

広島高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正請求棄却処分取消請求控訴事件
国側当事者・海田税務署長
平成20年4月16日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 税法律主義の意義（原審判決引用）
- (2) 租税特別措置法33条の4第3項1号（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除）の規定の趣旨（原審判決引用）
- (3) 国税通則法23条1項1号（更正の請求）が定めるとおり、本件修正申告について更正すべき理由があるといえるためには、「当該申告書に記載した課税標準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」を要するところ、納税者の代理人である税理士が、契約締結時の年分の譲渡所得として申告しなければ本件特別控除を受けられないものと誤解し、本件確定申告をしたことが、上記要件を充足する事実でないことは明らかであるとされた事例（原審判決引用）
- (4) 本件建物の補償金は、移転料として支払われたものであり、本件修正申告当時、本件建物は他に賃貸され、移転も取壊しもなされていないから、これによる一時所得も譲渡所得も発生する余地がないにもかかわらず、本件修正申告はこれによる譲渡所得が発生しているとしており誤りであるとの納税者の主張が、建物移転料及び工作物移転料は、本来は譲渡所得ではなく一時所得というべきものであるところ（租税特別措置法33条の4第1項（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除）、同法33条3項2号（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）によって譲渡所得とみなされるにすぎない。）、一時所得も所得税法上の収入帰属の時期は権利確定主義が妥当するから、支払請求権の取得によって所得が発生したものとみるべきであり、移転や取壊しが未了であることを理由として所得が発生していないとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (5) 租税特別措置法33条3項2号の規定の趣旨（原審判決引用）
- (6) 租税特別措置法33条の4第3項1号は、憲法84条に違反する不明確な規定であるから、納税者の代理人税理士が本件特別控除を受けるには契約締結日の属する年度に譲渡所得の申告をしなければならないと錯誤したことに過失はなく、よって、この錯誤に基づきした本件確定申告を前提とする本件修正申告は、錯誤による更正（撤回）が認められるべきであるとの納税者の主張が、納税者が主張するような錯誤による撤回を認める法律上の規定はないこと、確定申告は法律の範囲内で申告者に自由な選択を許していることからすれば、本件のように申告者の一方的な錯誤を理由に申告の撤回を認容しなければならない合理的な理由を見出すことはできないとして排斥された事例
- (7) 本件各土地の譲渡所得の権利確定の時期は、本件各土地を買主に引き渡したときであるとの納税者の主張が、不動産のような特定物の売買において売主から買主に売買の目的物の所有権が移転する時期は、所有権移転の特約があればこれに従い、特約がない場合は契約締結時であると解するべきであるところ、本件契約には上記約定があることを認めることはできないから、本件契約が締結された日に本件各土地の所有権は買主に移転し、これによって、納税者の譲渡所得が発生したというべきであるとして排斥された事例
- (8) 本件各土地にある本件建物及び工作物の移転料についての譲渡所得の権利発生時期は、本件建

物及び工作物が解体撤去されたときであり、本件建物及び工作物が解体撤去される前に権利が発生したとすると、本件建物の取得費を算定するのに必要な減価償却費や解体撤去費用の金額が不明であるから、これを控除しないまま譲渡所得の申告をしなければならない不都合な結果となるとの納税者の主張が、上記移転料は、目的物の譲渡の対価ではないから譲渡所得に当たらず、本来一時所得であって、その権利は本件契約締結時に確定しており、本件契約が締結された日には一時所得として発生しているところ、租税特別措置法の特例に基づき、一定の場合に、このような一時所得を譲渡所得として本件特別控除の対象となることとしたものであるから、本件建物及び工作物の移転料に係る所得を譲渡所得として申告する場合には、本件契約が締結された日の属する年分の所得となり、また、納税者は、修正申告において、本件建物の減価償却費を本件契約が締結された日（一時所得・譲渡所得が発生した日）の属する月まで計算して取得費を算定していたのであるから、算定不能ということとはできないし、解体費用については、課税庁はそれが発生した後の日付で、解体料を控除して税額を減額した更正決定をしたことからして、それが不都合とまでいうことはできないとして排斥された事例

- (9) 本件建物及び工作物の移転料に係る所得を譲渡所得として申告する場合、納税者が本件各土地の譲渡所得を平成14年分の所得として行った本件確定申告に拘束されることなく、平成15年分以降も申告することができると解するべきであるのに、課税庁の職員は、納税者の代理人に対して、平成15年分以降に申告するなら、譲渡所得として申告することはできない（すなわち、一時所得としてしか申告できないため、本件建物の減価償却費が考慮されず、また、本件特別控除を受けることができない。）旨の誤った違法な指導をした結果、本件修正申告をするに至ったから、課税庁においては本件更正の請求を認めるべきであるとの主張が、本件各土地の譲渡所得と本件建物及び工作物の移転料に係る所得は、本件契約に基づき発生したものであるから、後者につき譲渡所得として申告する場合、本件各土地の譲渡所得と同じ年の所得として申告すべきであると解するのが相当であるとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 憲法が保障する租税法律主義は、単に租税の種類及び根拠を法律によって定めることを要求するだけでなく、納税義務者、課税物件、その帰属、課税標準、税率等の課税要件を法律で定めることを要求するものと解され、その目的が、国民の経済生活の安定を図り、経済活動の予測可能性を与えようとする点にあることからすれば、その定めは、できる限り一義的で、細目にわたるものであることが望ましいといえる。しかし、租税は、国民の担税力に即応して公平に課されるべきものであり、しかも複雑多様で絶えず変遷する経済事象に対処して公平課税の目的を達成しなければならないという点からすれば、課税に関する法律の定めが一定程度抽象的なものとなることも止むを得ないといえるから、課税要件が一義的ではないということから直ちに租税法律主義に違反し違憲であるということとはできない。
- (2) 本件規定（租税特別措置法33条の4第3項1号（特別控除の適用除外））にいう「譲渡」が契約締結をいうのか、あるいは、引渡しをいうのかは、本件規定の文言上からは必ずしも明らかでなく、その解釈や運用は本件特別控除を受けられるかどうかを左右するものであるといえるが、一般に、「譲渡」という概念は、「契約締結」及び「引渡し」の両方の意味に解され、かつ、契約締結が引渡しに先行するのが通常であり、また、引渡しが公共事業施行者からの買取り等の申出のあった日6か月を経過した後に行われることもあり得ることから、本件規定は、公共事業施行者からの買取り等の申出のあった日から6か月以内に契約の締結があればその要件を充足しているものと解し、納税者が所得申告の年度を契約締結の年度とするか引渡しのあった年度とするかを選択できるものとする趣

旨と解することは十分可能であり、実際の実務もそのような運用がなされていることにかんがみれば、本件規定が租税法律主義に反し違憲・無効であるとはいえない。

(3)・(4) 省略

(5) 租税特別措置法は、土地が土地収用法の規定に基づいて収用されることとなる場合において買い取られ（租税特別措置法 33 条 1 項 2 号（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）に該当するとき）、これに伴い、その土地上の建物等の資産につき、取り壊し、又は除去しなければならない場合（同条 3 項 2 号）には、これに対する補償金は譲渡所得とみなすことができ、本件特別控除の適用を受けることとなる（同法 33 条の 4 第 1 項 1 号（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除））旨規定する。これは、土地が収用されるに伴って土地上の資産が取り壊される場合であるからこそ本来は一時所得である同資産の補償金も譲渡所得とみなすことができ、本件特別控除を受けられることとしたものと解され、この点からすれば、上記の土地上の資産の取壊し等による補償金を取得した者がこれを譲渡所得として申告するためには上記土地の譲渡所得と同 1 年分の所得として申告しなければならないものと解するのが相当である。

(6)～(9) 省略

（第一審・広島地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成 19 年 5 月 15 日判決、本資料 257 号－102・順号 10711）

判	決
控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	大名 浩
被控訴人	海田税務署長
	檜崎 誠
同指定代理人	安部 公一
同	稲田 幹雄
同	高木 幸典

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 当事者の求めた裁判

- 1 控訴人
 - (1) 原判決を取り消す。
 - (2) 被控訴人が控訴人からの平成 14 年分の所得税の更正請求について平成 15 年 1 月 26 日付でした更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
 - (3) 訴訟費用は、第 1、2 審とも、被控訴人の負担とする。
- 2 被控訴人
主文と同旨

第 2 事案の概要

1 事案の要旨

- (1) 控訴人は、被控訴人に対し、平成14年分の所得税の確定申告をし、その後修正申告をしたが、修正申告には不動産譲渡所得に関して更正すべき理由があるとして、更正の請求をしたところ、被控訴人は、更正すべき理由がないとする通知処分をした。控訴人は、国税不服審判所長による裁決を経た後、被控訴人に対し、上記通知処分には更正すべき理由が存在するのに存在しないと誤った判断をした違法があると主張して、上記通知処分の取消しを求めた。

これに対して、被控訴人は、上記修正申告には更正理由が存在するとの控訴人の主張は失当であるから、上記通知処分は適法であると主張して、争った。

- (2) 原審は、上記修正申告には更正理由が存在するとの控訴人の主張は認めることができないから上記通知処分は適法であると認定して、控訴人の請求を棄却する判決をした。
- (3) 控訴人は、原判決を取り消し、上記通知処分を取り消すことを求めて、本件控訴を提起した。

2 前提事実並びに争点及びこれに関する当事者の主張

次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」のうち「1 前提事実」、「2 争点」、「3 争点に関する原告の主張」及び「4 争点に関する被告の主張」と同じであるから、これを引用する。

- (1) 2頁1行目に記載の原判決別紙物件目録中の番号(5)の建物の表示のうち床面積の記載が1、2階とも「372.92平方メートル」とあるのをいずれも「327.92平方メートル」に訂正し、11行目の「代金のほか、」の次に「本件各土地上にある本件建物及び工作物等について、」を加える。
- (2) 3頁17行目末尾の次に「(甲14、17、乙5)」を加え、21行目の末尾の次に「(甲15、16)」を加える。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、本件修正申告には更正理由が存在するとの控訴人の主張は認めることができないから本件通知処分は適法であって、控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、次の(1)のとおり補正し、(2)のとおり補足するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」と同じであるから、これを引用する。

【判示(1)
～(5)】

(1) 原判決の補正

ア 9頁5行目の括弧内の記載の末尾の次に「・民集44巻4号612頁」を加え、11行目の「によって」から12行目末尾までを「とは事案が異なるものである。」に改め、19行目の「②」の次に「本件各土地上にある本件建物及び工作物に関する」を加える。

イ 11頁11行目の「代金」を「譲渡所得」に改め、18行目の「よって、」の次に「本件修正申告には更正理由があるとの控訴人の主張はいずれも認めることができないから、更正理由がないとした本件処分は適法で、」を加える。

(2) 原判決の補足

控訴理由にかんがみ、次のとおり補足する。

ア 控訴人の主張(1)について

控訴人は、本件規定（租税特別措置法 33 条の 4 第 3 項 1 号）は、憲法 84 条に違反する不明確な規定であるので、控訴人の代理人乙税理士が本件特別控除を受けるには契約締結日の属する年度に譲渡所得の申告をしなければならないと錯誤したことに過失はなく、したがって、この錯誤に基づきした本件確定申告を前提とする本件修正申告は、錯誤による更正（撤回）が認められるべきであると主張する。

【判示(6)】

しかしながら、控訴人が主張するような錯誤による撤回を認める法律上の規定はないこと、確定申告は法律の範囲内で申告者に自由な選択を許していることからすれば、本件のように申告者の一方的な錯誤を理由に申告の撤回を容認しなければならない合理的な理由を見出すことはできないから、控訴人の上記主張は採用することができない。そして、控訴人が主張する錯誤が国税通則法 23 条 1 項 1 号所定の更正理由に該当しないことは上記引用に係る原判決の説示のとおりであるから、この点の控訴人の主張も採用することができない。

イ 控訴人の主張(2)について

控訴人は、本件修正申告には、①本件各土地の譲渡所得が発生した時期、②本件各土地上にある本件建物及び工作物の移転料による所得が発生した時期はいずれも平成 14 年中ではないのに、平成 14 年分の譲渡所得として申告した誤りがあり、この誤りは、国税通則法 23 条 1 項 1 号所定の更正理由である「当該申告書に記載した課税標準等（中略）が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」に当たると主張する。

(ア) 上記①について

控訴人は、本件各土地の譲渡所得の権利確定の時期は、本件各土地上の本件建物を解体するなどして、本件各土地を買主である訴外公社に引き渡した平成 16 年であると主張する。しかしながら、不動産のような特定物の売買において売主から買主に売買の目的物の所有権が移転する時期は、所有権移転の特約があればこれに従い、特約がない場合は契約締結時であると解するべきであるところ、本件契約には上記特約があることを認めることができないから、本件契約が締結された平成 14 年 9 月 30 日に本件各土地の所有権は訴外公社に移転したというべきであり、これによって、控訴人の譲渡所得が発生したというべきである。控訴人の主張は、本件契約において控訴人が平成 15 年 3 月 31 日までに訴外公社に本土地を引き渡す旨が約定されていた（甲 9 の 2 条）から、本件各土地の所有権の移転時期は控訴人が訴外公社に本件各土地を引き渡した時であり、控訴人が訴外公社に本件各土地を引き渡したのは平成 16 年中であるから、平成 14 年中には控訴人の譲渡所得は発生していないというものであるが、上記約定が所有権の移転時期を定めたものでないことは明らかであるから、控訴人の上記主張は採用することができない。

【判示(7)】

(イ) 上記②について

控訴人は、本件各土地上にある本件建物及び工作物の移転料についての譲渡所得の権利発生時期は、本件建物及び工作物が解体撤去された平成 16 年 3 月 31 日であり、本件建物及び工作物が解体撤去される前の平成 14 年に上記権利が発生したとすると、本件建物の取得費を算定するのに必要な減価償却費や解体撤去

費用の金額が不明であるから、これらを控除しないまま譲渡所得の申告をしなければならない不都合な結果となると主張する。

【判示(8)】

しかしながら、上記移転料は、目的物の譲渡の対価ではないから譲渡所得に当たらず、本来一時所得であって、その権利は本件契約締結時に確定しており、したがって、本件契約が締結された平成14年9月30日には一時所得として発生しているところ、租税特別措置法の特例に基づき、一定の場合に、このような一時所得を譲渡所得として本件特別控除の対象となることとしたものであるから、本件建物及び工作物の移転料に係る所得を譲渡所得として申告する場合、平成14年分の所得となることは、上記引用に係る原判決が説示するとおりである。

また、控訴人は、上記のように解することの不都合を主張するが、控訴人は、本件修正申告において、本件建物の減価償却費を本件契約が締結された日（上記一時所得・譲渡所得が発生した日）の属する月である平成14年9月まで計算して取得費を算定していた（甲7）のであるから、算定不能ということはできないし、解体費用については、被控訴人はそれが発生した後の平成17年10月19日付で、解体料を控除して税額を減額した更正決定をしたこと（乙4）からして、不都合とまでいうことはできない。

以上の次第で、控訴人の上記主張は、採用することができない。

ウ 控訴人の主張(3)について

控訴人は、「本件建物及び工作物の移転料に係る所得を譲渡所得として申告する場合、控訴人が本件確定申告で本件各土地の譲渡所得を平成14年分の所得として申告したが、これに拘束されることはなく、平成15年分以降も申告することができると解するべきであるのに、被控訴人の調査官は、控訴人の代理人乙税理士に対して、平成15年分以降に申告するなら、譲渡所得として申告することはできない（すなわち、一時所得としてしか申告できないため、本件建物の減価償却費が考慮されず、また、本件特別控除を受けることができない。）旨の誤った違法な指導をした結果、乙税理士において、本件修正申告をするに至ったから、被控訴人において本件更正請求を認めるべきである。」旨主張する。

【判示(9)】

しかしながら、本件各土地の譲渡所得と本件建物及び工作物の移転料に係る所得は、本件契約に基づき発生したものであるから、後者につき譲渡所得として申告する場合、本件各土地の譲渡所得と同じ年の所得として申告すべきである解するのが相当であることは、上記引用に係る原判決が説示するとおりである。

エ 控訴人のその他の主張について

控訴人は、以上の認定に反するその他種々の主張をするが、いずれも独自の見解か、採用することができないものである。

- 2 以上によれば、控訴人の請求は棄却すべきであるから、これと同旨の原判決は相当で、控訴人の控訴は理由がない。よって、本件控訴を棄却することとする。

広島高等裁判所第3部

裁判長裁判官 礒尾 正

裁判官 金馬 健二

裁判官永谷幸恵は、転補につき、署名押印することができない。
裁判長裁判官 礪尾 正