

令和3年3月4日判決言渡

令和元年（行ウ）第146号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

A税務署長が平成30年3月1日付けで原告に対してした，原告の平成25年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

原告は，平成24年に伯父であるBから別紙1物件目録記載の土地（以下「本件土地」という。）の贈与（以下「本件贈与」という。）を受け，本件土地の価額の合計額を課税価格とする平成24年分の贈与税（以下「本件贈与税」という。）を納付した上で，本件土地を賃貸して賃料収入を得ていた。そして，原告は，本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上，本件贈与税の額を必要経費に算入することなく，処分行政庁に対し，納付すべき税額を算出した平成25年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告書を提出した。その後，原告は，本件贈与税の額は平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上，必要経費に算入すべき金額に該当するとして，平成25年分の所得税等の更正の請求をしたところ，処分行政庁から，同更正の請求について，更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を受けた。

本件は，原告が，本件通知処分は，①本件贈与税が本件土地の賃貸による不動産所得の必要経費に該当するにもかかわらずされたものであり，また，②行政手

続法 8 条 1 項に定める理由を示すことなくされたものであって、違法であるなどと主張して、被告に対し、本件通知処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

(1) 所得税法の定め

ア 不動産所得

所得税法 26 条 1 項は、不動産所得とは、不動産等の貸付けによる所得をいう旨規定する。同条 2 項は、不動産所得の金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨規定する。

イ 必要経費

所得税法 37 条 1 項は、その年分の不動産所得等の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」とする旨規定する。

ウ 家事関連費等の必要経費不算入等

所得税法 45 条 1 項（平成 27 年法律第 9 号による改正前のもの。以下同じ。）は、居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得等の金額の計算上、必要経費に算入しない旨規定する。

1 号 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

2 号 所得税（不動産所得等を生ずべき事業を行う居住者が納付する所得税法 131 条 3 項〔確定申告税額の延納に係る利子税〕等の規定による利子税で、その事業についてのこれらの所得に係る所得税の額に対応するものとして政令で定めるものを除く。）

（3 号以下省略）

エ 家事関連費

所得税法施行令 96 条は、所得税法 45 条 1 項 1 号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次の各号に掲げる経費以外の経費とする旨規定する。

1 号 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得等を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

2 号 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得等を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

(2) 相続税法の定め

ア 贈与税の納税義務者

相続税法 1 条の 4（平成 25 年法律第 5 号による改正前のもの。以下同じ。）は、その柱書きにおいて、同条各号のいずれかに掲げる者は、同法により、贈与税を納める義務がある旨規定し、その各号において、贈与により財産を取得した個人で所定の要件を満たすものを掲げ、このうち 1 号は、贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するものを掲げている。

イ 贈与税の課税財産の範囲

相続税法 2 条の 2 第 1 項（平成 27 年法律第 9 号による改正前のもの。以下同じ。）は、同法 1 条の 4 第 1 号又は 2 号の規定に該当する者について、その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する旨規定する。

ウ 贈与税の課税価格

相続税法 21 条の 2（平成 27 年法律第 9 号による改正前のもの。以下同じ。）第 1 項ないし第 3 項は、贈与により財産を取得した者が所定の期

間内に贈与により取得した財産の価額の合計額をもって、贈与税の課税価格とする旨規定する。

(3) 国税通則法及び行政手続法の定め

国税通則法74条の14第1項は、行政手続法3条1項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為については、行政手続法第2章（申請に対する処分）（8条〔理由の提示〕を除く。）の規定は、適用しない旨規定する。

行政手続法8条1項本文は、行政庁は、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない旨規定する。同条2項は、上記処分を書面でするときは、上記理由は、書面により示さなければならない旨規定する。

2 前提事実（当事者間に争いが無い事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる事実）

(1) 本件贈与

原告は、平成24年1月1日、原告の伯父であるBから、同人が所有していた本件土地の贈与（本件贈与）を受けた（乙1）。

(2) 本件贈与税の申告書

原告は、平成25年3月15日、処分行政庁に対し、本件贈与に係る平成24年分の贈与税（本件贈与税）の申告書を提出した。上記申告書に記載された贈与税額は、659万4000円である。（乙2）

(3) 修正申告書

原告は、平成25年7月26日、本件贈与税に係る修正申告書を提出した。同申告書に記載された贈与税額の増額分は96万1000円であり、これと上記(2)の贈与税額とを併せた額（本件贈与税の額）は755万5000円である。なお、原告は、本件贈与税を既に納付している。（乙3）

(4) 本件確定申告書

原告は、平成26年2月28日、処分行政庁に対し、別紙2「課税の経緯（所得税）」の「確定申告」欄のとおり、平成25年分の所得税等の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出した（乙4）。

なお、原告は、本件確定申告書において、不動産所得の金額の計算上、本件土地の貸付けによる賃料収入の額を総収入金額に算入したが、本件贈与税の額は必要経費に算入しなかった（乙5）。

(5) 本件更正請求

原告は、平成29年12月15日、処分行政庁に対し、本件贈与税の額は、本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当するとして、別紙2「課税の経緯（所得税）」の「更正の請求」欄のとおり、平成25年分の所得税等の更正の請求（以下「本件更正請求」という。）をした（乙6）。

(6) 本件通知処分

処分行政庁は、平成30年3月1日付けで、原告に対し、本件更正請求について更正をすべき理由がない旨の通知をした（本件通知処分。以下、同通知に係る書面を「本件通知書」という。）。

本件通知書には、本件通知処分の理由として、下記の記載がある。（甲1）

記

あなたは、不動産所得の金額の計算上、平成25年中に支払った贈与税の金額（以下「本件贈与税額」といいます。）は必要経費に算入できるとして、平成25年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求書を提出しています。しかしながら、所得税法第37条第1項は、その年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、不動産所得の総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他不動産所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする旨規定しており、ある費用が不動産所得に係る必要経費に該当すると

いえるためには、少なくとも、当該費用が不動産所得の賃貸業務と関連することを要するものと解されています。そして、あなたが必要経費に算入できるとする贈与税は、贈与により取得した財産が不動産所得を生ずべき業務の用に供されているか否かにかかわらず、その贈与によって承継した財産の額に担税力を認めて課税するものであり、個々の贈与財産を課税対象とするものではありません。また、贈与税は、贈与を課税原因とするものであって、不動産所得を生ずべき賃貸業務を課税原因とするものではありませんので、贈与税が当該賃貸業務との関連性を有するということもできません。以上のことから、本件贈与税額は、所得税法第37条第1項に規定する必要経費には該当しないため、あなたの平成25年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできません。したがって、国税に関する法律の規定に従っていない又は当該計算に誤りがあるとは認められませんので、更正をすべき理由はありません。

(7) 再調査の請求

原告は、平成30年5月28日、本件通知処分に不服があるとして、その全部の取消しを求めて、再調査の請求をした。処分行政庁は、同年8月27日付けで、上記再調査の請求を棄却する旨の決定をした（甲2）。

(8) 審査請求

原告は、平成30年9月25日、本件通知処分に不服があるとして、その全部の取消しを求めて、審査請求をした。国税不服審判所長は、令和元年6月19日付けで、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲3）。

(9) 本件訴訟の提起

原告は、令和元年10月2日、本件訴訟を提起した。

3 税額等に関する当事者の主張

被告が本件訴訟において主張する本件通知処分の根拠及び計算は、別紙3「課税の根拠及び適法性」のとおりであるところ、原告は、下記5の争点1に關す

る部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を明らかに争わない。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は、①本件贈与税の額が、平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しないといえるか否か（争点1）、②本件通知処分は、原告に対し、行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものであるか否か（争点2）である。

(1) 争点1（本件贈与税の額が、平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しないといえるか否か）について

（被告の主張）

ア(ア) 必要経費の意義及び要件

所得税法37条1項は、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①その所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び②その年における販売費、一般管理費その他その所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする旨規定する。

所得税法37条1項が、上記①の費用について、不動産所得の総収入金額を得るため「直接に要した」費用と規定し、上記②の費用について、不動産所得を生ずべき「業務について」生じた費用と規定していることからすれば、ある費用が不動産所得に係る上記①又は上記②の費用に該当するといえるためには、当該費用が不動産所得を生ずべき業務との関連性を有することを要するものと解される。

そして、所得税法37条1項は、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額を総収入金額から控除することとして、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることをその趣旨としていると解されるところ、同項の定めに加え、同法45条1項は、居住者が支出し又は

納付する家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるものは必要経費に算入しない旨を定めており、また、同項の委任を受けた所得税法施行令96条1号は、家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費以外の経費については、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されない旨を定めている。

以上によれば、所得税法37条1項が規定する必要経費として、ある支出が不動産所得の金額の計算上控除されるためには、当該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要な費用であることを要すると解するのが相当である。

そして、当該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要な費用であるか否かの判断は、当該業務の内容等の個別的な諸事情を考慮して、社会通念に照らして客観的に行われるべきである。

(イ) 贈与税の必要経費該当性

贈与税は、贈与による財産の無償取得という事象に担税力を見だし、贈与により財産を取得した個人に対し、贈与された財産の価額の合計額を課税標準とするものであるから、財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものであって、個々の贈与財産を課税対象とするものではないから、不動産所得を生ずべき業務における具体的な不動産の取得と直接の関連性を有するものということとはできない。

また、贈与税は、贈与を課税原因とするものであって、不動産所得を生ずべき業務を課税原因とするものではないから、不動産賃貸業について生じた支出であるとも、不動産賃貸業における収益を生み出すための支出であるともいえない。

したがって、贈与税は、不動産所得を生ずべき業務と直接の関連を持つとはいえず、また、当該業務の遂行上必要な費用とはいえないから、贈与税の額を不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない。

(ウ) まとめ

したがって、本件贈与税も贈与税である以上、本件贈与税の額は、平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しない。

イ 原告の主張について

これに対し、原告は、ある費用が不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されるためには、当該費用が不動産所得を生ずべき業務との関連性を要すると解釈することは、憲法84条が定める租税法律主義に反する旨主張する。しかし、上記アのとおり、所得税法37条1項の文言からすれば、ある費用が同項が規定する必要経費に該当するための要件として、当該費用が不動産所得を生ずべき業務と関連性を有することが必要であることは明らかである。そのような関連性を不要とすると、恣意的な所得金額の計算を容認することになって、かえって租税公平主義に反する結果を招来する。したがって、上記解釈が租税法律主義に反しないことは明らかである。

(原告の主張)

ア(ア) 必要経費の意義及び要件について

所得税法37条1項は、「関連性」との文言を用いていない上、「関連性」との文言は幅のある概念であり、同項の「直接に要した」及び「業務について生じた」と一致するものではない。そうすると、同項の「直接に要した費用」及び「業務について生じた費用」が、「関連性」を意味すると解釈することは、法律が定める以上に課税範囲を広げること

なることとなるから、同項についての上記解釈は租税法律主義に反する。

(イ) 贈与税の必要経費該当性

- a 贈与税が、所定の期間内に贈与された財産の価額の合計額を課税標準とするのは、贈与税の課税権が発動するタイミングを定めたものによりにすぎない。むしろ、贈与税の納税義務は、贈与により個々の財産を取得の時に成立することからすれば（相続税法1条の4第1号、国税通則法15条2項5号）、飽くまで贈与の目的物そのものに対して成立するものである。そうすると、贈与税の納税義務の履行としての支出の額は、当該贈与の目的物によって生み出される不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当することは明らかである。
- b 国税庁がウェブサイトにおいて「よくある税の質問」に対する「回答」として記載したもの（以下「国税庁タックスアンサー」という。）は、不動産賃貸業の用に供される不動産を贈与により取得した際に支払った不動産取得税や登録免許税について、当該不動産の賃貸業から生じる不動産所得の計算上、必要経費に算入することを認めているところ、不動産取得税、登録免許税及び事業税は個々の贈与財産そのものを課税対象とするものでないから、贈与税が個々の贈与財産を課税対象とするものではないことを理由として、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入しないとの扱いをする理由はない。
- c 国税庁タックスアンサーは、事業税について、必要経費に算入することを認めているが、事業税は個々の贈与財産ではなく経済的価値を課税対象とするものであるから、贈与税が贈与財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とすることを理由として、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されないと解することはできない。
- d 所得税法45条1項2号は、所得税について、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨規定している。これは、所得税は同

法37条1項の必要経費に該当するが、一定の政策的考慮から、これを必要経費に算入することを禁止する趣旨であると解される。そうすると、所得税は、個々の財産を課税対象とするものではないにもかかわらず、同項の必要経費に該当するから、贈与税が個々の財産を課税対象とするものではないことを理由として、贈与税は不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されないと解することはできない。

(ウ) 以上によれば、本件贈与税の額は、本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当する。

イ 被告の主張について

これに対し、被告は、ある費用が不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されるためには、当該費用が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要な費用であることを要する旨主張する。しかし、これを満たす費用の範囲は、所得税法37条1項の「直接に要した費用」及び「業務について生じた費用」の両者を併せた範囲よりも明らかに狭い。そうすると、被告の上記の解釈は、法律で定める以上に課税範囲を広げることになるから、租税法律主義に反する。

(2) 争点2 (本件通知処分は、原告に対し、行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものであるか否か) について

(被告の主張)

原告は、本件贈与税の額は、本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当する旨主張して、本件更正請求をしたところ、本件通知書には、所得税法37条1項の規定が記載された上で、必要経費の意義及び要件が記載され、続いて、贈与税が上記要件に該当しない理由が挙げられた上で、本件贈与税が同項に規定する必要経費に該当しないため、原告の平成25年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないとの結論が記載されている。

このように、本件通知書に記載された理由では、本件贈与税の額が不動産所得の必要経費に該当するとの本件更正請求の理由に対応して、贈与税が、その性質から、客観的にみて業務との関連性を欠くため、所得税法37条1項の規定する必要経費に該当しない旨の結論に到達したことが明らかにされている。

したがって、本件通知処分は、原告に対し、行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものである。

(原告の主張)

本件通知書に記載された処分理由は、贈与税が贈与によって承継した財産の額に担税力を認めて課税するものであり、個々の贈与財産を課税対象とするものでないなどと当然の事柄を説明した上で、本件贈与税が必要経費に当たらないとの結論のみを述べるものであり、なぜ贈与税が個々の贈与財産を課税対象とするものではないのか、なぜ財産の額に担税力を認めて課税すると関連性がなくなるのか等の結論を導く過程について何ら具体的、理論的な説明を述べていない。

したがって、本件通知処分は、原告に対し、行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものではない。

第3 当裁判所の判断

- 1 争点1 (本件贈与税の額が、平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しないといえるか否か) について

- (1) 必要経費の要件

所得税法37条1項は、その年分の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①「所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」(同項前段)及び②「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を

生ずべき業務について生じた費用…の額」(同項後段)とする旨規定する。同項が、上記①の費用の額(以下「個別対応の費用」という。)について、不動産所得の総収入金額を得るため「直接に要した」費用と規定し、上記②の費用の額(以下「一般対応の費用」という。)について、不動産所得を生ずべき「業務について」生じた費用と規定していることからすれば、ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産所得を生ずべき業務と関連性を有することを要するものと解される。そして、ある費用が、不動産所得を生ずべき業務と関連性を有すると認められるためには、当該費用を支出した者が主観的にそのような認識を有しているというだけでは足りず、客観的にみて、当該費用が不動産所得を生ずべき業務と関連性を有することを要するものと解すべきである。

(2) 本件贈与税の必要経費該当性

そこで、本件贈与税が、不動産所得を生ずべき業務と関連性を有するか否かについて、以下、検討する。

ア 贈与税の課税対象

(ア) 相続税法2条1項(平成27年法律第9号による改正前のもの)は、相続又は遺贈により取得した財産の全部を課税財産として、これに対して相続税を課す旨規定している。そして、同法11条の2(平成27年法律第9号による改正前のもの)は、相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額を相続税の課税価格とし、同法13条(平成27年法律第9号による改正前のもの)は、被相続人の債務で相続開始の際現存するもの(公租公課を含む。)及び被相続人に係る葬式費用の金額のうち相続人の負担に属する部分の金額を課税価格から控除する旨規定している。これらの規定に照らすと、相続税は、相続又は遺贈により取得した個々の財産を課税対象とするのではなく、相続又は遺贈により取得した財産

の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものであると解される。

(イ) 相続税法2条の2第1項は、贈与により取得した財産の全部を課税財産として、これに対して贈与税を課す旨規定し、同法21条の2は、所定の期間内に贈与により取得した財産の価額の合計額を課税価格とする旨規定している。このように、相続税法は、贈与税について、課税財産を構成する個々の財産の価額を課税対象としていない。

(ウ) 相続税法1条の3(平成25年法律第5号による改正前のもの)は、相続又は遺贈により財産を取得した場合に相続税を課す旨規定し、同法1条の4は、贈与により財産を取得した場合に贈与税を課す旨規定しているところ、相続税法が、贈与により財産を取得した場合に贈与税を課すこととした趣旨は、生前贈与により相続税の課税が回避されることを封じるためであると解され、贈与税は、相続税の潜脱を封じるためにこれを補完する税(補完税)としての性質を有するものと解される。

(エ) 以上のとおり、相続税の課税対象は相続又は遺贈により移転した財産の価額に相当する経済的価値であること(上記(ア))、贈与税の課税対象は課税財産を構成する個々の財産の価額ではないこと(上記(イ))、贈与税が相続税の補完税としての性質を有すること(上記(ウ))に照らすと、贈与税は、贈与により移転した財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものであると解される。

イ 本件贈与税と原告の本件土地の賃貸業務との関連性

不動産所得を生ずべき賃貸業務の用に供される不動産を贈与により取得した場合には、当該贈与につき贈与税の納税義務が生ずることとなる。しかし、上記アで説示したとおり、贈与税は、個々の贈与財産を課税対象とするものではなく、贈与により移転した財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものである。不動産の贈与についていえば、不動産の贈与に係る贈与税は、当該不動産ではなく、所定の期間内に贈与により取得

した当該不動産を含む財産の価額に相当する経済的価値を課税対象として課されるものである。したがって、不動産所得を生ずべき賃貸業務の用に供される不動産を贈与により取得した場合であっても、不動産の贈与に係る贈与税は、客観的にみて、上記賃貸業務と関連性を有するということができない。そうすると、原告が、本件土地を贈与により取得した際に納付した本件贈与税も、本件土地の賃貸業務と関連性を有するものと認められないというべきである。

ウ まとめ

したがって、本件贈与税は、本件土地の賃貸業務と関連性を有さず、個別対応の費用又は一般対応の費用に該当しないから、本件贈与税の額は、平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しない。

(3) 原告の主張について

ア 原告は、第2の4(1)(原告の主張)ア(ア)のとおり、所得税法37条1項が「関連性」との文言を用いていない上、「関連性」との文言は幅のある概念であり、同項が定める「直接に要した」及び「業務について生じた」と一致するものでないから、ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するためには「関連性」を要すると解釈することは、法律が定める以上に課税範囲を広げることとなり、租税法律主義に反する旨主張する。

しかし、上記(1)で述べたとおり、所得税法37条1項の規定によれば、ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産所得を生ずべき業務と関連性を有することを要すると解されること、このことは同項の文言から明らかであるから、上記の解釈により所得税法が定める以上に課税範囲が広がるということとはできない。そうすると、上記の解釈を採用することが

租税法律主義に反するとはいえないことになる。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ 原告は、第2の4(1)(原告の主張)ア(イ)aのとおり、贈与税の納税義務は、贈与により個々の財産を取得した時に成立し、贈与の目的物そのものに対して成立するから、贈与税の納税義務の履行としての支出は、当該贈与の目的物によって生み出される不動産所得の必要経費に該当する旨主張する。

しかし、贈与税の納税義務が贈与により個々の財産を取得した時に成立するとしても、上記(2)で説示したとおり、贈与税は、贈与により移転した財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものであって、個々の贈与財産を課税対象とするものではないから、不動産所得を生ずべき業務との関連性を欠くものというべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

ウ 原告は、第2の4(1)(原告の主張)ア(イ)bのとおり、国税庁タックスアンサーにおいて、贈与により取得した不動産賃貸業用に供される不動産に係る不動産取得税や登録免許税が、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することが認められていることに照らせば、贈与税も同様に不動産所得の必要経費に算入すべきである旨主張する。

しかし、不動産取得税及び登録免許税は、いずれも各種の経済取引又はその表現たる行為に担税力を認めて課される流通税であるところ、不動産取得税は、特定の不動産に係る取得を課税対象とする租税であり(地方税法73条の2第1項、73条の13)、登録免許税は、特定の不動産の取得の表現行為たる登記を課税対象とする租税であって(登録免許税法2条、3条、9条、別表第1)、いずれも、客観的にみて、当該特定の不動産による賃貸業務と関連性を有するものということができる。他方、上記(2)で説示したとおり、贈与税は、贈与により移転した財産の価額に相当する経

経済的価値を課税対象とするものであって、特定の不動産の取得等を課税対象とするものではないから、不動産取得税や登録免許税とは法的性質を異にし、上記関連性を肯定することはできない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

エ 原告は、第2の4(1)(原告の主張)ア(イ)cのとおり、国税庁タックスアンサーにおいて、経済的価値を課税対象とする事業税が、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入することが認められていることに照らせば、贈与税も同様に不動産所得の必要経費に算入すべきである旨主張する。

しかし、事業税は、個人又は法人の行う事業を課税対象とする租税であって(地方税法72条の2)、客観的にみて、不動産所得を生ずべき賃貸業務と関連性を有するものであるのに対し、上記(2)で説示したとおり、贈与税は、贈与により移転した財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものであって、不動産所得を生ずべき業務に係る事業を課税対象とするものではないから、上記事業税とは法的性質を異にし、上記関連性を肯定することはできない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

オ 原告は、第2の4(1)(原告の主張)ア(イ)dのとおり、所得税法45条1項は、同法37条1項の必要経費に該当する経費のうち一定のものを、一定の政策的考慮から必要経費に算入することを禁止する趣旨であると解されるところ、同法45条1項2号は、所得税につき、必要経費に算入しない旨定めているから、所得税は同法37条1項の必要経費に該当し、所得税と同様に個別の財産を課税対象としない贈与税も同項の必要経費に該当する旨主張する。

しかし、所得税法45条1項は、各号において、不動産所得の金額の計算上必要経費に該当しない費用を規定し、同項1号は、家事上の経費等を定めているところ、家事上の経費が不動産所得を生ずべき賃貸業務と関連

性を有さず、同法37条1項の必要経費に該当しないことは明らかであるから、同法45条1項各号が規定する費用がいずれも同法37条1項の必要経費に該当すると解することはできない。そして、所得税は、人が収入等の形で新たに取得する経済的価値である所得を課税対象とするものであるから、客観的にみて、不動産所得を生ずべき賃貸業務と関連性を有するということはできない。そうすると、所得税は、同条1項の必要経費に該当しないというべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

カ 以上のおりであるから、原告の上記各主張はいずれも採用することができない。

(4) 小括

以上によれば、本件贈与税は、本件土地の賃貸による不動産所得の必要経費に該当しないから、本件贈与税の額は、平成25年分の本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しない。

2 争点2（本件通知処分は、原告に対し、行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものであるか否か）について

- (1) 行政手続法8条1項本文が、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合に同時にその理由を申請者に示さなければならないとしているのは、申請に応答して許認可等を拒否するという処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を申請者に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分の性質及び内容等を総合考慮してこれを決定すべきである（最高裁平成21年（行ヒ）第91号同23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）。

(2) この見地に立って国税通則法23条4項に基づく更正をすべき理由がない旨の通知処分について検討すると、納税申告書を提出した者は、当該申告書の提出により納付すべき金額が過大であるときなどに、更正の請求をすることができ(同条1項)、その際は、更正の請求をする理由、当該請求をするに至った事情の詳細等を記載した更正請求書を税務署長に提出しなければならない(同条3項)。そして、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知するものと規定されている(同条4項)。

上記規定内容に照らせば、更正をすべき理由がない旨の通知処分は、納税申告書を提出した者から更正の請求があった場合に、その請求に係る課税標準等について調査し、更正をすべき理由がない旨を通知する処分である。そして、行政手続法8条1項本文の上記趣旨も踏まえれば、上記処分を書面でするときは、その理由として、当該書面の記載自体から、請求者が更正の請求をする理由に対応してその結論に到達した過程が明らかにされなければならないというべきである(最高裁昭和36年(オ)第84号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁参照)。

(3) これを本件についてみると、前記前提事実(5)、(6)のとおり、原告は、本件贈与税の額は、本件土地の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当する旨主張して、本件更正請求をしたところ、本件通知書には、本件通知処分の理由として、「ある費用が不動産所得に係る必要経費に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産所得の賃貸業務と関連することを要するものと解されています。」、「あなたが必要経費に算入できるとする贈与税は、贈与により取得した財産が不動産所得を生ずべき業務の用に供されているか否かにかかわらず、その贈与によって承継した財産の額に担税力を認めて課税するものであり、個々の贈与財産を

課税対象とするものではありません。また、贈与税は、贈与を課税原因とするものであって、不動産所得を生ずべき賃貸業務を課税原因とするものではありませんので、贈与税が当該賃貸業務との関連性を有するということができません。」などと記載されている。上記の記載からは、本件贈与税が不動産所得の必要経費に該当するとの本件更正請求の理由に対応して、贈与税が、その性質から、客観的にみて不動産所得を生ずべき業務との関連性を欠くため、所得税法37条1項の必要経費に該当しない旨の結論に到達したことが明らかにされていたといえることができる。

(4) したがって、本件通知処分は、原告に対し、行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものであったといえることができる。本件通知処分に手続的な瑕疵は認められない。

3 まとめ

これまでに判示したところ及び弁論の全趣旨によれば、争点1に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法については当事者間に争いがなく、その算定過程に違法、不合理な点はない。したがって、本件通知処分は適法であるといえるべきである。

第4 結論

以上によれば、原告の本件請求は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第7民事部

裁判長裁判官

山 地

修

裁判官 宮 端 謙 一

裁判官 山 田 慎 悟

(別紙 1 省略)

(別紙 2 省略)

別紙 3

課税の根拠及び適法性

1 本件通知処分の根拠について

原告の平成25年分の所得税等の額は、次のとおりである。

(1) 総所得金額 811万3539円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である。

(2) 所得控除の額の合計額 38万円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である。

(3) 課税総所得金額 773万3000円

上記金額は、上記(1)の総所得金額811万3539円から上記(2)の所得控除の額の合計額38万円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）であり、原告が本件確定申告書に記載した額と同額である。

(4) 納付すべき税額 102万8500円

上記金額は、上記(3)の課税総所得金額773万3000円に所得税法89条1項（なお、同項は、平成25年法律第5号により改正されたが、平成26年以前の所得税については、同改正前の同項の規定が適用される〔同法附則5条〕。）所定の税率を乗じて算出した金額であり、原告が本件確定申告書に記載した額と同額である。

2 本件通知処分の適法性について

原告の平成25年分の納付すべき税額は、上記1(4)のとおり、102万8500円であるところ、当該金額は、原告が本件確定申告書に記載した納付すべき税額と同額である。

以上