

税法上のキャピタルゲーン

西村民之助

§ 1

序

旧所得税法は（昭和22年3月31日 法律第27号）附則

第1条 この法律は昭和22年4月1日から、これを施行する。

第2条 この法律は、本州、北海道、四国九州及びその付属の島（勅令で定める地域を除く）にこれを施行する。

と悲しき附則で始まった。その後18年間、この間に改正を重ねること164回にして新所得税法（昭和40年法律第33号）に引きつがれた。思えばこれほど国民の怨嗟的となり、蛇蝎のように嫌われ、また一面一部の人にとっては正に天国を偲ばしめた法律も少なからう。更に附則第3条に目を移すと、

第3条 この法律は昭和22年分以後の所得税につき、これを適用する。

但し、譲渡所得のうち、株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得に対する所得税については、昭和22年4月1日以後における譲渡に因る分に、これを適用する。

とあって、産れながらにして「但し書」の「株式その他命令で定める資産」の譲渡所得は、問題をはらんでいる。

アメリカ資本にれい属しながら立直っていったわが国の資本は、アメリカ税制の最も悪いところを、そのまま受けつぎ、拡大して今日に至っている。いうまでもなくこの18年間に於いて最も大きい影響を与えたものは、シャウ勸告 (Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission) であるが、勸告の二大支柱の一つは、譲渡所得の全額課税主義である。「譲渡所得は全額課税すべし、譲渡損失は全額控除すべし」と繰り返しくりかえし強調しながら、『もし個人の譲渡所得に全額課税することを規定しない税制を作るならば……………それはあたかも、ざる(笊)で高額所得をくみつくそうとするような馬鹿気けた仕事 (the ridiculous business of dipping deeply into high income with a sieve) となる』とまで警告している。なにが彼をしてこうまで、強く主張せしめたか、それは、アメリカの譲渡所得課税制度が悪税であり、その弊害を身にしてみても体験されているからであろう。

この勸告に従って立法されたのも、つかの間、一、二年で、譲渡所得の課税の特例をつぎつぎと拡大して行った。この問題について税制調査会の答申 (当面実施すべき税制改正に関する答申 p. 369 以下 昭和35年12月) はつぎのように述べている。

「昭和25年度の税制改正でシャウ勸告の思想を入れて、相続、遺贈又は贈与の際の**みなし譲渡課税の制度**が設けられ、その際は遺贈又は贈与の場合のほか、**相続の場合にも**被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは、相続又は贈与等の時までの利益は被相続人や贈与者等に既に帰属しており、資産がその者の支配から離れた際に、課税の清算を行なう考え方にたったものである。

昭和27年に至り、相続の場合は、本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも相続税負担も相当重いので、相続の際の**みなし譲渡課税**を廃止して、被相続人の取得価額を相続人に引継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし、贈与等による資産の移転の場に限り、譲渡所得

を清算する制度が残されることとなった。

譲渡所得の基因である資産利益は資産そのものの値上りという形で既に発生しており、ただ、その課税の時期を譲渡の時というような特定の時期にしているという考え方にたてば、その資産が贈与され、その者の支配から離れる際にその課税の清算を行なうことは理論上当然ということになる。また資産を第三者に譲渡換価したうえで、その譲渡代金である金銭を贈与した場合との権衡を考えても、現行制度の合理性が認められる。しかし、金銭に換価されない資産の値上り益自体を、所得と考え、あるいはそれが贈与されたような場合にまでその課税の清算を行なうという考え方自体になお常識的に疑問の余地がある。そこで、贈与等の場合も相続の場合と同様に取得価額の引継を認めることも一つの方法であるが、受贈者が相続人よりも広範にわたるために技術的な難点が多い。」

この技術的な難点も昭和37年の改正により、「贈与等に関する明細書」の添付をすることにより一応克服され、益々富裕者にとって都合のよい制度に変わってきている。(譲渡所得が課税される特殊な場合 §5.1. p.18 参照)

こうして担税力の最も強い資産税が軽減されていく一面、人民大衆は、源泉徴収により、またそのつど課せられる消費税により、重税にあえいできたのである。そこには租税を回避する道も、繰延べる余地も全然与えられていない。

§ 2

譲 渡 所 得 の 範 囲

アメリカ所得税法上のキャピタル・ゲインの概念は、会計学上のそれとも相違し、税法独自の技術的概念である。それは一般に非営業用の有価証券その他の資産(Capital assets)の売却または交換による所得を意味して

いる。それはだいたいにおいて、わが国の譲渡所得——田、畑、宅地、住宅、店舗、工場、船舶、借地権、漁業権、特許権、著作権等の資産の譲渡による所得——と一致している（所・法33条1項）。

つぎに「譲渡」の概念は広く、財産権を移転する一切の行為が含まれる。したがって売買の外に

- 1 資産を交換した場合
- 2 資産を国や地方公共団体等に収用等された場合
- 3 資産を競売や公売された場合
- 4 資産を法人に対して現物出資した場合
- 5 資産を贈与や遺贈した場合（みなし譲渡）
- 6 資産を低額で譲渡した場合（時価によるみなし譲渡）
- 7 借地権や地役権を設定して権利金等を受取った場合
- 9 契約等により資産が消滅することにより補償金等を受取った場合
- 10 事業譲渡類似の有価証券を譲渡した場合

等まで、譲渡所得としては握される。（所・令79条，所・令 80条）

§ 3

譲渡所得が課税されない場合

1 商品・製品・半製品・仕掛品・原材料等のたな卸資産を譲渡した場合は、事業所得となる。不動産業者が販売のためにもっている土地や家屋も事業所得となる。（所・法33条2項）この区別を明確にしておいても、いわゆるキャピタル・ゲイン (Capital gains) を得ようとして、普通所得が、譲渡所得の中に混入され易い。アメリカにおいては、この弊害が特に多いようである。（注1）

（注1）

「キャピタル・ゲインに対しては、きわめて税率が低いので多くの納税義務者は

この種の形態の報酬を生ずるような投資を選択し、普通所得であるにもかかわらず普通所得ではないようにみせかけようとする………多くの納税義務者は、実際には個人的サービス、利潤・利子または賃貸料に該当する大小さまざまの所得を技術的にキャピタル・ゲインに変えることが可能であるということを知っている」

(Victor Perlo: The Income Revolution 1954. 駒津栄氏訳: 所得革命 p. 50 に拠る)

なお昭和40年度の改正(所・法附則2条)により次のものを明定した。

1 「不動産所得、山林所得または雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産」は、譲渡所得の対象とならない。(所・令81条1号)

2 「減価償却資産で、使用可能期間が1年未満であるもの、または取得価額が3万円未満であって減価償却の必要のないもの」の譲渡も、譲渡所得の対象から除かれる。(所・令81条二号)

2 山林を伐採したり譲渡した場合は、原則として山林所得となる。ただし山林を取得してから3年以内に伐採したり譲渡した場合の所得は、それが事業として、営まれている場合は事業所得になり、それ以外の場合は雑所得となる。また土地付で山林を譲渡した場合には、土地の部分の所得だけが譲渡所得となり、立木の部分の所得は山林所得となる。

(所・法32条)

3 株式など有価証券を譲渡した場合

昭和18年から株式の清算取引による所得に対して、分類所得税が課せられた。戦後、有価証券の売買が実物取引のみとなってから、22年の所得税法の改正で、分類所得税が廃止され、総合所得税一本となり、有価証券の売買差益は不動産等の譲渡による所得とともに、譲渡所得の課税が行なわれることになった。

ところが昭和22年—28年の実績によれば、その所得の把握は困難をきわめ、申告にのみまつとすれば、ごく一部のまじめな申告に依存するほかになく、しいて課税の公平を期して、調査の徹底を図ると、強い抵抗にあい

(証券業界と納税者から)、ここに直接投資を奨励するため、健全な証券市場の育成を図るため等のめい句を理由として資本蓄積という至上命令の許に昭和28年非課税とされて現在に至っている。ここに資本主義社会の恥部を税法も遺憾なく露出している。(所・法9条非課税所得1項十号なお有価証券の定義については所・法2条定義十七号)

かように有価証券の譲渡所得を非課税に踏切ると同時に、他の所得との均衡という事情から「有価証券取引税」(昭和28・8・1 施行)を設けた。これは一種の流通税であって有価証券の売却損益に関係なく、譲渡人において、取引額に対して、

株式・株式投信	15
	10,000
公社債・社債投信・貸付信託	3
	10,000

を課せられている。所得税率等の大衆課税の税率からみれば、人を馬鹿にしたような低い税率である。現行商法の株式の譲渡の絶対的自由性ととも、有価証券に対する「法」の保護は厚い。

しかしながら、その弊害は忽ちにして表われてきた。有価証券の譲渡所得の非課税措置に乗じて、土地等を現物出資して株式を取得し、これを売却する方法等により土地等の譲渡所得税を回避する事例が発生している。現物出資に際しては、現物出資の対象となった土地等を譲渡したものと、譲渡所得が課税されることとなっているが、その場合の出資財産の価額が時価の2分の1以上であればその評価が認められ、したがって、その際の譲渡所得は通常第三者に譲渡した場合よりも小さくなり、また、株式に化体した後の土地等の値上り益は有価証券の譲渡所得として課税されない結果となっている。猫も杓子も「法人成り」があとをたたないのも、このような事情によるものであろうか。これに対する防止策として事業譲渡類似の有価証券を譲渡した場合の課税の特例がある。(p.26参照)以下その例外の場合を述べる。

(1) 有価証券の継続的な売買による所得

さて、有価証券の譲渡所得が非課税とされる際に、有価証券を継続して売買することによる所得は除かれたが、その範囲は次のように定められている。

(I) 有価証券の売買の回数、数量、金額、取引の種類、資金の調達方法、その売買のための施設その他の状況からみて、営利を目的とした継続的行為と認められる場合の所得に対しては、事業所得又は雑所得として課税される。(所・令261項)

(II) 個人が、次の基準にあてはまる場合は、

(A) 年間売買回数50回以上であること。

(B) 年間売買した株数又は口数の合計が20万株以上であること。(額面50円に換算する。従って500円額面の株式は、一株につき10株とする)

前述のような状況如何にかかわらず事業所得又は雑所得として課税される。(所・令26条2項)

(2) 有価証券の買集めによる所得

昭和30年台に入りてより昭和35年6年にかけて、わが国の経済の高度成長に伴い株式を大量に買集めて、不当に株価をつり上げこれをその株式の発行会社や関係者に売却して巨利を得る者が現れた。発展途上にある中企業の株式会社が屢々この暴力に見舞われた。このような巨額の譲渡所得も有価証券の譲渡による所得という形式的な理由で非課税とされるのは、不合理であるとして、昭和36年からこれを事業所得か雑所得として課税するに至った。(所・法9条十号ロ)

かように同一銘柄の株式等を買集め、所有者である地位を利用して、利益を得んとするおそれがあるときは、証券取引所や証券業協会は、証券業者に売買内容の報告を求める。この報告銘柄に指定された株式を、発行会社や会社の特殊関係者に売却したことによって生じた所得に課税する。

(所・令27条1項2項)

(3) 事業譲渡類似の有価証券の譲渡による所得

これもまた有価証券の譲渡による非課税制度からくる抜穴をうめあわすためにとられた制度である。巨大企業が、中小会社の株を「買集め」次々と自己の系列化に収めて、財閥再編成を押し進めて行く過程は、ここにいう「株の買集め」でもなければ、「事業譲渡類似の有価証券の譲渡」でもない。そこで取引される有形・無形の莫大なキャピタルゲインに対して、税法は一指も染めようとしていない。ここでは、(2)の場合と同様、高利貸資本の乱行に対して課税するに過ぎない。その要件は、譲渡所得が課税される特殊な場合の5 (p. 26) に譲る。

(4) 有価証券のみなし譲渡

凡そ株主等(出資者を含む)が、「解散」又は「合併」によって、最終的に受ける分配金等を分析すると、

- (1) 資本の払戻に相当する部分の金額(投下資本の回収にあたる金額)
- (2) 過去の課税済の積立金に相当する部分の金額
- (3) 含み資産の払戻に相当する部分の金額から構成されている。

そこで(1)の部分の金額については、資本の払戻であるから、課税の問題は発生しない、(2)の部分の金額については、社内留保金額の分配であるから、正しく配当金に該当する。(所・法25条みなし配当)更に(3)の金額については、いわゆる含み資産の払戻に相当する。いま解散や合併は、法律上の譲渡とは性質を異にするが、一般の資産を譲渡したものと同一性質を有するものとみて、所得税法上の譲渡所得と同一の性質のものとみようとするのである。

この見地に立って株主等が、解散、合併、更に減資(株式の消却又は法人から退社、若くは脱退を含む)の場合に株式の取得に要した金額をこえる交付金等を取戻した場に、これを株式の譲渡所得とみ、これを非課税の取扱をした。(所・法9条1項十三号・十四号十五号)

かようにみなし譲渡は譲渡という本来の意味の譲渡行為はないが、税法

上、譲渡行為があったものとみなすことが、租税負担の公平等の見地から、妥当であるという意味において、設けられた法上の擬制である。なお資産を贈与や遺贈した場合、低額譲渡した場合等（p. 19 参照）にこの制度がとられている。

4 生活用動産（家具・じゅう器・衣服等）を譲渡した場合

旧所得税法が施行された当時、はげしいインフレーションと物資の欠忙に悩む国民間において、本条項は大いに威力を発揮した。昭和40年の改正において、納税者が生活の用に供している生活用動産に限るのか、それともその親族が生活の用に供している動産の譲渡にまで及ぶのか、不明であったが、これを明定して、自己又はその配偶者その他親族が生活の用に供している家具・什器・衣服等の生活用動産の譲渡による所得も非課税扱とした。（所・法9条1項八号，所附則2条）

なお貴金属・宝石・書画骨とう等で1個または1組の価額が、5万円をこえるものを譲渡したときは、譲渡所得として課税の対照になる。（所・法9条1項八号・所・令25条）これらの家庭用動産の譲渡損失は有価証券の譲渡による損失とともに、原則として譲渡損失が生じてもその損失はなかったものとされる。しかし、前節(1)，(2)，(3)において、事業所得または雑所得として課税される場合、および譲渡所得として課税扱される場合には、それぞれの所得の計算上その損失額は差し引かれる。また書画・骨とう・別荘等生活に通常必要でない資産の損失は原則としてなかったものとされるが、そのうち災害損失（火災・盗難・横領によりこれらの資産に損害を受けた場合の損失）は、その年および次年度の譲渡所得から差し引かれる。（所・法62条）生活に必要な住宅や、家財等の災害損失は雑損控除として、各種の所得の合計額から差し引かれる。（所・法72条）

5 破産手続等強制換価手続により資産を譲渡した場合

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、企業担保権の実行手続および破産手続、担保権の実行としての競売、滞納処分、

強制執行によりて資産が譲渡された場合でも、従来から譲渡所得に対して課税されるたてまえであったが、かかる本人の意思にもとづかない強制換価手続による譲渡（国税通則法2条10号定義）は、たいていの場合課税の実効も期し難く又相続財産を物納にあてた場合には、譲渡所得または、山林所得については、非課税措置がとられていること、（措・法41条）等の観点から、昭和40年の改正によって非課税とされた。（所・法9条1項九号・附則2条）

6 資産を国や地方公共団体へ寄付した場合 なお公益法人へ寄付した場合で、大蔵大臣の承認を受けたものは課税されない。（措・法40条、措・令26条）

7 資産を相続税の物納にあてた場合（措・法41条）

8 機械・器具を国有の機械・器具と交換した場合（措・法39条）
等いづれも譲渡所得は課税されない

§ 4

譲渡所得の計算方法

譲渡所得の課税標準は次の三段階に分けて計算される。

- (1) 譲渡益（所・法33条3項）の計算
- (2) 譲渡所得の金額（同上4項）の計算
- (3) 課税される所得金額（課税標準）の計算（所・法22条2項二号）

$$\text{譲 渡 益} = \left(\frac{\text{その年中の}}{\text{総収入金額}} \right) - \left[(\text{取得費}) + (\text{譲渡に要した費用}) \right]$$

総収入金額 その年中に譲渡した資産の譲渡代金の合計額をいう。権利確定主義にもとづき、所有権その他の財産権が移転すれば、未収入金と雖もその年の総収入金額のうちに含まれる。昭和40年の改正により、割賦販売の場合には、その収入および費用について割賦基準の適用を明定してい

る(所・法65条)が、これは**たな卸資産**について適用があり、譲渡所得の対照となる資産には適用されない。しかし譲渡所得又は山林所得の対照となる資産を**延払条件にて譲渡**をした場合に、一定の要件に該当するものについて、所得税の納付につき5年以内の延納を認められることとなった。

(所・法132条―137条, 所・令51条52条)

なお譲渡した資産の代金を、金銭以外の物や権利等で受取った場合にはそのものの「時価」による。

I 取得費

(1) 他から買入れた資産の場合

買入代金・買入手数料・登録税・不動産取得税・引取運賃・荷役費・搬入据付費・立退料・借入金利子(その資産を取得するための借入金利子のうち、その資産の使用開始前の期間に対応する部分に限る)等の費用の合計額。(所・令126条1項一号)なお土地等を建物付で取得した場合で、その建物を取得後おおむね1年以内に、取りこわす等その土地を利用することを目的としている場合の建物の取りこわし損失(取りこわし直前の帳簿価額+取りこわし費用-廃材等の処分価額)は土地の取得価額に加算される。

(2) 自分で製造・建築などした資産の場合

材料費・労務費・などの直接費のほか、その製造や建築などに当って支払った登録税・不動産取得税・借入金利子((1)の借入金利子に該当するもの)等の間接的費用の合計額となっている。(所・令126条1項二号)かように間接費について、支払経費のみを考えているようであるが、所得税法においても「製造原価計算基準」が自家製品については尊重されなければならない。

(3) 設備費

資産を取得した後に、付加した設備の費用で、上の「取得費」(1), (2)に準じて計算した額は、次に述べる「改良費」とともに取得費を構成する。なお一概に土地等といっても、土地に付属する庭木・石垣・門・へい・庭園

・煙突・貯水そう等の構築物を，土地と一括して譲渡した場合には，土地のうちに含まれる。建物とその付属設備・機械とその装置の場合も土地に準じた考へが採られる。

しかるに米軍の兵器をはじめ安いと買って買わされて，あとで，補給しなければならぬ部品をけっこう高く売りつけられてひどい目にあった例は日本でも，NATOの諸国でもかなり多いという(1965. 7. 16 週刊朝日 p. 26) ことである。

(4) 改良費

資産を取得した後で，加えた改良の費用でそのものの効用を高め，耐用年数を延長する程度に加えられた費用をいう。したがって通常の修繕費は支出した金額の多少にかかわらず，これを改良費としない。

(5) 償却相当額

次に土地以外の建物や機械等のように，日時の経過により価値の減少する償却資産については，資産を取得した日から譲渡した日までの償却相当額を，上の取得費 ((1)+(2)+(3)) から控除しなければならない。その償却方法が定額法によっているときは次の算式による。

事業等に使用していた資産

$$\frac{\text{上の [(1)+(2)+(3)]} \times 90\%}{\text{譲渡した資産の耐用年数 (n)}} \times \text{経過年月数} \dots\dots\dots (A)$$

$$\text{経過年月数} = \frac{\text{経過総月数}}{12}$$

事業等に使用していない資産

$$\frac{\text{上の [(1)+(2)+(3)]} \times 90\%}{\text{譲渡した資産の耐用年数 (n)} \times 1.5} \times \text{経過年月数} \dots\dots\dots (B)$$

(所・令85条)

- i 上の(B)式の算式において，経過年数の6ヶ月以上の端数は1年とし，6ヶ月未満の端数は，切り捨て計算する。(所・令85条2項二号)
- ii なお分母の1.5を乗じて計算した年数に一年未満の端数を生じたときは，切捨てる。(所・令75条2項一号)

減価償却方法が定率法等その他の方法によっているときは，その方法で

計算した償却額の累計額を取得費から控除する、

以上の計算に係る諸規定は、その資産が、昭和28年1月1日以後に取得されたものとしての話である。

昭和 27 年 12 月 31 日

以前に取得した資産の取得費は戦後の激しいインフレーションを経過してきているからとるに足りない程の金額となって失う、そこで政令で次のように定めている。しかしその資産が、償却資産である場合には、上の(5)による「償却相当額」の計算方法に準じて算出した「償却相当額」が次の(1)と(2)の合計額から控除されなければならない。(所・令172条1項2項3項)

(1) 次の(イ)(ロ)のうち、いずれか多い金額をとる。

(イ) 「昭和28年1月1日」現在の相続税評価額として国税庁長官が定めて公表した価額か

(ロ) その資産が再評価を行なった資産である場合は、その「再評価額」

(2) 昭和28年以後に支出した「設備費」および「改良費」の合計額

なお上の原則は昭和27年12月31日以前から引き継ぎもっていた資産を譲渡した場合の所得の計算上損失があるか、ないかの判定の基準にも用いられる。(所・法61条)

II 譲渡に関する経費

仲介手数料、測量費用等譲渡人が、資産を譲渡するために要する経費は一切ここに含まれる。したがって、土地を売るために家屋をとりこわしたり、家屋を売るために、借家人を立退かせる立退料のほか、造作の一部をとりこわした場合に支払った費用および、そのとりこわし等による損失額は特約がない限りこれに含まれる。これに反して、譲受人(買主)が不動産の移転登記する費用、その他代金の支払に要する費用等、買主の弁済に関する費用は、譲受人(買主)の負担となる。(民法485条参照)なお売買契約

の締結に関する費用たとえば、証書の作成等に要する経費は特約がなければ、両当事者で分担する。(民法558条参照)

$$\begin{aligned} \text{譲渡所得の金額} &= (\text{譲渡益}) - \text{譲渡所得の特別控除額} \\ &= \text{課税された金額} \quad (\text{所・法22条2項1号}) \end{aligned}$$

譲渡所得の特別控除額は譲渡益の額に応じて、次の三つの区別に分けられる。

- (イ) 譲渡益が30万円以下……………譲渡益の全額
 - (ロ) 譲渡益が30万円超—45万円未満の場合……………(60万円—譲渡益)
 - (ハ) 譲渡益が45万円以上……………15万円
- (所・法33条4項)

$$\begin{aligned} \text{課税される金額} &= (\text{譲渡所得の金額}) \times \frac{1}{2} \\ & \quad (\text{所・法22条2項二号}) \end{aligned}$$

課税標準(課税される所得金額)の算定に当り、長期譲渡所得の金額および、一時所得の金額は、これを2分して、総所得金額を算定する。

譲渡所得に対する半額課税の方式は、すでに述べたように、長期にわたって発生した所得が一時に実現したものであるとするところから、これとその年々の経常所得と区別して軽減措置がとられたものであると解かれている。ところが近時の急激な地価の値上りに便乗して、土地の投機売買が盛んになり2,3年で土地を転売してその値上り益をもうけている事例が多い。かかる所得は譲渡所得というよりも、その本質は雑所得である。かかる地価の高騰に対して、政府は今日まで何等その抑制策をとらずにきたが、昭和39年3月所得税法の一部改正により、半額課税方式を採用する必要なしとして、所有期間が3年以内の資産の譲渡による所得は、短期譲渡所得として全額課税を行うように改められた。

しかし譲渡資産の所有期間が3年以内か、3年を超えるかによって、納

税者の負担は、半額課税の有無が決定されるので、その判定上に多くの問題を派生している。

まずその所有期間の始期・終期をどうみるか、またたとえば建物を取得し、その後改築や増築してからこれを譲渡した場合に、改・増築後の建物として所有期間を判定するか、増築又は増設部分については新規資産の取得とし、これを増築前の建物（これには改良・改築を含む）とに分けて所有期間を判定するか等、譲渡資産の区分について問題がある（解釈通達参照）。

なお次のような所得は、その譲渡資産の所有期間が3年以内でも、半額課税を適用する。

- (1) 自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権の譲渡による所得。
- (2) 自己の著作にかかる著作権の譲渡による所得。
- (3) 自己の探鉱により発見した鉱床にかかる採掘権の譲渡による所得。

(所・令82条)

長期譲渡所得と短期譲渡所得とがある場合の計算方式。

1 短期譲渡の譲渡益が、特別控除額をこえる場合

$$\text{課税される金額} = [(\text{短期譲渡の譲渡益} - \text{特別控除額}) + (\text{長期譲渡の譲渡益}) \times \frac{1}{2}]$$

2 短期譲渡の譲渡益が、特別控除額以下である場合

$$\text{課税される金額} = (\text{短期譲渡の譲渡益} + \text{長期譲渡の譲渡益} - \text{特別控除額}) \times \frac{1}{2}$$

(所・法33条5項)

なお短期譲渡所得については、

昭和40.2.2直審(所)3(例規)所得税法に関する基本通達等の一部改正(短期保有資産の譲渡による所得・貸倒損失・貸倒引当金関係)を参照

のこと。

「説例」

本年3月、私所有の宅地100坪を500万円で、売却しました。この宅地は昭和26年に相続により取得したものです。この場合に私の譲渡所得に対する所得税はどの位でしょうか、私は会社員で、年間賞与を含めて150万円の給与所得があります。

その計算例を示すと次頁の通りとなる。

損益の通算

上の計算例に見るように、課税される譲渡所得の金額が算定されると他の事業所得や給与所得などの経常所得（所・令198条一号参照）と合算して、総所得金額を計算することになるが、譲渡所得の計算上の損失（低価譲渡による損失（p.19参照）家庭用動産や有価証券の譲渡による損失（p.10参照）は、まず一時所得の金額から差引く、なお引き切れないときは、経常所得の金額から差し引き、以下所得の損益通算の手続に従って純損失の金額を算出する。（所・法69条、所・令198条参照）

譲渡代金が回収不能の場合

税法は権利確定主義に則して総収入金額や収入金額を、計上せしめるから、一旦これを計上して、課税されてから、貸倒等が生じた場合には、貸倒等があった日から1カ月以内に「更正の請求書」を提出して、譲渡があった年分の所得税を減額（還付）することができる。また、保証人が保証債務を履行するために、資産を譲渡した場合に、主たる債務者に対する求償権の行使が不能となったときは、その不能となった部分の金額について、譲渡代金が貸倒となった場合と同様に取扱われる。（所・法64条1項および2項）

土地を譲渡した場合の譲渡所得の計算例

項目	各種所得の金額の計算	摘要
譲渡所得 ①	<p>1. 譲渡益=(その年中の総収入金額)-(取得費)-(譲渡に要した費用)</p> <p>2. 譲渡所得の金額=(譲渡益)-(譲渡所得の特別控除額)</p> <p>特別控除額</p> <p>(イ) 譲渡益が30万円以下・・・・・・・・・・・・・譲渡益の全額</p> <p>(ロ) 譲渡益が30万円超-45万円未満・・・・・・・・・・60万円-譲渡益</p> <p>(ハ) 譲渡益が45万円超・・・・・・・・・・・・・15万円</p> <p>3. 課税される金額=(譲渡所得の全額)×$\frac{1}{2}$</p>	
	<p>算例：譲渡益=5,000,000-500,000=4,500,000</p> <p>譲渡所得の金額=4,500,000-150,000=4,350,000</p> <p>課税される金額=4,350,000×$\frac{1}{2}$=2,175,000</p>	<p>取得費及譲渡に要した費用を総収入金額の10%として計算した</p>
給与所得 ②	<p>1. 給与所得の金額=(その年中の収入全額)-(給与所得控除額)</p> <p>給与所得の控除額(昭和40年法)</p> <p>(イ) 427,500円以下の場合:収入金額×20%+22,000円</p> <p>(ロ) 427,500円超-527,500円以下:ク×17.5%+32,688円</p> <p>(ハ) 527,500円超-782,500円以下:ク×10%+72,250円</p> <p>(ニ) 782,500円超・・・・・・・・・・・・・147,500円</p> <p>給与所得の金額=1,500,000-147,500=1,352,500円</p>	
総所得金額 ③	<p>1+2=2,175,000+1,352,500=3,527,500円</p>	
	所得控除(昭和40年法)	
社会保険料 ④	45,000円	
生命保険料 ⑤	生命保険料(35,000円)・・・・・・・・・・・・・35,000円	
障害保険料 ⑥	・・・・・・・・・・・・・10,000円	
配偶者控除 ⑦	平年度120,000円 昭和40年度・・・・・・・・・・・・・117,500円	
扶養控除 ⑧	年令13才以上、扶養控除1人当り60,000円:昭和40年度 57,500×2 ・・・・・・・・・・・・・115,000円	
基礎控除 ⑨	平年度130,000円 昭和40年度・・・・・・・・・・・・・127,500円	
	(④)+(⑤)+(⑥)+(⑦)+(⑧)+(⑨)=450,000	
	⑩ 課税される総所得金額=③-⑨=3,077,500	
	税額の計算(昭和40年法)	
	⑪ ⑩=3,077,500に対する所得税額・・・・・・・・・・・・・878,000	
	税額控除(昭和40年法)	
	⑫ 給与所得に対する源泉徴収税額・・・・・・・・・・・・・148,000	
納める税額	⑪-⑫=・・・・・・・・・・・・・730,000	

§ 5

譲渡所得が課税される特殊な場合

1. 資産を贈与・遺贈または限定承認による相続をした場合
2. 資産を低額で譲渡した場合
3. 借地権や地投権を設定等して権利金を受けた場合
4. 契約等により、資産が消滅することにより補償金等を受けた場合
5. 事業譲渡類似の有価証券を譲渡した場合

1 資産を贈与・遺贈または、限定承認による相続をした場合

すでに序において述べたように旧所得税法は、資産を相続した場合に、被相続人に本来課税されるべきいわゆる譲渡所得課税を行わず、相続人においてその資産の取得価額を引きつぐこととし、その資産が譲渡されたときはじめて課税を行うことになっていた。

そこで「時価によるみなし譲渡課税の原則」が次の1, 2に適用される。

1. 資産を贈与や遺贈した場合
 2. 著しく低い価額で資産の譲渡があった場合
1. 資産を贈与や遺贈した場合とは、
- (1) A. 資産を相続人やそれ以外の者に生前贈与した場合
B. 資産を相続人以外の者に死因贈与した場合
 - (2) A. 資産を限定承認による相続した場合
B. 資産を限定承認による包囲遺贈した場合
C. 相続人以外の者に特定遺贈した場合

である。ところが贈与等を行なった者は、現実になんらの所得も発生していないにもかかわらず課税されるのは常識的に納得がえ難いところであるとされていた。

そこで昭和37年の改正により「みなし譲渡の課税」については、贈与者

や遺贈者の相続人が「贈与等に関する明細書」を申告の際に政府に提出したときは譲渡所得の課税を行わないこととなった。すなわち個人間の贈与等については、贈与者等の取得原価を引継ぐことによって課税の繰延べを認めることである。一見まことに、もっともな制度のように見えるが、すでに述べたように一步一步アメリカの悪例に近づいていくことであり、こうして未実現のキャピタル・ゲインを、子孫につたえる巧妙な方法に転化している。

(3) 資産を限定承認により相続した場合

なお昭和40年4月1日以後に行なわれる資産の相続から、限定相続の場合には、**みなし譲渡所得の課税の制度**が設けられ、譲渡所得に対する所得税を被相続人の債務として、限定相続によって得た財産の限度において、これを弁済させることにした。(所・法59条, 所・法・附則11条) もっともこの場合においても、相続人が「みなし譲渡所得の課税を受けない」書面を提出すれば、みなし譲渡所得課税は適用されないで、取得価額の引き継ぎが認められる。(所・法58条2項)

2 資産を低額で譲渡した場合

資産を著しく低い価額で譲渡した場合に、時価による譲渡とみなす基準について、所得税法は、資産の時価の2分の1よりも低い価額(所・令169条)とその範囲を明定しているが、法人税法ならびに相続税法においては、かかる基準を設けていない。従って個々の取引について判定される。(注1)

さてかかるみなし譲渡の規定に該当する場合においても、その相手方が個人であるとき、譲渡人は「贈与等に関する明細書」を税務署長に対し提出したとき、時価による譲渡があったものとみなされない。(所・令170条)

この場合において、

(1) 譲渡代金 < 取得費 + 設備費 + 改良費

のとき譲渡所得は課税されない

(2) 譲渡代金 > 取得費 + 設備費 + 改良費

のとき実際の譲渡代金をもとにして課税される。
 たとえば、時価 450 万円の資産、その取得価額 180 万円のを、150 万円
 で譲渡した場合 $180\text{万円} - 150\text{万円} = 30\text{万円}$ の譲渡損失は、なかったも
 のとされるが、(所・法59条3項) 後日この資産を譲渡した場合は、その取
 得価額は 150 万円ではなく、180 万円として所得を計算する。またこれに反
 して上記の資産を、200 万円にて譲渡すれば、 $200\text{万円} - 180\text{万円} = 20\text{万円}$
 の譲渡所得が課せられるが、相手方の受けつぐ取得価額は、200 万円とな
 る。以上はすべて譲渡人の立場に立っての話であるから、低額で譲受けた
 者の、贈与税の発生については全く別問題である。

(注1) 通達の事例

御多忙中のところ甚々恐縮に存じますが、左記伴につき折返し早急に御回
 答下さいますよう御願いたします。

記

1. 私の会社は同族会社で昭和34年に設立されて現在に至っておりますが毎
 年調査に来ていながら、昨年(37年)中頃になってから、はじめて税務署
 から設立時における資産の引継価額が低廉だからといって、一部の資産を
 会社設立時の会社引継価額よりも一千万円も多く評価され、また一部の資
 産は引継価額過大だとして、会社引継価額よりも四百万円も低く評価され
 て、個人では相当の譲渡所得税が課税されました。会社設立時に於ける経
 理方法は、

(借)		(貸)	
諸 資 産	× × ×	諸 負 債	× × ×
		個人未払金	× × ×
		× × ×	× × ×

です。

もちろん会社としては、これまでずっと会社引継価額に対する減価償却を
 行って来ています。

右のような更正があった時、

- ① 会社経理に無関係なものか、それとも引継価額と個人未払金と増して、
 これにともなった資産の償却計算をやりなおすものかなど、
- ② また、後日これらの更正になった資産の譲渡があった時は、会社として

の税務経理はいかにしたらよいでしょうか。当方の引継価額はいずれも当時の帳簿価額で計上したものです。

直審（法）118

昭和38年5月25日

国税庁直税部審理課長

× × × 殿

現物出資に伴う法人税の取扱等について（昭和38・2・7照会に対する回答）標題については、下記のとおりですから、御了承下さい。

記

- 1 譲渡者に所得税が課された場合の譲受資産の帳簿価額の修正について、
法人が個人から譲受けた資産につき、その譲渡価額が時価に比べて著しく低い場合その時価により譲渡人たる個人の譲渡所得課税がされた場合は、法人についてもその時価により受け入れたものとして、その取得価額を計算するとともに時価と譲受価額との差額に相当する金額は受贈益として益金に算入されます。

しかし個人の譲渡所得についての更正があった日を含む事業年度において、法人がその対価を支払うこととし、その譲受資産の帳簿価額を増額するとともに、譲受資産の譲受当時の時価との差額に相当する金額を未払金として計上したときは、その計算が認められます。この場合において個人の譲渡所得についての更正がその譲受の日を含む事業年度後の事業年度においてされたものであるときは、譲受資産の帳簿価額について増額する金額は、譲受資産の譲受当時の時価と譲受価額との差額に相当する金額から、その増額をする日を含む事業年度の直前の事業年度までの当該差額に対応する償却範囲額に相当する金額を控除した金額となります。

（注） 既任事業年度分の償却範囲額に相当する金額は、それぞれの事業年度の損金に算入されます。

3 借地権や地役権を設定等して、権利金等を受けた場合

1. いわゆる権利金等を受けた場合の処理方法として、所得税法はこれを三段階に分っている。第一段階において不動産所得として取扱い、第二段階においては、納税者の申告をまって、これを臨時所得として取扱いこ

の臨時巨額の所得に対して累進税率の緩和を計る方法を採用している。更に第三段階においては、土地の所有権のうちの用益物権を切り離して譲渡したその対価とみて譲渡所得として課税する。これに該当する場合は、

(1) 建物や構築物の所有を目的とする借地権を設定したり転貸したりする場合、

(2) 特別高圧架空電線の架設、飛行場の設置やモノレールの敷設のための地役権（建造物の設置を制限するものに限る）を設定した場合、

その対価として支払を受ける金額がその土地や借地権の価額の2分の1をこえるときは譲渡所得として課税される。この2分の1の算定に当り土地や借地権の価額が不明のときは、対価として支払を受けた金額が地代年額の20倍をこえていれば、一応譲渡所得として課税される。（所・令79条3項）

さて一概に権利金等といっても、その性格は甚だ複雑で取引形態も多様多様にわたっている。これらの取引がもっとも不正を伴い易く、また不正申告も極めて多い。ために「法」は、「権利金等」の中に、借地人から取得する謝礼金・承諾料・協力金等その名義のいかんにかかわらず凡そ借地人に返還する特約のあるもの以外取得する一切の一時金を含ましめている。なおこれに加えて、通常の金利よりも特に低い利率で金銭等を借り受ける等、特別な経済的利益を受けているときは、この特別な経済的利益も収受した権利金の中に含ましめる。その計算法は政令（所・令80条2項）に規定されている。設例をもって示すと、

「設例」

甲（個人）は乙にその所有の不動産を次の条件で貸付けた

イ 土地の更地価額……………5,000 万円

ロ 収受した権利金……………2,000 万円

ハ 貸付を受けた金額……………2,000 万円

但し利率は年2%毎年未払にて20年後に全額一時に返済の約定

これを条文通りに特別の経済的利益を算定すると、

貸付を受けた金額……………20,000,000円

貸付を受けた金額の現在価値

$$20,000,000 \times \frac{1}{(1+0.04)^{20*}} = \frac{9,128,000\text{円}}{10,872,000\text{円}}$$

特別の経済的利益

* $\frac{1}{(1+0.04)^{20}} = 0.45639$ ……は通常の貸付金に対する利率，お
おむね年10%と 約定利率2%との差の2分の1の20期の複利現価率で
ある。この計算はまたつぎのようにしても求められる。

別解

毎年受ける特別の経済的利益

通常借入金の元本に対する利息 $20,000,000\text{円} \times 0.1 = 2,000,000\text{円}$

約定利率による元本に対する利息 $\underline{20,000,000\text{円} \times 0.02 = 400,000\text{円}}$

(毎年受ける特別の経済的利益) 1,600,000

条文により，その半額をとる $1,600,000 \div 2 = 800,000$

この800,000円の20年間継続の年金現価。

$$\frac{800,000}{(1+0.04)} + \frac{800,000}{(1+0.04)^2} + \dots + \frac{800,000}{(1+0.04)^{20}}$$

$$= 800,000 \times 13,590 = 10,874,000$$

となる。要は利息の問題であり，この金額が権利金として加算される。なおこの計算法を見ていると，貸付を受ける期間が短期なれば，短期なる程，特別の経済的利益の算定は小額になる。そこで，この借入金の契約成立の日の年度所属を故意にずらしたり，又はあきらかに契約の更新を予想されるような，短期の期間で，借入金契約が成立していても，かかる脱法行為を防ぐ，通達が出ている。

2, 譲渡所得金額の計算方法

§ 4 で述べた計算法に準じて行うのであるが，

(1) 総収入金額は以上述べてきた権利金等のほかに特別な経済的利益がある場合には、これを加算した金額をいう。

(2) 取得費

かように借地権の対価を、譲渡所得の総収入金額とする以上、土地所有者等は、借地権に対する取得費の控除を要求する。およそ売られたものであれば、そのコストがなければならない。それでは、借地権のコストは如何にして定められるか。これは借地権に限らず、営業権や鉱業権、さては根本の所有権にまでさかのぼって、権利一般のコスト如何の問題につながる。

およそ権利の実体は、当代の政治権力に支えられた目に見えない社会構造の中から生れてくる抽象的な人間関係、そのものである。土地の所有権についてみても、農地から宅地へ、同じ宅地でも住宅地域から商業地域へ、繁華街へといくに従って、土地の所有権は、耕作するとか、住むとか、保管すると言うような具体的な利用でなく、純粹に観念的な権原であるすがたをハッキリと表してくる。

それではかかる抽象的な無内容な権利の価格はどのように定まるか。なぜ譲渡価格があるか。それは将来の利潤、又は超過利潤を資本還元 (Capitalization) するところから発生する。

さて政府は、借地権のコストを次のように擬制した。

(A) 借地権の取得費 = (土地の取得費 C) × (借地権割合 R)

土地の取得費 C には、設備費および改良費が加算されたものであることは、§ 4 で述べた通りである。(P. 11 参照)

借地権割合 R は、

$$R = \frac{\text{権利等の価額 (A)}}{\text{A + 底地の価額 (B)}}$$

で算定する。しかし底地の価額 (B) が不明のときは、地代年額の20倍をとって B と推定する。

(B) 借地権を初めて転貸した場合

転貸する場合の借地権の取得費＝借地権の取得費(C')×借地権割合(R')

このときの借地権割合 R' は

$$R' = \frac{\text{権利金等の価額 (A')}}{A' + \text{転貸直後の借地権の価額 (B')}}$$

で算定する。ただし「転貸直後の借地権の価額 (B') が不明で、借地権者に支払われる地代がある場合には、その地代年額の20倍を B' の額と推定する。

(C) 現に借地権などが設定してある土地に、借地権者が、その土地の地下を、地下鉄や地下商店街等を使用させる場合のように、更に借地権を設定した場合。

更に借地権を設定する場合の借地権の取得費＝(土地の取得費(C)-(A)の計算による取得費(C')×R'' (借地権割合)

$$\text{ただし } R'' = \frac{\text{権利金等の価額 (A'')}}{A'' + \text{底地の価額 (B'')}}$$

なお、これらの場合の譲渡に関する経費および、譲渡所得の金額の計算は、§ 4 に準じて算出する。

4 契約等により資産が消滅することにより補償金等を受けた場合

(1) 収用等により、土地・建物・地上権・永小作権・賃借権・漁業権・水利権等の資産が消滅したり、価値が減少する場合に一時に受取る補償金等は、譲渡所得として課税される。

資産が消滅する場合とは、たとえば、流水の枯渇・水面の埋立・干拓による漁業権その他の水の利用に関する権利が消滅する場合、また収用等により権利を放棄したため、地上権・永小作権・賃借権・入漁権等が消滅する場合等をいう。

資産の価値が減少する場合とは、資産の価値の一部が永久に失なわれる場合等で、その利用が一時的に制限されるため、その価値が一時

的に低下するような場合に受取る補償金等は事業所得等となる。また借地権等の設定により、価値の減少するものは、ここに含めない。

- (2) ダム工事や埋立工事等により、土地・建物・漁業権・水利権等の資産が消滅したり、価値が減少する場合に一時に受取る補償金等も(1)と同様にして、譲渡所得の対照となる、

5 事業譲渡類似の有価証券の譲渡による場合

有価証券の譲渡という形式をとって、事実は事業譲渡の目的を達し、譲渡所得の逸脱を計ろうとするものを防止せんとする規定である。その要件しとして、まず、

1. 過去3年間のいずれかの時点において、会社の特殊関係株主等(所・令28条3項)がその会社の株式(または出資持分)の50%以上を所有していた会社の株式等であること。
2. 株式の譲渡人は、その会社の特殊関係者株主等であること。
3. 特殊関係株主等がその年中にその会社の10%以上の株式等を譲渡した場合にその譲渡した年以前三年内の譲渡とあわせると25%以上になるとき。

以上の要件が充足されると、事業または事業の用に供する資産を譲渡したものと同様に譲渡所得として課税される。(所・法9条1項十号ハ・所・令28条1項)

しかし次のいずれかの方法によって、株式の譲渡が行なわれている場合には、譲渡所得の課税はされない。

I 上場株式や店頭売買株式の証券市場や証券業者を通じての譲渡

II 株式の公開の方法による譲渡(所・令28条2項)

なお特殊関係株主相互間の株式等の譲渡は、その会社の支配権に影響を及ぼすものでないという考えのもとに、一般原則にもとって、非課税扱いをしてきた。ところがこれに乗じて、「事業等の譲渡に類似する有価証券の譲渡」を行なう場合に、まず特殊関係株主等の相互間において株式等の譲

渡を行い、更に他人に株式等を譲渡する方法をとって、本法の脱法を講ずる事例が発生したため昭和40年の改正により、特殊関係株主等相互間の株式等の譲渡であっても、それが「事業等の譲渡に類似する有価証券の譲渡」に該当する場合はすべて課税することとした。（昭和40年4月1日以後施行 所・令附則4条）

§ 6

租税政策上の譲渡所得

目下我国に要請されている重要経済政策に対応するため、認められた税制上の特別措置は、さし当り

1. 国民生活安定の基礎となる住宅建設の促進に資するための措置。
2. 企業設備の整備・強化をはかり、工場移転による産業立地の改善、その他一般資本の活用を図るための措置である。

これらはいずれも租税特別措置法において下記の通り、譲渡所得の課税の特例が設けられている。

1. 自分の居住している居住用財産を譲渡した場合
2. 土地・家屋等を居住用財産と買換えた場合
3. 土地・家屋等を居住用財産と交換した場合
4. 事業用資産を買換えた場合
5. 事業用資産を交換した場合
6. 土地収用法等によって土地・家屋等を収用・買取・換地処分・交換等された場合
7. 特定公共事業の用地の買取等の場合
8. 市街地開発等に関連した土地等を買換えた場合
9. 防災建築物の建築のために防災建築街区造成組合へ土地等を出資した場合

10. 海外移住者が移住のために資産を譲渡した場合
11. 個人の新築住宅の保存登記等の登録税の軽減措置
12. 中小企業者が集団化のため協同組合等から取得する土地の取得登記について、登録税の軽減措置

これらはいずれも時限法であり、暫定措置として定められたものであるが、時限が来ても、自由に延長され、権力に結びついた資本の命ずるところには厚く、国民大衆に関するところは、薄く、狭く、規定されている。殊に圧力団体の要求に対しては、条理は凹み、百鬼夜行の政治のすがたを表したのがこの措置法である。

しかもその法文たるや、すべて官僚化されて、自分の小さな部署・専門だけを、細心に守って、その外には、全く精神を働かそうとしない縄張り根性でこり固った行政の府を如実に表している。試みに第64条の収用等一つとってみても、収用、買取、買収、買入、換地処分、又は消滅と六つに使い分けしなければならない。その上、なんじゅうを極めた長文のら列が続く。その計算法は紙幅の都合で割愛する。