

機関番号：32638

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2008～2010

課題番号：20530027

研究課題名(和文) 土地税制における課税繰延べの法理論と課税繰延べを用いた租税回避防止策の研究
研究課題名(英文) Research on the Legal Theory of Non-Recognition for Preventing the Abuse of Non-Recognition Provisions on the Real Estate Property

研究代表者

阿部 雪子 (ABE YUKIKO)

拓殖大学・商学部教授

研究者番号：50299814

研究成果の概要 (和文)：本研究は、資産の交換・買換えの土地税制の課税繰延べ規定の問題をアメリカ連邦所得税制との比較法の角度から分析したものである。我が国においては、特に土地税制の課税繰延べは、たんに政策的手段とのみ考える傾向が強かったという経緯もあってその法的根拠という観点からはほとんど議論されてこなかった。そこで、資産の交換・買換えの土地税制の課税繰延べの理論的根拠をアメリカの裁判例、通達などを手がかりに考察した。結論として、土地税制の課税繰延べは組織再編税制と同様の投資の継続性がその理論的論拠におかれていることを明らかにした。そのうえで、課税繰延べの濫用を防止するために、土地税制の適用要件に着目し投資の継続性の観点から理論的検討を試みた。以上の考察から、現行税制においては次のような見直しを行うべきであると考えられる。

1. 所得税法 58 条の固定資産の交換の特例においては、不動産の同種の要件はきわめて緩やかであるといえる。そのような問題に対処するためにも、投資の継続性の観点から不動産の同種の定義を限定的に定めるべきである。例えば、代替的な基準として動産に適用されている減価償却資産の分類基準を不動産に適用するといった方法を検討する意義があると思われる。それにより、不動産の同種の要件に絞りをかけることが必要である。

2. また、所得税法 58 条の交換要件については、アメリカのセーフ・ハーバー・ルール(safe harbor rule)のように、その代替資産は交換譲渡資産の譲渡の日以後 45 日以内に決定されること、交換取得資産は交換譲渡資産の譲渡の日以後 180 日以内までに取得することなど、一定のルールを定めるべきである。

この研究成果は、『資産の交換買換えの課税理論』(拓殖大学研究叢書)として本年 7 月頃に中央経済社から刊行する予定である。

研究成果の概要 (英文)： This research analyzed the issues on non-recognition provisions on sale or exchange of real estate property in Japan, comparing it with the Federal Income Taxation . Because the non-recognition provisions on sale or exchange of real estate property have been considered only as a political measure for a long time in Japan, it has hardly been discussed from the legal point of view.

First, the study explored groundings for the non-recognition provisions on sale and exchange of real estate property, reviewing a number of judicial precedents in the US. Continuity of investment was confirmed as the rationale for the deferral of taxes on sale and exchange of real estate property, as was for corporate reorganization. Second, the requirements for the application of non-recognition provisions

on sale or exchange of real estate property were theoretically examined from the point of continuity of investment in order to prevent abuses of non-recognition provisions.

The discussions suggest the following revisions of the current taxation in Japan:

1. The test of like kind of real estate property should be more strictly defined in terms of continuity of investment because requirements of sale or exchange of real estate are quite loose under a special treatment of the current income tax law, section 58. The tax requirements will be more limited if the criteria used in the current property depreciation rules of personal property are applied as an alternative standard.
2. Regarding the requirements of exchange under the tax special treatment rule, section 58, some clear rules should be provided. For instance, the property replacement must be identified within 45 days and received no later than 180 days after the taxpayer's transfer, which is included in Federal Income Taxation "Safe Harbor Rule."

*The result of this research is to be published by Chuokeizai-sha, Inc. in July, 2011, under the title of "Tax Theory on the Sale or Exchange of Property" with the grant from Takushoku University Research Institute.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,400,000	420,000	1,820,000
2009年度	800,000	240,000	1,040,000
2010年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	2,700,000	810,000	3,510,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：法学・公法学

キーワード：課税繰延べ、所得概念、所得の実現、認識、non-recognition、投資の継続性、取得価額の引継ぎ、効率性、公平性、税務執行、租税回避、組織再編税制、土地税制、同種要件、保有目的要件、交換要件、safe harbor rule

1. 研究開始当初の背景

納税義務がいつ発生するか、という所得の課税時期の問題は、租税法にも実務においても重要な問題である。所得の課税時期を先送りにするいわゆる課税繰延べは、わが国では土地税制における交換・買換えや平成13年度に創設された合併・分割等の組織再編成税制において、一定の要件をみたす場合に認められるが、特に土地税制においては、課税繰延べの技術をたんに政策的手段とのみ考える傾向が強かったという経緯もあって、その法的根拠

という観点からはほとんど議論されてこなかった。

課税繰延べ規定は、租税負担軽減として濫用される余地があることに鑑みれば、つねに、この規定の趣旨を意識すべきである。このような問題意識に立って、本研究では、まず土地税制における課税繰延べの意義を所得概念の議論の中で捉え、所得の実現と、実現した所得の課税繰延べという法理論から明らかにする。そのうえで、わが国の企業組織再編税制や土地税制にも大きな影響を及ぼしているアメリカ連邦所得税制を手がかりに、土地税制の課税繰延

べの規定について検討し、その濫用や混乱の生じる可能性のある規定については、租税回避防止の立場からその適用要件の再検討を試みる。以上の研究は、我が国の土地税制の議論に寄与するところが大きいと思われる。

なお、本テーマは、申請者の平成 19 年度一橋大学大学院法学研究科博士論文「資産の交換・買換えと課税繰延べに関する研究—アメリカ連邦所得税制の法的考察—」の延長となる研究として位置づけられる。

2. 研究の目的

(1) 我が国では、これまで政策的手段とのみ考える傾向が強かった土地税制の課税繰延べの規定に焦点をあて、アメリカ連邦所得税制を手がかりに制度論及び解釈論上の問題について考察する。アメリカにおいても、わが国の所得税法 58 条の「固定資産の交換の特例」に類似する「同種資産の交換」の課税繰延べの規定(内国歳入法典 1031 条)が存在するが、その要件が広範であることや、タックス・プランニングの操作が容易であることが指摘されている。買換え・交換の特例が濫用されるとその制度そのものがあやうくなることも懸念される。この点についてもアメリカの裁判例や通達などを丹念に分析・検討し、問題点を明らかにすることは有益である。さらに、課税繰延べが公平性、効率性、税務執行の観点から合理性がありうるかという観点から検討を加えていく。

(2) このようなアメリカ法の研究を踏まえて、我が国の交換・買換えの土地税制の課税繰延べ規定について体系的に整理・検討し、課税繰延べの濫用や混乱の生じる可能性のある規定については、その濫用を防止するために、適用要件に着目し検討を加えていくが、このことは、わが国の土地税制の議論に寄与するところが大きいと思われる。

3. 研究の方法

(1) 課税繰延べの法理論を検討するにあたり、まず我が国の先駆的研究(金子宏『所得概

念の研究』有斐閣(1995))にも言及しながら、所得概念の研究を行い、そのうえで実現した所得の課税を繰延べ規定が制定された趣旨を明らかにする。「所得の実現」、「実現と認識」、これに密接に関連する「課税繰延べ」という考え方を所得概念の議論のなかで捉えた研究は、これまで、ほとんどなされておらず、その意味でも有益な研究である。

(2) アメリカにおいては、課税繰延べは広く定着した取扱いであるとされており、確立した課税原則として所得税制度の基本構造をなすものとされている。理論的問題の基本は、すでに連邦所得税制度の創設期である 1913 年から 1920 年代初めにかけて裁判例においてその問題点が明らかにされている。そのために、まず連邦所得税制度の創設期にさかのぼり、裁判例や立法過程の分析、法律誌の論文、実務的文献を手がかりに課税繰延べの規定の展開と形成の過程をたどり、その制定の趣旨、理論的根拠を確認する。

(3) 次に、租税の基本的方針 (tax policy) としてしばしば掲げられる公平、効率、税務執行の諸点から課税繰延べの規定がどのように評価されているのかを考察する。

(4) 企業組織再編税制の課税繰延べ規定と、資産の交換・買換えにおける土地税制の課税繰延べ規定の適用要件の関連性及び相違点についても考察する。企業組織再編税制の課税繰延べの規定については、我が国でも先行研究(水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造(法人取引の課税理論)』有斐閣(1988))がなされているため、そのような貴重な示唆をたよりにしつつ、その適格組織再編成の要件について確認する。さらに、近年注目されている三角組織再編成について検討を加えることにする。

(5) 最後に、資産の交換・買換えの土地税制の課税繰延べ規定として、アメリカ連邦所得税制の同種資産の交換規定(1031 条)、自己の

意思によらない財産譲渡の規定(1033条)、居住用財産の買換えの規定(1034条)について体系的に整理し、これらの課税繰延べ規定の適用要件について、課税繰延べの理論との整合性に留意しながら詳細な分析をする。ついで、比較法の角度から我が国の土地税制の課税繰延べ規定を、特に、固定資産の交換の特例(所法 58 条)、特定の事業用資産の買換えの特例(措法 37 条)、収用等の課税の特例(措法 33 条)、居住用財産の買換えの特例(措法 36 条の 2)の適用要件を中心に考察し問題点を明らかにする。

以上のように、アメリカとの比較法的研究に基づいて我が国の交換・買換えの課税繰延べについて研究することによって、単なるアメリカ税制の研究を超えたものとし、さらに課税繰延べ規定が租税負担軽減として濫用される余地がありうるという観点から、それを防止するために、その適用要件の再検討を試みるのは我が国でもはじめての試みである。

4. 研究成果

(1) 本研究は、資産の交換・買換えの土地税制の課税繰延べ規定の問題をアメリカ連邦所得税制との比較法の角度から分析したものである。その結果、土地税制の課税繰延べ規定は、組織再編税制と同様の投資の継続性とその理論的論拠におかれていることを明らかにした。そのことから、課税繰延べの濫用を防止するために資産の交換・買換えの土地税制の課税繰延べの適用要件に着目し、投資の継続性の観点から理論的検討を試みた。

(2) 以上の分析を通じて得られた結論を略言するならば、アメリカ内国歳入法典 1031 条の同種資産の交換規定は、特に不動産の交換における同種の解釈が緩やかすぎるため実質的に投資の継続性の観点からは逸脱して適用されているといった問題が存していると思われる。

(3) したがって、1031 条は交換・買換えの課税繰延べの取扱いを有利に適用できるといった問題を残しているように思われる。その問題に対処するために、例えば動産に適用されている減価償却資産の分類基準を不動産に適用するといった方法を検討する意義があると思われる。それにより、不動産の同種の解釈がより明確かつ、限定的になされ得ることが予想される。この考え方は、我が国の所得税法 58 条の固定資産の交換の特例においても示唆されるところが大きいと思われる。というのも、アメリカ法と共通の枠組みをもつ我が国の所得税法 58 条の固定資産の交換の特例のもとでも、不動産の同種の要件はきわめて緩やかであるといえる。

そのような問題に対処するためにも、投資の継続性の観点から不動産の同種の定義を限定的に定めるべきである。例えば、代替的な基準として動産に適用されている減価償却資産の分類基準を不動産に適用するといった方法を検討する意義があると思われる。それにより、不動産の同種の要件に絞りをかけることが課税繰延べ規定の濫用を防止するために重要であると考えられる。

(4) そもそも、内国歳入法典 1031 条が適用される取引は交換を構成しなければならないが、問題となるのは、同種資産の交換における対価を再投資して資産を取得することによる交換と売買との区別である。実際、資産の売却又は購入の形式で構成されたはずの取引が、課税繰延べの認められうる同種の交換か、あるいは第三者が関与する取引が同種の交換として適格となりうるか、さらには金銭が介在するいわゆる因果的連鎖取引が適格となりうるのかといった複雑な問題を生ぜしめた。

このような問題の対応策として、アメリカにおいては、その代替資産は交換譲渡資産の

譲渡の日以後 45 日以内に決定されること、交換取得資産は交換譲渡資産の譲渡の日以後 180 日以内までに取得することなどのセーフ・ハーバー・ルール(safe harbor rule)を定めたのである。この点で、我が国の所得税法 58 条の交換要件についても、アメリカ法のような一定のルールを定めることにより課税繰延べの濫用が防止できるものと考えられる。

以上のように、我が国の所得税法 58 条は必ずしも明確な基準が定められているとはいえず、このことが交換かそれとも売買かという事実認定を困難ならしめていると考えられる。それにより、「売買」が課税繰延べの認められる「交換」として構成されることもありうるのである。

(5) 最後に、特定の事業用資産を交換した場合の譲渡所得の課税の特例(租税特別措置法 37 条の 4)について若干述べておく。同条のもとでは、交換取得資産は「事業の用に供している」ものと定めるのみで同種資産であることすら要求されていない。もとより、土地税制の交換・買換えの特例は、投資の継続性によってその合理性が説明されうるものと考えられるが、このような寛容な取扱いが何故許されるのかは当然問題とならざるを得ないと思われる。したがって、同条においても、前述の所得税法 58 条と同様に適用要件のあり方について再検討の必要があると考えられる。

なお、本研究の成果は、『資産の交換買換えの課税理論』(拓殖大学研究叢書)として本年 7 月頃に中央経済社から刊行する予定である。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

(1) [雑誌論文] (計 2 件)

①著者名：阿部 雪子

- ・論文標題：「資産の交換・買換えと課税繰延べに関する研究(1)」
- ・雑誌名：一橋法学
- ・査読の有無：査読有
- ・巻：8 巻 2 号
- ・発行年：2009
- ・ページ：201～226 頁

<http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/rs/bitstream/10086/17515/2/hogaku0080202010.pdf>

②著者名：阿部 雪子

- ・論文標題：「資産の交換・買換えと課税繰延べに関する研究(2・完)」
- ・雑誌名：一橋法学
- ・査読の有無：査読有
- ・巻：9 巻 1 号
- ・発行年：2010
- ・ページ：101～142 頁

<http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/rs/bitstream/10086/18421/2/hogaku0090101010.pdf>

(2) [学会発表] (計 2 件)

①発表者：阿部 雪子

- ・発表標題：資産の交換と課税繰延べの理論
- ・学会等名：国税庁・税務大学校ランチ・ミーティング
- ・発表年月日：2008 年 6 月 9 日

②発表者：阿部 雪子

- ・発表標題：譲渡所得の特例制度と課税繰延べ
- ・学会等名：拓殖大学経営経理研究所
- ・発表年月日：2008 年 3 月 19 日
- ・発表場所：拓殖大学

[図書] (計 1 件)

- ・著者名：阿部 雪子
- ・出版社：中央経済社
- ・書名：『資産の交換・買換えの課税理論』
(確定)
- ・発行年：2011 年 7 月下旬頃刊行予定

[産業財産権]

○出願状況 (計 0 件)

[その他]

ホームページ等

http://syllabus.takushoku-u.ac.jp/teacher/View_Teacher.php

