

12で除して計算した金額」と、「800万円」は「800万円に当該事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額」とすることとされているため、事業年度が1年に満たない特定の協同組合等の場合は、①年800万円相当額、②年800万円相当額を超え年10億円相当額以下の金額、③10億円相当額を超える金額について、それぞれ端数が生じる場合がある。

3 この点について、各事業年度の課税標準たる所得金額については、1,000円未満の端数があればこれを切り捨てることとされているが（通則法118①）、特定の協同組合等の事業年度が1年に満たない場合の①、②及び③の端数計算については、所得金額の区分の問題であり、法令上は明らかにされていない。

そこで、本通達において、これらの端数計算の方法が次のとおり明らかにされている。

- (1) 年10億円相当額以下の所得金額に1,000円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。
- (2) 年800万円相当額以下の所得金額に1,000円未満の端数があるときは、これを切り捨てることとし、その切り捨てられる端数の金額がその事業年度の所得金額について切り捨てられる端数の金額より多いときはこれを切り上げる。

なお、具体的な計算例は次のとおりである。

(例) 特定の協同組合等の事業年度の月数 1月

当該事業年度の所得金額（別表一（二）の「1」欄） 100,000,700円

① 「(1)のうち年800万円相当額以下の金額 24」欄の計算

$$8,000,000 \times 1 / 12 = 666,666$$

666 < 700（通則法118①の端数）となるため、本通達なお書により切捨て

$$\rightarrow 666,000$$

② 「(1)のうち②を超え年10億円相当額以下の金額 25」欄の計算

$$1,000,000,000 \times 1 / 12 = 83,333,333$$

本通達本文により切捨て

$$\rightarrow 83,333,000$$

$$83,333,000 - 666,000 = 82,667,000$$

（「24」欄）

③ 「(1)のうち年10億円相当額を超える金額 26」欄の計算

$$1,000,000,000 \times 1 / 12 = 83,333,333$$

本通達本文により切捨て

$$\rightarrow 83,333,000$$

$$100,000,000 - 83,333,000$$

$$= 16,667,000$$

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の108-2）が定められている。

（完）

最新判例・係争中事例の要点解説

都市計画法56条1項に基づき買い取られた土地の対価につき、租税特別措置法33条の4所定の譲渡所得の特別控除額の特例適用の可否が問題となった事案

～最高裁第三小法廷平成22年4月13日判決（判タ1325号71頁）～

鳥飼総合法律事務所 橋本 浩史

はじめに

個人の有する土地等が、都市計画法（以下「都計法」という。）56条1項に定める買取制度に基づいて買い取られ、当該個人（納税者）が対価を取得する場合、当該対価に関する譲渡所得の金額の計算については、租税特別措置法(1)（以下「措置法」という。）により、納税者の選択により、①代替資産を取得した場合の課税の繰延べ（33条）と、②5,000万円の特別控除（33条の4）のいずれか一方の特例を受けることができる。

本件は、措置法33条の4に基づく5,000万円の特別控除（以下「本件特例」という。）の適用を受けるためには、都計法56条1項の規定による土地の買取りの申出について、具体的な建築意思を要するかどうかの問題となった事案である。

1 事案の概要

(1) 法令等の定め

ア 都計法56条1項の土地の買取制度

都計法によれば、①都市計画施設の区域内において建築物の建築をしようとする者は、政令で定める軽易な行為等を除き、都道府県知事の許可を受けなければならない（53条1項）、

②都道府県知事は、上記①の許可の申請があった場合において、当該建築が都市計画施設に関する都市計画に適合し、又は当該建築物が所定の要件に該当し、かつ、容易に移転し、若しくは除却することができるものであると認めるときは、その許可をしなければならないが（54条）、③都道府県知事は、都市計画施設の区域内の土地でその指定したものの区域（以下「事業予定地」という。）内において行われる建築物の建築については、上記②にかかわらず、上記①の許可をしないことができる（55条1項本文）。

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

なお、上記各規定により都道府県知事が行うこととされている許可、買取り等については、都計法等の規定により、地方自治法252条の19第1項の指定都市においては、当該指

定都市の長が行うものとされている。

イ 取用等の場合の譲渡所得の課税の特例

措置法33条1項は、個人の有する資産で同項各号に規定するものが当該各号に掲げる場合に該当することとなった場合に、その者が当該各号に規定する補償金、対価等の全部又は一部に相当する金額をもって一定期間内に代替資産を取得したときは、納税者の選択により、①その補償金等の額が代替資産の取得価額以下である場合には、その譲渡した資産の譲渡はなかったものとし、②その補償金等の額が代替資産の取得価額を超える場合には、その譲渡資産のうち、その超える金額に相当する部分についてのみ譲渡があったものとして課税する、と規定し、一定の範囲で「課税の繰延べ」を認めている。

同項3号の3㉞は、土地等が都計法56条1項の規定に基づいて買い取られ、対価を取得する場合等を掲げている。

そして、措置法33条の4第1項1号は、個人の有する資産で措置法33条1項各号又は33条の2第1項各号に規定するものがこれらの規定に該当することとなった場合において、その者がその年中にその該当することとなった資産のいずれについても措置法33条又は33条の2の規定の適用を受けないときは、これら全部の資産の取用等による譲渡については、措置法31条1項に規定する長期譲渡所得の特別控除額の上限は、同条4項所定の100万円ではなく、5,000万円とする旨規定している(本件特例)。

すなわち、その有する土地が都計法56条1項の規定に基づいて買い取られ、対価を取得した個人は、措置法33条1項の特例(課税の繰延べ)の適用を受けないことを条件に、同33条の4第1項に定める本件特例の適用を受けることができる。

(2) 事実の経緯

地方自治法252条の19第1項の指定都市で

あるA市においては、都市計画施設である公園又は緑地の区域内の土地について、必要に応じて都計法55条1項の規定による事業予定地の指定をし、事業予定地内の土地の所有者からの申出を受けて当該土地の買取を行っていた。

A市による土地の買取りは、次のような手順により行われていた。

①上記区域内の土地の地権者でA市による土地の買取りを希望する者が、A市に対し、仮の土地買取申出書を提出し、②A市が当該土地を購入する予算措置を講ずることができた時点で、A市長において当該土地を事業予定地に指定してその旨の公告をし、③A市の担当職員が、地権者に対し、都計法53条1項の規定による建築許可の申請をするよう促し、④その申請に対しては、A市長が都計法55条1項の規定により建築不許可の決定をし、⑤地権者から都計法56条1項の規定による土地買取りの申出を受けて、A市長において地権者との間で当該土地の売買契約を締結する。

なお、A市においては、上記③の申請に係る申請書に添付すべき建築図面として、あらかじめ5、6種類の図面を用意しており、地権者が提出した申請書にどの図面を添付するかは、A市の担当職員が、当該土地の面積等に応じて適当と思われる図面を任意に選択していた。

Xら(原告、控訴人、被上告人ら)は、いずれもA市長によって都市計画決定がなされた地域内に土地を所有していたが、当該土地につき、具体的な利用計画を有していなかったところ、A市の担当職員から、当該土地につき他に譲渡するのであればA市が買い取る意向であり、その対価に対する課税については本件特例が適用される旨の教示を受けるなどして、当該土地をA市に売却する意向をA市に伝えた。

その後、当該土地については、いずれも、

①A市長によって事業予定地に指定され、②

Xらは、都計法53条1項による建築許可の申請をし、数日後に、建築不許可の決定を受け、続いて、A市長に対し、都計法56条1項の規定による買取りの申出をし、③A市長とXらと間で当該土地の売買契約を締結するという経緯をたどり、Xらがその代金(対価)を受領した。

なお、上記の建築許可申請に係る申請書に添付された建築図面は、いずれもA市の担当職員が用意し、各土地の面積等に合うものを適宜選択して添付したものであり、Xらの中には、これらの図面が申請書に添付されることを知らなかった者もいた。

このように、本件各土地の買取りは、A市が、主導して、その財政状況に応じ、都計法56条1項の買取制度を利用して行われたものであった。

Xらは、本件各土地の対価について本件特例が適用されるものとして所得税の申告をしたところ、所轄税務署長ら(Yら、被告、被控訴人、上告人ら)から、本件特例の適用は認められないとして各更正及び過少申告加算税の各賦課決定を受けたので、上記各更正のうち確定申告額ないし修正申告額を超える部分及び各賦課決定(以下「本件各処分」という。)の取消しを求めて提訴した。

2 争 点

前述したように、本件の主たる争点は、措置法33条の4第1項の本件特例の適用を受けるためには、都計法56条1項の買取りの申出に際し、当該土地の所有者に具体的に建築をする意思があったことを要するか否かである。

この点につき、Xらは、同買取りの申出に際し、具体的な建築意思は不要であり、本件各処分は違法であると主張し、Yらは、具体的な建築意思が必要であるから、本件各処分は適法であると主張した。

なお、本件においては、国税庁長官の通達

に基づき、事業施行者たるA市が、本件土地の買取りに着手する前に、税務当局と本件特例の適用関係につき事前協議をした上で、その内容がXらに対して説明されていたなどの事情があったため、かかる事前協議を経たなされた本件各処分は、信義則に反して違法か否かも争点となったが、この点について、第一審判決は本件各処分は信義則に違反しないとし、控訴審判決は判断しなかった。

3 裁判所の判断

第一審判決(名古屋地裁平成19年5月17日判決、判タ1297号155頁)は、本件は、本件特例が予定している強制的に土地を取用される場合と同視すべき状況にあるとは認められないとして、原告らの請求を棄却した。同判決は、都計法56条1項は、現実に建築物を建築する計画・意図(具体的建築意思)のある建築許可申請が実際になされることを前提とする規定であると判断している。

これに対し、後述するように、控訴審判決は、第一審判決の判断を覆し、本件各処分が違法であるとして取り消し、最高裁第三小法廷平成22年4月13日判決(以下「最高裁判決」という。)は同控訴審判決を破棄し、本件を原審に差し戻した。

(1) 控訴審判決(名古屋高裁平成20年12月18日判決、判例時報2064号25頁)

同判決は、都計法56条1項の規定について、その文言を検討した上、「都市計画法56条1項の文理上は、同項所定の事業予定地内の土地の地権者が土地の買取りの申出の相手方として公告された者に対して、同条に基づく土地買取りの申出を行うためには、現実に同法53条1項の建築許可申請を行うこと及び、同申請に対し不許可処分がなされることは要件とされておらず、具体的な建築意思を有していることを要するとは解されない」と述べる。

続いて、同判決は、都計法56条1項等及び本件特例の実質的根拠・趣旨についても検討し、まず、都計法56条1項は、都計法の「利用制限に対する補償を行い、実質的にその財産権を保護するとともに、併せて事業施行者（土地の買取りの相手方として公告された者を含む。）による土地の先行取得を実現しようとする趣旨に出たものと解することができる」とし、本件特例については、「地権者がその土地を事業者に買い取ってもらう場合の譲渡所得税について、税法上の特典を与えることによって、都市計画法の立法目的を間接的に実現しようとする政策的意図に出たものと認めることができる」と述べる。

このように、控訴審判決は、都計法56条1項の文理解釈、及び本件特例の実質的根拠を踏まえて、都計法56条1項の申出は、「事業予定地内において54条の許可基準に適合する建築物を建築することを計画しても、そのような建築物の建築の許可もされない状況にあるので、これを理由に買取申出をした場合」という程度であれば足り、「具体的な建築意思までは必要ではなく、買取を求めるとの意思が明確であれば足り」と判示し、本件各処分を取り消した。

2) 最高裁判決

最高裁判決は、以下のとおり判示して、原判決を破棄した（下線は筆者による。）。

「都計法53条1項の許可又は不許可は、都市計画施設の区域内において『建築物の建築をしようとする者』からの申請に対する応答としてされるものであり、都計法56条1項の規定は、建築物の建築をしようとする土地の所有者が意図していた具体的な建築物の建築が都計法55条1項本文の規定により許可されない場合には、上記所有者は、その土地の利用に著しい支障を来たすこととなることから、都道府県知事等に対し、当該土地の買取りを申し出ることを認めた

ものと解される。したがって、都計法56条1項の規定による土地の買取りの申出をするには、当該土地の所有者に具体的に建築物を建築する意思があったことを要するものというべきである。」

「また、措置法33条1項3号の3が都計法56条1項の規定による土地の買取りを掲げているのは、土地の所有者が意図していた具体的な建築物の建築が事業予定地内であるがために許可されないことによりその土地の利用に著しい支障を来たすこととなる場合に、いわばその代償としてされる当該土地の買取りについては、強制的な収用等の場合と同様に、これに伴い生じた譲渡所得につき課税の特例を認めるのが相当であると考えられたことによるものと解される。」

「そうすると、土地の所有者が、具体的に建築物を建築する意思を欠き、単に本件特例の適用を受けられるようにするため形式的に都計法55条1項本文の規定による不許可の決定を受けることを企図して建築許可の申請をしたに過ぎない場合には、たとえ同申請に基づき不許可の決定がされ、外形的には都計法56条1項の規定による土地の買取りの形式が採られていたとしても、これをもって措置法33条1項3号の3所定の『都市計画法第56条第1項の規定に基づいて買い取られ、対価を取得する場合』に当たるといえることはできない。したがって、上記のような場合、当該所有者は当該対価について本件特例の適用を受けることができなものと解するのが相当である。」

その上で、同判決は、Xらは、本件各土地につき、具体的に建築物を建築する意思がなく、本件特例の適用を受けられるようにするため、形式的に建築許可申請等の手続をとったものにすぎないから、本件対価については、本件特例の適用はない、として原判決（控訴審判決）を破棄した。そして、本件各処分が

信義則に反するというXらの主張について、さらに審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻した。

4 検 討

(1) 都計法56条1項の文理解釈

控訴審判決は、都計法56条1項の文言（前記■(1)A参照）につき、①「前条第1項本文の規定により建築物の建築が許可されないときは」と「その土地の利用に著しい支障をきたすこととなることを理由として、」との間に読点が挿入されていないこと、②「許可されないときは……こととなることを理由として」と将来の条件を定めていること、③「建築許可申請をして現実に不許可となったとき」ないしこれと類似の表現を採用していないことなどから、都計法56条1項の文理上は、具体的な建築意思を有していることを要するとは解されないと述べた。

確かに、都計法56条1項の文理からは控訴

控 訴 審 判 決	最 高 裁 判 決
本件特例は、地権者がその土地を都道府県知事等に買い取ってもらう場合の譲渡所得について税法上の特典を与えることによって、都計法の上記立法目的を間接的に実現しようとする政策的意図に出たものということができる。	措置法33条1項3号の3が都計法56条1項の規定による土地の買取りを掲げているのは、……代償としてされる当該土地の買取りについては、強制的な収用等の場合と同様に、これに伴い生じた譲渡所得につき課税の特例を認めるのが相当であると考えられたことによるものと解される。

控訴審判決は、措置法33条、同33条の4（本件特例）について、公共事業の円滑な遂行という側面を重視しているのに対し、最高裁判決は、同買取制度の強制的な性質、所有者に対する代償措置という側面を重視しているようである。

本件特例等の趣旨について、通説は、「このような強制的な譲渡又はその強制力を背景とする買取りに伴い生じた収入金額について全額を課税の対象とすることは、その譲渡が個人の自由な意思に必ずしも基づくものではないこと及びその課税によりその個人の従前

審判決のような解釈もなし得るであろう。

しかし、最高裁判決の判示からもうかがえるように、都計法56条1項の買取制度が同53条1項の許可申請を前提とし、同項が「建築物の建築をしようとする者」を申請者として定めていることからすると、控訴審判決の解釈はやや技巧的に過ぎるように思われる。

同53条1項の「建築物の建築をしようとするもの」という規定から、同56条1項の申出には、具体的建築意思を要するとする最高裁判決の方が自然な解釈であると考えられる。

(2) 本件特例（措置法33条の4）及び措置法33条の趣旨

本件は、都計法56条1項の文言の解釈が問題となっているのであるが、控訴審判決及び最高裁判決のいずれも、本件特例（又は措置法33条1項）の趣旨等の検討も加味して結論を導いている。

控訴審判決及び最高裁判決は、本件特例等の趣旨について、次のように述べている。

と同様の生活維持又は生活保持のための再投資（すなわち代替資産の取得）を阻害する結果となること等適当でない面がある」と述べる（措置法33条について、「DHCコンメンタール所得税法」（武田昌輔監修）5606頁）。

最高裁判決は、このような本件特例等についての通説的な見解と同じ立場に立つものと言えるが、本件特例の適用の前提として、都計法56条1項の解釈が問題となった裁判例は乏しいものと思われ、実務上も重要な意義を有する判決である。

(注)

- (1) 平成16年法律第14号による改正前のもの
(2) 現行法では、3号の4

【執筆者紹介】

橋本浩史(はしもとひろし)
京都大学法学部卒業
平成10年4月弁護士登録、鳥飼総合法律事務所
入所
平成19年1月より鳥飼総合法律事務所パート
ナー弁護士就任
経営法曹会議会員、租税訴訟法学会会員
【主要著書】(いずれも共著)
・「税理士のための民事再生法ガイドブック」
(中央経済社)
・「改正破産法の実務 Q&A」(中央経済社)
・「中小企業の新「会社法」対策Q&A」(T
K C出版) など

実践企業組織改革 ②

株式交換・事業譲渡

法務・税務・会計のすべて

三訂版

鳥飼 重和・大野木孝之【監修】

鳥飼総合法律事務所
大野木総合会計事務所【編著】
税理士法人渡邊芳樹事務所

法務 会社法、金商法で全面的に見直し、22年1月施行の独禁法改正も反映。また、株券電子化に伴い、大きく変化した実務に対応。

会計・税務 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針に基づいて全編を見直し。もちろん改訂版刊行時以降の組織再編税制に関する改正に対応。

B5判 並製 328頁 定価：4,410円(税込み)



税務経理協会 刊

実務家論攷

推計課税の合理性と重加算税の賦課決定の要件

税理士・不動産鑑定士
堀 好一

◆ はじめに

平成20年6月27日に国税不服審判所(以下、「審判所」という。)から、平成15年4月1日から平成16年3月31日まで、同年4月1日から平成17年3月31日まで及び同年4月1日から平成18年3月31日までの各事業年度(以下、順次「平成16年3月期」、「平成17年3月期」及び「平成18年3月期」といい、これらを併せて「本件各事業年度」という。)の法人税の各更正処分並びに平成17年4月1日から平成18年3月31日までの課税期間(以下、「本件課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下、「消費税等」という。)の更正処分(以下、これらの法人税の各更正処分及び消費税等の更正処分を併せて「本件各更正処分等」という。)並びに本件各事業年度の法人税の重加算税の各賦課決定処分及び本件課税期間の消費税等の重加算税の賦課決定処分(以下、「本件各賦課決定処分等」といい、これらの本件各更正処分等及び本件各賦課決定処分等を併せて「本件原処分」という。)の全部取り消しを求める審査請求に対し、本件原処分の一部を取り消す旨の裁決(以下、

「本件裁決」という。)が下された。

本件裁決は、審査請求人(以下、「請求人」という。)である有限会社Xが、原処分庁であるY税務署長による法人税及び消費税等の質問検査権の行使(いわゆる税務調査のことをいい、以下、「本件調査」という。)の際、帳簿書類等の不提示等を理由として、推計による売上金額を基に本件原処分を受け、これを不服としたXが審判所へ審査請求をした事案である。

本稿では、帳簿書類等の原始記録の提示等がない場合、又は提示等はあるが、その内容に著しい不備があった場合等に、税務署長が売上金額を推計で算定し、これに基づいて法人税及び消費税等の更正処分(以下、「推計課税」という。)をするための要件(以下、「推計課税の必要性」という。)及び推計による売上金額の計算の適否(以下、「推計課税の合理性」という。)、並びにこれらの課税処分に係る法人税及び消費税等の重加算税の賦課決定の要件について、本件裁決を追究する形で考察する。そのため、◆1では本件裁決の前提となる認定事実と原処分の概要を紹介し、◆2では本件裁決に係る法人税及び消費税等の推計課税の必要性と推計課税の合理