

売買契約の合意解除による土地の再取得と所得税 法第五八条の「交換のための取得」の適否

東京高裁平成元年一月三〇日判決
平成元年(行コ)第四号 所得税の更正処分等取消請求控訴事
件 判例タイムズ七三〇号八七頁 行裁例集四〇卷一一・一二号
一七一二頁 控訴棄却・確定
原審 浦和地裁昭和六三年一月一九日判決
昭和六〇年(行ウ)第一〇号 金融法務事情一二二四号三五頁
税務訴訟資料一六六号九三二頁 棄却

齊 藤 敏 雄

〔税務大学校前教授
現神奈川税務署副署長〕

〔事 実〕

一 Xは、昭和五六年五月、訴外Aとの間でX所有の甲土地（交換譲渡土地）とA所有の乙土地（交換取得土地）とを等価で交換し、所得税法五八条一項（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）の規定を適用して、この交換による譲渡所得に対する課税は受けけないものとする昭和五六年分の所得税の確定申告を行った。

これに対して、所轄のY税務署長（被控訴人・被告）は、Xが交換により取得した乙土地は、交換の相手方訴外Aが昭和五五年七月二六日に訴外C会社（不動産業者）にいったん売却した丙土地の一部（転売できずに残存していたもの）であり、昭和五六年一月一〇日、本件交換のために右売買契約の一部を解約して取り戻したものであるから、同条の特例の適用を受けることができないとし、Aが交換の直後に訴外E会社（不動産業者）に転売した甲土地の代金一億一六五〇万円と同額の譲渡収入金額による譲渡所得があったとして、Xに対し所得税の更正及び過少申告加算税の賦課決定の処分をした。そこで、Xは、これらの処分の取消しを求めて、所定の異議申立て、審査請求を経て訴訟に及んだが、原審が棄却したので控訴した。

資産の譲渡による所得については原則として譲渡所得が課税されることになっており（所得税法三三条一項）、一定の要件に該当する交換については、譲渡所得の課税の特例として課税の繰延べ（課税の延期）制度が設けられている（同法五八条一項）。したがって、この特例の適用を受けるためには、交換取得資産については、交換の相手方が一年以上所有していた固定資産であること、又は、それが交換のために取得したと認められないものであることが必要となる。

本件の争点は、①AとC会社との間に売買契約があったかどうか、なお、売買契約があったとしても、当該契約は合意解除により契約当初から存在しなかったことになるか、また、②交換による譲渡収入金額の計算は、交換譲渡土地の転売価額によることが認められるか、ということである。

二 Xは、AとC会社との間で、Aの所有地につき売買契約が締結されたことは否認し、AがC会社に対し単に土地を造成・分譲することのみを依頼したにすぎないのに、C会社が依頼の趣旨を逸脱して売買契約書を作成したものであると主張したが、本判決は、本件土地交換の経緯について、次のような事実を認定した。

(一) Aは、昭和四四年ころ、実弟Bの求めにより、当時小作人に貸して耕作させていた自己所有地(丙土地)田八一九・八三平方メートルを小作人に対する離作料と同土地の埋立費用をBに負担させ、現況を宅地に変更したうえで、Bに貸し渡した。Aはこの貸借について地代に関する定めをしなかったが、Bは年一回、同土地の固定資産税相当額を持参しAに渡した。Bは、昭和四五年一月、同土地の中央部北側に居宅九七・五四平方メートルを、北東部に物置四七・九二平方メートル及び南東部に作業所四一・三一平方メートルをそれぞれ新築し、妻子とともに居住しながら釣竿の製造販売業を営んでいた。さらに同五三年ころには、同土地の南西部に教室二九・七四平方メートルを建て、次男の妻が経営する算数塾に使用させていた。

(二) 昭和五五年初めころ、Aは、よそ地への移転を計画したBから前記土地上に借地権を有することを前提としてその買取りを求められ、従前から不動産取引を依頼していたC会社の代表者Dに相談したところ、Dは、C会社が同土地を造成したうえ土地付き建物分譲を行うことを計画し、Aに対し、Bは四〇〇〇万円位で同土地の借地権を買取ってほしいと言っているが、その程度であれば有利である等と述べて、同土地をC会社に売却するように勧めたの

で、Aは、同土地をC会社に売ることにした。

その結果、同年七月二十六日、AとC会社との間で、同土地を代金一億三三六〇万円で売り渡す、右代金は遅くとも昭和五六年一二月末日までに所有権移転登記と引き換えに支払い、その時点で所有権を移転する、ただし、第三者に販売したときはその都度当該販売部分につき所有権移転登記（中間省略によりAから買主に直接所有権移転登記をする。）を受けると引き換えに販売土地の面積割合に応じて計算して支払い、その時点で所有権を移転する、旨の契約が締結され、即日手付金として三〇〇万円が支払われる一方、Bと同社との間で地上家屋（その固定資産評価額の合計額は約二六〇万円である。）を含め借地権を代金四〇〇〇万円で売り渡す旨の契約が締結され、即日四〇〇〇万円が支払われた。その後、C会社は、同土地の引渡しを受け、これを造成するため同年一〇月ころ同土地上の建物を取り壊し、九区画の宅地と私道部分に分ける造成工事をしたうえで同土地を分筆した（分筆後の面積八一七・〇四平方メートル。以下「本件分譲地」という。）。

そして、土地付き建物分譲を始めたが、昭和五六年一二月に一区画一棟分（面積八九・七五平方メートル）を販売するにとどまっていた。その後、Aは右土地売買についての譲渡所得に係る所得税を申告し納付した。

(三) 訴外E会社は、交換譲渡土地（甲土地）に隣接した土地を所有しており、交換譲渡土地を含めた上でマンションの建設を計画していたことから、昭和五五年一〇月ころよりXに対し交換譲渡土地の買受けを申し出ていたが、Xは譲渡所得が課税されることからこれを拒絶したため、右計画の早期実現を迫られていたE会社は、同五六年初めに至り、他の物件を探すのでこれと交換してほしい旨を申し出るようになった。これに対し、Xは、同じ面積の土地を交換するのであれば税金を負担することはないものと考え、土地交換に応ずることを承諾した。

E会社は、同年五月、Dに対し本件分譲地をX所有の交換譲渡土地（甲土地）と交換した後、売買の形で交換譲渡土地を取得したいと申し入れた。Dは、本件分譲地のうち一区画一棟分が売却できたものの、他の区画が売却できないでいたことから、E会社の申入れに従った方が得策と考え、Aにも相談した上で右申入れを受けることとした。

AとXとの間で土地を交換する形式を取る必要上、AとC会社は、Aが同社に売却した本件分譲地のうち他に転売した右区画を除いた部分について前記売買契約を合意解除し、昭和五六年一月一日付で解約合意書を作成した。また、Dは事務員に指示して、この合意に基づく請求書及び領収書（Bに支払った代金四〇〇万円及び本件分譲地に対する造成費等八三九万七四一円の清算についてのもの）を作らせ、その日付もE会社の指示により昭和五六年一月一日付としたが、Aはその資金管理をDに委せていたことから、この清算についてはD限りで帳簿上の会計処理がなされ、実際に現金の授受は行われなかった。

そして、昭和五六年五月初め、XとAとの間で、X所有の交換譲渡土地（甲土地四五九・五〇平方メートル）とA所有の交換取得土地（乙土地五五五・七一平方メートル）とを交換する旨の契約が締結されたが、その際用いられた土地交換契約書の条項はE会社が作成したものであり、同社の希望により契約締結日が同年一月二三日付とされた。本件土地交換に関する交渉は、E会社を中心となって、X及びC会社との間で行っていたため、XとA、Dは右交換契約締結のときが初対面であった。

その後、交換譲渡土地は二筆に分筆されたうえ、AからE会社へ代金一億一六五〇万円で売り渡された。その際、C会社は、E会社の求めによりこの売買契約の仲介人とされた。

〔判旨〕

控訴棄却（確定）

一 売買契約の成立の認定について

「…認定した本件土地交換の経緯に関する事実に基づき検討するに、AとC会社が締結した売買契約は、買主が売買代金の支払いをするまで所有権を売主に留保する旨の特約がなされ、合意解約当時第三者に転売されていた土地部を除き売買代金の支払がされておらず（ただし、手付金の一部は支払われていた）、所有権移転登記手続も未了であったものであるが、反面、売買の目的たる土地が買主に引き渡され、買主において地上家屋を撤去して宅地造成を行い、分筆手続も済ませたうえ、逐次建物を建築して土地付き建物分譲を行うことを予定していたことからすれば、これに合わせて、売買代金の支払いを確保するためにその支払いと引き換えに所有権移転登記手続をすることを主眼として、所有権移転が留保される形式をとって契約書に記載されていたと見ることができ、買主は同土地を使用収益及び処分する権限を取得していたというべきであるから、その実質に着目すると、所得税法五八条一項の適用との関係では、右所有権留保の点は、交換取得土地がAからC会社に譲渡されていたものであると認定するのを妨げるものではない。」

二 交換の特例の適用否定について

「…Aは、マンション建設用地として交換譲渡土地を必要としたB会社の要請を受け、交換の対象とするため、右

交換取得土地を売買契約の合意解約によって取り戻して取得したものであり、右取戻しが、本件土地交換の実現を目的としたものであることに加え、その方法自体を売買契約締結時に存した原因に基づく無効・取消しあるいは債務不履行に基づく解除によってなされたものでなく、合意解約というもっぱら当事者の任意に委ねられた方法によってなされたものであることからすれば、Aが有していた交換取得土地は、所得税法五八条一項の適用対象から除かれている『交換のために取得したと認められるもの』に該当することは明らかとすべきである。

これに対し、控訴人は、AとC会社との間の売買契約はその後の合意解約により契約当初から存在しなかったこととなるのであるから、交換取得土地はこれに該当しないと主張するが、前記認定のとおり、Aは合意解約の結果使用借権の負担のない土地を取り戻したものであって、実体的に交換取得土地が売買契約当時の原状に復したというわけではないから、契約当初から存在しなかったものと同視できないし、本来所得税法五八条一項において『交換のために取得したと認められるもの』を適用対象から除くこととしたのは、そのようなものについても譲渡資産の値上りにより所有者に帰属する増加益につき譲渡所得として課税することを繰り延べるとするならばこれが際限なく拡大されることによって譲渡資産の取得価額及びこれと対比すべき増加益が不明分となり、右の譲渡所得に対し適正な課税をする機会が失われるに至るおそれを否定し得ないことからすれば、たとえ合意解約においては売買契約の効力が遡及的に失われるとする法則上の違いはあるにせよ、右法条の適用との関係ではこれについて別異に解する理由に乏しく前記結論を左右するものでないといわなければならない。』

三 交換の譲渡収入金額の計算について

「交換譲渡土地の面積は四五九・五〇平方メートル（土地交換契約書上は四五九・〇平方メートル）であり、交換

取得土地の面積は合計五五六・五四平方メートル（土地交換契約書上は合計五五五・七一平方メートル）であること、C会社がA及びBからBのため使用借権を設定された交換取得土地を含むA所有地を合計一億七三六〇万円で買受けた後、交換取得土地につき右売買契約のうえ控訴人とA間で本件土地交換が行われ、更に本件土地交換後、交換譲渡土地がAからE会社へ代金一億一六五〇万円で売り渡されたことは前記判示のとおりであり、また、控訴人所有の交換譲渡土地は、交換取得土地とは道路を隔てた西側対面にあり、地価の評価及び行政上の規制について得段の差異はないこと。当初、交換の対象とされた造成区画は：五区画の土地であったが、私道部分は無価値であり、交換取得土地のうち私道部分を除いた宅地部分の面積と交換取得土地とが等しくなければならないとする控訴人の要求によりさらに：一区画の土地が加えられ、その結果交換譲渡土地の面積と交換取得土地のうち宅地部分の面積とはほぼ等しくなったこと、本件土地交換については他に金銭の授受はなかったこと。

本件土地交換においては、C会社がA及びBからBのための使用借権の設定された交換取得土地を含むA所有地を合計一億七三六〇万円で取得しており、これによって交換取得土地の取得価格を面積比で算出すると約一億一七四七万円になるところ、一方前記判示の土地交換の経緯により交換譲渡土地は交換取得土地と交換のうえAからE会社に一億一六五〇万円で売却されたものであり、交換取得土地を含むA所有地の造成に約八三九万円（面積比で交換取得土地分を算出すると約五六八万円になる。）を要している反面、右の取得価格のなかには地上家屋分（その固定資産評価額の合計は前記判示のとおり約二六〇万円である。）が含まれているとみられることを考慮に入れても、交換譲渡土地が客観的交換価値である時価を大きく上回る価格でAからE会社に売却されたとみるべきではなく、正常な取引価格の範囲内の価格をもって売却されたものというべきであり、したがって、交換譲渡土地の前記売却価格一億一六

五〇万円をもって本件土地交換における譲渡収入金額と認定するのが相当である。」

〔評 釈〕

判旨替成

一 問題の所在

資産の譲渡例えば売買による利得は、譲渡所得として課税の対象とされている（所得税法三三条一項）。そして売買は、売主にとっては、資産を提供しその代価たる金銭の支払を受けることであり、当事者が互いに金銭以外の資産を移転することを主目的とする交換（民法五八六条）も、売買と同じ法的性質をもつと解されている。⁽¹⁾したがって、所得税法五八条は交換も譲渡に含まれることを当然のこととして、⁽²⁾固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例（課税の繰延べ）を規定したものととして理解することができる。

ところで、固定資産の譲渡による利得は、本来の意味での所得かどうかは問題があるとして、従来から種々の議論がなされている。つまり、固定資産は、本来譲渡を目的とするものではなく、また、その譲渡の実態は主として物価の値上がり等から生じたものであって実質の意味における利益といひ難いからである。⁽³⁾

要するに、所得税法（以下「法」という。）は、資産の譲渡益を譲渡所得としてとらえ、これに担税力を認めて課税対象としている。しかし、いわゆる財産権相互間の取換えがあったことよって、結果として従前と同様の状態となった場合には、経済的観点によれば、あたかも譲渡しなかった状態と同列に考えることとなる。

この考え方が、交換の場合において、交換譲渡資産と交換取得資産の類似性・同一性（同一種類・同一用途の資産間の交換）という観点と金銭不介入（交換補足金額の支払は二〇パーセント以内に限定）の二点を根本とし、一定の条件の下に課税の繰延べの特例が認められている。⁴⁾

この一定の条件とは、交換の対象となる資産について、「交換譲渡資産も交換取得資産も、それぞれ所有者がともに一年以上所有していた固定資産であり、しかも、交換の相手方が所有していた資産は交換のために取得したと認められないものであること」の要件が付されていることにある。

そこで、本件では、いわゆる所有権留保付売買契約を締結し、その約定の履行中に合意解除して売却した土地を取り戻したことが、「交換のために取得したと認められるもの」に該当するかどうかの問題とされたものである。

次に、この交換の特例要件をみたしていない場合には、譲渡所得が課税されることとされて、その交換譲渡資産の譲渡収入金額は、法三六条二項により、交換取得資産の価額（交換補足金（差金）を受領している場合には、その金額を加算した額）で算定することになっている。そこで、本件では、譲渡収入金額を交換譲渡資産の転売価額をもって算定したことの是非が争われたものである。

以下、これらの争点について、本件裁判例を素材として検討することとする。

二 売買契約の合意解除による土地の再取得と「交換のための取得」の意義

(一) 売買契約の認定

不動産の売買契約は、その準備、交渉の段階（売買物件の特定、所有者の確認、売買条件の提示、売買代金の額、その支払方法、支払場所の定め及び売買物件の引渡時期等の決定）があって、双方の債務（代金の支払と目的物の引

渡し又は登記移転)が履行されて完了するまでには、比較的長い時間を要する。

売買は、財産権の移転と代金の支払を要素とする諾成無方式の契約であるから、それらの二要素について合意に達していさえすれば、他の付随的事項についての合意がなくても、直ちに契約が成立するものとされ、これに対する異論をみない⁽⁵⁾。しかし、不動産取引の実務慣行上は、契約書の作成や手付金を授受することが売買契約の成立要件であると理解されている⁽⁶⁾。

そして、売買契約の成立を境に債務の履行義務が生じるが、特に売買の目的物の所有権がいつ買主に移転するかが問題となる。この点については、周知の如く多くの議論が展開されている。

学説は、売買当事者がこの移転時期を合意で定めたときはその時期に所有権が移ることを自明の前提とし、いわゆる「所有権移転の時期」が学説上問題となるのは、かかる合意がない場合についてだけのことであるとして、議論を進めている。

そのうち、通説は、物権行為の独自性⁽⁷⁾を否定することと関連して、売買契約の時に直ちに物権変動が生ずるものと説き、判例もこの立場に立つものと、一般には理解されている。これに対し、有効な反対説は、代金の支払、目的物の引渡し又は登記などのなされたときに所有権が移転すると解している。さらに、買主が公示手段を具備するまでは所有権移転は生じないとする説さえあって、いずれに組みすべきか去就に迷わざるをえない。いずれの説にも、他を完全に制圧するほどの決め手はなく、それぞれの説を内在的に検討しても、なお、それぞれ若干の欠点を有する⁽⁸⁾との批判がある。

この説によれば、私法上の問題として、売買プロセス中に予想される各種の争いについては、所有権移転の時期を

ある一点に画すること、すなわち、その時点の前か後かによって売主がまたは買主が所有者であることをあえて確定するのは、実益のないことであり、理論的にも不可能であるまいかと主張される⁽⁹⁾。しかし、他の法域（例えば、税法など）の問題として、売買のプロセス上のある時点で所有権が売主又は買主のいずれに属するかを決定する必要性に迫られるように見える場合には、それぞれの法域の趣旨にしたがって、だれをその場合の所有者として取り扱うべきかをきめればよいとされている⁽¹⁰⁾。

ちなみに、不動産取引の実務では、売買物件の所有権移転時期については、ほとんどの場合、売買契約書中に最終残金の支払と同時にする旨が明記されているが、仮に明示されていなくとも、所有権移転時期に関しては諸説があるにもかかわらず、実際の取引に臨んだ当事者の意思は、代金の授受をその指標としていることは明らかである旨の指摘がある⁽¹¹⁾。

ところで、不動産の売買においては、買主の資金調達の場合により残代金完済まで売買物件の所有権を売主に留保する特約がなされる場合がある。これについては、学説は、代金が完済されるまで所有権は売主に留保され、完済と同時に、当然に買主に移転するのが原則だとする考え方を示している⁽¹²⁾。

これに対し、売主の代金債権の担保ということが、所有権留保の中心的な機能であることを重視する考え方が有力になりつつある。すなわち、所有権移転の物件的行為を代金完済の時まで留保するのではなくて、物件行為は売買契約の時か、おそくとも物引渡の時までになされており、ただ、その物件行為の効力発生が代金完済という停止条件にかからしめられているのである。また、停止条件付であるのは、所有権移転の物件行為であっても、原因たる債権行為すなわち売買契約が停止条件付であるわけではない⁽¹³⁾。

つまり、「所有権留保」は、徹底的にその実質について、考察すれば、所有権は買主に移ったが、同時に売主は代金債権の確保のために抵当権の設定を受けたという状態に準ずるといことができる。⁽¹⁴⁾

このように、所有権留保の私法上の性質に関しては、学説は流動的である。そこで、所有権留保付売買契約の締結があった場合、その売買の目的物の所有権は、いずれの時点において「移転（買主の取得）」があったといふべきか、現実上問題となる。⁽¹⁵⁾

本件判決は、前記判旨一のとおり、AとC会社が締結した所有権留保付土地売買にあっては、この所有権留保は売買代金の支払いを確保するためのものであって、買主は同土地を使用収益及び処分する権限を取得していたといふべきであるから、その実質に着目すると、法五八条一項の適用の関係では、右所有権留保の点は、交換取得土地がAからC会社に譲渡されていたものであると認定するのを妨げるものといえないと判断している。

すなわち、①売買の目的たる土地が買主に引き渡され、買主において地上家屋を撤去して宅地造成を行い、分筆手続も済ませたうえ、逐次建物を建築して土地付き建物分譲を行うことを予定していたことや、②Aがこの土地に係る譲渡所得金額を申告して所得税を納付していたことが、裁判所に右認定をなさしめたものと思われる。本件のような事実関係を前提にするならば、この認定は正当なものとして是認できる。

そして、売主が売買契約を解除すれば、目的物の返還を求めて取り戻すことができることは、所有権を留保する特約があるなしにかかわらず同じであることは当然のことと解されている。

ただ、契約の履行中又は完了後に、解除権に基づかないで、当事者の合意により解除された場合、次に述べるとおり問題がある。

(二) 売買契約の合意解除

売買契約が締結されるとその効力が発生する。契約の効力は、契約内容に関する合意によって有効に成立し、売主・買主はそれぞれ義務を負担することになる。しかし、契約という法律行為は、意思表示の不一致又は瑕疵により無効となるものがある。すなわち、相手方との通謀虚偽や行為者の錯誤によるものは無効であり、契約自体の効力は生じないし、詐欺又は強迫を受けてした行為は取消しの意思表示をすれば、その行為は当初から無効となる。

ところで、売買契約は締結されたが、一方の当事者が契約内容たる債務を履行しない場合（履行遅滞、履行不能等）の法律上の解除事由や契約において定めた解除原因が発生したときには、解除権を有することになった当事者は、相手方に対し契約解除の意思表示をして、その契約を解除することができる。これらの法定解除や約定解除の効果は、契約関係を初めから効力のないものとし、売買契約の存在を遡及的に消滅させることにある。

契約の解除は、法定解除や約定解除のように解除権に基づく場合に限られておらず、当事者の合意に基づく解除も認められている。

合意解除（解除契約）とは、一般に既存の契約を解消して契約がなかったと同一の状態をつくらうとする契約であって、反対契約とも呼ばれ、契約自由の原則から、法律上の制約がない限り有効な契約と考えられている。⁽¹⁶⁾

解除契約の目的としては、一方の当事者が契約を完全に履行しないとか、一方又は双方に履行困難なやむを得ない事情がある場合に、解決策として行われるケースと任意の意思によるケースとに区分できる。⁽¹⁷⁾

そして、合意解除の効果や要件については、契約の趣旨と契約の一般理論により判断されることになる。従って、この場合の解除は、契約がなかったと同一の効果を生じさせようとする合意であるから、すべて遡及的に消滅する。⁽¹⁸⁾

もつとも、通説・判例によると原状回復措置については、特約のない限り、民法五四五条（解除の効果）の原状回復義務や損害賠償義務の特則の適用がないとしても、同法七〇三条（善意の受益者の返還義務）以下所定の要件の下に不当利得返還請求をすることができる⁽¹⁹⁾と解されている。

すなわち、売買契約の成立と同時に目的物の所有権は売主から買主に移転したものであると認定され、その後、売買契約が解除された場合には契約上の効果が全部遡及的に消滅し、従って所有権もまた当然に売主に復帰するという物件的効力を認めることになる⁽²⁰⁾。

そこで、法定解除や約定解除の解除権に基づく契約解除はともかくとしても、当事者の合意に基づく解除は、その合意をした時の当事者の自主的意思表示により成立したものであるため、合意解除という行為については、契約の効力を遡及的に消滅させるという私法上の効果との関係において、課税上、新たな当事者の契約（行為）として取り扱うべきであるか否かが問題となる。

(三) 合意解除行為の事実認定

契約の合意解除は、前述のとおり、当事者の合意によって契約関係を消滅させ、その契約が当初から存在しなかったことになる新たな契約であるかどうかの問題になるので、その合意解除という法律行為の解釈（事実の確定）が必ずである。

すなわち、合意解除契約を締結することになった事情、当事者の目的（意思の探究）などから、法律上の解除事由又は契約において定めた解除権の発生を背景とする契約の解除か、ある目的のための新たな行為とみるべきか事実の認定が要請される。

ところで、課税処分取消請求事件の裁判例を見ると、法律上の解除事由や当事者の責めに帰せられない特別の事情変更がないのに、不動産の売買契約後に居住用財産の譲渡所得の特例が適用されないことを知り、その契約を合意解除したことについて、裁判所は、次のように判示している。

すなわち「…合意解除が租税回避の動機によったものであったとしても、合意解除が仮装のものでないならば、租税収入の減少を来すからといって、法律上の根拠がないのに当該合意解除による収入消滅の効果否認することは許されないとわざるを得ない。」とした(東京地判昭和六〇年一〇月三日)⁽²¹⁾。

これは、所得発生の原因となった行為の完了後に、合意解除がなされた場合は、原則として法律上遡及的に消滅し発生した所得はなかったことになることを認めるものである。⁽²²⁾

この事案の控訴審(東京高判平成元年一〇月一六日行裁判集四〇巻一〇号一四三七頁)は、「合意解除の結果、利得者には利得の現状回復義務が法的に生じるが、右義務が生じたというだけでは税法上所得が消滅したものと評価できず、現実に現状回復義務が履行されて経済的成果が消滅したとき初めて所得が消滅する。」と判断した。⁽²³⁾

そして、「…本件合意解除の効果として、…該金員(譲渡代金相当額)を…返還すべきであるにもかかわらず、…返還してないものと認められるから、この分の収入も依然として控訴人が保有し続けていたものといわなければならない。」と認定した。

ちなみに、土地売買契約が締結され、その所有権の移転登記がなされたが、その代金は未払いであった。その後、買主の代金支払不能により合意解除をし、売主が当該土地を取り戻した場合、「合意解除による土地の再取得」が、不動産取得税の課税要件たる「不動産の取得」に当たるか否かが争われた裁判例(神戸地判昭和四四年九月一七日程裁

例集二〇卷八・九号九九八頁)がある。

裁判所は、「合意解除は、元の契約につき履行が完了し、該契約がその目的を達している場合には、実質的に再売買と同一であるから、合意解除による所有権の取得が同法にいう『不動産の取得』にあたる」と解してさしつかえない。

しかし、履行が完了しておらず、該契約が目的を達していない場合の合意解除は、履行遅滞や履行不能による法定解除の場合と同様、一応所有権の移転があるが、該契約が目的を達しないための所有権の復帰にすぎず、実質的にみて新たな『不動産の取得』と解するのは相当でない。(なお附言すると、このように解することは、元の契約による所有権の取得が『不動産の取得』にあたらないとするものではない。)旨判示した。⁽²⁴⁾

この判決に対する評釈において、阿部泰隆教授は、「BがAから不動産を取得し、当初の契約の履行が完了し契約の目的を達したのち、もとの契約が合意解除された場合には、この合意解除等は契約の遡及的消滅をもたらすものと把握されるが、それはいったん移転した所有権を再度移転させるための理論構成として、契約の遡及的消滅と称するにすぎず、もとの契約とは別個の解除契約に基づくものである。」という。そして、「合意解除という法律行為の解釈上は、再売買、買戻し、再贈与と同じであると解すべきであり、この点は租税法における実質主義なり経済的觀察方法をもち出すまでもなく、このような考え方がいえるであろう」と⁽²⁵⁾されている。

(四) 解除による再取得土地と交換の特例

法が「交換」という法律事実について、キャピタルゲイン(所有資産の価値の増加益)いわゆる譲渡所得を発生させないことの特例を設けたので、交換の相手方が当初は全く交換の意思がなかったのに、資産取引の主体となる者の課税回避のため、その要請を受けて交換形式に切り替えたことにより、納税者と税務当局との間で、交換の特例の適

用是非をめぐってしばしば争いが生じており、本事実もその一事例である。

交換の特例（法五八条一項）が適用されるためには、交換取得資産は、交換の相手方が一年以上所有していた固定資産であること、及びそれが交換のために取得したものでないことが要件とされている。

特例適用の要件の趣旨については、「交換の相手方に指図などして購入させた資産を交換により取得する弊を避けるためである。」⁽²⁶⁾とか、または「本来、従来から有していた固定資産の交換を目的としているものであって、単に交換の特例を適用するために購入したものは除くためである。」⁽²⁷⁾とか説明されている。

法五八条一項に規定する「交換のために取得」又は「交換により取得」の「取得」の概念については、法上格別に定義した規定は見当たらないが、「取得」という言葉は、一般に、所有することや手に入れることの意味で使われている。

法五八条一項は、前述のとおり、譲渡所得の課税の特例であり、譲渡所得課税の本質は、「資産の値上が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精算して課税する趣旨のもの」と解されているので、法に規定する「取得」は、「所有権の取得」であると理解すべきである。⁽³⁰⁾

すなわち、「譲渡」とは、有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む概念であると解されている。⁽³¹⁾従ってその所有権その他の権利の譲受けはいわゆる「取得」である。

ところで、Xは、本訴において、AとC会社との間の売買はその後の合意解約により契約当初から存在しなかったこととなるのであるから、交換取得土地は法五八条一項の「交換のために取得したもの」に該当しないと主張した。

これに対して、本判決は、前記判旨二のとおり、この合意解約は売買契約締結時に存した無効、取消しあるいはその後の債務不履行による解除によってなされたものでなく、当事者の任意によるものであるとし、合意解除の法律効果は、新たな契約により所有権を買主から売主へ復帰（移転）させることにあることを前提としたうえで、E会社の要請を受け、交換の対象とするために、交換取得土地を売買契約の合意解約によって取り戻して取得したものであると認定した。

そして、前記認定のとおり、Aは合意解約の結果使用借権の負担のない土地を取り戻したものであって、実体的に交換取得土地が売買契約当時の原状に復したというわけでないから、契約当初から存在しなかったものと同視できない、と判断している。この点については、控訴人の主張を受けての単なる理由付けなのか、合意解除による再取得の要件として求めているものか理解に苦しむところである。

続いて、本判決は、法五八条一項において、「交換のために取得したと認められるもの」を適用対象から除くこととして、趣旨として、いわゆる譲渡所得に対する適正な課税の実現のために課税の繰延べの特例要件から除外したものと解し、「合意解除による交換取得土地の取戻しも交換取得土地の売買による取得と同じく適正な課税をする機会を失わせるおそれを否定し得ないことからすれば、合意解約においては売買契約の効力が遡及的に失われるとする法則上の違いはあるにせよ、右法条の適用との関係ではこれについて別異に解する理由乏しく、前記結論を左右するものではないといわなければならない」と判示している。

この点については、法五八条の規定の解釈上も、合意解除されるに至った事情や当事者の意思などから、新たな行為（再取得）として実質を尊重して事実認定ができることを判断したものであり、高く評価されるべきものと考え

る。

三 交換譲渡土地の譲渡価額の算定

交換により資産が譲渡された場合の譲渡所得の収入金額は、前述のとおり、法三六条二項の規定により、交換取得資産の価額（交換差金を受領している場合には、その金額を加算した額）であると解されている。³²⁾そして、同項にいう「当該物件を取得した時における価額」とは、原則として当該取得の時における客観的な交換価値をいい、自由市場において市場の事情に十分通じ、かつ、特別の動機をもたない多数の売手と買手が存在する場合に成立すると認められる額いわゆる市場価値（時価）をいうものと解されている。³³⁾

従って、交換取得土地自体の売買実例があり、しかもそれが交換時点に近いほど譲渡収入金額の算定上有効な資料となることはいうまでもないことである。

そこで、交換取得土地に売買実例はないが、交換直後に交換譲渡資産が転売されている場合において、その転売価額をもって譲渡収入金額を算定することすなわち交換取得土地の価額を評価することが是認されるかが問題となる。

ところで、石島弘教授は、「土地の時価を評価するについては、各種の方法があり、そのいずれを採るかによりその算定額に差異が生じるが、そのことはむしろ当然のことである。重要なことは各事案ごとに正しく時価を反映できる評価方法を選択することである。」とし、「当該土地又は類似土地に売買実例がある場合には売買実例を基礎にしたいわゆる市場資料比較法により時価を算定することに一応合理性があると考えられる。」³⁴⁾とされている。

碓井光明教授は、「交換取得土地の評価にあたり、間接的ではあるが、交換譲渡資産の売却額も参考にされる余地がないといえないが……相当な補正を加えなければならぬであろう」とし、東京地裁昭和四五年一月一四日判決

(税資六〇号八〇九頁)が、交換後わずか二か月を出ずして交換譲渡資産を他に一七〇〇万円で売却していることに徴すれば、原告が交換によって得た交換資産の価額如何とは関係なく、原告の交換による譲渡所得は一七〇〇万円であると認定したことについて、「正当でない」と批判⁽³⁵⁾している。⁽³⁶⁾

原審判決は、「原告所有の交換譲渡土地は、交換取得土地とは道路を隔てた西側対面にあり、地価の評価及び行政上の規制について特段の差異はないこと。当初交換取得土地の対象はK市N二丁目六五九番六ないし同番一〇の各土地であったが、原告の要求により、さらに同番五の土地が加えられたこと、本件土地交換については他に金銭の授受はなされなかったことがそれぞれ認められ、以上の事実からすれば、…交換取得土地の価額を交換譲渡土地の売買代金額と等価とみて、これを一億一六五〇万円と算定するのが相当である。」と判示している。

要するに、間接的であるが、類似の売買実例として交換譲渡資産の売却額(一億一六五〇万円)も参考資料となり得るが、マンション建設用地を取得したいE会社の特別の事情(自己所有地の有効利用を図るために隣地が欲しい場合の取引値段いわゆる限定価格の成立)に加えて、A及びB会社の交換取引に係る協力の労に対する報償部分も相当程度含まれていることも予想されるので、評価上、補正の必要があるかどうか検討をしなければならない。

本判決は、原審の判決を引用し、判示二のとおり、次の理由を加えている。

「私道部分は無価値であり、交換取得土地のうち私道部分を除いた宅地部分の面積と交換譲渡土地の面積とが等しくなければならぬとするXの要求により、さらに同番五番に当たる一区画の土地が加えられ、その結果交換譲渡土地の面積と交換取得土地のうち宅地部分の面積とほぼ等しくなったこと」と指摘したうえで、「交換取得土地の取得価格(C会社がA及びBから購入した価額約一億一七四七万円からBの家屋分約二六〇万を控除し、造成費約五六八

万円を加算した額) 約一億二〇五五万を考慮に入れても、交換譲渡土地一億一六五〇万円が客観的交換価値である時価を大きく上回る価格でAからB会社に売却されたものとみるべきではなく、正常な取引価格の範囲内の価格をもって売却されたものというべきである」と認定している。

本判決は、交換譲渡土地の転売価額を類似物件の売買実例として採用し、本件土地交換の経緯等につき詳細な検討を加えたうえで、当該転売価額が客観的価値を示す時価であると判断したもので、妥当なものというべきである。

- (1) 村井正「交換(1)」税務弘報三〇巻八号一五五頁。
- (2) 神戸地判昭和五八年七月一八日税資一三三三号六四頁は、「交換も所得税法三三条一項にいう「譲渡」に含まれることはもちろんであるから、譲渡所得として課税の対象となること明らかである」とした。
- (3) 吉国二郎・武田昌輔「法人税法(理論篇)改訂三版」(財經詳報社、昭和四七年)二〇四頁。
- (4) 塩崎潤「法人税法の考え方」税理一三巻九号五頁。
- (5) 鎌田薫「売渡承諾書の交付と売買契約の成否(民法研究会第四八回)」ジュリスト八五七号一一四頁。
- (6) 東京高判昭和五〇年六月三〇日判例時報七九〇号六三頁は、「相当高額の土地の売買にあつては、前示要素(所有権の移転と代金支払いについての合意)のほかいわゆる過意約款を定めたいえ、売買契約書を作成し、手付金若しくは内金を授受するのは、相当定着した慣行であることは顕著な事実である」と判示した。
- (7) 売買契約に基づいて所有権が移転する場合のように、債権行為を前提として物件行為が行われる場合、債権行為としての意思表示のほか、別個独立の物件行為としての意思表示を必要とする考え方である。
- (8) 鈴木祿弥「特定物売買における所有権移転の時期」契約法大系Ⅱ贈与・売買(有斐閣、昭和三七年)八五頁以下。
- (9) 鈴木・前掲九八頁。
- (10) 鈴木・前掲一〇一頁。

- (11) 佐藤義人「講座・司法書士の実務と理論・第五回Ⅱ登記原因証書」法学セミナー三八七号一二〇頁、同趣旨・浦野雄幸ほか「不動産取引の実態③」NBL七七号三二頁参照。
- (12) 我妻栄「債権各論中巻一（民法講義V）」（岩波書店、昭和三二年）三二八頁。
- (13) 幾代通「割賦販売―所有権留保売買」契約法大系Ⅱ贈与・売買（有斐閣・昭和三七年）二九三頁。
- (14) 幾代・前掲二九四頁、米倉明「所有権留保の実証的研究」（商事法務研究会、昭和五二年）三七頁参照。
米倉教授は、「所有権留保売買にあっては、実質的にも形式的（法律的）にも所有権は買主に移転し、売主は目的物について売買代金債権を被担保債権とする抵当権を設定したものと構成すべきである。」とされている。
- (15) 碓井光明「不動産取得税における『不動産』及びその『取得』の意義（一）」自治研究六五巻八号三一頁以下参照。碓井教授の次のような考え方が参考になる。
「現実には所有権留保がなされている場合に、いずれの時点において「不動産の取得があった」というべきが問題になる。所有権留保の私法上の性質に関しても、学説は、讓渡担保と同様に流動的である」とし、「このような考え方を前提とした場合に所有権留保付売買契約によって、直ちに買主の『不動産の取得』があったといえるのであろうか。
もし、地方税法上の「不動産の取得」が民法理論に合致しなければならぬとするならば、そのようになるはずである。しかし、少なくとも、地方税法の『不動産の取得』の意義との関係においては、未だ所有権取得に至る過程にあって、完了していないとみるべきであると思われる。取得過程における不安定な段階において課税要件が充足されたものとみるべきではない。その意味において私法上の担保的構成を主張する説との関係においては、相対性を認めるべきであろうと考える。」としている。
- (16) 我妻栄「債権各論上巻（民法講義V）」（岩波書店、昭和三二年）二一三頁、三宅正男「現代法律学全集九、契約法（総論）」（青林書院新社、昭和五三年）三二二頁。
- (17) 我妻・前掲二二四頁。
- (18) 合意解除の効果は適及的に契約の効力を失わせることでは、法定解除及び約定解除とはほぼ同様であるが、民法五四〇条以下所定の解除に関する規定の適用はない。我妻・前掲二二五頁参照。

(19) 我妻・前掲二一五頁。この学説に対して、合意解除及び約定解除における返還義務は直接又は間接に、当事者の合意に基づくから、これを法定の債権関係としての不当利得返還義務とするのは適当でないとする説もある(三宅・前掲三二五頁)。

(20) 伊藤律男「未登記転得者に対する効力」不動産取引判例百選(有斐閣、昭和四一年九月)別冊ジュリスト10号一五五頁、大審院大正一〇年五月一七日第一民事判決・民録二七輯九二九頁。

これに対しては、三宅・前掲二八七頁は、「所有権の移転に関しては、物権行為を認めないわが民法においては、売買、贈与、交換などの契約による所有権移転の効力は常に遡及して消滅すると解するほかはない。解除条件成就または約定解除、合意解除により、仮に契約が将来に向かって効力を失うとされる場合でも、それはもっぱら物の本体と区別される使用利益に関するものであり、いったん買主に所有権が移転し、これは消滅せずに存続し、解除により復帰するという、二段の所有権移転はわが民法の下では考える余地がない。」と批判されている。

(21) 同判決は、訟務月報三二巻六号一三二頁、判例時報一一七四号六二頁、判例タイムズ五七六号六四頁、行裁例集三六巻一〇号一七六三頁、税資一四七号六三頁に掲載されている。

(22) 同判決の評釈としては、岩崎政明・判例時報一一九号一九〇頁(判例評論三三〇号二八頁)、関根稔・税務事例一八巻六号二頁などがある。

(23) 同判決の評釈としては、波床昌則・税務弘報三八巻八号一五頁がある。

(24) この事案の控訴審(大阪高判昭和四五年二月二三日行裁例集二二巻二号三二八頁、シュトイエール九七号四一頁)は、「不動産取得税の課税というのは契約の効束力とは関係がない(契約の効力として課税されるのではない)のであるから、不動産取得税の課税という観点からするかぎり、(合意解除は)いったん買主に移転した所有権が売主のもとに再移転するものと扱うのが相当である。」と判示した。

(25) 阿部「租税判例研究(昭和四四年度第八回)」税理一三巻九号一四五頁。

なお、中川一郎(控訴審判決評釈、シュトイエール九八号一頁)は、契約解除の合意の成立により、直ちに所有権が移転するのではなく、所有権の移転は、契約解除の合意の履行行為としての所有権の移転行為の法律効果として発生するのであるとし、「所有権の復帰」は「取得」に該当することを認めている。

- (26) 塩崎・前掲七頁。
- (27) 武田昌輔監修「DHCコンメンタル所得税法」四二七二頁。
- (28) 最一小判昭和四三年一〇月三一日訟務月報一四卷一二号一四二頁、同趣旨としては、例えば、最三小判昭和四七年一二月六日民集二六卷一〇号二〇八三頁、最三小判昭和五〇年五月二七日民集二九卷五号六四一頁などがある。
- (29) 譲渡所得の本質については、資産の増加益であるとする考え方に対して、資産の値上がり有無に関係なく、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が所得を構成するという考え方（竹下重人「租税判例百選（第二版）」（有斐閣、昭和五八年三月）別冊ジュリスト七九号七六頁）がある。この考え方であっても、「取得」が「所有権の取得」であるという見解を否定するものでないと考える。
- (30) 金子宏「租税法第三版」（弘文堂、平成二年）四一五頁は、「私法上においては、「不動産の取得」とは、一般に、「不動産所有権の取得」を意味する」とされている。
- (31) 金子・前掲一八六頁。
- (32) 東京高判昭和四七年六月五日税資六五号一一一四頁、最二小判昭和五〇年四月一日税資八一号一〇九頁参照。
- (33) 確井光明「交換により土地を譲渡した場合の譲渡収入金額の算定（東京高判昭和五九年七月一八日判例評釈）」ジュリスト八五六号一三三頁、岡本吉司監修「昭和六三年版所得税基本通達逐条解説」（大蔵財務協会）五二八頁、神戸地判昭和五九年四月二五日税資一三六号二二一頁参照。
- (34) 石島「交換により取得した土地の時価―東京高裁昭和五九年七月一八日判決を素材として―」税経通信四〇巻三号三七頁。
- (35) 確井・前掲一三六頁。
- (36) 石島・前掲三七頁は、この判決について、「本来ならば、この場合には、交換取得資産の価額の時価を評価して収入金額を算定すべきであるが、行政も司法も安易な手法を使って交換譲渡資産を類似資産の売買実例として収入金額を算定したものであると思われる。」とされている。