

- 主 文
- 一 原告の請求をいずれも棄却する。
 - 二 訴訟費用は原告の負担とする。
- 事実及び理由

第一 請求

被告が、平成一〇年十一月二五日、原告の平成九年分の所得税についてした更正のうち、総合長期譲渡所得金額△一八二万四〇〇〇円を下回る部分（所得金額三二九六万九二〇二円を上回る部分）及び過少申告加算税の賦課決定を取り消す。

第二 事案の概要

原告が、その父から贈与を受けたゴルフ会員権を譲渡し、譲渡所得の計算上右会員権の名義書換手数料を取得費に含めた所得税の確定申告を行ったところ、被告は、右手数料を取得費として控除することはできないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

本件は、原告が、被告による右各処分を不服として、その取消しを求めている事案である。

一 前提となる事実（当事者間に争いのない事実及び弁論の全趣旨から認定できる事実である。）

1 (一) 原告の父であるAは、サンフィールドゴルフクラブ（以下「本件ゴルフクラブ」という。）を経営する日野企画開発株式会社（以下「日野企画開発」という。）から、昭和六三年一月一八日、本件ゴルフクラブの会員権（以下「本件会員権」という。）を、代金一二〇〇万円で取得し、本件ゴルフクラブの正会員となった。

(二) 原告は、Aから、平成五年七月一日、本件会員権の贈与を受け、日野企画開発に対して、名義書換手数料八二万四〇〇〇円（以下「本件手数料」という。）を支払って、本件ゴルフクラブの正会員となった。

(三) 原告は、株式会社日経ゴルフ（以下「日経ゴルフ」という。）に対し、平成九年四月三日、本件会員権を、代金一〇〇万円で譲渡（以下「本件譲渡」という。）した。

2 原告は、被告に対し、平成一〇年三月三日、平成九年分の所得税の確定申告書を提出した。原告は、右申告書において、本件譲渡に係る所得金額（以下「本件譲渡所得金額」という。）の計算上、Aが日野企画開発に対して支払った本件会員権の取得代金（一二〇〇万円）及び本件手数料（八二万四〇〇〇円）の合計額一二八二万四〇〇〇円を、総合課税の長期譲渡所得に係る取得費として計上した。

3 被告は、原告に対し、平成一〇年十一月二五日付で、本件手数料については、本件譲渡所得金額の計算上、資産の取得費として譲渡所得に係る総収入額から控除することはできないとして、更正処分（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処分（以下「本件賦課決定処分」という。）を、本件更正処分とあわせて「本件各処分」という。）をした。

4 原告は、平成一一年一月二〇日、本件各処分について異議申立てをしたが、被告は、同年四月三〇日、右異議申立てを棄却した。

5 原告は、平成一一年五月一九日、右4の棄却決定について審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同年一月一三日、右審査請求を棄却する裁決をした。

6 原告の確定申告から右裁決に至る経緯は別表のとおりであり、仮に本件手数料が譲渡所得から控除できないものであるとすると、本件各処分は、法令に則り、適正な計数処理に基づいてされたものと認められる。

二 争点

1 本件手数料が、所得税法三八条一項にいう「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するかどうか

2 本件手数料が、所得税法三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」に該当するかどうか

三 争点に対する当事者の主張

1 争点1（本件手数料が、所得税法三八条一項にいう「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費」に該当するかどうか）について

（原告の主張）

(一) 所得税法は、資産を取得した時点における資産の客観的価値（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、これに課税するという純然たるキャピタルゲイン課税の方式をとっているわけではなく、譲渡時の収入金額から、資産の取得に要した金額、改良費を控除

し、また資産の譲渡に要した費用を控除した金額をもって譲渡所得とする建前をとっている。そのため、資産の取得に要した費用は、その資産の取得対価に限られず、資産の取得のために実質的に欠かせない費用も含まれる。

そうすると、譲渡所得の算出に当たって、資産の取得に要した金額を、資産の取得時に支出したものに厳密に限定するいわれはない。資産取得後その保有を確実にすることなしに、その後の譲渡はあり得ないから、所得税法三八条一項に定める取得費には、資産を取得する際に支出した費用に限らず、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というべきである。

(二) 本件手数料は、原告が、本件会員権を取得するに当たり、名義書換手数料として支払ったものである。

本件ゴルフクラブの会則上、名義書換手続が会員権譲渡の日野企画開発に対する対抗要件であるとされており

(同会則一三条六項)、本件会員権を第三者に譲渡するためには、あらかじめ前主から自己に名義を変更する必要があるから、そのために支出する名義書換料は、本件会員権の譲渡をする前提として、右会員権を確実に取得するために必要不可欠な費用である。

(三) 所得税法六〇条一項の趣旨は、あくまで、徴税の便宜上、贈与等の際には資産の増加益を清算せず、最終的に増加益が顕在化した時点でこれを捕捉し、課税しようというものであり、課税時期についての特則にすぎないのであって、贈与等に際して必然的に伴う支出をどうするべきかということについては何も言っていない。そして、現実の現象面をみれば、贈与時に新たな取得があることは明らかであり、たとえ贈与等の時点においては増加益の清算はしないとしても、その取得に際して支出した費用は贈与等により資産を取得する者が当該資産を取得する上で必要不可欠な支出であるから、後に資産の増加益が顕在化した際には、総収入金額からこれを控除するのが、純所得課税の考え方をとった所得税法三三条三項、三八条二項及び六〇条一項の法意に沿った正しい解釈である。

(四) したがって、本件手数料は、所得税法三八条一項にいう「資産の取得費」に該当し、本件譲渡所得金額の計算上総収入金額から控除すべきであるにもかかわらず、これを控除しないことを前提としてされた本件各処分は、いずれも違法である。

(被告の主張)

(一) (1) 譲渡収入金額のうち、資産の保有中に資産の価値が増大した結果、所有者が得た純益に相当する部分を課税対象として算定する必要があるところ、譲渡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改良費がこれに当たる。そこで、所得税法は、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している(三八条一項)。

(2) そして、贈与のような無償譲渡行為や相続、遺贈のような包括承継にあっては、譲渡による資産の増加益が具体的に顕在化していないため、このような場合には、その取得者が引き続きこれを所有していたものとみなすことにより、右資産が転売されるなどして、最終的にその増加益が顕在化した時点でこれを捕捉し、課税する必要がある。そのため、所得税法は、贈与等により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得金額の計算について、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす旨の特例を設けている(六〇条一項一号)。

したがって、贈与等に係る資産については、その取得価額が引き継がれるのみならず、前所有者の取得の時期も引き継がれ、「長期保有資産」か「短期保有資産」かの判断に際しても、前所有者の保有期間が通算されることになる。

(3) そうすると、贈与による資産の所有権の移転にかかわらず、受贈者が当該資産を贈与の前から引き続き所有していたものとして右の増加益が算出されることになるから、贈与により取得した資産を譲渡した場合における所得税法三八条一項に規定する「資産の取得に要した費用」の範囲については、贈与者が当該資産を取得するのに要した金額をいうと解するべきである。

(二) 本件において、原告は、Aから本件会員権を贈与により取得した後、これを日経ゴルフに対して譲渡しているところ、右贈与に伴って発生した本件手数料は、贈与者であるAが本件会員権の取得に要したものではない。

そして、本件手数料は、原告による本件会員権の保有中における保有資産の価値

の増大をもたらす資本投下ではないから、設備費又は改良費に当たるものでもない。

(三) したがって、本件において、所得税法三八条一項にいう「資産の取得費」として譲渡所得の金額の計算上総収入金額から控除できるのは、Aが昭和六三年一月一日に本件会員権を取得するに際して、取得代金として支払った一二〇〇万円のみであるから、これを前提とする本件各処分は違法はない。

2 争点2 (本件手数料が、所得税法三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」に該当するかどうか) について

(原告の主張)

(一) 仮に、本件手数料が、所得税法三八条一項にいう「資産の取得費」に当たらないとしても、以下のとおり、右手数料は、所得税法三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」に該当する。

(二) (1) 所得税法三三条三項は、当該所得に係る総収入金額から当該所得の起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(以下「譲渡費用」という。)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をもって譲渡所得の金額とする。その趣旨は、右1(原告の主張)(一)のとおりである。

(2) そして、所得税基本通達三三一七は、譲渡費用として、資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用その他当該譲渡のために直接要した費用を挙げている。

通常、資産の譲渡に際して譲渡当事者間の名義変更に係る費用を支出するのは譲受人であり、また、一般に取得費と考えられる支出も、資産を譲渡するに際して必要不可欠な支出である場合があり、総収入金額から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ない。

そうすると、贈与等によって取得した資産を有償譲渡した場合、仮に贈与等によって取得した際に支出した費用を総収入金額から控除すべき取得費とみることでないとしても、その費用が、資産をさらに譲渡するために必要不可欠な費用である場合には、右費用を資産を譲渡するために直接要した費用と解すべきである。

(3) 本件手数料は、本件会員権について対抗要件を取得するための費用であるから、所得税基本通達三三一七にいう登記若しくは登録に要する費用であり(ただし、ゴルフ場会員権譲渡の対抗要件についての最高裁判所判決及び本件譲渡が右判決の前のものであることについては、前記1(原告の主張)(二)のとおりである。)、本件会員権を第三者に譲渡するために必要不可欠な支出であるから、資産の譲渡に直接要した費用と解すべきである。

(三) したがって、本件手数料は所得税法三三条三項にいう譲渡費用として、これを総収入金額から控除すべきであるにもかかわらず、これを控除しないことを前提としてされた本件各処分は、いずれも違法である。

(被告の主張)

(一) 資産の譲渡費用とは、一般に当該資産の譲渡に要した費用であり、当該資産の登記・登録費用、仲介手数料、運搬費など譲渡のために直接要した費用や譲渡価格を増加するための費用を意味する。

(二) ゴルフ会員権の名義書換料は、非会員(会員権の譲受人)に対する譲渡承認・名義書換(入会手続)に際し、非会員に課される承諾料の性質を有するものであるから、(非会員による)ゴルフクラブ会員権の取得に際して支出される費用であって、(会員が)これを第三者に譲渡するために直接要する費用ではないと解すべきである。

(三) 本件ゴルフクラブの会則(同会則一三条二項、同条四項)によると、本件手数料も、右の性質を有するものであるから、本件手数料は本件譲渡のために直接要した費用には該当しないというべきである。

(四) したがって、いずれにしても、本件手数料は、譲渡所得の金額の計算上総収入金額から控除できるものではないから、本件各処分が本件手数料相当額を控除しないで行われたことに違法はない。

第三 当裁判所の判断

一 争点1について

1 (一) 所得税法は、譲渡所得の金額について、総収入金額から資産の取得費及び譲渡に要した費用を控除するものとし(三三条三項)、右の資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、当該資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費

の額の合計額としている（三八条一項）。そして、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ところ、所得税法三三条三項が、総収入金額から控除することができるものと定めておいて、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることからすると、「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、登録免許税、仲介手数料等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。

（二） また、所得税法は、贈与による資産の所有権移転の場合には、その段階において譲渡所得課税を行わず、受贈者が右資産を譲渡したときに、その譲渡所得の金額の計算についてその者が当該資産を贈与前から引き続き所有していたものとみなすと定めており（五九条、六〇条）、贈与者が当該資産を取得するのに要した費用は受贈者の譲渡所得金額の計算の際に取得費としてその譲渡収入金額から控除されることとなる。

（三） このように、所得税法が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とらえて、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、所得税法六〇条により、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考えらるべきであり、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。

2 前記第二（事案の概要）一（前提となる事実）1のとおり、本件会員権は、原告が、A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Aから原告に書き換える際の手数料である。

そうすると、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、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、所得税法三八条一項にいう「資産の取得に要した費用」ということはできない。

3 したがって、本件譲渡所得金額の計算上、本件手数料を譲渡所得に係る総収入額から控除できないとした本件各処分は、所得税法三八条一項に反するものではない。

二 争点2について

1 所得税法は、譲渡所得の金額について、所得に係る総収入金額から譲渡費用を控除し、その差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している（三三条三項）ところ、右の取得費の範囲については前記一1（三）のとおりである。

そして、「資産の譲渡に要した費用」（譲渡費用）とは、当該所得の基因となった資産の譲渡に要した費用のことであるから、当該資産の譲渡に要した費用であるというべきである。

また、所得税法が、譲渡時の資産の増加益を把握してこれを対象として課税するとの考え方をとっていることから、右「資産の譲渡に要した費用」とは、登記・登録費用、仲介手数料、運搬費等、当該資産の譲渡のために直接要した費用のみならず、譲渡価格を増加するための費用を含むものであるというべきである。

2 本件ゴルフクラブの会則には「会員資格を譲り受けようとする者は、入会申込書その他必要な書面を提出したうえ、会社および理事会の承認を得るものとする。」（同会則一三条二項）、「第2項の承認をした場合、・・・会社は別に定める名義書替料等の支払と引換に預託金証書および会員証の所定欄に承認年月日を記載したうえ、承認印を押捺し譲受人に対し本規約とともにこれを交付する。」（同条四項）との定めがある（甲一）。

そうすると、本件ゴルフクラブの会員権の名義書換料は、非会員（会員権の譲受人）が、日野企画開発及び本件ゴルフクラブの理事会に対して支払う承諾料の性質を有するものであると認められる。

3 右2によると、本件手数料は、原告が、日野企画開発及び本件ゴルフクラブの

理事会に対して、自己が正会員となることの承認を得るために必要であった費用ということになり、本件会員権を取得するための費用であって、その譲渡に要する費用ということとはできないから、本件手数料が所得税法三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」に当たるということもできない。

原告の主張は、結局のところ、譲渡のためには取得することが必要であるから、取得に要する費用は譲渡費用にもなるということになり、法が取得費用を譲渡費用と区別して規定している趣旨に反するものといわざるを得ず、採用できない。

4 したがって、本件譲渡所得金額の計算上、本件手数料を譲渡所得に係る総収入額から控除できないとした本件各処分は、所得税法三三条三項に反するものでもない。

三 結論

以上の次第であるから、本件各処分の取消しを求める原告の請求はいずれも理由がなく、これらを棄却すべきであるから、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法七条、民事訴訟法六一条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第三部

裁判長裁判官 藤山雅行

裁判官 谷口豊

裁判官 杜下弘記