



譲渡所得の取得費と取得費引継ぎ規定との 関係に関する一考察

中 野 浩 幸

要約 本稿は、所得税法における譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除される取得費を、個人から贈与等により取得した場合の取得費引継ぎ規定との関係において検討をするものである。具体的には、受贈者が受贈財産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算上、当該受贈者が受贈財産を取得する際に支出した付随費用が、取得費に算入されるかという問題である。この問題の検討を通じて、取得費引継ぎ規定の構造を明らかにすることを目的としている。

Abstract In this paper, I review and clarify the relationship of acquisition cost of assets and tax roll-over treatment on capital gains taxation.

キーワード 譲渡所得, 取得費引継ぎ, 資産の取得に要した金額, 付随費用, 増加益に対する課税繰延

原稿受理日 2012年5月16日

I はじめに

現行の所得税法においては、譲渡所得の金額は、総収入金額から資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額であるとし（所法33条3項）、資産の取得費とは、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金額の合計額をいう（同法38条1項）とされる。そして、この「資産の取得に要した金額」は、取得時における資産の客観的価値と捉えられるべき取得の対価および取得に直接要した費用（以下、「付随費用」という。）とされ、具体的には、資産が他からの購入資産である場合には、購入代価の他、手数料、登録免許税等の、資産の取得に要したすべての費用が含まれると解されているところである^①。

しかし、所法59条1項2号に該当する場合、すなわち、個人からの贈与又は相続（限定承認にかかるものを除く）及び遺贈（包括遺贈のうち限定承認にかかるものを除く）によって資産を取得した場合、ならびに著しく低い対価の額で資産を取得した場合には、取得した者が引き続きその資産を所有していたものとみなされる（同法60条1項）。したがって、取得者は、贈与者あるいは被相続人等の取得費をそのまま引き継ぐことになり^②、また、取得時期についても引き継ぐことになる（所得税基本通達60-1）。例えば、個人から贈与によって取得した資産をその受贈者が譲渡した場合には、その受贈者の譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除される取得費は、受贈時の資産の時価相当額あるいは受贈者の当該資産の取得の対価の額つまりゼロとするのではなく、贈与者の取得費ということになる。この措置によって、贈与者の保有期間に対応するキャピタル・ゲインに対して贈与時に課税せず、贈与を受けた受贈者がその資産を譲渡する時に贈与者の保有期間に対応するキャピタル・ゲインも含めて課税するという課税繰延がなされる。

この場合、贈与による財産取得は無償による取得であるから、確かに、受贈者が当該資産の対価を支払うことはないが、その資産の取得に伴って手数料等の付随費用を支出することはある。上述のとおり、資産の取得に伴って支出する付随費用は、通常、所法38条1項の「資産の取得に要した金額」に該当する。しかし、所法60条1項の適用がある場合に、贈与者が支出した付随費用以外に、受贈者が支出した受贈財産取得に伴う付随費用までも

(1) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣・2011年）208頁。谷口勢津夫『税法基本講義〔第2版〕』（弘文堂・2011年）263頁。

(2) 金子宏『租税法〔第17版〕』（弘文堂・2012年）231頁。

が「資産の取得に要した金額」に含まれるかという問題がある。

そこで、本稿では、この問題が争点となったゴルフ会員権贈与事件判決（最判平成17年2月1日訟務月報52巻3号1034頁）を検討することにより、所得税法38条1項と同法60条の関係を考察する。

なお、このゴルフ会員権贈与事件判決は、農地転用に伴って土地改良区に支払った土地改良法42条2項に基づく決済金等が譲渡費用に該当するとした平成18年の土地改良区決済金事件判決（最判平成18年4月20日判決判例時報1933号76頁）と並んで、課税庁の従前の課税実務とは異なる扱いを判示し、課税実務に大きな影響を与えたものである。

II ゴルフ会員権贈与事件判決

1 事実の概要

受贈者であるX（原告・控訴人・上诉人）の父は、昭和63年11月18日、訴外A社に対し、代金1,200万円を支払って、同社の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。Xは、平成5年7月1日、その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。）を支払って、上記ゴルフ会員権の正会員となった。その後、平成9年4月3日、Xは訴外B社に対し、本件会員権を代金100万円で譲渡した。

Xは、平成10年3月3日、Y税務署長（被告・被控訴人・被被告人）に対し、平成9年分の所得税について本件手数料を資産の取得費に計上した上で、長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の所得と通算して申告したところ、Yは、平成10年11月25日、本件手数料は資産の取得費として認められないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件更正処分等」という。）をした。

Xは本件更正処分等を不服として提訴したが、第一審判決（東京地判平成12年12月21日税務訴訟資料249号1238頁）、控訴審判決（東京高判平成13年6月27日判例タイムズ1127号128頁）ともに棄却された。

2 判旨

最高裁は、概ね次のように判示し、破棄自判した。

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上が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ものである。そして、……『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解される。」

「〔所得税〕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。」

「法60条1項の規定の本旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、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かか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』として収入金額から控除されるべき性質のものである。」

「本件手数料は、受贈者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り、受贈者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』として収入金額から控除されるべき性質のものといふことができる。したがって、本件譲渡所得金額は、本件手数料が『資産の取得に要した金額』に当たるものとして、これを計算すべきである。」

Ⅲ 考 察

1 本判決の争点と意義

本判決の争点としては、贈与によりゴルフ会員権を取得するために要した本件手数料が、受贈者であるXの譲渡所得の金額の計算上、取得費に算入することができるか否かである^③。従前の課税実務では、所得税法60条1項の規定が適用される場合には、贈与者から資産を取得するために要した付随費用の額は、受贈者の譲渡所得の金額の計算上、取得費に算入していなかった。これに対して、本判決は、当該付随費用の額は所法60条1項が適用され

③ 第一審、控訴審においては、本件手数料の譲渡費用該当性についても判示しているが、本判決はこの点に判示していない。

る譲渡所得の金額の計算においても、同法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」に当たることを明らかにした最高裁の判決であり、重要な意義を有している。

その後の国税庁は、この判決を受けて過年分の同様の事案について更正の請求等による是正措置を認め、さらに平成18年度税制改正において、国税通則法23条2項に規定する更正の請求の事由の一つに「過去にさかのぼる取扱いの変更」を追加する（通令6五）など、課税実務に大きな影響を与えた。

2 従前の課税実務の取扱い

贈与時の名義書換料の取得費性について、課税庁は従前よりこれを消極的に解してきた⁽⁴⁾。すなわち、国税庁は、本判決の結果を受けて、平成17年2月「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」において、贈与時の付随費用を取得費算入と取扱うことを公表した。そして、平成17年6月27日付課資3-7ほか2課共同「『租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて』等の一部改正について（法令解釈通達）」により所基通60-2（贈与等の際に支出した費用）を新設したのである。

しかし、これまで取得費不算入と取り扱っていた理由については明らかではない。ただ、控訴審における課税庁の主張として、「譲渡所得に係る総収入金額から控除すべき取得費には、取得時における資産の客観的価値ととらえるべき取得の対価及び取得に直接要した費用並びに保有期間中における資産の価値の増大をもたらす資本投下ととらえるべき費用などがこれに当たる」とした上で、「贈与により取得した資産を受贈者が譲渡した場合における所得税法38条1項に規定する『資産の取得に要した金額』とは、受贈者が取得に要した金額は含まれず、あくまで贈与者が当該資産を取得するのに要した金額をいう。」としている。また、課税庁出身者の論者は、代償分割に伴い負担した代償金の取得費性が争われた東京高判平成元年10月26日（税資174号204頁）の解説において、「現行法上、相続により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の計算上控除すべき『資産の取得に要した金額』とは、被相続人が当該資産の取得に要した費用に限られることとなる。」⁽⁵⁾としている。このことから、贈与による取得の場合についても同じく、贈与者が当該資産の取得に

(4) 例えば、ある課税実務書においては「相続、贈与により取得した資産の相続登記又は贈与登記に係る登録免許税や遺産分割費用は、取得費には算入されません。」との記載がある（多那瀬光夫・金光静夫編『資産税の取扱いと申告の手引き〔平成15年11月改訂〕』（納税協会連合会・2003年）34頁）。また、「実務上も、通例、本件名義書換料の取得費性につき消極的に解し、これを総収入金額から控除せずに申告を行っていた税理士が多いのではないかと思われる。」とする記載もある（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『租税判例分析ファイルI〔第2版〕』（税務経理協会・2009年）105頁）。

(5) 佐藤孝一「最新判例による資産税の法解釈と実務」（大蔵財務協会・1995年）164頁。

要した金額に限ると解しているとすれば、基本的には、後に述べるところの贈与者取得価額限定説によっていたのではないかと推測される。

3 本判決の構成

本判決は、譲渡所得課税の趣旨から所法60条1項の規定の本旨を述べた上で、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用は、所法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」として収入金額から控除されるべき性質であるから、所法60条1項の計算において「資産の取得に要した金額」に当たると解すべきとする。

そして、本件手数料は受贈者が本件会員権を取得するための付随費用に該当するから、本件譲渡所得金額は「資産の取得に要した金額」に当たるとして計算すべきという構成をとる。以下検討を加える。

(1) 所得税法60条1項の規定の本旨

本判決は、所法60条1項の規定の本旨について、譲渡所得に対する課税の趣旨⁽⁶⁾がいわゆる清算課税説⁽⁷⁾であることを前提として、「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。」と判示し、同項の規定の本旨は増加益に対する課税の繰延べであることを確認している。

(2) 所得税法60条1項の適用が適用された場合の課税されるべき譲渡所得の範囲

次に、上記(1)を前提にして、受贈者の譲渡所得の金額の計算において、増加益が課税繰延べされる結果、課税の対象として把握される所得の範囲について、「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

(6) 最高裁は「譲渡所得に対する課税は、資産の値上が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。」(最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁、同昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁、同昭和50年5月27日民集29巻5号641頁)の立場を堅持している。

(7) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正2版〕』(成文堂・2011年)83頁、中里実・弘中総浩・洲圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説』(有斐閣・2011年)116頁、渡辺徹也「譲渡所得の意義」水野忠恒他編『租税判例百選〔第4版〕』(有斐閣・2005年)74頁。

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。」と判示する。

これは、同項が課税のタイミングを繰り延べさせるための計算技術にすぎないとすると、贈与者の取得時から受贈者の譲渡時までの保有期間に係る増加益に対する所得金額は、課税のタイミングが贈与者の贈与時と受贈者の譲渡時の2回であろうと、贈与者に係る増加益を合わせて受贈者の譲渡時の1回であろうと、原則的には同額となるはずであり、少なくとも後者の所得金額が前者の所得金額を越えるはずがないと解するものである。つまり、課税の繰延措置が適用されることによって、重く課税（本稿では、これを取得費不算入によって引き起こる重課と解し、「重課税」ということにする。）されることはないとしているのである。また、そのように解さなければ、有償譲渡と無償譲渡の間にも同様に不衡平を惹起する⁸⁹ということになる。

(3) 贈与による資産の取得に伴う付随費用の取得費性

さらに、「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』に当たると解すべきである。」と判示した。

ここでは、当該付随費用の性質が「資産の取得に要した金額」として収入金額から控除されるべきものであるとするが、なぜ当該付随費用が必然的に「資産の取得に要した金額」として収入金額から控除されるべきものの性質を有しているのかについての理由付けがない。さらには、当該付随費用が「資産の取得に要した金額」に当たる性質を有するとしても、同項に規定する「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」の意味との関係から、資産の取得対価の額が通常ゼロ又はなしである贈与等の場合であっても、その付随費用は収入金額から控除されるべきかどうかを検討されていない。

(4) 本件手数料の当てはめ

「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り、上告人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』

(8) 有償譲渡と無償譲渡との不衡平については、神山弘行「譲渡所得における取得費の引継ぎ—ゴルフ会員権贈与事件」水野忠恒他編『租税判例百選（第5版）』（有斐閣・2011年）83頁を参照。

として収入金額から控除されるべき性質のものということができる。」と結論づけた。

本判決では、上記(3)で述べたとおり、所法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」に該当する付随費用は、法60条1項が適用される譲渡所得の金額の計算においても、「資産の取得に要した金額」に該当するとしているから、当然のごとく、本件手数料は所法38条1項に該当するから譲渡所得の金額の計算において控除すべきとしている。

4 最高裁判決の検討

本判決が当該付随費用について、受贈者の取得費に算入すべきであるとした理由は、結局のところ、「この規定〔法60条1項〕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所得として把握することを予定していない。」ことにあり、増加益に対する課税の繰延べに当たって、当該付随費用を取得費不算入とすることによって重課税が生じることは予定するものではないということであると思われる。

しかし、重課税を生じさせないための計算方法について、贈与者の取得費を単に受贈者の取得費に加算すればよいとしているのか明らかではない。

所法60条1項は、贈与等の無償譲渡だけではなく、所法59条2項に該当する一定の有償譲渡にも適用されるのであるから、同項の規定が取得費不算入による重課税を予定するものではないとすれば、同項の「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」の意味は、単に受贈者の取得費に贈与者の取得費を加算するというのではなく、無償贈与の場合には、受贈者の取得費とされる「資産の取得に要した金額」を取得の対価と付随費用に細分化した上で、そのうち贈与による取得の対価の額（ゼロ又は贈与時の時価相当額）のみを贈与者の取得費に置き換えるものと考えなければならない。そして、所法59条2項の規定が適用される低額譲受けの場合には、低額譲受人が実際に支出した「資産を取得に要した金額」を取得の対価の額と付随費用に細分化した上で、当該低額譲受けに係る資産の取得の対価の額のみを低額譲渡人の取得費に置き換えるものであると考えなければならない。さらには、低額譲渡人に係る取得費のほかに当該譲渡人が支出した譲渡費用についても取得費引継ぎ計算の範囲に含めなければならないこととなる。

次の例を考えてみる。低額譲渡人Aが取得費100である資産（譲渡時の時価120）を低額譲受人Bに対して30で低額譲渡し、その際譲渡費用を20支出した。一方、そのBは当該資産を対価30で購入するとともに付随費用10を支出した。その後、当該資産を時価相当額の150で譲渡した。仮に、所法60条1項の適用がない場合には、低額譲渡者Aの譲渡所得の

金額は、 $収入金額30 - 取得費100 - 譲渡費用20 = \Delta 90$ であり、低額譲受者の譲渡所得の金額は、 $収入金額150 - 取得費40$ （対価30＋付随費用10）＝110となる。そして、AとBの保有期間に対応する譲渡所得の金額は20（Aの譲渡損失90＋Bの譲渡所得110）である。所法60条1項が適用される場合において、この結果と同様の課税結果をもたらすためのBの譲渡所得の金額の計算は、 $収入金額150 - 取得費130 = 20$ でなければならない。この場合の取得費130の意味は、B自身が支出した購入対価30をAの取得費100に置き換えた上で、Aの譲渡費用20とBの付随費用10を合計したものであるということになる。つまり、低額譲渡時に課税される場合に計算される低額譲渡人に係る譲渡所得の取得費及び譲渡費用の額すべてと低額譲受人の付随費用のみを取得費引継ぎの範囲に含めることを意味しなければ、所法60条1項が適用される場合に重課税が生じてしまう。

同項の規定が適用されるからといって、結果として重く課税されるべきではないと考えるのは当然のことと思われるのであるが、所法60条1項の規定の文言から、受贈者が支出した「資産の取得に要した金額」のうち、当該資産を取得するための対価部分のみを前所有者の取得費に置き換え、低額譲渡の場合の譲渡人の譲渡費用までも含めるという意味にまで読み込むことが可能かについては検討が必要であると思われるが、その点について本判決からは明らかではない。

次に本判決では、「受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算における『資産の取得に要する金額』（所法38条1項）は、法60条1項に基づいて計算される『資産の取得に要した金額』に当たる」としているが、なぜ必然的にそうなのか理由が明らかでないように思われる。例えば、所法59条2項の規定が適用される低額譲受けの場合、譲受人が資産を取得に要した対価の額は、所法38条1項の「資産の取得に要した金額」に該当するが、その対価の額をも所法60条1項に基づく計算される「資産の取得に要する金額」であるとすると、二重の控除を許す結果となってしまう、不合理であろう。

5 第一審判決、控訴審判決及び本判決の比較

本最高裁判決もその下級審判決もいずれも、譲渡所得の本質と譲渡所得に対する課税の趣旨については相違がなく、いわゆる清算課税説を前提としている。にもかかわらず結論が異なったのはなぜか。所法60条1項適用の場合の取得費と本件手数料の取得費該当性について、本最高裁判決と下級審判決とを比較してみる。

所得税法60条1項適用の場合の取得費について、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』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」に当たると解すべきである。」としたのに対して、第一審判決は、「増加益の算出上、譲渡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』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でなければならない。すなわち、所得税法60条により、贈与の前後を通じて受贈者が引き続き当該資産を有していたとみなされる以上、譲渡所得の算出に当たっては、贈与の事実がなかったものとするべきであり、そうである以上受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用も一切無視するほかないのである。」とする。そして、控訴審判決も同様に、「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。」とする。そして、「さらに、所得税法60条1項は、……『その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。』という強い表現を使用していることに触れ、「課税庁としては、譲渡所得金額を算定するに当たり、中間の贈与の事実がなかったものと扱う以外になく、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があったとしても、それを一切無視せざるを得ないことになる。」とした。しかし、「中間の贈与の事実」がないと考えることについては、第一審判決よりも控えめであるように思われ、控訴審判決の重点は、「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」にあったものとする。

これらの相違の下、本件手数料の取得費該当性について本件最高裁判決が、「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ものであり、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』として収入金額から控除されるべき性質のものということができる。したがって、本件譲渡所得金額は、本件手数料が『資産の所得に要した金額』に当たるものとして、これを計算すべきである」としたのに対して、第一審判決は、「本件手数料は、贈与者である父による本件会員権の取得時ににおいて、本件会員権の客観的価格を構成するものではなく、父が本件会員権を取得するための付随費用でもないから、本件会員権との関係で、所法38条1項にいう『資産の取

得に要した費用」ということはできない。」とし、控訴審判決は、「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。したがって、本件手数料は、本件会員権との関係で、所得税法38条1項にいう資産の取得費に当たると解することはできない。」としたのである。

以上からすれば、第一審判決は贈与の事実を無視することを根拠としているのに対して、控訴審判決は取得費とは贈与者が取得する際の取得費に限定するものであることを根拠とし、それぞれ最高裁判決と見解を異にしていたと考えられる。

6 贈与により取得した資産の付随費用の取得費性に関する検討

それでは、次に贈与により取得した資産の付随費用の取得費性について、考える種々の論拠を整理してみる。取得費算入説以外は消極的に解するものである⁽⁹⁾。

(1) 諸説

イ 取得費算入説

まず、最高裁判決が採った取得費算入説である。田中治教授は、名義書換料は、有償、無償いずれの場合においても譲受人の担税力を減殺するものであり、所法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」として「取得費」を構成するとした上で、所法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中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であるから、立法者においてこの規定によって受贈者が贈与によって資産を取得した事実やその取得に際して名義書換料を支払った事実そのものをなかつたものとする意図があったとは到底思えず、また、受贈者の側において当該資産を取得する際に要した費用がある場合を想定し、これを制約することを意図する規定ではないことから、贈与時において受贈者が支払った名義書換料を、所法38条1項に基づき取得費として控除することを否認する根拠とはなりえない⁽¹⁰⁾とされる。また、金子宏教授も「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、積極的に解すべきである」とされている⁽¹¹⁾。

(9) 諸説の各ネーミングは私見によるものである。

(10) 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（2002年）27頁。

(11) 金子・前掲（注②）232頁。その他、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1319号182頁）及び一高龍司（「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」民商法雑誌133巻3号151頁）を参照。両教授ともに本判決の判旨に賛成されている。

ロ 贈与者取得費限定説

所法60条1項の規定は、いわゆる取得費引継ぎ制度を採用したものであるが、これは所有期間の引継ぎも当然意味していることから、贈与者の取得費が受贈者の取得費となる。したがって、贈与者が取得の時点で支払ったもののうち、取得費を構成するもののみが取得費の対象となるのであり、受贈者が受贈の時点で支払った本件手数料を取得費と認める余地はない¹⁰²とする説である。本件控訴審判決はこの説に立つものと思われる。

ハ 贈与事実無視説

所法60条1項の規定により、贈与の前後を通じて受贈者が引き続き当該資産を有していたとみなされる以上、譲渡所得の金額の算出に当たっては、贈与の事実がなかったものと考えべきであり、したがって、贈与の事実がないということは贈与による取得に伴う本件手数料等の付随費用を支出しても、連動して一切無視するほかはないとする説である。本件第一審判決はこの説に立っている。

ニ 贈与利益対応費説

本件手数料等の贈与による資産取得に伴う付随費用は、個人からの贈与により取得した資産を完全に自己の支配が及ぶようにするためのコストであるから、当該付随費用は贈与による経済的利益に対応するもので贈与税の課税上考慮されるべきものであると考えるものである。したがって、所得税の計算においては、所法9条1項15号に規定する非課税所得に対応する費用として控除できない。ただし、贈与税の計算においても、贈与税の課税価格は贈与価額からの費用控除を認めていないため、結果として、所得税及び贈与税いずれにおいても控除することができないことになる。

ホ 家事（関連）費説

本件手数料は、もともと、前所有者から自己への名義書換サービスに対する手数料であるから、専ら事業の用に供されるものを除き、家事（関連）費であると考えられるものである。

以上の諸説に基づき、贈与事実及び手数料支払い事実の有無、資産の取得に要するための付随費用としての性質及び所法60条1項の規定が適用される場合における「資産の取得に要した金額」の該当性の諸点をまとめると、以下のとおりである。

¹⁰² 石倉文雄「ゴルフ会員権を譲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」租税法研究30号（2002年）171頁。

譲渡所得の取得費と取得費引継ぎ規定との関係に関する一考察（中野）

諸 説	贈与事実、手数料支払 事実	付随費用としての性質 の該当性	「資産の取得に要した金 額」の該当性
取得費算入説	あり	該 当	該 当
贈与者取得価額限定説	あり	該 当	非該当
贈与事実無視説	なし	非該当	非該当
贈与利益対応費説	あり	非該当	非該当
家事費説	あり	非該当	非該当

(2) 検 討

以下では、これらについて若干の検討を加える。

イ 取得費算入説

取得費不算入のいずれの論拠によっても、取得費引継ぎ規定が適用される場合に、付随費用の取得費不算入によって重課税が生じてもよいとする合理的な理由が見出せない。これに対して、取得費算入説では、当該付随費用を取得費に算入することで、法が意図した増加益の課税の繰延べという効果が整合的に実現できる結果となる。しかし、立法者の意図がそうであるとしても、所法60条1項の文言から直ちに当該付随費用が受贈者の取得費に算入できるかどうかにはやはり疑問の余地が残る。また、「所得税法60条2項の規定では、『みなし譲渡』課税が行われると、その時の時価相当額が取得価額とされているのであるから、この場合には、相続又は遺贈により資産を取得した者が支払った名義書換料については文理上取得価額に含まれるとは解しがたいのである。」¹⁰³ とする指摘もある。

ロ 贈与者取得費限定説

所法60条1項の規定の本旨が増加益に対する課税の繰延べであるにすぎないにもかかわらず、なぜ、所得の減殺要素として控除されるべき付随費用を中間の贈与に関わるものに限ってあえて取得費に算入されないのか不明である。また、受贈者が贈与により取得した資産に改良や設備を加え、改良費や設備費を支出した場合には受贈者の取得費に算入できるにもかかわらず、贈与による取得に係る付随費用のみがなぜ算入されないのか不明である。

ハ 贈与事実無視説

贈与の事実を無視することについては、「そもそも、60条1項の『その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。』と記載しているからと言って、その文言自体から、『中間の贈与の事実はなかったものと扱う他ない』とまでは素直には読み取れない。」¹⁰⁴ との指

¹⁰³ 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』（大蔵財務協会・2011年）745頁。

¹⁰⁴ 菅原万理子「受贈財産であるゴルフ会員権の受贈時名義書換手数料と所得税法38条1項の取得費—右山事件」山田二郎・大塚一郎他編『租税法判例実務解説』（信山社・2011年）94頁。

摘がある。また、所法60条1項の規定の本旨が増加益に対する課税の繰延べであるとする
と、贈与等現実に行われた資産の移転行為によって譲渡所得が課税されるべきところ、贈
与等の時点では資産の増加益が具体的に顕在化していないことから、このタイミングでは
所得を「認識」しない（できない）こととしたにすぎない。本件のように、含み損失が生
じている資産の贈与は、受贈者の他の所得と通算することが可能となる一種のシュルター
としての機能を有することになる⁹⁵が、親子間の贈与行為が「私的経済取引のプロパーの
見地からは、合理的理由がないのに、通常用いられない法形式」⁹⁶とはいえないと思われ
る。そうすると、租税回避を問題にする場面でもないため、同項が、私法上有効に行われ
た贈与等の事実までも租税法上無視する規定であると理解するのは困難であると思われ
る。さらに、贈与の事実を無視することが、そのまま現実に支出している付随費用をも無視す
ることになるのか、本来「資産の取得に要する金額」に該当する性格を有する費用がその
性格を変えてしまうのであろうかが疑問とされる。

ニ 贈与利益対応費説

贈与による利益額は、贈与時における当該資産の客観的時価であり、贈与税の計算にお
いて費用控除する構造を採っていないことからすると、そもそも贈与利益に対する費用と
いうものが観念できるかが問われることになるであろう。

ホ 家事（関連）費説

ゴルフ会員権の名義書換料は、非会員（会員権の譲受人）が、譲渡承認を求める手続
（入会手続）に際し同人に課せられる承諾料の性質を持つものであって（大阪高判昭和63
年5月31日判時1296号63頁）⁹⁷、第一審判決及び控訴審判決がいうように、本件手数料は、
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から、資産を取得するた
めの費用と解してよいと考えられる。「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
れると解されている（最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁）ところ、本来、取得費
算入が認められる性質をもつ付随費用が、なぜ、取得費引継ぎ規定が適用されると消費
の性格をもつ家事（関連）費に変更されてしまうのかは理解できないところである。

⁹⁵ 所法59条2項が適用される低額譲渡の場合について、佐藤英明「給与所得者とゴルフ会員権の譲渡損失」税務事例研究44号（1998年）41頁を参照。

⁹⁶ 金子・前掲（注②）119頁。

⁹⁷ 本件は、ゴルフ会員権の買受人がゴルフ場会社に対し名義書換請求をしたところ、当該ゴルフ場会社から値上げした名義書換料を請求され、追加預託金300万円が請求された事例で、大阪高裁は、名義書換料はゴルフ場会社管理運営事項であるから自由に値上げできると判示した（平成元年7月13日最高裁上告棄却）。

7 取得費引継ぎ計算の構造についての検討

(1) 所得税法上の取得費引継ぎ規定との対比

取得費引継ぎ規定は、各種課税繰延べ規定とともに規定されている。所得税法では、所法59、60条に先立ち、同法58条に固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例がある。この特例の適用がある場合の取得費の計算規定は、同条5項により政令に委任されている。委任を受けた所令168条では、「法第58条第1項の規定の適用を受けた居住者が同項に規定する取得資産について行うべき法第49条第1項に規定する償却費の額の計算及びその者が取得資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算については、その者がその取得資産を次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる金額をもって取得したものとみなす。」その3号に「取得資産を取得するために要した経費の額がある場合 譲渡資産の取得費（括弧書き省略）にその経費の額を加算した金額」と規定されており、計算ルールが明確化されている。これに対して、贈与等の場合には、所法60条1項の規定しか存在しない。

この規定の仕方の相違について考えてみる。まず、一つ目には、所法58条の適用対象は交換差金の有無にかかわらず、有償譲渡であるのに対して、所法60条1項の適用対象となるのは、原則として1号に掲げる贈与等の無償譲渡であるから異なっていると考えることができることである。すなわち、同項の規定がない場合の受贈者の「資産の取得に要した金額」は、取得対価がないためゼロか、あるいは、所得税は非課税であるものの贈与時に時価相当額の経済的利得を受けたとして贈与時における時価相当額かとなるはずである。しかしながら、いずれにしても同項の規定の適用により、これらの金額とせず、贈与者の取得費とする必要から、「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」としたにすぎないということになる。しかし、上述のとおり、同項の規定は、2号の場合にも適用されるのであるから、必ずしも無償譲渡のみを対象としたものではない。低額譲渡の場合には、低額譲渡人の支出する譲渡費用が存在する場合もあり、当該譲渡費用が低額譲受人の取得費に算入できるかどうか問題となる。

2つ目には、所法58条の規定の適用は、一定の交換差金が生じる場合を前提とし、交換差金が生じる場合には、交換譲渡資産の取得費を部分的に引き継ぐのに対して、所法60条1項の規定が適用される場合は、贈与者の取得費の全額を引き継ぐことになるから、所令168条に相当する規定を用意する必要がなかったと考えることができるものである。すなわち、所法58条の規定の適用上、交換差金が生じる場合に、当該交換差金の全額を投下資本の回収とみるのか、それとも全額を所得の実現とみるのか、あるいは一定の按分計

算によるのかによって、交換取得資産に引き継ぐべき取得費の額が異なってしまうため、所令168条の規定が必要であるとするものである。それに対して、所法60条1項の取得費引継ぎ規定においては、1号及び2号のいずれにおいても、贈与者または低額譲渡人の取得費の全額を引き継ぐのであって、所法58条の規定のような取得費の引継ぎ計算上の疑義は生じない。したがって、「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」とすれば足りるとされたのではないかと考えられる。

3つ目は、所法58条の規定が適用される場合には取得費引継ぎの対象となる資産が異なるのに対し、所法60条1項の規定が適用される場合には、同一資産について所有者が異なるためである。つまり、受贈者または資産の譲受人自身が実際には支出していない取得費の額を自己の譲渡所得の計算に取り込む必要から「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」と規定したものと考えられるからである。

いずれも取得費引継ぎ規定であるにもかかわらず、所得税法が58条の規定と60条1項の規定振りを相違させている理由は、上述の1つ目に掲げた理由には問題点が存在することから、2つ目あるいは3つ目に掲げた理由が妥当ではないかと考えられる。しかし、いずれの理由によるものとしても、所法60条1項の規定が同法38条1項の「資産の取得に要した金額」の範囲を制限することを意味するものとは解することは困難に思われる。

取得費引継ぎ計算の対象（範囲）について、所令168条では交換譲渡の取得費のほか交換譲渡に要した費用を含めており、交換資産を取得するための費用も当該交換取得資産の取得費に加算することとしている。つまり、当該交換取得資産を譲渡した場合においては、これらのすべてをもとに算出された金額を取得費とした上で譲渡所得の金額を算出することを前提としている。

この取得費の引継ぎ計算の構造を前提とするならば、すぐ後に規定されている所法60条1項が適用される場合においても、低額譲渡人の譲渡費用や贈与による資産取得に係る付随費用も引継ぎとなる取得費に算入されると解することは可能であり、贈与等の場合のみ受贈財産の取得に伴う付随費用を取得費に算入しないとする理由はないように思われる。

(2) 租税特別措置法上の取得費引継ぎ規定との対比

所法58条における取得費引継ぎ規定の構造が特殊なものかどうかについて、特定居住用資産の買換えの場合の特例、特定事業用資産の買換えの場合の特例等租税特別措置法による課税繰延べ規定を見てみると、やはり、所法58条の規定と同様の構造をした取得費の計算規定が定められている（措法36条の4、37条の3等）。したがって、所法58条の取得費

引継ぎ規定が特殊なものでないこと、むしろ、課税繰延規定を適切に実現することができる構造であるといえる。

ただし、所得税法上の取得費引継ぎ規定と租税特別措置法上の取得費引継ぎ規定の相違は、所得税法上の取得費引継ぎ規定は、取得費のほかにも所有期間も引き継ぐのに対して、租税特別措置法上のそれは、所有期間は引き継がず、買換え資産の実際の取得日が取得の日となる点で異なることである。

③ まとめ

課税の繰延べ規定における取得費引継ぎ計算の構造は、いずれも譲渡（交換）資産に係る取得費及び譲渡に要した費用、さらには買換（交換）取得資産を取得するために要した金額をその範囲に含めている。このことから、所得税法は、贈与等によって所法60条1項が適用される場合においても、受贈財産の取得に伴う付随費用も取得費引継ぎ計算の対象としているものとする。

したがって、本判決の結論に賛成するものであるが、結論に至る理由については、課税の繰延べによって把握される所得の範囲を述べるだけでなく、むしろ、重課税や二重の控除を生じさせることなく、課税の繰延べを適切に実現するという観点から具体的に取得費に算入すべき範囲について焦点を当てるべきはなかったかと思われる。

8 おわりに

本稿では、課税繰延べ規定と連動する各種取得費引継ぎ規定の構造から、所法60条1項の規定による引継ぎ規定と同法38条1項の「資産の取得に要した金額」の関係を考察してきた。ここで得られた結論は、最高裁判決が示した受贈財産の取得に伴う付随費用も受贈者の譲渡所得の金額の計算上、取得費に算入されることを是認するものであった。しかし、同法60条1項には、その規定の文言のみでは不明確であることから、立法論としては、同法58条の適用の場合と同様に、法令で明確化するべきであると考えられるものである。

本判決は、無償譲渡である贈与によってゴルフ会員権を取得するために要した名義書換手数料について判示したものであるが、相続の場合にも同様の問題が生じる。現行の課税実務は、不動産登記費用、不動産取得税、株券の名義書換手数料等相続又は贈与の付随費用については、本判決と同様の取扱いがなされるべきとして、相続人又は受贈者の譲渡所得の金額の計算上、取得費に算入されることとなった。

それ以外のものとしては、遺留分減殺請求又は遺産分割に関する訴訟費用及び弁護士費

用（東京高判昭和55年10月30日判決訟月27巻422頁）、代償分割の場合の代償金（最判平成6年9月13日判時1513号97頁）等が考えられる。しかし、本判決は、元々、「資産の取得に要した金額」に該当する付随費用が所法60条1項の規定が適用される場合においてもなお、「資産の取得に要した金額」に含まれるとしたものであるから、これらの訴訟費用等については、そもそも所法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」¹⁰⁸、とりわけ相続による財産取得に伴う付随費用に該当するかどうかが別途検討する必要があるだろう¹⁰⁹。

参 考 文 献

- ・石倉文雄（2002年）「ゴルフ会員権を譲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」租税法研究30号
- ・一高龍司（2005年）「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」民商法雑誌133巻3号
- ・金子宏（2012年）『租税法〔第17版〕』弘文堂
- ・神山弘行（2011年）「譲渡所得における取得費の引継ぎ—ゴルフ会員権贈与事件」水野忠恒他編『租税判例百選〔第5版〕』有斐閣
- ・佐藤英明（1998年）「給与所得者とゴルフ会員権の譲渡損失」税務事例研究44号
- ・佐藤英明（2011年）『スタンダード所得税法〔補正2版〕』成文堂
- ・菅原万理子（2011年）「受贈財産であるゴルフ会員権の受贈時名義書換手数料と所得税法38条1項の取得費—右山事件」山田二郎・大塚一郎他編『租税法判例実務解説』信山社
- ・高野幸大（2006年）「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1319号
- ・田中治（2002年）「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
- ・田中治・土師秀作（2009年）「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『租税判例分析ファイルI〔第2版〕』税務経理協会
- ・多那瀬光夫・金光静夫編（2003年）『資産税の取扱いと申告の手引き〔平成15年11月改訂〕』納税協会連合会
- ・谷口勢津夫（2011年）『税法基本講義〔第2版〕』弘文堂
- ・注解所得税法研究会編（2011年）『注解所得税法〔5訂版〕』大蔵財務協会
- ・中里実・弘中総浩・淵生吾・伊藤剛志・吉村政徳編（2011年）『租税法概説』有斐閣
- ・右山昌一郎（2005年）「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勝訴判決を基にして—」税理2005年4月号
- ・水野忠恒（2011年）『租税法〔第5版〕』有斐閣
- ・渡辺徹也（2005年）「譲渡所得の意義」水野忠恒他編『租税判例百選〔第4版〕』有斐閣

¹⁰⁸ 譲渡所得の取得費の意義については、金子宏「譲渡所得における取得費の意義—若干の裁判例を素材にして」『課税単位及び譲渡所得の研究』250頁（有斐閣・1996年〔初出1981年〕）を参照。

¹⁰⁹ 平成17年8月12日資産課税課情報第15号『「租税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて」等の一部改正について（法令解釈通達）」の趣旨説明（情報）では、「遺産分割の際に訴訟費用・弁護士費用などを支出したとしても、これらは一般には相続人間の紛争を解決するための費用であることから、相続の際に通常支出される費用とはいえ、当該取得費を構成するものでないと考えられる。」としている。