

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

磯部 喜久男
〔前 研究部教授〕

目次

はじめに……………	三六九	一 仲介手数料、登記費用等……………	三三二
第一 譲渡費用の位置づけ……………	三九三	二 借家人等に対する立退料……………	三三三
第二 裁判例から見た譲渡費用の概念……………	三九六	1 立退料を譲渡費用と認める趣旨……………	三四四
一 譲渡所得課税の本質……………	三九七	2 立退料の支払を受ける者の資格……………	三四四
二 譲渡所得の収入金額の意義……………	三〇三	3 支払うべき理由のない立退料……………	三六六
三 譲渡費用の概念……………	三〇六	4 立退料の支払時期と譲渡時期の関係……………	三七七
1 「譲渡を実現するために直接必要な支出」とするもの……………	三〇七	三 遺産分割のために要した支出……………	三九三
2 「譲渡のために、通常、直接必要とされる経費」とするもの……………	三三三	四 抵当権設定登記の抹消費用……………	三〇〇
3 「譲渡のために直接かつ通常必要な費用」とするもの……………	三三三	五 立退料と抵当権設定登記の抹消費用……………	三〇〇
4 その他……………	三五五	六 譲渡担保物件の受戻し費用……………	三三三
5 譲渡費用の概念……………	三八八	七 譲渡代金をもってした保証債務の弁済……………	三三三
第三 譲渡費用に係る具体例の検討……………	三三一	八 移転先家屋の購入費、移転費用等……………	三三三
		九 譲渡資産の維持管理費用……………	三四四
		一〇 飲食代、交通費又は宿泊代等の交際費……………	三六六
		二 引渡遅延損害金……………	三七七
		三 無道路地譲渡のための私道建設費……………	三九三
		1 私道建設費の譲渡費用性……………	三四一

2 譲渡費用と認められる金額……………	三三
3 「通常」の認定基準……………	三三
三三 その他の譲渡費用……………	三三
第四 裁判例による検討のまとめ……………	三三
一 譲渡費用の概念について……………	三三
1 譲渡所得課税の本質からの検討……………	三三
2 収入金額からの検討……………	三三
3 譲渡費用の概念……………	三三
二 具体的事例による検討……………	三三
第五 譲渡費用の判断基準……………	三三
① 譲渡の時期との関係……………	三三
② 支出の必要性及び目的……………	三三
③ 支出の遠因との関係……………	三三
④ 支出の効果の帰属……………	三三
⑤ 支出の相手方との関係……………	三三
⑥ 支出の範囲及び規模……………	三三
おわりに……………	三三

はじめに

一 所得税法は、所得の発生源泉により所得を十種類に区分し、資産の譲渡による所得は譲渡所得としている。右の譲渡には、建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為もこれに含める旨規定している（所得税法三三条①）。ただし、たな卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡及び山林の伐採又は譲渡による所得は、譲渡所得から除外している（同条②）。

譲渡所得の金額は、短期譲渡所得（譲渡資産の取得の日以後五年以内に譲渡されたもの）と長期譲渡所得（短期譲渡所得以外のもの）に区分し、それぞれ、その年中の総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費（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をいう。所得税法三八条①）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残額、すなわち譲渡益から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とされている（所得税法三三条③）。

本稿においては、右の「譲渡に要した費用」（以下「譲渡費用」という。）の概念及びその具体的事例における判断基準について検討しようとするものである。

その方法として、これまで種々の要素を含む事例について示された裁判所の判断を比較、検討することにより「譲渡費用とは」何かを求め、併せて、具体的事例における判断基準を求めようとするものである。

二 すなわち、所得税法は、譲渡所得の金額の計算上「譲渡に要した費用」を控除する旨定めてはいるが、その譲渡に要した費用の概念、範囲等については具体的に定めていない。したがって、その概念及び範囲は、譲渡所得課税

の本質に従って、法の予定するところは何か、解釈によって求めなければならない。

ところで、所得税法は、譲渡所得の課税について、みなす規定を置いてはいるが、譲渡費用に関しては税法固有の取扱い又は否認規定を置いていない。このことから、租税回避行為と認められる場合は格別、原則として納税者の行う経済取引を肯定していると考えられ、具体的事例における判断にあたっても、これを尊重すべきものと考ええる。

したがって、譲渡費用の具体的な判断にあたっては、納税者の行う自由な経済行為を原則として肯定し、これを分析し、判断しなければならない。しかし、納税者の経済行為は、譲渡時における社会的事情、当事者双方の事情、思惑、あるいは税負担の軽重を考慮した私法上、税法上最も有利な方法の選択の結果の現れである。このため、具体的事例における譲渡に関する支出は、その動機、方法、額ともさまざまで、多くの要素を含んでいる。

しかも、譲渡所得とされる「譲渡」は、営利を目的とした継続的なものを含まず、利益を目的とする場合があるとしても、どちらかといえば、個人の消費生活の範ちゅうでの出来事と見られるものである。

これらの点を併せ考えると、短い言葉で、一義的に譲渡費用の概念及び判断基準を示すことは極めて困難と思われる。また、その基準は、譲渡という経済取引に含まれ、また、関連する諸要素を分析し、譲渡費用と認め得るか否かを決する判断基準であり、しかも、その判断の結果が、税負担額に直結するものであるから、単に形式的な基準によることは相当でなく、実質的判断基準を求める必要があるものと思われる。

三　そこで、本稿においては、多くの要素を含む譲渡に関する費用について、譲渡費用と認め得るか否かを判断したこれまでの裁判例を比較、検討し、譲渡費用の概念を明確にし、更に、その中から統一的な要素又は共通の判断要素を抽出することにより、譲渡費用の範囲及びその判断基準を求めようとするものである。

なお、本稿においては、裁判例を中心として、譲渡費用とは何かを検討しようとするものであるが、世上、譲渡所得といえ、土地、建物の譲渡であり、また、譲渡費用について争いとなっている例を見ても、若干の例を除いて土地、建物の譲渡に係るものである。

その結果として、本稿で引用する判決も、すべて土地、建物に係るものとなっている。

したがって、以後の検討は、常に土地、建物の譲渡を念頭に行うこととする。

また、譲渡費用について、旧所得税法（昭和二二年法律第二七号、昭和四〇年法律第三三号による改正前のもの^①）は、譲渡費用について、「譲渡に関する経費」と表現しており、現行所得税法の「譲渡に要した費用」と表現を異にしている。しかしながら、譲渡所得課税の本質及び所得金額の計算方法に差異があるものとは認められないことから、両者は、単に表現の差にすぎず、内容的に特別差異があるとは思われない^②。

したがって、後に掲げる判決についても、旧所得税法に係るものであるか、現行法に係るものであるか、課税年分等に係るコメントはしないこととする。

（注）

（１） 旧所得税法（昭和三五年改正後のもの）

第五条の二 遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与（相続人に対する贈与で被相続人たる贈与者の死亡に因り効力を生ずるものを除く。）に因り第九条第一項第七号又は第八号に規定する資産の移転があつた場合においては、遺贈又は贈与の時において、その時の価額により、同項第七号又は第八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 著しく低い価額の対価で第九条第一項第七号又は第八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。

第九条 所得税の課税標準は、第六号及び第七号を除く左の各号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額（第八号及び第九号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額の合計金額から十五万円を控除した金額の十分の五に相当する金額）の合計金額（以下総所得金額という。）により、第六号又は第七号に規定する所得については、それぞれ当該各号の規定により計算した金額（第九条の三第一項第五号又は第六号の規定の適用がある場合においては、当該各号の規定による控除後の金額。以下それぞれ退職所得の金額又は山林所得の金額という。）による。一ないし七省略

八 資産の譲渡に因る所得（地上権の設定その他の契約により他人をして不動産を長期間使用させる場合のうち命令で定める場合においてその対価として一時に取得する所得を含み、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

(2) 後に掲げる判例についてみると、その課税年分は、判例一が昭和三五年分、判例二が同三三年分で旧所得税法に係るものであり、判例三が同四二年分で、現行法に係るものであるが、譲渡所得の本質はいずれも同旨であり、しかも、順次引用している関係にあることから、旧法と現行法との間に、譲渡所得の本質に差異はないものと解される。

(3) 碓井光明 税務事例第五巻第二号二一頁

第一 譲渡費用の位置づけ

ここで、検討に入る前に、譲渡費用をめぐる税法上の問題点、すなわち譲渡費用が税法上どのような位置に置かれているかを概観してみることとする。

一 譲渡費用は、譲渡所得の金額を計算する上での控除項目であるが、収入金額に対する割合は通常それほど多くは

ない。また、譲渡所得に関する判例を見ても、その主たる争点は、保証債務の履行、居住用家屋の譲渡等、特例の適用について争うものが八〇パーセント以上を占め、譲渡費用のみを争う事例は少ない。

しかしながら、実務においては、いわゆる納税相談等において、納税者と税務署の担当者との間で譲渡費用の是否認についてのやりとりが相当多く、しかも、複雑で判断の困難なものも多いようである。また、前述のように収入金額に対する割合は少ないが、支出した金額そのものは必ずしも少額とはいえず、百万円単位、中には千万円単位のものもあり、譲渡費用と認められるか否かによって、税負担額に大きな差を生ずることとなる。

二、特に、譲渡費用は、事業所得等継続的に発生する所得に係る費用と異なり、帰属年分判断としての問題のとらえ方はなく、特定の譲渡における費用と認め得るか否かの問題である。⁽¹⁾ しかして、否とした場合、他の年分又は他の所得の費用と認められる可能性は少なく、所得税法上全く考慮されないまま、永久に租税面からの回収の機会を失うこととなる。

更に、譲渡所得の発生は、個々の納税者にとって極めてまれな出来事であるから、譲渡費用の判断基準は、素人にも理解しやすいものでなければ、すっきりとした納税は望めないものと思われる。

三、以上述べた一般的な問題点のほか、例えば、引渡遅延損害金のように、売主から買主に対して支払われる金員について、譲渡費用ではなく、収入金額の減額要素とみるべきであるとした判決がある。⁽²⁾

改めて述べるまでもなく、譲渡所得の金額を計算する場合に、原則に従えば、特定の金額を収入金額の減額要素とみるか、譲渡費用とみるかによって、算出される所得金額に差は生じない。

ところが、昭和二十七年二月三十一日以前から引き続き所有していた土地、建物等を、昭和四四年一月一日以降に譲

渡した場合には、租税特別措置法三一条の五（長期譲渡所得の概算取得費控除⁽³⁾）により、収入金額から控除する取得費の額は、所得税法の規定にかかわらず、当該収入金額の五パーセントに相当する金額とすることとされている（この制度は、昭和二十七年二月三十一日以後に取得した土地、建物の譲渡についても適用することができる⁽⁴⁾）。

したがって、当該損害金等を収入金額の減額要素とみた場合の収入金額は、当該損害金を減額した後の額となり、その減額した収入金額の五パーセント相当額が取得費とされる。その結果、算出される譲渡所得の金額は、当該損害金を譲渡費用とした場合より、当該損害金の五パーセントだけ多くなる⁽⁵⁾。

ちなみに、売主から買主に支払われる損害金等を譲渡費用と認めると、脱税の手段として利用されることも予想される。すなわち、一定の条件で損害金を支払う契約をし、その額を代金に上乗せして実際に支払い、その上乗せ額の五パーセントを取得費とすることにより、取得費を上乗せ額の五パーセント相当額だけ多くすることができる。

もちろん、これらの問題は、概算取得費控除制度からの問題としてとらえるのではなく、本来の収入金額とは何か、譲渡費用とは何かの問題であり、譲渡費用と収入金額の減額要素とは明確に区分して観念すべきものである。いずれも、譲渡と関連性があり、譲渡所得の金額の計算上の控除項目であるとの理由で、一括して考えることは誤りである。

四 また、概算取得費は、「取得に要した金額と改良費の額」を含むものであるから、五パーセントの概算取得費のほか更に取得費、改良費を控除することはできない⁽⁶⁾。

取得費と譲渡費用との区分は、その支出の時期から判断すればそれほど問題となることはないと思われる。しかしながら、改良費については、支出の時期、程度等により区分すべきもので、特定の支出を改良費とみれば、当該金額

は概算取得費（五パーセント）に吸収され、譲渡所得の金額の計算上控除する機会を失することとなる。ここに、同じ譲渡所得の金額の計算上の控除項目である改良費と譲渡費用の概念を明確にし、その区分を明らかにする必要性がある。

五 譲渡所得の金額の計算上の問題点については以上述べたところであるが、法人税法上も譲渡費用が問題となる場合がある。

法人税においては、所得税と異なり、所得区分あるいは家事費との区分の問題はなく、特定の費用が譲渡費用に当らないとしても、損金に算入されることに変わりはない。

しかしながら、固定資産を交換して、法人税法五〇条の規定による交換差益の圧縮記帳の適用を受ける場合において、その交換につき譲渡費用を支出したときは、その譲渡費用の額に相当する金額は、交換により取得した資産の圧縮後の帳簿金額に加算することとされている（同令九二条②）。

すなわち、譲渡費用は、交換取得資産の取得価額を構成することとなり、支出した期の損金とはなり得ない。

この結果、納税者側から有利、不利をみれば、一般的に譲渡費用と認められない方が有利となり、所得税法の譲渡所得の場合と逆な結果となる。

（注）

（一） 所得税法は、譲渡所得の金額の計算方法を、その年中の総収入金額から取得費と譲渡費用を控除することとし、二回以上の譲渡があった場合でも、一括して所得金額を計算することとしているが、譲渡費用か否かの判断は、個々の譲渡ごとに行うべきものと解される。したがって、その支出が、「その年中」のものという要件は必要ない。

（二） 東京地裁昭和六三年四月二〇日判決行裁例集二九卷三・四号三〇二頁。判決要旨は、後掲「判例二五」参照。

- (3) 本制度は、長期保有土地に係る税負担の明確化を狙いとして、取得費を外形的基準で算定できるよう改めたものである。本条は、昭和四四年法律一五号により三一条の二として創設されたものであり、右法律一五号による改正は、昭和四五年分から適用されることとされている（同法律の附則二条）が、昭和四四年分についても適用することができる（同附則八条）。
- (4) 租税特別措置法関係通達（昭和四六直資四一五、昭六三直資三一五改正）は、昭和二八年一月一日以後に取得した土地建物等の取得費についても、同項の規定に準じて計算して差し支えないものとしている。

- (5) 例えば、譲渡代金三〇〇万円、譲渡費用二〇万円、損害金一〇〇万円とした場合
- ① 損害金を譲渡費用とした場合

$$3,000 - (3,000 \times 5\%) - (200 + 100) = 2,550$$

- ② 損害金を収入金額の減額とした場合

$$(3,000 - 100) - (2,900 \times 5\%) - 200 = 2,555$$

- (6) 後掲判例二九参照

第二 裁判例から見た譲渡費用の概念

以上のとおり、種々の問題を含む譲渡費用の概念及び範囲を検討し、具体的事例の判断基準を求める方法として、論理的に求める方法もある。しかし、具体的事例は、極めて複雑で様々な要素を包含しているものと思われるので、ここでは、もともと複雑な要素を包含している事例について示された裁判所の判断を検討することによって、その中から、何らかの共通性、具体性を求める方法によることとしたい。

検討の順序として、譲渡費用の概念及び範囲を検討する前提として、①譲渡所得課税の本質及び②譲渡所得の収入金額の意義を見ることとし、ついで③譲渡費用の概念を検討する。

一 譲渡所得課税の本質

譲渡費用とは何かを検討する上で、まず、譲渡所得課税の本質、すなわち、譲渡所得に対する課税の趣旨を理解する必要がある。

そこで、譲渡所得に対する課税の趣旨を明らかにした判例をみると、その代表的な例として、次のような判例がある。

〔判例一〕 最高裁昭和四三年一〇月三十一日第一小法廷判決（税資五三―七九九）⁽¹⁾

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り、売買交換等によりその資産の移転が対価の受け入れを伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが旧所得税法九条一項八号の規定である。

〔判例二〕 最高裁昭和四七年一二月二六日第三小法廷判決（民集二六―一〇―二〇八三）

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ことは、当裁判所の判例とするところである（昭和四一年（行ツ）第八号昭和四三年一〇月三十一日第一小法廷判決・裁判集民事九二号七九七頁）。したがって、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

和四〇年法律第三三号による改正前の旧所得税法（昭和二年法律第二七号）においては、資産の譲渡が有償であるときは同法九条一項八号、無償であるときは同法五条の二が適用されることとなるのであるが、前述のように、年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一举に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、法は、その軽減を図る目的で、同法九条一項八号の規定により計算した金額の合計金額から一五万円を控除した金額の一〇分の五に相当する金額をもって課税標準とした（同条一項）のである。

〔判例三〕 最高裁昭和五〇年五月二七日第三小法廷判決（民集二九―五―六四一）

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であるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和四一年（行ツ）第一〇二号同四七年一月二六日第三小法廷判決・民集二六卷一〇号二〇八三頁参照）。したがって、所得税法三条一項にいう「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と解すべきである。そして、同法五九条一項（昭和四八年法律第八号による改正前のもの）が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである。

〔判例四〕最高裁昭和五四年六月二日第一小法廷判決（税資一〇五一八四）

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得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り、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うとき、右増加益が対価のうちに具体化されるので、法はこれを課税の対象としてとらえたものと解すべきであることは、当裁判所の判例とするところである（当裁判所昭和四一年（行ツ）第八号同四三年一〇月三十一日第一小法廷判決・裁判集民事九二号七七七頁）。本件についてこれをみるに、原審が適法に確定した事実関係のもとでは、訴外会社から上告人に支払われた六六〇〇万円の金員は、その名目の如何にかかわらず、本件甲土地の譲渡に対する反対給付であり、これには右甲土地の値上りによる増加益が具体化したものも含まれており、したがって譲渡所得税の課税対象となると解すべきであるとした原審の判断は正当であって、原判決に所論の違法はない。

右判例一ないし四は、譲渡所得に対する課税の本質を示した代表的な判決であり、各判決の判示内容は同趣旨のものである。

そして、その判示するところは、「資産の値上りにより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清算して課税する」というものである。

ところで、右各判決は、譲渡所得課税の本質を示したものであるが、そこから直ちに譲渡所得の金額の計算方法を導き出すことはできない。そこで、次に、右判決のいう「増加益」とは何かについて見てみることにする。

〔判例五〕東京高裁昭和四八年五月三一日判決（税資七〇—二〇〇）

所得税法は、ひとしく資産の譲渡によって生じた所得であっても、これを課税の対象とする場合、税負担の衡平を図る見地から一律の取扱をすることなく、概して臨時的、偶発的に発生する所得については、経常的、計画的に発生する所得と比較して担税力において劣るところから、これを譲渡所得として、経常的、計画的に発生する所得と区別して課税の対象としているのである。即ち、所得税法上いわゆる譲渡所得に対する課税は、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、環境や社会状況の変化等に基因して逐年生じた資産の値上りによる増加益を所得として、その資産が偶々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しようとする趣旨のものである。これに反し、同じく資産の譲渡による所得であっても、経常的、計画的に発生するものは、所得税法上譲渡所得には該当しないものとされているのであって、同法第三三条第二項第一号が、同法第二條第一六号および所得税法施行令第三條で定める商品製品、半製品、仕掛品、主要原材料、補助原材料、消耗品で貯蔵中のもの等のいわゆるたな卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得を譲渡所得から除外しているのは、右の趣旨を示すものである。例えば、不動産業者が転売の目的で他から取得した土地はまさしく右にいわゆるたな卸資産であって、これが分譲によって得られる所得は、譲渡所得には該当せず、同法第二七條に定める事業所得として課税上譲渡所得とは別個の取扱がされるのである。

ところで前記所得税法第三三条第二項第一号の規定においては、更に、上記のたな卸資産のみでなく、たな卸資産に準ずる資産として政令で定めるものの譲渡による所得をも譲渡所得の範囲から除外すべきものとし、右に

いわゆる準たな卸資産について、所得税法施行令第八一条第一号は、雑所得を生ずべき業務にかかるたな卸資産に準ずる資産をいうとの趣旨を規定する。例えば、山林の所有者がその山林を宅地に造成して他に譲渡するような場合は、宅地として造成することによって生じたその土地の増加益を譲渡行為によって実現しようとするものであって、譲渡による所得の発生は、所有者の意思によらない地価の値上りによる土地の増加益の譲渡行為による実現が偶発的といい得るのに反し、意図的、計画的であり、この場合の譲渡行為は、たとえ業として行われたものではなくとも、なおこれを営利を目的として行われたものというを妨げず、不動産業者がその所有土地を宅地に造成してこれを他に転売する場合と異なるところはないのである。なお、これを換言すれば、不動産業者の場合においては、その所有土地は、上述したとおり、まさしくたな卸資産であるが、設例の場合における納税者の所有土地も、たな卸資産には該当しないが、なおたな卸資産に準ずる資産として、前記所得税法の規定は、これが譲渡による所得を譲渡所得の範囲から除外したのであって、土地を宅地に造成する等土地の増加益発生の原因となる改良を加えてこれを他に譲渡する行為は、規定の表現の適否はともかくとして、前記所得税法施行令第八一条第一号にいう「雑所得を生ずべき業務」に該るものと解すべきものである。

右判例五は、譲渡所得課税の対象となる増加益の意義を判示したものであり、それを、所有者の意思によらない外的条件の変化による資産の値上り益としてとらえている。

そして、同じく資産の譲渡による所得であっても、経常的、計画的に発生する譲渡はたな卸資産の譲渡として事業所得に、また、宅地造成のように意図的、計画的な譲渡は準たな卸資産の譲渡として雑所得に該当することとなる旨

判示している。

このように、譲渡所得課税の対象を増加益とみて、その増加益を外的条件の変化に基因するものととらえると、外的条件以外の所有者の意図的努力の結果をどこまで譲渡所得の範ちゅうと認めるか、その限界を越えて造成工事等をした場合には、事業所得又は雑所得となるという所得区分の問題に発展する。⁽²⁾

ここに、右の限界すなわち譲渡費用の範囲を求める上で、譲渡所得課税の本質と譲渡費用との間に重要な関連性が認められるのである。

ここで参考までに見ると、譲渡所得を資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に清算課税をすることとした趣旨に論及した判決として次の判例六がある。

〔判例六〕 浦和地裁昭和三九年一月二十九日判決（税資三八―二九・判例一の第一審判決）

譲渡所得が課税の対象とされているのは、資産の利益が当該資産そのもの値上りという形で発生し、それが所有者に帰属しているから、その資産の増加益を所得としてこれに課税するという基本的課税理論に立脚するものである。

ところで資産の値上りによる増加益を所得としてこれに課税する場合、厳密に言えば、当該資産の市場価値の一年内の増加額を毎年査定し、これに対して課税すべきであるが、かような方法は技術的に困難である。そこでこの所得に対する課税の時期を資産譲渡の時という特定の時にした、すなわち、資産の値上りによる増加益がある年間に生じた場合でもこれに対して課税することなく、資産が売却されるなどして、所得が現金その他に換価

されたときに始めてその年分の所得として課税の清算を行なうことにしたのである。すなわち、これを規定したのが所得税法第九条第一項第八号である。

二 譲渡所得の収入金額の意義

譲渡所得課税の本質は、基本的には、前述のとおり、資産の外的条件の変化による増加益に対する課税と認識して良いと考えられる。しかし、実際に課税される増加益の測定方法、すなわち、譲渡所得の金額の計算は、実定法の定めによるものである。

したがって、譲渡所得課税の本質と実際に課税される譲渡所得の金額とは区別して考える必要がある。そして、所得税法における譲渡所得の金額は、年々の増加益を累積して算出するわけではなく、収入金額から取得費及び譲渡費用を控除したものである。

この具体的場合における「収入金額」について最高裁判決は、次のとおり判示している。

〔判例七〕 最高裁昭和三六年一〇月一三日第二小法廷判決（民集一五―九―二三三二）

論旨は、原判決は、所得税法九条一項八号の「資産の譲渡に因る所得」について、「総収入金額」の解釈適用を誤った違法があるというのである。

しかし、右にいう収入金額とは、譲渡資産の客観的な価額を指すものではなく、具体的場合における現実の収入金額を指すものと解するのが相当である。

また、同一物件に係る離作料を同物件の所有者（売主）及びその物件の買主の双方から支払いを受けた事件について、大阪地裁は、次のとおりその合計額が収入金額となる旨判示している。

〔判例八〕 大阪地裁昭和四二年一月二八日判決（税資四七―八六）

木下光弘がその所有にかかる第二物件を北野土地株式会社に売り渡した際、木下と原告との間において、坪当り金四、〇〇〇円（坪当りの売買代金を金一〇、〇〇〇円としてその四割に相当する金額）を離作料として支払うとの話し合いが一応成立し、木下より原告に対し合計金二、一〇八、〇〇〇金の金員が支払われたこと、しかしながら、右離作料の金額については原告においてなお不満をもちさらに高額な金員の支払を求めて容易にその要求を撤回しようとしなかったところから、仲介人の山岡藤太郎らにおいてあれこれ斡旋の労をとった結果、結局、右物件の買主である北野土地株式会社において木下に代って坪当り金一、〇〇〇円を金員を支払うこととなり、昭和三十六年二月一三日同会社より右山岡を通じて原告に対し、金五二七、五〇〇円の支払いをなしたことが、それぞれ認められる。そうだとすると、原告が右離作料として支払いを受けた金額は、合計金二、六三五、五〇〇円であるといわなければならない。

しからば、右譲渡代金（争いのない第一、三物件の代金一九、一五〇、〇〇〇円）および離作料の合計額二一、七八五、五〇〇円が、原告の資産の譲渡によって収入すべき金額であるというべきである。

もちろん、譲渡の収入金額は、次に掲げる判決のとおり、資産を譲渡することによって取得する反対給付としてとらえるべきであり、その名目にとらわれる必要はない。

〔判例九〕東京高裁昭和五一年一月二三日判決（税資八七―五二・判例四の原審判決）

譲渡所得税の課税の趣旨並びに所得税法、旧所得税法及び同法施行規則の規定からすると、資産を譲渡することによって取得する反対給付は、それが損害賠償金、補足金等の名目のものであっても、その譲渡した資産に蓄積し内在していた値上りによる増加益が具体化したものとみられるかぎりには、総収入金額に算入すべき金額であつて課税の対象となると解するのが相当である。

右判例七ないし九で見たとおり、みなす譲渡等の場合は別として、通常の譲渡の場合の具体的な収入金額は、現実に得た金額である。もちろん、支払いを受ける相手方も必ずしも一人とは限らないし、判例四及び九で見たとおり、その名目のいかんにかかわらず譲渡に対する反対給付であれば収入金額に含まれる。

これは、譲渡所得の課税を理論的な正常価格によらず、「収入金額」とした所得税法の規定の当然の解釈である。ところで、一般の土地取引の指標となる正常な価格（自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格）は、地価公示法により公示され、この価額は不動産鑑定士の行う鑑定評価においても規準とされるものである。

ここでのいう正常な価格は、一つの客観的な価格といえると思われるが、譲渡所得の収入金額は、前述のとおり、公示価格のような抽象的、客観的価格によることなく、現実の収入金額を指すものである。そして、現実の収入金額は、一般的な地域的要因、立地条件、面積等の当該土地の個別的要因のほか、当事者間の需給関係、更に、引渡し時期、物理的状况等の契約条件が相互に作用して形成されるものである。この形成要因の中には、所有者の意思と出

費を伴う主観的要因も含まれているものと考えられる。

そういう意味において、譲渡費用の範囲については、譲渡所得課税の本質（特に判例五でいう外的条件の変化）との対応のみでなく、現実の収入金額との対応からも考える必要がある。その結果として、譲渡費用の範囲は、譲渡所得課税の本質との対応より広いものとなる。

すなわち、譲渡資産の所有期間中に外的条件の変化に基因して年々発生した増加益の実現のために最低限必要とされる仲介手数料、契約書作成費用及び貼付印紙費用等（これを「消極的費用」と呼ぶこととする。）のほか、当該譲渡実現に際し、所有者の意思をもって、有利な条件を作出し、より多くの収入金額を得るための費用、例えば、実測・分筆して住宅に適した面積とするための費用、整地費用、立退料等（これを「積極的費用」⁽³⁾と呼ぶこととする。）も、宅地造成のように土地の区画形質の変更に該当し、所得区分に影響を与えない範囲において譲渡費用と認めべきものと思われる。

もちろん、ここでのいう積極的費用については、収入金額との積極的対応のみでなく、譲渡実現のための負の条件の排除（借家人を立退かせることもその一つと考える。）という面からも費用性を認識することができる。

三 譲渡費用の概念

以上のとおり譲渡費用については、譲渡所得課税の本質及び収入金額との対応の両面からその範囲及び限界を求めべきものと考えられる。

ところで、判決においては、譲渡費用の概念をどのように判示しているか、以下に、具体的事例の判断の前提として示された判示内容を見てみることにする。

なお、以下の判例は、譲渡費用の概念についての表現の差により分類したものである。

1 「譲渡を実現するために直接必要な支出」とするもの

〔判例一〇〕東京高裁昭和三四年二月一六日判決（行集一〇—一二—二四九五）

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、前示甲第一号証によれば控訴人が日本水産株式会社に対して本件抵当付不動産を売却するためには、控訴人においてその土地の唯一の負担たる前示の抵当債務金三百万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るもののみに限られ、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。

従って本件において控訴人が右金三百万円の支払をしたのは、控訴人として右不動産譲渡上必要な行為であつたにせよ、控訴人はこれにより株式会社神奈川相互銀行に対し担保供与者としての責任を免れ且つ小滝工業株式会社に対して求償権を取得したのであるから、右三百万円の支払は「譲渡に関する経費」に含まれないことは明かである。（本判例は、次の判例一一の原審判決である。）

〔判例一一〕最高裁昭和三十六年一月一三日第二小法廷判決（民集一五—九—二三三二・判例七と同じ）

「譲渡に関する経費」とは、原判示のように、譲渡を実現するために直接必要な支出を意味するものと解すべく、本件譲渡資産上の抵当権抹消に三〇〇万円を要したからといって、右三〇〇万円をもって譲渡に関する経費ということとはできない。

〔判例一二〕 大阪地裁昭和三十六年十二月二〇日判決（行集二二―二四五三）

譲渡に関する経費とは、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ものである。そこで、原告が主張する各支出が、本件競売による譲渡を実現するために直接必要な支出であったかどうかにつき検討する。仲本公一が、前記契約による売買代金の支払に窮し、中西借生株式会社代表取締役中西伸次から借金をするようになったが、右中西の要求により、原告は右借入金の支払を保証し、かつ前記の抵当権の設定をも承認したものであるが、右仲本が借入金を支払わないので、中西は、原告に対しその支払を請求してきたので、原告は、やむなくその利息として金一〇九、〇〇〇円余及び金五〇〇、〇〇〇円を支払っておることが認められる。原告がここに主張するところの支出は、右利息の支払をいうのであるが、右支出は、前記認定のとおり、原告の引受けた保証債務から生じたものであるところ、右保証債務は、本件競売とは別個のものであって、右保証債務により生じた支出をもって競売の経費というをえないこともまた明らかである。

〔判例一三〕 大阪地裁昭和四〇年六月二十九日判決（税資四一―七六〇）

原告らは建物取毀費用、讓受家屋への移転費用、及び右家屋の修理費用を右控除項目にあたるものとして主張するようであり、具体的な金額はともかく、一応これらの費用を支出した事実が認められるが、いずれも讓渡資産の設備費、改良費にあたらないことはもとより、「讓渡を実現するために直接必要な支出」（最判昭和三六年一〇月一三日、民集一五卷九号二三三三頁参照）とはいえないから、讓渡に関する経費にも該当しない（最も問題となるのは建物取毀費用であるが、ミツコの万谷に対する建物収去土地明渡の義務は、本件讓渡家屋の讓渡とは一応別個の債務（和解契約上の）と認められるから、これをもって讓渡を実現するために直接必要な支出とはいえない）。

〔判例一四〕名古屋高裁昭和五〇年一月一七日判決（税資八三一五〇二）

控訴人において右土地を買受けた後七年余を経過した昭和二九年二月頃同訴外人に対し立退料として二〇万円を支払い、賃貸借契約を合意解除し、その頃右土地の明渡しを受けた。その後控訴人は右土地を訴外長倉謙三に使用させるなどして五年余を経過した後、訴外柴木物産に対しこれを讓渡したのである。しかし、旧所得税法九条一項八号にいわゆる「讓渡に関する経費」とは、当該資産の讓渡のための周旋料、登録料のほか讓渡のため賃借人を立退かせるために支払われる立退料のように讓渡を実現するために直接必要な経費をさすものであって、控訴人において支出した右立退料のごときはこれに当たらないことが明らかである。

〔判例一五〕東京地裁昭和五二年二月六日判決（税資九一一二六九）

本来、所得税法三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」とは譲渡に関してなした出捐のうち、譲渡のために支出する周旋料、登録料など譲渡を実現するための直接必要な支出を意味するものと解すべきであり（最高裁昭和三十六年一〇月一三日第二小法廷判決民集一五卷九号二三三二頁参照）、資産を譲渡して得た代金をもってした保証債務の弁済額のごときは、もともと譲渡に関してなした出捐にも当らず、まして譲渡を実現するために直接必要な支出に当たらないことはいうまでもないことといわなければならない。

〔判例一六〕 京都地裁昭和五四年二月二三日判決（税資一〇四—三二八）

譲渡費用とは、当該資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記登録費用その他譲渡を実現するために直接必要な支出を意味するものと解され、原告主張の費用（第三者が無断でその所有名義を移転してしまった土地の所有名義を回復するために支出した出捐金）は右譲渡費用に含まれないというべきである。

〔判例一七〕 東京地裁昭和五四年一〇月一五日判決（月報二六一—一五三）

譲渡に要した費用とは、譲渡を実現するために直接必要な経費をいうと解される。ところで、（債務者が自己所有の本件土地を譲渡担保に供していた場合）本件土地を受け戻すことがこれを譲渡する前提として必要であったとしても、そのことにより当然に右受戻しに要した金員が譲渡を実現するために直接必要な経費となるものではないことはいうまでもない。

〔判例一八〕 大阪地裁昭和五五年七月一日判決（税資一一四—三七）

本件に顕われた証拠を仔細に検討しても、原告が原告主張の飲食代を支出したことが認められる証拠が見当たらないばかりか、前記(1)の売却の経緯からすると、原告が本件土地を売却するに当って金五〇万円の飲食代を支出したことは疑わしい。

そのうえ、所得税法三三条三項にいう「譲渡に要した費用」とは、譲渡を実現するために直接必要な支出のことであると解するのが相当であるところ、仮に原告がいくばくかの飲食代を支出したとしても、前記(1)の売却の経緯からすると、これは直接必要なものとは到底いえないから、譲渡費用として認めることはできない。

〔判例一九〕 東京地裁昭和六二年三月二四日判決（税資一五七—九七三）

原告は、本件不動産の三分の二の共有持分を相続により取得するについて福太郎の相続人間の遺産分割協議に基づき相続人である五十嵐久美子外一四名に対し合計七五〇万円（相続人六名に対し合計三四〇万円、相続人以外の者九名に対し合計四一〇万円）を支払ったとして、右支払に係る七五〇万円が本件不動産の譲渡費用又は取得費に当たると主張する。

しかしながら、譲渡所得の金額の算出に当たり控除される資産の譲渡に要した費用（所得税法三三条三項）とは、資産の譲渡を実現するために直接必要な経費をいうものと解されるところ、原告主張の金員は、その主張自体に照らし本件不動産の譲渡とは直接関係のない福太郎の遺産分割に関して支出されたものであって、本件不動

産の譲渡を実現するために直接必要な経費といふことができないから、右金員が譲渡費用に当たるとする原告の右主張は、主張自体失当である。

2 「譲渡のために、通常、直接必要とされる経費」とするもの

〔判例二〇〕東京地裁昭和三十九年三月二六日判決（行集一五—三—三九七）

「譲渡に関する経費」とは、譲渡のための周旋料、登録料、借家人を立退かせるために支払われる立退料等のような資産の譲渡のために、通常、直接必要とされる経費を指すものであって、原告主張のような特別な事情（本件物件を譲渡担保として提供したことにより生じた紛争を解決して本件物件を請け戻すために、借入金のかに金員を支払わざるを得なかった。）から本件物件を譲渡するために、本来の借入金の外に余分の金員を支払わざるを得なかったとしても、これをもって譲渡に関する経費と解する余地はないものといわねばならない。」

〔判例二一〕京都地裁昭和四十九年三月一日判決（税資七四—五八七）

「譲渡に関する費用」とは、譲渡のための周旋料、登録料、借家人を立ち退かせるために支払われる立退料等のような、資産の譲渡のために、通常、直接必要とされる経費を指すのであるから、右支出の内訳についての原告主張自体によっても、原告の求償債務の支払及び訴外島田らの不法占有を排除し占有を回復するために支出したものと云うべきであり、本件譲渡がなされた昭和三十六年七月一三日の九ヶ月も前に、訴外島田らの立退きが完了していることを考えると、原告主張の支出は、本件譲渡を直接実現するために必要な費用といふことはできず、

従って、原告の主張する金額は譲渡経費とすることはできない。

3 「譲渡のために直接かつ通常必要な費用」とするもの

〔判例二二〕 東京地裁昭和四九年七月一五日判決（税資七六一五四）

「資産の譲渡に要した費用」とは、譲渡のための仲介手数料、登記費用等のように、当該資産の譲渡のために直接かつ通常必要な経費を指すものと解すべきであるから、原告主張のように、本件土地についての抵当権設定等の登記を有する債権者らに対する利息制限法の制限をこえる利息等の支払いや、同土地についての所有権移転請求権保全仮登記を有する旧債権者に対する金員の交付が、本件売却の契約締結を促進しようとの原告の意図に出たものであったとしても、これらをもって「資産の譲渡に要した費用」と解する余地はない。

〔判例二三〕 名古屋地裁昭和五五年一〇月二七日判決（税資一一五―二四八）

所得税法三三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」とは、譲渡のために直接かつ通常必要な費用を指すものと解すべきである。

本件において、前記抵当権設定登記を抹消することが本件土地を売却する前提として事実上必要であったとしても、右抹消登記手続は、猪高農協に対する抵当債務消滅の結果、抵当権設定者である原告が、自己のためになしたものであり、本件土地の売却を実現するために直接必要な経費となるものでないことは明らかであるから、原告の右主張は理由がない。

〔判例二四〕神戸地裁昭和六〇年九月三〇日判決（税資一四六―七七七）

所得税法三三条三項にいう「資産の譲渡に要した費用」とは、譲渡のために直接かつ通常必要な費用を指すものと解すべきである。原告主張の各登記費用が右司法書士らに支払われていたとしても、右費用は、保証債務等を履行するための資金調達に関連して発生した費用ということではできても、別紙物件目録記載の土地を譲渡するにつき直接かつ通常必要な費用とは認められない。

〔判例二五〕東京地裁昭和六三年四月二〇日判決（行集三九―三・四―三〇二）

「資産の譲渡に要した費用」（所得税法三三条三項）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、右遅延損害金は、前記のとおり本件売却地上の本件建物の取壊しが遅れたことにより、売買契約で定めた期限までに原告が本件売却地の引渡しを完了できなかったため支払うことになった金員であり、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に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。

しかし、右損害金を支払うことになった原因が原告の責めに帰すべき事由にあるとはいえず、右損害金は何らいわれなく支払ったものではなく、本件売却地に係る売買契約の「売主の引渡義務」「遅滞に基づく遅延損害金」の各条項に基づき、契約条項の履行として支払われたものであることが認められ、原告としても、右履行をしなければ譲渡に係る譲渡代金の全額についての請求権の行使ができず、その意味では売買による代金を取得するた

めに、本件売却地の引渡しと共に支払うことが必要な費用だったのであり、右金員支払いの結果、現実には右損害金に相当する代金額の取得はそもそなかったのと同様の結果となったこと、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を考慮すれば、本件では、実質的にみれば、本件売却地の譲渡に係る譲渡代金について履行期限の延長を理由とする右損害賠償金一〇〇万円相当額の値引があつて、売買代金額の変更があつたと同様に評価することができるのであるから、右遅延損害金支払いとは実質的に代金減額であり、売買代金額は一〇〇万円分減額されたものと認めるのが相当である。

4 その他

〔判例二六〕東京地裁昭和四七年三月七日判決（税資六五―三九六）

一般に、右の「譲渡に関する経費」とは譲渡のための周旋料、登録料等のような譲渡そのものに関連して直接必要な支出と解すべきであつて、借家人を立退かせるためのいわゆる立退料も課税上右の経費にあたるものとして取扱うのが相当といふべきである。

略

前掲各証拠を総合すると、原告と山村文子とは前記和解成立当時すでに協議離婚し、両名の子である大城修外二名は原告のもとを離れて山村文子と生活を共にすることとなつていたのであつて、前記四、〇〇〇、〇〇〇円の支払約定の意図したところは、原告と山村文子らとの身分関係につき右のような合意がなされていたことに伴ひ、

本件物件の帰属、山村文子に対する慰藉料、大城修外二名に対する養育費等をも含めて過去の紛争および将来の一切の問題について総額四、〇〇〇、〇〇〇円をもってする金銭的解決にあったものであり（家庭裁判所の管轄事項が含まれているため、和解条項に右の趣旨を明示しなかった。）右四、〇〇〇、〇〇〇円の取得区分を前記和解条項のように定めた根拠については当事者間に確たる合意が存しなかったものと認めるのが相当である。

そうとすれば、右四、〇〇〇、〇〇〇円は、その全額についてはいうまでもなく、特定された一部についても、これを立退料と認めることはできないから、前記の「譲渡に関する経費」にはあたらないものといわざるをえない。

〔判例二七〕大阪地裁昭和四九年三月八日判決（税資七四―六七二）

資産の譲渡に要した費用とは、譲渡のための周旋料、登記、登録の費用、借地借家人を立退かせるために支払われる立退料等のように、資産の譲渡のために必要な経費をいい、立退料についていえば、一定の金銭の授受を行うことにより明渡し of 交渉を円滑ならしめるために支払われる金銭がこれに該当すると解すべきところ、原告と平五郎との間にはA B土地の賃貸借関係はないし、仮りに地上建物の賃借人に土地の賃貸人が直接立退料を支払うことがあるとしても、本件において前掲各証拠並びに弁論の全趣旨によれば、原告は、A B土地の譲渡によって多額の土地代金が入るので、兄として弟である平五郎のために大久保町の土地建物を買ひ与えたもので、平五郎と真松間の家屋明渡し of 交渉を円滑ならしめ、ひいては、A B土地の売却を容易ならしめるために、買ひ与えたのではないとみられるからである。

〔判例二八〕 大阪地裁昭和六〇年七月三〇日判決（税資一四六—三六六）

資産の譲渡に要した費用とは、譲渡を実現するために必要な経費に限られ、当該資産の修繕費、固定資産税、その他当該資産の維持管理に要した費用はこれに含まれないと解すべく、したがって例えば、譲渡のための仲介手数料、登記登録料、借家人を立退かせるための立退料等は、これに該当するが、譲渡資産に設定された抵当権を消滅させるために被担保債権を弁済した弁済金、山林所有権の帰属をめぐる第三者との紛争があり、その所有権確認のために要した訴訟費用、遺産分割の処理のために要した弁護士報酬等は、いずれも資産の譲渡に要した費用には、当たらないものと解すべきである。

略

前記(一)に認定した事実関係からすれば前述のとおり、原告は、長野弁護士に対し、当初、本件(一)の土地については、右土地上の建物を収去して右土地の明渡を求める訴訟の提起、遂行、その他前述の如き右土地の紛争解決に関する種々の事務の委任を、また、本件(二)の(2)の土地についても、その所有権に基づく明渡請求や、右土地所有権確認、右土地使用の妨害排除請求その他前記の如き紛争解決に関する種々の事務の委任を、それぞれし、右委任事務処理の結果、右各紛争解決の方法として、偶々、最終的に、本件(一)(二)の土地を、紛争の相手方又は第三者に譲渡するという内容で、右紛争が解決されたに過ぎないものというべきであるから、原告が前記長野弁護士に支払った本件弁護士費用は、本件(一)(二)の土地の譲渡そのものに対する報酬として支払われたものというよりは、前記各委任事務の処理とこれにより紛争が解決されて一定の利益が原告にもたらされたことに対して支払われた

ものというべく、したがって、右弁護士費用は、いわゆる不動産仲介業者の仲介による不動産売買の場合の仲介手数料等とは、その性質を異にし、本件(一)の土地の譲渡に要した費用ではないと解するのが相当である。そして、このことは、本件(一)及び本件(二)の(1)の土地に関する不動産が、当事者の合意による譲渡という内容で和解、その他により、原告に対する右土地の全面的な明渡、或いは、土地所有権確認等、原告の請求を全部認めるような内容で解決された場合においても、本件において原告が長野弁護士に支払った前記報酬額と同等ないしそれ以上の弁護士報酬が支払われることになること(このことは経験則上明らかである)に照らしてみれば、明らかであるというべきである。

5 譲渡費用の概念

以上の判決は、譲渡費用とは何かについて判示した判決を、単にその表現の差により分類したものである。もちろん、事前に条件を付して抽出したものではなく、収集し得たものを分類したにすぎない。

その結果をみると、(4)その他に分類した判決は、(1)又は(3)に分類可能であり、(2)は、(3)と同旨と見ることができるので、判決に現れる譲渡費用の概念をその表現の差により分類すれば、①「譲渡を実現するために直接必要な支出」とするものと、②「譲渡のために直接かつ通常必要な費用」とするものの二種に分類することができる。

右の二つの表現は、各判例の判決年月日から明らかなとおり、現在も並行して使われており、また、各判決が譲渡費用として例示する内容も、周旋料(仲介手数料)、登録料及び立退料と共通していることから、両者は単なる表現の相異であって、その本質に差異はないものと解される。

特にその要件を見ると、必要経費の概念である「通常かつ必要“ordinary and necessary”」の要件に更に「直接」の要件を加えるか、通常を直接に置きかえるか、いずれも直接という要件を掲げている点に共通性があり、その直接という要件が、譲渡費用の概念の特徴である。

したがって、譲渡費用の概念としては、前記①と②を併せて、「譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用」とするのが最も適切であると考ええる。

ところで、所得税法は、所得の発生原因（源泉）により所得を十種類に分類し、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得について、「収入金額」から「必要経費」を控除することによって各所得金額を計算するものとしている。このほか、配当所得については、その元本の「負債利子」を、譲渡所得については、「取得費及び譲渡費用の合計額」を、一時所得については、その収入を得るために、「直接要した金額」を控除することができる。

いずれの所得にあっても、「必要経費」という表現を用いるか否かの差異を別として、投下された費用の実額控除が認められている点において共通している。⁽⁴⁾

右の考えによれば、必要経費も譲渡費用も、収入金額から控除する趣旨は同じと考えてよいと思われる。しかし、譲渡所得は、基本的に取得時の価額（取得費）と譲渡時の価額（収入金額）との差額を課税対象所得と考えるものであり、譲渡所得の金額の計算上控除される費用も、取得時（改良時を含む）の費用を取得費として、譲渡時の費用を譲渡費用として控除するにとどめ、この二時点における費用以外は控除することはできない。

その結果として、譲渡所得の金額の計算上控除すべき費用は、必要経費と異なり、費用収益対応の原則は妥当せず、期間費用という概念は取り得ない。したがって、譲渡資産の取得及び譲渡と直接対応関係にない維持管理費のよ

うな期間対応費用は、譲渡費用に取り入れる余地はない。

以上のように考えると、譲渡費用については、「譲渡の現実」との「直接的関連性」が重要な要件となり、また、必要経費と同様「通常必要」という要件も不可欠なものと解される。それ故、譲渡費用の概念は、右要件を満たす「譲渡を実現するための直接かつ通常必要な費用」と解するのが相当である。

(注)

(1) 登載文献の表示は次による

税資Ⅱ税務訴訟資料

民集Ⅱ最高裁判所民事判例集

行集Ⅱ行政事件裁判例集

月報Ⅱ訟務月報

〇〇—〇〇—〇〇〇Ⅱ巻—号—頁

〇〇—〇〇〇〇 Ⅱ巻—頁

判例〇〇と同じⅡ先に掲げた判決と同一の判決の別の判旨を掲げた場合の表示

(2) 実務での取扱いは、固定資産である土地に区画形質の変更等を加えて譲渡した場合、一定の条件をもうけ、たな卸資産又は準たな卸資産として、その全部が事業所得又は雑所得に該当するとしている(所得税基本通達三三—四)。しかし、この場合でも、その土地を極めて長期間(おおむね一〇年以上)保有していた場合、区画形質の変更等による利益に対応する部分は事業所得又は雑所得とし、その他の部分を譲渡所得として差し支えないものとしている(同通達三三—五)。

(3) 所得税基本通達においては、三三—七で譲渡費用の範囲を定めており、(1)で仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用を、(2)で借家人への立退料、譲渡土地上の建物の取壊費用、当初契約を解除して更に有利な条件で他に譲渡した場合の違約金を譲渡費用として例示している。

右(2)に該当する費用が、本稿でいう積極的費用に当たるものである。
(4) 碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究第三号六四頁

第三 譲渡費用に係る具体例の検討

譲渡費用の概念は、前述のとおり「譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用」ということができる。しかしながら、具体的事例において特定の費用を譲渡費用と認め得るか否かを判断する場合には、更に、右概念に含まれる要件の趣旨を検討し理解する必要がある。

そこで、次に具体的事例に係る裁判例を項目別に抽出し、その考え方、理由等を検討することにより、右概念の理解に資するとともに、具体的事例における判断基準の検討整理の基礎とすることとする。

一 仲介手数料、登記費用等

仲介手数料、登記若しくは登録に要する費用、契約書作成費用、印鑑証明手数料、代書手数料、印紙代等は、所得税基本通達三三―七において譲渡費用として例示する費用に含まれるものである。

また、前掲判例一〇、一四、一五、一六、二〇、二一、二二、二六、二七及び二八において譲渡費用の典型として例示されているものである。

これらの費用は、譲渡実現のために必要不可欠なものであり、消極的費用の代表である。

したがって、譲渡費用性について特に判断を要するものではない。しかしながら、これらの支出であっても、それを支出する主たる目的が譲渡実現以外にある場合には、費用性の判断が必要となる。

例えば、前掲判例二八のように、建物収去土地明渡訴訟のために弁護士を依頼し、その紛争解決の方法としてたまた最終的に紛争物件を譲渡することにより解決した場合、弁護士に対する報酬は紛争解決のための支出であり、結果としてその支出が譲渡の実現に役立ったとしても、譲渡費用とは認められない。

右に関連して、紛争解決に要する費用として境界争いがある。譲渡のために境界を確定し、実測する費用は譲渡費用と認められるが、譲渡以前から境界に争いのある土地について、たまたま譲渡に際して紛争を解決したとしても、譲渡費用とは認められない。

右のような紛争解決のための費用は、次の判例二九と同様に当該土地の権利確保に要した費用とみるべきである。したがって、概算取得費控除を適用した場合には、別途右紛争解決金を譲渡費用として控除することはできない。

〔判例二九〕大阪地裁昭和五八年五月二七日判決（判夕五三四―一八三）

原告らは柴多、大野両弁護士に支払った報酬も本件溜池譲渡に関する必要経費である旨主張するが原告らが右弁護士に訴訟事件を委任したのは本件溜池の明渡訴訟及び念法真教からの訴訟に対応するためのものであって、その弁護士費用は本件溜池の権利確保のために要した費用とみるべきもので、譲渡に関する費用というとはできない。そして、本件では概算取得費合計一三九万九八〇〇円を取得費としているから、右弁護士報酬を右概算取得費に加え別途必要経費額に加算することはできない。

同様に、前掲判例二四にあるとおり、司法書士に対する手数料、登記費用であっても、その支出の目的が譲渡の実現以外にある場合には、譲渡費用とは認められない。その支出が、脱税のために虚構の事実をつくり出すためのもの

であれば、当然右の目的外支出となる。⁽¹⁾

また、仲介手数料は、不動産仲介業者のみでなく、仲介を依頼した親戚や知人等に支払う場合も考えられるが、譲渡費用と認められる範囲、金額は適正なものに限られ、仲介料名目での多額の支払いが贈与と認めるべき場合がある。⁽²⁾⁽³⁾

二 借家人等に対する立退料

借家人等を立ち退かせるための立退料は、前記の仲介手数料と同様、所得税基本通達三三―七において例示する譲渡費用であり、前掲判例一四、二〇、二一、二六、二七、及び二八において譲渡費用の典型として例示されているものである。

所得税基本通達三三―七の(2)では、立退料、建物取壊費用及び更に有利な条件で譲渡するために既に締結している契約を解除した場合の違約金その他当該資産の譲渡価額を増加させるための費用を譲渡費用として例示している。そして右の譲渡価額を増加させるための費用を譲渡費用と認め得る理由について所得税基本通達逐条解説は、⁽⁴⁾「これは、譲渡所得課税が、既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、その所得の実現、こと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であると考えられるため、その費用は、譲渡に要した費用に含めることとされたものである。」としている。

この考え方は、前記第三の二で述べたとおり、収入金額との対応から費用性を認識すべき積極的費用の基本的考え

方である。

すなわち、譲渡所得の金額の計算の基礎を現実の収入金額によることとしたことに対応して、譲渡者の意思と判断により収入金額の増加に寄与すべく支出した費用は、収入金額の増加部分の対応として、費用性を認識することができるのである。ここに、所得計算本来の原則である費用収益対応の原則的な考え方を見いだすことができるが、もちろん、増加部分を具体的に区分して対応を考えるべきものではない。

ところで、立退料については、その必要性、支出の時期等検討すべき事項が多く含まれているので、以下に判例を引用して検討する。

1 立退料を譲渡費用と認める趣旨

前掲判例二七は、譲渡費用について、「立退料等のように、資産の譲渡のために必要な経費をいい、立退料についていえば、一定の金銭の授受を行うことにより明渡し交渉を円滑ならしめるために支払われる金銭がこれに該当する」旨判示している。

右判決は、立退料の支払は、明渡し交渉を円滑ならしめ、ひいては譲渡そのものを円滑ならしめることとなり、そこに譲渡との直接的関連性を認めたものと思われる。更に立退料については、売主の側から見れば、譲渡に伴う負の条件の排除のための費用であり、買主の立場から見れば、借家人等の居ない利用度の高い資産を取得することができる、そのことから譲渡価額の増加に寄与するものであり、積極的費用の典型として費用性を認識することができる。

2 立退料の支払を受ける者の資格

譲渡費用と認められる立退料は、前掲判例二七及び次の判例三〇のとおり、原則として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るものに限られる。したがって、賃借権を有しない家族等又は管理人に対して立退料名目の金員を支払ったとしても、立退料とはいえず、善意による贈与と見るべきである。

〔判例三〇〕 大阪地裁昭和三十六年十二月二〇日判決（税資三五—九六四、判例一二と同じ）

原告の主張するような立退料が支払われているが、右のうち(9)(10)は本件不動産に関するものでないことが認められる。そして、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とする賃借人に対して支払われたものであることを要するが、本件全証拠をもってしても立退料の支払を受けた者が賃借人であることと認めることができず、却って前記証拠によれば、(7)の柢植五百刀は中西伸次の現地における管理人として本件競売不動産のうち約四坪を使用していたものであって賃借人ではないことが認められる。従ってこれらの立退料もまた本件競売に関する経費と認めることはできない。

右のとおり、立退料は原則として賃借人に対して支払われた場合に譲渡費用と認められるものである。しかし、特殊な例として、いわゆる不法占拠者に対する立退料がある。

不法占拠者に立退を要求しても、占拠者は不法を認めないのが通常であり、正当な権利者であるか、不法占拠者であるかの判断は困難な場合が多いと思われる。そこで、次の判例三一のとおり、訴訟手続を通じて長期間の日時と費用をかけるかわりに、立退料を支払い譲渡の早期実現をはかることも経済的合理性を有すると認められる。このように、不法占拠者を排除することが譲渡の早期実現のために不可欠であり、その支出が合理的経済行為と認められる場合には、不法占拠者に対する立退料であっても、譲渡費用と認めるべきものと考える。⁽⁵⁾

もちろん、争いが所有権又は境界の確認に及ぶ場合には、権利確保のための費用であって取得費となるべきものである（判例二九参照）。また、右でいう不法占拠者には家族等は含まれないし、第三者であっても、占拠期間が相当長期に及んでいる等、占拠の状況から真にやむを得ない支払いと認められる場合に限られ、あくまでも、例外的なものと理解すべきである。

〔判例三一〕 岡山地裁昭和四四年七月一〇日判決（税資五七一―四二）

ところで、一般に不法占拠者といえども、自力救済の禁止されている現行法制下では裁判等の訴訟手続を通じて比較的長期間の日時をかけることを辞さない限り、これを即座に立退かせるためには事実上或る程度の立退料を支払わざるを得ないと考えられる。

3 支払うべき理由のない立退料

前記一で述べた仲介手数料と同様に、立退料についても、支払う必要のないもの、必要以上に支払った額が譲渡費用と認められないのは当然のことであるが、次の判例三二のように、形式的に賃借権者であっても、占有の事実のない者に対する立退料については、特に慎重な事実認定と必要性の判断が必要とならう。

〔判例三二〕 東京地裁昭和四六年五月二六日判決（税資六二―七七六）

原告は三星興業に支払った一六、五〇〇、〇〇〇円は借地権および建物の買受代金のほか営業補償および立退料を含むものである旨主張しているが、三星興業は昭和三十一年四月本店を右(一)の建物に移転したが、昭和三四

年九月に会社を解散して以来昭和三二年三月に株主総会で会社継続の決議をしたのちも全く営業活動をしていなかったこと、右本店も殆んど形式的な存在にすぎなかったことが認められ、右事実と前記認定の諸事情とを合わせ考えると、原告が三星興業に右建物からの立退料を求めるに当って営業補償および立退料を支払わなければならない理由も全くなかったものというべきである。

右のとおりであるから、原告がたとえ三星興業に対し借地権および建物の買受代金、営業補償、立退料の名目で一六、五〇〇、〇〇〇円支払ったとしても、これを前掲譲渡収入金額から控除すべき資産取得費および譲渡経費と認めることができないことは明らかであり、右給付はむしろ三星興業に対する贈与とみるのが相当である。

4 立退料の支払時期と譲渡時期の関係

譲渡費用は、譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用をいうものであるから、名目、実質ともに立退料であっても、その支払の時期が問題となる。すなわち、立退料の支払が譲渡の時期と時期的に直接的関連性を有するものでなければならぬ。

次の判例三三三は、借家人を立ち退かせるための調停費用についての判断であるが、譲渡の時期と調停申立ての時期との関係から譲渡費用と認めなかったものである。

〔判例三三三〕 大阪地裁昭和四九年三月八日判決（税資七四一六七二、判例二七と同じ）

昭和二〇年頃から西村菊三郎に菅栄町の建物の東側半分を賃貸していたが、同人との間に紛争が生じ、昭和三一年に大阪簡易裁判所に家屋明渡の調停を申立て、昭和三二年五月四日同人との間で、右建物の賃貸借契約を合

意解除し、右西村は昭和三十七年五月四日限り右建物を明渡し、それまで、月額二、〇〇〇円の割合で賃料相当の損害金を支払う旨の調停が成立したこと、その後西村は右約束を履行し、昭和三十七年五月ころには右建物を明渡したと、そしてそのあとに平五郎が家族とともに居住するようになったことが認められる。以上の事実殊に調停申立の時期がA B土地譲渡のそれより八年以上も前である事実によれば、A B土地を譲渡するために右西村を立退かせたのではないことが明らかであるから、仮に原告において主張するような調停費用を支出したとしても、それが右土地の譲渡に要した費用に当たらないことは明らかである。

右判決の認定のとおり譲渡より八年も前に借家人を立ち退かせたとしても、譲渡との直接的関連性を認めるのは困難であり、そのための費用が譲渡費用とならないことは、疑問の余地のないところであろう。本判決については、時期的問題を除いて考えても、明渡しを受けた後に使用している（弟である平五郎の家族が居住している。）のであるから、借家人を立ち退かせる費用が譲渡費用とならないことは明らかである。

また、前掲判例一四は、譲渡の五年前に支払った立退料であり、同判例二一は、譲渡の九ヶ月前に支払った立退料であるが、いずれの判決もその立退料を譲渡費用と認めていない。判例一四については、五年前という理由のほか明渡しを受けた後で他の者に使用させているのであるから当然の結論である。判例二一の例のように、九ヶ月前という短期間の場合には、九ヶ月前という理由のみで譲渡費用と認めないことはできない。右事例の場合には、不法占有を排除し占有を回復するという目的と支払の時期と併せ判断した結論と考えられる。

したがって、立退料については、明渡しを求めた時期と目的、譲渡の実現に着手した時期との対応から、譲渡との

直接的関連性を判断する必要がある。

三 遺産分割のために要した支出

前掲判例一九は、遺産協議分割に際して支払った金員についての判決で、その支出は譲渡費用と認められないと判示したものである。

原告は、売買の話が持ち上った時点で遺産分割が未了で譲渡できないため、他の相続人に持分移転の対価として支払ったもので、対価を支払い遺産分割協議を成立させなければ売買契約を成立させることは不可能であった旨主張した事例である。

確かに、事実の流れからみれば、原告の主張のように分割協議が調わなければ譲渡は不可能であろう。しかし、遺産の分割と譲渡とは通常関連性のあるものではなく、全く別の行為であり、単にその時期が一致したからといって、譲渡との直接的関連性を認めることはできない。このような遺産分割のための費用が、譲渡のために要した費用となり得ないことは明らかである。

すなわち、次の項で検討する抵当権の抹消費用についても同様であるが、その支出の代償として、責任又は義務を免れ、あるいは権利を取得するような場合には、その支出が譲渡契約を成立させるための不可避の条件であったとしても、その支出を譲渡費用と認めることはできないと解すべきである（前掲判例一〇参照）。

また、相続登記がされていないため、譲渡に際して登記をしたとしても、それは単に相続登記と譲渡が同一時期になされたというにすぎない。したがって、相続登記に要した費用もまた譲渡費用と認めることはできない。

前掲判例一六は、所有名義を回復するための費用を譲渡費用とは認められないと判示したものである。この判例も

その理由は、右遺産分割又は相続登記のための費用と同様に考えるべきであらう。

四 抵当権設定登記の抹消費用

前掲判例一〇、一一、一二及び二三は、譲渡資産に係る抵当権設定登記の抹消費用は譲渡費用と認められない旨判示したものである。

土地を譲渡する場合、抵当権設定登記がされていれば、通常それを抹消することが契約の条件とされるであらう。この場合、右抹消登記は、譲渡のための不可避の条件といえる。

しかし、抵当権設定登記をし、その必要がなくなれば抹消するという行為は、譲渡とは別の行為の流れとしてとらえるべきである。

つまり、前記遺産分割のための費用と同様の理由で譲渡費用と認められないと解される。

もちろん、右抹消登記費用は、抵当権設定の原因となった借入金等の債務に係る負担とすべきもので、その債務等が事業に係るものであれば、事業所得の必要経費となるべきものである。

また、前掲判例一二にあるとおり、債権者らに対して支払われた利息制限法の制限をこえる利息や所有権移転仮登記権者に対する紛争解決金についても、抵当権設定登記の抹消に付随するものとして、一体としてとらえるべきものと考ええる。

五 立退料と抵当権設定登記の抹消費用

譲渡に関連して支出した立退料と抵当権設定登記の抹消費用についてみると、両者とも、その支出が譲渡契約成立のために不可避であり、その支出により譲渡に有利な条件を作出するものであることに変わりはない。その結果、譲渡

費用の概念から考えた場合、譲渡収入金額の増加に寄与すると認められるという類似点がある。特に、前述の利息制限法の制限をこえる利息及び仮登記に係る紛争解決金と立退料に関して述べた不法占拠者に対する支払とは類似点がある。

また、抵当権設定登記の抹消費用を譲渡費と認められないとした理由、すなわち、譲渡とは別の行為の流れとしてとらえるべきものである、との点との対比で考えると、立退料は、不動産所得の必要経費とすべきではないかとの疑問が生ずる。

ではなぜ、立退料が譲渡費用と認められ、抵当権設定登記の抹消費用が譲渡費用と認められないか、について検討することとする。

まず、はじめに認識すべきことは、右抹消費用は、その抵当権設定の原因となった債務が消費生活の範ちゅうであれば家事費に、事業遂行上ののであれば、事業所得の必要経費となるという点である。けだし、右抹消費用は、純粹な経費であつて、常にその原因となった債務と一体として考えるべきものである。

これに対して立退料は、資産の取得費とはいえないが、借地権又は借家権の譲受け費用、つまり、資産の取得費に類似するものと考えることができる。しかも、所得税法上業務用資産の譲渡による所得は、事業所得又は不動産所得ではなく、譲渡所得に該当する。この所得税法の基本的な所得区分の考えに基づいて、特定の行為が事業遂行上の行為か、譲渡のための行為か、常に区分して考えなければならない。

すなわち、立退料の支払が譲渡のためになされた場合、その行為は、不動産賃貸という業務の遂行とは遮断され、その結果として当該立退料を不動産所得の必要経費とすることはできないのである。したがって、当該立退料につい

ては、その性格が前述したとおり資産の取得費に類似する費用と認められる点及びその支出の時期（不動産所得の必要経費と認めるのが相当でない時期）とを併せ考えれば、譲渡費用と認識すべきであると考ええる。

これを言い換えると、立退料に譲渡所得の原価性すなわち積極的費用と認めることができ、しかも、譲渡費用科目以外に他の所得に係る経費又は家事費として受け入れるべき科目がないことである。この点に、抵当権設定登記の抹消費用との相異点を見いだすことができるのである。

六 譲渡担保物件の受戻し費用

前掲判例一七及び二〇は、譲渡担保物件の受け戻し費用についての判決であり、譲渡のために担保物件を受け戻すための費用は譲渡費用とは認められない旨判示したものである。

右受戻し費用が譲渡費用と認められない理由は、前記抵当権設定登記の抹消費用と全く同じ考えによるものといえよう。

七 譲渡代金をもってした保証債務の弁済

前掲判例一二及び一五は、保証債務の弁済又は保証債務に係る利息の支払額は譲渡費用とは認められない旨判示したものである。

これらは、譲渡の実現とは別個のもので、譲渡代金の使途である。譲渡代金の使途いかんによって譲渡所得の金額、すなわち税負担額に差が生ずることはあり得ず、譲渡費用と認められないのは当然である。

なお、所得税法六四条二項は、保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の特例を定めたものであるが、右条項に該当する場合にも、その履行額が譲渡費用となるわけではない。右条項は、保証債務の履行に伴う求償権行使不

金額は、所得の金額の計算上なかったものとみなすと規定しており、譲渡費用とみなすと規定していない点を考えれば、保証債務の履行額に費用性を認めるべき余地の全くないものであることの表れと見ることもできる。

八 移転先家屋の購入費、移転費用等

前掲判例一三及び次の判例三四は、居住用あるいは業務用として使用している家屋を譲渡した場合、自己の移転先家屋の購入費、修繕費及び移転費用は譲渡費用とは認められない旨判示したものである。

移転先家屋の購入費及びその修繕費は、資産の取得費であって、そもそも所得税法上その支払時点で費用性を認識すべき余地は全くない。

また、移転費用についてみると、自己の居住用の家屋を譲渡する場合、ほとんどの場合、明け渡すことが譲渡のための条件となるであろう。この場合、転居は、譲渡の実現のために必要不可欠で、直接的関連性を有するともい得る。

ところで、個人が転居するという行為は、そもそも、所得の消費生活の範ちゅうでの行為であって、譲渡という行為とはその流れを別にするものである。したがって、それに係る支出は、譲渡所得金額の計算の範ちゅうに取り込むべきものではない。たまたま、譲渡と転居が時期的に関連性があつたとしても、その性質が変るものではない。もちろん、業務用の事務所又は店舗等を譲渡し、そのために移転した場合の費用は、新しい事務所等への移転費用として必要経費と見るべきものである。

〔判例三四〕 大阪地裁昭和五〇年四月二四日判決（税資八一—三三七）

法第九条第一項第八号は、資産の取得価額、設備費、改良費および譲渡に関する経費について総収入金額からの控除を認めているが、設備費、改良費についてはその支出が認められず、原告主張の転居先の建物の購入費用、その改築、修繕費等は、原告が本件家屋の賃借権を消滅させることに直接関係するものではないから、右の譲渡に関する経費には該当しない。

なお、立退料を受領して転居する者については自己の家屋を譲渡した者の転居費用とは異った扱いとなる。すなわち、立退料収入は一時所得の収入金額であり、転居に要した費用は、一時所得の金額の計算上控除することができる。この点、所得税法は、一時所得については、家事上の費用であっても、一時所得の金額の計算上控除することを認めている。⁽⁶⁾そして、借家人が立退料を得る場合の転居費用は、所得税法三四条二項カッコ書の「その収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額」に該当する。もちろん、借家人の貸主の都合による転居は、自己の都合とか意思に基づかないものであるから、立退料収入から転居費用を控除し、なお残額がある場合に税負担を求めるのは当然である。

これに対して、譲渡所得については、所得税法四五条二項のような規定はなく、自己の判断で行う譲渡に伴う転居費用を、譲渡を伴わない転居費用と区別して、税負担の軽減要素とすべき理由も見あたらない。逆に、譲渡に伴う転居費用を譲渡費用と認めることは、所得の用途により税負担の差が生じることとなり、相当とは認められない。

九 譲渡資産の維持管理費用

前掲判例二八及び次の判例三五は、譲渡資産の維持管理費用は譲渡費用と認められない旨判示したものである。

〔判例三五〕東京地裁昭和六〇年三月一四日判決（税資一四四―四四四）

原告は、昭和四八年四月一日付で、原告の所有する土地等の不動産の維持管理の一切を内外工機に委託すると、原告が右不動産を第三者に売却する時は、売買に関する最低価格を内外工機に示し、相手方との交渉及び売買契約調印に至るまでの権限を委託することができ、この場合、原告は内外工機に対し売買純益の八〇パーセント相当額を手数料として支払うものとする事、本契約期間中に本件物件に関して生ずる一切の法律行為については内外工機の責任においてこれを解決しなければならないことなどの条項を定めた契約書を作成したことが認められる。

しかしながら、譲渡資産の維持又は管理に要した費用は譲渡に要した費用といえないものであるところ、右契約書にいう手数料が管理を委託したことについての対価とすれば、これをもって譲渡費用とすることはできない。

右両判決とも、維持管理費用が譲渡費用と認められない理由にはふれていない。しかし、その理由は、譲渡所得課税の本質にかかわるものである。

すなわち、譲渡所得課税の本質は、前記第三の一で述べたとおり、「資産の値上りにより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る機会に清算して課税する」というものである。このことは、譲渡所得の金額は、収入金額から取得時に要した取得価額と譲渡時に要した譲渡費用のみを控除することとした計算方法にも表れている。

右譲渡所得課税の本質及び所得金額の計算方法から考えれば、資産の取得と譲渡という二時点の間にある維持管理が、譲渡所得の金額の計算にかかわる余地はなく、譲渡資産の維持管理費が譲渡費用と認められないのは当然のこと

である。

資産は保有期間中利用されるのが通常であり、右期間中その資産を維持し、管理する行為は、資産の利用の範ちゅうに含めるべきである。つまり、維持管理に要した修繕費、固定資産税等は、その資産の保有期間の利用益の負担と考えるべきものである。その利用形態が業務用であらうと、消費生活用であらうと変りはない。なお、未利用の場合には、業務用と認めるべき特段の事情のない限り、その利用形態は消費生活用に含めるべきと考える。

右の利用形態に関連して次の判例三六がある。事案の内容は、取得の五ヶ月後に譲渡した資産の固定資産税の費用性に係る判断である。当事者の主張から未利用であったと思われ、課税庁は「保有に要した費用」である旨主張したものであり、取得費にも含めていないことから、裁判所も保有に要した費用と考えたものと思われる。

〔判例三六〕 大阪地裁昭和四二年一月二八日判決（税資四七一八六、判例八と同じ）

原告は、第三物件につき、これを前主より買い受けた際、自己の所有名義に登録することなく仲介人である北口太郎名義に登録したことから、同人に課せられた不動産取得税、固定資産税等を原告自ら負担せざるをえなくなったものであるから、これをも譲渡経費に加算すべきであると主張する。しかしながら、かりに右のごとき支出がなされた事実があるとしても、それらはいずれも、第三物件を譲渡するに直接必要な費用であるということとはできないから、これをもって譲渡経費とすることはできない。

一〇 飲食代、交通費又は宿泊代等の交際費

飲食代等の交際費は、それが飲食代であるから、交際費であるからという理由で、譲渡費用から除外することはで

きない。ところで、飲食代等の交際費は、消極的費用として費用性を認識するものではなく、譲渡に寄与する積極的費用として費用性を認識すべきものである。

そもそも譲渡所得とは、資産の譲渡が業として行われていない場合をいうのであるから、多くの場合、たまたま飲食を必要としたとしても、消費生活の範ちゅうでの交際に含まれるものと考えるべきものである。

したがって、譲渡費用と認められるか否かは、時期、相手方、金額等から譲渡の実現との直接的関連性と有益性を認め得るか否かの事実認定の問題となろう。

前掲判例一八の「いくばくかの飲食代を支払ったとしても、直接必要なものとはいえない」との結論が、一般的ではないかと考える。

なお、消費生活の範ちゅうに含まれるものとして交通費、宿泊代がある。右二つの費用について当事者間に争いがないので、その内容や支出の状況は明らかではないが、譲渡費用と認めた判例がある。これらの支出を譲渡費用と認め得る要件は、飲食代と同様に考えるべきであろう。

一 引渡遅延損害金

契約で定めた期限までに譲渡物件の引渡しを完了しなかったため、買主に対して損害金を支払った場合、その損害金を譲渡費用とせず、収入金額の減額と認定したのが、前掲判例二五である。

右判例は、まず引渡遅延損害金は譲渡費用に当たらないと判示している。その理由として、売主が期限に明渡しをしていれば不要のものであるとの点を上げ、譲渡するために通常必要とされる費用に当たらないとしている。

右のような損害金は、譲渡の実現に必要な不可欠な費用ではなく消極的費用に該当せず、また、収入金額の増加に寄

与する積極的費用にも該当しない。したがって、右損害金を譲渡費用と認められなかった判断は正当である。

更に、右判示の重要な点は、右損害金を実質的に代金の減額と認定した点とその理由にある。まず「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、その期日の変更すれば、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」との点である。この判示は、期日に引き渡すことを譲渡代金決定の要素の一つと認定したもので、譲渡費用の面から見ると、期日に引き渡すための支出の費用性を認識する根拠となる判示である。すなわち、期日に引き渡すことは、買手の希望に添うことであって、譲渡代金の増額要素の一つとなる。そのための費用は、積極的費用となり得るのである。

更に、「本件では、実質的にみれば、本件売却地の譲渡に係る譲渡代金について履行期限の延長を理由とする右損害賠償金一〇〇万円相当額の値引きがあつて、売買代金の変更があつたと同様に評価することができる」との点である。この判示は、当事者の契約が損害賠償金であっても、名目にとらわれず実質的に判断し、評価した点に意義がある。

けだし、契約条項違背、譲渡物件の物理的な欠陥等を理由に買主に支払う金員については、その名目のいかににかかわらず、全て収入金額の減額と認めるべきものと考えるからである。

すなわち、譲渡代金は、欠陥のない契約条件を満たした物件を、契約の期限に引き渡すことを前提として定められたものである。例えば、土地の場合、買主の必要とする期限までに、利用制限のない、契約どおりの面積の土地を引き渡すことを条件に代金が決定されたとすれば、右条件の一つが満たれないときには、解約するか、代金の一部を返戻するのは当然である。この返戻金を損害金とするか、値引きとするか、その契約の名目によって取扱いを異にすべき

理由はない。

更に、例えば建物を除去し、更地として引き渡す契約をした場合、契約期日までに建物を除去しなかったため、買主において建物を除去し、売主がその費用を買主に支払った場合も同様に収入金額の減額と考えるべきであろう。なるとなれば、譲渡物件について、障害物の除去等の作業を要する場合、その作業を売主側とするか、買主側とするかは、譲渡代金決定の具体的要件であり、その変更は、当然譲渡代金の増減を予定していると考えられるからである。なお、譲渡所得課税の本質から考えると、右の例の建物除去費相当額は、譲渡所得の収入金額に含めず、別途雑所得の収入金額とすることも考えられる。しかし右金額を具体的に区分することは容易ではなく、現行の譲渡所得の金額の計算規定からすれば、特別な事情のない限り、建物除去費程度であれば、譲渡所得の計算に含めるべきであろう。

一二 無道路譲渡のための私道建設費

売主は、譲渡土地に出入する車輛等の通行のため、自己の土地に私道を建設して買主に無償で使用させる契約をした。右私道建設は、土地売買契約成立に不可欠の持約であったとして、私道建設に要した費用を譲渡費用と認めた例として次の判例三七がある。

〔判例三七〕 静岡地裁昭和五四年一月二七日判決（行集三〇一一一九三三）

原告は昭和四六年七月二七日遠州日石に対し原告所有の別表三の3ないし5の土地を代金六〇〇万円で売却する契約を締結したが、その際、原告所有の土地に私有道路を建設して、県道から別表三の3の土地に出入する車

輻等の通行のため遠州日石に無償で使用する旨の特約を結んで、その旨記載した覚書を作成し、昭和五〇年春ころ前記一六五八番一一の土地にあった原告の居宅を県道から奥の方向に数メートル移動させ、右土地上に幅員四メートルの私有道路を建設し、同年八月一三日遠州日石に対し右私有道路を無償で使用する旨の契約をしたことが認められる。以上の事実によれば、私有道路の建設は別表三の3ないし5の土地の売買契約成立に不可欠の特約であったものと解されるから、この特約に基づいてなされた私有道路の建設に要した費用は別表三の3ないし5の土地の譲渡に直接要した費用であるものと認められる。

次にその金額について検討すると、原告と遠州日石とは別表三の3ないし5の土地の売買契約に際し、遠州日石が私有道路の建設を担保する目的で売買代金中一〇〇万円の支払をその完成まで留保し、私有道路が建設されない場合には原告は右一〇〇万円の請求権を放棄する旨の合意をしたこと、昭和五〇年八月に私有道路が完成してその無償使用契約が締結された際、遠州日石は留保していた前記土地代金未払分一〇〇万円を原告に支払ったことが認められるから、原告と遠州日石とは右土地の売買契約当時、私有道路建設費を一〇〇万円と見積っていたものと解するのが相当である。なお、昭和五〇年八月私有道路使用契約に際し、原告は将来私有道路を廃棄し新たな私有道路を建設しない時は遠州日石に対し一〇〇万円を支払う旨約したことが認められ、これによれば、昭和五〇年八月の本件私有道路完成後において、原告は住居の移動を伴わない私有道路建設の工事費として一〇〇万円を相当としていたことが認められるから、昭和四六年から同五〇年の物価上昇率を考慮すると、原告は昭和四六年の右土地の売買契約時においては、住居の移動工事を伴う私有道路建設工事費として一〇〇万円を相当と見積っていたことが窺われるのである。更に、原告が右私有道路建設のための工事費として実際一〇〇万

円を超える額を支出したとしても、それは土地売買契約後原告が直ちに工事に着手しなかったため物価が上昇した等の事情にもよるものと考えられ、原告の工事着手の遅延に基づく費用の増大分を譲渡費用に算入するのは相当ではないから、右超過分を譲渡費用と認めることはできない。以上により、右土地の譲渡に直接要した費用と認められる私有道路建設の金額は、昭和四十六年七月の売買契約時の見積額である一〇〇万円を解するのが相当である。

右判決は、私道建設費用の譲渡費用性の認定とその金額の認定とを含んでいるので、以下で両者を区分して検討することとする。

1 私道建設費の譲渡費用性

土地を利用する場合、通常はその土地に通ずる道路が必要となる。一般的には公道を利用することができるが、公道に接していない場合には私道を建設する必要がある。

宅地の造成分譲であれば、計画の段階から必要な道路を建設し、この私道建設費は売上原価に含まれることとなる。右判決の事例のように譲渡所得に該当する場合であっても、分譲宅地の場合と同様に考えれば、判決の結論も十分理解することができる。

ただし、右判決のような場合、私道部分の所有権は売主にあることから、その私道の利用は、専ら買主であり、売主にとっては利用価値がなく、後日売主の都合で他の目的に利用できる状況の認められないものであることが必要となろう。

なお、右判決の無償使用契約が、地役権の設定と同様と認められれば、私道部分の譲渡という問題もあるが、右判決では争いとなっていない。

2 譲渡費用と認められる金額

右判決は、譲渡費用と認められる道路建設費の範囲を、当初の見積額にとどめ、工事着手遅延に伴う物価上昇等による支出の増加分を認めていない。

「直接かつ通常」という譲渡費用の要件から判断すれば、当然の結論といえよう。自己の都合で工事着手が遅れたため、費用が増加したとしても、その増加部分は、譲渡との直接的関連性はもちろん、特に通常必要な範囲と認めることはできない。

なお、課税庁は、右私道建設と売買契約との関係を否認し、仮に譲渡費用となるとしても、金額は一〇〇万円であると主張した。

確かに、譲渡費用は、譲渡の実現のため「直接必要」なものに限られる。そうだとすれば、譲渡の履行から四年も後の工事費用がはたして直接必要といえるか疑問が残る。

判決は、右の点を考慮して詳細な事実認定をした上、私道建設は土地の売買契約成立に不可欠であったと認定したものである。その判断の過程を見ると、土地を譲渡するに当たり、私道建設が不可欠であったかどうかであり、譲渡の四年後に私道を建設したことは判断の要素に含めていない。

このことは、直接必要であったかどうかの判断は、譲渡時点で判断し得るものでなければならないという考えの表れであろう。

その意味において譲渡費用の金額を考えれば、譲渡時において客観的に見積り得る工事費一〇〇万円を限度とするとの判断は、通常必要な範囲の額の判断として、正当なものといえよう。

また、譲渡費用は、「譲渡に要した費用」とする規定の文理的解釈及び必要経費の範囲と併せ考えると、譲渡費用についても原則として債務の確定という要件を満たす必要がある。この点から、契約上確定した債務の額は、判決認定額と同じ一〇〇万円と見るべきであろう。

以上述べたとおり、判例三七は、譲渡とその費用との関連性を判断する上での「直接性」、「通常性」及び「範囲」を示した極めて興味深い判決といえる。

3 「通常」の認定基準

ここで、右に述べた通常とは何かについてふれてみたい。私道を建設して、それを買主に利用させることは、事例としては極めて希れなことであって、土地の譲渡に伴って一般的に行われることではない。その意味からすれば、右の事例は通常とはいえない。しかし、判例三七の認定するような条件の下では、誰れでもそうしたのであらうという意味において、「通常」ということができる。

譲渡費用の概念である「通常必要」か否かを判断する場合の「通常」は、右のように考えるべきで、特定の行為そのものが、一般的で頻繁に行われるかどうかで通常か否かを判断すべきではない。

一三 その他の譲渡費用

これまで検討した判決において、当事者間に争いがなく、したがって、その具体的な内容は明らかでないが、譲渡費用と認められた費用には、次のようなものがある。

- ① 仲介手数料、弁護士費用、調査謝礼金、執行費用、競売費用
- ② 立退料、移転費用、曳家費用、建物取壊費用、ガス工事費
- ③ 測量費、境界官民査定費
- ④ 登記費用、分筆登記費用、登記変更（転用）費用、建物滅失登記費用
- ⑤ 農地転用申請費用、地目変更申請費用
- ⑥ 収入印紙代、謄本料金、印鑑証明料、契約書作成手数料
- ⑦ 交通費、宿泊費、広告料

右各費用は、これまで検討した裁判例の中で、課税庁が譲渡費用と認めたため争いとならなかったものを抽出し、整理したものである。具体的事例の検討においては、譲渡費用と認められた事例が少ないので、どのような費用が譲渡費用と認められているか、参考として掲げたものである。

もちろん、右のような名目の費用がすべて譲渡費用となるものではなく、その支出の目的、時期、規模等から譲渡費用とは認められない場合もある。

（注）

（１） 脱税のために架空の契約書等を作成するための費用は、その支出の目的が譲渡の実現以外であり、譲渡費用とは認められない。この脱税経費について大阪地裁昭和四四年一月二八日判決（行集二〇一一八〇）は、「原告は、乙に対して諸費用、手数料を支払っているが、これは原告が本件建物の賃借権を消滅させることに關するものではなく、本件建物を甲から原告、原告からさらに乙に順次譲渡したという虚構の事実をつくり出すために必要とした登記手続に關する費用として支払ったものであるから資産の譲渡に關し通常必要とされる経費とは認められない。」と判示している。

また、大阪地裁昭和四三年四月二六日判決（行集一九一四一七九六）、東京地裁昭和五七年九月二二日判決（税資一二七一九三二）も、脱税経費を譲渡費用と認めていない。

（２） 宅地建物取引業を営む場合には、建設大臣又は都道府県知事の免許を受ける必要がある（宅地建物取引業法三条）が、業としなければ知人のために買手を紹介する等の行為をすることができるとして、知人等に対する謝礼も、ここである仲介手数料に含まれる。

（３） この考え方は、仲介手数料に限らず、立退料等にも共通するものである。例えば前掲判例二七の兄から弟への立退料、また、後に掲げる判例三一の理由のない立退料は、いずれも贈与と認定されている。

（４） 国税庁直税部長監修であり、著者は国税庁において所得税関係の審理事務に従事する者であり、その見解は、課税庁の見解と考えられる。

（５） 碓井光明 税務事例第五卷第二号二頁

（６） 所得税法四五条二項は、一時所得に係る取扱いを定めたものである。同項は、同条一項に定める必要経費不算入項目のうち、一号の家事費を除いて必要経費不算入を規定している。したがって、一時所得については家事費を控除することができ、譲渡所得については、一時所得と同旨の規定はない（大島、西野共著「所得税法の考え方」第二版二七八頁参照）。

第四 裁判例による検討のまとめ

前記第三において、裁判例を中心として、譲渡費用とは何か、どのように理解し、認識すべきかを、譲渡費用の概念として検討した。

更に、第四において、具体的事例における裁判所の判断に基づき、主な費用の譲渡費用性とその理由について検討した。

ここで、具体的事例の判断基準の検討に入る事前整理として、右第三及び第四での検討結果を整理することとする。

一 譲渡費用の概念について

1 譲渡所得課税の本質からの検討

譲渡費用とは何かを理解するため、はじめに譲渡所得課税の本質から検討した。

譲渡所得課税は、基本的には所有者の意思によらない外的条件の変化による資産の値上り益を課税対象とするものである。この基本的考えに従えば、譲渡しようとする時点で、すでに譲渡益は抽象的に確定しているといえる。したがって、譲渡時期の所有者の意図的努力に伴う支出は、すでに発生している値上り益とは直接的な関連性はなく、右支出を譲渡費用と認めることはできないこととなる。

なんとなれば、譲渡所得が、年々発生した値上り益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に課税しようとするのであれば、「所有者の支配を離れて他に移転させる」ための費用、すなわち、消極的費用のみが譲渡費用となる。

しかしながら、所得税法の定める譲渡所得の金額は、第三の二で検討したとおり、収入金額を基として計算されることから、譲渡費用もそれに対応するものとなる。

2 収入金額からの検討

譲渡所得の金額の計算は、理論的な正常価格により行わず、収入金額を基として計算することとされている。

右の収入金額とは、具体的な場合における現実の収入金額を指すものである。そして、現実の収入金額は、譲渡時

期における所有者の意思をもってした収入金額形成に有利な条件を作出するための努力と支出を反映したものと考えられる。

このことから、収入金額の増加に寄与すべく支出された費用、すなわち、積極的費用も譲渡費用と認めることができる。

もちろん、譲渡所得課税の本質は、外的条件の変化による年々の値上り益を課税対象とするものであるから、取得時点での費用である取得費と、譲渡時点での費用である譲渡費用の二時点での費用以外は控除しない。したがって、譲渡時点前に将来の譲渡を考えて、外的条件の整備等に努力したとしても、そのための支出が積極的費用に含まれることはない。あくまでも譲渡時点での譲渡に要した費用に限られる。また、譲渡時点での所有者の意図に基づく支出も、費用の限界を越えれば、所得区分に変動を来し、積極的費用の範囲を逸脱することとなる。

このように、譲渡費用については、支出の時期、目的及び効果の面から厳しい限界がある。

3 譲渡費用の概念

右で述べた限界を裁判例がどのようにとらえているかは、譲渡費用の概念として検討した。

譲渡費用の概念として、裁判例は大別して二つの表現を用いているが、その趣旨は同じである。すなわち、譲渡費用とは、「譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用」ということができる。

右の概念は、消極的費用と積極的費用を含む概念である。

ところで、これまで述べた消極、積極の区分は、譲渡費用の性質を理解するための観念的区分である。したがって、具体的事例における判断は、消極、積極の両費用の存在を念頭に置いて、右概念に示した「直接かつ通常必要」

の要件を満足するか否かによるべきものである。

二 具体的事例による検討

前述のとおり、譲渡費用とは、「譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用」をいうものである。

したがって、ある支出が譲渡費用と認められるためには、「直接かつ通常必要」の要件を満す必要がある。

それでは、「直接かつ通常必要」とは、具体的には、譲渡とどのようなかかわり、関連を持つ場合をいうのか。それを理解するため第四において、具体的事例についての裁判例の検討を行った。

右の検討において取り上げた費用項目のうち、譲渡費用と認めたものは、一項の仲介手数料、登記費用等、二項の立退料及び一二項の無道路地譲渡のための私道建設費である。これらの費用が譲渡費用と認められる理由については、各項において述べたとおりであり、立退料については、特に五項として立退料と抵当権設定登記の抹消費用と対比して検討した。

譲渡費用と認められなかった費用のうち、九項の譲渡資産の維持管理費用については、資産の取得と譲渡という二時点の中間にある費用で、支出の時期の面から譲渡所得の計算にはかかわりを持たない費用である。

七項の譲渡代金をもってした保証債務の弁済及び八項の移転先家屋の購入費、移転費用等は、譲渡代金の消費と見るべきもので、譲渡の実現とはかかわりのないものである。

また、一一項の引渡遅延損害金は、収入金額の減額要素であって、もともと費用性の認められないものである。右損害金のように買主に対する支払は、名目のいかんにかかわらず譲渡費用とはならない。

そして、三項の遺産分割のために要した支出、四項の抵当権設定登記の抹消費用及び六項の譲渡担保物件の受戻し

費用は、譲渡のために不可避であり、時期的にも譲渡時点での支払である。であるにもかかわらず、右三種の費用は譲渡費用と認められない費用であり、その理由には共通点がある。

すなわち、三項は遺産を相続し、これを相続人で分割する、四項は借入金等を原因として抵当権の設定登記をし、弁済後これを抹消する、六項は借入金等を原因として資産を譲渡担保に供し、弁済後これを受け戻すという、仮に譲渡がなかったとしても、いずれは行わなければならない行為で、遠因となる行為があり、その後の一連の行為の流れの中にある支出である。

しかも、その支出をしたことにより、遺産を分割することができ、抵当権を抹消することができ、担保物を受け戻すことができるという、権利を取得し、責任又は義務を免れるという代償を得ている点である。

このような支出は、譲渡時の支出であり、時期的にも、有益性の面でも譲渡との関連性を有するものではあるが、譲渡の実現とは異なる目的と効果を有するもので、譲渡実現のために直接かつ通常必要な支出とはいえないものである。

右の考え方を明確にする判例として、前掲判例一〇は、「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。」と判示し、次の判例三八は、「譲渡に関する経費とは当該譲渡に直接必要なものであって、この損失に対応する別個受領項目がなく、この損失を、その譲渡勘定に帰属させるほかに場合をさす」と判示している。

〔判例三八〕横浜地裁昭和三十三年一月二八日判決（行集九一一二―二六四一・判例七及び一〇の第一審判決）

原告は、求償権行使不能な代位弁済額をもって譲渡に関する経費であるから、これを控除すべきものである、と主張する。所得税法第九条八号は、譲渡に関する経費をもって譲渡所得の控除項目としているが、その意味については特に規定するところはないから、用語の示す通常の意味内容をもたせたものと解するほかはない。とすれば、譲渡に関する経費とは当該譲渡に直接必要なものであって、この損失に対応する別個受領項目がなく、この損失を、その譲渡勘定に帰属させるほかない場合をさすものと解すべきことは被告主張のとおりである。本件の根抵当権抹消のための原告の代位弁済は、譲渡に直接必要な費用ではないし、主債務者に対する求償権の取得という別個の受領項目があり、譲渡勘定に帰属させるほかない場合でもないから、いづれの点からみても、前記経費にあたると断ずるわけにはいかない。もし、原告の主張に従えば、主債務者の弁済資力の有無やその大小によって、経費となったり、ならなかったり、経費となる額が増減したりするわけになるが、これらは経費の意義を広く用いすぎた結果の矛盾であり、所得の控除項目が、かような、不明確な外部の事情で左右されてよい道理はない。

判例一〇は判例三八の高裁判決であり、類似する判示となっている。両判決とも具体的事例を検討する上での譲渡費用の判断基準としては理解しやすい優れた判決といえる。そして、両判決の考え方を要約すれば「支出の目的が専ら譲渡実現のためであり、その効果も専ら譲渡に帰属するもの」ということができる。

また、一三項その他として掲げた費用は、その支出の具体的事情は明らかでないが、いずれも、課税庁が譲渡費用と認めたものであり、具体的事例の判断をする上での参考として紹介したものである。

なお、これまでの検討において、引用した判決のすべてを肯定しており、対立する判例を示して比較、検討をしていない。対立する判例を示すことは、問題点の抽出とその理解に必要であると考えたのであるが、いずれの項目においても、対立させて比較、検討すべき適切な判例が見当たらず、結果として全判決肯定となったものであり、自分の考えに合った判例のみを抽出した結果ではない。

このことから、裁判所の判断は、譲渡費用の概念に従った、一貫した流れを示しているといえる。

第五 譲渡費用の判断基準

以上、判例に基づき譲渡費用の概念及び具体的事例における裁判所の判断について検討した。

ところで、本稿では、はじめに①譲渡費用の概念及び②具体的事例における判断基準を求めるという二つの目的を掲げた。

①の譲渡費用の概念については、「第三 裁判例から見た譲渡費用の概念」において検討したとおり、「譲渡を實現するために直接かつ通常必要な費用」ということができる。

②の具体的事例における判断基準は、もちろん右概念が基本であり、それに拠るべきものである。しかし、譲渡に関連する支出の目的、内容は、様々なケースがあり、同じ目的の支出であっても、支出の時期、規模等により取扱いが異ってくる。それ故に、更に具体的な判断基準を求めようとしたものであるが、譲渡費用と認め得るか否か判断するためには、支出の目的、内容、時期、規模及び効果等検討すべき点が多く、すべてに共通する基準を見出すことは極めて困難であるといわざるを得ない。強いて述べるとすれば、第五の二の最後で述べたとおり、「支出の目的が専

ら譲渡実現のためであり、その効果も専ら譲渡に帰属するもの」ということができ、これが、これまでの検討の結果得られた筆者の気持を素直に表現するものである。しかしながら、右の基準も、具体的事例を判断する上での基準としてはあまりにも抽象的に過ぎると思われる。

そこで、これまでの検討結果を基に、譲渡費用に該当するか否かを判断する上でのいくつかの要件を掲げ、その要件に該当するか否かを順次判断することにより、当該支出が譲渡費用と認め得るか否かを判断する方法を試みることにする。

これは、結局、特定の支出が譲渡費用に該当するか否かを判断する思考の過程を示すものである。

① 譲渡の時期との関係

譲渡所得の金額は、収入金額から、取得時の費用として取得費を、譲渡時の費用として譲渡費用を控除して計算することとされている。これは、譲渡所得課税の本質に則したもので、取得と譲渡という二時点の費用のみを控除することとしたものである。

したがって、支出の原因行為が譲渡に着手し終了するまでの譲渡行為の範囲内にあるもののみが譲渡費用となるものである。判例一四及び二一のとおり、譲渡費用となり得る性質を有する立退料であっても、その支出の時期が譲渡以前であれば、当該立退料を譲渡費用と認めることはできない。

もちろん、譲渡以前の維持管理費は、譲渡との時期的関連性を有しないものである。

② 支出の必要性及び目的

譲渡費用は、消極的費用と積極的費用に区分することができる。すなわち、仲介手数料や登記費用のように、譲渡

実現のために必要不可欠な支出は消極的費用として、また、収入金額の形成に寄与する支出は積極的費用として、いずれも譲渡費用と認めることができる。したがって、譲渡費用と認め得るためには、譲渡に不可欠か又は収入金額の増加に寄与するといふいずれかの要件が必要である。

立退料や判例三七の私道建設費等が積極的費用の例である。

③ 支出の遠因との関係

抵当権設定登記の抹消費用又は譲渡担保資産の買戻し費用は、譲渡時点で支払われた場合であっても、譲渡費用とは認められない。

すなわち、右の費用のようにその支出の遠因が譲渡以前に譲渡と無関係に存在する場合には、その支出は専ら譲渡実現のためとはいえず、譲渡費用とは認められない。このような支出は、譲渡とは遮断して、その遠因となった行為の流れの中でとらえるべきものである。

④ 支出の効果の帰属

判例一〇及び三八のとおり、その支出の結果、責任又は義務を免れあるいは権利を取得するような費用は、譲渡費用とは認められない。

したがって、その支出が他の所得の必要経費となり、又は家事消費と認められるもの、あるいは資産の取得と認められる場合は譲渡費用といえず、その効果を譲渡に帰属させる以外にない場合のみ譲渡費用と認められることとなる。

⑤ 支出の相手方との関係

判例二五のとおり、支出の相手方が買主である場合、その支出は、名目のいかにかわらず、収入金額の減額と見るべきもので、譲渡費用とは認められない。

また、判例二七、三〇、及び三二のとおり、無権利者への支払いで、その支出が贈与と認められるような温情的なものは譲渡費用とは認められない。

⑥ 支出の範囲及び規模

譲渡費用と認め得るのは、通常必要な範囲で、原則として債務の確定したものに限られる。このことは第四の一、二の私道建設費において検討したとおりである。この通常必要な範囲を判断することは極めて困難であるが、一般的には、右①ないし④の要件を満すもので⑤と同様温情的と認められないものであれば、通常必要な範囲と考えられよう。

また、念のために述べれば、支出の規模が区画形質の変更と認められる場合には、所得区分の問題となる。したがって、譲渡費用といい得るためには、所得区分に変動を来たさない範囲であることが必要となる。

以上六項目の要件が譲渡費用の判断基準であり、右六項目の全てをクリアした支出が譲渡費用となる支出ということができる。

なお、右六項目の判断基準も当初予想していたものより抽象的なものとなったが、各項目の趣旨は、第四の具体的事例に基づく検討又はそのまとめである第五で述べたとおりである。

おって、第二の四において、改良費と譲渡費用との区分の必要性を述べたが、これまでその検討結果を示していない。それは、通常であれば改良費というべき支出であっても、右で述べた六項目の要件をクリアすれば譲渡費用と認

めるべきであると考えたためである。

すなわち、改良費は、当該資産の価値又は耐用年数を増加させ将来の費用として期間配分されるべきものであるが、譲渡に着手した後の支出は、期間配分すべき支出後の利用を予定したものではない。このような支出は、工事等の内容が資産の改良に相当する場合であっても、改良費とはいえず、譲渡を実現するための積極的費用に該当すると解されるためである。

おわりに

本稿は、裁判例から、譲渡費用の概念及び具体的事例の判断基準を求めようとしたものである。

概念については、判決により表現に差はあるものの、甲説乙説と分類するような考え方の差は認められず、「譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用」とするのが最も適切であると考ええる。

判断基準については、当初考えていたよりはるかに複雑であり、基準設定の困難さを痛感したしだいである。したがって、六項目の要件も具体的事例の判断基準としては、抽象的に過ぎ、当初予想していた具体的基準には遠く及ばないものとなった。

ただ、第四の具体例の検討においては、自分の考えを素直に述べたつもりである。そして、その検討内容が、一連の判断基準といえるのではないかと考えているところである。

なお、掲載した各判例は、要約せず可能な限り判決文のままとし、その範囲も、判決の趣旨が理解できるように努めた。末尾の「掲載判例整理表」と併せ、譲渡費用について検討される方の参考となれば幸いである。

別紙 掲載判例整理表

判例番号	裁判所	判決年月日	登 載 資 料	引 用 項 目	掲載頁
一	最高裁(一)	43・10・31	税資五三―七九九	譲渡所得課税の本質	36-2
二	最高裁(三)	47・12・26	民集二六―一〇―二〇八三	同 右	37
三	最高裁(三)	50・5・27	民集二九―五―六四一	同 右	38
四	最高裁(一)	54・6・21	税資一〇五―八―四	同 右	39
五	東京高裁	48・5・31	税資七〇―二―〇〇	増加益とは、外的条件の変化	41
六	浦和地裁	39・1・29	税資三八―二―九	清算課税とした趣旨	45
七	最高裁(一)	36・10・13	民集一五―九―三三三二	収入金額とは	51
八	大阪地裁	42・1・28	税資四七―八―六	所有者と買主の双方からの収入	62
九	東京高裁	51・1・23	税資八七―五―二	名目にかかわらず収入金額である	53-2
一〇	東京高裁	34・12・16	行集一〇―二―二四九五	直接必要・ 抵当権の抹消責任を免れ権利を取得する	61

一一	最高裁二	36・10・13	民集一五九―一三三三―	同右・抵当権の抹消	63
一二	大阪地裁	36・12・20	行集二二―二二―二四五三	同右・保証債務の履行	64
一三	大阪地裁	40・6・29	税資四一―七六〇	同右・譲受家屋への移転・修理費	65
一四	名古屋 高裁	50・11・17	税資八三―五〇二	同右・五年前の立退料	66
一五	東京地裁	52・2・6	税資九一―二六九	同右・保証債務の履行	67
一六	京都地裁	54・2・23	税資一〇四―三一八	同右・所有名義の回復	67
一七	東京地裁	54・10・15	月報二六―一一―一五三	同右・譲渡担保物件の受け戻し	68
一八	大阪地裁	55・7・11	税資一一四―三七	同右・飲食代	69
一九	東京地裁	62・3・24	税資一五七―九七三	同右・遺産分割に伴う支払	70
二〇	東京地裁	39・3・26	行集一五一―三―三九七	通常、直接必要・譲渡担保物件の受け戻し	71
二一	京都地裁	49・3・1	税資七四―五八七	同右・九ヶ月前の立退料	72

三二	東京地裁	46・5・26	税資六二―七七六	必要のない立退料、贈与	105
三一	岡山地裁	44・7・10	税資五七―一四二	不法占拠者に対する立退料	104
三〇	大阪地裁	36・12・20	税資三五―九六四	管理人に対する立退料	102
二九	大阪地裁	58・5・27	判タ五三四―一八三	権利確保のための費用であり概算取得費に含まれる	93-3
二八	大阪地裁	60・7・30	税資一四六―三六六	同右・紛争解決のための弁護士費用	80
二七	大阪地裁	49・3・8	税資七四―六七二	必要な経費・兄から弟への贈与	79
二六	東京地裁	47・3・7	税資六五―三九六	直接必要・協議離婚、養育費	77
二五	東京地裁	63・4・20	行集三九―三・四―三〇二	同右・引渡し遅延損害金	76
二四	神戸地裁	60・9・30	税資一四六―七六七	同右・保証債務の履行関連	75
二三	名古屋地裁	55・10・27	税資一一五―二四八	同右・抵当権の抹消	75
二二	東京地裁	49・7・15	税資七六―五四	直接かつ通常必要・抵当権者への支払	74

三三	大阪地裁	49・3・8	税資七四一六七二	八年前の立退調定の申立て	107
三四	大阪地裁	50・4・24	税資八一―三二七	転居先建物の購入費	128
三五	東京地裁	60・3・14	税資一四四―四四四	譲渡資産の維持管理費	131
三六	大阪地裁	42・1・28	税資四七―八六	保有に要した費用	135
三七	静岡地裁	54・11・27	行集三〇―一一―一九三三	私道建設費	146
三八	横浜地裁	33・11・28	行集九―一二―二四六一	別個受領項目なし	175

(注)

本稿脱稿後の判決であるため、本稿では引用していないが、譲渡費用の立証責任について判示し、測量費、司法書士費、交通費、電話代、菓子代、費用の振込手数料、弁護士費用、税理士費用、道路舗装費、道路敷地損失、土地の周囲フェンス償却費等多くの費用項目について判断した東京地裁平成三年二月二七日判決がある。