

○ 主文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求める裁判

一 請求の趣旨

1 被告が、昭和五一年二月一二日付で、原告の昭和四九年分所得税についてなした更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（但し、異議決定により取消された分を除く。）を取消す。

- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

二 請求の趣旨に対する答弁

主文同旨

第二 当事者の主張

（原告の主張）

一 本件課税処分等の経緯

1 原告は、本件係争年当時、名古屋市〈地名略〉において、食料品雑貨の小売業及び農業を営んでいたものであるが、昭和四九年分所得税について、昭和五〇年三月一五日に別紙その一課税処分表の「確定申告額」欄記載のとおり所得税の確定申告書を被告に提出した。

2 被告は、別紙その一課税処分表の「更正及び賦課決定額」欄記載のとおり、国税通則法二四条の規定により課税標準等及び所得税額を更正するとともに、同法六五条所定の過少申告加算税を同法三二条の規定により賦課決定し（以下、右更正処分及び賦課決定処分を「本件更正処分等」という。）、昭和五一年二月一二日付で、その旨原告に通知した。

3 原告は、本件更正処分等を不服として、昭和五一年三月二二日、被告に対し異議申立をなしたところ、被告は別紙その一課税処分表の「異議決定による一部取消後の額」欄記載のとおり本件更正処分等の一部を取消す決定をなし、昭和五一年六月一七日付で、その旨原告に通知した。

4 原告は、右異議決定を不服として、昭和五一年七月一五日、国税不服審判所長に対し審査請求をなしたが、同所長は、昭和五二年一二月二日、これを棄却する裁決をなし、昭和五三年一月二五日付で、その旨原告に通知した。

二 本件更正処分等の違法性

（一）原告は、名古屋市植田西都土地区画整理組合（以下「組合」という。）の区画整理施行地区内（以下「整理地区内」という。）に所有する別紙物件目録1ないし6記載の土地（以下「従前地A」という。）につき、組合から、その仮換地として、整理地区内五〇ブロック八番（以下「仮換地A'」という。）の指定処分を受けていたところ、組合は、昭和四九年九月一日右仮換地を、整理地区内五七ブロック二番（以下「仮換地B'」という。）に変更する旨の仮換地指定変更処分（以下「本件指定変更処分」という。）をなした。

（二）本件指定変更処分は、組合がなした行政処分であるから原告が仮換地A'の代りに同B'を取得したことが、資産の譲渡に該当するいわれは毛頭存しない。

（三）従つて、これを資産の譲渡にあたるとして所得税法三三条、租税特別措置法（昭和五〇年法一六号改正前のもの、以下措置法という。）三一条を適用して、長期譲渡所得の課税をなした本件更正処分等は、違法であるから、その取消を求めた。

（原告の主張に対する被告の認否）

一 原告の主張一項（本件課税処分等の経緯）は認める。

二 同二項（一）の事実は認める。（二）の主張は後記のとおり争う。

（被告の主張）

一 本件課税処分の経緯は原告主張のとおりである。

二 本件更正処分等の適法性

原告のなした確定申告には、被告において調査の結果、措置法三一条該当の分離長期譲渡所得二四、八六六、二五〇円の申告もれがあり、かつ、所得控除中老年者控除一五二、五〇〇円の違法控除があることが判明したので、被告は、本件更正処分等をなしたのであり、右処分等はもとより適法である。

以下にこれを詳論する。

（一）長期譲渡所得金額二四、八六六、二五〇円について

(1) 組合は、原告主張日時に、本件指定変更処分をなしたが、右変更処分がなされるに至った経緯は次のとおりである。

(イ) 原告は、従前地Aの所有権を昭和二三年ごろ取得し同土地について昭和四四年一二月ごろ組合から、仮換地A（地積二二八・一五平方メートル）の指定を受けた。

(ロ) 一方訴外岐阜信用金庫（以下「信用金庫」という。）は、名古屋市<地名略>地内に新店舗を開設するため、昭和四八年十一月頃整理地区内五〇ブロックの七番、九番の各仮換地の従前地の所有者より、その所有権を取得する方法により、右各仮換地の権利者となった。

(ハ) しかし、信用金庫が新店舗を開設するには仮換地A'の権利も取得する必要があるため、信用金庫は不動産仲介業者である株式会社酒井事務所を介して、昭和四八年頃から、原告に対して、原告所有にかかる従前地Aの買受方を懇請し、再三接衝したが、原告の承諾を得るに至らなかった。

ところが、その後、原告は、同事務所に対し、「従前地Aの売却はできないが、代替地と交換するという方式ならば応じてよい。」旨の意向を示した。

(ニ) そこで、信用金庫は、仮換地A'の代替地として仮換地B'（地積二六一・七五平方メートル）を用意することとし、その従前地である別紙物件目録7ないし11記載の土地（以下「従前地B」という。）の所有権を昭和四九年七月一日その所有者から取得し、仮換地B'の権利者となった。

(ホ) 昭和四九年七月一八日、原告と信用金庫との間において、仮換地A'と仮換地B'を無償にて交換する、右交換手続は、両名連署して組合に対する仮換地指定変更願をなす方法により行う旨の仮換地交換契約（以下「本件交換契約」という。）が締結され、同月二九日その旨の公正証書が作成された。

(ヘ) 同年九月五日、原告及び信用金庫は、本件交換契約に基づき、両名連署にかかる仮換地指定変更願を組合に提出したところ、組合は、同月一日、右変更願どおり原告に対し、従前地Aの仮換地をA'と指定する処分を、仮換地B'と指定変更する旨の本件指定変更処分をした。

(2) 本件指定変更処分の実質的内容

以上に述べた本件指定変更処分の経緯に照らすと、右処分は、組合が、換地計画の不備による関係権利者の不公平是正、ないしは区画整理事業の施行につき生じた重大な支障を除却する等の目的を以つて組合が公益上の必要からなしたものでなく、仮換地A'及び仮換地B'の権利者である原告及び信用金庫の両名が、両名間に成立した本件交換契約を実現する意図の下に、右両名連署でなされた指定変更願に基づきなされたものであることは明らかである。

このような指定変更願に対し、組合は必ずしも、右願どおりの仮換地指定変更処分をする法律上の義務はないが、右指定変更願は仮換地権利者双方の合意に基づくものであり、他の関係権利者の既得権を侵害したり、法的安定性をそこなう恐れもないので、指定変更願どおりの本件指定変更処分をなしたものと考えられる。

しかして、仮換地指定がなされたが、未だ換地処分がなされていない段階においてなされた本件交換契約は、仮換地が、所有権の対象とならないことに着目すると、法律上は従前地の交換契約と解するのが相当である。

従つて、本件指定変更処分によりなされた、原告と信用金庫に対する仮換地A'、同B'の変更は、右両名間になされた従前地A、同Bの交換契約を基礎とし、右契約実現の方途としてなされたものというべく、公益上の必要に基づきなされる指定変更処分と同一に論ずることはできず、本件指定変更処分が存在することの故を以つて、本件交換契約とその履行という私法的効果を否定することのできないことは多言を要しない。

(3) 原告の本件交換契約による仮換地B'（従前地B）の取得が、長期譲渡所得の課税対象となることについて

所得税法三三条一項に規定する「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為を指称し、売買のほか、交換、競売、公売、収用、代物弁済、法人に対する現物出資等を含むと解するのが相当である。したがつて、本件仮換地の交換は、資産の譲渡にあたり、譲渡所得として課税の対象となるものである。

なお、本件交換契約による原告の仮換地A'（従前地A）の譲渡所得は交換の相手方である信用金庫の仮換地B'（従前地B）の権利取得が、交換を目的としたものであることと、同人の保有期間が一年未満であるため、所得税法五八条（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）の規定の適用は受けられない。

(4) 長期譲渡所得金額 二四、八六六、二五〇円の算定根拠

(イ) 総収入金額 二六、一七五、〇〇〇円

原告は仮換地A'を譲渡し、その対価として仮換地B'を取得しているところから、本件譲渡に係る総収入金額は原告が仮換地B'を取得した時における同土地の価額によるべきところ、原告が同土地を取得した当時の同土地の価額は、別紙その二記載の売買実例による時価算定表のとおり一平方メートル当り一〇二、七九四円となるので端数を切り捨て一平方メートル当り一〇万円と認定し、右単価に仮換地B'の面積二六一・七五平方メートルを乗じて算定したものである。なお、被告が仮換地B'の価額算定の根拠とした売買実例は、整理地区内の昭和四八年及び同四九年中における売買実例のうち、原告が取得した仮換地B'と立地条件が類似する土地の売買実例のすべてを調査したところによるものである。また、右売買実例の取引年月日と原告が仮換地B'を取得した年月日における期間的な地価の差異の修正(時点修正)は、地価公示法(昭和四四年法四九号)による公示地価を基に別紙その二記載の地価上昇率算定表のとおり、<地名略>(当時)内の地価上昇率五二・三パーセントを求め、売買年による地価を仮換地B'を取得した年の地価に修正したものである。

(ロ) 仮換地A'の取得費一、三〇八、七五〇円

総収入金額二六、一七五、〇〇〇円の五パーセントである(措置法三一条の三第一項)。

(ハ) 右(イ)から(ロ)を差引くと原告の長期譲渡所得金額は、二四、八六六、二五〇円となる(所得税法三三条三項、措置法三一条一項)。

(二) 原告申告にかかる老年者控除一五二、五〇〇円を減算した理由

原告は別紙その一課税処分表の「確定申告額」欄記載のとおり、所得控除の金額を、老年者控除の金額一五二、五〇〇円を含め一、一五〇、五〇〇円と申告しているが、原告は所得税法二条一項三〇号所定の老年者に該当しない(措置法三一条三項一号)ので、右申告による所得控除の金額から老年者控除の金額は減算すべきである(所得税法八〇条)。

(三) 従つて、被告のなした別紙その一課税処分表記載の更正及び賦課決定額

(但し異議決定で取消された分を除く)は正当である(なお過少申告加算税は、所得税法六五条、三二条による)。

(被告の主張に対する原告の認否、反論)

一 被告主張第二項の事実中

(一) の(1)の(イ)(ハ)の事実及び(ヘ)の事実中本件仮換地指定変更処分がなされたことは認める。(ロ)(二)の事実は不知、(ホ)の事実及び(ヘ)の事実中のその余の事実は否認する。

本件交換契約の当事者は、後記のとおり原告と訴外Aであり、信用金庫ではない。同(一)の(2)ないし(4)の主張は争う。

同(二)(三)の主張も争う。原告は、老年者控除の該当者であり、老年者控除申告額は減算されるべきではない。

二 長期譲渡所得課税の不当性

(1) 本件指定変更処分がなされるに至った経緯

本件交換契約ないし仮換地指定変更申請の合意は、原告と従前地Bの所有者(仮換地B'の権利者)訴外Aとの間に成立したのであつて、信用金庫との間ではない。即ち原告は従前地Aの所有者であり、昭和四四年一二月ごろ組合から仮換地A'の指定を受けていたところ、信用金庫は新店舗の敷地用として、従前地Aを原告から買い受けて、仮換地A'の権利を取得しようとして、原告に対し、右土地の買い受け方を懇請して来たが、原告は、農家で従前地Aを農地として使用して来ており、仮換地A'も農地として使用する意思であつたので、これに応じないでいたところ、信用金庫は、右買い受けを断念し、その代案として、訴外A所有にかかる従前地Bの仮換地B'を仮換地A'と交換することを提案して来た。

これに対し原告は、仮換地B'は、仮換地A'と位置、地積、その他の諸条件も殆んど同価値であり、右仮換地の交換は、原告にとつて特別な利益はないが、右交換により、原告に新たな課税が課せられる等の負担、損失がないならば、右提案に応じても良い旨回答したところ、信用金庫側は、原告の仮換地A'と訴外Aの仮換地B'の交換は絶対に課税の対象にならないと確約し、一方原告も訴外Bに依頼して調査をなした結果右交換は原告に新たな課税がなされるものでないことが判明したので、原告は、信用金庫を介し、訴外Aとの間で右交換につき合意し、両名連

署による仮換地指定変更願を組合に対し提出することにした。従つて、原告は、仮換地A'、同B'の指定変更処分が、原告及び訴外Aに対しなされた後に、信用金庫は、仮換地A'の権利を訴外Aから取得するものと信じていた。

ところが、原告と訴外Aとの右合意を公正証書に作成する際、訴外C司法書士が当事者の意思に反して、右合意は原告と信用金庫との間に成立した旨の書類を作成し、原告から、訴外Aとの間の本件交換契約、指定変更願等一切の書類の作成について委任を受けていた息子の訴外Dは原告から託された印鑑を使用し、漫然右書類に押印してしまつた。それ故組合に提出された指定変更願及び右公正証書等に原告と信用金庫との間で合意した旨の記載があつたとしても、右は原告の真実の意思表示とは言えず、本件交換契約及び指定変更願の合意は、原告と訴外Aとの間に成立しているのである。

(2) 本件指定変更処分の法的性質

右処分は組合がなす行政処分としての仮換地の指定変更処分であつて、たとえ、仮換地の交換契約に基づく指定変更願が提出されていても、この理は変るものではないから、右処分の結果として、原告が仮換地A'の代りに仮換地B'の権利者となつたとしても、これは、行政処分たる仮換地指定変更処分の結果なのであり、私法上の交換契約の結果ではないから、右仮換地の変更は、所得税法三三条所定の資産の譲渡に該当しない。

(3) 所得税法五八条の適用のあることについて

仮に、本件指定変更処分は、形式上のものにすぎず、その実質的内容は、仮換地A'、同B'の交換契約に該当し、所得税法三三条所定の資産の譲渡にあたるとしても、前述のとおり、右交換契約は、原告と訴外Aとの間に成立したものであり、両名とも仮換地A'、同B'（従前地A、同B）を交換の目的で取得したものでなく、また、両名共にこれら土地を一年以上所有していたのであるから、所得税法五八条の適用を受け、資産の譲渡がなかつたものとみなされ、課税の対象とはならない。

(4) 本件交換契約の無効ないし取消

仮に、本件交換契約が原告と信用金庫との間になされ、被告主張のとおり、信用金庫が交換の目的で仮換地B'（従前地B）を取得し、一年以上所有していないため、所得税法五八条の適用がないとしても、原告は、信用金庫から譲渡所得税は絶対に課せられないと説明され、これを信じて仮換地交換契約をなしたものであり、右課税されないことは同契約の重要な要素であつたのであり、この点に原告の錯誤があつたから民法九五条により、本件交換契約は無効である。

仮りにそうでないとしても信用金庫は原告に対し課税対象にならない旨虚偽の説明をなし、原告を、その旨誤信させたのであり、信用金庫の右所為は詐欺であるから、原告は、昭和五一年七月一二日付書面を以つて信用金庫に対し民法九六条により詐欺を理由に本件交換契約を取消す旨の意思表示をなし、右書面は同月一三日、信用金庫に到達したから、右交換契約は法律上無効もしくは取消されたものというべきである。

従つて、原告は、いぜんとして、仮換地A'の権利者であり、仮換地B'の権利を取得していないことになるから、課税対象となる資産の譲渡は存在しないことになる。

(5) 農地法所定の知事の許可の欠缺

仮りに、以上の主張が理由ないとしても、本件仮換地はいずれも、農地であるから、その権利を取得するには、農地法所定の県知事の許可もしくは届出を要するのに、これら手続を経由していないから、本件交換契約による権利移転の効果は未だ発生しておらず、課税対象となる資産の譲渡は存在しないというべきである。

(原告の反論に対する被告の再主張)

一 本件交換契約ないし、指定変更願提出の合意は、原告と訴外Aとの間で成立しているとの原告の主張について

右主張は、被告主張の公正証書（乙第一号証の二）が原告と信用金庫との間に作成されていることに照らし失当である。仮りに、右公正証書の内容が相手方に関し、原告の意思と異なつていたとしても、原告が自認するとおり、原告は、仮換地交換契約ないし指定変更願、その他の書類作成については訴外Dに印鑑を託し、すべてを委任しているのであつて、訴外Dは、右代理権に基づき信用金庫との間に本件交換契約を結び、かつ、その旨の本件公正証書を作成したものであり、右交換契約ないし本件公正証書の作成は、原告の適式な代理人訴外Dが関与してなされたもの

で、もとより有効である。

仮りに、信用金庫との間の本件交換契約締結が、訴外Dの権限外の行為であつたとしても、訴外Dは、前記のとおり仮換地A'、同B'の交換契約ないし指定変更願手続等については、原告から代理権を与えられていたのであるから、信用金庫が、訴外Dに適式な代理権が授与されていると信じたことについて正当な理由の存する本件では、民法一〇〇条の規定を類推適用して原告本人がその責に任ずるものと解するのが相当である。

二 本件指定変更処分の法的性質

この点に関する原告の主張の失当であることは先に述べたとおりである。

三 所得税法五八条の適用の有無

本件交換契約は、原告と信用金庫との間に結ばれているのであるから、訴外Aとの間に結ばれたことを前提とする原告の主張は失当である。

四 本件交換契約の無効、取消及び農地法所定の知事の許可等の欠缺の主張について

仮に、本件交換契約が原告主張のとおり無効又は取消しうるものとしても、現行税法は現実に発生した経済的成果、経済的利益に担税力を測定して課税する、いわゆる「実質主義」を基本原則としているのであるから、所得税法の解釈、適用にあつては課税の基となるべき行為の法形式や法的評価よりは、その行為によつて実現をみた実質的、経済的成果に対して税法的評価を行うべきである。

したがつて、本件交換契約が厳密な法令適用の面からは無効あるいは取消しうべき場合に当るとしても、右交換契約の結果、有効な場合と同様な経済的成果が発生し、存続していると認められる以上これを対象に課税するのは当然である。

本件についてこれを見るに、本件指定変更処分がなされた昭和四九年九月頃から現在に至るまで、本件交換契約が履行された結果、次のような経済的成果が現に存し、交換契約の当事者たる原告及び信用金庫が、ともにその利益を享受していること

ことからみても右主張は、本件更正処分等を違法ならしめる事由とはなし難い。

(イ) 信用金庫は、昭和四九年一二月頃仮換地B'の地上に、仮換地A'の地上に存した原告所有の物置小屋を移築し、かつ、仮換地B'に表土を搬入するという義務を履行していること。

(ロ) 原告は、信用金庫の負担において造成された仮換地B'を、昭和四九年一二月頃から現在に至るまで耕作などして使用収益していること。

(ハ) 一方、信用金庫は、仮換地A'の使用収益権を取得し、昭和五〇年八月頃同地上に鉄筋コンクリート造二階建の店舗を建築して以後現在に至るまで岐阜信用金庫植田支店の店舗として使用していること。

第三 証拠 (省略)

○ 理由

一 本件課税処分等の経緯は当事者間に争いが無い。

二 よつて、先づ、長期譲渡所得課税の適否につき判断する。

(一) 原告が組合の整理地区内に従前地Aを所有し、組合から、仮換地A'の指定処分を受けていたところ、昭和四九年九月一日付で組合が本件指定変更処分をなした以上この事実は当事者間に争いなく、成立に争いのない甲第四号証、第七号証の一ないし六、第八号証の一ないし四、乙第一号証の二、証人B、同E、同D、同Fの各証言、右B証人の証言により成立を認めうる甲第三号証の一、二、右F証人の証言により成立を認めうる乙第一号証の一、三、四、第二号証を総合すると、本件指定変更処分がなされるまでの経緯は、次のとおりであることが認められ、右認定の趣旨に反する証人Dの証言部分はたやすく信用し難く、他に右認定を左右するに足りる証拠は存しない。

(イ) 原告は、肩書住居において食料品及び雑貨の小売業を営むかたわら、従前地A(自作農創設特別措置法一六条の規定により昭和二三年十一月に国から売渡された農地)を畑として耕作し、昭和四四年一二月ごろ右従前地Aの仮換地としてA'が指定された後は、同様にこれを畑として耕作していた。原告は、高齢(昭和四八年当時七七歳)のため、家業の経営や所有財産の管理等一切を息子の訴外Dに委ねていた。

ところで、昭和四八年十一月ごろ信用金庫は、組合整理地区内に、植田支店を新たに開設することとなり、その用地買収方を不動産仲介業酒井事務所に依頼した。そこで、同事務所代表者訴外Eは、そのころから、買収工作をすすめて、右Eの仲介により、同年末までに信用金庫は整理地区内にある仮換地五〇番ブロック七番、同

九番の従前地を、その各所有者から買い受け、その旨の所有権移転登記を経由することにより、右各仮換地の権利者となつた。ところで信用金庫は、原告が権利者である仮換地はA'は、右七番、九番の仮換地に隣接し、かつ角地であるところから、植田支店開設用地として必要かつ不可欠の土地と考え訴外Eにその旨告げたので、訴外Eは従前地Aの売却方を原告に懇請するべく、原告方に赴き原告の息子訴外Dと再三交渉したが、売却の意思はないと拒否された。そこで訴外Eは訴外Dの義父(妻の父)にあたる同業の訴外Bを信用金庫の職員と共に訪ね、同人に対し、従前地Aの買受けができるよう尽力方を懇請したが、遂に奏功しなかつた。原告が売却を拒否した理由は、売却すれば、耕作用の農地がなくなることと、課税の対象となるとの二点であつた(原告が従前地Aの売却を拒否したことは当事者間にも争いがない)。

(ロ) その後、訴外Eは、多年名古屋市計画局換地課等に勤務し、換地関係の知識のあるところから、信用金庫が、仮換地A'の権利を取得する方策として、仮換地A'と南側道路をへだてて、向い合っている角地仮換地B'(従前地Bは、被告主張のとおりであり、その所有者は、訴外Gであつたが、同人が、昭和四九年二月五日死亡したので、その子の訴外Aが、同日相続により所有者となる)とを、組合のなす仮換地指定変更処分により交換する方法を案出し、同業で訴外Eと共同に信用金庫のための支店開設用地取得にあつた訴外Aと交渉し、従前地Bの所有権を信用金庫に譲渡する旨の内諾を得、かつ、組合に対し右の方法の可能性を打診したうえ、昭和四九年三月ごろ訴外Bに右の方法を提案し、この方法なら課税対象にならないだろうからと原告に対する説得方を依頼した。訴外Bも、組合のなす指定変更処分による交換であれば原告としても、売却と異なり仮換地B'を畑とし、耕作できるし、課税の対象にもならないであろうから、異存はなかつたので、原告の息子訴外Dにその旨を告げ説得したところ、原告も異存なかつたので訴外Dは、これを諒承した。そして訴外E、同Bを介し、原告側と信用金庫との間に組合に対する右仮換地指定変更申請は、原告と訴外Aの名義でなすこと、但し、最終的な変更申請書その他の一件書類はすべて司法書士訴外Cの指示に従つたこととなる合意が成立した。

(ハ) かくて、訴外E、同Bを介し、信用金庫と原告側との間に仮換地A'と仮換地B'を組合のなす仮換地指定変更処分により交換するとの基本的合意が成立したので、信用金庫は、早速同年六月一〇日付で、訴外Aとの間に従前地Bを代金四〇〇〇万円で買い受ける。手付金八〇〇万円は一月以内に支払う。組合に対する前記仮換地指定変更申請は訴外Aの名義で行うことなる覚書を締結し、約定手付金の支払を了した。一方、訴外Bは、組合の要請により、同年七月一三日付で組合から整理事業の委託を受けている訴外名古屋市区画整理協会宛に、仮換地A'と同B'の指定変更願提出についての下調査の依頼書を提出した(右依頼書中従前地B(仮換地B')の権利者名欄の訴外Gの記載は後日信用金庫に訂正された)。

(二) 同年七月二九日、司法書士訴外C方に、原告側は、訴外Dと訴外B、信用金庫側は、訴外Eと信用金庫職員が参会し、訴外Aも立会した。そして訴外Cは、前記覚書に基づき従前地Bは信用金庫が訴外Aから買い受けることになつており、信用金庫から訴外Aに対し、既に手付金が支払われており、買受残代金も、本日支払われることに定まつているのであるから、本件仮換地指定変更願は、これに符合するように、原告と信用金庫の連署によつてなされるべきである旨一同に指示したところ、一同から異議なく諒承されたので、右指示どおりの本件仮換地指定変更願書(乙第一号証の三)が訴外Cにより作成され原告から実印を託されていた訴外Dは、右願書の原告名下に押印し、信用金庫側も、その名下に押印し、かくて、本件仮換地指定変更願が作成された。右願書はその後組合に提出された。ついで、同日、原告と信用金庫側間に成立した合意の内容を公正証書により明確にすることとなり、公正証書の原案が訴外Cにより作成され、右原案は、訴外D、信用金庫職員に提示され、両者はこれを諒承した。ついで、公正証書作成用の原告の委任状に、訴外Dは押印し、印鑑証明書等必要書類を訴外Cに託した。これら書類により同日公証人役場において本件公正証書が作成された。

(ホ) 右公正証書の内容の要旨は次のとおりである。
第一条、原告と信用金庫は、昭和四九年七月一八日付で仮換地A'、同B'を無償交換したので、本件仮換地指定変更申請願を兩名連署によりなすこと。
第二条、仮換地の指定変更がなされたときは、仮換地A'に関する組合との間の清算は、信用金庫において処理する。
第三条、信用金庫は、仮換地A'上に存する物置小屋を同年九月三〇日までに、そ

の負担において仮換地B'の土地へ移築する。

第四条、信用金庫は、仮換地A'上に存する耕作物を前同日までに仮換地B'上に移植する。

第五条、信用金庫は、原告が仮換地B'を耕作の用に供することができるよう、その負担において仮換地A'の土地の表土(沃土)深さ三〇センチメートルを採取し、仮換地B'地上へ搬入し、農地に造成する。

第五条、仮換地A'には信用金庫の店舗を建築する。

(へ) かくて、昭和四九年九月一日付で本件仮換地指定変更処分がなされるに至った。

なお、これより先信用金庫は、同年八月三〇日付で訴外Aから従前地Bの所有権移転登記手続を経由している。

(二) 以上に認定した事実によれば、本件仮換地指定変更処分という方法により、仮換地A'と同B'との交換を実現するという方策は、訴外Eの発案にかかるものであること、原告も信用金庫も右方策を承諾し、ここに基本的合意が右両名間に成立したこと、当初は、仮換地指定変更願は、原告と仮換地B'の権利者訴外Aとの連署によりなすことになつていたが、これより先信用金庫は、訴外Aから従前地Bを買い受ける旨の契約を結び、手付金の支払も了し、残代金も昭和四九年七月二九日に支払われることになつていたところから、右同日原告と信用金庫双方から、最終的な手続書類一切の作成方を委任されていた司法書士訴外C方に、原告側、信用金庫側の関係者と訴外Aが参会したとき、訴外Cの指示により、従前地B(仮換地B')の権利は既に信用金庫に移転していることとして、これを前提に手続を進めるべきである旨の指示があり一同諒承の上、原告と、信用金庫連署の本件仮換地指定変更願及び本件公正証書が作成されたこと、以上の事実が明らかである。

してみると、最終的には、本件交換契約は、原告と信用金庫との間に成立し、右交換契約実現の方策として、右両名連署による指定変更願が組合に提出され、右変更願に基づき本件指定変更処分がなされるに至ったものというべきである。

原告は、本件交換契約は、原告と訴外Aとの間に成立したのであり、指定変更願も右両名連署によりする約定であつた旨、及び本件指定変更願書及び本件公正証書は、原告の無権代理人訴外Dのなしたもので無効である旨の主張をするけれども、以上に認定した事実によれば、訴外Dは、原告から本件仮換地交換契約ないし、右契約実現のための手続書類の作成について包括的代理権を与えられており、実印も託されていること、司法書士訴外Cの指示により作成された前記指定変更願及び本件公正証書について訴外Dは異議なく承諾していることが明らかであるから、原告の右主張はもとより失当である。

なお、訴外E、同Bらは本件交換契約を指定変更処分という方法で実現すれば、課税の対象とはならないであろうと考え、その旨、訴外Dに告げたことは前記のとおりであるが、原告側が、本件交換契約につき、課税の対象とならないことを条件としたと認めるべき証拠及び、信用金庫が、原告側に、課税の対象とならないことを確約したと認めるべき証拠は何ら存しない。

(三) 本件指定変更処分の性質

以上に述べた本件指定変更処分の経緯に照らすと、右処分は、組合が換地計画の不備による関係権利者の不公平是正もしくは区画整理事業の施行につき生じた重大な支障を除去する等の目的を以つて、組合が公益上の必要からなしたのではなく、仮換地A'、同B'の権利者である原告及び信用金庫の両名間に成立した本件交換契約を実現する方策として、右両名連署でなされた仮換地指定変更願に基づきなされたものであることは明らかである。

このような指定変更願に対し、組合は、必ずしも、右願どおりの仮換地指定変更をなす法律上の義務はないが、右指定変更願が仮換地権利者双方の合意に基づくものであり、他の関係権利者の既得権を侵害したり、法的安定性をそこなうおそれもないので、指定変更願どおりの指定変更処分がなされるのが通例であり、本件指定変更処分も右通例に従つてなされたものと考えられる。

ところで、本件交換契約は、当事者双方連署による仮換地指定変更願の提出により、仮換地指定変更処分がなされることを停止条件とする契約であり、右条件が成就すれば、結果的には、従前地を交換したと同一の法律状態が実現されることになるから、本件指定変更処分の存する故を以つて、当事者間に結ばれた右交換契約の私法的効果の存在を否定することはできない道理である。

これに反する原告の主張は採用できない。

(四) 原告の本件交換が「資産の譲渡」にあたることについて
所得税法三三条一項に規定する「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず、資産を移
転させる一切の行為を指称し、売買の外、交換も含むことは多言を要しないから、
本件交換契約の私法的効果の存在が否定できない以上、右交換は資産の譲渡にあたり、
譲渡所得として課税の対象となることは明らかである。

なお、本件交換契約の相手方である信用金庫の仮換地B'（従前地B）の権利取得
は、交換の目的を以つてなされ、かつ、その保有期間が一年未満であることは、先
に認定した事実から明らかであるから、本件交換契約には、所得税法五八条（固定
資産交換の場合の譲渡所得の特例）の適用はない。

これに反する原告の主張は、採用できない。

(五) 原告の本件交換契約の無効ないし取消の主張の当否について
先に認定した事実によれば、本件交換契約締結につき、「課税対象とならないこ
と」が重要な要素となつていたこと、ないし信用金庫が欺言を弄したとは認められ
ないのみならず、仮りに、本件交換契約に原告主張のとおり瑕疵が存したとして
も、本件交換契約の実現には、本件指定変更処分という行政処分が介在しているの
であり、本件交換契約の右瑕疵により本件指定変更処分が、当然にその効力を失う
いわれは毛頭存しないものというべく、原告の主張は採用の限りではない。

(六) 原告の農地法所定の知事の許可等の欠缺の主張の当否について
本件交換契約は組合のした本件指定変更処分によりなされたものであり、仮換地指
定変更処分につき対象となる土地が農地であるときは、知事の許可を要する明文の
規定はないから、原告の主張は失当である（なお、前掲甲第八号証の一ないし四に
よれば、従前地Bは、昭和四五年七月一日付で地目が宅地に変更され、農地では
ないことが認められる）。

(七) 本件交換契約に基づき原告の取得した長期譲渡所得課税金額の算出につ
いて

本件交換契約は、本件指定変更処分により、原告は、仮換地A'の代りに仮換地B
'の権利を現実に取得しているのであるから、実質課税の原則上、原告の長期譲渡
所得は、仮換地B'の適正評価額により定めるべきところ、成立に争いのない乙第
六号証、第七号証、証人Fの証言及び右証言により成立を認めうる乙第三号証ない
し第五号証を総合すれば、仮換地B'の適正評価額は別紙その二の売買実例による
時価算定表記載のとおり三・三平方メートル当り一〇万円として総計二六、一七
五、〇〇〇円と認めるのが相当であり、仮換地A'の取得費は右価格の五パーセン
トにあたる一、三〇八、七五〇円である（措置法三一条の三第一項）から、原告の
長期譲渡所得金額は右二六、一七五、〇〇〇円から一、三〇八、七五〇円を控除し
た二四、八六六、二五〇円となる（所得税法三三条三項、措置法三一条一項）。

(八) 以上の次第であるから、被告のした長期譲渡所得課税には、何らの違法は
存しない。

三 老年者控除の適用の有無について

原告には、前記のとおり長期譲渡所得二四、八六六、二五〇円があるので、所得税
法二条一項三〇号の老年者（合計所得金額が五〇〇万円以下）に該当しない（措置
法三一条三項一号）ので、所得控除として老年者控除金額を加算できないから、こ
れを加算した原告の確定申告から、被告が右金額を減算したことは正当である。

四 本件課税処分等の適法性

してみると、原告の課税総所得金額は、右総所得金額一、一三九、三五七円から老
年者控除を除くその余の所得控除額九九八、〇〇〇円を控除した一四一、〇〇〇円
（千円未満切捨）であり、課税長期譲渡所得金額は、長期譲渡所得金額二四、八六
六、二五〇円から長期譲渡所得の特別控除額一、〇〇〇、〇〇〇円（措置法三一条
二項）を控除した二三、八六六、〇〇〇円（千円未満切捨）であることは明らかで
あり、原告の申告額を上廻る納税額四、七八七、三〇〇円に基づき国税通則法六五
条に従い、過少申告加算税額を計算すると被告主張のとおり二三九、三〇〇円とな
るから、被告のした過少申告加算税賦課決定も適法である。

五 結論

以上のとおり被告の本件更正処分等はすべて適法であつて、その取消を求める原告
の請求はすべて理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用につき民法八
九条を適用して主文のとおり判決する。

（裁判官 松本 武 浜崎浩一 原田 卓）

別紙目録、別紙その二（省略）

