

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

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 所得税更正処分取消請求上告事件)

(判例時報 1893 号 17 頁)

第一審：東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決 税務訴訟資料 249 号 1238 頁

控訴審：東京高裁平成 13 年 6 月 27 日判決 判例タイムズ 1127 号 128 頁

判決結果：破棄自判、納税者勝訴)

1、事実の概要

(1) X(原告、控訴人、上告人)は、平成 5 年 7 月 1 日父 A からゴルフクラブ会員権(以下、「本件会員権」という。)の贈与を受け、名義書換手数料(以下「本件手数料」という。)82 万 4,000 円を支払い正会員となった(本件会員権は、父 A が昭和 63 年 11 月 18 日、1,200 万円で取得したものであった)。そして、X は平成 9 年 4 月 3 日本件会員権を 100 万円で第三者に譲渡した。

(2) X は平成 9 年分の所得税について、本件会員権の譲渡所得金額の計算において、総収入金額 100 万円、取得費の額 1,282 万円(1,200 万円 + 82 万 4,000 円)とし、その差額(-)1,182 万 4,000 円を総合課税の対象となる損失、いわゆる長期譲渡所得金額の計算上生じた損失の金額として、他の所得から控除し、総所得金額 3,246 万円余とする確定申告書を提出した。

(3) Y 税務署長(被告・被控訴人、被上告人)は X に対し、平成 10 年 11 月 25 日付で、本件手数料は、本件譲渡所得の計算上資産の取得費として譲渡所得に係る総収入金額から控除することはできないとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分をした。

(4) X は、これらを不服として、所定の不服申立手続を経て本訴に及んだ。

2、判決の要旨

<第一審判決>(東京地裁平成 12 年 行ウ 第 57 号平成 12 年 12 月 21 日判決・藤山雅行裁判長)

請求棄却。

「所得税法は贈与による資産の所有権移転の場合における譲渡所得課税を繰り延べ、その後、当該資産が受贈者の支配を離れて他に移転する機会を捉えて、贈与者の取得の時以来

清算されることなく蓄積されてきた資産の増加益を課税の対象としているのであるから、右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於いて当該資産の客観的価値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贈与者が引き続き当該資産を所有していたものとみなされる以上、譲渡所得の算出に当たっては、贈与の事実はなかったものとするべきものであり、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。」

「本件手数料は、贈与者である A による本件会員権の取得時に於いて本件会員権の客観的価値を構成するものではなく、A 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得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した費用』ということとはできない。」

<控訴審判決>（東京高裁平成 13 年 行コ 第 12 号平成 13 年 6 月 27 日判決・雛形要裁判長）

控訴棄却。

「所得税法 60 条 1 項は、贈与等により資産を取得した者が当該資産を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算において『その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。』という強い表現を使用しており、その規定の趣旨からしても、受贈者が所有する資産についての譲渡所得課税においては、贈与の前後を通じて贈与者が引き続き当該資産を所有していたとみなされるのであるから、課税庁としては、譲渡所得金額の算定に当たり、中間の贈与の事実は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。

そうすると、本件譲渡所得金額の計算においては、控訴人が父から本件会員権の贈与を受けた事実も、その際に控訴人が本件手数料を支払った事実もなかったとみなすことになるから、本件手数料は所得税法 38 条 1 項にいう『資産の取得に要した金額』に当たらない。」

<最高裁判決>（最高裁第三小法廷平成 13 年（行ヒ）第 276 号平成 17 年 2 月 1 日判決・濱田邦夫裁判長）

原判決破棄、第一審判決取消し。

「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（最高裁昭和 41 年（行ツ）第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決・民集 26 卷 10 号 2083 頁，最高裁昭和 47 年（行ツ）第 4 号同 50 年 5 月 27 日

第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁参照)。そして、上記『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(最高裁昭和 61 年(行ツ)第 115 号平成 4 年 7 月 14 日第三小法廷判決・民集 46 卷 5 号 492 頁参照)。

「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。

このように、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』に当たると解すべきである。」

「前記事実関係によれば、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』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。」

3、検 討

(1)争 点

A から贈与を受けた本件会員権に係る名義書換手数料は、X の譲渡所得の金額の計算上「資産の取得に要した金額」に該当するか否か。

(2) 関係条文及び贈与により取得した資産に関する取得費の考え方

< 関係条文 ~ 抜粋 >

所得税法 33 条 3 項 (譲渡所得)

譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつ

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とする。

所得税法 38 条 1 項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

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額の合計額とする。

所得税法 59 条 1 項（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

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の移転があつた場合には、その者の譲渡所得の金額の計算については、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つたものとみなす。

- 一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）

所得税法 60 条 1 項（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定する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、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

- 一 贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）

< 贈与により取得した財産に関する取得費の考え方の変遷 >

シャウプ勧告に基づき、昭和 25 年当時は、贈与、相続又は遺贈であっても、その時の時価相当金額により譲渡があつたものとみなして課税されていた（みなし譲渡課税）。この場合、受贈者の取得費は贈与を受けた時の時価相当金額となる。

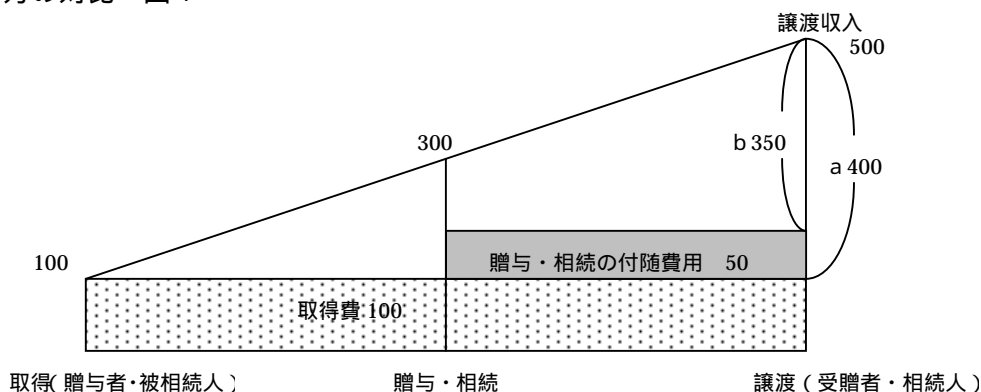
その後、所得税法 60 条 1 項所定の贈与にあつては、贈与の時点では資産の増加益が具体的に顕在化していないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得がたいことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡することによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとされ、現在に至っている。

この場合の所得税法 60 条 1 項は、前の所有者（贈与者・被相続人）の取得価額と取得時期を、後の所有者（受贈者・相続人）に引き継がせる規定¹と理解されてきた。

この所得税法 60 条 1 項（贈与等により取得した資産の取得費等）には、受贈者が支出

した贈与者から資産を取得するために要した付随費用の額が含まれるか否か。
本判決の争点。

<考え方の対比～図 1²>



(解釈 a) 取得費 100 譲渡利益 400...第一審・控訴審判決の考え方

(解釈 b) 取得費 150 譲渡利益 350...最高裁判決の考え方

(3) 類似事案

本最高裁判決と同じ論点、すなわち「贈与等により取得した財産を譲渡した場合における取得費の範囲」が争われたものとしては、本件原審(東京高裁平成 13 年 6 月 27 日判決)及び本件第一審(東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決)以外には見当たらない。

課税庁側が原審において引用した判決

- 最高裁平成 6 年 9 月 13 日判決(判例時報 1513 号 97 頁)
- 最高裁平成 2 年 4 月 20 日判決(税務訴訟資料 176 号 660 頁)

上記判決は、いずれも相続において支出した代償交付金についての取得費性が争われたものであり、本件とは性質を異にすると考えられる。

類似性を感じる判決

- 東京高裁昭和 54 年 6 月 26 日判決(判例時報 945 号 36 頁)

資産の取得に要した借入金の利子について、当該資産を未使用のまま譲渡した場合に、当該資産の取得費に算入することができるとした最初の判決。

【本判決との類似性・共通性³】

- (イ) 当該支払利子相当額について、納税者が現実に利得を得ていなかったという事実に着目した点。
- (ロ) 判決後に課税上の取扱いが変更(通達改正)された点。

この点につき、平成 17 年 6 月 24 日付の所得税基本通達の改正により、同通達 60 - 2 に新設されている。

(4) 学説等

< 本最高裁判決が示される前の見解 >

田中 治 教授

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ということができる。

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であり、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。

として、本最高裁判決前から本最高裁判決の判旨とほぼ同様の見解を唱えていた⁴。

金子 宏 教授

(譲渡所得の計算における) 「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られる。

として本件第一審及び控訴審の判断に異論を述べ、本件手数料は譲渡所得の計算における取得費に含めるべきとの見解⁵を示していた。

以上の 2 つの見解は、本件手数料の取得費性を最高裁判決前から肯定していたものであるが、本最高裁判決前からこれらの見解が多数説であったとは考えにくい⁶。

< 本最高裁判決後の論評 >

大淵 博義 教授

「受贈者が本件会員権を本件贈与の前から引き続き所有していたもの」とみなされるとされている以上、そのゴルフ会員権の所有者である上告人が、プレー権を取得するために支払った本件手数料は、本来の機能であるゴルフ場施設の低価額・優先利用権を有する「ゴルフプレー権の取得に要した金額」として、上告人所有の本件会員権の取得費を構成すると解するのが妥当である。

その受贈者(上告人) が贈与の前後を通じて所有する本件会員権に表象されるプレー権を取得するために要した本件手数料であるから、これが「本件会員権を取得するため

に要した金額」として取得費を構成することになることは疑問の余地はない。として、原審判決等は、基本的な部分で解釈を誤ったというべきであるとした意見を述べている⁷。

品川 芳宣 教授

所得税法 60 条 1 項の文理による限りでは、個人間の贈与等により資産を取得した者がその後当該資産を譲渡した場合には、その者が当該資産に係る贈与者の取得費及び所有期間を引き継ぎ、当該取得費のみが「資産の取得に要した金額」として総収入金額からの控除の対象となるように読み取れる。

これに対し、最高裁は受贈者と贈与者の各保有期間について、それぞれ別個に当該資産の増加益が算定されることを示唆している。

これは、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よう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。

と本最高裁判決を分析し、逆転判決の結論はコスト概念を優先する考え方にあるとの見解⁸を示している。

橋本 守次 税理士

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。

として、一方において、本最高裁判決後も法解釈の過程には疑義を呈する見解⁹も存在する。

最高裁の示した法 60 条 1 項の法解釈に合理性を認め、その結論については総じて賛意を評するものが多い¹⁰。

<おわりに>

本判決は、贈与者から資産を取得するために要した付随費用の額が、「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判決として、重要な意義を有している。

そして、本判決の影響は、譲渡資産に係る取得費の範囲に止まらず、事業所得等における必要経費の範囲、さらには更正の請求ができる事由に至るまで、広範な課税実務に及ぶ

こととなった。しかし、遺産分割の費用の中でも訴訟費用や弁護士費用¹¹以外の、より通常の費用（例えば、遺言信託の費用等）の扱いはどうなるか気になるが、今後これらの費用の取扱いの明確化が期待される。

¹ 『注解所得税法（増補改訂版）』608頁（大蔵財務協会・1997年）。

² 納税通信 2858号 3頁を参考にした。

³ 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 83頁（2005年）においても、その共通性を述べている。

⁴ 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頁（2002年）。

⁵ 金子宏『租税法 第九版増補版』215頁（弘文堂・2001年）。

⁶ 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料の取得費性（本件第一審・控訴審判決評釈）」においては、第一審・控訴審判決に賛意が示されている。

⁷ 大淵博義「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料が同会員権を譲渡した場合の取得費に含まれるか」TKC税情 2005・10、9頁以下。

⁸ 品川・前掲注（3）80頁。

⁹ 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 7頁（2005年）。

¹⁰ 山本守之「最近の最高裁判決と行政事件訴訟法」税経通信 60巻 4号 167頁（2005年）、右山昌一郎「受贈財産の譲渡における取得費の範囲」税理 48巻 6号 26頁（2005年）、徳丸親一「相続財産贈与における取得費・付随費用の留意点」税理 48巻 7号 197頁（2005年）など。

¹¹ 国税庁は、資産税課情報（15号・17、8、12）において、訴訟費用や弁護士費用は、取得費を構成しないとすの見解を公表している。