

買戻特約付売買による不動産の譲渡と 課税対象となる「資産の譲渡」の時期

大阪高裁昭和六三年六月三〇日判決
昭和六二年(行コ)五号 法人税額等更正処分取消請求控訴
事件 判例タイムズ六七八号九三頁、シュトイエル三二一
八頁及三二二号一一頁 控訴棄却
原審 大阪地裁昭和六二年一月二七日判決 昭和五九年(行
ウ)七四号 シュトイエル三〇四号一一頁 税務訴訟資料一五
七号二四六頁 棄却
〔参考〕上告審 最高裁第三小法廷平成元年二月二一日判決
昭和六三年(行ツ)一四九号 上告棄却

西野 敏雄

(研究部長)

目次

〔事実〕

〔原告の主張〕

〔被告の主張〕

〔判旨〕

〔評釈〕

- 一 讓渡担保の意義
- 二 讓渡所得課税の本質
- 三 讓渡と實現(一)
- 四 讓渡と實現(二)
- 五 讓渡と實現(三)——具体的通用等
- 六 同一条件同一負担の原則
- 七 後発的事由に基づく課税関係の是正

〔注〕

〔参考付表〕

〔事実〕

一 (一) X (原告、控訴人、上告人) は、不動産の開発及び賃貸等の業務を営む株式会社であり、昭和四十六年七月に訴外B社の不動産取引部門が独立したものである。

B社は、昭和四十六年十一月二〇日、訴外A社との間で、B社がA社から融資を受け、その担保として提供するため、B社が訴外T社から買戻す東淀川の土地 (A土地およびB土地) のうちA土地、およびB社所有のC土地 (大阪市西区所在) を、それぞれA社に期間三年の買戻特約付で譲渡し、かつ、B土地上に建設予定の総合レジャーセンター (Xが地主となる) の建設工事をA社に請負わせ、昭和四十七年九月までに着工することとして、請負契約締結するとともに着工時期の定め違反した場合には両土地の買戻権を失う旨の契約を締結し、A社から融資を得た。そして、A土地についてはT社からA社に対し直接移転登記がなされたが、B土地については、XとT社との約定により、二年以内に買戻代金を決済したときに、T社からXへの所有権移転登記がなされることとされていた。

その後、ボーリング業界の不況のため、昭和四十七年九月、レジャーセンター建設計画を中止し、A・B両土地上にまたがる四棟の高層マンション計画を推進すること、XとA社との間で協議が成立した。

(二) 高層マンション計画について、XとA社との間で交渉が続けられたが、両者の間にはズレが見られるようになった。Xは第三者とマンション分譲の共同事業の交渉を続ける一方、XはA社に別途融資の申入れを行った。これに対しA社は拒否したものの事業計画を変更するわけにはいかない段階になっていた。

そこで、XおよびB社は、昭和四十八年五月一八日、A社との間で、共同事業形態による開発計画の約定が規定された分譲マンション共同事業に関する協定書に調印した。また、同日、A社との間で、専ら融資金の担保とすることを目

的として、甲地・乙地・丙地の買戻特約付不動産売買予約契約を締結し、A社から融資金を受領した。甲地（Ⅱ本件土地。X所有）は、XがA社に売渡し、契約時から三年間は、代金に金利等一定の金額を加算した価格で買戻すことができ、Xが期間内に買戻を行わないときは当然に買戻権を喪失することになっていた。また、丙土地（ⅢB社所有。甲地の隣接地）については、B社がA社に甲地と同趣旨の買戻特約付で売渡しというものである。さらに、乙地（甲地の隣接地）は、Xが第三者から買収してA社に売渡しことを約し、昭和五〇年五月一七日までにA社に対して所有権移転登記を行うこととし、昭和五一年五月一七日まではXが金利等一定の金額を加算した価格で買戻すことができ、Xが昭和五〇年五月一七日までにA社に対し所有権移転登記をしないときは、Xは違約金を支払うとともに甲地（本件土地）および丙地の買戻権を失うことになっていた。

(三) Xは、A社との協定内容及びA社の実施状況に不満を持ち、B土地につき共同企業体の代表であるA社への所有権移転登記手続を履行しなかった。さらに、XはT社から昭和五〇年八月一二日にB地の権利証等所有権移転登記に必要な書類の引渡しを受けていたのに、登記義務を履行しなかった。

そして、昭和五〇年九月、A社は、融資を受けるため金融機関に呈示し、他に使用しないとの念書を差し入れるとの条件で、XとA社、B社間の一切の関係を清算する旨の覚え書について、Xから調印を求められた。結局、A社は覚書と引換にB地の登記書類の交付を昭和五〇年九月三〇日に受けたが、結局念書は交付されなかった。

その間、Xは昭和五〇年五月一七日までに、A社に対して、乙地の所有権移転手続を履行しなかった。

(四) Y（税務署長、被告、被控訴人、被上告人）は、Xが乙地についての約定の期限である昭和五〇年五月一七日までに、これを第三者から買受けてA社にその所有権移転登記をしなかったため、本件土地についての買戻権を喪失し、

同月一八日、A社が本件土地の所有権を確定的に取得し、Xは、本件土地を確定的に譲渡したことになり、同時に譲渡代金の返還を確定的に免れ、同金額の土地譲渡利益を得たとして、Xに対し、昭和五四年五月三〇日付をもって、Xの昭和五〇年四月一日から同五一年三月三十一日までの事業年度について、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。(以下これらを「本件処分」という。)

しかし、丙地について、B社はXと同様に譲渡利益を得ているが、その時期が昭和四九年一〇月一日から昭和五〇年九月三〇日までの事業年度にあたり、更正期間を経過しているとして、B社に対しては更正処分等がなされなかった。

なお、Xの当初申告は所得金額ゼロであった。その後、Xは、昭和五一年五月二六日、係争事業年度分につき法人税確定申告及び欠損金の繰戻しによる還付請求をした。さらに、同年七月二二日修正申告を、また同月三一日再修正申告を行っている。

(四) Xは、種々の事情をあげ、更正処分等は違法であるとして、その取消を求めた。審査請求は、昭和五九年三月三十一日棄却され、訴訟に及んだ。大阪地裁は昭和六二年一月二七日に棄却したので、Xが控訴した。

(六) 審査請求も、XとA社の間で本件マンション建設事業について紛争が続いた。X及びB社とA社は、裁判上及び裁判外で話を重ねた結果、①共同事業における共同企業体を解散し、以後はA社の単独事業とすること、②甲地及び丙地の所有名義をXに移転すること、③共同企業体解散に伴う清算ならびに諸紛争の解決のため、A社が解決金を支払うことを骨子とする条件によりX及びB社とA社間の紛争を一切終結させる旨の合意に達し、昭和五七年二月二八日、その旨の裁判上の和解が成立した。この和解では、甲土地および丙地について、買戻権の存続を確認し、そ

の行使により所有権が移転する形がとられている。

(4) 本件控訴棄却に対し、Xは上告したが、最高裁第三小法廷は、平成元年二月二一日、「原審の認定判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない」として、上告を棄却した。

【原告の主張】

1 甲地・乙地・丙地に関する昭和四八年五月一八日の一連の契約は、実質的には担保契約であり、買戻期間や買戻権喪失に関する条項は当事者間では拘束力を生じない趣旨のものであったにもかかわらず、本件処分は、右条項を形式的に適用した結果、本件土地についての買戻期間経過により、その代金が確定的に原告に帰属した旨誤って認定し、それにより原告の所得を過大に認定している。

2 本件買戻特約付売買契約は、もっとも形式的に文言からみれば、解除権を留保した売買契約であり、本件土地を目的とする昭和四八年五月一八日の買戻特約付売買契約の締結によって、本件土地は、一旦確定的に、A社に移転したと解すべきであるから、課税処分は、当該行為が含まれる昭和四九年三月期（昭和四八年四月一日から昭和四九年三月三十一日までの事業年度）についてされなければならない。なぜなら、Xに留保されているのは、あくまで形式上は解除権に過ぎず、一旦所有権はA社に確定的に移転しているからである。そして、Xが後日解除権行使した場合、その時点において、あらためて、当初の売買がなかったことになり、課税原因の消滅を理由として、当初の課税処分の変更を求めることになる。そうすると、Yが、本件売買に基づく所得が昭和五一年三月期の事業年度に発生したと認定したことは誤りである。更正処分の期間制限である昭和五二年五月三〇日をも徒過している。

3 本件買戻特約付売買契約を、実質的には、あくまで権利移転形式をとった担保権であると解釈するのであれば、その所有権の確定的な移転時期についても、他の担保権における所有権移転時期の解釈をも念頭に置き、実質的に理解すべきである。(中略)本件においては、債権者であるA社は、昭和五年ごろまで、(中略)所有権の所在に関する意思表示を一切行っておらず、担保権の実行をしていないから、本件土地の所有権は確定的にA社に移転していない。なお、甲地、乙地、丙地に関する担保契約は、通常の担保契約ではなく、分譲マンション共同事業に関する協定に付随した変型的担保契約である。

4 次の事実により甲地は確定的にA社の所有に帰属していない。

(イ) Xは、昭和五〇年九月三〇日、A社との間で作成した覚書によって、甲地、乙地、丙地に関する契約を解除する旨合意した。

(ロ) Xは、和解により、甲地の買戻権が存続していることが確認され、この買戻権を行使した結果、甲地の所有権はXに復帰している。

5 Yは、Xと同一の行為をしたB社の行為につき、なんらの課税処分をしていない。従って、Xに対する本件処分は、行政の斉一性の点からみて、不当であって、課税権の濫用であるとともに、憲法二二条にも反する無効な処分である。

【被告の主張】

1 Xは乙地についてのA社に対する所有権移転登記義務を約定の期日までに履行できなかったため、本件土地の

買戻権を失い、A社が昭和五〇年五月一八日に本件土地の所有権を確定的に取得した。したがって、Xは、同日、A社に対し、本件土地を確定的に譲渡したことになる。右の事實は、本件係争事業年度において生じたものであるから、収益計上時期の原則により、右事業年度の所得金額の算定根拠となる。そして、本件土地の買戻権を喪失すると同時に、A社から受領した金員の返還義務を確定的に免れたことになるのであるから、本件土地の譲渡利益に対する法人税等の担税力は原告に具備しているといふべきである。

以上の観点から、本件土地の譲渡利益を本件係争事業年度の所得金額及び課税土地譲渡利益金額の算定根拠に含めて、本件処分をなしたものである。

2 本件土地所有権の各確定的移転のあった昭和五〇年五月一八日は、B社については、昭和五〇年九月份（昭和四九年一〇月一日から昭和五〇年九月三〇日までの事業年度）に当り、Yが調査を行った時点では、既に国税通則法七〇条の定める更正処分の期間制限である昭和五三年一月一日を徒過していたために、課税処分を行うことができなかった。Xについては、昭和五一年三月份（昭和五〇年四月一日から昭和五一年三月三十一日までの事業年度）に当り、更正処分可能期間（Xにおいては昭和五四年五月三十一日）内であったために、課税処分をした。XとB社とで結果的に課税処分の有無に違いが生じたとしても、更正処分の期間制限の結果であり、また、法人税の調査の範囲、程度、手段等については、すべて税務署長等の権限ある税務職員の合理的裁量に委ねられていることからすると、右相違をもって、課税権の濫用であるといふことはできず、憲法二一条に反するものでもない。

3 本件覚書は、Xが、自己が融資を得る必要上金融機関に見せるだけのものであり、当事者を拘束するものではない旨確約したので、A社はこれに調印したものであって、右合意は、XとA社との間で通謀によりなされた虚偽の

意思表示であるから、無効である。

4 課税関係が、一旦、有効に成立した契約に基づき確定をした以上、その後になって、右契約当事者間で右課税関係を変更するような新たな合意をしたとしても、課税関係は右新たな合意の影響を受けるものではないと解すべきである。本件土地の買戻権は、昭和五〇年五月一八日に消滅し、同日、本件土地の所有権は確定的にA社に移転しており、本件和解は、その後の昭和五七年一月二八日に至って成立したものであるから、右和解は課税関係が確立した後の当事者間の新たな合意であって、その成立によって、本件処分は何らの影響を受けない。

【判旨】

〔控訴棄却〕

1 (1) 法人税法は、法人に課する所得は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した額とし、また益金に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡、又は、役務の提供、無償による資産の譲受け、その他の取引で、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額としているが、ある収益をどの事業年度に計上すべきか否かについては、特例について定めている以外は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することとしており、また、一般に、不動産の譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者から他に移転するのを機会に、これを清算して、課税する趣旨のものと解すべきであり、不動産の売買においては、例えばその代金の支払が長期の割賦弁済の場合であっても、その所有権移転登記がなされ、当該不動産の所有権が確定的に買主に移転したときに、譲渡所得

が発生したものと解すべきである。

(中略) XはA社に対し、昭和四八年五月一日、本件土地の所有権を担保的に移転して、翌一九日、その所有権移転登記をしたけれども、その当時、Xが将来買戻権を行使することにより、その所有権を全面的に回復することが当然に予定されていたのであるから、税法上は、右契約の締結された昭和四八年五月一日当時において、本件土地の所有権がA社に確定的に移転したのではなく、その後Xが右買戻権を喪失して、右買戻権の行使の方法により、本件土地の所有権を回復することができなくなった昭和五〇年五月一日に、確定的に本件土地の所有権がA社に移転したものとし、そのときのXに帰属する増加益を所得として課税すべきである。

(2) けだし、(中略) 本件における買戻特約付売買は、経済的・実質的には、債権担保の目的で締結されたものであって、Xの取得したものは、いわゆる借入金と同様の性質のものであるから、右契約により、Xの担税力が実質的に増加したものと認め難い。また、もし、XがA社と契約を締結して本件土地の所有権移転登記をしたときに、本件土地の所有権が確定的に移転したものとすれば、その後Xが買戻権を行使して、本件土地の所有権を再度取得した場合には、税法上、本件土地の再度の譲渡があったものとして、新たに不動産取得税を課するのか、或いは、さきにした課税処分は、本件土地の譲渡がなかったことを理由にして取消すことになるのかという問題がまず生ずるところ、

仮に本件土地の再度の譲渡があったものとして新たに課税すべきものと解すれば、将来の回復を予定した同一の契約に基づく、担保的な所有権の移転とその回復につき、不動産の譲渡を原因とする課税をするという二重の不利をXに負わせることになるし、

一方、さきの課税処分を取消すべきものと解すれば、行政庁により、一旦適法になされた課税処分が私人であるXの自由意思に基く任意の行為（買戻権行使）によって取消されるという浮動的で不安定なものとなり、行政処分の公定性、実効性という特質に反することにもなつて、不合理な結果を招くことになるからである。

2 本件土地の買戻特約付売買契約は、譲渡担保契約ではなく、Xが買戻権を喪失したときに、本件土地の所有権が確定的にA社に移転する契約であつたところ、Xは、昭和五〇年五月一七日までに乙土地の所有権を取得してこれをA社に移転しなかつたことにより、本件土地の買戻権を喪失したものとすべきであるから、昭和五〇年五月一七日限り、本件土地の所有権は確定的にA社に移転したものとすべきである。

なお、甲土地・乙土地・丙土地に関する契約は変則的担保契約とは認めることができず、却つて、融資の担保として締結された買戻特約付売買契約であつて、甲土地に関する契約による買戻権を失つたときに、本件土地の所有権が確定的にA社に移転する契約であつたと認めるのが相当である。

3 XとB社とで課前処分の有無の違いが生じたのは、更正処分の期間制限の結果であると認めるのが相当であるから、これをもつて、本件処分が不当であるとか、また、課税権の濫用であるといえないことはいうまでもなく、ましてや、憲法二一条に反する無効な処分であるとはいえない。

4 「原案の判断を引用した部分」

(1) 覚書による契約解除の合意は、X・A社の通謀による虚偽によるものと認めるのが相当である。したがつて解除の合意は、その効力を生じるものといわなければならない。（中略）結局、右合意解除は、本件係争事業年度中にはもちろん、その後も何ら原状回復の現実の履行がなされなかつたのであるから、右解除の意思表示も、既に確定したX

とA社との本件土地の譲渡とその対価の取得についての法律関係には何らの影響を及ぼさなかったというべきである。

(2) 本件和解は、昭和五七年一月二十八日に至って成立したものであるから、これにより、既に確定した本件係争事業年度における本件土地の譲渡利益に関する課税関係に何らの影響を及ぼすものではない。

【評 釈】

判旨に賛成。買戻特約付不動産売買契約あるいは不動産売買予約契約において、企業会計原則で如何にあるべきか、言及されていない。また、業者によって収益の実現の時期は、違うこともあるように思われる。

一 譲渡担保の意義

(1) 担保の目的となる財産権をいったん債権者に移転させ、債務者が債務を弁済したときに返還するという形式をとった信用の貸借は、広く利用され、種々工夫がこらされている。

この種の契約には、二つの類型があるといわれる。すなわち、債権債務の関係を存続させながらその債権担保のために担保物の所有権を移転させる形式をとるものを「狭義の譲渡担保」、債権債務の関係を残さず売買により担保の所有権を移転させる形式をとるものを「売渡担保」とよぶ。後者は、買戻、再売買の予約、解除条件付売買などの形式で行われる。

いずれにせよ、これらの区別は徹底しておらず、担保に係る契約の解釈上、用語にとらわれることなく当事者の真意を判断する必要がある。⁽¹⁾

(2) 譲渡担保についての判決の流れをみると、まず、昭和四二年一月一六日第一小法廷判決（民集二二卷九号二四〇三頁）⁽²⁾は、代物弁済予約の形式をとった契約が債権担保のための契約であるときは、原則として清算型の担保契約と考え、債権者に目的物件についての清算を義務づけている。そして、昭和四六年三月二五日第一小法廷判決（民集二五卷二号二〇八頁）⁽³⁾は、この考え方を、譲渡担保の場合にも適用すべきであるとしている。

昭和四九年一〇月二三日、最高裁判所大法廷（民集二八卷七号一四七三頁、判例時報七五八号二四頁）⁽⁴⁾は、債権担保のための代物弁済予約において、予約完結の意思を表示し、又は停止条件が成就したときは、権利者において目的不動産を処分する権能を取得し、これに基づいて適正評価額で確定的に自己の所有に帰せしめること、又は適正評価額による自己所有への帰属又は換価処分し、その評価額または売却代金等から自己の債権の弁済を得ることができる旨述べ、一連の判決の流れを確定させた。そして、「債務不履行があった場合の所有権移転の時は換価処分の時であり、それまでは債務者は債務の全額を弁済して、完全な所有権を回復することができる」としている。

こうした一連の判例によって、「売渡担保」と「狭義の譲渡担保」の形式による差異は、かなり解消されるとともに、目的不動産の所有権取得は、担保価値実現の手段でしかないということが、明確に打ち出された。さらに、判例は、譲渡担保の設定によって、所有権の移転は全く生じないとしているものではなく、不確実ながら所有権の移転を認めているものと考えられる。⁽⁷⁾

(3) 一方、判例と並行して、学界でも、譲渡担保についての理論が深められてきているが、なお流動的である。しかし、学説も、狭義の譲渡担保と売渡担保との区別を否定する傾向にある。⁽⁸⁾

したがって、売買の形態による譲渡担保と「資産の譲渡」との関係についての解明の鍵を、私法理論に求めようと

しても、大して期待のもてるものではなさそうである。しかし、課税庁としては、課税、非課税いずれかに決定しなければならぬ。

ところで、課税庁は、被調査者を各別に調べ、事実を解明するにとどまり、反対尋問のある裁判に比べて調査権は強くない。時間的制約もあり、課税庁の調査による事実解明には限界がある。

そうすると、課税庁としては、最も合理的・客観的と信ずる解釈、すなわち、契約書や法形式に即して資産の譲渡時期を判定し、課税すればよいし、また、そうすべきである。

(4) 本判決は、契約書及び締結時の事情を念査し、甲地・乙地・丙地に関する契約を、買戻特約付不動産売買契約（甲地・丙地）あるいは不動産売買予約契約（丙地）と認定した。すなわち、理由の中で、「いわゆる譲渡担保契約ではなく、前述のとおり、Xが買戻権を喪失したときに、本件土地の所有権が確定的にA社に移転する契約であった」とし、狭義の譲渡担保契約ではなく、広義の譲渡担保契約であると認めている。

Xは、この契約について種々主張しているが、総合レジジャーセンターの建設計画から高層マンション計画への変化と推移、覚書、裁判上の和解という経緯は、まさに、広義の譲渡担保であることを示している。変型担保というXの主張は、狭義の譲渡担保でないことを自ら示すものである。

しかし、この契約の性質について議論しても重要でないことは、前述した。

二 譲渡所得課税の本質

(1) 譲渡所得に対する課税の本質については、大別して、「増加益清算説」と「譲渡益所得説」がある。⁽¹⁰⁾

前者は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得とし、その資産が所有者の支配を離れて他

に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであると、考える説である。

これに対し、後者は、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りの有無等に関係なく、その資産の譲渡による現実の収入金額から、その資産の取得費等を控除した残額を所得としてとらえ、これに担税力を認めて課税しようとするものであると、考える説である。

通説は、譲渡所得の本質は資産の増加益、キャピタル・ゲインであると、している。すなわち、増加益清算説にたつものと思われる。そして、課税所得概念上は未実現のキャピタル・ゲインも所得と構成するものであるが、未実現のキャピタル・ゲインは捕捉し評価することが困難でありそれに対して課税するのは実際的でないために一般に課税対象とされていないのであるといわれている。⁽¹¹⁾

(2) 判例も、一貫して、増加益清算説をとっている。たとえば、本判決が引用する最高裁第三小法廷昭和四七年一月二六日判決（民集二六卷一〇号二〇八三頁）、現行所得税法施行後の最高裁昭和五〇年五月二七日判決（民集二九卷五号六四一頁）、最高裁昭和五三年二月一六日判決（判例時報八八五号一一三頁）があり、その他にも同旨の判決が多い。⁽¹²⁾

(3) この両説によって、譲渡担保（広義を含む）の課税の可否を導びこうとする考え方が多い。⁽¹³⁾

たとえば、増加益清算説では、資産の譲渡があれば、無償であっても譲渡所得が発生する。したがって、増加益清算説にたてば、譲渡担保設定時に所得は確定し実現していると解しうるが、譲渡担保の設定のみでもって課税しうるとする見解は少ない。金子宏教授も、かつて、「譲渡担保の設定により譲渡所得が発生すると考えるのは、常識に反する結果を生ずることになる」とされた。⁽¹⁴⁾その他にも、「所得がない」⁽¹⁵⁾「所得が実現していない」⁽¹⁶⁾「譲渡がない」⁽¹⁷⁾など、

いくつかの理由でもって、課税を否定する判例や学説がある⁽¹⁸⁾。一方、売渡担保について、譲渡所得課税を肯定する説もある⁽¹⁹⁾。

反対に、譲渡益所得説にたてば（特に、水野武夫説によれば）、譲渡所得の発生は、有償による譲渡の場合に限られることにならう⁽²⁰⁾。そして、譲渡担保設定時には譲渡所得課税を行うことはできず、担保物が債権者に確定的に帰属した時に初めて譲渡所得課税が可能とならう。本事件の場合、この説によれば、当然のケースとなる可能性がある。

なお、譲渡担保を、(a)買戻約款付売買、(b)再売買の予約付売買、(c)狭義の譲渡担保の三種に區別する考え方（黒川功氏⁽²¹⁾）もあるが、そこまで当事者が意識しているのであろうか。本件のような場合、却って複雑な処理になると思われる。同氏は、後者の説にたたれるようであるが、その説で三種の区分が果して、当然に導びかれるものであろうか。

(4) ところで、譲渡所得課税の本質の理解と、各種の非典型担保の課税の問題が、果して当然に結びつくものだろうか。キャピタル・ゲイン（ロス）は、本来は会計学上の概念であり、企業の保有する資本的資産と呼ばれるものの売却によって生じた損益である。税法上、キャピタル・ゲインについて定義はないが、一般にたな卸資産以外の資産の譲渡益をいい、その本質は、保有資産の価値の増加益、いわゆる譲渡所得であるといわれている⁽²²⁾。そうした理解は古くから存在してきた。

しかし、課税すべきかどうか、どの程度課税すべきかどうかについて、古くから議論がある。わが国では、大正七年戦時利得税法において、「船舶又ハ鉱業若ハ砂鉱業ニ関スル権利若ハ設備ノ売却ニ因ル個人ノ利得」が対象とされたのに始まり、昭和二二年以降、資産の譲渡所得について全面的に課税されることになった⁽²³⁾。こうした中でも、キャ

ピタル・ゲインの本質についての理解はかわることなく、所得の範囲の問題についての賛否にかかっていたのである。

法の理解について、条文上の根拠だけを引用するだけでなく、法の意味内容を明らかにする義務を果せば、キャピタル・ゲインについての理解はかわるものではないことが明らかになるはずである。

現に、既に述べたように、売渡担保と狭義の譲渡担保の区別についての私法理論は、はっきりしておらず、むしろ区別が否定されつつある。また、譲渡所得の本質について、一部異論があるとはいえ、それを否定する理由は認められない。したがって、課税実務上、そうしたあいまいな区別と、両説を結びつけ、議論する必要もないし、判示する必要もない。

三 譲渡と実現(一)

(1) 法人税法二二条二項は、益金を取引に係る収益と観念した上で規定されている。このことは、法人税法も、原則として実現した利益のみが所得であるという考え方(実現原則)を採用し、未実現の利得を課税の対象から除外していることを意味する。すなわち、実現した利益は原則としてすべて益金に含まれるというのが、この規定の趣旨である⁽²⁵⁾と、一般に解されている。

(2) 法人税法上の収益計上時期

法人税は、元来、課税所得の計算について税法独自の立場から自足的、完結的な規定を設けているわけではなく、その所得金額は、税法の規定を受けながら、法人が自ら計算した決算利益を基礎に算出することを予定している。

いいかえれば、法人税の所得計算が、元来法人の利益計算に依存してきたことから、法人税の収益計上時期の基準

が古くから企業会計上のそれを前提とするものであったことは疑いがないと、思われる。⁽²⁶⁾ 少くとも、法人税法上も何らかの形で収益の計上時期にふれていると、みるべきである。⁽²⁷⁾

具体的には、法人税法上、益金に計上すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とする旨定められている（法人税法二二条二項）。しかし、ある収益をどの事業年度に計上すべきかについて、法人税法は、同法六二条及び六四条で特例を定め、又、昭和四二年の改正で、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」という規定（二二条四項）を設けた。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、「企業会計原則そのものではなく、企業が会計処理において拠っている基準・慣行で、一般に公正妥当と認められるものを広く指すと解されている。⁽²⁸⁾

(3) 企業会計原則は、昭和二四年の制定当初から、公認会計士が財務諸表の監査を行う場合の基準とし、証券取引法上の適用会社が遵守することが強制され、商法三二条二項によって、商法の会計規定を補充するものとしての意義をもつに至っている。⁽²⁹⁾

この企業会計原則は、公正妥当な会計慣行を要約したものであり、これに従えば、商法上も一応適法である。といっても、これ以外に公正妥当な会計慣行がありうることは否定できず、合理的な理由があれば、企業会計原則によらないことも可能であると解されている。⁽³⁰⁾

そうした一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によれば、ある事業年度内における企業活動の成果である収益は、当該実現があったときの属する事業年度に計上すべきであるとされている。期間収益を正確に算出するために

は、収益が具体化し、社会通念上資産が発生したと認められ、よって、担税力が発生したと認められたときに収益を計上すべきである。

企業会計原則上、譲渡担保（広義を含む。）について定められておらず、会計学の本にも言及したものは、見当らない（業種ごとの本にはあるかもしれない）。けれども、企業会計原則あるいは各業種ごとの会計原則は、法律のように詳細に決められているものではないし、会計慣行の性質からいっても、幅をもったある種の共通概念⁽³¹⁾があると思われる。

(4) 収入金額計上基準について、判例をみると、税法の原則は「確利確定主義」であるとして立論を進めているのが多いが、所得税に比し、法人税については、「確利確定主義」であるとするよりも、「発生主義」「実現主義」であるとする方が多いようである。⁽³²⁾ 法人税をめぐる学説においても、「確利確定主義」は既に主役の座をおり、「発生主義」「実現主義」（引渡基準）の考え方が基調となっている。⁽³³⁾

この点について、譲渡所得の収入金額の計金額について、「財産権移転基準」ではなく、「引渡基準」（または不動産のときは、登記基準）によるべきでないかとする見解もある。⁽³⁴⁾

考えるに、広義の譲渡担保のように、いつ所有権が移転し、いつ登記するか（復帰の場合も同様。）ははっきりしないような場合、「実現」というよりは、「確利確定」の方が、基準としては具体性があるように思われる。すなわち、「実現主義」における「実現」と「確利確定主義」のいう確利確定とは対応することが多いものの、「実現」よりは「確利確定」の方が基準として具体的である。⁽³⁵⁾ 企業会計の「実現主義」の枠内で、「確利確定」的なアプローチが有効な場合を考えた場合、広義の譲渡担保が該当するように思われる。そこには、収益実現の蓋然性というのが認めら

れるからである。⁽³⁶⁾ただし、具体的な事案によって、買戻の可能性は異なるので、一律的な判断基準を求めることは難しい。

四 譲渡と実現(二)

(1) 所得税における「譲渡」「実現」について検討する。所得税法三三条一項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいうとし、譲渡によって収益が実現した時点で課税することとしている。本判決も引用している最高裁昭和四七年一月二六日判決(民集二六卷一〇号二〇八三頁)は、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである」としている。そして、割賦払いの期間が長期にわたり、売主が「初年度において現実に入手した代金額が過少であるにもかかわらず、より多額の納税を一時的に必要とする」ことについて、「年々に蓄積された増加益が一挙に実現したものともみられる建前からして、やむをえない」としている。

また、最高裁昭和五〇年五月二七日判決(民集二九卷五号六四一頁)は、「所得税法三三条一項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいう」と判示している。

さらに、最高裁昭和四〇年九月二四日判決(民集一九卷六号一六八八頁)は、「抵当権実行のためのいわゆる任意競売は、担保権の内容を実現する換価行為であって、競落人は目的不動産の所有権を承継取得するものであるから、所得税法九条一項八号にいう資産の譲渡に該当する」としている。

これら判決と同趣旨の判決は他にもある。それらを総合して考えると、譲渡所得発生起因となる「譲渡」とは所有権の移転であり、その収入すべき金額は、所得権移転の時に確定するとするのが、判例の立場であるということが

できる。⁽³⁷⁾ このことは、「譲渡」という用語の解釈としても、当然のことと思われる。

(2) 所有権が移転する時期については、私法上、譲渡担保について所有権の移転を議論することは解釈の決め手にならないと考えられるようになってきている。⁽³⁸⁾

この点について東京地裁昭和四十九年七月一五日判決（行裁例集二五巻七号八六一頁、税務訴訟資料七六号五五頁）は、「譲渡担保の場合には、所有権は形式的には他へ移転するが、それは債務の担保を目的とする限度にとどまり、当該資産に関するその余の権能は譲渡人に引続き保有されるのであるから、その契約時において、その資産が所有者の支配を離れ増加益が確定的に具体化したものということはできず、所得税法上これをもって資産の譲渡と解することはできない」としたことがある。しかし、動産の譲渡質の場合、このように断言することは難しいように思われる。

そこで、譲渡担保などの非典型担保については、所有権が担保権者と設定者の両者に分属し、「受信者への所有権復帰の可能性と与信者への所有権移転の可能性との対立を予想してこれに債権の物的担保の機能を営ませる」ものであると考えられるところから、「所有権復帰の可能性」をもって、譲渡の時期を判断することも考えられる。

しかし、代金完済まで所有権が移転しないタイプの場合、いつ支配が移るか判断しにくい。また、約束違反に伴う買戻しについても、買戻しを容易に行う住宅都市整備公団のような場合と、そうでない一般の不動産業者とでは、その可能性は相当違う。本件の場合、所有権がいつ移転し、戻るか、まさに流動的な事案である。

(3) それでは、所有権がどういう状態になったときに「資産の譲渡」にあたるのか、問題となる。狭義の譲渡担保を含む権利移転型の非典型担保についての私法上の学説は、譲渡所得課税について参考にならぬ旨、前述した。そうす

ると、実質主義の原理にたつて考えざるを得ない。税法上の「譲渡」についての議論は、「注解所得税法」第三二回・第三二回（「会計ジャーナル」一九七七年一〇月号・十一月号）に詳しい。

譲渡担保について、所得税、法人税、相続税につき、通達に定めがある。（所得税法基本通達三三二二、法人税法基本通達二二一一一八、相続税法基本通達一一の二一六）。本判決も、この通達に影響されていることが、うかがえる。

なお、(イ)私法上、目的物の利用関係ないし占有状態についての合意は譲渡担保設定の要件となっていないのに通達が必要としていること、(ロ)さらに、流れ担保型が一般に認められなくなり清算型が原則とされるようになったことから、再検討を求める意見がある。⁽³⁹⁾ 考えるに、通常の売買を、譲渡担保の如くに仮装して課税を免れようとするのに対して、両者を区別するための基準は必要である。通達は一定の典型的なケースを示したのにすぎない。社会・経済は複雑であり、通達を直接適用しうるケースは却って少ないように思われる。要は、法の精神に沿って、具体的な妥当性を求めることである。⁽⁴⁰⁾

五 譲渡と実現(三)——具体的適用等

(1) 本判決は、収益計上時期について、「ある収益をどの事業年度に計上すべきか否かについては、特例について定めている以外は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することとしており」と、判示している。ついで、不動産譲渡所得の課税の本質論について判例通説に従った後、「Xが右買戻権を喪失して、右買戻権の行使の方法により本件土地の所有権を回復することができなくなった（中略）日に、確定的に本件土地の所有権がA社に移転したものとし、そのときのXに帰属する増加益を所得として課税すべきである。」とする。

本判決は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と簡単に述べているが、何がそれなのか検討していない。買戻特約付売買について企業会計原則は言及していないし、一般に経理処理に関する書物は通達に基づく処理を説明しているところから、通達イコール「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えているのかもしれない。

本件の取引では、金利の約定がなされ、本件土地の占有はXに一応委ねられているので、通達の基準は一応満たしているようにと思われる。この通達は、典型的な譲渡担保を対象としつつ、実現主義に貫かれているので、直接該当しない場合は、実現主義に従って判断すればよいと思われる。

もっとも、判例は、物権変動について意思主義をとる。従って、契約によって所有権が移り、その対面として請求権が生じるが、契約成立時に所有権が移転しているとも言いきれない可能性がある。特に、非典型担保の場合はそうである。非典型担保の場合、実現主義にそって考えた場合、通達の基準が無難である。⁽⁴¹⁾

本件の場合、土地の所有権帰属その他について相当長期にわたり紛争が長く続いている。その間、所有権がいわば宙に浮いたに等しい状態であると認められる。そして、昭和五〇年五月一七日までに乙地の移転登記をしないときは、甲地および丙地についての買戻権を当然に失うことになっており、その時点で法律関係が明確になるはずであった。Xは、定められた期限までに乙地の移転登記をしなかったので、その時に買戻権を失い、譲渡代金を支払わずにすんだのであり、その時点で収益が確定したと、いうべきである。

本件は、収益計上時期の判定が難しいケースであるから、多くの判例にならない、権利確定的なアプローチを用いたことは、やむを得ないし、「計上時期の幅の範囲内」⁽⁴²⁾であると、考えられる。

なお、普通の市民が不動産業者から買戻条件付で不動産を購入した場合、本件と違う結論が導びかれる余地がある。そうした場合、買戻しの可能性を、普通の市民はまず意識しないだろうと考えられるからである。

(2) 本判決は、Xが買戻権を喪失して買戻権の行使の方法により本件土地の所有権を回復できなくなった時に課税すべきであるとする理由について、次のように詳述する。ここまで詳しく述べた例は珍しく、参考に値する。

(イ)買戻特約付売買は、経済的・実質的には、債権担保の目的で締結されたものであって、Xの取得したものは、いわゆる借入金と同様の性質のものであるから、契約によりXの担税力が実質的に増加したものと認め難い。

(ロ)本件土地の所有権移転登記をしたときに本件土地の所有権が確定的に移転したものととして課税するとすれば、買戻権を行使して本件土地の所有権を再度取得したときに、不合理な結果を招く。

すなわち、再度の譲渡があったものとして新たに課税すべきものと解すれば、将来の回復を予定した同一の契約に基づく、担保的な所有権の移転とその回復につき、不動産の譲渡を原因とする課税と不動産取得を原因とする課税をするという二重の不利を負わせることになる。

一方、さきの課税処分を取消すべきものと解すれば、行政庁により一旦適法になされた課税処分が一人(X)の自由意思に基づく任意の行為(買戻権行使)によって取消されるという浮動的で不安定なものとなり、行政処分の公定性、実効性に反する。

(3) 本件の参考となる事件について検討する。

①買戻約款付売買契約による不動産の譲渡につき、浦和地裁昭和五六年九月二八日判決(判例時報一〇三五号四七頁、第二次納税義務関係判例集(追録1)九二頁)は、買戻権を行使することが不可能となったときに所得税法上の

「資産の譲渡」があったとした。

同判決では、課税処分は、一定期間内に迅速かつ大量に行われるところ、買戻権が登記されていなかったばかりか、不動産にかかる所得につき一切申告せず、更正処分に対し異議も申し立てなかったのであるから、税務署長が主たる課税処分を登記簿の記載を基に行なったとしても、当然に無効とならないとしている。

その上で、同判決では、国税徴収法三九条に基づく第二次納税義務納付告知処分の違法性が主として争われている。その点について、同判決は、「所有権移転登記手続がなされた後にあっては、国税徴収法三九条所定の要件が充足される範囲内において、不動産の譲受人から当該租税債権を徴収できること及び税の徴収が一定期間内に、迅速かつ大量に行われることからみて、右同条にいう『譲渡』の時期は、当該不動産についての所有権移転登記のなされた時期をもってその基準とすべき」とした。

いずれも同判決は、課税処分の特殊性（迅速かつ大量の処分）を重視したものであるが、買戻約款付売買契約の部分は、むしろ傍論であると考えられる。

②最高裁第三小法廷昭和四七年一月二六日判決（民集二六卷一〇号二〇八三頁）は、割賦弁済約定付で不動産を売渡した場合、移転登記が經由され不動産の所有権が確定的に移転したときは、譲渡所得の全部が登記の日の属する年度に発生するとしている。ここでも、所有権の確定的移転が、メルクマールとされている。

③東京地裁昭和五四年五月一四日判決（行集三〇巻五号一〇一〇頁）は、譲渡担保ないしこれに類する担保として所有権を移転した場合、取戻権を失う等の事情が発生するまでは、「資産の譲渡」とはいえないとした。本件の先例の一つと考えられる。

ただし、控訴審である東京高裁昭和五五年五月二十九日判決（行集三一巻五号一二七八頁）は、事実上倒産状態にある者が、債務の代物弁済として不動産を債権者の所有に帰属せしめた場合は、その時点で「資産の譲渡」があるとした。この控訴審判決でも、原告の主張は結果的に認められていない。

関係当事者間で紛糾した資産の所有権の帰属について、取戻権を失い法律関係が確定するに至ったという点で、本件と類似している。

六 同一条件同一負担の原則

(1) 本件とよく似たケースで、共通の事実関係が存する複数の事業年度の更正処分の際し、ある事業年度についてはその事実を課税所得算定の基礎とし、他の事業年度については基礎としなかったことについて、同一条件同一負担の原則に反しない、とした判例がある（広島高裁松江支部 昭和五九年一月二十五日判決⁽⁴²⁾）。

本件でも、Xと同一の法律関係にあったB社については課税処分がなされなかった。この点について、本判決は、「所得の調査を行った時点が、B社においては、「更正処分期間制限を徒過していた」結果であり、「不当であるとか、また、課税権の濫用であるといえない」し、「憲法二二条に反する無効な処分であるといえない。」と、した。当然である。

こうした平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は、法の執行の段階においても妥当し、納税者の利益になるような権限の行使が問題となる場合に、同一の状況にある二人の者のうち、一方に対してはその権限を行使しながら、他方に対してその行使を拒否することは、この原則に違反する⁽⁴³⁾と、いわれる。

本件の場合、XとB社との間で課税・非課税の取扱の差が生じたのは、更正期間の制限という納税者保護のための

規定によるものであり、やむを得ないものと考えられる。たしかに、XとB社は、同一グループに属する法人であるが、だからといって、Xに対し更正処分を行わないとすることは、租税負担の公平という大原則に反し、租税回避の途を開くことになり、容認することはできない。まして、上告棄却までに充当をのぞき納税していないケースは看過できない。

七 後発的事由に基づく課税関係の是正

(一)① いったん課税関係が確定した後で、それを覆えすべく、覚書がつくられたり、和解が行われるケースが、ときたま見受けられる。本件はその典型であり、覚書・和解の有効性をXは最後まで主張し、納税も行っていない。このような後発的事由に基づく課税関係の是正がどこまで許されるのか、問題である。

国民の負うべき納税義務は、国民の経済取引等の経済活動の成果（所得）に対する課税上の評価を基礎としている。したがって、課税の基礎とされた所得を生ずる原因行為である国民の経済取引等が無効であったり、法定事由の存在を理由に取り消されたりした場合、課税関係に何らかの影響が生じてくることになる。もっとも、当事者の自由意思による課税関係の変更を無制限に認めるとすれば、租税法関係の早期安定を損なうなど、種々の弊害を生じることにもなりかねない。そこで、現行制度では、所得原因行為の解除・変更等を理由に過年度に遡って課税関係の是正を求めるため納税者がとりうる手段としては、国税通則法二三条の更正の請求の制度を置くにとどめている。

問題は、課税対象となる所得原因行為が解除・変更された場合等である。法定解除が行われた場合はやむを得ないが、そうでない場合は、租税法関係が確定した後で、それを覆えすことは、法的安定性を守るためにも、厳しく制約されるべきである。

仮に、契約当事者間において、課税処分可能期間の経過後に和解除し、過去に遡及していったん発生した課税関係を変更することが容認されるとすれば、期間制限に基づき新たな課税処分ができない結果、当事者間において容易に租税の負担を免れることが可能となる。それでは、租税制度は根本から覆えられてしまうことになり、とうてい容認することはできない。とりわけ、更正処分に基づく課税を免れる目的で付加された契約の解除条項、あるいは新たにされた契約解除により、更正処分が影響を受けるとすることは、課税の公平を損うことが著しい。したがって、有効に成立した契約に基づく課税関係は、後になされたこれと異なる法律行為により、法定解除の場合を除き原則として影響を受けることはない、解すべきである。

② 金子宏教授は、私法上の法律行為と租税法との関係につき、私法上の法律行為に瑕疵がある場合と、瑕疵がない場合とにわけて、検討されている。⁽⁴⁴⁾

その中で、納税義務の発生を原因となる私法上の法律行為に瑕疵はないが、当初予定していたよりも重い納税義務が生ずることに気付き、相手方の同意のもとにこれを取り消しまたは解除した場合には、私的自治の尊重、納税者間の公平の確保、および租税法関係の安定の維持の三つの要請の合理的調整の必要性にかんがみると、法的申告期限が経過するまでになした取消、解除に限り、納税義務者は租税行政庁に対して、その効果を主張しようと解すべきである⁽⁴⁵⁾とされる。

たしかに、法定申告期限以前になされた合意解除については、その現状回復の効果を課税所得の計算上に取り込むことができる。これに対し、法定申告期限後の場合には、原状回復の効果は、課税所得計算の根拠たりえないことになる。

けれども、合意解除するに至った事情は種々である。法定申告期限後といえども、真に救済に値するケースもあると思われる。そのケースまで否定されるのであろうか。だからといって、任意解除を全て認めるとすることは、約定の意味が任意に定められるものか、あるいは約定の設定が任意であることを意味するのか、いずれをとるかによって影響の差が大きすぎるとし、法律関係が不安定にすぎるといえる。

税法の解釈・運用は実体的側面において具体的妥当性を有することが、他にもまして強く要求される。私人間の私的自治の原則は最大限尊重されるべきではあるが、租税法律関係の早期安定の要請及び納税者の公平の確保といった要請との調整からできるだけ実体的妥当性ある結論を導こうとする限り、法定解除の場合を除き原則として影響を受けることはない、解すべきである。もし、この結論が納税者にとって酷に過ぎるならば、立法上の手当を求めることになる。しかし、判決も、具体的妥当性を求める方法の一つであり、裁判官も具体的妥当性を求めて判決を下されているはずであり、決して酷ではない。

③ 昭和六三年一月一九日浦和地裁判決（金融法務事情一二二四号三五頁）は、所得税法五八条一項の適用の可否について、注目すべき判断を示した。

この事件では、Xは、昭和五六年五月、訴外Aとの間でX所有の甲土地とA所有の乙土地とを等価交換し、所得税法五八条の特例を適用して申告した。しかし、Y税務署長は、Xが取得した乙土地は、交換の相手方Aにおいて昭和五五年七月B会社にいったん売却した土地の一部を、Xとの交換のために昭和五六年一月売買契約を合意解除し取り戻したのであるから、所得税法五八条の適用を受けることができないとし、Xに対し、Aが交換の直後甲土地をC会社に売却した代金と同額の譲渡所得があったとして、更正処分等を行った。そこで、Xがこれらの処分の取消しを求

めたものである。

この判決は、所得税法五八条の特例の適用を否定した。その理由として、「右合意解除は、XとAとの間の本件土地交換の手筈を整えるために、Aが……いったん譲渡した交換取得土地（乙地）を譲渡先のB社から取り戻すための手段となされたものであることは明瞭であるから、Aはこれによって交換取得土地を所得税法五八条一項にいわゆる『交換のために取得』したものとすべきであって、この判断は、合意解除により当事者間において私法上さきになされた契約の効力がその当初に遡って失われることになるかどうかによって、消長を来たすべきものではないというべきである。」と述べている。

この判決によれば、合意解除によって先の契約の効力が遡って失われるとしても、「交換のために取得（合意解除した）ときは、所得税法五八条一項にいう『交換のために取得』したことになる。すなわち、合意解除により課税関係が影響されないことになる。負担の公平および租税法関係の安定のためにも望ましい結論である。本判決と同様の結論であると解することができる。

④ 同様に、水戸地裁昭和四八年二月一五日判決（税務訴訟資料六九号三八七頁）は、⁽⁴⁶⁾「昭和四三年二月六日当事者間に、鈴木良一と訴外会社との間に昭和四〇年一〇月二一日成立した土地交換契約が有効であることを確認する等の条項を含む和解条項につき和解が成立したことが肯認できる。しかしながらさような和解が成立したからといって、一旦有効に成立した本件契約にもつき既に発生した後述の本件事業年度の所得が当然に失われるものではないことはいうまでもあるまい。」と判示している。和解によって、租税法関係が影響を受けないことを判示したものである。その後、水戸地裁判決の控訴審である東京高裁昭和四八年二月二六日判決（税務訴訟資料七一号一四六八頁）は、第

一審判決を支持し、控訴を棄却した。

なお、水戸地裁判決は、「法人税法上益金確定の時期を、金銭債権の場合について考えてみると、法律上これを行使することができるような状態となったときであり、抗弁権等の認められない本件の場合には、履行期が到来したときと解するのが相当である。」とした。

本件事案に置き換えると、甲土地について、買戻しを行なわないときは当然に買戻権を喪失し、また、乙土地の所有権を一定時までA社に移転登記しないときは甲土地及び丙土地の買戻権を失うものとなっている。買戻権を失う際、本件では抗弁権が認められていないのであるから、買戻権を喪失するときに、逆の意味での履行期であると解することができる。その意味でも本件の先例の一つと考えることができる。

⑤ Xは、昭和五〇年九月三〇日にA社との間で作成した覚書によって、甲地・乙地・丙地に関する契約を解除したと主張する。

本件の第一審判決は、覚書締結を念査の上、「本件覚書による契約解除の合意は、X、A社の通謀による虚偽の意思表示によるものと認め」、「解除の合意は、その効力を生じない」とした。これで課税への影響を言及しなくてもよくなったにもかかわらず、「覚書作成後も、A社はその効力を否定して覚書の内容を実行しなかった」とし、Xも「売買代金名下に融資を受けた金員を、A社に返還しないまま推移し」、「昭和五七年二月」改めて「和解をするに至って」おり、「合意解除は、本件係争事業年度中にはもちろん、その後も何ら原状回復の現実の履行がなされなかったのであるから、本件では、右解除の意思表示も、既に確定したXとA社との本件土地の譲渡とその対価の取得についての法律関係には何らの影響をも及ぼさなかつたというべきであ」と判示している。

なお、裁判所は、課税関係に影響を及ぼさないとする理由を詳しく述べていることから考えると、覚書が真正であれば影響することを認めたかもしれない。

(1) ① 訴訟上の和解で認められた権利関係について、既判力が生じるか否かについて、論争が絶えない⁽⁴⁷⁾。既判力を肯定する考え方は、二〇三条の文理に忠実であるし、和解による紛争解決の実効性を判決による場合と同じ程度にまで高めることに役立つことは確かである。しかし、訴訟上の和解についての裁判所の関与の程度はさまざまなようである。実質は私法上の和解と大差ないような和解が私法上の和解とまったく異なった取扱いを受けるのは、当事者間の利害の調節の仕方として適当であるとは考えられない。むしろ、新堂教授が述べられているごとく、既判力を否定し、その効力は和解契約に関する私法上の規律にも服することを一般的に承認したうえで、その私法の解釈・適用において、訴訟手続の進行状況、裁判官や弁護士との関与の程度なども十分に考察した評価を期待するのが正当であろう⁽⁴⁸⁾。

訴訟上の和解による課税への影響については、訴訟上の和解についての、このような理解に基づいてなされるべきである。訴訟上の和解であっても、それだけで直ちに国税通則法二三条二項一号にいう「和解」にあてはめるのは、慎重になされるべきである。まして、もっぱら当事者と税金を免れる目的のもとになされた和解などは、同号に該当しないと思われる⁽⁴⁹⁾。さらに訴訟上の和解がなされたとしても更正の請求の手続によらない限り、確定した課税関係に影響を及ぼさしめることは、極めて慎重になされるべきである。訴訟上の和解が結ばれる実態に課税関係を連動させることは、租税法関係を不安定のもとにさらし、租税の公平を著しく害することになるからである。

なお、吉良実教授も、「裁判上の和解であっても、『和解』そのもののもつ性質が、課税関係を規律する規準になじ

まないものと解する。」とされる。(50)

② 本件の第一審判決は、「本件和解においてX主張の条項が定められたのは、Xからの税金対策上の考慮による希望を、和解成立による紛争の解決を第一義的に考えていたA社が、本件土地と丙土地の登記名義の移転と」十億円余の「支払という和解内容の骨子に変更がなければ、その形式についてはXの希望を尊重することとした結果によること」が明らかであるとし、この事実をもって、「買戻権が、約定の期間経過後も、有効に存続していた証左とみることができない」とした。その上で、本件和解は、「本件土地の譲渡利益に関する課税関係に何らの影響を及ぼすものではない」とした。本件和解成立の事情を十分に念査しており、妥当である。

〔注〕

- (1) 我妻栄「新訂担保物権法」五九三頁、柚木馨「担保物権法」(法律学全集)三八八―三八九頁。
- (2) 評釈として、たとえば、横山 長「民法判例百選Ⅰ」二〇八頁。
- (3) 評釈として、たとえば、米倉 明「民法判例百選Ⅰ」二〇二頁。
- (4) 評釈として、たとえば、「最高裁判所判例解説」(民事篇・昭和四九年度)五八五頁以下、解説者鈴木弘。
- (5) 水野武夫「譲渡担保と譲渡所得課税」(判例研究『日本税法体系』第三卷五八頁以下参照)。
- (6) 南博方「譲渡担保と所得課税」ジュリスト六七二号九二頁は、「狭義の譲渡担保と売渡担保とを区別する意味は、もはや失われたとすらいわれるのである」とする。前掲水野八四頁も同旨か。
- (7) 前掲水野武夫六一頁。
- (8) 前掲水野武夫八四頁。
- (9) 前掲南博方九〇頁。
- (10) 前掲水野武夫七一頁以下。

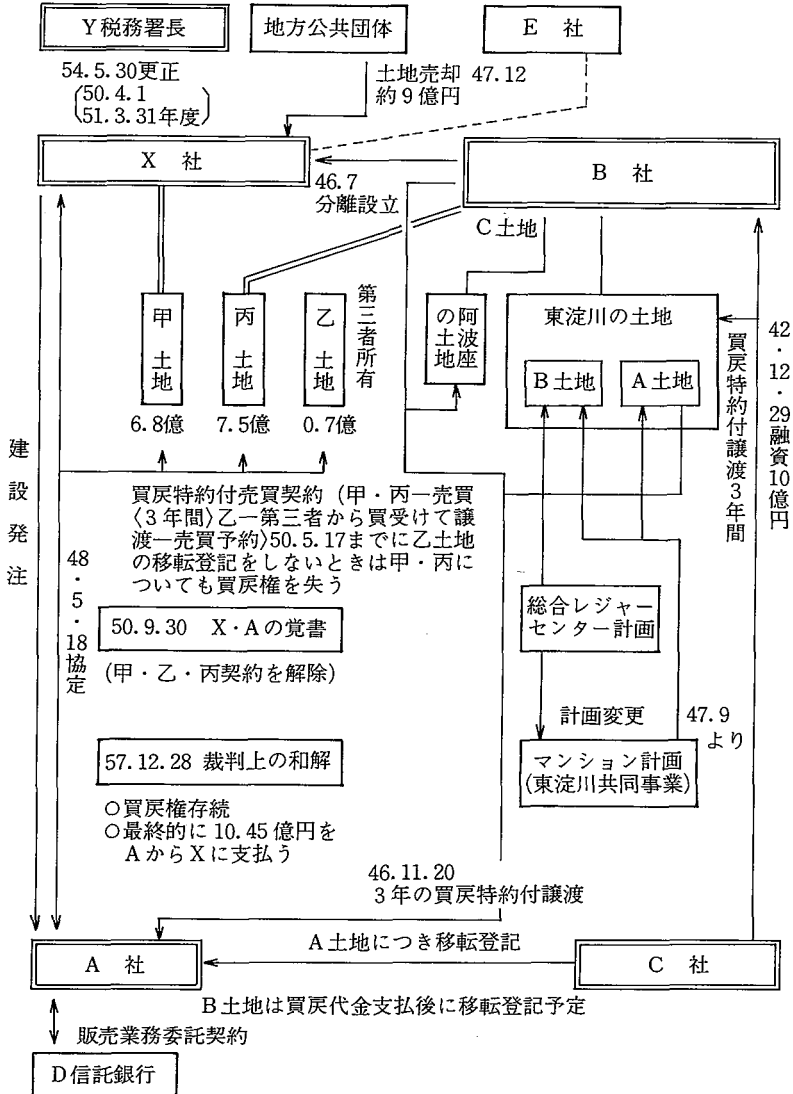
- (11) 金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」租税法研究三六六一頁。
- (12) 前掲水野武夫六四〇六六頁および六七頁(注)九。
- (13) その典型として前掲水野論文七五頁以下。
- (14) 金子宏「讓渡担保と所得税」山内一夫ほか編『演習行政法』(良書普及会)二八二頁。
- (15) たとえば、水野忠恒 ジュリスト六一四号一三八頁
- (16) 岸田貞夫「債権担保制度の税法上の取扱いについて」租税法研究六号一二二頁。
- (17) (16)と同じ。および、高梨克彦「売買が讓渡担保かの認定及び讓渡担保契約時における所得税法上『当該資産の讓渡』の成否」シュトイエル一七九号一一頁。
- (18) たとえば、前掲水野武夫七六〇七八頁。
- (19) たとえば、水野忠恒・ジュリスト六一四号一三八頁。金子宏「讓渡担保と所得税」山内一夫ほか編『演習行政法』二八二頁同旨。
金子教授は、「余論ではあるが、若しXが昭和四〇年に設定した讓渡担保が、狭義のそれではなく、いわゆる買戻し約款つき売渡担保であった場合には、その時に讓渡所得が発生するという解釈は可能であろう。」とされる。これは、売渡担保と讓渡所得の本質との関係を示唆している。
- (20) 前掲水野武夫六四頁。
- (21) 黒川功「讓渡所得学説と税法解釈学の方法論——讓渡担保・財産分与の事例的検討とともに」(一)——四完 税理二八卷九号〇二九卷二号。
- (22) 金子宏 編集代表「税務百科大辞典」第一卷三八三頁。
- (23) (22)に同じ。
- (24) 金子宏「租税法」一〇一頁は、「意味内容が不分明で見解が分かれている規定がある場合に、その意味内容を明らかにすることこそ、法の解釈の作用であり、法を適用する者の任務であって、規定の意味内容が不分明で疑わしい場合であるという理由で解釈を中止するのは、その義務を放棄することにはかならない」とされる。
- (25) 金子宏「租税法」一九四頁。

- (26) 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題——『権利確定主義』をめぐって——」租税法研究八号三四頁。
- (27) 租税法研究八号一六九頁の植松守雄発言。
- (28) 金子宏「租税法」一九六〜七頁。
- (29) 飯野利夫「財務会計論〔改訂版〕」二二二〜二二四。
- (30) 鈴木竹雄「竹内昭夫」会社法〔新版〕」三〇三頁。
- (31) 租税法研究八号一六九頁の植松守雄発言。
- (32) 前掲植松論文八二頁。なお、本判決も「所有権が確定的にA社に移転した」という表現をしている。
- (33) 前掲植松論文九五〜九六頁。なお、東京高裁昭和四八年八月三十一日判決（行裁例集二四卷八・九号八四六頁）は、法人税の課税所得計算における損益計上時期について、権利確定主義ではなく、実現主義そのものに立脚する旨、判示した。
- (34) 前掲植松論文一〇六頁。
- (35) 前掲植松論文一〇五頁。
- (36) 租税法研究八号一六九頁で、植松守雄氏は、「実現主義という以上、やはり収益実現の蓋然性という要素が必要になってくると思います。」と発言されている。
- (37) 柚木馨「高木多喜男「担保物権法」五八五頁。
- (38) 前掲水野武夫六三頁。前掲岸田論文二二〇頁。
- (39) たとえば、前掲岸田論文一〇七頁〜一二四頁および一二三〜一二四頁。
- (40) 桜井四郎「買戻し特約付売買と譲渡担保」（税務事例二二卷四号二〜三頁）は、本判決をあつかったものであるが、「買戻し特約付売買による譲渡・解除条件付譲渡益課税には、より妥当性が尊重されるべきであるといえる。」と、結ばれている。このことは、譲渡担保に関する通達の運用にも共通して言うことができる。
- (41) 租税法研究八号一七〇頁で、植松守雄氏は「通達が引き渡し時をとったというのは、一番無難な道を選んだのではないかと考えられるわけです。」と発言されている。
- (42) 租税法研究八号一六九頁の植松守雄氏の発言。

- (42) 2 税務訴訟資料一三五号八頁
- (43) 金子宏「租税法」八二頁。
- (44) 金子宏「租税法(第二版)」一〇八〜一〇九頁。
- (45) 金子宏「租税法(第二版)」一〇九頁。
- (46) この事件は、原告会社所有の第一の土地および原告会社代表取締役A所有土地を、訴外会社が第三者所有の土地と昭和三七年交換し後日引渡もなされたので課税がなされた。
- 第一の土地は、原告会社がかつて購入した際当時の代表取締役Bの名義で登録されており、Bの相続人が鈴木良一である。事実認定によれば、昭和四〇年一月二十二日に、鈴木良一と訴外会社を当事者とする交換契約書が作成されたが、Aと訴外会社との間でラブルが発生し、昭和四三年二月六日和解が成立している。
- (47) 新堂幸司「民事訴訟法(第二版)」二五五頁〜二五八頁。
- (48) 前掲 新堂幸司二五七頁。
- (49) 仙台地判昭和五十一年一月一八日訟務月報二三卷一二号二八七〇頁。
- (50) 吉良実「確定判決や和解の与える税務への影響力」税理三〇卷八号二頁以下。特に八頁。

参考付表

(1) 事実関係図



(2) 年表

		事業年度									
X社	48	50	50	50	51	51	51	51	54	54	57
	5 18	4 1	5 18	9 30	3 31	3 26	5 31	7 22	5 30	5 31	12 28
	買戻持約付売買契約	買戻権喪失	X Aの覚書		確定申告及び 欠損繰戻還付請求	申告期限	修正申告	再修正申告	更正	更正可能期間	裁判上の和解
	49		50	50				53			
	10		9	11				11			
	1		30	30				30			
B社		事業年度			申告期限			更正可能期間			