

平成16年7月3日

租税法務学会

船本洋子

「あっせん手続等の一部が実施要領に従っていなかったとしても、そのことが特別控除の趣旨目的を減却させるほど重大であるとまではいえない場合には、あっせん証明書が取り消されない限り、有効な証明書として特別控除の適用は認められるが、実体が伴っているかどうかの判断は最終的には課税庁の判断にゆだねられているとした事例」

（平成10年分所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分・全部取消

平成14年10月24日裁決）

I 事実

1. 事案の概要

審査請求人（以下「請求人」という。）が譲渡した農地に係る譲渡所得について農業委員会のあっせんにより譲渡したとして特別控除が認められるかを争点とする事案である。

2. 審査請求に至る経緯

請求人は平成10年分の所得税につき確定申告書に分離長期譲渡所得の金額の計算に当たり租税特別措置法（平成11年改正前のもの34条の3《農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除》1項（「本件特別控除」という。）を適用した上、法定申告期限までに申告した。

その後の経緯

平成13年1月26日 更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分

平成13年3月23日 異議申立て

同年7月2日 更正処分については一部取消しの異議決定、
過少申告加算税の賦課決定処分については棄却の異議決定

平成13年8月2日 審査請求

3. 関係法令等

（1）措置法34条の3第1項に規定する特別控除

農業振興地域の整備に関する法律（以下「農振法」という。）23条1項に規定するあっせんにより土地等を譲渡した場合が要件である。

措置法34条の3第3項及び措置法施行規則18条3項3号（平成12年省令第9号による改正前のもの。以下「措置法規則」という。）は、本件特別控除は、確定申告書にその適用を受けようとする旨の記載があり、かつ、同項の規定に該当する旨を証する書類として農業委員会の当該土地等の譲渡につき当該あっせんを行ったことを証する書類（以下

「あっせん証明書」という。)の添付がある場合に限り適用する旨規定している。

(2) 農振法 23 条 1 項

同法 18 条《農地等についての権利の取得のあっせん》の規定による農業委員会のあっせんにより土地等を譲渡した場合には措置法の規定により所得税を軽減する旨規定している。

(3) 農振法 18 条

農業委員会は農業委員会等に関する法律（以下「農業委員会法」という。）6 条《所掌事務》2 項の規定に基づき農用地区域内にある土地について所有権の移転のあっせんを行うにあたっては、農業振興地域整備計画に基づきその土地に関する権利の取得が農地保有の合理化に資することとなるようにしなければならない旨規定している。

「農業振興地域整備計画」については、農振法 8 条《市町村の定める農業振興地域計画》1 項及び 4 項において、市町村は農業振興地域について農業振興地域整備計画を定め都道府県知事の認可を受けなければならない旨規定している。

(4) 農林水産省は農業委員会が農業委員会法 6 条 2 項の規定に基づいて行う農地保有の合理化のための権利移動のあっせん事業について、「農地移動適正化あっせん事業実施要領の制定について（昭和 45 年 1 月 12 日付 4 4 農地 B 第 3712 号通達）」及び「農地移動適正化あっせん事業実施要領の運用について（昭和 45 年 4 月 30 日付 4 5 農地 B 第 9 5 3 号通達）」（以下、両通達を併せて「実施要領等」という。）を定めている。

実施要領では農業委員会に対して以下のように通達している。

イ. あらかじめ農地移動適正化あっせん基準を定めて、都道府県知事の認定を受けること。

(中略)

リ. 都道府県知事は、農地移動適正化あっせん事業として不適正なもの又はあっせん証明事務が不適正なものがあった場合には、あっせん証明書の交付の取消し等所要の是正措置をとるよう農業委員会を指導すること。

4. 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、審判所の調査の結果によっても認められる。

(1) P市農業委員会は、農業委員会法 6 条 2 項、農振法 8 条 1 項及び 4 項の各規定に基づき、「P市農地移動適正化あっせん基準」を作成し、平成 9 年 3 月 31 日付でR県知事の認可を受けていること。

(2) 請求人は、平成 10 年中に農業振興地域の農用地区域内にある土地をK（本件譲受人）に譲渡（「本件譲渡」）したこと。

本件土地の譲渡価格：畑 2、4 1 8 平方メートル 731 万円（1 坪あたり 9、994 円）

(3) P市農業委員会は平成 11 年 2 月 10 日付で請求人に対し本件土地にかかるあっせん証明書を発行していること。

- (4) 請求人が提出した平成 10 年分の所得税の確定申告書には、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算にあたり本件特別控除の額を適用する旨の記載があり、かつ、P 市農業委員会が発行したあっせん証明書の添付があること。

II 当事者の主張

1. 原処分庁の主張

原処分は、次の理由により適法であるから、審査請求を棄却するとの裁決を求める。

本件譲渡に係る農用地等の権利移動に係るあっせん手続は、実施要領等に定める農振法 18 条の規定の趣旨に適合したものではないので、本件譲渡について本件特別控除を適用することはできない。

理由

- ① P 市農業委員会は「選定調書」を作成していない、「あっせん調書」は原処分に係る調査があった後に L が作成したものである。
本件譲渡にあっせん委員があっせんをした事実はない。
- ② あっせん関係一覧表が売買契約のときから 6 ヶ月以上経過してから作成されたことから、本件譲渡に係るあっせん証明書はその契約が農業委員会のあっせんにもとづき成立したことが確認されないまま発行されたものと認められる。
- ③ あっせんにあたっては、その地区における通常の売買価格を上回る価格でのあっせんは行うべきではないとされているところ、農業委員は本件譲渡の譲渡価格に関し通常の 2 倍程度の価格を示していることが認められ、本件譲渡は農振法の趣旨に反することは明らかであって、このような場合にまで本件特別控除の適用を認めるとすると、実施要領に従った価格により譲渡した者に比較して著しく租税正義に反することにもなるので到底認めることはできない。

2. 請求人の主張

請求人は、次の理由により、原処分の全部の取消しを求める。

本件譲渡は、農振法 18 条に規定する農業委員会のあっせんに基づくものであるから、本件特別控除は適用されるべきである。

III 判断

1. 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査の結果並びに関係者の答述によれば次の事実が認められる。

- (1) 本件譲受人は、P 市農業委員会に対し、土地を売るため代替地（畑）が欲しい旨の「あっせん申出書」を平成 10 年 2 月に提出しており、P 市農業委員会が作成した「選定調書」には、あっせんする相手方の候補として請求人を選定した旨記載されている。また、

「あっせんの経過」には、本件譲渡に係る契約に至るまでの経緯が記載されている。

(2) P市農業委員会は、あっせん証明書の交付申請があった際には、売買契約書と「選定調書」及びあっせん関係一覧表などの書類に基づいて確認を行った。

2. 本件特別控除の趣旨

農振法は、農業の健全な発展を図るとともに国土資源の合理的な利用に寄与することを目的として昭和 44 年 7 月 1 日に公布された法律であり、同法においては、都道府県知事は総合的に農業の振興を図ることが必要な地域として「農業振興地域」をし(6 条)、市町村はその区域内にある土地の農業上の用途区分を農業振興地域整備計画により定め(8 条)、農業委員会は農用地区域内の農地について農地保有の合理化に資するよう譲渡等のあっせんをする(18 条)など業務分担が定められている。

農振法 23 条 1 項は、上記法律制定の目的の一環として、農地保有の合理化という政策要請に即応した農業委員会のあっせんに基づく土地の譲渡については所得税を軽減する旨規定し、措置法 34 条の 3 第 1 項は、これに対応する租税特別措置として、一般の譲渡の 100 万円に代えて 800 万円までの特別控除を認めることとしている。

3. 本件特別控除の適用要件

本件特別控除は農用地区域内にある土地が農業振興地域整備計画に基づき農地保有の合理化等に資するために農業委員会のあっせんに基づいて行われた譲渡であることが要件のひとつとされている。

そして確定申告書にその適用を受ける旨記載することと、この規定に該当することを証する書類であるあっせん証明書の添付がある場合に限り適用することとされている。

そのあっせん証明書は、措置法規則 18 条 3 項 3 号に規定する「農業委員会の当該土等の譲渡につき当該あっせんを行ったことを証する書類」として農業委員会が交付するものであり、換言すれば、当該譲渡が農振法 23 条 1 項及び同法 18 条に規定するあっせんによって行われたことを証する書類である。

すると、確定申告書に添付されたあっせん証明書が無効なもの又は取消された場合は格別、上記要件が充足される限り、本件特別控除の適用は認められるべきものと解される。

4. 本件譲渡について

上記 3 の適用要件を本件譲渡についてみる。

(1) 農用地区域内の土地の譲渡かどうかについて

基礎事実(2)のとおり、本件土地は本件譲渡のときにおいて農用地区域内にあった土地である。

(2) 農業委員会のあっせんに基づいて行われたかどうかについて

各事実からすれば、本件譲渡は P 市農業委員会のあっせんに基づいて行われたと認めら

れ、また、農地保有の合理化に資するものであることを否定すべき事実は認められない。

(3) 請求人の確定申告書には本件特別控除を適用する旨の記載があり、かつ、あっせん証明書の添付がある。また、当該あっせん証明書の交付が取消された事実は認められない。

(4) 以上のとおり、本件譲渡は本件特別控除の適用要件をすべて充足しているものと認められ、本件譲渡に関して不適正な事実及びあっせん証明事務に不正が行われたことなどをうかがわせる事実は認められないから、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算に当たっては、本件特別控除の適用を認めるのが相当である。

5. 原処分庁の主張について

原処分庁の主張は次の理由から採用することはできない。

(1) 本件のように本件特別控除の適用要件のすべてを充足している本件のような場合においては、仮に農業委員会のあっせんに係る処理過程の一部が実施要領等に従っていないかったとしても、とのことをもって直ちに請求人に係る本件特別控除の適用が否定されることにならないというべきである。

(2) 本件特別控除は農振法23条1項及び同法18条の各規定に該当することを前提とするものであるから、課税庁はその該当性の判断に当たり現実に行われた農業委員会のあっせん事業が上記農振法各規定に基づいて適正に行われたものかの調査を行う場合も当然にあり得るが、その場合であっても、上記法令に違反することがその趣旨目的を滅却させるほど重大であり、あっせん証明書が無効なものであると評価できる場合はともかく、当該証明書が取り消されない限り有効な証明書として本件特別控除の適用が認められるものと解される。

なお、本件譲渡のあっせんに関し、あっせん事業として不適正なもの又はあっせん証明事務が不適正なものであったとして、R県知事がP市農業委員会を指導した事実は認められない。

これらの原処分庁の主張についてみると、いずれもその主張する事実が本件特別控除の趣旨目的に照らし看過しえない重大な瑕疵に該当するということとはできない。

①あっせんに係る具体的実務の行為者について農業委員会の事務局長が行ったからといって農振法の趣旨に反するということはできない。

②あっせん証明書の交付に至る事務処理手順が実施要領等所定の様式による各種書類の作成の遅延等の事実が認められるが、本件上とはP市農業委員会のあっせんに基づいて行われたものと認められ、また、あっせん証明書の交付も事実に基づいて作成・交付されているものと認められるところ、その手続の瑕疵のみをもって本件特別控除の適用を不相当とすることはできない。

③あっせん価格を問題とするが、「通常の2倍程度の価格を示した」と認めるに足る具体的な証拠がない等、必ずしも本件土地のあっせん価格自体が農用地等の価格の高騰など

本件特別控除の趣旨目的に反する結果を招くほどに高額なものと断定することはできないものと認められる。

<もう一つの争点 更正処分の手続について>

審判所の判断

請求人は、譲渡所得の更正にあたっては、更正の理由を附記すべきであり、これを欠く原処分は違法である旨主張する。

しかしながら、白色申告者に係る更正処分については、その更正通知書に更正の理由を附記しなければならない旨を定めた法令上の規定はないから、原処分庁が更正通知書に更正の理由を附記しなかったとしても違法ではない。

なお、請求人は、譲渡所得について更正の理由附記を定めていない所得税法155条2項及び通則法74条の2の各規定は憲法31条の規定に違反する旨主張するが、憲法違反の判断は当審判所の権限に属さないことであり、審理の限りではない。

結論

以上のとおり、本件譲渡に係る分離長期譲渡所得の金額の計算に当たり、本件特別控除は適用されるべきであり、(略)更正処分はその全部を取り消すべきである。

過少申告加算税の賦課決定処分については、更正処分の全部の取消しに伴い、その全部を取り消すべきである。

IV 研究

審判所の判断に賛成。

課税庁が、本件特別控除の適用要件である農業委員会の証明書が添付されているにもかかわらず、その証明書発行手続について、農振法18条の規定の趣旨に適合していないと判断するのは、課税庁の裁量権を逸脱していると考ええる。

1. 課税庁以外の行政機関の証明書添付が適用要件とされることの意義

行政行為は、法的根拠に裏付けられたものである。このような法律に基づく公権力の行使は、それが取り消されるまでは、適法の推定を受けるという公定力を持つと考えられている(松澤智先生「租税手続法」293頁)。

租税特別措置法に規定される特例の多くが適用要件に課税庁以外の管轄行政機関の証明書類の添付を要件とするのは、一定の政策目的に合致した、または税負担の軽減を必要とするような資産の譲渡については、関係官庁の証明をもって特例の要件を満たすものとして取り扱うことが、課税庁が一件一件の適法性を吟味するよりも合理的であると考えられるからであろう。

従って、証明書類が添付されている場合には、その証明書が偽造、または無効、重大な

誤りがあると思われる等の場合を除いて、内容についての事実認定は原則として不要であり、納税者はその特例の適用を当然に受けられるものと考えられる。

2. 課税庁が納税者が選択した私法上の法律構成を「否認」することとの比較

課税庁は、当事者の選択した法形式を租税回避行為の名の下に、別の法形式に引き直して課税する権限を有していると考えているように見受けられる場合があるが、それに対しては、先般の東京高裁平成11年6月21日判決（高等裁判所民事判例集52巻26頁）をはじめ、法律の根拠なしには許されないと解することが租税法律主義の要請から通説と考えられている（増田英敏教授「租税憲法学」332頁）。

課税庁が租税平等主義もしくは実質主義を法的根拠に、納税者の選択した法形式を否認できるとする見解を採用すると、課税庁の裁量行為に歯止めがかけられないことが危惧される。

本件のように、農業委員会の証明書が添付されているにもかかわらず、そのあっせんの内容について、課税庁が、農水省の定める実施要領に基づかないもので「農振法の趣旨に反することは明らか」と主張するような例もその根底の考え方は上記と同様であると思われる。実施要領では、不適正なあっせん事業やあっせん事務については都道府県知事が農業委員会を指導するよう定めているものであるから、真に不適正であるというのならば、権限ある機関に図るべきであろう。

課税庁は、事実認定や実質主義をよりどころに何でも否認できると錯覚しているのではないだろうか。

3. 実体が伴っているかどうかの判断は最終的には課税庁の判断に委ねられているのかという疑問

一方、居住用財産の譲渡の特例（措置法35条他）のように住民票が添付されていても、確かに居住の用に供されていたかの事実認定が必要な場合もある。この場合は、住民登録は個人の届出によるものであり、住民票が表示しているのは住所地であって、本人の居住地であることを役所が証明したものではない。したがって、住民票が証明する住民登録地に納税者が必ずしも居住しているとは限らない。

それに対して、本件のような農業委員会の証明や、収用等の公共事業者の買収の証明書等は直接特例の規定の内容を証明するものであるから異なる。

この点につき、審判所は、「あっせん証明書が無効なものであると評価できる場合はともかく、当該証明書が取り消されない限り有効な証明書として本件特別控除の適用は認められるものと解される。」とし、また、「本件譲渡のあっせんに関し、あっせん事業として不適正なもの又はあっせん証明書が不適正なものであったとして、R県知事がP市農業委員会を指導した事実は認められない。」と判断していることに賛成である。

実体が伴っているかどうかの最終的判断が課税庁に委ねられていると課税庁が考えるの

は、課税要件に関する事実認定と混同しているのではないかと推測する。

他の特例との比較

(1) 本件特別控除の適用について

本件特別控除の適用要件 (措置法34条の3第3項 措置法施行規則18条3項)

- ・適用を受けようとする年分の確定申告書に、同項の規定の適用を受けようとする旨の記載がある
- ・かつ、同項の規定に該当する旨を証する書類として、財務省令で定める書類（農業委員会の当該土地等の譲渡につき当該あっせんを行ったことを証する書類）を添付した場合に限る。

(2) 収用交換等の場合の譲渡所得の特別控除（措置法33条の4）

適用を受けられる場合

例：「資産が土地収用法、河川法、都市計画法（以下略）の規定に基づいて収用され、補償金を取得する場合・・・」（措置法33条1項）

適用要件

- ・申告書に記載すること
- ・財務省令で定める書類の提出（「公共事業施工者の買取り等の最初の申出の年月日及び当該申出に係る資産の明細を記載した買取り等の申出があったことを証する書類ほか」）（措置法施行規則15条2項）

(3) 居住用財産の譲渡所得の特別控除（措置法35条）

適用を受けられる場合

「個人がその居住のように供している家屋で政令で定めるものの譲渡をした場合」

適用要件

- ・申告書に記載、
- ・かつ、計算に関する明細書の添付
- ・財務省令で定める書類（譲渡をした資産の所在地を管轄する市町村長等から交付を受けた適用を受けようとする者の住民票の写し（譲渡をした日から2月を経過した日後に交付を受けた者に限る）（措置法施行規則18条の2）

(4) 農地の相続税納税猶予制度における適用要件 (租税特別措置法70条の6)

特例の適用要件

- ①農業相続人 「被相続人の相続人で政令で定める者とは、一定の要件に該当することにつき財務省令で定めるところにより農業委員会が証明した者（措置法施行令4

0条の7第2項)

上記証明とは、当該農地

「相続税の納税猶予に関する適格者証明書」

②特例の対象農地

農地法第2条1項に規定する農地のうち特定市街化区域農地等以外の農地で耕作の目的に供される土地。

耕作とは、土地に労資を加え、肥培管理を行って作物を栽培すること

肥培管理とは、作物の生育を助けるため、その土地及びそこに植栽される作物について行う耕うん、整地、播種、かんがい、排水、施肥、農薬散布、除草等の一連の人為的作業をいう。

農作業場の敷地、畜舎等は農地に該当しない。温室の敷地をコンクリートで地固めするとその上に土を盛って作物を栽培しても農地に該当しない。

納税猶予の特例を受けた農地等を畜舎の敷地に転用しても納税猶予の期限の確定の対象となる転用には該当しない（措令40の7⑦）。

参照条文

《農業振興地域の整備に関する法律》

《農地等についての権利の取得のあつせん》

第18条 農業委員会は、農業委員会等に関する法律（昭和26年法律第88号）[第6条](#)第2項の規定に基づき、農用地区域内にある土地について、その土地の農業上の利用を確保するため、所有権の移転又は使用及び収益を目的とする権利の設定若しくは移転のあつせんを行うに当たっては、農業振興地域整備計画に基づき、その土地に関する権利の取得が農業経営の規模の拡大、農地の集団化その他農地保有の合理化に資することとなるようにしなければならない。

《土地の譲渡に係る所得税等の軽減》

第23条 個人又は法人がその所有する土地を[第13条の2](#)第1項の規定による交換分合、[第14条](#)第2項の規定による勧告に係る協議、[第15条](#)第1項の調停又は[第18条](#)の規定による農業委員会のあつせんによつて譲り渡した場合には、租税特別措置法（昭和32年法律第26号）の定めるところにより、所得税又は法人税を軽減する。

《租税特別措置法》

《農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除》

第34条の3 個人の有する土地等が農地保有の合理化等のために譲渡した場合に該当することとなつた場合には、その者がその年中にその該当することとなつた土地等の全部又は一部につき[第37条](#)、[第37条の4](#)、[第37条の7](#)、第37条の9の2又は第37条の9の3の規定の適用を受ける場合を除き、これらの全部の土地等の譲渡に対する[第31条](#)又は[第32条](#)の規定の適用については、次に定めるところによる。

2 前項に規定する農地保有の合理化等のために譲渡した場合とは、次に掲げる場合をいう。

1. 農業振興地域の整備に関する法律[第23条](#)に規定する勧告に係る協議、調停又はあつせんにより譲渡した場合その他農地保有の合理化のために土地等を譲渡した場合として政令で定める場合（前条第2項第25号の規定の適用がある場合を除く。）

3 第1項の規定は、同項の規定の適用を受けようとする年分の確定申告書に、同項の規定の適用を受けようとする旨の記載があり、かつ、同項の規定に該当する旨を証する書類として財務省令で定めるものの添付がある場合に限り、適用する。

4 税務署長は、確定申告書の提出がなかつた場合又は前項の記載若しくは添付がない確定申告書の提出があつた場合においても、その提出又は記載若しくは添付がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、当該記載をした書類及び同項の財務省令で定める書類の提出があつた場合に限り、第1項の規定を適用することができる。

《租税特別措置法施行規則》

《農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除》

第十八条

2 法第三十四条の三第二項第三号 に規定する財務省令で定める施設は、特定農山村地域における農林業等の活性化のための基盤整備の促進に関する法律施行規則（平成五年総理府、農林水産省、通商産業省、建設省、自治省令第一号）第一条 に規定する施設とする。

4 法第三十四条の三第三項 に規定する財務省令で定める書類は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類とする。

三 法第三十四条の三第二項第一号 に規定するあつせんにより土地等の譲渡をした場合
農業委員会の当該土地等の譲渡につき当該あつせんを行つたことを証する書類