

〈論 説〉

譲渡所得における実額取得費の 使用に関する一考察

— 概算取得費と時価との乖離 —

西 山 恭 博

目 次

1. はじめに
2. 取得費の原則と特例
 - (1) 取得費の原則
 - (2) 租税特別措置法における特例
3. 取得に要した金額が不明な場合の概算取得費の検討
 - (1) 概算取得費と適用例
 - (2) 租税特別措置法31条の4の趣旨と租税特別措置法通達31の4-1の趣旨
4. 実額取得費についての検討
 - (1) 実額取得費をめぐる裁決例
 - イ. 本件の事実
 - ロ. 請求人(X)の主張
 - ハ. 原処分庁(Y)の主張
 - ニ. 審判所の判断と検討
 - (2) 実額取得費について — 取得費が不明な場合(事実認定の問題)
 - イ. 実額取得費を確認していく順序
 - ロ. 具体的な計算方法
 - (3) 実額取得費と時価について
5. 国税通則法23条と適正申告の注意点
6. 結びに

1. はじめに

平成26年5月に国税庁から発表された資料によると、平成25年分所得税及び復興特別所得税の提出人員は2,143万4千人とされ5年連続の減少(対前年比

99.6%)とされている。そのうち譲渡所得の申告状況を見ると平成21年以降はほぼ年々増加しており、土地等の譲渡所得については、平成25年分は48万5千人の申告人員となっている¹⁾。5年後に東京オリンピックを予定している我が国においては、今後の不動産取引の状況が注目されるところであろう。

本稿では不動産を譲渡した場合の取得費の問題について、概算取得費・実額取得費についての問題を取り上げて検討したい。譲渡所得の申告においては、その取得費は原則として実際に取得した金額を証憑書類により証明し、法令に従って計算していくことが重要であるが、実際にはそのような金額を証明することが不可能な場合もある。そこに概算取得費や実額取得費という問題が生じてくる。例えば税理士等が確定申告時に納税者から譲渡所得に関する申告を依頼されたものの、その取得費が不明である場合にどのように対処するかという問題がある。概算取得費控除（措法31条の4、措通31の4-1）を適用するのか、それともそれ以外の方法として根拠となる取得費を調査し検討し、当該金額で申告するか。いずれの計算方法を選択するかにより、納税者の負担は大きく変わることになる。しかし実額取得費を適用した場合には、その根拠を明確に示すことができなければ認められる可能性は低く、リスクも当然大きくなることになるであろう。課税の公平という点から考えて、現在の法令に従って検討してみる。

2. 取得費の原則と特例

(1) 取得費の原則

譲渡所得の計算における取得費は、所得税法38条①項において「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。」と規定しており、また同条②項において「譲渡所得の基因となる資産が家屋その他使用

1) 国税庁のホームページ参照。《http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/kak-usihin_jokyo/index.htm》土地等の譲渡所得の申告は、平成21年は39万5千人、平成22年は41万人、平成23年は40万3千人、24年は42万9千人とされ、25年分は48万5千人と増加している。

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。」として、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得の計算において所定の減価償却の方法により計算したその資産の償却費の累計額を控除することになっている。

資産を購入した場合には、購入代金、購入手数料、立退料、売買契約書等に貼付した印紙、登録免許税、不動産取得税、特別土地保有税、引取運賃などが取得費に含まれる。²⁾

(2) 租税特別措置法における特例

租税特別措置法31条の4①項においては、取得費については次のような特例も規定している。

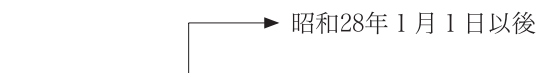
個人が昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地等又は建物等を譲渡した場合における長期譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、所得税法第38条及び第61条の規定にかかわらず、当該収入金額の100分の5に相当する金額とする。具体的には、土地等の場合には①収入金額の5%と②取得価額と改良費の合計額のうち、①②のいずれか大きい金額とし、建物等の場合には①収入金額の5%と②取得価額と設備費・改良費の合計額より取得日から譲渡日までの償却費の累計額を控除した金額のうち、①②いずれか大きい金額とする。

昭和27年12月31日以前 ←



またこの規定は、昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地等建物等の譲渡所得の金額の計算につき適用される規定であるが、租税特別措置法通達31の4-1では、昭和28年1月1日以後に取得した土地等建物等の取得費についても、この規定に準じて計算して差し支えないものとするとしている。

2) 中村淳一編『図解譲渡所得』大蔵財務協会、2014年、114頁。



昭和27年12月31日以前については「①②のいずれか大きい金額とする」としているのに対して、通達では「この規定に準じて計算して差し支えないものとする」というように選択を認めている点は注意するところであろう。

これらは一般的に概算取得費控除といわれ、短期譲渡所得についても同様の取り扱いとなる。したがって上記のような結果、概算取得費控除を適用する場合には償却費の累計額を控除する必要はなく、収入金額の5%相当額を取得費として適用することができる。このように考えるとこの概算取得費控除は申告を行う場合に大変使いやすい規定ともいえる。しかし、この規定を闇雲に適用すると、本来課税されなかった税金が課される場合もある。つまり、概算取得費を適用することについては、納税者に有利な場合もあるが逆に不利なこともあり、実務の上ではその時々状況において慎重に判断することが望まれる。取得費についてはこの他に相続財産における取得費加算の特例などの規定もある。(措法39、措法令25の16)。

3. 取得に要した金額が不明な場合の概算取得費の検討

(1) 概算取得費と適用例

昭和30年代、40年代に取得し所有していた土地等建物等や先祖から受け継いだ土地等建物等で取得費が不明な場合には、概算取得費控除を使用するケースが多い。特に居住用財産で租税特別措置法35条の適用要件を満たす場合には、3,000万円の特別控除が使えるために、土地等建物等の売却価額を x とすると、 $x - (0.05x + \text{譲渡費用}) \leq 3,000$ 万円となれば、課税長期譲渡所得はゼロとなるためにこれを満たす売却価額 x の金額以下であれば、概算取得費控除を適用すればよい。

つまりこの概算取得費控除はある意味使い勝手がよいともいえる。所得税では、「譲渡所得の取得の日が昭和27年12月31日以前である場合には、その取得費は昭和28年1月1日における相続税評価額によることとされている(所法61

②③、所令172)。この相続税評価額は税務署に問い合わせないとわからない点で納税者にとって相当手数のかかる制度でもあり、取得費の計算の簡便化の観点から、この特例制度は、その明確化の趣旨を生かすために設けられた制度である。すなわち、この特例制度は、昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地等又は建物等を譲渡した場合における長期譲渡所得の収入金額から控除する取得費は、所得税法上の昭和28年1月1日の相続税評価額等によらず、その収入金額の5%相当額を取得費とすることができることとするというものである。³⁾」

実際の取得費が不明であるなしに関係なく使用することが可能であり、また上記の計算式のように、譲渡費用についてはそのまま使用することができる。さらに前述したように、昭和28年1月1日以後に取得した土地等、建物等の取得費についても租税特別措置法31の4①項の規定に準じて計算して差し支えない（措通31の4-1）。

(2) 租税特別措置法31条の4の趣旨と租税特別措置法通達31の4-1の趣旨

では、なぜこのような制度を認めたのであろうか。この点についてコンメンタールでは「所得税法本則では取得費の計算方法が、昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた資産の取得費については昭和28年1月1日の相続税評価額を基礎として計算することとされているが、納税者自ら譲渡所得の金額を計算する場合に、税務署へ照会しなければその評価額は判明せず手数もかかることから、昭和44年の改正で、長期譲渡所得の金額に対する税負担額の明確化をねらいとして概算的に算定できるようにされたものである。つまり取得費が収入金額の5%相当額として概算的に算出されるのがこの制度の特徴で、例えば建物等の譲渡の場合でも、減価償却の計算及び取得価額、設備費、改良費については、それがいくらであったかなどということは、譲渡所得の金額の計算について実際の取得費による場合を除き、一切関係ないことになる。⁴⁾」と述べている。

3) 武田昌輔監修「DHCコンメンタール所得税」第一法規、5461頁。

4) 同書、5463頁。

では次に、租税特別措置法通達31の4-1の趣旨はどこにあったのであろうか。これについては「昭和28年1月1日以後に取得した土地等又は建物等の取得費について概算取得費の特例を適用しても、納税者の利益に反しない限り、昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた土地等又は建物等の取得費と昭和28年1月1日以後に取得した土地等又は建物等の取得費の計算方法を異にしなければならぬ⁵⁾特段の理由は存在しない」という理由による。

ただし、この特例制度は申告業務において納税者が取得費に関する資料が不明である場合などに大変有効な制度ともいえるが、その適用を誤るとかえって納税者に不利益を与えることもある。つまり税額が発生する場合には十分に検討しなければならない。そこでは実額取得費を検討することになるだろう。なお、この土地等建物等の取得費についての規定であるが、それ以外の取得費についても適用可能としている（所基通38-16）。

この制度は昭和44年に創設された制度であるが、前年の昭和43年10月4日の税制調査会における「土地税制のあり方についての答申」の概要では触れていない⁶⁾。但し翌年の参議院大蔵委員会審議要録をみると土地税制について分離比例課税方式の導入とともに、概算取得費控除制度として「昭和27年12月31日以前から引き続き所有していた資産の取得費については、譲渡による収入金額の5%相当額とし、実際の取得費がこれを上回る場合には実際の取得費とする。」⁷⁾

5) 同書、同頁。

6) この答申では、個人の長期保有土地に係る譲渡所得課税方式について、「個人が5年をこえる長期にわたって保有していた土地（たな卸資産としての土地を除く。）の譲渡益に対しては、現行のいわゆる2分の1課税方式による超過累進税率を時限的に（相当長期間、少なくとも5年ないし6年程度）分離比例課税に改め、あわせて、当初は軽減税率を導入し、これにより、土地売却に伴う税負担を明確化するとともに、いわゆる切り売り防止に資する。」とし、売却時の具体的な税率について例をあげている。また分離比例税率の導入に際して「50万円ないし100万円の免税または基礎控除を設けることの是非について検討すべき」としている。個人の短期保有土地についても課税方式の変更を提案し、その土地の譲渡益については重課して「土地の仮需要を抑制し、値上り益の社会還元に資すべき」として譲渡益が1,000万円までの部分には所得税40%、住民税率12%の税率を最低税率として「現行負担に比して相当重課されることとなるような超過累進税率を設けることが考えられる。」としている。（『昭和44年度改正税法のすべて』112頁参照。）

7) 参議院大蔵委員会調査室『第59～62回国会審議要録』93頁。

としている。

4. 実額取得費についての検討

(1) 実額取得費をめぐる裁判例

取得費を巡る判例は数多くあるが、取得費が不明な場合における実額取得費（以下、ここでは推計による取得費も含むものとする）についての裁判例となるとあまり多く存在していない。実額の取得費を認定するかどうかという問題は事実認定の問題であり、納税者、課税庁ともに訴訟として取り上げにくい問題ではないかと推測される。その中で、平成12年11月16日に判決のあった事例⁸⁾について検討してみたいと思う。

イ. 本件の事実

請求人X（以下Xという）は医療法人の役員であり、平成9年分の所得税について青色申告書（分離課税用）を法定申告期限までに申告した。これに対し現処分庁Y（以下Yという）は、平成11年6月7日付で更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をおこなった。これに対しXは、平成11年7月27日に異議申立てをし、同年10月27日にこれが棄却となったため、同年11月26日に審査請求をしたのが本件事件である。

Xは平成9年8月7日に自らが所有する宅地（本件宅地）とその宅地の上に存する建物（本件建物といい、本件宅地と合わせて本件物件という）を31,500,000円で譲渡した。本件建物は、固定資産税の「土地家屋名寄帳兼賦課簿」によると、大正6年に建築された延面積160.38平方メートルの建物と昭和55年に建築された延面積109.83平方メートルの建物からなっている。また、Xは、昭和59年にFから本件物件と総面積が1,131平方メートルの畑（本件農地といい、本件物件と合わせて本件総物件という）とを併せて取得している。ここで問題となるのは各物件の取得費であり、XとYではその取得費についての認識がそれぞれ下記の主張によるところとなっている。

8) 平成12年11月16日判決、裁判事例集第60集208頁。TAINS J60-2-19。

ロ、請求人（X）の主張

本件建物については、「大正6年に建築され増改築しなければ使用できないほど老朽化した本件旧建物と昭和55年に建築されたものとはいえないほど傷みがひどい状態にあった本件新建物からなっており、いずれもほとんど価値は認められない。しかし、本件旧建物は、次のとおり、請求人が昭和59年6月に診療所として開設するためその一部を増改築しており、それに要した費用は7,849,286円である。」

本件土地については、本件総物件を昭和59年3月に総額30,000,000円で取得したが、当該金額は、a. 本件建物の価値がほとんど認められないこと b. 本件農地については進入路がない袋小路になっており、またXにおいて利用できないこと並びに所有権移転の本登記ができないことからその価値は全く認められないこと c. 本件宅地の取得価額が30,000,000円であることについては、当該宅地の所有権の移転の仮登記日である昭和59年3月13日に手付金として8,000,000円及び本登記日である同年5月24日に残金として22,000,000円を本件預金からそれぞれ出金していることから明らかであるとして、全て本件宅地に係るものであると主張する。

そして、「原処分庁は、本件物件の取得費の計算に当たり、その計算の基礎となる取得価額が不明であるとして、一般的な土地及び建物の取引状況を基に推計により算定しているが、当該物件には、Fが経営していた時の患者がついていることから、付加価値があり通常の価額より割高になっている。したがって、これらの特殊事情を考慮していない原処分庁の算定方法は納得できない。」として、原処分に対しその全部の取消しを求めている。

ハ、原処分庁（Y）の主張

これに対してYは、物件の取得費について次のように述べ、（課税庁としての）合理的な計算についての考え方を述べている。

まず、はじめに「本件物件の取得費については、請求人からその取得に要した費用を明確にする資料の提出はなく、また、原処分の調査（以下「本件調査」という。）によっても実際に要した費用を明らかにできなかったことから、合理的な算定方法によらざるを得ない。ところで、土地と建物を一括して譲渡し、そのいずれの取得価額も不明である場合の土地・建物の取得費を算定する方法

には、①租税特別措置法第31条の4（長期譲渡所得の概算取得費控除）を適用する方法、②土地の取得価額は土地の取得時の売買実例から算定し、建物の取得価額は譲渡価額の総額から土地の譲渡時の売買実例価格を差し引いて算出された建物の譲渡価額から減価償却費を控除する方法、③土地と建物の固定資産税評価額を基に算定する方法及び④建物の取得価額を着工建築物構造別単価（以下「建築物単価」という。）から算定し、土地については市街地価格指数を基に算定する方法などが考えられる」として、取得費について合理的な算定方法として①～④の方法を示している。そしてそれらの方法を比較検討することを次に示している。

上記①の概算取得費控除については、「本件物件の取得費が一定率で計算され実額等がまったく反映されない」として、概算取得費控除を適用することを否定している。確かに概算取得費は、取得費として最低限認める金額として解釈するほうが納得がいく。

次に売買実例から算定する②の方法については、「土地の譲渡及び取得に係る売買実例がなく世情を反映した確実な指標とする合理的理由が見当たらない」とし、現実の問題として土地等を取得した時の実例が存在しないことを指摘する。

また、固定資産税評価額を基礎として算定する方法については、「画一的で個別事情が反映されず、実勢価額が形成されないことが考えられるなど、これらの方法を用いて算定することには合理的理由が見当たらない」としている。

そして建物については着工建築物構造別単価から算定し、土地については市街地価格指数を基に算定する④の方法については、「取得費の算定の基になる建築物単価がN調査会（以下「調査会」という。）が公表した統計的な数値であることから、市場価格を反映したより近似値の取得費が計算できることになり、合理的であると言える」と述べ、④の方法が合理的な方法として示している。そして④の方法により取得費を計算し、更正処分は適法であると主張した。

なお、Xが「当該物件には、Fが経営していた時の患者がついていることから、付加価値があり通常の価額より割高になっている。したがって、これらの特殊事情を考慮していない原処分庁の算定方法は納得できない」と主張した件については、「請求人は、本件物件の取得時には患者付きで購入していることか

ら、通常の価額より割高である旨主張するが、具体的な付加価値の金額を認定することはできない」との判断を示している。

二、審判所の判断と検討

審判所の判断としては審判所の調査による事実に対して法令に照らして検討した結果、次のように結論づけている。

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

さらに、「このような場合の土地・建物の取得費については、原処分庁主張（上記ハ）のとおり、各種の計算方法が考えられるところ、原処分庁が採用した計算方法は、本件新建物の取得費については、調査会が公表している統計的な数値である建築物単価を基に建築価格を算定し、その価額から譲渡時までの減価償却費相当額を控除しているものであり、実勢価額の近似値と認められる時価相当額を推定していること、また、本件宅地の取得費については、本件物件の譲渡価額の総額から実勢価額の近似値と認められる当該建物の取得費を差し引いた額に、Mが調査し公表している六大都市を除く市街地価格指数（住宅地）の譲渡時に対する取得時の当該価格指数の割合を乗じて時価相当額を推定していることから、いずれも合理性があり、当審判所においても、これを不相当とする理由は認められない」と述べて、おおそYの主張を認めている⁹⁾。

9) 審判所の判断としては、本件新建物（昭和55年に建築された建物）の取得費については原処分庁の主張を認め当該金額を相当とした。しかし、本件旧建物（大正6年に建築された建物）については、Xが昭和59年6月に改築しており、その金額について審判所は「当審判所の調査において、K（工務店）から提出された本件金銭出納帳は同人が過去から日々の取引を継続的に記帳したものであることから、この金銭出納帳の記載事項については信ぴょう性が認められるし、当審判所に対する同人の答述も具体性があり、その内容は十分信用することができる」としてこれを認めた。ただし、Xが主張する金額については「①支払先の記載がないこと及び②本件書簡に記載されている800万円は売却予定価格を示したのであることから採用できない」として採用していない。審判所に

これは大変に注目に値することである。つまり、概算取得費のみで算定するのではなく、合理的な算定方法（ここではYの主張の④による方法）があればその計算方法によることも認めるということになるからである。ただし、Yが主張するところの①～④であるが、審判所の判断では④が合理的とされ②③については採用されなかったが、その内容によってはこれらの合理性が証明される場合も大いにあると考える。また、路線価についても同様に取得費を推定することは可能であり、時によっては④の方法よりも合理性がある場合もあるであろう。取得費については現状を把握した上で一番合理性のある金額を算出して採用することが重要と考えるがいかかなものであろうか。算出方法についていかなる方法が採用できるかについて、上記の審判所の判断を参考にしつつ次に考えてみたい。

(2) 実額取得費について — 取得費が不明な場合（事実認定の問題）

譲渡した土地等建物等の取得費が不明である場合、また、金額はある程度わかるがその証拠となる証票書類が見つからない場合には申告業務に影響をきたすであろう。特に、取得費が不明であるために概算取得費（収入金額の5%）を適用すると、税額が大きくなり実態と異なる結果となってしまう場合である。

譲渡所得の計算では、

総収入金額－（取得費＋その資産の譲渡に要した費用の額）

と規定しているが、その取得費はあくまで「当該所得の基因となった資産の取得費」であり、その金額を証明できれば概算取得費を使うことなく実態に即した金額を計算することが可能と考える。(1)で検討した審判所の判断からも明らかのように、概算取得費控除は「取得費が一定率で計算され実額等がまったく反映されない」のであり、安易に適用すべきではないと考える。あくまで概算取得費は、国が示した最低限の取得費と考えたほうが理解しやすいと思うのである。ただし、3.(1)で検討したような場合には、結果的に納税額はゼロ

よる第三者たるK工務店に対する調査により改築部分の取得費を認め、原処分庁が「増改築したとの主張は認められない」と判断したものを、減価償却控除後の金額として1,595,832円と計算してこれを最終的に認めている。

となるために事務処理上の問題から概算取得費を採用する場合もあるであろう。

通常、取得費についてはある程度の金額は納税者が記憶している場合が多く、その金額を基に証明していく場合が多いのではないだろうか。つまり、実額の取得費を何らかの方法で示すことが重要であり、契約書がない場合などに金額を証明する方法として次のような方法を検討してみることが必要と考える。

ただし、実額取得費を使う場合にはその前提として第三者との取引であることを証明する必要もあるだろう。親族などの特別利害関係者から取得したものである場合には、市場価格とは異なる価格で取引が行われることもあるからである。これらを確認するためには、登記簿謄本等を確認しなければならないが、登記所がコンピュータ化することによって、従来の紙の謄本そのものが閉鎖される場合もある。そのような場合には閉鎖謄本を入手することも忘れてはならない。謄本を入手して確認することにより、何時、どこから、何により取得した土地等であるかが確認できるであろう。実額取得費を確認していくためには次のような手順を進めることが重要である。

イ. 実額取得費を確認していく順序

1. 前提条件の確認

- ①謄本または閉鎖謄本などを確認→取得日、取得原因等
- ②第三者から取得等したものであるかを確認

2. 実額取得費の算定

◇資料によりある程度金額は推測され、その金額が正しいかどうかを確認する場合

- ①取得時の借入金、預金通帳などから証明する金額を検討する。

取得時の借入金明細書などが入手できれば、その金額から取得した金額を推計する。また、取得当時の預金通帳などがあれば、出金した金額を検討する。出金した金額が頭金の場合やそれ以外の金額かどうかを確認する。あくまで取得した土地等建物等とそれらの金額が紐付きであることが重要であり、その関連性を証明する必要がある。

- ②取得時の不動産広告、パンフレットなどを参考とする。

取得した不動産の契約書などは不明でも、当該不動産の広告やパンフレットなどがあれば、それらの資料から取得した金額を証明する。また、当

該不動産の広告等がない場合には、近隣の不動産広告やパンフレットなども価格を推定する参考となる。近隣居住者により証明が可能な場合もある。

③その他、社会通念上相当と思われる資料により取得した金額を証明する。人的な証明でも認められる可能性はあると思われる。¹⁰⁾

◇資料となる金額が全く存在しない場合で、取得した金額を推定する場合

④取得時の公的な統計資料により取得費の証明を行う。

上記①②が存在しない場合には、下記のような資料を検討する。

- a. 国土交通省（HP）による地価公示等¹¹⁾を検討する。
- b. 路線価¹²⁾を検討する。過去の路線価については公立図書館や国立国会図書館¹³⁾で入手可能。
- c. 固定資産税評価額¹³⁾を検討する。
- d. 総務省統計局などの資料から取得費を推算する。
- e. 一般財団法人日本不動産研究所の市街地価格指数や全国木造建築費指数などの資料¹⁴⁾を検討する。
- f. 建物¹⁵⁾の場合には建物の標準的な建築価額表を利用する。

10) 譲渡した不動産を開発した工務店及び不動産業者などが証明する場合もあり、また過去における宅地開発などの資料が保管されている場合もあるために、これらの資料を収集することが重要となる。

11) 国土交通省ホームページでは昭和45年以降の地価公示、都道府県地価調査について検索条件を指定して調べることが可能である。《<http://www.mlit.go.jp/index.html>》参照。

12) 佐藤正男「土地税制史 — 評価を中心として —」税大論叢39号、52頁によれば、相続税は「明治37年12月31日法律第10号で相続税法が公布され、38年4月1日より施行」された。ここでは土地税制史について詳しく解説し、それまでの賃貸価格倍数方式から路線価方式に到った経緯などについても詳しく述べている。

13) リサーチ・ナビを参照すると路線価図について「原則として1973年分以降を冊子体（図書形態）で所蔵しています。なお、2002年分以前の資料は、『財産評価基準書』等の表題のもとに国税局単位で数冊が同一請求記号で整理されており、各分冊が路線価図または評価倍率表となっています。1972年分以前については、国税庁税務大学校租税史料館所蔵マイクロフィルムから複製したマイクロフィルムを所蔵しています」としている《https://rnavi.ndl.go.jp/research_guide/entry/theme-honbun-102052.php》。なお、国立国会図書館のホームページは《<http://www.ndl.go.jp/>》。

14) この取得費の推計方式については平成25年10月23日の山田俊一税理士の研修（プロカ

ロ、具体的な計算方法

これらの資料については、現在の価格から指数などの客観的な数値を用いて過去の数値を推測する方法による。例えば④e. の数値を利用した場合の例を取り上げて説明してみる。

- 例： 1. 平成26年3月（売却時）現在の土地の価格 5,000万円
 2. 昭和44年3月（六大都市市街地価格指数、住宅地）1,525
 3. 平成26年3月（六大都市市街地価格指数、住宅地）7,179
 これらの数値により昭和44年3月時点の価格Zを推定すると

$$Z = 5,000 \text{万円} \times \frac{1,525}{7,179} = 1062.125 \text{万円}$$

として、おおよその金額を推定することが可能である。

この数値を推計するために日本不動産研究所の市街地価格指数を使用することになる。

次頁の表は一般財団法人日本不動産研究所¹⁶⁾の「市街地価格指数」2014年11月、22-23頁。

ら寄せられた難問19-25頁)が大変参考になる。税理士については東京税理士会のホームページから会員専用ページでレジュメをダウンロードし、研修を視聴できるので参照するとよい。ホームページは、《<http://www.tokyozeirishikai.or.jp/>》。このレジュメの中で、実額取得費の正当性を「市場調査に裏付けされた統計数値に基づく推計額は、正確を旨とする所得金額の計算に当たっても用いることができるとの扱いが、処分庁である課税庁自らの主張と、これを支持した審判所によって明確に示されたのである」と上記4.(1)で検討した平成12年11月16日裁決の内容を述べ、さらに「購入により取得され、その際に投下された資金があり、これが概算取得費を超えるであろうと認められるときは、合理的に推計して取得費を求め、近似値の数値を用いて譲渡所得の金額を求めるのが適切となる。」(山田俊一「プロから寄せられた難問」東京税理士会、22頁。)と述べている。

15) 建物の標準的な建築価額表については、国税庁のホームページに掲載され、具体的な取得価額の計算方法も示されている。《<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2014/kisairei/joto/index.htm>》

表2 六大都市市街地価格指数

Table 2 Urban Land Price Index of Six Large City Areas

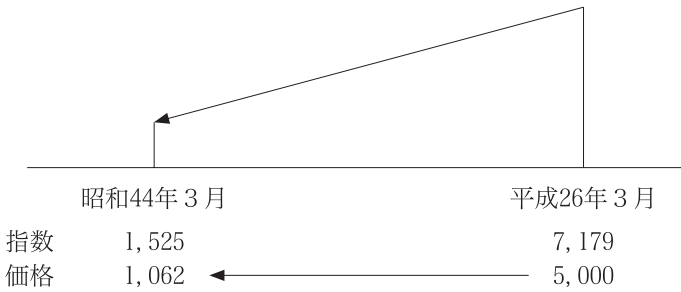
平成19年3月末 End of Month	商業地 Commercial			住宅地 Residential			工業地 Industrial			全用途平均 Average of Three Categories			最高価格地 The Highest Price Lot							
	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100					
																前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2
43.3 Mar-68	32.5	3.1	6.8	798	13.7	6.4	12.4	1,288	22.6	3.6	6.8	1,660	20.7	4.4	8.7	1,249	32.1	4.2	7.1	620
43.9 Sep-68	34.5	6.0	9.3	846	14.8	8.3	15.3	1,395	23.7	4.9	8.7	1,742	22.0	6.3	11.0	1,328	33.5	4.4	8.7	647
44.3 Mar-69	37.3	8.2	14.7	915	16.2	9.3	18.4	1,525	25.4	7.3	12.6	1,669	23.8	8.2	15.1	1,437	35.9	7.4	12.1	695
44.9 Sep-69	40.3	8.0	16.8	988	17.8	9.9	20.1	1,676	27.4	7.9	15.8	2,017	25.8	8.6	17.5	1,560	39.1	8.8	16.8	756

表2 六大都市市街地価格指数 (続き)

Table 2 Urban Land Price Index of Six Large City Areas (Cont'd)

平成19年3月末 End of Month	商業地 Commercial			住宅地 Residential			工業地 Industrial			全用途平均 Average of Three Categories			最高価格地 The Highest Price Lot							
	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100					
																前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2	S30.3 Months =100	前期比 (%) *1	前年同期 (%) *2
25.3 Mar-13	71.4	0.2	0.2	1,750	75.6	0.2	0.1	7,107	54.9	-0.3	-0.7	4,042	67.6	0.1	-0.1	4,084	115.0	0.6	0.8	2,225
25.9 Sep-13	72.2	1.2	1.4	1,772	75.9	0.4	0.5	7,132	54.9	-0.1	-0.4	4,038	68.0	0.6	0.7	4,108	117.6	2.2	2.8	2,274
26.3 Mar-14	73.8	2.2	3.5	1,811	76.4	0.7	1.0	7,179	55.0	0.2	0.1	4,047	68.8	1.1	1.7	4,155	122.0	3.8	6.1	2,360
26.9 Sep-14	75.4	2.1	4.4	1,850	76.8	0.6	1.2	7,220	55.1	0.2	0.5	4,056	69.6	1.1	2.3	4,201	126.5	3.7	7.6	2,447

16) 一般財団法人日本不動産研究所のホームページ参照のこと。《http://jrei.shop2.multilingualcart.com/》平成27年2月11日現在では、市街地価格指数（平成26年9月末現在）の冊子は無償にて提供しており、不動産業者のみならず、税の専門家等もこの指数を利用している。



考え方としては市街地価格指数により現在の価格から遡って土地等を取得した時の過去の数字を推計することになる。ただし、これらの指数は個別事情などは当然考慮されておらず、道路に面した土地であるか、角地であるかなどの所謂財産評価による「土地及び土地の上に存する権利についての調整率表」のような調整は行われていない。

また、④ f. の建物の標準的な建築価額表を用いた場合には、建物の構造と建築した年により建物の取得価額を計算する方法による。この表により建物の価格が推計され、それにより譲渡所得の計算における土地等建物等に関する取得費も確定することができる。

1 建物の標準的な建築価額表 (単位：千円/㎡)

構造 建築年	木造 木骨モルタル	鉄骨 鉄筋 コンクリート	鉄骨 コンクリート	鉄骨
昭和44年	24.9	50.9	39.0	23.6
45年	28.0	54.3	42.9	26.1
46年	31.2	61.2	47.2	30.3
47年	34.2	61.6	50.2	32.4
48年	45.3	77.6	64.3	42.2
49年	61.8	113.0	90.1	55.7
50年	67.7	126.4	97.4	60.5
51年	70.3	114.6	98.2	62.1
52年	74.1	121.8	102.0	65.3
53年	77.9	122.4	105.9	70.1
54年	82.5	128.9	114.3	75.4
55年	92.5	149.4	129.7	84.1
56年	98.3	161.8	138.7	91.7
57年	101.3	170.9	143.0	93.9
58年	102.2	168.0	143.8	94.3

構造 建築年	木造 木骨モルタル	鉄骨 鉄筋 コンクリート	鉄骨 コンクリート	鉄骨
昭和59年	102.8	161.2	141.7	95.3
60年	104.2	172.2	144.5	96.9
61年	106.2	181.9	149.5	102.6
62年	110.0	191.8	156.6	108.4
63年	116.5	203.6	175.0	117.3
平成元年	123.1	237.3	193.3	128.4
2年	131.7	286.7	222.9	147.4
3年	137.6	329.8	246.8	158.7
4年	143.5	333.7	245.6	162.4
5年	150.9	300.3	227.5	159.2
6年	156.6	262.9	212.8	148.4
7年	158.3	228.8	199.0	143.2
8年	161.0	229.7	198.0	143.6
9年	160.5	223.0	201.0	141.0
10年	158.6	225.6	203.8	138.7

構造 建築年	木造 木骨モルタル	鉄骨 鉄筋 コンクリート	鉄骨 コンクリート	鉄骨
平成11年	159.3	220.9	197.9	139.4
12年	159.0	204.3	182.6	132.3
13年	157.2	186.1	177.8	136.4
14年	153.6	195.2	180.5	135.0
15年	152.7	187.3	179.5	131.4
16年	152.1	190.1	176.1	130.6
17年	151.9	185.7	171.5	132.8
18年	152.9	170.5	178.6	133.7
19年	153.6	182.5	185.8	135.6
20年	156.0	229.1	206.1	158.3
21年	156.6	265.2	219.0	169.5
22年	156.5	226.4	205.9	163.0
23年	156.8	238.4	197.0	158.9
24年	157.6	223.3	193.9	155.6
25年	159.9	256.0	203.8	164.3

注 「建築統計年報(国土交通省)」の「構造別:建築物の数、床面積の合計、工事費予定額」表を基に、1㎡当たりの工事費予定額を算出(工事費予定額÷床面積の合計)したものです。

(3) 実額取得費と時価について

実額取得費についてみてきたが、取得時における金額について契約書などがない場合に、根拠となる資料を揃えて証明をすることは大変重要なことである。それにより税額も直接変化し、実態にあった税務申告を可能とすることができる。しかし、実額取得費については事実認定の問題となり、それに対する明確な基準は立法化されていない。また、取得時の金額を理論的に証明する場合にも、(2)による金額が一般的になっているとはいえないのではないだろうか。

平成26年7月1日に公開された路線価から、国税庁のホームページでは7年分(平成20年分から平成26年分まで)公開されるようになったが、最近のコンピュータ、ストレージなどのマシンスペックの現状を考えると、初期からのデータ、つまり昭和30年当時からのデータを公開することを提案する¹⁷⁾。それらのデータを公開することは、納税者及び税務行政においてプラスの面が働くと考えられるものである。また、マイナンバー等を使用して将来的には社会的に相当と考える土地等の価格を公開することを要望するものである。

なぜならば、納税者に瑕疵があるとはいえ契約書の紛失などにより概算取得費による申告で不利益を受けている納税者も少なからず存在するのではないかと不安に思う。また、そのような申告を税理士等の専門家が行った場合には、損害賠償の対象にならないかと心配するものである。社会的に客観性のある時価となると何を基準として申告を行えばよいかという基準が明確でない限り、不安材料が残る。

村井教授は「市場機構なり、価格情報が必ずしも整備されていない目的物、例えば土地のような場合にその客観的価格を求めることは極めて困難なことである。」¹⁸⁾と述べている。そして、財産評価基本通達1(2)の「時価とは、課税時

17) 路線価のファイルを確認すると、1ファイル毎のサイズは50KB～250KB程度のファイルが多い。単純計算で1ファイル平均150KBのサイズと仮定し、サーバー上に1年間10万ファイルを保存したとしても15,000MB、つまり約15GBにすぎない。これを100年間分保存したとしても1.5TBということになり、現実的に路線価などのファイルを保存して税務行政として利用することは、費用対効果の面から考えても大きなメリットがあると思われる。

18) 村井正「資産税における評価」『資産税の諸問題、租税法学会編、租税法研究第12号』有斐閣、1984年10月、2頁。

期…において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」という解釈が「時価の成立要件を考える上で参考となる。¹⁹⁾」としている。しかし、そのもととなる路線価や固定資産税評価額が明らかにされていなければ計算することはできない。現在のようなネット社会においてこれらを整備することは可能と考える。したがって、実額取得費を可能とするようなデータの公開とそれらの基準を明確にするような法改正が早急に行われることを切に願うものである。

5. 国税通則法23条と適正申告の注意点

国税通則法第23条では次のように規定し、更正の請求が出来る場合を特定している。

「納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年（第2号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、9年）以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等（当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条（再更正）の規定による更正（以下この条において「更正」という。）があった場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等）につき更正をすべき旨の請求をすることができる。」

以前は更正の請求が可能な期間は1年間のみであったために、嘆願書なるものを提出して事実上の更生の請求を行うこともあったが、現在は法改正により適正に更生の請求が可能となった。ただしその内容には注意しなければならない。それが「次の各号のいずれか」のところである。

一号では「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより」ということが前提となり、「当該申告書の提出により納付すべき税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過大であるとき」

19) 同書、4頁。

としている。つまり、課税標準の計算や税額等の計算が法律の規定に従っていない場合やその計算自体に誤りがあった時には更正の請求の対象となるが、それ以外は一号の対象となっていないのではないかと思うのである。つまり適法なる法律を選択して、正しい計算による申告書を作成して申告を行った場合に、あとから他の方法による計算を行って税額が過大であったからといって更正の請求を行なったとしても、それらが認められるかどうか疑問である。

つまり、申告書の作成にあたり、これらの規定を十分に理解して、概算取得費控除などの規定を適用する必要がある。もちろん税額が発生しなければ問題は無い。逆に、税理士等の税の専門家が譲渡所得に関する確定申告の依頼を受ける場合には、十分に注意しなければならない。依頼者が購入時における契約書を紛失したなどの理由により、²⁰⁾取得費が不明だからといって安易に租税特別措置法31の4や租税特別措置法通達31の4-1による概算取得費控除を適用して、納税者たる依頼者に過大なる税の負担を負わせてしまうことは大変危険だと思われる。つまり、税の専門家として申告の代理を受けた場合には、損害賠償とないように十分に注意する必要がある。

6. 結びに

本稿では概算取得費と実額取得費について検討し、実務において実額取得費を使うことの重要性を検討した。しかし、それが一般的にはなっていないという現実を踏まえ、実額取得費を使うための社会的に認められた客観的な価額が必要であり、それを可能とするデータの公開とそれらの基準を明確にするための法改正を提案した。租税特別措置法31条の4と租税特別措置法通達31の4-1における概算取得費控除は使い勝手の良い制度であるが、昭和44年に創設された制度でもあり、時の経過とともにその制度も一部見直される時期が来ている

20) 不動産購入時における売買契約書を紛失したり、取得費が不明であるというケースは、配偶者が不動産売買を行っていたり、相続により土地等を相続したケースに多くみられる。このようなケースでは、不動産を購入した経緯について知らないために、その実額の取得費を推定する場合も、4.(2)にあげた方法により1つ1つ取得費を推定していくことになる。

のではないかと思うのである。もちろん実額取得費として取得費を推計により算出する場合には、社会的に見て納得がいく、つまりその根拠となる数値を示さなければならないだろう。しかし逆にいえば、そのような数値を示して申告を行なった場合に、課税庁側としてはそれを安易に否定できないのではないかと思われる。なぜなら、その数値を否定できる法律も具体的には立法されていないと考えるのである。従って、納税者側としても課税庁側としても、取得費が不明な場合における対処法を法律として確立する必要があると考えるものである。