

主 文

- 一 甲事件原告及び乙事件原告の請求をいずれも棄却する。
 - 二 訴訟費用は、甲事件原告及び乙事件原告の負担とする。
- 事実及び理由

第一 請求

一 甲事件

1 甲事件被告が甲事件原告に対して平成14年1月31日付けでした、甲事件原告の平成12年分所得税についての過少申告加算税の賦課決定（ただし、平成16年3月3日付け決定によって一部取り消された後のもの）を取り消す。

2 甲事件被告が甲事件原告に対して平成14年5月28日付けでした、甲事件原告の平成12年分所得税についての更正（ただし、平成14年10月24日付け異議決定によって一部取り消された後のもの）のうち、納付すべき税額4001万3000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定（ただし、平成14年10月24日付け異議決定によって一部取り消された後のもの）を取り消す。

二 乙事件

乙事件被告が乙事件原告に対して平成14年6月26日付けでした、乙事件原告の平成12年分所得税についての更正のうち、納付すべき税額8359万2300円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定を取り消す。

第二 事案の概要

一 事案の骨子

甲事件原告（以下「原告P1」という。）及び乙事件原告（以下「原告P2」といい、原告P1と合わせて「原告ら」という。）はP3と共に、別紙物件目録記載1の土地（以下「本件土地」という。）を取得し、本件土地上に別紙物件目録記載2の建物（以下「本件建物」という。）を建築して、安田信託銀行株式会社（現在の「みずほ信託銀行株式会社」。以下「安田信託」という。）との間で、本件土地及び本件建物を信託財産とする信託契約を締結した。その後、原告ら及びP3は、第三者に対し、上記信託契約に基づく信託受益権を譲渡した上、同信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、①本件土地から収益を上げることができなかつた期間に係る本件土地を取得するための借入金に係る利子、②上記期間に係る本件土地の固定資産税及び都市計画税、並びに③本件土地についての所有権移転登記に係る登録免許税及び上記信託契約に基づく信託登記に係る登録免許税が存在し、これらが譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべき取得費に該当するとして申告したところ、甲事件被告及び乙事件被告（以下「被告ら」という。）から、これらを否認されて、更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けた。

本件は、原告らが、被告らに対し、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべき上記各取得費を控除しなかつた上記各処分は違法である旨主張して、それらの取消しを求める事案である。

二 関係法令の定め

1 所得税法33条（譲渡所得）

1項 譲渡所得とは、資産の譲渡（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で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。

2項 （省略）

3項 譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつ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（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が当該所得の基因となつ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に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。以下この条において「譲渡益」という。）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

1号 資産の譲渡（前項の規定に該当するものを除く。次号において同じ。）でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）

2号 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの
（以下省略）

2 所得税法38条（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

1項 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。

2項 譲渡所得の基となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。

1号 その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 第49条第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の額の累積額

2号 前号に掲げる期間以外の期間 第49条第1項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

三 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。なお、証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることのできる事実並びに当裁判所に顕著な事実は、その旨付記しており、それ以外の事実は、当事者間に争いのない事実である。

1 当事者等

(一) 原告P2、原告P1及びP3は、P4の子である。

(二) P4は、本件土地を所有していた。

2 事案の経緯

(一) 原告らは、P4から、昭和55年ころから、本件土地を使用貸借により借り受け、これを月極駐車場として賃貸し、不動産収入を得ていた。

(二) 原告ら及びP3は、P4から、昭和63年12月15日、本件土地を代金6億8198万1608円で譲り受け、原告らが各5分の2、P3が5分の1の持分を取得した。原告ら及びP3は、同月16日、本件土地について所有権移転登記手続を行った。

(三) 原告ら及びP3は、安田信託との間で、昭和63年12月15日、原告ら及びP3を委託者、安田信託を受託者として、本件土地についての信託契約（以下「本件信託契約」といい、本件信託契約に基づく受益者の権利を「本件信託受益権」という。）を締結した。本件信託契約は、本件土地の上に本件建物を建築し、本件土地と共に信託財産（以下、本件土地及び本件建物を「本件信託財産」という。）とし、本件建物を第三者へ賃貸することを目的とし、受益者を委託者である原告ら及びP3とし、受託者である安田信託が当該信託財産を管理・運営するものであり、信託期間は、契約日から昭和78年12月31日までとされていた。

原告ら、P3及び安田信託は、昭和63年12月16日、本件土地について、本件信託契約に基づき共有者全員持分全部移転及び信託の登記手続を行った。

(四) 原告らは、本件土地を取得した後も、本件土地を駐車場として賃貸し、その賃料収入を平成2年まで不動産所得として申告し、本件土地を取得するための借入金の利子を必要経費として算入していたが、平成2年1月ころまでにすべての賃借人との契約を終了させ、明渡しを完了させた。

(五) 安田信託は、飛鳥建設株式会社東京支店との間で、本件建物についての工事請負契約を締結し、本件建物は平成3年9月20日に完成した。その後、安田信託は、ソニー株式会社（以下「ソニー」という。）との間で、同月30日、本件建物の賃貸借契約を締結した。ソニーは、同年10月1日から、本件建物を賃借した。（甲11、弁論の全趣旨）

(六) このように、上記駐車場についてすべての明渡しが完了していた平成2年2月から本件建物が完成して賃貸を開始する直前の平成3年9月まで、本件土地は全く賃貸されておらず、収益が得られる状態ではなかった（甲11）。

(七) 原告ら及びP3は、本件信託契約に基づき、平成2年2月から平成3年9月までの間の固定資産税及び都市計画税を支払ったほか、本件土地を取得するための借入金の利子を支払った（甲11）。

(八) 原告ら及びP3は、ミッションアンダルシアL.L.C.に対して、平成12年2月2日、本件信託受益権を合計32億4777万3505円（消費税額9777万3505円を含む。）で譲渡し、同日、譲渡代金の全額を受領した。

3 課税の経緯等

(一) 原告P1に係る経緯

(1) 甲事件被告が、原告P1の平成12年分所得税についてした更正及び過少申告加算税の賦課決定の経緯は、別表1-1のとおりである。

(2) 原告P1は、平成12年分所得税の法定申告期限内である平成13年3月15日、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上、①原告らが平成2年2月1日から平成3年9月30日までの間に支払った本件土地を取得するための借入金の利子（ただし、不動産所得の計算上、必要経費に算入されたものを除く。以下「本件借入金利子」という。）、②原告らが平成2年2月1日から平成3年9月30日までの間に支払った本件土地に係る固定資産税及び都市計画税（ただし、不動産所得の計算上、必要経費に算入されたものを除く。以下「本件公租公課」という。）及び③本件土地をP4から取得した際の所有権移転登記に係る登録免許税（登記に要する費用を含む。以下「本件登録免許税①」という。）及び本件信託契約に基づく信託登

記に係る登録免許税（登記に要する費用を含む。以下「本件登録免許税②」とい、本件登録免許税①と合わせて「本件各登録免許税」という。）を取得費として、平成12年分所得税の確定申告をした。

(3) 原告P1は、平成13年10月1日、事業廃止後に不動産所得に対する事業税等が生じたことを理由に更正の請求をした。

(4) 甲事件被告は、平成13年11月5日、原告P1の平成12年分所得税につき、減額の更正をした。

(5) 甲事件被告は、平成14年1月31日、更正（以下「原告P1に係る第2次更正」という。）及び過少申告加算税の賦課決定（以下、後記(16)の変更決定により一部取り消された後のこの賦課決定を「原告P1に係る本件第1次賦課決定」という。）をした。

(6) 原告P1は、平成14年3月28日、原告P1に係る第2次更正及び原告P1に係る本件第1次賦課決定を不服として、異議申立てをした。

(7) 原告P1は、平成12年分所得税について、特定の事業用資産の買換えの特例の適用を申請したが、買換資産を取得しなかったことから、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税を取得費として、平成14年4月19日に修正申告をするとともに、同年5月22日に原告P1に係る第2次更正についての異議申立てを取り下げた（甲1）。

(8) 甲事件被告は、平成14年5月28日、原告P1の平成12年分所得税につき、三度目の更正（以下、後記(12)の異議決定により一部取り消された後のこの更正を「原告P1に係る本件更正」という。）及び二度目の過少申告加算税の賦課決定（以下、後記(12)の異議決定により一部取り消された後のこの賦課決定を「原告P1に係る本件第2次賦課決定」という。）をした。

(9) 甲事件被告は、平成14年6月28日、原告P1に係る本件第1次賦課決定についての異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(10) 原告P1は、上記(9)の決定を不服として、国税不服審判所長に対し、平成14年7月25日、審査請求をした。

(11) 原告P1は、平成14年7月26日、前記(8)の更正及び賦課決定を不服として、異議申立てをした。

(12) 甲事件被告は、平成14年10月24日、前記(8)の更正及び賦課決定の一部をいずれも取り消す旨の決定をした。

(13) 原告P1は、上記(12)の決定を不服として、国税不服審判所長に対し、平成14年11月22日、審査請求をした。

(14) 国税不服審判所長は、平成15年7月9日、上記(10)及び(13)の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

(15) 原告P1は、平成15年10月7日、甲事件に係る本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

(16) 甲事件被告は、平成16年3月3日、前記(5)の賦課決定に係る変更決定をした。

(二) 原告P2に係る経緯

(1) 乙事件被告が、原告P2の平成12年分所得税についてした更正及び過少申告加算税の賦課決定の経緯は、別表1-2のとおりである。

(2) 原告P2は、平成12年分所得税の法定申告期限内である平成13年3月15日、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税を取得費として、平成12年分所得税の確

定申告をした。

(3) 乙事件被告は、平成14年3月26日、原告P2の平成12年分所得税につき、更正及び過少申告加算税の賦課決定をした。

(4) 原告P2は、平成12年分所得税について、特定の事業用資産の買換えの特例の適用を申請したが、買換資産を取得しなかったことから、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税を取得費として、平成14年4月25日、修正申告をした。

(5) 乙事件被告は、平成14年6月26日、原告P2の平成12年分所得税につき、二度目の更正（以下「原告P2に係る本件更正」という。）及び二度目の過少申告加算税の賦課決定（以下「原告P2に係る本件賦課決定」という。）をした。

(6) 原告P2は、平成14年7月26日、原告P2に係る本件更正及び原告P2に係る本件賦課決定を不服として、異議申立てをした。

(7) 乙事件被告は、平成14年10月22日、上記(6)の異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(8) 原告P1は、上記決定を不服として、国税不服審判所長に対し、平成14年11月22日、審査請求をした。

(9) 国税不服審判所長は、平成15年7月9日、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(10) 原告P2は、平成15年10月7日、乙事件に係る本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

四 被告らが主張する原告らの所得税額等

被告らが本訴において主張する原告らの所得税額及び過少申告加算税額の算出過程、算出根拠等は、以下のとおりである（数字の前にある△は、マイナスの金額を表す。）。原告らは、このうち、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税が、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべき取得費に該当しないこと及びこれを前提とする部分について争うものであり、その余の算出根拠となる数額、計算関係等については争っていない。

1 原告P1に係る本件第1次賦課決定、原告P1に係る本件更正及び原告P1に係る本件第2次賦課決定（以下「原告P1に係る本件更正等」という。）の根拠及び適法性

(一) 原告P1に係る本件第1次賦課決定の根拠及び適法性

(1) 原告P1が、原告P1に係る第2次更正により新たに納付すべき税額は72万7400円であるところ、原告P1に係る第2次更正に計算誤りがあったことから、原告P1に係る第2次更正時において原告P1が納付すべき税額を再計算した結果、本来原告P1が新たに納付すべき税額は26万0300円であった。

そして、その納付すべき税額が過少であったことについて、国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項に規定する正当な理由を有しないから、原告P1に係る第2次更正により本来、新たに納付すべき税額26万円（通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額）を基礎として、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて計算すると2万6000円となると、原告P1に係る本件第1次賦課決定（ただし、平成16年3月3日付け決定によって変更された後のもの）により原告P1が納付すべき過少申告加算税の金額2万6000円は、上記金額と同額であるから、原告P1に係る本件第1次賦課決定は適法である。

(2) 原告P1に係る第2次更正により新たに納付すべき税額が26万0300円（租税特別措置法（平成13年法律第7号による改正前のもの。以下「措置法」という。）37条4項適用）であることについては、以下のとおりである（なお、所得税法69条に基づく損益通算（以下「損益通算」という。）については、別表4-1参照）。

ア 総所得金額（別表3-1の順号5）

4533万2164円

総所得金額は、次の(ア)ないし(エ)の合計額である。

(ア) 不動産所得の金額（別表3-1の順号1）

1361万6164円

(イ) 配当所得の金額（別表3-1の順号2）

176万2000円

(ウ) 給与所得の金額 (別表 3-1 の順号 3)
2995万4000円

(エ) 総合長期譲渡所得の金額 (別表 3-1 の順号 4) 0円
(損益通算前の金額 △2億7287万0247円)

イ 分離長期譲渡所得の金額 (別表 3-1 の順号 6)
2474万6188円
当該金額は、次の(ア)及び(イ)の合計額である。

(ア) 本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額 (別表 2-1 の順号 7 内訳(1))
2474万6188円
(損益通算前の金額 3億5382万3779円)
当該金額は、以下の a から b 及び c の合計額を控除し、下記(イ)の損失金額及び下記(ウ)を差し引いた後の金額である (損益通算の順序については、別表 4-1 参照)。

a 譲渡収入金額 (別表 2-1 の順号 1 内訳(1))
8億7775万0432円
(特例適用前 12億6000万0000円)
当該特例適用前の金額は、本件信託財産の譲渡に係る譲渡代金 31億5000万円 (消費税を含まない。)のうち、原告 P 1 の持分 5 分の 2 を乗じた金額である。

b 取得費 (別表 2-1 の順号 2 内訳(1))
5億2216万4289円
(特例適用前 7億4039万8404円)
当該特例適用前の金額は、原告 P 1 が P 4 へ支払った本件土地の取得費 2億7279万2643円と、上記アの(ア)で再計算した結果、減額 (274万7551円) となった本件建物の取得費 4億6760万5761円 (減価償却後) の合計額である。

c 譲渡費用 (別表 2-1 の順号 3 内訳(1))
176万2364円
(特例適用前 253万2131円)

(イ) ハワイに所在する土地建物の譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額 (別表 2-1 の順号 7 内訳(2)) 0円
(損益通算前の金額 △5620万7344円)
当該金額は、次の a から b 及び c の合計額を控除した後の金額 △5620万7344円を本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得金額と損益通算した後の金額である。

a 譲渡収入金額 (別表 2-1 の順号 1 内訳(2))
5457万5000円

b 取得費 (別表 2-1 の順号 2 内訳(2))
1億0859万5717円

c 譲渡費用 (別表 2-1 の順号 3 内訳(2))
218万6627円

(ウ) 損益通算の対象となる金額 (別表 2-1 の順号 6)
△2億7287万0247円
当該金額は、上記アの(エ)の総合長期譲渡所得に係る損失金額である。

ウ 所得控除額の合計額 (別表 3-1 の順号 7)
293万1545円

エ 課税総所得金額 (別表 3-1 の順号 8)
4240万0000円
上記アから上記ウを控除した後の金額 (ただし、通則法 118 条 1 項により 1000円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

オ 課税分離長期譲渡所得の金額 (別表 3-1 の順号 9)
2374万6000円
当該金額は、上記イから措置法 31 条 4 項に規定する長期譲渡所得の特別控除額 100万円を控除した後の金額 (ただし、通則法 118 条 1 項により 1000円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

カ 納付すべき金額 (別表 3-1 の順号 16)
1078万4700円

当該金額は、次の(ア)及び(イ)の合計額1794万7200円から(ウ)ないし(オ)の合計額716万2470円を控除した後の金額(ただし、通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後の金額)である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額(別表3-1の順号10)
1319万8000円

当該金額は、上記エに、所得税法89条に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 課税分離長期譲渡所得の金額に対する税額(別表3-1の順号11)
474万9200円

当該金額は、上記オに、措置法31条2項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(ウ) 配当控除額(別表3-1の順号13) 8万8100円

当該金額は、所得税法92条に基づいて計算した控除金額である。

(エ) 定率減税額(別表3-1の順号14)
25万0000円

当該金額は、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(以下「負担軽減措置法」という。)6条による定率減税額である。

(オ) 源泉徴収税額(別表3-1の順号15)
682万4370円

キ 小括

以上のとおり、原告P1の平成12年分の納付すべき税額(措置法37条4項適用)は、1078万4700円となり、原告P1に係る平成13年11月5日付けの更正により納付すべき税額1052万4400円との差額が26万0300円となる。

(二) 原告P1に係る本件更正の根拠及び適法性

(1) 原告P1の平成12年分所得税に係る納付すべき税額は4343万3700円であり、その根拠は以下のとおりである(なお、損益通算については、別表4-2参照)。

ア 総所得金額(別表3-2の順号5)
4533万2164円

当該金額は、次の(ア)ないし(エ)の合計額である。

(ア) 不動産所得の金額(別表3-2の順号1)
1361万6164円

(イ) 配当所得の金額(別表3-2の順号2)
176万2000円

(ウ) 給与所得の金額(別表3-2の順号3)
2995万4000円

(エ) 総合長期譲渡所得の金額(別表3-2の順号4) 0円
(損益通算前 △2億7287万0247円)

イ 分離長期譲渡所得の金額(別表3-2の順号6)
1億8799万1874円

当該金額は、次の(ア)及び(イ)の合計額である。

(ア) 本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額(別表2-2の順号7内訳(1))
1億8799万1874円

(損益通算前 5億1706万9465円)

当該金額は、以下のaからb及びcの合計額を控除し、下記(イ)の損失金額及び下記(ウ)を差し引いた後の金額である。

a 譲渡収入金額(別表2-2の順号1内訳(1))
12億6000万0000円

当該金額は、本件信託財産の譲渡に係る譲渡代金31億5000万円(消費税を含まない。)のうち、原告P1の持分5分の2を乗じた金額である。

b 取得費(別表2-2の順号2内訳(1))
7億4039万8404円

当該金額は、原告P1がP4へ支払った土地の取得費2億7279万2643円と、建物の取得費4億6760万5761円(減価償却後)の合

計額である。

c 譲渡費用 (別表 2-2 の順号 3 内訳 (1))

253万2131円

(イ) ハワイに所在する土地建物の譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額 (別表 2-2 の順号 7 内訳 (2))

0円

(損益通算前の金額 △5620万7344円)

当該金額は、次の a から b 及び c の合計額を控除した後の金額△5620万7344円を本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額と損益通算した後の金額である。

a 譲渡収入金額 (別表 2-2 の順号 1 内訳 (2))

5457万5000円

b 取得費 (別表 2-2 の順号 2 内訳 (2))

1億0859万5717円

c 譲渡費用 (別表 2-2 の順号 3 内訳 (2))

218万6627円

(ウ) 損益通算の対象となる金額 (別表 2-2 の順号 6)

△2億7287万0247円

当該金額は、上記アの(エ)の総合長期譲渡所得に係る損失金額である (損益通算の順序については、別表 4-2 参照)。

ウ 所得控除額の合計額 (別表 3-2 の順号 7)

293万1545円

エ 課税総所得金額 (別表 3-2 の順号 8)

4240万0000円

当該金額は、上記アから上記ウを控除した後の金額 (ただし、通則法 118 条 1 項により 1000 円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

オ 課税分離長期譲渡所得の金額 (別表 3-2 の順号 9)

1億8699万1000円

当該金額は、上記イから措置法 31 条 4 項に規定する長期譲渡所得の特例控除額 100 万円を控除した後の金額 (ただし、通則法 118 条 1 項により 1000 円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

カ 納付すべき税額 (別表 3-2 の順号 16)

4343万3700円

当該金額は、次の(ア)及び(イ)の合計額 5059万6200円から(ウ)ないし(オ)の合計額 716万2470円を控除した後の金額 (ただし、通則法 119 条 1 項により 100 円未満の端数を切り捨てた後の金額) である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 (別表 3-2 の順号 10)

1319万8000円

当該金額は、上記エに、所得税法 89 条に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 課税分離長期譲渡所得の金額に対する税額 (別表 3-2 の順号

11)

3739万8200円

当該金額は、上記オに、措置法 31 条 2 項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(ウ) 配当控除額 (別表 3-2 の順号 13) 8万8100円

当該金額は、所得税法 92 条の規定に基づいて計算した控除額である。

(エ) 定率減税額 (別表 3-2 の順号 14)

25万0000円

当該金額は、負担軽減措置法 6 条による定率減税額である。

(オ) 源泉徴収税額 (別表 3-2 の順号 15)

682万4370円

(2) 原告 P 1 に係る本件更正の適法性

以上のとおり、原告 P 1 の平成 12 年分所得税の納付すべき税額は、4343万3700円となる。原告 P 1 に係る本件更正により原告 P 1 が納付すべき税額はこれと同額であるから、原告 P 1 に係る本件更正は適法である。

(三) 原告 P 1 に係る本件第 2 次賦課決定の根拠及び適法性

原告 P 1 は、納付すべき税額が過少であったことについて、通則法 65 条 4 項に規定する正当な理由があると認められないから、原告 P 1 に係る本件更正

により新たに納付すべき所得税額342万円（通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額）に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて計算すると34万2000円となるところ、原告P1に係る本件第2次賦課決定は、これと同額であるから、原告P1に係る本件第2次賦課決定は適法である。

2 原告P2に係る本件更正及び原告P2に係る本件賦課決定（以下「原告P2に係る本件更正等」という。）の根拠及び適法性

（一）原告P2に係る本件更正の根拠及び適法性

（1）原告P2の平成12年分所得税に係る納付すべき税額は8729万2700円であり、その根拠は以下のとおりである（なお、損益通算については、別表4-3参照）。

ア 総所得金額（別表3-3の順号7） 75万0000円

当該金額は、所得税法22条2項に基づいて、次の(ア)ないし(オ)の総合短期譲渡所得の損益通算後の金額及び(カ)との合計額である。

（ア）事業所得の金額（別表3-3の順号1） 0円
（損益通算前 △707万6380円）

（イ）不動産所得の金額（別表3-3の順号2） 0円
（損益通算前 △3601万7833円）

（ウ）配当所得の金額（別表3-3の順号3） 0円
（損益通算前 16万2305円）

（エ）給与所得の金額（別表3-3の順号4） 0円
（損益通算前 3918万8000円）

（オ）総合短期譲渡所得の金額（別表3-3の順号5） 0円
（損益通算前の金額 △3048万5456円）

（カ）一時所得の2分の1に相当する金額（別表3-3の順号6）
75万0000円

イ 分離長期譲渡所得の金額（別表3-3の順号8）
5億2181万9853円

当該金額は、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額であり、次の(ア)から(イ)及び(ウ)の合計額を控除し、これに(エ)を加えた後の金額である。

（ア）譲渡収入金額（別表2-3の順号1）
12億9910万9402円

当該金額は、本件信託財産の譲渡に係る譲渡代金32億4777万3505円（消費税額9777万3505円を含む。）のうち、原告P2の持分5分の2を乗じた金額である。

（イ）取得費（別表2-3の順号2）
7億4039万8408円

当該金額は、原告P2がP4へ支払った土地の取得費2億7279万2643円と、信託財産である建物の取得費4億6760万5765円（減価償却後）の合計額である。

（ウ）譲渡費用（別表2-3の順号3） 266万1777円

（エ）損益通算の対象となる金額（別表2-3の順号6）
△3422万9364円

当該金額は、上記(1)ア(オ)の損失金額及び上記(1)ア(ア)ないし(エ)を損益通算した後の損失金額との合計額である（損益通算の順序については、別表4-3参照）。

ウ 所得控除額の合計額（別表3-3の順号9）
289万2946円

エ 課税分離長期譲渡所得の金額（別表3-3の順号11）
5億1867万6000円

当該金額は、上記ア（75万円）から控除することができなかった上記ウの残額（214万2946円）を上記イから控除し、さらに措置法31条4項に規定する長期譲渡所得の特別控除額100万円を控除した後の金額（ただし、通則法118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

オ 納付すべき金額（別表3-3の順号18）
8729万2700円

当該金額は、次の(ア)から(イ)ないし(エ)の合計額1644万24

06円を控除した後の金額（ただし、通則法119条1項により、100円未満の端数を切り捨てた後の金額）である。

(ア) 課税分離長期譲渡所得の金額に対する税額（別表3-3の順号13）
1億0373万5200円

当該金額は、上記エに対して措置法31条2項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 配当控除額（別表3-3の順号15） 8115円
当該金額は、所得税法92条の規定に基づいて計算した控除額である。

(ウ) 定率減税額（別表3-3の順号16）

25万0000円

当該金額は、負担軽減措置法6条による定率減税額である。

(エ) 源泉徴収税額（別表3-3の順号17）

1618万4291円

(2) 原告P2に係る本件更正の適法性

以上のとおり、原告P2の平成12年分所得税に係る納付すべき税額は、8729万2700円となるところ、原告P2に係る本件更正はこれと同額であるから、原告P2に係る本件更正は適法である。

(二) 原告P2に係る本件賦課決定の根拠及び適法性

原告P2に係る本件更正が適法であることは前述のとおりであるところ、納付すべき税額が過少であったことについて、通則法65条4項に規定する正当な理由が存するとは認められないから、原告P2に係る本件更正により新たに納付すべき所得税額370万円（通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に、通則法65条1項に基づき、100分の10の割合を乗じて計算すると37万円となるところ、原告P2に係る本件賦課決定はこれと同額であるから、原告P2に係る本件賦課決定は適法である。

五 争点

本件の争点は、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税が、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべき取得費に該当するか否かである。

六 争点に関する当事者の主張の要旨

1 被告らの主張

(一)(1) 原告らは、昭和63年12月15日に本件土地を取得する以前から、P4から本件土地を使用貸借により借り受け、これを駐車場として賃貸していたところ、本件土地をより有効に利用したいと考えた結果、同日に安田信託との間で本件信託契約を締結し、平成2年1月末に上記駐車場の賃貸を終了した後、安田信託が、直ちに本件信託契約に基づいて、本件建物の建築を開始し、平成3年10月1日から本件信託契約に基づく建物賃貸を開始した。

このように、本件土地は、一貫して不動産賃貸業のために使用され、それが本件信託受益権の譲渡時点まで継続していたこと、駐車場の明渡しが終了した平成2年2月から本件建物の賃貸を開始した平成3年10月までの間においても、建物建築中のための中断期間はあるものの、毎年不動産収入を得ていること等からすれば、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税に係る支出は、不動産所得を生ずべき業務について生じた費用である。

したがって、本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税は、その不動産所得を得るために支出された費用であって、その支出の年における不動産所得の所得金額の計算上控除される必要経費に該当し、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の算定上、取得費に算入することはできない。

(2) 原告ら補佐人は、陳述書（甲14）において、本件建物建築中の期間に対応する借入金利子、固定資産税は、収入が一切発生していないので、不動産所得の必要経費に算入することはできない旨主張する。

しかし、本件土地は客観的にも一貫して業務の用に供されていたのであるから、実際の不動産収入の発生の有無にかかわらず、借入金利子等を必要経費として算入することができることは当然である。また、所得税の課税対象となる所得金額は、その年の1月1日から12月31日までの1暦年を課税単位とする期間計算の方法によって算出されるものであるところ、本件においては、上記(1)のとおり、毎年不動産所得は発生しているのであるから、上記の補佐人の意見は誤りである。

(二) 本件借入金利子について

(1) ア 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（キャピタル・ゲイン）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しようとするものであり（最高裁判所昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、同昭和50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照）、不動産所得、事業所得等が純所得（ネット・インカム）課税であると解されていることとは異なる。

このような譲渡所得課税の本質や、文理上、不動産所得等の計算上控除される「必要経費」という文言ではなく「資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費」という限定的な文言が使用されていることからすれば、収入金額から控除される取得費を構成する「資産の取得に要した金額」とは、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、その資産の取得時まで当該資産を取得するに当たり直接必要とした費用を指すものと考えられるが、資産の維持管理に要する費用等は含まれないと解すべきである。

そして、借入金利子は取得資金の借入れを行う場合には支出が必要となるが、直接的には金銭の借入れに基づいて、借入れの期間に対応して発生するものであって、資産の取得に当たって資金の借入れを行うか否かは当該個人の選択に任されているものであることからすれば、資産取得のために直接必要とされる費用とはいえず、「資産の取得に要した金額」には該当しない。

イ この点について、最高裁判所平成4年7月14日第三小法廷判決（民集46巻5号492頁。以下「平成4年最高裁判決」という。）も、借入金利子は、「当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるといってもできない」として、原則として、居住の用に供される不動産の譲渡による譲渡所得の金額の計算上、所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」には該当しないものという旨判示している。

ウ したがって、固定資産の取得のための借入金の利子は、原則として取得費には該当しない。

(2) もっとも、平成4年最高裁判決は、個人の居住の用に供される不動産の譲渡による譲渡所得の計算について、「右借入れの後、個人が当該不動産をその居住の用に供するに至るまでにはある程度の期間を要するのが通常であり、したがって、当該個人は右期間中当該不動産を使用することなく利子の支払を余儀なくされるものであることを勘案すれば、右の借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該個人の単なる日常生活費ないし家事費として譲渡所得の金額の計算のらち外のものとするのは相当でなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれると解するのが相当である」とした。

これは、資産の取得に要した借入金に係る借入金利子は原則として譲渡所得の金額の計算上取得費には当たらないことを前提に、一般に借入れと同時に使用することが困難な場合に限って、その使用開始までの間の借入金利子については「資産の取得に要した金額」に含まれるとし、限定的に資産の取得費に算入することができることを示したものと解される。

(3) このように、固定資産の取得のために要した借入金の利子は、当該資産の使用開始の日までのものに限って「取得費」に含まれる。そして、使用開始の日の判定については、居住の用や事業の用などの用途に応じ、現にそれらの用途に供された日をもって使用開始の日と判定すべきであり、取得者がどのような目的で取得したかといった主観的要素を考慮することは、いたずらに租税負担の不公平や課税実務の混乱を招くものであって妥当でない。すなわち、取得者がどのような目的で取得したかといった主観的要素を考慮して使用開始の日を判断するとした場合、第三者である課税庁において、使用開始の日の判定を客観的に判断することが不可能となり、事件の大量かつ回帰的处理を求められる課税実務が混乱に陥ることになりかねないばかりか

、資産の使用状況が客観的に同一の状況にあるにもかかわらず、取得者の主観的要素によって資産取得のための借入金利子が取得費に算入することができるか否かが異なることとなり、所得金額の計算上、税額が異なる場合が生ずるなど、取得者の

対応いかんによって「取得費」の認定が不統一なものとなり、いたずらに法律関係の安定性や租税負担の公平を損なう結果となる。

(4) これを本件について見ると、原告らは、昭和63年12月15日に本件土地を取得した。そして、本件土地の使用状況についてみると、原告らは、昭和55年ころから、月極駐車場として賃貸して不動産収入を得ていたのであり、昭和63年12月15日に本件土地を取得した後も、本件土地を駐車場として引き続き賃貸し、その賃料収入を平成2年まで不動産所得として申告していた。

このような事実からすれば、本件土地は、原告らの営む業務(不動産賃貸)の用に供されていた土地を原告らが取得したにすぎず、本件土地を取得した日には既に使用が開始されていたのは客観的に明らかであるから、本件土地の取得のための借入金の利子は取得費に当たらない。

(5) ア 原告らは、本件信託財産の取得原価のほかには本件信託受益権の取得に要した費用があれば、それも資産の取得費用に当たるとを前提に、本件建物が建築されるまでは本件信託受益権の元本自体が存在しないのであり、本件建物の建築の期間に対応する借入金利子は本件信託受益権を取得する上で必要な準備費用である旨主張する。

イ ところで、信託受益権の課税上の取扱いについては、所得税法13条を受けて、受益者自らがその信託財産に帰属する財産債務を有し、その管理、運用又は処分を行っているとした場合に該当する所得として課税され、信託受益権の譲渡においては、その受益権の目的となっている信託財産そのものの譲渡があったものとして課税がされる。これは、①同条1項本文が、受益者が特定している場合には受益者が信託財産を有するものとみなして所得税法の規定を適用する旨規定し、所得税法上、受益者が特定している場合には受益者に信託財産が帰属しているものとして取り扱うこととしていること、②信託受益権を譲渡することによりその信託受益権に係る信託財産そのものを一括して譲渡した場合と同様の経済効果を得られることからすれば、課税上、信託受益権の譲渡の際、その受益権の目的となっている信託財産に帰属している各財産債務そのものの譲渡があったものとして課税するとされていることによる。

以上を前提とすると、本件信託受益権の譲渡における「資産の取得に要した金額」の該当性を検討するに当たっては、本件信託財産である本件土地及び本件建物の取得に要した金額に該当するか否かを検討することになる。

ウ 土地信託に係る信託受益権の譲渡については、当該信託受益権に係る信託財産を譲渡したものとみなして課税が行われるのであって、信託財産の取得に要した金額のほかには信託受益権の取得に要した金額が存在したとしても、取得費に該当することはないから、原告らの主張は前提において理由がない。

(6) なお、借入金利息(甲11)については、振込手数料が含まれているものと思われるところ、これら振込費用は、所得税法38条1項に規定する取得に要した費用に該当しない。

(三) 本件公租公課について

(1) 「資産の取得に要した金額」とは、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、その資産の取得時まで当該資産を取得するに当たり直接必要とした費用であると解される。固定資産税とは、固定資産を課税物件として、所有の事実に着目して課される租税であり、また、都市計画税とは、都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため、市町村が、都市計画区域内の一定の土地及び家屋に対して課す租税である。これらは、いずれも、固定資産の所有の事実に着目して課される財産税の性質を有するものであり、取得行為を原因として課される租税ではない。文言上も「資産の取得に要した金額」に該当するとは到底いえない。

したがって、固定資産税及び都市計画税が取得費に該当しないことは明らかである。

(2) なお、本件公租公課の振込手数料の合計840円(甲11)は、振込みのための費用であり、所得税法38条1項に規定する取得に要した費用に該当しない。

(四) 本件各登録免許税について

(1) ア 不動産の所有権移転登記、信託登記等は、これらの登記を具備することによって権利移転・発生が生じる性質のものではなく、第三者対抗要件にすぎないことからすれば、これらの登記に係る登録免許税等の登記手続費用は、資産の

取得との関係では間接的な支出であること、登記手続が不動産取得後に行われることが多いこと等の事情からすれば、「資産の取得に要した金額」、すなわち、その資産の取得時までには当該資産を取得するに当たり直接必要とした費用であるとは解し難い。むしろ、業務の用に供される不動産の取得等に当たって、所有権移転登記等の登記手続を行い登録免許税等の登記手続費用を支出した場合、これらは事業の遂行上必要な費用であるから、一般に不動産所得、事業所得の金額の計算上控除されるべき必要経費に該

当する（所得税法37条1項）。

イ また、法人と異なって、個人の場合には継続的な帳簿等の記載が十分でないことが多く、業務用資産の譲渡時に不動産の取得等に関連して支出した登録免許税等の登記手続費用を取得費として申告が行われた場合、これが過去に不動産所得や事業所得の金額の計算上、必要経費として控除されたか否かを確認することが困難であり、取得費と必要経費の選択を個人の自由とすると納税者間の不公平、課税実務の混乱を招くこと、登記手続費用は、減価償却資産の場合には償却期間を通じて費用化されるのに対し（所得税法49条、所得税法施行令120条、同126条1項1号参照）、土地の場合に取得費とすると譲渡時まで費用化が認められず均衡が図れないことなどからすれば、業務用資産の取得の際の登録免許税等の登記手続費用は、不動産

所得等から控除される必要経費に該当するものと解すべきである。

ウ 平成4年最高裁判決は、その判示から明らかなとおり、個人の居住の用に供される資産を譲渡した場合の取得費について判断したものである。そして、業務の用に供される不動産について支出された登記手続費用は、必要経費に算入される可能性のない居住の用に供される不動産の場合とは異なり、登記手続費用は必要経費に算入すべきであって、居住の用に供される不動産について争われた上記判決の内容とが異なっていたとしても、何ら矛盾するものではない。

エ したがって、本件各登録免許税は業務の用に供される資産である本件土地に係るもので、原告らの不動産所得の金額の計算上必要経費に算入されるものであるから、本件各登録免許税が取得費に該当するものであるとの原告らの主張は理由がない。

(2) 本件登録免許税①について

本件登録免許税①は、不動産賃貸を行うために不可欠な土地の取得のために支出されたものであって、客観的にも本件土地は一貫して業務の用（不動産賃貸業）に供されていることから、不動産所得の金額の計算上、必要経費として控除されるべき金額であることは明らかであって、譲渡所得の金額の計算上控除される取得費とされることはない。

(3) 本件登録免許税②について

本件登録免許税②についても、不動産所得を得るために必要な支出であって、必要経費として控除されることとなり、譲渡所得の金額の計算上、取得費とされることはない。

さらに、既に述べたとおり、土地信託に係る信託受益権の譲渡については、信託財産を一括して譲渡したものと扱われるのであるから、所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」とは、本件信託財産の取得に要した金額であって、信託登記に要した登録免許税、手続費用等がこれに当たらないことは明らかである。

(4) なお、本件各登録免許税の振込手数料210円（甲11）は、振込みのための費用であり、所得税法38条1項に規定する取得に要した費用には該当しないため、取得費に算入されない。

2 原告らの主張

(一) 本件借入金利子について

(1) 所得とは、人の担税力を増加させる経済的利得であって、一定期間の資産の純増であると考えられている。譲渡所得とは、資産の値上がりによって生じた人の担税力を増加させる経済的利得、又は資産の値上がりによって生じた純資産の増加であると解すべきである。

ところで、譲渡資産を借入金によって購入して、譲渡までに利子を支払った場合、当該利子の支払は、納税者の純資産を減少させるから、譲渡所得の総収入金額から控除しなければならない。納税者が、自己使用又は賃貸をしていない期間の借入金利子は、他の経済的利得とは相殺をすることができないから、納税者の純資産を減少させるものとして、譲渡所得の総収入金額から控除されることとな

る。

本件借入金利子は、本件信託契約に基づき本件建物が建築されるまでの準備期間に発生したものであり、原告らが取得費に算入したのは、本件土地から収益が発生していない間に支払った借入金利子である。したがって、本件借入金利子の支払は、原告らの純資産を減少させるものであり、「取得費」に算入される。

(2) 取得費控除の趣旨は、投下資本の回収部分を課税対象から除外することにあるから、資産の取得との間に実質的関連性があり、かつ資産の取得のために合理的に必要であったと認められる支出は、それが資産の取得前に発生したものであるか取得後に発生したものであるかを問わず、取得費に算入することを認めるべきである。

本件借入金利子は、原告ら及びP3が譲渡した本件信託受益権の元本である本件土地を購入するための借入金の利子であり、平成2年2月から平成3年9月までは、同様に本件信託受益権の元本を構成する本件建物の建築のために要した期間であって、本件土地を賃貸したり自己使用したりして、本件土地から投下資本を回収することができなかつた期間であるから、この期間に対応する本件借入金利子については、取得費の算入が認められなければならない。

(3) 平成4年最高裁判決は、「借入金の利子のうち、居住のため当該不動産の使用を開始するまでの期間に対応するものは、当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該個人の単なる日常生活費ないし家事費として譲渡所得の金額の計算のらち外のものとするのは相当でなく、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれると解するのが相当である。」と判示している。

本件土地は、その取得時において、本件信託契約に基づき、本件土地上に本件建物を建築することが決められていた不動産であるから、本件土地の「取得に係る用途」とは、本件土地に本件建物を建築することであった。そして、本件借入金利子は、本件土地上に本件建物を建築するための期間に支払われたものであるから、「当該不動産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用」ということができ、「当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、右にいう『資産の取得に要した金額』に含まれる」ことになる。すなわち、本件土地が、本件土地を購入した原告ら及びP3の意図したとおりに使用開始されたのは、本件土地上に本件建物が建築され、安田信託からソニーに賃貸された平成3年10月1日である。

(4) 所得税法にいう「取得費」は、法人税法及び企業会計原則にいう「取得原価」（企業会計原則第三「貸借対照表原則」、五参照）と同義であると解されるところ、法人税においては、課税実務上、借入金利子を資産の取得原価に含めるか否かは、企業の選択に委ねられている。

そして、所得税法上の「取得費」も、企業会計原則及び法人税法における「取得原価」と別異に解釈する理由はないから、所得税法上の「取得費」に借入金利子が含まれないと解することはできない。

本件において譲渡されたのは本件信託受益権であり、本件信託受益権は、本件土地と本件土地上に建築された建物を元本として管理・運営することにより、初めて譲渡価格に見合う経済的価値を生じるのであるから、企業会計原則における費用・収益対応の原則からいっても、このような経済的価値が生じるまでに必要とされた他人資本について、その期間に発生する支払利息は、取得原価に含めなければならない。

(5) 所得税法13条1項の趣旨は、信託受益権の譲渡をもって譲渡所得の課税を行うという点にあるのであって、譲渡されたのが信託受益権であるのに、ことさらに土地及び建物の譲渡であるとして、信託受益権の取得に要した費用を取得費から排除するという趣旨ではないと解すべきである。したがって、土地建物の取得原価のほかに、信託受益権の取得に要した費用があれば、これも、資産の取得の費用とすべきである。

本件の場合、本件土地上に本件建物を建築してこれを受託者が管理・運営することにより生じた利益を、原告ら受託者に分配するという内容の信託契約が締結されており、本件建物が建築されるまでは、本件信託受益権の元本自体が存在しないのである。そして、本件建物の建築には通常1年以上の期間を要するから、原告らが、この期間中本件土地を使用することなく利子の支払を余儀なくされるものであることを勘案すれば、当該期間に対応するものは、仮に土地の取得費でなくても、本件信託受益権を取得する上で必要な準備費用ということができ、付随

費用に当たるものとして、「資産の取得に要した金額」に含まれると解される。

(6) 所得税基本通達38-8は、「固定資産の取得のために借入れた資金の利子(……(省略)……)のうち、その資金の借入の日から当該固定資産の使用開始の日(……(省略)……)までの期間に対応する部分の金額は、業務の用に供される資産に係るもので、37-27又は37-28により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されたものを除き、当該固定資産の取得価額に算入する。」と定めている。また、所得税基本通達38-8の2(1)イは、土地の「使用開始の日」の認定は、「新たに建物、構築物等の敷地の用に供するものは、当該建物、構築物等を居住の用、事業の用等に供した日」と定めている。

本件における譲渡資産は本件信託受益権であり、本件信託受益権は、本件土地上に本件建物が建築されて初めて発生するのであるから、本件土地は「新たに建物、構築物等の敷地の用に供するもの」に該当することは明らかである。そうすると、課税実務上の取扱いによっても、「当該建物、構築物等を居住の用、事業の用に供した日」が、使用開始の日であり、本件の場合、本件土地上に建物が建築され事業の用に供した平成3年10月1日である。したがって、本件借入金利子は、課税実務上も、取得費に算入される。

(7) 被告らは、資産の取得に当たって資金の借入れを行うか否かは当該個人の選択に任されている旨主張する。

しかし、資産の取得に際して資金を借り入れることは、通常行われており、また資産の取得者が資産の取得に際して現に借入れを行っている以上、借入金利子と取得費の関連性を否定する理由とはならない。

(8) 被告らは、原告らが本件土地を駐車場として利用していたことから、取得時に既に使用を開始していた旨主張する。

確かに、本件土地を購入した昭和63年12月15日から平成2年1月までの間は、駐車場として賃貸していたが、これはむしろ駐車場の賃借人に明渡しを求めるのに要した期間であり、本件土地をその意図した目的に使用していたとはいえない。本件駐車場に係る収入金額は、年間約670万円程度にすぎず、このような収入を得るため購入資金を借り入れて、6億8198万1608円もの対価を支払うことはあり得ない。被告らの上記主張は非常識というほかない。

(9)ア 被告らは、使用開始の日の認定に、取得者がどのような目的でこれを取得したかといった主観的要素を考慮することは、租税負担の不公平や課税実務の混乱を招くものであって妥当ではない旨主張する。

イ しかし、本件土地が信託を目的として譲渡されていることは、不動産登記上も明らかであって、租税負担の不公平や課税実務の混乱を招くとは、到底考えられない。

また、法人税においては、借入金利子を取得費に算入するか否かは、納税者の選択にゆだねられているところ(法人税基本通達7-3-1の2)、このような取扱いにより租税負担の不公平が生じたり、課税実務の混乱を招いたりしていない。

さらに、所得税において、所得税基本通達38-8の2が借入金利子の取得費算入の判定基準である土地の「使用開始の日」について、目的による「使用開始の日」の判断を認めている。使用開始の日の判定において、取得した土地の使用の目的が考慮されることは、課税実務上も認められている。

本件借入金利子が取得費に算入されないのであれば、居住用土地について建物を建築して使用を開始するまでの間の借入金利子が取得費に算入されること及び法人税法上は取得費の算入が認められていることにかんがみ、課税負担の不公平が生じることになる。

ウ したがって、被告らの上記主張は理由がない。

(二) 本件公租公課について

(1) 譲渡所得も所得である以上、その意義は、資産の値上がりによって生じた人の担税力を増加させる経済的利得であると解すべきである。そして、資産を使用又は賃貸をしていない期間に支払われた公租公課は、純資産を減少させるものである以上、譲渡所得に係る総収入金額から控除されなければならない。

(2) また、土地を購入して、当該土地をその取得に係る用途に供するまでには、ある程度の期間を要するのが通常であるが、土地の購入者は、その間も公租公課の支払を余儀なくされる。したがって、土地を購入した後、使用開始までに支払われた公租公課は、その取得に係る用途に供する上で必要な準備費用ということができ、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、「資産の取得

に要した金額」に含まれると解すべきである。

(3) 本件公租公課は、本件土地を購入して、本件土地上に建物を建築し、譲渡資産である本件信託受益権が形成されるまでに支払われたものであり、かつ原告らの駐車場収入について必要経費とされなかったものであるから、譲渡に係る資産を取得するための準備費用ということができ、「資産の取得に要した金額」に含まれる。

(三) 本件各登録免許税について

(1) 不動産の所有権を確定的に取得するためには、登記を経由することが不可欠である(民法177条)。不動産登記に要する費用が、当該不動産の所有権の取得を確定させるものである以上、所得税法38条1項の「資産の取得に要した金額」であることは明らかであるから、登記費用を取得費に算入することは認められなければならない。

(2) 平成4年最高裁判決は「『資産の取得に要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる」と述べて、登記費用が「資産の取得に要した金額」に含まれることを明らかにした。

被告らは、平成4年最高裁判決は、個人の居住用資産の取得費について判断したものである旨主張するが、平成4年最高裁判決は、所得税「法33条3項が総収入金額から控除し得るものとして、当該資産の客観的価格を構成すべき金額のみに限定せず、取得費と並んで譲渡に要した費用をも掲げていることに徴すると、右にいう『資産の取得に要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる」と判示し、所得税法38条1項の解釈を行っているのであって、当該判示について居住用財産と事業用財産を区別するものでないことは、その文言上明らかである。

(3) 被告らは、法人の場合と異なり個人の場合、経済的帳簿等の記載が十分でないことが多く、過去に不動産所得や事業所得の計算上、必要経費として控除されたか否かを確認することが困難であることを理由に、発生した年分の必要経費として取り扱うことが合理的である旨主張する。

しかし、被告らの上記主張は、課税庁の便宜をいうにすぎず、このような課税庁の都合で税法解釈を歪めることはできない。法律の規定が存在しないにもかかわらず、所得税法38条1項の規定に反して取得費算入を認めないことは、租税法主義(憲法84条)に反する。

また、原告らは青色申告を行い帳簿の記載も存在する上、原告らが登記費用を経費としていないことは、青色決算書の記載及び添付された貸借対照表からも明らかである。

したがって、被告らの上記主張は理由がない。

(4) 被告らは、登録免許税は、不動産賃貸を行うために不可欠な土地の取得のために支出されたものであって、不動産所得の必要経費になる旨主張する。

しかし、土地の取得のために支出された費用は、「資産の取得に要した金額」である。また、不動産賃貸を行うために不可欠な支出であれば、必要経費に算入することができるのであれば、資本的支出であっても必要経費に算入されるはずであるが、所得税法施行令181条は、資本的支出が必要経費に算入されないことを明記しており、被告らの上記主張は法令にも反する。

(5) 被告らは、収入と費用との対応関係から、登録免許税が必要経費に算入される旨主張する。

仮に、収入と費用との対応関係から登録免許税を必要経費に算入するとすれば、当該不動産を事業の用に供し、収入を得ている期間に割り振って、必要経費としなければならないはずであるが、土地は減価償却資産ではないから、このような割り振りは不可能である。そこで、強引に取得の年の必要経費に算入するというのであれば、収入と費用との対応関係は崩れてしまう。

したがって、収入と費用との対応関係にかんがみても、登記費用を、土地を購入した年の必要経費に算入すべきであるという被告らの主張に、合理的な根拠はない。

(6) 被告らは、減価償却資産の場合は登記手続費用は、償却期間を通じて費用化されるのに対し、土地の場合に登録免許税を取得費とすると、譲渡時まで費用化ができず、均衡が図られない旨主張する。

しかし、これは土地が減価償却資産ではないことによるものであり、

登記手続費用に比してはるかに大きい購入対価について譲渡時まで費用化が図られないのに、登記手続費用のみの費用化について均衡を問題とすることは理由がない。

第三 争点に関する当裁判所の判断

一 認定事実

前記前提事実に加え、証拠（甲1ないし11、12の1ないし12、13、乙3、4、原告P1本人）及び弁論の全趣旨を総合すると、以下の事実を認めることができる。なお、甲第11及び第13号証並びに原告P1本人の供述には、下記認定事実と反する部分があるが、それらの部分は、内容が不自然である上、他の証拠や容易に認定し得る事実関係とも整合しないので、採用することができない。

1 原告らは、P4から、昭和55年ころから、本件土地を使用貸借により借り受け、これにアスファルトを敷設し、月極駐車場として賃貸し、不動産収入を得ていた。本件土地の駐車可能台数は18台で、1台当たり月額3万5000円の賃料を受け取っており、1年間の賃料収入は、約550万円ないし約750万円であった。そして、経費を差し引いた、この不動産による原告らの所得は、各人当たり年間約170万円ないし約300万円であった。

2 原告らは、本件土地がα駅の近辺であったので、より有効に利用したいと考えていた。もっとも、原告らは、P4が昭和63年当時において既に74歳と高齢であったため、原告ら及びP3が新たな事業を立ち上げたいと考えていた。

そこで、原告ら及びP3は、安田信託β支店との間で、本件土地の新たな利用方法について協議・検討した結果、以下の条件で、本件土地を信託することにした。

- ①原告ら及びP3は、P4から、本件土地を取得する。
- ②原告ら及びP3は、安田信託に対し、本件土地を信託する。
- ③安田信託は、信託受益権に質権を設定し、事業の資金の融資を行う。
- ④原告ら及びP3は、融資を信託勘定に信託する。
- ⑤安田信託は、本件土地上に事務所ビルを建築し、賃貸する。

3(一) 原告ら及びP3は、P4から、昭和63年12月15日、本件土地を代金6億8198万1608円で譲り受け、原告らが各5分の2、P3が5分の1の持分を取得した。本件土地の購入資金は、全額、安田信託から借り入れた。

原告ら及びP3は、同月16日、本件土地について所有権移転登記手続を行った。所有権移転登記に要する登録免許税及びその他の費用は、買主の負担とされ、その費用は、所有権移転登記（売買）の登録免許税863万4200円、司法書士に対する報酬額6万7900円、印紙代1600円、及び旅費等1000円であり、合計額は870万4700円であった。

(二) 原告ら及びP3は、昭和63年12月15日、安田信託との間で、原告ら及びP3を委託者、安田信託を受託者として、本件土地についての本件信託契約を締結した。

本件信託契約は、本件土地の上に本件建物を建築し、本件土地と共に信託財産とし、本件建物を第三者へ賃貸することを目的とし、受益者を委託者である原告ら及びP3とし、受託者である安田信託が本件信託財産を管理・運営するものであり、信託期間は、契約日から昭和78年12月31日までとされていた。

原告ら、P3及び安田信託は、昭和63年12月16日、本件土地について、本件信託契約に基づき共有者全員持分全部移転及び信託の登記手続を行った。この登記手続費用は、委託者が負担するものと土地信託契約書に定められており、その費用は、所有権移転及び信託の登記の登録免許税103万6100円、司法書士に対する報酬額8万3300円、その他の印紙代1200円及び旅費等1000円であり、合計額は112万1600円であった。

また、原告らは、上記(一)記載の所有権移転登記手続費用並びに上記共有者全員持分全部移転及び信託の登記手続費用について、同月15日、持分に応じてそれぞれ393万0520円（算式は、 $(870万4700円 + 112万1600円) \times 4 / 10$ である。）を支払った。なお、その際、原告らは、それぞれ振込手数料として210円を支払った。

4 原告ら及びP3は、安田信託との間で、本件信託契約を締結したものの、土地の測量、具体的な建築計画の作成、設計図書の作成、建築確認の取得等を行わなければならなかったため、建築工事に着手するまでには、相当の時間を要する見込みであった。したがって、駐車場の利用者に対して、早急に明渡しを迫る必要はなく、賃貸借契約の期間が経過したところから、契約更新を行うことなく、順次立

ち退かせることにした。

このように、原告ら及びP3は、本件土地を取得した後も、本件土地を駐車場として賃貸することを継続し、その賃料収入を平成2年まで不動産所得として申告し、本件土地を取得するための借入金の利子をその必要経費として算入していた。

なお、本件土地の駐車場利用者が徐々に減少したため、平成2年における本件土地の賃料収入は、総額25万2350円であり、原告らは、それぞれ10万0940円を受領した（算式は、25万2350円×4/10である。）。

5 安田信託は、飛島建設株式会社東京支店との間で、本件建物についての工事請負契約を締結し、本件建物は平成3年9月20日に完成した。その後、安田信託は、同月30日、ソニーとの間で本件建物の賃貸借契約を締結した。

6 原告ら及びP3は、本件建物の着工が平成2年5月の予定であったので、同年1月末には、すべての賃借人との賃貸借契約を終了させ、明渡しを完了させた。駐車場についてすべての明渡しが完了した平成2年2月から本件建物が完成して賃貸を開始する直前の平成3年9月まで、本件土地は賃貸されておらず、収益が得られる状態ではなかった。

7 (一) 原告ら及びP3は、本件信託契約の定めにより、平成2年2月から平成3年9月までの間に、固定資産税及び都市計画税を負担することになっていた。そのため、原告ら及びP3は、①平成2年2月27日に、税額19万5680円、振込手数料210円を、②同年4月26日に、税額19万5728円、振込手数料210円を、③同年7月31日に、税額19万5704円、振込手数料210円を、④同年12月28日に、税額19万5704円を、⑤平成3年2月28日に、税額19万5704円、振込手数料210円を、それぞれ支払った。

なお、平成2年2月27日に支払った税額のうち6万5255円については、同年1月中に駐車場の賃料収入があったことから、平成2年分の所得税の申告の際に、不動産所得の必要経費とした。

(二) 原告ら及びP3は、平成2年2月から平成3年9月までの間に借入金利息として、①平成2年3月19日に468万2717円を、②平成2年6月19日に560万9900円を、③平成2年9月19日に1063万9580円を、④平成2年12月19日に1149万6776円を、⑤平成3年3月19日に1101万5806円を、⑥平成3年6月19日に1373万4911円をそれぞれ支払った。

なお、このうち、平成2年9月19日以降に支払った借入金利息については、信託財産である本件建物の建築のために借り入れた金銭の利息が含まれている。

8 本件建物は、平成3年10月1日からソニーが賃借した。賃貸の期間は、平成13年9月30日までの10年間であった。

計画の当初は、いわゆるバブル景気の時代であり、原告ら及びP3は、借入金の返済について心配をしていなかったが、その後の景気低迷により、ソニーに撤退されると、多額の借入金の返済をすることができなくなるおそれがあった。そこで、原告ら及びP3は、本件信託受益権を譲渡して、借入金の返済をする方がよいのではないかと考えるようになった。

そこで、原告ら及びP3は、買主を探したところ、ミッションアンダルシアL. L. Cが、代金総額31億5000万円で、本件信託受益権を購入してくれることになった。

原告ら及びP3は、安田信託の承諾を得て、ミッションアンダルシアL. L. Cに対して、平成12年2月2日、本件信託受益権を合計32億4777万3505円（消費税額9777万3505円を含む。）で譲渡し、同日、譲渡代金の全額を受領した。

二 本件借入金利子について

1 譲渡所得の金額は、譲渡所得に係る総収入金額からその譲渡所得の基因となった資産の取得費及び譲渡費用の合計額を控除し、その残額の合計額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33条3項）。

所得税法38条は、この譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費について定めている。資産の取得費は、非減価資産であるときはその資産の取得価額並びに設備費及び改良費の合計額をいい、譲渡資産が時の経過により減価するものであるときは、その合計額からその保有期間中の減価相当額を控除した金額とされている。

2 本件借入金利子は、原告らが平成2年2月1日から平成3年9月30日までの間に支払った本件土地を取得するための借入金に係る利子である。そこで、固定資産取得のために借り入れた資金の利子はその固定資産を譲渡した場合の譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に算入されるか否かについて検討する。

(一)(1) 資産の価額に見合う資金を有しない者が資金を借り入れて資産を購入した場合においては、借入金の利子の支払が必要となるどころ、一般に、上記の借入金の利子は、当該不動産の客観的価格を構成する金額に該当せず、また、当該不動産を取得するための付随費用に当たるということもできず、取得後に、取得のための売買契約とは異なる金銭消費貸借契約に基づいて支出した金員なのであるから、上記の借入金の利子は、原則として譲渡所得の金額の計算上、所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した金額」に該当しないものというほかない。

(2) また、より実質的に考えてみても、譲渡所得の本質は、キャピタル・ゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである（最高裁判所昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、最高裁判所昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。このように譲渡所得課税は資産の保有期間中これを使用する利益を考慮に入れるものではないところ、本件の原告らのように、何らかの形で利用する事業用資産を取得した場合、少なくとも資産の使用を開始した後の借入金利子の支払は、資産の増加益とは何ら関連性を有しないから、譲渡所得の計算において費用として控除する余地はないというべきである。

(3) さらに、融資により不動産を取得した場合の借入金の利子などのように、不動産の取得後に、その不動産に関連して支出した種々の金員を無限定に当該不動産の取得費に算入することを許すと、その支出の原因となる契約の内容、締結時期等、当事者が任意に定め得る事柄によって取得費の額が左右される上、借入金の利子については、有価証券を売却したり、預貯金を取り崩して不動産を取得した者も、これらによる将来の見込利益を喪失しているわけであるが、もちろんこれを取得費に算入する余地はないことと権衡を失するなど、種々の立場の者につき公正な課税を行うことが困難になるといわざるを得ない。

(二) もっとも、一般的には、資産を取得したとしても即座に当該資産を使用することができるとは限らず、当該資産の使用を開始するまでに多少なりとも時間がかかる場合があり得る。このような場合、資産を使用することなく利子の支払を余儀なくされるところ、即座に利用可能な状態で資産を購入した場合と比べて、課税上不利益に扱うことの合理性を見いだすことは困難である。また、資産を譲渡する者が、取得する者の意向に沿って、時間と手間をかけて即座に利用可能な状態で資産を譲り渡した場合、これらの費用は「資産の取得に要した費用」に含まれることとの均衡を図る必要もある。

このような関係からすると、譲受人が使用していない固定資産を取得する場合には、その資産の使用を開始するまでの期間に対応する借入金利子は、当該資産をその取得に係る用途に供する上で必要な準備費用といえることができるから、当該資産を取得するための付随費用に当たるものとして、所得税法38条1項にいう「資産の取得に要した費用」に含まれると解するのが相当である。

(三) したがって、譲受人が資産取得の時点において、その資産を使用していない場合には、固定資産の取得のために借り入れた資金の利子のうち、その資金の借入れの日からその固定資産の使用開始の日（その固定資産の取得後、その固定資産を使用しないで譲渡した場合には、その譲渡の日）までの期間に対応する部分の金額は、各種所得の金額の計算上必要経費に算入されたものを除き、固定資産の取得費又は取得価額に算入されることになると解すべきである。

(四) しかし、借入金により取得した固定資産を当初から使用していたときや、未使用であったが、その後いったん使用し始めた後に譲渡した場合には、その固定資産について使用開始後譲渡の日までの間に使用しなかった中断期間があったとしても、その使用しなかった期間に対応する借入金の利子とその資産の取得との間に前記(二)に判示したような関係があるとは認め難い。また、使用開始をした後に、使用の中断が生じ、その後、当該固定資産の利用状況が変更されたからといって、その変更後の状態によって借入金の利子を取得費に算入すべきであるとする合理的な理由も認められない。

したがって、借入金により固定資産を取得した場合であっても、当初か

ら使用中の固定資産であったり、あるいは、いったん使用を開始した場合には、使用の中断期間があったとしても、使用開始後譲渡までの日の期間に対応する借入金の利子は、原則どおり、その固定資産の取得費又は取得価額に算入すべきではない。

3 そうすると、使用があったといえるか否かが問題となるわけであるが、客観的にみて、使用が行われている場合には、典型的に、前記2(二)のような関係は存したというべきである。これに対し、当該資産の使用の有無ないし使用開始の日を判断するに当たり、取得者が当該資産を取得した目的や資産の利用方法に関する意図等、取得者の主観的な事情も考慮することとすれば、当該資産の使用状況が客観的に異なる場合であっても、取得者の主観的な事情によって、当該資産取得のための借入金の利子が取得費に算入できるか否かが異なり得ることとなり、ひいては、課税をめぐる法律関係の安定性や租税負担の公平を損なう結果となるから、相当でないというべきである。したがって、客観的に「使用の有無ないし使用開始の日」を認定するのが相当である。

4 これを本件について見ると、前記前提事実及び前記認定事実によれば、①原告らは本件土地を取得する以前から、P4から本件土地を無償で借り受け、これを駐車場として賃貸し、賃料収入を得ていたこと、②原告らが本件土地を取得してからも、上記駐車場の賃貸は継続され、その間、原告らは、賃料収入を得ていたこと、③原告らは、その賃料収入を平成2年まで不動産所得として申告し、借入金利子をその必要経費として算入していたことをそれぞれ認めることができる。

このような事情を客観的に判断すれば、原告らは、昭和55年ころから平成2年1月までの間、本件土地を一貫して駐車場として賃貸していたのであるから、原告らは、本件土地を取得した昭和63年12月15日当時から本件土地を使用していたというべきである。

そして、平成2年2月から平成3年9月までの間、本件土地は駐車場として利用されていなかったものの、既に判示したとおり、使用開始後の事情によって、借入金利子の取扱いが変わるわけではないから、このような事情を斟酌することはできない。

5 原告らは、駐車場は計画を実施する上で建築着手前にすみやかに廃止しなければならぬのであるから、本件土地の取得時において上記駐車場の賃貸が継続されていたからといって、その日を使用開始の日とすべきではない旨主張する。

確かに、前記前提事実及び前記認定事実によると、原告らが本件土地を取得した目的は、駐車場事業のためではなく、本件土地上に本件建物を建築し、本件土地及び本件建物を信託財産とすることにあつたことを認めることができる。そうすると、本件土地の使用開始の日とは、原告らが本件土地を取得する目的を考慮し、本件建物を賃貸した日であるという原告らの心情を理解することができないわけではない。

しかし、原告らは、本件土地を取得する以前から本件土地を駐車場として賃貸し、収益を上げていたのであって、いずれ賃借人全員を立ち退かせる必要に迫られていたとはいえ、本件土地を取得した後も、1年間以上にわたって駐車場として賃貸し、その賃料収入を平成2年まで不動産所得として申告し、借入金利子を必要経費として算入していたというのであるから、ことさらに本件土地の取得目的を重視することは相当ではないというべきである。

したがって、原告らの上記主張は採用することができない。

6 よって、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、本件借入金利子は、総収入金額から控除されるべき取得費には該当しない。

三 本件公租公課について

1 既に判示したとおり、譲渡所得の本質は、所有資産の価値の増加益であつて、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである。

2(一) ところで、固定資産税は、固定資産(土地・家屋及び償却資産)を課税物件として課される租税である。固定資産税は、固定資産の価格を課税標準として課されることになっている(地方税法349条、349条の2、341条5号)から、それは固定資産の所有の事実に着目して課される財産税の性質を有することができる。

(二) また、都市計画税は、都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため、市町村が、都市計画区域内の一定の土地及び家屋に対して課す目

的税であり（地方税法702条ないし702条の8）、これらの土地・家屋が、都市計画事業等によって、利用価値の増大、価格の上昇等の利益を受けることに着目して課される受益者負担的税である。

3 そうすると、譲渡所得の金額の計算上控除する非減価資産の取得費は、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合計であるところ、固定資産税及び都市計画税は、これらのいずれにも該当しないことは明らかである。

4 原告らは、本件公租公課は、譲渡に係る資産を取得するための準備費用とすることができ、当該不動産を取得するための付随費用に当たるものとして、「資産の取得に要した金額」に含まれる旨主張する。

しかし、原告らは、本件土地を取得した結果として、本件公租公課を負担することになったのであって、本件土地を取得するための準備費用として本件公租公課を負担したのではない。原告らの上記主張は、固定資産税及び都市計画税の性質を無視した独自の主張をするものであって、採用することができない。

5 よって、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、本件公租公課は、総収入金額から控除されるべき取得費には該当しない。

四 本件各登録免許税について

1 業務の用に供される資産の取得時に課された登録免許税が、当該資産を譲渡した場合の譲渡所得の計算上、取得費に含まれるか否かについて検討する。

2 取得費に含まれるかどうかは、その費用がなければ、その資産の取得又は使用が不可能若しくは著しく困難であるかどうかによって、判定すべきであるところ、譲渡所得の計算上控除することができる取得費について定めた所得税法38条1項の規定（「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」）及び減価償却資産の取得価額について定めた所得税法施行令126条1項の規定（「当該資産の購入のために要した費用」）からは、登録免許税は、資産の取得に関連して支出される費用ではあるが、本来、取得に要する費用ではなく、取得した財産の維持ないし対抗要件具備のための費用と考えるべきである。そうすると、文理解釈上、登録免許税は、取得費又は取得価額には含まれないと解するのが相当である。

3 もっとも、法人税については、登録免許税を費用として控除することができる。ところで、法人税法における減価償却資産の取得価額についての規定（法人税法施行令54条）は、所得税法施行令126条と同様の規定ぶりとなっている。

しかし、法人税は、公正妥当な会計処理の基準に従って収益等の額を計算することとされている（法人税法22条4項）ところ、企業会計上、減価償却資産の取得価額には、付随費用を含むとされているので、登録免許税等が付随費用に含まれるとして、資産の取得価額に含めることも認められているのである。このような法人税法と所得税法との違いを無視して、法人税法上費用とすることができる以上、所得税法上も取得費とすることができるということは許されないというべきである。

4 (一) 原告らは、平成4年最高裁判決が「『資産の取得に要した金額』には、当該資産の客観的価格を構成すべき取得代金の額のほか、登録免許税、仲介手数料等当該資産を取得するための付随費用の額も含まれる」と判示して、居住用財産と事業用財産を区別することなく、登記費用が「資産の取得に要した金額」に含まれることを明らかにした旨主張する。

(二) ところで、所得税基本通達38-9は、「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。」としている。これは、個人の非業務用資産については、①取得費に含まれない支出は、家事費として、各種所得金額の計算上、控除することができないこと、②非業務用資産として取得したとしてもその後業務用資産に転用されることがあり得ること、③企業会計上の扱いや法人税における取扱いに照らせば、非業務用の固定資産の登録免許税を取得費に加えないことについての不公平感も否定し難いところがあることなどから、通達において譲渡所得の計算上、取得費に算入することとし、取得費の範囲を政策的に拡大しているものと考えられる。

(三) 平成4年最高裁判決は、個人の居住の用に供される不動産を取得するための借入金の利子が、当該不動産の譲渡による譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべき取得費に該当するか否かが争点となった事件に関するものであって、直接、登録免許税が取得費に含まれるかどうか争点となったものではない。そして、平成4年最高裁判決に係る事件において、上告人は、原審及び上告

理由書において、借入金利子が取得費を構成するとの主張を行うに当たって、登録免許税も当然に取得費に含まれることを前提とした主張を行っているものの、被上告人である税務署長は、譲渡資産が非業務用資産であったことから、所得税基本通達38-9を踏まえ、この点については具体的な主張を行っていないものと解することができる。

(四) そうすると、平成4年最高裁判決が「『資産の取得に要した金額』には、……(省略)……登録免許税……(省略)……の額も含まれる」と判示した部分の射程は、非業務用資産ではない資産の譲渡の場合にまでは及ばないと解するのが相当である。

(五) したがって、平成4年最高裁判決の射程が本件に及ぶことを前提にした原告らの上記主張は、前提を誤るものであって、採用することができない。

5 以上の検討に加え、本件信託契約の締結に伴う本件登録免許税②については、以下の理由からも取得費には該当しないというべきである。

(一) 信託契約に基づいて譲渡所得の基因となる資産の信託が行われた場合には、その信託により、事実上その資産が移転され、その名義も変更されることから、形式的には譲渡があったものと見ることもできる。しかし、所得税法においては、信託の基本的な性格とその信託財産に帰せられる収入・支出に関する所得税の取扱いの原則を踏まえ、同法13条1項ただし書に定める信託以外の信託の契約により譲渡所得の基因となる資産の信託が行われた場合には、このような財産の信託があったことをもって直ちにその財産が譲渡されたと見ることは適当でないことから、これを譲渡として取り扱っていない。このように、同法上、信託を資産の譲渡又は取得とは見ていないことからしても、本件登録免許税②は、取得費に算入する余地はない。

なお、原告らは、平成12年分所得税の確定申告において、譲渡所得の計算を措置法31条により行っており、信託受益権を譲渡したものと申告していないことから、原告らも、税務上、譲渡資産は本件土地及び本件建物であると認識していたと見るのが相当である。

(二) 本件信託契約は、安田信託による一連の計画として企図されたものの一部であるが、本件土地の取得とは別個の独立した行為であり、取得した土地から収益を上げるための本件土地の利用のための行為であると認められる。したがって、このことから、本件登録免許税②は、本件土地の取得費には該当しない。

6 よって、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、本件各登録免許税は、総収入金額から控除されるべき取得費には該当しない。

五 小括

前記前提事実を論議の全趣旨を総合すると、原告P1に係る本件更正等及び原告P2に係る本件更正等は、①本件借入金利子、本件公租公課及び本件各登録免許税を、本件信託受益権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算に当たって、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべき取得費に該当しないものとして計算したものであること、②上記計算の基となった算出根拠、計算過程等については、被告らの主張のとおりであって、原告らの平成12年分所得税の納付すべき税額及び過少申告加算税の税額は、原告P1に係る本件更正等及び原告P2に係る本件更正等における各対応額と同額であることが認められる。

そうすると、原告P1に係る本件更正等及び原告P2に係る本件更正等は、いずれも適法である。

第四 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないから、これを棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 菅 野 博 之

裁判官 市 原 義 孝

裁判官 本 村 洋 平