

# 税経通信

2023

10

October

昭和21年9月11日第三種郵便物認可・令和5年10月1日発行（毎月1回1日発行）vol.78/No.11/1114

**特集** 5%は安すぎるケースで一考の余地あり

## 取得費が不明な場合の 市街地価格指数

【不動産価格の変遷】【取得費計算と概算取得費】【資料等から取得費を推測】  
【市街地価格指数から推測】【裁決例】【指数が許容される場面を考える】

税法ニュース解説

ストックオプションに対する  
課税Q&A（改訂版）

安積 健

税務相談Q&A資産税

居住用マンションの評価

山岡 美樹

税務経理協会

## Contents

### ■ ■ 特集

5%は安すぎるケースで一考の余地あり

## 取得費が不明な場合の 市街地価格指数

- 1 不動産価格変遷の経緯をたどる ..... 村上良介・18
- 2 取得費の計算方法と概算取得費 ..... 鈴木雅人・29
- 3 証拠となり得る書類・資料から  
取得費を推測する ..... 高中恵美・41
- 4 市街地価格指数を利用して  
取得費を推測する ..... 風岡範哉・52
- 5 裁決例からみる市街地価格指数の取扱い  
..... 伊藤健司・64
- 6 市街地価格指数が許容され得る場面を考える  
..... 大橋誠一・74

### ■ ■ 経済ニュース解説

経済産業省が「企業行動と投資促進政策に関する研究会」を開催  
ほか・2

### ■ ■ 今月の税務

令和5年10月・4

### ■ ■ 税法ニュース解説

ストックオプションに対する課税Q&A(改訂版) ほか・163

## 連 載

- 6 税理士のための  
労務的思考を養うエッセンス  
就業規則に関する相談とその対応  
／松澤隆志
  - 12 職業会計人のための経済教室  
日銀貸借対照表の質的变化  
／井口秀昭
  - 87 M&A仲介会社見聞録  
譲渡企業を救済し、  
雇用継続を実現した事例  
／鏡 弘樹
  - 95 ケーススタディでわかる  
M&Aバリュエーション入門  
スタートアップ企業における  
バリュエーション  
／山田勝也・遠州明洋
  - 107 「国税調査官」×「税理士」  
2つの視点で考える税務調査  
消費税還付審査(後編)  
～不正還付事案を中心に～  
／村上博隆
  - 115 法人契約の生命保険の考え方  
社長の『会社のための保障』  
／山本英生
  - 122 北千住税語り  
法人税における  
組織再編税制などの創設  
／中島孝一
  - 128 社会福祉法人の現在を知る  
社会福祉法人に係る  
法務・会計(共通)  
前編  
／小栗一徳
  - 141 土地評価の実務効率を上げる  
CAD講座  
図面をCADに読み込みできる  
データ(ビットマップ)にする  
／新富達也
  - 154 会計とは何か？  
キャッシュフロー計算書  
／西川郁生
  - 156 所得は各国間へどう配分するのか？  
国際税務基礎講座 所得税編  
国内源泉所得④  
知的財産関連所得  
／丹菊博仁
  - 179 最新判例・係争中事例の要点解説  
／佐藤香織
- ### 税務相談Q&A
- 169 源泉所得税  
通勤手当と在宅勤務との関係  
／伊東博之
  - 172 資産税  
居住用マンションの評価  
／山岡美樹
  - 174 国際課税  
海外製造子会社に対する  
技術指導の対価の有無  
／清水達也
  - 176 消費税  
少額な課税仕入れに係る  
仕入税額控除の特例措置  
／森田 修

## 6

市街地価格指数が  
許容され得る場面を考える

## PROFILE

大橋 誠一

SEICHI OHASHI

公認会計士（平成16年第二次試験合格）・税理士（平成7年5科目合格）。有限責任監査法人トーマツ・デロイトトーマツ税理士法人を経て、平成26年から大阪国税不服審判所国税審判官として資産税等の審査請求事件の調査・審理に従事。退官後、相続税専門の税理士法人チェスター審査部部長を経て、現在は不服申立代理人業務・資産税を中心とした審理業務、弁護士等と協働した相続対策業務、執筆業務等に携わっている。

## はじめに

国税不服審判所（以下、単に「審判所」という）平成12年11月16日裁決（以下「12年裁決」という）を契機として、納税者が譲渡所得の取得費に係る資料を保存していない場合に、一般財団法人日本不動産研究所（以下、単に「研究所」という）が公表している市街地価格指数（以下、単に「価格指数」という）を用いて当時の実額取得費を推定する手法を採用する余地があることが知られるようになった。

しかし、価格指数は譲渡対象の宅地価格の変動傾向を直接的に示したものでなく、12年裁決の後においても、納税者による価格指数を用いた手法が否認され更正処分を受けた事例やその原処分を審判所が維持した事例があるため、「おいそれとは採用できない」というのが税理士業界の一般的な認識であるように思料する。

そうはいうものの、減多には採用しないとはいえ、やむを得ず価格指数を用いた手法を採用したことのある税理士はそれなりに存在するのではないだろうか。

本稿では、12年裁決の事実関係や判断権者の思考について、審判所の勤務経験者の立場から検討するとともに、価格指数を用いた手法が許容され得るシチュエーションの例を提示してみたい。

## I 概算取得費の「5%」は現在において妥当であるのか

租税特別措置法31条の4（長期譲渡所得<sup>(1)</sup>の概算取得費控除）の規定（以下「本件規定」という）は昭和44年の税制改正で創設され、条項の移動等の形式的な改正があっただけで現在に至っている<sup>(2)</sup>が、同条1項に規定する「収入金額の100分の

5（5%）」の有力な根拠については本稿の執筆過程において確認できる資料を探知することができなかった。

しかし、本件規定が制定された昭和44年3月時点における価格指数（全国の全用途平均）が（平成22年3月末を100とした場合で）「44.4」であるのに対して、調査が開始された昭和30年3月末のそれが「3.80（44.4に対する割合は8.6%）」<sup>(3)</sup>であり、本件規定が「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」を本来の対象としていることからすると、昭和27年と昭和44年の物価（地価）水準の較差が考慮されたのかも知れない。

仮にそうであるとする、5%という設定水準は現在の物価（地価）の推移からすると時代にそぐわない（低すぎる）まま現在まで存置されているといえ、実額取得費が証明できなければ収入金額の5%しか取得費に計上できないという本件規定の取扱いは、そう遠くない過去（具体的にはバブル経済の崩壊後）に取得した宅地を譲渡した納税者にとってかなり酷といえるだろう。

このように、本件規定の納税者にとっての使い勝手の悪さがこの規定に代わる取得費の疎明手段の模索を惹起し、12年裁決を機に価格指数を用いた手法が税理士業界内で認知されるようになったのではないかと想像される。

## II 12年裁決の事実関係

- ① 請求人は、昭和59年に譲渡対象の宅地及び建物の他に農地を加えて総額3,000万円で取得した（その後建物を増改築した）と主張するも、原処分調査の段階では取得に要した費用を疎明する資料を提出しなかった。
- ② 請求人は、平成9年に宅地及び建物を3,150万円で譲渡し、取得時の建物と農地には価値がないことから宅地の取得費を上記①の3,000万円とした上で、償却後の増改築費（約264万円）を取得費に加えることによって譲渡損失金額を約115万円と算定して確定申告した。
- ③ 原処分庁は、建築業界団体が公表する建築物単価を基に取得時の建物の償却後の取得費（約628万円）を算定した上で、譲渡価額である3,150万円からそれを控除した残額に対して、平成9年の価格指数（昭和30年を100とした場合で6,826）に対する昭和59年のそれ（同じく5,241）の割合を乗じて得た金額（約1,936万円）を宅地の取得費と認定した。これによって、当時の長期譲渡所得の特別控除額を考慮した譲渡所得金額は約484万円となった。
- ④ 審判所は、原処分庁の上記③の取得費の算定手法について「合理性がありこれを不相当とする理由は認められない」として依拠した上で、原処分庁の算定手法

には増改築費が考慮されていなかったため、請求人が審判所に提出した増改築に関する請負業者の作成資料に基づき、償却後の増改築費を建物の取得費に加算する（この影響によって、差額で算定している宅地の取得費は減額になる）ことによって譲渡所得金額を447万円と認定し、原処分の一部を取り消した。

### Ⅲ 12年判決の特徴

#### 1 公表判決である

業務の過程において審判所の判決を検索する会計実務家にとっては、その判決が審判所から自主的に公表されたもの（公表判決）か、又は、情報公開制度による学者や実務家等による開示請求を経て開示されたもの（非公表判決）かの違いについては、殊更に意識しないかもしれない。

しかし、審判所本部は、全国12の各支部（各地域の審判所）から日々発出されている判決書の内容を事後的に検討しており、下記の基準<sup>(4)</sup>をもって3か月ごとの頻度で審判所ウェブサイトにて判決を自主的に公表している。

- ① 納税者の適正な申告及び納税のために有用であり、かつ、先例性があるもの
- ② 適正な課税・徴収の実務に資するものであり、かつ、先例性があるもの
- ③ その他、納税者の正当な権利利益の救済等の観点から国税不服審判所長が必要と認めたもの

（注）例えば、次に掲げるものは、上記の基準に該当する。

- ・法令又は通達の解釈が他の事案の処理上参考となるもの
- ・事実認定が他の事案の処理上参考となるもの
- ・類似の事案が多く、争点についての判断が他の事案の処理上参考となるもの
- ・取消事案等で納税者の主張が認められた事案で先例となるもの

そうすると、審判所が自ら公表したということは、審判所は、少なくとも公表時点においては、その判決が納税者の申告及び課税庁の事務執行にとって有用であり、かつ、先例性があるといういわば「お墨付き」を与えたといえるものであり、納税者及び会計実務家がそのように受け取っても致し方ない側面があるだろう。

#### 2 原処分庁が価格指数を用いた手法を採用している

12年判決は、請求人ではなく、むしろ原処分庁が価格指数を用いた手法を採用している。

原処分庁としては、実額取得費が収入金額の5%相当額を上回ることを納税者が

証明しなければ、本件規定のとおり、収入金額の5%相当額を取得費として認定すればよかつたのである。

原処分庁が原処分段階において価格指数を用いた手法を採用した理由については定かではないが、本件は、長期譲渡とはいえ所有期間が13年間しかなく、価格指数の比較で $((6,826 - 5,241) / 6,826 =)$  23.2%程度の利益率しか想定されないにもかかわらず、本件規定によると利益率を95%として課税することになることについて、調査担当職員が酷と考えたのかも知れないし、価格指数を用いた手法によってその職員が修正申告を懲慥したが不調となり、今更概算取得費による更正処分をするわけにいかかつたのかもしれない。

#### 3 審判所が原処分庁の手法を追認している

上記Ⅲ④のとおり、審判所は、原処分庁の取得費の算定手法について「合理性がありこれを不相当とする理由は認められない」として依拠した上で、請求人から新たに提出を受けた証拠によって原処分認定額に修正を加えているが、これをもって審判所が価格指数を用いた手法を積極的に評価したといえるだろうか。

審判所は、裁判所のような弁論主義を採用しておらず職権探知主義によって審理する争訟機関であるため、担当審判官による職権調査権限を積極的に行使して法と証拠に基づいて真実の所得を追求することができるし、それが審判所の設置目的である「納税者の正当な権利利益の救済」のみならず「(将来的な) 税務行政の適正な運営の確保」にも資することになる。

12年判決の事案については、納税者が本件規定で要求する「証明」の水準を満足していなければ、原処分庁の価格指数を用いた手法を採用せず、本件規定のとおり収入金額の5%相当額を取得費として認定すればよかつた<sup>(5)</sup>ともいえる。

しかし、審判所が納税者の権利救済機関であることに鑑みれば、原処分庁が本件規定よりも取得費の認定について緩和した手法によって所得を認定しているにもかかわらず、裁決権者がその手法を敢えて否定して納税者により厳しい所得を認定する処理方針を採らないという思考は十分に考えられる。

そうすると、12年判決の事案については、原処分庁が価格指数を用いた手法を用いたからそれを追認したに過ぎず、仮に、本件規定によって収入金額の5%相当額を取得費とする原処分であったならば、またそれも追認されていたと考えるのが自然であろう。

したがって、12年判決について、審判所が価格指数を用いた手法を積極的に（将来的に他の事案でも用いることができる規範として）認容した裁決と解するのは妥当ではないと考えられる。

#### 4 先例判決の存在

12年判決は大阪国税不服審判所が発出した判決であるところ、12年判決の2年ほど前にも同審判所で価格指数を用いた手法を認容する判決（平成10年6月16日）を発出している。

上記判決は、相続税評価額を基にした取得価額に加えて根抵当権抹消のための代位弁済金及び紛争解決和解金が取得費に含まれるとした請求人の主張を排斥した上で、譲渡時における周辺の基準地の相続税評価額を基礎として、価格指数及び基準地価の変動率により取得時の価格を認定することが合理的であると判断した。

非公表判決であり判決要旨（請求人の主張の排斥）しか確認できず、上記③のように、審判所が原処分庁の主張を追認したものか否か（敷衍すれば、原処分庁が原処分調査の段階で価格指数を用いた手法を採用していたか否か）を直接的に確認することはできないが、当時の大阪国税局管内の原処分庁の中には、本件規定を画一的に用いずに事案によっては価格指数を用いた手法をもって更正処分をしていたところがあったのかもしれないし、当時の大阪国税不服審判所が直近に自らが発出した類似事例の判決を参考としたことは何ら不自然ではない。

#### IV 12年判決後の判決動向

12年判決を契機として、納税者が譲渡所得の取得費に係る資料を保存していない場合に、価格指数を用いて当時の実額取得費を推定する手法を採用する余地があることが知られるようになったが、その後はこの手法を用いた納税者による申告を否認する判決（主に東京国税不服審判所の事案）が継続して発出されている。

中には、原処分庁の概算取得費による更正処分を覆した判決（平成29年12月13日）があり、しかも公表判決となっているが、これは審判所が審理の過程で取得時の宅建業者の作成資料を入手し、実額取得費が明らかになったからに過ぎず、価格指数を用いた手法の認容ではない。

#### V 価格指数を用いた手法が採用できるとした場合の前提条件

価格指数は、市街地の宅地価格（商業地域、住宅地域、工業地域、最高価格地）の推移を表すため、毎年3月末と9月末の年2回、研究所の本社・支社・支所の不動産鑑定士等が全国主要198都市の約1,800地点の地価を鑑定評価の手法に基づき評価し指数化したものである。

具体的には、上記の各地域を社会的環境、同一需給圏内の地位・繁華性の程度等それぞれの地域要因にしたがって上位・中位・下位の3つの品等に区分した上で、その中位に位置する標準的かつ代表的な宅地を調査地点して選定している<sup>(6)</sup>。

このように、価格指数は、国土交通省による公示地価や都道府県による基準地価と異なり、あらかじめ公表された特定地点の地価を個別に公表したものでなければ、まして路線価のように譲渡対象の宅地価格の水準を直接的に表示したものでなく、あくまで各地域の宅地価格の変動の全般傾向を示したものである。

そうすると、価格指数を用いた手法が取得費の推定に採用できるとしても、その立証が相当困難なものを含めて下記の前提を具備する必要がある。

#### 1 譲渡対象の宅地価格の変動傾向が価格指数のそれと一致しているか

価格指数を用いた手法が否認される典型的な理由付けは「市街地価格指数は、個別の宅地価格の変動状況を直接的に示すものではない（平成26年3月4日判決要旨）」からであるところ、価格指数が譲渡対象の宅地価格の変動傾向を直接的に示していないのみならず、公表単位のエリアがかなり広範であることが、この前提を満足させるものであることについて疑問を抱かせる要因である。

具体的な公表単位は、「全国」「六大都市（東京区部、横浜、名古屋、京都、大阪、神戸）」「六大都市を除く」「北海道などの各地方別」「三大都市圏別（東京圏は都区部、都下、神奈川県、埼玉県、千葉県、大阪圏は大阪府とそれ以外の別）」「三大都市圏を除く政令指定都市」「三大都市圏及び政令指定都市を除く県庁所在都市」であり、これらの各傾向から個性のある個々の宅地価格の変動傾向を推定するにはスコープが広すぎるといわざるを得ない。

#### 2 譲渡対象の宅地が各公表単位のエリア内に所在するか

上記1に関連するが、各公表単位のエリアがかなり広範であるためか、譲渡対象の宅地が上記1の各公表単位のエリア内にあるか否かを確認せずに、その公表単位の価格指数を用いる懸念がある。

例えば、上記1の「大阪圏」については大阪府とそれ以外に区別されているが、一括りに「大阪府」といっても調査対象は全33市（9町1村）のうちの主要13市<sup>(6)</sup>に過ぎない。

譲渡対象の宅地が調査対象の都市に該当しなくても、調査対象の都市の宅地価格の変動の影響を間接的に受けているのかもしれないが、これを立証することは相当困難を伴うだろう。

ちなみに、「大阪圏」・「近畿地方」・「全国」の各公表単位についても、それぞれ23市・31市・198市の都市<sup>(6)</sup>に限定した調査であり、スコープを拡大して包含できる性質のものではない。

### 3 取得時の現況地目が宅地であるか

譲渡時の現況地目が宅地であることは上記の価格指数の前提に照らして当然具備する必要がある。

これに加えて、価格指数を用いた手法を採用したいのであれば、取得時の現況地目も宅地でなければならない。

建物付きで取得したのであれば取得時から宅地であっただろうが、例えば、数十年前の取得時は農地や山林であり開発を経て宅地となった場合には、宅地価格の推移を示す価格指数への当てはめに向かないだろう。

取得時の売買契約書を確認できなかった（保存していなかった）ことが価格指数を用いた手法を採用したい動機になるところ、そういった環境下で、さらに取得時の現況地目が宅地であったことまで疎明できるのかという疑問が生ずる。

### 4 相手方が第三者であるか等の客観性を確保できるか

価格指数に当てはめるためには、取得価額及び譲渡価額に恣意性や固有の価格要因が可能な限り混入しないという前提を具備する必要がある。

最も基本的な条件としては、取引の相手方が不動産販売業者等の第三者である他に、例えば相続税の財産評価において個別に斟酌を必要とするような個性のある宅地であればあるほど、価格指数を用いた手法を採用するハードルを上げることになるだろう。

また、交換等の特殊な譲渡形態でない方がよいといえるだろう。

## VI 価格指数を用いた手法を採用した場面

上記Ⅴで見たように、価格指数を用いた手法の採用には相当高いハードルが存在すると考えられるところ、筆者がかつて価格指数を用いた手法を採用して取得費を推定したケースを（事実関係を単純化して）紹介したい。

### 1 事実関係

- ① 納税者は、平成2年9月に京都府内某市に所在する宅地（以下「本件宅地」という）を不動産販売業者から1億円で取得した（全額自己資金のため抵当権の設

定はない）。

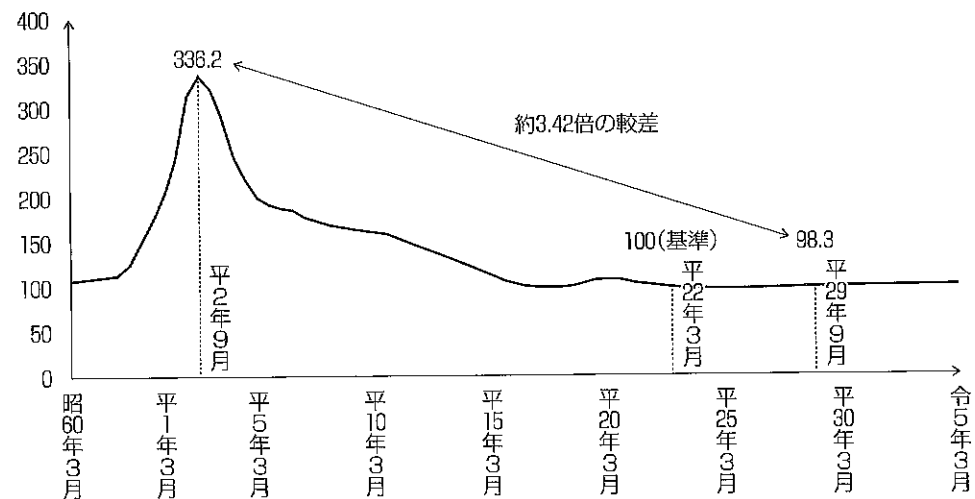
- ② 取得時の売買契約書は紛失しており、当時の預金通帳等の記録もなく、宅地の販売業者は既に清算しているらしく連絡が取れなかった。
- ③ 納税者は、平成29年9月にその宅地を別の不動産販売業者に3,000万円で譲渡した。
- ④ 納税者は、平成29年中に本件宅地以外に譲渡した不動産はなかった。

### 2 採用した確定申告方針

納税者は「本件宅地を1億円で取得した」と主張するも、上記①②のとおり、実額取得費の主張を裏付ける証拠に乏しく、実額取得費が収入金額の5%相当額を上回ることを納税者が証明できなければ、本件規定のとおり、収入金額の5%相当額（150万円）を取得費として確定申告することを余儀なくされる。

しかし、下図のとおり、本件宅地を取得したのはバブル経済の最盛期にあり、実額取得費の主張を裏付ける証拠に乏しいとはいえ、納税者の主張がにわかに措信しがたいともいえなかった。

【大阪府を除く大阪圏の住宅地価格指数】



(出典：研究所「市街地価格指数全国木造建築費指数2023年3月末現在」60頁・61頁を筆者がグラフ化)

そこで、本件宅地の譲渡については、少なくとも譲渡益は発生していない（実額取得費が譲渡価額以上である）ことについては立証し得ると判断して、平成2年9月末の価格指数（平成22年3月末を100とした場合で336.2）と平成29年9月末のそれ（98.3）に基づいて、本件宅地の取得費は  $(3,000万円 \times 336.2 / 98.3) \approx 1億260$

万円であったとして譲渡損失を計上する平成29年分の確定申告を行った。

## Ⅶ 価格指数を用いた手法を採用した理由

### 1 社会情勢に照らして明らかに譲渡損失が発生していることが見込まれた

上記Ⅴ1のとおり、価格指数を用いた手法を採用するとすれば、譲渡対象の宅地価格の変動の全般傾向が価格指数のそれと一致している必要があるが、その心証を得ることは困難である。

しかし、本件宅地を取得したのはバブル経済の最盛期であり、取得時と譲渡時の価格指数の水準（約3.42倍の較差）に照らせば、譲渡対象の宅地価格の変動傾向が価格指数のそれと多少連動していなかったとしても、また、譲渡対象の宅地の所在地が価格指数の各公表単位の調査対象の都市に該当していなかったとしても、少なくとも譲渡損失が発生していた蓋然性は相当程度高かったものと考えられた。

また、上記Ⅴ4のように、譲渡対象の宅地について譲渡価額に影響を与え得るその宅地固有の特性が多少あったとしても、それによって一転して譲渡益に転ずることはあり得ないほどの譲渡損失が発生していたと考えられた。

### 2 概算取得費を用いることについての納税者の抵抗感が強かった

譲渡所得に対する課税は、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を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨のものである（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決）ところ、たとえ譲渡損失が発生していることの客観的な証拠が乏しいとはいえ、譲渡当事者の経験としては、譲渡損失が確定的に発生していた状況の下で、譲渡益が発生しているものとみなされて所得税（住民税）の納付が求められることの抵抗感は相当強いものがあつた。

仮に、平成2年に本件宅地を取得したのが親であり、相続した納税者が平成29年に譲渡したのであれば、譲渡した納税者自身がかつて1億円を支出しておらず抵抗感はまた希薄かもしれないが、自身がかつて1億円を実際に支出したのであれば、取得時の売買契約書が保存できていなかったという落ち度があるとはいえ、譲渡益があることを前提とした税負担は承服しがたいところがあるだろう。

具体的には、通算して7,000万円のキャッシュアウトがありながら、概算取得費によるならば譲渡所得2,850万円に対して20.315%（約579万円）の更なるキャッ

シュアウトが求められることになる。

ただし、税理士としては、本件宅地の譲渡に係る上記の事情があつたとしても、本件規定に基づき概算取得費によって修正申告すべきとの課税庁による指摘があり得ることの説明は不可欠であろう。

### 3 譲渡損失であれば他の所得に影響を与えなかった

上記Ⅲ②のとおり、12年裁決では、譲渡対象の宅地及び増改築後の建物の譲渡によって約115万円の譲渡損失が発生し、その譲渡損失を他の所得（主に給与所得）と損益通算<sup>(7)</sup>していた。

一方、本件宅地の譲渡においては、譲渡損失を計上しても他に譲渡した不動産はなく、現行の税制では不動産の譲渡損失を他の区分の所得と通算できないことから、価格指数を用いた手法を採用しても譲渡損失が切捨てになるだけであつた。

上記Ⅴ1のとおり、価格指数はあくまで各地域の宅地価格の変動の全般傾向を示したものであり、個別の宅地価格の変動傾向を推定するにはスコープが広すぎることから、価格指数を用いた手法により実額取得費を推定して譲渡益を算定することで、具体的な納税額として確定させるに足る根拠とまではいい難いだろう。

しかし、価格指数は、研究所という公的機関が長期にわたって調査を継続して算出しており、宅地価格の変動の全般傾向という点では信頼性が極めて高い指標であることは言を俟たないのであつて、本件宅地の譲渡については譲渡益が発生していなかったであろうことの間接証拠としての価値は見出すことはできると考えた。

### 4 「更正処分ができるか・その後の争訟を維持できるか」の課税庁の判断に賭けた

これまでいくら根拠めいたものを記述したところで、価格指数を用いた手法により確定した税額をもって確定申告をして、それが課税庁によって否認されてしまえば元も子もない。

上記Ⅲ②のとおり、原処分庁としては、実額取得費が収入金額の5%相当額を上回ることを納税者が証明できなければ、本件規定のとおり、収入金額の5%相当額を取得費として認定すればよいともいえる。

しかし、私見ではあるが、かつてバブル経済期という地価の異常な高騰時期があつたことは税理士・国税職員の共通認識（常識）である前提の下、往時の社会情勢に照らせば本件宅地の譲渡によって譲渡損失が発生した蓋然性が極めて高いと推認し得る中で、敢えて「本件規定の『証明された場合』に該当しないから」という理由で概算取得費による更正処分に及ぶか否かについては、それなりに慎重に判断

されるものと考えた。

これは、上記②でいうところの「通算して7,000万円のキャッシュアウトがあった納税者に対して、579万円の更なるキャッシュアウトを求める」ことになることを予見した上で更正処分の判断をすることになるからである。

また、原処分庁は、自らのしようとする原処分が、その後に納税者によって不服申立て（再調査の請求・審査請求）や訴訟に持ち込まれても、原処分が維持される可能性が相当程度高いという心証が得られるか否かを見極めた上で、原処分の可否を判断することになる。

その判断の際に、「実際に不服申立てがされた場合、現実には譲渡損失が発生していたであろうことについて、裁判官や審判官がどう評価するだろうか（原処分の維持に影響がないであろうか）」を想定した上で、最終的に「裁判所や審判所で取消しになるくらいなら、原処分を差し控えよう」という判断がなされることを期待した。

## VIII 価格指数を用いた手法を採用せざるを得ない事情

価格指数を用いた手法を採用することができるのであればこのようなケースであろうという意味を込めて少々極端なケースを紹介したが、裏を返せば、このような極端なケースでもない限り採用は難しいというのが筆者の意見である。

例えば、上記④の図表において、バブル経済の崩壊後の地価下落が落ち着いてきた平成10年代以降に取得して最近譲渡した宅地の場合、取得時と譲渡時の価格指数の較差は大したものではなく、上記⑤で述べた「譲渡対象の宅地価格の変動の全般傾向が価格指数のそれと一致している」ことの心証を得ることが困難である以上、それぞれに個性のある譲渡対象の宅地価格の変動傾向が価格指数のそれと一致しているなど、正直なところ分からないのである。

価格指数を用いた手法を採用する余地があると認知されるようになった経緯を辿れば、むしろ当初は原処分庁側がこの手法を持ち出した（そして審判所も追認した）のかもしれないが、裁決の動向を検討すると、あくまで個別事案の（換言すれば、その事案を解決するための）処理方法として持ち出された（追認した）ものに過ぎず、将来的にも他の事案で普遍的に用いることができる手法とまではいい難い。

それでも価格指数を用いた手法を採用した確定申告がなされる（税理士としてそのような確定申告業務を受任したことがある）というのは、やはり本件規定の「5%」が納税者にとって酷であり、次善の策として実額取得費の推定を試みざる

を得なかったからであろう。

## さいごに

譲渡所得に関連して、国税庁は「標準的な建築価額表」を公表している。

これは、建物と土地を一括で購入した時に売買代金の総額は判明しているものの建物と土地の価額が区分されていない場合において、建物の償却費相当額の基となる取得価額を計算する必要があるときに、これによって建物の取得価額を計算することとしても差し支えないとされているものであり、建物の取得価額が不明の場合にその額を推算する根拠として用いるものではない（平成26年2月17日公表裁決）とされている。

しかし、現実には、建物の取得価額が不明の場合にその額を推算する根拠として、これをやむなく用いている確定申告があるのではないだろうか。

本件規定の規定ぶりからすれば、取得時又は建築時の売買契約書又は請負契約書を保存していなかった納税者に落ち度があるといえるかもしれないが、譲渡対象資産が不動産の場合には、取得費に関する資料は数十年前に作成されたことがむしろ通常であって、その数十年間にわたり保存できていなかったことにより、譲渡収入の殆どを利益と擬制する課税がなされるというのは、やはり納税者に酷な税制といわざるを得ない。

価格指数を用いた取得費の推計方法が整備されることが望ましいが、そうでなくても、昭和44年から現在まで54年間改正されていない本件規定の「5%」の見直しが図られて然るべきだろう。

（注）

- (1) 短期譲渡所得についても適用して差し支えないこととされている（租税特別措置法関係通達31の4-1、国税庁ホームページ質疑応答事例「短期譲渡所得の計算上控除する取得費と概算取得費控除」）。
- (2) 「DHCコンメンタール所得税務釈義」の同条解説部分の「沿革」参照。
- (3) 研究所「市街地価格指数全国木造建築費指数2023年3月末現在」17頁
- (4) 平成12年9月8日「裁決結果の公表基準について（事務運営指針）」
- (5) 審判所は原処分よりも厳しい裁決結果を発出することができないため、実際には、原処分認定額（価格指数を用いた手法による税額）が審判所認定額（本件規定による税額）以下である場合には、原処分維持（審査請求棄却）となる。
- (6) 研究所「市街地価格指数全国木造建築費指数2023年3月末現在」72頁・73頁
- (7) 平成15年12月31日までに発生した不動産の譲渡損失は、他の区分の所得と損益通算が可能であった。