

余剰容積利用権と所得区分

—東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決⁽¹⁾を手がかりとして—

渡 辺 充

はじめに

本稿は、東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決の所得税更正処分取消等請求控訴事件を手がかりとし、連担建築物設計制度において余剰容積利用権の移転があった場合に、その移転に基づく個人の収入金額の所得区分を研究対象とするものである。

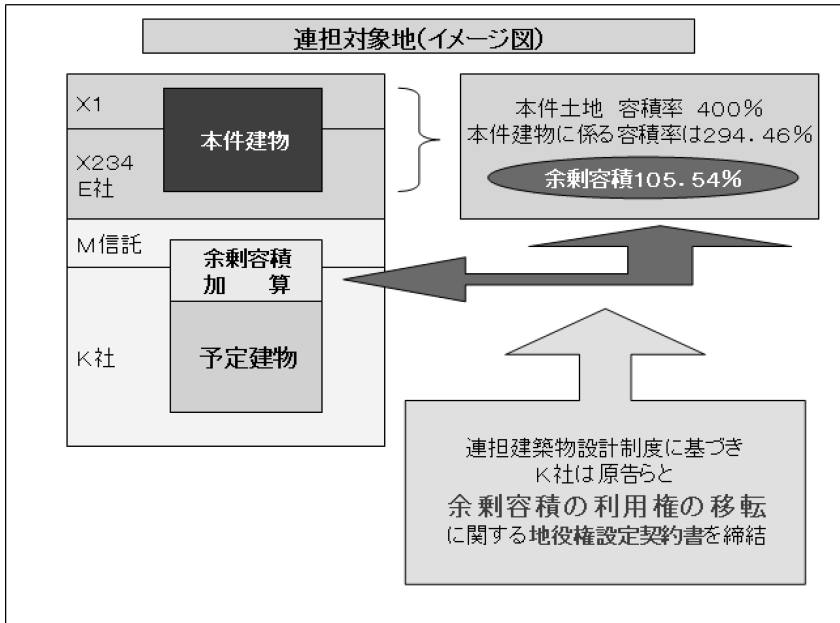
以下、「一. 事実の概要」において本件事件を整理し、「二. 研究」において筆者の管見を述べるものとする。

一. 事実の概要

1. 土地建物の所有関係等

本件は、いわゆる「連担建築物設計制度」(建築基準法 86 条 2 項⁽²⁾)にかかわる地役権の設定の対価が、譲渡所得に当たるか、不動産所得に当たるかの所得区分をめぐる問題である。

原告は X1～X4 の 4 名であるが、訴外 E 社とともに東京都港区に所在する



土地を有している。当該土地の上には区分所有権の目的となっている建物が存し、その建物はX1～X4、E社及び訴外H社が各々区分所有していた。

なお、本件各土地に係る建築基準法52条所定の容積率の最高限度は400%であり、本件建物の容積率対象延床面積（建築基準法52条所定の容積率の対象となる延床面積）の容積率は294.46%である。したがって、本件各土地に係る容積率の最高限度400%との差額105.54%が余剰容積となっているのである。

2. 地役権設定契約書の内容

ところで、K建設株式会社（以下、「K社」という。）は、本件各土地と隣接する土地を所有しており、その開発を計画した。そこで、K社は、原告ら及びE社と、K社が所有する土地上に建築を予定する建物（以下、「本件予定建物」という。）について、本件余剰容積を移転することに合意し、要旨を次のとおりとする平

成 17 年 7 月 1 日付け地役権設定契約書(以下、「本件契約書」という。)を作成した。

① 地役権の内容

(ア) K社は、本件各土地、K社所有地、さらにM信託銀行が所有する各土地の一部及び東京都からK社が借地する予定の下水道敷地の一部を合わせた敷地を、建築基準法 86 条 2 項に定める連担建築物設計制度の認定を受ける区域(以下、「本件連担対象地」という。)とし、本件連担認定に基づき、原告ら及びE社から本件各土地(承役地)が保有する本件余剰容積の移転を、また、M信託銀行から受託地(承役地)が保有する余剰容積の移転を、それぞれK社土地(要役地)上に受け、本件予定建物をK社所有地上に建設する(1条1項)。

(イ) 原告ら及びE社並びにK社は、本件予定建物の着工を停止条件として、原告ら及びE社が当該着工時の建築基準法に定める容積率の最高限度(400%)から105.54%を控除した容積率294.46%を超える建物を本件各土地内に建設しない旨の不作为の地役権(以下、「本件地役権」という。)を設定するものとし、これによりK社は本件余剰容積の利用権を原告ら及びE社から取得する(1条2項)。

(ウ) 原告ら及びE社は、K社が本件余剰容積の利用権の移転を受けた後は、K社が本件予定建物を将来再築する場合においても、本件余剰容積をK社所有地の容積に加算することを承諾する(1条3項)。

② 設定目的

本件地役権の設定目的は、本件余剰容積の利用権をK社所有地の所有者が永続的に確保し、K社所有地に建築する本件予定建物に対する建築基準法等適用法規で定める容積率、建ぺい率及び日影規制等による建物敷地確保及び再建築のために、本件各土地の範囲内において現存する本件建物の容積率対象延床面積(4572.42m²)を超えて本件各土地の所有者が本件建物を増改築又は再建築しないこととする(3条)。

④ 承役地の利用

K社は、3条の規定にかかわらず、将来、建築基準法等の行政法規等が改正されることによって、本件余剰容積の利用権をK社が確保でき、かつ、本件建物の容積率対象延床面積を超えて原告ら及びE社が本件建物を増改築又は再建築することが可能になった場合には、同利用権をK社が確保し、K社所有地に建築した建物に対する建築基準法等適用法規で定める容積率、建ぺい率及び日影規制等による建物敷地の確保及び再建築を阻害せず、かつ、本件連担認定に違反しない範囲内において、本件建物の容積率対象延床面積を超えて原告ら及びE社が本件建物を増改築又は再建築することを承諾する（4条2項）。

⑤ 地役権の範囲

本件地役権の範囲は、本件各土地の全部とする（5条）。

⑥ 存続期間

本件地役権の存続期間は永久とする（6条）。

⑦ 対価

K社は、着工日に、本件地役権設定の対価（以下、「本件対価」という。）を、次のとおり、原告ら及びE社に対して支払う（7条）。

（ア）原告X1 1億7,500万円

（イ）原告X2 1,200万円

（ウ）原告X3 9,100万円

（エ）原告X4 1億900万円

（オ）E社 1,300万円

⑧ 公租公課の負担

本件各土地について課せられる公租公課については原告ら及びE社がこれを負担し、K社に一切の請求をしない（8条）。

⑨ 権利移転

余剰容積利用権と所得区分

原告ら及びE社並びにK社は、将来、本件各土地又はK社所有地の所有権を第三者に譲渡する場合、この旨を事前に文書にて速やかにその相手方に通知するものとし、譲渡先に対して本件契約の権利義務の一切を承継させる(10条1項)。

3. 原告らに対する課税処分

原告らは、平成17年7月27日、本件契約書に基づき、K社から対価を受領したので、平成17年分の各所得税につき、本件対価に関し、原告X1はこれを一時所得、その余の原告らはこれを不動産所得として各所得税の確定申告をなした。

ところが、原告らはその後、本件対価は「余剰容積利用権」という資産の譲渡の対価であり、譲渡所得に当たるとして、それぞれ各更正の請求をしたところ、それぞれの所轄税務署長から、更正をすべき理由がないとして、原告らに対し各通知処分がなされるとともに、X1については更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分がなされた。

これを不服とした原告らは、適正な手続きを経て、本訴に及んだ。

4. 争点

本件の争点は、所得税法上、本件対価が不動産所得と譲渡所得のいずれに当たるかであり、これらに関する当事者の主張の要旨は、次のとおりである。

(1) 税務当局の主張	(2) 納税者の主張
ア. 所得税法は、他人に不動産等を使用させることにより生ずる所得は、原則として不動産所得として課税し、所得税法施行令79条1項 ⁽³⁾ に規定する「資産の譲渡とみなされる行為」に該当する場合に限り、例外的にそれを譲渡所得として取り扱うことを規定している。	ア. 本件地役権の設定による「余剰容積の移転」は、連担建築物設計制度や特定街区制度の下、建築基準法や都市計画法によって新たに創設された「余剰容積利用権」という権利の譲渡に当たる。 この余剰容積利用権は土地所有権に付随して発生する1つの別個独立の財

イ. 所得税法施行令79条1項は、地役権設定の対価が譲渡所得に該当する場合を、特定街区区内における建築物の建築のために設定されたもの（都市計画法8条1項4号、同法9条19項、建築基準法60条参照）に限定しており、特定街区以外において、余剰容積を利用する権利の「移転」に係る地役権設定行為により得た所得は、土地を使用させることの特価たる所得として、不動産所得に該当することになる。

ウ. 本件契約は、本件各土地を承役地とし、K社所有地を要役地として、原告ら及びE社が本件各土地上に存する本件建物の容積率対象延床面積を超えて増改築又は再建築しないことを目的とする不作為の地役権を設定するというものであり、原告らは、本件契約に基づき本件地役権を設定する対価として、K社から本件対価を受領した。

地役権設定の対価が譲渡所得とみなされるのは、所得税法施行令79条1項列挙のものに限定されているところ、本件各土地を含む本件連担対象地は特定街区に該当せず、本件地役権は同項列挙のいずれの事例にも該当しないから、本件対価は、譲渡所得には当たらず、原則どおり不動産所得に該当する。

産権であり、建築物を建築するという土地の支配権に関する権利であるから、一定の物（本件では土地）について直接に利益を享受し得る物権的な権利としての性質を有するものである。

イ. 本件契約に当たり原告らが地役権の設定という形式を採っているのは、現行法上、余剰容積利用権という権利を公示する方法が整備されていないため、既存の不動産登記による公示方法を利用しなければならなかったことによる。

余剰容積の移転を目的とする不作為の地役権の設定は、その目的達成のための法的擬制にすぎず、将来、建築基準法等の行政法規等が改正されることによって本件余剰容積の利用権をK社が確保できることなどが可能になった場合には、本件建物の容積率対象延床面積を超えて原告らが本件建物を増改築又は再建築することができる旨約定されていること、K社は余剰容積利用権を資産計上して経理処理をしていることなどからも認めることができる。

ウ. 所得税法33条1項に規定する譲渡所得につき、所得税基本通達33-1は、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」としているところ、1個の独立した財産権である余剰容積利用権がこの「資産」と認められることは明らかであり、余剰容積利用権の移転が不動産所得に該当するか否かにつき検討するまでもなく、その移転（すなわち譲渡）による所得は譲渡所得に当たる。

5. 判決の要旨

(1) 第1審判決の要旨（納税者敗訴）

第1審東京地裁は、本件地役権の設定により、原告らが本件各土地をK社所有地の便益に供し、その対価としてK社から得た所得は、基本的に不動産所得に当たるものとする。ただし、所得税法26条1項が、不動産等の貸付けによる所得であっても、「譲渡所得に該当するもの」を除外し、また、所得税法33条1項が「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」を資産の譲渡に含めるとしているところから、本件対価の性質が、譲渡所得に該当するか否かについて、次のとおり検討した。

① 余剰容積利用権の物権的性質について

原告らは、連担建築物設計制度に基づき、建築基準法及び都市計画法は、土地の所有権から独立した「余剰容積利用権」という物権的性質を有する財産上の権利を創設したものであると主張したが、この点につき、「本件において、K社が原告らの上記同意を得て、本件連担認定の内容を将来にわたって確保するため、かつ、不動産登記という公示手段の存在等も考慮して、地役権の設定という方法を選択し、原告らからその設定を受けたというのであれば、それは余剰容積利用権という権利の移転又は譲渡ではなく、原告らにとっては正しく本件各土地を承役地とする不作為の地役権の設定であるということが出来る。このことは、本件契約書において『余剰容積の移転』という文言が使用されていることによって左右されるものではない」と判示した。

すなわち、連担建築物設計制度等はあくまで公法上の規制の緩和を実質とするものであり、これらを定める各規定は、私法上、余剰容積利用権という新たな権利を創設するものではないとしたのである。

② 本件対価に係る所得の分類について

次に第1審は、所得税法33条1項が、「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「資産の譲渡」に含めるものと規定しているのを、本件余剰容積を長期間使用させる行為が、法令上、どのように解釈されるかといった文理解釈を行った。

すなわち、「上記の『政令で定めるもの』として、所得税法施行令79条1項は、建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権又は地役権の設定のうち、その対価として支払を受ける金額が一定の金額を超えるものとする旨規定した上、この地役権について、〔1〕特別高压架空電線の架設、〔2〕特別高压地中電線の敷設、〔3〕ガス事業法2条11項に規定するガス事業者が供給する高压ガスの通導管の敷設、〔4〕飛行場の設置、〔5〕懸垂式鉄道若しくは跨座式鉄道の敷設、〔6〕砂防法1条に規定する砂防設備である導流堤その他財務省令で定めるこれに類するものの設置、〔7〕都市計画法4条14項に規定する公共施設の設置、〔8〕都市計画法8条1項4号の特定街区内における建築物の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するものに限る旨規定しているところ、その規定から明らかなおり、特定街区制度にかかわる地役権の設定についてはこれを『資産の譲渡』に該当し得るものとしているにもかかわらず、連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定については何ら規定していない。そうすると、連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定の対価が所得税法33条1項に規定する譲渡所得に該当すると認めることはできない。」と判示した。

加えて、「そもそも連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定契約は、一定の一団の土地の区域内に存する要役地所有者及び承役地所有者という限定された当事者の間で締結されるもので、地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はないことからしても、本件地役権の設定の対価が上記の譲渡所得に該当するとはいえないことは明らかである。」と資産が持つ流通性といった側面か

らも判断を下した。

以上、結論として、本件地役権は原告らが承役地である本件各土地について容積率 294.46%を超える建物を建設しない旨の不作为の地役権を設定し、本件連担認定によって、本件余剰容積の利用という便益を要役地である K 社所有地に供し、K 社に本件各所有地の所有権の一内容である本件余剰容積を使用させるものであるから、本件対価は所得税法 26 条 1 項にいう不動産所得に該当するものとしたのである。

(2) 控訴審判決の要旨（納税者敗訴）

① 余剰容積利用権の物権的性質について

控訴審の東京高裁も第 1 審の判断を支持し、連担建築物設計制度によって余剰容積が各土地間で法的に移転するものではないとし、次のとおり判示した。

「控訴人らの主張する『余剰容積利用権』なるものは、土地所有権から淵源する敷地利用権能（経済的利益）であって、敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難である。そして、この敷地利用権能をいかなる権利とするかは、甲敷地の権利者（所有者、賃借人等）が連担建築物設計制度に同意する場合の契約内容、すなわち、物権性の有無、対価の有無により、地上権、地役権、賃借権、使用借権等という構成が考えられるのであって、さらに存続期間等により権利の内容は異なるのである。」

② 本件対価に係る所得の分類について

次に東京高裁は、所得税法 33 条 1 項の「他人に土地を長期間使用させる行為」に着目し、次のとおり判示した。「この規定によれば、不動産を他人に使用させることの対価としての所得は、概念上『不動産所得』に該当するが、利用期間が長期間にわたり政令で定める場合には、譲渡所得として課税することになる。このような取扱いは、不動産の利用により逐次発生すべき利用利益であっても、その利用期間が長期に及ぶ場合で、利用利益の全部又は一部を一時に一

余剰容積利用権と所得区分

括して受領するときは、実質的に所有権の移転と同様に資産の増加分の処分の実体を有することがあるが、その区分は必ずしも明らかではないことから、不動産を他人に使用させることの対価としての所得であっても、政令で定めるものに限って、譲渡所得として扱うことにしたものと解される。なお、譲渡所得における譲渡対象資産は、法的権利として確立したものといえなくとも、行政官庁の許可等により発生した事実上の権利も含まれる（所得税法基本通達33-1⁽⁴⁾）から、控訴人の主張する『余剰容積利用権』も譲渡所得に係る譲渡対象資産に該当する場合があるということ是可以する。」

すなわち、余剰容積利用権の譲渡所得課税の可能性を否定しないと判示し、筆者もこの点に注目するが、続いて、次のとおり借地権設定の場合の取扱いと比較し、さらには租税法律主義の観点から、本件は政令で定める基準に該当しないとして、納税者敗訴の判決を下した。「本件地役権の設定を、空間について上下の範囲を定めたものである地上権等の設定（同項1号）に準じて考えたとしても、本件地役権設定によって控訴人らが得た対価4億円は本件各土地の価額の2分の1に相当する金額の10分の5である5億3,500万円を超えない。また、本件契約は、K社が本件余剰容積分の容積を加算した建物をK社所有地上に建築することを目的とするものであるから、建物又は構築物の一部の所有を目的とする借地権（同項2号）と解することはできない。（中略）控訴人らの上記各主張は、連担建築物設計制度による同意から生ずる余剰容積率の利用対価の実質に照らしたときに、上記施行令の対応が不十分であることを指摘する意見ということ是可以するが、上記解釈を左右するものではない。」

二. 研究

1. 問題点の所在と本判決への賛否

本件は、土地に係る空中権の中でもいわゆる容積率の移転といった開発権の移転があった場合に、所得税法上、その開発権の移転に伴う収入金額の所得区分が問題となった事件である。

わが国の制度上、いわゆる空中権や開発権について直接規定したものは存しないが、「区分地上権」または「区分地上権に準ずる地役権」、さらには「連坦建築物設計制度」という形でこれらについては整理が行われている。

そこで、本件では未利用の容積率を移転する権利（納税者はこれを「余剰容積利用権」とよぶが、筆者も同様によぶものとする。）といった経済実態上の権利を「資産」として認識できる場合には、その「資産」の移転に伴う個人所得税の所得区分を譲渡所得として認識することは可能であり、まさにその資産性をいかに考えるかが本件の焦点となっている。

筆者の結論を先に述べると、本件については、租税法律主義に基づく課税要件法定主義の観点から、税務当局の判断に妥当性があり、本判決の判旨を支持する。ただし、ひろく都市開発のあり方、環境整備の方向、さらには租税法における歴史的な借地権の物権化傾向といった過去の動向を加味すると⁽⁵⁾、納税者の立法論的主張には十分合理性があり、むしろ、判決においても積極的な法整備の必要性を指摘すべきではなかったかと考える。

2. 空中権と余剰容積利用権

一般に「空中権」とは、土地の上の空間だけを利用する権利の俗称であり、法律的には正式の名称となっていない。ただし、民法 269 条の 2⁽⁶⁾は、「地下

又は空間を目的とする地上権」ということで、空中権の一部について規定している。すなわち、土地の上下の範囲を定めて土地を独占的に使用する権利を定めることができ、その法的な形式によって「区分地上権」または「区分地上権に準ずる地役権」を設定できるのである。

区分地上権による空中権とは、工作物を所有する目的で上下の限られた空間を排他独占的に使用収益する権利と意義づけることができる。また、区分地上権に準ずる地役権とは、特別高圧架空電線の架設、高圧のガスを通ずる導管の敷設、飛行場の設置、建築物の建築その他の目的のため、地下又は空間について上下の範囲を定めて設定された地役権で、建造物の設置を制限するものをいい、登記の有無は問わないものとされている。いずれの場合にも、これは民法上の物権として取り扱われる。

ところで、本件で問題となっている空中権は、上記のような物権としての区分地上権ではなく、都市計画で定められた容積率（建物の敷地面積に対する総床面積の割合）のうち、未使用のものを他の土地に移転する権利である。この「余剰容積利用権」は、米国では TDR (Transferable Development Right = 移転可能な開発権) として法律で認められているが、わが国では従来、総合設計制度や高度利用地区、特定街区などでも既存建築物の未利用容積率を活用する制度は存在しなかった。

しかし、1999年に建築基準法が改正され、既存の建築物の未利用容積率を隣接地に移転できるといった「連担建築物設計制度」が導入され、2001年には特例容積率適用区域が施行されるに至り、四方を道路で囲まれた敷地の集まり（街区）を超えて、既存の建築物の未利用容積率を開発予定敷地へと移転できることが可能となり、未利用の容積率移転が一段と可能となった。具体的に、特例容積率適用地区制度の第1号の適用が東京駅周辺の再開発で、「大手町・丸の内・有楽町地区特例容積率適用地区」（116.7ha）として指定され、東京駅の駅舎敷地で未使用となっている容積率を、その周辺の新築ビル（東京ビルディ

余剰容積利用権と所得区分

ング、新丸ビル、丸の内パークビル、八重洲側の南北グラントウキョウビル等)に移転して、本来の容積率以上の高層ビル化を実現しているところである。

今後こういった未利用容積率の移転による再開発が都心部で広がるものと考えているが、それが余剰容積利用権として資産の移転といえるかがまさに本件の問題である。

なお、本稿では、アメリカのTDRと区別する意味で、あえてこれを「余剰容積利用権」と表現した。

3. 連担建築物設計制度

連担建築物設計制度とは、建築基準法86条2項に定める制度で、「建築物の敷地、構造、設備及び用途に関する最低の基準を定めて、国民の生命、健康及び財産の保護を図り、もって公共の福祉の増進に資する」という同法の目的(建築基準法1条)に照らして定められた建築物の容積率の制限(建築基準法52条)を緩和する制度である。

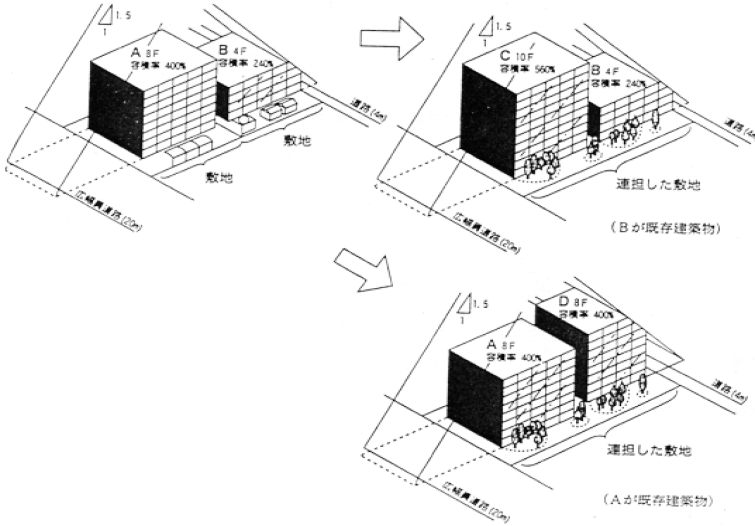
すなわち、建築基準法は、それぞれの建築物の「敷地」ごとに容積率を算定するものであるが、ある敷地上の建築物について容積率の最高限度まで使用されず、未使用の余剰容積部分があったとしても、原則としてこれを他の敷地で利用することはできないものとしている。なお、この場合の「敷地」とは、建築基準法施行令1条1号は、「一の建築物又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物のある一団の土地をいう」と定義している。

しかし、連担建築物設計制度は、土地の有効利用等の観点から、一定の一団の土地の区域内に現に存する建築物の位置及び構造を前提として、安全上、防火上及び衛生上必要な国土交通省令で定める基準に従い総合的見地からした設計によって当該区域内に建築物が建築される場合において、国土交通省令で定めるところにより、特定行政庁がその位置及び構造が安全上、防火上及び衛生上支障がないと認める当該区域内に存することとなる各建築物については、容

余剰容積利用権と所得区分

積率の制限の適用に当たって、「当該一定の一団の土地の区域」をこれらの建築物の同一の敷地とみなすことにより、既存建築物の存在を前提として、その余剰容積を隣地に建築する建築物に移転することを可能とする制度である。

【指定容積率 400%の商業地域での例】⁽⁷⁾



なお、建築基準法 86 条 1 項に規定するいわゆる一団地建築物設計制度は、同条 2 項に規定する連担建築物設計制度が既存建築物の存在を前提として複数建築物を同一敷地内にあるものとみなすことに比べ、新規の複数建築物を同一敷地内にあるものとみなすことによって同様の特例的な建築規制を適用する制度である。

また、いわゆる特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号、同法 9 条 19 項、建築基準法 60 条）は、公共的な貢献を行う建築計画に対して容積率等の制限を緩和することにより、市街地環境の向上に寄与する良好な都市開発の誘導を図るため、隣接する複数の街区を一体的に計画する場合に、街区間で容積移転することも

認める制度である。

4. 余剰容積利用権の譲渡資産性と所得区分

[1] 本件では、納税者が未利用の容積率移転に関する権利を「余剰容積利用権」とよび、土地所有権に付随して発生する1つの別個独立した財産権であると主張している。筆者も基本的には納税者の主張に賛成するところであり、本稿においても「余剰容積利用権」という用語を使用するが、上述したとおり、現行法のもとでは、余剰容積利用権の売買に関する法律上の規定はないため、実際には本件のように容積減となる納税者の本件各土地に、容積増となる敷地の所有者K社が地役権を設定する方法により、その対価を授受する形式をとった。

すると、法的には地役権の設定の対価として収受した本件対価の額は、「土地所有権から淵源する敷地利用権能（経済的利益）であって、敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難」（控訴審判決）であり、また、民法281条の地役権の付従性⁶⁾という観点からしても、地役権は原則として常に要役地の所有権に從たる権利として存在し、要役地から分離して存在することができないという性質上、本件地役権を要役地から分離して譲渡することもできない。すなわち、余剰容積利用権は一個の独立した譲渡性財産権として、いまだ法制上容認される権利をわが国では付与していないものといえる。

この余剰容積利用権の財産権としての独立性は、そもそもわが国民法がその根本となすフランス法の基本において、あくまで土地の所有権は単一であるということに遡り（ただし、発展的にそれには地役権や空中権も含むところとなったが）、アングロサクソン法に基づく北アメリカ法では、TDRを認めるように、土地所有権を開発権、空中権、鉱産権など、いくつかの権利が部分的に区分して集合する“bundle of rights 権利の束”としてその法的概念・技術の違いを認識して来た差違による。

ただし、経済的実質を見据えて課税することに租税法の一つの側面があり、

必ずしも私法上の法概念に租税法が服さない場合がある。現に本件においても納税者は、所得税法 33 条の譲渡所得における「資産」概念につき、所得税基本通達 33—1 を引用し、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。」と主張する。この「事実上の権利」の一つとして、納税者は本件余剰容積利用権の資産課税を主張した。

[2] この資産概念を吟味する上で、「借家権」が資産に該当するかどうかがか争われた【高安事件】^⑨があるので、次にこの事件を概括し、本件における参考とする。

高安事件とは、弁護士である原告が、東京都中央区人形町に所在する 5 階建ビルの一室を昭和 14 年頃から賃借し、法律事務所として使用していたところ、昭和 43 年 9 月頃、貸主から明渡を求められ、家屋明渡移転補償金名義で 1,000 万円を受領し、昭和 43 年 12 月 25 日に明渡したが、その際に受領した 1,000 万円の所得区分が問題となった事件である。

原告は、本件補償金は借家権という資産が建物の明渡により喪失する代償としての性質をもつ損害補償金であるから、所得税法 9 条 1 項によって非課税所得であると主張した。一方、税務当局はこれを一時所得と認定した。なお、仮に本件補償金が一時所得に該当しないとしても、原告は自己が賃借していた本件事務所を明渡し、その対価として本件補償金を受領したものであるから、このことは、譲渡所得の基因となる資産である賃借権を譲渡して、その対価として 1,000 万円を受領したことにほかならず、本件補償金は譲渡所得に該当するというべきであるとも主張した（本件における当該譲渡所得金額の計算は、一時所得の金額の計算と同一であるので、本件補償金が一時所得ではなく譲渡所得であるとしても、本件更正処分に影響はないとする主張である。）。

第 1 審東京地裁は、次のとおり判示し、本件補償金は譲渡所得に該当するも

のとした。「借家権に対する借家法の態度は、譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず、賃借人が賃貸人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども、そうであるとしても、承諾を得れば譲渡することができ、従って、また、右権利の譲渡性は社会生活上、一般に金銭的評価が可能なものとして、経済的な価値を有するものであり、現に本件においては本件借家権が右のごとき価値あるものとして、その消滅の対価として本件補償金が授受されたものであることは前示のとおりであるから、借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。そして、譲渡所得は、資産の値上りによる含み益が処分によって実現したものであるから、処分によって含み益が実現しさえすれば足りるのであって、売却等資産が譲渡によって他に移転する場合だけではなく、資産が消滅する場合においても譲渡所得が生ずるものと解すべきである。」

この第1審判決を受けて納税者は控訴し、さらに上告したが、いずれも納税者が敗訴している。

そもそも「借家権」とは、建物賃貸借契約という債権契約上の権利であるのにもかかわらず、借地借家法において物権に認められるような「対抗力」が認められている特殊な権利である（借地借家法31条）。また、所得税法33条1項は、「資産の譲渡」につき、かっこ書きで、「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。」と規定し、政令においても建物の賃借権について規定されておらず（法人税法施行令79条、80条）、資産としての法的根拠が希薄な権利であるといえる。したがって、学説においても、借家権は賃借人の承認なければ譲渡性がないところであるから、「譲渡性のある場合を除いては消極に解すべきであろう。したがって、借家の立退料は譲渡所得ではなく、一時所得にあると解すべきである。」⁽¹⁰⁾とする見解もある。しかし、高安事件においては、上記のとおり、所得税法33条にいう「資産」の性質を、「右権利の

譲渡性は社会生活上、一般に金銭的評価が可能なものとして、経済的な価値を有するもの」と判示し、借家権の事実上の権利としての存在を確認したのである。

[3] 翻って本件余剰容積利用権であるが、資産の本質を会計学でいうところのサービス・ポテンシャルズ概念(用益潜在力)でとらえると、資産の本質は、財産のようにそれを売却することで換金することはできなくとも、それを利用することにより、将来、当該法人(あるいは個人)に利益をもたらす可能性が高いものをいう。したがって、キャッシュインフローの発生をもたらすものは、財産と同様に取り扱うものとしている。本件の一方の当事者であるK社は法人であるが、K社の処理において余剰容積利用権を資産として貸借対照表に計上した所以もここにある。

ところが、このキャッシュインフローを発生させる権利である点については、本件判決でも、余剰容積利用権は敷地利用権能があると位置づけているが、その権能は経済的利益であって、借地権、借家権のように長年かかって物権化されてきた権利と一線を画するものであるとした。借家権の上記高安事件の判旨が、本件では権利の醸成という点で不足しているとの判断であると解する。

また、租税法律主義の観点からすると、所得税法33条1項は「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」等を資産の譲渡に含め、これによる所得を譲渡所得と規定するが、その要件は所得税法施行令79条に定められ、地役権の設定についてはこれを限定列挙しており、連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定については何ら規定されていない。したがって、課税要件法定主義の壁の前には、合理的な主張であってもそれはあくまで立法論に過ぎず、実態が法の整備が行われる前の状態であると認識しなければならない。

これはかつて所得税法において現行制度のように借地権課税の法整備が行われていなかった時代の【岡田事件】⁽¹¹⁾と同様の位置付けである。すなわち、岡田事件とは、原告が自ら設立して代表取締役となった株式会社に対して、その個人所有にかかる土地を賃貸するにつき、同社から支払われないいわゆる権利金

余剰容積利用権と所得区分

について、譲渡所得として申告したところ、所轄税務署長がこれを不動産所得として課税した事件である。第1審、控訴審とも、本件係争年が昭和33年であり、昭和34年改正前の所得税法のもとでは、およそ権利金といってもその性質を一概に決定することはできないとしながらも、借地権の存続期間が20年以上であり、かつ、支払われる額がその土地の価格の10分の5を超えするという要件を充たす権利金については、賃借権そのものの対価であることが多いから、これを譲渡所得として扱うべきであるとした。

これに対し最高裁は、「借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、昭和34年法律第79号による改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」としながらも、「右のような類推解釈は、明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであって、必ずしもそのような経済的実質を有するとはいきれない、性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い、不動産所得として課税すべきものと解するのが相当である。」と判示した。

なお、最高裁は権利金の性質等につきさらに審理する必要があるとしてこれを原審に差し戻したが、差し戻審では権利金の中に地代前払の趣旨が包含されていると判断し、「本件権利金は、本件土地所有者たる被控訴人が本件土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質を有するものとはいえず、結局、本件権利金は、右にいう性質のあいまいな権利金というほかはないから、旧所得税法の

下においては、不動産所得として課税すべきである。」と判示した。

[4] 以上、筆者は、上記岡田事件と対比しても、本件地役権設定契約書において、本件地役権の存続期間は永久とするものとし、キャッシュインフローは本件係争年度のみに発生するので、本件敷地利用権能は単なる経済的利益ではなく、所有権の権能の一部譲渡、すなわち余剰容積利用権の譲渡であると考えるが、所得税法施行令 79 条の課税要件限定列举の問題、さらには、本件の原告らの收受金額の合計額が 4 億円であり、本件各土地の価額の 2 分の 1 に相当する金額の 10 分の 5（この金額要件は所得税法施行令 79 条 1 項 1 号に規定）である 5 億 3,500 万円を超えないといった点を加味すると、納税者主張の合理性は支持しつつも、控訴審判決が、「上記施行令の対応が不十分であることを指摘する意見ということ是可以する」とした判断が限界であったものとする。

なお、余剰容積利用権の所得税法上の取扱いについては、今後の議論に委ねることとなるが、筆者は、この問題は、取引可能な権利と移転可能な権利という認識の場合に、“plot-to-plot”（分割した一筆ごとの土地）を前提とした資産性なのか、“zone-to-zone”（区域としての土地）を前提とした資産性なのかの議論が重要であると考えており、余剰容積利用権の移転が無条件に私人間で自由にできることは本来の都市開発のあり方、環境整備の方向にむしろ逆行するもので、やはり“zone-to-zone”のゾーニングの問題として限定されるべきであるとする。その意味では、2001年に始まった連担建築物設計制度が当然の前提となった資産性であるとするので、早急な法整備による資産性の容認を提言したい。

注

- (1) 第 1 審：東京地裁平 20（行ウ）第 281 号，平成 20・11・28 判決（LEX/DB 文献番号 25450794），控訴審：東京高裁平 21（行コ）第 5 号，平成 21・5・20 判決（LEX/DB 文献番号 25450795）
- (2) 第 86 条 2 項（一の敷地とみなすこと等による制限の緩和）

余剰容積利用権と所得区分

2 一定の一団の土地の区域（その内に第8項の規定により現に公告されている他の対象区域があるときは、当該他の対象区域の全部を含むものに限る。以下この項及び第6項において同じ。）内に現に存する建築物の位置及び構造を前提として、安全上、防火上及び衛生上必要な国土交通省令で定める基準に従い総合的見地からした設計によって当該区域内に建築物が建築される場合において、国土交通省令で定めるところにより、特定行政庁がその位置及び構造が安全上、防火上及び衛生上支障がないと認める当該区域内に存することとなる各建築物に対する特例対象規定の適用については、当該一定の一団の土地の区域をこれらの建築物の一の敷地とみなす。

(3) (資産の譲渡とみなされる行為)

第79条 法第33条第1項（譲渡所得）に規定する政令で定める行為は、建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（以下この条において「借地権」という。）又は地役権（特別高圧架空電線の架設、特別高圧地中電線若しくはガス事業法第2条第11項（定義）に規定するガス事業者が供給する高圧のガスを通ずる導管の敷設、飛行場の設置、懸垂式鉄道若しくは跨座式鉄道の敷設又は砂防法（明治30年法律第29号）第1条（定義）に規定する砂防設備である導流堤その他財務省令で定めるこれに類するもの（第1号において「導流堤等」という。）の設置、都市計画法（昭和43年法律第100号）第4条第14項（定義）に規定する公共施設の設置若しくは同法第8条第1項第4号（地域地区）の特定街区内における建築物の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するものに限る。以下この条において同じ。）の設定（借地権に係る土地の転貸その他他人に当該土地を使用させる行為を含む。以下この条において同じ。）のうち、その対価として支払を受ける金額が次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に掲げる金額の10分の5に相当する金額を超えるものとする。

- 一 当該設定が建物若しくは構築物の全部の所有を目的とする借地権又は地役権の設定である場合その土地（借地権者にあつては、借地権。次号において同じ。）の価額（当該設定が、地下若しくは空間について上下の範囲を定めた借地権若しくは地役権の設定である場合又は導流堤等若しくは河川法（昭和39年法律第167号）第6条第1項第3号（河川区域）に規定する遊水地その他財務省令で定めるこれに類するものの設置を目的とした地役権の設定である場合には、当該価額の2分の1に相当する金額）
- 二 当該設定が建物又は構築物の一部の所有を目的とする借地権の設定である場合その土地の価額に、その建物又は構築物の床面積（当該対価の額が、当該建物又は構築物の階その他利用の効用の異なる部分ごとにその異なる効用に係る適正な割合を勘案して算定されているときは、当該割合による調整後の床面積。以下

余剰容積利用権と所得区分

この号において同じ。)のうちに当該借地権に係る建物又は構築物の一部の床面積の占める割合を乗じて計算した金額

- 2 借地権に係る土地を他人に使用させる場合において、その土地の使用により、その使用の直前におけるその土地の利用状況に比し、その土地の所有者及びその借地権者がともにその土地の利用を制限されることとなるときは、これらの者については、これらの者が使用の対価として支払を受ける金額の合計額を前項に規定する支払を受ける金額とみなして、同項の規定を適用する。
 - 3 第1項の規定の適用については、借地権又は地役権の設定の対価として支払を受ける金額が当該設定により支払を受ける地代の年額の20倍に相当する金額以下である場合には、当該設定は、同項の行為に該当しないものと推定する。
- (4) (譲渡所得の基因となる資産の範囲)
- 33-1 譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。
- (5) 借地権の物権化傾向と借地権課税の沿革については、渡辺充・武田昌輔稿「借地権課税の沿革」日税研論集 Vol.7, 173~245頁(1988)に詳しい。
- (6) (地下又は空間を目的とする地上権)
- 第269条の2 地下又は空間は、工作物を所有するため、上下の範囲を定めて地上権の目的とすることができる。この場合においては、設定行為で、地上権の行使のためにその土地の使用に制限を加えることができる。
- 2 前項の地上権は、第三者がその土地の使用又は収益をする権利を有する場合においても、その権利又はこれを目的とする権利を有するすべての者の承諾があるときは、設定することができる。この場合において、土地の使用又は収益をする権利を有する者は、その地上権の行使を妨げることができない。
- (7) 国土交通省ホームページ <http://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/seido/kisei/86-2rentan.html> 2009.09.19取得
- (8) (地役権の付従性)
- 第281条 地役権は、要役地(地役権者の土地であって、他人の土地から便益を受けるものをいう。以下同じ。)の所有権に従たるものとして、その所有権とともに移転し、又は要役地について存する他の権利の目的となるものとする。ただし、設定行為に別段の定めがあるときは、この限りでない。
- 2 地役権は、要役地から分離して譲り渡し、又は他の権利の目的とすることができない。
- (9) 第1審：東京地裁昭47(行ウ)第94号，昭和51・2・17判決(税務訴訟資料87号324頁)，控訴審：東京高裁昭51(行コ)第10号，昭和52・6・27判決(税務訴訟資料87号324頁)

余剰容積利用権と所得区分

訟資料 94 号 817 頁), 上告審: 最高裁昭 52 (行ツ) 第 99 号, 昭和 53・1・24 三小
法廷判決 (税務訴訟資料 97 号 55 頁)

(10) 金子宏『租税法』200 頁 ((弘文堂, 第 12 版, 2007)

(11) 第 1 審: 東京地裁昭 35 (行) 85 号, 昭和 39・5・28 判決 (民集 24 卷 11 号 1628
頁), 控訴審: 東京高裁昭 39 (行コ) 34 号, 昭和 41・3・15 判決 (民集 24 卷 11 号
1638 頁), 上告審: 最高裁昭 41 (行ツ) 44 号, 昭和 45・10・23 二小法廷判決 (民
集 24 卷 11 号 1617 頁), 差戻控訴審: 東京高裁昭 45 (行コ) 73 号, 昭和 46・12・21
判決 (民集 24 卷 11 号 1638 頁)