

論 題	収用の特別控除を適用除外とする措置法の改正を提言
-----	--------------------------

税理士 黒木 貞彦

\*注 ここに掲載している論文は、一つの論文の前半部分であり、後半部分は黒木貞彦の世直シリスト“(10) 譲渡所得の収益計上基準を創設”に、掲載しています。あわせてお読みください。

本文中の

“前半”とは、世直シリスト“(09) 収用税制の条文不備を改正せよ”

—論題【収用の特別控除適用除外とする措置法の改正を提言】—のことです。

“後半”とは、世直シリスト“(10) 譲渡所得の収益計上基準を創設”

—論題【不動産譲渡所得の収入すべき時期を「譲渡日」とする提言】—のことです。

序論 「譲渡日」創設までの道のり

(1) 論文の構成

① 論文の構成の図表

本論文の構成内容を示すと次の通りである。

【図表 (1)－1】 本論文の構成内容

序 論		「譲渡日」創設までの道のり	
本 論	前 半	テ ー マ	収用の特別控除を適用除外とする条文の改正を提言
		内 容	収用の5,000万円の特別控除は買取申出日から6か月以内に「譲渡」しなければ、適用できないとする条文がある。そこで「譲渡」の意義について、収益計上基準の検討を始めたが、研究範囲が広く、ボリュームがあるため、本論後半に論述することにした。 前半の結論は条文に「譲渡」の字句を入れたことが誤りと判明し、 <b>条文の改正が必要</b> となった。
	後 半	テ ー マ	不動産譲渡所得の収入すべき時期を「譲渡日」とする提言
		内 容	現在の通達による譲渡所得の収益計上基準は、収益計上時期が不明確である。 研究したところ、不動産譲渡取引は、単発、高額、長期の取引、などの特性がある <u>特別の取引</u> と判明した。 <u>特別の取引</u> には、特別の収益計上基準が必要であり、「 <b>譲渡日</b> 」の創設を提言する。
結 論		措置法の改正と「譲渡日」の創設	

例えると、古池に亀がいて、水面から首が出ていたので、首をつかんで引き上げたところ 大きな胴体が出てきた。

首とシッポの部分が前半（1章～5章）の収用条文関係に相当し、胴体の部分が後半（6章～11章）の収益計上基準関係に相当する。

論文全体が一匹の亀の研究に相当する。

## ② 前半の収用の条文関係

亀の首とシッポだが、相談を受けたのは 収用の特別控除の申告の件であった。

「譲渡」の文言があり、どうしても収益計上基準を研究せざるを得なかった。

しかし、この条文の問題は「譲渡」という文言を使ったことが誤りであり、結論は収益計上基準とは無関係となった。

## ③ 後半の収益計上基準関係

亀の胴体だが、収益計上基準の問題は会計学分野、税法学分野に及ぶ莫大な範囲のテーマである。そこで、範囲を「不動産譲渡取引」に絞り込んだ。

アプローチは「不動産譲渡取引」は特別な取引であると判明した。

特別な取引には特別な収益計上基準が必要であると進み、不動産の譲渡の適用要件を究明し「譲渡日」基準を創設した。

## （2）税務相談から始まる

### ① 事実関係

筆者の講演を受講した第三者であるM氏から、収用の税務申告で何か変なので調べてほしいとの相談を受けた。

その事実関係は図表の通りであった。

【図表（1）- 2】 事実関係のまとめ

年分	不動産賃貸	収用取引
平成24年	家賃収入	9/ 2 買取り申出の日 9/30 土地売買に関する 契約日 (代金70%受取り)
平成25年	家賃収入	
平成26年	家賃収入 3/31賃貸終了	3/31 工場を解体 土地を引渡し 4/20 代金30%受取り

(注：年度は論述用に設定している)

簡単に説明を加えると、高速道路建設用地として、収用の申出を平成 24 年 9 月 2 日に受け、同年 9 月 30 日に「土地売買契約」を締結した。

収用を受ける土地の上には工場をM氏が所有しており、月額家賃 100 万円で賃貸中であり、平成 26 年 3 月 31 日賃貸が終了することになっている。

平成 26 年 3 月 31 日に工場を解体し、土地を引渡すことになっていた。

## ② 誤った申告

措置法第 33 条の 4 第 3 項 1 号、には最初の「買取申出日」から 6 か月以内に「譲渡」がされなかった場合には 5,000 万円の特別控除が適用されないと定められている。

この申告を担当したC税理士はこの「譲渡」の解釈について苦慮したと思われる。

実は、現在でも措置法の条文（以下「適用除外の条文」という）に「譲渡」に関する定めがなく、所基通 36-12 の「譲渡所得の総収入金額の収入すべき時期」の収益計上基準に従うしか方法がない。

この通達が、不明確であり、原則は「引渡日」としながらも、納税者の選択により「契約日」により、申告があったときは、これを認めることになっている。

C税理士は悩み抜いたあげ句、次のような誤った申告をしてしまった。

【図表 (1)－3】 誤った申告内容

年分	不動産賃貸		譲渡所得	
	家賃収入	償却費	土地	工場
平成24年	12ヵ月分	9ヵ月分	9/30 譲渡 (確定申告)	9/30 譲渡 (修正申告)
平成25年	12ヵ月分	ゼロ	×	×
平成26年	3ヵ月分	ゼロ	×	×

「譲渡」は 6 ヵ月以内にしなければ 5,000 万円の特別控除が受けられない。「譲渡」の原則は「引渡し」だから、この件は「引渡し」が 2 年先のため適用が受けられないと、C税理士は解釈した。

そうかといってM氏のために5,000万円の特別控除は適用したい。そこで出した苦

肉の策は、工場は賃貸中だから、土地だけを契約日に譲渡し、特別控除の適用を受けることにして、確定申告をした。

その年の5月頃、税務署の調査官がやって来て、土地と工場は一体の物だから工場の譲渡所得の申告をしろ、と主張してきた。

C税理士は工場も譲渡所得として修正申告をした。

### ③ 申告後の問題

問題点は山ほどあって、確定申告も修正申告も事実を偽装した誤った申告である。

工場の賃貸収入はその後もM氏に帰属するので、譲渡した工場から賃貸収入が計上される。工場は譲渡したので、減価償却費は計上不能である。

そして、工場の解体費が譲渡所得の必要経費に算入できない。

しかも、この年度をまたぎ、長期譲渡所得の税率が減少するなど、納税者に不利な申告が続いてしまった。

しかし、この出来事はC税理士の誤った判断ではなく、適用除外の条文の不備から生じたキズである。

この収用の相談から筆者の研究が始まり、研究内容を本論・前半で論述している。

実際に生じたテーマであるが、何も解決せず放置されている。納税者のM氏は不適切な申告によって実害を受け 泣き寝入りのままである。

このような被害者を出さないために適用除外の条文の早期の改正を望むものである。

## (3) 当時の研究レベル

### ① 「事例集」を捜す

筆者はかすかな記憶をたよりに、本箱から「事例集」を捜し出すことができた。

この「事例集」は国税庁の内部資料であり、その620「引渡日を譲渡の日とすると6か月を超える場合」との問に対し、「資産の譲渡の日を、原則どおり、引渡しの日とした場合において、その買取りの申出があった日から6か月以内に譲渡契約を締結しているときは、譲渡があったものとして取り扱われる。」との回答がある。

この「事例集」は未公表であり、C税理士をはじめ、納税者が知ることができない情報である。驚くことに前述の税務署調査官もこの「事例集」を知らなかったことになる。

つまり、内部当局者でさえ知らない情報である。

「事例集」によれば 本件は平成24年9月2日に買取りの申出を受け、同年9月30日に譲渡契約の締結をしており、引渡日に申告をしても、5,000万円の特別控除を受けることができるものである。

### ② 適用除外の条文を改正

筆者はこの相談時点で、適用除外の条文の用語の不備に気付いており、改正が必要と確信していた。

本論・前半で論述するが、適用除外の条文の「譲渡」を「譲渡契約の締結」に改めるべきである。

この改正は本論・後半の「収益計上基準」の大改訂が行われても、この適用除外の条文は収益計上基準とは別の取決めであるから、やはり、改正の必要がある。

ここで言えることは本論・後半の不動産の譲渡所得の収入すべき時期が適正化すれば、「適用除外の条文」の「譲渡」の不備が鮮明になり、そのまま放置できず、おのずと改正されるものと思われる。

このように本稿は、本論・前半の研究から始まり、「譲渡」の意義を検討すると、収益計上基準の不明確さが明らかとなって、本論・後半の研究へと拡大したものである。

前半の概要

この前半は 実務上も少ない「収用等の場合の譲渡所得の特別控除」に関する内容である。

5,000 万円特別控除の規定があり、交渉を長引かせるゴネ得の廃除のため、「譲渡」が買取申出日から 6 か月以内に行われなければ適用しないとする、適用除外規定が定められている。

この「譲渡」について、本論・後半で論述する通り、「不動産譲渡所得発生の日」が「譲渡日」に変更されても、適用除外の条文の誤りが明確になるだけで、問題が解決するわけではない。

実は、国税庁の内部の「資産税関係質疑応答事例集」の中で 条文の重大な「改ざん」が行われており、「譲渡」の意義が変更されているのである。

このまま放置すると、租税法律主義違反となるので、問題を解決するには条文を改正するしか方法はない。

なぜなら、適用除外の条文の「譲渡」が原始的に間違っていることが原因であり、本来は「譲渡」ではなく「譲渡契約の締結」と定めるべきところ、最初の立法当局者が、誤って「譲渡」として条文を作成したものだからである。

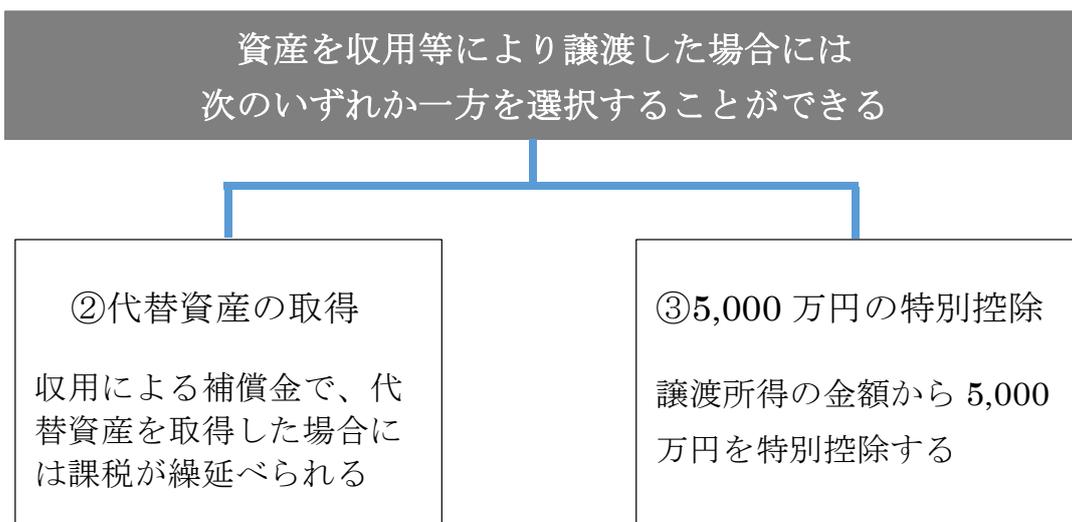
そこで、この本論・前半では適用除外の条文の改正を提言する。

第 1 章 収用等の場合の譲渡所得の特別控除等

① 措置法の特例

図表 1 - 1 の通り、資産を収用などにより、譲渡した場合には、主に②「代替資産の取得」と ③「5,000万円の特別控除」の 2 つの特例がある。納税者がいずれかを選択することができる。

【図表 1 - 1】 収用等の特例



(番号を②と③にしたのは、次の説明の番号に合わせたものである。)

② 代替資産を取得した場合の課税の特例

措置法第33条を要約すると次の通りである。

第33条 個人の有する資産で、次の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おいて、その者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って当該各号に規定する「収用等」のあった日の属する年の12月31日までに当該収用等により譲渡した資産と同種の「代替資産」の取得をしたときは、その者については、その選択により、当該収用等により取得した補償金、対価又は清算金の額が当該代替資産に係る「取得価額」以下である場合にあっては、当該譲渡した資産の譲渡がなかったものとし、当該補償金、対価又は清算金の額が当該取得価額を超える場合にあっては、当該譲渡した資産のうちその超える金額に相当するものとして政令で定める部分について譲渡があったものとして、第31条（長期譲渡所得の特例）若しくは前条（32条短期譲渡所得の特例）又は所得税法第32条（山林所得）若しくは第33条（譲渡所得）の規定を適用することができる。

③ 収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除

措置法第33条の4第1項を要約すると次の通りである。

第33条の4 個人の有する資産で第33条（代替資産）第1項各号、第33条の第2（交換処分）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第33条（代替資産）又は第33条の2（交換処分）の規定の適用を受けないときは、これらの全部の資産の収用等又は交換処分等による譲渡に対する第31条（長期譲渡所得の特例）若しくは第32条（短期譲渡所得の特例）又は所得税法第32条（山林所得）若しくは第33条（譲渡所得）の規定の適用については、次に定めるところによる。

- 1、長期譲渡所得の金額から5千万円を控除した金額
- 2、短期譲渡所得の金額から5千万円を控除した金額

## 第2章 特別控除の適用除外規定

### ① 「特別控除」規定の内容

措置法第33条の4を要約すると次の通りである。

【図表2-1】 措置法第33条の4（要約）

項目	措置法第33条の4（要約）
1項	収用交換等について、5,000万円の特別控除を定めている
3項	第1項の規定は、次の各号に掲げる場合に該当する資産には適用しない。
3項1号	第1項に規定する資産の収用交換等による「譲渡」が当該資産の買取り等の申出をする公共事業施行者から、最初に買取りの申出があった日から6月を経過した日までにされなかった場合の資産

### ② 5,000万円の特別控除（第1項）

措置法第33条の4第1項では「収用等により補償金等を取得することとなった場合に『代替資産取得の特例』や『交換処分等の特例』の適用を受けないときは、譲渡所得の金額から、5,000万円の特別控除をする」と定められている。この特例は所有期間の長期・短期を問わず適用が受けられる。

### ③ 適用除外規定（第3項）

措置法第33条の4第3項本文では「第1項の規定は次の各号に掲げる場合には、各号に定める資産については適用しない」とされている。

その第1号を要約すると「資産の収用による譲渡が、公共事業施行者からの最初の買取申出日から6か月以内にされなかった場合のその資産には、5,000万円の特別控除は適用しない」と定められている。

④ 適用除外規定の立法趣旨

適用除外の定めと立法趣旨を要約すると次の通りである。

【図表 2 - 2】 適用除外規定と立法趣旨

区 分	買取りの申出の日から	
譲 渡	6 か月以内に譲渡した 場合	6 か月を超えて譲渡した 場合
特別控除	5, 0 0 0 万円の特別控除が あり	5, 0 0 0 万円の特別控除な し
	適用あり	適用除外
立法趣旨	①収用事業の早期実現 収用事業をスムーズに進めるため、協力者に特典を与える	②ゴネ得の廃除 収用事業に非協力的でゴネた人には特典なし

上記の通り、この適用除外の規定には次のような立法趣旨がある。図表 2 - 2 の下の通り、①「収用事業の早期実現」を税制面から支援する目的がある。

つまり、収用事業に積極的に協力し、買取申出の日から 6 か月以内に譲渡をした人に対しては、5,000万円の特別控除をすることにより、公共事業に伴う買収をスムーズに進めるため、税制面からの政策的な配慮なのである。

その逆で、図表 2 - 2 の下の②は「ゴネ得の廃除」である。これは、収用事業に非協力的で、期間を無制限にかけて買収価額の交渉をし、どんどん価額を引上げしてゴネた人には、5,000万円の特別控除を認めないものである。

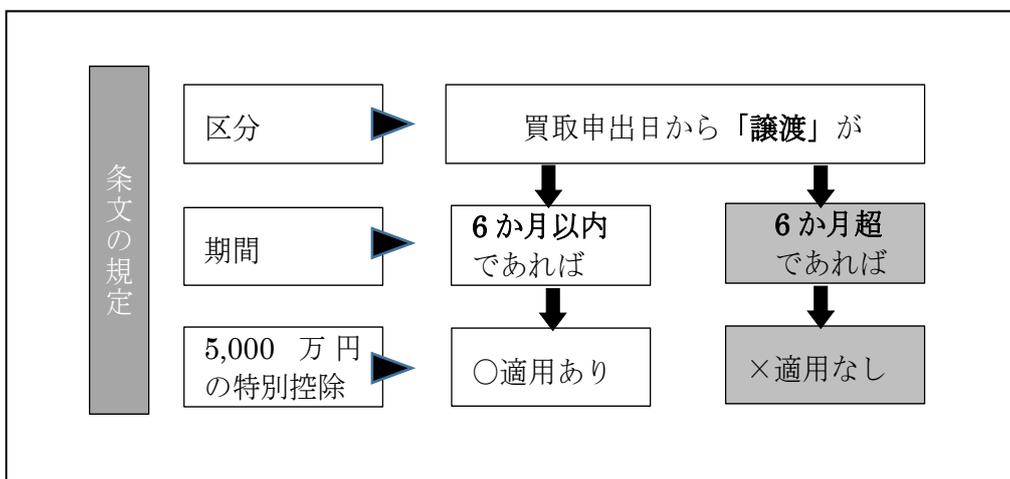
ここでは、「買取の申出があった日」を「買取申出日」としている。

そこで、最初の買取申出日とは、公共事業施行者から、資産の所有者に地権者説明会や個別交渉などにより、「買取資産を特定し、その資産の対価を明示し、最初に買取等の意思表示をした日」になる。実務上では「公共事業用資産の買取等申出書」に記入された年月日による。

### 第3章 条文の「譲渡」は解釈不能

#### ① 条文の規定

【図表3-1】 「譲渡」の解釈



図表3-1の通り、措置法の条文では、最初の「買取申出日」から6か月以内に「譲渡」がされた場合には、5,000万円の特別控除が適用される。しかし、6か月を超えて「譲渡」がされた場合には、5,000万円の特別控除は適用されない（措置法33の4③）。

実は、この条文の「譲渡」の意義が明確になっていない。

条文に明確な取り決めがない場合には、「常識」でもって判断することになる。ところが、その常識が「引渡日」か「契約日」か定まっていないのである（7章参照）。

何故「譲渡」を「譲渡所得の発生日」として、「日」を特定しなければならないか、と言うと、条文に「買取申出日から『譲渡』が6か月を経過した日まで・・・」と定められているため、期限の「終期」を特定しなければならないからである。

何時が「譲渡」の日か？条文に定めがないので、先ず通達を検討する。

#### ② 通達の定め

所基通36-12は、6章（1）及び（2）に詳述している。

所基通36-12では、譲渡所得の収入すべき時期は資産の引渡しがあった日（引渡日）によるものとする。

ただし、納税者の選択により、譲渡契約の効力発生日（契約日）によることも認められている。

また、引渡日は譲渡代金の決済を終了した日（回収日）より後にならないと定められている。

この通達の定めでは「譲渡」はいつ発生したのか解釈ができない。それは、原則は「引渡日」としながらも、「契約日」も選べるとし、引渡日より回収日が早ければ「回収日」になる。

総花的で「何でもあり」と定められており、「譲渡」がいつあったか法律の定めが

ないことになる。

### ③ 誤解が蔓延

上記②の通達は「納税者の選択により『契約日』を認める」とする点が「設計ミス」であり、民法の意思主義の「契約日」に引ずり込まれた誤りである。

この不明確な通達を受けて、世の解説書もほとんど全て、「契約日」か「引渡日」か、自由に選択できると書かれている。

これは誤解ではあるが、この「誤解が常識化」して蔓延し、正常化することは無理だと思われる。

「譲渡日」は法律で特定の日定められるべきであり、現在の法制は租税法律主義違反である（7章(3)を参照）。

現在、誤解が常識となっているが、それでも「引渡日」が原則とされており、「契約日」は例外となっている。

しかも、不動産譲渡の取引が 税務上では「契約日」に「引渡し」と「代金回収」が全て完結することは、稀であり、考え難い。

この点から、「譲渡」は「引渡日」とするのが一般的であろう。

### ④ 全ての収用が適用除外となる

一般に収用取引の期間は 契約から引渡しまで2～3年、長いものでは10年に及ぶものもあり、最初の「買取申出日」から6か月以内に「譲渡」＝「引渡し」がされることはほとんどない。とするとすべての収用に5,000万円の特別控除の適用ができないことになる。

この状態だと 5,000万円の特別控除の規定は活用できないことになる。これが大問題である。

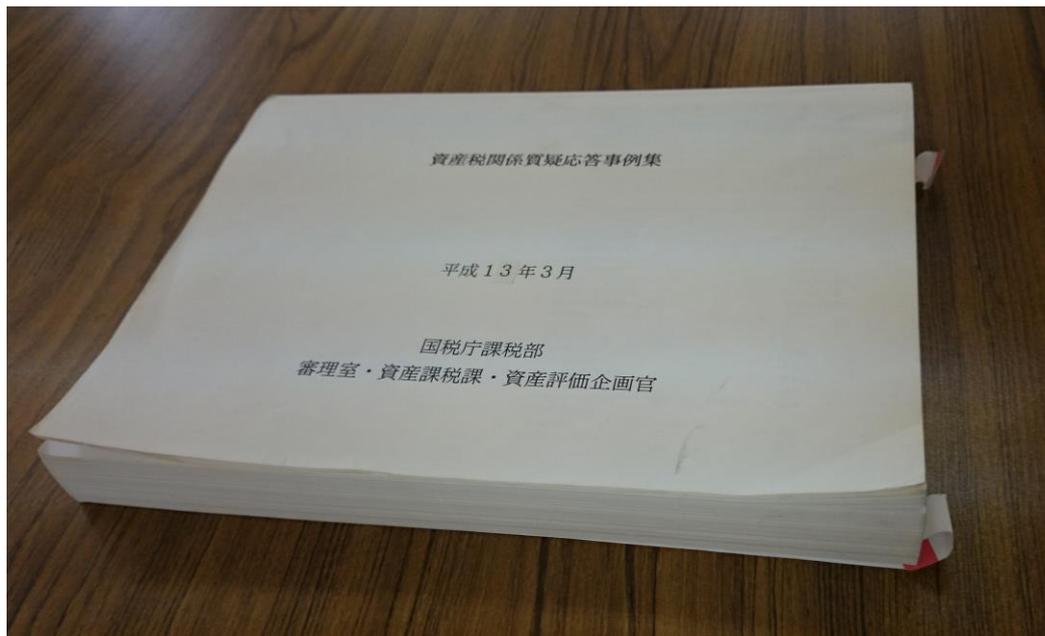
#### 第4章 資産税関係質疑応答事例集の違法性

(1) 国税庁に内部文書がある

① 内部文書の写真

国税庁に次の写真の文書があり、驚きの内容が書かれている。

【写真】 資産税関係質疑応答事例集 (現物はA4サイズ)



(筆者が撮影)

620 引渡日を譲渡の日とすると6か月を超える場合

【照会要旨】

個人甲は、県から県道拡張のために居住用資産の買い取りの申出を受け、その申出の日から6か月以内に譲渡契約を締結したが、その引渡しは契約の年の翌年とされている。

甲は資産の引渡しの日を譲渡の日として申告することを考えている。この場合、引渡しの日を譲渡の日とすると、その譲渡は買い取りの申出の日から6か月以内の譲渡に該当しなくなるが、買い取りの申出の日から6か月以内に譲渡契約を締結している場合には、措法第33条の4の適用があるものと解してよいか。

【回答要旨】

資産の譲渡の日を、原則どおり引渡しの日とした場合において、その買い取りの申出があった日から6か月以内に譲渡契約を締結しているときは、措法第33条の4第3項第1号の要件を満たしているものとして取り扱われる。

【関係法令通達】

措法 33の4③一

この「資産税関係質疑応答事例集」を以下、単に「事例集」とする。

## ②「事例集」の内容（要旨）

### 620 引渡日を譲渡の日とすると6か月を超える場合

#### 《回答要旨》

資産の譲渡の日を、原則どおり、引渡しの日とした場合において、その買取りの申出があった日から6か月以内に譲渡契約を締結しているときは、譲渡があったものとして取扱われる。

## ③ 筆者の入手経路

この「事例集」は、当然、課税当局内部の必要部署には配布しているのだろうが、部外者が自由に手に入る資料ではない。

実は、筆者は何年に入手したのか定かに記憶していない。その当時、情報を公開する法律が施行されたのを受けて、ある団体が、その法律に基づいて交付申請をして入手したものを、筆者が購入したものである。その団体は、当時、事業承継を研究する税理士を会員とする全国組織の団体で、会員数は全国で約300人はいた。

## （2）「事例集」の法的性格と違法性

### ①「事例集」とは

「事例集」は、国税庁課税部の審理室・資産課税課・資産評価企画官が発行人として表紙に書かれている。平成13年3月とされ、2001年3月になる。利用上留意すべき事項の1に次に記載がある。

この「事例集」は、審理室、資産課税課及び資産評価企画官において、各国税局、納税者等から照会のあったものに対して回答した事例等のうち、今後の執務の参考となると認められるものを集録したものである。

このことから「国税庁内部の参考資料」と位置付けられ、通達でもなく、政令、省令でもない。また「今後の執務の参考となると認められるもの」を集録したもので、解説書でもない。

### ② 質疑内容

表題が「引渡日を譲渡の日とすると6か月を超える場合」となっており、措置法第33条の4第3項1号（以下「適用除外の条文」とする）が、不備であることを物語っている。

つまり、「適用除外の条文」では「譲渡」となっており、所基通36-12（以下「通達」という）では「引渡し」である。一般に「引渡日」は6か月を超えるため、適用除外になるのである。回答を要約すると次のとおりである。

資産の「譲渡」の日を原則どおり、「引渡日」とした場合、「買取申出日」から6か月以内に「譲渡契約の締結」があったときは、「譲渡」として取り扱われる。

「適用除外の条文」は「譲渡」となっており、それは「通達」により「引渡し」である。これを「事例集」では 要約すると次の通りとされている。

「適用除外の条文」の「譲渡」は「契約」があれば「譲渡」と取り扱われる。

つまり 法律の定めは「譲渡」＝「引渡し」のところ 事例集は「譲渡」＝「契約」として取り扱われる、としている。

### ③「契約」と「引渡し」の違い

そこで、「事例集」の「引渡し」と「契約」の違いについて図表4-1「民法上の契約と履行（一部）」により検討してみる。入口の「契約」と出口の「履行」とでは全く異なる内容を示している。

【図表4-1】 民法上の契約と履行(一部)

民法上の契約	条文	契約の内容	履行
贈与	549	贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示をし、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる	財産を与える
売買	555	売買は、当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対して、その代金を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。	財産権を移転
賃貸借	601	賃貸借は当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して、その賃料を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。	物の貸与
請負	632	請負は当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対して、その報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。	仕事の完成

贈与の履行は「財産を与える」ことであるが、これを贈与の「契約」に取扱うことはできない。

売買の履行は「財産権の移転」、つまり「引渡し」であるが、これを売買の「契約」と取扱うことはできない。

賃貸借の履行は「物の貸与」であるが、これを賃貸の「契約」と取扱うことはできない。

請負の履行は「仕事の完成」であるが、これを請負「契約」と取扱うことはできない。

このように「契約」は取引条件を「約する」ことであり、「引渡し」は履行である。この両者は全く異なる用語であることが分かる。

#### ④「事例集」は条文の「改ざん」

インターネットのウィキペディアによると、「改ざんは、文書、記録等の全部又は一部が、本来なされるべきでない時期に、本来なされるべきでない形式や内容などに変更されること、することをいう。故意の場合も過失の場合もともに含み、悪意の有無を問わない。」とされている。

前述③の「履行」である「引渡し」を「入口」の「契約」に変更することは、「適用除外の条文」の「改ざん」に相当する暴挙である。この「改ざん」は「公文書偽造罪」になるとウィキペディアに書かれている。

しかも、しめくくりの「取扱われる」という文言は、国税庁課税部が税務職員に発したものであるが、法律でないため何ら権限のない者が指示、命令をしていることになり、大問題である。単に「租税法律主義」の憲法違反だけではなく、他に刑法にふれると思われる。

#### (3) 内部文書は周知されていない

「事例集」は法律でもなく、通達でもないため公表されていない。内閣官房のホームページによる 2018 年 7 月 1 日現在の全国の税務職員の在籍者数 52,401 人の全員に「事例集」が周知されるはずもなく、その中の限られた資産税関係担当職員のみが所持する情報であろう。

このように、この重大な情報は、課税権者内部から発表され、ごく少数の税務職員に配布され、末端の税務署職員も存在すら知らないもので、課税権者側の全員が知っていないのである。

ましてや、未公表の事例集であるから、国民が知る由もなく、税理士も知らない。

国民である納税者側は「譲渡」は「契約」でよいとする「改ざん」を知らないので、「適用除外の条文」と通達では、5,000 万円の特別控除が適用除外になり、課税上、不利になる。課税の不公平が生じている。

#### (4) このまま放置できない。

現行の「適用除外の条文」と「通達」のみでは、いくら拡大解釈しても、「事例集」で「譲渡」を「契約」と取扱われるようには、解釈することはできない。そうかと言って、条文の「改ざん」になるため「事例集」を「通達」にするわけにもいかない。

このまま放置することは、許されないので、「適用除外の条文」を改正するしか方法はない。

### 第 5 章「適用除外の条文」の改正を提言

#### (1) 「適用除外の条文」改正の必要性

##### ①「事例集」は条文不備の証明

「事例集」のタイトルは、「引渡日を譲渡の日とすると 6 か月を超える場合」となっており、「適用除外の条文」の「譲渡」という文言が誤っていることを証明している。

つまり、収用の場合には一般に「譲渡」＝「引渡し」が 6 か月以内に行われることはないのである。

この条文のままだと 5,000 万円の特別控除が利用できないことになる。困った税務職員が国税庁に質問して、得られた回答が「譲渡」＝「契約」となった。

「事例集」の存在は真に「適用除外の条文」が間違っていることの証明である。

## ② 租税法律主義を守れ

憲法 84 条では、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定められている。

現在の「事例集」は「適用除外の条文」の「改ざん」になり、条文の用語を別の用語に置きかえているので、条文を改正せざるを得ない。

形式的租税法律主義の具体的内容として次の 2 つがある。

### ア、「課税要件法定主義」

これは租税を課税するための要件の「課税要件」と、租税を納税するための要件の「納税要件」、租税の賦課・徴収の手続も予め法律によって規定されなければならないとする原則である。

この中に、法律の根拠によらずに、政令や省令において、新たに課税要件に関する定めをしたり、現行の課税要件を変更することはできないとする「法律の留保の原則」がある。

また、法律の定め違反する政令や省令などは、これを無効であるとする「法律優位の原則」がある。

こうした諸原則からも、政令、省令でない「事例集」によって「課税要件」を変更することは 明らかに 租税法律主義に違反する。

### イ、「課税要件明確主義」

課税要件・納税要件などは 納税者である国民がその内容を理解できるように、一義的で明確に定めなければならないとする原則である。税務行政に自由な解釈・裁量を認めないとする要請である。この点は「譲渡」の概念が明確でなく、これを掘り下げると本論・後半の通達の改正も必要になってくる。

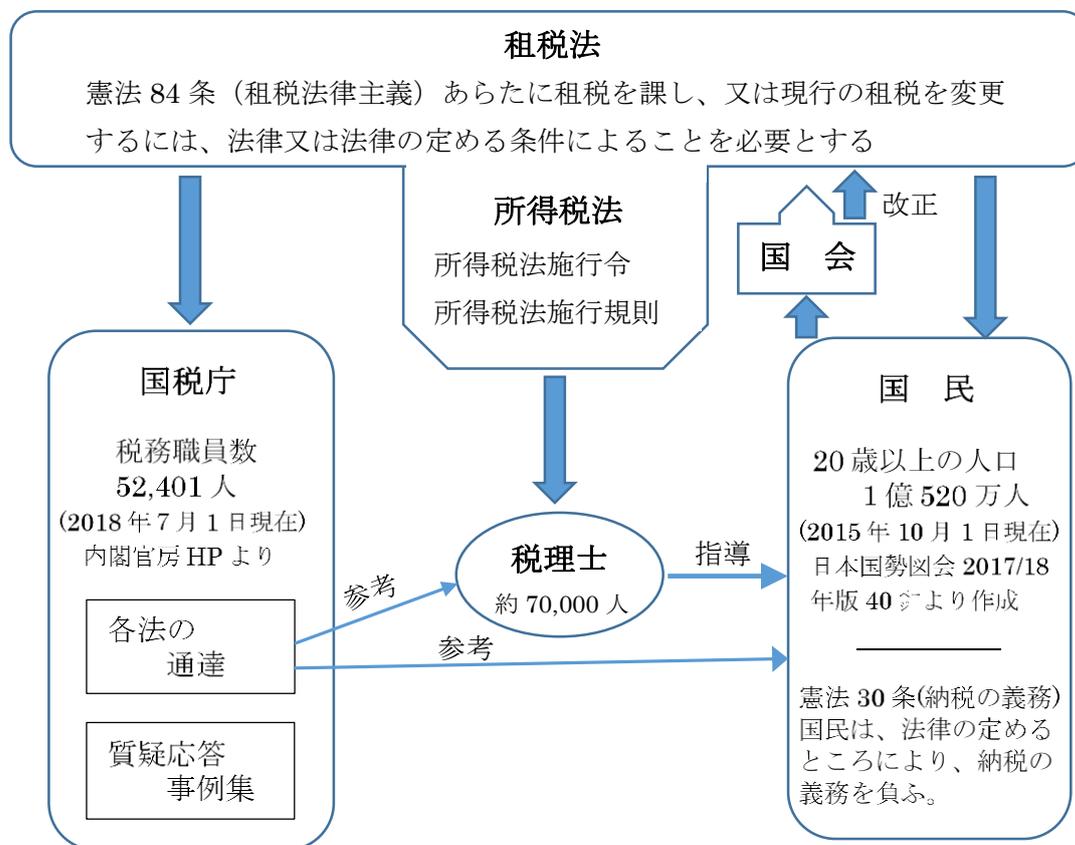
## ③ 国民に周知させ課税を公平にする

現在は国税庁の「事例集」に取扱いがあるだけであり、この「事例集」の内容は、筆者が調べた参考図書の中に全く記載がないものである。そのため 納税者は全く取扱いを知らない状態であり、ほんの一部の人が 5,000 万円の特別控除の適用を受けることになる。課税の公平が達成できていない。

課税の公平を実現するためには「適用除外の条文」を改正し、広く納税者に公表して、機会均等を保つべきである。

以上この 5 章 (1) の論述の参考に供するため、「租税をめぐる関係者の一覧表」を図表 5-1 に示した。

【図表 5 - 1】 租税法をめぐる関係者の一覧



(2) 「適用除外の条文」の改正

措置法第 33 条の 4 第 3 項 1 号の改正を次のとおり提言する。

実に単純な改正で 現行条文の「譲渡」を「譲渡契約の締結」に 5 文字追加するだけで、適正化が図れるものである。

現行 措置法第 33 条の 4 第 3 項（要約）

第 1 項に規定する資産の収用交換等による『譲渡』が、当該資産の買取り等の申出をする公共事業施行者から、最初を買取りの申出があった日から 6 月を経過した日までにされなかった場合

改正する部分

第 1 項に規定する資産の収用交換等による『譲渡契約の締結』が・・・以下同じ。

以上