

公用収用における課税繰延への意義

——内国歳入法(IRC)第1033条を手掛かりとした解釈原理の探求——

藤 中 敏 弘 (公務員)

-
- 序 章 はじめに
- 第一章 日米の公用収用における課税繰延べ
- 第1節 わが国における課税繰延べ
- (1) 公用収用と損失補償
- (2) 損失補償の課税
- 第2節 米国における不可抗力による課税繰延べ
- 第二章 日米の公用収用における課税繰延べ制度の沿革
- 第1節 わが国における制度の沿革
- 第2節 I R C 第1033条の成立背景
- 第3節 日米における課税繰延べ規定の関係
- 第三章 公用収用における課税繰延べ規定の解釈原理
- 第1節 米国内国歳入法の規定と解釈
- (1) I R C 第1033条の構成
- (2) I R C 第1033条の目的
- (3) I R C 第1033条における公用収用の意味
- (4) I R C 第1033条の適用要件
- 第四章 わが国の現行法解釈の一試論
- 第1節 課税繰延べの論拠
- 第2節 租税特別措置法の位置付け
- 第3節 損失補償金の評価
- (1) 損失補償金の内容
- (2) 損害賠償金との区別
- 第4節 結 論
- 終 章 終わりに—残された問題
-

序 章 はじめに

昨今、日米においてタックス・シェルター (tax shelter) を巡る問題の議論が活発である¹⁾。タックス・シェルターは、米国に端を発し、レーガン政権下の『1986年税制改革』以前の高額所得者 (当時の最高税率は50%) の節税対策が始まりであるとされている。このタックス・シェルターの手法としては様々なスキームが存在するが、その最も基本となるものが「課税繰延べ」である。そして、米国税制においては、課税繰延べを認める規定²⁾が広く存在し、節税対策の基本は税金の支払いの繰延べであるとさえいわれているのである³⁾。

このように、課税繰延べ制度は、米国においてはタックス・シェルターを巡る問題を始めとして、古くから論じられている一方、わが国においては、水野忠恒教授も指摘するように⁴⁾、その理論的研究がほとんどなされていないのである⁵⁾。今日のこのような状況において、この問題の理論的研究は、タックス・シェルターの理解のみならず、制度としての課税繰延べの適切な執行を行ううえで欠くことができないものである。

そこで、本論文は課税繰延べの基本である買換・交換規定のうち、「公用収用における課税繰延べ規定」の解釈原理を考察しようとするものである。わが国における課税繰延べ規定は、所得税法第58条、法人税法第50条の固定資産の交換を除いて、多くの規定は所得税法・法人税法等の本法の例外規定である租税特別措置法によるものとされている。例えば、固定資産の交換規定と同様の範疇にある、特定の事業用資産の買換・交換等 (租税特別措置法第37条関係)、さらに居住用住宅の買換・交換等 (租税特別措置法第36条関係)、収用等の買換・交換等 (租税特別措置法第33条関係) も買換・交換による課税繰延べ規定の中核となる規定である。

これらの規定の解釈にあたって、わが国の実務、判例等は租税特別措置

法という立法の形式のみを重視し、課税の優遇措置と理解し、その解釈原理は厳格・限定的に行うものと理解してきている。しかし、この解釈原理はまさに「課税繰延べ」の理論的根拠を欠いた解釈であり、それぞれの課税繰延べ規定はその理論的根拠を以て制度として成立しており、その解釈にあたっては、その理論的根拠が最も重視されなければならない。

この理論的根拠の探求として本論文は、米国内国歳入法（IRC）第1033条を手掛かりとして、わが国における「公用収用における課税繰延べ」規定の新たな解釈原理を提示しようとするものである。

第一章 日米の公用収用における課税繰延べ

「公用収用における課税繰延べ」規定は、交換、譲渡所得（キャピタル・ゲイン）による課税繰延べであり、この種の課税繰延べは、わが国においては所得税法第58条の固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例規定を始め、法人税法の圧縮記帳の各条項⁶⁾、租税特別措置法の交換等の特例措置規定がある⁷⁾。

同様に米国における課税繰延べ（Tax Deferred）の規定は、内国歳入法（IRC：Internal Revenue Code）における、副編A（SUBTITLE A）所得税（INCOME TAX）、I章（CHAPTER I）普通税及び付加税（NORMAL TAXES AND SURTAXES）、副章O（SUB CHAPTER O）、財産の譲渡における利益又は損失（GAIN OR LOSS ON DISPOSITION OF PROPERTY）、第三部（PART III）通常の非課税の財産譲渡（COMMON NONTAXABLE EXCHANGES）の部分に主たる規定が定められている⁸⁾。

以下、条文とタイトルで言えば次のとおりとなる。第1031条「事業用又は投資のため所有されている財産の交換」、第1032条「財産と株式の交換」、第1033条「不可抗力による転換」、第1035条「保険証券の特定交

換」、第1036条「同一会社の株式対株式の交換」、第1037条「合衆国捺印金銭債務証書（米国債）の特定交換」、第1038条「不動産の特定接収（売却済不動産の担保権行使による再取得）」、第1040条「遺産財産等による特定農地、不動産の譲渡」、第1041条「配偶者又は離婚に伴う財産の譲渡」、第1042条「従業員株式所有計画又は特定協同組合に対する株式の売却」、第1043条「利益相反要求に従う財産の売却」、第1044条「小規模投資事業法人への市場性のある有価証券利益の口座移替え」、第1045条「適格小規模事業株式利益から他の適格小規模事業株式への口座移替え」等であり、これらの規定が、内国歳入法における課税繰延べ（交換）規定の主要規定である⁹⁾。

これらの規定のうち、「公用収用における課税繰延べ」規定は、わが国では租税特別措置法第33条関係、米国では内国歳入法第1033条が該当することとなる。

第1節 わが国の公用収用における課税繰延べ

(1) 公用収用と損失補償

わが国における土地神話、大規模な公共事業による開発が崩壊して久しいが¹⁰⁾、土地の利用・使用等を巡る法的規制、政策論議はいまでも活発な議論がなされている。土地の私的所有権については、古くはローマ法時代から認められてきたものであり、現行憲法も第29条で認めるところである。また、米国においても、連邦憲法修正第5条において私的財産権の保障規定を定めている¹¹⁾。

これらの規定の源流は、19世紀に成立したナポレオン法典がその範となっているもので、同時にその頃のパリの都市状況から、私的所有権の保障と共に、所有権は公共のために義務を負う制約を受けるという思想が認識されていた¹²⁾。ここに、私有財産権の保障と表裏一体をなす、公用収用の

概念が発生するのである。そして、今日の私有財産権の保障規定は、正当な補償なしに、私的財産権の侵害をなしてはならないと規定するに至っているのである。

そもそも、公用収用が認められるためには、公用収用権が認められなければならない。公用収用権は課税権と同様、国家主権の一形態であり、国家が当然に保有しうるものであるとの説明がなされてきた¹³⁾。そして、その収用権が認められる条件は、「正当な補償」と「公共の目的」という二つの要件が必要とされている。このうち、「正当な補償」に基づいて交付されるのが損失補償金¹⁴⁾であり、わが国の税法及び米国の税法においても、その課税が繰り延べられる制度を採用しているのである。

(2) 損失補償の課税

損失補償は通例、実費弁済すなわち属物的補償であるとされているが、他方で個人が生活再建のために使い得る原資としての補償、すなわち属人的補償であるという議論がある。これを課税の面から見れば、課税客体としての損失補償金をどう評価し、どのように課税するのかという問題に帰着することとなる。

課税客体を何に求めるかということについては、現代国家は、所得・資産・消費に対し、バランスを保ちつつ課税するのが通例である。資産・消費に課税するということは、正面から把握できなかった所得を側面から把握しようとしているもので、そうした意味では資産・消費課税も所得課税の一種といえるのである。

また、損失補償金を課税客体として論ずるにあたって、再度所得の意味を確認しておく必要がある。真の意味における所得とは、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味する。これを定量化することは困難であることから、究極的には金銭的価値を以て表現せざるを得ないのである。そして、このように表現された所得の構成については、二つの類型がある。一つは消費（支出）型所得概念である。各人の収

入のうち効用ないし満足の源泉である財貨や、人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、貯蓄に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方であり、実際の制度においては、種々の執行上の困難があり採用されていない考え方である。他の考え方は、取得（発生）型所得概念である。各人が収入等の形で新規に取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方で、各国において一般的に採用されている考え方である。

後者の考え方については、さらに二つの考え方がある。一つは、制限的所得概念（所得源泉説、反覆的利得説）であり、経済的利得のうち利子・配当・地代・利潤・給与等反覆継続的に生ずる利得のみを所得と観念するものである。他の一つは、包括的所得概念（純資産増加説）であり、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得であるとするものである。

現在のわが国の税制は、この包括的所得概念を採っている。そして、譲渡所得、山林所得、一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得も課税の対象とする。ただし、この概念は未実現の利得（例えば所有資産の価値の増加益）及び帰属所得（例えば自己財産の利用及び自家労働による経済的利得）は、原則として課税の対象から除外されているのである。

さらに一般的には、保険金や損害賠償金のような損害の回復は、納税者が取得した経済的価値のうち、原資の維持に必要な部分として、所得としては除外されるのである¹⁵⁾。

このように、所得という評価には経済的利得の増加という現象が必要である。公用取用における損失補償は、公共の名において行われた事業の損失を、等価的に回復することを目的としており、失われた個人の財産を回復するという側面だけを見れば、経済的利得の増加を見出だすことはできない。つまり、それは「状態の回復」を意味し、財産の転換（例えば不動産から金員へ）はあるが、転換前と等しい価値の所有状態は維持されると見ることができよう。つまり、担税力の増加を見ないということであ

る。

その反面、自分の自由な意思によらず収用された財産は、どのような形にせよ収用者に引渡し、その対価として損失補償金を得る行為は、経済的取引として見る限り私的取引行為と何等法的性質を異にするものではなく、私人間の資産等の売買行為と評価を同じくするものである。

わが国における公共事業による用地取得は、任意買収によることが多く、公用収用にいたる事例は少ないといわれている。このため、公共事業等による用地取得は、通常の私的売買行為と同視しうるという考え方がある¹⁶⁾。しかし、このことは公共事業等による用地取得を私人間の売買のような私的自治行為と同一視する根拠とはならない。なぜなら、被収用者には収用に応ずるか否かの選択の自由がなく、最終的には公権力の行使によって強制収用されるという、事実上の強制力が働くからである。このように、たとえ任意買収であっても、最終的には公権力の行使によって、強制されるという事実上の強制力が働くことについての根拠法として、わが国においては土地収用法がある。同法により、強制的に収用された土地の所有者には、損失補償金が支払われるが、その中心となるものが、対価補償金である¹⁷⁾。この対価補償金の支払基準は、「公共用地の取得に伴う損失補償基準要綱」(昭和37年閣議決定)により算定されることとなる¹⁸⁾。

この対価補償金に対する課税処分については、一般法としては所得税法及び法人税法ということになるが、収用に関する課税の特例措置として租税特別措置法の規定がある¹⁹⁾。

そしてそれぞれの法律が、その対象としている対価補償金についての「対価」とは、何を意味するのかが問題となろう。裁判例としては、①収用財産の客観的交換価値とするもの²⁰⁾、②収用資産と同規模・同程度の財産を購入しうるに足る金額とするもの²¹⁾に分かれている。さらに、学説的には第三の考え方として、③従前と同程度の生活を維持しうる金額という見解²²⁾も存在する。

以上の論議を分析すれば、二つの方向性が見出だされよう。一つは、公用収用における損失補償金、とりわけ対価補償金を等価交換的な見方によって評価すれば、理論的には非課税所得と見ることができよう。一方、私法取引的な見方によって評価すれば、課税所得という方向性が見出だされよう²³⁾。

(3) わが国の公用収用における課税特例制度

そしてわが国における公用収用等にかかる特例措置としては、特別控除制度と課税繰延べの2つの制度が用意されている。

特別控除制度の趣旨は、一般的には売り惜しみ等による補償金の釣り上げなどのゴネ得を排除することを目的として、買取り等の申し出に応じて、早期に資産等を譲渡した者を課税上優遇して、公共事業用地の早期における円滑な取得を促進するために設けられているとされている²⁴⁾。

一方、課税繰延べの制度趣旨は、一般的には資産等を保有する個人の選好性を無視し、公権力を発動し、値上がり益を実現するところにあるといわれている²⁵⁾。この特例措置は、資産が公用収用された場合、従前と同様の資産状態を再現するために、損失補償金で代替資産を取得した時は、資産の譲渡がなかったとするものである。このような意味においては、収用に伴う損失補償金、とりわけ対価補償金の性質は従前の生活のための原資、つまり属人的補償に近い評価を受けているのではないかと考えることも可能である。

第2節 米国における不可抗力による課税繰延べ

米国においては、わが国の公用収用における課税繰延べ制度に相当するものとして、不可抗力における転換の場合の課税繰延べ制度がある。この課税繰延べについては、IRC第1033条にその内容が規定されている。この規定によれば、強制収用、接收、盗難、災害等により、所有財産の利益

の実現 (realize) が不可抗力的 (involuntary) になされた場合、その利益の認識 (recognize)²⁶⁾を繰り延べることができるとするものである。この規定と一般的な交換の課税繰延べ規定である「同種類の財産の交換」(IRC第1031条)との違いは何であろうか。ある条件のもと、実現した利益の課税を繰り延べる構造に両者の差異はない。

しかし、IRC第1031条は利益の繰延べと同様、損失控除の繰延べが可能であるが、IRC第1033条は原則として利益の繰延べしか認めていないのである。そしてIRC第1031条は、その繰延べも通常は納税者の選択によることとされており、財産は利益(事業用・投資用)のため所有されているかどうかに関係なく適用されることとなっている。

さらに両者の明白な違いとしては、交換の範囲が異なるということである。IRC第1031条は交換の範囲として、“like-kind”である財産の範囲で交換がなされればよいが、IRC第1033条は“similar or related in service or use”でなければならないとされている。後者の概念は前者より狭く、限定的な意味で規定されている²⁷⁾。

このような、IRC第1033条の規定もその解釈については、様々な変遷をしており、米国においては、納税者に有利なように解釈されている傾向がみられる。

いずれにせよ、公用収用における課税繰延べの日米における解釈等の問題、検証については、さらに章を進めて考察することにしよう。

第二章 日米の公用収用における課税繰延べ制度の沿革

日米の「公用収用における課税繰延べ」規定は、互いに類似の構造を持っており、その成立過程を検証することは、その解釈原理を考えるうえで、一つの参考要因となることからその沿革を確認しておくことにしよう。

第1節 わが国における制度の沿革

現行法における取用等の特例規定には、特別控除と課税繰延べの二つの規定が存在する。両者は選択適用で、どちらか一方の規定の適用しか認められない。これらの特例規定の、非任意性（強制）の譲渡課税という側面だけを見れば、その起源は昭和16（1941）年の国家総動員法に見られるのが始まりで、臨時租税特別措置法において、個人の営業廃止により受け取る補償金に対して課税の特例が設けられたことに始まるとされている²⁸⁾。

しかし、譲渡所得のようなキャピタル・ゲイン、つまり現行法における課税の特例措置の始まりは、昭和26（1951）年の第10国会で成立した改正租税特別措置法がその起源である。

改正に先立つ、昭和26（1951）年5月16日の衆議院の大蔵委員会で西川甚五郎大蔵政務次官が改正租税特別措置法の提案趣旨を説明している。

それによると、この法案は漁業権の消滅に伴って交付される補償金が譲渡所得として課税されることに対する措置と、土地取用法によって譲渡所得税が課せられることへの措置として改正するというものであった。引続く18日の同委員会で質疑応答があり、政府委員の泉美之松主税局調査課長は、当時の取用状況を説明しているが、件数的には昭和22年7件、23年19件、24年25件、25年37件程度のものであり、この点から推測するとこの改正の主眼は漁業補償に重点がおかれていたものと思われる。さらに、参議院の5月31日の大蔵委員会では、漁業権消滅と土地取用を同じケースとして並べることに疑問が出され、漁業権に関するものはむしろ損害賠償として免税とすべきではないかという質問がなされた。これに対し政府委員は、法律論からはそう考えることはできないとして、本件の立法趣旨の正当性を説明している。

この租税特別措置法改正の内容は、資産再評価法の特例として設けられ

たもので、収用等により補償金等を受取った場合、補償金等の額を限度として資産再評価法による再評価をすることを認めるというもので、譲渡所得を課さないで、6%の再評価税を課すに止めるとするものであった。この規定には任意売買による土地の取得には適用されないという問題が含まれていたが、昭和30（1955）年の改正で任意買収による場合も含まれることとなった。しかし、この時点までの改正は税の軽減措置であって、現行法のような課税繰延べ規定は、昭和34（1959）年の改正で設けられることとなったのである。

さらに昭和38（1963）年には東京オリンピック開催のための公共事業対策として、700万円の特別控除規定も設けられた。昭和44（1969）年には、昭和34（1959）年に導入されていた譲渡益の2分の1課税制度（43年1月1日以降は4分の1課税となってる）が廃止され、ほぼ現行制度と同様な制度の組み立てが完了したのである。昭和44年の税制改正は、事業用資産の交換規定も確立した年でもある。その後の改正は、特別控除の金額の拡大と課税繰延べにかかる収用範囲の拡大等であり、制度の根本的な骨格の変化は見られないまま現行制度へと移行して行くのである。

第2節 I R C 第1033条の成立背景

現行の米国連邦税制を律している、内国歳入法（I R C）は、1939年にこれまでの「個別税法方式」による租税法体系を、共通（通則）法と実体法をひとつの法典に統合した、「単一租税法典方式」に改め、制定されたものである²⁹⁾。

その後、大きな改正は1954年、1986年になされ、個別の改正は毎年行われている。直接税を中心とする、米国の税制は1913年に導入された個人所得税と法人所得税をその起源とし、その内容は1913年の歳入法（Revenue Act）が規定している。

現行法 I R C 第1033条の原型は1921年歳入法にあると、指摘されている³⁰⁾。1920年代の米国は、1917年から参戦した第一次世界対戦後の財政見直しの時代であり、従来どおりの高水準の税負担を維持し、戦時中の戦費の支払いをしていくか、あるいは、財政支出を軽減し参戦前の状態に回帰するのかの選択を迫られていた。この問題に対処するため、米国第29代大統領である Warren. G. Harding³¹⁾ の財務長官である Andrew. Mellon は、いわゆる「メロン減税」を実施し、税制改革を断行した³²⁾。メロン減税の実施にあたっては、1921年、1924年、1926年の各歳入法がその政策の基本法となったのである³³⁾。そのうち最初の基本法である1921年歳入法は、戦時超過利潤税 (wartime tax on excess profits) を廃止し、最低限付加税 (minimum surtax)³⁴⁾ 率を65%から50%へ減税、その見返りとして法人税の税率を10%から12.5%に上げ増税をしたのである。しかし、この時の財政構造は、陸海軍費がまだ平時水準に低下せず、その他の支出においても船舶庁や鉄道管理等の戦時動員関係が大きく、動員解除・戦後処理が未だに進んでいなかったのである³⁵⁾。

このような状況下において、1921年歳入法は、新たに第214条 (a) (12)、第234条 (a) (14) を創設し、現行第1033条に通じる規定を立法したのである。両規定は、同じ文面の規定であり、前者が個人、後者が法人に対する規定である。その内容については、財産が強制的 (compulsorily) または不可抗力 (involuntarily) で現金へ転換するかまたは (A) 財産の全部または一部の損壊、(B) 盗難または接収、(C) 徴用または公用収用の権限行使並びにその恐れまたは切迫の結果として、同価値 (equivalent) の財産に転換した場合、そして、納税者が財務大臣の承認に係る内国歳入庁長官の発する規則の下、善意で直ちに、転換された財産と同種類及び役務または使用において関係 (similar or related in service or use) する性質の他の財産を取得することにおいて、そのような転換の利益を費消するか、またはこのような財産を所有する会社の株式または持分の80%または

それ以上を取得するか、取換基金を設立した場合、その使用された収入は控除（deduction）を許されるとするものである。この規定は、過年度所得、戦時利益及び超過利潤税法（War-profits and excess-profits tax act）の下、総所得から収入または利益の免除または除外が実行可能な限りにおいて、適用されるとこととなるのである。

この規定の立法理由としては次のようにいわれている。「財務大臣から下院歳入委員会に送付した書簡によれば、船舶及び他の設備が第一次世界大戦中、政府によって徴用されるか、潜水艦の攻撃によって破壊された場合、これらの所有者達は、通常の所得税と戦時超過利潤税を課税され、それ故に失った設備を課税の後に再取得するには不十分である。」ということである³⁶⁾。

しかし前述のとおり、この年は未だに船舶庁や鉄道管理等の問題が解決しておらず、さらに1920年には、キャピタル・ゲイン課税について、株式配当を課税所得から除外するとしたMacomber判決³⁷⁾が出され、Simons, H. C³⁸⁾も指摘するように、1921年を境に米国においては、キャピタル・ゲインに対して、他の所得と区別して特別な取扱いをするようになったことも、この規定の成立に影響しているものと考えられる。

その後この条項は、1924年に第203条（b）（5）、1934年に第112条と変遷し、1939年の内国歳入法（I R C）では、第112（f）（1）～（f）（3）となり、それはそのまま1939年の内国歳入法に引き継がれ、そして1954年の大改正において現行第1033条となったのである³⁹⁾。

第3節 日米における課税繰延べ規定の関係

「制度としての課税繰延べ」規定は大まかにいえば、日米ともに三つの形態の規定を持っている。米国においては、同種類の交換、居住用住宅の交換、不可抗力による転換、わが国においては、固定資産の交換・事業用

資産の交換・買換、居住用住宅の交換・買換、取用等の交換・買換の規定である。日米のこれらの規定は、その内容、法的効果が非常に相似しており、両者の関係が問題となる。

米国においては、「同種類の交換」規定があらゆる他の交換に関する法の起源とされており、交換に係る規定の課税繰延べの基本とされている⁴⁰⁾。

また、居住用住宅の交換規定もその起源は、サラリーマンの居住用財産の譲渡が家族規模の拡大や転勤による勤務地の変更等その意思に基づかない事由により行われる、自己の意思によらない資産の譲渡 (involuntary conversion) とされている⁴¹⁾。

このような沿革からすれば、米国においては、まず同種類の交換という課税繰延べ概念が基本となり、その後不可抗力による転換の課税繰延べ、そして居住用住宅の交換へと理論発展したことがうかがえる。このことは、居住用住宅の交換規定の立法年度が1951年であること⁴²⁾から制度発展の順序とも重なることとなり、その規定が1031条、1033条、1034条（1997年に廃止）となっていることから明らかであろう。

米国のこれらの規定と、わが国の課税繰延べ規定の関係については次のような指摘がなされている。第一に、所得税法第58条の固定資産の交換規定について、水野教授は米国の同種類の交換規定である I R C 第1031条の趣旨を紹介した上で、この規定の考え方を受け継ぐものであると指摘している⁴³⁾。そして、この規定は投資の継続という趣旨をカテゴライズしているものと解し、財産交換の場合の課税繰延べは優遇措置ではないと結論づけられている⁴⁴⁾。第二に、居住用住宅の課税繰延べ規定については、金子教授の指摘によれば、わが国の制度は米国において1951年（昭和26年）に採用され、内国歳入法第1034条に規定されている制度を模したものであるとされるのである⁴⁵⁾。そして、この規定は救済規定であると指摘されているのである。わが国の三つの課税繰延べ形態のうち、二つが米国の内国歳

入法を母法としているという、両教授の指摘の根本的な理由は今一つはつきりしないが、これらの規定が創設される昭和34年以前の大蔵省、国税庁の立法立案者の意向を見ると米国法の影響を受けていることが読み取れるのである⁴⁶⁾。

ところで、課税繰延べの第三の形態である公用収用等の交換、買換規定は、上記の二つの形態同様、米国法の影響を受けた規定かどうかが問題となる。この点については、公用収用等の交換、買換規定が繰延べ規定に改正されたのが、固定資産の交換規定が創設された年度と同様、昭和34年であり、大蔵省における立法立案過程が同時期と推測されること、米国においてはこの三つの形態は互いに密接に関連する形態であり、殊に公用収用等（不可抗力）の規定と居住用資産の規定は同一のカテゴリーに属する規定であることから、居住用資産の規定がわが国の同様の規定の母法であるとするれば、必然的にわが国の収用等の交換、買換規定も米国における不可抗力の交換規定（IRC § 1033 : involuntary conversion）が母法であると結論付けられなければならない。そして、なによりわが国の収用等の交換、買換規定の趣旨、内容は米国の不可抗力の交換規定と酷似していることは動かしがたい事実なのである。

したがって、わが国における公用収用等の交換、買換規定は水野、金子両教授の指摘と同様米国法を母法として創設されたものと考えることができるのではないだろうか。

第三章 公用収用における課税繰延べ規定の解釈原理

前章までは、日米の公用収用における課税繰延べ規定の概要と沿革を検証してきたが、両国の規定はその構造において、類似の規定であり、わが国の規定は米国の規定をその母法として成立しているものと考えられる。このことから、米国における規定の解釈を考察し、わが国の規定の解釈原

理を見出だそうとすることが本章の課題である。したがって、最初に米国の規定について検証し、次章においてわが国の規定の解釈について考えてみることにする。

第1節 米国内国歳入法の規定と解釈

米国の「公用収用における課税繰延べ」は現行内国歳入法（IRC）第1033条にその内容が規定されている。そこで、内国歳入法第1033条について、その規定の構造・解釈等を探って行くこととする。

(1) IRC第1033条の構成

IRC第1033条の条文構成は、表題（Title）「INVOLUNTARY CONVERSIONS」以下、（a）の一般原則（General Rule）から、（k）参照（Cross References）までの規定となっている。

1033条（a）は、一般原則として同種類の資産への転換（Conversion Into Similar Property）、金銭への転換（Conversion Into Money）、資産交換のための期間（Period Within Property Must be Replaced）、転換における利益を帰属させるための不足額査定賦課通知の時期（Time for Assessment of Deficiency Attributable to Gain Upon Conversion）、選択による帰属に係る他の不足額査定賦課通知の時期（Time for Assessment of Other Deficiency Attributable to Election）、定義（Definitions）が規定されている。

1033条（b）は、不可抗力による転換の資産の取得価格（Basis of Property Acquired Through Involuntary Conversion）として、同種類の転換（Conversions Described in Subsection(a)(1)）、金銭への転換（Conversions Described in Subsection(a)(2)）の場合の取得価格を金額が増加した場合と減少した場合に分けて規定しており、さらに株式が交換財産である会社によって保有された財産（Property Held by Corporation

the Stock of Which is Replacement Property)、取得価格控除の分配 (Allocation of Basis Reduction)も規定している。

1033条(c)は、土地改良法による資産の売却(Property Sold Pursuant to Reclamation Laws)、1033条(d)は、病気によって廃棄された家畜(Livestock Destroyed by Disease)、1033条(e)は、旱魃、洪水または天候に関係する状況を原因とする家畜の売却(Livestock Sold on Account of Drought, Flood, or Other Weather-Related Conditions)、1033条(f)は環境汚染物としての農業資産に伴う家畜の交換(Replacement of Livestock with Other Farm Property Where There Has Been Environmental Contamination)を規定する。

1033条(g)は、貿易及び事業または投資において営利目的で使用するため所有されている不動産の公用収用(Condemnation of Real Property Held for Productive Use in Trade or Business or for Investment)として、屋外広告展示物(Outdoor Advertising Display)等を規定している。

1033条(h)は、大統領災害宣言によって損壊された財産に対する特別規定(Special Rules for Property Damaged by Presidentially Declared Disasters)、1033条(i)は、交換資産が特定事案において非利害関係者から取得されなければならない場合(Replacement Property Must be Acquired From Unrelated Persons in Certain Cases)として、C会社(C Corporations)、パートナーシップ(Partnerships)等の区分を以て規定している。1033条(j)はマイクロ波強制転換政策施行に係る売却または交換(Sales or Exchanges to Implement Microwave Relocation Policy)を規定し、最後の1033条(k)は参照(Cross References)となっている。

(2) IRC第1033条の目的

前章において、現行内国歳入法(IRC)第1033条の原型が、1921年歳入法であることを指摘した。しかし、その内容については、現行法と大き

く異なるのは、現行法が課税繰延べ（Deferral）規定であるのに対し、1921年歳入法は課税控除（Deduction）規定であるということである。現行法の規定する、課税繰延べは1924年歳入法の規定である、第203条において改められている⁴⁷⁾。

この課税控除から課税繰延べへの法律の修正は、立法過程において各種の委員会においても特段の議論はなされていないようである⁴⁸⁾。そしてこの修正は、単に技術的な変化であるという位置付けがなされている。内容的な修正としては、1921年法がその適用判断として、“eliminated stating the test”を基本としていたものが、1924年の修正法においては、“similar or related inservice or use test”を適用判断へと変更していることである。

しかしこれは、1921年法に問題が全くなかったわけではなく、一つは転換（conversion）という法律行為は、利益を実現（realize）しその認識（recognize）がなされていないことへの説明と、もう一つは納税者が転換によって得た利益を、再取得財産を獲得せずに、負債に充当した場合の取扱いをどうすべきかという問題を解決する必要性があったのである。

何れにしても、1924年以降は不可抗力による転換規定は課税控除から課税繰延べ規定に変化し、特に第1033条の修正前の規定である1936年以降の、第112条（f）については次のように指摘されている。

Learned Hand判事⁴⁹⁾は、Winter Realty & Construction Co.対内国歳入庁長官事件⁵⁰⁾において、第112条（f）の目的は、「財産の所有者が不可抗力（involuntary）により、補償を得た場合、課税期間の利益（gain）は実現（realized）しない取扱いとし、直ちに利益を同様に使用することを認める」ことであるとされるのである。

さらに、Wala Garage Inc 対合衆国事件⁵¹⁾においてLittleton判事は、第112条（f）は、救済規定（relief provision）であり、その目的は租税回避（tax avoidance）ではなく、課税の繰延べにあると述べている。

Steuart Bros Inc対内国歳入庁長官事件⁵²⁾では、同様にSoper巡回判事は、第112条（f）の明らかな目的は、財産所有者のキャピタル・ゲイン税を緩和することにあると判示しているのである。この事件と同じ見解を示すものとして、Fillippini対合衆国事件⁵³⁾がある。Browning巡回判事は明確に「第112条（f）の目的は、不可抗力による転換の思いがけない税負担を和らげることで、法律はこの目的を成し遂げるために寛大に解釈されるべきである」とされるのである。

以上のように、現行法第1033条は、第一次世界大戦の戦後処理税制を出発点として、原則課税の救済規定として、課税控除から課税繰延べ規定へ変遷し今日に至っている。その変遷理由は明確に示されていないが、現行法が課税繰延べを目的としており、その理論的前提は包括的所得概念を基本とする米国税法において、原則課税を緩和する救済規定であるという見解においては判例、学説ともに一致しているのである。

次に、この前提のもと、I R C第1033条が公用収用における補償金課税の場面において、具体的にどのように寛大に解釈されているか検証することにしよう。

(3) I R C第1033条における公用収用の意味

I R C第1033条における不可抗力による転換(Involuntary Conversion)として、同条項は次の場合を規定している。

つまり、不可抗力による財産の転換とは、損壊、盗難、没収、接収または公用収用を指し⁵⁴⁾、接収及び公用収用の恐れ等がある状況において財産が売却、交換された場合も含むものとされている⁵⁵⁾。このように、不可抗力による転換は公用収用以外の広い概念を含む規定であり、まず第一にI R C第1033条における「公用収用」(Condemnation)の解釈を、明らかにしておくこととする。

(a) 「公用収用」の範囲

米国における「公用収用」の概念については、1871年のPumpell v.

Green Bay Co.事件⁵⁶⁾をきっかけに、財産の収用概念は非常に広範なものとして観念されていることは周知の事実である。I R C第1033条の「公用収用」概念も同様にその範囲を巡って争いが生じている。American Natural Gas Co.対合衆国事件⁵⁷⁾においては、SEC（証券取引委員会）の命令による株の売却が公用収用に当たるか争われ、Dear Publication & Radio, Inc対内国歳入庁長官事件⁵⁸⁾では、state deadlock statuteに係る売却行為が同様に争点となった。さらに、Behr-Manning Corp.対合衆国事件⁵⁹⁾では、シャーマン法に係る売却行為が問題となった。

以上のような判例を基に、I R C第1033条における「公用収用」について定義をすれば、次のように定めることができるであろう。

「政府または準政府機関が合法的に公共の用（public use）⁶⁰⁾のため、財産の所有者の合意なしに私的財産を取得し、裁定により正当な補償（just compensation）の支払をなすこと」であって、上記の判例からも分かるように、制定法、裁判所の命令または他の事情によって命令を受ける当事者の売却、交換、証券の分売、配分からの結果は公用収用に該当しないとされている⁶¹⁾。

しかし、実際上は議会が、財産売却の幾つかの類型を対象に、司法・行政上の命令、または制定法に準ずる救済規定を立法し、公用収用に該当するとしており、その適用範囲は判例が示す公用収用よりも拡大しているとの指摘がなされている⁶²⁾。

(b) 「公用収用」の恐れ

次に、I R C第1033条は実際に公用収用による場合と共に、公用収用の恐れがある場合（threat or imminence）も含むことが規定されているが、「公用収用」の恐れ、つまり蓋然性の認定が問題となる。S & B Realty Co.対内国歳入庁長官事件⁶³⁾では、公用収用の必要性を確実に知らない納税者が、第三者に財産を売却した場合においても、1033条は適用され、その理由はこの規定は救済規定であり、寛大に解釈されなければならない

ないからであると判示された。しかし、Warner対内国歳入庁長官事件⁶⁴⁾では、買い手側（譲受人）としては、納税者（譲渡人）に公用収用の恐があることを認識していないと思われる状況下で、公用収用のわずかな可能性しかない場合は、1033条の目的たる公用収用の恐れとしては不十分であるとした。

以上のような裁判例をもとに、公用収用の恐れ要件を定義すれば次のようになるであろう。一つは、財産の所有者が口答または書面により、「政府機関または権限ある公的事務所が公共の用のため財産を必要している」かまたは「必要としている計画があること」を告げること、そして次にもし任意売却されなければ、財産は公用収用されると信じられる背景の情報が所有者にもたらされていることが必要である⁶⁵⁾。したがって、単に将来的に公用収用の計画があるというような状況のみでは、「公用収用」があるとはいえないのである。

この論証は財産を売却する所有者が行う必要があり、IRSは口答による証明の場合はそれを立証する書面を要求している⁶⁶⁾。

(c) 「公用収用」の起業者

さらに、売却先が公用収用の起業者でない場合のIRC第1033条の適用は、可能かどうかという問題がある。Creative Solutions Inc.対合衆国事件⁶⁷⁾において下級審判決は、「公用収用の恐れがあって売却はしているが、納税者は公用収用機関に売却していないことから、1033条の適用はない」と判断していたが、本判決ではそれを取消し、法も規則もこの点（第三者への売却）には言及しておらず、立法の経緯から寛大に解釈されることを考慮し、第三者への売却を認めた。

以上のような状況により売却する場合、その相手先は公用収用の主体以外の第三者でも構わないとされており、売却手段の範囲は広く解釈されている⁶⁸⁾。つまり、公用収用の蓋然性が高い状況において、起業者以外の第三者に不動産等を高く売却し転換を行っても課税繰延べが認められること

となるのである。

(4) I R C 第1033条の適用要件

I R C 第1033条の課税繰延への適用要件としては、①一定の期間以内に、②再取得財産を取得することが要件となっている。

①の期間については、原則は利益が実現した年度（課税年度）の終了後2年以内に再取得した場合に適用されることとされている。しかし、公用取用の場合はその財産が、事業目的または投資目的で所有されている不動産に関しては、3年に延長されており、棚卸資産等の販売目的の資産に関しては原則の2年が適用されることとなっている⁶⁹⁾。

次に②の再取得財産（類似財産、代替財産）の取得要件について検討することとする。I R C 第1033条の再取得財産の要件は、第1031条の“Like Kind”である資産という要件に対し、第1033条は“Similar or Related in Service or Use”が要件となっている。この要件は、第1033条の起源となった1921年歳入法で初めて採用され、それ以前においては、制定法も規則もこの要件については規定していなかった⁷⁰⁾。この第1033条の再取得要件の解釈については、以下の事件で述べられている。

Fred Maloof対内国歳入庁長官事件⁷¹⁾では、合衆国と日本の戦争の被害により、棚卸商品の大部分が損失を被り、損害賠償基金で、棚卸資産の他、完全な製造工場も設立した転換行為に対し、同種類または使用、役務と関係（Similar or Related in Service or Use）する財産への再投資とは、棚卸商品のみに限られるとして、製造工場への転換については、第1033条の適用は否認された。

この事案において、租税裁判所は「再投資は、実質的に同種類の財産でなければならず、制定法は、転換財産が納税者の当初の資本と相当で同種類の一連の継続性及びその状態からの逸脱をしないことを要求している。」と述べている。その根拠として引用したのが、第1033条の立法経緯である。1951年歳入法が制定された時の下院の歳入委員会は“similar property”

について次のような見解を示している。

「立法によりさらに広範囲の救済規定を受け入れるよう提案したけれども、歳入委員会は全会一致で、現行法の要求する同種類または使用、役務と関係（Similar or Related in Service or Use）する財産への転換の基本的な枠組みでのみそれを容認した。そして納税者の投資の性質を変えることは、現行法の政策からは重大な逸脱をしており、それを納税者に許し利益を繰延べすることは、歳入委員会としては認められていないと信じている」と表明したのである⁷²⁾。

以上の前提をもとに、どのような場合に具体的に財産の転換が認められるのかという判断基準として、次のような基準が示されている⁷³⁾。

- ① “functional use” テスト
- ② “nature of the investment” テスト
- ③ “like kind” テスト

①は、貿易または事業用財産に関係する場合の基準であり、②は納税者が投資者兼賃貸人である場合、③は不動産の公用収用に適用される基準である。

McCaffrey 対内国歳入庁長官事件⁷⁴⁾は事業財産の不可抗力による転換として上記①が問題となったものである。納税者は不動産事業者であったが、駐車場を1952年に公用収用され、損失補償金を受け取った。受け取った金銭で事業用地区の倉庫付きの土地へ投資を行ったが、租税裁判所は1953年の課税期間において、キャピタル・ゲインを構成するとして、同種類または使用、役務と関係（Similar or Related in Service or Use）する財産の転換を認めなかったため、納税者が控訴したものである。控訴審である本判決は、租税裁判所の判決を支持、駐車場から倉庫付きへの土地の転換を認めなかったものである。

“functional use” テストは不動産及び動産に適用され、不可抗力による転換（Involuntary Conversion）のどの類型にも原則として適用され

る。その適用の内容は、転換財産は転換前の財産と物理的に同一である必要はないが、一般的に同一の特性を持っている必要があるとされている。さらに、納税者が所有者兼使用者である場合は、最終的な使用が同一でなければならないとされている（end-useテスト）⁷⁵⁾。

McCaffrey事件においては、この点が否認されたものである。同様な否認事例としては、前記のMalooof事件における棚卸商品と製造工場、火事により損壊したボーリング場とビリヤード場の転換等がある⁷⁶⁾。

納税者が投資者兼賃貸人の場合は、このような状況においては、転換財産の評価はfunctional useテストの適用というよりも、納税者が持っていた転換前財産の役務または使用が、新財産との役務の関係を保っているのかを検証することが必要である。

それは、納税者の管理、役務及び賃借人との関係の同一性を要求することを求めているからである。端的に言えば、納税者に対し、転換財産が同一の役務の機能を果たしていることが必要とされているのである（nature of the investment）⁷⁷⁾。

この基準のもと、否認された事例としては、所有者が経営するリゾートホテルに対して、全てが賃貸されている賃貸リゾートホテルへの転換行為⁷⁸⁾、個人住宅に対して、賃貸住宅への転換行為⁷⁹⁾、食料品小売りの経営者に賃貸されている財産に対して、自動車販売代理店に賃貸されている財産への転換行為⁸⁰⁾等が否認されている。逆に是認された事例としては、納税者によって既に所有されている土地にある賃貸ガソリンスタンドに対して、土地及び賃貸倉庫への転換行為⁸¹⁾、銀行業者の納税者によって一部は賃貸され一部は使用されているオフィスビルに対して、賃貸オフィスビルへの転換行為は賃貸部分に関しては是認されているのである⁸²⁾。

このように、Similar or Related in Service or Useの適用条件として問題となるのは、賃貸物件として所有されている財産に関するものが多くみられるのである。そして、その適用に関して厳格に適用されると転換行為

が認められる範囲は極めて狭くなるのである。

Liant Record, Inc 対内国歳入庁長官事件⁸³⁾は、賃貸物件の不可抗力の転換として上記のテストが緩和されるきっかけとなったものである。

事案は単純である。納税者はニューヨーク市によって、所有するオフィスビルを公用収用され、収用代金でアパートビルを購入した。納税者は本件が I R C 第1033条に該当するとして、本件所得の申告をしなかった。その後、この所得に課税を受けたため訴訟となり、下級審（租税裁判所）は、3棟のアパートビルは同種類または役務、使用と関係（Similar or Related in Service or Use）する転換財産に該当しないと判断したため上訴したものである。判決は、下級審の判断につき、納税者つまり賃貸人の財産の役務または使用の比較よりも、財産の外見上の物理的な最終使用を判断したことのみが誤った解釈であるとし破棄差戻しをした。つまり、この判決においては従来解釈、判例理論を破棄し、比較的緩やかな新基準を確立したのである。

この判例以前の内国歳入庁（I R S）及び租税裁判所（Tax Court）は、functional useテスト、end-useテスト（物理的性質、転換財産の最終使用の同一性の基準）を堅持していたが、一連の控訴審判決がこの基準を破棄しその契機となったのがこの判決（Similar Economic Relationship テスト）である⁸⁴⁾。この判決以後は内国歳入庁も租税裁判所もこの判例の理論的根拠を受け入れた。しかし、公用収用に関しては1958年に I R C 第1033（g）条⁸⁵⁾が立法されたことにより、この判決の重要度は減少している。

I R C 第1033（g）条の立法の経緯については、1958年の上院歳入委員会は、不可抗力による転換が、1031条（of like kind）下における任意的転換で要求されている財産よりも、より厳格な基準（similar or related in service or use）の財産の転換を要求されていることの批判に始まる。その批判の内容は、財産の不可抗力による転換の場合と、貿易、事業にお

いて営利のため使用されているか、または投資のために所有されている財産の交換の場合においては、両者とも投資を継続するという意味において利益を認識しないこととなっている。そして委員会の見解としては、不動産の公用収用という状況において二つのタイプの規定は、投資の継続という性質の結論において、実質的によく似た規定で、第1033条がlike kindに従うべきではないということに理由がないと思われるとしたのである。さらに言えば、現行法が事業財産の任意的交換の場合の適用よりも、納税者の統制の及ばない交換において、損壊及び転換された財産とより似た同一性を要求することは特に不適切さを表わしていると思われると述べたのである。この委員会報告では、Liant Record事件の判決以前の賃貸財産のfunctionalテスト、end-useテストの適用につき、明白に言及はしていないけれども、委員会の審議においては重要な要因となったと思われると指摘されているのである⁸⁶⁾。

議会は委員会の批判に応じて、第1033 (g) 条を制定し、不動産の公用収用における転換財産は“Like Kind”な財産で構わないとしたのである。

そして、Davis対合衆国事件⁸⁷⁾はまさにI R C第1033条の再取得財産の要件としての基準が①から③に移行したものである。

本件は、Similar or Related in Service or Useには該当しないけれども、I R C第1033 (g) 条により、その要件がLike Kindでよいことから財産の交換が認められたものである。第1033条の要件である、Like Kindは第1031条における規定と同様の解釈がされており、転換財産の認容範囲はかなり広範囲なものになっている。つまり、Like Kindとは、財産の性質 (the nature) 及び特徴 (character) との関係を内容として、その程度 (grade) 又は品質 (quality) は関係ないとされている⁸⁸⁾。例えば、不動産の価値が異なっても不動産どうしであれば同種類 (Like Kind) であり、一筆の不動産と数筆の不動産との交換も認められているのであ

る。

以上のように、IRC第1033条の適用要件としての転換財産の判断基準は、厳格なfunctional useテストが次第に要件が緩和され、特に不動産の公用収用においては、立法によってLike Kindテストへ移行され、かなり広範囲において本条項の適用が可能となっている。これも、IRC第1033条の解釈原理である救済規定の趣旨の現れである。

第四章 わが国の現行法解釈の一試論

本章においては、これまでの議論を踏まえ、わが国の課税繰延べ規定の解釈の新たな提示を試みることにする。これまでの議論を整理すると、わが国の公用収用における課税繰延べ規定は、米国の規定を母法として成立している。

そしてその解釈にあたっては、課税庁、通説、判例も租税特別措置法という立法が、本法の例外規定であるという形式面を重視した、厳格、限定的な解釈を行ってきたのである。

しかし、この規定の立法趣旨は明確ではなく、その成立は漁業者の救済という偶発的な出来事をきっかけとしており、その規定の解釈原理については未だ明確な理論構成はされておらず、これを明らかにする必要がある。

第1節 課税繰延べの論拠

税法上、なぜ課税繰延べが認められるのかという根本的な問題がある。わが国においては、学説上このような議論がこれまであまりなされてこなかった。これは、わが国の課税繰延べ規定が、租税特別措置法という本法に対する例外規定、特例規定という形式的な位置付けのみで政策立法との

見方をされていたためであろう。わが国においては、この課税繰延べの論拠として、現行規定創設時の前後に、「機能説」、「救済説」という二つの説があることが紹介されている⁸⁹⁾。

まず、「機能説」とは、譲渡資産と同種の資産を取得した場合、その取引によって積極的に利益を実現しようとする意思はないと考えられ、また客観的にも、同種の機能を有する資産が企業に留まっており、同一の実物資本が継続的に事業の用に供されているのと等しい。したがって、資産の移転という法律事実にかかわらず、実質的には利益の実現を認識すべき契機がないとするものである。

この説は投資の継続性を強調するもので、現在でも課税繰延べの根拠として判例でもしばしば引用されているものである⁹⁰⁾。

次に、「救済説」とは、交換は現金ないし現金等価物を全くあるいはほとんど収受していないだけではなく、取得資産が固定資産であるから、近い将来においてこれを流動化することは考えられない。このような場合に、利益の実現を認識すると、納税者に苛酷な税負担を課することになるとするものである。

当初課税当局は、救済説をもとに、通達による課税繰延べの取扱いをしていたが、アメリカ税法の規定の趣旨を参しゃくして機能説を機軸とし、救済説を加味し現行規定の基礎となる立法を行ったものとされている⁹¹⁾。

これらの議論は、「交換」による課税繰延べ全般についての議論であり、当時の状況からは、固定資産の交換、買換と公用収用等の交換、買換の課税繰延べについての共通する議論として認識しているようである⁹²⁾。

米国においては、課税繰延べの論拠として、Marvin A. Chirelstein教授の説がある。Marvin A. Chirelstein教授によれば、投資の継続する場合の制度として、内国歳入法は同種類の交換、会社の吸収合併が該当すると指摘している。さらに、救済措置としての課税繰延べとして、不可抗力の転換、居住用財産の売却がこれにあたるとしている⁹³⁾。米国における判

例も不可抗力による転換規定は救済規定であり、寛大な解釈がなされるべきであるとしていることもこれまでの議論で明らかとなった。不可抗力による転換規定は、公用収用概念に該当する恐れまでも含む事態に適用される広範な規定で、公用収用に係る損失補償金で再投資した財産に関しては、原則的に、I R C 第1031条の同種類（Like-Kind）の要件より狭い概念である、同一及び役務または使用と関係（Similar or Related in Service or Use）する財産への転換が要求されている。しかし、判例は第1033条が救済規定であることから、その要件を次第に緩和し、1958年には公用収用に係る不動産に限っては、転換財産の範囲を同種類（Like-Kind）に広げる立法措置を行った。

以上のように、課税繰延べの論拠としては投資継続性（機能説）と救済性（救済説）の考え方が存在し、わが国の公用収用に係る課税繰延べ規定の母法である、米国のI R C 第1033条は米国においては救済規定であるとの位置付けがなされているのである。さらに、課税繰延べ全体に共通する論拠としてI R C 第1031条や第1033条の取引は、単なる形式的な財産処分にすぎない点に着目した規定で、同種類の交換は、経済的実態として財産に対する納税者の投資は精算されていないことから、納税者は原則として損益を認識すべきではない。また、交換取引により実現される利益は、納税者の手許に納税のための資金引当てを伴わない点も、理由であるとの指摘もある⁹⁴⁾。

第2節 租税特別措置法の位置付け

公用収用における課税繰延べ規定は、特別控除とともに法律上認められた制度である。その規定方式は、形式上は租税特別措置法により本法（所得税法、法人税法）に対する例外規定としての立法形式を採っている。金子教授は租税特別措置とは、租税類別措置（differential tax treatments）

とは異なり、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、何らかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減し、あるいは加重することを内容とする措置のことで、税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置、加重する租税特別措置を租税重加措置という説明され⁹⁵⁾、これが通説的見解であるとされている⁹⁶⁾。そして、様々な批判の多い租税優遇措置の整理合理化を進めるためには、米国の租税歳出予算 (tax expenditure budget) の制度が有効であるとされている⁹⁷⁾。

ここで注意しなければならないことは、救済措置は優遇措置とは異なる概念であるということである。租税法における優遇措置はTax expenditure (租税支出)⁹⁸⁾に関わる問題であるが、租税支出の命名者であるSurrey教授によれば、所得税の規定を優遇措置であるインセンティブな規定と構造的な規定とに区別し、財産の交換の課税繰延べは優遇措置にはあたらないとされている⁹⁹⁾。

しかし、わが国においては租税特別措置法の解釈にあたっては、本法の例外規定=優遇措置という形式的な理由により、厳格かつ限定的に解釈することとされている。

しかし、この通説の見解に対しては、わが国の課税繰延べ規定が米国内国歳入法 (IRC) 第1033条を母法として成立していることから、次のように意味付けられ、解釈されるべきである。

第一に、租税優遇措置が現実の制度において優遇措置に当たるか否かの判断は容易ではなく¹⁰⁰⁾、わが国の課税繰延べ制度が形式上租税特別措置法で規定されていることのみで優遇措置と判断することは適当ではない。次に、この規定が優遇措置であるか否かの判断根拠として、Surrey教授の提唱した租税支出 (tax expenditure) 論が有力な根拠となるが、米国においては公用収用に係る課税繰延べは租税支出つまり優遇措置ではないとされている。そして、米国における学説、判例はIRC第1033条は救済規

定であり、寛大に解釈されるべきものとされているのである。

わが国においても、水野教授はわが国の収用等の課税繰延べ規定は、見方を変えれば、政府から一部無利子の融資を受けて代替資産を取得したことになるが、もともと自らの意思により融資を選択したのではないとみることができるし、課税することは別の土地政策の遂行を妨げることになるとする。そして収用等のように自己の意思によらない資産の譲渡を他の資産の譲渡と同様に扱うべきであるとする必然性はないとされるのである。そして、救済規定であることを認めつつ、その適用範囲については立法政策上、何らかの経済的用途の継続を要件とすべきであるとされている¹⁰¹⁾。

これに対し、判例、多数説は租税特別措置法という法の形式的要件を以て、租税特別措置法は、租税負担の例外を定めたものであり、その解釈適用にあたっては慎重な態度が要求され、厳格な解釈を取るべきであるとされている¹⁰²⁾。

しかし、わが国の収用等の規定は、米国の不可抗力による転換、つまり I R C 第1033条を母法としており、この規定は救済規定であることから、わが国における収用等の規定もそのような法的性格を有していると理解することができるであろう。そして、租税特別措置法は例外規定であり、優遇措置であるという立法形式を重視した考え方は、租税支出論からはその形式よりも実質で判断すべきもので優遇措置にはあたらないと判断されることとなる。

そして、この規定の位置付けについては水野教授の「所得税の中に長年定着してしまった制度だということ、これはすでに特別措置ではなくて、一般常識的な措置である」という示唆が参考となる¹⁰³⁾。つまり、立法上の形式に囚われることなく、何をもって特別措置であるかを判断することが肝要であり、そのような意味からすれば、わが国における収用等の課税繰延べ規定は、少なくとも救済措置であっても、優遇措置であるという判断はできないであろう。

第3節 損失補償金の評価

(1) 損失補償金の内容

最後に、課税繰延べの対象となる損失補償金についてどのように解すればよいのが問題となる。わが国の公用収用における損失補償金については、米国の補償基準と異なり¹⁰⁴⁾、収用の対象となる土地等の対価の他、それに付随する移転補償金、営業補償金等、様々な名目の補償金が交付される。この補償金の税法上の取扱いは、交付された補償金の性質の判定を行い、交付された金額のどの範囲を課税繰延べの対象とするのか、または課税対象とするのか、あるいは非課税とするのか再評価するわけであるが、その再評価の明確な理論構成がなされていない。現行の実務上の取扱いは、損失補償金を税務上の5つの区分に再評価し、その区分に応じて課税方法を決定することとしているが、損失補償金と非課税である損害賠償金の境界、損失補償金における対価性の基準、財産の評価等についても、公用収用上の立場と税法上の立場の整合性は、必ずしも明確であるとはいえないであろう。

収用等の補償金の税法上の区分としては、現行の取扱いは対価補償金、収益補償金、経費補償金、移転補償金、その他の補償金に区分し、再評価することとなる。損失補償金について、現行の課税繰延べ制度が成立する以前においても、税法上その性格により補償金を区分した考え方が存在した¹⁰⁵⁾。その理論によれば、補償金をその性格から6つのカテゴリーに分類している。以下その分類に従えば、①実費弁償的補償金、②精神的損害に対する補償金、③用役に対する補償金、④事業の制限に対する補償金、⑤永久的に失うべき利益に対する補償金、⑥収用物件の対価たる補償金であるとされている。

そして、この分類による課税については、①は移転費補償、補修費補

償、原状回復費補償として損害賠償に類するものとして課税しない。②は慰謝料に類するものとして課税しない。③は使用料、賃貸料として不動産所得。④は漁業補償、休業補償として事業所得。⑤は損害賠償に類するものとして課税しない。⑥は一定のものについて特例措置を取るとされている¹⁰⁶⁾。さらに、補償金の区分については昭和28年通達「土地収用等の場合における所得税及び再評価税の取扱いについて」においてかなり寛大な取扱いをしているとの指摘もある¹⁰⁷⁾。

これを上記の現行通達による区分に対応させれば、対価補償金は⑥、収益補償金は④、経費補償金、移転補償金は①となるであろう。

この分類は現行法が基礎づけられる前の理論であるが、傾聴に値するものも含まれている。例えば、①の実費弁償的補償金については、現行法の下では、一部、対価補償金として課税繰延べの対象になるが、原則は課税対象である。

これらの補償金の判断については、実質判断¹⁰⁸⁾として奈良県が溜池を埋め立て宅地造成する計画の下、溜池の賃借人が養魚業を廃業することに伴う補償金を交付した事案において、原告が生活補償金に該当し非課税であるという主張をしたのに対し、裁判所は生活不安等の主観的事情をも考慮して補償金を算出したことが窺えるが、これは損失補償交渉を円滑にするための方策と見られ、これによって生活補償金とは認められず、本件溜池において有する権利を消滅させる対価として出捐されたもので対価補償金であると判断したものが¹⁰⁹⁾ある。

しかし、これを上記の6つの分類に当てはめれば、④類型に該当する事案であり、その損失補償金は損害賠償的性格を有することとなる。

さらに、広島国税局における事案（昭和51年8月20日付広島直資第244号上申に対する指示）においては、新幹線工事に伴って発生した渇水被害に対する賠償金の課税について、広島国税局が特例規定のない譲渡所得としたのに対し、国税庁は非課税所得であるという回答をしたのである（昭

和52年2月7日付直審5-6)¹¹⁰⁾。

このように、損失補償金と損害賠償金の限界は実質判断と言いつつも、その境界は微妙であり、不明確である。

(2) 損害賠償金との区別

損害賠償金については、包括的所得概念の下においても、納税者の取得した経済的価値のうち原資の維持に必要な部分は所得を構成しないことから、損害の回復としての損害賠償金は、所得ではなく課税の対象とはならないとされている¹¹¹⁾。

この損害賠償金に関してわが国においては、所得税法9条1項16号において非課税所得として取り扱われているが、損害賠償金の評価については損失補償金と同様、実質判断となり、その課税上の性格は民事訴訟等における被害者の請求・主張内容によって定まるのか、当事者の主張の如何を問わず客観的に定まりうるのか等の疑問が提示されている¹¹²⁾。

米国においては、損害賠償金を補償的損害賠償と非補償的損害賠償（懲罰的損害賠償）に分けて議論している。前者は財産的損害などの金銭的損失と身体的傷害、肉体的・精神的苦痛などの非金銭的損失における場合の課税であり、後者は制度上わが国には見られない議論である¹¹³⁾。

非金銭的損失に関しては、人格的権利の取得価格は存在しないということを前提に、損害賠償金は金銭として実現されることから、それは人格的権利の売買に相当するものとの考え方もできるが、それは自由意思による不可抗力による売買であると位置付けられる¹¹⁴⁾。米国においては近時の学説において、この種の損害賠償金は人道的立場から一種の公共政策に基づいて非課税としていると言われている¹¹⁵⁾。このことからすれば、非金銭的損失の非課税措置は納税者救済のためであると考えられるのである。

金銭的損失については、損害賠償金あるいは保険金が旧資産と同等の資産に投下したのならば、IRC第1033条の問題となる。しかし、例えば営

業権（goodwill いわゆる暖簾代）に係る損害賠償金等（営業権補償金）は再投資は不可能であるから、第1033条の適用は困難であり、金銭は損失に関するものでも、全て一様な取扱いをすることはできない。Marvin A. Chirelstein教授もRaytheon Production Corp対内国歳入庁長官事件¹¹⁶⁾を引用し、営業権等が非課税となるのは、IRC第1033条の認める救済様式とほとんど異なるものではないとされている¹¹⁷⁾。

これに対し、わが国においては営業権にかかる損害賠償金等は、対価補償金として課税繰延べの対象とされているものと、収益補償金として課税対象となるものに分かれているのである¹¹⁸⁾。

このように、米国における損害賠償の非課税措置は、わが国の考え方とは大きく異なり、ここでも一種の救済措置との考え方が基本となっている。

そして、包括的所得概念を突き詰めれば、担税力の増加が見られる経済的利益は課税の対象となり、租税法上、損失補償金と損害賠償金の区分はあまり意味を持たないこととなる。このことは、課税処分においても損失補償金と損害賠償金の区分は相対化していることを示し、両者の法的性格の位置付けは困難な問題となっている。

したがって、現行の損失補償金の評価、判断基準に関しては別の基準、または追加基準が必要であり、損失補償金の法的性格を明確に定義する税法上の基準も、現時点ではないといってよいであろう。このことからすれば、課税繰延べ規定が非課税措置にも通じる救済規定であることから、担税力の増加を伴わない損失補償金はその名称、性質如何にかかわらず課税繰延べの対象となるよう寛大な解釈を施すべきであろう。

第4節 結 論

わが国の課税繰延べ規定は、これまで何度も論じてきたように、米国に

おける不可抗力の転換（Involuntary Conversion）規定である、内国歳入法（IRC）第1033条を母法として成立している。しかしその解釈原理は、租税特別措置法という立法規定の形式に依った厳格、限定的解釈によって、納税者に適用されているのが課税庁、判例の考え方である。

これに対し、米国においてはIRC第1033条は、救済規定であり、その趣旨のため納税者に寛大な解釈を施すことが解釈原理であるとされている。さらに、課税繰延べの租税特別措置法も、租税支出論からすれば、課税の救済は課税の優遇措置とは区別された概念で、課税繰延べは課税の優遇措置にもあたらないと考えることができる。さらに、わが国の損失補償金の評価の問題は、損害賠償と損失補償の相対化という困難な問題があるが、米国においては、両者とも課税においては救済を受け、その指針は担税力の増加ということから解釈の原理を見出だそうとしている。

以上の解釈原理から、これまでわが国において課税繰延べ規定の解釈において取られてきた解釈は、必ずしも当を得たものではないし、一定の変更を迫られるものであると考えることができよう。そして、救済規定と解することは、課税の前段階の行政処分である取用による補償の趣旨との整合性も保たれるものと理解することができるのである。

終章 終わりに一残された問題

最後に、これまで検証してきた公用取用における課税繰延べの解釈原理を前提として、本稿では解明できなかった問題について確認しておくこととする。

本稿の結論は、わが国の「公用取用における課税繰延べ」規定は、租税特別措置法という立法形式を採っているが、その母法は米国の内国歳入法（IRC）第1033条の不可抗力による転換（Involuntary Conversion）の課税繰延べ規定であり、米国における不可抗力による課税繰延べの意義及

び理論的根拠は納税者の救済にあり、そのための解釈原理は、寛大な解釈を基本とすることであった。

これに比し、わが国における公用収用の課税繰延べ規定の解釈原理はこれまで、租税特別措置法という立法形式を優遇措置と理解し、厳格・限定的解釈を行ってきた。このような通説、判例の立場に異を唱えるのが本稿の立場である。しかし、「公用収用」と「課税」という典型的な行政処分を受ける者に対する法的な救済の理論的解明は十分とは言えず次のような問題が残される。

第一に、収用処分と課税処分との関係をどのように理解するかという問題がある¹¹⁹⁾。公用収用における損失補償は、憲法29条3項をめぐって、完全補償説と相当補償説の議論が展開され、その後財産権の性質いわゆる大きな財産、小さな財産論や被収用者の生活権等に立脚した学説が発展してきたのは周知の事実である¹²⁰⁾。いずれにしても、行政は公用収用にあたっては、収用前と収用後の被収用者の状況を一変させてはならないのである。そこで、租税法は課税繰延べという制度を採用し、被収用者の状況の継続性を維持する可能性を持たせた。しかし、わが国においてはこれを救済規定と理解せず、被収用者つまり納税者に対し厳格、限定的な解釈原理を採用している。

これまで、公用収用議論においては、損失補償交付後の行政作用である租税の賦課という問題は全く意識されないまま議論の展開がなされてきた。これは、憲法が税負担の問題を考慮することなく補償の問題を解決すればよいということを意味するものではない。

行政は、公用収用という公権力の行使によって、財産上に特別の犠牲を強いられた者に対し、全体的な公平の見地からこれを救済しなければならない義務と、租税の負担は等しく国民の間に公平に配分されなければならないという義務を持ち、両者の義務衝突に対し、どのような政策をもって望むことが、憲法上の要請として適格なのか決していかなければならない

であろう。

さらに、国家賠償と損失補償の接近・相対化の問題がある。従来、行政上の損害賠償と損失補償とは基本的に異なる法制度として位置付けられていたものが、学説において損害賠償と損失補償を金銭的救済という点で、共通の性格を有するものとして、両制度の区別を相対化し、被害者の立場から共通の法原理の下で統一しようとする見解が示されているが¹²¹⁾、課税の有無により、その金銭的救済は不十分となりうる場合もある。国家賠償は公法上の損害賠償として賠償金が支払われることとなるが、租税法上、損害賠償金は基本的に非課税であり、課税繰延べの問題は生じない。したがって、国家賠償と損失補償の接近・相対化によって、国家補償のいわゆる谷間を埋めることが出来たととしても、阿部教授が指摘するように¹²²⁾、損害賠償金と損失補償金の取扱いで種々の差が生ずることに対し、これが合理的かどうか整理検討することが必要であり、課税処分の問題を差し置いて論ずることは片手落ちと言わざるを得ない。

例えば、土地収用に際し補償金が支払われた後、土地収用裁決が違法であったが、収用地がすでに公共の用に供されている場合、通常は事情判決（行訴法31条）がなされることとなるが、これは適法行為によって支払われた補償金が、違法行為によって受けた損害賠償金に替わることを意味している¹²³⁾。

以上のように、収用処分と課税処分の関係については、両者の制度において行政が負うべき義務、責任が各々異なっており、統一された理論構築がなされていないのが現状である。しかし、両方の処分により、利益を侵害される者は一人であり、侵害者も行政主体が異なる場合があるが、行政作用としての権力は同一である。したがって、両制度の関係を統一すべき理論構成の必要性が存するのではないだろうか。具体的には、収用法上の損失補償金の評価と税法上の評価をどのように統一的に理解すべきかという問題¹²⁴⁾と、損失補償と国家賠償の接近・相対化、谷間を埋める理論に対応

する問題があり¹²⁵⁾、行政法、租税法の枠を越えて論を進めていかなければならないだろう。

【脚注】

- 1) 例えば米国においては、2005年8月に四大会計事務所の一つであるKPMGが、不正タックス・シェルターを販売し司法当局と和解したことが報じられたり、わが国においても航空機リースを利用したタックス・シェルターを巡る事件で課税当局が敗訴した事件等が発生している。
- 2) 例えば、一定の合意に基づく証券の譲渡（IRC1058条）、証券取引委員会の命令に基づく交換（同1081～1083条）、特殊関係人間の財産の交換（267条）、被支配法人に対する財産の譲渡（同351条）、法人の組織変更に伴う株式交換（同354条）、会社分割における株主への株式の配当（同355条）、非課税組織変更に伴う精算時の財産分配（同336条）、子会社の精算時における財産の分配（同337条）等がある。
- 3) KPMG ピートマーウィック編『Q & A アメリカの税金百科』26頁（有斐閣、1992）。
- 4) 水野忠恒『租税法』397頁（有斐閣、2003）。
- 5) 主たる業績として、文献数はさほどないが、さしあたり占部裕典「交換課税と課税の繰延べ」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『公法学の法と政策・上巻（金子宏先生古希祝賀）』289頁（有斐閣、2000年）、吉村典久「資産交換の場合における利益実現—ドイツ租税裁判所の判例の検討を中心に」慶応大学院法学研究科論文集第24号167頁（1986）、伊川正樹「譲渡所得課税における財産の交換—アメリカ合衆国連邦最高裁判所Cottage Savings判決を題材に」名城法学第52巻第1号21頁（2002）、水野忠恒「土地税制の手法—買換え・交換を中心に」租税法研究18号71頁（有斐閣、1990）、石島弘「居住用財産の譲渡所得課税の特例—特別控除・軽減税率・買換え（交換）の特例」岡山大学法学会雑誌第50巻第2号101頁（2000）、玉國文敏「わが国における損失補償金課税の実態と理論的検討」租税法研究3号97頁（有斐閣、1975）。会計学からの立場で佐藤文雄「日米における固定資産の交換の税務処理（1）（2）（3）」京産大経済経営論叢第22巻第3号215頁（1987）、同第23巻第2号100頁（1988）、同第25巻第2号35頁（1990）、杉原実「税法における固定資産の交換と買換え」西南学院大商学論集15（3）1頁（1968年）、経済学の立場から、山本栄一「租税の自発的交換理論：特にサムエルソン・モデルについて」関学大経済学論究24（2）227頁（1970年）。
- 6) 課税繰延べの手法として、「圧縮記帳の方法」と「譲渡がなかったものとする方法」の二つがあり、前者は法人税法、後者は所得税法で採用されている方式である。圧縮記帳は複雑で理解しにくいと言われ、特に圧縮記帳の会計慣行のない国々からはその批判が多いため、最近では圧縮記帳以外の方法として、帳簿価格を引き継ぐ方法、時価

- を帳簿価格とする方法、取得資産の帳簿価格を修正する方法、譲渡益相当額を損金算入する方法等がとられている（中津幸信編著『圧縮記帳の税務と会計』11頁（清文社、2001））。
- 7) 特定の事業用資産の買換特例（措置法37条）・交換特例（措置法37条の4）、既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換（交換）の場合の課税特例（措置法37条の5）、交換分合の課税特例（措置法37条の6）、大規模住宅造成事業の施行区域内にある土地造成のための交換等の場合の課税特例（措置法37条の7）、認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内の土地交換等の場合の課税特例（措置法37条の9の2）、居住用財産の買換・交換特例等（措置法36条の2、36条の5、36条の6）、取用等の交換・買換等（措置法33条、33条の2、33条の3）
 - 8) 米国の法令集は多数出版されているが、特に断りのない限り、法令についてUnited States Code Annotated (U.S.C.A) を以て引用することとする。なお内国歳入法はU.S.C.AのTitle. 26に掲載されている。
 - 9) Holmes F. Crouch, *Tax Deferred Exchanges*, P1-3 (2003); Saratoga, ALLYEAR. ※本書の頁表記は1-3で一つの頁を示しており、今後特に断りのない限りこの種の表記はp半角数字とする。
 - 10) 平成17年の土地白書（国土交通省）によれば、土地市場を取り巻く社会経済状況が構造的に変化し、土地神話は崩壊し、土地所有と土地利用の分離が進んでいるとの指摘がなされている。
 - 11) 次の様に規定する。“nor shall private property be taken for public use, without just compensation”.
 - 12) 篠塚昭次『土地法口話公法』169頁（三省堂、1998）
 - 13) 米国における公用取用権と財産権の変遷等について、Morton J. Horwitz（樋口範雄訳）『現代アメリカ法の歴史』184頁以下（弘文堂、1996）、公用取用権と課税権について、Richard A. Epstein（松浦好治訳）『公用取用の理論：公法私法二分論の克服と統合』133頁及び333頁以下（木鐸社、2000）。
 - 14) 損失補償金の税務上の分類は対価補償金、収益補償金、経費補償金、移転補償金、その他の補償金に分類されている（租税特別措置法基本通達33-8）。
 - 15) 所得税法9条1項16号が非課税としている理由として、「損害賠償が他人から蒙った損害を填補し損害のないのと同じ状態にしようとするすることによって、その間に所得の観念を入れることが酷である場合の存することによるもの」（昭和41年8月8日大阪地裁判決税資45号134頁）、「損害賠償金、見舞金及びこれらに類する金員が受領者の心身、財産に受けた損害を補填する性格のものであって、原則的には受領者である納税者に利益をもたらさないから」（昭和54年5月31日大阪地裁判決税資105号554頁、同旨昭和55年2月29日大阪高裁判決税資110号502号）。
 - 16) 佐久間・『用地買収の理論と実践』96頁（プログレス、2004）、任意買収を私法上の契約と見る通説に対しては、今村博士は疑問を示され、任意買収による対価には通常の売買契約におけるそれとも、土地取用による損失補償とも区別されなければなら

ない特殊な性格があると指摘されている。今村成和『損失補償制度の研究』142頁（有斐閣、1968）。

- 17) 対価補償金は取用等された資産の対価たる性質を有する補償金。交付名義のいかんを問わず、実質的にそれが取用等された財産の対価として交付されたものであれば対価補償金として扱われる。例えば借家人補償金、移転補償金、収益補償金名義で交付された補償金を対価補償金として取り扱う場合の補償金、残地補償金、使用補償金等が実質判断により対価補償金とされる。

与良秀雄編『土地取用法都市計画法と税務』43頁（大蔵財務協会、1999）参照。

- 18) 要綱の概要については、田辺愛堂『損失補償制度』11頁以下（清文社、2003）。

要綱は、全6章47条からなり、第1章では目的、補償額の算定期等、第2章では土地の取得、第3章では土地の使用、第4章では第2章第3章より通常生じる損失補償として移転補償、営業補償等、第5章ではその他の措置として少数残存者補償等、第6章は起業者に係る補償を規定している。

- 19) 租税特別措置法33条関係。

- 20) 奈良地裁昭和47年11月17日判決税資66号966頁。

原告は本件補償金を生活補償のためのもので非課税である旨主張したが認められなかった。控訴審である大阪高裁昭和49年1月30日判決シュトイエル144号36頁）も同旨。

- 21) 大阪地裁昭和44年5月15日判決訟月15巻9号1094頁、大阪高裁昭和50年3月12日判決訟月21巻5号1136頁（前記大阪地裁の控訴審）。

- 22) いわゆる生活再建説と称されるものとして、高原賢治『財産権と損失補償』（有斐閣、1978）、西谷剛「生活再建補償」小高剛編『損失補償の理論と実際』第3節110頁（住宅新報社、1997）。

- 23) 玉国・前掲注5）101頁（有斐閣、1975）。

- 24) 日本税理士会連合会編『買換・交換・取用の税務事典』327頁（東林出版社、2002）。

- 25) 上掲・日本税理士連合会編321頁。

- 26) わが国においては、所得の実現（realize）と認識（recognize）の明確な区別、フレームワークが曖昧であり、課税繰延への議論をする場合はこの区別が前提とされなければならない。

- 27) Joel S. Newman, *FEDERAL INCOME TAXATION CASES, PROBLEMS, AND MATERIALS*, 581 (2d ed. 2002); WESTGROUP

- 28) 武田昌輔『DHCコンメンタル所得税（6）』5606頁（第一法規、加除式）。

- 29) 石村耕治『アメリカ連邦税財政法の構造』59頁（法律文化社、1995）。

- 30) BORIS I. BITTKER, LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS v2*, P44-30 (2d ed. 1989); WARREN, GORHAM & LAMONT.

この指摘の引用として American Natural Gas Company, Madison Gas and Electric

- Company Michigan Consolidated Gas Company, Michigan Wisconsin Pire Line Company, Milwaukee Gas Light Company, and Milwaukee SolvayCoke Company v. The United States, 150 Ct. Cl. 572, 279 F. 2d 20 denied, 364 US 900, 582-583, 225-226 (1960).
- 31) 米国初の大統領に選ばれた上院議員 在職期間1921.3.4 - 1923.8.2 共和党。
- 32) メロン減税に関して、渋谷博史『現代アメリカ連邦税制史』23頁以下（丸善、1995）。
- 33) 渋谷・上掲27頁。
- 34) surtaxとは、すでに課税対象となっているものにさらに付加的に課する租税 田中英夫編『英米法辞典』833頁（東京大学出版会 1991）参照。
- 35) 渋谷・前掲注32）25頁。
- 36) BITTKER & LOKKEN, *supra* note30, at p44-30.
- 37) Eisner, as Collector of United States Internal Revenue for The Third District of The State of New York v. Macomber, 252 US 189 (1920).
邦語文献として、岡村忠生「マッコンバー判決再考」税法学546巻49頁（2001）、金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究／所得課税の基礎理論』1頁（有斐閣、1995）。
Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation*, 72 (9th ed 2002); New York FOUNDATION PRESS.
マッコンバー事件の内容は、憲法上の所得概念として所得が実現していることが必要であると判示したもので、株式配当の所得性を否認したものである。
- 38) 宮本憲一・鶴田廣巳編『所得税の理論と思想』167頁（税務経理協会、2001）。
- 39) J. S. SEIDMAN, *SEIDMAN'S LEGISLATIVE HISTORY of FEDERAL INCOME AND EXCESS PROFITS TAX LAWS 1953-1939 Vol2*, 1578 (1954), : PRENTICE-HALL, INC.
- 40) Crouch *supra* note9, at p1-3
- 41) 水野忠恒「土地税制の手法－買換え・交換の特例を中心に」租税法研究18号83頁（有斐閣、1990）、石島弘「居住用財産の譲渡所得の課税の特例－特別控除・軽減税率・買換え（交換）の特例」岡山大学法学会雑誌第50巻第2号14頁（2000）。
- 42) 水野・上掲77頁、石島・上掲14頁。
- 43) 水野・前掲注41）80頁。
- 44) 水野・前掲注41）81頁。
- 45) 金子宏 判例研究「租税特別措置法（昭和38年法律第65条による改正前のもの）第35条にいう譲渡に係る「居住の用に供する家屋の敷地に供される土地」の意義」法学協会雑誌85巻5号769頁（1968）、同旨水野・前掲注41）77頁。
- 46) 武田昌輔（当時国税庁法人税課）「交換損益に対する課税」企業会計6-10-6 91頁（1958）参照。
- 47) Lucile McAulay FILIPPINI, as Execuyrix of the Last Will and Testament of

- Carra McAulay, Deceased, v. UNITED STATES of America, 200 F. Supp 286 (UNITED DISTRICT COURT FOR THE NORTHERN DISTRICT OF CALIFORNIA), 294-295 (1961) 参照。
- 48) Margaret v. DETTMERS, Executrix, Estate of Herrick L Johnston, Deceased, and Margaret v. Dettmers, Individually, v. COMMISSIONER OF INTERNAL, 430 F. 2d 1019 (UNITED STATES COURT OF APPEALS FOR THE SIXTH CIRCUIT), 1022-1023, (1970) 参照。
- 49) ハンド (1872-1961) 優れた内容の判決文で知られる判事 著書として、The Spirit of Liberty (1952), Bill of Rights (1958) がある。前掲田中編『英米法辞典』937頁参照。
- 50) 149 F. 2d 567 (UNITED STATES CIRCUIT COURT OF APPEALS, SECOND CIRCUIT), 568-571 (1945).
- 51) 163 F. sup 379, (UNITED STATES COURT OF CLAIMS), 380-382 (1958).
- 52) 261 F. 2d 580 (UNITED STATES COURT OF APPEALS FOURTH CIRCUIT), 580-584 (1958).
- 53) 318 F. 2d 841 (9th Cir cert. denied 375 US 922), 843-845 (1963)
- 54) I R C § 1033(a)(E)(ii)
- 55) I R C § 1033(a)
- 56) 80 U.S (13 Wall) 166 (1871). パンペリー事件は、財産権の利用を制限し、その市場価値を減少させるものは全て憲法上の意味で取用に当たるとした。
- 57) 279 F. 2d. 220 (UNITED STATES COURT OF CLAIMS 1960).
cf., PAUL R. McDANIEL, HUGH J. AULT, MARTIN J. McMAHON Jr, DANIEL L. SIMMONS, *FEDERAL INCOME TAXATION CASE AND MATERIALS*, 765 (University Casebook Series 3d ed 1994): THE FOUNDATION PRESS INC.
cf., Dorothy C. Thorpe Glass Mfg. Corp v. Commissioner 51 TC 300 (1968).
- 58) 274 F. 2d 656 (3d Cir. 1960).
McDANIEL et al., *supra* note57, at 765.
cf., 譲渡抵当の執行について Cooperative Publishing Co. v. Commissioner 115 F. 2d 1017 (9th Cir. 1940).
- 59) 196 F. Supp. 129 (UNITED STATES DISTRICT COURT FOR THE DISTRICT OF MASSACHUSETTS 1961).
- 60) 米国において、合衆国憲法第5修正または州憲法に基づいて、power of eminent domain (取用権) が行使されるための前提条件。前掲田中「英米法辞典」684頁参照。
- 61) *CCH, Standard Federal Tax Reporter*, Commerce Clearing House, 55 (1994), *Id.* at149. BITTKER & LOKKEN, *supra* note30 at P44-34.
- 62) BITTKER & LOKKEN, *supra* note30, at P44-35.
- 63) 54 TC 863 (1970).

- 64) 56 TC 1126 (1971).
- 65) CCH, Standard Federal Tax Reporter, *supra* note61, at 55, 150.
cf., Frank O. Maixner and Louise M. Maixner v. Commissioner 33 TC 191 (1959).
- 66) Rev. Rul81-180
- 67) 320 F. 2d 809 (UNITED STATES COURT OF APPEALS FIFTH CIRCUIT 1963).
- 68) CCH, Standard Federal Tax Reporter, *supra* note61, at55, *Id.* at 150.
BITTKER & LOKKEN, *supra* note30, at P44-37.
Rev. Rul63-221, Rev. Rul81-180.
- 69) I R C § 1033(a)(2)(B), I R C § 1033(g)(4)
2001年9月11日の同時多発テロにおいて、ニューヨーク市内の特定地区（通称「リパティアー・ゾーン」）の復興のため、総合景気対策法によりテロで破壊された資産については、転換により取得された資産がニューヨーク市内で使用されることを条件として、2年の期間が5年に延長されている（cf., I R S Notice2002-42, Revenue Bulletin2002-27）。
- 70) BITTKER & LOKKEN, *supra* note30, at P44-39.
- 71) 65 TC 263 (1975).
- 72) BITTKER & LOKKEN, *supra* note30, at P44-40.
- 73) McDANIEL etal., *supra* note57, at 767.
- 74) 275 F. 2d 27 (UNITE STATES COURT OF APPEALS THIRD CIRCUIT 1960).
- 75) CLARENCE F. McCARTHY, *THE FEDERAL INCOME TAX Its Sources and Application*, P13-32 (1978): Prentice-Hall Inc Englewood Cliffs.
- 76) cf., Rev. Rul. 83-70, 1983-1Cum. Bull. 189, RevRul. 76-319, 1976-2Cum. Bull. 242
（※Cum. BullとはCumulative Bulletin、I R Sの公的公報 参照 West's Tax Law Dictionary 213）。
- 77) McDANIEL, etal., *supra* note57, at 768.
- 78) Rev. Rul. 70-399, 1970-2Cum. Bull. 165.
- 79) Rev. Rul. 70-466, 1970-2Cum. Bull. 165.
- 80) Rev. Rull. 64-237, 1964-2Cum. Bull. 319.
- 81) Rev. Rul. 71-41, 1971-1Cum. Bull. 223.
- 82) Rev. Rul. 79-261, 1979-2Cum. Bull. 295.
- 83) 303 F. 2d 326 (UNITED STATES COURT OF APPEALS SECOND CIRCUIT 1962).
- 84) BIEEKER & LOKKEN *supra* note30, at P44-41～P44-43
- 85) 本条の要件は、貿易、事業、投資目的で使用されている不動産、(貿易における株式、販売目的で所有されてい財産は含まない) が、公用収用等（その恐れがある場合も含む）によって不可抗力による転換がなされた場合、“like kind” である財産を“similar or related in service or use” であると見做す規定である。

さらに、(g)(3)において屋外広告展示物も不動産として見做すことを規定しているが、この規定は1976年に追加され、その目的は連邦及び州のハイウエーの美観のための法律と関係しているのである。

- 86) BIEEKER & LOKKEN *supra* note30, at P44-47.
- 87) 589 F. 2d 446 (UNITED STATES COURT OF APPEALS NINTH CIRCUIT 1979).
- 88) Michael D Rose, John C. Chommie, *FEDRAL INCOME TAXATION*, 315 (3d ed 1988): WEST PUBLISHING CO.
- 89) 小宮保「資産の交換と税務上の取扱」税経通信16巻3号60頁(1961年)。
- 90) 浦和地判昭和61年6月30日税資150号575頁、那覇地判平成9年3月1日税資222号936頁、奈良地判平成11年4月21日判例集未搭載(事件番号9年(行ウ)13号)、大阪高判平成11年1月26日税資240号274頁等参照。
- 91) 小宮・前掲注89)60頁。
- 92) 小宮・前掲注89)65頁。
- 93) Chirelstein, *supra* note37, at 333.
- 94) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』132～133頁(中央経済社、2001)。
- 95) 金子宏『租税法第7版補正版』90頁(有斐閣、2000)。
- 96) 佐藤英明「租税優遇措置」岩波講座現代の法8『政府と企業』156頁(岩波書店、1997)。
- 97) 金子・前掲注95)91頁
- 98) 租税支出に関する業績は多数あるが、概括的なものとして大塚正民「アメリカ合衆国におけるTax Expenditures(租税支出)の概念の司法的適用」藤倉皓一郎編『英米法論集』259頁(東大出版会、1987)、吉牟田勲「租税特別措置縮減の方法としての租税支出制度の研究」税法学412号30頁(1985)。
- 99) 水野・前掲注41)81頁。
- 100) 佐藤・前掲注96)156頁。
- 101) 水野・前掲注41)82頁。
- 102) 玉國・前掲注5)114頁。
- 103) シンポジウム「租税特別措置と土地税制」租税法研究18号108頁(有斐閣、1990年)〔水野発言〕
- 104) 今村成和『損失補償制度の研究』53頁(有斐閣、1968)、奥山恒朗編「日米比較公用収用法(二)－サトー教授セミナーの記録」司法研修所論集120頁(1967年)、小高剛『損失補償の理論と実際』124頁(住宅新報社、1997)。
 米国における、損失補償の対価は、土地の収用であれば、土地の財産的価値のみが損失補償として成立するもので、物件移転の費用、得意先の喪失、事業の休廃止による損失は結果的損害として行政措置によって救済されるものとされている。
- 105) 湊良之助「補償金収入」780頁會計66巻5号(森山書店、1954)。
- 106) 湊・上掲782頁。

- 107) 湊・前掲注106)795頁。
- 108) 税務訴訟において、課税庁がしばしば引用する経済的実質、あるいは租税法解釈における「実質課税の原則」等その意味する範囲は一樣ではない。金子・前掲注95)114頁、中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」106頁（有斐閣、2005）参照。
- 109) 奈良地判昭和47年11月17日判決税資66号968頁、控訴審大阪高判昭和49年1月30日税資74号231頁・シュトイエル144号36頁。
評釈 木下良平（税務事例8巻12号23頁、1976）
- 110) 事案は新幹線工事を施行したことに伴い、数年後に周辺の田の農業用水の枯渇が著しく、耕作が不能となり、その田の価値が減少したことについて、減価部分に補償金が払われた事案である。補償の内容は田としての収益が得られず、山林としての収益しか得られないものと判断されることから、被害田から年々得られるであろう収益を永久資本還元した土地の価格から山林の土地の価格を引いた額とした。
- 甲説 特例適用のない分離譲渡所得
乙説 補償金が土地の価格の2分の1以上であれば特例適用のある対価補償金、2分の1未満であれば不動産所得
丙説 非課税所得
丁説 事業所得
- 甲説は広島国税局の取る見解で、事案は所得税法施行令95条に準ずるものとする考え方で、丙説は国税庁の取る見解で所得税法施行令30条1項2号該当とするものである。
- 詳細については、国税庁ホームページ<http://www.nta.go.jp/category/tutatu/kobetu/syotoku/sinkoku/1106/01.htm>
- 111) 金子・前掲95)172頁
- 112) 玉國文敏「損害賠償金の課税所得性の判断基準（上）」ジュリスト877号111頁（1978）。
- 113) 玉國文敏「損害賠償金課税をめぐる一考察（一）－米国所得税法上の取扱いを中心として－」明治学院大法学研究34号97頁（1985）、同「懲罰的損害賠償金の課税所得性－米国連邦裁判例に見る新展開－」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『公法学の法と政策・上巻』489頁（有斐閣、2000）参照。
- 114) Marvin A. Chirelstein教授の見解であるが、Federal Income Taxationの第9版においては削除されている。第5版の抄訳として関西大学大学院法学ジャーナル第56号81頁参照
- 115) 玉國・前掲113)「損害賠償金課税をめぐる一考察（一）－米国所得税上の取扱いを中心として－」120頁。
- 116) 114 F. 2d 110 (1944)、玉國・前掲113)「損害賠償金課税をめぐる一考察（一）－米国所得税法上の取扱いを中心として－」111頁参照。
- 117) Chirelstein, *supra* note37 at 43.

- 118) 日本税理士会連合会編・前掲4)428頁、玉國・前掲5)105頁
- 119) 占部裕典・大屋貴裕「2年にわたる収用交換等による土地譲渡と特別控除の適用」三木義一・田中治・占部裕典『租税判例分析ファイルⅠ』107頁(税務経理協会、2006)。
- 120) 学説史として、高田敏「財産権の「公共の福祉」適合性と「正当な補償」序説－完全補償説と相当補償説をめぐって－」阪大法学第149・150号1頁(1989)。
- 121) 宮田三郎『国家責任法』4頁(信山社、2000)。
- 122) 阿部恭隆「賠償と補償の間－両者の異同と国家補償の谷間を埋める試みについて－」法曹時報37巻6号10頁(1985)。
- 123) 秋山義昭「土地収用における事情判決と若干の問題点」季刊用地2(3)40頁(2001)。
- 124) 収用法と税法の関係は、補償金の問題に止どまる問題ではなく、例えば課税特例の適用要件として事業認定が行われ得る状況の判断として、事業者判断基準説と許可・意見書取得基準説の対立があり、後者の説は課税庁が実質判断を行うことを主張する説であり、この調整理論も確立されていない。首藤重幸「収用等に伴い取得した場合の課税特例の適用要件」ジュリスト1286号137頁(2005)。
- 125) 阿部・前掲122)1頁、この論文において阿部教授は税法上、損失補償金と損害賠償金の課税において種々の差が生ずることを指摘したうえで、これが合理的かどうかを整理することが必要であると論じている。賠償と補償の限界事例として、野犬幼児咬殺事件、高知落石事故、工場誘致政策変更事件、公営団地計画廃止事件、空港・新幹線公害、事業損失の補償化、破壊消防と結果責任の解釈、予防接種事故等の事例を挙げて説明しているが、まさにこのような事例の課税問題は補償額との問題を含め最終的に国家が負担する金額、国民側からすれば最終的な手取り額に関する問題であり、補償・課税の本質を問う問題である。