

〈論文〉

## 譲渡所得の金額の計算 —取得費及び譲渡費用を中心として—

外 村 剛 一

### 〈要約〉

本稿では、第1に、最高裁平成17年2月1日判決（平成13年（行ヒ）第276号）において、名義書換手数料が、所得税法33条3項あるいは同法38条1項にいう「資産の取得費」として認められた理由、第2に、所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）において、譲渡費用の控除が認められている理由を明らかにした。

現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①有償譲渡における譲渡所得の金額の計算、②無償譲渡における譲渡所得の金額の計算、③転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算という3つの計算方法が存在している。

そして、所得税法においては、譲渡益所得説という考え方があり、譲渡益所得説によれば、譲渡所得における取得費控除は、必要経費控除と類似した機能を有している。さらに、取得費控除の機能が必要経費控除の機能と類似しているとすれば、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられる。

よって、第1に、最高裁平成17年判決において名義書換手数料が、所得税法33条3項あるいは同法38条1項にいう「資産の取得費」として認められた理由としては、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、譲渡所得の金額の計算に関して変化が生じ、「資産の取得費」の範囲が拡大している。加えて、取得費控除の機能は必要経費控除と類似している。必要経費においては、事業活動とは直接関係しない経費であっても、その控除が認められており、取得費においても資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるためである。

そして、第2に、譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であ

り、その控除は認められている。つまり、所得税法においては、資産価値の増加とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡費用の控除も認められているのである。

## 目次

はじめに

- 1 シャープ勧告と昭和25年所得税法改正(昭和25年法律第71号)
- 2 みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大
- 3 譲渡益所得説の意義
- 4 取得費と必要経費

おわりに

## はじめに

所得税法33条3項(譲渡所得の金額の計算)では、年中の総収入金額から資産の取得費及び資産の譲渡に要した費用(以下では、「譲渡費用」という)の合計額を控除したものを譲渡所得の課税標準としている。

そして、譲渡所得の課税物件である資産価値の変動あるいは市場の動向によって生じるキャピタル・ゲインでは、資産価値を増加させ、資産の値上り益に直接影響を与える支出(以下では、「資産価値の増加と直接関係する支出」という)が所得税法33条3項にいう「資産の取得費」であると考えられる<sup>1</sup>。さらに、資産の取得費の具体的な内容としては、所得税法38条1項において、資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の合計額としている。なお、「資産の取得に要した金額」とは、「取得価額」と同義である<sup>2</sup>。

よって、資産価値の増加とは直接関係しない、資産を取得するあるいは維持管理するといった支出は、資産の取得費としては認められない<sup>3</sup>。

---

1 佐藤英明(2019)『スタンダード所得税法(第2版補正版)』弘文堂110-111頁参照。課税実務においては、土地等と共に取得した建物等の取壊し費用等(所得税法基本通達38-1)、所有権等を確保するために要した訴訟費用等(所得税基本通達38-2)などが取得費として認められている。

2 佐藤・前掲注1)110頁参照。

3 岩崎政明教授は、「資産の保有に要した費用(固定資産税、借入金利子、火災保険料、維持管理費など)や資産の譲渡に要した諸費用(仲介手数料、登記登録費用など)は、いずれも資産価値を増加させる直接的な要因ではない」と述べられている(岩崎政明(1997)「土地改良区内の土地の譲渡にあたって土地改良法に基づき支払った決済金の譲渡費用算入の可否」『自治研究』第73巻第7号、120頁参照)。

しかし、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（平成 13 年（行ヒ）第 276 号）<sup>4</sup>（以下では、「最高裁平成 17 年判決」という）では、父親が息子へゴルフ会員権を贈与した際に、息子がゴルフ会員権を取得するために支出した名義書換手数料が、資産の取得費（資産の取得に要した金額）に認められた<sup>5</sup>。

この判決の一因として、所得税法 59 条 1 項にいうみなし譲渡所得課税（無償譲渡の際、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインに対する清算課税）の縮小と所得税法 60 条 1 項にいう取得費の引き継ぎ（無償譲渡の際、受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぎ、贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲインへの清算課税は繰り延べられる）の拡大が挙げられる<sup>6</sup>。そして、これに伴って、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）においても何らかの変化が生じていると考えられる。

加えて、所得税法 33 条 3 項にいう「譲渡費用」も資産価値の増加と直接関係する支出ではないが、譲渡所得の金額の計算上、その控除が認められている<sup>7</sup>。

そこで本稿では、第 1 に、最高裁平成 17 年判決において、名義書換手数料が、所得税法 33 条 3 項あるいは同法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」として認められた理由、第 2 に、所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額の計算）において、譲渡費用の控除が認められている理由を明らかにする。

そのためには、まず、所得税法における譲渡所得の金額の計算についてシャープ勧告と昭和 25 年所得税法改正（昭和 25 年法律第 71 号）から考察する。次に、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引継ぎの拡大に伴う所得税法における譲渡所得の金額の計算に関する変化を考察していく。そして、所得税法の条文構成についても考察する。さらに、所得税法には取得費と類似するものとして必要経費があり、取得費と必要経費との類似性を考察し、最後に、上記した 2 つの理由を明らかにしていく<sup>8</sup>。

---

4 『訴訟月報』52 卷 3 号 1034 頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号 28100311。本判決の評釈としては、手塚真啓「判批」中里 実ほか編『租税判例百選〈第 7 版〉』92 頁、92 頁（2021）及び品川芳宣（2005）「受贈資産を譲渡した場合の取得費の範囲—ゴルフ会員権の名義書換料の取得費性—」『TKC 税研情報』第 14 卷第 4 号、133 頁等がある。

5 従来、名義書換手数料については、個人的な消費のための支出、家事費であると考えられる（佐藤・前掲注 1）111、268 頁参照）。課税庁は、最高裁平成 17 年判決を受けて、所得税基本通達 60-2（贈与等の際に支出した費用）を発遣した（森谷義光ほか共編（2016）『所得税基本通達逐条解説〈平成 26 年度版〉』大蔵財務協会 706-707 頁参照）。

6 佐藤・前掲注 1）144 頁参照。

7 同上 111 頁参照。所得税基本通達 33-7（譲渡費用の範囲）では、譲渡費用として、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などを例示している。

8 なお、本稿では、譲渡所得に関する所得控除及び税額控除等は省略している。そして、以下では、

## 1 シャウプ勧告と昭和25年所得税法改正(昭和25年法律第71号)

### (1) シャウプ勧告における譲渡所得課税

昭和24年に発表されたシャウプ勧告では、譲渡所得課税に関して以下のように述べられている<sup>9</sup>。

「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の1年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来ならば課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとすることである。」<sup>10</sup>

この勧告によれば、キャピタル・ゲインに対する課税に関しては、原則として、納税者が、その資産を売却して、キャピタル・ゲインが現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って譲渡所得課税すべきものと述べている。

他方、「有償譲渡の納税者と無償譲渡の納税者間における課税の公平(以下では、「納税者間の公平」という)」と「無償譲渡をすることによるキャピタル・ゲインに対する課税繰延の防止(以下では、「課税繰延の防止」という)」を目的として特例的に、無償譲渡の際にキャピタル・ゲインに対する清算課税を予定していたと推測できる。

そして、シャウプ勧告を受けた「昭和25年税制改正及び資産評価に関する要綱」によると、「相続又は贈与等による資産の移転があつた場合においては、原則として譲渡所得又は山林所得を計算して課税すること。」<sup>11</sup>としている。続けて、「昭和25年所得税法の一部を改正する法律案外5法律案に対する提案理由説明」では、「相続又は贈与等に因り資産の譲渡があつた場合におきましては、少額の場合を除き、原則としてその時において譲渡所得又は山林所得が実現したものと考へまして譲渡所得又は山林所得を計算して課税することといたしま

---

「贈与者等の保有期間中のキャピタル・ゲイン」については、「キャピタル・ゲイン」という。

9 シャウプ勧告とは、現代の日本税制の基礎となった報告書である(金子 宏(2019)『租税法〈第23版〉』弘文堂59-61頁参照。)

10 福田幸弘監修(1985)『シャウプ税制勧告』霞出版社311頁。

11 大蔵省編(1952)『昭和の税制改正』大蔵省財務協会225頁。

した。」<sup>12</sup>と述べている。

さらに、これらを受けて制定されたものが改正後の所得税法5条の2（みなし譲渡所得課税）及び9条1項8号（譲渡所得の金額の計算）である（〔条文資料1〕参照）<sup>13</sup>。当時、みなし譲渡所得課税を適用すべき場合を相続及び遺贈と贈与さらに低額譲渡としていた（〔条文資料1〕参照）<sup>14</sup>。

また、これに関連して、受贈者等が相続等により取得した資産については、受贈者等が相続や贈与時にその時の価額により取得したものとみなすこととしていた（所得税法10条4項、〔条文資料1〕参照）<sup>15</sup>。

シャウプ勧告を受けた昭和25年所得税法改正においては、無償譲渡の際には、所得税法5条の2によってみなし譲渡所得課税が適用され、キャピタル・ゲインは清算課税されていた。これによって、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的が達成されていた（所得税法60条1項のような規定は存在していなかった。）。しかし、現行所得税法においては、無償譲渡の際に、贈与者等に所得税法59条1項というみなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法60条1項によって受贈者等は取得費を引き継ぎ、キャピタル・ゲインへの清算課税は課税繰延される。つまり、所得税法60条1項が適用された場合には、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的は達成されない。

#### [条文資料1]

##### 昭和25年所得税法第5条の2

相続、遺贈又は贈与に因り第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の移転があつた場合においては、相続、遺贈又は贈与の時に於いて、その時の価額により、同項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

2 前項の規定は、相続、遺贈又は贈与があつた場合において、相続開始の時に於いて被相続人が有していた資産の価額から被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公

12 昭和25年2月24日、衆議院委員会における池田勇人大蔵大臣の意見である（同上、239-240頁。）。

13 舘 圭吾（2019）「相続税と所得税の関係・再論」『神戸大学法学雑誌』第69巻第1号、65頁及び村山達雄（1950）「改正所得税法の解説（1）」『財政』第15巻第8号、80-81頁並びに所得税法の一部を改正する法律・御署名原本・昭和25年・法律第71号、国立公文書館、請求番号：御32458100、6、10頁かつ武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）2493頁。なお、以下では、国立公文書館に関する資料は、請求番号と頁数のみを記載する。

14 御32458100、6頁参照。

15 御30223100、11-13頁、御32458100、13-14頁及び村山・前掲注13）82頁参照。

租公課を含む。)の金額及び葬式費用を控除した金額が30万円以下であるとき又はその年中に同一人に対してなした贈与に係る資産の価額が3万円以下であるときは、これを適用しない。

3 著しく低い価額の対価で第9条第1項第7号又は第8号に規定する資産の譲渡があつた場合においては、その譲渡の時における価額により、当該資産の譲渡があつたものとみなして、この法律を適用する。

#### 昭和25年所得税法第9条

所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計額 (以下総所得金額という。)による。

8 資産の譲渡に因る所得 (前号に規定する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。以下譲渡所得という。)は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額

#### 昭和25年所得税法第10条

4 第9条第1項第7号又第8号の規定の適用については、相続、遺贈又は贈与に因り取得した同項第7号又は第8号に規定する資産は、相続人、受遺者又は受贈者が、相続、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、取得したものとみなす。

### (2) 昭和25年所得税法改正 (昭和25年法律第71号) と譲渡所得の金額の計算

上記したシャウプ勧告によれば、資産を売却して、キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものと勧告している。この理由としては、現代は様々な市場が存在し、かつ、一般物価水準が安定しないので、現実に発生所得に対して課税することは不可能である。そのためになんらかの適切な機会 (課税適状) をとらえ、これを課税時期として、それまでに発生しているキャピタル・ゲインを清算し、課税するということになる<sup>16</sup>。この課税機会として、譲渡が適切であるのは、通常はそれによって資産のキャピタル・ゲインが実現 (realize) される、すなわち、金銭等流動性のある資産と交換されるからである<sup>17</sup>。この実現によって、キャピタル・ゲインが市場を通じて客観的に算定され、かつ、納税者は納税資金を得ることができる。この理由から、キャピタル・ゲインが実現した際に課税する、すなわち、有償譲渡は、譲渡所得課税における原則とされてきたか

16 岡村忠生「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選 (第3版)』60頁、60頁 (1982) 参照。

17 同上60頁参照。

らである。

そして、昭和25年所得税法改正時の所得税法9条1項8号（譲渡所得の金額の計算）には、「譲渡に関する経費」という文言が存在した。この「譲渡に関する経費」とは、「譲渡を実現するために直接必要な支出を意味する」と判断されている（最高裁昭和36年10月13日（昭和35年（オ）第437号）<sup>18</sup>）。

なお、昭和25年所得税法改正時の所得税法9条1項8号にいう「譲渡に関する経費」とは、現行所得税法33条3項（譲渡所得の金額の計算）にいう「譲渡費用」と同義であると考えられる（〔条文資料1〕参照<sup>19</sup>）。

よって、譲渡所得課税の原則としては、キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現する有償譲渡を示しており、所得税法9条1項8号にいう「譲渡に関する必要の経費（以下では、「譲渡費用」という）」とは、有償譲渡の際における（譲渡を実現する際の）譲渡所得の金額の計算において控除されるものであると考えられる。

他方、上記したシャープ勧告によれば、無償譲渡への課税の趣旨は、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」の観点から、特例的に、資産価値の変動あるいは市場の動向によってすでに発生しているキャピタル・ゲイン（客観的な価値の価額差）を課税物件として、贈与または相続によって、資産が他者へ移転した場合に、その時点の譲渡所得の金額を計算するというものである。

そして、無償譲渡に関しては、対価を伴わない財産の移転であり、有償譲渡とは異なり、売却等に伴う手数料等といった譲渡費用は必要としない。よって、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算では、「譲渡費用」は考慮しない。

ここまでのことから、すでに発生しているキャピタル・ゲインを求めるために必要な資産価値の増加と直接関係する支出は、取得費（取得価額＋設備費＋改良費）だけであり、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算では、取得費のみが控除される。

さらに、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算では、実際に収入金額を得ていないために、時価を収入金額とみなしていた<sup>20</sup>。

これらのことから、昭和25年所得税法改正時の所得税法においては、①キャピタル・ゲイ

---

18 『訟務月報』第8巻第3号470頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号21015390。本判決は、旧所得税法9条1項8号の収入金額の意義について争われた事案であり、本判決の評釈としては、須貝脩一（1962）「譲渡所得に関する収入金額」『シュトイエル』第5号、22頁等がある。

19 渡辺 充（2007）「農地を転用譲渡した際に土地改良区に支払った決済金等が所得税法33条3項にいう『資産の譲渡に要した費用』に当たるとされた事例」『判例時報』1953号、186頁参照。

20 村山・前掲注13）80-82頁参照。

ンを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－取得費－譲渡費用）（所得税法9条1項8号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点から資産価値の変動あるいは市場の動向によってすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して清算課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法9条1項8号及び5条の2並びに10条4項）」という2つの計算方法が存在していたと推測できる。

なお、昭和25年所得税法改正時において、譲渡所得の金額の計算が2つ存在していた理由としては、昭和25年所得税法改正以前、所得税法においては、みなし譲渡所得課税は制定されておらず、現行所得税法60条1項に類似した規定が存在していたからである（昭和21年法律第14号所得税法12条7項、昭和22年法律第142号所得税法10条5項、[条文資料2]参照)<sup>21</sup>。

つまり、昭和25年所得税法改正においてみなし譲渡所得課税が制定される以前は、所得税法上、譲渡所得の金額の計算では、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算は存在せず、自然と有償譲渡における譲渡所得の金額の計算に限られていた。そして、昭和25年所得税法改正においてみなし譲渡所得課税が制定され、無償譲渡における譲渡所得の金額の計算が追加されたことによって、所得税法上、譲渡所得の金額の計算については、2つの計算方法が存在することになったと推測できる。

#### [条文資料2]

##### 昭和21年所得税法第12条

7 第1項第11号及前項ノ規定ノ適用ニ付テハ相続、贈与又ハ遺贈ニ因リ取得シタルモノハ相続人、受贈者又ハ受遺者ガ引継キ之ヲ有シタルモノト看做シ譲渡後相続ノ開始アリタル場合ニ於テハ被相続人ノ為シタル譲渡ハ之ヲ相続人ノ為シタル譲渡ト看做ス

##### 昭和22年所得税法第10条

5 前条第1項第7号及び前項の規定の適用については、相続、贈与又は遺贈に因り取得した資産は、相続人、受贈者又は受遺者が引き続きこれを有していたものとみなす。

21 御 29484100、3頁及び御 30223110、11-13頁参照。



## 2 みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大

### (1) 所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項の沿革

現行所得税法 59 条 1 項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲は、制定当初（昭和 25 年法律第 71 号）の適用範囲（相続及び遺贈と贈与さらに低額譲渡）と比較するとかなり限定的である。そして、みなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項（取得費の引き継ぎ）が適用される。

みなし譲渡所得課税と取得費の引継ぎについては、昭和 40 年所得税法改正（昭和 40 年法律第 33 号）において、所得税法 59 条 1 項及び 60 条 1 項が同時に制定された（〔条文資料 3〕参照）<sup>22</sup>。この改正によって、所得税法 59 条 1 項が適用される者として、①贈与（相続人に対する死因贈与を除く。）、②限定承認に係る相続、③限定承認に係る遺贈、④低額譲渡があった。そして、この場合の受贈者等は、当該資産をその取得の時点における価額に相当する金額により取得したものとみなされた（所得税法 60 条 2 項、〔条文資料 3〕参照）。

他方、みなし譲渡所得課税が適用されない場合には、所得税法 60 条 1 項によって受贈者等は贈与者等の取得費を引き継ぐことになっていた。所得税法 60 条 1 項が適用される者としては、①税務署長に対して所得税法 59 条 1 項 1 号に掲げる贈与、相続又は遺贈に関するみなし譲渡所得課税を適用しない旨の書面を提出する、②所得税法 59 条 1 項 1 号にいう贈与、相続又は遺贈以外の無償譲渡、③税務署へみなし譲渡所得課税を適用しない旨の書面の提出があり、かつ山林所得、譲渡所得又は雑所得の金額の計算上損失が生じている低額譲渡、があった（〔条文資料 3〕参照）。そして、所得税法 60 条 1 項が適用された場合には、受贈者等は引き続き資産を所有していたものとみなされ、キャピタル・ゲインへの清算課税は繰り延べられることになっていた。

#### [条文資料 3]

##### 昭和 40 年所得税法第 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

22 武田・前掲注 13) 4295、4313 の 3 頁及び御 42012100、100-103 頁参照。

- 一 贈与（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るもの以外のもの及び相続人に対する特定遺贈を除く。）
- 二 著しく低い価格の対価として政令で定める額による譲渡
- 2 前項の規定は、同項第1号に掲げる贈与若しくは同項第2号に掲げる譲渡（個人に対する贈与又は譲渡に限る。）をした居住者、同項第1号に掲げる相続に係る相続人又は同号に掲げる遺贈（個人に対する遺贈に限る。）をした居住者に係る相続人が、政令で定めるところにより、税務署長に対し、同項の規定の適用を受けない旨及び当該贈与、譲渡、相続又は遺贈に関する明細を記載した書面を提出したときは、適用しない。

**昭和40年所得税法第60条（贈与等により取得した資産の取得費等）**

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第1項に規定する資産を譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

- 一 贈与、相続又は遺贈（前条第1項第1号に掲げる贈与、相続又は遺贈については、同条第2項に規定する書面の提出があった場合に限る。）
- 二 前条第1項第2号に掲げる譲渡（同条第2項に規定する書面の提出があり、かつ、当該譲渡に係る対価の額が当該譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たない場合に限る。）
- 2 居住者が前条第1項各号に掲げる贈与、相続若しくは遺贈又は譲渡により取得した資産で同項の規定の適用があったものを譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなす。

その後、昭和48年所得税法改正（昭和48年法律第8号）によって現行所得税法59条1項及び60条1項の規定内容となった<sup>23</sup>。

この改正によって、所得税法59条1項が適用される者として、①法人に対する贈与、②限定承認に係る相続、③法人に対する遺贈、④個人に対する包括遺贈で限定承認にかかるもの、⑤法人への低額譲渡、がある。そして、②、④の受贈者等は、当該資産をその取得の時に

23 武田・前掲注13) 4295頁及び4313の3-4314頁並びに御46241100、4頁参照。

おける価額に相当する金額により取得したものとみなされる（所得税法 60 条 2 項、[ 条文資料 4 ] 参照）。

他方、所得税法 60 条 1 項が適用される者として、①法人以外への贈与、②限定承認以外の相続、③限定承認以外の遺贈、④個人への低額譲渡、がある。そして、この場合、受贈者等は引き続き資産を所有していたものとみなされ、キャピタル・ゲインへの清算課税は繰り延べられる（[ 条文資料 4 ] 参照）<sup>24</sup>。

#### [ 条文資料 4 ]

##### 昭和 48 年所得税法 59 条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）

次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）

二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）

2 居住者が前項に規定する資産を個人に対し同項第 2 号に規定する対価の額により譲渡した場合において、当該対価の額が当該資産の譲渡に係る山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上控除する必要経費又は取得費及び譲渡に要した費用の額の合計額に満たないときは、その不足額は、その山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上、なかつたものとみなす。

##### 昭和 48 年所得税法第 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）

居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

一 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。）

24 武田・前掲注 13) 4295、4313 の 3-4314 頁、御 42012100、100-103 頁、御 46241100、4 頁参照。

二 前条第2項の規定に該当する譲渡

- 2 居住者が前条第1項第1号に掲げる相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時ににおける価額に相当する金額により取得したものとみなす。

よって、昭和40年から現行制度までの所得税法59条1項及び60条1項の改正を考察すると、所得税法59条1項(みなし譲渡所得課税)の適用範囲の縮小とともに所得税法60条1項(取得費の引き継ぎ)の適用範囲は拡大している。

なお、みなし譲渡所得課税が縮小された理由としては、課税庁担当者の説明によれば、理論としては、「納税者間の公平」と「課税繰延の防止」という目的を達成するためにみなし譲渡所得課税は必要であるが、常識や国民感情からは受け入れられないという理論ではない理屈でみなし譲渡所得課税の適用範囲は縮小されてきた<sup>25</sup>。

## (2) 譲渡所得における金額の計算の変化

昭和25年所得税法改正(昭和25年法律第71号)によれば、①「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算(総収入金額-(取得費+譲渡費用))」と、②「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算(時価-取得費)」という2つの計算方法が存在していた。

しかし、現行制度に至っては、所得税法59条1項(みなし譲渡所得課税)の適用範囲は縮小され、これに伴い所得税法60条1項(取得費の引き継ぎ・キャピタル・ゲインへの課税繰延)の適用範囲が拡大してきた。つまり、所得税法60条1項によって、①法人以外への贈与、②限定承認以外の相続、③限定承認以外の遺贈、④個人への低額譲渡、という無償譲渡にはみなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡(贈与者等が受贈者等へ資産を無償譲渡した(①-④)後の第三者へ当該資産を有償譲渡)した際の譲渡所得における金額の計算」という計算方法が存在することになったと考えられる<sup>26</sup>。

そして、取得費の引き継ぎによって、贈与者等における資産の取得の時期も引き継がれることになる。その結果、資産の保有期間(所得税法33条3項一号及び二号)については、贈与者等と受贈者等の保有期間が通算されることとなる<sup>27</sup>。保有期間が通算されることによ

25 掃部 實(1954)「所得税法の改正について」『税経通信』第9巻第5号、39頁及び柿谷昭男(1962)「所得税制の整備に関する改正」『税経通信』第17巻第6号、49頁参照。

26 佐藤・前掲注1)123-130頁参照。

27 同上128頁参照。

て、転々譲渡の課税物件は、課税繰延されたキャピタル・ゲインと受贈者等が無償譲渡によって取得した資産を第三者へ有償譲渡するまでに発生していたキャピタル・ゲインを合わせたものになる。

さらに、課税物件であるキャピタル・ゲインの範囲が拡大したことによって、所得税法 33 条 3 項あるいは所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」は、「贈与者等の取得費」に「受贈者等の取得費（資産の取得に要した金額 + 設備費 + 改良費）」を加えたものになる。

ここまでのことから、転々譲渡の際の受贈者等における譲渡所得の金額の計算では、「総収入金額 - 取得費（贈与者等の取得費 + 受贈者等の取得費） - 譲渡費用」という計算方法が考えられる（所得税法 33 条 3 項及び 38 条 1 項並びに 60 条 1 項）。

最高裁平成 17 年判決では、譲渡所得の課税物件を課税繰延されたキャピタル・ゲインと受贈者等のキャピタル・ゲインを合わせたものと捉え、受贈者が無償譲渡（個人間贈与）によって資産を取得した際の名義書換手数料は、受贈者が無償譲渡によって取得した資産を、第三者へ有償譲渡した際における譲渡所得の金額の計算において、受贈者が資産を取得するために必要な付随費用（資産の取得に要した金額）であると判断し、所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得費」に該当すると判断された。これは「転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算」を採用したものであると考えられる。

### 3 譲渡益所得説の意義

所得税法は、基本的には、実際の収入金額と実際の支出した取得費及び譲渡費用の額との差額をもって、譲渡所得とする建前を採用している（所得税法 33 条 3 項及び 36 条 1 項）。また、取得費と並んで譲渡費用も掲げていることからすると、資産価値の増加とは直接関係しない支出を控除することも認めていることになる（所得税法 33 条 3 項）。

つまり、所得税法 33 条 1 項の譲渡所得については、所得税法上の条文構成に注目する必要がある。

そして、所得税基本通達 33-7（譲渡費用の範囲）の課税庁担当者の説明において「本通達では、法第 33 条第 3 項に規定する『資産の譲渡に要した費用』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、として例示的に掲げている。なお、運搬費とは、譲渡資産に係る運搬費をいうのであるから、例えば、住宅を譲渡した場合の引越費用は、運搬費に該当しないことに注意する必要がある。また、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られることとしている。」<sup>28</sup>と述べられている。

つまり、所得をより多く得るためには、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も必要である。よって、譲渡所得の課税標準は実際の収入金額から所得を得るために寄与したと認められる支出を控除した金額をもって税負担が可能な所得(貨幣財を伴った担税力ある所得)としなければならない。

このように、譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際に支出した金額を控除した譲渡差益を譲渡所得の課税標準とする考え方を譲渡益所得説という<sup>29</sup>。

## 4 取得費と必要経費

### (1) 純所得課税説と譲渡益所得説

東京高裁昭和61年2月26日判決(昭和60年(行コ)第40号)<sup>30</sup>では、「所得税法は、基本的には、現実の収入金額と実際に支出した取得費との差額をもって譲渡所得金額とする建前をとっているので、この点において既に客観的な価格差を把握するという要請は後退しているとみざるを得ない。・・・譲渡所得金額の算定に当たって譲渡ないし所得に要した費用を控除することを認めることは、その分だけ値上り益が生じなかったという見方をとれば、値上り益に対する課税という譲渡所得課税の本質と何ら矛盾することはないということができ

28 森谷・前掲注5) 209-210頁。

29 竹下重人(1970)「譲渡所得課税の二、三の問題点」『シュトイエル』第100号、109頁参照。田中治教授は、キャピタル・ゲイン課税と現行税制をどう理解すべきか、という点については、①みなし譲渡所得課税については、今日では、きわめて例外的な制度といわざるをえない、②納税者の具体的な租税支払能力への配慮の必要性、③課税標準計算における収入金額の算定の可能性などを考慮するならば、基本的には、譲渡益所得説に立つべきであろうと考えられている(田中 治(1993)「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税〈租税理論研究叢書3〉』谷沢書房69頁参照)。他方、金子 宏教授は、譲渡益所得説に関して、「通常の取引の場合、すなわち、資産を時価で取得し、後にそれを時価で譲渡した場合の譲渡益の性質が何であるのかについて触れていない」として、批判されている(金子 宏(2012)『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣217頁参照)。

30 『訟務月報』第32巻第10号2415頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号22001080。本判決は、借入金により資産を取得した者につき使用開始までの借入金利息の取得費算入を認めることは、自己資金で資産を購入した者とを差別するものであるとして争われた事案であり、評釈としては、遠藤さきみ「判批」金子 宏ほか編『租税判例百選〈第3版〉』68頁、68頁(1992)等がある。

るが、値上り益というものは純粋な価値の増加であるとみた場合には、必ずしも譲渡所得課税の本質に由来するものとはいえず、むしろ純所得（ネット・インカム）に対する課税という所得課税の基本的原則がここにも採り入れられているものとみるべきこととなろう」と判示している。これによると、譲渡所得の金額は、現実の収入金額から実際に支出した取得費との差額であると捉えており、この考え方は、純所得課税に類似していると判断している。

つまり、譲渡益所得説については、収入金額から、実際に支出した金額を控除したものを課税標準とするという点に着目して、収入金額から、収入金額を得るために要した費用、すなわち必要経費を控除した純所得を課税標準とすべきである、という純所得課税説の一種であると考えられている<sup>31</sup>。

そして、譲渡差益の計算において控除される取得費については、「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。」<sup>32</sup>と考えられている。

つまり、取得費については、所得税法上の純所得を計算する過程で控除される必要経費（投下資本の回収部分）と類似しており<sup>33</sup>、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる<sup>34</sup>。

## （2）所得税法における必要経費控除

必要経費については、所得税法 37 条 1 項において、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（中略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（中略）の額とする。」と規定されているが、所得税法上、明確な定義規定を設けていない。

必要経費の意義としては、通説では、所得を得るために特定の経済活動（所得稼得活動・事業活動）と直接の関連性を有し、それを行なうために、客観的にみて必要な支出をいうと

---

31 谷口勢津夫（2012）『税法講義〈第3版〉』弘文堂。303頁参照。

32 金子・前掲注 29）250頁。

33 谷口・前掲注 31）303頁参照。

34 金子・前掲注 29）250頁参照。水野忠恒教授も金子 宏教授の意見に賛同されている（水野忠恒（2002）「譲渡所得の取得価額」『日税論集』第50巻、64頁参照）。

考えられている<sup>35</sup>。そして、必要経費の要件としては、「経済活動との直接関連性(事業の業務との直接関連性)」及び「経済活動を行う上での通常必要な支出(業務の遂行上通常必要な支出)」という2つの要件がある<sup>36</sup>。

他方、必要経費については、事業活動とは直接関係しない支出が必要経費と認められており、具体的には、以下の2点が挙げられる。

第1に、従来の裁判例では、必要経費には、「事業の業務との直接関連性」及び「業務の遂行上通常必要な支出」という2要件が求められていた(青森地裁昭和60年11月5日判決(昭和59年(行ウ)第3号))<sup>37</sup>。しかし、東京高裁平成24年9月19日判決(平成23年(行コ)第298号)<sup>38</sup>では、弁護士が事業とは直接関係しない弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用については、「弁護士個人の事業の業務との直接関連性はないといっても、弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができれば、それは弁護士としての事業所得の必要経費に該当する」と判断され、「業務の遂行上通常必要な支出」のみを必要経費の該当要件とした<sup>39</sup>。

第2に、事業用の不動産、たとえば賃貸用の不動産を購入してこれを賃貸業に使用した場合には、不動産の取得の際に納付した登録免許税は不動産所得の必要経費として扱われてきた(大阪地裁平成29年3月15日(平成27年(行ウ)第461号))<sup>40</sup>。これに対して、相続や

35 佐藤・前掲注1)266頁参照。

36 金子 宏(2019)『租税法(第23版)』有斐閣314頁参照。

37 『税務訴訟資料』第147号326頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号22000980。本判決は、原告(医療を事業とする者)が借入金の一部を長男の学費として、事業専用預金口座を経由して長男へ送金した。原告はこれに関連する借入金利息を事業所得の必要経費として申告したが、課税庁においては認められなかった事案である。

38 『判例時報』第2170号20頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号25482739。本判決の評釈としては、品川芳宣(2013)「弁護士会役員が会活動に係る懇親会費等の必要経費性(判例解説)」『TKC 税研情報』第22巻第1号、21頁等がある。

39 課税庁は上告したが、最高裁平成26年1月17日判決(平成25年(行ヒ)第92号)において受理されなかった。

40 『訟務月報』第64巻第2号260頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号25562470。本判決は、賃貸業務の用に供されていた建物及びその敷地である土地を贈与により取得した際に受贈者が納付した贈与税を、受贈者が建物の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるのかが争われた事案であり、本判決の評釈としては、阿部雪子(2018)「賃貸用不動産に係る贈与税の必要経費該当性」『ジュリスト』第1527号、140頁がある。



贈与により同様の資産を取得した場合の登録免許税については、相続あるいは贈与という「事業以外の行為」のための支出であり、これは、家事費であるという判断から、必要経費としては認められていなかった（大阪高裁平成10年1月30日（平成9年（行コ）第6号））<sup>41</sup>。しかし、最高裁平成17年判決が、非業務用資産が贈与された場合に、受贈者が支払った名義書換手数料を資産の取得費として認めたことから、課税実務においても事業用資産を相続あるいは贈与により取得した場合に納付する登録免許税も、必要経費として認められることになった（所得税基本通達37-5（固定資産税等の必要経費算入）（注）1）<sup>42</sup>。

これらのことから、所得税法では、事業活動と直接関係しない経費であっても、その控除が認められている。このことは、譲渡所得においても同様であり、たな卸資産の譲渡及び、営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡として事業所得に含まれると考えられるもの（所得税法33条2項）以外の態様の譲渡であっても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められるべきである<sup>43</sup>。

## おわりに

昭和24年に発表されたシャープ勧告を受けて昭和25年所得税法改正（昭和25年法律第71号）がなされた。この改正当時、所得税法においては、①「キャピタル・ゲインを現金または他のより流動的な形態で実現した段階で課税するという「有償譲渡における譲渡所得の金額の計算（総収入金額－取得費（取得価額＋設備費＋改良費）－譲渡費用）（所得税法9条1項8号）」と、②「納税者間の公平」及び「課税繰延の防止」の観点からすでに発生しているキャピタル・ゲインに対して課税する「無償譲渡における譲渡所得の金額の計算（時価－取得費）（所得税法9条1項8号及び5条の2並びに10条4項）」という2つの計算方法が存在していた。

また、所得税法59条1項及び60条1項の改正の沿革を考察すると、所得税法59条1項（みなし譲渡所得課税）の適用範囲の縮小とともに所得税法60条1項（取得費の引き継ぎ・キャ

---

41 『税務訴訟資料』第230号337頁。『TKC LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース』文献番号28050924。本判決は、受贈者が贈与によって取得した際に納付した宅地の登録免許税を、受贈者が宅地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるのかが争われた事案である。

42 佐藤・前掲注1）275頁参照。

43 水野忠恒（1980）「譲渡所得の取得費と資産購入のための借入金利子」『税務事例』第12巻第4号、10-11頁参照。水野忠恒教授は、「所得税法38条1項では、譲渡所得の取得費の内容については設備費及び改良費を含めており、資産の値上り、すなわち、所得との結びつきをむしろ広く解していると考えられる。」と述べられている（同（1980）「譲渡所得の取得費と資産購入のための借入金利子」『税務事例』第12巻第4号、11頁参照）。

ピタル・ゲインへの課税繰延)の適用範囲は拡大してきた。つまり、所得税法60条1項が適用されると、ある範囲の無償譲渡に対しては、みなし譲渡所得課税は適用されなくなった。これによって、「転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算(総収入金額-取得費(贈与者等の取得費+受贈者等の取得費)-譲渡費用)」という計算方法が存在することになった(所得税法33条3項及び38条1項並びに60条1項)。

これらのことから、現行所得税法における譲渡所得の金額の計算に関しては、①有償譲渡における譲渡所得の金額の計算、②無償譲渡における譲渡所得の金額の計算、③転々譲渡した際の譲渡所得における金額の計算という3つの計算方法が存在している。

さらに、所得税法上の条文構成に注目すると、譲渡所得の課税標準は実際の収入金額から所得を得るために寄与したと認められる支出(譲渡する者の努力あるいは手腕等による支出)を控除した金額をもって税負担が可能な所得(貨幣財を伴った担税力ある所得)であると考えられる(所得税法33条3項及び36条1項)。このように譲渡所得の金額の計算を有償譲渡に限定し、実際の収入金額から実際の支出した金額を控除した譲渡差益を課税標準とする考え方を譲渡益所得説という。

譲渡益所得説については、収入金額から必要経費を控除した純所得を課税標準とする純所得課税説の一種であると考えられ、譲渡所得における取得費控除は、事業所得や不動産所得における必要経費控除と類似した機能を有していると考えられる。そして、取得費控除の機能が必要経費控除の機能と類似しているとすれば、必要経費には事業活動とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡所得においても、資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられる。

よって、第1に、最高裁平成17年判決において名義書換手数料が、所得税法33条3項あるいは同法38条1項にいう「資産の取得費」として認められた理由としては、現行所得税法においては、みなし譲渡所得課税の縮小と取得費の引き継ぎの拡大に伴って、譲渡所得の金額の計算に関して変化が生じ、「資産の取得費」の範囲が拡大している。さらに、取得費控除の機能は必要経費控除と類似している。必要経費においては、事業活動とは直接関係しない経費であっても、その控除が認められており、取得費においても資産価値の増加と直接関係しない支出の控除も認められると考えられるためである。

そして、第2に、譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用の控除が認められている理由としては、所得税法が譲渡益所得説を採用しているとすれば、譲渡する者の努力あるいは手腕等といった資産価値の増加とは直接関係しない支出も、より多くの所得を得るためには必要であり、その控除は認められている。つまり、所得税法においては、資産価値の増加とは直接関係しない支出の控除が認められており、譲渡費用の控除も認められているのである。

【参考文献（本文で記載したものは除く）】

- 伊川正樹（2013）「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」『税法学』第569号。
- 一高龍司（2007）「譲渡所得における資産の取得に要した金額の意義」『民商法雑誌』第133巻第3号。
- 大塚正民（1976）「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連（1）」『税法学』第306号。
- （1976）「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連（2・完）」『税法学』第307号。
- 金子 宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣。
- 渋谷雅弘（2002）「相続・贈与と譲渡所得課税」『日税研論集』第50号。

## Research on calculating the amount of capital gains —Focusing on acquisition and transfer costs—

Kouichi HOKAMURA

### Summary

First, the reasons why the 2005 Supreme Court ruling recognized the transfer fee as an “asset acquisition cost” under the Income Tax Act are that under the current Income Tax Act, the deemed capital gains taxation is reduced and the acquisition cost is reduced. Along with the expansion of inheritance, the scope of “expenses to acquire assets” has expanded under the Income Tax Act. In addition, acquisition cost deductions function similarly to necessary expense deductions. This is because deductions for necessary expenses are permitted even if they are not directly related to business activities, and deductions for acquisition costs that are not directly related to an increase in asset value are also considered to be permitted.

Secondly, the reason why deduction of transfer expenses is allowed in calculating the amount of capital gains is that if the income tax law adopts the theory of capital gains income, the effort or skill of the transferor Expenditures that are not directly related to an increase in asset value, such as, etc., are necessary in order to earn more income, and are allowed as deductions. In other words, the income tax law allows deductions for expenditures that are not directly related to the increase in property value, and also allows deductions for transfer costs.