

論 説

最近の登録免許税回避事例を巡る問題（下）

国士舘大学法学部教授

酒 井 克 彦

◆SUMMARY◆

平成 17 年の不動産登記法改正に伴い、いわゆる中間省略登記については、従来からこれを認めない立場の法務省見解を踏まえ、事実上禁止されるに至った。この結果、それまで事実上不要であった中間介在者の登記に要する登録免許税と司法書士手数料の負担が求められることとなり、不動産の流動化及び土地の有効利用の促進が阻害される要因になったとも言われている。

本稿は、前号（第 11 号）の登録免許税回避事例に関する概括的な考察を踏まえて、中間省略登記の代替措置として規制改革・民間開放推進会議から提案のあった「第三者のためにする契約方式」及び「買主の地位の譲渡方式」を紹介するとともに、登記制度の適正性や登録免許税と担税力などの論点の検討を通じて登録免許税の本質を明らかにしようとするものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

Ⅲ 直接移転取引	50
1 直接移転取引による登記	50
2 第三者のためにする契約方式における直接移転取引	50
3 買主の地位の譲渡契約方式による直接移転取引	52
Ⅳ 仮登記	53
Ⅴ 登録免許税制度の見直しへの契機として	54
1 租税負担軽減のインセンティブと登記の適正性	54
2 登録免許税と担税力	55
結びに代えて	57

Ⅲ 直接移転取引

1 直接移転取引による登記

規制改革・民間開放推進会議⁽⁶⁴⁾の住宅・土地ワーキンググループ主査から法務省民事局民事第二課長宛ての平成 18 年 12 月 21 日付け照会「第三者のためにする売買契約の売主から当該第三者への直接の所有権の移転の登記の申請又は買主の地位を譲渡した場合における売主から買主の地位の譲受人への直接の所有権の移転の登記の申請の可否について」において、次のような(図表 3、4) 甲から丙への所有権の移転登記の申請の可否について照会が出されたところ、同年 12 月 22 日付けで、法務省民事局民事第二課長は、これが許容される旨回答している(法務省民二第 2878 号)。

平成 18 年 12 月 25 日付け規制改革・民間開放推進会議「規制改革・民間開放の推進に関する第 3 次答申—さらなる飛躍を目指して—」の「Ⅲ.各分野における具体的な規制改革」「11 住宅・土地分野」は、直接移転取引についての法務省への上記照会回答を示した上で、「照会回答の内容を周知すべきである」旨述べている。ここでは、「不動産登記法改正前と実質的に同様の不動産登記の形態を実現し、現場の取引費用の低減ニーズに応えるとともに、不動産の流動化、土地の有効利用を促進する観

点」が強調されている⁽⁶⁵⁾。

2 第三者のためにする契約方式における直接移転取引

・登記原因となる事実又は法律行為

① 甲は、乙との間で不動産売買契約を締結した。

この売買契約には、「乙は、売買代金全額の支払までに本件不動産の所有権の移転先となる者を指名するものとし、甲は、本件不動産の所有権を乙の指定する者に対し乙の指定及び売買代金全額の支払を条件として直接移転することとする。」旨の所有権移転先及び移転時期に関する特約が付されている。

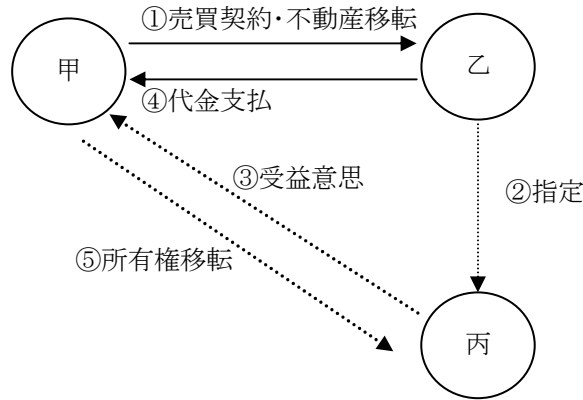
② 乙は、本件不動産の所有権の移転先として丙を指定した。

③ 丙は甲に対し、本件不動産の所有権の移転を受ける旨の意思表示をした。

④ 乙は、甲に対し、売買代金の全額を支払った。

⑤ これによって、本件不動産の所有権は、甲から丙に移転した。

《図表 3》



かような照会回答について、法務省民事局付の松田敦子氏は、「不動産取引の実務上このような『売買契約書』との表題が付された契約書が作成されていたとしても、当事者の合意内容の子細にみれば、乙に所有権が移転する効果を生じさせる趣旨ではなく、実体上も甲から丙へ直接所有権が移転することとなる内容の契約が締結されているとみるべき場合が実際には少なくないのではないかと考えられる。」とされる⁽⁶⁶⁾。

上記の甲乙間の売買契約は、その特約の内容からすると、契約当事者である甲乙が、乙の指定する第三者に直接に所有権を取得させる旨を内容とする契約であると解され、「第三者のためにする契約」であるとみることができる。

そこで、松田氏は、その上で、第三者のためにする契約方式による直接移転取引について、「上記特約に従い、乙は、所有権の移転先として指定された丙が甲に対して民法 537 条 2 項に基づく受益の意思表示をする…とともに、乙が甲に対して売買代金全額を支払った…ことから、上記特約に従い、甲から丙へ直接所有権が移転したことが認められる」と述べられる。

では、甲乙間の第三者のためにする契約において、仮に、乙が甲との売買契約の締結と同時に甲に売買代金の全額を支払っていた場合についてはどうであろうか。この点につい

て、松田氏は、「当該契約に、所有権の移転先及び移転時期について『甲は、本件不動産の所有権を、乙の指定する者に対し、乙の指定を条件として直接移転する』等の内容の特約が付されていれば、乙が丙を指定するまで所有権は甲に留保され、乙が丙を指定することにより甲から丙へ直接所有権が移転することとなる。したがって、この場合についても、実体上、甲から丙へ直接所有権が移転していることが認められるので、甲から丙への所有権の移転の登記を申請することは、実体上の権利変動をそのまま登記に反映するものであり、当然可能である。」と論じられる。

中間省略登記における不動産取得税については、前叙のとおり簡単に述べたが中間者乙も負担することになると考えられるところ、かかる見解が妥当するとすれば、中間省略登記とは異なり、乙が不動産（の所有権）を取得しないことから、不動産取得税を負担しなくてもよいということになろうか。

この点、乙丙間の契約が如何なる内容の契約かによって課税上の取扱いに影響が出るように思われる。例えば、かかる契約を、売買契約ではないが、売買に類似した無名契約とみることも、売買契約とみることも可能であろう。もし、売買契約とみるのが妥当であるとすると、2 つの売買契約の構成となるため、不動産取得税の課税対象となり得るが、

所有権留保の特約が付された場合にまで同税の課税対象となるか否かについては議論のあるところであろう。あるいは、乙丙間契約において、乙は、「他人である甲の所有する不動産」を丙に売買する契約（すなわち他人物売買契約）を締結し、かつ不動産の所有権と登記は、第三者である甲から丙に移転させる旨の特約(第三者の弁済)を付するという回避策も考えられる⁽⁶⁷⁾。

なお、日本司法書士連合会は、平成 19 年 1 月 16 日付け各司法書士会会長宛て「法務省民事局民事第二課長通知について（お知らせ）」（日司連発第 1490 号）は、『第三者のためにする取引』及び『買主の地位の譲渡』について、甲乙間及び乙丙間の契約内容から実体上も甲から丙に直接所有権が移転していると認められる場合に限定したものであり、甲乙間及乙丙間双方に不動産売買契約が 2 つ以上存在する場合は該当しないことをご理解ください。」と通知している。

仮に、売買ではないとすると、乙丙間の契約のうち、土地に関する部分については、譲渡ではなく役務提供となるため、消費税の課税対象となると考えられる。

3 買主の地位の譲渡契約方式による直接移転取引

・登記原因となる事実又は法律行為

① 甲は、乙との間で、不動産売買契約を締結した。

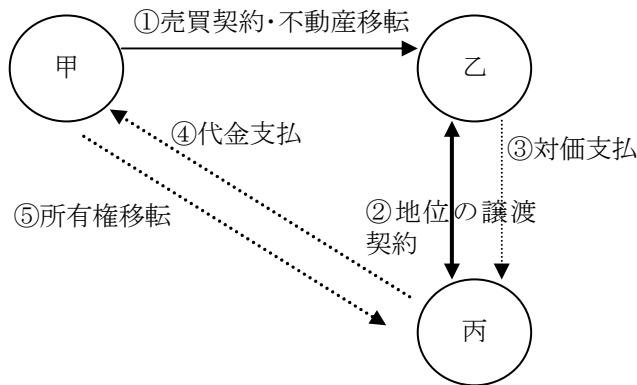
この売買契約には、「乙から甲への売買代金の支払が完了した時に本件不動産の所有権が乙に移転する。」旨の所有権の移転時期に関する特約が付されている。

② 乙は、丙との間で、上記の売買契約における買主としての地位を丙に売買により譲渡する旨を約し、甲はこれを承諾した。(③ 乙は丙に対価を支払った。)

④ 丙は、甲に対し、売買代金を支払った。

⑤ 本件不動産の所有権は、甲から丙に移転した。

《図表 4》



上記の松田氏の解説は、買主の地位の譲渡契約方式による直接移転取引についても言及する。すなわち、「売主甲と買主乙との間で、売買代金完済時に所有権が乙に移転する旨の特約が付された売買契約が締結され、その後、買主乙は、丙との間で上記の売買契約における買主としての地位を丙に売買により譲渡する旨の契約を締結し、当該譲渡契約につき甲

から承諾を得ていることが認められる。乙丙間で締結された買主の地位の譲渡契約は、甲の承諾により有効に成立しているから、当該譲渡契約により、丙は、甲乙間の売買契約における地位を包括的に承継したものと認められる。」とされる⁽⁶⁸⁾。

IV 仮登記

加藤雅信教授は、「社会の現実としては、…仮登記原因がないにもかかわらず、手続的要件が具備されていないこと等を表面上の理由とし、節税目的で本登記に代えて仮登記がなされる」ことを指摘される⁽⁶⁹⁾。これは、登録免許税が、売買を原因とする移転登記の場合には、特例税率によれば、不動産価格の1000分の10であるのに対して、仮登記の場合には、1000分の5であるためである(措法72)。問題は、登録免許税軽減の目的で仮登記をしても、仮登記後に本登記をする者が現れた場合には、その者が登記上の利害関係を有する第三者となるため、仮登記をした者が、仮登記を本登記に変更する際には、後に本登記をした者の承諾がいるため、承諾権者との間で新たな紛争が発生する可能性があるのである。

仮登記の効力について考えた場合に、仮登記の順位保全の効力と担税力との関係を整理しておく必要がある。すなわち、対抗要件を登録免許税法上の担税力として捉えるのであれば、仮登記後に本登記がなされた場合に、対抗力が仮登記の時点から有していたものと捉えるかあるいは、本登記の時点から対抗力を備えるだけで、順位のみが仮登記の時点になるという順位のみ遡及説のいずれが妥当なのかという点と無関係ではおられない。

登録免許税法は仮登記の段階で既に課税されることとしているが、この点からすれば、対抗力が仮登記の時点から有していたと考える対抗力遡及説に立たないと説明が付かない。

しかしながら、例えば、AB間の停止条件付き売買について仮登記がなされたにもかかわらず、AはCに対して第二譲渡を行い、Cが本登記をした事例を考えると、AB間の条件成就後にその本登記がなされた場合には、Cが本登記を具備していたとしても、BはCに優先することになる。そこで、対抗力遡及説を採用すると、Bが仮登記の時点から対抗

力を有していたことになるから、Cは、二重譲渡の行われた時点からBが本登記を行うまでの間について、不動産を不法に占拠していたことになり、この占有につき、不法占有者として損害賠償責任ないし不当利得返還義務を負うことになるが、それは不合理であろう⁽⁷⁰⁾。最高裁昭和54年9月11日第三小法廷判決(判時944号52頁)⁽⁷¹⁾もかような損害賠償請求を認めておらず、順位のみ遡及説を採用している。

もつとも、翻って考えると、このような事例に抛らずとも、そもそも対抗力をもたない仮登記になぜ登録免許税が課されるのか説明が付かない。本登記があった場合には、対抗力遡及説に立てばまだ説明が可能かもしれないが、それとても、判例に反するのである。

では、仮登記の場合には対抗力ではなく、登記の権利推定機能に着目して、それを担税力とみているというべきであろうか。しかしながら、仮登記の権利推定機能については、最高裁昭和49年2月7日第一小法廷判決(民集28巻1号52頁)⁽⁷²⁾は、本件建物の賃貸人である被上告人が、賃借人である上告人に対し、信頼関係の破壊等を理由に本件賃貸借は解除されたとして、本件建物の明渡しを求め、被上告人が、贈与により本件賃貸借上の賃貸人としての地位は訴外Aに移転したと主張した事案の上告審で、不動産につき贈与を原因とする所有権移転仮登記がなされているにとどまるときは、仮登記権利者が当該不動産の所有権を取得したことはもとより、当該不動産の贈与を受けた事実についても、仮登記の存在のみによってこれを推定することはできないとし、仮登記の権利推定機能を否定している。

なるほど、2号仮登記ではまだ実体的に権利を取得していないし、1号仮登記であっても、手続的要件が具備されていない不完全なものにすぎないから、いずれにしても権利推定機能を与えることはできまい。また、担保

仮登記等の場合にあつては、実体は担保であるのに、所有権移転の仮登記がなされており、仮登記と権利の実体とが合致しない場合が少なくないと指摘されているところである⁽⁷³⁾。かような意味においても、仮登記に権利推定機能を与えるに相応しいとはいえない。

では、仮登記の場合に認められる順位保全の効力のみがいわば担税力の説明としては残るということであろうか。しかしながら、対抗力が仮登記の時点からあったと考える対抗力遡及説は肯定し辛い点は既にみたとおりである。

V 登録免許税制度の見直しへの契機として

1 租税負担軽減のインセンティブと登記の適正性

このように考察を加えてくると、中間省略登記等は、租税負担を免れるために事実を仮装した行為を介在させているにもかかわらず、租税回避にも脱税にも当たらないということになる。そもそも、租税負担の軽減を企図してなされた行為であるということが認定されても、また、事実の虚偽記載が明確であっても課税の根拠を有しないのである。また、同時に登録免許税を回避することに対して、租税上の行政制裁や罰則をかけることができないという問題も惹起される。そのことは、租税負担軽減へのインセンティブを招来する方向に働いているのではなからうか⁽⁷⁴⁾。

登記制度において、中間省略登記等が及ぼすであろうより深刻な問題は、登記の適正性確保への影響という問題である。すなわち、登記制度の適正性が担保されなければ登記に対する信頼性が欠落し、そのことは、不動産取引における取引の安全を維持する装置の不全を意味する。動産とは異なり、実際に取引対象物の占有という目に見える法的外観に頼ることのできない不動産取引において、登記が信頼できないものとなることはまさに致命的な問題である。この問題の本質は、登録免

許税を回避することに対して、租税上の行政制裁や罰則をかけることができないという問題に留まらない。

登録免許税の本質は学説上も争いのあるところであるが、一つの提案として、登記制度を維持するためには、登記をする際の使用手数料という意味合いを持たせ、登記利用者に応分負担を課すという程度のもとし、負担軽減へのインセンティブを招来しない程度の手数料に留めておく必要があるのではないかという考え方も提起し得ると考える。

すなわち、登記を積極的に利用し、その利用を促進する必要性を尊重しつつ、登記制度の運用に関する財源を登記利用者から徴するという制度設計が考えられる。登記をしないことは不動産取引当事者にとっても担保責任等の大きなリスクを負っているのである。したがって、社会政策的見地からは、かかるリスクを負ってまで登録免許税を回避するというインセンティブはできるだけ排除しておく必要がある。

また、登記制度の利用者としての応分負担は、負担者の理解を得やすいという面もある。対抗要件を利益として捉えることは、そもそも対抗要件そのものの理解につき、その妥当性に疑問なしとはしない。仮に対抗要件が利益であり、かかる利益を担税力と捉えることができたとし、その上での理屈付けをするのであれば、動産取引においても取引の度に動産の占有者に対抗要件の充足として担税力が認識され、課税されなければならないはずである。

もともと、動産の場合には何ら登記のようなシステムを利用しなくとも対抗要件があるのに対して、不動産の場合にはかかるシステムを利用するという点が異なるという反論も想起されるが、その指摘はとりもなおさず、対抗要件という観点から担税力を説明することを放棄することを意味する。むしろ、登記制度利用についての応分負担すなわち、同シ

システムの利用料を徴することで足りるはずである。

加えて、かように対抗力という点から担税力の徴表を説明すると、建物の新築などの原始取得に係る登記など、そもそも登記なくして対抗できる所有権の保存登記に登録免許税が課される根拠を失うはずである⁽⁷⁵⁾。

2 登録免許税と担税力

また、対抗要件などに担税力を見出すとする考え方では、登録免許税の負担者である納税義務の成立を説明できなくなるのではないかという疑問も浮上しよう。そもそも不動産売買において譲渡を受けた者が登記によって第三者対抗要件を具備すると、譲渡をした者は、以後、第三者に対して対抗することができなくなるのであって、譲渡をした者にとっては対抗力という効果を喪失することになる。しかれば、不動産を譲渡した者が登録免許税の納税義務者とされている根拠を失うことにもなろう。そもそも、登記によって利益を受ける者を「登記権利者」というのであって、「登記義務者」を登記により不利益を受ける者と定義しておきながら、登録免許税の納税者である登記義務者についても登記により担税力を有するとする前提の置き方には、疑問を拭えないのである。

もっとも、前述のとおり、登記引取請求権を観念すると、単に、登記権利者が登記によって利益を受ける者であるとし、登記義務者を登記によって不利益を受ける者とする理解がどこまで妥当なのかという疑問も惹起される。既に、東京地裁昭和14年5月22日判決（新聞4430号18頁）の事件は、税務署による多額の租税の賦課があり、これを免れようとして、登記名義人である原告が被告に対して質権登記の抹消登記に協力すべきことを訴求したという事例である。同地裁は、「抑々権利ヲ有スル者ハ之カ為ニ公訴公課其ノ他ノ負担ヲ課セラルルヲ常トスルノミナラス、権利アルノ故ヲ以テ其ノ生活関係ニ諸種ノ紛争

ヲ蒙ルコトナシトセス、即チ反面ニ於テ一種ノ不利益ヲ受クルコトヲ免レサルモノナルカ故ニ、権利ナキニ拘ラス権利アリトシテ登記セラレアル者ハ、其ノ登記ヲ是正スルコトニ因リ直接利益ヲ受クルモノト謂フヘク、從テ通説ニ謂フ前示ノ者ノミナラス当該登記ヲ為スニ因リ頭記ノ記載上権利ヲ失フニ至ルヘキ者モ亦登記権利者ニ該当スルモノト解スヘク（此ノ場合ニ於ケル登記義務者ハ通常権利変動ノ当事者ナリ）、即チ事実ノ権利関係ニ合致セサル登記アルトキハ其ノ権利変動ノ当事者ハ相当ニ登記権利者トシテ其ノ一方ノ当事者ニ対シ登記請求権ヲ有スルト共ニ、又登記義務者トシテ其ノ一方ノ当事者ニ対シ登記協力義務ヲ負フモノ（即チ登記権利者登記義務者タル地位ヲ兼有ス）イシテ、不動産登記法第26条第27条ニ所謂登記権利者登記義務者モ亦此ノ意味ニ於テ使用セラレタルモノ」と判示しているのである。

この点は、末川博博士が上記東京地裁判決の評釈において、「これまでの一般的な考え方に従えば、物権変動の当事者のいずれか一方は登記権利者であり他方は登記義務者であることが、物権変動の種類ないし性質に従って、当然に決定せられていて、例えば所有権譲渡の移転登記では登記権利者はつねに譲受人であり、制限物権設定登記の抹消登記では登記権利者はつねに負担を免れる不動産所有者であるというふうに考えられている。ところが本判決では、かかる考え方には対してはっきりと反省が促されている。」とし、「一般に真実に合せぬ登記があるときは、その真実に合せぬということ自体が物権変動の当事者にとっては不利益であるといえるのであって、その不利益は当事者のいずれについても存するとみることができるのであるから、登記をして真実に合致せしめることを内容とする登記請求権はいずれの当事者にも属していると解してよいわけである。ただ実際上は現実の利害関係によっていずれか一方がイニシアテ

イープをとって登記権利者となるのにすぎない。」と論じられるとおりである⁽⁷⁶⁾。

このように登記引渡請求権を観念すると、登記義務者であっても利益を有することになるから、その場合には担税力を有するといえるのではないかとの反論が聞こえてきそうである。前述のとおり、なるほど登記義務者が利益を有することがあることには筆者も与するところではあるが、この議論は、登記権利者が登記によって利益を得る半面、登記義務者が登記によって不利益を被る者であるという定義の置き方をこそ批判する点では意義のある議論ではあろう。すなわち、登記義務者が利益を受ける場面があるのは前叙のとおりであるとしても、そのことから、登記権利者と登記義務者のいずれもが登記によって利益を得るということではないように思われる。登記引渡請求権を観念することで、登記権利者と登記義務者の双方に登記制度利用上のなんらかの利益が生じるということまでも論証するものではないのである。かかる権利を観念して、なお変わらないのは、登記権利者と登記義務者の双方が登記制度の利用者であるという点である。

したがって、ここでも登記の利用によって得られる利益に担税力を見出すという理解に付着する不安は払拭できないのである。

また、「真正の登記名義回復」を登記原因とする登記についても、純粋な担税力の獲得と正しいのかについて疑問である。「真正の登記名義回復」を登記原因とする登記とは、実体関係に合致しない無効登記がなされている場合に、真実の権利者よりその名義人に移転登記を求めることであるが、登記請求権を物権変動に即して発生すると説く一元説の立場からの批判はあるものの、登記実務上及び裁判上は古くから認められており⁽⁷⁷⁾、共同申請によると（昭和 39 年 4 月 9 日民事甲 1505

号民事局長回答）、判決によると（大審院昭和 16 年 3 月 4 日判決・民集 20 卷 358 頁、最高裁昭和 34 年 2 月 12 日第一小法廷判決・民集 13 卷 2 号 91 頁⁽⁷⁸⁾）を問わないとされている。この場合に、登記を回復するということが担税力を有したことといえるのであろうか。あるべき姿に戻したというに過ぎないのではなかろうか。この場合においても、登記義務者が登録免許税の納税義務者となることを説明することは難しいように思われるのである。

抹消登記による場合には、例えば、A→B→C→D と「住宅用家屋」の売買がなされ、移転登記を経由したところ、A→B 間の売買が無権代理人によるもので無効であったケースにおいては、A は D から登記の回復を求め、A が D に対して末梢登記を求め、場合によっては、BCD の登記の全部を同時に末梢する必要がある。その際、BCD のうち末梢登記に協力しない者すべてに対して末梢登記を命ずる判決を得て、抹消登記をすることになる。これに対して、「真正の登記名義回復」を登記原因として移転登記をする場合には、AD の共同申請によるか、あるいは D がこれに応じなければ、D のみを被告として訴えを提起するだけで足りると解されている⁽⁷⁹⁾。この場合、申請な登記の回復による所有権の移転登記は「住宅用家屋の取得」ではないと解される。したがって、課税実務上も租税特別措置法 73 条《住宅用家屋の所有権の移転登記の税率の軽減》の適用を否定しているところである。

これらの場合、不動産登記制度を利用している者であるとして、使用料を徴することは理論的説明も成り立ち得るが、租税負担を強いる根拠は乏しいように思えてならないのである。

対抗力の認められない仮登記に対して登録免許税が課されていることについては既に述べたところである。反対に、前述のとおり、動産は占有をもって対抗力を有するのであるが、これには担税力があるとして課税される

わけではない。また、動産でなくとも、登記制度以外により対抗力が付与される例がある。例えば、借地借家法は、不動産利用権について、不動産の利用の事実があることを基礎として対抗力を与え、不動産利用者の地位を保護しようとする。借地借家法 10 条《借地権の対抗力等》1 項は、借地権自体の登記ではなく、借地権者が借地上に登記済建物を所有するときには、借地権を第三者に対抗できるとするし、同法 31 条《建物賃貸借の対抗力等》1 項は、登記とは無関係に、建物賃貸借の場合、引渡しを受けることによって、引渡し後に建物につき物権を取得した者に対し、対抗できるとしている。このような場面では、対抗力を担税力としてみることもなく課税対象とはしていない。すると、対抗力を担税力とみる考え方にはここでも疑問が惹起されるのである。

結びに代えて

こういった問題点は、本稿において論じた登録免許税の負担回避に直結して顕在化しているのであって、対処療法的手当を施しても最終な解決には繋がらないように思われるのである。

もっとも、上記の議論は、「登記」に係る登録免許税の問題であって、手数料化の議論として、「登録」に係る登録免許税についても通用するかという点にも触れておく必要がある。この点について、参考となるのは、最高裁昭和 48 年 8 月 24 日第一小法廷判決（税資 48 号 368 頁）⁽⁸⁰⁾の事案において、第一審東京地裁昭和 38 年 11 月 28 日判決（行裁例集 14 卷 11 号 1936 頁）は、「登録税は登録を申請する者が登録をうけた場合それにより何らかの利益を享受するであろうことに着眼して国の財政収入の目的から課される一種の租税であって単なる手数料ではなく、登録税法第 7 条の定める登録税債権が成立するためには、弁護士名簿への登録という事実が存在すれば

足り、その登録が国の本来の行政機関によりなされたことは必要でない」と解すべきであるから、弁護士登録が日本弁護士連合会によって行われるようになった今日でも、弁護士登録という事実の存する限り課税の根拠が失われたということとはできない。」と論じる。

登録税については、そもそも、登録税が「官庁にある帳簿」に登録するとき差しだす税と説明されており⁽⁸¹⁾、官簿への登録につき課せられるものであったということが指摘されている。青木康弁護士は、明治 29 年制定当時の登録税法附則 21 条によれば、「現行法律命令ニ規定スル登記料又ハ手数料ニシテ本法ニ規定スル登記税ト重複スルモノハ本法施行ノ日ヨリ之ヲ廃止ス」とあり、登録税は、「登記料又ハ手数料」代わるべきものであるということが規定の趣旨よりうかがえるという点を指摘され、「租税と手数料との違いは、対価性の有無にあるといわれるが、それも、所詮、程度の差にすぎないから、登録税法時代の官簿への登録についての登録税は形式は租税であっても手数料的実質をもったものとして理解することができる。」と論じられる⁽⁸²⁾。

もっとも、このように論じることができたとしても、官簿以外の名簿等への登記については、国が登録手続に関与しないのであるから、登録税の性質を有する登録免許税については、もはや、手数料的性格を有するものとはいえないように思われる。

そこで、課税の合理性については、資格を有することを能力説的見地から眺め、資格登録に担税力の間接的表現を認めることが可能であることからすれば、現行制度が一概に不合理であるともいえないように思われる。もっとも、登録税と登録料との併課の問題は別個に議論を要すべき論点であると思われる。

⁽⁸⁴⁾ 内閣が、内閣府設置法（平成 11 年法律第 89 号）第 37 条第 2 項の規定に基づき制定した規制

改革・民間開放推進会議令（平成 16 年 4 月 1 日政令第 121 号）に基づく内閣総理大臣の任命委員による会議（同令 2①）。

- (65) 福井秀夫教授は、「A→B→C という不動産の所有権の移転があった場合、従来、登記を A→C と移転するいわゆる中間省略登記が広く行われ、これについて A、B、C 三者の合意がある場合、中間省略登記は適法である旨、1965 年の最高裁判決は述べた。しかし、2004 年の不動産登記法改正に伴い、登記原因証明情報の提供が必須となったため、もともと中間省略登記を認めない立場の法務省見解を踏まえ、事実上中間省略登記は禁止されるに至った。これに伴い、B が介在する A から C への所有権移転行為については、これまで事実上不要であった B の登記に要する登録免許税と司法書士手数料の負担が求められ、不動産流動化が大きく阻害されてきた。また、A→B→C という所有権移転では、確定判決がある場合に限り、登記所は中間省略登記を受け付けてきた。さらに、司法書士団体が中間省略登記に協力する司法書士に対する処分を行うなど、現場では運用の転換に伴う混乱が生じてきた。このため、規制改革・民間開放推進会議の 06 年 12 月 25 日答申では、中間省略登記を正面から禁止すべきことを盛り込むとともに、中間省略登記の代替措置としての『地位の譲渡』『第三者のためにする契約』のいずれかの方式を取ることによって、実質的に中間省略登記と同等の効果を得る運用を提案し、これを法務省が周知徹底することとなった。」とし、「BC 間は、不動産の実質的な売買契約であり、C から B への対価の支払いがなされるとしても、中間省略登記の場合に必要であった B による不動産取得税、登録免許税、司法書士手数料の負担は不要となる。不動産の取引費用は大幅に軽減できる。」と論じられる（福井秀夫「中間省略登記と課税」税務経理 8711 号 1 頁）。
- (66) 松田敦子「平成 19 年 1 月 12 日法務省民 2 第 52 号民事第二課長通知・解説」登記研究 708 号 144 頁以下。
- (67) もっとも、乙が宅建業者である場合には、これらの契約形態では、宅建業法 33 条の 2《自己の所有に属しない宅地又は建物の売買契約締結の制限》にいう「他人物売買の禁止」規定に反する可能性もあり、その場合には、業者乙は当

該物権を一般消費者に売却する契約を締結すれば、同条 1 号にいう他人物売買の禁止の適用除外となる余地がある。

- (68) 松田・前掲注 66、150 頁。同氏は、「乙丙間の買主の地位の譲渡契約は、乙から甲への売買代金の支払が完了する前に締結されたものであるから、丙が買主たる地位を承継した時点では、甲乙間で締結された売買契約の特約によって、不動産の所有権は甲に留保されていたと認められる。したがって、乙丙間の買主の地位の譲渡契約により、丙は、乙の有していた甲に対する代金支払債務及び所有権移転請求権を承継したものであり、丙が甲に対して売買代金を支払った時点で、本件の売買契約の特約の効果として不動産の所有権が甲から丙へ直接移転したことが認められる。」と述べられる。
- (69) 加藤・前掲注 12、167 頁以下。
- (70) 加藤・前掲注 12、169 頁。
- (71) 判例評釈として、船越隆司「判批」判時 969 号 163 頁以下、大内和直「判批」法時 52 卷 10 号 148 頁以下、鎌田薫「判批」法セ 313 号 111 頁以下、東条敬「判解」『昭和 54 年度民事主要判例解説』判タ 411 号 22 頁以下など参照。
- (72) 判例評釈として、生熊長幸「判批」民商 71 卷 6 号 157 頁以下、石田穰「判批」法協 92 卷 6 号 121 頁以下、石田喜久夫「判批」法セ 231 号 79 頁以下、大和勇美「判批」金法 718 号 22 頁以下、同「判解」『昭和 49 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』482 頁以下、同「判批」曹時 29 卷 3 号、生熊長幸「判批」別冊ジュリ 10-2 号 238 頁以下、同「判解」別冊ジュリスト 112 号 110 頁以下、西岡清一郎「判批」法学研究（慶應義塾大学法学研究会）48 卷 6 号 116 頁以下など参照。
- (73) 加藤・前掲注 12、168 頁。
- (74) 印紙税にも同様の問題が介在しているということを指摘することができる。
- (75) 反論として、清水・前掲注 4、2 頁は、「その保存の登記を基礎としていろいろの権利に関する登記がなされるのであるから、必ずしもその登記をすることの利益がないわけではな [い]」と論じるが、その場合の「その保存の登記を基礎としていろいろの権利に関する登記」の場合には、それ独自に登録免許税が課されるのであるから説得的であるとはいえないように思われる。

-
- (76) 末川博「登記権利者及び登記義務者の意義—登記請求権の性質」民商 10 卷 2 号 346 頁。
- (77) 船越隆司『物権法〔第 3 版〕』149 頁（尚学社 2004）。
- (78) 判例評釈として、杉之原舜一「判批」民商 41 卷 2 号 229 頁以下、加藤一郎「判批」法協 77 卷 4 号 76 頁以下、三淵乾太郎「判解」『昭和 34 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』14 頁以下、「判批」金法 206 号 9 頁以下など参照。
- (79) 船越・前掲注 77、150 頁。
- (80) この事例を扱った論稿として、青木康「判解」『租税判例百選〔第 3 版〕』132 頁以下、野間繁「判解」『租税判例百選』122 頁以下参照。
- (81) 津田房之助『登録営業税法註解』（弘文館 1896）。
- (82) 青木・前掲注 80、133 頁。

