

譲渡費用概念の法的再検討

鈴木 や ち よ

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 譲渡費用を巡る従来の判例

第1節 譲渡費用性が否認された事例

第2節 従来の判例の判断基準

第2章 最高裁の新判断基準

第1節 事案の概要

第2節 検 討

第3章 譲渡費用概念の再検討

第1節 譲渡費用に該当するための要件

第2節 譲渡費用概念の具体的検討

第4章 譲渡所得の本質と譲渡費用

第1節 譲渡所得課税の本質

第2節 譲渡所得課税の本質からみた譲渡費用

第3節 譲渡所得の本質と新判断基準

おわりに

はじめに

譲渡所得の金額の計算については、所得税法33条3項に規定がある。ここでは、「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」(以下「譲渡費用」と略す。)を控除して求める(厳密には、さらに特別控除額も控除する。)と定められているが、その譲渡費用の具体的範囲については、所得税法上必ずしも明確ではなかった。「収入金額」については所得税法36条、また「取得費」については同法38条の定義規定があるのに対して、「譲渡費用」にはそのよ

うな定義規定もなく、解釈上の手掛かりが「資産の譲渡に要した費用の額」という文言しかなかったからである。

従来の裁判例は、譲渡費用を「譲渡に直接必要な費用」、「通常必要な費用」、あるいは「直接かつ通常必要な費用」等と解するものが多く、譲渡に要した費用というだけでは足りず、「直接」性や「通常」性という要件を付加し、かなり限定的に解してきたといつてよい。しかし、このように限定的に解することが譲渡所得の本質、さらには所得課税の本質から見て適切かどうかについては疑問があり、このような疑問を裏付けるかのように、平成18年4月20日最高裁判決¹⁾は、それまでの判例とは大きく異なる考え方を示した。本判決は、譲渡費用の意義・範囲についてだけでなく、根本的な譲渡所得の本質の捉え方についても変化のようなものが感じられ、重要な判例であるといえる。

そこで、本稿では、譲渡費用概念を最高裁の新たな判例を手掛かりに再検討し、従来譲渡費用に該当しないとされてきた諸支出の譲渡費用該当性を検証してみたい。

以下では、第1章において、従来の判例を紹介するとともに、そこで考えられていた譲渡費用の判断基準を検討する。次に第2章では、最高裁の新判断基準を紹介・分析し、第3章において、従来譲渡費用性が否定されてきた諸支出を新判断基準から再検討する。そして最後に、第4章で新判断基準が譲渡所得の本質からみて妥当性を有するか否かを明らかにしてみたいと考える。

第1章 譲渡費用を巡る従来の判例²⁾

第1節 譲渡費用性が否認された事例

1. 親族に支払われた立退料（千葉地裁平成13年1月29日判決）³⁾

概 要

原告の親族Aは原告所有の建物に増改築をして居住していた。その後、

原告は土地区画整理事業の施行に伴って本件建物を取り壊すことになり、原告およびその親族Aらは市から建物移転補償金を受領して立ち退いた。そして、原告は本件交換により取得した土地の利用についてAらと折り合いがつかず、Aらはその住居を他に求めることとなり、一方、原告は本件土地をBに売却した。その際、Aらは本件建物の増改築部分について所有権を有すること等を理由に金員を要求したことから、原告はAらに対し、本件土地譲渡代金の中から立退料として2,400万円を支払った。

本件の争点は、親族が増改築をした部分に対して支払った立退料が、譲渡費用に該当するか否かということである。課税庁側は、譲渡費用に該当するには、支出した費用が資産の譲渡価額を増加させるものであることが必要であり、これを立退料についてみれば、その支払いが不動産の客観的な交換価値を増加させるものであること、すなわち対抗力のある賃借権を有する者に対する支払いであることを要すると主張した⁴⁾。

裁判所の判断

本件においては、立退料を受領した親族が、増改築部分について所有権を有し、あるいは何らかの利用権を有するとは認めることができず、立退料を支払う必要性は何ら認めることができないとして、その譲渡費用性を否認した。

「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機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。……(中略)……『譲渡に要した費用』とは、資産の増加益を顕在化するために必要な支出であり、資産の譲渡を実現するために直接必要な経費をいうと解すべきである。」「原告は、資産の譲渡とこれに要した費用との間に相当因果関係があることで足りると主張するが、資産の譲渡に至る事情は様々であり、多くの事案の迅速かつ公平な処理の要請に応えつつ増加益を適切に把握するためには、これを顕在化する契機となった譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用を収入から控除することをもって足りるというべきである

から、原告の右主張は採用することができない。」

「Aらが右増改築部分について所有権を有し、あるいは、本件二土地について何らかの利用権を有するとは認めることができず、原告が本件譲渡のためにAに本件立退料を支払う必要性は何ら認められない。」⁵⁾

2. 引渡遅延損害賠償金（東京地裁昭和63年4月20日判決）⁶⁾

概 要

本件は、売却土地上の建物の取り壊しが遅れたことにより、売買契約で定められた期限までに本件土地の引渡しを完了できなかったため支払うこととなった引渡遅延損害賠償金が、譲渡費用に該当するか否かが争われた事例である。

原告は、売買契約の条項に基づき、契約内容の履行として支払った引渡遅延損害賠償金は、土地の売買という資産の譲渡に要した費用に当たると主張した。それに対し、課税庁側は、本件損害賠償金は、譲渡のために直接要した費用にも、また、通常必要とされる費用にも当たらないというべき性格のものであるから、これを譲渡費用とみることは不当というべきであるが、売買契約の履行として支払われたものであり、履行がなければ譲渡代金の全額の請求権の行使ができず、現実的に本件損害賠償金相当額の収入がなかったのと同様の結果となったこと等を考慮すれば、譲渡代金からの値引きであると主張したのである。

裁判所の判断

本件では、引渡遅延損害賠償金は譲渡費用に該当せず、譲渡代金の値引きであると判断された。

『資産の譲渡に要した費用』（所得税法33条3項）とは譲渡のために直接かつ通常必要な費用に限られるものと解されるところで、右遅延損害金は、……(中略)……原告が本件売却地の明渡しを期限どおり行っていれば、支払わずに済んだ費用であるから、本件売却地を譲渡するため通常必要とされる費用には当たらないというべきであり、これを譲渡費用と解すること

はできない。」

「一般に売買代金は一定の期日にその物件が引き渡されることを前提として定められる対価であり、その期日が変更すれば、一定期日での引渡しを前提とする売買代金の金額の増減が予定されている場合も少なくないこと等を考慮すれば、本件では、実質的にみれば、引渡遅延損害賠償金相当額の値引きがあったと同様に評価することができ、売買代金が「減額されたものと認めるのが相当である。」⁷⁾

3. 抵当権設定抹消費用(東京高裁昭和34年12月26日判決)⁸⁾

概 要

控訴人は、本件土地を、その上に存する抵当権を抹消して所有権移転登記をするという約定のもとに560万円でAに譲渡した。その土地には第三者の債務のために根抵当権(極度額300万円)が設定されていたのだが、控訴人は、Aから560万円のうち300万円を前渡金として受け取り、それを抵当権者に支払ってその抵当権登記を抹消し、Aに対する所有権移転登記手続完了後に、残金260万円を受領した。その300万円の支払いの譲渡費用性が争われた事例である。

裁判所の判断

本件において、控訴人が300万円の支払いをしたのは、控訴人として本件土地譲渡上必要な行為であったにせよ、控訴人はこれにより銀行に対し担保供与者としての責任を免れ、かつ、本来の債務者に対して求償権を取得したのであるから、その支払いは譲渡費用に該当しないと判断した。

「『譲渡に関する経費』とは譲渡のために支出する周旋料、登録料など一般的に譲渡を実現するために直接必要な支出を意味するが、更に特定の場合において、譲渡を実現するため不可避免的に必要な支出もこれに含まれるものと解すべきところ、……(中略)……抵当債務金300万円を弁済してその抵当権を抹消し右不動産を全く負担なきものとしてこれを右会社に引渡すことを必要としたのであって、控訴人がその約旨に従って履行したこ

とが認められるけれども、『譲渡に関する経費』とは、納税義務者が譲渡に関してなした出捐のうち納税義務者の実質的負担に帰すもののみに限られ、その出捐に伴って納税義務者がその責任又は義務を免れ又は請求権を取得するが如きものを含まない趣旨と解すべきである。」⁹⁾

4. 弁護士費用・訴訟費用（大阪高裁平成3年1月30日判決）¹⁰⁾

概 要

控訴人とAゴルフ場とが、その所有する土地の境界をめくり見解が対立し、それぞれが境界の画定、所有権確認、土地明渡し等を求めて、互いに提訴を繰り返す中、高裁による和解勧告を受けて、控訴人がAゴルフ場に対して本件土地を1億2,500万円で売り渡すこと等を内容とする和解が成立し、その履行がなされた。控訴人は、一連の訴訟事件に関し、弁護士費用として約1,250万円、訴訟費用として約730万円を支払ったのだが、その弁護士費用、訴訟費用が、当該譲渡所得の計算上、譲渡費用に該当するかどうか争われた事例である。

控訴人は、これらの弁護士費用等がなければ訴訟はできず、増加益の実現はなかったのであるから、増加益の実現に必要な費用である以上、すべて譲渡費用として認められるべきであると主張した。それに対し、課税庁側は、法33条3項にいう譲渡費用とは、その譲渡を実現するために直接必要な支出を意味し、本件では、土地鑑定料のみがこれに当たり、弁護士費用等はこれに当たらないと主張したのである¹¹⁾。

裁判所の判断

大阪高裁は、本件における弁護士費用や訴訟費用は譲渡費用に該当しないと判示しており、類似の判例¹²⁾の多くが同様の判断をしている。

「右鑑定料は、本件土地を譲渡するについて代金算定のためにされた鑑定費用であると認められるから、資産譲渡を実現するために直接必要な支出といえることができるものの、境界紛争解決のための弁護士費用や訴訟費用を右鑑定料と同列に扱うことはできない。」

その原審である神戸地裁平成2年1月31日判決¹³⁾も、次のように述べている。「一般に譲渡所得における譲渡費用(所得税法33条3項)とは、その資産の譲渡を実現するために直接必要な支出を意味するところ、右弁護士費用及び訴訟費用は、一連の訴訟行為の遂行に要した実費及び委任事務処理に対する報酬と認められ、本件土地の譲渡のため直接要した費用とは認め難い。」

5. 農地転用決済金(新潟地裁平成14年11月28日判決¹⁴⁾・東京高裁平成15年5月15日判決)¹⁵⁾

概 要

農地転用決済金の譲渡費用性については、次章の新判断基準として検討する最高裁判例の争点であるが、ここでは、その第一審と控訴審における裁判所の判断をみでみる。事案の詳細は次章に述べるが、大まかな争点としては、土地改良区¹⁶⁾の組合員であった者が、組合員以外の者にその所有する土地改良区内の農地を転用して譲渡した場合、土地改良法42条2項¹⁷⁾に基づき当該土地改良区に対して支払った決済金等は、その譲渡所得の計算上、譲渡費用として控除することができるか否かということである。原告は、決済金等は転用と密接不可分な費用の支出であり、また、手続上も決済金等の支払いがなければ転用許可を受けられない¹⁸⁾ことから、譲渡費用に該当すると主張した。

裁判所の判断

まず、新潟地裁は、譲渡所得に対する課税の本質は所有資産の増加益(キャピタル・ゲイン)に対する課税であるとし、「譲渡費用も、このような譲渡所得の課税の本質からみて収入金額から控除することが課税の衡平上相当なものであることを要し、具体的には、当該資産の譲渡を実現するために直接必要な費用及びその資産の譲渡価額を増加させるため譲渡に際して支出した費用に限定されると解するのが相当である。」と判示した。また、本件決済金等については、本件土地がその土地改良区内に存在する

限り将来負担すべきであるものを転用により一時に決済が必要となったものであり、つまりは「譲渡とは別個の転用という理由により必要とされた費用であるから、譲渡に直接必要な費用とも譲渡価額を増加させるために譲渡に際して支出した費用ともいうことはできず、譲渡費用には当たらない」とした。さらに、本件決済金等を支払わなければ意見書を取得できないことについては、「それは、転用を契機として発生した決済金の支払を土地改良区において確保するために事実上そのような取扱いが行われているにすぎないものと考えられる」ことから、譲渡とは間接的な費用にすぎないとした。

その控訴審である東京高裁も、ほぼ新潟地裁と同様の判断をしている。譲渡費用については、「事業所得等の控除項目である必要経費に関する規定（所得税法37条1項）との対比からすると、資産の譲渡に直接関連した必要な費用であれば足り、具体的には、資産の譲渡を実現するために直接必要な支出として実質的関連性がある費用又はその資産の譲渡に際しての増加益のために必要な支出として合理的関連性のある費用をいうものと解すべきである」として、本件決済金等はそのどちらにも該当しないと判示している。

第2節 従来の判例の判断基準

まず、どの判例も、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、その資産が譲渡という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（増加益清算説）ということを基礎としている。したがって、譲渡費用は、その資産の値上がり益を顕在化するために必要な費用のみが該当すると考えられ、限定的に解しているといえる。

また、判旨の中における譲渡費用の定義は、「譲渡を実現するために直接必要な支出」、「譲渡のために直接かつ通常必要な費用」など様々であり画一化されていないが、全体的にみると、譲渡との関連における「直接

性」や「通常性」を譲渡費用の要件としているものが多い。

まず「直接性」については、その費用がたとえ譲渡実現に不可欠なものであっても、その費用の支出によって譲渡実現だけでなく別の目的が実現されたり、別の行為に係る費用であったりする場合には、その譲渡との直接性を否認している。例えば、抵当権設定登記がされている土地の譲渡であれば、通常それを抹消することが契約の条件とされるため、その抹消費用は譲渡実現のための不可欠な費用ではあるが、同時にそれは抵当権にかかわる義務がなくなるという結果をもたらす費用でもあることから、譲渡とは別の行為と判断して、その直接性を認めていない。また、農地決済金についても、当該土地譲渡手続において必要不可欠な費用ではあるが、そもそも決済金支払いは土地改良区に関する権利義務の清算ためのものであることから、譲渡とは間接的な費用としている。さらに、弁護士費用の判例においても、当該費用は主として訴訟行為のための費用であるから譲渡と直接関連性はないと考えられている。つまり、その支出が結果的に譲渡実現のために必要なものであったとしても、もともとのその支出の内容や目的が譲渡とは別のものである場合は、譲渡実現のためだけに必要な費用とはいえず、その譲渡との直接性を否定しているのである。

次に、いくつかの判例においては「通常性」も判断基準としている。例えば、親族に対して支払われた立退料は、親族が一般的に対抗力のある賃借権を有していないことが多いことから通常は支払われない費用であることを理由に、また、引渡遅延損害賠償金の判例においても、期限どおり引渡しが行われていたら支払わずに済んだ費用であることから特別な費用とみて、通常必要な費用には該当しないということをあげている。すなわち、その支出された費用自体の内容・性格そのものを判断材料としており、それが一般的に譲渡に必要な費用であるかどうかをもとに判定しているのである。

以上のように、全体的な従来の判例の傾向としては、大前提として増加益清算説の考え方があり、譲渡費用性の判断においては「直接性」や「通

常性」を要件にあげて、極めて狭い範囲内で認めているとあってよい。むしろ、譲渡所得課税の本質が資産増加益の清算であることを確固たるものとしているがため、付随的な支出ともいえる譲渡費用の控除については消極的になっているようにも思われる。次章においては、これに対するものとして、新しい考え方を示した最高裁判決を検討する。

第2章 最高裁の新判断基準

（農地転用決済金に関する平成18年4月20日最高裁判決）

第1節 事案の概要

1. 事実関係

事実関係としては次のようなものである。

X（原告、控訴人、上诉人）は、A土地改良区の組合員であったが、その区内の農地であった本件土地を、農地以外のものに転用するため権利を移転したいとして、平成9年8月11日に農地法¹⁹⁾5条の規定による許可の申請をし、同年10月21日にその許可を受けた。

Xは、上記許可の申請をするに当たり、A土地改良区に対し、次の(1)ないし(4)記載の金額の合計113万6,171円（以下「本件決済金等」という。）を支払った。

(1) 決済金	64万6,435円
(2) 協力金	7万0,890円
(3) 特別排水負担金	39万6,984円
(4) 分区負担金	2万1,862円

(1)（以下「本件決済金」という。）は、A土地改良区の地区除外等処理規程に基づき徴収されたものであり、(2)ないし(4)（以下これらを併せて「本件協力金等」という。）は施設等使用規程及び土地改良区施設等使用負担金徴収規程に基づき徴収されたものである²⁰⁾。

Xは、平成10年3月22日、株式会社Bとの間で農地法等による許可を停止条件として本件土地を代金4,654万円で売り渡す旨の売買契約を締結し、登記原因を同月23日売買とする株式会社Bへの所有権移転登記がされた。

Xは、平成10年分の所得税の申告において、長期譲渡所得の金額の計算上、本件決済金等を所得税法33条3項にいう「資産の譲渡に要した費用」(以下「譲渡費用」という。)として収入金額から控除した。それに対し、所轄のY税務署長(被告、被控訴人、被上告人)は、本件決済金等が譲渡費用に当たるとを否認し、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、Xはこれを不服として本件争いとなった。

争点は、農地法5条の規定による転用許可申請に当たって支出した本件決済金等が譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用として控除することができるか否かである。

2. 最高裁判決

第一審の新潟地裁平成14年11月28日判決及び控訴審の東京高裁平成15年5月15日判決については、前章において紹介したとおりであり、どちらも本件決済金等は譲渡とは別個の理由²¹⁾により必要とされた費用であるから、譲渡に対する直接必要性も譲渡価額増加目的費用性も認められず、譲渡費用には当たらないと判断している。この原審の判断を覆して、新判断を示したのが本件最高裁判決である。その理由は次のようなものであった。

(1) 譲渡費用について

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである。しかしながら、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あたるかどうかは、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。」

(2) 本件決済金について

「本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約の内容となっていたものである。そして、前記事実関係等によれば、上告人が本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及びこれを受けて制定された本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たり、本件土地の譲渡費用に当たるといべきである。」

(3) 本件協力金等について

「A土地改良区の組合員がその地区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり本件使用規程及び本件徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものといえる。そうであるとすれば、上告人が上記の施設等使用負担金として支払った本件協力金等は、本件土地の譲渡費用に当たるといべきである。」

(4) 結 論

「仮に本件決済金の中に本件土地を転用目的で譲渡するか否かにかかわらず決済の時点で既に支払義務が発生していた賦課金等の未納入金が含まれていた場合には、本件決済金のうち上記未納入金に係る部分は本件土地の譲渡費用に当たらないというべきである」から、そのような「未納入金が含まれていたのかどうかについて審理させるため、原審に差し戻すのが相当である。」

以上のように最高裁は判示し、その後の差戻審（東京高裁平成18年9月14日判決²²⁾）では、本件決済金等の中に未納入金が含まれていたかどうか専ら審理の対象とされたのであるが、その結果、決済の時点で既に支払期が到来していた賦課金等の未納入金は含まれていなかったと判示し、Xの勝訴が確定した。

第2節 検 討

1. 本判決の意義

今回の最高裁判決は、まず、譲渡費用について「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」という新判断基準を示しており、従来に比べてその譲渡費用の適用範囲が広範なものとなった点に大きな意義がある。前章で検討したとおり、従来の判例は、譲渡費用性の判断において、その支出の直接性又は通常性を判断要素としており、その費用自体の性格そのものから譲渡に対する必要性をみているケースも少なくなかった。つまり、個別のその譲渡にとっては必要な費用であっても、その費用の内容等からして一般的には必要とはいえない場合には、それは譲渡費用として認められないということも多々あったのである。しかしながら、本判決は、「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」と明確に判示しており、個別の譲渡それぞれにとってその実現に必要な費用かどうかにより判断すべき

としている。すなわち、直接性や通常性といった要件自体を必要とせず、従来の判例や課税庁側の考え方が覆されたこととなる。

また、根本的な問題である譲渡所得に対する課税の趣旨について、本判決は増加益清算説を採用しつつも、「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」として譲渡益所得説に近い考え方を示しており、それを判断基準の根拠としている点も重要である。従来の判例の考え方は、増加益清算説の考え方を大前提として譲渡費用の範囲を考えているため、直接必要性や通常必要性といった要件により限定的に解釈する傾向にあったが、その譲渡所得課税の本質の捉え方が変わることによって、譲渡費用概念の捉え方も広がったといえる。さらに、この本質の捉え方の違いは、譲渡費用の範囲のみならず、取得費概念の捉え方等、譲渡所得課税全般において様々な影響がでてくる可能性があるため、そういう意味でもこの最高裁判決は注目すべきものであるといえる²³⁾。

2. 検 討

まず、譲渡費用の捉え方について、私見としては本判決の考え方に賛成である。次章においてその譲渡費用概念については再検討を行うが、やはり納税者の担税力を考えると、一般的にどうかということでは判断するのではなく、現実の個別の事案ごとに、客観的に判断するべきである。第一審である新潟地裁平成14年11月28日判決において、譲渡費用となるためには、収入金額から控除することが課税の衡平上相当なものであることを要するという旨の判示をしている。そこではその「課税の衡平上相当なもの」とは具体的にどういうことなのかは明らかにしていないため、他の譲渡の形態と比較しての衡平性なのかどうかは不明であるが、譲渡費用性の判断において重要なのはその個別の譲渡態様にとってその支出が必要であったかどうかであるから、衡平性を考えて譲渡費用の範囲を限定するというのは

疑問である。具体的にみると、本件決済金については、確かに転用の許可のために必要な費用ではあるが、実際問題としてその費用がなければ転用はできず、農地法等の許可を停止条件とした譲渡契約であることから、転用ができなければ譲渡は実現されなかったのであるから、譲渡費用として控除されるのは当然であると考えらる。

さらに、本判決で画期的であったのは、本件協力金等に対する判断の理由付けである。本件決済金と同様、本件協力金等も譲渡費用に該当すると判示しているが、その理由が決済金の場合とは異なり、それが譲渡価額の増加要因となっていることをもち出している。これについては、本件協力金等も譲渡費用に該当するという判断結果には賛成であるが、その理由付けに疑問が残る²⁴⁾。事実関係から本件協力金等も本件決済金と同様、支払わなければ意見書の交付は受けられず、その場合は転用不許可で譲渡は実現されないのであるから、決済金と同様の理由により認めるとすればいいだけのことである。その決済金とわざわざ区別して考える必要性があるのであろうか。また、本件協力金等は「転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができるための施設等使用負担金等である」と判示しているところからすると、その協力金等の用途を問題にしているようにも思われる。私見としては、その支出した費用のその後の用途は譲渡とは関係のないことであり、それを判断要素に含めることは無意味であろう。しかしながら、逆にこの理由付けが示されたことによって、従来の判例では譲渡価額増加目的性からその譲渡費用性が認められたというケースはほとんどなかったのであるが、それを根拠としてその譲渡費用性を主張することも暗に可能であるということが示されたともいえる。

この最高裁判決により、国税庁は通達²⁵⁾によって農地転用決済金等に対する取扱いの変更を示したわけだが、この判決はその農地転用決済金等についてのみにとどまらず、譲渡費用概念そのものに対する新判断基準を示したものであると言ってよいだろう。次章においては、この譲渡費用に関する要件について考察したうえで、従来の譲渡費用性が否認された諸支出

について新判断基準から再検討する。

第3章 譲渡費用概念の再検討

第1節 譲渡費用に該当するための要件

1. 現行法上の譲渡費用

最初に述べたとおり、わが国の譲渡費用に関する規定は、所得税法33条3項に「その資産の譲渡に要した費用の額」とあるのみで、その内容については法令上特に定められていない。そこで、租税実務においては、所得税基本通達33-7にその取扱いが示されている。そこには、(1)として「資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用その他当該譲渡のために直接要した費用」と定め、そして(2)として「(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」と定めている。さらに、注意書きとして「譲渡資産の修繕費、固定資産税その他その資産の維持又は管理に要した費用は、譲渡費用に含まれないことに留意する」とある。つまり、この通達によれば、譲渡費用には「直接性」または「譲渡価額増加目的性」が必要とされており、その根底には、「譲渡所得に対する課税は、譲渡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増加益が、譲渡行為によって実現した時に所得として課税をするものである²⁶⁾」という増加益清算説の考え方があるとされている。

2. 必要経費概念からの考察

次に、譲渡費用性の判断に「直接性」や「通常性」といった要件が必要かについて、必要経費概念²⁷⁾の観点から考察してみる。必要経費とは「所

得を得るために必要な支出²⁸⁾のことであり、わが国では収益を獲得するための投下資本の回収部分には課税しないという考え方から、所得税法37条にその必要経費の一般的定義規定がある。そこには、不動産所得、事業所得、雑所得、山林所得²⁹⁾においてのみ必要経費控除が認められており、その文言だけをみると、それ以外の所得については必要経費控除が認められていない。しかしながら、わが国の所得税法は、その他の所得についても、必要経費規定と同趣旨により独自の規定を置いて投下資本の回収部分の控除を認めている。譲渡所得に関しては、取得費及び譲渡費用の控除がそれである。現行法が基本的に総合所得税であることも考慮すると、譲渡費用の範囲を考えるにあたり、必要経費の範囲の考え方を参考にしてもよいと思われる。

法37条1項は「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」及び「所得に生ずべき業務について生じた費用」を必要経費と定めており、ここから「直接必要性」と「業務関連性」が必要経費と認められる要件となっているのがわかる。ここに「通常性」が要件に加わるか否かについては見解がわかれているようであるが、わが国の所得税法では、アメリカの規定³⁰⁾のように「通常かつ必要」という明文規定があるわけではないから、解釈論として通常性まで求めてその範囲を限定することは、拡大解釈であり無理があるように思われる。

ここで、同様に譲渡費用について考えてみる。第1章で検証したように、裁判所はしばしばこの通常性を譲渡費用の要件の1つとしており、また、被告である課税庁側もその通常性の要件を主張の1つとして提示してることが多い。しかしながら、どの判例においても、どこからその通常性というものが導かれてくるのかを明確に示したものはなく、何が通常なのかというその範囲も不明確である。また、譲渡費用に関しても、必要経費規定と同様、法33条3項の文言上、通常性の要件は明文化されていない。したがって、その要件を加えて譲渡費用の範囲を限定することは、納税者の予測可能性を害することとなり、租税法律主義に反するといえる。以上の

ことから、譲渡費用性の判断に通常必要性という要件は不要であると考えられる³¹⁾。

次に、直接性の要件について検討する。法33条3項の文言上は、必要経費規定のように「直接に要した費用」とはなっていない。しかしながら、必要経費概念と同様、基本的に収入金額を獲得するための投下資本の回収部分については課税しないという考え方から譲渡費用控除の概念があること、そして、現行法が所得をその源泉ないし所得によって10種類に分類していることを考慮すると、やはり、その費用と譲渡との間には直接関連性が必要であると解するべきである。これは、先にみた所得税基本通達33-7も同趣旨であるといえ、例えば住宅を譲渡した場合の引越費用³²⁾は、ある意味譲渡に要した費用であるが、これは法が予定している譲渡費用に該当するとはいえない。一方、この「直接性」という言葉は、どこまでが直接であるか、何が直接であるか等について、明確な基準を設けることは難しい。私が考えるには、その支出がなければ譲渡が実現しなかったという点において直接関連性を求めるのであるから、要件をあげるのであれば、直接性というよりは譲渡実現との実質的関連性といった方が妥当である。

3. 譲渡価額増加目的性の要件についての考察

先にみたように、所得税基本通達33-7(2)においては譲渡価額増加目的性を判断基準の1つとしている。その趣旨は「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³³⁾とされている。また、前章の最高裁判決においても、協力金等の譲渡費用性

を認める理由にこの譲渡価額増加目的性をあげている。では、その支出が譲渡価額の増加をもたらさない場合は、譲渡費用として認められないのであろうか。

その点については、通達上も、また判例上も定かではない。しかしながら、通達は、「(1)に掲げる費用のほか」として、わざわざこの(2)の規定を設けているところからみると、これは、その支出が常に譲渡価額の増加目的をもつべきであるということを積極的に要求しているとはまでは思われない。要は、譲渡実現と実質的関連性があるか否かが問題であるから、一見その支出の直接性がないように思われる費用であっても譲渡費用性が認められる例として(2)を示していると捉えることもできる。従って、法が必ずしも譲渡価額を増加させる場合のみを予定しているとまでいうことはできないと考える³⁴⁾。

以上のことから、私は、最高裁の新判断基準は、「通常性」や「譲渡価額増加目的性」といったような要件は求めておらず、個々の事例において譲渡と「実質的関連性」があるか否かで判断すべきとしていると捉える。次節においては、従来の判例をこの新判断基準により再度検討を行い、より具体的に譲渡費用概念を考察する。

第2節 譲渡費用概念の具体的検討

1. 親族に対して支払われた立退料の譲渡費用性

まず、前提として、支払先が親族だという理由のみで、その支出の譲渡費用性が否認されるのは当然あるべきでない。個々の事例の譲渡態様から客観的に判断すべきであるのは言うまでもないことである。親族間の場合には、賃貸借契約を結ぶことは少なく、使用賃借の場合が多い。先にみた千葉地裁平成13年1月29日判決においても、その賃借権の有無を重視し、裁判所は所有権又は利用権を認めることはできないとして、本件支出が譲渡を実現するために直接かつ必要な費用にあたらぬと判断している。しかしながら、前章の最高裁の新判断基準からすると、「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」であるから、賃借権の有無のみを重視して判断するべきではない。課税庁側は、譲渡費用性の判断として「その支払が当該不動産の客観的な交換価値を増加させるものであること」と主張しているが、前節で述べたとおり、その支出が資産価値を増加させるものであるかどうかは関係なく、譲渡実現と実質的関連性がある支出か否かということが重要である。

一方で、親族間では支払内容や金額等において恣意的操作がしやすいという現実もある。したがって、その支出が客観的に見て立退料として正当な支出であるかを判断した上で、実質的関連性を見極める必要がある。例えば、離婚した妻に譲渡物件である家屋から立ち退くことを引き換えに金員を支払ったというような、その立退料という名目の支出は、慰謝料等金銭的解決にあったものであって譲渡とは実質的に関連性が認められないし³⁵⁾、親族だから支払ったというような支払う必要性が認められないような立退料³⁶⁾等も、当然譲渡費用には該当しない。

2. 引渡遅延損害賠償金の譲渡費用性

東京地裁昭和63年4月20日判決の判例における引渡遅延損害賠償金支払いについては、もともと売買契約に定められており、その契約条項の履行として支払われたものであるが、裁判所はその費用の必要性について通常性を重視し、その譲渡費用性を否認している。しかしながら、これについては、前節で述べたとおり譲渡費用性の判断に通常性の要件は不要であり、それを理由に譲渡費用性を否認するのは妥当でない。

この引渡遅延損害賠償金のような支出は、譲渡のための準備支出ではなく、結果として支払わなければならなかった費用である。しかし、そもそも契約条項にある費用であり、現実に譲渡実現には必要不可欠は支出であることから、譲渡費用として控除しても何ら問題はないと考える。

3. 抵当権設定抹消費用の譲渡費用性

まず、譲渡行為には、「譲渡する」という意思をもち、譲渡を実現するために支出をして、その結果、譲渡が実現する、という3要素があるといえる³⁷⁾。この相互関係においては、がなければの実現はしなかったということが重要であり、その場合のは、譲渡と実質的関連性がある費用であって基本的に譲渡費用に該当すると考える。これに抵当権設定抹消費用をあてはめてみると、一般的に、譲渡資産上に抵当権設定登記がされていれば、それを抹消することが譲渡契約の条件とされることも多く、そういう意味では、上記の支出に該当するといえる。

しかしながら、結論から言うと、この費用については、新判断基準から考えても譲渡費用には該当しないと思われる。確かに、この抵当権設定抹消費用は、譲渡を契機に支出された費用となるが、この費用は、その支出によって納税者(譲渡人)の債務がなくなることとなり、言い換えれば、その支出の効果は譲渡とは関係ない自己の利益に帰属するものである。譲渡費用が譲渡収入を獲得するための投下資本回収部分としての控除ということを考えて、譲渡費用は譲渡収入に対応しているものでなければならない。よって、譲渡との関連性を考える際、その支出の効果が譲渡実現の結果に帰属するものでなければ、それは譲渡実現と実質的関連性はないといえ、譲渡費用には該当しないと考えらる。

4. 弁護士費用・訴訟費用の譲渡費用性

弁護士費用・訴訟費用について、判例上、譲渡費用に該当しないと判断しているのは、その支出が紛争解決目的のためのものであって、譲渡のための直接的な支出ではないことを理由にしている。しかしながら、法33条3項の文言からみた限り、支出の当初の目的を判断要素として求めているとまで解釈することはできない。よって、支出当初の目的が譲渡と違うものであったとしても、一連の行為の結果、譲渡ということになった場合は、その譲渡実現にむけて動き出してからの部分については「譲渡に要した費

用」といえ、その当初の目的が譲渡でないから全額譲渡費用に該当しないとするのは、硬直的であると思われる。

前述のとおり、譲渡するという意思をもち、譲渡実現のための支出をして、その結果譲渡が実現した、というその支出は譲渡費用に該当する。よって、大阪高裁平成3年1月30日判決では、少なくとも和解勧告があった時から、土地を譲渡するという意思をもっており、譲渡実現のために動き出しているのであるから、和解勧告以降の支出は譲渡費用に該当するといえるであろう。確かに、当該費用の中には、入口である紛争解決のための費用の部分もあるのは事実である。よって、全額が譲渡費用に該当するとはいえないが、その費用のうち、出口である譲渡を実現するために動き出してから部分は、それがなければ実質的に譲渡は実現されなかったわけであるから、その部分に限っては譲渡費用に算入すべきである³⁸⁾。

ちなみに、譲渡に関わる弁護士費用・訴訟費用といっても、様々なものが考えられる。例えば、譲渡契約の内容や履行をめぐり紛争が生じて依頼した場合の弁護士費用等は、譲渡実現のために欠かせない費用であるから、当然譲渡費用に該当するであろう。これについては、租税実務上、所得税基本通達37-25(2)にも譲渡費用に含めるとされている。また、譲渡資産にかかる立退きを求める訴訟に要した弁護士費用等も、譲渡費用に該当すると考える。同通達33-7(2)に立退料は譲渡費用とする取扱いが定められていることから、立退料自体でなくても、その訴訟がなければ立退きは実現せず、結果として譲渡実現もならないのであるから、その弁護士費用等も同様に扱うべきである。

第4章 譲渡所得の本質と譲渡費用

検討してきた判例をみてもわかるように、根本的な問題として、譲渡費用の意義や範囲は、譲渡所得課税の本質をどのように捉えるかによってそ

の解釈も異なってくる。本章においては、その譲渡所得の本質論から譲渡費用概念を考察する。

第1節 譲渡所得課税の本質

譲渡所得とは「資産の譲渡による所得」であり、譲渡所得の本来の本質は、資産の保有期間中の価値増加益(値上がり益)、すなわちキャピタル・ゲインであるといわれている。しかし、その譲渡所得を課税標準としてどのように認識するかについては、増加益清算説と譲渡益所得説の2つの考え方がある。まず、増加益清算説とは、譲渡所得課税を「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」³⁹⁾とする考え方である。一方、譲渡益所得説とは、それを「資産の値上がりの有無等に関係なく、その資産の譲渡による現実の収入金額から、その資産の取得費等を控除した残額を所得としてとらえ、これに担税力を認めて課税しようとするものである」⁴⁰⁾という考え方である。

増加益清算説としては、保有期間中、資産の増加益は毎年発生しているかもしれないが、それを毎年評価し課税するのは現実的に不可能であるので、「譲渡」という所有者の支配を離れる時に、それまでの増加益を評価して一度に課税(清算)しようとするのが、譲渡所得課税の趣旨であるとする⁴¹⁾。よってこの場合、その資産の増加益は当該資産の取得時の価値と譲渡時の価値との純粋な差益であり、その増加益に担税力を見出すものであって、その譲渡が有償であるか、無償であるかは問わないということになる。これに対し、譲渡益所得説は、現実の所得税の課税標準として捉えるには、単なる資産価値の増加益ではなく、現実の譲渡収入から当該資産の取得費及び当該資産に係る必要経費を控除した純粋な所得を計算すべきであって、その譲渡差益に担税力を見出して課税しようとする考え方である⁴²⁾。この説からすると、譲渡所得は基本的に有償譲渡のみ対象となると

ということになる。

第2節 譲渡所得課税の本質からみた譲渡費用

判例⁴³⁾や多数説は増加益清算説であり、これは譲渡所得本来の本質がキャピタル・ゲインであることを根拠としている。そして、判例はその増加益について「資産の長期にわたる保有期間中に、所有者自身の意思によらない外的条件の変化、たとえば物価の騰貴、環境や社会情勢の変化等に基因して逐年生じた資産の値上がりによる」ものとしている⁴⁴⁾。

しかしながら、わが国の現行法は、譲渡所得の計算方法を譲渡価額と取得価額との差額ではなく、さらに譲渡費用も控除項目としていることから、純粋に資産の増加益に担税力を見出して課税しているとはいえない。よって増加益清算説からしてみれば、控除される譲渡費用は、その資産の外的条件の変化により年々生じた増加益の実現のために最低限必要な費用のみ認められるべきで、限りなく狭い範囲で考えられる。一方、譲渡益所得説の立場からすれば、実際にその資産に係る費用であれば、当然すべて譲渡費用として控除すべきものとする。ここにおいても、わが国の現行法を考えると、資産の維持管理費等は控除項目に含めないとしていることから、理論的にこの譲渡益所得説に徹しているとはいえない。

このような現行法のもとでも、譲渡費用に関する従来の判例においては、譲渡所得課税の本質が資産増加益の清算であるという考え方を当たり前のように論拠として述べられている。それに対し、前述のとおり、最高裁判決では譲渡益所得説に近い考え方を示した。次節においては、その譲渡所得の本質と新判断基準について再検討する。

第3節 譲渡所得の本質と新判断基準

所得税における課税物件は「所得」であり、譲渡所得は資産性所得⁴⁵⁾であることから、その本来の本質は、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課税するものであるといえる。確かに、

時価で取得した資産を時価で譲渡した場合の譲渡益の本質はやはりその資産の価値増加益であろう。しかしながら、現実問題として、その資産の増加益という概念は抽象的であり、それを譲渡所得の課税標準としてどう捉えるかを考えると、譲渡益所得説の解釈が妥当であるように思われる。

租税の本来の機能は「公共サービスを提供するために必要な資金調達すること」⁴⁶⁾にあることから、課税標準は、納税者の担税力を表すものと認識すべきである。よって、租税の支払能力⁴⁷⁾(実際の担税力)を考へても、現実に生じた譲渡差益に課税すると考へた方が実践的であり、合理性がある。また、わが国の所得税は原則として「収入金額のうち原資を超える部分のみが所得である」⁴⁸⁾という純所得に対して課されるものと考えられており、現行の所得税法がそれを反映したものとなっている。つまり、現実に法が、譲渡所得の金額の計算について取得費と譲渡費用の控除を定めている時点で、譲渡資産にかかる収入金額から投下資本の回収部分(取得費・譲渡費用)を控除した純所得に対して課税するのが譲渡所得課税であるとみることができ、資産の値上がり益に対する課税という側面は失われているとよい。したがって、譲渡所得の本質は、収入金額から取得費や譲渡費用を控除した譲渡差益を意味する譲渡益所得説に近い考への方が、現実的な解釈として妥当である。ただし、これは譲渡益所得説を厳格に解して、資産の保有期間中の維持管理費等までも控除するというものではない。法33条3項が譲渡所得の計算上、控除項目としては「資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額」とだけ定めており、その保有期間中の維持管理費等を含めていないことから、租税法律主義に則り控除範囲を拡大解釈するべきではない。

この本質論から考へると、投下資本の回収と認められた費用は、当然譲渡費用として控除されることとなる。そこには、費用の「直接性」や「通常性」等の要件自体存在しえず、譲渡実現のために現実に必要とされた支出(費用)は、すべて譲渡費用として当然認められるべきということになる。この点において、最高裁の新判断基準も近い考へ方を示している。最

高裁は、初めに譲渡所得課税の趣旨は資産増加益の清算であると一応述べているが、その後の判旨からは、その増加益清算説は建前として述べられているだけであって、実質的には譲渡益所得説に近い考え方に変わっているといえよう。よって、私は、前述のとおり譲渡費用についても譲渡益所得説の立場から検討するべきであると考え、増加益清算説を硬直的に適用することなく、現実の譲渡態様に即して譲渡費用性を判断したこの最高裁の考え方は、合理的妥当性のあるものと考え。

お わ り に

本稿では、最高裁平成18年4月20日判決で譲渡費用について新判断基準が明示されたことを契機に、その譲渡費用概念について再検討してきた。譲渡費用については所得税法上、法33条3項に「その資産の譲渡に要した費用の額」としか規定がないことから、その「要した」をどのように解釈するかが問題となる。私の基本的な考え方は、その「要した」とは「譲渡実現と実質的関連性のある」と捉える。つまり、その支出がなければ譲渡は実現しなかったというその費用は、基本的にすべて譲渡費用に該当すると考える。よって、その譲渡費用性の判断においては、その費用そのものの内容や性格から一様に判断するのではなく、個別の具体的な譲渡事例ごとに、事実認定の下での客観的判断でなければならない。そして、その「実質的関連性」のある費用とは、「譲渡する」という意思をもち、譲渡を実現するために支出をして、その結果、譲渡が実現する、という相互関係がある上での支出を意味する。また、その支出の効果は、その譲渡実現の結果に帰属するものでなければならない。

さらに、今回の最高裁判決は、譲渡所得の本質について譲渡益所得説に近い考え方を示した点も、今後様々な影響を与えると思われる。現行法上、譲渡費用は取得費と同列に控除項目として明示されているのであるから、言ってみれば取得費と同様、積極的に控除できるものである。このような

法制度になっている以上、従来の判例が示すような増加益清算説では整合性がとれないのであるから、むしろ譲渡益所得説の考えを取り入れ、それに基づいた解釈を行うべきであると考ええる。

いずれにせよ、現状として、まだ譲渡費用の画一的な判断基準が確立されたわけではない。また、この最高裁判決においても、はっきりと増加益清算説を否定したわけでもない。よって、今後、この増加益清算説を意味なく援用することによって、譲渡費用の範囲を不当に狭められることがないよう、現実の譲渡を前提として客観的に判断されることを期待する。

- 1) 最判平成18年4月20日判時1933号76頁。
- 2) 従来の判例を検討するにあたっては、譲渡費用性の可否のみを争点とするものは少なく、争点の1つとして問題となっているケースが多い。そのような裁判例においては、譲渡費用に関する点のみをとりあげ、他の争点については省略する。この従来の判例に関しては、磯部喜久男「裁判例から見た譲渡費用の概念と具体的事例の判断基準」税大論叢第21号285頁(1991)参照。
- 3) 税資250号順号8822。控訴審は東京高裁平成13年12月25日判決(税資251号順号9042)であり、原審と同様の判示をしている。
- 4) 奥田周年・下見佐和子「土地・建物の売買で迷いがちな関連費用の処理をめぐる留意点」税理2008年1月号 <http://www.sohzoku.jp/oag/magazine/index.html> 2008年7月15日閲覧 参照。
- 5) 立退料に関して、大阪地判昭和36年12月20日(税資36号964頁)も「譲渡に関する経費と認められるためには、法律上譲受人に対抗することができる賃借人に対して支払われたものであることを要する」とし、当該立退料の譲渡費用性を否認している。
- 6) 税資164号87頁。
- 7) 一方、本件処分の審査裁決においては、「……以上の認定事実を総合すれば当該引渡遅延損害賠償金は本件譲渡代金の最終残金を受領した後に授受されたこと及び本件売買にかかる売買代金の値引の性質を有するものではないことが認められる」から、「譲渡するために直接要した費用に該当する」と認定している。
- 8) 民集15巻9号2353頁。その上告審である最判昭和36年10月13日(民集15巻9号2332頁)も同様に判示している。
- 9) 抵当権抹消費用に関して本判決と同様に判断したものに、裁決平成2年6月21日(裁決事例集39巻94頁)、千葉地判平成7年12月18日(税資214号799頁)、静岡地判平成12年11月30日(税資249号810頁)がある。
- 10) シュト354号35頁。
- 11) 田中治「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」税事71号33頁(2003)参照。
- 12) 弁護士費用・訴訟費用の譲渡費用性が否認された事例として、他に、大阪地判昭和60年

譲渡費用概念の法的再検討（鈴木）

7月30日（判タ565号134頁）がある。そこでは、仮に本件弁護士費用の中に土地譲渡に関するものが一部含まれているとしても、その額を確定することはできないから、結局本件弁護士費用全額につき譲渡費用として控除することは相当でない」と判示している。その控訴審である大阪高判昭和61年6月26日（税資152号540頁）も、同様の判断である。

- 13) 税資175号304頁。
- 14) 訟月53巻9号2703頁。
- 15) 訟月53巻9号2715頁。
- 16) 土地改良区とは、一定の地区内の土地改良事業を行うことを目的として、土地改良法によって設立される法人であり、公益法人である。
- 17) 土地改良法42条2項「土地改良区の組合員が、組合員たる資格に係る権利の目的たる土地の全部又は一部についてその資格を喪失した場合において、前項の承継又は第三条第二項の規定による交替がないときは、その者及び土地改良区は、その土地の全部又は一部につきその者の有するその土地改良区の事業に関する権利義務について必要な決済をしなければならない。」

つまり、土地改良区内の土地の所有権等が単に譲渡等された時は、旧所有者（譲渡人）は組合を脱退することとなり、これに代わって新所有者（譲受人）が組合員となって、権利義務も移転するが、例えば本事例のように農地を農地以外の用途へ転用する場合（当該土地が農地以外になることにより土地改良区から除外される場合）には、その権利義務を承継する者がなくなるため、旧所有者（譲渡人）はその土地改良区に対して決済金を支払って、権利義務について必要な決済をしなければならない。

この決済金徴収は、一部の土地が転用によって土地改良区から除外されると、土地改良区における維持管理費や借入金の償還金を残された土地で負担することとなり、その残された組合員の負担が増加することから、その転用する組合員に対して当該土地の将来の負担相当額等を決済の対象として徴収するというものである。近藤雅人「土地の譲渡に係る譲渡費用の範囲」税法550号103頁(2003)、中村雅紀「農地転用決済金は譲渡費用に該当するか」月刊税務事例39巻7号37頁(2007)参照。

- 18) 本件のように、農用地を転用して組合員以外の者に譲渡する場合は、農地法5条の許可申請に該当し、原則として都道府県知事（農林水産大臣）の許可を必要とする。そしてその手続についての通達「農地等転用関係事務処理要領の制定について」には、その許可申請書に当該土地改良区の意見書を添付しなければならないと定められている。さらに、それぞれの地区の「土地改良区地区除外等処理規程」には、決済金の納付を確認した後に意見書等の交付をすと定められていることがほとんどである。つまり、決済金の支払がなければ、土地改良区の意見書は交付されず、よって都道府県知事に許可申請をすることもできず、譲渡することができないことを意味する。近藤・前掲注(17)104頁、岩崎政明「判批」自研73巻7号119頁(1997)参照。
- 19) 本件の農地法については、平成10年法律第56号による改正前のものである。
- 20) 土地改良法42条2項及びA土地改良区地区除外等処理規程等によれば、土地改良区の組合員は、その地区内の土地につき農地法4条1項又は5条1項の規定による許可の申請を行う場合には、同土地改良区に対し、転用許可の申請する旨を通知するとともに、地区除

外の申請をしなければならず、同土地改良区は、地区除外の申請がされたときは、除外すべき土地に係る決済金の額を所定の決済金算定基準により確定し、速やかにその決済をするものとされていた。

- 21) 本件決済金については転用という理由。本件協力金等については土地改良施設を利用するためには負担金を支払わなければならないという理由。
- 22) 訟月53巻9号2723頁。
- 23) 三木義一「判批」税務QA52号72頁(2006)参照。
- 24) 渡辺裕泰「判批」ジュリ1334号259頁(2007)、中村雅紀「判批」月刊税務事例39巻7号39頁(2007)、橋本守次「判批」税理49巻14号136頁(2006)。その他、堺澤良「判批」月刊税務事例30巻10号(2007)、橋本守次「判批」税理50巻2号(2007)も参照。
- 25) 平成19年6月22日付「土地改良区内の農地の転用目的での譲渡に際して土地改良区に支払われた農地転用決済金等がある場合における譲渡費用の取扱いについて(法令解釈通達)」。
- 26) 高倉明ほか編『所得税基本通達逐条解説』190頁(大蔵財務協会, 2004)。
- 27) 必要経費については、武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』3281頁(第一法規, 加除式)、水野忠恒『租税法』233頁(有斐閣, 第2版, 2005)、碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号63頁(1975)、碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31巻3頁(1995)参照。
- 28) 金子宏『租税法』223頁(弘文堂, 第12版, 2007)。
- 29) 所得税法37条は、これらの所得について、山林以外のものに係る所得の必要経費と山林に係る所得の必要経費とに区分し、規定している。
- 30) アメリカ内国歳入法典162条には、必要経費について「通常かつ必要な経費(ordinary and necessary)」の規定があり、通常と認められる金額と事業活動として通常行われる支出のみが必要経費として認められるとされている。金子・前掲注(28)224頁、水野・前掲注(27)238頁参照。
- 31) 田中・前掲注(11)28頁参照。
- 32) 高倉・前掲注(26)同頁参照。
- 33) 高倉・前掲注(26)同頁。
- 34) 田中・前掲注(11)25頁参照。
- 35) 東京地判昭和47年3月7日税資65号396頁参照。
- 36) 大阪地判昭和49年3月8日税資74号672頁参照。
- 37) 田中・前掲注(11)37頁参照。
- 38) 弁護士費用・訴訟費用の譲渡費用性に関しては、鈴木博「判批」税経通信53巻5号90頁(1998)、榊原万佐夫「判批」TKC 税研情報10巻4号28頁(2001)、亀田誠二「判批」税研95号103頁(2001)、碓井光明「判批」ジュリ878号120頁(1987)、品川芳宣「判批」TKC 税研情報10巻4号25頁(2001)、牛嶋勉「弁護士費用の所得税法上の取扱い」税事22号51頁(1994)、田中治・前掲(11)37頁を参照。
- 39) 北野弘久編『判例研究日本税法体系3』64頁(学陽書房, 1980)。
- 40) 北野・前掲注(39)同頁。

譲渡費用概念の法的再検討（鈴木）

- 41) 金子・前掲注(28)193頁，畠山武道・渡辺充『新版租税法』153頁（青林書院，2000）参照。
- 42) 竹下重人「譲渡所得課税の二，三の問題点」シュト100号107頁，109頁(1970)，同「判批」『租税判例百選（第3版）』別冊ジュリ120号66頁（1992），田中治「譲渡所得課税の本質論のゆくえ」納税月報2007年2月号 <http://www.nouzeikyokai.or.jp/yomimono/taxview/0702.html> 2008年5月16日閲覧 参照。
- 43) 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁，最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁，最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁他参照。
- 44) 東京高判昭和48年5月31日行集24巻4・5号465頁。
- 45) 所得は，勤労性所得（給与所得等），資産性所得（山林所得，譲渡所得等），資産勤労結合所得（事業所得等）の3種類に分けることができる。金子・前掲注(28)171頁参照。
- 46) 金子・前掲注(28)7頁。
- 47) 例えば，離婚による財産分与として土地を相手方に譲渡した場合，その譲渡者は相手方に対し財産分与義務消滅という経済的利益があったと考えて，その時の価額（時価）で譲渡したもとして譲渡所得課税されるのが現行法であるが，その場合，たとえそこに土地の値上がり益があったとしても，そこにはその譲渡者の現実的な税の支払能力があるとは考えられないので，合理的であるとは思われない。田中・前掲注(42)参照。
- 48) 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』250頁（有斐閣，1996）。