

## 公用収用等と租税特別措置

——任意買収等による土地譲渡と土地収用等に係る特別控除の適用要件——

### 占 部 裕 典

はじめに

- 一、問題の所在
- 二、租税特別措置法六四条の解釈に係る裁判例
- 三、租税特別措置法三三条の四の解釈に係る裁判例
  - I 公共用地取得のための任意買収と特別控除の適用
- 一、福井地裁平成一五年一二月三日判決と租税特別措置法六四条一項の解釈
- 二、代行買収に係る通達の問題点
- 三、特別の更正の請求の可否について
- 四、名古屋高裁金沢支部判決の拘束力について
- 五、租税特別措置法六四条の適用判断と更正の請求における判断との関係について

六、本件通知処分に対する信義則の適用

七、小括

II 二年にわたる収用交換等による土地譲渡と特別控除の適用

一、租税特別措置法三三條の四第三項二号の立法趣旨と解釈

二、国税不服審判所平成一〇年六月二四日裁決・大阪地裁平成一二年六月二二日判決

三、租税特別措置法三三條の四第三項の解釈

四、小括／租税特別措置法三三條の四第三項二号は違憲か

おわりに

はじめに

一、問題の所在

収用等に伴い交付される各種の補償金については、土地収用等が憲法二九條の保障する私有財産制度のもとで納税者に特別な犠牲を強いること、あるいは公共事業の円滑な推進を図ることを目的に、租税特別措置法により、税負担軽減のための各種特例措置が設けられている。この各種の特例措置に係る課税要件は、私有財産制度の保障、さらには租税法律主義のもとで厳格に明定されていなければならないはずである。しかし、すくなくならず、課税要件をめぐる解釈上問題が存する。公共用地の取得にあたって現実には強制収用（行政代執行）が行われることはなく、任意買収によって用地の取得が行われているのが現実である。そのような実態は、租税特別措置法六四條一項二号にいう「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることとなる場合」として、土地収用法等の規

定に基づいて収用される場合と同様に、その対価についても特例措置を認めることとしている。しかし、課税要件は必ずしも明確とはいえない。

租税特別措置法六四条一項は、以下のように規定している。

法人の有する資産（棚卸資産を除く）で、(1)資産が土地収用法等（租税特別措置法三三条一項一号に規定する土地収用法等をいう。以下、この条及び六五条において同じ。）の規定に基づいて収用され、補償金を取得する場合（政令で定める場合に該当する場合を除く）、(2)資産について買取りの申出を拒むときは土地収用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（政令で定める場合に該当する場合を除く。）等に該当することとなった場合において、当該法人が当該各号に規定する補償金、対価又は清算金の額の全部又は一部に相当する金額をもつて当該各号に規定する収用、買取り、換地処分、権利変換、買収、買入れ又は消滅（以下「収用等」という。）のあつた日を含む事業年度において当該収用等により譲渡した資産と同種の資産その他のこれに代わるべき資産として政令で定めるもの（以下「代替資産」という。）の取得をし、当該代替資産につき、当該事業年度終了の時において、その取得価額に、補償金、対価若しくは清算金の額から当該譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額の当該補償金、対価若しくは清算金の額に対する割合（差益割合）を乗じて計算した金額（圧縮限度額）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその帳簿価額を減額することに代えてその圧縮限度額以下の金額を損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法により経理したときは、その減額し、又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

また、このような形で用地買収（土地収用等に含まれる。）に係る課税の特例措置の適用をめぐっては手続法上の問題もすくなく存する。このような課税措置は、事業施行者や代行買収者が発効する「収用証明書」を基礎とし

て適用される制度となつてゐる。そして、各種の特例制度が的確に運営されるためには、事業施行者や代行買収者が発行する「収用証明書」が適正に発行されるよう、事業施行者と税務署等が事前に協議をして、公共事業等についての特例の該当、非該当等又はどの特例に該当するか等を事前に確認し合い、そのうえで買収に着手してもらうという運用が行われている。「事前協議制度」と呼ばれるものである。しかし、この制度は法律の規定に基づくものではない(国税庁長官から各省庁事務次官への協力依頼との形をとつてゐる)<sup>1)</sup>。しかし、この協議の段階で税務署長側が異議を唱えれば、事業施行者は証明書を発行することは現実にはありえない。このような制度運用のもとで、収用証明書の発行を得られなかつた納税者の救済はどのような方法によるのであろうか。このような実体的、手続的にやっかいな問題が往々に生じてゐる。

さらにまた、納税者(個人)は、資産が土地収用法等の規定により特定の公共事業等のために収用あるいは買収られ、補償金等を取得した場合、租税特別措置法三三三条の四に基づいて、その譲渡が以下のような一定の要件にあてはまるときに、納税者の選択により、その資産の譲渡所得から五〇〇万円(譲渡所得の金額が五〇〇万円に満たないときにはその金額)を特別控除することができる。

- (1) 租税特別措置法三三三条に規定する収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例(譲渡所得の課税の繰延べ)、租税特別措置法三三三条の二に規定する交換処分等に伴い取得した場合の課税の特例(譲渡所得の課税の繰延べ)等の適用を受ける譲渡(いわゆる収用交換等による譲渡)であること(租税特別措置法(以下「措置法」といふ。三三三条の四第一項))

- (2) 収用交換等による資産が棚卸資産でないこと(措置法三三三条の四第一項)
- (3) その年中に収用交換等により譲渡した資産について、租税特別措置法三三三条に規定する収用等に伴い代替資産を

取得した場合の課税の特例（譲渡所得の課税の繰延べ）、租税特別措置法三三条の二に規定する交換処分等に伴い取得した場合の課税の特例（譲渡所得の課税の繰延べ）の適用を受けないこと（措置法三三条の四第一項）

(4) 最初の買取り等の申出があった日から六月を経過した日まで譲渡されたこと（措置法三三条の四第三項一号）

(5) 同一の収用交換等に係る事業について二以上の譲渡があり、その譲渡が年をまたがって二回以上行なわれた場合には、最初の年に譲渡をした資産に限られること（措置法三三条の四第三項二号）

(6) 収用交換等により資産を譲渡した者は、事業施行者等から最初に買取り等の申出を受けたものであること（措置法三三条の四第三項三号）

しかし、これら租税特別措置法三三条の四第一項の特例の適用要件をめぐっては、これまでも(4)の要件などについて、しばしば争いが生じていたところである。

今回は、この適用要件をめぐる、最近のあらたな法解釈上の問題をみていくことにしよう。

なお、租税特別措置法は、資産の所有者がその意思に関係なく、公共の利益のためにその資産を強制的に収用あるいは買収取られることから、納税者の負担軽減のための措置を講じているのであるが、本件特例に係る問題は本件特例の適用要件にかかわる解釈論にとどまらず、往々にして納税者にいかなる軽減措置が立法政策上付与されるべきであるかという、根本的な問題がその前提に横たわっているといえよう。すなわち、この立法政策上の問題は、憲法二九条の保障する私有財産制度とも深くかかわる問題でもあるといえよう。

## 二、租税特別措置法六四条の解釈に係る裁判例

たとえば、納税者（原告）が、その所有地が公共事業のため買収されたことを証明する旨の収用証明書を別訴におい

て事業施行者である県より得たうえで、問題の土地について租税特別措置法六四条一項の規定による特例が適用されることを前提に法人税に係る更正の請求をした事案（福井地裁平成一五年二月三日判決・TKC二八）はそのような点が争点になってものである<sup>(2)</sup>。

本件は、原告が、福井県土地開発公社に譲渡した別紙物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）について、租税特別措置法六四条一項の規定による特例（以下「本件特例」という。）が適用されることを前提に、福井県に対して租税特別措置法施行規則一四七項三号に規定する証明書（以下「収用証明書」という。）の発行を求める訴訟を提起し、その勝訴判決の確定に従い福井県から収用証明書の発行を得たため、平成一二年三月二四日付けで、被告に対し、収用証明書を添付の上、平成七年四月一日から平成八年三月三二日まで、平成八年四月一日から平成九年三月三二日まで、平成九年四月一日から平成一〇年三月三二日まで及び平成一〇年四月一日から平成一一年三月三二日までの各事業年度（以下各事業年度を順次「平成八年三月期」、「平成九年三月期」、「平成一〇年三月期」及び「平成一一年三月期」という。）の各法人税の更正の請求をしたところ、これに対し、被告が平成一二年六月一九日付けでいずれも更正をすべき理由がない旨の各通知処分をしたため、その各通知処分の取消しを求めた事案である。

(一) 福井空港は福井県が昭和四一年六月に開港した空港であるところ、福井県は、昭和六〇年三月に同空港をジェット機の離着陸できる空港にするための空港拡張基本計画を決定し公表した。昭和六一年一〇月には福井県に福井空港整備推進本部が設置され、同年一月には福井空港の滑走路延長事業が政府の第五次空港整備五か年計画に新規事業として組み入れられ、次いで、平成三年には第六次の、平成八年には第七次の各空港整備五か年計画に組み入れられた。そして、福井県は、平成五年二月に福井空港拡張整備事業（以下「本件事業」という。）の基本計画を策定した。

(二) 原告は、平成七年五月三一日付けで、福井県知事に対し、本件土地について公有地の拡大の推進に関する法律

(以下「公払法」という。) 五条一項の規定に基づく土地買収希望申出書を提出した。福井県知事は、同年六月二日付けで、原告と福井県土地開発公社に対し、同法六条一項に基づき、本件土地の買取りの協議を行う地方公共団体等として福井県土地開発公社を指定した旨通知した。

(三) 法人の有する土地等の資産が公共事業のために買収等をされた場合に、その買収等に係る所得に対する法人税の課税について各種の優遇措置制度が設けられているところ、この優遇措置制度の円滑な運用を図るために、事業実施者が資産の買取り等に着手する前に、事業実施者と税務官庁が資産の買取り等に対する各種の課税の特例制度の適用関係について相互に確認し合い、その上で、被買収者に対して課税関係の説明を行うという事前協議の慣行が確立されている。

(四) 福井県土地開発公社は、平成七年六月一六日付けで、本件土地が公払法に係る買取りであることなどを記載した事前協議説明書を提出して被告と事前協議を行った。被告は、同月二〇日付けで、同公社に対し、本件事業については租税特別措置法六五条の四第一項四号に規定する特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特例控除の特例(以下「一五〇〇万円控除の特例」という。)、租税特別措置法規則一七条の二第一項六号に規定する書類の発行ができる事業に該当する旨通知した。

(五) 原告は、平成七年六月二〇日過ぎころ、福井県職員から口頭で、三国税務署に確認した結果、本件土地については本件特例に該当しない旨の説明を受けた。

(六) 原告は、平成七年六月二三日、福井県土地開発公社に対し、本件土地を代金四億五九一四万四〇〇円で売り渡す旨の売買契約を締結した。

この売買契約に係る土地売買契約書(以下「本件売買契約書」という。)には、福井県土地開発公社が本件事業のた

めに買取りをするものである旨の記載はない。

〔七〕福井県は、本件土地の買取りの時点において、航空法施行規則（以下「航空法施行規則」という。）八六条一項に規定する飛行場変更許可申請書を運輸大臣（当時、以下同じ）に提出しておらず、運輸大臣の許可や意見書を取得していなかった。

〔八〕原告は、平成七年一月二二日、本件土地の代替資産として土地を購入し、その後、同土地上に工場を新築した。

〔九〕原告は、平成八年一月一九日、福井県に対し、本件土地を福井県土地開発公社に売り渡したことについて本件特例が適用されるとして、収用証明書の発行を求め、平成八年三月期の確定申告書に、本件特例を適用して圧縮記帳を行い、圧縮額三億九九七三万一八七六円を損金の額に算入し、本件土地に係る収用証明書を福井県に対して申請中である旨の上申書を添付した。

〔一〇〕福井県が本件土地に係る収用証明書の発行を拒否したため、原告は、平成九年一月一〇日、福井地方裁判所に対し、福井県を被告とし、収用証明書の発行を求める訴え（証明書発行請求事件、以下「別訴」という。）を提起したところ、同裁判所は、平成十一年七月三〇日、原告の請求を棄却するとの判決を言い渡した。

これに対し、原告が名古屋高等裁判所金沢支部に控訴し、同支部は、平成十二年二月二八日、原判決を取消し、福井県に対して収用証明書の発行を命じる判決を言い渡し（以下「別訴高裁判決」という。）、同判決は確定した。

〔一一〕福井県は、別訴高裁判決に基づき、平成十二年三月二二日付けで、原告に対し、措置法規則一四条七項三号イにより、本件土地は、福井県が施行する福井空港拡張整備事業（根拠法令・土地収用法三条一二号）の用に供するため、代行買収者である福井県土地開発公社が合計四億五九一四万四〇〇円で買収したであることを証明する旨の収



用証明書（以下「本件取用証明書」という。）を発行した。

〔二二〕原告は、本件取用証明書を添付の上、平成二二年三月二四日付けで被告に対し、平成八年三月期から平成一年三月期までの各事業年度の法人税につき、別表一のとおり各更正の請求をした（以下「本件更正請求」という。）。

これに対し、被告は、平成二二年六月一九日付けで、本件更正請求についていずれも更正をすべき理由がない旨の各通知処分をした（以下「本件通知処分」という。）。

本件通知処分のうち平成八年三月期の事業年度の法人税についての更正請求に対する通知処分に附記された理由は、別表二の②のとおりであり、平成九年三月期から平成一一年三月期までの各事業年度の法人税についての更正請求に対する通知処分に附記された理由は、更正の請求の原因としている平成八年三月期の事業年度の所得金額について、その金額に変更は生じていないため、それぞれの事業年度における所得金額や翌期へ繰り越すべき欠損金に変更は生じないとするものであった。

〔二三〕原告は、本件通知処分を不服として、平成二二年六月二七日、国税不服審判所長に対して審査請求を行ったが、同所長は平成一三年一月二六日付けで同審査請求をいずれも棄却する旨の裁決を下した。

そこで、被告は、被の各事業年度の法人税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の各通知処分が福井県の取用証明書が発行されながら本件土地に本件特例が適用されないとして更正の請求を認めないものであり、本件通知処分は違法であるとして提訴に及んだものである。

この事案は、土地収用に代わる任意買収にともなう課税が抱える一般的な論点を提供しているといえよう。本稿はこの事案の検討を通じて、土地収用に代わる任意買収にともなう課税問題が抱える実体法的、手続的問題を検討するものである。

更正の請求棄却決定取消請求控訴審事件（以下「本件」という。）における税法上の争点は、以下のとおりである。

(1) 租税特別措置法六四条一項二号にいう「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることとなる場合」とはいかなる状況をさすか。

さらに、租税特別措置法六四条四項は、同法六四条一項二号の適用にあたって、収用証明書等の添付を求めているところであるが、租税特別措置法規則一四七項三号イは具体的には土地収用法三条一二号（航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するもの）に「関する事業に必要なものとして収用又は使用することのできる資産」に該当するものであることを求めているところである。この解釈にあたって、課税庁は、租税特別措置法関係通達六四（四）―三において、当該資産に該当するかどうかは、当該買取りの時において、当該事業の施行場所、施行内容等具体的に確定し、当該資産について事業認定が行われ得る状況にあるかどうかによって判定すること」に留意することとしているところであるが、この通達は租税特別措置法施行規則一四七項三号イの判定基準を具体的に示したものであり、つまり、この通達は、租税特別措置法六四条一項二号の解釈基準を定めたものといえるか。そうであるとするならば、この通達は「事業認定が行われ得る状況」にあったことを求めているところ、ここで求められている「状況」とはいかなる状況をさすのか。

(2) 争点(1)と関わる問題であるが、租税特別措置法六四条一項二号の適用にあたっては代行買収による買取りを認めているところである（措置法施行規則一四七項三号イ等参照）が、本件における買取りが代行買収であるといえるか。課税庁は、この判断基準として、租税特別措置法関係通達六四（四）―二において、代行買収のための四要件を明らかにし、すべての要件の充足を求めている。租税特別措置法関係通達六四（四）―二における代行買収の要件は合理的な判断基準といえるか。そして、合理的な判断基準であるとした場合において、本件買収がこれら要件を充足して

いるといえるか否か。

(3) 本件において、控訴人は別訴名古屋高裁金沢支部平成一二年二月二八日判決（以下「名古屋高裁金沢支部判決」という。）に基づいて、国税通則法二三条二項二二号による特別の更正の請求を行っているところである。「名古屋高裁金沢支部判決」は、同項二号でいう「判決」に該当し、ここでいう特別の更正の事由に該当するかといえるか。すなわち、同号は、特別の構成の請求事由として「課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実」に関する訴えについての判決であることを求めているところであるが、名古屋高裁金沢支部判決がここでいう判決に該当するといえるか否か（すなわち、別訴名古屋高等金沢支部判決によつて、原告・控訴人が平成七年六月二三日に福井県土地開発公社に対して行つた本件における一連の土地（以下「本件土地」という。）の譲渡等の計算の基礎となる事実には何らの変動を生じていないといえるか否か）。

(4) 争点(3)において、名古屋高裁金沢支部判決が特別の更正の請求事由になりうるとするならば、被告・被控訴人は、名古屋高裁金沢支部判決に拘束されるといえるか否か。

(5) 名古屋高裁金沢支部判決が特別の更正の請求事由に該当されるとされた場合に、被告・被控訴人は、名古屋高裁金沢支部判決に基づいて福井県から給付された当該事業に必要なものとして収用又は使用することのできる資産に該当する旨の証明書に拘束されるか。租税特別措置法六四条二項において、被告・被控訴人は、いかなる審査を行うことができるか。

(6) 被告・被控訴人が原告・控訴人に対して、本件買取りにあたり、租税特別措置法六四条一項二号が適用されるとの公的見解を表明したか、あるいは更正の請求の前提として、原告が別訴で勝訴して福井県が原告・控訴人に当該事業に必要なものとして収用又は使用することのできる資産に該当する旨の証明書を発行すれば、それに従う旨の公的見解

を表明していたといえるか否か。いわゆる納税者（原告・控訴人）の信頼は、信義誠実の原則のもとで保護されうるか否か。

### 三、租税特別措置法三三三条の四の解釈に係る裁判例

納税者は、資産が土地収用法等の規定により特定の公共事業等のために収用あるいは買い取られ、補償金等を取得した場合、租税特別措置法三三三条の四に基づいて、その譲渡が一定の要件にあてはまるときに、納税者の選択により、その資産の譲渡所得から五〇〇〇万円（譲渡所得の金額が五〇〇〇万円に満たないときにはその金額）を特別控除することができる。しかし、租税特別措置法三三三条の四第一項の特例の適用要件をめぐっては、これまでもその適用要件の解釈について、しばしば争いが生じている。

Aは、B市から平成四年二月一日付の「都市計画法五五条一項に基づく土地の指定及び指定に伴う不許可について（通知）」と題する書類（以下「五五号文書」という。）の送付を受け、それに伴って同法五六条一項の規定に基づいて同日付で甲土地の一部（後に乙土地となる）に係る「土地買取り申出書」と題する文書（以下「本件買取り申出書」という。）をB市に提出していた。そして、Aは、平成五年一月八日付の「L道路建設に伴う収用事業に伴う土地の譲受けについて」と題する文書（以下「本件土地譲受依頼文書」という。）に基づき、A、Aの妻及びAの長男が共有する甲土地を平成五年三月二日に分筆のうえ、同日付の売買契約書により、Aの持分三分の一の土地（以下「乙土地」という。）をB市に二五〇〇万円で譲渡していた（以下「平成五年譲渡」という。）。なお、B市は、平成五年一月七日にY税務署長に事前協議の申入れを行なっている。また、Aは、L道路建設に伴う収用事業のため、A、Aの妻及びAの長男が共有する甲土地から平成六年六月二二日に分筆したAの持分三分の一の土地（以下「丙土地」という。）を、

平成六年一月四日付の売買契約書により、B市に二五〇〇万円で譲渡した（以下「平成六年譲渡」という。）。

なお、C県知事は、平成六年四月八日に都市計画法五九条一項の規定により本件収用事業を都市計画事業として認可しており、その事業地に乙土地及び丙土地が含まれていた。

乙土地及び丙土地の譲渡に係る分離長期譲渡所得の計算にあたって、Aは、租税特別措置法三三条の四第一項（収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除）の規定による特例の適用が受けられるか、が争点となった。

## I 公共用地取得のための任意買収と特別控除の適用

一、福井地裁平成一五年二月三日判決と租税特別措置法六四条一項の解釈

1、租税特別措置法六四条一項の趣旨と被控訴人のスタンス

(1) 原審・福井地裁判決の論理構成について

原審・福井地裁平成一五年二月三日判決（以下「原判決」という。）は、「措置法六四条一項は、法人がその有する資産を収容されるなどして代替資産を取得した場合の税法上の特別優遇措置を定めたものである。その趣旨は、収用等の場合には、収用等に伴って生じた譲渡益については、当該譲渡が所有者である法人の自由な意思に反するものである上、一般の譲渡と同様に課税するとき企業経営維持のための再投資（代替資産の取得）を阻害する結果になるために、租税上の特別優遇措置を講じたものである」と判示する（一九頁）。すなわち、原判決は、この規定の趣旨について、ここでの譲渡が一般の譲渡ではなく、直接又は間接に強制力が働いて当該資産が収用又は譲渡されるものであるうえに、法人の事業の基礎である資産を譲渡すれば代替資産の取得の必要性も高いため、このような場合に一般的な譲渡の場合と同様に課税するとされるのでは、かえって公平を損ない、公益事業の推進を図ることができないことから、特別

な税法上の優遇措置を講じているものであると解する被告の理解と同様の理解に立っている（六頁、「被告の主張」参照）。

そのうえで、租税特別措置法六四条一項二号の趣旨は、「強制力が背景にあることから、課税においても実際に収用された場合と同視するのが公平であり、収用前に譲渡した者が収用された者より不利益を被ることのないようにすることであると考えられる」と判示する（一九頁）。原判決は、同項二号が買取りを拒否すれば収用されることとなる状況、すなわち、強制力を背景とした買取りの場面において適用される規定であり、その趣旨は、強制力が背景にある以上、課税においても実際に収容された場合と同視するのが合理的であるし、収用前に譲渡した者が収用された者より不利益を受けないようにすることにあると解する被告の主張をここでもそのまま受け入れている（六、七頁、「被告の主張」参照）。

結局のところ原判決は、租税特別措置法六四条一項が租租税優遇措置を定めた規定であること、及び同条一項二号の要件は同条一項一号の要件（土地収用法の規定に基づいて収用された場合における要件）との対比において導き出されるべきであるという見解を採用していると考えられる。原判決は、この規定の趣旨から、同号が適用されるにあたっては、「買取りを拒否した場合に収用が確実視される状況にあること」が要件とされる旨、判示する。

また、租税特別措置法六四条一項二号の手続要件として、租税特別措置法施行規則一四七項三号イが、土地収用法三条一二号（航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するもの）に関する事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものであることを求めているところである。そして、課税庁は、この解釈にあたって、上述したように租税特別措置法関係通達六四（四）―三において、「（当該）資産に該当するかどうかは、当該事業の施行場所、施行内容等具体的に確定し、当該資産について事業認定が行われうる状況にあるかどうかによって判断する」

との判断基準をおいているところであるが、「上記通達は、措置法規則一四七項三号イの判定基準を具体的に示したものであり、つまるところ上記通達は、措置法六四四一四二号の解釈基準を定めたものといえる」と判示して、この通達の位置づけを明らかにしている（七頁）。

原判決は、上記通達にいう「事業認定」と土地収用法一六条にいう「事業の認定」は全く同じものであるから、上記通達にいう「当該事業の施行場所、施行内容等具体的に確定し、当該資産について事業認定が行われうる状況」といえるか否かは「事業認定の申請をなし得る状況にあつたか否かによって決すべきであると解される」と判示している。原判決は、「収用されうることとなる場合」の解釈基準として、租税特別措置法関係通達六四（四）―三の内容を支持しているところである（二〇頁）。

原判決の結論は、租税特別措置法六四四一四二号の適用要件の一つである「収用されることとなる場合」の解釈が租税特別措置法施行規則一四七項三号イの手續規定に関する通達（解釈原理）から、すなわち租税特別措置法の解釈を租税特別措置法施行規則という省令（さらに手續規定でもある。）から導かれるという論理構成である。

本件の最大の争点の一つが、この「収用されうることとなる場合」の解釈であることに原告・控訴人においても異論は存しないところである。後述するように、「収容されることとなる場合」という、租税特別措置法六四四一四一四一の適用要件は土地収用法における事業認定の要件と比較して、いかなる状況を指すかについては一見不明確のようにもみえるが、その規定の趣旨・目的、関連法規等に照らしてその意味が明確にされなければならない。

(2) 租税特別措置法六四四一四二号の特例規定の本質について

本件で適用が問題となっている租税特別措置法六四四一四二号は、上述したように資産の買取りという任意契約によ

って買取りが行われるものの、この買取りの申出を断れば収用されるという、間接的な収用権の発動によるものであり、形式的には任意売買という私法上の手法によるものであるが実質的には公権力の行使としての強制収用と実質的に同一であることから、租税公平主義のもとで同様の課税関係を認めるものであると一般的には解されている。そして、このような規定は、多くの場合、租税優遇措置としての位置づけを与えられているといえよう。

しかし、租税特別措置法六四条の規定をこのようにまったくの租税優遇措置規定と解して、そのうえで同条一項一号との対比に基づいて公平的取り扱いを論ずるということには問題が存するということにまず留意をしておく必要がある。

前述したような原判決及び被告・被控訴人の解釈の前提（租税優遇措置としての位置づけ）について、問題が存するといえよう。この適用要件の文言の解釈にあたり、この規定の意義及び租税法における位置づけをはじめに明らかにしておく。

すなわち、租税特別措置法六四条一項に規定する収用や買取り等の場合の課税の特例規定は、純粋な租税優遇措置として位置づけるべきではなく、憲法二九条の私有財産制度（憲法二九条三項は、「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用いることができる。」として、原則として完全補償を規定しているところである。）との関係において理解される必要がある。「公共のために用いる」場面においては、損失補償により時価を前提とした補償がなされるが、この収入金額から税金として多額の額を徴収すると、結果的には強制的に所有権を移転させられたものの、「正当な補償」（完全な補償）を受けたとはいえない状態が生じることとなる（その結果、特例措置の内容によっては憲法違反の疑いが生ずる可能性さえ存する場合がある。税額まで損失補償たる所得補償に含めて「正当な補償」を理解することが望ましいといえよう。）。そこで、租税特別措置法六四条一項は、強制的な収用を背景に買取りの対象となった



資産について、代替資産を取得した場合には原則的に圧縮記帳という手法を用いて、所得が実現しているにもかかわらず、所得を認識せず（非認識）、課税を繰延べているものである。

租税特別措置法六四条一項二号の解釈にあたり、同条の趣旨を単なる特別優遇規定（政策規定）との前提で解釈すべきではなく、また租税特別措置法六四条一項一号との対比も不可欠ではあるが、同項三号以下の適用要件、さらにはそのほかの用地買収等の場合の特別控除規定の適用要件との対比にたちながら、その文言の解釈（二号の適用基準）がさらさらにされる必要がある。

## 2、「収用されることとなる場合」の解釈について

租税特別措置法六四条一項二号は、事業認定が存在しない場合においても、同条の適用を認めていることは明らかであり（租税特別措置法施行規則一四條七項三号参照）、このことについては原告・控訴人及び被告・被控訴人において異論は存しない。そこで、原判決は、同号が適用されるにあたっては、資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることとなる場合」とは、前述したように「買取りを拒否した場合に収用が確実視される状況にあること」が要件とされる旨、判示する。そのうえで、原判決は、原告・控訴人が福井県土地開発公社に譲渡した土地（以下「本件土地」という。）の買取り時において、平成五年二月に策定された福井空港拡張整備事業（以下「本件事業」という。）は、航空法上の運輸大臣の許可を要する事業であることから、運輸大臣の許可又は意見書の発行のいづれかがなされている必要があり、その段階をもって、土地収用法上の事業認定が行われ得る状況になったことと判断するほかはないと解釈している。

そこで以下、「収用されることとなる場合」の意義を検討してみよう。

まず、土地収用法一六条は、「起業者は、当該事業又は当該事業の施行により必要を生じた第三条各号の一に該当するものに関する事業（以下「関連事業」という。）のために土地を収用し、又は使用しようとするときは、この節の定めるところに従い、事業の認定を受けなければならない」と規定しているが、本条の適用はこのような事業認定を行っていることを前提とするものでないことについて争いはない。このことは条文の解釈からも当然であるといえる。

租税特別措置法六四条一項二号において、特例の対象となる事業は本来の事業と関連事業であり、これらの事業については事業認定を受けない場合であっても課税の特例の適用が認められていることから、租税特別措置法六四条四項の手續規定との関係においては二つの範疇に分類されているといえよう。

具体的には、租税特別措置法六四条一項二号についても、事業認定又は都市計画事業の認可若しくは承認を受けなければ本件特例の適用がないもの（六四条一項二号、措置法規則一四七項二号）と事業認定を受けなくとも本件特例の適用があるもの（措置法六四条一項二号、措置法規則一四七項三号イ等）とが予定されている（すなわち、前者のうちから、後者に該当するものとして証明を受けたものは除くこととなる）。いわゆる、後者の買取りが、申告書に添付する証明書（の内容）との関係において、いわゆる「簡易な証明による買取り」と呼ばれるものである。

後者の規定の意義については、「収用の意義は、原則的には、その収用権者は、同法第一六条の規定によつてその営む事業が収用適格事業であることにつき事業の認定を得なければならない。ただ、いかなる場合にもこれについて事業の認定を受けることは適当ではないので、それを前提とする事業認定前の買取りについても、収用又は使用される場所がその事業の性格から地域的にも極限されるような場合には、それについて課税の特例を認めることとされてきている<sup>③</sup>」と説かれているところである。なお、収用（又は使用）には、その公共事業（土地収用法三条各号に掲げる施設に関する事業をいい、これをここでは「本体事業」という。）の施行により必要を生じた関連事業のための収用又は使

用)も含まれると解されているところである(土地収用法一六条。また措置法関係通達六四(一)―二参照)。関連事業の該当性について、措置法関係通達六四(一)―二参照。

租税特別措置法六四条四項(申告要件)において申告書に添付が要求されている大蔵省令で定める書類とは、本件の場合には、土地収用法三条一二号(航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するもの)に関する事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当する旨を、本件土地の買取りをする者において証する書類である。この書類は、「その行う事業の内容に着目して、外形的に、その買取りを拒んだときは、土地収用法により収用又は使用されることが明らかとなるもの(たとえば、国道、河川、鉄道線路等)であること」を、その買取りを行う者がその事業の用に供することを証明するものである<sup>④</sup>。すなわち、ここでの書類においては、本件においては、福井県が本件土地を公共の用に供する飛行場(又は航空保安施設)に用いることを証明するものであれば足りることになる。事業施行者の収用することができる資産である旨の証明書で足りることである。前者の場合とちがって、後者の、この書類の証明内容は大きく緩和されている<sup>⑤</sup>。この書類のほかに、本件の場合に「収用されることとなる場合」の資料として要求されていないことに留意しておくべきであろう。

租税特別措置法六四条四項、同法施行規則一四七項三号イは、本件土地が「土地収用法三条一二号(航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するもの)に関する事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものである」こと、すなわち、ここでは添付書類としては「収用することのできる資産」であることを求めている。この文言の意義は租税特別措置法六四条一項二号の「収用されることとなる場合」の文言の意義と同様に解釈されるものであると解される(この点については、原判決と同様である)。租税特別措置法六四条一項二号の適用要件充足の有無は、租税特別措置法六四条四項を介して租税特別措置法施行規則一四七項三号イの書類により証明されうる

との構造をとっていることから、租税特別措置法六四条一項二号の「収用されうることとなる場合」とは、航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するものについては、「(当該) 事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものである」場合と解することができる。

### 3、「収用されうることとなる場合」における事業認定前の状況について

原告・控訴人と被告・被控訴人との解釈の相違は、具体的には当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定していることをもって、「収用されうることとなる場合」といえるか、さらに土地収用法二〇条一項二号で求められている「事業を遂行するための十分な意思」の有無の判断に係る運輸大臣の許可又は意見書の発行が求められるか、ということである(この解釈上の争いは、措置法関係通達六四条(四)―三を介して行われている)。

土地収用法における事業認定にあたっては、すなわち、以下の申請手続及び認定要件が充足されることが求められている。そこで、事業認定前(先行取得)のどの段階をもって、「収用されることとなる場合」と解するかが問題となる。たとえば、事業計画書が作成された段階(土地収用法一八条二項一号等)、あるいは事業認定申請書を提出した段階、さらには実質的に事業認定の要件をすべて充足している段階といったように、「収用されうることとなる場合」という文言の解釈からはどの解釈も一見するとあながち見当違いといえないようにみえる。

#### (事業認定申請書)

第一八条 起業者は、第一六条の規定による事業の認定を受けようとするときは、国土交通省令で定める様式に従い、左に掲げる事項を記載した事業認定申請書を、前条第一項又は第二七条第一項の場合においては国土交通大臣

に、前条第二項の場合においては都道府県知事に提出しなければならない。

一 起業者の名称

二 事業の種類

三 収用又は使用の別を明らかにした起業地

四 事業の認定を申請する理由

2 前項の申請書には、国土交通省令で定める様式に従い、次に掲げる書類を添付しなければならない。

一 事業計画書

二 起業地及び事業計画を表示する図面

三 事業が関連事業に係るものであるときは、起業者が当該関連事業を施行する必要を生じたことを証する書面

四 起業地内に第四条に規定する土地があるときは、その土地に関する調査、図面及び当該土地の管理者の意見書

五 起業地内にある土地の利用について法令の規定による制限があるときは、当該法令の施行について権限を有する行政機関の意見書

六 事業の施行に関して行政機関の免許、許可又は認可等の処分を必要とする場合においては、これらの処分があったことを証明する書類又は当該行政機関の意見書

七 第一五条の一四の規定に基づき講じた措置の実施状況を記載した書面

3 前項第四号から第六号までに掲げる意見書は、起業者が意見を求めた日から三週間を経過しても、これを得ることができなかつたときは、添附することを要しない。この場合においては、意見書を得ることができなかつた事情

を疎明する書面を添附しなければならない。

4 第一項第三号及び第二項第二号に規定する起業地の表示は、土地所有者及び関係人が自己の権利に係る土地が起業地の範囲に含まれることを容易に判断できるものでなければならない。

（事業の認定の要件）

第二〇条 国土交通大臣又は都道府県知事は、申請に係る事業が左の各号のすべてに該当するときは、事業の認定をすることができる。

- 一 事業が第三号各号の一に掲げるものに関するものであること。
- 二 起業者が当該事業を遂行する十分な意思と能力を有する者であること。
- 三 事業計画が土地の適正且つ合理的な利用に寄与するものであること。
- 四 土地を収用し、又は使用する公益上の必要があるものであること。

#### 4、原判決の解釈上の問題

租税特別措置法六四条一項一号の「収用されうることとなる場合」の解釈にあたり、航空法による飛行場又は航空保安施設で公共の用に供するものについては、前述したように「（当該）事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものである」場合をその内容とすると解することができる。ここで問題となる適用基準、すなわち「収用されることとなる場合」とは、事業認定前における「いかなる状態をさすのか」といった問題（法解釈）において、一見するとこの文言は課税要件明確主義のもとで必ずしも明確であるとはいえないようにみえるが、その解釈は、前述したような視点から明らかにされる必要がある。

原判決のような解釈（措置法関係通達六四（四）―三に定める「当該買取りの時ににおいて、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定し、当該資産について事業認定が行われ得る状況にあるかどうかによって判定することに留意をする。」との文言の解釈）は、「収用されることとなる場合」の文言からその適用要件を一義的に導くことは困難である。事業認定が行われ得る状態がどのような状態を指すかは、この条文からは必ずしも窺い知ることはできず、「事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものである」との文言を併せ解釈することにより明らかにされうるといえる。

原判決あるいは被告・被項訴人の主張における問題点は、以下のようである。

(1) 被控訴人は、上記の土地収用法上の手続要件及び認定要件のうち、ことさら土地収用法二〇条の二号の要件にその基準を求めるものである。課税実務において、租税特別措置法関係通達六四（四）―三が「措置法規則一四条第七項第三号の規定を適用する場合において、買取りの対象となった資産が、同号イに規定する事業に必要なものとして収用又は使用することができる資産に該当するかどうかは、当該買取りの時ににおいて、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定し、当該資産について事業認定が行われ得る状況にあるかどうかによって判定することに留意をする。」と述べていることを受けて、「当該資産について事業認定が行われ得る状況にあるかどうか」について、この基準（「当該事業を遂行する十分な意思」）が用いられている。土地収用法の事業認定要件のうち、ことさらこの要件のみに基準を求めることには合理性が存しないといわざるを得ない。条文の解釈をめぐって、特に「当該」事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものである」ことから、このような基準はでてこないといえよう。

この通達の解釈をめぐっては、控訴人と被控訴人の主張に争いが生ずるところであるが、租税特別措置法関係通達六四（四）―三における「当該資産について事業認定が行われ得る状況にあるかどうか」は、その前節の「当該買取りの

時において、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定し」を受けたものであり、そのような場所的特定があれば一般的には事業認定の手續を事業施行者が進めようと思えば進められることから、特別の事情がない限り、事業認定が行われ得る状況にあると判断して差し支えないことである。これ以上の厳格な認定要件を求めることは、租税特別措置法施行規則一四条七項三号イの要件にかかる文言の解釈(文理解釈)にも反することになる。

なお、この通達についても場所的な限定を要求しているにすぎないとの解釈が一般的に受け入れられているといえよう。たとえば、課税庁側の解説においても「公共事業について土地収用法に既定する事業認定の手續がされていない場合であっても、用地取得にかかる場所的限定が可能なものに限り当該手續前の買収について、『買取の申出を拒むときは土地収用法等の既定に基づいて収用されることとなる場合』に当たるとして課税の特例の適用があるものとする<sup>⑥</sup>」と述べている(所得税においても本件特例と同様な措置を規定しており(措置法三三条)、同様な通達(措置法関係通達三三―五二)をおいているが同通達の解説については、さらに事業計画の具体性、起業者の人的要件、施設の物的要件、起業者の地理的要件に言及しているところであるが、このような要件については言及が存しない<sup>⑦</sup>)。

事業認定がある場合には、場所的限定が法的に行われているので、事業認定前においては必ずしも買収時における場所的限定が明確でない場合もあり得るので、この通達においてどのような状況にあれば適格な収用証明書を発行し得るかの判断基準を示している<sup>⑧</sup>。

そうであるならば、本件において場所的特定があるか否かが次に問題となる。福井県は、昭和六〇年二月に福井空港拡張基本計画を決定、公表し、昭和六一年一月には被控訴人による福井空港の滑走路延長事業が政府の第五次空港整備五カ年計画に新規事業として組み入れられ(閣議決定)、平成五年二月には福井空港拡張整備事業の基本計画を策定し、事業の施行場所や施行内容を具体的に確定していたといえる。本件土地の買取り時に場所的な特定が存すること



は明らかであったといえる。買取り時の状況で判断されるべきであることに留意をしておかなければならない。

(2) 原判決は、「同項二条が適用されるのは、買取りの申出に応じなければ収用されることが確実な状況にある場合に限られるものと解するのが相当である」と解した上で、さらに同条四項、租税特別措置法一四七条三号イに基づいて、「公共事業について土地収用法に規定する事業認定がなされる前であっても、当該事業に必要なものとして収用ができる資産については、事業認定を待たずに先行取得することが必要な場合があることから、当該資産に税法上の特例措置を適用するのが相当か否かを公的な証明にかからせしめようとする趣旨によるものと考えられる(二〇頁)」。そのうえで、租税特別措置法関係通達六四(一)―三によって判断するのが相当であると判示している。

原判決は、当該資産について事業認定が行われる得る状況にあるか否かについて、土地収用法に規定する十分な意思と能力を要求しているところ(同法二〇条二号)、この事業を遂行する意思を有するというためには、事業認定申請書の添付書類である「事業計画画書の他、事業の施行に関して行政機関の免許、許可又は認可等の処分を必要とする場合においては、これらの処分があったことを証明する書類又は行政機関の意見書を添付しなければならないことから(土地収用法一八条二項、二号)、その前提として、当該事業を遂行するために基本的に必要とされる行政機関の許可等を取得していることが含まれると解している。すなわち、「事業認定が行われ得る状況にあるといえるためには、当該事業を遂行するに当たり基本的に必要とされる行政機関の許可等を取得しているか、それに変わる行政機関の意見書を取得していることが必要である」と判示する(二二頁)。

このような解釈は、同法二〇条二号における事業認定の要件として「起業者が地方公共団体である場合には、その議会の議決の有無、一般法人である場合には、当該法人としての正式な意思決定がなされているかどうかに留意をして起業者の意思を審査し、また当該事業につき、行政機関の許可の有無等にも留意して事業遂行の能力を確認するもの」とさ

れていることによるものと解される（昭和二六年一月二日建設省管発第一三二〇号建設証管理局長通牒「土地収用法第三章事業の認定の規定の運用に関する件」一口）。この点について、判例は、当該事業を遂行するために基本的に必要とされる免許等を取得していることが含まれるとするもの（東京地裁平成二年四月一三日判決・判例地方自治七四号六三頁（この判例による基準は原審の被告第一準備書面に引用）、「事業遂行の意思と能力」は、事業認定にかかる事業を遂行する意思と能力を意味するが、その内容は事業認定書によって特定されるとするもの（金沢地裁昭和六一年一月二日判決・判例地方自治二九号六五頁）などが存するところである。

前述したところであるが、土地収用法の事業認定の要件（二〇条に規定する四要件）のうち、なぜこの関係機関の認可又は意見書の取得という要件だけなことさら強調されるのかが必ずしも明確ではない。この点について、原判決は、「事業認定の機関ですらない税務署長が当該事業の許認可の審査基準をみたくどうかを判断するのはなおさら困難を伴うと考えられる。また、租税法規の適用においては、納税者間の平等、公平という要請があるから、税法上の優遇措置に該当するか否かの判断基準は、可能な限り客観的かつ合理的なものでなければならぬ。」としてその理由を明らかにする（二二頁）。けれども、このような懸念を払拭するために、租税特別措置法六四条四項において起業者が発行する証明書等を添付させているのであり、その結果、その証明書を発行した起業者の証明を、被買収社の便宜をはかるため起業者が証明書類を仮装したりといった場合はともかくも、できる限り尊重するという趣旨である。本件土地を空港拡張整備事業用地として公共の用に供するか否かは起業者（事業施行者の判断がもつとも尊重されるべきである（このことは、課税庁が特例措置の適用要件について審査権を否定するものではない）。課税庁の明確で簡便な審査基準の確立という視点をことさら強調してこの要件の充足を求めるということ（限定解釈）は、財産権の保障規定たる本件特例の適用要件にことさら絞りをかけることとなり許されないと解される。

(3) 租税特別措置法六四条四項は、「収容されることとなる場合」の判断にあたり責任ある行政官庁（本件では福井県）からの公的な証明書等の添付を求めているのであり、証明書等の添付がなければ、本件特例規定の適用を許さないこととしているのである。原判決又は被告・被控訴人が主張するように、運輸大臣（現国土交通大臣）の許可又は意見書を添付させることを要求していたのであれば、当然にそのような書類の添付を求めることも可能であつたし、あるいは証明書等の記載内容においてそのような取得の有無の記載を求めることも、その規定の立法を立法するにあつて、課税要件法定主義のもとで明記される必要があつたといえる。

原判決のように租税特別措置法関係通達六四（四）―三を解釈するのであれば、租税通達であらたな適用要件を規定するに等しいこととなり、租税法主義（課税要件法定主義）に反するということにならう。

(4) 事業認定がなされないような場合において、いかなる段階までの先行取得が租税特別措置法六四条一項二号の適用要件の解釈にあたり含まれるかについては、租税特別措置法六四条一項一号との対比において厳しい要件を要求されると解することは不合理である。租税特別措置法六四条一項一号との対比のみにおいて課税の公平を論ずることは、租税特別措置法六四条一項三号以下における資産の譲渡の場合とのバランスなどを考慮する必要がある。

租税特別措置法六四条一項二号以下における、同様の簡易な買取証明の対象となる取得は今日までその適用対象を順次拡大してきているのであるが、この制度の趣旨は改正事項の解説のなかで「公共事業のうち特に緊急を要するものや場所的に特定されるもので事業認定を受けることが確実であると認められるものについては、収用事業の認定をうけた旨の証明書でなくとも、公共事業施行者の買取りをする土地等が特定の公共事業のために収用することができる資産に該当する旨のいわゆる簡易な収用証明書によることができること」によるものであると解されている（税経通信二九巻六号五三以下九二頁以下、同二七巻八号七〇頁以下等参照）。すなわち立法者はここに規定されている取得がなされた

場合には逆に、「公共事業のうち特に緊急を要するものや場所的に特定されるもので事業認定を受けることが確実にあると認められる」ことになるのである。「関係行政機関の認可等を受けた」といった文言は規定のどこにも存しない。

また、租税特別措置法六五条の四第一項における公有地拡大（福井空港拡張整備事業及び空港周辺整備事業）として、買取りが進められていたことが明らかであるが、この場合においても租税特別措置法六四条に該当する場合には、こちらの規定の適用が優先することは明らかである。公有地の拡大の推進に関する法律（公拡法）六条一項の協議に基づき地方公共団体、土地開発公社又は政令で定める法人に買い取られる場合（六四条一項二号又は前条一項の規定の適用がある場合を除く。）には、租税特別措置法六五条の四に規定する一五〇〇万円控除の特例が適用されることとなっている。公有地拡大により先行取得を行い、租税特別措置法六四条一項二号に該当する場合は、一五〇〇万円控除の特例の適用要件よりも厳格な要件が求められることは当然であるが、原判決のように「収容されることとなる場合」を「当該買取りの時において、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定し」、さらに「事業認定が行われ得る状況にあるといえるためには、当該事業を遂行するに当たり基本的に必要とされる行政機関の許可等を取得しているか、それに変わる行政機関の意見書を取得していることが必要である」と解して、その要件を充たしていない本件のような場合も含めて、その余のものを一五〇〇万円特別の控除の対象にしてしまうことは、財産権の保障としての租税特別措置法六四条一項二号の規定としての位置づけを失うこととなる。本件特例の適用にあたり、「資産の買取り時において運輸大臣の許可又はこれに代わる意見書を得ている」ことは必要ではない。

(5) 本件においては、旧運輸大臣（現国土交通大臣）の許可を得なければ飛行場又は航空保安施設の変更はできないことは明らかである（航空法四三条一項、同法施行規則八五条）が、控訴人は、土地収用法一八条の事業認定申請書に必ずしも旧運輸大臣の許可又は意見書を添付することを求めているとはいえない（一八条三項）と主張するところであ

る。問題はそもそも事業認定申請書を提出していない状態での先行取得について、租税特別措置法六四条一項にいう特例措置の適用を許容しているのだから、そのような許可又は意見書が不要であることは明らかである。事業認定を得ずに証明書を発行できるのであるから、現実には、その買取りの時に旧運輸大臣の許可等を取得するよう手続きを進めていることはまれであろう。

仮に、福井県がすでに存在する福井空港を拡張するための空港拡張整備事業に基づいて、事業認定の手續を進めずに公拡法により先行取得し、その一年経過後にいよいよ滑走路拡張するために旧運輸大臣（現国土交通大臣）へ許可を得て、空港を完成させた場合には、原判決の基準に基づく、本件へ特例規定の適用が排除されることになる。

このような場合は、租税特別措置六四条の四の適用場面ではなく、同胞六四条一項の適用場面であるといわざるを得ない。旧運輸大臣の許可又は意見書が買取りの時に要求されていると解することはきわめて不合理な結果を導くことになる。租税特別措置法六四条一項二号が予定している買取り（先行取得）に関して、原判決あるいは被控訴人が主張するような厳格な解釈は採用することはできず「当該買取りの時ににおいて、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定し」ていれば足りると解すべきである。

租税特別措置法施行令一四条項三号が適用されるのは、資産の収用はされなかったものの、買取りの申出に応じなかったならば、最終的に、収用されることとなると見込まれる場合の資産の譲渡の事例のうち、事業認定がなくとも場所的特定が行われやすいものが列挙されているのである。厳格な適用要件を課することは、簡易な買取りの証明を認め、本規定の意義を失わせることとなる。

(6) 「収用されることとなる場合」がいかなる状態を指すか、関連規定等からその意義は確定することができると思われる。しかし、この文言は一見すると不明確にみえることから、課税要件明確主義に反して憲法違反との主張も予想

されうるところである。

仮に、租税特別措置法六四条一項二号における「収用されうることとなる場合」の文言あるいは関連規定から、その適用基準を一義的に見いだすことができないとすれば、そのような場合においては納税者に有利なように解釈されるべきであろう。「疑わしきは納税者の利益に」なるように解釈されるべきである。

## 二、代行買収に係る通達の問題点

起業者（福井県）以外のものから補償を受けた場合には、原則として特例の適用はできない。資産の買取りを必要とする事業の施行者が国又は地方公共団体等である場合には、その国又は地方公共団体の証明書によるわけである。しかし、大規模な事業等については、国等に代わって地元の地方公共団体や地方公共団体が設立した公社のような団体が代行買収を行うことが少なくない。そこで、租税特別措置法は代行買収の要件を認めている（措置法施行規則一四条七項二号から四号の三まで、四号の五から五号まで）。代行買収の要件としては、代行買収社の買い取った資産が、一定の事業を行う公共事業施行者に代わって買い取られた資産に該当するか否かは、以下のように、実務においては解されている。

### 租税特別措置通達六四（四）―二

- (1) 買取りをした資産は、最終的に事業の施行者に帰属するものであること
- (2) 買取りをする者の買取りの申出を拒む者がある場合には、事業の施行者が収用するものであること
- (3) 資産の買取契約書には、資産の買取りをする者が事業の施行者が施行する〇〇事業のために買取りをするものであること

(4) 上記(1)及び(2)の事項については、事業の施行者と資産の買取りをする者との間の契約書又は覚書により相互に明確に確認されているものであること

(1)(3)の事項については契約書や覚書に明記される必要は必ずしも必要はなく、一連の買取りの過程において、当事者間でそのような合意があれば足りる。よって、そのことを控訴人が立証できる場合においてはなんら問題は存しない。被告・控訴人が、このような通達を画一的、形式的に使うことは許されるものではない。

### 三、特別の更正の請求の可否について

1、国税通則法二三条二項一号における後発的事由について

控訴人は、名古屋高裁金沢支部判決が原審福井地裁平成一一年七月三〇日判決を取り消し、「当該土地が、土地収用法三條一、二号に該当する施設に関する事業に必要なものとして、被控訴人において収用することができる資産に該当する」旨の証明書（以下「本件収用証明書」という。）を発行せよとの判決に基づいて、国税通則法二三条二項一号にいう特別の更正の請求をしているところである。名古屋高裁金沢支部判決が、国税通則法二三条二項にいう特別の更正の請求事由の一つである「判決」（同条二項一号）に該当するものと解している。

しかし、原審において、被控訴人は、この名古屋高裁金沢支部判決は、国税通則法二三条二項一号にいう後発的事由に該当せず、更正の請求は不適法であるとして、以下のように主張していたところである。

(1) 名古屋高裁金沢支部判決は、本件収用証明書の発行を福井県に命じたにすぎない判決である。すなわち、この名古屋高裁金沢支部判決は、「措置法六四條に規定する収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例（以下「本件特例」という。）の適用にあたっての申告要件である大蔵省令で定める書類（収用証明書）について、原告からの発行

請求に基き、訴外福井県に対してその給付を命じた判決であるにすぎないことから、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについてなされたものとはいえず、別訴高等判決によつて、原告の平成七年の本件土地の譲渡等の計算の基礎となる事実には何らの変動を生じていない」（原審・被告第一準備書面三二）。

(2) さらに、「本件譲渡が、措置法六四条一項二号に規定する特例の実体的要件である『資産について買取りの申出を拒むときは土地収用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』については、別訴高裁判決において変更されるものではなく、後発的事由による事情変更はなんら生じていない」（原審・被告第一準備書面三二）。

しかし、このような解釈には以下で述べるように「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」の解釈に誤りが存する。

(1) 国税通則法二三条二項一号にいう「判決」とは

国税通則法二三条一項による更正の請求（いわゆる「通常の更正の請求」）は、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大となった場合（一号）等に、納税者の側から税額等の変更をするために法定申告期限から一年内に限り行うことができるものである。これに対して、国税通則法二三条二項各号は、納税者が課税当時若しくはその後の同条一項の期間内にも適切な権利の主張ができなかつたような後発的な事由により、当初の課税が実体的に違法となった場合に、納税者からその是正を請求できる途を認めたものと解され、同条一項の適用を前提にその特例を定めたものである（後掲広島地裁昭和五六年二月二六日判決・税務訴訟資料一六号三八八頁等参照）。すな



わち、特別の更正の請求は、納税者が申告時には予知しえなかつた事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、さかのぼって税額の減額等をなすべきこととなつた場合に、これを課税庁の一方的な更正の処分<sup>9</sup>に委ねることなく納税者の側からもその更正を請求しうることにして、納税者の権利救済の途をさらに拡大したものである。これら更正の請求は、租税法主義の一内容である「手続保障原則」に由来するものと解されよう。

国税通則法二三条二項は、納税申告書を提出した者は、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」は、その確定した日の翌日から起算して二月以内に更正の請求ができる旨を規定している（以下「本件特別の更正の請求」という。）。ここでいう「判決」とは「課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴え」についての判決であるところ、この「判決」とは申告の前提となる課税要件事実にかかわる紛争を解決することを目的とした民事事件の判決を意味するものと解される。<sup>9</sup>このような解釈は、広く支持されているところである。

国税通則法二三条二項各号の意義について、広島地裁昭和五六年二月二六日判決（税務訴訟資料一六号三八八頁）は、以下のように述べる。やや長文に及ぶが引用する。

(1) 「法二三条二項の立法の経過をみるに、従前から、課税所得とは課税適状にある経済的利益を意味するものときされることから、仮に課税の基因となるべき行為が無効なもの又は取消し得べきものであつても、現にその行為に伴つて経済的成果を生じている場合には適法に課税を行うことができるものと解され、しかし反面、後に、右行為の無効であることが確認され、あるいはこれが取消されて、右経済的成果が失われたような場合には、これに伴い右当初の課税も

適切に是正されるべきであると考えられるのに、その旨の規定がなかつた。そこで、昭和三十六年七月五日の税調第二次答申では、右の点につき、右当初の課税の後、『行為の無効であることが確認されて経済的効果が除去されたとき、又はその取消しが行われたときは、課税の取消し又は変更を行うべき旨を明らかにする』旨の規定を設けるよう意見が述べられ、法二三条二項制定の根源も右にあるとみられる。すなわち、国税通則法は右税調第二次答申に基づき昭和三十七年四月二日法律第六六号により制定されたものであるが、その七一条二項においては、右答申で述べられたのとはほぼ同一文言で、その事由（同法施行令三〇条二四条で所得税法上の資産の譲渡代金が後回収不能となった場合等が附加されている）が生じた日から三年間当初の課税を課税庁において職権で（減額）更正できる旨の規定が設けられた。しかし、その際は、納税者からの更正の請求としては、法二三条一項において申告書に記載した課税標準等もしくは税額等の計算が法律の規定に従っていないなかつたこと又はその計算に誤りがあったような場合に法定申告期限から二月以内の限り（減額）更正の請求ができる旨の規定が設けられたのみで、前記答申のごとき内容の規定は設けられなかつた。

ところがその後、昭和四三年七月に税制調査会の『税制簡素化についての第三次答申』（以下税額第三次答申という）がなされ、右更正の請求期間二月を一年に延長するよう意見が述べられるとともに、「このように期限を延長しても期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な理由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加するものとする」旨の意見が述べられたことに基づき、昭和四五年法律第八号により法二三条が改正されてその二項（一ないし三号）が附加され、同一項の期間経過後でも、さらに右後発的事由によりその事由の生じた日の翌日から二月以内に限り納税者から更正の請求ができる旨の規定が設けられたものである。

右改正の経過からすると、法二三条二項各号制定の趣旨は、納税者が課税当時もしくはその後の同条一項の期間内にも適切に権利の主張ができなかったような後発的事由により、当初の課税が実体的に不当となった場合に、納税者からその是正を請求できる途を認めたものと解され、前記税調第二次答申で述べられている趣旨にその基礎を置くものといわれる」。

(2) 「個人及び法人の所得に対する課税は、前記のとおり、現に生じた経済的利益に着目してなされるもので、課税適状にある経済的利益の得喪変動自体が課税要件をなすものとみられることから、課税所得算定の基礎となった事実にかかる行為が、後に無効であることが確定しあるいは取消されてすでに生じた経済的成果が失われるようなことがあっても、これら後発的事由により、さかのぼって、右当初の課税まで違法となるものではない。したがって、右のような場合は、商人の事業所得及び法人所得の場合のように継続企業として、その事由の生じた年度の会計処理で是正できるような場合の外は、特に、右のごとき続発的事由に基づき、納税者からも後に当初の課税を是正できる途を設ける必要がある。特に、右後発的事由が当初の課税処分から相当年月を経て生ずることを考えると、右の場合を仮に法二三条一項で賄うものとしても、その法定申告期限から二月あるいは一年間でも到底賄い切れず、法二三条二項のごとき規定を設ける必要性は強いといえる。

ただ、右趣旨からすると、法二三条二項は、個人の事業所得及び法人所得については、その適用される場合は少なく、一般的には、国税通則法として、右以外の課税についての適用を多く予定したものとみられる」。

さらに、同判決は、国税通則法二三条二項の具体的内容について、以下のように述べる。

(1) 「法二三条二項一号は、申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった『事実』に関する訴についての判決等で、その『事実』が右と異なることが確定したとき、とのみ規定していて、右規定の文言からだ

けでは、被告が主張するようにするよう右『事実』を課税計算の基礎となつた『私法上の事実』にのみ限定すべき理由は見出しがたいし、却つて、前記立法の経過からすると、特に、税調第二次答申後最初に制定された当初の法第七条一号二号の規定と対比してみた場合、右『事実』は、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く課税計算の基礎もしくは前提となつて、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される。

また、右は、法七一条一号及び法人税法八二条が、同一課税事実についての前事業年度の異動に伴う後の事業年度の課税の是正につき、更正（職権）及び更正の請求の特例として定めてるところからするとこのような関係の場合も含めた広い意味に解することもできる」。

(2) 「ただ、法三三條二項のその余の規定と対比して全体的に見た場合、同二項一号は、課税計算の基礎となつた事実が、後に判決等で異なる内容のものとして確定した場合で、しかも、課税当時及び右確定に至るまでは、納税者において課税序の間で、右異なる事実及び権利を主張して右事実を適切に争いかつ確定することができないような場合に限られるものと解される。課税計算の前提となる諸事實は広汎多様に及び、その中には、課税当事者間では適切もしくは最終的に確定しがたい事実も多いから、このような事実を課税の基礎とする場合は、相当な当事者間及び手続によつてその事実の確定を得て、その段階で、課税の適切な是正を計るべきものとするのが妥当であり、右規定もこのような趣旨に基づくものとみられる」。

(3) 「法三三條二項二号も、課税標準等の計算に当りその者に帰属するとされた所得が、後に他の者に帰属することが明らかとなつてその旨の更正、決定があつたときのこと、所得の帰属については、争われる他の者を含めない関係では適切な確定はできないものであるとともに、もし、右の場合そのままでは、当初の納税者と他の者の両者に課税す

るといった不当な事態を容認することとなる。これが、右更正の請求を認められた理由とみられ、法二三条二項一号と同旨に基づくものといえる。

そして、同条二項三号も、同号では、『前二号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき』としたうえ、令六条一項で、右『やむを得ない理由』は、課税の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が後に取消されたとき（一号）、課税の基礎となった事実にかかる契約が、後に排除され、又は取消されたとき（二号）、帳簿書類の押収等のやむを得ない事情により、課税標準、税額等の計算ができなかった場合において、後に右事情が消滅したとき（三号）、条約に基づく当局間の協議により、申告等に係る課税標準、税額等に関し、後にその内容と異なる内容の合意がなされたとき（四号）と規定している。右二三号は、納税者と課税庁との間で確定し得ない事柄であることはその性質上明らかであり、右三、四号は、いずれも納税者にとつていかにともしたがたいことであり、そして、これらからすると、右一号もその官公署の許可処分とは農地譲渡の場合の県知事の許可等で当該課税庁以外の官公署の許可処分を意味するものと解され、したがって、納税者と課税庁との間では確定しがたい事柄であることは明らかであり、結局、これらからして、右はいずれも納税者に、特に、右事由が生じたときに更正の請求を認めるべきやむを得ない理由がある場合であるとみられる。そして、右『やむを得ない理由があるとき』としている点は前記法二三条二項一号の理解を裏付けるものといえよう。

また、大阪地裁平成六年一〇月二六日判決（税務訴訟資料二〇六号六六頁）は、国税通則法二三条二項一号に基づく「判決」に刑事判決が含まれるか否かが争点となった事件ではあるが、この「判決」の意義について、以下のように述べている。

「法二三条一項は、納税申告書を提出した者からの更正請求ができる期間を法定申告期限から一年以内に限定し、同条二項は、後日一定の事由が生じた場合には右期間の延長を認めているが、これは、租税債務を可及的速やかに確定させるという国家財政上の要請から更正請求ができる期間を限定するとともに、他方で、一定の後発的事由が発生したために課税標準等又は税額等の計算をするための基礎的な事実関係に変化が生じ、これによって税額の減額をすべき場合にも更正請求を認めないと納税者に過酷な結果となることから、例外的に一定の場合に右期間経過後の更正請求を認めたものである。そして、同条二項一号は、その申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決又はこれと同一の効力を有する和解その他の行為により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときに、更正請求を認めているが、ここにいう判決とは、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実（例えば契約の成否、相続による財産取得の有無、特定の債権債務を発生させる行政処分等の効力の有無等）を訴えの対象とする民事事件の判決を意味し、刑事事件の判決はこれには当たらないと解せられる（最高裁第二小法廷昭和六〇年五月一七日判決・税務訴訟資料一四五号四六三頁）。なぜならば、そのように解するのが、「事実に関する訴えについての判決」という右規定の文言にも合致するし、また、実質的に考えても、刑事事件は、刑罰権の存否、範囲を確定することを直接の目的とし、犯則所得金額や遁脱税額の認定はそのための前提として行うに過ぎず、その認定に当たっても、証拠能力の制限や証拠の証明力の評価等に関して民事事件とは異なった著しく厳格な法規、法則が適用されるのであるから、そこでの事実認定は民事事件（課税処分の適否を決する訴訟は民事事件である。）におけるのとは相違するものになる可能性も十分考えられ、従って、右のような解釈が前記の法令の趣旨に適合し、妥当なものといえるからである。」（国税不服審判所平成三年一月一日裁決・裁決事例集四二七頁も併せて参照）。

広島地裁昭和五六年二月二六日判決の趣旨及び「事実」についての解釈は正鵠を得ているものといえよう。「事実」とは前述したように「課税要件事実」を意味すると解されるべきであるが、本件においてはこの問題は、以下のように解することができる。

(1) 国税通則法二三条二項一号は、「判決、和解によりその事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した」ことを要件としており、判決等により旧事実と異なる内容の新事実が確定したことを要するものであるが、制定された当初の国税通則法七一条一号二号の規定と対比してみた場合、右「事実」は、必ずしも「私法上の事実」に限らず、広く課税計算の基礎もしくは前提となつて、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される。なお、同条二項が当初の課税関係の前提となる事実にとどまらず、更にその後確定した事実までも当初の課税関係に関連させて是正すべきであることまで予定したものではないことは当然である。

本件においては、福井県土地開発公社と原告・控訴人との間で締結された売買契約自体はなんら変更はないが、その契約が租税特別措置法六四条一項二号にいう買取りに当たるか否かという課税要件事実についての紛争であり、名古屋高裁金沢支部判決によつて「課税要件事実」に変動が生じる以上（あるいは変動が生ずる可能性がある以上）、同判決によりあらたな後発的事実が生じたと解することができる。「事実」はいわゆる「課税要件事実」であり、法的な評価を含むことは当然である。事実に変動がないにしても判決により事実認定が異なることにより、課税要件事実に変動が生ずる場合、あるいは事実に対する法的な評価が判決によつて変わり、課税要件事実に変動が生ずる場合を含むことは当然である。

本件において、名古屋高裁金沢支部判決が原審・福井地裁平成一年七月三〇日判決を取り消し、「当該土地が、土

地収用法三条一・二号に該当する施設に関する事業に必要なものとして、被控訴人において収用することができる資産に該当する』旨の証明書（以下「本件収用証明書」という。）を発行せよ」との判決は、国税通則法二三条二項一号にいう「判決」に該当するものである。控訴人の申告書提出時における事実と変更はないものの、福井県が租税特別措置法六四条一項二号に該当する買取りを行い（課税要件事実）、かつそのことを証明する書類を発行したのであるから、「判決」に基づき更正の請求が可能である。

「原告からの発行請求に基き、訴外福井県に対してその給付を命じた判決であるにすぎないことから、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについてなされたものとはいえず、別訴高等判決によつて、原告の平成七年の本件土地の譲渡等の計算の基礎となる事実には何らの変動を生じていない」との、被告の解釈は採用することができない。

## 2、国税通則法二三条二項一号の「判決」の該当性の判断について

国税通則法二三条二項一号の更正の請求にあたって、課税庁（被告・被控訴人）は同号にいう「判決」に該当するか否かについて判断することは当然に許されている。しかし、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決でありながら、課税庁が更正の請求の趣旨から排除できるものは限られている。

ここでいう民事判決たる「判決」から排除されうるものとしては、以下のようなものを挙げることができるであろう。

- (1) 判決と同一の効果をもつ和算であるにもかかわらず、租税を免れる目的で馴れ合いで行われた判決（東京高裁平成一〇年七月一五日判決・訟月四五巻四号七七七頁等）



(2) 相続税申告の起訴となった遺産分割協議が通謀虚偽表示のために無効であるとする判決（判決が確定した場合においても、国税通措置法二二三条一項にいう更正の請求をしなかったことにつきやむを得ない理由があるとはいえないから、ここでいう「判決」に該当しないと認めるものである（最高裁平成一五年四月二五日判決・判時一八二二号五一頁等））。

本件における別訴名古屋高裁金沢支部判決は、このような判決ではないことは明らかである。よって、名古屋高裁金沢支部判決が課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決であると判断されれば、被控訴人は、この名古屋高裁金沢支部判決に基づいて減額更正を行うべき義務が存するといえる。

#### 四、名古屋高裁金沢支部判決の拘束力について

上述したように名古屋高裁金沢支部平成一二年二月二八日判決が「判決」に相当することについて異論は存しない。それでは名古屋高裁金沢支部平成一二年二月二八日判決について、課税庁は更正の請求にかかる審査の段階において、いかなる対応が可能であろうか。

被告第三準備書面八頁以下は、訴訟法上、別訴高裁判決との関係をみても、同判決の当事者は原告と福井県であり、民事訴訟法一一五条に、被告にその既判力が及ばないことは当然であると述べた上で、別訴高裁判決においては、取用証明書の発行の可否を判断するに当たり、その効力が本件訴訟において被告に及ぶ法的根拠は存在しないし、その判断起訴となったのは、弁論主義に基づき別訴当事者（原告及び福井県）が主張立証した範囲の資料に限られていると主張する。実質的にみて、別訴名古屋高裁金沢支部判決が原告・控訴人と被告・被項訴人との代理戦争といえるか否かはさておくとしても、このような主張は採用することができない。

課税庁（被告・被控訴人）が更正の請求において、名古屋高裁金沢支部判決に拘束されるか否かは、民事訴訟法上の既判力等の問題ではなく、国税通則法二三条二項一号の固有の問題である。課税庁は、更正の請求にあたり、問題となる判決が国税通則法二三条二項一号に規定する「判決」に該当するか否かを判断する権限を有するのみで、そこでの「判決」に該当することと判定されれば、課税庁は司法判断たる「判決」の内容にしたがって（減額）更正処分を行うことを予定しており、その判決を行政庁たる税務署長が否定することは許されないと解さざるを得ないのである。

司法上の判断（判決）を更正の請求の要件事実を組み込ませることにより、課税庁はその判決に拘束されることとなつていたのである。課税庁は、判決によつて課税要件事実に変動が存したにもかかわらず、これを否定することは許されないのである。原判決にはこのような前提が欠落しているといえる。

租税特別措置法六四条四項の添付資料に基づいて同条一項二号の適用要件を充足しているか否かを独自に判断する権限を有するか否かという問題と、更正の請求における「判決」の拘束力の問題を区別して論じる必要があること（次元の異なる別の問題である。）は、前述のとおりである。

後発的事由に基づく特別の更正の請求の趣旨は、納税申告書の提出時にはそのような納税申告書の瑕疵ないしは減額更正をすべき事由は内在せず、後日、そのような事由が発生する場合があることから、課税庁側からのみでなく納税者側からも更正の請求をし得ることとして、納税者の権利救済の道を拡充したものであると説かれていた。よつて、一般的には、一旦適法に成立した課税関係がその後の後発的な事情によつてその前提となつた経済的成果の起因たる「私法上の事実関係」に変動が生じた場合に、変動後の事実関係に適合せしめるための納税者の権利救済制度であると説明されて<sup>10)</sup>いるところである。被控訴人は、「私法上の事実関係」等を単なる「事実」としてとらえ、審査の対象となる事実には変動はないとの主張を展開しているものと考えられる。

## 五、租税特別措置法六四条の適用判断と更正の請求における判断との関係について

### 1、租税特別措置法六四条における課税庁の判断権について

原審において、課税庁（被告・被控訴人）は、租税特別措置法六四条四項は、収用証明書の添付がなければ本件特例が適用できないことを規定したままで、収用証明書の記載内容が税務署長を拘束するものでないこと明らかであるとして、その適用要件の充足を課税庁の独自の判断で検討することが可能であると主張していたところである。

本件において、国税通則法二三条二項一号による「判決」に基づく更正の請求における後発の事実についての拘束力と、租税特別措置法六四条一項二号の適用要件の判断にあたり同条四項に基づいて提出された収用証明書の拘束力の問題とは区別されることに留意をすべきである。

本件の場合において、本件収用証明書の発行は法的には公共事業者である福井県の専権に属することであり、この発行をめぐっての、本件土地の買取り時に、本件土地について、土地収用法の事業認定が行われ得る状況にあったか否かが争点とされ、土地収用法上の事業認定が受けられる状況にあったと裁判所によって判断されたのであるから、課税庁がこの判決に拘束されることは当然である。

租税特別措置法六四条四項は、「第一項の規定は、確定申告書等に同項の規定により損金の額に算入される金額の損金算入に関する申告の記載があり、かつ、当該確定申告書等にその損金の額に算入される金額の計算に関する明細書の他財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する」と規定している。よって、原審・被告は、同項所定の要件を充足していても、収用に関する所定の書類が確定申告書に添付していなければ適用することができないことを規定したままであって、添付書類の記載内容が税務署長を拘束するものではなく、納税者から提出された収用証明書等の記載内容に拘束されることなく、特例の適否について調査し認定判断を行うことができる旨主張する。租税特別措置法六

四条四項は、収用証明書の添付がなければ本件特例が適用できず、課税庁において収用証明書の記載内容を含めて、納税者とその記載内容等に仮装が存しなかなど、同条一項二号の実体法的要件を充足するか否かの判断をする権限を有していることは当然である。

しかし、本件の場合、確定した判決に基づいて特別の更正の請求を行っているものであり、課税庁が更正の段階でその判決に拘束される以上、結果的には措置法六四条一項二号の実体法的判断においてもその拘束力は及ぶこととなり、課税庁は裁判所の判断（判決）に従うことが義務づけられることとなる。

## 2、「本件特別の更正の請求」による納税者の権利救済について

本件のような事案において、納税者は、いかなる救済方法が可能であろうか。本件のように、納税者（原告・控訴人）は租税特別措置法六四条一項二号の要件を充足しているもの、福井県が証明書を発行しないと行った場合（事前協議に基づいて、課税庁の判断によって、福井県の証明書等の発行が差し控えられている場合）などについては、証明書等の発行を求めるといふ給付訴訟を通じて「判決」を得た上で、特別の更正の請求を行うという方法以外に、救済方法が閉ざされているということに留意をすべきである。本件土地の買取りに本件特例の適用が認められるべきであるという納税者の主張が、福井県と課税庁の事前協議等との判断を通じて福井県がそのような書類は発行できないとして別途の特例措置に係る証明書類を発行してきた場合（あるいは何ら書類を発行しない場合）に、原審・被告が主張するように名古屋高裁金沢支部判決が特別の更正の請求事由である「判決」に該当しないとすれば、納税者（原告・控訴人）の権利救済はきわめて困難であるといえよう。

当初、本件において、納税者（原告・控訴人）は租税特別措置法六四条一項二号の適用が受けられるとの前提のうえ

で、納税者は本件土地の買取りに応じる姿勢であったと思われる（原審・甲第八号証、第一号証）。しかし、福井県は、事前の福井県及び三国税務署担当官との間で、本件土地が同項二号の適用が受けられないとやり取りの経緯を踏まえて（原告第二準備書面二頁）、租税特別措置法六五条の四第一項への適用に振り替えて、公有地の拡大の推進に関する法律に基づき用地買収の手続きが進められていったと推認される。

平成七年五月三十一日付の土地買取希望申出者（乙第二三号証）、平成七年六月一二日付の買取協議に係る通知書（乙第一四号証）、買取協議を行うものの指定に係る通知書（乙第一五号証）などには買取りの目的として「福井空港拡張整備事業用地として」と明記されており、また甲第一〇号証、甲第一一号証などからみるに、公共用地の取得としての買取りの認識のもとで福井県と三国税務署との事前協議がすすめられており、納税者はつまるところ租税特別措置法施行規則一七条の二第一項六号に規定する書類の発行についてはすでに買取りの過程において不満であったことがうかがわれる。

そこで、控訴人のように納税申告書において証明書類の添付は存しない場合においては、租税特別措置法六四条一項二号の適用があったとの前提に基づいた税務会計処理（圧縮記帳）を行い、当該申告書に対する更正処分をまつて、その取消訴訟のなかで、本件買取りが租税特別措置法六四条一項二号に該当するか否か争うということもあり得ようが、添付書類が同項適用の形式的要件となつてゐることから、そのような添付書類の存しない本件は、手続要件が欠けてゐることをもつて、機械的に取消請求が棄却されてしまうこととなる。すなわち、事前協議等において、課税庁から租税特別措置法六四条一項二号に該当しないとの通知を福井県から事前連絡を受けた場合には、当該条項に該当すると考える納税者は証明資料の添付がないまま納税申告書においてその適用を記載したうえで申告を行い、その後、課税庁による更正処分を受けた後に、租税特別措置法六四条二項の要件を充足しているとして争うことが可能のようであるよう

にみえるが、形式的な要件である証明書類の添付が存しないという理由で、租税特別措置法六四条一項二号の規定の適用が認められないこととなる。このような救済方法では、実体法上の適否の審査を受けることができないのである。

本件更正処分取消訴訟のなかで「やむを得ない事情（措置法六四条五項）が存するという主張も可能であるようにみえるが、同項にいう「やむを得ない事情」等とは天災等の場合に宥恕を認めるものであることから、本件のような場合にはこのような場合に該当しない。福井県が証明書等を発行しないということは「やむを得ない事情」にあたらないこと、明らかである。仮に、事前協議において、課税庁が、福井県の判断に基づく対応に应ぜず、適用できないとの判断をした場合に、裁判において「やむを得ない事情」ありとして申告時に添付があったと認められる可能性はないであろう。

租税特別措置法六四条一項二号の適否について、納税者は、事業施行者に対して証明書の交付をせよという「義務づけ訴訟」（行政事件訴訟法三条六項一号参照）もその許容性をめぐってはすくなくならず争いがある（改正行政事件訴訟法三条六項において義務づけ訴訟が法定されるまで、判例はいわゆる補充説によっていると解される。）ところではあるが、そもそも本件土地の買取りが私法上の契約によって行われている以上、証明書の交付もこの契約の履行であり、「義務づけ訴訟」の提起については消極的に解さざるを得ない。

本件のような場合においては、直截的に証明書の発行を求めるといふ給付訴訟による判決をもって、特別の更正の請求を行うという方法によってのみしか、本件のような事案において、納税者は救済方法の途が存しなかったのである。本件のような場合の納税者の権利救済はきわめて困難である。

土地収用にかかる各種の特例措置は、事業施行者や代行買収者の発効する「証明書」を基礎として適用される仕組みとなっている。事業施行者等が不適切な証明書を発効すると、その交付を受けた納税者はその証明書では収用等の課税

の特例を受けることができず、そのクレームは不適切な証明書を発行した事業施行者に持ち込まれ、大きなトラブルが発生することから、事業施行者と税務書等が協議をして、事後の問題の発生を防止することとしている。事前協議制度は法定要件ではないが、一種の行政指導的なものとして実務においては確立しているといえる。

この事前協議制度は、用地買収に着手する前に行うこととされており、ここでは課税庁側の判断が示され、現実にはその判断が一方的に事業施行者に伝えられるものと解しても差し支えないであろう。この段階について事業施行者等は、その課税庁の判断について、その適否を争う手段をもたない。納税者においても、そのような事前協議段階での課税庁の見解を争う手段をもたないのである。この段階ですでに納税者は収用証明書等の交付が受けられないということが事実上決定されてしまうが、課税庁の判断を争う手段は封じられてしまう。収用証明書等が存しないまま特例の手続を申請すれば、前述したように手続の不備を理由にはねられてしまうのである。事業施行者が証明書を発行しない場合において、その原因が事前協議における課税庁の判断誤りに起因する場合において、納税者が本件特例の適用の有無を争う手段は存しないのである。ただ、改正行政事件訴訟法のもとで、その活用が説かれている当事者訴訟（同法四条）の適用については別途検討の余地がある。

#### 六、本件通知処分に対する信義則の適用

原審において、原告は、三国税務署の担当官から福井県から収用証明書を受ければ、本件特例適用が適用されるといって見解を示されたと主張していたところである。本件において信義則の適用を認めるにあたっては、最高裁昭和六二年一〇月三〇日判決にいう「特別の事情」の有無が問題となるが、なかでも「公的な見解の表示」の有無が問題となる。原判決は、「被告が平成九年六月三〇日付けでした平成八年三月期の確定申告に対する更正処分」に付記した理由は収用

証明書の添付がないことであるが、これをもって収用証明書が添付されれば本件特例が適用されるという税務官庁の公的見解を表示したものであるが、これはできない（なお、原告は前記更正処分を受けるに当たり、三国税務署の担当者から、福井県から収用証明書が受けられれば本件特例が適用されるの見解を示されたと主張し、甲八号証中には同主張に副う部分があるが、三国税務署に紹介した結果、本件土地の買取りについて収用証明書を発行できないという事実経緯及び乙一七、一八の内容に照らして採用できない）。さらに、原告は、被告が別訴において実質的に関与しており、別訴の提起後、三国税務署の法人税担当統括官らが、原告訴訟代理人らに対し、別訴の結果に従うと述べたと主張し、甲六、八号証中にはその主張に副う部分がある。」と述べた上で、しかしながら乙九号証（上席調査官の陳述書）等に照らすと同統括官らが原告主張の発言をしたことを認めるには足りないとして、「公的な見解の表示」の存在を否定している。

しかし、以下の一連の被告の対応から、公的な見解の表示があったと解することができる。

- (1) 原判決は、本件更正処分に付記した理由は収用証明書の添付がないことであるが、これをもって収用証明書が添付されれば本件特例が適用されるという税務官庁の公的見解を表示したものであるが、これはできないと判示する。しかし、青色申告に対する更正処分に対する理由附記は、処分適正化機能及び争点明確化機能に資するために要求されている。
- 本件更正処分の附記理由からすれば、通常の納税者であれば添付書類が存在すれば当然に減額更正処分がなされると解されよう。課税庁において、そのような趣旨ではないとすれば理由附記が不備であったとのそしりは免れない。

- (2) 三国税務署の法人税担当統括官らが、原告訴訟代理人らに対し、別訴の結果に従うと述べ（原判決もこのことを



認めている。甲六、八号証中にはその主張に副う部分がある。)、さらに、名古屋高裁金沢支部判決後に、納付受託証券返還通知書(平成一二年三月二八日付け)により委託証券が返還されていることから、統括官という責任ある者からの「別訴の結果に従う」(すなわち、添付書類があれば本件特別の更正の請求を認める。)との公的な見解の表示があつたものと認められよう。

なお、本件は、このような信義則の有無を論ずるまでもなく、上述するように、名古屋高裁金沢支部判決が存することから、被告・被控訴人は、国税通則法二三条二項一号の規定に基づき、減額更正義務を負うこととなるのである。

## 七、小括

以上、述べたところを要約すれば、以下のようになる。

(1) 租税特別措置法六四条一項二号の「収用されることとなる場合」の解釈について、原判決は、同号が適用されるにあつて、「買取りを拒否した場合に収用が確実視される状況にあること」が要件とされる旨、判示する。そのうえで、原判決は、原告・控訴人が福井県土地開発公社に譲渡した本件土地の買取り時において、平成五年二月に策定された福井空港拡張整備事業は、航空法上、運輸大臣(現国土交通大臣)の許可を要する事業であることから、運輸大臣の許可又は意見書の発行のいずれかがなされた段階をもって、土地収用法上の事業認定が行われ得る状況になったことと判断するほかはないと述べる。すなわち、原判決は、租税特別措置法関係通達六四(四)―三にいう「当該買取りの時において、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定し、当該資産について事業認定が行われ得る状況にあるかどうかによって判定することに留意をする」とはこのような状況を示すと判断している。

しかし、このような厳格な適用要件は、租税特別措置法六四条一項の趣旨(財産権の保障のための規定)あるいは

「収用されることとなる場合」（措置法六四条一項二号）や「事業に必要なものとして収用することのできる資産に該当するものである」（措置法施行規則一四条七項三号）といった文言、本特例措置の趣旨及び関連の特例措置規定とのバランスなどから導き出すことはできない。控訴人が主張するように、運輸大臣の許可又は意見書を添付させることを要求していたのであれば、当然にその旨を立法にあたって明記できたはずである。このような限定解釈は税法では許されなればかりか、原判決のように租税特別措置法関係通達六四（四）―三を解釈するのであれば租税通達であらたな適用要件を規定するに等しいこととなり、租税法主義に反するということになる。

原判決のこのような解釈の背景には本特例規定を単純に優遇措置規定として位置づけることにあるように思われる。公権力を背景にした財産権の侵害に対しては、正当な補償（完全な保障）が求められるべきであり、本条の解釈にあたっては是負担も考慮されるべきであり、そうであるならば原判決が述べるような厳格な基準は採用することができない。本特例の適用にあたっては、当該買取りの時に、当該事業の施行場所、施行内容等が具体的に確定していれば足りると解すべきである。

その結果、本件においては、一連の空港整備拡張整備事業の基本計画等が策定されていることから、「収用されることとなる場合」という本特例の適用要件を充足していると解される。

(2) 代行買収に係る租税特別措置法関係通達六四（四）―二という資産の買収契約書には、「資産の買取りをする者が事業の施行者が施行する〇〇事業のために買取りをするものであること」という要件は、実質的に判断されるべきであり、本件における福井県土地開発公社への本件土地譲渡は福井県のための代行買収であることは明らかであるといえる。

(3) 名古屋高裁金沢支部判決が原審・福井地裁判決を取り消し、「当該土地が、土地収用法三条一二号に該当する施

設に関する事業に必要なものとして、被控訴人において収用することができる資産に該当する」旨の証明書（以下「本件収用証明書」という。）を発行せよ」との判決は、国税通則法二三条二項一号にいう「判決」に該当するものである。控訴人の申告書提出時における事実と変更はないものの、福井県が租税特別措置法六四条一項二号に該当する買取りを行い（課税要件事実）、かつその本件収用証明書を発行したのであるから課税要件事実に変更があり、「判決」に基づいて更正の請求が可能である。

そして、課税庁は、更正の請求にあたり、判決が国税通則法二三条二項二号に規定する「判決」に該当するか否かを判断する権限を有するのみで、そこでの「判決」に該当することと判定されれば、課税庁は判決の内容にしたがって（減額）更正処分を行うこととならざるを得ないのである。

ここでの本件特別の更正の請求規定は、司法上の判断（判決）を更正の請求の要件事実を組み込ませることにより、課税庁がその判決に拘束されることとされているのである。

(4) 本件において、国税通則法二三条二項一号による「判決」に基づく更正の請求における後発的事実についての拘束力と、租税特別措置法六四条一項二号の適用要件の判断にあたり同条四項に基づいて提出された収用証明書の拘束力の問題とは、明確に区別されるべきである。本件の場合、確定した判決に基づいて特別の更正の請求を行っているのであり、課税庁が更正の段階でその判決に拘束される以上、結果的には措置法六四条一項二号の実体法的判断においてもその拘束力は及ぶこととなり、課税庁は裁判所の判断（「判決」）に従うことが義務づけられることとなる。

なお、本件のように、納税者（原告・控訴人）は租税特別措置法六四条一項二号の要件を充足していると考えているものの、福井県が収用証明書を発行しないといった場合（事前協議に基づいて、課税庁の判断によってこの証明書の発行が差し控えられている場合）などについては、収用証明書を発行を求めるといふ給付訴訟を通じて判決を得た上で、

特別の更正の請求を行うという方法以外に、本件のような事案においては救済方法が閉ざされているということに留意をしておくべきである。収用証明書等といった添付書類を提出しなかった納税者（原告・控訴人）の権利救済はきわめて困難であるといえよう。

(5) 三国税務署長による本件更正処分の附記理由、同税務署法人税担当統括官らが、原告訴訟代理人らに対し、別訴の結果に従うと述べていること、さらに、名古屋高裁金沢支部判決後に、納付受託証券返還通知書（平成一二年三月二八日付け）により委託証券が返還されていることなどから、「別訴の結果に従う」（すなわち、添付書類があれば本件特別の更正の請求を認める。）との公的な見解の表示があつたものと認められる。

よつて、本件に係る原審・福井地裁平成一五年一二月三日判決は、租税特別措置法六四条一項二号の適用要件を充足しないことなどを理由に、原告の請求をいずれも棄却するものであるが、原判決には明らかな法解釈上の誤りが存するといわざるを得ないのである。

## II 二年にわたる収用交換等による土地譲渡と特別控除の適用

収用交換等に係る事案（はじめに、三）においては、前記の適用要件のうち、(5)の適用が争点となる。ここでは、これまでほとんど論じられてこなかった問題が検討されることとなる。具体的には、「同一の収用交換等に係る事業」の文言の解釈が問題となるが、そもそもこの措置法三三条の四第三項二号の立法趣旨との関係において、この規定の適用範囲が検討されることになる。また、この規定の適用については、資産の譲渡が年をまたがって二回以上行なわれた場合には、最初の年に譲渡をした資産に限られることとなっているが、この取扱いについても合理性が検討される必要がある。

なお、「最初の買取り等の申出があった日から六月を経過した日まで譲渡されたこと」も付随的に問題となりうる。「買取り等の申出のあった日」とはB市より五五号文書の書類の送付を受けた日及びAより本件買取り申出書が提出された日である平成四年一月一日と考えるべきであろうか、もしくはB市より本件土地譲渡依頼文書が出された平成五年一月八日と考えるべきであろうか。事案では、どちらを採るにしても六ヶ月の期間内に該当するので特例の適用上は問題にはならないが、B市が買取り等の意思表示をしたときは本件土地譲渡依頼文書が出された日と解すべきと思われるので、当該日より期間判定すべきであろう。この適用要件については間接的に争点になりうるにすぎないことから、ここでは言及しないこととする。

#### 一、租税特別措置法三三三条の四第三項二号の立法趣旨と解釈

収用交換等の場合の課税の特例制度は、昭和四二年に公共事業の施行にともなう開発利益の帰属の適正化等を図る見地から土地収用法の改正が行われたことに関連して導入された。従来は、この特別控除後の残額をさらに二分の一にして譲渡益を計算する、いわゆる四分の一課税の制度が設けられていたが、この制度は昭和四四年末に廃止された。そして、昭和四五年からは、収用交換等の場合の課税の特例制度は、今日と同様に代替資産の取得による課税の繰延べか、この特別控除かいずれかを選択することとなった。なお、特別控除額はその後、引き上げられ、今日の五〇〇万円となっている。この適用要件は、前述（はじめに）したとおりである。

租税特別措置法三三三条の四第三項は、「一の収用交換等に係る事業につき第一項の規定する資産の収用交換等による譲渡が二以上あった場合において、これらの譲渡が二以上の年にわたったとき（同項二号）、当該資産のうち、最初に当該事業があった年において譲渡された資産以外の資産」にはこの特例を適用しない旨を規定している。

よつて、一の買取り等の申出について、その申出のあつた資産を二年以上にわたつて分割したときには、その年の翌年以後において譲渡した資産については、たとえ買取り等の申出から六月以内の譲渡であつても五〇〇〇万円の特別控除は適用されないことになる。この規定の趣旨は、「五〇〇〇万円の特別控除は、所得税が年を単位として計算することとなっている関係から、故意に二年以上に分けて分割譲渡したものに対して、特別控除の重複適用を受ける弊害を防止しようとする」<sup>12)</sup>ことであるといわれている。

そこで、一の買取り等の申出であるかどうか重要な意味をもつてくる。実務においては、この規定の解釈については、同一の事業について同一人に対して買取り等の申出をする場合に、その申出が二回以上にわたつて行われたものであつても、このような申出について、「合理的と認められる事情」がある場合には、それぞれ別個の事業として買取り等の申出があつたものとして取り扱うこととしている（措置法関係通達三三の四―四）。租税特別措置法関係通達三三の四―四は、一の公共事業であつても、次に掲げる場合に該当することとなつた場合、その収用事業の施行につき合理的と認められる事情があるときには、それぞれ別個の事業として取り扱い、特別控除を適用することができるとしてゐる。

- (1) 事業の施行地について計画変更があり、当該変更に伴い拡張された部分の地域について事業を施行する場合
- (2) 事業を施行する営業所、事務所その他の事業場が二以上あり、当該事業場ごとに地域を区分して事業を施行する場合

(3) 事業が一期工事、二期工事等と地域を区分して計画されており、当該計画に従つて当該地域ごとに時期を異にして事業を施行する場合

この通達の取扱いにおいて、右記した(1)〜(3)に該当する場合であつてもその事業の施行につき合理的な事情がない場合

には、この取扱は適用されず、たとえば単なる予算上の理由から二年以上にわたって土地を買収する場合には当該事情に該当しないと解されている。しかし、一方で、事業の施行地について計画変更があり、その変更にもなつて、その施行地が拡大された場合、たとえばA地区のみが施行地であつたが、その隣接するB地区も施行地に編入されA、B両地区のすべてに事業が行われることとなつた場合において、A地区、B地区に土地を有していた甲が各々の地区の土地を計画変更後に年を異にして譲渡した場合には、A地区とB地区とを合わせた全体を一つの事業として判定しないと取り扱われている。なお、この場合、事業の施行地について計画変更があり、その変更に伴いその施行地が拡大された場合であつても、計画変更が当初から予測され得るときには、この取扱は前記(1)に該当しないと解されている(措置法関係通達三三の四一三の三参照)<sup>13)</sup>。

租税特別措置法通達は、前記(1)~(3)の場合で、かつ合理的と認められる事情がある場合に、法文にそのような規定がないにもかかわらず、きわめて限られた場合に、本件特例の適用を認めている。

## 二、国税不服審判所平成一〇年六月二四日裁決・大阪地裁平成二一年六月二二日判決

### 1、国税不服審判所平成一〇年六月二四日裁決(裁決事例集五五号二九二頁)

ここでの請求人(A)の主張は多岐にわたるが、丙土地に係る平成六年譲渡が、租税特別措置法三三条の四第一項二号に該当せず、本特例の適用が認められるべきであると主張していた。(1)Aは、本件五五号文書をB市から受けておらず、また本件買取り申書もB市に提出していない、(2)Aは、平成五年一月八日付の本件譲受依頼文書によりB市に乙土地を譲渡したものである、(3)甲土地は、相続税の納税猶予を受けており、二〇年以上畑として利用する予定であることから、本件買取り申請書を提出することはありえないなど、請求人(納税者)と課税庁(原処分庁)との間において

は、事実について、主張に相違があったものの、その争点は、平成五年譲渡と平成六年譲渡が租税特別措置法三三三条の四第三項二号に該当するか否かであった。

国税不服審判所平成一〇年六月二四日裁決（以下「本件裁決」という。）事案において、留意しておくべき点は、譲渡所得の金額の総額が五〇〇〇万円以下の土地を二以上の年にわたって譲渡すればかえって課税額が過大となることから、通常納税者がこのようなことを希望することはなく、租税特別措置法三三三条の四第三項二号の制定目的を超えた適用であるということにならないかということである。

これに対して、国税不服審判所は、次のように判断をしている。

(1) B市は、乙土地及び丙土地を平成五年及び平成六年にそれぞれ取得しているが、「本件収用事業の認可前の平成四年六月ころに請求人らから甲土地のうち本件収用事業に係る部分について買取りの申出があったことから、B市は、請求人らの要望に沿うため、本件収用事業の事業地として確実な道路本線に係る部分を予定として都市計画法第五五条第一項の規定に基づいて指定したものと認めるのが相当である。また、上記のとおり、「その後の平成六年に本件収用事業が認可され、それによって丙土地部分が本件収用事業が認可され、それによって乙土地部分が本件収用事業の事業地に含まれることが明らかとなったため、平成六年に丙土地部分がB市から買い取られることとなったものと認めるのが相当である。そうすると、結果として乙土地及び丙土地を二年にわたってB市が買い取ることとなったのはやむを得ない事情があり、また請求人にもその原因の一端があるものと認められるが、いづれにしても、乙土地及び丙土地は本件収用事業という一つの事業に係る土地というほかはなく、仮に二以上の年にわたって資産を譲渡したことについてやむを得ない事情があったとしても、本件特例を適用できる旨の法令上の規定もないことから」（傍線部分は筆者。以下同）、本件譲渡に係る請求人の分離長期譲渡所得の計算にあたり、本件特例を適用することはできない。上記判断のう



ち、傍線部は注目すべき解釈を示しているといえよう。租税特別措置法三三条の四第三項二号を文理解釈することにより、「やむを得ない事情」(後述する「特段の事情」あるいは「合理的とみとめられる事情」に相当するといえよう。)を考慮する余地は存しないとの立場をとっている。

2、大阪地裁平成二一年六月二一日判決(税務訴訟資料二四三号六七九頁)

本件判決事例の一審判決である大阪地裁平成二一年六月二一日判決は、以下のように判示する。

ア、「一の収用交換等に係る事業(一の公共事業)」とは、事業地が広大であったり、期中で変更されるなどして、「当該事業地の買収に際し、被買収者が所有する複数の土地を同一事業年度内に買収することがおよそ不可能であると認められる」等の「特段の事情」のある場合を除き、都市計画法等の公共事業の根拠法令における一つの事業認定に基づく公共事業を指すところ、中途において、事業期間を延長するために事業計画の変更があつたとしても、かかる延長は事業内容等に実質的な変更を加えたものでなく、これをもつて事業地内に被買収者の所有する複数の土地を同一事業年度内に買収することがおよそ不可能といふことはできないから、特段の事情といふことはできない。

イ、「一の公共事業」による買収であつたか否かで本件特別控除の適用を制限したとしても、その制限がその所有資産を分割し、又は数個の資産を別々に譲渡することを許すことにより、何回もその適用を受けられるという不合理を防止するという、本件特別控除の目的達成に資するものであり、他方、「このような事業地の買収が被買収者の都合によらずして複数年度にわたつた場合に本件特別控除の適用を制限されたとしても、円滑かつ迅速な公共事業の施行という政策的利益がどの程度失われることとなるのかも明白ではないことなどに照らせば、かかる本件特別控

除の適用制限による不利益は、立法政策の当否の問題というべきであり、右は著しく不合理であることが明白な場合とはいえないから、違憲の問題は生じないというべきである。」

大阪地裁平成一年六月二二日判決は、「特段の事情」が存する場合には、租税特別措置法三三三条の四第三項二号の適用を否定する。本件裁決とその点での立場を異にしている。

### 三、租税特別措置法三三三条の四第三項の解釈

#### 1、「合理的と認められる事情」又は「特段の事情」とは

租税特別措置法三三三条の四第三項二号は、同一の事業において、一の買取り等の申出によるべきところ、年度を異にする複数の申出により資産を譲渡することにより、同一の事業であるにもかかわらず、複数の特別控除の適用を受けることを規制する目的でおかれたものであるといえよう。この規定の位置づけは、課税要件規定の位置であるが、本質的には租税回避規定としての性格をも併せ持っているといえよう。しかし、後述するように租税特別措置法通達、本件裁決、大阪地裁平成一年六月二二日判決は、必ずしも租税回避規定との立場をとっていないようにもうかがえる。

ここでの問題は、この「合理的と認められる事情」又は「特段の事情」を租税特別措置法三三三条の四第三項二号の適用にあたり、考慮すべきか否か、また考慮すると解した場合に「合理的と認められる事情」又は「特段の事情」とはいかなる場合をさすと解するのであるうか。

租税特別措置法や下級審判決においては、「合理的と認められる事情」（措置法関係通達三三三の四―四）あるいは「特段の事情」（大阪地裁平成一年六月二二日判決）が存する場合には、この適用を認めないこととしている。租税特別措置法関係通達三三三の四―四と大阪地裁判決は、その内容を同じくするものと解することができ、両者においてその場合

を同じくすると解すれば、同様の結論が導かれる。

しかし、納税者（被買収者）側の理由により、買収者が二回以上にわけて申出を行う場合にとどまらず、買収者の都合により年度を異にする複数の申出による資産の譲渡も常に特別の事情等に該当すると解してはおらず、たとえば予算上の都合について、該当しないと解するなど（措置法関係通達三三三の四―四の前述解説参照）、その特別の事情等の存在が肯定されうる場合は必ずしも明確ではないように思われる。

国税不服審判所裁決は、「合理的と認められる事情」又は「特段の事情」を法令の規定が存しない以上、考慮すべきではなく、「乙土地及び丙土地は本件収用事業という一つの事業に係るといふほかはなく、二以上の年にわたって資産を譲渡している以上、本件特例はやむを得ない」と述べるところから、前二者とその見解は異なるといつてよからう。租税法律主義に一見忠実な解釈のようにみえる。

しかし、この規定の立法趣旨を考慮すると、立法趣旨を超えて、その適用場面を解釈上制限することはあながち否定されるべきではあるまい。租税法律主義は、課税庁の課税権の濫用から納税者の権利を保護するものであり、このように解釈したからといって納税者に不利益を課すものではないといえよう。租税特別措置法三三条の四第三項二号の解釈・適用にあたって、「合理的と認められる事情」又は「特段の事情」は考慮されるべきものであると考えられる。

また、この規定の趣旨は、収用事業のために資産を譲渡する者（被買収者）が「一の収用交換等に係る事業」において資産を切り売りし、二以上の年にわたって二回以上の特別控除の適用を受けることを防止しようとするものであることから、譲渡所得の金額の総額が五〇〇万円（＝特別控除額）以下の土地を二以上の年にわたって譲渡することによって、かえって納税者の税額が大きくなるような譲渡を納税者自身が行うことは通常考えられず、このような場合において、特段の事情が存すると推定することができよう。さらに、収用事業のために資産を譲渡する場合において、

同一事業において二以上の年にわたり譲渡をすることとなった理由が公共事業の施行者側にもつばら存するときには、租税特別措置法三三三条の四第三項二号の適用はないものと解すべきであろう。

なお、本事案の平成五年譲渡において、AがB市に対して道路用地について先行取得を希望し、B市に働きかけたといった経緯が存する場合においては、二以上の年にわたる譲渡が納税者側の理由に帰することから、そもそも平成五年譲渡がそもそも租税特別措置法三三三条一項二号にいう「収用等」に該当するか、あるいは租税特別措置法三三三条の四第三項二号の立法目的とからんで租税特別措置法三三三条の四第三項二号の適用はないものと解されるのか、などがあらためて検討されることになる。収用等に該当する場合において、事例のように、譲渡を二回に分けることが税法上、何らの意味をも有しない場合においては、租税特別措置法三三三条の四第三項二号の適用はないものと解することにも合理性があるように思われる。

## 2、「一の収用交換等に係る事業」（一の公共事業）とは

租税特別措置法三三三条の四第三項二号における「一の収用交換等に係る事業」とはいかなる状態をさすのか、本件事案のような場合には問題となろう。「収用交換等」とは、租税特別措置法三三三条の四第一項本文において「収用等又は交換処分等」をさすが、この「収用等又は交換等」のうち、「収用等」とは、租税特別措置法三三三条において当該各号（措置法三三三条一項各号）に規定する「収用、買取り、換地処分、権利返還、買収、買入れ又は消滅」と定義されている。事案の場合、平成五年譲渡は、当初租税特別措置法三三三条二項三号の三（都市計画法：五六条一項の規定に基づいて買い取られ、対価を取得する場合）に基づいてすすめられていたものと思われるが、最終的には、租税特別措置法三三三条一項二号（買取り申出を拒むと当初道路法に基づき収用等がなされることとなる場合において、買い取られ、

対価を取得したとき）に該当するものと思われる。そして、平成六年譲渡も租税特別措置法三三条一項二号に当初該当すべきものであったところ、平成六年四月八日に都市計画事業の事業地に双方とも組み込まれたことから、どちらにしろ、この乙土地と丙土地とは「一の収用交換等に係る事業」にもとづく譲渡であるということができようであろう。

すなわち、大阪地裁平成一一年六月二二日判決が判示するように、「一の収用交換等に係る事業」とは、都市計画法等の公共事業の根拠法令における一つの事業認定に基づく公共事業をさすと解すべきであろう。

しかし、大阪地裁平成一一年六月二二日判決は、事業地が広大であったり、期中で変更されるなどして、当該事業地の買収に際し、被買収者が所有する複数の土地を同一事業年度内に買収することはおよそ不可能と認められる等の特段の事情のある場合を除くと判示しており、この点についての取扱いが租税特別措置法関係通達三三の四―四と同様であるかは必ずしも明確ではない。大阪地裁平成一一年六月二二日判決は、このような場合に事例が該当しないとしており、この点では妥当な判示であると思われる。

なお、本件判決の立場にたつと、前記したように、このような場合は当然のこと、特別の事情を考慮する余地は全くなく、租税特別措置法三三条の四第三項二号が適用されることになる。

### 3、本件特例の適用が否定される場合の取扱い

租税特別措置法三三条の四第三項二号は、同一の収用交換等に係る事業について二以上の譲渡があり、その譲渡が年をまたがって二回以上にわけて行われた場合には、最初の年に譲渡をした資産に限られることとしている。その結果、本件事案において、平成五年譲渡に係る乙土地についてのみ、特別控除が適用されることになると理解されることになると解されている。

しかし、事案が租税特別措置法三三条の四条第三項二号に掲げる場合に該当することとなった取扱いについて、現行規定上の取扱いが妥当なものであるか、検討すべき必要があるように思われる。現行規定の解釈上、そのような取扱いはやむを得ないと解さざるを得ないであろうか。仮に、そのように解さざるを得ない場合においても、立法論的にはいくつかの取扱いが考えられ、現行法上の取扱いについての合理性が問題となるであろう。立法論的には、以下のような取扱いが考えられる。

- (1) 五〇〇〇万円の特別控除の適用を最初の年に譲渡をした資産に限られるとする（現行の措置法三三条の四第三項二号と同一の取扱い）。
- (2) 上記(1)の逆（現行規定の逆）で、五〇〇〇万円の特別控除の適用を最後に譲渡した資産に限られる（当該資産に係る譲渡の年度で控除）。

(3) 年をまたがって二回以上にわたる譲渡に係る対価を最初の資産の譲渡があった年度に遡及をして（対価の総額を前提に譲渡所得を計算する。）本件特例を適用し、五〇〇〇万円の特別控除を行う。

(4) (3)の逆の取扱いで、資産の譲渡に係る最後の年度において、複数の資産の譲渡があったものとして（対価の総額を前提にして譲渡所得を計算する。）本件特例を適用し、五〇〇〇万円の特別控除を行う。

租税特別措置法三三条の四第三項二号の規定が租税回避規定の趣旨を含んでいると解した場合においては、通常の見解に引き直して課税するとすれば、一回の取引に引き直して、本件特例を適用すべきこととなる。このような立場にたてば、(3)又は(4)の取扱いが支持されるべきものといえようが、当初の買取りの申出が通常、真の申出であると考えられることから、(3)の取扱いが採用されるべきものといえよう。立法論的に、租税特別措置法三三条の四第三項二号の取扱いは問題が存するといわざるをえない。特に、収用等が納税者の意思を無視した強制的な資産譲渡であり、憲法二

九条の私有財産制度に深くかわかる問題であることを考慮すると、現行規定の存在にかかわらず、課税庁はこのような(3)の取扱いを実務上採用すべきであると思う。特に事案においては、一回の取引が二五〇〇万円程度のものを二回にわけても、何の意味もないので、そのような場合まで本件特例の適用を認めず、租税特別措置法三三条の四第三項二号を適用することは、明らかに行き過ぎた課税を導くことになるといえよう。

なお、租税特別措置法三三条の四第三項二号を単に課税要件規定であると解した場合には、(1)のような取扱いも直截的に否定されることにはならないと解する余地もあろう。

#### 4、小活く租税特別措置法三三条の四第三項二号は違憲か

損失補償制度は、本来、適法な権力の行使によって生じた損失を個人の負担とせず、平等原則によって国民の一般的な負担に転嫁させる制度である。憲法二九条三項にいう「正当な補償」の意味については、従来、完全補償説と相当補償説が対立しているところであるが、今日、個別的収用の場合においては、判例上、学説上、完全な補償が必要であるとの見解で一致をみているといえよう。<sup>14)</sup>そこで、今日の問題は、何をもって「完全な補償」とみるかであるといえよう(たとえば、生活権補償をどのように解するかなど)、収用等の対象となった資産の時価を補償することについては異論がないといえよう。したがって、「道路拡張のための土地収用のように、特定の財産の使用価値に立ち戻って収用が行なわれる場合には、市場価格による完全補償がなされなければならないと思われる」

このような完全補償説のもとで、収用等に係る資産の対価(あるいは対価補償金)について課税することは許されるであろうか。上述したように、租税特別措置法三三条の四第三項二号に該当した場合の取扱いについてはこのような観点から問題である。課税を含めた意味での完全補償説が採用されるべきではないかと思われる。

本件特例規定のみでなく、租税特別措置法三三条に規定する収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例（譲渡所得の課税の繰延べ）、租税特別措置法三三条の二に規定する交換処分等に伴い取得した場合の課税の特例（譲渡所得の課税の繰延べ）も私有財産制度のもとで「正当な補償」との関係が今後検討されるべきであると思われる。本件のような特例措置は単なる租税優遇措置とは同じ土俵のうえで、違憲問題が論じられることには問題が存するといえよう。租税優遇措置が特別憲法一四条のもとで許されるか否かという問題ではなく、憲法二九条の私的財産の補償との関係がまず議論されるべきであり、そのような場合の違憲判断基準が、「著しく不合理なことが明らかであること」と解することは疑問であろう。

### おわりに

本稿では、租税特別措置法六四条一項二号にいう「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることとなる場合」の文言解釈、措置法三三条の四の適用要件（特に、同一の収用交換等にかかる事業について二以上の譲渡があり、その譲渡が年をまたがって二回以上行なわれた場合には、最初の年に譲渡をした資産に限られること）（措置法三三条の四第三項二号）の文言解釈を通じて、土地収用等や収用交換等における租税特別措置規定の抱える実体法的、手続法的な問題を指摘している。

各種の特例措置に係る課税要件は、私有財産制度の保障、さらには租税法主義のもとで厳格に明定されていないければならないはずである。しかし、すくなくならず、課税要件をめぐって解釈上、問題が存する。公共用地の取得にあたって、現実には強制収用（行政代執行）が行われることはなく、任意買収によって用地の取得が行われているのが現実である。また、その土地収用等にとまなう事業の推進は経済的な状況等をも反映して、その実態は、租税特別措置法が予



定した前提条件（適用要件）と形式的に異なることが生じる。

土地収用等に係る租税特別措置は、資産の所有者がその意思に関係なく、公共の利益のためにその資産を強制的に収用あるいは買い取られることから、納税者の負担軽減のための措置を講じているのであるが、本件特例に係る問題は本件特例の適用要件に係る解釈論にとどまらず、往々にして納税者にいかなる軽減措置が立法政策上付与されるべきであるかという、根本的な問題がその前提に横たわっているといえよう。

- (1) 藤本和昭編『公共用地取得の税務』六二頁（大蔵財務協会・一九九二）。
- (2) 判例評釈としては、首藤重幸「福井地裁平成一五年一月三日判決」ジュリスト二二八六号一二七頁がある。
- (3) 武田昌輔『DHCコンメンタール 法人税法（租税特別措置法編）』三八三三頁（第一法規・加除式）
- (4) 武田・前掲書（法人税法）三八九二頁参照。
- (5) 武田・前掲書（法人税法）三八九一頁参照。
- (6) 桜井巳津男・松橋行雄他著『法人税関係 措置法通達逐条解説（七訂版）』八九六頁（財経詳報社・一九九二）。
- (7) 加納将史監修『租税特別措置法通達逐条解説（平成六年版） 譲渡所得・山林所得関係』三二六頁以下（大蔵財務協会・一九九四）。
- (8) 桜井他・前掲書八九七頁参照。
- (9) 金子宏『租税法 第二版』六七七頁以下（弘文堂・二〇〇六）は、この規定に係る判例の動向について、判例は緩やかな解釈を採っていると評されている。また、同教授は、「事実」とは課税要件事実を原則的にはさすとの前提に立っておられる。
- (10) 武田昌輔『DHCコンメンタール国税通則法』一四四二頁（第一法規・加除式）。
- (11) 武田・前掲書（国税通則法）一四四二頁。
- (12) 「買取り等の申出のあった日」とは具体的にどのような事実行為を指すのかについては議論のあるところである。具体的には、公共事業施行者が買取り等をする資産を特定し、買取り等の対価（補償金）の額を個別具体的に呈示して買取り等の意思表示をしたときと解するのが相当であろう。

なお、最初の申出より六月の期間内に下記に挙げる場合に該当することとなったときは、その譲渡が六月の期間経過後であっても、五〇〇万円の特例控除が適用される。(措法三三の四③一かっこ書、措令三二の四、措通三三の四の二)。

(ア) 土地収用法四六条の二第一項(補償金の支払請求)の規定による補償金の支払請求があった場合

(イ) 農地法三条一項(農地又は採草放牧地の権利移動の制限)もしくは五条一項(農地又は採草放牧地の転用のための権利移動の制限)の規定による許可の申請をした場合

(ウ) 農地法五条一項三号の規定による届出等をした場合

(12) 藤本・前掲書六二頁。立法趣旨が「故意」を問題にしていると解するならば、「合理的と認められる事情」又は「特段の事業」をもちだすかはともかくも、故意のない分割はこの規定の適用を逃れることができよう。

(13) 加納・三四八頁以下参照。

(14) 岩部信喜・高橋和之補訂『憲法(第三版)』二二三頁以下(岩波書店・一九九三)。「正当の補償」については、野中俊彦ほか共著『憲法Ⅰ(第三版)』四四八頁以下(高見勝利執筆)(有斐閣・二〇〇一)、華山謙「公共事業の施行と補償」雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編『現代行政法大系(第六卷)』二九七頁以下(有斐閣・一九八六)等参照。