

税理 2005年12月

相続等による取得資産に係る付随費用の処理
をめぐる税務

はじめに

従前は、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。）（以下「相続等」という。）により取得した資産の付随費用は、資産の取得費にも必要経費のいずれにも該当しなかった。

しかし、平成17年2月1日の最高裁の判決において、贈与により取得したゴルフ会員権の贈与時の名義書換料が取得費に該当するという判断がなされた。

この判決を受けて、所得税基本通達に「贈与等の際に支出した費用」（所基通60-2）が新設され、相続等により取得した資産の付随費用については、家事用資産の場合は資産の取得費に該当し、業務用資産の場合は必要経費に該当する取扱いに変更された。

そこで本稿では、相続等による取得資産に係る付随費用の変更点を整理・解説し、実務上の留意点を検討していく。

1. 処理変更の判断の対象となった条文

付随費用の処理の変更之际、その判断の対象となった条文は、以下のとおりである。

○所得税法33条3項（譲渡所得）

譲渡所得の金額は、…略… 総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額 …略… から譲渡所得の特別控除額を控除した金額

とする。

○所得税法38条1項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

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。

○所得税法60条1項（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。）

2. 相続等による取得資産の付随費用に係る従来の取扱い

(1) 従来の取扱いの考え方

相続等により取得した資産の付随費用は、家事用資産の場合はその資産の取得費に該当せず、また業務用資産の場合は必要経費に該当しないものとして取り扱われてきた。

譲渡所得の基因となる資産を譲渡した場合、その譲渡所得の金額の計算上控除する取得費は、原則として取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額である（所法38条1項）。

しかし、その譲渡した資産を相続等により取得していた場合は、取得費をこの原則によらず「別段の定め」により計算するものと解されていた。

この考え方によると、所得税法 60 条 1 項を取得費の別段の定めとし、相続等で取得した資産の取得費は、受贈者が引き続き所有していたものとみなして計算される。

この結果、受贈者が当初の取得から引き続き所有していたものとみなされるのであれば、受贈者の譲渡所得の計算では、贈与による移転の事実がなかったものとされ、受贈者が所有権移転のために支払った費用があっても無視せざるをえないことになる。

(注) 上記最高裁判決の一審・二審の判示においては、「贈与の前後を通じて贈与者が引き続き当該資産を所有していたものとみなされる以上、譲渡所得の算出に当たっては、贈与の事実はなかったものと考えらるべきであり、そうである以上受贈者が自己への所有権移転のために支払った費用も一切無視するほかないのである。」と表現されている。

(2) 付随費用の取扱い (国税庁 HP)

付随費用についての従来の取扱いを国税庁の HP より以下に抜粋した。

平成 17 年 2 月に公表された国税庁の HP より概要

- 土地・建物やゴルフ会員権を譲渡した場合の譲渡所得の計算は、これらの資産の譲渡価額から取得費と譲渡費用を差し引いて行います。
- その資産を贈与や相続によって取得している場合には、譲渡価額から差し引くことのできる取得費は、贈与者や被相続人から取得者に引き継ぐこととされており、また、その取得時期も贈与者や被相続人の取得時期を引き継ぐこととされています (所得税法 60 条)。
- そのため、この場合の取得費は、贈与者等の購入代金や購入手数料などを基に計算することになります。
- ところで、贈与や相続の際には、通常、贈与者等の名義を取得者に変更するため、不動産の場合は登記費用を、ゴルフ会員権の場合は名義書換手数料を支払うこととなりますが、取得者が支払ったこれらの費用については、上記のことから、譲渡所得の取得費には算入できないこととして取り扱っていました。……

(3) 業務用資産の付随費用の取扱い

市販されている書籍等を基に業務用資産についての従来の課税当局の取扱いをまとめてみると、おおむね次のようである。

贈与、相続により取得した業務用資産に係る登録免許税等については、購入による取得や新築による取得とは異なり、相続という身分上の法律効果によるものと解され、所得を得る目的で行った資産の取得とはいえない。そのため、家事上の経費となり、各種所得の必要経費には計上できない。

また、贈与、相続 (限定承認を除く。) により取得した資産の取得価額は、贈与者、被相続人の取得価額を引き継ぐこととされるから、その資産の取得価額にも算入できない。

さらに、相続登記は所有関係を第三者に対抗させるためのものであり、改良等ではないから、その費用を贈与、相続により引き継いだ取得価額に加算することはできない。(所法 38 条 1 項、60 条 1 項、所令 126 条 2 項)。

贈与により不動産を取得した場合の不動産取得税についても、考え方は同じである。

3. 転機となった最高裁判決と改正の経緯・概要

(1) 最高裁判決の概要

ア、譲渡所得の意義

譲渡所得とは、資産が所有者の支配を離れて他に移転することを機会に、所有期間中の資産の値上がりによる価値の増加益を所得の実現があったものとして一時に課税するものである。

その金額の計算は、総収入金額からその資産の取得費及び譲渡費用の合計額を控除する。

取得費は、取得に要した金額 (取得代金の

ほか付随費用も含まれる。)並びに設備費及び改良費の額の合計額をいう。

イ、 所得税法 60 条 1 項の意義

譲渡所得の意義からすると、相続等による資産の移転があった場合であっても、その時の時価による移転があったものとして譲渡所得が発生する(所法 59)。

しかし、相続等による資産の移転の場合、通常の譲渡と異なり、資産の価値の増加益が実現していない。

したがって、この時点での課税を留保し、相続人(受贈者)による処分が行われ価値の増加益が実現した時点で清算する課税の繰延べが、所得税法 60 条 1 項の趣旨である。

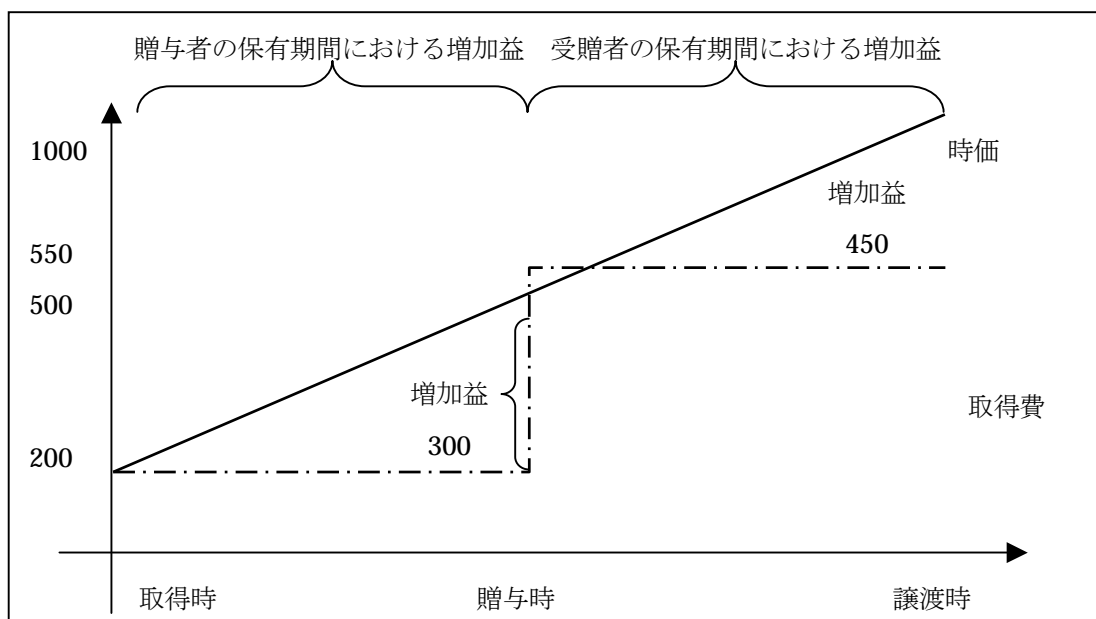
贈与者の資産の取得に要した費用は受贈者に引き継がれ、贈与者の資産の保有期間に係る増加益も含めて受贈者に課税され、贈与者

所得の金額の計算において、受贈者の資産の保有期間に係る増加益に贈与者の資産の保有期間に係る増加益の合計を所得として把握することになる。

したがって、受贈者の資産の保有期間に係る増加益の計算において、受贈者が贈与者から資産を取得するための付随費用の額は、「資産の取得に要した金額」(所法 38 条 1 項)として収入金額から控除されるべき性質のものである。

<具体例>

贈与者の取得費を 200、贈与時の時価を 500、贈与による付随費用を 50、受贈者の譲渡価額を 1000 とした場合、贈与者及び受贈者の保有期間における価値の増加を図示すると次のようになる。



の資産の取得時期も引き継がれる結果、資産の保有期間も贈与者と受贈者の保有期間が通算される。

法 60 条 1 項の規定の趣旨は、増加益に対する課税の繰延べにあるから、受贈者の譲渡

(2) 判決により新設された通達

判決の後、国税庁は HP 上で「贈与・相続により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の取得費について」を公表し、申告期限から 5 年以内であれば更正の請求(嘆願)

の手続きにより減額更正することを明らかにした。

その後、平成17年6月27日付(課個2-25、課資3-7他)で所得税通達60-2(贈与等の際に支出した費用)が新設、同じく38-9(非業務用の固定資産に係る登録免許税等)が改正され、平成17年8月12日付けの資産課税課情報でその趣旨や取扱いを公表した。

また、それに先立って平成17年6月24日付(課個2-23、課資3-5他)で所得税基本通達37-5(固定資産税等の必要経費算入)、同49-3(減価償却に係る登録免許税等)の改正が行われている。

4. 必要経費・取得費になるかどうかの判断

贈与や相続により取得した資産についての取得時の費用については、通達上下記の内容となっている。下線部分は改正又は新設されたものである。

通達の内容と、次頁図表-2のフローチャートを合わせて確認していただきたい。

(1) 各通達の規定

○所基通37-5(固定資産税等の必要経費算入)

業務の用に供される資産に係る固定資産税、登録免許税(登録に要する費用を含み、その資産の取得価額に算入されるものを除く。)、不動産取得税、地価税、特別土地保有税、事業所税、自動車取得税等は当該業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入する。

(注)1 上記業務の用に供される資産には、相続、遺贈又は贈与により取得した資産を含むものとする。

2 その資産の取得価額に算入される

登録免許税については、49-3参照

○所基通49-3(減価償却資産に係る登録免許税)

減価償却資産に係る登録免許税(登録に要する費用を含む。)をその資産の取得価額に算入するかどうかについては、次による。

ア、特許権、鉱業権のように登録により権利が発生する資産に係るものは、取得価額に算入する。

イ、船舶、航空機、自動車のように業務の用に供するについて登録を要する資産に係るものは、取得価額に算入しないことができる。

ウ、ア及びイ以外の資産に係るものは、取得価額に算入しない。

(注)1 業務の用に供される資産に係る登録免許税等のうち、取得価額に算入しないものについては、37-5参照

2 業務の用に供されない固定資産に係る登録免許税等については、38-9及び60-2参照

3 上記の減価償却資産には、相続、遺贈又は贈与により取得した減価償却資産を含むものとする。

○所基通38-9(非業務用の固定資産に係る登録免許税等)

固定資産(業務の用に供されるものを除く。以下この項において同じ。)に係る登録免許税(登録に要する費用を含む。)、不動産取得税等固定資産の取得に伴い納付することとなる租税公課は、当該固定資産の取得費に算入する。

(注)1 法第60条第1項第1号に規定する贈与、相続又は遺贈による取得に伴い納付することとなる登録免許税については、60-2

参照

2 業務の用に供される資産に係る登録免許税等については、37-5 及び 49-3 参照

○所基通 60-2 (贈与等の際に支出した費用)

法第 60 条第 1 項第 1 号に規定する贈与、相続又は遺贈 (以下「贈与等」という。) により譲渡所得の基因となる資産を取得した場合において、当該贈与等に係る受贈者等が当該資産を取得するために通常必要と認められる費用を支出しているときには、当該費用のうち当該資産に対応する金額については、37-5 (固定資産税等の必要経費算入) 及び 49-3 (減価償却資産に係る登録免許税等) の定めにより各種所得の金額の計算上必要経費に算入された登録免許税、不動産取得税等を除き、当該資産の取得費に算入できることに留意する。

(注) 当該贈与等以外の事由により非業務用の固定資産を取得した場合の登録免許税等については、38-9 参照

5. 実務上の留意点と問題点

(1) 留意点

平成 17 年 8 月 12 日付の資産課税課情報第 15 号を基に留意点を整理すると、次のようなものが挙げられる。

ア、 所得税基本通達 60-2 は、譲渡所得計算上の取得資の範囲について、贈与等の際に支出される「資産を取得するための付随費用」が当該取得費を構成する旨を明らかにしたものである。そのため、例えば、遺産分割の際に訴訟費用・弁護士費用などを支出したとしても、これらは一般には相続人間の紛争を解決するた

めの費用であることから、相続の際に通常支出される費用とはいえず、当該取得費を構成するものではないと考えられる。

イ、 譲渡所得の金額の計算上、取得費について概算取得費控除 (措法 31 の 4) を適用する場合には、所得税基本通達 60-2 の適用はない。

ウ、 例えば複数の土地等を相続した場で、それぞれの土地等に対応する不動産登記費用を計算する際には、原則として、それぞれの土地等の登記時における時価を基として計算する。ただし、他の価額を用いて計算している場合であっても、その方法が合理的である場合には特段問題は生じないものと考えられる。

エ、 非業務用の建物等について、所得税基本通達 60-2 の取扱いにより取得費に算入される金額については、所得税法 38 条 2 項 2 号に規定する減価償却費相当額の計算を要するのであるが、その計算は費用を支出した時点から行うこととなる。

(2) 問題点

所得税基本通達 60-2 に規定する「受贈者等が取得するために通常必要と認められる費用」の範囲が明確とはいえないため、判断に迷うケースも出てくると思われる。

上記情報によると、認められる内容は限定的と考えられるが、例えば、所得税基本通達 37-5、38-9 から分かるように登録免許税、不動産取得税等について必要経費又は取得費として計上される。そのため、その延長上には贈与税及び相続税を考える余地があるのではないかとも思える。

また、遺産分割の費用の中でも訴訟費用・弁護士費用ではない、より通常的な費用 (例

えば信託銀行に支払う遺産整理業務報酬)の扱いも迷うところである。

今後のこれらの費用の取扱いの明確化が望まれる。

<参考資料>

- ・『注解 所得税法』 (大蔵財務協会)
- ・東京地裁平成 12 年(行ウ)第 57 号所得税更正処分取消請求事件
- ・東京高等裁判所平成 13 年(行ウ)第 12 号所得税更正処分取消請求控訴事件
- ・最高裁第三小法廷平成 13 年(行ヒ)第 276 号所得税更正処分取消請求上告事件