

七五六号ホームラン・ボールをきつかけとした一時所得と  
譲渡所得との関係に関する考察

浅妻章如

一 序論

二 現金化まで待たずに課税することは酷か

1 素直な解釈

2 想定される異論

3 ボールを現金化して初めて課税対象となる、と表明しがたい事情

三 ボールの現金化を待たずに課税する場合

1 二〇〇七年にボールを拾い二〇〇八年にボールを売った場合

2 二〇〇七年にボールを拾い二〇〇七年にボールを売った場合

3 二〇〇八年にボールを売った場合の取得費再考

4 小括

四 立法論——一般的調整規定の設計

1 取得費の調整

2 資産評価の調整

## 3 税額控除による調整

## 4 立法論における前提との関係

## 五 まとめ

## 一 序論

二〇〇七年八月七日にバリー・ボンズ選手の第七五六号ホームラン・ボールを青年が拾った。これと同じ事態が日本で発生したと仮定して、日本の租税法を当てはめるとどのようなことになるか、を考察するのが本稿の目的である。

一九九八年、マグワイヤ選手のホームラン記録が騒がれた時にも、当時学生であった私達に租税法のゼミの先生が、日本で起きたらどうなるか、という問題を提起したことがある。<sup>(1)</sup> 残念ながら、この時にどういう議論を私達がしていたか思い出せないのであるが、二〇〇七年になって改めて考え直してみると、幾つか興味深い論点が浮かんでくる。第七五六号のホームラン・ボールは、五〇万ドル(約五九〇〇万円)の値がつくかもしれないと予想されていたが、マグワイヤ選手の時と異なり、当初、ボールを拾った青年は売らない方針であると報じられた。<sup>(2)</sup> 実際には競売にかけられ、二〇〇七年九月一五日に約七五万ドル(約八六〇〇万円)で落札されたのであるが、本稿では、ボールを拾った者がボールを保持し続ける場合や売却する場合など幾つかの場面を想起しながら、課税問題について考察したい。この仮想設例について考えていくうちに、日本の所得税法の中で一時所得課税と譲渡所得課税の適用関係がうまく整備されていないことが明らかとなってくる。

本稿では「」を引用のために、【】を区切りの明確化のために、用いる。

本稿の流れを簡条書きにすると以下ようになる。

- ボールを拾っただけで売ってない（現金化していない）段階で課税するのは酷か。
- 敢えて現金化まで課税を控えるとする結論を導くにはどういふ解釈論が考えられるか。
- 現金化して初めて課税対象になるといふ見解を課税当局は公式に表明することは難しそうである。
- 二〇〇七年にボールを拾い二〇〇八年にボールを売る場合に、二回課税が行なわれるのか。取得費は幾らか。

- 二〇〇七年にボールを拾い二〇〇七年のうちにボールを売った場合、一回の課税で済まされるのか。
- 取得費についての判例は参考となるか。
- 現行法下でバランスの取れた課税結果を達成することはほぼ無理そうである。
- 立法論として対処することにも相当な困難が予想される。

(1) 薄井信明「三億円のホームラン・ボール」税務弘報二〇〇一年一〇月一一三頁においては、ホームラン・ボールを拾った人がバッターにボールを返したら、ボールを受け取った人ではなく渡した人に贈与税が課せられることになるか（日本の贈与税は受贈者に課せられるが、アメリカの贈与税は贈与者に課せられるため）、という問題が論じられている。そこでは、当初、ボール贈与者に贈与税が課せられるとIRS (Internal Revenue Service 内国歳入庁) は考えていると報道されたが、世論の反発があり、後に、直ちにボールを返せば贈与税はかからないという公式見解が発表された、と紹介されている。

(2) ロイター、二〇〇七年八月一〇日一六時五十六分配信より。

## 二 現金化まで待たずに課税することは酷か

まずは、ボールが二〇〇七年のうちに現金化しなかった場合を想定する。

日本で五〇〇〇万円の値が付くと予想されているホームラン・ボールを拾った日本居住者が、二〇〇七年度においてボールを売らなかった場合に、二〇〇七年度においてどのような課税問題が生じるであろうか。

## 1 素直な解釈

所得税法三六条一項は「収入金額……は、……その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」と規定している。明示的に「金銭以外の物」も課税対象に含まれているので、ボールが「金銭以外の物」に当たり、ボールを二〇〇七年のうちに現金化していなくともそのボールの「価額」である五〇〇〇万円の収入金額があるととして課税される、というのが最も素直な解釈であろう。また、所得分類としては、利子・配当・不動産・事業・給与・退職・山林所得ということは明らかに無理であり、ボールを拾っただけであって「譲渡」がない以上譲渡所得ともいえず、結局一時所得（所得税法三四条）とされるであろう。<sup>(3)</sup>

一時所得の場合、五〇万円の控除の後で半額が課税対象となる（所得税法二二条二項二号後段）。ボールの価額が五〇〇〇万円であるとすると、四五五〇万円の半分である二四七五万円が課税所得に含められることとなる。計算の便宜のために、二〇〇七年におけるボール以外の収入金額と基礎控除（所得税法八六条）等の各種所得控除の合計額とが釣り合っていて最終的な課税所得も二四七五万円であるとすると、 $195 \times 5\% + (330 - 195) \times 10\% + (695 - 330) \times 20\% + (900 - 695) \times 23\% + (1800 - 900) \times 33\% + (2475 - 1800) \times 40\% = 710.4$ となり、七一〇万四〇〇円の所得税納税義務が発生することとなる。ボール以外の所得がない人の場合は各種所得控除の適用により税額がこれより少し減る一方、ボール以外の所得がたくさんある人（例えば給与所得者など）の場合は適用税率が高くなるので税額も増えることとなる。例えば、仮にボール以外に課税所得が三〇〇万円ある場合、 $(330 - 300) \times 10\% + (695 - 330) \times 20\% + (900 - 695) \times 23\% + (1800 - 900) \times 33\% + (2775 - 1800) \times 40\% = 810.15$ となり、八一〇万一千〇〇円の税額が増えることとなる。<sup>(4)</sup>

この他に一〇%の住民税もかかる。

結局、五〇〇〇万円のホームラン・ボールを捨てることで、（他にどれだけ所得があるかによって適用税率がかなり変わってくるが）大雑把に言つて一〇〇〇万円程度（少なくとも九〇〇万円以上）税額が増えることとなる。

## 2 想定される異論

上記の帰結につき強烈な違和感が国民の間に湧き起こるかもしれない。<sup>(5)</sup> 現金化していなくとも約一〇〇〇万円の税額増を強いるのは酷である、という批判が考えられる。<sup>(6)</sup> 税額一〇〇〇万円程度ともなれば、中流家庭でもそうそう支払えるものではない。ホームラン・ボールを捨ると一〇〇〇万円程度税額が増える、ということは、一般人にホームラン・ボールを自分の手元に置く資格はない、と言っているようなものである。野球ファンの純情を税制ごときが踏みにじつてよいのか、といった批判が出てくるかもしれない。

課税当局が空気を読んでこのような国民の批判に應じるべきかという点、必ずしもそのようには言いがたい。<sup>(7)</sup> ろうが、思考実験としての解釈論の可能性として、ホームラン・ボールを現金化していない場合には課税を控えるという帰結を導く方法があるであろうか。全く異なる文脈であるが、課税当局が現金化まで課税を控えていると見受けられる例がない訳ではない。例えば、最判平成一七年一月二五日民集五九卷一号六四頁において、ストック・オプション行使による利益が給与所得か一時所得かが争われた（結論として給与所得とされた）<sup>(8)</sup> が、ストック・オプション行使時まで待たずともストック・オプション自体が所得税法三六条にいう「金銭以外の…権利」に当たるといわざるを得ない（仮にこれに当たらなくとも、少なくとも「その他経済的な利益」に当たるといわざるを得ない）のであるから、規定を拘子定規に解釈適用するならばストック・オプション付与時においてストック・オプション自体の時価評価（それは必ず正の値をとる）による額が課税所得に加えられねばならないはずのところ、<sup>(8)</sup> その事案ではストック・オプション行使による現金化の時まで課税を待っている。<sup>(9)</sup>

さて、ホームラン・ボールの例につき、現金化まで課税を控えさせる理屈はあろうか。

ボールが所得税法三六条にいう「金銭以外の物」に当たるとは否定しがたいであろうが、拾った時点でのその「価額」が五〇〇〇万円とされるかどうかについては、議論の余地を見出すことができるかもしれない。プロ野球の公認球は一六〇〇円で販売されているので、拾ったのは五〇〇〇万円のボールではなく一六〇〇円のボールであるにすぎず、その後二〇〇七年終了時点までに評価額が五〇〇〇万円に値上がりしてもそれは未実現の含み益にすぎないので、二〇〇七年において課税所得に加算されるのはせいぜい一六〇〇円である<sup>(11)</sup>とする考え方である。

この考え方を支える事情としては、ホームラン・ボールの価値は、ボールがホームランになった瞬間に決まるとは限らず、周りの状況によって左右されうる、ということが挙げられる。例えば、日本の年間最多本塁打数である五五本を越える五六号ホームランに高値が付くかということ、もしかしたら、同じ年に別の選手がシーズン終盤にホームランの固め打ちをして五七本のホームランを放つということがあるかもしれない。ボンス選手<sup>(12)</sup>の七五六号ホームランの場合、七五六号であることに意味があるので追いつかれると価値がなくなるとい問題にはならないが、ボールが競売にかけられる前に薬物使用の証拠が固められ七五六号の記録が公認されることが確定されるといったことがあれば、ボールの価値は五〇〇〇万円より低くなるかもしれない<sup>(12)</sup>。

### 3 ボールを現金化して初めて課税対象となる、と表明しがたい事情

このように考えてみると、二〇〇七年にボールを拾っていても、二〇〇七年中にボールを売らなければ、(所得税法三六条の素直な解釈としては難しいと思われるが)ボールに関して所得課税はないとして実務上取り扱われる可能性がない訳ではない。

さて、その後ボールを拾った者の気が変わって二〇〇八年以降にボールを売って現金化した場合、所得分類は何になるであろうか。恐らく所得税法三三条にいう「資産の譲渡」による所得に当たり、譲渡所得とされるであろう。大雑把にいうと、【譲渡所得＝譲渡収入－取得費－五〇万円】として譲渡所得は計算される。二〇〇八年にボールを競売にかけて八〇〇〇万円で落札された場合、八〇〇〇万円が譲渡収入とされ、また、取得費（所得税法三八条）は恐らく〇円とされるであろう。<sup>(13)</sup>

譲渡所得であるとするかどうかという問題が発生するか。ボールを拾った後五年以内に売る場合、特別なことはなく、課税所得が七九五〇万円増えるだけであろう。

しかし、資産の保有期間が五年を超えると、長期譲渡所得となり、課税所得には半分だけ算入されることとなる（所得税法二二条二項二号、三三条三項二号）。つまり大雑把に言えば税負担が半分以下となる（累進税率なので課税所得が半分になれば税額は半分より更に小さくなることが多いが、議論の便宜のため半分以下ということにしておく）。ならば、ホームラン・ボールを拾った者としては、ボールを売るのを五年間待った方が、税負担が軽くなってラッキー、ということになるであろうか。

但し、前述の通り、ボールを現金化した時点まで課税が控えられるというのは、所得税法三六条の解釈としてはかなり苦しいと思われる。二〇〇七年に拾ったボールを二〇〇八年に売る場合ならば、課税当局が二〇〇七年に課税対象とせず二〇〇八年の所得として課税する、というお目こぼし的な取扱をしてくれるかもしれない。例えば、ホームラン・ボールを拾ったのが二〇〇七年八月ではなく二〇〇七年一月であり、競売にかけて実際に売られたのが二〇〇八年の場合、二〇〇八年の所得として扱ってくれるかもしれない。が、これは規定の素直な解釈に照らすとお目こぼし的である。

もしも、ボールを拾った者が長期譲渡所得扱いを狙っていると課税当局が知ったならば、課税当局は激怒するか

もしれず、【所得税法三六条を素直に解釈適用すれば、拾ったものが金銭でなくても拾った時点で収入金額に算入され、課税対象となる】として、二〇〇七年の所得として課税処分をうってくるかもしれない<sup>(14)</sup>。こうなると、無申告加算税もしくは過少申告加算税もかかってくるであろう<sup>(15)</sup>。もしも、ボールを拾った者に対して税理士が【ボールを売るのを五年間待った方が税金が安くなりますよ】とアドバイスして、結果的に加算税が課せられたならば、それは税理士のアドバイス・ミスとして損害賠償の対象になる可能性も出てくる。

ボールを拾っただけで現金化していない時点であっても課税対象とするということに対し、国民の間に違和感が湧き起りかねないことは、心情的に理解できないでもない。しかし、ボールを拾った者が【私はボールを売らないつもりだ。野球ファンとしてこのホームラン・ボールをずっと床の間に飾っておきたい】という見解を表明したとしても、後にその者の気が変わってボールを売りに出すことを止めることはできないのであり、もしかしたらボールを拾った者が租税法に詳しくて長期譲渡所得についての優遇的取扱を知っているかもしれないので、課税当局としては【現金化するまで課税対象としない】という見解を公式に表明することは難しいであろう。

(3) 個人から贈与により取得したものである場合、所得税法九条一項一五号により所得税の課税対象とはならず、贈与税の課税対象となる。しかし、ホームラン・ボールが個人(例えば打者)からの贈与によるものである、という法律構成はまずありえないであろう。

ホームラン・ボールを拾うことの意味としては、法人からの贈与、及び無主物先占という二種類の構成が考えられる。どちらの法律構成によっても、所得分類としては一時所得とされるので、どちらの法律構成が妥当であるかを論ずる実益は小さい。【ホームラン・ボールは拾った人に贈与する】という合意内容が黙示的に野球観戦契約に含まれているという法律構成も考えられるが、場外ホームラン・ボールが拾われる場合(場外ホームラン・ボールを拾う人は当然野球観戦契約の当事者ではない)にも通用する法律構成としては無主物先占(ホームランになった瞬間にボール所有者が所有権を放棄しているという法律構成)の方が妥当かもしれない。が、議論の実益がないので、この法律構成に固執するつもりはない。

アメリカ法におけるボールの所有権について、Alex Popov vs. Patrick Hayashi, Superior Court of California, December 18, 2002 及び映画「一〇〇万ドルのホームランボール 捕った! 盗られた! 訴えた!」参照。

(4) 課税所得が三〇〇万円の場合の所得税額が二〇万二五〇〇円であり、課税所得が二七五万円の場合の所得税額が八三〇万四〇〇円であ

るので、八一〇万五〇〇円というのはそれらの差額である、とも説明である。

(5) マグワイヤ選手のホームラン記録が話題となった時、当初、IRS (Inland Revenue Service 内国歳入庁) は【ボールを拾った時点で課税対象となるし、ボールを打者に返せばボールを返した者に贈与税が課せられる】という考えであると報じられたが、国民や議会の間で猛烈な聲援を買い、結局IRSは【ボールを売却して初めて課税対象となる】という見解に修正することになった、と言われている（残念ながら一次資料はまだ見つけられてない。参照：[http://www.sun-net.or.jp/~mbdddt/ki19\\_98.html](http://www.sun-net.or.jp/~mbdddt/ki19_98.html)、<http://www.geocities.co.jp/Athlete/5462/topic24.htm>）。前者（贈与税が課せられるとの報道）についてのソースは申し訳ないが確認できべない。後者について、IRSのニュース・リリース (IR—News Release 98-56, September 8, 1998, 16 Stand. Fed. Tax Rep. (CCH) P. 46, 532) では、ボールをすぐに返したら所得税も贈与税も課されないこと、売ったら所得税が課されることが書かれてある。売らないで保持し続けた場合の課税方法についてこのニュース・リリースからは明らかにできない。このニュース・リリースに対しては、Darren Heil, The Tax Implications of Catching Mark McGwire's 62nd Home Run Ball, 52 Tax Lawyer 871 (1999); Joseph M. Dodge, Accessions to Wealth, Realization of Gross Income, and Dominion and Control: Applying the "Claim of Right Doctrine" to Found Objects, Including Record-Setting Baseballs, 5 Florida Tax Review 685 (2000) などによる異論も見受けられる (Dodge 論文につき渡圭吾准教授より教示いただいた。感謝申す)。もっとも、法の解釈適用として少々無理があることはIRSも承知の上であると思われる。

(6) 普段私は租税法の講義において【現金のない人に課税するのは酷だ、という通念はおかしい】と述べている。五〇〇万円の価値があるなら借金すればよいからである。【借金すれば納税できるはず】という議論は、【納税者にとって酷なのは、物売って借金を返済するまでの利子負担（細かく言うと、利子負担のうち市場利子率超過部分）だけである】という帰結をもたらす。

とはいえ、この議論をホームラン・ボールの事例に当てはめることには躊躇を覚える。【借金すればよい】という議論は、土地所有者等が将来その土地を売る（もしくははその土地上で事業をして利益を得る）ことを前提として行っているのであるが、ホームラン・ボールの事例においては、将来も売るつもりがないかもしれないので、【借金すればよい】という議論が当てはまらないからである。ボールを売らなかつたらいつまでも借金の利子負担が膨れ上がっていつてしまいう上に、そもそも売るつもりがないならば借金することもできないであろう。

(7) 課税実務においては合法性の原則が妥当し、課税当局が課税を控える裁量はないと原則的には言われているからである。但し、実務や通達において課税当局が法規の命ずるところよりも課税を緩めているように思われる例がない訳ではない。

(8) 規定を拘子定規に解釈適用するところならば本文のようになることについて異論は少ないと思われるが、そのように拘子定規に解釈適用することが妥当であるかどうか（逆に言えば、拘子定規に解釈適用することをしなかつた課税当局のやり方が妥当でないかどうか）については大いに議論の余地があるろう。

(9) 但し先述の通り、ホームラン・ボールについて現金化まで課税を控えるべきかという問題とは文脈を異にする。ストック・オプション付時の課税が実務上あまりなされないのは、ストック・オプション自体の価値の算定が面倒であること及びその価値はあまり高くないことが背景にあると推測されるが、本稿の検討対象であるホームラン・ボールに関しては、価値の算定が一応はなされうと思われし価値が高くないと

もいいがたい。

(10) 普通の硬式球（例えばミスノ社の大学試合球は「ダース一万三八〇円で販売されている。参照：<http://store.shopping.yahoo.co.jp/bbrown/zoh11000.html>）と異なり、プロ野球の公認球は通常のスポーツショップで販売されているわけではないが、財団法人野球体育博物館では一個一六〇〇円で販売されている（参照：<http://www.baseball-museum.or.jp/guide/shop/index.html>）。

(11) 一時所得の特別控除は五〇万円なので、他に五〇万円以上の一時所得がない限り、ボールを拾ったことよって課税所得が増えることはなからう。

(12) 二〇〇七年八月時点における約五〇〇〇万円という評価自体、ボンズ選手の薬物使用疑惑を織り込んで低めに見積もられた評価であったが、ボールが実際に競売にかけられる前に疑惑が疑惑でなくなっていたならば、更に低い評価になっていたかもしれない。尤も、多くの人が疑惑の目を向けている中で実際には八〇〇〇万円以上の値段で落札されたので、薬物使用（疑惑）とボールの値段との関係について、率直に言うて私にはよく分からない。

(13) 球場入場料や球場に行くまでの交通費などは消費とされるであろうから、取得費算入は認められがたいであろう。

(14) 二〇〇八年に売ると二〇〇八年の所得として扱われ、五年超経過してから売ると二〇〇七年の所得として扱われるというのは奇異ではないか、と感ぜられるかもしれない。しかし、実際に起こる事実は一つだけであり、実際に起こる事実に合わせて課税当局が主張の仕方を変える可能性がないとは言切れない（法律論として奇異であることは否めないが）。

(15) 但し、ボールを売ってない時点で課税する場合は前述の通り一時所得として扱われるであろうから、これに加算税を足したとしても、短期譲渡所得として扱われる場合よりも税負担が増えるとは限らないかもしれない。しかし三章の議論を踏まえると、一時所得課税＋加算税で済むとは限らないので、やはり最終的な税負担が増える可能性は残る。

### 三 ボールの現金化を待たずに課税する場合

ボールを拾った時点で現金化を待たずに課税対象となるというのは、酷な気もするが、前章で議論した通りそういう可能性を課税当局としては残しておくであろうし、また、所得税法三六条の素直な解釈・適用の結果でもある。しかし、現金化を待たずに課税することの酷さよりも更に重大な問題が控えている。

## 1 二〇〇七年にボールを拾い二〇〇八年にボールを売った場合

二〇〇七年に五〇〇〇万円のボールを拾い、二〇〇七年末日までにボールを売却せず、一時所得扱いで課税されたとする。二〇〇八年に気が変わってボールを競売にかけたところ、八〇〇〇万円で売れたという場合、二〇〇八年の所得はどう計算されるであろうか。

前述の通り、譲渡所得の計算式は、【譲渡所得＝譲渡収入－取得費－五〇万円】である。直感的には、二〇〇七年に五〇〇〇万円の収入金額があるとして課税されたので、差額の三〇〇〇万円、細かく言えば五〇万円控除後の二九五〇万円が二〇〇八年の譲渡所得であると考えられる。

ところで、所得税法三八条一項は「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する。」と規定している。ホームラン・ボールに関し、設備費・改良費等は無視できるであろうから、何が「その資産の取得に要した金額」に当たるか、が問題となる。二〇〇七年に五〇〇〇万円の収入金額ありとして課税されたからといって、二〇〇八年における譲渡所得の計算においてその五〇〇〇万円が「その資産の取得に要した金額」に当たるといえるであろうか。規定の文言の素直な解釈としては相当苦しいと言わざるをえない。

所有者がいない物を拾った場合に【一時所得として課税に服しているから、その分取得費を引き上げてあげる】という規定は見当たらない。所得税法六〇条一項は、贈与等によって得た資産の取得費の引継ぎについて規定しているが、ホームラン・ボールの例についてこの規定の適用があるか不分明である上に、仮にこの規定の適用があるとしても取得費が一六〇〇円を超えることはまずありえず、取得費が五〇〇〇万円となることはありえない。また、所得税法六〇条二項は、限定承認に係る相続によって得た資産について譲渡所得を計算する場合、取得費は相続時の時価とする、と規定しているが、当然、この規定もホームラン・ボールと関係ない。

規定の文言を素直に解釈し、取得費が〇円であるとすると、二〇〇七年に五〇〇〇万円の収入金額あり(二四七五万円の所得あり)として課税され、二〇〇八年に七九五〇万円の譲渡所得ありとして課税される、ということでもない二重課税の帰結が待ち受けている。二〇〇七年に五〇〇〇万円または八〇〇〇万円の現金を拾ったならば二〇〇七年の一時所得としての課税だけで終わるのに、ボールを拾ったら二回課税されるというのはあまりに奇異である。これは、【ホームラン・ボールを拾ったら、現金化してなくとも課税する】という帰結以上に、強烈な違和感を湧き起こさせる事態である。

せめて、二〇〇七年に納めた一時所得に係る税額分だけでも、ボールの取得費に算入すべきではないか、という疑問が浮かぶ。二〇〇七年にボールを拾い、現金化していないにもかかわらず一〇〇〇万円の税負担が追加的に課されたという場合には、ボールをただで拾ったといっても、二〇〇七年にボールを一〇〇〇万円で購入したことで、二〇〇七年に一〇〇〇万円で購入したボールが二〇〇八年に八〇〇〇万円で売られたのと同じであるとし、二〇〇八年に譲渡所得として課税されるのは差額の七〇〇〇万円(五〇〇万円の控除後は六九五〇万円)のみであるとすべきではないか、という考え方である。

これに類する考え方を規定したものととして、租税特別措置法三九条は、一定の条件の下で相続時に課せられた相続税額が相続によって取得した資産の取得費に加算される旨を規定している。しかし、このような規定があることの素直な反対解釈として、こうした規定が整備されていない状況に関しては税額分を取得費に加算することはできない、という帰結が導かれやすいであろう。<sup>(1)</sup>

## 2 二〇〇七年にボールを拾い二〇〇七年にボールを売った場合

これまで、二〇〇八年以降にボールを売ったならば、資産の譲渡による所得として譲渡所得に該当するであろう、と論じてきた。が、意図的に、二〇〇七年に売った事例についての検討を避けてきた。二〇〇七年にホームラン・ボールを拾い、そして二〇〇七年のうちにボールが八〇〇〇万円で売られた場合、どうなるか。単純に二〇〇七年に八〇〇〇万円の譲渡所得が実現したものととして課税されて、それで終わりであろうか。

二〇〇七年に拾い二〇〇八年に売る場合、所得税法の規定の素直な解釈・適用結果としては、二〇〇七年に一時所得課税、二〇〇八年に譲渡所得課税がなされる可能性がある、と前節で論じた。二〇〇七年に拾って二〇〇七年のうちに売る場合に、一回の譲渡所得課税で終わるとするならば、前者と後者との間でバランスがとれない。

前者と後者のバランスをとるためには、二〇〇七年に拾って売る場合にも、拾った時点での一時所得と売った時点での譲渡所得の両方が実現したと考えるべきなのであろうか（なお、二〇〇七年のうちに実際には八〇〇〇万円で売られたとしても、拾った時点において五〇〇〇万円と見積もられていたならば、拾った時点での一時所得に係る収入金額はやはり五〇〇〇万円とされよう）。こうしたバランス論は、理屈の上ではありえないでもない。所得税法三六条の解釈として考えると、【ボールを拾うこと及びボールを売って現金を得ることという二回の収入金額が立つ機会があるのであって、それらが二〇〇七年と二〇〇八年に分かれていたとしても両方が二〇〇七年中に起きたとしても、二回の機会があることに変わりはない】という議論となろう。

これを理屈で論破するのは少々難しい。一応の反論として、【ボールを売って得た現金は拾ったボールの金銭的評価としての写像にすぎないのであって、収入金額が立つのは一回だけなのではないか】という議論が思いつく。だが、ボールを売ったのが二〇〇八年である場合にも対価として得る現金は二〇〇八年の収入金額とならないということは困難であるので、この一応の反論の論理的な一貫性は乏しい。

このように、理屈面では相当の困難を含むが、それでも、二〇〇七年に拾ったボールを二〇〇七年に売った場合に課税機会が二回あるという帰結は、実務上到底支持されないであろう。どういう理屈で補強できるか私の頭では思いつかないが、二〇〇七年内にボールが売られた場合、幾ら何でも課税当局は一回の譲渡所得課税<sup>18)</sup>で済ませると思われる。

### 3 二〇〇八年にボールを売った場合の取得費再考

二〇〇七年にボールを拾い二〇〇七年のうちにボールを売った場合、(どういう理屈かは思いつかないが)二〇〇七年に譲渡所得課税が一回なされてそれで課税は終わる、ということ为前提としておく。これを前提としつつ、二〇〇七年にボールを拾い二〇〇八年にボールを売った場合の課税上の扱いについて再考する。

前述の通り、二〇〇七年に五〇〇〇万円の収入金額ありとして課税されたとしても、所得税法三八条の文言の素直な解釈としては、二〇〇八年の譲渡所得の計算において取得費が五〇〇〇万円であるとするのは困難であるが、そこを何とかできないであろうか。

取得費に関し、時効により取得した土地についての譲渡所得の計算に当たり、取得費は、一時所得に係る収入金額すなわち時効援用時のその土地の価額によるべきであると判示した裁判例がある(東京地判平成四年三月一〇日訟月三九卷一号一三九頁<sup>19)</sup>)。この判決の取得費についての判示部分を抜粋する。

「土地の時効取得による利得は、所得税法上、一時所得として所得税の課税の対象となり、その場合の収入金額は、当該土地の所有権取得時期である時効援用時の当該土地の価額であると解すべきである(同法三六条一項、二項)。そうすると、当該土地の時効援用時までの値上り益は、右一時所得に係る収入金額として所得税の課税の対象とされることになるから、時効取得した土地を譲渡した場合のその譲渡所得に対する課税は右時効援用時以降の

当該土地の値上り益に対して行われることになり、したがって、右譲渡所得の計算上、その取得費の額は、右一時所得に係る収入金額すなわち時効援用時の当該土地の価額によるべきこととなる。」

一時所得課税と譲渡所得課税の競合による二重課税を防ごうとしていることが明確に表れている判示である。しかし、この判示が判例法理として固まったものといえるかという点、危ういところも残る。この判示では、取得費について論じていながら、所得税法三八条の文言が全く表れていない。同条の「資産の取得に要した金額」という文言を示してしまうと、【取得費Ⅱ一時所得に係る収入金額Ⅱ時効援用時の時価】という結論を説得に導くことが難しくなるので、二重課税防止のために敢えて規定の文言を忘れた振りをして判決文を書いたのではないかと、とも推測できる。

規定の解釈としては苦しいかもしれないが、二重課税の排除という経済的側面を重視して課税のバランスを図るべきである、といえようか。しかし、課税のバランスという観点からしても、【取得費Ⅱ一時所得に係る収入金額Ⅱ時効援用時の時価】という考え方は問題をもたらす。二〇〇七年に五〇〇〇万円の収入金額ありとして課税されているといつても、それは一時所得扱いであるため半額課税の恩恵を受けている。そのため、二〇〇七年に八〇〇〇万円で売った場合と比較してやはり課税結果のバランスがとれないのである。

二〇〇七年に七九五〇万円の譲渡所得があるとして、計算の便宜のため〇から累進税率を適用すると（すなわち各種所得控除とその他の収入金額が釣り合っているとすると）、 $195 \times 5\% + (330 - 195) \times 10\% + (695 - 330) \times 20\% + (900 - 695) \times 23\% + (1800 - 900) \times 33\% + (7950 - 1800) \times 40\% = 2900.4$  すなわち所得税額は二九〇〇万四〇〇〇円となる（他に所得があれば、ボールについての税額はもっと増えること、二一で前述の通りである）。

これに対し、二〇〇七年に五〇〇〇万円の一時所得に係る収入金額がある場合（課税所得が二四七五万円である場合）、〇から累進税率を適用すると、二一で計算した通り、所得税額は七一〇万四〇〇〇円となる。二〇〇八年の

譲渡所得の計算において取得費が五〇〇〇万円とされ、課税所得が二九五〇万円であるとされると、〇から累進税率を適用した場合、 $195 \times 5\% + (330 - 195) \times 10\% + (695 - 330) \times 20\% + (900 - 695) \times 23\% + (1800 - 900) \times 33\% + (2950 - 1800) \times 40\% = 900.4$ すなわち所得税額は九〇〇万四〇〇〇円となる。割引率を無視して二〇〇七年の一時所得に係る税額と二〇〇八年の譲渡所得に係る税額を単純に足し合わせると、合計の税額は一六一〇万八〇〇〇円となる。二〇〇七年に八〇〇〇万円を売った場合の所得税額と比べ一三〇〇万円近くも軽くなってしまう。

取得費を五〇〇〇万円とすることは、譲渡損が生じる場合にも違和感をもたらす。例えば、二〇〇七年に五〇〇〇万円と評価されるボールを拾い、ずっと所持し続けるつもりであったが、二〇〇八年に打者の薬物疑惑が黒として確定してしまい、ボールが汚らわしく思えてきたので二〇〇八年に売り出したが、五〇〇〇万円より遥かに安い値段(例えば〇円)でしか売ることができなかった、という事態を考えてみよう。取得費が五〇〇〇万円であるとする、譲渡損が五〇〇〇万円となる。ボールとは別に五〇〇〇万円の譲渡所得が二〇〇八年に実現しているならば、ボールによる譲渡損によって課税所得を五〇〇〇万円から〇に減らすことができる。 $195 \times 5\% + (330 - 195) \times 10\% + (695 - 330) \times 20\% + (900 - 695) \times 23\% + (1800 - 900) \times 33\% + (5000 - 1800) \times 40\% = 1720.4$ 即ち一七二〇万四〇〇〇円の所得税額が〇円になるということである。二〇〇七年に七一〇万四〇〇〇円の所得税額しか発生していないのに二〇〇八年に一七二〇万四〇〇〇円の所得税額を減らすことができるというのはかなりアンバランスである。

#### 4 小括

二〇〇七年にボールを拾い二〇〇七年のうちにボールを八〇〇〇万円で売った場合、(どう理屈付けるかは分から

ないが）二〇〇七年に譲渡所得課税を一回やって終わりになるであろう。

二〇〇七年に五〇〇〇万円と評価されるボールを拾い、二〇〇八年にボールを八〇〇〇万円ですった場合、二〇〇七年に五〇〇〇万円の一時所得に係る収入金額があるとして課税される可能性がある。この課税の妥当性自体も二章で論じたように難しい問題であるが、二〇〇八年の譲渡所得の計算は更に難問である。

二〇〇八年の譲渡所得の計算に当たり、所得税法三八条を素直に解釈・適用すれば、取得費は〇円となる。しかし、二〇〇七年のうちにボールを売っていれば一回だけの譲渡所得課税で済むのに、ボールを売るのが二〇〇八年の場合には一時所得課税・譲渡所得課税の二重の課税がなされるというのは、アンバランスである。

このような場面で、取得費を五〇〇〇万円とし、二重課税を排除しようとする裁判例があるにはある。しかし、規定の解釈としての困難さは否めず、判例法理として確立しているか不分明である。また、二重課税排除の目的が課税のバランスをとることであるとしても、取得費を五〇〇〇万円としてしまうことは、ボールを二〇〇七年に売るよりも二〇〇八年に売った方が税額が減るという別のアンバランスをもたらしてしまう。

二〇〇七年にボールを売らない場合には一時所得としての課税をしないとすれば、ボールを二〇〇七年に売っても二〇〇八年に売っても、課税はアンバランスとならない。しかし、ボールを売って現金化するまで課税しないとしてしまうと、五年超経過してから売ることにより長期譲渡所得扱いを受けて租税負担の軽減を図るといふ、別の問題が生じる。

結局、現行法下では、どのように解釈論上の技巧を凝らしても、ボールを二〇〇七年のうちに売るか二〇〇八年に売るか五年超経過してから売るかといった選択肢についてバランスのとれた中立的な課税結果を達成することはできない。<sup>(20)</sup>

(16) ホームラン・ボールを拾うこととの法律構成が、法人からの贈与であるのか、無主物先占であるかについて、註(3)参照。所得税法六〇条の解釈・適用について、増井良啓「所得税法五九条と六〇条の適用関係」税務事例研究九六号三七―六八頁(二〇〇七)参照。

(17) 相続税額について、参照・佐藤英明「ブレップ租税法」(弘文堂、二〇〇六年)第八講。

(18) 【ボールを売って得た現金は拾ったボールの金銭的評価としての写像にすぎない】という考え方に基づくならば、二〇〇七年内にボールを八〇〇〇万円で売った場合にも一時所得として扱う、という帰結がありえないではない。これは八〇〇〇万円の現金を拾った場合に一時所得課税で済ませられることと、バランスがとれている。しかし、所得税法三三条にいう「資産の譲渡：による所得」に該当しない、とするための解釈上の根拠を作り出すのは困難であると思われる。

(19) この裁判例について増井良啓教授より教示いただいた。感謝申す。増井・前掲註(16)、六七頁註(28)、佐藤・前掲註(17)、一九九頁(2)。

(20) どのような課税方法であっても課税のバランスは保てないのであるから、或る具体的な事実状況の下で常識に沿わない課税結果となっても非難されることはない、と居直ることができるかという点、それは定かでない。

#### 四 立法論——一般的調整規定の設計

一時所得としての課税は、ボールという資産全体の価値に着目した課税である。他方、譲渡所得課税は、資産全体の価値ではなく資産の値上がり益部分に着目した課税である。<sup>(21)</sup> 資産全体の価値に着目した課税と資産の値上がり益部分に着目した譲渡所得課税との関係について、これまでも規定がうまく整備されていないことが指摘されてきた。<sup>(22)</sup> 従来、主に相続税(贈与税含む)と譲渡所得課税との関係が議論されてきたが、本稿の検討は相続税・贈与税が一時所得課税に変わったもの、ともいえる。

相続税・贈与税・一時所得課税と譲渡所得課税との調整方法については主に二通りの筋道が論じられてきた。第一は、譲渡所得の計算において、相続税・贈与税・一時所得課税を取得費の調整に反映させるかどうか、という筋道である。第二は、相続税・贈与税・一時所得課税において、譲渡所得課税を資産価値の評価に反映させるかどうか、という筋道である。第三の筋道として、税額控除についても最後に検討してみたい。

二〇〇七年に五〇〇〇万円と評価されるボールを拾い、一時所得課税を受け、二〇〇八年に八〇〇〇万円でボールを売り、譲渡所得課税を受ける、という事態を想定する。

## 1 取得費の調整

一時所得課税と譲渡所得課税の二重課税を除去するという視点からは、取得費を五〇〇〇万円とすることが考えられる。これをもっと一般化しようとする、取得費を「資産の取得に要した金額」と規定するのみならず、別の課税を受けた場合にはその課税標準も取得費に算入する旨も所得税法三八条に追加して規定する、ということが考えられる。

しかしこれは二つの点で支持されないと考えられる。第一に、三三で既に見たように、一時所得が半額課税であるのに、課税標準全体を取得費に算入させてしまうことは、納税者に対し不当に恩恵を与えすぎてしまうことになる。<sup>(23)</sup> 一時所得課税が甘すぎるのがまずいという問題点の対処方法として、取得費を五〇〇〇万円とするのではなく取得費を二四七五万円とするならば、この不都合は回避できるかもしれない。

しかし、第二に、資産全体の価値に対する課税と資産の含み益部分に対する課税を別立てて用意するという譲渡所得課税のそもそもの課税趣旨が没却されてしまう。東京地判平成四年三月一〇日訟月三九卷一号一三九頁の考え方に則ると、時効取得時までの資産の値上がり益部分に対する譲渡所得課税が消えてしまうという不都合が指摘されている。<sup>(24)</sup>

次に、取得費の調整として、二重課税除去の徹底を図るのではなく、租税特別措置法三九条のような方法が考えられる。一般化すると、相続税・贈与税・一時所得課税の課税標準ではなく税額を取得費に加算する、ということである。税額は「資産の取得に要した金額」に当たらないが、二〇〇七年にボールを取得することと引き換えに一

〇〇〇万円程度の税額を負担しなければならないことを、一〇〇〇万円で購入したことに同視することは、それほど無理がないと思われる。

但し、この方法によっても、二〇〇八年の譲渡所得が八〇〇〇万円から七〇〇〇万円程度に減るにすぎないので、二〇〇七年にボールを八〇〇〇万円で売っていたならば一回の譲渡所得課税で済むであろうこととのバランスは、なお図ることができない。

## 2 資産評価の調整

相続税の課税標準は相続時の時価（相続税法二二条）と規定されているが、その資産の含み益について将来課せられるであろう譲渡所得課税の税額分を、相続税の課税標準の資産評価に反映させようという筋道である。例えば、時価八〇〇〇万円の資産を相続するが、その資産に三〇〇〇万円の含み益があるので（計算の便宜のため税率四〇%とすると）将来一二〇〇万円の譲渡所得課税が課せられることが見込まれる場合、相続税の課税標準を八〇〇〇万円ではなく六八〇〇万円に減額させようという考え方である。相続税法一三条・一四条は、确实と認められる債務についてのみ債務控除を認めているが、将来発生するであろう譲渡所得課税の税額についても債務控除の適格性を認める、という考え方である。

この考え方をホームラン・ボールに当てはめるとどうなるか。二〇〇七年の時点で五〇〇〇万円と評価されるボールについて一時所得課税をする際、五〇〇〇万円の含み益について（税率四〇%とすれば）将来二〇〇〇万円の譲渡所得課税の税負担が発生することが見込まれる（二〇〇七年の時点において二〇〇八年に八〇〇〇万円で売られるということが予想できるわけではない）ので、一時所得に係る収入金額は五〇〇〇万円ではなく三〇〇〇万円で評価する、ということとなる。

譲渡所得課税の課税標準を傷つけないことを優先し、相続税・贈与税・一時所得課税は対価性のない臨時的な収入に対する課税であるのでその臨時的な収入の評価を調整する考え方である、といえる。将来の税額を算定するという執行上の難点は残るが、資産評価に税負担を織り込ませるというのは魅力的である。

但し、この方法によっても、二〇〇七年にボールを売る場合の課税結果と比べ、二〇〇七年の一時所得課税の税額が（少なくなるとはいえ）余分なものとして残ってしまうので、完全にバランスをとることはできない。

### 3 税額控除による調整

二〇〇七年にボールを売った場合に一回の譲渡所得課税で済まされるということ的前提としつつ、二〇〇八年にボールを売る場合についても課税のバランスをとるための調整方法として、【年度をまたいだ税額控除を導入する】という筋道が考えられる。

二〇〇七年にボールを拾ってその時点で一時所得課税を受け、二〇〇八年にボールを売った時点で譲渡所得課税を受ける際、二〇〇八年の税額から二〇〇七年に納めた税額分だけ控除してもらおうという仕組みである。経済的に見て同一の課税ベースに対して二回課税が行なわれていると見た上で、二〇〇七年の一時所得について国税・地方税合わせて一〇〇〇万円の税額が発生し、二〇〇八年の譲渡所得について国税・地方税合わせて三七〇〇万円の税額が発生する場合、二〇〇八年の譲渡所得に係る税額は三七〇〇万円－一〇〇〇万円＝二七〇〇万円とする、という考え方である。

もっと一般化するならば、【経済的に同一の課税ベースに対する多重課税が起きる場合、税務署長は過重な税負担を減ずるための措置を講ずることができる】という類の、裁量的な一般的多重課税緩和規定の導入といえることができる（同族会社の行為計算の否認とは逆方向の発想である）<sup>(26)</sup>。

しかし、この考え方を一般化しようとする場合、何を以って【経済的に見て同一の課税ベース】であるか否かを判定するかという問題が生じる。仮にホームラン・ボールの例について一時所得課税と譲渡所得課税の課税ベースが経済的に同一であると観念されるときも、少なくとも、相続税・贈与税と譲渡所得課税の課税ベースが経済的に同一であるとは観念されないであろう。

#### 4 立法論における前提との関係

【二〇〇七年にボールを売った場合に一回の譲渡所得課税で済まされるということを前提としつつ、二〇〇八年にボールを売る場合についても課税のバランスをとる】ということを最優先にするならば、年度をまたいだ税額控除は最も直接的な解決方法であろうが、これを最優先にしようとする政策判断自体の妥当性については疑問の余地が生じるかもしれない。二〇〇七年にボールを売った場合に一回の譲渡所得課税で済まされるということを前提とすることに無理があるのか、ボールを売るのが二〇〇七年か二〇〇八年かで課税結果のバランスをとろうとすることに無理があるのか、更に詰めて検討しなければ分からないが、ことによると、前者（すなわち、二〇〇七年にボールを売った場合に一回の譲渡所得課税で済まされるという、極めて常識的な結果）に無理があるのかもしれない。

繰返し述べてきたように、二〇〇七年に売った場合に一時所得課税と譲渡所得課税を同一年度内に行なうことは恐らく実務上採られないと思われる。しかし、資産全体の価値に対する課税と資産の値上がり益部分に対する課税が別立てで用意されているという租税法全体の作りについては、解釈論上のみならず立法論上も（相続税自体が排斥されない限り<sup>27)</sup>）前提とされるであろう。そして、資産全体の価値に対し相続税・贈与税を課すこととのバランスからすれば、相続・贈与以外の事情により対価の関係なく臨時的に得た資産の価値全体についても一時所得として課税することについて、異論を差し挟みにくい。従って、理屈の上では解釈論上のみならず立法論としても一時所

得課税と譲渡所得課税を同一年度内に行なうことは否定しがたく、せめて立法論として四1における取得費の調整（税額を取得費に加算すること）または四2における資産評価の調整（税額見込みを控除すること）を施すべきである、というところに落ち着くのかもされない。

(21) 本稿の検討対象であるホームラン・ボールについては、取得費がほぼ〇なので、資産の値上がり益部分と資産全体の価値がほぼ等しくなっているが、租税法上においては、資産全体の価値と資産の値上がり益部分とは明白に区別されている。

(22) 参照・水野忠恒「所得税と相続税の交錯——非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリスト一〇二〇号一五四頁、渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」日税研論集・譲渡所得の課税一四五頁（二〇〇二）。拙稿「判研」ジュリスト二二三〇号一二九頁（二〇〇二）が評釈した釧路地判平成一三年一月一八日訟月四九卷四号一三三四頁でも、相続税と譲渡所得課税との関係が問題となっている。

(23) 相続税・贈与税と譲渡所得課税との関係について考える際も、贈与税はともかく相続税は課税が甘くなりがちなので、相続税・贈与税の課税標準全体を取得費に算入することは到底支持されがたいであろうし、相続・贈与时点の時価に取得費を上げてしまうことも支持されがたいであろう。

(24) 佐藤・前掲註（17）、二四四—二四六頁。

(25) 何度も述べる通り、そういう課税結果が解釈論としてどう理屈付けられるか分からないので、二〇〇七年に売る場合の課税結果を比較対象とするべきではないのかもしれないが。

(26) 同族会社の行為計算否認の規定が違憲とされていないことを前提とすれば、裁量的な課税緩和規定であっても違憲にならないような立法が可能であるかもしれない。尤も、課税緩和規定について違憲の疑いがあるとして、誰が訴訟を提起するのかという問題は残る。

(27) 立法論の際に何を前提とするか、という議論の場の設定は、難しい作業である。経済理論としては、相続税自体の課税根拠を否定する政策論にも、かなりの説得力がある（し、私も相続税廃止論に対し有効に反駁する術を持ち合わせていない）。学問上のみならず、実際にも、相続税を廃止している国がある。しかし、日本では相続税・贈与税を課税すること自体については支持されていると思われるので、本稿では、譲渡所得課税と別に相続税・贈与税の課税自体はあるということを前提とした。

## 五 まとめ

二〇〇七年にホームラン・ボールを拾ったとして、ボールを売るのが二〇〇七年であるか二〇〇八年であるか五

年超経過した後であるかにかかわらず、バランスのとれた課税結果を達成することは、現行法の解釈論としてはほぼ無理である。

のみならず、立法論で対処することすらも、相当困難であるといわざるをえない<sup>(28)</sup>、というのが残念ながら本稿の結論である。

二〇〇七年にボールを拾い二〇〇七年にボールを売った場合、実務上は一回の譲渡所得課税で済まされると思われるが、理屈の上では、一時所得課税と譲渡所得課税という二回の課税を行なうことが、解釈論上のみならず立法論上も支持されてしまうかもしれない。

(28) だからといって、現行法における不備は仕方ないといってしまえるのかというと、それは定かでない。