

## 所得税法59条と60条の適用関係

東京大学教授 増井 良啓

---

### 事 例

次の各事例において、資産Sの含み益は、誰に対して、いつ、どれだけ課税されることになるか。結論を導き出すにあたり、所得税法59条や60条のどの規定をどのように適用してその結論に至っているかを明らかにせよ。租税特別措置法の適用は考慮しないものとする。

**事例1** 太郎が甲株式会社に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを贈与した。太郎におけるSの取得費は10であり、贈与時のSの時価は50である。

**事例2** 太郎が花子に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを贈与した。太郎におけるSの取得費は10であり、贈与時のSの時価は50である。

**事例3** 乙株式会社が花子に対し、資産Sを贈与した。乙におけるSの簿価は10であり、贈与時のSの時価は50である。

**事例4** 太郎が花子に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを、代金10で売却した。太郎におけるSの取得費は20であり、売却時のSの時価は50である。

## I 問題の所在

所得税法59条がシャープ勧告に由来する規定であり、時価で譲渡があったとみなすことによって含み損益の清算を行う趣旨であることは、よく知られている<sup>(1)</sup>。しかし、この規定については、法律の解釈論として必ずしも十分に明らかになっていない点があるように思われる。そこで、机上の設例をもとに、所得税法59条と60条の適用関係を整理してみたい。

その際、贈与と低額譲渡に関するいくつかの解釈上の論点に対象をしぼる。すなわち、個人から法人への贈与、個人間贈与、法人から個人への贈与、個人間低額譲渡につき、資産の含み益が誰に対していつどのように課税されるかを、所得税法59条と60条の適用関係に留意しながら検討する。

本稿が検討する論点は、具体的には次のとおり。

- \* 資産を譲渡した個人に対する所得税法59条1項の適用の有無は、資産を受け取った法人における当該資産の取得価額と連動するようになっているか。また、そもそも連動させるべきか。
- \* 所得税法59条1項が適用されない場合、所得税法の適用関係はどうか。
- \* 所得税法59条1項の1号と2号はいかなる関係にたつか。とりわけ、1号にいう「贈与」は、2号にいう「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡」に含まれるか。
- \* 所得税法59条1項1号と2号の関係の読み方は、60条1項1号と2号の関係の理解の仕方と、整合性を保つ必要があるか。
- \* 所得税法60条1項1号にいう「贈与」は、法人からの贈与を含むか。
- \* 個人間の低額譲渡であって、譲渡人について所得税法59条1項

2号と59条2項のいずれも適用がない場合、譲受人における資産の取得価額はどの規定を根拠として決定すべきか。

これらの問題を論ずるにあたり、本稿では、現行所得税法59条の規定の適用範囲を所与の前提とする。周知のように、資産の無償移転の時点でキャピタル・ゲインやキャピタル・ロスを実現させることの立法政策論上の当否については、激しい議論がある<sup>(2)</sup>。いやむしろ、従来、立法政策論上の当否が問題とされるあまり、規定の解釈論を詰める地道な作業が不十分であったのではないだろうか。このような反省にたち、以下では、ひとまず現行規定の適用範囲を所与のものとした場合の解釈論に力点をおく。付随的に立法論に及ぶ場合においても、上の前提の枠内にとどめる。

なお、所得税法59条と60条の解釈論上の問題としては、他にも多くの論点が存在する。贈与にかかる部分の規定にかぎっても、そもそも「贈与」の意義が難問である<sup>(3)</sup>。相続や遺贈についても興味深い論点があるし<sup>(4)</sup>、公益的団体に対する寄付との接点でも問題が生ずる<sup>(5)</sup>。これらに関する検討は、別の機会にゆずる。

## II 基本的な立法趣旨と法律の「建て付け」

### 1 対構造を成すものとしての所得税法59条と60条

こまかい解釈論に入るまえに、あらかじめ、本稿の問題意識を述べておこう。

所得税法59条と60条は、キャピタル・ゲイン課税の考え方を理解する上での試金石ともいうべき規定であり、たいへんに興味深いものである。

59条の立法趣旨としては、比較的早い時期に、その前身規定について、最高裁が次のように説明している<sup>(6)</sup>。すなわち、最高裁は、

譲渡所得に対する課税が資産の増加益に対する清算課税であることを述べたのちに、「対価の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」と判示している。

そして、60条については、59条と対をなす規定として理解することが通例であろう。たとえば、60条2項によれば、資産を移転した側の居住者が59条1項1号の適用を受けた場合には、含み損益が清算されるから、資産の移転を受けた側の居住者にとって、取得費の引き継ぎはなく、時価で取得したものとみなす。また、60条1項1号にいう「贈与」の意義に関して、最高裁は、「贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まない」と解しているところ<sup>(7)</sup>、その原審判決は、含み益に対する「課税の繰り延べが認められるためには、資産の譲渡があっても、その時期に譲渡所得課税がなされない場合でなければならない」と述べており、譲渡側での清算課税の有無と譲受側での取得価額の引き継ぎの有無を、相互に連動するものとしてとらえている<sup>(8)</sup>。

比較的最近においても、最高裁は、次のように判示して、所得税法60条1項の規定の趣旨は増加益に対する課税の繰り延べにあるという理解を踏襲している。いわく、「譲渡所得課税の趣旨からすれば、贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ（法59条1項参照）、法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得

を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。同項の規定により、受贈者の譲渡所得の金額の計算においては、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用が引き継がれ、課税を繰り延べられた贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税されるとともに、贈与者の資産の取得の時期も引き継がれる結果、資産の保有期間（法33条3項1号、2号参照）については、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。」<sup>(9)</sup>

このような理解は、キャピタル・ゲイン課税の論理を体現したものとして、すでに日本における重要な判例法理を形成しているものと考えられる。

## 2 法律の規定の「建て付け」

ところが、所得税法59条と60条の規定を子細に読みあわせてみると、両者の規定振りは、必ずしも精密な形で対になっているわけではない。一見して明らかな点として、相手方が法人である場合、相手方の課税関係は法人税法によって律せられるから、所得税法の中で対応関係を書ききることは、もともと不可能である。しかも、個人間の贈与についても、59条や60条の内部で、具体的に何号の規定が該当するのか、実は、規定の読み方が一義的に定まらない条文構造になっている。

このような意味で、現行法の規定は、寄せ木細工と評すべきものであり、異なる主体間の取引の基本的パターンを網羅的に叙述することに成功していない。そこで、みなし譲渡をめぐる立法政策論とは別のレベルの課題として、法律の解釈論を詰めておく作業が必要になる。これが、本稿を公表するにあたってのそもそもの問題意識である。

なお、さらに一歩進んで付言するならば、ここで論ずることは、所得税法の規定振り全体に通ずる。つまり、所与の立法政策を前提とした場合に、その政策を過不足なく法律の規定に明確に書き込むことができているかという、立法技術の精密性をめぐる課題である。所得税法をひとつの建物にたとえるならば、その「建て付け」を不断に改善していくことは、私たち納税者のために使い勝手のよいしくみをつくるために、不可欠のことがらである<sup>(10)</sup>。本稿で59条と60条をとりあげるのは、このような作業が必要であることを、個別の事例研究を通じて訴えるためでもある。

### 3 机上設例を用いることの意義

このような問題意識を展開するため、以下では、4つの机上設例を用いて議論を進める。所得税法59条と60条を単純な例にあてはめることで、解釈論上の問題点を浮き彫りにするためである。

この点、机上設例ではなく、実際の事案に即した設例のほうが望ましいという意見があるかもしれない。しかし、本稿の主眼は法律の規定の適用関係を明らかにすることにあり、まずは単純な机上設例が解けなければ、現実世界の複雑な事案にはすすめない<sup>(11)</sup>。同じ理由で、設例では、円などの通貨単位も省略する。

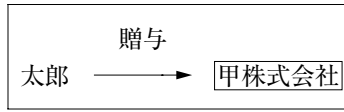
## Ⅲ 個人から法人への贈与

### 1 個人贈与者段階での含み益の清算

事例1は、太郎が甲株式会社に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを贈与する場合である(図1)。

この場合、太郎に対して、所得税法59条1項1号の適用がある(「贈与(法人に対するものに限る)」に該当する)<sup>(12)</sup>。従って、太郎は、

図1 事例1の図解



贈与時の時価50により、Sの譲渡があったものとみなされる。その結果、33条3項の総収入金額が50となり、取得費10（および譲渡費用）の合計額を控除することで、譲渡損益を計算することになる。こうして、資産Sの含み益40は、贈与時に太郎の段階で清算される。

## 2 法人受贈者における取得価額

### (1) 問題の所在

このとき、甲株式会社には、受贈益50が生じる（法人税法22条2項）。

では、この場合の甲におけるSの取得価額はどのようにして決すべきか。

取得価額の決定につき、法人税法は、すべての資産について網羅的な規定を用意しているわけではない。しかし、すくなくとも法令に規定がある場合には、取得時の時価50をもってSの取得価額とすべきであろう。すなわち、棚卸資産（法人税法施行令32条1項3号）、減価償却資産（同54条1項6号）、有価証券（同119条1項22号）について、取得価額を50とすることができよう。

資産Sが土地であった場合のように、取得価額に関する明文の規定が置かれていない場合についても、同様にして、甲におけるSの取得価額は50となるものと解される。その理由付けとしては、企業会計原則第三5Fは「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」としているから、この考え方が法人税法22条4項を介して法人税法の解釈として妥当する

とみることができる。

## (2) 取得価額をめぐるふたつの発想

ところで、甲が資産Sを贈与によって取得した場合、甲は取得の対価として支出を行っているわけではない。それにもかかわらず、Sの取得価額がゼロではなく、「取得のために通常要する金額」すなわち50とされるのはなぜであろうか。

ここで、所得税制の基本的なあり方という角度からみると、ふたつの異なる考え方がありうる<sup>(13)</sup>。第1は、贈与を受けた甲にとって受贈益が50だということを理由にして、取得価額を50とみる考え方である。第2は、贈与をした太郎の段階で含み益40が清算されているからという理由によって、取得価額を50とみる考え方である。

## (3) 評価と展望

現行法人税法がいずれの考え方を基調にしているかは、見解が分かれるところであろう。しかし、譲渡所得に対する課税の趣旨が含み益の清算にあること<sup>(14)</sup>からすると、第2の考え方が説得的である。

この考え方をとる利点として、次の点があげられる。すなわち、取得価額の決定を、取引当事者の間での重複課税や課税の真空を防止する調節弁としての役割を果たすべきものに改鑄し、構想していけるということである。このことを事例1に即していえば、甲の手元における資産Sの取得価額を50とすることにより、太郎の手元でいったん課税された含み益について、甲の手元で再度課税されることを防止できる、というわけである。

実際、組織再編成に関する法人税制の整備により、一般的にいつて、適格の場合には簿価を引き継ぎ、非適格の場合には時価で取得したものとみる方向で、規定が設けられてきている。これは、資産



の移転元で課税の対象とされたかどうかを基準にして、資産の移転先における取得価額を決定するものとみることができ、法人税法がすでに上の第2の考え方を受け入れている例といえる。

この考え方を法人が個人から受けた贈与についておしすすめるならば、いったんキャピタル・ゲイン課税の対象とされた部分について取得価額調整を行う趣旨を明示するよう、法人税法施行令にルールを明定すべきこととなろう。すなわち、贈与者における含み益清算の有無と連動させる形で、取得価額を決定する旨の課税ルールである。

### 3 個人贈与者段階で含み損を実現する場合

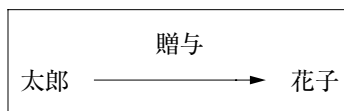
なお、以上では含み益について述べたが、同じことは、資産Sが含み損を抱える場合についてもあてはまる。たとえば、事例1において、資産Sの取得費が50であり、時価が10であったとしよう。このとき、所得税法59条1項1号の適用により、太郎は10で譲渡をしたものとみなされ、譲渡損が計上される。甲株式会社における資産Sの取得価額は、10となる。

## IV 個人から個人への贈与

### 1 個人贈与者段階での課税関係の不発生

事例2は、太郎が花子に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを贈与する場合である（図2）。

図2 事例2の図解



この場合、太郎には、所得税法59条1項の適用はない。同項1号は、括弧書きの限定により、法人に対する贈与についてのみ適用されるからである<sup>(15)</sup>。よって、時価譲渡があったとみなさないことは、文理上、明らかである。

さらに、この場合において、太郎が譲渡損を計上しない点も、争いのないところと思われる。ここで、贈与によって太郎の譲渡所得の総収入金額がゼロとなり、取得費10の控除が認められると考える余地がおよそありえないというわけではない。しかし、そのような考えをとることはなく、太郎の段階では課税関係を発生させないものである。そしてこの結論は、贈与を受けた個人について、贈与者の取得価額を引き継ぐ旨を所得税法60条1項1号が明文で規定していることによって、裏面から支持することができる。

## 2 所得税法59条1項1号不適用の場合の条文操作

### (1) 問題の所在

問題は、太郎について譲渡損を計上しないという結論を導くための条文操作である。いま、譲渡所得についていえば、59条は33条の特例である。よって、特例の適用が否定された場合、考え方の筋道としては、本則である33条の適用を考えることになる。ここで、解釈が分岐する。

### (2) 33条不適用説

第1の解釈は、個人間贈与については、33条の適用もないとするものである。条文解釈の技術としては、59条1項の反対解釈として、同項不適用の結果、33条1項にいう「資産の譲渡」がなかったと解することが考えられる。譲渡所得に関する本則規定の適用がないから譲渡損がでてこないというわけである。

しかし、この解釈は、所得税法の内部に受け皿がないという点で

やや不自然であるばかりか、最高裁の採用する一般論と衝突する。最高裁は、33条1項の「資産の譲渡」の意義について、「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」としており<sup>(16)</sup>、贈与はこれに該当するからである。

そこで、33条1項にいう「資産の譲渡」にはあたるが、59条1項不適用の反射的効果として、33条の適用効果が発生しない、つまり、譲渡所得の金額の計算に入らない<sup>(17)</sup>とすることが考えられる。

### (3) 59条2項適用説

第2の解釈は、個人間贈与について33条の適用があり、かつ、59条2項の制限がかかるとするものである。すなわち、59条2項は、譲渡所得の起因となる資産を個人に対し「同項〔1項〕第2号に規定する対価の額により譲渡した」場合、譲渡損をなかったものとみなしている。ここで、「同項第2号に規定する対価の額」とは時価の2分の1に満たない金額であり（所得税法施行令169条）、対価ゼロの場合を含む。とすると、贈与を「対価ゼロの譲渡」とみることで、贈与は59条2項の適用範囲に含まれることになり、59条2項を適用する結果として譲渡損を計上しないという結論を導き出すことができる<sup>(18)</sup>。

この解釈によると、59条1項1号にいう「贈与」は、2号にいう「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡」に含まれるのであって、その結果として太郎に59条2項が適用される、というわけである。これに対しては、それならばなぜ、所得税法59条1項1号は「贈与」をわざわざ取り出して、2号とは別に規定したのかという疑問が残る。ただし、最高裁の一般論をうけて「資産の譲渡」の意義を広く解する立場にたち、現行所得税法の中に解釈論上の受け皿を見いだそうとすれば、第2の解釈にも、それなりの理由があるであろう。

#### (4) 検討

いずれの解釈も一長一短があり、いずれかの全面的な採用には躊躇をおぼえるところである。

第2説のように、59条1項1号の「贈与」が2号の「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡」に含まれるという解釈に対しては、それでは1号の贈与に関する部分が死文化してしまう、という批判がありうる。

この点について、1号の贈与に関する部分が死文化してもかまわないと割り切ってしまうことはできないものであろうか。解釈論としては据わりが悪いが、このように割り切れれば、1号の贈与に関する部分は本来不要であり、単に注意的に規定したにすぎないということになる。この割り切りは、論理的に鋭いものがあり、将来の立法論の指針となりえよう。

もっとも、解釈論としては若干歩みを進めすぎている感も否めない。沿革的にも、贈与と低額譲渡を書き分ける規定振りは、昭和25年法律71号による所得税法5条の2においてみなし譲渡の原始規定が設けられたときから踏襲されてきた<sup>(19)</sup>。その下で、みなし譲渡の対象となる「贈与」の意義をめぐって重要な裁判例が積み重なっており<sup>(20)</sup>、1号が全くの死文であるといいきることは、現時点の解釈論としては安定性を欠く。

#### (5) 本稿の結論

以上から、第2説にもかなりの魅力を感じるのはあるが、結論としては第1説をとっておきたい。すなわち、太郎について譲渡損の計上を否定することの説明としては、59条1項の不適用の結果、33条の適用効果が阻却され、譲渡所得の計算に入らないものと考ええる。

### 3 個人受贈者における取得費

#### (1) 取得費の引き継ぎ

贈与を受けた花子における資産Sの取得費は、どの規定によって導くべきであろうか。ここで結論として、太郎の取得費10を花子が引き継ぐこと自体には、問題がない。この引き継ぎにより、資産Sの含み益は、太郎の段階ではなく、花子の段階で将来課税の対象とされることになる。

#### (2) 問題の所在

問題は、その根拠規定である。

文理の上では、所得税法60条1項1号が「贈与」と規定しているから、1号を適用するのが自然である。刑法の分野にいう法条競合のような考え方により、2号よりも適用範囲の狭い1号が優先して適用されるという解釈も、補強的に援用できよう。

これに対し、贈与が譲渡に含まれると解するならば、花子についても60条1項2号を適用するという解釈が成り立つ。つまり、「贈与」を対価ゼロの譲渡とみて、60条1項2号の「前条第2項の規定に該当する譲渡」、つまり、個人間で著しく低い対価で譲渡をし、譲渡損が生ずる場合に該当するものとする解釈である。花子についてのこの解釈は、太郎に対する59条1項の適用において上述した第2の解釈をとる立場から、59条と60条を整合的に読むことのできる解釈論として提唱されるであろう。

#### (3) 検討

このように、文理の上では1号が自然であり、59条の解釈と平仄をあわせる意味では2号にも理由がある。

2号説の難点は、60条1項1号の贈与に関する部分が死文化しかねない、ということにある。この点を重視すると、素直に文理にし

たがって、1号を適用すべきことになろう。

なお、ここで、折衷説を考案する可能性があるかもしれない。たとえば、1号の適用で支障が生じない場合には1号を適用し、2号を適用しないと支障がある場合には2号を適用するといった折衷的な解決である。しかし、技巧的であって分かりにくいいため、支持者は少ないであろう。

#### (4) 本稿の結論

以上を勘案し、花子の取得価額を決する根拠規定としては、60条1項1号を適用すべきであると考ええる。

### 4 個人受贈者における贈与税課税と所得税法上の取得費の関係

念のために付言しておけば、花子には、贈与を受けた時点において贈与税がかかる可能性がある。だが、花子における取得費は、あくまで上述の条文操作によって決すべきものであり、贈与税がかかるかどうかとは関係がない。

取得費の決定についてこのように考える理由としては、太郎の段階で含み益が清算されていないから、太郎の取得費10を花子が引き継ぐ、という理由付けによるべきであろう。つまり、花子が取得した資産Sが贈与税の対象とされることと、花子における資産Sの取得費の決定とは、少なくともキャピタル・ゲインの課税については、論理的にイレバント（無関係）な関係にある、と考えるのである。

この考え方によれば、現行法が、相続税がかかる場合と異なり（租税特別措置法39条）、贈与税がかかる場合に取得費に対する贈与税額の加算措置を講じていないことは、それなりに理屈が通っていることになる。一般化していえば、資産の受贈者にとっての取得費の決

定は、受け取った価値に対する課税を理由とするものではなく、贈与者における清算の有無を理由とする。ゆえに、入ってきたものに対する贈与税課税の有無は、取得費の決定に影響しない<sup>(21)</sup>。

## 5 他人の含み益を引き継ぐことの合理性

資産Sの含み益について太郎が課税を受けない代わりに、花子としては、太郎の手元で発生した資産の増加益についても、将来の譲渡時に課税される可能性が出てくる。このように花子が他人の含み益を引き継ぐことは、キャピタル・ゲイン課税を繰り延べたことの帰結である。所得税法60条1項の趣旨として、最高裁が確認するところでもある<sup>(22)</sup>。この考え方を一步展開すれば、資産に関するキャピタル・ゲインやキャピタル・ロスも、誰かの手元で必ず一回清算されなければならないという方向に向かうであろう<sup>(23)</sup>。

もっとも、花子個人の視点からみた場合、他人の手元で発生した含み益について課税を受けることは、合理的であろうか。この疑問については、次の応答が可能である。第1に、贈与は多くの場合、家族構成員間など人的に密接な関係のある者の間で行われるであろうから(これは実証研究を要する言明であるが)、そのような場合、花子は全くの他人の税金を背負い込むわけではない。第2に、仮に太郎の手元で清算課税されていたとすれば、花子は所得税引後の財産価値分しか受贈できなかったかもしれない。このように考えると、個人が個人から贈与を受ける財産には、含み益に関する潜在的な租税債務が付着していると説明するのが適切であろう。

この場合、贈与税の課税ベースを計測する上で、将来納税するかもしれない所得税の租税債務の現在価値を債務控除の対象としなければ、贈与財産が過大に評価されてしまう<sup>(24)</sup>。しかし、そのような現在価値を確定するのは困難であり、現行相続税法はそのような債務控除を認める明文の規定を置いていない。なお、立法のあり方と

しては、贈与税の課税標準の算定において調整するのではなく、潜在的所得税額を贈与税額から税額控除する方式も設計することができよう。

## 6 資産の含み損の実現が繰り延べられる場合

以上に述べたことは、贈与された資産が含み損を抱えている場合にも、同じようにあてはまる。たとえば、事例2で、資産Sの取得費が50であり、贈与時の時価が10であったとしよう。このとき、Sの含み損40は、贈与時に太郎の段階で実現することはない（所得税法59条2項）。花子における資産Sの取得費は、太郎における取得費を引き継ぎ、50となる（60条1項2号）。

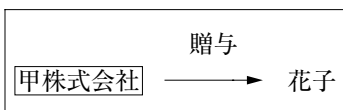
# V 法人から個人への贈与

## 1 法人贈与者における含み益の清算

事例3は、甲株式会社が花子に対し、資産Sを贈与する場合である（図3）。

この場合、甲においては、贈与した資産Sの贈与時の価額50につき法人税法37条の寄附金規定の適用があり（7項の「その他の資産の……贈与」をした場合にあたる）、同時に、22条2項による50の益金計上、22条3項1号によるSの原価10の損金計上がある。よって、資産Sの含み益は、贈与時に甲の手元で課税に服することになる。

図3 事例3の図解





## 2 個人受贈者における取得費

### (1) 問題の所在

では、花子におけるSの取得費はどうか。

60条1項1号は「贈与」と規定するだけであり、誰から贈与を受けたかについて明示していない。そのため、規定を卒然と読むならば、法人からの贈与についても1号が適用され、花子が甲における取得費を引き継ぐことになるようにも見える。しかし、資産Sの含み益40は甲の段階ですでに清算されているから、花子におけるSの取得費を10とすれば、含み益に対して再度課税が及ぶことになってしまう。

この結果を避けるための解釈論として、2つのものが考えられる。

### (2) 60条1項1号の限定解釈

第1説は、60条1項1号にいう「贈与」を目的論的に限定解釈し、贈与側で含み益を清算する法人からの贈与を含まないと解するものである。

この点に関する最高裁の先例は、見あたらない。けれども、最高裁はかねてより、「所得税法60条1項1号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まない」と判示している<sup>(25)</sup>。1号をそのように解する理由は、個人贈与者に経済的な利益を生じさせる場合、贈与者の段階で含み益に対する課税が及ぶから、取得費の引き継ぎに適さないということにあると考えられる。そうだとすれば、法人贈与者において資産の含み益が課税の対象となる場合についても同様に、1号の「贈与」に含まれないと解するのである。

### (3) 60条1項柱書きの解釈

第2説は、60条1項柱書きにいう「前条第1項に規定する資産」に、「居住者の有する」という文言を読み込む解釈である<sup>(26)</sup>。

ここにいう「居住者」は個人であるから、60条1項の適用対象は、贈与者が個人であった場合のみをカバーし、贈与者が法人であった場合を除外することになる。この解釈は、60条1項1号2号に挙げられている他の事由が、相続・遺贈・個人間低額譲渡のように、贈与者が個人の場合であることとも平仄が合う。

### (4) 検討

これら2つのうち、第1説は、資産の贈与者においてキャピタル・ゲインが清算されたかどうかを基準とし、60条1項1号の文言を目的論的に解釈する。第2説との違いは、贈与をする法人が非課税法人である場合に端的に表れるであろう。たとえば、事例4と異なり、贈与側の法人が公益法人であった場合、非収益事業の一環として資産Sを贈与しても、法人側で資産の含み益が清算され課税に服することはない。このとき、第2説であると、60条1項は個人による贈与に限るから、花子が取得費を引き継ぐ余地はない。これに対し、第1説のもとでは、法人側で含み益の清算が済んでいないことを理由として、60条1項1号にいう「贈与」にあたると解する余地がでてくる。

これまで述べてきたように、本稿は、贈与した側において資産の含み益・含み損が清算済みであるかどうかと連動する形で、受贈者における資産の取得費を考える発想を支持してきた。したがって、第1説の発想に共感できることが多い。もっとも、受贈者としては贈与者段階での課税の有無をどのようにして知りうるか、手続が明定されていない場合に執行が不安定にならないか、といった問題が残ることは否定できない。

これに対し、第2説は、より文理に忠実に規定を解釈するものであり、解釈技術として洗練されている。執行上の安定性も高いであろう。もっとも、厳密に言えば、「居住者の有する」資産であるということは、資産の所有を示すにとどまる。贈与の主体を明示するものではない。よって、他人物売買のような場合まで想定すると、誰が贈与したかについては解釈で補う必要があるだろう。つまり、「居住者の有する」資産であれば当然に個人が贈与した場合であると考え、60条1項の適用範囲から法人からの贈与を除外するのである。

#### (5) 本稿の結論

本稿では、資産に関するキャピタル・ゲインを誰かの手元で一回清算課税する（＝重複課税もなければ課税漏れもないようにする）という発想をこの規定の解釈論として貫徹するための試みとして、第1説を支持しておきたい<sup>(27)</sup>。ただし、この説を執行可能なものにするには、贈与者＝非課税団体から受贈者に対する通知など、必要な手続を整備することが必要であろう。

#### (6) 60条1項不適用の帰結

以上、事例3の花子には、所得税法60条1項は適用されず、取得費の引き継ぎはない。

花子におけるSの取得費は、受贈時の時価ベースで決定し、50とされよう。その根拠規定としては、Sがいずれの資産であるかによって異なる。たとえば、たな卸資産（所得税法施行令103条1項3号）、有価証券（同109条1項5号）、減価償却資産（同126条1項5号）のような場合、明文の規定がある。その他の資産についても、キャピタル・ゲイン課税の趣旨からみて、贈与者において課税が及んだ範囲に連動する形で取得費を定めるための規定を置くことが望ましい。

### 3 個人受贈者に対する一時所得課税

花子には一時所得が生ずる可能性がある（所得税基本通達34-1（5）参照）。一時所得の総収入金額として50がカウントされることは、花子における資産Sの取得費の決定と—それはキャピタル・ゲイン課税との関係で定まるべきものであるから—論理的には「すれちがひ」の関係にある<sup>(28)</sup>。

### 4 法人段階で含み損を実現する場合

以上に述べたことは、贈与側の法人で含み損を計上する場合にも、同様にあてはまる。たとえば、乙株式会社における資産Sの簿価が50であり、贈与時の時価が10であったとしよう。このとき、含み損40は贈与時に乙の段階で清算され、花子におけるSの取得費は10となる。

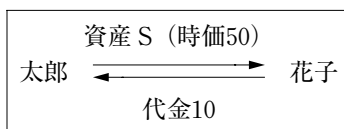
## VI 個人間の低額譲渡

### 1 前提問題としての時価の認定

事例4は、太郎が花子に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを、「著しく低い価額の対価」（所得税法59条1項2号，所得税法施行令169条）によって譲渡した場合である（図4）。

この事例では、売却時のSの時価50に対して、代金10は1/2未満であり、「著しく低い価額の対価」による譲渡という要件を満たすことが明白である。現実には、資産の時価を測定することが困難で

図4 事例4の図解



あることから、この要件を満たすかどうか争われる例が多い<sup>(29)</sup>。時価の認定こそが実務上最も困難な課題であることは想像に難しくなく、所得税法59条1項2号が時価の1/2基準というおおまかな基準を採用している理由も、時価の認定に幅がありうることを念頭においたものであろう。ここでは、時価の認定をめぐる問題が解決した場合に条文の適用関係がどうなるかという点に、論題をしぼりこむ。

以下、上の基準を満たす対価による譲渡のことを、単に「低額譲渡」と呼ぶ。

## 2 個人間低額譲渡における損失計上の繰延べ

所得税法59条1項2号は、括弧書きが明示しているように、法人に対する低額譲渡に限って適用される。よって、個人間の低額譲渡である事例4には、適用がない。

このとき、太郎の譲渡所得の金額を33条3項によって計算したとすれば、総収入金額が10であり、取得費が20であるため、譲渡損が出てくることになる。この結果をそのまま放置すれば、経済的にみれば資産Sについて含み益があるにもかかわらず、太郎は、譲渡対価を操作することにより、自分は損出しをした上で、膨張した含み益を花子に付け替えることが可能になってしまう。そこで、このような場合に備えて、59条2項は、譲渡所得の計算上、不足額を、なかったものとみなしている。よってこの事例においても、太郎は、譲渡損は計上できないことになる。

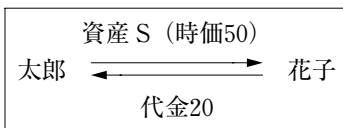
この場合、花子の取得費は、所得税法60条1項2号により、太郎の取得費20を引き継ぐ。これは、太郎の段階で譲渡損を計上しなかったことと連動している。こうして、譲渡時に資産Sに存した含み益40に対する課税は、太郎の段階から花子の段階へと繰り延べられる。

花子には、贈与税がかかる可能性がある（相続税法7条）。このことが花子における資産Sの取得費の決定の理由付けとして不適切であることは、前述した通りである。

### 3 時価の1/2未満で譲渡損の出ない場合

ここで、事例4の数値例を若干変更し、譲渡損が出ない場合について考えてみよう。たとえば、太郎が花子に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを、代金20で売却した。太郎におけるSの取得費は10であり、売却時のSの時価は50である、という数値例で検討する（図5）。

図5 事例4の変化型その1



このとき、個人間の低額譲渡であるため、太郎に対して59条1項2号の適用はない。しかも、太郎にとって、譲渡所得の総収入金額が取得費を上回っているから、59条2項にいう不足額もない（譲渡費用は無視する）。よって、59条2項の適用もない。結局、59条は適用されず、本則である33条が適用されることになる。こうして、譲渡対価20は、資産Sの時価50の1/2未満であるけれども、この20がそのまま総収入金額として計上される。

この場合に太郎が譲渡所得の計算上控除できる取得費の計算については、(あ) 10がそのまま計上されるという考え方と、(い) 時価50に占める対価20の比率を10に乗じた4が計上されるという考え方が、いずれも成立しうる。所得計算のあり方としては、(い)のほうが精密である。だが、所得税法59条2項はわざわざ法人に対する低額譲渡のみに限ってみなし譲渡としているから、個人間の低額譲渡については、損失が出ない限りは当事者自治に処理をゆだねて取

得費控除を認めていると解する余地がないわけではない。しかも、現実事例においては時価の正確な認定が困難であるため、仮に(い)のように解した場合、紛争の多発も予想される。控除する取得費を按分計算する場合には、控除できなかった残りの部分（この例では $10 - 4 = 6$ ）を、花子の段階で取得費に加算計算する必要もでてくる。このような処理を強制するためには、法令によって明確な規定を置くことが、租税法律主義の観点からも望ましい。以上から、(あ)の考え方のほうが、現行法の解釈としては穏当であると考ええる。

なお、低額譲渡を受けた花子において、資産Sの取得費は、20となる。その根拠規定は60条1項2号ではなく（「前条第2項の規定に該当する譲渡」にあたらぬ）、38条1項である。花子について贈与税がかかる可能性があることは、上の2におけると同様である。

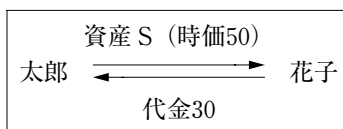
#### 4 時価の1/2以上の場合

さらに数値例を変えて、事例4において、譲渡対価が資産の時価の1/2以上であった場合についても、適用すべき条文は上の3におけるそれと変わらない。

たとえば、太郎が花子に対し、譲渡所得の起因となる資産Sを、代金30で売却した。太郎におけるSの取得費は20であり、売却時のSの時価は50である、という数値例で考えよう（図6）。

このとき、太郎には、59条1項2号の適用もなければ、同条2項の適用もなく、本則の33条が適用される。花子における資産Sの

図6 事例4の変化型その2



取得費については、60条1項2号の適用がなく、38条を適用して決定する。

## 5 譲渡側個人で譲渡損が発生する場合についての規律の存在理由

以上から明らかなように、所得税法59条2項および60条1項2号は、譲渡側の個人で譲渡損が発生する場合を念頭において、譲渡損をなかったものとみなし、損失の計上を繰り延べる。これらの規定の存在により、譲渡益が生ずる場合と譲渡損が生ずる場合とでは、異なる課税ルールが妥当することになる。

ところで、59条2項の規定の存在理由はどこにあるのであろうか。一般的には、損出しをしようとする納税者の動きに対処するものであるという説明が可能である<sup>(30)</sup>。ここではより具体的な人的状況を考えあわせ、次の仮説を提出しておきたい。個人間の低額譲渡が家族構成員の間で生ずることが多いかどうかは、実証研究に待つべきことがらである。しかし、もしそのような状況が存在するならば、この規定は、家族構成員の間での資産移転による損失計上を否定する機能を果たすことになる。その限りで、所得税法56条と同様、家族を一体としてとらえる発想があらわれているとみることも可能であろう。実証研究が待たれる領域のひとつである。

## Ⅶ 結論と展望

以上、個人から法人への贈与、個人間贈与、法人から個人への贈与、個人間低額譲渡につき、資産の含み益が誰に対して、いつどのように課税されるかを、所得税法59条と60条の適用関係に留意しながら検討した。



解釈論上の主要な結論をまとめると、次の通りである。

- \* 資産の移転を受けた法人における当該資産の取得価額は、資産を移転した個人に対する所得税法59条1項の適用の有無に連動させて決することが望ましい。
- \* 所得税法59条1項1号の不適用の結果、33条の適用効果が阻却され、譲渡所得の計算に入ることが禁止されると解すべきである。
- \* 所得税法59条1項1号にいう「贈与」は、論理的には同2号にいう「譲渡」に包摂されるが、1号の死文化を避けつつ文理に即したルール適用の安定性を確保するため、1号の適用余地を残すべきである。
- \* 所得税法60条1項1号と2号は、59条1項1号と2号の読み方と整合性を保つ形で解釈すべきである。
- \* 所得税法60条1項1号にいう「贈与」は、含み損益の清算が済んだ法人からの贈与を含まないと解すべきである。
- \* 個人間の低額譲渡であって、譲渡人について所得税法59条1項2号と59条2項のいずれも適用がない場合、譲受人における資産の取得価額は、38条によって決すべきである。

解釈論の常として、本稿の結論そのものには、異論があるであろう。しかし、所得税法59条と60条について解釈問題として整理すべき点が存在することを示すことができたとすれば、本稿の最小限の目的は達せられたことになる。建設的批判とより精度の高い検討を待ちたい。

注(1) 金子宏『所得概念の研究』75頁（有斐閣・1991年）。所得税法59条の規定は、シャープ勧告による前身規定の導入以降、いくたの変遷をとげている。この間の状況を通覧するには、所得

税基本通達60-1の表4を参照することが便利である。この表4をみながら、贈与と低額譲渡にしぼって変遷をたどってみると、4つの時期が存在する。すなわち、①昭和25年原始規定の時期、②昭和33年に被相続人からの死因贈与を適用対象からはずした時期、③昭和37年に選択制を導入した時期、④昭和48年以降の現行規定において個人間贈与と個人間低額譲渡を適用対象外とした時期、である。現行規定の形をとる前の①と③の各時期において、規定振りがどうなっていたかを記しておこう。

### ①の時期の規定

昭和25年法律71号における所得税法5条の2

[第1項] 相続、遺贈又は贈与に因り第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の移転があつた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

[第2項] 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時において被相続人が有していた財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）の金額及び葬式費用を控除した金額が30万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る財産の価額が3万円以下であるときは、これを適用しない。

[第3項] 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

## ③の時期の規定

昭37年法律44号による改正後の所得税法5条の2

[第1項] 遺贈(包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。)  
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。)に因り第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の移転があつた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

[第2項] 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

[第3項] 前2項の規定は、これらの規定に規定する遺贈、贈与又は譲渡が個人に対するものである場合において、当該遺贈をした者に係る相続人(包括受遺者を含む。)又は当該贈与若しくは譲渡をした者が、命令の定めるところにより、政府に対し、これらの規定の適用を受けない旨及び当該遺贈又は贈与若しくは譲渡に関する明細を記載した書面を提出したときは、これを適用しない。

- (2) たとえば、大島隆夫=西野襄一『所得税法の考え方・読み方 [第2版]』27頁(1988年)は、「私は実はこのみなし譲渡という制度が全然理解できないのです。……みなし譲渡の理論というのは現実の税制論としてはよほどの問題だろう」(大島発言)として、強く異論を述べている。同169頁以下も参照。
- (3) 岡正晶「相続税法及び所得税法における『贈与』」税務事例研究25号61頁(1995年)。
- (4) 法人に遺贈をしたところ、遺留分減殺請求を受けた場合について、最判平成4年11月16日訟月39巻8号1602頁(参照、水野忠恒『家族法判例百選 [第5版]』244頁(1992年))。人格的な

い社団等に対する遺贈につき、東京地判平成10年6月26日訟月45巻3号742頁。相続人が限定承認をしたのちに、相続財産が相続債務を超えることが明らかになった場合においても、所得税法59条1項1号が適用されるとしたものとして、東京地判平成13年2月27日税務訴訟資料250号順号8845（→東京高判平成13年8月8日税務訴訟資料251号順号8957で維持）。限定承認にかかる相続につき、被相続人のみなし譲渡所得に対する所得税の法定納期限は、家庭裁判所の審判の告知時から起算するのではなく、相続開始を知った翌日から起算するとしたものとして、東京地判平成15年3月10日訟月50巻8号2474頁（判例時報1861号31頁。参照、東亜由美『租税判例百選〔第4版〕』77頁（2005年））。

- (5) 租税特別措置法40条に関して、東京高判平成12年12月21日訟月48巻6号1546頁。
- (6) 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁（榎本家事件）。
- (7) 最判昭和63年7月19日判例時報1290号56頁（浜名湖競艇場用地事件）。参照、岩崎政明『租税判例百選〔第4版〕』78頁（2005年）。
- (8) 東京高判昭和62年9月9日行集38巻8＝9号987頁。
- (9) 最判平成17年2月1日訟月52巻3号1034頁（判例時報1893号17頁、ゴルフ場会員権付随費用事件）。参照、高野幸大・ジュリスト1319号182頁（2006年）。
- (10) 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）」ジュリスト1315号192頁，193頁（2006年）。
- (11) 本文で述べたことは、現実の事案に即した事例研究の意義を否定するものではない。論文の目的に応じて、適切な素材が異なってくるというだけのことである。譲渡所得に関する裁決例を素材とした事例研究として、増井良啓「転々譲渡と所得税—国税不服審判所平成6年5月31日裁決を念頭において—」税務事例研究31号51頁（1996年）、増井良啓「転々譲渡と所得税(2)—国税不服審判所平成6年11月25日裁決を念頭において—」税

務事例研究37号63頁（1997年）。

- (12) 2号でなく1号を適用する理由については、のちに、IV 2および3で述べる。
- (13) 本条で述べたのは租税政策（tax policy）の観点からの説明である。これに対し、施行令が取得価額という会計用語を用いていることからわかるように、贈与によって取得した資産を帳簿に記載する際に、対価が明らかでないため、その代わりに通常要する対価の額を用いているというのがむしろ通例の理解であろう。たとえば、武田昌輔『平成10年版立法趣旨法人税法の解釈』114頁（財経詳報社・1998年）は、棚卸資産の所得価額について、「購入、自家製造又は合併、出資によって取得された資産以外の棚卸資産（贈与、交換及び債権の弁済として取得した棚卸資産など）については、通常それに対応する対価の額が明らかでない場合が多い。たとえば現物の贈与を受けた場合の資産については、これに見合う対価が存在しない。……したがって、この場合にはその取得のときにおいて、その資産を取得するために通常必要とされる価額、すなわち仕入時価と、その資産を費消し、又は販売の用に供するために直接要した費用との合計額によることとされる。」とする。さらに参照、武田昌輔「事例研究第110回事例2」税研131号52頁（2007年）。なお、武田隆二『平成17年版法人税法精説』302頁（森山書店・2005年）は、有価証券の所得価額について、「この共通原理は、特定の条件を充足する場合以外は、有価証券のもつ公正価値（フェア・バリュー：購入時価で表現されるものとみなす。）こそが入帳価額となるべきだとする解釈の上に立っている。」と述べている。
- (14) 最判昭和43年10月31日・前掲注(6)、最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。
- (15) 2号でなく1号を引用している理由は、すぐあとで述べる。ちなみに、仮に2号によったとしても、個人間資産移転が2号の事由に該当しない点は、1号と全く同じである。

- (16) 最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁（名古屋医師財産分与事件）。参照，鬼塚太美『租税判例百選 [第4版]』80頁。なお，DHC コメントール所得税法 § 33・1 の1(2)は，「資産の無償譲渡である贈与等は所有権の転移ではあるが，本条 [33条] 第1項にいう『譲渡』に含まれない」という説を紹介している。
- (17) 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5 = 6号192頁，207頁（2006年）は，「やや無理のある解釈」と断りつつ，「収入金額が発生しないことをも擬制している」という考え方を示唆している。
- (18) 岡村・前掲注(17)・207頁。
- (19) 注解所得税法研究会編『4訂版注解所得税法』207頁（大蔵財務協会・2005年）は，相続・遺贈・贈与による資産の移転について規定を設けたことから，「その理論的アナロジーとして『著しく低い価額による資産の譲渡』の場合も，これと同様とされた」と説明している。
- (20) 前掲注(6)。
- (21) 水野忠恒「譲渡所得の取得価額」日税研論集50号63頁，73頁（2002年）は，米国の立法例において，贈与により財産の取得をした場合，贈与税が課された分だけ取得価額を引き上げる規定が置かれたことを紹介している。遺産税体系の下での贈与税の課税方法にも関係する可能性があり，比較法の観点から検討を要する点である。
- (22) 最判平成17年2月1日・前掲注(9)。
- (23) 田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究65号27頁，35頁（2002年）は，「みなし譲渡課税の理念は，資産の移転時のそれぞれにおいて，すべて資産の増加益に課税しようとするものであり，法59条1項のみなし譲渡課税の規定と，みなし譲渡課税の後の譲渡をにらんで規定された法60条2項の規定とは，一体として，この理念を具体化したものということができる。」とする。ただし，増加益を清算するという考

え方そのものについては、田中治＝土師秀作「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料の取得費性」三木義一＝田中治＝占部裕典編著『租税判例分析ファイル I 所得税編』58頁、65頁（税務経理協会・2006年）で、「すでに現行法の仕組み自体が、……みなし譲渡課税を縮小していることからして、この本質論の現実妥当性には相当の疑問がある。」と述べている。

- (24) 相続の場合について、佐藤英明『プレップ租税法』185頁、190頁（弘文堂・2006年）。
- (25) 最判昭和63年7月19日・前掲注(7)。
- (26) 岡村忠生ほか『ベーシック税法』116頁（岡村執筆・有斐閣・2006年）。
- (27) この点については、さらに突っ込んだ議論が必要である。非課税団体Eから個人Iに対して含み益のある資産Sが移転した場合、第1説は、Eで清算されなかったことを理由として、Iの段階で含み益を課税対象に含める。これは、Eに対する人的非課税措置を、個人間贈与に対する課税繰り延べと同様に扱うものである。これに対しては、Eに対する人的非課税措置により強力な効果を付与すべきであり、移転時の資産Sの含み益は将来にわたっても課税の対象から除外すべきであるという異論が予想される。このようなやり方は、たとえば米国法における相続時の基準価額の付け替え（step up basis）などに例がある。このやり方は、Eの租税属性をIに移転するものであり、その立法政策論上の当否については、議論がある。参照、増井良啓『結合企業課税の理論』320頁（東京大学出版会・2004年）。
- (28) これに対し、時効取得の場合の資産の取得費につき、東京地判平成4年3月10日訟月39巻1号139頁は、入ってきたものについて課税されたことが取得費を時価とする理由であると考えているようである。時効取得の場合のあるべき課税方式については、佐藤・前掲注(24)・244頁を参照。
- (29) 時価の認定をめぐる裁判例として、神戸地判昭和41年4月30日訟月12巻8号1210頁、名古屋高判昭和48年12月6日訟月20巻

5号179頁，東京地判平成2年2月27日訟月36卷8号1532頁，  
横浜地判平成3年6月10日訟月38卷3号519頁→東京高判平成  
4年6月29日訟月39卷5号913頁など。

- (30) 中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集30号89頁，115  
頁(2002年)。なお，大島＝西野・前掲注(2)・174頁(西野発言)  
は，「所得税が家事費，家事関連費の控除を認めないという大  
原則に立つ限り当然の規定ですね」とする。