



譲渡所得における譲渡費用の該当性基準

——最高裁平成18年4月20日判決を題材にして——

中 野 浩 幸

要約 本稿の目的は、譲渡所得の金額の計算上、収入金額から控除される譲渡費用に関する平成18年最高裁判決を検討し、譲渡費用の該当性基準について若干の考察を行うものである。

Abstract In this paper, I review the limitations on transfer expenses by the case that Supreme Court of Japan held in 2006.

キーワード 譲渡費用, 譲渡所得, 清算課税説, 譲渡益説

原稿受理日 2009年9月28日

I はじめに

譲渡所得の金額の計算上、収入金額から控除される譲渡費用については、所得税法33条3項が「その資産の譲渡に要した費用の額」と規定しているところ、個々のケースでは「資産の譲渡に要した費用の額」にはどのような費用が含まれるのか、課税庁と納税者との見解が異なることが多い⁽¹⁾。

近年、譲渡所得の譲渡費用及び取得費に係る課税処分に関して課税庁側が敗訴する最高裁判決が相次いで現れた。平成17年には、譲渡所得の取得費に関して、贈与によって取得したゴルフ会員権の名義書換料が贈与による取得費引継ぎ規定を適用した場合においても付随費用として取得費に算入できるとした判決〔最高裁平成17年2月1日判決（判例時報1893号17頁）〕（以下、「ゴルフ会員権贈与事件判決」という。）、続いて平成18年には、譲渡費用に関して、農地転用に伴って土地改良区に支払った土地改良法42条2項に基づく決済金等が譲渡費用に該当するとした判決〔最高裁平成18年4月20日判決（判例時報1933号76頁）〕（以下、「土地改良区決済金事件判決」という。）と相次いで出され、課税実務に大きな影響を与えた。

上記の判決は、いずれも従前の課税実務の取扱いとは異なる結論を判示しており、課税庁はこれらの判決結果を受けて、過去の同様の事案について遡って更正の請求等を認める措置を採るに至っている。

本稿ではこれらの判決のうち、譲渡費用に関する「土地改良区決済金事件判決」を取り上げて検討を加え、譲渡費用の該当性基準について考察することを目的とするものである。

II 土地改良区決済金事件の概要

事実の概要と判旨は次の1および2のとおりであり、最高裁は原判決を破棄差戻しとした。その後、差戻控訴審（東京高裁平成18年9月14日判決・訟務月報53巻9号2723頁）を

(1) 例えば、譲渡資産上の抵当権を抹消するためにした第三者の債務の弁済（最高裁昭和36年10月13日判決・最高裁判所民事判例集15巻9号2332頁）、譲渡担保の目的となっている資産の譲渡に際してその受戻に要した特別の経費（東京地裁昭和39年3月26日判決・下級裁判所民事判例集15巻3号639頁）、譲渡資産の所有権に関する紛争の解決のために弁護士に支払った報酬（大阪地裁昭和60年7月30日判決・訟務月報32巻5号1094頁）、売却地の引渡しが遅れたために支払った遅延損害金（東京地裁昭和63年4月20日判決・行政事件裁判例集39巻3＝4号302頁）、市に売却する土地上に存した建物の賃借人に支払った立退料（大阪地裁平成3年5月7日判決・判例時報1421号67頁）、時効取得を原因とする土地の所有権移転登記手続請求訴訟に要した弁護士費用（東京地裁平成4年3月10日判決・訟務月報39巻1号139頁）等がある。

経て納税者勝訴が確定した。

1 事実の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は、土地改良法3条に規定する土地改良区内に存する農地であった土地（以下、「本件土地」という。）について、農地以外のものに転用するために権利を移転したいとして、平成9年8月11日に農地法5条の規定による許可の申請をし、同年10月21日にその許可を受けた。Xは、平成9年8月11日、上記農地法5条の規定による許可の申請をするに当たり、土地改良法42条2項の規定に基づき土地改良区に対し、①決済金646,435円、②協力金70,890円、③特別排水負担金396,984円、④分区（井栗区）負担金21,862円の合計1,136,171円（以下、「本件決済金等」という。）を支払った。なお、本件決済金等のうち、①の決済金（以下、「本件決済金」という。）は地区除外等処理規程（以下、「本件処理規程」という。）に基づき徴収されたものであり、②の協力金、③の特別排水負担金、④の分区（井栗区）負担金（以下、これらを併せて「本件協力金等」という。）は施設等使用規程及び土地改良区施設等使用負担金徴収規程に基づき徴収されたものである。Xは、平成10年3月22日、訴外A社との間で、農地法等による許可を停止条件として本件土地を代金46,540,000円で売り渡す旨の売買契約（以下、「本件売買契約」という。）を締結した。そして、本件土地について、登記原因を同月23日売買としてXからA社への所有権移転登記がされた。Xは、平成10年分の確定申告において、長期譲渡所得の金額の計算上、本件決済金等を所得税法33条3項にいう「資産の譲渡に要した費用」（以下、「譲渡費用」という。）として収入金額から控除した。

これに対し、Y（被告、被控訴人、被上诉人）は、本件決済金等を譲渡費用とすることを否認し、平成12年7月6日、増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、「本件更正処分等」という。）をした。

そこで、Xは本件更正処分等を不服として出訴したものであるが、第一審判決（新潟地裁平成14年11月28日判決・訟務月報53巻9号2703頁）、控訴審判決（東京高裁平成15年5月15日判決・訟務月報53巻9号2715頁）ともに棄却され、上告に及んだものである。

2 判旨

最高裁は概ね以下のとおり述べ、原判決を破棄差戻しとした。

譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによって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が、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条3項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。

本件決済金については、本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約となっていたものであり、Xが本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及び本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たる。ただし、本件決済金のうち決済の時点で既に支払義務が発生していた賦課金等の未納入金に係る部分は本件土地の譲渡費用に当たらない。

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

Ⅲ 考 察

1 本判決の争点と意義

本件は、土地改良法42条2項に基づく決済金等が譲渡所得の金額の計算上、譲渡費用に該当するか否かである。譲渡費用の意義については、最高裁昭和36年10月13日判決（最高裁判所民事判例集15巻9号2332頁）⁽²⁾が、「譲渡を実現するために直接必要な支出を意味する。」と判示していたが、「直接必要な支出」とはいかなる範囲のものをいうのが必ずしも明らかではなかった。その後の裁判例からも譲渡費用性についての一般的な判断基準

(2) 前掲（注1）。本件では、譲渡資産上の抵当権を抹消するため第三者の債務に要した費用が旧所得税法9条1項8号の経費に当たるかが争点となったものである。

が確立しているとはいいい難い状況であったところ、本判決は、その譲渡費用該当性についての一般的な判断基準を示した点に意義がある。

また、土地改良法42条2項に基づく決済金が譲渡費用に該当するかについて、かつて新潟地裁平成8年1月30日判決（行政事件裁判例集47巻1・2号67頁）は譲渡費用に該当しない旨判示していた⁽³⁾。本件の下級審判決も同様に譲渡費用に該当しないとしたのに対し、本件最高裁判決は一転して譲渡費用に該当するとしたのであり、課税実務に大きな影響を与えたものである。国税庁は、本判決及び差戻控訴審判決を受けて、平成18年11月に「土地改良区内の農地の転用目的での譲渡に際して土地改良区に支払われた農地転用決済金等がある場合における譲渡費用の取扱いについて」⁽⁴⁾を公表し、過年分の同様の事案について「過去にさかのぼる取扱いの変更」に該当するものとして、国税通則法23条2項の規定に基づく更正の請求ができるものとしたのである。

2 土地改良法42条2項に基づく決済金の譲渡費用性に関する下級審

以下では、上述の新潟地裁平成8年1月30日判決と本件の第一審及び控訴審判決について概観する。

i 新潟地裁平成8年1月30日判決の概要

新潟地裁判決は、譲渡費用の該当性基準について、「具体的には、当該資産の譲渡を実現するために直接かつ通常必要な費用に限られる。」とした上で、「土地改良法42条2項に基づく決済は、土地改良区の組合員たる資格の喪失に際し、土地改良区の事業に関する権利義務の移転がない場合に、右権利義務を清算するために行われるのであって、組合員たる資格に係る権利の目的たる土地の譲渡とは直接の関係がない」とした。また、土地改良施設の将来の維持管理費を譲渡に際して一括前払いするものであるから、譲渡費用に当たるとする原告の主張に対して、「特定の収入と個別具体的に対応する関係にあるものに限られるべきことは当然であって、継続的事业における販売費や一般管理費のように、特定の収入との対応関係が明らかでなく、期間的に対応させるしかない費用とは異なる。資産

(3) 本件では、協力金等の支払いはなく、土地改良法42条2項に基づく決済金のみの譲渡費用性が争点となっている。

(4) 国税庁リーフレット「土地改良区内の農地の転用目的での譲渡に際して土地改良区に支払われた農地転用決済金等がある場合における譲渡費用の取扱いについて」（平成18年11月）国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/joto-sanrin/5358.pdh>。（2009年9月27日訪問）

の譲渡と直接の対応関係が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。」と判示した。すなわち、譲渡費用の該当性基準について「直接かつ通常必要な費用」と判示し、直接の必要性のほか通常性も要求した上で、土地改良法42条2項に基づく決済金の譲渡必要性を否定した。

ii 本件の第一審判決及び控訴審判決の概要

第一審判決は、譲渡費用について「当該資産の譲渡を実現するために直接必要な費用及びその資産の譲渡価額を増加させるため譲渡に際して支出した費用に限定される。」とした上で、本件決済金については、「本件土地が転用されたことにより、土地改良区との間で一時にその決済が必要とされたにすぎないものである。そうすると、譲渡とは別個の転用という理由により必要とされた費用であるから、譲渡に直接必要な費用とも譲渡価額を増加させるために譲渡に際して支出した費用ともいうことはできない。」とし、本件協力金等についても、「転用された土地において土地改良施設を使用するための負担金であって、譲渡とは別個の理由、すなわち、転用された土地において土地改良施設を利用するためには負担金を支払わなければならないという理由により必要とされた費用であるから、本件決済金同様、譲渡費用には当たらない。」とした。

一方、控訴審判決は、「譲渡費用とは、事業所得等の控除項目である必要経費に関する規定（所得税法37条1項）との対比からすると、資産の譲渡に直接関連した費用であれば足り、具体的には、資産の譲渡を実現するために直接必要な支出として実質的関連性がある費用又はその資産の譲渡に際しての増加益のために必要な支出として合理的関連性のある費用をいう。」とした上で、本件決済金は、「本件土地の転用による組合員の資格喪失に伴い土地改良区との間で一時にその決済が必要となった清算金にすぎないものであるから、農地の転用移転の許可自体の法律的手続に不可欠な決済の支払とはいえない。また、土地改良区が円滑に本件決済金の清算手続きをするために事実上本件土地の転用許可手続に関連させているだけであって、所得税法上、譲渡を実現するために直接必要な支出として実質的関連性があるまでは認められない。」とし、本件協力金等についても、「土地改良区内の土地改良施設を将来にわたって使用するための負担金であって、当該資産の将来における維持管理に要する費用に過ぎず、譲渡を実現するために直接必要な支出として実質的関連性は認められないし、譲渡に際しての増加益の為に必要な支出として合理的関連性があるものとも認められない。」とした。

第一審及び控訴審判決は、譲渡費用の該当性基準について、表現は異なるものの、直接

の必要性のみを要求したにとどまり、通常性までは要求していない点で新潟地裁平成8年判決と異なる。しかし、争点となっている本件決済金及び本件協力金等については、その理由付けは異なっているが、いずれも譲渡費用該当性が否定された。譲渡費用には、当該資産の譲渡を実現するために直接必要な費用（以下、「消極的譲渡費用という。」）とその資産の譲渡価額を増加させるため譲渡に際して支出した費用（以下、「積極的譲渡費用」という。）があることを前提としているが、第一審判決は、本件決済金等が消極的譲渡費用に該当するのか、積極的譲渡費用に該当するのかを区分することなく、それらは譲渡とは別個の理由に基づくものであるとして、専ら当該譲渡との「直接必要性」の観点から審査している。これに対して、控訴審判決は、消極的譲渡費用と積極的譲渡費用とに区分して、それぞれ審査している。

3 学説の概観

以下では、本件最高裁判決及び新潟地裁平成8年1月30日判決に係る評釈を概観する。学説は最高裁判決をおおむね支持している。

渡辺裕泰教授は、金子宏教授が譲渡所得の取得費について示された、「法律が譲渡所得の金額の計算について、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、投下資本に当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、といて差し支えない」⁽⁵⁾を引用し、純所得を課税標準についての基本的考え方とすべしという説に賛成であるとした上で、本件決済金について「現実問題として、決済金を支払わなければ転用ができず、転用ができなければ譲渡もできないのであるから、これを直接必要な経費と考えるのは当然」とされる。一方、本件協力金等については、本件決済金と一括して同じ理由により譲渡費用性が認められるとされる本件最高裁判決の理由付けには疑問を呈しておられる⁽⁶⁾。

(5) 金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣・1996年〔初出1981年〕）250頁。

(6) 渡辺裕泰「農地の転用目的での譲渡に際して支払われた決済金の譲渡費用性」（ジュリスト No. 1334）259頁以下。

金子宏教授も、「土地改良区の組合員が、その地区内の農地を転用目的で譲渡するにあたり、同区に支払った決済金（土地改良法42条2項）等は、賦課金等の未納入部分を除き譲渡費用に当たると解すべきであろう。」⁽⁷⁾とされるが、どのような理由に基づき譲渡費用に当たるとされているのかは定かではない。

一高龍司教授は、本件決済金について、「この種の判決を過度に一般化すべきではない」としつつ、「資産取得後に買主が予定する態様での利用を可能とする状況整備に関わる売主の負担は、取得費に加算すべき場合を除き、概して譲渡費用に該当する」⁽⁸⁾とし、また、本件協力金等については、限られた原審の事実認定から「Aのための立替等でない限り、同資産〔Aの繰延資産〕に該当しない」し、「Xの消費支出でもない」⁽⁹⁾から、譲渡費用に該当するとされる。

渡邊充教授は、「譲渡費用の存在は、適正な担税力の測定において、実現した所得を測定するための控除項目であると位置付けられる。」⁽¹⁰⁾とした上で、その判断基準としての「相当因果関係性」の観点から本件決済金及び本件協力金等ともに譲渡費用に該当するとされる。ここで、『相当因果関係性』とは、米沢事件⁽¹¹⁾の控訴審判決〔東京高裁昭和54年6月26日判決（判例時報945号36頁）〕で示された「①当該取得のための支出の必要性の度合いと、②当該出費額を取得金額から控除することの租税負担の合理性、衡平性の二つのテストを設け、取得費該当性における『相当因果関係性』を判断するもの」を指すとしておられ、本件判決が「相当因果関係性を明らかにしたもの」⁽¹²⁾とされる。

新潟地裁平成8年判決に関する議論についてもみると、岩崎政明教授は、新潟地裁平成8年判決の評釈において、純所得課税の観点から譲渡費用の要件として、「この支出をしなければ土地の譲渡ができなかったという実質的関連性のあること（いわば『譲渡を実現するための直接性』の要件）、またはその支出をすることによりキャピタルゲインが増加したという合理的関連性のあること（いわば『増加益に対する支出の必要性』の要件）が充たされていればよい」とし、「『直接かつ通常必要な費用』であることや、『譲渡収入との個別具体的な対応関係』がなければならないというのは狭きに失する」とした上で、

(7) 金子宏『租税法〔第14版〕』（弘文堂・2009年）215頁。

(8) 一高龍司「土地改良区内のうちの譲渡所得課税における譲渡費用の範囲」（民商法雑誌136巻1号）69頁。

(9) 前掲（注(8)）一高73頁。

(10) 渡邊充「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）184頁以下。

(11) 本件は、居住目的のために購入した土地を未使用のまま第三者に譲渡した場合、その購入に係る借入金の利子が譲渡所得の計算上、取得費に算入できるかどうか争われた事件である。

(12) 前掲（注(10)）渡辺188頁。

「現に土地改良法42条2項に基づき、農用地の転用により、当該土地が土地改良区の地域から除外され、結果として、決済金を支払わねばならなかった場合である。したがって、土地の譲渡と決済金との間には実質的関連性（「譲渡を実現するための直接性」の要件）が認められなければならない。」⁽¹³⁾とされている。本判決について直接意見を述べられておられないが、本件決済金が譲渡費用に該当する見解は同様に成り立つであろう。また、田中治教授も譲渡費用について「『必要な』費用かどうか問われるべきであって、その譲渡のために、『通常かつ必要』であることを要しない、と解すべきである」⁽¹⁴⁾とした上で、「決済金は、農地の転用許可等の不可欠の前提となるべきものであり、その意味において、土地の譲渡に直接必要な費用と解される。」⁽¹⁵⁾とされる。

一方、譲渡費用該当性を否定に捉えている見解としては、本判決について直接意見を述べられているのではないが、佐藤孝一氏は、新潟地裁平成8年判決の解説において、土地改良法42条2項の規定の趣旨及び目的を整理された上で、「土地改良法42条2項にいう決済金は、土地の譲渡とは直接の関連性がなく、組合員の資格喪失に関わり、土地改良事業自体に係る負担金の性格を有するものであるから、それは、譲渡費用に該当しない。」⁽¹⁶⁾とされる。

4 私見

(1) 譲渡費用の該当性基準について

最高裁は、昭和36年判決で旧所得税法9条1項8号の「譲渡に関する費用」の意義について「譲渡を実現するために直接必要な支出を意味する」⁽¹⁷⁾と判示しているが、現行法の譲渡費用の意義についてもこれまでいくつかの裁判例⁽¹⁸⁾は「直接かつ通常必要な費用」あるいは「直接必要な費用」と判示してきた。そして、その具体的な譲渡費用の該当性の判断に当たっては、その支出の目的、支出の性質に着目し、譲渡の目的以外の要素が含まれていれば、「直接必要な費用」でないとかなり狭くされてきたのではないと思われる。本件決済金等についても土地改良法上の農地転用に関する費用や将来の使用に対応する費

(13) 岩崎政明「土地改良区内の土地の譲渡に当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73巻7号）117頁以下。

(14) 田中治「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」（税務事例研究71号）28頁。

(15) 前掲（注(14)）田中38頁以下。

(16) 佐藤孝一『最新判例による資産税の法解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会・2000年）352頁。

(17) 前掲（注(2)）最高裁昭和36年10月13日判決（民集15巻9号2332頁）。

(18) 前掲（注(1)）および磯部喜久男「裁判例から見た譲渡費用の概念と具体的事例の判断基準」（税大論叢21号）285頁以下を参照。

用、つまり、直接譲渡に必要でないとして譲渡費用該当性が否定されてきた。

これに対して、本判決では、「現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。」と判示し、控訴審判決で判示された「直接関連した必要な費用」等を引用することなく、譲渡費用の該当性基準を言及したことは極めて重要である。その基準は、個々の譲渡契約の内容を考慮し、支出の目的や性質等ばかりではなく、当該支出の「譲渡の実現の必要性」という点に重点をおいている。この「譲渡の実現の必要性」は、個々の譲渡契約の内容を客観的に見て、この支出をしなければ資産の譲渡ができなかったどうかであると考えられ、「通常性」はもちろん、「直接性」という基準も要求していない。これについて、増田英敏教授は直接必要性の要件から客観的必要性の要件へ移行し、通達⁽¹⁹⁾の内容を採用しないという意味で、通達からの決別したものであると指摘される⁽²⁰⁾。しかし、本判決によって通達の内容から決別したとまで言えるかは、即断することには疑問の余地があると思われる。また、渡邊充教授が指摘するように本判決が「相当因果関係性」を明らかにしたと評価することについても、疑問があると考えられる。しかしながら、本判決では、譲渡所得課税においても純所得課税の観点を重視して判断されたものと評価することはできるものと考えられるため、少なくとも、一定程度、譲渡益説への傾斜が見られる⁽²¹⁾ことは確かなように思われる。

しかし、「客観的にみて」との制限がつく。今後の新たな問題として、当該支出が当該譲渡契約において停止条件となっていればそれでよいのか⁽²²⁾等、「客観的に見て」とはどのような場合に該当するのか、判断が微妙なケースがでてくるものと思われる。

(2) 本件決済金の譲渡費用の該当性について

本件決済金が、第一審判決がいうようにその支出目的が転用の目的であるとしても、また、控訴審判決がいうようにその支出の性質が清算金（そもそも決済金が土地改良区においていずれの目的で支出しようとも、土地の譲渡人が支払う際の必要性とは無関係である

(19) 所得税基本通達33-7(1)では、「資産の譲渡に際して支出した仲介手数料、運搬費、登記若しくは登録に要する費用その他当該譲渡のために直接要した費用」としており、消極的譲渡費用についてのみ「直接」の文言が定められている。

(20) 増田英敏「所得税裁判事例研究Ⅲ—譲渡所得と譲渡費用の範囲（農地転用決済金事件）『リーガルマインド租税法』（成文堂・2008年）261頁以下を参照。

(21) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂・2009年）134頁。

(22) 前掲（注(4)）「土地改良区内の農地の転用目的での譲渡に際して土地改良区に支払われた農地転用決済金等がある場合における譲渡費用の取扱いについて」では、譲渡費用となる農地用転用決済金や協力金等としては、契約の内容になっているものであることのほか、支払義務の有無、支払目的や支払時期、将来の使用目的なども要求されている。

と思われる。)であったとしても、本件土地を転用目的で譲渡する場合には、土地改良法上、決済金を支払わなければならない義務を負っていたこと、および、土地を転用目的で譲渡することが契約の内容となっていたのであるから、本件の土地の譲渡を実現するためには必要な支出であったと考えられる。仮にこの支出がなければ、契約内容となっている農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことができず、譲渡は実現しなかったものと考えられる。また、包括的所得概念の観点からは、本件決済金のうち決済の時点で既に支払義務が発生していた賦課金等の未納入金に係る部分を除く部分は、Xにとって「消費」に該当するとは考えられない。したがって、本件決済金が譲渡費用に該当するとした本判決は妥当であると思われる。本件決済金のうち決済の時点で既に支払義務が発生していた賦課金等の未納入金に係る部分にはついては、債務の減少であり純資産に増減は生じないのであるから控除されるべきではない。したがって、その部分は譲渡費用に当たらないとした点についても妥当であるとする。

また、本件決済金は、土地改良施設の維持管理費であるから、農業による事業所得の必要経費²³に算入すべきであるとの主張も考えることができるが、農地の譲渡がなければ本件決済金を支払う必要がなかったことからすると、支出した本件決済金は、農業による収入金額ではなく、譲渡による収入金額から回収すべき費用であると考えられる。したがって、農業による事業所得の必要経費に算入すべきものではなく、譲渡費用とすべきであろう。

(3) 本件協力金等の譲渡費用の該当性について

本判決は、「本件使用規程及び本件徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものといえることができる。」とした。

ここでは、まず、本件協力金等が譲渡価額に反映する経済合理性が存在するかは検討しておく必要がある。譲渡人側からみれば、譲渡後の土地改良施設を利用するための負担金は、その時の当該資産の所有者、つまり、譲渡後において譲受人が負担すべきものであると考えるであろうから、それを譲渡時に譲渡人が一時的に負担するのであれば、その負担した金額に相当する金額は、譲渡価額に反映させて譲渡価額を決定しようとするのは当然

²³ 昭和43年1月30日直所4-1、直審所6「土地改良事業のために支出する受益者負担金に対する所得税の取扱いについて」(土地改良通達)。

である。これに対して、譲受人側では増額された譲渡価額であっても購入する経済合理性があるかどうかである。もし、経済合理性がなければ、正常な取引ではない可能性があるからである。

しかし、結論を先に述べると、譲受人側に譲受後に負担すべき金額が譲渡価額に転嫁され、譲渡価額が増額されたとしてもその譲渡契約を成立させる経済合理性が存在すると考えられる。ここで重要なことは、当該負担金を経済的に負担すべき者は譲渡人ではなく、譲受人であるべきであるということである。それは、法律的な支払義務がいずれに課されているかということではなく、当該負担金の性質が、譲受後の資産の使用収益に対応する費用であることである。

理論的には、当該土地が将来生み出すであろうと期待される純収益を資本還元率²⁴⁾で還元することによって土地の価格を求めることができる²⁵⁾。譲渡後の当該土地に関連する経費については、譲受人が経済的に負担するものであるとすると、それを考慮して土地の価格は、次の算式により求められる。

$$P = \frac{R - C - E}{r}$$

ここで、 P は土地の価格、 R は当該資産が将来生み出すであろうと期待される収益、 C は当該資産について将来負担するであろうと予測される費用、ただし、 E (譲渡人が支払った協力金等によって譲受人が譲受後支払いを免れる負担金相当額)以外の費用、 r は還元利回りを表す。

しかしながら、本件協力金等を譲渡人が支払うことによって、譲受人が将来の費用の一部を負担しなくてもよいとなると、土地の取引可能価格は、次のようになる。

$$P' = \frac{R - C}{r}$$

ここでは、譲受人にとっては、将来負担すべき費用が減少するため、土地の取引可能価格は前者に比べて高くなってもかまわない($P' > P$)。 $P = P' - E/r$ であるから、 P' は P よりも E/r だけ高額となる。つまり、譲受人にとっては、将来に負担金を支払っても、

²⁴⁾ 不動産鑑定評価基準では還元利回りという(「不動産鑑定評価基準総論第7章第1節IV 3(2)」)。

²⁵⁾ 不動産鑑定評価基準における収益還元法(「不動産鑑定評価基準総論第7章第1節IV 1・2」)を参照。

譲受時に協力金等に相当する金額（将来の負担金に相当する金額を割り引いた金額）が譲渡価額に加算されても、経済的には同じことである。したがって、協力金等相当額が譲渡価額に加算されていても、当該土地を購入する経済合理性はあるといえる。このように、譲渡人及び譲受人双方において、 P' の価格で譲渡価額が合意される経済合理性があるから、理論的には第三者間取引であっても P' の価格で譲渡契約が成立することとなる。すなわち、譲受人が譲渡後に負担すべき費用を譲渡人が譲渡の際に協力金として支払った場合には、その支出は譲渡価額と合理的な関連性が認められるといえる。したがって、譲渡人において、譲渡収入金額の増加分に対応する原資部分は譲渡所得の収入金額から控除されなければならないことになる。

しかし、譲渡費用とされるためには、譲渡価額を増加させるための関連性だけでなく、やはり、譲渡人にとって本件協力金等の支出の必要性の有無が前提となるであろう。本件協力金等については、施設等使用規程及び土地改良区施設等使用負担金徴収規程に基づき徴収されたものであり、決して任意に支出したものでもない。本件決済金と同様、仮にこの支出がなければ、契約内容となっている農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことができず、譲渡は実現しなかったものと考えられる。また、本件協力金等の支出は、本件決済金と同様に包括的所得概念の観点から X にとって「消費」に該当するとは考えられない。

したがって、本件協力金等が譲渡費用に該当するとした本判決は妥当であると考えられる。

IV お わ り に

本稿では、土地改良法42条2項に基づく決済金等の譲渡費用該当性の検討を通じて、譲渡費用の該当性基準について若干の考察を試みた。しかし、譲渡費用の理解は譲渡所得課税の本質論に大きく関係する。現行所得税法の譲渡所得課税制度は、清算課税説と譲渡益課税説²⁶⁾との中間に位置するといわれる²⁷⁾が、本判決では、譲渡所得に対する課税について、清算課税説を採りながら、「原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。」と判示している。このことは、佐藤英明教授が指摘され

²⁶⁾ 田中治「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』（谷沢書房・1993年）68頁以下、田中治「譲渡所得課税における取得費」（税務事例研究36号）35頁以下、同「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）31頁、田中治＝近藤雅人「土地の譲渡費用の範囲」三木一義・田中治・占部裕典『〔租税〕判例分析ファイルⅠ所得税編』（税務経理協会・2006年）、前掲（注13）岩崎117頁を参照。

²⁷⁾ 前掲（注6）渡辺258頁。

るように清算課税説から譲渡益課税説への傾斜と評価できると思われるが、現行所得税法がどの程度清算課税説から乖離しているのか、今なお清算課税説の枠内に位置しているといえるのか等については、今後の課題としたい。

参 考 文 献

- 磯部喜久男「裁判例から見た譲渡費用の概念と具体的事例の判断基準」(税大論叢21号)
- 一高龍司「土地改良区内のうちの譲渡所得課税における譲渡費用の範囲」(民商法雑誌136巻1号)
- 岩崎政明「土地改良区内の土地の譲渡に当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73巻7号)
- 金子宏『租税法〔第14版〕』(有斐閣・2009年)
- 金子宏「譲渡所得における『取得費』の意義—若干の裁判例を素材として—」『課税単位及び譲渡所得の研究』(有斐閣・1996年〔初出1981年〕)
- 佐藤孝一『最新判例による資産税の法解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会・2000年)
- 佐藤英明『スタンダード所得税法』(弘文堂・2009年)
- 田中治「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』(谷沢書房・1993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)
- 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)
- 田中治「譲渡所得課税における資産の譲渡費用」(税務事例研究71号)
- 田中治=近藤雅人「土地の譲渡費用の範囲」三木一義・田中治・占部裕典『〔租税〕判例分析ファイルⅠ所得税編』(税務経理協会・2006年)
- 増田英敏「所得税裁判事例研究Ⅲ—譲渡所得と譲渡費用の範囲(農地転用決済金事件)『リーガルマインド租税法』(成文堂・2008年)
- 渡辺裕泰「農地の転用目的での譲渡に際して支払われた決済金の譲渡費用性」(ジュリストNo. 1334)
- 渡邊充「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)