

【所得税の公示制度等の各国比較】

公示制度	日本		アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
	あり	なし				
主	あり	なし	なし	なし	なし	あり
公示対象	各税務署	なし	なし	なし	なし	あり
公示内容	管内の高額納税者	なし	なし	なし	なし	管内の全ての納税者
(氏名・住所除く)	税額	なし	なし	なし	なし	所得金額及び税額
公示方法	リストの掲示 (5月16日～5月31日の期間のみ)	なし	あり	あり	なし	リストの閲覧 (リストを閲覧できるのは管内の納税者に限定。閲覧者は閲覧内容を公表してはならない)
第三者通報制度	なし (昭和29年に廃止)	あり	あり	あり	なし	なし
申告書閲覧制度	なし (昭和25年に廃止)	なし	なし	なし	なし	なし (リストの閲覧)

出典：税制調査会資料 [平14. 5. 24 総27-10]

交換か売買か
〔所得税〕

※ 岸事件 (納税者勝訴)

第1番：東京地裁平成8年(行ウ)第89号，平成13年3月28日判決，

TAINS判例検索→Z888-0502

第2番：東京高裁平成13年(行コ)第118号，平成14年3月20日判決，

TAINS判例検索→Z888-0702

【内容】

納税者が土地再開発のためその所有する土地を5億8,000万円不動産会社等に譲渡し、その代替地として譲渡土地に隣接する土地を当該不動産会社から4億円で購入し、譲渡代金と購入代金は相殺し、差金1億8,000万円を取得した一連の行為は、譲渡土地と購入土地との補足金付交換契約ではなく、当事者が選択した別個の2つの売買取引であるとして税務当局の主張が否認された事件 1番，2番とも納税者の勝訴

事実関係

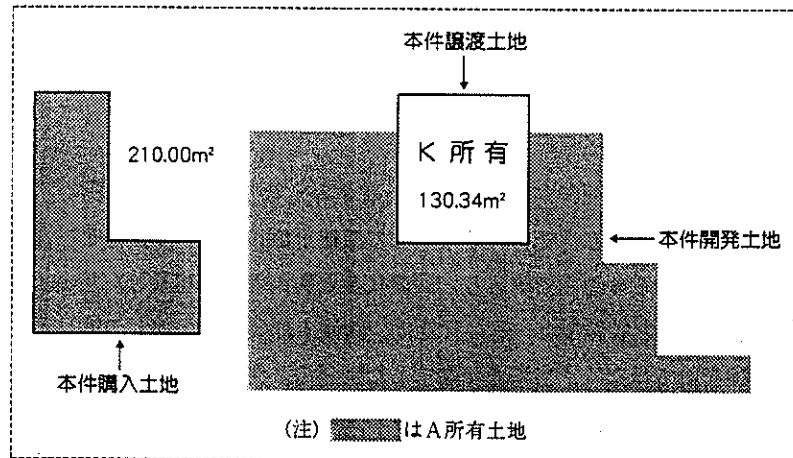
(i) 納税者Kとその妻(以下、「Kら」という。)は、東京都目黒区所在の130.34㎡の土地(以下、「本件譲渡土地」という。)につき共有持分を2分の1ずつ有していたところ、平成元年4月26日、その土地をM不動産販売株式会社(以下、「M不動産」という。)及び個人A(以下、「A」という。)に対し、代金5億8,000万円で売却する旨の契約(以下、「本件譲渡契約」という。)を締結した。

他方、Kらは同日、東京都目黒区所在の210.00㎡の土地(以下、「本件購入

土地」という。)をM不動産から代金4億円で購入する旨の契約(以下、「本件購入契約」といい、本件譲渡契約と合わせて「本件各契約」という。)を締結した。

この本件各契約の締結に至る経緯等の概要は、次のとおりである。

- ① Aは、本件譲渡土地に隣接する土地(以下、「本件開発土地」という。)を所有し、その土地を数名に賃貸していたが、昭和62年12月23日、M不動産との間で、本件開発土地上の借地権を買収し、本件開発土地を敷地とした共同ビルの建設を目的とする事業(以下、「本件事業」という。)を共同で行うことに合意した。本件譲渡土地、本件開発土地及び本件購入土地の位置関係は、次のとおりである。



- ② M不動産は平成元年3月14日付けで、本件開発土地の一部である本件購入土地の上に存在していた借地権付き建物を借地権者であるF及びGからそれぞれ代金2億5,000万円及び3億8,000万円で購入した。さらに、M不動産は平成元年4月26日付けで、Aから本件購入土地の底地部分を代金1億6,000万円で購入した(合計7億9,000万円)。
- ③ 本件譲渡土地は本件開発土地に囲まれる位置にあったことから、Kらは本件事業に協力することとし、本件譲渡契約及び本件購入契約を締結した。その後、本件購入土地の一部が他人により占有されていたこと(以下、「越

境問題」という。)が判明したことから、KらとM不動産は、平成2年8月20日付けの「売買価格変更等の覚書」(以下、「本件覚書」という。)により、本件購入土地契約における売買価格を当初4億円のところ3億9,614万3,120円とすることに合意した。

- ④ KらとM不動産は、本件譲渡契約及び本件購入契約に係る各代金の決済につき、本件購入土地の代金相当額については相殺することとし、本件譲渡土地の代金の残額1億8,385万6,880円(以下、「本件差金」という。)については、小切手により支払われた。
- (2) Kらは、本件譲渡契約によって発生する譲渡所得を計算するにあたり、その基礎となる収入金額は譲渡代金である5億8,000万円であると考え、平成2年分の所得税の確定申告において、本件譲渡土地のうちK所有に係るものの譲渡収入金額を2億9,000万円、分離長期譲渡所得金額を2億7,440万円として申告した。

しかし、被告Y目黒税務署長は、本件譲渡契約と本件購入契約とは一体として「補足金付交換契約」とみるべきものであって、これによるKらの収入金額は、代金の差額1億8,000万円と本件購入土地の時価の合計額であるところ、本件購入土地の時価はM不動産の仕入額である7億9,000万円とみるのが相当であるから、Kらの収入金額は合計9億7,000万円、そのうちKの持分は4億8,500万円になるものとして、Kに対して納付すべき税額を1,134万4,800円とする更正処分(以下、「本件更正処分」という。)、過少申告加算税2万8,000円及び重加算税1,620万8,000円の各賦課決定処分(以下、「本件各賦課決定処分」といい、本件更正処分と合わせて「本件更正処分等」という。)をなした。

これを不服としたKは所定の手続を経て、本訴に及んだ(なお、国税不服審判所により重加算税の賦課決定処分は取り消され、過少申告加算税を461万3,000円とする裁決がなされている。)

当事者の主張

■ 税務当局の主張 ■

(1) 本件譲渡土地の譲渡等の経緯、Kらの取引動機・目的、履行の形態などからすれば、Kらは密接不可分である一連一体の取引を形式的に分断して本件譲渡契約と本件購入契約の2本立ての契約を行ったにすぎず、本件各契約による取引（以下、「本件取引」という。）は、Kらが本件譲渡土地の譲渡の対価として、本件購入土地及び本件差金1億8,385万6,880円を受領したもの、すなわち補足金（本件差金）付交換契約である。

本件取引が補足金付交換契約に基づく実質的交換である理由は、次のとおりである。

- ① KらとAは、昭和63年1月25日、本件事業の目的達成のために、Aが本件購入土地上の各借地権者に働きかけて可及的速やかに立ち退くことを確約させるように努力すること、立退きの確約が得られた後に、AとKらとの間で本件譲渡土地と本件購入土地との交換をすること等を内容とする協定を結んでおり、Kらは当初から交換の意思をもって本件取引に臨んでいた。
- ② 本件取引において作成された本件譲渡契約書及び本件購入契約書には、それぞれ「代金」の支払が約定されており、契約書自体をみればあたかも金銭を対価とした売買であるかのように見えるが、交換差金の1億8,385万6,880円以外は契約書の約定とは相違してすべて相殺処理され、実体としては補足金付交換契約と何ら変わらない取引である。
- ③ 本件購入土地の売買契約が締結された後に生じた本件購入土地の越境問題等の解決までの経緯は、M不動産が越境問題等の和解金を本件購入土地の契約書に記載されている売買価額4億円から求められる1㎡当たり190万余円の単価により算定したのに対し、Kらは1㎡当たりの単価を756万余円として算定しており、その額はM不動産における本件購入土地の取得価額の合計額7億9,000万円に本件差金1億8,000万円を合算した9億

7,000万円をその面積130.34㎡で除して計算された金額744万余円とさきわめて近似した金額である。このように、Kらが本件譲渡土地の真実の価額ともいえる金額を認識していたからこそ、この価額を基礎に和解金を算定したのであり、この事実は本件譲渡契約と本件購入契約が相互に密接不可分の相関関係にあったことをうかがわせるものであり、取引の経緯を合わせ考慮するならば、本件取引が各別の売買契約であると解することは到底できない。

(2) 課税は私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してなされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を当事者の選択した表面的・形式的な意味によってではなく、当事者の合理的意思、契約に至った経過、前提事実等を総合的に解釈して認定し、課税要件へのあてはめを行うべきである。

当事者の採用した法形式を偏重する契約解釈をし、かつ、これによって確定された私法上の反対給付によって譲渡所得金額を算定すべきものとした場合、納税者はその所有する不動産を他の不動産と交換するにあたり、全く任意の売買代金を定めて各別の売買契約書を作成するという法形式を採用しさえすれば、容易に譲渡所得金額を圧縮し得ることとなり、このような結果は譲渡所得課税の趣旨を没却し、課税の公平を害するものというべきである。

(3) 譲渡資産の譲渡対価が金銭以外の物又は権利であるときは、譲渡人が対価として得た金銭以外の物又は権利は、同人においてその客観的交換価値をさらに金銭に換えられる可能性を常に有しているから、当該譲渡資産は譲渡により得られた金銭以外の物又は権利の客観的交換価値相当の価値に変換したとみるべきであって、譲渡人は金銭以外の物又は権利の客観的交換価値を享受したというべきである。したがって、譲渡所得課税の目的からすれば、当該譲渡資産の対価が金銭以外の物又は権利である場合には、その対価である物又は権利の客観的交換価値すなわち時価により収入すべき金額を認識すべきであるということになり、所法36条2項の規定はその趣旨を規定したもの

と解される。

しかるところ、本件取引は補足金付交換契約というべきであるから、本件購入土地及び本件差金が「対価」になる。したがって、本件差金部分については所法36条1項本文、本件購入土地については同項カッコ書き2項を適用し、本件購入土地及び本件差金の合計額により本件譲渡土地の譲渡収入金額を算定することになる。また、所法36条2項は、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」と規定しており、この場合の価額とは通常成立すると認められる取引価額、言い換えれば客観的交換価値をいうものと解されるところ、①M不動産は本件事業の一環として本件購入土地を総額7億9,000万円で購入しているが、取得のための3つの取引の契約金額は、いずれも国土利用計画法24条3項に基づく不勧告通知を受けた金額であること、②M不動産が本件購入土地を購入した時期は本件購入契約と同日又は1か月程度経過した後であることからすると、その3つの取引に係る契約金額は適正な時価を反映する金額であると認められることに照らせば、本件購入土地の価額(客観的交換価値)は、M不動産が購入した金額の総額7億9,000万円から本件覚書により減額された金額385万6,880円を控除した金額である7億8,614万3,120円であったと認められる。

以上によれば、Kの本件譲渡土地の譲渡収入金額は、本件購入土地の価額7億8,614万3,120円及び本件差金1億8,385万6,880円の合計額である9億7,000万円にKの本件譲渡土地に係る持分2分の1を乗じた金額である4億8,500万円となる。

■ 納税者の主張 ■

(1) 本件譲渡契約は、本件購入契約とは別個独立のものである。Kがした取引はいわゆる「土地の買い換え」であり、何ら特殊な取引ではない。

同時に行われた別個の売買契約については、別個の課税の対象となると解すべきである。それぞれの対価が不当に安ければ、別の課税問題が生じるだ

けであり、譲渡土地の譲渡所得とは何ら関係がない。

(2) 仮に、本件購入土地の価額を基礎として譲渡収入金額を算定することが不当でないとしても、M不動産が本件購入土地を取得した価格の合計たる7億9,000万円をそのまま本件購入土地の価額と認定するのは、地上げした価格を正常な取引価格であるかのように取り扱っている点で全く不当である。

すなわち、本件購入土地はもともと2人の借地人が借地権を有しており、かつ各々の借地上には借地人が各々2棟の建物を所有しており、同建物内には借家人合計4人が居住していた。これら借地人や借家人を退去の上明け渡させるには、借地権の価格のほかに高額の立退料が必要であるし、建物の買取ないし収去費用も必要となる。借地人や借家人の立退きを要する不動産の売買は、更地の売買価格とは全く違った値段設定になるのは当然であり、税務当局がこれらの事情を一切無視して、M不動産の取得価額の合計を本件購入土地そのものの対価の基礎とするのはあまりにも乱暴で常識に反する判断と言わざるを得ない。

ちなみに、M不動産が本件購入土地の所有者(底地権者)Aから購入するにあたっての国土法上の届出額は1億2,000万円であり、これに対し不勧告の通知が出されている。ところが、実際のM不動産の購入価額は1億6,000万円であり、この差額の4,000万円は立退料等の事情を反映したものである。さらに、1億2,000万円を適正な底地価額とすれば、本件購入土地の借地権割合は7割であるから、同額を0.3で除すると、まさに4億円となる。これは、本件購入価額たる4億円が本件購入土地の適正価額であることを示すものといえる。また、本件購入土地はL字型できわめて「地形」が悪く、近隣の一時的取引価格よりはかなり割安にならざるを得ない土地でもある。したがって、本件購入土地の対価は4億円が相当と考えるに何の疑義もない。

(3) 本件譲渡価額たる5億8,000万円は、本件譲渡土地の取引相場に対応した適正額である。したがって、税務当局が本件譲渡契約における譲渡収入金額の算定にあたって本件購入土地の価額を基礎とすることは全く不当である。

すなわち、本件譲渡土地の前面道路である山手通りの東方500mの位置に

東急東横線中目黒駅があり、その駅前の目黒区上目黒3-4-3に基準地がある。その基準地の価格は1㎡当たり898万円であり、同地点の路線価は平成元年度で1㎡当たり503万円である。他方、本件譲渡土地の路線価は平成元年度で1㎡当たり225万円である。そこで、上目黒3丁目の基準値価格をもとにして路線価の比率で本件譲渡土地の価格を算出すると、1㎡401万6,898円となる。これに本件譲渡土地の面積を乗じてその価格を求めると、5億2,340万1,809円となる。したがって、本件譲渡契約における価額が低廉であるということとはできない。

判決の要旨

(※1審、2審とも納税者の勝訴であり、以下、第1審の内容を掲げる。)

1 本件各契約は一体のものとして交換契約と解すべきか否か

(1) 判決でははじめに売買と交換の関係につき、次のように判示した。

資産を有償で譲渡する法形式としては、民法上の典型契約として売買と交換が定められているが、両者の間には法律上一方が原則で他方が例外といった関係は規定されておらず、その性質上、交換で実現し得ることは売買でも実現できるのに対し、その逆は必ずしも可能ではなく、歴史的には貨幣経済が未発達段階では交換が主流であったのに対し貨幣経済の発展に伴ってむしろ売買が主流となった経緯があり、民法が売買について多くの規定を置きながら交換についてはほとんど独自の規定を置いていないのも以上のような諸事情に基づくものと思われる。このような売買と交換との制度としての関係に照らすと、資産を有償で譲渡しようとする者は、それが交換によって実現可能なものであっても売買の形式を選択することが可能であり、そのことは法的にみて特異な選択と評価されるものではないというべきである。そ

して、所得税法の前記の定めは、当然にこのような売買と交換との関係を前提とするものと解すべきものであって、このように自由に選択可能な法形式間において課税上の取扱いにのみ差異を設けている以上、納税者が選択した法形式に従った課税をするのが同法の趣旨であるとみるのが相当であり、納税者が選択した法形式を否認して他の法形式を前提とした課税をすることは明文の根拠がない限り許されないものというべきである。

(2) 次に所得税法における売買と交換に関する課税の取扱いの差異について、次のとおり判示した。

売買契約は、売主が財産権を相手方に移転することを約し、買主がこれにその代金を支払うことを約することで成立する契約であるところ、具体的な契約は、経済活動の一環として行われているものであるから、両当事者は、その代金額を決定するに当たっては、当該財産権の客観的価値のみに依拠するものではなく、当該財産権に対する主観的な価値や、当該財産権の移転に伴う税負担の多寡など、様々な要因に依拠して決するのが通常である。したがって、具体的な売買契約における売買代金は、必ずしも常に移転される財産権の客観的価値を反映したものとはなっていないものと解される。

所得税法は、このような売買契約の実情にかんがみ、当事者間において合意された金銭による対価の額と移転される財産権の客観的交換価値との間に不均衡があり当該資産に係る増加益がみかけ上は過少であったとしても、原則としてこれに介入せず、結果として当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることになってもやむを得ないものとし、当事者が決定した代金額をもって譲渡収入金額を計算しようとする態度をとっているものと解される。

これに対して、交換契約は、当事者が互いに金銭の所有権に非ざる財産権を移転することを約するものであり、交換される各財産権の客観的価値は、当事者が契約を締結するに当たっての動機形成要因の1つにすぎないことは売買契約と同様であるところ、交換契約を締結しようとする当事者においては、各財産権についてそれぞれ代金額を決定して各別の売買契約を締結することも可能であるにもかかわらず、そのような法形式を選択せず、交換契約を選択した結果、各財産権の対価について契約上表示されないこととなったことを考慮して、法は、このような場合には、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合」として、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」(所得税法36条1項)をもって収入すべき金額としたものと解される。以上のとおり、所得税法は、売買契約における譲渡所得と交換契約の譲渡所得について、その課税標準を異にすることを容認し、前者については、当事者間で合意された代金額を原則として尊重するという態度に出ているものである。したがって、当事者間においてなされた2つの売買契約において、結果として双方の有する財産権の交換的な移転の要素があったとしても、そのことから直ちに当事者間の意思の合理的な解釈として、2つの売買契約を交換契約であると認定することは、特段の事情がない限り許されないというべきである。

(3) 以上の観点の下に本件については、次のとおり判断した。

本件譲渡契約及び本件購入契約がいずれも売買契約として締結されたことは明らかであり、この点について当事者の意思解釈をする余地はないと考えられる上、本件購入土地の売主はM不動産販売のみであったのに対して、本件譲渡土地の買主はM不動産販売及びAであり、Aは原告らに対して金銭を支払って本件譲渡土地の持分の3割を取得するという経済的目的を実現させる必要があったことからすると、原

告ら、M不動産販売及びAを当事者とする本件譲渡契約及び本件購入契約の内容を、1つの単純な交換契約として法的に構成して実現することは困難であったものであり、また、Aと原告らとの間においては、金銭の支払と本件譲渡土地の一部の取得とが対価関係にあったものであるから、この観点からすると、本件譲渡土地に関して売買契約を締結したことはむしろ自然なことというべきである。この点、Aが本件譲渡土地の一部を取得するという経済的目的を実現する法形式としては、原告らとM不動産販売との間における本件譲渡土地と本件購入土地との補足金付交換契約を締結した上で、M不動産販売からAに対して本件譲渡土地の持分(3割)を譲渡する売買契約を締結するという構成をとることも考えられるが、このような構成は、Aが本件譲渡土地の一部を原告らから取得するに当たり一旦M不動産販売を経由するという擬制を含むものであり、当事者の一人であるAの真の経済的目的を直截的に表現していない点では、本件譲渡契約を締結する方法に劣る部分があるものといわざるを得ないのである。

以上によれば、本件取引について、当事者が選択した2つの売買契約という法形式を交換契約であると認定するに足りる特段の事情があるとはいえない。したがって、本件取引は、原告らがM不動産販売に対して本件譲渡土地を代金5億8,000万円で売却するとともに、M不動産販売から原告らが本件購入土地を代金3億9,614万3,120円で購入したものと解すべきである。

(4) なお、第2審において、税務当局は「本件各契約を2個の売買契約であると解すると、M不動産販売としては、まず、本件購入土地については、譲受代金と譲渡代金との差額を売却損として処理するか又は被控訴人(筆者注：納税者)らに対して贈与若しくは無償の利益供与をしたものとして寄付金処理をしなければならず(法37⑦)、次に、本件譲渡土地については、時価と売買価額との差額を受贈益として益金に算入しなければならないが

(法22②), M不動産販売はそのような会計処理をしていない。したがって、本件各契約を2個の契約と解することは、明らかに当事者の意思に反することになる。」と新たに主張した。

この点について東京高裁は、次のとおり判示し、その主張を採用しなかった。

控訴人は、M不動産販売が本件購入土地の売買により発生した売却損につき寄付金処理をしておらず、本件譲渡土地の低額譲受けにより発生した受贈益を益金の額に算入する会計処理をしていないことをもって、本件各契約を2個の売買契約であると解することは被控訴人らの意思に反している旨主張するが、M不動産販売において、控訴人の主張するような会計処理をする必要があるかどうかはともかく、仮にその必要があるとしても、本件各契約の一方当事者であるM不動産販売が内部的に上記会計処理を行っていないことをもって、他方当事者である被控訴人らの意思もそのような会計処理を必要としない法形式を採用するものであると解することは直ちにはできない。

2 本件譲渡契約において合意された売買代金をもって譲渡収入金額とすべきか否か

次に本件が仮に低廉譲渡に該当するとなると所法59条のみなし譲渡の問題に抵触するので、この点につき次のように判示した。

譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算してこれに課税する趣旨のものであり、売買によって資産の移転が対価の受入れを伴うときは、右増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税対象としてとらえたものであると解されるところ、資産が著しく低い対価によって法人に譲渡された場合、資産の増加益に対する課税が繰り延べられる

のを防止するために、時価による譲渡があったものとみなして課税が行われることとなっている(所得税法59条1項2号参照)が、右に該当しない場合については、当事者間において合意された金銭による対価の額と客観的交換価値との間に不均衡があり当該資産に係る増加益がみかけ上は過少であったとしても、法はこれに介入せず、結果として当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることになってもやむを得ないものとする法制が取られているところである。このような法制からすると、本件取引においても、仮に本件譲渡土地が客観的交換価値に比較すると低い価額で他に譲渡されたこととなり、これによって原告らの譲渡所得に対する税負担が軽減されることとなったとしても、その譲渡が右の著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定しているものというべきである。また、本件譲渡契約が所得税法59条1項2号に該当するとの主張もない。よって被告の右主張は採用できない。

以上により、本件取引が本件譲渡土地と本件購入土地との補足金付交換契約であることを前提としてされた本件更正処分は、所得金額及び納付すべき税額を過大に認定した違法なものであり、かえって、納税者のした確定申告には違法事由が見当たらず適正なものであったとして、納税者の勝訴となった。

解 説

1 交換の意義

(1) 民法586条は、交換について次のとおり規定している。

第586条【交換】

① 交換ハ当事者カ互ニ金銭ノ所有権ニ非サル財産権ヲ移転スルコトヲ約スル

ニ因リテ其効力ヲ生ス

- ② 当事者ノ一方カ他ノ権利ト共ニ金銭ノ所有権ヲ移転スルコトヲ約シタルトキハ其金銭ニ付テハ売買ノ代金ニ関スル規定ヲ準用ス

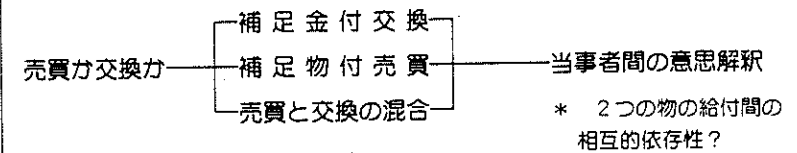
すなわち、交換とは金銭所有権以外の財産権の相互交換を目的とする契約であり、売買との相違点是对価が金銭でないことの1点である。したがって、法律的にはモノに対して金銭を提供する「売買」とモノに対して金銭所有権以外の財産権が提供される「交換」とは峻別されるが、今日のように貨幣経済が浸透した社会では交換の社会的意義はあまり大きくないといえる。

なお、歴史的にはいわゆる“物々交換”がはじめにあり、その後貨幣経済が発達したのであるから、本来「売買」が「交換」の一変態であり、「交換」が「売買」の一変態ではない。ただし、両者の地位が逆転した結果、わが国では民法に「交換」の条文はわずか1条を設けるのみである。

- (2) 民法586条2項は、「補足金付交換」について定めている。交換は本来、当事者間における目的物の等価交換が前提である。しかし、必ずしも等価関係が常に成立するとは限らず、その等価関係を補足する意味から金銭の支払が行われることがある。これを民法では「補足金付交換」という。

なお、補足金付交換の逆をなすものに、「補足物付売買」がある。すなわち、売買において低額の代金を補うために金銭以外のものを合わせて給付することをいう。さらに、補足金付交換と補足物付売買の中間に位置するものに、「売買と交換の混合」がある。

これら3者を区分することは法的には難しい問題を含むが、結局は契約自由の原則を尊重した当事者における意思解釈によることになる。ただし、学説的には、「2個の売買であるか1個の交換であるかは意思解釈の問題であるが、当事者の意思がその目的物の一方の約束がなされなければ他の目的物の約束もしなかったであろうと認められるべきときは、1個の交換が存するものと解すべきである。」¹⁾という説が有力である。



2 本件取引の性質

本件取引はすでに述べたとおり、納税者Kらが本件譲渡土地をM不動産及びAに対し5億8,000万円で売却し、同時にM不動産から本件土地を4億円で購入し、譲渡代金と購入代金は相殺し、残額の1億8,000万円(越境問題により、正確には1億8,385万6,880円)を小切手により受領したものである。

税務当局主張のポイントは上記の民法の有力説に従ったものである。確かに本件取引の実態からすると、本件取引は補足金付交換とみることが法的には正しいように思われる。しかし、当該解釈により本件取引が課税上著しく影響を受ける場合には、その解釈によって本件取引がいわゆる租税回避を目的としてなされた行為であることが積極的にまた租税法律主義的に立証されるものでなければならず、私見としてはむしろ本件取引の法的性質のみに拘泥しそれによって直ちに課税関係が律せられるのではなく、その先にある本件取引の租税回避行為否認の法理が問題であると考え。すなわち、所得税が法律行為や法律効果を課税の対象とする税ではなく、結果的な担税力の増大に對し着目するもので、そこには課税の確たる根拠が必要と考える。

なお、判決では、「売買と交換との制度としての関係に照らすと、資産を有償で譲渡しようとする者は、それが交換によって実現可能なものであっても売買の形式を選択することが可能であり、そのことは法的にみて特異な選択と評価されるものではないというべきである。」とし、納税者Kらの行った本件取引について当事者の意思解釈を尊重している。私見としてはこれに賛成する。

1) 柚木馨・高木多喜男編集『新版注釈民法(14)』(有斐閣, 平10), 459ページ

しかし、このような解釈については処分証書の法理を過度に重視したもので適当ではないとする見解もある²⁾。

3 類似事件「岩瀬事件」³⁾

ところで、本件は最終的にはこれを租税回避行為として否認できるかどうかという点が判断されるべきであることは上記のとおりであるが、本件の前に全く同様に交換か売買かが争われた岩瀬事件があり、本判決は実はこの岩瀬事件の東京高裁の判断に強く影響を受けている。

岩瀬事件は第1審が納税者の敗訴、第2審が逆転判決となり、現在最高裁で争われており、最高裁が初めて明文の規定なしに実質課税の観点から租税回避行為を否認できるかどうか判断を下す(かどうか)注目の事件である。事実関係の構成は本件岸事件と同様であるのでここでは省略するが⁴⁾、第1審で納税者が敗訴となった理由は次のとおりである。

本件取引の経過に照らせば、亡Iらにとって、本件譲渡資産を合計7億3,313万円で譲渡する売買契約はそれ自体で亡Iらの経済目的を達成させるものではなく、代替土地の取得と建物の建築費用等を賄える経済的利益を得て初めて、契約の目的を達成するものであったこと、他方、Y企画にとっても、本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味

2) 東亜由美稿「租税判例研究225」(『税理』(ぎょうせい)43巻3号、170ページ)では、岩瀬事件(下記の3))の評釈において、本判決が当事者の選択した法形式を重視するのは、本件各売買契約者が民法555条の意思表示の記載されたいわゆる処分証書にあたるため、それ自体によって当然に売買契約の成立が認められることになるとの前提に立っているが、処分証書の存する契約についても一定の契約解釈が許されることは当然であり、処分証書があっても「特段の事情」があれば異なる内容の合意を認める余地はあるとして、本件取引はこの特別な事情があり、第1審の東京地裁判決を支持している。

3) 第1審：東京地裁・平成10年5月13日判決、第2審：東京高裁・平成11年6月21日判決

4) 詳しくはTAINS判例検索→Z232-8161, Z888-0330を参照のこと。

があるものではなく、右売買契約によって亡Iらに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済目的があったのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額から亡Iらが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであることからすれば、本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、すなわち、Y企画において本件取得資産及び本件差金を、亡Iらにおいて本件譲渡資産を相互に相手方に移転することを内容とする交換(民法586条)であったというべきである。

すなわち、本件取引の法的性質が交換であったものとし、全面的に税務当局の主張を支持したのである。

これに対し第2審では逆転判決がでたが、その要旨は次のとおりである。

本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであり、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである(乙第8号証)。しかしながら、最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明らかである。

4 租税回避行為否認と明文規定

(1) 本件取引の法的性質は、民法586条2項の補足金付交換であることは岸事件及び岩瀬事件の両事件においても裁判所が認定しているところである。

しかし、納税者のとった私法上の法形式を否認し、本来の法的性質に引き直して課税関係を律するには法律の根拠が必要となる。

たとえば、本件が同族会社とその社長といった関係において行われたものであるときは、所法157条がその否認の根拠規定となろう。しかし、本件においては納税者KとM不動産及びAとの関係は全くの第三者関係にあり、所法157条の及ばない関係にある。

一方で税の世界にも個々の条文には明記されていないが、法律全体に通用する法の一般原則や社会通念といった「条理」がある。「条理」を不文法源の1つとして考えるか否かは意見の別れるところであるが、筆者は租税法律主義の下では「条理」を法源として考えることは難しいものとする立場をとる。したがって、本件をいわゆる条理としての「実質課税の原則」から、その実質が売買ではなく交換であるとして否認することを是とする立場には賛成できない⁵⁾。

すると本件岸事件の判決が、上記岩瀬事件の東京高裁判決の流れをくみ、

自由に選択可能な法形式間において課税上の取扱いにのみ差異を設けている以上、納税者が選択した法形式に従った課税をするのが同法の趣旨であるとみるのが相当であり、納税者が選択した法形式を否認して他の法形式を前提とした課税をすることは明文の根拠がない限り許されないものというべきである。

5) 岩瀬事件の第1審東京地裁判決の評釈に高野幸大(現・国土館大学)教授の論文があるが、高野教授は「租税法上は、本判決は「表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定」を行っているという意味で、いわゆる「実質課税の原則」に従って問題を処理した事例と評価できよう」と指摘するが、条理としての実質課税の原則では否認の法的根拠にならず、私見としては賛成できない。

とした点はきわめて論理的であり、私見としても支持するところである。

(2) なお、「租税法律主義のもとで法律の根拠なくして租税回避行為が否認できないとするならば、実務においては当事者間で行われた法律行為の性質決定あるいは仮装の認定という事実認定の問題に傾斜していくことが予想される。」⁶⁾として、明文主義に危惧の念を示す見解もある。

確かに仮装行為、通謀虚偽表示、隠蔽行為は事実認定の問題であり、その検証には困難性を伴うことは否定できない。最終的には裁判所の判断を待つことになるが、これはやむを得ない点である。なお、岩瀬事件においては、裁判所は「本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである。」と判示し、違法行為はなかったものとしている。

しかし、仮装行為等が明らかとなった場合は違法行為であり(たとえば民法94①の虚偽表示)、課税上也本来の行為に引き直して課税することは明文の規定を待たないところである。これは実質課税とは関係のない問題である⁷⁾。問題はこれらの行為に該当しない租税回避行為をどのような条件に該当するときに、どのような根拠で否認するかといったところに帰着するのである。

私見としては、この問題は結局、課税の公平を優先させて一部少数者の租税回避行為を否認するか、あるいは納税者の可能性・法的安定性を尊重して否認を認めないとするかにあると考える。しかし、まず実体法的観点

6) 占部裕典稿・最新判例評釈36「土地等の譲渡について売買契約という法形式が採られている以上、それが税負担の軽減を図るためであったとしても、実質的には交換であるとして課税することはできないとされた事例」(「判例時報」1703号、184ページ)

7) 今村隆稿「租税回避行為の否認と契約解釈」(「税理」(ぎょうせい)42巻14号、207頁以下)では、租税回避行為の類型を①租税法上の実質主義による否認、②私法上の法律構成による否認、③個別否認規定による否認の3つに分けているが、②の私法上の法律構成による否認は、それ自体が仮装、隠蔽等である場合はその行為が違法行為として否認されるのであり、税法が予定する租税回避行為には該当しないものと思われる。

からみると、納税者は日常生活をするにあたり行為選択の自由を有していることに注意しておく必要がある。これが原則である。したがって、当該行為が虚偽や仮装行為であれば否認し得ることは当然であるが、当事者間に契約どおりの法的効果を生じさせようという意思が実体的に存在し、しかもそれが法律に違反していない限り、それをたまたま経済的にみて“異常”であるという理由で否認し得るという考え方には問題がある。また手続的にみても、市民の選択した行為を税務当局が全面的に否定し、自己の判断を代置させることは、行政的なロスを伴い不必要な紛糾を招きやすい。租税回避を許すような法律を制定した責任は立法府にあり、税務当局は自己のイニシアティブで必要とあれば法律改正を急ぐべきであり、さもなければ本来の租税法律主義が堅持されなければならない⁸⁾。

なお、特に明文の規定なくして租税回避行為の否認が認められるか否かは学説においても、判例上も積極説、消極説に二分しており、いまだ最高裁の判決は出ていないのであるから、岩瀬事件の最高裁の判断が期待される。

5 所法36条と所法59条1項2号

本件岸事件では、税務当局は本件取引をあくまで補足金付交換であると主張したが、仮に交換でないとしても、本件各売買契約書に記載された売買代金は、客観的交換価値及び対価的意義を有するものではないから、これを前提として所法33条3項及び36条1項所定の総収入金額を算定することは誤りであると主張する。

すなわち、所法33条は譲渡所得に関する規定であるが、同条3項は譲渡所得の金額の算定方式を示しており、譲渡所得に係る総収入金額は、結局所法36条の収入金額に係る通則規定の適用を受け、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべき金額は、「その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利

その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）」(所法36①)となるのである。なお、所法36条1項カッコ書きの部分は、いわゆる時価をもって評価される(所法33②)。この規定により税務当局は、本件取引における譲渡資産の客観的交換価値、すなわち譲渡所得の総収入金額に算入すべき金額をM不動産が本件購入土地に要した総額を時価相当額であるとし7億8,614万3,120円及び本件差金1億8,385万6,880円の合計額である9億7,000万円としたのである。

このような考え方につき、筑波大学品川芳宣教授は岩瀬事件の解釈において、本件取引をことさら租税回避行為であるとか、仮装行為であるとかの議論を要することなく、所法36条1項及び2項の解釈適用で対応することが可能であるとし、譲渡資産の譲渡においてその対価たる本件取得資産を著しく低額で取得したという経済的利益を得たのであるから、その経済的利益を加味したところで対価(収入すべき金額)を得たことになるとしている⁹⁾。しかし、当該解釈は法人対法人の取引であるならいざ知らず、個人対法人の取引についてはさらに所法59条の特例規定が関係し、個人が資産を法人に譲渡する場合は、著しく低い価額(時価の2分の1未満)による譲渡でない限り、当該譲渡はそのまま是認されることになる点を見逃しており、適当ではないと考える。

9) 品川芳宣稿「不動産の補足金付相互売買(交換)における譲渡価額」(『税研』(財)日本税務研究センター、2000年1月号)、118ページ

8) 島山武道・渡辺充著「新版租税法」(青林書院、平12)64ページ