

譲渡所得の計算上控除する 取得費概念の再検討

安井 亜希

(法学専攻 ビジネス・ロー・コース)

はじめに

第1章 譲渡所得課税における取得費の位置付け

第1節 譲渡所得課税の意味内容

第2節 取得費と「資産の取得に要した金額」

第2章 最高裁が判示する取得費概念の検討

第1節 資産取得に要した借入金利子

第2節 贈与により取得した資産の名義書換料

第3節 所得税法38条1項の考察

第3章 代償分割における代償金

第1節 租税実務の取扱い

第2節 裁判所の見解

第3節 代償金の取得費該当性

第4章 遺産分割に係る訴訟・弁護士費用

第1節 租税実務の取扱い

第2節 裁判所の見解

第3節 訴訟費用等の取得費該当性

おわりに

はじめに

平成17年2月1日、ゴルフ会員権を贈与された受贈者がその後に支払った名義書換手数料について、譲渡所得の計算上、取得費として総収入金額から控除されるか否かが争われていた事案について、最高裁で納税者勝訴の逆転判決が言い渡された。国税庁は、その後平成17年6月27日付の「租

税特別措置法（株式等に係る譲渡所得等関係）の取扱いについて等の一部改正について（法令解釈通達）」で、譲渡所得等の計算について、贈与等の際に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支出をした場合、その支出金額を当該資産の取得費に算入する取扱いを明確化し、所得税基本通達60-2を新設した。この最高裁判決は、税理士業界で話題を集めたばかりか、今後の租税実務にも影響を与えることとなった。

従来、譲渡所得の計算において控除される取得費の範囲は限定的に解されていた。これは、譲渡所得の本質として、増加益清算説に基づき、客観的に判断して資産の値上がり益に直接的に関連している支出のみを取得費として控除してきたことによる。しかし、平成4年7月14日に、資産を取得するために要した借入金の利子について一部取得費算入が認められた判決、そして今回の名義書換料について取得費算入が認められた判決をみれば、近年の最高裁判決にみる取得費概念は、必ずしも限定的に解されているわけではない。しかしその一方で、代償分割に係る代償金、遺産分割に係る訴訟・弁護士費用については、財産価値に変動を及ぼさない等の理由から、未だ取得費算入が認められていないのが現状である。

譲渡所得の計算上控除される取得費の範囲は、「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（所得税法38条1項）」であるが、この「資産の取得に要した金額」並びに「設備費」及び「改良費」という概念には明文規定がない。そのため、この解釈を巡って争われることが多くあった。しかしながら、納税者の税額計算に当たって重要な要素となる取得費の範囲について、明文規定を持たないことを根拠に一貫性のない解釈を行ってよいはずはない。また、取得費に該当するか否かを、発生した事案毎に異なった基準で判断される傾向は、納税者の法的予測可能性を損なうことになる。

そこで本稿では、前述の借入金利子についての三輪田事件及びゴルフ会員権の名義書換料についての右山訴訟をとり上げ、最高裁判決における取得費概念を改めて検討する。さらには、現在まで取得費として認められて

こなかった代償分割に係る代償金、遺産分割に係る訴訟・弁護士費用について、新たに取得費として認定される可能性を検討したい。

まず、第1章では譲渡所得課税における取得費の位置付けについて、譲渡所得課税の性質から取得費の持つ意味内容を再度明らかにし、第2章では前述した二つの最高裁事案を紹介し、それを基に近年の最高裁における取得費概念を再検討する。そして第3章・第4章では、前章より導かれた取得費概念を基準として、代償金と訴訟・弁護士費用が取得費に含まれるべきことを主張したい。

第1章 譲渡所得課税における取得費の位置付け

第1節 譲渡所得課税の意味内容

1. 所得税法上における譲渡所得

所得税が課税の対象としている所得は、その性質によって勤労性所得、資産性所得、資産勤労結合所得の三種類に大別することが可能である。譲渡所得はこのうち資産性所得に該当する。この資産性所得は、保有資産から生じた所得として捉えることができるが、質的担税力を考慮する見地から、労働の対価としての所得である勤労性所得に比して本来重課されるものである。しかしながら譲渡所得は、資産性所得の中でも長期間にわたって徐々に累積して形成された所得が資産の譲渡によって一挙に実現するものであるとの考え方から、高い累進税率の適用を緩和するための、種類の優遇措置が設けられている¹⁾。

2. 譲渡所得の意義及び範囲

譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得」をいう(所得税法33条1項)。ここで度々とり上げられるのが、“資産”の範囲と“譲渡”の指す意味内容である。ここに資産とは、譲渡性のある財産権をすべて含む概念²⁾で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利

や地位などが広くそれに含まれる³⁾とされている⁴⁾。また、譲渡とは、有償無償を問わずに所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買のほか、交換、代物弁済、物納、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転をも含む⁵⁾概念として理解されている。これを検討するに、資産、譲渡ともにその範囲は決して限定的なものではなく、むしろ包括的概念であることが分かる⁶⁾。

ただし、資産の譲渡による所得のうち、一定の範囲のものは譲渡所得から除かれている（所得税法33条2項）。譲渡所得の課税は、不労所得で長期間保有した資産に係る所得についての課税であるから、付加価値を創造するたな卸資産（これに準ずる資産を含む）及び山林の伐採又は譲渡による所得は、譲渡所得から除外することに規定されている⁷⁾のである。

また、資産の無償譲渡である贈与等は、所有権の移転ではあるが、ここにいう譲渡には含まれないと解されている。これは、所得税法33条1項の規定によると、譲渡所得の金額はその譲渡による収入金額から取得費等の控除を行って計算していることからして、そもそも収入のない贈与等の場合は、所有権の移転ではあるが譲渡に該当しないものとされているためである⁸⁾。ただし、所得税法59条に基づき、贈与等であっても、その時点で所得税法に定める譲渡があったものとして（「みなし譲渡」と表現される）課税されるケースも存在する。

3. 法解釈上の譲渡所得

譲渡所得の本質をいかに理解するかについては、基本的に「増加益清算説」と「譲渡益所得説」との対立がある。

「増加益清算説」は、譲渡所得に対する課税を、所有資産の保有期間中の価値増加益（キャピタルゲイン）であると観念し、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、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである⁹⁾。それゆえ、その資産の譲渡が有償か無償かを問わず、価値増加益としての譲渡所得が発生することになる。この

説では、所得税法33条における、「資産の譲渡による所得」という表現は、価値増加益の算定について宣明したものであり、また、所得税法が個人による無償譲渡の大半を課税対象から除いているのは、もっぱら政策的配慮によるものであるということになる¹⁰⁾。そして、多数の判決がこの増加益清算説を支持している。

これに対して「譲渡益所得説」は、資産の値上がりの有無に関係なく、その資産の譲渡による現実の収入金額（譲渡価額）からその資産の取得費等を控除した残額を所得として捉え、これに担税力を認めて課税しようとするものである。したがって、譲渡所得の発生は、当然に有償による譲渡の場合に限られ、無償による譲渡の場合に課税するためには、譲渡金額を擬制する特別の規定が必要だということになる。この説によれば、所得税法が無償の場合にも一部課税するケースを規定しているのは、租税回避等を防止するための特別規定、創設規定ということになる¹¹⁾。この解釈は、資産価値の増加益そのものを課税の対象としている増加益清算説よりも、納税者の実質的担税力により近い課税となることが想定される。

現行制度は、どちらの本質論についても純粋な形では採用していない。現行制度上の譲渡所得の計算は、基本的には譲渡収入から資産の取得費及び譲渡費用を控除して譲渡益が算出される。これについて増加益清算説に立てば、純粋な価値増加益を求めるために、譲渡費用の控除を認めるべきではないという不満が残るであろうし、譲渡益所得説に立てば、担税力の減殺要素となり得る保有費用の控除を認めない点で批判がなされるであろう¹²⁾。

ただし、前述のとおり判決の多数はこのうち増加益清算説に基づいて譲渡所得を観念している。この譲渡所得課税の本質の考え方によっては、以下の第2章の中で、具体的事例を検討しながらより詳しく考察していこうと思う。

4．譲渡所得の金額

譲渡所得の金額は、短期譲渡所得¹³⁾及び長期譲渡所得¹⁴⁾のそれぞれについて、その年中のその所得に係る総収入金額からその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、その残額の合計額¹⁵⁾から譲渡所得の特別控除額を控除した金額である（所得税法33条3項）。この譲渡所得金額の計算は、譲渡所得が事業所得のように総体的で期間対応的な所得ではないことから、総収入金額に対応する必要経費という対応ではなく、収入金額に対する個別資産の取得費と当該資産の譲渡費用を控除する方法を採用している¹⁶⁾。算式に示すと、個々の資産について、「総収入金額 - (取得費 + 譲渡費用) - 特別控除額」ということになる。この個別資産計算という特色の下、「総収入金額」「取得費」「譲渡費用」のそれぞれの金額は、納税者の税負担と直接的に大きく関係してくることとなる。

総収入金額とは基本的には譲渡対価の額の合計額をいい¹⁷⁾、取得費とは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（所得税法38条1項）と定められている。また、資産の譲渡に要した費用の額とは、資産の譲渡に関して支出した費用のうち、譲渡のために直接必要な経費であるとされている¹⁸⁾。

それぞれについて、種類の論点が存在するのであるが、本稿ではこのうち取得費についてのみ焦点を当てて進めていくことにする。

第2節 取得費と「資産の取得に要した金額」

1．所得税法38条の趣旨

前述のとおり、譲渡所得の計算上控除する資産の取得費は、別段の定め¹⁹⁾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」（所得税法38条1項）によって求められる²⁰⁾。また、譲渡所得の基因となる資産が、家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、業務用の減価資産について減価償却が行われる

こととの整合性を考慮し、「これら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から、その取得の日から譲渡の日までの期間に係る償却費相当額を控除した金額」となる(所得税法38条2項)。

従来判示されたところによると、資産の取得に要した金額とは、「資産が他からの購入資産である場合には、買入原価のほか、手数料、登録税等の資産の取得に要した費用を含み」、設備費とは、「資産取得後にその量的改善に要した費用」をいい、改良費とは、「資産取得後にその質的改善に要した費用」という理解²¹⁾となる。この点を譲渡所得の本質論から検討すると、資産取得後に支出した費用である「設備費及び改良費の額」が取得費の範囲に含まれていることについては、資産保有中に生じた資産価値の増加をも考慮した上で、資産取得時から譲渡時までの純粋な価値増加益の算定を行っていると考えられることも可能である。しかし手数料や登録免許税は、資産価値自体の増加に寄与するものではない。所得税法38条とは、増加益清算説から導かれるものなのだろうか。

2. 資産の取得に要した金額

譲渡所得計算上、取得費として控除するためには 1. 資産の取得に要した金額, 2. 設備費, 3. 改良費, のいずれかに該当する必要があるということ、及びそれぞれの範囲は解釈に委ねられており、中でも「資産の取得に要した金額」については、画一的な解釈が難しいことは先に述べたとおりである。

従来の「資産の取得に要した金額」についての判例では、「資産の取得に要した金額」について、やや限定的な解釈がなされていた²²⁾。そしてその根拠となっていたのが増加益清算説である。増加益清算説に立てば、所有資産の保有期間中の価値増加益を求めるため、価値増加益に直接寄与しない付随費用等については、その範囲を限定すべきだという考えが導かれる。しかしながら、前述のとおり、ある一定の付随費用を取得費として認めている時点で増加益清算説を遂行できていないことを考えれば、増加益

清算説に基づいて取得費を限定的に解する絶対的な必要性はないのではないか。

これについて、平成に入り、変化をもたらす最高裁判決が下された。従来は、増加益清算説を根拠として一定の付随費用についてのみしか取得費算入を認めなかったのに対し、それらは増加益清算説に基づきながらも、取得費の範囲を拡張する判決であった。

次章では、前述した二つの最高裁を基に、最高裁の取得費概念を検討する。まず、それぞれの事案についての紹介・検討を行った上で、最後に、所得税法38条1項、そして「資産の取得に要した金額」についての考察を行う。

第2章 最高裁が判示する取得費概念の検討

第1節 資産取得に要した借入金利子

1. 最高裁平成4年7月14日判決

(1) 事案の概要

原告（以下、「X」という）は、昭和46年4月16日、自己の居住の用に供するために、東京都世田谷区にある宅地（以下「本件土地」という。）及び同土地上の鉄筋コンクリート造家屋（以下「本件建物」という。）を、一括して代金5109万8125円で買受けて取得し、その後、同年6月6日にこれを自己の居住の用に供した。この土地建物の取得にあたってXは、同年4月17日、銀行から3500万円を年利率9.2%で借入れ、昭和54年8月16日に借入金の全額を完済した。ただし、借入金のうち本件土地建物の取得のために使用したのは3000万円であり、借入れ後本件土地建物を自己の居住の用に供した日までの期間（51日間）に対応する利子の額は38万5643円であった。

その後Xは、昭和53年1月7日、本件土地の一部を分筆し（以下、「甲土地」という）、また、本件建物のうち甲土地にある部分を取り壊して

甲土地を更地とした上、同月31日これを代金4800万円で譲渡した。

この第一回目の譲渡につき、Xは、1882万3302円を取得費として譲渡所得の金額の計算上、4800万円の譲渡収入から控除した。ここで取得費として申告されたものは、購入価額に仲介手数料、改築費、その他、本件土地建物を購入するために借り入れた3000万円について支払った借入金利子の全額等を加算して算出された金額であった。課税庁はこのうち借入金の利子について、取得費に算入できる金額は土地の使用開始日までに係る借入金利子(3000万円×9.2%×51日/365日=38万5643円)に限られるものとして、Xの所得税の申告について増額更正を行ったため、これについて争われた²³⁾。

(2) 判 旨

最高裁は判決において、使用開始の日までの期間に係る借入金利子については取得費に算入し、使用開始の日以後の期間に係る借入金利子については取得費には算入しないこととした。判決は、以下の通りである。

『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である。しかしながら所得税法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、「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。

……(中略)……

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な生活費ないし家事費については、これらに属するものは取得費に含まれないと解するのが相当である。借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるといってもできないのであって、むしろ、個人が他の種類の家事

上の必要から資金を借り入れる場合の当該借入金の利子と同様、当該個人の日常生活費ないし家事費にすぎないものというべきである。しかしながら、借り入れの後、個人が当該不動産を使用することなく利子の支払いを余儀なくされるものであることを勧告すれば、当該借入金利子のうち、居住のため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えることができる。これを、当該個人の単なる日常生活費ないし家事費として譲渡所得金額の計算上排除することは相当ではなく、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、「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。』

この判決は、必要な準備費用たる借入金利子についてまで取得費に含めた、ある意味積極的、かつ画期的な判決といえる。

2. 三学説と使用開始日基準の採用意義

借入金利子の取得費性に関しては、従来の判決の大半が借入金利子の取得費算入を認めなかった²⁴⁾。一方、学説としては、従来から、「当該資産の使用開始の前後を問わずに借入金利子の取得費性を否定する」いわゆる消極説、「使用開始前の期間に係る借入金利子については取得費性を肯定するが、その後の期間に係る部分については取得費性を否定する」いわゆる中間説、「当該資産の使用開始の前後を問わず取得費性を肯定する」いわゆる積極説に諸説分かれるところであった²⁵⁾。

本判決においては、使用開始日を基準としてそれ以前の期間に係る借入金利子について取得費算入を認めたのであるから、上記論説のうち、中間説の考え方を取り入れたといえる。また、本判決の直後に、同様に借入金利子の取得費算入について争われていた増測事件²⁶⁾についても、同じく使用開始日基準を採る中間説を支持するに至った。次に、この二つの最高裁判決によって示された取得費の範囲を検討する。

3. 本判決の効果

本判決によって、所得税法38条1項に示す取得費の範囲が、従来解されていたよりも広義、かつ柔軟であることが示された。その理由としては、以下の二点が考えられる。

一つ目として、総収入金額から控除する取得費が、客観的価格を構成する費用に限られないことを改めて明示した点である。資産取得に係る借入金の必要性は個人により異なるのであり、また、その利率等もある一定額とはいえないことからすると、借入金利子は、第三者から見た際に資産の客観的価格を構成する要素とは言い難い。たとえ使用開始日前という範囲であったとしても、これを認めたとすることは、資産の取得に要した金額が、客観的価格を構成すべき金額のみに限定されないことを示したということになる。これは所得税法38条1項が「資産の取得に要した金額」という、比較的曖昧な表現を使っていることをも説明できることとなる。つまり、取得費として想定されるものが客観的価格に限定されるとすれば、「譲渡時点での市場価格等、客観的価格とする」という文言によって表現すればよいのであって、これをしていない現行法においては、資産の取得に要する金額というものが、比較的多岐に渡ることを想定し、それを認める可能性を含んでいると考え得るのだ。

二つ目として、家事費としての性質を有する費用でさえも、取得費として控除される可能性があるということである。本判決では、個人が自己の居住の用に供する資産取得について要した借入金利子については家事費にすぎないと示した上で、なお、使用開始日前に係る借入金利子については、単に家事費として排除するのは適当ではないとして取得費算入を認めている。つまり、「家事費だから」という理由のみで、資産の取得費性を否定することはできないことになる。また、家事費の取得費算入については、所得税法45条1項の家事費の必要経費不算入を根拠に否定されることがあるが、この規定は譲渡所得について定めたものではないので、租税法律主義に従う限りは、これを譲渡所得についても引用することは拡張解釈であ

る。本判決から、ある費用について取得費性を否定するためには、「家事費である」という理由でなく、「資産の取得に関して必要性が認められない」という理由が求められているといえる。

次節ではもう一つ、贈与により取得した資産の名義書換料の取得費算入の可否が争われた最高裁判例を検討し、その後第3節では、二つの最高裁判決から導かれる所得税法38条1項について、さらに考察する。

第2節 贈与により取得した資産の名義書換料

1. 最高裁平成17年2月1日判決

(1) 事案の概要

原告X（以下「X」という）の父Y（以下「Y」という）は、昭和63年11月18日、A社に対して代金1200万円で同社経営のゴルフクラブの会員権（以下、「本件会員権」という）を取得して正会員となった。その後、本件会員権は、平成5年7月1日にYからXへ贈与された。そのためXは、A社に対して、本件会員権についての名義書換料（以下、「本件手数料」という）82万4千円を支払い上記ゴルフクラブの正会員になった。

そして平成9年4月3日、本件会員権がXから第三者であるB社へ代金100万円で譲渡された。この時の譲渡所得の計算について、Xは100万円を譲渡所得の収入金額として、Yの取得価額である1200万円に本件手数料82万4千円を加算した1282万4千円を取得費として申告を行った。これについてP税務署長は、本件手数料82万4千円については、譲渡所得の計算上控除する取得費にあたらぬとして更正及び過少申告加算税の賦課決定を行ったので、これを不服としたXが処分の取り消しを求めた事案である²⁷⁾。

本事案については譲渡所得計算上の取得費の算定について、所得税法38条1項のみならず、所得税法60条1項が関わってくることとなる。所得税法60条1項とは、「居住者が同項一号所定の贈与、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）により取得した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、

その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなす」旨を定めている。つまり、本来であれば贈与、相続又は遺贈であっても、当該資産についてその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして譲渡所得課税がされるべきところ(所得税法59条1項), 所得税法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、これを清算することとしているのである²⁸⁾。

ここで争点になったのが、子Xが、父Yからの贈与を受けた後に、自ら支払った本件手数料が、所得税法38条1項に示す「資産の取得に要した金額」として、Yより引き継いだ取得価額1200万円に加算できるかどうかである。所得税法60条に規定する取得価額引継ぎの意味と、所得税法38条1項に規定する「資産の取得に要した金額」の範囲の解釈を、改めて問う事案になった。

(2) 判 旨

最高裁では、本件手数料については「資産の取得に要した金額」として譲渡所得の計算上控除すべきであると、逆転して納税者の主張が認められる形となった。判決は、以下の通りである。

『所得税法38条1項にいう「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。

……(中略)……

所得税法60条の趣旨は、贈与のような無償譲渡行為により所有権が移転する場合には、移転の時点における資産の客観的な価額が移転の対価として具現することはなく、贈与の下における資産の増加益が顕在化しないのであるから、その時点では清算を行わず、後日受贈者において増加益が顕在化するような譲渡行為があった時点で清算を行おうとしたも

の、つまり課税の繰延べである。そのため、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（所得税法33条3項1号2号）についても、贈与者と受贈者の保有期間が通算されることとなる。この規定は結局、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かかる増加益に、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。

……（中略）……

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かかる増加益の計算において「資産の取得に要した金額」（所得税法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ので、本件手数料の金額は、所得税法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。』

2. 所得税法60条1項と同38条

最高裁の判決は、結論的には妥当であると思う。

先ず所得税法60条の趣旨についてであるが、これは判示されたように譲渡益の繰り延べだろう。ここで大切なこととして、なぜ課税の繰り延べが行われたかという点と担税力等の考慮であり、受贈者の譲渡対価と贈与者の取得価額の差額を課税するためではない。そう考えれば、「引き続き所有していたものとみなす」という文言は、現に贈与によって資産を取得した受贈者に「その資産の取得に要した金額」がある場合にまでも積極的に取得費として認めない意図はないといえる。

次に考えるべきは、本件手数料が「資産の取得に要した金額」に該当するか否かである。本件手数料は、従来から取得費として認められてきた付

随費用の額とその性質を同じくし、「買入原価のほか、手数料、登録税等を含む」という概念に含まれる。ただ私は、増加益清算説から付随費用の額が取得費に含まれることを正当化することは論理的一貫性がないと考える。増加益清算説は、「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、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするもの」であるが、上記手数料等を含むことは、純粹なる価値増加益の算定から遠ざかっているからだ。では、何を根拠としてこれら付随費用の取得費算入が認められるのか。この点については、次節「所得税法38条1項の考察」において検討したい。

3. 本判決の効果

本判決によっても、所得税法38条1項に示す取得費の範囲が、従来解されていたよりも広義、かつ柔軟であることがさらに示された。理由としては、以下の二点が考えられる。

一点目は、所得税法60条が所得税法38条の範囲を限定する根拠とはならないことを示した、ということである。「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」が課税対象と示されたことによって、贈与者が取得した時点における資産の価額と受贈者の譲渡時点における価額との差額が課税対象であるという考え方は、明確に退けられた。

二点目は、資産の取得に要した金額が、資産取得時に支出したものに限定されないとされたことが挙げられる。取得費には、その資産の取得対価に限らず、資産取得のために実質的に欠かせない費用も含まれること、そしてその実質的に欠かせない支出については、取得の事実があった時以後においても「資産の取得に要した金額」となることが明らかになった。本件会員権は、本件会員権の保有を確実にし、かつ、会員としての権利を行使する上で、さらに、会員権を第三者に譲渡する前提として必要不可欠な費用であるとして取得費として認められた²⁹⁾と理解することができる。

第3節 所得税法38条1項の考察

以上みてきた事案（以下では、最高裁平成4年7月14日判決を「三輪田事件」、最高裁平成17年2月1日判決を「右山訴訟」という）を踏まえれば、譲渡所得課税における取得費とはいかなるものか。この点を譲渡所得の本質及び所得税法38条1項の文言解釈から検討する。

1. 本質論からの検討

先ず、根本的かつ大きな問題として、譲渡所得の本質論について検討を行う。従来の租税実務や裁判例は、その多くが、譲渡所得の本質が資産の客観的な値上がり益に対する清算課税であるとする。前例最高裁についても、増加益清算説に基づいて判断がされている。しかし実際は、値上がり益に対する課税という側面は失われており、その本質論から導かれるべき結論とは一致していない。増加益清算説に立つのであれば、資産取得に要した借入金利子も、受贈後に支払った名義書換料も、直接的に価値増加に貢献した支出とはいえず、取得費の範囲から除外されるものだからである。この点について、「譲渡所得課税が資産の値上がり益に対する課税であるとするれば、譲渡所得計算において、資産をどのように利用するかという問題や資産を維持管理するという要素はおよそ無関係であるというべきである」³⁰⁾という評もある。これらはまさに、増加益清算説が、建前として述べられているだけであって実質的には変容していることを物語っているといえる。

そうであれば、むしろ最高裁判決を正面から受け止め、譲渡所得の本質は、抽象的な保有期間中の値上がり益ではなく、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譲渡益所得説に近いと捉えることが望ましい。そうすれば、資産取得のために実質的に欠かせないものとして投下された資本あるいはコストは、すべて資産の取得に要した金額に含まれると考えるべきという見地から、個人の個別的事情で資産取得の際に必要

となった借入金利子が取得費の一部として認められることも、また資産受贈後に受贈者が支払った名義書換料が取得費として認められることも、一貫性を持つこととなる。このように、現行の所得税の仕組みが純所得課税の考え方を反映したものである以上、譲渡所得課税についても可能な限り、純所得課税の考えを取り入れることが望まれる。

これは、完全なる譲渡益所得説を採用して、保有費用までをもその控除範囲として拡張するものではない。保有費用の取得費算入は、租税法律主義から当然に除外されるものであるし、実際最高裁においても、その点を認めているわけではない。「資産の取得に要した金額」という法律において定められる範囲において、可能な限りの譲渡益所得説に基づいた解釈を行いたい。

2. 文言解釈からの検討

私はこの「資産の取得に要した金額」について、文言解釈から導くところ、1.「資産の取得に」といえるか、2.「取得に要した」といえるか、3.「要した金額」といえるか、という三点の要素を導いた。上記三点について、二つの最高裁判決より詳細に検討すると、以下のような解釈ができるのではないか。

一つ目として、「資産の取得に」という点については、当該資産に直接関連して支出したものであるかが求められている。

三輪田事件及び右山訴訟については、それぞれの支出について、資産との関連という点では明確であった。三輪田事件においては、借入金について資産との明確な対応関係がある元本部分のみが資産の取得に要した金額として認められる借入金利子の計算対象となったし、右山訴訟においては当該ゴルフ会員権の名義を書き換えるための費用であるから、対応関係は明確である。このように、ある支出が二以上の資産に関係するものであれば当然に当該資産に係る部分のみが対象となるのであるし、それができない場合、つまりある支出について資産との対応関係が明確でない場合には、

取得費として控除すべきでない。これは、譲渡所得が個別資産計算を採用していることから考えても、当然導かれる解釈である。

二つ目として、「取得に要した」という点については、その支出が、資産の取得について真に必要な不可欠かどうかが求められている。

三輪田事件における借入金利子について、原告は資産取得の対価として、資金の借入が必要だったのであり、言い換えれば、借入金を借りなければ資産の取得が出来なかったと考えられる。また、「当該個人は、借入期間中使用までは、当該不動産を使用することなく利子の支払いを余儀なくされることを勘案すれば……」と表現されているように、借入金を借りるという行為によって利息が発生することは法的にも当然のことであり、取得という目的達成のために借入金利子が発生したということになる。つまり、取得のためには借入金利子の支払いという支出が必要不可欠だったといえる。そのため、借入金利子を家事費としながらも、なお準備費用として取得費算入を認めたと考えられる。

一方右山訴訟についても、名義書換料が、受贈後に支払われた費用であるにも関わらず「資産の取得に要した金額」として認められたのは、名義書換料という支出が、取得という目的のために必要不可欠だったからである。ただし、「取得」という意味内容は、上記とは異なるだろう。借入金利子については、所有権支配等の形式的な取得ではなく、取得という目的に実質的に必要であるのに対し、名義書換料については、形式上、第三者への対抗要件を確立するという意味でも必要となる。これはどちらが正しいというわけではなく、要は資産取得者にとって、形式的にも実質的にも所有できることとなって初めて取得したといえる。

三つ目として、「要した金額」という点については、支出金額が客観的にみて合理的かどうか求められている。

三輪田事件で検討したように、資産取得にあたって借入が必要かどうかは個々人の事情によるという事実から考えれば、その支出が資産取得に必要なかどうかは、客観的な判断によっているとはいえない。ただし、金額的に

必要な金額かどうかは、客観的に判断される必要がある。

三輪田事件における借入金利子も、右山訴訟における名義書換料も、その費用自体が「資産の取得に要した金額」に該当するかどうか争われたのであって、金額の過大過少を争われたものではなかった。これは、借入金利子についても通常の借り入れ行為で発生する利子に比して過大ではなかったし、名義書換料も、通常名義の書換えに当たって必要と認められる金額であったからだと考えられる。仮に金額が過大であったなら、当該過大金額は資産の取得に要した金額とはいえない、という判決が下されていたはずである。法は、過大金額を資産の取得に要した金額として認めることは予定していないのであるし、この解釈が、取得費について租税回避行為を防ぐことにつながるといえる。

このように、最高裁において、資産の取得に際して支払いを余儀なくされる費用を「資産の取得に要した金額」と判断する傾向がある³¹⁾ことは事実であり、導かれる所得税法38条1項の範囲は、前述のように限定的なものとはならない。むしろ納税者の租税負担の合理性という点からも、要件を満たす限り、「資産の取得に要した金額」について積極的に解すべきであると結論付ける。この立場にたてば、従来否定されてきた一定の費用についても、所得税法38条1項に該当するとして認められるべき費用があるはずである。第3章及び第4章では、代償金及び訴訟費用等が真に取得費に該当しないといえるのかどうか、譲渡所得の本質及び「資産の取得に要した金額」の文言解釈という二点から考察したい。

第3章 代償分割における代償金

第1節 租税実務の取扱い

代償分割とは、現物分割をはじめとする相続に係る遺産分割方法の一つであって、共同相続人の一人又は数人に現物を分割し、それらの者に他の共同相続人に対する債務を負担させる方法である(家事審判規則109条)。

つまり、代償分割によってその資産の所有者となる者は、自己の持分を超えて遺産を取得し、それに代えて他の共同相続人に対し、その土地の価額等に応じて代償金を支払うこととなる。この代償分割は、相続財産が農地であって、営農のためにその細分化は適当でない等の事情がある場合において用いられる³²⁾。

代償金の支払いは、単に相続に係る遺産分割の一過程にも感じられるが、代償金支払い者にとっては、資産取得のための一支出という側面を持つ。そこで、この支払われた代償金について、所得税法38条1項の「資産の取得に要した金額」になるかどうか、度々争われるのである。

租税実務上は、「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」（所得税法基本通達38-7(2)）という通達に従って、取得費には算入されず、これを相続税計算上に発生した債務と捉え、相続税の課税価格の計算上控除される。従って、代償金支払い者が後にこの資産を譲渡した際には、所得税法60条1項の規定に従って、代償金を加算しない被相続人の取得価額及び取得時期が引き継がれる。

第2節 裁判所の見解

1. 最高裁平成6年9月13日判決

(1) 事案の概要

本件は、共同相続したA不動産をいわゆる代償分割により単独取得した原告X（以下、「X」という）が、右相続不動産の一部を売却し、その際に他の相続人に支払った代償金及びその支払いのために銀行から借り入れた借入金の利息相当額を当該売却不動産の取得費に算入して譲渡所得の申告を行ったところ、被告Y・課税庁（以下「Y」という）は、当該代償金等は取得費としては認められないとして更正処分を行ったため、その取消しを求めた事案である³³⁾。

(2) 判 旨

本件代償金については、原審、最高裁ともに譲渡所得の計算上控除する取得費とはできないとして、納税者の主張を全面的に退けた。判決は、以下の通りである。

『原告は、本件代償分割は相続人間の一種の売買契約で、他の相続人に対して本件代償金を支払って本件物件を買い取ったものだ」と主張するが、相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は、全相続人の共有に属するが、一旦遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時に遡り（民法909条）、その時点で遺産を取得したことになる。従って、相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対して代償金としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が右遺産を相続開始の時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになる。そうすると、本件不動産は、上告人が所得税法60条1項1号の「相続」によって取得した財産に該当するというべきである。そのため、取得価額については所得税法60条1項の規定より、被相続人の取得価額を引き継ぐこととなる。

つまり、上告人がその後これを他に売却した時の譲渡所得の計算に当たっては、相続前から引き続き所有していたものとして取得費を考慮することになるから、上告人が代償として他の相続人に交付した金銭及びその交付のため銀行から借り入れた借入金の利息相当額を右相続財産の取得費に算入することはできない。

また代償金とは、経済市場と関わり合いのない、極めて限定された共同相続人間において、遺産分割の実質的公平を所期するための調整金の域を出るものではない。³⁴⁾』

以上からみれば、租税実務、判例ともに代償金を取得費に算入することについては消極的であり、これが安定性を持った取り扱いのようにも思う。しかしながら、第2章で検討した、最高裁判決の示す取得費の判断基準によって考えると、代償金も取得費となる要件を満たしていると考えられる

のではないか。この点について、次節では、第2章で導いた最高裁の取得費概念を、本事案について当てはめて考えてみることにする。

第3節 代償金の取得費該当性

1. 譲渡所得の本質論からの検討

本件について、譲渡所得の本質論に入る前に、取引の法形式について争いがあるのでその点について検討したい。代償分割によって取得した財産は、相続によって取得した財産なのか、それとも有償譲渡によって取得した資産なのか。

この点について、代償分割の結果として代償金を取得した相続人は、遺産に対する持分権の全部又は一部を失う代わりに代償金を受領したことに注目したい。つまり代償金を支払った相続人は、単に相続によってではなく、代償金を支払うことにより自己の持分を超えて遺産を取得することができたのであるから、この意味では、その根底にある法律関係はまさに資産の有償譲渡である³⁵⁾といえる。取引の法形式について相続であるとする見解の根底には、「遺産分割の効果は相続開始時に遡る」という民法909条が考えられるが、民法909条の遺産分割の遡及効は、ここで課税関係を完了するという意味合いとは明記されていない。むしろ所得税法60条1項にいう相続により取得した資産とは、被相続人から直接取得した相続財産を意味するにとどまり、代償金の交付によって他の共同相続人により取得した財産は含まれないと捉えることもできる。

もっとも、右山訴訟から示されたことを考えれば、仮に本件取引の法形式が相続に該当したとしても、この代償金を被相続人が負担していないことを根拠として取得費算入を否定することはできないだろう。所得税法60条は、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のであるから、本件代償金を、受贈者の譲渡所得の計算上、相続後に生じた付随費用として取得費算

入を検討する余地もある。

次に、譲渡所得の本質論から検討する。第2章で検討したように、近年の最高裁にみる取得費概念とは、譲渡益所得説に近い立場から導かれるものであった。しかしながら、代償金について取得費算入を否定する根拠は、増加益清算説に基づいている。代償分割の性質から考えると、本来であれば遺産の分割について現物分割や換価分割が行われるところ、当該資産に係る事情等を考慮して代償分割が行われるのであるから、分割に至るまでに多少の時間を有するのが通常である。仮に増加益清算説に基づくのであれば、相続開始後、分割までの期間中に生じたキャピタルゲインが代償金に含まれている場合も考えられる³⁶⁾ ことについてどう捉えるのか。増加益清算説から考えれば、この値上がり益に課税が行われる以上、その値上がり益のもととなった代償金を取得費に算入すべきである。このような点を考慮することなく、本質論のみを根拠として取得費算入を否定することは妥当ではなく、代償金が代償金支払い者にとって必要な費用となることを前向きに捉え、譲渡益所得説の立場から検討を行うことが必要である。

2. 文理解釈からの検討

次に文理解釈の面から、本件代償金が「資産の取得に要した金額」に該当するかどうかを検討する。

先ず、「資産の取得に」という点について、本件代償金が、当該資産に直接関連して支出したものであるかどうかを検討する。代償金とは、代償分割を行う際、共同相続人間の公平をはかるために、共同相続人間の取得財産の価額を調整する目的で、共同相続人による遺産分割協議に基づき、資産を現物で相続する者が他の相続人に対して負担する遺産分割調整債務³⁷⁾ であるが、注目すべきは、代償金を支払うという行為自体が、ある特定の資産を想定して行われるということだ。本事案においても、A不動産を原告Xが単独相続する、という行為を前提として代償金の支払いが行われている。この点より、本件代償金は直接A不動産に係るものであるといえる。

次に、「取得に要した」という点について、本件代償金が、資産の取得について真に必要不可欠かどうかを検討する。代償分割とは、先に述べたように遺産分割方法の一つであり、代償分割を行わなければ遺産の分割がし難い状況であるから、代償分割を選択するという事情が伺える。これは本件も例外ではない。言い換えれば、代償分割が当該資産取得の手段であり、そのために代償金の支払いが必要であったと考えられる。つまり、代償分割によって負担した代償金は、相続によって取得した暫定的、不完全な権利を個々具体確実な権利として確保するために支出したものと見える³⁸⁾のだから、これは明らかに取得という目的達成のために必要不可欠な費用である。

最後として三点目に、支出金額が客観的にみて合理的かどうかを検討する。本件においては、代償金が不相当に高額であるといった争いはない。よってこの点は本件においては検討の対象ではないと考える。

以上の検討より、私は、代償金は所得税法38条1項の取得費に該当すると考える。

従来、代償金を「資産の取得に要した金額」に該当しないとした根拠は、譲渡所得の本質論としての増加益清算説に基づいているが、増加益清算説が実際の譲渡所得の計算上、整合性を持ってなくなってきていることは第2章で述べたとおりである。そのため、この本質論のみを大きな核として取得費不算入とされてきた代償金の取り扱いは、今見直しを必要とされているはずである。

現行法では、代償分割により取得した代償金は所得税法上非課税とされており、その代わりとして代償金を支払った者の相続税の計算上、これを債務として控除することが認められている。これをみれば、代償金を譲渡所得として課税しないという現行法の取り扱いは、代償金は遺産に代わるものにすぎないという考え方に基づいているからだという見解もあるだろう。しかし、適正な法形式から課税方法を見出すのが実際であって、現行の取引形態の存在を理由に、適正な法形式からの解釈を怠ってよいという

ものではない。

前述のように、代償分割の法形式が有償譲渡である一面からみると、代償金受領者にとっては、その代償金は譲渡所得の収入金額に該当し、それによって譲渡所得が発生するはずである。一方で、代償金支払い者にとっては、代償金は取得対価に他ならない。ここで望まれる課税とは、代償金が受領者にとって譲渡所得として課税対象となることと、それが支払い者にとって取得費となるという、二側面からの対応だ³⁹⁾。

もっとも、代償分割が相続人間の合意を持って行われることを考えれば、代償金に譲渡所得課税がされれば、代償分割の適用がされなくなるという危険性があるかもしれない。裁判所は、この点を視野に入れて代償金を取得費と認定しないという見解もある。しかし、譲渡所得課税がされるということ考慮に入れて代償分割を行うことも考えられるのであるし、何よりも、納税者にとっての法的予測可能性を確保するという見地からは、代償金が、受領者にとって譲渡所得の収入金額としての性質を有し、また支払者にとって所得税法38条1項の資産の取得に要した金額と認められる以上、これに見合う課税を行う必要がある。また、内部調整の可能性を指摘されることも考えられるが、この点については客観的な時価等を用いることでその解決を図ることができると思う。

いずれにしても、代償金を取得費として積極的に解することは、納税者にとって資産取得のために必要な支出が現に取得費として認められることとなり、納税者の立場にたった租税負担の公平性が実現することになる。資産の取得とそれによって生じる費用を明確に認識し、この費用を将来の譲渡所得の計算上控除することは、担税力を正しく測定するうえで必要不可欠である⁴⁰⁾といえる。

第4章 遺産分割に係る訴訟・弁護士費用

第1節 租税実務の取り扱い

次に、遺産分割に係る訴訟・弁護士費用（以下「訴訟費用等」という）について検討する。相続人が数人ある場合には、相続財産は各相続人の共有とされ（民法898条）、個々の資産の具体的な帰属は遺産分割によって定められるのが通常である。この共有状態は、共有持分が定まっているものではなく、遺産分割が定まるまでの仮の状態を便宜的に共有しているにすぎない⁴¹⁾。つまり、遺産分割とは各相続人が具体的に何を相続するのかを確定するためのプロセスであり、方法である。

この遺産分割にあたっては、遺産の範囲の確定、相続人の相続分の割合等を巡って、様々な問題が起こる。相続人間で解決できる問題についてはよいが、そうでない場合もある。そもそも遺産分割手続きを進行させることができるかどうかについて、遺産分割協議の効力が争われる場合さえある。こういった相続人間で解決出来ない問題が生じた際に、その解決のため、訴訟費用等が発生するケースがある。解決の結果、遺産を取得した所有者にとって、これらの訴訟費用等は遺産取得のための一支出という側面を持つ。そこで、この支払われた訴訟費用等について、所得税法38条1項の「資産の取得に要した金額」になるかどうか、度々争われるのである。

租税実務上、訴訟費用等については、その詳細によって取り扱いが異なる。そこでまず、訴訟費用等の実務上の取り扱いについて確認しておくこととする。

まず、既に取得費への算入が認められる訴訟費用等として、「所有権の不確実な土地などを購入し、これを確実なものにするために要した訴訟費用等は、その資産の取得に要した金額（所得税法基本通達38-2）」という規定がある。つまり、取得時において既に所有権の帰属に争いのある資産について、その所有権を確実にするために直接要した訴訟費用や和解費用

など⁴²⁾の額は、その支出した年分の譲渡所得の金額の計算上、必要経費に算入されたものを除いて、「資産の取得に要した金額」として取り扱われている。

次に、現在は取得費に算入することが認められていない訴訟費用等として「完全な所有権を取得した後に、その所有権について他から侵害を受けたため、これを防御するために要した訴訟費用等は取得費とされる訴訟費用等には該当せず、その資産の維持・管理に要した費用となる(所得税法基本通達37-25)」という規定がある。これらは維持管理費用として、当該資産が業務用資産である場合には必要経費として、非業務用資産である場合には家事費として取り扱われることとなる。

これらは双方ともに通達によって定められているものであるが、実務上は上記基準に従って判断されている。次に、これら通達の基準となっていると考えられる裁判所の見解を紹介する。

第2節 裁判所の見解

1. 東京高裁昭和55年10月30日判決

(1) 事案の概要

原告Xとその相続人(以下、「Xら」という)は、Xの亡き夫が昭和41年4月14日に死亡したことに係る遺産分割について、相続人間の協議が調わなかったため、家庭裁判所に遺産分割の調停の申立てをし、代理人の弁護士に対して右調停事件の処理を委任した。その後、右事件について当事者間の合意が成立し、昭和48年12月28日同裁判所において遺産分割の調停が成立した。その際Xらは、代理人に対する弁護士報酬はすべてXにおいて負担する旨の合意に基づき、弁護士費用として合計1700万円を支払った(以下、「本件弁護士費用」という)。

原告らは、昭和49年分所得税について、本件土地の譲渡に係る弁護士費用を本件土地の取得費に当たらないものとして申告に及んだ。しかしながらその後、遺産分割のために要した弁護士報酬は、分割によって取得した

資産の取得に要した費用として、当該資産の譲渡収入から控除されるべきであったとして、要素の錯誤による無効を訴え、不当利得返還請求を行った事案である。

(2) 判 旨

本件訴訟費用等については、原審、最高裁ともに譲渡所得の計算上控除する取得費とはできないとして、納税者の主張を全面的に退けた。判決は、以下の通りである。

『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おける客観的価額と譲渡の時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える。ここに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、客観的価格の増差分を算出する意味を持つものである。そのため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、それが一般的に取得の時における当該資産の客観的価格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。本件弁護士費用は、当該資産の客観的価格を構成する費用に該当せず、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もないため、本件土地の取得に要した費用ということができず、また、設備費又は改良費のいずれにも当たらないことは明らかであるから、本件譲渡所得の金額の計算上控除すべき所得税法38条1項所定の資産の取得費に当たらない。

……（中略）……

所得税法は、相続（限定承認を除く。）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、当該資産が相続人の支配

を離れて他に移転する機会をとらえて、資産の値上り益、すなわち被相続人の取得の時の客観的価格と相続人の譲渡の時の客観的価格との増差分を課税の対象とすることとしている。ここに増差分の算出上、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、被相続人の取得の時に於いて当該資産の客観的価格を構成する費用と認められるものでなければならないというべきである。』⁴³⁾

以上みれば、代償金同様、租税実務、判例ともに遺産分割に係る訴訟費用等を取得費に算入することについては消極的である。しかしながら、第2章で検討した、最高裁判決の示す取得費の判断基準によって考えると、訴訟費用等も取得費となる要件を満たしていると考えられるのではないか。この点について、次節では、第2章で導いた最高裁の取得費概念を、本案について当てはめて考えてみようと思う。

第3節 訴訟費用等の取得費該当性

1. 譲渡所得の本質からの検討

本件判決では、本件弁護士費用が1. 当該資産の客観的価格を構成する費用に該当せず、2. 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もないため、本件土地の取得に要した費用ということができないとされている。しかしながら、「資産の取得に要した金額」として、仲介手数料等のみならず借入金利子や受贈後の名義書換料までもを含めるとした最高裁の判断に基づけば、資産の取得費とされる金額は、1. 当該資産の客観的価格を構成する費用に限定する必要はなく、また、2. 個々の資産の財産価値に変動を及ぼすものに限定される必要もない、といえるだろう。むしろ資産取得にあたって真に必要な費用であれば、取得費として控除することが相当である。

また、相続(限定承認を除く)による資産の所有権移転について、被相続人の取得の時に於いて客観的価格を構成する費用のみが、その後相続人が第三者へ譲渡した際の取得費となる、という判断についても整合性に欠

ける。第2章で検討した右山訴訟では、受贈者への譲渡所得課税について、「贈与者の資産の保有期間にかかる増加益に、受贈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」であると示された。つまり、受贈者の譲渡所得の計算に当たって取得費とすべき金額は、贈与者のそれに限られず、受贈者の増加益算出に当たって控除されるべき費用も、資産の取得に要した金額として控除されるはずである。この考え方に基づいて本事案を検討すると、遺産分割に係る訴訟費用等について、所得税法60条を根拠として取得費算入を否定することはできず、本件訴訟費用等が原告の保有期間に係る増加益の計算上、控除すべき金額に該当するかどうか重要だといえる。

2. 文理解釈からの検討

次に文理解釈の面から、本件弁護士費用が「資産の取得に要した金額」に該当するかどうかを検討する。

先ず「資産の取得に」という点について、これは本件弁護士費用が、当該資産に直接関連して支出したものがどうか問われている。この点、先に述べた遺産分割の意義からも分かるように、相続人は遺産分割によって初めて現実的に当該資産の所有権を取得し、これを支配、活用することができるようになるのである。つまり、遺産分割は資産取得の一方法という側面を持つ。そう考えれば、遺産分割のために委任した弁護士に対する本件報酬は、まさに所有権の取得そのものために必要とする費用にほかならず、直接的な関連性を持つといえる。該当資産が複数存在する場合には二重に取得費に算入されることがないように按分等の過程で注意する必要があるが、このことは関連性を否定する要素とはならない。

二点目に、その支出が、資産の取得について真に必要な不可欠かどうかを検討する。一点目にも述べたが、所有権の取得には遺産分割が必要不可欠である。次に本件遺産分割のために本件弁護士費用が真に必要なであったかどうかについて、被相続人の死亡後遺産分割のために約8年もの長年月を

要していることに注目したい。遺産分割に要する期間としては必要以上に長く、本件遺産分割を処理するには法律の専門家である弁護士との関与を必要とし、その関与となくしてはXにおいて本件土地等の資産を取得できなかった点を考えれば、本件弁護士費用は、資産の取得について真に必要であったといえる。

最後に三点目として、支出金額が客観的にみて合理的かどうかを検討する。これについては、本事案においても金額の過大については争われていない。ある支出について、例えば内部操作によって不当に高額な弁護士費用等を支払った場合には、当然に否認されるものであるが、本件弁護士費用は、その検討の必要はないものである。

以上を踏まえ、私は訴訟費用等についても「資産の取得に要した金額」（所得税法38条1項の取得費）に該当するとして積極的に捉えたい。従来、訴訟費用等を資産の取得に要した金額に該当しないとした根拠は、譲渡所得の本質論としての増加益清算説に基づいているが、増加益清算説は、実際の譲渡所得の計算上整合性を持ってなくなってきた。そのため、この本質論のみを大きな核として取得費不算入とされてきた訴訟費用等の取り扱いは、代償金と同様に、今見直しを必要とされているはずである。

訴訟費用等については、取得時効を主張して登記を移転させる際に訴訟によって行うしかない場合等、満足な所有権取得との因果関係が非常に強い。資産取得に際して必要な支出である以上、取得時点における争いの有無に関わらずにこれは取得費に含めることが望ましいと考えられる。実際、紛争が生じていることを知らずに取得したケース等、取得の時点でその所有権の帰属について争いがあったかどうかを判断することが難しい場合も想定されるため、納税者にとっての法的予測可能性を確保する見地からも、訴訟費用等の取得費該当性について画一的に積極的に解することが望まれる。

お わ り に

本稿では、三輪田事件、右山訴訟という二つの事案を通じ、近年最高裁が取得費概念を実際は広く解していることを指摘した。その結果二つの最高裁判決から導くことが出来る所得税法上の取得費、つまりは所得税法38条1項に該当すると認められる範囲は、従来取得費として想定されてきた範囲よりも拡張されたといえる。なぜなら、二つの最高裁が判示した結論は、決して形式的な区切りによって取得費性を否定するものではなかった。むしろ、必要性の認められる範囲で資産と関連性のある支出をした場合、積極的に取得費に含めるという考え方に基づくものであった。また、「資産の取得に要した金額」という曖昧な文言からしても、所得税法38条1項の趣旨として、譲渡所得の計算上控除する取得費について限定的に解することはできない。そしてこれら導かれた取得費の概念を基にすると、従来は取得費性を否定されていた代償分割に係る代償金や遺産分割に係る訴訟費用等についても所得税法上の取得費に含まれる可能性がある。

まず、代償分割に係る代償金については、相続税額計算過程の債務と捉える考え方が従来であるが、私見として、代償金は、債務としての性格よりも資産の一部としての性格の方が強いと考える。代償金の授受は、被相続人の遺志を超え、相続人間で資産の取得を目的として行うものである。そしてこの支出は、資産との関連性があり、しかも必要不可欠な、まさに上記に導いた所得税法上の取得費と同じ性格のものとなっている。

また、遺産分割に係る訴訟費用等についても、従来は、取得時既に所有権についての争いがあった資産のみを対象として、これらの資産に係る訴訟費用等が取得費として認められるにとどまっていた。しかし、仮に取得時に所有権について争いが発生していたか定かではない場合においても、これらの支出がなければ資産を取得することは出来ないという事実が変わりはない。そうであればこの訴訟費用等についても、資産との直接的な関

連性を持ち、また必要不可欠な費用として、積極的に取得費と解するべきである。

また、譲渡所得の本質論から考えると、前述した二つの最高裁は、いずれも増加益清算説を基づきながらも、実際には、値上がり益に対する課税という側面は失われており、その本質論から導かれるべき結論とは一致していなかった。つまり、譲渡所得の本質論としての増加益清算説は絶対的な判断基準ではなく、むしろ実質的な面を考慮して、譲渡益所得説に近い形で課税を行うことが求められていると考えられる。この点、代償分割に係る代償金、遺産分割に係る訴訟費用等について検討すると、どちらも資産の取得に関連して必要な支出であり、譲渡益所得説の立場からは、担税力の減殺要素として、控除されるべき費用だといえる。

以上の通り、所得税法上の取得費に含まれる付随費用等の範囲は、画一的な基準を持っているものではない。しかし、これまで述べてきたとおり、最高裁の判断基準によって所得税法38条1項を解した場合、代償分割に係る代償金と遺産分割に係る訴訟費用等の双方は、十分に取得費として認められる可能性がある。そして、そのように解するには、増加益清算説とは異なる立場から取得費の範囲を検討することも必要になる。いずれにしても、今後は、所得税法38条1項について基準の明確化を図り、納税者の予見可能性を損なうことなく課税が行われることが望まれる。

- 1) 金子宏『租税法』219頁(弘文堂,第11版,2006年)。
- 2) 値上がりの予定されない現金、預金、売掛金、貸付金等金銭債権の譲渡は、譲渡所得の範囲に含まれないことに規定されている。右山昌一郎「取得費の有利な計算」別冊税経通信4 358頁(1983年)参照。
- 3) 金子・前掲注(1)219頁。
- 4) いわゆる借地権がこの資産に含まれるかどうかについては争いがある。北野弘久「現代税法講義」147頁(株法律文化社,4訂版,2005年)参照。
- 5) 水野勝『租税法』177頁(有斐閣,初版,1993年)。
- 6) 「資産の譲渡」に該当するかどうか争われた判例として、最判昭和45・10・23民集24巻11号1617頁,最判昭和50・5・27民集29巻5号641頁,東京高裁昭和60・12・17行集36巻11・12月号1961頁,最判昭和63・7・19税資165号340等。
- 7) 右山・前掲注(2)358頁。

譲渡所得の計算上控除する取得費概念の再検討（安井）

- 8) 所得税法59条により、例外的に法人に対する贈与等又は著しく低い価額の対価による譲渡（資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額による譲渡をいう）があった場合には時価による譲渡があったものとみなして課税がされる。以上、所得税法59条参照。
- 9) 最高裁昭和43年10月31日（国税庁訴資 Z 053-2352）。
- 10) 北野・前掲注(4)160頁。
- 11) 北野・前掲注(4)161頁。
- 12) 田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究36号36頁（（財）日本税務事例研究センター，1997年）参照。
- 13) 資産の譲渡でその資産の取得の日以後五年以内にされたものによる所得（所得税法33条3項1号）参照。
- 14) 資産の譲渡による所得で短期譲渡所得以外のもの（所得税法33条3項2号）参照。
- 15) 短期譲渡所得又は長期譲渡所得に係る総収入金額がこれらの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に満たない場合には、その不足額をそれぞれ他方の譲渡所得に係る残額から控除した金額（所得税法33条）参照。
- 16) 北野・前掲注(4)151頁。
- 17) 資産の譲渡に対する反対給付が、金銭以外の物又は権利その他の経済的利益である場合には、譲渡の対価の額は、物・権利その他の経済的利益の時価による評価額（所得税法36条1項2項）参照。
- 18) 譲渡費用として認められるものが当該資産に直接必要なものとされた判例に、昭33・11・28横浜地裁・税資26号1135頁、同旨昭34・12・26東京高裁・税資29号1446頁、昭36・10・13最高裁・税資35号727頁がある。
- 19) 上記別段の定めとしては、1. 贈与、相続、低額譲渡、交換、買換え等の取得費の引継ぎ（所得税法60条、租税特別措置法36-4、36-6）2. 昭和27年12月31日以前に取得した資産の取得費の特例（所得税法61条）、3. 土地等建物等についての概算取得費控除（租税特別措置法31-4）、4. 相続財産を2年以内に譲渡した場合の取得費加算（租税特別措置法39）参照。
- 20) 土地等建物等については、譲渡収入金額の5%と実際の取得費とのいずれか少ない金額が取得費とされる。なお、実務上は、通達の適用により土地等建物等以外の資産の取得費についても一定の場合を除いて5%相当額が取得費として認められている。武昌昌輔監修『DHC コメントール所得税法』3362頁（第一法規，1983年）参照。
- 21) 長崎地判昭和55・7・25判決・税資91号246頁。
- 22) 東京地裁昭和52年8月10日判決（税資95号332頁）及び東京地裁昭和55年10月30日判決（税資115号458頁）参照。
- 23) 最高裁平成4年7月14日判決（税務訴訟資料第192号38頁）。
- 24) 東京地裁昭和46年9月30日判決（国税庁訴資 Z 063-2799）、京都地裁昭和52年3月4日判決（国税庁訴資 Z 091-3950）、福井地裁昭和57年9月24日（国税庁訴資 Z 127-5067）判決等。
- 25) 佐藤孝一「判批」税経通信47巻13号199頁（1992年）。
- 26) 最高裁平成4年9月10日判決（税務訴訟資料第192号417頁）。

- 27) 東京地裁平成12年12月21日判決(税務訴訟資料第249号1238頁),東京高裁平成13年6月27日判決(税務訴訟資料第250号順号8931),最高裁平成17年2月1日判決(判例タイムズ1177号150頁)。
- 28) 武田・前掲注(21)3365頁。
- 29) 石倉文雄「判批」ジュリスト1225巻109頁(2002年)。
- 30) 田中・前掲注(12)31頁。
- 31) 右山昌一郎「譲渡所得における取得費～その法的位置付けと今後の執行のあり方～」税理49巻2号210頁(2006年)。
- 32) 田中・前掲注(12)41頁。
- 33) 鳥取地判平成5年9月7日判決(税務訴訟資料第198号771頁)。
- 34) 最高裁平成6年9月13日判決(税務訴訟資料第205号396頁)。
- 35) 近藤一久「取得費・譲渡経費の計算と具体的検討」税経通信40巻13号 85頁(1985年)。
- 36) 近藤・前掲注(43)85頁。
- 37) 堺沢良「判批」税経通信53巻5号9頁(1998年)。
- 38) 近藤・前掲注(43)84頁。
- 39) 近藤・前掲注(43)85頁。
- 40) 田中治・土師秀作「贈与により取得した名義書換料の取得費性」税経通信60巻10号230頁(2005年)。
- 41) 橋本守次『実務家のための資産税重要判例選集』1048頁((財)大蔵経理協会,二訂版,2005年)。
- 42) 取得費とされる訴訟費用には,民事訴訟法等の規定による訴訟費用に限らず,弁護士に支払った報酬も含まれる。また和解費用には,いわゆる裁判上の和解が成立した場合に限らず,当事者において事実上の和解が成立した場合において,その和解のために支払った和解金なども含まれる。徳丸親一「相続・贈与財産の譲渡における取得費・付随費用の留意点」税理48巻7号200頁(2005年)参照。
- 43) 東京高裁昭和55年10月30日判決(LEX/DB 文献番号21065340)。