

交換及び寄託の混合契約に基づく金地金の交換は、単なる準備行為にすぎず、所得税法 33条1項に規定する「資産の譲渡」に当たらないとされた事例

【文献種別】 判決／名古屋高等裁判所
【裁判年月日】 平成29年12月14日
【事件番号】 平成29年（行コ）第74号
【事件名】 所得税更正処分等取消請求控訴事件
【裁判結果】 取消
【参照法令】 所得税法33条1項
【掲載誌】 判例集未登載

LEX/DB 文献番号 25560873

事実の概要

X（原告・控訴人）は、平成23年6月17日、A株式会社（以下「A社」という。）との間で金購入保管に係る契約（以下「本件契約」という。）を締結した。本件契約は、XがA社直営店の店頭で金地金（以下「本件金地金」という。）を持ち込み、A社に対し手数料を支払った上、本件金地金とA社が製錬した金地金を交換（以下「本件交換」という。）した後に、これをA社に預けるというものであった（以下、これらの取引を「本件交換・保管取引」という。）。

Y税務署長は、平成27年4月6日、本件交換が資産の譲渡に該当するとして、本件契約を締結した時点における本件金地金の価値の増加について、Xの譲渡所得として所得税を課する旨の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらの処分を「本件各処分」という。）を行った。これに対し、Xは、平成28年6月1日、本件交換には取引上独自の意義が存せず、その所有する金地金の資産価値に変動はなく、その相場価格の上昇により発生した増加益が具体化、現実化していないとして「資産の譲渡」による所得が生じていないと主張した。

原審判決（名古屋地判平29・6・29LEX/DB25538373）は、本件契約に係る法的性質について、XとA社とが互いに金地金の所有権を相手方に移転する民法上の交換と、Xがこれにより取得した金地金の保管をA社に委託する民法上の寄託（混蔵寄託）とを組み合わせた混合契約であるとした。その上で、同判決は本件交換によりXの所有していた金地金の所有権がA社に移転し、そ

の対価（反対給付）としてA社の金地金に移転したことによりその保管期間中に発生した増加益が具体化されたものと解するのが相当であるとして、その移転は「資産の譲渡」に該当すると判示し、Xの請求を棄却した。そこで、Xは本件控訴を提起した。

本件の争点は、本件交換における本件金地金の移転が、所得税法33条1項に規定する「資産の譲渡」に該当するか否かである。

判決の要旨

1 「譲渡所得の本質は、資産の値上がりにより当該資産の所有者に帰属する増加益（いわゆるキャピタル・ゲイン）であり、譲渡所得に対する課税は、上記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であるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要せず、所得税法33条1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一切の行為をいうものと解すべきである（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、昭和50年判決。）」

2 「本件交換・保管取引は、交換と寄託（混蔵寄託）からなる混合契約の形をとっているものの、……交換は、寄託（混蔵寄託）をするための単なる準備行為にすぎず、本件交換・保管取引は、実質的には寄託（混蔵寄託）契約であると認めるのが相当である。」

3 「上記のとおり、本件交換・保管取引は、実質的には寄託（混蔵寄託）契約であり、所得税法 33 条 1 項に規定する『資産の譲渡』に該当しない。したがって、X が、……本件金地金を交換したことは、『資産の譲渡』に該当しない。そうすると、本件金地金の交換が『資産の譲渡』に該当することを前提としてなされた本件各処分は、いずれも違法である。」

判例の解説

一 はじめに

本判決は、一見すると本件交換・保管取引に係る法的性質を寄託（混蔵寄託）契約であると認定した事例判決とみることができ、その本質は、租税法における所得の実現に関連する重要な論点が含まれているのであり、単なる事例判決として容易に片付けることはできないように思われる。本判決は、本件交換が寄託（混蔵寄託）をするための単なる準備行為にすぎないとして、その法的効果を否認する形で、交換による資産の移転を「資産の譲渡」に該当しないと判示しているが、その理由について具体的に説示していないと思われる。

問題となるのは、本判決が本件交換につき「資産の譲渡」に該当しないとする立場の論拠を所得の実現の観点から、具体的に説示しなかったことにあるように思われる。本稿は、本判決の射程を検討するにあたり、極めて重要な論点となり得る交換取引と所得の実現との関係および契約の法的性質の決定問題を中心に論ずることにしたい。

二 交換と所得の実現

本判決では、「本件交換」取引において「所得の実現」の概念はどのように捉えられているのであろうか。この点、判旨からは必ずしも明らかでない。所得税法 33 条に規定する「譲渡所得」の本質は、保有資産の値上益や含み益といわれるキャピタル・ゲイン（Capital Gain）であり、包括的所得概念のもとでは、この値上益も所得を構成するものとされる。しかし毎年、これを評価し課税することは行政的実行可能性の観点から困難であるため、資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会を所得の実現と捉えてその含み益・増加益に課税するのである。ここで、同法 33 条に規

定する「資産の譲渡」には、売買の外、交換も含むものとされる（名古屋地判昭 55・7・7 行集 31 巻 8 号 1617 頁）。

所得の発生の時点については、「所得の実現」の時点を基準とすべきであり、その所得がいつ実現するかに関しては、所得税法 36 条に基づき、収入すべき権利が確定した時であるとされる。これは、権利確定主義と呼ばれ、そこでは原則として財貨の移転や役務の提供などにより債権が確定したときに収益が発生すると解されている¹⁾。

アメリカ連邦所得税法では、所得の実現要件は、「売却又はそれ以外の処分」（IRC § 1001）、「売却又は交換」（IRC § 1002）、「取引（dealings）」（IRC § 61）等の文言により明文化されている²⁾。この点、財務省規則では「一定の例外を除き、金銭を対価として資産を譲渡した場合又は種類や大きさにおいて実質的に異なる他の資産と交換する取引において（exchange of property for other property differing materially either in kind or in extent）、損益が実現する」と定められている（Reg. § 1-1001-1）。ここでいう「実質的に異なる」とは、その資産の所有者が経済的な実態のみならず種類や程度において異なる「法的権利を享受する」場合をいう³⁾。これにより、アメリカ連邦所得税法では、売却や交換等の実現の出来事が生じた場合、その利得は課税対象とされる。

では、本件交換において、所得は実現していると解すべきであろうか⁴⁾。租税法は交換について特別な定義を設けていないが、民法 586 条は、交換とは「当事者が互いに金銭の所有権以外の財産権を移転することを約する契約である」と定めている。本件交換では、本判決の前提事実の下、X は、本件交換に係る手数料 90 万円（A 社における金地金の販売価格は 1g 当たり 4,147 円であり、買取価格 1g 当たり 4,122 円との差額 25 円に本件金地金の 36kg を乗じた額）を支払い、本件金地金を移転し、A 社にて製錬された金地金を交換により取得している。そうすると、X は、本件金地金の所有権を A 社に移転した時点で、本件金地金の時価を収入すべき金額とし、その収入金額と本件金地金の購入時点の価格との差額の増加益を得ることになる。

したがって、本件交換は「資産の譲渡」に該当し、本件金地金の譲渡により「所得が実現」としていると考えるのが自然のように思われる。原審判

決も、同様の判断を示したものと考えられる。

留意すべきことは、本判決では、本件交換において所得が実現したものと認定した上で、その「実現した所得」につき、本件交換の時点で認識されず課税を繰延べるものと解したとも考えられることである。

三 交換と課税繰延べ

平成13年度改正では、法人税法において合併や分割等の一定の企業組織再編成について譲渡損益計上の繰延べが認められたが、それ以前に既に、一定の要件を満たす固定資産の交換や特定資産の買換え等の土地税制においても課税繰延べの特例が認められている。これらの取引では、移転資産等の投資が継続している場合には、当該交換又は買換え時点において課税することが適当でないため、実現した譲渡損益は認識・計上しないものとされる。たとえば、所得税法では、固定資産の交換の場合に、一定の要件の下で、特例が認められている。すなわち、1年以上有していた固定資産を他の者が1年以上有していた同種の固定資産と交換し、同一の用途に供する場合、所得税法33条（譲渡所得）の規定の適用にあたり、その交換譲渡資産の譲渡はなかつたものとみなすとされる（所税58条1項）。当該交換により取得した資産は、移転資産の取得価額を引き継ぐものとされ、当該取得資産を譲渡する時点まで譲渡損益計上が繰延べられる⁵⁾。

ここで、本件金地金については、所得税法58条の適用対象資産に含まれていないが、本判決では、「交換の対象となるX所有の金地金とA社所有の金地金が等価値であり、将来、Xが引き渡しを受ける金地金は、Xが持ち込んだ金地金及び交換を受けた金地金そのものではなく、これと同質かつ同重量のもの」として認定されていることからすれば、同判決が、同法58条の趣旨を踏まえて、それらの金地金の交換に係る譲渡所得についてなかつたものとみなすと解することができないわけではないように思われる。

このような視点で考えるならば、本判決が、本件交換を「資産の譲渡」に該当しないとした判示内容については、一定の理由を見出し得る余地があるようにも思われる。しかしながら、判旨からは、必ずしも上記のような課税繰延べを考慮した上での解釈の説示を読みとることはできない。

筆者としては、本件交換が資産の譲渡に当たるかどうかにつき、上述のとおり所得の実現及び課税繰延べの考え方に基づき展開した方がより理論的であったように考えられる。

四 契約の法的性質の決定

本判決は、具体的にどのような判断過程により本件交換・保管取引の事実認定が行われたのかに関して、判然としないという問題があるように思われる。本判決は、一連の本件交換・保管取引の法的性質につき、XとA社とが互いの金地金の所有権を相手方に移転する民法上の交換と、Xがこれにより取得した金地金の保管をA社に委託する民法上の寄託（混蔵寄託）とを組み合わせた混合契約であると解したものの、本件交換が寄託（混蔵寄託）をするための単なる準備行為にすぎず、本件交換・保管取引を実質的には寄託契約であると認定している⁶⁾。

しかしながら、その根拠については「実質的な観点から判断・認定することが許されないということではできない」とするのみで、具体的な理由が示されていないように思われる。本判決では、前提事実の下、Xは、本件契約の第11条（保管取引）に基づき、交換により入手した金地金を保管取引によりA社に預けることができるとされており、その保管取引は、交換取引が完了した時点で、A社がXからの申込みを承諾した時に成立し、その時点から当該金地金を同社が預かるものとされている。つまり、この保管取引は、本件交換後のオプション取引であり、交換取引と保管取引を切り離して個別の取引と認定することも可能である。そうすると、本判決が本件交換を寄託（混蔵寄託）をするための単なる準備行為にすぎないとして、「交換」における資産の移転の法的効果を否認した根拠について、さらに検討を要するものと考えられる。

裁判例では、複数の契約が締結される一連の取引において、その法的性質が争われることが少なくない⁷⁾。実際、ある取引が2つの各売買契約であるのか、それとも補足金付交換契約であるのかが問われた有名な裁判例（東京高判平11・6・21高裁民事判例集52巻1号26頁）がある。この事件では、甲らは、乙に対し7億3,313万円で土地を売却し、乙から代替土地を4億3,400万円で購入し、その譲渡代金と取得代金の差額2億9,913

万円を乙から受領した。この取引において、甲らは、2つの各売買契約の代金を相殺した差額を受け取っているのか、それとも譲渡資産と取得資産の補足金付交換契約の補足金を受領しているのか争われた。

前掲東京高判では、「各売買契約は、それぞれの契約が個別に締結され履行されただけでは、両者が本件取引によって実現しようとした経済的目的を実現、達成できるものではなく、実質的には、本件譲渡資産と本件取得資産とが甲らの側と乙の側で交換されるとともに、甲らの側で代替建物を建築する費用、税金の支払に当てる費用等として本件差金が乙側から甲らの側に支払われることによって、すなわち右の各売買契約と本件差金の支払とが時を同じくしていれば不可分一体的に履行されることによって初めて、両者の本件取引による経済的目的が実現されるという関係にあり、その意味では、本件譲渡資産の譲渡と本件取得資産及び本件差金の取得との間には、一方の合意が履行されることが他方の合意の履行の条件となるという関係が存在していた」と判示され、複数の契約が締結される一連の取引に係る法的性質の認定において、相互の契約関係が考慮されている。

この点で、本判決は、一連の本件交換・保管取引について、その交換取引と保管取引とを切り離して個別に取引することができず、両取引が一体となって行われる取引であると認定している。このことから、本判決では、交換取引と保管取引の相互関係を考慮し、最初のステップ（段階）となる本件交換が、最初から最終の結果となる寄託（混蔵寄託）契約を達成することを目的とした一連の取引全体を実行するために必要なステップ（一部の取引）であると解し、これを寄託（混蔵寄託）契約に統合したものと認定したとも考えられる。これは、契約の性質決定にあたり、形式的には別々のステップ（step）の取引でも、契約当事者双方の合理的な意思を解釈するならば、それらを統合する方がより正確にその取引の実質を反映する場合には、租税法上、個々の取引ごとに税負担の影響を与えるのではなく、それらを一体として取り扱う方が適当であるというステップ・トランザクション・ドクトリン（段階取引理論）に依るものである⁸⁾。

もっとも、判旨からは、この理論に基づきXとA社との意思の合致の認定がなされているのかを

容易に読みとることはできない。

五 おわりに

以上述べたとおり、本判決の射程を判断するのは困難であるように思われる。本判決では、XがA社と交換した金地金をいつ取得したのかも明らかでない。判旨を見る限り、金地金の取得日は、本件契約が終了し、金地金の返還を受けた時点ということになりそうであるが、この点は所得の実現原則からは説明し難いと考えられる。

●—注

- 1) 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）247頁、294頁、337頁、水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）288頁。
- 2) Bittker, B.I., Lokken, L. Federal Taxation of Income, Estates and Gifts 2ed. (1990) at44-10.
- 3) Cottage Savings Association v. Commissioner, 479 U.S. 554 (1991), なお、所得の実現要件については、拙著『資産の交換・買換えの課税理論』（中央経済社、2017年）55頁。
- 4) 交換課税については、村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター、2003年）128頁、水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣、2006年）273頁、占部裕典「交換課税と課税の繰延べ」『金子宏先生古稀祝賀・公法学の法と政策（上）』（有斐閣、2000年）291頁。
- 5) 課税繰延べ理論について、水野・前掲注1）253頁、岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について——圧縮記帳からグループ法人税制へ」『抜本的税制改革と国際課税の課題』（日本租税研究協会、2011年）167頁、増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣、2018年）298頁等。
- 6) なお、混蔵寄託については、幾代通＝広中俊雄編『新版注釈民法（16）債権（7）』（有斐閣、1989年）333頁〔明石三郎〕。
- 7) 契約解釈の意義については、今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規出版株式会社、2017年）66頁。
- 8) アメリカ合衆国におけるステップ・トランザクション・ドクトリン（段階取引理論）について、Lawrence H. Summers, Department of the Treasury, The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals, 1999, at 49, 水野・前掲注1）30頁、今村隆『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会、2015年）310頁、阿部・前掲注3）193頁等、なお、本判決の評釈として、林仲宣＝高木良昌・税弘66巻10号56頁、堀招子・税経通信73巻13号196頁。

中央大学教授 阿部雪子