

所得税法における未経過固定資産税相当額の課税問題

—買主側の議論を中心に—

池上 竜矢

2023 年度 修士論文 要旨

所得税法における未経過固定資産税相当額の課税問題—買主側の議論を中心に—

氏名 池上 竜矢

固定資産税は、当該年度の賦課期日(1月1日)に、固定資産の所有者として登記簿又は固定資産課税台帳に登記又は登録されている者を納税義務者として課される地方税であり、シャウブ勧告を契機に米国の財産税を念頭に創設された。不動産実務では、年度の途中で固定資産の売買がある場合、買主が自己の所有期間に応じた固定資産税額を売主との間で清算する慣行がある。固定資産税は所得税法上、租税公課として取り扱われるが、その清算金(未経過固定資産税相当額)については所得税法上の取扱いに争いがある。米国でもわが国と同様、不動産の買主と売主による財産税の清算金の取扱いをめぐる議論がある。そこで、本稿では、米国での議論を参考にしながら、買主の支払った未経過固定資産税相当額に焦点を当て、その所得税法上の解釈の方向性を示す。

第1章では、固定資産税の概要、その清算慣行及び未経過固定資産税相当額の所得税法上の課題をみた。固定資産税は一般に、応益負担原則に基づき課される税であり、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に担税力を認めて課される財産税であると解される。所得税法上、業務用資産に係る固定資産税は、当該業務に係る所得の必要経費に算入される。未経過固定資産税相当額の清算方式は複数あるが、不動産実務では固定資産の売買代金と切り離して清算されることが多い。買主の支払った未経過固定資産税相当額は、資産の取得価額又はその年の必要経費のいずれに算入すべきものであるかが争われている。本稿では、売主側での取扱いも参考にしながら、買主側における所得税法上の取扱いを検討する。

第2章では、買主が支払った未経過固定資産税相当額に関する議論をみた。資産の取得価額は、狭義の購入代価及びその取得に要した付随費用から構成される。付随費用は、資産の取得に実質的に関連し、当該資産の取得にその支払が必要な支出をいうと解される。次に未経過固定資産税相当額は、固定資産税と費用の性質が同様であり、買主のその年の所有期間に関連した支出としての性質を有すると解される。学説では、当該相当額を資産の取得に関連する支出として付随費用に算入すべきという主張や、費用収益対応の原則の視点から、資産の取得価額に算入して減価償却により各年に控除するのではなく、買主が当該資産から得たその年の所得と対応する費用としてその年の必要経費に算入すべきという主張がある。

第3章では、売主側での取扱いに関する議論をみた。売主側では、未経過固定資産税相当額を譲渡所得の総収入金額に算入すべきであるか否かが議論されている。裁判所は、当該相当額は、売買当事者間の合意により收受するものであるため、資産の売買代金の一部として譲渡所得の総収入金額に算入すべきと判断した。他方、当該相当額は、固定資産税の按分を意味する清算金であり、資産の譲渡の対価ではないため、譲渡所得ではなく一時所得に該当するという主張や、その收受が偶発性を有しないため雑所得に該当するという主張がある。

第4章では、米国における財産税の清算金の取扱いの変遷及び議論をみた。本稿では、財

産税のうち不動産税の清算金(未経過分の不動産税相当額)に焦点を当てた。1954 年法改正前では、当該相当額は、買主の不動産税の納税義務に基づき支払われるものではなく、売買代金の一部として資産の取得価額に算入され、売主側ではキャピタルゲインとして認識されていた。しかし、費用と収益の対応の視点から、当該相当額は買主が当該不動産から得たその年の収入に対応する費用としてその年に控除されるべきであると批判された。1954 年法改正により、当該相当額を買主に課された不動産税として取り扱う旨の規定が創設され、当該相当額はその年の費用として控除されることとなった。売主側では、売主が負担すべきでなかった不動産税の戻りとして、課税対象として認識されないこととなった。

第 5 章では、わが国と米国の議論の比較及び売主側の検討をした上で、買主側における取扱いを検討した。まず、わが国では資産の譲渡による収入及びその付随収入が譲渡所得の総収入金額に算入されると解されるため、売主側では未経過固定資産税相当額を付随収入として譲渡所得の総収入金額に算入すべきものと解する。次に、当該相当額は買主の固定資産税の納税義務に基づき支払われるものではなく、わが国では米国のようにそれを買主に課された税として取り扱う旨の規定はないため、買主側で租税公課として必要経費に算入することはできないと解する。米国と同様の取扱いを実現するには、米国と同旨の立法が必要であると考える。未経過固定資産税相当額は、狭義の購入代価には該当しないが、売買という資産の取得行為に関連する支出であり、資産の取得にその支払が必要な支出であるため、買主側では付随費用として資産の取得価額に算入されるものと解することで、売主側の取扱いとも整合する。業務用資産に係る支出には、その性質に鑑み、必要経費への算入を前提としながらも、資産の取得価額への算入が認められている例がある。その一方で、資産の取得価額に算入されるものであっても、費用化の時期が遅れてしまうことから、費用収益対応の原則を踏まえ、その年の必要経費に算入されている例がある。未経過固定資産税相当額は、資産の取得価額に算入される支出である一方で、その年の必要経費とされる固定資産税と費用の性質が同様であり、その年の所有期間に関連する支出であるため、費用収益対応の原則からも、その年の必要経費に算入することができる余地があるのではないかと考える。

以上のことから、買主が支払った未経過固定資産税相当額は付随費用として資産の取得価額に算入されるものであるが、業務用資産に係るものはその年の必要経費に算入することもできるという取扱いが望ましいと解する。

(主たる参考文献)

- ・伊川正樹「未経過固定資産税等相当額をめぐる課税問題」同ほか編『立憲国家の制度と展開—網中政機先生喜寿記念』349 頁(尚学社, 2021)。
- ・田中治「未経過固定資産税等相当額の課税上の取扱いをめぐる紛争」共栄法律事務所編『法の理論と実務の交錯—共栄法律事務所創立 20 周年記念論文集』452 頁(法律文化社, 2018)。
- ・BORIS BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAX OF INCOME, ESTATES AND GIFTS(2023) (ebook-Westlaw).

目次

序章 はじめに	1
第1章 所得税法における固定資産税の取扱いと未経過固定資産税相当額	2
1-1 固定資産税の性格と納税義務者	2
1-2 所得税法における固定資産税の取扱い	5
1-3 固定資産税の清算慣行	6
1-4 所得税法における未経過固定資産税相当額の課題	7
1-5 小括	8
第2章 買主側における議論と学説	8
2-1 裁判所の判断と規定の整理	8
2-2 未経過固定資産税相当額の固定資産税としての必要経費算入	11
2-3 資産の取得価額の解釈と未経過固定資産税相当額の位置付け	12
2-4 資産の取得価額への算入に関する学説	16
2-5 費用収益対応の原則からの考え方	17
2-6 小括	20
第3章 売主側における議論と学説	20
3-1 具体的な争い	20
3-2 課税所得該当性の議論	22
3-3 所得分類の議論	25
3-4 小括	28
第4章 米国における未経過分の不動産税相当額	28
4-1 米国の不動産税	28
4-2 1954年法改正前における未経過分の不動産税相当額の取扱い	31
4-3 1954年法改正の背景及び改正後における未経過分の不動産税相当額の取扱い	33
4-4 小括	37
第5章 所得税法における解釈の方向性	37
5-1 わが国と米国における議論の比較	38
5-2 売主が受け取った未経過固定資産税相当額	39
5-3 買主が支払った未経過固定資産税相当額	44
終章 おわりに	53
参考文献	54

序章 はじめに

固定資産税は、市町村税収全体のうち約4割を占めるものであり、その安定性からも市町村にとって重要な基幹税となっている。同税は、当該年度の賦課期日(1月1日)において、固定資産の所有者として登記簿又は固定資産課税台帳に登記又は登録されている者を納税義務者として課される地方税であり、シャウプ勧告を契機に米国の財産税を念頭において創設されたものである。

固定資産の売買が頻繁に行われるわが国では、地方税法のみならず、所得税法をはじめとした他の税法においても、固定資産税の課税関係に関する議論がある。その議論の一つに、不動産売買の際ににおける固定資産税の清算金に関するものがある。

不動産実務では、年度の途中で固定資産の売買が行われた場合、売買当事者間の合意により、その売買日等を基準として両者の所有期間に応じて固定資産税の金額を按分し、買主が自己の所有期間に対応する金額を売主との間で清算するという取引慣行がある。本稿では、この清算金のことを未経過固定資産税相当額ということとする。固定資産税は所得税法上、租税公課として取り扱われるが、未経過固定資産税相当額についてはその所得税法上の取扱いをめぐり争いがある。

一方、米国では、不動産の買主と売主との間における財産税の清算金の取扱いを定める規定がある。その取扱い及び創設をめぐっては、わが国と同様に議論がなされていた。そのため、その議論や規定の変遷は、わが国の議論の参考となりうる。

そこで、本稿では、米国での議論を参考にしながら、買主の支払った未経過固定資産税相当額の議論に焦点を当て、その所得税法上の解釈の方向性を示すことを目的とする。

第1章では、固定資産税の概要、その清算慣行及び未経過固定資産税相当額の所得税法上の課題をみる。第2章では、買主が支払った未経過固定資産税相当額に関する議論をみる。第3章では、売主側での取扱いに関する議論をみる。次に、第4章では、米国における財産税の清算金の取扱いの変遷及び議論をみる。そして、第5章では、わが国と米国の議論の比較及び売主側の検討をした上で、買主側における取扱いを検討する。

第1章 所得税法における固定資産税の取扱いと未経過固定資産税相当額

1-1 固定資産税の性格と納税義務者

1-1-1 固定資産税の性格

わが国の固定資産税は、固定資産(土地、家屋及び償却資産)を課税物件(課税客体)として課される地方税であって、市町村の主要な財源となっている¹²。同税はシャウプ勧告に基づく昭和25年的地方税制の全面的改正により導入されたものであり³、その基本的な仕組みは米国の財産税(“Property Tax”)の考え方を念頭に置いて創設されている⁴。

固定資産税は、一般に、固定資産の保有と市町村が提供するサービスとの間に存する受益関係に着目して、応益負担原則に基づき、資産価値に応じて所有者に対して課される財産税であると解されている⁵。本項では、この応益負担原則及び財産税の考え方をみる。

まず、ある税が公平な税であるか否かを判断する二つの基準として、応能負担原則及び応益負担原則がある⁶。応能負担原則は、租税負担配分の基準を納税者の担税力に求める考え方をいい、累進税率により税額が決定されている⁷。一方、応益負担原則とは、「租税は、個人が、国家活動あるいは地方団体の活動から受ける利益の程度に応じて、税を負担すべきで

¹ 金子宏『租税法〔第24版〕』769頁(弘文堂, 2021)。

² 令和3年度における市町村税収全体に占める固定資産税収の割合は、約4割を占めている(市町村税全体の総額は22兆5,221億円であり、そのうち固定資産税の金額は9兆2,345億円)。総務省「固定資産税」(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/150790_15.html, 2024年1月31日最終閲覧)の図1「市町村税収全体に占める固定資産税収の割合(令和3年度決算額)」参照。総務省「市町村税収全体に占める固定資産税収の割合(令和3年度決算額)」(https://www.soumu.go.jp/main_content/000763361.pdf, 2024年1月31日最終閲覧)、総務省「国税・地方税の税収内訳(令和3年度決算額)」(https://www.soumu.go.jp/main_content/000861321.pdf, 2024年1月31日最終閲覧)も参照。

³ 金子・前掲注1)769頁、金子宏「固定資産税制度の改革—その一『固定資産税の性質と土地評価のあり方』—」西谷剛ほか編『政策実現と行政法』343頁, 346頁(有斐閣, 1998)。

⁴ 金子宏「固定資産税の性質と問題点—租税法教養講座—」税研50号3頁, 4-5頁(1993)、富永浩吉「アメリカ合衆国における財産税について—その基本的な仕組みと運用方法の概要—」地方税55卷11号77頁, 78頁(2004)、内藤尚志「地方税法における資産課税のあり方に関する調査研究委員会報告書について」地方税48卷4号87頁, 89-90頁(1997)。また、シャウプ勧告時の地方自治庁財政部財政課長であった奥野氏により、シャウプ勧告における固定資産税に関する勧告は、米国の財産税が念頭に置かれていたことが述べられている(荻野保ほか「シャウプ勧告と地方税」地方税36卷9号12頁, 26-27頁〔奥野誠亮発言〕(1985))。シャウプ勧告では、「本税は、……資本価格を課税標準としてこれを課す」(シャウプ使節團編・平田敬一郎=都留重人解説『シャウプ勧告全文: 税制の改革』210頁(日本経済新聞社, 1949))こととして、市町村税としての不動産税の導入が勧告された。それは、課税客体を土地、家屋及び償却資産一般として、課税標準をこれらの資産の価格と、資産所有者を納税義務者として税負担を求めるなどを勧告するものであった(石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究〔租税法研究第3卷〕』316頁(信山社, 2008))。

⁵ 総務省「固定資産税の概要」(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/149767_08.html, 2024年1月31日最終閲覧)。また、固定資産税が応益負担原則になじむ性格を有しているとするものとして、木下和夫監修・地方財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』23頁(ぎょうせい, 1987)がある。

⁶ 占部裕典監修・全国婦人税理士連盟編『固定資産税の現状と課題』13頁(信山社, 1999)。

⁷ 占部監修・全国婦人税理士連盟編・前掲注6)13頁、内藤・前掲注4)92頁。

あるという考え方」⁸をいう。固定資産税と応益負担原則の具体的な関係は、同税が財産税としての性格を有するか否かの議論の中で、次のように説明されている。例えば、市町村は、住宅や工場ができれば、市町村道や上下水道の整備、またゴミ処理施設や学校などの教育施設の充実が必要となるとともに、火災等の災害や公害の防止対策を講じることが求められる⁹。このように、固定資産の存在それ自体が市町村の行政サービスを必要とするものであり、これを享受することにより、固定資産はその効用や収益力を継続的に発揮していると考えられている¹⁰。一方、見方を変えれば、市町村道や上下水道などが整備されることにより、固定資産の評価が増加するという意味でも、固定資産と市町村の行政サービスとの間には、受益関係が認められると考えられている¹¹。

また、固定資産税の性格については、財産税であるとする説と収益税¹²であるとする説の対立がみられていた¹³。これに対して、最高裁は、固定資産税を「土地、家屋および償却資産の資産価値に着目して課せられる物税」(最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁)、あるいは「家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税」(最判昭和59年12月7日民集38巻12号1287頁)としており、同税は一般に財産税としての性質を有すると解されている¹⁴。

次に、地方税法における固定資産税の納税義務者の考え方をみる。

1-1-2 固定資産税の納税義務者と台帳課税主義

固定資産税は、毎年1月1日を賦課期日として(地方税法359条1項)、市町村区域内の固定資産の所有者を納税義務者として課される(地方税法343条1項)。固定資産の所有者は、土地又は家屋にあっては、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳にその所有者として登記又は登録がされている者をいい(地方税法343条2項)、償却資産にあっては償却資産課税台帳に所有者として登録がされている者をいう(地方税法343条3項)。

固定資産税においては、その課税客体、課税標準及び納税義務者等の課税要件が、賦課期日現在の状況を基準に、一定の手続きを経て固定資産課税台帳¹⁵に登録され、その固定資産課税台帳に登録されたところに従って課税を行うこととされており、これを台帳課税主義

8 占部監修・全国婦人税理士連盟編・前掲注6)13頁。

9 松尾徹人ほか『自治行政講座11 地方税II』7頁(第一法規、1986)。

10 松尾ほか・前掲注9)7-8頁。

11 松尾ほか・前掲注9)8頁。

12 ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される税をいう(金子・前掲注1)14頁)。

13 金子・前掲注4)4-7頁、阪本勝「判解」民事篇平成15年度361頁、370-371頁(2006)。

14 石島・前掲注4)40頁、金子・前掲注1)769頁、阪本・前掲注13)371頁、佐藤英明「もうひとつこの『固定資産税の性格』論」資産評価情報208号2頁、4頁(2015)。固定資産税実務研究会編『問答式 固定資産税の法律実務』54頁(新日本法規、1993)も同旨。また、同旨の最高裁判決として、最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁等がある。

15 固定資産課税台帳とは、土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を総称するものである(地方税法341条1項9号)。

という¹⁶。この台帳課税主義の考え方によると、固定資産税の納税義務者は、当該年度に係る賦課期日において、登記簿又は固定資産課税台帳に当該固定資産の所有者として登記又は登録がされている者となる¹⁷。換言すると、固定資産の所有者であっても、登記簿又は固定資産課税台帳に所有者として登記又は登録がされない限り、固定資産税を課されることはないということになる¹⁸。このような固定資産税の納税義務者及び台帳課税主義の考え方について、最高裁昭和30年3月23日判決¹⁹は、「土地の固定資産税は土地の所有者に課せられるけれども、土地所有者とはその年度の初日の属する年の一月一日現在において、土地台帳若しくは土地補充課税台帳に所有者として登録されている者をいい(地方税法三四三条、三五九条)従ってその年の一月一日に所有者として登録されていれば、それだけで固定資産税の納税義務者として法律上確定される」²⁰としており、最高裁も固定資産税の課税において台帳課税主義を前提としていると考えられる。

ところで、地方税法が台帳課税主義を採用しているのは、①固定資産の数が多いことから、固定資産税の課税実務を円滑・迅速に行うため、確定処分に先立って、すべての固定資産の状況及びそれに関する固定資産税の課税要件を客観的に明確にし、それを関係者の閲覧(地方税法382条の2)²¹に供した上でできるだけ早めに確定させる必要があること、また②納税者に、固定資産課税台帳の閲覧・縦覧を通じて、その所有する固定資産の評価が適正に行われているかどうか、そして、それが他の納税者の場合と比較して公平に行われているかどうかを確認する機会を与える必要があると考えられているためであるとされている²²²³²⁴。このように、地方税法が台帳課税主義を採用しているのは、専ら課税技術上の便宜に

¹⁶ 石島・前掲注4)321-322頁、碓井光明『固定資産税評価精義』2-3頁(信山社、2023)、占部監修・全国婦人税理士連盟編・前掲注6)25-26頁、金子・前掲注1)771頁。

¹⁷ 占部監修・全国婦人税理士連盟編・前掲注6)25頁。

¹⁸ 碓井・前掲注16)2-3頁、金子・前掲注1)771頁。

¹⁹ 最判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。第一審判決は大阪地判昭和27年11月14日行集3巻11号2249頁、控訴審判決は大阪高判昭和28年4月20日行集4巻4号896頁。

²⁰ 本最高裁判決は、土地に係る固定資産税の納税義務者に関するものではあるが、その射程は、土地のみならず、同じく固定資産である家屋及び償却資産に係る固定資産税の納税義務者に関する考え方にも及ぶと考えられる。

²¹ 固定資産課税台帳の閲覧制度は、納税者が、自己の所有する固定資産の価格が適正であるか等、自己の固定資産に関する内容を確認すること、また他の固定資産のそれと比較することができるよう設けられた制度である(水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』1185頁(中央経済社、2023))。

²² 金子・前掲注1)771頁。

²³ また、固定資産税の賦課期日が、1月1日とされているのは、①同日が年の初日であって、一般に固定資産の移動が少なく、課税要件を固定するのに便利であり、また②年度当初(4月1日)に課税を実施するために、賦課期日以後に固定資産の調査、価格の決定及び固定資産課税台帳の縦覧等の諸手続を経由して課税要件を確定させるには、相当の期間を必要とするためであると考えられている(石島・前掲注4)355頁)。

²⁴ なお、地方税法343条2項は、固定資産の所有者として登記又は登録がされている個人が賦課期日前に死亡している場合にあっては、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者を、当該固定資産の所有者として固定資産税を課することを定めている。このことから、地方税法は、台帳課税主義のみならず、固定資産の現況に照らした課税を行うという性格も有し

基づくものであると考えられている²⁵。

次に、所得税法における固定資産税の取扱いをみるとする。

1-2 所得税法における固定資産税の取扱い

所得税法では、固定資産税のうち、事業所得や不動産所得等を生ずべき業務²⁶の用に供される資産(以下、「業務用資産」という)に係るものと、業務の用に供されない資産(以下、「非業務用資産」という)に係るものとでその取扱いが異なる。

そこで、それぞれの資産に係る固定資産税の取扱いをみるとする。

1-2-1 業務用資産に係る固定資産税

業務用資産に係る固定資産税の取扱いには、必要経費について定める所得税法37条の規定が関係している。

所得税法は、その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費の控除を認めており、その金額は、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額、及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額をいうと定めている(所得税法37条1項)。

また、所得税法37条1項の別段の定めとして、同法45条の租税公課²⁷等の必要経費不算入の規定があり²⁸、そこには所得税や住民税等の租税公課が挙げられている。そして、それら以外の租税公課は、所得税法37条1項に掲げられる所得を生ずべき業務と関連がある限り、原則として必要経費に算入されるべきであろうと考えられている²⁹。なお、租税公課は、所得税法37条1項の規定のうち、後段の「その年における販売費、一般管理費その他

ていると考えることができる。しかし、このような性格は、固定資産の所有者が存在しない、すなわち固定資産税の課税客体が存在しないことにより、同税の課税に不合理が生ずることを防ぐために行われているものであると考えられる。そのため、このような課税の性格は、課税客体となる者がいない場合において、やむをえず課税客体を決定すべく設けられた例外的なものであると考えられる。

²⁵ 占部監修・全国婦人税理士連盟編・前掲注6)26頁、田中治「固定資産税における台帳課税主義」シートイエル300号75頁、75頁(1987)。

²⁶ 「事業」と「業務」という文言について、本稿(後述)の議論に関係する所得税法37条1項や同法38条2項1号は、「事業」からしか生じない事業所得(所得税法35条1項)を包含する規定であることから、これらの規定における「業務」は、「事業」を含む意味で用いられていると解されている(佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』244頁(弘文堂、2023))。このことを踏まえ、本稿にいう「業務」は、「事業」を含む意味合いを有するものとして用いる。

²⁷ 租税公課は、公租公課とも表現され(田中治「不動産の取得に係る租税公課の必要経費該当性」税務事例研究172号21頁、23頁(2019))、国又は地方公共団体がその公の目的のために課する金銭負担を総称するものをいう(法令用語研究会編『有斐閣 法律用語辞典〔第5版〕』363頁(有斐閣、2020))。

²⁸ 水野・前掲注21)344頁。

²⁹ 田中・前掲注27)24-25頁参照。

これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するものである³⁰。

そして、課税実務では、業務用資産に係る固定資産税は、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こととされている(所得税基本通達37-5)。すなわち、事業所得や不動産所得等を得ている納税者が、その業務用資産に係る当該年度分の固定資産税を納付した場合には、当該納付した固定資産税額を、当該者の当該年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入することとなる。

1-2-2 非業務用資産に係る固定資産税

所得税法45条1項1号は、不動産所得等に係る必要経費に算入されない費用として、家族生活のための支出³¹、すなわち「家事上の経費」(以下、「家事費」という)を掲げている。居住用の建物をはじめ、家事上の資産に係る固定資産税を支払った場合には、それは、家事費として扱われることとなる³²。非業務用資産に係る固定資産税は、所得税法上、必要経費に算入されない。

これまで、固定資産税の性格及び所得税法上の取扱いをみた。次節では、不動産実務における固定資産税の清算慣行をみるとする。

1-3 固定資産税の清算慣行

1-3-1 清算の慣行の概要

台帳課税主義を採用する地方税法では、当該年度の賦課期日における所有者が当該年度の固定資産税の納税義務者となることから、同日時点での所有者(売主)が当該年度の固定資産税を納付することとなる³³。

一方、不動産実務では、年度の途中で土地や建物などの固定資産の売買³⁴が行われる際に、その買主及び売主の合意により、当該固定資産に係る当該年度分の固定資産税に係る未経過分を日割り計算等により按分し、当該買主が売主との間で清算する取引慣行が広く行われている³⁵。そして、買主が自己の所有期間に対応する固定資産税の金額として売主との間で清算したものを、一般に、未経過固定資産税相当額という³⁶³⁷。

³⁰ 田中・前掲注27)24頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』339頁(弘文堂、2021)。

³¹ 水野・前掲注21)339頁。

³² 伊川正樹「未経過固定資産税等相当額をめぐる課税問題」同ほか編『立憲国家の制度と展開—綱中政機先生喜寿記念』349頁、366頁(尚学社、2021)。

³³ 伊川・前掲注32)349頁。

³⁴ わが国の2022年における不動産取引の件数は、およそ453,400件である(国土交通省「不動産価格指数 不動産取引件数・面積」(https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_tk5_000085.html、2024年1月31日最終閲覧)に記載されている取引件数より筆者算出)。

³⁵ 伊川・前掲注32)349頁。また、安部和彦『最新判例でつかむ固定資産税の実務』59-60頁(清文社、2017)も参照。

³⁶ 伊川・前掲注32)349頁。

³⁷ 不動産実務においては、固定資産税と合わせて、未経過分の都市計画税についても清算がなされることがある。この場合には、固定資産税及び都市計画税の未経過分を総称するものとし

1-3-2 清算の方式

固定資産の売買当事者間による未経過固定資産税相当額の清算方式には、いくつかの形式が挙げられるが、その具体的処理、固定資産の売買代金の設定は、一律に定まってはおらず自由である³⁸。

例として、①売主が納税済みの固定資産税を加味し固定資産の売買代金を設定する方式、②固定資産の売買代金に未経過固定資産税相当額を別途加算する方式、③固定資産の売買代金とは切り離して清算する方法などが挙げられる³⁹。

不動産業界などの実務においては、③の方式により未経過固定資産税相当額を清算することが慣行となっており⁴⁰⁴¹、その清算条項は、売買契約書の中に組み込まれることもあるが、売買契約書とは別の書面(別個の契約)として作成されることもある⁴²。

1-4 所得税法における未経過固定資産税相当額の課題

これまで、所得税法における固定資産税の取扱い及び未経過固定資産税相当額の清算慣行についてみた。未経過固定資産税相当額は、固定資産の売買当事者間により清算されるものであるため、買主及び売主それぞれにおいて、所得税法上どのように取り扱われるべきであるかが問題となる。しかし、所得税法には、未経過固定資産税相当額をどのように取り扱うべきであるかを個別具体的に定める規定はない。そして、買主側においては、当該相当額は買主が取得した資産の取得価額に算入されるべきものであるのか、その年の必要経費に算入されるべきものであるのかが争われている⁴³。

また、未経過固定資産税相当額の所得税法上の取扱いの解釈をめぐっては、それを受け取

て、「未経過固定資産税『等』相当額」と記述されることもある(伊川・前掲注32)368頁注2)。本稿では、そのうちの固定資産税に焦点を当てるものとする。なお、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に、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る目的税であり、原則として都市計画法による市街化区域内に所在する土地、家屋の所有者として、毎年1月1日(賦課期日)現在において、固定資産課税台帳に登録されている者に課税される。(地方税法702条乃至702条の8)。都市計画税は、土地、家屋の固定資産税と合わせて課税されるものであり、その納税義務者、課税標準及び納期等は、固定資産税の場合と同様である(安部・前掲注35)59-60頁(清文社, 2017)、金子・前掲注1)800頁)。

³⁸ 遠藤みち「土地の譲渡に際して收受した未経過固定資産税相当額コストか／売上高か」守之会論文集23号61頁, 70頁(2019)。

³⁹ 遠藤・前掲注38)70頁。

⁴⁰ 遠藤・前掲注38)70頁。

⁴¹ 不動産実務において、少なくとも売買当事者は、未経過固定資産税相当額を売買代金の一部としては全く認識していないことが実態であるとされている(岩下忠吾「譲渡所得の収入金額と固定資産税相当額」税務事例研究105号51頁, 66頁(2008))。

⁴² 田部井敏雄「固定資産税の清算金をめぐる税務上の諸問題(上)」税理56巻9号129頁, 130頁(2013)。

⁴³ 東京地判平成25年10月22日税資263号順号12316。東京高判平成26年4月9日税資264号順号12447。また、学説における議論として、伊川・前掲注32)349頁以下等がある。

った固定資産の売主側においても論じられている。そこで、本稿では、米国での議論並びに売主側における議論及び取扱いを参考にしながら、買主が支払った未経過固定資産税相当額の所得税法上の解釈の方向性を検討する。また、本稿では、上記 1-3-2 でみた清算方式のうち、不動産実務において慣行となっている③の方式によるもの、すなわち固定資産の売買代金とは切り離して清算された未経過固定資産税相当額の議論を焦点を当てる。

1-5 小括

本章では、固定資産税の概要、その清算慣行及び未経過固定資産税相当額の所得税法上の課題をみた。固定資産税は、一般に、応益負担原則に基づき課される税であり、固定資産の資産価値に着目し、その所有の事実に担税力を認めて課される財産税であると解されている。固定資産税の納税義務者は、当該年度の賦課期日(1月1日)において、固定資産の所有者として登記簿又は固定資産課税台帳に登記又は登録されている者をいう。所得税法では、固定資産税のうち、業務用資産に係るものは当該業務から生じる所得の計算上、必要経費に算入され、非業務用資産に係るものについては家事費となる。

未経過固定資産税相当額の清算方式にはいくつかの例が挙げられるが、不動産実務では固定資産の売買代金それ自体とは切り離して清算されることが慣行として多く行われている。本稿は、このような方式のもとで清算されたものに焦点を当てる。買主の支払った未経過固定資産税相当額は、資産の取得価額又はその年の必要経費のいずれに算入されるべきものであるかが争われている。本稿では、米国での議論並びに売主側での議論及び取扱いを参考にしながら、買主側における所得税法上の取扱いを検討することとする。

第2章 買主側における議論と学説

2-1 裁判所の判断と規定の整理

2-1-1 資産の取得価額又は必要経費のいずれに算入されるべきかが争われた事例

本項では、買主が支払った未経過固定資産税相当額の取扱いについて争われた事例として、東京地裁平成25年10月22日判決及びその控訴審判決である東京高裁平成26年4月9日判決をみる⁴⁴。

本件の事実概要は次のとおりである。共同住宅等の賃貸業を営むXは、当該貸付けの業務の用に供する目的で土地及び建物を購入し、その際に本件売主に対して、当該売買契約において定められた当該土地及び建物に係る未経過固定資産税相当額の清算を行った。また、本件各未経過固定資産税相当額の支払に関する条項は、土地、建物の売買代金の契約書と同一の契約書内において、売買代金の条項とは別個の条項として設けられていた。本件では、Xが支払った当該各未経過固定資産税相当額を、Xの当該年度の不動産所得の金額の計算

⁴⁴ 東京地判平成25年10月22日税資263号順号12316、東京高判平成26年4月9日税資264号順号12447、最判平成27年8月26日税資265号順号12713(上告不受理)。また、本事例の前審は、国税不服審判所裁決平成24年3月28日裁決事例集未登載(TAINS, F0-1-839)である。

上、必要経費(所得税法 37 条 1 項)に算入することができるか否かが争われた。

まず、本件地裁は、固定資産税が固定資産の所有の事実に担税力を認めて課される財産税であり、その納税義務者は、当該年度の賦課期日における固定資産の所有者であることを確認した上で、仮に、当該年度の賦課期日後に所有者の異動が生じたとしても、新たに所有者となった者が当該賦課期日を基準として課される固定資産税の納税義務を負担することはないとした。そのため、X が本件土地及び建物に係る当該年度の固定資産税の納税義務者となることはなく、X による未経過固定資産税相当額の支払は、X の納税義務に基づくものではないとした。そして、当該相当額は、実質的には本件土地及び建物の購入の代価の一部を構成するものであると判断した。

したがって、本件未経過固定資産税相当額は、所得税法施行令 126 条 1 項 1 号イの購入の代価に該当することとなり、これを建物の取得価額に算入し、当該取得価額に係る減価償却費の額のみを各年分の不動産所得の必要経費に算入すべきこととなるとした。また、土地に係る未経過固定資産税相当額も、建物と同様の解釈により、不動産所得の計算上必要経費に算入することはできないと判断した。そして、本件高裁も、上記地裁の判断を引用し、同旨の判断を行っている。

2-1-2 買主側の取扱いの議論に係る所得税法の規定の整理

買主が支払った未経過固定資産税相当額は、所得税法上、資産の取得価額にすべきものであるのか、同法 37 条 1 項にいう不動産所得や事業所得等に係る必要経費にすべきものであるのかが争われている。そして、上記の東京高裁平成 26 年 4 月 9 日判決は、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、所得税法施行令 126 条 1 項 1 号イにいう資産の取得価額に算入すべきものであるとしている。

資産の取得費(所得税法 38 条)を構成する費用の一つに、「資産の取得に要した費用」があり⁴⁵、これは資産の取得価額とも呼ばれる⁴⁶。所得税法 38 条は、第 1 項において取得費の額、第 2 項において減価償却資産の取得費の額について定めており⁴⁷、所得税法は、非減価償却資産及び減価償却資産の取得費の額の算定方法を区別している。そのため、第一に、所得税法における非減価償却資産及び減価償却資産の区別について整理する。そして、第二に、非減価償却資産及び減価償却資産の取得費及び取得価額に関する規定をみる。

(1) 非減価償却資産と減価償却資産の区別

所得税法における固定資産及び減価償却資産の定義に関する規定(所得税法 2 条 1 項 18 項)。

⁴⁵ 資産の取得費には、資産の取得価額のほかに設備費及び改良費が含まれる(所得税法 38 条 1 項)。

⁴⁶ 佐藤・前掲注 26)111 頁。

⁴⁷ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』3367 頁(第一法規、1983) [最終加除: 2023]。

号、19号)⁴⁸によると、固定資産のうち、不動産所得若しくは雑所得の基団となり、又は不動産所得、事業所得等を生ずべき業務の用に供される建物等で償却をすべきものとして政令で定めるものは、減価償却資産となる⁴⁹⁵⁰。固定資産のうち土地については、所得税法上、非減価償却資産となる⁵¹。

これを踏まえた上で、非減価償却資産及び減価償却資産の取得費及び取得価額に関する規定をみるとこととする。

(2) 非減価償却資産の取得費及び取得価額の規定

非減価償却資産の取得費は、その譲渡の際に譲渡収入の金額から控除される(所得税法33条3項、38条1項)。また、非減価償却資産の取得費の金額は、資産の取得価額、設備費及び改良費の合計額をいうとされている(所得税法38条1項)。そして、その取得価額には、①資産の客観的価格を構成する金額のほか、②資産を取得するための付随費用の金額が含まれていることが、最高裁平成4年7月14日判決⁵²において明らかにされている⁵³。なお、当該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乃至家事費はこれに含まれないとされている(最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁)。

(3) 減価償却資産の取得費及び取得価額の規定

減価償却資産の取得費の金額は、上記(2)で述べた所得税法38条1項に規定される資産の取得価額、設備費及び改良費の合計額に相当する金額から、当該資産の取得の日からその譲渡の日までの間における減価の額を控除した残額をいう(所得税法38条2項)⁵⁴。

そして、当該減価の額の具体的な計算方法等は、所得税法49条1項の規定によるものとされており(所得税法38条2項1号(同法37条1項も参照))、その基礎となる減価償却資産の取得価額については、所得税法施行令126条において定められている。同法施行令126条1項1号イは、購入により取得した減価償却資産の取得価額について、「当該資産の購入の

⁴⁸ 所得税法2条1項18号は、固定資産について、土地と減価償却資産とを区別している。これは、土地については、時間の経過により減価する性質のものではないと解され、非減価償却資産として取り扱われているためであると考えられている(樋田明ほか編『所得税基本通達逐条解説〔令和3年版〕』593頁(大蔵財務協会、2021))。

⁴⁹ 武田監修・前掲注47)140-141頁及び143頁参照。減価償却資産の範囲を定める所得税法施行令6条も参照。

⁵⁰ なお、業務の用に供されていない家屋等にあっては、減価償却資産の範囲からは除かれる(金子宏編著『税法用語事典〔七訂版〕』185頁(税務経理協会、2006)参照)。

⁵¹ 課税実務では、鉱業用土地や土石採取用土地については、減価償却資産のうち有形のそれに準ずるものとして取り扱われる(所得税基本通達49-21、49-22)。武田監修・前掲注47)3769頁も参照。

⁵² 最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁。本事例は、個人の居住用不動産を取得するために借り入れた借入金の利子が、譲渡所得の金額の計算上、取得費に含まれるのか否かが争われた事例である。水野・前掲注21)257-258頁も参照。

⁵³ 佐藤・前掲注26)111頁。

⁵⁴ 当該残高は調整取得費ともいわれる(金子・前掲注1)283頁)。

代価(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がある場合には、その費用の額を加算した金額)」と規定している。

このことから、減価償却資産の取得価額にあっても、非減価償却資産の取得価額と同様に、①資産の客観的価格を構成する金額のみならず、②当該資産の購入のために要した付随費用から構成されていると解されている⁵⁵。この取扱いは、企業会計原則が、固定資産の取得価額について、資産の客観的価格を構成する金額に付随費用を加算した額である旨を定めていることが前提にあると解されている⁵⁶⁵⁷。

2-2 未経過固定資産税相当額の固定資産税としての必要経費算入

上記東京高裁平成26年4月9日判決は、買主の支払った未経過固定資産税相当額をその年の必要経費に算入すべきではないということの根拠として、当該相当額が買主の納税義務に基づき支払われたものではないということを掲げている。一方で、上記1-2でみたように、業務用資産に係る固定資産税は、当該業務に係る所得の計算上、必要経費に算入される。このことから、未経過固定資産税相当額を買主の支払った固定資産税そのものとみることができると解する場合には、当該相当額を所得税法37条1項の必要経費に算入することができることとなると考えられる。

そこで、本節では、固定資産の売買が行われた際ににおける当該固定資産の買主の位置付けを明らかにした上で、未経過固定資産税相当額の固定資産税そのものとしての必要経費算入の適否についてみる。

上記1-1-2で述べた最高裁昭和30年3月23日判決は、固定資産税の納税義務者について、「その年の一月一日に所有者として登録されていれば、それだけで固定資産税の納税義務者として法律上確定されるから、四月一日に始まるその年度における納期において……所有権を有する者であると否とにかかわらず、同年度内は納税義務者にかわりがないことにな」(下線、筆者)ると判示している。本最高裁判決及び地方税法における固定資産税の納税義務者の規定によると、年度の途中に固定資産が売買された場合における当該固定資産の買主の位置付けについては、次のように解することができる。

まず、固定資産税の納税義務者は、上記1-1-2でみた通り、当該年度の1月1日、すなわち賦課期日において当該固定資産の所有者として、登記簿又は固定資産課税台帳に登記又は登録がされている者をいう。そして、最高裁昭和30年3月23日判決によると、当該年度の賦課期日において、当該固定資産の所有者として登録されていれば、それだけで当該年度の固定資産税の納税義務者として法律上確定されるのであって、賦課期日後に当該固定

⁵⁵ 武田監修・前掲注47)3823頁、寺澤典洋「未経過固定資産税等相当額の精算と譲渡所得課税をめぐる問題について(上)―近時の裁判例等を素材とした課税実務に批判的な立場からの再考一」税務研究24号27頁、33頁(2018)。

⁵⁶ 「有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。」(企業会計原則第三、五、D)。

⁵⁷ 伊川・前掲注32)359頁。

資産の所有者として登記又は登録がされているか否かに関わらず、当該年度内は係る納稅義務者となる。

のことから、年度の途中で固定資産の売買が行われた際における、当該固定資産に係る当該年度分の固定資産税の納稅義務者は、その売主であることとなる。そして、その買主は、当該年度の固定資産税の納稅義務者となることはないと解することができ、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、買主の納稅義務に基づいて支払われたものではなく、固定資産税そのものではないと解することができる⁵⁸⁵⁹。したがって、当該相当額を、固定資産税そのものとして所得稅法 37 条 1 項の必要経費へ算入することはできないこととなる。

このことを踏まえた上で、次節では、東京高裁平成 26 年 4 月 9 日判決が示した資産の取得価額への算入についてみることとする。

2-3 資産の取得価額の解釈と未経過固定資産税相当額の位置付け

上記 2-1-2 でみたように、未経過固定資産税相当額が、当該資産の客觀的価格を構成する金額又はその購入のために要した付隨費用のいずれかに該当すれば、資産の取得価額に算入されることとなる⁶⁰。

東京高裁平成 26 年 4 月 9 日判決は、減価償却資産(建物)及び非減価償却資産(土地)の両方に係る未経過固定資産税相当額について、その全額をその年の必要経費に算入することを否定し、資産の取得価額に算入すべきものと判断しているが、それらが各資産の取得価額のうち、客觀的価格を構成する金額又はその取得に要した付隨費用のいずれに該当するのかについては言及していない⁶¹。

そこで、本節では、買主が支払った未経過固定資産税相当額の資産の客觀的価格を構成する金額乃至その取得に要した付隨費用への算入を検討するにあたり、第一に、資産の取得価額に算入される費用の解釈をみる。そして、第二に、未経過固定資産税相当額の支出としての位置付けをみることとする。

2-3-1 資産の取得価額の解釈

上記 2-1-2 でみたように、所得稅法上、非減価償却資産と減価償却資産の取得費は、それを区別した上で規定されている。しかし、これら所得稅法 38 条 1 項及び 2 項の規定ぶりから、非減価償却資産及び減価償却資産の取得価額の概念は同一のものであると解され、

⁵⁸ 伊川正樹「固定資産税をめぐる紛争—固定資産税の性質に照らした検討—」税法学 583 号 285 頁、308 頁(2020)、片山直子「判批」新・判例解説 Watch17 号 257 頁、260 頁(2015)。

⁵⁹ このことに関連して、武田(1993)は、固定資産税の台帳課稅主義が、課稅上の便宜からの要請であることを踏まえて、「本来は、固定資産を譲渡した場合には、譲渡後の方の固定資産税は還付し、新たに取得者に対してその取得時以後の方に課稅すべきである」としている(武田昌輔「税法解釈の基本的姿勢—固定資産税相当額を負担した場合—」税研 52 卷 9 号 2 頁、2 頁(1993))。

⁶⁰ 伊川・前掲注 32)359 頁。

⁶¹ 伊川・前掲注 32)362 頁。また、寺澤・前掲注 55)33 頁も同旨。

所得税法施行令 126 条 1 項にいう資産の取得価額についても統一的に解されるべきであるということが、上記東京高裁平成 26 年 4 月 9 日判決において示されている。また、非業務用資産と業務用資産における取得価額は、税法上、一義的に客観的に決まっているものであり、両者の間にその解釈の相違はないと解されている⁶²。

このことを踏まえた上で、本項では、資産の取得価額の解釈を行う。

まず、資産の取得価額のうち、資産の客観的価格を構成する金額とは、当該資産の購入代価そのものをいうと解され、資産の売買価格それ自体がこれに該当すると解される⁶³。なお、本稿では、以下、①資産の購入代価(取得価額(売買代金と付随費用の合計))と、②所得税法施行令 126 条 1 項 1 号イや所得税法 38 条にいう客観的価格を構成する金額(売買代金のみ)を区別するため、後者を「狭義の購入代価」と示すこととする。

また、上記 2-1-2 でみたとおり、資産の取得価額には、狭義の購入代価のみならず、当該資産の取得に要した付随費用が含まれていることが、上記最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決により明らかにされている。そこで、所得税法における資産の取得価額に関する規定や上記最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決による、付随費用に含まれるような費用の例示をみるとする。

まず、所得税法施行令 126 条 1 項 1 号イは、「引取運賃」、「荷役費」、「運送保険料」、「購入手数料」及び「関税」を例示している。これら規定等の例示をみると、付随費用に含まれるのは、資産の取得に関連して支出する費用であって、目的物の占有の移転や、所有権の取得に必然的に生じる費用をいうと解することもできるだろう⁶⁴。

次に、最高裁による考え方をみると、最高裁平成 4 年 7 月 14 日判決は、付随費用に算入されるべき費用について、「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」としている⁶⁵。また、上記最高裁による例示のほかにも、最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決⁶⁶は、資産の取得価額には、客観的価格を構成する金額のほかに付随費用も含まれるという前提に立った上で、納税者が父からゴルフ会員権の贈与を受けた際ににおける名義書換手数料の額について、「会員権を取得するための付随費用に当たるもの」としている。

⁶² 北野弘久「借入金利子と資産の取得価額」同編『判例研究日本税法体系 3』21 頁, 32 頁(学陽書房, 1980)参照。同旨のものとして、北野弘久「判批」税経通信 34 卷 10 号 9 頁, 13 頁(1979)。また、この考え方を紹介するものとして、福岡右武「判解」民事篇平成 4 年度 266 頁, 280-281 頁(1995)。

⁶³ 伊川・前掲注 32)362 頁。

⁶⁴ このような考え方には、所得税法施行令 126 条 1 項 1 号イと同一の文言により規定されている法人税法施行令 54 条 1 項 1 号イの解釈の議論においても見受けられる(茂垣志乙里「判批」税務弘報 61 卷 9 号 147 頁, 153 頁(2013)、田部井敏雄「固定資産税の清算金をめぐる税務上の諸問題(下)」税理 56 卷 13 号 136 頁, 142 頁(2013))。

⁶⁵ 上記 2-1-2 でみたように、その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や家事費は、付随費用に含まれない(最判平成 4 年 7 月 14 日民集 46 卷 5 号 492 頁)。

⁶⁶ 最判平成 17 年 2 月 1 日集民 216 号 279 頁。X が、父から贈与されたゴルフ会員権を第三者に譲渡し、その譲渡所得の金額の計算において、贈与を受けた際にゴルフクラブ経営者に支払った名義書換手数料の額を所得税法 38 条 1 項にいう「資産の取得に要した金額」に算入することの適否等が争われた事例。

付随費用に算入される費用は、上記のように最高裁により具体的に例示されている一方で、その判断基準や範囲は、確立されているとはいえないと評価されている⁶⁷。

ここで、学説における資産の取得費に算入される費用に関するメルクマールをみると、金子(2012)は、資産の取得との間に実質的関連性があり、かつその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、それが資産の取得の前後のいずれに発生したものであるかを問わず、取得費に算入し、控除を認めるのが正当であると述べている⁶⁸。その上で、同教授は、例えば借入金利子について、それは借入金をもって資産の取得代金を賄った場合に生ずるもので、資産の取得との間に実質的関連性があり、資産の取得のために合理的に必要な支出であると認められるため、資産の取得費のうち、当該資産の取得に要した費用(取得価額)に含まれると解してよいとしている⁶⁹。すなわち、この考え方では、借入金利子は、資産の狭義の購入代価には該当しないものの、その取得に係る付随費用として資産の取得価額に算入されるものと解されていると考えられる。

また、上記で述べたように、最高裁平成17年2月1日判決は、ゴルフ会員権の名義書換手数料は付随費用に算入されたが、その趣旨は、当該手数料を支払って名義書換えを行わなければ、そのゴルフ会員権による権利を行使することができないことから、当該ゴルフ会員権の取得のために要した付随費用に当たるということによるものであると、学説上は解されている⁷⁰。

これらのことから、資産の取得価額のうち付随費用に算入されるのは、資産の取得との間に実質的な関連性を有し、当該資産を取得するためにそれを支払うことが必要である支出をいうと解することができる。

それでは、未経過固定資産税相当額は、このような付随費用に算入されるべきものであろうか。これを検討するにあたり、次項では、未経過固定資産税相当額の支出としての位置付けについてみるとこととする。

2-3-2 未経過固定資産税相当額の支出としての位置付け

まず、固定資産税は、上記1-1-1及び2-1-1でみたように資産の所有という事実に担税力を認めて課される財産税である。そのため、同税は、資産の所有期間と切り離して観念することはできないものであると解されている⁷¹。そして、このような性格を有する固定資産税

⁶⁷ 伊川正樹「譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」名城大学法学会編『譲渡所得課税に関する基礎的研究』203頁、203頁(成文堂、2023)、〔初出2014〕佐藤英明「『譲渡費用』と『取得費に算入される付随費用』の判断基準」税務事例研究127号21頁、38頁(2012)。

⁶⁸ 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』250頁、264頁(有斐閣、2012)〔初出1981〕。

⁶⁹ 金子・前掲注68)264-265頁。

⁷⁰ 品川芳宣「判批」TKC税研情報14巻4号133頁、141頁(2005)、水野・前掲注21)258頁。大淵博義「判批」TKC税研情報14巻5号1頁、11頁(2005)も参照。

⁷¹ 佐藤・前掲注14)6頁、佐藤英明「判批」TKC税研情報24巻4号77頁、85頁(2015)。

の納付は、「資産の『所有』に伴う支出」であると解されている⁷²⁷³。

次に、未経過固定資産税相当額は、固定資産税の納税義務者である固定資産の売主が当該年度の固定資産税を全額納付するものの、年度の途中において所有者が変更されることを契機に、当該売買当事者間の合意のもと、当該固定資産税の負担額をその所有期間に応じて按分しようと考えられることにより生じる清算金であると解されている⁷⁴。

このことを換言すると、①固定資産税は、固定資産の所有という事実に担税力を認めて課されるものであり、資産の「所有」に伴って課される税であると解されていることから、②未経過固定資産税相当額は、売買日を基準として売買当事者それぞれの所有期間に応じて、資産の「所有」に伴い課される固定資産税の負担を按分し、清算するものであると考えられているのである⁷⁵。

買主が支払った未経過固定資産税相当額は、買主がその所有権を取得した後の期間に対応する固定資産税の清算金であって、所有権が買主に移転した後の期間における固定資産の所有という事実に基づいて負担されるものであると考えられている⁷⁶。そして、買主は、固定資産の所有に着目した応益的な負担という考え方のもと、資産の「所有」に伴う費用である固定資産税を、自己の所有期間に応じて負担すべく未経過固定資産税相当額を支払っているのであるから、当該相当額においても、固定資産税としての性質は失われていないと解されている⁷⁷。そのため、未経過固定資産税の費用としての本質は、資産の「所有」に伴う支出という固定資産税の性格に求められるものと考えられている⁷⁸。

これらのことから、未経過固定資産税相当額は、地方税法に規定する固定資産税との間に費用概念としての本質的な差異は見出し難く⁷⁹、固定資産税に相当する費用の性質を有する金員であると解される⁸⁰。そのため、未経過固定資産税相当額も、固定資産税と同様、そ

⁷² 金子・前掲注 68)265 頁。

⁷³ 非業務用の固定資産に係る定めではあるが、所得税基本通達 38-9 は、当該固定資産の「取得」に伴い納付することとなる不動産取得税や登録免許税を、当該固定資産の取得価額を構成するものとして当該固定資産の取得費に算入することを示している。また、本通達に例示されている租税公課のほか、固定資産の「取得」に伴う租税公課である自動車取得税についても、同様である旨説明されている(樋田ほか編・前掲注 48)491 頁)。そして、本通達及びその説明に、固定資産税が示されていないことからも、同税は、「資産の『取得』に伴う支出」ではないと考えられていることが伺え、敷衍すると「資産の『所有』に伴う支出」であると考えられるのではないか。

⁷⁴ 伊川・前掲注 32)354 頁。

⁷⁵ 田部井・前掲注 64)142 頁、森照雄「判批」税理 60 卷 11 号 218 頁, 222 頁(2017)。

⁷⁶ 田部井・前掲注 64)138 頁。

⁷⁷ 田部井・前掲注 64)142 頁、上松公雄「法人税における租税公課の取扱い」税務事例研究 70 号 1 頁, 12 頁(2002)、武田昌輔「法人への遺産について遺留分の減殺請求があった場合 土地の売買に伴い支払った固定資産税等の月割負担額」税経通信 48 卷 14 号 268 頁, 271 頁(1993)。

⁷⁸ 田部井・前掲注 64)138 頁。

⁷⁹ 寺澤・前掲注 55)37 頁。

⁸⁰ 同旨のものとして、佐藤・前掲注 14)6 頁、武田昌輔「買主の固定資産税相当額の法人税法等の取扱い—アメリカ税法の取扱いを中心として—」税経通信 51 卷 12 号 17 頁, 21 頁(1996)、田部井・前掲注 64)142 頁がある。また、法人税法における議論であるが、所得税法における議論

の年における資産の保有期間と切り離して観念することはできない支出であって、当該売買日以後の期間における買主の資産の「所有」に伴って支出されるものであると解することができ、買主のその年の所有期間に密接に関連して清算・支出された金員であるといえる。

これら資産の取得価額の解釈及び未経過固定資産税相当額の支出としての位置付けを踏まえた上でも、学説では当該相当額の資産の取得価額への算入について議論が分かれている。そこで、次に、買主が支払った未経過固定資産税相当額の所得税法上の取扱いに関する学説をみるとこととする。

2-4 資産の取得価額への算入に関する学説

買主が支払った未経過固定資産税相当額の所得税法上の取扱いに関する学説には、上記2-3でみた資産の取得価額の解釈及び未経過固定資産税相当額の支出としての位置付けを踏まえた上でも、当該相当額が資産の取得価額に算入されるものであると主張するものと、そうではない旨を主張するものがある。なお、これらの学説は、未経過固定資産税相当額が、固定資産の売買代金とは切り離して清算されていることから、資産の取得価額のうち狭義の購入代価には該当しないという前提のもと、当該相当額が付随費用に算入されるか否かについて言及している⁸¹。

まず、上記2-3-2でみたように、未経過固定資産税相当額の費用としての性質が、固定資産税のそれと同様のものであることから、当該相当額は、買主が売買日以後にその資産を「所有」するということに基づき支払われる「資産の『所有』に伴う支出」であって、資産の「取得」との間に実質的な関連性を有するとは認められず、付随費用に算入されるべきものではないとする学説が存在している⁸²。

一方で、上記学説と同じく、未経過固定資産税相当額の費用の性質が、固定資産税のそれと同様のものであると解した上で、当該相当額が付随費用に該当するとする学説もある。

寺澤(2018)は、未経過固定資産税相当額も固定資産税と同様の費用概念を有すること、すなわち買主の所有期間に関連した費用概念を有することを主張した上で、当該相当額は、資産の売買の際に算出されるものであることから、資産の取得に関連した費用として付随費用に該当するものと位置付けざるを得ないのではないかとしている⁸³。

また、伊川(2021)は、東京高裁平成23年4月14日判決⁸⁴が、資産の取得価額が狭義の購

と同じく、未経過固定資産税相当額は固定資産税に相当する金員である旨を述べるものとして、上松・前掲注77)12-13頁、武田・前掲注77)271頁。

⁸¹ 伊川・前掲注32)362頁、寺澤・前掲注55)37頁、佐藤孝一「判批」税務事例研究47卷7号9頁、18頁以下(2015)等。

⁸² 田部井・前掲注64)142-143頁。

⁸³ 寺澤・前掲注55)41頁注22及び37頁。

⁸⁴ 東京高判平成23年4月14日税資261号順号11668。本件は、遺産分割調停及び審判事件を経て土地を取得した納税者Xが、当該遺産分割調停及び審判事件における代理人弁護士に対して支払った報酬額について、当該土地の譲渡所得の計算上、取得費に算入することができるか否かが争われた事例である。なお、本件高裁判決では、そもそも遺産分割が資産を取得する行

入代価と付随費用から構成されていることを前提にした上で、付随費用算入について、その支出が「社会的に承認されているもの」であるかどうかという基準を打ち立てていることを挙げている⁸⁵⁸⁶。この基準は、資産の取得のために必ずしも必要とみることはできなくても、そのようにすることが社会的に一般に承認されている場合には、それを資産の取得価額のうちの付随費用として認められうる、というものであると解されている⁸⁷。その上で、同教授は、未経過固定資産税相当額の支払が、固定資産の売買の停止条件となっている場合等、買主の固定資産の取得にとって客観的に必要とみることができる時には、当該相当額は付随費用に該当すると解することができうると主張している⁸⁸。

次に、佐藤(2015)は、未経過固定資産税相当額は、固定資産税としての性質を失ったものではなく、課税上、固定資産税と同様に取り扱われることが相当である一方で、それは当該固定資産を取得するために必要な支出であることから、資産の取得価額のうちの付随費用に算入されるものであるとしている⁸⁹⁹⁰。

このように、資産の取得価額の解釈及び未経過固定資産税相当額の支出としての位置付けを踏まえた上でも、当該相当額の付随費用への算入については、議論が分かれている。

また、学説では、特に業務用資産の取得に係る未経過固定資産税相当額について、費用収益対応の原則からの議論が見受けられる。そこで、次節ではそのような学説の考え方をみるとする。

2-5 費用収益対応の原則からの考え方

金子(2021)をはじめとして、不動産所得等を得ている買主が当該業務用資産の取得の際に支出した未経過固定資産税相当額について、固定資産税に相当する金員としてその全額を所得税法37条1項にいうその年の不動産所得等の必要経費に算入する余地があることを示

為に当たらないことから、当該費用は資産の取得価額を構成する付随費用には該当しないと判断されている。

⁸⁵ 伊川・前掲注32)363頁。

⁸⁶ 同教授は、最高裁平成4年7月14日判決などこれまでの裁判所の判断では、付随費用の判断基準が確立されていなかったものの、東京高裁平成23年4月14日判決が、その基準を新たに打ち立てたと評価している(伊川・前掲注67)203頁。

⁸⁷ 伊川・前掲注67)224頁。

⁸⁸ 伊川・前掲注32)363頁。田中治「未経過固定資産税等相当額の課税上の取扱いをめぐる紛争」共栄法律事務所編『法の理論と実務の交錯—共栄法律事務所創立20周年記念論文集』452頁、461頁(法律文化社、2018)も参照。

⁸⁹ 佐藤・前掲注81)21頁。

⁹⁰ また、法人税法上の議論であるが、堀(2017)は、法人税法における減価償却資産の取得価額に関する規定である同法施行令54条1項1号イが、狭義の購入代価と付随費用から構成されていることを踏まえた上で、買主(法人)が支払った未経過固定資産税相当額は、付隨費用に該当し資産の取得価額(本文献では「広義の購入代価」と記されている。)の一部として取り扱わることが妥当ではないか、という旨を主張している(堀招子「判批」税経通信72巻3号172頁、178頁(2017))。

す学説が見受けられる⁹¹。

仮に、事業所得や不動産所得等を得ている買主が支払った未経過固定資産税相当額が、資産の取得価額に算入されるのであれば、減価償却を通じて各年において減価償却費として、各種所得の金額の計算上、控除されるほか、その譲渡時に取得費として控除されることとなる⁹²。一方で、上記学説で主張されるように取り扱われるのあれば、未経過固定資産税相当額は、その全額がその年における必要経費として控除されることとなる⁹³。

未経過固定資産税相当額がいずれの取扱いを受けたとしても、その金額が買主の所得の計算上、控除されるという点では共通している⁹⁴。また、所得税法における必要経費及び取得費の控除は、いずれも投下資本の回収部分に相当する部分に対して課税を行わないようにするという考え方によるものであって⁹⁵、両者の控除の機能及び趣旨は同じものであるとされている⁹⁶⁹⁷。しかし、未経過固定資産税相当額がいずれの取扱いを受けるかにより、先述のとおり、その控除の時期及び金額が異なるのである。

買主が取得した業務用資産に係る未経過固定資産税相当額の全額を、その年における必要経費に算入すべきであると主張する学説においては、上記のことを踏まえ、費用収益対応の原則からの議論がなされている。

2-5-1 費用収益対応の原則とは

費用収益対応の原則とは、「継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない」⁹⁸という考え方をいう。すなわち、「ある支出は、それが収入を得るのに用いられた年の必要経

⁹¹ 金子・前掲注1)242-243頁。そのほか、田中・前掲注27)43-46頁、田部井・前掲注64)142-143頁。また、法人税法における議論であるが、所得税法における議論と同じく、未経過固定資産税相当額を固定資産税に準ずるものであり、これを支払った法人において損金に算入されるべきことを主張する学説もある。例えば、上松・前掲注77)13頁、武田・前掲注77)271頁、谷口勢津夫「未経過固定資産税等相当額精算金の課税上の取扱い」『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』716頁、728頁(清文社、2022)〔初出2015〕。

⁹² 田中・前掲注88)453頁参照。

⁹³ 田中・前掲注88)453頁。

⁹⁴ 伊川・前掲注32)371頁注55。

⁹⁵ 金子・前掲注1)320頁、水野・前掲注21)328頁。

⁹⁶ 金子・前掲注68)250頁、水野忠恒「譲渡所得の取得価額」日税研論集50号63頁、64頁(2002)、水野・前掲注21)257頁。

⁹⁷ 必要経費は、憲法14条1項の命ずるところである租税公平主義に基づく、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」の要請を受けて、控除されなければならないともされ、その控除は所得課税の本質的要素であって、租税正義を実現する意味を有するものであると同時に、その内容については、納税者各層の間における公平な負担を実現すべく構成されなければならない、ともされている(碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(1)—控除可能な経費と控除不能な支出との区別—」法学協会雑誌93卷4号505頁、506頁(1976)、奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学575号229頁、234-235頁(2016))。

⁹⁸ 金子・前掲注1)323頁。

費として控除される」⁹⁹というものである。

所得税法における必要経費の年度帰属を決定するためには、一般的に、この費用収益対応の原則が用いられる¹⁰⁰。また、必要経費について定める所得税法37条1項は、この費用収益対応の原則の考え方を表現した規定であるとされている¹⁰¹。

2-5-2 費用収益対応の原則の視点からの議論

学説では、費用収益対応の原則の考え方を未経過固定資産税相当額の議論に当てはめ、次のような考え方が示されている¹⁰²。

まず、年度の途中に固定資産の売買がなされた場合において、買主は、その売買日以後に当該資産を業務の用に供することにより収入を得たとき、すなわち当該資産を不動産所得等を生む業務に投下し、運用することにより収入を得たときには¹⁰³、これをその年における不動産所得や事業所得等の総収入金額に算入することとなる。そして、未経過固定資産税相当額は固定資産税とその費用概念が本質的に同様であると解されていることから、これを支払った買主は、固定資産税と同様に、当該相当額の金額をその年における不動産所得や事業所得等に対応する費用として、必要経費に算入すべきであると考えられているのである^{104 105}。

具体的には、買主が売買日を含む年度において当該固定資産から収益を得るのは、それを所有することとなった売買日以後の期間ということとなる。それにも関わらず、当該固定資産に係る当該年度分の固定資産税のうち、その年の所有期間に対応する金額の清算金である未経過固定資産税相当額を、その年において当該固定資産から生じた所得に対応する費用として取り扱わず、資産の取得価額に算入した上で減価償却によりいくつかの年にわたって控除することや譲渡時に取得費として控除することは、費用収益対応の原則からは望ましくないと考えることができうる。

⁹⁹ 佐藤・前掲注26)270頁。

¹⁰⁰ 佐藤・前掲注26)270頁。

¹⁰¹ 増井良啓『租税法入門〔第3版〕』145-146頁(有斐閣, 2023)。武田監修・前掲注47)3297頁も参照。

¹⁰² 費用収益対応の原則の視点からの議論は、未経過固定資産税相当額の法人税法上の取扱いに関する議論において言及されているものもある(茂垣・前掲注64)154頁等)。本稿で述べたとおり、所得税法においても費用収益対応の原則の考え方を採用されており、所得税法における必要経費の年度帰属の決定の際に同原則の考え方用いられ、また必要経費について定める所得税法37条が費用収益対応の原則を体現するものであるとされていることから、そのような議論についても、未経過固定資産税相当額の所得税法上の取扱いに関する議論を行う上で参考となると考えられる。そのため、本稿ではそのような議論についても参考とすることとする。

¹⁰³ 中牟田智朗「判批」近畿大学産業理工学部かやのもり25号7頁, 11頁(2016)。

¹⁰⁴ 中牟田・前掲注103)11頁。同旨のものとして、茂垣・前掲注64)154頁。また、この考え方を紹介するものとして、片山・前掲注58)259頁。

¹⁰⁵ なお、このような議論は、未経過固定資産税相当額が固定資産税そのものではなく、あくまで同税に相当するものと觀念した上のものである。

固定資産税は、その年における事業所得等に係る必要経費に算入される。買主が支払った未経過固定資産税相当額は、固定資産税に相当する費用の性質を有するものであるから、当該年における買主の所有期間に発生する所得に対応させるべく、必要経費として控除されなければならない、ということになりうるのである。これについて、森(2017)は、未経過固定資産税相当額は、その年の期間において当該資産を所有・使用するための費用であると述べており¹⁰⁶、当該相当額の全額がその年に控除されるべき旨を主張していると考えられる。

これまで、買主側における取扱いに関する議論をみた。次章では、これらの議論の参考として、売主が受け取った未経過固定資産税相当額の取扱いに関する議論をみることとする。

2-6 小括

本章では、買主が支払った未経過固定資産税相当額に関する議論をみた。

資産の取得価額は、狭義の購入代価及びその取得に要した付随費用から構成される。付隨費用は、資産の取得との間に実質的な関連性を有し、当該資産を取得するためにその支払が必要な支出をいうと解される。次に、未経過固定資産税相当額は、固定資産税と費用の性質が同様であり、買主のその年の所有期間に関連して支出された金員であると解される。

これらを踏まえた上でも、学説ではその資産の取得価額への算入について見解が分かれている。まず、当該相当額を資産の取得に関連した支出乃至その取得に必要な支出として、資産の取得価額のうち付隨費用に算入すべきという主張がある。他方で、費用収益対応の原則から、買主が当該資産から得たその年の所得と対応する費用として、その年の必要経費に算入すべきという主張がある。

第3章 売主側における議論と学説

3-1 具体的な争い

未経過固定資産税相当額は、売主が受け取ったものについてもその取扱いの解釈が争われている。売主側における具体的な事例としては、東京地裁平成27年6月30日判決とその控訴審判決である東京高裁平成28年3月10日判決が挙げられる¹⁰⁷。そこで、まずは本件の事実概要と裁判所の判断をみることとする。

Xは、株式会社Pに対して、本件土地及び建物を売り渡す旨の売買契約を締結し、譲渡した。そして、XはPから、売買日を基準として算出した未経過固定資産税相当額を受領した。なお、本件では、上記1-3-2でみた清算方式のうち③のように、土地、建物の売買代金の契約書と同一の契約書内において、売買代金の条項とは別個にその清算条項が設けられ

¹⁰⁶ 森照・前掲注75)222頁。なお、本文献は、法人税法における事例に関して言及されているものであるが、係る部分については所得税法における議論にも通ずる規範的な考え方と解してよいだろう。

¹⁰⁷ 東京高判平成28年3月10日税資266号順号12821、東京地判平成27年6月30日税資265号順号12685。

ていた¹⁰⁸。

まず、本件地裁は、固定資産税が固定資産の所有の事実に担税力を認めて課される財産税であること、またその納税義務者は当該年度の賦課期日において固定資産の所有者として登録されている者であること、加えて、年度の途中で固定資産の売買があった場合でも、その納税義務が新たに所有者となった者に移動することはないということを確認している。そして、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、買主の固定資産税の納税義務に基づき支払われたものではなく、当事者間の合意によって支払われ、收受するものであることから、実質的には当該固定資産の購入¹⁰⁹の代価の一部を構成するものと解すべきであるとした。したがって、Xが受け取った未経過固定資産税相当額は、Xの譲渡所得の総収入金額に算入すべきであると判断した。また、本件高裁も上記地裁判決を引用し、同旨の判断をした。この判断は、上記2-1-1で紹介した買主側での取扱いに関する事例における判旨と同様のものとみることができる。

これまでみたように、売主が受け取った未経過固定資産税相当額については、譲渡収入金額に算入することの適否が争われているが¹¹⁰、このような議論は、譲渡所得の基因となる資産¹¹¹の譲渡に際してその売主が受け取った未経過固定資産税相当額に係るものであると考えられる。一方、販売目的の不動産等の棚卸資産の譲渡の際に受け取った未経過固定資産税相当額にあっては、事業所得への該当性が論じられることとなろう。

本稿では、非業務用資産及び業務用資産のうち、譲渡所得の基因となる資産の譲渡に係る未経過固定資産税相当額の議論に焦点を当てることとする。

学説においては、①売主の受け取った未経過固定資産税相当額が当該売主の課税所得を

¹⁰⁸ 具体的には、本件売買契約書の第10条において、本件土地及び建物に係る当該年度の固定資産税を、売買日を基準として、その前日までに係る期間に相当する金額にあっては売主であるXが負担し、その日以降に係る期間に相当する金額にあっては買主であるPが負担する旨が定められていた。

¹⁰⁹ 東京高判平成28年3月10日は、「資産の『購入』の代価の金額の一部」という表現を用いているが、売主側からみれば、「資産の『売却』の代価の金額の一部」と表現することの方が妥当ではないかと考えられる(伊川・前掲注58)309頁注84も同旨)。そのため、本稿では、後者の表現を用いることとする。なお、売主側において「資産の『購入』の代価」と示すことに疑問を呈するものとして、寺澤・前掲注55)32頁。

¹¹⁰ 伊川・前掲注32)349頁。

¹¹¹ 譲渡所得の基因となる資産の範囲については、次のように整理することができる。まず、所得税法33条2項1号及び2号に掲げる「たな卸資産(これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。)の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得」、「山林の伐採又は譲渡による所得」は譲渡所得から除外される。そして、同法施行令81条1項1号は、譲渡所得の基因とされない棚卸資産に準ずる資産として、「不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る第3条各号(棚卸資産の範囲)に掲げる資産に準ずる資産」を定めている。例えば、不動産販売業者が、販売目的で所有している不動産を販売し対価を得た場合には、当該対価は、棚卸資産の譲渡による所得に該当するため、同法33条2項の規定により、譲渡所得には該当せず、事業所得に該当することとなる。一方で、飲食業を営む個人が、当該飲食業の用に供する資産を譲渡し、対価を得た場合には、当該対価は当該飲食業の用に供される資産の譲渡による所得に該当し、譲渡所得となる(金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集50号3頁, 21-24頁(2002)、佐藤・前掲注26)216-217頁参照)。

構成するものであるか、そしてこれが肯定された場合、②当該売主の譲渡所得の金額の計算上、総収入金額に算入されるべきものであるか、またそうではない場合にいずれの所得分類に算入されるべきものであるかという二段階の議論がなされている¹¹²。

3-2 課税所得該当性の議論

本節では、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、売主の課税所得を構成する金員であるか否かが論じられている学説をみる。

3-2-1 課税所得を構成するものではないとする考え方

わが国の所得税法では、その9条1項において非課税所得について定める規定がある。すなわち、ここに掲げられている所得には所得税が課されないこととなる。そのため、売主が受け取った未経過固定資産税相当額がこのような非課税所得に該当することとなれば、当該相当額は売主の課税所得を構成する金員ではないこととなる。

未経過固定資産税相当額が売主の課税所得を構成するものではないとする学説では、最高裁昭和47年1月25日判決¹¹³による考え方を参考とされている¹¹⁴。

本事例の概要は、次のとおりである。まず、本件土地建物の元の所有者であるYらの不知の間に所有権移転登記が行われていたことから、Yらが現在の登記名義人であるXに対して、所有権移転登記抹消を求める訴えを起こし勝訴した。ところが、この判決後も抹消登記がされないままであったため、Xが本件土地建物に係る固定資産税の納税義務を負い、納付することとなった。そして、Xは、その固定資産税は本来所有者として登記されるべきであったYらが支払うべきものであったとして、Yらに対して当該納付した金額に相当する金員の支払を求めて争った。

本件最高裁判決は、固定資産税が固定資産の所有に着目して課される財産税であり、その税負担は、固定資産を真に所有する者が負うべきことを示した上で、固定資産の抹消登記がなされず、当該年度の賦課期日において、「真実は土地、家屋の所有者でない者が、……登記簿または台帳に所有者として登記または登録されているために、同税の納税義務者として課税され、これを納付した場合においては、右土地、家屋の真の所有者は、これにより同税の課税を免れたことになり、所有者として登記または登録されている者に対する関係においては、不当に、右納付税額に相当する利得をえたものというべきである」とし、不当利得の発生を認めている。なお、不当利得の制度については、「法律上の原因なく他人の財産

¹¹² 伊川・前掲注32)364頁。

¹¹³ 最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁。第一審判決は、東京地判昭和46年2月18日民集26巻1号7頁、控訴審判決は、東京高判昭和46年5月21日民集26巻1号15頁。

¹¹⁴ この事例を参考にするものとして、伊川・前掲注32)351-355頁及び364頁以下、田中・前掲注88)457-458頁、谷口・前掲注91)721頁以下、山田俊一「未経過固定資産税の精算金は譲渡所得の収入金額に当たるか」税理63巻15号210頁、211頁以下(2020)、吉川富造「未経過固定資産税等相当額の取扱い」税務研究21号63頁、68-69頁(2015)。

又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者(……)は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う」(下線、筆者)とされている(民法 703 条)。

地方税法の規定によると、当該年度の賦課期日において登記簿又は固定資産課税台帳に当該固定資産の所有者として登記又は登録がなされている者が、固定資産税の納税義務者となる。そのため、上記の事例では、少なくとも地方税法上は、X が所有者として登記されており、納税義務者となっていたことから、不当利得の成立要件である「法律上の原因なく」という部分を充足しない。すなわち、「法律上の原因」はあったということになる。

しかし、地方税法における固定資産税の納税義務者の考え方は、専ら課税上の便宜に基づいて台帳課税主義を採用していることによるものであって、同税の応益負担原則の性格は必ずしもすべて失われているわけではなく、形式的な所有名義人(所有者として登記又は登録されるべきではなかった者)が当該年度の固定資産税を納付した場合において、その眞の所有者(所有者として登記又は登録されるべきであった者)は、同税の負担をすることなく、当該固定資産を所有することができていることから、「私法上は、衡平の観念から、その実質的負担者を決めることも許される」¹¹⁵(下線、筆者)ということを、本判決は明らかにしたものであると、一般に解されている¹¹⁶。

そして、未経過固定資産税相当額が売主の課税所得を構成しないと主張する学説では、上記最高裁による考え方のもと、年度の途中で固定資産の売買が行われた際ににおいて、買主は売買日以後の期間に係る固定資産税を負担することなく当該固定資産を所有していることから、売主に対して不当に利得を得た立場にあると解して、未経過固定資産税相当額を買主から売主に対して支払われた不当利得の返還金として性質決定する旨の主張がされている¹¹⁷。その上で、非課税所得について規定する所得税法 9 条 1 項 18 号には、「損害賠償金(これらに類するものを含む。)」と規定されており、同号にいう「これらに類するもの」は、「損害賠償金としての性質を有するもの」を指していると解されていることから¹¹⁸、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、これに該当し、非課税所得として取り扱われるべきとも考えられうる旨が主張されている¹¹⁹。

しかし、さらに続けて、未経過固定資産税相当額は、売主がすでに支払った固定資産税、すなわち売主の所得金額の計算における必要経費を、買主が補填すべく支払われたものであるところ、所得税法施行令 30 条 1 項のかっこ書きにいう同法 9 条 1 項 18 号の「損害を

¹¹⁵ 千種秀夫「判解」民事篇昭和 47 年度 1 頁、5 頁(1974)。

¹¹⁶ 伊川・前掲注 32)351 頁、谷口勢津夫「判批」租税判例百選〔第 7 版〕186 頁、187 頁(2021)、千種・前掲注 115)5 頁。また、同旨の整理をするものとして、金子宏ほか編著『ケース ブック租税法〔第 5 版〕』42-43 頁(弘文堂、2017)。

¹¹⁷ このような主張をするものとして、伊川・前掲注 32)365-366 頁、谷口・前掲注 116)187 頁。また、水野武夫「判批」租税判例百選〔第 4 版〕176 頁、177 頁(2005)、山田二郎「判批」租税判例百選〔第 3 版〕114 頁、115 頁(1992)も参照。また、法人税法の議論において、同旨の主張をするものとして、谷口・前掲注 91)725 頁。

¹¹⁸ 伊川・前掲注 32)365 頁。名古屋地判平成 21 年 9 月 30 日判時 2100 号 28 頁。

¹¹⁹ 伊川・前掲注 32)366 頁。

受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額」¹²⁰に該当することとなり、同号の非課税所得からは除かれることから、結果として、課税所得として取り扱われることとなると主張されている^{121 122}。

なお、当該固定資産が非業務用資産である場合には、係る固定資産税は家事費として扱われることとなる¹²³。そのため、売主が非業務用資産として所有していた資産を譲渡した際に受け取った未経過固定資産税相当額は、売主の家事費を補填するものであると考えられるが、これに関わる所得税法の規定は置かれていないところ、当該相当額は、同法9条1項18号所定の損害賠償金に類似する金員として、非課税所得に該当する旨の主張がなされている^{124 125}。

3-2-2 課税所得を構成するものであるとする考え方

上記3-2-1でみた学説に対して、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、不当利得の返還金としての性質は有さず、売主の課税所得を構成するものであるという考え方がある。この考え方においては、たとえ年度の途中において資産の売買がなされ、その所有関係に異動が生じたとしても、当該年度の賦課期日における実際の所有者と固定資産課税台帳上の所有名義人は売主で一致していることから、そこに「法律上の原因なくして」売主に不当利得があったとはいえないとされている¹²⁶。そのため、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、売主の課税所得を構成するものであると考えられている。

上記のほか、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、買主の固定資産税の納税義務に基づき支払われたものではなく、あくまで売買当事者間の合意により支払われ、受け取るものであることから、当該相当額を固定資産税それ自体が売主に還付されたと觀念すること等は妥当ではなく、売主の課税所得を構成すべき金員であると主張する学説もある¹²⁷。

¹²⁰ 非課税とされる保険金、損害賠償金等について定める所得税法施行令30条1項は、「法第9条第1項第18号(非課税所得)に規定する政令で定める保険金及び損害賠償金(これらに類するものを含む。)は、次に掲げるものその他これらに類するもの(これらのものの額のうちに同号の損害を受けた者の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額が含まれている場合には、当該金額を控除した金額に相当する部分)とする」と規定する。

¹²¹ 伊川・前掲注32)366頁。

¹²² このような取扱いは、支払った固定資産税等がすでに必要経費として控除されている一方で、その補填分として受け取った金員を非課税所得として取り扱うと、二重の控除を認めることとなることの兼ね合いによるものとされている(伊川・前掲注32)366頁、岡正晶「非課税所得となる損害賠償金の範囲」税務事例研究5号21頁、28頁(1989)、名古屋地判平成21年9月30日判時2100号28頁、大分地判平成21年7月6日税資259号順号11239)。

¹²³ 伊川・前掲注32)366頁。

¹²⁴ 伊川・前掲注32)366頁。

¹²⁵ このような取扱いは、前掲注122でみた事業用資産における取扱いとの整合性を有するものであると解されている(伊川・前掲注32)366頁)。

¹²⁶ 国税不服審判所裁決平成14年8月29日裁決事例集64号152頁。

¹²⁷ 寺澤典洋「未経過固定資産税等相当額の精算と譲渡所得課税をめぐる問題について(下)―近時の裁判例等を素材とした課税実務に批判的な立場からの再考―」税務研究25号66頁、71-72頁(2019)。

このように、学説においては、売主が受け取った未経過固定資産税相当額が売主の課税所得を構成するものであるか否かについても議論がなされている。

次節では、仮に当該相当額の課税所得への該当性が肯定された場合に、それがいずれの所得分類に該当するものであるかという議論をみる。

3-3 所得分類の議論

本節では、売主が受け取った未経過固定資産税相当額の所得分類について論じられている学説をみる。

3-3-1 謾渡所得への該当性に関する学説

(1) 謾渡所得とは

上記 3-1-1 でみたように、売主が受け取った未経過固定資産税相当額の取扱いの解釈をめぐる事例では、売主の譾渡収入金額に算入されるべきものであるか否かが争われている。そして、上記の東京高裁平成 28 年 3 月 10 日判決は、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、資産の売却の代価の金額の一部として、所得税法 33 条 3 項の譾渡所得の総収入金額に算入すべきものであるとしている。

譾渡所得とは、資産の譾渡による所得をいう(所得税法 33 条 1 項)。また、その本質は、キャピタル・ゲイン、すなわち所有資産の増加益であって、譾渡所得に対する課税は、資産が譾渡によって当該所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間における当該資産の増加益を清算して課税しようとするものであると解されている(最判昭和 43 年 10 月 31 日集民 92 号 797 頁、最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁等)¹²⁸¹²⁹。

その上で、譾渡所得課税の対象については、資産の売買により当該資産の移転が対価の受入れを伴う場合には、係る増加益はその対価のうちに具体化されるので、これを同所得の課税対象としてとらえることとされている(最判昭和 43 年 10 月 31 日集民 92 号 797 頁)。

(2) 謾渡所得該当性に関する学説

ここでは、学説における譾渡所得への該当性の考え方を確認する。

学説では、未経過固定資産税相当額の清算が固定資産の売買代金それ自体とは切り離されている場合には、当該相当額は、当該固定資産の売却の代価の一部として認識されるべきではなく、譾渡所得の総収入金額に算入されるべきものではないことが主張されている¹³⁰。

また、未経過固定資産税相当額は、固定資産税の清算との牽連として認識されるものであり、資産の値上がりにより、その資産の所有者に帰属する増加益として具体化される資産の

¹²⁸ 金子・前掲注 1)264 頁、金子宏「譾渡所得の意義と範囲—二重利得法の提案を含めて—」『課税単位及び譾渡所得の研究』113 頁、114 頁(有斐閣、2012) [初出 1978-1980]。

¹²⁹ 判例上、この考え方方が支配的であるとされている(酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号 207 頁、214 頁(2018))。

¹³⁰ 伊川・前掲注 58)309 頁、田中・前掲注 27)49 頁。

譲渡の対価たる性格を持ち合わせていないという主張がある¹³¹。より具体的にみると、未経過固定資産税相当額の清算がその固定資産の売買代金と切り離されて行われている場合には、当該相当額を、その売買代金への上乗せ部分としてその金額算定の一要因として支払われたものと観念することや、譲渡所得課税における「増加益」として具体化される資産の譲渡の対価の一部として観念することは困難であると主張されている¹³²。これらの学説では、上記のことから未経過固定資産税相当額の譲渡所得への該当性が否定されている。

3-3-2 その他の所得分類への該当性に関する学説

(1) 一時所得への該当性を主張する学説

学説には、未経過固定資産税相当額が譲渡所得に該当するものではなく、所得税法34条1項の一時所得への該当性を主張するものがある。

一時所得の特色は、一時的・偶発的に生じた所得であることがある¹³³。また一時所得それ自体は、積極的な内容を有する所得分類ではなく、他の所得分類に該当しない所得を補充的に分類するための所得分類であるとされている¹³⁴。現行の所得税法上、このような補充的な所得分類には、一時所得のほかに雑所得が置かれており、そのうち「一時の所得」を一時所得に分類するという構成がとられている¹³⁵。

伊川(2021)は、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、売主の課税対象として取り扱われるべきものではないという上記3-2-1でみた立場に立つものであるが、当該相当額が資産の譲渡の対価としての性質を有するか否かについても言及している¹³⁶。その際、同教授は、上場株式を市場単価よりも高い金額により譲渡した場合に、その市場単価と実際の取引価格との差額を、譲渡所得ではなく一時所得として取り扱うことの適否が争われた事例¹³⁷における裁判所の判断を例に挙げている¹³⁸。

本件地裁及び高裁は、有償の譲渡が行われる場合に当該資産のすべてが譲渡の対価たる性格を有するとはいえないときは、その部分は増加益が具体化したものとはいせず、譲渡所得の対象とならないとした上で、本件の場合には当該部分は一時所得に該当するとしている¹³⁹。このことから、本件は、資産の譲渡という一つの行為に係る金額を譲渡所得と一時

¹³¹ 寺澤・前掲注127)71頁、伊川・前掲注32)367頁。

¹³² 寺澤・前掲注127)69頁。

¹³³ 金子・前掲注1)304頁、武田監修・前掲注47)2637頁。

¹³⁴ 武田監修・前掲注47)2637頁。

¹³⁵ 武田監修・前掲注47)2637頁。

¹³⁶ 伊川・前掲注32)367頁。

¹³⁷ 東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298、東京高判平成26年5月19日税資264号順号12473、最判平成27年3月31日税資265号順号12644(上告不受理)。

¹³⁸ 伊川・前掲注32)360頁及び367頁。

¹³⁹ 東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298、東京高判平成26年5月19日税資264号順号12473。

所得の二つの所得分類に区分した事例であると整理することができるとされている^{140 141}。

このことを踏まえて、伊川(2021)は、売買当事者間において資産の売買代金とは切り離されて支払われた金員は、資産の譲渡の対価としての性質を有しないことから、一時所得に該当すると解するべきであるということを主張している¹⁴²。

(2) 雜所得への該当性を主張する学説

次に、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、雑所得に該当すると主張する学説をみる。

寺澤(2019)は、未経過固定資産税相当額が売買当事者間の合意により生じたものであることを根拠に、その收受は一時所得の要件である「偶発性」を充足するものではないと主張している¹⁴³。そのため、未経過固定資産税相当額は、一時所得には該当せず、雑所得に該当するとしている¹⁴⁴。

一時所得にいう偶発性とは、所得を実際に得ることができたか否かの結果に着目するのではなく、結果としてその所得を生じさせる原因となった行為がその所得を得るための蓋然性の高いものであるか否かをいうと解されている^{145 146}。例えば、競馬の払戻金による所得が、一時所得に該当する所得の典型例である(所得税基本通達34-1(2))¹⁴⁷。このような取扱いは、馬券を購入したからといって、確実に払戻金という所得を得ることができるとは限らず、まさに偶発的に生じるものであると考えられているためである¹⁴⁸。つまり、ある行為により「確実」に利益を得ることができる場合には、それは「偶発的」な利益とはいえないと解されている¹⁴⁹。

¹⁴⁰ 伊川・前掲注32)360頁、伊川正樹「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に—」名城大学法学会編『譲渡所得課税に関する基礎的研究』327頁、348頁(成文堂、2023)〔初出2020〕参照。

¹⁴¹ 伊川教授は、現行の所得税法が所得分類をその所得の性質に応じて十種類に区分し、それぞれの要件を明文により定めて、所得金額の計算の方法を区別していることから、一つの取引から生じる所得をその性質ごとに複数に区分することは、現行法の構造に合致するものであり、肯定される解釈であると述べる(伊川・前掲注32)360頁、伊川・前掲注140)348頁)。

¹⁴² 伊川・前掲注32)360頁及び367頁。

¹⁴³ 寺澤・前掲注127)72頁及び73頁注19。

¹⁴⁴ 寺澤・前掲注127)72頁及び73頁注19。なお、同文献は、本稿3-3-1(2)で述べた理由から、未経過固定資産税相当額の譲渡所得への該当性を否定した上で、当該相当額が一時所得又は雑所得のいずれに該当すると考えるべきかについて言及している。

¹⁴⁵ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』61頁、79頁(信山社、2017)。

¹⁴⁶ これは、事業所得者の場合、その事業活動により所得を得ることができるか又は損失を生じるかは、あくまで結果の問題であるものの、結果として所得を得ることができたか否かという観点からとらえると、事業所得でさえも偶発的な所得となってしまうためであると考えられている(伊川・前掲注145)79頁)。

¹⁴⁷ 伊川・前掲注145)79頁。

¹⁴⁸ 伊川・前掲注145)79頁。

¹⁴⁹ 伊川・前掲注145)79頁。

これを踏まえると、雑所得への該当性を主張する学説は、未経過固定資産税相当額はその清算契約という売買当事者間の合意により支払われ、受け取るものであって、一般的な不動産実務においては、その支払が買主により確實に履行されることから、その受領に一時所得の要件である「偶発性」を認めることはできず、一時所得には該当しないこととなり、結果として雑所得に該当すると主張するものであると整理することができる¹⁵⁰。

このように、学説では、売主が受け取った未経過固定資産税相当額が売主の課税所得を構成するとした上でも、それがいずれの所得分類に該当するかの議論がなされている。

次章では、わが国における未経過固定資産税相当額の取扱いに関する議論と類似するものとして、米国における不動産の売買当事者間での財産税の清算金の取扱いに関する議論をみるとこととする。

3-4 小括

本章では、売主側での取扱いに関する議論をみた。売主側では、主に、未経過固定資産税相当額が譲渡所得の総収入金額に算入されるべきものであるか否かが議論されている。

裁判所は、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、買主の固定資産税の納税義務に基づき支払われ、受け取ったものではなく、売買当事者間の合意により清算されたものであるため、資産の売買代金の一部を構成するものとして、譲渡所得の総収入金額に算入されるべきものであると判断した。一方、学説では、当該相当額は、固定資産税の按分を意味する清算金であり、売買代金の上乗せ部分としてその金額の算定の一要因となるものではなく、資産の譲渡の対価とみられるものではないことから、譲渡所得の総収入金額に算入されるべきではないという主張がある。そして、当該相当額は一時所得に該当するという主張や、その収受が一時所得の要件である偶発性を有しないことから、一時所得にも該当せず雑所得に該当すると主張する学説がある。

第4章 米国における未経過分の不動産税相当額

4-1 米国の不動産税

本節では、米国における財産税(“Property Tax”)のひとつである不動産税(“Real Property Tax”)の基本的な考え方及び取扱いをみるとこととする。

4-1-1 不動産税

米国の財産税は、上記1-1-1でみたように、シャウプ勧告を契機に創設されたわが国の固定資産税の原型とされている¹⁵¹。財産税の仕組み等は、わが国の固定資産税に関する勧告

¹⁵⁰ 寺澤・前掲注127)72頁及び73頁注19参照。

¹⁵¹ 富永・前掲注4)78頁、内藤尚志「アメリカの財産税の概況について」地方税51巻5号89頁、89頁(2000)。

及びその創設の際に念頭に置かれたものである¹⁵²。そのため、両者は多くの部分で共通しており、比較されることが多い¹⁵³。

米国の財産税は、財産を課税客体とし、その公正な時価(“Fair market value”)を課税標準にしてその所有者に課される市町村税であり¹⁵⁴、わが国の固定資産税と同様に従価税の性格を有する¹⁵⁵¹⁵⁶。財産税は、消防や教育等の地方公共サービスとの受益関係をもとに課される応益的な課税の性格を有しており¹⁵⁷、この点もわが国の固定資産税と同様である。また、財産税の課税権は、各州の州法により定められており、市町村を含む広域自治体であるカウンティなどに認められている¹⁵⁸。

米国では、基本的にはすべての財産を財産税の課税客体とするという考え方が採用されている¹⁵⁹。また、米国は財産を、不動産(“Real Property”)、動産(“Personal Property”)及び無形財産(“Intangible Property”)の三つに分類している¹⁶⁰。不動産は、土地及び土地に定着する恒久的な改良物(“Improvement”(建物又はその他の構築物等))と定義される¹⁶¹。動産とは、上記の不動産以外の所有権のあるすべてのものと定義され、車両又は船舶のように、見ることができ、触れることのできるものであり、移動性を有する財産のことをいう¹⁶²。また、無形財産は、株式や債権への投資のような無形金融資産を含むものとされる¹⁶³。

米国では、これらの財産のうち不動産と動産に対して財産税が課されることとなってい¹⁶⁴ (本稿では、不動産に対する財産税を指す言葉として「不動産税」(“Real Property Tax”)を用いることとする)。

本稿では、わが国の議論に対応するものとして、財産税のうち不動産税に関する議論を見る。

¹⁵² 前掲注4参照。

¹⁵³ 内藤・前掲注151)89頁。

¹⁵⁴ 石島・前掲注4)569頁。

¹⁵⁵ 前田高志「アメリカの地方財産税について」オイコノミカ41巻3・4号67頁、67頁(2005)、自治体国際化協会「米国固定資産税制度概要とプロポジション13にかかる連邦最高裁憲法審理」2頁(1993年2月26日)(https://www.clair.or.jp/j/forum/c_report/pdf/061.pdf、2024年1月31日最終閲覧)。

¹⁵⁶ 従価税は、金額乃至価額を課税標準として課される租税をいい、わが国の固定資産税は従価税としての性格を有する(金子・前掲注1)187-188頁参照)。

¹⁵⁷ 財務省財務総合政策研究所「主要国的地方税財政制度(イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ) 第4章 アメリカの地方税財政制度」367頁、389頁(2001年6月12日)(<https://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk050h.pdf>、2024年1月31日最終閲覧)参照。

¹⁵⁸ 富永・前掲注4)80頁、目良浩一ほか『土地税制の研究—土地保有課税の国際比較と日本の現状—』6頁(日本住宅総合センター、1992)。

¹⁵⁹ 富永・前掲注4)79頁。

¹⁶⁰ 富永・前掲注4)79頁、自治体国際化協会・前掲注155)6頁。

¹⁶¹ 富永・前掲注4)79頁。

¹⁶² 富永・前掲注4)79頁。

¹⁶³ 富永・前掲注4)80頁。

¹⁶⁴ 目良ほか・前掲注158)7頁。

4-1-2 内国歳入法典における不動産税の取扱い

年度の途中で不動産の売買が行われた場合の不動産税の取扱いをみるにあたり、本項では、内国歳入法典(以下、"IRC"という)における不動産税の基本的な取扱いをみるとする。

(1) 米国における個人納税者の連邦所得税の金額の算定方法

米国における個人納税者の連邦所得税の金額の算定は、以下のような流れで行われる。まず、納税者のあらゆる所得から総所得除外項目¹⁶⁵を除外して総所得を算出する¹⁶⁶。次に、調整総所得前控除として、個人事業主の事業経費や賃料収入に係る経費などIRCで認められた一定の項目の控除を行い(IRC § 62(a))、調整総所得を算出する¹⁶⁷。そして、上記の調整総所得から、調整総所得後控除として項目別控除又は標準控除、そして人的控除等により課税所得を算定し、これに適用税率を乗することにより所得税額を算出する¹⁶⁸。

項目別控除とは、医療費、諸税、支払利息、慈善寄附金、災害及び盜難損失、雑控除項目の六種類から構成されるものであり¹⁶⁹、わが国における各種の所得控除に近いものであるとされている¹⁷⁰。一方で、標準控除とは、法によりあらかじめ決められている一定額を控除する制度をいい、項目別控除の概算控除としての機能を有するものであって、納税者及び課税庁の両方の負担を軽減する意義を有している¹⁷¹。そして、この項目別控除又は標準控除は、納税者がいずれか一方を選択し、調整総所得から控除することとされている¹⁷²¹⁷³。

米国では、原則として、家事費などの個人的な生活において生じた費用は、連邦所得税の金額の計算上、控除することが認められていない(IRC § 262(a))¹⁷⁴。そのため、項目別控除を構成する各項目は、納税者の担税力や諸々の政策的な配慮などの観点から、法が特別に認め

¹⁶⁵ 総所得除外は、アメリカ連邦税法においては一般に除外("Exclusion")という用語により表現され、総所得除外項目は、IRC § 101 乃至 IRC § 150 を中心に限定列挙されている(伊藤公哉『アメリカ連邦税法: 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで [第8版]』43頁(中央経済社、2021))。

¹⁶⁶ 伊藤・前掲注165)41頁。

¹⁶⁷ 伊藤・前掲注165)41頁及び255頁-256頁。

¹⁶⁸ 伊藤・前掲注165)41-42頁及び299頁。

¹⁶⁹ 伊藤・前掲注165)302頁。

¹⁷⁰ 一高龍司「米国連邦所得税における州・地方税額の所得控除に係る限度額(SALT Cap)」租税研究885号155頁、156頁(2023)。

¹⁷¹ 伊藤・前掲注165)299-300頁。

¹⁷² 伊藤・前掲注165)299頁。

¹⁷³ 標準控除を選択する納税者は、原則として、項目別控除の項目を利用することはできない。納税者は、一般的に、控除額が大きくなる方を選択する。加えて、項目別控除若しくは標準控除のいずれを選択するかについては、課税年度ごとに決定することができる。伊藤・前掲注165)41頁、299-300頁及び349頁註2。

¹⁷⁴ IRC § 262 は、わが国の所得税法45条1項1号の家事費の規定と類似する規定であると解されている(山田麻未「所得稼得に寄与する支出と消費の関係」税大ジャーナル33号1頁、7-8頁(2021))。

た例外的な控除項目の位置付けにあるとされている¹⁷⁵。

(2) 不動産税の取扱い

米国では、納税者の連邦所得税の計算において、納税者により課税年度中に支払われ又は発生した一定の諸税の控除が認められている(IRC § 164(a))¹⁷⁶¹⁷⁷。そして、IRC § 164(a)は不動産税についてもその控除を認めており、納税者が不動産税を支払った場合には、当該不動産税額は当該納税者の連邦所得税の計算において控除される。なお、不動産税のうち、個人納税者の賃貸活動に用いられている財産に対して課されたものにあっては、一般にその賃料収入から直接控除され、個人納税者の事業用資産に対して課せられたものにあっては事業経費として控除されることとなる¹⁷⁸。すなわち、これらによる控除の場合は、上記(1)の連邦所得税の算出の手順のうち、調整総所得前控除において控除される¹⁷⁹。

上記(1)で述べたとおり、米国では、個人所得税の計算上、原則として家事費の控除が認められていないものの、項目別控除の制度がある。そして、項目別控除の項目には IRC § 164(a)に掲げる諸税が含まれており、不動産税もこれに該当する。そのため、上記のように事業等を営まない個人納税者にあっても、米国においては不動産税の控除が認められている(Treas.Reg § 1.262-1(c)も参照)。このように、米国では、わが国と異なり、不動産税の控除が非事業者及び事業者のいずれに係るものであっても認められていることがわかる。

米国の不動産税においては、その所有者が所有期間に対応した税額を支払うべきであるという考え方があり、不動産の売買が行われた場合には、当該売買当事者により当該不動産に係る不動産税をそれぞれの所有期間に応じて按分し、清算することが慣行として行われている¹⁸⁰(以下、買主が負担した不動産税の清算金を「未経過分の不動産税相当額」という)。

4-2 1954年法改正前における未経過分の不動産税相当額の取扱い

本節では、米国の1954年法改正前における未経過分の不動産税相当額の取扱いをみるととする。米国における未経過分の不動産税相当額の取扱いは、1942年の連邦最高裁判決¹⁸¹(以下、「Supplee事件」という)により示されており、1954年法改正がなされるまでは、これを支払った者(買主)の所得から控除することはできず、当該不動産の取得価額に算入する

¹⁷⁵ 伊藤・前掲注165)302頁。

¹⁷⁶ 伊藤・前掲注165)307頁。

¹⁷⁷ なお、米国における、一般的に控除できない租税の一例として、連邦所得税やたばこ税が挙げられる(IRC § 275(a))(伊藤・前掲注165)309-310頁も参照)。

¹⁷⁸ 伊藤・前掲注165)308頁。

¹⁷⁹ 伊藤・前掲注165)308頁。

¹⁸⁰ See AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS. COMMITTEE ON FEDERAL TAXATION, RECOMMENDATIONS FOR AMENDMENT OF FEDERAL TAX LAWS: SUBMITTED TO THE 81ST CONGRESS, SECOND SESSION 13(1950) (ebook-HeinOnline). See Andrew J. Munro, *Apportionment of Real Property Taxes in Michigan: The Methods Used and Their Federal Income Tax Impact*, 1978 DET. C.L. REV. 625, 631(1978). See Maurice Austin et al., *The Internal Revenue Code Of 1954: Tax Accounting*, 68 HARV.L.REV. 257, 264(1953).

¹⁸¹ Magruder v. Supplee, 316 U.S. 394(1942).

ものとされていた¹⁸²。

そこで、本項では、*Supplee* 事件の判決を紹介することにより、1954年法改正前における取扱いの根拠等をみるとこととする。

Supplee 事件の事実概要は、次のとおりである。

不動産業を営む個人 X は、売主との間で、メリーランド州ボルチモアの不動産を 25,000 ドルで購入する契約を締結した。そして、その売買契約書では、当該不動産に係る不動産税を X と売主との間で按分する旨が定められており、売買日より前の期間に係る不動産税相当額については売主が負担し、それより後の期間に係るものについては買主である X が負担することとされていた。X は、これに合意した上で、X に振り分けられた不動産税相当額を支払った。本件では、X が支払った未経過分の不動産税相当額は、1936年歳入法§23(c)にいう「課税年度内に支払った税金(taxes paid within the taxable year)」に該当するものであるか否か、すなわち、X が支払った税金として控除することができるか否かが争われた。

これに対する連邦最高裁の判断は、次のとおりである。

まず、連邦最高裁は、§23(c)にいう「支払った税金」に該当するか否かの判断について、財務省規則による「税金は一般的に、『課せられた者』のみが控除できる」という指針を示した。その上で、この「課せられた者」とは、当該資産に租税先取特権が付された日における当該資産の所有者をいうということを示した。そして、その者のみが法による賦課の負担・義務を負い、税金を支払うための控除を受けることができるとしている。

本件の場合、租税先取特権が付された日における所有者は売主であったことから、同日における所有者ではなかった X による未経過分の不動産税相当額の支払は、法が X に対して課した義務の履行ではないため、税金として控除することはできないものであり、購入代金の支払に当たると判断された。すなわち、連邦最高裁は、税金の控除を受けることができるのは当該不動産に対する租税先取特権が付された日における所有者のみであると示した上で、本件の場合、それが売主であったことを確認している。そのため、X が支払った未経過分の不動産税相当額は、X が支払った税金として控除することはできず、当該不動産の購入代金として取り扱うべきものであると判断され、資産の取得価額に算入されることとなつた¹⁸³。

米国における未経過分の不動産税相当額の取扱いについては、この *Supplee* 事件の連邦最高裁判決をもって確定されたと考えられていた^{184 185}。しかし、その後の 1954 年法改正によ

¹⁸² 武田・前掲注 80)20 頁。

¹⁸³ See *Magruder v. Supplee*, 316 U.S. 394(1942). See Willard J. Lassers, *Apportionment of Taxes on Real Property between Seller and Purchaser in Illinois*, 35 TAXES, 536, 536(1957). See Austin et al., *supra* note 180, at 264. See Milton Rindler, *Accounting Principles and the Administration of the Federal Income Tax Law*, 13 THE NEW YORK CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT. 379, 385(1943). See Maurice Austin, *Major Legislative Changes and Judicial Decisions Since 1939*, in *CONTEMPORARY ACCOUNTING* Chap.24. p.1, p.14(Thomas W. Leland ed., 1945).

¹⁸⁴ 武田・前掲注 80)21-22 頁。

¹⁸⁵ 米国は、成文法を有する一方で、英國法を継承している影響から判例("Court decisions")も税務上重要かつ強い影響力を有している(須田徹『アメリカの税法—連邦税・州税のすべて』[改訂

る IRC § 164(d)の規定の創設に伴い、その取扱いが変更されることとなった。

そこで、次節では 1954 年法改正の背景及び改正後における取扱いについてみるとする。

4-3 1954 年法改正の背景及び改正後における未経過分の不動産税相当額の取扱い

4-3-1 1954 年法改正の背景—Supplee 事件に対する批判—

1954 年法改正により IRC § 164(d)が創設され、未経過分の不動産税相当額の取扱いが変更されることとなった背景は、次のように説明されている。

「現行法(1954 年法改正前)の下では、不動産の売買日前に売主が不動産税の納税義務を負っていた場合、不動産を購入した納税者(買主)は、自己の負担した不動産税相当額の控除が認められないことがある。これは、連邦最高裁(Supplee 事件)が、税金の控除について、税金は不動産に先取特権が発生する時期に依存することによるものである。例えば、売買日前に先取特権が付された場合、売買契約により、売買当事者間がその不動産税を按分したとしても、所得税における控除が認められるのは売主だけであって、買主は控除を受けられず、買主はその支払った未経過分の不動産税相当額を、不動産の取得価額に含めることとなる。この状況を改めるために、……不動産の買主と売主について、不動産税課税年度の月日に比例した不動産税の控除をそれぞれ求めることが規定している」¹⁸⁶(かっこ内、筆者加筆)。すなわち、Supplee 事件の連邦最高裁判決により、買主が支払った未経過分の不動産税相当額を買主の所得から控除することができない状況を改めるために、1954 年法改正により IRC § 164(d)が創設されたことがうかがえる。

この改正の背景について、以下でより具体的にみることとする。

まず、米国における費用控除の時期については、1926 年の連邦最高裁判決¹⁸⁷により、「当該課税期間の間に稼得された所得に対して、当該期間における所得稼得の過程において発生し、またその過程に対して適正に帰属させうるところの費用を対応させる」¹⁸⁸という考え方

6 版]』6 頁(中央経済社、1998))。

¹⁸⁶ H.R.REP. No.1337, 83d Cong., 2d Sess. 20-21(1954). 2 BERNARD D. REAMS, JR, INTERNAL REVENUE ACTS OF THE UNITED STATES : THE REVENUE ACT OF 1954 WITH LEGISLATIVE HISTORIES AND CONGRESSIONAL DOCUMENTS 22-23(1982). UNITED STATES. CONGRESS. HOUSE. COMMITTEE ON WAYS AND MEANS, INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 : REPORT OF THE COMMITTEE ON WAYS AND MEANS, HOUSE OF REPRESENTATIVES TO ACCOMPANY H.R. 8300, A BILL TO REVISE THE INTERNAL REVENUE LAWS OF THE UNITED STATES 20-21(1954). UNITED STATES. CONGRESS. SENATE. COMMITTEE ON FINANCE, INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 : REPORT OF THE COMMITTEE ON FINANCE, UNITED STATES SENATE TO ACCOMPANY H.R. 8300, A BILL TO REVISE THE INTERNAL REVENUE LAWS OF THE UNITED STATES 22-23(1954). 同旨の勧告を行っていたものとして、AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, *supra* note 180, at 13 が見受けられる。また、Stanley S. Surrey & William C. Warren, *The Income Tax Project Of The American Law Institute: Gross Income, Deductions, Accounting, Gains And Losses, Cancellation Of Indebtedness*, 66 HARV.L.REV. 761, 787-788(1953)も参照。

¹⁸⁷ United States v. Anderson, 269 U.S. 422(1926). 本件では、納税者 X が 1916 年に課された税金を 1917 年に納付し、当該納付した税額を 1916 年又は 1917 年のいずれの費用として控除されるべきものであるかが争われた。

¹⁸⁸ United States v. Anderson, 269 U.S. 422, 440(1926). 中里実「企業課税における課税所得算定の

方のもと、例えば 1916 年における真の所得は、その年の総所得から、その所得の創造に帰属するすべての費用及び経費を控除してはじめて算出することができるということが示されている¹⁸⁹。このような連邦最高裁の考え方は、費用と収益の対応という考え方方に力点を置いていたものと考えられている¹⁹⁰。

しかし、Supplee 事件の連邦最高裁判決の考え方により、例えば、1 月 1 日に発生した税金が同日においてある不動産の租税先取特権となり、買主が 1 月 2 日に当該不動産を取得した場合、当該買主は、その取得日以後に係る期間、すなわち 364/365 日の期間において当該不動産から生じるその年の賃料("the rent")¹⁹¹を所得に含める一方で、その年における 364/365 日の期間に対応する未経過分の不動産税相当額を支払ったとしても、同期間ににおいて、当該支払った金額の控除を受けることはできないこととなる¹⁹²。

そして、このような現状に対して、買主が支払った未経過分の不動産税相当額は、資産の取得価額に算入されるべきものではなく、買主がその年の所有期間に当該資産から得た所得と対応する費用として、その全額がその年に控除されるべきであると主張されたのである¹⁹³。

このような議論を経て、米国では 1954 年法改正に伴い、不動産の売買が行われた際ににおける不動産税の取扱いを規定する IRC § 164(d)が創設された。

そこで、次項では、その具体的な取扱い及び改正後における未経過分の不動産税相当額の考え方をみるとこととする。

4-3-2 1954 年法改正後における取扱いと考え方

(1) IRC § 164(d)―1954 年法改正後の取扱い―

米国の IRC では、1954 年法改正に伴い、不動産の売買が行われた際の当該売買当事者間における不動産税の取扱いを定める IRC § 164(d)が創設された。

IRC § 164(d)は、年度の途中において不動産が売買された場合には、その不動産税のうち、(A)その売買日の前日までに係る期間に対応する金額にあっては、売主に課された税金として取り扱い、(B)その売買日以後に係る期間に対応する金額、すなわち未経過分の不動産税

法的構造』『法人税の研究 租税法論集 I』4 頁, 116 頁(有斐閣, 2021)〔初出 1983〕。

¹⁸⁹ See *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, 440(1926). 中里・前掲注 188)116-117 頁も参照。

¹⁹⁰ See MARVIN A. CHIRELSTEIN & LAWRENCE ZELENAK, *FEDERAL INCOME TAXATION* 322-323(14th ed. 2018). 中里・前掲注 188)117 頁も参照。

¹⁹¹ 買主が、当該取得した不動産から賃料収入等を得ていることを前提としていると解される。

¹⁹² See Chester M. Edelman, *When can accrued taxes be allowed as tax deductions*, 85 THE JOURNAL OF ACCOUNTANCY, 328, 332(1948). CLARENCE F. REIMER. DIFFERENCES IN NET INCOME FOR ACCOUNTING AND FEDERAL INCOME TAXES 146(1949)も同旨。

¹⁹³ See Edelman, *supra* note 192, at 333. See Rindler, *supra* note 183, at 385. See Robert S. Holzman, *Tax classics.*, 28 TAXES 571, 572(1950). その他、買主側だけ控除が認められないという状況に対して、ある期間において所有していた資産から生じる収入を所得に算入する一方で、同期間ににおける当該資産に係る費用の金額を適切に控除しないことは、買主の所得を適切に計算できないこととなるという主張をするものとして、1 ROBERT H. MONTGOMERY ET AL., *MONTGOMERY'S FEDERAL TAXES- CORPORATIONS AND PARTNERSHIPS* 481(1943-1944).

相当額にあっては、買主に課された税金として取り扱う旨を規定している¹⁹⁴¹⁹⁵。このことから、未経過分の不動産税相当額は、上記4-1-2でみた不動産税と同様に、IRC § 164(a)による取扱いを受けることとなる。すなわち、IRC § 164(d)により、買主に課せられた税として扱われることとなった未経過分の不動産税相当額は、IRC § 164(a)に基づき、買主の所得の金額の計算上、控除が認められることとなる。反対にいえば、当該相当額は資産の取得価額に算入されない(IRC § 1012)。

例えば、2022年6月30日に、売主Aが買主Bに対して売却した不動産について、係る不動産税課税年度を2022年4月1日から2023年3月31日とし、売主Aは不動産税課税年度の初めから売却日までその不動産を所有し、買主Bは残りの期間その不動産を所有すると仮定した場合には、係る不動産税は次のように取り扱われることとなる¹⁹⁶。不動産課税年度のうち、売主Aは365日分の90日、買主Bは365日分の275日の期間において当該不動産を所有していることとなるため、その全体の税額が3,650ドルと仮定した場合には、IRC § 164(d)により、売主Aには900ドル、買主Bには2,750ドルの不動産税が課されることとなる¹⁹⁷。

なお、買主が、本来売主に課せられる税金として扱われることとなった金額(上記の例でいうと売主Aに課された900ドルに係る金額)を負担した場合、当該負担した金額を買主の所得から控除することは認められておらず(IRC § 164(d). IRC § 275. Treas. Reg. § 1.275-1. Treas. Reg. § 1.164-2(a), (e))、当該支払った金額は、当該資産の取得価額に算入されることとなる(IRC § 1012. Treas. Reg. § 1.1012-1)¹⁹⁸。

また、売主が受け取った未経過分の不動産税相当額については、次のような取扱いがなされている。まず、所得分類についてであるが、わが国が所得を十種類の所得分類へ区別して

¹⁹⁴ See BORIS BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAX OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶ 32.2.1(2023)(ebook-Westlaw). See 1 BERNARD D. REAMS, JR, INTERNAL REVENUE ACTS OF THE UNITED STATES : THE REVENUE ACT OF 1954 WITH LEGISLATIVE HISTORIES AND CONGRESSIONAL DOCUMENTS A45(1982). See JOHN K. McNULTY & DANIEL J. LATHROPE, FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS IN A NUTSHELL 211(7th ed 2004).

¹⁹⁵ なお、本規定は、売買当事者間において不動産税の按分に関する契約が締結されるか否かに関わらず適用される。BITTKER & LOKKEN, *supra* note 194, at ¶ 32.2.1. 1 REAMS, *supra* note 194, at A45.

¹⁹⁶ BITTKER & LOKKEN, *supra* note 194, at ¶ 32.2.1.

¹⁹⁷ BITTKER & LOKKEN, *supra* note 194, at ¶ 32.2.1. 白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』306-307頁(中央経済社, 2002)も参照。

¹⁹⁸ このことは裁判所によっても示されており、*Lex v. Commissioner*, 1979 Tax Ct. Memo LEXIS 405, 1979-114, 8(1979)は、買主は当該年度に係る不動産税の全額を支払ったとしても、売主の所有期間に係る不動産税相当額の部分については控除が認められず、買主自身に課せられた不動産税として扱われる部分に係る金額のみを控除することが認められるとしている。また、*Casel v. Commissioner*, 79 T.C. 424, 436-437(1982)は、IRC § 164(d)の規定により売買の相手方に課されたものとみなされる不動産税相当額を支出した場合、当該相当額については控除が認められず、不動産の取得価額に算入されるとしている。その他、同旨のものとして、*Schieffelin v. Commissioner*, 44 B.T.A. 137, 140-141(1941)、*Pederson v. Commissioner*, 46 T.C. 155, 158(1966)がある。

いるのに対して¹⁹⁹、米国では、原則として、所得をその性質により区別することは行われておらず、通常所得(“Ordinary Income”)と譲渡所得(“Capital Gains”)に区別されるだけであり、その所得がいかなる源泉から生じたものであるか否かを問わず、等しい取扱いを受けるものとされている²⁰⁰²⁰¹。米国における譲渡所得(以下、「キャピタルゲイン」という)は、「資産(“capital asset”)の販売又は交換(“sale or exchange”)による所得」と定義されている(IRC § 1222)。また、キャピタルゲインの計算に関する規定は二段階の構造となっており、①その収入が資産の売却その他処分により実現された利得として認識されるものであるかが判断され(IRC § 1001)、利得として認識された場合には、②当該利得が通常所得かキャピタルゲインのいずれに分類されるのが判断される²⁰²。そして、米国では、売主が受け取った未経過分の不動産税相当額は、売主の利得として認識されず(IRC § 1001(b)、Treas.Reg § 1.1001-1(b))、売主側において課税されないこととなっている。その上で、売主は、IRC § 164 が定める控除できる税金の額から、未経過分の不動産税相当額を差し引くこととされている²⁰³(なお、1954年法改正前は、売主のキャピタルゲインとして認識されていた²⁰⁴)。当該相当額の收受は、売主が負担すべきではない不動産税の戻りであると考えられていることが伺える。

次に、1954年法改正後における買主が支払った未経過分の不動産税相当額の考え方を見る。

(2) 1954年法改正後における考え方

1954年法改正後においては、未経過分の不動産税相当額は、IRC § 164(d)により買主に課された不動産税として取り扱われることとなった。そして、当該相当額は、不動産税と同様に、IRC § 164(a)に基づいて納税者の連邦所得税の計算上、控除されることとなった。

IRC § 164(a)の規定をみると、不動産取引税や関税等の資産の「取得」に伴い発生した税金は、資産の取得価額に算入されることとなっている²⁰⁵。また、裁判所によると、このようなIRC § 164(a)による規定は、資産の「取得」に関連するものが資産の取得価額に算入され

¹⁹⁹ 金子・前掲注1)221頁。

²⁰⁰ 金子・前掲注128)113-114頁。

²⁰¹ 米国では、原則として所得をその性質によって区別した上で異なる取扱いをすることは行われていないが、唯一の例外として、譲渡所得に対する特別の負担軽減措置が挙げられている。米国において、通常所得と譲渡所得の区別が行われるようになったのは、1921年法改正以降のことであり、これ以降、長期譲渡所得についての軽減措置が講じられてきた。わが国の譲渡所得課税における2分の1課税の制度は、このような米国の制度にならって採用されたものであるとされている(金子・前掲注128)113-115頁、大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連(1)」税法学306号19頁、26-27頁(1976))。

²⁰² 海外住宅・不動産税制研究会編『欧米4か国におけるキャピタル・ゲイン課税制度の現状と評価』32-33頁(日本住宅総合センター、2008)。

²⁰³ See BITTKER & LOKKEN, *supra* note 194, at ¶ 43.1.

²⁰⁴ See R. T. Boehm, *Ohio Real Estate Tax Liens and Collections: Their Federal Tax Consequences*, 27 U. CIN. L. REV. 372, 409(1958).

²⁰⁵ 須田・前掲注185)92頁。

ることを明確にするためのものであるとされている²⁰⁶。

そして、IRC § 164(a)において、不動産税が上記のような資産の取得価額に算入されるべき税金から除かれていることから、不動産税は、資産の取得資産に算入されることとなる税金、すなわち資産の取得に伴い支出する税金とは考えられていないことがわかる²⁰⁷。加えて、未経過分の不動産税相当額は、IRC § 164(d)により買主に課された不動産税として取り扱われることとなったため、不動産税と同様に、資産の取得に伴う支出ではないと考えられ、資産の取得価額に算入されるべきものではないと考えられることとなったと解することができる。このことは、資産の取得価額について定めるIRC § 1012が、IRC § 164(d)を踏まえて、買主が支払った未経過分の不動産税相当額を当該資産の取得価額に含まないと規定していることからも読み取れる。

これらのことと上記 4-3-1 でみた 1954 年法改正の背景をみると、米国では未経過分の不動産税相当額が、①買主がその取得日以後に係るその年の所有期間において、当該資産から稼得する所得に対応する費用として控除されるべきものであって、②資産の取得に伴う支出として資産の取得価額に算入されるべきものではないものとして取り扱われることとなったことがわかる。

4-4 小括

本章では、米国における財産税の清算金の取扱いの変遷及び議論をみた。本稿では、財産税のうち不動産税の清算金(未経過分の不動産税相当額)に焦点を当てた。米国では、当該相当額について、1954 年法改正前後においてその取扱いが異なっている。

1954 年法改正前では、未経過分の不動産税相当額は買主の不動産税の納税義務に基づき支払われるものではなく、資産の購入代金として資産の取得価額に算入され、売主側ではキャピタルゲインとして認識されていた。しかし、費用と収益の対応の視点から、当該相当額は、資産の取得価額に算入されるのではなく、買主が当該不動産から得たその年の収入に対応する費用としてその年に控除されるべきであると批判された。これを受け、売買日前後それぞれの期間における金額を、売主及び買主それぞれに課された不動産税として取り扱う旨のIRC § 164(d)が創設された。これにより、買主が支払った未経過分の不動産税相当額は、買主に課された不動産税それ自体として取り扱われ、資産の取得価額に算入されるのではなく、その全額がその年における費用として控除されることとなった(IRC § 164(a),(d))。売主側では、当該相当額は売主が負担すべきではなかった不動産税の戻りとして、課税対象として認識されないこととなった。

第 5 章 所得税法における解釈の方向性

本章では、本稿のこれまでの内容を踏まえ、わが国と米国における議論の比較及び売主側

²⁰⁶ See Sleiman v. Commissioner, 1997 Tax Ct. Memo LEXIS 614, 27-28(U.S.Tax Ct. 1997).

²⁰⁷ この点について、わが国の固定資産税と同様の解釈であると考えられる。

の検討をした上で、買主側における取扱いを検討する。

5-1 わが国と米国における議論の比較

本節では、わが国における未経過固定資産税相当額と、米国における未経過分の不動産税相当額の取扱いに関する議論の比較を行う。

まず、わが国の固定資産税と米国の不動産税を比較する。わが国の固定資産税は、米国の財産税を念頭に創設されたものである。両税は、ともに地方公共サービスとの受益関係に基づく応益的な課税の性格、そして従価税という性格を有している。わが国の固定資産税は、所得税法上、納税者の事業所得や不動産所得等の計算において控除され(所得税法 37 条 1 項、所得税基本通達 37-5)、米国の不動産税は、上記 4-1-2 でみたように、IRC 上、納税者の連邦所得税の計算において控除される(IRC § 164(a))。なお、両国における所得税法上の取扱いの違いとして、わが国においては、上記 1-2-2 で述べたように、家事上の固定資産に係る固定資産税は、所得税法 45 条 1 項 1 号所定の「家事上の経費」に該当し、控除が認められていない一方で、米国における家事上の不動産税については、項目別控除として控除することが認められていることが挙げられる。また、わが国の固定資産税と米国の不動産税は、ともに資産の取得に伴う支出ではないことから、資産の取得価額に算入されるものではないと解されている。

次に、わが国における未経過固定資産税相当額と米国の未経過分の不動産税相当額の取扱いについて比較する。まず、わが国における未経過固定資産税相当額と米国の 1954 年法改正前における未経過分の不動産税相当額が、ともに資産の取得価額に算入されるものとして取り扱われていることから、両者の取扱いの根拠を裁判所の判断を踏まえて比較することとする。

わが国では、地方税法上、当該年度の賦課期日における所有者が、固定資産税の納税義務者となる。そして、所得税法上、当該納税義務者のみが、その固定資産税を必要経費に算入することができる。米国では、不動産に租税先取特権が付された日における所有者が、当該不動産に係る不動産税の控除を受けることができると考えられていた。両国ともに、ある一定の日(わが国では賦課期日、米国では租税先取特権が付された日)に基準において、同時点における当該資産の所有者のみが当該年度の固定資産税(不動産税)を控除することができるとされているのである。

このことから、当該一定の日における所有者(売主)が、当該日後にその資産を他者(買主)に譲渡した場合であっても、当該資産に係る固定資産税(不動産税)の控除を受けることができるのは、変わらず当該売主のみであって、当該買主が支払った未経過分の固定資産税相当額(不動産税相当額)は、買主による税金の支払ではないと解されている。したがって、わが国の裁判例、そして米国の Supplee 事件(1954 年法改正前)では、買主が支払った未経過分の固定資産税相当額(不動産税相当額)は、当該資産の購入代金の一部として、資産の取得価額として取り扱われることとなると考えられているのである。

米国では、このような *Supplee* 事件の判決により、買主が、その年における売買日以後の期間に、当該取得した不動産から生じた収入をその年の所得に含める一方で、同期間に対応する未経過分の不動産税相当額の金額を、買主の所得の計算において控除することが認められないこととなった。しかし、この状況に対して、費用と収益の対応という考え方のもと、買主が支払った未経過分の不動産税相当額は、買主がその年の所有期間において当該資産から得た所得と対応する費用として控除が認められるべきものであって、資産の取得価額に算入されるべきものではなく、その全額がその年における費用として控除されるべきという考え方方が主張された。このことは、わが国においても同様の議論がなされていたところである。

これに対して、米国では 1954 年法改正において、買主の所有期間に係る未経過分の不動産税相当額を不動産税それ自体として取り扱う旨の IRC § 164(d)を創設することにより、上記の主張を実現させた。すなわち、買主が支払った未経過分の不動産税相当額は、買主がその年のうち取得日以後の期間において、当該資産から稼得する所得に対応すべき費用として控除されるべきものであって、資産の取得に伴う支出として資産の取得価額に算入されるべきものではないものとして取り扱われることとなった。

なお、売主側の取扱いについては、わが国の所得税法では、裁判所が譲渡所得の総収入金額に算入すべき旨を示している。一方の米国では、1954 年法改正前においては売主のキャピタルゲインとして認識されていたが、1954 年法改正後においては、売主が得た利益として認識されないことから課税されず、売主が控除することのできる不動産税の額から未経過分の不動産税相当額が差し引かれることとなる。

これらを踏まえた上で、次節では、まず売主が受け取った未経過固定資産税相当額の取扱いの検討を行う。その後、それを踏まえた上で、買主が支払った未経過固定資産税相当額の所得税法上の取扱いの検討を行う。

5-2 売主が受け取った未経過固定資産税相当額

本節では、売主側における取扱いの検討を行う。当該相当額は売主の課税所得を構成するものであるか、そしてこれが肯定される場合には、いずれの所得分類に該当するものであるかの順に検討を行う。

5-2-1 売主の課税対象とすべきものであるか

本項では、売主が受け取った未経過固定資産税相当額が売主の課税所得を構成するものであるか否かを検討する。

学説では、未経過固定資産税相当額は買主から売主に対して支払われた不当利得の返還金であるとして、所得税法 9 条 1 項 18 号の「損害賠償金(これらに類するものを含む。)」に該当すると主張するものがあった。また、不当利得の成立要件に、「法律上の原因なく」(民法 703 条)というものがあることは、上記 3-2-1 でみたとおりである。

台帳課税主義を採用する地方税法では、賦課期日現在において本来所有者として登記されるべきであった者ではなく、所有者として登記されるべきではなかった者が所有者として登記されている場合、後者がその納税義務を負うこととなってしまう。確かに、賦課期日現在において、後者が所有者として登記されていることから、当該者が固定資産税の納税義務者となることには、「法律(地方税法)上の原因」があったといえる。しかし、この状況は当該者にとって酷であることから、上記最高裁昭和47年1月25日判決は、衡平の観点から不当利得の成立を認めたものと解する。

一方で、年度の途中で固定資産の売買が行われた場面にあっては、当該年度の賦課期日時点で、固定資産の所有者として登記又は登録されるべき者と本来固定資産を所有している者は、いずれも売主であり、所有者として登記されるべきでなかった者が所有者として登記されているわけではない。そのため、年度の途中において固定資産の売買が行われた場合に、売主が売買日以後の期間に係る固定資産税額を負担することは、売主にとって酷であるとはいはず、買主がこれを負担することなく固定資産を取得乃至使用することを捉えて、「衡平の観念」から売主と買主の間に不当利得の関係が成立すると考えることは、上記最高裁の考え方と合致するものではなく、妥当ではないと解する。

のことから、売主と買主との間でその清算の合意がなされ、売主が受け取った未経過固定資産税相当額については、買主から売主に対して支払われた不当利得の返還金であると解するべきではなく、所得税法9条1項18号の「損害賠償金(これらに類するものを含む。)」に該当するとはいえない。したがって、当該相当額は、売主が非事業者又は事業者のいずれであるかに問わらず、売主の課税所得を構成するものであると解する。

また、学説では、売主が固定資産を所有しているのは売買日前までであり、売主が当該固定資産からの収益を得るのはその所有期間だけであるのにも関わらず、当該年度に係る固定資産税全額を売主が必要経費に算入することは、費用収益対応の原則に反するものであると主張するものがある²⁰⁸。この考え方によると、例えば事業者である売主が当該事業の用に供するために所有していた固定資産を手放した場合には、当該手放した日以後の期間に係る固定資産税額を、売主の所得の計算に係る必要経費の金額から差し引くべきということになると考えられる。

そもそも、この考え方は、未経過固定資産税相当額の收受について費用収益対応の原則の考え方を採用したものというよりも、年度の途中において固定資産の所有者に移動があった場合に、固定資産税それ自体を所得税法上どのように取り扱うべきかという議論にほかならないのではないだろうか。ただ、この考え方を実際に未経過固定資産税相当額の收受があった場面に照らして、上記のような売主側での固定資産税の控除額の減額を実現させる一つの方法として、売主が受け取った未経過固定資産税相当額を、買主が本来支払うべきであった固定資産税それ自体、又は売主に対して固定資産税それ自体が還付されたものであると観念することにより、当該相当額を売主の課税所得として認識せず、売主の所

²⁰⁸ 中牟田・前掲注103)13頁。

得の計算において必要経費として算入すべき当該年度の固定資産税額から差し引くことが考えられる²⁰⁹。

実際に、上記4-3でみたように、米国では売主が受け取った未経過分の不動産税相当額を売主の課税所得として認識しないこととされ、売主の不動産税の控除額から差し引かれることとなっている。しかし、米国におけるこのような取扱いは、IRC § 164(d)が、不動産税のうち売主及び買主のそれぞれの所有期間に係る金額を、それぞれに課せられた不動産税そのものとして取り扱う旨を規定していることに基づくものであると考えられる。売主及び買主が、それぞれ負担すべきであり、かつ控除を受けることができるのは、それぞれの所有期間に係る金額のみであるとされているのである。

一方で、わが国の現行の地方税法及び所得税法には、買主により支払われた未経過固定資産税相当額を固定資産税そのものとして取り扱うような規定は存在しておらず、現行法の解釈によてもそのように解することができないことは、すでに上記2-2でみたところである。そのため、米国のように、売主が本来納付すべき、かつ控除されるべき固定資産税は売主の所有期間に対応する金額のみであると解して、売主が受け取った未経過固定資産税相当額を売主の課税所得として認識しない上で、売主の所得に係る必要経費に算入される固定資産税額から当該相当額分を差し引くことは妥当ではないと解する²¹⁰²¹¹。

これらのことから、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、非事業者及び事業者のいずれに係るものであっても課税所得を構成するものであると解する。

そこで、次に、当該相当額がいずれの所得分類として取り扱われるべきであるかについて検討する。

5-2-2 所得分類の検討

本項では、上記3-3でみた学説における考え方を踏まえた上で、売主の受け取った未経過固定資産税相当額がいずれの所得分類に該当するかを検討する。

学説では、譲渡所得の総収入金額への該当性に加え、一時所得又は雑所得のいずれかへの該当性が論じられていた。上記3-3でみたように、一時所得及び雑所得は、他の所得分類に該当しない所得を補充的に分類するためのものであると解されていることから²¹²、未経過

²⁰⁹ このような考え方は、本稿の2-2でみた、買主が支払った未経過固定資産税相当額の、固定資産税そのものとしての必要経費算入の議論と対応するものであると考えられる。

²¹⁰ 仮に、米国のような取扱いを認めるのであれば、固定資産税を売買当事者それぞれの所有期間に応じて按分し、各部分をそれぞれに課された固定資産税として取り扱う(未経過固定資産税相当額を買主に課せられた固定資産税それ自体として取り扱う)こと等を示す旨の立法が必要であると考える。

²¹¹ また、売主はその年度分の固定資産税を全額必要経費に算入している一方で、その後買主から受け取った未経過固定資産税相当額を売主の課税所得として収入金額に算入すれば、実質的には、売主が所有する期間に対応する金額のみが、売主の所得の金額の計算上、控除されるものとして取り扱われていると観念することもできると解する。

²¹² 武田監修・前掲注47)2637頁。

固定資産税相当額の所得分類の検討については、譲渡所得の総収入金額への該当性からみることとなる。

譲渡所得及びこれに対する課税の意義は、上記 3-3-1 でみたとおりであるが、実際の課税の場面では、抽象的に発生している資産の増加益そのものが譲渡所得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(最判平成 18 年 4 月 20 日集民 220 号 141 頁)²¹³。

そして、所得税法 33 条 3 項にいう譲渡所得の「総収入金額」については、次のように解されている。まず、所得税法では、各所得の計算の際に、「収入金額」と「総収入金額」の文言が使い分けられており、例えば、利子所得や配当所得、給与所得等にあっては、前者の「収入金額」という文言が採用され、不動産所得や事業所得、一時所得等にあっては、後者の「総収入金額」の文言が採用されている²¹⁴。そして、譲渡所得にあっては、後者の「総収入金額」の文言が採用されている。これら「収入金額」及び「総収入金額」は、いずれも「その年において収入すべき金額」(所得税法 36 条 1 項)をいい、その概念は両者ともに外部からの経済的価値の流入を指すものと解されている²¹⁵。利子所得や給与所得等の所得にあっては、その収益の内容が比較的単純であることから「収入金額」の文言が採用され、他方の譲渡所得や事業所得等にあっては、その収益の内容に基本的な収入のほか、副収入や付随収入等も含まれていることから「総収入金額」の文言が採用されていると説明されている²¹⁶²¹⁷。同時に、「総収入金額」は、副収入や付随収入等を本来の収入と同一の所得分類に吸引する機能を有すると解される²¹⁸。

この「総収入金額」の考え方と、上記最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決の考え方によると、実際の課税の場面において譲渡所得課税の対象とされるのは、抽象的に発生する資産の増

²¹³ 佐藤・前掲注 26)109 頁。

²¹⁴ 武田監修・前掲注 47)3126(-3134)-3135 頁。

²¹⁵ 武田監修・前掲注 47)3126(-3134)-3135 頁、谷口・前掲注 30)325 頁及び 328 頁。

²¹⁶ 池本征男『所得税法—理論と計算—〔十七訂版〕』154 頁(税務経理協会, 2023)、岩尾一『所得税法(I)』211-212 頁(日本評論新社, 1953)、武田監修・前掲注 47)3126(-3134)-3135 頁。

²¹⁷ これに加えて、学説では「収入金額」と「総収入金額」の文言の使い分けについて、前者は収入とそれを得るための支出(必要経費)を個別に対応させて計算することを求めるものであり、後者はその所得に係る収入金額の総額を計算し、これに対応する支出(必要経費)を総体的に対応させて計算することを求めるものであると解するものがある(例えば、武田監修・前掲注 47)3126(-3134)-3135 頁)。しかし、この考え方には、以下のような指摘がなされる。①「総収入金額」の文言を採用する一時所得(所得税法 34 条 1 項及び 2 項参照)では、収入とそれを得るための支出との総体的な対応ではなく、個別的な対応が求められており(国税庁編『昭和 40 年改正税法のすべて』27 頁(大蔵財務協会, 1965)、谷口・前掲注 30)322-323 頁(弘文堂, 2021))、また②「収入金額」の文言が採用されている各種所得についても、「その年中の」(所得税法 23 条、24 条 2 項、28 条 2 項等)という文言が用いられ、その課税年度内における複数の取引を一括して把握して所得金額を算定するという計算構造が用いられていることから、「収入金額」と「総収入金額」の文言の使い分けが、上記のような計算態度の相違を示すものであるとまで解することには、疑義が残るという見解がある(倉見智亮「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」税法学 571 号 23 頁, 41 頁(2014))。

²¹⁸ 倉見・前掲注 217)51 頁。

加益そのものではなく、当該資産の譲渡により実現した所得であって、かつ譲渡所得の総収入金額に算入されるものには、その譲渡による収入のみならず、それにより実現した付随収入も含まれるものと解することができる。

そして、売主が譲渡所得の基となる資産の譲渡の際に受け取った未経過固定資産税相当額は、その譲渡による直接的な収入ではないものの、その譲渡に関連して実現した付随収入に当たるとみることができる。そのため、当該相当額は、売主の譲渡所得の総収入金額に算入されるものとして取り扱われるものであると解する²¹⁹。

ところで、消費税法基本通達では、売主が受け取った未経過固定資産税相当額の取扱いが示されている。そこで、次項では消費税法及び所得税法における取扱いの関係について確認することとする。

5-2-3 消費税法基本通達における未経過固定資産税相当額

消費税の課税対象は、国内において事業者が行った「資産の譲渡等」であり(消費税法 4 条 1 項)、ここにいう「資産の譲渡等」とは、事業として「対価」を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう(消費税法 2 条 1 項 8 号)。また、同法における「対価」については、明文の定義規定は置かれていないものの²²⁰、一般的にはその取引において実際に支払われた金額を指すとされている²²¹。

そして、消費税法の課税実務では、売主が受け取った未経過固定資産税相当額の取扱いを示す消費税法基本通達 10-1-6 がある。そこでは、「固定資産税……の課税の対象となる資産の譲渡に伴い、当該資産に対して課された固定資産税……について譲渡の時において未経過分がある場合で、その未経過分に相当する金額を当該資産の譲渡について收受する金額とは別に收受している場合であっても、当該未経過分に相当する金額は当該資産の譲渡の金額に含まれる」ことが示されている。

本通達は、未経過固定資産税相当額が公租公課(租税公課)の戻りではなく²²²、買主が固定資産税の負担なしに所有又は使用することができる建物等の購入代金として受け取るものであることから、課税資産の譲渡の対価に含まれることを明確にしたものであると説明されている²²³。すなわち、消費税法においても、売主が受け取った未経過固定資産税相当額

²¹⁹ このような解釈は、譲渡所得の基となる資産の譲渡に際して受け取った未経過固定資産税相当額に係るものであり、販売目的で所有している不動産等の棚卸資産の譲渡の際にその売主が受け取った未経過固定資産税相当額にあっては、同じく総収入金額の意義に鑑み、事業所得に算入されるものと解する。

²²⁰ 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』555 頁, 557 頁(勁草書房, 2012)、吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』396 頁, 401 頁(有斐閣, 2010)。

²²¹ 佐藤英明=西山由美『スタンダード消費税法』87 頁(弘文堂, 2022)。

²²² 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』2836-2837 頁(第一法規, 1989)〔最終加除: 2023〕。

²²³ 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説〔平成 30 年版〕』599-600 頁(大蔵財務協会,

は、その売買取引において実現した課税資産の譲渡の対価に含まれるものとして取り扱われているのである。そのため、上記 5-2-2 で検討したように、所得税法において、売主が受け取った未経過固定資産税相当額を資産の譲渡の対価として譲渡所得の総収入金額に算入することは、消費税法基本通達に示されている取扱いと整合するものであるといえる。

これまでのことを踏まえた上で、次節では、買主側における取扱いを検討する。

5-3 買主が支払った未経過固定資産税相当額

本節では、買主が支払った未経過固定資産税相当額の所得税法上の取扱いを検討する。

まずは、未経過固定資産税相当額の資産の取得価額への算入について検討する。

5-3-1 資産の取得価額への算入

(1) 狹義の購入代価への算入

資産の取得価額を構成する狭義の購入代価には、上記 2-3-1 でみたように資産の売買価格それ自体が該当すると解される。

未経過固定資産税相当額の狭義の購入代価への該当性は、各不動産取引における未経過固定資産税相当額の清算方式により、若干の相違がみられる可能性が生じる。とりわけ、上記 1-3-2 で述べた清算方式のうち、①や②の方式のように、資産の売買代金に上乗せするような方法により清算された未経過固定資産税相当額は、資産の取得価額のうち狭義の購入代価を構成する金額として取り扱われる可能性もある。しかし、本稿の検討対象であり、また不動産実務での慣行でもある、固定資産の売買代金の支払とは切り離した清算という一般的な場面における未経過固定資産税相当額は、資産の取得価額のうち狭義の購入代価を構成する金額ではないと解される²²⁴。また、売買当事者間の認識として、未経過固定資産税相当額の清算が狭義の購入代価とは切り離して行われていると考えられていることからも、未経過固定資産税相当額を含めた金額を固定資産の売買価格それ自体としてみるべきではなく、狭義の購入代価には該当しないと解される²²⁵。

次に、資産の取得価額のうちの付随費用への算入について検討する。

(2) 付随費用への算入

上記 2-3-1 で述べたように、資産の取得価額を構成する付随費用は、資産の取得との間に実質的な関連性を有しており、当該資産を取得するためにそれを支払うことが必要である支出をいうと解される。

例えば、未経過固定資産税相当額は、固定資産の売買代金それ自体とは切り離されて清算されているものの、その売買契約の際に生じるものであることから、当該固定資産の取得と

2018)。

²²⁴ 伊川・前掲注 32)362 頁。

²²⁵ 佐藤・前掲注 81)19 頁、寺澤・前掲注 55)37 頁。

の間に実質的な関連性を有し、またその清算がなされることが不動産売買における慣行となっていることから、当該固定資産の取得のために必要であるものであると解されるだろうか。一方で、上記 2-3-2 でみたように、未経過固定資産税相当額の費用概念は、固定資産税との間に本質的な差異は見出し難く、同税が「資産の『所有』に伴う支出」であることから、当該相当額についても同様に、「資産の『所有』に伴う支出」であると解されるところである。そのため、未経過固定資産税相当額は、資産の「取得」との間に実質的な関連性を有しないとも解されうる²²⁶。確かに、未経過固定資産税相当額がその年における資産の所有期間に関連した金員であると解せば、一見、資産の取得との間に実質的な関連性を有するものではないと考えられうる。

しかし、未経過固定資産税相当額は、固定資産の売買契約の際に、売買当事者の間でその清算の合意、契約がなされ支払われ、その清算が不動産実務において慣行となっていることから、一連の売買行為、すなわち買主の固定資産の取得に関わる行為の中で算出されるものであるとみることができ、資産の取得に関連した支出として観念することができる²²⁷。そのため、未経過固定資産税相当額は、資産の取得との間に実質的な関連性を有するものと解する。加えて、買主は、未経過固定資産税相当額を支払わなければ、当該固定資産を取得することができないことから、当該相当額は当該資産の取得に必要であると解することができる。したがって、買主の支払った未経過固定資産税相当額は、当該資産の取得に要した付随費用であると解することができる。

これらのことから、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、所得税法 38 条 1 項及び 2 項並びに同法施行令 126 条 1 項 1 号イにいう固定資産の取得に要した付随費用に算入されるべきものであり、非業務用資産及び業務用資産のいずれに係るものであっても資産の取得価額に算入されるものであると解する。このような解釈は、売主側において、当該相当額が、資産の譲渡による直接的な収入ではないものの、その譲渡に関連して実現した付随収入に当たるとして、譲渡所得の総収入金額に算入されるものであると解することと整合性を有しているといえる。買主側においては、固定資産の売買価格それ自体と未経過固定資産税相当額の両方がまとめて当該資産の取得価額に算入され、売主側においても、その両方がまとめて譲渡所得の総収入金額に算入されるのである。

次に、上記 2-5 でみた費用収益対応の原則からの議論を踏まえた上で、業務用資産の取得に係る未経過固定資産税相当額についてさらに検討する。

5-3-2 業務用資産に係る未経過固定資産税相当額に関するさらなる検討

(1) 業務用資産に係る支出に関する必要経費算入

上記 5-3-1 でみたように、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、資産の取得に要した付随費用として資産の取得価額に算入されるべきものであると解する(所得税法 38 条 1

²²⁶ 田部井・前掲注 64)142-143 頁。

²²⁷ 同旨のものとして、寺澤・前掲注 55)41 頁注 22 及び 37 頁。

項及び2項並びに同法施行令126条1項1号イ)。

ところで、業務用資産に係る支出の中には、資産の取得価額に算入されるような性質を有する一方で、その年における必要経費に算入することとされているものの例などがある。

わが国の所得税法37条1項にいう別段の定めには、上記2-1-2でみた所得税法49条が含まれており²²⁸、その政令委任先に所得税法施行令126条があるため、これら後者の規定が優先的に適用されることとなると考えられる²²⁹。このことから、資産の取得価額に算入される金員は、例えそれが業務の用に供するために取得された固定資産に係るものであっても、減価償却を通じて減価償却費となる金額のみが同法37条1項の必要経費に算入されることとなり、その全額を必要経費に算入することはできないとも解されうる²³⁰。しかし、わが国の課税実務では、このような所得税法37条1項の規定とその別段の定めに該当する規定との関係が存在する上でも、ある業務用資産に係る支出について、次のような取扱いがなされている例がある。まず、①原則としてその年の必要経費に算入する一方で、例外的に資産の取得価額に算入することができるとされている例がある。次に、②資産の取得価額に算入される性質を有する支出であるものの、資産の取得価額に算入して減価償却を通じて各年において控除するほか、当該資産の譲渡時に取得費として控除するのではなく、その年の必要経費に算入することとされている例がある。

第一に、前者①の例をみる。まず、非業務用資産の取得に要した借入金利子のうち、当該資産の使用開始の日までの期間に係るものは、当該資産の取得に要した付随費用として資産の取得価額に算入される(最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁)。次に、業務用資産の取得のために要した借入金利子は、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こととされている(所得税基本通達37-27)。そして、業務用資産の取得のために要した借入金利子のうち、当該資産の使用開始の日までの期間に係るものにあっては、上記の取扱いに加えて、当該資産の取得価額に算入することができるとされている(所得税基本通達37-27)。

上記の取扱いからもわかるように、借入金利子のうち資産の使用開始の日までの期間に

²²⁸ 水野忠恒編『テキストブック租税法〔第3版〕』93頁(中央経済社、2022)。

²²⁹ 伊川・前掲注32)363頁。

²³⁰ なお、所得税法施行令126条は減価償却資産に係る規定であるところ、非減価償却資産である土地についてはその射程外にあるとも考えられうる。所得税法施行令126条に相当する法人税上の規定として、法人税法施行令54条があり、そこでは減価償却資産の取得価額について定められている。そして、法人税基本通達7-3-16の2は、減価償却資産以外の固定資産についても、法人税法施行令54条の規定の例によるものとしている。このような取扱いは、法人税法上も、所得税法と同様、非減価償却資産の取得価額に関する規定は置かれていないものの、ことがらの性質上、非減価償却資産の取得価額に関しても、減価償却資産に関する法人税法施行令の規定及びこれらに関する取扱いが準用されてしかるべきであるということを留意的に明らかにしているものと説明されている(松尾公二編著『法人税基本通達逐条解説〔十一訂版〕』677頁(税務研究会出版局、2023))。所得税基本通達ではこのような取扱いが示されていないものの、所得税法施行令126条1項1号イと法人税法施行令54条1項1号イの文言が同一であることから、土地の取得に係る支出に関して、所得税法における解釈上も法人税法と同様に取り扱うことは合理的であり、所得税法上、土地についても減価償却資産と同様の解釈がなされるとも解する学説がある(伊川・前掲注32)363頁)。

係るものは、非業務用資産及び業務用資産のいずれに係るものであっても、資産の取得価額に算入される支出としての性質を有すると考えられる。一方、業務用資産に係るものについては、原則としてその年の必要経費に算入することとされており、例外的に資産の取得価額に算入することもできるとされているのである。このような取扱いは、ある支出について、非業務用資産及び業務用資産のいずれに係るものであっても資産の取得価額に算入される性質を有する一方で、業務用資産に係るものにあっては、その年の必要経費に算入されることを前提としながらも、資産の取得価額に算入し、減価償却を通じて各年にわたり控除することや、譲渡時に取得費として控除することができるとされている例であるといえる²³¹。このことから、業務用資産に係る支出については、資産の取得価額に算入される性質を有するものであっても、その年の所得と対応させるためにその年の必要経費に算入されるという姿勢、またその取扱いを前提としながら、当該支出の性質に鑑み、例外的な取扱いも認められるという姿勢が伺えよう。

第二に、上記②の例をみる。所得税基本通達38-9及びその解説によると、非業務用資産に係る不動産取得税や登録免許税等は、所得税法施行令126条1項1号イにいう資産の購入のために要した付随費用に該当し、資産の取得価額に算入されるものとして取り扱われている²³²。一方で、業務用資産に係る不動産取得税や登録免許税等は、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ことが示されている(所得税基本通達37-5)。

このような取扱いは、これらの支出を資産の取得価額に算入すると、減価償却資産に係るものについては減価償却を通じて各年において徐々に控除されることとなり、非減価償却資産に係るものについてはその譲渡時まで控除されないこととなってしまうことを考慮したものであると説明されている²³³。本来、これらの金員は、所得税法施行令126条1項1号イにいう資産の取得価額のうち付随費用に該当する性質を有すると考えられるものの²³⁴、業務用資産に係るものにあっては、その業務に係る各種所得との対応関係に鑑みて、資産の取得価額には算入せず、すなわち減価償却により各年において徐々に控除するのではなく、その年においてその全額を控除することを目的としていると解することができる。

すなわち、上記のような取扱いは、費用収益対応の原則からの視点を踏まえたものであると考えられ、資産の取得価額に算入される性質を有する費用のうち、業務用資産に係るものは、上記規定の別段の定め等の関係性がある上でも、その年の必要経費に算入するという取

²³¹ なお、業務用資産の取得に要した借入金利子については、原則としてその全額をその年における必要経費に算入することとされている一方で、資産の取得価額に算入することもできるとされている。そのため、資産の取得価額に算入されることを前提として、その全額をその年における必要経費に算入することが認められるという取扱いとは、表裏が対になっている。しかし、これらの取扱いは、所得税法37条1項とその別段の定めである所得税法49条の政令委任先である所得税法施行令126条1項1号イの規定との関係がある上で、資産の取得価額に算入される性質を有する金員について上記二つの取扱いを認めているという点で、同様のものと考えられる。

²³² 横田ほか編・前掲注48)490-491頁参照。

²³³ 横田ほか編・前掲注48)376頁。

²³⁴ 横田ほか編・前掲注48)491頁。

扱いがなされている例であるといえる。

これらのことから、ある支出を資産の取得価額又はその年の必要経費のいずれに算入するかということについて、前提とされる取扱いがある一方でその例外的な取扱いも認められる余地があると考えられる。また、非業務用資産及び業務用資産のいずれに係るものであっても資産の取得価額に算入されるような性質を有する費用のうち、業務用資産に係るものにあっては、その費用化の時期を考慮し、費用収益対応の原則の視点を踏まえ、その年に控除することが認められる余地があるものと考えられる。

それでは、資産の取得価額に算入されるべきであると考えられる業務用資産に係る未経過固定資産税相当額についても、上記のような取扱いが認められる余地はあるだろうか。

ここで、上記 2-3-2 でみたように、未経過固定資産税相当額は、固定資産税そのものではないものの、それに相当する金員であると解されている。そして、このような租税公課に相当する金員の中には、納税者のその年の事業所得や不動産所得の計算上、必要経費に算入されるものがある。そこで、次にそのような金員の例をみるとこととする。

(2)固定資産税それ自体としての必要経費算入とこれに相当するものとしての必要経費算入の例

まず、上記 2-2 でみたように、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、買主の固定資産税の納税義務に基因して支払われたものではないため、固定資産税そのものとして所得税法 37 条 1 項の必要経費へ算入することはできないと解する。仮に、米国のように、当該相当額を買主に課せられた固定資産税そのものとして取り扱う旨の規定等が存在すれば、上記のような取扱いが認められることとなると考えられる。しかし、わが国の現行の所得税法では、そのような規定は存在しないことから、それは妥当ではないと解する。反対に、このような取扱いを実現するためには、米国のような立法が必要となると考える²³⁵。

ここで、わが国の所得税法では、固定資産税等の租税公課それ自体ではないものの、それに相当する金員として、納税者のその年の事業所得や不動産所得の計算上、必要経費に算入されるものの例がある²³⁶。

第一に、事業税の事業を廃止した年分の所得につき課税される事業税の見込控除である。所得税基本通達 37-7 は、「事業税を課税される事業を営む者が当該事業を廃止した場合における当該廃止した年分の所得につき課税される事業税については、……当該事業税の課税見込額を当該年分の当該事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入することができる

²³⁵ 仮に、わが国でこのような趣旨の立法がなされた場合、買主が支払った未経過固定資産税相当額が買主に課された固定資産税それ自体として取り扱われることとなるため、それが非業務用資産に係るものである場合には家事費となり、買主の所得の金額の計算上、控除されないととなる。

²³⁶ ある支出について、租税公課それ自体ではなく、あくまでそれに相当するものであるから、ということを理由にして、その年の必要経費に算入することが否定されるということは考えられにくいが、本稿では念の為、租税公課に相当する金員の必要経費算入の例を確認することとする。

ものとする」こととしており、その見込金額についても同通達内で示している。すなわち、同規定は、事業廃止後の期間に係る事業税の金額は未定である一方で、その見込み額を概算的に算出し、事業税に相当する金額として控除することを認めているのである。このような取扱いは、租税公課そのものではない金額であり、かつ未だその金額が定まっていないものを、概算的に算出し、納税者のその年の所得の金額の計算上、控除することを認めているものであるといえる。

第二に、配偶者居住権が設定された居住建物に係る固定資産税の取扱いをみる。配偶者居住権とは、2020年4月1日から施行された比較的新しい制度であり、民法1028条以下において規定されている²³⁷²³⁸。配偶者居住権は、使用権(居住等)、収益権(賃貸等)及び処分権(売却等)から構成される所有権(民法206条)を分割する制度であり²³⁹、配偶者居住権を取得した配偶者(以下、単に「配偶者」という)は、これが設定されている居住建物全体についての使用権及び収益権を取得する(民法1028条1項本文)²⁴⁰²⁴¹。このことから、前提として、配偶者が配偶者居住権に基づいて当該居住建物の一部を賃貸の用に供している場合、そこから生じる賃料収入は、賃貸人である配偶者が收受し²⁴²、当該配偶者の不動産所得に算入され、所得税の課税対象となる²⁴³。

上記1-1-2でみたように、固定資産税の納税義務者は、当該固定資産の所有者であるため、配偶者居住権が設定されている居住建物に係る固定資産税については、当該居住建物を相続した所有者がその納税義務者となる²⁴⁴。しかし、配偶者居住権が設定されている居住建物に係る通常の必要費は、配偶者が負担することとされている(民法1034条1項)。そして、

²³⁷ ハツ尾順一「配偶者居住権の税務上の取扱い—借家権と比較して—」税法学585号79頁、79頁(2021)。

²³⁸ 立案担当者によると、配偶者居住権の制度は、「配偶者のために居住建物の使用収益権限のみが認められ、処分権限のない権利を創設することによって、遺産分割の際に、配偶者が居住建物の所有権を取得する場合によりも低廉な価額で居住権を確保することができるようになること等を目的とするものである」と説明されている(堂蘭幹一郎=野口宣大編著『一問一答 新しい相続法—平成30年民法等(相続法)改正、遺言書保管法の解説』9頁(商事法務、2019))。

²³⁹ 坂田真吾「配偶者居住権の課題(建物の一部が賃貸用であった場合の混乱)」税研38巻3号48頁、48頁(2022)。

²⁴⁰ 堂蘭=野口・前掲注238)16頁。

²⁴¹ 処分権限については、当該居住建物の所有者が取得する(坂田・前掲注239)48頁)。

²⁴² 第一に、被相続人が居住建物の一部を第三者に賃貸していた場合でも、配偶者は配偶者居住権を取得することは可能である。その上で、被相続人の生前から当該部分が賃貸の用に供されていた場合には、当該居住建物を相続した相続人(以下、「所有者」という)が賃貸人たる地位を承継し、係る部分の新賃貸人となる。しかし、配偶者は居住建物に係る使用権及び収益権を取得する。そのため、所有者の承諾を得た上で(民法1032条3項)、①被相続人の生前からの賃借人がその賃貸契約の更新の際に配偶者を新たな賃貸人とした場合や、②居住建物の相続後において新たに賃借人が現れ、配偶者と賃貸契約を締結した場合などには、そこから生じる賃料収入は、配偶者が得ることとなる。堂蘭=野口・前掲注238)16頁。松岡章夫「配偶者居住権の税務実務における問題点」税研38巻3号60頁、63頁(2022)。

²⁴³ 匿名記事「配偶者居住権の賃料収入と所得区分」税務通信3729号51頁、51頁(2022)、匿名記事「配偶者居住権の賃料収入と必要経費」税務通信3735号52頁、52頁(2023)。

²⁴⁴ 堂蘭=野口・前掲注238)26頁。

この「通常の必要費」とは、使用賃借に関する同法 595 条 1 項に規定する「通常の必要費」と同一の概念とされており、これには、居住建物に係る修繕費のほか、居住建物及びその敷地に係る固定資産税が含まれていると解されている²⁴⁵。したがって、当該居住建物の固定資産税は、配偶者が負担することとなると説明されている²⁴⁶²⁴⁷。

ここで、当該居住建物に係る固定資産税の納税義務者はその所有者であるところ、配偶者が支払った固定資産税相当額は、当該配偶者の納税義務に基づき支払われるものではないことがわかる。しかし、配偶者は、その負担した固定資産税の額を、当該賃貸部分に係る不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することができることとされている²⁴⁸。これは、固定資産税の納税義務者ではない者が支払った固定資産税相当額について、その納税義務に基づいて支払われたものではないため、固定資産税そのものとしてみることはできないものの、固定資産税に相当する金員・支出であり、当該者のその年における所得の計算上、必要経費に算入されている例であるといえる。

これらのことから、固定資産税等の租税公課そのものではないもののこれに相当する金員を、その年の事業所得や不動産所得等の計算上、必要経費に算入することは肯定されるものと解する。

のこと及び上記(1)のことを踏まえた上で、資産の取得価額に算入されるものと考えられ、また固定資産税そのものではないもののこれに相当する金員である未経過固定資産税相当額のうち、業務用資産に係るものについては、どのように考えられるだろうか。次に、このことを検討する。

(3)費用収益対応の原則からの視点を踏まえた検討

ここでは、上記 2-5 でみた費用収益対応の原則の視点からの議論並びに上記(1)及び(2)でみたことから、買主の支払った未経過固定資産税相当額のうち業務用資産に係るものについて、所得税法上どのように取り扱われるべきであるかを検討する。

わが国における費用収益対応の原則からの考え方には類似する議論は、米国の 1954 年法改正前においても見受けられた。まず、米国の未経過分の不動産税相当額も、資産の所有者の所有期間に対応して不動産税を按分して清算されるものである。そして、その取扱いについては、費用と収益の対応の視点から、買主がその年の所有期間において当該不動産から得た所得と対応する費用として、その全額がその年において控除されるべきものであるという議論がされていた。そして、このような議論を経て IRC § 164(d)が創設され、買主が支払った未経過分の不動産税相当額は買主に課された不動産税そのものとして取り扱われること

²⁴⁵ 堂蔵=野口・前掲注 238) 26 頁。最判昭和 36 年 1 月 27 日集民 48 号 179 頁も参照。

²⁴⁶ 堂蔵=野口・前掲注 238) 26 頁。

²⁴⁷ そのため、居住建物の所有者が当該居住建物に係る固定資産税を納付した場合、配偶者に対してその納付した固定資産税額を求償することができるとされている(堂蔵=野口・前掲注 238)26 頁)。

²⁴⁸ 匿名記事(2023)・前掲注 243)52 頁。

となり、資産の取得価額に算入されるべきものではなく、買主がその取得日以後に係る所有期間において当該資産から得る所得に対応する費用として、その全額がその年の費用として控除されることとなった。

ここで、わが国における費用収益対応の原則からの考え方を整理すると、まず、未経過固定資産税相当額は固定資産税そのものではないものの、その費用としての性質が固定資産税と同様のものであると解されていることが前提にある²⁴⁹。固定資産税は、その所有者のその年の所有期間に関連する支出である。また同税は、その年の事業所得等に係る必要経費に算入されるもの、すなわち固定資産の所有者がその年において当該固定資産から得た所得に対応する費用として取り扱われるものである。そして、上記2-3-2でみたように、未経過固定資産税相当額も固定資産税と同様に、買主のその年の所有期間に関連して支出されるものであると解されている。

固定資産の買主は、その年における売買日以後の期間に、当該固定資産を所有し、使用することにより収入を得た場合、これをその年の不動産所得や事業所得等の総収入金額に算入することとなる。一方で、未経過固定資産税相当額を資産の取得価額に算入した場合、当該相当額は、減価償却によりいくつかの年にわたって控除されるほか、譲渡時に取得費として控除されることとなる。未経過固定資産税相当額は、当該固定資産に係る当該年度の固定資産税を清算するものである。また、その金額は当該年度の固定資産税の金額の埒内にあるものであるため²⁵⁰、その期間を超えて控除されるより、その年においてその全額が控除されることが、費用収益対応の原則からは望ましいとも解することができる。このように考えることは、米国における費用と収益の対応関係の視点からの議論及び法改正の変遷からも妥当であるといえよう。

ここで、未経過固定資産税相当額の費用としての性質を整理すると、それは資産の取得に関連し、またその取得のために必要な支出である一方で、その年の事業所得等の必要経費として取り扱われる固定資産税の性質と同様に、その年における買主の所有期間に関連して支払われる支出であるという側面を有すると解することができる。

わが国の所得税法では、未経過固定資産税相当額を買主に課せられた固定資産税そのものとして取り扱う旨の規定は存在しないため、当該相当額を米国のように取り扱うことはできない。しかし、上記のような未経過固定資産税相当額の費用としての性質及び費用収益対応の原則の視点から、業務用資産の取得に係る未経過固定資産税相当額にあっては、①前提として当該資産の取得価額に算入されるものである一方で、②その年において買主がその固定資産から得た所得と対応する費用としてその年の必要経費に算入することができる

²⁴⁹ この考え方には、未経過固定資産税相当額が、資産の取得価額のうち付随費用に算入されるべきものであるという学説と、所得税法37条1項にいう必要経費に算入されるものであるという学説の両方において共通している。

²⁵⁰ 売買の場面によっては固定資産税の清算を日割り計算等により行わず、概算又は本来の日割り計算による金額よりも多く清算するケースも考えられるが、本稿では、日割り計算等により売買当事者それぞれの所有期間に対応する金額を清算する場合を想定している。

余地もあるのではないかと考える。このような取扱いは、上記(1)でみたように、業務用資産に係る支出について、その性質に鑑み、前提となる取扱いのほかに例外的な取扱いが認められている例があること、また資産の取得価額に算入される性質を有する費用のうち業務用資産に係るものにあっては、費用収益対応の原則を踏まえてその控除の時期及び金額を考慮し、その年の必要経費に算入することとされている例があることからも妥当であると考える。また、上記(2)でみた、租税公課(固定資産税)そのものではないもののそれに相当する金員が納税者のその年の所得の計算上、必要経費に算入されている例からも肯定されるものと考える。

これまでの内容を踏まえると、次のように整理することができる。

まず、売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、売主の課税所得を構成し、譲渡所得の総収入金額に算入されるべきものであると解する。

そして、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、第一に、資産の取得に要した付随費用として資産の取得価額に算入されるべきものであると解する。そして、第二に、そのうち業務用資産に係るものについては、資産の取得価額に算入するのではなく、その年の必要経費に算入することもできる余地があるのではないかと考える。

終章 おわりに

これまで、米国での議論を参考にしながら、買主の支払った未経過固定資産税相当額の議論に焦点を当て、その所得税法上の解釈の方向性を示すことを目的とし、売主側における取扱いを踏まえた上で検討を行った。

まず、譲渡所得にいう総収入金額には、資産の譲渡による収入のほか、それに係る付随的な収入も含まれると解される。売主が受け取った未経過固定資産税相当額は、その付随的な収入に該当し、売主の譲渡所得の総収入金額に算入されるものと解する。

次に、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、買主の固定資産税の納税義務に基づき支払われるものではない。また、わが国では、米国のように当該相当額を買主に課された固定資産税として取り扱う旨の規定はない。そのため、買主側において、当該相当額を租税公課(固定資産税)そのものとして必要経費に算入することはできないと解する。米国と同様の取扱いを実現するには、同旨の立法が必要であると考える。

未経過固定資産税相当額は、固定資産の売買代金そのものとは切り離して清算されることが慣行となっており、この場合においては、資産の取得価額のうち狭義の購入代価には該当しないと解する。一方で、当該相当額は、固定資産の売買行為、すなわち買主の資産の取得に関連する行為の中で支払われるものであるため、資産の取得との間に実質的な関連性を有する支出である。また、当該相当額は、買主が資産を取得するのにその支払が必要な支出である。そのため、買主が支払った未経過固定資産税相当額は、当該資産の取得に要した付随費用として資産の取得価額に算入されるべきものであると解する。このような解釈は、当該相当額が売主側において付随収入として譲渡所得の総収入金額に含まれるという解釈と整合性を有するといえる。

業務用資産に係る支出には、その性質に鑑み、その年の必要経費への算入を前提としながらも、資産の取得価額への算入が認められている例がある。その一方で、資産の取得価額に算入されるものであっても、その費用化の時期が遅れてしまうことを考慮し、費用収益対応の原則を踏まえ、その年の必要経費に算入することとされている例がある。

未経過固定資産税相当額は、資産の取得価額に算入される支出としての性質を有する一方で、その年の必要経費として取り扱われる固定資産税とその費用の性質が同様であり、その年の所有期間に関連する支出である。そのため、費用収益対応の原則の視点からも、その年の必要経費に算入することができる余地があるのではないかと考える。

以上のことから、買主が支払った未経過固定資産税相当額は付随費用として資産の取得価額に算入されるものであるが、業務用資産に係るものはその年の必要経費に算入することもできるという取扱いが望ましいと解する。

参考文献

[邦文献]

(書籍)

- 安部和彦『最新判例でつかむ固定資産税の実務』(清文社, 2017)。
- 池本征男『所得税法—理論と計算—〔十七訂版〕』(税務経理協会, 2023)。
- 石島弘『不動産取得税と固定資産税の研究〔租税法研究第3巻〕』(信山社, 2008)。
- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法：所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで〔第8版〕』(中央経済社, 2021)。
- 岩尾一『所得税法(I)』(日本評論新社, 1953)。
- 碓井光明『固定資産税評価精義』(信山社, 2023)。
- 占部裕典監修・全国婦人税理士連盟編『固定資産税の現状と課題』(信山社, 1999)。
- 海外住宅・不動産税制研究会編『欧米4か国におけるキャピタル・ゲイン課税制度の現状と評価』(日本住宅総合センター, 2008)。
- 横田明ほか編『所得税基本通達逐条解説〔令和3年版〕』(大蔵財務協会, 2021)。
- 金子宏編著『税法用語事典〔七訂版〕』(税務経理協会, 2006)。
- 金子宏ほか編著『ケースブック租税法〔第5版〕』(弘文堂, 2017)。
- 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂, 2021)。
- 木下和夫監修・地方財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』(ぎょうせい, 1987)。
- 国税庁編『昭和40年改正税法のすべて』(大蔵財務協会, 1965)。
- 固定資産税実務研究会編『問答式 固定資産税の法律実務』(新日本法規, 1993)。
- 佐藤英明=西山由美『スタンダード消費税法』(弘文堂, 2022)。
- 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』(弘文堂, 2023)。
- 白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』(中央経済社, 2002)。
- シャウブ使節團編・平田敬一郎=都留重人解説『シャウブ勧告全文：税制の改革』(日本経済新聞社, 1949)。
- 須田徹『アメリカの税法—連邦税・州税のすべて〔改訂6版〕』(中央経済社, 1998)。
- 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』(第一法規, 1989)〔最終加除: 2023〕。
- 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』(第一法規, 1983)〔最終加除: 2023〕。
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』(弘文堂, 2021)。
- 堂薗幹一郎=野口宣大編著『一問一答 新しい相続法—平成30年民法等(相続法)改正、遺言書保管法の解説』(商事法務, 2019)。
- 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説〔平成30年版〕』(大蔵財務協会, 2018)。
- 法令用語研究会編『有斐閣 法律用語辞典〔第5版〕』(有斐閣, 2020)。
- 増井良啓『租税法入門〔第3版〕』(有斐閣, 2023)。
- 松尾公二編著『法人税基本通達逐条解説〔十一訂版〕』(税務研究会出版局, 2023)。
- 松尾徹人ほか『自治行政講座11 地方税II』(第一法規, 1986)。

- 水野忠恒編『テキストブック租税法〔第3版〕』(中央経済社, 2022)。
- 水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』(中央経済社, 2023)。
- 目良浩一ほか『土地税制の研究—土地保有課税の国際比較と日本の現状—』(日本住宅総合センター, 1992)。

(論文)

- 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』61頁(信山社, 2017)。
- 伊川正樹「固定資産税をめぐる紛争—固定資産税の性質に照らした検討—」税法学583号285頁(2020)。
- 伊川正樹「未経過固定資産税等相当額をめぐる課税問題」同ほか編『立憲国家の制度と展開—網中政機先生喜寿記念』349頁(尚学社, 2021)。
- 伊川正樹「譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」名城大学法学会編『譲渡所得課税に関する基礎的研究』203頁(成文堂, 2023)〔初出2014〕。
- 伊川正樹「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に—」名城大学法学会編『譲渡所得課税に関する基礎的研究』327頁(成文堂, 2023)〔初出2020〕。
- 一高龍司「米国連邦所得税における州・地方税額の所得控除に係る限度額(SALT Cap)」租税研究885号155頁(2023)。
- 岩下忠吾「譲渡所得の収入金額と固定資産税相当額」税務事例研究105号51頁(2008)。
- 上松公雄「法人税における租税公課の取扱い」税務事例研究70号1頁(2002)。
- 碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(1)—控除可能な経費と控除不能な支出との区別—」法学協会雑誌93巻4号505頁(1976)。
- 遠藤みち「土地の譲渡に際して收受した未経過固定資産税相当額コストか／売上高か」守之会論文集23号61頁(2019)。
- 大塚正民「みなし譲渡制度に関するシャウプ勧告とアメリカ税制との関連(1)」税法学306号19頁(1976)。
- 大淵博義「判批」TKC税研情報14巻5号1頁(2005)。
- 岡正晶「非課税所得となる損害賠償金の範囲」税務事例研究5号21頁(1989)。
- 萩野保ほか「シャウプ勧告と地方税」地方税36巻9号12頁(1985)。
- 奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学575号229頁(2016)。
- 片山直子「判批」新・判例解説Watch17号257頁(2015)。
- 金子宏「固定資産税の性質と問題点—租税法教養講座—」税研50号3頁(1993)。
- 金子宏「固定資産税制度の改革—その一『固定資産税の性質と土地評価のあり方』—」西谷剛ほか編『政策実現と行政法』343頁(有斐閣, 1998)。
- 金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集50号3頁(2002)。
- 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』250 頁(有斐閣, 2012)〔初出 1981〕。

- 金子宏「譲渡所得の意義と範囲—二重利得法の提案を含めて—」『課税単位及び譲渡所得の研究』113 頁(有斐閣, 2012)〔初出 1978-1980〕。
- 北野弘久「判批」税経通信 34 卷 10 号 9 頁(1979)。
- 北野弘久「借入金利子と資産の取得価額」同編『判例研究日本税法体系 3』21 頁(学陽書房, 1980)。
- 倉見智亮「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」税法学 571 号 23 頁(2014)。
- 財務省財務総合政策研究所「主要国的地方税財政制度(イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ) 第 4 章 アメリカの地方税財政制度」367 頁(2001 年 6 月 12 日)(<https://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk050h.pdf>, 2024 年 1 月 31 日最終閲覧)。
- 酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号 207 頁(2018)。
- 坂田真吾「配偶者居住権の課題(建物の一部が賃貸用であった場合の混乱)」税研税研 38 卷 3 号 48 頁(2022)。
- 阪本勝「判解」民事篇平成 15 年度 361 頁(2006)。
- 佐藤孝一「判批」税務事例研究 47 卷 7 号 9 頁(2015)。
- 佐藤英明「『譲渡費用』と『取得費に算入される付随費用』の判断基準」税務事例研究 127 号 21 頁(2012)。
- 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 24 卷 4 号 77 頁(2015)。
- 佐藤英明「もうひとつの『固定資産税の性格』論」資産評価情報 208 号 2 頁(2015)。
- 茂垣志乙里「判批」税務弘報 61 卷 9 号 147 頁(2013)。
- 自治体国際化協会「米国固定資産税制度概要とプロポジション 13 にかかる連邦最高裁憲法審理」(1993 年 2 月 26 日)(https://www.clair.or.jp/j/forum/c_report/pdf/061.pdf, 2024 年 1 月 31 日最終閲覧)。
- 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 14 卷 4 号 133 頁(2005)。
- 武田昌輔「税法解釈の基本的姿勢—固定資産税相当額を負担した場合—」税研 52 卷 9 号 2 頁(1993)。
- 武田昌輔「法人への遺産について遺留分の減殺請求があった場合 土地の売買に伴い支払った固定資産税等の月割負担額」税経通信 48 卷 14 号 268 頁(1993)。
- 武田昌輔「買主の固定資産税相当額の法人税法等の取扱い—アメリカ税法の取扱いを中心として—」税経通信 51 卷 12 号 17 頁(1996)。
- 田中治「固定資産税における台帳課税主義」シュトイエル 300 号 75 頁(1987)。
- 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』555 頁(勁草書房, 2012)。
- 田中治「未経過固定資産税等相当額の課税上の取扱いをめぐる紛争」共栄法律事務所編『法の理論と実務の交錯—共栄法律事務所創立 20 周年記念論文集』452 頁(法律文化社,

2018)。

- 田中治「不動産の取得に係る租税公課の必要経費該当性」税務事例研究 172 号 21 頁(2019)。
- 谷口勢津夫「未経過固定資産税等相当額精算金の課税上の取扱い」『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』716 頁(清文社, 2022) [初出 2015]。
- 谷口勢津夫「判批」租税判例百選〔第 7 版〕186 頁(2021)。
- 田部井敏雄「固定資産税の清算金をめぐる税務上の諸問題(上)」税理 56 卷 9 号 129 頁(2013)。
- 田部井敏雄「固定資産税の清算金をめぐる税務上の諸問題(下)」税理 56 卷 13 号 136 頁(2013)。
- 千種秀夫「判解」民事篇昭和 47 年度 1 頁(1974)。
- 寺澤典洋「未経過固定資産税等相当額の精算と譲渡所得課税をめぐる問題について(上)—近時の裁判例等を素材とした課税実務に批判的な立場からの再考—」税務研究 24 号 27 頁(2018)。
- 寺澤典洋「未経過固定資産税等相当額の精算と譲渡所得課税をめぐる問題について(下)—近時の裁判例等を素材とした課税実務に批判的な立場からの再考—」税務研究 25 号 66 頁(2019)。
- 富永浩吉「アメリカ合衆国における財産税について—その基本的な仕組みと運用方法の概要—」地方税 55 卷 11 号 77 頁(2004)。
- 匿名記事「配偶者居住権の賃料収入と所得区分」税務通信 3729 号 51 頁(2022)。
- 匿名記事「配偶者居住権の賃料収入と必要経費」税務通信 3735 号 52 頁(2023)。
- 内藤尚志「地方税法における資産課税のあり方に関する調査研究委員会報告書について」地方税 48 卷 4 号 87 頁(1997)。
- 内藤尚志「アメリカの財産税の概況について」地方税 51 卷 5 号 89 頁(2000)。
- 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」『法人税の研究 租税法論集 I』4 頁(有斐閣, 2021) [初出 1983]。
- 中牟田智朗「判批」近畿大学産業理工学部かやのもり 25 号 7 頁(2016)。
- 福岡右武「判解」民事篇平成 4 年度 266 頁(1995)。
- 堀招子「判批」税経通信 72 卷 3 号 172 頁(2017)。
- 前田高志「アメリカの地方財産税について」オイコノミカ 41 卷 3・4 号 67 頁(2005)。
- 松岡章夫「配偶者居住権の税務実務における問題点」税研 38 卷 3 号 60 頁(2022)。
- 水野武夫「判批」租税判例百選〔第 4 版〕176 頁(2005)。
- 水野忠恒「譲渡所得の取得価額」日税研論集 50 号 63 頁(2002)。
- 森照雄「判批」税理 60 卷 11 号 218 頁(2017)。
- 八ツ尾順一「配偶者居住権の税務上の取扱い—借家権と比較して—」税法学 585 号 79 頁(2021)。

- 山田麻未「所得稼得に寄与する支出と消費の関係」税大ジャーナル33号1頁(2021)。
- 山田俊一「未経過固定資産税の精算金は譲渡所得の収入金額に当たるか」税理63巻15号210頁(2020)。
- 山田二郎「判批」租税判例百選〔第3版〕114頁(1992)。
- 吉川富造「未経過固定資産税等相当額の取扱い」税務研究21号63頁(2015)。
- 吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』396頁(有斐閣, 2010)。

(資料)

- 國土交通省「不動産価格指数 不動産取引件数・面積」(https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/totikensangyo_tk5_000085.html, 2024年1月31日最終閲覧)。
- 総務省「国税・地方税の税収内訳(令和3年度決算額)」(https://www.soumu.go.jp/main_content/000861321.pdf, 2024年1月31日最終閲覧)。
- 総務省「固定資産税」(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/150790_15.html, 2024年1月31日最終閲覧)。
- 総務省「固定資産税の概要」(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czais ei_seido/149767_08.html, 2024年1月31日最終閲覧)。
- 総務省「市町村税収全体に占める固定資産税収の割合(令和3年度決算額)」(https://www.soumu.go.jp/main_content/000763361.pdf, 2024年1月31日最終閲覧)。

[洋書]

(書籍)

- 1 BERNARD D. REAMS, JR, INTERNAL REVENUE ACTS OF THE UNITED STATES : THE REVENUE ACT OF 1954 WITH LEGISLATIVE HISTORIES AND CONGRESSIONAL DOCUMENTS(1982).
- 1 ROBERT H. MONTGOMERY ET AL., MONTGOMERY'S FEDERAL TAXES- CORPORATIONS AND PARTNERSHIPS(1943-1944).
- 2 BERNARD D. REAMS, JR, INTERNAL REVENUE ACTS OF THE UNITED STATES : THE REVENUE ACT OF 1954 WITH LEGISLATIVE HISTORIES AND CONGRESSIONAL DOCUMENTS(1982).
- AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS. COMMITTEE ON FEDERAL TAXATION, RECOMMENDATIONS FOR AMENDMENT OF FEDERAL TAX LAWS: SUBMITTED TO THE 81ST CONGRESS, SECOND SESSION(1950) (ebook-HeinOnline).
- BORIS BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAX OF INCOME, ESTATES AND GIFTS(2023)(ebook-Westlaw).
- CLARENCE F. REIMER. DIFFERENCES IN NET INCOME FOR ACCOUNTING AND FEDERAL INCOME TAXES(1949).
- JOHN K. McNULTY & DANIEL J. LATHROPE, FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS IN A

NUTSHELL(7th ed 2004).

- MARVIN A. CHIRELSTEIN & LAWRENCE ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION(14th ed. 2018).
- UNITED STATES. CONGRESS. HOUSE. COMMITTEE ON WAYS AND MEAN, INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 : REPORT OF THE COMMITTEE ON WAYS AND MEANS, HOUSE OF REPRESENTATIVES TO ACCOMPANY H.R. 8300, A BILL TO REVISE THE INTERNAL REVENUE LAWS OF THE UNITED STATE(1954).
- UNITED STATES. CONGRESS. SENATE. COMMITTEE ON FINANCE, INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 : REPORT OF THE COMMITTEE ON FINANCE, UNITED STATES SENATE TO ACCOMPANY H.R. 8300, A BILL TO REVISE THE INTERNAL REVENUE LAWS OF THE UNITED STATES(1954).

(論文)

- Andrew J. Munro, *Apportionment of Real Property Taxes in Michigan: The Methods Used and Their Federal Income Tax Impact*, 1978 DET. C.L. REV. 625(1978).
- Chester M. Edelman, *When can accrued taxes be allowed as tax deductions*, 85 THE JOURNAL OF ACCOUNTANCY, 328(1948).
- H.R.REP. No.1337, 83d Cong., 2d Sess(1954).
- Maurice Austin, *Major Legislative Changes and Judicial Decisions Since 1939*, in CONTEMPORARY ACCOUNTING Chap.24. p.1(Thomas W. Leland ed., 1945).
- Maurice Austin et al., *The Internal Revenue Code Of 1954: Tax Accounting*, 68 HARV.L.REV. 257(1953).
- Milton Rindler, *Accounting Principles and the Administration of the Federal Income Tax Law*, 13 THE NEW YORK CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT. 379(1943).
- Robert S. Holzman, *Tax classics..*, 28 TAXES 571(1950).
- R. T. Boehm, *Ohio Real Estate Tax Liens and Collections: Their Federal Tax Consequences*, 27 U. CIN. L. REV. 372(1958).
- Stanley S. Surrey & Wiliam C. Warren, *The Income Tax Project Of The American Law Institute: Gross Income, Deductions, Accounting, Gains And Losses, Cancellation Of Indebtedness*, 66 HARV.L.REV. 761(1953).
- Willard J. Lassers, *Apportionment of Taxes on Real Property between Seller and Purchaser in Illinois*, 35 TAXES, 536(1957).