

最高裁判所(第三小法廷) 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消請求上告受理事件
国側当事者・国(山形税務署長)

平成22年3月30日破棄・差戻し

(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)

(控訴審・仙台高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年8月28日判決、本資料258号-153・順号11011)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の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事件について、同裁判所が平成20年8月28日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

原判決を破棄する。

本件を仙台高等裁判所に差し戻す。

理 由

上告代理人長岡壽一の上告受理申立て理由1～6について

- 1 本件は、山形県が施行する土地収用法3条1号所定の道路事業の用地としてその所有地を同県に売却し、同県から地上建物の移転補償金の支払を受けた上告人が、当該移転補償金につきこれを租税特別措置法(平成16年法律第14号による改正前のもの。以下「措置法」という。)33条3項2号所定の補償金として同条1項の適用を受けることを選択し、所得税の申告をしたところ、山形税務署長から、上記移転補償金には上記規定の適用がなく、その金額を当該年分の一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであることを前提として、その旨の更正(以下「本件処分」という。)を受けたことから、上告人において、本件処分には措置法の上記規定及び所得税法44条の解釈適用を誤った違法があるなどと主張して、本件処分のうちその申告に係る税額等を超える部分の取消しを求めている事案である。
- 2 (1) 措置法33条1項は、資産が土地収用法等の規定に基づいて収用され、補償金を取得する場合(1号)、資産について買取りの申出を拒むときは同法等の規定に基づいて収用されることとなる場合において、当該資産が買い取られ、対価を取得するとき(2号)など、個人の有する資産で同項各号に規定するものが当該各号に掲げる場合に該当することとなった場合において、その者が当該各号に規定する補償金等の額の全部又は一部に相当する金額をもって当該各号に規定する収用等により譲渡した資産に代わるべき資産の取得をしたときは、その者については、その選択により、当該収用等により取得した補償金等の額が当該代替資産の取得価額以下である場合にあっては、当該譲渡資産の譲渡がなかったものとし、当該補償金等の額が当該取得価額を超

える場合にあつては、当該譲渡資産のうちその超える金額に相当する部分について譲渡があつたものとして、措置法及び所得税法における譲渡所得に関する規定を適用することができる旨を定めている。

措置法33条3項2号は、土地等が同条1項1号、2号等の規定に該当することとなつたことに伴い、その土地の上にある資産につき取壊し又は除去をしなければならなくなつた場合において、その資産の損失に対する補償金で政令で定めるものを取得するときは、同条1項の規定の適用については、その資産について収用等による譲渡があつたものとみなし、その補償金の額をもつて同項に規定する補償金等の額とみなす旨を定めている。租税特別措置法施行令（平成16年政令第105号による改正前のもの）22条16項2号は、上記の政令で定める補償金として、当該資産の損失につき土地収用法88条等の規定により受けた補償金その他これに相当する補償金を定めている。

(2) 所得税法44条は、その本文において、居住者が、土地収用法の規定による収用その他政令で定めるやむを得ない事由の発生に伴いその者の資産の移転等の費用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つて上記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定め、ただし書において、その費用に充てた金額のうち各種所得の金額の計算上必要経費に算入され又は譲渡に要した費用とされる部分の金額に相当する金額については、この限りでない旨を定めている。所得税法施行令（平成16年政令第100号による改正前のもの）93条は、上記の政令で定めるやむを得ない事由として、措置法33条3項2号に規定する事由に基づく同号に規定する資産の取壊し又は除去を定めている。

3 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 上告人は、昭和58年、山形県東村山郡内の土地909.81㎡（以下「上告人所有地」という。）を取得し、その後、同土地の上に居宅（以下「本件居宅」という。）及びその附属建物である物置・車庫（以下「本件物置・車庫」という。）を新築して、同所に居住していた。

(2) 山形県は、その施行する土地収用法3条1号所定の事業である一般県道整備事業の用に供するため上告人所有地のうち171.93㎡（以下「本件土地」という。）を必要としたことから、平成13年11月30日、上告人に対し、本件土地の買取りと地上物件の移転の申出をした。

上告人は、これに応じ、同年12月7日、同県との間で、上告人が本件土地を代金481万4040円で同県に売却するとともにその上に存する物件を移転し、同県がその移転及び損失の補償として上告人に対し建物移転補償金6624万1000円（以下「本件建物移転補償金」という。）等合計8324万3600円を支払う旨の契約を締結し、同14年9月26日までに同県からその支払を受けた。

(3) 上告人は、本件土地等の代替資産として、平成13年12月7日、E町内の別の土地を取得し、同14年3月5日、その代金として3615万3682円を支払い、また、その土地の上に居宅を新築し、その対価として同15年11月30日までに4267万7315円を支払った。

他方で、上告人は、同14年5月22日、戊及びB（以下「戊ら」という。）に対し、上告人所有地から本件土地を除いた残地の一部330.58㎡（以下「本件残地」という。）を本件居宅と共に代金1200万円で売却し、同年7月30日までにその代金の支払を受けた。戊らは、本件土地と本件残地にまたがって存在していた本件居宅を、同年8月5日、本件残地の上に曳行移転した。本件居宅は、現在まで取り壊されずに本件残地の上に存在し、本件居宅から分割登記

された本件物置・車庫も、上告人の所有物として、現在まで取り壊されずに存在している。

- (4) 上告人は、平成14年分の所得税の申告において、本件土地の売却代金、本件建物移転補償金等合計818万8千394円について措置法33条1項2号、3項2号の適用を受けることを選択し、平成16年3月26日、総所得金額255万6千850円、分離長期譲渡所得の金額0円、納付すべき税額6万3千200円とする修正申告書を提出した。

これに対し、山形税務署長は、本件建物移転補償金には措置法33条3項2号の適用がなく、その全額662万4千100円を一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであることを前提として、同17年3月4日、総所得金額356万2千442円、分離長期譲渡所得の金額0円、納付すべき税額97万8千700円とする本件処分をした。

- (5) 山形県においては、「山形県土木部に属する公共事業に必要な用地の取得または事業の施行に伴う損失補償基準及び同細則」と題する訓令(昭和39年2月28日訓第2477号。以下「山形県補償基準」という。)を制定し、任意買収における損失補償についてもこれに基づいて補償額を算出している。

山形県補償基準は、取得する土地に取得しない建物等があるときは、当該建物等の通常妥当と認められる移転先に、通常妥当と認められる移転方法によって移転するのに要する費用を補償する旨を定めている。

- (6) ア 上告人は、山形県補償基準によれば、建物の通常妥当と認められる移転工法として、再築工法、曳家工法、改造工法、復元工法及び除却工法があり、本件建物移転補償金は、再築工法により建物を移転するものとしてその金額が算出されているところ、再築工法による補償においては、建物の現在価額、運用益損失額及び取壊し工事費の合計額から発生廃材の価額を差し引いた金額をもって補償金の額とすべきものとされている旨を主張している。

イ また、上告人は、戊らとの売買契約では、当初は土地100坪のみが売買の対象であり、1坪当たり12万円として代金を定め、本件居宅は上告人が取り壊すことを予定していたが、土地購入資金の借入先が当該土地上に戊らの居住建物が存在することを融資の条件としたことから、戊らに協力するために、土地の代金を1000万円、本件居宅の代金を200万円とする売買契約を形式上結んだだけであり、本件居宅の対価は戊らから收受していない旨を主張している。

- 4 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件処分は適法であるとして、上告人の請求を棄却すべきものとした。

土地を収用され又は収用権を背景とした土地の買収に応じて起業者から地上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、当該補償金について、措置法33条3項2号所定の「資産の損失に対する補償金」に当たるものとして、同条1項の適用を認めるべきであるが、本件では、本件居宅及び本件物置・車庫が取り壊されずに現存しているから、本件建物移転補償金について同項の適用を認めることはできない。また、前記事実関係等によれば、上告人は、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いないから、所得税法44条の適用の前提を欠く。したがって、本件建物移転補償金は、その全額を一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきである。

- 5 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 土地が土地収用法等の規定に基づいて収用され又は収用権を背景として買い取られることと

なったことに伴い、その土地の上にある個人所有の建物について移転、移築、取壊し、除去等を行わなければならない場合において、その所有者がその費用に充てるための補償金の交付を受けたときは、当該補償金の金額は、本来その者の一時所得の収入金額と見るべきものである。

しかし、その者が上記の金額を交付の目的に従って上記の移転等の費用に充てたときは、所得税法44条の規定により、その費用に充てた金額は、各種所得の金額の計算上必要経費に算入され又は譲渡に要した費用とされる部分の金額に相当する金額を除き、一時所得の金額の計算上総収入金額に算入されないことになる。

また、上記の補償金のうち、当該建物の取壊し又は除去による損失に対する補償金については、措置法33条3項2号の規定により、当該建物について同条1項所定の収用等による譲渡があったものとみなし、その金額を当該譲渡に係る譲渡所得の収入金額である同項所定の補償金等の額とみなした上で、同項を適用し、その金額がその者の取得した代替資産の取得価額以下である場合には上記の譲渡がなかったものとし、その金額が当該取得価額を超える場合には上記建物のうちその超える金額に相当する部分について譲渡があったものとして、その年分の譲渡所得の金額の計算をすることを選択することも許されるものである。ただし、同条5項は、同条1項1号等に規定する補償金の額は、名義がいずれであるかを問わず、資産の収用等の対価たる金額をいうものとし、収用等に際して交付を受ける移転料その他当該資産の収用等の対価たる金額以外の金額を含まないものとするとしており、同項の補償金等の額とみなされる同条3項2号所定の「資産の損失に対する補償金」の額も、これと同様に、土地の収用等に伴い取壊し又は除去により失った資産の対価に相当する金額をいうものと解するのが相当であるから、土地の収用等に伴いその土地の上にある建物の移転等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、当該補償を受けた金額のうち同号所定の補償金に当たるのは、当該建物の対価に相当する部分に限られるものというべきである。

(2) ところで、「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱」（昭和37年6月29日閣議決定）24条1項及び「公共用地の取得に伴う損失補償基準」（同年10月12日用地対策連絡会決定）28条1項は、取得し又は使用する土地等に取得せず又は使用しない建物等があるときは、当該建物等を通常妥当と認められる移転先に、通常妥当と認められる移転方法によって移転するのに要する費用を補償する旨を定め、これを受けた「公共用地の取得に伴う損失補償基準細則」（同38年3月7日用地対策連絡会決定。以下「本件細則」という。）第15は、① 建物を移転させるときは、通常妥当と認められる移転先を残地又は残地以外の土地のいずれとするかについて認定を行った上で、当該認定に係る移転先に建物を移転するのに通常妥当と認められる移転工法の認定を行い、当該移転先に当該移転工法により移転するのに要する費用を補償するものとし、② 通常妥当と認められる移転工法は、再築工法、曳家工法、改造工法、復元工法及び除却工法とし、③ 再築工法（残地以外の土地に従前の建物と同種同等の建物を建築し、又は残地に従前の建物と同種同等の建物若しくは従前の建物に照応する建物を建築する工法）を妥当と認定した場合の建物の移転料は、建物の現在価額、運用益損失額（従前の建物の推定再建築費と従前の建物の現在価額との差額に係る従前の建物の耐用年数満了時までの運用益に相当する額）及び取壊し工事費の合計額から発生材価額を差し引いて算定した額とする旨を定めている。

そうすると、再築工法による移転を前提に本件細則の定めに基づき算定された建物の移転料の交付を受けた者が、その交付の目的に従って、従前の建物を取り壊し、代替建物を建築して取得した場合には、当該移転料のうち、① 従前の建物の現在価額から発生材価額を差し引い

た金額に相当する部分は、その全額について、② 運用益損失額に相当する部分は、代替建物の建築に実際に要した費用の額が従前の建物の現在価額を超える場合において、その超える金額に係る従前の建物の耐用年数満了時までの運用益に相当する部分について、③ 取壊し工事費に相当する部分は、実際に従前の建物の取壊し工事の費用に充てられた部分について、それぞれその交付の目的に従って移転等の費用に充てられたものとして、所得税法44条の適用を受けると解するのが相当である。また、これらのうち上記①の部分については、更に、従前の建物の対価に相当するものとして、措置法33条3項2号所定の補償金に該当し、同条1項の適用を受けると解するのが相当である。

(3) 以上を前提として本件についてみると、前記事実関係等によれば、上告人は、山形県が施行する土地収用法3条1号所定の道路事業の用地としてその所有する本件土地を買い取られ、これに伴い、同県に対して本件土地上に存する物件を移転することを約し、その移転及び損失の補償として同県から本件建物移転補償金等の支払を受けたものであるところ、少なくとも本件居室については、これを戊らに譲渡して本件残地上に曳行移転させることによって、上記の移転義務を果たしたものであるから、本件建物移転補償金のうちに上記曳行移転の費用に充てた金額がある場合には、当該金額については、所得税法44条の適用を受けるものというべきである。

また、前記事実関係等の下において、上告人が主張する前記3(6)アの事実が認められれば、本件建物移転補償金は、山形県補償基準中の本件細則と同旨の定めに基づいて、本件細則所定の再築工法によった場合の建物の移転料の算定方法に準ずる方法で算定されたものであるがい然性が高いものといえることができる。そして、前記事実関係等に加えて、上告人が主張する前記3(6)イの事実が認められれば、本件居室は、取り壊されてはいないものの、個人である戊らに対して無償で譲渡され、本件土地上から移転されたことになるから、これにより上告人には本件居室の取壊しに準ずる損失が生じたものといえることができ、上告人は、本件建物移転補償金の交付の目的に従い、これをもって上記の損失を補てんとするとともに、移転先として本件居室に代わる建物を建築して取得したものであるといえることができる。そうであるとすれば、本件建物移転補償金のうち、少なくとも本件居室に係る部分については、① 取壊し工事費に相当する部分等のうちに上記曳行移転の費用に充てられた部分があるときは、当該部分は、実質的に交付の目的に従って支出されたものとして、所得税法44条の適用を受け、また、② それ以外の部分についても、前記5(2)のとおり、同条又は措置法33条1項の適用を受ける部分があり得るものというべきである。

したがって、上告人が主張する上記の各事実が存在するかどうか、本件建物移転補償金のうちに上記各規定の適用を受ける部分があるかどうかなどの点について十分に審理することなく、本件居室等が取り壊されずに現存していることなどから直ちに、本件建物移転補償金には上記各規定のいずれの適用もなく、その全額を一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであるとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるというべきである。

6 論旨は以上の趣旨をいうものとして理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、上記の点について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すのが相当である。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

| | | | |
|-----|-----|----|----|
| 裁判長 | 裁判官 | 藤田 | 宙靖 |
| | 裁判官 | 堀籠 | 幸男 |
| | 裁判官 | 那須 | 弘平 |
| | 裁判官 | 田原 | 睦夫 |
| | 裁判官 | 近藤 | 崇晴 |

当事者目録

| | |
|-----------|-------------|
| 上告人 | 甲 |
| 同訴訟代理人弁護士 | 長岡 壽一 |
| 被上告人 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 千葉 景子 |
| 処分行政庁 | 山形税務署長 佐藤 博 |
| 同指定代理人 | 須藤 典明 |
| | 岸 秀光 |
| | 澤田 久文 |
| | 中嶋 明伸 |
| | 西川 英之 |
| | 伊良原 恵吾 |
| | 山崎 敬二 |
| | 富樫 裕幸 |
| | 徳光 雅健 |
| | 舩形 丈比古 |
| | 岩淵 実 |
| | 今春 哲也 |

平成●●年（〇〇）第●●号

（原審）仙台高等裁判所 第2民事部

平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分取消請求控訴事件

上告受理申立事件番号 平成●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立人 甲

相手方 国（処分庁 山形税務署長）

上告受理申立理由書

2008（平成20）年11月2日

最高裁判所

御中

上告受理申立人訴訟代理人

弁護士 長岡 壽一

原判決には、下記のとおり、法令の解釈に関する重要な事項を含む問題があり（民事訴訟法第318条第1項）、それは、①最高裁判所の判断により法令解釈の統一を図る必要がある法律問題であり、かつ、②原判決の法令解釈に誤りがあるために原判決の結論に看過し難い誤りがあると認められる。よって、原判決は破棄されるべきである。

なお、上告受理申立人・控訴人・原告を「原告」と、相手方・被控訴人・被告を「被告」と、それぞれ称する。

1 取引実態と担税力

本件問題の社会経済的視点から見た実質は、次のとおりである。

原告は、山形県知事に道路用の土地を売り渡し、その地上から建物を除去して更地にして土地を明け渡し、地上建物等にかかる移転補償金等を取得した。その売渡代金と補償金を元にして、別の土地を取得し、その地上に居宅を新たに建築し、そこに転居した。土地代金と建物等移転補償金の収入は、新たな住居の取得に費やされたのであり、原告の手許には、所得が残っていない。したがって、処分庁である山形税務署長が原告に対して何らかの所得税を課税しようとすることは、原告の所得がなく担税力がないという実態を看過しているものであり、取引の実態に即して各法令の趣旨と条理をもって考えれば、明らかに不当であり、原処分は取り消されるべきである。

2 取引等々の事実経過

(1) 被買収と補償に関する経過

法令の適用の前提となる一連の事実の経過は、おおよそ次のとおりである。

- ① 原告は、山形県が施行した一般県道C線緊急地方道路整備事業工事により、平成13年12月7日、山形県に対し、山形県東村山郡の土地部分（本人居住用、以下「従前地」という。）を売り渡し、その土地上に存する建物（本人居住用）および他の物件にかかる損失・移転補償

を受けた。

そこで、原告は、新たに自宅を建築しなければならないこととなり、山形県の斡旋により、E町の624.31平方メートルの宅地を買い受けて取得し、居宅を建築した（平成15年9月18日完成）。

- ② さらに、原告は、上記のとおり山形県に売り渡した従前地の隣接土地部分（以下「残余地」という。）が原告所有に残されたので、これを二筆に分割し、そのうちの330.58平方メートル（以下「売渡土地」という。）を、訴外戊およびB（以下「戊ら」という。）の求めに応じて譲渡することとした。その土地の時価が坪単価12万円程度であり、近傍地についてその額による取引事例があったため、代金額を1坪当たり12万円とすることを合意し、100坪の面積であるため、代金の合計を金1200万円と定め、平成14年5月22日に、戊らとの間において、その旨の売買契約を締結した。

この時点では、戊らに売り渡す対象物件は、更地としての売渡土地のみであり、その地上の本件建物を対象としていなかった。本件建物については、原告が取り壊すことを予定していた。

- ③ 他方において、戊らは、売渡土地の購入資金をD金庫から借り入れることとして、融資の交渉をしていた。戊らは、D金庫の指導を受け、土地の売主である原告に対し、買受人が居住する地上建物（本件建物移転補償の対象建物（以下「本件建物」という。））が存在することが融資の条件とされているので、本件建物をも買い受けることとしたいこと、そのためこれにも売買対象として値段をつけてもらう必要があること、を原告に要望した。

原告は、上記のとおり実際は土地代金を1200万円として、土地だけの譲渡を承諾していたものであるが、戊らの上記要望に添いたいと考え、結局、売買契約書には売渡土地の代金を1000万円とし、本件建物の代金を200万円として、それぞれを別に記載して土地建物の売買契約書を作成した。

- ④ 以上の経緯であるから、原告と戊らとの間において作成された上記売買契約書における本件建物譲渡の合意部分は、上記融資の便宜のために戊らに協力した結果にほかならず、原告の意識としては、本件建物を売渡土地と別の独立した有価物として売り渡して所得を得ようという意思はまったくなかった。
- ⑤ また、戊らが本件建物について曳行移転を行なった事実はあるが、原告がこれを行なったものでもなく、実質的には、本件建物の敷地としての売渡土地を譲渡しただけである。また、本件建物の対価を収受したことはなく、上記のとおり200万円という価額は戊らの便宜に応じたのであるから、本件建物売買による経済的利益を受けた事実はない。

3 補償金の所得区分と措置法第33条

(1) 建物移転補償の所得区分

原告は、山形県から取得した後記の補償金のうち建物移転料について、その取得区分を分離長期譲渡所得として、山形税務署に申告した。

これに対し、被告は、移転補償の対象である本件建物を訴外戊らに譲渡し、戊らが本件建物について曳行移転工事を行なっていること、取り壊されたとの事実がないこと、そのため本件建物移転料が措置法通達33-14に定める対価補償金に当たるとはいえないこと、したがって、その所得区分は分離長期譲渡所得ではなく一時所得であること、を主張し、山形税務署の処分を正当であると主張している。

しかし、譲渡所得であれば、一時所得ではありえないのであるから、その所得区分に関する判断を先行させるべきである。

(2) 措置法第33条の趣旨

租税特別措置法第33条の趣旨は、土地が土地へ、建物等が建物等へ、場所の変更はあったものの、収用される以前と同じ状態に変更されている場合に、その経済実態に変更がないこと、未だ何らの所得を得ていないので担税力がないと評価されること、などの理由に基づき、当該譲渡がなかったものとして取り扱うことができる、とした規定である。

本件の原告のケースについて、この法律の趣旨を端的に解釈して、後記のとおり措置法第33条が適用されるべきである。

(3) 山形県との合意

土地収用法第3条第1項1号に基づく山形県の道路造成事業において、山形県土木部の補償基準および同細則により、原告所有の本件建物につき、これを再築工法により他の場所へ移転するために要する費用として、本件建物移転補償金が支払われることとされた。山形県知事がその判断をして行政上の決定をし、原告がこれを受諾した。

上記の山形県知事と原告との合意に基づき、原告は、本件建物につき、山形県東村山郡の土地上に移転して新たに建築した。この原告の建物移転行為は、租税特別措置法第33条（収用等により代替資産を取得した場合の特例）の第1項および第3項の趣旨と要件にかなっている。

4 建物損失補償の性質

(1) 本件損失補償の性質

本件における山形県の収用事業の根拠法は、土地収用法第3条第1項1号である。

土地収用法により収用されまたは買い取られる資産は、原則としてその資産を公共事業の用に直接供されるものに限られる（土地収用法第4条ないし第7条）。したがって、収用の目的となった土地等の損失補償については、その額が資産の譲渡の対価であると認識され、譲渡所得として課税される。このことは自然の理である。

これに対し、土地の上に建物その他の物件が存する場合、その物件に対する補償として、移転料を補償してこれを移転させなければならないとされている（土地収用法第7条）。この移転料の性質は、物件移転に対する補償であって、本来の意味では資産の譲渡に対する対価としての性質を有しない。

(2) 損失補償額の算出

山形県補償基準および同細則によれば、「建物を移転させるときは、通常妥当と認められる移転先を残地または残地以外の土地のいずれかとするについて認定を行なったうえで、当該認定にかかる移転先に建物を移転するのに通常妥当と認められる移転工法の認定を行ない、当該移転先に当該移転工法により移転するのに要する費用を補償する」とされている。

その場合の移転工法につき、具体的には、①再築工法、②曳家工法、③改造工法、④復元工法、⑤除却工法がある。本件の補償においては、再築工法によって金額が算出された。

再築工法による補償においては、「建物の現在価額＋運用益損失額＋取壊し工事費－発生廃材」の総額をもって補償金とするべきものとされている。

5 補償金収入への課税関係

(1) 損失補償金への課税

土地が収用された場合、建物等の取壊しもしくは除去による損失補償金の収入につき、措置法第33条第3項第2号の規定により、収用等による譲渡があったものとみなされ、対価補償金の所得につき、「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」が適用される。

これに対し、建物等の移転補償金については、措置法第33条第1項の直接の適用がない。しかし、建物移転補償金を受けた者が、これを交付の目的に従って建物そのものを移築することおよび移転補償金をその費用に充てることは稀である。一般社会の現実においては、建物移転補償金を原資として、当該建物を除却ないし処分するとともに、これに相当する代替資産を取得するのが例である。よって、移転補償金の所得に対しては、法第33条第3項第2号を適用したうえで、同条第1項の規定の適用を肯定するべきである。

なお、大阪地方裁判所平成3年5月7日判決が理由中で引用する措置法通達33-14は、実務上移転補償金にも措置法第33条第3項第2号を類推適用して「収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例」の適用を受けることができる途を認めている。

(2) 本件への適用

原告は、本件建物を戊らに売り渡すという形式により、その資産価値を失っている。また、その売却により、その後戊らが本件建物を収用土地から除去し、これにより原告が自ら取り壊したのと同様の効果を実現している。その事実により、本来の道路用地買収者である山形県に対する関係において、更地にして引き渡すべき義務を実行している。他方において、別の土地に居宅を新築し、従前の住所から現実に転居しているのであり、本件移転補償金収入がその建築費用に充てられている。これにより、その補償金収入相当の価値が原告の手元に残された事実がなく、所得税課税の実質的根拠となるべき担税能力がない。

よって、本件建物の移転に対して山形県から支払われた移転補償金の所得については、措置法第33条第1項および第3項第2号の規定により、所得税法第33条の譲渡所得として所得区分されるべきである。

その際、所得税法第44条により、原告が山形県から取得した建物移転補償金については、総収入額に参入しないものとして扱われる。その結果、本件補償金については、原告の所得ではないことになる。この法律適用関係こそ、まったく担税能力がない原告の立場を保護するものであり、実質的に見ても正当である。

(3) 所得税法第44条の考察

そこで、譲渡所得を適用した場合の所得税法第44条について考える。同条は、土地の収用等の場合に取得した金銭に所得税を課税しないとしている。

所得税法44条を見ると、「土地収用法の規定による収用その他政令で定めるやむを得ない事由」と記載されている。この「やむを得ない事由」につき、政令第93条に定められている。この政令によると、租税特別措置法第33条に規定している条件がある場合に限定している。

そこで、租税特別措置法第33条第3項第2号によると、「土地収用法の規定に基づく収容をし、若しくは取壊し若しくは除去をしなければならなくなった場合」と規定されている。

さらに、租税特別措置法施行令第22条第20項第2号によると、「取壊しまたは除去をしなければならなくなった場合」と規定され、本件の場面に適合する。ここでは、「取り壊した場合」とは規定されていないのである。したがって、取壊しまたは除去に変えて何らかの方法をとることを排除する趣旨ではない。

6 税法適用の誤り

(1) 法令の解釈

本件建物移転補償金の性質、所得税法44条の解釈適用、措置法33条の適否に関し、原判決の見解には大きな疑問がある。

- ① 本件補償金の性質につき、それが狭義の意味で「建物の対価」として支払われたものでないことは、土地買収の趣旨目的に照らして、認められる。しかし、本件での問題は、その補償金収入をもって、所得税の課税上、どのように意味づけるかという観点である。
- ② この点につき、所得税法第44条は、収入された補償金をもって、総収入金額に参入しないものと規定している。原判決は、この所得税法第44条の規定の第一次的かつ原則的適用を看過している。

すなわち、本件については、原則として、本件補償金が、所得計算の前提となる収入金額から除外されることを、正しく理解していないし、所得税法第44条の解釈と適用を説明していない。この点において、原判決には、理由不備と法令適用の誤りがある。

- ③ 立証責任との関係で検討すると、所得税法第44条の趣旨によれば、本件補償金は、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ものである。したがって、課税する立場の処分庁山形税務署長および被告において、課税の主張立証をなすべき責任がある。しかし、被告がこの立証責任を尽くしているとはいえないし、判決の論旨もまた、原則と例外とを、また適用と適用除外とをあいまいにしており、論旨が不十分であり説得力がない。

(2) 通達との関係

- ① 原判決は、被告が主張する次の通達を引用するに等しい。

措置法通達33-14《引き家補償等の名義で交付を受ける補償金》

「土地等の収用等に伴い、起業者から当該土地等の上にある建物または、構築物を引き家または移築するために要する費用として交付を受ける補償金であっても、その交付を受ける者が実際に当該建物または構築物を取壊したときは、当該補償金は、当該建物または、構築物の対価補償金に当たるものとして取り扱うことができる」

- ② しかし、このなかで当該建物または構築物を取り壊すことを条件として、当該補償金をもって、当該建物または構築物の対価補償金に当たるものとして取り扱うことができる、とされている限定の理由が不明であり、また、建物等の取壊しの事実をもって、その移転補償金を対価補償金として取り扱える条件とすることの理由は何か、明らかではない。実質的には、通達により法律をつくっているか、法律の趣旨を行政機関の都合により変容させているのではないかとの疑問がある。
- ③ 上記の通達の解釈に関連し、上記のとおり、通常、収用による補償金は、土地については土地の対価に対する対価補償金、建物については建物の移転補償金として位置づけられて支払われる。このうち、土地に対する補償金については、土地の譲渡の対価としての性質を有するから、譲渡所得とされるために、特別の問題はない。これに対し、建物の移転補償金について、即物的な意味においては対価関係に立たないから、原則として一時所得に当たるが、建物の取壊しがあつた場合など一定の場合には対価補償金として取り扱うことができることにしたものであると解されている。

その実質的な趣旨は、移転等により本来の使用が不可能となる場合に、取壊し等によりその

建物の所有権を失うことに着目し、建物の譲渡と同様の経済効果を持つ対価補償金として取り扱うこととしているものと考えられる。

- ④ 本件において山形県から支払われた本件建物に対する移転補償金の実質的意味を検討するに、原告が別の場所に新たに建物を建築取得して移転するために必要な資金としての性格を有するのであり、建物の譲渡代金と同様の性格を有しているものと考えられる。

現実にも、原告は、山形県からの収用による土地代金と移転補償金の収入をすべて使用して、新たに自宅として使用する土地を取得してその地上に建物を新築して取得している。この補償金の使途は、措置法第33条の趣旨にかなった適正なものであり、不相当に利得を残していない。したがって、名目は移転補償金であっても、実際に建物の再建築に充てられたのであるから、経済的実態としては、移転補償金は対価補償金として取り扱うべき要件を備えている。

7 処分理由が示されない違法

(1) 処分理由の不記載

本件更正通知書およびその別表には、更正前後の税額とその差額が記載されているのみであり、その課税根拠と算出方法の記載がなく、納税者がその納税義務の理由と内容を認識して理解することが不可能である。

また、過少申告加算税賦課の根拠についても、本税と同様の問題がある。

(2) 理由の不可欠性

本来、更正および賦課決定の文書には、決定を受けて税金を納める者がその記載内容を理解して納得できるだけの完結した情報が記載されるべきである。

この視点から検討するに、本件原処分は、納税者たる原告の立場において認識理解するに足りる課税情報が含まれておらず、国家権力が主権者たる国民（納税者）に対して強制的に税金を賦課するに足りる文書としての要件を備えていない。

(3) 故意の不記載

のみならず、本件更正通知書の書式に「この処分の理由」欄が設けられているにもかかわらず、原処分庁山形税務署長は、この文字をことさらに抹消することにより、頑なに処分理由を付さないという積極的かつ確信的意志を表示している。実質的理由ないし根拠を示さないという態度を明示的に表明して、国民・納税者に敵対し、有無を言わず徴収する姿勢を示し、かつ挑発するかのとき外形を示している。

(4) 納税者の不利益

本件原処分を受けた原告としては、これに納得することができない状況の中で、山形税務署長の主張する結論に従って更正された税額を現実に現金をもって支払わざるをえない状態に置かれることなどにより、自己の経済的・金銭的負担を強いられる。さらに、本件のごとき異議申立てから審査請求の不服申立手続きおよびその後の行政訴訟を実行する場合において、その手続きを実行するための資料調査や専門家依頼など多くの労力と財産上の不利益を余儀なくされる。

(5) 憲法違反

国民に対して上記のような負担と損失を強いる本件原処分（不利益処分）は、第1に、最高法規である憲法の定める適正手続きの保障（第13条、第31条など）ならびに財産権の保障（第29条）の趣旨に反するのであり、憲法違反の租税行政の執行であって無効である。

また同時に、第2に、行政手続法第14条の規定に違反しており、この点でも違法である。

なお、被告が援用する判決例は、新たな行政手続法が適用される前の法令解釈を基にした論旨であり、現時点では通用するものではなく、基本法令の新たな構造に従って新たな解釈がなされるべきである。

(6) 異議手続きでの理由開示

原処分（更正決定）において適切な理由を示さない場合、その後の異議決定において理由を示すことによってその瑕疵が治癒されることはない。

① 原処分庁でかつ異議決定庁である山形税務署長は、本件異議決定において、所得税の更正処分に当たって、その更正通知書に更正の理由を附記しなければならないのは、所得税法第155条第2項の定めるところに拠っているのであり、本件更正処分においては更正理由を附さなくともよい、と述べている。また、本件更正処分は国税通則法第24条の規定に基づき適法に行なわれているのであり、行政手続法第14条を含む同法第3章の規定は、国税通則法第74条の2第1項により、国税における権力行使場面に適用されない、と主張している。原判決は、これらの見解を是認している。

② しかしながら、本件原処分のように、納税者は、国家権力から一方的に不利益処分を受けて直ちに多額の金銭を国家に支払わなければならない義務を負担させられる。この立場の国民・納税者としては、上記のとおり、原処分庁山形税務署長の提示する結論としての金額部分（増加させられた税額）に従って、現実の金銭負担を強いられる。理由なき権力者に対して直ちに 대응して反論と防御を行なう手段がなく、本件のごとき不服申立手続きを、長い時間をかけて、多くの労力と経済的負担にあえぎながら、原処分庁を含む国家の側が敷いたレールの上を徐々に進むほかないという、極めて不利益な状態に置かれる。それは、具体的法律解釈以前の条理に基づいて検討しても、明らかに不自然であり、現代の法治社会においては極めて珍しい不法ないし無法な状況である。

③ 国家権力による一方的不利益処分としての性格を持つ更正処分の文書においては、その決定を受けて税金を納める者がその根拠と内容を理解して納得できるだけの、その文書上完結した、具体的事案に添った情報が記載されるべきである。それが本来の条理およびこれを明文にして法規化した上記憲法の各規定の趣旨を前提として上記問題を検討して得られる結論である。

④ 以上のように考えると、原処分庁がその実質的理由ないし根拠を示さないことを、文書上明示的に表明し、国民・納税者に敢えて敵対する姿勢を示していることは、疑問でありかつ大いに問題であり、根本からは是正されるべきである。本件原処分には、納税者たる原告の立場において認識して理解するに足りる課税情報が含まれておらず、国家権力機関である原処分庁が、主権者たる国民（納税者）に対して強制的に税を賦課する条件としては、到底足りないと言わざるをえず、正当な要件を備えていない。

8 理由附記の必要性

(1) 各種視点からの検討

① 青色申告との関係

青色申告の更正については、所得税法155条2項、法人税法130条2項において、理由を附記すべきことが規定されている。所得税の青色申告に対する更正処分の理由附記に関する基本判例とされる最高裁判所昭和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」と判示している。

この判例を基本として、青色申告の更正における理由附記については、納税者が争点についてどのような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附すべきであるとの厳しい基準を設け、その基準を満たしていない記述では未だ法の求める理由附記がなされたとはいえないと判断して、更正処分を取り消す判決がいくつもなされている（最判昭和47年3月31日民集26巻2号319頁、最判昭和49年4月25日民集28巻3号405頁、最判昭和49年6月11日月報20巻9号170頁など）。

ところで、処分庁の判断の慎重さと合理性を担保して、その恣意を抑制すること、それによって誤った処分をできるだけ減らそうとすることが、理由附記が求められる理由の一つである。その視点から、あたかも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付けておく理由はまったくないのであり、理由を附記してほしい納税者は青色申告をすればよい、というような議論は明らかに筋違いであるし、本件のように税の性格上青色申告を選択できない場合もある。

② 課税庁の負担との関係

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なると、課税庁の負担が過大になるということが、理由附記を不要とする実質的根拠であるとされるが、更正・決定などの賦課処分は調査を経て行われるのであり（国税通則法第24条、第25条）、課税庁は、課税要件事実の存在を確認したうえで賦課処分をするのであるから、処分の理由を容易に書くことができる立場にあり、行政手続法の定める聴聞、弁明の機会の付与手続きの履践に比して、行政機関としての負担は極めて軽微である。

課税庁の負担に関しては、記載すべき理由の程度の問題としては考慮の余地があるかもしれないが、理由附記をまったく不要であるとする理由にはならないし、これを不要とすることは、課税庁の便宜と都合に偏する結果となって、租税手続きにおける国民の権利利益の保護に欠けることは明らかである。

③ 憲法の適正手続保障との関係

行政手続法第14条の規定の適用を排除する理由の一つとして、国税に関する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るとの論拠は、行政機関が誤った処分をしても事後的に救済しさえすればよいという乱暴な議論につながり、納税者の権利保障と理由附記が求められる趣旨に反する暴論である。

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判所昭和42年9月12日判決（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、「更正につき詳細な理由が示されることが一般には望ましいことである」ことを認めている。

この判例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第14条を適用すべきとの解釈は、十分ありうるし、国民・納税者の立場からすれば、そのような解釈適用を求めるのは当然であろう。仮に課税に関してだけ理由が不要と

いう法解釈と運用実務があるとすれば、それは憲法違反であるといわざるをえない。

④ 国民の権利と租税行政の便宜

財産権の保障（憲法第29条）のあり方と制約の方法とも関係するが、行政上の意思決定について、その内容および過程が国民にとって明らかであるためには、処分の内容を分かりやすく記すのみならず、処分の理由を明らかにすべきことが当然の要請である。そして、それによって国民の権利利益の保護に資することを目的とする以上、国民がその処分に納得がいかない場合に、何に対して反論すればよいのかを明確に理解することができるだけの内容を持った理由でなければならない。

青色申告に対する理由附記違反として処分を取り消した判決例は、国民が何について反論したらよいのかを識別できる程度に、争点についての論拠を示さなければならない、と明示している。

法の支配の基本理念に基づき、違法な行政の司法によるチェック機能の強化を訴える司法制度改革審議会意見書（平成13年6月12日）が出された。不利益処分を受けて財産権の不当な侵害ではないか疑問を持つとき、その処分の理由を知ることは、国民にとって最低限度の権利であり、国が不利益処分をするときにその理由を知らせることは、最低限の行政上の義務（ナショナルミニマム）でもある。

理由の附記は、国民の負託を受けている行政の国民に対する説明責任という観点からも支持される。何に対して反論すればよいのかを知るために不可欠な処分の理由が知らされないのであれば、不利益処分を受けた国民は、異議申立てをすべきか否かの判断ができず、十分な異議理由を主張することが不可能である。場合によっては、見当はずれな異議理由を誘発する弊害が生じる。異議申立手続においても、理由開示規定がないため、処分庁の異議決定を受けて初めて処分の理由を知ることになってしまい、異議申立手続の大きな目的の一つである争点整理機能がまったく果たされないという、看過し難い弊害を惹き起こす。

⑤ 行政手続法第14条との関係

租税にかかる処分について、国税に関する行政手続法第14条（不利益処分の理由の提示）の適用を除外すべきでない。

平成5年に制定された行政手続法第1条第1項は、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続……に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう……）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」と規定している。これを、同法第14条第1項と第3項は、行政庁が不利益処分をする場合には、名あて人に対し、処分と同時に、その理由を示さなければならない、処分を書面とするときは、理由を書面により示さなければならないと規定している。

ところが、課税処分等の国税に関する処分について、それが不利益処分であるにもかかわらず、国税通則法は、上記理由附記の規定の適用を除外し（第74条の2第1項）、同法第28条第2項の更正通知書および同条第3項の決定通知書の記載事項には、更正・決定の理由が入っていない。このため、課税実務においては、青色申告以外の申告にかかる課税処分につき、理由附記を命じる明文規定のないことを根拠にして、理由附記は不要であるとして処分をすることが多い。本件でもそうである。

この点を明文により明確にするため、立法論としては、行政手続法第三章の規定のすべてを

適用除外としている国税通則法第74条の2第1項の改正が望ましいが、解釈論としても、上記のとおり、行政手続法第14条を広く適用することにより適正で妥当な法の執行が実現されるべきである。

以上の論旨により、原判決には、法律の解釈適用の誤りがあり、判例の趣旨に違反し、憲法にも違反する要素が含まれている。最高裁判所によって是正されるべき重要課題である。

⑥ 行政手続法第12条との関係

行政手続法第12条（処分の基準）において、行政庁は、不利益処分の性質に照らしてできる限る具体的に処分基準を定めなければならない、とされている。その趣旨は、行政処分に理由を附記すべき場面にも準用されるべきである。

法令の解釈自体に幅があったり、行政庁になんらかの判断や選択の余地（裁量）が認められる場合、仮に行政庁が恣意的に判断することになると、ある者に他の者と異なる処分を課して公平を欠いたり、また国民にとって行政側の対応が理解しがたく予測可能性が損なわれ、自己責任を持つて的確に行動することが妨げられることになる。このような国民の側の不利益と行政への不信をなくし、行政の透明性を確保するために、行政手続法12条は、処分基準の設定と公表を規定しているのである。

他方において、国税通則法は、行政手続法第12条の適用を除外しているが、その理由としては、①国税に関する法律に基づく処分等については、租税法律主義に基づき、法令において裁量の余地がないよう明確に規定されていること、②国税当局は、法令解釈の統一を図ること等に資するために、通達を公表していること、があげられている（志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（12版）』778頁以下参照）。

しかし、国税に関する法律に基づく処分等であっても、たとえば青色申告の承認取消処分や重加算税の賦課決定処分のように裁量の余地がある処分等が存在するから、上記理由の①は適用除外とすべき理由にはならない。また、上記②についても、「通達の公表」だけでは処分基準を示したことにはならないから、同条の適用を排除する理由とはならない。税務行政の公平性と予測可能性の確保という見地から、国税通則法において行政手続法第12条を適用除外としているとしても、そのことをもって理由附記不要の論拠とされるべきではない。