

土地所有権の遡及的移転と課税処分

—英国における equity の法理をめぐる議論を素材として—

岩 崎 政 明

〔横浜国立大学大学院〕

国際社会科学研究所法曹実務専次長・教授

目 次

| | | |
|-----|---|----|
| I | はじめに | 63 |
| II | 土地所有権の遡及的移転に係る equity の法理： proprietary estoppel・constructive trust・resulting trust | 66 |
| 1 | proprietary estoppel（所有権に関する禁反言の法理） | 66 |
| 2 | constructive trust（擬制信託） | 66 |
| 3 | resulting trust（復帰信託） | 67 |
| 4 | 裁判所の判決による土地所有権の遡及的移転 | 68 |
| III | 英国における相続贈与税の課税適状・評価の判断 | 69 |
| 1 | 英国における相続税法の構造 | 69 |
| 2 | 衡平法上の法理に基づく土地所有権の遡及的移転と相続贈与税の 課税 | 71 |
| IV | 英国におけるキャピタルゲイン税の課税適状・評価の判断 | 76 |
| 1 | 英国におけるキャピタルゲイン課税法の構造 | 76 |
| 2 | 衡平法上の法理に基づく土地所有権の遡及的移転とキャピタルゲイン 税の課税 | 77 |
| V | おわりに | 81 |

I はじめに

筆者は、かつて、課税の基礎となる私法上の法律行為が遡及的に消滅または発生したときに、課税適状となる時期をいつと判定すべきかについて、研究をしたことがある。そこでは、法律行為の効力が遡及的に発生する例として、取得時効の援用および無権代理行為の追認を、また遡及的に消滅する例として契約の合意解除を取り上げ、それぞれの法律行為に基因して生ずる利得に関する所得の種類、帰属時期、課税標準または税額の算定・是正方法、加算税賦課の有無等を検討した⁽¹⁾。

これらの論点に関する検討を再論するのは避けるが、とりわけ、土地の取得時効に係る利得につき、その援用時において、一時所得として課税すべきである旨を判示した東京地裁平成4年3月10日判決（訟月39巻1号139頁）⁽²⁾については、相当の問題を感じた⁽³⁾。

すなわち、同判決は、取得時効に係る利得の帰属時期について、これを時効の援用の時（具体的には、所有権移転登記請求訴訟の訴状が送達された時）とし、取得時効に係る利得を当該援用の時における当該不動産の価格により算定したうえ、援用の時の属する年分の所得税に係る課税物件（一時所得）となると解している。この見解の基礎には、民法上の所有権の帰属について、時効の援用時までの間は、占有の継続という外観において潜在的であった所有権が、時効の援用といういわば停止条件の成就により、はじめて実現するという考え方がるように思われる。確かに、援用が裁判上のもので、しかもその裁判が速やかに確定し、その判決に基づいて所有権移転登記が実行された場合には、

(1) 岩崎政明「民法上の遡及効ある行為と所得課税」税務事例研究20号(1994年5月号)35頁以下(岩崎政明『ハイポセティカルスタディ租税法』(第2版、弘文堂、2007年)1頁以下<第1章>所収)。

(2) その後、静岡地判平成8年7月18日行集47巻7=8号632頁も同様の判断を示している。

(3) 以下の論述については、岩崎・前掲注(1)税務事例研究20号40-43頁(岩崎・前掲注(1)『ハイポセティカルスタディ租税法』5-8頁)参照。

妥当な結論を導くといえるであろう。

しかし、他面、民法の解釈には、時効による所有権の取得という実体法上の効果は、「時効期間の満了」だけで占有開始時に遡及して発生し、「援用」は、民法 145 条の条文の文言からも明らかなように、専ら訴訟上の攻撃防御の方法、すなわち手続的效果しかもたないという見解もあるから、「援用」という行為が課税適状の判断にとって決め手になるともいいがたい。課税の面においても、前記判決のように、時効の援用時を「所有権移転登記請求訴訟の訴状が送達された時」と解するならば、当該援用者は、取得時効の裁判係争中で、未だ所有権の取得が未確定な間であったとしても、一時所得があったものとして納税義務を負うことになり、かなり酷な事態も予想される。また、課税庁としても、訴状の送達は訴訟当事者にしかわからない事実でありながら、それを課税適状といわれると、課税時期を逃すおそれも生ずることになる。そこで、私見としては、東京地裁平成 4 年判決の結論に反対し、少なくとも時効援用の事実が第三者にも客観的に認識し得る状態になる、取得時効に係る判決が確定した時に、時効による利得は課税適状となると解すべきであると主張したのである⁽⁴⁾。

いずれにせよ、時効取得した利得の帰属時期や課税物件（所得の種類等）の判定については、実務上は相当困難な問題が残されていると思われるのであるが、外国においては、このような場合、どのように判断・処理されているのかが気になっていた。

最近、英国におけるキャピタルゲイン課税⁽⁵⁾や信託税制⁽⁶⁾について研究する

(4) 岩崎・前掲注(1)税務事例研究 20 号 42 頁（岩崎・前掲注(1)『ハイポセティカルスタディ租税法』8 頁）。

(5) 岩崎政明「イギリスの不動産キャピタルゲイン課税の理論と制度」海外住宅・不動産税制研究会編著（中里実座長）『欧米 4 各国におけるキャピタルゲイン課税制度の現状と評価』（日本住宅総合センター、2008 年）3-21 頁。

(6) 平成 17 年 1 月以来現在まで、(社)信託協会において設けられた信託税制研究会（中里実座長）に参加させていただき、課税理論および諸外国の制度について多くの教えを受けた。また、その成果は、同研究会報告書に収録されたほか、岩崎政明「信託課税の理論と運用—事業信託を利用した租税回避の防止措置について」新井誠編著『新信託法の基礎と運用』（日本評論社、2007 年）341-350 頁に発表した。

機会があり、上記の問題点についても調べてみたところ、衡平法 (equity) に基づいて所有権が遡及的に移転した場合においては、やはり日本と同様の課税問題があることを知った。そこで、本稿においては、クリスティーン・デイビス氏による「土地所有権の非典型的移転に基因する相続贈与税およびキャピタルゲイン税」⁽⁷⁾という論文に基づきながら、英国における所有権の遡及的発生・消滅に関する課税処理を考察することにした。

なお、英国においては、制定法による根拠以外に基づいて土地所有権の遡及的移転が生ずるのは、衡平法 (equity) により認められている様々な法理 (doctrine) による場合である。本稿においては、その典型として、proprietary estoppel (所有権に関する禁反言の法理)、constructive trust (擬制信託)、resulting trust (復帰信託) を取り上げることにする。

(7) Christine Davis, *The Inheritance Tax and Capital Gains Tax Consequences of Informal Transfers of Rights in Land*, 2006 BTR, No. 4, pp.458-481. なお、Davis氏はノッティンガム大学の上級講師である。

II 土地所有権の遡及的移転に係る equity の法理 : proprietary estoppel・constructive trust ・resulting trust

1 proprietary estoppel (所有権に関する禁反言の法理)

本稿では、proprietary estoppel を「所有権に関する禁反言の法理」と訳することにしたが、一般には、所有権 (interest) 上の禁反言または物権上の禁反言と訳されることもある。これは英国法に特有の衡平法上の法理 (doctrine) であって、その意義は、土地所有者が、自己の土地に対して、他人が何らかの権利を有していると誤認して行動しているのを黙認し、または助勢したような場合、所有者は後になってその土地について完全な権利を行使することができなくなるというものである⁽⁸⁾。

proprietary estoppel の効果は、土地所有者にとっては、いわゆる「権利の上に眠る者は保護されない」との法諺とか、ドイツ法における「権利失効 (失権) の法理」(Verwirkung) と同様のものであり、また他方、他人の土地に対して何らかの行為をしている無権利者にとっては、「取得時効」(Ersitzung) と同様のものであるといえよう。

ただし、proprietary estoppel は、衡平法上の法理であるから、その要件は、制定法に基づく消滅時効や取得時効のように法定されているわけではなく、過去の個別事件ごとに形成された判例法理によって判断される点に特色がある。

2 constructive trust (擬制信託)

本稿では、constructive trust を「信託の存在を擬制する法理」という意味で、「擬制信託」と訳することにしたが、一般には、「解釈信託」(信託が存在する場合と同様に解釈する法理) とか、「法定信託」(衡平法上信託が存在するのと同じ法的効果を認める法理) と訳されることもある。

(8) 鴻常夫=北沢正啓編著『英米商事法辞典』(商事法務研究会、1986年) 627頁。

この意義は、他人に対してコモン・ローに基づく信任関係にある者が、その他人の土地を不当に占有して利得を得ているとき、その者は、衡平法上、その他人のための受託者として信託により当該土地および不動産の果実（地代または家賃相当額）を保有しているものと擬制されるというものである⁽⁹⁾。すなわち、constructive trust は、コモン・ロー上の一定の権利を利用して、他人の不動産から不当な利得を獲得している場合には、衡平法上、正義衡平の観点から、この権利関係を無視して、当事者間に信託があったものと擬制し（construct）、当該不当な利得を得ている者は、その利得を私有することはできず、他人のために保管しているに過ぎないと構成する法理である。これも、衡平法に係る判例法理であり、擬制された信託関係は法的拘束力を持つ。

constructive trust の効果は、ドイツ法等の大陸法における「不当利得の法理」（Kondiktion, ungerechtfertigte Bereicherung）と同様の効果を持っているということもできよう。

3 resulting trust（復帰信託）

resulting trust は、一般に、「復帰信託」と訳されている。この意義は、信託設定の意図で財産を譲渡したが、何らかの事情によりその信託が効力を発せず、財産だけがコモン・ロー上移転している場合、または、コモン・ロー上は財産権が移転されたが、移転に係る諸事情を勘案すると、譲渡人には当該財産から生ずる利益を譲受人に与える意図がないと推定される場合には、譲受人を受託者、譲渡人またはその相続人を受益者とする信託が設定されたものと擬制する法理である⁽¹⁰⁾。これにより、財産の実質的な権利が譲渡人またはその相続人に戻ることになるので（あるいは、はじめから移転しなかったものとなるので）、「復帰信託」といわれる。

resulting trust は、これによっても信託の存在が擬制されることから、前

(9) 高柳賢三＝末延三次編著『英米法辞典』（初版、有斐閣、1952年）96頁、鴻＝北沢・前掲注(8) 177頁。

(10) 高柳＝末延・前掲注(9) 418頁、鴻＝北沢・前掲注(8) 683頁。

述した constructive trust に含めて説明されることもある。しかし、resulting trust は、当事者の意図（真意）を推定することにより、当事者が本来意図した法状況を実現（復帰）することを目的とする法理であって、constructive trust のように、当事者の意図とは無関係に、正義衡平の観点から法状況を形成（擬制）するものではない点で、これとは区別される。

4 裁判所の判決による土地所有権の遡及的移転

以上に掲げた proprietary estoppel、constructive trust および resulting trust は、いずれも衡平法上の法理（doctrine）であるから、それが認められるかどうかは、すべて裁判所の判断にかかっている。これらの法理の基因となる事実は、当事者だけしか知り得ないが、この法理が裁判上認められると、判決前に存在していた制定法（statute）ないしコモン・ロー上の権利関係がすべて転覆して、衡平法に則した権利関係が形成（または復帰）されることになる。それゆえ、土地所有権（interest or full ownership）の帰属が争われている場合には、判決とともに、遡及的に移転する（または移転しなかった）ことになるわけである。

ここで課税の問題が生ずる。租税法規は制定法であるが、課税事実である私人の権利義務関係の多くは衡平法によっても規律されるから、衡平法の適用による権利関係の変動は納税義務の存否にも多大の影響を与えるのである。

以下においては、土地所有権の遡及的移転に伴い生じた課税問題として、proprietary estoppel や constructive trust が裁判上是認された場合を中心として（resulting trust は、不法占有中に発生した果実に関する扱いは、結果的に、constructing trust と同じになる）、相続贈与税とキャピタルゲイン税について取り上げることにする。

Ⅲ 英国における相続贈与税の課税適状・ 評価の判断

1 英国における相続税法の構造

英国においては、土地所有権の移転に関する租税法規として、相続税法 (Inheritance Tax Act 1984: 以下、IHTA と引用する) とキャピタルゲイン課税法 (Taxation of Chargeable Gains Act 1992: 以下、TCGA と引用する) とがある。このうち、本章では、まず相続税法に関する解釈適用問題を取り上げる⁽¹¹⁾。

英国の相続税法は、わが国の相続税法と同じく、相続税と贈与税の二つの租税について規律している。ただし、英国の相続税法は、伝統的にいわゆる遺産税方式を採用しているため、相続人や受贈者がいくらの財産を取得するかは税額計算には無関係である。

相続税の課税対象は課税遺産総額 (課税最低限とされる、非課税譲渡 (exempt transfer) や遺産に係る基礎控除額を超える金額をいう) であり、その遺産が被相続人以外の者に移転することにより減少すれば、その移転のときに、移転事由の如何を問わず、相続税 (Inheritance Tax) が課されることになる (IHTA Section 3(1))⁽¹²⁾。

その移転事由の典型は、相続 (遺贈・死因贈与を含む) であるが、生前贈与 (lifetime transfer) もこれに含まれる。つまり、相続は課税遺産の全額移転を意味するから、結局、課税遺産総額に対して相続税が課されることになり、

(11) 本稿においては、英国相続税法の構造を以下の文献により整理した。John Tiley, *Revenue Law*, 5th ed., Hart Publishing, 2005, pp.1219-1426; John Tiley=David Collison, *UK Tax Guide 2007-08*, Lexis Nexis, 2007, pp.1535-1780。日本において、比較的最近、英国相続税法の構造を紹介したものとして、高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 号 [世界における相続税法の現状] 103 頁以下、イギリス住宅税制研究会編著 (高野幸大座長) 『イギリスの住宅・不動産税制』106 頁以下 (神田厚夫担当執筆) がある。

(12) Tiley, Fn.11, at 1237-1238; Tiley=Collison, Fn.11, at 1549。高野・前掲注(11) 118-120 頁、イギリス住宅税制研究会・前掲注(11) 107 頁を参照。

また生前贈与は、課税遺産の一部が事前に移転したものと考えて、移転した財産価値に対して相続税が課されることになるのである。

それゆえ、わが国における贈与税に相当する租税は、英国では相続税という名称のもとに、贈与者（典型的には推定被相続人）に対して、遺産減少額（別言すれば、贈与額）に対して課税されることになっている。

2007-2008 年財政法（Finance Act）による改正後の現行相続税法によれば、相続税の課税最低限の額を超える、相続等の死亡を原因とする財産の移転に対する相続税率は 40%であるのに対し、生前贈与による財産移転に対する相続税率は 20%とされている⁽¹³⁾。相続税の納税義務者は、相続に係る相続税の場合には、被相続人の指定した遺言執行人（executor）、遺産管財人（administrator）または受託者（trustee）であり、また、贈与を基因とする相続税の場合には、贈与者である。

相続税の課税に際して、しばしば問題となるのは、課税原因たる財産の移転があったかどうかの判定である。相続税法は、財産の移転のことを、「処分」（disposition）という文言で表現しているが（IHTA Section 3）、この処分とは、被相続人または贈与者の所有する財産の価値を減少させるような、一切の「価値の移転」のことをいうと解釈されている⁽¹⁴⁾。

このように、「処分」とは、必ずしも制定法やコモン・ローによる権利の移転がある必要はなく、何らかの原因より、経済的価値が移転していると認められればよいので、非常に広範な現象が含まれることになる。たとえば、貸付金の権利放棄のような経済的利益の供与があった場合や、故意に権利行使を怠ったため他者の財産が増加する事態のような、いわば「不作為による処分」（dispositions by omission）があったと認められる場合などでも、権利放棄

(13) 税額計算の基本的な方法については、Tiley, Fn. 11, at 1226-1228; Tiley=Collison, Fn. 11, at 1542-1544. 高野・前掲注(11) 108-127 頁、イギリス住宅税制研究会・前掲注(11) 121-133 頁を参照。

(14) Tiley, Fn. 11, at 1240-1242; Tiley=Collison, Fn. 11, at 1553-1554; Davis, Fn. 7, at 461-462. 高野・前掲注(11) 117-118 頁、イギリス住宅税制研究会・前掲注(11) 115 頁を参照。

をした者や権利行使を怠ったと認められる者には相続税が課されることになるのである⁽¹⁵⁾。

なお、相続贈与税とキャピタルゲイン税との関係は、次のように区別されている (IHTA Section 62)。まず、死亡、死因贈与、遺贈により遺産が「処分」された (日本的に言えば、承継された) 場合には、相続を基因とする相続税が課される。次に、贈与により財産が「処分」された場合には、贈与を基因とする相続税が課される。不動産等の贈与については、財産税としての相続税と保有期間中の増加益に係るキャピタルゲイン税との両方の納税義務が発生するが、相続税を納付したとき (すなわち、相続税の課税最低限を超えるとき) には、キャピタルゲイン税が繰り延べられることになっている。最後に、財産を売却した場合には、キャピタルゲイン税が課される⁽¹⁶⁾。

以上のような課税制度のもと、proprietary estoppel、constructive trust および resulting trust のような衡平法上の法理に基づいて、土地所有権の遡及的移転が生じた場合にも、「不作為による処分」が行われたものとして、土地所有権を失った者に対して、相続税を課すべきか否か、また課税時期をいつと判断すべきかが問題となるのである。

2 衡平法上の法理に基づく土地所有権の遡及的移転と相続贈与税の課税

proprietary estoppel や constructive trust の法理が裁判所により是認されると、その法理を自己の有利に主張した当事者 (援用者) は、土地所有者 (landowner) に対して、対価を支払うことなく、土地の所有権 (an interest in land) を取得したり、あるいは地代等を支払うことなく土地を占有使用 (beneficial interest) することができることになるから、これに対応して、土地所有者の所有する財産 (estate) 総額は減少すると考えることができる⁽¹⁷⁾。その意味では、相続税法上の課税原因たる「処分」がなされたもの、少なくと

(15) Davis, Fn. 7, at 461-462, 466. イギリス住宅税制研究会・前掲注(11) 116 頁。

(16) 高野・前掲注(11) 152-153 頁、イギリス住宅税制研究会・前掲注(11) 107 頁を参照。

(17) Davis, Fn. 7, at 461.

も「不作為による処分」がなされたものとみることはできそうである。

しかし、問題は、まず第1に、相続税法3条1項 (IHTA Section 3(1)) は、課税原因を「人によってなされた処分」 (a disposition by a person) と規定していることから、裁判所の判決 (和解等のように、判決と同等の効力を有するものを含む) により「法の執行として」認められる proprietary estoppel や constructive trust が「人によってなされた処分」に含めて解釈すること許されるかどうかにあった⁽¹⁸⁾。

この問題に対して、デイビスは、相続税法3条1項の規定の文言からは、処分が自発的なものでなければならぬと読み込むことができないことを理由として、一般的に、「人が権利を行使しないことによって自分の財産を減少させるようなこと、そして他人の権利を増幅させるようなことは、それらが所有者において全く想定されていなかったことを証明できない限りは、処分があったものとして取り扱われうる」⁽¹⁹⁾と説明している。それゆえ、proprietary estoppel や constructive trust の法理が裁判所により是認されることにより生ずる土地所有権または土地の占有使用権の移転も相続税法上の課税原因たり得ると解されたのである⁽²⁰⁾。

なお、constructive trust の法理が裁判所によって是認されたときには、土地所有権者の土地を不法に占有使用していた者は、その期間に対応する果実分 (地代または家賃相当額) の利益について、土地所有者またはその相続人を受益者とする信託を受けていたものと擬制されるわけであるが、英国相続税法によれば、信託財産については、受益者が特定している場合には、信託の設定を贈与とみなして課税最低限を超える金額につき20%の税率で相続税を課し、受益者が特定していない場合には、信託設定時に上記の相続税が課されるほか、当該財産の承継がなされたときから10年ごとに同じ税率により相続税が課されることになっている (10年課税制度 IHTA Section 61)。

(18) Davis, Fn. 7, at 462.

(19) Davis, Fn. 7, at 464.

(20) Davis, Fn. 7, at 465.

問題の第2は、proprietary estoppel や constructive trust の法理の是認が相続税法上の「処分」に該当するとしても、その場合、衡平法上の土地所有権や占有使用権の移転はいつ行われたものと解すべきかであった (Timing of the disposition)。この土地所有権等の移転の時期の判定は、相続税の課税に当たっては極めて重要である。

この点について、多くの裁判例においては、衡平法に基づく権利義務関係の発生は、その法理の主張者が対象不動産を取得した時またはその直後とされているといわれている⁽²¹⁾。また、不作為による「みなし処分」の場合には、その行為をすることが可能であった最後の時に処分が行われたものとみなされるといわれている。

しかし、proprietary estoppel や constructive trust により、不当に他人の不動産を占有使用している場合において、いつからその状態が発生したかを特定することは、実際にはそれほど容易なことではない。そこで、内国歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs:HMRC) も、衡平法に基づく権利義務関係の発生時期については、この法理に基づく権利義務関係の発生の時点について、相続税法 (IHTA) に一般原則が定められていない以上、当該処分と目される行為または状況が実際に発生した時ではなく、当該処分が法的効力をもった時と解すべきであるとの見解を表明していた⁽²²⁾。そして、裁判例には、裁判所が救済の内容および範囲の決定について裁量権を有する場合 (実際に、このような場合が多いのであるが) においては、この具体的時点を裁判所の判決 (和解等を含む) により、衡平法の発生が認められた時とするものが多いといわれている⁽²³⁾。なぜなら、土地所有者は、proprietary estoppel や constructive trust の法理が裁判所によって是認されたときに、土地所有権や占有使用権に相当する価値を失うことが確定するからであるといわれている。

(21) Davis, Fn. 7, at 468.

(22) Davis, Fn. 7, at 469; HMRC's Inheritance Tax Manual, para. 14883 (available at www.hmrc.gov.uk).

(23) Davis, Fn. 7, at 469, 473.

そして、最後に、問題の第3は、proprietary estoppel や constructive trust の法理の是認が相続税法上の「処分」に該当するとしても、その場合、衡平法上移転が認められた土地所有権や占有使用権の価値をどのように評価するかであった。

英国相続税法における財産評価の原則は、「公開市場価格」(open market value) とされている (IHTA Section 160)。公開市場価格とは、相続等による財産の「処分時」において、公開市場において取引された場合に成立すると合理的に推認される価格をいうと解されているが、実際には、当該財産の所在する地区における地区価格査定官 (district valuer) によって査定された金額をもってこれに代替することが多い。

そこで、proprietary estoppel や constructive trust が裁判所によって是認されたときに相続税 (ただし、ここでは主として贈与を基因とする相続税をいう) が課されるとするなら、土地所有者は、proprietary estoppel が認められた場合には、他者に不法占有されていた期間に対応する増加益分についても相続税が課されることになるし、constructive trust が認められた場合でも、自己所有の不動産を他者が不法占有していた期間に対応する果実分 (地代または家賃相当額) について相続税を課されることになるが、それでもよいのかという問題が生ずるのである。

この点につき、判例は、結論としては、裁判所の判決 (和解等を含む) により、衡平法の発生が認められた時における財産価格に基づき相続税額を算定することを妥当と判断している。たとえば、Pascoe v Turner 事件は、土地所有者が彼の前妻に対して、土地は前妻のものだと話していたので、前妻が自己資金を投下して家を建てて住んでいたところ、前夫・土地所有者が心変わりしたことから、前妻が proprietary estoppel による土地取得を求めて出訴した事件であるが、裁判所は、前夫は当初前妻への贈与の意思を持っており、その後もこの意思を明白に取り消していないことから proprietary estoppel の法理が認められるので、当該法理が成立した以上は、その時点における財産価格をもつ

て相続税を課されることもやむをえない旨判断している⁽²⁴⁾。また、*Jennings v Rice* 事件は、ある高齢の女性が、介護をしてもらうことを条件に自己所有の土地を介護者が利用することを認めていたところ、介護者が当該土地の譲渡を受けたと主張して争った事件であるが、裁判所は、constructive trust の成立を認め、土地の譲渡はなかったが、女性は、土地の利用権に相当する価値を譲渡することにより、介護サービスをいわば買ったのと同じであると解して、当該法理の成立の時点において、介護サービス料相当額につき処分（贈与）があったものと判断した⁽²⁵⁾。この事例は、わが国でいう負担付贈与に相当するが、英国では、この場合、当該認定贈与について、贈与を基因とする相続税が課されることになる⁽²⁶⁾。

(24) *Davis*, Fn. 7, at 471. Fn. 75; *Pascoe v Turner*, [1979] 1 WLR 431. なお、同判決は次の判決を継承したものとされている。*Inwards v Baker* [1965] 2 QB 29.

(25) *Davis*, Fn. 7, at 472. Fn. 80; *Jennings v Rice*, [2002] EWCA Civ 159.

(26) ただし、デイビスは、贈与者が受贈者に対して恩恵的利益を与える意図があったことを立証するのは相当困難なことから、実際には constructive trust が是認されるのは相当難しいであろうとも述べている。*Davis*, Fn. 7, at 472.

IV 英国におけるキャピタルゲイン税の課税適状・評価の判断

1 英国におけるキャピタルゲイン課税法の構造

英国は、伝統的に制限的所得概念を採用しており、一時的偶発的所得を課税対象から除外してきた。しかし、1960年代に入ってから、当時の地価や株価の高騰を抑制することを目的として、保守党政権により、資産のキャピタルゲインに対する課税が構想され、1962年財政法（Finance Act）による所得税法の一部改正で、資産の短期譲渡益のみを課税物件とする限定的キャピタルゲイン課税がはじめて導入された。

ところが、資産の短期譲渡益を所得税法の中のいわゆる「その他の所得」（当時の課税標準スケジュールD）の分類に含めて課税する制度は、制限的所得概念に立つ所得税法の体系を歪めるものとして批判され、労働党政権に代わった後、1965年財政法により、所得税とは別枠で、キャピタルゲイン税が独立して設けられた。それ以来、英国においては、所得税とキャピタルゲイン税とが別々の根拠法により規定される二本立ての制度が定着している（もっとも、現行法では、キャピタルゲイン税の税率や申告納税の時期・方式が所得税と共通化されている）。

現在のキャピタルゲインに対する課税の根拠法は、前述したように、キャピタルゲイン課税法（Taxation of Chargeable Gains Act 1992）である。同法に対して、毎年制定される財政法（Finance Act）の規定により一部改正が加えられている⁽²⁷⁾。

キャピタルゲイン課税法に基づく、キャピタルゲイン税の納税義務者は、資産の譲渡を行った年に、英国内（イングランド・スコットランド・ウェールズお

(27) 英国キャピタルゲイン課税法の構造については、岩崎・前掲注(5) 3-21頁およびそこに引用した文献により取りまとめたが、そのほか以下の文献を参照。Tiley, Fn. 11, pp. 649-806; Tiley=Collison, Fn. 11, pp. 853-1122. イギリス住宅税制研究会・前掲注(11) 61-104頁（高野幸大担当執筆）。

よび北アイルランド)に居住する個人である。キャピタルゲイン税の課税物件は、資産の譲渡により実現する「資産価値の増加益(値上がり益)」である。そして、資産の「譲渡」(disposal)とは、所有者がその権限(entitlement)を他に「移転」(divest)することをいうと解されている。資産価値の増加益は、資産の譲渡時における「公開市場価格」に基づき計算される(通常は、契約上の譲渡価額、すなわち譲渡収入金額とされる)。

キャピタルゲイン税額は、譲渡収入金額から、控除可能費用額(①取得費、②資本的支出の金額、③仲介手数料等の譲渡費用の合計額をいう)と年間非課税金額(わが国の所得税法における特別控除額に相当する。具体的金額は毎年制定される財政法(Finace Act)により改正されているが、2007年財政法によれば9,200ポンドである)とを控除して計算される金額に、10%、20%および40%の超過累進税率を適用して計算される。

2 衡平法上の法理に基づく土地所有権の遡及的移転とキャピタルゲイン税の課税

相続贈与税の場合と同じく、proprietary estoppel や constructive trust の法理が裁判所により是認されると、その法理を自己の有利に主張した当事者(援用者)は、土地所有者(landowner)に対して、対価を支払うことなく、土地の所有権(an interest in land)を取得したり、あるいは地代等を支払うことなく土地を占有使用する権利(beneficial interest)を取得することができる。すると、これに対応して、土地所有者は、何らの対価等も収受していなかったとしても、土地所有権を失ったということに基づきキャピタルゲイン税を課されることになるのかどうか問題となる。

この問題を判断するために、まず第1に検討すべきことは、キャピタルゲイン課税法所定の資産の「譲渡」(disposal)の意義は、相続税法所定の財産の「処分」(disuposition)の意義と同じか違うのかどうかである。本稿ではあえて別の訳語にしたが、英国では、disposal と disposition とは、基本的には、ほと

んど同じ意義 (very similar in meaning) と解されている⁽²⁸⁾。しかし、前述のように、proprietary estoppel や constructive trust が裁判所によっては是認されたことにより、土地所有権が遡及的移転した (または遡及的に移転しなかった) ような場合には、裁判所の当該判決をもって、キャピタルゲインの基因となる資産の譲渡 (disposal) があつたものと解することができるかどうかは、それぞれの法理により生ずる結果に応じて区別される。

その理由は、次のように考えられている。通常、土地に関するキャピタルゲインの発生原因たる売買は、譲渡に関する契約当事者の意思の合致 (契約の締結) とその後の土地の移転 (契約の履行) とから成り立っているが、判例は、Jerome v Kelly 事件において、土地の「売買契約は、完結するまでは、(キャピタルゲイン税の基因となる：筆者注) 譲渡 (disposal) でも譲渡の一部でもない」⁽²⁹⁾と判示し、契約が履行され土地が具体的に移転したときにはじめて「譲渡」となる旨を明らかにしている。

それゆえ、proprietary estoppel の場合には、前提として、第三者が土地所有者の意思に反してその土地を占有使用している事実があるわけであるが、この土地の移転が確定するのは裁判所によって proprietary estoppel の法理の適用が認められた時点であるから、当該判決が土地の「譲渡」(disposal) の機能を代替していると解することができる⁽³⁰⁾。

しかし、これに対して、resulting trust や constructive trust の場合には、これらの法理が裁判上認められることにより生ずる結果は、土地所有権自体は遡及的に本来の土地所有者に復帰し (つまり観念的には、土地が移転しなかったことになる)、当該土地を他者が不法占有していた期間に対応する果実分 (地代または家賃相当額) について他者に信託されたものと解されるのであるから、土地所有者としては土地所有権を失わない以上、キャピタルゲイン税の基因と

(28) Davis, Fn. 7, at 463, 475; Tiley, Fn. 11, at 1240.

(29) Davis, Fn. 7, at 476; *Jerome v Kelly*, [2004] STC 887 (判事 Walker 卿の判断)

(30) Davis, Fn. 7, at 476.

なる「譲渡」(disposal)は認められないといわれている⁽³¹⁾。

第2に検討すべきことは、proprietary estoppelの法理が裁判上認められた時には、キャピタルゲイン税の計算にあたって、譲渡収入金額に相当する金額をどのように評価するかである。この点については、proprietary estoppelの法理に基づいて土地所有権の移転が認められるときには、現実の取引価額は存在しないので、当該財産に係る「公開市場価格」に基づき金額が推定されることに異論はない(Substitution of market value)⁽³²⁾。

そして、第3に検討すべきは、譲渡の時期(Time of disposal)をいつと認定すべきかである。キャピタルゲイン税の基因となる「譲渡」の時点は、キャピタルゲイン課税法28条(TCGA Section 28)によっても、また内国歳入関税庁(HMRC)のガイドブックによっても、所有権の移転のときと解されている⁽³³⁾。

そうすると、proprietary estoppelが裁判所によって是認されたことにより、土地所有権が遡及的移転した場合には、本来は土地所有者により proprietary estoppelの原因となる行為がなされた時点に遡及して、譲渡があったものと考えるのが理に合っている。

しかし、相続贈与税の議論のところでも述べたように、proprietary estoppelの原因となる行為がなされたと認められる時点特定するためには、この特定が当事者の内心や土地の使用の状況に負うところが大きいため、現実には、極めて困難な作業を必要とする。それは、しばしば、課税庁に認められた合理的な調査権限をもってしても困難であるとさえいる。

そこで、裁判所は、このような不明確な時点をもってキャピタルゲイン税の課税時期を判定するのを排除し、原則として、土地所有者が proprietary estoppelの法理により土地所有権を失うことが確定した判決の時点をもって、

(31) Davis, Fn. 7, at 477.

(32) Davis, Fn. 7, at. 477-478.

(33) Davis, Fn. 7, at 479; HMRC's Capital Gains Manual, para. 14251, 14260 (available at www.hmrc.gov.uk).

キャピタルゲイン税の課税時期と推定することとしたのである⁽³⁴⁾。

(34) Davis, Fn. 7, at 479; *Figg v Clarke*, [1997] STC 247 at 262 (a capital gains tax case); *Melluish v B. M. I (No. 3) Ltd*, [1995] STC 964 at 973 (a capital allowances case).

V おわりに

以上に述べたように、衡平法 (equity) に基づいて土地所有権が遡及的に移転し、また移転しなかったことになる場合として、proprietary estoppel、constructive trust および resulting trust の法理を取りあげ、それらの場合において、贈与を基因とする相続税とキャピタルゲイン税に関する課税問題を検討した。その結果、英国においては、判例法により、これらの法理の成立が確定判決の時点をもって、課税適状になると判断されていることが明らかとなった。

このことから、わが国における取得時効による利得の課税時期と課税方法について、はじめに述べた「時効援用の事実が第三者にも客観的に認識し得る状態になる、取得時効に係る判決が確定した時に、時効による利得は課税適状となる」⁽³⁵⁾との私見にも一定の合理性があると安心をしたのであるが、とはいえ、実はこれで問題が完全に解消されるというわけにはならない。

判決確定時をもって課税適状を判断するということは、当事者の内心や事実行為（援用という行為をしたかどうか）よりは、少なくとも裁判所という第三者機関によって客観的に所有関係が確定されるから優位であるということの意味しているだけである。

所轄税務署長が管轄地域内の裁判所のすべての判決を把握するのは困難であるから、判決確定時をもって課税適状を判断するとしても、依然として課税の機会を逃すことはあるかもしれない。また、意思主義に基づき物件変動を決定するわが国の民法の立場では、取得時効の判決の結果がそのとおり登記されるかどうかもわからない。さらにいえば、第一審判決で取得時効に係る判断が示されたとしても、上訴され、権利関係が未確定である場合には、確定判決時までは課税適状とはならないのかどうかも問題である（なお、この場合には、借地借家法に関して賃料減額請求訴訟係争中の不動産所得の収入金額の計上問題

(35) 岩崎・前掲注(1)税務事例研究 20 号 42 頁（岩崎・前掲注(1)『ハイポセティカルス

と同様、何らかの計上基準を政省令または通達において定めておけばよいと思われる)⁽³⁶⁾。

こうした問題は今後の課題として研究を続け、諸外国の取扱いなどについても調査したいと思っている。

タディ租税法』8頁)。

(36) 岩崎・前掲注(1)『ハイポセティカルスタディ租税法』124-125頁。所得税法基本通達36-5、法人税法基本通達2-1-29等を参照。