

- 課税処分における法形式否認の限界 -

土地取引に関して、国税当局が行った法形式の否認による課税処分を支持した下級審判決（平成 10 年 5 月 13 日東京地裁判決）を取り消して、納税者の主張を認めた東京高裁判決が平成 11 年 6 月に出され、平成 15 年 6 月に最高裁で上告不受理の決定がなされたため、納税者勝訴が確定しました（平成 11 年 6 月 21 日東京高裁判決、平成 15 年 6 月 13 日最高裁、上告審不受理決定）。近年、国税当局による実質判断に基づく更正処分が増加している中であって、司法が下した本件事例の判決は、今後の課税実務にも少なからず影響すると考えられます。本稿は第一審の東京地裁の判決と、控訴審である東京高裁の判決との相違に着目し、租税裁判判決における実質判断の限界を考察するものです。

< 事実の概要 >

原告 X は所有する土地と交換に訴外 A の所有する土地を取得するにあたり、契約上は交換契約（民法 586 条）ではなく、互いの土地を売買する契約（民法 560 条）を採用した上で、土地の時価の差額を現金で決済しました。X は所有していた土地を当初は約 8 億 5 千万円で売却する予定でしたが、当時の国土法の勧告を受けたため、譲渡価額を 7 億 3 千万円に引下げて売却しました（価格の引下げにより、区長から不勧告通知を受けた）。一方 A は約 6 億 4 千万円で取得した土地を約 4 億 3 千万円に引下げ、土地の譲受価額（7 億 3 千万円）との差額 3 億円を現金により決済しました。原告 X はもともと所有していた土地を売却する意思はなかったのですが、A が交換のための代替地を提示し、原告 X が A からの土地の取得価額（4 億 3 千万円）を提案（勧告による X 所有土地の譲渡上限価額である 7 億 3 千万円をもとに税負担等を考慮して算定）し、A が同意して売買条件が成立したものです。このような契約のもとで、原告 X は所有していた土地を 7 億 3 千万円で A に売却し、Aからは契約価額 4 億 3 千万円の土地を購入し、差額 3 億円を収受することとなりました。

上記取引の原告の譲渡所得計算上の譲渡対価について、原処分庁は、「本件(原告 X の)譲渡資産の売買代金額は、国土法との関係で不勧告となりそうな届出価額として決定されたもので、本件取得資産(A から取得した土地)の価額も右届出価額から本件差金の額を控除して決められたものにすぎないことが認められるのであって、これらの事情に照らせば、本件譲渡資産の譲渡と本件取得資産の取得に関する取引は、不可分一体の補足金付交換契約というべきである。したがって、本件譲渡資産の譲渡による所得(所得税法 3 3 条 1 項)は、その対価である本件取得資産(6 億 4 千万円と借地権 1 億 4 千万円の合計)及び本件差金(3 億円)の合計額(10 億 8 千万円)である」として更正処分を行ないました。

これに対して原告 X は、「本件取引は、本件譲渡資産及び本件取得資産に関する各別の売買

契約からなるものであって、一体不可分の補足金付交換契約と解することはできないから、本件譲渡資産の対価は、契約金額そのものと解すべきであり、本件取得資産の価額及び本件差金の額の合算額と解すべきではない。また、国土法の定めにより、本件譲渡資産を不勧告価額以上で売却することは許されないのであるから、不勧告価額に適合するように定められた本件譲渡資産の売買契約書記載の価額をもつて譲渡価額とすべきものである」として、譲渡対価の額は売買契約書記載の価額である7億3千万円であるとし、更に、「本件譲渡資産の時価を上回る経済的利益を得たとしても、これは法人からの贈与により取得する金品として一時所得になるべきものであり〔所得税基本通達34-1-(5)〕、譲渡所得を増加させるものではない」と処分の違法性を主張しました。

<判旨>

1. 東京地裁判決（請求棄却（納税者敗訴））

下級審判決では、まず、法形式と税務上の実質判断について「契約の内容は契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである」とした上で、「本件取得資産の売買契約はそれ自体で意味があるものではなく、右売買契約によって原告らに代替土地を提供し、本件譲渡資産を取得することにこそ経済目的があつたのであり、本件取得資産の代価は本件譲渡資産の譲渡代金額から原告らが希望した経済的利益を考慮して逆算されたものであることからすれば、本件取引は本件取得資産及び本件差金と本件譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意、・・・すなわち、交換（民法586条）であつたといふべきである」との判断を行っています。

次に、資産の譲渡対価の額については、「本件取引における本件取得資産の売買契約代金は、それ自体の価格要素から決定したものではなく、国土法の制約の下にあつた本件譲渡資産の代価から本件差金の額を考慮して算定されたものであることは既に認定したとおりであり、かかる契約代金をもつて、その時価と認定する根拠とすることはできない」、「所得税法36条1項は、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入とする場合の収入金額は、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額とする旨を規定し、同条2項は、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し又は当該利益を享受する時における価額によるものと規定している。右価額とは一般に適正と承認され得る時価といふことができるから、不動産については、正常な取引において形成されるべき客観的交換価格によるべきである」として、「原告らは、本件取引を介して、本件譲渡資産の対価として、本件取得資産に相当する経済的利益及び本件差金を取得したことになるところ、本件取得資産の価額を7億7820万円と算定し、これ

に本件差金の額を合算した10億7733万円をもつて本件譲渡資産の譲渡収入金額とした被告（原処分庁）主張を是認することができる。・・・本件においては、原告らは本件譲渡資産の譲渡の対価として、土地と本件差金を取得したものであって、（本件差金について）贈与を受けたとの認識はない」として、原告の主張を退けたのでした。

2．東京高裁判決（下級審判決取消、納税者勝訴）

控訴審では、原処分庁の譲渡取引を交換取引に引き直して行った更正処分を違法であるとして、下級審判決を取消しました。

法形式と実質判断については、「本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果原告ら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」とした上で、「どのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任され・・・譲渡所得に対する税負担の軽減を図るといふ考慮から、より迂遠な・・・法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」としました。もっとも「本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があつたものと仮装したという場合であれば、本件取引で原告らに発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型（交換契約）を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもない」が、本件取引においては「税負担の軽減を図るといふ観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められ・・・本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものといふべきである」と判示しています。

次に、法形式を否認して実質判断による課税ができる根拠について、「いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明かである」とし、「資産が著しく低い対価によって法人に譲

渡された場合については・・・時価による譲渡があつたものとみなして課税が行われることとなっている（所得税法59条1項2号参照）が、それ以外の場合については、当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることもやむを得ないものとする法制が取られているところである。・・・本件取引において、その譲渡が右の著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定しているものというべきである」ことから、原告の確定申告が適正であったとの結論に至っています。

<判例の評価>

本件における争点はいうまでもなく、租税の軽減を図る理由からとはいえ、当事者が選択した法形式を税務上否認できるか否か、です。まず東京地裁の判決では本件取得資産の売買契約の有意性及び本件取引の経済目的等から、補足金付交換契約であるとして原処分庁の主張を全面的に認めています。その上で、交換の場合における資産の収入金額の規定である所得税法36条1項、2項を引用して、取得資産の時価（約7億8千万円）と本件差金（約3億円）の額をもつて本件譲渡資産の譲渡収入金額とし、原処分庁の処分を是認したのである。

所得税法では、譲渡所得の金額は、総収入金額から譲渡資産の取得費等を控除して算定することになっているが、ここで総収入金額とは譲渡の対価の合計額である¹。従って、所得税法59条1項2号²（無償又は著しく低い対価での資産の譲渡）の「みなし譲渡」に

¹金子宏「租税法」

²（所得税法第59条） 次に掲げる事由により居住者の有する山林（事業所得の基因となるものを除く。）又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

一 贈与（法人に対するものに限る。）又は相続（限定承認に係るものに限る。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。）

二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）

（所得税法施行令第169条） 法第59条第1項第2号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時ににおける価額の2分の1に満たない金額とする。

該当しない限りは、たとえ時価よりも低い対価での譲渡がなされた場合であっても、譲渡対価の額が収入金額とされ、取引が交換か譲渡かによって納税者の税負担が異なってくるものが想定されます。

本件取引を原告の主張する通り、土地の交換ではなく、譲渡と購入の契約であるとした場合の原告の土地の譲渡の対価は、取得資産の契約価額である4億3千万円となりますが、それは当該土地の時価の約7億8千万円に比し著しく低い対価には当たらず、従って所得税法59条1項2号のみなし譲渡の規定は適用できません³（仮に契約価額が3億円であった場合は当該規定の適用を受け、取得資産の時価による譲渡対価の計算が行われる）。このような場合、課税当局としては、本件取引を譲渡契約の形態を否認し、実質は交換取引であると認定することによって、課税処分が初めて可能となるのです。

本件取引を交換とみなして課税処分を行った原処分庁を支持した東京地裁の判決に対して、高裁では、当事者が選択した法形式を税務上否認できるのはいかなる場合で、本件取引がそのような否認の対象に当たるか否かを中心として、所得税に係る審理が行われました。

判決では、当事者が選択した法形式を否認して課税を行える場合について、契約書が取引の実態とかけ離れており、事実の仮装隠蔽のもとに契約書が作成されているような場合は、隠べいされた真の合意において採用されている契約類型、すなわち取引実態を反映した契約を前提とした課税が行われるべきである、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない（従って課税庁の否認権限の根拠とされるべき法令が存在する場合においてこそ、法形式を否認した課税が可能となる）、との判断を示しています。

第1の理論は、真実の法律関係を検証する過程で、たとえば租税回避行為と目される取引が仮装行為であって真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、税負担の軽減も生じない⁴というものです。この理論は、組合を利用した映画フィルム・リースの判決が根拠とした理論であると考えられています⁵。

第2の理論（租税法律主義と法形式の否認）は、租税回避行為の否認の議論で言及される問題である。租税回避については「私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法

³ この点の主張は原告側からは行われていなかった。

⁴ 金子宏,前掲書

⁵ 品川芳宣教授は、必ずしも仮装行為と断定しているわけではない（「重要租税判決の実務研究」）と評されている。

の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくありません。このように私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること⁶と理解されていますが、このような租税回避行為の否認についても、法令上の否認規定が必要であるかどうかは判決でも分かれています。本件東京地裁の判断では、本件契約取引が租税回避行為に当たるとしているわけではありません。しかしながら、法形式の否認による(原処分庁の)課税処分を認めるからには、それなりの理論的根拠が必要とされるが、東京地裁の判決はそのような理論的根拠を欠くものでした。また、租税回避は、「租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為」であるのに対して、節税は、「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」である⁷ことから、両者は明らかに異なるものです。高裁判決での所得税法59条1項2号の引用にもあるように、本件取引は所得税法が予定しているところに従った節税行為というべきで、否認の余地がないものといえます。

ある取引が租税回避に当たるのか、節税に当たるのかの判断は、最近の新たな法令の解釈の下では特に困難を伴う場合が少なくありません。本件のような場合でなくとも、例えば組織再編により欠損金を有効に活用させることで企業の活性化を図る主旨で立法された場合に、当局が一方的に租税回避であるとして否認を行うのであれば、立法の主旨に反することになります。本件判決は、立法の主旨はどこにあるのか、否認規定は存在するのか、という点に立ち戻って、安易な課税処分を受入れない納税者への教訓的判決であると考えられます。

⁶金子宏,前掲

⁷金子宏,前掲