

名古屋高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・熱田税務署長、名古屋東税務署長事務承継者名古屋北税務署長、国(千種税務署長)
平成20年12月18日原処分取消・認容・上告

判 示 事 項

- (1) 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
- (2) 都市計画法56条1項(土地の買取り)の趣旨及びその要件
- (3) 租税特別措置法33条1項3号の3(収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例)後段及び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)により、長期譲渡所得の特別控除額を5000万円とする特例(以下「本件特例」という。)の適用要件
- (4) 都市計画法56条1項(土地の買取り)の買取りの対価について、本件特例の適用を受けるには、都市計画法56条1項の買取申出のため、都市計画施設の区域又は事業予定地の指定がなされただけではなく、地権者が具体的な建築物の建築を計画し、建築許可申請を求めたにもかかわらず不許可とされた場合にはじめて土地利用制限が具体化するのであるから、地権者が、現実に知事に対し、具体的建築意思を伴う建築許可申請をなし、これが不許可になることが必要であるとの課税庁の主張が、①都市計画法56条1項やその他の関係法令上、同項の買取のために、現実に建築許可申請をなすことや、これに具体的建築意思が備わっていることを要求した規定が存在しないこと、②地権者自らは対象土地の利用計画を有しておらず、従前の土地利用形態を変更する予定がない場合であっても、建築したいときにも建築できないという客観的に当該土地の利用に高度の制限が加わるという状況の変化を踏まえた上、そのような状況を打開するために、積極的に所有土地を手放す決断をし、買取申出という態度に出た場合には、地権者が具体的な経済的不利益を被ったとすることができること、③本件係争以前の実務をみても、都市計画法56条1項の要件として、具体的建築意思を必要とする扱いがなされていたことは認めることができないとして排斥された事例
- (5) 本件売却は、いずれも参加人(土地の買取りの申出の相手方として公告された者)があらかじめ納税者らに土地買取申出書を提出させてから、形式的に都市計画法56条1項(土地の買取り)の買取りの外形を備えさせたものであり、土地所有権の強制的な移転と同視し得る状況は存在しないから、本件特例の適用がないとの課税庁の主張が、同法56条1項は、明示的に、地権者から土地買取の申出があったことを同項適用の要件としており、参加人があらかじめ納税者ら地権者に買取申出書を提出させたことをもって、同項の適用を否定する理由にはならないし、そのことが土地の買取りの申出の相手方として公告された者である参加人の買取手続を形骸化させている等と解する根拠も見当たらず、地権者に買取申出の真意があれば、同項の要件を充足するというべきであるとして排斥された事例
- (6) 都市計画法55条1項(許可の基準の特例等)但書が、知事は、土地の買取りの申出の相手方として公告された者が土地買取りの申出に応じない場合、建築許可申請を許可しなければならないと規定していることからすれば、同法56条1項(土地の買取り)は、建築許可申請が実際になされることを前提としており、それには、現実に建築物を建築する計画・意図が必要と解すべきであるとの課税庁の主張が、同法55条1項但書は、単に建築許可が必要的となる条件を定めたにすぎない規定であって、同法56条1項の買取りのできる要件を定めたものではないとして、排斥された事例

判 決 要 旨

- (1) 本件特例は、都市計画法上の公共目的に基づいて、事業予定地の地権者が同法55条1項（許可の基準の特例等）本文による高度の土地利用制限を受けて、その結果、階数が2階以下で、主要構造部が木造等の堅固でない建築物を建築することも不可能となるという極めて大きな経済的不利益を被る点を考慮し、これらの地権者がその土地を事業者に買い取ってもらう場合の譲渡所得税について、税法上の特典を与えることによって、都市計画法の立法目的を間接的に実現しようとする政策的意図に出たものと認めることができる。
- (2) 都市計画法56条1項（土地の買取り）の買取りの制度は、知事により事業予定地の指定があった場合に、その予定地内に土地を有する地権者は土地利用を制約され、当該土地の利用には都市計画事業に起因する著しい支障が発生したことになるから、これについて何らかの救済が必要となると解されるころ、この場合に、地権者が買取申出をすることで、買取りの申出の相手方として公告された者に買取りに応じる義務が生じ、これにより地権者が上記の権利制限から抜け出す手段を用意する趣旨に出たものと解することができるのであり、そうすると、同法56条1項の「55条1項の本文の規定により事業予定地内において建築許可がされないときはその土地利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては」とは、文理解釈だけではなく、実質的に考えた場合にも、具体的な建築意思までは必要ではなく、買取りを求めるとの意思が明確であれば足り、これをもって同法56条1項の要件を満たすと解される。
- (3) 知事が事業予定地を指定し都市計画法55条1項（許可の基準の特例等）本文に基づき事業予定地内の建築物の建築を許可しない意向を示した場合において、地権者の建築計画に具体的建築意思がない等として、都市計画法56条（土地の買取り）の買取申出ができなくなると解したときには、知事は、地権者の建築計画を事実上封じながら、土地の買取りの申出の相手方として公告された者は、本来必要な対象土地の買取りを免れることができるか、買取りをしても、地権者に本件特例の適用がなくなることになるが、そのような事態は、都市計画法及び租税特別措置法の本来予定したところとは到底解されないことからすれば、地権者において、現実に都市計画法53条1項（建築の許可）所定の建築許可の申請をなしたが不許可となったこと、そして、同申請につき地権者が具体的建築意思を有することは、本件特例の適用を受けるための要件ではないというのが相当である。

(4)～(6) 省略

（第一審・名古屋地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号、平成●●年（〇〇）第●●号、平成19年5月17日判決、本資料257号－105・順号10714）

判 決

控訴人（甲事件原告）	甲
控訴人（甲事件原告）	乙
控訴人（甲事件原告）	丙
控訴人（甲事件原告）	丁
控訴人（甲事件原告）	戊
控訴人（甲事件原告）	A
控訴人（甲事件原告）	B
上記3名法定代理人親権者	丙
同	丁

控訴人（甲事件原告） C

（上記控訴人ら8名を一括して、以下「控訴人甲ら」という。）

控訴人甲ら訴訟代理人弁護士 加藤 厚

同 加藤 倫子

同 中川 由美

控訴人甲ら補佐人税理士 荒川 章三

控訴人（乙事件原告） D

上記訴訟代理人弁護士 加藤 洪太郎

同 佐久間 信司

上記補佐人税理士 杉本 敦永

上記控訴人ら補助参加人 名古屋市

（以下「参加人」という。）

上記代表者市長 松原 武久

上記訴訟代理人弁護士 齋藤 勉

同 鈴木 典行

被控訴人（甲事件被告）熱田税務署長

城山 安隆

被控訴人（甲事件被告）名古屋東税務署長事務承継者

名古屋北税務署長

松原 學

被控訴人（乙事件被告）国

上記代表者法務大臣 森 英介

処分行政庁 千種税務署長

河之口 茂夫

上記被控訴人ら指定代理人 九岡 芳彦

同 竹内 寛和

同 松田 清志

同 近田 真佐志

同 田中 朋子

主 文

1 原判決を取り消す。

2 (1) 被控訴人熱田税務署長が平成15年3月7日付でした控訴人甲の平成11年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額457万9600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち1万2000円を超える部分を取り消す。

(2) 同被控訴人が同日付けでした控訴人乙の同年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額マイナス11万6400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(3) 同被控訴人が同日付けでした控訴人丙の同年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額56万5300円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

- (4) 同被控訴人が同日付けでした控訴人丁の同年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額3万7200円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
 - (5) 同被控訴人が同日付けでした控訴人戊、同A及び同Bの同年分の所得税の各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
 - (6) 名古屋東税務署長（被控訴人名古屋北税務署長被承継人）が同日付けでした控訴人Cの同年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
 - (7) 千種税務署長（乙事件処分行政庁）が平成15年10月28日付けでした控訴人Dの平成12年分の所得税の更正処分のうち納付すべき税額5641万8029円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 訴訟費用は、参加人の参加によって生じた分を含め、第1、2審とも被控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判（以下、略称は、原則として原判決の表記に従う。）

1 控訴人ら

主文同旨

2 被控訴人ら

(1) 控訴人らの控訴をいずれも棄却する。

(2) 控訴費用は控訴人らの負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人らが、各々所有する本件各土地（原判決5頁及び9頁）を参加人に売却した対価に関し（以下それぞれ「本件売却」「本件対価」という。）、①本件各土地は、都市計画法（平成12年法律第73号による改正前のもの。原則として以下同じ。）56条1項所定の都市計画区域内の事業予定地の買取制度に基づき、土地の買取の申出の相手方として公告された者である参加人に売却したから、②本件対価には、租税特別措置法（平成12年法律第13号による改正前のもの。以下「措置法」という。）33条1項3号の3後段及び33条の4第1項1号により、長期譲渡所得の特別控除額を5000万円とする特例（以下「本件特例」という。）が適用されるとして、所得税の確定申告をしたところ、被控訴人熱田税務署長、名古屋東税務署長（被控訴人名古屋北税務署長被承継人）及び千種税務署長（乙事件処分行政庁。以下、一括して「所轄税務署長」といい、その税務署を「所轄税務」という。）から、本件対価には本件特例が適用されないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（原判決8及び11頁。以下、一括して「本件各処分」という。）を受けたことに対し、(ア)本件対価には本件特例が適用される、(イ)所轄税務署長は、参加人との事前協議（以下「本件事前協議」という。）に基づき、本件各確認書（原判決7及び10頁）を名古屋市長に交付して、本件対価に本件特例が適用されることを確認したから、本件各処分は信義則に反すると主張して、同処分のうち確定申告額ないし修正申告額を超える部分の取消を求める事案である。
- 2 これに対し、被控訴人らは、①都市計画法56条1項の買取の対価に本件特例が適用されるためには、地権者が具体的に建築物を建築する意思に基づいて同法53条1項の建築許可を申請して（以下、それぞれ「具体的建築意思」「建築許可」という。）、不許

可処分を受けたことを要するが、控訴人らは具体的建築意思を有しておらず、(ア)本件各土地の利用に都市計画法56条1項所定の著しい支障があるとはいえないし、(イ)控訴人らのなした同項所定の買取申出(以下「本件買取申出」という。)は、強制的契機の下でなされたとはいえないから、本件特例の適用はない、②本件事前協議は、事実上の打合せにすぎず、本件各処分は、信義則に反しない等と主張して争った。

3 原審は、被控訴人らの主張に沿う判断をして、甲・乙事件請求を全部棄却したため、控訴人らが控訴した。

4 前提事実、被控訴人ら主張に係る控訴人らの税額、関係法令等の抜粋、争点及び争点に対する当事者の主張は、次項のとおり原判決を補正し、下記6ないし9のとおり当審における当事者の主張(原審における主張の敷衍を含む。)を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

5 原判決の補正(関係法令等の抜粋の補正)

原判決17頁7行目の次に、改行して、以下のとおり加え、8行目の項番「(4)」を「(5)」と改める。

「(4) 都市計画法

53条1項 都市計画施設の区域(略)内において建築物の建築をしようとする者は、建設省令で定めるところにより、都道府県知事の許可を受けなければならない。
(略)

54条1項 都道府県知事は、前条第1項の規定による許可の申請があった場合において、当該建築が都市計画施設(略)に関する都市計画に適合し、又は当該建築物が次に掲げる要件に該当し、かつ、容易に移転し、若しくは除却することができるものであると認めるときは、その許可をしなければならない。

1号 階数が2以下で、かつ、地階を有しないこと。

2号 主要構造部(略)が木造、鉄骨造、コンクリートブロック造その他これらに類する構造であること。

55条1項 都道府県知事は、都市計画施設の区域内の土地でその指定したものの区域(略)(以下次条(略)において「事業予定地」という。)内において行なわれる建築物の建築については、前条の規定にかかわらず、53条1項の許可をしないことができる。ただし、次条第2項の規定により買い取らない旨の通知があった土地における建築物の建築については、この限りでない。

56条1項 都道府県知事(前条第4項の規定により、土地の買取の申出の相手方として公告された者があるときは、その者)は、事業予定地内の土地の所有者から、前条第1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときはその土地の利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては、特別の事情がない限り、当該土地を時価で買い取るものとする。

2項 前項の規定による申出を受けた者は、遅滞なく、当該土地を買い取る旨又は買い取らない旨を当該土地の所有者に通知しなければならない。」

6 都市計画法56条1項の適用に関する当事者の主張(当審分)

(1) 控訴人らの主張

ア 土地収用関係法令等との関係について

(ア) 原判決は、①措置法33条1項、33条の4第1項所定の本件特例は、土地所有権等の移転が強制的に行なわれることから定められたもので、②都市計画法56条1項の買取は、強制収用と同視すべき事情があるがゆえに、本件特例が適用される旨判示した。

(イ) しかし、措置法33条1項には、同じ5000万円の特別控除額の特例であっても、異なる性質のものが含まれている。

このうち都市計画法56条1項の買取は、①本来の事業認定に代わる都市計画事業の認可又は承認によるものではなく、事業予定地の指定に基づくものであり、②地権者からの任意の買取申出を前提とする点で、所有権が強制的に移転する土地収用等の場合と異なっている。

(ウ) すなわち、上記(イ)①の点を敷衍すると、(a)通常の都市計画施設の整備に関する事業は、都市計画が長期的に施行されるため、土地収用法20条の事業承認を行わず、都市計画法59条で同法70条の都市計画事業の認可又は承認をもってこれに代えることができるとされているのに対し、(b)都市計画法56条1項の買取は、いわゆる先行取得であって、将来施行される都市計画事業の支障となるのを予防する観点から、建築物の建築を全面的に規制できる地区であることを明らかにするため、都市計画事業の施行に先だつて行なわれる事業予定地の指定に基づくものである。

(エ) もともと都市計画法56条1項の買取は、都市計画事業の推進に協力する地権者に税法上の特典を与えることにより、先行取得に協力する地権者を増やし、事業遂行を容易にするために設けられた制度であるが、更に地方自治体の財政難を補う目的で、国土交通省による都市開発資金の融資制度が設けられ、参加人は、買取資金が用意できる毎に、特定の土地だけを対象とする、いわゆる点指定方式で事業予定地を指定して、公共事業用地を先行取得してきたのであり、本件特例の適用が、土地所有権等が強制的に移転される場合に限定されるとみることが適切でない。

更に、地方自治体の財源確保の手段の違いによって、土地を売却する地権者に著しい課税上の差異を生じさせることは、憲法14条、29条3項に違反するといふべきである。

(オ) また、上記(イ)②の点を敷衍すると、都市計画法56条1項は、本来、地権者からの土地買取の申出を前提とする規定であり、土地収用による強制的な土地取得を前提とするものとは異なっている。この場合も、都市計画事業に基づき土地利用が高度に制限されることにより、著しい支障をきたすことを補償する必要があるのであって、本件特例が適用されるというべきである。

(カ) そして、建築許可申請前ないし事業予定地の指定前でも、知事から申請は不許可とする旨告知されれば、地権者がそれ以上具体的な建築計画を立てたり、建築許可を申請したりすることは考えられないから、その時点で当該土地の利用に著しい支障が発生するといふべきであって、本件特例は、建築許可申請を前提と

しない規定と考えられる。

その点は、「建築物の建築が許可されなかったとき」等と規定していないという、都市計画法56条1項の文言から明白である。

(キ) 従前、参加人は、都市計画公園に指定した区域では、基本的に建築を認めない旨を示しており、これは上記(ウ)(b)の建築許可申請を許可しない方針の開示に当たる。そのうえで、参加人は、事業用地を先行取得する方針を示して、地権者に土地売却を依頼し、これに応じた地権者の所有地を事業予定地に指定して、買取手続を実施してきたのである。

(ク) これに対し、控訴人らは、本件各土地を有効利用したいと考えてきたところ、参加人から都市計画事業への協力を求められ、これに応じたが、その結果、被控訴人らと原判決の見解では、本件特例の適用を受けられなくなり、反対に都市計画事業に協力しない地権者だけが本件特例の適用を受けることになるが、このような事態は、明らかに不合理である。

(ケ) そもそも控訴人らは、税金の特例があると言われて、参加人に本件各土地を売却したのに、後になって、本件特例は利用できないと聞かされ、公有地の拡大の推進に関する法律（以下「公拡法」という。）による特別控除額1500万円の特例も利用できず、2つの行政庁のどちらを信じたら良いか分からなくなっている（特に、控訴人甲以外の控訴人甲らは、公拡法の特例を利用しても本件対価に係る納税義務は発生しないから、本件特例に固執する理由はなかった。）。このように、本件は、市民が課税庁と事業施行者の対立に巻き込まれた事案である。

イ 具体的建築意思について

(ア) 原判決は、建築許可申請には、現実に建築物を建築する計画・意図が必要であるとして、具体的建築意思を要する旨判示した。

(イ) しかし、上記アのとおり、都市計画法56条1項は、そもそも建築許可申請の存在を要件とする規定ではなく、同条の規定上、具体的建築意思を要する旨の文言も存在しないのであって、原審の判断は不当である。

(ウ) 被控訴人らは、従前の土地利用形態を変更しようとしないう限り、土地の利用に著しい支障をきたすとはいえず、建築許可申請が不許可とされてはじめて、土地利用制限が具体化する旨主張するが、①土地利用形態を変更しようとするという要件は、都市計画法56条1項の文言上存在しないし、②当該土地における建築物の建築は全面的に禁止されているのであるから、上記アのとおり、それ以外の場合に土地利用に著しい支障をきたさないとか、利用制限が具体化しないというわけではない。

(エ) そもそも都市計画法53条の建築許可は、建築基準法上の建築確認と異なり、都市計画の予定区域に建築物を建築できる可能性があるか否かを確認するだけの内容であって、都市計画法上の建築許可が確認できた後でなければ、地権者が具体的な建築プランを作成することはできない。本件特例に具体的建築意思を要するとする原判決の見解は、都市計画法上の建築許可申請と建築基準法上の建築確認を混同したものであって、不当である。

(オ) ①本件事前協議を担当したP証人は、建築物を建てる意思を問題としていな

かった旨を証言しており、②控訴人甲らに関し、土地3（原判決5頁）に建築許可申請のなされていない点が問題と指摘された事実もない。また、参加人と課税庁の事前協議は、昭和44年から平成10年までに約700件行なわれたが、課税庁側が具体的建築意思を要する旨示したことは一度もないし、事前協議用の「事前協議の特例適用上の検討表」（乙ロ6の別紙9）にも、都市計画法53条上の建築の意思という確認項目はないから、課税庁がこれを不要と考えていたことは明白である。

(2) 参加人の主張

ア 土地収用関係法令等との関係について

(ア) 原判決は、強制収用と同視すべき事情があるから、都市計画法56条1項の買取に本件特例が適用される旨判示した。しかし、措置法33条1項は、強制収用と同視すべき事情のない買取についても、5000万円の特別控除を認めているのであって、原審の判断は不当である。

(イ) すなわち、措置法は、政策目的の法律であり、その所得税の特別控除制度は、時々の土地政策により要件・控除額が変化してきている。

5000万円の特別控除につき、①土地収用法等に関連する措置法33条1項1、2、4、7号等の場合は、強制収用又はこれと同視すべき事情があるのに対し、たとえば、②土地区画整理及び土地改良に関する同項3、5、6号等の場合は、換地処分の法的性質に注目して、また、③公共用地に充てるために減歩換地がなされる土地区画整理に関する同項3号の5の場合は、困難な区画整理事業の進捗を図るという政策目的から、いずれも強制収用と同視すべき事情がないにもかかわらず、同額の特別控除が認められている。そして、④都市計画法56条1項に関する措置法33条1項3号の3後段は、同号が設けられた昭和46年当時、全国的な土地値上りを迎えていた情勢を背景に、都市計画区域内の重要な施設予定地は、全面的に建築規制をしてでも用地を先行取得する重要性があるとの政策目的に基づき、5000万円の特別控除が認められたものであって、強制収用と同視すべき事情が存在しない場合に当たる。

(ウ) 被控訴人らは、参加人が事業予定地と指定した土地に建築許可申請を許可した例があるから、参加人が事業予定地内での建築物の建築を許可しない方針を採っていたとはいえないと主張するが、これらは、予算や価格の制約から買取交渉が不成立となり、事業予定地内で建築物を建築した地権者がいたというにすぎない。

イ 具体的建築意思について

(ア) 原判決は、建築許可申請には、現実に建築物を建築する計画・意図が必要と解するのが自然かつ合理的である旨判示した。しかし、都市計画法53条の建築許可申請には、申請の意思があれば足り、具体的建築意思は不要というべきであって、原審の判断は不当である。

(イ) すなわち、建築許可申請をなす者の真の建築意思を確認するということは、地方自治体の事務手続では不可能な事項であり、仮にそのような意思の存否の判定が必要であれば、法令に具体的建築意思を要する旨を明記した上、その判断の

ための資料等の諸規定を整備することが最低限必要である。しかし、そのような規定は実在せず、事前協議の際、参加人から所轄税務署に提出するチェックリストにも、具体的建築意思を確認する項目はない。また、資産税事務提要（乙全5、6）を精査しても、具体的建築意思やその審査方法等に関する記述は見当たらず、P証人も、具体的建築意思を問題にしていなかった旨を証言している。

以上によれば、被控訴人らが、都市計画法56条1項の買取に具体的建築意思は要しないという解釈・運用を行ってきたことは明らかである。

(ウ) 原判決は、参加人の都市計画法56条1項の買取は形式的に行なわれたにすぎないとして、大高町の土地を例に挙げて参加人を論難するが、この買取の実情は、本件事前協議を行なった所轄税務署も把握しており、具体的建築意思を必要としないことを前提にして、本件各確認書を発行しているのであって、原審の判断は不当である。

(3) 被控訴人らの主張

ア 強制収用と同視すべき事情の必要性について

(ア) 控訴人ら及び参加人は、措置法33条1項各号には、異なる性質・目的のものが含まれており、本件特例は、土地収用法令等と同視すべき強制的契機が存在しない場合の規定であると主張する。

(イ) しかしながら、控訴人ら及び参加人は、措置法33条1項各号を強制収用ないしこれと同視すべき事情がある場合と、そうでない場合等とに分類する根拠すら示しておらず、主張の前提において失当である。

また、参加人が強制収用と同視できない場合として挙げる土地区画整理に関する措置法33条1項3号の例は、土地区画整理法の換地による土地の譲渡及び取得と、清算金の取得とを混同するものであって、参加人独自の見解といわざるを得ない。

そのほか、控訴人ら及び参加人は、措置法33条1項各号には、政策目的があつて強制収用と同視できない場合が含まれていると主張するが、措置法は、そもそも政策目的の法律であるから、同法の規定を更に政策目的のあるものとなしものに分類すること自体が失当である。

(ウ) 都市計画法56条1項の買取は、土地が同法55条1項の事業予定地内にあるため第三者への有償譲渡に制限があり、かつ木造2階建程度の建築さえも許可されず（同法57条、55条1項）、土地の利用に相当な制限を受ける地権者の救済と公共事業の円滑な遂行のために設けられた制度であつて、当該地権者の置かれた状況に鑑みれば、事業施行者等に土地買取を求めるほかに財産権行使の余地がほとんどない状況にあるから、その買取は、土地収用等と同様、個人の完全な自由意思による取引とはいひ難く、強制的に実現したと同視し得る状況にある。それゆえ、都市計画法56条1項の要件を形式的にも実質的にも完全に満たした買取の場合にこそ、本件特例の適用を認めるに足りる状況があるといえる。

都市計画法56条1項の買取が、実質において強制収用と同視できる状態が存在することを前提とすると解されるのは、以上のとおり、同法53条ないし56条の内容・構成を根拠とするものであり、土地収用法の収用権と都市計画法56

条1項の買取とがいわば有縁だからではない。

イ 具体的建築意思の必要性について

(ア) 控訴人らは、都市計画法53条1項の建築許可申請に、地権者の建築意思は一切必要とせず、建築許可申請書が参加人に提出された外形さえ整っていればよい旨主張する。

(イ) しかしながら、原判決判示のとおり、都市計画法55条1項但書が、土地買取の申出に応じない場合、建築許可申請を許可しなければならないと規定していることからすれば、同法56条1項は、建築許可申請が実際になされることを前提としており、建築許可申請には、現実に建築物を建築する計画・意図が必要と解するのが自然かつ合理的である。

(ウ) また、都市計画法56条1項は、同法55条1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときは、その土地の利用に著しい支障をきたすことになることを理由として、事業予定地内の地権者から、当該土地を買取るべき旨の申出があった場合には、特別の事情がない限り、当該土地を時価で買取るものとする規定しているから、同譲渡が、措置法33条1項3号の3後段所定の、都市計画法56条1項の規定に基づいて買取られた対価を取得する場合に当たるためには、①同法55条1項本文の規定により建築物の建築が許可されないこと、②当該許可がなされないことにより当該土地の利用に著しい支障をきたすこととなること、③地権者から当該土地を買取るべき旨の申出があったこと、④当該土地を買取らないことについて特別の事情がないこと、⑤当該土地を買取ったこと、以上の実体的要件に合致する必要がある、特に、上記①②については、具体的建築意思を伴う建築許可申請がなされたにもかかわらず、これが不許可となり、当該土地の買取を求めるほかに財産権行使の余地がないという状況が存在することを要すると解すべきである。

(エ) そして、上記(ウ)②の土地利用に支障をきたすこととは、不許可処分を受けた者が当該土地について社会通念上相当と認められる土地利用をすることができない場合を指すのであって、単に都市計画施設の区域又は事業予定地の指定がなされたのみでは、従前の土地利用形態までも変更しなければならないわけではないから、地権者が具体的な建築物の建築を計画し、建築許可申請を求めたにもかかわらず不許可とされた場合に、はじめて土地利用制限が具体化するというべきである。

したがって、地権者に従前の土地利用形態を変更する意思がない場合、都市計画法55条1項本文の規定により建築物の建築が許可されないこととなっても、当該土地の利用に著しい支障をきたすことにはならないから、本件特例の実体的要件を満たすには、従前の土地利用形態を変更する意思、すなわち具体的建築意思が必要であるというべきである。

(オ) しかるに、本件売却については、参加人があらかじめ控訴人らに土地買取申出書を提出させた上、いわゆる点指定方式で当該土地を事業予定地として指定し、具体的建築意思のない控訴人らに対し、本件特例の適用を受けるためである旨説明し、参加人が建築図面を用意して、都市計画法53条の建築許可申請を提出さ

せ、これを不許可として、最終的に同法56条1項による買取を行なっていたのであるから、控訴人らに具体的建築意思が皆無であったことは明らかである。

7 信義則違反の成否に関する当事者の主張（当審分）

(1) 控訴人らの主張

ア 所轄税務署の認識について

(ア) 原判決は、参加人が事前を買取申出書の提出を受けていた事実や、建築許可申請書の添付図面を用意していた事実を、所轄税務署側は知らなかったと認定して、本件各処分に対する信義則の適用を否定した。

(イ) しかし、原判決も認定するとおり、従前、課税庁の担当者は、参加人が点指定方式で土地を買取っており、具体的建築意思のない地権者からも買取をしているのではないかと疑って、参加人に問い合わせた経過があったから、実際は上記(ア)の事実を認識しており、少なくとも容易に推測することができた。○証人も、参加人から事業予定地の指定段階で買取る土地を決めていたと聞いた旨を陳述している（乙イ36）。

(ウ) また、事前協議時に参加人が提出した資料をみても、土地面積に比べて建築する建築物の面積がわずかで、著しく小規模であり、建築許可申請書類の「新築」「増築」「改築」の印を打つべき箇所に印がない等、建築許可申請に係る建築物が現実に起居する住宅とは考えられないことを、課税庁は理解していたか、容易に理解することができたはずである。

イ 本件事前協議の法的性質について

(ア) 原判決は、本件事前協議の結果である本件各確認書は、市民に対する公的見解の表示ではなく、納税者に対する伝達の趣旨を含むと解することは困難であると判示した。

(イ) しかし、事前協議制度は、以下のとおり、納税者である市民に対する、事後のトラブルを防止するために、公的見解を示すことを目的とするものであって、課税庁と事業施行者の見解を統一するだけの確認手続ではないから、原審の判断は不当である。

(ウ) すなわち、納税は国民の義務であり、これに対し、国民が納税義務を果たすために税の特例措置が存在する場合、制度の内容を十分かつ間違いなく納税者に知らしめることは、課税庁と事業施行者の義務である。そして、税の特例措置は、事業施行者の発行する証明書を基礎とする制度であり、課税庁と事業施行者の協議により統一された見解が、適正な証明書の形式で納税者に示されることが必要不可欠である（乙全3）。

(エ) 昭和52年6月9日国税庁長官通達（乙イ21）は、事業施行者と税務当局とが租税特例措置に関して事前協議を行なう理由として、両者が資産の買取等に対する特例制度の適用関係について相互に確認し合い、そのうえで被買取者に対し課税関係の説明を行なうという慣行を確立するためである旨を明記しており、事前協議制度が納税者に対し課税庁側の公的見解を示すことを目的としていることは明らかである。

(オ) そして、上記アのとおり、課税庁側は、参加人の用地買取が点指定方式で行

なわれており、具体的建築意思のない地権者から買取をしている事実を認識するか容易に推測できたのに、これを是正せず、かえって過去2回、参加人に都市計画法上の問題点等を指摘した際、①平成7年には、千種税務署に対し「違法とはいえない」旨通知し、②平成10年には、自宅を新築したばかりでI緑地内に建築物を建築するはずのない者の申請であることを認識しながら、「建築許可申請が適正に行なわれた場合に限る」と、むしろ上記を問題としない姿勢を示して放置してきた。

これに対し、納税者は、参加人と所轄税務署の事前協議に立ち会うことができず、問題があることを認識できなかったのもあって、原判決のように、直接所轄税務署と接触しないがゆえに信義則が働かないというのであれば、信義則が適用される余地はないこととなる。

(カ) 法令適用事前確認手続（ノーアクションレター）の場合と同様、所轄税務署長は、控訴人らが事前協議済と記載された本件各確認書を受け取り、本件特例が適用されると信用したことに責任を持つ必要があり、地権者である控訴人らに本件各確認書が通知されることを知悉しながら、突然課税方針を変更し、しかも変更後の課税方針を開示せずに、遡って本件各処分を実施することは、明らかに信義則に反している。

(キ) また、上記6(1)イ(オ)のとおり、課税庁と参加人間では、過去700件余りの事前協議が行なわれているが、同じ地権者であっても、行政庁の法令解釈が別れた結果、本件特例の適用を受ける者と受けない者が出ることは、租税平等原則の観点からも不当である。

(2) 参加人の主張

ア 課税庁の認識について

(ア) 原判決は、所轄税務署側が参加人から説明を受けておらず、建築許可申請の実体を把握していなかった旨認定した。しかし、これは、過去に課税庁が参加人の買取手続を調査して、疑問点を解消した上で、本件特例の適用を認めてきた経過を無視するものであって、不当である。

(イ) すなわち、平成7年当時、千種税務署内で参加人の都市計画法56条1項の買取の実体について疑問が提起され、上級庁である名古屋国税局が調査を実施したが、その際参加人は、公共事業用地として買取る土地を把握し、当該土地を点指定方式で事業予定地に指定し、建築許可申請を受けて不許可処分をした上、土地売買契約を締結すること等を説明しており、同時点で名古屋国税局ほかの課税庁は、参加人が具体的建築意思を問題としていないことを十分理解していた。その点は、上記調査を担当した〇証人が、参加人の担当者から、買取る土地のみを点指定方式で事業予定地に指定するなど聞いていた事実から明らかである。

イ 事前協議制度の性質について

(ア) 原判決は、本件各確認書が納税者に対する公的見解の表明、伝達の趣旨を含むと解することは困難であると判示した。しかし、これは、事前協議が課税上のトラブル防止を目的として、課税庁の求めに応じて行なわれてきた制度趣旨を無視するものであって、不当である。

(イ) すなわち、従前から公共事業のために地権者の資産を買取った場合、その対価への課税について各種特例が設けられていたが、内容が非常に複雑で分かりにくいことから、納税者の所得申告後の混乱を避けるために、国税当局がみずから提案し、創設されたのが事前協議制度である。同制度について、昭和52年6月9日国税庁長官通達(乙イ21)は、事業実施者と課税庁が資産買取に対する特例制度の適用関係について相互に確認し合い、被買取者に対して課税関係の説明を行なうという慣行を確立する必要があるとしており、これは、課税庁が被買取者に直接課税関係の説明をするのは現実的でないので、課税庁が事業実施者を通じ被買取者に課税関係の説明を行なうという趣旨によるものである。

(ウ) 上記通達を受けて、参加人は、課税庁との事前協議を経て、本件特例の適用を受けるのに必要な証明書を発行する際、公共事業用資産の買取等の申出証明書及び、公共事業用資産の買取等の証明書に「事前協議済」と赤書きしていたが、同様の記載は、他の公共事業でも広く行なわれており、まさに上記通達に沿って、事業実施者と課税庁が当該資産の買取等に対する特例制度の適用関係につき相互に確認したことを地権者に明らかにする目的でなされているものである。

地権者にとって、参加人が発行したこのような証明書の趣旨に疑問を挟む余地は、まったくなく、資産税事務提要(乙全5)にも、仮に不適正な証明書が発行された場合でも、証明書の交付を受けた納税者には、証明書の不適正発行自体について直接の責任がない旨明記されている。

そして、上記証明書は、地権者の確定申告に必要であり、所轄税務署は、以前から参加人発行の証明書に上記記載があることを知悉していた。

(エ) 事前協議制度は、法令上定義された制度ではないが、以上のとおり、課税特例の適用判断の基礎となる制度であるから、課税庁が事前協議に基づき発行された確認書、証明書に反して、特別控除を認めない旨の更正処分を行なうことができるのは、事前協議において、事業実施者から提供された情報に誤りがあり、これに基づいて誤って確認書等が発行された場合に限られるというべきである。

(オ) しかるに、被控訴人らは、従前、課税庁が問題としてこなかった具体的建築意思という要件を、後から持ち込んで、本件各処分を行なったが、これは、事前協議制度の意義を喪失させるものであって、到底容認することができない。

また、原判決は、乙イ22に被買取者に本件特例が適用される旨を通知するものではないとの記載があることを重視して、本件確認書が公的見解を示すものではないと判示したが、本件確認書中、同趣旨の記載があるのはこの1枚のみであるから、原審の判断は極めて不当である。

(3) 被控訴人らの主張

ア 信義則違反の法理の適用要件について

(ア) 控訴人ら及び参加人は、所轄税務署が本件事前協議等を通じて行なってきた法令の解釈、運用を一方的に変更して、本件各処分をなした旨を主張する。

(イ) しかしながら、最高裁昭和62年10月30日判決は、信義則違反により課税処分が違法となるのは、租税法の特質たる納税者間の平等及び公平の要請を犠牲にしてもなお、課税処分を取り消して納税者の信頼を保護しなければ、正義に

反するといえる特別な事情のある場合に限られ、かつ特別の事情の判定に当たっては、少なくとも、①課税庁が納税者に信頼の対象となる公的見解を表示したか、②納税者が公的見解を信頼し、信頼に基づき行動したか、③後に公的見解の表示に反する課税処分があり、納税者が経済的不利益を受けたか、④納税者が信頼に基づいて行動したことに、納税者の責に帰すべき事情はないかの点について審査が不可欠である旨判示している。

そして、原判決は、上記最高裁判決に沿って、所轄税務署側は、参加人が具体的建築意思を有しない地権者から土地を買取るため、形式的に建築許可申請書の提出を受けたり、その添付図面を参加人が用意していることにつき、事前協議の場等で説明を受けていないから、所轄税務署長が本件特例の適用に関する従前の取扱の方針を変更したり、事前協議や確認書とは相容ない立場から本件各処分をしたとは認められない旨判示して、信義則の適用を排斥しているのである。

(ウ) これに対し、控訴人らは、更に本件事前協議や本件各確認書の交付が課税庁の公的見解の表明に当たる等と主張するが、事前協議が事実上の制度であって、法的制度でないことは、参加人も認めるところである。また、本件各確認書は、所轄税務署長から事業施行者へと交付される文書であり、参加人がこれに「事前協議済」と赤書したのも、所轄税務署の依頼によるものではないから、控訴人らの主張は失当である。

(エ) そもそも本件紛争の原因は、参加人が都市計画法の趣旨を逸脱し、控訴人らに建築許可申請の建築図面等を提供する等といった常識外の運用をしていた点にあることは明らかであるから、その一事をもってしても、信義則の法理の適用を検討する必要性はない。

(オ) 控訴人らも、具体的建築意思がないにもかかわらず、本件特例による課税上の特典を受けることのみを目的に、建築許可申請書に署名押印し、同申請書を提出して、本件特例の適用要件の外形を作出したのであるから、やはり信義則違反を主張できる立場にないというべきである。

イ 都市計画施設の区域内の地権者の取るべき行動

(ア) 控訴人らの一部は、本件事前協議時に本件特例の5000万円の特別控除額の適用がないことが判明していれば、公拡法による1500万円の特別控除額の特例を受ける方法があったと主張する。

(イ) しかしながら、都市計画施設の区域内の土地を知事等に譲り渡す場合、どの課税の特例を受けられるかは、地権者が任意に選択できるわけではなく、当該土地の利用制限の度合い、地権者の真正な土地利用意思等の状況により自動的に決まるから、上記控訴人らの主張は失当である。

(ウ) すなわち、都市計画区域内に土地を所有する場合でも、都市計画法54条各号所定の一般市民が通常居住する建築物は建築可能であるから、直ちに土地の利用に制限が付されることにはならないが、①当該土地を第三者に売却する場合は、知事への届出を義務づけられ、地方自治体の買取を希望するときは、その旨申し出ることができ（公拡法4条1項、5条1項）、同法所定の買取が行なわれた場合、措置法34条の2により1500万円の特別控除額の特例が適用される。

これに対し、②知事が事業予定地に指定した場合は、当該土地の利用に重大な制限が付されることになるから、都市計画法56条1項の買取により当該土地を知事に譲渡すると、措置法33条1項3号の3後段により、5000万円という本件特例の適用を受けることができるのである。

8 事実たる慣習に関する当事者の主張（当審分）

(1) 控訴人らの主張（控訴審における新主張）

ア 課税庁と参加人との事前協議では、事業予定地毎に添付書類を提出し、課税庁所定の検討表に基づく検討等が実施されていたが、前記6(1)イ(オ)のとおり、過去20年間、協議結果が覆されることはなかった。したがって、事前協議を経て確認書が交付された事案について、所轄税務署は、協議結果を覆さないという事実たる慣習が成立していたと解すべきである。

イ しかるに、被控訴人らは、これに反して本件各処分をなしたのであるから、同処分は違法無効というべきである。

(2) 被控訴人らの主張

上記主張は、否認ないし争う。

9 加算税に関する当事者の主張（当審分）

(1) 控訴人らの主張

ア 本件では、控訴人らに過少申告加算税が賦課されたが、事前協議済として所轄税務署が出した本件各確認書に基づき、参加人が発行した証明書を信じて確定申告をした控訴人らに過少申告加算税を賦課する理由はない。

イ 上記のとおり、控訴人らは、2つの行政庁の見解の相違に翻弄され、本件特例も他の特例も利用することができず、更に本件売却を無効として、本件各土地を取り戻すこともできないのであって、制裁としての過少申告加算税が控訴人らに賦課される理由は存在せず、減免されるべきである。

(2) 被控訴人らの主張

控訴人らは、参加人が示した手順に従い、仮買取申出書を提出することにより本件各土地の売込みをし、また同土地につき具体的建築意思がないにもかかわらず、参加人の指示のままに建築許可申請書に署名押印して提出して、本件特例の適用要件の外形を作出しているのであるから、控訴人らが参加人発行の証明書を信じた点に、国税通則法65条4項の正当な理由はない。

第3 当裁判所の判断

当裁判所は、原審と異なり、控訴人らの請求は、いずれも理由があると判断する。その理由は、以下のとおりである。

1 事実の経緯

当事者、控訴人らによる参加人への土地譲渡の経緯及び控訴人らに対する更正処分等の経緯（概要）は、引用に係る原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」1に記載のとおりである。

さらに、参加人による本件各土地の都市計画法56条1項に基づく買取の経緯（詳細）は、原判決47頁15行目から53頁25行目までの(2)のとおりであり、これを引用する。

2 都市計画施設の区域における土地利用の制限に関する制度

(1) 都市計画法（以下、同法については、法律名の表記を適宜省略する。）によれば、都道府県は、所定の区域を都市計画区域として指定し（5条1項）、都市計画には、都市計画区域における都市計画施設（公園はその1つである。）を定めることとされ（11条1項、4条6項）、都市計画施設の区域内において建築物の建築をしようとする者は、政令で定める軽易な行為等を除き、原則として知事（指定都市においては市長。平成12年法律第73号による改正前の都市計画法87条の3。以下、同じ）の許可を受けなければならない（53条1項）。

知事は、上記の建築許可申請があった場合には、①当該建築が、都市計画施設に関する都市計画のうち建築物について定めるものに適合し、又は、②当該建築物が、階数が2以下で地階を有せず、主要構造物が木造・鉄骨造・コンクリートブロック造等で、かつ、容易に移転し、若しくは除却することができるもの等に該当するときには、許可をしなければならない（54条）。これは、将来の事業の施行を円滑にするため、事業施行にとって将来にわたって支障の生じない建築（上記①）や都市計画施設が現実に整備される段階において移転することが容易である建築物（上記②）は、移転・除却することにより都市計画施設の整備に支障を生じさせないので、その建築を認める趣旨であると解される。

(2) ところで、知事は、都市計画施設の区域内の土地でその指定したものの区域（事業予定地）内において行われる建築物の建築については、上記の定めにかかわらず、許可をしないことができる（同法55条1項本文）。これは、都市計画区域としての指定（5条1項）だけではなく、事業が進められ、事業予定地の指定に至った場合には、都市計画施設を具体的に整備していく必要から、上記の(1)①②のような建築を許可すべきとしていた建築物の建築についても、許可をしないことができるとした趣旨であると解される。

(3) そして、都市計画事業を施行しようとする者その他政令で定める者は、知事に対し、上記の事業予定地の指定をすべきことを申し出ることができ（同法55条2項）、知事は、上記の申出をした者を後記の土地買取の申出の相手方と指定することができる（55条3項）。また、知事は、上記の土地の指定をし、土地買取の申出の相手方を定めるときは、その旨を公告しなければならない（同条4項）。本件では、名古屋市長（前記のとおり知事に代わる権限が認められている。）が事業予定地を指定し、名古屋市長を上記の土地買取の申出の相手方とし、その旨を公告している（乙イ22）。

(4) この公告から10日後には、事業予定地内の土地の有償譲渡については、知事に届け出る等の制限がされ（57条2項）、知事（土地買取の申出の相手方として公告された者がいるときは、その者）は、事業予定地内の土地の所有者から、55条1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときはその土地の利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては、特別の事情がない限り、当該土地を時価で買い取るものとされる（56条1項）。この解釈が本件の大きな争点であり、その点は後に検討する。そして、土地の買取の申出の相手方として公告された者は、上記の申出があったときには、遅滞なく、当該土地を買い取る旨又は買い取らない旨を当該土地の所有者に通知しなけ

ればならず（同条2項）、上記の土地の買取がされないときには、知事は、建築物の建築を許可しなければならない（55条1項但書）。

3 本件特例の適用の有無

- (1) 措置法33条1項3号の3後段は、土地の所有者が、都市計画法56条1項の規定に基づいて土地を買い取られ、対価を取得する場合に、本件特例の適用がある旨を定めているところ、都市計画法56条1項は、買取の要件として、前記2(4)のとおり、「事業予定地内の土地の所有者から、55条1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときはその土地の利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては、」と規定している。

この点につき、地権者において、現実に都市計画法53条1項所定の建築許可の申請をなすことを要するか否か及び、同申請につき被控訴人ら主張の具体的建築意思を有することを要するか否か等について検討する。

- (2) まず、関係法令の規定文言を検討する。

ア 都市計画法56条1項の規定を検討するに、同条は、都道府県知事は、「事業予定地内の土地の所有者から、前条第1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときはその土地の利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては、特別の事情がない限り、当該土地を時価で買い取るものとする。」と規定しており、①「前条第1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときは」と「その土地の利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、」との間に読点は挿入されておらず、②「許可されないときは…こととなることを理由として」と将来の条件を定めていること、③また「建築許可申請をして現実に不許可となったとき」ないしこれと類似の表現を採用していないこと等から見て、都市計画法56条1項の文理上は、同項所定の事業予定地内の土地の地権者が土地の買取の申出の相手方として公告された者に対して、同条に基づく土地買取の申出を行なうためには、現実に同法53条1項の建築許可申請を行なうこと及び、同申請に対し不許可処分がなされることは要件とされており、具体的建築意思を有していることを要するとは解されない。

そして、都市計画法には、同法56条1項の買取申出をするために、現実に同法53条1項の建築許可申請をして不許可になることを要するとか、その建築許可申請に際し具体的建築意思が備わっていること等を要求する趣旨を明示した規定は存在しない。

イ また、措置法33条1項3号の3をみても、同号は、「土地等が都市計画法52条の4第1項（同法57条の5及び密集市街地における防災街区の整備に関する法律285条において準用する場合を含む。）又は都市計画法56条1項の規定に基づいて買い取られ、対価を取得する場合（34条2項2号及び2号の2に掲げる場合に該当する場合を除く。）」と規定するだけであって、都市計画法56条1項が規定する上記アの要件に、格別の制約を明文をもって加えた規定は見出せない。

- (3) そこで、次に、前記2の都市計画施設の区域における土地利用の制限に関する制度及び措置法の実質的根拠を踏まえながら、都市計画法56条1項の買取の要件を検

討する。

ア 前記2のとおり、都市計画法53条1項は、都市計画施設の区域内における建築物の建築につき、知事の許可を受けるべき旨を定め、同法54条は、同条各号所定の堅固でない建築物については、原則として建築許可をしなければならない旨を定めている。

これに対し、同法55条は、都市計画施設の区域のうち、知事が事業予定地に指定した土地については、同法54条の規定にもかかわらず、同法53条1項の建築許可をしないことができる旨を定め、これを受けて、同法56条1項は、上記(2)アのとおり、地権者から土地買取の申出をすることができる旨を、また同法55条1項但書は、土地の買取の申出の相手方として公告された者が当該土地を買い取らない場合、知事は当該地権者からの建築許可申請を許可しなければならない旨を定めている。

イ これは、①都市計画事業が長期間にわたり遂行されるため、一旦施設区域内に、都市計画法54条各号に該当しない堅固な建築物が建築されると、同事業の遂行に支障となることから、これを一般的に同法53条1項の建築許可にかからしめ、その一方、②事業が進展し、都市計画事業の重点的な遂行のため、事業予定地の指定をした場合には、同法55条1項本文により当該土地における建築物の建築を全面的に規制することを可能にするとともに、このように高度の土地利用制限を受ける地権者に対し、同法56条1項の土地買取の申出をなすことを認めて、上記利用制限に対する補償を行ない、実質的にその財産権を保護するとともに、併せて事業施行者（土地の買取の申出の相手方として公告された者を含む。）による土地の先行取得を実現しようとする趣旨に出たものと解することができる。

【判示(1)】

ウ 上記のような都市計画法の関係規定の趣旨に鑑みれば、本件特例は、上記イのとおり、都市計画法上の公共目的に基づいて、事業予定地の地権者が同法55条1項本文による高度の土地利用制限を受けて、その結果、階数が2階以下で、主要構造部が木造等の堅固でない建築物を建築することも不可能となるという極めて大きな経済的不利益を被る点を考慮し、これらの地権者がその土地を事業者に買い取ってもらう場合の譲渡所得税について、税法上の特典を与えることによって、都市計画法の立法目的を間接的に実現しようとする政策的意図に出たものと認めることができる。

エ 上記のとおり、事業予定地の指定があった場合には、知事において、建築許可をしないことができるとされているので、地権者は、建築許可申請をしても、許可されるかどうか定かでないだけでなく、むしろ、許可されない可能性が高くなっているのであるから、建築計画を具体化して建築許可申請をすることが無駄になる（徒労に帰す）可能性が極めて高いといえる。したがって、このような点からも、都市計画法56条1項が、事業予定地の指定があった後は、具体的な建築意思と建築許可申請がなければ、買取の申出をすることができない旨を定めていると解することはできない。むしろ、地権者は、このような状況にあることから、土地の買取の申出の相手方として公告された者に対して、買取申出を受け容れてもらえるかを端的に尋ねるための手続を定めたのが56条1項の規定であると解される。同条2項が、

同条1項を受けて、買い取るか買い取らないかを通知しなければならないとしているのも、このことを裏付けるということが出来る。もっとも、土地の買取の申出の相手方として公告された者が買い取らないときには、知事は建築を許可をしなければならない(55条1項但書)と規定されているが、この規定については、買取申出に対し、買い取らないとした上で、建築の許可もしないことは許されないとの趣旨に理解することができ、買取申出時点で地権者は具体的な建築意思をもって建築許可申請をしたが、それが不許可となったという事実を踏まえていなければならないとする合理的な理由は見出されない。そして、その旨の明示の規定もない。

なお、事業予定地の指定があった場合にその予定地内に土地を有する地権者が土地利用を制約されることの対策として、当該土地を第三者に有償譲渡することも考えられるが、その場合には、届出をする等の制限があり、さらに、土地の買取の申出の相手方として公告された者が買い取る制度も用意されている(57条)。この点とはともかく、地権者が、このように土地を第三者に有償譲渡(譲受人を確保できるかが事実上の障害でもあろう。)をするつもりはない場合において、当該土地上に建築をしてこれを利用することが難しいときには、当該土地の利用には都市計画事業に起因する著しい支障が発生したことになるから、これについて何らかの救済が必要となると解される。56条1項の買取の制度は、この場合に、地権者が買取申出をすることで、買取の申出の相手方として公告された者に買取に応じる義務が生じ、これにより地権者が上記の権利制限から抜け出す手段を用意する趣旨に出たものと解することができる。

【判示(2)】

そうすると、56条1項の「55条1項の本文の規定により事業予定地内において建築許可がされないときはその土地利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、当該土地を買い取るべき旨の申出があった場合においては」とは、文理解釈だけではなく、実質的に考えた場合にも、「55条1項の本文の規定により事業予定地内において建築許可がされないことを理由として、土地の買取を申し出た場合には、」という趣旨を意味するものであり、「事業予定地内において54条の許可基準に適合する建築物を建築することを計画しても、そのような建築物の建築の許可もされない状況にあるので、これを理由に買取申出をした場合には、」という程度であれば足りるというべきである。したがって、具体的な建築意思までは必要ではなく、買取を求めるとの意思が明確であれば足り、これをもって56条1項の要件を満たすと解される。

オ 観点を改めて、都市計画事業を施行する側から見ると、同事業が近い将来に行われる予定で、事業を重点的、計画的に進め、用地の先行取得を必要とする場合には、事業の迅速な施行を確保し、短期間のうちに建築物を移転除却すること等による国民経済上の損失を防ぐ上からも、知事が、都市計画区域内の土地である事業予定地を指定して、都市計画法55条1項本文に基づき事業予定地内の建築物の建築を許可しないことが法律上認められている。そして、このような状況に至った場合には、事業予定地内の地権者は、当該土地で建築物の建築を計画することが実際上困難であることが明確となっており、あえて都市計画法53条1項の建築許可を申請して建築の実現を模索することはほとんどなくなると考えられる。その場合に

は、地権者は、当該土地の利用には都市計画事業に起因する著しい支障が生じ、不利益を被らざるを得ないから、これに対して適切な補償措置を受けることができることが必要であり、それが買取の申出である。この場合には、買取を受け容れられるかどうかに関心が移行するのは当然であり、ほぼ実現できなくなっている建築につき、現実に許可申請をして不許可とならなければ、買取申出のための56条1項の要件を満たさないというのは、現実の状況に目を向けない形式的な立論といわざるを得ない。控訴人らが参加人の指導を受けて、形ばかりの建築許可申請をして不許可となった後に買取申出をして買取がなされた（原判決47頁15行目から53頁25行目までの(2)の事実経過を引用する。）のは、この間の実情を象徴しており、現実には建築は断念せざるを得ないとして諦めさせられている状況下であるにもかかわらず、買取を実現するには、建築許可申請をして不許可となることが要件であるとの行政の公定解釈を無視することは実際にはできなかつたので、やむなく形の上でこれに合わせたということに他ならない。これをもって、要件を充足していないというのは適切ではなく、むしろ、不必要な手順を誤って要求され、それに形の上で従つたのであるから、非難されることではないというべきである。上記の本来の買取の制度の解釈からすれば、56条1項の手続としては、「事業予定地内の地権者であるところ、建築物の建築が許可されないと聞いているので買取を申し出る。」との趣旨の申請をすれば足りるというべきである。

そして、最終的に対象土地について事業予定地の指定がされ、地権者に買取申出の意思がある場合には、以上の結論は、地権者と知事ないし土地の買取の申出の相手方として公告された者とが当該土地について事業予定地の指定がなされる以前に、予め、当該土地の事業予定地への組み込みや、買取申出の許否について交渉を持ったか否かによって、左右されるものではないというのが相当である。

【判示(3)】

カ 後記でも触れるが、仮に、被控訴人らの主張のように、知事が事業予定地を指定し都市計画法55条1項本文に基づき事業予定地内の建築物の建築を許可しない意向を示した場合において、地権者の建築計画に具体的建築意思がない等として、都市計画法56条の買受申出ができなくなると解したときには、知事は、上記のような地権者の建築計画を事実上封じながら、土地の買取の申出の相手方として公告された者は、本来必要な対象土地の買取を免れることができるか、買取をしても、地権者に本件特例の適用がなくなることになるが、そのような事態は、都市計画法及び措置法の本来予定したところとは到底解されない。

キ 以上によれば、地権者において、現実に都市計画法53条1項所定の建築許可の申請をなしたが不許可となったこと、そして、同申請につき地権者が被控訴人ら主張の具体的建築意思を有することは、いずれも本件対価につき本件特例の適用を受けるための要件ではないというのが相当である。

(4) 本件特例に関する被控訴人らの主張について

【判示(4)】

ア(ア) 以上に対し、被控訴人らは、都市計画法56条1項の買取の対価について、措置法33条1項3号の3後段、33条の4第1項1号所定の本件特例の適用を受けるには、地権者が、現実に知事に対し、具体的建築意思を伴う建築許可申請をなし、これが不許可になることが必要である旨、その理由として、都市計画法

56条1項の買取申出のためには、都市計画施設の区域又は事業予定地の指定がなされただけではなく、地権者が具体的な建築物の建築を計画し、建築許可申請を求めたにもかかわらず不許可とされた場合にはじめて土地利用制限が具体化する旨を主張する。

(イ) しかしながら、都市計画法56条1項やその他の関係法令上、同項の買取のために、現実に建築許可申請をなすことや、これに具体的建築意思が備わっていることを要求した規定が存在しないことは、前記(2)判示のとおりである。

(ウ) また、地権者がみずからは対象土地の利用計画を有しておらず、従前の土地利用形態を変更する予定がない場合であっても、建築したいときにも建築できないという客観的に当該土地の利用に高度の制限が加わるという状況の変化を踏まえた上、更にこれを甘受するだけでなく、そのような状況を打開するために、積極的に所有土地を手放す決断をし、買取申出という態度に出た場合には、前記(3)オ、カに判示した事情に照らし、地権者が具体的な経済的不利益を被ったとすることができる。

(エ) 更に、従前の実務をみても、都市計画法56条1項の買取については、昭和52年6月9日国税庁長官通達等に基づいて、所轄税務署ほかの課税庁と参加人ほかの事業施行者（土地の買取の申出の相手方として公告された者を含む。）との間で事前協議が行なわれていたところ、①いわゆる事前協議用のチェックシートである「事前協議の特例適用上の検討表」（乙ロ6の別紙9）に、具体的建築意思の確認を直接要求する項目はなく、建築計画に具体性、現実性が備わっているか否かを判定するために、建築図面の内容・程度、資金計画その他に確認すべき項目が設定されていた形跡もない。そして、②原審におけるP証人は、具体的建築意思を過去に問題としていなかった旨を証言しており（同証人調書11、20頁）、③所轄税務署を含む課税庁の実務上の指針の一つである資産税事務提要（乙全5、6）をみても、具体的建築意思に関連した記載を認めることができない。

したがって、本件紛争以前に、実務上、都市計画法56条1項の要件として、具体的建築意思を必要とする扱いがなされていたとは認めることができない。

(オ) したがって、前記(2)(3)及び上記の(イ)(ウ)(エ)に判示の事情に照らし、被控訴人らの上記(ア)の主張は、採用することができない。

イ(ア) 被控訴人らは、本件特例の前提となる都市計画法56条1項の買取は、地権者が土地の買取の申出の相手方として公告された者に買取を申出る以外に財産権行使の余地がほとんどない状況にあって、個人の完全な自由意思による取引とはいい難い場合をいうとした上、本件売却は、いずれも参加人があらかじめ控訴人らに土地買取申出書を提出させてから、形式的に同法56条1項の買取の外形を備えさせたものであり、土地所有権の強制的な移転と同視し得る状況は存在しないから、本件特例の適用がない旨主張している。

【判示(5)】

(イ) 確かに、原判決（49頁9行目からのa）の認定するとおり、①土地の買取を希望する地権者が、参加人に対し、仮受付として土地買取申出書を提出し、②参加人が、当該土地を購入する予算措置を講ずることができた時点で当該土地に

ついて事業予定地の指定・公告をし、③地権者に対してその旨連絡をして都市計画法53条1項の規定に基づく建築許可申請書の提出を促し、④提出された建築許可申請に対し、名古屋市長が同法55条1項の規定に基づき建築不許可決定をし、⑤地権者から、同法56条1項の規定による土地買取申出書の提出を受けた上、⑥当該土地の所轄税務署長との事前協議に臨み、所轄税務署長から確認書の交付を受けて、地権者に対し証明書を発行するという手順によるものであったと認められる。

しかしながら、同法56条1項は、明示的に、地権者から土地買取の申出があったことを同項適用の要件としており、参加人（土地の買取の申出の相手方として公告された者）があらかじめ控訴人ら地権者に買取申出書を提出させたことをもって、同項の適用を否定する理由にはならないし、そのことが土地の買取の申出の相手方として公告された者である参加人の買取手続を形骸化させている等と解する根拠も見当たらない。前記のとおり、地権者に買取申出の真意があれば、同項の要件を充足するというべきである。

(ウ) また、前記(3)イ、ウに判示したとおり、措置法33条1項3号の3後段、33条の4第1項1号が、都市計画法56条1項の買取の対価に本件特例の適用を認めている理由は、事業予定地内の地権者が、都市計画法上の公共目的に基づいて、同法55条1項本文により具体的で高度の土地利用制限を受け、極めて大きな経済的不利益を被る点自体を考慮した点にあると解されるのであって、買取に至る手続の形式が、強制的な土地所有権移転の形態を取っているか否かに着目にしたものでないことも明らかである。

(エ) のみならず、地権者としては、土地の利用制限を受けて、それから免れるためのいわば唯一の手段が買取申出であり、他に方法がないという点では、買取申出は、事実上強制されているに等しい面もあるといえる。

(オ) そして、都市計画法56条1項が、土地収用法が適用される場合を前提とせず、地権者に任意の協力を求める、いわゆる先行取得を基礎とする制度である点も併せ考慮すれば、被控訴人らの上記(ア)の主張は採用できない。

【判示(6)】

ウ(ア) 更に、被控訴人らは、都市計画法55条1項但書が、知事は、土地の買取の申出の相手方として公告された者が土地買取の申出に応じない場合、建築許可申請を許可しなければならないと規定していることからすれば、同法56条1項は、建築許可申請が実際になされることを前提としており、それには、現実に建築物を建築する計画・意図が必要と解すべきであると主張している。

(イ) しかしながら、都市計画法55条1項但書は、単に建築許可が必要的となる条件を定めたにすぎない規定であって、同法56条1項の買取のできる要件を定めたものではない。

そして、同法56条1項が、現実に建築許可申請がなされることをもって同項所定の買取の要件と定めていると解せられないことは、前記認定のとおりである。

よって、被控訴人らの上記主張も採用することができない。

エ そのほか、本件では、事業予定地につき、いわゆる点指定方式が採られているが、都市計画法は、事業予定地の指定について格別の規定を置いておらず、その対象、

範囲、時期等については、知事の裁量に任せていると解するのが相当であるから、本件売却が点指定方式の事業予定地の指定に基づくものであるからといて、それによって前記(3)キの判断が左右されるものではない。

(5) そして、知事が本件各土地について、都市計画法に基づく事業予定地の指定をし、これに基づき、控訴人らが本件各土地につき、都市計画法56条1項の買取申出をして、参加人に本件各土地を譲渡したこと、本件対価が同譲渡に係るものであることは、前記引用に係る原判決の前提事実（原判決6ないし11頁）のとおりであり、他に本件特例の適用を否定すべき事情はないから、控訴人らは、いずれも本件対価について、本件特例の適用を受けられるというべきである。

4 本件各処分 of 適否について

そうすると、本件特例の適用がないとしてされた本件各処分は違法である。したがって、本件の各更正処分のうち、控訴人らの確定申告額（修正申告の行なわれたものは修正申告額）を超える部分及び、これに対応する過少申告加算税の賦課決定処分は、いずれも取消しを免れないというべきである。

第4 結論

以上の次第で、控訴人らの請求は、いずれも理由があるから、これを棄却した原判決を取り消し、控訴人らの請求を認容することとし、主文のとおり判決する。

名古屋高等裁判所民事第1部

裁判長裁判官 岡光 民雄

裁判官 夏目 明德

裁判官 山下 美和子