

タイトル	公用収用における課税繰延べ制度について(二)：特に内国歳入法(IRC)第1033条を手掛かりとした解釈原理の考察
著者	藤中，敏弘
引用	北海学園大学法学研究，45(1)：119-157
発行日	2009-06-30

公用収用における課税繰延べ制度について (二)

特に内国歳入法 (IRC) 第一〇三三条を手掛かりとした解釈原理の考察

藤 中 敏 弘

公用収用における課税繰延べ制度について (二)

目次	
序章	はじめに
第一章	課税繰延べ制度の意義
第一節	課税繰延べの概要
第二節	課税繰延べ制度の問題点と検討
(一)	租税原則と課税繰延べ
(二)	課税繰延べの利益
第三節	まとめ(以上 第四四卷第一号)
第二章	日米における課税繰延べ制度
第一節	日米における課税繰延べ制度の概要
(一)	わが国における課税繰延べ制度の概要
(二)	米国における課税繰延べ制度の概要
(一)	わが国における居住用住宅の交換・買換
(二)	米国における居住用住宅の交換・買換
(一)	わが国における居住用住宅の交換・買換
(二)	米国における居住用住宅の交換・買換
(一)	わが国の公用収用における課税繰延べ
(二)	米国における不可抗力による課税繰延べ
第三節	公用収用における課税繰延べ制度の沿革

- 第一節 わが国における制度の沿革
- 第二節 I R C 第一〇三三条の成立背景
- 第三節 日米における課税繰延べ規定の相互関係(以上 本号)
- 第四章 公用取用における課税繰延べ規定の解釈原理
 - 第一節 米国内国歳入法の規定と解釈
 - (一) I R C 第一〇三三条の構成
 - (二) I R C 第一〇三三条の目的
 - (三) I R C 第一〇三三条における公用取用の意味
 - (四) I R C 第一〇三三条の適用要件
 - (五) I R C 第一〇三三条の効果
 - 第二節 わが国における規定と解釈
 - (一) 特別控除の概要と問題点の検討

- (二) 課税繰延べ規定の概要と問題点の検討
- 第三節 わが国の現行法解釈の問題点
 - (一) 損失補償金の取用処分と課税処分の関係
 - (二) 現行課税繰延べ規定の解釈
- 第四章 現行法解釈の一試論
 - (一) 課税繰延べの論拠
 - (二) 租税特別措置法の位置付け
 - (三) 損失補償金の評価
 - (四) 結論
- 終章 終わりに―残された問題
 - 内国歳入法第一〇三三条私訳(抄訳)
- 卷末資料

第二章 日米における課税繰延べ制度

本章においては、第一章で検討した課税繰延べ制度の意義をもとに、日米における課税繰延べ制度の概要を検討する。「制度としての課税繰延べ」には、基本的な三つの形態の課税繰延べ制度があり、互いに密接な関係を持っている。このことから本章においてはこの三つの制度の内容を検討し、日米における租税法制のなかで、この三つの課税繰延べ制度がどのような特徴を有しているのかを確認しておくことにする。

第一節 日米における課税繰延べ制度の概要

(一) わが国における課税繰延べ制度の概要

わが国の租税法は、所得税・法人税を通じ基本的に包括的所得概念を採用し、法律上一定の非課税所得を除き、原則としてあらゆる所得に課税されることになっている。したがって課税繰延べを容認する規定は、本法の原則規定に対し、例外規定として租税特別措置法によることが多い。逆に、課税繰延べは主としてキャピタル・ゲインにおいて行われることから、シャープ勧告においては、無限の課税繰延べ防止策として、相続・贈与および遺贈による資産の譲渡、並びに著しい低額譲渡があった場合に、時価評価し課税することとして、現行の所得税法五九条がその内容を規定している。⁽¹⁾

課税繰延べを容認する規定としては、所得税法四二条並びに法人税法四二条の国庫補助金等の総収入金額不算入、租税特別措置法二九条の二におけるストックオプションの経済的利益の非課税等がよく知られている。さらに、近時において課税繰延べを利用した変額保険、投資型保険のような金融商品や、いわゆる「レバレッジドリース」「オペレーティングリース」と称される、航空機リース投資等による課税繰延べを利用したタックス・シユルターの国内事例も現われている。⁽²⁾

しかし、わが国における課税繰延べ規定の中心となるものは、交換、譲渡所得（キャピタル・ゲイン）による課税繰延べであり、所得税法五八条が定める固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例規定を始め、法人税法の圧縮記帳⁽³⁾の各条項、租税特別措置法の交換等の特例措置規定等がある。

課税繰延べ規定の三つの類型に従って、わが国における課税繰延べ規定を区分すると以下のようなようになる。

①同種類の交換、買換規定（基本的な交換・買換規定）

固定資産の交換（所得税法五八条）

特定の事業用資産の買換特例（租税特別措置法三七条）

特定の事業用資産の交換特例（租税特別措置法三七条の四）

既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換（交換）の場合の課税特例（租税特別措置法三七条の五）

特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例（租税特別措置法三七条の六）

大規模な住宅地造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合の課税の特例（租税特別措置法三七条の七）

認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税特例（租税特別措置法三七条の九の二）

②居住用住宅の交換、買換規定

相続等により取得した居住用財産の買換特例（租税特別措置法三六条の二）

相続等により取得した居住用財産の交換特例（租税特別措置法三六条の五）

特定の居住用財産の買換（交換）の特例（租税特別措置法三六条の六）

③取用等の交換、買換規定

取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税特例（租税特別措置法三三条）

交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税特例（租税特別措置法三三条の二）

換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税特例（租税特別措置法三三三条の三）

これらの規定は、個人に対する課税規定であるが、法人にあつてはこれらの規定が圧縮記帳を認める取り扱いとなっているため、内容的には個人、法人に共通して適用されることとなる。

(二) 米国における課税繰延べ制度の概要

米国における課税繰延べ (Tax Deferred) の規定は、内国歳入法 (Internal Revenue Code) における、副編 A (SUBTITLE A) 所得税 (INCOME TAX) 一章 (CHAPTER I) 普通税及び付加税 (NORMAL TAXES AND SURTAXES)、副章 O (SUB CHAPTER O) 財産の譲渡における利益又は損失 (GAIN OR LOSS ON DISPOSITION OF PROPERTY)、第三部 (PART III) 通常非課税の財産譲渡 (COMMON NONTAXABLE EXCHANGES) の部分に主たる規定が定められている⁽⁹⁾。

以下、条文とタイトルで言えば次のとおりとなる。一〇三一条「事業用又は投資のため所有されている財産の交換」、一〇三二条「財産と株式の交換」、一〇三三条「不可抗力による転換」、一〇三五条「保険証券の特定交換」、一〇三六条「同一会社の株式対株式の交換」、一〇三七条「合衆国捺印金銭債務証券（米国債）の特定交換」、一〇三八条「不動産の特定接収（売却済不動産の担保権行使による再取得）」、一〇四〇条「遺産財産等による特定農地、不動産の譲渡」、一〇四一条「配偶者又は離婚に伴う財産の譲渡」、一〇四二条「従業員株式所有計画又は特定協同組合に対する株式の売却」、一〇四三条「利益相反要求に従う財産の売却」、一〇四四条「小規模投資事業法人への市場性のある有価証券利益の口座移替え」、一〇四五条「適格小規模事業株式利益から他の適格小規模事業株式への口座移替え」等であり、これらの規定が、内国歳入法における課税繰延べ（交換）規定の主要規定である⁽¹⁾。

しかし米国税制においては、課税繰延べを認める規定が広く採用されており、節税対策の基本は税金の支払の繰延べであると言われている。⁽⁸⁾

また、近年米国内で問題となっているいわゆるタックス・シェルター (Tax Shelter) についても、収益・費用の認識基準や、簿価の引継価格等の特例規定を用いて実質的に課税を繰延べる手法を用いていることは前章で論じたとおりである。

このように、米国内では課税繰延べの手法は税負担を回避する手法として多用されており、その適用要件については各税法令等が細部にわたって規定している。⁽⁹⁾

注

(1) 米国税法は所得税を、個人・法人に共通する概念として一つの法律で規定している。

それに対し、わが国においては、個人に対しては所得税法、法人に対しては法人税法と別々の法律で規定している。参考 金子宏

『租税法第十二版』(有斐閣、二〇〇七) 一五七頁。

(2) 金子・上掲一九九頁。

福田幸広監修『シャップの税制勧告』三〇九頁(霞出版社、一九八五) 参照。

(3) 変額保険の基本的仕組みは、幾つかの投資信託を組合わせ、解約や満期等の支払までは期間中の運用益が課税されず、繰延べられる仕組みとなっている。また、退職金を定期保険で手当てして課税を繰延べる方法なども紹介されている(週刊ダイヤモンド、二〇〇四・一〇・三〇)。

(4) 名古屋地判平成一六年一〇月二八日判例タイムズ一二〇四号二二四頁。事案の内容は、次のとおりである。原告は野村バブコックアンドブラウン(NBB)の勧誘により、民法上の組合の形式による航空機リースのタックス・シェルター商品への投資を行った個人である。商品の仕組みは、本件組合が組合員からの出資金と金融機関からの借入金を用いて、航空機を購入し航空会社へリースし、賃貸収入を借入金の本・利子の返済に充て、残余金を組合員に分配し、最終的には航空機を売却し、売却代金を残りの借入金の返

- 済に充て、さらに残余が生じた場合は組合員に分配するという仕組みである。本件商品は、航空機の減価償却期間が実際上の耐用年数に比し、極端に短いことと、組合方式による航空機リースは不動産所得に該当することを利用した損益通算と売却時の長期譲渡所得の課税の優遇措置を利用するものである。長期譲渡を利用することによって課税繰延べ効果が利用されるものでもある。事案は原告勝訴となり、二〇〇五年の税制改正ではこのスキームを利用できない措置がとられることとなった。なお、控訴審である名古屋高裁も、平成一七年一〇月二七日一審判決を支持し(税資二二五号一二二九(順号一〇一八〇))、国は上告を断念し判決は確定した。判例評釈としては、細川健(税務弘報五三巻二号一四六頁) 幸田高志(税研二〇巻四号九六頁)、品川芳宣(TKC税権情報一四巻二号七六頁)がある。
- (5) 課税繰延べの手法として、「圧縮記帳の方法」と譲渡がなかったものとする方法の二つがあり、前者は法人税法、後者は所得税法で採用されている方式である。圧縮記帳は複雑で理解しにくいといわれ、特に圧縮記帳の会計慣行のない国々からは批判が多いため、最近では圧縮記帳以外の方法として、帳簿価格を引き継ぐ方法、時価を帳簿価格とする方法、取得資産の帳簿価格を修正する方法、譲渡益相当額を損金算入する方法等がとられている(中津幸信編著『圧縮記帳の税務と会計』一頁(清文社、二〇〇一))。
- (6) 米国の法令集は多数出版されているが、特に断りのない限り、法令についてはUnited States Code Annotated (U.S.C.A.)を以て引用することとする。なお内国歳入法はU.S.C.A.のTitle. 26に掲載されている。
- (7) Holmes F. Crouch, *Tax Deferred Exchanges*, Pt. 3 (2003): Saratoga, ALL YEAR. 本書の頁表記は「1—3」で1の頁を示しており、今後特に断りのない限りこの種の表記はP半角数字とする。
- (8) KPMG LLP編『新Q&Aアメリカの税金百科第二版』二〇頁(有斐閣、二〇〇五)。他の課税繰延べ規定としては、一定の合意に基づく証券の譲渡(IRC第一〇五八条、証券取引委員会への命令に基づく交換(IRC第一〇八一条〜一〇八三条、特殊関係人間の財産の交換(IRC第二六七条、被支配法人に対する財産の譲渡(IRC第三五一条、法人の組織変更に伴う株式交換(IRC第三五四条)、会社分割における株主への株式の分配(IRC第三五五条、非課税の組織変更に伴う精算時の財産分配(IRC第三三六条)、子会社の精算時における財産の分配(IRC第三三七条)等がある。
- (9) 連邦税の法源は内国歳入法その他「財務省規則(Treasury Regulation)」「歳入通達(Revenue Ruling)」「歳入手続(Revenue Procedure)」「個別通達(Letter Ruling)」「TAM (Technical Advice Memorandum)」等があり、納税者側も「アドヴァンス・ルーリング(Advance Ruling)」を求めたり「Disclosure Statement」および「税の専門家とのオピニオン・レター(Opinion Letter)」の添付「PFA制度(Pre-Filing Agreement)」の利用等を行っている。マーンスタント・ヤンク LLP編『Q&A米国の税務』五頁(中央経済社、二〇〇四)参照。

第二節 同種類財産の交換・買換の課税繰延べ

一般に資産の譲渡によるキャピタル・ゲインは売買を典型例として、贈与、交換、買換、収用など多種多様である。税法はこれらの法律行為の内容に応じて、それぞれの課税規定を持つこととなるが、同種類の交換によるキャピタル・ゲインは、課税繰延べの典型例として日米両国においては、交換時には課税されないこととなっている。そこで、両国の同種類の交換における課税繰延べ規定を概観してみよう。

(一) わが国における固定資産の交換・買換^①

(a) 基本的な交換

わが国においては「基本的な交換・買換規定」として自己の意思による、自発的な交換を意味する所得税法五八条がある。^② 法人に関しては圧縮記帳の規定である法人税法五〇条がこれと内容を同じくする。これらの条項は、固定資産の交換の場合であって買換には適用されない。適用の要件は、譲渡資産を一年以上所有しており、取得資産は相手方も一年以上所有しており、相手方が交換のために取得したと認められないことが必要である。交換財産は、五つの財産区分、「土地（地上権、賃借権、耕作権を含む）」、「建物（付属設備、構築物を含む）」、「機械及び装置」、「船舶」、「鉱業権（租鋼権、採石権等を含む）」内の交換、つまり「土地」と「土地」、「土地」と「借地権」等の同種類の交換の範囲内（土地と建物の交換は不可）で、譲渡資産と取得資産が交換直前において、同一の用途に供されていないなければならないとされている。そして、交換差金が出た場合は、交換財産のいずれか多い価格の二〇％に相当する金額の範囲内を限度として交換が認められる。

この規定の趣旨は、取得資産を譲渡資産の用途と同一の用途に供するという行為があつた場合に、これを従前の資産をそのまま引き続き所有しているのと何ら変わらないものと捉えて、特に所有資産の価値の増加益に対する課税の延期を許したものであると^③か、交換は所有する固定資産の特性としての短所を補い、さらに有効活用を図る方策であり、交換によって取得した資産について従前と同じ用途に供した場合は、実質的に所得が発生したとの観念が乏しく、単に所有する資産の名義人が代わつただけという認識しかないため、これに課税関係を発生させることは、担税力の観点からも相当ではないから、例外として、一定の要件を備えた場合には、その譲渡がなかつたものとする^④こととしたのであると^⑤されている。

しかし、この規定に関する限界事例の出現もあり、法は交換のために取得したと認められる財産を適用対象から除外し、^⑥米国における同種類の財産より狭い概念である、同一の用途に供した場合をその適用要件としている^⑦。

(b) 事業用資産の交換・買換

次に、租税特別措置法により規定されている特定の事業用資産の交換、買換については、一般に、その制度趣旨は土地ないし国土利用政策に即した、事業用資産の譲渡について、譲渡による所得に対する課税を繰延べることにより、その政策目的を達成しようとするものであると^⑧されている。判例も、事業用資産の買換特例の規定は、国の政策上の見地から設けられた税負担軽減措置である^⑨と、企業の合理化と生産財の有効利用を図るため圧縮記帳による課税の繰延べを認めていると^⑩されている。この規定は昭和三八年に創設され、昭和四四年に全面的見直しが行われ、平成三年にも大規模な改正がなされている^⑪。

この規定の特色は、特定の地域の事業用資産に限って、交換のみならず買換にも課税繰延べが適用されるところにある。その適用要件は、個人と法人では若干の違いがあるが、おおまかに言えば、資産の譲渡が昭和四五年四月一日

以降になされ(期間の終期については、法改正により度々延期されているが現行法で平成二三年一月三十一日までとなつている)、譲渡資産と買換資産は一定の範囲のもので(個人事業者は租税特別措置法三七条一項の表、法人は租税特別措置法六五条の七の表)、資産の譲渡が取用、換地処分、権利交換、買取、贈与、交換、出資、適格事後設立による譲渡、代物弁済、合併・分割による資産の移転ではないことが譲渡の条件であるとされている。さらに取得の条件として、取得財産は合併、分割、贈与、交換、出資、代物弁済、適格事後設立によるものでないこと、取得は譲渡した事業年度(個人は譲渡した年中、又はその前年若しくはその翌年)中に行われること、そして取得の日から一年以内に事業の用に供する(見込み)こととされている。

本規定の解釈上特に問題となるのは、転換対象となる財産の「事業の用に供している」ことの意味であり、⁽¹²⁾その他の要件についても政策規定であることを理由に、判例は厳格な適用要件を要求している。⁽¹³⁾

(c) その他の交換・買換規定

その他の規定として、「既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換(交換)特例」は、昭和五九年に買換制度の活用により、民間による任意の再開発事業を推進し、併せて大都市における細分化された土地の共同化、高度利用にも資することによって、民間活力の導入を図る等の観点から、一定の条件に適合する任意の民間再開発事業(いわゆる「特定民間再開発事業」)⁽¹⁴⁾の用に供するため、当該事業の施行地内の土地建物を譲渡した場合の特例措置である。「特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税特例」⁽¹⁵⁾は、農業振興地域の整備に関する法律、集落地域整備法、農住組合法の規定による交換分合が行われた時、この交換分合によって土地を譲渡した場合の課税繰延べ規定である。同様に、「大規模な住宅地造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合の課税特例」は、都市計画法の開発許可を受けて行われる、面積二〇ヘクタール以上の住宅造成事業、優良宅地開発促

進法の認定及び都市計画法の開発許可を受けて行われる複合的宅地開発事業地内にある土地等と造成宅地を交換した場合の課税繰延べ規定であり、「認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税特例」は、指定期間内に、民間都市開発の推進に関する特別措置法の規定による、事業用地適正化計画に定められた認定事業用地の区域内にある所有隣接土地の交換、譲渡の課税繰延べ規定である。これらの規定は極めて政策的立法であり、事例数も少なく解釈上の争いとなる裁判例もほとんど見受けられない。

(二) 米国における同種類の交換 (Like-Kind exchange)

わが国における固定資産の交換・買換に相当する規定は、米国においては一九二〇年代においてすでにその制度的基礎が構築されている。交換という法律行為が米国税法において、どのような取り扱いを受け、その適用要件がどのようなになっているのかを確認しておく。

(a) 交換による課税繰延べ

米国における課税繰延べの中核をなすものが交換であるが、その基本的な規定が内国歳入法 (Internal Revenue Code: 以下IRCと略す) 第二〇三一条の規定である。IRC第一〇三一条は同種類の交換 (Like-Kind exchange) を基本とする課税繰延べ規定である。そもそも、「交換」による課税繰延べの取扱いは、米国においては一九二七年のK. A. Spalding事件¹⁶で初めて確認されている。

この事件は、一九二一年一月に原告がCorning Glass Works社の優先株二〇〇株を一株九八ドルでEstrabook&Coから購入した。翌年に原告は、夫の助言で、Corning Glass Works社の優先株を夫の会社であるEstrabook社の株と同社が所有するWilliam Whitman Coの優先株と交換しよう勧められた。そして、最終的には同年の十二月にWilliam

Whitman Co.の優先株二二〇株と交換した。一二月の株価はCoring Glass Worksが一株一〇ドルと二二一、〇〇〇ドル、William Whitman Worksは一株一〇〇ドルとし、利子配当等を精算し、差額分として原告は一四三・三四ドルの小切手を受け取った。課税庁は、株が投資のため所有されていたとか、同じ種類、同じ使用目的であるということは問題ではなく、この取引は売却であり利益を認識し課税されるとした。

これに対し、判決は投資のために所有されている財産の交換について、売却と交換の違いは、売却は財産が移転され、それから金額の同意が考慮されるの対し、交換は金銭の介在なしに、財産の移転と代わりの財産の返戻があることであるとされた。そして、本件について経過配当があったという事実は処理の性質に影響しないと判断し、一九二一年歳入法下の二〇二(C)(1)条によって課税されることはないとしたものである。この判決は、売却と交換の区別を明確にし、交換の場合は課税が繰延べられ、売却の場合のキャピタル・ゲインは課税されるという先例となったのである。このように、交換は課税を繰延べる最も基本的な手法として、交換という行為を行った年度においては、租税を賦課されないという取扱いを受けることとなったのである。

その後内国歳入庁(以下IRSと略す)は、相互の移転概念を現行財務省規則(Regulation) §1.1002-1のなかに組み入れ、厳格に非課税交換に該当しないものは、「売却(sale)」であると規定し、一九二七年のK. A. Spalding事件の趣旨を引継いでいる。このことは、IRSおよび裁判所が租税法上の問題解決にあたり、取引の法的形式よりもその実質に着目し、課税の特例を適用しようとする現われであると指摘されている¹⁷⁾。

(b) IRC第一〇三一条の構成

この同種類の財産交換は、現行法においてはIRC第一〇三一条に規定され、この規定があらゆる他の交換に関する法の起源とされており、この条項が交換規定の課税繰延べの基本であるとされているのである¹⁸⁾。

I RC第一〇三一条の規定はその表題 (Title) が「事業または投資を目的に所有している財産の交換」であり、(a) から (h) までのサブセクションが置かれている。(a) (f) (g) (h) についてはさらに各々数個のパラグラフが置かれており、同種類の交換について細部にわたって規定されている。¹⁹⁾

(イ) 同種類の財産

この規定において、第一に問題となるのが同種類の財産ということである。同種類の財産とは、事業用 (Business) 又は、投資 (Investment) 目的で保有 (hold) されている財産であり、交換する財産についての等級や品質が異なっていることについては、問題とはならないとされている。

しかし、次のような財産は事業用または投資目的で所有していても同種類の交換の制限 (非適格資産) を受けるものとされている。例えば、棚卸資産 (inventory)、²⁰⁾ 株式 (stocks)、²¹⁾ 債券 (bond and notes)、パートナーシップの持分 (interests in partnership) 無体財産 (chose in action) 等である。また、不動産 (real property) は不動産と、動産 (personal property) は動産と交換しなければならない。不動産についてはさらに、一九八九年一〇月以降は、米国内の不動産と海外の不動産の交換は、同種類の財産の交換には該当しない取り扱いとなっている。²¹⁾

(ロ) 交換の期間

第二には、交換の期間の問題がある。一般的には交換は相互にかつ同時になされることが原則であるが、譲渡財産の譲渡後四五日以内に取得すべき同種類の代替財産が確定 (identification) し、譲渡財産の譲渡後一八〇日以内、もしくは申告書の提出期限のうちいずれか早い時点までに、同種類の代替財産を実際に受領し取引を完了していなければ、交換とは認められないとされている。

この根拠となったものが、Staker v. United States 事件²²⁾である。この事件は、一九六七年四月にStakerと彼の息子

及びその嫁がCrown Zellerbach Corporation、オレゴン州内の森林一八四三エーカーの所有権を譲渡し、その対価としてCrown社は五年以内に彼等に適当な不動産を用意するか、もしくは未払勘定の現金を支払うことに同意した。Starker等はこれらの取引がIRC第一〇三一条適用下の利益を認識しない取引として申告した。ところがIRSは、財務省規則（以下Reg.とする）\$1.1002-1（b）を根拠として、交換は同時になされなければならないとして、IRC第一〇三一条には該当しないとして課税処分を行った。そこで、彼等はオレゴン州合衆国地方裁判所に提訴したものである。控訴審である、第九巡回区控訴裁判所は課税庁が根拠としたReg. 1.1002-1（b）はIRC第一〇三一条が交換の同時性を要求していないから、解釈としては狭すぎるとし、不確定な所有権であっても確定的な所有権との違いは無く、将来に同種類の財産を受取る約束は、IRC第一〇三一条の課税繰延べ交換として有効であると判示した。この判例は、その後いくつかの裁判で追認され、現行IRC第一〇三一条（a）（3）の規定いわゆる反Starker修正条項（anti-Starker amendment）⁽²³⁾の制定により、前述のような日数制限のもとでのみ、課税の繰延べが認容されることとなったのである。

それでは、代替財産（新財産）を予め取得した後に、旧財産を譲渡するいわゆる「逆等価交換取引」（Reverse Exchanges）は認められるのだろうか。従来IRSは予め代替財産を取得しておき、次に自己が所有する財産を譲渡した場合（逆等価交換取引）は、原則として課税繰延べ交換には該当せず、IRC第一〇三一条の適用はないとの取り扱いをしていた。しかし、二〇〇〇年九月、IRSは、Rev. Proc. 2000-37を公表し、二〇〇〇年九月一五日以降の取引において逆等価交換取引が認められるセーフ・ハーバー（safe harbor）ルールを明らかにした。⁽²⁴⁾それによれば、納税者は交換適合資格者（AT exchange accommodation titleholder、以下ATと略）と適格交換適合協定（QEAA qualified exchange accommodation arrangement）を締結し、①ATが代替財産を取得した後、交換財産を四五日

以内に確定し、一八〇日以内に譲渡すること、② A Tが代替財産を取得してから五日以内に Q E A A を締結していること、③ A Tが代替財産の所有権を得ていることの要件を満たすことが必要であるとされている。そして、A Tとなるのは、連邦所得税の課税対象者でなければならない。A Tがパートナーシップ (partnership) または、S コーポレーション (S corporation)²⁵⁾ である場合は、その持分または株式の九〇%以上は連邦所得税の課税対象者となるパートナーまたは株主によって保有されていなければならないこととなっている。

(ハ) 交換差金 (boot)

第三に、交換差金 (boot) の問題があり、この見地からは、課税の繰延べが必ずしも納税者に有利に働くとは、言い切れない場合もあることを指摘しておかなければならない。交換差金とは、同種類の交換にあたって、納税者が同種類の財産の他、追加分として金銭または異種類の財産を受領した場合、この追加分を交換差金と呼んでいるのである。この交換差金を受取ると、交換差金の額を上限として実現利益が認識され、課税の対象となる。交換差金を受取った時に認識される利益は、実現利益または受取った交換差金の F M V (Fair Market Value：公正市場価格) いわゆるわが国でいう時価のうちどちらか少ないほうの金額である。

ところが、同種類の交換により「損失」が実現された場合は認識されないことになっている。²⁶⁾ 例えば、時価が取得価格より下落した不動産を譲渡した場合、損失を認識し、売買代金を基に新たな財産を取得するのが通例であろう。このような場合は I R C 第一〇三一条の適用の考慮の必要はない。しかし、いわゆるセール・アンド・リースバック取引と称される事例において、政府は損失の認識を否定しようとしたことがある。その先例として Jordan Marsh Co. v. Commissioner 事件²⁷⁾ がある。事件の概要は、デパート所有者である Jordan Marsh 会社が、土地と建物を現金二三〇万ドルで譲渡し、損失控除の申告を行い、同時に買受人との間で譲渡物件について期間三〇年の定期賃貸借契約を

締結した。ところが、内国歳入庁長官はこの損失控除を否認し、本件取引は同種類の財産の交換（不動産権益と賃貸借権）に該当するとして、申告の見直しを行った。否認の根拠となったものは、IRC第一〇三一条に関する財務省規則で、賃貸借期間が三〇年以上の定期賃貸借権は不動産権益の等価物であると規定していた。しかし、この規則が意図しているのは、別々の不動産の交換であることは明白であったが、別々の財産に限定されているものではなかったことを根拠としたのである。

第二巡回区控訴裁判所は、控訴人である納税者の主張を認め、この取引は同種類の財産の交換ではないとして、損失控除の適用を認めた。理由は当該財産の売買代金は公正な市場価格であり、定期賃貸借契約のもとで支払う賃借料は資本価値を有していない。したがって、納税者は現金以外には何の価値も收受していないことから、この取引は交換ではなく売買であるとしたのである。

以上のように、米国における課税繰延べの中核規定であるIRC第一〇三一条は、米国の企業活動や投資行動に対し重要な役割を果たしている。それは、要件規定が日本などに比べ緩く、容易に課税繰延べが可能であることがその要因である。この規定は投資を促進し、経済政策のための利用が簡便な反面、タックス・シエルターをはじめとする租税回避行為の利用に用いられることが多く、両者の調整を図ることが求められているのである。

注

- (1) 文献数はさほど多くはないが、さしあたり以下参照。占部裕典「交換課税と課税の繰延べ」確井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『公法学の法と政策・上巻（金子宏先生古希祝賀）』二八九頁（有斐閣、二〇〇〇）、吉村典久「資産交換の場合における利益実現—ドイツ租税裁判所の判例の検討を中心に」慶応大大学院法学研究科論文集第二四号一六七頁（一九八六）、伊川正樹「譲渡所得課税における財産の交換—アメリカ合衆国連邦最高裁判所 Cottage Savings 判決を題材に」名城法学第五二巻第一号二二頁（二〇〇

- (二) 水野忠恒「土地税制の手法―買換え・交換を中心に」租税法研究一八号七一頁(有斐閣 一九九〇)、会计学からの立場で佐藤文雄「日米における固定資産の交換の税務処理(一)(二)」京産大経済経営論叢第二二卷第三号二一五頁(一九八七)、同第三卷第二号一〇〇頁(一九八八)、同第二五卷第二号三五頁(一九九〇)、杉原実「税法における固定資産の交換と買換え」西南学院大商学論集一五(三)一頁(一九六八)、経済学の立場から、山本栄一「租税の自発的交換理論…特にサムエルソン・モデルについて」関学大経済学論究二四(二)二二七頁(一九七〇)。
- (2) 本条項は、昭和三四年政令第八五号により追加され、昭和四〇年法律第三三号により現行法となつている。当初の政令との大きな違いは、交換の相手方にも一年以上所有していた固定資産であることを要求する条文が加重追加されたことである(武田昌輔『DH C コメントール所得税(六)』四二六二頁(第一法規、加除式))
- (3) 浦和地判昭和六一年六月三〇日税資一五〇号五七五頁、同旨東京地判平成四年三月一〇日税資一八八号五七三頁・訟務月報三九卷一号一三九頁。
- (4) 那覇地判平成九年三月一八日税資二二二号九三六号、同旨奈良地判平成一年四月二一日税資二四二号一八四頁。
- (5) いわゆる岩瀬事件 東京地判平成一〇年五月一三日訟務月報四七卷一号一九九頁・判時一六五六号七二頁、控訴審東京高判平成一年六月二一日訟務月報四七卷一号一八四頁・判タ一〇二三号一六五頁。
判例評釈として、品川芳宣(税研八九号一一五頁)、占部裕典(判時一七〇三号一八〇頁)、東亜由美(税理四三卷三号一六五頁)、中里実(税研一〇六号五一頁)参照。
- 事案は、むしろこの規定を回避するため(交換差金が出た場合不利に働くため)に実質交換取引とみられる行為を二つの売買行為(契約)として租税回避を図った事案で、控訴審において納税者が逆転勝訴となつたものである(その後課税庁の上告は不受理)。その他の事例については、中里評釈参照。
- (6) この解釈として交換の相手方にもこの要件を求められるとしたものとして大阪地判昭和五四年一月三〇日訟務月報二五卷五号一四五九号・税資一〇四号一五五頁(控訴審大阪高判昭和五四年五月二九日税資一〇五号四九五頁)、その他の事例として東京高判平成元年一月三〇日判タ七三〇号八七頁・税資一七四号八〇七頁参照。
- (7) 同一の用途に供するとして積極的行為が求められる、名古屋地判昭和五八年五月一六日税資一三〇号四二六頁。大阪地判平成一四年一〇月一〇日判タ一一五五号二〇五頁・訟務月報五〇卷六号一四四五頁(控訴審大阪高判平成一五年六月二七日判タ一一五五号二〇二頁・訟務月報五〇卷六号一九三六頁)、判例評釈として大淵博義(ジュリスト一二六五号一四五頁)、大淵博義・常世田正之(下

KC 税研情報一三卷二号三二頁) 参照。

- (8) 日本税理士会連合会編『買換・交換・収用の税務事典三訂版』一九頁(東林出版社、二〇〇二)。
 - (9) 長崎地判昭和五五年六月一六日税資一一三三〇六二一頁。
 - (10) 岡山地判昭和五九年四月二五日日税資一三六三三一頁・シュトイエル二七〇号三七七頁、同旨浦和地判昭和五六年五月二七日税資一七七号四四八頁。
 - (11) 日本税理士連合会編・前掲注(8)一九頁、この制度のもととの沿革は、昭和二十七年の「自作農地の買換えの場合の譲渡所得金額の計算特例」に求めることができる。二八年には対象財産に「採塩用資産」が追加され、三八年に本規定となるのである。昭和五四年以降は毎年何らかの改正が行われている(武田・前掲注(2)六七一七頁)。
 - (12) 「事業の用に供している」に関して、現実に供している必要があるのか否かについて、積極説(大阪地判昭和五〇年二月五日税資八〇号一三四頁・訟務月報二二卷四号八八九号、最高裁昭和五三年二月二二日・税資一〇三三五五頁)、消極説(浦和地判昭和五六年五月二七日税資一一七号四四八頁、東京高判昭和五八年八月一六日税資一三三三四七九頁、最判昭和六〇年一月八日税資一四七号三四五頁、京都地判平成五年一月二九日税資一九九号七〇六頁)。
 - (13) 事業の用に供していたと認められなかった事例、千葉地判昭和四八年五月三〇日税資七〇号一六九頁・シュトイエル一三九号二八頁、名古屋高判昭和五一年一月二九日税資八七号二四〇頁、大阪高判昭和五二年一月一四日税資九六号四三四号、最判平成二年七月一九日税資一八〇号三〇六頁、東京審裁決昭和五三年分所得税東国裁例集N.〇三三一一。
 - (14) 長崎地判昭和五五年六月一六日税資一一三三〇六二一頁、京都地判昭和五七年一〇月一五日税資一二八号六七頁、札幌地判昭和六二年五月八日税資一五八頁五六一頁・シュトイエル三〇九号二二頁、横浜地判昭和六二年二月二三日税資一六〇号一五〇九頁・判時一二八二二号一〇九頁、最判平成元年四月一三日税資一七〇号七頁。
- (14) 民間が行う再開発事業のうち次の(一)から(四)までに掲げる要件のすべてを満たすものでその事業に係る中高層耐火建築物の建築主の申請に基づいて都道府県知事の認定を受けたものを言う。(一)首都圏の既成市街地、近畿圏の既成都市区域及び中部圏の名古屋市の区域、都市計画法四条一項・都市再開発法二条の三第一項二号の地区、都市計画法八条一項三号の高度利用地区、都市計画に地区計画・再開発地区計画・防災街区整備地区計画・沿道地区計画として定められた地区、(二)地上四階以上の中高層耐火建築物の建築を目的とする事業で土地区域一〇〇〇㎡以上、(三)施行地区内に空地が確保されていること、(四)施行地区内の土地の利用の共同化に寄与するもの(租税特別措置法三七の五①一、六五の七①十四、同施行令二五の四②③、三九の七⑩⑪、同規則一八の六、二二の七①)。

- (15) 交換分合とは、土地改良法などに基づき、農地を集団化するために一定の区域の農地を区画、形状、地番を変えずに所有権を移転交換すること、換地と区別される概念である。
- (16) Katherine A. Spalding v. Commissioner, 7 B. T. A. 588, 589-90 Dec. 2601 (Acq) (1927). B.T.A.は、一九二四年に創設された Board of Tax Appeals (租税訴願庁) を意味し、現在の租税裁判所の源流となったものである。田中英夫編『英米法辞典』八四〇頁(東大出版会、一九九一)参照。
- (17) Holmes F. Crouch, *Tax Deferred Exchanges*, p3-2 (2003); Saratoga, ALL YEAR.
- (18) *Id.* at p3-1.
- (19) IRC1031(a)は単一の同種類の交換の課税または損失控除の繰延べの一般規定で、(b)は単一ではない場合の利益の繰延べ、(c)は単一ではない場合の損失の繰延べ、(d)は交換による投資基準額(Basis)、(e)は異なった性の家畜の交換、(f)以下は特別規定で、(f)は特別な関係を持つ者の間の交換、(g)は交換リスク、(h)は外国の不動産と動産の交換の規定である。
- (20) IRC1031(a)(2)
- (21) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』一三三頁(中央経済社、二〇〇一)。
- (22) T. J. Starker v. United States of America, 602 F. 2d 1341, 1344-56 (1979).
- (23) Joel S. Newman, *FEDERAL INCOME TAXATION CASES, PROBLEMS, AND MATERIALS*, 579 (2d ed. 2002); WEST-GROUP.
- (24) cf. Mary B Foster "Reverse Exchange After Rev. Proc. 2000-37", CCH Journal of Passthrough Entities January-February (2001).
- (25) コーポレーションとは、正確にはSubchapter S Corporationと呼ばれ、その名称は内国歳入法(IRC)第S章にその内容が規定されていること由来する。連邦税の法人に対する課税は、法人を普通法人(S Corporation)と対してC Corporationと呼ばれる)と小規模法人(S Corporation)に大別し課税するものとされている。コーポレーションは法人所得がパス・スルー(Pass Through)され個人株主に伝えられる。
- (26) このような事業体(Pass Through Entity)は他には、パートナーシップ(Partnership)がある。P・ワイデンブルック、カレン・C・パーク(高橋真一訳)『アメリカ法人税法』(木鐸社、一九九六)参照。
- (27) *IRC*1031(c)
- (27) Jordan Marsh Company v. Commissioner, 269 F. 2d 453, 455-58 (1959).

第三節 居住用住宅の課税繰延へ

居住用住宅の課税繰延へについて、日米ともに同様な規定を持っているが、その制度の背景については、多少の違いが見られる。わが国の規定は、土地政策の影響を受け制度構築された規定であり、米国においては転勤のような特殊事情によって、住居を手放さなければならぬような場合の救済規定で、一種の不可抗力による転換規定であると考えられている。以下両国の制度の概要を紹介しよう。

(一) わが国における居住用住宅の交換・買換^①

居住用住宅の交換、買換規定は、住宅を相続等によって引継いだ場合と、それ以外の理由により取得した場合に分けて規定が設けられている。

しかし、両者の規定はほぼ共通しており、適用要件として所有期間が一〇年を越えること以外に、相続による場合はその個人が三〇年以上にわたって居住の用に供していることが必要である。これらの規定は、居住用財産を譲渡した場合の「三〇〇〇万の特別控除の特例^②」との選択適用であり、租税特別措置法三六条の四、同施行令二四条の三^③により計算した額を、転換財産の取得価格とする課税繰延べ規定である。

この居住用住宅の交換、買換規定は、昭和二十七年に住宅建設促進の目的で創設され、昭和四四年に一度廃止された。昭和五七年に再度復活するも、昭和六三年に再び原則廃止となり、平成五年に三たび復活するという変遷をたどっている。

石島弘教授によれば、この規定の三たびに渡る改廃は、政府による場当たりのな土地税制の結果であり、政策的な

実効性は乏しいとの見解が示されている。⁽⁴⁾ この規定を地価対策、住宅政策のような政策目的から見ればまさに、石島教授の指摘されるとおりであり、その存在意義も疑われることとなるのであろう。しかし、居住用資産はまさに、国民生活の基本をなす財産であり、それが何らかの理由で手放さなければならぬ場合、課税を回避し、新たな居住用代替資産を取得させることは国民の利益という観点から見れば、意味のないことではない。そして、この居住用住宅の交換・買換規定は、米国の居住用住宅の交換規定であるIRC第一〇三四条が母法であると指摘されている。⁽⁵⁾ 後述するように、IRC第一〇三四条は一九九七年に改正され、現行法ではわが国における三〇〇〇万の特別控除のように、総所得除外規定となっており、課税繰延べという見地からすれば趣を異にする規定に変わっているが、旧規定は転勤等の自己の意思に基づかない理由による譲渡の救済規定であることを考慮すれば、わが国の規定の存在意義は、土地政策の影響のみでは説明できないものであろう。

本規定において特に問題となるのは、譲渡財産が「居住の用に供している家屋」の意味であり、⁽⁶⁾ その他の要件についても判例は事業用資産の場合と同様の姿勢を示している。⁽⁷⁾

この点に関し、裁判所は非課税規定、租税特別措置に係る規定の解釈は、原則規定に比し特に厳格に解釈すべきであるという態度を取っているが、非課税規定、減免規定の特例規定を例外規定として、原則規定よりも解釈により厳しい厳格性、狭義性を要請する法解釈は妥当ではないとする指摘もあり、⁽⁸⁾ このことは、公用収用による課税繰延べ規定にも相通じる部分があり、別章において再度検証することにする。

(二) 米国における居住用住宅の交換

米国の課税繰延べ規定における、第二の中核規定と考えられるものとして、居住用財産の交換(exchange of princi-

pal residence) が挙げられる。この制度は、現行においては I R C 第一二一条に姿を替え規定されている。つまり、一九九七年以前は I R C 第一〇三四条に「居住用財産の売却利益の移替え」というタイトルで規定されており、再編されたものである⁽⁹⁾。現行法は「居住財産の売却利益の除外」というタイトルが示すように、この規定の本質が変更されていることに注意しなければならない。つまり、旧規定においては Rollover of Gain とされていたものが、新規定においては Exclusion of Gain という規定に変更されているのである。これは、旧規定が課税繰延べ、厳密に言えば利益認識の延期規定であったものが、新規定においては永久に課税を行わない除外規定に変更されていることを意味している。I R C 第一〇三四条の規定は、居住用財産の売却から生ずる利益は、納税者が二年以内に新しい居住用財産を購入した場合、新たに取得した居住用財産の購入価格が、旧財産の譲渡価格を上回る時は利益が認識されない。逆の場合はその差額を上限として利益が認識されることとなる。このことは、同種類の財産の課税繰延べと同様、新居住用財産の基礎価格は、認識されなかった利益との差額として、課税繰延べが行われる制度として組み立てられているのである。これに対し、新規定においては、一年以上住居として使用していた場合、二五万ドルまでの売却利益は総所得から除外されることとなったのである。

注

- (1) この分野の文献も限られている。さしあたり、石島弘「居住用財産の譲渡所得課税の特例―特別控除・軽減税率・買換え(交換)の特例」岡山大学法学会雑誌第五〇巻第二号一〇一頁(二〇〇〇)参照。
- (2) 租税特別措置法第三五条。昭和三六年に三五万円の特別控除制度が設けられ、その後昭和四四年に控除額が一〇〇万に引上げられ、昭和四七年に一七〇〇万、昭和五〇年に三〇〇〇万となった。この規定の適用を受けるためには、添付書類と併に確定申告書の特例適用条文欄に「措法三五条」と記載しなければならない。

- (3) 譲渡収入金額の一部で買換えた場合
(譲渡資産の取得費＋譲渡費用の額)×買換資産の取得費／譲渡資産の譲渡収入
譲渡収入と買換資産の取得費が等しい場合
譲渡資産の取得費＋譲渡費用の額
買換資産の取得費が譲渡収入金額を越える場合
(譲渡資産の取得費＋譲渡費用の額)＋(買換資産の取得費－譲渡資産の譲渡収入)
- (4) 石島・前掲注(1) 一四四頁。
- (5) 石島・前掲注(1) 一四四頁。
- (6) 大阪地判昭和六三年二月二六日税資一六三三六〇〇頁、福岡高判昭和六一年四月二四日税資一五二二二三頁、最判平成元年三月二四日税資一六九号一三三四頁。
措置法三五条関係では、広島地判昭和四九年八月二七日行集二五卷八・九号二一三三頁。大阪地判昭和五〇年五月二九日税資八一七四三三号、横浜地判昭和五四年六月二七日税資一〇五号八七二頁、大阪高判昭和五四年一月一四日税資一〇九号三四二頁、神戸地判昭和五七年三月一七日税資一二二号五七四頁、東京高判昭和五七年六月二四日税資一二三三三〇八一七頁。
判例は基本的に、納税者や家族の日常生活の状況、家屋への入居目的、家屋の構造等の状況を総合勘案して判定している(措置法基本通達三一の三一―二参照)。
- (7) 大阪地判昭和四九年一月二九日税資七四号一六九頁、福岡地判昭和五二年九月九日税資九五号五二〇頁、京都地判昭和五六年一月一月二〇日税資一二二号三六一頁、神戸地判昭和六〇年六月二四日税資一四五号九五四頁・訟務月報三二卷三三三六七七頁、東京地判平成元年七月一三日税資一七三三三〇二六頁、京都地判平成三年一〇月一八日税資一八六頁九八六頁、大分地判平成一〇年三月二三日税資二二二二二二頁。
- (8) 石島・前掲注(1) 一七二頁。
- (9) Holmes F. Crouch, *Tax Deferred Exchanges*, pl-5 (2003); Saratoga, ALL YEAR.

第四節 公用収用における財産の課税繰延べ

課税繰延べの基本である、交換・買換の第三の類型である、公用収用における課税繰延べは、これまで見てきた二つの類型同様、日米において同様の規定が置かれている。本節においては、両国の制度の基本的な問題を確認しておこう。

(一) わが国の公用収用における課税繰延べ

(a) 公用収用と損失補償

わが国における土地神話、大規模な公共事業による開発が崩壊して久しいが、土地の利用・使用等を巡る法的規制、政策論議はいまでも活発になされている。土地の私的所有権については、古くはローマ法の時代から認められてきたものであり、現行憲法も第二九条で認めるところである。また、米国においても、連邦憲法修正第五条において私的財産権の保障規定を定めている⁽²⁾。

これらの規定の源流は、一九世紀に成立したナポレオン法典がその範となっているもので、同時にその頃のパリの都市状況から、私的所有権の保障と伴に、所有権は公共のために義務を負う制約を受けるという思想が認識されていた⁽³⁾。ここに、私有財産権の保障と表裏一体をなす、公用収用の概念が発生するのである。そして、今日の私有財産権の保障規定は、正当な補償なしに、私有財産権の侵害をなしてはならないと規定するに至っているのである。

そもそも、公用収用が認められるためには、公用収用権が認められなければならない。公用収用権は課税権と同様、国家主権の一形態であり、国家が当然に保有しうるものであるとの説明がなされてきた⁽⁴⁾。そして、その収用権が認め

られる条件は、「正当な補償」と「公共の目的」という二つの要件が必要とされている。このうち、「正当な補償」に基づいて交付されるのが損失補償金⁽⁵⁾であり、わが国の税法及び米国の税法においても、その課税が繰延べられる制度を採用しているのである。

(b) 損失補償の課税

損失補償は通例、実費弁済すなわち属物的補償であるとされているが、他方で個人が生活再建のために使い得る原資としての補償、すなわち属人的補償であるという議論がある⁽⁶⁾。これを課税の面から見れば、課税客体としての損失補償金をどう評価し、どのように課税するのかがという問題に帰着することとなる。

課税客体を何に求めるかということについては、現代国家は、所得・資産・消費に対し、バランスを保ちつつ課税するのが通例である。資産・消費に課税するということは、正面から把握できなかった所得を側面から把握しようとしているもので、そうした意味では資産・消費課税も所得課税の一種と言えるのである。

また、損失補償金を課税客体として論ずるにあたって、再度所得の意味を確認しておく必要がある。真の意味における所得とは、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足の意味する。これを定量化することは困難であることから、究極的には金銭的価値を以て表現せざるを得ないのである。そして、このように表現された所得の構成については、二つの類型がある。一つは消費（支出）型所得概念である。各人の収入のうち効用ないし満足の源泉である財貨や、人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、貯蓄に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方であり、実際の制度においては、種々の執行上の困難があり採用されていない考え方である。他の考え方は、取得（発生）型所得概念である。各人が収入等の形で新規に取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方で、各国において一般的に採用されている考え方である。

後者の考え方については、さらに二つの考え方があつた。一つは、制限的所得概念（所得源泉説、反覆的利得説）であり、経済的利得のうち利子・配当・地代・利潤・給与等反覆継続的に生ずる利得のみを所得と観念するものである。他の一つは、包括的所得概念（純資産増加説）であり、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得であるとするものである。

現在のわが国の税制は、この包括的所得概念を取つてゐる。そして、譲渡所得、山林所得、一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得も課税の対象とする。ただし、この概念は未実現の利得（例えば所有資産の価値の増加益）及び、帰属所得（例えば自己財産の利用及び自家労働による経済的利得）は、原則として課税の対象から除外されているのである。

さらに一般的には、保険金や損害賠償金のような損害の回復は、納税者が取得した経済的価値のうち、原資の維持に必要な部分として、所得としては除外されるのである。⁶⁾

このように、所得という評価には経済的利得の増加という現象が必要である。公用収用における損失補償は、公共の名において行われた事業の損失を、等価的に回復することを目的としており、失われた個人の財産を回復するという側面だけを見れば、経済的利益の増加を見出すことはできない。つまり、それは「状態の回復」を意味し、財産の転換（例えば不動産から金員へ）はあるが、転換前と等しい価値の所有状態は維持されていると見ることができよう。つまり、担税力の増加を見ないということである。

その反面、自分の自由な意思によらず収用された財産は、どのような形にせよ収用者に引渡し、その対価として損失補償金を得る行為は、経済的取引として見る限り私的取引行為と何等法的性質を異にするものではなく、私人間の資産等の売買行為と評価を同じくするものである。

わが国における公共事業による用地取得は、任意買収によることが多く、公用収用にいたる事例は少ないといわれている。このため、公共事業等による用地取得は、通常の私的売買行為と同視しようという考え方が⁽⁷⁾ある。しかし、このことは公共事業等による用地取得を私人間の売買のような私的自治行為と同一視する根拠とはならない。なぜなら、被収用者には収用に応ずるか否かの選択の自由がなく、最終的には公権力の行使によって強制収用されるという、事実上の強制力が働くからである。このように、たとえ任意買収であっても、最終的には公権力の行使によって、強制されるといふ事実上の強制力が働くことについての根拠法として、わが国においては土地収用法がある。同法により、強制的に収用された土地の所有者には、損失補償金が支払われるが、その中心となるものが、対価補償金である。⁽⁸⁾この対価補償金の支払基準は、「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱」(昭和三七年閣議決定)により算定されることとなる。⁽⁹⁾

この対価補償金に対する課税処分については、一般法としては所得税法及び法人税法ということになるが、収用に關する課税の特例措置として、租税特別措置法の規定がある。⁽¹⁰⁾

そしてそれぞれの法律が、その対象としている対価補償金についての「対価」とは、何を意味するのかが問題となる。裁判例としては、①収用財産の客観的交換価値とするもの⁽¹¹⁾、②収用財産と同規模・同程度の財産を購入しうるに足る金額とするものに⁽¹²⁾分かれている。さらに、学説的には第三の考え方として、③従前と同程度の生活を維持する金額という見解も存在する。⁽¹³⁾

以上の論議を分析すれば、二つの方向性が見出だされよう。一つは、公用収用における損失補償金、とりわけ対価補償金を等価交換的な見方によって評価すれば、理論的には非課税所得と見ることができよう。一方、私法取引的な見方によって評価すれば、課税所得という方向性が見出だされよう。⁽¹⁴⁾

(c) わが国の公用収用における課税特例制度

そしてわが国における公用収用等にかかる特例措置としては、特別控除制度と課税繰延べの二つの制度が用意されている。

特別控除制度の趣旨は、一般的には売り惜しみ等による補償金の釣り上げなどのゴネ得を排除することを目的として、買取り等の申し出にに応じて、早期に資産等を譲渡した者を課税上優遇して、公共事業用地の早期における円滑な取得を促進するために設けられているとされている。⁽¹⁵⁾

一方、課税繰延べの制度趣旨は一般的には、資産等を保有する個人の選好性を無視し、公権力を発動し、値上がり益を実現するところにあるといわれている。⁽¹⁶⁾この特例措置は、資産が公用収用された場合、従前と同様の資産状態を再現するために、損失補償金で代替資産を取得した時は、資産の譲渡がなかったとするものである。このような意味においては、収用に伴う損失補償金、とりわけ対価補償金の性質は従前の生活のための原資、つまり属人的補償に近い評価を受けているのではないかと考えることも可能である。

(二) 米国における不可抗力による課税繰延べ

第三の類型として米国においては、わが国の公用収用における課税繰延べ制度に相当するものとして、不可抗力における転換の場合の課税繰延べ制度がある。この課税繰延べについては、IRC第一〇三三条にその内容が規定されている。この規定によれば、強制収用、接収、盗難、災害等により、所有財産の利益の実現 (realize) が不可抗力的 (involuntary) になされた場合、その利益の認識 (recognize) を繰延べることができるものである。この規定と前述した「同種類の財産の交換」(IRC第一〇三一条)との違いは何であろうか。ある条件のもと、実現した利益

の課税を繰延べる構造に両者の差異はない。しかし、IRC第一〇三一条は利益の繰延べと同様、損失控除の繰延べが可能であるが、IRC第一〇三三条は原則として利益の繰延べしか認めていないのである。そしてIRC第一〇三一条は、その繰延べも通常は納税者の選択によることとされており、財産は利益（事業用・投資用）のため所有されているかどうかに関係なく適用されることとなっている。

さらに両者の明白な違いとしては、交換の範囲が異なるということである。IRC第一〇三一条は交換の範囲として、*"like-kind"*である財産の範囲で交換がなされればよいが、IRC第一〇三三条は *"similar or related in service or use"* でなければならぬとされている。後者の概念は前者より狭く、限定的な意味で規定されている⁽¹⁷⁾。

このような、IRC第一〇三三条の規定もその解釈については、様々な変遷をしており、米国においては、納税者に有利なように解釈されている傾向がみられる。

いずれにせよ、公用取用における課税繰延べの日米における解釈等の問題、検証については、さらに章を改めて考察することしよう。

注

- (1) 平成一七年の土地白書（国土交通省）によれば、土地市場を取り巻く社会経済状況が構造的に変化し、土地神話は崩壊し、土地所有と土地利用の分離が進んでいるとの指摘がなされている。
- (2) 次の様に規定する。"nor shall private property be taken for public use, without just compensation".
- (3) 篠塚昭次『土地法口話公法』一六九頁（三省堂、一九九八）。
- (4) 米国における公用取用権と財産権の変遷等について、Morton J. Horwitz（樋口範雄訳）『現代アメリカ法の歴史』一八四頁以下（弘文堂、一九九六）、公用取用権と課税権について、Richard A. Epstein（松浦好治訳）『公用取用の理論…公法私法二分論の克服と統合』一三三頁及び三三三頁以下（木鐸社、二〇〇〇）。

- (5) 損失補償金の税務上の分類は対価補償金、収益補償金、経費補償金、移転補償金、その他の補償金に分類されている（租税特別措置法基本通達三三—一八）。
- (6) 所得税法九条一項一六号が非課税としている理由として、次のような見解が示されている。「損害賠償が他人から蒙った損害を填補し損害のないのと同じ状態にしようとするにあつて、その間に所得の觀念を入れることが酷である場合の存することによるもの」（昭和四一年八月八日大阪地裁判決税資四五号一三四頁）、「損害賠償金、見舞金及びこれらに類する金員が受領者の心身、財産に受けし損害を填補する性格のものであつて、原則的には受領者である納税者に利益をもたらさないから」（大阪地判昭和四四年五月三十一日税資一〇五号五五四頁、同旨大阪高判昭和五二年二月二十九日税資一〇号五〇二号）等。
- (7) 佐久間昇『用地買収の理論と実践』九六頁（プログレス、二〇〇四）、任意買収を私法上の契約と見る通説に対しては、今村博士は疑問を示され、任意買収による対価には通常の売買契約におけるそれとも、土地収用による損失補償とも区別されなければならない特殊な性格があると指摘されている。今村成和『損失補償制度の研究』一四二頁（有斐閣、一九六八）。
- (8) 対価補償金は収用等された資産の対価たる性質を有する補償金。交付名義のいかんを問わず、実質的にそれが収用等された財産の対価として交付されたものであれば対価補償金として扱われる。例えば借家人補償金、移転補償金、収益補償金名義で交付された補償金を対価補償金として取り扱う場合の補償金、残地補償金、使用補償金等が実質判断により対価補償金とされる。
- (9) 要綱の概要について田辺愛壹『損失補償制度』一—頁以下（清文社、二〇〇三）。
- (10) 与良秀雄編『土地収用法都市計画法と税務』四三頁（大蔵財務協会、一九九九）参照。
- (11) 要綱は、全六章四七条からなり、第一章では目的、補償額の算定期等、第二章では土地の取得、第三章では土地の使用、第四章では第二章第三章より通常生じる損失補償として移転補償、営業補償等、第五章ではその他の措置として少数残存者補償等、第六章は起業者に係る補償を規定している。
- (12) 租税特別措置法三三条関係。
- (13) 奈良地判昭和四七年一月一七日税資六六号九六六頁。
原告は本件補償金を生活補償のためのもので非課税である旨主張したが認められなかった。控訴審である大阪高判昭和四九年一月三〇日シュトイエル一四四号三六頁も同旨。
- (14) 大阪地判昭和四四年五月一日訟月一五卷九号一〇九四頁、大阪高判昭和五〇年三月一二日訟月二一巻五号一一三六頁（前記大阪地裁の控訴審）。

- (13) いわゆる生活再建説と称されるものとして、高原賢治『財産権と損失補償』（有斐閣、一九七八）、西谷剛「生活再建補償」小高剛編『損失補償の理論と実際』第三節一一〇頁（住宅新報社、一九九七）。
- (14) 玉国文敏「わが国における補償金課税の実際と理論的問題点―損失補償金に対する課税を中心として―」租税法学会租税法研究第三号『所得税法の諸問題』一〇一頁（有斐閣、一九七五）。
- (15) 日本税理士会連合会編『買換・交換・収用の税務事典』三二七頁（東林出版社、二〇〇二）。
- (16) 上掲・日本税理士連合会編三二二頁。
- (17) Joel S. Newman, *FEDERAL INCOME TAXATION CASES, PROBLEMS, AND MATERIALS*, 581 (2d ed. 2002), WEST-GROUP

第三章 公用収用における課税繰延べ制度の沿革

日米の公用収用における課税繰延べ制度は、どのような立法過程を経てその制度が確立したのであるか。前章で検証したように、現行の交換・買換制度はそれぞれ日米両国とも類似の法規定を持っており、公用収用における課税繰延べ制度も例外ではなかった。

本章では、日米の公用収用における課税繰延べ制度の沿革をもとに、両国の法制度、法規定の相互関係はどのようなになっているのか明らかにし、その制度趣旨を探っていくこととする。

第一節 わが国における制度の沿革

現行法における収用等の特例規定には、特別控除と課税繰延べの二つの規定が存在する。両者は選択適用で、どち

らか一方の規定の適用しか認められない。これらの特例規定の、非任意性（強制）の譲渡における課税という側面だけを見れば、その起源は昭和一六（一九四一）年の国家総動員法に見られるのが始まりで、臨時租税特別措置法において、個人の営業廃止により受けとる補償金に対して課税の特例が設けられたことに始まるとされている。^①

しかし、譲渡所得のようなキャピタル・ゲイン、つまり現行法における課税の特例措置の始まりは、昭和二六（一九五一）年の第一〇国会で成立した改正租税特別措置法である。

改正に先立つ、昭和二六（一九五一）年五月一六日の衆議院大蔵委員会では西川甚五郎大蔵政務次官が改正租税特別措置法の提案趣旨を説明している。

それによると、この法案は漁業権の消滅に伴って交付される補償金が譲渡所得として課税されることに対する措置と、土地収用法によって譲渡所得税が課せられることへの措置として改正するというものであった。引続く一八日の同委員会で質疑応答があり、政府委員の泉美之松主税局調査課長は、当時の収用状況を説明しているが、件数的には昭和二二年七件、二三年一九件、二四年二五件、二五年三七件程度のものであり、この点から推測するとこの改正の主眼は漁業補償に重点がおかれていたものと思われる。さらに、参議院の五月三一日の大蔵委員会では、漁業権消滅と土地収用を同じケースとして並べることに疑問が出され、漁業権に関するものはむしろ損害賠償として免税とすべきではないかという質問がなされた。これに対し政府委員は、法律論からはそう考えることはできないとして、本件の立法趣旨の正当性を説明している。^②

この租税特別措置法改正の内容は、資産再評価法の特例として設けられたもので、収用等により補償金等を受取った場合、補償金等の額を限度として資産再評価法による再評価をすること認めるといふもので、譲渡所得を課さないで、六％の再評価税を課すに止むとするとするものであった。この規定には任意売買による土地の取得には適用されな

いという問題が含まれていたが、昭和三〇（一九五五）年の改正で任意買収による場合も含まれることとなった。しかし、この時点までの改正は税の軽減措置であって、現行法のような課税繰延べ規定は、昭和三四（一九五九）年の改正で設けられることとなったのである。

さらに昭和三八（一九六三）年には東京オリピック開催のための公共事業対策として、七〇〇万円の特別控除規定も設けられた。昭和四四（一九六九）年には、昭和三四（一九五九）年に導入されていた譲渡益の二分の一課税制度（四三年一月一日以降は四分の一課税となつて）が廃止され、ほぼ現行制度と同様な制度の組み立てが完了したのである。昭和四四年の税制改正は、事業用資産の交換規定も確立した年でもある。その後の改正は、特別控除の金額の拡大と課税繰延べにかかる取用範囲の拡大等であり、制度の根本的な骨格の変化は見られないまま現行制度へと推移して行くのである。

注

- (1) 武田昌輔『DHCコンメンタール所得税(六)』五六〇六頁（第一法規、加除式）。
- (2) 各委員会の議事録に関しては、国会会議録検索システム<http://kokkai.ndl.go.jp/>参照。

第二節 I RC 第一〇三三条の成立背景

現行の米国連邦税制を律している、内国歳入法（IRC）は、一九三九年にこれまでの「個別税法方式」による租税法体系を、共通（通則）法と実体法をひとつの法典に統合した、「単一租税法典方式」に改め、制定されたものである。¹⁾

その後、大きな改正は一九五四年、一九八六年になされ、個別の改正は毎年行われている。直接税を中心とする、米国の税制は一九一三年に導入された個人所得税と法人所得税をその起源とし、その内容は一九一三年の歳入法 (Revenue Act) が規定している。

現行税法であるIRC第一〇三三条の原型は一九二一年歳入法にあると、指摘されている。⁽²⁾一九二〇年代の米国は、一九一七年から参戦した第一次世界対戦後の財政見直しの時代であり、従来どおりの高水準の税負担を維持し、戦中の戦費の支払いをしていくか、あるいは、財政支出を軽減し参戦前の状態に回帰するのかの選択を迫られていた。この問題に対処するため、米国第二九代大統領であるWarren G. Harding⁽³⁾の財務長官であるAndrew Mellonは、いわゆる「メロン減税」を実施し、税制改革を断行した。⁽⁴⁾メロン減税の実施にあたっては、一九二二年、一九二四年、一九二六年の各歳入法がその政策の基本法となったのである。⁽⁵⁾そのうち最初の基本法である一九二一年歳入法は、戦時超過利潤税 (wartime tax on excess profits) を廃止し、最低限付加税 (minimum surtax) ⁽⁶⁾率を六五%から五〇%へ減税、その見返りとして法人税の税率を一〇%から一二・五%に上げ増税をしたのである。しかし、この時の財政構造は、陸海軍費がまだ平時水準に低下せず、その他の支出においても船舶庁や鉄道管理等の戦時動員関係費の割合が大きく、動員解除・戦後処理が進んでいなかったためである。⁽⁷⁾

このような状況下において、一九二一年歳入法は、新たに第二二四条 (a) ⁽¹²⁾、第二三四条 (a) ⁽¹⁴⁾を創設し、現行第一〇三三条に通じる規定を立法したのである。両規定は、同じ文面の規定であり、前者が個人、後者が法人に対する規定である。その内容については以下のとおりである。

財産が強制的 (compulsory) 又は不可抗力 (involuntarily) で現金へ転換するか又は (A) 財産の全部又は一部の損壊、(B) 盗難又は接収、(C) 徴用又は公用収用の権限行使、並びにその恐れまたは切迫の結果として、同価値

(equivalent) の財産に転換した場合、そして、納税者が財務大臣の承認に係る内国歳入庁長官の発する規則の下、善意で直ちに、転換された財産と同種類及び役務または使用において関係 (similar or related in service or use) する性質の他の財産を取得することにおいて、そのような転換の利益を費消するか、又はこのような財産を所有する会社の株式又は持分の八〇%又はそれ以上を取得するか、転換基金を設立した場合、その使用された収入は控除 (deduction) を許されるとするものである。この規定は、過年度所得、戦時利益及び超過利潤税法 (War-profits and excess-profits tax act) の下、総所得から収入又は利益の免除又は除外が実行可能な限りにおいて、適用されることとなる。この規定の立法理由としては次のように言われている。「財務大臣から下院歳入委員会に送付した書簡によれば、船舶及び他の設備が第一次世界大戦中、政府によって徴用されるか、潜水艦の攻撃によって破壊された場合、これらの所有者達は、通常の所得税と戦時超過利潤税を課税され、それ故に失った設備を課税の後に再取得するには不十分である。」⁹⁾ ということである。

この書簡の発言の背景としては前述のとおり、一九二一年に至っても未だに船舶庁や鉄道管理等の問題が解決していなかったことが大きな要因であり、また一九二〇年にはキャピタル・ゲイン課税について、株式配当を課税所得から除外するとしたMacomber判決¹⁰⁾が¹¹⁾出され、Simons, H. C.も指摘するように、一九二一年を境に米国においては、キャピタル・ゲインに対して、他の所得と区別して特別な取扱いをするようになったことがこの規定の成立に影響しているものと考えられる。

その後この条項は、一九二四年に第二〇三条 (b) (5)、一九三四年に第一一二条と変遷し、一九三九年の内国歳入法 (IRC) では、第一一二 (f) (二) (f) (3) となり、¹²⁾それはそのまま一九三九年の内国歳入法に引継がれ、そして一九五四年の大改正において現行第一〇三三条となったのである。¹³⁾

注

- (1) 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』五九頁(法律文化社、一九九五)。
- (2) BORIS I. BITTKER, LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS* 22, P44-30 (2d ed. 1989); WARREN, GORHAM & LAMONT.
 - ハ) 指摘の引用は American Natural Gas Company, Madison Gas and Electric Company Michigan Consolidated Gas Company, Michigan Wisconsin Fire Line Company, Milwaukee Gas Light Company, and Milwaukee Solvay Coke Company v. The United States, 150 Ct. Cl. 572, 279 F. 2d 220 denied, 364 US 900, 582-583, 225-226 (1960).
- (3) 米国の大統領に選ばれた上院議員。在職期間一九二一。三。四—一九二三。八。二共和党。
- (4) メロン減税に関して、渋谷博史『現代アメリカ連邦税制史』二三頁以下(丸善、一九九五)。
- (5) 渋谷・上掲二七頁。
- (6) surtaxとは、すでに課税対象となっているものにさらに付加的に課する租税。田中英夫編『英米法辞典』八三三頁(東京大学出版会、一九九一)参照。
- (7) 渋谷・前掲注(4)二五頁。
- (8) 条文については巻末参考資料参照。
- (9) BITTKER & LOKKEN, *supra* note2, at P44-30.
- (10) Eisner, as Collector of United States Internal Revenue for The Third District of The State of New York v. Macomber, 252 US 189 (1920), 邦語文献として、岡村忠生「マクンバー判決再考」税法字五四六卷四九頁(二〇〇一)、『金子宏「租税法における所得概念の構成」』『所得概念の研究／所得課税の基礎理論』一頁(有斐閣、一九九五)。
Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation*, 72 (9th ed 2002): New York FOUNDATION PRESS.
マクンバー事件の内容は、憲法上の所得概念として所得が表現してあることが必要であると判断したもので、株式配当の所得性を否認したものである。
- (11) 宮本憲一・鶴田廣巳編『所得税の理論と思想』一六七頁(税務経理協会、二〇〇一)。
- (12) 条文については巻末参考資料参照。
- (13) J. S. SEIDMAN, *SEIDMAN'S LEGISLATIVE HISTORY OF FEDERAL INCOME AND EXCESS PROFITS TAX*

第三節 日米における課税繰延べ規定の相互関係

これまで見てきたように、日米両国は課税繰延べ規定として三つの形態の「制度としての課税繰延べ」規定を持っている。米国においては、同種類の交換、居住用住宅の交換、不可抗力による転換、わが国においては、固定資産の交換及び事業用資産の交換・買換、居住用住宅の交換・買換、公用収用等の交換・買換の規定である。日米のこれらの規定は、その内容、法的効果が非常に相似しており、両者の関係が問題となる。

米国においては、第二章第二節で論じたように、「同種類の交換」規定があらゆる他の交換に関する法の起源とされており、交換に係する規定の課税繰延べの基本とされている。

また、居住用住宅の交換規定もその起源は、サラリーマンの居住用財産の譲渡が家族規模の拡大や転勤による勤務地の変更等その意思に基づかない事由により行われる、自己の意思によらない資産の譲渡 (involuntary conversion) とされている。⁽¹⁾

このような沿革からすれば、米国においては、まず同種類の交換という課税繰延べ概念が基本となり、その後不可抗力による転換の課税繰延べ、そして居住用住宅の交換へと制度が発展したことがうかがえる。このことは、居住用住宅の交換規定の立法年度が一九五一年であることから上記の制度発展の順序とも重なることとなり、その規定が IRC 一〇三一条、一〇三三条、一〇三四条 (一九九七年に廃止) となっていることから明らかなであろう。⁽²⁾

米国のこれらの規定と、わが国の課税繰延べ規定の関係については次のような指摘がなされている。第一に、所得

税法五八条の固定資産の交換規定について、水野教授は米国の同種類の交換規定であるIRC第一〇三一条の趣旨を紹介した上で、この規定の考え方を受け継ぐものであると指摘している^③。そして、この規定は投資の継続という趣旨をカテゴライズしているものと解し、財産交換の場合の課税繰延べは優遇措置ではないと結論づけられている^④。第二に、居住用住宅の課税繰延べ規定については、金子教授の指摘によれば、わが国の制度は米国において一九五一（昭和二六）年に採用され、内国歳入法第一〇三四条に規定されている制度を模したものであるとされるのである^⑤。そして、この規定は救済規定であると指摘されているのである。わが国の三つの課税繰延べ形態のうち、二つが米国の内国歳入法を母法としているという、両教授の指摘の根拠は今一つはつきりしないが、これらの規定が創設される昭和三四年以前の旧大蔵省等の立法立案者の意向を見ると米国法の影響を受けていることが読み取れるのである^⑥。

ところで、課税繰延べの第三の形態である公用取用等の交換・買換規定は、上記の二つの形態同様、米国法の影響を受けた規定かどうかが問題となる。この点については、公用取用等の交換・買換規定が繰延べ規定に改正されたのが、固定資産の交換規定が創設された年度と同様、昭和三四年であり、旧大蔵省における立法立案過程が同時期と推測されること、米国においてはこの三つの形態は互いに密接に関連する形態であり、殊に米国の不可抗力による転換規定と居住用住宅の交換規定は同一のカテゴリーに属する規定であることから、居住用住宅の交換規定がわが国の同様の規定の母法であるとすれば、必然的にわが国の公用取用等の交換・買換規定も米国における不可抗力の交換規定（IRC§1033: involuntary conversion）が母法であると結論付けられなければならない。そして、なによりわが国の公用取用等の交換・買換規定の条文及び内容は、次章で示すように米国の不可抗力の交換規定と酷似していることは動かしがたい事実なのである。

したがって、わが国における公用取用等の交換・買換規定は水野、金子両教授の指摘と同様米国法を母法として創

設されたものと考えることができるのではないだろうか。

注

- (1) 水野忠恒「土地税制の手法―買換え・交換の特例を中心に」租税法研究一八号八三頁(有斐閣、一九九〇)、石島弘「居住用財産の譲渡所得の課税の特例―特別控除・軽減税率・買換え(交換)の特例」岡山大学法学会雑誌第五〇巻第二号一四頁(二〇〇〇)。
- (2) 水野・上掲七七頁、石島・上掲一四頁。
- (3) 水野・前掲注(1)八〇頁。
- (4) 水野・前掲注(1)八一頁。
- (5) 金子宏 判例研究「租税特別措置法(昭和三八年法律第六五条による改正前のもの)第三五条にいう譲渡に係る「居住の用に供する家屋の敷地に供される土地」の意義」法学協会雑誌八五巻五号七六九頁(一九六八)、同旨水野・前掲注(1)七七頁。
- (6) 武田昌輔(当時国税庁法人税課)「交換損益に対する課税」企業会計六一〇―六九二頁(一九五八)参照。