

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(麹町税務署長)

平成26年2月12日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成25年1月25日判決、本資料263号-14・順号12138)

判 決

控訴人	甲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	麹町税務署長 唯木 誠
被控訴人指定代理人	木上 寛子
同	高橋 直樹
同	箕浦 裕幸
同	伊倉 博
同	金光 昭二
同	平戸 優子

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 麹町税務署長が控訴人に対して平成22年3月12日付けでした、控訴人の平成18年分の所得税の更正処分(平成23年5月27日付け減額再更正処分及び平成23年7月21日付け裁決により一部が取り消された後のもの。「平成18年分更正処分」)のうち、総所得金額7148万1459円及び還付金の額に相当する税額186万2500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(上記の減額再更正処分及び裁決により一部が取り消された後のもの。「平成18年分賦課決定処分」。「平成18年分更正処分」と併せて「平成18年分更正処分等」)を取り消す。
- 3 麹町税務署長が控訴人に対して平成22年3月12日付けでした、控訴人の平成19年分の所得税の更正処分(平成23年5月27日付け減額再更正処分により一部が取り消された後のもの。「平成19年分更正処分」)のうち、総所得金額8307万3138円及び納付すべき税額785万5700円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(上記の減額再更正処分により一部が取り消された後のもの。「平成19年分賦課決定処分」。「平成19年分更正処分」と併

せて「平成19年分更正処分等」)を取り消す。

- 4 麹町税務署長が控訴人に対して平成22年3月12日付けでした、控訴人の平成20年分の所得税の更正処分(平成23年5月27日付け減額再更正処分により一部が取り消された後のもの。「平成20年分更正処分」。「平成18年分更正処分」及び「平成19年分更正処分」と併せて「本件各更正処分」)のうち、総所得金額7794万1673円及び還付金の額に相当する税額60万2500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(上記の減額再更正処分により一部が取り消された後のもの。「平成20年分賦課決定処分」。「平成20年分更正処分」と併せて「平成20年分更正処分等」。「平成18年分賦課決定処分」、「平成19年分賦課決定処分」及び「平成20年分賦課決定処分」を併せて「本件各賦課決定処分」。「本件各更正処分」と「本件各賦課決定処分」を併せて「本件各更正処分等」)のうち過少申告加算税の額1万2000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要(略語は新たに定義しない限り原判決の例による。以下本判決において同じ。)

- 1 本件は、弁護士である控訴人が、平成18年分ないし平成20年分(本件各係争年分)の所得税について、その法律事務所のために賃借していた建物の部分を賃貸人に明け渡したことに伴って賃貸人から取得したいわゆる立退料(本件金員)に係る所得を一時所得に区分した内容の確定申告書をそれぞれ提出したところ、麹町税務署長から、当該所得の一部は事業所得に区分される等として、本件各更正処分等を受けたため、それらの一部の取消しを求めた事案である。

- 2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。

当裁判所も、控訴人の請求は、いずれも棄却すべきものと判断した。

- 3 関係法令等の定め、前提事実(いずれも、当事者間に争いが無い、当事者において争うことを明らかにしない事実)、本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点並びに争点に関する当事者の主張は、原判決6頁7行目～8行目の「当裁判所に顕著な事実」を「記録上明らかな事実」に改め、後記4のとおり当審における当事者の補足的主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要等」1～5(原判決3頁10行目～23頁23行目。別紙を含む。)に記載のとおりであるから、これを引用する。

- 4 当審における当事者の補足的主張

- (1) 本件金員に係る所得の種類(事業所得か、一時所得か)

[控訴人]

ア 一時所得とは、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時的な所得で、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性格を有しないものをいう。他方、事業所得とは、対価を得て、継続的に行う事業から生ずる所得をいい、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的な地位とが客観的に認められる所得をいう」(最高裁判所昭和56年4月2日判決)。

本件金員は、弁護士という職業と全く関係なく、偶然に、一時的に生じた所得であり、対価を得て継続的に行う事業から生じた所得ではないから、事業所得には該当せず、まさしく、一時所得と評価することができる。

しかし、他方で、偶然に、一時的に生じた所得でも、実質を見れば、事業所得と同様であり、課税の公平性からして、事業所得としなければおかしいという例外的な場合が存在し、それが所得税法施行令94条の場合である。

イ 貸室を利用することは、業務を行う上でのいわば手段であり、弁護士業務の業務内容とは

いえない。弁護士業務とは、弁護士が日常的に係属して行う仕事をいうが、事務所の維持や管理をするのは、賃貸人の義務であり仕事である。

なお、弁護士法20条2項は、弁護士を、その主たる活動地域を包含する弁護士会に入会させることが、弁護士会の秩序を保持し、弁護士の品位を維持することに欠くことができないものとして設けられたものにすぎず、弁護士事務所を設けなければならないという趣旨の規定ではない。

仮に貸室使用が弁護士業務というなら、所有建物内で個人で弁護士業務を行っていた弁護士が、その所有建物を売却した場合、その売却益は、事業収入になることとなろうが、そんな解釈などあり得ない。

ウ 所得税法施行令94条1項本文は、「・・・事業所得・・・を生ずべき業務を行う居住者が受ける次に掲げるもので、その事業の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するもの・・・」と規定し、次に掲げるものとして、2号においては、当該業務の休止や廃止等によって、収益の補償として取得する補償金その他これに類するものは、収入金額とせよと規定している。

つまり、所得に係る収入金額といえるためには、収益の補償として取得する補償金か、あるいは、その収益の補償金に類するもので、収入金額に代わる性質を持つものでなくてはならないのである。

「明渡移転費用」は、弁護士業務の収益の補償として取得する補償金でもないし、それに類するものでもない。移転費用は、単に移転のために必要であった費用にすぎず、いわゆる移転実費というもので、従来から、一時所得と扱われてきたものである。

「差額賃料補填費用」は、控訴人の事務所経営戦略上の問題として、控訴人の意思で、高額な賃料を支払う場所に移転した結果生じた“負担増の金額”であり、控訴人の意思に関わりなく発生する損害とは、全く異なる次元のものである。それは、新たな事務所に移転して、従業員を増加し、職員への給与の支払が増えた場合と同様の事態が生じただけであり、旧事務所と新事務所との賃料差額を損害と捉えることはできず、損害を補償するものでも、それに類するものでもない。本件金員の実体は、損害の補填ではなく、新たな事業への投資のための費用である。

貸室使用料は、弁護士業務にとって、債務であって収益などではあり得ないから、その収益の補償として、立退料が位置づけられることもあり得ない。

所得税法施行令94条1項2号の「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由」にいう「その他の事由」は、休止、転換、廃止ではないが、それと同様な事態が生じた場合の補償金その他それに類するものが想定されているのであり、これに当該事業に係る必要経費の増加を生ずるような事由も含むと解することはできない。

また、「その他の事由」は同号の最初にある「当該業務の」という文言と関連させて理解しなければならず、控訴人の場合、「その他の事由」とは、弁護士業務に関する「その他の事由」でなければならない。しかし、事務所の移転は、弁護士業務ではなく、弁護士業務を行うための手段にすぎない。それゆえ、弁護士業務で使用している事務所の移転を「その他の事由」に含めることはできない。

所得税法施行令94条は、損失を受けた人が存在し、その人が一時金を取得し、その損失をカバーしてもらった場合には、その一時金を事業所得として申告をしなさいと述べている

のであり、そもそも、損失など受けておらず、自分の意思で経費増を招いた場合は守備範囲ではない。一時金を増加する必要経費に充当することが当事者の合意内容になっているからといって、これを収益の補償として取得するものということとはできない。

エ 所得税基本通達34-1は、所得税法施行令94条と軌を同じくする、同趣旨のものと理解すべきである。同通達は、必要経費に算入される金額を補填するための金額は収入金額としなさいと述べるが、それには前提があり、「業務の休止等により減少することとなる借家人の収入金額又は業務の休止期間中に使用人に支払う給与等」という例示のごとき場合に、収入金額とせよとしているのである。つまり、損失の補填を受けた場合に、事業収入とせよと述べているのである。結局、同通達は、損害を受けて、その損害を補填してもらったときには、損害がなかった場合と同様の状況になるのであるから、その収入は、事業所得としなければならないとしたのである。

それにもかかわらず、必要経費に充当する金員をもらった場合には、全て、事業所得としなさいというのでは、その根拠も不明であるし、理由付けもできない。必要経費補填が損失補填と同視できる場合であれば、両者を同様に扱っても問題はないが、本件のごとき、必要経費補填が損失補填といえない場合には、同様に扱うことはできない。同通達は、あくまでも、例示にあるような損失を受けた場合の損失補填として一時金を受領した場合に限定して適用されなければならない、そのように運用されてこそ、所得税法施行令94条との統一的な取扱いとなり、合理性が認められることになる。

オ なお、一時所得のための経費というものは、一時所得を得るために必要であった経費をいい（所得税法34条2項）、当たり馬券の収入は、一時所得といわれているが、その馬券を買うための費用は、一時所得を得るための経費といわれている。文言上の規定の仕方、そしてその理念（収入を得るために投下した資本に関しては課税しない）からして、この費用というものは、この費用がなければ、一時所得金は生まれ得なかった場合と限定的に解し、この費用が支出されて、初めて、一時所得金が生ずるという直接的な因果関係が認められるものをいうと解さなければならない。

しかし、立退きのために使われた経費は、そのような性格の経費ではないことから、本件の退去費用は、ここにいう「収入を得るために支出した金額」と解することはできず、一時所得の経費として計上することはできない。

カ 例えば、4月の段階で、名目を必要経費補填費用として一定の金員を取得したとしても、事業年度末の12月末までに、結局、必要経費に充当されなかった場合には、その金員は一時所得なのか、事業所得なのか。事業年度中において、現実的に、必要経費として使用しなかった場合には、通常、必要経費としての経費計上などあり得ない。つまり、必要経費に充当すれば、事業所得として申告しなければならず、必要経費に充当しなければ、一時所得になるというのでは、納税者の操作を許し、いわば、一貫性のない解釈となって、徴税上の不公平、混乱を導くこととなる。

キ 問題は、なぜ、必要経費に算入される金額を補填するための金額に該当すると、事業所得に係る総収入金額に算入されるのかである。

国税調査官は、所得税基本通達34-1だけを根拠にしていたが、同通達は税務署の内部の指示にすぎず、課税の適法性を基礎付ける法的な根拠にはならないのであり、国税を納める立場からすれば、これぞ、理由なき徴税というしかない。

ク 国税庁がそのホームページに掲載しているタックスアンサー「No. 3155 借家人が立退料をもらったとき」(乙14。本件タックスアンサー)は、店舗や事務所を借りている個人が、その事務所などを明け渡して立退料を受け取った場合、立退料を「1 資産の消滅の対価補償としての性格のもの」、「2 移転費用の補償金としての性格のもの」及び「3 収益補償的な性格のもの」に区分し、1については譲渡所得の収入金額に、2については一時所得の収入金額に、3については事業所得になることを表示している。

本件金員の性格は、上記1ではなく、上記3でもなく、まさしく上記2としか評価できないものである。本件金員は、事務所を借りている個人である控訴人が、移転費用の補償金として、立退料を取得した場合なのである。

ケ 控訴人は、過少申告加算税を課せられたことに関して異議を述べているのではなく、国税が、条文上の解釈を誤り、過大な課税をしてきていること、そして、その課税手続過程の不当性を訴えている。

したがって、過少申告加算税に関する国税通則法65条4項の「正当事由」に関しても、控訴人の主張は、法の不知と同視できるものではなく、所得税法施行令94条に関する解釈問題にしているのである。法文の意味を追求することは、国民の当然の権利であり、正当な行為である。

そして、本件タックスアンサーにおいて、国民に誤った認識を抱かせるアナウンスをしておきながら、そのアナウンスに従った納税をした国民に対して、不利益な処分を課するというのは背理というしかない。このような国税庁のアナウンスがある以上、控訴人に対して、過少申告加算税まで課することはできないはずである。

[被控訴人]

ア 所得税法においては、「事業(中略)から生ずる」所得として一体として把握されるべき収入は、付随収入として事業所得の総収入金額に算入されるのであるから、本件金員のよう
に事業所得の必要経費を補填するために受け取った金額は、当該必要経費を計上する事業所得の金額の計算上総収入金額に算入されるべきものである。

事業から生じる所得に該当するか否かは、当該事業の本体を成す業務の遂行との関連性の強さを考慮して判断すべきであり、弁護士がその業務を行うに当たっては法律事務所を設けることが必要とされるのであり(弁護士法20条2項)、その維持及び管理の業務は、弁護士の営む事業における重要性に鑑み、所得税法施行令94条1項柱書の「事業所得(中略)を生ずべき業務」に含まれると解されるのである。

なお、所有建物内で個人で弁護士業務を行っていた弁護士が、その所有建物を売却したことによる売却益は、事業用資産か非事業用資産であるかを問わず、譲渡所得とされる(所得税法27条1項括弧書き)から、事業所得とされることはない。

イ 所得税法施行令94条1項の1号と2号の比較、所得税法13条1項及び法人税法22条の規定振り並びに「収益」という用語が会計学の分野では「費用を差し引かない前の総額概念」として捉えられていることからすれば、所得税法における「収益」は、必要経費等を控除する前の「グロス(総額)」の概念で使用されており、差引きの結果プラスが得られるという「ネット(純額)」の概念ではないから、所得税法94条1項2号の収益には、単に必要経費を補填するのみで「ネット(純額)」の所得を生み出さない金銭の受領であっても所得税法施行令94条1項2号の「収益」に含まれると解すべきである。

したがって、弁護士業務にとって債務である貸室使用料であっても、それを補填するために受領した金銭は所得税法施行令94条1項2号の「収益」に含まれ、「弁護士業務の休止等によって、得られなくなった弁護士業務としての収益」に限られないし、必要経費を補填する金員であれば、「経費の損失を補填してもらう金員」にも限られない。

また、所得税法施行令94条1項柱書きは、「これらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するもの」はこれらの所得に係る収入金額とすると規定しているところ、通常、事業活動に必要な必要経費は、事業活動から生じる収入金額によって賄われることが想定されているから、特段の事情のない限り、必要経費を補填するために受領する金銭は、その必要経費を計上する事業所得の収入金額に代わる性質を有するものと解すべきである。

次に、所得税法施行令94条1項2号の「休止、転換又は廃止」とは、同号の趣旨から、従来継続してきた収益稼得活動の全部又は一部が停止することによって、そのような停止に伴って「グロス（総額）」としての収益の補償が観念される又は必要とされるものであるから、「その他の事由」に関しても、「休止、転換又は廃止」に該当しなくても、従来継続的な収益稼得活動に支障を来す事情であって、「グロス（総額）」としての「収益」の補償が観念される又は必要とされる事由が含まれるものと解すべきである。事務所の移転により従来継続的な収益稼得活動に支障を来し、「グロス（総額）」としての「収益」の補償が観念される事由又は必要とされる事由についても、「その他の事由」に含まれることは明らかである。

ウ 各種所得の収入金額の計上時期については、所得税法36条1項の定めがあり、この規定は広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものと一般に解されており、所得税法においては、ある所得がいずれの所得区分に該当するかについては、収入すべき権利が確定したときに、その所得の性質や発生の態様などの発生原因に応じて判定されることになる。

本件金員は、本件明渡合意の内容からして、①明渡移転費用及び平成18年分の差額賃料補填費用等の4000万円については、平成18年1月31日、②平成19年及び平成20年分の賃料・共益費・空調費等雑費の差額賃料補填費用の一部の各1000万円については、平成19年1月1日及び平成20年1月1日をもって、その性質や発生の態様などの発生原因に応じて行われ、その結果、本件金員はいずれも権利の確定した時点において、その発生原因に応じ判定が行われるのであって、本件金員の補填の対象となった各費用が実際に支出され必要経費に計上されたか否かは、その判定に影響を与えるものではない。

エ 所得税法37条1項は、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（括弧内省略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るために直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（括弧内省略）の額とする。」と規定し、ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないとされ、また、必要性の認定は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に則してなされなければならないとされる。所得税法37条1項が定める必要経費としての「費用」は、個別対応の必要経費であれ、一般対応の必要経費であれ、「収益を獲得するための価値犠牲分」を意味するものであるから、所得を正確に算出するためには、必要経費は、そ

れが生み出すことに役立つ所得分類ごとの所得に係る収入と対応させ、その収入から控除されなければならない（一般に「費用収益対応の原則」という。）。個別対応の必要経費は、売上原価のように特定の収入との間に直接的な対応関係があるから、その支出によって生じた特定の収入の帰属する年の必要経費とされ、一般対応の必要経費は、一般管理費のように特定の収入との対応関係を明らかにできないことから、その支出をした年の必要経費とされるように、それぞれ収入との関連性の違いから費用収益対応の態様が異なるものの、いずれも当該事業活動を遂行する上で必要な費用であると客観的に認められることが要請される点で変わるところはない。

旧事務所を明け渡し、新事務所に移転すること自体が、控訴人の意思ではなく、外的要因によりやむを得ず移転したものであるとしても、事業所得の必要経費の範囲は、客観的基準に則し、事業活動との直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用であれば足り、控訴人の主観や貸主の個別事情などが必要経費となるか否かの判断に影響を及ぼすことはない。そして、本件明渡合意に基づき旧事務所から新事務所に移転するに当たって生ずべき費用は、その全てが控訴人の賃借する法律事務所に係るものであり、旧事務所及び新事務所のいずれもが法律事務所として控訴人の事業（弁護士業）にのみ使用されていることからすれば、当該費用は控訴人の事業の遂行、すなわち事業を継続していく上で必要であることが客観的に明らかである。

したがって、本件において移転に当たって生ずべき費用のうち、旧事務所及び新事務所の賃料等はもちろん、控訴人の事務所の移転に伴う移転関係費用及び内装工事費用等についても、所得税37条1項の「所得を生ずべき業務について生じた費用」（減価償却資産の償却費（同法49条）を含む。）に該当し、控訴人の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべきものとなる。

オ 本件金員のうち賃料補填費用分は、旧事務所と新事務所の賃料等の差額を補填の対象としており、控訴人の事業所得の金額の計算上、旧事務所の賃料等は平成18年分に、新事務所の賃料等は、平成18年ないし平成20年分に、それぞれ必要経費として算入されている。上記賃料は、いずれも事業所得の収入を生み出すという対応関係が明らかであるから、全額必要経費に算入されるのである。

本件金員のうち新事務所において事業を開始するに当たり追加的に生じた1122万8246円（裁決書（甲1）の別表3「本件移転関係費用の明細」・順号1ないし5及び同8ないし16の合計額）は、全額が控訴人の平成18年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されている。上記費用は、事業所得の収入を生み出すという対応関係が明らかであるから、全額必要経費に算入されるものである。

本件金員のうち新事務所において事業を開始するに当たり追加的に生じた2097万0600円（「移転関係費用」のうち減価償却資産の取得原価計上分）は、全額が控訴人の平成18年分の事業所得の金額の計算上減価償却資産の取得価額に算入されている。上記支出は、事業収入を生み出すという対応関係が明らかであるから減価償却資産の取得価額に算入されるものである。

本件金員のうち旧事務所を退去するに当たり生じた161万0542円（裁決書（甲1）の別表3「本件移転関係費用の明細」・順号6「平成18年5月17日・K（株）・引越費用・1,312,500円」及び同7「平成18年5月22日・L・電話工事（旧事務所分）・

298,042円」の合計額。本件退去費用)は、全額が控訴人の平成18年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されている。控訴人が新事務所を賃借し、新事務所において事業を継続していくためには、旧事務所を退去する必要があるといえることから、本件退去費用は、特定の事業所得の収入との対応関係を必ずしも明らかにできないものではあるが、控訴人の事業に係る収入を生み出す活動において支出されたものであり、その活動を遂行する上で必要な費用であると客観的に認められることから、一般対応の必要経費として、全額控訴人の事業所得の必要経費に算入されるべきものである。

カ なお、所得税法34条2項は、「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額(その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。)の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定しているところ、立退費用については、「たとえば一時所得に該当する立退料収入を受け、それに伴って立退費用を支出した場合、その立退費用は文字通りの意味では『収入を得るために支出した金額』とはいえないだろうが、ネット・インカム¹の算出上これを控除することは条理上当然であり、税務処理の実務上ももちろんその控除がなされている」(武田監修・DHCコンメンタル所得税法2653頁。乙20)と説明されている。したがって、仮に、本件金員が一時所得の収入金額とされることを前提として考えるとすると、控訴人の移転費用とされる支出は一時所得の総収入額から控除されることになり、「収入を得るために必要であった経費」とはいえないから一時所得の総収入金額から差し引くことはできない」ということはできない。

キ 本件タックスアンサーは、「譲渡所得」の項に置かれ、その末尾に所得税基本通達33-6及び同34-1(7)が掲載されている。本件タックスアンサーでは、立退料のうち、所得税基本通達33-6に該当する借家権の消滅の対価の額に相当するものを「1 資産の消滅の対価補償としての性格のもの」と位置づけ、これに該当しない立退料については、所得税基本通達34-1(7)の「その立退きに伴う業務の休止等により減少することとなる借家人の収入金額又は業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額」に該当するものを「3 収益補償的な性格のもの」とし、これにも該当しない立退料を「2 移転費用の補償金としての性格のもの」として一時所得とする取扱いにしている。

本件タックスアンサーは、立退料を受領したときの一般的な税務上の取扱いについて説明したものであるから、本件タックスアンサー記載の「店舗や事務所などを借りている個人」とは、一般的に事業活動を営む個人事業所得者が想定されるところ、いわゆる個人事業所得者は、事業者としての経済主体としての立場とは別に消費主体としての立場も併せ持つのが通常であり、その意味では、個人事業所得者が賃借する上記「その事務所など」の店舗や事務所には事業用部分だけでなく、居住用部分を併設したものも少なくない。したがって、個人事業所得者が店舗併用住宅の明渡しに際し立退料を受け取った場合、その居住用部分に係る立退料は本件タックスアンサーの「2 移転費用の補償金としての性格のもの」に該当し一時所得となる場合がある。個人事業所得者の場合、移転費用の補償金としての性格を持つ立退料として一時所得に該当するのは上記のような場合に限定される。

本件金員は、事業所得の必要経費を補填するために受領したものであって事業所得の金額の計算上総収入金額に算入されるのであるから、本件タックスアンサーの「3 収益補償的

な性格のもの」に該当し、事業所得となり、一時所得とはならない。

国税通則法65条4項は、過少申告加算税を課することができない場合として、「納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合」を規定しており、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷となる場合をいう。仮に控訴人が本件タックスアンサーを根拠に本件金員を一時所得として申告したのだとしても、タックスアンサーがよくある税の質問に対する一般的な回答を簡易な事例に基づき簡易な表現で掲載したものであり、およそあらゆる事例に妥当する網羅的で精緻な回答を掲載したものでなく、本件タックスアンサーでは根拠となる通達が明示され、その取扱いは従前から変更はないこと及び控訴人が弁護士であること等を考慮すると、本件では、単なる法の不知と変わることはなく、真に控訴人の責めに帰することのできない客観的な事情があつて、控訴人に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合とまでいうことができないことは明らかである。

ク 仮に、本件金員の補填の対象となる費用の一部である本件退去費用が事業所得の金額の計算上必要経費に該当しないとされた場合には、本件金員のうち本件退去費用の補填に相当する金額も、事業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。

その場合、本件退去費用の補填に相当する金額は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものに該当することになるから、所得税法34条に規定された一時所得に係る総収入金額に算入されることとなる。

そして、本件退去費用は、収入（本件金員のうち本件退去費用の補填に相当する金額）を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に該当することになる。そうすると、一時所得の金額の計算においては、本件金員のうち本件退去費用補填分に相当する金額及び本件退去費用が、それぞれ総収入金額及び収入を得るために支出した金額に同額計上されることとなり、結果として一時所得の金額は0円となる。

このことを本訴における被控訴人主張額と比較して説明すると、仮に本件退去費用が事業所得の金額の計算上必要経費に該当しないとした場合、本件金員のうち本件退去費用の補填に相当する金額及び本件退去費用が、事業所得の金額の計算上、総収入金額及び必要経費の金額からそれぞれ同額控除されて、一時所得の金額の計算上、総収入金額及びその収入を得るために支出した金額にそれぞれ同額計上されることとなるから、いずれの計算においても、控訴人の平成18年分の所得税の課税標準額及び納付すべき税額は変わらないこととなる。

よって、平成18年分更正処分における納付すべき税額を上回することは明らかであるから、本件各更正処分等はいずれも適法である。

(2) 理由付記の不備の違法等の有無

〔控訴人〕

ア 本件各更正処分の「処分の理由」欄には、全て「・・・事業所得の必要経費に算入される金額を補填する為の金額に該当しますので・・・」総収入に金額を算入すべきだとの趣旨が記載されており、その前提として、所得税基本通達34-1が存在したのであり、所得税法施行令94条を意識して書かれた理由ではない。

理由付けが通達ではいけないのであるから、本件各更正処分は、まさしく、理由不備の更正処分といわねばならない。

イ 本来、公平であるべき国税審判官が、一方を利するような行動をすること自体、公平を基本とする国税不服審判所の根幹を揺るがすものである。このようなことは、絶対に許されてはならず、事後的にでも、その事実が確認された場合には、手続全体が違法性を帯びると考えることに何ら問題はない。

〔被控訴人〕

ア 所得税法155条2項が、青色申告者に係る更正処分においては、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を附記しなければならないと規定している趣旨は、処分行政庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えることにあり、また、更正の理由の法の適用については、法の解釈、収入・支出の法的評価ないし法的判断については、結論のみを記載すれば足りると解される。

本件更正理由は、「あなたが事業所得の金額の計算上必要経費に算入している事務所の移転費用等に充てられている（中略）これらの金額（中略）は事業所得の必要経費に算入される金額を補てんするための金額に該当しますので、総収入金額に算入すべきことにな」と記載されており、本件更正理由の記載は、本件各更正処分における処分行政庁の判断過程を省略することなしに記載したものであることができ、処分行政庁の判断の慎重、合理性を確保する点に欠けることなく、控訴人が不服申立てをするに当たっての必要な材料を提供する意味においても欠けることなく、理由附記制度の趣旨目的を損なうことはないといふべきである。

イ 所得税法施行令30条及び所得税法44条、更には「費用収益対応の原則」に照らせば、事業所得の必要経費を補填するために受け取った金額は、付随収入として、当該必要経費を計上する事業所得の金額の計算上総収入金額に算入されるべきものであり、こうした取扱いは所得税法の基本的な考え方と呼べるものであるから、本件更正理由は、この所得税の基本的な考え方が表されたものといえる。

したがって、本件更正理由は、通達のみを根拠とするものではないことはもとより、所得税法の基本的な考え方に基づくものであって、法の要求する更正の理由の附記として欠けることはない。

ウ また、更正処分の取消訴訟におけるいわゆる処分理由の差替えは、これを認めたのでは、納税者の争点明確化という機能を全く無意義ならしめる場合、又はこれを認めることが納税者の正当な利益を害するような特段の事情がある場合以外は広く認められると解される。

そして、本訴における被控訴人の主張が、本件更正理由と異なるものであったとしても、あくまでも本件金員の所得の種類をいかに決すべきかという本件における争点の範囲を超えるものではなく、控訴人の利益を害するような特段の事情があるとまでいうことはできないから、何ら違法となるものではない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所の判断は、次のとおり改め、後記2のとおり当審における当事者の補足的主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」1～3（原判決23頁25行目～33頁19行目。別紙を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決26頁7行目の「解され、」～10行目までを「解される。」に改める。

(2) 原判決27頁5行目の「相当である。」の次で改行し、「そして、」～14行目を、次のとおり改める。

「(ア) 甲1、乙3、前提事実(2)並びに(3)ア及びイに述べた本件明渡合意の成立に至る経過、本件明渡合意の内容、控訴人による本件金員の取得の経緯、取得した本件金員についての控訴人による本件各係争年分の事業所得に係る必要経費の計算の内容等に照らすと、本件金員には、次の3つの種類のもが含まれているものと解される。

① 平成18年5月8日から同年12月末日まで、平成19年分及び平成20年分の旧事務所と新事務所との賃料・共益費・空調費等雑費の差額補填費用（賃料等差額補填分）

② 旧事務所の明渡移転費用のうち新事務所において事業を開始するに当たり生じた費用（裁決書（甲1）の別表3「本件移転関係費用の明細」・順号1ないし5及び同8ないし16の合計1122万8246円並びに平成18年分所得税青色申告決算書（乙3）の減価償却資産欄に計上された「Mビル内装工事」欄の1701万円、「電気・空調・衛生設備」欄の346万5000円及び「応接セット」欄の49万5600円の合計2097万0600円の総合計。新事務所開設費用補填分）

明渡移転費用の中には、旧事務所から新事務所への移転に要した費用の補填費用のほか、新事務所に係る家具代、新事務所のネットワーク工事費用、新事務所の音響機器等が含まれており、これらは、明渡移転に要した費用ではなく、新事務所の開設に要した費用の補填分と認められる。

③ 旧事務所の明渡移転費用のうち本件退去費用の補填分（本件退去費用補填分）

旧事務所から新事務所への移転の費用であり、裁決書（甲1）の別表3「本件移転関係費用の明細」のうち引越費用131万2500円及び電話工事（旧事務所分）29万8042円の合計161万0542円に相当する部分である。

(イ) 本件金員のうち賃料等差額補填分

控訴人の事業（弁護士業）を営んでいくために使用する新事務所の維持及び管理の業務は、当該事業の本体を成す業務の遂行との関連性が強く、所得税法施行令94条1項柱書の「事業所得（中略）を生ずべき業務」に含まれ、新事務所の賃料等は、新事務所の維持及び管理について生じた費用であり、事業所得の収入を生み出すこととの対応関係は明確であるから、全額、当該事業所得に係る必要経費に該当するものと解される。

控訴人は、新事務所に移転することにより、賃料等が旧事務所より増加したものであり、賃料等差額補填分は、新事務所への法律事務所の移転によって増加する控訴人の事業所得に係る必要経費の金額を補填する趣旨のものとしてその授受の合意がされ、控訴人においてその趣旨に沿ってこれが取得されたと認めるのが相当であり、所得税法施行令94条1項2号の規定により、事業所得に係る収入金額とされるものというべきである。

(ウ) 本件金員のうち新事務所開設費用補填分

新事務所の家具代、ネットワーク工事費用、新事務所の音響機器等は、新事務所において事業を開設するに当たって必要となるものであり、新事務所の維持及び管理について生じた費用であり、事業所得の収入を生み出すこととの対応関係は明確であるから、全額、当該事業所得に係る必要経費に該当するものと解される。したがって、控訴人は、新事務所を開設することにより、開設費用を負担したものであり、その費用分は、新事務所開設のために要する控訴人の事業所得に係る必要経費の金額を補填する趣旨のものとしてそ

の授受の合意がされ、控訴人においてその趣旨に沿ってこれが取得されたと認めるのが相当であり、所得税法施行令94条1項2号の規定により、事業所得に係る収入金額とされるものというべきである。

また、新事務所において使用する家具等の資産の取得費用は、新事務所において事業を営んでいくために必要な費用であることは明らかであり、平成18年度以降の事業所得の金額の計算上、減価償却費として必要経費となるものである。これらの新資産の取得のための支出は、基本的には、減価償却を通じて必要経費に算入されるものであるから、新資産の取得のための費用分の補填を受けた年だけでなく、将来にわたり新資産が活用される期間にわたって費用が発生することとなり、その間の控訴人の事業による収入についての必要経費としても扱われることになる。しかし、これらの支出が業務のために必要であり、結局は、支出した金額が事業所得の必要経費に算入されるのであるから、新資産の取得費用の補填分も、支払われた年の事業所得の総収入金額に算入するのが相当である。

(エ) 本件金員のうち本件退去費用補填分

前提事実によると、控訴人は、平成17年12月末ころ、本件賃貸人から、旧事務所等の明渡しを求められたが、そのときは明渡しの合意には至らず、その後、改めての交渉の末に平成18年1月31日付けで本件明渡合意をしたものであり、本件明渡合意に基づく旧事務所の明渡しは、控訴人において意図したものではなく、本件賃貸人の都合から生じたものである。

そうすると、旧事務所及び新事務所の維持及び管理は、控訴人の事業による収入を上げるためには必要なものであり、そのための費用は、事業所得の必要経費となると解されることは上記のとおりであるが、控訴人は、旧事務所事業を継続していくことに何の支障もなかったものであり、旧事務所からの退去は、本件賃貸人の都合によるものにすぎず、控訴人が事業を継続して収入を上げていくために、旧事務所を退去することが必要であったということとはできない。

本件退去費用は、特定の事業所得の収入と対応しているわけではなく、また、取得した新資産のように、将来にわたっての期間の減価償却費として必要経費となるようなものでもないから、控訴人の事業所得の必要経費になるとはいえない。したがって、本件退去費用補填分の金員の受領は、事業所得の総収入金額に含まれるものではなく、所得税法34条1項に定める営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時的な所得で、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性格を有しないものとして一時所得になるといわざるを得ず、支払われた年の一時所得の総収入金額に算入するのが相当である。

本件タックスアンサーには、「店舗や事務所などを借りている個人が、その事務所などを明渡しして立退料を受け取った場合」において、「移転費用の補償金としての性格のもの」については、「立ち退きに当たって必要となる移転費用の補償としての金額」は「一時所得の収入金額となります。」と記載されているが、本件退去費用補填分の金額は、上記「立ち退きに当たって必要となる移転費用の補償としての金額」に該当するというべきである。

以上によると、本件金員のうち賃料等差額補填分及び新事務所開設費用補填分は、所得税法施行令94条1項2号により、支払われた年の事業所得の総収入金額に算入されるが、本件退去費用補填分は、所得税法34条1項により、支払われた年の一時所得の総収入金額に算入されるものと解される。」

- (3) 原判決28頁16行目の「述べたとおりであって、」の後に「本件金員のうち賃料等差額補填分及び新事務所開設費用補填分については、」を加える。
- (4) 原判決29頁15行目～18行目の括弧書き部分を削る。
- (5) 原判決33頁15行目～19行目を、次のとおり改める。

「(1) 本件各更正処分の適法性について

控訴人は、その確定申告において、本件金員を全て一時所得に計上しているが、これに対応する支出額である、賃料等差額、新事務所開設費用及び本件退去費用の全てを事業所得に係る必要経費に算入している。

しかし、前記説示のとおり、賃料等差額及び新事務所開設費用は、控訴人の確定申告のとおり、事業所得に係る必要経費と解すべきであるが、それに相当する本件金員のうちの賃料等差額補填分及び新事務所開設費用補填分は、一時所得ではなく、その支払われた年の事業所得の総収入金額に算入されるべきである。また、本件退去費用補填分は、控訴人の平成18年分確定申告のとおり、平成18年の一時所得の総収入金額に算入されると解すべきであるが、支出された本件退去費用は事業所得に係る経費ではなく、一時所得に係る経費に算入されるべきである。すなわち、所得税法34条2項は、「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定するが、一時所得に該当する立退料収入を得た場合に支出した立退費用は、立退料収入と直接的な対応関係のある費用であり、その金額は、立退料収入を生じた原因である立退行為の発生に伴い直接要した金額というべきであるから、一時所得の金額を算出するに当たり、一時所得を得るために支出した経費の金額として、一時所得の総収入金額から控除すべきである。これを前提にして、以下本件各更正処分の適法性について検討する。

ア 平成18年分更正処分について

裁決書（甲1）の別表3によると、本件退去費用補填分は、同額が本件退去費用として支出されたことが認められる。そうすると、一時所得の総収入金額に計上される額と一時所得を得るために支出した経費として計上される額には、同額が計上されることとなり、結果として、一時所得の金額は0円となる（平成18年分確定申告書のように、支出された本件退去費用を事業所得に係る必要経費として、事業所得に係る収入額から控除することはできない。）。

そして、これまでに説示したところ及び弁論の全趣旨によれば、平成18年分更正処分の根拠となる金額及び納付すべき税額の算定方法は、本件退去費用補填分及び本件退去費用を除くと原判決別紙3（原判決40頁3行目～42頁23行目）記載のとおりと認められる。そうすると、平成18年分の所得税の算定においては、上記の本件退去費用補填分を一時所得とした場合の計算であっても、本訴における被控訴人主張額の計算（原判決別紙3）と同じく、一時所得の金額は0円となり、しかも、上記被控訴人主張額の計算でも、平成18年分更正処分でも、本来事業所得の必要経費として控除されるべきではない本件退去費用が事業所得から控除されているから、控訴人の平成18年分の所得税の課税標準額及び納付すべき税額が、上記被控訴人主張額及び平成18年分更正処分の金額を下回ることはない。したがって、平成18年分更正処分は適法である。

イ 平成19年分更正処分及び平成20年分更正処分について

これまでに説示したところ及び弁論の全趣旨によれば、平成19年分更正処分及び平成20年分更正処分は、原判決別紙3（42頁24行目～47頁17行目）記載のとおり、適法である。

ウ 以上によれば、本件各更正処分はいずれも適法である。

(2) 本件各賦課決定処分の適法性について

ア 平成18年分賦課決定処分について

前記のとおり、本件タックスアンサーには、「移転費用の補償金としての性格のもの」については、「立ち退きに当たって必要となる移転費用の補償としての金額」は「一時所得の収入金額となります。」と記載されている。具体的な記載内容は次のとおりである（乙14）。

「No. 3155 借家人が立退料をもらったとき
[平成24年4月1日現在法令等]

店舗や事務所などを借りている個人が、その事務所などを明渡して立退料を受け取った場合には所得税がかかります。

立退料は、その中身から次の三つの性格に区分され、それぞれその所得区分は次のとおりとなります。

1 資産の消滅の対価補償としての性格のもの

家屋の明渡しによって消滅する権利の対価の額に相当する金額
→譲渡所得の収入金額となります。

2 移転費用の補償金としての性格のもの

立ち退きに当たって必要となる移転費用の補償としての金額
→一時所得の収入金額となります。

3 収益補償的な性格のもの

立ち退きに伴って、その家屋で行っていた事業の休業又は廃業による営業上の収益の補償のための金額

→事業所得の収入金額となります。

(所基通33-6、34-1(7))」

本件タックスアンサーに関して、被控訴人は、個人事業所得者の場合、移転費用の補償金としての性格を持つ立退料として一時所得に該当するのは、個人事業所得者が店舗併用住宅の明渡しに際し、その居住用部分に係る立退料を受け取った場合に限定される旨主張するが、一般に、個人事業者が本件タックスアンサーを読んでそのような限定があると理解するとは考え難いので、そのような限定があるのであれば、本件タックスアンサーは誤解を招くものといわざるを得ないが、前記のとおり、本件タックスアンサーは、本件退去費用補填分のように、個人事業者が店舗や事務所などを明け渡し、その移転費用の補償金を受け取った場合について、特段の限定なく記載したものと解される。

控訴人は、本件タックスアンサーをも参考にして、本件金員の全額を一時所得としたと主張するが、本件金員のうち賃料等差額補填分は、控訴人自身も事務所経営戦略上の問題として、控訴人の意思で高額な賃料を支払う場所に移転したものについて補填したものであると主張しているし、前記説示のとおり、本件金員のうち新事務所開設費用補填分も、

新事務所を開設し、事業を営んでいくための費用を補填したものであって、単なる移転費用の補償とはいえない。本件金員のうち本件退去費用補填分は、前記説示のとおり、一時所得となるが、上記のとおり、同額が本件退去費用として支出されており、同費用は、事業所得の経費にはならず、一時所得を得るために支出した経費となるから、結果として一時所得は生じていない。

そうすると、本件タックスアンサーの記載を考慮しても、平成18年分賦課決定処分について、控訴人に国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるとはいえないし、被控訴人が信義則に反しているともいえない。

そして、前記のとおり、控訴人の平成18年分の所得税の納付すべき税額が平成18年分更正処分の金額を下回ることはない。

したがって、これまでに説示したところ及び弁論の全趣旨によれば、平成18年分賦課決定処分は原判決別紙3（原判決48頁12行目～16行目）記載のとおり適法である。

イ 平成19年分賦課決定処分及び平成20年分賦課決定処分について

これまでに説示したところ及び弁論の全趣旨によれば、平成19年分賦課決定処分及び平成20年分賦課決定処分は、原判決別紙3（原判決48頁17行目～24行目）記載のとおり、いずれも適法である。

ウ 以上によれば、平成18年分賦課決定処分を含め、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。」

(6) 原判決41頁14行目の「所得税法2条29号」を「所得税法2条1項29号」に改める。

(7) 原判決41頁17行目の「所得税法2条34号の3」を「所得税法2条1項34号の3」に改める。

(8) 原判決44頁9行目の「所得税法2条29号」を「所得税法2条1項29号」に改める。

(9) 原判決44頁13行目の「所得税法2条34号の3」を「所得税法2条1項34号の3」に改める。

(10) 原判決46頁20行目の「所得税法2条29号」を「所得税法2条1項29号」に改める。

2 当審における当事者の補足的主張に対する判断

(1) 所得税法施行令94条1項本文は、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行なう居住者が受ける次に掲げるもので、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする旨を定め、2号において、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するものをあげる。

控訴人は、貸室を利用することは、業務を行う上でのいわば手段であり、弁護士業務の業務内容ということとはできないから、旧事務所及び新事務所の維持や管理を弁護士の業務ということとはできず、本件金員は収益の補償として取得するものではなく、支出に関わる費用を補填するものであるから、所得税法施行令94条1項2号の「当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」とはいえないと主張する。

しかし、居住者の営む事業に係る行為ないし活動には、当該事業そのもののほかに付随的な業務も存し、これらの付随的な業務から生じる所得が事業から生じる所得に該当するか否かは、当該事業の本体をなす業務の遂行との関連性の強さを考慮して判断すべきものである。弁護士事務所は、弁護士業務を行う上で、依頼者、相手方及び裁判所からの連絡を受ける拠点であり、

依頼者から相談を受けたり、その事情を聴取したり、弁護士業務に係る様々な書面を作成したりする上において、必要不可欠である。弁護士業務により収入を上げるためには、弁護士事務所の維持及び管理を欠くことはできないのであるから、弁護士事務所の維持及び管理は、「事業所得（中略）を生ずべき業務」に該当するということができる。

控訴人は、賃料等差額補填分について、控訴人の事務所経営戦略上の問題として、高額な賃料を支払う場所に移転した結果生じた“負担増の金額”であり、旧事務所と新事務所の賃料の差額は損害ではないと述べるが、そうだとすると、賃料等差額補填分は、新事務所における新たな弁護士業務への投資ということになるから、「事業所得」と密接な関連性があるというべきである。また、同様に、新事務所開設費用補填分は、業態を拡大した新事務所での事業のための投資ということになるから、同じく「事業所得」と密接な関連性があることになる。

そして、控訴人は、所得税法施行令94条1項2号の「当該業務の収益の補償」における「収益の補償」について、「得られるはずであった収入」の補償の意味であり、「支出により失われるはずであった費用」の補償を含まないと主張するが、得られるはずの収入の補償も、支出により失われるはずであった費用の補償も、事業所得の収益（被控訴人の主張する、「ネット（純額）」の意味における収益）を計算する上では、何ら差異はないのであり、事業所得の収益（純額）を計算するに当たり、収入の補償のみを事業所得の収入額に算入し、支出の補償を事業所得の収入額に算入しない理由はない。したがって、この点についての控訴人の主張は採用できない。

(2) 控訴人は、一時所得のための経費とは、一時所得を得るために必要であった経費（所得税法34条2項）をいい、立退きのために使われた経費は、立退料を取得するために必要とされたものではないから、一時所得のための経費とすることはできないとして、本件退去費用を事業所得の必要経費に計上すべきであると主張する。

しかし、本件退去費用の金額は、本件退去費用補填分を生じた原因である旧事務所からの立退行為の発生に伴い直接要した金額というべきであり、一時所得の経費となることは、前記引用に係る原判決（前記1で改めた後のもの。以下同じ。）が説示するとおりである。

3 控訴人は、その他当審においても原審と同様の主張をするが、これに理由がないことは、原判決の説示するとおりである。

第4 結論

よって、控訴人の被控訴人に対する請求にはいずれも理由がないので、これを棄却した原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 福田 剛久

裁判官 塩田 直也

裁判官 石橋 俊一