

譲渡所得の意義と範囲

—譲渡所得と譲渡所得と区分される所得—

齋藤孝一

I. 譲渡所得の意義

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所得税33条1項）。譲渡所得の本質は、キャピタル・ゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益である¹。そして譲渡所得課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである（最判昭和43年10月31日月報14巻12号1442頁、最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁）。

1. 譲渡所得の基因となる「資産」の意義

譲渡所得の基因となる「資産」の意義については、税法に特段の定義が置かれていないことから、所得税法33条2項に該当する「棚卸資産、準棚卸資産、山林」（以下「法定除外資産」という）を除き、あらゆる資産を含む広い概念である²。あらゆるとは、①経済的（財産的）価値が存在すること、②取引の対象物であること（市場性を有していること）、③キャピタル・ゲイン又はロスの生ずる可能性があるものであること、④譲渡所得の基因となる資産以外の資産（法定除外資産）ではないものをいう³。

したがって、譲渡性のある財産権をすべて含む概念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広く含まれる⁴。

2. 譲渡所得の基因となる資産の「譲渡」の意義

譲渡所得の基因となる資産の「譲渡」とは、資産を「移転」させる一切の行為をいう。有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む概念である⁵。

¹ キャピタル・ゲインについては、それを課税の対象とすべきかという原理的問題から、他の所得類型との限界をどのように画するかという法解釈上の問題、さらには、それをどのように補足するかという租税行政上の問題に至るまで、問題がきわめて多い（金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』89頁〔有斐閣、2012〕）。

² 植松守雄編著『注解所得税法〔五訂版〕』663頁（大蔵財務協会、2011）。

³ 中村淳一編『平成27年版図解譲渡所得』6頁（大蔵財務協会、2015）。

⁴ 金子宏『租税法』231頁（弘文堂、20版、2015）。「借家権」がここにいる資産に含まれるかは消極に解すべきであり、借家の立退料は一時所得にあたと解すべきであるが（金子宏『租税法』239頁〔弘文堂、19版、2014〕）、裁判例は譲渡所得にあたと解する傾向にある（大阪地判昭和44年1月28日行集20巻1号80頁、大阪高判昭和45年4月6日税資59号586頁、大阪地判昭和50年4月24日行集26巻4号603頁、東京地判昭和51年2月17日訟月22巻3号791頁、東京高判昭和52年6月27日月報23巻6号1202頁、京都地判昭和56年7月17日税資120号218頁）。なお、国税庁通達では、一般的に「借家権の消滅の対価の額に相当する部分の金額」は譲渡所得に該当し、他の部分は一時所得に該当する（所基通33-6、34-1）とのみ定め、公共事業の損失補償による借家補償金については、譲渡所得として取り扱うこととしている（措通33-30）。

したがって、有償譲渡であるところの通常の売買のほか、交換、競売⁶、公売、収用、代物弁済（民法482条）、財産分与⁷（民法768条⁸）、物納、法人に対する現物出資、贈与者が受益者となる負担付贈与（民法553条）、代償債務の履行、共有物の分割、職務発明について特許法35条3項に基づいて支払を受ける相当の対価⁹などのほか、無償譲渡であるところの贈与（負担付贈与を除く）、寄附、遺贈も譲渡に含まれる。

3. みなし譲渡

みなし譲渡課税が行われるのは、次に掲げる事由により居住者の有する譲渡所得の基因となる資産についての移転があった場合には、その事由が生じた時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなすとされている¹⁰。

①法人に対する贈与又は遺贈

②法人に対する時価の2分の1未満の対価による譲渡

③個人に対する限定承認に係る相続又は包括遺贈

山林（事業所得の基因となるものを除く）についても同様である（所得税59①、所税令169）。

なお、譲渡所得の基因となる資産の移転ではないが、借地権設定の対価として、その土地の時価額の2分の1を超える権利金等の支払いを受けた場合¹¹（所税令79条1項）、契約に基づき譲渡所得の基因となるべき資産が消滅したことに伴い補償金等の支払いを受けた場合（所税令95条）も、資産の譲渡があったものとみなされ、譲渡所得の課税関係が生ずることとされている。

⁵ 金子・前掲注(4)238頁。

⁶ 最判昭和40年9月24日民集19巻6号1688頁。

⁷ 離婚に当たって夫から妻に対してなす財産の移転が、慰謝料としてなされた場合は、夫が慰謝料債務の全部または一部の履行として自己の財産を妻に移転し、それによってその財産の時価相当額の債務が消滅することを意味するから、それが資産の譲渡に該当し、その財産の時価相当額の収入があったと解される（名古屋高判昭和46年10月28日行集22巻10号1679頁）。しかし、夫婦共通財産の清算の意味における財産分与の場合に資産の譲渡といえるかどうかは問題である。最高裁は、財産分与義務の消滅という経済的利益を享受したものといたえるとして譲渡所得課税を是認した（最判昭和50年5月27日判決民集29巻5号641頁）。しかし、形式的には、夫の所有する財産が妻に移転するよう見えても、その実質は、妻の潜在的権利を顕在化させ、それを正式に妻に帰属させることであるから、そこには資産の譲渡は存在しないと解され最高裁判決には問題が多い（金子・前掲注(1)103頁）。

⁸ 民法768条の財産分与の請求は、夫婦共通財産の清算、離婚による損害賠償、離婚後の扶養の3つを含むと解される（我妻栄『親族法（法律学全集）』154頁（有斐閣、1961年）。財産分与においては、離婚による損害賠償、離婚後の扶養の場合であっても、任意の譲渡とはいえないので、譲渡に当たらず、譲渡所得を発生させないものとするのが妥当ではないかと考える（金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』106頁〔有斐閣、2012〕）。

⁹ 退職後に支給される和解金を含む。ただし、この点について立法論として異論があるため今後の動きに注意する必要がある（金子・前掲注(4)241頁）。反対、大阪高判平成24年4月26日月報59巻4号1143頁。なお、一審・控訴審共に譲渡所得と主張する原告敗訴となっており、課税庁は雑所得と主張している。現在上告中（最高裁平成24年〔行ヒ〕第283号）であり、上告審の判断が待たれるところである。

¹⁰ 未実現のキャピタル・ゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としている（金子・前掲注(4)243頁）。

¹¹ 権利金の取得がその性質上すべて譲渡所得に含まれるという理由によるものではなく、権利金が地価の2分の1をこえるような多額にのぼる場合に、それを不動産所得として扱うと、高い税率が適用され、権利金の授受を行わず地代を高額とする場合に比較して、税負担が重くなるため、それを緩和する必要があるという理由による（金子・前掲注(4)239頁）。

ところで、個人に対する贈与、低額譲渡の場合には、「みなし譲渡課税」はなされず、その受贈益に対しては受贈者に対して贈与税が課されるが（相続税1の4、同7）、包括的所得概念からすると、受贈者や譲受人に利得が生ずるので、一時所得課税が認識されるところ、二重課税排除の観点から非課税とされている（所得税9①十六）。

また、所得税法60条1項の規定により、譲渡所得課税が繰り延べられたとはいえ、前所有者の保有期間中に生じたキャピタル・ゲインについてまで、受贈者や譲受人に肩代りさせるのは不合理であるかと思われる。その点について、昭和48年の所得税法改正までは、受贈者等が取得価額の引継ぎに同意をしたことを証する書面を添付して贈与者等が「みなし譲渡」課税は受けない旨を記載した書面を税務署長に提出したときは、その課税を行わないこととしていたのである（昭和48年改正前の所税令170）。このような制度の沿革からみると、本来は贈与者と受贈者の合意に基づいて選択すべき課税の肩代りを、いわば法律上そのような合意の存在を擬制したものということができよう¹²。

4. 法人受遺者に対する遺留分減殺請求とみなし譲渡をめぐる判決の検討（最判平成4年11月16日判時1141号66頁）

本判決は、法人受遺者が遺留分減殺請求により価額弁償（民法1041）をした場合の遺贈者の「みなし譲渡」課税について初めて最高裁が判示したものである。

（1）事件の概要

法人への土地の遺贈があり、その後、相続人らは、遺贈者（被相続人）のみなし譲渡所得税に係る準確定申告をした。さらに、相続人らは、法人に対して遺留分減殺請求をし、法人は相続人らに財産の返還ではなく価額弁償を行った。そこで、相続人らは、「遺留分減殺請求を基因として、価額弁償により被相続人の譲渡所得申告が過大となった」として、更正の請求をしたところ、税務署長が「遺贈は所得税法59条1項1号の遺贈に該当し、相続発生時の時価に相当する金額によって、譲渡があったとみなされる」として、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことにより本訴を提起したのである。

（2）争点

本件の争点は、法人に対する遺贈により資産の所有権が法人に移転後に、受贈者である法人が遺留分権利者に支払った価額弁償金を、被相続人の譲渡所得の金額の計算上、譲渡収入金額から控除できるか否かである。

（3）判旨

本件土地の遺贈に対する遺留分減殺請求について受遺者が遺留分侵害に係る土地の相当部分を返還するのではなく価額弁償を行ったのであるから、本件土地が遺贈により被相続人から受遺者に贈与されたという事実には何ら変動がないこととなり、したがって、遺留分減殺請求が遺贈による本件土地に係る被相続人の譲渡所得に何ら影響を及ぼさないとした原審の判断は、正当とし是認することができるかと判示した。

なお、本判決には、味村裁判官の次のような反対意見が付されている。

「受贈者は、減殺を受けるべき限度において、遺贈の目的の価額を遺留分権利者に弁償して

¹² 植松・前掲注(2)739頁。

返還義務を免れることができるが、その効果を生ずるためには、受遺者は遺留分権利者に対し価額の弁償を現実に履行し又は価額の弁償のための弁済金の提供をしなければならず、その価額算定の基準時は、現実の弁償がされる時である。かかる弁償をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利は、相続時ではなく、価額弁償が現実に行われ、又はその提供が行われた時点で、遺留分権利者から受遺者に移転するというべきであり、遺贈により被相続人から受遺者に移転するということはできない。したがって、遺留分減殺請求に係る土地の持分を受遺者が取得したことは、所得税法59条1項1号の遺贈による移転に該当しないというべきである。同条項に遺贈が掲げられているのは、遺贈が対価を伴わない資産の移転の事由の一つであるからであり、受遺者が遺贈の目的物を取得するのに対価の支払いをする場合には、同号の遺贈にあたらないというべきであり、係る価額弁償を行った受遺者は、遺贈の目的を取得するために対価を支払っているのであるから、係る取得は同号の遺贈に該当しないというべきである。』

(4) 検討

法人への遺贈があった場合には、当該遺贈に係る財産は相続開始時の時価で法人の益金に算入され、相続人は準確定申告により、被相続人に係る譲渡所得税を支払うこととなり、その譲渡所得税は相続人の相続税申告において債務控除することとなる。

本件のように、遺留減殺請求が相続人から法人に対してなされた場合¹³において、価額弁償金を法人が支払うときは、その価額算定の基準日は価額弁済のなされる時における時価とされ（最判昭和51年8月30日民集30巻7号768頁、相基通11の2-10参照）、係る価額弁済金は、法人の支払い時の事業年度の損金となり（したがって、遺贈財産の帳簿価額の変更はなく、当該財産を将来売却した場合に取得費とすることはできない〔最判平成6年9月13日判時1593号97頁〕）、一方、価額弁済金は遺留分権利者たる相続人の取得相続財産として代償分割金と同様に相続税の課税対象となる¹⁴（相基通11の2-9参照）。

相続税法は、遺留分減殺請求における民法上の効果に直接連動させて課税関係を調整するのではなく、実際に返還すべき財産の範囲や価額弁償金が確定した段階をとらえて更正の請求や修正申告をすることができるとしている¹⁵が（相続税32①三）、個人間の遺留分減殺請求事件であれば、遺留分権利者の申告は義務的ではない。しかし、法人は相続税を課税されていないので、法人への遺贈に対する遺留分減殺事件の場合には、遺留分権利者には、義務的な期限後申告や修正申告義務が課され、全体の財産額が増加するので他の相続人等も期限後申告や修正申告が必要になる場合もある。

ところで、遺留分減殺請求により目的物を返還した場合の民法上の遺贈の効果がどのようなかについては、判例・学説とも必ずしも明確ではない¹⁶。

¹³ 遺留分減殺請求がなされた場合でも価額弁済金が確定するまでは、減殺請求がなかったものとして相続税申告を行うものと解される。

¹⁴ 相続開始時から価額弁償時までに資産の値上がり益も価額弁償金（相続財産）に含まれるという問題点があるろう。

¹⁵ 「できる」という表現は、国庫にすでに納付されている納税額の変動ではなく、当事者間での金銭調整の機会を提供しているとの理由によるものと解される。したがって、遺留分減殺請求事件の解決にあたり、当事者間で更正の請求や修正申告をしない旨の合意も可能である（池田秀俊編著『家事事件処理の税務』362頁〔新日本法規、2005〕）。

¹⁶ 植松・前掲注(2)743頁。

本件につき最高裁は、遺留分減殺請求により目的物を返還した場合には、遺贈の効果は相続開始時点で遡るが、価額弁済金を支払った場合には遺贈の事実には変化がない旨の判示は、正当な判示といえよう。

本判決に反対意見を表明した味村裁判官は「価額弁済をする場合には、遺贈の目的とされた当該権利（筆者注：返還すべき土地所有権）は、相続時ではなく価額弁済が現実に行われた時点で遺留分権利者から受遺者（筆者注：遺留分義務者）に移転されたというべきであり、遺贈によって被相続人から受遺者に移転するということではできない」とし、遺留分減殺請求を基因として、遺留分義務者が本件土地の持分を価額弁済金という対価を支払って遺留分権利者より取得しているので、無償の贈与を前提にしている所得税法59条1項1号の適用はないとする見解を述べている。

しかしながら、代償分割金の場合には、相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議が調うまでの間は全相続人の共有に属し、一旦遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時まで遡りその時点で遺産を取得したことになるので、相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対し代償として金銭を交付して、遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が当該遺産を相続開始時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けて取得したといえないことはない。

このように代償分割金は、相続人間の協議（又は遺言による指定）によるので相続開始時にその効果が遡って生ずることに問題はないが、遺留分減殺請求は、物権的形成権であり、その権利が行使されると、遺留分を侵害している限度で遺贈の効力が失われ、減殺された財産の所有権が遺留分権利者に帰属する（最判昭和41年7月14日民集20巻6号1183頁）ので、代償分割のように遺産分割協議等でその帰属が定まるというものではない。代償分割金と遺留分減殺請求に基づく価額弁済金とを同列に論ずることはできないといえよう。

そこで、みなし譲渡課税の更正の請求の可否についてみると、現物返還がされた場合は、遺留分権利者は取得した財産の取得価額を引き継ぎ、当該財産が遺留分権利者によって売却されたときに、被相続人の保有していた期間のキャピタル・ゲイン課税が実現することになるので、みなし譲渡課税の更正の請求は是認されなければならないが、価額弁済された場合には、被相続人の保有していた期間のキャピタル・ゲイン課税の修正については、取得価額の引継ぎがないので、みなし譲渡課税の更正の請求はできないと解すべきであろう¹⁷。

味村裁判官のいう遺留分義務者は価額弁済金という対価を支払って、遺贈の目的を取得したのであるから、所得税法59条1項1号の適用はないとする見解によれば、みなし譲渡課税の一部取り消しとなるが、係る部分についての被相続人の保有していた期間のキャピタル・ゲイン課税が亡失されることとなり、味村見解は採用できないといえよう¹⁸。

¹⁷ 法人税では、現物返済がされた場合には、返還損／土地 という仕訳になり、価額弁済がされた場合には、価額弁済損／現金 という仕訳になり、土地の帳簿価額の修正は起こらない。

¹⁸ 法人税課税において遺贈で受け入れた財産の時価相当額が全額益金算入されているので、国庫にとっては、被相続人の保有していた期間のキャピタル・ゲイン課税は法人税で実現しているのである。

Ⅱ. 所得税の課税されない譲渡所得（法定非課税譲渡所得）

譲渡所得に該当する所得であって、非課税所得とされるものは、次の7つの所得である。

- ①生活用動産の譲渡による所得（所得税9条1項9号）
- ②強制換価手続による資産の譲渡による所得等（所得税9条1項10号）
- ③公社債等の譲渡による所得のうち一定のもの（租特37の15条、同法37の16条）
- ④国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得（租特40条）
- ⑤国等に対して重要文化財を譲渡した場合の譲渡所得（租特40の2条第1項）
- ⑥物納による譲渡所得（租特40の3）
- ⑦債務処理計画に基づき資産を贈与した場合の譲渡所得（租特40の3の2）

Ⅲ. 譲渡所得とその他の所得（事業・雑・山林）との区別

資産の譲渡により所得が譲渡所得に含まれるか否かは、納税者の税負担に影響するところが大きく、その意味でも譲渡所得の意義と範囲をどう考えるかはきわめて重要な問題であり¹⁹、本問題を巡って争いがある²⁰。

1. 棚卸資産等・立木・有価証券・金銭債権の譲渡による所得で事業所得・雑所得・山林所得となるもの

譲渡所得は資産の譲渡による所得をいうが、所有者の意思によらない外部的条件の変化に起因する資産価値の増加は譲渡所得にあたるが（東京高判昭和48年5月31日行集24巻4・5号465頁）、次のような所有者の人的努力と活動に起因する資産価値の増加は、事業所得又は雑所得、山林所得にあるとされている²¹。

（1）棚卸資産又は棚卸資産に準ずる資産の譲渡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は事業所得又は雑所得とされる²²（所得税33②）。

①棚卸資産の譲渡は事業所得となるが、②不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る棚卸資産に準ずる資産の譲渡および③不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供した減価償却資産の譲渡で使用可能期間が1年未満のもの譲渡は雑所得となり（所税令81一、同令81二）、④事業所得を生ずべき業務の用に供していたもので、使用可能期間が1年以上のもの、かつ取得価額が10万円未満のものであり、その者の業務の性質上基本的に重要な所謂少額重要資産以外の減価償却資産の譲渡は事業所得となる（所税令81

¹⁹ 金子・前掲注(1)117頁。

²⁰ 事業を廃止した後に、残っていた在庫を譲渡した場合の所得（最判昭和32年10月22日民集11巻10号1761頁、東京高判昭和33年2月28日行集9巻2号206頁）。残品整理であれば事業所得と解されるが、残品は棚卸資産の性質を失って、廃業により投資用資産の性質を取得したと考えれば、譲渡所得が生ずると解すべきであろう（金子・前掲注(1)122頁）。

²¹ 金子・前掲注(4)242頁。

²² 資産はいかなる場合に棚卸資産といえるのか、非棚卸資産はいかなる場合に棚卸資産に転化するか、また棚卸資産が非棚卸資産に転化することがあり得るか、等の諸点について解釈上の問題が残されている（金子・前掲注(1)119頁、東京地判昭和50年4月14日月報21巻6号1342頁参照）。

二)。また、⑤棚卸資産に準ずる資産に該当しないもので、不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供した減価償却資産で1年以上の使用可能期間を有する取得価額10万円未満のものであり、その者の業務の性質上基本的に重要な少額重要資産を反復継続して譲渡する場合は、事業所得とされるが（所基通33-1の2（注）、所基通27-1）、反復継続して譲渡しない場合には、譲渡所得とされる。

- (2) 立木を伐採してからの譲渡又は立木のままで譲渡したことによる所得は、①山林を取得した日以後5年以内に譲渡したことにより生ずるもの（所得税32②）の譲渡は事業的規模であれば事業所得となり、②事業的規模でない場合は雑所得となり、上記①②以外の立木の譲渡は山林所得となる。
- (3) 有価証券の譲渡で営利を目的として継続的に行われていることによる所得は、①事業的規模であれば事業所得となり、②事業的規模でない場合は雑所得とされている。なお、③有価証券の譲渡で土地の譲渡に類似するものは、分離短期譲渡所得とされている（租特32②）。
- (4) 金銭債権の譲渡による所得²³は、①事業的規模のものであれば事業所得とし、②事業的規模のものでない場合は雑所得となる²⁴。

2. 土地建物等の譲渡による所得で事業所得や雑所得となるもの

土地建物などの不動産の譲渡による所得は、通常は譲渡所得となるが、次に掲げる場合には、事業所得又は雑所得となるとされている²⁵。

- (1) 不動産業者が販売のために所有している不動産の譲渡による所得は、棚卸資産の譲渡に該当するので事業所得となる²⁶。
- (2) 極めて長期間保有していた不動産の譲渡による所得（所基通33-4、同33-5）は、固定資産である不動産の譲渡による所得であっても、当該不動産を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、所得税法33条2項1号に掲げる事業所得又は雑所得に該当することとなり譲渡所得には含まれないが、極めて長期間（おおむね10年以上をいう）引き続き所有していた不動産（販売目的で取得したものを除く）の譲

²³ 金銭債権の譲渡は、金利に相当するものとされている（国税不服審判所裁決平成9年5月30日裁決〔裁決事例集53号205頁〕）。債権の譲渡によって利益が生ずるのは、稀な例外であり、事業上生じた金銭債権が譲渡され、譲渡損が生じた場合は、それを事業損失に算入する（所得税51②）。一方、雑所得の基因となる利息付のものであるときは、その損失が生じた年の雑所得の金額を限度として必要経費に算入されるが（所得税51④）、無利息のものであれば、それについて生じた損失は所得計算上考慮されない（金子・前掲注(1)100頁）。

²⁴ 所得税法基本通達33-1において、金銭債権は所得税法33条1項に含まれない旨規定している。

²⁵ 金子宏教授は、宅地の造成に着手した時期、反復・継続的譲渡を開始した時期までの増加益はキャピタル・ゲインであるから、この場合の譲渡益のなかには譲渡所得と事業所得ないし雑所得の両方が含まれているので、その全体を事業所得または雑所得として課税するのは妥当ではなく、譲渡事業所得と事業所得ないし雑所得とに分けて課税すべきであろうとして、二重利得法を提起している（金子・前掲注(4)242頁、二重利得法の考え方を取り入れた裁判例として松山地判平成3年4月18日月報37巻12号2205頁）。

²⁶ 譲渡した土地の購入資金を借入で賄っていた場合、譲渡所得となると、その利子は所得金額の計算上控除できないが、雑所得と類別された場合には、必要経費になるため争いが惹起される。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か否かが問題となる（名古屋地判昭和46年12月10日行集22巻11・12号1892頁、横浜地判昭和5年5月6日月報21巻7号1507頁）。

渡のよる所得の実質は、資産保有期間中に潜在的に生じていた資産価値の増加益に相当するものが実現したと考えられることから譲渡所得として取り扱うこととされている（所基通33-3）。

(3) 固定資産である林地その他の土地につき区画形質の変更等を加えて譲渡した場合の所得は、次のように取り扱う（所基通33-4、33-5）。

- ①区画形質の変更又は水道その他の施設の設置に係る土地の面積（当該土地の所有者が2以上いる場合には、その合計面積）が概ね3,000㎡以下である場合は譲渡所得とする。
- ②区画形質の変更又は水道その他の施設の設置が土地区画整理法、土地改良法等法律の規定に基づいて行われたものである場合は譲渡所得とする。
- ③概ね10年以上引き続き所有していたものである場合で、区画形質の変更及び建物の建設による利益に対応する部分以外の部分の譲渡は譲渡所得とする。
- ④上記①から③までに該当しない場合は、事業的規模であれば事業所得とし、事業的規模以外は雑所得とする（事業と雑との区分は以下同じ）²⁷。
- ⑤建物を建設して譲渡した場合で概ね10年以上引き続き所有していたものであるときは、区画形質の変更及び建物の建設による利益に対応する部分は事業所得又は雑所得とする。
- ⑥建物を建設して譲渡した場合で概ね10年以上引き続き所有していたものでないときは、事業所得又は雑所得とする。

IV. 譲渡所得の対象となる資産の類別（総合・分離、長期・短期の類別）

譲渡所得は、長期間にわたって徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産の譲渡によって一挙に実現するものであるため、高い累進税率の適用を緩和する必要があるとの考慮から、譲渡された資産の保有期間が5年を超えているか否かを基準として、譲渡所得を長期譲渡所得と短期譲渡所得に区別している²⁸。

譲渡所得の対象となる資産は、譲渡資産の種類やその取得時期・保有期間などに応じ、総合課税の対象となるものと分離課税の対象となるものとに区分され、更にこれらの所得は、それぞれ長期譲渡所得となる資産と短期譲渡所得となる資産の都合8種類に類別される。

(1) 資産の譲渡に当たり総合課税の対象となる資産

総合課税とは、譲渡所得を給与所得や事業所得などと総合し、一般の累進税率を適用して税額を計算する課税方法をいい（所得税22、89、165）、次の資産の譲渡がその対象となる。

- ①総合長期資産（所得税33③二）：譲渡資産の取得の日以後譲渡までの所有期間が5年を超える資産をいう。
- ②総合短期資産（所得税33③一）：所有期間が5年以下の資産をいう。

ただし、自己の研究の成果である特許権等は、その所有期間が5年以下であっても、総合長期資産とする（所税令82）。

(2) 資産の譲渡に当たり分離課税の対象となる資産

²⁷ 宅地の造成に着手した時期、又は反復・継続的に譲渡を開始した時期までの増加益はキャピタル・ゲインであるから、この場合の譲渡益の中には譲渡所得と事業所得ないし雑所得の両方が含まれていると解すべきである（金子・前掲注（4）242頁）。

²⁸ 金子・前掲注（4）237頁。

分離課税とは、譲渡所得を他の所得と区分し、譲渡所得だけに特別の税率を適用して税額を計算する課税方法をいい（租特31①、32①）、次の資産の譲渡がその対象となる。

- ①分離長期一般資産（租特31①）：譲渡のあった年の1月1日において所有期間が5年を超える土地・土地の上に存する権利・建物・建物附属設備・構築物（以下「土地建物等」という）をいう（次の②③に該当するものを除く）。
- ②分離長期特定資産（租特31の2①）：譲渡のあった年の1月1日において所有期間が5年を超える土地・土地の上に存する権利（以下「土地等」という）で優良住宅地の造成等のために譲渡したものをいう（次の③の適用を受けるものを除く）。
- ③分離長期軽減資産（租特31の3①）：譲渡のあった年の1月1日において所有期間が10年を超える土地建物等（居住用財産）をいう（②の適用を受けるものを除く）。
- ④分離短期一般資産（租特32①）：譲渡のあった年の1月1日において所有期間が5年以下の土地建物等という（次の⑤に該当するものを除く）。
- ⑤分離短期軽減資産（租特32③）：譲渡のあった年の1月1日において所有期間が5年以下である土地等で、国や地方公共団体に譲渡したものや収用交換等により譲渡したものなどで一定の要件に該当するものをいう。
- ⑥分離短期一般資産となる土地類似株式・出資（以下「株式等」という）の譲渡（租特32②）：資産の大部分が土地であるような土地保有会社等の株式等の譲渡で次の要件を満たす株式等の譲渡をいう。

1) 法人資産及び株式等に関する次のいずれかの要件（租特令21③）

- i) その有する資産の価額の総額のうちに占める短期保有土地等の価額の合計額の割合が70%以上である法人の株式等の譲渡（租特令21③一）
- ii) その有する資産の価額の総額のうちに占める土地等の価額の合計額の割合が70%以上である法人の株式等のうち次にいずれかに該当するもの（租特令21③二イロ）
 - イ その年1月1日において当該個人がその取得をした日の翌日から引き続き所有していた期間が5年以下である短期保有株式等
 - ロ その年中に取得をした株式等

2) 譲渡の態様に関する次のすべてを満たす要件（租特令21④⑤）

- イ 持株割合要件：譲渡した年以前3年内のいずれかの時において特殊関係株主等の持株数等が当該発行人の発行済株式総数等の30%以上であり、かつ、その株式等の譲渡をした者がその特殊関係株主等であること
- ロ 譲渡割合要件1：譲渡した年において、その株式等を譲渡した者を含む特殊関係株主等の譲渡した株数等が発行済株式総数等の5%以上であること
- ハ 譲渡割合要件2：譲渡した年以前3年以内において、その株主等を譲渡した者を含む特殊関係株主等の譲渡をした株数等が、発行人の発行済株式総数等の15%以上であること（新規上市等の際の譲渡にあっては、発行人の発行済株式総数等の10%以上であること）

*特殊関係株主等とは、発行人の所得税法2条1項8号の2に規定する株主等並びに当該株主等と法人税法施行令4条1項及び2項に規定する特殊の関係その他これに準ずる関係のある者をいう（租特令21⑥）。

以上

