈には特に指定がない限り遺言者の債務を引き継ぐことはないとされている。引き継ぐにしても、その債務は特定されており、引き継いだ場合には負担付遺贈となるのではないかと考えられる。「負担付遺贈を受けた者は、遺贈の目的の価額を超えない限度においてのみ、負担した義務を負う。」（民法1002条）から、限定承認を行う必要がない。これが、特定遺贈が外されている理由ではないかと考えられる。これに対して、包括遺贈は、判例・通説は遺産の全部または一定の割合で示された部分を与えるものである。そして、相続人と同一の権利義務を有する（民法990条）ことから、債務も継承する。（「家族法 新版」二宮周平著 2013年11月15日 新世社 P399）

(11) 「民法3 親族法・相続法」我妻栄・有泉亨著昭和57年6月10日 一粒社 P335

(12) 「新版注釈民法(27)」谷口知平・久貴忠彦編集 平成25年12月20日 有斐閣 P539～P540

続人が負担するのであるから、相続人に有利な税制であることは言を俟たない。

また、限定承認に係るものの時価課税は、譲渡所得に係る所得税が被相続人に課されることから、相続財産から(消極財産として)控除できるので(時間価値を無視すれば)相続人サイドに有利な課税制度と考えられるからである⁽¹³⁾。

(限定承認には、単純承認とは異なり、厳格な手続きが要請されているところから、有利の税制であっても、その濫用の危険性はあまり考えられない。)

(2) 法人に対するすべての無償譲渡についても、(1)と同じく昭和40年度改正において時価課税され現在に至っている。これは、法人に対しては法人サイドで時価による受贈益課税されることから、技術的に課税繰延(課税の引き継ぎ)ができないからであると説明されている。

第3節 低廉譲渡

【低廉譲渡】法人に対するものと個人に対するものがあるが、その規定の内容は大きく異なる。

(1) 法人に対するものは、いわゆる無償譲渡とのバランス(類似性)という観点から、また節税を封じる趣旨から、低廉(条文では「著しく低い価額の対価として政令で定める額」これを受けて政令169条に「・・・資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」と規定されている。)譲渡であっても、これは無償譲渡と同じように時価課税を行うという規定である。(所得税法59条1項2号)逆にいえば、実際の取引で付された譲渡価額が「資産の譲渡の時における価額の二分の一以上の金額」であれば、時価課税は行われず、そのまま、その「資産の譲渡の時における価額の二分の一以上の金額」の価額で課税されることになる。

(2) これに対して、個人に対するものは、低廉譲渡は有償譲渡との類似性というよりむしろ有償譲渡の一種であるという観点から、特段の規定は設けていないが、節税を封じる趣旨⁽¹⁴⁾から、低廉譲渡により生じた損失(「・・・同項二号に規定する対価の額により譲渡した場合であって・・・対価の額が、・・・必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用に満たないときは、その不足額」)は無視する(「・・・なかったものとみなす」)という規定である。この損失無視(所得税法59条2項)の規定は課税繰延(所得税法60条1項2号)とセットになっている。損失を無視⁽¹⁵⁾するということは所得(損失)計算を行わず課税関係を生じせしめないということであるから、その損失の部分が後日リカバーされてキャピタル・ゲインが生じても、その部分はキャピタル・ゲインとしては認識・課税しないこととされ

(13) 「所得税法の考え方・読み方」 大島隆夫・西野襄一共著 昭和61年8月20日 税務経理協会 P175なお、「改訂 限定承認の実務」五右衛門著 2010年5月8日 オブアワーズ P22には、「先送りされていたはずの譲渡所得課税が相続開始時点で課税されるという意味では、不利益との評される。」との記述がある。しかし、本文に書いたように時間価値を無視すれば、納税者サイド有利であることは揺るがない。

(14) 損失を無視するということは、課税上租税負担の減少要因を封じるということである。即ち、一つは同じ種類の所得内における取引相互間の損益合算を封じるということでありもう一つは損益通算を封じるということである。更に言えば、これにより純損失の繰越控除・繰延控除が回避されることになる。

(15) 損失を無視(所得税法59条2項)ということとは、その損失のリカバー分も無視する(所得税法60条1項2号)ということにしないと理論的に一貫しない。従って、所得税法60条1項2号は、確認規定とも読むこともできるのではないか。

ている。(所得税法60条1項2号)その部分のキャピタル・ゲインを認識・課税することとすると理論上矛盾が生じるからである。

逆に言えば、低廉譲渡であっても、「・・・同項二号に規定する対価の額により譲渡した場合であって・・・対価の額が、・・・必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用に満たない」という要件に該当しなければ、通常の譲渡所得の課税(所得税法33条等)が行われることになる。

最後に、所得税法59条は譲渡者に生じるキャピタル・ゲインについての規定であり、また、所得税法60条は、無償又は低廉な価額により資産を譲り受けた者即ち譲受者が、その譲り受けた資産を後日譲渡する場合の取得価額、取得時期についての規定であることを確認しておくこととする。所得税法60条の譲受者は当然個人のみが想定されていることから、(所得税法59条1項2号の)法人には言及がないのは当たり前のことである。

第三章 所得税法59条・60条についての論点

第1節 法人税法との比較

第2節 高額譲渡について

第3節 所得税法59条及び所得税法60条における「資産」

第4節 所得税法59条及び所得税法60条における「所得の種類」

第5節 行為計算否認

第6節 相続税法7条

第1節 法人税法との比較

所得税法は、譲渡所得等の収入金額について原則規定(所得税法36条)を置いており、この例外的な規定として所得税法59条・所得税法60条を置くという構成を取っている。即ち、所得税法の世界では無償譲渡は、例外的な扱いをうけている。条文の文言でいえば「別段の定め」ということになるだろう。

これに対して、法人税法は有償譲渡であれ無償譲渡であれ、課税(法人税法22条)を原則としており、例外はない。「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」(最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁等)との考えがそのまま条文化されているということが出来る。即ち、法人税法では、有償と無償とは無差別に規定されている(法人税法22条)。また、低廉譲渡等の規定もない。

要するに、法人税の世界では、すべて課税それも時価課税であるということが出来る。

次に、設例により、譲渡者が個人と法人の場合の比較を示すこととする。(譲渡者が個人の場合、原則的な扱い=課税繰延が比較の対象となる。)

【設例】

- [1] 個人甲が取得価額700の土地を、個人乙に贈与（無償で譲渡）したとする。
（贈与時、土地の譲渡（贈与）時の時価は1000とする）
後日、個人乙はこの土地を1500にて有償で譲渡したとする。
- [2] 法人Aが取得価額700の土地を、個人乙に贈与（無償で譲渡）したとする。
（贈与時、土地の譲渡（贈与）時の時価は1000とする）
後日、個人乙はこの土地を1500にて有償で譲渡したとする。

[1] 譲渡者が個人甲の場合

(1) 贈与時

受贈者個人乙に対して贈与により取得した土地について1000の価額で贈与税を課する①

(2) 売却時

個人乙に対して譲渡所得（ $800 = 1500 - 700$ ）について所得税を課する②

[2] 譲渡者が法人Aの場合

(1) 贈与時

譲渡者が法人Aに対して無償譲渡1000について益金処理（課税）を行う⁽¹⁶⁾③

この仕訳は、次の通りである。（税務大学校講本「法人税法（基礎編）平成27年度版」P32参照）これにより300（ $= 1000 - 700$ ）のキャピタル・ゲインについて課税が行われることになる⁽¹⁷⁾。

（土地譲渡原価）	700	／	（土	地）	700	
（寄	附	金）	1000	／	（土地譲渡収益）	1000

受贈者・個人乙に対して贈与により取得した土地について1000の価額で所得税を課する④

(2) 売却時

個人乙に対して譲渡所得（ $500 = 1500 - 1000$ ）について所得税を課する⑤

(1) 個人乙が、贈与により取得した土地1000について贈与税又は所得税という税目の違いはあるが所得課税という点で同じである。①④

(2) 法人Aに対してキャピタル・ゲイン300（ $= 1000 - 700$ ）について課税が行われる（③）のに対して、個人甲にはキャピタル・ゲイン課税が行われず、課税繰延が行われる。

(3) 個人乙が、後日有償譲渡した際に譲渡所得を計算する場合に、譲渡者（贈与者）が個人甲の場合、個人乙の取得価額が700である（②）のに対して、譲渡者（贈与者）が法人Aの場合、個人乙の取得価額は1000である（⑤）。これにより、個人乙の譲渡所得は前者の場合800である（②）のに対して、後者の場合の譲渡所得は500となる（⑤）。

(16) 所得税法59条の譲受者の課税関係については、個人の場合には相続税法（相続税の納税義務者については相続税法1条の3に、贈与税の納税義務者については相続税法1条の4にそれぞれ総論的に規定されている。）に、法人の場合には法人税法（22条）にそれぞれ規定されている。

(17) この課税は、清算、合併等の場合にも生じうる。この場合には実務上「含み益課税」といわれている。

①及び④については、これ以上の説明は不要であろう。

②、③及び⑤については、通して論じる必要がある。

キャピタル・ゲイン課税全体即ち個人乙が売却するまでキャピタル・ゲインの課税をみた場合、いずれも総額で800のキャピタル・ゲインが課税されていることになり、両者、総額ベースの収入金額又は益金サイドでは違いはない。ただ、個人甲に対して、課税繰延が行われていることから、課税のタイミングについて個人甲の方が有利な扱いになっている。

(以下の説明については、③の仕訳を参照されたい)しかしながら、法人Aに対して無償譲渡(贈与)1000について益金処理された金額は、同金額を相手方個人乙に対して贈与したものとされ、それによって生じた損失は原則として寄附金扱いとなる⁽¹⁸⁾。(法人税法37条7項・8項)寄附金は損金である⁽¹⁹⁾ことから、この損金が(贈与(無償譲渡)について処理された)益金1000から控除又は相殺されることになり、益金は実質的には課税されないことになる。これにより、法人税法(法人)の場合は、「現実に金銭化されないのに(現金が入ってくるわけでもないのに)所得として課税することは、納税者のみならず課税官庁にも理解しにくい⁽²⁰⁾」という批判は実質的に回避することができる。所得税法(個人)の場合は、同じ状態であってもその寄附金は家事費であって、必要経費にはならないので、控除又は相殺の機会が全くない。

第2節 高額譲渡について

1 所得税法59条・60条は、元来、無償譲渡という特殊な取引についての規定であるが、低廉譲渡については、そのうち無償譲渡と同じ又はこれと類似する扱いとなるものについてのみ取り上げられ規定されている。

2 低廉取引については、このようにその一部ではあっても規定が設けられているのに対して、高額取引即ち過大な価額による取引については、規定が設けられていない。ある意味、対称的でない。このことについて、若干触れておきたい。租税法は、もともと非対称的な規定が多いので、別段、対照的でないのは譲渡に関する分野だけのことではない。従って、例外的なことではない。(租税法は、所得税法であれ法人税法であれ、納税者が租税負担を減少せめようという行動(例えば収入金額(益金)を少なめに、そして遅めに計上しよう、必要経費(損金)を多めにそして早めに計上しようする行動)に対応する規定⁽²¹⁾がいくつか設けられている。これらの規定は、如何にも対照的ではないが、これをもって別段、規定が整備されていないわけではないのと同様である。)

(18) 個人Bが、法人Aの役員又は使用人の場合にはその者に対する給与になる。(法人税法34条、法人税法36条)

(19) ただし、全額損金となるわけではないので、益金が一部課税されることになる場合もある。損金にならない(損金不算入)のは、一定の金額を超過する寄附金である。(法人税法37条)

(20) 当時の日本人には、はなはだ理解しにくい考え方で、相続で財産を継承したり、ただで財産を贈与した時に何故所得が生じるのをいぶかった。「所得税法の考え方・読み方」大島隆夫・西野襄一共著 昭和61年8月20日 税務経理協会 P27)

(21) 例えば、役員の過大報酬の損金不算入(法人税法35条2項)

3 これに加えて、高額取引については、特別の条文を設ける必要性はなく、いわゆる事実認定により対応できると考えられているからでもあろう。即ち、対価の過大部分については、これを資産の譲渡の対価ではなく、例えば譲受者から譲渡者に対する贈与と事実認定されているのではないかと考えられるからである。(東京高等裁判所平成26年5月19日判決平成25(行コ)391)(原審東京地方裁判所平成24年(行ウ)229)

第3節 所得税法59条及び所得税法60条における「資産」

1 所得税法59条及び所得税法60条の対象となる資産は、「山林(事業所得の基因となるものを除く。)又は譲渡所得⁽²²⁾の基因となる資産」とされている。所得税法59条及び所得税法60条は、キャピタル・ゲイン課税(の特例)に関して規定したものであるから、「譲渡所得の基因となる資産」がその対象となるのは当然であるが、これに山林が加えられている。

2 山林の伐採又は譲渡による所得による所得は、譲渡所得には当たらない。(所得税法33条)理論的には、譲渡所得(キャピタル・ゲイン)が「一般論として、所有者の意思によらない外部条件の変化に起因する資産価値の増加」であるのに対して、山林所得は、植林、管理、育成等の作業を伴うものであり、「外部的条件の変化に起因する資産価値の増加」のみとは言えないからである。それにも拘わらず、同じ扱いにされているのは、山林所得も、永年にわたって生じた価値の増加(所得の発生)が、所有者の手を離れた機会に課税されるという点において類似性があるからではないかと考えられる。言い換えると、山林所得の発生・実現の過程と第一章で述べた譲渡所得の発生・実現の過程との類似性に着目して、これに加えられたものであろう。

3 山林の伐採又は譲渡による所得による所得のうち、事業所得に基因するものが除かれているのは、事業所得に基因となる山林は所有期間が5年未満と短いことと、キャピタル・ゲインの特質である臨時性又は偶発性が希薄なことが配慮されたのではないかと考えられる。逆に、雑所得に基因する山林が除かれていないのは、所有期間は事業所得に基因となる山林と同じように5年未満(所得税法32条)と短い、キャピタル・ゲインの特質である臨時性又は偶発性が、事業所得に基因となる山林と同じ程度には希薄ではないことが配慮されたのではないかと考えられる。

4 なお、所得税法59条及び所得税法60条の対象外の資産(たな卸資産(これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。)及び山林(事業所得の基因となるもの))の贈与又は遺贈による移転及び低廉譲渡については、所得税法40条に規定されている。これは時価課税の規定であるが、理論的には、その前に置かれた所得税法39条が自家消費の場合の総収入金額算入の規定であることからして、キャピタル・ゲイン課税ではなく、いわゆる帰属所得課税の理論に基づくものと考えられる。

第4節 所得税法59条及び所得税法60条における「所得の種類」

(22) 「一般論としては、所有者の意思によらない外部的条件の変化に基因する資産価値の増加」が、譲渡所得(キャピタル・ゲイン)にあたりとされている。(「租税法 第二十版」金子宏著2015年4月30日弘文堂P242)

1 「資産に係る所得」(所得税法69条2項)即ち、資産を所有している者がその資産により所得を稼得する方法として、「譲渡」「貸付」又は「利用(業務)」による所得の稼得が考えられるが、このうち、所得税法59条の対象となる所得は資産の「譲渡」による所得である。また、その「譲渡」による所得であっても、譲渡所得の基因となる資産(キャピタル・ゲインを生ずべき資産)及び山林(事業所得の基因となるものを除く。)の譲渡による所得である。(資産の譲渡による所得には、譲渡所得のほか、事業所得、雑所得、山林所得が考えられる。)所得税法59条において想定されている所得の種類は、譲渡所得、山林所得、雑所得(所有期間5年以下の山林)である。

2 他方、所得税法60条において想定されているのは、譲渡所得、山林所得、雑所得及び事業所得である。というのは、所得税法59条において規定されている譲渡の「形態」は、贈与、相続、遺贈と限定されているのに対して、所得税法60条において規定されている譲渡の「形態」は、あらゆる譲渡の形態が想定されており、所得税法59条のように譲渡の形態の限定が付されていないからである。条文の文言に即して説明すれば、所得税法59条においては、「次に掲げる事由により・・・資産の移転があった・・・」と移転(譲渡)の形態を限定しているのに対して、所得税法60条においては、単に「・資産を譲渡した・・・」とあるだけで移転(譲渡)の形態には全く言及されていない。

第5節 行為計算否認

1 法人に対する低廉譲渡についても、時価課税を行うこととされている(所得税法59条1項2号)が、低廉譲渡であればすべて時価課税を行うのではなく、時価の二分の一に満たない金額の場合(所得税法施行令169条)にのみ時価課税が行われるとされている。

2 この低廉譲渡の判定の基準となっている「二分の一」については、シャープ勧告に基づく昭和27年度税制の解説の中で「時価よりも低い価額で譲渡した場合、その程度のはなはだしいもの、すなわち時価の二分の一未満で売ったような場合には、その時価によって譲渡所得の計算をするということにして、租税の逋脱を防止しておくわけであります」と説明されている。この二分の一の数値基準に格別の理論的な根拠があるわけでもないと思われるが、逋脱の防止という考え方の下に、著しい低い価額の常識的な判断基準として「二分の一」が定められたものと考えられる⁽²³⁾。

3 この「二分の一」基準については、無償とのバランス等さまざまな問題点を指摘しうるが、もともと「時価」なるものが、特に、譲渡所得の基因となる資産(キャピタル・ゲインを生ずべき資産)及び山林(事業所得の基因となるものを除く。)については、一律には決め難い面もあり、また、譲渡には売り急ぎ、買い急ぎ等個々の事情が考えられるので、いわば安全性を取ってこのような基準とされたのではないかと考えられる。従って、法人に対して資産を時価よりも低い価額で譲渡した場合においても、その価額が時価の「二分の一」以上であれば所得税法59条1項2号は適用されず、時価課税はされないことになる。時価

(23) DHCコンメンタール所得税法 武田昌輔編著 1983年10月1日 第一法規P4305

課税されなくとも、譲受法人がこれを譲渡する場合に譲渡者が享受したが、課税されなかったキャピタル・ゲイン部分（譲渡価額が、時価の「二分の一」以上で譲渡された場合に課税されなかった部分）も、（譲受法人に対していわゆる時価による受贈益の課税がなされなければ）譲受法人がこれを次に譲渡する際に課税されるということも背景にはあったのかもしれない。

4 無償は明確な概念であるのに対して低廉（ここでは「著しく低い価額の対価」）はフuzzyな概念であるところ、法律（政令）により、明確に基準が示されていることを法的安定性及び予測可能性等の観点から評価すべきである。

5 むしろ、配慮すべきはこの基準を逆手にとっての逋脱又は行過ぎた節税に対するの対応であろう。これについては、所得税法157条において、同族法人等の行為又は計算で、これを容認した場合には、その株主若しくは社員である居住者又はこれと特殊の関係のある居住者の所得税を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の課税標準又は税額等を計算することができる⁽²⁴⁾とされている。従って、同族会社等に対する資産の譲渡については、譲渡価額が時価の「二分の一」以上であっても、これを容認した場合には、株主等関係者の所得税を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は時価に相当する金額によって収入金額を計算（時価課税）することができる⁽²⁴⁾ことがある⁽²⁴⁾。（この点は所得税基本通達59-3に留意的に示されている。）これにより、このような取引（時価の「二分の一」以上の価額による取引）が同族法人等で行われことが多いことに鑑み、逋脱又は行過ぎた節税は殆ど封じることができるのではないかと考えられる。

第6節 相続税法7条

1 相続税法7条は所得税法59条1項2号と関連して議論されることがある。というのは、所得税法59条1項2号が「著しく低い価額として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）」と規定し、これを受けて政令169条に「・・・資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」と規定されているのに対して、相続税法7条は「著しく低い価額・・・」と所得税法59条1項2号と全く同じ文言を用いながら、政令等により具体的な基準は示されていないからである。

2 訴訟等で納税者サイドから、相続税法7条の「著しく低い価額」についても、同じ文言なのであるから、所得税法59条1項2号と同じように「・・・資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」と同じでいいのではないかと主張されることがある。

3 しかしながら、課税当局も判決もそのような立場は取っていない。相続税法7条について「・・・資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」（以下「二分の

(24) DHCコンメンタール所得税法 武田昌輔編著 1983年10月1日 第一法規P4305

一基準」という。) というような低い基準を設けてしまうと, 所得税法59条1項2号の場合と異なり⁽²⁵⁾, 課税漏れが生じることが考えられる。というのは, 例えば, 資産の譲渡の時ににおける価額(「時価」)より低い価額(例えば資産の譲渡の時ににおける価額の80%)で譲渡された場合であっても, (相続税法7条の「著しく低い価額……」の文言を離れて考えれば) 20%分は租税理論上は贈与と言える。これからすれば, 「二分の一基準」は, あまりにも甘いと判断されよう。そうであれば, 負担の公平, 納税者の理解・納得, 節税の可能性等を考慮すれば, 相続税法7条の「著しく低い価額……」を「……資産の譲渡の時ににおける価額の二分の一に満たない金額とする。」とするのは適当ではない。

4 そこで, 「二分の一基準」では, 納税者の理解・納得が得られないことが予想されるところから, 相続税法7条の「著しく低い価額……」, 実務上「二分の一基準」よりも厳しい基準で解釈・運用されている⁽²⁶⁾。

(2015.11.26 受稿, 2015.12.21 受理)

(25) 所得税法59条1項2号の二分の一以上の場合, その二分の一以上の取引価額で課税され, 譲り受けた者(法人)の取得価額もその取引価額のままであるから, 課税漏れは生じないことになる。

(26) 「(相続税法7条の) 著しい低い価額の対価の額については, 所得税法59条1項2号に係る同法施行令169条のような規定がないが, 本条は著しい価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には, 法律的には贈与といえないとしても, 実質的には贈与と同視することができるため, 課税の公平の見地から, 対価と時価の差額について贈与があったものとみなして贈与税を課することにしているから, この趣旨に鑑みると同条にいう著しく低い価額の対価に該当するか否かは, 当該財産の譲受けの事情, 当該譲受けの対価, 当該譲受けに係る財産の市場価値, 当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきものである。」(横浜地判昭和57年7月28日訟務月報29巻2号321号)

[抄 録]

本稿は、所得税法59条・60条について、概略的な説明をこころみたまものである。

内容としては、通説・判例をはみ出すものではないが、その説明の仕方に若干工夫を凝らした。

第一章「キャピタル・ゲインの理論と現行税制」では、所得税法59条・60条の理論的背景を略述した。所得税法59条・60条は、キャピタル・ゲイン課税のうち、いわゆる無償譲渡に関する規定であるが、これを深く理解するためにはキャピタル・ゲイン課税についての知識が必要である。そこでキャピタル・ゲイン課税の理論について、説明を試みた。

そして、理論をそのまま制度化した昭和27年度税制を紹介するとともに、昭和27年度税制が理論的には正しいものの、国民・納税者の理解、納得を得られず、相次ぐ税制改正によりその内容の緩和が図られ、現在ではその痕跡をとどめるだけのものとなっている。どういう点が国民・納税者の理解、納得を得られなかったかについて略述した。ただ、理論的にはあくまで昭和27年度税制が基本であり、この理解なくしては現行の制度の理解は浅いものとなる。そこで、現行税制（所得税法59条・60条）を説明するに当たって昭和27年度税制と比較する形を取った。また、理解を容易なものとするために、設例を設け、図解を試みた。

また、現行税制について、二重課税ではないかという批判について、筆者なりの見解を示した。

第二章「所得税法59条及び所得税法60条の概要」では、理論的に理解しやすい順序で「なぜ、このような条文（仕組）になっているのか」と視点から記述した。具体的には、はじめに所得税法59条及び所得税法60条を所得税法全体の中で位置づけるとともに、2つの条文の相互関係を略述した。これにより全体が把握できるものと考えた。また、この章の叙述は条文の順序通りになっておらず、理論上の又は説明（理解）しやすい順序で叙述することとした。というのは、所得税法59条及び所得税法60条は無償譲渡だけではなく、低廉譲渡についても規定しているので、この無償譲渡と低廉譲渡と分けて叙述することとした。また、ここでは、あまり触れられることのない限定承認や低廉譲渡について、やや詳しく述べた。さらに、所得税法59条及び所得税法60条は、所得税法59条は譲渡者についての規定であり、所得税法60条は譲受者の規定であることも留意的に述べた。

第三章「所得税法59条・60条についての論点」では、所得税法59条・60条にまつわるいくつかの論点即ち法人税法との比較、高額譲渡について、所得税法59条及び所得税法60条における「資産」、所得税法59条、所得税法60条における「所得の種類」、行為計算否認及び相続税法7条に論点について議論を展開した。これにより、所得税法59条・60条についてより理解を深めることができよう。