

清算課税説に基づいた譲渡所得の本質 — ゴルフ会員権贈与事件における取得費を中心として — The Nature of Capital Gains based on the Liquidation Tax Theory — Focusing on Acquisition Costs in Golf Membership Gift Cases —

柳瀬 成博
Narihiro Yanase

要約

本稿では、ゴルフ会員権贈与事件における取得費を中心に、譲渡所得の本質を究明しようとする試みを目的としている。

そこでは、包括的所得概念と清算課税説の概念を整理し、学説等を引用しながら清算課税説における譲渡所得の性質について考察した。また、ゴルフ会員権贈与事件における取得費を取り上げ、第一審から最高裁判決における判旨を整理し、先行研究を用いた検討を加えた。とりわけ、譲渡所得の金額を計算するためには、清算課税説に頼らざるを得ないことを示唆し、現状、譲渡所得の本質の一辺には、課税の繰り延べの問題が生じ得ることについて考察を行っている。

キーワード：キャピタル・ゲイン、包括的所得概念、清算課税説、取得費、課税の繰り延べ

はじめに

譲渡所得の性質について、最高裁昭和50年5月27日判決¹⁾では、「その本質は、キャピタル・ゲイン (capital gains)、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、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」と判示された。この考え方はいわゆる「清算課税説」といわれるもので、譲渡所得を考える上で基礎的な考え方である。

譲渡所得における裁判例及び学説の多くは清算課税説に立脚している。この考え方は、資産の値上益を所得と観念し、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する際に、所有期間中のその増加益を清算して課税するもので、当該譲渡が有償であるか否かを問わないとするものである。

本稿では、この清算課税説を用いて譲渡所得の本質を究明しようとするものである。特に、譲

渡する（される）資産を取得するために要した費用である取得費について、ゴルフ会員権贈与事件を題材として考察を行う。

1. 清算課税説と包括的所得概念

(1) 包括的所得概念

所得税は、所得を課税客体とするが、何を以て所得とするかで課税方法が大きく変わってくるためしばしば問題となる。

まず、所得概念は消費型（支出型）所得概念 (consumption or expenditure type concept of income) と取得型（発生型）所得概念 (accrual type concept of income) に分けられる。このうち、消費型所得概念は各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方である²⁾。この考え方によれば、人の1年間の消費総額を所得として累

進税率を適用して税額を算出することになる。この消費型所得概念は、蓄積に向けられる部分を課税の対象から除外する点を最大の特徴とするけれども、この点が実行上の様々な問題となり、各国で採用されておらず、今後も採用される見通しはないと考えられている。

反対に取得型所得概念とは、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方である³⁾。この考え方が各国の租税制度のなかで一般的に採用されている概念である。

さらに、取得型所得概念は、所得の範囲をどう構成するかによって制限的所得概念と包括的所得概念に分けられる。制限的所得概念は、継続的・反復的利得だけを所得と考え、一時的、恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方で所得源泉説や反復的利得説とも言われる。この制限的所得概念に対する概念が、各国で一般的に採用されている包括的所得概念である。つまり、「…人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反覆的・経済的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。」⁴⁾

それでは、包括的所得概念が支持される理由はどこにあるのであろうか。一般的には次のように説明されている⁵⁾。

- ① 一時的・偶発的・恩恵的な所得であっても担税力を増加させるものである限りは課税の対象とすべきであって、このことが税の公平負担の要請に合致する。
- ② すべての所得を包括し、これに累進税率を適用する方が富の再分配効果が大きい。
- ③ 所得税の課税対象を広く捉える方が所得税の景気調整機能を高める。

(2) 清算課税説

我が国の所得税法の解釈としても、例にもれずこの包括的所得概念を採用しているわけであるが、我が国は最初から譲渡所得に対して課税されていたわけではない。

思うに、包括的所得概念を採用すると、理論上は、原則としてすべての経済的利得が所得として

把握され課税されることになるはずであるが、株式の評価益といった未実現のキャピタル・ゲインや帰属所得に対しては、それらが本質的に所得ではないからというわけではなく、捕捉し、評価するという実行可能性の観点等から課税されていないのである⁶⁾。

1946年(昭和21年)に我が国が包括的所得概念を採用し、また今日まで採用し続け、諸外国の租税制度も徐々に包括的所得概念の方向に動きつつあるのが現状である⁷⁾。包括的所得概念の誕生と現状とを鑑みれば、一般的に支持される最大の理由は、担税力増加と公平負担の要請という二つの視点からであって、その際に、所得の捕捉や評価といった問題に対して、一応の解決策を提供したのが資産の譲渡時における清算という考え方であり、包括的所得概念から清算課税説が生まれたのは当然のことであるといえる。

岡村忠生氏によれば、この「基本的課税理論(清算課税説)」に関して、「課税の対象となる譲渡所得とは、資産の値上がり益自体であり、所得は資産の値上がりとして発生(accrue)しているのであるが、純粋な包括的所得概念が要請するように発生所得を年度毎に算定・課税することは現実には不可能なので、なんらかの適切な機会(課税適状)をとらえ、これを課税時期(timing)として、それまでの値上がり益を清算、課税することになる。…(中略)…毎年課税することはせず、贈与という出来事が起こった時に、累積した値上り益(含み益)を一挙に認識(recognize)し、課税の対象としたというわけである。」⁸⁾と説明されている。

また、同氏は「したがって、譲渡の有無を判断する決め手となるのは、納税者の支配を離れたかどうか、納税者と資産との関係が失われたかどうかである。納税者から出てゆくものが、観察の対象である。このような清算課税説は、決して所得税の収得税としての性質に反するものではない。この考え方によれば、譲渡所得の性質は納税者の資産に発生している増加益であるから、包括的所得概念の下で、未実現ではあるが、明らかに納税者が収得したものである。…(中略)…清算課税説が適用できるのは、保有損益が発生しうる資産、

つまり金銭以外の資産である。したがって、金銭の移転をする者（金銭債務の負担が発生する者も同じ）は、その対象外となる。」⁹⁾と述べており、確定している譲渡所得に対する課税原理である清算課税説が、包括的所得概念に基づき、資産の値上り益を所得として捉え、所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に清算し、課税の繰り延べを認めないという趣旨を明確に説明している。

しかしながら、清算課税説に対して、批判的な立場の論者もいる。例えば、吉良実氏によれば、次のような批判がなされている¹⁰⁾。

「ただ譲渡所得課税の本質が、過去の値上り益の清算課税であるとしても、無償譲渡の場合にはその値上がり益が実現していないのに、つまり『収入（対価）』そのものの受領が全然ないのに、『課税所得』が当然に生ずるという論理がどうしても納得できないのである。」と反論しつつ、「無償譲渡の場合には、課税の公平を期するために、その譲渡機会を捉えて例外的にたとえば一種の『評価益課税』をするのだとか、また『擬制所得課税』をするのだと真正面からいうのであれば、その当否は別として、その論理だけは理解することができる。」と「評価益課税」や「擬制所得課税」に対しては一定の理解を示している。だが、「譲渡所得課税の本質が、値上がり益の清算課税であるということから、当然に無償譲渡の場合にも『担税力』のある所得が譲渡者に『帰属』し、そしてその所得は『実現』しているものとして、課税適状所得の存在を認めて課税することには、論理的にどうしても賛成できないのである。」と無償譲渡の所得実現に対しては納得できないとして、清算課税説を批判している。

次節においては、譲渡所得の本質について、清算課税説の立場からゴルフ会員権贈与事件を題材として検討を加える。

2. 所得税更正処分取消請求上告事件（ゴルフ会員権贈与事件（右山事件））

借入金により取得した固定資産を使用開始後に譲渡した場合は、固定資産の取得のための借入金の利子のうち、固定資産の使用開始の日までの期

間に対応する部分の金額は、取得費または取得価額に算入される¹¹⁾。同時に、所得税法（以下、『法』という。）60条1項の適用を受けて、受贈者が贈与者から引き継いだ資産を譲渡した場合、受贈者が引き続きこの資産を所有していたとみなされるが、受贈者が負担したゴルフ会員権名義書換手数料は、この際の取得費に算入すべきであろうか。

本節では、この裁判例より譲渡所得の本質である清算課税説の立場から、贈与等により取得した資産の取得費の問題を考察する。

- ・東京地裁平成12年12月21日判決（平成12年（行ウ）第57号）¹²⁾
- ・東京高裁平成13年6月27日判決（平成13年（行コ）第12号）¹³⁾
- ・最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決（平成13年（行ヒ）第276号）¹⁴⁾

本件は、第一審（東京地裁）及び第二審（東京高裁）では国税庁側が勝訴しているが、最高裁では納税者側が逆転勝訴している。また、当該最高裁判決後、国税庁は「相続・贈与により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の取得費について」（平成17年2月）¹⁵⁾とする情報を各税務署に示達し、従前の取扱いの変更を明らかにした。その上で、従前の譲渡所得事案についても、更正の請求等があれば、減額更正の期間制限内（法定申告期限から5年以内）に限りその請求等に応じることを措置した。本稿では、課税の取扱いの転換を促した最高裁判決を中心に考察したい。

（1）事実の概要

(a) 個人Xの父は、昭和63年11月18日、A社に代金1,200万を支払って、同社が経営するゴルフクラブの会員権（以下「本件会員権」という。）を取得し、同ゴルフクラブの正会員となった。

(b) Xは、平成5年7月1日、父から本件会員権の贈与を受け、A社に対し、名義書換手数料82万4,000円（以下、「本件手数料」という。）（80万円の名義書換料とそれに伴う3%の消費税2万4,000円）を支払って、上記ゴルフクラブの正会員となった。

(c) Xは、平成9年4月3日、B社に対し、本件会

員権を代金100万円で譲渡した。

(d) Xは、翌年、所轄であるY税務署長に対し、平成9年分の所得税について総所得金額を3,296万9202円とする確定申告をしたが、本件会員権の上記(3)の譲渡に係る所得金額(以下「本件譲渡所得金額」という。)の計算において、上記(1)の代金1200万円及び本件手数料82万4,000円の合計1,282万4,000円を譲渡資産の取得費(・・・)として、上記(3)の代金100万円を譲渡収入金額とし、その差額の1,182万4,000円を所得税法33条3項2号所定の総合長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額としていた。

(e) Y税務署長は、平成10年11月25日、Xに対し、本件譲渡所得の金額の計算において本件手数料82万4,000円を譲渡資産の取得費として認めることはできず、上記(4)の損失の金額は1,100万円になるとして、総所得金額を3,379万3,202円とする更正(以下、「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。

(f) Xは、本件更正処分及び本件賦課決定処分を不服として、異議申立て、審査請求、第一審、第二審を経て、最高裁判所に対して本件更正処分のうち、総所得金額3,296万9,202円を超える部分及び本件賦課決定処分の取消し処分を求めて上告した。

<争点1> 本件手数料(名義書換手数料82万4,000円)が、法38条1項にいう「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するか否か。

(a) Xの主張

- ① 取得費には「その保有を確実にするために必要不可欠な費用も含まれるべきである。」
- ② 法60条1項は、課税時期(譲渡時までの課税の繰り延べ)の問題であり、受贈者の取得費を排除するものではない。
- ③ 譲渡所得課税も純所得課税が法意に沿った正しい解釈である。

(b) 課税庁の主張

- ① 取得費は取得の対価または資産価値をもたらす設備費及び改良費の合計額である(法38①)。

- ② 贈与等に係る取得費はその者が引き続き所有したものとみなす特例を設けていることから贈与等の取得費を取得費として解すべきである(法60①一)。

- ③ したがって、本件手数料は贈与者の取得費にあたらないので控除できない。

<争点2> 仮に本件手数料が取得費に該当しないとしても法33条3項の「資産の譲渡に要した費用」に該当するか否か。

(a) Xの主張

- ① 譲渡所得の金額を計算する上、控除すべき取得費と譲渡費用を厳密に区別するのは妥当ではない。
- ② 本件手数料は資産譲渡に必要不可欠な費用である限り、取得費に該当しなくとも譲渡費用に該当し、控除されるべきである。

(b) 課税庁の主張

- ① 譲渡費用は主として譲渡のために直接要した費用をいう。
- ② 本件手数料は、第三者に譲渡するために直接要した費用ではないので控除できない。

(2) 判旨の概要

一審・二審は、名義書換手数料の金額は、「資産の取得に要した金額」に該当しないと判断した。すなわち、一審・二審は、所得税法60条により、贈与者が引き続き資産を所有していたものとみなされる以上、譲渡所得の金額の算出にあたっては、贈与の事実はなかったと考えるべきで、そうであれば、受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用も無視するほかない(贈与時の譲渡所得課税の繰り延べとは、贈与によっては資産の増加益が顕在化せず納税が困難なので、贈与者が支出した取得費等を受贈者による譲渡時に清算することとしたものであり、受贈者が支出した費用を清算することまでは予定していない)と判断した。

これに対し、最高裁は、譲渡所得課税は、資産の値上がりにより資産の所有者に帰属する増加益を所得としつつ、資産が所有者の支配を離れ他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨

のものであると指摘した上で、この趣旨からすると、贈与の場合でも本来譲渡所得課税がなされるべきだが、贈与時には増加益が顕在化せず、課税しても納税者の納得を得難いので、後に受贈者が資産を譲渡した際に清算して課税することとされている旨述べた。

最高裁のこのような考え方からすると、贈与者による資産の保有期間における支出も、受贈者による資産の保有期間における支出も、その金額が「資産の取得に要した金額」である限り、取得費として控除できることとするのが自然である。最高裁は、本件の名義書換手数料についても、会員権を取得するための付随費用であり、その額は「資産の取得に要した金額」に該当すると判断した。

なお、一審・二審では、名義書換手数料の金額は所得税法38条1項の「資産の取得に要した金額」に該当しないと判断されたため、さらに、名義書換手数料の金額は所得税法33条3項の「資産の譲渡に要した費用」に該当しないかについても検討された。

しかし、一審・二審とも、名義書換手数料は、ゴルフクラブの非会員が会員資格を得るためゴルフクラブに支払う承諾料であり、譲渡に要した費用ではないとして、「資産の譲渡に要した費用」には該当しないと判断した。

3. 検討

本裁判例は、数々の見解、解釈がみられる裁判例であり、それらの見解等を整理した上で考察することとする。

（1）賛否両論

本最高裁判決が示される以前の見解を見てみると、最高裁判決と同じく名義書換料を取得費であるとして肯定する見解は多数とは言えないが、金子宏氏、田中治氏が賛意を示しているので紹介したい。

金子氏によると、「（譲渡所得の金額の計算における—筆者注）『取得に要した金額』については、種々の問題があるが、贈与によって取得したゴルフ会員権の名義書換料についても、（取得に要し

た金額として）積極的に解すべきであると考える。」¹⁶⁾ として本件第一審及び第二審の判断に異論を述べ、本件手数料は譲渡所得の金額を計算するにあたり、取得費に含めるべきとの見解を示している。同じく田中氏は、「① 譲渡所得課税の対象は抽象的な保有期間中の値上益ではなく、現実の収入金額から取得費等を控除した譲渡差益を意味するというべきであり、法60条1項は、贈与者の保有期間中の値上益と受贈者の保有期間の値上益とを合算し、これを当該資産が受贈者の手を離れる時点で清算する方法を定めたものということができる。②法60条1項の規定の主たる目的は、贈与者の保有期間中に蓄積された資産の増加益を捕捉することにある、受贈者の当該資産の取得そのものを否定したり、当該資産の取得に付随して支出される金員の取得費性を否定するものではない」¹⁷⁾ とする。

また、本最高裁判決に反対する論者として、石倉文雄氏は、「①本件手数料は父ではなくXが支払ったこと、その支払時期がXが取得した時点であること、②60条より父の取得価額だけではなく、取得の時期も引き継がれること、③本件手数料は正会員となるための承諾料とみるのが自然であり、取得費と譲渡費用の区別を設けている規定（33条3項）の趣旨を没却することになる。」¹⁸⁾ として一審・二審を支持している。

同じく齋藤淑人税理士も、「本件の最高裁判決は、所得税法60条1項の規定の解釈にとらわれて肝心の譲渡所得の本質を見誤ったものではなからうか。最高裁判決の最後のところの『本件手数料は上告人が本件会員権を取得するための付随費用に当たるものである』としていることには、そのような付随費用が当然取得費を構成するというところに論理の飛躍があるような気がして仕方がないのである。それは、すべてキャピタル・ゲイン課税と通常の利得に対する課税とを混同しているのではないかとの感を否めないのである。」¹⁹⁾ として批判している。

また、橋本守次氏は、「法60条1項の規定の文面上から、受贈者が支出した本件手数料が、受贈者が引き続き保有したとみなされる贈与者の『取得に要した金額』に該当するものとは読み切

れるものではなく、法文解釈見地からは賛成できない。」²⁰⁾として疑義を呈している。

石倉、齋藤、橋本三氏の本件最高裁判決に反対する論者の意見を紹介したが、下級審での判断はその論拠を同じくしている。つまり、下級審、最高裁ともに法60条を清算課税説で理解しているのであるが、例えば、名義書換料の取得費への算入を否定する第二審判決は次のように理解している。

「受贈者が当該資産を譲渡した場合の譲渡所得金額は、当然に贈与者が所有していた当時と受贈者の所有当時を通算した期間において生じた増加益、すなわち、贈与者が取得した時点における資産の価額と受贈者の譲渡時点における価額との差額ということになるから、上記増加益の算出上、受贈者が当該資産を譲渡したことによる収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』とは、贈与者の取得の時ににおいて当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額及び当該資産を取得するための付随費用と解すべきことになる。」

「本件手数料が、このような『資産の取得に要した金額』に当たるか否かを検討するに、…(中略)…本件会員権は、Xが父から贈与を受けたものであり、本件手数料は、本件会員権の名義を父からXに書き換える際の名義書換手数料であるから、贈与者である父が本件会員権を取得した時点における本件会員権の客観的価格を構成するものではないし、父が本件会員権を取得するための付随費用でもない。」

また、「本件手数料は、…(中略)…Xが本件会員権を取得するための費用にあたり、その譲渡に要する費用と解することはできない。したがって、本件手数料は、所得税法33条3項にいう『資産の取得費』に当たるということとはできない。」

このように第二審での判断のベースとなる考え方は、引き継がれる取得費は、受贈者ではなく、あくまでも贈与者が取得した時点における当該資産の客観的価格を構成するものであること、したがって本件名義書換料は受贈者の支払ったもので、贈与者の客観的価格を構成するものではないため「資産の取得に要した費用」にも「資産の譲渡に要した費用」にも該当しないのである。

(2) 最高裁の論拠

ところで、本節冒頭で本件最高裁判決に賛意を示す金子、田中の両氏の意見を紹介したが、本件名義書換料を取得費に含めるべきとする最高裁の論拠は次の二点に絞ることができるように思われる。

「同項の規定(法60条1項―筆者注)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。」

「受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて所得として把握することを予定していないというべきである。そして、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、『資産の取得に要した金額』(法38条1項)として収入金額から控除されるべき性質のものである。そうすると、上記付随費用の額は、法60条1項に基づいてされる譲渡所得の金額の計算において、『資産の取得に要した金額』にあたるものとしてこれを計算すべきである。」

しかし、最高裁のこの論拠は、必ずしも明快とはいえないように思える。まず、第一の論拠は、受贈者が資産を譲渡することによって増加益が顕在化するので、法60条1項の解釈により、受贈者に贈与者が要した取得費も贈与者の保有期間に生じた増加益も、はたまた資産の保有の時期もすべて引き継がれるとする。第二の論拠は、受贈者の譲渡時の増加益は、受贈者本人の保有期間に生じた分と贈与者の保有期間に生じた分を合わせたもの(超えることはない)であるので、受贈者が贈与者から資産を取得するために要した費用は、「受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算」において収入金額から控除されるべき性質のものとしている。

しかし、この第二の論拠は、受贈者が負担した名義書換料が「資産の取得に要した金額」として、受贈者の資産保有期間に係る増加益の計算においてなぜ控除されるかについて明快な理由付けとはなっていない。かかる点については、品川芳宣氏の見解があてはまるのではなかろうか。

「このような最高裁判決は、『資産の取得に要した金額』の解釈において、当該資産の客観的交換価格を構成しているか否かという下級審が採用したメルクマールを放棄し、Xが本件手数料を支払わなければ本件会員権の所有を確実にできなかったというコスト概念に着目し、当該保有期間中に当該コストを負担している以上、本件会員権の増加益から控除し得ると判断したものである。このような判断は、所得税法38条1項及び同法60条1項の規定の文言を形式的に解釈するよりも、Xが本件会員権の保有期間中に本件手数料相当額の増加益を得ていないという現実の収支計算に即した考え方を優先させたものと考えられる。」²¹⁾

以上のように、本件の最高裁判決は、法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」の解釈に新たな解釈を加え、課税の取扱いの転換を促したといえる判決である。

4. 清算課税説とゴルフ会員権贈与事件

（1）取得費と取得費の引き継ぎ

譲渡所得課税は、資産の増加益に対する課税であり、資産が他に譲渡されて所有者の支配を離れるのを機会に過去の値上り分の所得を清算してこれに課税しようとするものである。その本来の趣旨からすれば、客観的な価値の増加益すなわち当該資産を取得した時点におけるその資産の客観的価値（一般市場における取引価格）とこれを譲渡した時点におけるそれとの差額をもって譲渡所得の金額とし、これに課税すべきこととなるはずのものである。しかしながら、所得税法はこのような方式を採用せず、収入金額から資産の取得費と譲渡に要した費用とを控除し、更に特別控除額をしたものを以て、譲渡所得の金額とすることとしている（法33条3項）。

すなわち、所得税法上譲渡所得の金額は、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の合計額」（法33条3項）を控除した金額を基として計算される。「資産の取得費」は、「別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。」（法38条1項）と定められている。この場合の別段の定めとは、所得税法60条1項を指す。

法60条1項の解釈、捉え方の違いのために一審と二審で若干の相違はあるが、下級審判決と最高裁判決が異なる判断を下した。よって、法38条と法60条の関係が重要であるので、これまでの記述といささか重複することになるが、確認の意も込めてこの両者の関連について再考したい。

法38条1項において「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の合計額とする。」とある。最高裁判決の争点1（名義書換料が法38条1項にいう「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するか否か）に関して、判決は、第一審で「本件手数料は受贈者の本件会員権の取得費用ではあるが譲渡費用ではない」とし、第二審では第一審と同様の判示をした上で、「法60条1項は、贈与者が引き続き所有したとみなすので中間の贈与及び本件手数料は無視する。したがって当該手数料を取得費として控除することはできない」と判示している。すなわち、本件手数料は受贈者の取得費には該当するが、贈与者の取得費に該当しないので控除できないとしている。

一方、最高裁は、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、法60条1項の解釈によって、受贈者の譲渡所得の金額の計算において「資産の取得に要した金額」にあたりと判示した。

法60条の標題は、「贈与等により取得した資産の取得費等」とある。そこで法60条1項の文意を考えると、条文中の「居住者」は、「その者」であり、同一の者である。それは、受贈者であり、判例中のXに該当する。第一・二審では受贈者ではなく、「贈与者」と解釈された。これは、法38条1項の「別段の定めがあるものを除き」の解釈に原因があると思われる。

条文は続けて、「譲渡所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」の「引き続き」とは、贈与の事実を指し、父から贈与される前からという意味である。また、この「引き続き」の文言により、取得価額の引き継ぎと長期か短期かの譲渡を決定する取得時期の引き継ぎが行われる。

したがって、法60条1項の解釈からすれば、譲渡所得の納税義務者は贈与等によって取得した資産の場合であっても、受贈者（法60条1項の「その者」を指す）であれば、総収入金額から控除すべき取得費は、もともと受贈者にとっての取得費であることになる。その際、資産を譲り受けた者＝受贈者がその資産を使用できるようにするまでの費用は全て取得費として認識する必要があるが、ゴルフ会員権名義書換手数料が取得に係る付随費用として控除できるのかが、今後の考察の対象となる。

最高裁判決が法60条1項の本旨を、増加益の課税の繰り延べであると明言していることからすれば、法38条1項が定める取得費の範囲や解釈を狭めるものでは決してないと考えられる。また、贈与の事実は現実に起こった事象であるが、課税の繰り延べという法60条の本来の意義を正確に捉え、譲渡所得の性質上、引き続き所有したとみなすのである。

（２）法38条1項及び法60条1項の理解

法38条1項及び60条1項の規定の解釈において、田中治氏は次のように述べている。「資産の取得に要した金額」の範囲が必ずしも一律に明確に判断し得るものではないことが理解できる。当該判決は、「譲渡所得の本質が、資産の有償譲渡、無償譲渡の如何を問わず、資産の客観的な値上がり益に対する清算課税である」²²⁾と述べ、更に「現行法の仕組み自体が、譲渡費用、付随費用をも控除するとともに、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。このような本質論を解く増加益清算説が、解釈論として、どこまで通用するかは改めて検討されねばならず、本件最高裁においても、増加益清算説が理由付けに置かれているが、

それ以降の判断には影響を与えていない。他方で、高裁判決は増加益清算説に依存しつつ、「贈与者が取得した時点における資産の価額と受贈者の譲渡した時点における価額との差額」が課税対象になるとしている。少なくとも増加益清算説への忠実さという点では一貫性をもつものといえるが、論理はただ一貫さえすればよいものではない。増加益清算説の理念に必要以上に固執して、実際に担税力のない者に租税を負担させ、これを増加益清算説の名のもとに正当化するおそれがあることに注意が必要であり、増加益清算説の現実的機能を検討する必要がある。」²³⁾としている。

本件の最高裁判決は、まず、法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、当該資産を取得するための付随費用の額も含まれるとし、法60条1項の規定の趣旨が増加益に対する課税の繰り延べにあるから、この規定は、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益を合わせたものを超えて課税することは予定していない旨判示している。そして、最高裁判決は、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、「資産の取得に要した金額」に含まれるところ、本件手数料は、Xが本件会員権を取得するための付随費用に当たるから、Xの本件会員権の保有期間に係る増加益の計算において「資産の取得に要した金額」に含まれる旨判示している。

結局、最高裁判決は、「資産の取得に要した金額」の解釈において、下級審を放棄し、「Xが本件手数料を支払わなければ本件会員権の所有を確実にできなかったというコスト概念に着目し、当該保有期間中に当該コストを負担している以上、本件会員権の増加益から控除し得ると判断したものの」²⁴⁾と解される。このような判断は、法38条1項及び法60条1項の規定の明文を忠実に（形式的に）解釈するというよりも、「Xが本件手数料相当額の増加益を得ていないという現実に即した考えを優先させたもの」²⁵⁾であり、このような考え方は、「現行の関連条項の文言は、譲渡所得の金

額を計算する上において現実の『所得』に課税できないという妥当性を欠いているもの」²⁶⁾とも指摘できる。

さらに、「本件手数料を『自己が正会員となることの承認を得るために支出した費用』であると性格づけても、『会員権を完全に自己のものにする』ための費用であるのか、『正会員として今後プレーするための』前払金としての性格を併用する費用であるのか必ずしも明らかではなく、譲渡所得の性質と法60条の趣旨を上述のように判示することから、本件手数料の取得費性を肯定する。本件最高裁判決では本件手数料の法的性格を明確にしていなかったが、この点を明確にすべき」²⁷⁾であったと言える。

おわりに

本稿では、譲渡所得課税の本質について、ゴルフ会員権贈与事件を題材として考察してきた。本稿のテーマとしては、清算課税説に立脚し、包括的所得概念について基本的な議論をした後、包括的所得概念における清算課税説を譲渡所得課税の本質への理解へと向かわせるものとして位置付けた。清算課税説は、包括的所得概念から生まれたものであることを明らかにした上で、我が国が包括的所得概念を採用している以上、税務上では清算課税説に頼らざるを得ないことを確認した。包括的所得概念は、理論的には完成したものと考えられるが、実際に適用するには困難であるため、包括的所得概念からいくらか離れた所得概念＝清算課税説を用いた課税理論に基づく所得が、現実的な所得概念となっていること、清算課税説は包括的所得概念の現実的手法とも言うべき存在であり、清算課税説への批判を紹介し、多少の問題や論理的ではない部分があるにせよ、清算課税説に頼らざるを得ないのが現状であることを述べた。

法60条1項において、取得価額の引き継ぎと所有期間の引き継ぎが行われることは、本稿の3節以降で述べてきた通りである。また、他にも清算課税説及び取得費に関連する裁判例や先行研究は多く存在する²⁸⁾が、概要等の詳細については、紙幅の都合上割愛する。本件を中心に譲渡所得の

本質について考察した帰結として、譲渡所得の本質の一辺には、課税の繰り延べとしての性質があるものと思料される。課税の繰り延べについては、「一定の場合における課税の繰延べは、少なくとも租税理論上は、相当の限定を加えたうえで、これを認めるべきであろう。」²⁹⁾とするのが妥当であると考えられる。

包括的所得概念を採用し、さらに課税のタイミングも考慮した上で、譲渡所得金額の計算を行うとき、法38条1項の取得費をどのように理解するのか。「すべての納税者の所有資産を把握し、それを定期的に評価することが必要であるが、それは税務行政に大きな負担を強いることになり、不可能ではないにしても、実際問題として著しく困難である。その意味では、実現した利得にのみ課税するのが、実際の便宜に合致するといえよう。」³⁰⁾

また、親族間の贈与は、現実には譲渡収入がないことが多い。親族間での贈与、本件で言えば父と息子というのは親子関係であり他人ではない。つまり、親族間の贈与では、その現実には譲渡収入がないところに課税を行うということになり、納税者の理解を得難く、納税者の感情にそぐわないのである。法60条1項1号が、個人間の贈与について、本来ならば時価による譲渡があったものとして課税する「みなし譲渡課税」を行わずに、取得価額や所有期間の引き継ぎを認めた趣旨としては、対価としての譲渡収入がなく、加えて「納税者の理解を得難い」という点があげられるが、この点は避けて通れなかったのであろう。

譲渡所得は、10種類の所得の中で最も立法論及び解釈論上の問題点などが多い所得類型であるとされるが、本稿は博士論文の一編であり、十分な論証及び検討がなされていない点多様にあるものと思われる。その点については別稿に譲り、譲渡所得の諸問題について更なる探求を行っていき

注

- 1) 最高裁昭和50年5月27日判決（昭和47年（行ツ）第4号）『税務訴訟資料』81号648ページ。
- 2) 金子宏『租税法（第23版）』弘文堂、2019（平

- 成31年) 193-194ページ。
- 3) 金子、同前書195ページ。
 - 4) 金子、同前書195ページ。
 - 5) 山本守之『租税法の基礎理論』税務経理協会、2008(平成20年) 322ページ。
 - 6) 山本、同前書322ページ。
 - 7) 金子、同前書195ページ。
 - 8) 岡村忠生「解説」別冊ジュリスト120号『租税判例百選 [第三版]』60-61ページ。
 - 9) 岡村忠生「収入金額に関する一考察」『法学論叢』第158巻5・6号208ページ。
 - 10) 吉良実『所得課税法の論点』中央経済社、1982(昭和57年) 221-222ページ参照。
 - 11) 支払利子付随費用判決(三輪田事件)、最高裁平成4年7月14日第三小法廷判決(昭和61年(行ツ) 第115号)『最高裁判所民事判例集』46巻5号492ページ。
 - 12) 東京地裁平成12年12月21日判決(平成12年(行ウ) 第57号)『税務訴訟資料』249号1238ページ。
 - 13) 東京高裁平成13年6月27日判決(平成13年(行コ) 第12号)『判例タイムズ』1127号128ページ。
 - 14) 最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決(平成13年(行ヒ) 第276号)『判例タイムズ』1177号150ページ。
 - 15) 『税理』48巻6号42ページ等。
 - 16) 金子、同前書278ページ。
 - 17) 田中治「資産の取得をめぐる近時の紛争例」『税務事例研究』65巻27ページ。
 - 18) 石倉文雄「組織形態の多様化と所得課税」『租税法研究』30、171-173ページ、及び石倉文雄「ゴルフ会員権を贈与により取得したことに伴い受贈者が支払った名義書換手数料の取得費性等」『ジュリスト』1225号108-110ページ参照。
 - 19) 齋藤淑人「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料は当該会員権の取得費に当たるとされた事例」『税務事例』39巻10号21ページ。
 - 20) 橋本守次「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換手数料は同会員権の譲渡所得から控除される取得費に含まれるか」『税務事例』37巻6号1-7ページ参照。
 - 21) 品川芳宣「受贈資産を譲渡した場合の取得費の範囲」『税研』122号82ページ。
 - 22) 田中治「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」『税経通信Vol.60/No.10』853号233ページ。
 - 23) 田中治、同前論文233ページ、及び田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起」『キャピタルゲイン課税』谷沢書房、1993(平成5年) 68ページ。
 - 24) 品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯(1)」『税理』24ページ。
 - 25) 同前論文、141ページ。
 - 26) 同前論文、141ページ。
 - 27) 高野幸大「ゴルフ会員権の受贈者が受贈の際に支払った名義書換手数料の取得費該当性」『ジュリスト』有斐閣、2006(平成18年) 184ページ。
 - 28) 裁判例として例えば、最高裁昭和43年10月31日判決(昭和41年(行ツ) 8号)(榎本家事件)『訴訟月報』14巻12号1442ページ。東京地裁昭和52年8月10日判決(昭和49年(行ウ) 第84号)(米沢事件)『行政事件裁判例集』30巻6号1180ページ。東京高裁昭和54年6月26日判決、昭和52年(行コ) 第56号、同上、1167ページなどが挙げられる。先行研究においては、例えば、右山昌一郎「受贈財産の譲渡における取得費の範囲～ゴルフ会員権の名義書換料に係る最高裁判所判決を基として～」『税理』48巻6号。「譲渡所得における取得費—その法的位置付けと今後の執行のあり方」[第1回—第4回]『税理』49巻1号—6号。酒井克彦「所得税の事例研究第8回キャピタル・ゲインの清算課税としての譲渡所得課税—所得区分を巡る諸問題—」『税務事例』38巻7号などが挙げられる。
 - 29) 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房、1993(平成5年) 88ページ。
 - 30) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『法学協会雑誌』92巻9号1090ページ。