

福岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 課税処分取消請求事件

国側当事者・国(大牟田税務署長)

平成22年8月24日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	上鶴 和貴
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	大牟田税務署長
	過能 義隆
同指定代理人	内藤 寿彦
同	坪田 圭介
同	松本 秀一
同	岩元 亙
同	酒井 敏明
同	大里 正幸
同	河野 玲子
同	右近 秀二

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

- 1 大牟田税務署長が、平成19年8月23日付けで原告に対してした、原告の平成16年分所得税に関する更正処分のうち、総所得金額422万4798円及び納付すべき税額9万8600円を超える部分(大牟田税務署長の平成26年1月8日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 2 大牟田税務署長が、平成19年8月23日付けで原告に対してした、原告の平成17年分所得税に関する更正処分のうち、総所得金額163万4826円及び納付すべき税額マイナス2万0300円を超える部分を取り消す。
- 3 大牟田税務署長が、平成19年8月23日付けで原告に対してした、原告の平成18年分所得税に関する更正処分のうち、総所得金額175万1669円及び納付すべき税額マイナス10万2200円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成16年分ないし平成18年分(以下「本件各年分」という。)の所得税の

確定申告をしたところ、大牟田税務署長は原告が申告に挙げた経費を認めずに更正処分（以下「本件更正処分」という。）をしたが、その判断は誤りであると主張して、被告に対し、本件各年分の所得税に関する更正処分のうち、原告の申告を超える部分の取消しを求める事案である。

1 争いのない事実

(1) 本件の経緯

ア 原告は、別紙1 物件目録記載1 及び2 の土地（以下、両土地を併せて「本件土地」という。）をいずれも所有している。

原告は、本件土地について、賃貸人を原告、賃借人を被告（B（現C。以下「C」という。）とする土地建物等賃貸借契約書（平成14年5月15日付け、D No. 、契約番号。以下「本件賃貸借契約書」といい、同契約書に係る契約を「本件賃貸借契約」という。）を取り交わし、賃料収入を得ている。

イ 原告は、処分行政庁に対し、本件各年分の所得税について、別紙2の「確定申告」欄のとおり記載した確定申告書を法定申告期限までに提出した。その際、原告は、本件賃貸借契約に基づく賃料収入を不動産収入の総額とする収支内訳書（不動産所得用）を添付書類として提出した。この収支内訳書の「収入金額」及び「経費」欄の記載は、以下のとおりである。

(収入金額)

収入金額	平成16年分	430万8996円
	平成17年分	433万0368円
	平成18年分	437万5416円

(経費)

給与賃金	平成16年分	108万円
	平成17年分	108万円
	平成18年分	108万円
租税公課	平成16年分	19万9600円
	平成17年分	21万2080円
	平成18年分	24万8900円
復元費等積立金	平成16年分	300万円
	平成17年分	300万円
	平成18年分	300万円
雑費	平成16年分	31万5956円
	平成17年分	18万0228円
	平成18年分	26万4210円

ウ 処分行政庁は、原告に対し、調査担当者による調査（以下「本件調査」という。）を実施した上、平成19年8月23日付けで、原告の本件各年分の所得税について、別紙2の「更正処分等」欄記載のとおり、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

処分行政庁は、原告からの同年10月12日付け異議申立てを受け、異議調査担当者による異議調査（以下「本件異議調査」という。）を実施した。かかる異議調査の結果、平成16年分の雑所得（公的年金）の収入に、平成15年分の社会保険庁からの支払額、平成15年分の通産関係独立行政法人厚生年金基金からの支払額及び平成14年分の通産関係独立行政法人厚生年金基金からの支払額が含まれており、これらを除くと平成16年分の更正処

分の総所得金額を下回ることが判明したことから、別紙2の「異議決定」欄記載のとおり、平成16年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課処分の一部を取り消し、その余の処分に対する異議申立てについては棄却する旨の異議決定を行った（以下「本件異議決定」という。）。

原告は、本件異議決定を不服として、国税不服審判所長に対し、平成20年1月30日付けで審査請求を行ったが、同審判所長は、同年12月17日付けで、別紙2の「裁決」欄記載のとおり、上記審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

原告は、平成21年6月12日、本件更正処分の取消しを求めて訴えを提起した。

(2) 給与賃金について

本件調査の際、調査担当者が原告に対し、乙及び丙に支払っている給与賃金（以下「本件給与賃金」という。）の業務内容について質問したところ、原告は、①仮設墓地の管理・掃除、②Fの外にある土地と交換してもらうための情報収集、③Fに土地を所有している人の集まり（以下「地主会」という。）がどういう認識・方向で協議しているのか、情報の収集及び④土地の評価額等の整理と説明している。また、原告は、乙の夫である丁及び丙の夫である戊（以下、乙、丁、丙及び戊の4名を併せて「乙ら」と総称することがある。）にも手伝ってもらっていると説明した。

なお、原告は、本件異議調査においても、異議調査担当者に対して同様の説明をした。

また、本件調査の際、調査担当者が原告に対して給与賃金の領収書の有無に関して質問したところ、原告は「ない」と回答していた。しかし、その後の本件異議調査の際、異議調査担当者が原告の提出した平成19年10月12日付けの異議申立書に領収書が添付されていたため、本件調査時にないと答えていた領収書があるのはどうしてかと質問したところ、原告は、「8月27日に沖縄に行った際に、お金をもらっているので書きましようと言われ、3年遡り書いてもらった。領収書の字は丁の字で、戊はサインのみした。」と回答した。

また、異議調査担当者が上記領収書に乙・丁及び丙（戊）とそれぞれ複数名記載されていることについて質問したところ、原告は、乙、丁夫婦については、同程度の仕事をしてもらっているが、丙、戊夫婦については、実質夫の方だけと思うが、以前、奥さんの名前ですてくれと頼まれたのでそのようにしている旨を回答した。

(3) 復元積立金について

本件調査の際、調査担当者が原告に対し、原告が不動産所得の経費に計上している復元積立金（以下「本件復元積立金」という。）はどのようなものか質問したところ、原告はFが返還されたとき墓を復元するために毎年積み立てておく費用である旨回答した。

そして、調査担当者が原告に対し、墓に関する費用は家事費であり必要経費に算入できない旨指摘したところ、原告は、立ち退かされたために元に戻すだけであり、不動産収入に対する経費になると主張した。

また、本件調査の際、調査担当者が原告に対し、税理士や弁護士に本件復元積立金の会計処理方法について相談したかと質問したところ、原告は、税理士も税務署と同じことを言っていた旨回答するとともに、原告としては強制立退きから返還されるまでトータル的に見て経費になると思っている旨主張した。

(4) 固定資産税について

原告は、福岡県柳川市の土地（以下「柳川土地」という。）を取得し、所有している。

原告が公租公課として記載している金額のうち、柳川土地に係る本件固定資産税（以下「本件固定資産税」という。）の金額は、以下のとおりである。

平成16年分 5万0300円

平成17年分 5万1580円

平成18年分 5万1500円

本件異議調査の際、異議調査担当者が原告に対して行った柳川土地の使用状況についての質問に対し、原告は、現在空き地であり、各年分においても他の者に貸していない旨回答した。

(5) 雑費について

本件調査の際、原告が本件各年分の所得税の必要経費として申告した雑費（以下「本件雑費」という。）は、別紙3別表1ないし3記載のとおりである。本件雑費につき、調査担当者が各年分の確定申告書に添付されていた領収書の写しに内容について質問したところ、原告は、要旨次のとおり回答した。

ア 摘要欄に「航空券代」及び「旅行代」と記載のあるものは、①アルバイトに対する賃金の支払、②地主会等の情報収集、③宜野湾市の土地の所有権及び所有権益に係る情報収集及び④Fの中にある土地をよい条件で交換してくれる人を探すために沖縄を訪れる際の交通費である。

イ 摘要欄に「タクシー代」と記載のあるものは、①アルバイトに対する賃金の支払、②地主会等の情報収集、③宜野湾市の土地の所有権及び所有権益に係る情報収集、④土地を交換してくれそうな人との面会及び⑤交換してくれそうな土地の情報収集のための交通費である。

ウ 摘要欄に「飲食代」と記載のあるものは、①土地を交換してくれそうな人との会食及び②地主会の人との会食のための費用である。

エ 摘要欄に「宿泊代」と記載のあるものは、①アルバイトに対する賃金支払、②地主会等の情報収集、③宜野湾市の土地の所有権及び所有権益に係る情報収集及び④Fの中にある土地をよい条件で交換してくれる人を探すために沖縄を訪れた際の宿泊費である。

オ 摘要欄に「軽油代」と記載のあるものは、乙らの知人に、乙らに代わって案内してもらった際に使用した車両の軽油代である。

2 争点及び争点に対する当事者の主張

(1) 原告が申告した支出・費用が所得税法上の経費に該当するか。

(原告の主張)

ア 墓・墓地に関する費用について

原告は、被告への本件賃貸借契約を実現・遂行するため、墓・墓地に関して生じた増加費用を支出した。

本件土地にあった元々の墓は、立地がよかったため、水の害や周辺との問題を生じることにはなかった。敷地は80坪ほどもあり、周辺よりやや高台で、畑の中にあつて民家等と接しておらず、維持管理のために費用を支出する必要は全くなかった。

ところが、本件賃貸借契約のため、本件土地上の墓地を至急移転しなければならなくなり、仮設墓地を作ったのであるが、こちらでは水の害が生じたり、民家に接しているため定期的な管理が必要になったりした。

これは、元々の墓を本件賃貸借契約のために強制的に移転させられたことで生じた増加費用であり、それがなければ原告が負担することはなかった。確かに祭祀に関する支出ではあ

るが、あくまで、本件賃貸借契約を原因として、その実現のために必要になったものである。

イ 本件給与賃金について

原告は、乙らに、各種地主会の会合への出席、地主個人への直接の接触をさせたり、Cへ行かせたりしており、その報酬として本件給与賃金を支払っていた。

本件賃貸借契約は、Fのために行われているものであり、同様の立場の地主は、極めて多数存在する。地主たちは、それぞれで結束して地主会を作り、被告に対して、賃料の改定、早期の返還の実現要求など、種々の事項について交渉を行っている。その結果として、賃料も何度も増額されてきた。

原告も地主の一人として、他の地主の動向、被告との交渉内容等の情報を掌握しておくことは、どうしても必要である。こういった情報を得ていないと、他の者に比べて原告が不利な扱いを受けるおそれもある。そうすると、本件給与賃金は、不動産賃貸という事業を遂行するに当たり、所得税法37条1項にいう「所得を生ずべき業務について生じた費用」というべきである。

ウ 本件復元積立金について

前記のとおり、墓の移転は本件賃貸借契約の実現・遂行のために必要なことであったのだから、その墓を元に戻すことも同じである。移転及び復元はセットであり、これが本件賃貸借契約のために必要になったのである。

そうすると、墓の復元費用が不動産所得に係る業務と関連し、必要であることは明らかであり、そのための積立金である本件復元積立金は必要経費に該当する。

エ 本件固定資産税について

(ア) 原告は、柳川土地を賃貸に供する目的で取得したが、景気の悪化等でそれが実現せずに現在に至っている。

すなわち、原告は事業用不動産を維持管理するコストとして本件固定資産税を払っているのであって、この費用は所得税法37条1項の販売費・一般管理費に該当する。

(イ) また、原告は、本件土地が返還されたとき、柳川土地を売却して墓の復元費用に充当する予定でいる。

原告の復元費用の積立が完了すれば、それで復元費用は賄えるが、その完了までは復元費用の引当・原資となるものを保持しておく必要がある。

前記のとおり、墓の移転及び復元は、本件賃貸借契約の実現・遂行のために必要な事項であり、その復元のために必要な原資を管理しておくことも、本件賃貸借契約に付随して必要となる業務である。

オ 本件雑費について

本件経費のうち、航空券代、旅行代、宿泊代、タクシー代及び軽油代は、原告らが本件土地の現地に赴いて、本件土地の状況を把握したり、地主会と協議したりするために必要であった。遠方に賃貸借物件がある場合、所有者が時折現地に赴いて状況確認をするのは当然のことであり、これは経費として認められるべきである。また、地主会と協議等することは、本件賃貸借契約の効用を維持し又は高めるために必要なことである。

飲食代及び品代は、地主会らと協議し情報交換等を行うため、手みやげを用意したり、協議の場を用意したりするために必要であった。地主会と協議等することの必要性は上記のとおりであり、これも必要経費である。

印紙代は、本件土地や周囲の土地の登記簿を取得するための印紙代であるから、当然に経費となるべきものである。

(被告の主張)

ア 墓・墓地に関する費用について

墓や墓地に関する支出は、社会的、精神的、文化的生活を営む上で必要とされるものであり、事業の遂行と関係なく支出される個人の消費生活上の費用であることから、家事費に該当し、必要経費に算入することはできない。

また、墓・墓地の移転に関する費用については、本件賃貸借契約11条により、移転料が補償されることになっており、これにより補償金を得た場合、一時所得として申告する必要があるが、その際、移転実費相当額が必要経費として認められるものと考えられるが、墓地の移転に関する費用を不動産所得の必要経費とすることはできない。

イ 本件給与賃金について

原告の主張する、本件給与賃金に関する業務内容は、①仮設墓地の管理・掃除(維持管理)、②本件土地をF外にある土地と交換するための情報収集、③地主会の動きに関する情報収集、④土地の評価等の整理及び⑤原告が沖縄に行った際の案内等である。

しかし、①は家事費であって、所得税法45条1項1号に該当するため必要経費には算入されない。

②、④及び⑤について、これらは原告の所有する土地と他の者が所有する土地との交換のための情報収集等に要した費用ということとなるが、自己の所有する土地と他の者が所有する土地とを交換した場合の課税関係は譲渡所得(所得税法33条)の範ちゅうに入り、不動産所得ではない。したがって、不動産所得の収入を得るために要する費用とはいえ、所得税法37条1項に該当しないことから、必要経費に算入することはできない。

③は、主に本件土地の返還等に関する情報収集で、条件面や返還時期に関するものであり、返還される土地の資産価値に関する情報である。これは、個人の消費生活上の費用であって、客観的に業務と直接関係を持っているとはいえない。したがって、これらに支出した費用についても家事費であることから、所得税法45条1項1号に該当し、必要経費には算入されない。

ウ 本件復元積立金について

前記ア記載のような墓の性質からすれば、墓の復元費用もまた、個人や一族などで祭祀を執り行い、社会的、精神的、文化的な生活を送るために必要な個人資産を取得するための費用として家事費に該当するものであり、所得税法45条1項1号の規定によって必要経費に算入することはできない。

また、本件復元積立金は準備金的な性質を有するものであるが、租税特別措置法が認める準備金は限定列举であり、墓についての積立金はこれに該当しないから、必要経費とは認められない。

エ 本件固定資産税について

本件固定資産税は、将来本件土地が返還されたときに墓を復元する原資に充てるために保有している柳川土地の固定資産税のことであるから、墓を復元する費用として、前記ウと同様、家事費であって必要経費に該当しない。

さらに、貸付けの用に供されていない土地の固定資産税の必要経費性については、納税者

がその主観において当該土地を貸付けの用に供する意図を有していたというだけでは足りず、当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況からして、近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあることを必要とするものである。しかし、本件ではそのような状態にあったものと認められないから、柳川土地の固定資産税を必要経費に算入することはできない。

オ 本件雑費について

原告の主張する本件雑費の支出目的は、①本件土地とF外にある土地とを交換するための情報収集、②本件土地の返還に関する条件面や返還時期等の情報収集といったものであり、前記のとおり、①は譲渡所得の範ちゅうに入る情報収集であり、②については個人保有資産の価値を増加させるための情報収集であって、家事費に該当する。

また、航空券代、旅行代、宿泊代、タクシー代及び軽油代について、原告は、本件土地の現地状況の確認等に必要であった旨主張するが、本件では価値の損耗が基本的に考えられない土地であり、現地確認を行う必要があるとはいえないし、本件土地はF内にあるのであるから、そもそも現地確認をすることができるかも疑問である。

したがって、本件雑費はいずれも必要経費に算入されない。

(2) 本件更正処分は信義則違反・権利濫用といえるか。

(原告の主張)

原告は、本件給与賃金を昭和50年代から支払い続けている。

昭和50年代初めに、原告は父のAと共に、この経費の問題について、大牟田税務署に相談しに行き、担当官に事情を説明すると、同担当官は経費として相当であると認めてくれた。

そのため、父は、それ以降、本件給与賃金を経費として申告してきて、それで認められていた。原告も、上記担当官の説明は直接聞いていたし、父の申告が認められることも分かっていたので、同様に申告してきた。そして、大牟田税務署は、原告の申告を30年以上にわたり是認してきたのである。

このような経緯から、原告は、本件給与賃金が経費として認められるものと信頼して、平成16年ないし平成18年にも本件給与賃金の支払をした。この信頼を与えたのは、大牟田税務署側の言動・取扱いが原因である。もし、本件給与賃金が経費として認められないと分かっていたら、原告は給与賃金の出捐を考え直していたから、無用な損害を負わずに済んだ。

そうであるにも関わらず、大牟田税務署側が突如として取扱いを変更し、原告の信頼を裏切り、原告に損害を与えることは信義則違反・権利濫用であり、許されない。

(被告の主張)

原告の主張について、原告から相談記録等の提示はなく、大牟田税務署においても、簿書保存年限の期限を過ぎていることから、事実関係の確認はできない。

また、本件給与賃金を記載した申告書を30年にわたり提出したことに対し、大牟田税務署が今まで是正等を行っていなかったからといって、申告内容を是認する旨の公式見解が表示されたことにはならない。

したがって、本件更正処分は適法であり、原告の信義則違反・権利の濫用の主張は理由がない。

(3) 復元積立金は所得に該当するか。

(原告の主張)

被告は、本件土地内に原告の墓地があるにもかかわらず、実質強制して本件土地につき賃貸借契約を締結させ、墓地を使用不可能にした。

そして、被告からの賃料は一部、その補償であり、損害の賠償としての性質を持つのであって、それを賃料という名目で支払っているにすぎない。そうすると、かかる支払については、原告側に利益を生じることはなく、そもそも「所得」とならない。

原告が「復元積立金」として所得から控除しているのは、この意味をも有している。したがって、原告の賃料収入のうち、「復元積立金」として積み立てた部分はそもそも所得に該当しない。

(被告の主張)

本件賃貸借契約の内容を定めた土地建物等賃貸借契約書（本件賃貸借契約書）によれば、6条に賃貸物件の賃貸料の定めがあるほか、11条以下で賃貸料以外に別途補償の規定が設けられている。こうした契約書の規定からすれば、墓地を移転することによって発生する増加費用の填補が賃貸料に含まれていると解する余地はない。

(4) 損益通算の可否

(原告の主張)

所得税法上、販売管理費等は、その年ごとに計算されることとなっている。もし、譲渡のための情報収集を譲渡所得のための経費と見るならば、これらが支出された年度に譲渡所得はゼロなので、譲渡所得では損失が出たことになる。

そして、譲渡所得の損失は損益通算が許されているところ、損益通算されれば、この損失を原告の不動産所得から控除することができ、結局、この経費が所得から控除される結果となる。

(被告の主張)

譲渡所得に関する支出は、支出した年に費用計上されるものではなく、資産の譲渡によって所有者の手を離れて譲渡所得が発生した年に、その譲渡所得に直接に必要な経費であったか否かの判断がなされ、必要経費に該当した支出の合計額を控除することになる。つまり、いまだ譲渡所得が発生していない年において、仮にかかる費用が譲渡所得の範ちゅうに入るとしても、今後発生するか分からない譲渡所得に直接に必要な経費であると判断することはできず、当然、譲渡が発生していないことから、譲渡所得の損失が生じたと見ることもできない。

本件でも、そもそも本件土地の譲渡は行われておらず、譲渡所得が発生していない以上、譲渡所得の損失を観念することができない。

そして、上記のとおり本件土地の譲渡が実現しておらず、譲渡所得が発生していない以上、およそ譲渡所得の金額の計算上損失が生じていることはあり得ないから、損益通算が認められることもない。

なお、平成16年以降土地・建物の譲渡所得については、計算上損失が発生した場合であっても損益通算はできない（租税特別措置法31条1項、3項2号（平成16年法律第14号により改正されたもの））とされており、本件土地や柳川土地の譲渡がなされ譲渡所得の計算上損失が発生したとしても、やはり損益通算はできない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (原告が申告した支出・費用が所得税法上の経費に該当するか。) について

(1) 必要経費について

一般的に、ある支出が所得税法37条1項所定の必要経費として総収入金額から控除され得

るためには、客観的に見てそれが当該業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であることを要し、それに該当するか否かの判断は当該業務内容などの個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に行われる必要があると解される。

なお、当該支出が業務遂行上必要であるか否かの判断は、単に納税者の主観的判断のみでなく、客観的に通常必要な経費として認識できるものでなければならないことはいうまでもない。かかる基準に従い、本件の原告の申告に係る各支出・費用について、以下検討する。

(2)ア 墓・墓地に関する費用について

原告は、およそ墓・墓地に関して生じた増加費用については、被告への本件賃貸借契約を遂行するための必要経費であるかのように主張する。しかし、原告の主張を前提としても、これを一律に必要経費に該当すると見るべき根拠はなく、以下で掲げる個別の項目においてそれぞれ必要経費該当性を検討すれば足りるというべきであって、原告の上記主張は採用できない。

イ 本件給与賃金について

原告は、乙及び丙に対して本件給与賃金を支払っており、その目的は、①仮設墓地の維持管理、②本件土地をF外にある土地と交換するための情報収集、③地主会の動きに関する情報収集、④土地の評価等の整理及び⑤原告が沖縄に行った際の案内等であるとする。

まず、①についてであるが、墓地の維持管理にかかる費用というのは、仮に原告の墓地が本件土地上にあり、移転をしなかったとしても生じる費用であるといえ、本件賃貸借契約及び同契約に伴う墓地の移転とは関係なく支出する費用であると解される。また、墓地の維持管理費用は、個人が社会的、精神的、文化的生活を営むために必要とされる出費であり、家事費に該当し、必要経費に算入することはできない（所得税法45条1項1号）。

次に、②、④及び⑤については、原告の所有する本件土地と、他の者が所有するF外の土地とを交換するための情報収集等に要した費用であると解される。しかし、かかる土地の交換による収益等は、譲渡所得として課税されることになるのであり、不動産所得として課税されるものではない。また、そもそも、上記のような情報収集等が、本件賃貸借契約によって収益を上げることに役立つとは考え難い。そうすると、上記の理由からは、本件給与賃金が不動産所得の必要経費となることを基礎づけることはできない。

さらに、③については、本件土地に係る賃貸借の条件や、その返還時期等に関する情報収集のための費用であるといえる。原告は、地主会との関わりを持っていないければ、本件賃貸借契約上原告が不利に扱われるおそれがある旨主張するが、本件証拠上、その主張を裏付けるような事情は認め難いというべきである。そうすると、③についても、原告が不動産所得を得るに当たり、業務の遂行上必要な支出であるということとはできない。

以上によれば、いずれの理由においても、本件給与賃金をもって不動産所得の必要経費に該当するということができない。

ウ 本件復元積立金について

本件復元積立金は、本件土地上の墓を将来復元するための費用として、本件土地に係る賃料収入の中から原告が継続的に積み立てているものである。

そして、当該墓は本件土地を賃貸借契約に供するに当たり、撤去する必要があったことが認められ、撤去しなかったとしても、本件土地を収容される可能性があったことが窺われることからすると、墓の復元費用が不動産所得の必要経費となると考える余地もあるように思

われる。しかし、本件復元積立金は、実際に支出する前に復元費用を積み立てたものであり、そのような場合に経費として控除できるかは更に検討が必要である。

この点、本件復元積立金は、準備金的な性質を有するものであるところ、準備金は、それを計上した年度の収益に対応しない上、それらの支出又は損失が将来において発生するかどうか不確実であり、その金額を予測することが困難であるから、当年度の必要経費ないし損金の額に算入することができず、税引き後の留保利益の中から積み立てるべきであるのが原則である。

しかし、その例外として、租税特別措置法は、経済政策上の理由から、所得税についても多数の準備金勘定の設定を認め、一定の限度額の範囲内でその勘定に積み立てた金額を必要経費ないし損金の額に算入することを認めている（同法20条ないし22条、52条の3、55条ないし57条の8、58条）が、準備金を必要経費として控除することを認めるのは例外的な措置であり、上記規定は限定列举であると解すべきである。しかるに、墓の復元費用である本件復元費用は、上記のいずれの規定にも該当しないから、本件復元積立金を不動産所得の必要経費として認めることはできない。

エ 本件固定資産税について

(ア) 本件固定資産税は、原告が所有する柳川土地について生じた固定資産税であるところ、原告は当該土地を賃貸に供する目的で取得したと主張する。

この点、個人の所有する土地には種々の利用方法があり、その利用方法等を後に変更することも可能である。そうすると、現に貸付けの用に供されていない土地については、貸付けの用に供されるものであることが外形的、客観的に識別できるような場合に初めて、当該土地に係る固定資産税等を不動産所得を生ずべき業務について生じた費用と判定することが可能になると考えられる。したがって、個人で不動産賃貸業を営む者の所有する土地であって、当該年度においては未だ貸付けの用に供されていなかったものについて、固定資産税等がその年度における不動産所得を生ずべき業務について生じた費用と認められるためには、その者がその主観において当該土地を貸付けの用に供する意図を有していたというだけでは足りず、当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況からして、客観的に、近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような事情が存することが必要であるというべきである。

そこで、本件について見るに、柳川土地は、現在に至るまで他の者に賃貸されておらず、現況も空き地であるというのであるから、その詳細については明らかになっていないものの、少なくとも本件で問題となっている本件固定資産税が発生してから3年以上が経過しても、柳川土地から不動産所得を得ていないことが認められる。そうすると、柳川土地については、客観的に見て、近い将来において貸付けの用に供される事情が存するものとは認められず、仮に原告がその主張するような目的で柳川土地を取得したとしても、本件固定資産税は不動産所得を生ずべき業務について生じた費用とはいえない。

(イ) さらに、原告は、本件土地が返還されたとき、柳川土地を売却して墓の復元費用に充てる予定である旨主張する。

しかし、そもそも原告において、かかる目的を有していることを窺わせる的確な証拠はないといわざるを得ない。また、仮に原告が主張するように、柳川土地について、売却代金を墓の復元費用に充当する内心的意図を原告が有していたとしても、それは単に個人資

産を通常に保有している場合と変わるところはないというべきであって、いずれにしても、本件不動産に係る不動産所得に関する必要経費には当たらないというべきである。

(ウ) 以上のとおり、いずれの理由においても、本件固定資産税は、原告の不動産所得に係る必要経費には当たらない。

オ 本件雑費について

(ア) 本件雑費には、原告の申告したものとして、前記争いのない事実(5)記載のとおり、航空券代、旅行代、宿泊代、飲食代、交通費（タクシー代及び軽油代）、品代及び印紙代があり、これを支出した目的について、原告は、①アルバイトに対しての賃金支払及び地主会等の情報収集のため、②C、法務局、市町村及び土地所有者に対し、土地の所有権及び所有権益に係る情報収集をするため、③Fの中の本件土地を良い条件で交換してくれる人がいないかを探すため、④F内の本件土地がいつ頃返還されるのか地主会の役員との情報交換の際に支出した交際費などと説明している。

(イ) 航空券代、旅行代、宿泊代及び交通費について

原告は、航空券代、旅行代、宿泊代及び交通費の支出に関し、本件土地の状況を把握したり、地主会と協議したりするために必要な費用であり、遠方に賃貸借物件がある場合、所有者が現地に赴いて状況確認をするのは当然のことであるし、地主会と協議等することは、本件賃貸借契約の効用を維持し又は高めるために必要なことであり、これらの旅費交通費は必要な費用であったなどと主張している。

しかし、本件賃貸借契約の対象は土地のみであり、損耗等について確認の必要がある建築物等もないのであるから、現況確認をする必要があるのかも疑問であるといわざるを得ない。また、本件土地はF内にあるところ、甲5によると、原告は平成20年になるまで、F内に立ち入り本件土地の現況を確認するようなことをしていない。すなわち、本件各年分に該当する期間中、原告は、本件土地に赴いていないものである。

また、仮に原告が地主会との協議のために当該支出をしたとしても、かかる協議が直ちに本件賃貸借契約の効用を維持し、又は高めることにつながるとは考え難いところである。

したがって、いずれにしても航空券代、旅行代、宿泊代及び交通費が本件土地に係る不動産所得の必要経費となることはない。

(ウ) 飲食代及び品代について

飲食代及び品代の支出に関し、原告は、地主会と協議し情報交換等を行うため、手みやげを用意したり、協議の場を用意したりするために必要であり、必要経費であると主張する。

しかし、上記(イ)のとおり、地主会との協議が直ちに本件賃貸借契約の効用を維持し、又は高めることにつながるとは考え難いのであるから、地主会との協議のための費用である飲食代及び品代についても、本件土地に係る不動産所得の必要経費に当たるとはいえない。

(エ) 印紙代について

原告は、印紙代の支出に関し、本件土地の周囲の登記簿を取得するためのものであり、当然に経費になるべきであると主張する。

しかし、原告は、異議調査担当者による調査の際、上記印紙代につき、土地を交換してくれそうな者の所有する土地について、登記事項証明書を取得した発行手数料であると説

明していた(乙13)のであり、そうであるとすれば、譲渡所得の範ちゅうに入る経費となり得るととどまる。また、本件賃貸借契約との関係で、上記印紙代の支出が必要となることは想定し難いし、当該支出の必要性について具体的に主張されているものでもない。

したがって、上記印紙代をもって、本件土地に係る不動産所得の必要経費に算入することはできない。

(3) 小括

以上のとおり、いずれの支出も、客観的に見て本件土地から不動産所得を得るために直接関係があるとは認められず、業務の遂行上通常必要なものであるとも認められない。

したがって、上記支出・費用については、いずれも本件土地に係る不動産所得の必要経費に算入することはできない。

2 争点(2)(本件更正処分は信義則違反・権利濫用といえるか。)について

- (1) 租税法規に適合する課税処分について信義則の法理の適用による違法を考え得るのは、納税者間の平等公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめ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ような特別の事情が存する場合でなければならず、かかる特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、上記表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものかどうか、納税者が税務官庁の上記表示を信頼してその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責に帰すべき事由がないかどうか、という点の考慮が不可欠である。(最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・訟務月報34巻4号853頁参照)

また、権利濫用についても、原告の信頼を害されたことを根拠として主張しているのであるから、上記と同様のことが妥当するというべきである。

- (2) ア そこで本件について見るに、原告は、大牟田税務署の担当官から本件給与賃金を経費とすることができる旨説明を受け、それを信頼したと主張する。

しかし、まず、大牟田税務署の担当官が本件給与賃金は経費として相当であると述べたことを認めるに足る証拠はないから、かかる事実を前提とする原告の主張を採用することはできない。

また、仮に原告主張のような事実が存したとしても、原則として、租税職員の見解の表示全てが信頼の対象となるものではなく、一定の責任ある立場の者の正式の見解のみが信頼の対象となると解すべきである。そうすると、税務署の担当官が原告主張のような見解を述べたとしても、当該担当官がどのような立場の者か明らかでないし、それが税務官庁の正式の見解として表示されたものであるかも明らかでない。したがって、本件において、「税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し」とはいえない。

- イ さらに、原告は、本件給与賃金を記載した申告書を30年にわたり提出しており、それに対して大牟田税務署は是正等を行っていなかったとも主張する。

しかし、納税申告は、納税者が管轄税務署長に納税申告書を提出することによって完了する行為であり、税務署長による申告書の受理及び申告税額の収受は、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではない。また、その後更正処分がなされなかったからといって、それは事実上なされなかったにすぎず、当該申告書の内容を是認する旨の公的見解が表示されたということとはできないというべきである。

そうすると、いずれにしても、長年にわたり本件給与賃金を経費として申告しており、是正等がなされなかったことをもって本件更正処分が信義則違反・権利濫用に当たるといふことはできない。

(3) したがって、大牟田税務署長が、本件更正処分において本件給与賃金を経費として認めなかったことは、信義則違反・権利濫用に当たるものではなく、本争点に係る原告の主張を採用することはできない。

3 争点(3) (復元積立金は所得に該当するか。) について

原告は、被告から支払われる本件土地の賃料は、本件土地にあった墓地が使用不可能になったことの損害の賠償としての性質を有しており、所得に該当するものではない旨主張する。

しかし、本件賃貸借契約書によれば、賃貸借契約の目的となる土地に所在する物件で、被告が賃借しないものは移転する必要がある、その移転費用や復帰費用については、補償する旨規定されている(乙12の11条、17条)。そうすると、本件土地で墓地が使用不可能になったことの損害は、当該墓地を移転する際に移転費用等の補償を受けることにより填補されるものであり、本件土地に係る賃料とは別のものであることが明らかである。

本件賃貸借契約における賃料が損害の填補としての性質を有することを前提とする原告の主張は独自の見解にすぎず、採用することができない。

4 争点(4) (損益通算の可否) について

原告は、譲渡所得について経費が生じ、損失が出たことを前提に、不動産所得との損益通算により、かかる経費を控除すべきである旨主張する。

しかし、平成16年から平成18年までの間に、原告が本件土地や柳川土地等を譲渡し、何らかの譲渡所得が生じていることは窺われないから、同期間において譲渡所得に係る経費が生じる余地もないというべきである。将来生じる可能性がある譲渡所得について、譲渡所得が生じていない年に支出した費用を、その年に経費として計上できることを前提とする原告の主張は、独自の見解に基づくものであるといわざるを得ず、採用することはできない。

第4 結論

以上の次第で、原告の請求はいずれも理由がないから、これを棄却することとする。
よって、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西井 和徒

裁判官 圓道 至剛

裁判官 益留 龍也

(別紙1)

物件目録

1 所 在 宜野湾市
地 番
地 目 畑
地 積 2 7 9 0 m²

2 所 在 宜野湾市
地 番
地 目 墓地
地 積 2 6 4 m²

以上

(別紙2)

課税及び訴訟に至る経緯

(単位：円)

年分	区分	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決			
平成 16 年分	申告・処分等年月日	法定申告期限内	平成19年8月23日	平成19年10月12日	平成20年1月8日	平成20年1月30日	平成20年12月17日			
	不動産所得の金額	①	0	4,159,696	全部 取消 し	4,159,696	全部 取消 し	棄却		
	給与所得の金額	②	550,000	550,000		550,000				
	雑所得の金額	③	3,674,798	3,674,798		1,484,292				
	総所得金額	①+②+③	④	4,224,798		8,384,494			6,193,988	
	所得控除 の額	社会保険料控除	⑤	134,888		134,888			134,888	
		基礎控除	⑥	380,000		380,000			380,000	
		⑤+⑥	⑦	514,888		514,888			514,888	
	課税所得金額	④-⑦	⑧	3,709,000		7,869,000			5,679,000	
	算出税額	⑨	411,800	1,243,800		805,800				
	定率減税額	⑨×20% (限度額25万円)	⑩	82,360		248,760			161,160	
	源泉徴収税額	⑪	230,800	230,800		116,800				
	納付すべき税額	⑨-⑩-⑪	⑫	98,600		764,200			527,800	
	過少申告 加算税	加算税の基礎となる税額	⑬	/		660,000			420,000	
加算税の額		⑭	74,000			42,000				
平成 17 年分	申告・処分等年月日	法定申告期限内	平成19年8月23日	平成19年10月12日	平成20年1月8日	平成20年1月30日	平成20年12月17日			
	不動産所得の金額	①	0	4,169,868	全部 取消 し	棄却	全部 取消 し	棄却		
	給与所得の金額	②	0	0						
	雑所得の金額	③	1,634,826	1,634,826						
	総所得金額	①+②+③	④	1,634,826					5,804,694	
	所得控除 の額	社会保険料控除	⑤	68,606					68,606	
		基礎控除	⑥	380,000					380,000	
		⑤+⑥	⑦	448,606					448,606	
	課税所得金額	④-⑦	⑧	1,186,000					5,356,000	
	算出税額	⑨	118,600	741,200						
	定率減税額	⑨×20% (限度額25万円)	⑩	23,720					148,240	
	源泉徴収税額	⑪	115,200	115,200						
	納付すべき税額	⑨-⑩-⑪	⑫	△20,300					477,700	
	過少申告 加算税	加算税の基礎となる税額	⑬	/					490,000	
加算税の額		⑭	49,000							
平成 18 年分	申告・処分等年月日	法定申告期限内	平成19年8月23日	平成19年10月12日	平成20年1月8日	平成20年1月30日	平成20年12月17日			
	不動産所得の金額	①	0	4,178,016	全部 取消 し	棄却	全部 取消 し	棄却		
	雑所得の金額	②	1,751,669	1,751,669						
	総所得金額	①+②	③	1,751,669					5,929,685	
	所得控除 の額	社会保険料控除	④	144,000					144,000	
		基礎控除	⑤	380,000					380,000	
		④+⑤	⑥	524,000					524,000	
	課税所得金額	③-⑥	⑦	1,227,000					5,405,000	
	算出税額	⑧	122,700	751,000						
	定率減税額	⑧×10% (限度額12万5000円)	⑨	12,270					75,100	
	源泉徴収税額	⑩	212,664	212,664						
	納付すべき税額	⑧-⑨-⑩	⑪	△102,200					463,200	
	過少申告 加算税	加算税の基礎となる税額	⑫	/					560,000	
		加算税の額	⑬						59,000	

(別紙3)

別表 1

○ 雑費内訳 (平成16年分)

支払年月日	支払金額	支払先	摘要
16.02.10	32,000		航空券代
16.02.21	2,730		タクシー代
16.02.21	56,595		飲食代
16.02.22	3,600		飲食代
16.02.22	7,455		宿泊代
16.02.22	4,725		品代
16.02.22	24,003		品代
16.02.22	2,410		タクシー代
16.02.23	1,760		タクシー代
16.02.24	2,470		タクシー代
16.12.07	60,800		航空券代
16.12.17	48,773		飲食代
16.12.17	12,600		品代
16.12.17	2,730		タクシー代
16.12.17	1,430		タクシー代
16.12.18	4,725		飲食代
16.12.18	33,600		品代
16.12.18	2,270		タクシー代
16.12.18	2,010		タクシー代
16.12.20	2,250		タクシー代
16.12.20	7,000		印紙代
	20		計算違算
合計	315,956		

別表 2

○ 雑費内訳 (平成17年分)

支払年月日	支払金額	支払先	摘要
17.07.06	40,800		航空券代
17.07.17	3,220		飲食代
17.07.17	60,623		飲食代
17.07.17	9,450		品代
17.07.17	21,105		品代
17.07.17	6,540		品代
17.07.17	3,030		タクシー代
17.07.17	3,150		タクシー代
17.17.18	1,290		タクシー代
17.07.18	21,600		品代
17.07.18	2,850		タクシー代
17.07.19	3,570		タクシー代
17.07.19	2,000		印紙代
17.07.19	1,000		印紙代
合計	180,228		

別表 3

○ 雑費内訳 (平成18年分)

支払年月日	支払金額	支払先	摘要
18.01.28	36,700		旅行代
18.02.05	40,946		飲食代
18.02.06	4,389		飲食代
18.02.06	29,785		品代
18.02.06	3,920		飲食代
18.02.06	18,480		品代
18.02.06	3,000		軽油代
18.02.06	4,260		飲食代
18.02.06	1,770		タクシー代
18.02.07	3,090		タクシー代
18.02.07	2,370		タクシー代
18.12.15	52,400		航空券代
18.12.15	8,280		飲食代
18.12.15	2,780		タクシー代
18.12.16	2,010		タクシー代
18.12.17	2,100		品代
18.12.17	27,360		品代
18.12.17	2,780		タクシー代
18.12.18	16,500		宿泊代
18.12.18	1,290		タクシー代
合計	264,210		