

土地・建物の売買で迷いがちな関連費用の処理をめぐる留意点

OAG税理士法人
奥田周年 下見佐和子

はじめに

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。

この結果を受けて、国税庁は、資産の売買に関する付随費用の見直しを行った。

土地・建物の売買に伴い発生する付随費用が、取得費に該当するか否かの判断、土地・建物の売却に伴い発生する付随費用が譲渡費用に該当するか否かの判断には、迷うことも多い。

従って、以下では、各々の判断のポイントを、判決、判例、質疑応答事例集などから、取得費及び譲渡費用の考え方を検討する。

1. 本体価格に加算する付随費用

(1) 付随費用の例示

本体価格に加算する付随費用を以下に例示する。

固定資産税精算金

固定資産税精算金は、損金の額に算入するのか、取得費を構成するのかが争われた事例である。

この事例では、固定資産税精算金を支払った買主は取得費として取り扱われた（受領した売主は譲渡収入に該当）。

ア 納税者の考え方

売主に支払った固定資産税等は、その経済的実質を考慮すると租税公課そのものであるから、損金の額に算入すべきであると主張し

た。

イ 課税サイドの考え方

固定資産税等の納税義務者は、毎年1月1日現在の固定資産の所有者であり、1月2日以降に固定資産を売買した場合でも、1月1日現在の所有者に全額が課され、期間に対応するものではない。

従って、買主が負担する税額は、税として市町村に納めるものではなく、当事者間での取り決めに過ぎないため、売買代金を構成すると主張した。

ウ 判断

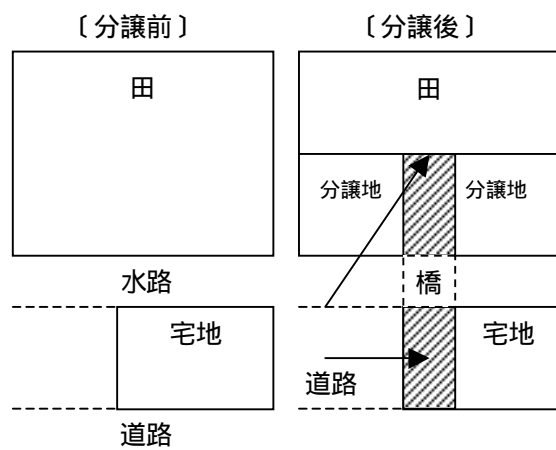
買主は、地方税法上の納税義務者ではないから固定資産税等を市町村に納付することはなく、固定資産税等の負担なしに、土地を所有することができる対価として、固定資産税等を売主に支払ったといえ、資産の取得のために要した費用として取得価額を構成する。

【平成13年9月3日判決】

宅地造成後分譲した際の道路工事費

農地を宅地分譲した際に造成された道路の価値が、分譲地のみにも帰属するのか、残地にも帰属するのかが、争われた事例である。

この事例では、全額を工事原価として取得費に算入するのが相当として取り扱われた。



残地の田は、農道に接している。

ア 納税者の考え方

農地を宅地分譲した場合の、道路用地の取得費及び造成費用、舗装費などの工事費は、分譲宅地を譲渡するために要した費用であるから、「造成に伴って寄付する公共的施設等の建設費の原価算入（所基通 36・37 共 - 7）」に基づき、全額が取得費に該当すると主張した。

イ 課税サイドの考え方

道路部分の原価を全額工事原価の額に算入できる場合とは、道路部分の経済的な価値が全て分譲された土地の効用に吸収されて、道路部分の価値がなくなり、無収益財産となることである。

造成された道路は、残地と公道を結ぶ道路として、残地の価値も高めていることから無収益財産には該当しないため、分譲宅地と残地の面積比に応じて按分する必要があると主張した。

ウ 判断

造成された道路は、分譲宅地に不可欠かつ必要最低限であり、公衆用道路として一般通行の用に供されているものであり、将来、譲渡してその取得費を回収することが期待できない点を考慮すると、その経済的価値は分譲宅地の効用に吸収されていると考えられる。

また、残地が宅地転用予定のない農地であり、残地と公道の間に農道があること等を考慮すると、残地の価値が高められたとしても付随的にもたらされたものにすぎず、残地に配賦する理由に乏しい。

【平成 2 年 4 月 10 日裁決】

弁護士費用

取得に関し争いのある資産について、所有権等を確保するために要した訴訟費用等は、

取得費に該当する（所基通 38 - 2）が、その弁護士費用などが、取得に関する争いか否かで争われた事例である。

ア 納税者の考え方

境界が不明確である旨を承知の上で購入したが、購入時に既に紛争が存在し、訴訟が生じることが予測されていたため、これを解決するために支出した弁護士費用などは、取得費に該当すると主張した。

イ 課税サイドの考え方

取得時既に所有権の帰属に関して紛争のある資産を廉価に購入し、その紛争を解決して所有権を完全に自己に帰属させた場合における紛争解決費用は、資産の取得に要した金額と考える余地がある。

しかし、資産を取得後、保有期間中に紛争が生じた場合は、侵害された所有権を確保するためのものであったとしても、取得費には該当しない。

本事例では、土地を取得して 4 年後に生じ、取得時に予想されていたとは到底考えられない境界紛争についての支出のため、取得費に該当しないと主張した。

ウ 判断

資産の取得に要した金額とは、その資産を取得するためその対価として支出した金額のほか、その取得のために実質的に欠かせないと認められる費用を含むと解され、その取得後、所有権を保全、確保するために費用を支出したとしても、資産の取得に要した金額ということとはできない。

従って、資産の購入時に、境界は明確ではなかったが、紛争があったわけではなく、将来の紛争が予想されていたわけでもなく、また紛争解決費用を見込んで低廉な価格で購入

したこともないため、土地取得後に生じた紛争の処理のための費用と考えられ、取得に要した金額には該当しない。

【大阪高裁平成2年(行コ)平成3年1月30日判決】

非業務用資産取得のための借入金利息

非業務用の資産を借入金により取得した場合、資産の取得に要した金額に該当する借入金の利息の期間について争われた事例である。

なお、現在では、固定資産の使用開始の日までの借入金の利息、資金借り入れのための公正証書作成費用、抵当権設定登記費用などが取得費に該当する旨の通がある(所基通38-8)。

ア 納税者の考え方

有償取得の通常手段である買受代金支払に引き当てるべき金額を入手するための相当額の支出もまた資産取得との間に相当因果関係が認められ、その金額を他から借り入れた場合に支払われる相当額の借入金利息は、まさにその金額獲得の対価として支出金額とみることができるから、借入金利息の全額が取得費に該当すると主張した(東京高裁昭和54年6月26日の判決ではこの考え方が支持された)。

イ 課税サイドの考え方

資産の取得資金を賄う借入金は、資産取得のための資金調達手段であり、資産の取得目的達成との間に合理的必要性が認められる。

また、借入金利息は、資産取得との間に実質的関連性が認められるため、取得目的が達成される使用開始までの期間について、資産の取得に要した金額に該当すると主張した。

ウ 判断

資産の取得に要した金額は、資産の客観的

価格を構成すべき金額と取得するための付随費用が含まれる。

しかし、借入金利息は、資産の維持管理に要する費用等居住者の日常的な生活費ないし家事費に該当するため、原則として資産の取得に要した金額に含まれない。

しかし、借入後、居住の用に供するまでにある程度の期間を要するのが通常であり、その期間中は利息の支払いを余儀なくされることを勘案すると、取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ともいえることができ、付随費用に含まれると解するのが相当である。

【最高裁昭和61年(行ツ)平成4年7月14日判決】

遺産分割費用

遺産分割のための費用が、取得に要した金額に該当するかどうかで争われた事例である。

ア 納税者の考え方

遺産分割前の相続財産は、抽象的・観念的に相続人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、遺産分割によって初めて現実的にその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1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ため、資産の取得に要した金額に該当すると、主張した。

イ 課税サイドの考え方

資産の値上が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、取得費を構成するものは、資産の客観的価額の一部を構成する支出をいうのであって、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、と主張した。

ウ 判断

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、その資産の客観的価値を構成しなければ、資産の取得に要した金額に該当しない。

遺産分割は、共有にかかる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ないから、遺産分割に要した費用は、資産の取得に要した金額と認められない。【東京高裁昭和 54 年（行コ）昭和 55 年 10 月 30 日判決】

(2) 取得費の判断ポイント

取得費とは、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（所法 38）。

資産の取得に要した金額とは、資産の客観的価格を構成すべき金額（資産の財産価値に変更を及ぼすもの）と取得するための付随費用（取得のために実質的に欠かせないと認められる費用）の合計額である。

(1) 固定資産税精算金では、固定資産税の本来の支払義務者が誰なのかが問われた。

(1) 宅地造成後の道路工事費については、その支出による経済的価値は分譲宅地にのみ帰属するのかが問われた。

(1) 弁護士費用については、その原因が取得時に判明していた紛争なのか、保有期間中の紛争なのかが問われた。

(1) 非業務用資産取得のための借入金利息では、その支出が維持管理費用かどうか問われた。

(1) 遺産分割費用では、その支出が財産価値そのものに変動を及ぼすかどうか問われた。

以上を勘案すると、その支出が、取得時において資産の財産価値に個別対応として影響を及ぼすものが取得に要した金額に該当し、いったん取得した後の保有期間中の支出については維持管理費用として取得に要した金額に該当しない。

2. 譲渡に際し発生する付随費用

(1) 付随費用の例示

売主にのみ発生する付随費用である譲渡費用を以下に例示する。

違約金に係る借入金利子

既に締結した売買契約をより有利な条件で行うために、一度解約をし、違約金を支払った場合に、その違約金を支払うための借入金利子が譲渡費用に該当するのかが、争われた事例である。

この事例では、違約金及び違約金の支払のための借入金利子、ともに、譲渡費用として取り扱われた。

ア 納税者の考え方

譲渡費用の全額（違約金の支払のための借入金利子を含む）を、金融機関から借入れた資金により行っており、借入れがなければ、譲渡が成立しなかった。借入金は譲渡と相当因果関係があり、その借入金に係る利子は、当然に譲渡費用になると主張した。

イ 課税サイドの考え方

所基通 33-7（譲渡費用の範囲）(2)において、既に売買契約を締結した資産を更に有利な条件で他に譲渡するために、その契約を解約したことに伴い支出する違約金そのものは、

「資産の譲渡に要した費用」に含まれると規定している。

違約金を支払うために借入れた資金に係る利子は、間接的には、資産の譲渡に関連して支出する費用であるとしても、資産の譲渡に直接要した費用には該当しないと主張した。

ウ 判断

譲渡費用の範囲については、資産の譲渡との関連において限定的に解すべきであり、譲渡費用に該当するか否かは、資産の値上り益を実現させるための費用性があるか否かによる。

金融機関からの借入金には、当然に利子が伴うものであり、元本である違約金と同様に、費用性を有するものというべきであり、違約金自体とその支払のために要した資金に係る借入金利子とを区別して取り扱う理由はなく、譲渡費用に算入すべきである。

【昭和56年6月17日判決】

建物造作物の収去費用

自宅内に造作した茶室を、譲渡に際して解体し、新住居に移築した費用が、譲渡費用に該当するのかが、争われた事例である。

この事例では、譲渡費用に該当しないとして取り扱われた。

ア 納税者の考え方

茶室の解体、移築費用は、譲渡の際に支払った費用であるから、譲渡費用に該当すると主張した。

イ 課税サイドの考え方

茶室の解体、移築費用は、譲渡日と同日に取得した新住居に係る支出であると認められ、譲渡に係る支出とは認められないことから、譲渡に要した費用として譲渡所得の金額から控除することはできないと主張した。

ウ 判断

譲渡費用については、所基通 33-7 において、譲渡のために直接要した費用のほか、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も譲渡費用とする旨定めている。

譲渡所得を実現するためには譲渡者の努力と手腕とかが必要であって、より多くの所得を得るために寄与したと認められる支出があるならば、その費用は、譲渡費用に含めることとしているものと解される。

判示事項

《譲渡のために直接要した費用の該当性》

茶室は譲渡の対象資産ではないから、譲渡のために直接要した費用に該当しない。

《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の該当性》

茶室の解体、移築費用は、茶室の保存のため、茶室を現在の住所地に設置するための一連の工事費と認められ、譲渡のための支出ではなく、譲渡価額に何ら影響するものでない。したがって、譲渡価額を増加させるために支出した費用に該当しない。

譲渡のために直接要した費用及び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のいずれにも該当しないから、譲渡の際に支払ったとしても、譲渡費用となるものではない。

【平成16年6月3日判決】

根抵当権抹消登記費用

根抵当権抹消登記費用が譲渡費用に該当するのかが、争われた事例である。

この事例では、根抵当権抹消登記費用は、譲渡費用には当たらないとされた。

また、譲渡費用に当たらないとする取扱い

が実務界でも、定着している。

ア 納税者の考え方

土地を譲渡するために根抵当権を抹消し、根抵当権抹消登記費用を支出したのであるから、その費用は当然に譲渡費用に算入すべきであると主張した。

イ 課税サイドの考え方

根抵当権の抹消は、土地購入にあたり借入金を借り入れた際に、借入金を担保するために土地に設定した根抵当権を、その後、その借入金を弁済したことにより、行われるものである。

抹消登記費用の発生原因が土地の譲渡以前に、土地の譲渡とは関係なく存在し、また、その支払は、根抵当権で担保されていた債務がなくなったことを明らかにする名目で自己のためにしたものというべきであって、その支払の効果は自己に帰属するものであるから、土地の譲渡を実現するために直接必要な費用とはいえないと主張した。

ウ 判断

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とし、課税サイドの考え方と同様の判示をした。

根抵当権抹消登記費用は、その支払の効果は自己に帰属するものであり、土地の譲渡を実現するために直接必要な費用とはいえない。

【千葉地裁平成5年（行ウ）平成7年12月18日判決】

引渡遅延損害賠償金

売買契約で定められた期限までに、土地の引渡しを完了できなかったため支払うこととなった引渡遅延損害賠償金が、譲渡費用に該当するのかが、争われた事例である。

この事例では、引渡遅延損害賠償金は譲渡費用には該当せず、譲渡代金の値引きとされた。

ア 納税者の考え方

売買契約の条項に基づき、契約内容の履行として支払った引渡遅延損害賠償金は、土地の売買という資産の譲渡に要した費用に当たると主張した。

（国税不服審判所の判決では、引渡遅延損害賠償金が譲渡代金の最終残金を受領した後に授受されたこと及び売買代金の値引的性質を有するものでないことから、譲渡費用に該当するとした。）

イ 課税サイドの考え方

引渡遅延損害賠償金は、譲渡のために直接要した費用にも、また、通常必要とされる費用にも該当しない。

しかしながら、売買契約の履行として支払われたものであり、履行がなければ、譲渡代金の全額の請求権の行使ができず、現実的に、損害賠償金相当額の収入がなかったのと同様の結果となったこと等を考慮すれば、譲渡代金からの値引きであると主張した。

ウ 判断

引渡遅延損害賠償金は、土地の引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、譲渡のために通常必要とされる費用には当たらない。

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増減が予定される場合も少なくない。

実質的に見れば、引渡遅延損害賠償金相当額の値引きがあったと同様に評価することが

できるとして、売買代金の減額であるとした。
【東京地裁昭和 58 年（行ウ）昭和 63 年 4 月 20 日判決】

親族へ支払った立退料

親族が増改築をした部分に対して支払った立退料が、譲渡費用に該当するのかが、争われた事例である。

この事例では、親族に支払った立退料は、譲渡のために直接必要な費用であるということとはできず、譲渡費用には当たらないとされた。

ア 納税者の考え方

立退料の支払は、受領者が対抗力ある賃借権を有しない場合であっても、長年にわたって生活の本拠とし、多額の資本を投下した者であるなど、自己の意思によらずに立ち退かなければならなくなったときに、従前の生活条件と同等以上の居住用財産を永続的に使用できるようにするための補償として、支払う必要がある。

立退料の必要性は、賃借人が対抗力のある権利を有するか否かによって左右されるべきものではないと主張した。

イ 課税サイドの考え方

支出した費用が、資産の譲渡価額を増加させるものであることが必要であり、これを立退料についてみれば、その支払が不動産の客観的な交換価値を増加させるものであること、すなわち対抗力のある賃借権を有する者に対する支払であることを要する。

また、親族が立ち退いたのは、土地区画整理事業が施行されたためであり、立退料の支払は、その約 8 年後に行われており、立退料の支払がなかったとしても、立退き、及び本事例の譲渡が可能であったことは明らかであ

ると主張した。

ウ 判断

立退料を受領した親族が、増改築部分について所有権を有し、あるいは、何らかの利用権を有するとは認めることができず、立退料を支払う必要性は何ら認めることができない。

譲渡のために直接必要な費用であるということとはできず、したがって、譲渡費用にあたらない。

【東京高裁平成 13 年（行コ）平成 13 年 12 月 25 日判決】

(2) 譲渡費用の判断のポイント

資産の譲渡に要した費用(譲渡費用)とは、資産の譲渡のために直接要した費用及び資産の譲渡価額を増加させるため支出した費用をいう。(所基通 33-7)

譲渡費用は、実際に譲渡があったときまでに原因や事実の発生した費用であり、譲渡が終わった後に係る費用は、原則として、譲渡費用に該当しない。

(1) 違約金に係る借入金利子では、資産の値上り益を実現させるための費用性の有無が問われた。

(1) 建物造作物の収去費用では、その支払の効果がどこに帰属するのかが問われた。

(1) 根抵当権抹消登記費用では、費用の原因発生の時期がいつなのか、支払の効果はどこに帰属するのかが問われた。

(1) 引渡遅延損害賠償金では、売買契約の履行のための支出が、譲渡費用なのか、譲渡代金の値引きなのか問われた。

(1) 親族へ支払った立退料では、賃借権の有無が問われた。

以上を勘案すると、譲渡費用に該当するかどうかは、その支出が譲渡に際し、通常の支出

であるかどうかではなく、譲渡を実現させるために、直接に必要な支出であったかどうかで判断される。

平成 18 年 4 月 20 日最高裁判所の判決等で譲渡費用を「資産の譲渡に当たって支出された費用が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。」と判示された。

譲渡費用に該当するか否かの判断基準として参考にされたい。

3 . 実務の留意点

土地・建物の売買に伴い発生する付随費用が、取得費に該当するか否か、譲渡費用に該当するか否かは、必ずしも、取得費、譲渡費用の範囲が明確とはいえないため、判断に迷うケースが多々生ずる。

取得費であれば、本稿冒頭にある平成 17 年 2 月 1 日の最高裁判決を受け新設された、「贈与等の際に支出した費用」(所基通 60-2) では、不動産登記費用、名義書換手数料などを「受贈者等が取得するために通常必要と認められる費用」として、限定列挙的に例示しているが、例えば、遺産整理を信託銀行に依頼した場合の遺産整理業務報酬のように遺産分割費用の中でも訴訟費用・弁護士費用ではない、より一般的な費用の扱いも迷うところである。

また、譲渡費用であれば、親族に支払った立退料であっても、本稿で検討をした東京高裁平成 13 年判決で譲渡費用に当たらないと

された事例もあれば、同じ親族に支払った立退料という名目ではあっても、親族の事業兼居住用建物及びその敷地を譲渡する場合に支払った立退料等のうち、親族が支払った建物改造費用の現存価額相当額及び移転費用等の実費補填である営業補償金相当額を譲渡費用とした事例(平成元年 11 月 29 日裁判)もある。

その一方、代償分割により支払った立退料的和解金である代償金は譲渡費用であるという主張に対し、代償金の額の決定に際し、立退料的な要素も考慮されたものであったとしても、遺産分割の代償金であることには変わりがないとして譲渡費用に当たらないとした事例(昭和 62 年 1 月 16 日裁判)もある。

過去の判例を検討すると、取得費及び譲渡費用の判断は、名目ではなく実質で検討するケース。外観や形式で検討するケース。と多様である。取得費に該当するか、譲渡費用に該当するかは、その支出が、土地・建物の売買との関連性及び客観的な判断が必要とされるため、個々の案件ごとに多方面から慎重な検討を必要とする。