

論 説

消費税法における「資産の譲渡」の意義

—— 所得税法における「資産の譲渡」との比較 ——

伊川正樹

(名城大学法学部教授)

目 次

I はじめに	V 「資産の同一性」要件
II 消費税法上の「資産の譲渡等」	1 同一性の意味
1 規定の構造	2 同一性の程度
2 「資産の譲渡」の意義	3 同一性の判断時期
III 所得税法上の「資産の譲渡」	4 同一性要件の必要性の根拠
1 概要	5 具体的事例へのあてはめ
2 具体的事例の「資産の譲渡」該当性判断	VI おわりに
IV 両概念の比較	

I はじめに

消費税法（以下、「消法」ともいう。）上、「資産の譲渡」という文言は、課税標準（28条1項）および仕入税額控除（30条1項）の要件として使用されていることから、同法における重要概念であると言える。この概念をめぐっては、裁判例や通達において解釈が示されているものの、特に「譲渡」の意義については不明確な点も多い。本稿の第一の目的は、消費税法上の「資産の譲渡」概念について、その意義を明らかにすることにある。

また、「資産の譲渡」という文言は、所得税法（以下、「所法」ともいう。）においても譲渡所得の対象として定められている（33条1項）。これ以外にも、両税法では同一の文言や概念を用いている例が存在する。例えば、消

法2条1項12号は、課税仕入れの定義において「役務の提供」を挙げているが、そのかつこ書きにおいて「所得税法第28条第1項（給与と所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。」と規定している。この規定により、役務の提供を行い対価の支払いを受けた者の所得分類が給与と所得に該当するような場合には、その支払者は消費税法上課税仕入れを行ったものとは扱われないために、仕入税額控除が認められないこととなる⁽¹⁾。ここでは、消費税法が所得税法における「給与等を対価とする役務の提供」という概念を立法によって取り込み、共有していると言える。

他方で、上記の規定や消法2条1項3号等

(1) これに関する争いとして、東京高判平成20年4月23日税資258号89頁等がある。

に出てくる「事業」という文言の場合、所得税法における事業所得に係る事業概念とは異なるものと解されるケースもある⁽²⁾。

両税をめぐっては、ともに期間税であるという点で共通するものの、所得税は、課税期間中の個人の純資産の増加を課税対象とする取得税ないし所得課税であるのに対し、消費税は消費支出に担税力を見出して課税するという付加価値税であることから、税としての基本的性質に相違がある。この両税の間で同一の文言を用いている場合に、どの程度同一の意義を有しているのか、どのように解釈すべきかということについて検討することは、解釈論上意義があるのみならず、両税における文言の持つ固有の意味や範囲を確認することにもつながるものと考えられる。

本稿の第二の目的は、消費税法における「資産の譲渡等」ないし「資産の譲渡」（消法2条1項8号）という概念につき、所得税法における譲渡所得課税における「資産の譲渡」概念の意義⁽³⁾を参照して両概念を対比しながら、その相違点はどこにあるのか、その相違は何に由来するののかという点を探ることにある⁽⁴⁾。また、かかる検討を通じて、各税法間における同一の文言の解釈のしかたを明らかにすることにより、両税の性格や目的の相違が、同一の文言の意義や解釈にどのような影響を及ぼしているのかについても検証する。

II 消費税法上の「資産の譲渡等」

1 規定の構造

消法28条1項は、消費税の課税標準を「課税資産の譲渡等の対価の額」と定めている。そして、「課税資産の譲渡等」とは、「資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のもの」（2条1項9号）と定められ、その前提たる「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供……をいう」（2条1項8号）と定義されている。さらに、同規定はそのかっこ書きにおいて、「代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。」と定めている。また、消法30条1項は、事業者が国内において行う課税仕入れについて仕入税額控除を認める旨定めている。そして、「課税仕入れ」については同法2条1項12号が、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供……を受けること」と定めており、相手方が事業として行った場合には「資産の譲渡等」に当たるものと解されている。

このように、「資産の譲渡等」が消費税法の

(2) 後掲II 1 (1)参照。

(3) かつて筆者はこの点について論じたことがある。拙稿「譲渡所得課税における『資産の譲渡』の意義」税法学561号3頁（2009年）。

(4) このような考察は、筆者が前掲注(3)における拙稿に基づいて、第99回日本税法学会（2009年、於名城大学）の場で同タイトルによって報告をさせていただいた際に、山田二郎会員からいただいたご質問が契機となっている。すなわち、「資産の譲

渡」という意義に関する考察は、所得税法に限られるものなのか、他の税法にも射程が及ぶものかという趣旨のご質問を頂戴したが、その場では十分に回答をすることができなかった。それからかなりの年月が経過したが、本稿における検討はその際にいただいた問題意識にヒントを得たものである。改めて山田会員にお礼を申し上げるとともに、本稿がそのご質問に対する回答の一部にでもなればと考えている。

課税対象となっており、仕入税額控除の対象となる要件にもなっていることから、その意義ないし範囲は消費税の課税にとって重要な影響を及ぼすものであることがわかる。

そこで、消法2条1項8号の規定の意義を考えてみよう。この規定の文言を分解してみると、「資産の譲渡等」とは、(1)事業として行われるもの、(2)対価を得て行われるもの、という要件を含む概念であることがわかる。さらに(3)資産の譲渡「等」に何が含まれるかという点もみておく必要がある。

(1) 「事業として」の意義

「事業として」の意義については、消費税法基本通達（以下、「消基通」ともいう。）5-1-1が、資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われることという解釈を示している。

これとの関係で、所法27条1項に定める事業所得ないし事業の意義と対比してみよう。所得税法施行令63条は、法27条1項の委任を受けて事業について定めているが、これは事業の範囲について積極的に定義するというよりも、例示列举であり、事業の意義については判例の解釈によって明らかにされていると解されている。

そして、弁護士が顧問先から受けた報酬の所得分類が争われた最判昭和56年4月24日（民集35巻3号672頁）は、事業所得について、次のように定義している。すなわち、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反

復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」をいうとされている。この解釈により、事業所得の要件は、独立性、営利性、有償性、反復継続性、事業としての社会的客観性を挙げることができる⁽⁵⁾。このうち、「事業としての社会的客観性」とは、事業の規模や頻度といった取引の実態に即して事業活動と呼べる程度のものであることをいうものと解されている。

上記の消費税法上の「資産の譲渡等」に含まれる「事業」概念は、所得税法上の事業概念と比べると、事業としての社会的客観性が要求されない点に違いを見出すことができる⁽⁶⁾。すなわち、事業としての社会的客観性を欠く業務から得られた所得である場合には、（その他の要件を満たしていたとしても）事業所得ではなく雑所得と区分されることになる。その一方で、消費税法上はこの要件は必要ではないため、資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われていれば「事業として」行ったものと認められることになるのである。このように、両者を比較した場合、消費税法上の事業概念の方が所得税法上のそれよりも広いということがわかる。

この違いの理由については、「消費税法が、消費に広く負担を求めるという観点から制定された」という立法経緯に照らして、「所得税法上の1課税区分を生じさせるに過ぎない『事業』の範囲における過程の消費について、限定的に定めたものということとはできない」と解されている⁽⁷⁾。

(5) なお、これらの要件のうち、独立性は給与所得との区別の際に、営利性、有償性、継続性は譲渡所得との区別、継続性、事業としての社会的客観性は雑所得との区別の際に中心的に問われる要件である点に留意が必要である。参照、三木義一編

『よくわかる税法入門（第9版）』103頁（有斐閣、2015年）[伊川執筆]。

(6) 営利性と有償性については、別の要件である「対価を得て」という点に含まれるものと解される。

なお、このような広範な解釈は、消費税法施行令2条において、資産の譲渡等には「事業に付随して行われる行為」⁽⁸⁾が含まれると定められていることにも表れていると言えよう。

(2) 「対価を得て」の意義⁽⁹⁾

「対価を得て」の意義については、消基通5-1-2が、資産の譲渡等に対して反対給付を受けることとし、無償による資産の譲渡等は消費税法上の「資産の譲渡等」に該当しないと解している。

「対価」とは、個々の契約による財産の移転またはサービスの提供に対する反対給付の額を意味し、売買、製造、加工等に対する金銭による反対給付を指す代金よりも広い概念であると解される⁽¹⁰⁾。このような広義の解釈を前提として、前記のように消法2条1項8号かっこ書きでは、代物弁済による資産の譲渡等が対価を得て行われる資産の譲渡等に含められている⁽¹¹⁾。そのほか、負担付贈与⁽¹²⁾による資産の譲渡や金銭以外の資産の出資（現物出資）⁽¹³⁾等も、対価を得て行われる資産の譲渡等に含まれるものと定められている（消令2条）。

一方、所得税法上は、包括的所得概念を前提として経済的利得を広く「所得」ととらえ

ている。そして、所法36条1項かっこ書きおよび2項は、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の額」を時価評価して収入金額として扱う旨定めている。したがって、所得税法上の「所得」ないし「収入」と、消費税法上の「対価」とは、経済的価値に着目するという点に共通点を見出すことができよう⁽¹⁴⁾。

(3) 資産の譲渡「等」の意義

「資産の譲渡等」の「等」に含まれるのは、「資産の譲渡」に加えて、「資産の貸付け」および「役務の提供」であることが文言上明らかである。

① 「資産の貸付け」

消法2条2項は、「資産の貸付け」について、「資産に係る権利の設定その他他の者の資産を使用する一切の行為を含む」と定義している。もっとも、「資産の貸付け」とは、賃貸借および消費貸借を指し、使用貸借は含まないと解されている。一般的な意義としては使用貸借も「資産の貸付け」といえるが、対価を得ないという意味で、これに含まれないと解されるのである⁽¹⁵⁾。このため、賃貸借契約の終了に伴って返還される借家保証金や権利金等は、資産の貸付けに係る対価の性質を有し

(7) 名古屋高裁金沢支判平成15年11月26日税資253号順号9473。

(8) 消基通5-1-7は付随行為の具体例を、同5-1-8は付随行為に該当しないものの例をそれぞれ掲げている。

(9) 田中治「消費税における対価を得て行われた取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』555頁（成文堂、2012年）、吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』396頁（有斐閣、2010年）。また、大阪高判平成24年3月16日訟月58巻12号

4163頁参照。

(10) 武田昌輔監修『コンメンタール消費税法1』1101頁（第一法規、加除式）。

(11) 代物弁済の意義については、消基通5-1-4。

(12) 負担付贈与の意義については、消基通5-1-5。

(13) 金銭以外の資産の出資の意義については、消基通5-1-6。

(14) もっとも、所得税法の場合、対価性を持たない一時所得等の例があるため、両者は全く同義とは言えない。

(15) 消基通5-4-5。武田・前掲注(10)1118頁。

ないことを理由に、「資産の貸付け」には当たらないと解されている（消基通5-4-3）。他方、企業が従業員に福利厚生施設につき利用料を徴収して利用させる行為は、対価を伴う資産の貸付けの性質を有するため「資産の貸付け」に当たると解されている（消基通5-4-4）。また、リース取引の取扱いについては、所得税または法人税の例によると解されている（消基通5-1-9、9-3-6の4）。

② 「役務の提供」

「役務の提供」とは、主として労力、技術等を第三者に提供することをいうものと解され⁶⁶、消費税法基本通達ではさまざまな役務の提供に当たる行為が例示されている（5-5-1）。

約款、契約等において、解約等の時期にかかわらず、一定額を支払われる解約手数料、取消手数料、払戻手数料等は、解約等の請求に応じた対価に該当するとして、「役務の提供」の対価に当たると解されている（消基通5-5-2）。他方で、解約等に伴って受けた金銭のうち、予約を受けていた事業者が収受するキャンセル料や解約損害金等は、逸失利益に対する損害賠償金の性格を有することから、「役務の提供」の対価とは扱われない（同上）。

また、労働者の派遣を行った事業者が他の者（派遣先）から収受する派遣料等の金銭は、「役務の提供」の対価と扱われるが、派遣先と派遣した労働者との間に雇用関係がないことが前提とされる（消基通5-5-11）。このことは、消法2条1項12号かつこ書きにおいて、所法28条1項における「給与等を対価とする役務の提供」が課税仕入れの対象から除かれていることと対応している。

(4) 小括

これまでの検討をまとめると、消費税法上の「資産の譲渡等」とは、所得税法上の「資産の譲渡」よりも広い概念であるという点を指摘することができる。所得税法上の「資産の譲渡」概念は次章で詳述するが、一応の対比として、消費税法上の「資産の譲渡等」は、①事業として行われるものであること、②対価を得て行われるものであること、③「等」という文言の中に、資産の貸付けと役務の提供を含むこと、という要件が備わった概念であるという特徴を挙げることができる。また、「事業」についても、事業としての社会的客観性を必要としないという点でも、所得税法上の事業概念よりも広く定義されている。

そして、消費税法上の「資産の譲渡等」に当たるかどうかにについて具体的に判断する場面では、上記の①～③の該当性を個々に検討しなければならないことに注意が必要である。例えば、個人事業者が行う資産の譲渡のうち、事業用資金の取得のために行う家事用資産の譲渡は、対価を得て行っていること（上記②の要件）、および資産の譲渡（上記③の要件）には該当するものの、事業として行う（上記①の要件）ものではないことから、「資産の譲渡等」には当たらないものと解される（消基通5-1-8）。これに対して、所得税法上、「資産の譲渡」に当たるかどうかは、事業性や対価性は問われず、純粋に「資産の譲渡」が行われたかどうかのみを判断すればよいのである。また、所得税法上は、文字通り資産の譲渡のみであり、資産の貸付けや役務の提供はそこには含まれない。

⁶⁶ 武田・前掲注(10)1124頁。

2 「資産の譲渡」の意義

ここまでは、消費税法上の「資産の譲渡等」について概観してきたが、これに含まれる「資産の譲渡」とはどのような概念なのであろうか。次に、3つの具体的な事例における解釈をみてみよう。

(1) 解釈

消費税法基本通達5-1-3は、法2条1項8号および12号に規定する「資産」について、「取引の対象となる一切の資産」を意味し、棚卸資産や固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産が含まれると解している。また、同5-2-1は、「資産の譲渡」について、「資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させること」をいい、資産の交換も「資産の譲渡」に該当すると解している。

そして、これに当たるものであれば原因を問わないとして、例えば、保証債務の履行のために行われる資産の譲渡も、消費税法上の「資産の譲渡」に該当すると解されている（消基通5-2-2）。また、土地収用法等の法律の規定に基づいて、所有権その他の権利を収用され、かつ、当該権利を取得する者から当該権利の消滅に係る補償金を取得した場合には、対価を得て資産の譲渡を行ったものと扱われる（消令2条2項）。ただしこのような場合の「補償金」とは、収用の目的となった所有権等の対価たる補償金をいい、収益補填を目的とするものや休廃業等により生ずる事業上の費用の補填等、譲渡の目的となった資産以外の資産について実現した損失の補填に充てるものとして交付されるもの、移転補償金、漁業権等の消滅に係る対価補償金はこれに該当しないと解されている（消基通5-2-10）。

(2) 具体的事例の「資産の譲渡」該当性判断

① 譲渡担保

事業者が債務の弁済の担保としてその有する資産を譲渡した場合、所得税基本通達33-2または法人税法基本通達2-1-18の取扱いの適用を受けている場合は、その取扱いの例によるものとする解されている（消基通5-2-11）。すなわち、譲渡担保に関しては、消費税法と所得税法（および法人税法）とは、「資産の譲渡」の意義について同様に解していると言える。

② 建物等の賃貸借の終了に伴う立退料

消費税法基本通達によれば、「建物等の賃借人が賃貸借の目的とされている建物等の契約の解除に伴い賃借人から収受する立退料（不動産業者等の仲介を行う者を経由して収受する場合を含む。）は、賃貸借の権利が消滅することに対する補償、営業上の損失又は移転等に要する実費補償などに伴い授受されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当しない」（消基通5-2-7）とされている。このように、消費税法上は、立退料の性質のいかんを問わず、すべて「資産の譲渡等の対価」には当たらないものと解されている。

かかる解釈を示したのが、東京地裁平成9年8月8日判決（行集48巻7＝8号539頁）である。この事案では、建物の賃借人である原告に支払われた立退料が「資産の譲渡等の対価」に当たり、原告の消費税の申告上、仕入税額控除が認められるかが争われた。東京地裁は、「資産の譲渡」の意義について、「権利、財産、法律上の地位等を同一性を保持しつつ、他人に移転すること」と解し、本件立退料の支払によって賃借権を消滅させる行為は「資産の譲渡」に当たらないと判示した。このように判決は、資産の消滅は消費税法上の「資

産の譲渡」には当たらないという解釈を示している。

こうした判断の前提として、裁判所は次のような見解を示している。すなわち、現行の消費税が付加価値税の性質を有していることから、「各取引において附加価値の移転等がある場合には課税の問題が生じるが、附加価値の移転等が生じない場合は理論上は課税の問題は生じない」こととなり、「単に権利等の資産が消滅する場合には、当該資産を有する者のもとで発生した附加価値が移転すると観念することはできない。」

同判決は、「資産の譲渡」を「資産としての同一性を保持しつつ他人に移転させること」と解するものであり、消費税法基本通達の解釈と軌を一にしている。

③ ゴルフ会員権の譲渡

原告が11年前に入会預託金を預託して取得したゴルフ会員権につき、10年間の据置期間が経過した預託金の返還を求めて訴訟を提起したところ、当該会員権の預託金証券と引換えに和解金を支払う旨の合意に至ったため、当該ゴルフ会員権を第三者に譲渡し、譲渡代金を受領したという事例において、これが消費税法上の「資産の譲渡等」に当たると判断して行われた更正処分等の是非が争われた裁判例がある¹⁷⁾。

同事例において裁判所は、認定事実から、原告と本件ゴルフ会員権を買い取った第三者との間には、売買契約という表示行為に対応した内心的効果意思が存在しなかったとは認めることはできないと判断して、原告による預託金の返還請求は、単なる契機としての意味しか持ちえないと判示している。つまり、原告が行った本件取引は、ゴルフ会員権という資産の譲渡に当たり、消費税の課税対象と

なると判断している¹⁸⁾。

この判決でも、消費税法上の「資産の譲渡等」の意義につき、消費税法基本通達の定義を前提とする解釈が示されている。すなわち「資産」とは、取引の客体となりうる経済的価値を有するもの一切を指し、有体物に限られず、無形の財産権を含むものと解し、また「譲渡」とは、上記資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることと解しているのである（消基通5-2-1参照）。

III 所得税法上の「資産の譲渡」

1 概要

所得税法33条1項は、「資産の譲渡」による所得が譲渡所得として課税されることを定めている。

このうち、「資産」とは、判例上、金銭的価値のあるもの、あるいは財産的価値ないし経済的価値のあるものと広く解されている¹⁹⁾。かかる解釈は、所得税基本通達（以下、「所基通」ともいう。）33-1において、「法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」と示されていることと一致している。

また、「譲渡」とは、有償・無償を問わず所

(17) 名古屋地判平成17年8月31日税資255号順号10110。

(18) 同事案の控訴審である名古屋高判平成18年1月25日税資256号順号10282もこの判断を支持し、確定している。

(19) 拙稿・前掲注(3)3頁、拙稿「譲渡所得の基因となる『資産』概念—増加益清算課税説の再考—」名城法学57巻1・2号141頁（2007年）参照。

有権その他の権利の移転を広く含む概念として広範に解されており、売買、交換、競売、公売、収用、現物出資等が含まれるものとされている²⁰。

このように、所得税法上、譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」概念は広く解釈されているが、これは判例・学説上、譲渡所得課税の趣旨とされる増加益清算説を前提にしたものであると理解されている。すなわち、「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手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」²¹という見解である。

この点を敷衍すれば、まず、譲渡所得とは、当該資産が所有者の手元にあった期間中に生じた増加益、すなわちキャピタル・ゲインを意味するものであり、このことから遡って考えれば、譲渡所得を生じさせる「資産」とは経済的価値が認められるものということになる。もっとも、所法33条2項は、たな卸資産、準たな卸資産（所令81条）および山林を譲渡所得の基因となる資産から除外している。これらのうち、たな卸資産および準たな卸資産の譲渡による所得は、事業所得または雑所得として分類され、山林の譲渡による所得は山林所得として課税されることになる。

また、「譲渡」の意義の広範な解釈についても、資産の増加益に対して課税するのはその発生時ではなく、所有者の手を離れて他に移転する時期、すなわち「譲渡」の時期と法が定めていることによって裏付けられる。

もっとも、こうした「資産の譲渡」概念は、根本的には増加益清算説の背景にあるシャウプ勧告の基本的な考え方や、課税の公平および包括的所得概念といった原理に由来すると

理解すべきである。すなわち、シャウプ勧告は「譲渡所得課税の全額課税と譲渡損失の全額控除」という考え方を示しており、後のみなし譲渡課税の対象の縮小を経て次第に変容しているものの、依然として現行法上の譲渡所得課税の根底を流れる基本原理となっている²²。また、所有者の資産に生じた増加益を譲渡のタイミングですべて課税することが課税の公平および包括的所得概念の実現に適うと考えられる。

2 具体的事例の「資産の譲渡」該当性判断

上記のように、所得税法上、譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」の意義は広く解されているものの、いくつかの事例においては判断が困難な場合がある。

(1) 譲渡担保

所得税基本通達33-2によれば、債務者が、債務の弁済の担保として自己の所有資産を譲渡した場合、契約書に①当該担保に係る資産を債務者が従来どおり使用収益すること、②通常支払うと認められる当該債務に係る利子またはこれに相当する使用料の支払いに関する定めがあること、について明らかにしており、かつ、③当該譲渡が債権担保のみを目的として形式的にされたものである旨の債務者および債権者の連署に係る申立書を提出した

²⁰ 金子宏『租税法（第十九版）』232頁（弘文堂、2014年）。

²¹ 最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。

²² 田中治「キャピタル・ゲイン課税」日本租税理論学会編『キャピタル・ゲイン課税（租税理論叢書3）』65頁以下（学陽書房、1993年）、渋谷雅弘「シャウプ勧告における所得税—譲渡所得を中心として—」租税法研究28号61頁以下（有斐閣、2000年）参照。

ときは、当該譲渡はなかったものとしてされている。

判例上も、譲渡担保の担保的機能が重視され、譲渡担保設定による所有権の移転は、「資産の譲渡」には該当しないと解されている²³⁾。他方、債権担保のための所有権移転の場合には、その経済的実質にかんがみ、設定者が目的物に対する取戻権を喪失する等の事情が発生すると、「資産の譲渡」があったと解される²⁴⁾。

なお、上記の通達が定める形式要件については、これらの要件を具備していなくても、譲渡が真に譲渡担保の趣旨である限りは、担保として扱われ「資産の譲渡」には当たらないと解すべきとされている²⁵⁾。

かかる取り扱いの理由については、①担保を設定した当事者間で真の意味における譲渡を行う意図がなく、担保を目的としている場合には、内部的には担保権設定者（元の所有者）に所有権が留保されていること、②「資産の譲渡」があったものと解する場合、みなし譲渡課税（所法59条1項）を行うと担保権設定者（元の所有者）に酷な結果となる場合があること、③譲渡担保設定時に「資産の譲渡」があったものとして課税し、その後、債務の弁済がなされ、所有権が返還された場合にも、担保権者から担保権設定者（元の所有者）へ再度「資産の譲渡」が行われることにより、改めて譲渡所得課税が行われる可能性が生ずることとなり、不合理な結果となりう

ることから、担保権設定者（元の所有者）が得る経済的利益は債務であって所得とはいえず、同人の担税力の増加を示すものではないことが挙げられている²⁶⁾。

(2) 建物等の賃貸借の終了に伴う立退料

建物等の賃貸借契約の終了に伴い、家主から借家人に対して支払われる立退料には、①借家権の消滅の対価の性格を有するもの、②移転費用の補償金の性格を有するもの、③借家を明け渡すことによって借家人が被る損失を補てんする性格を有するものの3つの性格がありうる。

これらのうち、①の借家権消滅の対価に相当する立退料については譲渡所得として扱われる（所令95条、所基通33-6）。②の移転費用に当たるものは一時所得に該当する（所基通34-1(7)）。また、③の立退に伴う業務の休止等による借家人の収入または休業期間中の使用人に支払う給与等の補填に当たるものは、その業務に係る各種所得の金額の計算上、収入金額に算入される（所基通34-1(7)かっこ書き、（注）1）。

このように所得税法上は、立退料の性質によって所得区分を異にするという取扱いがされている。

(3) ゴルフ会員権の譲渡²⁷⁾

ゴルフ会員権にはさまざまな形態があるが、大半は預託金制ゴルフ会員権である。その法

23) 東京地判昭和49年7月15日行集25巻7号861頁、東京地判昭和50年12月25日税資83号786頁。

24) 東京地判昭和54年5月14日行集30巻5号1010頁。

25) 東京弁護士会編著『新訂第七版 法律家のための税法〔民法編〕』58頁（第一法規、2014年）。参照、名古屋高判平成15年2月18日税資253号順号

9287。

26) 金子宏「譲渡担保と所得税」山内一夫＝雄川一郎編『演習行政法』279頁、281～283頁、284頁（良書普及会、1972年）。

27) 以下の記載は、拙稿・前掲注(3)9頁以下参照。

的性質は、①ゴルフ場施設の優先的利用権、②預託金返還請求権および③会費納入義務が一体となった契約上の地位と解されている²⁸⁾。すなわち、契約関係に基づく包括的権利であるが、会員のゴルフ場施設利用権がその基本的部分を構成し、その権利が時効により消滅すると、ゴルフ会員権はもはや包括的権利としては存続しえないものと理解されている²⁹⁾。

ゴルフ会員権を譲渡したことによる所得は、所得税法上の「資産の譲渡」に該当し、譲渡所得に当たると解されている（所基通33-6の2）。しかし、取得価格よりも低い金額で譲渡したことにより売却損が生じる場合、損益通算が認められるかどうか争われる事例が頻発している。このような事例において裁判所は、取得時と譲渡時での「資産の同質性」が維持されていないことを理由に、ゴルフ会員権の譲渡は「資産の譲渡」には該当しないと判示している³⁰⁾。すなわち、「原告が取得した資産は、各種の権利義務が一体となった契約上の地位としての本件ゴルフ会員権であるのに対し、本取引は、自らの意思で預託金返還請求権以外の権利義務を消滅させた上、同請求権を行使したものであるから、両者の資産としての内容・性格は大きく異なっており、その間に差額を生じているとしても、これをもって所得税法33条1項にいう『……譲渡（略）による所得』ということとはできない」

と判断されている³¹⁾。

このように、ゴルフ会員権の譲渡をめぐっては、取得時と譲渡時での「資産の同質性」を基準として「資産の譲渡」に当たるかどうか判断されている。この判断基準は、資産の増加益を清算するためには、取得時と譲渡時の資産の同質性が前提となるとして、増加益清算説に依拠するものである³²⁾。しかしながら、ゴルフ場施設の優先的利用権が消滅した会員権とは、その部分の評価額が0になったにすぎず、取得時に備わっていた権利義務がすべて存在する状態でそれを一体のものとして譲渡したものとみることができると、権利内容が変容したとはいえないという批判がある³³⁾。明文による規定が存在しない以上、「資産」該当性に同質性の要件が必要だとする解釈は、租税法律主義の観点から疑義がある。もし、ゴルフ場会員権の売却損について損益通算を否定するのであれば、それは立法によって行うべきであり、解釈上は保有期間中に生じた増加益は課税の対象とし、損失は譲渡損として扱うのが増加益清算説およびその基盤たるシャープ勧告の原理に適うというべきだろう。

IV 両概念の比較

これまで検討してきた消費税法上の「資産の譲渡等」ないし「資産の譲渡」と所得税法

28) 名古屋地判平成17年7月27日判タ1204号136頁等。

29) 最判平成7年9月5日民集49巻8号2733頁。

30) 前掲注28)・名古屋地判平成17年7月27日等。

31) なお、このような判断のほかに、ゴルフ場の施設利用権が消滅したものと認められるため、そのゴルフ会員権の譲渡は、「金銭債権である預託金返還請求権のみ」を譲渡したものとして、「資産の譲渡」には該当しないと判断する裁判例もある。参

照、国税不服審判所裁決平成9年5月30日裁決事例集53集205頁、同平成13年5月24日裁決事例集61集246頁、同平成16年5月17日裁決事例集67集401頁等。

32) 国税不服審判所裁決平成19年5月31日裁決事例集73集197頁参照。

33) 拙稿・前掲注(3)14～15頁、参照、増田英敏「判批」ジュリ1339号180頁以下、183頁（2007年）。

上の「資産の譲渡」の両概念を比較して、その異同を確認し、それぞれの特徴をまとめてみよう。

(1) 消費税法上の「資産の譲渡等」の特徴

まず、消費税法上の「資産の譲渡等」には「事業として行われること」(事業性の要件)と「対価を得て行われるもの」(対価性の要件)が内在するのに対し、所得税法上の「資産の譲渡」には事業性の要件および対価性の要件ともに不要であると解される。すなわち、所得税法上は、所得の性質ないし質的担税力の違いに応じて所得が区分されることを前提としており、譲渡所得の起因となる「資産の譲渡」は事業として行われなことが要件とされる。「事業として行われる資産の譲渡」とは、典型的には所法33条2項1号に掲げるたな卸資産の譲渡や営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡であり、事業所得に当たるものと解される。

また、譲渡所得として扱われる「資産の譲渡」には、有償の場合のみならず無償譲渡も含まれる⁶⁴。そして、無償譲渡でも、所法59条1項1号に該当する場合にはみなし譲渡⁶⁵課税が行われる。したがって、所得税法上の「資産の譲渡」は必ずしも対価性の要件を前提とはしていないのである。

なお、消費税法上の「資産の譲渡等」にいう「等」には、資産の貸付および役務の提供が含まれることは前記のとおりであるが、これらが所得税法上の「資産の譲渡」には含まれないことは言うまでもない。では、両税法における「資産の譲渡」の関係はどのようなものであろうか。

(2) 具体的事例における「資産の譲渡」該当性の比較検討

① 譲渡担保

譲渡担保をめぐっては、消費税法および所得税法上の「資産の譲渡」の該当性判断については、同様の解釈が行われている。すなわち、消費税法基本通達は、所得税基本通達(または法人税法基本通達)の取扱いを受けている場合は、その取扱いの例によると解している。そして、通達における判断基準とは、譲渡担保が債務の担保として設定され、所有権の移転が形式的なものにすぎないか、実質的に所有権が移転したと認められるかということである。

このような解釈は、所得税および消費税の課税の趣旨および税の性質に基づくものであると言える。すなわち、譲渡所得課税の趣旨とは、資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にそれまでに発生した増加益を清算するという増加益清算説によって説明されることは前記のとおりである。したがって、資産に生じた増加益を清算すべきタイミングといえるかどうかは「資産の譲渡」に当たるかどうかの基準であるといえる。そのため、所有権の移転を形式的にとらえることは、こうした課税の趣旨からして妥当ではない。

また、消費税法は、事業者が発生させた付加価値に対して課税するという付加価値税の性質を持つものである。ここでも、所有権の移転により付加価値が生じたものと実質的に

⁶⁴ 参照、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

⁶⁵ 消費税法上も「みなし譲渡」という概念は存在するが(4条4項)、所得税法上の概念とは、意義および趣旨の点で大きく異なる。この点に関する説明は割愛する。

評価しうるかどうかによって「資産の譲渡」に該当するかどうかが決せられるべきであると考えられる。

このように、譲渡担保をめぐっては、両税において「資産の譲渡」は同様の意義に解釈されているが、その理由づけは異なっている。

② 建物等の賃貸借の終了に伴う立退料

立退料については、消費税法上と所得税法上とで解釈が異なっている。すなわち、所得税法上は、借家権消滅の対価に相当する立退料については譲渡所得として扱うものと解しているが、その前提として、借家権という経済的価値の認められる「資産」を賃貸人に対して「譲渡」して対価を得たと理解するものである。これに対して判決では、消費税法上は、資産の「譲渡」とは同一性を保持しながら他人に移転させること（消基通5-2-1）という理解に立ち、立退料は借家権消滅の補償と位置づけられるため、付加価値の移転を観念することができないとして「資産の譲渡」には当たらないと解している⁹⁶。

このような解釈の相違について、前出の裁判例（東京地判平成9年8月8日）では、両税の課税の趣旨ないし性質に照らして次のように説明されている。

所得税法における「譲渡所得」（同法33条1項）は、キャピタル・ゲインを所得としてとらえて課税するものであるところ、資産の消滅であっても、その代償たる経済的利得ないし成果が資産の譲渡による所得と異なるものについては、譲渡所得の範ちゅうに取り入れて課税対象に取り込むべき必要性が高いことから、所得税法上は資産の譲渡の概念を拡張し、資産の消滅を伴う事業でその消滅に対する補償を約して行うものの遂行により譲渡所得の基因となるべ

き資産が消滅をしたことに伴い、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されている（同法施行令95条）のである。

これに対し、消費税法上は、……「資産の譲渡」についてこれを本来の意味に解し、資産につき同一性を保持しつつ、他人に移転するという事実がない以上、資産の譲渡があったものとはみず、消費税の課税の対象としない取扱いをしているのであり、立退料の支払と引換えに建物を明け渡す取引が行われた場合において、立退料のうちに借家権の対価とみられる部分があるとしても、借家権は合意解除により消滅するものであり、右の場合に附加価値の移転を観念することはできないから、右の取引は消費税法上は「資産の譲渡」とは取り扱われないのである。

このように同判決は、資産の消滅は同一性が保持されていないために「資産の譲渡」該当性を否定しているのであるが、「資産の譲渡」の意義に「資産の同一性」が要求される根拠として、附加価値税という現行消費税の性質を挙げている。この要件の内容や当否については次章で論ずることとするが、この要件は次のゴルフ会員権の譲渡の取扱いでも問題となる。

③ ゴルフ会員権の譲渡

所得税法上、施設の優先的利用権が消滅したものと判断されたゴルフ会員権を譲渡した場合には、当該会員権は取得時と譲渡時とで内容・性格が変容しているため、「資産の譲渡」を行ったことにはならないとして、それ

⁹⁶ 東京地判平成9年8月8日行集48巻7=8号539頁。

によって生じた損失の損益通算が否定されている。かかる判断においては、「資産の同質性」が維持されていないことが「資産の譲渡」該当性を否定する根拠とされている。

一方、消費税法上も「資産の同一性の保持」が「譲渡」の要件であるとの解釈の下、ゴルフ会員権の譲渡が「資産の譲渡」に当たるかどうか判断されている。もっとも、消費税法上、この点が争われた前記事例では、当該ゴルフ会員権について施設の優先的利用権が消滅したなどの事実について裁判所は特に判断を示すことなく、「資産の譲渡」があったものと判示している³⁷⁾。

前記のように、消費税法上の「資産の譲渡」とは、資産につき同一性を保持しつつ、他人に移転することと解釈されている。これとの関係で、「資産の同一性」とはどの程度のものを指すのか、より詳細な検討を要すると考えられる。この点については次章で詳述するが、上記のようなゴルフ会員権の譲渡の場合、施設の優先的利用権が消滅したことを契機として当該権利の価値が下落し、それが譲渡の動機となっている場合が多い。かかる内容のゴルフ会員権を譲渡した場合に、「資産の同一性」は維持されていると言えるのだろうか。

少なくとも、所得税法上はかかる場合には資産の内容が変容し、「資産の同質性」³⁸⁾が欠如したとして「資産の譲渡」には該当しないと判断されている。しかしながら、ゴルフ場施設の優先的利用権が消滅した会員権とは、その部分の評価額が0になったにすぎず、取

得時に備わっていた権利義務がすべて存在する状態でそれを一体のものとして譲渡したものとみることができるため、権利内容が変容したとはいえないという批判的な立場によれば、消費税法上も「資産の同一性」は維持されていると考えられ、「資産の譲渡」があったものと解釈することはできよう。他方、譲渡所得税に関する判例で示されているように、施設の優先的利用権が消滅したゴルフ会員権は「資産の同質性」が失われていると解するならば、消費税法上も同様に解する余地がある。したがって、この点は「資産の同一性」をいう要件をどのように解釈するかにかかっているとと言える。

V 「資産の同一性」要件

前章でみたように、消費税法上の「資産の譲渡」の意義を理解するには、「資産の同一性」要件をどのように考えるべきかが大きな問題となる。すなわち、「資産の譲渡」があったものと判断するためにはこの要件が必要かどうか、またその意味は何かなど、消費税法固有の問題が多く含まれている。本章ではこの問題について、いくつかの観点から個別に検討してみよう。

1 同一性の意味

まず、「資産の同一性」とはどのような意味なのであろうか。この点につき、消費税法施行令2条2項における取用に伴う補償金の取扱いを例にして考えてみよう。同規定は、土

37) ただし、原告が1,250万円で取得した当該会員権が譲渡時には市場では380万円ないし400万円で取引されていたという事実は認められている。

38) 所得税法上の要件は「資産の同質性」であり、消費税法上は「資産の同一性」が求められている。

もっとも、所得税法上の事例では、裁判所自身がこの文言を用いているわけではなく、また後にみるように消費税法上の「資産の同一性」とは資産の効用に関するものであるため、両者が示す内容は同様であるものとして論じることとする。

地収用法その他の法律の規定によって所有権等の権利を収用され、その取得者から当該権利の消滅に対する補償金を取得した場合には、対価を得て資産の譲渡を行ったものとして定めているが、土地収用法に基づく収用の場合、所有権などの権利はいったん消滅し、収用者が原始取得するという法律構成をとるため、上記の通達の解釈からすれば「資産の譲渡」には当たらないことになる。しかし、収用者が権利を取得しそのまま使用する場合は、法律構成はともかく、実態は譲渡と変わらないために「資産の譲渡」に当たるものとして課税の対象にしているのである³⁹⁾。この解釈では、資産の消滅の対価として補償金を受ける場合、その資産を譲渡したことと等しいとも考えることができるが、それを広く課税対象に取り込んだ場合、あらゆる補償金が課税の対象になってきてしまうため、実質的に資産の譲渡である場合の収用だけに限定して課税範囲に挙げていると理解している。

この理解に照らして考えると、借家権の消滅に伴って立退料が支払われる場合、賃貸人が賃借人から移転された当該資産における借家権を使用するわけではなく、文字通り借家権は消滅するのである。これを、賃借人から賃貸人に資産が譲渡され、混同によって消滅すると理解することは困難である。したがって、上記の消費税法施行令および同法基本通達における「資産の譲渡」には「資産の同一性」が必要であるとする解釈を前提とすれば、

そこにいう「資産の同一性」とは、資産の譲渡人と譲受人との間で、当該資産が同一の用途で使用されることを意味するものと考えられる。つまり、ここで賃借人から賃貸人に移転する資産とは借家権であり、建物自体ではないのであるから、借家権の消滅は「資産の譲渡」には当たらないと解されるのである。

2 同一性の程度

次に、「資産の同一性」とは、資産にどの程度の「同一性」が要求されるのだろうか。事業者が原材料等（資産）を取得し、加工の上（付加価値の発生）、譲渡するという行為は、当然に消費税法上の課税対象となることを前提とすれば、資産の形状の同一性までもが要求されていないことは明らかである⁴⁰⁾。そのため、ここで要求される同一性とは、当該資産の効用ないし用途について求められているものと解することができる。

船舶建造にあたり納付すべき建造等納付金の免除を受けるために必要な「留保対象トン数使用承諾書」を取得する本件承諾書取引が、消法2条1項8号にいう「資産の譲渡等」に当たると判断された事例⁴¹⁾において裁判所は、「本件権利〔筆者注：建造等納付金の免除を受ける権利〕は、本件承諾書取引によって消滅したり、減少したりすることはなく、本件承諾書取引は、売買契約によって、資産の同一性を保持しつつ他人に資産を移転したものである」と述べている。かかる解釈からも、

39) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』11～13頁（税務経理協会、2010年）。

40) 参照、田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』694頁以下、711頁（有斐閣、2007年）。

41) 福岡地裁平成23年7月15日税資261号順号

11710、控訴審・福岡高判平成24年3月22日税資262号順号11916。評釈として、西山由美「判批」新・判例解説Watch vol.12・213頁（2013年）、吉村典久「判批」ジュリ1453号（平成24年度重要判例解説）210頁（2013年）、鳥飼貴司「判批」税務QA2012年8月号38頁。

「資産の同一性」とは、資産ないし権利の効用が維持されていることと解されていると言えよう。

3 同一性の判断時期

「資産の同一性」は、どの時点とどの時点における同一性が求められているのだろうか。

この点については、前記の「資産の同一性」とは「資産の効用に関する同一性」を意味するという解釈を前提として、「資産の取得から譲渡までの期間」についての同一性が求められると考えることができる。すなわち、原材料等を加工して製品化した上で譲渡する取引について、「資産の同一性」が保持されていると解するのが当然であることは前述のとおりである。したがって、資産を取得してから譲渡するまでの期間について、資産の効用に関する同一性が維持されている限り、「資産の譲渡」に該当すると解釈することになる。

この見解は、所得税法上の譲渡所得課税における「資産の同質性」に関しての判例の立場と軌を一にする。すなわち前述のように、施設の優先的利用権が消滅したゴルフ会員権を譲渡した場合、「取得時と譲渡時」とで資産の性質が変容したもとして「資産の同質性」が失われているために「資産の譲渡」には当たらないと解するものである。この理解は、譲渡所得課税の趣旨である増加益清算説を前提としており、保有期間中の増加益を譲渡というタイミングで清算して課税するためには、資産の取得から譲渡までの期間が対象となり、その期間中の資産の同質性が要求されるとしている。

もっとも、消費税法上も同様に解釈するとしても、それは付加価値税という現行消費税の性質に由来するものと考えられる。つまり、

「資産の取得から譲渡までの期間」とは、事業者が付加価値を発生させる期間を意味するのであり、この期間が「資産の同一性」の対象とされることは、付加価値税という性質によって裏付けられるものと言える。

4 同一性要件の必要性の根拠

ここまでは、消費税法上の「資産の譲渡」の意義について、「資産の同一性」が必要とする判例や通達の立場を合理的に説明するために検討を行ってきた。いずれも現行消費税の持つ付加価値税という性質によって理解することができたが、次にそもそも「資産の同一性」を要件とする根拠が何なのか、なぜ「資産の同一性」が必要なのかという点について考えてみよう。

前出の平成9年東京地判は、「本来、資産の譲渡とは、権利、財産、法律上の地位等を同一性を保持しつつ、他人に移転することをいうものである」（傍点、筆者）と述べていることから、資産の譲渡という概念の「本来的な意義」として、「資産の同一性」が必要となると解しているものと思われる。

この点につき、まず「資産の譲渡」については明文による定義が存在しない。ただし、内閣法制局関係者による『法令用語辞典』によれば、「譲渡」とは次のように説明されている⁽⁴²⁾。「権利、財産、法律上の地位等を、その同一性を保持させつつ、他人に移転することをいう。原始取得に対し、承継取得の原因の1つとなる行為である。（以下、省略）」。

上記の判決や前記の通達の解釈は、こうした理解を前提としていると理解できよう。もっとも、

(42) 吉国一郎など編『法令用語辞典〈第9次改訂版〉』（学陽書房、2009年）411頁。

前記のように所得税法上の「資産の譲渡」には「資産の消滅」が含まれると解されており、譲渡所得課税の趣旨によってこの点が根拠づけられていることからすれば、消費税法上の「資産の譲渡」に「資産の消滅」が含まれるかどうか、さらに「資産の同一性」が「資産の譲渡」概念に必要なかどうかについては、消費税法の趣旨ないし性質に照らして考える必要がある。

そこで、上記東京地裁平成9年判決が上記判示部分に続けて述べている、付加価値税という現行消費税の性質は、「資産の同一性」を追加する根拠と言いうるかということについて考えてみよう。同判決は次のように判示している。

単に権利等の資産が消滅する場合には、当該資産を有する者のもとで発生した附加価値が移転すると観念することはできない。また、仮に資産の消滅が「資産の譲渡」に該当するものとすれば、その見返りとして支払われた補償金等を課税仕入れに係る支払対価と解する余地が生ずるが、単に資産が消滅したというような場合には、その次の段階の取引というものを観念することができず、税負担の累積という現象が生じる余地がないのであって、このような場合に、附加価値税制度の一環をなす「仕入れに係る消費税額の控除」(消費税法30条項)の規定を適用するのは、[同]規定の趣旨に沿わないものである。

このように判決は、資産の消滅の場合には付加価値の移転を観念することができず、また次段階の取引を観念することができないため、税の累積排除という仕入税額控除の趣旨に沿わないことを理由として挙げている。しかし、この説明を合理的に理解するのは困難

である。すなわち、なぜ資産の消滅の場合に付加価値の移転を観念することができないのだろうか。このことは、次に述べられている次段階の取引を観念できないという説明とも関連があるものと思われる。だが、たとえば小売業者が消費者に資産を譲渡する場面を考えてみると、消費者は消費税法上、事業者ではないため(消法2条1項4号)、その後、消費税法上の「資産の譲渡等」を行うことは考えられない。しかしながら、当該消費者に資産を譲渡した事業者は付加価値を移転しているのであり、それゆえに当該取引にかかる対価の額が課税対象となり(消法28条1項)、(消法30条7項等の要件を満たす限りにおいて)仕入税額控除も認められるのである。

むしろ、建物等の賃借人が契約の解除に伴って貸人から収受する立退料が資産の譲渡等の対価に該当しない(上記平成9年東京地判、消基通5-2-7)と解する理由は次のように理解すべきではないだろうか。まず、立退料を「資産の譲渡」の対価と理解しようとする場合、賃借人から貸人(元の所有者)に借家権が移転した時点で「資産の譲渡」があり、それが直ちに混同によって消滅したとみることになる。しかし、前記のようにかかる構成を採ることは困難であることから、立退料を「資産の譲渡」の対価と解することはできない⁴³⁾。そうすると、当該立退料とは、資産が消滅したことに伴う補償金としての性質を持つものと解することになる。したがって、立退料が「資産の譲渡等の対価」に当たらないとする解釈は、当該立退料が対価性を有しないことを理由とするものと解するのが

⁴³⁾ また、賃借期間の満了により借家権が消滅するような場合を想定しても、同様に言えるだろう。

相当である。

そこで、「資産の譲渡」の要件として「資産の同一性」が必要だとする意義を考えてみると、前記のように原始取得と承継取得との区別においてこの点が強調されていることから、この要件は、資産の消滅を「資産の譲渡」から排除するという機能を有するものと解することができる。資産の消滅に当たる例として、資産の廃棄、盗難、滅失がある。消費税法基本通達ではこのような場合につき、「資産の譲渡等」には該当しないと解されている（同5-2-13）⁴⁴⁾。かかる場合には、対価の支払いなど存在しないため、まさに付加価値の移転は観念できないのであり、「資産の譲渡」該当性が否定されることは異論がないであろう⁴⁵⁾。

したがって、「資産の同一性」を「資産の譲渡」の意義に含める解釈は、資産の廃棄等の場合のように、対価の支払いがないために付加価値の発生を観念しえない資産の消滅を排除することを目的としていると考えることができる。かかる理解は、消費税法上の「資産の譲渡」が「対価を得て」行われるものという要件と深く結び付いていることを裏付けるものであると言える。そして、このように考えれば、「資産の同一性」を「資産の譲渡」の要件とする根拠は、付加価値税という現行消費税の性質に求められるように思われる。

もっとも、「取引から対価を得る」ということと「付加価値税という性質」とは、似て非

なるものであることに注意しなければならない。消費税の課税標準は「課税資産の譲渡等の対価の額」であることから、対価を得ない取引は課税対象とはならない。一方、現行消費税の付加価値税としての性質は、課税売上高に係る税額から課税仕入高に係る税額を控除する仕入税額控除によって形成されている。つまり、資産の譲渡等の対価を受けたことにより課税売上高が存在するとしても、課税仕入高の方が高ければ付加価値は存在しないことになる⁴⁶⁾。このような関係からすれば、「資産の譲渡」の要件として「資産の同一性」が要求される根拠は、消費税法上の「資産の譲渡等」において対価性が必要とされている点に見出すことができよう。通常取引の場合、資産の譲渡等の対価を得た場合には仕入金額を上回っているため、「対価を得る」ということと「付加価値税としての性質」は一致する。しかし、上記のように対価を得ても付加価値が発生しないという取引もありうるのである。

こうした考え方を敷衍すれば、資産を消滅させることを目的とした取引であっても、対価の支払いが行われているのであれば、「資産の譲渡」があったものと考えることができる⁴⁷⁾。すなわち、「資産の譲渡」に当たるかどうかについては、付加価値の存在ないし移転ではなく、対価の有無によって判断するという理解である。このように解釈すると、「資産の譲渡」の要件としての「資産の同一性」は

44) ここでは、「資産の譲渡等に該当しない」と記されており、「資産の譲渡等の対価に該当しない」（参照、消基通5-2-7）という表現ではない点に注意すべきである。すなわち、消基通5-2-13は、資産の廃棄等が「資産の譲渡等」という行為に当たらないことを表しているものであり、対価については言及していないのである。

45) また、それに対する損害賠償金を受けた場合に

も「資産の譲渡等の対価」には該当しない。参照、消基通5-2-5。

46) 西山教授は、このような点から、「消費税は、厳密な意味では付加価値税ではない」と述べられている。西山由美「判批」租税判例百選 [第5版] 159頁（2011年）。

47) 西山・前掲注46)216頁。

不要ということになる。

5 具体的事例へのあてはめ

これまで検討してきた「資産の同一性」要件について、前記のゴルフ会員権の譲渡および建物等の賃貸借の終了に伴う立退料の事例にどのように当てはまるかについて検討してみよう。

まず、ゴルフ場施設の優先的利用権が消滅したゴルフ会員権について、「資産の同一性」が失われていることを理由として、「資産の譲渡」に当たらないといえることができるだろうか。前述の「資産の同一性」の意味、程度、判断時期から検討すると、「資産の同一性」が維持されているというためには、当該資産の取得から譲渡までの間、その効用が維持されていた資産（権利）が移転し、その譲渡人と譲受人との間で当該資産が同一の用途で使用されることが必要となる。ゴルフ会員権について問題となりうるのは、施設の優先的利用権の消滅が、資産の効用が維持されていると評価できるかどうかという点である。これについては、仮に取得時には備わっていた施設の優先的利用権が消滅ないし制限されたことにより、資産価値が下落した状態で譲渡した場合、当該権利の効用としては、実質的には預託金返還請求権のみということになる。しかし、かかる資産につき対価を得て譲渡した場合には、消費税法上の「資産の譲渡」に当たると解される可能性がある⁽⁴⁸⁾。この点から考えれば、「資産の譲渡」には「資産の同一性」という要件は不要であり、対価性の有無によって判断すればよいことになる。

また、建物等の賃貸借の終了に伴う立退料についても、当該立退料の性質が借家権消滅の対価の性質を持つかどうかによって「資産

の譲渡の対価」と言えるかどうかの判断を行えばよいことになる。このように考えれば、「資産の譲渡」の意義には「資産の同一性」という要件は不要と考えることができる。もっとも、このような解釈が妥当かどうかについては、現段階では確定的な結論に至ることはできないため、断定は避けておくこととしたい。

VI おわりに

最後に、法人税法上の「資産の譲渡」概念についても簡単に触れておこう。

法人税法22条2項は、益金の額に算入すべき金額として、「有償又は無償による資産の譲渡」を挙げている。法人税法および同法施行令ならびに法人税基本通達等では、「資産の譲渡」に関して特段の定義や解釈は示されていない。そもそも法人税法は営利法人を前提としており、すべての取引において経済的合理性が観念される。このような法人税法の前提に照らせば、「資産の譲渡」概念には事業性の要件および対価性の要件が当然に内在するものと考えられる。もっとも、この場合の対価性とは、現実の対価の有無にかかわらず、無償による資産の譲渡であっても「資産の譲渡」として課税対象となる⁽⁴⁹⁾。これは、いわゆる適正所得算出説⁽⁵⁰⁾および清算課税説⁽⁵¹⁾のいずれを

(48) 前掲・平成17年名古屋地裁では、権利の市場価値が下落したとの事実が認定されているにもかかわらず、特にかかる事実には触れられず、「資産の譲渡」があったものと判示されている。

(49) 資産の低額譲渡に関するものとして、最判平成7年12月19日民集49巻10号3121頁。

(50) 金子宏「無償取引と法人税—法人税法22条2項を中心として」同『所得課税の法と政策』318頁（有斐閣、1996年）[初出1983年]、東京高判平成20年2月20日税資258号順号10898。

採ったとしても同様である。また、「資産の同一性」については特段問題とならない。これらは「資産の譲渡」に限った帰結というよりも、法人税法上の取引のすべてに当てはまると言えよう。

本稿では、消費税法上の「資産の譲渡等」ないし「資産の譲渡」について、所得税法上の「資産の譲渡」との比較によって検討を行った。これによって明らかとなったのは、税法の間で同一の文言が用いられているとして

も、その立法趣旨や課税の目的がその解釈に反映されているということである。また、「資産の譲渡」にとって「資産の同一性」という要件の意義や内容、この要件の必要性については、本稿では一応の結論を導いたものの、仮説的なものにすぎないため、この点についてはさらなる検討が必要である。

(5) 参照、岡村忠生『法人税法講義〔第3版〕』42頁（成文堂，2007年）。