

## 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例

裁決事例集第71集 事例16

発表者 税理士 上村文明

### はじめに

本裁決は、収用等された資産が譲渡損失となっている場合には収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例は適用できないとした事例であり、本判決に係る譲渡所得の本質と租税特別措置法の租税法上の目的及び解釈と適用について考えてみることにする。

### 事 実

#### (1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が所有していた資産を収用されたことに伴い、原処分庁に対し、代替承認申請及び代替資産の取得期限延長承認申請を行ったことに対し、原処分庁が租税特別措置法(平成15年法律第8号による改正前のもの。以下「措置法」という。)第33条《収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例》第1項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は、譲渡損失が発生する場合には適用されないとして行ったこれらの申請を却下した処分について、違法を理由としてその全部の取消しを求めた事案であり、争点は、譲渡損失が発生する場合、措置法第33条第1項が適用できるか否かである。

#### (2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は平成14年5月25日にD市町Q番に所在する室屋番号Qの建物(以下「本件収用建物」という。請求人の持分は8分の5である。)及び同建物の敷地の用に供されている土地のうち247、48㎡(以下「本件収用土地」といい、本件収用建物と併せて「本件収用物件」という。)を、都市計画法第59条第1項の規定に基づいてD市土地開発公社に収用された。(以下「本件収用」という。))

ロ 請求人は、平成15年3月11日に原処分庁に対し、平成14年分所得税確定申告書とともに、平成16年3月31日までに本件収用物件の代替資産を取得するとして「買換え承認申請書」に必要書類を添付して提出した。

ハ 請求人は、平成16年5月25日に原処分庁に対し、代替資産を同年3月31日までに取得することができないこととなったとして、「代替資産の取得期限延長承認申請書」を提出した。

ニ 原処分庁は、平成15年3月25日に提出された代替承認申請及び平成16年5月25日に提出された代替資産の取得期限延長承認申請に対し、平成16年7月7日付で却下処分を行った。

ホ 請求人は原処分はいずれも違法であるとして、平成16年8月12日に異議申立てをしたところ、異議審理庁が同年11月10日付でいずれも棄却の異議決定をしたので、同年12月7日に

審査請求をした。

### 争 点

各当事者の主張は、次のとおりである。

#### 当事者双方の主張

争点 譲渡損失が発生する場合の措置法第33条第1項の適用の可否

原処分庁	請求人
<p>原処分は以下のとおり適法に行われており、審査請求の棄却を求める。</p> <p>1措置法第33条の規定は、次にとから譲渡損失の場合は適用できない。</p> <p>(1)措置法第33条の規定が設けられたのは、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と同様の生活維持又は生活保持のための再投資を阻害する結果となること等適当でない面があるためであり、収用等による収入金額について課税が生じない譲渡損失の場合には、代替資産を取得するための再投資を阻害することにはならないのであるから、同法第33条の規定の適用がないとしても問題はなく、また、公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱(以下「要綱」という。)の目的にも反しない。</p> <p>(2)さらに、措置法第33条の5(収用交換等に伴い代替資産を取得した場合の更正の請求、修正申告等)では、代替資産を取得しなかった場合等には修正申告の提出又は更正を行うこととされ、規定上、更正の請求又は減額更正が含まれていないところ、仮に譲渡損失についても同法第33条の適用があるとすると、代替資産を取得しなかった場合、修正申告書の提出が義務付けられているにもかかわらず、譲渡益が存在しないため納税者がこれを行うことができず、また、原処分も更正を行うこともできないこととなる。</p> <p>したがって、措置法第33条の規定は譲渡損失の場合には適用がないことは明らかである。</p> <p>(3)譲渡益の有無によって課税関係が影響されるのは当然のことであり、そのことによって取得時期の引継ぎの有無に差が生じたとしても課税の公平とは何ら関係はない。</p>	<p>原処分は以下のとおり適用条文の法令解釈を誤った違法なものであり、原処分の全部の取消しを求める。</p> <p>1措置法第33条の規定は、次のことから譲渡損失の場合も適用できる。</p> <p>(1)土地収用による損失補償は、要綱に基づいて行われる。要綱は、公共事業の対象となった土地地上の構築物や動産については、これらの移転を前提とした補償を行い、その地上建物を中心に営まれた個人の生活や営業については、移転先での存続を前提とした補償を行い、公共事業によって失われた資産や生活等がその場所だけを変えて、従来の状態のまままで再建されることを基本的な目的とする。</p> <p>措置法第33条は、要綱の目的を受け、これを実現する手段として、公共事業の対象となった資産に係る取得価額及び取得時期を代替資産に引き継ぎ、将来、その代替資産を譲渡等した場合に、新たな税務上の損失が生じないように措置するものである。</p> <p>したがって、措置法第33条は、譲渡益の有無によってその適用が左右されるものではない。</p> <p>(2)原処分庁の解釈によると、わずかな譲渡損益の差によって 資産の所有期間により異なる課税標準額、 資産の所有期間により異なる適用税率及び 固定資産の交換や事業用資産の買換えの特例など、取得時期の引継ぎの有無という面で大きな差が生じ、課税の公平は保たれない。</p> <p>また、営業補償金として交付を受けた金額の一部は、措置法通達33-11(収益補償金名義で交付を受ける補償金を対価補償金として取り扱うことができる場合)により、収用に係る対価補償金とすることができ、これにより譲渡損失を譲渡益に転じさせることも可能であり、この取扱いは納税者の選択にゆだねられ亡いるところ、収益補償金の有無納税者による通達の特例の選択によって、措置法第</p>

## 裁判における判断

代替承認申請及び代替資産の取得期限延長承認申請に対する各却下処分・棄却

(平成18、1,10 裁判)

(1) 措置法第33条の規定は、譲渡損失の場合にも適用できるか否か

(イ) 措置法第33条の趣旨は、土地収用法等その他の法令の規定に基づき、所有資産を強制的に譲渡させられることとなる者について、その収用等によって譲渡した資産のうち再投資によって取得した代替資産の取得価格に相当する部分について、譲渡がなかったものとみなして課税を延期する措置を講ずることにより、課税による現実の収入の減少によってその個人が従前と同様の生活を維持すること又は生活保持のための再投資(代替資産の取得)をすることを阻害する結果となることを防止するとともに、公共事業の円滑な推進を図る点にある。

このような趣旨にかんがみれば、措置法第33条は、課税により現実の収入の減少が生じる場合、すなわち、譲渡益が発生する場合に適用される規定であると解するのが相当である。

(ロ) これを本件についてみるのに、上記1の(4)のへの事実によれば、本件収用物件は譲渡損失が生じているから措置法第33条の適用はない。

(ハ) 請求人は、措置法第33条は、譲渡損失の場合であっても適用される旨主張し、その根拠として、要綱の趣旨からの帰結、取得時期引継ぎの有無や通達選択等の差による課税の不公平、措置法第33条の2以下の規定の適用場面との均衡を挙げる。

しかしながら、請求人の上記主張は、次のとおりいずれも採用できない。

A 要綱の目的は、請求人も主張するとおり、公共用地の取得のために土地収用が行われた場合等に一定の補償を行うことにより、移転先での被収用者の生活等の再建の支援をする点にある。このような被収用者の生活等の再建という目的は代替資産取得のための再投資を阻害するような譲渡益に対する課税を防止することによって達成することができるが、上記(イ)の措置法第33条の趣旨は、このような目的から出たものである。譲渡損失の場合にも措置法第33条の適用を認める見解は、上記目的を超えて、将来の課税上の措置をも予定するものであるが、要綱の趣旨から逸脱するものといわなければならない。

B 上記(イ)の措置法第33条の趣旨からすれば、同条の主たる目的は、収用時点における譲渡益に対する課税を回避する点にあると考えられる上、被収用者としては、取得した代替資産において、一定程度の生活を営むことを予定しているものと考えられるから、取得時期の引継ぎの有無により生じる差異は、法が予定した合理的なものであると解すべきである。また、措置法通達33-11は、建物が収用された場合に措置法第33条第1項の適用の対象となる補償金の範囲を示したものにすぎず、納税者が同通達の適用を選択しないということは措置法33条による優遇措置の適用を自ら放棄したにすぎない。そして、利益保証金の有

無は前提となる事実の有無により異なるものである。

このように、納税者が自ら利益を放棄した場合や前提となる事実が異なる場合に法律の適用関係が異なる結果となることは、法が想定する範囲内であるから、結果自体を取り上げて課税上の不公平であるとはいえない。

C 措置法第33条の4は、同法第33条の規定の適用を受けないときには、5,000万円(当該資産の譲渡に係る長期譲渡所得の金額が5,000万円に満たない場合には、当該譲渡所得の金額)を控除する旨規定していることからみても、譲渡益を前提とした特例である。また、措置法第33条の2は、交換等により取得した資産を代替資産と同様にみて、交換取得資産のみを取得した場合には交換等により譲渡した資産の譲渡がなかったものとし、交換取得した資産とともに補償金等を取得した場合には、その補償金等の額に見合う部分について譲渡があったものとして譲渡所得の金額を計算することができる旨を定めたもので、措置法第33条と同様、同法第33条の4との選択適用を認めていることから、譲渡益を前提とした特例であると解される。

そして、措置法第33条の3は、同条に規定する土地区画整理事業等における換地処分が、換地を従前の土地と法律上同一のものであるとみなすなど、一般の収用等とはその法的性質を異にしているという特殊性を考慮して、一般の収用等とは異なる取扱いを規定したものである。

このように、同じような収用等に伴う課税の特例の規定であっても適用の前提となる事実は異なるから、事実関係が異なる場合に、法律の適用が異なることは、課税上の不公平に当たらない。

(二) 次に、講求人は市販の書物が、税務官庁の職員が譲渡損が生ずる場合であっても措置法第33条の規定の適用がある旨を公表しているのに、本件では同条は譲渡益が生じた場合しか適用できず譲渡損失の場合には適用できないとする誤った解釈を行い、不公平な取扱いをしている旨主張する。そして、当審判所の調査によれば、上記書物には、税務官庁の職員がその氏名及び官職名を付した上で、「譲渡損失が生じるような固定資産の交換又は土地取用法等の規定を背景とした譲渡であったとしても、固定資産の交換の場合の特例の適用要件又は収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例の適用要件を満たしている場合には、これらの特例の適用を受けることができます。」との記述があることが認められる。

しかしながら、上記記述はその内容、体裁等からみて、飽くまでも行政サービスの一環として、税務官庁の職員が、個人的な知識を前提に読者の質問に対して一応の判断を示した個人的見解にすぎず、税務官庁が法令の解釈を公式に表明した公式見解とはいえないから、このような記載があることをもって、措置法第33条は譲渡損失の場合には適用できないとする解釈が誤りであるとはいえない。

また、原処分庁が譲渡損失の場合には措置法第33条が適用されないとする解釈を本件にのみ適用していることを認めるに足りる証拠資料もない。

したがって請求人の上記主張は採用できない。

(2) 所得税法第33条は、譲渡損益の両方を含む規定か否か

(イ) 請求人は、所得税法第33条は、譲渡益が生じる場合のみならず、譲渡損失が生じる場合も含まれるから、これを受けた措置法第33条も両者を含む規定である旨主張する。しかしながら、所得税法第33条は、同法第22条(課税標準)第2項の規定を受け、譲渡所得の課税標準を定めることを目的として、課税標準を算出するための計算方法を規定したにすぎないと解される。このことは、所得税法が同法第33条とは別に損益通産に関する同法第69条を規定し、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額がある場合、すなわち、課税標準とはならないものについての取り扱いの規定を定めていることから裏付けられる。

そうすると、所得税法第33条に規定する「譲渡所得の金額」は、まさに課税標準を意味するものであり、譲渡所得の計算の結果が譲渡益となった場合のみを指すものと解するのが相当であり、計算過程において譲渡損失が出ることもあり得ることをもって、所得税法第33条の「譲渡所得の金額」は譲渡損失が生じる場合をも含むと解することはできない。

(ロ) また、請求人は、措置法第31条及び同法第32条の「譲渡所得の金額」も、その規定からみて損失の額を含むことが前提とされている旨主張する。

しかしながら、これらの規定もまた、課税標準に基づく具体的な税額の計算の規定であるから、譲渡益となった場合のみを規定しているものといえる。

(ハ) さらに、請求人は、所得税基本通達33-6の6及び同通達33-6の7が計算上の譲渡損益にかかわらず適用されることをもって、所得税法は譲渡損が生じた場合にも適用される旨主張する。

しかしながら、これらの通達は、所得税法第33条の譲渡所得の金額の計算の前提となる「譲渡」の範囲について言及したものに過ぎないから、これらに通達が計算上の譲渡損益にかかわらず適用されること、所得税法第33条の「譲渡所得の金額」の譲渡損が含まれるかどうかとは、あくまでも別個の問題である。

(ニ) したがって、請求人の上記主張は、いずれも理由がない。

八 原処分庁の解釈は、憲法第29条に違反するか否か

請求人は、原処分庁の解釈は、譲渡損が出るような保証金で公共事業に協力したものに対して税務上の不利益を被らせるもので、課税の公平を保つことができず、憲法第29条に違反するものである旨主張する。

しかながら、上述したように、譲渡損失が生じた場合に措置法第33条の規定が適用されないと言うことは、なんら課税の公平を害するものではないから、請求人の主張はそもそも前提を欠くものである。また、請求人の上記主張が租税法規ないし原処分自体が意見であるとの主張であると解されるとしても、国税不服審判所は、原処分庁が行った処分が違法または不当であるか否かを判断する行政機関であって、租税法規及び原処分自体の合憲または違憲を判断する権限を有するものではないから、この点に関しては、当審判所の審

理の限りではない。

以上のとおり、本件各処分には、請求人の主張する違法はない。また、原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

### 研究・・・裁決に賛成せざるを得ないが

土地等の収用は、公共の利益となる特定の事業のために、私人が所有する土地等の財産およびその財産権を強制的に、その収用にかかる起業者が取得することを可能にする手続きであり、その強制力を持っているが故に、非収用者に対しては正当な補償・正当な手続きが、なされなければならない。

個人の財産権と公共の福祉との均衡において、収用における財産権の強制的な取得に対して、税法には租税特別措置法が用意されているのだが、必ずしも非収用者に納得のいく補償がなされているかは疑問である。

譲渡所得の意義及び範囲については、譲渡所得に対する課税は、資産の長期にわたる保有期間中の所有者自身の意思によらない外的条件の変化に基因して逐年生じた資産の値上がりによる増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に課税されるものであり、その所得の発生形態が偶発的、不規則的なものであって、回帰的でないところから、担税力を考慮して累進税率の緩和の特別の措置がとられているものである。（注1）として、最高裁判決も含め、学説もこの「増加益精算税説」の立場をとっている。

また、前記判決は続けて、逆に資産の譲渡によるものであっても、それが一時的、偶発的なものでなく、経済的利益の追求の目的で継続的に行われていると認められる場合には、譲渡所得として一般の所得に比べて優遇する理由は存しないのであるから、譲渡所得に該当するか否かは、資産処分の形態、回数、金額、資産所得の経緯等を総合的に考慮して、その営利継続性の有無を判断すべきである。（注1）

所得税法第33条3項ではその計算方法を述べ、譲渡所得の当該年度の総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及び譲渡に要した費用を控除した残額（譲渡益）から特別控除額を控除した金額が譲渡所得であるとしている。

一般的に譲渡所得は非営業を予定しているものと言えるが、譲渡所得計算上、取得費の控除（値上がり益に対する課税）、当該資産の譲渡のために直接要した通常かつ必要な費用を控除することが何を意味するのかについても考えなければならない。

「譲渡価額を増加させるために支出した費用が譲渡に要した費用に該当するとされているのは譲渡所得の課税が資産の保有期間中に発生している資産の値上がりによる価値の増加益に対するものであるとは言っても、課税の対象となる所得は実現した所得であり、抽象的に発生している値上がり益そのものではないことから、その所得を実現するための譲渡行為により多くの所得を得るためには、譲渡者の努力とか手腕とかが必要であり、より

多くの所得を得るために寄与したと認められる費用は、譲渡所得に対応するものと考えられるのでその費用は取得費とされるものを除き譲渡費用に含めることとしている」との意見がある。(注2)

この説は、譲渡所得の内容は、抽象的に発生している保有期間中の値上がり益ではなく、実現によって生じた現実の収入金額から取得価額当を控除した譲渡差益(残額)を意味すると言う考え方をしめしている。これは増加益精算税とは違う考え方の譲渡益所得税説を採っているといえる。(注3)

## おわりに

この増加益所得税説を採れば他の所得のように譲渡所得における譲渡損の存在は否定できないであろう。

租税特別措置法が租税政策上の措置であることを考慮すれば、今回の譲渡損での取得価額の付け替え繰り延べはできないと思うところ、収用という強制力に非収用者の意思がなから反映できないことが今ひとつすっきり行かないわけである。

増加益精算説は日本が成長を続けてきた成長時代に指示されてきたと思われるが、所得税の所得区分も含めて見直しをしなければいけない時期に来ている。

(注1) 東京高裁平成8年7月17日判決、(TKC税研判決要旨)

(注2) 所得税基本通達逐条解説 大蔵財務協会

(注3) 税務事例研究Vol71 26p 田中治 著 日本税務研究センター