

— TAINS 研修 —

『推計取得費の検討と実務的対応』

平成 30 年 1 月 16 日

税理士 若林俊之（足立支部）
コーディネーター 税理士 草間典子（TAINS 編集部）

● 本日のテーマ

- ・ 取得費の原則的取扱い
- ・ 概算取得費の内容とデメリット
- ・ 取得費が不明な場合の裁判例等と対応
概算取得費が妥当と判断された事例
推計による取得費が合理的とされた事例
推計取得費による更正の請求が認められなかった事例
- ・ 推計に利用する各指標の確認
- ・ 指標が使用された他の裁判例等と応用的利用の検討

I はじめに

土地建物の譲渡について確定申告をする場合、通例、その確定申告書に取得費を証するための売買契約書や領収書等を添付することが慣習となっている。これは法令によって定められたものではないが、土地建物に係るキャピタルゲインの算定にあたって妥当な手続きといえる。

しかし、相続等により取得時期を引き継いだ（所法 60 条）土地建物などについては、その取得から譲渡のまでの所有期間が相当の長期間となることも多く、これらの証憑類が紛失等されていることも少なくない。

この場合、措置法 31 の 4 あるいは措置法通達 31 の 4-1 に準じて譲渡収入金額の 5%相当額を概算取得費とすることができるが、取得からさほど年数が経過していない場合や、バブル経済期に取得した土地建物などについては、譲渡対価の 5%が実際の取得費に近似することは考えにくい。

ゆえに、概算取得費による場合、真実のキャピタルゲインと大幅な乖離が生ずることになり、課税の公平の見地から最適とはいえない。その他、本来取得費に加算できる付随的費用等が加算できなくなるなどのデメリットも考えられる。

そこで、本稿においては、代替的な方法として近年利用されている取得費を推計する方法について、根拠とされる裁決事例等を参照しながら、その妥当性と実務上の留意点について検討する。

II 取得費の原則的な取扱い

譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、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（所法 38①）について、そこから業務の用などに供した期間の減価償却費相当額（所法 49①、所令 85）を控除した金額とされる。

さらに、当該資産の購入のために要した引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税、その他当該資産の購入のために要した費用のほか、事業所得等の必要経費に算入されるものを除き、次の費用も取得費に含まれる。

- ◆ 土地建物を同時に取得し、概ね一年以内に当該建物の取り壊しに着手するなど、明らかに当初から建物を取り壊しての土地利用が目的である場合¹の建物取得価額と取壊し費用（所基通 38-1）
 - ◆ 所有権確保の為の訴訟費用等（所基通 38-2）²
 - ◆ 固定資産取得のための借入金利子のうち、借入の日からその資産の使用開始の日までの期間に対応する部分（所基通 38-8）
 - ◆ 固定資産（業務用以外）に係る登録免許税（登録に要する費用を含む。）、不動産取得税等の租税公課（所基通 38-9、なお贈与、相続、遺贈に係るものを含むことについて所基通 60-2³）
 - ◆ 既に締結されている土地などの購入契約を解除して、他の物件を取得することとした場合に支出する違約金（所基通 38-9 の 3）
 - ◆ 埋立て、土盛り、地ならし、切土、防壁工事その他土地の造成又は改良のために要した費用、上下水道の工事費用（構築物に区分できる場合は構築物の取得価額とすることができる）、及び土地の測量費（所基通 38-10）
 - ◆ 土地・建物等の利用者に対して支払う立退料（所基通 38-11）
- ※ 相続税額の取得費加算の特例による相続税額の加算額（措法 39①）⁴

これらが取得費として算入ができるもの及び加算できるものの原則的な例示であるが、いずれの費用に関しても、その購入及び支出に係る契約書・領収書等の証憑類を根拠として取得費の積み上げ計算に採用されることに変わりはない。

よって、これらの証明書類がなく取得費が不明、もしくは明瞭に証明できない場合の取扱いについて次より検討する。

¹ この点の判断の参考として H20.3.24 裁決（TAINS：J75-3-23）食品製造業等を営む法人が購入し取り壊した建物等に係る費用を土地の取得価額にすべきとした。

² 遺産分割に係る弁護士費用は取得費に該当しないとした事例として H22.4.16 東京高裁（Z260-11420）、同旨のものに H23.4.14 東京高裁（Z261-11668）。遺言効力等を巡る費用について判断したものに H28.6.16 裁決（F0-1-631：請求棄却）

³ 「右山訴訟」H17.2.1 最判（Z255-09918）を受けて平成 17 年 6 月新設

⁴ 国税庁タックスアンサー参照 <https://www.nta.go.jp/taxanswer/joto/3267.htm>

Ⅲ 概算取得費の内容とデメリット

1、5%概算取得費の概要

取得費が明確にできない場合の取扱いとして、国税庁のホームページでは次のような説明がされている。

【タックスアンサー No.3258 取得費がわからないとき】

譲渡所得の金額は、土地や建物を売った金額から取得費と譲渡費用を差し引いて計算します。

取得費は、土地の場合、買い入れたときの購入代金や購入手数料などの合計額です。建物の場合は、購入代金などの合計額から減価償却費相当額を差し引いた額です。

しかし、売った土地建物が先祖伝来のものであるとか、買い入れた時期が古いなどのため取得費がわからない場合には、取得費の額を売った金額の5%相当額とすることができます。また、実際の取得費が売った金額の5%相当額を下回る場合も同様です。

例えば、土地建物を3,000万円で売った場合に取得費が不明のときは、売った金額の5%相当額である150万円を取得費とすることができます。

<https://www.nta.go.jp/taxanswer/joto/3258.htm>

昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地建物等の取得費については、所法38条及び61条にかかわらず、譲渡収入金額の5%相当額と扱われる（措法31の4、ただし当該5%相当額が実際の取得費に満たないことが証明された場合にはその実際の取得費）。

また、措通31の4-1では、昭和28年1月1日以後に取得した資産についても同様に収入金額の5%を概算取得費とすることができるとされているが⁵、上記タックスアンサーの下線部の書き方からも見てわかるとおり、この取扱いはあくまで取得費が不明な場合の一種の救済的な手立てであり、法的な強制力はなく、納税者の任意で適用が可能とされるものである。

2、概算取得費利用のデメリット

しかし、取得費が収入金額に対して5%程度となる、すなわち譲渡した土地建物について95%ものキャピタルゲインが発生するような譲渡となるためには、相当古くに

⁵（昭和28年以後に取得した資産についての適用）

措置法通達31の4-1 措置法第31条の4第1項の規定は、昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地建物等の譲渡所得の金額の計算につき適用されるのであるが、昭和28年1月1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する。

（土地建物等以外の資産についても概算取得費の適用は可能（所基通38-16））

取得されたものでない限り通常考えられない。

例として、後に説明する市街地価格指数の全国の全用途平均の推移についてみると、平成 29 年 9 月時点の指数「50.1」の 5%相当となる指数「2.50」を下回るのは、平成 31 年 3 月（2.50）より過去の年にしかない。

全国市街地価格指数（H12.3月 = 100）				
	商業地	住宅地	工業地	全用途平均
S30.3	・	・	・	2.19
S30.9	・	・	・	2.32
S31.3	・	・	・	2.50
S31.9	・	・	・	2.78
～				
H29.3	・	・	・	50.1
H29.9	・	・	・	50.1

市街地価格指数（抜粋）

したがって、概ね昭和 30 年代後半以降に取得した土地を近年になって譲渡した場合には、大抵のケースで取得費は 5%を超えることになり、結果として、納税者は譲渡所得について過重な税負担をすることになる。

さらに、上記 I に掲げた土地建物を取得するための付随的な費用についても、仮に土地建物本体の取得価額が不明で、これらの費用についてのみ領収書等の証憑類により立証ができたとしても、この 5%の概算取得費に加算することは出来ない（相続税額の取得費加算については加算可能⁶）。とくに、所基通 60-2 により取得費として認められる贈与・相続等に係る名義変更費用等については、後発的に生ずるものであるため証憑類が残っている可能性も高いが、取得費と取り扱えないため、これらは納税者にとってデメリットとなる。

キャピタルゲインが不相当に過大とされるだけでなく、付随的費用の取得費算入も出来ないことになり、土地建物の取得に係る証憑類が不存在というだけで、納税者がこうした負担を負うのはやはり適当ではない。

よって、実際に取得費が不明となっている場合に、どのような対応が考えられるのか、次からいくつかの裁判例について検討する。

⁶ 措令 25 の 16①に「資産の譲渡所得に係る収入金額から同項（措法 39①）の規定の適用がないものとした場合の当該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た残額に相当する金額を超える場合には、その残額に相当する金額」等の記載があることから、あくまで取得費と別途の扱いと解釈できる。

Ⅲ 取得費が不明な場合の裁判例等と対応

1、概算取得費が妥当と判断された事例

【平成5年10月29日 京都地裁：Z199-7220】

① 事案の概要

原告が昭和37年12月に取得した土地及び店舗建物を昭和60年5月に売却した際の譲渡所得について、その取得費が争点となった事案（本事案は別途譲渡対価並びに買換特例適用等の争点もあるが省略）である。

原告は譲渡物件の取得費について、土地の購入対価1,750万円、建物の建築費から減価償却相当額を控除した額3,906万円、合わせて5,656万円を主張し（判決文中において原告がその根拠について資料等を明示した記述は見られない）、これに対し被告である課税庁は譲渡収入金額2億9,000万円に対する概算取得費1,450万円を主張した。

② 地裁の判断

京都地裁は、「甲土地及び乙土地の購入代金や本件店舗及び本件共同住宅の建築費等につき契約書、領収書等の客観的資料はもはや残っていないことが認められ、本件全証拠に照らしても、原告主張の取得費を認めるに足りる的確な証拠がない。よつて、本件譲渡の取得費は、措置法31条の4第1項本文及び措置法通達により、譲渡収入金額に100分の5を乗じて計算した金額によるべきである。」と、課税庁の主張どおりの判断をした。

③ 検討

課税庁は取得費に係る契約書・領収書等の客観的資料ないことをもって概算取得費を主張しているが、取得費が不明な場合に、措置法通達の概算取得費を適用することの正当性、合理性は一切説明していない。地裁の判決内容においてもこの点は同様である。

通達は納税者及び裁判所に対して拘束力を持つものではなく、租税法の法源ではない。⁷ 税法の解釈にあたって重点的に斟酌されることは十分に許容されようが、その通達を判決の中心に据えるためには、その通達の利用が妥当性を持つことの説明は必要はずである。

また、所法156条では実額を証する直接資料がない場合に、各種の間接資料を用いた推計による更正・決定の課税手続きを認めている。とくに所得を限定した取扱いではないため、譲渡所得についても同様に推計課税によることもで

⁷ 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂2017）110頁、この点について判断したものとしてS38.12.24最判（Z037-1258）「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であつて、国民に対し効力を有する法令ではないとした判断は、正当である。」

きるはずである。租税法の要求により準じた方法であるし、計算される所得も、概算取得費を利用する方法に比べて真実のキャピタルゲインに近づく可能性が高いと考えられる。⁸

他方、原告側も取得費を算定するために特段の資料の提出、説明をしておらず、また被告の主張する概算取得費の適用が不当であるなどの反論もしていないように見受けられる。

本件は、原告被告双方からの詳細な主張がないままに結論が出された事例であり、前例として配慮すべき判決ではないかもしれないが、取得費が不明な状態について納税者が何らの主張・説明もしない場合には、事務的に措置法通達の概算取得費が運用される可能性が否定できないことを確認しておく必要がある。

2、推計による取得費が合理的とされた事例 ①

【平成 12 年 11 月 16 日裁決：J60-2-19】

① 事案の概要

請求人は昭和 59 年 3 月に宅地、農地、旧建物（大正 6 建築）、新建物（昭和 55 年建築）を取得し、一部増改築を加えて使用していたが、平成 9 年 8 月にこれらのうち宅地と建物を総額 31,500 千円で譲渡した。

その取得費について、請求人は、これらの物件を総額 30,000 千円で取得しているが、旧建物は老朽化が激しく、新建物は損傷が激しいため価値はない。また農地についてもその形状や利用困難な事情等からやはり無価値として、その全額が宅地の取得費にあると主張した。

これに対し原処分庁は、旧建物については無価値としたが、新建物並びに農地については価値があるものとした。そのうえで、請求人から取得に要した費用を明らかにする資料の提出がなく、調査によっても費用を明らかにできなかったことから、その取得費算定について、「合理的な算定方法によらざるを得ない」として次の推計方法を主張した。

② 原処分庁が例示した計算方法

まず、取得費が不明である場合の算定方法として次の 4 つを示した。

A) 措通 31 の 4-1（概算取得費）を適用する方法

B) 土地の取得費については取得時の売買実例から算定、建物については（譲渡価額総額－土地の譲渡時売買実例額－その残価に係る減価償却相

⁸ 本事例並びに譲渡所得に係る推計課税の適用について述べたものとして、中野洋「異議申し立て事件を通じての譲渡所得計算上の取得費の検討」月刊税理 2001 年 12 月号 186～196 頁。また推計課税の主旨等を判示したものとして、S39.11.13 最判（Z038-1333）、H6.12.8 最判（Z206-7428）

当額) による方法

C) 固定資産税評価額を基に算定する方法

D) 建物取得価額を着工建築物構造別単価により、土地について市街地価格指数を基に算定する方法

③ 原処分庁が選択した方法

そのうえで、次の理由により合理的な方法を選択、主張している。

a) Aの方法によれば、本件物件の取得費が一定率で計算され実額等が全く反映されないこと

b) Bの方法によれば、土地の譲渡及び取得に係る売買実例がなく世情を反映した確実な指標とする合理的理由が見当たらないこと

c) Cの方法によれば、画一的で個別事情が反映されず、実勢価額が形成されないこと

d) Dの方法によれば、取得費の算定の基になる建築物単価が建築物価調査会の公表した統計的な数値であることから、市場価格を反映したより近似値の取得費が計算できることになり、合理的であると言える。

として、次頁の図表のとおりDの方法による取得費を主張した。

④ 審判所の判断

本件に係る不動産売買契約書の保存はなく、請求人が主張する30,000千円についても預金元帳に出金の記録はあるが、いずれも支払先の記載はないとの事情から次のように判断した。

「取得時期は判明しているが取得価額を直接証する契約書等の資料（請求人提出の資料で採用できないものも含む。）の提出がなく、その額が不明なものについては、その費用を実額により算定することができないから、その部分については、推計の方法によって算定せざるをえない。（中略）

取得費については、原処分庁主張のとおり、各種の計算方法が考えられるところ、原処分庁が採用した計算方法は、本件新建物の取得費については、建築物価調査会が公表している統計的な数値である建築物単価を基に建築価格を算定し、その価額から譲渡時までの減価償却費相当額を控除しているものであり、実勢価額の近似値と認められる時価相当額を推定していること、また、本件宅地の取得費については、本件物件の譲渡価額の総額から実勢価額の近似値と認められる当該建物の取得費を差し引いた額に、日本不動産研究所が調査し公表している六大都市を除く市街地価格指数（住宅地）の譲渡時に対する取得時の当該価格指数の割合を乗じて時価相当額を推定していることから、いずれも合理性があり、当審判所においても、これを不相当とする理由は認められない。」

【取得費計算】

建物取得費計算			
区分		原処分庁主張額	審判所認定額
建築時（S55）：滋賀県：木造の建築物単価：1㎡あたり	①	96,200 円	96,200 円
床面積	②	109.83 ㎡	109.83 ㎡
建築物工事費補正率	③	0.983	0.983
建築時（S55）の時価：①×②×③	④	10,386,030 円	10,386,030 円
S55～取得時（S59）までの償却費	⑤	1,046,911 円	1,046,911 円
取得時の取得価額：④－⑤	⑥	9,339,119 円	9,339,119 円
取得から売却時（H9）までの償却費	⑦	3,059,495 円	3,059,495 円
建物本体取得費	⑧	6,279,624 円	6,279,624 円
加算される改良費（償却後）	⑨	—	1,595,832 円
建物取得費：⑨＋⑩	⑩	6,279,624 円	7,875,456 円

土地取得費計算			
区分		原処分庁主張額	審判所認定額
譲渡総額	①	31,500,000 円	31,500,000 円
建物取得費：上記⑩	②	6,279,624 円	7,875,456 円
土地の譲渡時の時価相当額	③	25,220,376 円	23,624,544 円
譲渡時直近（H9.9月）市街地価格指数： 六大都市以外：住宅地	④	6826	6826
取得時直近（S59.3月）市街地価格指数	⑤	5241	5241
土地取得費：③×⑤／④	⑥	19,364,194 円	18,138,915 円
取得費合計額		25,643,818 円	26,014,371 円

※ 各指標の詳細については後述

⑤ 検討

以上のとおり、建物の取得費に係る増改築費用の加算について一部判断の差があるものの、審判所は原処分庁の主張した推計方法を全面的に認めたことになる。

本裁判において重要なのは、本件土地建物についての個別的な事情等から鑑定・評価した取得費を審判所が認めたわけではなく、原処分庁が、取得費

が不明な場合に適用が考えられる複数の推計方法の中から、最も合理的な方法として本件の方法を主張し、審判所がこれを「方法論」として妥当と認めた点にある。

国税通則法に「裁決は、関係行政庁を拘束する（通則法 102①）」とある。

これは、「裁決によって原処分が取り消ししないし変更された場合には、原処分庁を含む関係行政庁は、同一の事情下でその裁決で排斥された原処分の理由と同じ理由で同一人に対し同一内容の処分をすることが許されないというにとどまる」⁹と解され、原則として、裁決に法源性を持たせるところまでの解釈とは考えられていない。しかし、こうして課税の「方法」について課税庁及び審判所が公的に合理性を認めた事実がある以上、取得費が不明な譲渡所得について、今後本裁決と異なる方法によって課税庁が処分しようとする場合には、納税者の予測可能性を担保するためにも、相応の説明、立証の責任が要求されるはずである。

なお、取得費の推計について検討する場合、この平成 12 年裁決が取り上げられることが多いが、取得費を証する証憑類が不在の場合に市街地価格指数を用いて推計計算する事例は以前からあるため、次に検討する。

3、推計による取得費が合理的とされた事例 ②

【昭和 44 年 4 月 5 日 名古屋地裁：Z056-2425（名古屋高裁 Z060-2663）】

① 事案の概要

原告が昭和 23 年 11 月に取得し、昭和 36 年 8 月に譲渡対価を土地 1 について@50,000 円/坪、土地 2 について@90,000 円/坪となる譲渡をした。

原告は本件土地取得前、元の土地所有者に対して出資金その他の債権を有しており、その代物弁済として本件土地を取得した旨主張したが、これを証する書類がないとして、課税庁は更正処分をする際に推計取得費を採用した。

② 地裁の判断

課税庁は、日本不動産研究所発行の市街地価格指数のうち、戦前基準値別 6 大都市・商業地の指数を用い、次のように推計した。

譲渡時期直近の市街地価格指数 S36・9 月：129452

取得時期直近の市街地価格指数 S23・9 月： 2347

∴ 換算率 $2347 \div 129452 \approx 0.018$

土地 1・・・@50,000 円/坪×0.018 = 900 円/坪

土地 2・・・@90,000 円/坪×0.018 = 1,620 円/坪

名古屋地裁は、この計算、さらに課税庁が確認のためにした本件土地近辺の

⁹ S60.4.20 東京地裁（Z164-6096）、裁決の拘束力を述べたものとして、金子・前掲注(7)1025 頁、品川芳宜『国税通則法の理論と実践』（ぎょうせい 2017）408～410 頁

売買実例について行った同様の推計計算の内容を受けて、「本件の時価を認定した推計計算はまことに妥当な方法であるというべき」として課税庁の主張を全面的に認めており、名古屋高裁もこの判断を支持している。

③ 検討

以上のとおり、昭和前半の指数であるため、およそ13年間の所有期間としては指数の上昇率が高いが、推計の方法は前出平成12年裁決と同様である。

昭和30年代後半にすでに課税庁がこの推計方法を使用しており、さらに他の裁判例等でも以前から市街地価格指数もしくは着工建築物統計が利用されていた事実がある（Vの2に後述）。しがたって、これらの指数や統計を用いた推計計算が、相当以前から税務署内における処理の指針として採用されてきた、あるいは納税者が申告に利用していた実績が多数あった可能性が高い。

仮にそうであるとすれば、近年まで取得費不明の譲渡所得について概算取得費を妥当とした申告指導もしくは更正処分¹⁰が行われていることについて、課税の不公平を否定できない。

4、推計取得費による更正の請求が認められなかった事例

【平成26年3月4日裁決：F0-1-589】

① 事案の概要

請求人らは相続によって取得したA～Eの土地（譲渡時の現況はA～Dについて雑種地、Eについて畑）を平成23年11月に譲渡した。取得費が不明であったことから、取得費を5%概算取得費とする申告をしていたが、平成24年9月、譲渡した土地のうちCDE土地（本件各土地）の各取得費について市街地価格指数によって算定した金額とすべきであったとして更正の請求を行った。

原処分庁はこれに対し、請求人らの計算した取得費が本件各土地の実際の取得費を証明していないとして、更正をすべき理由がない旨の各処分をした。

② 主張

A) 請求人ら

概算取得費によって申告したものは、次の二点を根拠として、その計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったものとして、通則法23条1項1号に該当する。

第一に、取得費が不明な場合に、その土地の取得費を推計する方法として市街地価格指数を基に算定する方法が考えられるところ、平成12年11月16

¹⁰ この裁判について述べたものとして中野・前掲注(8)193頁、また著者の中野先生はこの裁判例を根拠として、取得費が不明な土地の譲渡に係るH10年分の確定申告について、同様の方法で推計した取得費にしたが、概算取得費による更正処分を受けたことに対して異議申立を行い認められている。（前掲注(8)186～187頁）

日裁決においてこの算定方法が合理的であると認められている。

第二に、概算取得費は措通 31 の 4-1 の定めにより、納税者の利益に反しない限り実務上容認されているにすぎず、納税者が他の合理的な算定方法により取得費を示している場合にまで措置法 31 の 4 を準用することは、納税者の利益に反するものであり許されない。

B) 原処分庁

市街地価格指数は、東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪及び神戸の六大都市における宅地価格の推移を示す指標であるところ、①本件各土地が所在する地域は上記六大都市に該当せず、また②取得時の現況はいずれも畑であると推認されるから、市街地価格指数は本件各土地に当てはまるものではない。なお平成 12 年裁決は宅地の取得費に関する事件であり本件とは前提が異なる。また、措通 31 の 4-1 は、実際の取得費が証明できない納税者にとってはその利益に反しないもの¹¹であるから、租税法律主義に反しているものとは認められない。

したがって、その計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったものに該当せず、また請求人らは本件各土地の取得費を証明したものでない。

③ 審判所の判断

審判所は、まず更正の請求について、「更正の請求が納税者による適式な申告により一旦確定した税額等を納税者に有利に変更するものであり、請求を基礎付ける資料の収集も通常納税者が最も容易になし得ることから、その請求をする者に自ら記載した申告内容が真実に反し、請求に理由があることの主張立証責任を課しているものと解される。このことからすると、本審査請求においても、請求人らの側において、本件各申告書に記載した納付すべき税額が過大であることについて主張立証すべきものと解するのが相当である。」として、更正の請求に係る主張立証責任が請求人にあることを前提としている。

そのうえで請求人の示した推計取得費について、「請求人らが採用した六大都市市街地価格指数は、東京区部をはじめとする全国の主要大都市の宅地価格の推移を示す指標であるところ、(イ)本件各対象土地の所在地はいずれも■■■■■であって、上記六大都市には含まれていないこと、(ロ)本件被相続人が本件各対象土地を取得した当時の本件各対象土地の地目は、いずれも畑であって宅地ではないこと（さらにいえば、畑と宅地では価格の変動状況が異なるのが通常であること）からすると、所在地や地目の異なる六大都市市街地価格指数を用いた割合が本件各対象土地の地価の推移を適切に反映した割合であるということ

¹¹ 本通達の主旨解釈については両者とも租税特別措置法逐条解説から引用していると思われる。参考として、一色広己編『平成 29 年版 譲渡所得・山林所得・株式等の譲渡所得等関係租税特別措置法逐条解説』（大蔵財務協会 2017）212 頁

はできない。

したがって、請求人ら主張額は、本件被相続人が本件各対象土地を取得した時の時価であると認められない。(中略)一般論として市街地価格指数を基に土地の取得費を算定する方法自体が合理性を有するかどうかにかかわらず、請求人らの主張には理由がない。」として請求を棄却した。

④ 検討

本裁決で検討しなければならないのは、A) 概算取得費によった確定申告について更正の請求が認められるか否かという点、さらに B) 平成 12 年裁決 (及び昭和 44 裁判) の取得費の推計方法の合理性が否認されたものかどうかという点である。

- A) 昭和 27 年以前の取得について措置法 31 の 4 を適用する場合には、法律による適用であるため、申告後に実額の取得費が判明した場合の実際取得費、あるいは推計取得費によって取得費を主張しても更正の請求は認められないであろう。

しかし、昭和 28 年以降の取得である本件申告の概算取得費に法律の適用はなく、措置法通達に準じた取扱いであり、また申告書記載を要件とするものでも、納税者による選択的な適用規定でもない¹²。

したがって、たとえば譲渡された物件が宅地であって、推計に利用される指標の地域区分等を正確に合致させて合理的に算定された取得費であったならば、本件請求は認められていた可能性は高いと考える。

- B) 審判所は、市街地価格指数について「都市内の宅地価格の平均的な変動状況を全国的・マクロ的に見ることや、地価の長期的変動の傾向を見ることに適しているものであって、そもそも個別の宅地価格の変動状況を直接的に示すものではない。」として、宅地価格の個別的な価格変動を捉えたものでない旨も説明している。

しかし、請求棄却の主な理由は、『市街地価格指数を基に土地の取得費を算定する方法自体が合理性を有するかどうかにかかわらず』上記③(イ)(ロ)に掲げたような本件各土地の利用状況、所在地が市街地価格指数と全く整合していない点にあるのであって、平成 12 年裁決で原処分庁が主張した推計方法について、その方法の合理性までが否定されたわけではない。

しかし、取得費の推計をする場合に、その地目や利用用途・所在地域・建築物の構造などに応じ正確な指標を適用し、推計の合理性を担保しなければならない。

そこで、次に推計に必要な各指標の詳細と入手方法等について確認する。

¹² 申告後に実額取得費が判明した場合の更正の請求が可能である点について述べたものとして、渡辺淑夫ほか「精選実例 税務解釈辞典」(ぎょうせい) 項目 369

IV 推計に利用する各指標の確認

1、市街地価格指数

市街地の宅地価格の推移を表す指標として、昭和 11 年に日本勧業銀行から発表されており、昭和 31 年からは財団法人日本不動産研究所が発表している。全国の主要 223 都市を調査対象としており、各年 3 月末と 9 月末を調査時点として、そのおよそ 2 ヶ月後に発表される。

① 調査地点

- ・ 調査対象都市の市街地を実際の利用形態にしたがって商業地域・住宅地域・工業地域の 3 つの地域に分類
- ・ 各地域を社会的環境・同一需給圏内の地位・繁華性の程度等それぞれの地域要因にしたがって上・中・下の 3 つの品等に分類
- ・ 各品等の地域ごとに、その中位に位置する標準的・代表的な宅地を選定
※このほかに最高価格地を 1 地点調査し、原則として 1 都市 10 地点とする。

② 宅地価格の評価

不動産鑑定的手法に基づき更地としての評価を行い、㎡あたりの価格を求める。

③ 統計表の分類編成

表 1：全国（全国 223 都市の平均指数）

表 2：六大都市（東京区部・横浜・名古屋・京都・大阪・神戸の平均）

表 3：六大都市を除く（上記六大都市を除く平均）

地方別市街地価格指数

表 4 (1)～表 4 (9)：北海道地方・東北地方・関東地方・北陸地方・中部東海地方・近畿地方・中国地方・四国地方・九州沖縄地方

三大都市圏別市街地価格指数

表 5 (1)：東京圏（首都圏整備法の既成市街地及び近郊整備地帯の全域）¹³

表 5 (1)a～e：東京区部・東京都下・神奈川県・埼玉県・千葉県

表 5 (2)：大阪圏（近畿圏整備法の規制都市区域及び近郊整備区域の全域）

表 5 (2)a～b：大阪府・大阪府を除く

表 5 (3)：名古屋圏（中部圏開発整備法の都市整備区域の全域）

表 6：三大都市圏を除く政令指定都市（札幌・仙台・新潟・静岡・浜松・岡山・広島・北九州・福岡・熊本）

表 7：三大都市圏及び政令指定都市を除く県庁所在地

表 8：戦前基準全国、戦前基準六大都市

¹³ 主要都市については既成市街地等の範囲指定があるが、全体的には「市街地」の範囲定義にはこうした区分あるいは用途地域等の制限を設けているわけではない。（財団法人日本不動産研究所担当者からのヒアリングによる）

また、この分類に集計された指数は、商業地・住宅地・工業地のほか、これらの全用途平均、最高価格地に区分されて表示されている。

なお、現在の市街地価格指数は平成12年を基準の100としているが、上記の推計取得費に利用された事例のとおり、以前の指数基準は別の年を基準にしていた。

【市街地価格指数の例】

(平成12年3月末=100)													
年次	Year	全国市街地				六大都市				市街地(六大都市を除く)			
		Urban land of nationwide				6 large city areas				Urban land (excluding 6 large city areas)			
		全用途平均	商業地	住宅地	工業地	全用途平均	商業地	住宅地	工業地	全用途平均	商業地	住宅地	工業地
		Total avera	Commertia	Residential	Industrial	Total avera	Commertia	Residential	Industrial	Total avera	Commertia	Residential	Industrial
昭和46年	1971	35.3	49.0	25.3	35.5	32.5	47.5	23.1	34.7	36.0	50.1	25.8	35.9
47	1972	40.0	54.4	29.0	40.5	36.7	51.8	26.6	39.0	40.8	55.6	29.5	41.1
～													
12	2000	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
～													
25	2013	52.7	44.6	61.9	53.2	67.8	70.2	76.3	55.6	52.4	44.0	61.6	53.2
26	2014	51.9	43.8	61.2	52.0	69.0	72.7	77.1	55.7	51.5	43.2	60.8	52.0

※ www.stat.go.jp の過去資料より抜粋

④ 市街地価格指数の入手

部分的に発行元の日本不動産研究所のサイト等で確認できるが、WEBで確認ができるのは全国・六大都市・六大都市以外の地域に係る商業地・住宅地・工業地の指数のみであるため、上記③の各分類における指数等の詳細を確認し、譲渡所得の取得費推計に利用するためには、同研究所より発刊される冊子入手し、より詳細な指数を該当させる必要がある。

【全国官報販売協同組合 WEB サイト：<http://www.gov-book.or.jp/book/>】

【政府刊行物センター：千代田区霞が関1-4-1 日土地ビル1F：03-3504-3885】

2、着工建築物統計

Ⅲの裁判例に利用されたのは、一般財団法人建築物価調査会が行う建築動態統計調査のうち、建築物着工統計及びその補正率である。

① 建築物着工統計：全国における建築物の着工状況（建築物の数、床面積の合計、工事費予定額）について次の区分などに応じて集計される。

- a) 建築主：国・都道府県・市区町村・会社・会社でない団体・個人
- b) 用途：居住専用・居住産業併用（産業別に15）・産業用（産業別に50程度）
- c) 構造：木造・鉄骨鉄筋コンクリート造・鉄筋コンクリート造・鉄骨造・コンクリートブロック造・その他
- d) 地域：都道府県、市区町村、都市

【着工建築物統計の例】

平成28年計分			木造			鉄骨鉄筋コンクリート造		
用途	構造	建築物の数 (棟)	床面積の合計 (㎡)	工事費予定額 (万円)	建築物の数 (棟)	床面積の合計 (㎡)	工事費予定額 (万円)	
全国計								
	全建築物計	449,580	56,579,193	939,094,967	647	2,289,491	70,599,016	
A	居住専用住宅	421,562	51,399,983	856,327,728	266	302,546	6,773,017	
B	居住専用準住宅	1,517	361,521	6,158,657	2	6,001	120,350	
C	居住産業併用建築物	3,807	640,591	11,006,830	32	192,422	5,179,090	
11	居住農林水産業併用	182	24,051	347,060	0	0	0	
12	居住鉱業、採石業、砂利採取	244	39,167	617,580	5	2,857	52,600	
13	居住製造業併用	125	20,666	331,853	1	14	200	

② 補正調査率

①に集計される工事費は着工時の建築費の予定額であるため、建物の竣工時に実際に当該工事にかかった費用（工事実施額）を実地調査し、その予定額との乖離を率によって表している。（都道府県別）

③ 着工建築物統計等の入手

その年の着工建築物統計は「建築統計年報」により確認することができる。平成23年版までは建築物価調査会により冊子が発行されているが、それ以降の年については原則として政府統計の総合窓口サイトである「e-Stat」で確認することになる。（<https://www.e-stat.go.jp/>）

平成12年裁決などの例のとおり、取得費を推計したい建物の建築年における統計を確認する必要がある。「建築統計年報」のバックナンバーについては、建築物価調査会の閲覧室（要予約）など、以下の場所で閲覧・複写が可能である。¹⁴

東京本部閲覧室（中央区日本橋大伝馬町118フジスタービル1F：03-3663-2441）

大阪閲覧コーナー（大阪市北区梅田1-8-17-10F：06-4300-4770）

統計局統計図書館（新宿区若松町19-1総務省第二庁舎1F：03-5273-1132）

国交省図書館（千代田区霞が関2-1-2合同庁舎2号館14F：03-5253-8332）

建築産業図書館（中央区築地5-5-12浜離宮建設プラザ1F：03-3545-5129）

また、冊子の建築統計年報には補正率が記載されているが、e-Statにのみ掲載される年度分については、現在同一のWEB上にデータが公表されていないため、別途国交省サイトのオープンデータを参照する必要がある。

（http://www.mlit.go.jp/statistics/sosei_jouhouka_fr1_000004.html）

¹⁴ 東京・大阪以外の地域で閲覧する場合、県立図書館、市立中央図書館等の主要都市の中お心的な図書館で蔵書されていることが多い。

V 指標が使用された他の裁判例等と応用的利用の検討

1、市街地価格指数とその他の変動率を併用した事例

【平成 10 年 6 月 16 日裁決：F0-1-526】

① 事案の概要

請求人は、昭和 42 年に貸付金の代物弁済により取得した土地を平成 6 年に譲渡したが、その貸付金の額と代物弁済の事実を証する書類等を明示できなかったことから以下のように取得費を推計し、措通 31 の 4-1 の概算取得費による更正処分をした原処分庁に対してその取消しを求めた事案である。

② 主張

A) 請求人

本件土地を取得した時期を、本件土地の価額を算定することが出来る資料が存在する昭和 45 年とし、昭和 45 年における本件土地の価額を 100 とし、昭和 45 年～52 年までの路線価の変動率 (199) を算定し、かつ、昭和 53 年～平成 6 年までの基準地の標準価格の変動率 (97.51) も算定して、
〔譲渡対価×100／(199 + 97.51)〕という算式による取得費を主張した。

B) 原処分庁

本件貸付金及び代物弁済契約を締結した事実を確認する資料もないことから、措通 31 の 4-1 により概算取得費によることが妥当とした。

③ 審判所の判断

請求人の計算については、本件土地所在地でない土地の相続税財産評価基準額を採用していることから合理的でなく、また原処分庁の主張については、措法 31④を準用する措置法通達の規定は、「納税者が取得費を算定する場合には、譲渡価額の 5 パーセントとしても差し支えないとするものであり、本件の場合、請求人は本件土地の取得費について前述のとおり主張しているのだから、当該措置法の規定には該当しない。」として、双方の主張を否認した。

そのうえで、本件土地周辺には地価公示法に基づく公示地及び公示価格は設定されていないが、周辺に 7 件ほど基準地の標準価格が設定されていた¹⁵ことから、次のような推計計算をした。

A) 本件土地周辺の標準価格と、その基準地の相続税評価額 (倍率方式) との比率を本件土地の譲渡時の相続税評価額に乗じて、譲渡時の時価を算定。

B) A の譲渡時時価を基礎として、市街地価格指数 (六大都市を除く・住宅地)

¹⁵ 公示価格：地価公示法に基づき国土交通省による土地鑑定委員会が年一回公示する標準地の価格。基準地の標準価格 (基準地価)：国土利用計画法施行令により都道府県により調査・公示される価格。公示地価が都市計画区域内を主な対象とするのに対して、基準地価は都市計画区域外の住宅地、商業地、工業地、宅地ではない林地なども含んでいる。

により S43 年取得時の価額を推定する。

C) 周辺基準値が設定された昭和 54 年 7 月から譲渡時までの標準価格の変動率により、各基準値から求められた本件土地の取得費を推定する。

D) B 及び C により算出した額を平均し、本件土地の取得価額を推定する・

④ 検討

裁判文および添付される別表等からは本件土地が所在する地域を特定できないが、公示地の設定されない地域、あるいは相続税評価額に倍率方式も採用していることなどから、都市の中心的な市街地でないことが伺える。

前述の平成 26 年判決のように、宅地に該当しない土地に市街地価格指数を適用するのは合理的でないとされることがあるが、市街地価格指数のみでは推計に十分な根拠を持たせられなさそうな場合には、本判決のように基準地の標準価格、あるいは公示価格の年度ごとの価格の比率なども斟酌して算定することで、土地の取得費推計について合理性を担保できる可能性がある。

さらに、路線価についても地価の状況を表す指標であり、相当程度過去の分も資料の確認ができる¹⁶ことから、こうした判断材料の一つとして捉えることも重要であると考えられる。

2、その他の指標を利用した参考例等

① 市街地価格指数を利用した事例

- ・ 平成 14 年 6 月 20 日神戸地裁 (Z252-9142) …地代相当額の補償金を算定する際の過去の土地の価格について指数を利用
- ・ 平成 6 年 2 月 22 日仙台地裁 (Z200-7289) …土地の譲渡に係る所得区分の問題に関して、土地の価格の時点修正について利用
- ・ 平成 3 年 7 月 5 日京都地裁 (Z186-6738) …一括取得した土地建物に係る価額按分に利用 (裁判においてこの点は争点になっていない)
- ・ 昭和 43 年 11 月 25 日静岡地裁 (Z053-2383) …上記京都地裁と同様 (建物についても着工建築統計を使用)

② 着工建築統計を利用した事例

- ・ 昭和 48 年 12 月 11 日大阪地裁 (Z071-3224) …建物に係る減価償却費の妥当性を判断するために利用
- ・ 平成 10 年 3 月 17 日判決 (F0-1-161) …建物について新築に該当するか、既存住宅となるかの判断に利用
- ・ 平成 2 年 11 月 30 日判決 (J40-6-03) …借地権付き建物の価額按分に利用

¹⁶ 財産評価基準書については国会図書館などで昭和 28 年以降、公示価格については国土交通省の標準地・基準地検索システムで昭和 45 年以降 (基準地価については平成 9 年以降) のものが閲覧できる。

- ・ 昭和 55 年 10 月 29 日浦和地裁 (Z115-4696) …上記と同様
- ・ 平成 16 年 1 月 22 日東京高裁 (Z999-8092) …不動産取得税に係る評価について、物価下落の参考資料として利用

③ 参考

- ・ 税務行政監察結果報告 (H121200-03) …一括取得されていた土地建物の取得費按分に各国税局の取り扱いについて、行政監察局が報告したもの。

取得費按分について、高松国税局・札幌国税局・大阪国税局などでは、以前から着工建築統計及び市街地価格指数を利用した按分を「情報」として管内税務署に周知していたことが記述から確認できるが、これら以外の税務署では、取得時の路線価を 70% で割り戻した価額を土地の取得費としていた例や、マンションの譲渡で土地の取得費を 0 円としていた納税者に対し、取得価額の 30% を土地取得費と指導していた事例も指摘されており、これらの取扱いに安定を欠いていたことなどが推認できる。

国税庁も高松国税局等に倣って、着工建築統計等を利用する方法を合理的で妥当性のある算定方法として、「平成 11 年分土地や建物の譲渡所得のあらまし」に記載するようになっており、現在も「譲渡所得の申告のしかた (記載例)」に着工建築統計の構造別・年度別の数値が取得価額按分の資料として記載されている。ただし、あくまで取得価額の按分に利用するための資料で、取得費の推計に用いるには数値区分が大分類に過ぎると考えられる。

- ・ これまで説明した着工建築統計での建物の構造分類は、木造・鉄骨鉄筋コンクリート造など基本的な区分のみである。しかし、実際の建物の建築費はこのような建築素材あるいは基本構造のみでなく、装飾や意匠などによっても大きく左右されることもある。その場合の付加価値相当の建築費を斟酌した意見等もあるため¹⁷、たとえ契約書・請求書等の資料がない場合であっても、図面、写真等の記録から明らかに標準的な建築物と価格面で差がでると見込まれるのであれば、その差分に係る推計も考慮に値する。
- ・ その他、たとえば相続により取得した不動産で被相続人のメモしか取得価額を判別する書類がない、通帳に出金の記録のみがある、土地の係争に係る和解金等の支出が事実上土地の取得費に相当するが立証書類がないなど、支出が明らかであるのに、それを不動産の取得の対価として証明できない場合などにも、その傍証として取得費の推計計算の利用も有効となる。

¹⁷ 山田俊一「プロから寄せられた難問事例 譲渡所得の取得費」月間税理 2012 年 4 月号 166～167 頁

3、建物の時価算定について着工建築統計を利用した事例

【平成 22 年 10 月 29 日東京地裁：Z260-11546】

地裁は、不動産の低額譲渡の判定のために、土地並びに建物の時価を算定している。土地については、近隣の標準地 3 ヶ所の公示価格とその標準地の路線価を比準させ（基準日である 1 月 1 日から譲渡日の 4 月 7 日までの時点修正も加えている）、その倍率の平均値を評価対象地の路線価に乗じて算定している。

建物については、「建物の通常取引価額を評価する方法については、売買実例価額を基礎とする方法、建物の取得原価を基礎とする方法、建物の賃料等の収益を基礎とする方法、固定資産税評価額を基礎とする方法のほか、再建築価格を基礎として、これから建物の建築時以降の経過年数に応じた減価又は償却費の額を控除して評価する方法などが考えられる。しかしながら、中古物件を適正価額によって取引されたと認められる売買実例価額を把握することは実際上困難であるし、建物の実際の取得原価や賃料等は、当事者の意思や経済的事実などの主観的事実や個別的事実の影響を受けて格差が生じやすい。また、固定資産税評価額を基礎とする方法は、固定資産税が資産の所有と利用に着目されて課されているものであり、資産の譲渡等により顕在化した価値に着目したものでないことからすれば、建物の通常取引価額を評価する方法としては、実際の取得原価又は賃料等を基礎とする方法や固定資産税評価額を基礎とする方法よりも、評価の対象となった建物と同一のものを、評価の時点においてその場所に新築するものとした場合に必要とされる建築費（再建築価格）から当該建物の建築時以降の経過年数に応じた減価又は償却費の額を控除した金額による方法が、より妥当なものといえる。」として、建築統計年報の数値（物件が賃貸用事務所兼倉庫であったため、愛知県：鉄骨造：事務所のもの、同じく倉庫のもの工事費予定額の平均値を利用し、愛知県の補正率を乗じている）を使用して、建物の時価とした。

本件は低額譲渡（相法 7 条）に係る事例であるが、同族会社等とその経営者間の不動産の売買取引における適正時価算定などについても同様の計算方法が参考となる。

なお、建物の時価を算定するにあたって利用する着工建築統計は、取得費推計時のように取得年の数値ではなく、譲渡年の数値を使用することについても留意が必要である。その他、法基通 9-1-19（減価償却資産の時価）¹⁸ の適用等についても、本事例の算定方法であれば合理的とされるはずである。

¹⁸（減価償却資産の時価）

9-1-19 法人が、令第 13 条第 1 号から第 7 号まで《有形減価償却資産》に掲げる減価償却資産について次に掲げる規定を適用する場合において、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時からそれぞれ次に掲げる時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認める。

(1) 法第 33 条第 2 項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》 当該事業年度終了の時

(2) 同条第 4 項《資産評定による評価損の損金算入》 令第 68 条の 2 第 4 項第 1 号《再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の評価損の額》に規定する当該再生計画認可の決定があった時

平成 22 年 10 月 29 日東京地裁の別表

本件各土地に係る標準倍率

標準地番号	公示価格 (乙第 1 2 号証)	路線価 (乙第 1 3 号証)	倍率
	223,000円	180,000円	1.24倍
	245,000円	195,000円	1.26倍
	191,000円	150,000円	1.27倍
平均倍率			1.26倍

(注) 各計算結果については、小数点以下第 3 位を四捨五入したものである。

本件各土地に係る時点修正率

別表 4

標準地番号	公示価格		前年対比
	平成18年1月1日時点 (乙第 1 2 号証)	平成17年1月1日時点 (乙第 1 4 号証)	
	223,000円	208,000円	0.93倍
	245,000円	233,000円	0.95倍
	191,000円	190,000円	0.99倍
平均倍率			0.96倍

(注) 各計算結果については、小数点以下第 3 位を四捨五入したものである。

平成 1 6 年 4 月 7 日の時点修正率＝

$$1 - \left\{ (1 - 0.96 \text{倍}) \times (98 \text{日} \div 366 \text{日}) \right\} \approx 0.99 \text{倍}$$

別表 7

本件建物の通常の取引価格

1 取得価格の算定

工事費予定額	床面積の合計	1㎡当たりの工事費予定額	
4,727,782万円 ÷	358,676㎡	= 131,812円	事務所
3,591,207万円 ÷	530,407㎡	= 67,706円	倉庫
		99,759円	平均

平均建築予定額	補正率	標準的な建築価格
99,759円 ×	1.03	= 102,751円

標準的な建築価格	延べ床面積	取得価格
102,751円 ×	202.10㎡	= 20,765,977円

(注) 「工事予定額」及び「床面積の合計」は、「平成 1 7 年度版建築統計年報」(乙第 1 7 号証)の平成 1 6 年計「構造別、用途別—建築物の数、床面積の合計、工事予定額」表(第 5 9 表)、「愛知県」、「事務所」及び「倉庫」欄の「鉄骨造」により、「補正率」は、「補正結果表」(第 7 7 表)、「愛知」欄の「工事費予定額の補正率」による。

6、終わりに

取得費を明示する書類等の不存在のために概算取得費の適用が避けられないとすると、納税者は書類の紛失により過重な税負担を負うことになる。

たとえば、前述Ⅲ1の平成5年京都地裁判決のケースで、仮に平成12年裁決の推計取得費が認められていたとすると、概算ではあるが、取得費におよそ44,000千円もの差が出る。取得費を証する資料がない、あるいは課税庁が主張する概算取得費に対する反論や合理的な推計等の主張をしていないなど、納税者側に不備不足があったとしても、明らかに過剰なキャピタルゲインへの課税であることがわかる。

納税者の代理で適正な納税申告を行う義務のある税理士として、こうした譲渡所得の本質を反映していない申告をする訳にはいかないであろう。

他方、本稿で述べてきた推計方法が、平成26年裁決で指摘されたように、物件の個別的な事情等をすべて考慮した価格を示していないことも事実である。

したがって、たとえ請求書や領収書など取得費を直接的に表す証憑類を紛失して入り場合であっても、登記簿謄本の債権額の確認や前所有者への照会、取得当時の預金通帳等あるいは販売時の広告資料などから実際の取得価額の参考となるべき資料の確認を先んじて徹底し、その価額の妥当性を示す傍証として推計計算を行うなど、安易に指標による推計計算のみでの申告を選択すべきでないと考える。

また、市街地価格指数および建築着工統計の各指標の集計・分類区分は多様であるため、区分の選択如何によっては取得費が増減する余地があり、そこに納税者の恣意性が介入する可能性も否定できない。

よって、こうした推計の不安定性を排除し課税の公平を担保するためには、この推計方法を公式に是としたうえで、利用する指標の範囲や数値、あるいはその利用方法などに一定の基準を設け、広く納税者に告知するなどの手段を講ずることも必要である。

— 謝辞 —

本稿の作成にあたっては、同じ足立支部の大先輩である山中茂治先生に多大な知己と示唆を頂いている。また、各指標の発行元の担当者の方には、度重なる質問に対して懇切丁寧な回答を頂いた。ここに深く謝意を表す。