

# 譲渡所得課税における取得費および 付随費用ならびに譲渡費用

伊 川 正 樹\*

## 目 次

はじめに

- 一 東京高裁平成23年4月14日判決
  - 二 取得費をめぐる裁判例
  - 三 取得費と譲渡費用との関係
- む す び——今後の解釈の展望

## はじめに

所得税法（以下、「法」という。）33条3項は、譲渡所得の金額について、「総収入金額から当該所得の基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の額の合計額を控除」し、さらに譲渡所得特別控除額を控除して計算すると定めている。このうち、取得費については法38条1項に「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」との定義規定があるものの、譲渡費用については政令レベルを含めて特段の規定が置かれていない。また、取得費には付随費用が含まれることが判例上確立しているが、具体的な支出が例示されるだけで、その判断基準や範囲などは確立されているとは言えない。

そんな中、取得費とりわけ付随費用の判断基準について新たな考え方が東京高裁で示された。本稿ではまずこの判決を概観し、そこで示された「社会的妥当説」の妥当性を検討することを主たる目的とする。その過程

---

\* いがわ・まさき 名城大学法学部教授

において、従来の取得費該当性をめぐる判断基準を検討し、また譲渡費用該当性について最高裁平成18年判決が示した「客観的必要性」を参照しながら、譲渡所得金額計算上の控除項目である取得費および付随費用ならびに譲渡費用の関係性を考察する。

さらに、こうした検討によって、譲渡所得課税の趣旨である増加益清算説の射程範囲を明らかにする。すなわち、同説は譲渡所得金額計算上の控除項目の範囲確定にいかなる意義を持つものなのか、という点を検討することにより、同説の機能や意義を明確にしようとするものである。

## 一 東京高裁平成23年 4 月14日判決<sup>1)</sup>

まずは、取得費とりわけ付随費用の判断基準について特徴的な解釈を示した判決をみておこう。

### 1 事実の概要

原告 X は、昭和41年11月に死亡した訴外被相続人の法定相続人 6 人のうちの 1 人である。本件相続の開始後、遺産分割が難航し、各法定相続人から繰り返し遺産分割の調停の申立てがされたが、調停には至らなかった。そこで X は、昭和48年11月に、訴外 A 弁護士との間で委任契約を締結し、同弁護士を各遺産分割調停事件の代理人とした。その後、同事件は審判事件に移行し、平成16年 6 月確定の審判により、X は本件各相続財産（本件土地、現金、他の共同相続人からの代償金）を取得することとなった。X は、本件遺産分割調停および審判事件の弁護士報酬として、A 弁護士に対し1,312万5,000円を支払った。そして、平成17年 3 月、本件相続によって

---

1) 税資261号順号11668, TAINS Z888 - 1581。原審・東京地判平成22年 4 月16日税資260号順号11420, TAINS Z888 - 1580。本判決の評釈・解説として、伊藤義一「判批」ジュリ1447号127頁（2012年）、拙稿「判批」税務 QA 2011年 8 月号62頁、両判決の解説として、林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報59巻10号52頁（2011年）。

取得した本件土地を訴外B社に対し、1億500万円で譲渡する旨の売買契約を締結し、同年7月に所有権移転登記を行った。

Xは、本件土地の譲渡について、分離長期譲渡所得に係る収入金額1億500万円、分離長期譲渡所得金額9,078万円6,261円とする平成17年分の所得税確定申告を行った。その計算において、XはA弁護士に対して支払った弁護士報酬のうち本件土地に対応する金額である989万181円を本件土地の譲渡に係る取得費として控除した。

これに対し、所轄税務署長Yは、本件報酬部分を取得費に算入することはできないという理由で本件更正処分等を行った。

Xは、本件更正処分等を不服として、異議申立ておよび審査請求をしたが、いずれも請求が棄却されたため<sup>2)</sup>、本件訴えを提起した。

## 2 当事者の主張

本件の争点は、Xが遺産分割事件の代理人であるA弁護士に支払った本件報酬部分が、本件土地の譲渡所得の計算上、法33条3項の取得費に当たるか否か、である。この点について、双方は次のように主張している。

### (1) Xの主張

① ゴルフ会員権を贈与により取得した際に受贈者が支出した名義書換手数料を取得費として認めた最高裁平成17年2月1日判決<sup>3)</sup>や、譲渡費用に当たるかどうかは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的にみてその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきとした最高裁平成18年4月20日判決<sup>4)</sup>を前提とすれば、取得費についても、現実に行われた資産の取得を考慮して、客観的にみてその資産を取得するために当該費用が必要であったかどうかを判断しなければな

---

2) 本件に対する国税不服審判所の裁決については、平成21年2月13日裁決（裁決事例集77集59頁）参照。評釈として、宮本卓「遺産分割時に支出した弁護士費用が譲渡所得の取得費に算入されるか」税務弘報59巻7号187頁（2011年）。

3) 後掲注17)参照。

4) 後掲注30)参照。

らない。

② 本件相続については、相続開始から遺産分割手続が終結するまで37年6か月もの年月を要しており、弁護士への依頼が不可避であったのであるから、本件報酬部分は客観的にみて明らかに本件土地を取得するために必要な費用であり、取得費に当たる。

## (2) Yの主張

① 譲渡所得に対する課税の趣旨である、いわゆる増加益清算説を前提とし、法33条3項が総収入金額から控除しうるものを、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に、取得費と並んで譲渡費用をも掲げていることに照らすと、法38条1項が規定する「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、登録免許税、仲介手数料等の当該資産を取得するために通常必要と認められる付随費用の額も含まれるが、当該資産の維持管理に要する費用等の日常的な家事費等に属するものは含まれない。

② 遺産分割は、相続開始により複数の相続人の共有に属することとなった相続財産を分配するものにすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動が及ぶものではないから、本件報酬部分は、その本質において、相続人間における主観的事情に係る紛争解決費用にすぎず、通常必要と認められる付随費用ということはできないため、家事費に当たるといふべきである。

## 3 原審判決

原審である東京地裁平成22年4月16日判決は、概要、次のように判示して、Xの請求を棄却している。

(1) 法33条3項、38条1項の文理および譲渡所得課税の趣旨に照らせば、同項が規定する「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、登録免許税、仲介手数料等の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するのが相当である。

(2) 遺産分割の法的性質は、共同相続人の共有に係る相続財産の分配にすぎず、これにより相続財産に含まれている個々の資産の財産価値そのものに変動を及ぼすものではないから、遺産分割に要した費用は、当該資産の客観的価格を構成するものとは認められず、遺産分割は、相続人間の協議、調停及び審判によって行うことができ、相続人が弁護士に委任することが通常必要とされるものではないから、遺産分割に係る事務の委任に係る弁護士報酬は、相続人が相続財産を取得するための付随費用には当たらないというべきである。

(3) 平成17年最高裁判決が資産を取得するための付随費用として取得費に当たると解したゴルフ会員権の名義書換手数料は、これを支払って名義書換えをしなければ、そのゴルフ会員権に基づく権利行使ができないのに対し、遺産分割調停及び審判事件は、必ず代理人として弁護士に委任しなければならない手続ではないから、同判決は、本件とは事案を異にする。

(4) 法33条3項は、譲渡所得の計算に当たって控除されるべきものとして、取得費と譲渡費用を別個に挙げていることから明らかなように、両者は別個の概念であって、平成18年最高裁判決による譲渡費用該当性の判断基準を直ちに取得費該当性の判断基準とすべきであるということとはできない。

#### 4 本件判決

控訴審段階で、Xは主として次のような主張を追加した。

(1) 原審は、「取得費」に含まれる「当該資産を取得するための付随費用」に該当するか否かの判断基準について、一切検討することなく、所得税基本通達60-2を大前提として、「通常必要と認められるか」との基準により判断しているが、通達は法規範性を有しないのであるから誤りである。また、原審が判示する「通常必要性」の基準は極めて曖昧であり、そもそも判断基準たり得ないというべきである。

(2) 譲渡所得税は、資産の譲渡により収入として実現したキャピタル・ゲインに対してのみ行う課税であり、その限度でのみ担税力を認め、そのような課税が公平であると考えられているのであるから、資産の譲渡によって得られた総収入金額から控除される取得費および譲渡費用に当たるか否かは、「通常必要か」とか「直接必要か」とかではなく、平成18年最高裁判決が判示するように、現実に行われた資産の譲渡を前提として具体的・客観的にその必要性があったか否かという基準（「具体的客観的必要性の基準」）によって判断されなければならない。その考えは取得費と譲渡費用で同じであり、両者の判断基準を別異に解すべき理由は全くない。取得費である付随費用についても、現実に行われた取引を前提として、客観的に必要かという判断基準により判断されなければならないことは明らかであるにもかかわらず、取得費と譲渡費用は別個の概念であるという極めて形式的な理由によって、譲渡費用につき平成18年最高裁判決が判示した判断基準の取得費への適用を一刀両断的に否定した原審は、誤っている。

これに対して、Yは次のように反論している。

「法は10種類の所得分類を設けているが、このうち不動産所得、事業所得、雑所得等の控除項目については、純所得課税に親しむものとして、『必要経費』（法26条2項、27条2項、35条2項2号）という、最も幅のある包括的文言が用いられているのに対し、譲渡所得における控除項目では、資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用として、より限定的な規定文言が用いられている（法33条3項）。これは、譲渡所得税が、純所得ではなく、キャピタルゲイン、すなわち資産の増加益に対する課税であることによるものである。そして、譲渡所得課税については、譲渡所得の計算上控除の対象となる費用を限定する一方で、特別控除や2分の1課税の規定を置き、担税力（租税を負担する能力）に対する配慮を別途講じる仕組

みを設けている。控訴人の考え方は、譲渡資産から生じる純手取額の多寡をもって担税力を把握するに近似したもので、上記のような法の規定を無視するものである。」

高裁は、まず取得費のうちの「資産の取得に要した金額」には、① その不動産の客観的価格を構成すべき取得代金の額と、② その不動産を取得するための付随費用の額が含まれるとして、本件において相続人であるXが支出した費用が取得費に当たるかどうかについては、②の付随費用に当たるかどうかの問題であると述べている。

そのうえで、遺産分割は、共同相続人が、相続によって取得した共有に係る相続財産の分配をする行為であり、これによって個々の相続財産の帰属が定まり、相続の開始の時にさかのぼって、各相続人が遺産分割により定められた財産を相続により取得したものとなる（民法909条）という法的性質から、本件報酬は資産を取得するための付随費用ということとはできないと結論づけている。

このように、高裁判決もXの請求を棄却するものであるが、付随費用の考え方について注目すべき判断を行っている。

まず、所得税基本通達60-2が、相続により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合において、当該贈与等に係る受贈者等が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときには、これを当該資産の取得費に算入できると定めていることについて、次のように述べている。

「資産の取得者が資産の取得に必要な行為をするに当たり専門家の力を借りた場合の報酬等については、そのことが社会的に承認されているものについては、それが当該行為に必要とはいえなくても、資産の取得に付随して要した費用というべきであり、取得費に当たると解するのが相当である。例えば、不動産取引の仲介手数料や所有権移転登記手続を司法書士に委任した場合の報酬等は、取得者がこれらの行為を自ら行うことも可能であるけれども、資産を取得す

るための付随費用に当たるといふべきである。弁護士に対する報酬等も、取得に関し争いのある資産につきその所有権等を確保する手続を委任したことにより負担したものは、資産の取得者が当該手続を自ら行い得たとしても（現に、本人訴訟も数多い。）、やはり資産を取得するための付随費用に当たるといふことができる。そして、遺産分割が資産の取得をするための手続であるとするなら、それを弁護士に委任することは社会的に承認されていることであり（現に、弁護士が代理人となっている遺産分割審判事件は数多い。）、相続人が自ら行うことも可能であるとしても、実際に弁護士に委任して報酬等を負担したのであれば、これを遺産分割に付随する費用といふべきである。弁護士に委任することの必要性の大小を、訴訟審判手続、調停等といった手続の一般的な難易によって区別して、例えば、訴訟については通常必要であるが、審判や調停については通常必要とはいえないというように判定することは、困難といわざるを得ない。したがって、『通常必要とされる』かどうかで弁護士費用が付随費用に当たるかどうかを判断することは、相当とはいえない。」

## 5 小 括

法38条1項が定める取得費について、従来の最高裁判決では付随費用の額が含まれることまでは解釈が示されていたが、付随費用に当たるかどうかの判断基準ないしその範囲については明確な判断は行われていなかった。その意味で、本件控訴審判決の判断は意義あるものと言える。

さらに、本件判決の意義は、取得費ないし付随費用の判断基準として通達が示し、原審が採用した「通常必要説」を明確に否定した点にも認められる。この通常必要説は、次章における裁判例にもみられるように、「直接必要説」などと表現されることもあるが、いずれにしても当該資産の取得にとって支出の必要性を比較的厳格に要求する基準であり、取得費該当

性を否定する論拠として機能してきた。

そこで問題は、本件控訴審が示した「社会的に承認されているかどうか」という基準（「社会的妥当説」という。）の内容およびその妥当性である。この基準は、X側が主張する最高裁平成18年判決が示した「客観的必要性の基準」ないし「客観的必要説」とどのような関係にあるのだろうか。もし関係があるとすれば、譲渡費用に関する上記の基準が取得費の基準としても機能しうると考えられる根拠は何か。なお、本件はX側が最高裁に上告受理申立てをしていたところ、不受理決定がなされたため、高裁の判決が確定した<sup>5)</sup>。したがって、取得費該当性については高裁が示した「社会的妥当説」が今後重要な意味を持つと考えられる。

そこで次章以下では、これまでの取得費該当性が争われた裁判例を概観しながら、譲渡費用に関する最高裁平成18年判決を参照しつつ、「社会的妥当説」の基準について検討してみたい。

## 二 取得費をめぐる裁判例

資産の取得に際して支出した金額が取得費に当たるかが争われた裁判例は多数みられるが、その判断基準を大別すれば、客観的価値構成説<sup>6)</sup>（ないし直接必要説）、因果関係説、付随費用包含説に分類することができる。以下、順に概観する。

---

5) 最決平成25年6月14日・TAINS Z 888 - 1765。

6) 後掲注10)の岡村教授の論稿では、同説を「客観的価額説」と呼び、後掲注25)において谷口教授は「客観的価格差課税説または客観的価値説」、神山弘行准教授は「客観的価値変動説」（同「判批」租税判例百選（第5版）84頁（2011年））と称しているが、いずれも同義である。

## 1 客観的価値構成説を採る裁判例

### (1) 東京地裁昭和52年 8 月10日判決 (行集30巻 6 号1180頁)<sup>7)</sup>

同事案では、住宅建築を目的として土地を取得した原告が、その取得代金の一部を金融機関からの借入れをもって支払いに充てた。その後、当該土地を譲渡した際、当該借入金にかかる利子を取得費に含めて申告したところ、所轄税務署長から、この借入金利子は取得費には当たらないとして増額更正処分等の賦課決定がなされたため、争いとなった。

東京地裁は、次のように判示して原告の請求を棄却した。

「所得税法38条1項は、譲渡所得の金額の計算に当たり資産の譲渡による収入金額から控除する取得費の範囲を資産の取得に要した金額と設備費及び改良費の額とする旨定めているが、これは、譲渡所得が不動産所得、事業所得又は雑所得のごとく投下資本の生産力による収益ではなく、資産そのものの騰貴により逐年発生している増加益であって、しかも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こととしている関係上期間計算に親しまない性質のものであるということに基づくものと解される。このように譲渡所得の本質が資産の保有期間中の値上り益に対する清算課税であるとするならば、所得税法38条1項にいう取得費たる『資産の取得に要した費用』とはその資産の取得の時までに、その取得のために直接必要とした費用、すなわち、その資産の購入代価及び購入手数料、登録費用等購入に直接付随する費用をいうと解するのが相当である。」

この判決は、譲渡所得の本質が資産の保有期間中の値上り益であり、それを譲渡のタイミングで清算して課税するという、いわゆる増加益清算説であることを根拠として、取得費について「その取得のために直接必要とした費用」と定義している点に特徴がみられる<sup>8)</sup>。また、後述する付随費

---

7) 評釈として、植松守雄「判批」ジュリ678号155頁(1978年)。

8) 同旨の判決として、大阪地裁昭和48年9月6日税資71号98頁参照。ただし同判決は、

用包含説との関係でみれば、購入手数料や登録費用等の付随費用が取得費に含まれることを認めつつも、それを「直接付随する費用」と限定的にとらえている点が興味深い。かくして、本判決が示した取得費の判断基準は「直接必要説」と称することも可能であるが、後述するように、この考え方は客観的価値構成説と同義であると解されるため、ここでは独立した説として取り扱わないことにしておく。

なお本判決は、この判示に続けて、「資産を購入するための借入金に対する利子は、当該資産の購入に付随して直接支出するという性質のものではなく、資産の購入に要する支出にあてるための資金を他から借り入れたことによって支出するものであるから、資産の購入との関係ではそれはあくまで間接的な支出にすぎないというべきであり、これをもって資産を取得するために直接必要とした支出ということではできない」と解して、結局、借入金利子の取得費該当性を否定している。

## (2) 東京地裁昭和54年3月28日判決（行集30巻3号654頁）

この事案は、相続人間で遺産分割協議が調わなかったため、原告等が家裁に遺産分割の調停を申し立てるに際して代理人として依頼した弁護士に対する報酬が、本件土地の取得費に当たるかどうかが争われたものである。

東京地裁は、遺産分割は共有にかかる相続財産の分配にすぎないことから、遺産分割による財産の取得は「資産の取得」に当たらないと述べて、本件弁護士報酬は取得費には当たらない旨判示している<sup>9)</sup>。その際、取得費控除の趣旨や取得費の意義について次のように述べている。

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りにより所有者に帰属している増加益について、その資産が所有者の支配を離れて他に移転す

---

↘さしたる理由を示すことなく、「所得税法第38条第1項所定の資産の取得に要した金額とは、資産を取得するために直接必要な支出をいうもの」と述べている。

9) この事案は、控訴審でも地裁判決を引用して控訴人（原告）等の主張を退けている。東京高判昭和55年10月30日行集31巻10号2309頁。

るのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、換言すれば、当該資産の取得の時ににおける客観的価額と譲渡の時ににおける客観的価額との増差分を値上り益として課税の対象としているものということができる。譲渡所得の金額の計算において、資産の譲渡による収入金額から『資産の取得に要した金額』を控除するのは、右の客観的価額を増差分を算出する意味をもつものである。したがって、資産の取得に関連してなんらかの費用を要した場合であっても、それが一般的に右取得の時ににおける当該資産の客観的価額を構成する費用とは認められないものであるときは、これを『資産の取得に要した金額』として譲渡による収入金額から控除することはできないものというべきである。』

この判示内容は、前記(1)の判決が示した取得費の判断基準と類似している。すなわち、増加益清算説を前提として、譲渡所得課税の趣旨を「当該資産の取得時と譲渡時の客観的価額を増差分を値上り益として課税すること」ととらえたうえで、それを根拠として取得費控除の趣旨やその意義を導き出すという解釈方法を採用しているのである。ただし両判決の違いは、取得費の意義について、前記(1)判決が「その資産の取得の時までに、その取得のために直接必要とした費用」としつつ、それには直接付随する費用を含むと解するのに対して、本判決では「当該資産の客観的価額を構成する費用」と表現されている点である。

両判決の判示内容の関係をどのように理解すればよいのだろうか。客観的価値構成説<sup>10)</sup>を採る岡村忠生教授の議論を参考にして、この問題を考えてみよう。同教授は、「資産取得のために直接必要とした費用、換言すれば、当該資産の客観的価額の一部を構成する支出をい [う]」と判示した東京地判昭和46年9月30日（行集22巻8・9号1356頁）を「客観的価額

---

10) 岡村教授の表現では「客観的価額説」とされている。岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について(二)」法学論叢135巻3号2頁(1994年)。

説に最も忠実な判決」と紹介されている<sup>11)</sup>。客観的価値構成説（岡村教授の表現では「客観的価額説」）の立場からすれば、取得費とは資産の取得のために通常必要であり、資産取得の個別事情とは無関係に、資産を取得するために必要であった支出と解すべきであって、取得にかかる主観的事情を反映することは、外的条件による価値変化という譲渡所得の本質に反することになるという。したがって、同判決は、課税庁側が主張した一定の付随費用を定型的な支出として限定的に取得費として認めたものであり、上記の譲渡所得の本質に矛盾するものではないと評価されている。このような理解に立つ場合、前記(1)判決と本判決の判示内容は同一のものであることになる。

両判決が前提とする増加益清算説によれば、譲渡所得の本質が外的条件による価値変化という資産の客観的な価額である以上、所得金額計算上、控除される取得費についても主観的な要素は排除されるべきとの帰結が導かれる。取得費の範囲に関するこのような限定的な理解は両判決の判示内容の共通点であることから、両判決の相違点は表現上のものにすぎないとみることができるのではないだろうか。したがって、上記東京地判昭和46年が述べるように、「資産取得のために直接必要とした費用」とは、「当該資産の客観的価額の一部を構成する支出」の言い換えに過ぎず、両者は同義のものと理解することができるだろう。

## 2 因果関係説

前記1(1)の東京地裁昭和52年判決の控訴審である、東京高裁昭和54年6月26日判決（行集30巻6号1167頁）<sup>12)</sup>は、本件借入金の利子が取得費に当たることを認めたが、その理由づけとして次のように判示し、資産取得

---

11) 岡村・前掲注10) 2～3頁。

12) 評釈等は多数存在するが、代表的なものとして、北野弘久「借入金利子と資産の取得価額」同『税法解釈の個別的研究Ⅰ』54頁（学陽書房、1979年）、木村弘之亮「判批」判評259号9頁（判時969号147頁）（1980年）、横山茂晴「判批」租税判例百選（第2版）78頁（1983年）等参照。

と支出との間に相当因果関係が必要である旨を述べている。

「当該資産を交換取得する場合に反対給付物を他から入手するのに要した相当額の対価支払は、交換取得との間に相当因果関係があるとして、右対価を『取得に要した金額』に含めるべきものと解するのが相当であると同様に、有償取得の通常手段である買受代金支払に引き当てるべき金額を入手するための対価としての相当額の支出もまた資産取得との間に相当因果関係が認められるところ、右金額を他から借り入れた場合に支払われる相当額の借入金利息は正に右金額獲得の対価としての支出金額と見ることができるから、これを当該資産の『取得に要した金額』に含めるべきものと解してなら不合理はない。」

さらに本判決は、資産取得と支出との間に相当因果関係があるかどうかについては、「当該取得のための支出の必要性の度合を考量し、かつ、その出費額を取得金額から控除することが当該租税負担の合理性、衡平性の観点から相当であるか否かを考慮して決せられるべきことがら」であって、課税庁側が主張するような直接因果関係までは要求されるものではない旨を述べている。その根拠として、直接因果関係のある支出であっても、不相当な支出金額は「取得に要した金額」には当たらず、また因果関係が必ずしも直接的でなくても相当因果関係を認める余地がありうことを挙げている。

本判決はこれ以外にも業務用土地の取得と非業務用土地の取得とを対比し、また借入金で資産を取得した場合と自己資金で資産を取得した場合などのケースを対比して、さまざまな観点から検討を行っているが、ここでは本判決に対する金子宏名誉教授の批判を紹介しておく<sup>13)</sup>。すなわち本判決は、取得費に該当する支出であるかどうかの判断基準として「相当因

---

13) 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として」同『課税単位及び譲渡所得の研究（所得課税の基礎理論中巻）』250頁以下所収、262～264頁（有斐閣、1996年）〔初出1981年〕。

果関係」という概念を用いているものの、この概念は刑事責任法および民事責任法の分野で使われてきた概念であって、それは「原因と結果」の関係を表すものであるというものである。そして、資産を取得するための資金の借入れと資産の取得の関係は、むしろ「手段と目的」の関係と呼ぶべきであって、ここでは因果関係という概念を用いることは適切ではないと述べられている。

このように批判しつつも、同名誉教授は本判決の結論自体には肯定的な見解を示している。ただし、取得費該当性の判断基準は、資産の取得と支出との間に「実質的関連性」があり、かつ資産の取得のために「合理的に必要」であったと認められることを掲げている。このように解する根拠として、取得費控除の趣旨が純所得課税という所得概念に基づくものであり、投下資本の回収部分を課税対象から除外することにあることを挙げられている<sup>14)</sup>。

### 3 付随費用包含説

#### (1) 最高裁平成4年7月14日判決（民集46巻5号492頁）

本件において原告は、銀行からの借入金を用いて本件土地建物を取得し、その後、自己の居住の用に供した。その後、原告が本件土地建物を譲渡したことに際して、借入金について支払った利子の全額を取得費に算入して譲渡所得の計算を行い申告を行ったところ、所轄税務署長より、取得費に算入できる借入金利子は、資産の使用開始前の期間（51日間）に対応する部分（38万円余）のみであるとして更正処分等が行われた。

第一審の東京地判昭和60年5月30日（行集37巻3号560頁）は、増加益清算説を前提として、資産の保有期間内における資産の値上りによる所得をもたらしたものとして、「取得に要した費用」として控除が可能なものは、「交換価値を支配する目的のための借入金利子の支払」であり、「使用

---

14) 金子・前掲注13)264頁，250頁参照。

価値を現に支配する目的のための借入金利子の支払は、資産の値上りとは何ら関連性を有しないから、譲渡所得の計算において費用として控除しえないというべき」と述べている<sup>15)</sup>。

上告審である最判平成 4 年 7 月 14 日 (民集 46 卷 5 号 492 頁)<sup>16)</sup> は、結論として、「借入金の利子のうち、居住のための当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該個人の単なる日常的な生活費ないし家事費として譲渡所得の金額の計算のらち外のものとするのは相当でなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれると解するのが相当である」と述べており、これは第一審からの一貫した結論である。もっとも、次のように述べて取得費に付随費用が含まれることを明示した点が特筆される。

「譲渡所得の金額について、所得税法は、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 (33 条 3 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 (38 条 1 項)。右にいう『資産の取得に要した金額』の意義について考えると、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 (最高裁昭和 41 年 (行ツ) 第 102 号同 47 年 12 月 26 日第三

---

15) 控訴審の東京高判昭和 61 年 3 月 31 日 (行集 37 卷 3 号 557 頁) は、帰属所得の概念を用いて、資産の自己使用開始可能日以降の借入金利子は取得費には含まれないとの判断を示している。

16) 評釈は多数存在するが、代表的なものとして、中里実「判批」租税判例百選 (第 4 版) 84 頁 (2005 年)、同・租税判例百選 (第 5 版) 81 頁 (2011 年)、福岡右武・最高裁判所判例解説民事篇平成 4 年度 266 頁、増井良啓「判批」法学協会雑誌 111 卷 7 号 1094 頁 (1998 年) 等参照。

小法廷判決・民集26卷10号2083頁，同昭和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），前記のとおり，同法33条3項が総収入金額から控除し得るものとして，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に徴すると，右にいう『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が，他方，当該資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的生活費ないし家事費に属するものはこれに含まれないと解するのが相当である。』

この判示部分において，最高裁が増加益清算説を前提としつつも，そこからただちに取得費の範囲を当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定していないと述べていることから，明確に客観的価値構成説を否定している点が重要である。その根拠として，法33条3項が譲渡所得の金額の計算上，控除しうるものとして，取得費のみならず譲渡費用をも掲げていることを挙げている。すなわち，33条3項が譲渡費用の控除を認めているということは，譲渡所得の金額が必ずしも当該資産の保有期間中の客観的な値上り益となっていないことを示しているため，客観的価値構成説を維持することはできないと判示したものと解される。その意味では，本件第一審判決は明確に客観的価値構成説に立つものではないが，資産の値上りと関係のある支出かどうかという判断基準を示すものであることから，最高裁判決によってこうした考え方が否定されたものとみてよいだろう。

(2) 最高裁平成17年2月1日判決（訟月52卷3号1034頁）

原告の父が取得したゴルフ会員権を息子である原告に贈与したことにより，原告は正会員となるべく名義書換手数料を支払った。その後，原告が本件会員権を譲渡したことに伴い，本件名義書換手数料を取得費に含めて申告したところ，所轄税務署長からこの点を否認する更正処分等が行われた。

最判平成17年2月1日(訟月52巻3号1034頁)<sup>17)</sup>は、増加益清算説に触れつつ、上記(1)最判平成4年を引用して、「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ことを前提としている。本判決における重要な判示部分は、「〔所得税〕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」とした点にある。

本判決の意義は、取得費に付随費用が含まれることを確認し、最高裁の判例として確立させたことに加え、法60条1項の規定が実現した譲渡所得を超えて課税することを予定していないと述べることにより、取得費の判断基準としての客観的価値構成説を黙示的に否定した点に認められるだろう。そして、後述する譲渡費用に関する最高裁平成18年判決とともに、譲渡所得課税につき、現実の譲渡を前提として、実現した所得に対するものとしてとらえると同時に、取得費や譲渡費用といった控除項目に関する増加益清算説が機能する場面を限定する役割を果たしていると考えられるのである。

#### 4 取得費該当性をめぐる判断基準の検討

これまでの裁判例の概観を踏まえて、取得費該当性の判断基準を検討してみよう。

---

17) 評釈は多数存在するが、代表的なものとして、一高龍司「判批」民商法133巻3号535頁(2005年)、高野幸大「判批」ジュリ1319号182頁(2006年)、神山・前掲注6)83頁等参照。

これまでに見たすべての判決において前提とされているのが、譲渡所得の課税の本旨たる増加益清算説である。すなわち、資産について所有者の保有期間中、外的な要因により生じた客観的価値の増加分が譲渡所得であり、その資産が所有者の手を離れて他に移転するのを機会として課税することを趣旨とするものである。そして、客観的価値構成説および因果関係説は、この課税の趣旨を前提として取得費の意義およびその範囲を画定している。

### (1) 客観的価値構成説および因果関係説の当否

両説の当否を検討するに当たり、これらが前提とする増加益清算説が機能する範囲について理解する必要がある。現行法における譲渡所得課税制度はシャープ勧告に基づくものであるが、同勧告が当初想定していた「譲渡所得の全額課税と譲渡損失の全額控除」という基本的な考え方は、みなし譲渡課税の対象が縮小されるにしたがい次第に変容を遂げている<sup>18)</sup>。したがって、現行法の下では、増加益清算説の意義は、① 譲渡所得とは、資産の保有期間中の値上り益であること、② それ譲渡される時点で清算して課税するのが法33条1項の趣旨であること、という2点に限定されていると理解しなければならない。

このことを別の観点からみれば、資産が譲渡される時点で抽象的な値上り益が実現して課税の対象とされるのであるが、具体的な収入金額の算定、すなわち「所得の実現」は法36条を通じて行われるものであるのに対し、法33条1項の守備範囲は「譲渡所得とは何か」および「どの時点で課税するのか」という点に限定されているのである<sup>19)</sup>。したがって、両規定が別個に定められており、法59条1項のような収入金額をみなす規定が

---

18) 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（日本租税理論叢書3）』65頁以下（学陽書房、1993年）、渋谷雅弘「シャー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（2000年）。

19) 拙稿「譲渡所得とその課税および実現主義——増加益清算説と譲渡益課税説の対立点」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』468頁以下、481頁（法律文化社、2011年）。

存在することを前提とすれば、法33条1項の趣旨である増加益清算説から導き出される具体的内容は、上記の2点のみに限定されるものと解することができるのである。

そして、具体的に譲渡所得に課税をするためには、法33条3項の規定によって所得金額が計算されなければならないが、その前提として法36条によって収入金額として実現した金額を算出することが必要となる。このように、現実の課税においては客観的な資産の価値ではなく、実現した収入金額が課税対象となるのである<sup>20)</sup>。

このような理解に基づけば、客観的な増加益を算定することを目的として取得費の範囲を定義ないし画定するのは、現実の譲渡所得課税のしくみや実現主義の考え方に反することになる。すなわち、譲渡所得に対する課税は客観的な増加益を対象とはしておらず、その意味で増加益清算説が機能する範囲は限定されているのである。したがって、増加益清算説を根拠として取得費の範囲を画定する客観的価値構成説および因果関係説は、法38条1項の解釈として適切ではないと言うべきである<sup>21)</sup>。

ところで、客観的価値構成説を採る岡村忠生教授は、その根拠として法38条2項の取得費調整の規定の存在を挙げる<sup>22)</sup>。すなわち、家事費を取得費から排除する根拠として純所得課税原則が挙げられることに疑問を呈し、帰属所得を視野に入れると、純所得課税原則による取得費調整は説明がつかないことになるという。そして、現行法が帰属所得を無視している

---

20) 例えば、時価6000万円の資産を4000万円で譲渡した場合には、譲渡人の総収入金額に算入されるべき金額は、現実の対価である4000万円とされるのは、まさにこうした点を表すものである。参照、拙稿・前掲注19)478頁、同「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学561号3頁以下、22頁(2009年)。同旨、田中治「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」税務事例研究71号21頁(2003年)、岩崎政明「判批」自治研究73巻7号117頁(1997年)。

21) さらに因果関係説については、前述した金子名誉教授の指摘のとおり、取得費を説明する概念としては不適切であると言えよう。前掲注13)参照。

22) 岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について(一)」法学論叢135巻1号1頁以下、5頁以下参照(1994年)。

以上、帰属所得に対応する費用の発生も無視されるべきであるから、取得費調整によって帰属所得計算における控除項目だけを顕在化するべきではないことになる。したがって、純所得課税原則を前提とすれば、生活用資産の取得費調整は行うべきでないことになるというものである。

しかし、岡村教授の議論も客観的価値の増加に対する課税が譲渡所得課税の本質であることを前提とするものであることから、上記のような理由により現行法の解釈としては困難であると言うべきである<sup>23)</sup>。

## (2) 付随費用包含説の評価

### (ア) 文理解釈上の評価

次に付随費用包含説であるが、同説が「資産の取得に要した金額」に付随費用が含まれると解する根拠は、前述のように法33条3項が譲渡所得の金額計算において譲渡費用も控除の対象に含めていることと、38条1項における「資産の取得に要した金額」という文言の解釈にあると考えられる。

前述したように、客観的価値構成説にみられる「資産取得のために直接必要とした費用」という基準は、外的条件による価値変化という譲渡所得の本質に立脚して、客観的な増加益を構成する支出のみが取得費に当たると解するものである。ここで「直接」という文言を用いているのは、資産取得にかかる個別的ないし主観的事情を排除するためであり、そのうえで、資産の客観的価値を構成する支出＝資産取得のために直接必要な費用と理解されている。仮にこのように解した場合、付随費用は必ずしも資産取得にとって「直接」必要とされるものとは言えないであろう。そして、法33条3項における控除項目が資産の客観的価値を構成する支出に限定されていると解釈できるのであれば、ここに「直接」という要件を含めて理解することは正当であると言えよう。しかし、同条項が譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用についても控除を認めている以上、必ずしも資産の客観

---

23) 同旨、神山・前掲注6)84頁。

的価値を構成する支出のみ控除を認められていると解することはできないのである。したがって、法38条1項の「資産の取得に要した金額」という文言に「直接」という要件を加えて理解すべきではない。

さらに、法38条1項には「直接」などといった限定を加える文言はない。むしろ、「資産の取得に要した金額」を「現実の資産の取得にとって必要な金額」と解することにより、前記のような実現した総収入金額を前提として譲渡所得の金額を計算し、課税を行うという譲渡所得課税の基本構造に適用することとなる。このように解釈することにより、付随費用が取得費に含まれることになるが、かかる解釈は法38条1項を正当に文理解釈しているといえよう。

(イ) 純所得課税原則との関係

また、付随費用包含説は、取得費控除の趣旨を純所得課税原則に求め、投下資本の回収部分を課税対象から除外することにあるとする考え方<sup>24)</sup>にも適合するものである。純所得課税原則とは、投下資本の回収部分を「所得を得るために必要な支出」として控除を認め、純所得の部分のみを課税の対象とするというものである。この原則は、通常、事業所得等における必要経費の控除の趣旨として説明されるものであるが<sup>25)</sup>、譲渡所得における取得費の控除とその機能および趣旨を同じくしているとされている<sup>26)</sup>。前述したように、現実の譲渡所得に対する課税が、実現した総収入金額ならびに現実の取得および譲渡を前提とする基本構造であることに鑑みれば、実際に譲渡所得課税の対象とされている所得は純所得と同様のものであるといえる<sup>27)</sup>。こうした点からも、必要経費控除と取得費控除の趣旨の共通性が裏付けられる。そして、付随費用の控除を認めるという

---

24) 金子・前掲注13)250頁, 264頁。

25) 例えば、谷口勢津夫『税法基本講義(第3版)』311頁(弘文堂, 2012年)。

26) 金子・前掲注13)250頁。

27) 谷口・前掲注25)291頁参照。ただし同教授は、所得税法上、譲渡所得課税に関しては個別対応費用のみが認められ、期間対応費用の控除が認められていないことから、「限定された純所得課税」ないし譲渡益課税説と呼ぶべきであるとされている。

ことは、投下資本の回収に当たる部分に課税を行わず、純所得に対する課税を実現するものであるといえる<sup>28)</sup>。

もっとも、両者の要件に違いが認められることに注意が必要である。すなわち、必要経費のうち「売上原価その他当該総収入金額を得るために直接要した費用」は、いわゆる直接対応ないし個別対応の費用であって、所得稼得のための直接的必要性を要件として、収入金額との直接的ないし個別対応が求められるのに対し、取得費は「資産の取得に要した金額」として、資産の取得や譲渡収入金額との直接的ないし個別対応が要件とはされてないのである。これは、譲渡（および山林の伐採）による所得は、長期間にわたって生じた所得が一度に実現するもので、経常的に収入金額が実現するタイプの所得とは異なることから、所得が実現した際にそれに対応する過去の経費を一切控除する方法が採られていることに起因するものである<sup>29)</sup>。すなわち、譲渡所得課税の趣旨である増加益清算説によって、現行所得税法上、期間対応費用の控除が認められず、個別対応費用のような形で控除が認められているのである。これに対して、売上原価等の個別対応の費用に直接的必要性の要件が求められるのは費用収益対応原則を根拠とするものであるが、取得費についてはこうした原則が適用されないため、現行法上、要件に違いがみられるのである。

### 三 取得費と譲渡費用との関係

これまでみてきたように、現実の譲渡所得課税においては、実現した総収入金額について現実の取得および譲渡を前提とした金額計算が行われている。この「現実に行われた譲渡」という考え方は、譲渡費用に関する最

---

28) 谷口・前掲注25)292頁は、「客観的価格差課税説（筆者注：本稿でいう客観的価値構成説）から離脱し、純所得（譲渡益）課税説へと傾斜し、取得費や譲渡費用の概念を拡張する傾向がみられる」と評価している。

29) 注解所得税法研究会編『五訂版注解所得税法』970頁（大蔵財務協会，2011年）。

高裁平成18年4月20日判決(判時1933号76頁)<sup>30)</sup>において次のように明確に示されている。

「所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条3項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。」

同判決が示した譲渡費用該当性に関する「客観的必要説」という考え方は、取得費とりわけ付随費用該当性の要件としても妥当するのだろうか<sup>31)</sup>。ここで、通達において国税庁が譲渡費用および取得費として認めている費用等を手がかりにして考えてみてみよう。

所基通33-7(2)<sup>32)</sup>および38-1<sup>33)</sup>は、建物の取壊し費用をそれぞれ譲渡

---

30) 評釈は多数存在するが、代表的なものとして、渡邊充「判批」判評577号6頁(判時1953号184頁)(2007年)、一高龍司「判批」民商法136巻1号63頁(2007年)、渡辺裕泰「判批」ジュリ1334号257頁(2007年)、高橋祐介「判批」税研148号70頁(2009年)等参照。

31) このような見解は、本稿第一章でみた判決におけるX側の主張として展開されている。

32) 所基通33-7 法第33条第3項に規定する「資産の譲渡に要した費用」(以下33-11までにおいて「譲渡費用」という。)とは、資産の譲渡に係る次に掲げる費用(取得費とされるものを除く。)をいう。

(2) (1)に掲げる費用のほか、借家人等を立ち退かせるための立退料、土地(借地権を含む。以下33-8までにおいて同じ。)を譲渡するためその土地の上にある建物等の取壊しに要した費用、既に売買契約を締結している資産を更に有利な条件で他に譲渡するため当該契約を解除したことに伴い支出する違約金その他当該資産の譲渡価額を増加させるため当該譲渡に際して支出した費用(下線、筆者)

33) 所基通38-1 自己の有する土地の上に存する借地人の建物等を取得した場合又は建物等の存する土地(借地権を含む。以下この項において同じ。)をその建物等と共に取得した場合において、その取得後おおむね1年以内に当該建物等の取壊しに着手するなど、その取得が当初からその建物等を取壊して土地を利用する目的であることが明らかである。

費用および取得費として認めている。また、立退料についても、所基通33-7(2)<sup>34)</sup>および38-11<sup>35)</sup>がそれぞれ譲渡費用および取得費に当たることを認めている。これらの通達の内容について、次のように解説されている。

「譲渡価額を増加させるために支出した費用が譲渡に要した費用に該当するとされているのは、譲渡所得の課税が、資産の保有期間中に発生している資産の値上がりによる価値の増加益に対するものであるとはいっても、課税の対象となる所得は実現した所得であり、抽象的に発生している値上がり益そのものではないことから、その所得を実現するための譲渡行為により多くの所得を得るためには、譲渡者の努力とか手腕とかが必要であり、より多くの所得を得るために寄与したと認められる費用は、譲渡所得に対応するものと考えられるので、その費用は取得費とされるものを除き譲渡に要した費用に含めることとしている。」(所基通33-7に関する解説)<sup>36)</sup>

「家屋の購入に際し、売主が負担したその家屋の借家人の立退料等は、通常、その家屋の購入価額に含められると考えられることから、家屋の購入者が立退料等を支払って借家人を立ち退かせた場合の立退料は、売主が負担した場合と同様に、その家屋の取得費に算入すべきものと考えられることから、この通達が定められたものである。」(所基通38-11に関する解説)<sup>37)38)</sup>

---

▼と認められるときは、当該建物等の取得に要した金額及び取壊しに要した費用の額の合計額（発生資材がある場合には、その発生資材の価額を控除した残額）は、当該土地の取得費に算入する。（下線、筆者）

34) 前掲注32)参照。

35) 所基通38-11 土地、建物等の取得に際し、当該土地、建物等を使用していた者に支払う立退料その他その者を立ち退かせるために要した金額は、当該土地、建物等の取得費又は取得価額に算入する。

36) 後藤昇=森谷義光=阿部輝男=北島一晃編『所得税基本通達逐条解説（平成24年版）』204頁（大蔵財務協会、2012年）。

37) 後藤ほか・前掲注36)420頁。

こうした通達の内容およびその解説から考えると、譲渡費用として控除できるものは取得費にもなりうるというのが国税庁の考え方であると言えよう<sup>39)</sup>。実際、Aが保有する土地をBに譲渡するというケースを考えた場合、その土地上に建物が存在し借家人がいたとする。このときに建物を取り壊し、借家人を立ち退かせるための費用をいずれが負担するかは、AとBの交渉により決まるのが通例である（民法上の契約自由の原則）。仮に取り壊し費用や立退料をAが負担した上でBに譲渡したならば、Aの支出は「譲渡に要した費用」となり、あるいはBが当該土地の取得後ただちにこれらを支出した場合にはBにとっての「取得に要した金額」として控除が認められることになる。いずれか一方のみ控除が認められるということになれば不合理であることは言うまでもないだろう。そうであれば、両者には相互性が認められ、したがって譲渡費用の判断基準である「客観的必要説」は取得費にも該当するものと考えてよいだろう。

では、「客観的必要説」と第一章でみた東京高裁平成23年判決が示した「社会的妥当説」との関係はどのようなものなのだろうか。前述のように、後者の説は「資産の取得者が資産の取得に必要な行為をするに当たり専門家の力を借りた場合の報酬等については、そのことが社会的に承認されているものについては、それが当該行為に必要とはいえなくても、資産の取得に付随して要した費用というべきであり、取得費に当たると解する」ものである。すなわち同説は、資産の取得にとって必ずしも必要とまではいえなくても、そのようにすることが社会的に一般に承認されている場合にはそれを付随費用と認めるというものである。他方、客観的必要説が「譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうか」として、あくまでも必要性を問う基準であることから、両者は異なる基準であるようにみえ

---

38) もっとも、売主が支払った立退料が譲渡において代金に乗せて買主に転嫁されるかどうかは確実とは言えない。参照、佐藤英明「『譲渡費用』と『取得費に算入される付随費用』の判断基準」税務事例研究127号21頁以下、37頁（2012年）。

39) 同旨、佐藤・前掲注38)37頁以下。

る。だが、そもそも付随費用は取得費に含まれるものである以上、その判断基準が異なるものであるというのは奇異に感じられる。

社会的妥当説が支出の必要性を否定しているのは、それが資産の取得にとって必ず必要かといわれればそうではない支出であっても、現実の取得を念頭に置くとそれは客観的に必要と考えることができる、ということ述べているものと考えられる。すなわち、社会的妥当説は客観的価値構成説が示す直接必要性を否定するためにこのような表現を用いていると解される。このように理解すれば、社会的妥当説は客観的必要説を前提とするものであると位置づけることが可能であり、あるいは両者は表現上の相違であって同旨の基準であるとみることもできよう。

さらに両説は、資産の譲渡を実現するために必要かどうか（客観的必要説）、また資産の現実の取得に際してとった行為が社会的に承認されているかどうか（社会的妥当説）というものであり、資産の現実の取得ないし譲渡の実現を前提とした基準であるという点に共通性がみられるのである。

## む す び——今後の解釈の展望

本稿における検討から、取得費、付随費用、譲渡費用のそれぞれについての判断基準を整理すると、次のようになる。

- 取得費 客観的必要説 + 付随費用包含説
- 付随費用 社会的妥当説
- 譲渡費用 客観的必要説

こうした整理が妥当かどうかは今後の判例の展開を待たなければならないが、これらの費用の判断基準を支える基盤として、前記のように、「現実の」譲渡または取得という視点がある。こうした前提は、本稿で検討したように、現実の譲渡所得課税の金額計算方法とも実現主義とも適合するものであり、かつ純所得課税原則の方向への傾斜を裏付けるものというこ

とができる。

かかる解釈は、個別の問題の具体的な検討にも影響が及ぶ可能性がある。例えば、本稿第一章ならびに第二章 1 (2) で検討したような、遺産分割協議のための弁護士報酬の取得費該当性の検討において、従来の解釈とは異なり、次のように解することができるのではないだろうか。すなわち、各相続人の財産の帰属は遺産分割が成立することによって具体的に決まるのであり、それまでは持分権という抽象的な支配権を有するにすぎないのである。換言すれば、相続人が現実資産を取得したといえるのは遺産分割が具体的に成立したときであり、それにかかる支出は取得費<sup>40)</sup>ないし付随費用<sup>41)</sup>に該当すると考えることができるのではないだろうか<sup>42)</sup>。

また、代償分割における代償金についても同様に解する余地があると考えられる。この問題を取り扱った裁判例では、代償分割も遺産分割の一方法である以上、その効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになり、その者が相続開始時点で遺産を単独相続したこととなるため、代償金は取得費には当たらないと解されている<sup>43)</sup>。また、通達でも同様の解釈が示されている<sup>44)</sup>が、上記と同様に代償分割によって現実に資産を取得したと解することによって、代償金の取得費該当性を肯定することも可能ではないだろうか<sup>45)</sup>。

これらの点はいまだ試論の域を出ないものの、課税の趣旨である増加益清算説の射程範囲を限定しつつ、現実の取得および譲渡を前提とする譲渡所得課税の前提基盤に立脚する解釈であると位置づけることができる。

---

40) この場合、現実の資産の取得にとって客観的に必要な支出であると構成することになろう。

41) この場合、現実資産を取得するに当たり、遺産分割協議を弁護士に依頼することは社会的に承認されていると構成することになろう。

42) 同旨、金子・前掲注13)275頁。

43) 最判平成6年9月13日(判時1513号97頁)、千葉地判昭和55年1月30日(訟月26巻4号700頁)等。

44) 所基通38-7(1) 代償分割により負担した債務に相当する金額は、当該債務を負担した者が当該代償分割に係る相続により取得した資産の取得費には算入されない。

45) やや趣旨が異なるが、同様の結論を述べる見解として、金子・前掲注13)281～283頁。