



# 再築工法を前提とする建物移転補償金と 譲渡所得課税

——最高裁平成22年3月30日判決を題材にして——

中 野 浩 幸

## I は じ め に

国や地方公共団体等は、道路の新設又は拡張事業等のために当該事業に供する必要と認められる事業用地について買収に係る契約を締結し、または土地収用法に基づき強制的に収用することにより当該事業用地を取得する。その際、当該事業用地の所有者に対して土地代金又は土地の対価補償金が支払われる。さらに、当該事業用地の上に建物又は構築物が存する場合には、当該建物等の移転に要する費用の補償として建物移転補償金も支払われる。土地収用法による収用等に伴う損失補償の基準として定められた「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱」（昭和37年6月29日閣議決定）及び「公共用地の取得に伴う損失補償基準」（昭和37年10月12日用地対策連絡会決定）所定の規定では、収用等により取得し又は使用する土地の上に存する建物等を取得せず、又は使用しないものがあるときは、当該建物等を通常妥当と認められる移転先に、通常妥当と認められる移転方法によって移転するのに要する費用を補償するとされている。したがって、道路事業等の事業においては、国や地方公共団体等は建物を取得する必要がないため、建物移転補償金を支払うことになる。しかしながら、事業用地の所有者がこのような建物移転補償金を受領しても、通常は建物に移転させることなく、当該建物を取り壊して代替資産を取得する費用に充てるのが我が国の実情のようである。

これらの補償金を取得した場合は、土地収用法等の規定による収用も譲渡の一形態として譲渡所得とされ、収用等の課税の特例が適用される（租税特別措置法33条1項）。さらに、土地が収用等の対象となったことに伴い、その土地の上にある建物等の資産について取壊し又は除去をしなければならなくなった場合には、建物等について収用等による譲渡

があったものとみなして、その損失に対する補償金についても収用等の課税の特例の対象としている（同条3項2号）。したがって、上述のような通常の場合には、土地の対価補償金のほか建物移転補償金についても譲渡所得の総収入金額に算入されるとともに、収用等の課税の特例を適用することができる。また、土地収用法の規定による収用、措置法33条3項2号に規定する資産の取壊し又は除去の発生に伴い、資産の移転等のために交付を受けた金額のうち、その交付の目的に従って支出した部分の金額については、総収入金額に算入されないことになっている（所得税法44条、同施行令93条）。その他に、事業について減少することとなる収益又は生ずることとなる損失の補てんに充てるものとして交付される収益補償金や休廃業等により生ずる事実上の費用の補てん等として交付を受ける経費補償金等を取得する場合があるが、これらは原則として事業所得、不動産所得、一時所得又は雑所得の総収入金額又は収入金額に算入され、譲渡所得としては課税されない。当然、収用等の課税の特例の適用もない。

本稿では、最高裁平成22年3月30日判決（最高裁判所裁判集民事223号327頁）を題材にして、上述の通常の場合とは異なり、やや特異な事例ではあるが、起業者から建物移転補償金を受領しながら、建物は取り壊さず、その後第三者に当該建物を無償譲渡し、その第三者によって曳行移転され、建物が第三者の所有地に現存する場合、受領した建物移転補償金が譲渡所得の総収入金額に算入されるかを検討する。つまり、ここで検討する中心的事項は、譲渡所得課税の関心から、起業者との関係において譲渡所得として課税されるための要素である「譲渡」の存在があるといえるかである。「譲渡」の範囲は、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観念であるが、本件は「譲渡」の範囲の限界について検討するものである。

また、仮に譲渡所得とされる場合であっても、再築工法を前提とする建物移転補償金の場合には、譲渡所得の総収入金額に算入できる金額は、当該建物移転補償金の算定根拠にまで踏み込み、当該補償金のうち「建物の対価」と認められる部分に限られるかについても検討するものである。

## II 最高裁平成22年3月30日判決の事案の概要と判旨

### 1 事実の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は昭和58年に取得した土地 909.81m<sup>2</sup>（以下「X所有地」という。）の上に居宅及び物置・車庫を新築し、居住していたところ、平成13年11月30日、

## 再築工法を前提とする建物移転補償金と譲渡所得課税（中野）

県から土地収用法3条1項所定の一般県道整備事業のために、X所有地の一部171.93m<sup>2</sup>（以下「本件土地」という。）について買取りの申し出を受けた。Xはこれに応じ、平成13年12月7日、本件土地を481万4,040円で同県に売却するとともに本件居宅及び物置・車庫を移転し、当該代金と建物移転補償金6,624万1,000円（以下「本件建物移転補償金」という。）等合計8,324万3,600円を受領する契約を締結した。

Xは、本件土地等の代替資産として、平成13年12月7日、3,615万3,682円で別の土地を取得するとともに、その土地の上に4,267万7,315円で居宅を新築した。

他方、平成14年5月22日、Xは訴外A及びB（以下「Aら」という。）に対し、X所有地のうち本件土地を除いた残地の一部330.58m<sup>2</sup>（以下「本件残地」という。）を本件居宅とともに代金1,200万円で売却した。Aらは、本件土地と本件残地にまたがって存在していた本件居宅を、本件残地の上に曳行移転したが、本件居宅は、現在まで取り壊されずに本件残地の上に存在し、本件居宅から分割登記された本件物置・車庫も、Xの所有物として、現在まで取り壊されずに存在している。

Xは、平成14年分の所得税の確定申告において、租税特別措置法33条1項2号、3項2号の適用を受けることを選択したところ、Y税務署長は、本件建物移転補償金については同法33条3項2号の適用を否認し、一時所得として更正処分を行った。

Xは、これを不服として提訴したところ、第一審判決（山形地判平成20年1月15日訟務月報58巻2号416頁）、控訴審判決（仙台高判平成20年8月28日訟務月報58巻2号409頁）とともに棄却した。Xは、次の2点を主張していた。すなわち、第1点は、県補償基準により本件建物移転補償金は、再築工法（残地以外の土地に従前の建物と同種同等の建物を建築し、又は残地に従前の建物と同種同等の建物若しくは従前の建物に照応する建物を建築する工法）によりその金額（建物の現在価額、運用益損失額及び取壊し工事費の合計額から発生廃材の価額を差し引いた金額をもって補償金の額とする）が算出されていることである。第2点は、訴外Aらとの売買契約では、当初は土地100坪のみが売買契約の対象であり、1坪当たり12万円として代金を定め、本件居宅はXが取り壊すことを予定していたが、土地購入資金の借入先が当該土地上に訴外Aらの居住建物が存在することを融資の条件としたことから、訴外Aらに協力するために、土地の代金を1,000万円、本件居宅の代金を200万円とする売買契約を形式上結んだだけであり、本件居宅の対価は訴外Aらから収受していないことであった。しかし、原審は、本件では、本件居宅及び本件物置・車庫が取り壊されずに現存しているから、本件建物移転補償金について、同項の適用を認めることはできず、また、本件建物移転補償金の交付を受けたものの、その交付の目的に従っ

た費用に充てていないから、所得税法44条の適用の前提を欠くため、本件建物移転補償金はその全額を一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであるとした。

## 2 本判決の判旨とその後の帰趨

最高裁はおおむね次のように述べて、破棄差戻しとした。

「再築工法による移転を前提に本件細則〔公共用地の取得に伴う損失補償基準細則〕の定めに従う方法で算定された建物の移転料の交付を受けた者が、その交付の目的に従って、従前の建物を取り壊し、代替建物を建築して取得した場合には、当該移転料のうち、①従前の建物の現在価値から発生材価額を差し引いた金額に相当する部分は、その全額について、②運用益損失額に相当する部分は、代替建物の建築に実際に要した費用の額が従前の建物の現在価値を超える場合において、その超える金額に係る従前の建物の耐用年数満了時までの運用益に相当する部分について、③取壊し工事に相当する部分は、実際に従前の建物の取壊し工事に充てられた部分について、それぞれその交付の目的に従った移転等の費用に充てられたものとして、所得税法44条の適用を受けるものと解するのが相当である。また、これらのうち上記①の部分については、更に、従前の建物の対価に相当するものとして、措置法33条1項2号所定の補償金に該当し、同条1項の適用を受けると解するのが相当である。」

「少なくとも本件居室については、これを訴外Aらに譲渡して本件残地上に曳行移転されることによって、上記移転義務を果たしたものであるから、本件建物移転補償金のうちに上記曳行移転の費用に充てた金額がある場合には、当該金額については、所得税法44条の適用を受けるものというべきである。」

「Xらが主張する前記〔第2点〕の事実が認められれば、本件居室は、取り壊されてはいないものの、個人である訴外Aらに対して無償で譲渡され、本件土地上から移転されたことになるから、これによりXには本件居室の取壊しに準ずる損失が生じたものといえることができる。」

「そうであるとすれば、本件建物移転補償金のうち、少なくとも本件居室に係る部分については、①取壊し工事費に相当する部分等のうちに上記曳行移転の費用に充てられた部分があるときは、当該部分は、実質的に交付の目的に従って支出されたものとして、所得税法44条の適用を受け、また、②それ以外の部分についても、……同条又は措置法33条1項の適用を受ける部分があり得るものというべきである。」

「したがって、Xが主張する上記の各事実が存在するかどうか、本件建物移転補償金の

うちに上記各規定の適用を受ける部分があるかどうかなどの点について十分に審理することなく、……その全額を一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであるとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるというべきである。」

そして、その後の差戻控訴審判決（仙台高判平成22年12月8日税務訴訟資料260号順号11568）は、Xらが本件居宅の曳行移転費用を負担していないことから所得税法44条の適用を受けるべき部分は結局存在しないと、また、Xは本件居宅を代金200万円で訴外Aらに売却したものと認めるのが相当として、本件建物移転補償金は、その全額を一時所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきとして、控訴を棄却した。

### Ⅲ 検 討

#### 1 本件の争点と意義

本件の争点は、再築工法による建物等の移転を前提とする建物移転補償金が、対価補償金として租税特別措置法33条の適用対象となりえるか、また、それは、当該建物等が取り壊されず、現存している場合においても、第三者に無償譲渡した場合には同項が適用されるかである。

本判決の意義としては、当該建物移転補償金のうち、従前の建物の現在価値から発生材価額を差し引いた金額に相当する部分のみが対価補償金となした点および当該建物が現存していても個人に対して無償で譲渡された場合には、同項の適用があったとした点、いずれもこれまでの現行の課税実務とは異なる判断をしたことである。学説の多くはこの判断について、「再築工法による建物等の移転を前提に建物移転補償金を受けた者における所得税法44条及び措置法33条1項の適用について、両規定の立法目的及び補償金の算定基準に則した解釈を行い、それぞれの適用基準を明らかにした点で、重要な意義を有する」<sup>(1)</sup>として肯定的に評価している。

#### 2 収用等により補償金を取得した場合の課税関係

租税特別措置法33条1項によれば、収用等の場合の譲渡所得の特例として、資産が土地

---

(1) 岩崎政明「収用等に係る建物移転補償金に対する課税特例の適用の可否」判例時報2136号181頁。駒宮史博「収用に伴う補償金に対する所得税課税の可否」民商法雑誌143巻3号409頁や林仲宣「収用交換等の課税特例をめぐる2つの判断最判平22. 3.30, 平22. 4.13」税理53巻13号53頁も同様の評価をしている。岩崎政明「行政計画に基づく資産の移転・譲渡と補償金に係る課税特例適用の可否」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』7頁以下も参照。

収用法等の規定に基づいて収用されて、補償金を取得する場合（同項1号）、資産について買取りの申出を拒むときは同法等の規定に基づいて収用されることとなる場合において、当該資産が買い取られ、対価を取得するとき（同項2号）などは、当該補償金または当該対価で代替資産を取得した場合には、代替資産の取得に要した金額の範囲内で、選択により譲渡はなかったものとみなされる<sup>(2)</sup>。また、土地収用法の収用等に伴い資産の移転等の費用に充てるための金額の交付を受けた場合において、その交付を受けた金額をその交付の目的に従って資産の移転等の費用に充てたときは、その費用に充てた金額は、総収入金額に算入しないこととなる（所得税法44条）。その場合において、その土地の上にある資産につき取壊し又は除去をしなければならなくなったときは、その資産について収用等による譲渡があったものとしてみなされ、その補償金の額は同条1項に規定する補償金等の額とみなされる（同条3項2号）。

租税特別措置法通達では、措置法33条1項又は33条の2に規定する補償金、対価又は清算金の額を名義のいかんを問わず、「対価補償金」と定義し、「収益補償金」、「経費補償金」、「移転補償金」と区別した上で（租特通33-8）、それぞれの補償金の課税上の取扱いを示している（租特通33-9）。それによれば、対価補償金は、譲渡所得の金額の計算上、収用等の場合の課税の特例があるとされ、移転補償金については、原則として所得税法44条の規定の適用を受けるが、例外的に曳家補償の名義で交付を受ける補償金等を対価補償金として取り扱うことができるとする。すなわち、建物又は構築物を引き家し又は移築するために要する費用として交付を受ける補償金であっても、その交付を受ける者が実際に当該建物又は構築物を取壊したときは、当該補償金を対価補償金として取り扱うことができる（租特通33-14）としている。これは、建物に対して交付される建物等の取壊しによる損失補償金については、措置法33条3項2号の規定により対価補償金とみなされて「収用等の場合の課税の特例」が適用されるのに対し、建物等の移転補償金については、このような特別規定がないために、現実に建物等を取り壊した場合も「収用等の場合の課税の特例」の適用がないこととなり、実情に即さないところがある。公共事業施行者の補償の仕方いかんにより、課税上このような差異が生ずることは、課税の公平の見地からみて好ましいことではない<sup>(3)</sup> ことに配慮した取扱いであるとされる。

これまでの課税実務においては、再築工法を前提として交付された建物移転補償金につ

(2) 金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂・2013年）249頁。

(3) 阿部輝男編『平成22年版譲渡所得・山林所得・株式等の譲渡所得等関係租税特別措置法通達逐条解説』（大蔵財務協会・2010年）268頁。

いて、当該建物等が実際に取り壊された場合にはその全額について対価補償金として取り扱ってきたと思われる。

### 3 本判決の論理とその問題点

#### (1) 租税特別措置法33条3項2号所定の補償金の該当の範囲

本判決は、同法33条5項〔現：4項〕が、同条1項1号等に規定する補償金の額は、名義がいずれであるかを問わず、資産の取用の対価たる金額をいうと規定していることから、同条3項2号所定の「資産の損失に対する補償金」の額も、土地の取用等に伴い取壊し又は除去により失った資産の対価に相当する金額をいうものと解するのが相当とした上で、当該補償を受けた金額のうち同号所定の補償金に当たるのは、当該建物の対価に相当する部分に限られるとする。そして、「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱」（昭和37年6月29日閣議決定）及び「公共用地の取得に伴う損失補償基準」（同年10月12日用地対策連絡協議会決定）を受けた「公共用地の取得に伴う損失補償基準細則」（昭和38年3月7日用地対策連絡会決定）15条に規定されている再築工法<sup>(4)</sup>による建物移転補償金の算定基準の内容に踏み込み、その算定根拠の項目ごとにそれぞれ、交付の目的に従って移転等の費用に充てられたものとして、所得税法44条の適用がある範囲を判断し、さらに、「建物の対価」に相当する部分のみを措置法33条3項2号所定の補償金に該当するとした。つまり、建物移転補償金のうち、従前の建物の現在価値から発生材価額を差し引いた金額に相当する部分のみが「建物の対価」であるとしたのである。すなわち、『再築工法』によった場合の移転補償金の金額は、その算定式によれば、従前の建物の対価に相当する金額を上回るものであり、その上回る金額の部分に対価補償金として取り扱うことは相当といえない<sup>(5)</sup> というのである<sup>(6)</sup>。

ここで、「建物の対価」として、建物移転補償金の算定要素の一つである、従前の建物の現在価値から発生材価額を差し引いた金額のみであるとされるが、果たして妥当であろうか。

租税特別措置法33条5項〔現：4項〕の規定は、単にその名目にとられることなく、

---

(4) 建物を移転するのに通常妥当と認められる移転工法には、再築工法のほか、曳家工法、改造工法、復元工法及び除去工法があるとされる。

(5) 「判例解説」判時2075号26頁。

(6) なお、「建物移転補償金の交付を受けたものが、当該建物を移築することなく、これを取り壊して代替建物を取得した場合には、建物移転補償金として交付された補償金であっても、建物自体の資産価値に相当する部分は、建物の対価又は建物自体の損失に対する補償金としての実質を有する対価補償金にあたる」（大阪地判平成3年5月7日判時1421号67頁）とした裁判例がある。

具体的な事情を考慮しながら、補償金の実質的性格を判断<sup>(7)</sup>することを要求しているとされるのであるが、個々の補償金が、対価補償金として租税特別措置法の適用を受けるためには、当該補償金額が譲渡資産の正当な対価の範囲内になければならないと考えられる。ここでの「正当な対価」の意味としては、①譲渡資産の客観的交換価値、②譲渡資産と同規模・同程度の資産を購入しうるに足る金額、③従来と同程度の生活条件を維持しうるに足る金額、の3つの見解があげることができる<sup>(8)</sup>ところ、最判昭和48年10月18日（民集27巻9号1210頁）は、「被取用者が近傍において被取用地と同等の代替地等を取得することをうに足る金額の補償」を必要とすると述べていることから、②の見解が妥当と考えられるのである<sup>(9)</sup>。資産の取用等の対価として支払われた額が、通常取引価額を上回っているとしても、正当な対価の範囲内にとどまっている限りは、対価補償金としての取扱いを受けることに問題はない<sup>(10)</sup>と思われるのである。したがって、ここでの「対価」とその資産の価値、通常取引価額とは必ずしも一致しないと考えられるのである。

そうすると、再築工法による移転を前提とした場合の建物移転補償金は、建物の現在価値、運用益損失額及び取壊し工事の合計額から発生材価額を差し引いて算定した額、それぞれは建物移転補償金トータルとしての「正当な金額」の算定根拠に過ぎず、それらを積み上げた合計額、つまり、建物移転補償金の全額をもって「譲渡資産と同規模・同程度の資産を購入しうるに足る金額」というるのではなからうか。したがって、本件の建物移転補償金として取得した全額が措置法33条3項2号所定の補償金に該当しうると考える。

また、譲渡所得課税の趣旨について、最高裁は「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」（最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁）とし、いわゆる清算課税説を採っている<sup>(11)</sup>と解されているが、現行の所得税法は、譲渡所得における「所得金額」の計算において、収入金額を基準に算定することとし（同法36条1項）、必ずしも譲渡時の資産の価値となるものではない。つまり、一定の低額譲渡や無償譲渡等の特別な取引を除き、実際の取引による対価の額を

(7) 玉國文敏「わが国における補償金課税の実際と理論的問題点—損失補償金に対する課税を中心として—」租税法研究3号109頁（1975年）。

(8) 玉國文敏・前掲（注(7)）109～110頁。

(9) 玉國教授は、「②の見解、ないしは、譲渡資産と同規模・同程度の資産を購入しうるに足る金額をも譲渡資産の客観的価値に含めて考える①と②とを折衷する見解が、最も妥当な解釈のように思われるとされる（玉國文敏・前掲（注(7)）110頁）。

(10) 玉國文敏・前掲（注(7)）112頁。

(11) 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正2版）』（弘文堂・2011年）83頁。



基準としているのである。そして、特定の当事者間において実際に成立する取引価額は、当事者の社会的、経済的地位、売り進みや買い進みといった当事者の主観的事情等によって資産の価値とは乖離するのが通常であるが、そこで成立し、当該資産を譲渡することによって得られた経済的利得が対価の額であり、譲渡所得の収入金額となるわけである。例えば、年の途中で土地の譲渡に際し、買主から受領したいわゆる未経過固定資産税等相当額が、その性質は売買条件の一つにほかならないとして譲渡所得の総収入金額に算入すべきとした裁判例（平成14年8月29日裁判・裁判事例集64集152頁）がある。すなわち、譲渡所得の総収入金額に算入される金額は、必ずしも資産の価値のみが当該資産の対価とされるわけではないのである。

以上のことから、本判決が対価補償金となりうるのは、建物移転補償金の一部のみであるとした点については妥当ではなく、その全額に及ぶものとする。

(2) 個人に対する無償譲渡が建物の取壊しに準ずるとすることの是非

本判決では、建物は取り壊されていないものの、個人に対して無償で譲渡した場合は、本件土地上から移転されたことになるから、これによりXには建物の取壊しに準ずる損失が生じたものということができるとして、措置法33条1項の適用を受ける部分がありうるとする。これについては、「移転すべき建物を法人に対して無償譲渡した場合は、所得税法59条1項により、法人に対する贈与は時価による有償譲渡とみなされることから、直ちに取壊しに準ずる損失が生じたとはいえない」<sup>(2)</sup>と解説されている。つまり、無償譲渡の相手方を『個人』と限定したのは、法人に対する贈与は、所得税法59条の規定により、時価による有償譲渡とみなされるため、贈与した者に建物の取壊しに準ずる損失が生じたものといえるか疑義があることから、そのような限定を付したものと考えられる<sup>(3)</sup>のであろう。

一方、学説には、「取用等により失う従前の建物等の対価に相当する部分の補償金については、移転、再築等の手段を問わず、代替建物等を取得している限り、現状維持のために費消されたものと考えれば、所得（付加価値）が発生しない以上、譲渡所得に係る収入金額にも算入しないということであり、理論的には極めて妥当な内容ということが出来る。」<sup>(4)</sup>や「曳行移転については、たしかにXと山形県との間の契約においてXの義務とされていたとはいえ、その義務が直接X自身によって履行されなければならないというものでもないであろう。本件一審判決および二審判決の判断は形式的に過ぎるともいえる。

(2) 宇津木克美「判例解説」訟月58巻2号401頁。

(3) 「判例解説」判時2075号26頁。

(4) 岩崎・前掲（注(1)）181頁。

……本最高裁判決は、本件居室の曳行移転の義務について実質的な判断を示しており、妥当であると考えられる。<sup>(5)</sup> などの見解がある。いずれも、X自身が実際には建物の取壊しをしていないが、譲渡所得としての取用等の課税の特例の適用を妥当とするものである。

しかし、本判決がいう「取壊しに準ずる」や「実質的な判断」とは何を指すのか必ずしも明らかではないように思われる。租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない<sup>(6)</sup>。「建物の取壊しに準ずる損失が生じたもの」が実質論と称し、それが拡張解釈や類推解釈であるならばより慎重であるべきである。

そこで、本件建物移転補償金を支払った起業者である県との関係において、譲渡所得の課税となるタックスイベントとしての「譲渡」が存在したかについて検討する。なぜならば、租税特別措置法33条1項以下の規定は、「取用等の場合の譲渡所得の特別控除等」として譲渡所得としての特例と規定されているのであり、譲渡所得として所得分類されることを前提として取用等の場合の課税の特例が適用されるものと思われる。そうすると、取用等の特例の適用とは切り離して、そもそも譲渡所得に分類されるべきかについて検討を行う必要があると考えられる。課税実務上も、質疑応答事例の中で国税庁は、取用等の特例が適用されない建物移転補償金の支払いを受け、建物を取り壊した場合の所得区分について、取用等の課税特例は適用されないが、当該建物の対価として譲渡所得に該当する旨回答している<sup>(7)</sup>。つまり、譲渡所得と区分することと取用等の課税特例が適用できるかとは一応区分して考えることができる。

本件の場合、県との間において譲渡所得の要素である「譲渡」が存在したかを以下に検討する。

譲渡所得課税の趣旨を清算課税説と捉えることに鑑みれば、資産の価値の増加益は所得税法上その資産を譲渡した時点で課税されることになるのであるから、譲渡所得課税としてのタックスイベントは「資産の譲渡」ということになる。

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観念で、売買や交換はもとより、競売、公売、取用、物納、現物出資等が、それに含まれる<sup>(8)</sup>

(5) 森稔樹「建物移転補償金に係る所得税更正処分等取消請求事件」速報判例解説7号315頁。

(6) 金子・前掲（注②）112頁。

(7) 「取用等の特例が適用されない建物移転補償金の支払いを受け建物を取り壊した場合の所得区分」（国税庁質疑応答事例・譲渡所得・取用等の場合の課税の特例12）国税庁HP（2013年9月13日閲覧）を参照。

(8) 金子・前掲（注②）226頁。

とされるのが通説である。

「譲渡」の意義について判例は、「譲渡所得に対する課税は、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手を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税しようと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しない。」（最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁）とし、また、「『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ものと解すべきである。」（最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁）としているところである。

さらに、所得税法は資産が他に移転する場合に限らず、契約等により譲渡所得の基因となるべき資産が消滅し又はその価値が減少したことに伴い受ける補償金等が譲渡所得の収入金額に該当するものとしている（同法施行令95条）。資産の消滅が「譲渡」に含まれるとした裁判例として、建物の賃借人が立ち退きに際して、家屋明渡移転補償金名義で賃貸人から受領した金員について、「資産の所有者にとって、相手方のために有償で資産を消滅させるのと、有償でそれを譲渡するのでは、経済的効果に差異はないから、同項〔所得税法33条1項〕の資産の『譲渡』には権利放棄等により資産が消滅する場合をも含むと解することができる。」（東京高判昭和52年6月27日訟月23巻6号1202号）と判示している<sup>99</sup>ものがある。

このように、資産の消滅を含む「譲渡」は、譲渡所得課税におけるタックスイベントであり、それは、所有者の所有期間中の資産の増加益を清算して課税するための最終の課税機会を確保するという機能を有しているのである。

そうすると、租税特別措置法33条3項2号が、土地収用法の収用等に伴い、その土地の上にある資産につき取壊し又は除去をしなければならなくなった場合において、その資産の損失に対する一定の補償金を取得するときは、その資産について収用等による譲渡があったものとしてみなされ、その補償金の額は同条1項に規定する補償金等の額とみなされると規定しているのは、取壊し又は除去を譲渡所得課税のタックスイベントとして捉え、譲渡所得として課税することであることから妥当であると考えられる。なぜなら、その土地の上にある資産について、取壊し又は除去をした場合は、その後、その資産を誰かが保有することはありえず、また、資産の増加益が発生することもないのである。その資産に

---

<sup>99</sup> 上告審である最高裁も、「正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない。」（最判昭和53年1月24日税資97号55頁）とし、間接的ながら資産の消滅が資産の譲渡に含まれることを是認した。

ついて取壊し又は除去がされた場合は、まさに、その資産の増加益を清算する最後の機会に他ならないからである。ここで、「取壊し」とは建物等を解体すること、一方、「除去」とは除いてとりさることを指すのが、通常用語の意味であり、それはいずれも物理的現象を表す用語である。

しかし、本件においては、移転の対象となった本件居宅は取壊しもされず、第三者に移転している。これを「取壊し」や「除去」と同視することは、通常用語の意味を超えているため、「準ずる」としたのであろう。法令の用語であれば、『準ずる』とは、『大体において則る』、『若干の修正を要する点はあるが概ね同様である』ないしは『類似する』という意味<sup>20)</sup>であるとか、「本来そのものではないが、性質、内容、資格、要件がほぼ同様なので準じられているものとほぼ同じ取扱いをするという意味<sup>21)</sup>とされる。ここでは、本来「取壊し」や「除去」には該当しないが、それと同様に扱うものと理解されるものと考えられる。

そして、同様のものと扱うことの結果、起業者との関係においてのみならず、Aら第三者との関係においても「譲渡」が起りうることを意味している。つまり、タックスイベントとしての譲渡が二重に存在することになってしまう。

Xにとって本件居宅に係る譲渡所得の課税機会はAら第三者に対する譲渡であったのであり、起業者との関係においては、譲渡は存在しないと考えるのが相当である。本判決は、「本件居宅の取壊しに準ずる損失が生じた」というが、それは事後の第三者との関係によって生じたものであって、起業者との関連において生じたものではないのである。

したがって、起業者との関係において譲渡所得としての譲渡が存在しないにも関わらず、事後における第三者の個人に対する譲渡をもって起業者との関係において譲渡が存在するというを「本件居宅の取壊しに準ずる損失が生じた」が意味するならば、これは類推解釈と同様の効果が生じているのではないかとの疑義が生ずる。

たしかに、租税法の解釈に当たって、類推解釈が行われた裁判例として、借地権等の設定に伴って一定の要件を満たす権利金の所得類型について、「右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、

<sup>20)</sup> 伊藤義一『税法の読み方判例の見方 [改訂新版]』(TKC 出版・2007年) 155頁。

<sup>21)</sup> 酒井克彦『フォローアップ租税法』(財経詳報社・2010年) 81頁。

所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、〔本件当時〕の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である」（最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁）がある<sup>22)</sup>。

しかし、最近の最高裁判決をみると、これまで常に文理解釈を重視してきたわけではない<sup>23)</sup>ものの、「文言から離れた解釈をいましめるとともに、立法趣旨をも考慮して、解釈を導いている」<sup>24)</sup>傾向にあるといわれている。例えば、ホステス報酬の支払いに伴う源泉徴収税額の計算において支払い金額から控除される「当該支払金額の計算期間の日数」について最高裁は、「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時間的連続性を持った概念であると解されているから、施行令232条にいう『当該支払い金額の計算期間の日数』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時間的連続性を持った概念であると解するのが自然である」とした上で、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審〔各ホステスの実際の出勤日数を意味する〕のような解釈を採ることは、……文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において、基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用しがたい。」（最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁）と判示している。これについては、「本件判決は……正面から『期間』という語の文理解釈の要請を体現した裁判例のひとつとして位置づけられる。」<sup>25)</sup>ことが指摘されている。

また、「実質論」を根拠に範囲を拡大することにも消極的であるように思われる。例えば、余剰容積の移転に伴い取得した金員が、不動産所得か譲渡所得であるかが争われた裁判例では、「本件対価の性質には、実質的、経済的にみれば、本件各土地の土地利用権の一部を半永久的に譲渡することによって、本件各土地の更地価額のうち本件各土地の値上りによって所有者に帰属した増加益が現実化したという側面もあることは否定できないが、……所得税法及び同施行令は、不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは、両者の区分が困難であるところから、政令において具体的な判断基準を設けたものであり、そのような

<sup>22)</sup> これを類推解釈であるとすることは別途検討が必要であると思われる。拙稿「余剰容積の移転と譲渡所得における『譲渡』」商経字叢58巻1号109頁（2011年）を参照。

<sup>23)</sup> 佐藤英明「租税法の解釈—ホステス報酬からの源泉徴収」租税判例百選〔第5版〕31頁。

<sup>24)</sup> 中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志編『租税法概説』（有斐閣・2011年）43頁。

<sup>25)</sup> 佐藤・前掲（注<sup>23)</sup>）31頁。

趣旨からすれば、建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても、政令で定める基準に該当しなければ、譲渡所得には該当しない、……当該基準により不動産所得に該当する場合に、更に実質論をもって譲渡所得の範囲を拡大することを予定するものではない」とした上で、「本件地役権の設定は同施行令79条1項に列挙された一定の内容の地役権の設定には該当しないから、本件契約により取得される利益を譲渡所得と解することはできない。」（東京高判平成21年5月20日税務訴訟資料259号順号11203）とした高裁判決に対する上告について最高裁は不受理決定している（最決平成22年3月30日税務訴訟資料260号順号11413）。

租税特別措置法（政策税制）に関する規定の解釈についても、原則として文理解釈によるべきであるが、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案すべきである<sup>26</sup>。しかし、措置法33条1項の規定する取用の場合の課税の特例は、あくまで所得分類として譲渡所得とされることが前提となる。本件の場合、起業者との関連において譲渡所得の要素としての譲渡が存在しないにもかかわらず、実質論を根拠に拡張して判断することには賛成しかねる。

いずれにせよ、規定の趣旨・目的を勘案したとしても、租税法主義の観点から問題が指摘しうられると思われる。

### （3）無償譲渡が「除去」又は「除去に準ずる」に該当する可能性

本判決は、個人に対する無償譲渡が「取壊しに準ずる」としたが、「除去」又は「除去に準ずる」と解する可能性はなかったのであろうか。控訴審判決が本件居宅の取り壊しがなく、現存していることを理由に措置法33条1項の適用が否定していたのであり、また、現に居宅は取り壊されていない事実があるにもかかわらず、本判決はなぜ「取壊しに準ずる」としたのか疑問である。一般的意味に従い、「取壊しに準ずる」とするよりも「除去」又は「除去に準ずる」とした方が妥当であったかもしれない。

しかし、本判決があえて、「取壊しに準ずる」としたのは、やはり再築工法による建物移転補償金の算定根拠にまで入り込んで、算定項目のそれぞれごとに「交付の目的に従って」いるかを判断したことが影響していると思われるのである。すなわち、再築工法は、そもそも、残地以外の土地に従前の建物と同種同等の建物を建築し、又は残地に従前の建物と同種同等の建物若しくは従前の建物に照応する建物を建築する工法であり、建物移転補償金の算定項目は従前の建物を取り壊すことが前提となっているからである。本判決は、この判示部分と矛盾することがないように「取壊しに準ずる」と判断したものと推察する

<sup>26</sup> 金子・前掲（注②）112頁。

のである。

それでは、個人に対する無償譲渡が「除去」又は「除去に準ずる」と解することが可能であったであろうか。

上述の考察のとおり、第三者の個人に対する無償譲渡は、起業者との関連においては譲渡所得としてのタックスイベントとはなりえないので、否定的に考えざるをえない。

(4) 「建物の取壊しに準ずる損失」の意味と無償譲渡の相手方を「個人」に限定することの妥当性

本判決は、「個人であるAらに対して無償で譲渡され、本件土地上から移転されたことになるから、これによりXには本件居宅の取壊しに準ずる損失が生じたものということができる」とする。この「損失」とは何を意味するのであろうか。一つは、無償譲渡という取引によって、実際に財産的価値のある資産の所有権を失うにもかかわらず、対価として金銭等を受領することないことによって生じる純財産的損失をいうとする考え方と、もう一つは、所得税法の所得金額の算出規定に従って計算された損失額をいうとする考え方が成り立ちうる。

本判決について、「移転すべき建物を法人に対して無償譲渡した場合は、所得税法59条1項により、法人に対する贈与は時価による有償譲渡とみなされることから、直ちに取壊しに準ずる損失が生じたとはいえない」<sup>27)</sup>や「無償譲渡の相手方を『個人』と限定したのは、法人に対する贈与は、所得税法59条の規定により、時価による有償譲渡とみなされるため、贈与した者に建物の取壊しに準ずる損失が生じたものといえるか疑義があることから、そのような限定を付したものと考えられる。」<sup>28)</sup>と解説されている。仮にこのように本判決を理解するならば、後者の考え方に立っていることになるように思われる。

しかしながら、後に考察するように、通常、個人に対して資産を無償譲渡した場合には、所得税法60条1項の規定により譲渡所得課税はなされない。つまり、後者にいう損失額は算出されないのである。そうすると、後者の意味における建物の取壊しに準ずる損失は生じていないことになり、本判決の論拠が崩れてしまうのではなかろうか。

そうではなく、建物を取壊したことによって生じる損失とは、財産的価値のある資産が物理的に消失してしまうことによる財産的損失をいうものと考えられ、前者の考え方が妥当ということになる。そうすると、無償譲渡の相手方は個人に限らず、たとえ相手方が

---

<sup>27)</sup> 宇津木・前掲（注12）401頁。

<sup>28)</sup> 「判例解説」判時2075号26頁。

法人であっても同様に解する必要がでてくるではなからうか。

(5) Xからの無償譲渡により取得した本件居宅に係る訴外Aらの取得費

Xが本件居宅を訴外Aらに無償譲渡したとなると、当該居宅を取得したAらが事後において譲渡した場合には、この「無償譲渡」は所得税法60条1項の「贈与」に該当し、Aらにおける本件居宅の取得費については、同項が適用されるのであろうか。

同項1号の「贈与」とは、資産を譲渡した者に金銭その他の経済的利益を全くもたらさない贈与、すなわち純粹の贈与を意味する<sup>69)</sup>と解されており、「単純贈与と贈与者に経済的利益を生じない負担付贈与をいう」(東京高判昭和62年9月9日行集38巻8=9号987頁<sup>70)</sup>ものとされる。これは、民法の借用概念と理解されており<sup>71)</sup>、民法上、AがBにA所有の家屋をただで与えるというように<sup>72)</sup>、贈与とは贈与者が受贈者に無償で財産を与える契約のこと(民法549条)である。一方、「無償譲渡」は、すでに述べたとおり、無償で資産を移転させる行為(最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁)であり、とりわけ本件のように本件居宅を無償で移転する行為は民法上の贈与に他ならないと思われる<sup>73)</sup>。

そうすると、Aらにおいては、本件居宅に係る取得費は所得税法60条1項の適用を受け、贈与者の取得費、つまりXが昭和58年に新築取得した金額を基とした取得費(減価相当額の取得調整後の金額)を引継ぐことになると思われる。

しかし、本判決のとおり、Xにおいて譲渡所得として措置法33条1項の適用を受けらば、本件居宅の取得費が代替資産に引き継がれることになると同時に、Aらにおける取得費についても所得税法60条1項の適用の結果、Xの取得費を引継ぐことになる。これによって、Xが保有していた期間における資産の増加益は、Xの代替資産の譲渡時と訴外Aらの事後における本件居宅の譲渡時に双方とも譲渡所得の課税対象に取り込まれてしまう。これは明らかに同一の所得に対する二重課税であり、不合理である。

69) 金子・前掲(注2)235頁。

70) 上告審でも「所得税法60条1項1号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解する」(最判昭和63年7月19日判時1290号56頁)として、控訴審の考え方が支持されている。

71) 岩崎政明「譲渡の意義(1)―負担付贈与」租税判例百選〔第5版〕78頁。

72) 遠藤浩・川井健・原島重義・広中俊雄・水本浩・山本進一編『民法(6)契約各論〔第4版増補補訂版〕』(有斐閣・2002年)3頁、近江幸治『民法講義V契約法〔第3版〕』(成文堂・2008年)111頁、内田貴『民法II債権各論〔第3版〕』(東京大学出版会・2011年)165頁。

73) 「無償契約、すなわち、一方当事者のみが、反対給付を得ることなく給付を行う契約」となれば、贈与のほか使用貸借、消費貸借、委任などにも無償のものもありうる(大村敦志『基本民法II債権各論〔第2版〕』(有斐閣・2005年)161頁参照)が、「無償譲渡」ならば、使用貸借等のような権利非移転型ではなく、権利移転型の贈与を指すと考える。



## IV おわりに

本判決の事例はやや特異なケースではあったが、譲渡所得における「譲渡」の範囲の限界を示すものであったと思われる。資産の消滅や建物等の取壊し又は除去は、その資産を保有していた期間に発生した資産の増加益を清算する最後の機会であるという意味において譲渡の範囲に含まれるのであって、このような見解からは、無償譲渡され、取得費引継ぎによってその増加益に対する課税が無償譲受人の下で行われる場合には、無償譲渡が最後の機会であるとはいえず、本判決の最高裁の論理には疑問があるといわざるを得ないと考える。

また、再築工法を前提とする建物移転補償金の算定根拠まで踏み込み、精緻に建物の対価のみを譲渡所得の総収入金額に算入することについても、譲渡所得の総収入金額を狭く捉えており、疑問であると思われる。実務上、起業者は建物移転補償金の算定根拠及びその内訳のそれぞれの金額まで明示していないことが多いと思われる。今後、「公共事業用資産の買取り等の証明書」や「不動産の譲受けの対価の支払調書」の記載においても、建物移転補償金の算定根拠別に記載する必要があるものと思われる。

## 参 考 文 献

- 阿部輝男編『平成22年版譲渡所得・山林所得・株式等の譲渡所得等関係租税特別措置法通達逐条解説』（大蔵財務協会・2010年）
- 岩崎政明「譲渡の意義(1)―負担付贈与」租税判例百選〔第5版〕（2011年）
- 岩崎政明「取用等に係る建物移転補償金に対する課税特例の適用の可否」判例時報2136号（2012年）
- 岩崎政明「行政計画に基づく資産の移転・譲渡と補償金に係る課税特例適用の可否」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』
- 内田貴『民法Ⅱ債権各論〔第3版〕』（東京大学出版会・2011年）
- 宇津木克美「判例解説」訟務月報58巻2号387頁
- 遠藤浩・川井健・原島重義・広中俊雄・水本浩・山本進一編『民法(6)契約各論〔第3版〕』（有斐閣・1987年）
- 近江幸治『民法講義Ⅴ契約法〔第3版〕』（成文堂・2008年）
- 大村敦志『基本民法Ⅱ債権各論〔第2版〕』（有斐閣・2005年）
- 金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂・2013年）
- 駒宮史博「取用に伴う補償金に対する所得税課税の可否」民商法雑誌143巻3号（2011年）
- 酒井克彦『フォローアップ租税法』（財経詳報社・2010年）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正2版）』（弘文堂・2011年）
- 佐藤英明「租税法の解釈―ホステス報酬からの源泉徴収」租税判例百選〔第5版〕（2011年）
- 中里実・弘中聡浩・潤圭吾・伊藤剛志編『租税法概説』（有斐閣・2011年）
- 中野浩幸「余剰容積の移転と譲渡所得における『譲渡』」商経学叢58巻1号109頁（2011年）

経営学部開設10周年記念論文集

林仲宣「取引交換等の課税特例をめぐる2つの判断最判平22.3.30, 平22.4.13」税理53巻13号(2010年)  
森稔樹「建物移転補償金に係る所得税更正処分等取消請求事件」速報判例解説7号(2010年)  
「判例解説」判例時報2075号(2010年)