

仙台高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消請求控訴事件
国側当事者・国(山形税務署長)
平成20年8月28日棄却・上告

判 示 事 項

- (1) 県が納税者から土地を取得したのは緊急道路整備事業工事の用に供するためであって、県は当該土地上の居宅を取得していないこと、納税者と県との間で締結された建物等の移転補償に関する契約書にも建物移転補償金が移転料である旨明示されていること、県の補償基準の規定によれば、県が公共事業のために土地を取得する場合、その土地にある建物等については移転に要する費用を補償するのが原則となっていることなどに鑑みれば、県が納税者に支払った建物移転補償金は、収用する土地にある建物を移転するのに要する費用を補償するものであって、当該建物の対価として支払われたものとは認められない。そして、当該建物移転補償金は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得に係る収入金額のいずれにも該当せず、しかも一時の所得で労務その他の役務の対価としての性質を有しないものであることが明らかであるから、その金額は、一時所得にかかる総収入金額に算入すべきであるとされた事例(原審判決引用)
- (2) 租税特別措置法33条(収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例)の趣旨
- (3) 収用等により取得した建物移転補償金等に対する租税特別措置法33条(収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例)の適用関係(原審判決引用)
- (4) 収用された土地の上にあった居宅は、第三者に譲渡された後、取り壊されることなく、第三者によって当該土地から当該第三者の土地に曳行移転され、現在も同土地に存在しており、建物自体の資産価値は失われていないから、当該建物を移転するのに要する費用を補償するため交付された建物移転補償金について、建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金に該当するとして租税特別措置法33条に定める特例の適用を認めることはできないとされた事例(原審判決引用)
- (5) 所得税法44条(移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入)の趣旨
- (6) 所得税法44条(移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入)の趣旨によれば、本件建物移転補償金は原則として所得税の課税対象となるべき収入金額に含まれないとの納税者の主張が、認定された事実によれば、納税者は、本件居宅及び本件物置・車庫について本件建物移転補償金の交付を受けたものの、その交付の目的に従った費用に充ててはいないのであるから、そもそも所得税法44条の適用の前提を欠くといわざるを得ないとして排斥された事例
- (7) 本件建物移転補償金を別の土地に新たに居宅を建築する費用に充てており、同補償金の収入相当の価値が納税者の手元に残されている事実はなく、所得税課税の実質的根拠となるべき担税力がないとの納税者の主張が、所得税の課税物件である『所得』とは、収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得をいうのであり、いったん取得された経済的利得が消費されたとしても、そのことは、所得の算定に影響を与えるものではなく、そのことによって担税力が失われるものではないとして排斥された事例
- (8) 青色申告に対する更正通知書に理由の附記を要する所得の範囲(原審判決引用)
- (9) 納税者が青色申告の承認を受けていたのは、不動産所得及び事業所得についてであって、青色申告の承認を受けていない譲渡所得及び一時所得に関する処分に係る更正通知書に更正の理由が附記

されていなくても、違法ではないとされた事例（原審判決引用）

- (10) 青色申告に対する更正処分に理由を附記すべきであるとした所得税法155条2項（青色申告書に係る更正）等の趣旨によれば、理由附記を青色申告の承認を得ている場合に限るべきではないとの納税者の主張が、上記(8)及び(8)において説示したところに照らして採用することができないとして排斥された事例
- (11) 理由附記のない更正処分は憲法31条（法定の手続きの保障）が定める適正手続の保障の趣旨に反するとの納税者の主張が、行政処分については、憲法31条による適正手続の保障が及ぶと解すべき場合があるにしても、それぞれの行政目的に応じて多種多様であるから、常に必ず行政処分の相手方に事前に告知、弁解、防御の機会を与え、事後に理由を提示するなどの一定の手続を必要とするものではないところ、国税に関する法律に基づく処分は、主に申告納税制度が採用されているため、多数の申告納税者に対して各年又は各月毎に反復して行なわなければならないという特殊性を有しており、更正処分についても、その例外ではなく、比較的大量の事案を限られた人員で短期間のうちに行うことが要請されており、単に納税者の利益の保護の観点からすべての更正処分に理由の附記を要求すれば、迅速で能率的な課税行政の遂行を妨げることになることから、法は、納税者の利益保護と課税行政の迅速で能率的な遂行の要請を調整するため、青色申告の普及を促進する点も考慮して、更正処分の際の理由附記を青色申告に限定して要求したものと解され（国税通則法28条2項、所得税法155条2項、法人税法130条2項）、青色申告以外の申告に係る更正処分について理由附記を要求しないことにも相応の合理性が認められるから、理由附記のないことの故をもって直ちに、更正処分が適正手続の保証を定める憲法31条の法意に反するということはできないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (12) 理由附記のない更正処分は憲法29条（財産権）が定める財産権の保障の趣旨に反するとの納税者の主張が、日本国憲法は、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（憲法30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としており（憲法84条）、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、すべて法律で定めなければならないのと同時に法律の定めるところに委ねられていると解される上、上記のとおり、青色申告以外の申告に対する更正処分をするに当たり、理由の附記を要しないことにも相応の合理性が認められるから、所得税法が青色申告以外の申告に対する更正処分に係る更正通知書に理由の附記をしなければならない旨規定しないことが憲法29条1項に違反しているとはいえないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (13) 理由附記のない更正処分は行政手続法14条（不利益処分の理由の提示）に違反するとの納税者の主張が、国税通則法74条の2第1項（行政手続法の適用除外）によれば、国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する法律行為については、行政手続法第3章（不利益処分）の規定は適用されない旨規定されているところ、更正処分は国税通則法24条（更正）に基づき行われる処分であるから、不利益処分の理由の提示について定めた行政手続法14条は適用されないとして排斥された事例（原審判決引用）
- (14) 国税通則法74条の2第1項（行政手続法の適用除外）の趣旨
- (15) 行政手続法12条（処分の基準）は、行政庁は不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的に処分基準を定めなければならない旨規定しているが、その趣旨からも、行政処分に理由を附記することが求められているというべきであるとの納税者の主張が、行政手続法第3章（不利益処分）の規定は、国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する行為について適用除外とされ

ており（国税通則法74条の2第1項）、このことからすれば、行政手続法12条の規定を国税に関する本件処分に理由附記を要するとする根拠とすることは困難であり、同条が規定するように、一般に行政処分をするに当たっては処分基準を設けておくことが求められるとしても、そのことから直ちに所得税の申告について更正処分を行う場合に理由を附記する必要性があるということとはできないとして排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 省略
- (2) 租税特別措置法33条（収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例）の趣旨は、強制的な収用又は収用権を背景とした買取りにより生じた収入金額について全額を課税の対象とするものとすれば代替資産の取得を阻害することになるので、これを回避するため、その収入金額について直ちに課税をしないで、譲渡所得の金額の計算については、その収用等によって譲渡した資産のうち再投資によって取得した代替資産の取得金額に相当する部分については、譲渡がなかったものとみなして、課税の繰延べを認めるというものである。
- (3) 土地を収用されたり、収用権を背景にした土地の買収に応じて、起業者からその土地の上にある建物の移転に要する費用の補償を受けた者が、当該建物を取り壊して代替資産を取得した場合には、租税特別措置法33条の趣旨に照らし、当該補償金について、当該建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金に該当するものとして、同条に定める課税の特例の適用を認めるべきであり、実務上もこのように解され、運用されている（措置法通達33-14）。
- (4) 省略
- (5) 所得税法44条（移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入）の趣旨は、資産の移転等のために交付を受けた金額は、本来一時所得の収入金額とされるのであるが、その交付を受けた金額に課税することは実費弁償の趣旨から交付されているものの交付の目的を減ずることになるので、交付の目的に従って支出すれば、その支出した分については、本来非課税とされるべきものと考えられることから、その部分の金額については国庫補助金等と同様に総収入金額に算入しないことにしたものと解される。したがって、この規定により総収入金額に算入されないのは、飽くまでも、交付の目的に従って支出した部分に限られるものというべきである。
- (6)・(7) 省略
- (8) 所得税法155条2項（青色申告書に係る更正）が、更正に係る理由附記につき、青色申告と白色申告とによって差異を認めているのは、同法が青色申告書提出承認のあった所得については、その計算を法定の帳簿書類に基づいて行なわせ、その帳簿書類に基づく実額調査によらないで更正されることのないように保障している関係上、その更正にあたっては、特にそれが帳簿書類に基づいていること、あるいは帳簿書類の記載を否定できるほどの信憑力のある資料によったという処分の具体的根拠を明確にする必要があり、かつ、それが妥当であるとしたからにはほかならず、そうであるとすれば、更正理由の附記は、法定の帳簿書類に基づいて計上される青色申告書提出承認のあった所得について更正のあった場合に限られるべきであって、青色申告に対する更正であっても、それ以外の部分に関する場合には、白色申告に対する更正と同様に処理すれば足り、更正通知書に理由の附記を要しないものであると解すべきである。
- (9)～(13) 省略
- (14) 国税通則法74条の2第1項（行政手続法の適用除外）が国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する行為について行政手続法第3章（不利益処分）の規定の適用除外を定め

た趣旨は、①国税に関する法律に基づく処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、この点については国税不服審判所への審査請求が整備されていること、②国税に関する処分が大量・反復的であること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと等の理由によるもので、合理的なものと解される。

(15) 省略

(第一審・山形地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年1月15日判決、本資料258号-1・順号10859)

判	決
控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	長岡 壽一
被控訴人	国
同代表者法務大臣	保岡 興治
処分行政庁	山形税務署長 佐藤 恒夫
同指定代理人	山崎 敬二
同	富樫 裕幸
同	林 広光
同	後藤 武志
同	佐藤 久実

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 山形税務署長が控訴人に対して平成17年3月4日付けでした控訴人の平成14年分の所得税の更正処分のうち、所得金額255万6850円及び納付すべき税額6万3200円をそれぞれ超える部分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、総合長期譲渡所得の額が80万8500円、一時所得の額が174万8350円になるとした控訴人の平成14年分の所得税の修正申告について、山形税務署長が、更正の理由を附記することなく、総合長期譲渡所得の額が75万5575円、一時所得の額が3486万8850円であるとして更正処分(以下「本件処分」という。)をしたところ、控訴人が本件処分の取消しを求めた事案である。

原審が控訴人の請求を棄却したところ、控訴人が不服を申し立てた。そのほかの事案の概要は、下記2のとおり原判決の訂正等があるほかは、原判決(平成20年1月21

日付け更正決定の後のもの。以下同じ。)の事実及び理由欄の「第2 事案の概要」に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の訂正等

(1) 原判決10頁17行目の次に行を改めて次のとおり加える。

「(エ) 控訴人は、所得税法44条の趣旨によれば、控訴人が山形県から交付を受けた建物移転補償金(以下「本件建物移転補償金」という。)は原則として所得税の課税対象となるべき収入金額に含まれない旨の主張をする。

しかし、所得税法44条は、土地収用法の規定による収用等の事由の発生に伴いその者の資産の移転に充てるための金額の交付を受けた場合において、その交付を受けた金額をその交付の目的に従って資産の移転等の費用に充てたときは、その費用に充てた金額は、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない旨を規定しているものであり、本件の場合に適用されるものではない。同条の趣旨は、資産の移転等のために交付を受けた金額は本来一時所得の収入金額とされるのであるが、その交付を受けた金額に課税することは実費弁償の趣旨から交付されているものの交付の目的を減ずることになるので、交付の目的に従って支出すれば、その支出した分については、本来非課税とされるべきものと考えられることから、その部分の金額については国庫補助金等と同様に総収入金額に算入しないことにしたものであり、したがって、この規定により総収入金額に算入されないのは、飽くまでも、交付の目的に従って支出した部分に限られるのであって、交付の目的に従って支出されなかった本件建物移転補償金はこれに含まれない。」

(2) 原判決12頁8行目の「土地収用法3条1項1号」を「土地収用法3条1号」に改める。

(3) 原判決13頁21行目の次に行を改めて次のとおり加える。

「(エ) 所得税法44条は、補償金の交付を受けた場合、これを総収入金額に算入しないものと規定しているものであり、この規定によれば、本件建物移転補償金は、所得計算の前提となる収入金額から除外されるべきである。」

(4) 原判決14頁19行目の次に行を改めて次のとおり加える。

「そもそも、青色申告の更正については、所得税法155条2項等において理由を附記すべきことが規定されており、最高裁昭和38年5月31日判決(民集17巻4号617頁)は、『一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものである』と判示し、青色申告の更正による理由附記については、納税者が争点についてどのように反論をすればよいのかを識別することができるように理由を付すべきであるとの基準を設け、これを満たしていない場合には法の求める理由附記がされていないとして、更正処分を取り消す判決がいくつもされているのである。そして、理由附記が求められる理由の1つは、処分庁の判断の慎重さと合理性を担保して、その恣意を抑制し、誤った処分をできるだけ減らそうとすることにあるのであり、そうであれば、理由附記を青色申告に限った特典であるかのように位置づけておく理由は全

くない。

青色申告以外の賦課処分についても理由を附記しなければならないとすると、課税庁の負担が過大になるとされることについては、更正・決定等の賦課処分は調査を経て行われるものであるから（国税通則法24条、25条）、課税庁としては処分の理由を容易に書くことができるはずであり、行政機関としての負担は極めて軽微なものにすぎないというべきであって、理由附記を全く不要であるとする理由にはならない。

また、行政手続法に規定する不利益処分に対する理由附記は、憲法上の適正手続の要請を具体化した規定であるから、不利益処分である課税処分について理由附記を不要とすることは許されない。行政手続法制定前の最高裁昭和42年9月12日判決（訟務月報13巻11号1418頁）は、青色申告以外の申告にかかる課税処分について理由の附記を不要と判断したが、その理由とするところは、法律に特段の規定がないからというのであって、更正について詳細な理由が示されることが一般には望ましいものであることを認めており、この立場を敷衍すれば、課税処分一般について不利益処分に対する理由附記を定める行政手続法14条を適用すべきものと解すべきである。

また、行政手続法12条は、行政庁は不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的に処分基準を定めなければならない旨規定しているが、その趣旨からも、行政処分に理由を附記することが求められているというべきである。」

(5) 原判決16頁14行目の次に行を改めて次のとおり加える。

「(ウ) 控訴人が指摘する最高裁昭和42年9月12日判決（訟務月報13巻11号1418頁）は、『理由の附記は、法定の帳簿書類の記載に基づいて計上されるところの青色申告書提出承認のあった所得について更正のあった場合に限りられるべきは当然であって、青色申告に対する更正であっても、それ以外の部分に関する場合には、白色申告に対する更正と同様に処理されれば足りるものと解するを相当とする』と判示しているのであり、所得税法155条2項の文理解釈からも、判例上も、本件処分において理由を附記しなかったことに違法がないことは明らかである。」

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がなく棄却すべきものと判断する。その理由は、下
- 【判示(1)
- ・(3) 記2のとおり原判決の訂正等があるほかは、原判決の事実及び理由欄の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。
 - ・(4) 2 原判決の訂正等
 - ・(8) (1) 原判決17頁18行目の「戊らは」から同20行目の「支払った。」までを「60
 - ・(9) 2番の土地（909.81㎡）は、前記の本件土地の山形県への売却に伴い、602
 - ・(11) 番の土地（737.87㎡）と602番3の土地（171.93㎡。本件土地。）と
 - ～(13)】 に分筆されていたが、戊らは、平成14年5月22日、控訴人から、上記分筆後の602番の土地のうち330.58㎡及び本件居宅を1200万円で買い、手付金200万円を支払った。」に改める。
 - (2) 原判決17頁21行目から同22行目にかけての「乙10」を「乙12」に改め

る。

- (3) 原判決17頁23行目の「602番の土地が」から同25行目の「分筆されたため」までを「前記分筆後の602番の土地(737.87㎡)は、戊らへのその一部の売却に伴い、602番の土地(330.58㎡)と602番の4の土地(407.28㎡)に分筆された。そのため」に改める。
- (4) 原判決18頁5行目の「602番の土地」を「前記の戊らへの売却に伴う分筆後の602番の土地(330.58㎡)」に、同7行目の「602番」を「前記分筆後の602番土地」にそれぞれ改める。
- (5) 原判決20頁15行目の「かかる実情に」から同23行目の「そぐわないものである。」までを次のとおり改める。

【判示(2)】

「措置法33条の趣旨は、強制的な収用又は収用権を背景とした買取りにより生じた収入金額について全額を課税の対象とするものとすれば、代替資産の取得を阻害することになるので、これを回避するため、その収入金額について直ちに課税をしないで、譲渡所得の金額の計算については、その収用等によって譲渡した資産のうち再投資によって取得した代替資産の取得金額に相当する部分については、譲渡がなかったものとみなして課税の繰延べを認めるものであるところ、前記の建物移転補償金の使途に関する我が国の実情に照らせば、起業者が建物の移転に要する費用を補償した場合において、当該建物が移転されずに取り壊されたときに前記特例の適用を受けられないとするのは、措置法33条の趣旨にそぐわないものと考えられる。」

- (6) 原判決21頁6行目末尾に「実務上もこのように解され、運用されている(措置法通達33-14。乙4)。」を加える。
- (7) 原判決21頁8行目の「取り壊されることなく、」の次に「戊らによって」を加える。
- (8) 原判決21頁16行目の次に行を改めて次のとおり加える。

「(4) 控訴人は、所得税法44条の趣旨によれば、本件建物移転補償金は原則として所得税の課税対象となるべき収入金額に含まれない旨の主張をする。

しかし、所得税法44条は、土地収用法の規定による収用等の事由の発生に伴いその者の資産の移転に充てるための金額の交付を受けた場合において、その交付を受けた金額をその交付の目的に従って資産の移転等の費用に充てたときは、その費用に充てた金額は、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない旨を規定している。その趣旨は、資産の移転等のために交付を受けた金額は、本来一時所得の収入金額とされるのであるが、その交付を受けた金額に課税することは実費弁償の趣旨から交付されているものの交付の目的を減ずることになるので、交付の目的に従って支出すれば、その支出した分については、本来非課税とされるべきものと考えられることから、その部分の金額については国庫補助金等と同様に総収入金額に算入しないことにしたものと解される。したがって、この規定により総収入金額に算入されないのは、飽くまでも、交付の目的に従って支出した部分に限られるものというべきである。

【判示(6)】

前記認定の事実によれば、本件において控訴人は本件居宅及び本件物置・車庫に

ついて本件建物移転補償金の交付を受けたものの、その交付の目的に従った費用に充ててはいないのであるから、そもそも所得税法44条の適用の前提を欠くといわざるを得ない。

【判示(7)】 (5) また、控訴人は、本件建物移転補償金を別の土地に新たに居宅を建築する費用に充てており、同補償金の収入相当の価値が控訴人の手元に残されている事実はなく、所得税課税の実質的根拠となるべき担税力がない旨の主張をする。

しかし、所得税の課税物件である『所得』とは、収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得をいうのであり、いったん取得された経済的利得が費消されたとしても、そのことは、所得の算定に影響を与えるものではなく、そのことによって担税力が失われるものではない。」

(9) 原判決22頁11行目の次に行を改めて次のとおり加える。

【判示(10)】 「控訴人は、青色申告に対する更正処分に理由を附記すべきであるとした所得税法155条2項等の趣旨によれば、理由附記を青色申告の承認を得ている場合に限るべきではない旨の主張をするが、上記説示したところに照らして採用することができない。」

【判示(14)】 (10) 原判決23頁26行目の「したがって」の次に「国税通則法74条の2第1項が国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する行為について行政手続法第3章の規定の適用除外を定めた趣旨は、①国税に関する法律に基づく処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、この点については国税不服審判所への審査請求が整備されていること、②国税に関する処分が大量・反復的であること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと等の理由によるもので、合理的なものと解される。」を加える。

(11) 原判決24頁1行目の次に行を改めて次のとおり加える。

【判示(15)】 「また、控訴人は、行政手続法12条は、行政庁は不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的に処分基準を定めなければならない旨規定しているが、その趣旨からも、行政処分に理由を附記することが求められているというべきである旨の主張をする。しかし、行政手続法第3章の規定は、国税に関する法律に基づき行われる処分及び公権力の行使に関する行為について適用除外されており（国税通則法74条の2第1項）、このことからすれば、行政手続法12条の規定を国税に関する本件処分に理由附記を要するとする根拠とすることは困難である。また、同条が規定するように、一般に行政処分をするに当たっては処分基準を設けておくことが求められるとしても、そのことから直ちに所得税の申告について更正処分を行う場合に理由を附記する必要性があるということとはできない。」

3 以上の次第であるから、当裁判所の上記判断と同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

裁判官 山口 均
裁判官 岡田 伸太