

タイトル	公用収用における課税繰延べ制度について(三・完) : 特に内国歳入法(IRC)第1033条を手掛かりとした解釈 原理の考察
著者	藤中, 敏弘
引用	北海学園大学法学研究, 45(2): 281-364
発行日	2009-09-30

# 公用収用における課税繰延べ制度について (三・完)

特に内国歳入法 (IRC) 第一〇三三条を手掛かりとした解釈原理の考察

藤 中 敏 弘

## 目 次

- 序 章 はじめに
- 第一章 課税繰延べ制度の意義
  - 第一節 課税繰延べの概要
- 第二章 課税繰延べ制度の問題点と検討
  - (一) 租税原則と課税繰延べ
  - (二) 課税繰延べの利益
- 第三章 まとめ(以上 第四四卷第一号)
- 第二章 日米における課税繰延べ制度
  - 第一節 日米における課税繰延べ制度の概要
    - (一) わが国における課税繰延べ制度の概要
    - (二) 米国における課税繰延べ制度の概要
  - 第二節 同種類財産の交換・買換の課税繰延べ
    - (一) わが国における固定資産の交換、買換
    - (二) 米国における同種類の交換 (Like-Kind exchange)
  - 第三節 居住用住宅の課税繰延べ
    - (一) わが国における居住用住宅の交換・買換
    - (二) 米国における居住用住宅の交換
  - 第四節 公用収用における財産の課税繰延べ
    - (一) わが国の公用収用における課税繰延べ
    - (二) 米国における不可抗力による課税繰延べ
- 第三章 公用収用における課税繰延べ制度の沿革

- 第一節 わが国における制度の沿革
- 第二節 I R C 第一〇三三条の成立背景
- 第三節 日米における課税繰延べ規定の相互関係（以上 第四卷第一号）
- 第四章 公用収用における課税繰延べ規定の解釈原理
  - 第一節 米国内国歳入法の規定と解釈
    - (一) I R C 第一〇三三条の構成
    - (二) I R C 第一〇三三条の目的
    - (三) I R C 第一〇三三条における公用収用の意味
    - (四) I R C 第一〇三三条の適用要件
    - (五) I R C 第一〇三三条の効果
  - 第二節 わが国における規定と解釈
    - (一) 特別控除の概要と問題点の検討
    - (二) 課税繰延べ規定の概要と問題点の検討
    - 第三節 わが国の現行法解釈の問題点
      - (一) 損失補償金の取用処分と課税処分の関係
      - (二) 現行課税繰延べ規定の解釈
    - 第四節 現行法解釈の一試論
      - (一) 課税繰延べの論拠
      - (二) 租税特別措置法の位置付け
      - (三) 損失補償金の評価
      - (四) 結論
- 終章 終わりに―残された問題
  - 内国歳入法第一〇三三条私訳（抄訳）
  - 卷末資料

（以上 本号）

## 第四章 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、沿革を検証してきたが、両国の規定は類似しており、わが国の規定は米国の規定を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い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の解釈について検証し、次いでわが国の規定の解釈について考えてみる。

## 第一節 米国内国歳入法の規定と解釈

米国における公用収用の課税対象となる損失補償金の基準は、Relocation Act（正式にはUniform Relocation Assistance and Real Property Acquisition Policies Act）が詳細を規定している。このような米国の制度内容については、本邦においてほとんど紹介がなされていないが、西谷剛教授は米国においては次のような取扱いがされているとする<sup>①</sup>。

米国において、収用の起業者が土地を取得する手段としては、わが国と同様、任意買収と強制収用の方法があり、強制収用にいたる例はわが国と同様少ないようである。そして、Relocation Actにおいても、できる限り任意買収によつて取得すべきものとしている。

起業者が財産を取得した場合、強制収用、任意買収にかかわらず次のような損失補償金（厳密には補償ではなく、行政措置であるとされている）の給付がなされることとなっている。

大別すると、移転再建給付金と移転再建支援サービスに二分される。前者は、補償的金銭給付であり、個人の場合は、動産移転費給付、代替住宅取得費追加給付、代替住宅提供の種別があり、事業者の場合は移転費給付のみが認められる。後者はわが国でいう、いわゆる狭義の生活再建措置であり、金銭給付と言うよりも被収用者の移転のための相談業務を主たる内容としている。

以上のような公用収用の損失補償金は、任意買収と収用における給付金とで理論上性質の違いは認められるが、税法上の考慮はなされていない。以下、このような損失補償金を繰延べる規定であるIRC第一〇三三条の内容を確認してみる。

## (一) IRC第一〇三三条の構成

IRC第一〇三三条の条文構成は、表題 (Title) 「INVOLUNTARY CONVERSIONS」以下、次のようになってゐる (Official Captionsを日本語表記とする)<sup>(2)</sup>。

## 一〇三三条(a)一般原則 (General Rule)

- (1) 同種類の資産への転換 (Conversion Into Similar Property)
  - (2) 金銭への転換 (Conversion Into Money)
    - (A) 非認識利益 (Nonrecognition of Gain) (i) (ii)
    - (B) 資産交換のための期間 (Period Within Property Must be Replaced) (i) (ii)
    - (C) 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) (i) (ii)
    - (D) 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)
  - (E) 定義 (Definitions) (i) (ii)
- 一〇三三条(b)不可抗力による転換の資産の取得価格 (Basis of Property Acquired Through Involuntary Conversion)
- (1) 本条(a)(1)に規定された転換 (Conversions Described in Subsection (a)(1))
    - (A) 金額の減少 (Decrease in Amount)
    - (B) 金額の増加 (Increases in Amount)

- (2) 本条(a)(2)に規定された転換 (Conversions Described in Subsection (a)(2))
- (3) 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)
  - (A) 一般 (In General)
  - (B) 制限 (Limitation)
  - (C) 取得価格控除の分配 (Allocation of Basis Reduction) (i)(ii)(iii)
  - (D) 特別規定 (Special Rules) (i)(ii)
- 一〇三三三(c)土地改良法による資産の売却 (Property Sold Pursuant to Reclamation Laws)
- 一〇三三三(d)病気によって廃棄された家畜 (Livestock Destroyed by Disease)
- 一〇三三三(e)旱魃、洪水又は天候に係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)
- 一〇三三三(f)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)
- 一〇三三三(g)貿易及び事業又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)
- (1) 特別規定 (Special Rule)
- (2) 制限 (Limitation)
- (3) 不動産としての屋外広告展示物の取扱いの選択 (Election to Treat Outdoor Advertising Displays as Real

## Property)

- (A) 一般 (In General)
- (B) 選択 (Election)
- (C) 屋外広告展示物 (Outdoor Advertising Display)
- (D) 交換財産の性質 (Character of Replacement Property)
- (4) 特別規定 (Special Rule)

一〇三三条(h)大統領災害宣言によつ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)

- (1) 主たる住居等 (Principal Residences)
- (A) 保険金の取扱う (Treatment of Insurance Proceeds) (i)(ii)
- (B) 交換期間の延長 (Extension of Replacement Period)
- (2) 貿易又は事業及び投資資産 (Trade or Business and investment Property)
- (3) 大統領災害宣言 (Presidentially Declared Disaster)
- (4) 主たる住居 (Principal Residence)

一〇三三条(i)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)

- (1) 一般 (In General)
- (2) 本条適用の納税者 (Taxpayers to Which Section Applies)

- (A) C会社 (C Corporations)
  - (B) パートナーシップ (Partnerships)
  - (C) その他の納税者 (Other Taxpayers)
  - (3) 関係者 (Related Persons)
- 一〇三三三條(j)マイクロ波強制転換政策施行に係る売却又は交換 (Sales or Exchanges to Implement Microwave Relocatio Policy)
- (1) 一般 (In General)
  - (2) 認可による売却又は交換 (Qualified Sale or Exchange)
- 一〇三三三條(k)参照 (Cross References)
- (1) 所有期間 (Holding Period)
  - (2) 利益の取扱い (Treatment of Gain)
  - (3) 主たる住居の除外 (旧) (Principal Residence Exclusion) (old)
  - (4) 主たる住居の除外 (新) (Principal Residence Exclusion) (new)

(二) I R C 第一〇三三三條の目的

前章において、現行 I R C 第一〇三三三條の原型が、一九二一年歳入法 (Revenue Act) 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、一九二一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、一九二四年歳入

法の規定である第二〇三条において改められている<sup>(3)</sup>。

課税控除から課税繰延べへの修正は、立法過程において各種の委員会でも特段の議論はなされていなかった<sup>(4)</sup>。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、一九二一年法がその判断基準として、"eliminated stating the test"を基本としていたものが、一九二四年の修正法においては、"similar or related in service or use test"へと判断基準を変更していることである。

しかし技術的な変化であるといつても、一九二一年歳入法の内容に全く問題がなかったというわけではなく、一つは転換 (conversion) という法律行為について利益は「実現」しているが、利益の「認識」がなされないとすることの理由説明と、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ことは事実なのである。

何れにしても、一九二四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、特に第二〇三条の修正前の規定である一九三六年以降の第一一二条(f)については次のように指摘されている。

Learned Hand判事は、Winter Realty & Construction Co. v. Commissioner事件<sup>(6)</sup>において、第一一二条(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、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。

Wala Garage Inc. v. United States事件<sup>(7)</sup>においてLittleton判事は、第一一二条(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。

Stewart Bros Inc. v. Commissioner事件<sup>(8)</sup>では、同様にSoper巡回判事は、第一一二条(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、

Philippini v. United States 事件<sup>(9)</sup>がある。Browning 巡回判事は明確に「一二条(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、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 I R C 第一〇三三条は、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はいないが、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点においては判例、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 第一〇三三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しよう。

(三) I R C 第一〇三三条における公用収用の意味

I R C 第一〇三三条における、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、接収又は、公用収用を指し、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<sup>(10)</sup>。そこで以下、I R C 第一〇三三条で規定されている不可抗力の転換のひとつである、「公用収用」(Condemnation)の意味を明らかにしておくことにする。

(a) 「公用収用」の範囲

(イ) American Natural Gas Co. v. United States<sup>(12)</sup>

〔事実の概要〕

原告の公益企業であるガス会社は、SEC (Securities and Exchange Commission 証券取引委員会) の命令によって一九四八年に自己株を電気会社に損失を出して売却した。そこで、この公益企業はこの売却が公用収用による売却であることを前提に納税申告をしたが、歳入庁長官はキャピタル・ゲインの範囲でしか損失を認めなかったため、訴訟を提起したものである。

〔争点〕

SEC の命令による売却が公用収用に該当するか否か。

〔判旨〕

SEC の命令は単に、Public Utility Holding Company Act によって禁止されている財産の売却命令である。したがってその命令は、公用収用 (taking)<sup>(13)</sup> ではない。なぜならば、政府は財産を収用していなし、所有者が十分な市場価格をもって売却することを妨げてはいないからであるとした。<sup>(14)(15)</sup>

(ロ) Dear Publication&Radio, Inc. v. Commissioner<sup>(16)</sup>

〔事実の概要〕

会社の株主が上訴人である納税者に対し、ニュージャージー州の会社法等により、会社を解散し整理する訴訟を提起し、州裁判所はこの申立てを認めた。この決定を基に、上訴人である納税者の所有する会社の株は、オークションに掛けられ買却された。上訴人はこれを申告せず、歳入庁長官はキャピタル・ゲインとして課税したのに対し、上訴

人たる納税者は、不可効力による転換を主張したのである。

〔争点〕

state deadlock statuteに係る、売却行為は公用収用に該当するか否か。

〔判旨〕

納税者の財産は、納税者の管理を越える部分で剝奪されたという意見もあるが、納税者の行為は、会社の解散において、その状況は不承諾の人が、譲渡抵当権が執行されるのと類似しており、譲渡抵当の執行は公用収用ではないという判例を基に、本件も公用収用ではないと判示した。<sup>17)</sup><sup>18)</sup>

イ) Behr-Manning Corp. v. United States<sup>19)</sup>

〔事実の概要〕

一九四九年合衆国は、Behr-Manning社に対しシャーマン法違反で訴訟を提起した。裁判所は、Behr-Manning社が所有していたDurex社の株を、Durex社へ売却し、同日にDurex社はオーストラリアとカナダの子会社の株をBehr-Manning社へ売却しよう命じた。そこで、内国歳入庁は会社の承継人に対し、株の売却はキャピタル・ゲインであるとして二年分の課税を行った。これに対し納税者は納税を行こなったうえで、その金額の還付請求訴訟を提起した。

〔争点〕

シャーマン法に係る売却行為は公用収用に該当するか否か。

〔判旨〕

裁判所が命じた株の売却は、上記（ロ）の判決と同様、政府が株の売却から利益を得ていないことから、公用収用には該当しないとした。<sup>20)</sup>

以上のような判例を基に、IRC第一〇三三条における「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。

公用収用とは「政府または準政府機関が合法的に公共の用 (public use)<sup>(21)</sup> 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、前記の判例からも分かるように、制定法、裁判所の命令又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<sup>(22)</sup>。

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、IRC第一〇三三条の公用収用の範囲は、判例が認める公用収用概念よりも拡大しているとの指摘がなされている<sup>(23)</sup>。

(b) 「公用収用」の恐れ

次に、IRC第一〇三三条は実際に公用収用による場合とともに、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」の恐れ認定が問題となる。

(j) S&B Realty Co. v. Commissioner<sup>(24)</sup>

〔事実の概要〕

ケンタッキー州に居住するサムエル・ゴールドバークは、一九五七年に土地と建物を購入して、一九六三年の売却まで商業上の賃貸財産として利用していた。一九六二年に賃貸物件が存在する地域が、都市再開発地域として同人の物件もその対象地区にあった。同人は都市開発公社と購入の話し合いを進めた後、一九六三年にブラウン兄弟不動産会社はこの不動産を売却した。同人は一九六四年にS & B不動産会社を設立し(二棟の建物管理を目的)、売却代金で再

投資した二棟の建物を株と交換で会社に譲渡した。

〔判旨〕

納税者は公用収用の必要性を確実に知らないで、第三者に財産を売却した場合においても、一〇三三条は適用される。それは、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からである。<sup>25)</sup>

(B) Warner v. Commissioner<sup>26)</sup>

〔事実の概要〕

原告は、ミシガン州のVan Burenに一九六〇～一九六一年にかけて土地を三筆購入した。同地区は一九六三年から州立公園とするための調査、会議がなされていた。原告は一九六五年に、この土地をCPC (Consumers Power Company) に売却した。同年原告は、公共事業による公用収用の適用の申告をしないことを選択したが翻意し、この申告の再審査を求めて提訴したものである。

〔判旨〕

買い手側（譲受人）としては、納税者（譲渡人）に公用収用の恐れ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、IRC一〇三三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。<sup>27)</sup>

以上の判例をもとに、「公用収用の恐れ」という要件は次のように定義できよう。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としているか、または必要としている計画があるということを告げること、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

背景の情報がある所有者にもたらされていることが必要である<sup>(28)</sup>。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、「公用収用の恐れ」があるとはいえないのである。

公用収用の恐れがあるとの論証は、財産を売却する所有者が行う必要がある、内国歳入庁（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<sup>(29)</sup>。

(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にもIRC第一〇三三条の適用は、可能かという問題がある。

② Creative Solutions Inc. v. United States<sup>(30)</sup>

〔事実の概要〕

上訴人納税者はテキサスのミネラルウェルズ近郊のウォルターズ空軍基地にある納税者の財産を、公用収用の恐れがあるとして、私的な第三者Tex-Boro Cabinet会社に対して売却した。

〔争点〕

公用収用の起業機関以外の第三者への売却は認められるか否か。

〔判旨〕

下級審判決においては、「公用収用の恐れがあつて売却はしているが、上訴人は公用収用機関に売却していないことから、IRC第一〇三三条の適用はない」と判断されていた。本判決はそれを取消し、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、第三者への売却にもIRC第一〇三三条の適用を認めた<sup>(31)</sup>。

本件のように、公用収用の恐れがある状況によっては、起業者以外の不動産業者等第三者に売却する方が売却価格が高くなることもある。判例は、売却の相手先は公用収用の主体つまり起業者以外の第三者でも、IRC第一〇三三条の適用を認めた。このように、売却の相手方は起業者にとどまらず広く認められている。<sup>(32)</sup>

(四) IRC第一〇三三条の適用要件

IRC第一〇三三条の課税繰延べ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）の終了後二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、公用収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、三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二年が適用されることとなっている。<sup>(33)</sup>

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。IRC第一〇三三条の再取得財産の要件は、IRC第一〇三一条の“Like Kind”である資産という要件に対し、IRC第一〇三三条は、“Similar or Related in Service or Use”が要件となっている<sup>(34)</sup>。この要件は、IRC第一〇三三条の起源となった一九二一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<sup>(35)</sup>。この解釈については、以下の事件で述べられている。

(ト) Fred Maloof v. Commissioner<sup>(36)</sup>

〔事実の概要〕

原告のMaloofは中国において、輸出入及び亜麻製品等の製造を行っていた。合衆国と日本の戦争の被害により、棚

卸商品の大部分の損失を被り、一九六六年に棚卸商品の損失に関し政府基金から損害を回復し、一九五四年の I R C 第一三三三條(3)により利益を実現した。要件期間内に I R C 第一〇三三條(a)(2)により転換財団を設立し、その財団を使って以前と同じ品物を取り扱う製造業の権利を取得した。新しい事業の再投資資産は、棚卸資産の他、完全な製造工場も含まれていた。

## 〔争点〕

この事案では、棚卸商品の不可抗力による転換 (Involuntary Conversion) において、同種類または使用、役務と関係 (Similar or Related in Service or Use) する財産への再投資とは、棚卸商品のみに限られるのか否か。

## 〔判旨〕

事案の製造工場への転換については、I R C 第一〇三三條の適用は否認。<sup>36)</sup>

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、I R C 第一〇三三條の立法経緯である。一九五一年歳入法が制定された時の下院の歳入委員会は“similar property”について次のように述べている。

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ることは、歳入委員会としては認められないと信じていると述べたのである。<sup>37)</sup>

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。<sup>(38)</sup>

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。

次の（チ）の事例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。

（チ） *McCaffrey v. Commissioner*<sup>(39)</sup>

〔事実の概要〕

納税者は事業不動産業者であった。一九四七年に駐車場を一五、〇〇〇ドルで購入した。この財産は一九五二年に公用収用され、五七、四七七ドルの補償金を受取った。受取った金銭で事業用地区の倉庫付きの土地へ再投資した。租税裁判所は一九五三年の課税期間において、四二、四七七ドルはキャピタル・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控訴したものである。

〔争点〕

収用された駐車場から倉庫付きへの土地の転換

(判旨)

租税裁判所の判決を支持<sup>(40)</sup>

“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)<sup>(41)</sup>。

(イ)の事例においては、最終的な使用の同一性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 Maloof 事件における棚卸商品から製造工場への転換、火事により損壊したボーリング場からピリヤード場への転換等がある<sup>(42)</sup>。

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、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、およ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、再投資としての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)<sup>(43)</sup>。

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から、所有者はホテル経営していない全てが賃貸物件である賃貸リゾートホテルへの転換行為<sup>(44)</sup>、個人住宅から、賃貸住宅への転換行為<sup>(45)</sup>、食料品小売りの経営者に賃貸されている財産から、自動車販売代理店に賃貸されている財産への転換行為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から、土地及び賃貸倉庫への転換行為<sup>(47)</sup>、銀行業者である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から、全てが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<sup>(48)</sup>。

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。

(9)の事例は、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。

(9) Liant Record, Inc. v. Commissioner<sup>(49)</sup>

〔事実の概要〕

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IRC第一〇三三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、三棟のアパートビルは同種類または役員、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。

〔判旨〕

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の解釈、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<sup>(50)</sup>。

この判例以前の内国歳入庁（IRS）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。<sup>51</sup> 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入れた。しかし、公用収用に関しては一九五八年にIRC第一〇三三条(g)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。

IRC第一〇三三条(g)の立法の経緯については、一九五八年の上院歳入委員会は、不可抗力による転換が、一〇三一条(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、第一〇三三条が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現していると思われる述べたのである。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。<sup>52</sup>

議会は委員会の批判に応えて、第一〇三三条(g)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、(x)の事例はまさにIRC第一〇三三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。

(x) Davis v. United States<sup>(54)</sup>

〔事実の概要〕

納税者は工業用と農業用財産の両方を含む信託財産の土地所有者で、それを賃貸する事業を行っていたが、政府によつて農地が公用収用され、その収用代金を、残っている土地に対し暴風雨排水設備及び水道設備、傾斜用地、掘削道路等のために使用した。政府はこれらの改良が第一〇三三条下の転換財産とは考えなかつたため、納税者に収用代金は課税されることを説明した。納税者は納税した後、税金の還付訴訟を提起した。下級審は還付を認めため、政府はその判決を争うこととした。

〔判旨〕

下級審の判決を支持し、還付を認めた。理由は収用代金の投資が元の財産の継続である十分な証拠があり、改良は収用された土地の使用に関連しているからであるとしたのである。<sup>(55)</sup>

本件は、Similar or Related in Service or Useには該当しないけれども、IRC第一〇三三条(g)によりその要件がLike Kind<sup>(56)</sup>によることから財産の交換が認められたものである。第一〇三三条の要件である、Like Kindは第一〇三一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。<sup>(56)</sup>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第一〇三三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IRC第一〇三三条の適用が可能となっている。

#### (五) IRC第一〇三三条の効果

IRC第一〇三三条の適用が認められた場合、課税繰延への法的効果が得られることとなる。具体的には、実現総額 (amount realized) の金額を基準として、一定期間内に①実現総額以上の価格の転換財産を取得した場合は、実現総額全額が課税繰延への対象となる。②実現総額以下の転換財産を取得した場合は、転換財産の価格が課税繰延へ対象となり、差額については課税対象となる。

さらに言えば、実現総額 (amount realized) とは、納税者が受領した補償金や保険金の総額から、それらの金額を受領するために掛かった諸費用を控除した額であり<sup>(17)</sup>、この金額と収用等の対象となった元の財産の調整税務簿価 (adjusted basis)<sup>(18)</sup> の差額が実現損益となる。そして実現総額が調整税務簿価を越えると realized gain が発生することとなるのである。②の場合、実現総額が転換資産の取得価格 (cost of the replacement) を越える金額と realized gain のいずれか少ない方が recognized gain<sup>(19)</sup> として税法上認識されることとなるのである。

新たに取得した財産の税務簿価 (basis)<sup>(20)</sup> は、転換資産の取得費用から繰延べ利益 (deferred gain) 額を減算調整し算定することとなる。

この効果において、問題となることは実現総額の金額の算定であるが、判例は抵当財産の公用収用において、収用権者が債務額を控除した場合の実現総額の算定問題<sup>(21)</sup>や、賃貸物件の収入の損失に係る補償金<sup>(22)</sup>が実現総額に含まれるか、

あるいは移転費用等が支払われた場合の移転費用が実現総額の金額に含まれるか<sup>(62)</sup>、と言ったことが問題となっている。

注

- (1) 西谷剛「資料 アメリカの損失補償基準 (Relocation Act)」横国大横浜国際経済法学第五卷第一号一九三頁（一九九六）。
- (2) 条文については巻末参考資料六五頁参照。
- (3) Lucile McAulay FILIPPINI, as Executrix of the Last Will and Testament of Carra McAulay, Deceased, v. UNITED STATES of America, 200 F. Supp 286, 294-95 (ND Cal. 1961) 参照。
- (4) Margaret v. DETTMERS, Executrix, Estate of Herrick L Johnston, Deceased, and Margaret v. Detmers, Individually, v. COMMISSIONER OF INTERNAL, 430 F. 2d 1019, 1022-23 (6th Cir. 1970) 参照。
- (5) ハンド（一八七二—一九六一）優れた内容の判決文をご知られる判事 著書として、The Spirit of Liberty (1952), Bill of Rights (1958)がある。田中英夫編『英米法辞典』九三七頁（東大出版会 一九九一）参照。
- (6) 149 F. 2d 567, 568-71 (2d Cir. 1945).
- (7) 163 F. supp 379, 380-82 (Ct. Cl. 1958).
- (8) 261 F. 2d 580, 580-84 (4th Cir. 1958).
- (9) 318 F. 2d 841, 843-45 (9th Cir. denied 375 US 922. 1963).
- (10) IRC§1033 (a) (E) (ii)
- (11) IRC§1033 (a)
- (12) 279 F. 2d 220 (Ct Cl. 1960).
- (13) takingの意味として、①正規の手続きによる公用収用・公用制限を意味する場合と、②財産権に対する公的な制限や侵害の程度・性格が憲法上損失補償を必要とする程度にいたっていることを示す場合があるがここでは前者の意味で理解する。詳細については田中・前掲注（5）八三八頁参照。
- (14) *Supra* note12 at223-24

- (15) 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 300 305-06 (1968).
- (16) 274 F. 2d 656 (3d Cir. 1960).
- (17) *Id.*: at 660-61
- (18) cf., McDANIEL etal, *supra* note15, at 765.  
cf., 薩摩製糖の糖に於ける合作社 Cooperative Publishing Co. v. Commissioner 115 F. 2d 1017, 1021-22 (9th Circert. 1940).
- (19) 196 F. supp. 129 (D. Mass. 1961).
- (20) *Id.*: at 132-33
- (21) 米国のなごう 合衆国憲法修正第五条または州憲法に基づいて power of eminent domain (収用権) が行使されるための前提条件。田中・前掲註(5) 六八四頁参照。
- (22) *CCH, Standard Federal Tax Reporter*, Commerce Clearing House, 55 (1994), *Id.*: at 149; BORIS I. BITTKER, LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS v2*, P44-34 (2d ed. 1989); WARREN, GORHAM & LAMONT.
- (23) BITTKER & LOKKEN, *supra* note22, at P44-35.
- (24) 54 TC 863 (1970).
- (25) *Id.*: at 870-71
- (26) 56 TC 1126 (1971).
- (27) *Id.*: at 1136-37
- (28) CCH, Standard Federal Tax Reporter, *supra* note22, at 55, *Id.*: at 150.  
cf., Frank O. Maixner and Louise M. Maixner v. Commissioner. 33 TC 191 (1959).
- (29) Rev. Rul 81-180
- (30) 320 F. 2d 809 (5th Cir. 1963).
- (31) *Id.*: at 810-11

- (32) COH, Standard Federal Tax Reporter, *supra* note22, at 55. *Id.*, at 150.  
BITTKER & LOKKEN, *supra* note22, at P44-37.  
Rev. Rul 63-221, Rev. Rul 81-180.
- (33) IRC§1033 (a) (2) (B), IRC§1033 (g) (4)  
二〇〇一年九月一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「リバティーズン」）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、一年の期間が五年に延長された（*cf.*, IRS Notice 2002-42, Revenue Bulletin 2002-27）。
- (34) BITTKER & LOKKEN, *supra* note22, at P44-39.
- (35) 65 TC 263 (1975).
- (36) *Id.*, at 271-72
- (37) BITTKER & LOKKEN, *supra* note22, at P44-40.
- (38) MEDANIEL et al., *supra* note15, at 767.
- (39) 275 F. 2d 27 (3d Cir. 1960).
- (40) *Id.*, at 30-32
- (41) CLARENCE F. MCCARTHY, *THE FEDERAL INCOME TAX Its Sources and Application*, P13-32 (1978): Prentice-Hall Inc Englewood Cliffs.
- (42) *cf.*, Rev. Rul. 83-70. 1983-1Cum. Bull. 189, RevRul. 76-319, 1976-2Cum. Bull. 242  
（※Cum. Bull.にはCumulative Bulletin, 一冊の公法公報 参照 West's Tax Law Dictionary 213）.
- (43) MEDANIEL, et al., *supra* note12, at 768.
- (44) Rev. Rul. 70-399, 1970-2Cum. Bull. 165.
- (45) Rev. Rul. 70-466, 1970-2Cum. Bull. 165.
- (46) Rev. Rull. 64-237, 1964-2Cum. Bull. 319.
- (47) Rev. Rul. 71-41, 1971-1Cum. Bull. 223.
- (48) Rev. Rul. 79-261, 1979-2Cum. Bull. 295.

- (49) 303 F. 2d 326 (2d Cir. 1962).
- (50) *Id.*, at 328-29.
- (51) BIEEKER & LOKKEN *supra* note22, at P44-41~P44-43.
- (52) 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る財産は含まない）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、この規定は一九七六年に追加され、その目的は連邦及び州のハイウェイの美観のための法律と関係している。
- (53) BIEEKER & LOKKEN *supra* note22, at P44-47.
- (54) 589 F. 2d 446 (9th Cir. 1979).
- (55) *Id.*, at 448-50.
- (56) Michael D Rose, John C. Chomnie, *FEDERAL INCOME TAXATION*, 315 (3d ed 1988); WEST PUBLISHING CO.
- (57) 実現総額には、受領する金額（受入財産（取得資産）及び提供される役務の公正な市場価格（FMV）、相手が引き受るあらゆる債務が含まれる（IRC § 1001 (b)）。諸費用としては、弁護士報酬、不動産鑑定費用等である。
- (58) cf. BIEEKER & LOKKEN *supra* note22, at P44-49, 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』一三四頁（中央経済社、二〇〇一）参照。  
 現物財産の取得時における（当初の）原始投資基準額（original basis, initial basis）は、資本的支出などの追加投資が行われた場合には加算調整され、減価償却などの場合は減算調整され、この加算減算調整された投資基準額を言う（伊藤・上掲九八頁）。
- Cf. Robert Sellers Smith *West's Tax Law Dictionary*, 14 (2005); THOMSON WEST.
- (59) 納税者が現物財産に対して投下した資本（税引後の資金）の残高（伊藤・前掲注（45）一四頁）。
- (60) Commissioner v. Fortee, Inc. 211 F. 2d 915, 915-16 (2d Cir denied 348 US 826. 1954).
- (61) Commissioner v. Babcock 259 F. 2d 689, 692-93 (9th Cir. 1958). 原則的には納税者が負債を免れたかどうかにかかわらず、譲渡抵当に支払われた金額は実現総額に含まれるが、Babcock事件は原則と異なる異例の取扱いをしている。
- (62) Tiefenbrunn v. Commissioner, 74 T.C. 1566, 1571-77 (1980). 賃貸収入損失に関して補償は実現総額の一部ではない。
- (62) Graphic Press, Inc. v. Commissioner, 523 F. 2d 585, 588-89 (9th Cir. 1975).

E. R. Hitchcock Co. v. United States, 514 F. 2d 484, 486-87 (2d Cir. 1975).  
Mckittrick v. United States 373 F. Supp. 471, 472-73 (SD Ohio, 1974).  
移転費用は原則として実現総額として再投資の資格を有している。

## 第二節 わが国における規定と解釈<sup>①</sup>

わが国における公用収用の基本法である、土地収用法が制定されたのが昭和二六年であるが、昭和四二年の改正以後、本格的な改正が平成一三年に行われた。今回の改正では、補償基準を法令化し、さらに生活再建措置規定を制定する等被収用者の権利の保護の充実に努めるよう改められた。一方、収用事業に関する事前説明会・公聴会の開催の義務付けに見られるように、利害関係人に対し十分な説明を行い円滑な収用手続きが取られるように改められ、権利の保護と手続きの円滑化という収用手続きの柱となる部分の改正がなされている<sup>②</sup>。

しかし、阿部泰隆教授も指摘するように実際の収用手続きにおいては、補償金の額を巡る起業者と被収用者の攻防と馴合いがあり種々の問題事例が発生している<sup>③</sup>。補償金と課税を巡る問題においても、名古屋市が三〇年に渡り、公園用地買収を有利に進めるため、地権者に建物を建てる計画があったように装う虚偽の書類を作成させ、租税特別措置法に基づく所得の減免措置を受けるよう、税逃れの指南を行っていた事例も明らかとなっている<sup>④</sup>。このように補償金の課税問題は、収用手続きにおいては被収用者の大きな関心事の一つであり、その課税を巡る特別措置の解釈、運用次第によっては受け取る最終的な金額も変わり、受け取った金額の再投資の方法にも考慮が必要となってくる。

そこで本節においては、わが国の公用収用における課税の特例規定の問題を、前節で検討した米国の規定を念頭に

説  
すえて考えてみることにする。

論

(一) 特別控除の概要と問題点の検討

取用等により、資産を譲渡した場合、次の要件に該当することを条件として、五〇〇〇万円の譲渡所得の特別控除が認められる（租税特別措置法三三条の四、六五条の二）。

①譲渡が、公共事業施行者からの資産買取り等の申出のあった日から六ヶ月を経過した日までになされたものであること。

②一つの取用交換等又は一つの取用換地等に係る事業について資産の取用交換等による譲渡が二年以上に分割して行われた場合、その資産の譲渡のうち、最初の年の譲渡であること。

③資産の取用交換等又は取用換地等による譲渡が、その資産について最初に買取り等の申出を受けた者によって行われたものであること。

この規定の適用は、選択適用であることから、代替資産等を取得した場合の課税の特例（課税繰延べ）を受けていないことが必要である。そして確定申告書に、この規定の適用を受ける旨の記載があり、事業施行者から交付を受けた買取証明書等の添付が必要とされている。

この規定の趣旨は、いわゆる売惜しみ等による補償金の釣り上げ等のゴネ得を排除し、買取り等の申出に応じて早期に資産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目的であるとされており、専ら行政側の都合のための規定であると理由付けられている。<sup>5)</sup>

しかし、同様な特別控除の制度は居住用住宅の譲渡にも用意されている。居住用住宅の特別控除規定の趣旨は、居

住用財産の処分は一般の資産の譲渡に比して特殊な事情にあり、担税力が弱いこと等を考慮したものであると<sup>(6)</sup>か、生活の本拠である居住用財産を譲渡した場合にその譲渡所得に対する税負担を軽減して、これに代わる居住用財産の取得を容易ならしめることにある等の説明がなされており、公用収用の特別控除との理由付けが異なるのはなぜなのか明らかとはなっていない。

また、居住用資産が収用にかかる事例もあり、この両規定の趣旨が以上のように説明され、それがこの規定の解釈原理として働いていることに対しては、さらなる検証が必要ではないかと考えられるのである。

## (二) 課税繰延べ規定の概要と問題点の検討

収用等の特例規定として、前記五〇〇〇万円の特別控除規定の他に、課税繰延べ規定が存在する。この課税繰延べ規定は収用等によって資産を譲渡し補償金を受領した場合、この補償金の全部または一部で代替資産を取得し、代替資産の取得価格が補償金を越えるときは補償金の全額が繰延べられ、取得価格が補償金以下である場合はこの差額が課税されるという規定である。この規定の仕組みは、米国の不可抗力による転換 (Involuntary Conversion) 規定と同じ仕組みとなっている。そこでこの規定の問題点を米国の規定の論点と対比しつつ検討してみることとする。

### (a) 「収用」の意味

第一に租税特別措置法三三条一項一号（法人にあつては同法六四条一項一号）は、「収用」により補償金を取得した場合の規定であるが「収用」の意味が問題となる。その前提として「収用」がそもそも資産の譲渡に該当するのかが問題となる。

つまり資産の譲渡がなければそもそもキャピタル・ゲインが発生しないこととなるので、収用も資産の譲渡である

という前提が必要なのである。収用による権利取得の法的性格は「原始取得」であるといわれており、土地所有者（被収用者）は収用によって土地所有権を承継的に移転するのではなく、権利取得裁決による反射的效果として土地所有権を失うにすぎない。したがって資産の譲渡とは権利の「承継的移転」であるとすれば、収用は「承継的移転」ではなく資産の譲渡に該当しないという議論がある。

これに対し、最高裁は昭和四三年一〇月三十一日の判決<sup>8)</sup>において「資産の譲渡による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支配を離れて他に移転するのを機会にこれを精算して課税する趣旨のものと解すべき」と判示し、譲渡を承継的移転に限定しない解釈をしており、法的論理よりも結果としての経済的效果を重視する解釈を行っているといえよう。<sup>9)</sup>

#### (b) 「収用」の範囲

次に「収用等」の範囲が問題となる。収用の基本的な手続きは、最初に土地収用法三条に規定する公共の利益となる事業に該当するかどうかの「事業認定」を国土交通大臣又は都道府県知事が行う。事業認定は起業者に収用（使用）権を付与する行政処分であるが、当該事業（本体事業）について受けるものと、本体事業の施行者が当該施設等に関する事業（関連事業）を行うために受けるものがあり、租税特別措置法の収用等は関連事業のための収用（使用）も含まれることとしている。<sup>10)</sup>

#### (c) 「収用」における損失補償金

また収用には権利取得を目的とする「取得収用」と、起業者が所有する土地に付着する所有権以外の第三者の権利を公共事業等の施行の障害を除去するため起業者が強制的に権利を消滅させる「消滅収用」があるが、消滅収用は租税特別措置法という収用等には該当しないが消滅収用により取得した補償金は課税繰延べ規定も含めた収用等の特別

の適用を受けることができるとされている<sup>(11)</sup>。

問題となるのは、土地収用法に基づいて土地等が使用され補償金を取得する場合である。一般に、私法上の関係でいえば土地の使用対価は不動産所得としてキャピタル・ゲインとは取扱いを異にするが、租税法上は例外的に他人の土地を使用する場合、借地権等を設定し、その対価として支払を受ける金額がその土地の更地としての価格の二分の一を越える場合は土地の譲渡と見做されキャピタル・ゲイン課税が行われる<sup>(12)</sup>。租税特別措置法においても、前記の税法上の関係に準拠し、いわゆる「みなし譲渡」に該当する場合は、収用等の特例が適用され、それ以外の場合は土地収用法に基づく補償金であっても、課税の特例の適用を受けることができないこととなる。この「使用」の問題に關し、最高裁判成一〇年一月一〇日伊江島補助飛行場反戦地主所得税事件判決<sup>(13)</sup>がある。この事件は、沖繩で米軍が使用している伊江島補助飛行場の敷地の所有者が、反戦地主として契約が毎年締結される、いわゆる契約地主となることを拒んでいたため、米軍用地使用等措置法一四条、土地収用法七二条により、昭和六二年五月から一〇年間の使用裁決をされたことに伴い、同年三月に賃料相当分の損失補償金を受領したものである。本件の論点は、収入の計上時期が権利確定主義か管理支配基準かという問題もあるが、その前提として本件補償金の性質をどう理解するかが問題となる事例である。第一審は補償金の性質を使用裁決と同様、賃料つまり「土地使用の対価」であるととした。これに対し、控訴審は「国による使用権取得の対価」つまり一種の権利金的性格のものであるとした<sup>(14)</sup>。これは、土地収用法の収用は原始取得とされており、強制使用の場合も同様とされていることがその理由とされている。そして控訴審は、その補償金の性質から、一審判決とは異なり、一課税年分で総収入として一括計上すべきものとした。

私見ではあるがこの事例の場合、強制使用においては、建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定でないことを理由に課税繰延べが適用されない事例であったが、課税繰延べ規定が救済規定として機能するのであ

れば、本件飛行場を一種の構築物と拡大解釈し、課税繰延べ規定を適用する余地もあつたのではないだろうか。さらに、この事例は土地収用法と租税法の損失補償金の評価、つまり性質の見方が異なることも判示しており、損失補償金の課税及び課税の特例を巡る根本的な考え方を問うものである。この点についてはさらに節を改めて検討する。

(d) 「収用」の恐れ

以上のほかに、収用等の恐れがある場合の問題として、任意買収に関する問題がある。IRC第一〇三三条では収用等のほかに、収用等の恐れがある場合も課税繰延べを適用する規定となっていた。わが国の土地収用実務は、ある面では収用等の恐れを背景として任意買収により事を進めているといわれている<sup>(15)</sup>。任意買収はその法形式だけを見れば、起業者と土地所有者の私法上の売買契約である。しかし、私法上の売買契約は当事者の自由な意思により価格を決めることができ、土地所有者は契約交渉のなかで土地の価格の折り合いを付けることとなる。ところが公共事業等の施行予定地は、一旦事業認定がなされた後は、土地の価格は事業認定の告示の時に決まり交渉の余地はない（土地収用法七一条）。このようなことから、租税特別措置法は「資産について買取りの申出を拒むときは土地収用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も、収用等と同じ取扱いをするにしている<sup>(16)</sup>。

この規定において問題となるのは「拒めば収用となる」ということの解釈である。租税特別措置法には直接規定はなく、実務的にはある資産がある収用事業のため必要である場合において、土地収用法の手続きを踏めば、最終的には収用裁決によりその資産を収用することが客観的に確実であると認められる場合、すなわち事業認定を受けた場合であるが、事業の性格上その施行場所や区域が制約され、若しくは特定されるもの、又は公共性が高くその事業の急

施を必要とする特定のものについては、事業認定を受けなくても該当するといわれている<sup>17</sup>。手続きの具体的な特例の適用要件としては、起業者が発行する収用証明書の添付が必要とされており、その証明書の発行の種類を規定している租税特別措置法施行規則一四條五項二号から五号<sup>18</sup>までに該当するものという解釈が取られている。

(e) 代替資産の範囲

最後に代替資産の範囲を検討する必要がある。IRC第一〇三三條は代替資産の範囲を原則は“Similar or related in service or use”とし、不動産の代替に関しては“like kind”まで適用範囲を広げている。わが国においては、代替資産の範囲は租税特別措置法施行令二二條四項、租税特別措置法規則一四條二項の規定により原則として譲渡資産と種類を同じくする資産であることが必要とされている。具体的には、①個別法<sup>19</sup>、②一組法<sup>20</sup>、③事業継続法の区分<sup>21</sup>によって判断されることとなる<sup>22</sup>。代替資産の範囲は、この三つの区分により細かく規定されていることから、代替資産の適合性を巡る問題が生ずることは少ないが、その取得価格の算定をめぐり問題となることがある<sup>23</sup>。

(f) 代替資産の取得期間

そのほか、代替資産の取得の時期等は米国と同様二年の期間制限を定めている。

以上のようにわが国の公用収用における課税繰延べ規定の論点の考察から、日米両国の規定は極めて類似した法律構成を取っているということが明らかとなった。このことを前提として次節では、わが国の公用収用における課税繰延べ規定の解釈原理について考察しよう。

注

- (1) この分野の唯一の研究として玉國文敏「わが国における損失補償金課税の実際と理論的検討」租税法研究三号九七頁（有斐閣、一九七五）。
- (2) 国土交通省総合政策局土地収用管理室『完全施行版Q&A土地収用法平成一三年改正のポイント』（ぎょうせい、二〇〇二）参照。法令解説資料総覧Z02397、四九頁（第一法規、二〇〇一）。
- (3) 小高剛編『損失補償の理論と実際』六一頁（住宅新報社、一九九七）。
- (4) 平成一五年六月二五日読売新聞朝刊。
- 名古屋市が同市緑区の「水上公園」の用地買収を有利に進めるためにおこなっていたもので、名古屋国税局に地権者一五人前後が約一億四〇〇〇万円の申告漏れを指摘されたものである。
- (5) 日本税理士会連合会編『買換・交換・取用の税務事典三訂版』三二八頁（東林出版社、二〇〇二）。
- (6) 最判平成元年三月二八日税資一九六号一六〇頁、大阪地判平成八年三月一九日税資二二五号九二二頁。
- (7) 大阪地判昭和六三年二月二六日税資一六三号六〇〇頁・シュトイエル三二〇号一頁、京都地判平成三年一〇月一八日税資一八六号九八六頁。
- (8) 税資五三三号七九九頁・訟務月報一四卷一四四二号。  
評釈として岡村忠生（租税判例百選第三版六〇頁）清永敬次（租税判例百選第二版七〇頁）山田康王（税務事例九卷四号一三頁）その他の文献については清永百選に掲げる参考文献参照。
- (9) 日本税理士会連合会編・前掲注（5）三三三頁。
- (10) 租税特別措置法基本通達三三一、三三一、三三一四。
- (11) 日本税理士連合会編・前掲注（5）三三四頁、三三七頁。
- (12) 所得税法施行令七九条一項、法人税法施行令一三八条一項。  
事案は沖繩の米軍基地の土地使用にかかる損失補償金課税事案である。
- (13) 那覇地判平成六年一二月一四日判タ八八七号一九四頁・判時一五四一七二頁・税資二〇六号七二四頁、福岡高判那覇支部（控訴審）平成八年一〇月三二日行集四七卷一〇号一〇六七頁・訟務月報四四卷七号一二〇二頁・判タ九二九号一五一頁・税資二二二号一七八頁、最判（上告審）平成一〇年一月一〇日判時一六六一号二九頁・判タ九九〇号一二四頁・税資二二九号三頁・裁判所時報一

二一三号四頁。

(14) 評釈として山田二郎（判例評論四四六号一八五頁）、高須要子（平成九年度主要民事判例解説二二三頁）、佐藤英明（平成一〇年度重要判例解説三一頁）、石島弘（民商法雑誌二二卷四・五号一七九頁）、田中治（税研一〇六号八一頁）。

(15) 例えば宇賀克也『国家補償法』四三〇頁（有斐閣、一九九七）。

(16) 租税特別措置法三三一条一項二号、同六四一条一項二号。

(17) 与良秀雄編『土地収用法・都市計画法と税務』三二頁（大蔵財務協会、一九九九）。

(18) 最終的に土地が収用される資産であるかどうかの判定は極めて難しいことから、申告要件として税制上は証明書の添付を要件としている。添付要件の宥恕規定もあるが、証明書自体の提出に関しての猶予までは認めていない（租税特別措置法三三一条五項）。

(19) 代替資産の原則は譲渡資産が次に掲げる資産で、それぞれの種類の区分に応じた資産であれば代替資産として認められる。①土地又は土地の上に存する権利、②建物（その付属設備を含む）又は建物に付属する一切の構築物、③建物に付属する構築物以外の構築物、④その他の資産、例えば①の場合土地と借地権の交換等は許容され、②の場合は付属設備だけを譲渡し建物を取得することは許されないといわれている。

(20) 譲渡資産が土地等、建物及び付属設備、構築物でその区分の異なる二以上の資産が一組の資産として一つの効用を有しているものである場合（例えば土地と建物が一組となつていようなもの）、その用に供されている同じ効用を有する一組の資産を取得したときは、その取得した資産のすべてを代替資産とすることができる。この場合の一組の資産が有する一つの効用とは二以上の異なる資産が①居住の用、②店舗又は事務所の用、③工場、発電所又は変電所の用、④倉庫の用、⑤①から④以外の、劇場の用、運動場の用、遊技場の用その他これらの用の区分に類するもの、これらの用に一体として供されている状態にあるものをいう。例えば、事務所と敷地が譲渡され、別に所有している土地に事務所だけ建築する場合等である。

(21) 個別法、一組法に該当しない場合であっても、事業又は事業に準ずるもの（事業と称するに至らない不動産または船舶の貸付等）の用に供されていた資産で、対価補償金の額を以て、その事業又は事業に準ずるもの用に供する土地又は減価償却資産を取得した場合にこれらの資産を代替資産とする。これは、農地、漁業権等その再取得が困難な資産は従来の事業を継続するための資産を代替資産として広く認めようとするものである。

(22) 日本税理士会連合会編・前掲注（5）四五六頁、与良秀雄編・前掲注（17）四七頁。

(23) 大阪地判昭和四四年五月一日日税資五六六六四頁・訟務月報一五卷九号一〇九四号代替資産の取得価格として、代替資産購入代

金、登記手続費用、建物改造費、ルームクーラー移転費は直接費用、利用価値増大費用として含まれるが、電柱移設費、電話移設費、移転案内費は移転に伴う経費で、改造中の火災保険料、伝票類印刷替費用はどちらにも該当しないとしたものである。

### 第三節 わが国の現行法解釈の問題点

平成一三年の土地収用法の改正において、補償基準の法令化が図られた。これまでは損失補償金の交付に当たっては、昭和三七年閣議決定の損失補償基準要綱、用対連基準等を基にその金額の交付を決定していたが、一般の改正においてその内容が法令化され、新たに生活再建のための措置も入り込まれた。しかし、伊江島補助飛行場反戦地主所得税事件に見られるように、収用と課税における損失補償金の評価は同一ではなく、公用収用における課税繰延べの解釈に当たっては、その前提として交付される損失補償金の税法上の評価、振分けが最初に行われる。次に振分けられた損失補償金について課税繰延べの対象となるものにつき、順次課税繰延べの適用判断をすることになる。

そこで本節においては、損失補償金の評価とそれに連なる課税繰延べの解釈の問題点を明らかにし、次節において現行法解釈の新たな試みを提示することにしよう。

現行法の課税繰延べの解釈にあたっては、前述したとおりまず第一に損失補償金の税法上の評価がなされなければならない。そこでこの評価の前提として損失補償金の収用処分と課税処分の関係を確認し、次いで損失補償金をめぐる課税繰延べの解釈上の問題点を明らかにする。

(一) 損失補償金の収用処分と課税処分の関係

(a) 収用処分における損失補償金

わが国の憲法は私有財産制を前提として、正当な補償のもとに私有財産を公共の用のため収用することができる。そのため土地収用法や都市計画法、鉱業法、漁業法等で収用権限を認める一方、その収用等により損失補償金を交付する仕組みとなっている。それでは具体的にどういう手続きで、どういう内容の補償がなされるのであるか。収用理論においては、ある収用行為があつた場合の補償の内容としては、権利対価補償<sup>〔1〕</sup>、付随的損失の補償（通損補償<sup>〔2〕</sup>）、生活権補償<sup>〔3〕</sup>、営業補償<sup>〔4〕</sup>、精神的損失補償（慰謝料<sup>〔5〕</sup>）、土地使用の補償等<sup>〔6〕</sup>が収用損失として考えられ、収用損失に対比される概念として事業損失<sup>〔7〕</sup>という概念が認められている。

これらの補償金の算定にあたって、法は被収用者の財産をどのように評価し、金額を決定するのかが問題となる。収用手続きには大きく分けて、「事業認定」の手続きと、「収用又は使用の裁決」の手続きがある。損失補償金の内容については後者の手続きにおいて具体化されることになる。土地収用法は四六条の二において補償金の支払として、土地又は土地に関する所有権以外の権利に対する補償金を支払うこととしている。そして、土地に対する補償金の額は土地収用法七一条において「近傍類地の取引価格等を考慮して算定した事業の認定の告示における相当な価格に、権利取得裁決の時までの物価の変動に応ずる修正率を乗じて得た額とする」としている。したがって、土地が収用される時に補償される金額は土地の価格であり、それ以外の補償は原則として法に規定がなければ補償されないことになる。つまり収用法は収用等により発生するであろう損害は、土地の価格とそれ以外のものに区分し支払われる構成を取っている。

損失補償における土地の価格の評価については鑑定評価上、三つの特徴があるとされており、それは更地価格主義、

移転主義、残地の発生と残地補償制度であるとされている。<sup>(9)</sup>この三点を前提に、取引価格すなわち不動産鑑定評価基準<sup>(10)</sup>という「取引事例比較法」で不動産価格を算定するのである。

このようにして算出された価格が、土地の相当な価格かということについて最高裁は、昭和四八年一月一日の判決において、相当な価格とは「損失補償は土地所有者が被る特別な犠牲の回復を図ることを目的とするものであるから、完全な補償、すなわち、収用の前後を通じて被収用者の財産価値を等しからしむるような補償をなすべきであり、金銭をもって補償する場合には近傍において同等の代替地を取得するに足りる金額を補償すべき」と判示した。<sup>(11)</sup>他には、客観的かつ正常な市場価値を指すもの、<sup>(12)</sup>当該土地の一般的利用価値、換言すれば客観的評価における価値を指すもの、<sup>(13)</sup>収用土地の客観的取引価格と解するもの、<sup>(14)</sup>等が判示されている。そしてこの算定基準の合憲性について最高裁は平成一四年六月一日判決<sup>(15)</sup>において、憲法二九条三項に違反しないと判示している。

このような土地の価格の評価に対して、期待的利益の損失の評価はどうするのか、あるいは今日、土地の価格は客観的取引価格で評価することが通用しなくなっており、新たな評価方法として収益還元法(DCF法)<sup>(16)</sup>が主流となり、国際会計基準(IAS)における投資用不動産の時価評価基準にもDCF法が採用されることとなっている<sup>(17)</sup>こと、整合性はどうするのか等という問題はあろうが、土地収用法における損失補償は、土地の価格と収用に伴う様々な補償を土地の所有権の剝奪という行為に対する対価として給付することとしており、この総額全額について課税繰延べの対象とすることが税法上の問題である。

(b) 課税処分における損失補償金

土地収用法及び損失補償基準要綱に従って交付された補償金について、租税法上の評価規定は存在しない。その区分はもっぱら解釈により評価されることとなるが、その指針としての租税特別措置法基本通達三三一九(昭和五七直

資三―三改正）は補償金の種類を、対価補償金、収益補償金、経費補償金、移転補償金、その他対価補償金の実質を有しない補償金の五つに区分している。さらに、昭和四一年三月五日付直審（所）一〇外通達の別表1においては、損失補償基準の条文に対応し、不動産の譲受けの対価の支払調書摘要欄に記載する補償金の名称と税法適用上の区分を細かく規定している<sup>18)</sup>。

しかしこれらの区分は課税における便宜上の区分であって、収用に係る損失補償金の総額をどのように評価するかなお問題となる。判例の態度は、「土地対価補償金、建物対価補償金、収益補償金、経費補償金および不動産移転補償金の名目による本件収用補償金の総額は、本件収用にかかる土地および建物の対価を代替資産の取得価格と同額とした上、これに移転に伴う経費の補償も加えて決定されたものであるから、本件収用補償金はその名義がいずれであるかを問わず、一部が移転に伴う経費の補償金である場合は、すべてが本件収用にかかる土地および建物の対価補償金であると解するのが相当であり、対価補償金を本件収用にかかる資産の客観的交換価値に限定して把握する必要はない」としている<sup>19)</sup>。このことからすれば、判例は課税繰延べの対象となる金額を、名目上の対価補償金つまり収用物件の客観的交換価値に限定するのではなく、広く損失補償金をその対象として考慮することを示しているのである。しかし課税繰延べの対象から除外される収入の基準、根拠は示されておらず、その指針を示す学説等も存在しない。実務上も、原則的には判例の態度と同様、前記の五つの区分について次のような処分を行っている。対価補償金については課税の特例が適用され、収益補償金、経費補償金に関しては対価補償金として取扱うことができる場合があるが原則不適用、移転補償金に関しては曳家補償及び移設困難な場合の補償、借家人補償は対価補償金として取扱うこととしている。さらに、逆収用の請求つまり土地等が収用されたことにより、その土地の上にある建物などの資産についてその収用を請求する場合の対価、土地等が収用されたことに伴う建物の取壊し等の損失に係る補償金も対価補償

前記のうち収益補償金、経費補償金が対価補償金として取扱うことのできる場合の範囲については、実務は次のような取扱いをする。一つは収益補償金の対価補償金への振替えであり、建物が取用された場合で、収益補償金の交付を受けている場合、および建物の対価補償金が取用等をされた建物の再取得価格に満たない時は、収益補償金のうち当該満たない金額に達するまでの金額を対価補償金とすることができ、(租税特別措置法基本通達三三一一一)とされている。さらに、機械装置等の売却損の補償金は対価補償金とすることもできるのである(同通達三三一一三)。

このように課税庁は、収益補償金及び経費補償金が対価補償金として認められる場合を拡大解釈しているが、現実には営業補償金等の名目で受取った補償金について収益補償金に該当するのかが経費補償金に該当するのかが争われた事例が多あり<sup>(21)</sup>、学説も営業を廃止することによって生ずる収益上の損失補償は収益補償金で、これに対し営業自体を廃止することに対する補償金は、営業権の譲渡対価であり対価補償金であるとか、<sup>(22)</sup>免許を受けた営業等の営業の権利等が資産とは独立に取引される慣習があるものについては、その正常な取引価格の額を補償することとしており、もしこのような補償金が支払われた場合には、それは営業権の対価補償の性格をもつものと考えられるとしており、その判断基準は相対的で個別である。<sup>(23)</sup>

その他補償金については、みぞ・かき補償<sup>(24)</sup>、少数残存者補償、離職者補償等<sup>(25)</sup>があり、これらに該当する補償金は課税繰延べの対象となる補償金には該当しないが、補償金が精神的慰謝料や見舞金に該当すれば非課税所得として取扱われることとなるのである(租税特別措置法基本通達三三一九)。

以上、取用処分と課税処分における損失補償金の関係を見てきたが、取用処分において交付される補償金としては、昭和四八年の最高裁判決において代替地原則を採用し交付することになっているが、課税処分においては代替地を取

得するに足りる金額を五つの区分で再検討し、課税繰延べを適用できる部分と課税（例外的に非課税）する部分に損失補償金を評価し直すこととしている。このことから、税法上の解釈によつて課税を受け最終的な処分可能金額が代替地を取得できないこととなれば、昭和四八年の最高裁判決の代替地原則は実質的には保障されないことにならう。したがつて、損失補償金の課税繰延べを巡る解釈は、課税だけの問題ではなく取用処分も含めた被取用者（納税者）の権利保障の問題にまで及ぶのである。

## （二） 現行課税繰延べ規定の解釈

課税繰延べ規定は、これまで検討してきたとおり、基本となる三つの形態が存在し、その中でも基本となるのが、いわゆる同種類の財産の交換規定である。わが国においては所得税法第五八条が、昭和三四年に従来取扱いにより認められていたものを法文化したのである。<sup>26</sup> わが国で所得税が採用されたのは明治二〇（一八八七）<sup>27</sup>年で、キャピタル・ゲインである譲渡所得課税が行われるのが昭和二一年であることを考慮すれば、実務が昭和二四年に到達により、<sup>28</sup> 交換による課税繰延べを認めていたのは、相当早い段階でこのような制度を導入していたと言えるのである。

居住用住宅の交換については、課税繰延べ規定と特別控除規定が併存しており、その適用は選択となつている。規定の創設は昭和二七年と古い<sup>29</sup>が、幾度となく改廃が行われ、わが国の土地、住宅政策に振り回された感がある制度となつている。

この両規定の解釈については、特例規定として厳格になされておらず、その適用要件の判断は限定的である。

第三の形態として、公用取用における課税繰延べ制度はその創設が米国と同様、理論的に認められ創設されたものではなく、偶発的事象によるものであつた。また、公用取用における特例規定は、居住用住宅の特例規定と同様、課

税繰延べのほかに特別控除が用意されており、選択適用となっている。

課税繰延べについては、その論点として米国における不可抗力の課税繰延べ規定と比べ、収用と任意買収の範囲については、米国におけるそれよりも適用範囲は限定されている。しかし、代替資産の範囲は米国に比し、細分に渡って規定はされているが、実質的にみればその適用範囲は米国と同様広く認められていると判断してもよいだろう。そして、代替資産の取得時期については米国とはほぼ同一の規定となっている。

いずれも、その解釈の指針は、租税特別措置法という立法形式を根拠として、原則課税に対する例外規定は、法の解釈としては厳格、限定的に解釈すべきものであるということが根拠にある。

さらに根本的な問題として、わが国の制度においては課税繰延べの対象となる損失補償金の範囲の問題がある。米国においてはbasisの問題に該当するものである。収用段階では、被収用者に交付される補償金は個別払いの原則、渡し切りの原則、一部前払い制度等<sup>30)</sup>により交付されるが、課税段階においては、受取った損失補償金を再評価しその内容を吟味し、課税繰延べとなる補償金、課税される補償金、非課税となる補償金に区分されることとなる。このことは、わが国の収用にかかる損失補償金の多様性と、所得税における所得区分の多様性が、米国の制度に比べ複雑となっているため、わが国においては損失補償金の評価の問題が発生するのである。そして今日、この損失補償金は損害賠償金との境界が曖昧となってきたことから、問題はさらに複雑化しているのである。

## 注

(1) 収用される土地に対する補償の議論として、完全補償説と相当補償説の対立、財産権補償と生活権補償の問題等が基本的な議論としてある。

- (2) 離作料、営業上の損失、建物の移転による賃貸料の損失、みそかき補償等をいう。通損補償は憲法二九条三項の正当な補償に該当し、政策上の補償と見るべきではない（宇賀克也『国家補償法』四三九頁（有斐閣、一九九七））。
- (3) 生活権補償の明確な定義はまだされていないが、最広義の意味においては権利対価補償を含めた意味で理解されるが、一般的には個別の財産に対する補償ではなく、生活全体に対する補償として権利対価補償や慰謝料を除いた概念として把握される。そこで生活権補償という言葉とは別に生活再建補償という用語を使用する場合もある。
- (4) 土地の収用・使用に伴い営業用の建物等を移転することによる営業上の損失補償であり、営業休止補償（休業補償）、営業規模縮小補償、営業廃止補償がある。
- (5) 収用によって生ずる被収用者の精神的苦痛であるが、従来判例・学説ともこれを消極的に解していた。それは、収用を有利に進めるため、慰謝料名目の不明確な支出があったという背景があるが、一般に社会通念上受忍すべきものとされてきたためである。近年、住み慣れた土地からの移転、機会費用的発想、将来の生活の不安等を掲げ積極的に解する立場も有力となっている（宇賀・前掲注（2）四五八頁）。
- (6) 土地使用の補償の他、公用制限つまり土地利用規制に伴う損失補償の可否が問題となる。補償の要否を租税（キャピタル・ゲイン）課税と関係付ける見解として、岩田規久男『土地と住宅の経済学』一七一頁（日経新聞社、一九七七）。
- (7) 収用等の結果、起業地および残地等に生ずる損失をいう。例えば、収用等がされる土地の隣接地の利用価値を維持するための、みぞ・かき補償、テレビ電波障害の補償、日照障害に対する補償、水枯渴補償等が一般に認められている。
- (8) 小高剛『損失補償研究』二八頁（成文堂、二〇〇〇年）、行政事件訴訟実務研究会編『判例概説 土地収用法』一〇頁（ぎょうせい、二〇〇〇）。
- (9) 田辺愛壹『損失補償制度』二二頁（清文社、二〇〇三）。
- (10) 昭和三十九年に不動産鑑定の評価の拠り所となる統一基準として制定され、不当鑑定の判断根拠となるものである。
- (11) 通常土地の鑑定に関し不動産鑑定評価基準は取引事例比較法、収益還元法、原価法の三方式を併用することとしているが、損失補償の場合取引事例比較法を基準手法とし他の二方式を参考手法としている。
- (12) 佐久間昇『用地買収の理論と実践』七〇頁（ブロンクス、二〇〇四）参照。  
民集二七卷九号一二〇頁・判例時報六三三号一頁。  
評釈として芝池義一（民商法雑誌七一巻三号五四四頁）、松島諄吉（行政判例百選II三〇二頁）、池田敏雄（行政判例百選II二版三

- 二四頁、同三版三二八頁、同四版三五二頁、矢島基美（憲法判例百選Ⅰ三版二〇六頁、同四版二二〇頁、船田正之（街づくり国づくり判例百選一五〇頁）。
- (13) 静岡地判平成一年一月二九日判例集未搭載（事件番号静岡地平成四年(ワ)第三号）。
- (14) 徳島地判昭和二十九年二月二日行集五卷二二三九二頁。
- (15) 大阪高判昭和二十九年一月九日下民一五卷一〇二六四一號・判時四〇一號四四頁。  
評釈 鳥巢英司（街づくり国づくり判例百選一四八頁）。
- (16) 民集五六卷五号九五八号・判タ一〇九八号一〇四頁・判時一七九二号四七頁。  
評釈 小高剛（法学教室二六六号一四六頁、林知吏（法学教室一七〇号別冊一頁）青野洋士（ジュリスト一二四〇号一一四頁、大隈義和（判例評論五三二号二頁）。
- (17) 不動産鑑定評価基準が一四年七月に改正（国土交通事務次官通知）され、新鑑定基準が一五年一月から施行されている。改正の要点として収益性を重視した鑑定評価の充実としてDCF法の導入と不動産の証券化には原則としてDCF法を適用することを規定している。DCF法とは従来の収益還元法の主流である直接還元法（特定の期間の純収益を一定率で割戻して現在価値を求める方法）と異なり、対象不動産の保有期間に得られる純収益と期間満了後の売却によって得られると予測される価値を現在価格に割戻し足し上げる方法である。
- (18) 木村秀穂編『公共用地等の補償の税務平成一五年版』二四二頁（財団法人納税協会連合会、二〇〇三）。
- (19) 大阪地判昭和四四年五月一日税資五六六六四頁・訟務月報一五卷九号一〇九四号。  
評釈 清永敬次（シュトイエル九七号六頁）、北谷健一（税務弘報一八卷一〇五頁）。
- (20) 租税特別措置法三三三条三項二号、同施行令二二条一三項一号 同通達三三一二七。
- (21) 東京地判昭和四八年二月一日税資六九号三六三頁、東京地判昭和四八年二月一八日訟務月報二〇卷四号一五四頁。  
その他、玉国文敏「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——」租税法研究第三号一〇五頁（有斐閣、一九七五）参照。
- (22) 玉国・上掲一〇四頁。
- (23) 日本税理士会連合会編集『買換・交換・取用の税務事典三訂版』四二八頁（東林出版社、二〇〇二）。
- (24) 実費弁償的な性格の補償金として非課税（租税特別措置法基本通達三三一八）とされている。

- (25) 原則として一時所得として課税されるが、この点に関しては議論の余地があると解する。
- (26) 武田昌輔『DHCコンメンタール所得税(3)』四二六二頁（第一法規、加除式）。
- (27) 金子宏『租税法第十二版』四二頁（有斐閣、二〇〇七）。
- (28) 金子・上掲五二頁。
- (29) 大野新一「圧縮記帳における課税繰延趣旨の再吟味」税務大学校論叢三五号一七頁（二〇〇〇）、佐藤文雄「日米における固定資産の交換の税務処理(1)」京産大経済経営論叢第二二卷第三号二三一頁（一九八七）は昭和二十四年の国税庁通達も米国法の強い影響がうかがえると指摘している。
- (30) 田辺・前掲注（9）二一九頁。

#### 第四節 現行法解釈の一試論

本節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。

米国において公用収用概念は一八七一年の *Pumpell v. Green Bay Co.* 事件<sup>1</sup>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解釈されており、IRC 第一〇三三条もこの広範な収用概念に対応した解釈がなされている。さらにIRC 第一〇三三条は、「公用収用の恐れ」<sup>2</sup>までも含む事態にも適用される規定となっている。しかし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IRC 第一〇三一条の「同種類 (Like Kind)」の要件より狭い概念である、「同一及び役務又は使用と関係 (Similar or Related in Service or Use)」する財産への転換が要求されている。ところが判例はIRC 第一〇三三が救済規定であることからその要件を次第に緩和し、寛大な解釈を行った。

その結果、一九五八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) に広げる立法措置がとられた。

このような米国の「救済措置」としての解釈原理に対し、わが国の解釈原理は、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。

しかし公用収用の課税繰延べ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中心掛けとしており、この規定の解釈原理については未だ明確な理論構成はなされておらず、公用収用の課税繰延べ規定の解釈原理を明らかにする必要性がある。

#### (一) 課税繰延べの論拠

##### (a) わが国における議論

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」、<sup>①</sup>「救済説」という二つの説があることが紹介されている。<sup>②</sup>

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實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。<sup>3)</sup>

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收受していないだけでなく、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。<sup>4)</sup>

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たようである。<sup>5)</sup>したがって、この時点においては課税繰延べの論拠としては二つの考え方が存在するが、その論拠がそれぞれの制度とどのような関係があるのかまでは意識されていなかった。

(b) 米国における議論

米国においては課税繰延べの論拠として、コロンビア大学のMarvin A. Chirelstein教授の説がある。<sup>6)</sup> Marvin A. Chirelstein教授は、課税繰延べは極めて概括的ではあるが、次の三つの形態に分類できるとしている。

第一の形態は、「投資の継続性が存する場合」である。この形態では、課税繰延べは利益と損失のいずれにも同様に適用されるのが通例であるとし、その例として、有形財産と他の同種類の有形財産との交換、会社の吸収合併が挙げられるとする。内国歳入法においてこのような形態は、新たな投資は古い投資の単なる継続で、実質的な変更はなく

形式的で同一的な変更と考えている。つまり、利益の「実現」がなされていても、その最終的な「認識」の機会としては不適當であると考えられていると説明するのである。この第一の形態について米国の制度でいえば、典型的なものとしてはIRC第一〇三一条の同種類の交換 (Like-Kind exchange) であり、わが国の制度でいえば所得税法五八条の固定資産の交換等が該当することとなる。そしてこの形態は、交換等による課税繰延べの基本となることは前述したとおりである。

第二の形態としては、「難しい問題、つまり課税繰延べは通常利益を制限する」として、課税が繰延べられる状況下において、その理由付けが厄介である定期賃借権の終了、不可抗力の転換、居住用財産の売却等がこれに該当する。この第二の形態はこのような法律行為の課税繰延べを「救済措置」として認めようとするものである。この形態に属するのが、まさしく公用収用における課税繰延べ制度であり、米国においてはさらに居住用住宅の交換・買換もこれに該当すると理解している。

第三の形態として「租税回避の方法」ある。この場合課税繰延べは損失に対してのみ適用される。例えば、洗替売買（ある証券を売却し三〇日以内に同一証券を取得すること）や家族間及びその他関連当事者との売買等である。内国歳入法は納税者の自己財産の不真正処分による「実現」要件の操作または不当利用に対し、損失を否認することにより対応している。洗替売買の場合、IRC第一〇九一条では再取得証券が売却証券の基礎価格を引継ぐことを求めている。そして、損失控除は真正処分後に為されることとなる。第三の形態の趣旨は、例えば洗替売買の特例は、手持ちの証券を形式的に処分することで含み損をはきだし、人為的な損失が形成されることを阻止することにあるとされている。この第三の形態はある種のタックス・シェルター行為を阻止するため、あえて課税繰延べを適用し、その取引本来の課税を行おうとするものである。

このように米国においては課税繰延べの理論的な論拠の一つとして、不可抗力の転換、居住用財産の売却は「救済措置」であるとされている。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ている。

(c) まとめ

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おける課税繰延べ規定の母法である米国のIRC第一〇三三条は、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IRC第一〇三一条や第一〇三三条の取引は、単なる形式的な財産処分には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。<sup>(7)</sup>

(二) 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措置は、特別控除とともに法律上認められた制度である。そして公用収用における課税繰延べは、本稿でいう課税繰延べの形態区分としては「制度としての課税繰延べ」の一形態である。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取っている。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、なんらかの政策目的の実現のため、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、これが通説的見解であるとされている<sup>(8)</sup>。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<sup>(9)</sup>。

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)<sup>(11)</sup> 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当たらないとされている<sup>(10)</sup>。

しかし、わが国においては租税特別措置法の解釈にあたつては、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。

このような通説の見解に対しては、わが国の課税繰延べ規定が米国の IRC 第一〇三三条を母法として成立していることから、次のように意味づけられ、解釈されるべきであると考えられる。

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、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取用におけ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 第一〇三三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。

第二に、わが国においても水野教授は、わが国の取用等の課税繰延べ規定は見方をかえれば、政府から一部無利子の融資をう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。さらに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。<sup>14)</sup>

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。<sup>15)</sup>

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IRC第一〇三三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当たらないと判断されることとなる。

また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ところ、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<sup>16)</sup>。つまり、立法上の形式に囚われることなく、何を以て特別措置であるかを判断することが肝要であり、現に平成一八年の組織再編税制改正においては、株式交換・株式移転の課税繰延べは従来租税特別措置法で規定されていたものが、法人税法下に組入れられた。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だろう。

## (三) 損失補償金の評価

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理解すればよいのかが問題となる。

## (a) 損失補償金の内容

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、<sup>17)</sup> 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、損失補償金を税法上の五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のである。

取用等の補償金の税法上の区分としては、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、再評価することは前節で論じたとおりである。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。<sup>18)</sup> その理論によれば、補償金をその性格から六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、賃賃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。<sup>(19)</sup>さらに、補償金の区分については昭和二八年通達「土地収用等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。<sup>(20)</sup>

これを前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、現行法のもとでは一部、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<sup>(21)</sup>として奈良県が溜池を埋め立て宅地造成する計画のもと、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である。<sup>(22)</sup>

しかし、これを前記の六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質を有することとなる。

さらに、広島国税局における事案（昭和五一年八月二〇日付広島直資第二四四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漏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（昭和五二年二月七日付直審五一六）<sup>(23)</sup>。

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いいつつも、その境界は微妙であり、不明確である。

## (b) 損害賠償金との区別

損害賠償金については、包括的所得概念のもとでは、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。<sup>24)</sup>

この損害賠償金に関してわが国においては、所得税法九条一項一六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るのか等の疑問が提示されている。<sup>25)</sup>

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。<sup>26)</sup>

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、これは自由意思によらない不可抗力による売買であると位置付けられる。<sup>27)</sup> 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られると言われている。<sup>28)</sup> 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第一〇三三条の問題となる。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、第一〇三三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. Chirstein教授もRaytheon Production Corp. v. Commissioner事件<sup>29</sup>を引用し、営業権等が非課税となるのは、IRC第一〇三三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<sup>30</sup>。

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<sup>31</sup>。

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る。また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つてよいであろう。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るという考え方もできるのではないだろうか。

#### (四) 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)第一〇三三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嚴格、限定的解釈によって、納税者に適用するというのが課税庁、判例の考え方である。

これに対し、米国においてはIRC第一〇三三条は救済規定であり、その目的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、課税の救済措置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。

注

(1) 80U. 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すべて憲法上の意味での取用にあたるとした。

例えば土地利用規制と損失補償について、玉巻弘光「土地利用規制と損失補償の要否」東海法学九号三一五頁（一九九三）、同「アメリカの土地利用規制と損失補償要否の判断基準」東海法学一四号一四九号（一九九五）、由喜門眞治「アメリカの土地利用規制と損失補償——合衆国最高裁判例に基づく日米比較（一）（二）（三・完）」民商法雑誌一〇七卷三号八〇頁（一九九二）、四・五号二〇四頁（一九九三）、六号四八頁（一九九三）等参照。

(2) 小宮保「資産の交換と税務上の取扱」税経通信一六卷三号六〇頁（一九六一年）。

(3) 浦和地判昭和六一年六月三〇日税資一五〇号五七五頁、那覇地判平成九年三月一日税資二二二号九三六頁、奈良地判平成一年四

- 月二一日判例集未搭載（事件番号九年（行ウ）一三三号）、大阪高判平成二一年一月二六日税資二四〇号二七四頁等参照。
- (4) 小宮・前掲注（一）六〇頁。
- (5) 小宮・前掲注（一）六五頁。
- (6) Marvin A. Chirelstein, *Federal Income Taxation*, 333 (9th ed 2002): New York, FOUNDATION PRWSS.
- (7) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法』一三二～一三三頁（中央経済社、二〇〇一）。
- (8) 金子宏『租税法第十二版』七八頁（有斐閣、二〇〇七）。
- (9) 佐藤英明「租税優遇措置」岩波講座現代の法8『政府と企業』一五六頁（岩波書店、一九九七）。
- (10) 金子・前掲注（8）七九頁。
- (11) 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』二五九頁（東大出版会、一九八七）、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」税法学四一二号三〇頁（一九八五）。
- (12) 水野忠恒「土地税制の手法——買換・交換の特例を中心に」租税法研究第一八号八一頁（有斐閣、一九九〇）。
- (13) 佐藤・前掲注（9）一五六頁。
- (14) 水野・前掲注（12）八二頁。
- (15) 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」租税法研究第三号一一四頁（有斐閣、一九七五）。
- 東京地判昭和四四年二月九日税資五七号六六九頁、訟務月報一六卷三号二九二頁。この判例の評釈として、川村俊雄（税務弘報一八巻八六頁）、中川一郎（シュトイエル一〇八号七頁）。
- (16) シンボジウム「租税特別措置と土地税制」租税法研究一八号一〇八頁（有斐閣、一九九〇年）（水野発言）。
- (17) 今村成和「損失補償制度の研究」五三頁（有斐閣、一九六八）、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」司法研修所論集一二〇頁（一九六七年）、小高剛「損失補償の理論と実際」一二四頁（住宅新報社、一九九七）。
- 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。
- (18) 湊良之助「補償金収入」七八〇頁會計六六巻五号（森山書店、一九五四）。

- (19) 湊・上掲七八二頁。
- (20) 湊・前掲注(18)七九五頁。
- (21) 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様ではない。金子・前掲注(8)一〇〇頁、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』一〇六頁(有斐閣、二〇〇五)参照。
- (22) 奈良地判昭和四七年一月一七日判決税資六六号九六八頁、控訴審大阪高判昭和四九年一月三〇日税資七四号二三一頁・シュトイエル一四四号三六頁。  
この評釈として、木下良平(税務事例八卷一二号二三頁、一九七六)。
- (23) 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二分の一以上であれば特例適用のある対価補償金、二分の一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九五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三〇条一項二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>
- (24) 金子・前掲注(8)一六一頁。
- (25) 玉國文敏「損害賠償金の課税所得性の判断基準(上)」ジュリスト八七七号一一一頁(一九七八)。
- (26) 玉國文敏「損害賠償金課税をめぐる一考察(一)——米国税法上の取扱いを中心として——」明治学院法学研究三四号九七頁(一九八五)、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』四八九頁(有斐閣、二〇〇〇)参照。

- (27) Marvin A. Chirelstein教授の見解であるが、*Federal Income Taxation*の第九版においては削除されている。第五版の抄訳として関西大学大学院法学ジャーナル第五六号八一頁参照。
- (28) 玉國・前掲注(26)「損害賠償金課税をめぐる一考察(一)——米国税上上の取扱いを中心として——」二〇頁。
- (29) 114 F. 2d 110 (1944).
- 玉國・前掲注(26)「損害賠償金課税をめぐる一考察(一)——米国税上上の取扱いを中心として——」一一一頁参照。
- (30) Chirelstein, *Supra* note6, at43.
- (31) 日本税理士会連合会編『買換・交換・収用の税務辞典三訂版』四二八頁(東林出版社、二〇〇二)、玉國・前掲注(15)「わが国における補償金課税の実際と理論的問題点」一〇五頁。

## 終章 終わりに——残された問題

最後に、これまで検証してきた課税繰延べの意味、公用収用における日米の課税繰延べの意義、そしてそ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にする。

本稿は今日、租税法の分野を越えて関心が持たれている「課税繰延べ」を研究の対象とするものであるが、「課税繰延べ」はその法的効果により、節税、タックス・シエルト、租税回避等に利用されたり、各種の経済政策のための特別措置規定とされるものである。一方で、その多用さに比べ、租税法の分野においては、その意義や理論的根拠が検討されることは少なかったと指摘されていることは冒頭で論じたとおりである。このような状況において、本稿は「公用収用における課税繰延べ」の解釈原理について検討してきた。そこでの結論は、わが国の「公用収用における課税繰延べ」規定は、形式的には租税特別措置法という立法形式を取っているが、その実質は米国の内国歳入法(IRC

(C) 第一〇三三條の不可抗力による転換 (Involuntary conversion) を母法として立法されているとするものである。そして米国における不可抗力による課税繰延へ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るということであった。

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捉えて優遇措置と理解し、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うける者に対する各々の法律分野を統一する理論の解明は十分とはい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。公用収用における損失補償は、憲法二九条三項をめぐって、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進展してきたのは周知の事実である。<sup>(1)</sup> 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する適用としては、厳格、限定的な解釈原理を採用している。

これまで公用収用の議論においては、損失補償金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のまま議論の展開がなされてきた。これは憲法は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ぬ義務と、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。

宇賀教授は、損失補償の内容を論ずる場合には、税制の問題も重要になるとして、たとえ従前の生活を再建するのに十分な額の補償がなされたとしても、補償金に対して課税がなされ、税引き後の額のみでは生活再建をなしえないという事態が生じたのでは、結局、補償額が十分であったとはいえないことになる<sup>②</sup>とし、租税特別措置法の課税繰延べと特別控除はこのような観点から設けられていると述べられている<sup>③</sup>。

前段の指摘は正しいとしても、後段の租税法上の措置に対する考えは一義的であり、正確な理解に欠けているからいがあるように思われる。つまり、特別控除は行政側の収用手続きの迅速性を維持するための制度であり、課税繰延べ制度こそが前述した義務衝突を調和するための法制なのである。したがって本稿では、課税繰延べ制度を救済規定と理解することで公用収用理論との調和を考慮しようと考えた。しかし、両処分を貫く緻密な理論構築をさらに探る必要がある、被収用者の補償を収用処分の段階で完結するのか、あるいは課税処分と併せて考慮するのか等両者を貫く共通の理論と施策の探求が残されている。

第二に、公用収用の性格を前提とした損失補償の問題がある。伝統的学説によれば、公用収用による損失補償は、行政の適法な公権力の行使を前提として、特別の犠牲を全体の公平負担において給付する財産補償であり、民法上みられないものであるとされている<sup>④</sup>。

これに対して、公用収用を強制売買とする考え方も存在するが今日この説を支持するものはない<sup>⑤</sup>。また、損失補償を財産権補償、公平負担の見地から説明する考え方に<sup>⑥</sup>対し、生活権補償から説明する考え方もある。さらに、損失補償を民法上の不当利得制度と類似するものであるという考え方もある<sup>⑦</sup>。

損失補償金は、伝統的学説の立場にたてば行政法上独自の財産補償金であり、強制売買であるとすれば売買代金となり、不当利得類似制度であるとすれば利得が物（収用物件等）であり、物を返還できない場合に該当することから、「存スル利益」としての金銭の返還金となるのであろう。

このような公用収用と損失補償の関係として問題になるものとして、任意買収をどう考えるかということがある。芝池義一教授は収用補償と任意買収の対価を異質なものとみるのは正当ではないとして、損失補償のメルクマールとして加害行為の権力性を挙げる必要はないものとされている<sup>⑥</sup>。しかし、判例は任意買収は形式的には売買であつても、実質的には収用手続と親近性をもつ強制的契機に基づく行為であることを認めるものの、任意買収はあくまでも民法上の売買契約であり、対価の請求権は当事者間の契約によつて発生するものであるとしている<sup>⑦</sup>。しかし土地収用実務においては、任意買収も損失補償として扱っており、その対価も損失補償金と同様の交付手順を踏んでいる<sup>⑧</sup>。このような取扱いに対する反対説も有力であり、この考え方によれば任意買収という行為は損失補償であるとしても、その対価が損失補償金であるとはしていない。しかし租税法上は、任意買収の対価も損失補償金と別異に扱うこととはしていないとすると、収用処分と課税処分の損失補償を巡る取扱いの整合性は、必ずしも保たれているとはいえず混乱の様相を呈しているのである。

第三の論点として、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。近時、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もとで統一しようとする見解が示されている<sup>⑨</sup>。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しても、阿部教授が指摘するように、<sup>(10)</sup> 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いわざるを得ない。

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（行訴法三一条）がなされることになるが、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。<sup>(11)</sup>

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と、<sup>(12)</sup> 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とがあり、<sup>(13)</sup> 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。

注

- (1) 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——」阪大法學第一四九・一五〇号一頁（一九八九）。
- (2) 宇賀克也『国家補償法』四六七頁（有斐閣、一九九七）。
- (3) 宇賀・上掲三八七頁、田中二郎『新版行政法上巻』二二二頁（有斐閣、一九八三）、塩野宏『行政法Ⅱ第二版』二七七頁（有斐閣、一九九七）。

- 一九九四)。
- (4) 棟居快行「公用収用法理の展開と発展可能性(仮)——損失補償制度の一考察——」神戸法學雜誌第三三卷二二五頁(一九八三)、相原一介「公用収用の際の所有権移転」山梨学院大法學論集五号二二頁(一九八二)、強制売買説について芝池義一「ドイツにおける公法学的公用収用法理論の確立」法學論叢九二卷二一六二頁(一九七二)、九三卷二二頁(一九七三)、九三卷四号四〇頁(一九七三)参照。
- (5) 南博方『行政法第三版』一七五頁(有斐閣、二〇〇〇)。
- (6) 芝池義一『行政救済法講義第二版』一六七頁(有斐閣、二〇〇〇)。
- (7) 広島地判昭和五三年二月二七日判タ三六九号二七七頁。
- (8) 西埜章、田辺愛壹『損失補償の理論と実務』二五頁(プロGRESS、二〇〇五)。
- (9) 宮田三郎『国家責任法』四頁(信山社、二〇〇〇)。
- (10) 阿部泰隆「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——」法曹時報三七卷六号一〇頁(一九八五)。
- (11) 秋山義明「土地収用における事情判決と若干の問題点」季刊用地二(3)四〇頁(二〇〇一)。
- (12) 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おこな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」ジュリスト一二八六号一三七頁(二〇〇五)参照。
- (13) 阿部・前掲注(10)一頁。
- 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上で、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的解釈、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も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。

## 内国歳入法第一〇三三条私訳（抄訳）

### (a) 一般原則

財産が強制又は不可抗力によって転換された場合（盗難、没収、接収および公用収用またはその恐れ、切迫による財産の全部または一部の損失の結果を原因として）

#### (1) 同種類の財産への転換

同種類又はその財産と役務または使用において関係する財産に転換した場合は利益を認識しない。

#### (2) 金銭への転換

金銭又は、同種類またはその財産と役務または使用において関係しない財産に転換した場合、利益（利益があつた場合）はこの条項において以下の規定を除き認識される。

##### (A) 非認識利益

納税者が下記(B)に規定されている期間内に、交換の目的を以て同種類又はその財産と役務または使用において関係する財産を購入するか、このような財産を所有する会社の支配を得るために株式を購入した場合、納税者の選択によりこのような財産又は株式の取得価格を越える転換において実現された金額の範囲内においてのみ利益が認識される（一年ないしそれ以上の課税期間においてそのような金銭を受領したかどうかにかかわらず）。このような選択は内国歳入庁長官の発した規則に定める期間と方法によって行われるものとする。

この条文の目的のために

(i) 転換された財産の譲渡前に財産又は株式の取得がされていない場合、譲渡の日に納税者によって財産の保有が

なくとも転換された財産と交換の目的のために取得していたものと見做される。そして

(ii) 納税者は本条(b)に規定されている場合を除き、財産又は株式の購入は、第一〇一二条の意味する範囲においては財産又は株式の非調整取得価格の費用であると考慮する。

(B) 財産交換のための時期

前段(A)で規定された期間は、転換された財産の譲渡の日、もしくは接收の恐れまたは切迫または転換された財産の公用収用の日のうちの最初の日のどちらか早い日を期間の初日とする。そして終日は

(i) 転換の利益の任意の一部分が認識される最初の課税期間終了後二年間、又は

(ii) 長官によって規定された期間及び条件にしたがった、納税者による申立ては長官の指定する最も遅い日の終了時である。このような申立ては、長官の発した規則に定める期間と方法によってなされるものとする。

(C) 転換利益に係る不足額査定賦課通知の時期

納税者が(A)段の規定を選択した場合、その時

(i) 不足額査定賦課通知のための法令期間は、転換の利益の一部が実現した課税期間において、転換財産の交換(長官の発した規則の規定する方法)をする納税者又は交換する意図のない納税者に対して長官が通知を発した日から三年の期間が満了するまでは利益を理由とする不足額査定賦課の法令期間は終了しない。さらに

(ii) このような不足額は、六二一二条(C)の規定又は他の法律の規定および査定賦課を妨げる法律の規定にかかわらず三年の期間満了以前に賦課されることとなる。

(D) 選択に係る他の不足額査定賦課通知の時期

納税者によって(A)段に規定する選択がなされ、転換の利益の一部が認識された直前の課税期間の始期以前に他の

財産又は株式が購入されたときは、その選択の結果の範囲における不足額は、直前の課税期間以前の課税期間の終りに直前の課税期間に査定された不足額は、その期間満了以前はいつでも査定することができる（六二―二条C）または六五〇一条または他の法律の規定および査定賦課を妨げる法律の規定にかかわらず）。

(E) 定義——この条文の目的

(i) 支配——「支配」という用語は、議決権が与えられている全ての種類の株式の権利を合算し少なくとも八〇パーセント以上の株式の所有権を持つこと及び会社の他の全ての種類の株式の総計の少なくとも八〇パーセントを持つことを意味する。

(ii) 転換財産の譲渡——「転換財産の譲渡」という用語は損壊、盗難、没収、接収、又は転換財産の公用収用又は接収及び公用収用の恐れまたは切迫の状況において、そのような財産が売却または交換されたことを意味する。

(b)、(c)、(d)、(e)、(f)略

(g) 取引、事業又は投資のため営利目的で使用されている不動産の公用収用

(1) 特別規則

本条(a)の目的で、取引、事業又は投資のため営利目的で使用されている不動産（取引行為のための棚卸商品または売却のため主として所有されている財産は含まない）が強制又は不可抗力によつて転換した場合（没収、接収または公用収用の結果及び、その恐れまたは切迫を原因として）、取引、事業又は投資のため営利目的で使用するため保有される同種類の財産は、転換された財産と同一又は役務または使用と関係する財産として取扱われる。

## (2) 制限

本項(1)は本条(a)(2)(A)に規定する会社の支配を得るための株式の購入には適用しない。

## (3) 不動産としての屋外広告展示物取扱いの選択

## (A) 一般原則

この章によって規定された選択は、屋外広告展示物を構成する財産を不動産として取扱うことを長官の規定する時期及び方法でなされなければならない。この章によって規定された選択は一七九(a)条(事業財産の値下り費用の選択との関係)のもと選択された財産とはしないこととする。

## (B) 選択

本項(A)のもとなされた選択は、長官の承諾がなくとも無効とならない。

## (C) 屋外広告展示物

この章の目的で、「屋外広告展示物」という用語は堅く組み立てられた看板、展示物又は地面に永久的に備え付けられた装置またはビルディングに永久的に付属するかまたは他の本来的な永久建築物の設置または展示物の使用、商業または他の公衆のための広告を意味する。

## (D) 交換財産の性質

この章の目的で、本条(C)(及び不動産として納税者によって取扱われている)に規定された強制又は不可抗力により転換された屋外広告展示物のための交換財産として不動産が購入されたときの関係は、交換財産は納税者が所有していた転換財産と同種類の関係における利害関係があるかどうかということに関わらず転換財産と同種類の財産と考える。

(4) 特別規則

本項(1)に規定されている強制又は不可抗力による転換の場合、本条(a)(2)(B)(i)を「二年」を「三年」に代えて適用する。

(h)(i)(j)(k)(l)略

【資料】

一九二一年歳入法 (Revenue Act)

Sec. 214 (a) (12)´ Sec. 234 (a) (14)

If property is compulsorily or involuntarily converted into cash or its equivalent as a result of (A) its destruction in whole or in part, (B) theft or seizure, or (C) an exercise of the power of requisition or condemnation, or the threat or imminence thereof; and if the taxpayer proceeds forth with in good faith, under regulations prescribed by the Commissioner with the approval of the Secretary, to expend the proceeds of such conversion in the acquisition of other property of a character similar or related in service or use to the property so converted, or in the acquisition of 80 per centum or more of the stock or shares of a corporation owning such other property, or in the establishment of a replacement fund, then there shall be allowed as a deduction such portion of the gain derived as the portion of the proceeds so expended bears to the entire proceeds.

The provisions of this paragraph prescribing the conditions under which a deduction may be taken in respect

of the proceeds or gains derived from the compulsory or involuntary conversion of property into cash or its equivalent, shall apply so far as may be practicable to the exemption or exclusion of such proceeds or gains from gross income under prior income, war-profits and excess-profits tax acts.

一九三九年歲入法

Sec. 112 (f) (1)

(f) Involuntary Conversion. -If property (as a result of its destruction in whole or part, theft, seizure, or requisition or condemnation or threat or imminence thereof) is compulsorily or involuntarily converted-

(1) Conversion into similar property. -Into property similar or related in service or use to the property so converted, no gain shall be recognized.

Sec. 112 (f) (2)

[(f) Involuntary Conversion. - \* \* \* ]

(2) Conversion into money where disposition occurred prior to 1951. -Into money, and the disposition of the converted property occurred before January 1 1951, no gain shall be recognized \* \* \*

For the purposes of this paragraph and paragraph (3), the term "disposition of the converted property" means the destruction, theft, seizure, requisition, or condemnation of the converted property, or the sale or exchange of such property under threat or imminence of requisition or condemnation.

Sec. 112 (f) (3)

[ (f) Involuntary Conversion. - \* \* \* ]

(3) Conversion into money where disposition occurred after 1950. - Into money or into property not similar or related in service or use to the converted property, and the disposition of the converted property (as defined in paragraph (2)) occurred after December 31, 1950, the gain (if any) shall be recognized except to the extent hereinafter provided in this paragraph:

(A) Nonrecognition of Gain. - If the taxpayer during the period specified in subparagraph (B), for the purpose of replacing the property so converted, purchases other property similar or related in service or use to the property so converted, or purchases stock in the acquisition of control of a corporation owning such other property, at the election of the taxpayer the gain shall be recognized only to the extent that the amount realized upon such conversion (regardless of whether such amount is received in one or more taxable years) exceeds the cost of such other property or such stock. Such election shall be made at such time and in such manner as the Secretary may by regulations prescribe. For the purpose of this paragraph-

(i) no property or stock acquired before the disposition of the converted property shall be considered to have been acquired for the purpose of replacing such converted property unless held by the taxpayer on the date of such disposition; and

(ii) the taxpayer shall be considered to have purchased property or stock only if, but for the provisions of section 113 (a) (9), the unadjusted basis of such property or stock would be its cost within the meaning of section

況  
113 (a).

(B) Period Within Which Property Must Be Replaced.-

The period referred to in subparagraph (A) shall be the period beginning with the date of the disposition of the converted property, or the earliest date of the threat or imminence of requisition or condemnation of the converted property, whichever is the earlier, and ending-

(i) one year after the close of the first taxable year in which any part of the gain upon the conversion is realized, or

(ii) subject to such terms and conditions as may be specified by the Secretary, at the close of such later date as the Secretary may designate upon application by the taxpayer. Such application shall be made at such time and in such manner as the Secretary may by regulations prescribe.

(C) Time for Assessment of Deficiency Attributable to Gain upon Conversion.-If a taxpayer has made the election provided in subparagraph (A), then (i) the statutory period for the assessment of any deficiency, for any taxable year in which any part of the gain upon such conversion is realized, attributable to such gain shall not expire prior to the expiration of three years from the date the Secretary is notified by the taxpayer (in such manner as the Secretary may by regulations prescribe) of the replacement of the converted property or of an intention not to replace, and (ii) such deficiency may be assessed prior to the expiration of such three-year period notwithstanding the provisions of section 272 (f) or the provisions of any other law or rule of law which would otherwise prevent such assessment.

(D) Time for Assessment of Other Deficiencies Attributable to Election.-If the election provided in subparagraph (A) is made by the taxpayer and such other property or such stock was purchased prior to the beginning of the last taxable year in which any part of the gain upon such conversion is realized, any deficiency, to the extent resulting from such election, for any taxable year ending before such last taxable year may be assessed (notwithstanding the provision of section 272 (f) or 275 or the provisions of any other law or rule of law which would otherwise prevent such assessment) at any time before the expiration of the period within which a deficiency for such last taxable year may be assessed.

内國輸入法第10113条 (1004年)° Involuntary conversions.

(a) General rule. If property (as a result of its destruction in whole or in part, theft, seizure, or requisition or condemnation or threat or imminence thereof) is compulsorily or involuntarily converted-

(1) Conversion into similar property. Into property similar or related in service or use to the property so converted, no gain shall be recognized.

(2) Conversion into money. Into money or into property not similar or related in service or use to the converted property, the gain (if any) shall be recognized except to the extent hereinafter provided in this paragraph:

(A) Nonrecognition of gain. If the taxpayer during the period specified in subparagraph (B), for the purpose of replacing the property so converted, purchases other property similar or related in service or use to the

property so converted, or purchases stock in the acquisition of control of a corporation owning such other property, at the election of the taxpayer the gain shall be recognized only to the extent that the amount realized upon such conversion (regardless of whether such amount is received in one or more taxable years) exceeds the cost of such other property or such stock. Such election shall be made at such time and in such manner as the Secretary may by regulations prescribe. For purposes of this paragraph-

(i) no property or stock acquired before the disposition of the converted property shall be considered to have been acquired for the purpose of replacing such converted property unless held by the taxpayer on the date of such disposition; and

(ii) the taxpayer shall be considered to have purchased property or stock only if, but for the provisions of subsection (b) of this section, the unadjusted basis of such property or stock would be its cost within the meaning of section 1012.

(B) Period within which property must be replaced. The period referred to in subparagraph (A) shall be the period beginning with the date of the disposition of the converted property, or the earliest date of the threat or imminence of requisition or condemnation of the converted property, whichever is the earlier, and ending-

(i) 2 years after the close of the first taxable year in which any part of the gain upon the conversion is realized, or

(ii) subject to such terms and conditions as may be specified by the Secretary, at the close of such later date as the Secretary may designate on application by the taxpayer. Such application shall be made at such time and

in such manner as the Secretary may by regulations prescribe.

(C) Time for assessment of deficiency attributable to gain upon conversion. If a taxpayer has made the election provided in subparagraph (A), then-

(i) the statutory period for the assessment of any deficiency, for any taxable year in which any part of the gain on such conversion is realized attributable to such gain shall not expire prior to the expiration of 3 years from the date the Secretary is notified by the taxpayer (in such manner as the Secretary may by regulations prescribe) of the replacement of the converted property or an intention not to replace, and

(ii) such deficiency may be assessed before the expiration of such 3-year period notwithstanding the provisions of section 6212 (c) or the provisions of any other law or rule of law which would otherwise prevent such assessment.

(D) Time for assessment of other deficiencies attributable to election. If the election provided in subparagraph (A) is made by the taxpayer and such other property or such stock was purchased before the beginning of the last taxable year in which any part of the gain upon such conversion is realized, any deficiency, to the extent resulting from such election, for any taxable year ending before such last taxable year may be assessed (notwithstanding the provisions of section 6212 (c) or 6501 or the provisions of any other law or rule of law which would otherwise prevent such assessment) at any time before the expiration of the period within which a deficiency for such last taxable year may be assessed.

(E) Definitions, For purposes of this paragraph-

(i) Control. The term “control” means the ownership of stock possessing at least 80 percent of the total combined voting power of all classes of stock entitled to vote and at least 80 percent of the total number of shares of all other classes of stock of the corporation.

(ii) Disposition of the converted property. The term “disposition of the converted property” means the destruction, theft, seizure, requisition, or condemnation of the converted property, or the sale or exchange of such property under threat or imminence of requisition or condemnation.

(b) Basis of property acquired through involuntary conversion.

(1) Conversions described in subsection (a) (1). If the property was acquired as the result of a compulsory or involuntary conversion described in subsection (a) (1), the basis shall be the same as in the case of the property so converted-

(A) decreased in the amount of any money received by the taxpayer which was not expended in accordance with the provisions of law (applicable to the year in which such conversion was made) determining the taxable status of the gain or loss upon such conversion, and

(B) increased in the amount of gain or decreased in the amount of loss to the taxpayer recognized upon such conversion under the law applicable to the year in which such conversion was made.

(2) Conversions described in subsection (a) (2). In the case of property purchased by the taxpayer in a transaction described in subsection (a) (2) which resulted in the nonrecognition of any part of the gain realized as the result of a compulsory or involuntary conversion, the basis shall be the cost of such property decreased

in the amount of the gain not so recognized; and if the property purchased consists of more than 1 piece of property, the basis determined under this sentence shall be allocated to the purchased properties in proportion to their respective costs.

(3) Property held by corporation the stock of which is replacement property.

(A) In general. If the basis of stock in a corporation is decreased under paragraph (2), an amount equal to such decrease shall also be applied to reduce the basis of property held by the corporation at the time the taxpayer acquired control (as defined in subsection (a) (2) (E)) of such corporation.

(B) Limitation. Subparagraph (A) shall not apply to the extent that it would (but for this subparagraph) require a reduction in the aggregate adjusted bases of the property of the corporation below the taxpayer's adjusted basis of the stock in the corporation (determined immediately after such basis is decreased under paragraph (2)).

(C) Allocation of basis reduction. The decrease required under subparagraph (A) shall be allocated-

- (i) first to property which is similar or related in service or use to the converted property,
- (ii) second to depreciable property (as defined in section 1017 (b) (3) (B)) not described in clause (i), and
- (iii) then to other property.

(D) Special rules.

(i) Reduction not to exceed adjusted basis of property. No reduction in the basis of any property under this paragraph shall exceed the adjusted basis of such property (determined without regard to such reduction).

(ii) Allocation of reduction among properties. If more than 1 property is described in a clause of subparagraph (C), the reduction under this paragraph shall be allocated among such property in proportion to the adjusted bases of such property (as so determined).

(c) Property sold pursuant to reclamation laws. For purposes of this subtitle, if property lying within an irrigation project is sold or otherwise disposed of in order to conform to the acreage limitation provisions of Federal reclamation laws, such sale or disposition shall be treated as an involuntary conversion to which this section applies.

(d) Livestock destroyed by disease. For purposes of this subtitle, if livestock are destroyed by on account of disease, or are sold or exchanged because of disease, such destruction or such sale or exchange shall be treated as an involuntary conversion to which this section applies.

(e) Livestock sold on account of drought, flood, or other weather-related conditions.

(1) In general. For purposes of this subtitle, the sale or exchange of livestock (other than poultry) held by a taxpayer for draft, breeding, or dairy purposes in excess of the number the taxpayer would sell if he followed his usual business practices shall be treated as an involuntary conversion to which this section applies if such livestock are sold or exchanged by the taxpayer solely on account of drought, flood, or other weather-related conditions.

(2) Extension of replacement period.

(A) In general. In the case of drought, flood, or other weather-related conditions described in paragraph (1)

which result in the area being designated as eligible for assistance by the Federal Government, subsection (a) (2) (B) shall be applied with respect to any converted property by substituting “4 years” for “2 years”

(B) Further extension by Secretary. The Secretary may extend on a regional basis the period for replacement under this section (after the application of subparagraph (A)) for such additional time as the Secretary determines appropriate if the weather-related conditions which result in such application continue for more than 3 years.

(f) Replacement of livestock with other farm property in certain cases. For purposes of subsection (a), if, because of drought, flood, or other weather-related conditions, or soil contamination or other environmental contamination, it is not feasible for the taxpayer to reinvest the proceeds from compulsorily or involuntarily converted livestock in property similar or related in use to the livestock so converted, other property (including real property in the case of soil contamination or other environmental contamination) used for farming purposes shall be treated as property similar or related in service or use to the livestock so converted.

(g) Condemnation of real property held for productive use in trade or business or for investment.

(1) Special rule. For purposes of subsection (a), if real property (not including stock in trade or other property held primarily for sale) held for productive use in trade or business or for investment is (as the result of its seizure, requisition, or condemnation, or threat or imminence thereof) compulsorily or involuntarily converted, property of like kind to be held either for productive use in trade or business or for investment shall be treated as property similar or related in service or use to the property so converted.

(2) Limitation. Paragraph (1) shall not apply to the purchase of stock in the acquisition of control of a corporation described in subsection (a) (2) (A).

(3) Election to treat outdoor advertising displays as real property.

(A) In general. A taxpayer may elect, at such time and in such manner as the Secretary may prescribe, to treat property which constitutes an outdoor advertising display as real property for purposes of this chapter. The election provided by this subparagraph may not be made with respect to any property with respect to which an election under section 179 (a) (relating to election to expense certain depreciable business assets) is in effect.

(B) Election. An election made under subparagraph (A) may not be revoked without the consent of the Secretary.

(C) Outdoor advertising display. For purposes of this paragraph, the term “outdoor advertising display” means a rigidly assembled sign, display, or device permanently affixed to the ground or permanently attached to a building or other inherently permanent structure constituting, or used for the display of, a commercial or other advertisement to the public.

(D) Character of replacement property. For purposes of this subsection, an interest in real property purchased as replacement property for a compulsorily or involuntarily converted outdoor advertising display defined in subparagraph (C) (and treated by the taxpayer as real property) shall be considered property of a like kind as the property converted without regard to whether the taxpayer’s interest in the replacement property is the same kind of interest the taxpayer held in the converted property.

- (4) Special rule. In the case of a compulsory or involuntary conversion described in paragraph (1), subsection (a) (2) (B) (i) shall be applied by substituting “3 years” for “2 years”.
- (h) Special rules for property damaged by Presidentially declared disasters.
  - (1) Principal residences. If the taxpayer’s principal residence or any of its contents is compulsorily or involuntarily converted as a result of a Presidentially declared disaster-
    - (A) Treatment of insurance proceeds.
    - (i) Exclusion for unscheduled personal property. No gain shall be recognized by reason of the receipt of any insurance proceeds for personal property which was part of such contents and which was not scheduled property for purposes of such insurance.
    - (ii) Other proceeds treated as common fund. In the case of any insurance proceeds (not described in clause (i)) for such residence or contents-
      - (I) such proceeds shall be treated as received for the conversion of a single item of property, and
      - (II) any property which is similar or related in service or use to the residence so converted (or contents thereof) shall be treated for purposes of subsection (a) (2) as property similar or related in service or use to such single item of property.
    - (B) Extension of replacement period. Subsection (a) (2) (B) shall be applied with respect to any property so converted by substituting “4 years” for “2 years”.
  - (2) Trade or business and investment property. If a taxpayer’s property held for productive use in a trade

362 北研 45 (2 • 164)

or business or for investment is compulsorily or involuntarily converted as a result of a Presidentially declared disaster, tangible property of a type held for productive use in a trade or business shall be treated for purposes of subsection (a) as property similar or related in service or use to the property so converted.

(3) Presidentially declared disaster. For purposes of this subsection, the term “Presidentially declared disaster” means any disaster which, with respect to the area in which the property is located, resulted in a subsequent determination by the President that such area warrants assistance by the Federal Government under the Robert T. Stafford Disaster Relief and Emergency Assistance Act.

(4) Principal residence. For purposes of this subsection, the term “principal residence” has the same meaning as when used in section 121, except that such term shall include a residence not treated as a principal residence solely because the taxpayer does not own the residence.

(i) Replacement property must be acquired from unrelated person in certain cases.

(1) In general. If the property which is involuntarily converted is held by a taxpayer to which this subsection applies, subsection (a) shall not apply if the replacement property or stock is acquired the replacement property or stock from an unrelated person during the period applicable under subsection (a) (2) (B).

(2) Taxpayer to which subsection applies. This subsection shall apply to-

(A) a C corporation,

(B) a partnership in which 1 or more C corporations own, directly or indirectly (determined in accordance with section 707 (b) (3)), more than 50 percent of the capital interest, or profits interest, in such partnership at the

time of the involuntary conversion, and

(C) any other taxpayer if, with respect to property which is involuntarily converted during the taxable year, the aggregate of the amount of realized gain on such property on which there is realized gain exceeds \$100,000.

In the case of a partnership, subparagraph (C) shall apply with respect to the partnership and with respect to each partner. A similar rule shall apply in the case of an S corporation and its shareholders.

(3) Related person. For purposes of this subsection, a person is related to another person if the person bears a relationship to the other person described in section 267 (b) or 707 (b) (1).

(j) Sales or exchanges to implement microwave relocation policy.

(1) In general. For purposes of this subtitle, if a taxpayer elects the application of this subsection to a qualified sale or exchange, such sale or exchange shall be treated as an involuntary conversion to which this section applies.

(2) Qualified sale or exchange. For purposes of paragraph (1), the term “qualified sale or exchange” means a sale or exchange before January 1, 2000, which is certified by the Federal Communications Commission as having been made by a taxpayer in connection with the relocation of the taxpayer from the 1850-1990 MHz spectrum by reason of the Federal Communications Commission’s reallocation of that spectrum for use for personal communications services. The Commission shall transmit copies of certifications under this paragraph to the Secretary.

(k) Sales or exchanges under certain hazard mitigation programs. For purposes of this subtitle, if property

是 sold or otherwise transferred to the Federal Government, a state or local government, or an Indian tribal government to implement hazard mitigation under the Robert T. Stafford Disaster Relief and Emergency Assistance Act (as in effect on the date of the enactment of this subsection) or the National Flood Insurance Act (as in effect on such date), such sale or transfer shall be treated as an involuntary conversion to which this section applies.

(I) Cross reference.

(1) For determination of the period for which the taxpayer has held property involuntarily converted, see section 1223.

(2) For treatment of gains from involuntary conversions as capital gains in certain cases, see section 1231(a).

(3) For exclusion from gross income of gain from involuntary conversion of principal residence, see section 121.