

相続により取得した資産の取得費

——遺産分割に要した弁護士報酬の非原価性——

東京地裁 昭和五四年三月二八日判決

昭和五一年（行ウ）第三七号

過誤納金還付等請求事件

行政事件裁判例集三〇巻三号六五四頁

藤田良一

（税務大学校
研究部教授）

〔事実〕

一 事案の概要

(1) 原告Xの夫X₀は、昭和四十一年四月十四日死亡し、原告X並びにX₀の子X₁、X₂、X₃及びX₄の五名は、被相続人X₀の遺産を相続したが、相続人間において遺産分割の協議が調わなかった。

このため、X₁を除くその余の相続人である原告X並びにX₂、X₃及びX₄（以下「原告ら」という。）は、弁護士を代理人として、同年十一月十五日T家庭裁判所に遺産分割の調停の申立てをした。

この申立てについては、昭和四十八年十二月二十八日同裁判所において遺産分割の調停が成立し、原告XはM市所在の土地三四七・一六平方メートル（以下「本件土地」という。）を含む数筆の土地等を単独取得することとなった。

(2) 原告らは、本件調停に係る弁護士報酬はすべて原告Xが負担する旨を合意し、原告Xは、昭和四十九年五月三十日日本件土地をO株式会社に代金二五〇〇万円で購入し、同年十一月十四日弁護士報酬一七〇〇万円を支払った。

(3) 原告Xは、昭和四十九年分所得税の確定申告及び修正申告において、本件土地の譲渡に係る長期譲渡所得の金額を二一七七七〇〇〇円、これに対する所得税額を四二六六〇〇〇円と申告し、この所得税額として、昭和五十年三月十一日四〇八万六〇〇〇円、同年七月十七日一八万円を国に納付した。

(4) 原告Xは、「本件弁護士報酬が譲渡資産である本件土地の取得費に当たらないものと誤信して、前記確定申告、

修正申告に及んだものであるから、右各申告は、その限度において要素の錯誤により無効である」とし、「原告が既に納付した前記分離長期譲渡所得にかかる税額四二六万六〇〇〇円中本来納付すべき正当な税額を控除した残額三四〇万円は、無効な申告に基づき被告において不当に利得したものであるから、原告は被告に対し右金員の支払を求める」として、国を被告として本訴に及んだものである。

二 当事者の主張

(1) 原告Xの主張は、次のとおりである。

「遺産分割前の相続財産は、抽象的観念的に相続人らに帰属しているだけで、相続人らがこれを具体的に支配、活用することのできないものであり、相続人ら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。このように遺産分割も所有権取得のための一方法であるから、遺産分割のために委任した弁護士に対する報酬は、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ないのであって、所得税法三八条一項にいう「その資産の取得に要した金額」に当たるといべきである。そして、実際問題としても、本件においては、被相続人の死亡後遺産分割のために約八年もの長年月を要しているのであって、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の関与を必要としたものであり、その関与なくしては原告において本件土地等の資産を取得できなかったことは明らかである。したがって、本件弁護士報酬は、本件土地の取得費として、原告の前記譲渡所得の金額の計算上本件土地の譲渡収入から控除すべきものである。このように解することなく、本件譲渡収入中弁護士報酬の支払に充てられた分についても課税の対象とするな

らば、それは右報酬分について実質的な利益を享受していない者に対して課税するもので、実質所得者課税の原則（所得税法一二条）に反する結果となるし、また、右報酬分について原告及び右報酬を受けた弁護士のいずれにも課税するとするならば、同一の所得について二重に課税することとなって極めて不合理である。」

(2) 被告国は、原告Xの主張に対し、次のように反論した。

「所得税確定申告書、修正申告書の記載内容についての錯誤の主張は、その錯誤が客観的に明白かつ重大であつて国税通則法に定められている更正請求の方法による以外にその是正を許さないとすれば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限って例外的に許されるものと解すべきところ、本件においては右のような特段の事情が存しないから、錯誤の主張をすることは許されない。

また、資産の値上り益に対する清算課税である譲渡所得の本質に照らせば、所得税法三八条一項の譲渡資産の取得費を構成するものは、当該資産の客観的価額の一部を構成する支出をいうのであつて、本件のように遺産分割のために委任した弁護士に対する報酬のごときものは取得費に当たらないことは明らかである。

なお、原告は本件譲渡所得の収益の帰属者として申告納税に及んでいるのであるから、右所得に対する課税が実質所得者課税の原則に違背するものではなく、また、原告の本件譲渡所得に対する課税と弁護士の取得した弁護士報酬金に対する課税とは相互になんらの関係もないのであるから、本件譲渡所得に対する課税が二重課税に当たるものでないことはいうまでもない。」

〔判旨〕請求棄却

判決は、本件弁護士報酬が本件土地の取得費を構成するかどうかについて次のように判示し、本件弁護士報酬は取

得費を構成しないとしたうえ、本件弁護士報酬が取得費を構成することを前提として所得税確定申告（修正申告）の錯誤による無効をいう原告の主張は「その前提において失当であり、原告の本件請求は、その余の点について判断するまでもなく理由がない」として、原告の請求を棄却した。

(1) 所得税法三三条三項によれば、譲渡所得の金額の計算に当たり資産の譲渡による収入金額から控除すべき費用として、当該資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用が挙げられており、同法三八条一項によれば、右資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額と設備費及び改良費の額の合計額とする旨定められている。

譲渡所得に対する課税は、資産の値上りにより所得者に帰属している増加益について、その資産が所得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ふことができる。譲渡所得の金額の計算において、資産の譲渡による収入金額から「資産の取得に要した金額」を控除するのは、右の客観的価額の増差分を算出する意味をもつものである。したがって、資産の取得に関連してなんらかの費用を要した場合であっても、それが一般的に右取得の時における当該資産の客観的価額を構成する費用とは認められないものであるときは、これを「資産の取得に要した金額」として譲渡による収入金額から控除することはできないものといふべきである。

(2) ところで、相続による資産の所有権移転の場合には、限定承認のときを除き、その段階において譲渡所得課税は行われず、相続人が右資産を譲渡したときに、その譲渡所得の金額の計算についてその者が当該資産を相続前から

引き続き所有していたものとみなすことと定められている（同法五九条、六〇条）。したがって、右の場合に、被相続人が当該資産を取得するのに要した費用は相続人の譲渡所得金額の計算の際に前記の取得費としてその譲渡収入金額から控除されることとなる。

このように、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、被相続人の取得の時に来清算されることなく蓄積されてきた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額と相続人の譲渡の時の客観的価額との増差分を課税の対象とすることとしているのであるから、右増差分の算出上、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額を構成する費用と認められるものでなければならぬべきである。

ところで、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（民法八九八条）、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から、形式的にいえば、相続人は遺産分割によって資産を取得したものとして、その分割に要した費用を前記の取得費に含めるべきもののように考えられないではない。しかしながら、遺産分割は、共有にかかると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ず、もとより、被相続人の取得の時に遡及してその当時における右客観的価額を構成するとみうる余地はない。そうであるとすれば、前述の譲渡所得課税の趣旨に照らし、右遺産分割の費用を「資産の取得のために要した金額」として譲渡による収入金額から控除すべきでないことは、既に判示したところ

から明らかである。

そうすると、本件弁護士報酬は、本件土地の取得に要した費用といふことができず、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、結局、右は、本件譲渡所得の金額の計算上控除すべき所得税法三八条一項所定の資産の取得費に当たらないといふほかない。

(3) 実質所得者課税の原則(同法一二条)は、名義と実体、形式と実質とで所得の帰属が異なる場合の問題であつて、本件のように原告が譲渡所得にかかる資産の真実の権利者であり、その譲渡による収益の帰属者である以上、原告に対し課税することはなんら右原則に反するものではなく、また、本件譲渡所得と本件弁護士報酬に対する課税とは、まったく別個の理由に基づく課税であるから、本件譲渡所得に対する課税がいわゆる二重課税に当たるといふのではないといふまでもない。

〔評釈〕

本判決の結論は、正当と考えられる。しかし、資産の取得時と譲渡時における客観的価額の増差分をもつて課税所得とするのが譲渡所得課税の趣旨であるから、資産の取得に要した金額として取得費を構成するものは、その資産の取得の時における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ぬ、とする論旨には疑問がある。^(注1)

以下、この点を中心として、本件弁護士報酬を含む遺産の分割に要した費用が資産の取得費を構成するかどうかについて論じ、本判決の問題点を検討することとする。^(注2)

(注1) 品川芳宣「資産の取得に要した借入金利子は当該資産の取得費に当たるか」税務弘報二八卷二号一四三頁。

(注2) 最高一小昭和五〇・七・一七判決(訟務月報二二卷九号一九六六頁)は、原審判決高松高裁(昭和四七・九・二八判決・

税務訴訟資料六六号五三〇頁を引用し、「山林の譲渡所得から必要経費として控除を認められるものは、当該山林の譲渡所得をうるため通常一般的に必要なと認められる経費であることを要するが、右のような訴訟（筆者注・相続財産回復請求訴訟）に関する出費は、本件山林の所有権を確保するための支出であるとはいえても、本件山林の譲渡所得自体の取得、確保ないし保全のため通常一般的に必要な経費とはどうてい認められない」として、本件山林を相続により取得するために要した相続財産回復請求訴訟に関する出費の必要経費算入を否認している。この判決も相続財産を確保するための支出に関するものであるが、その論旨には、本件判決と同様の問題が含まれている。

一 本判決における問題点

本判決は、既に最高裁判決により定着していると認められる譲渡所得に対する課税の趣旨、すなわち「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る」ことを述べたうえ、これに引続き、この譲渡所得に対する課税の趣旨は、「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とができる」とし、さらに、「したがって、資産の取得に関連してならぬかの費用を要した場合であっても、それが一般的に右取得の時における当該資産の客観的価額を構成する費用とは認められないものであるときは、これを「資産の取得に要した金額」として譲渡による収入金額から控除することはできないものといふべきである」と判示する。

本判決と同旨の判決もみられるところであるが、譲渡所得に対する課税の趣旨から、一般論として、資産の取得費についてこのようなことがい得るのであるか。

本判決の論旨全体から判断すると、本判決にいう「客観的価額」とは、客観的な交換価値（市場価値・時価）、すなわち自由な市場において、市場の事情に十分通じ、かつ、特別の動機をもたない多数の売り手と買い手が存在する場合に成立すると認められる価額^(注5)ないしは「不特定多数の当業者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額^(注6)」といわれているものを指すものと考えられるが、実定法上課税の対象とされる譲渡所得の金額は、資産の取得の時と譲渡の時におけるこのような客観的価額の増差分を基礎として算定されるものではない。

譲渡所得の金額の計算の基礎となる積極的要素としての収入金額は、基本的には資産の譲渡の時における客観的価額とは無関係に、その譲渡の対価として譲渡者が現実に入ることとなる金額（金銭以外の物又は権利その他経済的^(注7)な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的^(注7)な利益の価額）に基づいて測定されるのを原則とし（所得税法三六条一項・二項^(注8)）、例外的に、みなし譲渡課税が行われる場合においてのみ、その収入金額はその譲渡した資産の客観的価額によって測定されるにすぎない（同法五九条一項）。

また、譲渡所得の金額の計算の基礎となる消極的要素としての取得費も、現実に支出した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に基づいて測定されるのが原則であり（同法三八条一項）、その資産の取得の時における客観的価額をもって「資産の取得に要した金額」とされるのは、後述するように、例外的な場合に限られており、しかも、この客観的価額をもって「資産の取得に要した金額」とする論理は、譲渡所得に対する課税の趣旨から論理必然的に導き出されてくるものではなく、他の論理によるものである。

このように、譲渡所得に対する課税については、資産の取得の時と譲渡の時における客観的価額の増差分を課税対象としているとする一般論は成立し難く、これを前提として、資産の取得に要した金額は、その資産の取得の時にお

ける客観的価額を構成する費用に限られると一般的に論ずることは妥当でない。資産の取得費について所得税法三八条一項の規定の適用がある以上は、たとえその資産の取得に要した金額がその資産の取得の時における客観的価額を^(注)超える場合であっても、その資産の取得に要した金額は、その資産の取得費を構成するといわざるを得ない。

従って、本判決がその客観的価額論の延長として、相続により課税した本件土地の取得費について、「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、被相続人の取得の時以来清算されることなく蓄積されてきた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額と相続人の譲渡の時の客観的価額との増差分を課税の対象とすることとしているのであるから、右増差分の算出上、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ぬというべきである」とし、さらに、「遺産分割は、共有にかかると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ず、もとより、被相続人の取得の時に遡及してその当時における客観的価額を構成するとみうる余地はない」と判示している論旨には、疑問があるといわざるを得ない。

(注3) 最高一小昭和四三・一〇・三一判決（最高裁判所裁判集民事九二号七九七頁・訟務月報一四卷一二号一四四二頁）、最高一小昭和四七・一二・二六判決（民集二六卷一〇号二〇八三頁）、最高三小昭和五〇・五・二七判決（民集二九卷五号六四一頁）

(注4) 東京地裁昭和四六・九・三〇判決（行裁判集二二卷八・九号一三五六頁）は、本判決と同じように、「資産の取得に要した金額とは、資産の客観的価額の一部を構成する支出に限られる」と判示している。

(注5) 名古屋高裁昭和五〇・一一・一七判決(税務訴訟資料八三号五〇二頁・シュトイエル一六四号三九頁)

(注6) 東京地裁昭和四五・七・二九判決(訟務月報一六卷一一号一三六一頁、税務訴訟資料六〇号一八〇頁)

(注7) 最高二小昭和三六・一〇・一三判決(民集一五卷九号二三三二頁)、大阪地裁昭和四四・五・一五判決(税務訴訟資料五
六号六六四頁)

(注8) 資産の譲渡の対価として金銭以外の物又は権利を取得した場合には、その取得した物又は権利のその取得の時における価額が収入金額とされるが、これはその取得した物又は権利の時価が収入金額とされるものであって、譲渡した資産の時価が収入金額とされるものではない。

(注9) 買主側に買進みをする事情がある場合には、客観的価額を相当上回る対価で資産の売買が行われていることは、土地の取引などに数多くみられるところであり、このような場合であっても、その資産の購入の対価は、「資産の取得に要した金額」としてその資産の取得費を構成することになる。

なお、法人税に関するものではないが、東京地裁昭和四九・一〇・三〇判決(行裁例集二五卷二〇号一三四頁)、東京高裁昭和四八・三・一四判決(行裁例集二四卷三号一一五頁)参照。

二 遺産分割費用の二面性

(1) 資産の取得費に関する基本規定である所得税法三八条一項は、「譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、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とする」と定めている。

本件弁護士報酬を含む遺産の分割に要した費用が同項にいう「設備費」又は「改良費」のいずれにも当たらないことは文言上明らかであるから、遺産の分割に要した費用がその遺産の分割により取得した資産の取得費を構成するか

どうかを判断するに当たっては、まず、その費用が同項にいう「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必要がある。

「資産の取得に要した金額」の解釈については、資産の取得と直接的な因果関係を有する支出に限られるとする考え方と、^(注10)資産の取得と相当因果関係のある支出であれば足りるとする考え方^(注11)の相違はあるにしても、資産の承継取得の場合にあっては、資産の所有者に対して支出するその取得の対価のみならず、その資産を取得するためにその資産の所有者以外の者に対して支出する費用（例えば仲介手数料など）も「資産の取得に要した金額」に含まれることについては異論はない。

ところで、相続人は、相続開始の時から、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継することとされている（民法八九六条）が、相続人が数人あるときは、相続財産はその共同所有に属するものとされ（同法八九八条）、共同相続人の協議ないしは家庭裁判所の調停・審判により遺産の分割が行われた場合には、その遺産の分割は、相続開始の時に遡及してその効力を生ずるものとされている（同法九〇七条・九〇九条）から、遺産の分割により各相続人が取得した具体的な相続財産は、各相続人が被相続人から相続により直接取得したものとされる。

このように、相続人が数人ある場合には、遺産分割の手續を経なければ、相続により各相続人に帰属する具体的な相続財産は確定しないから、遺産の分割に要した費用は、具体的な相続財産の取得と直接的な因果関係のある支出であるといえることができる。

従って、所得税法三八条一項に規定する「資産の取得に要した金額」という文言の解釈上は、直接因果関係説、相

当因果関係説のいずれの考え方をとるにしても、具体的な相続財産を取得するために要した遺産分割費用は、「資産の取得に要した金額」に該当するということができる。

(2) ところで、この遺産の分割に要した費用は、さらに他の観点からみると、遺産の分割により具体的な帰属が確定した相続財産の取得による利得に係る収入金額を得るために要した支出であるという性格をも有しているということができる。

相続により取得した財産については相続税を課税することとしている（相続税法二条・一一条の二）ところから、相続による財産の取得に係る利得については所得税は課税しないこととされている（所得税法九条一項二〇号）が、この相続による財産の取得に係る利得は、本質的には所得税法上の所得（各種所得の分類上は一時所得に該当する。）^(注12)そのものであり、仮りに、相続による財産の取得に係る利得が非課税所得とされていなければ、遺産の分割により取得した財産の価額は、所得税法三六条一項に規定する収入金額を構成し、遺産の分割に要した費用は、その遺産の分割により取得した具体的な相続財産に係る所得の「収入を生じた行為をするため直接要した金額」として、同法三四条二項に規定する「収入金額を得るために支出した金額」に該当することになる。

(3) このようにみると、遺産の分割に要した費用は、「資産の取得」という観点からみるときは、遺産の分割により取得した具体的な相続財産に係る「資産の取得に要した金額」という性格を有するが、「収入の稼得」という観点からみるときは、遺産の分割により具体的な帰属が確定した相続財産の取得に係る所得の「収入を得るために要した金額」という性格を有しているということができる。

従って、本件弁護士報酬は、本件土地等に係る「資産の取得に要した金額」という性格と、本件土地等の取得に係

る所得の「収入を得るために要した金額」という性格を二重に有しているといえる。

(注10) 東京地裁昭和四六・九・三〇判決(行裁例集二二卷八・九号一三五六頁)、大阪地裁昭和四八・九・六判決(稅務訴訟資料七一号九八頁)、東京地裁昭和五二・八・一〇判決(稅務訴訟資料九五号三三二頁)

(注11) 東京高裁昭和五四・六・二六判決(行裁例集三〇卷六号一一六七頁)

(注12) 昭和二六年所得稅法基本通達一五〇、金子宏「租稅法における所得概念の構成(一)」法学協會雜誌八五卷九号一二五八頁、林大造「所得稅の基本問題」一七頁、植松守雄主編「注解所得稅法35」會計ジャーナル一九七八年三月号六六頁、植松守雄『所得稅法における「所得概念」をめぐる一橋論叢七七卷二号一四六頁、泉美之松「稅法の基礎」(改訂版)三四〇頁、R・グールド「個人所得稅」(塩崎潤訳)一〇七頁

なお、最高三小昭和四九・九・二〇判決(民集二八卷六号一一七九頁)は、「相続稅は、財産の無償取得によって生じた經濟的価値の増加に対して課される租稅である」と判示している。

また、本土復帰前の沖繩に施行されていた沖繩の所得稅法(一九五二年立法四四号)六条六号は、「相続又は遺贈に因り取得する金銭の額及び金銭以外の財産の価額の合計額のうち五千ドルに相当する金額」を所得稅の課稅対象から除外し非課稅所得としていたが、相続又は遺贈により取得する金銭の額及び金銭以外の財産の価額の合計額のうち五千ドルを超える部分に相当する金額は、一時所得(同法八条一項九号)として所得稅の課稅対象としていた。

三 取得費の測定原理

(1) 次に検討すべき問題としては、資産の取得費の測定について、所得稅法は、基本的にどのような考え方をとっているのかという問題がある。

結論から先にいえば、所得稅法は、資産の取得費の基本的な測定方式として、①その支出した「資産の取得に要した金額」を基礎として取得費を測定する原価積上方式と、②「資産の取得の時における価額」(本判決にいう「客観

的価額」に相当する。)を基礎として取得費を測定する時価方式の二つの考え方をとっており、その取得した資産のその取得の時における価額が物又は権利による収入として所得税法三六条一項に規定する収入金額(その収入金額に係る所得が所得税法上非課税所得とされているかどうかは問わない。)を構成するものである場合には、その取得した資産の取得費は時価方式により測定され、その他の場合には、原価積上方式により測定される^(注13)ことができる。

原価積上方式による取得費の測定を一般的に定めた規定としては、いうまでもなく所得税法三八条一項の規定があるが、時価方式による取得費の測定を個別的に定めた規定(所得税法四〇条二項、六〇条二項など)はあっても、これを正面から直接規定した一般的な規定は所得税法上見当たらない。しかし、この時価方式による取得費の測定に関する一般的な規定は、所得税法三六条一項・二項の規定であるといふことができる。

形式的にみた場合には、所得税法三六条一項・二項の規定は収入金額に関する規定であり、資産の取得費に関しては直接的には何らの定めもしていないが、この規定は、同法三八条一項にいう「別段の定め」としての機能を有する規定であるといふことができる。

すなわち、収入金額に関する基本規定である所得税法三六条一項は、収入金額には金銭以外の物又は権利による収入も含まれることを定め、同条二項は、その金銭以外の物又は権利による収入金額はその物又は権利を取得した時におけるその物又は権利の価額とする旨を定めているから、その物又は権利の取得費は、その物又は権利の取得のために支出した金額のいかんにかかわらず、論理必然的に、その物又は権利のその取得の時における価額を基礎として測定されるべきことになる。金銭以外の物又は権利による収入金額をその物又は権利のその取得の時における価額で測定することとしている以上は、この収入金額の測定と表裏の関係にあるその収入金額の計算の基礎とされた物又は権

利の取得費の測定も、その取得の時における価額によらなければ論理が一貫しない。

従って、所得税法三六条一項・二項の規定は、形式的・表面的には収入金額についてのみの一般的な規定のようにみえるが、この規定は、収入金額の計算の基礎とされた金銭以外の物又は権利の取得費に関し、同法三八条一項にいう「別段の定め」として、時価方式による取得費の測定に関する一般的规定をも内包していることができる。以上のことを、いくつかの具体的事例について簿記の仕訳で示すと、次のようになる。

① 現物給与として土地(時価一〇〇)を取得した場合

(借) 土 地 100 (貸) 収 入 100

② 交換により、有価証券(時価一四〇・取得費二〇)を譲渡し、その対価として土地(時価一〇〇)と交換差金(四〇)を取得した場合

(借) 土 地 100 (貸) 収 入 140

現 金 40

有価証券 20 有価証券 20
譲渡原価

③ 贈与により土地(時価一〇〇)を取得した場合

(借) 土地 100 (貸) 収 入 100

これらの設例から明らかのように、これらの取引に基づいて取得した土地に付される帳簿価額は、いずれもその土地の取得の時における価額(時価一〇〇)であり、この帳簿価額は、所得税法上の取得費に相当するものである。し

かも、②の設例の場合には、有価証券の譲渡による所得が非課税所得とされるときであっても、その有価証券の譲渡の対価として取得した土地の取得費は、その取得の時間における価額とされる。また、③の設例の場合には、個人からの贈与による取得として、その土地の取得に係る利得が贈与税の課税対象とされ、所得税が課税されなるときであっても、その取得した土地の取得費は、その取得の時間における価額とされるべきものである。しかし、この場合には、贈与者に対するみなし譲渡課税制度との関係から、後述するように、単純承認に係る相続により取得した資産の取得費と同様、取得費の引継ぎに関する特別の規定が適用されることになる。^(注14)

なお、前記設例のうち、①は雇用契約、②は交換契約に係る取引であり、いずれも有償契約に基づくものであるから、これらの取引により取得した土地の取得費は、原価積上方式により測定することができるという考え方もある。すなわち、①の場合には、雇用契約に基づき提供した役務の時価相当額^(注15)が、また、②の場合には、交換により譲渡した有価証券の時価相当額のうちその交換により取得した交換差金に相当する部分以外の部分（有価証券の時価一四〇から交換差金四〇を控除した残額一〇〇）^(注16)が、それぞれ雇用契約又は交換契約に基づいて取得した土地の反対給付であり、これは所得税法三八条一項にいう「資産の取得に要した金額」に該当するという考え方である。

しかし、この考え方は、コーンシャルベースで行われた正常な有償取引については妥当しても、次の設例のような異常な有償取引により取得した資産の取得費の測定についてはとり得ないし、さらに、①・②の設例における収入金額はその取得した土地の時価を基礎として測定されているのであるから、その土地の取得費の測定も、時価方式によっているとみるべきである。

- ④ 特殊関係者から低額な対価（六〇）で土地（時価一〇〇）を取得した場合^(注16)

(2) 既にみてきたように、資産の取得が物又は権利による収入として所得税法三六条一項に規定する収入金額を構成する場合には、その収入に係る所得が所得税法上非課税所得とされているかどうかを問わず、その資産の取得費は、その取得の時における価額をもってその資産を取得したものととして測定されることになるが、このことを個別的・具体的に規定した条文としては、所得税法四〇条二項及び六〇条二項並びに所得税法施行令一〇三条一項三号、同条二項二号、一〇九条一項二号・四号、同条二項二号及び一二六条一項五号の規定をあげることができる。^(注17)

これらの規定のなかには、形式上「みなす規定」として時価方式による取得費の測定を定めているものもある(所得税法四〇条二項、六〇条二項)が、これらの規定は、所得税法三六条一項・二項の規定に内包されている時価方式による取得費の測定原理を確認した単なる宣言的規定と解すべきである。

このように解さなければ、法人からの贈与によって取得した土地などの資産の取得費については個別・具体的に規定した条文がないところから、その取得費は時価方式により測定すべきことの説明ができないことになる。^(注18)

(注13) 原価積上方式又は時価方式により測定された取得費は、課税の繰延べその他の目的のために、特別の規定により修正されることがある(所得税法四二条五項、四三条六項、五八条五項、六〇条一項、六一條二項)四項、租税特別措置法三一条の四、三三条の六、三七条の三など)。

(注14) 個人からの贈与により取得した資産の取得費については、贈与者に対するみなし譲渡課税制度の不適用との関係から、特別の規定が設けられており、いわゆる取得費の引継ぎが行われることになる(所得税法五九条一項・六〇条一項)が、これは贈与者に対するみなし譲渡課税制度の不適用から生ずることがらであり、受贈者の受贈益に係る所得が非課税所得とされ

ていることから生ずることがではない。ちなみに、個人からの贈与について贈与者に対しみなし譲渡課税制度が適用されていた当時は、その贈与に係る受贈者の所得（受贈益）が非課税所得とされていても、その個人からの贈与により取得した資産の取得費は、その資産の取得の時における価額によるべきものとされていた（昭和四八年法律八号による改正前の所得税法五九条・六〇条）。

(注15) ①の設例におけるその提供した役務の時価相当額を正面から評価することは、技術的に困難であり、結局のところ、その提供した役務の時価相当額は、その反対給付として取得した土地の時価相当額に等しいとして評価せざるを得ないであろう。

(注16) 収入一〇〇と支出六〇は、いずれも損益勘定であり、その差額四〇が低額譲受けによる利益となる。

なお、この仕訳を純額主義で示すと、次のようになる。

(借) 十 借 100 (貸) 借 60
貸 40

(注17) 収穫基準の適用される農産物の取得価額に関する所得税法四一条二項の規定も、広義の意味においては時価方式を定めた規定であるといえよう。

(注18) 所得税法施行令九〇条二号の規定は、国庫補助金等の交付に代わるべきものとして交付を受けた固定資産の取得費は時価方式により測定されることを当然の前提として、その圧縮記帳を定めている。

四 みなし譲渡課税制度と取得費の引継制度

以上の検討結果によれば、相続により取得した資産の取得費の測定については時価方式が適用されることになり、その取得費は、相続人がその資産をその取得（相続開始）^(注19)の時における価額に相当する金額により取得したものと^(注20)して測定されることになる。前述したように、所得税法六〇条二項の規定は、限定承認に係る相続により取得した資産

についてはあるが、このことを具体的・宣言的に規定している。

これに対し、同条一項は、単純承認に係る相続により取得した資産の取得費について、相続人が引続きその資産を所有していたものとみなし、その取得費の測定を行うべきこと（取得費の引継ぎ）を定め、時価方式による取得費の測定についての修正を行っている。

限定承認に係る相続により取得した資産の取得費の測定については、完全な時価方式がとられ、単純承認に係る相続により取得した資産の取得費の測定については、時価方式に代えて取得費の引継ぎが行われるのは、みなし譲渡課税制度との関係からである。

すなわち、限定承認に係る相続による資産の移転については、相続開始時までその資産について発生している値上り益について清算課税（みなし譲渡課税）が行われることとされている（所得税法五九条一項一号）のに対し、単純承認に係る相続による資産の移転については、このような清算課税は行わず、相続人が将来その資産を譲渡した段階において、被相続人がその資産を保有していた期間中に発生していた値上り益をも含めたところで、その相続人の所得として課税しようとするところから、その相続人の譲渡所得の金額の計算上控除すべき取得費については、被相続人がその資産を取得した時から相続人がその資産を所有していたものと擬制して、その取得費の測定を行うという取得費の引継制度が設けられているものである。^(注21)

このように、相続により取得した資産の取得費は、相続人がその資産の取得に要した金額を支出している場合であっても、その取得に要した金額とは無関係に、基本的には、時価方式によりその取得（相続開始）の時における価額に基づいて測定されることになるが、単純承認に係る相続により取得した資産の取得費については、みなし譲渡課税

制度との関係から、時価方式による取得費の測定原理に対する例外として取得費の引継制度が設けられており、この取得費の引継制度は、時価方式による取得費の測定原理に優先して適用されることになる。

(注19) 遺産分割については適及効が認められている(民法九〇九条)から、相続により取得した資産の取得の時は、常にその相続開始の時となる。

(注20) 本判決にいう客観的価額であり、相続税の課税価格の計算の基礎とされるいわゆる相続税評価価額ではない。

(注21) みなし譲渡課税制度と取得費の引継制度が連動していることは、過去の数次にわたるみなし譲渡課税制度の改正とこれに伴う取得費の引継制度の変遷をみれば明らかである。

五 相続税との関係における問題点

(1) 遺産の分割に要した費用が「資産の取得に要した金額」としての性格と「収入を得るために要した金額」としての性格、すなわち二重性格を有すること、遺産の分割に要した費用は「資産の取得に要した金額として」の性格を有していても、相続により取得した資産の取得費を構成する余地がないことは、既に見てきたところであり、解釈論としてはもちろんのこと、立法論としても、遺産の分割に要した費用を相続により取得した資産の譲渡所得の金額の計算上控除する理由は見出し難いが、相続人が具体的な相続財産を取得するために現実に支出している遺産の分割に要した費用は、課税上どのように取扱われるべきものなのであろうか。

相続により取得した財産に係る所得が所得税法上の所得に該当することは前述したところであり、その財産が相続税の課税対象とされていることから、その所得は所得税法上非課税所得とされているが、仮りに、その所得が非課税所得とされていない場合には、その所得は一時所得として所得税の課税の対象とされるから、遺産の分割に要した費

用は、この一時所得の金額の計算上「収入を得るために支出した金額」として控除されることになる（所得税法三四条二項。）すなわち、遺産の分割に要した費用は、具体的な相続財産（この相続財産のその取得の時に於ける価額は一時所得の収入金額となる。）を得るために支出した金額としての性格を有するからである。

従って遺産の分割に要した費用は、相続により取得した財産に係る所得が所得税の課税対象とされておれば、所得税の課税に反映されることになる。

しかし、現行税制のもとにおいては、相続による財産の取得に係る所得は、所得税法上非課税所得とされ、その取得した財産は、相続税の課税対象とされているところから、遺産の分割に要した費用は、所得税の課税とは無縁のものとして、所得税の課税上何ら考慮されないこととされているものである。

もし、遺産の分割に要した費用を課税上考慮する必要があるとするならば、現行税法系のもとにおいては、相続税の課税に反映せしめるべきものであるといえる。

(2) ところで、現行の相続税法は、相続税の課税価格の計算上控除すべきものとしては、相続人が負担した被相続人の債務及び葬式費用以外のものは認めておらず（相続税法一三条）、遺産の分割に要した費用を相続税の課税価格の計算に反映させる措置は講じられていない。

従って、現行の相続税法の解釈上、遺産の分割に要した費用を相続税の課税価格の計算上控除することができないことは明らかであるが、相続人が数人ある場合には遺産の分割の手続を経なければ各相続人は具体的な相続財産を取得することができず、遺産の分割に要した費用は相続財産を取得するために直接要した費用であることを考慮すると、立法論としては、遺産の分割に要した費用を相続税の課税価格から控除するのが妥当であるという考え方もあり

得るのではなからうか。^(注22)

(3) なお、本判決にあらわれた事実関係からだけでは明らかではないが、原告Xが他の相続人X₂、X₃及びX₄と合意のうへ負担することとした本件弁護士報酬のなかに他の相続人が本来負担すべき部分が含まれており、かつ、この他の相続人が本来負担すべき部分の弁護士報酬を原告Xが負担することとした合意が遺産の分割の内容をなしているものである場合には、その遺産の分割は代償分割（債務負担の方法による遺産分割―家事審判規則一〇九条）^(注23)に該当するから、原告Xが負担した本件弁護士報酬のうち他の相続人が本来負担すべきであった部分に相当する金額は、原告Xの相続税の課税価格の計算上減額され、他の各相続人が本来負担すべきであった部分の弁護士報酬に相当する金額は、当該他の各相続人の相続税の課税価格の計算上加算されることになる。^(注24)

もっとも、各相続人間におけるこのような課税価格の異動は、すべての相続人（X、X₁、X₂、X₃及びX₄）に係る課税価格の合計額には何らの影響も与えないから、相続税の総額についての異動は生ぜず、各相続人の納付すべき相続税額についてのみ異動が生ずるにすぎない。

(注22) 相続税を遺産税として構成する場合には、このような考え方はとり得ないとしても、相続税を遺産取得税として構成する場合には、このような考え方をとるのが、担税力に即応した公平な課税という要請によりよく適合するといえよう。

現行の相続税法は、基本的には、遺産取得税方式を基調として構成されているのであるから、立法論としては、このような考え方にも十分理由があるといえる。

(注23) 谷口知平編「注釈民法」(25)「二六三頁

(注24) 国税庁「相続税の申告のしかた」一六頁、佐藤清勝「遺産の分割と相続税等の税務」国税速報三二二八号・三三三四号

(注25) 相続税法一六条

(現・国税庁長官官房国税庁監察官)