

(平17.11.10判決、判決事例集No.70 369頁)

《判決書(抄)》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、不動産管理業を営む審査請求人(以下「請求人」という。)が、賃貸中のマンションを信託財産とする各信託受益権(以下「本件各信託受益権」という。)を取得したことは、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第2項に規定する課税仕入れ等の税額の計算を行うに当たり、同項第1号に規定する方法(以下「個別対応方式」という。)の適用において、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する」課税仕入れに区分されるか否かを争点とする事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成16年3月9日から平成16年3月31日までの課税期間(以下「本件課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の確定申告書(以下「本件確定申告書」という。)に、次表の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した。

ロ 原処分庁は、これに対し、平成16年12月27日付で、次表の「更正処分等」欄のとおり更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

項目\区分	確定申告	更正処分等
消費税		
課税標準額	587,000円	587,000円
課税標準額に対する消費税額	23,480	23,480
控除対象仕入れ税額	116,213,821	8,811,641
控除不足還付税額	116,190,341	8,788,161
差引納付すべき消費税額	-	107,402,100
地方消費税		
課税標準となる消費税額	116,190,341	8,788,161
還付譲渡割額	29,047,585	2,197,040
差引納付すべき譲渡割税額	-	26,850,500
過少申告加算税の額	-	20,112,500

ハ 請求人は、これらの処分を不服として、平成17年1月31日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年4月27日付でいずれも棄却する旨の異議決定をした。

ニ 請求人は、異議決定を経た後の原処分を不服があるとして、平成17年5月27日に審査請求をした。

(3) 関係法令等

イ 消費税法第14条《信託財産に係る資産の譲渡等の帰属》第1項は、信託財産に属する資産に係る資産の譲渡等については、受益者が特定している場合はその受益者がその信託財産を有するものとみなして、消費税法の規定を適用する旨規定している。

ロ 消費税法第30条第1項は、事業者が、国内において行う課税仕入れについては、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨規定し、同条第2項第1号は、第1項の場合において、当該課税期間における課税売上割合が100分の95に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額(以下「課税仕入れ等の税額」という。)の合計額は、第1項の規定にかかわらず、同条第2項の各号に定める方法により計算した金額とする旨規定している。

そして、消費税法第30条第2項第1号は、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、〔1〕課税資産の譲渡等のみ要するもの、〔2〕課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等(以下「その他の資産の譲渡等」という。)にのみ要するもの及び〔3〕課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合には、課税仕入れ等の税額の合計額は、課税資産の譲渡等のみ要する課税仕入れの税額の合計額に、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れの税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算する方法による旨規定している。

ハ 消費税法基本通達（以下「消基通」という。）11-2-20《課税仕入れ等の用途区分の判定時期》は、個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、上記口の〔1〕ないし〔3〕の区分（以下「用途区分」という。）の判定は、課税仕入れを行った日の状況により行うこととなる旨定めている。

ニ 消費税法第2条《定義》第1項第9号は、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、同法第6条《非課税》第1項の規定により消費税を課さないこととされているもの以外のものをいう旨規定している。

そして、消費税法第6条第1項は国内において行われる資産の譲渡等のうち、同法別表第一に掲げるものには、消費税を課さない旨規定し、同法別表第一の第1号は、土地の譲渡及び貸付けを、同第13号は、住宅（人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。）の貸付け（以下「住宅の貸付け」という。）を掲げている。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、原処分庁に対して、事業を開始した日の属する本件課税期間内（平成16年3月30日）に、消費税法第9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》第1項本文の規定の適用を受けない旨を記載した届出書（消費税課税事業者選択届出書）を提出しており、本件課税期間において同項の規定は適用されないことから、同法第46条《還付を受けるための申告》第1項に規定により、消費税の控除不足額の還付を受けるための申告書を提出することができる。

ロ 請求人は、平成16年3月26日付で、A社及びB社との間でそれぞれ信託受益権売買契約書（以下、これらを併せて「本件各信託受益権売買契約書」という。）を取り交わし、同日において既に居住用又は事業用として賃貸の用に供されている8棟のマンション（合計397戸、うち居住用の住宅389戸、事業用の事務所及び店舗8戸）の建物及び土地（以下、これらを併せて「本件各信託不動産」という。）を信託財産とする本件各信託受益権を取得している。

なお、本件各信託不動産の受託者は、C信託銀行及びD信託銀行である。

ハ 本件各信託受益権売買契約書の第4条《受益権の移転・地位の承継》には、請求人は、各信託契約の委託者及び受益者としての地位をそれぞれ承継する旨記載されている。

ニ 請求人とE社との間及び請求人とF社との間においては平成16年3月24日付で、請求人と甲LLCとの間においては平成16年3月25日付で、それぞれ請求人を営業者、相手方を優先匿名組合員とする優先匿名組合契約が締結されている（以下、これらの契約を併せて「本件各匿名組合契約」といい、これらに係る契約書を「本件各匿名組合契約書」という。）。

ホ 請求人は、本件各信託受益権の取得時には、本件各信託受益権のすべてを、米国不動産投資法人により組成が進められていた日本における不動産投資法人（以下「J-REIT」という。）に、その取得から約1年後の平成17年3月ごろに譲渡することを予定していた。

しかしながら、J-REITの設立の際に設立企画人となるG社が、金融庁からの投資信託委託業者の認可を受けることに時間を要した（平成17年〇月〇日認可）ため、審査請求日現在において、J-REITは設立されておらず、本件各信託受益権は譲渡されていない。

ヘ 本件各信託不動産は、請求人が本件各信託受益権を取得した後も、上記ハと同様に事業用又は居住用として賃貸の用に供されており、本件課税期間において、請求人には本件各信託不動産に係る賃貸収入が生じている。

ト 請求人は、本件課税期間の課税売上割合が100分の95に満たないことから、個別対応方式に基づき、その適用における用途区分について、本件各信託受益権の取得を本件各信託不動産の取得と認識した上で、このうち建物部分の取得に係る課税仕入れを「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に区分し、同土地部分の取得に係る課税仕入れ（土地部分の仲介手数料及び登記手数料等に係るもの）を「その他の資産の譲渡等のみ要するもの」に区分して、課税仕入れ等の税額を計算し、本件確定申告書を提出した。

これに対し、原処分庁は、本件各信託不動産の取得に係る課税仕入れは、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分されるものであるとして、本件更正処分をした。

なお、請求人が算定した本件課税期間の用途区分ごとの課税仕入れの税額は、別表1の「請求人の申告額」欄のとおりであり、本件更正処分におけるこれらの税額は同表の「原処分庁の調査額」欄のとおりである。また、請求人の確定申告及び本件更正処分における課税仕入れ等の税額は、別表1の各欄の税額を基に、別表2の各欄のとおり算定されている。

2 主張

(1) 請求人

原処分は、次の理由によりいずれも違法であるから、その全部の取消しを求める。

イ 請求人は、上記1の(4)のホのとおり、本件各信託受益権を、J-REITに譲渡する目的で取得したものであり、本件各信託不動産に係る賃貸収入を得る目的で取得したものではないから、個別対応方式の適用における用途区分において、本件各信託受益権の建物部分の取得は「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに区分すべきである。

ロ 本件各信託不動産に係る賃貸収入は、本件各信託受益権を取得する以前から存在する本件各信託不動産に係る賃貸借契約を引き継いだことにより生じているものであるから、本件各信託受益権の取得・保有に伴い、単に付随的に生じたものにすぎない。

また、本件各信託不動産は、賃貸借契約が存していることにより、かえって商品価値が高まり、さらなる譲渡益を期待できるのであるから、当該各不動産から賃貸収入が生じていることは、本件各信託受益権の取得が譲渡を目的とするものであることを妨げるものではない。

(2) 原処分庁

原処分は、次の理由により適法であるので、審査請求をいずれも棄却するとの裁決を求める。

イ 請求人は、本件各信託受益権について、譲渡する目的と併せて、本件各信託不動産に係る賃貸収入を得ることを目的として取得したことが認められる。

ロ そうすると、個別対応方式の適用における用途区分において、本件各信託受益権の取得は、「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分される。

3 判断

本件審査請求は、本件各信託受益権(信託不動産)の取得(課税仕入れ)に係る個別対応方式に係る用途区分に争いがあるので、審理したところ、次のとおりである。

(1) 認定事実

原処分関係資料及び当審判所の調査によれば、以下の事実が認められる。

イ 本件各信託受益権に係る各信託契約書(A社とC信託銀行との間で取り交わされた不動産管理処分信託契約書及び不動産管理処分信託変更契約書並びにB社とD信託銀行との間で取り交わされた不動産信託契約書であり、以下「本件各信託契約書」という。)には、要旨次のとおり記載されている。

(イ) 本件信託の目的は、信託不動産を受益者のために管理・運用・処分すること(信託の設定及び目的に関する項目)。

(ロ) 信託不動産の賃貸から生じる賃貸料を信託収益とすること(信託収益に関する項目)。

ロ 本件各匿名組合契約書には、要旨次のとおり記載されている。

(イ) 優先匿名組合員は、営業者である請求人が実施する事業(以下「本件事業」という。)に出資する(前文)。

(ロ) 本件事業とは、本件各信託受益権の取得、保有、管理、運用及び処分に係る事業をいう(定義に関する項目)。

(ハ) 本件各匿名組合契約の目的は、営業者(請求人)において本件事業を実施し、本件事業から発生する収益を、優先匿名組合員に配賦し、又は匿名組合出資の返還として分配することにある(匿名組合の事業目的に関する項目)。

(ニ) 営業者(請求人)は本件各信託受益権を取得し、上記イの各信託契約その他適用のある契約に従い、受託者に必要な指図を行い、本件各信託受益権を売却その他換価することにより、本件事業を実施する(本件事業のうち本件各信託受益権に関する項目)。

ハ 請求人から原処分庁に対して提出された、請求人の名称を表題とする本件各信託不動産に関する書面(以下「本件書面」という。)には、物件購入時期は平成16年3月、物件売却時期は平成17年3月から同年5月までの間、及び賃貸期間は平成16年3月から平成17年3月までの間である旨図示されており、また、その記載内容から本件書面は、請求人が本件各信託受益権を取得した日以前に作成されたものである。

(2) 法令解釈

イ 消費税法第30条第2項第1号は、上記1の(3)のロのとおり、個別対応方式による課税仕入れ等の税額の計算の方法について規定しているが、その用途区分の判定時期等については具体的に規定されていない。

ロ 消基通11-2-20は、上記1の(3)のハのとおり、個別対応方式により課税仕入れ等の税額を計算する場合において、上記1の(3)のロの[1]ないし[3]の用途区分の判定は、課税仕入れを行った日の状況により行うものと定めているところ、当該取扱いは、当審判所においても相当と認められる。

そして、この場合の課税仕入れを行った日の状況とは、当該課税仕入れの目的及び当該課税仕入れに対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容を勘案して判断すべきものと解するのが相当である。

(3) これを本件についてみると、以下のとおりである。

イ 請求人は、上記1の(4)のロ及びハのとおり、本件各信託受益権の取得に当たり、当該信託の受益者としての地位を承継していることから、消費税法第14条の規定により、本件各信託不動産の譲渡等については、請求人が当該不動産を有するものとみなして、消費税法の規定が適用される。

したがって、本件各信託受益権の取得についても、請求人が本件各信託不動産の課税仕入れを行ったものとみなして、消費税法の規定が適用されることとなる。

ロ 請求人は、上記1の(4)のホのとおり、本件各信託受益権を譲渡する目的で取得したと、すなわち本件各信託不動産を譲渡する目的で取得したものであることが認められるところ、当該各不動産を譲渡した場合、このうちの建物部分の譲渡は課税資産の譲渡等に該当することとなる。

ハ 本件各信託不動産は、上記1の(4)のロ及びヘのとおり、請求人がその取得をした日において既に賃貸の用に供されており、同日以後も同様に賃貸の用に供されていることから、請求人には、本件課税期間において本件各信託不動産に係る賃貸収入が生じている。

また、請求人が本件各信託不動産を取得した日又はそれ以前に作成された〔1〕本件各信託契約書には、本件各信託不動産の賃貸から生じる賃貸料を信託収益とする旨が記載され(上記(1)のイ)、〔2〕本件各匿名組合契約書には、請求人は本件各信託受益権の取得、保有、管理、運用及び処分により生ずる収益を優先匿名組合員に配賦する旨が記載され(上記(1)のロ)、〔3〕本件書面には、本件各信託不動産は平成16年3月から平成17年3月までの間賃貸する予定であることが図示されている(上記(1)のハ)ことからすれば、請求人が本件各信託不動産を取得した目的には、その取得から譲渡までの間に本件各信託不動産に係る賃貸収入を得ることが含まれていたと認めるのが相当である。

そして、当該賃貸収入の大部分は、上記1の(4)のロのとおり、住宅の貸付けによるものであるところ、当該住宅の貸付けは、上記1の(3)のニのとおり、課税資産の譲渡等には該当しない。

ニ 上記(2)のロに基づいて、請求人が本件各信託不動産を取得したとき、すなわちその課税仕入れを行った日の状況について、上記ロ及びハのことを判断すると、本件各信託不動産の取得は、課税資産の譲渡を目的とするものと併せて、消費税を課さない住宅の貸付けに係る収入を得ることを目的とするものと認められる。

そうすると、本件各信託不動産に係る課税仕入れは、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れと認められるから、個別対応方式の適用における用途区分については、上記1の(3)のロの〔3〕課税資産の譲渡等とその他の譲渡資産の譲渡等に共通して要するものに区分するのが相当である。

(4) 請求人は、本件各信託不動産に係る賃貸収入は、当該各不動産の取得に伴い、付随的に生じたものにすぎず、また、当該賃貸収入が生じていることは当該各不動産の取得が譲渡を目的とするものであることを妨げるものではない旨主張する。

しかしながら、請求人は、上記(3)で述べたとおり、本件各信託不動産を、譲渡する目的だけではなく、その賃貸収入を得る目的を併せもって取得したものであり、また、本件課税期間において、本件各信託不動産を取得した日から課税資産の譲渡等に該当しない当該各不動産に係る賃貸収入(住宅の貸付け)が生じている以上、本件各信託不動産に係る課税仕入れを、上記1の(3)のロの〔1〕「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に区分することは相当ではないから、請求人の主張には理由がない。

(5) 以上のとおり、本件争点について原処分は違法はなく、本件各信託不動産に係る課税仕入れを、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れとして、本件課税期間の課税仕入れ等の税額を算定すると、別表2の「原処分庁」欄の「控除対象仕入税額」欄と同額となるから、本件更正処分は適法である。

(6) 加算税の賦課決定処分を含め、原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

別表1

別表2 課税標準額に対する消費税額から控除する課税仕入れ等の税額(控除対象仕入税額)

(全文)

【文献番号】25580341

消費税更正処分等取消請求事件（以下、順に「第1事件」、「第2事件」という。）

東京地方裁判所平成29年（行ウ）第590号、平成30年（行ウ）第2号

令和元年10月11日民事第38部判決

口頭弁論終結日 令和元年6月25日

判 決

第1事件原告兼第2事件原告 株式会社ムゲンエステート

同代表者代表取締役 P1

同訴訟代理人弁護士 黒澤基弘

同 畑田正彦

同 小林正樹

同訴訟復代理人弁護士 北條陽平

第1事件被告兼第2事件被告 国

同代表者法務大臣 P2

処分行政庁 日本橋税務署長 P3

同指定代理人 別紙1指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 第1事件

(1) 日本橋税務署長が原告に対し平成29年7月31日付けでした原

告の平成25年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成25年12月課税期間」という。）分の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の更正処分（以下「平成25年12月課税期間更正処分」という。）のうち、消費税の還付金の額に相当する税額4152万7959円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額1038万1989円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(2) 日本橋税務署長が原告に対し平成29年7月31日付けでした原告の平成26年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成26年12月課税期間」という。）分の消費税等の更正処分（以下「平成26年12月課税期間更正処分」という。）のうち、消費税の還付金の額に相当する税額9120万5943円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額2449万9345円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

(3) 日本橋税務署長が原告に対し平成29年7月31日付けでした原告の平成27年1月1日から同年12月31日までの課税期間（以下「平成27年12月課税期間」といい、平成25年12月課税期間、平成26年12月課税期間と併せて「本件各課税期間」という。）分の消費税等の更正処分（以下「平成27年12月課税期間更正処分」といい、平成25年12月課税期間更正処分、平成26年12月課税期間更正処分と併せて「本件各更正処分」という。）のうち、消費税の還付金の額に相当する税額7849万7202円及び地方消費税の還付金の額に相当する税額2117万2577円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

2 第2事件

(1) 日本橋税務署長が原告に対し平成28年12月27日付けでした原告の課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請の却下処分を取り消す。

(2) 日本橋税務署長は、原告に対し、原告が平成28年11月15日付けでした課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請を承認せよ。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、中古不動産の買取再販売を主な事業とする原告が、次の各請求をする事案である。

(1) 第1事件

原告が、本件各課税期間の消費税等について、販売目的で行った課税

仕入れである建物の購入のうち、購入時にその全部又は一部が住宅用として賃貸されている建物（以下「本件各建物」といい、このような建物一般を「住宅用賃貸部分を含む建物」という。）に係るもの（以下「本件各課税仕入れ」といい、このような課税仕入れ一般を「本件課税仕入れ」という。）につき、消費税法30条2項1号イ所定の「課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れに区分されることを前提として、同条1項の課税標準額に対する消費税額から控除する課税仕入れに係る消費税額（控除対象仕入税額）を計算し、算出した納付すべき税額に基づき確定申告（以下「本件各確定申告」という。）をしたところ、日本橋税務署長から、本件各課税仕入れは、同条2項1号ロ所定の「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ（共通課税仕入れ）に区分されるとして、本件各更正処分及びこれに伴う遡少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）を受けたことから、これらの取消しを求める事案である。

(2) 第2事件

原告が、仮に、本件課税仕入れが共通課税仕入れに区分される場合、控除対象仕入税額の計算に当たり、本件課税仕入れに係る消費税額に乘ずべき消費税法30条3項の課税売上割合に準ずる割合として、後記3(4)アの本案割合は合理的に算定されたものであると主張して、日本橋税務署長に対してその適用承認申請（以下「本件承認申請」という。）をしたところ、日本橋税務署長から、本件承認申請を却下する旨の処分（以下「本件却下処分」という。）を受けたことから、その取消しを求めるとともに、本件割合の適用承認の義務付けを求める事案である。

2 関連法令等の定め

本件に関連する法令等の定めは、別紙2のとおりである（なお、同別紙における略語は、本文においても用いることがある。）。

3 前提事実（証拠の引用等のない事実は当事者間に争いが無い。）

(1) 原告

原告は、平成2年5月2日に設立された、不動産の買取再販売を主な事業とする株式会社である（甲3・4頁、乙2）。

(2) 本件各課税仕入れ

ア 原告は、本件各課税期間において、事業として、本件各建物（前記1(1)のとおり、いずれも購入時にその全部又は一部が住宅用として賃貸されている建物である。）を購入した（甲4の1～3）。

原告の本件各課税期間ごとの本件各建物の購入価額（本件各課税仕

れの額。なお、同時に購入される敷地の購入価額を含まない。）は、次のとおりである（甲4の1～4の3）。

(ア) 平成25年12月課税期間（79物件） 24億7343万1009円

（消費税等を含む金額は、25億9710万2535円）

(イ) 平成26年12月課税期間（90物件） 38億6764万5987円

（消費税等を含む金額は、41億5706万1487円）

(ウ) 平成27年12月課税期間（175物件） 64億5225万4987円

（消費税等を含む金額は、69億6843万5309円）

イ 原告による本件各建物の購入は、いずれも賃借権の負担付売買によるもので、買主である原告は、本件各建物の所有権を取得すると同時に、賃貸人としての地位を承継し（以下、かかる賃貸借契約に基づく貸付けを「本件各住宅貸付け」という。）、本件各建物につき、引渡日以降の賃貸料を収受していた。

ウ 原告は、本件各建物の購入について、使用する会計システム上、本件各建物を取得した日付で棚卸資産である「販売用不動産（建物）」として入力し、その際、税区分について「課税売上げにのみ要する課税仕入れ」として入力していた。

(3) 本件各確定申告

原告は、本件各課税期間の消費税について、別表1～3記載の各「確定申告」欄のとおり、本件各確定申告をした（甲8の1～3）。

このとき、控除対象仕入税額については、いずれも個別対応方式によった上で、本件各課税仕入れは「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに区分されることを前提として計算された（甲8の1～3、弁論の全趣旨）。

(4) 本件承認申請及び本件却下処分

ア 原告は、平成28年11月15日、日本橋税務署長に対し、原告の共通課税仕入れのうち、本件課税仕入れ（住宅用賃貸部分を含む建物の購入に係るもの）に係る控除対象仕入税額の計算における消費税法30条3項の課税売上割合に準ずる割合については、当該割合を適用する各課税期間に譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物の譲渡対価の額（課税売上げ）及び当該譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物の仕入日（当該割合を適用する各課税期間より前のものも含む。）から譲渡日までに生じた事業用貸付けに係る対価の額（課税売上げ）及び住宅用貸付けに係る対

価の額（非課税売上げ）の合計額のうち、当該合計額から当該譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物の住宅用貸付けに係る対価の額（非課税売上げ）を除いた額の占める割合（以下「本件割合」という。）によって計算するものとして、本件割合についての適用承認の申請（本件承認申請）をした（甲10）。

イ 日本橋税務署長は、同年12月27日、本件承認申請を却下し（本件却下処分）、原告に通知した（甲13）。

（5）本件各更正処分及び本件各賦課決定処分

日本橋税務署長は、平成29年7月31日、本件各課税仕入れは共通課税仕入れに区分されるべきであるとしたうえで、別表1～3記載の各「更正処分」欄のとおり、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分をした（甲4の1～3）。

（6）本件訴訟に至る経緯

ア 本件却下処分について

原告は、平成29年4月4日、本件却下処分を不服として再調査請求をしたが、再調査審理庁は、同年6月26日、同請求を棄却する旨の決定をした（弁論の全趣旨）。

原告は、同年7月28日、本件却下処分を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成30年7月9日、同審査請求を棄却する旨の裁決をした（弁論の全趣旨）。

イ 本件各更正処分及び本件各賦課決定処分について

原告は、平成29年9月1日、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を不服として審査請求をしたが（別表1～3記載の各「審査請求」欄参照）、国税不服審判所長は、平成30年7月9日、同審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲45）。

ウ 本件訴訟の提起

原告は、平成29年12月27日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

4 被告が主張する本件各更正処分に係る税額等

本件において被告が主張する本件各更正処分及び本件各賦課決定処分に係る税額の算出根拠等は、別紙3記載のとおりである。

なお、本件において、原告の本件各課税期間における課税売上高は5億円を超えており、本件各課税期間における控除対象仕入税額が、個別対応方式によって計算されることについては、争いが無い。

5 争点

（1）住宅用賃貸部分を含む建物の購入が控除対象仕入税額の計算にお

いて共通課税仕入れに区分されるとした本件各更正処分は適法であるか。（争点1）

（2）本件各更正処分が適法である場合、本件各確定申告における申告額が過少であったことにつき、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるか。（争点2）

（3）本件割合は、原告が営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるものであるか。（争点3）

第3 争点に係る当事者の主張

1 争点1（住宅用賃貸部分を含む建物の購入が控除対象仕入税額の計算において共通課税仕入れに区分されるとした本件各更正処分は適法であるか）について

（被告の主張）

（1）個別対応方式における用途区分の判定について

ア 個別対応方式は課税仕入れについて用途区分を要するところ、消費税法30条2項1号は、用途区分について「課税資産の譲渡等」のみ要するもの、「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（括弧内省略）」のみ要するもの及び「課税資産の譲渡等その他の資産の譲渡等に共通して要するもの」と規定し、いずれも「要したのもの」とは規定していない。そして、仕入税額控除は、仕入れを行った日において、それが課税仕入れに該当するか否かを判断し、課税仕入れに該当する場合には、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間において、課税資産の譲渡等に対応する部分を控除するものであることからすれば、課税資産の譲渡等に対応する部分の具体的な算出方法である用途区分も、当該課税仕入れを行った日の状況に基づき、その取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきである。

イ これに対して、原告は、個別対応方式における用途区分の判定は課税仕入れの最終的なし主たる目的によって行うべきである旨主張し、これについて、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨を指摘する。しかし、個別対応方式における共通仕入控除税額は、共通課税仕入れに係る消費税額に各課税期間の課税売上割合を乗じて計算した金額に限られるものであり、控除されない金額すなわち非課税売上げに対応する部分として算定された金額について、課税の累積排除を考慮する必要がないことは、消費税法がもとより予定するところであって、課税仕入れの用途区分が当該課税仕入れの最終的なし主たる目的により判断される

ものではない。

(2) 本件各課税仕入れは共通課税仕入れに該当すること

ア 原告は、本件各建物について、仕入れを行った日に棚卸資産として計上し、また、平均して7か月程度で譲渡していたことが認められる。これらによると、原告は、本件各建物について転売を意図して仕入れたものと認められるから、本件各課税仕入れは、課税資産の譲渡等に要するものであるということが出来る。

一方、本件各建物は、仕入れを行った日において、いずれもその全部又は一部が住宅貸付け（本件各住宅貸付け）の対象とされており、本件各課税仕入れは賃借権付売買によるものであった。また、原告は、売主から本件各住宅貸付けにおける賃貸人としての権利義務を承継し、同日以降の賃貸料を現に收受し、当該賃貸料を原告の会計システムに「不動産賃貸収入」として入力しており、原告の決算説明資料でも「投資用不動産保有期間中の賃貸収入は安定収入として経営基盤を下支え」するものと説明されていた。これらのことからすると、原告は、仕入れを行った日において、賃貸料を收受することをも意図した上で、本件各課税仕入れをしたものと認められる。したがって、本件各課税仕入れは、仕入れを行った日において非課税取引である住宅貸付けにも要するものであり、その他の資産の譲渡等に要するものでもあるということが出来る。

したがって、本件各課税仕入れは、仕入れを行った日の状況に基づいて客観的に判断すれば、課税資産の譲渡等に要するとともにその他の資産の譲渡等に要するものでもあるから、共通課税仕入れに該当する。

イ 原告は、平成元年2月発行の「消費税一問一答集」（国税庁・部内限り。以下「平成元年発行一問一答集」という。）の「問434 『課税資産の譲渡等のみ要する』ことの意味」の記載を踏まえ、消費税法の立法者は、課税仕入れの対価が「最終的に」課税資産の譲渡等のコストを構成するような課税仕入れをもって「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当するとの解釈を示していたといえたと主張する。しかしながら、原告は、本件各住宅貸付けを行い、これに係る対価の額を收受しているから、本件各課税仕入れに係る支払対価は、本件各住宅貸付けに係る原価をも構成しているのであって、原告の主張には理由がない。

また、原告は、平成元年9月発行の「回答実例 消費税質疑応答集」（前国税庁消費税課の職員が編者となっている。以下「平成元年発行質疑応答集」という。）において、販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費の用途区分については、最終的な目的が

販売であることを理由として「その他の資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると判断されていると主張する。しかしながら、当該事例は、造成費の支出が行われた日には、その造成が行われた土地は、将来これを宅地として販売することのみが予定され、その後、一時的に資材置場としての使用が開始されたという事例であり、これを前提として、用途区分の判定は、飽くまで課税仕入れが行われた日の状況によって行われるものであり、その後の後発的事象（一時的に資材置場として使用を開始したこと）は、上記の用途区分の判定結果を覆すものではないという趣旨を説明したものであり、原告の主張には理由がない。

(3) 原告が本件各課税仕入れと同種又は関連すると指摘する事例について

原告は、税務当局は、別紙4に記載された複数の事例において、従前から、事業者の課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に收受する対価をその判定において考慮していないと主張する。しかし、原告が指摘する事例は、いずれも、税務当局が、事業者の課税仕入れの最終的な目的によって個別対応方式における用途区分の判定を行う取扱いを従前から採用していることを示すものではなく、用途区分の判定に係る原告の主張する解釈を根拠付けるものではない。

ア 分譲マンション購入費用事例について

分譲マンション購入費用事例は、事業者が分譲用マンションを買取り、その後当該分譲用マンションを分譲するまでの間、その一部を一時期賃貸することとした事例であり、本件とは、用途区分の判定時期である課税仕入れの日における対象となる物件の性質（住宅の賃貸の用に供されている部分の有無）が異なることから、原告の主張は前提を誤るものである。

イ 賃貸中マンション購入費用事例について

賃貸中マンション購入費用事例については、そもそも当該事例の存否が確認できず、また、仮にそのような質疑回答がされているとしても、結果的に誤ったと思われる個別事案が一つあることを意味するにすぎず、これをもって、その後に行われる課税処分と同様の判断又は処理をすべきことにはならない。

ウ 土地購入仲介手数料事例について

土地購入仲介手数料事例については、当該土地の所有権の取得が区分所有となる建物の販売（課税売上げ）と土地の販売（非課税売上げ）の両方に要するものとして、当該土地の所有権の取得に係る仲介手数料が

共通課税仕入れに該当する旨の回答がされたものであって、当該土地につき、取得時に賃貸に供されており、賃貸収入があったとしても、このことは上記仲介手数料の用途区分の判定に影響を与えるものではなく、ましてや、事業者の課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行った事例などということではできないことから、原告の主張する解釈の根拠となるものではない。

エ ガス管移設工事費事例について

ガス管移設工事費事例における他受工事補償金は、都市ガス供給業者が、下水道事業者又は地下鉄事業者等の求めに応じてガス管を移設する場合に、当該ガス管の移設工事のための費用の補てんとして交付を受けるもの（不課税取引）であって、事業者（都市ガス供給業者）がガス管の移設工事を行ったことに対する対価として交付されるものではなく、ガス管の移設工事のための費用の支出を行うことにより事業者において生じた経済的損害を補てんするために交付されるものである。したがって、同事例における他受工事補償金は、事業者が課税仕入れを経た上でその獲得を意図する不動産の転売益や賃料収入とは異なる性質のもので、用途区分の判定において考慮されないのは、課税仕入れの性質からして当然の帰結であることから、同事例は、原告の主張する解釈の根拠となるものではない。

オ 株式委託売買手数料事例について

株式委託売買手数料事例における株式取引の委託売買手数料は、一般的に、証券会社に株式などの売買を委託した投資家が、売買が成立した際に当該証券会社に対して支払う手数料であり、当該証券会社から役務の提供を受けたことに対して支払われるものにほかならず、本件各課税仕入れと同列に論じられるものではない。また、配当金の收受は、本件各住宅貸付けに係る賃貸料の收受とは異なり、株式の購入時に確実に予定されているものともいえないのであって、この点においても事案を異にするものであり、いずれにしても原告の主張する解釈の根拠となるものではない。

(4) 租税平等主義違反について

ア ある納税者が課税要件を充足するにもかかわらず、その充足がないものとして課税処分等が行われた場合には、当該課税処分等が租税平等主義に反して違法と評価される可能性があるが、課税要件を充足する納税者について課税処分等が行われることは、租税平等主義の観点に照らして、何ら違法と評価されるべきものではない。

イ 本件各課税仕入れは個別対応方式における用途区分において共通課

税仕入れに該当し、消費税法30条2項1号の課税要件を充足するものであるから、本件各更正処分は何ら租税平等主義に反する違法がないことは明らかである。また、仮に平成23年4月に原告に対して実施された税務調査において、個別対応方式における用途区分についての指摘がされなかったとしても、そのことをもって、税務当局が本件課税仕入れにつき、「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると判断していたということではできない。

(5) 信義則違反について

土地購入仲介手数料事例及び株式委託売買手数料事例は、原告が主張するような個別対応方式における用途区分の判定を事業者の課税仕入れの最終的な目的により行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮しないという取扱いを示したのではなく、また、住宅用賃貸部分を含む建物の仕入れを対象とした事例でもないことから、本件課税仕入れの用途区分の判定を示したのではない。

したがって、本件は、そもそも、信義則が適用されるための大前提である「税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示した」との要件を満たさないことから、その余について判断するまでもなく、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存在するとは到底認められず、本件各更正処分は信義則に反する違法処分でない。

(原告の主張)

(1) 個別対応方式における用途区分の判定は課税仕入れの最終的な目的によって行うべきであること

ア 個別対応方式における用途区分の判定は、課税仕入れの時点における事業者の目的によって行うべきであるところ、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨からすれば、事業者の目的が課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方を含む場合には、事業者がその課税仕入れを行った最終的なし主たる目的がいずれの取引を行うことにあるのかによって判定すべきであり、事業者が課税資産の譲渡等を最終的なし主たる目的として行った課税仕入れについては、仮に付随的な目的としてその他の資産の譲渡等が含まれていたとしても、「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると解すべきである。

これをい換えると、「課税資産の譲渡等のみ要するもの」とは、直接、間接を問わず、また、現実に譲渡等を行った時期を問わず、その対価の額が最終的に課税資産の譲渡等のコストを構成することが予定さ

れている課税仕入れをいうのであり、より簡潔にいうと、課税仕入れの時点において当該課税仕入れの対価の額が課税資産の譲渡等の原価を最終的に構成することが予定されている課税仕入れをいうものと解すべきである。

イ 消費税法30条2項1号の用途区分の定めが、同条1項の「課税標準額に対する消費税額」に関する定めと比して非常に簡素であること、用途区分の判定は原則として課税仕入れの時点において行うこととされていること、個別対応方式による仕入税額控除は、昭和62年に国会に提出されて廃案となった売上税法案34条の仕組みをほとんどそのまま踏襲しているにもかかわらず、用途区分については、同法案で「政令で定めるところにより」とされていたのが削除されていることからすると、個別対応方式における用途区分の判定は、一定の割切りをもって捉えた事業者の課税仕入れの目的に基づき行うことが予定されているといえ、ここでいう目的とは、仕入税額控除による課税の累積排除の重要性からすると、事業者の課税仕入れの最終的な目的と解するのが合理的である。

平成元年発行一問一答集の「問434 『課税資産の譲渡等』のみ要する』ことの意味」における記載を踏まえると、消費税法の立法者は、課税仕入れの対価が「最終的に」課税資産の譲渡等のコストを構成するような課税仕入れをもって「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると解釈を示していたといえるところ、課税仕入れの時点である課税仕入れの対価が最終的に課税資産の譲渡等のコストを構成することになるか否かは、事業者がその課税仕入れを行った最終的な目的によって判断せざるを得ないから、個別対応方式における用途区分の判定は事業者の課税仕入れの最終的な目的によって行うべきであるという解釈が導き出されることになる。このような解釈は、平成元年発行質疑応答集において、販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費の用途区分について「販売の目的で取得した土地に行った造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、『非課税資産の譲渡等』のみ要するもの」と記載され、「最終的な」という文言は用いられていないものの、最終的な目的が販売であることを理由として「その他の資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると判定していること、この解説を受けて作成されたと考えられる、平成2年4月発行の「消費税法取扱通達逐条解説」において「(注)販売用の目的で取得し、一時的に自社の資材置場として使用しているときは、最終的な使用目的が販売用であるので非課税用とな

る。」と記載され、この説明が現在の消費税法基本通達11-2-15の解説にも引き継がれていることから明らかである。

ウ 仮に、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方を目的とする課税仕入れは共通課税仕入れに該当すると解するのが原則であるとしても、課税の累積排除という仕入税額控除の趣旨からすると、当該課税仕入れが課税資産の譲渡等を不可欠の目的とする場合であって、その他の資産の譲渡等の目的が付随的なものかどうか、当該課税仕入れに係る資産又は役務を用いた資産の譲渡等による売上げ全体に占める非課税売上げの割合、その他諸般の事情を考慮し、当該課税仕入れを「課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ」と実質的に同視することができる場合は、当該課税仕入れは「課税資産の譲渡等」のみ要するものに区分することが認められるというべきである。このことは、消費税法基本通達11-2-19の趣旨にも合致する。

(2) 本件各課税仕入れの最終的な目的は本件各建物の再販売であり、賃貸料の収受はこれに含まれないこと

ア 賃貸料の収受は本件各課税仕入れの目的に含まれないこと

原告は、不動産の買取再販売事業を主要な目的とする会社であるところ、本件各建物は、買取再販売のために購入されたもので、賃貸するために購入されたものではない。このことは、原告が、賃貸目的で購入した建物は固定資産に計上して減価償却をしているのに対し、本件各建物については棚卸資産に計上して減価償却をしていないことから明らかである。

本件各課税仕入れによって、本件各住宅貸付けにおける賃貸人の地位は法律上当然に原告に承継されており、原告は、賃貸料の収受を認識しながら本件各課税仕入れを行い、実際に賃貸料を収受している。しかしながら、それは飽くまで賃貸人の地位を法律上当然に承継したことに伴う結果にすぎず、これを理由に、原告が賃貸料の収受を意図しており、本件各住宅貸付けが本件各課税仕入れの目的であるというのはおおよそ無理があるといわざるを得ない。原告にとってみれば、販売目的で不動産を取得するに当たって、当該不動産が賃貸収入の発生しない住宅用不動産であるか、賃貸収入の発生する投資用不動産であるかは重要でなく、当該不動産の転売によってどれだけの利益を得ることができるかが決定的に重要なものであり、このような経営上の判断を経て取得した不動産の中に、たまたま投資用不動産が含まれている場合があるというのにすぎない。

被告の主張によると、現に賃貸されている不動産をそのまま取得した

場合、常に賃料収入を得ることを意図し、又は目的として当該不動産を取得したと認定されることになるが、例えば、原告が販売用建物を取得した時点で既に転売先との売買契約が締結されているような場合において、転売先への売却完了までに収受する賃料はたまたま収受するものであることは明らかであって、上記認定が常識に照らして不合理であることは明らかである。

イ 仮に賃料の収受が本件各課税仕入れの目的に含まれるとしても、付随的なものにすぎないこと

本件では、〔1〕原告は本件各建物を棚卸資産として計上していること、〔2〕原告は、棚卸資産として計上した建物は、できる限り短期間で販売することを事業方針としており、本件各課税期間以前に販売した各建物に関する平均事業期間は7か月以下であること、〔3〕本件各住宅賃付けにおける賃料の地位は法律上当然に原告が承継せざるを得ないものであり、本件各課税仕入れは、本件各住宅賃付けそれ自体を意図し、又は目的として行われたものではないこと、〔4〕本件各建物のうち原告が実際に販売した建物から生じた売上げ全体に占める住宅賃付けに係る売上げの割合はほぼ10%にも満たないことからすれば、仮に本件各課税仕入れの目的に、販売目的だけでなく、本件各住宅賃付けの目的が含まれると考えると、その最終的なし主たる目的は課税資産の譲渡等である本件各建物の販売であり、本件各住宅賃付けは、飽くまで付随的なものにすぎないことが明らかである。

また、本件各課税仕入れの最終的なし主たる目的は本件各建物の販売である以上、本件各建物は棚卸資産として認められ、減価償却をすることはできないのであるから、本件各課税仕入れの対価の額は、最終的に本件各建物の販売の原価を構成することが予定されているといえる。

したがって、仮に本件各課税仕入れの目的に本件各住宅賃付けの目的が含まれていると考えると、本件各課税仕入れは「課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ」に該当するといえ、又は、仮に共通課税仕入れに該当するとしても、「課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ」と実質的に同視することができるというべきである。

(3) 税務当局は、複数の事例において、個別対応方式における用途区分の判定を課税仕入れの最終的な目的によって行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮していないこと

税務当局は、消費税基本通達11-2-12、11-2-15において、個別対応方式における用途区分の判定を事業者の課税仕入れの目的

により行うことを明らかにしているほか、別紙4に記載された複数の事例において、従前から、事業者の課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮していないのであって、このような取扱いには、消費税法の立法者の意思に沿うものである。このような取扱いに反し、本件各課税仕入れを共通課税仕入れとすることは認められない。

ア 分譲マンション購入費用事例について

本件各課税仕入れと同種の課税仕入れである分譲マンション購入費用事例について、国税庁は、平成7年、最終的な目的が販売目的であることに基づき、用途区分を判定する取扱いを各国税局に周知しており、このような取扱いは、国税庁の取扱事例等のデータベース上に、税務当局の職員において閲覧することが可能な状態で保存され、現在まで引き継がれている。

なお、同事例は、事業者が分譲用マンションを取得する時点において、分譲するまでの間、その一部を一時期賃貸することが予定されていた事案であることは明らかである。

イ 賃貸中マンション購入費用事例について

本件課税仕入れである賃貸中マンション購入費用事例について、東京国税局は、平成9年頃、マンション購入に伴い収受する非課税売上げの賃料につき、副次的な対価であるとして、用途区分の判定において一切考慮しない取扱いをしている。このような取扱いは、東京国税局内の取扱事例等のデータベース上に、税務当局の職員において閲覧することが可能な状態で保存されており、現在まで引き継がれていると思料される。

なお、本件課税仕入れについて税務当局が共通課税仕入れに該当すると判定したのは、国税不服審判所平成24年1月19日裁決(甲29。以下「平成24年裁決」という。)が初めてであると思料される。また、不動産関連事業の会社や税理士等を対象として平成31年3月13日に開催されたセミナーの参加者に対するアンケート結果等によると、本件課税仕入れを「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」に区分することについて、税務当局の税務調査での対応は区々になっているといえる。

ウ 土地購入仲介手数料事例について

国税庁のウェブサイトには、土地購入仲介手数料事例について、副次的に収受する土地の賃料を考慮せず、土地の販売及び建物の販売という事業者の最終的な目的のみを考慮して用途区分の判定をする旨の取扱い

が掲載されているところ、このような取扱いは、平成10年発行一問一答にもほぼ同内容で記載されており、課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価を考慮しない取扱いが従前から採用されている。

エ ガス管移設工事費事例について

平成10年発行一問一答には、ガス管移設工事費事例について、ガス管移設のための課税仕入れの用途区分の判定において、副次的に収受する他受工事補償金を考慮せず、ガスの供給という最終的な目的のみを考慮して用途区分を判定する取扱いが掲載されている。

オ 株式委託売買手数料事例について

国税庁のウェブサイトには、株式委託売買手数料事例について、副次的に収受し得る配当金を考慮せず、株式の売却という最終的な目的のみを考慮して用途区分を判定する取扱いが掲載されているところ、このような取扱いは、平成10年発行一問一答にもほぼ同内容で記載されており、課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価を考慮しない取扱いが従前から採用されている。

(4) 本件各課税仕入れを共通課税仕入れに該当すると判定することは租税平等主義に反すること

ア 各種の租税法律関係において、国民は平等に取り扱われなければならないが、合理的な理由の存しない限り、課税の上で同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって、それぞれ取り扱われるべきである。また、租税行政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行い、それを是正する措置を採っていない場合に、合理的な理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえ当該解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されない。

イ 前記(3)アの分譲マンション購入費用事例、前記(3)イの賃貸中マンション購入費用事例は、税務当局において現在まで引き継がれ、一部の納税者については、その後も本件各課税仕入れと同種の課税仕入れや本件課税仕入れにつき「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると処理が容認されていたことは明らかであって、このことは、近時の税務調査において、担当調査官は共通課税仕入れとして処理されていないことを理由に否認の対象となる旨指摘したものの、その上司の調査官がその必要はないとして否認されなかった事案があることなどからも認められる。また、前記(3)イのとおり、本件課税仕入れについ

て税務当局が共通課税仕入れに該当すると判定したのは、平成24年裁判が初めてであると思料され、その後、本件課税仕入れを「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に区分することについて、税務当局の税務調査での対応は区々になっているといえる。

さらに、原告は、平成23年4月に日本橋税務署による税務調査を受け、このとき消費税等については、その還付が多額であることなどを理由に過去3期分が対象とされ、個別対応方式における用途区分についても調査されたが、指摘されたのは本件とは無関係の用途区分の誤りだけであり、本件課税仕入れの用途区分についての指摘はされなかった。

ウ 以上のとおり、税務当局は、納税者に対する事前の周知等の是正措置を講じることもなく、突如として、これまで容認してきた本件課税仕入れの用途区分に関する消費税法の解釈又は適用を変更し、本件課税仕入れは共通課税仕入れに該当するとして課税処分を進めている。税務当局が、原告以外の一部の納税者との関係では、本件課税仕入れにつき「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当すると処理を容認していたことは明らかであって、本件各課税仕入れが共通課税仕入れに該当すると判定して本件各更正処分をすることは、租税平等主義に反する。

また、税務当局は、土地購入仲介手数料事例、ガス管移設工事費事例、株式委託売買手数料事例といった複数の事例において、課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮していないところ、このような用途区分の判定方法は本件各課税仕入れについても妥当すべきものであり、この観点からも、本件各更正処分は租税平等主義に反する。

(5) 本件各課税仕入れを共通課税仕入れに該当すると判定することは信義則に違反すること

税務当局は、土地購入仲介手数料事例、株式委託売買手数料事例において、個別対応方式における用途区分の判定を事業者の課税仕入れの最終的な目的により行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮しない取扱いをウェブサイト上の解説で公的見解として表示しており、原告はこれを信頼して、本件各課税仕入れを「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当するものと判定して税務申告をしてきたものである。それにもかかわらず、税務当局は、上記表示に反して本件各更正処分を行い、これによって原告は経済的不利益を受けたのであり、本件各確定申告について、原告に帰責事由がないことは明らかである。

これに加えて、本件課税仕入れを「課税資産の譲渡等のみ要するも

の」に該当するものとする取扱いは、現在でも国税庁の取扱事例等のデータベース上で引き継がれており、税務当局の間でも本件課税仕入れの用途区分に関する取扱いは区々であることからすると、本件において、租税法規の適用における納税者間の平等、公平の要請を犠牲にしてもなお、本件各更正処分に係る課税を免れしめて原告の信頼を保護しなければ正義に反するといえる特別の事情があるというべきである。

したがって、仮に本件各課税仕入れが共通課税仕入れに該当するとしても、本件各更正処分は信義則に反する違法な処分として取り消されるべきである。

2 争点2（本件各更正処分が適法である場合、本件各確定申告における申告額が過少であったことにつき、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるといえるか）について

（原告の主張）

(1) 前記1（原告の主張）(3)アのとおり、国税庁は、平成7年に、分譲マンション購入費用事例において、取得目的が将来的に分譲することにあれば、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」に該当するとして差支えない旨回答し、また、国税庁作成による「消費税一問一答（平成6年版）」には、「販売用の目的で取得し、一時的に自社の資材置き場として使用しているときは、最終的な使用目的が販売用であるので非課税用となる」と記載されていたことからすれば、国税庁は、従前、個別対応方式における用途区分については、事業者の課税仕入れの最終的な目的により判断することを明らかにしていたことができる（甲18の1・2、22の2参照）。

このことに加え、賃貸中マンション購入費用事例や、国税庁が、従前、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」の意義について、「直接、間接を問わず、また、現実に譲渡を行った時期を問わず、その対価の額が最終的に課税資産の譲渡等のコストに入るような課税仕入れ等をいう」との解釈を明らかにしていたところ、当該解釈に従うと、販売目的で建物を購入するに当たり、販売するまでの間、これを住宅用として賃貸する予定があったとしても、当該建物の購入はその対価の額が最終的に課税資産の譲渡等である販売のコストに入るような課税仕入れに当たることなどからすると、個別対応方式における用途区分の判定を事業者の課税仕入れの最終的な目的により行う取扱いは、従前、税務当局の課税実務において広く認められていたものである。

したがって、本件各更正処分は、税務当局が従前認めていた上記取扱いを突如として変更して行ったものであり、近年になって本件と同様の

事案で更正処分を受けた者が原告以外にも多数存在することは、税務当局が従前認めていた上記取扱いを近年になって変更したことの証左である。

(2) これらのことからすれば、仮に本件各更正処分が適法であるとしても、原告が本件各課税仕入れを「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」に区分していたことは無理からぬところであり、本件における原告の過少申告は、税務当局が従前認めていた課税上の取扱いを突如変更したことにより生じたという点で、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、原告に過少申告加算税を賦課することは不当ないし酷であるというべきである。

したがって、仮に本件各更正処分が適法であるとしても、原告による過少申告には「正当な理由」があるから、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。

（被告の主張）

分譲マンション購入費用事例及び賃貸中マンション購入費用事例は、本件各課税仕入れと同種の課税仕入れや本件課税仕入れについて「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」に区分する取扱いが従前より認められてきたことを示すものではなく、土地購入仲介手数料事例、ガス管移設工事費事例、株式委託売買手数料事例は、個別対応方式における用途区分の判定を事業者の課税仕入れの最終的な目的によって行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮しない取扱いを採用していることを示すものではない。したがって、これらをもって、原告が主張する取扱いを税務当局が突如として変更したとはいえない。

むしろ、本件と争点を同一とする国税不服審判所平成17年11月10日裁決（乙14の1）、同平成22年11月8日裁決（乙14の2）、平成24年裁決における、当該用途区分についての処分行政庁の主張は、本件各更正処分の更正の理由と同内容であり、本件課税仕入れに対する用途区分に係る税務当局の解釈が、突如変更されたような事実はない。

したがって、原告による過少申告に「正当な理由」があるとは認められない。

3 争点3（本件割合は、原告が営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるものであるか）について

（原告の主張）

(1) 消費税法30条3項1号の「合理的に算定される」課税売上割合

に準ずる割合について

個別対応方式においては、仕入れの時点において将来の課税資産の譲渡等に対応すると認められる課税仕入れに係る消費税額についてのみ仕入れ税額控除が認められているところ、共通課税仕入れに係る控除対象仕入れ税額については、共通課税仕入れに係る消費税額のうち将来の課税資産の譲渡等に対応する部分を正確に画することができないことから、課税技術上、課税売上割合を用いて計算することとしている。そして、ある共通課税仕入れに係る消費税額のうち将来の課税資産の譲渡等に対応する部分を課税売上割合よりも合理的に算定できる割合がある場合には、これを用いることを認めるべきであるところ、消費税法30条3項は、当該割合を課税売上割合に準ずる割合として、課税売上割合に代えて用いることを認めるものである。

そうすると、事業者が、課税売上割合に準ずる割合として承認を受けようとする割合が「当該事業者の営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるものである」か否かは、単に当該割合自体が合理的に算定されるものか否かの問題ではなく、当該割合が、当該事業者の事業の種類又は同割合を適用しようとする共通課税仕入れの種類に応じて、その共通課税仕入れに係る消費税額のうち将来の課税資産の譲渡等に対応する部分を課税売上割合よりも合理的に算定できる割合であるか否か、いい換えると、当該割合が、その共通課税仕入れに係る消費税額のうち将来の課税資産の譲渡等に対応する部分を課税売上割合よりも正確ないし適切に算定できる割合であるか否かによって判断することになる。

(2) 本件割合について

ア まず、原告の不動産買取再販売事業は、建物とその敷地を併せて購入し、これらを併せて販売するものであるところ、建物とその敷地の双方の購入に係る費用（例えば、販売用不動産購入時の仲介手数料や登記費用等のほか販売費及び一般管理費）は、土地及び建物の双方の販売に関する費用を構成するのに対し、住宅用賃貸部分を含む販売用建物の購入代金は、建物の販売等に関する費用ではあるが、非課税取引である土地の販売等に関する費用を構成するものではない。そうすると、住宅用賃貸部分を含む販売用建物の購入に係る控除対象仕入れ税額を計算するに当たって、非課税取引である土地の販売による売上げを反映した課税売上割合を適用することは、原告の不動産買取再販売事業の実態を反映しないものであって、著しく不合理である。他方で、それ以外の建物及びその敷地の双方の購入に係る控除対象仕入れ税額については、課税売

上割合を適用することに不都合はない。

したがって、住宅用賃貸部分を含む販売用建物の購入に係る控除対象仕入れ税額についてのみ課税売上割合に準ずる割合を適用することとし、その他の共通課税仕入れに係る控除対象仕入れ税額に課税売上割合を適用することには合理性が認められる。

イ 次に、住宅用賃貸部分を含む販売用建物によって得られる売上げには、〔1〕同建物の転売による売上げ、〔2〕同建物の一部について事業用賃貸による売上げ、〔3〕同建物の全部又は一部の住宅用賃貸による売上げがあるところ、課税売上割合に準ずる割合については、本来は、当該課税期間中に購入した住宅用賃貸部分を含む販売用建物から得られる上記〔1〕～〔3〕の各売上高の合計額（上記〔2〕〔3〕については、購入してから転売するまでの間の総額）を用いることが最も望ましいといえる。しかしながら、原告は、特定の課税期間中に購入した住宅用賃貸部分を含む販売用建物を当該課税期間中に全て転売することができるわけではなく、また、全ての転売が完了する時期等も当該課税期間の終了時点では不明であることから、このような方法によることは不可能である。他方で、当該課税期間中に転売した住宅用賃貸部分を含む販売用建物から得られた上記〔1〕～〔3〕の各売上高は、住宅用賃貸部分を含む販売用建物から得られる上記〔1〕～〔3〕の各売上げの最も直近の状況を反映したものであるから、これらを用いて、当該課税期間中に購入した住宅用賃貸部分を含む販売用建物の購入に係る消費税額についての課税売上割合に準ずる割合を算出することは、非常に合理的かつ実地的といえる。なお、原告の平成25年から平成28年までの各課税期間において、本件割合（上記〔1〕～〔3〕の各売上高の合計額に占める上記〔1〕〔2〕の合計額の割合）はいずれも9割前後であるのに対し、課税売上割合はいずれも4割前後であり、住宅用賃貸部分を含む販売用建物の購入に係る控除対象仕入れ税額については、本件割合の方が、課税売上割合よりも合理的に算定できることは明らかである。

また、本件割合を承認することにより課税上の弊害が発生することはなく、仮に本件割合が承認された後にこれを用いることを不適当とする特別の事情が生じた場合には、税務署長はこれを取り消すことができるのであるから（消費税法施行令47条3項）、事後的に生じた弊害発生に対処することも可能である。

ウ 以上を踏まえて、原告は、本件課税仕入れに係る控除対象仕入れ税額の計算における消費税法30条3項の課税売上割合に準ずる割合について、本件割合によって計算するものとする本件承認申請をしたものであ

り、本件割合は、原告の不動産買取再販売事業に係る費用の種類の一つである住宅用賃貸部分を含む販売用建物の購入代金の性質等に応じて合理的に算定されるものであるから、消費税法30条3項1号の要件を充足する。

(3) 被告の主張に対する反論

ア 被告は、消費税法30条3項1号にいう「合理的に算定される」課税売上割合に準ずる割合とは、当該課税期間の状況を示す数値を用いた計算方法によるものである必要があると主張するところ、確かに、同条6項において、課税売上割合は、これを適用しようとする課税期間における課税売上高と非課税売上高によって計算するものとされている。

イ しかしながら、消費税法は、税負担の累積を防止するために、課税仕入れに係る消費税額のうち課税資産の譲渡等のために必要となるものについて、課税資産の譲渡等に係る消費税額から控除するものとしているところ、共通課税仕入れに係る消費税額については、課税資産の譲渡等のために必要となる部分を正確に画することが難しいことから、便宜上、上記方法により計算される課税売上割合によって控除対象仕入税額に算入すべき消費税額を計算することとしているにすぎない。したがって、課税売上割合がその割合を適用しようとする課税期間における課税売上高と非課税売上高によって計算されるからといって、課税売上割合に準ずる割合について、常にこれを適用しようとする課税期間の状況を示す数値のみにより算定しなければならないとする合理的な理由は何ら存在せず、消費税法30条3項1号にも規定されていない要件を充足しなければならぬことは、租税法律主義に明確に反する。

また、課税実務においては、ある課税期間にたまたま土地の譲渡があったことによつて課税売上割合が減少する場合には、当該土地の譲渡があった課税期間の前3年に含まれる課税期間の通算課税売上割合又は当該土地の譲渡があった課税期間の前課税期間の課税売上割合のいずれか低い割合を課税売上割合に準ずる割合として承認する取扱いが認められているところ、このことからしても、課税売上割合に準ずる割合はこれを適用しようとする課税期間の状況を示す数値により算定すべきであるとの被告の主張は、課税実務を否定するに等しい自己矛盾の主張であつて、理由がない。

ウ ところで、本件割合以外の課税売上割合に準ずる割合の現実的な算定方法としては、実際の販売の有無にかかわらず、各課税期間において住宅用賃貸部分を含む販売用建物から生み出された上記(2)イ〔1〕～〔3〕の各売上げに基づき、上記(2)イ〔1〕～〔3〕の各売上高

の合計額に占める上記(2)イ〔1〕〔2〕の合計額の割合(売上げ全体に占める課税売上げの割合)を算定する方法が考えられ、このような方法は、被告の主張に沿うものといえる。

しかしながら、原告が購入した住宅用賃貸部分を含む販売用建物から将来的に生み出される可能性のある売上げ全体に占める課税売上げの割合を算定するに当たっては、課税期間単位の割合のように各課税期間における売上げを機械的に用いて算定するよりも、賃貸のみならず、販売による売上げを生み出した住宅用賃貸部分を含む販売用建物に関する売上げを用いて算定する方が、その状況をより適切に反映することができるため、合理的といえる。なお、原告の平成25年から平成28年までの各課税期間について、このような課税期間単位の割合を計算すると、各課税期間における本件割合とほぼ同じ9割前後であるところ、このことは、原告のように住宅用賃貸部分を含む販売用建物を購入し、できる限り短期間で販売するという事業を複数年にわたり継続する場合、双方の割合にほとんど差が生じないことを示しており、このことからしても、本件割合がこれを適用しようとする課税期間の状況を示す数値により算定されていないことをもって、「合理的に算定される」ものでないなどといえないことは明らかである。

エ 仮に、被告が主張するように、課税売上割合に準ずる割合は、これを適用しようとする課税仕入れを行った日の属する課税期間の状況を示す数値により原則として算定すべきであると解するとしても、その例外が一切認められないと解することはできないのであつて、本件割合は、消費税法30条3項1号の「合理的に算定される」との要件を充足する。

(被告の主張)

(1) 消費税法30条3項1号の「合理的に算定される」課税売上割合に準ずる割合について

課税売上割合は、課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうち、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合によって算出されるものであるところ(消費税法30条6項、消費税法施行令48条)、課税売上割合の計算は、事業者のその課税期間中の国内における売上げの全てを基準として行われるものであることから、課税売上割合により計算した控除の対象となる金額が、事業者の事業の実態を適正に反映しない場合がある。そこで、消費税法30条3項において、課税対象となる売上げの額と非課税となる売上げの額の合計額のうち課税対象となる売上げの額の占める割合を示すもの(課税売

上割合に準ずる割合)として、事業の種類又は費用の種類に応じて合理的に算定される割合がある場合には、当該割合を課税売上割合に代えて用いることを認めている。

そして、共通課税仕入れについては、当該課税期間中の課税対象となる売上げの額と非課税となる売上げの額の合計額のうち前者の占める割合(課税売上割合)に応じて、控除対象仕入税額が算出されるという仕組みとなっており、課税売上割合が課税期間の状況を示す数値(金額)により算定するものとされていること(消費税法30条2項、6項)からすれば、課税売上割合に代えて用いられる課税売上割合に準ずる割合(同条3項)についても、その課税仕入れを行った日の属する課税期間の状況を示す数値(金額)により算定される必要がある。

以上によると、消費税法30条3項1号にいう「合理的に算定される」課税売上割合に準ずる割合とは、少なくとも〔1〕その事業者の営む事業の種類又は費用の種類に応じて算出されるものであること、

〔2〕課税売上割合の計算方法に準じた方法により算定されるもの(当該課税期間の状況を示す数値を用いた計算方法によるもの)であること、のいずれも満たす割合である必要がある。

(2) 本件割合について

本件割合には、適用される課税期間において收受する各住宅用賃貸部分を含む建物の貸付けに係る対価の額の一部が含まれておらず、その一方で、当該課税期間より前の課税期間において收受する貸付けに係る対価の額の一部が含まれている。したがって、本件割合は、住宅用賃貸部分を含む建物に係る売上げの額の当該課税期間における状況を示す数値(金額)に基づき算定されるものとはいえず、本件割合は、消費税法30条3項1号の要件を充足する「合理的に算定される」ものとは認められない。

第4 当裁判所の判断

1 争点1(住宅用賃貸部分を含む建物の購入が控除対象仕入税額の計算において共通課税仕入れに区分されるとした本件各更正処分は適法であるか)について

(1) 個別対応方式における用途区分の判定について

ア 個別対応方式における用途区分の判定について

消費税は、広く公平な税負担を求めるという観点から、ほとんど全ての国内において行われる取引を課税の対象として、その最終的な税負担をいわゆる最終消費者に求める税であるが、納税義務者は、生産や流通等の各段階において課税資産の譲渡等を行う各事業者であり、消費者

は、こうした各事業者が生産や流通等の各段階で物品やサービスの価格に順次転嫁していった消費税の税額に相当する額を最終的に負担することとなる。そこで、生産や流通等の各段階における取引で二重、三重に税が課されて税に相当する負担が累積することがないように、消費税法は、国内において課税仕入れを行った日の属する課税期間中の課税標準額に対する消費税額から当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額(控除対象仕入税額)を控除するものとしている(同法30条1項)。

そして、この控除対象仕入税額の計算に当たっては、原則として当該課税期間中の課税仕入れに係る消費税額の全額を控除することができる(同項)ところ、これは、課税仕入れに係る消費税額を控除する趣旨が上記に述べたとおりいわゆる課税の累積を排除することにあることからすれば、課税仕入れに対応する売上げに係る取引がその他の資産の譲渡等に当たるものであるときには課税の累積が生じないため当該課税仕入れに係る消費税額を控除の対象とする必然性はないものの、納税義務者の納税関係の事務の負担への配慮等といった観点から、当該課税期間における課税売上高が5億円以下である場合、かつ課税売上割合が95パーセント以上である場合は、課税仕入れと売上げに係る取引との個別の対応関係を問うことなく、当該課税期間中の課税仕入れに係る消費税額の全額の控除を認めたものと解される。

他方、当該課税期間における課税売上高が5億円を超える場合、又は、課税売上割合が95パーセントに満たない場合は、同法30条2項1号に規定する個別対応方式又は同項2号に規定する方式のいずれかの方法により控除対象仕入税額を計算するものとされるところ、これは、このように、大企業であって事務処理能力が高い場合、又は、売上げに係る取引の大部分が課税資産の譲渡等に当たるといえない場合については、上記に述べた原則のとおり、その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とはならないとの前提に立って控除対象仕入税額を計算すべきであるとしたものであると解される。

そして、国内において行われた課税仕入れについて個別対応方式により控除対象仕入税額を計算するときは、「課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ」の税額(同項1号イ)に「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れに課税売上割合を乗じて計算した金額」(同号ロ)を加算する方法によるものとされるところ、その課税仕入れの区分の判断については、同号の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が事業者において行う将

来の多様な取引のうちのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。

イ 個別対応方式における用途区分の判定に係る原告の主張について

原告は、個別対応方式における用途区分の判定は、課税仕入れの最終的な目的によって行うべきであるとして、事業者が課税資産の譲渡等を最終的な目的として行った課税仕入れについては、仮に付随的な目的としてその他の資産の譲渡等が含まれていたとしても、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当すると解すべきであると主張する。

しかしながら、用途区分の判定において課税仕入れの目的が考慮されるとしても、消費税法30条2項1号の文言や個別対応方式における用途区分に共通課税仕入れが設けられていることに照らすと、ここで考慮される課税仕入れの目的が、原告が主張するような最終的な主たる目的に限定されると解すべき理由はない。

原告は、〔1〕その他の資産の譲渡等は付随的な目的にすぎず、当該課税仕入れに係る資産の譲渡等による売上げ全体に占める非課税売上げの割合が非常に小さい場合にまで、共通課税仕入れに区分した上で課税売上割合によって控除対象仕入税額を計算するのは、課税の累積が生じ得ることから妥当ではなく、また、〔2〕課税仕入れの時点で、課税資産の譲渡等の目的しかなかったものの、その後の事情の変化によって、一時的にその他の資産の譲渡等に供することとなった場合には「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに区分されるのに対し、課税仕入れの時点で、付随的にその他の資産の譲渡等の目的を有する場合に、形式的・機械的に共通課税仕入れに区分することとすると、取引実態に実質的な違いのない各事例で仕入税額控除上の差異を容認することとなり、不合理であると主張する。

しかしながら、仕入税額控除において、課税の累積の排除をいかに実現するかについては立法政策に委ねられていると解されるところ、個別対応方式において共通課税仕入れと判定される課税仕入れについて、当該課税仕入れに係る資産の譲渡等による売上げ全体に占める非課税売上げの割合が非常に小さい場合が生じるとしても、そのことが課税の累積の排除の観点から直ちに許容されないとまではいえず、上記アのとおり個別対応方式における用途区分が当該課税仕入れの行われた日の状況に基づいて判断すべきものであることや、控除対象仕入税額（共通仕入控除税額）は課税売上割合に代えて課税売上割合に準ずる割合によって計算する余地もあることからすると、原告の主張する解釈によらなければ直ちに不合理な結果が生じるとまではいえないのであって、原告の主張

には理由がない。

ウ 原告が指摘する税務当局の取扱いについて

原告は、平成元年発行一問一答集及び平成元年発行質疑応答集の記載に基づいて、個別対応方式における用途区分の判定は、事業者の課税仕入れの最終的な目的によって行われるべきであると主張する。

しかしながら、上記各記載は、直ちに法令解釈の根拠となるものとはいえない。この点を措くとしても、平成元年発行一問一答集の記載においては「『課税資産の譲渡等』にのみ要するもの」とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいう。すなわち、直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期の前後を問わず、その対価の額が最終的に課税資産の譲渡等のコストに入るような課税仕入れ等である。」と説明されているが（甲43添付4）、これは「光熱費、事務用品などに課されている税額も『課税資産の譲渡等』にのみ要するもの』はすべて控除できるというが、課税資産の譲渡等」にのみ要するとはどのような意味か。」という問いに対して、直接経費のみならず間接経費であっても課税資産の譲渡等を行うために必要な課税仕入れ等に含まれることを説明する趣旨と解されるのであって、ここから原告が主張する解釈を読み取るのは困難といえる。また、平成元年発行質疑応答集の記載においては「質問の造成工事の費用については、販売の目的で取得した土地に行った造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、『非課税資産の譲渡等』にのみ要するもの」となりま

す。」と説明されているが（甲43添付8）、これは「（略）S市M地区の宅地開発を行うこととして、用地を取得し、一部造成工事を行いました。宅地の販売開始が翌々事業年度となるので、一時的に当社の資材置場として使用しています。この場合、当期に行った造成工事の費用は、個別対応方式により仕入税額控除を計算するに当たって、〔1〕課税売上げにのみ要するもの、〔2〕非課税売上げにのみ要するもの、〔3〕課税・非課税売上げに共通して要するものいずれに該当することになるのでしょうか。」という問いに対する回答であって、その問いからは、必ずしも当該課税仕入れがされた日に当該土地を自社の資材置場として使用することが予定されていたことを読み取ることとはできないことからすると、やはり、ここから原告が主張する解釈を読み取るのは困難といえる（なお、これと同様の記載は、平成元年8月発行の「建設業、不動産売買・仲介業、不動産賃貸業、テナント 消費税Q&A」【財団法人大蔵財務協会発行。甲43添付9】、平成2年4月発行の「消費税法取扱通達逐条解説」【同通達1.1-1-23の

解説部分。甲43添付10〕、平成10年発行一問一答〔甲43添付14〕、平成30年3月発行の「消費税法基本通達逐条解説」〔同通達11-2-15の解説部分。甲21, 43添付11〕にも認められるところ、これらの記載についても同様といえる。この点は後記2(2)でも述べる。)

したがって、上記各記載に基づく原告の主張には理由がないといえる。

エ 原告が指摘するその他の税務当局の取扱いについて

原告は、別紙4に記載された複数の事例において、従前から、事業者の課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に收受する対価をその判定において考慮していないのであって、このような取扱いは、消費税法の立法者の意思に沿うものである旨主張するが、上記各事例における取扱いは、直ちに法令解釈の根拠となるものとはいえず、以下に述べるとおり、上記各事例をもって、原告が主張する解釈を採用すべきとはいえない。

(ア) 分譲マンション購入費用事例について

分譲マンション購入費用事例については、当該課税仕入れがされた日に、当該マンションを賃貸の用に供することが予定されていたかどうか必ずしも明らかでなく、当該事例をもって、直ちに原告が主張する解釈を読み取ることは困難といえる。

(イ) 賃貸マンション購入費用事例について

賃貸マンション購入費用事例は、本件各課税仕入れと同様の事例において、法人の処理及び販売活動等から、マンションを転売目的で取得したことが明らかであることから、課税資産の譲渡等により要する課税仕入れに該当し、仕入税額控除が認められるとされており、概ね、原告が主張する解釈によった事例ともいうことができる。

もっとも、仮に、平成9年頃、このような事例に基づく取扱いがあったとしても、個別事例の一つにすぎず、これをもって直ちに原告が主張する解釈を採用すべきということとはできない。

(ウ) 土地購入仲介手数料事例について

土地購入仲介手数料事例では、当該土地の所有権の取得が、課税売上げである建物の販売と非課税売上げである土地の販売の両方に要するものとして、当該土地の所有権の取得に係る仲介手数料が共通課税仕入れに該当する旨の回答がされているところ、当該土地が取得時に賃貸に供されていたことは、用途区分の判定に影響しなかったものといえることから、同事例は、原告の主張する解釈に基づく取扱いを示したものとは

いえない。

(エ) ガス管移設工事費事例について

ガス管移設工事費事例における他受工事補償金は、事業者がガス管移設工事をしたことの対価として交付されるものではなく、ガス管移設工事費用の支出を行うことによって事業者が生じた経済的損害を補てんするためのものであることからすると、これが用途区分の判定において考慮されないのは、その性質によるものともいえるのであって、同事例は、原告の主張する解釈に基づく取扱いを示したものとはいえない。

(オ) 株式委託売買手数料事例について

株式委託売買手数料事例における配当金は、株式を購入した時点で確実に予定されているものとはいえないことからすると、これが用途区分の判定において考慮されないのは、その性質によるものともいえるのであって、同事例は、原告の主張する解釈に基づく取扱いを示したものとはいえない。

オ その他の原告の主張について

原告は、仮に課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等の双方を目的とする課税仕入れは共通課税仕入れに該当すると解するのが原則であるとしても、課税の累積の排除という仕入税額控除の趣旨からすると、それぞれの目的や当該課税仕入れに係る資産の譲渡等による売上げ全体に占める非課税売上げの割合、その他諸般の事情を考慮し、当該課税仕入れが「課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ」と実質的に同視することができるときは、当該課税仕入れは「課税資産の譲渡等により要するもの」に区分することが認められるべきであると主張する。

しかしながら、かかる主張についても、消費税法30条2項1号の文言や個別対応方式における用途区分に共通課税仕入れが設けられていることに照らして採用することはできない。また、原告は、上記のとおり解釈するのが消費税法基本通達11-2-19の趣旨に合致すると主張するが、同通達は、共通課税仕入れ等について、例えば、原材料、包装材料、倉庫料、電力料等のように生産実績その他の合理的な基準によって「課税資産の譲渡等により要するもの」とその他の資産の譲渡等により要するものに区分することが可能な場合についての定めであって、そのような区分ができない場合について何ら定めるものではないことから、原告の主張には理由がない。

(2) 本件各課税仕入れの用途区分について

ア 本件においては、前提事実(1)(2)のとおり、〔1〕原告は、

不動産の買取再販売を主な事業としていること、〔2〕原告は、本件各建物をいずれも事業として購入し、いずれも会計システムに棚卸資産として入力していること、〔3〕本件各建物の全部又は一部は、購入時に住宅用として賃貸されており、購入によって、原告は、賃貸人としての地位を承継し、引渡日以降の賃料を受受していたことが認められる。

これらの事情を踏まえ、本件各課税仕入れが行われた日の状況に基づいて検討すると、本件各建物は、本件各課税仕入れが行われた日の状況において、販売に供されるとともに、一定の期間、住宅用の賃貸にも供されるものであったと認められることから、課税資産の譲渡等のみ要するものとはいえず、また、その他の資産の譲渡等のみ要するものともいえないのであって、本件各課税仕入れは、共通課税仕入れに該当するといふべきである。

イ 原告は、棚卸資産として計上した建物についてできるだけ短期間で販売することを事業方針とし、本件各課税期間以前に販売した建物に関する平均事業期間は7か月以下であったとして、本件各建物の全部又は一部が購入時に住宅用として賃貸されていたことは考慮されるべきではない旨主張する。

しかしながら、原告の主張を前提にしたとしても、本件各建物は、その購入当時に一定の期間は住宅用貸付に供され、原告が賃貸料を受受することが見込まれていたといえるのであって、購入当時に、具体的に住宅用貸付が短期間で終了することが予定されていたような事情も見当たらないことも踏まえると、やはり、本件各課税仕入れは共通課税仕入れに該当するといふべきであって、原告の主張は採用することができない。

（3）租税平等主義違反の主張について

ア 原告は、別紙4に記載された複数の事例における取扱い等を挙げた上で、税務当局は、本件課税仕入れについて「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当するとの処理を容認し、また、課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮しない取扱いをしていることから、本件各更正処分は、租税平等主義に違反すると主張する。

イ しかしながら、前記（1）エのとおり、分譲マンション購入費用事例、土地購入仲介手数料事例、ガス管移設工事費事例、株式委託売買手数料事例は、いずれも原告の主張する解釈に基づく取扱いを示したものとはいえない。

また、賃貸中マンション購入費用事例は、本件と同様の事例におい

て、原告が主張する解釈に基づく対応を示すものといえるものの、仮に平成9年頃にこのような取扱いをした事例があったとしても、これをもって、直ちにそのような取扱いが一般的に是認されていたとまでは認め難い。さらに、原告は、平成31年3月13日に開催された不動産関連事業の会社や税理士等を対象とするセミナーの参加者に対するアンケート結果等（甲52）に基づき、本件課税仕入れを「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに区分することにつき、税務当局の税務調査での対応は区々になっているなどと主張するが、そもそも上記アンケートの回答における事案の詳細は明らかでないこと等からすると、やはり原告の主張する解釈に基づく取扱いが広く一般的にされているとまでは認められない。

したがって、本件各更正処分について、租税平等主義に違反するといふことはできない。

（4）信義則違反の主張について

ア また、原告は、土地購入仲介手数料事例、株式委託売買手数料事例について、課税仕入れの最終的な目的によって用途区分の判定を行い、課税仕入れに伴い副次的に収受する対価をその判定において考慮しない取扱いを公の見解としてウェブサイト上で表示しており、原告は、これを信頼して、本件各課税仕入れを「課税資産の譲渡等」のみ要するものに該当するものと判定して税務申告をしてきたとして、本件各更正処分は、信義則に違反すると主張する。

イ しかしながら、前記（1）エのとおり、土地購入仲介手数料事例、株式委託売買手数料事例は、いずれも原告の主張する解釈に基づく取扱いを示したものとはいえず、本件において、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公の見解を表示したとはいえない。

したがって、本件各更正処分について、信義則に違反するといふことはできない。

（5）小括

以上のとおり、本件各課税仕入れは共通課税仕入れに区分されるものであって、本件各更正処分は適法である。

2 争点2（本件各更正処分が適法である場合、本件各確定申告における申告額が過少であったことにつき、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるか）について

（1）過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質

的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成17年（行ヒ）第9号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成16年（行ヒ）第86号、第87号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁参照）。

(2) 掲記の各証拠によると、次の事実が認められる。

ア 平成元年5月発行の「消費税一問一答」（国税庁・部内限り）には、「副次的に発生する非課税売上げがある場合の課税仕入れの区分」として、土地購入仲介手数料事例と同様の問いに対する回答として、「土地の賃貸収入がある場合でも、質問の場合のように、分譲用のマンションの建設計画に基づいて土地の所有権を取得していることが明らかであるときには、その取得に際して支払った仲介手数料は、課税資産の譲渡等のみ要する課税仕入れに該当する。」と記載されている（甲43添付13）。

その後、平成10年発行一問一答には、土地購入仲介手数料事例について、別紙4のとおり共通課税仕入れに区分する旨記載されている。

イ 平成元年8月発行の「建設業、不動産売買・仲介業、不動産賃貸業、テナント これが一番新しい消費税Q&A」（財団法人大蔵財務協会発行）には、「個別対応方式で造成費の取り扱いは？」として、「不動産業ですが、土地の造成費と土地仲介手数料は、土地の購入時の使用目的によって、消費税の取扱いが異なると聞きました。これを具体的に説明して下さい。」という問いに対する回答として、「個別対応方式による場合は、課税仕入れを、課税売上げのみに必要なもの、非課税売上げのみ必要なもの、課税売上げと非課税売上げに共通して要するものに区分して仕入控除税額を算出します。この区分は、土地の購入時の使用目的によって行います」、「また、その土地を販売の目的で取得し、一時的に自社の資材置場等として使用しているときは、最終的な使用目的が販売用ですから、非課税売上げのみ必要な課税仕入れとなります。」と記載されている（甲43添付9。以下「土地造成費等事例」という。）。

このような内容は、平成元年発行質疑応答集（甲43添付8）、平成2年4月発行の「消費税法取扱通達逐条解説」（同通達11-1-23の解説部分。甲43添付10）、平成10年発行一問一答（甲43添付14）のほか、平成30年3月発行の「消費税基本通達逐条解説」（同通達11-2-15の解説部分。甲21、43添付11）にも記載されている（もともと、平成元年発行質疑応答集では、当該事案の造成工事の費用が非課税資産の譲渡等のみ要するものになる理由として、最終的な使用目的が販売用である旨の記載まではされていない）。

また、国税庁のウェブサイト（平成30年11月9日印刷）には、「副次的に発生する非課税売上げがある場合の課税仕入れの区分」として、土地造成費等事例と同様の問いに対する回答として、「質問の造成工事の費用については、販売の目的で取得した土地についての造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、その他の資産の譲渡等のみ要するものとなります」と記載されているが、そこでは、最終的な使用目的が販売用である旨の記載まではされていない（甲43添付15）。

ウ 税務当局は、平成9年頃、賃貸中マンション購入費用事例において「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に区分するとしたことがあった（甲43添付20）。

エ 原告は、平成23年4月に日本橋税務署による税務調査を受け、消費税等について、非課税売上げに対応する課税仕入れを課税売上げに対応するものとして処理していた誤りを指摘されて追納をしたが、このとき、本件課税仕入れの用途区分については指摘を受けることはなかった。その後、東京国税局は、平成28年9月に開始した税務調査において、原告に対し、本件各課税仕入れは共通課税仕入れに区分すべきである旨指摘し、修正申告を勧奨した（甲32・8、9頁）。

オ 原告と同種事業を営む事業者（2社）は、本件課税仕入れについて、従前は「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に区分していたが、平成29年11月以降、又は平成30年11月以降に実施された税務調査を経て、共通課税仕入れに区分されるとの見解に基づく更正処分を受けた（甲20、56。なお、原告は、このほかにも、税務当局から同様の指摘を受けた事業者が複数存在すると主張し、これに関する証拠を提出するが〔甲19、52、53〕、いずれについても、その事案の経緯や詳細は必ずしも明らかでないといわざるを得ない。）。

(3) 以上を踏まえて検討するに、税務当局においては、平成元年年時、土地購入仲介手数料事例と同様の事例につき、「課税資産の譲渡等

にのみ要するもの」として取り扱うことを記載した文献が存在していたほか、土地造成費等事例について、土地を販売の目的で取得し、一時的に自社の資材置場等として使用しているときは、最終的な使用目的に従って、非課税売上げにのみ必要な課税仕入れとして取り扱うことを記載した文献も存在していたのであって、これらによると、税務当局は、個別対応方式における用途区分において、主たる目的又は最終的な使用目的を考慮して用途区分を判定していたとも理解され得るのであり、平成9年頃の賃貸中マンション購入費用事例も、このような取扱いと整合するものとみることできる。

しかしながら、このうち土地購入仲介手数料事例と同様の事例については、平成10年3月発行一問一答では共通課税仕入れに区分する旨に変更されている（土地購入仲介手数料事例）。また、土地造成費等事例については、平成30年3月発行の「消費税基本通達逐条解説」（同通達11-2-15の解説部分）においても、平成元年8月発行の「建設業、不動産売買・仲介業、不動産賃貸業、テナント、これが一番新しい消費税Q&A」（財団法人大蔵財務協会発行）と同様の記載が認められるものの、前記1（1）ウでも述べたとおり、本件課税仕入れとは事案を異にしており、また、国税庁のウェブサイトには、当該事案の造成工事の費用がその他の資産の譲渡等にも必要するものになる理由として、最終的な使用目的が販売用である旨の記載まではされていない。そして、本件各確定申告当時には、本件課税仕入れについて共通課税仕入れに区分されることを示唆する裁判例（東京地方裁判所平成24年9月7日判決〔乙9〕、さいたま地方裁判所平成25年6月26日判決〔甲43添付7〕、名古屋地方裁判所平成26年10月23日判決〔甲43添付25〕）や国税不服審判所の判決（国税不服審判所平成17年11月10日判決〔乙14の1〕、同平成22年11月8日判決〔乙14の2〕、平成24年判決）が存していたほか、文献又は雑誌の記事においても、本件課税仕入れについて共通課税仕入れに当たることを示すものが存していたことが認められる（乙15、20、22、23）。

また、原告は、平成23年4月の日本橋税務署による税務調査における経緯を指摘するが、このときに本件課税仕入れの用途区分について具体的なやり取りがされたとは認められない。

これらの事情を考慮すると、本件各確定申告において、原告が、本件各課税仕入れを「課税資産の譲渡等に要するもの」に区分した上で控除対象仕入れ税額の計算をしたことについては、真に原告の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても

なお原告に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるとまではいえない。

（4）したがって、本件各確定申告における申告額が過少であったことにつき、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるとはいえず、本件各賦課決定処分は適法である。

3 争点3（本件割合は、原告が営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるものであるか）について

（1）課税売上割合に準ずる割合について

ア 個別対応方式により控除対象仕入れ税額を計算するに当たっては、その課税期間の課税仕入れのうち、共通課税仕入れに対応する部分については、課税売上割合を乗じて計算することになるが、事業者が課税売上割合に代わる他の合理的な割合につき所轄税務署長の承認を受けている場合には、その承認を条件として、その承認を受けた合理的な割合（課税売上割合に準ずる割合）を乗じて仕入れ税額控除の計算ができるとされる（消費税法30条3項）。これは事業者における事業状況が、その課税仕入れのあった課税期間の課税売上割合に必ずしも反映していない場合があることから、かかる事例に対処するため、課税売上割合よりもより合理的な割合を適用することがその事業者にとって適切であるならば、その合理的な割合を認めることを妥当とする趣旨によるものと解される。

イ・課税売上割合に準ずる割合は、その事業者の営む事業の種類又はその事業に係る販売費、一般管理費、その他の費用の種類に応じて合理的に算定されることが必要とされるところ、事業者の事業の実態を適正に反映させるものであることが必要であり、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものの性質に応ずる合理的な基準により算出される必要があると解するのが相当である（消費税法基本通達11-5-7参照）。

また、課税売上割合に準ずる合理的な割合を適用する場合には、その事業者について同一の割合を適用する必要はなく、例えば、〔1〕その事業者の営む事業の種類が異なるごとに区分して課税売上割合に準ずる合理的な割合を適用する方法、〔2〕その事業者の事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類が異なるごとに区分して課税売上割合に準ずる合理的な割合を適用する方法、〔3〕その事業者の事業に係る事業場の単位ごとに区分して課税売上割合に準ずる合理的な割合を適用する方法、〔4〕その他上記〔1〕～〔3〕の方法に準ずる方法によるこ

とも可能と解される（消費税基本通達11-5-8参照）。

（2）本件割合の合理性について

ア 課税売上割合は、当該事業者が当該課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちに当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう（消費税法30条6項）。

原告における売上げ（資産の譲渡等の対価）は、主に、〔1〕土地及び建物の販売収入、〔2〕土地及び建物の事業用貸付に係る賃貸料収入、〔3〕土地及び建物の住宅用貸付に係る賃貸料収入であると認められるところ、課税売上割合は、概ね、当該課税期間における〔1〕～〔3〕の合計額のうち、課税資産の譲渡等の対価（建物の販売収入、建物の事業用貸付に係る賃貸料収入）の合計額の占める割合として計算される（甲3、5、6、8の1～4、弁論の全趣旨）。

一方、本件割合は、本件課税仕入れに係る控除対象仕入れ税額の計算のみを対象として、〔1〕各課税期間に譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物の販売収入、〔2〕各課税期間に譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物について仕入れ日から譲渡日までに生じた事業用貸付に係る賃貸料収入、〔3〕各課税期間に譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物について仕入れ日から譲渡日までに生じた住宅用貸付に係る賃貸料収入の合計額のうち、〔1〕及び〔2〕の合計額の占める割合として計算されるものである。

イ そこで検討するに、本件課税仕入れは、住宅用賃貸部分を含む建物の購入であって、課税売上げである販売代金及び事業用貸付に係る賃貸料、非課税売上げである住宅用貸付に係る賃貸料に共通して要することから共通課税仕入れに区分されるところ、その共通仕入れ控除税額を計算するに当たって、土地の販売収入及び賃貸料収入を算定の基礎に含めることは、その事業状況を適切に反映するものとはいえず、建物の販売収入及び賃貸料収入に基づく割合によって計算することは、課税売上割合によって計算するよりも合理的といえる（なお、その上で本件課税仕入れ以外の共通課税仕入れについては課税売上割合を適用することとしても、不合理な結果は生じないといえる。）。

もっとも、課税売上割合は、当該課税期間における売上げ等によって計算することとされていること（消費税法30条6項）に照らすと、課税売上割合に準ずる割合を建物の販売収入及び賃貸料収入によって計算するに当たっては、当該販売収入及び賃貸料収入は、当該課税期間にお

ける各収入によるのが相当といえる。

これに対し、本件割合は、当該課税期間に譲渡した住宅用賃貸部分を含む建物に着目した上で、当該建物に係る販売収入及びその仕入れ日から譲渡日までに生じた賃貸料収入によって計算するものであるが、このような計算によると、当該建物が譲渡されない限り、その賃貸料収入は課税売上割合に準ずる割合に反映されないこととなるところ、このような計算方法によることの合理性は明らかにされているとはいえない。

原告は、本件各課税期間等において本件割合を計算した場合に、当該課税期間における建物の販売収入及び賃貸料収入によって計算した場合と、ほぼ同じ割合が算出されると主張するが、仮に、そのような事実が認められるとしても、これらが常に同様の数値を示す関係にあるとまではいえないことからすると、やはり本件割合は合理的に算定されるものとはいえないというべきである。

ウ したがって、本件割合は、原告が営む事業の種類又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類に応じ合理的に算定されるものということとはできず、本件却下処分は適法である。

第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないことからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 鎌野真敬 裁判官 網田圭亮 裁判官 野村昌也

（別紙1）指定代理人目録《略》

（別紙2）関係法令等の定め

（別紙3）被告主張額の根拠等

（1）本件各更正処分の根拠

被告が主張する原告の本件各課税期間に係る消費税等の各課税標準額及び納付すべき消費税等の額は、次のとおりである。

ア 平成25年12月課税期間更正処分の根拠

（ア）課税標準額（別表4-1〔1〕欄） 85億5713万7000円

上記金額は、原告の平成25年12月課税期間の消費税等の確定申告書（以下「平成25年12月課税期間確定申告書」という。）の〔1〕「課税標準額」欄（甲8の1・1枚目）に記載された金額と同額である。

（イ）課税標準額に対する消費税額（別表4-1〔2〕欄） 3億42

28万5480円

上記金額は、消費税法29条（本件各課税期間のうち平成26年3月31日以前に行う課税資産の譲渡等については平成24年法律第68号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、前記（ア）の金額に税率100分の4を乗じて算出した金額であり、平成25年12月課税期間確定申告書の〔2〕「消費税額」欄（甲8の1・1枚目）に記載された金額と同額である。

（ウ）控除対象仕入税額（別表4-1〔4〕欄・別表5-1〔15〕欄） 3億2594万3065円

上記金額は、次のaの金額に、次のbの金額に次のcの割合を乗じて計算した金額を加算した金額であり、消費税法30条1項（本件各課税期間のうち平成26年3月31日以前に行う課税仕入れについては平成24年法律第68号による改正前のもの。本件各課税期間のうち平成26年4月1日から平成27年3月31日までに行う課税仕入れについては平成27年法律第9号による改正前のもの。以下同じ。）所定の仕入れに係る消費税額の控除に関する金額である。

控除対象仕入税額の計算に当たっては、次のcのとおり、平成25年12月課税期間における課税売上割合が41.507984506（以下略）パーセントであり、100分の95に満たないことから、原告が選択した個別対応方式により計算する。

a 課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額（別表5-1〔8〕欄） 2億6122万2993円

上記金額は、次の（a）の金額から次の（b）の金額を減算した金額である。

（a）申告による課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額（別表5-1〔9〕欄） 3億6016万0213円

上記金額は、平成25年12月課税期間確定申告書に添付された付表2の〔14〕「〔12〕のうち、課税売上げによりのみ要するもの」欄（甲8の1・2枚目）に記載された金額と同額である。

（b）課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額から減算すべき金額（別表5-1〔10〕欄） 9893万7220円

上記金額は、前記（a）の金額に含まれる本件各課税仕入れに係る消費税額（本件各課税仕入れに係る消費税等の額の合計額1億2367万1526円〔甲4の1・3～6枚目の表の「消費税等の額」の「（合計金額）」欄〕に100分の80の割合を乗じて算出した金額。）であり、本件各課税仕入れが、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れに

は区分されず、共通課税仕入れに区分されることから、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額に含まれないものである。

b 共通課税仕入れの税額（別表5-1〔11〕欄） 1億5592万1982円

上記金額は、次の（a）の金額に次の（b）の金額を加算した金額である。

（a）申告による共通課税仕入れの税額（別表5-1〔12〕欄） 5698万4762円

上記金額は、平成25年12月課税期間確定申告書に添付された付表2の〔15〕「〔12〕のうち、課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの」欄（甲8の1・2枚目）に記載された金額と同額である。

（b）共通課税仕入れの税額に加算すべき金額（別表5-1〔13〕欄） 9893万7220円

上記金額は、前記a（b）の本件各課税仕入れに係る消費税額であり、本件各課税仕入れが、共通課税仕入れに区分されることから、共通課税仕入れの税額に含まれるべきものである。

c 課税売上割合（別表5-1〔5〕欄） 41.507984506（以下略）パーセント

上記金額は、次の（a）の金額のうちに次の（b）の金額の占める割合である。

（a）資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表5-1〔4〕欄） 20億1564万1084円

上記金額は、平成25年12月課税期間確定申告書に添付された付表2の〔7〕「資産の譲渡等の対価の額（〔5〕+〔6〕）」欄（甲8の1・2枚目）に記載された金額と同額である。

（b）課税資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表5-1〔1〕欄） 85億5713万7107円

上記金額は、平成25年12月課税期間確定申告書に添付された付表2の〔4〕「課税資産の譲渡等の対価の額（〔1〕+〔2〕+〔3〕）」欄（甲8の1・2枚目）に記載された金額と同額である。

（エ）差引税額（別表4-1〔9〕欄） 1634万2400円

上記金額は、前記（イ）の金額から前記（ウ）の金額を控除した金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

（オ）既に還付の確定した本税額（別表4-1〔10〕欄） 4152万7959円

上記金額は、平成25年12月課税期間確定申告書の〔8〕「控除不足還付税額（〔7〕－〔2〕－〔3〕）」欄（甲8の1・1枚目）に記載された金額と同額である。

（カ）差引納付すべき消費税額（別表4-1〔11〕欄） 5787万0300円

上記金額は、前記（エ）の金額と前記（オ）の金額との合計額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

（キ）地方消費税の課税標準額（別表4-1〔13〕欄） 1634万2400円

上記金額は、前記（エ）の金額であり、地方税法72条の82の規定に基づく地方消費税の課税標準額である。

（ク）納付すべき譲渡割額（別表4-1〔15〕欄） 408万5600円

上記金額は、地方税法72条の83（本件各課税期間のうち平成26年3月31日以前に行う課税資産の譲渡等については平成24年法律第69号による改正前のもの。以下同じ。）の規定に基づき、前記（キ）の金額に税率100分の25を乗じて算出した金額である。

（ケ）既に還付の確定した譲渡割額（別表4-1〔16〕欄） 1038万1989円

上記金額は、平成25年12月課税期間確定申告書の〔19〕「還付額（〔17〕×25%）」欄（甲8の1・1枚目）に記載された金額と同額である。

（コ）差引納付すべき譲渡割額（別表4-1〔17〕欄） 1446万7500円

上記金額は、前記（ク）の金額と前記（ケ）の金額との合計額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

（サ）納付すべき消費税等の額（別表4-1〔18〕欄） 7233万7800円

上記金額は、前記（カ）の金額と前記（コ）の金額との合計額であり、原告が新たに納付すべき消費税等の額である。

イ 平成26年12月課税期間更正処分の根拠

（ア）課税標準額（別表4-2〔1〕C欄） 122億2558万2000円

上記金額は、原告の平成26年12月課税期間の消費税等の確定申告

書（以下「平成26年12月課税期間確定申告書」という。）の〔1〕「課税標準額」欄（甲8の2・1枚目）に記載された金額と同額である。

（イ）課税標準額に対する消費税額（別表4-2〔2〕C欄） 6億9967万4944円

上記金額は、次のaの金額と次のbの金額との合計額である。

a 課税標準額に対する消費税額・税率4パーセント適用分（別表4-2〔2〕A欄） 1億2267万2560円

上記金額は、消費税法29条の規定に基づき、前記（ア）の金額のうち、平成26年3月31日以前の課税資産の譲渡等に係る課税標準額30億6681万4000円に税率100分の4を乗じて算出した金額であり、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された「付表1旧・新税率別、消費税額計算表兼地方消費税の課税標準となる消費税額計算表」（以下「付表1」という。）の〔2〕「消費税額（税率4%適用分B）」欄（甲8の2・2枚目）に記載された金額と同額である。

b 課税標準額に対する消費税額・税率6.3パーセント適用分（別表4-2〔2〕B欄） 5億770万2384円

上記金額は、消費税法29条の規定に基づき、前記（ア）の金額のうち、平成26年4月1日以降の課税資産の譲渡等に係る課税標準額91億5876万8000円に税率100分の6.3を乗じて算出した金額であり、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された付表1の〔2〕「消費税額（税率6.3%適用分C）」欄（甲8の2・2枚目）に記載された金額と同額である。

（ウ）控除対象仕入税額（別表4-2〔4〕C欄・別表5-2〔15〕C欄） 6億5480万1899円

上記金額は、次のaの金額と次のbの金額との合計額である。

控除対象仕入税額の計算に当たっては、次のcのとおり、平成26年12月課税期間における課税売上割合が40.402829971（以下略）パーセントであり、100分の95に満たないことから、原告が選択した個別対応方式により計算する。

a 控除対象仕入税額・税率4パーセント適用分（別表4-2〔4〕A欄・別表5-2〔15〕A欄） 1億1241万6859円

上記金額は、次の（a）の金額に、次の（b）の金額に次のcの割合を乗じて計算した金額を加算した金額であり、平成26年3月31日以前の課税仕入れについての消費税法30条1項所定の仕入れに係る消費税額の控除に関する金額である。

(a) 課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額(別表5-2 [8] A欄) 9252万4236円

上記金額は、次の《1》の金額から次の《2》の金額を減算した金額である。

《1》申告による課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額(別表5-2 [9] A欄) 1億1918万5748円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の[14]・「[12]のうち、課税売上げによりのみ要するもの(税率4%適用分B)」欄(甲8の2・3枚目)に記載された金額と同額である。

《2》課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額から減算すべき金額(別表5-2 [10] A欄) 2666万1512円

上記金額は、前記《1》の金額に含まれる本件各課税仕入れに係る消費税額(本件各課税仕入れに係る消費税等の額の合計額3332万6891円[甲4の2・3~6枚目の表の「No.」欄1~30の「消費税等の額」欄の合計額]に100分の80の割合を乗じて算出した金額。)であり、本件各課税仕入れが、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れには区分されず、共通課税仕入れに区分されることから、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額に含まれないものである。

(b) 共通課税仕入れの税額(別表5-2 [11] A欄) 4923万5718円

上記金額は、次の《1》の金額に次の《2》の金額を加算した金額である。

《1》申告による共通課税仕入れの税額(別表5-2 [12] A欄) 2257万4206円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の[15]・「[12]のうち、課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの(税率4%適用分B)」欄(甲8の2・3枚目)に記載された金額と同額である。

《2》共通課税仕入れの税額に加算すべき金額(別表5-2 [13] A欄) 2666万1512円

上記金額は、前記(a)《2》の本件各課税仕入れに係る消費税額であり、本件各課税仕入れが、共通課税仕入れに区分されることから、共通課税仕入れの税額に含まれるべきものである。

b 控除対象仕入税額・税率6.3パーセント適用分(別表4-2 [4] B欄・別表5-2 [15] B欄) 5億4238万5040円

上記金額は、次の(a)の金額に、次の(b)の金額に次のcの割合を乗じて計算した金額を加算した金額であり、平成26年4月1日以降の課税仕入れについての消費税法30条1項所定の仕入れに係る消費税額の控除に関する金額である。

(a) 課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額(別表5-2 [8] B欄) 4億2378万0631円

上記金額は、次の《1》の金額から次の《2》の金額を減算した金額である。

《1》申告による課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額(別表5-2 [9] B欄) 6億2545万0410円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の[14]・「[12]のうち、課税売上げによりのみ要するもの(税率6.3%適用分C)」欄(甲8の2・3枚目)に記載された金額と同額である。

《2》課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額から減算すべき金額(別表5-2 [10] B欄) 2億0166万9779円

上記金額は、前記《1》の金額に含まれる本件各課税仕入れに係る消費税額(本件各課税仕入れに係る消費税等の額の合計額2億5608万8609円[甲4の2・3~6枚目の表の「No.」欄31~90の「消費税等の額」欄の合計額]に80分の63の割合を乗じて算出した金額。)であり、本件各課税仕入れが、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れには区分されず、共通課税仕入れに区分されることから、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れの税額に含まれないものである。

(b) 共通課税仕入れの税額(別表5-2 [11] B欄) 2億9355万4708円

上記金額は、次の《1》の金額に次の《2》の金額を加算した金額である。

《1》申告による共通課税仕入れの税額(別表5-2 [12] B欄) 9188万4929円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の[15]・「[12]のうち、課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの(税率6.3%適用分C)」欄(甲8の2・3枚目)に記載された金額と同額である。

《2》共通課税仕入れの税額に加算すべき金額(別表5-2 [13] B欄) 2億0166万9779円

上記金額は、前記（ア）《2》の本案各課税仕入れに係る消費税額であり、本案各課税仕入れが、共通課税仕入れに区分されることから、共通課税仕入れの税額に含まれるべきものである。

オ 課税売上割合（別表5-2〔5〕C欄） 40.402829971（以下略）パーセント

上記金額は、次の（ア）の金額のうちに次の（b）の金額の占める割合である。

（ア）資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表5-2〔4〕C欄） 302億5922万4296円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-（2）の〔7〕「資産の譲渡等の対価の額（〔5〕+〔6〕）」欄（甲8の2・3枚目）に記載された金額と同額である。

（b）課税資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表5-2〔1〕C欄） 122億2558万2943円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-（2）の〔4〕「課税資産の譲渡等の対価の額（〔1〕+〔2〕+〔3〕）」欄（甲8の2・3枚目）に記載された金額と同額である。

（エ）差引税額（別表4-2〔10〕C欄） 4487万3000円

上記金額は、次のアの金額と次のbの金額との合計額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

ア 差引税額・税率4パーセント適用分（別表4-2〔9〕A欄） 1025万5701円

上記金額は、前記（イ）アの金額から前記（ウ）アの金額を控除した金額である。

b 差引税額・税率6.3パーセント適用分（別表4-2〔9〕B欄） 3461万7344円

上記金額は、前記（イ）bの金額から前記（ウ）bの金額を控除した金額である。

（オ）既に還付の確定した本税額（別表4-2〔11〕C欄） 9120万5943円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書の〔8〕「控除不足還付税額（〔7〕-〔2〕-〔3〕）」欄（甲8の2・1枚目）に記載された金額と同額である。

（カ）差引納付すべき消費税額（別表4-2〔12〕C欄） 1億3607万8900円

上記金額は、前記（エ）の金額と前記（オ）の金額との合計額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

（キ）合計差引地方消費税の課税標準額（別表4-2〔15〕C欄） 4487万3000円

上記金額は、次のアの金額と次のbの金額との合計額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）であり、地方税法72条の82の規定に基づく地方消費税の課税標準額である。

ア 地方消費税の課税標準額・税率4パーセント適用分（別表4-2〔14〕A欄） 1025万5701円

上記金額は、前記（エ）アの金額と同額である。

b 地方消費税の課税標準額・税率6.3パーセント適用分（別表4-2〔14〕B欄） 3461万7344円

上記金額は、前記（エ）bの金額と同額である。

（ク）納付すべき譲渡割額（別表4-2〔18〕C欄） 1190万5100円

上記金額は、次のアの金額と次のbの金額との合計額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

ア 納付すべき譲渡割額・税率4パーセント適用分（別表4-2〔17〕A欄） 256万3925円

上記金額は、地方税法72条の83の規定に基づき、前記（キ）アの金額に税率100分の25を乗じて算出した金額である。

b 納付すべき譲渡割額・税率6.3パーセント適用分（別表4-2〔17〕B欄） 934万1188円

上記金額は、地方税法72条の83の規定に基づき、前記（キ）bの金額に税率63分の17を乗じて算出した金額である。

（ケ）既に還付の確定した譲渡割額（別表4-2〔19〕C欄） 2449万9345円

上記金額は、平成26年12月課税期間確定申告書の〔19〕「還付額」欄（甲8の2・1枚目）に記載された金額と同額である。

（コ）差引納付すべき譲渡割額（別表4-2〔20〕C欄） 3640万4400円

上記金額は、前記（ク）の金額と前記（ケ）の金額との合計額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数

金額を切り捨てた後の金額。)である。

(サ) 納付すべき消費税等の額 (別表4-2 [21] C欄) 1億724万8千300円

上記金額は、前記(カ)の金額と前記(コ)の金額との合計額であり、原告が新たに納付すべき消費税等の額である。

ウ 平成27年12月課税期間更正処分の根拠

(ア) 課税標準額 (別表4-3 [1] C欄) 181億6623万8000円

上記金額は、原告の平成27年12月課税期間の消費税等の確定申告書(以下「平成27年12月課税期間確定申告書」という。)(の) [1] 「課税標準額」欄(甲8の3・1枚目)に記載された金額と同額である。

(イ) 課税標準額に対する消費税額 (別表4-3 [2] C欄) 11億4447万2994円

上記金額は、次のaの金額と次のbの金額との合計額である。

a 課税標準額に対する消費税額・税率4パーセント適用分 (別表4-3 [2] A欄) 0円

上記金額は、平成26年3月31日以前の課税資産の譲渡等について、消費税法29条の規定に基づき、算出される金額であるが、前記(ア)の金額には、同日以前の課税資産の譲渡等がないため生じないものであり、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された附表1の [2] 「消費税額 (税率4%適用分B)」欄(甲8の3・2枚目)に記載された金額と同額である。

b 課税標準額に対する消費税額・税率6.3パーセント適用分 (別表4-3 [2] B欄) 11億4447万2994円

上記金額は、消費税法29条の規定に基づき、平成26年4月1日以降の課税資産の譲渡等に係る課税標準額である前記(ア)の金額に税率100分の6.3を乗じて算出した金額であり、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された附表1の [2] 「消費税額 (税率6.3%適用分C)」欄(甲8の3・2枚目)に記載された金額と同額である。

(ウ) 控除対象仕入税額 (別表4-3 [4] C欄・別表5-3 [15] C欄) 9億7758万7363円

上記金額は、次のaの金額と次のbの金額との合計額である。

控除対象仕入税額の計算に当たっては、次のcのとおり、平成27年12月課税期間における課税売上割合が39.634031864(以下略)パーセントであり、100分の95に満たないことから、原告が

選択した個別対応方式により計算する。

a 控除対象仕入税額・税率4パーセント適用分 (別表4-3 [4] A欄・別表5-3 [15] A欄) 46万4024円

上記金額は、次の(a)の金額に、次の(b)の金額に次のcの割合を乗じて計算した金額を加算した金額であり、平成26年3月31日以前の課税仕入れについての消費税法30条1項所定の仕入れに係る消費税額の控除に関する金額である。

(a) 課税資産の譲渡等により必要する課税仕入れの税額 (別表5-3 [8] A欄) 46万1580円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の [16] 「 [14] のうち、課税売上げにのみ要するもの (税率4%適用分B)」欄(甲8の3・3枚目)に記載された金額と同額である。

(b) 共通課税仕入れの税額 (別表5-3 [11] A欄) 6168円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の [17] 「 [14] のうち、課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの (税率4%適用分B)」欄(甲8の3・3枚目)に記載された金額と同額である。

b 控除対象仕入税額・税率6.3パーセント適用分 (別表4-3 [4] B欄・別表5-3 [15] B欄) 9億7712万3339円

上記金額は、次の(a)の金額に、次の(b)の金額に次のcの割合を乗じて計算した金額を加算した金額であり、平成26年4月1日以降の課税仕入れについての消費税法30条1項所定の仕入れに係る消費税額の控除に関する金額である。

(a) 課税資産の譲渡等により必要する課税仕入れの税額 (別表5-3 [8] B欄) 7億3289万7811円

上記金額は、次の《1》の金額から次の《2》の金額を減算した金額である。

《1》申告による課税資産の譲渡等により必要する課税仕入れの税額 (別表5-3 [9] B欄) 11億3938万9814円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された附表2-(2)の [16] 「 [14] のうち、課税売上げにのみ要するもの (税率6.3%適用分C)」欄(甲8の3・3枚目)に記載された金額と同額である。

《2》課税資産の譲渡等により必要する課税仕入れの税額から減算すべき金額 (別表5-3 [10] B欄) 4億0649万2003円

上記金額は、前記《1》の金額に含まれる本件各課税仕入れに係る消費税額（本件各課税仕入れに係る消費税等の額の合計額5億1618万0322円〔甲4の3・3～9枚目の表の「消費税等の額」の「合計金額」欄〕に80分の63の割合を乗じて算出した金額。）であり、本件各課税仕入れが、課税資産の譲渡等により要する課税仕入れには区分されず、共通課税仕入れに区分されることから、課税資産の譲渡等により要する課税仕入れの税額に含まれないものである。

(b) 共通課税仕入れの税額（別表5-3〔11〕B欄） 6億1620万1575円

上記金額は、次の《1》の金額に次の《2》の金額を加算した金額である。

《1》申告による共通課税仕入れの税額（別表5-3〔12〕B欄） 2億0970万9572円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された付表2-(2)の〔17〕「〔14〕のうち、課税売上げと非課税売上げに共通して要するもの（税率6.3%適用分C）」欄（甲8の3・3枚目）に記載された金額と同額である。

《2》共通課税仕入れの税額に加算すべき金額（別表5-3〔13〕B欄） 4億0649万2003円

上記金額は、前記(a)《2》の本件各課税仕入れに係る消費税額であり、本件各課税仕入れが、共通課税仕入れに区分されることから、共通課税仕入れの税額に含まれるべきものである。

o 課税売上割合（別表5-3〔5〕C欄） 39.634031864（以下略）パーセント

上記金額は、次の(a)の金額のうちに次の(b)の金額の占める割合である。

(a) 資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表5-3〔4〕C欄） 458億3494万8287円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された付表2-(2)の〔7〕「資産の譲渡等の対価の額（〔5〕+〔6〕）」欄（甲8の3・3枚目）に記載された金額と同額である。

(b) 課税資産の譲渡等の対価の額の合計額（別表5-3〔1〕C欄） 181億6623万8009円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書に添付された付表2-(2)の〔4〕「課税資産の譲渡等の対価の額（〔1〕+〔2〕+〔3〕）」欄（甲8の3・3枚目）に記載された金額と同額である。

(エ) 差引税額（別表4-3〔10〕C欄） 1億6688万5600円

上記金額は、次のbの金額から次のaの金額を控除した金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

a 控除不足還付税額・税率4パーセント適用分（別表4-3〔8〕A欄） 46万4024円

上記金額は、前記(ウ) aの金額から前記(イ) aの金額を控除した金額である。

b 差引税額・税率6.3パーセント適用分（別表4-3〔9〕B欄） 1億6734万9655円

上記金額は、前記(イ) bの金額から前記(ウ) bの金額を控除した金額である。

(オ) 既に還付の確定した本税額（別表4-3〔11〕C欄） 7849万7202円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書の〔8〕「控除不足還付税額（〔7〕-〔2〕-〔3〕）」欄（甲8の3・1枚目）に記載された金額と同額である。

(カ) 差引納付すべき消費税額（別表4-3〔12〕C欄） 2億4538万2800円

上記金額は、前記(エ)の金額と前記(オ)の金額との合計額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

(キ) 合計差引地方消費税の課税標準額（別表4-3〔15〕C欄） 1億6688万5600円

上記金額は、次のbの金額から次のaの金額を控除した金額（ただし、国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）であり、地方税法72条の82の規定に基づく地方消費税の課税標準額である。

a 譲渡割額の還付額の基礎となる消費税額・税率4パーセント適用分（別表4-3〔13〕A欄） 46万4024円

上記金額は、前記(エ) aの金額と同額である。

b 地方消費税の課税標準額・税率6.3パーセント適用分（別表4-3〔14〕B欄） 1億6734万9655円

上記金額は、前記(エ) bの金額と同額である。

(ク) 納付すべき譲渡割額（別表4-3〔18〕C欄） 4504万1

800円

上記金額は、次のbの金額から次のaの金額を控除した金額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

a 還付すべき譲渡割額・税率4パーセント適用分（別表4-3〔16〕A欄） 11万6006円

上記金額は、地方税法72条の88第2項（ただし、平成24年法律第69号による改正前のもの。）の規定に基づき、前記（キ）aの金額に税率100分の25を乗じて算出した金額である。

b 納付すべき譲渡割額・税率6.3パーセント適用分（別表4-3〔17〕B欄） 4515万7843円

上記金額は、地方税法72条の83の規定に基づき、前記（キ）bの金額に税率63分の17を乗じて算出した金額である。

（ケ）既に還付の確定した譲渡割額（別表4-3〔19〕C欄） 2117万2577円

上記金額は、平成27年12月課税期間確定申告書の〔19〕「還付額」欄（甲8の3・1枚目）に記載された金額と同額である。

（コ）差引納付すべき譲渡割額（別表4-3〔20〕C欄） 6621万4300円

上記金額は、前記（ク）の金額と前記（ケ）の金額との合計額（ただし、地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

（サ）納付すべき消費税等の額（別表4-3〔21〕C欄） 3億1159万7100円

上記金額は、前記（カ）の金額と前記（コ）の金額との合計額であり、原告が新たに納付すべき消費税等の額である。

（2）本件各賦課決定処分の根拠

被告が主張する本件各更正処分に伴って原告に課されるべき過少申告加算税の額は、次のとおりである。

ア 平成25年12月課税期間 1082万4500円

上記金額は、国税通則法65条1項、2項の規定に基づき、平成25年12月課税期間更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額7233万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）に100分の10の割合を乗じて算出した723万3000円と新たに納付すべき税額7233万7800円のうち50万円を超える部分に相当する金額7183万円

（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）に100分の5の割合を乗じて算出した359万1500円との合計額である。

イ 平成26年12月課税期間 2584万7000円

上記金額は、国税通則法65条1項、2項の規定に基づき、平成26年12月課税期間更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額1億7248万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）に100分の10の割合を乗じて算出した1724万8000円と新たに納付すべき税額1億7248万3300円のうち50万円を超える部分に相当する金額1億7198万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）に100分の5の割合を乗じて算出した859万9000円との合計額である。

ウ 平成27年12月課税期間 4671万3500円

上記金額は、国税通則法65条1項、2項の規定に基づき、平成27年12月課税期間更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額3億1159万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）に100分の10の割合を乗じて算出した3115万9000円と新たに納付すべき税額3億1159万7100円のうち50万円を超える部分に相当する金額3億1109万円（ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）に100分の5の割合を乗じて算出した1555万4500円との合計額である。

以上

（別紙4）原告が指摘する税務当局の取扱い

1 分譲用マンションの購入費用に関する事例（甲43別添18. 弁論の全趣旨。以下「分譲マンション購入費用事例」という。）

（1）国税庁では、平成7年2月頃、「譲渡用住宅を一時期賃貸用にする場合の仕入税額控除」として、概ね、次のような照会に対し、次のように回答したことが認められる。

（照会要旨）事業者が分譲目的で買い取った分譲用マンションについて、その一部を分譲完了までの数年の間、一時期賃貸することとしているところ、この場合における分譲用マンションの購入についての個別対応方式における用途区分について、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものとして計算をすることができるか。

（回答要旨）購入物件は分譲することを目的として取得したマンション

であり、課税仕入れの時点では「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当することは明らかであることから、仮に一時的に賃貸用に供されたとしても、継続して棚卸資産として処理し（中略）、将来的には全て分譲することとしているものについては、消費税法第30条第2項第1号イの課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れに該当するものとして取り扱って差し支えない。

(2) 上記(1)の内容は、平成6年の全国国税局消費税課長・統括国税調査官会議資料において「最近における消費税の審理事案で注意を要するもの」の取扱いの方向性として記載されているほか（甲43別添17）、平成10年3月発行の「消費税一問一答（改訂版）」（国税庁・部内限り。甲43別添14。以下「平成10年発行一問一答」という。）、国税庁長官が所持する審理事例のデータベース（乙18）にも記載されている。

2 賃借人が居住するマンションの購入費用に関する事例（甲43別添20、弁論の全趣旨。以下「賃貸中マンション購入費用事例」という。）

東京国税局では、平成9年頃、「転売目的のマンションを居抜きで買い取った場合の仕入税額控除の適用について（消費税）」として、概ね、次のような照会に対し、次のように回答したことが認められる。

（照会要旨）事業者が、販売目的で賃借人が居住している状態のまま買い取ったマンションの購入について、仕入税額控除を認めるか。

（回答要旨）本件の場合は、法人の処理及び販売活動等から、マンションを転売目的で取得したことが明らかであることから、課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れに該当し、仕入税額控除が認められる（なお、国税庁消費税課の意見の要約として、「『課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れ』かどうかの判定は、課税仕入れを行った日等の状況で行うが、これは、課税仕入れが結果として何の売上げに貢献したかではなく、何の売上げに貢献される目的で行ったかを課税仕入れの時点で判断すべきであることを意味している。マンションを購入した際に賃貸収入（非課税売上げ）が生じているが、これはあくまで居抜きで購入したために副次的に得た対価である」と記載されている。）。

3 土地購入に係る仲介手数料に関する事例（甲40、43別添15。以下「土地購入仲介手数料事例」という。）

(1) 国税庁のウェブサイトには、「副次的に発生する非課税売上げがある場合の課税仕入れの区分」として、概ね、次のような照会及び回答が公表されている。

（照会要旨）事業者が、分譲マンションを建設するための土地の所有権を取得する際に仲介業者に支払った仲介手数料に係る税額は、個別対応方式で仕入税額控除を計算する場合、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当することとなるか。なお、所有権を取得することとなる土地の一部には取得前から賃借人が存在していることから、当該賃借人から借地権を取得するまでの間は、所有権取得後引き続き当該土地の賃貸人となって賃貸料を徴することになる。

（回答要旨）一部に土地の賃貸収入があるということであるが、質問の場合のように、その全体の土地の取得は、区分所有となる建物と土地を同時に販売することとなる分譲用のマンションの建設計画に基づいて土地の所有権を取得しているため、その取得に際して支払った仲介手数料は、課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等」に共通して要するものに該当する。

(2) 上記(1)の内容は、平成10年発行一問一答（甲43別添14）、平成25年12月発行の「消費税基本通達逐条解説」（同通達11-2-19の解説部分。甲9）にも記載されている。

4 ガス管移設工事に要する費用に関する事例（甲43別添14。以下「ガス管移設工事費事例」という。）

平成10年発行一問一答には、「ガス管の移設工事に要する費用の仕入税額控除」として、概ね、次のような記載がされている。

（問）都市ガス供給業者が、下水道事業者又は地下鉄事業者等の求めに応じてガス管を移設する場合に受け取る他受工事補償金は課税の対象外であるが、このガス管を移設するために必要な費用のうち課税仕入れに該当するものについては、個別対応方式により仕入控除税額を計算するに当たって、ガス供給のために必要な課税仕入れ、すなわち課税売上げ」にのみ要する課税仕入れとして取り扱ってよいか。

（答）ガス管移設のための課税仕入れは、他受工事補償金を得るために必要な課税仕入れというよりも、ガスを供給するために必要な課税仕入れと考えられることから、課税売上げ」にのみ要するものとして取り扱って差し支えない。

5 株式の委託売買手数料に関する事例（甲41、43別添15。以下「株式委託売買手数料事例」という。）

(1) 国税庁のウェブサイトには、「株式の売買に伴う課税仕入れ」として、概ね、次のような照会及び回答が公表されている。

（照会要旨）財テクとして株式の売買を行い、これについて委託売買手数料等を支払っているが、個別対応方式により仕入控除税額を計算する

場合、これらの支出は非課税売上げにのみ要する課税仕入れの支払対価として仕入税額控除の対象とならないことになるか。

(回答要旨) 購入した株式については、それを売却するまでの間に配当金を收受することもあるが、株式を購入する際の委託売買手数料は、配当金を得るための支払対価というよりも、後日における売却のための取得に要する支払対価と認められるから(所得税、法人税においても配当金収入のための必要経費又は損金としては取り扱われてはいない。)、非課税売上げにのみ要する課税仕入れに係る支払対価に該当することとなる。

(2) 上記(1)の内容は、平成10年発行一問一答(甲43別添14)にも記載されている。

以上

別表1 平成25年12月課税期間に係る消費税等の課税の経緯

別表2 平成26年12月課税期間に係る消費税等の課税の経緯

別表3 平成27年12月課税期間に係る消費税等の課税の経緯

別表4-1 平成25年12月課税期間に係る消費税等の課税標準額及び納付すべき消費税等の額

別表4-2 平成26年12月課税期間に係る消費税等の課税標準額及び納付すべき消費税等の額

別表4-3 平成27年12月課税期間に係る消費税等の課税標準額及び納付すべき消費税等の額

別表5-1 平成25年12月課税期間に係る課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表

別表5-2 平成26年12月課税期間に係る課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表

別表5-3 平成27年12月課税期間に係る課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表



平成 30 年 3 月 1 日

各 位

上場会社名 積水ハウス株式会社
 代表者氏名 代表取締役社長 仲井 嘉浩
 (コード番号 1928 東証・名証 市場第一部)
 本社所在地 大阪市北区大淀中一丁目1番88号
 問合せ先
 責任者役職名 執行役員 コーポレート・コミュニケーション部長
 氏 名 畔柳 均
 TEL (06) 6440-3111

過年度法人税等の計上に関するお知らせ

当社は、大阪国税局による平成 27 年 1 月期から平成 29 年 1 月期までの 3 事業年度を対象とした定期税務調査を受け、以下の通り修正申告をいたしましたのでお知らせいたします。

主な指摘事項については次のとおりです。

- ・賃貸マンションの経費等の仕入れに係る消費税額について、控除対象仕入税額が過大であるとされたもの
- ・生産設備の予備品等について、貯蔵品として棚卸計上すべきであるとされたもの

当修正申告により、所得金額 90 百万円、法人税額 25 百万円、消費税額 142 百万円を修正し、附帯税を含めて本日付で納付しております。なお、重加算税はございません。

当局からの指摘事項については、その一部に見解の相違もありましたが、当社として改善すべき点もあるものと思慮のうえ、本日、指摘事項に基づく修正申告書を提出したものです。

当社と致しましては、今回の指摘事項を謙虚に受け止め、今後とも継続して税務コンプライアンスの徹底と適正な納税に努めて参る所存です。

以 上

税法データベース 検索結果詳細

検索文字列	
選択税区分	
選択情報区分	
日付範囲（裁決・判決）	平成25年 06月 26日 ~ 平成25年 06月 26日
日付範囲（TAINS登録）	

税区分
消費税
情報区分
地裁
TAINSコード
Z 2 6 3 - 1 2 2 4 1
年月日
平25-06-26
関連判決
関連雑誌目次
平 2 5 . 6 . 2 6 さいたま地裁
タイトル
さいたま地方裁判所平成23年（行ウ）第33号消費税等の更正処分等取消請求事件（棄却）（確定） 国側当事者・国（処分行政庁 本庄税務署長） 平成25年6月26日判決 【税務訴訟資料 第263号-117（順号12241）】 【税務大学校ホームページ】 【情報公開法第9条第1項による開示情報】 【個別対応方式 / 賃貸用マンションの用途区分 / 破産による信託受益権売買契約の解除】
概要
<p style="text-align: center;">判 示 事 項</p> <p>1 本件は、B社を吸収合併した原告が、B社の平成20年7月1日から平成21年5月30日までの課税期間の消費税等の更正処分等を受けたことから、消費税法30条2項1号の個別対応方式により控除しなければならない課税仕入れ税額が控除されていないとして、その一部取消しを求めた事案である。</p> <p>2 仕入税額控除は、その譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく、仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否かを判断するものとしたと解される。このような制度趣旨にかんがみると、用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。</p> <p>3 本件マンションはもともとD社への信託受益権の売却を目的として建設・購入されたものであるといえる。また本件受益権売買契約は課税仕入れの日より後の平成20年10月31日の経過をもって解除されたものとみなされたのであるから、課税仕入れ時に</p>

は、同契約は存続していたといわざるを得ない。加えて、B社は、D社が破産しそうだという情報を得た後には、マンションの再査定を依頼してD社以外の第三者に売却する準備を進め、D社の破産手続開始決定の直後にはD社以外に売却する方針を固め、最終的には戊にマンションを売却した。これらの経緯からすると、マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡する目的で取得したということは否定できない。

4 一方、B社は本件課税仕入れの日と同日にE社との間で、マンションの賃貸借業務管理委託契約を締結し、間もなく、丁及び丙との賃貸借契約を締結している。そして、両契約とも、マンションの使用目的を住宅に限定している。さらにB社は、課税期間において、マンション賃料収入を得ている。これらの経緯からすると、マンションの取得時に、住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当である。

5 このように、課税仕入れであるB社によるマンションの取得は、課税仕入れの日である平成20年9月30日当時において、マンションを販売する（信託受益権を譲渡する）目的とともに、住宅として貸し付けることを目的としてされたと認められる。

6 さらにB社が賃貸を前提とした資金調達方法を取っていなかったことや原告の本件マンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が0.00017に過ぎないこと等の事情があるとしても、そのことをもって、課税仕入れ時にマンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする前記5の認定を覆すには足りない。

7 原告は、付随的取引に過ぎない賃貸目的を仕入れ時の本来の目的に付け加えることはできないと主張するが、B社の事業目的には不動産の賃貸があげられているから、「事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」（施行令2条3項）に過ぎないとはいえず、原告の主張はその前提を欠き、失当である。

8 基本通達11-2-20は、課税仕入れの日に用途区分が定まっていなかった場合において、課税期間の末日までに区分が明らかにされたときには、例外的に、この明らかにされた区分によって個別対応方式を適用できるとしたものである。そして、B社がマンションを住宅の貸付の目的でも取得していたことは明らかであるから、課税仕入れの日において既に用途区分は定まっていたといえ、本通達が適用される余地はない。

9 以上から、本件課税仕入れは、「課税資産の譲渡等」のみ要するものではなく、「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当する。

10 原告は、課税仕入れの一部しか仕入税額控除がされないことは、合法性の原則（憲法84条）、法30条1項に反すると主張する。しかしながら、法30条1項の例外規定として同条2項が定められているところ、本件においては、上述のように、同項1号を適用して、仕入税額の一部のみを控除すべきなのであるから、一部しか仕入税額控除がされないことは、何ら法30条1項に反するものではない。

判決年月日 H25-06-26

国税庁訴資 Z263-12241

本文

判 決

原 告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	清水利夫
同補佐人	乙
被 告	国
同代表者法務大臣	谷垣禎一
処分行政庁	本庄税務署長
	山本克己
被告指定代理人	新保裕子
同	菊池豊

同	長 田 光 弘
同	横 山 正 司
同	齋 藤 秀 樹
同	小 川 哲 裕
同	多 田 俊 彦
同	丹 羽 一 浩
同	鈴 木 啓 之
同	長 澤 聡 子

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請 求

- 1 本庄税務署長が平成21年12月22日付けで原告に対してした、B株式会社に係る平成20年7月1日から平成21年5月30日までの課税期間分の消費税及び地方消費税の更正のうち、納付すべき消費税の額 - 682万3160円、納付すべき地方消費税の譲渡割額 - 170万5790円をそれぞれ超える部分並びに過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 2 訴訟費用は、被告の負担とする。

第 2 事 案 の 概 要

本件は、B株式会社（以下「B」という。）を吸収合併した原告が、本庄税務署長が平成21年12月22日付けで原告に対してした、Bに係る平成20年7月1日から平成21年5月30日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下、これらを併せて、「消費税等」という。）の更正（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定（以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。）について、消費税法（以下「法」という。）30条2項1号により控除しなければならない課税仕入れ税額が控除されていないとして、その一部取消しを求めた事案である。

1 法令等の定め

（1）消費税額の算定の概要

事業者が納付すべき消費税の税額は、課税標準額に税率を乗じて計算した税額（以下「売上税額」という。）から法定の各種控除を行った金額である。

この各種控除の一つに、後記（3）の仕入税額控除がある。

（2）課税標準額

ア 消費税における課税標準額は、課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額の合計額である（法45条1項1号）。

イ 課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、法定の非課税取引を除いたものをいう（法2条1項9号）。

ウ 資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他对価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう（法2条1項8号）。

また、消費税法施行令（以下「施行令」という。）2条3項は、資産の譲渡等には、その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を含むと規定している。

エ 法定の非課税取引の中には、国内で行われる資産の譲渡等のうち、住宅（人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。）の貸付け（当該貸付けに係る契約において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るものとし、一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）がある（法6条1項、別表第1第13号）。

上記の「その他の政令に定める場合」の1つとして、「住宅の貸付けに係る期間が1月に満たない場合」がある（施行令16条の2）。

(3) 仕入税額控除

ア 仕入税額控除とは、消費税が付加価値税としての性質を持つことに鑑み、税負担の累積を防止するため、事業者が、国内において課税仕入れを行った場合において、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の売上税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（以下「仕入税額」という。）の全部又は一部を控除することができる制度である（法30条）。

イ 課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、資産の譲渡等に該当するもの及び法律等の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいう（法2条1項12号）。

ウ 当該課税仕入れを行った日の属する課税期間における課税売上割合〔当該事業者が国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうち当該事業者が国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として計算した割合をいう（法30条6項）。〕が100分の95に満たない場合には、仕入税額全額ではなく、次の区分に応じ、次の（ア）及び（イ）に定める方法で計算される消費税額のみが控除される。

（ア） 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、課税資産の譲渡等にものみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にものみ要するもの、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの、の3つの区分（以下、この区分を「用途区分」という。）が明らかにされている場合は、「課税資産の譲渡等にものみ要する課税仕入れの税額の合計額」に、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れの税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額」を加算する方法（以下「個別対応方式」という。）によって得られる額を控除する（法30条2項1号）。

（イ） 前記（ア）に掲げる場合以外の場合は、当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法（以下「一括比例配分方式」という。）によって得られる額を控除する（法30条2項2号）。

エ 消費税法基本通達（以下「基本通達」という。）11-2-20は、課税仕入れの用途区分は課税仕入れ等を行った日の状況により行うが、課税仕入れ等を行った日において当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって個別対応方式により税額を計算して差し支えない旨定めている。

(4) 地方消費税

地方消費税は、消費税額を課税標準として課される地方税であり、税率は25%である（地方税法72条の77第2号、72条の83）。

2 前提となる事実（証拠等を付さない事実は、当事者間に争いがない。）

(1) 当事者等

ア B

Bは、不動産及びコンテナの売買、仲介、賃貸、リース及び管理等を目的とする株式会社であった。（乙2）

イ C株式会社（以下「C」という。）

Cは、総合建設業を営む株式会社である。

Bは、後記ウのとおり原告に吸収合併されるまで、Cの100パーセント子会社であった。(甲19、乙15)

ウ 原告

原告は、土木、建築工事の請負等を目的とする株式会社である。(乙1)

(2) 本件における課税仕入れの経緯

ア Bは、平成19年11月29日、Cとの間で、千葉県松戸市の土地上の居住用ワンルームマンションの建物(以下「本件建物」という。)及びこれに付随する機械式駐車場(以下、本件建物と合わせて「本件マンション」という。)の建築工事をCが代金計2億5032万円で請け負う旨の工事請負契約(以下「本件請負契約」という。)を締結した。

イ Bは、平成19年12月19日、株式会社D(以下「D」という。)との間で、BがDに本件マンション及びその敷地等(以下「本件マンション等」という。)の信託受益権を3億7700万円で譲渡する旨の信託受益権売買契約(以下「本件受益権売買契約」という。)を締結した。

ウ 東京地方裁判所は、平成20年9月 日、Dについて破産手続開始の決定をした。

エ Bは、平成20年9月30日、本件請負契約に基づき、Cから本件マンションの引渡しを受けた(以下「本件課税仕入れ」という。)

Bは、同日、株式会社E(以下「E」という。)との間で、本件マンションの賃貸借及び管理業務を委託する旨の契約(以下「本件管理委託契約」という。)を締結した。同契約には、本件マンションは居住用で、居住以外の事務所使用は不可との記載がある。

オ Bは、平成20年10月3日、Dの破産管財人に対し、本件受益権売買契約について、確答期限を同月31日として、破産法53条2項1文に基づく催告をしたが、同日までに確答がなく、同契約は同項2文により解除されたものとみなされた。

カ Bは、平成20年10月20日、Eを代理人として、丙(以下「丙」という。)及び丁(以下「丁」という。)に対し、本件マンションの居室を賃貸した(以下この賃貸借契約を「本件各賃貸借契約」という。)

(3) 本件各処分 of 経緯

ア Bは、平成21年5月30日、戊(以下「戊」という。)に対し、本件受益権売買契約の対象であった本件マンション等を2億7000万円で売却する旨契約し、同年6月23日売買を原因として、同日付けで、戊への所有権移転登記がされた。(乙11、12)

イ 原告は、平成21年5月31日、Bを吸収合併した。

ウ 本件課税期間におけるBの課税売上割合は95%未満であったところ、原告は、本庄税務署長に対し、本件課税期間の消費税等につき、課税標準額が146万9000円、控除対象となる仕入税額が688万1920円であるとして、納付すべき消費税額を682万3160円、地方消費税額を170万5790円とする確定申告を法定申告期限までに行った。

エ 本庄税務署長は、上記確定申告を受けて、平成21年12月22日、同課税期間の消費税等につき、課税標準額は原告の申告どおりであるが、控除対象となる仕入税額は131万6060円であるとして、納付すべき消費税額を125万7300円(差引納付すべき税額556万5800円)、納付すべき地方消費税を31万4325円(差引納付すべき税額139万1400円)とする本件更正処分及び過少申告加算税を101万7500円とする本件賦課決定処分を行った。(甲2)

(4) 本件訴訟提起に至る経緯

ア 原告は、平成22年1月20日付けで、本件各処分に対する異議申立てを行ったところ、本庄税務署長は、同年3月11日、異議申立てを棄却する旨

の決定をした。

イ 原告は、平成22年4月1日、上記決定を不服として、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成23年3月23日、課税標準額は原告の申告どおりであるが、控除対象となる仕入税額は152万1804円であるとして、納付すべき消費税額を146万3044円（差引納付すべき税額536万0100円）、納付すべき地方消費税額を36万5761円（差引納付すべき税額134万円）、過少申告加算税を98万円にそれぞれ減額する旨の裁決をした。（甲1）

ウ 原告は、平成23年7月30日、上記裁決を不服として、本訴を提起した。（顕著）

3 争点

（1） 本件課税仕入れの目的（Bによる本件マンションの取得が、「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」と「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」のいずれに区分されるか。）

（2） 一部の仕入税額が控除できないことは合法性の原則等に反するか。

4 争点に関する当事者の主張

（1） 争点（1）（本件課税仕入れの目的）について

（被告の主張）

ア 本件マンションについては、本件受益権売買契約においても住宅としての賃貸をすることが予定されていた。また、Bとしても、Dが破産状態に陥って同契約が履行されるとは考えていなかったといえ、本件課税仕入れの日である平成20年9月30日に本件管理契約を締結して本件マンションを住宅の貸付けに供している。そして、Bは、本件課税期間において、本件マンションの貸付け等に係る収入として807万7880円の賃料収入を得ている。

このほか、Bは本件マンションを固定資産として認識しており、原告も本件各処分がされる直前に修正申告するまで本件マンションの会計処理上の科目を「固定資産」としていたのである。

そうすると、本件課税仕入れであるBによる本件マンションの取得は、本件課税仕入れの日である平成20年9月30日当時において、本件マンションを販売する（受益権を譲渡する）目的ではなく、あるいはその目的とともに、住宅として貸し付けることを目的としてされたことは明らかである。

そして、販売も、住宅としての貸付けも、「資産の譲渡等」には該当するものの、販売は「課税資産の譲渡等」に該当するが、住宅の貸付けは法定の非課税取引に該当する〔前記1（2）エ〕のであるから「課税資産の譲渡等」には該当しない。なお、Bも本件マンションの賃料を非課税取引として会計処理している。

したがって、Bによる本件マンションの取得は、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものではなく、「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当するというべきである。

イ 施行令2条3項は、課税物件たる「資産の譲渡等」（法2条1項8号）の範囲について更に定めたものであり、他方で、法30条2項1号は「資産の譲渡等」から一応の消費税額である売上税額を算定した後に、そこから控除されるべき課税仕入れの額を用途区分に応じて決することを定めるものであるから、双方の規定は明らかにその適用の場面を異にするのであり、原告の主張するように、施行令2条3項を根拠に本件課税仕入れの目的を決することはできない。

また、Bの事業目的には不動産の賃貸があげられているから、本件マンションの賃貸はBの事業として行われていることは明らかであり、「事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」（施行令2条3項）に過

ぎないともいえない。

ウ 基本通達 11 - 2 - 20 は、課税仕入れの用途区分は課税仕入れの日の状況で判断するべきであるとの原則を示した上、課税仕入れの日に用途区分が定まっていない場合において、課税期間の末日までに当該区分が明らかにされたときには、例外的に明らかにされた区分によって個別対応方式を適用できるとしたものである。

本件では、B が本件課税仕入れの日において住宅の貸付目的を有していたことは明らかであるから、本件課税仕入れの日において既に用途区分は定まっていた。

したがって、本件では同通達が適用される余地はない。

エ 本件における消費税額及び地方消費税額の計算は別表 1、2 のとおりであって、納付すべき消費税額は 146 万 3044 円、納付すべき地方消費税額は 36 万 5761 円となり、過少申告加算税の計算は別紙「過少申告加算税の算定」のとおり 98 万円となる。

(原告の主張)

ア 本件マンションについては、テナントへの事業用貸付けが予定されていたに過ぎず、本件受益権売買契約において住宅としての賃貸をすることは予定されていなかった。もともと、本件マンションは、D への信託受益権の売却を目的として建設・購入されたものであり、B としては、D が破産状態に陥ったとはいえ、同契約が全く履行されないと考えていたわけではなく、また、他に買い手を探していたのである。そして、B は、本件課税仕入れの日である平成 20 年 9 月 30 日に本件管理契約を締結して本件マンションを住宅の貸付けに供しているけれども、これも投資家の抱くリスクを少なくすることで、本件マンションをできる限り値崩れさせないで早期に売却しようと考えたものであり、入居者の募集活動は、正に販売活動そのものである。

このほか、原告が本件マンションの会計処理上の科目を「固定資産」から「棚卸資産」に修正したこと、B が賃貸を前提とした資金調達方法を取らなかったこと、本件マンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が 0.00017 に過ぎないことも併せ考慮すると、本件課税仕入れである B による本件マンションの取得は、本件課税仕入れの日である平成 20 年 9 月 30 日当時において、D に転売する目的でなされたことは明らかであるといえる。なお、B は最終的に本件マンションを戊に売却しているが、仕入物件が同じものであるのに、売却先が違うだけで仕入目的が変更されたとはいえない。

そして、販売は「課税資産の譲渡等」に該当するのであり、法定の非課税取引である「その他の課税資産の譲渡等」には該当しない。本件受益権売買契約上の信託受益権の売買期日は、本件マンションを賃貸してから 1 か月も経過しない平成 20 年 10 月末日であるから、B の行った本件マンションの貸付けは、施行令 16 条の 2 に規定する「住宅の貸付けに係る期間が 1 月に満たない」ものとして、課税取引に当たる。

したがって、B による本件マンションの取得は、「課税資産の譲渡等のみ要するもの」に該当するというべきである。

イ 施行令 2 条 3 項は、付随取引は「資産の譲渡等」の範囲に入るのであるから、付随取引の存否によって資産の譲渡等の性質が影響されるものではないといえる。

そして、B の本件マンションの取得に賃貸目的があったとしても、それは付随取引に過ぎず、賃貸収入が発生したとしても、仕入れ時の本来の目的に付け加えることはできない。

したがって、本件課税仕入れである本件マンションの取得は「課税資産の譲渡等のみに要する」という用途に区分されるべきものであり、それにもか

かわらず、本件各処分において、本件課税仕入れの用途の区分の判断に際して賃貸目的を考慮したことは、施行令2条3項に反する。

ウ 仮に、Dの破産手続開始決定により、Bにおいて、本件課税仕入れを行った日である本件マンションの引渡しの日（平成20年9月30日）当時において課税仕入れの目的が明らかでなかったとすれば、その日の属する課税期間の末日である平成21年5月30日時点では、Bが戊に本件マンションを売却したことにより、本件マンションの取得が「課税資産の譲渡等」に要するものに該当することが明確になったのであるから、基本通達11-2-20により、やはり、この区分によって個別対応方式により税額を計算すべきである。

(2) 争点(2)(一部の仕入税額が控除できないことは合法性の原則等に反するか。)について

(原告の主張)

ア 本件課税仕入れが「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにあたるのであれば、実際に消費税が支払済みであるにもかかわらず、仕入税額控除できる金額の支払済み消費税に対する割合はわずか0.00472となり、結果的に全く仕入税額控除ができなくなることになる。これは、課税売上高に対応する課税仕入れ額を控除するという法30条1項の趣旨に反し違法である。

イ 入居者の募集活動をすることは販売するための手段でしかなく、全売上高の5%未満なら計算便宜上支払っていないものまで支払ったものとする法30条2項の解釈から、公平原則にもはや反するものである。法30条1項と2項の関係は目的と手段の関係であり、1項の趣旨から大きく外れた結果が生ずる場合には2項の適用がおかしいのであり、そのための方策は法の中に用意されている。法33条から35条までは調整固定資産についての配慮を定めた条文で、法30条3項も配慮規定を設けていることから、本件のような場合に、法30条2項の他に控除額の計算方法がないということではない。

消費税額の更正時点では、実際の課税売上高、非課税売上高が判明していたのであり、実態とかけ離れて、課税売上高に0.00472を乗じて仕入税額控除を少なくすることは、合法性の原則(憲法84条)、法30条1項にも反する。

(被告の主張)

ア 控除対象の仕入税額は課税仕入れを行った日の属する課税期間において控除される仕組みになっていること(法30条1項)及び「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分されるものは、控除対象仕入税額が課税売上割合に従って計算されること(同条2項1号口)は、法が予定するところであり、税法の本質に反しない。

本件では、本件マンションの課税仕入れの日(平成20年9月30日)と譲渡日(平成21年6月23日)の属する各課税期間が異なり、本件課税期間の課税売上割合を乗じた金額しか控除できなかったとしても、法に何ら反することはない。

イ 課税売上割合が95%以上となる場合において、5%未満の非課税売上げがあったとしても仕入税額全額の控除を認めるとする規定は、単に納税者の負担を考慮して法が定めた例外的措置に過ぎず、それ以外の場合において全額控除を認める趣旨ではないから、本件において非課税売上げである賃料収入が本件建物の売却予定額に比して少額であったとしても、そのことによって非課税売上げに対応する仕入税額が控除の対象とならないという原則が左右されるものではない。

したがって、本件各処分が、合法性の原則(憲法84条)や法30条1項

に反することはない。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

後掲各証拠等によれば、以下の事実（前記争いのない事実等を含む。）が認められ、これを覆すに足りる証拠はない。なお、証拠等を付さない事実は、当事者間に争いがない。

（1） BとDとの間の本件受益権売買契約の経緯

ア Bは、平成19年11月29日、原告の親会社であるCとの間で、Cが本件マンションの建築工事を代金計2億5032万円で請け負う旨の本件請負契約を締結した。

イ Bは、平成19年12月19日、Dとの間で、本件受益権売買契約を締結した。同契約では、Bが、本件マンションの竣工後、信託受益者との間で、本件マンション等を信託財産とする不動産管理信託契約又は不動産管理处分信託契約（以下両者を併せて「本件信託契約」という。）を締結し、不動産管理信託又は不動産管理处分信託（以下両者を併せて「本件信託」という。）に係る信託受益権（以下両者を併せて「本件受益権」という。）を取得した上で、本件受益権を、3億7700万円でDに譲り渡すものとされた。

また、本件受益権売買契約では、Dがテナントを募集し、入居させることをBが承諾すること（同契約書8条3項）、及びB自らがテナントを募集し、賃貸借契約を締結することができることが定められており（同契約書8条5項）、本件受益権の譲渡の効力発生日である本件売買日（平成20年10月末日、同契約書4条3項）の前日までに生じる賃料はBが、その後生じるべき賃料はDがそれぞれ取得するものとされた（同契約書8条4項）。（乙6）

（2） Dの破産に至る経緯

ア Bの取締役であるF（以下「F」という。）は、平成20年9月16日、Dの担当者G（以下「G」という。）からDが倒産しそうだ旨を聞き、その場でGに対して本件受益権売買契約の合意解除を依頼した。

しかし、Gは合意解除をするために必要な手続を行わなかった。

イ Bは、同日、本件マンションの新たな売却先を探す必要から、H株式会社（以下「H」という。）に本件マンションの再査定を依頼した。Hは、この依頼を受けて、1か月の募集総家賃、借上げの場合の保証家賃及び入居者を埋めることによる利回り等を検討した。（乙26）

ウ 東京地方裁判所は、平成20年9月 日、Dについて破産手続開始の決定をした。

Dの破産手続開始通知書には、「当裁判所は、本破産事件について、破産者の財産で債権者に対する配当ができない可能性が高いと考え」る旨記載されていた。

また、Dの破産管財人は、破産債権者に対し、「破産会社からの破産手続開始申立書等によれば、破産会社は、回収可能な資産に乏しく、一般債権に優先する公租公課や多額な労働債権があることから、破産債権に対する配当財源の確保が難しい状況です。このため、本件破産手続は、配当には至らず、異時廃止で終了する可能性があり、そうなると、残念ながら、破産債権者の皆様に対する配当はできないこととなります。」との通知をした。（乙7の3）

エ Fは、同日、Dが破産開始決定を受けたことをインターネットで確認し、Cの甲社長（以下「甲」という。）と協議した上で、Dが本件受益権売買契約を履行できる可能性が低いことから、本件マンション等を他に売却する方針を固めた。（甲19、F証人）

（3） Bによる本件マンション取得以後の経緯

ア Bは、平成20年9月30日、本件請負契約に基づき、Cから本件マンションの引渡しを受けた。

イ Bは、平成20年9月30日、Eとの間で、本件管理委託契約を締結した。

本件管理委託契約においては、本件マンションは居住用で、居住以外の事務所使用は不可とされ、また、賃貸借募集条件として契約期間は2年と定められた。さらには、賃貸料の振込先の名義はBになっており、Eは、賃借人からの入金を確認した敷金、賃貸料及びその他更新料等を毎月10日、Bに支払うことと規定されていた。(乙8)

ウ Bは、平成20年10月3日、Dの破産管財人に対し、本件受益権売買契約について、確答期限を同月31日として、破産法53条2項1文に基づく催告書を送付したが、同日までに確答がなく、同契約は同項2文により解除されたものとみなされた。

エ Bは、平成20年10月20日、Eを代理人として、丙及び丁との間で、本件マンションの居室について本件各賃貸借契約をそれぞれ締結し、同日から賃貸を開始した。

本件各賃貸借契約書では、賃貸期間につき契約日から24か月と定められ、また、使用目的につき「本物件を住宅として賃貸し、その目的以外に使用してはならない」と規定されている。(乙10の1、2)

オ Bは、本件課税期間において、本件マンションの賃貸に係る各売上(賃料、共益費、駐車場代)合計807万7880円を収受した。

また、Bは、本件建物の賃料、共益費を非課税売上げとして経理していた。(乙19)

カ Bは、平成21年5月30日、戊に対して本件マンション等を2億7000万円で売却し、同年6月23日、戊への所有権移転登記がされた。

(4) 物件台帳の記載

Bが作成していた物件台帳(対象期間が平成20年7月1日から平成21年6月30日までのもの)には、「資産種類」欄に本件マンションについて「建物(定額)」と記載されており、同台帳の右下には11月11日付けで確認印が押され、定額法で減価償却の処理がされている。(乙14)

(5) 法人税確定申告書を修正した経緯

原告は、平成21年6月25日、Bの平成20年7月1日から平成21年5月31日までの事業年度の法人税確定申告書(以下「本件法人税確定申告書」という。)において、本件建物を固定資産として申告した(乙15)が、税務署担当官から指摘を受けて、同年12月11日、本件建物を棚卸資産(販売用不動産)と修正する修正申告書及び修正申告理由書を提出し、受理された。(乙16の1及び2、弁論の全趣旨)

2 争点(1)(本件課税仕入れの目的)について

(1) 課税仕入れの用途区分(法30条2項1号)の判断基準

ア 個別対応方式(法30条2項1号)により控除対象となる仕入税額を計算する場合には、当該課税仕入れが「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」、「課税資産の譲渡以外の資産の譲渡等によりのみ要するもの」又は「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」のいずれに区分されるものかを明らかにする必要がある。

仕入税額控除は、流通過程における税負担の累積を防止するため、一定の要件の下に、資産等の譲渡に係る税額から仕入税額を控除する制度であるが、法30条の規定に照らすと、仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため、控除額の算定においては、仕入れと売上げの対応関係を切断し、当該資産の譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく、仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否か

を判断するものとしたと解される。

このような制度趣旨にかんがみると、上記用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、当該課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。

イ 「課税資産の譲渡等のみ要するもの」とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいう。すなわち、直接、間接を問わず、また、実際に使用する時期を問わず、その対価の額が最終的に課税資産の譲渡等のコストに入るような課税仕入れ等だけをいうと解される。

ウ 上記用途区分の基準となる課税仕入れを行った日とは、課税仕入れに該当する資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいうものと解される。

もっとも、課税仕入れを行った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって法30条2項1号の規定を適用しても差し支えないとされている（基本通達11-2-20）。

(2) 本件課税仕入れの目的について

ア Bは平成20年9月30日、本件請負契約に基づいてCから本件マンションの引渡しを受けている〔前記1(3)ア〕のであるから、本件課税仕入れである本件マンションの取得を行った日は、「資産の譲受け」をした同日となる。

したがって、本件マンションの取得の用途区分は、同日の状況に基づいて客観的に判断すべきことになる。

イ 本件請負契約及び本件受益権売買契約の経緯〔前記1(1)〕からすると、本件マンションはもともとDへの信託受益権の売却を目的として建設・購入されたものであったといえる。また、本件受益権売買契約は本件課税仕入れの日より後の平成20年10月31日の経過をもって解除されたものとみなされた〔同(3)ウ〕のであるから、客観的には、本件課税仕入れ時には、同契約は存続していたといわざるを得ない。加えて、Bは、Dが破産しそうだという情報を得た後には、Hに本件マンションの価値の再査定を依頼してD以外の第三者に売却する準備を進め〔同(2)ア、イ〕、Dの破産手続開始決定の直後にはD以外に売却する方針を固め〔同(2)エ〕、最終的には戊に本件マンションを売却したのである〔同(3)カ〕。これらの経緯からすると、Bにおいて、本件課税仕入れである本件マンションの取得時に、Dが破産状態に陥ったために同契約が履行されないと考えていたかどうかはともかく、客観的に見て、本件マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡する目的で取得したということは否定できない。

一方、Bは本件課税仕入れの日と同日にEとの間で本件管理委託契約を締結し、その後間もなく、Eを通じ丙及び丁との本件各賃貸借契約を締結している〔前記1(3)イ、エ〕。そして、本件管理委託契約及び本件各賃貸借契約とも、本件マンションの使用目的を住宅に限定している〔同(3)イ、エ〕。さらに、Bは、本件課税期間において、本件マンションの貸付け等に係る収入として807万7880円の賃料収入を得ている〔同(3)オ〕。これらの経緯からすると、Bにおいて、本件課税仕入れである本件マンションの取得時に、客観的にみて、本件マンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当である。

このように、本件課税仕入れであるBによる本件マンションの取得は、本件課税仕入れの日である平成20年9月30日当時において、本件マンションを販売する（信託受益権を譲渡する）目的とともに、住宅として貸し付け

ることを目的としてされたと認められる。

ウ 原告は、投資家の抱くりリスクを少なくすることで、本件マンションをできる限り値崩れさせないで早期に売却しようと考えて本件管理委託契約を締結したのであり、入居者の募集活動は正に販売活動そのものであるとか、原告が本件マンションの会計処理上の科目を「固定資産」から「棚卸資産」に修正したこと、Bが賃貸を前提とした資金調達方法を探っていなかったこと、原告の本件マンション等の賃料収入が売却するまで6万4000円に過ぎず売却代金に対する割合が0.00017に過ぎないこと等を指摘して、本件マンションの取得には住宅として貸し付ける目的はなかった旨主張する。

しかしながら、本件管理委託契約の締結や、入居者の募集は、客観的にみて、賃貸のための行動であることが明らかであり、仮に同契約が本件マンションの値崩れ防止を目的としてされたとしても、そのことから直ちに「入居者の募集活動は正に販売活動そのものである」とはいえないし、本件マンションの取得に住宅としての貸付け目的がなかったともいえない。また、本件法人税確定申告書において、会計処理上、本件マンションを長期保有を前提とする「固定資産」から早期売却を前提とする「棚卸資産」に修正している〔認定事実1(5)〕けれども、このことは、かえって、修正申告以前である本件課税仕入れ時には本件マンションを「固定資産」として長期保有しようとして認識していたことを裏付けるというべきである。また、このことは、資産の種類を「建物(定額)」とした上で減価償却の処理がされているBの物件台帳の記載〔同(4)〕から、利用目的の記載いかんにかかわらず、Bが本件マンションを固定資産と認識していたと認められることとも一致する。

さらに、Bが賃貸を前提とした資金調達方法を探っていなかったことや原告の本件マンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が0.00017に過ぎないこと等の事情があるとしても、そのことをもって、本件課税仕入れ時に本件マンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする前記イの認定を覆すには足りない。

したがって、原告の前記主張は採用できない。

エ 原告は、Bが締結した本件各賃貸借契約について、同契約を締結した平成20年10月20日から本件受益権売買契約においてDに本件マンションを引き渡す期限となっていた同月末日までは1月に満たないから課税取引に当たる(施行令16条の2)との主張をする。しかし、本件各賃貸借契約における賃貸期間は24か月であり〔前記1(3)エ〕、同契約が施行令16条の2所定の「住宅の貸付けに係る期間が1月に満たないもの」に当たらないことは明らかであって、原告のこの主張も失当である。

(3) 施行令2条3項について

原告は、Bの本件マンションの取得に賃貸目的があったとしても、それは付随的取引(施行令2条3項)に過ぎず、仕入れ時の本来の目的に付け加えることはできない等と主張する。

この主張は、趣旨が若干不分明であるが、いずれにせよ、Bの事業目的には不動産の賃貸があげられているから〔第2の2(1)ア〕、本件マンションの賃貸はBの事業として行われていると認められ、「事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」(施行令2条3項)に過ぎないとはいえず、原告の主張はその前提を欠き、失当である。

(4) 基本通達11-2-20について

原告は、仮に、Bが本件課税仕入れを行った日である本件マンションの引渡しの日(平成20年9月30日)において、その目的が明らかでなかったとすれば、その日の属する課税期間の末日である平成21年5月30日時点では、Bが戊に本件マンションを売却したことにより、本件マンションの取得が「課税資産の譲渡等のみに要するもの」に該当することが明確になったのであるか

ら、基本通達 11 - 2 - 20 に従い、この区分によるべきである旨主張する。

しかしながら、基本通達 11 - 2 - 20 は、課税仕入れの用途区分は課税仕入れの状況で判断すべきであるとの原則を示した上、課税仕入れの日に用途区分が定まっていない場合において、課税期間の末日までに当該区分が明らかにされたときには、例外的に、この明らかにされた区分によって個別対応方式を適用できるとしたものである。そして、前記(1)で判断したとおり、B が本件課税仕入れの日において本件マンションを住宅の貸付の目的でも取得していたことは明らかであるから、この日において既に用途区分は定まっていたといえる。

したがって、本件では基本通達 11 - 2 - 20 が適用される余地はないのであり、本件課税仕入れの日にその目的が明らかでなかったことを前提とする原告の前記主張は採用できない。

(5) 結論

以上からすると、本件課税仕入れは、「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」ではなく、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に該当することとなる。

3 争点(2)(一部の仕入税額が控除できないことは合法性の原則等に反するか。)について

原告は、本件課税仕入れについて一部しか仕入税額控除がされないことは、合法性の原則(憲法 84 条)、法 30 条 1 項に反すると主張する。

しかしながら、法 30 条 1 項の例外規定として同条 2 項が定められているところ、本件においては、上述のように、同項 1 号を適用して、仕入税額の一部のみを控除すべきなのであるから、一部しか仕入税額控除がされないことは、何ら法 30 条 1 項に反するものではない。

また、合法性の原則とは、憲法 84 条の定める租税法律主義の 1 原則として、恣意的な課税を防止するため、税を減免する場合には法律の根拠を要するものであるが、本件課税仕入れについて一部しか仕入税額控除がされないことが、かような合法性の原則との関係で問題を生じさせるものでないことは明らかである。

原告のその余の主張も、その趣旨が不分明で、仕入税額控除に関する判断に影響を及ぼすものではない。

したがって、原告の前記主張はいずれも失当である。

4 本件各処分 of 適法性について

以上判断したところに、弁論の全趣旨を総合すると、本件における消費税額及び地方消費税額の算定は別表 1、2 のとおりとなり、納付すべき消費税額は 146 万 3044 円、納付すべき地方消費税額は 36 万 5761 円となる。

また、過少申告加算税については別紙「過少申告加算税の算定」のとおりとなり、その額は 98 万円となる。

そうすると、上記と同額となる本件各処分(ただし、判決により一部取り消された後のもの)は適法である。

5 結論

以上の次第であり、原告の本訴各請求は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 平成 25 年 4 月 24 日)

(さいたま地方裁判所第 4 民事部 裁判長裁判官 原啓一郎 裁判官 鈴木拓児 裁判官 今西由佳子)

<別紙リンクに収録>

別表 1 被告が本訴で主張する消費税等の金額

別表 2 課税売上割合・個別対応方式により控除する課税仕入れ等の税額の計算表

(別紙) 過少申告加算税の算定

原告は、本件課税期間に係る消費税等について、還付金の額に相当する税額を過大に申告していたものであり、これについて国税通則法(以下「通則法」という。)65条4項に規定する正当な理由があるとは認められない。

したがって、本件更正処分に伴って賦課されるべき過少申告加算税の額は、以下の金額の合計額98万円である。

- (1) 通則法65条1項、2項及び地方税法附則9条の9第1項及び3項の規定により本件更正処分によって原告が新たに納付すべきこととなった消費税額及び譲渡割額の合計額670万円(ただし、通則法118条3項により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。)に、通則法65条1項に基づき100分の10を乗じて計算した金額67万円
- (2) 通則法65条2項に基づき、原告が新たに納付すべきこととなった前記(1)の消費税額及び譲渡割額の合計額のうち、50万円を超える部分に相当する金額620万円に、100分の5を乗じて計算した金額31万円

TAINSキーワード

一時貸付け、一時的使用、解除、課税売上割合、課税期間、課税仕入れ、課税仕入れを行った日、課税資産の譲渡等、課税取引、課税用、還付申告、管理委託契約、吸収合併、共通用、居住用賃貸建物、居住用マンション、機械式駐車場、契約解除、控除対象仕入税額、個別対応方式、合法性の原則、合理性、催告、査定、趣旨、取得、取得の日、取得目的、消費税、仕入税額控除、資産の譲渡等、信託財産、信託受益権、信託受益権売買契約、住宅の貸付け、状況、譲渡の日、情報公開、租税法律主義、建物、調整対象固定資産、地方消費税、賃貸借契約、賃料収入、転売、入居者、認識、破産手続開始決定、判定、売買、非課税、非課税取引、付随、付随行為、別表第一、補佐人、補佐人税理士、募集、マンション、用途区分、リンク、ワンルームマンション、税資263号、Z263-12241、憲法84、消令16の2、消令2、消基通11-2-20、消法別表1-13、消法2、消法30、消法33、消法34、消法35、消法4、消法6、税理士法2の2、21、H11法律42号9、H16法律75号53、H23(行ウ)33さいたま地裁、Z263-0117、Z888-1787、H25-06-26

税法データベース 検索結果詳細

検索文字列	
選択税区分	
選択情報区分	
日付範囲（裁決・判決）	平成24年 01月 19日 ~ 平成24年 01月 19日
日付範囲（TAINS登録）	

税区分
消費税
情報区分
裁決
TAINSコード
J 8 6 - 6 - 2 5
年月日
平24-01-19
関連判決
関連雑誌目次
平 2 4 . 1 . 1 9 裁決
タイトル
（課税仕入れ等の用途区分の判定） 住宅の貸付け等の用に供している建物を販売用として取得したとしても、課税仕入れの用途区分は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当するとした事例（平18.10. ~平19.8.31の課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分・一部取消し・平24-01-19公表裁決） 【国税不服審判所ホームページ】
概要
<p>《ポイント》</p> <p>個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れを「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」、「その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの」及び「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に区分する場合の当該区分（いわゆる用途区分）は、課税仕入れを行った日の状況により行くと解されている（消費税法基本通達11-2-20）ところ、この事例は、住宅の貸付け等の用に供している建物を販売用として取得した場合の用途区分について判断を示したものである。</p> <p>《要旨》</p> <p>請求人は、販売する目的で本件各建物を取得したのであるから、その取得に伴い住宅貸付けによる収入が発生する場合であっても、その取得は、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第2項第1号に規定する個別対応方式による課税仕入れ等に係る消費税の控除額の計算において、「課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ」に該当する旨主張する。</p> <p>しかしながら、課税仕入れ等の用途区分の判定は、課税仕入れ等を行った日の状況によ</p>

り、当該課税仕入れ等の目的及び当該課税仕入れ等に対応する資産の譲渡等の内容を勘案して行うのであるから、本件各建物の取得は、たとえその取得目的が販売用であったとしても、その取得の時点において本件各建物は住宅の貸付け等の用に供されていたのであるから、「課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当する。

《参照条文等》

消費税法第30条第2項第1号

消費税法基本通達11-2-12、11-2-20

《参考判決・裁決》

平成17年11月10日裁決（裁決事例集 70・369頁）

裁決年月日 H24-01-19

裁決事例集 J86-6-25

本文

《裁決書（抄）》

1 事 実

(1) 事案の概要

本件は、不動産販売業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）が取得した各建物について、原処分庁が、当該各建物はその取得時において住宅の貸付けの用に供されていたから、これらが販売を目的として取得されたものであるとしても、その取得は、課税仕入れに係る消費税の控除額の計算において、「課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当するとして、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、請求人が、当該各建物は請求人が販売することを目的として取得したものであるから、その取得は、「課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ」に該当するとして、原処分の全部の取消しを求めた事案であり、争点は、当該各建物の取得が「課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当するか否かである。

(2) 審査請求に至る経緯

平成18年10月 日から平成19年8月31日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税等について、審査請求（平成23年3月22日）に至る経緯は、別表1のとおりである。なお、異議決定書謄本の請求人への送達日は、平成23年2月23日である。

また、別表1を含め、以下、消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項に規定する課税仕入れに係る消費税の控除額を「控除対象仕入税額」といい、控除対象仕入税額の計算につき、同条第2項第1号に規定する計算の方法を「個別対応方式」という。

(3) 関係法令等

別紙2のとおりである。

(4) 基礎事実

次の事実については、請求人と原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によってもその事実が認められる。

イ 請求人について

(イ) 請求人は、平成18年10月 日に賃貸マンションの建設、運営及び

管理、不動産の管理、賃貸、売買、仲介及びコンサルタント業務並びにこれらに附帯関連する一切の業務を行うことを目的として資本金1,000,000円で設立された法人である。

- (ロ) 請求人の設立時の代表取締役はK(以下、個人としてのKのことを「K」という。)であったが、同人は、平成22年1月12日付で辞任し、その後任には、同人の妻であるHが就任して、現在に至っている。

ロ 請求人が取得した建物等について

- (イ) 本件の各建物について

請求人は、本件課税期間において、a市j町 - 、同番 及び同番 の各土地並びに同町 番地 に所在する建物(以下「L建物」といい、これら各土地と併せて「L物件」という。)、a市d町 - 及び同番 の各土地並びに同町 番地 に所在する建物(以下「M建物」といい、これら各土地と併せて「M物件」という。)、a市e町 - の土地及び同町 番地 に所在する建物(以下「N建物」といい、この土地と併せて「N物件」という。)、a市f町 - 及び同町 番 の各土地並びに同町 番地 及び同町 番地 に所在する建物(以下「P建物」といい、これら各土地と併せて「P物件」という。)をそれぞれ取得した。

なお、上記各物件の明細は、別表2の「L物件」、「M物件」、「N物件」及び「P物件」の各欄のとおりであり、以下、L建物、M建物、N建物及びP建物を併せて「本件4建物」といい、また、L物件、M物件、N物件及びP物件を併せて「本件4物件」という。

- (ロ) 本件4物件の不動産売買契約について

A L物件について

請求人は、平成19年1月16日付で、L物件の買主として、売主であるKとの間で、要旨次のとおりの不動産売買契約書に係る契約を締結した。

- (A) 売主は、L物件を売買代金155,500,000円で買主に売り渡し、買主はこれを買受ける。(第1条)
- (B) 買主は、売買代金155,500,000円を平成19年2月1日までに支払う。(第5条)
- (C) L物件の所有権は、買主が売主に売買代金全額を支払った時に、売主から買主に移転する。(第6条)
- (D) 売主は、売買代金全額の受領と引換えに、L物件を買主に引き渡す。(第8条)
- (E) L物件から生じる収益又は本物件に賦課される公租公課及びガス、水道、電気等の料金については、本物件の引渡しを受ける前日までは売主の帰属又は負担とし、当日以降は買主の帰属又は負担とする。なお、公租公課の起算日は4月1日(以下、買主が負担する未経過固定資産税等の相当額のことを「未経過固定資産税等相当額」という。)とする。(第11条)
- (F) 買主は、売主とQ社との間で締結された賃貸借契約を承継するものとする。(特約条項)

B M物件について

請求人は、平成19年1月16日付で、M物件の買主として、売主であるKとの間で、要旨次のとおりの不動産売買契約書に係る契約を締結した。

- (A) 売主は、M物件を売買代金100,000,000円で買主に売り渡し、買主はこれを買受ける。(第1条)
- (B) 買主は、売買代金100,000,000円を平成19年2

月1日までに支払う。(第5条)

- (C) M物件の所有権は、買主が売主に売買代金全額を支払った時に、売主から買主に移転する。(第6条)
- (D) 売主は、売買代金全額を受領と引換えに、M物件を買主に引き渡す。(第8条)
- (E) M物件から生じる収益又は本物件に賦課される公租公課及びガス、水道、電気等の料金については、本物件の引渡しを受ける前日までは売主の帰属又は負担とし、当日以降は買主の帰属又は負担とする。なお、公租公課の起算日は4月1日とする。(第11条)
- (F) 買主は、売主と入居者との間で締結された賃貸借契約及び売主とR社との間で締結された管理契約を承継するものとする。(特約条項)

C N物件について

請求人は、平成19年6月5日付で、N物件の買主として、売主であるR社との間で、要旨次のとおりの不動産売買契約書に係る契約を締結した。

- (A) 売主は、N物件を売買代金159,000,000円で買主に売り渡し、買主はこれを買受ける。売買代金の内訳は、土地代金54,000,000円、建物代金100,000,000円及び消費税額5,000,000円とする。(第1条)
- (B) 買主は、売買代金159,000,000円を平成18年6月末日(日付は、平成19年6月末日と記載すべきところを誤記したものと認められる。)までに支払う。(第5条)
- (C) N物件の所有権は、買主が売主に売買代金全額を支払った時に、売主から買主に移転する。(第6条)
- (D) 売主は、売買代金全額を受領と引換えに、N物件を買主に引き渡す。(第8条)
- (E) N物件から生じる収益又は本物件に賦課される公租公課及びガス、水道、電気等の料金については、本物件の引渡しを受ける前日までは売主の帰属又は負担とし、当日以降は買主の帰属又は負担とする。なお、公租公課の起算日は4月1日とする。(第11条)

D P物件について

請求人は、平成19年8月10日付で、P物件の買主として、売主であるS社との間で、要旨次のとおりの不動産売買契約書に係る契約を締結した。

- (A) 売主は、P物件を売買代金110,000,000円で買主に売り渡し、買主はこれを買受ける。売買代金の内訳は、土地代金50,000,000円、建物代金57,142,858円及び消費税額2,857,142円とする。(第1条)
- (B) 買主は、売買代金110,000,000円を平成19年8月31日までに支払う。(第5条)
- (C) P物件の所有権は、買主が売主に売買代金全額を支払った時に、売主から買主に移転する。(第6条)
- (D) 売主は、売買代金全額を受領と引換えに、P物件を買主に引き渡す。(第8条)
- (E) P物件から生じる収益又は本物件に賦課される公租公課及びガス、水道、電気等の料金については、本物件の引渡しを受ける前日までは売主の帰属又は負担とし、当日以降は買主の帰属

又は負担とする。なお、公租公課の起算日は4月1日とする。

(第11条)

(八) 本件4物件の取得及び経理処理の状況について

A L物件について

請求人は、平成19年2月1日に、Kに対して売買代金155,500,000円及び未経過固定資産税等相当額105,116円の合計額155,605,116円を支払ってL物件を取得し、この支払金額を、同物件の土地及び建物の固定資産税評価額を基にしたあん分計算等により、土地仕入高勘定に74,701,743円、建物仕入高勘定に77,050,832円、仮払消費税勘定に3,852,541円それぞれ計上した。

B M物件について

請求人は、平成19年3月23日に、Kに対して売買代金のうち、76,000,000円を支払い、また残金24,000,000円を未払金勘定に計上してM物件を取得し、この売買代金の合計金額100,000,000円を、同物件の土地及び建物の固定資産税評価額を基にしたあん分計算等により、土地仕入高勘定に44,350,000円、建物仕入高勘定に53,000,000円、仮払消費税勘定に2,650,000円それぞれ計上した。

また、請求人は、平成19年4月1日に、Kから引き継いだ敷金返還債務1,200,000円を預り敷金勘定に計上するとともに、土地仕入高勘定に546,710円、建物仕入高勘定に622,181円、仮払消費税勘定に31,109円それぞれ計上し、更に、M物件に係る未経過固定資産税等相当額8,344円を仮受金勘定に計上するとともに、土地仕入高勘定に3,801円、建物仕入高勘定に4,327円、仮払消費税勘定に216円それぞれ計上した。

C N物件について

請求人は、平成19年6月28日に、R社に対して売買代金159,000,000円を支払ってN物件を取得し、この支払金額を、土地仕入高勘定に54,000,000円、建物仕入高勘定に100,000,000円、仮払消費税勘定に5,000,000円それぞれ計上した。また、R社から引き継いだ敷金返還債務1,650,000円を預り敷金勘定に計上するとともに、土地仕入高勘定に578,571円、建物仕入高勘定に1,020,409円、仮払消費税勘定に51,020円それぞれ計上した。

D P物件について

請求人は、平成19年8月31日に、S社に対して売買代金110,000,000円を支払ってP物件を取得し、この支払金額を、土地仕入高勘定に50,000,000円、建物仕入高勘定に57,142,858円、仮払消費税勘定に2,857,142円それぞれ計上し、また、同物件の土地に係る未経過固定資産税等相当額245,072円を支払い、土地仕入高勘定に計上した。

(二) 本件課税期間末日の経理処理の状況について

請求人は、本件課税期間の末日である平成19年8月31日に、本件4物件について、上記(八)のとおり、土地仕入高勘定及び建物仕入高勘定に計上した金額を、それぞれ棚卸土地勘定及び棚卸建物勘定に一括して振り替えた。

八 請求人の本件4建物に係る消費税等の申告状況等について

請求人は、本件課税期間の消費税等に係る確定申告書(以下「本件確定申告書」という。)を別表1の「確定申告」欄のとおり記載して法定申告期限内で

ある平成19年10月23日に原処分庁に提出した。

請求人は、控除対象仕入税額の計算について、課税資産の譲渡等によりのみ要するもの、その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分を明らかにして個別対応方式を適用しており、本件確定申告書において、本件4建物の取得はいずれも「課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ」に該当するとして、その取得に係る消費税額の全額を控除した。

なお、請求人は、平成19年8月31日に、本件課税期間を適用開始課税期間とする消費税課税事業者選択届出書を原処分庁に提出した。

二 原処分の内容について

原処分庁は、本件4建物の取得はいずれも「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当するとして、平成22年10月29日付で、別表1の「更正処分等」欄のとおり、更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

2 主張

原 処 分 庁	請 求 人
<p>以下のとおり、本件4建物の取得は、控除対象仕入税額の計算において、個別対応方式の適用上、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当する。</p>	<p>以下のとおり、本件4建物の取得は、控除対象仕入税額の計算において、個別対応方式の適用上、「課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ」に該当する。</p>
<p>(1) 基本通達11-2-20において、個別対応方式により控除対象仕入税額を算定する場合、課税仕入れ等の用途区分は、「課税仕入れを行った日の状況により行う」とされているところ、本件4建物のうち、N建物は、その取得日において、住宅及び店舗の貸付けの用に供されていたこと、N建物以外の建物は、住宅の貸付けの用に供されていたこと及び請求人は、本件4物件を販売用不動産として経理して販売広告等を行っていることなどから、本件4建物の取得は、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に該当する。</p>	<p>(1) 基本通達11-2-20において、個別対応方式により控除対象仕入税額を算定する場合、課税仕入れ等の用途区分は、「課税仕入れを行った日の状況により行う」とされており、課税仕入れを行った日の状況とは、当該課税仕入れの目的及び当該課税仕入れに対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容を勘案して判断すべきであるところ、請求人は、不動産販売業を営む法人であり、本件4建物を販売する目的で取得している。また、その取得に伴って住宅の貸付けによる収入が発生しているが、これは販売用不動産としての商品価値を高めるものであり、その収入を得ることを目的に取得したのではない。</p>
<p>(2) 基本通達11-2-12は、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税資産として、「そのまま他に譲渡される課税資産」を例示しているが、棚卸資産であれば必ず課税資産の譲渡等によりのみ要するものに該当するとしていないものではなく、また、本件4建</p>	<p>(2) 基本通達11-2-12は、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税資産として、「そのまま他に譲渡される課税資産」を例示しているが、この例示は棚卸資産を想定したものであって、請求人は、販売目的で取得した本件4建物を棚卸</p>

物が棚卸資産であり、その譲渡が課税資産の譲渡等に該当するとしても、本件4建物の取得により、その他の資産の譲渡等に該当する住宅の貸付けによる収入を得る状況であることから、本件4建物は、「そのまま他に譲渡される課税資産」に該当しない。	資産に計上し、その後、用途変更や改修工事をする事なく、そのまま他に譲渡しようとしていたこと、また、本件4建物を譲渡した場合には、課税資産の譲渡等に該当することなどから、本件4建物は、同通達の「そのまま他に譲渡される課税資産」に該当する。
---	--

3 判 断

(1) 法令解釈

イ 課税仕入れ等の用途区分の判定時期について

消費税法第30条第2項第1号は、課税売上割合が100分の95に満たない課税期間中に国内において行った課税仕入れ等について、課税資産の譲渡等にも要するもの、その他の資産の譲渡等にも要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合には、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除される課税仕入れ等に係る消費税額の合計額は、課税資産の譲渡等にも要する課税仕入れ等の税額の合計額に、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算する個別対応方式による旨規定している。

基本通達11-2-20は、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、上記ないしの区分は、原則として課税仕入れ等を行った日の状況により行う旨及び課税仕入れ等を行った日において当該区分が明らかにされていない場合でも、その日の属する課税期間の末日までに当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によることを認める旨定めているが、この通達は、消費税法第34条《課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整》第1項第1号及び同法第35条《非課税業務用調整対象固定資産を課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整》第1項第1号がそれぞれ課税仕入れ等を行った課税期間中に当該課税仕入れ等に係る資産の用途変更をした場合についての仕入れに係る消費税額の調整をあえて規定していることなどに照らせば、当審判所においても相当と認める。

ロ 課税資産の譲渡等にも要するものの意義について

基本通達11-2-12は、上記イの個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合の課税資産の譲渡等にも要するものの意義について、課税資産の譲渡等にも要するものとは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいうこと、また、そのまま他に譲渡される課税資産は、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等に該当すること、そして、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことなどを定めているが、この通達は、個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合の課税資産の譲渡等にも要するものとは、規定の文言どおり課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等であって、課税資産の譲渡等を行うために要した課税仕入れ等ではなく、その課税期間中に課税資産の譲渡等が行われていないとしても、そのことをもって仕入税額控除が認められないというものではないことを念のために明らかにしたものであり、当審判所においても相当と認める。

ハ 課税仕入れ等を行った日の状況の意義について

上記イ及びロに照らせば、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、上記イの ないし の区分は、当該課税仕入れ等の目的及び当

該課税仕入れ等に対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容などの課税仕入れ等を行った日の状況を勘案して判断すべきものと解するのが相当である。

二 店舗、駐車場及び住宅の貸付けについて

消費税法第2条第1項第8号、第9号、第4条第1項、第6条第1項及び同法別表第一第13号の規定によれば、店舗又は駐車場を貸付けの用に供することは、原則として、課税資産の譲渡等に該当し、住宅を貸付けの用に供することは、原則として、その他の資産の譲渡等に該当すると解するのが相当である。

(2) 認定事実

原処分関係資料、請求人提出資料及び当審判所の調査の結果によれば、次の事実が認められる。

イ 本件4建物の利用状況等について

(イ) L建物について

L建物は、住宅24戸の共同住宅であるところ、上記1の(4)の口の(八)のAのとおり、請求人がL建物を取得した平成19年2月1日から、Q社が居住用転貸事業の目的に使用するため、請求人は同社にL建物を賃貸しており、請求人が同物件を取得した日には、L建物は、住宅の貸付けの用に供されていたものである。

また、請求人は、別途、R社から8台分の駐車場を賃借しており、当該駐車場をL建物と一括してQ社に賃貸していた。

(ロ) M建物について

M建物は、住宅10戸の共同住宅であるところ、上記1の(4)の口の(八)のBのとおり、請求人がM建物を取得した平成19年3月23日には、全戸が賃貸されており、請求人が同物件を取得した日には、M建物は、住宅の貸付けの用に供されていたものである。

また、M建物には、1台分の駐車場が設置されており、当該駐車場の貸付けの用にも供されていたものである。

(ハ) N建物について

N建物は、店舗1戸及び住宅26戸の店舗付の共同住宅であるところ、上記1の(4)の口の(八)のCのとおり、請求人がN建物を取得した平成19年6月28日には、店舗1戸及び住宅16戸が賃貸されており、請求人が同物件を取得した日には、N建物は、店舗及び住宅の貸付けの用に供されていたものである。

(ニ) P建物について

P建物は、住宅6戸の共同住宅であるところ、上記1の(4)の口の(八)のDのとおり、請求人がP建物を取得した平成19年8月31日には、住宅5戸が賃貸されており、請求人が同物件を取得した日には、P建物は、住宅の貸付けの用に供されていたものである。

ロ 本件4物件の販売活動の実施状況について

(イ) L物件について

請求人は、L物件を取得した平成19年2月頃、同物件を他に販売したい旨の意向をQ社の担当者に示していた。

(ロ) M物件について

請求人は、R社にM物件の販売広告を依頼し、同社は、「不動産投資物件情報M」と題する販売用資料を作成して、請求人が同物件を取得した平成19年3月23日から平成22年2月10日までの間、同物件の販売広告を行った。

(ハ) N物件について

請求人は、平成19年11月6日付で、N物件の売主として、買主で

あるTとの間で、同物件を売買代金160,000,000円で売り渡す旨の不動産売買契約を締結して同物件を売却した。

このことから、請求人は、本件課税期間中に、取得した同物件の販売活動を行っていたものと推認される。

(二) P物件について

請求人は、R社にP物件の販売広告を依頼し、同社は、「不動産投資物件情報P」と題する販売用資料を作成して、請求人が同物件を取得した平成19年8月31日から平成22年2月10日までの間、同物件の販売広告を行った。

八 本件4物件以外に取得された物件について

(イ) 物件の取得及び経理処理の状況について

請求人は、平成19年1月16日付で、g市h町 - の土地及び同番地に所在する建物(以下「U建物」といい、この土地と併せて「U物件」という。なお、当該物件の明細は、別表2の「U物件」欄のとおりである。)の買主として、売主であるKとの間で不動産売買契約を締結し、平成19年2月1日に、Kに対して売買代金100,000,000円及び未経過固定資産税等相当額22,986円の合計額100,022,986円を支払ってU物件を取得し、この支払金額を、同物件の土地及び建物の固定資産税評価額を基にしたあん分計算等により、土地勘定に37,008,767円、建物勘定に48,010,835円、建物附属設備勘定に12,002,708円、仮払消費税勘定に3,000,676円それぞれ計上した。

(ロ) U建物の利用状況等について

U建物は、住宅20戸の共同住宅であるところ、上記(イ)のとおり、請求人がU建物を取得した平成19年2月1日から、Q社が居住用転貸事業の目的に使用するため、請求人は同社にU建物を賃貸しており、請求人が同物件を取得した日には、U建物は、住宅の貸付けの用に供されていたものである。

なお、U建物には、9台分(現在、うち2台分は来客用)の駐車場が設置されており、請求人は、この駐車場をU建物と一括してQ社に賃貸していた。

(3) 判断

イ 個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合の本件4建物の区分について

上記(1)のとおり、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、課税資産の譲渡等のみ要するもの、その他の資産の譲渡等のみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものの区分は、原則として、課税仕入れ等を行った日の状況により行うものと解され、当該区分は、当該課税仕入れ等の目的及び当該課税仕入れ等に対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容などを勘案して判断すべきものと解される。

ところで、請求人は、本件4物件について、上記1の(4)の口の(ハ)のとおり、取得時においては、それぞれ土地仕入高勘定及び建物仕入高勘定に計上し、上記1の(4)の口の(二)のとおり、本件課税期間の末日において、いずれも棚卸土地勘定及び棚卸建物勘定に振り替えているが、上記(2)の口の(イ)のとおり、請求人は、本件課税期間において本件4物件の販売活動をしていたこと及び上記(2)の口の(イ)のとおり、U物件については、請求人は、固定資産として土地勘定、建物勘定及び建物附属設備勘定にそれぞれ計上し、本件4物件とは明らかに異なる経理処理を行っている上その取得後に当該物件の販売活動を行った様子がうかがわれないことに照らせば、請求人は、U物件は

、自社所有の賃貸用の固定資産として使用することを目的として取得したのに対し、本件4物件は、いずれも販売することを目的として取得したものと認められる。

そうであるところ、上記(2)のイのとおり、請求人が本件4建物を取得し課税仕入れを行った日には、本件4建物はいずれも住宅の貸付けの用に供されていたことが認められ、併せて、M建物は駐車場の貸付けの用、N建物は店舗の貸付けの用にも供されていたことが認められる。

そうであるとすれば、本件4建物は、いずれも販売することを目的として取得されたものであるとしても、本件4建物を取得した時点では、同時に住宅の貸付け等の用にも供されていたのであるから、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、本件4建物は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分すべきものと解される。

ロ 請求人の主張について

請求人は、本件4建物は販売する目的で取得したものであること、また、その取得に伴って住宅の貸付けによる収入が発生しているが、これは販売用不動産としての商品価値を高めるものであってその収入を得ることを目的に取得したのではないことから、本件4建物は、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合において、課税資産の譲渡等のみ要するものに該当する旨主張する。

しかしながら、上記イで認定説示したとおり、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合における資産の区分は、課税仕入れ等を行った日における当該課税仕入れ等の目的だけでなく、当該課税仕入れ等に対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容などを勘案して判断すべきものであり、請求人が主張するように、本件4建物がいずれも販売することを目的として取得されたものであるとしても、本件4建物は、請求人が同物件を取得した時点で、いずれも住宅の貸付け等の用に供されていたのであるから、課税資産の譲渡等のみ要するものに該当するということとはできない。

また、請求人は、本件4建物は棚卸資産に計上した後、用途変更や改修工事をすることなく、そのまま他に譲渡しようとしていることなどから、本件4建物は、基本通達11-2-12の「そのまま他に譲渡される課税資産」に該当する旨主張するが、消費税法第2条第1項第8号及び同9号によれば、課税資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供のうち、同法第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいうところ、上記イのとおり、本件4建物は、課税資産の譲渡等に該当する販売を目的として取得されたものであるだけでなく、取得時において消費税を課さないこととされる資産の譲渡等に該当する住宅の貸付けの用にも供されていたのであるから、基本通達11-2-12の「そのまま他に譲渡される課税資産」には該当しないというべきである。

したがって、請求人の主張は、いずれも採用することができない。

ハ 原処分の適否について

上記イ及びロのとおり、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合の本件4建物の区分は、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分すべきであり、その限りにおいては、原処分庁の主張は相当であるが、本件課税期間における消費税等についての当審判所の認定額等は、以下のとおりである。

(イ) 本件課税期間の課税売上額等について

A L建物の駐車場の賃貸料について

原処分庁は、L建物の駐車場の賃貸料月額28,800円を非課税売上上げとして計算しているが、上記(1)の二のとおり、当該駐車料は課税売上上げに該当するものと認められる。本件課税期間における駐

車場の賃貸料の額は、月額28,800円に賃貸期間の7か月を乗じた201,600円(税抜き額191,996円)である。なお、請求人は、本件課税期間の末日に当該駐車場に係る賃借料201,600円を地代家賃勘定に計上している。

B M建物の駐車場の賃貸料について

原処分庁は、平成19年4月分のM建物の駐車場の賃貸料額10,000円を非課税売上げとして計算しているが、上記(1)の二のとおり、当該駐車料は課税売上げ(税抜き額9,523円)に該当するものと認められる。

C U建物の駐車場の賃貸料について

原処分庁は、U建物の駐車場の賃貸料月額24,300円を非課税売上げとして計算しているが、上記(1)の二のとおり、当該駐車料は課税売上げに該当するものと認められる。本件課税期間における当該駐車場の賃貸料の額は、月額24,300円に賃貸期間の7か月を乗じた170,100円(税抜き額161,994円)である。

D 小括

本件課税期間における課税売上額の原処分庁の主張額は、別表3の「原処分庁主張額」欄の「課税売上額」欄のとおりであるが、上記AないしCの各駐車場の賃貸料収入は本件課税期間の課税売上額となるから、本件課税期間の課税売上額は、別表3の「審判所認定額」欄の「課税売上額」欄のとおり、計 円である。

(ロ) 本件課税期間の課税売上割合について

本件課税期間における課税売上割合の原処分庁の主張額は、別表3の「原処分庁主張額」欄の「課税売上割合」欄のとおりであるが、上記(イ)により課税売上割合を計算すると、本件課税期間の課税売上割合は、別表3の「審判所認定額」欄の「課税売上割合」欄のとおり、分の (95%未満)である。

(ハ) 本件4物件及びU物件の土地及び建物の取得価額について

請求人は、上記1の(4)のロの(ロ)及び(ハ)並びに上記(2)のハの(イ)のとおり、L物件、M物件及びU物件の各売買代金が土地及び建物に区分されていなかったことから、当該各物件の土地及び建物の固定資産税評価額を基にあん分計算をして土地及び建物それぞれの取得価額等を算出しており、原処分庁も、このあん分価額に基づき計算を行っている。この算出方法は、固定資産税評価額が売買実例等を基に算定した正常売買価格を基礎として求められたものであることから合理性が認められ、当審判所においても、当該算出方法を採用することとする。

また、請求人は、N物件に係る預り敷金については、土地及び建物の売買代金の割合に応じてあん分計算をして土地及び建物の取得価額に区分するとともに、P物件に係る未経過固定資産税等相当額については、その全額が土地に係るものであることから、土地の取得価額としているが、この算出方法は合理性が認められ、当審判所においても、当該算出方法を採用することとする。

そうすると、当審判所が認定する本件4物件及びU物件に係る土地及び建物の取得価額は、別表4ないし別表8の「審判所認定額」欄の「取得価額」欄の「土地」欄及び「建物」欄の各「計」欄のとおりであり、同各表の「原処分庁主張額」と同額である。

(二) 本件課税期間の控除対象仕入税額について

本件課税期間の控除対象仕入税額の原処分庁の主張額は、別表9の「原処分庁主張額」欄のとおりであるが、以下のとおり、当審判所の認定

額は、上記(イ)ないし(ハ)を含め、別表9の「審判所認定額」欄のとおりである。

A 上記(ロ)のとおり、本件課税期間の課税売上割合は95%未満であり、本件課税期間の控除対象仕入税額は、個別対応方式により計算される。

B 上記(2)のイの(イ)及び上記(イ)のAのとおり、L建物の駐車場の賃借に係る課税仕入れは、「課税資産の譲渡等」にのみ要するものに該当する。

C 上記イのとおり、本件4建物の取得に係る課税仕入れは、「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当する。

D 上記(2)のハの(ロ)のとおり、U建物は住宅及び駐車場の貸付けの用に供されていたものと認められることから、U建物の取得に係る課税仕入れは、「課税資産の譲渡等」とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに該当する。

E 小括

以上AないしDのとおり、本件課税期間の控除対象仕入税額は、別表9の「審判所認定額」欄の「控除対象仕入税額」欄のとおり、円である。

(ホ) 還付される消費税等の合計税額について

本件課税期間の還付される消費税等の合計税額の原処分庁の主張額は、別表10の「原処分庁主張額」欄の「消費税等の合計税額」欄のとおり、円であるが、本件課税期間の課税売上額は上記(イ)のDのとおりであり、また、本件課税期間の控除対象仕入税額は上記(二)のEのとおりであるから、本件課税期間の還付される消費税等の合計税額の当審判所の認定額は、別表10の「審判所認定額」欄の「消費税等の合計税額」欄のとおり、円の還付金の額に相当する税額となり、別紙1の「取消額等計算書」の「3 課税標準額及び税額等の計算」の「裁決後の額B」の「及びの差引納付する税額又は合計税額」の各欄の金額は、別紙1の「取消額等計算書」の「3 課税標準額及び税額等の計算」の「原処分の額A」の「及びの差引納付する税額又は合計税額」の各欄の金額をいずれも下回るから、本件更正処分は、その一部を別紙1のとおり、取り消すべきである。

(ヘ) 本件賦課決定処分について

上記(ホ)のとおり、本件更正処分の一部が取り消されることに伴い、本件賦課決定処分については、別紙1の「取消額等計算書」の「加算税の額の計算」及び同付表の「過少申告加算税」の「裁決後の額B」の「加算税の額」の各欄の金額は、別紙1の「取消額等計算書」の「加算税の額の計算」及び同付表の「過少申告加算税」の「原処分の額A」の「加算税の額」の各欄の金額をいずれも下回るから、本件賦課決定処分は、その一部を別紙1のとおり取り消すべきである。

(4) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

別表1 審査請求に到る経緯

別表2 本件4物件及びU物件の明細(省略)

別表3 課税売上高・課税売上割合の計算明細(省略)

別表4 L物件に係る土地及び建物の取得価額の計算(省略)

別表5 M物件に係る土地及び建物の取得価額の計算(省略)

- 別表 6 N物件に係る土地及び建物の取得価額の計算（省略）
- 別表 7 P物件に係る土地及び建物の取得価額の計算（省略）
- 別表 8 U物件に係る土地及び建物の取得価額の計算（省略）
- 別表 9 控除対象仕入税額の計算明細（省略）
- 別表 10 還付される消費税等の合計税額（省略）

別紙 1 取消額等計算書（省略）

別紙 2 関係法令等

- 1 消費税法第2条《定義》第1項第8号は、資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう旨、また、同項第9号は、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、第6条《非課税》第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう旨規定している。
- 2 消費税法第4条《課税の対象》第1項は、国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する旨規定している。
- 3 消費税法第6条第1項は、国内において行われる資産の譲渡等のうち、同法別表第一に掲げるものには、消費税を課さない旨規定している。そして、消費税法別表第一第13号は、住宅（人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。）の貸付け（当該貸付けに係る契約において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るものとし、一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）を掲げている。
- 4 消費税法第30条第1項は、事業者が、国内において行う課税仕入れ等については、当該課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額の合計額を控除する旨規定し、同条第2項は、同条第1項の場合において、当該課税期間における課税売上割合（当該事業者が国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうち当該事業者が国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として計算した割合をいう（同条第6項）。以下同じ。）が100分の95に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れ等に係る消費税額の合計額は、同項の規定に関わらず、同条第2項各号に定める方法により計算した金額とする旨規定している。
 そして、消費税法第30条第2項第1号は、課税売上割合が100分の95に満たない課税期間中に国内において行った課税仕入れ等につき、課税資産の譲渡等のみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下「その他の資産の譲渡等」という。）のみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合には、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除される課税仕入れ等に係る消費税額の合計額は、課税資産の譲渡等のみ要する課税仕入れ等の税額の合計額に、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算する方法による旨規定している。
- 5 消費税法基本通達（以下「基本通達」という。）11-2-12《課税資産の譲渡等のみ要するものの意義》は、消費税法第30条第2項第1号（個別対応方式による仕入税額控除）に規定する課税資産の譲渡等のみ要するものとは、課税資産の譲渡等を行うためのみ必要な課税仕入れ等をいい、そのまま他に譲渡される課税資産、課税資産の製造用のみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等、課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等がこれに該当する旨例示し、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことに留意する旨定めている。

6 基本通達11-2-20《課税仕入れ等の用途区分の判定時期》は、個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れ等を課税資産の譲渡等のみ要するもの、その他の資産の譲渡等のみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分する場合の当該区分は、課税仕入れ等を行った日の状況により行うこととなるのであるが、課税仕入れ等を行った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって消費税法第30条第2項第1号の規定を適用することとして差し支えない旨定めている。

TAINSキーワード

110 課税売上割合、110 控除対象仕入税額、110 個別対応方式、110 消費税、95パーセント、95パーセントルール、按分、意義、一部取消し、改修工事、課税売上げ、課税売上対応分、課税売上割合、課税仕入れ、課税仕入れを行った日、課税資産の譲渡等、共通仕入れ、共通対応分、共通用、共同住宅、区分、控除対象仕入税額、固定資産税評価額、個別対応方式、合理性、取得価額、取得の日、取得目的、消費税、仕入税額控除、資産の譲渡等、住宅の貸付け、その他の資産の譲渡等、対価の区分、建物、棚卸資産、駐車場、駐車場賃貸料、駐車場の貸付け、地方消費税、賃貸の用、賃料収入、土地、判定、判定時期、販売目的、販売用、販売用建物、非課税売上げ、非課税売上対応分、不動産販売業、別表第一、用途区分、用途変更、リンク、J86-6-25、消基通11-2-12、消基通11-2-20、消法2、消法30、消法34、消法35、消法4、消法6、19、H24-01-19



平成 29 年 7 月 31 日

各 位

会 社 名 株式会社ムゲンエースト
 代表者名 代表取締役社長 藤田 進一
 (コード番号：3299 東証第一部)
 問合せ先 常務取締役 管理本部長 吉岡 隆夫
 (TEL. 03-5623-7442)

東京国税局からの更正通知書の受領について

当社は、平成 29 年 7 月 31 日、東京国税局(日本橋税務署長)より、平成 25 年 12 月期ないし平成 27 年 12 月期の各課税期間について「消費税及び地方消費税の更正通知書並びに加算税の賦課決定通知書」を受領いたしましたので、下記のとおりお知らせいたします。

なお、同通知書に係る更正処分及び加算税の賦課決定(以下「本件更正処分等」という)は、平成 29 年 1 月 31 日付け「税務調査に伴う過年度消費税(特別損失)の見積り計上及び業績予想の修正に関するお知らせ」にてご説明していたものです。

記

1. 本件更正処分等の経緯・内容及び今後の方針

消費税法は、その課税対象である「課税資産の譲渡等」(同法 2 条 1 項 9 号)のためによりのみ要する課税仕入れに係る消費税額については、納付すべき課税売上げに係る消費税額から全額控除することを認めていますが、「課税資産の譲渡等」と「課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等」(同法 30 条 2 項 1 号柱書)に共通して要する課税仕入れに係る消費税額については、その一部(所定の割合を乗じて算出した額)のみしか上記納付すべき課税売上げに係る消費税額からの控除を認めていません。

当社では、従前、販売用建物の仕入れは同建物の販売(課税資産の譲渡等)のためによりのみ必要な仕入れであるとして、同仕入れに係る消費税額全額を課税売上げに係る消費税額から控除していましたが、東京国税局(以下「当局」という)は、消費税非課税の住宅の賃貸による収入が発生する販売用建物の仕入れは、同建物の販売(課税資産の譲渡等)のみならず、住宅の賃貸(課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等)のためにも必要なものであるとし、その仕入れに係る消費税額については、その一部のみしか課税売上げに係る消費税額から控除することができないとして、本件更正処分等を行いました。

この処分により、追加納付が必要とされる税額は過少申告加算税を含めて約 6 億 39 百万円です。

当社としましては、当社の従前の会計・税務処理に誤りはないものと考えており、本件更正処分等は到底承服できるものではないため、これに対して速やかに不服申立てを行う予定です。

2. 本件更正処分等が業績に与える影響

当社は、平成 29 年 1 月 31 日付けの上記お知らせにより開示のとおり、本件更正処分等を見込んで、平成 28 年 12 月期決算において 7 億 91 百万円を過年度消費税(特別損失)として見積計上し、平成 28 年 12 月以降については、少なくとも上記不服申立てに対する結論が出るまでの間、当局の見解に従った会計・税務処理を行うこととしております。

本件更正処分等により追加納付が必要となる消費税・地方消費税及び過少申告加算税の額は見積計上した額より約 1 億 33 百万円減少しましたが、当該差額の発生は当局の判断に起因する一時的なものであり、当該差額につきましては第 2 四半期決算において特別利益として計上する予定です。

これらのほか、現時点では、本件更正処分等が当期以降の業績に与える影響はありません。

以上



2020年2月13日

各 位

会 社 名 エリアリンク株式会社
 代 表 者 名 代表取締役社長 林 尚道
 (コード番号 8914 東証マザーズ)
 問 合 せ 先 執行役員管理本部長 佐々木 亘
 TEL 03-3526-8555

特別損失の計上による業績予想の修正

当社は、2020年2月13日開催の取締役会において、2019年7月25日に公表した業績予想を下記の通り修正することとしましたので、お知らせいたします。

1. 業績予想の修正について

2019年12月期通期業績予想の修正(2019年1月1日～2019年12月31日)

	売上高	営業利益	経常利益	当期純利益	1株当たり 当期純利益
前回発表予想(A)	29,000	2,800	2,700	1,500	118円76銭
今回修正予想(B)	29,333	3,030	3,000	△1,753	△138円81銭
増減額(B-A)	333	230	300	△3,253	—
増減率(%)	1.1	8.2	11.1	—	—
(参考)前期実績 (2018年12月期)	28,828	2,782	2,536	1,810	145円47銭

(単位：百万円、%)

2. 修正の理由

不動産運用サービス事業において、当社が販売したコンテナをお客様から再度購入するなどの対応を行う可能性が生じたため、買戻損失引当金繰入額を約50億円計上するなど、合計約59億円の特別損失を計上する見込みとなったことから、当期純利益に関し、従来の1,500百万円の黒字予想から1,753百万円の赤字予想へと修正致します。

一方で、不動産運用サービス事業及び不動産再生・流動化サービス事業共に事業自体は順調に進捗したことから、売上高は従来の業績予想から333百万円増の29,333百万円、営業利益は同じく230百万円増の3,030百万円、経常利益は同じく300百万円増の3,000百万円に業績予想を修正致します。

3. 買戻損失引当金繰入額について

当社がお客様に販売した上で借上げストレージとして運営するコンテナについては、税務上、耐用年数表に基づき「器具・備品」のうちの「コンテナ」として減価償却することが一般的です。しかしながら、2019年度上期に、当社がコンテナを販売したお客様が、税務当局より、建築基準法に基づく建築確認の申請をしているコンテナについて「器具・備品」ではなく「建物」としての耐用年数を適用すべき旨の更正処分を受ける事態が発生し、また、その後も同様の指摘を受けて修正申告を行う事例が数件発生しております。当社としては、税務、法務の専門家の意見をふまえ、このような指摘は限定的かつ個別的な一過性の事象と捉えておりました。しかし、当年に入り税務当局から、建築確認の申請をしているコンテナについて、当社のお客様が「器具・備品」として減価償却をしていることに関し、当社に対して、建築確認の申請をしているコンテナの販売状況等の任意の情報提供を要請を受けるに至りました。このような経過から、当社としては、今後も当局から同様の指摘を受ける事例が発生する可能性が高まっていると予想するに至りました。

当社としては、建築確認の申請は、あくまでコンテナを利用したストレージの安全性を担保することを目的としているもので、コンテナに適用される税務上の耐用年数が変更されることを想定しておりません。かかるコンテナを耐用年数表上「建物」として取り扱うということが適正・妥当な解釈であるのか否かについては、複数の税務・法務の専門家の意見を踏まえても、議論の余地が十分にあると考えておりますので、当社としては積極的に税務当局との議論を重ねていく所存です。

しかしながら、本件については長期に亘る議論を要する可能性があり、また、当社の今後の努力の如何にかかわらず、引き続き税務当局から上記のような指摘を受ける事例が発生する可能性があります。その場合、「器具・備品」として償却できることを前提に購入されているお客様としては、商品の大きな特長の一つが失われるため、買い取りを希望されるケースが一定程度生じることを見込んでおります。そこで、当社としては、お客様の保有されるコンテナを購入させて頂く可能性も含めて、法令に従って誠実かつ真摯に対応させて頂くことを本日の取締役会で決定いたしました。当社としては、自社保有するコンテナを運営することで当社のストレージ運用利益率を改善させることができることから、もとより、お客様にコンテナを販売し借上げした上で運営するというビジネスモデルから自社保有のビジネスモデルへの転換を開始しておりました。従いまして、お客様の保有するコンテナを購入させて頂くという上記方針は、当社の経営方針にも沿ったものとなります。

また、上記のとおり、当社がコンテナをお客様から購入させて頂く可能性も含めた対応方針を決定したことから、後述の通り、2019年12月期に一時的な損失が発生いたします。しかし、コンテナを自社で保有してハローストレージとして運用する際には、お客様に対してお支払いする使用料負担がなくなり、コンテナの減価償却及び多少のメンテナンス費用の負担のみとなるため、ストレージの運用利益の計上が大きくなり長期的な会社の収益性改善に大きく寄与することを見込んでおります。

上記の税務当局への対応、及びコンテナ購入も含めた当社のお客様への対応方針に基づき、建築確認を申請したコンテナについて当社が購入させて頂く場合は、お客様が投資金額を回収できる額で購入することを基本方針としており、原則として、お客様への売却価額から支払済みの賃料を控除した金額で購入させて頂くことを予定しております。建築確認を申請したコンテナをすべて購入した場合、購入金額の見込み総額は約131億円になると見積もっております（なお、お客様との協議の結果次第では、売却価額が増減する可能性もございます。）。これに対し、当社が資産として計上する際の簿価の見込み総額は、コンテナの設置当初から当社が保有していたと仮定して減価償却相当額等を控除した額（一部の低稼働物件については、回収不能見込額を反映した額）として約80億円と見積もられたことから、購入価額と資産受入額等の見込み総額の差額である約50億円を特別損失に計上致します。

上記の処理の結果をはじめとした特別損失の計上により、2019年12月期は当期純損失となることを予想しておりますが、自己資本比率はおよそ38%となる見込みで、当社の財務体質に大きな影響はありません。また、建築確認を申請したコンテナをすべて購入した場合には、年間ベースで営業利益を10億円程度押し上げるメリットがあることから、中長期的な会社の収益性の改善、成長に対して大きく寄与するものと考えております。

当社は経営方針として「ストレージ運用利益を柱とする会社」を掲げ、現場毎の細かな収益性を改善することで全社収益の向上を図っておりますが、合わせてコンテナストレージの自社保有化は収益性の改善に大きく寄与するものであり、2020年12月期以降の安定的な事業運営に資するものと期待しております。

今後とも、税務当局の動向に注視しつつ、お客様との誠意ある関係を構築して参ります。

以上

建設省住指発第 239 号
平成元年 7 月 18 日

特定行政庁建築主務部長 殿

建設省住宅局建築指導課長

最近、コンテナを専用装置による伴奏音楽に合わせて歌唱する用に供する個室（いわゆるカラオケルーム）に転用し、不特定多数の者の利用に供している例等が見受けられるが、これらのコンテナは、その形態及び使用の実態から建築基準法（以下「法」という。）第 2 条第一号に規定する建築物に該当する。

したがって、これらのコンテナを利用した建築物については、下記の事項に留意の上、適切に対処されたい。

記

- 1 構造耐力上主要な部分の材質がアルミニウムであるもの、複数のコンテナが連結されているもの、その他の法の予想しない特殊の建築材料又は構造方法を用いる建築物については、法第 38 条の規定に基づく建設大臣の認定が必要であること。
- 2 構造耐力上の安全性の確認に当たっては、コンテナの転用という特殊性にかんがみ、以下の点に留意すること。
 - (1) 構造耐力上主要な部分が腐食、腐朽していないコンテナを使用すること。
 - (2) コンテナを鉄筋コンクリート造等の基礎に緊結し、コンテナに作用する荷重及び外力を安全に地盤に伝えること。
 - (3) コンテナに開口部を新たに設けること等により構造耐力上支障を生ずるおそれのある場合には、適切な補強を行うこと。
- 3 コンテナをカラオケルームとして使用する場合には、特に以下の点に留意すること。
 - (1) カラオケルームとして使用されるコンテナは、法別表第一（い）欄（4）項に規定する遊技場に該当すること。
 - (2) 有効な換気を確保するため、機械換気設備その他の換気設備を設けること。

国住指第2174号
平成16年12月6日

各都道府県建築主務部長 殿

国土交通省住宅局建築指導課長

コンテナを利用した建築物の取扱いについて（技術的助言）

コンテナを利用した建築物については、平成元年7月18日住指発第239号により建設省住宅局建築指導課長通達により、その取扱いを通知しているところであるが、最近、コンテナを倉庫として設置し、継続的に使用する例等が見受けられる。このような随時かつ任意に移動できないコンテナは、その形態及び使用の実態から建築基準法第2条第一号に規定する建築物に該当する。

したがって、貴職におかれては、すでに設置されているコンテナを利用した建築物について、建築基準法に適合しない事項がある場合には、違反建築物として扱い、是正指導又は必要に応じ是正命令されるようお願いする。

また、貴管内特定行政庁及び貴都道府県知事指定の指定確認検査機関に対しても、この旨周知方お願いする。

国 住 安 第 5 号
平成26年12月26日

都道府県建築主務部長 殿

国土交通省住宅局
建築指導課建築安全調査室長

コンテナを利用した建築物に係る違反对策の徹底について

コンテナを利用した建築物については、平成元年7月18日住指発第239号建設省住宅局建築指導課長通達により、その取扱いを通知するとともに、「コンテナを利用した建築物の取扱いについて」（平成16年12月6日国住指第2174号）により、建築基準法に適合しない事項がある場合には、違反建築物として扱い、是正指導又は必要に応じ是正命令されるよう依頼しているところです（別添1、2参照）。

しかしながら、コンテナを倉庫として設置し、継続的に使用する物件等において、建築基準法の構造関係規定や用途規制への違反が疑われるものが依然として見受けられ、これらの物件においては、地震等に対する構造耐力不足や周辺の住環境への悪影響が懸念されます。

このため、貴職におかれましては、コンテナを利用した建築物について、別紙の主な違反内容の例及び特定行政庁の取り組み事例を参考としつつ、下記に留意の上、新たな違反建築物の発生を防止するとともに、是正指導を徹底していただくようお願いいたします。

また、貴管内の特定行政庁に対しても、この旨周知していただくようお願いいたします。

記

- 1 すでに設置されている又は設置されようとしているコンテナを利用した建築物について、建築基準法に適合しない事項がある場合には、違反建築物として扱い、是正指導を徹底すること。

特に、コンテナを複数積み重ねる場合には、地震発生時等に転倒し、周囲に危害を及ぼすおそれがあることに留意すること。

- 2 コンテナを利用した建築物は、短時間での設置が可能なため、建築パトロールの実施等により、コンテナを利用した建築物の設置の早期発見に努めること。
- 3 コンテナを倉庫として設置し、継続的に使用する物件等は、その形態及び使用の実態から建築基準法第2条第1号に規定する建築物に該当するため、新たにこれらのコンテナを利用する建築物を設置する場合には建築基準法に基づく建築確認申請が必要となること等について、ホームページに掲載すること等により広く周知すること。

以上

別紙

＜参考 1＞ コンテナを利用した建築物における主な違反内容の例

- 1 建築基準法第 20 条（構造耐力）違反
 - ・適切な基礎が設けられていない。
 - ・コンテナと基礎とが適切に緊結されていない。
 - ・複数積み重ねる場合に、コンテナ相互が適切に接合されていない。等

- 2 建築基準法第 48 条（用途地域等）違反
 - ・当該用途を建築できない用途地域内に建築している。
例）コンテナを利用した貸し倉庫を、第一種低層住居専用地域、第二種低層住居専用地域又は第一種中高層住居専用地域内に建築している。

＜参考 2＞ 違法コンテナ倉庫等に対する特定行政庁の取り組み事例

1 三鷹市における違法コンテナ倉庫に対する取り組み

＜三鷹市建築安全マネジメント計画（H24年11月策定）（抜粋）＞

Ⅲ 建築安全マネジメント計画の施策

2 違反建築対策の徹底

(3) 違法コンテナ倉庫の未然防止

コンテナの継続的な倉庫への使用は、国土交通省の技術的助言「コンテナを利用した建築物の取扱いについて」により建築物に該当し建築基準法の適用を受ける。

確認申請することなく違法に設置されたコンテナ倉庫は、震災時の転倒により道路閉鎖や歩行者への危害の原因となるおそれが高い。

コンテナ倉庫は、短時間での設置が可能なため、ホームページによる周知や雑居ビル等連絡協議会を構成する警察、消防、保健所及び市関係各課と連携した早期発見・是正に取り組む。

市内での是正指導事例（平成19年度～23年度）

是正指導件数 6件（うち除却3件、建築申請2件、是正指導中1件）

2 大阪府におけるホームページへの掲載による周知

＜大阪府のホームページ（抜粋）＞

コンテナを利用した倉庫について

継続的に倉庫として利用し、随時かつ任意に移動できないコンテナは、建築基準法第2条第一号に規定される「建築物」に該当するため、建築基準法に基づく確認申請が必要となり、「確認済証」がないと設置できません。

確認申請の審査では、法律に適合した基礎を設けるなど、地震その他の振動や衝撃に対して、建築物としての安全性を確保するための基準を満足しなければなりません。

また、都市計画で定められた市街化調整区域はもとより、用途地域内の建築制限により第一種低層住居専用地域、第二種低層住居専用地域及び第一種中高層住居専用地域では、原則としてコンテナを倉庫として設置することはできません。

3 横浜市における違法コンテナ倉庫の是正事例

○物件概要：

- ・構造 : 鉄骨造 2 階建て (コンテナの二段積み)
- ・用途 : 倉庫 (レンタルボックスとして利用者を募集)
- ・用途地域等 : 第 1 種低層住居専用地域内、建築協定区域内

○違反内容：

- ① 当該建築物の敷地の用途地域は、第 1 種低層住居専用地域であり倉庫は建築することができない (法第 48 条)
- ② 構造規定等に適合していない (法第 20 条)
- ③ 確認済証の交付を受けず建築工事を行った (法第 6 条) 等

○是正指導状況：

- ・建築基準法に違反するため、除却命令及び除却されるまでの間、使用を禁止する命令を発令。
- ・設置者が撤去し、是正完了。

○現場写真 (撤去前の状況)



別添1

建設省住指発第 239 号
平成元年7月18日

特定行政庁建築主務部長 殿

建設省住宅局建築指導課長

最近、コンテナを専用装置による伴奏音楽に合わせて歌唱する用に供する個室（いわゆるカラオケルーム）に転用し、不特定多数の者の利用に供している例等が見受けられるが、これらのコンテナは、その形態及び使用の実態から建築基準法（以下「法」という。）第2条第一号に規定する建築物に該当する。

したがって、これらのコンテナを利用した建築物については、下記の事項に留意の上、適切に対処されたい。

記

1 略

2 構造耐力上の安全性の確認に当たっては、コンテナの転用という特殊性にかんがみ、以下の点に留意すること。

- (1) 構造耐力上主要な部分が腐食、腐朽していないコンテナを使用すること。
- (2) コンテナを鉄筋コンクリート造等の基礎に緊結し、コンテナに作用する荷重及び外力を安全に地盤に伝えること。
- (3) コンテナに開口部を新たに設けること等により構造耐力上支障を生ずるおそれのある場合には、適切な補強を行うこと。

3 コンテナをカラオケルームとして使用する場合には、特に以下の点に留意すること。

- (1) カラオケルームとして使用されるコンテナは、法別表第一（イ）欄（4）項に規定する遊技場に該当すること。
- (2) 有効な換気を確保するため、機械換気設備その他の換気設備を設けること。

別添 2

国住指第2174号
平成16年12月6日

各都道府県建築主務部長殿

国土交通省住宅局建築指導課長

コンテナを利用した建築物の取扱いについて(技術的助言)

コンテナを利用した建築物については、平成元年7月18日住指発第239号により建設省住宅局建築指導課長通達により、その取扱いを通知しているところであるが、最近、コンテナを倉庫として設置し、継続的に使用する例等が見受けられる。このような随時かつ任意に移動できないコンテナは、その形態及び使用の実態から建築基準法第2条第一号に規定する建築物に該当する。

したがって、貴職におかれては、すでに設置されているコンテナを利用した建築物について、建築基準法に適合しない事項がある場合には、違反建築物として扱い、是正指導又は、必要に応じ是正命令されるようお願いする。

また、貴管内特定行政庁及び貴都道府県知事指定の指定確認検査機関に対しても、この旨周知方をお願いする。

不動産所得の範囲について

—「貸付けによる所得」の意義—

福 田 善 行

〔 税 務 大 学 校
研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年、不動産所得を利用した節税スキームが考え出されるなど、不動産等の貸付けの態様が多様化、複雑化するにつれ、貸付けに関連して得る収入（関連収入）も増加し、それに伴って、関連収入の不動産所得該当性についての争訟も増加している。その原因としては、不動産所得が、単に「不動産等の貸付けによる所得をいう」としか定義されていないことに加え、取引の内容が比較的単純であったことなどから、不動産所得の意義について、これまであまり議論されてこなかったことにもあると思われる。

本研究は、法令の規定を解釈した上で、関連収入の不動産所得該当性が争われた裁判・裁決例を基に、不動産所得と判断された（されなかった）基準の整理・検証を行うことにより、不動産所得の範囲を明確にすることを目的とするものである。

2 研究の概要

（1）不動産所得について

イ 不動産所得の沿革

現行所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得ないし雑所得の10種類に分類しているが、その趣旨は、各種所得の金額の計算においてそれぞれの担税力の相違を加味しようという考慮に基づくものであって、分類所得税の1つの名残であるとされる。

不動産所得という所得分類が最初に設けられたのは、昭和15年の改正所得税法であり、その後、昭和22年改正により分類所得税が廃止されたことに伴い、不動産所得の分類も廃止され、現行の事業所得と雑所得とともに「事業等所得」とされた。シャウプ勧告に基づく昭和25年改正では、原則として、所得者個々に課税する個人単位課税が採用されたが、

例外として、資産所得については、生計を一にする夫婦と未成年の子等、最小の世帯単位での合算課税制度（資産所得合算課税制度）が設けられた。この合算課税制度の対象となる資産所得の範囲に関連して、それまでの「事業等所得」から「不動産所得」が取り出されたが、資産合算課税制度が廃止された現在もそのまま存置されている。

□ 論点

本稿では、不動産所得とすべき関連収入の範囲を明らかにするため、法令解釈を基に、裁判・裁決においてどのような基準で不動産所得と判断されたかを整理・検討していく。取り上げる裁判・裁決例は、大別して、不動産所得該当性を①所得税法 26 条 1 項の貸付けによる所得に当たるか否かにより判断したもの、②所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の収益補償金に当たるとしたもの、③不動産所得の必要経費を補填する性質のものは不動産所得の収入金額とすべきとしたものに分けられるため、これらの別に従って考察を行うこととする。

(2) 不動産等の貸付けによる所得の意義

イ 法令解釈

不動産所得の創設当時の規定が、「貸付ニ因ル所得」とされていたことから「貸付に起因する所得」あるいは「貸付に原因がある所得」と言い換えることができる。更に、不動産所得の金額の計算において「総収入金額」という語が使用されていることからすると、当初から、貸付けの対価のみでなく、様々な関連収入が生じることが予定されていたと考えられる。そして、分類所得税の下で不動産所得が他の所得分類よりも高い税率で課税されていたのは、資産所得が不労所得とされ、最も担税力が強いと考えられていたこと、資産所得合算課税制度の対象となる資産所得の範囲を確定するために、再度、不動産所得分類が設けられたことからすると、不動産所得とは、使用収益の対価たる地代、家賃等に限定されるものではなく、他の所得に分類される場合や明文の規定により不動産所得から除かれている場合を除き、不動産等を使用収益させること

を原因として発生する利益であれば不動産所得に該当すると考えるのが所得税法 26 条 1 項の文理解釈として相当であろう。したがって、不動産所得の範囲はある程度広いものと考えられる。

□ 裁判・裁決例の検証

不動産等の貸付けによる所得に当たるか否かにより不動産所得該当性が判断された裁判・裁決においては、①賃貸借契約により通常予定できる経済的利益、②賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益、③賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益という点から判断されている。

「貸付けによる所得」が「貸付けに原因がある所得」と言い換えることができることからすると、貸付けを原因としてその結果発生する所得、すなわち、貸付けと因果関係のある所得ということが出来る。因果関係とは、「あれなければこれなし」の関係とされるが、不動産所得が、担税力の違いや資産所得合算課税制度の対象とする必要性から他の所得と区別された経緯を踏まえると、当該因果関係をたどることによって貸付けによる所得の範囲が無制限に広がってしまうことは適当ではない。その意味において、判決では「直接の因果関係」としたものと考えられる。また、民法では、債務不履行による損害賠償の範囲を「通常生ずべき損害」に限っており、これは、一般に「相当の因果関係に立つ損害」といわれる。このように、「貸付けによる所得」との文言からは、貸付けと所得の間には、因果関係（あれなければこれなしの関係）があれば足りると解されるものの、その範囲が無制限に広がってしまうことは適当ではないこと、一方で、相当の因果関係（通常生ずべき関係）までも要するとは解することはできないことからすると、「通常予定できる経済的利益」とした判決は妥当といえる。そうすると、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益も賃貸借契約により通常予定できる経済的利益ということができる。

(3) 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものの意義

イ 保険金等及び収益補償金

所得税法施行令 94 条 1 項では、不動産所得を生ずべき業務において受ける保険金等及び収益補償金は、所得税法 26 条 1 項に定める「不動産等の貸付けによる所得」に代わる性質を有するものとして不動産所得の収入金額とする旨規定されている。本規定の創設当時の解説では、課税方法の変更ではなく、取扱いに疑義があったものについて明確化したと説明されていること、また、不動産所得の所得計算規定において「総収入金額」という語を用いることによって、副収入や付随収入が生ずることも予定されていることからすると、所得税法は、本来の「不動産等の貸付けによる所得」以外にも、不動産所得となるものがあることを予定しているものと考えられる。

ロ 裁判例の検証

収益補償金に当たるか否かは、法令の解釈が問題となるというよりも、収益を補償するものであるか否かの事実認定が問題となることが多い。裁判例においては、合意解約に至る経緯あるいは失われる将来の賃料収入を補償するという条項の趣旨に沿っているかという点から判断がされているが、一方で、賃貸借契約と一体となされた合意に基づく経済的利益、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるとした点は、賃貸借契約と関連性を有する経済的利益として、上記(2)の「不動産等の貸付けによる所得」の判断基準と同じであるともいえる。したがって、収益補償金であっても、賃借人から取得する場合で、賃貸借契約に基づくものと認定できる場合には、本来の「不動産等の貸付けによる所得」にも該当するということができる。

(4) 必要経費を補填する性質を有するものの取扱い

イ 裁決例の検証

不動産所得の金額の計算規定及び所得税法の立法趣旨から、不動産所得に係る必要経費の補填金及び支払免除益は、不動産所得の収入金額に算入すべきとした裁決例がある。

必要経費に関して補填を受けた場合、経済的には、必要経費支払の負担が減少することになるが、支払額自体が減少するわけではないため、補填金を当該必要経費に算入した所得の収入金額に算入しなければ、所得金額が過少に計算されてしまうことになり、公平な課税とはならない。更に、現行所得税法が、総合所得税制度を採用しつつも、所得分類によって異なる計算方法を定めていることからすると、当該必要経費に算入した所得と異なる所得に分類されることになれば、担税力に応じた公平な課税が行われないおそれがある。

所得税法は、適正公平な課税の実現を図る目的で、所得分類及び所得の計算方法を定めているのであって、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得とは別の所得分類の収入金額として計算することは全く予定していないものと考えられる。必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得と同じ所得分類の収入金額とすることは、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく解釈によるものであり、このことが直ちに租税法主義に反するとはいえないだろう。このことは、所得税施行令 94 条 1 項 1 号の創設理由が、保険料が必要経費として控除されていることと対応させて、保険金収入も、事業所得等の収入金額とすべきであるとされていること、所得税法 33 条 2 項において譲渡所得から除かれる少額減価償却資産等の譲渡による所得が、当該資産等の取得価額を必要経費に算入した所得とされることも軌を一にするものである。

また、必要経費の支払免除を受けた場合、必要経費相当額の経済的利益を受けることになるため、当該経済的利益は、必要経費の補填金と同様の取扱いがされるべきである。これらは、貸付けによる所得そのものではないが、これに代わる性質を有するものというべきである。

以上のことから、不動産所得に係る必要経費の補填金及び支払免除益は、不動産所得に係る総収入金額に算入すべきとした裁決は相当であると考えられる。

□ 必要経費を補填する性質を有するもの

所得税法は、本来の所得に限らず、それに代わる性質を有するものも、本来の所得の総収入金額に算入することを予定していると考えられることから、裁決においても、必要経費の補填金は、必要経費に算入した所得と同じ所得分類の収入金額に算入すべきとされたことからすると、当該必要経費には、減価償却費として必要経費に算入されることとなる減価償却資産の取得費用も含まれるとするのが相当である。また、資産の取得費用や必要経費支払のために借り入れた借入金については、その返済額が必要経費となるわけではないが、借入金をもって支払った必要経費や資産の取得費用が、不動産所得の必要経費に算入すべきものであることからすると、当該借入金の返済免除益も、必要経費を補填する性質を有しているというべきである。また、不動産所得を生ずべき業務に係る少額減価償却資産等の譲渡による所得が不動産所得の収入金額とされることについても、既になされた必要経費算入の修正という考え方に基づくものであることからすると、必要経費を補填する性質を有するものといえることができる。

3 まとめ

(1) 不動産所得の範囲

不動産等の貸付けによる所得とは、不動産等の貸付けと因果関係を有する所得、すなわち、貸し付けることにより生ずることが通常予定されている所得と解することができる。具体的には、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益であるか、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益であるか、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるかといった点から判断がされることになる。

また、不動産等の貸付けによる所得のほか、これに代わる性質を有するものも不動産所得の収入金額とされる。この不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものには、所得税法施行令 94 条 1 項各号に掲げる

保険金等及び収益補償金のほか、不動産所得を生ずべき業務に係る必要経費の補填金や少額減価償却資産等の譲渡による所得など、不動産所得の必要経費を補填する性質を有するものも含まれる。

(2) 不動産所得の課税要件

① 不動産等を貸し付けていること（不動産の上に存する権利の設定その他他人に不動産等を使用させることも含む。）。

- A 不動産（土地及びその定着物）
- B 不動産の上に存する権利（地上権、永小作権、借地権など）
- C 船舶
- D 航空機

② 次のいずれかの所得であること。

- A 貸付けによる所得であること。
 - a 不動産等を使用収益させる対価としての性質を有するものであること。
 - b 貸付けと因果関係のある経済的利益（貸付けを行うことによって生ずることが通常予定されている利益）であること。
 - 例：➤ 賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益
 - 賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益
 - 賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益
- B Aに代わる性質を有するものであること。
 - a 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産等につき損失を受けたことにより取得する保険金等
 - b 不動産所得を生ずべき業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの
 - c 不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するもの
 - 例：➤ 必要経費の金額の補填金
 - 必要経費の支払免除益

- 減価償却資産の取得費用の補填金
- 減価償却資産の取得費用の支払免除益
- 借入金の返済免除益
- 少額減価償却資産等の譲渡による所得

③ 次のいずれかに該当する所得でないこと。

A 事業所得

不動産等の貸付けが事業として行われている場合であっても、人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合は、不動産所得となる。

B 譲渡所得

借地権等の設定の対価のうち一定のものは、譲渡所得とみなされる。

不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産、少額重要資産以外の少額減価償却資産及び一括償却資産の譲渡による所得は、不動産所得となる。

目 次

はじめに.....	257
第1章 不動産所得について.....	260
第1節 不動産所得の沿革.....	260
第2節 論点.....	263
第2章 不動産等の貸付けによる所得の意義.....	264
第1節 法令解釈.....	264
1 不動産所得の定義.....	264
2 不動産所得の金額.....	271
3 事業所得との関係.....	274
4 譲渡所得との関係.....	277
5 一時所得との関係.....	282
6 小括.....	282
第2節 関連収入についての裁判・裁決例.....	285
1 土地賃借人から無償で提供された建物利益.....	285
2 不動産取得のための借入金に係る利子補給金.....	292
3 航空機リースに係るローン残債務免除益.....	296
第3節 考察.....	300
1 「貸付けによる所得」における関連性.....	300
2 「業務の遂行に伴い付随して生じた収入」における関連性.....	304
第4節 小括.....	307
第3章 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものの意義... 308	
第1節 保険金等及び収益補償金.....	308
1 所得税法施行令 94条1項と所得税法 26条との関係.....	308
2 所得税法施行令 94条1項の趣旨.....	309
3 保険金等.....	310
4 収益補償金.....	311

	255
5 小括.....	312
第2節 関連収入についての裁判例.....	313
1 保証金返還債務免除益①.....	313
2 保証金返還債務免除益②.....	317
第3節 考察.....	323
1 収益補償金該当性について.....	323
2 貸付けとの関連性について.....	324
第4節 小括.....	325
第4章 必要経費を補填する性質を有するものの取扱い.....	327
第1節 必要経費を補填する性質を有するもの.....	327
第2節 関連収入についての裁判例.....	328
1 貸借人（転貸人）が、立退きに際し貸貸人から受領した金員.....	328
2 航空機リースに係る手数料免除益.....	339
第3節 考察.....	343
1 減価償却資産の取得費用の補填金.....	343
2 減価償却資産に関する債務免除益等.....	344
3 少額減価償却資産等の譲渡による所得.....	346
第4節 小括.....	347
第5章 まとめ.....	348
第1節 不動産所得の範囲.....	348
1 不動産等の貸付けによる所得.....	348
2 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するもの.....	348
3 不動産所得の課税要件.....	351
第2節 その他の関連収入の例.....	352
1 自動販売機による販売手数料.....	352
2 契約終了に伴い受領した原状回復金.....	354
3 借借人が放棄した内部造作に係る経済的利益.....	355
4 賃貸アパートに設置した太陽光発電設備による余剰電力の売却収入	

256

.....	356
5 借借人（転貸人）から引き継いだ共益費の余剰金	357
6 緑化助成金.....	359
7 ホテルや客船の一室の賃貸に係る収入	360
おわりに.....	362

はじめに

本稿の目的は、不動産所得の課税要件を明確にすることにより、不動産所得とすべき貸付業務に関連する収入の範囲を明らかにすることにある。

所得税法 26 条 1 項は、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（以下「不動産等」という。）の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう」旨規定している。したがって、不動産所得の課税要件は、①貸付けの対象が不動産等であること及び②貸付けによる所得であることであり、通常、この課税要件を満たすものは、不動産等の貸付けの対価である賃料が考えられる。

ところが、実際の取引においては、不動産貸付業務に関連して、賃料以外にも様々な収入（金銭以外の経済的利益も含む。）が発生することがある。代表的なものとしては、更新料や権利金、返還を要しない保証金などであるが、過去には、不動産貸付業務に関連して得た収入（以下「関連収入」という。）⁽¹⁾については、単純に、不動産所得の付随収入として、不動産所得とされた事例もあった⁽²⁾。

-
- (1) 本稿では、事業所得の収入金額とされる事業の遂行に付随して生じた収入（付随収入）のように、不動産等の貸付けの対価である賃料以外で不動産所得の収入金額とされるべき付随収入と区別するため、賃料を含む広い意味での不動産等の貸付業務に関連して得た収入として、関連収入という語を用いている。
 - (2) 国税不服審判所平成 21 年 12 月 16 日裁決（裁決事例集 78 集 131 頁）。本件は、賃貸用土地建物の買主である X が、売買代金の一部の支払に代えて売主から建物建設に係る借入金の残債務を引き受け、元金は完済したものの、当該債務について発生した遅延損害金については、債権者（R 社）から支払免除を受けた。当該免除により X に経済的利益が生ずるか否かが争われた事例である。経済的利益を受けていないから、不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入されることはなく、仮に、経済的利益が生じているとしても、法人から受けた債務免除であるから、一時所得の金額の計算上総収入金額に算入されるべきものであるとの請求人（X）の主張に対し、審判所は、債務免除に至る経緯から、請求人に経済的利益が生じたと認定しているが、所得区分や不動産所得の意義については詳しく述べておらず、単に、不動産所得の貸付けに関連して享受した経済的利益であるから、不動産所得の付随収入として、不動産所得の

しかしながら、近年、不動産所得を利用した節税スキーム⁽³⁾が考え出されるなど、不動産等の貸付けの態様が多様化、複雑化するにつれ、関連収入も増加し、それに伴って、関連収入の不動産所得該当性についての争訟も増加している。所得税法は、所得の種類を 10 種類に分類し、その分類ごとに計算方法を定めているため、所得の分類が異なれば課税所得の金額も異なるというのが主たる理由であろうが⁽⁴⁾、不動産所得が、単に「不動産等の貸付けによる所得をいう」としか定義されていないことに加え、取引の内容が比較的単純であったことなどから、不動産所得の意義について、今まであまり議論されてこなかったことにも原因があると思われる。

不動産所得の範囲という観点からすると、所得税法 26 条 1 項の文言から、大きく分けると「不動産等」と「貸付けによる所得」の意義が問題になってくるが、本稿では「貸付けによる所得」の意義を中心に考察を行う。「貸付けによる所得」の意義について、名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決（税資 255 号 順号 10120）⁽⁵⁾は、「不動産所得は、あくまでも、貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、

金額の計算上総収入金額に算入されるとしている。主たる争点が経済的利益の有無であり、所得区分でなかったことにも原因があるが、このような判断は、貸付けと何らかの関連性を有していれば不動産所得であると見ることのできるため、「貸付けによる所得」の範囲を最大限広く解することも可能である。実務上もそのように取り扱われることが多かったように思われるが、不動産所得該当性を判断するという点においては、不十分な裁決内容であるといわざるを得ない。なお、本裁決については、「本件引受債務は、不動産所得という果実を得るためのものであり、本件土地建物の取得と表裏一体の関係にある。したがって、本件引受債務から派生した遅延損害金の免除は、不動産所得を得るための活動の過程で生じたもので不動産所得の付随収入であると考えべきである。」として裁決に賛成する意見（西村享「判批」税務事例 43 卷 7 号 20 頁～23 頁）や、請求人が主債務者として債務免除を受けたのか、連帯保証人ではあるが実質的な主債務者として債務免除を受けたのか、裁決は明確には言及しておらず、また、遅延損害金の額は最終的に R 社と合意した 100 万円であり、経済的利益を受けていないとする請求人の主張も一応の合理性があるとして、裁決に反対する意見（川崎浩「判批」税弘 59 卷 10 号 132 頁～139 頁）がある。

- (3) いわゆる航空機リースなどが有名である。
 (4) 不動産所得とは異なり、雑所得には損益通算が認められていないこと（所法 69①）や、総所得金額の計算において、一時所得は、その 2 分の 1 の金額で計算されること（所法 22②）などが挙げられる。
 (5) 第 2 章第 2 節 1 参照。

若しくはこれに代わる性質を有するものに限定されるのであって、おおよそそのような性質を有しないものは、これが借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」と示した。この解釈については、不動産所得の範囲を狭く解釈する立場に立っているとする見解もあるが⁽⁶⁾、「これに代わる性質を有するもの」について明確には示されておらず、不動産所得の範囲が明らかにされたとは言い切れない。

そこで、本稿では、関連収入の不動産所得該当性が争われた裁判・裁決例を基に、不動産所得と判断された（されなかった）基準の整理・検討を行うことにより、不動産所得の範囲を明らかにしていく。具体的には、第1章で不動産所得について、その沿革と論点の整理を行った上で、第2章ないし第4章において、論点別に法令解釈及び裁判・裁決例の整理・検討を行う。第5章では、考察の結果をまとめるとともに、その他の関連収入についての検討事例を示すこととする。

(6) 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』116頁（財経詳報社、2011）。

第1章 不動産所得について

第1節 不動産所得の沿革

現行所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得ないし雑所得の10種類に分類しているが、その趣旨は、各種所得の金額の計算においてそれぞれの担税力の相違を加味しようという考慮に基づくものであって⁽⁷⁾、分類所得税⁽⁸⁾の1つの名残であるとされる⁽⁹⁾。

-
- (7) 担税力の測定基準としては所得、資産及び消費の3つがあるとされているが、中でも特に所得は、累進税率の適用や基礎控除その他の人的諸控除を組み合わせることにより、担税力に応じた課税をより実質的なものにするのが可能であるとされてきた。我が国では所得税、法人税を中心として、相続税、消費税をバランスよく組み合わせることにより、担税力に応じた課税が実現される。このように、租税法の立法目的は、担税力に応じた公平な課税を実現することにあるといえる。そして、その立法原理は、法の下平等を定めた憲法14条1項が要請する租税公平主義に求められる(増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』17～23頁(成文堂、2013))。
- (8) 分類所得税は、所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式であり、極端な場合には、所得の種類ごとに控除の金額や適用税率が異なる。これに対し、総合所得税は、課税の対象とされる所得をすべて合算したうえ、それに一本の累進税率表を適用する方式である。現在のわが国の制度は基本的には総合所得税であるといつてよい(金子宏『租税法〔第20版〕』187～188頁(弘文堂、2015))
- (9) 谷口勢津夫教授は、「わが国の場合、戦前の所得税における所得分類の名残という沿革的側面も無視できないであろう。……資産所得がその源泉の安定性の故に最も担税力が強く、勤労所得がその源泉の不安定性の故に最も担税力が弱いというような考え方が、現行所得税法の基本構想(資産所得重課＝勤労所得軽課)に影響を与えていることは、確かであろう。」と述べられる(谷口『税法基本講義〔第4版〕』257～258頁(弘文堂、2014))。また、中里実教授は、「所得税における所得分類には、さしたる理論的根拠があるわけではなく、主に、歴史的な理由からそれが存在していると見ることができる。」と述べられる(中里「個人所得課税の基本概念—所得分類」税研24巻6号95頁(2009))。なお、東京地裁昭和57年5月31日判決(行裁例集33巻5号1105頁)も、「所得税法は、租税負担の公平を図るため、所得をその発生の源泉に応じて10種類に区分し、それぞれの所得金額の計算方法を定めている……右10種類の所得の分類に当たっては、所得を担税力の観点から資産性所得、資産と勤労の結合所得及び勤労性所得に区分し、このうち資産性所得が担税力が最も強く、勤労性所得が最も弱いとの考え方を右所得分類の基本として採用しているものと解することができる。」としている。

不動産所得という所得分類が最初に設けられたのは、昭和 15 年の改正所得税法（法律 24 号）である⁽¹⁰⁾。同法では、第 10 条で分類所得税の対象となる所得について列挙し⁽¹¹⁾、その第 1 で不動産所得を、「不動産、不動産上ノ権利又ハ船舶ノ貸付（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産、不動産上ノ権利又ハ船舶ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ属スルモノヲ除ク」と規定していた。分類所得税制の下においては、資産所得である不動産所得が、最も担税力が強いものと考えられていたため、各種所得中最も高い 10%の税率が課された⁽¹²⁾。

その後、昭和 22 年の改正所得税法（法律 27 号）により、分類所得税が廃止されたことに伴い、不動産所得の分類も廃止され、現行の事業所得と雑所得と共に「事業等所得」とされた⁽¹³⁾。

シャープ勧告⁽¹⁴⁾に基づく昭和 25 年の改正所得税法（法律 71 号）では、原則

-
- (10) それ以前の所得税法においては、不動産所得について不動産の賃貸による所得というような例示的な規定も設けられていなかった。このように不動産所得の分類について特別の規定が設けられていなかったのは、昭和 15 年前においては、不動産所得について課税上特別の取扱いをしていなかったところから、不動産所得の分類を設けておく必要がなかったためである（武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』1551～1551 の 2 頁（第一法規、加除式））。なお、昭和 15 年改正所得税法においては、分類所得税と総合所得税の二本立ての税制が採用された。すなわち、所得をその性質に応じて区分し、異なる税率を適用することにより、担税力に即した課税を行う（分類所得税）とともに、各種の所得の合計額が 5,000 円を超える場合に、その超過額に累進税率で課税を行う（総合所得税）というものであった。
- (11) 不動産所得の他、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得及び退職所得があった。
- (12) 資産所得の源泉となる資産は、労働価値の一部を蓄積したものであるが、その蓄積によって経済的社会的価値が生じ、労働を離れて単独かつ経常的に所得を生むに至ったために、不労所得と命名されて、もっとも担税力の大きい所得とされている（阿南主税『所得税法体系』581 頁（ビジネス教育出版社、1969））。
- (13) 事業等所得の他、利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得の分類を設け、それぞれについて所得計算方法を定めるとともに、分類所得税が廃止され、超過累進税率による課税に一本化された。なお、注解所得税法研究会編『〔5 訂版〕注解所得税法』390 頁（大蔵財務協会、2011）は、「当時は、現行制度と違い、同居親族の所得は資産所得に限らず、すべて合算して課税する建前が採られており、そのため、とくに『不動産所得』の分類を設けておく必要性がなかったためである。」としている。
- (14) シャープ勧告では、個別申告制にはある程度の制限を設けておかないと、要領のよ

として、所得者個々に課税する個人単位課税が採用されたが、例外として、資産所得については、生計を一にする夫婦と未成年の子等、最小の世帯単位での合算課税制度（資産所得合算課税制度）が設けられた⁽¹⁵⁾。この合算課税制度の対象となる資産所得の範囲に関連して、それまでの「事業等所得」から「不動産所得」が取り出された⁽¹⁶⁾。当該不動産所得については「不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第四号に規定する所得（筆者注：事業所得）を除く。以下不動産所得という。）」と規定された。

昭和 34 年の改正所得税法（法律 79 号）では、地上権の設定その他の契約により他人に不動産を長期間使用させることにより受ける権利金その他の対価で一定の要件に該当するものは、譲渡所得とされ⁽¹⁷⁾、不動産所得から除かれた。

その後、昭和 40 年の改正所得税法（法律 33 号）で、それまで雑所得として課税されていた航空機の貸付けによる所得について、船舶の貸付けによる所得と同一の性質を有するものであるとの理由から、不動産所得の範囲に加えられ、

い納税者は、配偶者または子供に財産およびこれから生ずる所得を譲渡することによって税負担を軽減しようとするから、相当の問題の起ることが予想されるとして、納税者と同居する配偶者および未成年の子供の資産所得は、どのような場合にも納税者の申告書に記載させ、合算して課税することが勧告された（シャープ使節団「日本税制報告書」第 1 編第 4 章 E 節（1949）参照）。

- (15) 資産所得合算課税制度の対象となる資産所得は、利子所得、配当所得、不動産所得であった。なお、資産所得合算課税制度は、税制の簡素化を図る趣旨から、昭和 26 年改正所得税法（法律 63 号）により一旦廃止されたものの、資産名義の分割等による不当な所得税の軽減を防ぐため、昭和 32 年改正所得税法（法律 27 号）において復活した。その後、昭和 63 年改正所得税法（法律 109 号）により廃止され、現在に至っている。
- (16) 西野襄一氏は、「不動産所得は 22 年当初の税法では独立しておらず、事業所得、雑所得とともに事業等所得として一括されていたわけです。元来不動産所得と事業所得とは所得の計算、損益通算、青色申告制度において全く共通しており、これを区分するのは専ら資産所得の合算の関係だといっていいでしょう。」と述べられる（大島隆夫＝西野『所得税法の考え方・読み方〔第 2 版〕』81 頁（税務経理協会、1988））。また、政府税制調査会においても、「現行の不動産所得は、この合算課税の対象となる資産所得の範囲を確定するために設けられたものである。」とされている（税制調査会基礎問題小委員会平成 17 年 6 月「個人所得課税に関する論点整理」5 頁）。
- (17) 次章第 1 節 4 参照。

現在に至っている⁽¹⁸⁾。

第2節 論点

本稿では、不動産所得とすべき関連収入の範囲を明らかにするため、法令解釈を基に、裁判・裁決においてどのような基準で不動産所得と判断された（されなかった）かを整理・検討していく。

取り上げる裁判・裁決例は、大別して、不動産所得該当性を①所得税法 26 条 1 項の貸付けによる所得に当たるか否かにより判断したもの、②所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の収益補償金に当たるとしたもの、③不動産所得の必要経費を補填する性質のものは不動産所得の収入金額とすべきとしたものに分けられるため、以下では、これらの別に従って考察を行うこととする。

すなわち、論点①として、不動産等の貸付けによる所得の意義（第2章）、論点②として、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものの意義（第3章）、論点③として、必要経費を補填する性質を有するものの取扱い（第4章）である。

(18) 国税庁「昭和40年改正税法のすべて」27頁。

第2章 不動産等の貸付けによる所得の意義

第1節 法令解釈

1 不動産所得の定義

不動産所得の定義が規定されているのは、所得税法 26 条 1 項である。同項は、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（以下「不動産等」という。）の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう」旨規定している。本稿における研究の中心は、「貸付けによる所得」の意義であるが、不動産所得の範囲を考察するに当たり、貸付けの対象となる不動産等の範囲についても触れておきたい。

(1) 不動産等

所得税法上、「不動産」についての定義規定はない。そのため、最高裁昭和 37 年 3 月 29 日第一小法廷判決（民集 16 卷 3 号 643 頁）⁽¹⁹⁾は、「民法 86 条は動産、不動産の区別を定めた基本的な規定であって、動産、不動産の観念は、特段の事由の認められない限り概ね右民法の法条に定められるところに従うものと解するを相当」としている⁽²⁰⁾。民法上、不動産とは、

-
- (19) 石油タンクが不動産取得税の対象となる不動産には当たらないとされた事例であるが、所得税法における不動産も同様に考えられる。
- (20) 金子安教授は、租税法が用いている概念のうち、他の法分野（主として民法）で用いられている概念を借用概念と呼び、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう。」と述べられる。また、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を固有概念と呼び、

土地及びその定着物とされる(民 86①)。土地とは、一定の範囲の地面に、合理的な範囲において、その上下(空中と地中)を包含させたものであり、土地の定着物とは、土地に附着させられ、かつ、その土地に継続的に附着させられた状態で使用されるのがその物の取引上の性質であるものをいい、建物その他の工作物は土地定着物の適例であるとされる⁽²¹⁾。金属加工業を営む法人に対して圧延機及び熔解炉を工場建物とともに貸し付けたことによる所得について、国税不服審判所昭和 50 年 8 月 22 日裁決(裁決事例集 10 集 16 頁)は、「本物件のうち主たる部分である圧延機及び熔解炉は、大規模なコンクリート基礎工事によって土地に固着され、その状態で継続的に使用される工場据付機械であって、経済的にみて独立の価値あるものと認められるので、民法 86 条(不動産、動産)の規定による土地の定着物の一種と認めるのが相当である。」として、当該貸付けによる所得は不動産所得とするのが相当であるとした。したがって、一般的に機械とされるものであっても、大規模な基礎工事によって土地に継続して固着され、容易に分離し難いものは土地の定着物となろう⁽²²⁾。

「不動産の上に存する権利」には、「他人の土地において工作物又は竹木を所有するため、その土地を使用する権利」である地上権(民 265)や、「小作料を支払って他人の土地において耕作又は放畜をする権利」である永小作権(民 270)のほか、「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃

「固有概念は、社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中にとりこんでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地から決めるべきである。」と述べられる(金子・前掲注(8)117 頁～119 頁)。

- (21) 我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『〔第 3 版〕我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』189 頁～190 頁(日本評論社、2013)。
- (22) 租税訴訟ではないが、工場内に据え付けた機械も、大規模の基礎工事によって土地に固着させられると、定着物になるとした大審院明治 35 年 1 月 27 日判決(民録 8 輯 1 巻 77 頁)や、機械が、使用する際動揺しないように建物の一部又は基礎工事にボルト・釘・スパイクなどで固定されただけでは、まだ定着物とはいえないとした大審院昭和 4 年 10 月 19 日判決(新聞 3081 号 15 頁)も参考になる。

借権」である借地権（借地借家 2-1）など種々のものがある⁽²³⁾。

「船舶」についても所得税法上の定義規定はない。そのため、海洋資源掘削用の構造物（リグ）の貸付けが、所得税法 161 条 3 号の「船舶」の貸付けに該当するか否かが争われた、東京高裁平成 26 年 4 月 24 日判決（訟月 61 卷 1 号 195 頁）は、同号の規定の文言やその規定の設けられた経緯、所得税法における他の規定の内容等によっても、所得税法の規定における「船舶」の意義を直ちに明らかにすることができるものとはいいい難く、さらに、「船舶」という用語を用いている他の主要な法令の間においても異なる意義で用いられており、他の法令の規定を参照して、その意義を明らかにすることも困難であるとして、特定の物の貸付けが同法 161 条 3 号の「船舶」の貸付けに当たるか否かについては、当該物の貸付けに係る各般の事情を社会通念に照らして検討して決するほかないとした⁽²⁴⁾。

-
- (23) なお、鉱業権、採石権は、不動産の上に存する権利ではないため、その使用权の設定等による所得は、動産（所得税法 26 条 1 項に規定する船舶及び航空機を除く。）の貸付けによる所得や工業所有権の使用料などと同様に、不動産所得ではなく、事業所得又は雑所得に該当する（所基通 35-2）。
- (24) 同判決は、当該リグは水上に浮揚しての移動及び積載に係る特徴を備えており、租税法以外の分野において「船舶」としての取扱いがされているなどの事実により、これが「船舶」に含まれるとみることが格別不自然であるとはいいい難いと判断し、当該リグの貸付けが同号の「船舶」の貸付けに該当するものと認めるのが相当であるとしたため、所得税法上の「船舶」の意義は不明確なままである。また、船舶の一室（本件居室）及び船内施設を他人（レンタル利用者）に利用させること（本件業務）による対価が不動産所得に該当するか否かが争われた国税不服審判所平成 25 年 3 月 27 日裁決（裁決事例集 90 集 95 頁）において、原処分庁は、所得税法 26 条 1 項は、船舶の上に存する権利とは規定していないこと、また、一船室については（登記の対象となることや抵当権の目的とされるなどの）不動産との類似性が認められないことなどから、船舶の一船室の賃貸による所得は、不動産所得とはならないなどと主張した。一方、請求人は、一般的な社会通念からいえば、「船舶の一船室」は「船舶」に含まれると解釈するのが自然であり、不動産の貸付けと船舶の貸付けと同様に扱われてきた所得税法の立法当初からの沿革からすれば、船舶の上に存する権利の貸付けによる所得も不動産所得に該当するなど主張した。これに対し、審判所は、「船舶の一部の貸付けが船舶の貸付けに該当するかを論じるまでもなく、請求人が、本件業務において、レンタル利用者に対し、単に本件居室を利用させているだけでなく、相当程度のサービスと一体となったクルーズを提供していることからすると、本件業務に係る所得がほとんど又は専ら船舶（不動産等）を利用し供することにより生じるものとは言えないことは明らかである。」として不動産所得に

なお、船舶は、登記の対象となり所有権の移転についてはその登記が船舶国籍証書の記載と相まって対抗要件とされることや、抵当権の目的とされること、強制執行等については不動産の手続が適用されることなどの点で、その性格が不動産に類似していることから、所得税法上、不動産所得の基因となる資産とされているものと思われる⁽²⁵⁾。しかし、小型船舶等については、登記の対象とはされず（商 686、船舶 20）、不動産と同様の扱いを受けないことから、総トン数 20 トン未満の船舶及び端舟その他ろかいのみで運転し、又は主としてろかいで運転する舟は、所得税法 26 条 1 項に規定する船舶から除かれている（所基通 26-1）。

「航空機」についても所得税法上の定義規定はないが、航空機燃料税法では、人が乗って航空の用に供することができる飛行機、回転翼航空機、飛行船及び発動機を有する滑空機をいうとされている（航燃法 2 一、航燃令 2）。また、航空法においても、人が乗って航空の用に供することができる飛行機、回転翼航空機、滑空機及び飛行船その他政令で定める航空の用に供することができる機器をいうとされおり（航空 2 ①）、両者は、ほぼ同様の規定となっている。

（2）不動産等の貸付け

民法の貸借には、「当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約する」賃貸借（民 601）のほか、「当事者の一方が種類、品質及び数量の同じ物をもって返還することを約して相手方から金銭その他の物を受け取る」消費貸借（民 587）、「当事者の一方が無償で使用及び収益をした後に返還することを約して相手方からある物を受け取る」使用貸借（民 593）があるが、不動産等を相手方に使用及び収益させた後返還されるという点からすると賃貸借と使用貸借が考えられる。更に、所得を生ずるという前提に立てば、

は当たらない（雑所得）とした。

(25) 武田・前掲注(10)1553 頁、森谷義光ほか共編『平成 26 年版所得税基本通達逐条解説』138 頁（大蔵財務協会、2014）。

賃料が支払われる賃貸借が「不動産等の貸付け」となるのは当然であるが、所得税法 26 条 1 項の規定上は、賃貸借契約に限定しているわけではなく、地上権等の設定については、各権利の設定契約ということになる。そして、同項括弧書で「その他他人に不動産等を使用させることを含む」と規定されていることからすると、不動産等の貸付けの形態が多岐にわたることが予定されていることは明らかであろう。

所得税基本通達 26-2 では、いわゆるケース貸しは、不動産の貸付けに該当するとされている。これは、デパート地下街の食料品売場に見られるように店舗の一面を使用させるような場合であるから、建物の一部を貸し付けるといよりも建物内の場所の一部を使用させるというものであるが、それは飽くまで不動産の貸付けであるとの解釈である。一方、デパート内の店舗であっても、場所を使用させるのが目的ではなく、委託販売契約などにより、単にデパートの商品を販売させる場合には、不動産の貸付けには当たらないのはいうまでもない。

いずれにせよ、「貸す」とは、あとで返してもらふ約束で一時的に他人に金品や場所を渡したり、使わせたりすることを意味し⁽²⁶⁾、地上権等の設定についても土地を使用させることに他ならないため、「不動産等の貸付け」とは、括弧書の「他人に不動産等を使用させること」に帰結するといえよう。なお、相手方が自ら不動産等を使用する場合のほか、第三者に転貸するような場合もあるため、当該「使用させること」には、民法が規定するように、「収益させること」も当然に含まれる。

(3) 貸付けによる

次に「貸付けによる」であるが、不動産所得の創設当時の規定が、「貸付ニ因ル」（傍点筆者）とされていたことから「貸付に起因する」あるいは「貸付に原因がある」と言い換えることができる⁽²⁷⁾。裁判例では、これを「貸

(26) 新村出編『広辞苑〔第6版〕』527頁（岩波書店、2008）。

(27) 「よる」には二通りの意味がある。昔の片仮名の法文の当時「依る」と書かれていたものは、「準拠する」という意味で、「規定による」とか「政令で定めるところに

付けに基づく」又は「貸付けを原因とする」と解している⁽²⁸⁾。しかしながら、このような解釈によっても、不動産所得が貸付けの直接の対価のみをその範囲としているのか、それとも、関連収入までもその範囲としているのか判然としない。また、「による」と「に基づく」の意味は、厳密に言うとは異なっており⁽²⁹⁾、所得税法においてもそれぞれ区別して用いられていると思われる。例えば、同法 31 条 1 号は、「……独立行政法人農業者年金基金法（平成 14 年法律第 127 号）の規定に基づく一時金その他これらの法律の規定による社会保険……」（傍点筆者）と規定している。ここでいう一時金とは、年金基金法の規定を根拠に計算をした結果の一時金のことであり、社会保険とは法律で規定されているところの社会保険のことである。このように、「に基づく」の方が「による」よりも広い意味で用いられているといえる⁽³⁰⁾。そうすると、「貸付けによる」を「貸付けに基づく」とした

よる」というのは、その規定なり定めをあてはめ、これに従うという意味である。そのほか、「書面による」などのように「手段とする」という意味がある。また、「因る」と書かれていたものは、因果関係をあらわし、「起因する」「原因がある」という意味で用いられる（荒井勇『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室－』177 頁～178 頁（税務研究会出版局、1975））。泉美之松『税法条文の読み方－条文解釈の手引き－』150 頁～151 頁（東京教育情報センター、2004）も同旨。

- (28) 名古屋高判平 17・9・8 税資 255 号順号 10120（第 2 章第 2 節 1 参照）、東京地判平 21・7・24 税資 259 号順号 11250（第 3 章第 2 節 1 参照）など。
- (29) 例えば、「所得税法の規定に基づき」といえば、「所得税法の規定を根拠として」の意味で、場合によっては、同法の規定に基づく命令の規定も含んで用いられる。また、「契約に基づき」といえば、契約を基礎とし、それに根拠をおいてという意味で、具体的にはその細目取決めその他契約当事者の運用上の合意事項によっているかも知れない。すなわち、「基づき」というのは、「根拠とする」、「基礎とする」という意味で、「その規定だけによって」という意味より広い背景がある（荒井・前掲注(27)177 頁）。
- (30) 酒井克彦教授は、みなし退職所得に関して「所得税法 30 条 1 項が『退職により』としているのに対して、同法 31 条 2 号は『退職に基因して』として、明確に文言を使い分けている。『基因』は『より』と比較して直接的な因果関係を予定していないという点から、『基因』という文言を使う所得税法 31 条 2 号にいう因果関係は、同法 30 条にいう因果関係に比してそれほど直接的なものが要求されていないのではないかという考えも起こり得よう。しかし、この点を捉えて、みなし退職所得を広く捉える根拠とすることは妥当でないと考える。所得税法 31 条が『基因』という文言を使っているのは、一時金が雇用関係にない厚生年金基金から支給されるもので、勤務先等を退職したことによって支給されるわけではないという点にあると思われる

裁判所の解釈は正確ではないということになるし、また、どの程度であれば「貸付けに基づく」というのか、という疑問も生ずる。

なお、所得税法における所得の定義規定において、「……による所得」という語を用いているのは不動産所得及び譲渡所得であり、利子所得、配当所得、給与所得及び退職所得はそれぞれ「……に係る所得」と、事業所得は「(事業) から生ずる所得」と規定されている。このように使い分けられていることからすると、「……に係る所得」とは、関連収入が含まれる余地のない、一定の源泉から生ずる直接の所得のみを意味し、「(事業) から生ずる所得」とは、(事業) に関連して生ずる一切の所得を意味するとすれば、「……による所得」とは、その中間的な範囲(例えば、直接の所得に限らず、その源泉と関連性の強い所得を含む等)を意味すると考えられるのではないだろうか。

(4) 貸付けによる所得

上述したとおり、「貸付けによる」の範囲は不明確であるものの、「貸付け」が不動産等を使用又は収益させることであるのであれば、少なくとも、使用収益期間に対応して定期的かつ継続的に支払われる賃料が、「貸付けによる所得」に該当することは明らかであり、裁判例においても、その典型例として賃料が挙げられている⁽³¹⁾。しかしながら、通常不動産賃貸においては、賃料のほかにも、権利金や敷金などが支払われることが一般的であろう。権利金は、借地権、借家権の設定の対価として支払われるものであり、場所的利益の対価あるいは、賃料の前払いとしての性質を有するものである。したがって、明らかに営業権譲渡の対価であるようなものは除き、通常は、賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として、不動産所得に当たるとされている⁽³²⁾。また、敷金は、

るからである。なお、所得税法 31 条 3 号の『退職により』との関係も同様に整理できよう。」として、一般的には、「より」は「基因」よりも直接的な因果関係を指すことを説明されている(酒井・前掲注(6)157頁)。

(31) 本稿で取り上げる各裁判例参照。

(32) 最二小判昭 45・10・23 民集 24 卷 11 号 1617 頁。

賃料債務その他の賃貸借に基づいて生ずる賃借人の賃貸人に対する金銭の給付を目的とする債務を担保する目的で、賃借人が賃貸人に交付する金銭である⁽³³⁾。敷金は、通常、返還を要するものであるため、交付された時点では、賃貸人の所得として認識しないが、未払賃料に充てられた時には、当然、貸付けによる所得として不動産所得となる。

賃料、権利金及び未払賃料に充てられた敷金は、貸付けによる所得の中でも中心的な貸付けそのものの対価といえることができる。

2 不動産所得の金額

(1) 総収入金額

所得税法 26 条 2 項は、「不動産所得の金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする」旨規定している。所得税法における所得計算規定には、利子所得や配当所得のように収入金額という語を用いているものと、不動産所得や事業所得のように総収入金額という語を用いているものがある。そのように使い分けている理由については、「利子所得、配当所得、給与所得及び退職所得については、その収益の内容が比較的単純であるので『収入金額』の語を用い、これに対し不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得については、副収入や付随収入等も加わってその収益の内容は複雑な場合が多いところから『総収入金額』という語を使用することによって、利子、配当、給与及び退職手当等のように、収入とそれに対する必要経費とを個別対応主義で計算するのではなく、一方において、その所得に係る収入金額の総額を計算し、これに総体として対応する必要経費をそれから控除して、それらの所得の金額を計算するという所得税法の所得計算の態度を示したもので、両者の間には概念上の差異はない」とされている⁽³⁴⁾。したがって、不動産

(33) 民法の一部を改正する法律案（平成 27 年 3 月 31 日閣議決定）において示されているものであるが、敷金の意義については従前と変わるところはない（第 622 条の 2）。

(34) 武田・前掲注(10)3135 頁。谷口勢津夫教授も、「利子、配当、給与、退職の各所得

所得において総収入金額という語が用いられているのは、不動産所得を生ずべき業務については、副収入や付随収入もあり、その内容が複雑・多様であるから、貸付けの対価である賃料以外にも何らかの不動産所得となるべき収入があり得るといえることができるが、総収入金額という語が用いられているからといって全ての関連収入が含まれるわけではないのである⁽³⁵⁾。

(2) 必要経費

所得金額の計算上、必要経費を控除するのは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためであり、原資を維持しつつ拡大再生産を図るといふ資本主義経済の要請に沿うゆえんであるとされる⁽³⁶⁾。また、投下資本の回収にあたる部分を課税の対象から除外するという純所得課税は、担税力に応じた公平な課税を実現するという租税理論の要請でもある⁽³⁷⁾。

所得税法 37 条 1 項は、「その年分の不動産所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用……の額とする」旨定めている。同項は、前段の「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」(いわゆる個別対応の必要経費)と後段の「そ

については、その内容が比較的単純で類型化しやすいのに対して、事業所得、譲渡所得等の他の種類の所得については、その基因となる活動や資産の種類・範囲が複雑・多様であることに対応して、その内容も複雑・多様であることを考慮した用語の使い分けであり、「内容の点で異なるところはない。」と述べられる(谷口・前掲注(9) 306 頁)。なお、金子宏教授は、事業所得の総収入金額について、「総収入金額とは、事業から生じた一切の収入の合計額を意味する。」とされている(金子・前掲注(8) 222 頁)。

- (35) 昭和 15 年当時の所得税法においても、不動産所得、事業所得及び山林の所得では「総収入金額」と、配当利子所得、勤労所得及び退職所得では「支払ヲ受クべき金額」あるいは「収入金額」と使い分けられていた。
- (36) 金子・前掲注(8) 282 頁。
- (37) 碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究 3 号『所得税法の諸問題』63～64 頁(有斐閣、1975)。

の年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（いわゆる一般対応の必要経費）に区分できる。個別対応の必要経費については、条文上、収入金額との直接的な関係性が求められており、この点について問題が生ずることは少ない。一方、一般対応の必要経費については、業務関係性について争われることが多い。学説及び過去の裁判例は、業務との直接関係性及び業務遂行上の必要性の2つの要件を要するとしたものが多数であり⁽³⁸⁾、金子宏教授も、「ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」⁽³⁹⁾と述べられるが、「一般対応の必要経費に係る所得稼得業務関連性の要件について直接性（直接的関連性・関係性）が要求されることがあるが、そのように解釈する根拠は所得税法には存在しない。」とする谷口勢津夫教授の見解⁽⁴⁰⁾や、業務遂行上の必要性は要するが、業務との直接関係性は要しないとした、東京高裁判平成24年9月19日判決（判時2170号20頁）⁽⁴¹⁾もあり、業務との直接関

(38) 最三小判平9・10・28（税資229号340頁）、東京高判平18・3・16（税資256号順号10346）など。

(39) 金子・前掲注(8)283頁。

(40) 谷口・前掲注(9)317頁。

(41) 弁護士会の役員を務めている弁護士が当該役員としての活動に伴い支出した懇親会費等が、所得税法37条1項の必要経費に当たるか否かが争われた事例である。第一審東京地裁平成23年8月9日判決（判時2145号17頁）は、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」としたのに対し、控訴審判決は、「所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない」とした。なお、上告審である最高裁判平成26年1月17日第二小法廷決定（LEX/DB文献番号25504992）は、上告受理申立てを不受理とした。三木義一教授も、所得税法37条の文理及び立法趣旨から、高裁判決を妥当なものとする立場である（三木「必要経費概念における『事業直接関連性』」東京高裁判平成24年9月19日判決の意義一）青法54巻4号15～21頁（2013）。

係性の要否については、今後も議論されることとなるだろう⁽⁴²⁾。

不動産所得についていえば、不動産貸付業務において未だ収入が生じていない場合に、土地取得のための借入金利子、土地・家屋に係る固定資産税、家屋の修繕費、土地・家屋の管理費用などの業務関連性が問題となる。業務上の支出か否かという点からすれば、現実不動産の貸付けがなされていない場合であっても、客観的に業務の用に供されていることが明らかでない場合は、業務用不動産として、これらの費用は、不動産所得の必要経費となるのであろう⁽⁴³⁾。

3 事業所得との関係

所得税法 26 条 1 項は、不動産等の貸付けによる所得から事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いている。一方、同法 27 条 1 項の委任を受けた同法施行令 63 条では、事業所得を生ずべき事業について列挙しているが、不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除くとしている。不動産所得は資産所得であり、事業所得は資産労働結合所得⁽⁴⁴⁾であるこ

(42) 今村隆教授は、東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決について、「本判決は、所得税法 37 条 1 項の文言解釈を重視して、業務との直接関係性が不要であるとする見解に立ったものであるが、このような所得税における必要経費を考えるに当たり、家事費との区別や所得分類制度を採っていることとの関係で考えると、多数説（筆者注：業務との直接関係性及び業務遂行上の必要性の 2 つを要件とする説）の考えも十分採り得ると考える。……被控訴人国の上告受理申立てが、不受理となっている。そのため、最高裁が本件についてどのように考えたかは定かではなく、必要経費の要件については、今後も議論されることとなろう。」と述べられる（今村「判批」税研 30 巻 4 号 74～76 頁（2014））。

(43) 確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号『必要経費』30 頁（日本税務研究センター、1995）。また、東京地裁平成 3 年 7 月 10 日判決（判時 1402 号 35 頁）は、現に貸付けの用に供されていない土地に係る固定資産税の必要経費該当性について、「不動産貸付業を営む者がその主観としては、当該土地を貸付の用に供する意図を持っているというだけでは足りず、当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況に照らして、近い将来において確実に貸付の用に供されるものと判定できるような客観的な状態にあることを必要とするものと解される。」とし、控訴審（東京高判平 5・12・13 行裁例集 44 巻 11・12 号 1026 頁）においても支持された。

(44) 金子・前掲注(8)203 頁、谷口・前掲注(9)258 頁など。なお、阿南・前掲注(12)584 頁では、事業所得は労働、資産の協合所得とされ、「事業所得の特長とするところは、自己の責任と計算における資産（資本）と労働によって経済的成果を得、これによつ

とからすると、不動産等の貸付が事業として行われている場合であっても、人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合（たとえば、貸間業・船舶貸付業）は、そこから生ずる所得は事業所得ではなく不動産所得であると解すべきであろう⁽⁴⁵⁾。このような解釈は、所得税基本通達においても示されており、同通達では、いわゆる裸用船契約に係る所得は不動産所得、船員とともに利用させるいわゆる定期用船契約又は航海用船契約に係る所得は事業所得（又は雑所得）とし、アパート、貸間等のように食事を供さない場合の所得は不動産所得、下宿等のように食事を供する場合の所得は事業所得（又は雑所得）と、有料駐車場、有料自転車置場等の所得について、自己の責任において他人の物を保管する場合の所得は事業所得（又は雑所得）、そうでない場合の所得は不動産所得としている⁽⁴⁶⁾。

そうすると、不動産所得を生ずべき業務の遂行により生ずべき収入が、不動産所得に該当するか事業所得に該当するかは、人的役務の程度によるということが出来るが、資産所得合算課税制度が廃止された現在では、不動産所得と事業所得との区別はあまり意味がないともいわれる⁽⁴⁷⁾。また、現行所得税法においては、①不動産所得、事業所得及び雑所得の金額は、いずれも総収入金額から必要経費を控除して算出するという規定⁽⁴⁸⁾、②不動産所得を生

て取得する利益から、この成果を得るために要した費用を控除し、絶対的に帰属する余剰価値が対象である」と説明されている。

- (45) 金子・前掲注(8)219頁。
- (46) 所得税基本通達 26-3、26-4、27-2。なお、観光地のバンガロー等の施設は、通常の建物とは異なり、解体、移設等が容易であり、不動産というよりも動産に近い性質をもつもので、また、これらの貸付は通常は不特定多数の者に短期間貸し付けられるものであることから、当該バンガロー等の貸付けによる所得は、不動産所得には該当せず事業所得又は雑所得に該当する（所基通 27-3、森谷ほか・前掲注(25)144頁）。
- (47) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』180頁（有斐閣、2011）。また、注解所得税法研究会・前掲注(13)391頁では、資産所得合算課税制度が廃止された後の不動産所得について、「法文技術上は『不動産所得』の分類を設けておく必要はなくなったともいえるが、とくにその分類を事業所得等の他の所得に統合するまでもないとして、そのまま存置された。」と説明されている。
- (48) 所得税法 26条 2項、同法 27条 2項、同法 35条 2項 2号。

すべき事業に係る所得計算について、事業所得と同じ取扱いをする規定⁽⁴⁹⁾、③不動産所得を生ずべき（事業と称するに至らない）業務に係る所得計算について、雑所得と同じ取扱いをする規定⁽⁵⁰⁾があり、それらの所得計算の類似性からも不動産所得を廃止することを検討すべきとの指摘もある⁽⁵¹⁾。

ところで、事業所得を生ずべき事業について、所得税法施行令 63 条では、1 号ないし 11 号において、農業、林業及び狩猟業、漁業及び水産養殖業、鉱業（土石採取業を含む。）、建設業、製造業、卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）、金融業及び保険業、不動産業、運輸通信業（倉庫業を含む。）、医療保健業、著述業その他のサービス業を掲げ、12 号において、前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業を掲げている。すなわち、事業とは、不動産貸付業以外の対価を得て継続的に行う事業ということが出来る⁽⁵²⁾。逆にいうと、不動産所得は、不動産等の貸付に係る事業（業務）活動によって生じた所得であるといえる⁽⁵³⁾。

事業所得を生ずべき事業の遂行に当たっては、商品の売買代金や請負代金のような本来の事業活動による収入のほかに、事業活動に付随して収入が発生する場合がある。所得税基本通達 27-5 では、付随収入の例を挙げ、事業所得の金額の計算上総収入金額に算入する旨定めている。これは、所得税法が「事業所得とは、事業から生ずる所得をいう」旨定めているのは、事業が総合的な活動であることに着目して、たとえ個々の所得発生の原因となった事実をみれば事業所得以外の所得とされるものであっても、事業の遂行に付随して生じた所得については、これを事業所得に含める趣旨であると考えら

(49) 所得税法 51 条 1 項、同法 57 条など。

(50) 所得税法 51 条 4 項など。

(51) 税制調査会基礎問題小委員会・前掲注(16)5 頁。

(52) 武田・前掲注(10)1575～1576 頁も、「同条第 1 号ないし第 11 号に掲記する事業も、当然に対価性、継続性を有するものであってみれば、それらもまた『対価を得て継続的に行なう事業』にほかならず、そうすると事業所得を生ずべき事業とは、『対価を得て継続的に行なう事業』であるといえよう。」としている。

(53) 酒井克彦教授も、「不動産所得とは不動産等の貸付に係る事業活動や業務活動によって生じた所得類型であるとも考えられ、その性格は事業所得や雑所得と酷似しているとみることもできよう。」と述べられる（酒井・前掲注(6)117 頁）。

れる⁽⁵⁴⁾。それゆえ、不動産業者が販売の目的で取得した不動産を一時的に貸し付けた場合の当該貸付けによる所得は、不動産業から生ずる事業所得に該当し、また、事業所得者が当該事業に従事している使用人に寄宿舎等を利用させることによる受ける使用料に係る所得は、当該事業から生ずる事業所得に該当するのである⁽⁵⁵⁾。したがって、事業所得を生ずべき事業からは、不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業が除かれているが、上記のとおり、事業の遂行に付随して生じた不動産等の貸付けによる所得は、事業所得となるため、所得税法 26 条 1 項の規定により、不動産所得から除かれるのである。

4 譲渡所得との関係

(1) 借地権設定等の対価

所得税法 33 条 1 項は、「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう」旨規定している。「譲渡」とは、一般に所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買のほか、交換、代物弁済、物納、競売、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれるものと解されている⁽⁵⁶⁾。同項の資産の譲渡は、「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その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む」とされており、借地権の設定の対価として、支払を受ける権利金の額がその土地の価額の 2 分の 1 を超えるなどの場合には、その行為による所得は譲渡所得となる（所法 33①、所令 79）。したがって、通常、借地権設定の対価は不動産等の貸付けによる所得となるが、当該規定により資産の譲渡とみなされる行為による所得については、同法 26 条 1

(54) 国税不服審判所平成 14 年 1 月 23 日裁決（裁決事例集 63 集 153 頁）、森谷ほか・前掲注(25)146 頁。

(55) 所得税基本通達 26-7、26-8。また、広告等のため、土地、家屋の屋上又は側面、塀等を使用させる場合の所得は不動産所得に該当するが、浴場業、飲食業等における店舗内の広告の掲示による収入は、事業の付随収入として事業所得となる（所基通 26-5、27-5(4)）。

(56) 金子・前掲注(8)頁 238 頁、武田・前掲注(10)2521 頁。

項の規定により、不動産所得から除かれることになる⁽⁵⁷⁾。

この資産の譲渡とみなされる行為による所得の規定は、昭和34年改正により創設されたが、その理由としては、①この種の権利金の性質は単に地代の前払いというにとどまらず、いわばその土地の独占的利用権ないし場所的利益の譲渡の対価としての意味をもっている場合が少なくなく、借地権が設定されると、地主は単に「底地」を利用して供する対価として僅かの地代收受権を有するにとどまる場合が多いこと、②一旦設定された借地権を他に譲渡した場合の対価は譲渡所得としてその2分の1が課税されるのに対し、借地権の設定に伴い一時に取得する権利金は、不動産所得としてその全額が課税されるのは税制として均衡を欠いていることなどといった批判が寄せられていたことが挙げられる⁽⁵⁸⁾。

不動産所得が、不動産等の貸付けによる（所有権その他の権利の移転を伴わない）所得であるのに対し、譲渡所得は、資産の譲渡による（所有権その他の権利の移転を伴う）所得であることからすると、その区別は比較的容易であり、上記のような譲渡とみなされる行為による所得を除いては、

-
- (57) 借地権、地役権等の存続期間の更新の対価として支払を受けるいわゆる更新料に係る所得及び借地権者等の変更に伴い支払を受けるいわゆる名義書換料に係る所得は、その実質が契約の更改に係るものであり、かつ、所得税法施行令79条の規定の適用があるものを除き、不動産所得に該当する（所基通26-6）。なお、同条1項の規定により資産の譲渡とみなされる行為が、営利を目的として継続的に行われる場合の所得は、譲渡所得から除かれ、事業所得又は雑所得となる（所法33②一、所令94②）。
- (58) 注解所得税法研究会・前掲注(13)391頁。また、昭和34年の改正前に支払われた借地権設定のための権利金の所得区分が争われた東京地裁昭和39年5月28日判決（民集24巻11号1628頁）では、被告国の準備書面において、「借地権設定における取引実情の変遷は多額の権利金を收受することにより、借地権の設定により土地所有権が虚有化する傾向が一層強くなり、そのためかような高額な権利金の收受による所得を旧法第9条第3号に基き、不動産の貸付による所得として課税することは公平の観念からも疑問がもたれ、且又負担の過重のため当事者がその所得を極力秘匿することにより実態の把握も困難となったので、これを解決するため、法第9条第1項第8号を改正したうえ、同法施行規則第7条の10を新設して、これを譲渡所得に含め、もって租税負担の軽減を図ると共に、他方所得額算定の方法を明かにするため同法施行規則第11条の2の規定を設けたのである。」と説明されている。

不動産等の所有権等の権利移転の有無により判断することが可能である⁽⁵⁹⁾。したがって、関連収入であったとしても、それが所有権等の権利移転の対価に該当する場合には、その所得は譲渡所得であり、不動産所得から除かれることになる。

(2) 少額減価償却資産等の譲渡

所得税法 33 条 2 項は、たな卸資産のほか、これに準ずる資産の譲渡による所得は譲渡所得に含まれないものとしている。当該これに準ずる資産とは、不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産のほか、少額重要資産⁽⁶⁰⁾以外の少額減価償却資産及び一括償却資産とされている（所令 81）。少額減価償却資産の譲渡による所得が譲渡所得とされない理由は、「少額減価償却資産について、重要性の原則からみて期間損益の計算上、費用配分のための減価償却の方法をとるまでもなく、当該資産を業務の用に供した時点で一時に費用化することが認められている（所令 138）ことと関連し、当該資産がその後譲渡され、譲渡収入が得られた場合には、すでになされた必要経費算入を修正し、その収入金額を事業所得等の収入金額に算入するのが適当であるとする考え方に立っている。つまり当該資産の取得価額の全額がすでに必要経費に算入されているのに、その譲渡収入について譲渡所得として 2 分の 1 課税等の措置を適用するのは適当でないとする考え方に基づくものである。」とされており⁽⁶¹⁾、一括償却資産やたな卸資産に準ずる資産も同じ考え方によるものであろう。不動産所得を生ずべき業務に係るこれらの資産の譲渡による所得は、「貸付けに原因がある所得」とはいえないため、雑所得に当たるとする意見もあるが⁽⁶²⁾、必要経費算入の修正という考え方に基づくのであれば、不

(59) 譲渡所得に対する課税について、判例は、「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものとして」（最一小判昭 43・10・31 訟月 14 卷 12 号 1442 頁）。

(60) 業務の性質上基本的に重要なもの。所基通 33-1 の 2 参照。

(61) 武田・前掲注(10)2563 頁～2564 頁、注解所得税法研究会・前掲注(13)440 頁。

(62) 大島隆夫氏は、「33 条 2 項、令 81 条 1 号は不動産所得についてもたな卸資産に準

動産所得とすべきであろう⁽⁶³⁾。

(3) リース取引を行った場合

所得税法 67 条の 2 第 1 項は、リース取引を行った場合には、賃貸人から賃借人へそのリース取引の目的となる資産の売買（譲渡）があったものとして、各種所得の金額を計算する旨規定している⁽⁶⁴⁾。したがって、この場合、受取りリース料の総額が賃貸人の譲渡所得に係る収入金額となる。ここでいうリース取引とは、資産の賃貸借で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること⁽⁶⁵⁾、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること⁽⁶⁶⁾の要件に該当するものとされている（所

ずるものを予定しており、その販売収入も譲渡所得から除かれるわけです。では譲渡所得から除かれて何所得になるかといえば、不動産所得の付随収入とも考えられますが、不動産所得の定義を厳密にとるとこれは不動産の貸付による所得とはいいたくない、不動産所得は資産合算規定が働くので拡張解釈は慎むべきで、雑所得と見た方が安全でしょうか。」と述べられる（大島ほか・前掲注(16)84 頁）。

- (63) 昭和 40 年改正当時の解説では、「譲渡所得の課税は、特別控除額の控除や 2 分の 1 の課税の特例を認め、他の所得よりは負担が軽減されることになっているのでありますが、資産の譲渡による所得のうちには、その所得の性質上このような課税の特例を認める必要のないものもあり、これを譲渡所得の範ちゅうに含めて課税するときは、かえって負担の均衡を失するようにも見受けられます。そこで、今回の改正において、次に掲げる資産の譲渡による所得は、譲渡所得の範ちゅうから除外し、不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得として課税することとなりました（法第 33 条および施行令第 81 条）。(イ) 不動産所得、山林所得または雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産 (ロ) 減価償却資産で、使用可能期間が 1 年未満であるものまたは取得価額が 3 万円（農業または林業の用に供される減価償却資産については、1 万 5 千円）未満であって減価償却の必要のないもの」（国税庁・前掲注(18)27 頁）と説明されている。このことから、不動産所得を生ずべき業務に係るこれらの資産の譲渡については、不動産所得とすべきとされていたことが分かる。
- (64) 平成 19 年度税制改正において、それまで政令で定められていた根拠規定が法律事項とされるとともに、いわゆる所有権移転外ファイナンス・リース取引についても一定の要件の下で売買があったものとされるリース取引の範囲に追加された。
- (65) 解除をすることができないものに準ずるものの意義については、所基通 67 の 2-1 参照。
- (66) 資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているかどうか

法 67 の 2③)。ただし、土地の賃貸借のうち、①所得税法施行令 79 条の規定の適用のあるもの⁽⁶⁷⁾、②賃貸借期間の終了時又は賃貸借期間の中途において、無償又は事実上無償と変わらないような対価で賃借人に譲渡することになっていないようなもの、あるいは、賃貸借期間の終了時又は賃貸借期間の中途において、無償又は事実上無償と変わらないような対価で買い取る権利が賃借人に与えられていないようなもの⁽⁶⁸⁾は、上記のリース取引から除外されている（所法 67 の 2③、所令 197 の 2①）。

また、所得税法 67 条の 2 第 2 項では、譲受人から譲渡人に対する賃貸（リース取引に該当するものに限る。）を条件に資産の売買を行った場合において、当該資産の種類、売買及び賃貸に至るまでの事情その他の状況に照らし、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、当該資産の売買はなかったものとし、かつ譲受人から譲渡人に対する金銭の貸付けがあったものとして、各種所得の金額を計算する旨規定している⁽⁶⁹⁾。この場合、資産を購入した譲受人（賃貸人）にとって、購入代金は譲渡人（賃借人）に対する貸付金であり、受取リース料は貸付金元本の返済と受取利息となるため（所基通 67 の 2-6）、当該受取利息は、譲受人（賃貸人）の事業所得又は雑所得となろう。

したがって、不動産等の貸付けが賃貸借契約によるものであっても、それが税法上のリース取引に該当する場合には、賃貸人が得る賃料収入は、不動産所得ではなく、譲渡所得や事業所得等となることから、所得分類に当たっては、契約内容などを良く検討する必要がある。

の判定については、所令 197 の 2②、所基通 67 の 2-2 参照。

(67) 同条の規定に該当すれば、資産の譲渡があったものとされるため、ここでは除外されている。

(68) これらに準ずる土地の賃貸借については、所基通 67 の 2-3 参照。

(69) 実質的に金銭の貸借であると認められるときに該当するかどうかについては、所基通 67 の 2-4 参照。

5 一時所得との関係

所得税法 34 条 1 項が、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」（傍点筆者）旨規定しているとおり、不動産所得に該当すれば、一時所得には該当しない。したがって、不動産所得該当性を判断すれば（「不動産等の貸付けによる所得」の範囲が明確になれば）、一時所得との区別はおのずと明らかになる。なお、同項の「営利を」以降は雑所得との区別をするための要件となる⁽⁷⁰⁾。

一時所得は、一時的・偶発的な所得であるところに特色があるが、一時の所得であっても、賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、通常、賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払を受けるものであるから、不動産所得に該当し、一時所得とはならない⁽⁷¹⁾。

なお、一時所得は、昭和 22 年の改正所得税法（法律 142 号）により、それまで非課税とされていた「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」がそのまま課税所得に取り込まれたものである。現行所得税法においても、譲渡所得とともに所得金額の 2 分の 1 に相当する金額で課税されることから（所法 22②）、関連収入については、不動産所得に該当するか一時所得に該当するかが争われるケースが多い。

6 小括

このように見ると、不動産所得は、昭和 15 年の分類所得税制の下で初め

-
- (70) 注解所得税法研究会・前掲注(13)828 頁では、「一時所得は、それ自体積極的な内容をもった所得分類ではなく、他の所得類型に該当しない所得をいわば補充的に分類するカテゴリーであるといえることができる。さらに、そのような補充的所得分類として、現行法は『一時所得』と『雑所得』に区分し、そのうち『一時の所得』を『一時所得』に分類する構成を採っている。」と説明されている。
- (71) 最二小判昭 45・10・23 民集 24 卷 11 号 1617 頁。ただし、資産の譲渡とみなされる場合は譲渡所得となる（本節 4 参照）。

て定義され、その後、昭和 22 年に一旦廃止されたものの、資産所得合算課税制度の対象となる資産所得の範囲を確定するために、昭和 25 年に再度定義された。途中、若干の改正があるものの、現行所得税法に至るまで概ね同様の規定振りであったといえる。

不動産所得の創設当時の規定が、「貸付ニ因ル所得」(傍点筆者)とされていたことから「貸付に起因する所得」あるいは「貸付に原因がある所得」と言い換えることができる。更に、不動産所得の金額の計算において「総収入金額」という語が使用されていることからすると、当初から、貸付けの対価のみでなく、様々な関連収入が生ずることが予定されていたと考えられる⁽⁷²⁾。そして、分類所得税の下で不動産所得が他の所得分類よりも高い税率で課税されていたのは、資産所得が不労所得とされ、最も担税力が強いと考えられていたこと、資産所得合算課税制度の対象となる資産所得の範囲を確定するために、再度、不動産所得分類が設けられたことからすると、不動産所得とは、使用収益の対価たる地代、家賃等に限定されるものではなく、他の所得に分類される場合や明文の規定により不動産所得から除かれている場合を除き、不動産等を使用収益させることを原因として発生する利益であれば不動産所得に該当すると考えるのが所得税法 26 条 1 項の文理解釈として相当であろう。

以上のことを整理すると、不動産所得とは、「不動産等を使用収益させることを原因として発生する経済的利益で、人的役務の提供が主たる目的であるものや譲渡所得とされるもの以外の所得」と解することができる。したがっ

(72) 最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決(民集 24 卷 11 号 1617 頁)が「第二次大戦以前においては、土地賃貸借にあたって権利金が授受される例は少なく、また、その額も比較的低額で、これを地代の一部と解しても不合理ではないようなものであったし、土地賃借権の売買もそれほど広く行なわれてはいなかった、そして、昭和 25 年法律第 71 号による旧所得税法の改正によって、再度、不動産所得という所得類型が定められた当時も、立法上特別の考慮を促すほどには権利金授受の慣行は一般化していなかった……してみると、前記昭和 25 年の旧所得税法改正当時には、近時における高額の権利金のようなものは不動産所得の対象としては予想されていなかったものである」と説示したように、当時想定もされていなかった高額な権利金については、その後の税制改正により、譲渡所得とされ不動産所得から除かれた。

て、不動産所得の範囲はある程度広いものと考えられる。

不動産所得の範囲をひとまずこのように整理した上で、次節では、関連収入の不動産所得該当性について争われた裁判・裁決例を見ていくこととするが、その前に過去の裁判例等について少し触れておきたい。

昭和 34 年の改正以前に取得した借地権設定の対価（いわゆる権利金）についての不動産所得該当性が争われた、最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決（民集 24 卷 11 号 1617 頁）では、「明らかに営業権譲渡の対価であるようなものは格別、通常、それは貸貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払いを受ける一時の所得であるから、前記法条（筆者注：昭和 34 年法律第 79 号による改正前の所得税法 9 条）をその文言に従って法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、賃借権設定の際に賃借人に支払われる権利金は、不動産所得に当たるものと解するほかはない。」とされた⁽⁷³⁾。

上記以外では、裁判上の和解により借地権の一部返還を受けた土地所有者の経済的利益が不動産所得とされた東京地裁昭和 61 年 3 月 18 日判決（判時 1193 号 105 頁）、賃借人から受けた保証金返還債務免除益が貸貸人の不動産所得とされた国税不服審判所昭和 59 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 27 集 63 頁）などがある。

平成に入ってからのは、親族等に対する貸付けによる所得について、それが使用貸借に当たる場合には、不動産所得には該当しないとされた事例もあるが⁽⁷⁴⁾、不動産所得の範囲という身近な問題にも関わらず、裁判まで至るケー

-
- (73) 昭和 34 年の改正所得税法（法律 79 号）において、更地価格の 5 割を超える等の権利金については、不動産所得ではなく譲渡所得とされた（本節 4 参照）。なお、第一審東京地裁昭和 39 年 5 月 28 日判決（民集 24 卷 11 号 1628 頁）は、本件において権利金の授受があった昭和 33 年当時は、そのような規定はなかったものの、経済的実質的観点において譲渡の対価としての性質をもつとして譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当であるとし、控訴審東京高裁昭和 41 年 3 月 15 日判決（民集 24 卷 11 号 1638 頁）もこれを支持していた。
- (74) 国税不服審判所平成 14 年 1 月 17 日裁決（裁決事例集 63 集 141 頁）、東京地裁平成 17 年 7 月 8 日判決（税資 255 号順号 10073）など。

スは少なかったように思われる。また、収益の補償に当たるか否かなどの事実認定の問題が多かったため、不動産所得の意義を示した裁判例はほとんどない。そのため、単に不動産貸付業務に関連して得た利益であるという理由で不動産所得と判断している裁判もある⁽⁷⁵⁾。

このように、不動産所得の意義について十分な議論がされてこなかったことに加え、近年、不動産所得を利用した節税スキームが考え出されるなど、不動産等の貸付けの態様が多様化、複雑化するにつれ、関連収入も増加し、それに伴って、その不動産所得該当性についての争訟も増加している⁽⁷⁶⁾。そのため、判決においても不動産所得の意義について示されることが多くなった。名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決（次節 1 参照）は、不動産所得を「貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる性質を有するもの」と示し、その後の裁判においても、これと同様の解釈が示されている。

第 2 節 関連収入についての裁判・判決例⁽⁷⁷⁾

1 土地賃借人から無償で提供された建物利益⁽⁷⁸⁾

(1) 事例の概要

不動産賃貸業を営む X は、昭和 52 年ころ、A 社との間で、本件土地を、仮設モーターショップ及びモータープールの用地として一時使用目的で賃貸する旨の契約を締結した。A 社は、同土地上に店舗として本件建物を建

(75) 国税不服審判所平成 21 年 12 月 16 日裁決（裁決事例集 78 集 131 頁）。

(76) いわゆる航空機リース事件（名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決（税資 255 号順号 10180）など）、船舶リース事件（名古屋高裁平成 19 年 3 月 8 日判決（税資 257 号順号 10647）など）や本稿で取り上げる事例など。

(77) 本稿において取り上げる裁判・判決例では、検討に支障のない程度で簡略化して事例の概要を記載している。

(78) 名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決（税資 255 号順号 10120）。同判決は第一審名古屋地裁平成 17 年 3 月 3 日判決（判タ 1238 号 204 頁）を支持し、上告審最高裁平成 18 年 10 月 3 日第三小法廷決定（税資 256 号順号 10522）は上告受理申立てを不受理とした。

てて営業を開始した。

その後、X と A 社は、上記契約を更新し、平成 12 年 4 月 30 日、本件賃貸契約を締結（更新）した。なお、本件賃貸契約締結に際して作成された「借地一時使用契約書」には、賃貸借期間満了の場合、A 社は、遅滞なく地上物件を収去し、本件土地を X に返還しなければならない旨が記載されており、中途解約条項はなかった。

しかし、A 社は、業績が低下したことなどから、この店舗を閉鎖して業務を縮小すべく、X に対して本件賃貸契約の中途解約について協議を申し入れ、同年 9 月 5 日付けでこれに関する A 社側の基本方針を内容とする本件申入文書を作成し、X に交付した。本件申入文書は、A 社が、①本件建物における営業を平成 12 年 9 月末日をもって休止し、同年 10 月中旬には閉店する予定であること、②平成 13 年 2 月分までは現行の賃料を支払うが、その間に新賃借人が現れたときは、本件建物を新賃借人に譲渡したいと思っていること、③平成 13 年 1 月末日までに新賃借人が現れないときは、X の指示に従い本件土地を明け渡すつもりであることを内容としている。

その後、B 社が本件土地を本件建物付きで借り受けたいと申し入れてきたため、X 及び A 社は、平成 12 年 11 月 14 日、①本件賃貸契約を同月 15 日限り解約すること、②X は、支払済みの同月分の賃料 62 万円のうち解約日以降の賃料に相当する 31 万円及び保証金 1000 万円を A 社に返還すること、③A 社は、本件建物を X に無償譲渡することなどを内容とする中途解約の合意をした。

争点は、合意解約される際に、A 社から X に無償で提供された当該土地上の建物の利益（以下「本件建物利益」という。）が、X の不動産所得に当たるか一時所得に当たるかである。

（2）裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

「所得税法上、不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、

船舶又は航空機の貸付けによる所得であつて、事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いたものをいう（26条）ところ、ここでいう不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものであるから、有償双務契約である賃貸借契約（民法601条）がその中心となる（もっとも、これと同類の経済的目的を達する地上権や永小作権の設定も含まれる。）。

ところで、『貸付けによる』とは、『貸付けに基づいて』あるいは『貸付けを原因として』を意味すると解される所、賃貸借契約は、当事者の一方が相手方にある物の使用及び収益をなさしめることを約し、相手方がこれにその賃金（賃料）を払うことを約束することによって成立する契約である（民法601条）から、『貸付けによる所得』とは、借主から貸主に移転される経済的利益のうち、目的物を使用収益する対価としての性質を有するものを指すというべきである。

その典型例は、使用収益する期間に対応して定期的、継続的に支払われる賃料である（もっとも、その支払の態様については各種のものがあり得る。）が、これに限られず、権利金、礼金、更新料、転貸承諾料などのように、目的物を使用収益し得る地位を取得、確保する対価として一時的に支払われる経済的利益も、広い意味では目的物を使用収益する対価たる性質を有するから、『貸付けによる所得』に含まれ得る（権利金につき最高裁判所昭和45年10月23日第二小法廷判決・民集24巻11号1617頁参照）し、当該使用収益は、必ずしも有効な契約関係に裏付けられている必要はないから、占有権原を有しない者が使用収益したことに基づいて支払われる賃料相当損害金も、これに含まれ得るというべきである。また、事業所得との区別の観点からすれば、不動産所得を生ずべき業務に関し、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するものについて、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも、不動産所得に該当するとされて

いる（所得税法施行令94条1項2号）。

しかしながら、不動産所得は、あくまでも、貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる性質を有するものに限定されるのであって、おおよそそのような性質を有しないものは、これが借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」

ロ 認定及び判断

裁判所は、「本件建物の（当初は有償、その後は無償）譲渡の話は、土地賃貸借契約である本件賃貸借契約の終了に伴って、賃借人である A 社が負担することとなる原状回復義務としての建物取去（土地明渡）義務の履行が相当額の費用出捐を伴うことから、その負担を免れたい A 社の希望に沿って申し入れられたものであり、もともと、X 側にとって、本来の取去義務の履行と比較して、より多くの利益をもたらすものではなかったこと、もともと、たまたま新賃借人候補となった B 社が、本件建物をそのまま借り受けたいとの意向を示したことから、A 社と X の利害関係が一致し、本件賃貸借契約の中途解約を内容とする本件合意の中で、本件建物の無償譲受けが約された」と認定した上で、「本件建物の無償譲受けは、賃貸借契約に基づいて目的物を使用収益させる賃借人の義務やこれに対する賃料等を支払う賃借人の義務とは関連せず、専ら同契約の終了に伴う原状回復義務の履行を賃借人が免れる（軽減する）ことを目的として行われたものであるから、何らかの意味で賃貸借の目的物を使用収益する対価（あるいはこれに代わるもの）たる性質を有するものでないといわざるを得ない。」とした。そして、「本件建物利益は、上記認定・判断のとおり、B 社が本件建物をそのまま借り受けることを申し入れたことによって、本来は A 社が履行すべき本件建物の取去が必要でなくなったため、X に無償譲渡された結果、もたらされたものであって、不動産賃貸業務における継続的行為によって生じた所得に当たらず、しかも、労務その他の役務の対価とか資産の譲渡の対価としての性質も有しない」として、一時所得に

当たると判示した。

更に、本件建物の無償譲受けは本件申入文書が交付されたときから平成13年2月までの6か月分の賃料支払に代わるものとして約されたものであり、対象不動産を使用させることによって得られる対価に代わる性質を有しているとの被告国の主張に対しては、「Xとしては、新賃借人が確保され、同人との間で新しい賃貸借契約が締結された場合には、その後の期間の賃料（ないし賃料相当損害金）の支払を求める意思がなかったと判断することができ、法的にも、その時点からは目的物である本件建物をA社が使用収益できなくなる以上、Xがこれらの支払を求める権利を有するものでないことが明らかである……Xが、平成12年11月16日、B社との間で賃貸借契約を締結し、本件土地をA社の使用収益に供することを廃止した以上、A社に対する同日以降の賃料等の債権は発生し得ない」として採用の余地がないとした。（以上原判決引用）

なお、控訴審での補充主張に対する判断においては、「本件建物の無償譲受けが賃貸借契約終了に伴う借主の原状回復義務の履行に代わるものであるとしても、貸主が土地の賃貸借契約により通常予定できる経済的利益とはいえず」ないとして、本件建物の取得は、「賃貸借契約とは別個の合意に基づく」ものであり、「本件賃貸借契約の直接の因果関係のある」ものでもないとしたが、一方で、「当初から賃貸借契約の内容として、契約の終了時に建物を無償譲受けする旨を合意し、それが地代等に反映している場合などでは、不動産所得と解する余地もあり得る。」とも述べている。

(3) 判決について

本判決（以下「名古屋高裁平成17年判決」という。）の特徴は、不動産所得を、「貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる性質を有するものに限定されるのであって、おおよそそのような性質を有しないものは、これが借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」（傍点筆者）と解している点にある。これが、関連収入を一切含まな

いとする限定的な解釈だとすれば、法文上は「貸付けによる所得」ではなく「貸付けの所得」であるべきと考えられるが、前節で見たように、「貸付けによる所得」とは「貸付に原因がある所得」であると解され、また、裁判所も、「貸付けによる」を「貸付けに基づいて」あるいは「貸付けを原因として」と解したのであれば、このような限定的解釈は、相当ではないであろう。また、「これに代わる性質を有するもの」として関連収入を含む趣旨であるとしても、「これに代わる性質を有するもの」の範囲について具体的に示していないため、不動産所得の範囲が明らかにされたとはいえない。裁判所が、XがB社と賃貸借契約を締結し、本件土地をA社の使用収益に供することを廃止した以上、A社に対する同日以降の賃料等の債権は発生し得ず、新賃借人との間で新しい賃貸借契約が締結された場合には、その後の期間の賃料（ないし賃料相当損害金）の支払を求める意思がなかったと判断し、専ら同契約の終了に伴う原状回復義務の履行をA社が免れる（軽減する）ことを目的として行われたものであるから、何らかの意味で賃貸借の目的物を使用収益する対価（あるいはこれに代わるもの）たる性質を有するものでないと判示していることからすると、「これに代わる性質を有するもの」の範囲は極めて限定されたものと解していると考えられる。

控訴審での補充主張に対する高裁の判断については、賃貸借契約において通常予定できる経済的利益や、賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益であれば不動産所得となるのか、あるいは、賃料等に反映されている場合に限り不動産所得となるのかは判然としないが、「貸付けによる」を「貸付けに基づいて」、「貸付けを原因として」と解していることを考えると、必ずしも、賃料等に反映されている必要はなく、賃貸借契約において通常予定できる経済的利益あるいは賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益は「これに代わる性質を有するもの」として不動産所得に当たるとするのが相当ではないだろうか。

そうすると、「貸付けによる所得」を、目的物を使用収益する対価としての性質を有するもの（又はこれに代わる性質を有するもの）に限定される

と解釈したとしても、関連収入が、賃貸借契約において通常予定できる経済的利益あるいは賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益に該当すれば、「貸付けによる所得」に含まれるということが出来る。

裁判所は、本件建物の譲渡の話は、土地賃貸借契約である本件賃貸契約の終了に伴って、賃借人である A 社が負担することとなる原状回復義務としての建物取去（土地明渡）義務の履行が相当額の費用出捐を伴うことから、その負担を免れたい A 社の希望に沿って申し入れられたものであり、X にとって、本来の取去義務の履行と比較して、より多くの利益をもたらすものではなかったこと、たまたま B 社が、本件建物をそのまま借り受けたいとの意向を示したことから、A 社と X の利害関係が一致し、中途解約の合意の中で、本件建物の無償譲受けが約されたことと認定している。そうであれば、本件建物利益が、不動産の使用収益の対価としての性質を有するものに当たらないのは明らかであり、無償譲受けという本件賃貸借契約においては通常発生することが予定されない利益であることから、本件建物利益が不動産所得に該当しないとした判決には一応の理解もできる。

しかしながら、中途解約の合意が、本件賃貸借契約の終了を前提とするものであり、X は、無償で譲り受けた本件建物を、その後も不動産貸付業務の資産として賃貸の用に供することを予定していたことからすると、「貸付けを原因とする所得」に当たらないとも言えないのではないだろうか⁽⁷⁹⁾。また、「X が、平成 12 年 11 月 16 日、B 社との間で賃貸借契約を締結し、本件土地を A 社の使用収益に供することを廃止した以上、A 社に対する同日以降の賃料等の債権は発生し得ない」との説示は、本件建物利益が使用収益の対価としての性質を有するものではないことを述べているのであ

(79) 判決に疑問を呈しているものとして、酒井・前掲注(6)114頁～118頁、荻野豊「判批」TKC 税研情報 14 卷 6 号 53 頁～54 頁 (2005)、青柳達朗「判批」ジュリ 1341 号 193 頁～195 頁 (2007)、林仲宣「判批」ひろば 63 卷 3 号 53 頁 (2010)。一方、賛成しているものとして、増田英敏「判批」TKC 税研情報 15 卷 2 号 53 頁～59 頁 (2006)、古矢文子「判批」税務事例 38 卷 7 号 14 頁～16 頁 (2006)、田中治「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究 95 号 30 頁～32 頁 (2007)。

て、「これに代わる性質を有するもの」か否かの検討が十分になされなかったのではないかと疑問が残る。

2 不動産取得のための借入金に係る利子補給金⁽⁸⁰⁾

(1) 事例の概要

不動産賃貸業を営む X は、賃貸住宅の建設資金に係る借入金について、東京都の利子補助助成制度に基づいて、毎年、都から利子補給金（以下「本件利子補給金」という。）の交付を受けており、当該賃貸住宅については、借上型都民住宅として転貸することを承諾の上、東京都住宅供給公社（以下「住宅公社」という。）に対して一括して貸し付けていた（以下、X と住宅公社との間の契約を「本件賃貸住宅一括借上契約」という。）。その後、当該借入金より低利の融資への借換え又は当該借入金の一部繰上償還を促し、返済の負担（金利負担）を軽減させ、事業者の経営の安定化を図ることを目的とした都民住宅経営安定化促進助成制度に基づき、X は、低利の借換え融資により当初の借入金残債務を全額繰上償還し、未交付分の利子補給金の一括交付（以下「本件一括交付金」という。）を受けた。

争点は、X が受けた本件一括交付金は、X の不動産所得に当たるか一時所得に当たるかである⁽⁸¹⁾。

(2) 裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利等の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させるを含む。）による所得のうち、事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いたものをいうところ（所得税法 26 条 1 項）、ここにいう不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有

(80) 東京地裁平成 26 年 9 月 30 日判決（裁判所ウェブサイト）。控訴審東京高裁平成 27 年 3 月 19 日判決（裁判所ウェブサイト）も第一審判決を支持した。

(81) X は、毎年の利子補給金については、各年分の不動産所得の金額の計算上、総収入金額に算入して確定申告をしており、この点について争いはなかった。

償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解される。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約（民法 601 条）であるから、不動産等の貸付けによる所得とは、使用収益期間に対応して定期的かつ継続的に支払われる賃料がその典型である。もっとも、所得税法 26 条 1 項は、不動産所得を不動産の貸付けによる所得としているが、当該所得の発生原因を不動産賃貸借契約に限定しているわけではないし、所得税法が、所得金額の計算に関して、配当所得（24 条 2 項）や給与所得（28 条 2 項）等では『収入金額』という語を用いる一方で、不動産所得（26 条 2 項）や事業所得（27 条 2 項）等では『総収入金額』という語を用いているのは、後者については副収入や付随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことを踏まえたものと解されるところである。そうすると、不動産所得該当性を判断するに当たっては、上記典型の場合に限られず、当該所得発生に係る諸事情を考慮の上、当該所得が不動産の貸付けにより発生したと評価できるかどうかを検討すべきである。」

ロ 認定及び判断

裁判所は、本件利子補給金について、「本件賃貸住宅一括借上契約は、本件都民住宅制度の定める都民住宅供給の仕組みの下において、認定事業者である X が本件賃貸住宅を建設した上で、管理者である住宅公社にこれを賃貸し、更に住宅公社がこれを入居者に転貸する形で入居者に対して都民住宅を供給するものである。かかる住宅供給を促進するため、当該都民住宅の建設資金借入金の利子補給を行うべく、本件利子補給制度が設けられているところ、建設資金借入金の利子は不動産所得に係る必要経費であるから、上記利子補給がされることによって当該必要経費の負担が長期間にわたって軽減される結果となる。本件賃貸住宅一括借上契約は、以上のような一体としての制度を利用した上で締結されたものであって、本件利子補給金は、本件賃貸住宅の借上げに係る収益構造

の中に不可分一体のものとして組み込まれているということができし、逆にいえば、X が所定の基準等を満たして本件賃貸住宅一括借上契約を締結しなければ本件利子補給金の支給もあり得なかったものである。このような事情を総合考慮すると、本件利子補給金は、本件賃貸住宅の貸付けによる所得に係る収入ということができるのであり、不動産所得に係る総収入金額に算入されるべきである。」とした。そして、「本件一括交付金は、本件利子補給制度に基づく利子補給が打ち切られることと引替えとなる形で交付されるのであるから、所得税法施行令の上記規定（筆者注：所得税法施行令 94 条 1 項 2 号）にいう収益の補償として取得する補償金その他これに類するものに当たるということができる。そして、先に見たとおり、利子補給金は不動産所得に係る収入と評価されるべきものであるから、これを一括交付するものとして交付される本件一括交付金は、利子補給金に代わる性格を持つものであって、不動産所得に係る収入ということができると判示した。

なお、「利子補給金は、第三者である東京都から支給されるものであって借主から貸主に移転するものではないし、あくまでも不動産の貸付けを行う以前に借り入れた融資金の支払利息を補給するものであり、建物を使用収益させる前段階の費用を補っているにすぎず、建物を使用収益させる対価としての性質やこれに代わる性質を有していない」との原告 X の主張に対しては、「所得税法 26 条 1 項が、文理上、不動産所得に係る収入を不動産の借主から得られたものに限っているとまではいえず、本件のような事情の下においては、本件利子補給金が不動産の貸付けによる所得に係る収入とするに十分というべきである。」とした。

また、控訴審における控訴人（第一審原告 X）の主張に対する判断では、『貸付け（中略）による所得』の『よる』は、因果関係を表す用語であり、『貸付けによる所得』は、文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。……その制度の仕組みからすると、利子補給金は、当該賃貸住宅の貸付けをし

なければ得ることができないものであるから、その貸付けと因果関係のある収入ということができ、それが上記の制度による制約の下で当該賃貸住宅を賃貸することにより、必要経費である借入金の利子を軽減するものとして支払われることに照らせば、その所得は不動産の貸付けによる所得に当たるといふべきである。」と判示している。

(3) 判決について

本判決（以下「東京地裁平成 26 年判決」という。）では、所得税法 26 条 2 項で「総収入金額」という語を用いているのは、副収入や付随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことを踏まえたものと解されるとしているが、これをもって全ての副収入や付随収入が含まれると解釈するのは相当ではない。判決の当該部分は、原告 X の「不動産所得は、貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる性質を有するものに限定される」との主張に対するものと考えられ、それには限定されないとの趣旨だと思われる。それゆえ、不動産所得該当性を判断するに当たっては、「所得発生に係る諸事情を考慮の上、当該所得が不動産の貸付けにより発生したと評価できるかどうかを検討すべき」としているのである。

なお、本事例は、本件一括交付金の不動産所得該当性が直接の争点であり、不動産所得に係る収入金額となる本件利子補給金に代わる性格を持つものであるとして、「収益補償金その他これに類するもの」に当たると判断しているが、その前提となる本件利子補給金についての考え方が参考になると思われるため、以下では、その点について考察する。

裁判所は、本件利子補給制度は都民住宅の供給を促進するために設けられていること、利子補給がされることによって不動産所得に係る必要経費の負担が長期間にわたって軽減されることなどから、X は本件利子補給制度を利用することを前提として本件賃貸住宅一括借上契約を締結したのであって、本件利子補給金は、本件賃貸住宅一括借上契約に係る収益構造の中に不可分一体のものとして組み込まれていると認定した上で、本件利子

補給金は本件賃貸住宅の貸付けによる所得であるとした。

このように、本件利子補給金が、賃貸借契約（本件賃貸住宅一括借上契約）との一体性から、不動産の貸付けにより発生したと評価されていることからすると、関連収入のうち、賃貸借契約との関連性を検討して、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体のものなどは、「貸付けによる所得」に当たるといえるのだろう。

3 航空機リースに係るローン残債務免除益⁽⁸²⁾

(1) 事例の概要

航空機リース事業等を目的とする民法上の組合の組合員であった X が、当該組合の清算に当たり、航空機購入資金の原資となった融資銀行からの借入金に係る残債務のうち航空機売却をもって返済しても不足する額についての返済責任が、当該融資銀行との契約（以下「本件ローン契約」という。）⁽⁸³⁾に基づいて免除されたことによる利益（以下「本件ローン残債務免除益」という。）、の所得区分について争われた事例である⁽⁸⁴⁾。

(2) 審判所の判断

イ 不動産所得の意義

「所得税法第 26 条第 1 項は、不動産所得とは、不動産等の貸付けによ

(82) 国税不服審判所平成 24 年 3 月 21 日裁決（裁決事例集 86 集 163 頁）。なお、本事例における訴訟については、後記 3(4)参照。

(83) ノンリコースローン（non-recourse loan）契約。返済の原資となる財産（責任財産）からのキャッシュフローのみを返済原資とする融資方法であり、責任財産限定特約付ローンなどと呼ばれることもある。ノンリコースローンについては、若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題について－債務免除益課税を中心に－」税大論叢 77 号 69 頁以下

（2013、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/77/02/01.pdf>）に詳しい。

(84) 本事例においては、本件ローン残債務免除益のほか、組合の業務執行者に対して支払うべき未払の管理手数料の全額について、その支払が免除されており、当該手数料免除益の所得区分についても争われている（手数料免除益については、第 4 章で触れることとする。）。なお、課税庁は、本件ローン残債務免除益及び本件手数料免除益のいずれも、本件航空機を使用又は収益させる対価としての性質を有しておらず、本件航空機のリース料収入に代わる性質を有するものでもないとして、雑所得に該当すると主張したのであって、不動産所得に該当するとの主張はしていない。

る所得である旨規定しているところ、この『貸付けによる』とは、『貸付けに基づく』ないし『貸付けを原因とする』という意味に解されるのであり、不動産所得に係る総収入金額には、貸貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有するもののみならず、これに代わる性質を有するものも含まれるものと解される。そして、所得税法施行令第94条第1項第2号は、不動産所得を生ずべき業務を行う者が受ける当該業務の収益の補償として取得する補償金等で、その業務の遂行により生ずべき不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも、不動産所得に係る総収入金額とする旨規定することにより、上記の趣旨を明らかにしている。

さらに、不動産所得を生ずべき業務の性質・内容が、不動産等の貸付けによる利益の獲得を目的とした経済活動の総体であることからすると、当該業務の遂行に伴って本来企図した収入以外の収入が付随して生じる場合もあるところ、所得税法が所得をその源泉や性質によって10種類に区分し、その性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税の実現を図ろうとするものであることに鑑みると、上記のような本来企図した収入ではないが、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入についても、不動産所得の総収入金額に含まれると解するのが相当である。」

ロ 認定及び判断

「本件ローン残債務免除益は、本件ローン契約等に基づいて融資銀行が各組合員に対して供与した経済的利益であるから、不動産等に当たる航空機を使用又は収益させる対価としての性質を有するものにも、これに代わる性質を有するものにも当たらない。……本件ローン契約は、各組合員が、航空機の賃貸（リース）等による利益の獲得を目的とする業務の一環として締結されたものであるが、本件ローン契約自体は、貸付けの用に供する不動産等（航空機）の取得資金を賄うために当該貸付けに係るリース契約とは別個に融資銀行との間で締結されたものである

上、本件ローン残債務免除益は、本件ローン契約中のノンリコースローンに関する契約条項に基づいて生じたものであるから、航空機の貸付けに係る不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入には該当しないものというべきである。」⁽⁸⁵⁾

(3) 裁決について

不動産所得に係る総収入金額には、貸貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有するもののみならず、これに代わる性質を有するものも含まれると解されるから、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号では、不動産所得を生ずべき業務の遂行により生ずべき不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも、不動産所得に係る総収入金額とする旨規定しているとしている点は他の裁判例とも同様である。本裁決（以下「平成 24 年裁決 I」という。）は、更に、所得の性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税の実現を図るという所得税法の立法趣旨から、「本来企図した収入ではないが、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入についても、不動産所得の総収入金額に含まれる」と解している点で、前掲の裁判例よりも不動産所得の範囲を広く解しているようにも思われる。前節で述べたとおり、「貸付けによる所得」が「貸付けに原因がある所得」と解され、所得金額の計算規定においても、総収入金額という語が用いられていることからすると、付随収入をも含むとの解釈は相当であろう。

審判所が認定したように、①本件ローン契約の締結は、本件組合の目的

(85) 一方で、裁決は、「本件ローン契約の締結自体は、本件組合の目的である航空機の賃貸（リース）等の事業の遂行に必要な不可欠な航空機の取得資金を賄うためにされたものであって、そのことは本件組合契約において予定されていたことであるから、本件ローン契約の締結は、営利を目的とする継続的行為に該当することの明らかな本件組合の業務の一環としてされたものといえる。（中略）ノンリコースローンの約定がされたことが、本件組合契約の前提として当初から予定されていたものと認められる。」として、本件ローン残債務免除益は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得ということではできないから、一時所得に該当せず、雑所得に該当するとしている。

である航空機の賃貸等の事業の遂行に必要な不可欠な航空機の取得資金を賄うためにされたものであること、②本件ローン契約は本件組合契約の前提として当初から予定されていたものであることからすると、本件ローン契約は、リース契約と一体のものと考えられ、本件ローン残債務免除益は、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入として不動産所得と判断することも可能であると考えられる。

しかしながら、同裁決では、「本件ローン契約自体は、貸付けの用に供する不動産等（航空機）の取得資金を賄うために当該貸付けに係るリース契約とは別個に融資銀行との間で締結されたものである上、本件ローン残債務免除益は、本件ローン契約中のノンリコースローンに関する契約条項に基づいて生じたものであるから、航空機の貸付けに係る不動産所得を生ずべき業務の遂行に付随して生じた収入には該当しない」とした。

このことからすると、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入が、不動産等の使用収益の対価に代わる性質を有するものであるというためには、当該付随して生じた収入と賃貸借契約との関連性はかなり強いものでなければならないのであろうか。

(4) 東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決⁽⁸⁶⁾

上記事案に係る東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決では、本件ローン残債務免除益について、一時所得に該当するか雑所得に該当するかが争点であったため、専ら一時所得該当性について検討がされている。そして、①本件ローン残債務免除益は、本件組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である航空機の賃貸自体によって発生したものではなく、また、本件組合事業の終了に伴って当然に発生したものでも、発生が予定されていたものでもなく、融資銀行の判断により、一時的、偶発的に発生したものと認めるのが相当であるから、営利を目的とした継続的行為から生じた所得以外の一時の所得に該当するものというべきである、②本件組合事業の

(86) 裁判所ウェブサイト。

内容やノン・リコース条項の存在を前提としても、融資銀行が本件ローン残債務免除行為をするということは、本件組合事業の終了時点で借入金の本件組合の組合財産を上回るというような限定的な場合において、しかも、そのような場合に発生し得る様々な可能性の一つに過ぎないものであったことからすると、本件ローン残債務免除益は偶発的に発生したものと認めるのが相当であり、Xらが融資銀行に対して本件ローン残債務免除益の対価となるような労務その他の役務を提供したと認めることはできないというべきであるとして、本件ローン残債務免除益は一時所得に該当するとした。

このように、判決では、専ら一時所得の要件である非継続要件及び非対価要件について検討がなされているが、上述したとおり、不動産所得に該当する余地もあると考えられ、被告国が、本件ローン残債務免除益は不動産所得であると主張していれば、異なった判決が出されたかもしれない。

第3節 考察

1 「貸付けによる所得」における関連性

前節の裁判例において、所得税法 26 条 1 項を根拠に不動産所得と判断された（されなかつた）要件としては、①賃貸借契約により通常予定できる経済的利益、②賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益（以上、名古屋高裁平成 17 年判決）、③賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益（東京地裁平成 26 年判決）と整理できる。これらは、表現は異なるものの、いずれも貸付け（賃貸借契約）とある程度関係性を有している経済的利益と考えられるが、名古屋高裁平成 17 年判決が、「使用収益の対価性の有無について触れることなく、不動産所得を生ずる業務との間に何らかの関連性を有する経済的利益であれば、不動産所得に当たるかのよう」な課税庁の主張には理解し難いところがあるとしており、貸付け（賃貸借契約）との関連性が弱いものについては、不動産所得とはならない可能性が高いのであ

ろう。本節では、貸付けによる所得といえるためには、貸付け（賃貸借契約）とどの程度の関連性が必要となるかについて考察する。

同判決は、賃貸借契約により通常予定できる経済的利益あるいは賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益は貸付けによる所得となることを示唆している。すなわち、前者は、賃借人から賃貸人に対して支払われる（供与される）ことが賃貸借契約において予め定められている経済的利益を指している。本件においては、本件賃貸借契約では、契約終了時にはA社が地上物件を収去するということが定められているのみであり、中途解約合意の際に初めて本件建物を無償譲渡されることが合意されたのであって、当初は、建物を無償で譲渡することなど全く予定されていなかったことから、「通常予定できる経済的利益とはいえず」とされたとのである。また、後者は、賃貸借契約を直接の原因として発生した経済的利益を指している。これは、第1節で述べた、「貸付けによる所得」とは「貸付けに原因がある所得」であるとの理解に近い。すなわち、賃貸借契約を締結したからこそ得た利益ということができるが、「直接の因果関係」という語を用いていることから、単に賃貸借契約を終了した結果得たというだけではなく、土地を賃貸すれば建物が無償譲渡されることが、賃貸人と賃借人の間で予め合意されている（通常予定されている）必要があるとしたのだろう。

ところで、因果関係とは、原因とそれによって生ずる結果との関係のことであり、特に民法や刑法の分野で問題となる。民法上、債務不履行による損害賠償については、「これ（筆者注：債務不履行）によって生じた損害の賠償を請求することができる」（民415）とされている。損害賠償の範囲は損害の範囲によって定まることになり、損害の範囲はいわゆる因果関係の理論によって定まるとされる。因果関係とは、本来、「あれなければこれなし」という論理学上の思考形式である⁽⁸⁷⁾。しかしながら、あれなければこれなしという因果関係をたどることによって、賠償責任が際限なく広がることを防ぐた

(87) 於保不二雄『債権総論〔新版〕』138頁（有斐閣、1972）。

め、債務不履行による損害賠償の範囲は、「通常生ずべき損害」に限っている（民 416①）。これは、一般に「相当の因果関係に立つ損害」といわれるものであって、債務不履行から一般に生ずるであろうと認められる損害を意味する。また、「特別の事情によって生じた損害」については、債務者がその損害を生じさせた事情を予見し、または予見することができたはずである場合にだけ、その事情から通常生ずべき損害について、賠償を請求できるものとしている（民 416②）。この第 2 項の基準も含めたものを「相当因果関係」と呼ぶ用語法もあるし、第 1 項の基準のみを「相当因果関係」と呼ぶ用語法もある⁽⁸⁸⁾。このように、因果関係の相当性を問題としているのは、損害賠償の範囲についてであって、損害賠償を請求できるか否かは、飽くまで「あれなければこれなし」の関係であり⁽⁸⁹⁾、民法 415 条が、「これによって通常生じた損害」とされていないことから明らかであろう。

上記の因果関係の考え方を前提に、不動産所得について見ると、所得税法 26 条 1 項が、単に「貸付けによる所得」と規定していることからすれば、「貸付け」と「所得」との間には、強度あるいは相当の因果関係まで要すると解することはできない。強度あるいは相当の因果関係を要求するのであれば、「貸付けの所得」あるいは「貸付けによって通常生ずべき所得」などと規定すべきであって、そのように規定されていない以上、「貸付けがなかったならば生じなかったであろう」関係で足りるのである⁽⁹⁰⁾。ただし、不動産所得が、

(88) 我妻ほか・前掲注(21)762～763 頁。なお、民法 416 条は相当因果関係を定めた規定であるとするのが判例・通説の立場であるが、近年、相当因果関係説は 416 条と構成の異なるドイツ民法の損害賠償規定の運用として生まれた理論であるから、わが国の損害賠償論上は、債務不履行については保護範囲説というような用語で呼ぶべきであるという学説が提唱され、有力となりつつある（我妻榮＝有泉亨＝川井健『民法 2 債権法〔第 3 版〕』76 頁（勁草書房、2009））。保護範囲については、平井宜雄『損害賠償法の理論』168 頁以下（東京大学出版会、1971）参照。

(89) 平井宜雄教授も、因果関係の存在について、「契約不履行にもとづく損害賠償の場合に即して述べるなら、当該損害賠償請求訴訟で争われているところの債務不履行の事実が存しなかったならば賠償請求の対象となっている当該損害の事実が発生しなかったであろう、という関係が存在すれば足りる」と述べられる（平井・前掲注(88)162 頁）。

(90) 「貸し付けたならば生ずる」（＝相当の因果関係）ではない。

担税力の違いや資産所得合算課税制度の対象とする必要性から他の所得と区別された経緯や、「より」という文言が「基因」よりも直接的な因果関係を指すと解されること⁽⁹¹⁾を踏まえると、当該因果関係については、「風が吹けば桶屋が儲かる」⁽⁹²⁾のように可能性の低い因果関係を無理矢理つなげた結果、貸付けとの関係がかなり薄くなる（貸付けによる所得の範囲が無制限に広がってしまう）ことは適当ではないだろう。その意味において、名古屋高裁平成17年判決は「直接の因果関係」としたものと考えられる。その一方で、相当の因果関係（「通常生ずべき」関係）までは要しないと解されることからすると、同判決で示されたように、「生ずることが予定されている」程度の関係が必要であると考えられる。したがって、同判決の「賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益」と「賃貸借契約において通常予定されている経済的利益」とは同義であると解されるが、文理解釈としては、直接の因果関係までは要しないと考えるのが相当であろう⁽⁹³⁾。

既に述べたとおり、本件では、中途解約の際に初めて本件建物が無償譲渡されることが合意されたのであって、当初は、建物を無償で譲渡することなど全く予定されていなかったことからすると、中途解約合意と本件賃貸借契約が一体のものとして認められない限り、本件建物利益は、賃貸借契約と因果関係があるとは認められないのであろう。

東京地裁平成26年判決の本件利子補給金は、賃貸借契約とは別に交付者（東京都）に対して申込みを行うため、賃貸借契約あるいは賃貸人と賃借人との間で予めされた合意に基づく利益ではなく、また、交付の直接の原因は、東京都からの交付決定であるため、賃貸借契約と因果関係のある利益ともいえない。しかしながら、利子補給金によって不動産所得の必要経費に算入さ

(91) 本章第1節1参照。

(92) 風が吹くと砂ぼこりが出て盲人がふえ、盲人は三味線をひくのでそれに張る猫の皮が必要で猫が減り、そのため鼠がふえて桶をかじるので桶屋が繁盛する。思わぬ結果が生じる、あるいは、あてにならぬ期待をすることのたとえ（新村・前掲注(26)532頁）。

(93) この点は、次章第2節2の東京高裁平成22年9月30日判決が述べるとおりである（後掲注(107)参照）。

れる借入金の利子が長期間にわたって軽減されることや、住宅公社に対して貸し付けることも利子補給金の交付要件の一つとなっていることを踏まえると、裁判所が認定したように、「本件利子補給金は、本件賃貸住宅の借上げに係る収益構造の中に不可分一体のものとして組み込まれているということができ……本件賃貸住宅一括借上契約を締結しなければ本件利子補給金の支給もあり得なかった」のである。そうすると、ある経済的利益が、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体であるならば、それは、賃貸借契約と因果関係があるといえよう⁽⁹⁴⁾。なお、本件においては、貸し付けることによって必ず利子補給金の支給があるという点で、貸付けと直接の因果関係があるともいえる。

また、本章第 1 節で見たように、「不動産等の貸付け」は、賃貸借契約に限定されているわけではなく、地上権等の設定も含まれることからすると、賃貸借契約に限らず、貸付けとそこから生ずる利益との間に因果関係が存在すれば良いということになる。

以上のことからすると、「貸付け」と「所得」との間には、「貸付けを行うことによって生ずることが通常予定されている」程度の関連性が必要であり、かつ十分であるといえる。

2 「業務の遂行に伴い付随して生じた収入」における関連性

平成 24 年裁決 I は、所得の性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税の実現を図るという所得税法の立法趣旨から、「本来企図した収入ではないが、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収

(94) 控訴審東京高裁平成 27 年 3 月 19 日判決も、『貸付け(中略)による所得』の『よる』は、因果関係を表す用語であり、『貸付けによる所得』は、文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。……利子補給金は、当該賃貸住宅の貸付けをしなければ得ることができないものであるから、その貸付けと因果関係のある収入ということができ、それが上記の制度による制約の下で当該賃貸住宅を賃貸することにより、必要経費である借入金の利子を軽減するものとして支払われることに照らせば、その所得は不動産の貸付けによる所得に当たるというべきである。』としている。

入についても、不動産所得の総収入金額に含まれる」としている。このような解釈は、「貸付けによる所得」の文理解釈及び所得計算において総収入金額という語が用いられていることから間違ではないだろう。そして、本件ローン残債務免除益は、リース契約とは別個の本件ローン契約に基づいて生じたものであるとして、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入には該当しないと判断していることからすると、当該業務の遂行に伴い付随して生じた収入が不動産所得に該当するためには、貸付けとの関連性を必要とするということを示唆している。したがって、上記1同様、どの程度の関連性が必要となるかという問題がある。

本件ローン契約には、組員は、原則として組合財産から回収した総額(以下「回収総額」という。)を唯一の原資としてローンの返済を行い、人的責任を負わないいわゆるノンリコースローンに関する契約条項があった。そして、本件ローン残債務免除益が、本件ローン契約中のノンリコースローンに関する契約条項に基づいて生じたものであることは、審判所認定のとおりである。本件組合は、組員の出資と借入金をもって航空機を取得した上で、本件組合の目的であるリース業務を行っていることからすると、借入れの基となる本件ローン契約を締結しなければリース契約もできなかったはずである。そして、本件ローン契約にノンリコースローンに関する契約条項があったことからすると、回収総額が借入金の額を下回った場合には、融資銀行はそれ以上の返済を各組員に対して請求することはできず、結果として、ローン残債務免除益が生ずることも予定されていたと考えられる。

ただ、ローン残債務について免除を受けるまでの経緯をみると、①本件組合は、航空機の当初のリース先であったG社が倒産したことに伴い、再リース先としてN社を選定したこと、②N社からの月額リース料が、毎月のローン返済額に満たないことから、融資銀行との間で、返済額は変更せずに返済期間や融資利率の変更する旨の合意を新たに行ったこと、③一旦は、本件組合の存続期間の延長を決定したものの、経済状況の変化などにより、組合業務を継続しても出資金の回収の見込みが生ずる可能性が低いことから、業務

を終了し、本件組合を解散することを決定したことからすると、本件組合は、当初は、回収総額からローンの返済は可能であると考えており、リース先の変更によりリース料が減少した後も融資銀行との間で返済額は変更せずに返済期間を変更するなどして、完済することに努めていたことが窺われる。また、F社が組成した個人向け航空機リース事業に係る組合においては、本件組合を含め、全てノンリコースローンの方式による借入れが行われたが、平成23年10月12日時点で終了し又は清算中の組合のうち、債務免除益が生じたのは本件組合のみであった（更にいうと、F社が組成した法人向け航空機リース事業に係る組合で、上記時点で終了し又は精算中の案件のうち、債務免除益が生じた案件はない。）ことも併せ考慮すると、本件ローン契約締結時点では、本件ローン残債務免除益が生ずることがあるにしても、その可能性は低かったというべきである。これは、東京地裁平成26年判決の利子補給金が、必ず支払われるものであるという点と異なる。

本裁決が示したように、「不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入」が、不動産所得に含まれるのであれば、結局、上記「貸付けによる所得」における貸付けとの関連性と同一となるべきと考えるのが相当であろう。すなわち、賃借人以外から受ける経済的利益が、「不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入」として不動産所得に該当するためには、貸付けと因果関係のある経済的利益でなくてはならないと解すべきである。

そうすると、本件ローン契約が、リース契約と一体のものあるいは組合契約の前提となっているものということができたとしても、発生する可能性の低い本件ローン残債務免除益は、リース契約において通常予定されている経済的利益とまではいえなかったのであろうか⁽⁹⁵⁾。

(95) この点について、東京地裁平成27年5月21日判決（前節3参照）では、「本件融資銀行は、本件航空機の売却代金が想定されていた価額を大幅に下回り、本件借入金为本件航空機の売却代金を上回るという事情が生じた中で、ノンリコース条項を前提としつつ、その経営判断により、様々な可能性の中から本件ローン残債務免除行為及びそれによる本件ローン残債務免除益の発生は、本件組合事業において予定

なお、筆者は、本件ローン契約の締結が、本件組合の目的である航空機の賃貸等の事業の遂行に必要な航空機の取得資金を賄うためにされたものであり、本件組合契約の前提として当初から予定されていたものであることからすると、本件ローン契約は、リース契約の収益構造と不可分一体のものと考えられ、更に、本件ローン残債務免除益は、通常生ずるものとはいえないとしても、リース契約と一体のもの認められる本件ローン契約においては生ずることが通常予定されていたというべきであること、また、第4章で述べるように、航空機の取得費用が減価償却を通して必要経費に算入されるものであることからすると、本件ローン残債務免除益は、不動産所得と判断すべきものであると考える。

第4節 小括

以上をまとめると、不動産等の貸付けによる所得というためには、貸付けとそこから生ずる利益との間に因果関係が存在することが必要であり、かつ十分であるといえる。換言すれば、不動産等を貸し付けることによって生ずることが通常予定されている経済的利益が、不動産所得となるのである。具体的には、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体のものかなどにより判断がされるといえよう。

されたものでもなかったというべきである。」と認定している。

第3章 不動産等の貸付けによる所得に代わる 性質を有するものの意義

第1節 保険金等及び収益補償金

1 所得税法施行令 94 条 1 項と所得税法 26 条との関係

ここで、所得税法施行令 94 条 1 項について触れておく。金子宏教授が「課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなすえないことは、いうまでもない。」と述べられるように⁽⁹⁶⁾、課税要件について政令に委任されている場合の当該政令の解釈に当たっては、その政令に委任している法律の内容を踏まえて解釈すべきであり、課税要件について、法律の予定する範囲を無条件に広げるような解釈はできない。同項は、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務について、当該業務の収益補償金など収入金額に代わる性質を有するものを、当該業務の遂行により生ずべき所得に係る収入金額とする旨定めたものであって、「各種所得の範囲及び各種所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める」と規定している所得税法 68 条に基づいて定められているのである⁽⁹⁷⁾。したがって、同法 26 条が直接委任した政令ではないものの、同法 68 条が、23 条ないし 67 条の 4 に定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定であると解されることからすると⁽⁹⁸⁾、所得税法施行令 94 条 1 項に該当するもので不動産所得に関するものは、所得税法 26 条で定める課税要件の範囲内であるといえる。

(96) 金子・前掲注(8)77 頁

(97) 武田・前掲注(10)3138 頁。

(98) 大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決 (判タ 1319 号 79 頁) は、所得税法 68 条と同趣旨の法人税法 65 条について、「法 22 条ないし 64 条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定と解され」としている。

2 所得税法施行令 94 条 1 項の趣旨

所得税法施行令 94 条 1 項の規定が定められたのは、昭和 34 年度の改正であり、当時の所得税法施行規則（昭和 34 年政令 85 号）7 条の 11 では、1 項で「事業を営む者が、当該事業に係るたな卸をなすべき資産につき損失を受けたことに因り受ける保険金、当該事業の全部又は一部の休止、転換又は廃止に因り当該事業の収益の補償として受ける補償金その他当該事業に関して受ける収入金の額で、当該事業の遂行に因り生ずべき法第 9 条第 1 項第 4 号に規定する所得（筆者注：事業所得）の収入金額に代る性質を有するものは、同号に規定する所得の収入金額とする」旨規定し、2 項で「前項の規定は、法第 9 条第 1 項第 3 号、第 7 号又は第 10 号に規定する所得（筆者注：それぞれ不動産所得、山林所得、雑所得）を有する者が受ける収入金額で、これらの所得を生ずべき収入金額に代る性質を有するものについて、これを準用する」と規定された。この改正理由については、「改正前までは、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の所得の基因たるたな卸資産が滅失したことにより受ける保険金収入を、これらの所得の収入金額とすべきかどうかについて、所得税法第 6 条第 12 号（損害保険契約に基き支払を受ける保険金に係る非課税規定）の解釈に疑義があったため立法的解釈を延ばして来たが、適法行為に基づいて受ける保険金、すなわち、たな卸資産に係る保険料は事業上の必要経費として控除されているのであるから、保険事故に基づき受け取る保険金の主体は事業であらねばならない。したがって、今回の改正で、これらの事業を営む者が、これら事業に係るたな卸資産が滅失した場合に受ける保険金は、これらの事業所得等の収入金額に算入することを明らかにした。また、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の基因となる事業等が、例えば、収用等によりそれら事業等の全部又は一部の休止、転換又は廃止等により休業補償、離作料等として、それらの事業等を遂行するならば得べかりし性質をもつ収入金—いわゆる営業補償の意味で受けるものは、これらの事業所得等の収入金額に算入して課税することにした。」と説明されている。

る⁽⁹⁹⁾。すなわち、それまで疑義のあった、たな卸資産が滅失した場合に受ける保険金について、その保険料が必要経費に算入されていることと対応させて、受け取った保険金を収入金額とすべきことを明文化し、それと併せて収益補償金についても規定されたのである。

なお、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得は、それらの所得計算規定において、「総所得金額」という語が用いられていることから(所法 26②、27②、32③、35②二)、副収入や付随収入もこれに含まれることは前章第1節で述べたとおりであり、そのことを明らかにするため、これらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも、これらの所得に係る収入金額とすることが確認的に定められているのである。

3 保険金等

所得税法施行令 94 条 1 項は、その柱書で、「不動産所得……を生ずべき業務を行なう居住者が受ける次に掲げるもので、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする」旨規定し、同項 1 号で「当該業務に係るたな卸資産(第 81 条各号(譲渡所得の基因とされないたな卸資産に準ずる資産)に掲げる資産を含む。)……につき損失を受けたことにより取得する保険金、損害賠償金、見舞金その他これらに類するもの」を掲げている。

そして、同令 81 条には、①同令 3 条各号に掲げるたな卸資産に準ずる資

(99) 安齋一郎「所得税関係法令改正詳解」税弘 7 巻 5 号 81～82 頁(1959)。また、長村輝彦「所得税法の一部改正について」財政 24 巻 5 号 36 頁(1959)においても、「本来、課税方法の変更というべきことではないが、……従来特に問題となりがちであった各種の補償金等について、次により、その所得の種類を明確にすることとした。(1)事業を営む者が、その事業に係るたな卸資産につき損失を受けたことにより支払を受ける保険金、その事業の全部又は一部の休止、転換又は廃止によりその事業の収益の補償として支払を受ける補償金その他その事業に関して支払を受ける収入金の額で、その事業の遂行により取得し得べき事業所得の収入金額に代る性質を有するものは、事業所得の収入金額とされる。……なお、不動産所得、山林所得又は雑所得についても、これらの所得を生ずべき収入金額に代る性質を有するものは、事業所得におけると同様、それぞれ、不動産所得、山林所得又は雑所得の収入金額とされる。」と説明されている。

産、②少額減価償却資産（所令 138）、③一括償却資産（所令 139）が掲げられている⁽¹⁰⁰⁾。不動産貸付けにおいては、入居者の管理等をパソコンで行っている場合のパソコンや、居室に取り付けたエアコンなどがこれに該当するのであろう。そして、これらの資産に損失を受けたことによって保険金を取得した場合、支払保険料は不動産所得の必要経費に算入されるものであるから、保険金収入もこれと対応させて、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得の収入金額とするというのである⁽¹⁰¹⁾。したがって、この、「不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するもの」との表現は、「本来の不動産等の貸付けによる所得ではないが、それに代わる性質を有するもの」と解することができよう⁽¹⁰²⁾。

なお、資産の損害に基因して受ける保険金等は、原則として、非課税とされているが（所法 9①十七、所令 30 二）、本規定により不動産所得等の収入金額とされる保険金等については除かれているため、非課税とはならない。

4 収益補償金

所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」を掲げている。

したがって、同号の規定により不動産所得の収入金額となるための課税要件は、①不動産貸付業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由

(100) 所得税法施行令 81 条では、少額減価償却資産及び一括償却資産から、業務の性質上基本的に重要なもの（少額重要資産）を除いている（前章第 1 節 4 参照）。

(101) なお、これらの資産について保険を付すことは、現実には少ないものと思われる。大島隆夫氏は、「令 94 条では、たな卸資産、これに準ずる資産の損失によってうける保険金等で収入に代わるものは不動産所得の収入だといっているところからみると、不動産所得になることもあるようにもとれますが、不動産所得関係のたな卸資産の損失に対する保険金で不動産所得の収入に代わるものなど考えられないので、この点に関して令 94 条は死文といいいいでしょう。もっとも一体不動産貸付でたな卸資産に準ずるものは何か、と考えてもせいぜい修繕用の木材とか障子紙などでしょうか。あまり実益のない話ではありますね。」とされる（大島ほか・前掲注(16)84 頁）。

(102) 同様の見解を述べたものとして、若木・前掲注(83) 210 頁～211 頁。

により取得するものであること、②当該業務の収益の補償として取得するものであること、③補償金その他これに類するものであることである。

上記①及び②の要件については、その例示からすると、収益の補償を受けることがあるような事由、すなわち、自己の都合によるものではなく、外的な要因により、業務に係る収入が減少してしまうような場合に、その補償として受けるものである。これは、通常の業務から得る収入でないもの、不動産所得についていえば、不動産等の貸付けによる所得そのものではない。③の要件は、補償金という名目に限らずこれと似たものも含むと解することができる。したがって、不動産所得を生ずべき業務を行う居住者が受ける上記①ないし③の要件を満たすものは、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得の収入金額となるのである。したがって、本規定を不動産所得との関係で整理すると、「外的要因により賃料収入が減少するような場合に取得する収益補償金は、本来の不動産等の貸付けによる所得ではないが、それに代わる性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額となる」と解することができる。

5 小括

所得税法施行令 94 条 1 項は、所得税法 26 条が直接委任した政令ではないものの、その施行のために必要な技術的細目の事項を定めた規定である。したがって、所得税法施行令 94 条 1 項に該当するもので不動産所得に関するものは、不動産等の貸付けによる所得に含まれることになる。

前章で見たとおり、貸付けによる所得とは、貸付けと因果関係のある所得と解されることから、その範囲はある程度広いものと考えられ、所得計算規定において、「総収入金額」という語が用いられていることから、不動産所得には、副収入や付随収入が含まれることが予定されていること、更には、租税法の立法目的が、担税力に応じた公平な課税を実現することであるということを踏まえると、貸付けによる所得に代わる性質を有するものについても、貸付けによる所得に含むとすることは相当であろう。

すなわち、不動産所得を生ずべき業務に関して受ける所得税法施行令 94 条 1 項 1 号の保険金等及び同項 2 号の収益補償金は、本来、貸付けによる所得とはいえないが、それに代わる性質を有するものとして、「不動産等の貸付けによる所得」に含まれるということになる。

したがって、関連収入について、その不動産所得該当性を判断するに当たっては、前章で見たような、貸付けとの関連性を検討するとともに、同項の規定に該当するか否かについても検討する必要がある。

第 2 節 関連収入についての裁判例

1 保証金返還債務免除益^①(103)

(1) 事例の概要

X は、A 社から預託された敷金（以下「本件敷金」という。）及び保証金（以下「本件預託保証金」という。）を原資として建物を建築した上で、A 社との間で、当該建物を 20 年間店舗として賃貸する旨の賃貸借契約（以下「本件契約」という。）を締結した。なお、本件契約では、本件敷金は契約終了による当該建物の明渡し後に、また、本件預託保証金は賃貸借期間のうち 4 年目から 20 年目までの 17 年間にわたり分割して毎月、それぞれ A 社に返還するものとされ、いずれも無利息とされていた⁽¹⁰⁴⁾。また、A 社からは原則として解約権を行使することができないが、X と A 社間で合意が成立したときには解約できるものとされていた。その後、A 社が、同社の一方的な事情により、賃貸借期間の途中で解約を申し出たことから、X は、A 社が当該建物の原状回復義務を負わない代わりに本件敷金及び本件預託保証金の残額の返還債務の免除を受けることを条件に合意解約に応じた。

(103) 東京地裁平成 21 年 7 月 24 日判決（税資 259 号順号 11250、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshohirvo/kazei/2009/pdf/11250.pdf>）。

(104) 本件預託保証金の返還は、各月の賃料支払との相殺による決済がなされていた。

争点は、当該免除による利益（以下「本件免除益」という。）が、Xの不動産所得に当たるか一時所得に当たるかである。

（２）裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

「所得税法 26 条 1 項所定の不動産所得は、『不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得』をいうところ、ここでいう『貸付けによる』とは『貸付けに基づいて』又は『貸付けを原因として』と同じ意味であって、『貸付け』とはこれによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解することができる。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約である（民法 601 条）から、『貸付けによる所得』とは、使用収益期間に対応して、定期的かつ継続的に支払われる賃料がその典型であるが、これに限らず、借主から貸主に移転される経済的利益のうち、目的物を使用収益する対価としての性質を有するものをいうと解するのが相当である。これを受けて所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、不動産所得を生ずべき業務に関し、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもので、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも、不動産所得に当たるものと規定している。」

ロ 認定及び判断

裁判所は、「本件預託保証金の返還については、賃料と相殺処理されていたことから、現実には X が金銭支出の負担を負うことはなく、本件預託保証金の返還が賃料収入によりまかなわれることが、本件契約上予定されていたとみることができる。……本件契約については A 社からの解約権の行使は制限されており、X が本件契約の継続を希望したことから、A 社が、本件契約の解約の条件として本件預託保証金の残金及び本件敷

金の返還義務免除を提示したものである。したがって、本件免除益は、A社の一方的な事情によって本件契約を解約し、これにより失われるXの将来の賃料収入の補償としての性質を有するものというべきである。……本件免除益は、Xの不動産所得を生ずべき業務に関連して得た経済的利益の額であることは明らかであって、所得税法施行令94条1項2号にいう『補償金その他これに類するもの』に当たるものと解するのが相当である。」と判示した。

更に、原告Xの「本件預託保証金の預託は、本件各建物の賃貸借契約とは別個の独立した消費貸借契約であり、本件免除益は、本件各建物の賃貸借契約とは別個の合意解約により新たに生じたものであるから、本件賃貸借契約書に基づいて生じたものではなく、賃料収入の補償の趣旨を有するものということとはできない」との主張に対しては、「本件預託保証金は、本件合意時から本件各建物の建築資金に充てることを予定してXに預託されたものであり、本件預託保証金の預託と本件各建物の賃貸借を一体として、同一の本件契約書により締結したものであって、本件預託保証金の預託が、本件各建物の賃貸借契約とは別個独立の消費貸借契約であるということとはできない。また、確かに、本件免除益は、本件合意解約に基づいて生じたものであるが、本件解約合意書には、第1条に本件契約を合意解約すること、第2条にA社が本件預託保証金の残金及び本件敷金の返還請求権を放棄することがそれぞれ記載されているのであって、本件契約の合意解約と本件預託保証金等の返還請求権の放棄が一体として合意されているというべきであり、本件免除益が、本件契約とは別個独立の合意解約により生じたものであるということとはできない。」として、本件免除益を不動産所得であると判断した。

(3) 判決について

本判決（以下「東京地裁平成21年判決」という。）では、本件免除益は、所得税法施行令94条1項2号の「補償金その他これに類するもの」に当たるとして不動産所得と判断されている。判断のポイントとしては、①本

件預託保証金の返還が賃料収入によりまかなわれることが、本件契約上予定されていたこと、②A社の一方的な中途解約のため、その条件として本件預託保証金の残金及び本件敷金の返還義務免除が提示されたことである。

原告Xの主張に対して、裁判所は、賃料収入で預託保証金の返還をまかなうことを予定していた本件契約と、本件預託保証金等の返還請求権の放棄を条件とした本件契約の合意解約が一体のものであると認定して、本件免除益は、本件賃貸借契約書に基づいて生じたものであるとしている。このような判断は、本件免除益が本件契約（賃貸借契約）と一体ものであると認められなければ、収益補償金として不動産所得とならないとしているかのようにも思えるが、前節で確認したとおり、所得税法施行令94条1項2号が、「外的要因により賃料収入が減少するような場合に取得する収益補償金は、本来の不動産所得の収入金額ではないが、それに代わる性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額となる」と解されることからすると、外的要因によって減少する賃料収入を補償する目的で支払われるものであればこれに該当するのであって、賃貸借契約に基づくものであることは要件とされていない。このことは、例えば、第三者の事情により不動産賃貸業に係る収入が減少するような場合、当該第三者から受ける収益補償金は、賃貸借契約に基づかなくても不動産所得の収入金額とすべきことから明らかであろう。したがって、判決においても、本件免除益が、失われる将来の賃料収入の補償としての性質を有するものか否かは、本件契約及び本件合意解約の内容に加え、合意解約に至る経緯から認定されている。賃貸借契約との一体性については、本件免除益は、本件賃貸借契約書に基づいて生じたものではないとの原告Xの主張に対するものであり、本件免除益が賃料収入の補償として不動産所得に該当するとの結論には直接影響を及ぼさないものとする。もっとも、本件のような長期間の賃貸借契約の場合、賃借人の都合で中途解約するときには、賃借人から収益の補償を求められることも多く、収益の補償として賃借人から利益を受ける場合には、結果的に、賃貸借契約との関連性を有することもあろう。

前章でみたとおり、賃貸借契約との一体性が認定できるのであれば、直接、所得税法 26 条を根拠に、不動産所得と判断することも可能であると考えられる。そうすると、賃貸借契約と一体のものとしてされた合意に基づく経済的利益は、賃貸借契約を原因とする経済的利益、すなわち、本来の「貸付けによる所得」ということができるのではないだろうか。

2 保証金返還債務免除益②⁽¹⁰⁵⁾

(1) 事例の概要

平成 2 年 9 月 22 日、X は A 社との間で、X が所有する土地の上に、A 社が指定する仕様により建物（以下「本件建物」という。）を建築し、A 社に賃貸することをあらかじめ定めた予約契約（以下「本件予約契約」という。）を締結した。予約契約書には、①本件予約契約締結時に、A 社は X に対して予約証拠金を預託し、本件建物を A 社に引き渡して予約完結となる時点で、予約証拠金を敷金に充当すること、②賃貸借期間は、予約完結の日から 15 年とすること、③A 社は、本件建物を A 社が営業する店舗（レストラン）として使用することとし、X は、本契約の終了後に本件建物を利用する場合は、本件建物について模様替えを施し、A 社が営業していた店舗の容姿を残さず、当該店舗と類似しない建物にしなければならないこと、④A 社の一方的事由により、本契約を中途解約する場合には、A 社は X に対し、本件建物建築のための借入金の解約時点における残債務相当額を損害金として支払うこと。この場合、A 社は、X に対する保証金の返還請求権も失うこと（中途解約条項）などが定められていた。

また、同日、X と A 社は、①X の本件建物の建築計画に協力するため、

(105) 東京高裁平成 22 年 9 月 30 日判決（税資 260 号順号 11523、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshirvo/kazei/2010/pdf/11523.pdf>）。同判決は、第一審東京地裁平成 22 年 3 月 26 日判決（税資 260 号順号 11407、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshirvo/kazei/2010/pdf/11407.pdf>）を支持した。なお、上告審最高裁平成 23 年 3 月 4 日第二小法廷決定（税資 261 号順号 11632、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshirvo/kazei/2011/pdf/11632.pdf>）は上告を棄却し、上告受理申立てを不受理とした。

A社はXに対し、保証金（以下「本件保証金」という。）を預託すること、②本件保証金は、本件建物の工事契約の締結時、建物上棟時及び建物竣工引渡時の3回に分けて預託すること、③本件保証金は、本契約の終了時に無利息で一括返済することを合意した。

平成3年6月28日、本件建物が完成したため、XとA社は、本件予約契約が完結し、本契約（以下「本件本契約」という。）が開始したことを確認するとともに、予約契約書の内容をもって本件本契約に代える旨を合意した。

平成17年3月、XとA社は、以下の趣旨の記載がある建物賃貸借解約及び物件明渡し確認書（以下「本件確認書」という。）に基づき、本件本契約を中途解約する旨の合意（以下「本件解約契約」という。）がなされた。①A社の申し入れにより、平成17年1月31日をもって本件本契約を解約すること、②A社は、本件建物内の内装、設備の撤去費用を全額負担すること、③Xが本件建物を引続き利用する場合は、本件建物の模様替えを施させ、A社が営業していた店舗の容姿を残存させず、かつ、当該店舗と類似しない建物にしなければならないこと、④Xは、A社から預託された敷金を返還すること、⑤Xは、A社から預託された本件保証金を返還しないこと（以下、本件保証金を返還しないことによりXが受けた利益を「本件利益」という。）、⑥本件建物建築の為の借入金で、契約終了時点における残債務相当額は、Xが負担すること⁽¹⁰⁶⁾。

本事例の主な争点は、本件利益の不動産所得該当性である。

(2) 裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

(106) 中途解約条項では、A社が本件建物建築のための借入金の残債務相当額を損害金として支払う義務を負うものとされていたところ、本件解約契約において当該義務を負わないこととされたのは、解約に関する交渉において、A社が本件本契約の満了まで賃料を支払うことを提案したところ、Xが保証金の返還義務を負うこと等を嫌って当該提案を拒否し、これを受けて、A社が、借入金の残債務相当額はXが負担するもの、保証金の返還義務は負わないという条件で中途解約する旨の代替案を提案し、概ね当該代替案に沿う形で本件解約契約が締結されたためである。

「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利等の貸付けによる所得(事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいうところ(法26条1項)、貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解される。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約することによって成立する契約であるから(民法601条)、上記の貸付けによる所得とは、使用収益期間に対応して定期的かつ継続的に支払われる賃料がその典型であるが、これに限らず、賃借人から賃貸人に移転される経済的利益のうち、目的物を使用収益する対価としての性質を有するもの又はこれに代わる性質を有するものをいうと解するのが相当である。施行令94条1項2号は、上記の考え方を受けて、不動産所得を生ずべき業務に関し、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもので、その業務の遂行により生ずべき所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも不動産所得に係る収入金額に当たるものとする旨規定しているものというべきである。」

ロ 認定及び判断

「[1] 本件予約契約及び本件本契約は、土地所有者である賃貸人が、賃借人の営業に適した建物を賃借人が指定する仕様に従い建築した上で賃貸する契約(Xが主張するところのいわゆるオーダーリース)であると解されること、[2] Xは、本件建物の建築等のために1億5,500万円を負担し、当該建築費等に充てるため金融機関から1億1,000万円を借り入れたこと、[3] 本件保証金は、A社がXによる本件建物の建築に協力するために預託するものとされ、また、工事契約締結時、建物上棟時及び建物竣工引渡時の3回に分けて預託する旨合意されたこと、[4] 本件保証金に関する[3]の合意は、本件予約契約が締結された日と同じ日にされたことからすれば、Xが負担する本件建物の建築費用につい

ては、金融機関からの借入金等に加えて本件保証金をもって充てることが想定されており、本件保証金の預託に関する合意は、本件本契約を実現するための不可欠の要素というべきものであり、同契約と一体のものとして合意されたものというべきである。……（いわゆるオーダーリース）においては、賃貸される建物は賃借人が指定した仕様により建築されたもので一般的に汎用性が乏しく、賃貸人が当該賃貸借契約の終了後に再賃貸をするに際しては、賃料その他の契約条件を下げる必要が生じることが予想される。……本件本契約においては、X が同契約の終了後に本件建物を利用する場合は、模様替えを施して A 社が営業していた店舗と類似しない建物にしなければならないとされており、再賃貸をするためには改装工事が必要となる可能性があった。したがって、このような賃貸借契約の中途解約がされた場合、賃貸人については、賃料収入を失う上、再賃貸後の賃料の減収等の損失が生ずることが予想される。加えて、本件保証金と同様の性格の保証金は、建物等の建築費用に充てられるため賃貸人の手元には残っておらず、その返済義務を負うとすると、賃貸人は、そのための資金の調達を負担を負うこととなる。以上のような点を踏まえ、本件本契約においては、契約期間を 15 年と比較的長期に設定して、本件建物の建築費用を負担する X が建築費用を回収できるようにしていたものと解される。そして、X は、同契約に関連するものとしては、賃料収入以外には、金融機関からの借入金の返済や本件保証金の返還に充てるべき収入を特段有していなかったことがうかがわれることからすれば、同契約の期間満了までに得られる賃料収入の一部をもって借入金の残債務の返済及び本件保証金の返還に充てることが想定されていたものと解される……また、中途解約条項が、A 社が一方的事由により本件本契約を中途解約した場合に、X に対する本件保証金の返還請求権を失うとともに、借入金の残債務相当額を損害金として支払う義務を負う旨規定するのも、A 社側の都合により中途解約がされた場合に、借入金の残債務の返済及び本件保証金の返還に充てるべき賃料収

入を失うことによってXに生じ得る一切の損失等を補償して、Xが金銭的負担を負わないように配慮した趣旨であるものと解するのが相当である……Xは、本件解約契約の結果、〔1〕平成17年2月分以降の約17か月分の賃料収入を得ることができなくなったほか、〔2〕中途解約条項では、A社が借入金の残債務相当額を損害金として支払う義務を負うものとされていたところを、A社は当該義務を負わないこととされた一方で、〔3〕同条項が規定していたとおり、本件保証金の返還義務を負わないこととなったものである。上記の本件解約契約の内容に加え、……本件解約契約の締結に至る経緯（特に、A社が、本件本契約の期間満了まで賃料を支払うことを提案したところ、Xは本件保証金の返還義務を負うこと等を嫌って当該提案を拒否し、これを受けて、A社が、借入金の残債務相当額はXが負担するものの、本件保証金の返還義務を負わないという条件で中途解約する旨の代替案を提案し、概ね当該代替案に沿う形で本件解約契約が締結されたこと）並びにA社の申入れにより本件本契約を中途解約する旨、Xは本件保証金をA社に返還しない旨及び借入金の残債務相当額はXが負担する旨が1通の本件確認書に記載されて合意されていることからすれば、上記〔1〕ないし〔3〕は一体のものとして合意されたものであり、かつ、本件解約契約は、中途解約条項を前提とした交渉の結果締結されたものと認められる。そうすると、本件解約契約は、……中途解約条項の趣旨（中途解約がされた場合に、借入金の残債務の返済及び本件保証金の返還に充てるべき賃料収入を失うことによってXに生じ得る一切の損失等を補償するというもの）に沿って締結されたもの」と認定し、「本件利益は、その全額が、本件解約契約によってXに生じる一切の経済的損失を、Xに実際に生じる損失の多寡にかかわらず補償するという性質を有するものというべきである」として、「Xの不動産所得を生ずべき業務に関し、『当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの』で、その業務の遂行により生ずべ

き所得に係る収入金額に代わる性質を有するもの（施行令 94 条 1 項 2 号）として、その全額が不動産所得に当たると判示した。（以上原判決引用）

（3）判決について

本判決（以下「東京高裁平成 22 年判決」という。）も東京地裁平成 21 年判決同様、本件利益は、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の「補償金その他これに類するもの」に当たるとした。

目的物の使用収益と直接的な強い結びつきを有しない経済的利益は不動産所得には当たらないとの原告 X の主張に対し、裁判所は、「不動産所得に当たるというためには、賃借人から賃貸人に移転される経済的利益で、目的物を使用収益する対価としての性質又はこれに代わる性質を有するものであれば足り、必ずしも目的物の使用収益と直接的かつ強度の結びつきを有するものに限定されるものではないというべきである。」としながらも⁽¹⁰⁷⁾、本件保証金の預託に関する合意は、本件本契約と一体のものとして合意されたものであること、また、本件解約契約において、賃料収入が得られなくなることと本件保証金の返還義務を負わないことが一体として合意されたものであり、かつ、本件解約契約は、本件本契約中の中途解約条項を前提とした交渉の結果締結したものと認定しているとおり、本件利益と本件本契約（賃貸借契約）との一体性から判断したとも考えられる。

しかしながら、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の「補償金その他これに類するもの」と判断するのであれば、本件利益が、借入金の残債務の返済及び本件保証金の返還に充てるべき賃料収入を失うことによって X に生じ得る一切の損失等を補償するものであると認定すれば足りる。本件では、本件利益が生ずる基となった本件解約契約の内容からだけでは、本件利益の性質が不明なため、本件本契約中の中途解約条項の内容及び本件解約契

(107) 同様の解釈を示しているものとして、東京高裁平成 23 年 10 月 19 日判決（税資 261 号順号 11789, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11789.pdf>）がある。

約に至る経緯から、本件保証金の預託と本件本契約は一体であり、本件本契約中の条項を前提として締結された本件解約契約において、賃料の減収と本件保証金の返還免除が一体のものとして合意されたと認定することによって、本件利益が賃料収入の補償であるとしたのである。

東京地裁平成 21 年判決同様、本件利益も、賃料収入の補償であるとともに、本件利益と本件本契約（賃貸借契約）とに一体性が認められるのであれば、賃貸借契約を原因とする経済的利益として、直接、所得税法 26 条により、不動産所得ということもできるのであろう。

第 3 節 考察

1 収益補償金該当性について

既に述べたように、減少する賃料収入を補償する目的で支払われるのであれば、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の収益補償金として、不動産所得の収入金額となるのである。したがって、不動産所得の収入金額とされる収益補償金については、法令の解釈が問題となるというよりも、収益を補償するものであるか否かの事実認定が問題となることが多い。前節の各裁判例においては、合意解約に至る経緯あるいは失われる将来の賃料収入を補償するという条項の趣旨に沿っているかという点から判断がされているが、一方で、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるとした点は、賃貸借契約との関連性を有する経済的利益として、前章で整理した所得税法 26 条 1 項の「不動産等の貸付けによる所得」の判断基準と同じであるともいえる。そうすると、前節の各裁判例からも、「不動産等の貸付けによる所得」に該当するための判断基準（貸付けとの関連性の程度）が見えてくるのではないだろうか。次の 2 ではその点について考察を行うこととする。

2 貸付けとの関連性について

前章では、貸付けによる所得とは、貸付けと因果関係のある所得であり、貸付けと所得との間には、「貸付けなかったならば生じなかったであろう」関係があれば足りると述べた。東京高裁平成 22 年判決が、不動産所得に当たるというためには、目的物の使用収益と直接的かつ強度の結びつきを有するものに限定されるものではないとしたのは、このことから相当であろう。

同判決は、保証金の返還に充てるべき賃料収入を失うことによって賃貸人に生じ得る損失を補償するという中途解約条項の趣旨に沿って得た利益であるから、収益補償金等で収入金額に代わる性質を有するものに該当するとしたが、賃貸借契約中の中途解約条項では、賃借人の都合により中途解約する場合には、賃借人は、賃貸人の有する貸付物件取得に係る借入金の残債務を負担するとともに、賃貸人に対する保証金の返還請求権も失うとされていたことからすると、本件解約契約に基づく本件利益は、本件本契約（賃貸借契約）中の条項に基づくものということもでき、正に、賃貸借契約と因果関係のある経済的利益といえる。

一方、東京地裁平成 21 年判決では、賃貸借契約において、賃借人に賃料滞納などがあった場合の中途解約に際しては保証金等を返還しないことが定められていたが、合意解約による場合の保証金等の取扱いは何ら定められていなかった。その意味では、本件免除益は、賃貸借契約において通常予定されている経済的利益あるいは賃貸借契約と因果関係のある経済的利益とはいえない。しかしながら、裁判所は、賃料収入で本件預託保証金の返還をまかなうことを予定していた本件契約（賃貸借契約）と、本件預託保証金等の返還請求権の放棄を条件とした本件契約の合意解約が一体のものであると認定している。つまり、合意解約から生じた利益を賃貸借契約から生じた利益と同視して、「不動産所得を生ずべき業務に関連して得た経済的利益である」としたのである。そうすると、合意解約と因果関係のある本件免除益は、賃貸借契約と因果関係のある経済的利益であるといえることができるのである。

このように、賃貸借契約と一体のものとしてされた合意に基づく経済的利

益についても、賃貸借契約がなければ生じなかったであろうという点で、貸付けと因果関係のある経済的利益といえることができる。

第4節 小括

不動産所得等の収入金額に代わる性質を有するものとして、所得税法施行令94条1項では、保険金等及び収益補償金を掲げている（所令94①一、二）。

不動産所得を生ずべき業務に係る少額減価償却資産等に損失を受けたことによる保険金等は、支払保険料が不動産所得の必要経費に算入されるものであることに対応させて不動産所得の収入金額となり、また、外的要因により賃料収入が減少するような場合に取得する収益補償金も不動産所得の収入金額となる。同項の規定が、解釈において問題になることはあまりないだろう。

前掲裁判・裁決例の多くは、不動産所得の意義について、「不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解される。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約（民法601条）であるから、不動産等の貸付けによる所得とは、使用収益期間に対応して定期的かつ継続的に支払われる賃料がその典型であるが、これに限らず、賃借人から賃貸人に移転される経済的利益のうち、目的物を使用収益する対価としての性質を有するもの又はこれに代わる性質を有するものをいうと解するのが相当である。」とした上で、「この考え方を受けて所得税法施行令94条1項2号は、不動産所得を生ずべき業務に関し、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもので、その業務の遂行により生ずべき不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも不動産所得に係る収入金額とする旨規定し

ている」と述べている⁽¹⁰⁸⁾。

前章で述べたように、「貸付け」とは、賃貸借契約に限定されているわけではなく、地上権の設定等も含まれること、また、「貸付けによる所得」とは「貸付けと因果関係のある所得」と解することができることからすると、「使用収益する対価」に限らず、「使用収益する対価としての性質を有するもの」も含むとの解釈は相当であろう。その上で、「これに代わる性質を有するもの」として、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の規定があるとしている。この解釈は、本章第 1 節でみた同項の解釈と同じであり、相当であろう。

本章で取り上げた各裁判例は、保証金返還債務免除益が同法施行令 94 条 1 項 2 号に掲げる収益補償金に当たると判断されたものであるが、判決において認定されたように、賃貸借契約と一体のものとしてされた合意に基づく経済的利益、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益については、前章同様、貸付けと因果関係のある経済的利益、貸し付けることによって生ずることが通常予定されている経済的利益として、本来の「不動産等の貸付けによる所得」にも該当するということができる。

(108) 名古屋高判平 17・9・8 (前章第 2 節 1 参照)、審判所平 24・3・21 裁決 (前章第 2 節 3 参照)、東京地判平 21・7・24 (本章第 2 節 1 参照)、東京高判平 22・9・30 (本章第 2 節 2 参照)。東京高判平 23・10・19 (前掲注(107)) も同様。

第4章 必要経費を補填する性質を有するものの取扱い

第1節 必要経費を補填する性質を有するもの

前掲の各裁判・裁決例では、不動産所得と判断した根拠を、所得税法26条1項あるいは、同法施行令94条1項2号としている。一方、次節に掲げる裁決例は、所得税法の立法趣旨から、不動産所得の必要経費を補填するものは、不動産所得の収入金額とすべきとしたものであり、他の裁判例とは異なる根拠により判断がなされている。

前章までの考察から次のことがいえる。不動産所得については、所得税法26条1項で、不動産等の貸付けによる所得と定義されているものの、同法施行令94条1項においては、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得に共通する規定として、これらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする旨規定し、これに該当するものとして、保険金等及び収益補償金を掲げている。これは、不動産所得とは、本来、不動産等の貸付けによる所得であるが、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものも不動産所得に含まれるということの意味する。

租税法の立法目的が、担税力に応じた公平な課税を実現することであり、所得税法が所得を10種類に分類しているのも、それぞれの所得の担税力の相違を考慮したものである。そして、同法施行令94条1項の規定が確認規定であることも併せ考慮すると、所得税法は、本来の所得に限らず、それに代わる性質を有するものも、本来の所得に含むことを予定しているものと考えられる。すなわち、同項で掲げている保険金等や収益補償金以外にも本来の所得に代わる性質を有するものについては、同様に本来の所得の総収入金額に算入すべきなのである。

以下では、不動産所得の必要経費を補填する性質を有するものは、不動産所得の収入金額とすべきかという点について考察する。

第2節 関連収入についての裁決例

1 賃借人（転貸人）が、立退き之际し賃貸人から受領した金員⁽¹⁰⁹⁾

(1) 事例の概要

Xは、A社所有のビルの一部（以下「本件貸室」といい、A社所有のビルを「本件ビル」という。）を賃借して、Xが代表取締役を務めるB社に転貸していた（B社は、本件貸室を焼鳥店舗として利用していた。）。その後、A社は、本件ビルを建て替えることを理由に、Xに対し本件貸室の明け渡しを求めて交渉を行った結果、XとA社は、明渡し補償金として1億6,000万円（以下「本件受領金員」という。）をA社がXに対し支払うことなどを条件に、本件貸室の賃貸借契約を解約することを合意（以下「本件賃貸借解約合意」という。）した⁽¹¹⁰⁾。一方、XとB社は、本件賃貸借解約合意の成立後、XがB社に対し、明渡し補償金として1億3,628万円（以下「本件支払金員」という。）を支払うことなどを条件に、本件貸室の転貸借契約を解約することを合意した。なお、本件支払金員は、本件受領金員相当額を、XがB社から支払を受ける家賃収入の額と、XがA社に対して支払う賃借料の額を基に計算した、XとB社の各割合に応じてあん分計算するなどして算出されたものである。

争点は、本件受領金員が、Xの不動産所得に該当するか、一時所得に該当するかである。

(109) 国税不服審判所平成24年3月21日裁決（裁決事例集86集150頁）。

(110) なお、当初、A社はXに対し、8,000万円を支払うとともに、本件ビルの建替え期間中の焼鳥店の補償として2,000万円を支払うことを提案したが、Xは、B社が他所で焼鳥店を再開するには8,000万円では足りず、また、本件ビルの他の賃借人と比べて賃借期間が長く、それだけA社に貢献してきたのであるから、その意味でも本件貸室の明け渡しに際してXが受領する金員が8,000万円では少ない旨を伝えた。これに対し、A社においても、早急に本件貸室の賃貸借契約の合意解除をする必要があったことなどから、最終的には、A社がXに対し1億6,000万円支払うことで合意した。

(2) 審判所の判断

イ 必要経費の補填金の取扱い

「所得税法第 26 条第 2 項及び同法第 37 条第 1 項の各規定によれば、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額は、それに対する補填の有無に関わらず、不動産所得の金額の計算上必要経費として控除することとされている。このことからすると、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相当する補填金の支払を受けた場合に、その支払を受けた金額を不動産所得に係る総収入金額に算入しなければ、所得の性質や発生の様様によって異なる担税力に応じた公平な課税を目的とする所得税法の立法趣旨を損なうことになる。」

ロ 認定及び判断

「本件賃貸借解約合意においては、本件受領金員の性質及び用途等が特定されていないものの、……本件受領金員の金額が決定した経緯は、X 側が、一貫して B 社による焼鳥店の再開を念頭において交渉を進め、そのために必要と見込まれる金額を踏まえて、A 社側に対して支払金員の増額を要求し、最終的には X 側の意向に沿った金額での合意（本件賃貸借解約合意）をするに至り、他方で、A 社側においても、当初から B 社が焼鳥店を再開することを想定して、本件貸室の明渡しに際して支払う金員の額を X に提案し、X 側から、他所で焼鳥店を再開するには足りないなどとして同金員の増額を要求されると、その意向に沿って大幅に増額した支払金額を再度提案し、その額をやや上回る金額で最終的な合意をするに至ったというものである。……本件受領金員の内容が、その性質及び用途等に応じて明確に区分されているとはいえないものの、本件受領金員のうち本件支払金員に相当する金員は、本件支払金員を補填する趣旨で支払われたものとみるのが相当である。」とし、「本件受領金員のうち本件支払金員に相当する金員は、まさに不動産所得に係る必要経費に算入すべき金員に相当する補填金であるから」不動産所得の収入金額に該当するとした。なお、本件受領金員のうち本件受領金員と本件

支払金員に相当する金員との差額については、「Xの不動産所得に係る業務の収益若しくは本件支払金員以外の必要経費の補償等ではなく、その性質及び使途等について特定されていない金員」であり、「Xの転貸人の地位に基づいて得た収入であるとはいえない」として一時所得の収入金額に該当するとした。

(3) 裁決について

上記裁決（以下「平成 24 年裁決Ⅱ」という。）は、「不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相当する補填金の支払を受けた場合に、その支払を受けた金額を不動産所得に係る総収入金額に算入しなければ、所得の性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税を目的とする所得税法の立法趣旨を損なうことになる。」として、所得税法 26 条 2 項及び同法 37 条 1 項の各規定及び同法の立法趣旨を根拠に、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は不動産所得に係る総収入金額に算入すべきとした点に特徴がある。同法 37 条の規定は、必要経費を補填する性質の金員を受領した場合に、それを必要経費の計算上控除することを予定していないため、当該金員を受領した場合には何らかの所得として課税されることになるが⁽¹¹¹⁾、必要経費に算入されるべき金額を補填するための金員について、必要経費と収入金額とを別々の所得分類として計算することは、所得税法において、担税力に応じて所得を分類し、それぞれの計算方法が定められている趣旨が損なわれてしまうというのである。

現行所得税法は、分類所得税制度が廃止された以降も、所得をその源泉

(111) 必要経費の別段の定めである所得税法 51 条は、必要経費に算入する資産損失の金額の計算上、その損失を補填する保険金や損害賠償金の額を控除する旨規定している。資産に加えられた損害に基因して支払を受ける保険金等は非課税とされているため、当該資産が業務用資産であれば、その損失額から保険金等の額を控除した残額が必要経費となり、保険金等の額は全額非課税となる（所法 9①十七、51①④、所令 30 二、所基通 9-19）。なお、所得税法施行令 94 条 1 項 1 号により不動産所得等の収入金額とされる保険金等は、収入金額に代わる性質を有するものであるため非課税とはされない（所令 30 二、94①一）。

ないし性質に応じて、10種類に分類し、それぞれ所得金額の計算方法を定めている。これは、資産所得が最も担税力が強く、勤労所得が最も弱いという分類所得税制度以来の考えがその根底にあることは既に述べたとおりである。そして、不動産所得をはじめとして、多くの所得が、収入金額から必要経費を控除して所得金額を計算する構造となっているのも、投下資本の回収に当たる部分を課税対象から除外した純所得に対して課税するというものであり、担税力に応じた公平な課税の実現を図るという観点からも支持されているところである。

必要経費に関して補填を受けた場合、経済的には、必要経費支払の負担が減少することになるが、支払額自体が減少するわけではないため、補填金を当該必要経費に算入した所得の収入金額に算入しなければ、所得金額が過少に計算されてしまうことになり、公平な課税とはならない。更に、現行所得税法が、総合所得税制度を採用しつつも、所得分類によって異なる計算方法を定めていることからすると、当該必要経費に算入した所得と異なる所得に分類されることになれば、担税力に応じた課税が行われないうおそれがある。このことは、不動産所得の必要経費に算入された金額について、補填金を受けた場合、その補填金が一時所得となれば、当該補填金の金額から特別控除額が控除され、更にその2分の1が課税の対象とされることにより、負担する必要がなくなった必要経費相当額について、非課税部分が生じてしまうことから明らかであろう。すなわち、一旦必要経費として支払い、その後補填を受けることにより、所得分類の転換が行われ、適正な課税を逃れることができってしまうのである。

必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は同じ所得分類の収入金額とすべきという考え方は、たな卸資産等に損失を受けたことにより受ける保険金等について事業所得等の収入金額とすることとしている所得税法施行令94条1項1号の創設理由が、保険料が事業上の必要経費として控除されていることと対応させて事業所得等の収入金額とすべきであるとされ

ていること⁽¹¹²⁾、また、所得税法 33 条 2 項において、少額減価償却資産等の譲渡による所得が譲渡所得から除かれているのは、既に当該資産等の取得価額の全額が必要経費として控除されているのに、譲渡所得として 2 分の 1 課税等の措置を適用するのは適当でないとする考え方によっていること⁽¹¹³⁾とも軌を一にするものである⁽¹¹⁴⁾。

このように、総収入金額から必要経費を控除するという計算構造となっている関係上、必要経費として控除されていることと対応させて収入金額とすべきとされている規定が存在し、それが確認的に規定されたものであること、また、所得金額の計算規定において、総収入金額という語が用いられている所得については、業務の内容が複雑・多様であり、副収入や付随収入なども生ずることから、本来の収入金額に限らずそれに代わる性質を有するものも、その業務に係る所得の収入金額とされていることからすると、所得税法は、適正公平な課税の実現を図る目的で、所得分類及び所得の計算方法を定めているのであって、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得とは別の所得分類の収入金額として計算することは全く予定していないものと考えられる。すなわち、必要経費に算入すべき金額に相当する補填金についても、不動産所得や事業所得の本来の収入金額ではないが、これに代わる性質を有するものとして、これらの所得の収入金額とすべきなのである。

立法趣旨・目的からの解釈であったとしても、それが文理解釈に反するものであってはならないが、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所

(112) 第 3 章第 1 節 2 参照。当該規定は、新たに課税するものではなく、それまで取扱いに疑義があったものについて明文化したものにすぎない。

(113) 第 2 章第 1 節 4 参照。

(114) 他にも、業務用固定資産を取得する目的で国庫補助金等の交付を受けた場合、当該補助金等の額を、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない代わりに、当該固定資産の償却費の計算においては、取得価額から控除することとされている所得税法 42 条の規定、必要経費に算入する資産損失の金額を計算する場合に、保険金等の額を損失の金額から控除することとされている所得税法 51 条の規定なども、同じ考え方に基づくものであろう。

得と同じ所得分類の収入金額とすることは、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく法令解釈によるものであり、このことが直ちに租税法律主義に反するとはいえないだろう。

以上のことから、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は、不動産所得に係る総収入金額に算入すべきとした判決は相当であると考えられる。ただし、ここでいう必要経費に算入すべき金額に相当する補填金とは、結果的に必要経費を補填することになった金員というのではなく、必要経費を補填する趣旨で支払われるものに限定されることに留意する必要があるだろう。

なお、地方税法 365 条 2 項の規定による報奨金⁽¹¹⁵⁾のうち、事業用固定資産に係る報奨金は事業所得の総収入金額に算入する旨定めている所得税基本通達 27-5(6)の取扱いや⁽¹¹⁶⁾、取用等により、事業上の費用の補填に充てるものとして交付を受ける補償金（経費補償金）は、当該補償金の交付の基因となった事業の態様に応じ、不動産所得、事業所得又は雑所得の総収入金額に算入する旨定めている租税特別措置法通達 33-9 の取扱いについても、上記の考え方から、相当であるといえよう。

また、東京地裁平成 26 年判決は、本件利子補給金を、本件賃貸住宅一括借上契約との関連性から、不動産所得と判断しているが、利子補給金は、貸付不動産を取得するための借入金に係る支払利子の負担を軽減するものであるから、以上のような考え方によれば、「必要経費に算入すべき金員に相当する補填金」という点からも、不動産所得に当たるといえる⁽¹¹⁷⁾。

(115) 固定資産税の納税通知書に記載された納付額のうち、到来した納期に係る税金と当該納期後の納期に係る税金とをあわせて納付した場合に交付される報奨金。

(116) 森谷ほか・前掲注(25)146 頁では、当該報奨金は、事業所得の必要経費に算入される事業用固定資産に係る固定資産税に対応するものであるから、これに対応して事業所得の総収入金額に算入しようとするのがその趣旨であると説明されている。一方、事業と称するに至らない業務の用に供される固定資産に係る報奨金については、事業用固定資産に係る報奨金の取扱いに準じてその業務の実態に応じ、不動産所得又は雑所得の総収入金額に算入されることとなるとの説明もある（同書 253 頁）。

(117) 控訴審においては、利子補給金が、必要経費である借入金の利子を軽減するものとして支払われることも、不動産の貸付けによる所得に当たる理由としている（前掲

(4) 東京高裁平成 26 年 2 月 12 日判決⁽¹¹⁸⁾

ここで、事業所得の必要経費を補填する趣旨で支払われた立退料が、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号に該当し、事業所得とされた東京高裁平成 26 年 2 月 12 日判決（以下「東京高裁平成 26 年判決」という。）を紹介する。この判決は、弁護士である控訴人（第一審原告）が、法律事務所として賃借していた建物を賃貸人に明け渡したことに伴って、賃貸人から取得したいわゆる立退料に係る所得を一時所得として申告したところ、税務署長から当該所得の一部は事業所得に当たるとして更正処分を受けたため、その取消を求めた事例である⁽¹¹⁹⁾。事業所得についての判断ではあるものの、所得税法施行令 94 条 1 項が、事業所得のほか、不動産所得、山林所得及び雑所得に共通する規定であることからすると、不動産所得についても同様に解されることから、参考になろう。

イ 所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の解釈

裁判所は、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号について、「[1] ここにいう『収益』については、事業又は事業所から生ずるその帰属の判断につ

注(94)参照。

(118) LEX/DB 文献番号 25504307。なお、第一審は、東京地裁平成 25 年 1 月 25 日判決（税資 263 号順号 12138、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12138.pdf>）。

(119) 本事例は、賃貸人の事情により旧事務所を移転することとなったが、新事務所を賃借するに当たり、退去費用のほか、増加する賃料や新事務所の開設費用等、控訴人の負担する費用の増加分を含めて立退料として賃貸人から取得したものである。なお、判決では、取得した立退料のうち、賃料等差額補填分及び新事務所開設費用補填分については、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号により事業所得に係る収入金額とされたが、退去費用補填分については、「退去は、賃貸人の都合によるものにすぎず、控訴人が事業を継続して収入を上げていくために、旧事務所を退去することが必要であったということとはできない」、「退去費用は、特定の事業所得の収入と対応しているわけではなく、また、取得した新資産のように、将来にわたっての期間の減価償却費として必要経費となるようなものでもないから、控訴人の事業所得の必要経費になるとはいえない」として、事業所得には当たらない（一時所得）とされた。退去が賃貸人の都合であるなら、退去費用は、事業を継続していく上で必要な支出であるし、特定の収入に対応していなくとも、期間対応の費用として必要経費に算入されるべきであり、退去費用が事業所得の必要経費とならないとした高裁の判断については疑問が残る。

いて定める所得税法 12 条⁽¹²⁰⁾及び 158 条⁽¹²¹⁾の規定に照らし、また、当該判断を前提に『事業（中略）から生ずる所得』である事業所得の金額の計算について既に述べたように定める同法 27 条 2 項の規定⁽¹²²⁾も踏まえ、当該業務の遂行により生ずべき所得一般をいい、当該所得の金額を算定するために償却費に係るものを含めた同法等の規定による各種の金額の計算をする前の費用を含むものと解するのが相当であり、

[2] 『当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由』については、前記 [1] のような収益の意義や同項の規定との対比等に照らせば、そこに例示されたもののほか、それにより当該事業に係る必要経費の金額の増加を生ずるような事由を含むものと解される。そして、

[3] 当該金銭等について、その授受に係る合意等において当該事由により増加する必要経費の金額を補填する趣旨のものとしてされているような場合には、前記 [1] のような収益の意義にも鑑みれば、当該金銭等は当該『事由により当該業務の収益の補償として取得する』ものに含まれるといえ、[4] 一般に当該業務の遂行により生ずべき当該事業所得に係る必要経費はそれに係る収入金額によって賄われることが想定されていることを踏まえると、当該金銭等が上記 [3] に述べた合意等の趣旨に沿って取得されたときは、当該取得に係る金銭等は当該業務の遂行により生ずべき当該事業所得に係る『収入金額に代わる性質を有するもの』に該当するといえることができるものと解するのが相当である。その上で、[5] 所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、当該居住者が取得する金

-
- (120) 「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」旨定めた実質所得者課税の原則規定。
- (121) 「……税務署長は、当該各事業所の主宰者が当該各事業所から生ずる収益を享受する者であると推定して、更正又は決定をすることができる」旨定めた事業所の所得の帰属の推定規定。
- (122) 「……事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする」旨定めた事業所得の金額の規定。

銭等が以上のような各要件を満たすものである限り、その名目が『補償金』とはされていなくても、その性質が『これに類するもの』であれば、それを当該事業所得に係る収入金額とするとしたものとすべきである。」と説示している。

ロ 考察

判決は、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号でいう「収益」とは、償却費に係るものを含めた各種の金額の計算をする前の費用を含むものと解するのが相当であるとして、収入だけでなく、費用の補償をも意味することを示唆しており、そのような収益の意義等からすると、同号の「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由」には、それにより当該事業に係る必要経費の増加を生ずるような事由を含むものと解している。そして、金銭等の授受に係る合意等において当該事由により増加する必要経費の金額を補填する趣旨のものとしてされているような場合には、当該金銭等は当該「事由により当該業務の収益の補償として取得する」ものに含まれ、当該金銭等が当該合意等の趣旨に沿って取得されたときは、「収入金額に代わる性質を有するもの」に該当するとしたのである。

これに対して、①「その他の事由」の範囲は、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」という例示のように、継続的な事業運営が困難を来すような場合に限定されるため、継続的な事業運営をしている中での経費の増加分の補填をこの中に含めるのは無理がある、②「収益」と対立する概念である「費用」に含まれるものが「収益」に含まれるとするは無理な話であり、そもそも柱書に「収入金額に代わる性質を有する」とある以上、経費の増加分の補填を含めるという解釈は無理に無理を重ねたものであり、論外であるとする指摘もある⁽¹²³⁾。

(123) 長島弘「判批」税務事例 46 巻 4 号 34 頁 (2014)。なお、大屋貴裕教授も『『収益の補償』に『経費の補償』を含めるという解釈はできない』と判決内容には反対の立場である (大屋「判批」速判解 (法セ増刊) 16 号 240 頁 (2015))。

上記①については、「その他の事由」の範囲は「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」と類似のものに限られるのであり、規定の創設理由が、「収用等によりそれら事業等の全部又は一部の休止、転換又は廃止等により休業補償、離作料等として、それらの事業等を遂行するならば得べかりし性質を持つ収入金—いわゆる営業補償の意味で受けるものは、これらの事業所得等の収入金額に算入して課税することにした。」とされているとおり、外的要因により業務の休止等を余儀なくされ、収入が得られなくなるような場合を予定したものと考えられる（前章第1節参照）。確かに、列挙された事由は、継続的な事業運営が困難を来すような場合ともいえるが、仮に、事業自体は休止せずに継続できたとしても、何らかの事情により収入が減少するときには、その補償として金銭等を受け取ることもあるだろう。この場合に取得する収入の補償金と事業を休止した場合による収入の補償金とは、得られたであろう収入を補償するという意味で何ら変わらないのであって、同様に取り扱われるべきであることに異論はないであろう。そして、本規定が、収入の補償として取得する金銭等の取扱いであることからすると、収入が得られなくなるという点を重要視していると考えるのが相当ではないだろうか。すなわち、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」は、飽くまで例示であり、当該「事由」とは、継続的な事業運営が困難な事由というよりも、収入が補償されるような事由、換言すれば、外的要因により収入が減少するような場合であるというべきであろう。

なお、所得税基本通達34-1(7)では、一時所得とされる立退料から除かれるものとして、業務の休止等により減少することとなる収入金額の補填のほか、業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額を挙げている。ここでいう必要経費の補填については、使用人に支払う給与等とあるように、増加する必要経費ではなく、収入が減少することによって、そこから支払うべき必要経費が支払えなくなることを防ぐため

に、その分を補填するという趣旨であろう。すなわち、単なる必要経費の補填にとどまらず、収入金額を補填するという性質をも有していることができる。したがって、このような必要経費の補填金が「補償金その他これに類するもの」に当たると解することは、文理にも反しないであろう。そして、同通達の(注)1は、一時所得から除かれたこれらの金額は、その業務に係る各種所得の計算上総収入金額にされるとしており、所得税法施行令94条1項2号と同趣旨のものであるといえる。

他方、業務の休止等によって、収入が減少することもあれば必要経費が増加することもあるだろう。いずれの場合も、その原因が外的要因によるものであれば、何らかの補償を求めることになると思われる。所得をその源泉や性質によって分類し、その性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税の実現を図ろうとする所得税法の趣旨に鑑みると、収入の補償として取得した場合のみを本規定の適用対象とし、必要経費の補填として取得した場合はこれと異なる課税をするのは相当ではない⁽¹²⁴⁾。このように、「収益の補償」の意義が明確ではないことに加え、所得税法の趣旨から考えると、本規定の文理解釈として、上記判決のような解釈も不可能とはいえないだろう⁽¹²⁵⁾。しかしながら、収

(124) 収益の補償を受けるか必要経費の補填を受けるかは事例によって異なるが、得られたであろう収入の補償と支出しなくても良かったであろう経費の補填は、その性質や発生の態様は同一であるというべきであり、担税力が異なるものではない。

(125) 浅妻章如教授は、「費用収益対応（所得税法37条1項参照）は、或る費用がどの収益と対応するか、として理解される。Y（筆者注：被告国）主張は、或る収益がどの費用と対応するか、という逆転（収益費用対応とでも呼ぶようか）の発想である。費用収益対応をマッチングとも呼ぶが、収益費用対応も含めた【広義のマッチング】を所得税の【構造】として理解することができる。……広義のマッチングが経済的に妥当な課税結果をもたらすとはいえ、立法が不備なら租税法主義違反となるとの批判も考えられる。しかし、広義のマッチングを暗黙のうちに優先させて形式的な条文操作では正当化しがたいような課税結果（納税者有利のこともある）を導いた裁判例もある。」とした上で、本判決の「判旨の条文操作（収益補償にいう収益は『グロス』収益を含む）は、かつて裁判所が広義のマッチングを優先させた例と比べると無理が少なく、租税法主義違反との批判には耐えられよう。」と述べられる（浅妻「判批」旬刊速報税理32巻34号41頁）。

益の一般的意味⁽¹²⁶⁾や、所得税法 13 条などにおいても収益と費用とは区別して用いられていることからすると、上記②のように、その文理から、収益に費用は含まれないとの見解にも一理あり、本件のような収入の減少が無い場合の必要経費の補填金が、本規定に含まれるとした判決には疑問無しとはしない⁽¹²⁷⁾。

ただし、上述したとおり、必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は、必要経費に算入される所得に係る収入金額とするのが相当であり、結論においては筆者も賛成である。

2 航空機リースに係る手数料免除益

(1) 事例の概要

平成 24 年裁決 I⁽¹²⁸⁾では、ローン残債務免除益のほか、組合の業務執行者に対して支払うべき未払の管理手数料について、その支払を免除されたことによる利益（以下「本件手数料免除益」という。）の所得区分についても争われている。

(2) 審判所の判断

イ 必要経費の補填金の取扱い

「所得税法第 26 条第 2 項が、不動産所得の金額は、その年中の不動

(126) 「①利益を収めること。利益として取得する金銭。②企業会計上、経営活動の結果、資本を増加させる原因となるもの。売上高・受取手数料・受取利息など。」（新村・前掲注(26)1315 頁）、『費用』に対立する概念である。（神戸大学会計学研究室編『第 6 版』会計学辞典』629 頁（同文館出版、2007））などと説明されている。

(127) 判決で挙げている所得税法 12 条と同様の規定である法人税法 11 条について、「法人税法 11 条は、収益についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかというべきであるから、結局のところ同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解される。」とする裁判例（高松高判平 16・12・7 民集 61 卷 6 号 2531 頁）もあるが、費用は収益と対応させて計上すべきとの考え方からすると、同条の規定は、結果的に収益から費用を控除した所得の帰属についても同じことがいえるというものであって、これをもって収益の補償に経費の補償をも含むと解することはできないであろう。

(128) 国税不服審判所平成 24 年 3 月 21 日裁決（裁決事例集 86 集 163 頁、第 2 章第 2 節 3 参照）。なお、本事例における訴訟については、後記 2(4)参照。

産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨規定していることに鑑みると、不動産所得の必要経費に算入される金額の補填を目的とする金員の支払や、同金額に係る未払債務の支払免除を受けた場合には、その支払や免除を受けた金額は、不動産所得の総収入金額に算入すべきである。」

ロ 認定及び判断

Xの不動産所得の必要経費に算入した未払の管理手数料の全額について、支払免除を受けたのであるから、本件手数料免除益は、不動産所得の総収入金額に算入すべきものであると判断した。

(3) 裁決について

本件手数料免除益のような必要経費の支払免除益は、(本来支出しなくても良かったであろう)増加する必要経費の補填というより、(本来支出すべきであった)必要経費の減額に近いものである。上記1(4)で述べたとおり、収入金額を補填する性質を有しない必要経費の補填金が所得税法施行令94条1項2号の「収益の補償」に当たるとする解釈には疑問もあるが、仮に、このような必要経費の補填が当該収益の補償に該当すると解されるとしても、同号で「業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により」と規定されている以上、本件のような業績悪化を原因とする(外的要因によらない)必要経費の支払免除を当該収益の補償に含めるのは困難であろう。すなわち、このような必要経費の支払債務免除益については、同号の範疇ではないのである。

平成24年裁決Iでは、本件手数料免除益が不動産所得に当たるとした理由を、「所得税法第26条第2項が、不動産所得の金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨規定していることに鑑みると、不動産所得の必要経費に算入される金額の補填を目的とする金員の支払や、同金額に係る未払債務の支払免除を受けた場合には、その支払や免除を受けた金額は、不動産所得の総収入金額に算入すべきである。」としている。これは、平成24年裁決IIと同様の理由であり、

そのように考えるのであれば、外的要因による事由がない場合であっても、必要経費を補填する趣旨で取得した金銭等は、当該必要経費が算入される所得に係る収入金額とされることになる。

必要経費の支払の免除を受けることは、必要経費相当額の経済的利益を受けることとなるため、所得税法上は各種所得の収入金額又は総収入金額とされている（所法 36①、所基通 36 - 15(5)）。裁判例においても「債務免除は、法的には、債権者が債務者に対する債権を消滅させる行為であり、経済的な面から客観的にみれば、債権者による債権という経済価値の放棄により、債務者の債務という負の経済価値が消滅するというものであって、これが基本的に経済的利益に当たることは明らかである。したがって、基本通達 36 - 15(5)が、債務免除を受けた場合の当該債務免除額が経済的利益に含まれる旨を定めたのは、所得税法 36 条 1 項の妥当な解釈を課税行政実務の立場から確認したものととして合理性を有するものである。」⁽¹²⁹⁾とされていることから、必要経費の補填金と支払免除益を同列に述べた判決は妥当であろう。すなわち、支払うべき金員の補填金を受けることと支払うべき金員の支払を免除されることは、経済的に同じ効果が生ずることになるのであるから、いずれの場合であっても、それが同じ原因に基づくものであれば、課税関係も同一になるべきなのである。

(4) 東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決⁽¹³⁰⁾

上記事案に係る東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決では、判決において不動産所得とされた本件手数料免除益について、一時所得との判断がなされ

(129) 仙台高判平 17・10・26 税資 255 号順号 10174。同判決は、不動産貸付業を営む控訴人が、業務の運転資金として金融機関から借り入れた借入金について、残債務の免除を受けたことにより経済的利益が生ずるか否かが争われた事例である。所得区分が直接争われなかったため、不動産所得該当性については判示していないが、控訴人が一時所得として申告した免除益を、被控訴人が不動産所得として更正し、判決もこれを認めている。なお、第一審は仙台地裁平成 17 年 2 月 28 日判決（税資 255 号順号 9945）。上告審最高裁平成 19 年 10 月 2 日第三小法廷決定（税資 257 号順号 10795）は、上告受理申立てを不受理とした。

(130) 前掲注(86)参照。

た。裁判所は、不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当であるとした上で、本件組合の業務執行に対する報酬である本件手数料に係る債務が、債権者（業務執行者）によって免除されたことによって発生した利益であり、航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでないことは明らかであるとしている。更に、本件手数料は、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されていたところ、その後その支払債務の免除を受けたことによって発生したものであり、計算上は、不動産所得の総収入金額から控除されていた必要経費を減額し、その分、不動産所得を増加させるものという見方もできないわけではないことからすると、本件手数料免除益は、その経済的実質に着目すれば、不動産所得に該当するというのも理解できないわけではないとしつつも、所得税法には、特定の所得の必要経費に算入されていた未払費用について、後にその費用に係る債務免除がされたという場合に、その債務免除による利益をその費用が必要経費に算入されていた所得に区分すべきものとした特段の規定もないことからすると、上記のような経済的実質の点から本件手数料免除益を不動産所得に該当するものと認めることは、租税法律主義の観点から許容することができるものではないというべきであるとした。

特段の規定がない以上許されないとした上記判決は、逆にいうと、全ての事象を法律で規定する必要があると述べているに等しい。上記1(3)で述べたとおり、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得と同じ所得分類の収入金額とすることは、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく解釈によるものであることからすると、このことが直ちに租税法律主義に反するとはいえない。そして、必要経費の支払免除益についても同様であることは既に述べたとおりである。

第3節 考察

前節では、必要経費の補填金が、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の「収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」に該当するか否かについては、疑問が残るとしつつも、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得金額の計算規定から、必要経費が算入される所得に係る収入金額とするのが相当であると述べ、必要経費の支払免除益についても同様に扱うべきであるととした。

平成 24 年裁決 I の本件ローン残債務免除益（第 2 章第 2 節 3 参照）は、航空機取得費用が減価償却費として必要経費に算入されるものであることからすると、必要経費の支払免除益に該当するとも考えられる。本節では「必要経費を補填する性質を有するもの」の範囲がいかなるものなのかについて考察を行う。

1 減価償却資産の取得費用の補填金

東京高裁平成 26 年判決は、新資産の取得のための支出は、基本的には、減価償却を通じて必要経費に算入されるものであるから、新資産の取得費用の補填分も、事業所得の総収入金額に算入するのが相当としており、減価償却費として必要経費に算入することとなる減価償却資産の取得費用の補填金についても、「必要経費を補填する性質を有するもの」に含まれるとしている。

ところで、所得税法 42 条 1 項は、国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産を取得した場合には、その年の 12 月 31 日までに当該国庫補助金等を返還しないことが確定した場合等に限り、当該国庫補助金等のうち当該固定資産の取得に充てた部分の金額に相当する金額は、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない旨規定している。これは、国庫補助金の受入れに伴い課税利益が生ずるものとした場合に、その国庫補助金によって取得を予定された固定資産の取得資金が税の額だけ不足することを防ぐため、国庫補助金の額を総収入金額に算入しない代わりに、当該固定資産

の取得価額から控除して償却費の額を計算するもので、いわゆる圧縮記帳の規定である⁽¹³¹⁾。仮に、何らかの交付金をもって取得することを予定された固定資産が、不動産所得を生ずべき業務の用に供される固定資産である場合、当該交付金が不動産所得とされないとなれば、同条のような（取得価額から控除する）規定にはなり得ないのである（もっとも、固定資産を取得することを前提とされていない交付金については、当該交付金の性質によって他の所得に分類される可能性がある。）。換言すれば、当該交付金が、償却費として必要経費に算入されることとなる固定資産の取得費用の補填であるがゆえに、当該必要経費に算入される所得と同一の所得の収入金額とすべきとの前提があるからこそ、圧縮記帳を行うことができるのである。そのように考えると、新資産の取得費用の補填金も、事業所得の総収入金額に算入するのが相当であるとした上記判決内容についても容易に理解できるのではないだろうか。

2 減価償却資産に関する債務免除益等

前節で述べたとおり、償却費以外の必要経費について、その支払債務が免除された場合には、必要経費の補填金と同様に考えることができる。また、減価償却資産の取得費用について補填金を受けた場合には、上記1のとおり、当該減価償却資産に係る償却費として、必要経費に算入することとなる所得の収入金額に算入するのが相当である。そうすると、減価償却資産について、取得費用の未払額の債務免除を受けた場合や、平成24年裁決Ⅰのように、借入金により取得した場合に、その借入元金の返済について免除を受けたときの課税関係はどのように考えられるであろうか。

取得費用の未払額について債務免除を受ける場合、値引きとする場合と、未払額の債務免除とする場合が考えられる。所得税基本通達49-12の2は、業務の用に供する減価償却資産について後日値引き等があった場合には、値

(131) 武田・前掲注(10)3462頁。

引き等の額の全額を収入金額とすることなく、一部を減価償却資産の取得価額及び未償却残額から減額する方法を認めている。同通達の(注)3では、値引き等の額から取得価額等を減額した額を控除した残額を、総収入金額に算入するとしているが、後日の値引き等は補填金と同じ経済的効果が生ずることからすると、当該残額を総収入金額に算入する場合には、償却費として必要経費に算入した所得と同一の所得分類とするのが相当であろう。

また、未払額の債務免除とする場合、減価償却資産の取得価額に変更がないため、同通達の取扱いをすることはできないが、値引きの場合と未払額の債務免除とは同じ経済的効果が生ずることからすると、未払額の債務免除の場合についても、その債務免除益の額を、当該減価償却資産に係る償却費として必要経費に算入した所得と同一の所得分類の収入金額とすべきであろう。

一方、減価償却資産を借入金により取得した場合のその借入金の元金返済債務免除益については、取得費用が償却費として必要経費に算入されるという意味で、償却費以外の必要経費と同じであるものの、借入元金の返済額が必要経費となるわけではなく、取得費用を基に計算された償却費が必要経費になるのであるから、借入金の元金返済債務免除益を、直ちに平成 24 年裁決 I における本件手数料免除益のような「必要経費に算入すべき金員の支払債務免除益」と同様に解することはできないようにも思われる（必要経費に算入される借入金の負債利子について支払免除を受けた場合には、「必要経費に算入すべき金員の支払債務免除益」となる。）。同裁決における本件ローン残債務免除益は、このような資産の取得に係る借入金の元金返済債務免除益であるが、必要経費の補填という面からの検討がされていないのは、このような理由からではないだろうか。

しかしながら、必要経費の補填金は必要経費に算入される所得に係る収入金額とすべきとした根拠が、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく解釈によるものであることからすると、借入金の元金については、その返済額が必要経費にはならないものの、既に減価償却資産の

取得費用に充てられており、その総額が、償却費として必要経費に算入すべきものであることから、取得費用の未払額の債務免除などと同様に、減価償却資産を借入金により取得した場合のその借入金の元金返済債務免除益についても、必要経費を補填する性質を有するものと解するのが相当であろう。そうすると、本件ローン残債務免除益についても不動産所得とすべきなのである⁽¹³²⁾。このことは、借入金をもって資産の取得以外の必要経費の支払に充てた後、当該借入金の元金返済額が免除された場合の免除益についても同様である⁽¹³³⁾。

3 少額減価償却資産等の譲渡による所得

第2章第1節4でも触れたが、たな卸資産（たな卸資産に準ずる資産を含む）、少額重要資産以外の少額減価償却資産及び一括償却資産の譲渡による所得は譲渡所得から除かれている（所法33②、所令81）。そしてその趣旨が、これらの資産の取得価額が既に必要経費に算入されているにも関わらず譲渡

(132) 岡村忠生教授は、「ノン・リコース借入れが課税上問題となるのは、それが、名目上の取引価格を水増しし、それに伴う控除額を膨らませるからである。……買主が償却等の課税上の利益を吸収し終え、弁済を止めて抵当流れとなったとき、買主には、残存債務額と失われた資産の基準価格との差額が、利益として発生し、課税の対象となる。これは、一種の債務免除益であるが、その中味は、取得価格の水増しによって生み出された減価償却控除に対応する実体のない利益である。つまり、それまでの過大な償却が利益として取り戻されるわけである。」とした上で、「減価償却控除は通常所得から行われるのであるから、通常所得として課税しない限り、一種の所得種類転換を認めることとなる。」と述べられる（岡村「タックス・シェルターの構造とその規制」論叢136巻4・5・6号332頁・376頁（1995））。小塚真啓准教授も同様の立場から、平成24年裁決Ⅰに関して、本件ローン残債務免除益には、Xが本件借入金を課税後所得から返済するとの前提で計上してきた減価償却費の取戻しの側面があり、これを一時所得に分類しその一部しか課税しないことは、減殺してきた所得を、その限りで非課税とする結果となる点で、適切でないとした上で、本件ローン残債務免除益は、（純資産増加にあたる部分を除き）本件手数料免除益と同様に、不動産所得に係る必要経費算入額の取戻しと見るべきものであって、本件ローン契約を本件ローン残債務免除益の源泉とみることはできないから、本件手数料免除益と同じ理由により、不動産所得に分類されるべきであったように思われ、リース事業に含まれない本件ローン契約から生じたとの理由で、雑所得に分類されたことは問題があろうと述べられる（小塚「判批」ジュリ1452号9頁）。

(133) 前掲注(129)参照。

所得として2分の1課税等の措置を適用するのは適当ではないとの考えによるものであることからすると、必要経費の補填金と同様の理由から、不動産所得を生ずべき業務に係るこれらの資産の譲渡による所得は、不動産所得に係る収入金額となるのである。したがって、これについても必要経費を補填する性質を有するものに含まれるということができよう。

第4節 小括

前節までの考察を踏まえると、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するものは、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額とすべきであって、当該必要経費には、減価償却費として必要経費に算入される資産の取得費用も含まれる。このことは、必要経費の支払を免除されたことによる債務免除益も同様であり、資産の取得費用や必要経費の支払に充てるための借入金の元金返済債務免除益もまた、同様であるといえることができる。

また、不動産所得を生ずべき業務に係る少額減価償却資産等の譲渡による所得も、必要経費に算入された金額に対応させるべきものであり、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額とすべきである。

第5章 まとめ

第1節 不動産所得の範囲

これまでの考察から不動産所得は、大別して次の2つから構成されるということが出来る。

1 不動産等の貸付けによる所得

「不動産等の貸付けによる所得」とは、「不動産等の貸付けを原因とする所得」であるから、貸付けと因果関係のある経済的利益ということが出来る。したがって、不動産等を使用収益させる対価としての性質を有するもの（賃料、権利金等）に限定されず、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた経済的利益も含まれる。

貸付けと因果関係がある経済的利益とは、換言すれば、貸し付けることにより生ずることが通常予定されている経済的利益であり、具体的には、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益であるか、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益であるか、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるかといった点から判断がされることになる。

2 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するもの

(1) 保険金等及び収益補償金

不動産所得には、上記の(本来の)不動産等の貸付けによる所得のほか、所得税法施行令94条1項に掲げるもので、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものも含まれる。したがって、同項の規定により不動産所得に含まれるものは、不動産等の貸付けによる所得そのものではないものの、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものとして

不動産所得とされるのである。なお、同項は、過去において取扱いに疑義のあった事項について、明文化したものであり、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得に共通した規定である。

同項1号により不動産所得となるのは、i) 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産、少額重要資産以外の少額減価償却資産及び一括償却資産について損失を受けたことにより取得するものであること、ii) 保険金、損害賠償金、見舞金その他これに類するものであることの要件を満たすものである。

同項2号により不動産所得となるのは、i) 業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止など外的要因により、当該業務に係る収入が減少してしまうような事由により取得するものであること、ii) 当該減少する収入の補償として取得するもの（休業期間中の使用人給与の補填金なども含む。）であること、iii) 補償金という名目に限らずこれに類するものであることの要件を満たすものである。

(2) 必要経費を補填する性質を有するもの

不動産所得には、副収入や付随収入が生ずることが予定されており、上記のとおり、「不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するもの」も不動産所得に含まれること、また、所得税法施行令94条1項1号のように、必要経費と対応させて収入金額にするという規定が確認的に規定されたものであり、同様の趣旨の規定が他にも見られることからすると、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するものについても、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得の総収入金額に算入されるべきである。この考え方は、不動産所得に限定されるものではなく、総収入金額から必要経費を控除して所得金額を算定する所得について共通の事項である。

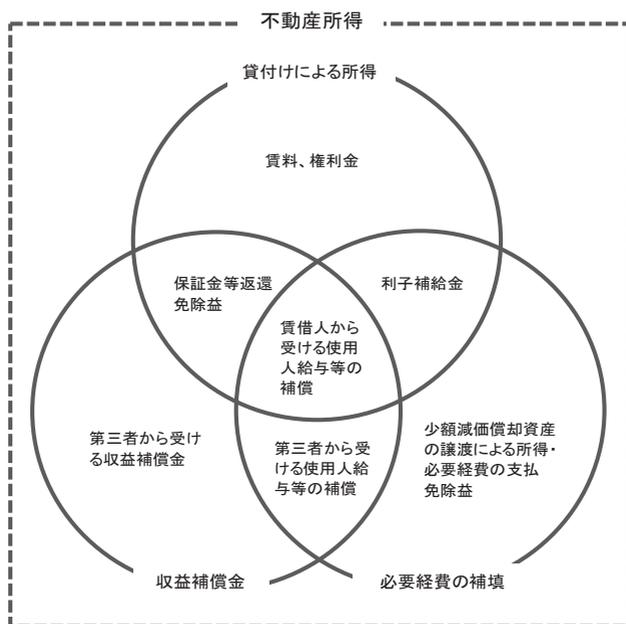
なお、必要経費を補填する性質を有するものには、減価償却資産の取得費用の補填も含まれ、また、支払債務の免除益や、必要経費の支払に充てるための借入金の元金返済免除益、少額減価償却資産等の譲渡による所得

350

も含まれる。

以上を図にすると、下のようなイメージになる。なお、本稿で取り上げた裁判例にもあるように、賃借人から受ける保証金の返還免除益は、収益補償金に該当するとともに貸付けによる所得にも該当するなど、重複するものもある。

【不動産所得の範囲のイメージ】



※ 上図は、本稿における考察の結果、一般的に考えられるものとして整理したものであり、個々の契約内容によって上記とは異なる結果になることもある。

3 不動産所得の課税要件

以上のことから、不動産所得の課税要件についてまとめると、次のように整理することができる。

なお、丸数字（①、②等）は連立的要件、アルファベット（A、B、a、b等）は選択的要件を表している。

① 不動産等を貸し付けていること（不動産の上に存する権利の設定その他他人に不動産等を使用させることも含む。）。

- A 不動産（土地及びその定着物）
- B 不動産の上に存する権利（地上権、永小作権、借地権など）
- C 船舶
- D 航空機

② 次のいずれかの所得であること。

A 貸付けによる所得であること。

- a 不動産等を使用収益させる対価としての性質を有するものであること。
- b 貸付けと因果関係のある経済的利益（貸付けを行うことによって生ずることが通常予定されている利益）であること。

- 例：> 賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益
- > 賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益
 - > 賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益

B Aに代わる性質を有するものであること。

- a 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産等につき損失を受けたことにより取得する保険金等
- b 不動産所得を生ずべき業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの
- c 不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するもの

例：> 必要経費の金額の補填金

- 必要経費の支払免除益
 - 減価償却資産の取得費用の補填金
 - 減価償却資産の取得費用の支払免除益
 - 借入金の返済免除益
 - 少額減価償却資産等の譲渡による所得
- ③ 次のいずれかに該当する所得でないこと。
- A 事業所得
- 不動産等の貸付けが事業として行われている場合であっても、人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合は、不動産所得となる。
- B 譲渡所得
- 借地権等の設定の対価のうち一定のものは、譲渡所得とみなされる。
- 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準する資産、少額重要資産以外の少額減価償却資産、一括償却資産の譲渡による所得は、不動産所得となる。

第2節 その他の関連収入の例

これまでの考察により、本稿の目的である不動産所得の範囲が明らかになった。これを踏まえ、本節では、本稿で取り上げた裁判・裁決例以外の関連収入について、その不動産所得該当性について検討する。いずれも目新しい事例ではないが、思考過程を再確認する意味においても課税実務に資するものと思われる。

1 自動販売機による販売手数料

数年前、賃貸用マンション建設にあたり、自動販売機を設置し、賃料収入（消費税は非課税）を得る前に自動販売機による販売手数料（消費税は課税売上）のみを計上し、マンション建設に係る消費税の還付を受けるという、

いわゆる自販機節税スキームが話題となった⁽¹³⁴⁾。これは消費税に関する事例であるが、消費税の還付の有無に関わらず、賃貸用のマンションや駐車場の敷地内に自動販売機を設置している納税者は多いだろう。

さて、この場合の販売手数料は不動産所得に含めるべきであろうか。自動販売機による収入については、飲料メーカー等との契約内容によっても異なるが、自動販売機の設置スペースを提供し、電気料を負担することで、売上金額に応じて販売手数料を受け取るという形態が一般的であろう。当該販売手数料の所得分類については、商品の販売として雑所得（又は事業所得）、土地（設置スペース）の貸付けの対価として不動産所得などが考えられるが、消費税が課税売上となり、上記のように消費税の還付を受けることができることからすると、土地の貸付けの対価でないことは明らかである。消費税還付事案に係る国税不服審判所平成20年7月4日裁決（裁決事例集76集465頁）では、上記のような自動販売機による販売手数料について、「本件自販機の設置場所の提供等に加え、故障発生時の連絡等の人的役務の提供に対する対価であると認められる。さらに本件自販機を稼働させるための電気供給義務を請求人が負担することも合意の内容に当然含まれているから、販売手数料は、このような本件自販機への電気供給に対する対価としての性質も有している」と認定し、単に自販機の設置場所の提供だけでなく、電気代の負担及び人的役務の提供が一体となったものであるから、土地の貸付けの対価とみることはできないとしている。

このように自動販売機による販売手数料は、場所の貸付けと人的役務の提供が一体となったものに対する対価であるが、仮に故障発生時の連絡等を行うとしても、商品の補充等を自ら行うことなく、電気供給についても電気代を負担しているのみであることからすると、人的役務は付随的なものにすぎないのであるから、所得税法上の所得分類については、不動産所得とするの

(134) 平成22年度税制改正において、3年間は課税事業者となることとされたことなどにより、仕入控除税額の調整を行う必要があるため、このような還付申告ができないこととされた（消法9⑦、12の2②、37②③）。

が相当である⁽¹³⁵⁾。

2 契約終了に伴い受領した原状回復金

不動産に係る賃貸借契約においては、その契約について中途解約又は終了した場合、賃借人に原状回復義務を課す契約が慣例である。建物を飲食店などの店舗として賃貸している場合、契約終了に伴って、賃借人は、自ら設置した内部造作を取り壊した上で（原状回復して）返還するのが通常であろうが、賃借人が自らこれを行わず、原状回復金を賃貸人に支払うケースもある。このように、原状回復義務の履行に当たっては、原状回復工事を賃借人が直接行う場合と、賃貸人が原状回復に要する費用相当額の金銭を賃借人から受領（又は敷金等と精算）して、賃貸人において原状回復工事を行う場合とがあるが、いずれの場合であっても賃借人が原状回復義務を履行したこととなる。賃借人が原状回復工事を行い賃貸人に不動産を返還した場合には、賃貸人に所得は発生しないが、賃貸人が原状回復金を賃借人から受領し、賃借人の原状回復義務が消滅した場合には、原状回復金相当額を賃貸人の所得として認識する必要がある。

原状回復金は、賃借人が設置した内部造作等を撤去するなど不動産等を原状に復するための費用であるから、不動産等を使用収益させる対価ではない。前節では、不動産等の貸付けの基となる賃貸借契約等において通常予定されているものなど貸付けと因果関係のある経済的利益は、不動産等の貸付けによる所得となると結論付けた。上述のとおり、原状回復義務の履行の方法としては、賃借人が自ら原状回復工事を行う場合と、賃貸人が原状回復に要する費用相当額の金銭を賃借人から受領（又は敷金等と精算）して、賃貸人が原状回復工事を行う場合とがあるが、後者の方法も一般的によくある方法であるといえることからすると、賃貸借契約等において通常予定されている経

(135) 不動産所得の金額が争われた東京地裁平成 24 年 12 月 13 日判決（税資 262 号順号 12116、<http://www.nta.go.jp/ntc/soshohiryo/kazei/2012/pdf/12116.pdf>）では、直接の争点ではないが、自販機設置料を不動産所得としている。

済的利益ということができ、不動産所得とするのが相当である⁽¹³⁶⁾。

原状回復という点では、名古屋高裁平成 17 年判決の事例は、土地賃借人が原状回復としての建物取去を行わず、賃貸人に対して当該建物を無償で提供しているが、賃貸借契約により通常予定できる経済的利益とはいえないとされた点で、上記原状回復金とは異なることから、所得分類においては異なる結論が導出されたのである。

3 賃借人が放棄した内部造作に係る経済的利益

一方、上記とは異なり、賃借人が、自ら設置した内部造作について、原状回復せずに無償で賃貸人に譲渡する場合がある。民法上、賃借人は、自ら設置した内部造作について、賃貸人に対しその設置費用を請求することはできず、当該内部造作を取去する権利を有するにとどまる（民 598、616）⁽¹³⁷⁾。しかしながら、賃借人にとっては、取去費用を負担しなければならず、また、賃貸人にとっても、当該内部造作をそのまま次の賃貸に供することが可能であるため、借地借家法により、賃貸人に対して当該内部造作を時価で買取請求できる権利が賃借人に与えられている（借地借家 33①）。

したがって、内部造作が無償で賃借人から賃貸人に譲渡された場合には、賃貸人は、当該内部造作の時価相当額の利益を受けることになる。これは、名古屋高裁平成 17 年判決の事例と類似しており、賃貸借契約等において通常予定された利益でなければ、通常は、一時所得（又は贈与税）の対象とな

(136) 原状回復費用に充当するための合意金の不動産所得該当性が争われた国税不服審判所平成 21 年 4 月 21 日裁決（裁決事例集 77 集 495 頁）は、「本件合意は、……本件契約の終了に伴い、本件賃借人の原状回復義務を消滅させる一方で、請求人の敷金返還義務を消滅させ、それ以外に本件追加金を支払うと合意したものであるが、本件合意は本件契約に密接に関連し、その終了時の法律関係を整理することを内容とするものであり、また、本件敷金及び本件追加金は、いずれも本件物件を次の賃貸借に供するためにその原状回復に費消されるべきものであり、本件物件の賃貸借に関連して収入されるものであることからすれば、当該収入は、不動産の貸付けに関連して得た所得として不動産所得に該当する」とした。

(137) 民法の一部を改正する法律案・前掲注(33)では、賃借人が賃借物に附属させた物について、賃貸人に取去義務があることを定めている（第 599 条、第 622 条）。

ろう。ただし、当該時価とは、当該内部造作そのものの時価ではなく、建物に付加したままの状態における時価、すなわち、当該内部造作が付加された建物の時価と当該内部造作を除去後の建物の時価との差額とされる⁽¹³⁸⁾。そのため、一般的にはほとんど認識できない程度のもと考えられる。

4 賃貸アパートに設置した太陽光発電設備による余剰電力の売却収入

国税庁の質疑応答事例には、賃貸アパートの屋上に太陽光発電設備を設置し、これにより発電した電力をその賃貸アパートの共用部分で使用し、その余剰電力を固定価格買取制度に基づき電力会社に売却した場合の、当該売却収入は、不動産所得に係る収入金額に算入する旨掲載されている⁽¹³⁹⁾。その理由として、太陽光発電設備により発電された電力は、賃貸アパートの共用部分に使用されるため、太陽光発電設備を設置することにより共用部分の電気料金は減少し、その分不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される金額も減少することになる。このように、太陽光発電設備による発電が不動産所得の金額について増減させるものであることを踏まえると、その余剰電力の売却収入も不動産所得に係る収入金額に算入し、その所得金額を計算するのが相当であるとしている。

本稿で既に整理した不動産所得の範囲に基づきこれを説明すると、当該売却収入は、賃貸借契約と因果関係のある利益や賃貸借契約において通常予定されている利益でもない。また、売却するのは不動産貸付業務に係る必要経費（共用部分の電気料金）を差し引いた後の部分であるため、当該売却収入自体は必要経費の補填とはいえない。しかしながら、発電した電力は、共用部分の消費電力に優先的に使用され、なお余りがあればこれを売却するものであり、売却部分のみを取り出して、不動産所得に係る必要経費とは関係がないとするのは相当ではない。すなわち、自己使用分と売却分とに区分して

(138) 我妻ほか・前掲注(21)1146頁。

(139) 国税庁 HP 参照

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/shotoku/02/46.htm>)。

発電しているわけではなく、飽くまで共用部分の消費電力に使用するために発電し、結果的に余りがある場合に当該売却収入が発生するのである。したがって、発電した電力の性質は、不動産所得に係る必要経費の金額を減少させる性質を有するものというべきであり、また、そのような太陽光発電設備を設置した不動産を賃貸していることからすると、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体のものともいうことができるため、当該売却収入を不動産所得に係る収入金額とすることは相当であろう。

5 賃借人（転貸人）から引き継いだ共益費の余剰金

不動産の賃借人が第三者に転貸している場合、賃貸人と賃借人（転貸人）との間の賃貸借契約終了に伴って、種々の清算金が支払われることもあるだろう。

その一事例を紹介するが、内容については、一部実際の取引と異なる点もある。

賃貸用マンション（以下、本項において「本件建物」という。）の所有者である賃貸人 X は、A 社との間で一括借上契約（以下、本項において「本件一括借上契約」という。）を締結し、A 社に対して本件建物を貸し付けていた。本件一括借上契約は、A 社が X から本件建物を借り上げて管理し、第三者（入居者）に転貸するものである。本件一括借上契約においては、A 社は X に対し、A 社が入居者から受領する家賃総額を基に一定の割合で計算した借上料を支払うこととされており、借上料の他には、敷金、権利金等の名目の如何を問わず支払わないこととされている。また、本件一括借上契約が終了するときには、X は、A 社と入居者との間で締結した賃貸借契約に基づく賃貸人の地位を承継するものとされ、A 社は、本件建物を X に返還するとともに、入居者から受領した敷金を、未納の家賃及び共益費があればそれを差し引いた上で、X に引き渡す旨定められていた。一方、A 社と入居者との間の賃貸借契約においては、入居者は、契約締結時に敷金を A 社に預け入れるとともに、家賃及び共益費を毎月支払うこととされていた。敷金については、

退去後無利息で入居者に返還されるが、滞納家賃等があれば敷金から差し引かれることになる。共益費については、本件建物の共用部分及び共用施設の維持管理に要する費用に用途が限定されており、共益費に余剰金が生じた場合には翌年に繰り越され、入居者には返還されないこととされていた。

本件一括借上契約の契約期間終了に伴い、XとA社は、本件一括借上契約に基づき、本件建物の返還及び敷金の引渡しが行われたほか、確認書（以下、本項において「本件確認書」という。）を作成し、A社が入居者から受領した共益費の余剰金をXに引き渡すこと及び共益費の余剰金は、入居者との賃貸借契約に基づく使用目的に従うことが取り決められた。

この場合、XがA社から引渡しを受けた共益費の余剰金（以下、本項において「本件余剰金」という。）の課税関係はどうか。

XとA社との本件一括借上契約においては、A社はXに対し、借上料の他には、敷金、権利金等の名目の如何を問わず支払わないこととされていることから、本件余剰金は、本件建物をA社に使用収益させる対価ではない。また、Xは、本件一括借上契約終了に伴い、A社と入居者との間で締結した賃貸借契約に基づく賃貸人の地位を承継することから、外的要因による収入の減少も生じない。更に、本件一括借上契約の契約期間終了の際に、本件余剰金がA社からXに対して引き渡されることが、本件確認書において初めて取り決められたことからすると、貸付けにより生ずることが通常予定されていたとはいえず、貸付けと因果関係のある経済的利益ではない。

しかしながら、本件一括借上契約は、A社が入居者に転貸することを内容としており、また、一括借上契約終了の際には、Xは賃貸人の地位を承継することが定められていることから、A社と入居者との間の賃貸借契約と本件一括借上契約とは一体のものであると考えることもできる。そうすると、本件余剰金は、本件一括借上契約と一体のものとしてなされた合意（A社と入居者との間の賃貸借契約）に基づく利益ということができ、Xの不動産所得となる。

なお、本件確認書によると、本件余剰金は、入居者との賃貸借契約に基づ

く使用目的に従うこととされており、当該賃貸借契約においては、共益費の用途は、本件建物の共用部分及び共用施設の維持管理に要する費用に限定されており、共益費に余剰金が生じた場合には翌年に繰り越され、入居者には返還されないとされていた。そうすると、今後、本件建物に係る維持管理はXが行うことになり、本件建物の共用部分及び共用施設の維持管理に要する費用は、Xの不動産所得に係る必要経費に算入されることになる。したがって、本件余剰金は、不動産所得に係る必要経費を補填する趣旨でA社から引き渡されたものとみるのが相当であり、Xの不動産所得ということもできよう。

6 緑化助成金

一部の自治体において、ヒートアイランド現象の緩和、地球温暖化の防止、あるいは緑豊かな景観の創出を目的として、所有又は管理する建築物の屋上や壁面の緑化を行う者に対して、必要な経費の一部を助成する制度がある。各自治体によって制度の内容は異なるが、対象となる緑化工事については、防水工事、灌水排水設備工事、植栽基盤設置工事などであり、工事費用の2分の1（限度額有り）が助成されるケースが一般的である。

不動産貸付業を営む者が、貸付けの用に供する建物について、緑化工事を行い、緑化助成金の交付を受けた場合の課税関係はどのようになるであろうか。

工事の内容にもよるが、工事費用は償却費（構築物（緑化施設）など）という形で、不動産所得の必要経費となるものである。減価償却資産の取得費用の補填金についても、償却費として必要経費に算入される所得に係る収入金額とするのが相当であるため、上記の助成金は不動産所得の収入金額となる。

ただし、固定資産の取得に充てるために国又は地方公共団体から返還を要しない補助金（国庫補助金等）の交付を受け、当該国庫補助金等をもって交付の目的に適合した固定資産を取得した場合には、当該国庫補助金等のうち

その固定資産の取得に充てた部分の金額に相当する金額は、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされており（所法 42①）、その場合、当該固定資産に係る償却費の計算においては、取得価額から国庫補助金等相当額を控除した金額により計算されることとなる（所令 90一）。したがって、上記緑化助成金については、実際には、不動産所得に係る総収入金額には算入されないものの、緑化工事についての償却費の計算においては、取得価額から国庫補助金等相当額を控除した金額により計算されることとなる。したがって、不動産貸付業を営む者が取得する緑化助成金は、実質的には、不動産所得の収入金額といえることができる。

7 ホテルや客船の一室の賃貸に係る収入

関連収入ではないが、次のような事例もある。

インカムゲインとキャピタルゲインの両方を得ることを目的として、値下がりすることが少ない海外の高級リゾートホテルの一室を購入して第三者に貸し付けるケースである。当該ホテルの一室を購入した賃貸人は、ホテル管理者に対し、予約の受付・管理、チェックイン・チェックアウト手続、利用料の回収、コンシェルジュサービス、ルームクリーニング、消耗品の提供などの業務を委託し、利用者がホテル管理者に支払った利用料から、賃貸人がホテル管理者に支払うべき委託料を差し引いた差額が、ホテル管理者から賃貸人に支払われることになる。したがって、利用者が支払う利用料は、ホテル管理者に支払われることになるものの、当然、当該ホテルの一室を所有している賃貸人の所得になる。この場合、当該所得が、賃貸人の不動産所得となるか事業所得（又は雑所得）となるかの問題が生ずる。第2章第1節3で述べたとおり、不動産所得と事業所得（又は雑所得）の区分は、人的役務の程度によることになり、ホテルとしてのサービスの提供が部屋の利用と一体としてされる場合には、不動産所得とはならず、事業所得（又は雑所得）となろう。したがって、所得の分類に当たっては、利用者が宿泊に伴うサービスをどの程度受けるのかを確認する必要がある。

また、不動産と船舶の違いはあるが、クルーズ客船の一船室を独占的に利用し占有することができる権利及び当該客船の共有エリアの施設を利用し食事の提供等のサービスを受けることができる権利等を貸し付けることによる所得が、不動産所得に該当するか否かが争われた国税不服審判所平成25年3月27日裁決（裁決事例集90集95頁）は、「船舶の一部の貸付けが船舶の貸付けに該当するかを論じるまでもなく、請求人が、本件業務において、レンタル利用者に対し、単に本件居室を利用させているだけでなく、相当程度のサービスと一体となったクルーズを提供していることからすると、本件業務に係る所得がほとんど又は専ら船舶（不動産等）を利用して供することにより生じるものとはいえないことは明らかである。」として不動産所得には当たらないとした⁽¹⁴⁰⁾。

ところで、仮に、食事等のサービスやクルーズの提供がない、単なる一船室の独占的利用権の貸付けであればどうであろうか。この場合、船舶の上に存する権利の貸付けに該当することになるが、所得税法26条1項が、不動産と不動産の上に存する権利とを別に列挙して規定していることからすると、船舶に船舶の上に存する権利が含まれると解することはできないであろう。また、船舶は、登記の対象となることや抵当権の目的とされることなど不動産との類似性から不動産所得の基因となる資産とされたと考えられていることからすると、上記の事例において原処分庁が主張したように、不動産との類似性が認められない船舶の上に存する権利の貸付けは、不動産所得には当たらず、事業所得又は雑所得と考えるのが相当であろう。

(140) 前掲注(24)参照。

おわりに

不動産所得分類は、昭和 15 年の所得税法において創設され、分類所得税制度の下、担税力の強い資産所得として他の所得分類よりも高い税率で課税された。分類所得税が廃止された後は、資産所得合算課税の対象として、再度規定され、昭和 63 年に資産所得合算課税制度が廃止された現在も存置されている。しかしながら、所得金額の計算に当たっては、事業的規模の不動産等の貸付けによる所得については事業所得と、事業と称するに至らない規模の不動産等の貸付けによる所得については雑所得と同様の取扱いがされているところであり、不動産所得の改廃に至る経緯も考慮すると、不動産所得分類を廃止すべきとの意見もあり、税制調査会などにおいてもその廃止を検討すべきとされている。

このような背景があるにも関わらず、本研究を行ったのは、未だ不動産所得分類が残されており、課税実務においては、少なからず疑義が生じていること、また、仮に、所得分類が統廃合されることとなった際にも、現行の所得分類における所得の範囲を明らかにしておくことは、決して無用の議論とはいえないからである。

本稿では、裁判・裁決において不動産所得と判断された（されなかった）根拠を基に、不動産所得の範囲について考察した。その結果、所得税法 26 条 1 項が定める不動産等の貸付けによる所得の意義を明らかにするとともに、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものとして、保険金等や収益補償金、不動産所得の必要経費を補填する性質を有するものも不動産所得となることを確認した。本来の所得に代わる性質を有するものについての考え方は、事業所得等についても参考になるものと思われる。

なお、本稿においては、賃貸借契約（貸付け）があることを前提として、それに関連して得た収入が不動産所得に該当するか否かに焦点を当て考察を行った。不動産等の貸付けについては、サブリース、組合を介した貸付け、証券化など様々な態様があり、これらについては、また別の論点もあるため、今後、

機会を捉えて検討を行いたい。

2016.8.29 06:00

自社株の相続めぐり銀行が中小企業経営者へ提案の節税策、国税がNO！ 追徴課税などを受け国提訴が相次ぐ…

自社株の相続対策に悩む中小企業の経営者が、取引銀行から提案された別会社へ株を売却するなどの「節税策」を実行したところ、税務署に認められずに課税され、国を相手取った訴訟に発展するケースが増えている。国税当局が租税回避行為とみなして厳格に臨んでいるためだ。専門家は、こうした国の判断を認める判例が出てくれば、節税策を提案する銀行や税理士の責任も問われると指摘する。

持ち株会社方式で相続税の節税もくろむ

〈年商数十億円のA社を経営するBさんは、同社の全株式を所有している。社長職は来年度にも息子に譲ることを決めている。だが、業績は堅調で自社株の評価額が高く、自分の死後に株を相続する息子の相続税負担が心配だ〉

「団塊の世代」が70歳代に入ったここ数年、こうした株式承継の悩みを抱える中小企業（非上場）経営者が増えている。このため、取引銀行などが会社に「節税策」を提案するケースが多い。

提案されるのは、Bさんが持ち株会社（P社）を設立したり、既存の別会社を持ち株会社にしたりして、自身もつ自社株（A社株）をP社へ移すというもの。そうすることで、P社株の評価額（株価）だけを下げれば、A社株とP社株を相続する場合よりも相続税が節税されるという理屈だ。

具体的には、P社は取引銀行から借入れをし、BさんからA社株を買い取る。国税庁通達はP社とA社を親子関係にしたり、P社の借金が増えたりすれば株式評価額は下がると規定しているため、通達を形式適用した場合のP社の株価は、A社株買い取り前よりも大幅に下がる。

A社株は相続財産ではなくなったため、息子はBさんの死後、株価が大きく下がったP社株式だけを相続財産として相続税の申告を行うことになる。

国税当局が認めず

ところが税務訴訟を多く手がける都内の弁護士によると、こうして下落させた株価を国税当局が認めず更正処分（追徴課税）を行うケースが昨年ごろから徐々に増えているという。東京国税不服審判所に審査請求したものの認められず、課税取り消しを求めて国を提訴する事例も出始め、今後の司法の判断が注目される。同弁護士は「富裕層への課税強化の流れから、調査の現場が積極的に執行する方向にかじを切った印象だ」と指摘する。

国税庁通達どおりとはいえ、このような株の評価減は相続税を減らす以外に目的がない。このため、「これらのケースでは国税当局が租税回避行為と認定した可能性がある」（資産課税に詳しい税理士）という。

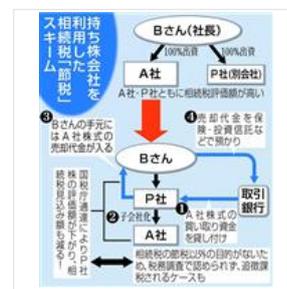
銀行には幾重にもうまみも、責任は税理士へ

本来は他の株式会社を支配するために、その会社の株式を保有する「持ち株会社方式」を、節税策として提案することは、取引銀行にとっても数々のメリットが生まれる。P社に多額の融資を実行でき利息収入が入るほか、Bさんの手元に残るA社株譲渡代金を生命保険や投資信託などに振り向けさせることで、販売手数料も得られる。

一方で、税務訴訟に詳しい弁護士は「節税策を否認する国の判断が不服審や訴訟で認められれば、そうした策を適切な説明なしに提案した銀行の責任も問われるようになる」とクギを刺す。

また、税務書類の作成や税務相談はたとえ無償でも税理士以外が行うことは禁止されている。このため、銀行側は提案時、経営者に「具体的な税額計算は税理士にご確認を」と言い添えることが大半で、税務に関する最終的な責任は顧問税理士にあるとの立場だ。

銀行提案の節税策が失敗した場合、経営者にリスクを十分に説明しなかったとして、顧問税理士の責任が問われる可能性もある。



相続節税、抜け道封じ ■ 社団経由で資産承継 ■ 相続人が自宅を贈与

2017/11/30付 | 日本経済新聞 朝刊

[保存](#) [共有](#) [印刷](#) [Twitter](#) [Facebook](#) [その他](#)

政府・与党は相続税の過度な節税防止に乗り出す。一般社団法人を設立して相続税の課税を逃れたり、住宅を贈与して宅地にかかる相続税を減らしたりする節税策が広がっており、2018年度税制改正で具体的な対策を講じる。相続税は15年から始まった増税で課税対象となる人が増えており、節税策を封じて課税の公平性を確保する。

「一般社団法人の問題は放置できない」。自民党税制調査会の宮沢洋一会長は社団法人を使った節税…

この記事は会員限定です。電子版に登録すると続きをお読みいただけます。

無料・有料プランを選択

会員の方はこちら

今すぐ登録

ログイン

こちらもおすすめ (自動検索)

祖母が孫に財産を残したい…
気になる税金どう節約？



2020/6/25 2:00

家の相続節税に新手法 来春施行の「配偶者居住権」とは



2019/11/30 3:00

所有者不明土地、使用者に固定資産税を課税 地財審意見書

2019/11/20 17:49

相続空き家の放置はNG 売却と賃貸、税はどうなる



2019/10/13 2:00

PR [テレワークでの勤務時間を管理！勤怠管理システムを比較する／ITトレンド](#)

関連キーワード

団体設立

宮沢洋一

相続税

電子版トップ

PR [家を売りました！仲介手数料49.8万円でお得に売却！／マンションマーケット](#)

PR [オンライン会議の会話術などテレワークのヒントがここに／テレワーク特集](#)

PR [手数料3%と定額49.8万円の差はもうご存知ですか？東京レジデンスマーケット](#)

PR [あの人とこの日に、あの店を予約して久しぶりの外食/大人のレストランガイド](#)

PR [あなたの年収は適正ですか？10分で診断できます／日経キャリアNET](#)

PR [家を売りました！仲介手数料49.8万円でお得に売却！／マンションマーケット](#)

PR [マンション売却 重要なのは手数料が定額という事実 東京レジデンスマーケット](#)

PR [行けなかったあのセミナー「動画」で視聴できるんだ！／セミナーシェアUP](#)

PR [事態を憂いつつ備えて対応！テレワーク快適化厳選アイテム／未来ショッピング](#)

[PR]トレンドウォッチ

一覧>

アクセスランキング

一覧>

1. [在宅勤務に3つの脅威 サイバー攻撃にどう備える](#) 
2. [トヨタ、部品会社に値下げ要請 業績悪化と材料費下落](#) 
3. [\[FT\]世襲される「上から目線」](#) 



未来ショッピング

Powered by ENJINE

購入型クラウドファンディングで
未来のイノベーションを楽しもう

日経からのお知らせ

「親子でまなぶ！日経 お金の教室」動画配信

令和2年7月豪雨 救援募金受け付け

あなたに合った電子版の使い方をご紹介します

電子版は最初の1カ月が無料！今すぐ無料体験

おすすめ情報

指示待ちには危険 「8月病」3つの対策

BizGate

禁煙した人も無縁でない「隠れCOPD」

Gooday

新しい働き方の道しるべに

テレワーク特集

花を、医療従事者の皆さんへ今こそ！

未来ショッピング

経営・市場環境の分析と予測の方法

スキルアップ

コロナ時代 学びに役立つ記事特集

学び特集

中高年の活躍阻む壁 テレワーク崩す

BizGate

セルフブランディングを意識しよう

転職

[PR]

一覧はこちら

Cloud Vision Vol.4

2025年に技術的負債を残さないアプリケーションのクラウド戦略/日本IBM



スペシャリスト対談

新生銀行×インフィュリオンが「ネオバンク・プラットフォーム」の可能性について考察



Cloud Vision Vol.6

ニューノーマル時代、クラウドテクノロジーの違いが企業力に差をつける/日本IBM



ゴルフ用プロウォッチ

グレッグ・ノーマンが語る新しいゴルフテクノロジーとは/カーミン



相続税

地裁

Z255-10156

東京地方裁判所平成15年（行ウ）第214号贈与税決定処分取消等請求事件（全部取消し）（確定）（納税者勝訴）

国側当事者・雪谷税務署長

平成17年10月12日判決【税務訴訟資料 第255号-275（順号10156）】

【みなし贈与／非同族株主への取引相場のない株式の譲渡】

要点

投稿日：2019年01月11日

個人株主として筆頭株主になった譲受人に対する配当還元方式を多少上回る評価額による譲渡が、みなし贈与に当たらないとされた事例

相続税法における時価について、課税実務上、評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これを時価の評価方法として妥当なものとして扱っています。

本件で課税庁は、株式の売買取引が、同族株主である譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われた取引であり、配当還元方式を多少上回る評価額によってされた当該取引はその後、同社の個人株主として筆頭株主となった同族株主以外の譲受人への実質的贈与（相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」）であるとして、評価通達の定めによるべきではないと主張しました。しかし裁判所は、配当還元方式が評価通達において同族株主以外の株主が取得した株式についての原則的な評価方法である以上、それを否定することは、評価通達の趣旨を没却することになるとして、課税庁の主張を排斥しました。

なお、当該売買取引と同時期に取引銀行に対して譲渡した同株式の取引価格は、取引上の見返りに対する銀行側の期待が株価の決定に影響した可能性が十分にあるとして、客観的価額とは認められませんでした。

本件は、一審で確定しています。

概要

判 示 事 項

- (1) 相続税法7条にいう「時価」の意義
- (2) 財産評価基本通達の定めに基づき時価を評価することの妥当性
- (3) 財産評価基本通達に定められた評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことが実質的な租税負担の公平を著しく害する結果となるなど、この評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情のない限り、財産評価基本通達の定めに基づく価額と同額か、又はこれを上回る対価をもって行われた財産の譲渡は、相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないものというべきであるとされた事例

- (4) 財産評価基本通達に定める類似業種比準方式の合理性
- (5) 財産評価基本通達が例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」について、配当還元方式によって評価することを定めている趣旨及び合理性
- (6) 甲社の株式売買取引により納税者が取得した地位は、甲社の事業経営に相当の影響力を与えるものであり、配当還元方式が本来適用を予定している少数株主（同族株主以外の株主）の地位と同視できないとの課税庁の主張が、納税者の甲社における株式の保有割合や、甲社においては株式の譲渡につき取締役会の承認を要することとされていることに照らせば、納税者は、譲渡人及びその親族らのような同族株主とは異なり、会社に対する直接の支配力を有さず、当面、配当を受領すること以外に直接の経済的利益を享受することのない少数株主であり、その取得及び保有する株式の評価につき、財産評価基本通達の定める配当還元方式が本来的に適用されるべき株主に該当するとして排斥された事例
- (7) 甲社の株式売買取引は、実質的には贈与に等しく、贈与税の負担を免れるため財産評価基本通達による評価額を上回ればよいとの基準で価格を定めたものにすぎず、このような場合にまで財産評価基本通達を形式的に適用すると租税負担の実質的な公平を害するとの課税庁の主張が、売買価格が配当還元方式によって決定されたとしても、それが財産評価基本通達における原則的な評価方法である以上、不合理な価格決定の方法ということではできないし、また、当該売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたということが、同売買取引が実質的に贈与に等しいとか、贈与税の負担を免れる意図が存したということに直ちにつながるものではないとして排斥された事例
- (8) 売買実例における甲社の株式の売買価格は客観的時価を適切に反映しており、配当還元方式による評価額はこれより著しく低額であるから、このこと自体が財産評価基本通達に定める評価方式によらない特別の事情に当たるとの課税庁の主張が、仮に他の取引事例が存在することを理由に、財産評価基本通達の定めとは異なる評価をすることが許される場合があり得るとしても、それは、当該取引事例が、取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を備えたものである場合等例外的な場合に限られるところ、上記売買実例における甲社の株式の売買価額が客観性を備えたものであるとはいえないとして排斥された事例

判決年月日 H17-10-12

国税庁訴資 Z255-10156

本文

判 決 要 旨

- (1) 相続税法7条にいう「時価」とは、同法22条（評価の原則）にいう「時価」と同じく、財産所得時における当該財産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当時者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。
- (2) 課税実務上、財産評価基本通達の定めによって評価した価額をもって時価とすることとされているのは、財産の客観的交換価値を個別に評価する方法をとると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的、かつ、大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等から、あらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から見て合理的であるという理由に基づくものであるから、財産評価基本通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これは時価の評価方法として妥当性を有するものと解される。

- (3) 省 略
- (4) 財産評価基本通達に定める類似業種比準方式による株式評価は、現実に株式市場において取引が行われている上場会社の価格に比準した株式の評価額が得られる点で合理的であり、取引相場のない株式の算定手法として適切な評価方法である。
- (5) 財産評価基本通達が、原則的な評価手法の例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」については配当還元方式によって評価することを定めている趣旨は、一般的に、非上場のいわゆる同族会社においては、その株式を保有する同族株主以外の株主にとっては、当面、配当を受領するという以外に直接の経済的利益を享受することがないという実態を考慮したものと解するのが相当である。そして、会社に対する直接の支配力という点において、同族株主とそれ以外の株主とでは、保有する株式の実質的な価値に大きな差異があるといえるから、財産評価基本通達は、同族株主以外が取得する株式の評価については、通常類似業種比準方式よりも安価に算定される配当還元方式を採用することとしたものであって、そのような差異を設けることには合理性があり、また、直接の経済的利益が配当を受領することに限られるという実態からすれば、配当還元方式という評価方法そのものにも合理性があるというべきである。
- (6) ~ (8) 省 略

判 決

原 告	A
同訴訟代理人弁護士	鳥 飼 重 和
同	内 田 久美子
同	堀 招 子
鳥飼重和訴訟復代理人弁護士	
	木 山 泰 嗣
鳥飼重和補佐人税理士	
被 告	原 木 規 江
	雪谷税務署長
	門 脇 憲 昭
同指定代理人	粟 田 真記子
同	横 島 淳 子
同	櫻 井 保 晴
同	松 元 弘 文
同	櫻 井 和 彦
同	北 野 繁

主 文

- 1 被告が原告に対し平成12年1月18日付けでした原告の平成7年分贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

主文と同旨

第2 事案の概要

本件は、原告が、その取引先である非上場会社の株式を、同社の会長職にあった者から売買によって譲り受けたところ、税務署長である被告が、当該株式の譲受けは相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当すると認定し、当該譲受けの対価と被告が独自に算定した当該株式の時価との差額に相当する金額を課税価格とする贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、原告がこれらの各処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

1 贈与税に関する法律及び通達の定め

(1) 相続税法

ア 著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があった時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該財産の時価（当該財産の評価について相続税法第3章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額

に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす（7条本文）。

イ 株式の譲渡を受けた者が、7条の規定により、当該譲渡の対価と当該株式の時価との差額に相当する金額を贈与により取得したものとみなされる場合の当該金額は、当該株式の発行人の本店又は主たる事務所の所在地にあるものとし（10条1項12号、8号）、贈与により相続税法の施行地にある財産を取得した個人は、日本国籍を有さず、かつ、当該財産を取得した時において同法の施行地に住所を有しない者であっても贈与税を納める義務があり（1条の4第3号）、その者については、その年中において贈与により取得した財産で同法の施行地にあるものの価額の合計額をもって、贈与税の課税価格とする（21条の2第2項）。

(2) 贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものとして国税庁長官が各国税局長あてに発した財産評価基本通達〔昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達（平成7年6月27日付け課評2-6による改正前のもの）。以下「評価通達」という。乙1〕があり、同通達には次のような定めが置かれている。

ア 財産の時価とは、課税時期（贈与により財産を取得した日又は贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日をいう。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、評価通達の定めによって評価した価額による〔1項（2）〕。ただし、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する（6項）。

イ 取引相場のない株式（上場株式及び気配相場等のある株式以外の株式をいう。168項）のうち、大会社（従業員数が100人以上の会社などをいう。178項）の株式の価額は、類似業種比準価額によって評価すること（以下この方式を「類似業種比準方式」という。）を原則とするが、納税義務者の選択により、1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価することもできる〔179項（1）〕。類似業種比準価額とは、類似業種の株価並びに1株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）を基とし、評価通達に定める算式によって計算した金額をいう（180項）。ただし、「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、後記ウによって評価する（178項）。

ウ 「同族株主以外の株主等が取得した株式」とは、同族株主のいる会社の株式のうち同族株主以外の株主の取得した株式などをいい、この場合における「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者（親族その他の法人税法施行令4条に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。）の有する株式の合計数がその会社の発行済株式数の30パーセント（その評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する株式の合計数が最も多いグループの有する株式の合計数が、その会社の発行済株式数の50パーセント以上である会社にあつては、50パーセント）以上である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう〔188項（1）〕。「同族株主以外の株主等が取得した株式」の価額は、

$$\frac{\text{その株式に係る年配当金額}}{10\text{パーセント}} \times \frac{\text{その株式の1株当たりの資本金の額}}{50\text{円}}$$

という算式によって計算した金額によって評価する（上記算式の「その株式に係る年配当金額」は、1株当たりの資本金の額を50円とした場合の金額である。以下この方式を「配当還元方式」という。）（188-2項）。

2 前提となる事実（証拠の付記のない部分は当事者間に争いが無い。）

(1) 課税処分等の経緯

ア 原告は、オーストラリア連邦の国籍を有し、同国に住所を有する外国人である。

イ 原告は、平成7年2月16日付けの売買契約により、当時、株式会社B（本店所在地東京都大田区。以下「B」という。）の取締役会長であった甲（平成8年3月1日死亡。以下「譲渡人」という。）から、同人の有する同社の株式63万株（以下「本件株式」という。）を、総額6300万円（1株当たり100円）で譲り受けた（以下この取引を「本件売買取引」という。）。

ウ 被告は、本件売買取引による原告の本件株式の譲受けが、相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するものと認定し、かつ、原告が、平成7年分贈与税の申告書を提出していなかったことから、平成12年1月18日付けで、次のとおり、原告の同年分贈与税の決定処分（以下「本件決定処分」という。）及び無申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件各処分」という。）をした。なお、本件各処分における本件株式の評価額は、1株当たり785円であった。

贈与税の課税価格	4億3155万0000円
納付すべき税額	2億9076万5000円
無申告加算税	4361万4000円

エ 原告は、本件各処分をいずれも不服として、平成12年3月1日、東京国税局長に対し、異議申立てをしたところ、東京国税局長は、同年11月1日、これを棄却する旨の決定をした。

オ さらに、原告は、前記エの決定を不服として、平成12年11月29日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成14年12月20日、これを棄却する旨の裁決をした。

カ そこで、原告は、平成15年3月19日、本件訴訟を提起した。

(2) 本件売買取引に関連する事実

ア Bは、昭和22年に設立された、電子秤等の製造、販売等を事業内容とする非上場会社であり、世界初の電子秤を開発するなど、電子秤の分野では国内のトップシェアを占め、従業員数は1000人を超え、国内に30数箇所の営業所を有し、海外にも工場がある。同社の平成6年末における発行済株式数は960万株、1株当たりの券面額は50円であり、資本金の額は4億8000万円であった。同社の同年1月1日から同年12月31日までの間の事業年度の貸借対照表においては、資産の合計額209億2032万円、負債の合計額132億0147万円、資本の部の合計額77億1885万円が計上され、同事業年度の損益計算書においては、売上高として277億6621万円が計上されている。同社の関連会社として、C株式会社（以下「C」という。）及びD（以下「D」という。同社の事務所はオランダ王国にある。）がある。（甲5、乙4、弁論の全趣旨）

イ A（以下「A」という。）は、原告の祖父が1896（明治29）年に設立した会社であり、原告は、昭和42年から平成6年まで同社の社長を務め、その後は同社の会長職にある。Aは、オーストラリア（平成2年ころからはニュージーランドを含む。）において、計量器の販売等の事業を営み、昭和50年以降はBの海外代理店として、同社製の電子秤を独占的に販売している。（甲10、甲12、甲13）

ウ 原告は、本件売買取引と同じ日（平成7年2月16日）付けの売買契約により、譲渡人から、同人の有するCの株式900株を総額45万円（乙3の1、2）、Dの株式281株を総額2万8100ギルダー（平成7年3月29日当時の為替レートで160万6477円）でそれぞれ譲り受けた。

エ 本件売買取引及び前記ウの各売買取引によって、B、C及びDの株主の株式保有割合（発行済株式数に占める保有株式数の割合）は、別表記載のとおり変動した。

オ 原告は、本件株式及び前記ウの各株式の購入資金として、平成7年3月31日、株式会社E銀行（現E銀行。以下「E銀行」という。）シドニー支店から、F（以下「F」という。）名義で6600万円を借り入れ（以下「本件借入」という。）、同日、E銀行大森支店の譲渡人名義の預金口座にこれらの各株式の購入代金合計6505万6477円を送金した。

カ 譲渡人は、本件借入に際し、次のとおりの約定により、Fの債務を保証した。譲渡人の死亡後は、乙（譲渡人の長男）が、同一内容の保証契約をE銀行との間で結んだ。

- (ア) 保証人は、本件借入及びこれに付帯する一切の債務について、債務者と連帯して保証債務を負う。
- (イ) 保証人は、債務者のE銀行に対する預金その他の債権をもって相殺しない。
- (ウ) 保証人が保証債務を履行した場合、代位によってE銀行から取得した権利は、同行の同意がなければ行使しない。同行の請求があれば、その権利又は順位を同行に無償で譲渡する。

キ 譲渡人は、平成6年中に、Bの株式を次のとおり売却した（以下これらを「本件売買実例」という。）。

- (ア) 平成6年7月27日付け（受渡日同日）で、株式会社G銀行（現E銀行。以下「G銀行」という。）に対し、Bの株式8万株を総額6344万円（1株当たり793円）で売却した。
- (イ) 平成6年7月28日付け（受渡日同年8月2日）で、H株式会社（以下「H」という。）に対し、Bの株式2万5000株を総額1990万円（1株当たり796円）で売却した。
- (ウ) 平成6年7月28日付け（受渡日同年8月2日）で、株式会社I銀行（現I銀行。以下「I銀行」という。）に対し、Bの株式2万5000株を総額1990万円（1株当たり796円）で売却した。
- (エ) 平成6年9月19日付け（受渡予定日同月20日）で、E銀行に対し、Bの株式1万6000株を総額1268万8000円（1株当たり793円）で売却した。
- (オ) 平成6年9月20日付け（譲渡年月日同日）で、J株式会社（現J。以下「J」という。）に対し、Bの株式6万4000株を総額5075万2000円（1株当たり793円）で売却した。

3 税額等に関する被告の主張

被告が本件訴訟において主張する原告の平成7年分贈与税の課税価格及び納付すべき税額は、次のとおりである。

- (1) 贈与税の課税価格 4億3722万0000円
当該金額は、原告が譲渡人から取得した本件株式の数（63万株）に、1株当たりの時価794円（後記4（1））を乗じた金額5億0022万円と本件株式の売買金額6300万円との差額であって、相続税法7条の規定に基づき原告が贈与により取得したものとみなされる金額である。
- (2) 納付すべき税額 2億9473万4000円
当該金額は、前記（1）の課税価格から贈与税の基礎控除額60万円（相続税法21条の5）を控除した金額4億3662万円に税率（同法21条の7）を適用して算出した金額であり、本件決定処分における原告の納付すべき金額（2億9076万5000円）はこの範囲内にある。

4 本件決定処分の適法性に関する争点①—本件株式の時価（評価通達の評価方式によらないことの相当性）

Bは、評価通達に規定する大会社であるが、また同時に、譲渡人の親族らにより構成される同族株主のいる会社にも該当し、原告は同族株主以外の株主に該当するから、評価通達の定めを適用すると、本件株式の価額は、配当還元方式により評価されるべきこととなる。この点は当事者間に争いがなく、配当還元方式により算出される本件株式の価額は、1株当たり75円と認められる（甲3、弁論の全趣旨）。争いがあるのは、本件株式について評価通達に基づく評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるかどうか、また、そのような特別の事情があるとして本件株式の時価はいくらと評価するのが相当か、という点である。

(1) 被告の主張

ア 本件売買取引等の事情に照らせば、本件株式の時価の算定について、配当還元方式によって算定することは極めて不合理であり、評価通達に基づく評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるといえる。

(ア) 原告は、本件売買取引及びこれと同時に行われたBの持株会社ともいえるC及びDの株式の売買取引によって、Bにおける譲渡人の地位を裏付けていた株式のほとんどを取得し、かつ、Bにおける個人株主の中で、譲渡人の親族らが保有する株式数を超えて、筆頭株主の地位を得たものであり、保有株式数を見る限り、Bの中心にあった譲渡人の地位の後継者たる地位を取得したものと見える。

また、原告は、本件株式の取得資金を本件借入によって賄っているが、本件借入は譲渡人による保証を前提として実行され、譲渡人が死亡した後も譲渡人の相続人が当該保証を引き継いでいる。すなわち、原告は、譲渡人から便宜を受けることにより、実質的な金銭的支出を行うことなく、本件株式を取得しており、原告と譲渡人とは、極めて密接な関係にあったことが認められる。

以上に照らせば、本件売買取引により原告が取得した地位は、Bの事業経営に相当の影響を与え得るものであるから、これを配当還元方式による評価方法を定めた評価通達が予定しているような、事業経営への影響力及び支配力を有しないか、あるいは、極めて影響力の少ない少数株主と同視することはできない。

(イ) 本件売買取引における本件株式の価額は、本件売買実例により把握される本来の時価に照らし、不当に低額である。

後記イのとおり、本件売買実例におけるBの株式の売買価額は、客観的時価を適切に反映しているものと認められるところ、配当還元方式によった場合には、これより著しく低額に算定されることとなって不当であり、このこと自体が配当還元方式によらないことが正当と認められるような特別の事情に当たる。

(ウ) 本件売買取引における株価の決定経緯についての原告の本件訴訟における説明は、あいまいかつ不自然で信用できず、そもそも原告は、異議申立て及び審査請求の際には、評価通達に定める配当還元方式によって決定した旨明言していたのであるから、本件売買取引における取引価格は、評価通達に定める配当還元方式によって算出した金額ないしこれを上回る価格となるように定められたものと解するべきである。ちなみに、Bの平成5年12月期の1株当たりの配当金額は10円であり、これを基準に評価通達に定められた10パーセントの利率による配当還元方式を適用すると、1株当たり100円が算出される。

しかしながら、Bは、前記のとおりの大企業であり、年平均約20パーセントの利益配当を行っている優良企業であって、また、本件売買取引当時（平成7年）は、預入金額1000万円以上の定期預金の利回りが1.135パーセント、原告の借入金の調達金利が1.43パーセントという経済情勢にあったのであるから、Bの株式を経済取引を目的とする当事者間で売買する場合に、経営基盤の弱い中小企業にも適用されるため評価上の危険負担を考慮して高い資本還元率（10パーセント）が設定されている評価通達どおりの配当還元方式で株価を算定するなどということは考えられない。ちなみに、Bの配当を年間20パーセント（1株当たり10円）と見込み、資本還元率として1.135パーセントを適用すると1株の株価は881円となり、1.43パーセントを適用すると699円となる。

また、譲渡人の立場からすれば、本件売買実例に係る金融機関等も、原告も、共にBの取引先ないしその関係者であって、原告に対してのみ、著しく低い価格で株式を譲渡する経済的合理性はない。

さらに、本件売買取引前後の事情として、①原告は実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得した、②原告が借入金の一部でも返済したという事実はなく、借入利息は本件株式の配当金で十分賄える、③原告は日々円高が進む中であえて日本の銀行から借入を行い多額の為替差損を被る一方で、円安期に借入金を返済して多額の為替差益を得られたのにこれをしていない、など極めて不自然な点が認めら

れる。

以上のほか、本件売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたものであることに照らせば、本件売買取引は、実質的には贈与に等しいものであり、贈与税の負担を免れるため、評価通達を形式的に適用した場合の価格を上回ってさえいけばよいとの基準で価格を定めたものにすぎないと認められ、このような場合にまで評価通達を形式的に適用することは、相続税法7条等の趣旨に反し、租税負担の実質的な公平を害することとなる。

イ 本件売買実例における価格は、譲渡人側の事情による売り申込みという状況を前提として取引が行われている中で、Bの財務諸表等に表れた客観的数値を基礎とした合理的な手法によって価格が設定されたものであり、Bの株式の客観的時価を適切に反映しているものと認められるから、本件株式の適正な時価は、本件売買実例価額の平均額である1株当たり794円と評価するのが合理的である。

(ア) 本件売買実例における買主であるE銀行は、譲渡人側が相続・事業承継対策のために保有株式を譲渡する意向であることを知っていたものであり、このように売主側に売却すべき事情があることを知っていた者が買主となる場合、当該売買における金額は、通常取引価格より低く抑えられることはあっても、あえて、通常取引価格より高い金額で取引する必要性は認められない。

また、E銀行の購入株価(1株当たり793円)は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格により決定されたものであり、I銀行の購入株価(1株当たり796円)は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格(806円)と決算上の純資産価額から算出された価額(796円)とを比較した上で決定されたものであるところ、両金融機関が採用(参照)した類似業種比準方式は、財務諸表に表れる客観的数値を基礎として算出され、取引相場のない株式の評価方法として、一般に、広く合理性の認められた手法であって、当事者の主観的要素に影響されるものではない。このことは、本件売買実例のうちE銀行及びI銀行以外の買主と譲渡人との間で売買されたBの株価についても、同様の価格帯(1株当たり793円ないし796円)で取引されていることにも裏付けられる。

原告が主張するように、本件売買実例が、金融機関側の主観的事情によって株価が決められたのであれば、本件売買実例が行われた後、本件売買実例における各金融機関等とBとの取引は、従来にも増して密接なものとなり、取引量、シェアの拡大が図られてしかるべきところ、実際には、そのような状況は見られず、原告の主張する実績は、取引量が増減する中での一時点における数値を強調するものにすぎない。仮に、金融機関側に、Bとの取引強化に向けた一般的な期待があったとしても、そのような期待は原告でも同様であって、これを取り立てて株価に影響を与える主観的事情と解する必要はない。

さらに、法人税法では、無償による資産の譲受けについても益金に算入することになるので(法人税法22条2項)、法人が合理的な理由なく資産を時価よりも低い価額で取得した場合には、時価とその売買価額との差額相当額については、受贈益として課税の対象となる。また、反対に合理的な理由なく時価を上回る価額で資産を購入した場合には、買主である法人の所得の計算上、時価とその売買価額の差額相当額については、原則として寄附金となり(法人税法37条8項)、法人税の申告上、損金算入限度額を超える部分は損金の額に算入されないなど、改めて課税の問題が発生することがある(法人税法37条3項)。このように、法人がある資産を購入するに当たり、その資産を合理的な理由なく時価と乖離した価額で取得した場合には、法人税の所得の計算に大きな影響を与えることになるので、資産の購入者である法人としては、取引実例が少なく時価が必ずしも明らかでない資産を購入する際は、慎重にその購入資産の時価を検討した上で、売

買契約を締結するのが一般的であって、原告が主張するような買主側の目論見だけで売買価額を決定することは実務上考えられない。しかも、本件の金融機関は日本を代表するような企業であり、売買取引に当たっては、法人税の課税処理を念頭に置きつつ、Bの株式の適正な時価算定を行ったであろうと認められる。

(イ) 原告は、本件売買事例は実質的には「I銀行系」ないし「E銀行系」との間の取引2件にすぎないと主張するが、株式のように1株1株に特に個性がないような財産について、当事者間の主観的事情に影響されない売買事例が存在する場合に、これが多数でないからといって、適正な時価を表すものと評価することができなくなるものではない。

(ウ) 原告の主張する持株会への売買事例は、①Bの業績とは関係のない理由で株価が決定され、株価の形成要素のうちの最も基本的な配当、利益及び純資産のいずれも考慮されておらず、②少数株主は、定款による譲渡制限によって第三者への売却の道を閉ざされ、持株会に対し同会の決定した価額で譲渡するほか方法がないという状況の下に取引が成立したものであり、「不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」を表すものではなく、③昭和63年(2件)及び平成元年(1件)の売買事例における取引価額は1株当たり700円ないし1800円であって、持株会発足時(平成元年10月20日)に適用された1株当たり150円という価格に比べて高額であり、持株会への譲渡価格は通常の取引よりも低額に抑えられていたことが明らかであるから、持株会への譲渡価格をもってBの株式の客観的な交換価値(時価)を表すものとはいえない。

ウ 本件売買取引については、本件株式の売買金額と本件株式の適正な時価との差額が著しく、このことのみをもって、相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当するというに十分であり、本件株式の譲受けの事情をみても、これを否定すべき事情は見当たらず、むしろ、取引に経済的な合理性がなく、実質的に贈与に等しい取引がなされたものと認められることに照らしても、本件売買取引について、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当することを否定する余地はない。

(2) 原告の主張

ア 被告が前記(1)アで主張する事情は、評価通達に基づく評価方式によらないことが正当と是認されるような特別の事情に当たらない。

(ア) 本件売買取引後のBにおける原告の持株比率は6.6パーセントにすぎず(なお、C及びDの株式を含めればその比率は増すが、これら各社も譲渡人ないしその親族で構成される同族株主が支配する会社であり、前者について7.5パーセント、後者について25.3パーセントしか持株を有しない原告が両社を支配しているとはいえないから、Bにおける原告の持株比率はやはり6.6パーセントというべきである。)、このようなわずかな持株比率では、過半数に満たないのはもちろん、株主総会の特別決議を阻止することもできない。譲渡人のBにおける地位の基盤となっていたのは、自己が保有していた株式だけではなく、同社の株主を自己の親族や同族会社で固めることにより、はじめて安定的な地位を得ることができたのであり、譲渡人の親族にとっては他人である原告が、わずか6.6パーセントの株式を取得したのみで、譲渡人と同程度の支配力を取得したなどということとはできない。現に、譲渡人の死後、譲渡人の後継者としてBを経営しているのは譲渡人の長男であり、原告は、取引先の会長又は株主としての地位以外に、Bに対する経営上の地位を有していない。

また、譲渡人が本件借入について保証をしたのは、当時のオーストラリアのオフィシャルキャッシュレート(日本の公定歩合に相当するもの)が7パーセント以上の高水準にあったために、貸出金利も高水準であったことや、オーストラリアの銀行では円ベースでの借入が困難であり、豪ドルから円に換える際の為替手数料も高額であったこと

から、当時貸出利率が3パーセント前後であった日本の銀行から借り入れることとしたが、日本の銀行は当該銀行との取引がないと融資を受けられないシステムになっており、原告は日本の銀行と取引がなかったため、便宜的に、日本の銀行と取引がある譲渡人が保証人となることで、借入を受けられるようにしたにすぎない。その際の保証契約に付された約定〔前記2(2)カの(ア)ないし(ウ)〕は、E銀行の契約書の定型書式に入れられている一般的な内容であって、何ら不自然なものではない。原告は、自ら金利の返済を行っており、将来元金を弁済する用意もあるから、原告が一切の負担を負わずに本件株式を取得したかのような被告の主張は、事実を誤認するものである。

- (イ) そもそも評価通達が、株式を取得する株主の性質等により、異なる評価方法を認めている以上、同じ会社の株式であっても、結果として異なる「時価」が算定されることは制度上予定されている。また、本件売買取引のような「個人から個人へ」の譲渡には、本件売買実例のような「個人から法人へ」の譲渡と異なり、所得税法59条の「みなし譲渡」が税法上規定されていないため、価格決定の際の考慮事項が異なる。そうである以上、仮に、評価通達に従い算定された「時価」と異なる売買価格で取引した事例があるとしても、それ自体をもって「特別の事情」ということができないことは明らかである。

また、被告の援用する本件売買実例は、後記イのとおり、適切な売買実例であるとはいえない。

- (ウ) 原告は、世代を超えてBとAとの良好な取引関係を維持していくためには、原告がBの株式を取得することで両社の関係を目に見える形にするのがベストであると考え、平成4年ころから譲渡人と株式取得の交渉を始めた。譲渡人は、持株会が設立されるまで、永年勤続した従業員やBに貢献した従業員に対して株式を譲渡する際、長年にわたって、1株当たりの価格を配当還元価格である100円としてきたものであり、この価格を根拠として1株100円という価格を算出した。他方、原告も、取得することとなる株式が63万株(持株比率6.6パーセント)と僅少であったこと、非上場会社のため転売による利益(キャピタルゲイン)も見込めなかったこと等から、B株式を取得することで期待できるものは配当による利益だけであったところ、Bから提供された情報によれば、Bは1株当たり5円から15円の配当を長年続けていたので、1株100円に設定すると、平均10パーセント程度のリターンが見込まれたので、この価格に納得したものである。

被告は、Bの取引先ないしその関係者であることでは本件売買実例に係る金融機関等と異なるところのない原告に対してのみ著しく低い価格で株式を譲渡することには経済的合理性がないと主張するが、見返り融資の利息等の利益が入ってくる金融機関と、配当から得られる利益に対する期待しか有しない単なる取引先とを同列にとらえることはできない。

また、被告が本件売買取引前後の事情として縷々主張する点も、①原告が実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得したという主張が事実誤認であることは、前記(ア)で述べたとおりであり、②借入元金の返済をしていないのは、オーストラリアの銀行の融資金利が高く、E銀行が現状の条件で融資を継続してくれる限り、借入金をすぐに返済する合理性がないからであり、③為替差損も為替差益も、円建ての借入金債務が残存している限り発生せず、また為替は日々刻々変動していくものであり将来の推移など予測できるものではないから、いずれも失当である。

- イ 本件売買実例における価格は、金融機関側の主観的事情に影響された価格であり、また不特定多数の取引事例であるともいえず、さらにより安価な持株会への売買事例が7件ある点からしても、本件売買実例が適切な売買実例であるとはいえない。

(ア) 現在のI銀行系に属するI銀行とHがBの株式を譲渡人から譲り受けるに際しては、BがI銀行から2億円程度の借入を実施することが株式売買の条件とされていたものであり、この株式売買を契機としてI銀行のBに対する融資が始まり、平成13年には、融資残高は10億4000万円にまで増加し、Bの借入残高全体のうちの23パーセントを占めるまでになった。また、I銀行は、株式取得により見返り融資を開始した平成6年当時、当時の利息を基準にすると、3年1か月未満という短期間で、株式取得によって支払った資金を回収できる計算であったものであり、系列ベンチャーキャピタルであるHの株式取得支払資金を含めたとしても、6年2か月未満という短期間で回収が可能の状態にあった。したがって、I銀行にとっては自らが、Hにとっては系列会社であるI銀行が、多額かつ継続的な融資を実施できるという思惑によって株価が決められたのであり、当事者の主観的事情・個人的事情等の要素が強く影響しているといえる。

他方、現在のE銀行系に属するG銀行、E銀行及びJについても、株式の譲受けに際し、G銀行とE銀行において、極力他の取引を両行に集約するという了解があったものであり、両行はI銀行と異なりもともとBと取引があった金融機関ではあるが、平成6年の売買以降、当時19億円であった両行（系列）に対する借入残高は平成13年には30億9000万円にまで上昇し、借入残高全体に占める割合も平成6年当時の58パーセントから平成11年には82パーセントにまで上昇した。また、借入以外の取引についても、平成8年にBの東京勤務社員の活動費振込口座をE銀行大森支店に開設するなど、多くの取引が活発になされている。したがって、買主であるG銀行、E銀行及びJの側に、将来Bに対する融資や他の取引を活発に行い、他の銀行との取引を極力G銀行及びE銀行に集約してもらおうという思惑があったうえで、株価が決められたのであり、当事者の主観的事情・個人的事情等の要素が強く影響しているといえる。

そして、本件売買実例のような「個人から法人へ」の株式譲渡の場合には、譲り受ける側の法人としては、法人税法上の受贈益課税がされることを念頭に置かなければならず、また、譲渡する側の個人としても、所得税法59条による「みなし譲渡」課税がされることを念頭に置かなければならないので、課税処分がされないような安全策として、類似業種比準方式等に準じた価格等により算出される価額を設定せざるを得ないのである。

(イ) 本件売買実例は、前記(ア)のような特殊なメリットを有する金融機関が買主であるケースに限定されており、不特定の当事者間で行われた取引ではない。また、本件売買実例は、実質的には、I銀行系（I銀行、H）及びE銀行系（G銀行、E銀行、J）がBの株式を譲り受けた2件にすぎず、当時はE銀行系ではなかったG銀行を切り離して考えたとしても、3件の売買事例にすぎないから、多数の当事者間で行われた取引とはいえない。

(ウ) 本件売買実例のほかにも、平成6年8月から平成11年6月までの間に、第三者がBの持株会に同社の株式を1株当たり200円で譲渡している事例が7件存在する。これらの取引は、本件売買取引に近接した時期（平成6年8月）になされたものもあり、売主はいずれも純粋な第三者であり、持株会が第三者に売却を働きかけたものであるが、持株会に従うべき立場にはない者であったため、自由な交渉がされたうえで合意に至った価格である。このような実例があるにもかかわらず、特定かつ極めて少数の金融機関に対してされた本件売買実例のみを採り上げて「時価」と主張することは失当である。

ウ 本件では、評価通達により評価すると実質的な租税負担の公平を害するような特別の事情は存しないから、本件株式は原則どおり評価通達に基づいて配当還元方式により評価すべきであり、これによると、本件株式の時価は、1株当たり75円ということになる。そうである以上、原告は、時価を少し

上回る1株当たり100円という価格で本件株式を譲り受けたにすぎないので、相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないことは明らかである。

また、本件のように非同族株主から同族株主（ママ）に対してなされた取引相場のない株式の譲渡について、相続税法7条のみなし贈与の規定を適用した課税処分は従来行っていなかったのに、本件の原告に対してのみ本件決定処分を行った被告の取扱いは、租税平等（公平）主義の派生原則である公平ないし中立性の原則に反し違法である。

5 本件決定処分の適法性に関する争点②—理由の付記

原告は、本件決定処分の通知書には理由の記載が全くなく違法であると主張するのに対し、被告は、これを争う。

6 本件賦課決定処分の適法性に関する当事者の主張

(1) 被告の主張

ア 本件賦課決定処分は、適法になされた本件決定処分を前提として、国税通則法66条1項本文の規定に基づき、原告が本件決定処分により納付すべきこととなった贈与税額（ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額）2億9076万円に100分の15の割合を乗じて計算した4361万4000円の無申告加算税を課したものであるから、適法である。

イ 評価通達6項には、いかなる場合にもその定めが形式的・画一的に適用されるものではないことが明定されていたものである上、原告が本件株式の評価を誤るについては、我が国の贈与税の課税問題について、十分な準備と認識がないままに本件売買取引を行って、結果として贈与税の申告を行わなかったのであり、結局、原告の税法の不知・誤解によるものである。このような事情は国税通則法66条1項ただし書に規定する「正当な理由」に当たらない。

(2) 原告の主張

ア 本件賦課決定処分は、違法な本件決定処分に基づいてされているので、違法である。

イ 仮に本件決定処分が適法であるとしても、評価通達によれば本件株式は配当還元方式により評価されるのであり、それと異なる評価により課税されることを原告において知る余地もなかったのであるから、期限内申告書を提出しなかったことには「正当な理由」がある。

第3 当裁判所の判断

1 本件決定処分の適法性について

(1) 相続税法7条は、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」において、当該対価と当該譲渡の時における当該財産の時価（相続税法第3章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額。なお、本件で問題となる株式の評価については、同章に特別の定めがない。）との差額に相当する経済的利益を課税の対象とするものである。したがって、財産の譲渡が当該譲渡の時における当該財産の時価と同額か、又はこれを上回る対価で行われた場合には、そもそも課税の対象となる経済的利益が存在しないこととなるから、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないことが明らかである。

【判示(1)】

(2) 相続税法7条にいう「時価」とは、同法22条にいう「時価」と同じく、財産取得時における当該財産の客観的交換価値、すなわち、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。この点は、評価通達にも記載されているとおりである。

ところで、財産の客観的交換価値は、必ずしも一義的に明確に確定されるものではないことから、

【判示(2)】

課税実務上は、原則として、評価通達の定めによって評価した価額をもって時価とすることとされている。これは、財産の客観的交換価値を個別に評価する

方法をとると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、回帰的、かつ、大量に発生する課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等から、あらかじめ定められた評価方法により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものである。

したがって、評価通達に定められた評価方法が合理的なものである限り、これは時価の評価方法として妥当性を有するものと解される。

【判示（3）】

そして、これを相続税法7条との関係でいえば、評価通達に定められた評価方法を画一的に適用するという形式的な平等を貫くことが実質的な租税負担の公平を著しく害する結果となるなどこの評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情のない限り、評価通達に定められた合理的と認められる評価方法によって評価された価額と同額か、又はこれを上回る対価をもって行われた財産の譲渡は、相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないものというべきである。

【判示（4）】

- (3) 評価通達は、取引相場のない株式の評価方法について、評価会社の規模に応じて場合分けし、評価会社が大会社の場合においては、それが上場会社や気配相場等のある株式の発行会社に匹敵するような規模の会社であることにかんがみ、その株式が通常取引されるとすれば上場株式や気配相場等のある株式の取引価格に準じた価額が付されることが想定されることから、現実に流通市場において価格形成が行われている株式の価額に比準して評価する類似業種比準方式により評価することを原則としている。この評価方式は、具体的には、株価形成要素のうち基本的かつ直接的なもので計数化が可能な1株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）の3要素につき、評価会社のそれらと、当該会社と事業内容が類似する業種目に属する上場会社のそれらの平均値とを比較の上、上場会社の株価に比準して評価会社の1株当たりの価額を算定するというものである（乙1）。このような類似業種比準方式による株式評価は、現実に株式市場において取引が行われている上場会社の株価に比準した株式の評価額が得られる点において合理的であり、取引相場のない株式の算定手法として適切な評価方法であるといえる。

【判示（5）】

ところで、評価通達は、このような原則的な評価手法の例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」については、配当還元方式によって評価することを定めている。この趣旨は、一般的に、非上場のいわゆる同族会社においては、その株式を保有する同族株主以外の株主にとっては、当面、配当を受領するという以外に直接の経済的利益を享受することがないという実態を考慮したものと解するのが相当である。そして、当該会社に対する直接の支配力を有しているか否かという点において、同族株主とそれ以外の株主とでは、その保有する当該株式の実質的な価値に大きな差異があるといえるから、評価通達は、同族株主以外の株主が取得する株式の評価については、通常類似業種比準方式よりも安価に算定される配当還元方式による株式の評価方法を採用することにしたものであって、そのような差異を設けることには合理性があり、また、直接の経済的利益が配当を受領することに限られるという実態からすれば、配当還元方式という評価方法そのものにも合理性があるというべきである。

- (4) そうすると、前判示のとおり、原告は、その保有株式数を前提とする限り、同族以外の株主と評価されるべきなのであるから、評価通達の定めを適用すると、本件株式の価額は、配当還元方式により評価されるべきこととなり、これにより算出される本件株式の価額は、1株当たり75円と認められるから、評価通達に定められた評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情のない限り、上記評価額を上回る1株当たり100円の対価で行われた本件売買取引は、相続税法7条にいう「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に該当しないことになる。被告は、本件では上記の「特別の事情」

があると主張するので、以下、被告の主張に沿って検討する。

- (5) 被告は、まず、本件売買取引により原告が取得した地位は、Bの事業経営に相当の影響を与え得るものであり、配当還元方式が本来適用を予定している少数株主（同族株主以外の株主）の地位と同視できないと主張し、その根拠として、①原告がBにおける譲渡人の地位を裏付けていた株式のほとんどを取得し、同社における個人株主の中で保有株式数の最も多い筆頭株主の地位を得たこと、並びに②原告が譲渡人及び譲渡人の相続人から借入債務の保証の便宜を受けることにより、実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得したことを挙げる。

しかしながら、①については、別表のとおり、本件売買取引後のBにおける株式の保有割合は、C、D、譲渡人及び譲渡人の親族を併せた合計が47.9パーセントとほぼ全体の半分を占めるのに対して、原告はわずか6.6パーセントの割合にすぎず、また、C及びDにおける株式の保有割合をみても、譲渡人ないし譲渡人の親族が合計でそれぞれ75.0パーセント、59.7パーセントであるのに対して、原告はそれぞれ7.5パーセント、25.3パーセントにとどまっているのであるから、このような数値を見る限り、譲渡人の親族でもない原告が、Bの事業経営に実効的な影響力を与え得る地位を得たものとは到底認められない。

また、②についても、原告は、本件借入につき譲渡人の保証を得た経緯について、金利等のコストの安い日本の銀行から借り入れるために、日本の銀行と取引のある譲渡人に便宜上保証人になってもらったものと説明しているところであり、その説明自体に格別不自然、不合理な点はなく、保証契約に付された約定の内容〔前記第2の2(2)カの(ア)ないし(ウ)〕も、保証契約書の定型書式(甲9)の記載内容や銀行取引の実情等に照らして特におかしいものとはいえず、借入金の利息の返済は原告自らが行っており(甲13)、他方保証人である譲渡人ないしその相続人が借入金の一部でも現に返済したような事情は認められないから、原告が譲渡人及び譲渡人の相続人から保証の便宜を受けることによって、実質的な金銭的支出を行うことなく本件株式を取得したとはいえず、またこのような事実経緯から、原告がBの事業経営に相当の影響を与え得るほどに譲渡人と密接な関係にあったとまでいうことも困難である。

【判示(6)】

むしろ、上述した原告のBにおける株式の保有割合や、Bにおいては株式の譲渡につき取締役会の承認を要することとされていること(乙5)に照らせば、原告は、譲渡人及びその親族らのような同族株主とは異なり、会社に対する直接の支配力を有さず、当面、配当を受領すること以外に直接の経済的利益を享受することのない少数株主であり、その取得及び保有する株式の評価につき、評価通達の定める配当還元方式が本来的に適用されるべき株主に該当するものというべきである。

- (6) 次に、被告は、本件売買取引は実質的には贈与に等しく、贈与税の負担を免れるため評価通達による評価額を上回ればよいとの基準で価格を定めたものにすぎず、このような場合にまで評価通達を形式的に適用すると租税負担の実質的な公平を害すると主張し、その根拠として、①本件売買取引の株価決定経緯に関する原告の説明は信用できず、異議申立て及び審査請求の際には評価通達に定める配当還元方式によって決定した旨を明言しており、平成5年12月期の配当金額10円に評価通達の配当還元方式を適用すると1株当たり100円が算出されること、②Bが高率の利益配当を行っている優良企業であることや、低金利の経済情勢からすると、10パーセントという高い資本還元率が設定されている評価通達どおりの配当還元方式で株価を算定する経済的合理性がないこと、③Bの取引先ないしその関係者であるという本件売買事例に係る金融機関等との共通性からみても、原告に対してのみ著しく低い価格で株式を譲渡する経済的合理性がないこと、④本件売買取引前後の事情として種々の不自然な点が認められること、⑤本件売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたものであることを挙げる。

【判示(7)】

しかしながら、①仮に、本件売買取引の売買価額が評価通達に定める配当還

元方式によって決定されたものであったとしても、それが評価通達において同族株主以外の株主が取得した株式についての原則的な評価方法である以上、不合理な価額決定の方法ということはできないし、②個々の非上場会社について当該会社に適用すべき最も適切な資本還元率を個別に設定することは極めて困難なことであって、そのためにこそ、課税実務上は、評価通達において一律に10パーセントという基準を設定しているものと解されるのであるから、Bに適用すべき最も適切な資本還元率についての特段の具体的な立証のない本件において、10パーセントという資本還元率を用いることが直ちに経済的合理性を欠くものということもできず、③同じ株式の売買取引であっても、その取引に向けられた当事者の主観的事情は様々であるから、株式の譲渡価格が買主ごとに異なること自体は何ら不合理なことではない。また、④被告の主張する本件売買取引前後の諸事情は、これに対する原告の主張や前記(5)で本件借入について説示したところに照らすと、直ちに不自然、不合理なものとはいえないし、⑤売買取引が譲渡人側の相続・事業承継対策の一環として行われたということが、本件売買取引が実質的に贈与に等しいとか、贈与税の負担を免れる意図が存したということに直ちにつながるものではない。

- (7) さらに、被告は、本件売買実例におけるBの株式の売買価額は客観的時価を適切に反映しており、配当還元方式による評価額はこれより著しく低額であるから、このこと自体が特別な事情に当たると主張する。

しかしながら、本件株式のように取引相場のない株式については、その客観的な取引価格を認定することが困難であるところから、通達においてその価格算定方法を定め、画一的な評価をしようというのが評価通達の趣旨であることは前説示のとおりである。そして、本件株式の評価については、評価通達の定めに従い、配当還元方式に基づいてその価額を算定することに特段不合理といえるような事情は存しないことは既に説示したとおりであるにもかかわらず、他により高額取引事例が存するからといって、その価額を採用するということになれば、評価通達の趣旨を没却することになることは明らかである。

【判示(8)】

したがって、仮に他の取引事例が存在することを理由に、評価通達の定めとは異なる評価をすることが許される場合があり得るとしても、それは、当該取引事例が、取引相場による取引に匹敵する程度の客観性を備えたものである場合等例外的な場合に限られるものというべきである。

そこで検討すると、証拠(乙5)によれば、本件売買実例におけるE銀行の購入株価(1株当たり793円。なお、この金額は、G銀行及びJの購入株価と同額である。)は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格により決定されたものであり、I銀行の購入株価(1株当たり796円。なお、この金額は、Hの購入株価と同額である。)は、評価通達に定める類似業種比準方式に準じて算出された価格(806円)と純資産価額(資産の額と負債の額との差額)から算出された価額(796円)とを比較した上で決定されたものであることが認められるが、JはE銀行の関連会社であり(甲22)、HはI銀行の関連会社であること(甲21)を考えると、本件売買実例は、実質的に見れば、わずか3つの取引事例というのにすぎず、この程度の取引事例に基づいて、主観的事情を捨象した客観的な取引価格を算定することができるかどうかは、そもそも疑問であるといわざるを得ない(なお、この種の主張は、他の訴訟において課税庁自身がしばしば主張しているものであることは当裁判所に顕著である)。この点につき、被告は、本件売買実例においては、類似業種比準方式(ママ)に準ずる方式や純資産を基準とする方式によって算定された株式価格に基づいて売買価格が決定されているのであるから、その価格は客観性を有するという趣旨の主張をしているが、これらの評価方法は、評価通達において、同族株主以外の株主が取得した株式の評価方法としては必ずしも適当ではないものとして位置付けられていることは既に指摘したとおりなのであるから、類似業種比準方式(ママ)や純資産方式が、株式評価方法として一般的な合理性を有しているから、それに基づく価額が、本件株式の価額を決定するに足る客観性を有するものには論理の飛躍がある。むしろ、ここで問題とされるべきなのは、本件売買実例には、同族株主以外の株主として

、配当収入以外には期待すべきものがないにもかかわらず、その取得株式を類似業種比準方式（ママ）や純資産方式に基づいて算定した価額によって評価することが正当化されるほどの客観性が備わっているかどうかという点であるところ、この点を肯定するに足りるだけの事情は認められないものといわざるを得ない。

もっとも、同族株主以外の株主という点では、E銀行、I銀行及びG銀行も原告と異なるわけであるから、これら3行がなぜ高額な対価によってBの株式を取得したのかについては疑問がないとはいえないので、念のためこの点について検討してみると、証拠（甲19ないし21、甲33ないし38）によれば、I銀行とその系列のHがBの株式を譲渡人から譲り受けるに際しては、BがI銀行から2億円程度の借入を実施することが株式売買の条件とされており、現に、株式売買後の平成6年9月にはI銀行からBに2億円の融資が実行され、当該融資実行当時の利息を基準にすると、I銀行とHが支払った株式売買代金合計3980万円は、6年2か月のうちに利息収入によって回収することが可能であったものであり、I銀行（その後東京I銀行に統合された銀行を含む。）のBに対する融資はその後も継続され、平成13年には融資残高が10億4000万円（Bの借入残高全体のうちの23パーセント）になったことが認められ、他方、E銀行がBの株式を譲渡人から譲り受けるに際しても、同じところに株式を譲り受けたG銀行とともに、その他の銀行との取引を極力両銀行に集約するという了解がBとの間に存在し、E銀行及びG銀行（その後E銀行に統合された銀行を含む。）のBに対する融資残高は、平成6年の株式売買当時は19億円であったものが、平成13年には30億9000万円となり、Bの借入残高全体に占める割合も、平成6年当時には58パーセントであったものが、平成9年以降は70パーセント前後ないし80パーセントを超える割合となり、借入以外の取引についても、平成8年にBの東京勤務社員の活動費振込口座をE銀行大森支店に開設するなどの取引が継続して行われていることが認められるから、これらの取引上の見返りに対する銀行側の期待が株価の決定に影響した可能性は十分に考えられるところであるし（なお、被告は、原告も、AとBとの取引の継続を期待して本件株式を取得したのであるから、その利益状況は、上記3行と異ならないと主張するかもしれない。しかしながら、Aと上記3行とで期待する経済的利益が同一であるとは限らないうえ、取引の相手方である法人そのものが株式を取得した場合と、その代表者等が株式を取得した場合とでもその利益状況は異なるものというべきであるから、上記の主張もそのまま採用することはできないものといわざるを得ない。）、さらに、株価の決定に当たって法人税の課税処理上の考慮が働いた可能性も考えられる。被告は、譲渡人側が相続・事業承継対策のために銀行側に保有株式の買い取りを申し込んだことが本件売買事例に係る売買取引成立の端緒となったこと（乙5）から、売主側に売却すべき事情があることを知っていた買主があえて通常の取引価格より高い金額で取引したとは考えられない旨を主張するが、買主の側に上記のような見返りの期待がある場合には、売買取引の成立を確実なものにするために、あえて売主に有利な高い価額を提示することもあり得ることであるから、被告の主張するようには直ちには断定できない。

そうすると、本件売買事例におけるBの株式の売買価額が、冒頭で記載したような意味での客観性を備えたものであるとはいえないから、この点に関する被告の主張は前提において失当である。

- (8) 以上のとおりであって、被告の主張をすべて考慮しても、本件株式について評価通達に定められた評価方法によらないことが正当と是認されるような特別の事情があるとはいえない。したがって、本件売買取引は、相続税法7条の「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」には該当しないから、本件決定処分は違法であり、取消しを免れない。

2 本件賦課決定処分の適法性について

前記1のとおり、本件決定処分が違法な処分として取り消されるべきものである以上、これを前提に行われた本件賦課決定処分もまた違法な処分として取り消されるべきである。

以上の次第で、原告の請求は理由があるから認容することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 平成17年6月10日)

(東京地方裁判所民事第3部 裁判長裁判官 鶴岡稔彦 裁判官 古田孝夫 裁判官 進藤壮一郎)

(別表)

Bの株主等の持株数と保有割合

【会社名 B】

(単位：株)

株主等	持株数と保有割合			
	平成6年末	保有割合%	平成7年末	保有割合%
① C (同族会社)	2029280	21.1	2029280	21.1
② D (同族会社)	1015691	10.6	1015691	10.6
③ 譲渡人	630995	6.6	995	0.0
④ 原告	0	0.0	630000	6.6
⑤ 丙 (譲渡人の弟)	678240	7.1	578240	6.0
⑥ 乙 (譲渡人の長男)	350592	3.7	350592	3.7
⑦ 丁 (譲渡人の次男)	208000	2.2	208000	2.2
⑧ 戊 (譲渡人の次女)	184800	1.9	184800	1.9
⑨ K (譲渡人の三女)	184800	1.9	184800	1.9
⑩ L (譲渡人の妻)	50050	0.5	50050	0.5
⑪ 小計	5332448	55.5	5232448	54.5
⑫ 発行済株式総数	9600000	100.0	9600000	100.0

Cの株主構成

【会社名 C】

(単位：株)

株主等	持株数と保有割合			
	本件譲渡前	保有割合%	本件譲渡後	保有割合%
① 譲渡人	900	7.5	0	0.0
② 原告	0	0.0	900	7.5
③ L (譲渡人の妻)	1800	15.0	1800	15.0
④ 乙 (譲渡人の長男)	1800	15.0	1800	15.0
⑤ 丁 (譲渡人の次男)	1800	15.0	1800	15.0
⑥ 戊 (譲渡人の次女)	1800	15.0	1800	15.0
⑦ K (譲渡人の三女)	1800	15.0	1800	15.0
⑧ 小計	9900	82.5	9900	82.5
⑨ 発行済株式総数	12000	100.0	12000	100.0

Dの株主等の株主構成

【会社名 D】

(単位：株)

株主等	持株数と保有割合			
	本件譲渡前	保有割合%	本件譲渡後	保有割合%
① 譲渡人	413	37.2	132	11.9
② 原告	0	0.0	281	25.3
③ L (譲渡人の妻)	442	39.8	442	39.8
④ 乙 (譲渡人の長男)	89	8.0	89	8.0

⑤ 小	計	944	85.0	944	85.0
⑥ 発行済株式総数		1110	100.0	1110	100.0

TAINSキーワード

別紙リンク

原本URL 原本なし

関連判決



消費税

裁決

F0-5-208

(課税仕入れの時期/建物等の譲受けの場合) 請求人が消費税基本通達9-1-13のただし書の契約効力発生の日を資産の譲渡の時期として控除対象仕入税額を計算して還付申告を行ったことは、還付を受けるためだけの目的で、ほかに合理的な理由が存在しないにもかかわらず、あえて契約の日に経理処理を行ったもので、認められないとした事例(①平25.6.10~平25.6.30、平25.7.1~平26.6.30及び平26.7.1~平27.6.30の各事業年度の法人税の各更正処分、②平25.6.10~6.30の課税期間の消費税及び地方消費税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分・棄却・平29-08-21裁決) 【大裁(法・諸)平29-13】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

概要

[裁決の要旨]

- 1 請求人が、不動産売買契約に基づく不動産の取得に係る支払対価の額を、契約締結日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に含めて消費税等の申告をするとともに、それを基に法人税の申告をしたところ、原処分庁が、不動産の取得に係る支払対価の額は、売買契約締結日の属する課税期間の課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないとして、消費税等及び法人税の更正処分等をしたのに対し、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 本件通達規定(消費税法基本通達11-3-1により、固定資産の「課税仕入れを行った日」について準用される。)ただし書は、固定資産が土地、建物等である場合において、事業者が譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める旨定めているが、この趣旨は、固定資産の譲渡の時期をその引渡しのあった日とするのを原則とするものの、固定資産のうち、土地、建物等については、一般的にその引渡しの事実関係が外形上明らかでないことも多いことから、契約の効力が発生した日をもって譲渡の時期とすることを特別に認めることにあると解される。
- 3 したがって、租税負担の減少のみを目的とし、他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず、形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書を適用することにより租税負担を減少させた場合には、租税負担の公平を著しく害する特段の事情がある場合に当たり、そのような特段の事情がある場合には、本件通達規定ただし書を適用しないものとするのが相当である(これに反する請求人の主張は採用することができない。)
- 4 請求人は、本件課税期間に属する平成25年6月28日、不動産の売買契約を締結したが、引渡しをいまだ受けていないにもかかわらず、売買契約の締結日である同日付で不動産を資産計上するなどの経理処理を行っている。
仮に、請求人において、引渡日である平成25年7月31日付で資産計上した場合、同日以降は請求人に居住用不動産である本件建物等の賃料収入(非課税売上)が発生するため、課税売上割合が大幅に低下し、支払対価に係る消費税等の額の大部分又は全部の還付を求める確定申告をすることができなくなると考えられる。このように、請求人において契約基準を採用するか引渡基準を採用するかによって、還付請求可能額が大きく異なってくるが、他方で、この点を除くと、引渡基準ではなく契約基準を採用すべき理由は特に見当たらない。そうすると、不動産の譲受けに係る各取引の経理処理は、本件通達規定ただし書を適用して支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を受ける目的のみで行われた経理処理と認められ、その他に合理的な理由は認められない。
- 5 請求人が行った金地金取引は、請求人の事業目的である不動産賃貸等とは無関係である上、金地金を購入し、その僅か9日後に購入金額以下で売却していることからすると、金地金取引自体には経済合理性は認められない。他方で、請求人は、21日間と短期間の本件課税期間において不動産賃貸業を行わずに金地金取引のみを行うことにより、本件課税期間の課税売上割合を100パーセントにし、支払対価に係る消費税等の大部分の還付を求める確定申告をしている。そうすると、金地金取引は、消費税等の還付を

2の「確定申告」欄のとおり、いずれも法定申告期限までに確定申告をした。

また、請求人は、本件課税期間の消費税等について、本件建物等の「課税仕入れを行った日」（消費税法第30条第1項第1号）を本件売買契約の日の平成25年6月28日とし、別表3に掲げる本件不動産の支払対価の額の合計71,472,260円（消費税等込みの金額。以下「本件支払対価」という。）に係る消費税額を、本件課税期間における控除対象仕入税額に算入して、別表4の「確定申告」欄のとおり、法定申告期限までに確定申告をした。

- (ロ) 原処分庁は、平成28年3月28日付で、本件建物等の「課税仕入れを行った日」が引渡日の平成25年7月31日であるとして、別表4の「更正処分等」の欄のとおり、本件課税期間に係る消費税等の更正処分（以下「本件消費税等更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件消費税等更正処分と併せて「本件消費税等更正処分等」という。）をした。また、本件消費税等更正処分に伴う未払消費税額等と消費税額等の納付税額との差額を所得金額に加算するなどにより、別表2の「更正処分」欄のとおり、本件各事業年度の法人税の各更正処分（以下「本件法人税各更正処分」といい、本件消費税等更正処分等と本件法人税各更正処分を併せて「本件更正処分等」という。）をした。

請求人に送達された本件消費税等更正処分等の通知書（以下「本件通知書」という。）に記載された本件消費税等更正処分の理由は、要旨、別紙3のとおりである。

- (ハ) 請求人は、平成28年5月20日、本件更正処分等に不服があるとして、異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年8月8日付で、別表2及び別表4の「異議決定」欄のとおり棄却の決定をし、当該決定謄本は、同月16日、請求人に送達された。
- (ニ) 請求人は、異議決定を経た後の本件更正処分等に不服があるとして、平成28年9月13日、審査請求をした。

2 争点

- (1) 争点1 本件通知書の理由の提示に不備があるか。
- (2) 争点2 本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日であるか。
- (3) 争点3 原処分は、信義則に反し違法であるか。
- (4) 争点4 原処分は、不当な処分であるか。
- (5) 争点5 請求人に通則法第65条第4項に規定する「正当な理由」があるか。

3 争点に対する当事者双方の主張

- (1) 争点1（本件通知書の理由の提示に不備があるか。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件通知書の処分の理由には、本件売買契約の記載内容、代金の支払事実、本件建物等に係る賃料収入の受領開始日及び本件建物等に係る所有権移転の日によれば、本件建物等の「課税仕入れを行った日」がその引渡しを受けた平成25年7月31日になると認められる旨記載され、請求人の本件課税期間の控除対象仕入税額が過大であることについて具体的に根拠が示されており、行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示の趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠が明示されているから、理由の提示に不備はない。</p>	<p>本件では、原処分の時点で、本件建物等の「課税仕入れを行った日」の解釈が争点となっていたにもかかわらず、本件通知書には、原処分庁がなぜ本件建物等の引渡日をその「課税仕入れを行った日」とするのかという争点についての記載がない。</p> <p>よって、本件通知書の理由は行政手続法第14条第1項の要件を満たさず、原処分を取り消すべき不備がある。</p>

(2) 争点2 (本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日であるか。) について

以下、本件通達規定本文の定めにより、引渡日によって課税資産の譲渡時期を判断する基準を「引渡基準」といい、本件通達規定ただし書の定めにより、契約の効力発生日により課税資産の譲渡時期を判断する基準を「契約基準」という。

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、次のとおり、本件不動産の引渡しがあった平成25年7月31日であり、本件課税期間に属する日ではない。</p>	<p>請求人は、次のとおり本件建物等の「課税仕入れを行った日」について、本件売買契約の効力が発生した平成25年6月28日とすることができる。よって、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日である。</p>
<p>イ 本件通達規定ただし書が固定資産の譲渡時期について契約基準を定めた趣旨は、本来、引渡基準によることが原則であるが、土地、建物等については引渡し的事实関係が外形上明らかでない場合が多いということに配慮し、そのような場合に例外的に契約基準によることを認め、実務上の便宜を図ることにある。よって、取引の実態から「引渡しがあった日」が明らかである場合においては、引渡基準と契約基準とを恣意的に選択して租税回避を行うことは許容されない。</p> <p>本件建物等の所有権の移転日及びその登記日、代金の最終決済日並びに使用収益の開始の日のいずれも平成25年7月31日であることからすると、本件不動産の引渡日は、平成25年7月31日であることは明らかである。</p>	<p>イ 本件通達規定ただし書が固定資産の譲渡時期について契約基準を定めた趣旨は、取引が定型的、類型的で多量な不動産等の有形固定資産について、一般の会計慣行を尊重・調和し、消費税実務の複雑化を回避するために、所得税や法人税における取扱いとの統一性を保持することや、消費税法の成立・定着のための政策的な配慮をすることにあると考えられる。契約の効力発生日が客観的に決まることも考慮すると、本件通達規定ただし書の契約基準は、「課税仕入れを行った日」の判断基準として条文上相当なものである。</p> <p>また、契約基準は、経理処理も契約の効力発生日を基準としていることを要すると解すれば、納税者が恣意的に課税仕入れの時期を操作することができず、税負担の公平の見地から具体的妥当性を欠き、著しく不適當であると認められない。</p>
<p>ロ 請求人による一連の取引は、会社分割や、金地金の売却日及び本件売買契約の締結日の作為的な設定により、請求人が課税事業者で課税売上割合が100パーセントとなる課税期間を作出して、その課税期間に本件建物等を取得したとともに、請求人が免税事業者となる課税期間も作出し、本件支払対価に係る消費税額を全額控除することを狙ったスキームに即したものであり、本件は、税負担の減少以外に合理的な目的を見いだす難い租税回避事案である。よって、本件において、本件通達規定を形式的・画一的に適用して契約基準を認めることは、税負担の公平を著しく害するものとして許されない。</p>	<p>ロ 本件は、収益物件を取得した際に、その個室を居住用とするか否かにより消費税額等に差が出るという不合理な差別を回避したものであること、請求人は、株主利益の最大化のために、適法な法令解釈の下に過大な税額を支払わないようにしたものであることからすると本件をいわゆる「租税回避」と同列に評価することはできない。</p> <p>また、消費税法には法人税法などのように租税回避防止規定が設けられていないことからすると、消費税における租税回避は、合法的な節税である。</p>

(3) 争点3 (原処分は、信義則に反し違法であるか。) について

請 求 人	原 処 分 庁
-------	---------

<p>本件通達規定ただし書からは契約基準の適用範囲の限定が読み取れないので、請求人は、本件建物等の「課税仕入れを行った日」について契約基準が適用されると信託して消費税等の申告を行った。これを否定する原処分は、請求人が上記信託を抱くことに何らの落ち度はないにもかかわらず、その信託を害するものであり、納税者の信託を保護しなければ正義に反するような特別な事情が認められるので、信義誠実の原則に反し、違法である。</p>	<p>本件建物等の「課税仕入れを行った日」について契約基準が適用されると信じていたという請求人の主張は、本件通達規定について、消費税等の負担を減少させる租税回避を目的とした独自の誤った解釈によるものといえる。よって、原処分は信義誠実の原則に反しない。</p>
---	---

(4) 争点4 (原処分は、不当な処分であるか。) について

請 求 人	原 処 分 庁
<p>本件通達規定ただし書の文言及びこれまでの税務当局の見解などからすれば、本件建物等の「課税仕入れを行った日」については契約基準が認められるべきであり、原処分は、本件通達規定の恣意的、場当たりの解釈に基づき、その適用や運用がなされたものであって、不当な処分として取り消されるべきである。</p>	<p>原処分は、本件通達規定について、何ら恣意的又は場当たりの解釈をしておらず、その適用及び運用に不当な点はない。したがって、原処分は不当ではない。</p>

(5) 争点5 (請求人に通則法第65条第4項に規定する「正当な理由」があるか。) について

請 求 人	原 処 分 庁
<p>請求人は、本件通達規定の記載や税務当局の見解等をそのまま信託し、本件建物等の「課税仕入れを行った日」を本件売買契約の効力発生日として消費税等の申告をしたものであり、そのことについて請求人には何ら帰責性がない。請求人に過少申告加算税を課すことは極めて酷であるから、「正当な理由」が認められる。</p>	<p>本件課税期間の消費税等の額が過少申告となったのは、請求人が自らの判断により消費税法の解釈適用を誤ったことによるものといえ、これは請求人の主観的な事情に基づくものであることから、「正当な理由」は認められない。</p>

4 争点に対する判断

(1) 争点1 (本件通知書の理由の提示に不備があるか。) について

イ 法令解釈

行政手続法第14条第1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解されることからすると(最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁)、当該処分の理由が、不利益処分の根拠について、上記の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものであれば、同項本文の要求する理由の提示として不備はないものと解するのが相当である。

ロ 検討

本件消費税等更正処分は、請求人の本件課税期間の消費税等について、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は本件建物等の引渡しがあった平成25年7月31日であるから、本件支払対価に係る消費税額は、本件課税期間の控除対象仕入税額に算入することはできないと判断したものである。

そして、本件通知書には、別紙3のとおり、本件建物等の引渡しを受けた日をもって消費税法第30条第1項第1号に規定する「課税仕入れを行った日」とするとの判断を前提に、本件建物等の引渡しを受けた日が平成25年7月31日であると認められるため、本件支払対価に係る消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額に算入することができないと判断したことが、本件建物等の引渡しを受けた日の判断の基礎とされた事実関係と共に記載されており、かつ、本件支払対価に係る消費税額を本件課税期間の控除対象仕入税額に算入することができないという判断に基づく本件課税期間の控除対象仕入税額の減少額及び納付すべき消費税等の額が記載されていることからすれば、本件通知書に記載された理由は、本件消費税等更正処分の根拠について、その基礎となる事実関係及び適用法条を具体的に示すことにより、行政庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示の趣旨を充足する程度に具体的に明示したものと認められる。

したがって、本件通知書の理由の提示に不備はない。

ハ 請求人の主張について

請求人は、原処分の時点で、本件建物等の「課税仕入れを行った日」の解釈が争点となっていたにもかかわらず、本件通知書には当該争点に応じた法令等の解釈及びその判断過程の記載がないことから、本件通知書の理由の提示に不備がある旨主張する。

しかしながら、上記口のとおり、本件通知書に記載された理由には、本件建物等の引渡しを受けた日をもって「課税仕入れを行った日」とするとの判断（当該判断の記載により、請求人において契約基準を適用することが認められないとの判断も示されているというべきである。）及び本件建物等の引渡しを受けた日の認定の基礎となる事実関係が記載されていることからすると、請求人が主張する各記載がなくても、行政庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由の提示の趣旨を充足していると認められるから、請求人の主張は採用することができない。

(2) 争点2（本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件課税期間に属する日であるか。）について

イ 法令解釈等

(イ) 「課税仕入れを行った日」の意義について

消費税法第30条第1項に規定する「課税仕入れを行った日」は、課税仕入れと課税資産の譲渡等が表裏の関係にあることから、資産の譲渡等の時期に準じて判断するのが相当である。そして、消費税は、物品とサービスの「消費」に担税力を認めて課税するものであるところ、課税資産のうち固定資産については、その引渡しに伴い「消費」が可能となることからすると、固定資産の譲渡等の時期は、原則として「引渡しがあった日」をいうと解される。

このような解釈からすると、本件通達規定（消費税法基本通達11-3-1により、固定資産の「課税仕入れを行った日」について準用される。）本文が、固定資産の譲渡の時期を「引渡しがあった日」とする旨定めているのは、固定資産の譲渡の時期を「引渡しがあった日」とするのを原則とする趣旨と解される。

ところで、不動産の譲渡の取引においては、代金の支払と同時に当該不動産の引渡しや所有権の移転が登記されることにより取引が一時に完了し「引渡しがあった日」が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から外形上は上記の「引渡しがあった日」が必ずしも明らかでない場合も生ずるが、後者のような場合には、契約書上どのような内容が記載されているかということだけでなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況、登記関係書類や建物の鍵等の引渡しの状況、危険負担の移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権や当該不動産に係

る経費の負担の売主から買主への移転時期、所有権の移転の登記の時期等の取引に関する具体的事実を重視し、当該不動産の現実の支配が移転した時期を判断し、その現実の支配が移転した時期をもって、当該不動産に係る「引渡しがあった日」とであると判断するのが相当である。

- (ロ) 本件通達規定ただし書は、固定資産が土地、建物等である場合において、事業者が当該譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める旨定めているが、本件通達規定ただし書の趣旨は、上記(イ)のとおり、固定資産の譲渡の時期をその引渡しのあった日とするのを原則とするものの、固定資産のうち、土地、建物等については、一般的にその引渡しの事実関係が外形上明らかでないことも多いことから、契約が有効に効力を発生し、かつ、譲渡に係る経理処理を適正に行っている場合に、契約の効力が発生した日をもって譲渡の時期とすることを特別に認めることにあると解される。

もっとも、上記(イ)のとおり、不動産の「引渡しがあった日」は、取引に関する具体的事実を重視し、当該不動産に係る現実の支配の移転時期をもって判断されることからすると、取引に関する具体的事実を重視する上記判断方法により「引渡しがあった日」が明らかに判断でき、他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず、当事者が主観的意思のみによって形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書を適用することによって租税負担の軽減を図ろうとした場合に、上記のとおり不動産の引渡しの事実関係が外形上明らかでない場合に備えた特別な規定である本件通達規定ただし書の適用を認めることは、その趣旨を逸脱し、上記判断方法にも反する。課税関係においては、租税負担の公平の維持が強く要請される場所、一部の納税者によって租税負担の軽減のみを目的に他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず異常な取引がなされた場合に、そのことを看過すると、正常な取引を行っている納税者との間に租税負担の大きな不公平が発生するなど、課税上弊害が生ずることとなる。

したがって、租税負担の減少のみを目的とし、他に合理的な理由が存在しないにもかかわらず、形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書を適用することにより租税負担を減少させた場合には、租税負担の公平を著しく害する特段の事情がある場合に当たり、そのような特段の事情がある場合には、本件通達規定ただし書を適用しないものとするのが相当である(これに反する請求人の主張は採用することができない。)

ロ 判断

- (イ) 上記1の(3)のホ及びヘのとおり、請求人は、本件売主らとの間において、平成25年6月28日、本件不動産の代金全額の支払と同時に本件不動産の引渡しを受け、本件建物等の引渡日以後の本件建物等に係る賃料・共益費の収益等が請求人に帰属するとの約定で本件売買契約を締結した。しかしながら、請求人は、上記1の(3)のト及びチのとおり、本件課税期間において上記売買代金の支払をせず、上記約定によれば、本件不動産の引渡しをいまだ受けていないにもかかわらず、本件課税期間に属する本件売買契約の締結日である同日付で本件不動産を資産計上するなどの経理処理を行っている。

また、上記1の(3)のイ及びニのとおり、請求人は、事業目的を不動産の賃貸借及び所有・管理・利用並びにそれらに附帯関連する一切の業務としているにもかかわらず、本件課税期間において、平成25年6月17日に■■■■■から金地金を20,000円余りで購入し、その僅か9日後の同月26日に■■■■■に対し購入金額より低い価額でその全量売却するなど、1か月にも満たない本件課税期間において、事業目的に関連しない少額の課税資産の譲渡を行い、その売却に係る金額のみが本件課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額となっている。

そして、上記1の(3)のチのとおり、請求人は、本件課税期間の翌課税期間に属する平成25年7月31日に、本件不動産の代金全額を支

払い、同日に本件不動産の所有権を取得し、同日以後の本件建物等に係る賃料・共益費の収益等の帰属の主体となっているため、本件課税期間において非課税売上げが発生していない。

以上のような一連の取引行為等の結果、請求人は、本件課税期間の消費税等について、非課税売上げの発生がなく、上記金地金の少額の売却に係る金額のみを課税資産の譲渡等の対価の額として課税売上割合を100パーセントにし、本件不動産の引渡しを受けていない平成25年6月28日付で、経理処理した本件支払対価に係る消費税額について、本件通達規定ただし書を適用して控除対象仕入税額に算入することにより、本件支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を求める確定申告をすることが形式上可能となっている。

- (ロ) しかしながら、請求人における本件不動産の譲受けに係る各取引の経理処理をみるに、仮に、請求人において、引渡基準を採用し、本件不動産の引渡日〔下記(ホ)参照〕である平成25年7月31日付で本件不動産を資産計上するなどの経理処理をし、本件支払対価に係る消費税額を同日の属する課税期間の控除対象仕入税額に算入した場合、同日以降は請求人に居住用不動産である本件建物等の賃料収入(消費税法第6条第1項、同法別表第1の13により非課税売上となる。)が発生するため、課税売上割合が大幅に低下し、本件支払対価に係る消費税等の額の大部分又は全部の還付を求める確定申告をすることができなくなると考えられる(同法第30条第2項)。このように、請求人において契約基準を採用するか引渡基準を採用するかによって、本件支払対価に係る消費税等の額の還付請求可能額が大きく異なってくるが、他方で、この点を除くと、証拠上、請求人において引渡基準ではなく契約基準を採用すべき理由は特に見当たらない。そうすると、本件不動産の譲受けに係る各取引の経理処理は、本件通達規定ただし書を適用して本件支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を受ける目的のみで行われた経理処理と認められ、その他に合理的な理由は認められない。

また、請求人における金地金取引についてみるに、当該金地金取引は、請求人の事業目的である不動産賃貸等とは無関係である上、請求人は、金地金を購入し、その僅か9日後に購入金額以下で当該金地金を売却していることからすると、当該金地金取引自体には経済合理性は認められない。他方で、請求人は、21日間と短期間の本件課税期間において不動産賃貸業を行わずに当該金地金取引のみを行うことにより、本件課税期間の課税売上割合を100パーセントにし、本件支払対価に係る消費税等の大部分の還付を求める確定申告をしている。そうすると、当該金地金取引は、本件支払対価に係る消費税等の大部分の還付を求める目的のみで行われたものと認められ、その他に合理的な理由は認められない。

- (ハ) 以上によれば、上記(イ)の請求人による一連の行為については、本件支払対価に係る消費税額等の額の大部分の還付を受けること(つまり、租税負担を減少させること)のみを目的とし、他に合理的な理由は存在しないというべきである。
- (ニ) なお、新設された法人は、通常、設立後数年、基準期間がない事業年度が発生するため、消費税法の別段の定めにより該当しない限り免税事業者となるが(消費税法第9条第1項)、仕入税額控除を受けるためには、事業者は、当該仕入日の属する課税期間に課税事業者でなければならない(同法第30条第1項、第9条第1項本文)。この点、請求人は、■■■■■■■■から新設分割されること〔上記1の(3)のイ〕により、課税事業者か否かの判定が、本件課税期間の基準期間に対応する期間である■■■■■■■■の設立初年度の1か月の事業年度〔■■■■■■■■から平成23年9月30日まで。上記1の(3)のロ〕の課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額により行われる(同法第2条第14号、第12条第1項)。そして、■■■■■■■■が当該事業年度に金地金の取引を行って課税売上高■■■■■■を発生させること〔上

記1の(3)のハ)により、上記計算した金額は、■■■■■■■となり〔■■■■■(当該事業年度の課税売上高)÷1か月×12。消費税法施行令第23条《分割等があった場合の納税義務の免除の特例》第1項)、10,000,000円を超える。以上により、請求人は、本件課税期間に課税事業者となっている(消費税法第12条第1項)。

また、本件建物等は本件売買契約の締結日である平成25年6月28日付で取引金額を合計71,085,000円(消費税等込みの金額)として経理処理されており〔上記1の(3)のト〕、このような事情に照らすと、本件建物等の価額は同額であると認められ、本件建物等は調整対象固定資産に該当する(消費税法第2条第16号、消費税法施行令第5条第1号)。そうであるところ、事業者が調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、当該調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額の一部又は全部が控除された場合において、当該事業者が第三年度の課税期間の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、課税売上割合が著しく減少した場合(消費税法第33条第1項柱書、消費税法施行令第53条《課税売上割合が著しく変動した場合等》第2項参照)に該当するときは、当該調整対象固定資産に係る消費税額の一部又は全部に相当する消費税額が当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除され、控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額が当該第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算されるが(消費税法第33条第1項、第3項)、当該事業者が簡易課税制度(同法第37条第1項)の適用を選択した場合には、同法33条第1項、第3項による調整は適用されない(同項)。この点、請求人は、■■■■■■■■■から新設分割されることにより、本件課税期間の翌課税期間(平成25年7月1日から平成26年6月30日まで)の基準期間を、■■■■■■■■■の■■■■■■■■■から平成23年9月30日までとし〔上記1の(3)のイ及びロ〕、また、上記のとおり、当該基準期間における課税売上高が■■■■■■■■■と50,000,000円を下回るため、平成25年6月26日、本件課税期間の翌課税期間課税以後の課税期間について簡易課税制度の適用を選択する旨の届出書を提出し(原処分関係資料。同項、消費税法施行令第55条《仕入れに係る消費税額の控除の特例の適用がない分割等に係る課税期間》第2号、第23条第2項)、消費税法第33条第1項、第3項による調整を免れている。

加えて、原処分関係資料及び当審判所の調査の結果によれば、■■■■■■■■■は、本件課税期間の消費税等などについての請求人の税務代理人である税理士が全額を出資して設立された法人で、同税理士が唯一の代表社員であったこと、同税理士は不動産投資に係る消費税還付等の不動産投資に関わる税務を専門的に扱っていることが認められ、これらの事情も併せ考慮すると、■■■■■■■■■の設立以後の一連の経過は、請求人について、本件支払対価に係る消費税額等の額の大部分の還付を受けるために、本件課税期間に課税事業者とした上で、簡易課税制度の適用により消費税法第33条第1項、第3項による調整を免れさせるべく計画的に行われたものと認められる。

このことから、上記(イ)の請求人による一連の行為については、本件支払対価に係る消費税等の額の大部分の還付を受けることのみを目的とし、他に合理的な理由は存在しないことは明らかである。

(ホ) そうすると、請求人は、消費税等の還付を受けるためだけの目的で、ほかに合理的な理由が存在しないにもかかわらず、形式的かつ画一的に本件通達規定ただし書が規定する契約基準を適用することにより、消費税等の多額の還付を求めたものと認められる。このことは、租税負担の公平を著しく害する特段の事情がある場合に当たるといふべきであるから、本件において、本件通達規定ただし書が規定する契約基準の適用は認められない。

そして、上記(イ)のとおり、本件売買契約には、本件不動産の代金

支払と引換えに本件売主が請求人に本件不動産を引き渡す旨定められていること、請求人は、本件課税期間の翌課税期間に属する平成25年7月31日に本件不動産の代金全額を支払い、同日に本件不動産の所有権を取得し、同日以後の本件不動産に係る賃料・共益費の収益等の帰属の主体となっていることからすると、同日が本件不動産の売買に係る「引渡しがあった日」であることは明らかである。

したがって、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、本件不動産の「引渡しがあった日」である平成25年7月31日となり、本件課税期間に属する日ではない。

- (ヘ) 請求人は、収益物件を取得した際に、その個室を居住用とするか否かにより消費税等の額に差が出るという不合理な差別を回避したものにすぎず、また、株主利益の最大化のための節税であるから、本件を租税回避と同列に評価することはできないこと、消費税法には、法人税法などのように租税回避防止規定が設けられておらず、消費税における租税回避は、合法的な節税であることを主張する。

しかしながら、請求人の主張は、いずれも独自の見解に基づくものであるから、これを採用することはできない。

- (3) 争点3 (原処分は、信義則に反し違法であるか。) について

イ 法令解釈

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである(最高裁昭和62年10月30日第3小法廷判決・集民152号93頁)。

ロ 検討

上記(2)のロの(ホ)のとおり、請求人が本件通達規定ただし書の規定する契約基準を適用したことは、租税負担の公平を著しく害すると認められるから、本件において、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するというような特別な事情が存するということとはできない。よって、本件は、信義則の法理の適用を考えるべきものには当たらず、原処分が信義則に反し違法であるとは認められない。

- (4) 争点4 (原処分は、不当な処分であるか。) について

上記(2)のロの(ホ)のとおり、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は平成25年7月31日であり、原処分庁は、当該日を「課税仕入れを行った日」として原処分を行ったものであって、当該処分が不当な処分であるとは認められない。

- (5) 争点5 (請求人に通則法第65条第4項に規定する「正当な理由」があるか。) について

イ 法令解釈

通則法第65条第4項に規定する過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な納税申告の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として同項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される(最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成18年10月2

4日第三小法廷判決・民集60巻8号3128頁）。

ロ 検討

上記（2）のロのとおり、請求人が本件通達規定ただし書の規定する契約基準を適用して消費税等の多額の還付を求めたことは、租税負担の公平を著しく害すると認められるから、請求人が本件通達規定ただし書の適用を否定されたことをもって、納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があるということとはできない。

また、他に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があったとも認められないから、請求人に通則法第65条第4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

5 原処分 of 適法性について

(1) 本件消費税等更正処分の適法性について

上記4の（2）のロの（ホ）のとおり、本件建物等の「課税仕入れを行った日」は、平成25年7月31日であり、本件支払対価に係る消費税額は、本件課税期間の控除対象仕入税額に算入されない。これに基づき算出した請求人の本件課税期間の消費税等の額は、本件消費税等更正処分における消費税等の額と同額であると認められる。

また、上記4の（1）、（3）及び（4）のとおり、争点1、3及び4に関して本件消費税等更正処分を取り消すべき理由はなく、本件消費税等更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件消費税等更正処分は適法である。

(2) 本件賦課決定処分の適法性について

上記（1）のとおり、本件消費税等更正処分は適法であり、また、上記4の（5）のとおり、本件消費税等更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件消費税等更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法第65条第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。そして、当審判所においても本件課税期間の過少申告加算税の額は、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であると認められる。

したがって、通則法第65条第1項及び第2項並びに地方税法附則第9条の4《譲渡割の賦課徴収の特例等》及び第9条の9《譲渡割に係る延滞税等の計算の特例》第1項の規定に基づいて行われた本件賦課決定処分は適法である。

(3) 本件法人税各更正処分の適法性について

上記（1）のとおり、本件消費税等更正処分は適法である。これに基づき算出される未払消費税額等と消費税等の納付税額との差額を所得金額に加算したことなどによる請求人の本件各事業年度の法人税等の額及び翌期へ繰り越すべき欠損金額は、いずれも本件法人税各更正処分における法人税の額及び翌期へ繰り越すべき欠損金額と同額であると認められる。

なお、本件法人税各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件法人税各更正処分は適法である。

6 結論

以上により、請求人の審査請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり、裁決する。

<別紙リンクに収録>

- 別表1 本件不動産の譲受けに係る経理処理
- 別表2 審査請求に至る経緯（法人税）
- 別表3 本件不動産の譲受けに係る支払対価の額
- 別表4 審査請求に至る経緯（消費税等）

別紙1 関係法令等

- 1 行政手続法第14条《不利益処分の理由の提示》第1項本文は、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければ

ならない旨規定している。

- 2 国税通則法（平成28年法律第15号による改正前のもの。以下「通則法」という。）第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。）が提出された場合において、更正があったときは、当該納税者に対し、その更正に基づき同法第35条《申告納税方式による国税等の納付》第2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。また、同法第65条第2項は、同条第1項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。さらに、同法第65条第4項は、同条第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する旨規定している。
- 3 消費税法（平成24年法律第68号による改正前のもの。以下同じ。）第2条《定義》第1項第8号は、「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう旨規定し、同項第9号は、「課税資産の譲渡等」とは、資産の譲渡等のうち、同法第6条《非課税》第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう旨規定し、同法第2条第1項第12号は、「課税仕入れ」とは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので所定のものに限る。）をいう旨規定し、同項第14号は、「基準期間」とは、法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該前々事業年度が1年未満である法人については、その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間）をいう旨規定し、同項第16号は、「調整対象固定資産」とは、建物、構築物等その他の資産でその価額が少額でないものとして政令で定めるものをいう旨規定している。
- 4 消費税法第9条《小規模事業者に係る納税義務の免除》第1項本文は、事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が10,000,000円以下である者については、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する旨規定し、また、同項ただし書は、同法に別段の定めがある場合は、この限りでない旨規定している。
- 5 消費税法第12条《分割等があった場合の納税義務の免除の特例》第1項は、新設分割があった場合において、当該新設分割を行った法人の当該新設分割により設立された法人（以下「新設分割子法人」という。）の新設分割があった日の属する事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額が10,000,000円を超えるときは、当該新設分割子法人の当該新設分割があった日から当該新設分割があった日の属する事業年度終了の日までの間における課税資産の譲渡等については、同法第9条第1項本文の規定は適用しない旨規定している。
- 6 消費税法第30条《仕入れに係る消費税額の控除》第1項は、事業者（同法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れについては、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（以下「控除対象仕入税額」という。）を控除する旨規定し、同法第30条第2項は、この場合において、課税期間における課税売上高が500,000,000円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が100分の95に満たないときは、控除対象仕入税額は、同条第1項の規定にかかわらず、①当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき、課税資産の譲渡等のみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等のみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等

に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合には、課税資産の譲渡等のみ要する課税仕入れの税額の合計額に、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算する方法により計算した金額とし、②それ以外の場合には、当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法により計算した金額とする旨規定している。

- 7 消費税法第33条《課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整》第1項は、事業者が国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い、かつ、当該課税仕入れの税額につき比例配分法（上記6の①及び②に規定する課税売上割合を乗じて計算する方法をいう。）により仕入れに係る消費税額を計算した場合（同法30条第1項の規定により当該調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額の全額が控除された場合を含む。）において、当該事業者が第三年度の課税期間（調整対象固定資産の課税仕入れの日の属する課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいう。以下同じ。）の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、第三年度の課税期間における通算課税売上割合（仕入れ等の課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間において適用されるべき課税売上割合を政令で定めるところにより通算した課税売上割合をいう。）が仕入れ等の課税期間における課税売上割合に対して著しく減少した場合として政令で定める場合に該当するときは、同法第33条第1項第1号に掲げる合計額から同項第2号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除し、この場合において、当該控除をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす旨規定し、また、同条第3項は、同条第1項の規定により同項第1号に掲げる合計額から同項第2号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額を当該第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして当該第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する旨規定している。
- 8 消費税法第37条《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》第1項は、事業者（同法第9条の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、その納税地を所轄する税務署長にその基準期間における課税売上高が50,000,000円以下である課税期間〔同法第12条第1項に規定する新設分割に係る新設分割子法人の政令で定める課税期間等（以下「分割等に係る課税期間」という。）を除く。〕について同法第37条第1項の適用を受ける旨を記載した届出書を提出した場合には、当該届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間（その基準期間における課税売上高が50,000,000円を超える課税期間及び分割等に係る課税期間を除く。）については、同法第30条から第36条までの規定により課税標準額に対する消費税額から控除することができる課税仕入れ等の税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、同法第37条第1項第1号及び第2号に掲げる期間の合計額とし、この場合において、当該金額の合計額は、当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす旨規定している。
- 9 消費税法基本通達（平成27年5月26日付課消1-17ほか5課共同による改正前のもの。以下同じ。）9-1-13《固定資産の譲渡の時期》（以下「本件通達規定」という。）本文は、固定資産の譲渡の時期は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日とする旨定め、本件通達規定ただし書は、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める旨定めている。
- また、本件通達規定の注書は、上記本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、消費税法基本通達9-1-2《棚卸資産の引渡しの日判定》の例による旨定め、同通達9-1-2は、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、事業者が継続して棚卸資産の譲渡を行ったこととしている日によるものとし、この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日が明らかでないときは、①代金の相当部分（おおむね50%以上）を収受するに至った日、②所有権移転登記の申請をした日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとする旨定めている。

2 納付すべき税額

上記1により当課税期間の消費税額及び地方消費税額を再計算した結果、納付すべき消費税額及び地方消費税額が新たに■■■■■■算出された。

行政文書の名称	裁決書：大裁（法・諸）平29第13号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

<別紙リンクに収録>

別紙1 不開示とした部分とその理由

TAINSキーワード

別紙リンク [▼ 別表1～別表4](#)
[▼ 別紙1 不開示とした部分とその理由](#)

原本URL 原本なし

関連判決



所得税

最高裁

Z888-2296

最高裁判所第三小法廷判平成30年(行ヒ)第422号所得税更正処分取消等請求上告受理事件
(上告人国)(上告人敗訴部分・破棄)(差戻し)

国側当事者・国

令和2年3月24日判決

【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】

【みなし譲渡／取引相場のない株式の時価／配当還元方式か類似業種比準方式か】

概要

判示事項

- 1 本件は、法人に対する株式の譲渡につき、被上告人らが、当該譲渡に係る譲渡所得の収入金額を譲渡代金額と同額として所得税の申告をしたところ、当該代金額が所得税法59条1項2号に定める著しく低い価額の対価に当たるとして、更正処分等を受けた事案であり、当該株式の当該譲渡の時における価額が争われている。
- 2 原審は、要旨次のとおり判断して、被上告人らの請求を一部認容した。
 通達の意味内容については、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、その文理に忠実に解釈するのが相当であり、評価通達188の(2)～(4)の「株主が取得した株式」などの文言を「株主が譲渡した株式」などと殊更に読み替えることは許されない。そうすると、譲渡所得に対する課税においても、評価通達188の(2)～(4)の少数株主に該当するかどうかは、その文言どおり株式の取得者の取得後の議決権の割合により判定されるというべきであり、所得税基本通達59-6はこのことを定めたものとして合理性を有するところ、本件株式の譲受人であるC社は評価通達188の(3)の少数株主に該当するから、本件株式の価額は配当還元方式によって算定した1株当たり75円であると認められる。
- 3 しかしながら、原審の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。
- 4 所得税法59条1項所定の「その時における価額」につき、所得税基本通達59-6は、譲渡所得の基となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達59-6の(1)～(4)によることを条件に評価通達の例により算定した価額とする旨を定める。評価通達は、相続税及び贈与税の課税における財産の評価に関するものであるところ、取引相場のない株式の評価方法について、原則的な評価方法を定める一方、事業経営への影響の少ない同族株主の一部や従業員株主等においては、会社への支配力が乏しく、単に配当を期待するにとどまるという実情があることから、評価手続の簡便性をも考慮して、このような少数株主が取得した株式については、例外的に配当還元方式によるものとする。そして、評価通達は、株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定するものとするが、これは、相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、株式を取得した株主の会社への支配力に着目したものであることができる。
- 5 これに対し、本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。
- 6 そうすると、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達59-6は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかは株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めているところ、この定めは、上記のとおり、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に依

じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものといえることができる。

7 ところが、原審は、本件株式の譲受人であるCが評価通達188の(3)の少数株主に該当することを理由として、本件株式につき配当還元方式により算定した額が本件株式譲渡の時の価額であるとしたものであり、この原審の判断には、所得税法59条1項の解釈適用を誤った違法がある。

8 裁判官宇賀克也、同宮崎裕子の各補足意見がある。

判決年月日 R02-03-24 (H29-08-30) (H30-07-19)
 国税庁訴資 Z888-2296 (Z267-13045) (Z268-13172)
 第一審 却下・棄却 控訴審 原判決変更

本文

判決 主文

原判決中上告人敗訴部分を破棄する。

前項の部分につき、本件を東京高等裁判所に差し戻す。

理由

上告代理人清野正彦ほかの上告受理申立て理由について

1 本件は、法人に対する株式の譲渡につき、被上告人らが、当該譲渡に係る譲渡所得の収入金額を譲渡代金額と同額として所得税の申告をしたところ、当該代金額が所得税法59条1項2号に定める著しく低い価額の対価に当たるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたことから、これらの各処分(更正処分については修正申告又は先行する更正処分の金額を超える部分)の取消しを求める事案であり、当該株式の当該譲渡の時の価額が争われている。

2 (1) 所得税法59条1項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、譲渡所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があったものとみなす旨を定め、2号において、著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡(法人に対するものに限る。以下「低額譲渡」という。)を掲げる。

所得税法施行令169条は、上記政令で定める額は、所得税法59条1項に規定する譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時の価額の2分の1に満たない金額とする旨を定める。

(2) 所得税基本通達〔昭和45年7月1日付け直審(所)30国税庁長官通達〕59-6(平成21年課資3-5ほかによる改正前のもの。以下同じ。)は、所得税法59条1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、同通達23~35共-9に準じて算定した価額によるものとする。同通達23~35共-9(平成19年課個2-11ほかによる改正前のもの。以下同じ。)は、株式を取得する権利の価額の算定の基礎となる株式の価額に関し、(4)ニにおいて、取引相場のない株式のうち、売買実例のある株式等に該当しないものについては、その株式の発行人の1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額とするものとする。そして、同通達59-6は、同法59条1項の規定の適用に当たり、上記の通常取引されると認められる価額とは、原則として、同通達59-6の(1)~(4)によることを条件に、財産評価基本通達〔昭和39年4月25日付け直資56、直審(資)17国税庁長官通達。以下「評価通達」という。〕の178から189-7まで(取引相場のない株式の評価)の例により算定した価額とした上で、所得税基本通達59-6の(1)において、評価通達188の(1)に定める同族株

主に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定するものとする。

- (3) 評価通達は、相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものである。取引相場のない株式の評価について、評価通達178本文、179（いずれも平成29年課評2-12ほかによる改正前のもの）は、評価しようとする株式の発行会社（以下「評価会社」という。）が大会社（従業員数が100人以上の会社等）、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、原則的な評価方法を区別し、大会社の株式の価額は、類似業種比準価額によって評価するものとする（以下、この評価方法を「類似業種比準方式」という。）。

これに対し、評価通達178ただし書（平成29年課評2-12ほかによる改正前のもの）、188、188-2は、上記の原則的な評価方法の例外として、「同族株主以外の株主等が取得した株式」の価額は、その株式に係る年配当金額を基として算定する配当還元価額によって評価するものとする（以下、この評価方法を「配当還元方式」という。）そして、評価通達188は、「同族株主以外の株主等が取得した株式」につき、評価通達188の（1）～（4）のいずれかに該当する株式をいうものとし、その内容について大要以下のとおり定める〔以下、評価通達188の（1）～（4）が掲げる株式を保有する株主を「少数株主」という。〕。

ア 同族株主のいる会社の株主のうち、同族株主以外の株主の取得した株式〔188の（1）〕

この場合における同族株主とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者（法人税法施行令4条に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の30%以上（その評価会社の株主のうち、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の50%超である会社にあつては、50%超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

イ 中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの（評価会社の役員等を除く。）の取得した株式〔188の（2）〕

ウ 同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の15%未満である場合におけるその株主の取得した株式〔188の（3）〕

エ 中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の15%以上である場合におけるその株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の5%未満であるもの（評価会社の役員等を除く。）の取得した株式〔188の（4）〕

3 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

- (1) A株式会社の代表取締役であったBは、平成19年8月1日、有限会社C（以下「C」という。）に対し、所有していたAの株式のうち72万5000株（以下「本件株式」という。）を、代金額を1株当たり75円、合計5437万5000円として譲渡した（以下、この譲渡を「本件株式譲渡」という。）この1株当たり75円という代金額は、本件株式を配当還元方式により算定した額と同額であった。

- (2) Aは、金属製品及び消防器材の製造及び販売等を業とする資本金4億6000万円の株式会社で、本件株式譲渡直前の事業年度である平成19年1月期の売上金額は約236億5000万円、平成19年1月時点の従業員数は449人であり、評価通達178にいう大会社に該当する。

本件株式譲渡の時点において、Aの発行済株式総数は920万株であり、Aの株主は、1株につき1個の議決権を有する。Aにおいては、定款において株式の譲渡につき取締役会の承認を要する旨が定められており、その株式は、所得税基本通達23～35共-9の（4）ニの株式及び評価通達における取引相場のない株式に該当する。

- (3) Cは、平成16年2月に金銭の貸付業、株式投資業等を目的として設立された会社である。
- (4) 本件株式譲渡の直前におけるAの株主が有する議決権の割合は、Bが単独で15.88%、Bとその同族関係者を合計すると22.79%であった。本件株式譲渡により、議決権の割合は、Bが単独で8.00%、Bとその同族関係者を合計すると14.91%、Cが7.88%となった。本件株式譲渡の前後を通じて、株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が議決権総数の30%以上となる株主、すなわち評価通達188の(1)にいう同族株主に当たる株主はいなかった。
- (5) Bは、平成19年12月26日に死亡した。Bの相続人である被上告人らは、平成20年3月13日、Bの平成19年分の所得税につき、本件株式譲渡に係る譲渡所得の収入金額を、その代金額と同額の1株当たり75円、合計5437万5000円として、所得税法125条1項による申告書を提出した。
- (6) 所轄税務署長は、平成22年4月21日付けで、被上告人らに対し、本件株式譲渡の時ににおける本件株式の価額は類似業種比準方式により算定した1株当たり2990円、合計21億6775万円であり、本件株式譲渡は低額譲渡に当たるとして、Bの平成19年分の所得税に係る各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。
- 被上告人らは、平成22年6月、上記各更正処分等を不服として、東京国税局長に異議申立てをした。東京国税局長は、上記各更正処分における本件株式の価額算定に当たり類似業種の選定に誤りがあり、その価額は1株当たり2505円、合計18億1612万5000円であるとして、上記の各更正処分及び各賦課決定処分の一部を取り消す旨の決定をした(以下、同決定により一部が取り消された後の被上告人らに対する各更正処分及び各賦課決定処分を併せて「本件各更正処分等」という。)
- (7) 被上告人らは、評価通達188の(1)～(4)の少数株主のうち、所得税基本通達59-6の(1)において触れられていない評価通達188の(2)～(4)の少数株主に該当するか否かの判定は、株式の取得者の取得後の議決権の割合により行うべきであり、Cは評価通達188の(3)の少数株主に当たるとして、本件株式譲渡時ににおける本件株式の価額につき、配当還元方式により算定した額を主張する。これに対し、上告人は、譲渡所得に対する課税の場面において、評価通達188の(1)～(4)の少数株主に当たるか否かの判定は、株式の譲渡人の譲渡直前の議決権の割合により行うべきであるところ、Bは少数株主に当たらないとして、本件株式譲渡時ににおける本件株式の価額につき、原則的な評価方法である類似業種比準方式により算定した額を主張する。
- 4 原審は、上記事実関係等の下において、所得税基本通達59-6が定める条件の下に適用される評価通達に定められた評価方法が、取引相場のない株式の譲渡時ににおける客観的交換価値を算定する方法として一般的な合理性を有するものであれば、これによって算定された価額は、原則として所得税法59条1項にいう「その時における価額」として適正なものと認められ、評価通達において定められた評価方法自体は一般的な合理性を有するとした上で、要旨次のとおり判断して、被上告人らの請求を一部認容した。
- 通達の意味内容については、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、その文理に忠実に解釈するのが相当であり、評価通達188の(2)～(4)の「株主が取得した株式」などの文言を「株主が譲渡した株式」などと殊更に読み替えることは許されない。そうすると、譲渡所得に対する課税においても、評価通達188の(2)～(4)の少数株主に該当するかどうかは、その文言どおり株式の取得者の取得後の議決権の割合により判定されるというべきであり、所得税基本通達59-6はこのことを定めたものとして合理性を有するところ、本件株式の譲受人であるCは評価通達188の(3)の少数株主に該当するから、本件株式の価額は配当還元方式によって算定した1株当たり75円であると認められる。したがって、本件株式譲渡が低額譲渡に当たらないにもかかわらず、これに当たるとしてされた本件各更正処分等は違法である。
- 5 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。
- (1) 譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、こ

れを清算して課税する趣旨のものである〔最高裁昭和41年（行ツ）第8号同43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、最高裁同41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁等参照〕。すなわち、譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなる。所得税法59条1項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、「その時における価額」に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。

- (2) 所得税法59条1項所定の「その時における価額」につき、所得税基本通達59-6は、譲渡所得の基因となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達59-6の(1)～(4)によることを条件に評価通達の例により算定した価額とする旨を定める。評価通達は、相続税及び贈与税の課税における財産の評価に関するものであるところ、取引相場のない株式の評価方法について、原則的な評価方法を定める一方、事業経営への影響の少ない同族株主の一部や従業員株主等においては、会社への支配力が乏しく、単に配当を期待するにとどまるという実情があることから、評価手続の簡便性をも考慮して、このような少数株主が取得した株式については、例外的に配当還元方式によるものとする。そして、評価通達は、株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定するものとするが、これは、相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、株式を取得した株主の会社への支配力に着目したものであることができる。

これに対し、本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。

そうすると、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達59-6は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかは株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めているところ、この定めは、上記のとおり、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものであることができる。

ところが、原審は、本件株式の譲受人であるCが評価通達188の(3)の少数株主に該当することを理由として、本件株式につき配当還元方式により算定した額が本件株式譲渡の時における価額であるとしたものであり、この原審の判断には、所得税法59条1項の解釈適用を誤った違法がある。

- 6 以上によれば、原審の判断には判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決中上告人敗訴部分は破棄を免れない。そして、本件株式譲渡の時における本件株式の価額等について更に審理を尽くさせるため、上記部分につき本件を原審に差し戻すこととする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官宇賀克也、同宮崎裕子の各補足意見がある。

裁判官宇賀克也の補足意見は、次のとおりである。

私は法廷意見に賛成するものであるが、原審の通達に関する判示について、一言述べておきたい。

原審は、租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないとし、通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないとする。原審のいう租税法規の文理解釈原則は、法規命令については、あ

り得べき解釈方法の一つといえよう。しかし、通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束するものでも裁判所を拘束するものでもない。確かに原審の指摘するとおり、通達は一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、通達の公表は、最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁にいう「公的見解」の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめるといえよう。しかし、そのことは、裁判所が通達に拘束されることを意味するわけではない。さらに、所得税基本通達59-6は、評価通達の「例により」算定するものと定めているので、相続税と譲渡所得に関する課税の性質の相違に応じた読替えをすることを想定しており、このような読替えをすることは、そもそも、所得税基本通達の文理にも反しているとはいえないと考える。

もっとも、租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判示及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。

裁判官宮崎裕子の補足意見は、次のとおりである。

私は、法廷意見に賛成であるとともに、宇賀裁判官の補足意見に同調するものであるが、さらに以下の点を敷衍しておきたい。

法廷意見で指摘しているとおり、所得税法に基づく譲渡所得に対する課税と相続税法に基づく相続税、贈与税の課税とでは、課税根拠となる法律を異にし、それぞれの法律に定められた課税を受けるべき主体、課税対象、課税標準の捉え方等の課税要件も異にするという差異がある。その点を踏まえると、所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達59-6で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものにしていくという点において問題があるといわざるを得ない。本件は、そのような通達作成手法の問題点が顕在化した事案であったということが出来る。租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。

さて、所得税基本通達59-6には上記の問題があることが認められるものの、より重要なことは、通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しなくなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。

これを本件についてみると、本件においては、所得税法59条1項所定の「その時における価額」が争われているところ、同項は、譲渡所得について課税されることとなる譲渡人の下で生じた増加益の額を算定することを目的とする規定である。そして、所得税基本通達23~25共-9の(4)ニは、取引相場のない株式のうち売買実例のある株式等に該当しないものの価額を「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」とし、さらに同通達59-6は、その価額について、原則として、同通達(1)~(4)によることを条件に評価通達の例により算定した価額とするとしていることは、法廷意見のとおりである。そして、先に述べたように、通達に従った取扱いは、当該通達が法令の内容に合致していない場合には、適法とはいえず、本件の場合、譲

渡所得に対する所得税課税について相続税法に関する通達を借用した取扱いが適法となるのは、そのような借用が所得税法に合致する限度に限られる。

所得税基本通達59-6は、取引相場のない株式に係る所得税法59条1項所定の「その時における価額」について、無限定に評価通達どおりに算定した額とするものとしているわけではなく、評価通達の「例により」算定した価額としていることは、法廷意見が指摘するとおりである。これは、同項の「その時における価額」の算定について評価通達を借用するに当たっては、少なくとも、譲渡所得に対して課される所得税と評価通達が直接対象としてきた相続税及び贈与税との差異から、所得税法の規定及びその趣旨目的に沿わない部分については、これを同法59条1項に合致するように適切な修正を加えて当てはめるという意味を含んでいると理解することができ、このことは、所得税基本通達59-6に、個別具体的にどのような修正をすべきかが明記されているか否かに左右されるものではない。このような理解を前提とする限り、所得税基本通達59-6による評価通達の借用は、所得税法59条1項に適合しているといえることができる。因みに、同項の「その時における価額」の算定においても評価通達の文言通りの取扱いをすべきとする根拠は、同項にもその他の関連する法令にも存在しない。

そして、所得税基本通達59-6の(1)は、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかにつき株式を譲渡又は贈与した個人(すなわち、株式を取得した者ではなく、株式の譲渡人)の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数によると明記していることは原審判決も摘示しているとおりであるが、これは所得税法59条1項が譲渡所得に対する課税に関する規定であるため、同項に合致するよう評価通達に適切な修正を加える必要があるという理由から定められたものであることは明らかである。この理由は、評価通達188の(3)の少数株主の議決権の割合に言及している部分についても同様に当てはまる。なぜならば、譲渡人に課税される譲渡所得に対する所得税課税の場合には、譲渡の時までに譲渡人に生じた増加益の額の算定が問題となるのであるから、その額が、譲渡人が少数株主であったことによって影響を受けることはあり得るとしても、当該譲渡によって当該株式を取得し、当該譲渡後に当該株式を保有することとなる者が少数株主であるか否かによって影響を受けると解すべき理由はないからである。したがって、所得税法59条1項所定の「その時における価額」の算定に当たってなされる評価通達188の(3)を借用して行う少数株主か否かの判断は、当該株式を取得した株主についてではなく、当該株式を譲渡した株主について行うよう修正して同通達を当てはめるのであれば、法令(すなわち所得税法59条1項)に適合する取扱いとはいえない。(裁判長裁判官 林景一 裁判官 戸倉三郎 裁判官 宮崎裕子 裁判官 宇賀克也 裁判官 林道晴)

TAINSキーワード

別紙リンク

原本URL 原本なし

関連判決 [Z267-13045](#)
[Z268-13172](#)



論 説**消費税受還付罪に関する一考察**

国税庁総務課国税企画官

脇 本 利 紀

◆SUMMARY◆

消費税の不正受還付については、消費税法上の受還付罪と刑法上の詐欺罪の構成要件が類似していることから、いずれの罰則を適用するのか事実に基づき慎重に検討する必要があるとしている。本稿は、還付金受領の前提として提出された確定申告書の効力を切り口として、受還付罪と詐欺罪のいずれが適用されるのかについて論じたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに（本稿の目的）	80
1. 制度の概要	81
(1) 消費税の還付制度	81
(2) 消費税法で規定される消費税受還付罪	81
(3) 消費税受還付罪の特質	81
(4) 刑法で規定される詐欺罪	82
(5) 消費税受還付罪と詐欺罪	82
2. 消費税受還付罪の適用対象	83
(1) 消費税法第64条第1項第2号で規定された構成要件	83
(2) 前提となる確定申告書の効力	84
3. 消費税受還付罪適用にあたっての事実認定の視座	89
(1) 確定申告書の形式的要件が具備しているか	89
(2) 納税者は実在する者か	89
(3) 経済実体があるか（実質経営者が存在する場合）	90
4. おわりに	91

はじめに（本稿の目的）

消費税法上、不正な還付を受けた場合には、国税通則法で規定されている重加算税等行政罰が課されるほか、「偽りその他不正の行為」による還付を受けた者に対しては、刑事罰による制裁規定（以下、「消費税受還付罪」という。）が科されることとなる（消費税法第64条第1項第2号、以下、消費税法については「同法」という。）。

一方、消費税の不正受還付は、国家からの還付金の詐取という側面も有し、刑法第246条で規定されている詐欺に該当する場合も考えられる。

財物の詐取という観点から見ると消費税受還付罪と詐欺罪とは構成要件に類似が見られ、その適用関係については、従来より前提となる確定申告書が正当なものであれば消費税受還付罪が成立し、正当でないもの、つまり納税義務を有しない者の行った不正還付請求であれば詐欺罪が成立すると整理されている。

本稿での考察は、「実質経営者が合名会社5

社を設立し、実際には消費税課税事業者としての事業を行っていないにもかかわらず架空の仕入れを計上し、消費税及び地方消費税の確定申告手続きを行い、消費税等の控除不足額の還付名の下で還付金を詐取した事件」を契機としたものである。本件は、詐欺罪で起訴され、平成16年4月30日、青森地裁において懲役3年（執行猶予3年）とする判決が下されている¹。

この事例では、実体のない法人を設立したこと、したがって当該申告書は無効であること等が消費税受還付罪と詐欺罪を分けるポイントとなったものと考えられるが、申告書が無効か有効かは、公務員として捜査当局に告発するにとどまるのか（詐欺罪の場合）、それとも質問検査権を行使し行政罰を課し、あるいは国税犯則取締法に基づく調査を経て告発するのか（消費税受還付罪の場合）の分岐点となるものであり、その事実関係については慎重に検討していく必要がある。

そこで、本稿では、還付金受領の前提とし

て提出された確定申告書の効力を切り口として消費税受還付罪と詐欺罪との適用関係について考察するものである。

1. 制度の概要

まず、本稿での考察に際して前提となる制度や概念について整理することとする。

(1) 消費税の還付制度

わが国の消費税は、事業者が販売する商品やサービス価格に含まれ、取引の都度、転嫁され、最終的には当該商品を消費し、あるいはサービスの提供を受ける消費者が負担するものである。生産、流通の各段階で二重、三重に消費税が課税されることのないよう、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除し、流通段階等において税が累積しない仕組みが取られている。

一般に、確定申告書等の提出があった場合で、その申告書に税額控除等の規定により控除されるべき消費税額で、課税標準額に対する消費税額から控除しきれなかった消費税額等があるときは、その額に相当する消費税額を還付することとなっている（同法第52条第1項）。つまり納付すべき消費税の計算の基礎となる期間（「課税期間」）で課税仕入れに係る消費税額が課税売上げに係るそれを上回る場合には還付申告が行われるが、例えば、輸出業者等の場合には、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（いわゆる輸出取引）」等は免税とされる（同法第7条第1項）ことから恒常的に還付申告が行われることとなる。

このようにわが国の消費税法は、「附加価値税の性質をもつ多段階一般消費税」であり、その特徴は、①原則としてすべての物品とサービスの消費に課税されるものであること、②税額の算定方式として仕入税額控除方式が採用されていること（税の累積課税を避けるための消費税固有の制度であること）、にある。しかも仕入税額控除にあたっては税額を別記

した書類（インボイス等）を交付する必要はなく、帳簿上の記録に基づいて控除するという簡素な方法を採用している。

納税者である事業者にとって消費税は最終負担者である消費者からの預かり金的な性格をもち、また、還付申告も大量かつ反復的に発生し得ることから、還付に係る適正な執行を担保していくことは消費税制度の根幹に関わる事項であるとも言える。

(2) 消費税法で規定される消費税受還付罪

納税者の自主的な申告、納税が図られない場合に備え、消費税法においても所得税法、法人税法などと同様、税務職員に対して質問検査を行う権限を付与し（同法第62条）、必要に応じて、更正、決定処分を行うことができ、更に国税通則法の行政罰のほかに消費税の脱税行為に対して懲役刑、罰金刑という罰則規定を設けている。

同法第64条第1項第1号において「偽りその他不正の行為により、消費税を免れ、又は保税地域から引き取られる課税貨物に対する消費税を免れようとした者」に対して、同項第2号において「偽りその他不正の行為により第52条（仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付）第1項又は第53条（中間納付額の控除不足額の還付）第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者」に対して、「5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」とし、第1号で消費税ほ脱罪について、第2号で消費税受還付罪について、それぞれ規定している。

(3) 消費税受還付罪の特質

消費税における還付としては、「仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付」（同法第52条）、「中間納付額の控除不足額の還付」（同法第53条）、「確定申告等に係る更正による仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付」（同法第54条）、「確定申告等に係る更正又は決定に

よる中間納付額の控除不足額の還付」(同法第55条)がある。

このうち「仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付」は、中間納付額や源泉徴収された所得税額の還付といった既に国庫に納付されたものの還付と同様の、つまり既に納付された消費税を確定申告により清算するという制度ではない。課税売上げの有無のいかんにかかわらず課税仕入れ等があれば正当に還付を受けることができるものである。

この控除不足額の還付制度は、生産、流通の各段階で二重、三重に消費税が課税されることのないよう適用される消費税固有の性格のものであることを鑑みると、消費税受還付罪は消費税の累積を避けるための還付制度の適正な運用を担保するための罰則であると言えよう。しかも帳簿上の記録に基づき仕入税額控除計算を行うという簡素な手続きを採用していることから、不正受還付の誘惑性も否定できず、罰則等により還付制度の適正な運用を確保する法益も極めて大きいものがあると言える。

(4) 刑法で規定される詐欺罪

刑法第246条では、第1項で「人を欺いて財物を交付させた者は、10年以下の懲役に処する。」と規定し、第2項で「前項の方法により、財産上不法の利益を得、又は他人にこれを得させた者も、同項と同様とする。」としている。

刑法に規定されている詐欺罪が、国に対する場合に成立するか否かについては、詐欺罪の成立を認める説と詐欺罪は「個人法益に向けられている」ものであり国に対する詐欺罪は成立しないとする説との対立が見られる。

これについて最高裁は、国有地払下げに当たり自己の営農に役立てる意思がないにもかかわらず国有地を騙取した事件について、「本件行為が、農業政策という国家的法益の侵害に向けられた側面を有するとしても(農地法にはかかる行為を処罰する規定はない。)、そ

の故をもって当然に、刑法詐欺罪の成立が排除されるものではなく、欺罔行為によって国家的法益を侵害する場合でも、それが同時に詐欺罪の保護法益である財産権を侵害するものである以上、当該行政刑罰法規が特別法として詐欺罪の適用を排除する趣旨のものと認められない限り、詐欺罪の成立を認める」と判示しており²、積極説を採用している。

しからば、欺罔的な手段を用いて脱税を行った場合、詐欺罪の成立の余地はあるのか。

相続税に関して架空の事実に基づき減額更正請求を行った事例について東京地裁は、「租税債権の成立から徴収に至るまでの各段階において予想されるもろもろの違反行為についても、これら税法において違反行為の態様ごとに犯罪類型を定型化して立法されているものと考えられる。したがって、具体的な違反行為が税法の予定する犯罪類型に該当するかぎり、税法の適用を優先すべきものであって、軽々に一般法たる刑法の適用を論ずべきものでないことは多言を要しない」とし、また、「申告等により納税額が確定した後、税の納付を免れる目的で内容虚偽の更正請求を行うなどの不正行為を行い、正しい履行をしなかった時にも、租税債権が侵害されたと認められるのであって、租税法の体系上は脱犯として処罰することが予定されている」旨判示し、詐欺罪の適用を排除している³。

各税法では詐欺罪を排除する旨の明文の規定はないが、刑法の詐欺罪と税法の脱税の罪とは、いわば一般法と特別法の関係にあたり、構成要件に重複があるとしても政策的に詐欺罪の適用を排除し、税法の規定に沿った罰則が優先的に科せられると考えられている⁴。

(5) 消費税受還付罪と詐欺罪

次に受還付の観点から詐欺罪との関係を整理する。

所得税や法人税について、課税を見直すべき事情がないにもかかわらず不正受還付が行

われた場合には、実質的には税を免れる行為と評価できるものであり、租税債権が侵害された範囲内、つまり既納付額の範囲内では脱犯が成立し、既納付額を超えるものや全く既納付額のない場合には詐欺罪が適用になるものと解されている⁵。

消費税の不正受還付の場合はどうか。これまで述べたように消費税法上、国に対する既納付額（中間納付額）を超えて還付を受けることや既納付額が全くない場合でも還付を受けることが予定されている。同法第64条第1項第2号では、「偽りその他不正の行為により第52条第1項又は第53条第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者」と規定され、既納付額の範囲内であるか否かを問わず不正に還付を受けた税額全てに消費税受還付罪が成立することとなる。これは消費税の還付制度が多段階課税による累積課税を回避するための消費税固有の制度であり、制度の運用全体を保護法益とすることから、その成立範囲も本来の納付すべき消費税額に限定する必要はないだろう。

ところで詐欺罪と消費税受還付罪とは、「人を欺く」と「不正な行為」、「財物を交付される」と「還付金を受ける」という文脈で見ると、構成要件が類似しているが、消費税法で消費税受還付罪を規定する趣旨等は、まずは、以下のとおり整理することができよう。

- ① 消費税法では既納付額が全くなくても還付を受けることが予定されていること。
- ② 消費税受還付罪の規定は、消費税固有の還付制度の適正な運用を保護法益とするものであること。
- ③ したがって、正当な税額を超えた部分に限定するものではなく、不正に還付を受けた全額について消費税受還付罪が成立すること（仮に正当な税額を超えて不正に還付を受けた場合であっても詐欺罪が成立することはない）。
- ④ なお、消費税法上、詐欺罪の適用を排除

する規定ぶりとはなっておらず、通常の類型の脱税（消費税の不正受還付）について政策的に詐欺罪の適用を排除したものと考えられること。

また、詐欺罪においては、「10年以下の懲役（刑法第246条）」との罰則に対して、消費税受還付罪においては、「5年以下の懲役若しくは5百万円以下の罰金（同法第64条第1項本文）」と詐欺罪に比して量刑の軽い罰則となっているが、わざわざ消費税法に特別規定を設けて詐欺罪より軽い法定刑を規定したのは、

① 消費税の還付申告は大量反復的に生じ得るものであるが、納税申告を通じて行われる犯罪であり、一般の国民ではなくもっぱら専門性を兼ね備えた行政機関である税務執行機関に対してなされるものであること、

② 不正な受還付による国家に対する損害については罰則のみならず重加算税等の行政罰等の措置も予定されていること、

③ 国家権力の発動により原状回復も比較的容易であること（国税徴収法に基づく滞納処分により徴収することができること）、等を背景としたものであると考えられている。

なお、最近、消費税法違反による告発件数は増加しており⁶、また、輸出免税制度等を悪用した消費税受還付犯も散見されているところである。申告納税制度の根幹を揺るがせかねない危険性があることから、消費税受還付罪等の法定刑の上限が現行水準で妥当かどうかは、別途検討する必要があるだろう。

2. 消費税受還付罪の適用対象

(1) 消費税法第64条第1項第2号で規定された構成要件

一般に犯罪とは、構成要件に該当する違法で有責の行為をいう。ここで違法とは行為が法の見地から見て許されないという性質をいい、有責とは当該行為について行為者が非難に値することをいう。

消費税受還付罪とは、「納税義務者が偽りそ

の他不正の行為により租税の還付を受けたことを構成要件とする犯罪」であるが⁷、その構成要件は、①主体、②不正の行為、③結果の発生（既遂）、④因果関係及び⑤故意（犯意）の各要素から成り立っている。同法第64条第1項第2号に則して見ると構成要件は以下のとおりとなる。

【主体】

消費税法第52条（仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付）第1項又は第53条（中間納付額の控除不足額の還付）第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者であること。

【不正の行為】

偽りその他不正の行為により（第52条（仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付）第1項又は第53条（中間納付額の控除不足額の還付）第1項若しくは第2項の規定による）還付を受けること。

【結果の発生（既遂）】

還付を受けたこと（還付金を受領した時点で既遂となる。）。

【因果関係】

不正の行為と結果の発生（受還付）との間に因果関係があること。

【故意（犯意）】

納税義務、偽りその他不正の行為及び租税を免れること（ほ脱の結果）を認識していること⁸。

不正の行為、結果の発生、因果関係及び故意（犯意）については、罰則適用に当たっての重要な要件であり論点でもあるが、消費税受還付罪に該当するかは、上記の主体に該当するかがまずは分岐点となる。いうまでもなく主体に該当しないのであれば、消費税受還付罪の適用は排除されるからである。そこで以下、主体の観点から議論を進めていく。

(2) 前提となる確定申告書の効力

還付金とは、「適法に納付または徴収が行われたが、後に租税法の計算規定の適用によって、国が保有する正当な理由がなくなったため、納税者に還付されるべき税額」をいう⁹。すべての申告納税方式の国税に係る還付金については還付請求申告書等によって生じることとなるものであり、消費税についても還付金を請求する権利は確定申告書の提出と同時に成立するものであることから（同法第52条第1項）、正当な還付請求申告書つまり確定申告書の提出が請求権発生的前提となる。

同法第52条第1項において、「第45条（課税資産の譲渡等についての確定申告）第1項又は第46条（還付を受けるための申告）第1項の規定による申告書の提出があつた場合において、これらの申告書に第45条第1項第5号に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する消費税を還付する。」と規定している。

また、同法第53条第1項では、「中間申告書を提出した者からその中間申告書に係る課税期間の第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書の提出があつた場合において、これらの申告書に第45条第1項第7号に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する中間納付額を還付する。」とし、同条第2項では、「税務署長は、前項の規定による還付金の還付をする場合において、同項の中間申告書に係る中間納付額について納付された延滞税があるときは、その額のうち、同項の規定により還付される中間納付額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を併せて還付する。」と規定している。

したがって、消費税受還付罪の【主体】たる者である「第52条第1項又は第53条第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた

者」とは、「第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書」を適法に提出できる者であると解して差し支えないと考えられる。

それでは、ここでいう「第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書」を適法に提出できる者とは、どのように整理され得るのか。

イ 「事業者」から見た切り分け

同法第45条（課税資産の譲渡等についての確定申告）、第46条（還付を受けるための申告）の主語は、「事業者」と規定されている（第45条では、「事業者は、（中略）申告書を税務署長に提出しなければならない。」とし、第46条では、「事業者は、（中略）申告書を税務署長に提出することができる。」としている。）。消費税法上、事業者とは「個人事業者及び法人をいう。」（同法第2条第1項第4号）と規定され、個人事業者とは「事業を行う個人をいう。」（同項第3号）と規定されている。

文字通り解すると、同法第45条第1項又は第46条第1項により還付申告を適法になし得る者は事業者に限られ、少なくとも全く事業を営んでいない個人が、事業者と偽り還付申告を行い、還付金を詐取した場合には、申告書を適法に提出できる者に当たらず、消費税法の埒外となり、詐欺罪が成立すると解し得る（事業を全く行っていない個人は事業者ではないことから、同法第5条第1項により「納税義務者」ではないこととなる。）。そうだとすれば、このような場合では更正処分を行うことができず、詐欺罪で告発することとなることも考えられるが、この種の不正な申告が頻繁に行われ得ること、当該個人が自らの意思で申告行為に及ぶなど事業者としての外観を自ら形成していること等を考慮すると、申告に錯誤はなく、当該申告書は有効であると考えられることから、この種の申告の瑕疵は、更正処分により是正させることが効率的でもあり適切であろう。このように考えると

「事業を行っていない個人」が行う不正受還付は形式的に詐欺罪の対象とするとの整理は妥当な結論とは言い難い（この点については「ハ 平成16年9月29日大阪高裁判決」で検討する。）。

一方、法人の場合は単に「法人」としか規定されておらず現に事業を行っているか否かは問われないことから、法人が不正行為により還付金を詐取した場合は、消費税受還付罪が成立することとなるが、実在しない法人が還付金を詐取した場合はどうか。後述するように第三者名義、架空名義による申告により還付金を詐取したケースと同様と評価できる場合には、申告書そのものが無効と解され、詐欺罪が成立するとも考えられる。法人の存在、不存在が両罪を切り分けるポイントとなるが、法人の代表者が実在する、設立登記も適法に行われているなどの場合には、当該法人が実在するとの外観が形成されており、無効な申告書とは言いがたい。また、納税者からの法人格否認の主張を安易に認めてよいのかという観点からの検討も必要であろう。

個人であろうと法人であろうと事業を行っているか否かにかかわらず、当該事業者が自らの意思で申告行為に及び、各種申請書、届出書等を提出するなど事業者としての外観を積極的に形成していることを考慮すると、申告に関して錯誤がないにもかかわらず納税者からの無効の主張を安易に認めることとなると、結果的に更正処分を行うこともできず、問題が多いと考えられることから、形式的に「事業者」に着目した判断は適切とは言えないだろう。以下に述べるように、申告書の効力の観点から検討していくべきものとする。

ロ 申告書の効力から見た切り分け

国税通則法第24条で「税務署長は、納税申告書の提出があつた場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていない

かつたとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する。」と規定しているが、無効な納税申告書は国税通則法24条でいう「納税申告書」に該当せず、更正権限を行使することはできない。

したがって、請求権が発生していないこと、例えば請求権発生の基礎となる事由を欠く場合など当該申告書が無効であった場合には、還付金として還付されているとすれば、国税債権と異なり、国は民事上の請求権を取得することとなる¹⁰。この場合、消費税受還付罪の適用は排除され、当該行為は刑法上の詐欺罪に該当することとなる。

このように申告書が無効と判断される場合は詐欺罪が成立する。無効な申告書を前提として更正・決定処分を行うことはできない。要すれば更正等処分たる租税確定処分に瑕疵があり無効と解せられるケースでは、当該租税確定処分に手続上の瑕疵がある場合を除けば、前提となる申告書が無効であることとなり、このようなカテゴリーでは消費税受還付罪の適用が排除されるとも整理することができる。

租税確定処分が争われた事例で申告書の効力について言及のある主な判例としては、以下のものがある。

○ 第三者名義での申告は、外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、納税義務の確定という公法上の効果は生じない（最判昭46.3.30）¹¹

○ 錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、記載内容の錯誤を主張することは、許されない（最判昭39.10.22）¹²

○ 徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめる（最判昭48.4.26）¹³

行政処分の無効、取消の区分については、従来、瑕疵が重大な法規違反であり、かつその存在が客観的に明白である場合に無効となり、それ以外は取り消し得べきとしているが¹⁴、「租税確定処分は第三者の利害に影響するところが少なく、したがってそれを信頼する第三者の保護を考慮する必要性が少ないこと、および租税実体法上理由のない利得の保有を国および地方団体に認めることは正義・公平の観点から見て適切でないこと」から、「租税確定処分は、課税要件に関する重大な瑕疵があれば、その瑕疵が明白でなくても無効と解すべき」¹⁵とされている。原則として重大な法規違反があった場合には無効と解するとしても、修正申告や更正の請求といった是正の手段がある上、「処分があった以上できるだけ出訴期間内に取消訴訟を提起すべきである、ということであると、重大以外にも、ケースに即した利益衡量的要件の加重が考えられる」のであり、「その意味では、明白性の要件は補充的加重要件の一つと考えるのが適切」であろう¹⁶。

しからば、明白性についてはケースごとに判断するとして、「課税要件に関する重大な瑕疵」があるとは、どのような場合のことか。

課税要件とは、一般に租税法において定められている「納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件」をいう¹⁷。そして具体的には、①納税義務者（本来の納税義務の主体、すなわち租税法律関係において租税債務を負担する者）、②課税物件

(課税の対象とされる物・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす。消費税法では課税の対象と呼ばれている。)、③課税物件の帰属(納税義務は課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。)、④課税標準(課税物件たる物、行為、事実を金額、価額、数量等で表したもの)、⑤税率(課税標準に対して適用される比率)の5つとされている。

ハ 平成16年9月29日大阪高裁判決

課税要件に関する重大な瑕疵を考えるに当たっては、事業を行っていない個人が課税事業者を装って確定申告書を提出し不正還付を受けた事案に関する平成16年9月29日の大阪高裁判決が整理の手がかりとなるだろう¹⁸。

本件は、①事業を行っていない者が、還付申告の基礎となった輸出取引を行ったものではないにもかかわらず確定申告書を提出した場合、当該申告者に対する更正処分は適法か、また、②当該不正行為に対して重加算税の賦課が行い得るか、が争点となったものである。

判決では、①について、自己が営業を営んだ事実がなかったにもかかわらず、「個人事業の開廃業等の届出書」を作成、提出し、自己が個人事業者であるかのように装ったこと、「消費税課税事業者選択届出書」等を自ら押印し提出したこと、還付金振込口座として自己名義の普通預金口座を開設したこと、申告書等の内容を了知した上、これらに押印し税務署に提出したこと、など一連の行為が自らの意思で行われたものとの事実認定を踏まえ、更に本件申告に係る輸出取引が他社に帰属すると認めらうえで、「本件輸出取引は、被控訴人(当該申告書を提出した者のこと(著者注))によるものではないのに、被控訴人が自己の意思に基づき、本件還付申告をしたと認められるから、本件更正処分は適法であるというものである」と判示している。

また、②について、「申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立すると解するべきであるから、納税申告行為が無効ではなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される」と判示し、重加算税等の賦課要件は充足していると判断している。

以下、本判決文を本稿の問題意識に即して整理する。

① 申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立する。納税申告行為が有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない。

② 当該個人(本件の被控訴人のこと)は、本来消費税が免除されている小規模事業者であるが、自ら消費税課税事業者選択届出書を提出したことによって、消費税の納税義務者となったものであり、課税要件を満たす国内取引があれば、現実に納付すべき消費税額が発生する可能性がある反面、輸出等を行った場合は、国内での仕入れに係る消費税額が免除され、免除された消費税額の還付を受けることができる地位を得た。

③ 当該個人は、この地位を前提として控除不足還付税額の還付を求めたものであるが、本件輸出取引は当該個人によるものではないのに、当該個人が自己の意思に基づき、本件還付申告をしたと認められるから、本件還付

申告は有効である。また、これに対する本件更正処分も適法である。

④ 本件還付申告の時点で、本件輸出取引について実体上の課税要件事実が発生していなくても（本件還付申告の時点においては、本件課税期間の消費税の課税要件を充足する者（納税義務者）でなくとも）、還付申告により、観念的・抽象的には、課税標準額に対する消費税額（0円）、控除対象仕入税額及び控除不足還付税額（218万5888円）の納税義務が成立する。

⑤ 還付金とは、その実質は不当利得であるが、国税の性質を有するものである。

⑥ 当該個人は、本件還付申告の時点では、具体的な納税義務はないものの、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、これが本件更正処分により還付金が減少されたことにより、納税義務が具体化したものというべきであるから、申告時点においても当該個人は納税義務を負っている、すなわち「納税者」であると解して差し支えない。

⑦ 当該個人により本件還付申告書が提出されたこと、同申告書に係る課税標準等又は税額等について本件更正処分がされ、これにより納付すべきこととなる税額があること、当該個人は納税者であること、隠ぺい、偽装行為があると認められることから、重加算税の賦課要件を充足している。

本判例を先に述べた課税要件である①納税義務者、②課税物件、③課税物件の帰属、④課税標準、⑤税率に照らすと、還付申告の時点では課税要件事実が発生しておらず（上記要旨④）、少なくとも課税要件の①②③に疑義があり、一見すると無効な申告書であるとも解し得る（なお、本判決においては無効な申告書とは何か判示していない。）。また、個人事業者とは「事業を行う個人」（同法第2条第1項第3号）であるとの規定を文字通り解す

ると、本判決と矛盾するとも見える。

この点については本判決文に直接の言及はないが、次のとおり整理しているものと考えられる。

まず、第一に当該個人が自らの意思で、消費税課税事業者選択届出書や本件還付申告書を、内容を了知の上、提出している点である。自らの意思により課税事業者としての外観を積極的に整えている以上、錯誤の余地はない。申告者が申告書提出の主体であり、かつ、自らの意思に基づくものであることが明らかである場合は、有効な申告書と判断されることとなるだろう。

第二に「申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられる」と示している点である。その結果、「形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない」こととなるが、仮に本件のような事例に対して更正処分や重加算税の賦課決定を行い得ないとすると「租税債権を可及的速やかに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずる」¹⁹ことが困難となることが指摘されよう。更に、「本件のような不正還付申告は、消費税、所得税等において頻発し得ることであるから、それらに対して全て刑事手続によって処理することを法が予定したとも考えられないし、また、そのように処理することは非現実的でもある」²⁰。

私人の公法行為である納税申告の行為に対しては私法上の錯誤の適用について原則として「否定」、例外として特段の事情のある場合に「肯定」という判例の立場を鑑みると²¹、この種の還付申告が大量反復的に生じる中にあっては、明白性についてはケースごとに判断するとしても、重大な瑕疵がある場合を除き、当該申告は有効であり、納税申告の「形成的効力」を前提として更正処分あるいは消費税受還付罪の告発などの事後の判断を行うことは実務的に見ても妥当な結論と考えられる。

このように本判決によれば、「消費税の課税要件を満たさない者が、課税事業者を選択して、虚偽の還付申告をし、還付金を受領した場合には、その者は租税債務関係の当事者としての納税義務者に当たる」²²と解することとなり、このような場合には消費税受還付罪が成立することとなるだろう。

なお、本判決の事例では、問題となった輸出取引が当該個人によるものではなく、当該個人が勤務していた法人によるもの（訴外法人に帰属するもの）であった。架空取引ではなく実際に行われた輸出入取引であったことから、当該個人と当該法人との関係上、当該個人が外観上、全く事業を行っていないとも言い切れない。問題となった輸出取引が全くの架空取引であった場合には少なくとも事業実体はないと認められるが、消費税法上、有効な申告か否かは、当該個人が事業者としての外観をどの程度積極的に整えているかにより決せられることとなるだろう。

3. 消費税受還付罪適用にあたっての事実認定の視座

私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしているかの見極めにあたっての事実認定の視座は何か。これまでの検討にあるように、消費税受還付罪の主体たり得るか、つまり申告書が有効かの実事認定を経ることで、消費税受還付罪と詐欺罪との区分を行うこととなる。この場合、以下で述べるように申告書の形式的要件の具備、法的実体、経済的実体の3つの観点から事実認定を行い、それぞれのカテゴリーを総合勘案することにより評価することになるだろう。

(1) 確定申告書の形式的要件が具備しているか

消費税法上、還付を受けるためには、「還付を受けるための申告書」が、同法第45条第1項、第46条第1項で規定されている課税標準

である金額の合計額、課税標準額に対する消費税額、控除不足額、納税者名（法人の場合は登記された法人の名称）、納税地、課税期間といった形式上の要件を具備している必要がある。このような形式的要件を具備していない場合には、無効の申告と判断せざるを得ないだろう。

(2) 納税者は実在する者か

イ 第三者名義等の申告

第三者あるいは架空名義による申告により還付を受けた場合には、外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、申告書そのものが無効と解することができ、詐欺罪が成立すると考えて問題はないであろう²³。

ロ 個人の場合

個人については、消費税法上、事業を行う限り事業者となるものであり、形式的には非事業者が事業者を装い不正に還付を受けた場合には詐欺罪が成立するとも考えられる。消費税課税事業者選択届出書を提出していたとしても一義的には課税事業者か免税事業者かを示すものであり、事業を行っているか否かを決するものではない。

しかしながら、当該個人が自己の名義で虚偽の申告を行い、自ら事業者としての外観を積極的に形成している場合は、事業者でない個人の行った還付申告であっても無効とはいえない。なぜならば、自ら納税義務がないことを知りつつ申告したのであれば錯誤が生じる余地はないし、また、先に引用した平成16年9月29日大阪高裁判決にあるように「一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要の前提条件とすることなく、申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立する」からである。この種の還付申告

が大量反復的に生じる中にある場合は重大な瑕疵（もしくは重大かつ明白な瑕疵）がある場合を除き、税務執行機関も納税申告の「形成的効力」にまずは拘束されることとなるものであり、このような場合には消費税受還付罪が成立すると考えられる。

ハ 法人の場合

法人は事業者であり、原則として消費税受還付罪が成立するが、例えばペーパーカンパニーのように一応の法的実体を具備した法人が還付申告を行ったなど、法人の実体に疑義があるケースではどうか。

当該法人が適法に設立、登記されているが、法人に物理的な実体がない場合などが典型例であろう。①所在地に法人が存在しない、②従業員がいない、③出資事実が確認できない、といった事実が明白であれば、物理的な実体はないと判断できる²⁴。

しかしながら、法人の代表者が実在する、設立登記も疑義があるにせよ適法に行われているなどの場合には、当該法人が実在するとの外観が形成されているとも認められ、また、「会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されない」²⁵と考えるべきである。法的実体のみを具備した法人が行った不正受還付であっても、事実認定いかんではあるが、原則として消費税受還付罪が成立すると解すべきであろう²⁶。

(3) 経済実体があるか（実質経営者が存在する場合）

法人の代表者も架空であり物理的な実体のない法人であるとしても、実質経営者が存在するなど当該法人に経済的実体がある場合はどうか。ペーパーカンパニーであったとして

も、また、法人設立の手続きの過程で不自然さがあつたとしても、経済的な実体がある法人が提出する確定申告書は一義的には正当なものと考えらるべきであろう。

事実認定の視座としては、①実質経営者が存在し、当該実質経営者が、②法人の設立登記を行っている、③当該法人の連絡先である、④還付金受領の口座を開設している、⑤当該還付金を自らの銀行口座に移し変える等の管理を行っているなどの事実が判明し、更に⑥当該実質経営者が確定申告書を作成し、同法第45条第1項、第46条第1項に規定された課税標準である金額の合計額など形式上の要件を具備している場合には、実質経営者の下で経済活動を行っているとして差し支えないであろう。

このような場合は、第三者が当該法人の意思にかかわらず勝手に確定申告書を提出したケースとは異なり、無効な申告とは言いがたい。ペーパーカンパニーであったとしても適法な法的人格を備えた法人が、実質経営者の支配の下で経済実体的に見ても稼働し、実質経営者が消費税の還付申告に関与していると判断できる状況では、基本的には消費税受還付罪が成立すると考えるべきであろう²⁷。そして、極めて例外的な状況、例えば、①消費税を詐取する目的だけで法人を設立したこと、②還付金詐取の基礎となる仕入税額控除の対象となる架空取引が単発で行われていること、等の事実を総合し、法人の実体が明白に不存在であり消費税受還付罪が全く成立する余地のないと判断できた場合を除き、国税当局としては消費税受還付罪で告発せざるを得ないのではないかと考える。

しかも、繰り返しになるが、この種の不正還付申告は大量反復的に発生し得るものであり、税務執行機関において悪質性を判断の上、行政罰（重加算税等）と刑事罰（消費税受還付罪）の適用を区分していくことは現実的であり、効率的でもあると言える。上述したよ

うに原則としては消費税受還付罪が成立すると考える方が、同罪を設置した趣旨に合致するとも言えよう。

新聞報道によれば、拙稿冒頭の事件について、青森地裁判決は「ペーパー会社5社を使い」としており、法人自体の存在に疑問を呈している。この背景には、「架空の合名会社の決算報告書を粉飾して、銀行から事業資金の融資を受けようとした」事実があること、また、粉飾の過程で生じる消費税及び地方消費税の控除不足額相当の金員も手に入れようと予め考え、その手段のひとつとして架空の合名会社の設立手続を行ったと評価し得ることから、当該合名会社設立そのものが還付金を詐取するための手段であり、その事実も明白と認定しているものと考えられる²⁸。したがって、一応の法実体はあるものの不存在と同等であり、また、稼働している状況には程遠く、経済的な実体は全くないことから、詐欺罪が適用されたものであろう。先に述べたように法人について消費税受還付罪の適用が排除される例外的な事実関係であったと考えられる。

4. おわりに

以上の検討から、消費税受還付罪と詐欺罪との関係については、以下のとおり整理されよう。

まず、「錯誤が客観的に明白かつ重大であって、税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合」²⁹は無効な申告書であり、詐欺罪が成立する。

「外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合」³⁰を除き、第三者名義や架空名義による申告書は無効であり詐欺罪を構成するが、事業を行っていない個人が行った申告であっても納税義務者、事業者であるとの外観を整えている場合には有効な申告書と推認され、一義的には消費税

受還付罪の範疇と解される。

また、法人が行う申告による不正受還付では、原則として消費税受還付罪が成立するが、申告書として外観上、要件を充たしている場合であっても、重大な瑕疵等により法人が実在しないなどが明らかであり、法人の経済実体もないと評価されるなどの場合には、例外的に詐欺罪が適用になると解すべきであろう。

¹ 当該事件の事実関係については、次の新聞記事に基づいている。

「青森地検や関係者などによると、容疑者は、02年8月、青森市で合名会社を設立。ほかにも東京都などに、計4社の合名会社を次々と立ち上げた。この5社が別の会社から屋外電光広告機を仕入れたとする取引を偽装し、売上高が仕入れ額より少なかったとして、同年(02年)12月3日から03年1月6日にかけて、消費税額を架空計上した確定申告書を青森税務署などに提出し、約1,060万円の不正還付を受けた疑いが持たれている。」(平成16年3月4日付け朝日新聞)

「架空仕入れに基づき不正に消費税などの還付を受けたとして、青森地検は23日、容疑者を詐欺罪で青森地裁に起訴した。」(平成16年3月24日付け陸奥新聞)

「仕入れに掛かる消費税の控除額を架空計上した虚偽の確定申告で、約千万円の税還付を受けていたとして、詐欺の罪に問われた被告の判決公判が30日、青森地裁であった。裁判官は、同被告に懲役3年、執行猶予3年(求刑懲役3年)を言い渡した。

判決によると、被告は2002年12月3日から03年1月6日までの5回、屋外電光広告機を仕入れたように装い、確定申告の際に、控除される消費税額1,057万709円を青森税務署など5税務署に不正に請求。02年12月20日から03年2月4日までの5回に分けて、控除額分と同額をだまし取った。

裁判官は、『架空の合名会社の決算報告書を粉飾して、銀行から融資を得ようとした犯行は計画的かつ巧妙で悪質』と指摘したが、『1,180万円を被害弁済し、反省の態度を示している』と情状酌量の理由を述べた。」(平成16年5月1日付け東奥日報)

「架空取引で消費税約1千万円の不正還付を受けたとして、詐欺罪に問われた被告に対し青森地裁は4月30日、懲役3年、執行猶予3年(求刑懲役3年)を言い渡した。

被告は、02年12月から03年1月にかけて、青森市内や東京都内などに設立したペーパー会社5社を使い、屋外電光広告機を仕入れたとする取引を

偽装し、消費税額の架空計上で約1千万円の不正還付を受けたとして起訴されていた。」(平成16年5月2日付け朝日新聞)

なお、新聞報道によると本件調査に当たり国税当局は検察当局と合同で捜査を行っているとのことである(平成16年3月4日付け朝日新聞等)。当初、消費税受還付罪での立件を行ったものと見込まれるが、合同捜査もしくは検察捜査の結果、詐欺罪で起訴されることとなったものと思われる。詐欺罪か消費税受還付罪かは、構成要件に類似が見られることから、罰則の適用に当たっては事実関係を慎重に検討する必要がある。

² 最判昭51.4.1刑集30巻3号425頁。なお、本判決には、「本来の国家的法益に向けられた詐欺的行為は、詐欺罪の構成要件の予想する犯罪定型の範囲に属しないものといわなければならない」との団藤重光裁判官の反対意見が付されている。

³ 東京地裁昭61.3.19税資155号387頁。

⁴ 前田教授は、「脱税のように「詐欺罪の適用を排除する趣旨の刑罰法規」が存在するから、詐欺罪の適用が排除されるのである。脱税は部分的には詐欺罪を構成するが、その定型的処理の必要性や「行為者にとっての誘惑性」等を考慮して、通常の類型の脱税につき政策的に詐欺罪の適用を排除し、罰金を重視した刑を科することが明示されている。逆に、このような規定が存在しない場合には、詐欺行為に基づく財物騙取がある限り、被害者が国であっても詐欺罪は成立する。」としている。(前田雅英『刑法各論講義(第3版)』244頁(東京大学出版会、1999)。)

⁵ 大審院時代の判例であるが、旧関税定率法違反事件について、「同条ハ何等原料品ノ輸入ナク從テ輸入税ヲ納付シタルコトナキニ拘ハラス恰モ輸入税ヲ納付シ輸入シタルモノノ如ク装ヒ因テ其払戻名義ノ下ニ金円ヲ騙取シ又ハ騙取セムトシタル場合ニ適用アルヘキモノニ非スノ如キ行為ハ純然タル詐欺罪ヲ構成スヘク刑法ノ罰条ニ問擬セラルヘキモノトス」と判示し、「輸入税」を納付していないものを納付したかのごとく装い、その払戻し名目の下に金員を騙取する行為は詐欺罪を構成するとしている(大審院大2.5.27大審院刑事判決録19の631頁。なお、下線は著者が付したものである。)

また、旧関税法違反事件について、「関税法第七十五条ニハ単ニ「関税ノ逋脱ヲ図リ又ハ関税ヲ逋脱シタル者ハ……」トアレトモ詐欺ノ手段ヲ以テ関税ヲ逋脱シタルトキハ犯人カ其結果トシテ自己ノ財産上ニ不法ノ利益ヲ得ルハ当然ノコトナレハ法律カスル場合ヲモ予想シ之ヲ包括シテ罪ト為シ同法条ヲ以テ処罰スルノ趣旨ナルコト毫モ疑ハ容ルヘカラス」と判示し、詐欺の手段をもって関

税をほ脱した場合にはほ脱犯が成立し、詐欺罪は成立しないとしている(大審院大4.10.28大審院刑事判決録21の1745頁。なお、下線は著者が付したものである。)

⁶ 国税庁(平成19年6月)「平成18年度における査察の概要」(国税庁ホームページ)によると消費税法違反の告発件数は、15年度3件、16年度6件、17年度10件、18年度23件となっている。

⁷ 金子宏『租税法(第11版)』839頁(弘文堂、2006)。

⁸ 大阪高裁平4.4.8税資212号2869頁(「ほ脱犯が成立するためには、納税義務の認識、偽りその他不正の行為の認識及び租税を免れること(ほ脱の結果)の認識が必要であるが、不正行為の認識は不正行為に当たる事実を認識すれば足りると解すべき」と判示している。)

⁹ 金子・前掲注(7)637頁。

¹⁰ 無効な還付請求申告書の提出により還付金が支払われた場合、その還付金の取戻しは不法行為による損害賠償金債権(民法第709条)として、「国の債権の管理等に関する法律」に基づいて歳入金として徴収することとなる。

¹¹ 「私法関係と異なり、法的安定性、法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法のもとにおいて、納税申告がこのように納税義務の確定という公法上の効果を発生をきたす要式行為であることに思いを致せば、納税義務者本人が第三者名義でその納税申告をすることは、法の全く予定していないところであり、これが外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、納税義務者本人の納税申告として、その納税義務の確定という公法上の効果は生じないものと解するのが相当であり、この納税義務の確定なくして有効な納付をなし得ないことは、論をまたないところである。」(最判昭46.3.30刑集25巻2号359頁。)

¹² 「所得税法が右のごとく、申告納税制度を採用し、確定申告書記載事項の過誤の是正につき特別の規定を設けた所以は、所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくものとし、その過誤の是正は法律が特に認めた場合に限る建前とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に応ずるものであり、納税義務者に対しても過当な不利益を強いる虞れがないと認めたらにほかならない。従って、確定申告書の記載内容の過誤の是正については、その錯誤が客観的に明白且つ重大であって、前記所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、所論のように法定の方法によらないで記載内容の錯誤を主張すること

は、許されないものといわなければならない。」(最判昭39.10.22民集18巻8号1762頁。)。本判例について、可部恒雄「確定申告に関する錯誤の主張」金子宏編『租税判例百選(第2版)』150頁以下(有斐閣、1983)、藤浦照生「確定申告に関する錯誤の主張」金子・水野・中里編『租税判例百選(第3版)』150頁以下(有斐閣、1992)、伊藤剛志「確定申告に関する錯誤の主張」水野・中里・佐藤・増井編『租税判例百選(第4版)』194頁以下(有斐閣、2005)を参照。

¹³ 「一般に、課税処分が課税庁と被課税者との間にのみ存するもので、処分が存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要のないこと等を勘案すれば、当該処分における内容上の過誤が課税要件の根幹についてのそれであつて、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的な事情のある場合には、前記の過誤による瑕疵は、当該処分を当然無効ならしめるものと解するのが相当である。」(最判昭48.4.26税資69号1377頁。)。本判例について、塩野宏「帰属を誤った課税処分の効力」金子・水野・中里編『租税判例百選(第3版)』156頁以下(有斐閣、1992)、中川丈久「帰属を誤った課税処分の効力」水野・中里・佐藤・増井編『租税判例百選(第4版)』200頁以下(有斐閣、2005)を参照。

なお、本判決について塩野教授は「最高裁判所は、外観上一見明白説に基本的には立っているが、必ずしもこれを機械的に適用しているわけではない」と指摘している(塩野宏『行政法I(第三版)行政法総論』143頁(有斐閣、2003))。

¹⁴ 田中二郎『新版行政法上巻(全訂第二版)』138頁以下(弘文堂、1974)。

¹⁵ 金子・前掲注(7)639頁。

¹⁶ 塩野・前掲注(13)144頁。

¹⁷ 金子・前掲注(7)147頁以下。

¹⁸ 大阪高裁平16.9.29判例タイムズ1185号176頁(なお、第1審京都地裁判決については平15.7.10判例タイムズ1185号183頁参照。)

第1審京都地裁判決については、品川芳宣「事業者を装って消費税の不正還付申告をした場合の重加算税の賦課要件」TKC税研情報51頁以下(2004.4)を参照。

控訴審大阪高裁判決については、花角和男・小林幹雄「消費税の課税事業者を装って不正還付申告をした場合の重加算税の賦課決定の是非について」税大ジャーナル第1号99頁以下(2005.4)、卯西将之「消費税の課税要件を満たさない者のした還付申告と重加算税の賦課の可否」JTR I 税研

22巻2号86頁以下(2006.9)を参照。

なお、第一審京都地裁判決では、更正処分の適法性(争点①)は認めたものの、重加算税の賦課(争点②)については、

○ 「還付申告による還付金が更正によって減少した場合には、確かに、申告者の納税義務が増加したことが判明したことを原因として不当利得関係の調整が生じるときがあるけれども、それだけではなく、申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときもあるものというべきで、そのようなときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもあり得ないことになる。」

○ 「申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもいかなる意味でもあり得ない。」

○ 「少なくとも、(国税通則)法65条1項の「当該納税者」には、このようなときの還付申告者は、そもそも予定されていないと解釈せざるを得ないし、それこそが法2条5号の定義規定の内容にも沿うものというべきである。」

○ 「本件更正処分がされたことによって、還付金全額が減少することになるけれども、この減少は、還付申告をした原告について消費税の納税義務が発生したり、増加したことが判明したことによるものではないことは明らかであり、原告(当該申告書を提出した者のこと)は、法65条1項の当該納税者ではないことは明らかであり、そもそも、原告に対し、過少申告加算税を課することはできないといわざるを得ない。」

○ 「仮装行為や隠ぺい行為は、納税申告の前に存在しなければならず」、「この「納税者」も、納税申告の前にすでに納税者であった者を意味するもので、そのような納税者がすでに抽象的には負っている納税義務について、その課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠ぺい又は仮装したことが要件とされているものと解さざるを得ない関係で、原告にこれを課することはできないと解さざるを得ないことになる。」と判示し、重加算税賦課決定処分は過少申告加算税部分も含めて違法であるとした。しかし、納税申告書の提出によって確定された「還付金」については、京都地裁判決にいう「申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないとき」自体が予定されていないと考えるべきであろう(前掲、花角・小林論文99頁)。

¹⁹ 最判昭39.10.22(前掲注(12)参照)。

²⁰ 品川・前掲注(18)57頁。詐欺罪の場合は国税当局に調査権限はなく、公務員としての告発を行うにとどまるのに対して、消費税受還付罪の場合には

国税犯則取締法に基づき調査を行った上で告発することとなり、効率的であるとともに一罰百戒的な波及効果も期待できる。また、そもそも質問検査権の行使により行政罰を課することができ、更に、国税徴収法に基づく徴収処分を行うこともできる。

²¹ 新井隆一「錯誤による私人の公法行為」成田頼明編『ジュリスト行政法の争点』62頁以下(有斐閣、1980)を参照。

²² 金子・前掲注(7)148頁、559頁。

²³ 第三者名義による申告書が無効であることについては、前掲注(11)の最判昭46. 3. 30を参照。

²⁴ 会社法上、設立無効の訴えを提起するまでもなく設立が無効と解される場合など誰でも何時でも無効を主張しうる会社の不存在と評価される場合が含まれるであろう。もっとも申告が無効かは消費税の還付制度の趣旨を踏まえ、慎重に検討する必要がある。

²⁵ 一人会社の代表者が他人名義の店舗の利益をすべて得ている場合で、それらすべての所得が当該一人会社に帰属するか等が争われた法人税法違反事件について東京地裁は、「いわゆる法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されないものというべきである。したがって、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないものというべきであり、この理は徴税の場合においても妥当するものというべきである。」と判示している(東京地裁昭47. 8. 2税資68号1003頁。同旨、東京地裁昭48. 3. 26税資72号411頁。)。法人という法的形態が用いられている場合には、まずは実体があるとの推定が働くと考えべきであろう。

法人格否認について岩崎教授は「法人であれば、それだけで、直ちに法人税の納税義務が発生するというものではない。法人税の申告をする前提としては、納税者は、法人の設立に伴い、所轄税務署長に対し、法人設立届出書、青色申告の承認申請書、給与支払事務所等の開設届出書、たな卸資産・有価証券の評価方法の届出書および減価償却資産の償却方法の届出書を提出することとされ、反面、税務署長は、右届出書に記載された事項について拘束されることになる。つまり、法人税の申告制度は、納税者と課税庁との間の信頼関係の上に成り立っているといえよう。」と述べた上で、「納税者が法人格否認の法理を無制限に援用すれば、課税庁との関係における信義則違反の問題だけでなく、所得税・法人税に係る現行租税制度や

企業会計原則を根底から揺るがすような問題が生ずるように思われる。それゆえ、納税者による同法理の援用にはあまりに多くの問題が含まれており、現時点では、これを消極に解さざるをえない」と指摘されている(岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法(第2版)』50頁以下(弘文堂、2007))。もっとも岩崎教授は、租税処罰の場面では当局は十分調査を行う権限を有していることから「納税者からの法人格否認の主張を認める余地があると解される」とも述べられている。

²⁶ 免税事業者や休業法人が行った不正受還付についても消費税受還付罪が成立すると考えるべきである。免税事業者が課税事業者と誤信して申告書を提出し不正に消費税の還付を受けた場合について消費税受還付罪の成立を認めた事例として東京地裁平10. 3. 27税資刑90号3047頁(東京高裁平10. 9. 28同3037頁は棄却)を参照。

ところで同法第46条第1項は、還付を受けるための申告書を提出できる者は事業者と規定し、「第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。」としている。免税事業者は還付申告をすることはできず、このような申告は無効であり、消費税受還付罪は成立しないとも見える。しかし、本規定は、免税事業者の申告義務を免除したにすぎず、消費税受還付罪の主体となることを免除したのとは考えられないだろう。免税事業者＝詐欺罪、課税事業者＝消費税受還付罪と考えるのは不合理であるし、免税事業者が提出した還付申告書も「同法第46条第1項の規定による申告書」であることにかわりはない。更に免税事業者か否かは事業者自身が一番よく知っているものであり、仮に免税事業者と誤信したとしても重大な錯誤とは言いがたい。やはり免税事業者が不正な還付請求を行った場合には原則として消費税受還付罪が成立すると解し得る。

²⁷ 実在しない者や名義貸しの者が代表者であっても、調査により把握した事実から実質経営者が法人の経営に従事していると認定できた場合には、法令上法人のみならず役員(法人税法施行令第7条第1項)に該当することから、当該申告書は有効なものと解することができる。

²⁸ 本件で還付金詐欺の手段として用いられたのは合名会社であった。合名会社は、2人以上の社員になろうとする者が定款を作成し、設立登記をすると成立するものであり、また、社員は無限責任を負うなど一般の法人とは異なる特徴を有するものである。株式会社等と比べると比較的容易に会社の不存在が推認できるといった事情が加味されたとも考えられる。

²⁹ 最判昭39. 10. 22(前掲注(12)参照)。

³⁰ 最判昭46. 3. 30(前掲注(11)参照)。

税務大学校論叢第 96 号 令和元年 6 月

今後の取引相場のない株式の評価のあり方

加 藤 浩

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）における取引相場のない株式（以降、単に「株式」という。）の価額については、昭和 39 年の同通達制定時から、原則として、上場会社に匹敵するような大会社の株式については「類似業種比準方式」により、個人企業とそれほど変わるところがない小会社の株式については「純資産価額方式」により、中会社の株式についてはその併用方式により評価するとともに、少数株主が保有する株式については、これとは別の特例的評価方式（現在は「配当還元方式」。）により評価する、という基本的なスタンスは変わりが無い。

しかし、度重なる通達改正により、小会社に対しても類似業種比準方式を 2 分の 1 適用することを認めるなど、基本的なスタンスとは若干のずれが生じている部分もある。

また、株式の評価に関しては、識者や関係団体などから、いくつかの問題点が指摘されているところでもある。

そこで本稿では、現行の株式の評価に関する問題点を抽出し、これらの問題を解決するため、新たな評価方式の導入をも含めた見直しを試みてみたい。併せて、相続税における財産の評価については、従来から、（一部）法定化すべきとの意見もあることから、株式の評価方法を法定化することについても検討してみたい。

2 研究の概要

（1）株式の評価方法の問題点

イ 評価方式の問題

（イ）類似業種比準方式の問題

類似業種比準方式については、上場会社の株価を基に評価する方式であることから、小会社にも同方式を 2 分の 1 適用することを認めた

ことや、上場会社との類似性が希薄であるとの理由によりしんしゃく率を 0.5 まで引き下げたことについて、問題とする意見がある。

また、同方式の場合、比準要素の数値を恣意的に引き下げるようなスキームが容易であるというデメリットもある。

更に、同方式は、適用ができないとされるケースが存在することも問題の一つである。

(n) 純資産価額方式の問題

純資産価額方式については、方式自体を問題とする意見は見受けられない。

ただ、純資産価額計算上の法人税額等相当額控除については、恣意的に作出することができる余地があるという問題のほか、相当以前に行われた現物出資等の場合に「現物出資等受入れ差額」の認定が困難であるなどの指摘もある。

(h) 配当還元方式の問題

配当還元方式については、10%という高い還元率で還元することにより、評価額が低めに抑えられていることについて問題とする意見がある。

更に、非上場会社の場合には、多くの会社が無配であると考えられるが、にもかかわらず実額配当を基に評価する方式を採用していることの妥当性や、無配の場合に「1株当たりの配当金額」を2円50銭で評価（結果として、1株当たりの資本金等の額の2分の1で評価）することの妥当性などについての意見がある。

ロ 評価体系の問題

(i) 同族判定と株主間の評価額バランスの問題

同族判定は、ある株主の保有する株式を、原則的評価方式で評価するのか、特例的評価方式で評価するのかの判定であることから、株主にとって重要な意味を持つ。特に、原則的評価方式による評価額と特例的評価方式（配当還元方式）による評価額とに大きな乖離があるた

め、この同族判定により、議決権割合が 1 % 異なるだけで評価額が大きく異なる可能性がある。

(ロ) 会社規模の違いによる評価額バランスの問題

会社規模区分の判定基準については、時代の変化に応じて見直すべきとの意見がある。

また、類似業種比準価額の方が純資産価額より評価額が低く算出される傾向にあるため、評価会社をより大きな規模区分に該当するようにするスキームなどが考えられている。

ハ 検討事項の整理

まず、類似業種比準方式については、様々な問題が指摘されていることから、これに代わり、新たな評価方式を導入することを検討する。

次に、純資産価額方式については、方式自体に特段の問題点は見受けられないことから、これを存置した上で、指摘される問題点の解決を検討する。

最後に、配当還元方式であるが、多くの非上場会社自体が無配であるにもかかわらず、同方式を採用していることについては問題ないとはいえない。したがって、これに代わり、新たな評価方式を導入することを検討する。ただし、配当還元方式の代替となる評価方式は、少数株主等でも把握が可能な数値を用いなければならないという制約がある。

以上に基づき、各評価方式を見直した上で、全体的な評価体系の見直しを検討する。

(2) 株式の評価方法の見直しの試み

イ 評価方式の見直し

(イ) 「ガイドライン」の評価アプローチ

日本公認会計士協会が、株式を評価する場合の実施、報告について取りまとめ、公認会計士に示した「企業価値評価ガイドライン」(以下「ガイドライン」という。)では、株式の評価アプローチを、ネットアセット・アプローチ、マーケット・アプローチ、及び、インカム・ア

アプローチの3つに分類している。なお、評価通達の各評価方式を、この3つの分類に当てはめた場合、類似業種比準方式はマーケット・アプローチ、純資産価額方式はネットアセット・アプローチ、配当還元方式はインカム・アプローチに属するものと考えられる。

(ロ) 類似業種比準方式の見直し

「ガイドライン」を基に、類似業種比準方式の代替となる評価方式を検討する。

まず、ネットアセット・アプローチの評価法については、もう一つの原則的評価方式である純資産価額方式をそのまま存置するとした場合、同じアプローチからの重複採用となるため適当でない。

また、マーケット・アプローチの評価法の中で、唯一採用可能性のある「類似上場会社法」は、比準方法等の違いはあるものの、現行類似業種比準方式と同じ考え方に基づく評価法であることから、同方式の問題点がほとんどそのまま残るため、代替の評価方式としては適当でない。

残るはインカム・アプローチのみとなるが、このアプローチの評価法は、総じて将来収益の予測が困難であることなどの問題がある上、基本的に将来収益と還元率だけで評価額が決定するため、これらの数値の見積もりや算定方法の良否が結果としての評価額を大きく左右することになる。また、将来収益に代わり、過去収益で評価するとしても、過去収益がゼロであった場合に、それをもって評価額をゼロとすることの妥当性の問題がある。

ただ、インカム・アプローチのうちの「残余利益法」については、評価要素の中に簿価純資産価額が含まれ、予測部分（資本還元率で還元する部分）は、将来の残余利益に限定されるため、予測部分への依存度が低い、といったメリットがある。

この残余利益法について、簿価純資産価額が将来も一定であり、かつ、純利益は一定成長率で成長するとの仮定を置いた場合の算式は、

次のとおりとなる。

$$\text{期首簿価純資産} + \frac{\text{当期純利益} - \text{期首簿価純資産} \times \text{株主資本コスト}}{\text{株主資本コスト} - \text{成長率}}$$

このように、一定の仮定の下では、残余利益法は、「株主資本コスト」と「成長率」以外の数値を、計算書類である貸借対照表及び損益計算書から抽出することが可能な算式とすることができる。

残余利益法は、過去収益の調整可能性や「株主資本コスト」（資本還元率）の算定方法などの問題が残るものの、最低限簿価純資産価額の部分は評価額に反映されるなど他のインカム・アプローチの評価法にはないメリットがある。そこで、本稿では、次善の方策として、類似業種比準方式に代わりこれを採用することとする（以下、残余利益法を、評価通達で採用する評価方式として「残余利益方式」という。）。

(A) 純資産価額方式の見直し

純資産価額方式は、前述のとおり、方式自体に問題点は見受けられないことから、これを存置することとする。

ただし、法人税額等相当額控除については、前述のような問題も考えられることから、これを廃止する。元々、この法人税額等相当額を控除するのは、財産を直接所有する場合（個人）と間接所有する場合（会社）との差を考慮するためのしんしゃくであるとされていることから、これに代わるものとして、しんしゃくとして一定の割合を控除すべきと考える。

なお、しんしゃくを控除する前までの部分については、理論的な根拠に基づき算定された「時価」といえるが、しんしゃくの部分については、数値の理論的な根拠を見出し難く、また、政策的な判断が介入する可能性も否定できない。したがって、このしんしゃく率については、法令で定めることが望ましいと考える。

(二) 配当還元方式の見直し

「ガイドライン」の中では、配当還元法以外に、少数株主等が保有する株式の評価に適した他の評価法は見当たらない。したがって、少数株主等が保有する株式の評価方式としては、現行の配当還元方式を存置した上で、前述の問題点の解決を検討すべきと考える。

まず、還元率の問題については、現行の 10%の固定率に代え、残余利益方式で採用する「株主資本コスト」によるべきと考える。

次に、無配又は低配当（以下「無配等」という。）の場合（配当還元価額の下限值）については、当該株主等が評価会社に拠出した金額を基に評価することが望ましいものとする。ただ、その金額は、前述のとおり、少数株主等でも把握が可能な数値である必要がある。そこで、会計上の「払込資本」に相当する、貸借対照表上の「資本金及び資本剰余金の合計額」を、無配等の場合の下限值としてはどうかと考える。

ロ 評価体系の見直し

(イ) 原則的評価方式

類似業種比準方式は、上場会社に匹敵するような大会社に適用されるべきものとされていたが、残余利益方式については、そのような制約がないことから、会社規模にかかわらず適用することが可能となる。

また、純資産価額方式についても、会社法上株主の権利として残余財産分配請求権を有するのは大会社も同様であり、「ガイドライン」においても、ネットアセット・アプローチを小規模の会社に適用を限定しているわけではないことから、必ずしも小会社に限定する必要はないものとする。

したがって、両方式とも会社規模に関係なく適用することが可能であることから、全ての会社の株式について「残余利益方式と純資産価額方式との 2 分の 1 併用」で評価すべきと考える。そうすることにより、現行評価通達の会社規模区分は不要となり、会社規模の違いによ

る評価額バランスの問題も解消されることになる。

ただし、会社自体が資産の固まりと考えることができるような会社など一部の会社の株式については、純資産価額方式のみで評価する必要があると考える。

(ロ) 特例的評価方式

少数株主等が保有する株式については、「会社への経営支配の割合が弱まるにつれ、配当受益権の価値等を評価に斟酌」するという考え方もあることから、当該株主が属する同族グループの議決権割合が多くなるにつれて残余利益方式の比重を高める「配当還元方式と残余利益方式との併用方式」としてはどうかと考える。そうすることにより、議決権割合が1%違うだけで評価額が大きく異なるという問題は解消されるとともに、議決権割合を調整するようなスキームもある程度防止できるものと考えられる。

また、種類株式の活用等により議決権割合を引き下げるような相続税の負担軽減スキームに対応するため、議決権割合のみではなく、議決権割合と持株割合のいずれか高い方で判定することが考えられる。

(3) 評価方法の法定化の検討

イ 法定化の議論（識者の意見）

金子宏名誉教授をはじめとする多くの識者は、評価方法に関する基本事項を法定化すべきとしている。また、株式の評価に係る具体的な法定化の範囲については、総則としての時価の意義のほか、各評価方式の基本算式及び同族判定の方法という意見に集約されるものと考えられる。

ロ 法定化が困難な理由

評価方法の法定化が困難な理由については、①財産の種類が多いこと、②評価方法が多様多様であること、③時代の流れに即応できないこと、④法律では評価方法の詳細まで規定できないこと、⑤政省令事項と通達事項の区分が困難であること、及び、⑥法律で規定すると不公平や不合理が生じること、の6つを挙げることができる。

これについて、法定化する財産を株式とした上で、前述のとおり法定化の範囲を基本事項に限定した場合には、上記の理由はほぼ解決するものとする。

ハ 諸外国の状況

諸外国では、相続税や遺産税を導入していない、又は、既に廃止している国が多い中で、相続税や遺産税に関する財産の評価方法を法定化している国は、ドイツ（評価法）と韓国（相続税及び贈与税法（以下「韓国相続税法」という。）」の2か国のみであると思われる。

両国の法定評価を比較してみると、法律と政令の違いはあるものの、株式の評価方法の算式だけでなく、算式中の評価要素の具体的な算出方法についても法令で定めている。ただ、法定評価は、「時価」等が推定できない場合や算定が困難な場合に適用されることとしており、直前に株式の第三者間取引があった場合など、時価が明らかな場合には法定評価によらず、取引価額等を基に評価する旨の定めが置かれている。

ニ 具体的な法定化の範囲

評価に関する基本事項については法定化すべきと考える。法定化する基本事項については、評価の総則に係る「時価の意義」、株式の評価に係る「各評価方式の算式」及び「同族判定」と考える（株式の評価の場合。）。また、ドイツ評価法や韓国相続税法のように、直前に、当該株式に係る第三者間取引があった場合など、「時価」等が明らかな場合の対応についても規定すべきであろう。加えて、前述のとおり、純資産価額計算上のしんしゃく率についても、法令で規定すべきと考える。

なお、法定化された評価方法を利用した租税回避行為に対応するため、評価方法に係る行為計算否認規定も新たに設けるべきと考える。

3 結論

以上をまとめると次のとおりとなる。

(1) 株式の評価方法の見直し

イ 原則的評価方式

類似業種比準方式に代え、残余利益方式を導入する。また、純資産価額方式については、法人税額等相当額控除を廃止し、代わりに一定のしんしゃくを乗ずることとする。

その上で、会社規模にかかわらず、全ての規模の会社の株式について、原則として、残余利益方式と純資産価額方式との2分の1併用方式とする。

ロ 特例的評価方式

少数株主等が保有する株式については、上記イによらず、当該株主等が属する同族グループの議決権等割合（議決権割合と持株割合のいずれか高い方）に応じて比重を変える、配当還元方式と残余利益方式との併用方式とする。配当還元方式については、資本還元率を「株主資本コスト」とし、これにより求めた評価額が、無配等により1株当たりの「資本金及び資本剰余金の額」を下回る場合には、1株当たりの「資本金及び資本剰余金の額」による。

(2) 評価方法の法定化

評価の総則に係る「時価の意義」、株式の評価に係る「各評価方式の算式」及び「同族判定」については、法令に定める。なお、直近に第三者間取引があるなどにより時価が明らかな場合には、当該取引価額等を基に評価する旨も定める。

また、純資産価額計算上のしんしゃく率についても法令に定める。

更に、法定化された評価方法を利用した租税回避行為に対応するため、評価方法に係る行為計算否認規定も新たに設ける。