

■ Article ■

親子間の土地使用貸借契約と駐車場収入の帰属

大阪地裁令和3年4月22日判決（平成31年（行ウ）第51号 所得税更正処分等取消請求事件）

税資271号順号13553

税理士 鹿田 良美

【事実の概要】

X（原告）は、平成25年頃当時、多数の不動産を所有し、賃料収入等を得ていた。Xの配偶者は既に亡く、長男A（Xの自宅と同じ敷地内の別棟の建物に居住し、製造業の会社に勤務、以下「A」という。）と、長女B（Xと同市内に居住、以下「B」という。）の二人の子がいた。

Xは、昭和41年から平成15年にかけて売買又は相続により取得した土地1及び土地2（以下、土地1と土地2を併せて「本件各土地」という。）について、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、賃料収入（以下「本件各駐車場収入」という。）を得ていた。土地1については、複数の個人又は法人と自動車保管場所使用契約を締結し、賃貸期間1年（更新あり）、賃料月額6千円又は7千円とし、株式会社C（以下「C」という。）との間で駐車場管理業務についての委託契約を締結していた。土地2については、平成15年1月23日、医療法人I（以下「I」という。）との間で、賃貸期間が平成15年1月23日から平成17年1月31日まで（2年ごとに更新）、賃料月額19万9千円、Iの職員の駐車場用地として賃貸する旨の契約を締結していた。また、同日、有限会社D（以下「D」という。）との間で駐車場管理業務についての委任契約を締結していた。

平成25年1月18日以降、Aは、Xの意向を受けて、税理士法人EのF税理士に対し、Xが所有する不動産の節税対策等について相談をし、助言を受けるようになった。

そして、平成26年1月25日付けで、作成者がX及びAである土地1に係る使用貸借契約書と、作成者がX及びBである土地2に係る使用貸借契約書（以下、土地1に係る使用貸借契約書と併せて「本件各使用貸借契約書」という。）が作成された。本件各使用貸借契約書には、本件各土地を駐車場用地の目的として賃借すること、賃貸借期間を平成26年2月1日から平成36年1月31日とし、更新については別途協議すること、賃料は1か年につき本件各土地の各年の固定資産税及び都市計画税の合計額相当額とすること、などが記載されていた。Xは、平成26年1月25日頃、Aに対し土地1を、Bに対し土地2を、それぞれ引き渡した。

平成26年1月25日、Xは、Aとの間で、土地1上に敷設されたアスファルト舗装・車止め・フェンスを、Bとの間で、土地2上に敷設されたアスファルト舗装（以下、土地1上のアスファルト舗装・車止め・フェンスと併せて「本件舗装等」という。）を贈与する旨の贈与契約を締結した（以下「本件各贈与契約」といい、

本件各贈与契約に係る各贈与契約書を「本件各贈与契約書」という。本件各贈与契約書には、本件舗装等上において営む駐車場賃貸借契約については、A又はBがその地位を引き継ぐ旨及びXは賃借人各人からの預り保証金全額をA又はBに現金で引き渡した旨が記載され、XとA又はBの署名・押印がされていた。

Aは、平成26年2月1日以降、土地1の賃借人との間で、賃貸人をAとする賃貸借契約又は賃貸借変更契約を締結し、平成26年1月30日には、Cとの間で、同年2月1日から、委任者をAに変更し、賃料等の振込先をA名義の預金口座に変更する旨の契約を締結した。

Bは、平成26年1月31日、Iとの間で、賃貸人をB、賃借人をI、賃貸借期間を同年2月1日から2年とし、以後2年ごと更新する旨の賃貸借変更契約を締結した。また、平成26年2月1日付けで、Dとの間で、委任者をBに変更し、賃料等の振込先をB名義の預金口座に変更する旨の契約を締結した。

Xは、平成27年3月9日、平成26年分の所得税及び復興特別所得税（以下「平成26年分所得税等」という。）について、本件各土地の賃貸借契約期間が平成26年1月の1か月間であるとして不動産所得に係る収入を算定した収支内訳書を確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）に添付して提出した。

平成27年9月8日、Xの平成26年分所得税等についての税務調査が開始された。

Xは、平成29年1月24日、本件確定申告書に収入の計上誤り等があったとして、更正の請求をした。処分庁は、平成29年3月23日付けで、更正すべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をし、かつ、A及びBの名義で賃貸された土地の賃料に係る収益はXに帰属するとして増額更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

Xは、処分庁に対する再調査請求、国税不服審判所長に対する審査請求を経て、平成31年4月5日、本件に係る訴えを提起した。

【判旨】

一部認容、一部却下¹。

本件の争点は、①本件通知処分の取消請求に係る部分の適法性、②本件更正処分のうち更正の請求額を超えない部分の取消請求に係る部分の適法性、③平成26年2月以降の本件各駐車場収入がXに帰属するか否か、の3つであるが、本稿では、争点③に絞って紹介する。

裁判所は、(1)本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係、(2)所得税法12条との関係、を検討して、「平成26年2月以降の本件各駐車場収入は、Xに帰属せず、A又はBに帰属する」というべきであると結論した。

(1) 本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係

裁判所は、「本件各使用貸借契約書は真正に成立し、本件各使用貸借契約書と引渡しによりその記載どおり本件各使用貸借契約が成立した」と認めて、次のように述べた。

「使用貸借契約は対価を払わないで他人の物を借りて使用収益する契約であるから（民法593条）、A又はBは、平成26年2月以降、Xから、本件各土地の使用収益権を与えられたことになる。そして、A又はBは、本件各土地の使用収益権に基づき、第三者との間で賃貸借契約を締結し、本件各土地の賃借人から本件各駐車場収入を得ることになる。」

「他方、Xは、本件各土地の所有者ではあるが、平成26年2月以降は、本件各使用貸借契約の締結により、本件各土地の使用収益権をA又はBに与えたため、A又はBが賃借人ということになるから、本件各土地の賃貸借契約の賃借人ではなく、本件各駐車場収入を得ることはできないことになる（実際にも本件各駐車場収入を得ていない。）。」

（2）所得税法12条との関係

裁判所は、所得税法12条の規定を確認したのち、次のように述べた。

「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、A又はB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る。そして、A又はBは、賃借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、A又はBの銀行口座に本件各駐車場収入が振り込まれており〔略〕、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、X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。」

所得税基本通達12-1についても触れて、「本件についてみると、『その収益の基因となる資産の真実の権利者』は、本件各土地の使用収益権を有するA又はBであるということになると解され、『それが明らかでない場合』には当たらない」とした。

そして、「本件において、所得税法12条の適用により、平成26年2月以降の本件各駐車場収入の帰属がXにあるということとはできないというべきである。すなわち、A又はBがX所有の本件各土地を第三者に賃貸しており、XとA又はBとの間に本件各使用貸借契約が締結されている本件において、本件各使用貸借契約によりXからA又はBに本件各土地の使用収益権が与えられていることになり、当該賃貸に係る賃料収入（本件各駐車場収入）はA又はBに帰属することになる。」と結論した。

【解説】

所得が誰に帰属するかについては、実質で判断する旨が所得税法12条に規定されている。本条の適用にあたり、証拠に基づく事実関係を丁寧に拾い上げて使用貸借契約の成否を検討し、所得の帰属者を決定したことが本判決の特徴といえる。この点、木山泰嗣青山学院大学教授・弁護士は、「本判決が重きを置いて判断

したのは、私法上の法律関係（各使用貸借契約の成否）であった。」²と述べている。

処分庁は、(1) Xが本件各使用貸借契約書の内容を認識しておらず、本件各使用貸借契約書は真正に成立したものと認められないこと、(2) 本件各使用貸借契約書について処分証書の法理にいう「特別の事情」が認められること、から本件各使用貸借契約が有効に成立したと認められないと主張し、私法上の法律関係を否認した。特に、(2) について、①「社会通念上、およそ土地から独立して取引の対象とならない本件舗装等を贈与する本件各贈与契約や、10年間で8000万円を超える多額の本件各駐車場収入を失うこととなるXが認識すらしていない本件各使用貸借契約等の形式を用いた一連の取引であって、通常採られる法律的形式とは一致しない異常なもの」、②「本件各使用貸借契約書等の作成目的は、本件各土地の権利関係及び利用関係を特段変更させないまま、Xの賃料収益をXより所得の少ないA又はBに分散させる形にすることでXの所得税等や地方税の軽減を図るとともに、Xの相続税対策の一環として、Xが所有する不動産から生ずる賃料収益の一部を親族間で分散する形にすることにより、総体としての租税負担を軽減させることにあった」、③「本件各土地の所有権をXに留保したまま、その使用収益権のみを相応の対価を発生させることなく一見他に移転したかのように装う方法として、A又はBへの本件各土地の使用貸借及び本件舗装等の贈与という形式が採られた」と主張し、④その他契約に関する複数の細かい点（例えば、契約書に記載された住所の表示が実際とは異なるなど）を指摘した。

処分庁の主張の中心には、「総体としての租税負担を軽減させる」目的があると推測する。処分庁の考え方は、『租税回避目的』を、訴訟法・証拠法上、課税要件事実に係る真実の法律関係（主要事実）の認定における『重要な間接事実』として捉える考え方³、いわゆる「私法上の法律構成による否認論」に類する。この点、裁判所は、「X及びA又はBの本件各取引を行う目的として、X及びA又はBが支払う租税の合計額を軽減させることにあったことは認められるものの〔略〕、このような目的があったことと、本件各使用貸借契約の内容どおりの行為がされたこととは両立し得るといふべきである。」と判断した。裁判所のこの言い回しは、専ら相続税の節税のために養子縁組をする場合であっても、「相続税の節税の動機と縁組をする意思とは、併存し得るものである。」⁴という最高裁判決を想起させる。

契約当事者（XとA又はB）が、単に使用貸借や贈与の契約書を作成しただけにとどまらず、駐車場の賃借人や不動産管理者（いずれも身内ではない第三者）との契約を変更等し、新たに法律上の権原を有することとなった者（A又はB）が賃料収入の振込口座を開設して現実に収入を得ているという事実を鑑みれば、ことさらに契約目的を追及してまで、法律関係を否認することは許されないのではないかと考える。

本件舗装等が取引の対象や贈与の対象とはなり得ないものかどうかということ

についても述べておきたい。処分庁は、本件舗装等は「およそ土地から独立して取引の対象とならない」と指摘し、裁判所も「本件各贈与契約は、本件各土地と一体となる本件舗装等を贈与の対象とするものであって法律上の意味の乏しいもの」と述べた。

駐車場として土地を貸し付ける場合に、アスファルト舗装し、車止めを設置することは通常の実務であり、施工が完成すればアスファルト舗装は土地と一体化するものの、その費用については修繕費には該当しない（土地の修繕などあり得ない）し、一定の金額を超えれば所得の計算上、一時の必要経費として計上することは適切でない。「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」では、アスファルト敷又は木れんが敷の舗装道路及び舗装路面は、構築物であり耐用年数が10年とされている。不動産所得の計算の実務においては、アスファルト舗装を減価償却資産（構築物）として各年分の減価償却費を計算している。たしかに土地と別個にアスファルト舗装だけを第三者に売却するということは考えにくいものの、少なくとも不動産所得の計算上は、アスファルト舗装は土地とは別個の資産である。また、地方税法は、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）でその減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のもの（これに類する資産で法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。）を償却資産と定義し、課税物件としている（地方税法341条4号）。

つまり、税法上、アスファルト舗装は「独立した資産」というべきである。本件においては、本件各使用貸借契約と本件各贈与契約とにより、A又はBに駐車場経営の権原が生じたものといえるのではないかと考える。

【検討課題】

本件は処分庁が控訴し、控訴審⁵は、原判決中、控訴人敗訴部分を取り消し、この取消しに係る被控訴人らの請求を棄却した。裁判所は、「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」と述べ、「本件各贈与契約のうち本件各舗装部分の所有権をA及びB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」と述べた。

そして、「本件でA及びBが本件各土地の法定果実を収取できる根拠は使用借権（民法593条）であるが、使用借主は、その無償性から、本来使用貸主の承諾を得ない限り、法定果実収取権を有しないところ（同法594条2項）、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Xが、子であるA及びBに〔略〕承継させたというのであるから、本件各

取引は、X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Aらに移転させたものと評価できる。」とし、「使用貸借における転貸の承諾、すなわち法定果実收取権の付与は、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Xから使用貸借に基づく法定果実收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。」と述べて、「A及びBは単なる名義人であって、その収益を享受せず、Xがその収益を享受する場合に当たる」と結論した。

以上

-
- ¹ 裁判所は、「本件訴えのうち、本件通知処分の取消請求に係る部分及び本件更正処分のうち更正の請求額を超えない部分(不動産所得の金額1804万5491円、納付すべき税額〔予定納税額控除前のもの〕472万7600円を超えない部分)の取消請求に係る部分はいずれも不適法であるからこれらを却下し、Xのその余の請求はいずれも理由があるからこれらを認容することとして、主文のとおり判決する。」とした。
 - ² 木山泰嗣「不動産所得の人的帰属(判例からみる税法解釈 第48回)」(『税理』65巻15号121頁、ぎょうせい、2022年)
 - ³ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』(弘文堂、2021年)84頁
 - ⁴ 最高裁平成29年1月31日判決(平成28年(受)第1255号 養子縁組無効確認請求事件 判タ1435号95頁)
 - ⁵ 大阪高裁令和4年7月20日判決(令和3年(行コ)第64号 裁判所HP)