

所得税法上の資産概念をめぐる問題について

——借家権の資産性等をめぐる問題を中心として——

伊 東 稔 博

(税務大学校
研究部教授)

目次

はじめに.....一三五

一 問題の所在.....一三六

二 譲渡所得課税と資産の概念.....一四一

 1 税制の沿革と資産の概念.....一四一

 2 譲渡所得課税の趣旨.....一四三

 3 譲渡所得の基因となる資産.....一四五

三 会計上の資産概念との異同.....一四九

 1 会計上の資産概念に関する諸説.....一五〇

 2 所得の基因となる資産との関係.....一五三

 3 資産性をめぐる問題.....一五五

四 借家権の資産性.....一五九

 (1) 借家権の法的性格.....一六〇

 (2) 借家権の資産性.....一六〇

むすび.....一六六

は じ め に

所得税法、法人税法では、その課税の対象とする所得を規定するにあたり「資産」という概念を用いている。又相続税法では、その課税対象を「財産」という概念で規定している。しかし、いずれの税法においても、その「資産」とか「財産」の性格や範囲については、何らの限定もしていない。したがって、税法上のこれらの概念規定は、それぞれの税法の解釈に委ねられているものであるといわなければならない。

一般の社会生活関係において「資産」とか「財産」とかという場合には、ある人に属している不動産や動産あるいは有価証券などの集合している状態を意味するものであって、そこに資産家や財産家を想定するのであるが、それでは財産とは何か、資産とは何か、その両者にはどのような異同があるのかという問題になるとはつきりしない面が多い。

ところで、われわれの生活関係は、所有権の自由や契約自由の原則を基礎とする市民法秩序のもとで構成されているが、社会経済の進展につれて社会的な見地等からする規制が必要となるに伴ない、その「自由」なる権利行使に対する各種の制限が行なわれることになる。そして、その結果としての保護の利益がいわゆる権利として認められることになる。例えば、借地、借家法上の権利や行政上の許可、認可等に伴なう事実上の権利あるいは日照権といわれるような生活環境上の権利などは、そのようなものとして理解することができる。

そして、これらのいわゆる権利については、近時、その消滅に伴なう補償をめぐる問題が多くなるとともに、その補償に対する所得税の課税に関し、その資産性が問題となっている。

本稿は、これらの課税上の問題を念頭において、所得税法における「資産」の概念について検討を行ない、その資産性をめぐる問題について借家権を中心として考察を試みようとするものである。

一 問題の所在

所得税法では、「資産」という概念を用いて各種の課税上の重要な事項を規定している。

例えば、所得税法第三十三条では、譲渡所得とは、「資産」の譲渡による所得をいうものと規定し、又、同法第三十条では、一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得以外の所得のうち、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で労務その他の役務又は「資産」の譲渡の対価としての性質「を有しないものをいう」と規定し「資産の譲渡」の対価、又は、その「対価としての性質」を有するかどうかにより、所得税の課税対象とする所得の種類を区別するものとしている。

又、同法第五十九条においては、居住者の有する山林又は譲渡所得の基因となる「資産」が、法人に対して、贈与又は著しく低い価額の対価による譲渡により移転した場合には、その事由が生じた時に、その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ものとするいわゆるみなし譲渡課税の制度が規定されているほか、同法施行令第九十五条においては、「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、その消滅につき一時に受ける補償金その他これに類するものの額は、譲渡所得に係る収入金額とする。」と規定している。そのほかにも、個人の事業又は業務の用に供されている固定資産その他の資産の損失の金額の必要経費算入につい

て規定し（同法第五十一条）、あるいは、居住者の有する「資産」（事業用資産等を除く）について、災害又は盗難若しくは横領による損失額の雑損控除制度を規定している。^{（注1）}

しかしながら、所得税法においては、「資産」とは何かについては、特にその規定が設けられておらず、その性格や範囲についての何らの限定もされていない。^{（注2）}

したがって、所得税法上の資産概念については、上述の所得税法における諸制度の趣旨及び一般社会通念にてらし、具体的に規定されなければならない問題であるといえる。

ところで、最近の裁判例のうち、借家人のいわゆる立退料に対する課税問題に関し、借家権の税法上の資産性に就いて争われたものがあり、借家権一般についてそれを認める見解のものと否定する見解のものとがみられる。

すなわち、それらの裁判例のうち、大阪地裁昭和四十四年一月二十八日判決では、「家屋賃借権は、賃貸人と賃借人との契約に基づく人的関係を基礎としたものであるから、賃借人が賃借権を勝手に他に譲渡し転々流通させることはできないが、法的には財産権の一種であり、賃貸人の承諾を得れば処分（譲渡・転貸）可能な権利であり、現実の社会生活において経済的には金銭に評価できるものであるから、経済的価値を有するもの即ち譲渡所得の基因となる資産の一つである。」（税資五六号三頁、行集二〇巻一号八〇頁）とし、借家人の立退料による所得を譲渡所得としたものであるが、この判決は、現実の社会生活関係において金銭に評価できるものであり、それが法的に譲渡可能なものであれば、それは「資産」であるといっているようである。

又、大阪地裁昭和四十六年十月二十一日判決では、「旧所得税（昭和四〇年法律第三三号による改正前のもの）（一〇条の五第三項、同法施行規則（昭和四〇年政令九六号による改正前のもの）一二条の一九第四項に基づく昭和二六年一月

二〇日直資一—五「富裕税財産評価事務取扱通達」八十一の二によれば、借家権の価額を権利金等の名称をもって取引する慣行のある場合を除くほか、評価しないことに取り扱うこととされていること、旧所得税法一〇条の五第四項一号には借家権の例示がないことにかんがみると、借地権と異なり、法は取用等の場合を除き、原則として借家権一般の資産性を認めていないと解すべきである。」とし、「借家権のうち賃貸借契約において、もしくは慣行により権利金等の名称をもって取引されることを許容されているもののみが譲渡所得の基因となる資産に該当する。」(税資六三号七八四頁、行集二二卷一〇号一、六四三頁)とし、この場合の立退料による所得を一時所得としたものであるが、この判決では、前者の見解と異なり、所得税法上の諸制度の趣旨等から「資産」の概念を限定的に解し、流通におかれたもののみが資産であると解している点が注目される。

所得税法における資産をめぐる問題は、以上のようないわゆる立退料に対する課税上の問題に関するものには限られない。例えば、営業権(注4)や行政上の許可等に伴う権利などの事実上の権利が法人に対して無償で移転する場合におけるみなし譲渡課税の適用の可否をめぐる問題、あるいは最近とみにその事例の多くなった日照権等(注5)に対する補償をめぐる課税問題なども、これと同様の問題を含むものである。

そして、これらの問題の解決のためには、その前提として、税法上の資産概念を明確にすることが必要であり、その性格や範囲に関する検討を通じて、これらのいわゆる権利等の資産性についての吟味がなされなければならないものと考えられる。

所得税法において「資産」とは何か、という問題の考察にあたっては、所得税制度における資産に関する課税上の取扱いについての検討を通じ、それとの関連において吟味されなければならないことは当然のことであるが、同時に、商

法、会計諸則における企業上の資産概念についても検討し、それとの関連においてその異同を明確にすることが必要であると考えられる。

所得税は、個人の所得を対象として課する税であり、個人は法人と異なり消費生活の主体であることから、自らその資産概念についても、会計上の見地からするそれとは異なる特質を有するものではないかと思われる。したがって、その検討にあたってはいくつかの視点からの考察が必要であると考えられる。

まず、その第一点は、所得税の課税の対象とする所得の概念との関連における検討であろう。すなわち、譲渡所得を課税の対象とする現行所得税法のもとにおいて、その所得の基因となる資産とは何か、という見地からの検討である。

次に、その第二点としては、課税の対象とする所得の計算上控除する必要経費との関連における検討である。すなわち、会計上のいわゆる費用資産の概念との関連はどうかという見地からの検討である。

そして、その第三点としては、法的概念としての資産の性格についての検討である。すなわち、消費生活の主体である個人の生活関係において、その法的保護の対象とされる権利又は利益との関連についての考察である。

以下、これらの点について考察をすすめることとするが、主としてそれは、譲渡所得の基因となる「資産」とは何か、という点に注目しながら検討する。

(注1) 雑損控除制度は、居住者の有する資産のうち、事業用資産及び生活に通常必要でない資産以外の居住者の有する資産について、災害等による損失が生じた場合の損失の金額を課税所得の計算にあたり控除するものであるが、この場合における損失の金額の算定は、その損失が生じた資産の「その損失が生じた時の直前における……価額を基礎として計算する」(所令第二〇六条第二項)ものとされており、いわゆる時価で評価するものである。

(注2) 所得税法における譲渡所得の基因となる資産の範囲について、「所得税法基本通達」においてその取扱いを規定してい

るが、同通達では、たな卸資産山林など法が譲渡所得の範囲から除外するものにかかる資産及び金銭債権以外のいっさいの資産をいうものとし、当該資産には、借家権または行政官庁の許可、認可割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。(基通三三一)としている。

(注3) 営業権の資産性が問題とされた裁判例にはいくつかのものがあるが、福島地裁昭和四六年四月二六日判決では「税法上営業権の減価償却を認めていること、会計学や商法では買入れのれんに限って資産性を認めていることからすると、税法上も有償取得の営業権に限って資産性を認めているものと解すべきである。」とされている。(税資六二号五九八頁、行集二二卷一二号一七三三頁)

(注4) 行政官庁の許可により発生した事実上の権利の性格については、高知地裁昭和四九年三月一日判決は、次のように判示している。「ところで、河川法第二五条の規定による土石採取の許可は、許可を受けた者に土石等を採用する権利を付与するものであって、本件についていえば該権利、すなわち砂利採取権は、公権ではあるが財産的価値を内容とするものであって、私権に準じ河川管理者の承認を得ることにより譲渡性を有し、その権利の譲受人は、譲渡人が有していた河川管理者の許可に基づく地位を承継するものと解される(税資七四号七一八頁)。

(注5) 環境権の性質に関し、仁藤一「環境権の提唱」(ジュリスト 四九二号二二八頁以下)においては、次のように述べられている。

「権利の客体たる水・空気・日照等の自然が価値物化し、これを支配し得る権能に財産的価値を認める立場から論じれば、之は一つの財産権であると考えることができる。而してそのように考えることは、特に経済学者が環境の利用を一つの社会的費用と考え、これに財産的価値を認めようとする考え方にも適合する。しかしながら他面、環境権により保護しようとする法益が、人の生存そのものにあり、決して経済的利益にあるものでないことを考えれば、この権利は生存権的な基本権として人格権の性格を帯有するものと言うべきである。」

二 譲渡所得課税と資産の概念

1 税制の沿革と資産の概念

所得税法において「資産」という概念が用いられたのは、明治二十年の創設所得税法に始まるものであって極めて古いものである。すなわち、同年の創設所得税法第一条においては、「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其ノ他ヨリ生ズル所得」と規定し、その所得高に応じて所得税を課する旨を規定している。当時の所得税制における「資産」の概念は、所得の生ずる源泉となるものであって、それは「營業」その他とともにこれと対峙する觀念のものであったといふことができる。

又、この創設所得税法の第三条においては、非課税とする所得について規定し、「営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」には所得税を課さないものとされていたが、このうちには、「資産」の売却等によって生ずる一時の所得も含まれるものであった。^(生)

所得税法におけるこのような意味における資産に関する規定は、その後の税制改正においても変更されることはなかった。すなわち、明治三十二年、大正九年、昭和十五年の三回にわたって所得税法の全面的な改正があったが、山林所得、退職所得は別として、「営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」ないし「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」（昭和十五年法）は、一貫して課税の対象から除外されてきたものであり、そのうちには、資産の

売却等により生ずる所得を含むものであった。^(注2)

このように、戦前の所得税制においては、資産は、その運用により所得を生じしめるものでその源泉となるものであったが、資産そのものの売却等による所得に対しては課税をしないとすゝるものであった。しかし、このような税制は、戦後の税制改正で大きな転換を遂げるにいたつた。

すなわち、昭和二十一年の改正で、資産のうち、「不動産、不動産上ノ権利、船舶（製造中ノ船舶ヲ含ム）又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備」の譲渡による所得については、これを譲渡所得として課税することとされた（同法第十条）が、さらに昭和二十二年の改正では、従来の制度を全面的に改め、所得を利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、事業等所得の九種類に分類し（同法第九条第一項）、従来課税対象から除外されてきた「一時ノ所得」も課税の対象とすることとされた。

しかもこの改正で注目されることは、課税の対象とするすべての所得を総合し、それに一本の累進税率を適用することを内容としたものである。そして、昭和二十三年の改正においては、「資産の譲渡」による所得を譲渡所得というものとし、昭和二十一年の改正法における資産の範囲に関する限定を排してすべての資産の譲渡による所得を譲渡所得として課税することとされたのであった。

「資産」の譲渡による所得は、以上のような改正を経て課税対象とされるにいたつたものであるが、シャープ勧告に基づく昭和二十五年の改正においては、同勧告の基本的な考え方に即していわゆるみなし譲渡課税の制度が設けられている。すなわち、「資産」が相続、遺贈、贈与又は低額譲渡により他に移転する場合には、その移転の時における価額により資産の譲渡があつたものとみなしてこの法律の規定を適用するといふものである。^(注3)（同法第五条の二）。

この改正は、生前中によると死亡によるとを問わず、資産が無償等で他に移転する場合には、その時までにはその資産について生じていた利得又は損失は、その年の所得税の申告書に計上しなければならぬとするシャウプ勧告の考え方に基づくものであった。^(注4)そして、又、同時に、資産の保有期間中における災害等による異状な損失の金額についても、その時における資産の価額を基礎として課税所得の計算にあたり控除するものとするいわゆる雑損控除制度が設けられた。その後、シャウプ勧告に基づいて創設された制度のうち、みなし譲渡課税の制度は、数度の改正により後退の一途をたどっている。

すなわち、昭和二十七年の改正においては、「相続」及び「相続人に対する遺贈」がみなし譲渡課税の対象から除外され、つづいて、「包括遺贈」、「相続人に対する死因贈与」がその対象とされないものとされ、昭和三十七年の改正においては、贈与の場合であっても税務署長に対し所定の手続をとったものについては、その適用はないものとされた。又、さらに昭和四十八年の改正では、そのような税務署長に対する手続も要しないものとされ、現在の税制においては、法人に対する贈与等の極めて例外的な場合を除いてみなし譲渡課税の適用はないこととされている。

2 譲渡所得課税の趣旨

以上、わが国における「資産」の譲渡による所得に対する課税の沿革について概観してきたのであるが、昭和二十五年の税制改正以前とその以後とは、譲渡所得に対する課税の趣旨に質的な転換がみられるように思われる。すなわち、昭和二十四年以前の税制においては、資産の売却等により生じた利得については、それを課税の対象とすかどうかはともかくとして、それは、その売却をしたことに伴ない生じた結果的な利得であり、一時の所得としての性格のものとは

みられていたといえる。したがって、資産の有償移転のうちでも金銭的な換価が行なわれた場合についてのみ課税関係が生ずるものであった。したがって又、譲渡所得の基因となる資産の概念やその範囲についても、それは、実現した利得について判断されればよい問題であり、それが資産の譲渡対価といえるかどうかというような問題はさほど重要なものではなかったといえるのではないかと思われる。

しかし、昭和二十五年以降の税制においては、資産の贈与や低額譲渡について課税関係が生ずることとなり、資産の保有期間中の災害等による損失が、その時における価額を基礎として課税所得から控除することができるようにとされたことから、資産概念の明確化はぜひとも必要なことになったといえる。

ところで、現行所得税法における譲渡所得に対する課税の趣旨をどのように解すべきかが問題である。最近における最高裁判所の判決は、^(注6)この点について次のように述べている。「譲渡所得に対する課税は、資産の値上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趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない。」としている。

そして、このような見解は、わが国における判例及び学説のとる一般的な見解であるといつてよいと思われる。^(注7)

しかし、譲渡所得課税の趣旨を現行所得税制のもとにおいてもこのように解すべきであるかどうかについては、シャープ税制以後の改正の経緯にかんがみ疑問であるといわなければならない。

なぜならみなし譲渡課税の制度は、法人に対する贈与等の特殊な場合を除きその実効を失っており、譲渡所得に対する課税をこのように解さなければならないという積極的な理由がないからである。仮りに、このような見解で課税関係

を規定するとしても、そのような解釈が必要なのは、資産の有償移転のうち代物弁済、交換、現物出資等の金銭的換価以外の移転に対する課税にあたっての理論的な根拠となるにすぎないものであり、それは又、そのような解釈によらなくとも、資産の「譲渡」の意義をどう解するかによって解決される問題であると考えられるからである。^(注8)

3 譲渡所得の基因となる資産

以上のように、わが国の現行所得税法における譲渡所得に対する課税は、資産の有償移転があった場合において、その対価の額を基礎として生ずる所得に対して課税する趣旨のものと解するのが相当ではないかと思われる。このような見地からすると、譲渡所得の基因となる資産の概念は、運用、保有、譲渡が可能で経済的有価物であるということになる。そして、このような意味における資産は、一般社会通念上いわゆる「財産」といわれているものにほぼ等しい概念のものであるといわなければならない。

一般に「財産」とは、権利主体に属する経済的価値物で、処分可能な物又は権利の集合した状態をいうものであるとすれば、資産は、その属する財産のうち、収益を目的として運用され、又は、保有されている物又は権利の集合した状態をいうものであるとすることができるであろう。資産といい、財産といっても、それを分解して考えてみると、それは、有償移転が可能な有体物及び無体財産権であるということになる。

ところで所得税法は、譲渡所得とそれ以外の所得との区別に関し、資産の譲渡による所得であっても、譲渡所得に含まれないものを列挙している。(所得税法第三十三条第二項一号及び二号)このうち、二号が規定している「山林の伐採又は譲渡による所得」は、山林所得(山林をその取得後五年を経過してから伐採・譲渡した場合)又は事業所得等(山

林をその取得後五年以内に伐採・譲渡した場合）に該当することになるが、一号が規定しているものには、次のものがある。

- (1) まず、たな卸資産の譲渡による所得は、譲渡所得に含まれない。たな卸資産は、もともと商品、製品、原材料等として短期間に回転することが予定されているものであり、その譲渡による所得は事業所得となる。
- (2) 次に、政令で定める準たな卸資産の譲渡による所得も、譲渡所得に含まれない。政令では、準たな卸資産として、不動産所得、山林所得又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があげられている（所得税法施行令第八十一条）。

(3) さらに、営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得も、譲渡所得の範囲から除かれている。これに該当する所得は、所得分類上は雑所得に含まれるものと解される。

所得税法第三十三条第二項一号に掲げる所得に該当するかどうかについては、実務上しばしば問題とされるところであるが、例えば、土地の譲渡についてみれば、地主が、土地を区画・形質を変更することなしに、一回的又は散発的に譲渡した場合に、譲渡所得が発生することは疑問の余地はないのであるが、これに対し、地主がその土地を宅地として造成し分譲する場合などは、右の(2)に該当して雑所得が生ずると解される。又、その規模が大きくて事業に該当すると認められる場合は事業所得となるものと解されるし、あるいは又、区画・形質の変更を伴わなくても、継続的に譲渡している場合は、右の(3)に該当し、同じく雑所得が生ずるものと解される。

このように事業所得又は雑所得とされる場合においても、その基因となる資産は、譲渡所得の基因となる資産とその概念においては共通するものであり、譲渡所得の基因となる資産とは何か、という問題は、又、事業所得又は雑所得の

基因となる資産とは何かという問題と同一の問題にすぎず、その保有の形態によつて、その譲渡による所得が区別されるにすぎないものであるといえる。

したがつて、譲渡所得の基因となる資産は、動産、不動産の所有権はもとより、譲渡可能な特許権・著作権等の無体財産権を含むものであるということが出来る。しかし、一般に、売買、交換等の有償譲渡の目的とされない許認可によつて発生した権利や借地・借家法上の権利などについては、どのように解すべきかについては問題があるといわなければならない。^(注9) 又、貨幣や金銭債権についても、その性質上、これに含まれるかどうかについては疑問がある。^(注10)

(注1) 武本宗重郎「所得税法詳解」(大正十二年)一九〇頁以下では、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」の意義について、次のように述べておられる。

「本項により除外せらるる所得は、其の所得が営利の事業に属せざること及び一時の所得となることの二条件を要するものにして其の一を欠くときは課税外となるべきものに非ず、営利の事業とは必ずしも普通所謂商業のみを謂うものにあらず、苟も収入を得る目的を以て継続的に行う業務は総て之に属するものと解せざるべからず。而して此規定に依り課税外となるべきものは例えば偶ま所有の不動産・有価証券を売却して得たる差益金の如き、返官賜金の如き又は一時の慰勞金の如きもの是なり。又所有財産の売却代金の如きは財産処分なるを以て例へ或る期間継続せることあるも課税すべきものにあらず。」

(注2) 「税制調査会関係資料」(昭和三十九年三月)一二二頁

(注3) 最高裁昭和四三年一〇月三十一日判決、訟務月報一四卷一二号一四四三頁は、この制度について対価を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ら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のが同法第五条の二の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、ま

た、いわゆる応能負担の原則を無視したのもいいがたい。のみならず、このような課税は、所有資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などとの釣合いからするも、また、無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものといふべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらないと述べている。

(注4) シャウブ使節団「日本税制報告書」第一卷九二頁は、「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時までにはその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるずるに後らせることを防止する上において重要である。」と述べている。

(注5) 前掲資料二九二頁以下

(注6) 最高裁昭和五〇年五月二七日判決・税資八一号六四八頁・月報二一巻七号一五三五頁参照

(注7) 金子宏「租税法」一六九頁

(注8) 忠佐市「租税法要綱」(第四版)一一〇頁では、「譲渡は、その性質上、対価を得てなされる有償譲渡またはそれと実質を同じくする資産の移転と解される。売買・交換・現物出資などの任意行為のみならず、収用、買取等の法規にもとづく行為も含まれる」とされている。

(注9) 「所得税基本通達」では、前掲のとおり、借家権または行政官庁の許可、認可等により発生した事実上の権利も含まれる(基通三三一)としてしているのであるが、そうだとすると、これらのいわゆる権利等が法人に対して無償で移転した場合には、所得税法第五十九条の規定により、時価により譲渡があったものとみなして課税しなければならないものと解されるが、これらの権利等の客観的な価値評価は困難である。

(注10) 「所得税基本通達」では、譲渡所得の基因となる資産の範囲には、金銭債権は含まないものとしている(同通達三三一)が、金子教授も「この取扱いが法の明文の規定をまたず三三条の趣旨解釈として出てくるかどうかについては、問題が残るが、実質論としては、この取扱いは正当であるといえよう。」(「所得税とキャピタル・ゲイン」)「所得税法の諸問

三 会計上の資産概念との異同

資産の概念は、会計理論における一つの中心問題とされている。特に、会計理論が、企業の損益計算の体系として構成されているところから、資産の本質をめぐって問題が生じている。

すなわち、会計上における資産の概念は、会計の技術的構造からすると貸借対照表の借方に計上すべきものであるが、その借方に計上すべきものとは何か、については、会計の理論構造についての理解の仕方によって対立する見解——静態論と動態論——があり、それぞれの立場で論じられている。そして、そこで問題とされているのは、いかにしても財産とはいえない繰延費用や前払費用の項目を含めて資産概念をどのようなものとして構成するかという点にあるといっているのではないかと思われる。

ところで所得税法は、個人の有する資産のうち、所得の基因となり、あるいは、業務の用に供されるものについては、これをたな卸資産、固定資産、減価償却資産及び繰延資産等の項目に区別するものとし、それぞれそれらの資産の範囲について規定するとともに、その評価や償却に関する事項を規定している（所得税法第二条及び第四十五条以下）。しかし、個人は法人と異なり、消費生活の主体であって、その有する資産については、事業用のものもあれば非事業用のものもあり、又、非事業用資産についても生活用のものもあれば非生活用のものもある。したがって、所得税法における資産概念の検討にあたり、これを会計の技術的構造にそくしては握しようとするには問題があるといわなければ

ならないが、少なくとも、事業用資産については、これを個人と離れた別人格的な存在としては握する限りにおいては、所得税法上の資産概念も会計上の資産概念も共通の問題を有しているものといわなければならない。

したがって、会計上の資産概念をめぐる諸説のうち、非事業用資産を含めた所得税法上の資産概念に関する規定上の問題が内在するとみられるのであって、その検討を離れて、所得税法における譲渡所得の基因となる資産の概念規定を試みることはできないと考えられる。

1 会計上の資産概念に関する諸説

会計上の資産概念は、まず、商法における債権者保護の一般的傾向から、静的な財産概念として成立したといえる。

これがいわゆる財産説と呼ばれる静態論における資産概念であった。静態論においては、会計の目的を企業の財産状態の表示にあるとみるのである。

したがって、この目的のためには、企業の財産状態をよくあらわす財産貸借対照表が作成されることになる。そして、この財産貸借対照表に記載される物的な財貨ないし権利を包括して資産と名づけ、それは企業の積極財産であり、価値物であるとするのである。

しかし、実際問題としては、種々の有形財、法的権利については問題がないとしても、前払費用や繰延費用などは、いかにしても財産とはいえないものであり、これを積極財産というためには、何らかの擬制なしには説明し得ないことになる。ここに財産としての資産概念の限界があり、やがて、財産としての資産概念から費用としての資産概念への発展がみられることになる。

企業における資産は、債権者の債権に対する物的担保能力を示すものと考える場合には、以上のような考え方が妥当するものであったが、経済社会の発展につれて、債権者の要請が次第にうすれ、かわって企業の収益力に関心を有する投資家の見地からの主張が強まってくるにしたがい、企業利潤の計算が会計の目的とされるようになってきた。企業の収益力は、ほんらい動的な経営活動にかかわるものであり、その結果としての企業利潤の計算を会計の目的とする場合においては、資産の概念も、こうした損益計算の体系のなかにおいて理解されなければならないとするいわゆる動態論が成立するにいたった。

ところで、動態論といっても、その具体的内容としては、種々の資産をいかに統一的に説明するかについての立場の相異によって、いくつかの見解が存在する。

(4) まず、費用説と呼ばれる動態論における資産概念は、資産概念もまた費用概念のなかにおいてみようとすることはある。すなわち、当期の費用は、損益計算書において、収益に対応され、期間損益が計上されるとともに次期以降に対応して繰延べられる費用が資産として計上されるのであって、資産の本質は、いわば未来の費用であり、費用の未消費部分であるというものである。

このような見解からすると、資産概念は、費用概念のなかに含まれてしまい、資産はすべて将来の収益に対応されるべき将来の費用であって、いわば原価の集積を意味するものだということになる。しかし、現金、預金などの貨幣資産あるいは貸付金などの金銭債権なども含めて、これを費用の集積とはいえないという問題を含んでいる。

(5) そこで、この費用説によっては、すべての資産項目を一義的に説明することはまったく困難であるという見地から、次に、現金説と呼ばれる現金動態論においては、会計の対象を企業における貨幣の流れに限定し、会計は、貨幣の

流れを追求する機構であるところから、資産をすべて現金の在高を意味するものと考えるのである。この考え方は、資産の本質を現金と規定するものであるから極めて徹底したものであるといふことができる。すなわち、期間計算を前提とするかぎり、たな卸資産や固定資産は、まだ現金に復帰していないが投下資本としての現金価値を有するかぎり現金性が認められるとするのである。

2 所得の基因となる資産との関係

以上、会計上の資産概念をめぐる諸説について概観した^(注1)のであるが、これらの諸説と税法上の所得の基因となる資産の概念との関係はどうか問題である。

ところで、税法上の所得の基因となる資産と以上の会計上の資産概念をめぐる諸説との間においては、いくつかの点においてそれぞれ関連を有するものと認められる。

まず、財産説においては、資産は、物的な財貨ないし権利を包括したもので、それは価値物であるとするのであるが、この説による資産概念は、その譲渡性が要件とされる税法上の所得の基因となる資産の概念に適合するものであるといわなければならないが、貨幣や金銭債権をも包含するものである点において、その範囲については、必ずしも同一であるとはいえないと考えられる。

次に、費用説についてみると、資産は、将来の費用を意味するもので、それはいわば原価の集積であるとするのであるが、この説によれば、資産は、費用の伴ったものであり、次期以降に繰延べられる費用はすべて資産であるという

点において、資産の範囲は、ある面においては財産説よりもせまく、ある面においては広いとすることができるが、税法上の所得の基因となる資産は、一般的には原価を伴ったものと考えられていることからすると、費用説における資産概念は、税法上の資産の概念に近似したものと考えられる。また、この説が、金銭や金銭債権について説明し得ない点からしても、現金説よりもすぐれて妥当性があるものと考えられる。

しかし、費用の伴わない資産を資産と認めない点において、必らずしも税法上の資産の範囲と同一であるとはいえない。

資産概念をめぐる会計上の諸説について検討したところによると、会計上の資産概念の構成は、単に、貸借対照表の借方項目に計上される種々の資産の統一的説明にとどまるものではなく、会計の本質にかかわる問題であり、同時に税法における「資産」の概念に深く影響を及ぼしているものであることが認められるものであった。特に、法人税法においては、当該事業年度の収益の額及び損金の額に算入すべき金額については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」(法人税法第二十二条第四項)であり、その感が深いものである。

所得税法上の所得の基因となる資産の概念も、これらの会計上の資産概念をめぐる諸説を基礎とし、その課税の目的とするところにてらして規定されるべきものであると考えられる。^(注2)

そして、所得税法においては、すでに述べたように、その課税の対象とする所得は、消費生活の主体である個人の所得であり、企業における会計の技術的構造にそくした資産概念をもってこれを規定することはできないと考えられるが、これらの諸説を基礎とし、税法における所得の基因となる資産の概念規定を試みるとすれば、費用説を基礎とした財産概念をもって規定することができるものと考えられる。すなわち、所得税法における所得の基因となる資産の概念は、

費用の投下された原価の集積を意味するものであり、かつ、法的に譲渡が可能な財産の概念をもって規定されるべきものであると考えられるからである。したがって、その範囲については、有償取得にかかる営業権や行政官庁の許可等にかかる事実上の権利等を含むものであるほか、貨幣や金銭債権は除外されるものであるといえる。

3 資産性をめぐる問題

会計理論における資産概念は、以上のように、客観的価値物を資産とする考え方から、次期以降に繰延べられる原価の集積を資産とみる考え方に発展してきたものであるということが出来るが、それは主として、客観的価値物と認められないものに対する投下費用、例えば繰延費用等を資産として規定することについての概念構成に関するものであったということが出来る。

したがって、会計理論においては、資産性の問題は、投下した費用に関し、それを次期以降に繰延べるべきかどうかについて生ずるのであり、そして又、例えば、不動産や動産などのすでに客観的価値を有する価値物について問題とされるものではない。

商法においても、貸借対照表能力論として、例えば、暖簾の資産性等が問題とされている。そして、(注)商法では、債権者保護等の一般的傾向として、その資産とされる費用の保有中における財産性に着目して論じられている。

そして、税法においては、主として、いわゆる権利等の消滅の補償に対する課税問題をめぐり問題となっている。すなわち、資産性をめぐる問題は、資産の取得、保有、譲渡又は消滅をめぐりそれぞれの分野で、その視点を異にして論じられている問題であるといえる。

税法における資産性の問題についても、資産の取得、保有、譲渡等の各過程において検討がなされるべきものであると考えられるが、その場合においても、会計理論や商法上の考え方についてのそれぞれの目的とするところとの差異に着目し、税法としての統一的な考え方を導き出すようにしなければならないと考える。

すなわち、会計理論においては、費用の投下の時点において、それが次期以降に繰延べられるべきものとしての資産性が問題とされるのであるが、ここでは、財産性よりもむしろ有償性が判断の要素とされているといえる。又、商法上は、有償性よりもむしろ財産性に重点をおいてその資産性の問題が論じられているといつてよい。例えば、有償取得にかかる暖簾についても、取得後五年以内に毎決算期において均等額以上の償却をしなければならない（商法第二八五条の七）とする規定の趣旨などからそれをうかがうことができる。そして税法においては、それが所得の基因となるものに限定して考えるならば、それは譲渡性を有するものでなければならぬのであり、かつ、有償性を有するものでなければならぬことになる。

所得税法における所得の基因となる資産は、その要件として譲渡性を有するものでなければならぬとともに、その客観的価値評価が可能なものではないといえるであろう。そして、このような意味における資産性は、不動産や動産などの有形資産については、その取得、保有、譲渡又は消滅の各過程において認められるものであるが、いわゆる無形資産については、有償取得のものに限りこれを認めることができるものであるといえる。^(註4)

そして、無償取得にかかるといわれる権利等の資産性は、その譲渡の時点において判断される問題であり、一般的には、有償譲渡があった場合において、その資産性が認められるにいたるものであると考えられる。したがって、無償取得にかかるといわれる権利等の無償移転については、その資産性は認められないものというべきであろう。すなわち、自然発

生的な営業権などの権利の無償移転については「資産の移転」^(注5)には該当しないものといわなければならない。

(注1) 高松和男「財務諸表論」(新訂版)一九六頁以下

(注2) 忠佐市「税法と会計原則」七四八頁以下では「税法上の資産概念は、権利を表彰する処分価値ある財産、換言すれば、実質的な真实性原則のうえに立つ貸借対照表能力論および貸借対照表価値論によって導き出される資産概念でないことがわかる。そして近代会計理論において考えられている資産概念とその基底を同じくすることが理解せられてくる」と述べられている。

(注3) 長谷川雄一「暖簾の貸借対照表能力について」(現代商法学の諸問題)四〇三頁所収) 参照

(注4) 企業会計原則は、無形固定資産および繰延資産については、有償取得の対価が償却の対象と考えられるが、商法では、のれんと繰延資産以外の資産については、このような規定はない。

なお、注解においては、「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、毎期均等額以上を償却しなければならない。」とされているが、これは、無形固定資産のうち特に営業権については、商法に合わせる意味で「毎期均等額以上を償却」することを注解したものであるといえる。

(注5) 所得税法第五十九条では、法人に対する贈与又は著しく低い価額の対価による譲渡による資産の移転があった場合には、その事由が生じたときに、その時における価額に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすものとしている。

四 借家権の資産性

借家権が所得税法上の所得の基因となる資産に該当するものであるかどうかをめぐり、すでにいくつかの裁判例があることについては前述したところである。これらの裁判例は、いずれも借家権の消滅の対価とみられる立退料に対する課税をめぐり、それが、資産の消滅に対する補償としての性質を有し、譲渡所得として課税されるものであるかどうか

に關するものであった。

ところで、借家権等のいわゆる権利の税法上の資産性の検討にあたっては、まず、第一に、資産に關する税法上の諸制度の考察を離れては、正しい判断はなし得ないと考えられることである。

すなわち、これらの権利の資産性は、その取得、保有、譲渡又は消滅等の過程においてどのように認識されるものであるか、その相互關係においてそれが合理的であるかどうかが問われなければならないものであり、同時に、それらの過程における財産性はどうかについての検討がなされなければならないと考えられる。

前掲大阪地裁昭和四十四年一月二十八日判決では、借家権は「法的には財産権の一種であり、賃貸人の承諾を得れば処分（譲渡、転貸）可能な権利であり、現実の社会生活において経済的には金銭に評価することができるものであるから、経済的価値を有するもの即ち、資産の一つである。」と判示されているが、同地裁昭和四十六年十月二十一日判決では、法は原則としては、「借家権一般の資産性を認めていないと解すべきである」とし、「権利金等の名称をもって取引されることを許容されているもののみが……資産に該当する。」と判示されているものであった。

この二つの裁判例は、いわゆる立退料に対する課税については、それぞれ異なった結論に達したものであったが、いわゆる権利の財産性の判断をいずれの時点でみようとしているかという見地から対比してみると、そこに相異があるように思われる。それは、いわゆる立退料が借家権の対価としての性質を有するものであるかどうかはともかくとして、借家権の財産性の判断という点からすると、前者の判決では、これを譲渡（消滅）の時点でみているように思われるのに対し、後者の判決では、これを取得から保有の期間を通じ一貫してみるべきものとみているように思われるからである。

そして、このことは、商法及び会計諸則における有償取得にかかる無形資産及び営業権等に対する取扱いとの関連を想起させるものである。

(1) 借家権の法的性格

ところで、借家権の税法上の資産性の問題は、借家権の法的性格の検討を通じ、その財産性が判断されなければならないことである。

我妻教授は、賃借権の物権化の一要素として、賃借権の処分可能性（譲渡、転賃）をあげておられる。しかし、その処分可能性については、単純なものではないとされ「なぜなら、賃貸借関係の非人格化ということ自体が、居住用建物、営業用建物、宅地、農地のそれぞれにおいて程度を異にし、都会と田舎でも差異がある。また、処分可能性を認めることは、賃借人に投下した資本を回収する便利を与えることになるが、同時に、中間搾取を認めることにもなりかねない（農地の転賃を認めるとこの弊害が多い）。従って、各国の立法例も、次第にこれを認める方向に進んでいるといえるが、その程度は区々である。わが国の法制においても、わずかに借地法が間接に譲渡性を促進しているに過ぎない（同法一〇条）」と述べておられる。^(註一)

又、鈴木禄弥「居住権論」六七頁以下では、借家権の財産権たる性質の稀薄さは、まず、その譲渡転賃が一家主の承諾なしには―できないという点にあるように考えられるが、さらに本質的なところに、すなわち、借家権の存在それ自体のあいまいさに原因しているのではあるまいか、とされ「本来、期間の定めある賃貸借関係は、期間満了まで存続し満了によって消滅し、また、期間の定めのない賃貸借関係は、解約告知がなされるまで存続し、家主は（借家人もだが）随時解約告知によってこれを消滅せしめうる。かかる民法上の賃貸借関係における借家権の性格は……とくにあいまい

であるというほどのことはない。しかし、借家法一条の二の規定によって借家権の存続が保護されるに至って、その性格はいまになってくる。ただし、家主の更新拒絶ないし解約告知は「正当ノ事由」が存する場合にのみなされるのであり、したがって、借家権の存続は「正当ノ事由」という一般条項にかけられているからである。そして「正当ノ事由」の存否は、判例、通説によって、借家人、家主双方の側に存する各種の事情の比較衡量によって決定されるものとされており、しかも、この各種の事情のうちには、当該賃貸借関係とは直接なんらの関係のない種々の事情が加わっているのである。すなわち、借家権の存続自体は、かかる諸事情に左右される浮動的なものであり、かかるものは、普通の意味の財産権とはいいがたく、民法上かかるものに比し得るものは扶養請求権……ぐらいであり」とされ、借家権は「明日にでも「正当ノ事由」の具備によって消滅させられるかもしれないもので、合理的にその経済的価値を測定することはできない」ものであると述べておられる。

借家権の法的性格に関する以上のような見解によれば、借家権一般は、法的には財産権の一種ではあるが、むしろ「賃貸人の承諾を得れば処分（譲渡、転貸）可能な権利」ではなく、賃貸人の承諾を得なければ処分できない権利であるといった方が妥当であり、又、現実の社会生活において「経済的には金銭に評価することができる」ものではなく、合理的にその経済的価値を測定することはできないものであるとみるのが相当であるということになるのではあるまいか。(注2)

又、借家法が、借家人の権利を一般の賃借人の権利以上に保護しようとしているのは、その家屋における借家人の居住であり、その居住の保護に伴ない生ずる借家人の権利は、家主に対するものであることを思えば、借家権の財産性というものは、一般的には非常に稀薄なものであるといわなければならない。

しかし、借家権一般の法的性格やその財産性が以上のようなものであるとしても、借家権のうちには、単に居住用の

ものもあれば、店舗用のものもあり、又、その併用のものもある。したがって、その性格を一概に規定することはできないものであるほか、実際には、営業用等として賃借する貸ビル等のうちには、権利等の名称をもって取引の対象とされているものもある。^(注3)

借家権の法的性格やその財産性は、その個々の権利の内容に依り具体的に判断されなければならない問題であるといえる。

(2) 借家権の財産性

借家権の法的性格や財産性の判断に關し以上のような問題があるとすれば、その税法上の財産性については、個々の場合に依り、その保有、譲渡又は消滅の過程を通じ、その譲渡性と財産性についての吟味がなされなければならない問題であるといわなければならない。^(注4)

そして、借家権の税法上の財産性をめぐる問題については、次のように考える。

まず、権利等の名称をもって取引の対象とされているものについて、これを有償で取得したものでてについては、その取得をした者の保有、譲渡又は消滅の過程を通じ、税法上の資産に該当するものといわなければならない。

そして、このような場合の借家権については、その保有期間中においても、当該権利等の客観的な価値評価が可能なものであるから、法人に対する贈与等による移転があつた場合には、所得税法第五十九条に規定する「資産の移転」に該当し、いわゆるみなし譲渡課税の適用があるものと解される。また、その消滅に対する補償も、譲渡所得にかかる収入金額とされることになるものと考えられる（所得税法施行令第九十五条）。

次に、営業用店舗等の借家権で、その設定及び保有の過程においては、第三者に対する譲渡、転貸についての承諾を得

ていないものが、営業の譲渡等に関しその承諾を得たものである場合には、その保有期間中は、借家権自体の資産性は認められないが、その承諾によりいわゆる営業権の内容を構成することになるものと考えられるので、それと一体として資産性を有するにいたるものと解される。

したがって、このような場合のいわゆる権利等の有償的移転については、資産の譲渡に該当し、その対価による所得は譲渡所得を構成するものと解されるが、その無償的移転については、みなし譲渡課税の適用はないものと解される。すなわち、自然発生的ないわゆる権利の無償移転は税法上の資産の移転に該当しないものと解されるからである。

そして、このような場合におけるいわゆる立退料については、次のように考えられる。

まず、その立退料が、家主の当該家屋の使用に関する「正当ノ事由」を補強する性質をもったものである場合には、(注5)それは、資産の対価としての性質を有しないものであり、それによる所得は、一時所得を構成するものと考えられる。

また、その立退料が、借家権の移転、あるいは当該家屋又はその敷地の譲渡を前提とするもので、営業権を含めた権利の消滅の対価としての性質を有するものについては、それによる所得は譲渡所得を構成するものと解される。

このような場合の立退料は、第三者に対する権利の譲渡とその実質を同じくするものであるからである。

そして、居住用借家の場合については、実際には、その譲渡例がほとんどなく、いわゆる立退料に対する課税問題のみが税法上の問題となっている。

借家法は、借家人の居住の保護を目的とするものであり、その保護の利益は、借家人の当該家屋における居住であることについては、すでに検討したところである。そして、その居住の権利は、生存権的性質を有するものであって、譲渡、転貸等によって保護される財産性のきわめて稀薄なものであった。したがって、いわゆる居住用借家権は、一般的

には、税法上の資産性を有しないものといわなければならないのであり、その権利の消滅の補償としてのいわゆる立退料は、資産の対価としての性質を有しない一時の所得にあたるものということになる。

しかし、このような場合の借家権についても、近時、その場所的受益権としての価値評価が行なわれる場合が多くなっている。すなわち、家主等の家屋又はその敷地の譲渡と関連して、その譲渡対価の配分としての性質をもった立退料の支払いやその補償が行なわれる場合がそれである。

例えば、取用等の場合の借家人補償金やそれに類似した事業の遂行等に伴ない、当該敷地の買収等の価額の分配としてその補償金等の額の算定が行なわれる場合などであるが、このような場合の立退料については、いわゆる土地の受益権に対する補償の性質を帯有するものとみられるものであり、その資産性が問題となる。

このような場合の借家権については、その譲渡について家主の承諾を得ているものとその実質を同じくするものであり、所定の基因となる資産としての性質を有するにいたるものと解される。

すなわち、一般の居住用借家又は居住用と小規模の営業用店舗等の併用借家の場合における借家人の権利は、当該家屋における居住の権利であり、それは家主に対するものであって、国家又は第三者に対する関係のものではない。したがって、このような一般の借家権は、家主の「正当ノ事由」の具備によって消滅してしまう性質のもので、これをもって一般的に、売買、贈与等の目的となる財産と規定することはできないものといわなければならない。

しかし、その居住の基礎となる家屋等の譲渡に伴ない、その権利が消滅することとなる―売買は賃貸借を破る―場合には、その借家権は第三者に対するものに転化し、財産性を有するにいたるものと解される。

(注2) 金子教授は、前掲大阪地裁昭和四四年一月二八日判決に関し、「借家権が現在「資産」に該当すると解することは、かなり困難なではなからうか。仮りに、本件立退料が借家権を消滅させるために授受されたことは疑問の余地がないとしても、そのことからそれが借家権の対価であると断定することは論理の飛躍であり、おそらくはそれは借家権の消滅—契約の解除に同意したことの代償にすぎないと解すべきではなからうか」(「税理」昭和四五年一三卷一号)と述べておられる。

(注3) 貸ビル等の賃貸借契約にあたり、次のような念書により賃借権の譲渡を承諾している例があり、このような例は、営業用店舗の場合に多い。

(注4) 「行政事件担当裁判官会同概要」(昭和四六年一〇月二五・二六日開催) 一一二頁以下においては、借家権の税法上の資産性に関し、次のような意見が述べられている。

福岡地方(渡辺裁判官) 借家権譲渡自由と

念 書

物件の表示

東京都中央区銀座8丁目6番23号

鉄筋コンクリート造延 995m² の内

5階約47.93m² (共用部分を含む)

1. 下名貸主は同借主に対し上記の物件を別紙賃貸契約書記載の条件で賃貸していますが、借主が賃料の6ヶ月分相当額を貸主に支払ったとき、貸主は借主が第三者に上記賃借権を譲渡することを承諾するものとします。
1. 別紙賃貸契約書記載第2条の契約期限満了の際借主が期間の更新を希望するとき、借主は賃料の1ヶ月分相当の金金を貸主に支払うものとし、貸主は上記支払の完了を条件に期間の更新を承諾するものとします。後日の為、念書をとりかわします。

昭和 年 月 日

貸 主 住所

氏名

借 主 住所

氏名

いうような場合には、社会的に見ますと資産として扱ってもいいように思うのですが、やはり課税の場合には、私個人としましては、実定法上疑問があるようなときはちょっと問題なのではないかという気がいたしておるわけでございます。所得税法第三三条第一項はたしか、特に借地権についてこれを含むというふうに言っていると思いましたが、借家権はその反対解釈として認められないということも考えられないか。国民といたしましては、課税とされる側に立ちますと、法律上そういった反対解釈の生ずる余地があるような場合には、譲渡所得として扱うよりはむしろ一時所得として扱ってもらったほうがわかりやすいのではないかという気がしております。これは個人的意見でございます。

大阪地方（井上裁判官）ちよつとその点説明させていただきます。一般に民法上借家権が財産権であり、また、場合によっては借家権は譲渡可能であり、金銭的に評価できるものであるということをごいませんで、それはもちろんそういう意味では資産性があると言わざるを得ないと思うわけではございますが、この譲渡所得としての資産性を持っているかどうかということをご考慮する場合には、民法上、それから税法それぞれの分野で非常にごい方を異にしうるのではないかと。税法上の取扱いでもたとえ土地収用なんかの場合ですと、借家権はそういう意味の資産の譲渡として取り扱っておるのでございますが、そういうようにいろいろな意味で税法の取扱いが政策的にもいろいろ場合場合によって異なる取扱いをいたしております。最近のたとえば所得税法の通達では、借家権は資産のうちを含むというふう非常に包括的には書かれておりますけれども、その場合の借家権が資産のうちに含まれるというその借家権というものはどういうものを考えているかということをご考えてみますと、まだまだ借家権というものが一般的に取引されていない、譲渡性がそれほど強く認められていない。借地法の改正によりまして借地権というのはかなり譲渡性が認められておりますし、かつ、取引上もそういうふうにご熟しておりますけれども、いままでの状態では借家権はそこまで至っていないという現実の認識の上で、私はこの借家権は広く一般的には所得税法の資産の中には含まれていないような規定の仕組みになつていないかと思ひます。

さきほど説明を省略いたしましたけれども、所得税法の段階では、ほかの同法の規定の解釈でも、たとえば、旧所得税法でございますと、第一〇条におきましていろいろその規定がございます中に、通達によって一般的に権利金をもつて取引されておる場合とか、広く譲渡性が認められている借家権のみを取り上げておるようにご考へられます。その通達

は必ずしも通達行政ではなくて、旧法でございますと、旧所得税法第一〇条を中心にして、第一〇条の五とかいろいろございしますが、そういう規定から見ますと、法律自体がそういうようにいろいろ色分けをして規定をしているというふうに感じられるわけでございます。

大阪高等（沢井裁判官）各部のご意見を聞きましたけれども、ほとんど全部の方がこれを積極的に解されるようでございます。税法の細かい点を調べて来ませんで、まことに申しわけないのですが、もしもこの積極という判断の中に、一時所得と見るよりは譲渡所得と見たほうが、たとえば模様替費とか修繕費などの必要経費の控除その他の面において納税者に有利だというような考慮もそこに働いておるのではないかと思いましたが、大阪地方のほうではそういう点はなにかございませんでしうか。

大阪地方（井上裁判官）必ずしも、一時所得とせず譲渡所得としたほうが納税者に有利な結果になるとは限らないと規定上思っております。なおかつ、広く借家権を資産と考えます場合には、相続とかその他のいろいろな任意の借家権の移転があった場合に、そこに必ずや評価というものがなされまして、納税を義務づけられる範囲が他の場合においても拡大してくるのではないか、そこまで借家権の取引性というものがまだ現在のところでは熟していないと思うわけでございます。

行政局（第三課長）いろいろ考え方はあろうかと思いますが、私どもといたしましては、一応借家権というものも資産のうちに含まれるのではないというふうに考えております。ここに言います資産というのは、一般に金額に見積もることのできる経済的価値を有するものとか、あるいは有償による譲渡の現実的可能性のあるものということがよく言われているわけでありまして、借家権というものが金額に見積もることのできる経済的価値を有するものだとすることは疑問のないところであらうと思うわけでございます。

(注5) 東京高裁昭和三七年五月一七日判決（高民集一七・二・三〇二頁）では、「正当ノ事由」の具備に關し、相当の移転料を支払を補強条件とするものである旨判示している。すなわち、

「控訴人が本件建物の明渡を求めらるるに對し、被控訴人に對し、相當の移転料を支払うときは、被控訴人が他に移転することにより蒙るべき財産上の損害を補填することができると考えられるから、前記のような当事者双方の事情に加え

て控訴人が相当の移転料を被控訴人に支払うことにより、即ち、相当の移転料支払を補強条件とすることにより、控訴人は本件貸借借解約の申入をする正当事由を具備するに至るものと考えられる」としている。

むすび

以上、所得税法における「資産」の概念とその資産性をめぐる問題について検討を行なってきた。

そして、その検討によれば、所得税法上の所得の基因となる資産は、その譲渡によって生ずる所得の基因となるものであることから、それは、一般には、財産の觀念に近いものであり、その財産性こそが資産性を決定する重要な要素であるといえるものであった。

そして、又、このような意味における資産は、有償取得にかかる有形、無形の資産を含むものであるほか、いわゆる権利等についてもこれに含まれるものであったが、いわゆる自然発生的な権利等については、その譲渡にあたり財産性を有するもののみが資産に該当するものとみられるものであり、その財産性は、譲渡の可能性と有償性を要件として判断されるべきものであると考えられるものであった。

又、借家権については、その個々の場合につき具体的に財産性の判断がなされるべきであったが、一般的には、税法上の資産性を有しないものとみるのが相当であり、有償譲渡等の場合において財産性を有するにいたるものがあるといえるものであった。

借家権の資産性をめぐる検討の結論は、いわゆる営業権や行政官庁の許可等に伴なう権利の資産性をめぐる問題について同様に妥当するものと考えられる。

以上