

論 説

専門家報酬の税法上の扱いについて

—— 譲渡所得の計算上控除される「取得費」の範囲 ——

佐藤善恵
(税理士)

目 次

I はじめに	4 遺産分割弁護士報酬事件
II 譲渡所得概念	5 借入金利子の取得費算入（三輪田事件）
1 取得費に係る規定	6 贈与に係る名義書換手数料（右山事件）
2 譲渡所得概念と取得費調整	7 代金前払いに係る利息
III 裁判例	8 右山事件後の遺産分割弁護士報酬事件
1 贈与の際の譲渡所得課税（榎本家事件）	9 小括
2 割賦弁済土地譲渡事件	IV 結びにかえて
3 医師財産分与事件	

I はじめに

資産を取得する際に支出した専門家報酬は、どこまでが取得費に算入されるべきか。所得税基本通達38-2は、取得に関し争いのある資産について、その所有権等を確保するために「直接要した」訴訟費用等は、取得費に当たるとの解釈を示している。同通達の逐条解説によれば、取得に関して争いのある資産は、格安であるという前提を置くから⁽¹⁾、資産価値に着目することがわかる。一方で、右山事件⁽²⁾後に制定された所得税基本通達60-2は、贈与、相続又は遺贈により取得した資産については、当該資産を取得するために「通常必要」となる費用は取得費に算入できるとの解釈を示している。これらの通達を表面的に見ると、取得費の範囲が資産価値に無関係な費用にまで

拡大していると解することもできる。しかし、取得費のルーツが取得価額にあるという点に鑑みれば、取得費は従来から取得価額と本質的に同じであるとも解される⁽³⁾。

ところで、昨今、我が国において訴訟型社会の傾向が強まっていることは、国税庁長官の発する事務運営指針でも述べられており⁽⁴⁾、また、そのことは一般の感覚とも一致する。つまり、訴訟等は通常必要な行為だと評価される世の中になりつつあるのであって、そうだとすれば、「通常必要」と評価しうる弁護士報酬等が出現し、それによって取得費算入可能性の議論が生じるのではないか。しかし、

(1) 後藤昇他『所得税基本通達逐条解説』391頁（大蔵財務協会、2009年）。

(2) 最三小判平成17年2月1日裁判集民216号279頁。

今のところ、このような視点での検討は十分に行われていない。

譲渡所得における「取得費」の不明確さは、長年にわたって指摘されてきたところであり、先行研究は、法律関係を整備する必要性を訴えてきたにもかかわらず⁵⁾、制定法は、この問題を放置したままである。専門家報酬の取得費算入の範囲を画する基準は何であるべきか。このことを考えるためには、譲渡所得の本質論にまで遡らねばならない。そこで、本稿では、学説上の譲渡所得概念を確認し（Ⅱ）、裁判所が考える譲渡所得の趣旨を見る（Ⅲ）。

Ⅱ 譲渡所得概念

1 取得費に関する規定

(1) 取得費

譲渡所得の金額は、総収入金額から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たものを基礎として算出される（所得税法33条）。ここでいう資産の取得

費は、非減価償却資産については、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であり（所得税法38条1項）、減価償却資産については、1項で算出した合計額からその資産の取得の日から譲渡の日までの間の減価の額を控除した残額、つまり取得費調整後の金額である（同条2項）。

取得費調整については、その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていたものであるときは、その供されていた期間内にそれらの所得金額の計算上必要経費に算入されるその資産の減価償却費の額の累計額が減価の額である。ただし、それ以外の期間（非業務用の期間）は、所得税法施行令85条により計算したものが減価の額であり、具体的には、同種の減価償却資産の耐用年数の1.5倍の年数により旧定額法に準じて計算した金額を基礎としている。

(2) 取得価額

不動産所得若しくは雑所得の基因となり、

(3) 研究会にて、所得税基本通達60-2の「通常必要」は、所得税法施行令126条1項5号イの「通常要する」であるとご教授いただいた。つまり、同項各号はいずれも各口において「当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額」と規定しているから、各号はそれぞれ対をなしていると解される。そこで、例えば1号と5号の各イを対応させると、「通常要する（5号イ）」は、「資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）（1号イ）」と言い換えることができるから、「取得費」についても、資産価値（代価）のみならず常識的な範囲内での「通常要する」費用が含まれるものと解される。また、各号の口は、いずれも「直接要した」とあるから所得税基本通達38-2の「直接要した」に対応しており、そう考えると「取得費」の本質は「取得価額」と何ら変わ

りない。いや、この点は、旧所得税法10条の4（非事業用資産の譲渡の場合の取得価額等の計算）に見られるように、「取得費」は、「取得価額」という言葉に統一されていたという歴史的経緯からみれば、自明だというべきなのかもしれない。

(4) いわゆる「争点整理表通達」は、その社会的背景として、訴訟型社会の更なる進展という点に言及する。「署課税部門における争点整理表の作成及び調査審理に関する協議・上申等に係る事務処理手続について（事務運営指針）国税庁長官 平成24年6月27日」（TAINS H240627課総2-21）1頁（国税庁、2012年）参照。

(5) 金子宏「譲渡所得における「取得費」の意義」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』285頁（有斐閣、1996年）。田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究 36号56頁（1997年）。

又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される資産（以下「業務用資産」という。）で償却すべき一定の資産は「減価償却資産」として規定されており（所得税法2条1項19号）、所得税法施行令126条は、減価償却資産の償却費計算の基礎となる取得価額を、資産の種類ごとに規定している。

たとえば購入した減価償却資産は、その資産の購入の対価とその資産を業務の用に供するために直接要した費用の額の合計額が取得価額であり、資産の購入対価には、引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他その資産の購入のために要した費用に係る金額が含まれる。

(3) 譲渡所得等の沿革⁽⁶⁾

所得税法が制定された当初（明治20年3月23日勅令第5号）、譲渡所得は非課税とされていたが、戦時利得法（大正7年法律第9号）で、船舶等の売却によるものは課税されることとなった。その後、幾度かの改正を経て昭和22年の所得税法全文改正の際に、所得が譲渡所得を含む8種類（同年の一部改正で9種類）に分類されることとなった。そして、翌昭和23年改正において、譲渡所得の定義が「資産の譲渡に因る所得（山林所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除

く。）（法9条1項7号）」とされて、現在の「譲渡所得」の概念が完成したとされる。

そして、昭和25年、シャープ勧告を受けて⁽⁷⁾、相続、遺贈又は贈与による資産の移転には、資産の譲渡があったものとみなすこととされ（旧所得税法5条の2）、併せて、譲渡所得の計算にインフレによる名目所得を排除するため再評価額を取得価額とする制度が導入された⁽⁸⁾。しかし、これらのみなし譲渡の範囲は、昭和27年、昭和29年及び昭和33年に相続等がみなし譲渡から除かれるなどして順次範囲が縮小され、また、インフレ調整のための資産の再評価制度も昭和33年に廃止された。

昭和37年法律第44号では、個人に対する贈与、遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）及び死因贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）並びに低額譲渡の場合、納税者の選択により、贈与者等が税務署長に対し「贈与等に関する明細書」を提出することでみなし譲渡課税の適用を受けないとする選択性が導入され、昭和48年まで、この選択性が続いた。

なお、所得税法59条のみなし譲渡課税制度は、昭和48年に見直されて現在の形となったものであり、現在は、法人に対する贈与、限定承認に係る相続等の一定のものだけが、みなし譲渡として課税される。

(6) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法 第2巻』2493頁（第一法規、2015年）〔五十嵐哲ほか〕、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法 第3巻』4293頁（第一法規、2015年）〔秋山忠人ほか〕。

(7) 「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移転された場合、その時ま

でにその資産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。このことは、所得税を何代にもわたってずるに後らせることを防止する上において重要である。」シャープ使節団（編）『シャープ使節団日本税制報告書 第1巻』92頁（大蔵省主税局、1950年）。

(8) 昭和25年改正（昭和25年法律第71号）。

2 譲渡所得概念と取得費調整

(1) 譲渡所得概念

取得費の範囲は、譲渡所得の課税ベースに直接の影響を及ぼす⁽⁹⁾。金子教授は、取得費について、投下資本の回収に当たる部分に課税を行わないという所得概念の反映であるとされる⁽¹⁰⁾。また、譲渡所得の本質に関して学説は、取得時と譲渡時の資産の客観的な価額（又は価格あるいは価値）の差と捉えるものと、純所得、すなわち収入金額のうち投下資本を超える部分と捉えるものがある。前者の考え方によれば、資産の客観的価額を構成しない支出は、取得費に含まれず、後者の考え方によれば資産を取得、保有するために要した支出は、取得費に含まれることとなる⁽¹¹⁾。

そして、これら2つの考え方に関しては、裁判所の解釈が変化していると捉えて、客観的価格差課税説から離脱し、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の見解や⁽¹²⁾、同旨のものとして、一定程度、譲渡益説への傾きを示しているとの見解がある⁽¹³⁾。しかし、このような捉え方は、譲渡所得を客観的価額差とみるのか純所得とみるのかについて、両者を

同一平面上に対置させて、これらの概念から取得費の範囲を導こうとするものともみえる。

本稿では、具体的な支出が制定法及びその解釈の下において、取得費の線引き基準を考察するものであるから、一義的には制定法に即して考えることになる。そうすると、所得税法33条は、譲渡所得の金額の計算上、譲渡に要した費用をも控除すると規定しているから、譲渡所得は純粋なキャピタル・ゲインとはいえず、この時点で既に、譲渡所得を資産の客観的価額差ということではできないことは明らかである。また、譲渡所得について制定法は、資産保有期間中の支出を累積させて控除するといった制度を持たないから、投下資本を超える収入金額が譲渡所得であるともいえず、譲渡所得において純所得が具現化しているともいえない。

このように考えると、制定法の下ではこれら2つの考え方いずれからも直接的に取得費や譲渡費用の範囲を画することはできず、これらは概念上のものと理解すべきことになる。本稿では、概念的に資産の客観的価額差が譲渡所得であると理解することを「客観的価額説」と呼び、投下資本を超える収入金額を所得と捉える考え方を「純所得課税原則」と呼

(9) 所得税法33条3項は、譲渡所得の金額について、譲渡収入から資産の「取得費」及び譲渡に要した費用を控除したものと規定する。

(10) 「法律が譲渡所得の計算について、取得費の控除を定めているのは、資産の譲渡による収入金額のうち、投下資本の回収に当たる部分に対しては課税を行わない—あるいは行うべきではない—という考え方、すなわち、収入金額のうち原資を超える部分のみが所得であるという所得概念に伝統的な考え方の反映である。換言すれば、それは純所得（ネット・インカム）課税の考え方の実定法的表現であるといえよう。その限りで、譲渡所得におけ

る取得費の控除は、事業所得や不動産所得における必要経費の控除とその機能および趣旨を同じくしている、とあって差し支えない。」金子・前掲注(5)250頁。

(11) 田中・前掲注(5)35頁。岡村忠生「譲渡所得課税における取得費について(-)」法学論叢135巻1号5頁(1994年)。谷口勢津夫『税法基本講義』291頁(弘文堂、第3版、2014年)。

(12) 谷口・前掲注(11)292頁。

(13) 佐藤英明『スタンダード所得税法』92頁(弘文堂、補正2版、2011年)。

ぶ。

(2) 譲渡所得の本質論と取得費調整

譲渡所得の本質論から所得税法38条2項の取得費調整を理解しようとする試みがある。すなわち、「純所得課税原則」から理解する取得費調整は、期間経過によって費消又は費用化されていない部分の価額が譲渡所得の計算において取得費として控除されるというものである¹⁴⁾。他方で、「客観的価額説」からの取得費調整は、期間の経過により生じる資産の通常の減価を取得費に反映させて、譲渡時の資産の客観的価額を把握しようとするものと理解するものである。

しかし、取得費調整については、客観的価額説、純所得課税説のいずれについても十分な説明が困難だといわれているのであり¹⁵⁾、以下、この点について検討する。

(3) 純所得課税原則と取得費調整

純所得課税原則からみると、業務用資産については、資産への投下資本たる取得価額が減価償却を通して所得から控除されて、控除しきれなかった部分が取得費として控除される。他方、業務用資産以外の資産（以下「非業務用資産」という。）については、その償却費相当額を非課税所得たる使用利益（帰属所得）に対応させ、償却費相当額を控除した残額が取得費として控除されると理解することになる。しかし、非業務用資産であっても、居住用建物ではなく投資用建物（未使用資産）からは使用収益が生じない。それにもかかわらず両方で全く同じ取得費調整がされることから、譲渡所得における純所得課税原則の妥当性は失われていると指摘されている¹⁶⁾。

ここでは、それに加え、純所得課税原則か

ら取得費調整を説明することの困難性について主に業務用資産に関して指摘する。まず、平成19年度税制改正で減価償却資産に係る償却限度額及び残存価額が廃止されたにもかかわらず、非業務用資産の取得費調整が改正前の方法によるとされることに着目する。純所得課税原則が取得費調整において意味を持つものならば、非業務用資産の取得費調整も改正後の減価償却方法に依拠すべきで、そのように改正されるべきであった。しかし、実際にはそのような措置は採られずに業務用資産についてのみ残存価額の廃止等がされることとなった。したがって、非業務用資産と業務用資産の取得費調整では異なる原理が働いているのが現状であり、純所得課税原則を基礎にして両者を並列に論じることはできない。

次に、業務用資産の取得費調整に関して所得税法は、取得価額から必要経費に「算入された」ではなく、「算入される」減価償却費の額の合計額を控除すると規定していることに着目する（所得税法38条2項1号）。所得税法における償却費計算は、いわゆる強制償却であり、法定された計算によって必要経費に「算入する」償却費（所得税法49条）が実際にその年の必要経費に算入されなければ、翌年以降の必要経費として控除することはできない。算入されなかった部分を取得費調整に影響させるといった規定もなく、更正の請求の期間を過ぎれば控除の機会は永久に失われる。純

14) 岡村・前掲注(11)6頁。

15) 田中・前掲注(5)36頁。

16) 「38条2項2項による取得費調整は、生活に用いられる資産のみでなく、投資のための資産に対しても適用されるから、その場合は、家事費等控除では説明できないということである。」岡村・前掲注(11)10頁。

所得課税原則によるのであれば、控除漏れが生じないように所得税法38条2項1号は、「算入された」と規定されねばならない。これを強調すれば、事業所得等における必要経費控除と取得費調整との関係は連続しておらず、控除漏れの余地がある限りにおいて、業務用資産の取得費調整に純所得課税原則は妥当しないということになる。

(4) 客観的価額説と取得費調整

業務用資産の取得価額を規定する所得税法施行令126条1項によれば、取得費調整の計算基礎には同項口「当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額」といった資産の客観的価値を構成するとは言えない費用の額が含まれている(2項以降も同様である。¹⁷⁾。

そうすると、減価資産を業務用として取得し、その後、非業務用に転用した場合、当該資産の取得費には、当初の取得価額に含まれた「業務の用に供するために直接要した費用の額」すなわち、資産の客観的価値を構成するとは言えない費用の額が含まれたままで譲渡所得が算定されることとなる。非業務用への転用時や譲渡時に取得価額から当該費用の額を除くとの規定は存在しないからである。それに、そもそも、業務用のまま資産を譲渡する場合も、譲渡所得の計算の基礎には、資産の客観的価値を構成するとは言えない費用の額が含まれている。このように、制定法に

軸足を置けば、取得費調整の基礎となる金額には、資産の客観的価値を構成するとは言えない金額が当初から含まれる余地があるのであり、その限りにおいて、取得費調整に客観的価額説は妥当しない。

しかし、使用状況によって差異はあるが、期間の経過とともに減価資産が物理的に減耗・摩耗し、それを理由に客観的価値が減価することは事実だから、取得費調整に客観的価額説が妥当するようにもみえる¹⁸⁾。そこで、上述した制定法上の問題を無視して、取得費の初期値が純粋な資産の客観的価値で構成されていると仮定して検証してみる。すると、取得費調整後の数値は、取得時の(仮定の)客観的価値から、客観的機械的に算定した資産の価値変動を減殺したものと表現できるが、その数値には、物価変動や受給関係による価値変動の要素が反映されていないことから、それが資産の客観的価値と相関関係にあるとはいえない。したがって、このように考えたとしても、客観的価値の差額を譲渡所得と解することは難しい。

さらに、平成26年度税制改正は、雑損控除の計算における損失発生直前の資産の価額を、取得費調整後の金額に代替させるという取扱いを設けたが¹⁹⁾、その趣旨は時価を算出することが困難なケースや大規模災害時の取扱いを踏まえたものである²⁰⁾。この妥協的な改正趣旨を裏返せば、所得税法は、取得費調整後の金

(17) 「現行所得税法は事業所得等に係る取得価額と譲渡所得に係る取得費との間に『共用領域』あるいは『交錯領域』を認めている。」谷口・前掲注(11)293頁。

(18) 「純所得課税の建て前からは、使用されていない資産には、償却や取得費調整を行うべきではない。したがって、業務用、投資用、生活用の全ての場

合に妥当する取得費調整の説明としては、期間の経過により生じる通常の減価に基づく譲渡損や譲渡益減殺を、譲渡所得の計算において排除するためであるというしかないであろう。」岡村・前掲注(11)12頁。

(19) 所得税法施行令206条。

額は時価とは異なるとの前提をおいていることが明らかであり、やはり、譲渡所得を取得時と譲渡時の客観的な価額差ということではできない。

Ⅲ 裁判例

次に、譲渡所得の趣旨を資産の増加益であると判示したいくつかの判決（下記1から6）と、客観的価額説に最も忠実とされる判決（下記7）²⁰及び遺産分割に係る弁護士報酬の取得費算入を争った最近の判決（下記8）を確認し、それぞれについて特に、裁判所のいう譲渡所得の趣旨の意義について検討する。

1 贈与の際の譲渡所得課税（榎本家事件）²¹

(1) 概要

本件は、財産が贈与された際に、贈与者側に譲渡所得が生じるのか否かが問題となった。本件の当時の所得税法5条の2は、贈与についても譲渡所得が課税される旨を規定していたために譲渡所得課税がされて争いとなったものである。

納税者（甲）は、昭和29年に父の死亡により不動産を取得したが、生家の財産の散逸を避けるため等の理由から、その不動産を、家業に専念する親族（相続人に該当しない）に無償で贈与したところ、甲には譲渡所得があるとして課税処分された。

甲は、当初から本件不動産を所有する意思はなく、受贈者に所有させる目的で相続したのであり、甲の名義を経由して登記手続を整えたものに過ぎず、甲には実質上所得は帰属していないと主張した。

(2) 判断等

最高裁は、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と解すべきであると判示した（以下、この判示をひとまず学説の「客観的価額説」と区別するために「清算課税説」と呼ぶこととする。）。そして、続く判断部分を引用すると、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法5条の2の規定なのである。されば、右規定は、決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものもいいがたい。」と述べている。

本件は、以上のような解釈に基づき、本件不動産の贈与は、みなし譲渡にあたり譲渡所得の対象となると判断した。

(3) 本件における清算課税説の役割

本件当時の旧所得税法は、シャープ勧告のみなし譲渡に関連する提案の影響を強く受けている²²。さらに、インフレ調整のために再評

²⁰ 財務省HP http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/「平成26年度税制改正の解説」109頁〔最終確認日2015年6月26日〕。

²¹ 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）。

²² 最三小判昭和43年10月31日裁判集民92号797頁。

²³ 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連(1)」税法学306号20頁（1976年）。

価制度を採用して資産の譲渡価額と再評価価額との差額のみを譲渡所得としていた。つまり、当時の譲渡所得は、貨幣価値の変動を除くことで資産の実質価値の差分として純化されていたということである。本件は、贈与や遺贈の際に所得が実現すると解しており、所得が実現しているとの解釈に基づけば、所得のないところに課税されているという甲の主張は前提を欠くことになる²⁴⁾。

本件の判示は、その後の裁判において多く引用されているが、ここでの清算課税説は、贈与には現に所得が存在することを説示するために用いられたことをおさえた上で、他の各事件における清算課税説の意味を検証する必要がある。また、本件では、譲渡所得の範囲ではなく、譲渡所得の生ずるタイミングに関して清算課税説が用いられたことに留意し、さらに、贈与を「対価を伴わない資産の移転」と述べるにとどまり、有償か無償かには言及していないことにも着目しておきたい²⁵⁾。

2 割賦弁済土地譲渡事件²⁶⁾

(1) 概要

本件は、不動産の売買代金を割賦で受領する場合において、申告までに現実に受領した金員が所得税額よりも少ないという状況下で、初年度に売買対価のすべてについて課税されることが適法なのかを論点としている。譲渡者は、売買契約の締結等をした翌日に死亡したため、その相続人（甲）が訴訟当事者であ

り、本件の売買契約は、売買代金総額約3,000万円について、手付金100万円と毎月50万円ずつを受領するといった内容であった（したがって、全代金の履行の完了は4年後）。

甲は、その譲渡所得の計算について、各割賦金の弁済期等の属する年度毎に個別的に課税すべきであると主張した。なお、本件は昭和33年分の所得税について争われたものであるから、贈与等のみなし譲渡課税の選択制度が導入される前の事件であり、課税処分の前提となった関係法令は、上記1の榎本家事件と同様である。

(2) 判断

本件最高裁は、清算課税説を引用し、それに続けて「譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要せず、昭和40年法律第33号による改正前の旧所得税法（昭和22年法律第27号）においては、資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号、無償であるときは同法5条の2が適用される」と述べ、譲渡所得が蓄積した増加益が一挙に実現したとみる制度の建前から、本件のように、現実に受領した代金額が税額よりも少ないこともやむを得ないとして甲の主張を斥けた。

(3) 本件における清算課税説の役割

先行研究は、本件最高裁判決の意義について、資産の所有権の移転の時に譲渡所得に係る収入金額が発生するという考え方に立って

²⁴⁾ 中里実「みなし譲渡と時価主義」日税研論集50号106頁（2002年）。

²⁵⁾ 「有償・無償」という言葉に関しては、民法学において有償・無償二分論には批判が強いとされている。岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢158巻5・6号200頁（2006年）参照。なお、

本稿は、渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研147号66頁（2009年）に従い、資産の移転について対価を伴う場合を有償、それを伴わない場合が無償との前提である。

²⁶⁾ 最小判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁。

いることは明らかであり、特に代金の支払が長期にわたるような場合でもこれと別異に解すべきではないとした点にあるとしている²⁷⁾。

本件は、譲渡所得の本質をいう清算課税説に加えて、「譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要しない」という解釈を述べており、本件の取引が有償か無償かについては直接言及していない。しかし、有償・無償という概念に言及していることからすると、本件を有償取引と解し、それを前提として無償取引であった榎本家事件でさえ課税されるのに、有償取引である本件に課税することに違法はないだろうという比較で判断を導いている²⁸⁾。

以上のことから、本件の清算課税説は、榎本家事件を引き合いに出して、無償取引たる榎本家事件にも譲渡所得が課せられることをいうために用いられたものといえる。

3 医師財産分与事件²⁹⁾

(1) 概要

本件は、離婚の際の財産分与について、分与者に譲渡所得が課税されるのが問題となった事例である。

納税者（甲）は、離婚等調停において、不動産を慰籍料として譲渡することを約して当該不動産の所有権移転登記を経由したところ、これが所得税法33条1項に規定する「資産の譲渡」に該当するとして課税処分がされたものである。

(2) 判断

最高裁は、割賦弁済土地譲渡事件を引用して、清算課税説を述べた上で、「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうと解した。そして、財産分与

については、分与義務の消滅は、それ自身がひとつの経済的利益であり、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものとといえるから、譲渡所得が生じるとの判断は正当であると結論づけた。

(3) 本件における清算課税説の役割

本件当時の譲渡所得の規定は、個人に対する贈与は一定の手續を踏まなければ、みなし譲渡課税が適用されるというものであったから、贈与に譲渡所得が課税されるのが原則的扱いという状況が維持されていた時期の判断である。そのため、榎本家事件と同じく、資産の無償移転にみなし譲渡が生じることをいうために清算課税説を判示したとの理解ができなくもない。しかし、財産分与は贈与ではない³⁰⁾、本判決は、「分与者は、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものと見える」と述べるから、有償の資産移転が前提となっている。もっとも、対価が存在するのであれば、この判示がなくとも代物弁済などと同様に当然に譲渡所得は生じるとの結論に至るのであり、この点において本件の清算課税説は意味を持たないとの指摘もされているところである³¹⁾。

さらに、より根本的なところで、財産分与が有償譲渡であることの理由には、十分な説

²⁷⁾ 清永敬次「判批」民商69巻1号159頁（1973年）。

²⁸⁾ 「すべての無償取引が旧所得税法5条の2によって課税されるわけではない。ゆえに、ここで無償取引を強調することに、どれだけの意味があったのかやや疑問である。」渡辺・前掲注²⁵⁾67頁。

²⁹⁾ 最三小判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

³⁰⁾ 譲受人に対する贈与税の課税はないことが確認的に指摘されている。田中・前掲注(5)50頁参照。

得がないとの指摘や³³⁾、本件の実事関係に即してみると少なくとも将来の扶養料部分については、課税上も有償取引ということはできないとの分析もあるのであって³⁴⁾、本件を無償か有償かに着目した上で整合的に説明することはできないのである。

結局、本判決の文脈上、清算課税説は、所得税法59条1項の正当性をいう部分にかかっているに過ぎないと考えるのが最も妥当する³⁵⁾。現に、贈与の譲渡所得課税選択性が廃止された後に、本件と同じ論点に関して判断を下した最高裁判決は³⁶⁾、本件の判示のうち「所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」とは有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものであ(る)」という部分を述べるだけで清算課税説は引用していない。清算課税説がなくとも、財産分与に譲渡所得が生じることの判断は成立するのである。したが

って、本件は、清算課税説から判断を導いたものではなく、固有の規範を定立したと理解するのが相当であり³⁷⁾、ここでの清算課税説は結論に対して意味を持たない。

なお、分与者側の譲渡収入と被分与者側の分与財産に係る取得費は、概念的には一致させなければならないとも思われるが、別件訴訟では³⁸⁾、両者が一致しない申告を適法とする判断が下されている。つまり、裁判所は、時価が単一ではないこと、あるいは、取得費は時価ではないこと、そのいずれか又は両方を認めているということである。

4 遺産分割弁護士報酬事件³⁹⁾

(1) 概要

本件は、遺産分割に要した弁護士報酬が、遺産分割で取得された不動産の取得費に含められるべきかで争われた事例である。本件の

(31) 「増加益清算説」(清算課税説)によらずとも同様の結論に達しようと指摘されている。大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャープ勧告とアメリカ税制との関連(2・完)」税法学307号10頁(1976年)参照。また、本件が有償譲渡説に立っているのだとすると、無償の場面を想定したと思われる第一の根拠(清算課税説)は、実務上は、意味をなさなくなるとも指摘されている。田中・前掲注(5)50頁参照。

(32) 田中・前掲注(5)51頁。他に、「この論理が、道徳の世界ならともかく、経済的にはナンセンスであることは、義務を履行すれば義務が消滅する、そんなことは当たり前で、それが一々義務履行の対価であるといっていた日には、例えば売買契約にしろ、請負契約にしろ、契約に基づいて物を引き渡した人、仕事を完成した人は、それによって契約上の義務が消滅したという対価を得て、加えて代金を受け取って二重の利得を得たということになるのか、といえは十分であろう。」四元俊明『行間の税法解釈学』345頁(ぎょうせい、1988年)。

(33) 岡村・前掲注(25)205頁。

(34) 岡村・前掲注(25)206頁。

(35) 最一小判昭和53年2月16日裁判集民123号71頁。

(36) 「現行法では個人への贈与に関して原則と例外がいわば逆転したため、同じ問題が今日初めて提起されれば、結論が異なる可能性は否定できないであろう。にもかかわらず、最高裁は、改正後も財産分与に対する時価譲渡課税を維持している。」岡村・前掲注(25)206頁。

(37) 被分与者が分与財産を取得した年中に当該財産を譲渡して、その取得費を譲渡代金と同額(3億5,250円)として譲渡所得を申告したところ、課税庁は、別件審査請求で認定された分与者側の譲渡収入(2億2,925円)の金額を被分与者の譲渡所得に係る取得費であるとして更正処分した。納税者はその取消しを求めて争ったところ、裁判所は、被分与者の取得費を3億5,250円とした申告は、「誤ったものであるとまですることは困難なものといわざるを得ない。」として納税者勝訴の判断を下した。東京地判平成3年2月28日行集42巻2号341頁。

(38) 東地判昭和54年3月28日行集30巻3号654頁。

相続は、共同相続人のうち4名が遺産分割の調停を申し立てたものであって、調停成立後、相続人4名のうちの1名が、遺産分割で取得した土地を譲渡して弁護士報酬1,700万円全てを負担した。同人は、遺産分割のために要した弁護士報酬は、まさに所有権の取得そのものために必要とする費用である等と主張した。

(2) 判断等

裁判所は、譲渡所得について清算課税説を唱えた上で、譲渡収入の金額から「資産の取得に要した金額」を控除するのは、資産の客観的価額の増差分を算出する意味を持つものであるという譲渡所得の趣旨を述べる。

そして、「『資産の取得に要した金額』は、被相続人の取得の時ににおいて当該資産の客観的価額を構成する費用と認められるものでなければならない」という基準を述べて、「遺産分割は、共有にかか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、かかる遺産分割に要した費用は、一般的に当該資産の客観的価額を構成するものとは認められ(ない)」という結論を示した。

(3) 本件における清算課税説の役割

本件は、本稿のテーマである専門家報酬に関する判断を示しているから、まず、判断内容について検討する。

金子教授は、本判決について「ロジックを単純化すれば、(イ)遺産は各相続人の共有に属する、(ロ)遺産分割は共有財産の分割である、(ハ)したがって、遺産分割による財産の取得は、「資産の取得」に当たらない、という三段論法

の上に成り立っており」と分析されている⁹⁹。しかし、判決の判断構造は、上記(2)に記載したとおり、(a)「資産の取得に要した金額」は、資産の客観的価額を構成する費用でなければならない。(b)遺産分割は資産の財産価値に変動を及ぼさないから、それに要した費用は資産の客観的価額を構成しない。(c)よって、「資産の取得に要した金額」に当たらないというロジックになっているように思うのである。この点、誤解があればご指摘をいただきたい。

ひとまず、自らの理解に基づき検討すると、まず、共有財産の分配であれば財産価値が変動しないと判決は述べるが、それは必ずしも普遍的な事実ではないように思われる。もちろん、相続財産の評価においては、相続によって財産価値が変動しないことを前提としている。しかし、事実上は、そうでないケースも多々あろう。例えば、相続財産の土地の隣地を相続人自身が従前から所有している場合、当該相続人にその土地が分配されれば、分配された土地と従前から有する土地が一体化することによって、その価値に変動が生ずるであろうといったことである。加えて、判決は、財産価値に変動を及ぼす支出かどうかを、その支出が資産の客観的価額を構成するかどうかのメルクマールとしているが、厳密には両者(ある支出が財産価値に変動を及ぼすことと資産の客観的価額を構成すること)は異なる事象であるから、判断基準としては不明確な部分が残る。

さて、本件における清算課税説の位置づけを確認すると、文脈上、取得費が一般的に客観的価額を構成する費用でなければならないという解釈の根拠として用いられている。し

⁹⁹ 金子・前掲注(5)274頁。

たがって、本件では、清算課税説は、課税タイミングではなく、取得費の範囲を導くために直接用いられているから、ここまでに引き上げた判示とは異なる意義を持つものと理解できる。

5 借入金利子の取得費算入（三輪田事件）⁽⁴⁰⁾

(1) 概要

本件は、土地建物を取得するための借入金利子の取得費に算入される範囲が問題となった事例である。

納税者（甲）は、土地建物を取得するための借入金利子の全額を当該土地建物の取得費に含めるべきであると主張した。甲は、昭和46年4月16日に土地建物を購入、翌日付で購入代金に充てるための借り入れをし、同年6月6日に居住の用に供している。

(2) 判断等

最高裁は、譲渡所得について、まず、清算課税説を唱えた上で、「『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家事費に属するものはこれに含まれない」と解している。

そして、本件で問題となったのは居住用不動産であったことに鑑み、個人が不動産を居住の用に供するためにした借入金利息については、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うことができるとして、本件の借入金利子のうち当該不動産の使用開始の日以前の期間に対応するものは、「資産の取得

に要した金額」に含まれるとの判断を下した。

(3) 本件における清算課税説の役割

本件は、最高裁平成4年9月10日判決（増淵事件）⁽⁴¹⁾と並び、それまで裁判所で争われてきた固定資産を取得するための借入金利子が取得費に当たるのかどうかの長年の問題について、最高裁が判断を下したものであるとされる⁽⁴²⁾。本件に関して学説は、借入金利子が取得費に含まれる範囲について、「消極説」、「積極説」及び「中間説」の立場からの説明を試みている⁽⁴³⁾。

本件最高裁は、清算課税説を述べた後に所得税法38条1項の「資産の取得に要した金額」について、①資産の客観的価格を構成すべき取得代金及び②登録免許税等の資産を取得するための付随費用が含まれるとし、他方で③生活費や家事費は含まれないと述べている。そして、一般に居住用不動産を取得するための借入金利子は、「客観的価格を構成する金額」にも「不動産を取得するための付随費用」にも当たらず、むしろ「生活費ないし家事費」だと、つまり、①や②にも当たらず、むしろ③だと判断する。しかし、その後「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」という概念を持ち出して、それが付随費用（②）に当たるという基準を述べて、本件の借入金利子が付随費用として取得費に含まれるとの結論を導いている。つまり、本

(40) 最一小判平成4年7月14日民集46巻5号492頁。

(41) 最一小判平成4年9月10日裁判集民165号309頁。

(42) 佐藤孝一「借入金により取得した資産の譲渡に係る譲渡所得の計算（借入金利子の取得費性）」税経通信47巻13号196頁（1992年）。

(43) 福岡右武「判解」最判解民事編平成4年度284頁（1995年）。

件の判断基準は、「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」であったかという点に尽きる。

このような判決の文脈を素直に追うと、清算課税説は、「①資産の客観的価格を構成すべき取得代金」が取得費の構成要素であることという点だけにかかっている。しかし、「資産の取得に要した金額」に「資産の取得代金」が含まれるのは当然であるし、「資産の取得代金」が「資産の客観的価格を構成すべき」なのは当然である。したがって、本件における清算課税説は意味を持たない。

6 贈与に係る名義書換手数料（右山事件）⁴⁴⁾

(1) 概要等

本件は、贈与によりゴルフ会員権を取得した際の名義書換手数料を、当該ゴルフ会員権の取得費に含めることができるのか等が問題となった事例である。

納税者（甲）は、同人の父から贈与されたゴルフ会員権を第三者に譲渡する際に、贈与を受けた際に支払ったゴルフ会員権の名義書換手数料（本件手数料）を取得費に算入して所得税の確定申告をしたところ更正処分された。課税庁は、第一審において、所得税法60条1項は、贈与等により取得した資産の譲渡所得の金額の計算について、「その者が引き続きこれを所有していたものとみなす」と規定することから、当該資産の譲渡所得に係る取得費については、贈与者が当該資産を取得するのに要した金額をいうものと主張した。

(2) 判断

最高裁は、三輪田事件の判示をそのまま引用している。つまり、割賦弁済土地譲渡事件の清算課税説に続けて「『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、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」と述べている。そして、所得税法60条1項の本旨は、「増加益に対する課税の繰延にあるから、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いうべきである。」と述べた。さらに、「そして、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』（所得税法38条1項）として収入金額から控除される性質だとした上で、本件手数料は、事実関係によれば付随費用に当たるから、収入金額から控除されるべき性質のもの」だと結論づけた。

(3) 本件における清算課税説の役割

判決では、結論の直前に述べられた60条1項の解釈「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いうべきである。」の判示が結論を導く根拠だと思われるが、「そして」という接続詞で繋がれているので、判示と結論との関係が明確でない。

最高裁判所は、清算課税説を唱えるようになって以来、贈与や無償による資産移転の際に譲渡所得が生ずる、つまり無償譲渡にも譲渡所得課税があることが本来の姿だと解して

⁴⁴⁾ 最三小判平成17年2月1日裁判集民216号279頁。

いる⁴⁵⁾。そのことを踏まえて本判決を解すると、次のとおりである。すなわち、贈与を原則どおりに扱えば譲渡所得として課税され、その際の受贈者の付随費用は同人の取得費に含まれて同人の増加益から控除される。現行法によれば、贈与について譲渡所得課税を行わないという例外的扱いがされるのだが、例外に当たることを理由に贈与者及び受贈者の各増加益の合計額（原則により課税される場合）を超える増加益が把握されることは不合理である。よって、受贈者が支出した付随費用も増加益から除かれるべきである。

以上のような理解によれば、本判決の清算課税説は、榎本家事件の判示の意味内容（無償譲渡の際にも譲渡所得が生じるという原則）を忠実に踏襲していると解される。学説は、現在、個人への贈与に関して原則と例外が逆転して⁴⁶⁾、贈与等に譲渡所得が課税されないのが原則だと解しているが、最高裁では、従来の考え方が貫かれているということが、ここに明確に現れている。

いずれにせよ、本件最高裁は、本件手数料が取得費を構成する性質のものかといった線引き問題を扱っていないことに留意する必要がある。判決は、もし原則どおり譲渡所得課税が行われるなら、本件手数料は付随費用であり取得費を構成するとの前提を既においているからである。したがって、本件における清算課税説は、資産の無償移転に課税が生じるのが原則であるとの最高裁の立場を再確認するために用いられたものである。

なお、本件の控訴審においては、清算課税説を本来の意味で用いた上で、本件手数料を取得費に含めないという結論が下されている。つまり、控訴審と上告審では、清算課税説を同様に使いながらも結論が逆転しているので

ある。そのことから、本件最高裁が本来とは異なる意味で清算課税説を用いたことが確認できる。

7 代金前払いに係る利息⁴⁷⁾

(1) 概要

本件は、不動産を取得する際に、その代金を借入金によって前払いしていたものであり、その不動産を譲渡した際の譲渡所得の計算において、その借入金に係る利息について控除が認められる範囲が争われた。

納税者（甲）は、昭和37年12月8日に建物と敷地の共有持分（以下「本件資産」）を建物未完成のまま買い受ける契約を締結した。そして、その後、昭和39年4月15日に建物が完成したので、本件資産の所有権を取得した。このような状況において、甲は、内装工事が完了して資産を使用しうる状態になった日（昭和40年4月1日）に本件資産の引渡しを受けているから、それまでの利息は控除されるべきであると主張した。

(2) 判断等

裁判所は、「所得税法38条が、譲渡所得の金額の計算にあたり、資産の譲渡による収入金額から控除する取得費を、資産の取得に要した金額と設備費および改良費に限定している

⁴⁵⁾ 医師財産分与事件（本稿3事件）の調査官解説は、譲渡所得課税の趣旨を本件のように（筆者注：贈与ないし無償による資産移転の際に譲渡所得課税があると）解することは、最高裁が従前から判例としてきたところであると述べる。石井健吾「判解」最判解民事編昭和50年度222頁（1979年）参照。

⁴⁶⁾ 例えば、岡村・前掲注(25)206頁。

⁴⁷⁾ 東地判昭和46年9月30日行集22巻8・9号1356頁。

のは、譲渡所得が……増加益であり……期間計算に親しまないものであるということに立脚するものである。」との理由から、「取得費たる資産の取得に要した費用とは、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」だという判断基準を立てる。その上で、さらに「もっとも、資産購入代金の一部又は全部が前払いされる場合には、契約上の売買代金は、実際の売買代金よりも利息相当分だけ安くなるはず」であるとし、本件では、「実際の売買代金を算定するにつき、借入金に対する支払利息は、契約上の売買代金に加算されるべきことはいうまでもない。」とした。

裁判所は、以上のような考えに基づき、建物が完成した昭和39年4月15日までの支払利息を加算したものを、本件資産の実際の売買代金であるとして、その部分の支払利息が譲渡収入から除かれることを認めたのである。

(3) 検討

本判決は、清算課税説に言及せずに取得費に含まれる利息の範囲を判断している点に特徴がある。その判断構造は、「設備費および改良費」が資産価値を増大させるものだと前提をおき、所得税法38条がそれを取得費に含めると規定していることに照らして譲渡所得が増加益であり、そのために取得費は「資産の客観的価額の一部を構成する支出」であるとするものである。しかし、「設備費および改良費」への支出は、常に資産の価値を増加させるものとは限らないから、「設備費および改良費」は、必ずしも資産の客観的価額の一部を構成するとまではいえないと考える。

また、上記の点を置いたとしても、判決は、取得費が客観的価額を構成するものとの基準

を述べた後に、「売買代金」の算定を始めているが、全体の文脈及び通常用語の使用法からすると、裁判官がここで用いた「客観的価額」と「売買代金」の意義は完全に一致しておらず、後者に当たらなくとも前者に当たる可能性のある支出が存在することを前提にしていると解されるのであるが、そうだとすれば、なぜ、支払利息について客観的価額を構成するといわずに実際の売買代金に加算するまでという必要があったのか。また、仮に、支払利息が売買代金の一部と評価し得る状況にあったとしても、そこから直ちに、支払利息が「実際の売買代金」を構成するまでということではできないはずである。

時価とは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる「価額」を意味すると解されている⁴⁸⁾。そして、「価額」については、上場有価証券のように完全競争に近似する市場が存在するならともかく、不動産のような不完全競争市場の場合、現実の取引価額は、常に、当事者が主観的に決定した価格という意味での主観的価値と言わざるを得ない。もっとも、第三者間の取引であれば、他人同士が客観的に決めた価格という意味では客観的価値ということが出来るから、独立当事者間価格は、一般的には真実の価格と解されているのであって⁴⁹⁾、そうであるなら、前払いをしたという事実だけをもって、「実際の売買代金」を擬制することは許されず、支払方法にかかわらず、特段の事情がない限りは、契約価格が「実際の売買代金」と解されるべきである。また、資金の借入れが売買契約の

⁴⁸⁾ 金子宏『租税法』591頁（弘文堂、第19版、2013年）。

条件であるのならともかく、自ら借入れをすることを選択して、その支払利息を加算したものを当該不動産の価額と呼ぶのなら、それは客観的価額ではなく主観的価額である。

以上のような視点で、本件の支払利息が売買代金ないし客観的価額を構成していたのかを確認しようとしたが、判決文が一部省略されており支払利息が売買代金を構成すると言いうような特段の事情ともいべき事実が読み取れず、それが真に売買代金ないし客観的価額を構成していたのかは不明である。このような事情から、本件については、これ以上の議論を進めることができない。

8 右山事件後の遺産分割弁護士報酬事件⁵⁰

(1) 概要と判断等

本件の論点は、4事件と同じである。原告は、遺産分割によって土地、現金及び代償金を取得したが、遺産分割に要した弁護士報酬のうち土地に対応する金額（以下「本件報酬」という。）を、当該土地の取得費に含めて申告したことについて更正処分を受けた。

原審は、清算課税説を述べたあと、「『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」と述べて、6事件（右山事件）を引用することにより、4事件（遺産分割弁護士報酬事件）よりも取

得費の範囲を広げている。そして、弁護士報酬は資産の客観的価格を構成するものではないこと及び遺産分割に係る事務を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ということを理由に付随費用にも当たらないから取得費には含められないという判断を下している。

一方、控訴審は、「通常必要」という理由を判断の分水嶺としていない。判決は、「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）」といった法的性質に言及した上で、それに照らし、「遺産分割は、資産の取得をするための行為ではないから、これに要した費用（例えば、遺産分割調停ないし同審判の申立手数料）は、資産を取得するための付随費用ということもできない」との結論を出した。つまり「取得か否か」に照らしての結論である。

控訴審が追加した理由は、次のとおりである。「原審も、付随費用に該当するか否かの判断基準を、その支出がその資産の取得にとって通常必要と認められるか否かに求めている。しかしながら、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

49) 浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題」税大論叢36号104頁注223（2001年）。なお、当事者間で決定した価格とは別に客観的な価額があるとの前提で、「時価1,000の資産を600で入手して、その後時価800で譲渡すれば、保有期間中の値上がり益は生じていないが、譲渡所得は発生することになる。」との議論がある。竹下重人「譲渡所得課税の二、

三の問題点」シュトイエル 100巻109頁（1970年）参照。しかし、本稿では、客観的な価額、すなわち時価が単一ではない、あるいは、取得費は時価ではないことを前提とする東京地判平成3年2月28日（行集42巻2号341頁）（前掲注37）に鑑み、その議論には踏み込まない。

50) 東高判平成23年4月14日税資261号11668順号。

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えるべきである。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えることができる。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が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うべきである。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、困難である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。」

(2) 検討

上記6の(3)で言及したとおり、最高裁判所は、現在も、原則として無償による資産移転

に課税が生じるとの解釈を貫いている。すなわち、譲渡所得が生ずる資産の移転とは、原則として旧所得税法5条の2の「相続、遺贈又は贈与」によるものを含むとの理解である。

ひるがえって、本件控訴審では、共同相続人による遺産分割を原因とする所有権移転に関して、「資産を『取得』するための行為」に当たらないとの理由が述べられているが⁵¹⁾、問題となっているのは、譲渡所得の金額の範囲であるから、「取得」については民法解釈ではなく、所得税法33条1項の「資産の譲渡」が生ずる資産の移転に係る「取得」に当たるかどうかを基準に解すべきである。そうすると、本件の「取得」は、紛れもなく「(最高裁が考える)資産の譲渡」が生ずる資産の移転に係る「取得」に当たるのであり、ここに、相続を「資産を『取得』するための行為」に当たらないとする本件控訴審は、最高裁の考え方と矛盾していることが浮かび上がってくる。

また、控訴審は、「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」であることに着目して取得費不算入との結論を下したものであるが、それを根拠とするなら、例えば法定相続人に該当しない者が死因贈与の効力を巡って争うケースや、単に贈与契約の効力を巡って争うケース、売買契約が完全履行されずに所有権を巡って争うケースなどは、資産を「取得」する行為に当たらないとは言い難く、控訴審の理論に従えば、社会的に承認されているものである限り、専門家報酬は取得費に算入されることになる。しかし、所有権を巡る争い

⁵¹⁾ 「資産の取得」という概念は、所有権の取得よりも幅の広い概念ではないかとされている。金子・前掲注(5)275頁参照。

がどのような法形式によるものかによって、専門家報酬の取得費算入の可否に違いが生じることには合理性がない。今のところ、私は、このような専門家報酬が取得費に算入されるべきかどうかについて、明確な答えを持たないが、少なくとも「取得か否か」は基準とはなり得ないとする。その理由は、相続は、『(最高裁が考える) 資産の譲渡』が生ずる資産の移転にかかる『取得』にほかならないからである。

なお、本件控訴審は、「通常必要」という言葉を「必須」といった意味に解しているから、それとは別に「社会的に承認」という基準を示したと理解できるが⁵²⁾、そもそも、取得費に算入されるものが「必須」な支出ばかりではないことからすると、従来から「通常必要」という言葉は、「社会的に承認」という意味で用いられていたのではないか。つまり、控訴審判決の「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」の判決部分は、「社会的に承認されているもの」を「通常必要なもの」に、「当該行為に必要」を「必須」という言葉に置き換えるほうが、言葉の従来の用法、通常理解としてふさわしい。

9 小括

各判決における清算課税説の役割をまとめる。1事件(榎本家事件)、2事件(割賦弁済土地譲渡事件)及び3事件(医師財産分与事件)は、いずれも資産の移転がある場合における課税の是非、つまり課税タイミングが問題となったものである。1事件は、贈与には現に所得が生じていることを示す根拠として

用いられ、2事件は、代金の支払が長期にわたるような場合でも課税タイミングを別異に解さないことの根拠として清算課税説が用いられている。しかし、3事件の清算課税説は、判断を直接に左右する判示としては用いられていない。

そして、4事件(遺産分割弁護士報酬事件)、5事件(三輪田事件)及び6事件(右山事件)は、いずれも課税タイミングの問題ではなく、取得費の範囲が問題となった事例である。それぞれについて言及すると、4事件は、清算課税説をもって取得費の範囲を導いている。しかし、同種の論点を扱う8事件(右山事件後の遺産分割弁護士報酬事件)が下級審とはいえ6事件を引用して「遺産分割が資産を取得する行為に当たらない」というところで結論を出しているから、清算課税説から取得費の範囲を導いた事例としての4事件の価値は失われている。そして、5事件における清算課税説は、取得代金の額が客観的価額を構成することをいうために引用するだけで、判断を直接に左右する判示としては使用されていない。さらに、6事件においても、清算課税説は結論の理由には直接関係していない。

ここまでの裁判例をみる限りにおいて、清算課税説は課税タイミングを決するためのものではないという結論に達した。そして、課税タイミングの規範たる清算課税説は、譲渡所得の範囲を概念的に捉えようとする客観的価額説とは異なるものということも明らか

⁵²⁾ 本判決は、付随費用の判断基準として新たに「社会的妥当説」を示したと解されている。伊川正樹「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」立命館法学352号2645頁(2013年)参照。

となった。

事例の積み重ねによって取得費の範囲は広がる傾向があるようだから、客観的価額説に対して純所得課税原則の影響が強まりつつあると解することもできそうだが、そのような概念的な議論から具体的に取得費の範囲を線引きすることはできない。やはり、先行研究が示唆するとおり⁶³、清算課税説や客観的価額説を法的理論として用いて取得費の範囲を画することはできない。したがって、これらの概念から取得費に含まれる専門家報酬の範囲が導けるかについての答えは否である。

IV 結びにかえて

本研究の発端は、昨今の訴訟型社会への傾向に鑑み、「取得費」に含まれるべき専門家報酬の範囲を検討する必要があると考えたことにある。しかし、譲渡所得の本質を考えるうちに、譲渡所得概念や清算課税説の本質は何か、それらから譲渡所得の範囲ないし「取得費」の範囲が導けるのかといったことへと議論が広がった。また、譲渡所得概念から具体的な「取得費」の範囲を決めることはできないということや、清算課税説の位置づけは変容し、今では形骸化しているということが見えてきた。

そして、右山事件後の遺産分割弁護士報酬事件（Ⅲ 8）において裁判所は、「取得」に当

たらないとの理由で専門家報酬を取得費に算入することはできないとの結論を示す一方で、専門家報酬の取得費算入の可否を「社会的に承認」ないし「通常必要」という基準で判断することは肯定していることが確認できた。

さらに、税務行政においても、所得税基本通達60-2が「通常必要」という言葉で取得費の範囲を線引きすることを認めている。同通達の「通常必要」は、冒頭で言及したとおり所得税法施行令126条1項5号イ「通常要する」であるから、それを媒体に「通常必要」の意義を探ると、その由来は、企業会計原則に関する連続意見書にあるとされ⁶⁴、同連続意見書の三の4の(5)は、固定資産の贈与に係る資産の取得価額について「時価等を基準として公正に評価した額をもって取得価額とする。」と定めている。つまり、ここでの「通常必要」とは、「時価等」であり「時価」そのものではない。

そもそも、譲渡所得が取得時と譲渡時の純粋な価額差ということができないことは、ここまで論じてきたとおりであって、やはり、時価とは無関係に「通常必要」ないし「社会的に承認」された支出は、取得費ないし取得価額に算入する（通達に依拠すれば「できる」。）ことになるのである。

以上のような取得費の一般化された解釈によれば、争訟に絡んで取得費に算入されるべ

63) 「制度のあるべき姿を説く理念論または立法論としてはともかく、明文の規定に即して譲渡所得の概念を理解しようとする限り、規定の意味内容のすべてを、純然たる増加益清算説で説明するのは適切ではない。その画一的な主張は、人を誤導しかねない」田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究65号32頁（2002年）。他に、「所得という概念が純粋に法的なものではなく、本来経済学的なものであることを考えれば、

純粋に法的な理論のみをもって所得の本質に迫ろうとすることは不可能に近いことなのではなかろうか」中里実「譲渡所得における取得費—借入金利子」別冊ジュリスト207号82頁（2011年）。

64) 所得税法施行令126条1項は、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三（有形固定資産の減価償却について）の4（固定資産の取得原価と残存価額）の内容を敷衍している。武田〔五十嵐ほか〕・前掲注(6)3822頁参照。

き類型の専門家報酬等が生じてくる可能性は極めて高いという結論に至る。私は、直感的には、この問題に「通常必要」（社会的に承認）基準を適用することはできないと考えるが、明確な理由が見いだせない。いずれにせよ、法解釈による線引きが限界に近づいていることは明確であり、一貫した法改正が必要な時期に来ていると言わねばならない。

なお、米国では、支出の資産計上について、取引形態や支出の種類に応じて詳細な規定を置いているとされる⁵⁵⁾。すなわち、取得費あるいは譲渡所得の範囲については、概念的あるいは一般化された基準によって線引きすることが困難であることが前提となっており、ケースごとの基準が設けられているのである⁵⁶⁾。INDOPCO⁵⁷⁾以降INDOPCO Regulations⁵⁸⁾が制定されるまでの米国の議論をみれば、更な

る示唆が得られると考えている。

最後に、本稿では、譲渡所得の本質論を注視するあまりに、研究の発端たる専門家報酬の取得費算入可能性にまで十分な検討が至らなかったことを反省したい。また、論文本題の核心にまでたどり着けなかったが、タイトルは、平成26年度の科学研究費補助金（奨励研究）の当初計画のままにしたことをお断りさせて頂きたい。積み残した課題については、あらためて研究の機会を持ちたいと思う。

なお、先行研究については、注意深く取り扱わせていただいたつもりであるが、見当違いなところがあれば、どうかご批判いただきたい。

（本研究はJSPS科研費26912005の助成を受けたものです。）

55) 「INDOPCO Regulationsの第一の特徴は、資本的支出を特定するにあたって、取引形態や支出の種類に応じて詳細な規定を置き、さらに、それらの規定に該当しない場合には、資産計上が要求されないとされた点にある。」小塚真啓「資産計上の判断基準についての一考察」税法学558号（2007年）119頁。

56) 一般的な資産化の基準を、明確に、矛盾なく、管理できる基準として解釈することの困難さは、数十年に渡って認められてきた。なぜなら、裁判所は、従前の特定の事実に焦点を当てたために、

到達した結論は、しばしば調和させることが困難で、特に近年においては、重大な不確実さや論争の一因となった。Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estate and Gifts Current Trough 2011*, Part 15. ¶ 105A. 2, at 3 (2011).

57) INDOPCO v. Commissioner, 503, U.S. 79 (1991).

58) Treas. Reg. § 1.263(a)-4, Treas. Reg. § 1.263(a)-5.