

親子間で使用貸借された土地の転貸により生じる不動産所得の帰属

- 【文献種別】 判決／大阪高等裁判所
【裁判年月日】 令和4年7月20日
【事件番号】 令和3年（行コ）第64号
【事件名】 所得税更正処分等取消請求控訴事件
【裁判結果】 請求棄却（国敗訴部分取消し）
【参照法令】 所得税法12条
【掲載誌】 裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25593721

西南学院大学講師 住永佳奈

事実の概要

A（承継前一審原告）は、農業に従事するとともに、多数の不動産を所有し、賃料収入等を得ていた。BとCはAの子である。Aは、売買または相続により取得した土地（ α 土地および β 土地）を、平成16年頃以降、造成するなどした上で駐車場として賃貸して、賃料収入を得るようになった。平成25年11月以降、Aの意向を受けたBは、Aが所有する不動産の節税対策等について税理士へ相談し、助言を受けるようになった。

平成26年1月25日付けで、AはBとの間で、 β 土地についての使用貸借契約および、 β 土地上に敷設されたアスファルト舗装等を贈与する旨の契約を締結し、 β 土地上で営む駐車場賃貸事業における賃貸借契約の賃貸人たる地位および駐車場管理業務に係る委任契約の委任者たる地位をBへ引き継いだ。AはCとの間で、 α 土地について同様の使用貸借契約および贈与契約を締結した。

平成26年分の所得税等の確定申告において、Aは、自身が α 土地および β 土地の賃貸人であった期間は1月の1か月間のみであるとして不動産所得に係る収入を算定した。この確定申告書に誤りがあったとして、Aが更正の請求を行ったところ、Y（枚方税務署長）は、更正をすべき理由がない旨の通知処分ならびに、平成26年2月以降の賃料収入はいずれもAに帰属することを前提とした増額更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行ったことから、Aはこれら処分の取

消しを求めて出訴した。

原判決（大阪地判令3・4・22（裁判所ウェブサイト、LEX/DB25571853））は、使用貸借契約の成立を認め、BまたはCはAから土地の使用収益権を与えられたとした上で、「……本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係を、所得税法12条の規定に照らしてみると」、BまたはCは「『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』に該当するというべき」であり、「賃貸人として本件各駐車場収入を得ることになり、実際にも、平成26年2月以降……銀行口座に本件各駐車場収入が振り込まれており……本件各駐車場収入を収益として享受しているから、『単なる名義人であって、その収益を享受』しないということとはできない。さらに、原告は、同月以降、本件各駐車場収入を収益として享受していないから、『その者以外の者がその収益を享受する場合』における『その者以外の者』に当たるということもできない。」として、平成26年2月以降の賃料収入はBまたはCに帰属すると判示した。Yは敗訴部分を不服として控訴した。Aは原審口頭弁論終結後の令和3年3月に死亡したため、B、Cらが訴訟を承継した。なお、本件は、民法の一部を改正する法律（平成29年法律第44号）による改正前のものである。

判決の要旨

原判決中、Y敗訴部分を取り消し、取消しに係

る被控訴人らの請求をいずれも棄却。

1 使用貸借契約の成否について

「……アスファルト舗装された地面のうち、アスファルト混合物が含まれる表層及び基層部は、土地の構成部分となり、独立の所有権が成立する余地はない……。

したがって、Aにおいて、本件各贈与契約のうち本件各舗装部分の所有権を被控訴人B及び同Cに移転させることは原始的に不能であることは明らかであるから、本件各贈与契約のうち前記舗装部分等を対象とする部分はいずれも無効といわなければならない。」

「……本件各取引の結果、本件各使用貸借により……本件各土地上で被控訴人B及び同Cが駐車場賃貸事業を営むことは当事者双方が明確に認識していたのであるから、本件各使用貸借契約書の作成により本件各使用貸借契約が成立したと認定できるのであれば、その内容は本件各舗装部分を含む本件各土地を使用貸借させるものであると解するのが合理的というべきである。」と述べた上で、原判決を引用して、本件各使用貸借契約の成立を認めた。

2 所得税法 12 条の解釈について

「……本件においては、既に本件各土地の所有権に基づき駐車場賃貸事業を営んで賃料収入を取得していたAが、子である被控訴人B及び同Cに本件各土地を使用貸借し、法定果実の収取を承諾して、その事業を前記被控訴人らに承継させたというのであるから、本件各取引は、Aが本件各土地の所有権の帰属を変えないまま、何らの対価も得ることなく、そこから生じる法定果実の帰属を子である前記被控訴人らに移転させたものと評価できる。しかも、使用貸借における転賃の承諾、すなわち法定果実収取権の付与は、その無償性から、その承諾を撤回し、将来に向かって付与しないことができると考えられることからすると、そもそもAから使用貸借に基づく法定果実収取権を付与されたことで、当然に実質的にも本件各土地からの収益を享受する者と断ずることはできないというべきである。」

「……本件各取引は、Aの相続にかかる相続税対策を主たる目的として、Aの存命中は、本件各

土地の所有権はあくまでもAが保有することを前提に、本件各土地によるAの所得を子である被控訴人B及び同Cに形式上分散する目的で、同人らに対して本件各使用貸借契約に基づく法定果実収取権を付与したものにすぎないものと認められる。

したがって、たとえ、本件各取引後、本件各土地の駐車場の収益が被控訴人B及び同Cの口座に振り込まれていたとしても、そのようにAが子である被控訴人B及び同Cに対する本件各土地の法定果実収取権の付与を継続していたこと自体が、Aが所有権者として享受すべき収益を子に自ら無償で処分している結果であると評価できるのであって、やはりその収益を支配していたのはAというべきであるから、平成26年2月以降の本件各駐車場の収益については、被控訴人B及び同Cは単なる名義人であって、その収益を享受せず、Aがその収益を享受する場合に当たるといえるべきである。」

判例の解説

一 問題の所在

所得税法12条は、「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つて、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。」と定める。所得税法12条の理解には、「課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべき¹⁾」と考える法律的帰属説と、「課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべき²⁾」と解する経済的帰属説がある。文理からはどちらの解釈も可能であり、法的安定性に鑑みると法律的帰属説が妥当と考えられる³⁾が、他方で、二律背反ではなく原則と例外をなすとの考え方⁴⁾や、所得の種類によっていずれの見解が妥当であるかが異なるとの考え方もある⁵⁾。

本件では、所有する土地上で駐車場賃貸事業を営んで賃料収入を得ているAが、その子BとC（以下では、まとめて「子」という）と土地の使用貸借

契約を締結して子に使用収益させる場合に、賃料収入はAと子のいずれに帰属するかが争われた。本件のように、資産たる土地の所有者と、その資産から生ずる収益たる賃料収入の私法上の権利者とが分離している場合には、その収益の帰属は、所得税法 12 条からは直ちには明らかでない⁶⁾。

原判決と本判決は、土地の使用貸借契約の成立を明確に認め⁷⁾、「資産……から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者」は、収益権としての使用借権を有する子であると判断した点では一致するが、「収益を享受」の解釈が分かれたことから、賃料収入の帰属については反対の結論を導いた。すなわち、原判決は、使用貸借契約に基づいて使用収益権を与えられ、実際に賃料収入を受け取っている子が「収益を享受」しているとして、賃料収入は子に帰属すると述べたのに対して、本判決は、Aによる収益の支配、つまり所有者として享受すべき収益を転貸の承諾という形で自ら無償で処分することは「その者以外の者が収益を享受する場合」に該当するとして、賃料収入はAに帰属すると述べた。原判決に対しては、私法契約に忠実な認定をしたという評価⁸⁾がある一方で、使用貸借契約により所得の人的帰属が変更されるとするならば、親族間での所得分散が容易に可能になるという指摘⁹⁾がなされていた。以下では、本判決が示した賃料収入の帰属の判断のあり方、とりわけ「収益を享受」することの意味内容について論じる。

二 所得税法 12 条における「収益を享受」

所得税法 12 条についての本判決の判断枠組みは、次のとおりである。まず、「資産……から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者」は、使用貸借契約に基づく収益権としての使用借権を有する子であると判断した。次に、子が「単なる名義人であつて、その収益を享受」しないかどうかについて、Aによる転貸の承諾は、使用貸借契約の無償性ゆえに撤回が可能であることを理由に、子を当然に実質的にも土地からの収益を享受する者と断ずることはできないと述べた。第三に、Aが「その収益を享受する」かどうかについて、①相続税対策および所得税の節税という本件取引の目的、②子の本件取引での出捐および駐車場賃貸事業における役務提供の有無、③本件以外での親

族間の情義による援助、といった要素を挙げた上で、本件の取引の目的はAから子への所得の分散であり、元来土地の所有者であるAに帰属すべき不動産所得である賃料収入をAが無償で処分した結果として子が賃料収入を収受したのであるから、その収益を支配していたのはAというべきであるとして、Aが収益を享受していると結論づけた。

本判決の特色は、所得税法 12 条の解釈において、自身に帰属すべき賃料収入を実際に収受する者を決定するという意味で、Aが収益を支配していたことが、「その収益を享受する」に当たり、したがって、Aにその収益が帰属すると判示した点にある¹⁰⁾。使用貸借契約¹¹⁾においては、土地の所有権は貸主が保有し、借主は貸主の承諾のもとでのみ土地を使用収益することができる¹²⁾ことおよび、本件の駐車場賃貸事業に係る賃料収入は不動産所得であつて借主の役務提供がないことに鑑みると、私法上の権利に基づいて賃料収入を現に収受していることよりも¹³⁾、そのような賃料をもたらし、誰に収受させるかを決定することを可能にする源である土地の保有に着目する¹⁴⁾という本判決の考え方には、理があるように思われる。

他方で、本判決からは、どのような事実があれば収益の支配があるといえるかは、明らかでない。資産から生じる収益を移転するという決定は、その資産を保有しているからこそ可能であると考え、すなわち所有権の強度を前提とするならば、(本件でAが転貸の承諾を撤回して収益権を取り戻せるのとは異なり)たとえ資産の所有者が収益に対する権利を完全に失っているとしても、資産の所有を続ける限り、収益は資産の所有者に帰属する、という見方も不可能ではない¹⁵⁾。また、本判決では、複数の要素を総合的に考慮した結果としてAに収益が帰属すると判断されたが、いずれの要素に重みがあるかも明らかでない。なお、本判決で要素の内に相続税対策や節税の意図が挙げられたことに関して、租税回避の否認を実質的に所得税法 12 条に読み込むものであるという批判¹⁶⁾がみられる。所得の帰属は関係する事実の法的評価に基づいて決定される¹⁷⁾ものであり、取引の当事者の意図をそのような事実の一つとして含めること自体は妥当であると考えられる。ただし、

所得税法 12 条には、親族間での所得分散を抑止しようとする明確な意思は示されていない¹⁸⁾ため、所得分散の意図のみをもって直ちに帰属の判定に結びつけることは慎むべきであろう¹⁹⁾。

三 残された課題

本件は所得税について争われたものであるが、賃料収入という経済的利益を A が失い、子が対価を支払うことなく土地を転貸して賃料収入という利益を受けていることは、贈与と同視でき、したがって、相続税法 9 条に基づいて贈与税が課されるべきであるという見方²⁰⁾もなされてきた²¹⁾。贈与税の検討においては、課税時期（使用借主が使用収益権を付与される時²²⁾か、賃料収入を現実に収受する時²³⁾か）および、課税時期を前者と考える場合は、その価値の評価（資産の時価を基準に賃借権類似の方法により行うか、将来得られるべき収益の現在価値とするか）²⁴⁾等の論点がある。

本判決からは、使用貸借契約における課税関係の明確化の必要性が示される。使用貸借契約については、親族等の情義によるものが多い²⁵⁾という従来言われてきた特質を踏まえた、扶養義務の履行²⁶⁾等の観点からの検討に加えて、経済的な取引の一環として行われることも多くなってきている²⁷⁾という現代的な事情をも勘案した議論を行う必要がある。

●—注

- 1) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）182 頁参照。
- 2) 同上参照。
- 3) 金子・前掲注 1）182～183 頁参照。
- 4) 佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究 149 号（2016 年）26 頁、54 頁参照。
- 5) 水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』（中央経済社、2021 年）369～371 頁参照。
- 6) 阿部雪子「土地の使用貸借契約による使用収益権に基づく駐車場収入は、当該土地の所有者とその使用借人のいずれに帰属するかが争われた事例」新・判例解説 Watch（法セ増刊）32 号（2023 年）245 頁、246 頁参照。
- 7) Cf. 東京地判平 30・1・19 税資 268 号順号 13113（使用貸借契約の成否を明らかにすることなく、使用借主が、マンションの貸室から生じる収益の「法律上帰属するとみられる者」に該当すると判示）。
- 8) 木山泰嗣「不動産所得の人的帰属」税理 65 卷 15 号（2022 年）120 頁、121 頁参照。
- 9) 佐藤英明「使用貸借をめぐる所得税の課税関係」税務

事例研究 191 号（2023 年）27 頁、39 頁参照。

- 10) 阿部・前掲注 6）は支配の要素を検討する必要性を指摘し、米国法を踏まえた議論を行う。
- 11) 首藤重幸「節税策としての使用貸借の利用と実質所得者課税原則」税研 39 卷 1 号（2023 年）102 頁、106 頁は、本判決の背景として、使用貸借の権利としての脆弱性（および、本件の使用貸借契約は期間の定めがあり、より権利性が高められていた点）を指摘する。
- 12) 民法 594 条 2 項。
- 13) 「享受する」の意味について、田中治「事業所得の人的帰属」田中治『田中治 税法著作集（第 2 巻）』（清文社、2021 年）180 頁、190～191 頁参照。
- 14) 尾崎洋介「不動産所得に係る実質所得者課税の原則について」税務大学校論議 102 号（2021 年）143 頁、229～230 頁参照。田中治「所得の人的帰属の判断基準」田中治『田中治 税法著作集（第 3 巻）』（清文社、2021 年）31 頁、60 頁も参照。
- 15) 拙稿「信託における委託者の意思の実現と課税についての覚書」信託研究奨励金論集 43 号（2022 年）217 頁、222 頁参照。
- 16) 木山泰嗣「所有者である親の土地について使用貸借契約をすることで賃貸人となっていた子らが収受した賃料による不動産所得の収益が親に帰属するとされた事例」税経通信 78 卷 7 号（2023 年）157 頁、165 頁参照。
- 17) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 4 版〕』（弘文堂、2024 年）312 頁参照（法律的帰属説による所得の判定のあり方）。
- 18) 田中・前掲注 14）37 頁参照。
- 19) 佐藤・前掲注 9）44～45 頁および尾崎・前掲注 14）245～246 頁は、使用貸借契約を用いた親族間での所得分散への対応策として立法論を示す。
- 20) 佐藤・前掲注 9）40～42 頁および尾崎・前掲注 14）240 頁参照。
- 21) 使用貸借による利益の移転が贈与税の側面から争われた事例として、大阪地判昭 43・11・25 訟月 15 卷 1 号 46 頁参照。
- 22) 佐藤・前掲注 9）40 頁、木山・前掲注 16）165 頁参照。
- 23) 八ツ尾順一「使用貸借と相続税法 9 条」月刊税務事例 55 卷 3 号（2023 年）59 頁、59 頁参照。
- 24) 佐藤・前掲注 9）42 頁参照。
- 25) 法制審議会民法（債権関係）部会第 80 回会議（平成 25 年 11 月 19 日開催）民法（債権関係）部会資料 70 A 「民法（債権関係）の改正に関する要綱案のたたき台（5）」（<https://www.moj.go.jp/content/000119451.pdf>（2024 年 2 月 2 日閲覧））60 頁参照。
- 26) 尾崎・前掲注 14）238～239 頁参照。
- 27) 前掲注 25）参照。