



不動産所得（駐車場収入）の帰属／親子間の土地使用貸借契約の有効性

大阪地判令和3年4月22日平成31年（行ウ）第51号所得税更正処分等取消請求事件  
（却下、認容）（控訴）（納税者勝訴）国（枚方税務署長）  
大阪高判令和4年7月20日令和3年（行コ）第64号所得税更正処分等取消請求控訴事件  
（控訴人敗訴部分取消し・確定）

第106回 2023年2月3日（金）

発表者 星田 寛

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

---

大阪地判令和 3 年 4 月 22 日平成 31 年(行ウ)第 51 号所得税更正処分等取消請求事件

(却下、認容)(控訴)(納税者勝訴)国(枚方税務署長)

大阪高判令和 4 年 7 月 20 日令和 3 年(行コ)第 64 号所得税更正処分等取消請求控訴事件

(控訴人敗訴部分取消し・確定)

【不動産所得(駐車場収入)の帰属/親子間の土地使用貸借契約の有効性】

TAINS Z888-2363 TAINS Z888-2426

1	はじめに	1
2	事案の概要、経緯	2
	(1) 概要	2
	(2) 経緯	3
3	裁判所の判断	4
	(1) 令和 3 年 4 月 22 日大阪地判の争点	4
	(2) 国の主張及び地裁の判断(概要)	4
	(3) 地裁の被告・国の主張と裁判官の判示の要旨	18
	(4) 令和 4 年 7 月 20 日大阪高判の主張と判断	21
4	検討	24
	(1) 参考判決、先行評釈	24
	(2) 高裁判決について	30
5	さいごに	32
6	関係法令・参考文献等	33

## 1 はじめに

本件は、親(原告)が子らと土地の使用貸借契約、アスファルト舗装の構築物贈与契約により駐車場賃貸借契約の貸主の変更手続きを経て、その分不動産所得が少なくなった額で確定申告をしたところ、所轄税務署の更正処分に対して訴えを起し勝訴したが、国側の控訴により原審を取消された事件である。

高裁判示の理由の考え方が分からないことから、争点である「親子間の土地使用貸借契約による不動産所得(駐車場収入)の帰属」について考察するものである。

## 2 事案の概要、経緯 (下線等は筆者)

### (1) 概要 (地裁の認定事実)

#### ① 当事者等

ア 原告・乙・丙

・原告（昭和6年生）は、平成25年当時、農業従事者で同市内を中心に多数不動産を所有し賃料収入等を得ていた。原告の妻は既に死亡し、原告の子乙、丙のみで、平成26年1月頃当時82歳で、加齢に伴う物忘れ等のみられるが意思能力に格別の問題はなかった（なお、その約2年3か月後である平成28年4月頃にアルツハイマー型認知症の初期症状と診断、同年7月頃に敗血症で入院を機に通帳の管理を乙に委ねた。令和2年当時、要介護3の認定を受けた）。

・乙（昭和38年生）は、原告長男で会社勤務者、原告の自宅と同じ敷地内にある別棟建物に居住している。

・丙は、原告長女（乙の妹）で、原告が無償で貸している別の場所に居住している。

イ 本件各不動産管理業者

・原告は、株式会社A社と平成16年5月頃以降P等土地の駐車場管理契約を、有限会社B社と平成15年1月23日R土地のD会職員の駐車場用地としての賃貸にかかる駐車場管理契約を締結した。

ウ 本件税理士法人C

・税理士法人Cの丁税理士は、平成25年11月以降、乙から、原告の所有不動産に関する租税や相続税の節税対策について相談を受けた。

エ 本件各土地

・原告は、売買又は相続により取得したP町（374㎡、平成5年3月23日売買等）及びQ○丁目（977㎡、平成15年12月18日売買）（以下、P等土地という）、R町○丁目（823㎡、平成14年9月2日売買）（以下、R土地という）を所有。

オ 本件各土地の利用状況等

・原告は、平成16年頃以降、P等土地及びR土地を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ていた（以下、本件各駐車場収入という。）。

・P等土地を、平成16年頃以降、複数の個人又は法人との間で、所定の区画ごとに駐車場として賃貸する旨の自動車保管場所使用契約を締結した（a賃貸期間1年b更新1年c賃料1区画1か月6千円又は7千円）、同時に、A社間でP等土地の駐車場管理業務委任契約を締結した（a賃借人との賃貸借契約（自動車保管場所使用契約）の締結事務、賃料等受領、日常クレーム処理、日常清掃等、b代理受領賃料から、A社報酬（賃料等総額の8%）を控除し原告の預金口座に振込）。

・R土地を、平成15年1月23日、医療法人D会との間で、D会職員駐車場用地として賃貸借契約を締結した（a賃貸期間平成15年1月23日から平成17年1月31日までb更新2年c賃料1か月19万9千円）、同時に、B社間で、R土地の駐車場管理業務委任契約を締結した（a賃貸借契約の締結・更新、賃料代理受領等、b代理受領賃料から、B社報酬（賃料の10%）を控除し原告の振込口座に振込）

・本件税理士法人の丁税理士に対し、乙は平成25年11月18日以降に原告の意向を受け

て、原告所有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。

#### ② 原告と乙・丙との使用貸借契約

・原告と乙との間の平成 26 年 1 月 25 日付け P 等土地使用貸借契約書（原告の署名・押印は真正なもの）が存在する（契約の成否・内容については当事者間に争いがある）。また、原告と丙との間の平成 26 年 1 月 25 日付け R 土地使用貸借契約書（原告の署名・押印は真正なもの）が存在する（契約の成否・内容については当事者間に争いがある）。

・同使用貸借契約の記載内容は、各々 R 土地と P 等土地について、第 1 条（目的）土地を賃貸し、駐車場用地の目的として賃借する。第 2 条（賃貸借期間）賃貸借期間は平成 26 年 2 月 1 日から平成 36 年 1 月 31 日までの 10 年間とする。第 3 条（賃料）賃料は 1 か年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。毎月末日限り翌月分を原告に支払う。第 4 条（転貸承諾書）原告の承諾により、転貸又は賃借権譲渡等をすることができる。第 5 条（公租公課の負担）固定資産税等の公租公課は原告の負担とする。第 6 条（その他）本契約が満了したとき又は中途解約されたときは、原告に対し明け渡すこととする。第 7 条（その他）定めのない事項はその都度別途協議するものとする。

・原告は、平成 26 年 1 月 25 日頃、乙に対し引き渡し、丙に対して引き渡した。（以上、高裁判決文の別紙 1 別紙 2 に掲載）

#### ③ 原告と乙・丙との贈与契約

・原告は平成 26 年 1 月 25 日、乙又は丙との間で、P 等土地上に敷設されたアスファルト舗装・車止め・フェンス、又は R 土地上に敷設されたアスファルト舗装（以下、「本件舗装等」という。）を贈与する旨の各贈与契約を締結した（契約の効力等について当事者間に争いがある）。各贈与契約書には、贈与物件である本件舗装等上において営む「駐車場賃貸借契約」の地位を乙又は丙が引き継ぐこと、原告は賃借人各人からの預り保証金全額を乙又は丙に現金で引き渡した旨が記載され、署名・押印がされている。

#### ④ 乙・丙の駐車場管理業務委託契約の締結、賃貸借契約の貸主変更

・乙は、平成 26 年 2 月 1 日以降、P 等土地の各区画の賃借人が賃貸借契約の更新又は変更をする際、賃借人との間で賃借人を乙とする賃貸借契約又は賃貸借変更契約を締結した。また、平成 26 年 1 月 30 日、A 社との間で、P 等土地の駐車場管理契約の委任者を同年 2 月 1 日から乙に変更し、賃料等の振込先を乙名義預金口座に変更する旨の契約を締結した。

・丙は、平成 26 年 1 月 31 日、D 会との間で R 土地の賃借人を丙、賃借人を D 会とし賃貸借期間を同年 2 月 1 日から 2 年、以後 2 年ごとに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、B 社との間で、R 土地の駐車場管理契約の委任者を同日から丙に変更し、賃料等の振込先を丙名義預金口座に変更する旨の契約を締結した。

#### （2）課税の経緯

・本件確定申告 原告は、平成 27 年 3 月 9 日枚方税務署長に対し平成 26 年分の所得税等の確定申告を提出し、その「不動産所得の収入の内訳」に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。

・調査担当者は、平成 27 年 9 月 8 日調査のため原告の自宅を訪問して面談をし、乙及び丁税理士と電話や面談をするなどして調査を行った。

・原告は、平成 29 年 1 月 24 日、平成 26 年分の確定申告の所得税等について、収入の計上誤り等を理由に金額等を更正する更正の請求をした。

・税務署長は、同年 3 月 23 日付けで、原告に対し更正すべき理由がない旨の通知処分をするとともに、原告の子らの名義での賃貸土地の平成 26 年 2 月以降の賃料収益は原告に帰属するとして、増額更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

・原告は、同年 6 月 16 日各処分を不服として再調査請求をしたが、同年 9 月 13 日付けで同請求を棄却する旨の再調査決定を受けた。そこで原告は、同年 10 月 11 日国税不服審判所長に対し、各処分の全部の取消しを求め審査請求をしたが、平成 30 年 10 月 3 日審査請求を棄却する旨の裁決を受け、平成 31 年 4 月 5 日本件訴えを提起し国を相手にこれらの各処分の取消しを求めた。

(地裁判決別表参照：不動産所得の金額、申告「1,886 万 3,877 円」、更正の請求「1,804 万 5,491 円」、更正処分等「2,239 万 2,141 円」)

### 3 裁判所の判断 (下線等は筆者)

(1) 大阪地判令和 3 年 4 月 22 日 平成 31 年(行ウ)所得税更正処分等取消請求事件  
争点は以下のとおりであるが、本稿では争点 3 のみについて検討する。

ア 本件通知処分の取消請求に係る部分の適法性 (本案前の争点)〔争点 (1)〕

イ 本件訴えのうち、本件更正処分のうち更正の請求額 (不動産所得の金額 1,804 万 5,491 円、納付すべき税額〔予定納税額控除前のもの〕472 万 7,600 円) を超えない部分の取消請求に係る部分の適法性 (本案前の争点)〔争点 (2)〕

ウ **平成 26 年 2 月以降の本件各駐車場収入が原告に帰属するか否か** (本案の争点)〔争点 (3)〕

具体的には、次の 3 点である。

- ① 本件各使用貸借契約書の真正な成立の有無について
- ② 使用貸借契約について処分証書の法理にいう「特段の事情」が認められるか否か
- ③ 所得税法上、駐車場収入が原告に帰属すると認められるか否か

(2) 国の主張及び地裁の判断 (概要)

被告の主張	地裁の判断
ア <u>使用貸借契約が有効に成立したと認められないこと</u> (ア) <u>原告が契約書の内容を認識しておらず、契約書は真正に成立したものと認められないこと</u> a <u>文書の真正な成立について</u> 原告の意思に基づく署名・押印があるので、真正に成立	(2) <u>本件各使用貸借契約書の真正な成立の有無について</u> ア平成 26 年以降の <u>駐車場収入が原告に帰属するか否か</u> を検討するに当たり、 <u>使用貸借契約が成立したか否かが問題となる</u> 。使用貸借契約書の原告の署名・押印は真正なもので

したものと推定されることになる。しかし、契約書の内容を全く認識していなかったと認められ、推定の基礎を欠き推定は働かないから、契約書は真正に成立したものと認められない。 b 原告は、調査担当者に対し、乙又は丙が申告することとなった経緯等について詳しいことは分からない旨の回答をした上、契約書について一貫して知らない旨述べていた。乙又は丙に対して居住用として無償で貸して固定資産税等を負担している旨明確に回答していたことに鑑みると、本件の使用貸借契約書の作成のみ、あえて虚偽の申述をしなければならぬ動機があったとは認められない。これらの事情によれば、原告は具体的な事情やその原因とされる本件各使用貸借契約書の作成及び存否を認識していなかったと認められる。以上に加え、一連の取引又は行為は、乙から相続対策の相談を受けていた税理士法人が企図したものであり、原告は具体的な内容を知らされないまま契約書のひな型への署名・押印を求められ、内容を一切確認せずに応じたことが強く推認されるというべきである。c 契約書は、本件調査の開始後に作成されたと考えられること 契約書は、平成 27 年 9 月 8 日及び同月 14 日原告に提出を求めたところ、同月 16 日に乙の妻から提出されたものである。加えて、使用貸借契約書と贈与契約書は、作成日付及び契約当事者を同じで、乙はひな型は丁税理士が作成し交付されたものと証言する。が、使用貸借契約書と贈与契約書の書式が異なっている上、贈与契約書には、大阪法務局枚方出張所の確定日付があるのに対し、使用貸借契約書には確定日付がない。確定日付を付与する合理的な理由があるとは考えられないから、不自然である。これらの事情によれば、契約書は平成 26 年 1 月 25 日には作成されておらず、調査が開始した後に作成したものであると考えられる。

あるから、民事訴訟法 228 条 4 項によれば、使用貸借契約書の原告作成部分は真正に成立したものと推定される。これに対し、被告は、原告が使用貸借契約書の内容を全く認識していなかったと認められるから推定は働かず、同契約書は真正に成立しておらず、同契約も成立していない旨主張する。以下では、原告が内容を全く認識していなかったとして真正に成立したとの推定が働かないといえるか否かについて検討する。  
イ 原告が同契約書の内容を全く認識していなかったか否か (ア) 調査時の原告の対応等から、①原告が、平成 27 年 9 月頃の調査担当者に対し、平成 26 年 2 月以降の駐車場収入を乙又は丙が自らの収入として申告をすることとなった経緯等の詳しいことは分からない旨の回答をし、同契約書について一貫して知らない旨を述べていたことからすると、同契約書の作成及び存否を認識していなかったと認められ、②取引が、税理士法人が企図したもので、同法人が同契約書のひな型を用意したものと認められることから、原告は、乙から同法人が作成した同契約書のひな型への署名・押印を求められ、記載内容を一切確認せず 言われるがまま応じたことが強く推認される旨主張する。以下検討する。  
a 事実認定から、原告は平成 26 年 1 月頃当時、82 歳であったが意思能力に特段の問題はなかったこと、同契約書の作成を含む各取引は、原告の意向を受けた乙が丁税理士の助言に基づいて主導的に進めたものであるが、同契約書の内容、原告が多数の不動産を所有し賃料収入等を得ていたこと、原告の行動傾向等に照らしても、乙が原告に対し取引を進めるに当たって、その内容について何らの説明をせず、又はその内容について全く理解をさせないまま、同契約書に署名・押印させたとは考え難く、また、原告が同契約書の内容を理解せず、確認もしないまま署名・押印を

## 裁判所の認定事実

(1) 認定事実 ア 平成 26 年 1 月までの本件各土地の利用状況 略 イ (ア) 原告の自宅と同じ敷地にある別棟の建物に居住している乙が、平成 25 年頃原告から資産管理や相続に関心を持っている旨の話を聞き、同年 11 月 18 日 原告の意向を受けて、税理士法人の丁税理士を訪問し、不動産に関する租税や相続税の節税対策の相談をした。原告(当時 82 歳)を「すごくしっかりしている」と表現し、原告が「少し相続対策にやる気を出しているが、自分が税理士に会うのはちょっと嫌」という意向、原告が「遺言作成を嫌がっている」ことを伝えた。丁税理士は、財産が今後増加すると相続税を納付するために土地の一部を売却しなければならないかもしれないこと、乙又は丙が土地を借りて駐車場の管理・経営をし、その収入を得ることを助言した。(イ) 乙は、原告から土地を借り駐車場の管理・経営することを提案し、原告は十分検討した上で提案を了承した(家長という意識が強く納得しないと何もしない行動傾向があった。)(ウ) 乙は、原告の了承を得たことから、助言に沿って手続を進めることを伝え、丁税理士は必要となる各種の契約書を作成するためのひな型を用意し交付した。ウ 取引 (ア) 原告と乙の平成 26 年 1 月 25 日付けの P 等土地の「使用貸借契約書」が存在する。原告と丙の同日付けの、R 土地の「使用貸借契約書」が存在する。契約書の原告の署名・押印は真正なものである。使用貸借契約書には、いずれも、平成 26 年 2 月 1 日から 10 年間固定資産税等の合計額相当額を賃料とし賃貸し、原告の承諾により転貸又は使用借権譲渡を行うことができる旨が記載され、原告及び乙又は丙の署名・押印がある。(イ) 原告は、平成 26 年 1 月 25 日、乙又は丙との間で、P 等土地上に敷設されたアスファルト舗装・車止め・フェンス又は R 土地上に 敷設された

したとも考え難い。 b 平成 27 年 2 月 4 日 1 人で E 農協 F 支店を訪問して確定申告書を作成しており、土地の賃貸契約期間が平成 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ているから、平成 26 年 2 月以降の収入が原告に帰属していなかったことを認識していたと認められる。c 被告の主張は、原告は平成 27 年 9 月 8 日に行った面談や同月 14 日の電話で使用貸借契約書の存在は知らず、契約書に押印した記憶がないなどと述べたことや、同年 10 月 20 日の乙の同席の面談でも、同契約書等の質問に「分からない」と述べたことが認められる。しかし、原告が調査の面談や電話は取引がされたとされる平成 26 年 1 月頃から 1 年 7 か月以上も経過した後のものであり、また、乙は、原告が平成 27 年 9 月 8 日の面談の後、「税務署の人が急に来て怒られたじゃないかと言っていた。」と証言しており、〈イ〉調査担当者は、同日が初めての面談なのにもかかわらず、「駐車場収入は、原告に帰属する」旨伝えていることから、駐車場収入が原告に帰属するはずであるとの確信を持って面談に臨んでいたとみられ、面談においてある程度強い態度で原告に質問等をしていたことがうかがわれ、原告が面談において緊張・動揺し、又は非難されたと感じて防御的になるなどして、自らの認識を適切に伝えることができなかつた可能性も否定できない。原告が調査時に、「平成 26 年 2 月以降の駐車場収入は乙又は丙が自らの収入であるとして確定申告をしたことは知っていたが、詳しいことは分からない」旨答えたことや、原告が本件各取引をした当時、82 歳と高齢であったことを考慮すると、使用貸借契約書に署名・押印する際、乙から説明を受けるなどし、土地の賃貸人が乙又は丙になり、駐車場収入が乙又は丙に帰属することになるという枠組みについては理解し了承もしていたが、

アスファルト舗装を贈与する旨の贈与契約を締結した。贈与契約書には、贈与物件（舗装等）上にて営む「駐車場賃貸借契約」の地位を乙又は丙が引き継ぐこと、「賃借人各人からの預り保証金全額」を乙又は丙に現金で引き渡した旨の記載があり、各自の署名・押印があり、大阪法務局枚方出張所の平成26年1月27日付けの確定日付が付された。乙又は丙は、舗装等の贈与を受けた贈与税の申告をした。（ウ） a 乙は、平成26年2月1日以降P等土地の各区画賃借人と更新又は変更をする際に賃借人を乙とする旨の賃貸借契約を、また平成26年1月30日付けでA社との間で、P等土地の駐車場管理契約を同年2月1日以降乙に変更し、賃料等の振込先を乙預金口座に変更する旨の管理契約を締結した。 b 丙は、平成26年1月31日D会との間で賃借人を丙とし、賃貸借期間を同年2月1日から2年として以後2年ごとに更新する旨の賃貸借契約を、また平成26年2月1日B社との間で、R土地の駐車場管理契約を同日から丙に変更し、賃料等の振込先を丙預金口座に変更する旨の管理契約を締結し、エ（ア）不動産管理業者は平成26年2月以降の駐車場収入を乙又は丙の銀行口座に振り込む。また、乙又は丙は同月以降原告に対し、賃貸借契約書で定められた固定資産税等相当額の金員を振込む。（イ）A社担当者は、P等土地の各区画の賃借人に対し平成26年2月1日を変更期日として賃借人が原告から乙に変更した旨を知らせる書面を配布した。作成日付「平成26年2月吉日」、「内容変更」は「既・貸主：甲」、「新・貸主：乙」、「変更期日：平成26年2月1日」などが記載される。（ウ）A社担当者は乙を平成26年2月以降訪れ、月に1度精算報告を、（エ）平成26年2月頃賃借人の監視カメラ設置等の要望を受け、設置を相談し、（オ）平成26年4月消費税率8%に引上げに伴う賃料増額か否かを相談し、維持との判断をし。

個々の契約の法的な意味等の詳細については理解していなかったということが十分考えられる。 d 税理士法人が取引を企図し使用貸借契約書のひな型を作成したものであったも、乙は企図を理解していたし、助言を依頼していた専門家にひな型を用意してもらうことは何ら不自然なことではないから、原告が使用貸借契約書の内容を確認しなかったとか、言われるがまま署名・押印したことを推認させるものではないというべきである。 e 以上の事情を総合すれば、原告は乙から説明を受け取引により土地の賃借人が乙又は丙になるという枠組みについては理解・了解し、そのような認識の下で使用貸借契約書に署名・押印したものの、その法的な意味等の詳細までは理解していなかった可能性が十分にあり、署名・押印してから1年7か月以上も経過してされた面談や電話において、使用貸借契約書について質問を受けても、的確に答えることができず、押印した記憶がないなどと述べたとしても不自然ではない。また、乙（ママ）が、面談時に緊張・動揺し又は非難されたと感じて防御的になるなどして、自らの認識を適切に伝えることができなかつた可能性があることも考慮に入れる必要がある。原告の面談や電話での対応をもって、原告が使用貸借契約書のひな型への署名・押印を求められた際、記載内容を一切確認せず、言われるがままこれに応じたと推認することはできない。かえって、使用貸借契約書の署名・押印に至る経緯、同契約書の記載内容その他取引の内容、原告の知識・経験・行動傾向等、取引後の取引実態、確定申告における原告の行動等を総合すれば、原告が同契約書の基本的な内容を認識した上で同契約書に署名・押印した事実を優に認定することができる。（イ）被告は、使用貸借契約書は原告が主張する平成26年1月25日には作成されておらず調査開始後



(カ) このほかに賃貸人の判断が必要な事項を相談していた。オ 原告は、平成 25 年当時ほかの賃貸用不動産を所有して賃料収入を得ており、平成 26 年 3 月にした平成 25 年分の確定申告で不動産の賃料収入合計額を 2868 万 6096 円(うち本件駐車場収入の合計額は 855 万 5400 円)を申告。カ

(ア) 原告は、平成 27 年 2 月 4 日確定申告に必要な書類を持参し、1 人で E 農協 F 支店を訪問し、E 農協職員の援助を得て平成 26 年分の確定申告書を作成した。(イ) 原告は、平成 27 年 3 月 9 日平成 26 年分の別表「課税の経緯」の「確定申告」欄の金額等を記載した確定申告書を提出した。収支内訳書の「不動産所得の収入の内訳」欄に土地の賃貸契約期間は平成 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ていた。

キ (ア) 調査担当者は、平成 27 年 9 月 2 日電話をかけ自宅における調査を実施する旨通知調整して同月 8 日自宅を訪問面談し、原告は乙又は丙が居住用として利用土地建物は無償で貸している旨答えたが、駐車場収入について、「同年 2 月以降の駐車場収入は乙又は丙が自らの収入であるとして確定申告をしたことは知っていたが、詳しいことは分からない」旨答えた。原告の提示資料の中に、乙又は丙が原告に支払う「賃料」1 か月ごとの額を算定した書面(平成 26 年 1 月 25 日付け及び同年 5 月 24 日付けの 2 通)があり、書面記載の土地使用貸借契約書の提示を求めたが同契約書の存在は知らず、契約書に押印した記憶もない旨述べた。 調査担当者は、同書面に「(株)相続ステーション税理士法人 C」との記載があり説明を求めたが、その時期の記憶は曖昧であるとし、平成 24 年 12 月から平成 25 年 1 月にかけて入院したことを契機に、乙が弁護士等に相続対策のための相談をした旨や、各駐車場収入は乙又は丙の名前で申告してもよいとの助言があったことを

に作成されたものであると考えられる旨主張するので以下検討する。 a 贈与契約書のいずれも平成 26 年 1 月 27 日付けの確定日付が付されて、不動産管理業者が同年 2 月以降の駐車場収入を乙又は丙の銀行口座に振込んでいること等を総合すれば、駐車場管理契約書も同年 1 月 30 日又は同年 2 月 1 日に作成されたものであると推認でき、取引は平成 26 年 2 月以降の駐車場収入が乙又は丙に帰属するようにされたものと認められるところ、使用貸借契約書についても、同月より前に作成されたものと推認でき、その作成日付である同年 1 月 25 日に作成されたとみるのが自然である。 b 被告は調査担当者が平成 27 年 9 月 8 日及び同月 14 日原告に使用貸借契約書の提出を求めたのに対し同月 16 日になって乙の妻から提出されたこと、使用貸借契約書と贈与契約書がいずれもひな型が税理士法人により同時期に交付されたというのにその書式が異なっていることや、贈与契約書にのみ確定日付が付されたことが不自然であるとして、調査後に作成された旨主張する。原告に対し使用貸借契約書を提出するよう求めたのは平成 27 年 9 月 14 日に電話をかけたときで、来署時に持参するよう伝えたときであったと認められ(同月 8 日に提出を求めたことを認めるに足りる証拠はない)、その 2 日後に乙の妻から同契約書が提出されているから、提出の過程に不自然な点はみられない。また乙が、同月 14 日原告が電話を受けた直後に調査担当者に電話をかけ同月 8 日の面談のときに同契約書を用意していた旨述べているから、そのとき以前から同契約書が存在していたものと推認される。また、使用貸借契約書と贈与契約書の内容は大きく異なっていることから、それぞれ別の書式を基にしたひな型を用いたとしても、不自然であるといえない。乙又は丙が舗装等について贈与税の申告をしたこ

乙から聞いた旨述べた。調査担当者は、原告に駐車場収入が帰属する旨を伝え、申告を検討するよう依頼した。(イ) 調査担当者は、同月 14 日原告に電話をかけ、駐車場収入が原告に帰属すると認められる旨を伝え、説明したいので税務署訪問を依頼し、その来署時使用貸借契約書及び賃貸借についての収支 報告書を持参するよう依頼した。原告は、①乙が税理士に聞いて申告を行っている旨、②乙から 言われるままに申告をした旨、③使用貸借契約書に押印した記憶はなく使用貸借契約書も原告の手元がない旨を述べた。乙は同日電話の直後に、調査担当者に電話をかけ、①原告から乙又は丙に舗装等の贈与を受けて駐車場収入を乙又は丙の収入として申告している旨、②原告に対して地代を支払っている旨、③舗装等の贈与税の申告をしている旨、④税理士に聞いて行っている旨を述べ、⑤同月 8 日の調査のときの使用貸借契約書を用意していた旨述べた。(ウ) 同月 16 日乙の妻は調査担当者に写しを提出した。(エ) 同年 10 月 20 日調査担当者は、原告自宅を訪問して原告及び乙と面談し、乙は、平成 26 年 2 月以降、土地の賃貸借契約の賃貸人を原告から乙又は丙に変更しており、駐車場収入は乙又は丙の収入であることは明らかであるから、その収益は乙又は丙に帰属する旨を述べた。原告は調査担当者に、使用貸借契約、贈与契約、駐車場管理契約等について、「分からない。」「2、3 日前のことも忘れている。」旨の回答をすることがあった。(オ) 27 同年 11 月 24 日調査担当者は原告の自宅を訪問し原告と面談した。乙はその面談中に調査担当者に電話をかけ、駐車場収入が原告に帰属する旨伝えられると、税理士法人を税務代理人とする旨申し出た。(カ) 税理士法人は、平成 27 年 12 月 1 日、税務代理の対象税目を所得税等、対象年分を平成 24 年分から同 26 年分までとする税務代理権限証書を提出した。

とからすると、その申告のために贈与契約書に確定日付を付したものとみることができるのであって、使用貸借契約書に確定日付が付されていないこととの違いをもって、不自然であるということもできない。c 使用貸借契約書は、平成 26 年 1 月 25 日に作成されたと推認できる一方で、それを覆すに足りる事情は見当たらないから、使用貸借契約書が調査後に作成されたとする主張は採用できない。(ウ) 小括 原告が使用貸借契約書の署名・押印時にその内容を全く認識していなかったと認めることはできず、かえって、原告が使用貸借契約書の基本的な内容を認識した上で使用貸借契約書に署名・押印した事実を優に認定することができる。ウ まとめ 使用貸借契約書の原告の署名・押印が真正なものであり、使用貸借契約書が真正に成立したものと推定されるところ、この推定を覆す事情は見当たらない。

(イ) 使用貸借契約書について処分証書の法理にいう「特段の事情」が認められること a 処分証書の法理にいう「特段の事情」 使用貸借契約書は処分証書であるところ、処分証書は、「特段の事情」がない限り、一応その記載どおりの事実を認められるべきとする民事事実認定上の経験則（「処分証書の法理」ともいう）が存する。当事者によって選択された法律的形式が経済的実質からみて通常採られるべき法律的形式とは一致しない異常のものであり、かつ、租税負担の公平の見地からして、当事者によって選択された法律的形式には拘束されないと解するのが相当であり、処分証書の法理にいう「特段の事情」があると判断されるべきである。 b 総体としての租税負担を免れることを目的に企図したものであること、①原告から乙又は丙への舗装等を目的物とする贈与契約、②原告と乙又は丙との間での使用貸借契約、③乙又は丙と本件各不動産管理業者との間での駐車場管理契約、④乙とP等土地の利用者たる各賃借人との間、又は丙とD会との間での本件各賃借契約から成る、4種類の契約による一連の取引がされている。乙は平成25年11月18日税理士法人の丁税理士に対し、原告の相続税や不動産における節税対策の名目で相談し、税理士法人が乙に対して助言したものが各取引であり、各使用貸借契約書及び各贈与契約書のひな型も、税理士法人が作成したものであった。調査担当者が平成27年9月14日、原告に電話をかけ、使用貸借契約書の提出を求めたところ、契約書に押印した記憶はなく、契約書も手元にない旨述べた。また、乙は、同日調査担当者に電話をかけ、乙又は丙が本件各駐車場収入を自らの収入として申告することとなった経緯を説明したほか、同年10月20日、原告に対する調査に同席し、所得税法12条に規定する実質所得者課税の原則により駐車場収入は乙又は丙に帰属する旨述べたなど、具体

(3) 使用貸借契約について処分証書の法理にいう「特段の事情」が認められるか否か

ア (2)で検討したとおり、使用貸借契約書は真正に成立したものと認められるところ、経験則に照らせば、使用貸借契約書のような処分証書が真正に成立していれば、「特段の事情」がない限り、作成者によっての行為がされたことを認めるべきである（処分証書の法理）。本件に即してみると、使用貸借契約書の記載内容も比較的複雑なものとはいえず、使用貸借契約書が原告の意思に基づいて作成された以上、「特段の事情」がない限り、原告によって記載どおりの行為がされたことが認められることになる。被告は、「特段の事情」として、①取引は社会通念上、およそ土地から独立して取引の対象とならない舗装等を贈与する贈与契約や、10年間で8,000万円を超える多額の収入を失うこととなる原告が認識すらしていない使用貸借契約等の形式を用いた一連の取引で、通常採られる法律的形式とは一致しない異常なものであること、②使用貸借契約書等の作成目的は、土地の権利関係及び利用関係を特段変更させないまま、原告賃料収益を所得の少ない乙又は丙に分散させる形にすることで原告の所得税等や地方税の軽減を図るとともに、原告の相続税対策の一環として、原告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といふべきであること、③このような目的の下、土地の所有権を原告に留保したまま、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、乙又は丙への土地の使用貸借及び舗装等の贈与という形式が採られたものと認められることを挙げる。以下検討する。イ 被告が主張する「特段の事情」について (ア) 取引の異常性について

的な回答を行っていた。以上の事実関係によれば、原告の生前に財産を乙又は丙に移転するとともに、総体としての租税負担を免れることを企図したものである。 c 土地の管理状況に変更がないこと 使用貸借契約による使用貸借がされたとする日（平成 26 年 2 月 1 日）の前後の土地の駐車場としての利用状況や、不動産管理業者を介しての管理状況自体に特段の変更がない。 d 贈与契約が無効であること 贈与契約書の対象は土地から独立して経済的価値を有さず、一般的な社会通念に照らして、独立して取引の対象にはなり得ないアスファルト舗装や車止め等で、一般的な取引ではおよそ考えられないものである。 乙は、平成 27 年 9 月 14 日、調査担当者から贈与契約を締結した理由を問われると、「税理士に聞いて行っている」、「単に、土地だけの借用ではだめとは分かっている。」と述べており、更地のまま土地を無償で借受け、第三者に貸付けたとしても、その収益は土地の所有者に帰属して課税される結果となるという課税実務を十分に理解した税理士法人及び乙が、土地の上に存する何らかの構築物の所有権を移転させ、得られる収益の帰属を形式的に変更することを意図して作成されたものであることが強く推認される。 e 社会通念に照らし不自然・不合理な取引であること 原告は使用貸借契約を締結することで権利を放棄することは、通常の経済取引としてはあり得ず、社会通念に照らして不自然・不合理な取引である。 f 本来の契約当事者である原告不在の中で駐車場管理契約が締結されるなど不自然な事情が認められること 原告と不動産管理業者が締結した駐車場管理業務の委任契約を変更するもので、その変更後には原告が収入を失うこととなり、駐車場管理契約書には原告の署名・押印がされていない。P 等土地の所定の区画ごとの賃貸借契約は、従来からの契約者（賃借人）は、平成 26 年 2 月 1 日以降、

贈与契約は、土地と一体となる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ではあるが、贈与契約や取引の内容、一連の契約締結過程等に照らせば、契約当事者の意思としては、土地の賃貸人が乙又は丙となることを明確にする意図で契約を締結したものであったと解される。 贈与契約による取引全体が異常なものであるとか濫用的であるとまではいえない。また、取引によって駐車場収入が乙又は丙に帰属することになるが、原告と乙・丙は親子の関係にあり、原告が十分な収入を得ており、高齢でもあったことにも照らすと、駐車場収入が土地の所有者ではない乙又は丙に帰属するからといって取引が社会通念に照らして異常なものであるということとはできない。 社会通念に照らして、取引が特段不自然又は不合理であるということとはできず、取引の一環としてされた使用貸借契約もまた異常なものであるということとはできない。 (イ) 租税負担軽減目的について 原告及び乙又は丙の取引を行う目的として、原告及び乙又は丙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、このような目的があったことと、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うべきである。 上記目的を有しつつ使用貸借契約を締結するということがあり得る（節税効果を発生させることを動機として使用貸借契約を締結することはあり得て、節税の動機と目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得るものである）から、上記目的がある場合でも直ちに使用貸借契約書どおりの行為がされたとの経験則を妨げる「特段の事情」があるとすることはできないというべきである。(ウ) ③の装う方法としての形式の主張について 不動産管理業者は、平成 26 年 2 月以降、乙又は丙の銀行口座に駐車場収入を振込むようになる、乙又は丙が賃

新規に契約を更新する場合にのみ、乙を賃貸人とする賃貸借契約を締結しているにすぎず、全ての賃借人との間で賃貸人が乙に変更になる旨の合意をしていない。P等駐車場管理契約書には管理不動産の表示が分筆される前の土地の住所が記載され「所在地」欄に幾つも誤った住所が記載されている。R土地賃貸借契約に係る契約書は平成26年1月31日付け、R駐車場管理契約書は同年2月1日付けで作成されているが、契約書の物件目録はいずれも同年8月8日に取得の登記事項証明書が添付されている。以上のとおり、不審な点が多々認められ、管理契約書は原告を含む従前の契約当事者が関与して作成したものであるとは考えられず、それらの作成経緯に不自然な事情が認められる。 g 小括 本件各取引は、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駐車場収入を失うこととなる原告が認識すらしていない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である。使用貸借契約書等の作成目的は、土地の権利関係及び利用関係を特段変更させないまま、原告の賃料収益を原告より所得の少ない乙又は丙に分散させる形にすることで原告の所得税等や地方税の軽減を図るとともに、原告の相続税対策の一環として、原告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というべきである。土地の所有権を原告に留保したまま、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、乙又は丙への土地の使用貸借及び舗装等の贈与という形式が採られたものと認められる。したがって、原告が使用貸借契約書記載のとおり契約する意思を有して

賃貸人である行動をとっている、P等土地の2月1日から賃貸人の地位が乙に変更したことが賃借人に周知され、賃貸人を乙とする土地賃貸借契約を締結したこと、R土地は丙がD会との間で同日から2年とする土地賃貸借契約を締結したこと、乙は同月以降賃貸人として各種行動をとっていること、乙又は丙から原告に対して使用貸借契約書で定める固定資産税等相当額を振込んだにとどまり、駐車場収入の全て又は大半の額は振込んでいないこと等の事情を総合すれば、土地の使用収益権は乙又は丙にあり、土地の賃貸人は乙又は丙であり、それらは仮装されたものではないと認められる。原告及び乙又は丙が、真実は土地の使用収益権は原告から乙又は丙に与えられていないのに、使用貸借契約によってこれらが与えられたかのように装っている、と認めることはできないというべきである。

(エ) 被告は、上記アの①～③のほか、本件各取引についての不自然な事情として、〈ア〉駐車場管理契約書には原告の署名・押印がないこと、〈イ〉P等土地の区画ごとの賃貸借契約は、平成26年2月1日以降全ての賃借人との間で、賃貸人が乙に変更になる旨の合意をしていないこと、〈ウ〉P等駐車場管理契約書には、不動産の表示として分筆された土地が分筆される前の住所が記載され、「所在地」欄に幾つも誤った住所の記載があること、〈エ〉R土地賃貸借契約書は同月1日付けで作成されているが、同年8月8日に取得した登記事項証明書が添付されていることも指摘する。しかし、上記〈ア〉については、使用貸借契約により乙又は丙が原告から土地の使用収益権を与えられている以上、乙又は丙と不動産管理業者との間で駐車場管理業務の委任契約が締結されても何ら問題はなく、契約が原告と関わりなく締結されても不自然ではない。また、上記〈イ〉については、P等土地の区画ご

<p>いたとは考えられず、原告の真意に基づかず、本件各使用貸借契約書が作成されたものであるから、<u>処分証書の法理における「特段の事情」が存在すると認められるべきであり、記載のとおり</u>の契約が有効に成立しているとは認められない。</p>	<p>との賃借人と新たに賃貸人を変更する契約の締結は煩雑であり、原告と乙との間で使用貸借契約を締結するなどすれば目的を達することができる（筆者：使用貸借契約1条に「駐車場用地の目的として貸借する」の規定がある。しかし、<u>贈与契約も含めて、現賃借人との関係において賃貸人の地位の承継の条項及び賃貸人の地位引き継ぎの通知がないが</u>）として、まずは取引を行い賃借人との関係では賃貸人が原告から乙に変更した旨を知らせておき、賃貸借契約の更新又は変更をする際に、賃貸人乙とするP等土地賃貸借契約を締結することに相応の合理性があり不自然なものとはいえない。さらに、上記〈ウ〉・〈エ〉については、取引が実体のないなどということはできず、<u>使用貸借契約書に記載された</u>とおりの行為がされたとの経験則を妨げる「<u>特段の事情</u>」とはならないというべきである。</p> <p>（オ） 小括 被告が主張する事情をもって、真正に成立した処分証書である使用貸借契約書の行為が経験則を妨げる「特段の事情」であるということとはできない。ウ まとめ 被告が「特段の事情」であると主張する事情のほかに、経験則を妨げる「特段の事情」は見当たらないから、土地の引渡しの事実と併せて、使用貸借契約は成立したと認められる（固定資産税等を支払うこととされているが、使用収益の対価の意味を持つものとは認められないから、本件の使用貸借契約は民法上の使用貸借契約の性質を有するものと解される〔最高裁昭和41年10月27日第一小法廷判決・民集20巻8号1649頁参照〕。}</p>
<p>イ 仮に、<u>使用貸借契約が有効に成立していたとしても、駐車場収入が原告に帰属すること</u>（ア）資産から生ずる<u>収益は資産の真実の権利者に帰属すること</u> a 所得税法12条は、いわゆる実質所得者課税の原則を明らかにするもので、同原則の意義は、<u>課税物件の法律上の帰属者とみられる者と</u></p>	<p>（4） 所得税法上、<u>駐車場収入が原告に帰属すると認められるか否か</u> ア 民法上の法律関係上記（2）及び（3）で検討したとおり、使用貸借契約は成立した（使用貸借契約書は真正に成立し使用貸借契約書と引渡しにより使用貸借契約が成立した）と認められるところ、使用貸借契</p>

真実の法律上の帰属者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と解する見解（法律的帰属説）が妥当であると解されている。その立場からすれば、同条の「資産・から生ずる利益・を享受する者」とは、「資産の真実の権利者」であるというべきであり、所得税基本通達 12-1 にて取り扱われている。 b 不動産所得は、所得税法において 10 種類に区分される所得の中でも最も担税力が大きいとされる資産性所得に分類され、昭和 15 年の税制改正において、不動産所得の分類が設けられた当初から、他の所得よりも高い税率が定められていた。このような不動産所得の立法経緯からすると、不動産所得は、収益の起因となる資産の所有に着目し、当該資産を有していることに一定の担税力を見いだして設けられた所得区分であるといえる。所得税法 12 条の解釈として不動産所得の帰属を判断する上でも、資産そのものの帰属、資産の所有者から離れて論じられるべきではない。資産性所得が勤労性所得よりも担税力が大きいとされる理由は、所有者の人的事情とは無関係に所得が安定的かつ長期に発生することにあるとされる。そうすると、資産性所得である不動産所得における担税力を有すると評価するには、そのような所得の安定性や長期性を有していることが必要といえる。所得税法 12 条の解釈により、資産性所得である不動産所得の帰属を判断する場合には、真実の権利者である資産の所有者（所有権・自主占有）に帰属するものと解される。（イ）何ら資産を有しない使用借主は、所得税法 12 条の解釈では、資産の真実の権利者に該当するとはいい難く、単なる名義人にすぎないこと a 資産の真実の権利者にその資産から生ずる収益が帰属するのは、担税力を推定させる物の真実の権利者がその収益を享受する者として担税力を有するからであり、通常、当該資産の真実の所有者（権利者）がその収

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）、乙又は丙は原告から平成 26 年 2 月以降に使用収益権を与えられたことになる。乙又は丙は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賃借人から駐車場収入を得ることになる。原告は土地の所有者ではあるが平成 26 年 2 月以降は、使用貸借契約締結により使用収益権を乙又は丙に与えたため、土地の賃貸借契約の賃借人ではなくなり、駐車場収入を得ることはできなくなる（実際にも得ていない。）。イ 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、その収益を享受する者に帰属するものとして、所得税法の規定を適用する規定である。上記アのとおり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、乙又は丙は、「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。乙又は丙は賃借人として駐車場収入を得ることになり、実際にも平成 26 年 2 月以降乙又は丙の銀行口座に振込まれて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」しないということではできない。原告は、同月以降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。また、所得税基本通達 12-1 は、所得税法 12 条における「資産・から生ずる収益」を享受する者の判定について定めた通達であり、同条の適用上資産から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者が誰であるかにより判定すべきであるが、明らかでない場合にはその資産の名義者が真実の

益を享受する。使用貸借又は賃貸借がされ、使用借主又は賃借人が資産の使用収益権を得たからといって、直ちに、これらの者が真実の権利者として不動産所得における担税力までも有するようになると評価できないというべきである。使用借権、賃借権それぞれの権利の実質からみて、資産の真実の権利者として当該資産から生ずる収益を享受し、担税力を有するのは誰であるかという観点から、その収益の人的帰属を判断すべきこととなるというべきである。b 賃貸借は、使用貸借とは異なり民法上期間の定めのない場合であっても、解約申入れにより直ちに終了するのではなく、一定の期間が経過した後に終了するものとされ（民法 617 条 1 項）、特に、借地借家法の適用がある場合には、賃借人の権利が強化されて保護されており、賃貸目的物の所有権に対する関係でも対抗することができることになり、所有権の権利行使が一部制約されることになる（建物所有を目的とする土地賃貸借につき借地借家法 3 条、建物の賃貸借につき同法 27 条～29 条）。このような賃貸借の性質に鑑みれば、所有者から賃借した目的物を第三者に転貸するような場合、その賃借人は、税法上も、その目的物である資産から生ずる収益の帰属に関し、「特段の事情」がない限り、当該資産の真実の「権利者」として、担税力を有するといえ、転貸借契約に基づいて支払われる転貸料は、賃借人（転貸人）が有する土地についての賃借権の実質に鑑みて、賃借人に帰属するといえるべきで、利用等の制約を受け権利の価額に相当する分だけ土地の経済的価値が低下しているものとみて、課税上、所有者から賃借人へ権利の一部が移転するものと評価されている。以上から、土地所有者との間で賃貸借契約を締結した場合、賃借人は、権利金や地代（賃料）等の対価の支払により、土地に係る権利の一部を取得したといえる場合、賃借人が土地を第三者に転貸

権利者であるものと推定する旨規定する。「その収益の基因となる資産の真実の権利者」は、使用収益権を有する乙又は丙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」には当たらないということになる。所得税法 12 条の適用により、平成 26 年 2 月以降の駐車場収入の帰属が原告にあるということとはできないといえるべきである。乙又は丙が原告所有の土地を第三者に賃貸しており、使用貸借契約が締結されて使用収益権が与えられていることになるから、賃貸に係る賃料収入は乙又は丙に帰属することになる。ウ（ア）被告はイのとおり、①不動産所得は、収益の起因となる資産の所有に着目し、資産を有していることに一定の担税力を見いだして設けられた所得区分であるといえるなどとして、所得税法 12 条の解釈により不動産所得の帰属を判断する場合には、真実の権利者である資産の所有者に帰属し、②資産に使用貸借又は賃貸借がされ使用借主又は賃借人が資産の使用収益権を得たからといって、直ちに不動産所得における担税力までも有するようになるとは評価できず、資産の真実の権利者として資産から生ずる収益を享受し、担税力を有するのは誰であるかという観点から、その収益の人的帰属を判断すべきであり、③使用貸借がされた場合、使用借権は、極めて弱い権利であるのみならず、課税上その経済的価値を有するものではないとされる上、使用貸借の目的物を第三者に賃貸して収益を獲得するか否かは使用貸借の貸主・目的物の所有者が決定するものとされていることからすれば、使用借権は収益の基因とはなり得ず、使用借主がその収益を享受する者として担税力を有することとなるということとはできず、資産から得られる所得は帰属せず、④同法 13 条が、同法 12 条の例外として、受益者を信託財産の所有者とみなして課税するという特別



した土地から生ずる収益（転賃料）は、土地の真実の権利者、所有者及び賃借人に帰属するというべきである。c 使用貸借は、民法上、貸主の義務は借主が目的物を使用収益することを忍容するという消極的なものにすぎず、借主は使用借権の実質が極めて弱いものである上、権利金や地代（賃料）等の対価の支払等をせず何ら資本投下をしていない。使用借権は、人的つながりを基盤とするにすぎない極めて弱い権利であるのみならず、賃借権と異なり法律の保護が薄弱であって、相続の対象ともなり得ない権利であるから、「特段の事情」の認められない限り、課税上その経済的価値を有するものではないとされる（課税実務においても、使用貸借権については贈与税の課税対象とはしていない）。使用貸借では借主は貸主の承諾がない限り、第三者に使用貸借の目的物を使用又は収益させることはできないとされ（民法594条2項）、使用貸借の目的物を第三者に賃貸して収益を獲得するか否かは使用貸借の貸主（目的物の所有者）が決定するものとされていることからすれば、使用借権は収益の基因とはなり得ない。使用貸借の目的物である資産から生ずる収益の帰属については、資産に係る権利の一部を取得したとみられるような事情があるとは認められず、そのように極めて弱く経済的価値のない権利が使用借主に帰属したことをもって、使用借主が資産の真実の権利者となり、その収益を享受する者として担税力を有することとなるということとはできず、資産から得られる所得は帰属しないと解される。（ウ）所得税法13条が同法12条の例外として、資産の所有と収益とが分離する場合を定めたもので、資産性所得である信託財産に帰せられる収益の帰属についての規定で、経済上の帰属に基づいて課税する場合に、信託法では信託行為により受益者として指定された者が当然に信託の利益を享受することになるにもかかわらず（信託法

の規定を設けており、土地を無償で借り月ぎめ青空駐車場として利用した場合の所得が、所有者に帰属するとの取扱いは現在に至るまで定着している課税実務であり、⑤乙又は丙が駐車場収入を得ることは、原告が土地を使用収益することを承認した場合の反射的効果にすぎず、乙又は丙は同条の解釈において単なる名義人にすぎない旨主張する。以下検討する。（イ）被告の上記①・②の主張について、所得税は個人の所得に対する租税であるから、民法上認められる所得の帰属の有無を離れて専ら被告がいうところの「担税力」を有するか否かによって、所得の帰属が決まると解することはできないというべきである。このことは、所得が不動産所得であるからといって異なる。被告は、上記③として、使用借権は収益の基因とはなり得ない旨主張するが、使用借主が目的物の使用収益権を有する以上、その使用収益権に基づいて得られる収益の帰属が否定されることはないというべきである。被告の上記①～③の主張は、所得税法上の収益の帰属については、民法上の所得の帰属を基準とするのではなく、被告が主張する「担税力」、すなわち、当該不動産が有するいわば潜在的な価値の帰属を基準とすべきであるというものとも解されるが、所得税が所得に対する租税であることからすると、そのような見解は採用することができない。乙又は丙は、使用収益権を与えられ、土地を賃貸し賃貸人としての地位に基づき駐車場収入を得ているので、民法上形式上も実質上もその収益を享受しているので、所得税法上においても収益の帰属主体であるとみるべきである。（ウ）被告の上記④の主張について、上記の説示に照らせば、所得税法13条の規定ぶりや上記の課税実務によって、上記判断が左右されるものではない。（エ）被告の上記⑤の主張について、駐車場収入は、民法上乙又は

88条)、わざわざ受益者を信託財産の所有者とみなして課税するという特別の規定を設けていることから、所得の帰属に関する原則の規定である所得税法12条の解釈としては、資産性所得は所有者に収益が帰属することを原則とするものと解するのが自然であり、課税実務の定めである所得税基本通達12-1と整合し、租税法律主義の観点からも、法的安定性の観点からも妥当である。

(エ) 土地を無償で借りて月ぎめ青空駐車場として利用した場合の所得が所有者に帰属するとの取扱いは、現在に至るまで定着している課税実務である。土地所有者の承諾の下でその親族等が土地を駐車場として賃貸するような場合、第一次的には所有者が収益を享受しているものとみるべきであるとされているところ、土地所有者が親族等の間で使用貸借契約を締結し、親族等が駐車場として賃貸している場合でも実質は上記の場合と異ならず、形式上使用貸借契約を締結していることのみをもって、得られる収益は必ず使用借主に帰属するものとはできないというべきである。(オ) 駐車場収入を得る者は、土地の所有者である原告であり、乙又は丙は、所得税法12条の解釈において「単なる名義人」にすぎないこと a 不動産所得は資産、物に着目して所有者の担税力を推定し課税しているところであり、所有者が収益を享受する者と考えられる。また、年間約800万円もの収入が10年間にわたり無償で乙又は丙に渡ることになるが、使用収益する承認の反射的效果にすぎず、乙又は丙が駐車場収入を自由に消費しているならば原告から駐車場収入の贈与を受けているにすぎないものである。一般的な法形式で駐車場収入相当の金銭の贈与を受ければ贈与税が課税されるに対し、乙又は丙に収入が帰属すると解するならば、相続税のみならず、その補完税である贈与税の納税義務も回避することとなり、親の不動産収益から同額の金銭贈与を受

丙に帰属しているにもかかわらず、これを反射的效果にすぎないとして否定することはできないというべきであり、乙又は丙が所得税法12条における単なる名義人にすぎないなどということとはできない。エ まとめ 所得税法上、駐車場収入は原告に帰属するとは認められず、乙又は丙に帰属すると認められる。(5)争点(3)の結論 以上によれば、平成26年2月以降の駐車場収入は原告に帰属せず、乙又は丙に帰属する**というべきである。**

ける納税者との間で、課税の公平が保てない。課税の公平という観点から民法上使用貸借契約により収益が乙又は丙の預金口座に振込まれても、真実の権利者である土地所有者の原告が収益を享受した者で、乙又は丙は原告から二次的に贈与を受けたにすぎない。b 収益に係る全ての業務は全面的に不動産管理業者に委任していたので、契約変更された後も状況に変化はなく、自ら行う業務は見当たらない。P等土地の賃借人との自動車保管所使用契約書の作成も不動産管理業者と賃借人との間で行われ、原告や乙又は丙は署名・押印の必要すらないのである。したがって、所得税法 12 条に規定する「収益を享受する者」は原告であり、乙又は丙の駐車場収入は、原告の使用収益の承認の反射的效果にすぎないことからすると、乙又は丙は、所得税法 12 条の解釈において、単なる名義人にすぎない。(カ) 小括弧に使用貸借契約が有効であっても、使用貸借契約の実質からみて、事実関係の下では、土地の真実の権利者である原告に帰属すると認められる。

### (3) 地裁の被告・国の主張と裁判官の判示の要旨

使用貸借契約が真正に成立したとの事実認定をした上で、次のとおり判示した。

#### ㊦ 使用貸借契約書について処分証書の法理にいう「特段の事情」が認められるか

被告・国の「特段の事情」についての主張に対して裁判所は、(ア) 贈与契約について、土地と一体となる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ではあるが、贈与契約や取引の内容、一連の契約締結過程等に照らせば、契約当事者の意思としては、土地の賃借人が乙又は丙となることを明確にする意図で契約を締結したものであったと解される。贈与契約による取引全体が異常なものであるとか濫用的であるとまではいえない。また、取引によって駐車場収入が乙又は丙に帰属することになるが、原告と乙・丙は親子の関係にあり、原告が十分な収入を得ており、高齢でもあったことにも照らすと、駐車場収入が土地の所有者ではない乙又は丙に帰属するからといって取引が社会通念に照らして異常なものであるということとはできない。社会通念に照らして、取引が特段不自然又は不合理であるということとはできず、取引の一環としてされた使用貸借契約もまた異常なものであるということとはできない。

(イ) 租税負担軽減目的について 原告及び乙又は丙の取引を行う目的として、原告及び乙

又は丙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、このような目的があったことと、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うべきである。上記目的を有しつつ使用貸借契約を締結するということがあり得る（節税効果を生じさせることを動機として使用貸借契約を締結することはあり得て、節税の動機と目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得るものである）から、上記目的がある場合でも直ちに使用貸借契約書どおりの行為がされたとの経験則を妨げる「特段の事情」があるとするはできないというべきである。

(ウ) ③の装う方法としての形式の主張について、総合すれば、土地の使用収益権は乙又は丙にあり、土地の賃貸人は乙又は丙であり、それらは仮装されたものではないと認められる。原告及び乙又は丙が、真実は土地の使用収益権は原告から乙又は丙に与えられていないのに、使用貸借契約によってこれらが与えられたかのように装っている、と認めることはできないというべきである。(エ) 被告は、上記アの①～③のほか、本件各取引についての不自然な事情として、〈ア〉駐車場管理契約書には原告の署名・押印がないこと、〈イ〉P等土地の区画ごとの賃貸借契約は、平成26年2月1日以降全ての賃借人との間で、賃貸人が乙に変更になる旨の合意をしていないこと、〈ウ〉P等駐車場管理契約書には、不動産の表示として分筆された土地が分筆される前の住所が記載され、「所在地」欄に幾つも誤った住所の記載があること、〈エ〉R土地賃貸借契約書は同月1日付けで作成されているが、同年8月8日に取得した登記事項証明書が添付されていることも指摘する。しかし、上記〈ア〉については、使用貸借契約により乙又は丙が原告から土地の使用収益権を与えられている以上、乙又は丙と不動産管理業者との間で駐車場管理業務の委任契約が締結されても何ら問題はなく、契約が原告と関わりなく締結されても不自然ではない。また、上記〈イ〉については、P等土地の区画ごとの賃借人と新たに賃貸人を変更する契約の締結は煩雑であり、原告と乙との間で使用貸借契約を締結するなどすれば目的を達することができる（筆者：使用貸借契約1条に「駐車場用地の目的として貸借する」の規定がある。現賃借人との関係において賃貸人の地位の承継の条項及び賃貸人の地位引き継ぎの通知がなされたのか）として、まずは取引を行い賃借人との関係では賃貸人が原告から乙に変更した旨を知らせておき、賃貸借契約の更新又は変更をする際に、賃貸人乙とするP等土地賃貸借契約を締結することに相応の合理性があり不自然なものとはいえない。さらに、上記〈ウ〉・〈エ〉については、取引が実体のないなどということはず、使用貸借契約書に記載されたとおりの行為がされたとの経験則を妨げる「特段の事情」とはならないというべきである。(オ) 小括 被告が主張する事情をもって、真正に成立した処分証書である使用貸借契約書の行為が経験則を妨げる「特段の事情」であるということとはできない。

なお、地裁は、「検討する」の判示において、「イ 被告が主張する「特段の事情」について (ア) 取引の異常性について 贈与契約は、土地と一体となる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ではあるが、贈与契約や取引の内容、一連の契約締結過程等に照らせば、契約当事者の意思としては、土地の賃貸人が乙又は丙となることを明確

にする意図で契約を締結したものであったと解される。」との記述があり、高裁が判示する点も指摘されている。

#### ④ 使用貸借契約が有効に成立していたとしても、駐車場収入が原告に帰属するか

被告・国は、① 不動産所得は、収益の起因となる資産の所有に着目し、資産を有していることに一定の担税力を見いだして設けられた所得区分であるといえるなどとして、所得税法 12 条の解釈により不動産所得の帰属を判断する場合には、真実の権利者である資産の所有者に帰属し、② 資産に使用貸借又は賃貸借がされ使用借主又は賃借人が資産の使用収益権を得たからといって、直ちに不動産所得における担税力までも有するようになるとは評価できず、資産の真実の権利者として資産から生ずる収益を享受し、担税力を有するのは誰であるかという観点から、その収益の人的帰属を判断すべきであり、③ 使用貸借がされた場合、使用借権は、極めて弱い権利であるのみならず、課税上その経済的価値を有するものではないとされる上、使用貸借の目的物を第三者に賃貸して収益を獲得するか否かは使用貸借の貸主・目的物の所有者が決定するものとされていることからすれば、使用借権は収益の基因とはなり得ず、使用借主がその収益を享受する者として担税力を有することとなるということとはできず、資産から得られる所得は帰属せず、④同法 13 条が、同法 12 条の例外として、受益者を信託財産の所有者とみなして課税するという特別の規定を設けており、土地を無償で借り月ぎめ青空駐車場として利用した場合の所得が、所有者に帰属するとの取扱いは現在に至るまで定着している課税 実務であり、⑤乙又は丙が駐車場収入を得ることは、原告が土地を使用収益することを承認した場合の反射的效果にすぎず、乙又は丙は同条の解釈において単なる名義人にすぎない旨主張する。

裁判所の判示概要は、上記①・②の主張について、所得税は個人の所得に対する租税であるから、民法上認められる所得の帰属の有無を離れて専ら被告がいうところの「担税力」を有するか否かによって、所得の帰属が決まると解することはできないというべきである。このことは、所得が不動産所得であるからといって異なる。上記③について、使用借権は収益の基因とはなり得ない旨主張するが、使用借主が目的物の使用収益権を有する以上、その使用収益権に基づいて得られる収益の帰属が否定されることはないというべきである。上記①～③の主張は、所得税法上の収益の帰属については、民法上の所得の帰属を基準とするのではなく、被告が主張する「担税力」、すなわち、当該不動産が有するいわば潜在的な価値の帰属を基準とすべきであるというものとも解されるが、所得税が所得に対する租税であることからすると、そのような見解は採用することができない。乙又は丙は、使用収益権を与えられ、土地を賃貸し賃借人としての地位に基づき駐車場収入を得ているので、民法上形式上も実質上もその収益を享受しているので、所得税法上においても収益の帰属主体であるとみるべきである。上記④の主張について、上記の説示に照らせば、所得税法 13 条の規定ぶりや上記の課税実務によって、判断が左右されるものではない。(エ) 上記⑤の主張について、駐車場収入は、民法上乙又は丙に帰属しているにもかかわらず、これを反射的效果にすぎないとして否定することはできないというべきであり、乙又は丙が所得税法 12 条

における単なる名義人にすぎないなどということはできない。

筆者が理解するところでは、地裁では、国・被告は、原告が認知していないこと、そのほかに使用貸借ではその収益の帰属については形式的（筆者：使用貸借契約、管理委託・貸借の各契約の名義変更だけで投資していない・携わっていない）にすぎなく、実質的な帰属者は土地所有者に帰属すべきである。また社会通念から異常な構築物贈与契約、使用貸借契約である、と主張しているが、なぜ原告が帰属者になるのかの説明（異常な契約を否認する法令？）が不足しているのではないだろうか。また国は、12条の適用において、「単なるアスファルト舗装程度の構築物であるなら、使用貸借による使用収益権では収益の帰属の権利はない」との論証がなされていないと考えられる。地裁判決は、使用借主が目的物の使用収益権を有する以上、その使用収益権に基づいて得られる収益の帰属が否定されることはないというべき」として、被告と裁判所の12条の解釈が異なっている。

(4) 大阪高判令和4年7月20日 令和3年(行コ)所得税更正処分等取消請求控訴事件(控訴人国、確定)

高裁の事実認定については少しの補正のほかほとんど原判決どおりである。

高裁の判断枠組みとして、(1) 所得税法12条について、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、収益を享受せず他の者がその収益を享受する場合、収益は享受する者に帰属するものとして所得税法の規定を適用する。法律上(私法上)の帰属につき形式と実質が相違している場合に、実質に即して帰属を判定すべきとする趣旨と解される。(2) 土地賃貸借契約の賃貸人たる地位を承継しさらに後の賃貸借契約に基づき賃料を収受して、収益権の根拠として使用貸借契約の使用借権を主張するが、契約が有効に成立したと認められる場合には乙・丙が「法律上帰属すると認められる者に当たる」ことになるから、乙・丙が「単なる名義人であり、収益を享受せず他の者が収益を享受する場合」に当たるか否かを検討すべきことになる。そこで有効に成立したか否かを検討し、収益を享受せず他の者が収益を享受する場合に当たるかを検討する、としている。

被控訴人（亡甲の承継）及び控訴人の主張	高裁の判断（概要）
<p>○ <u>使用貸借契約が有効に成立したか</u>            ア 被控訴人・納税者の主張（筆者？）            （ア）民法は、舗装部分は、社会的・経済的にみて財産的価値があることは明らかで、税務上構築物として減価償却が認められていることに照らして、財産的価値が認められているから、贈与の契約は少なくとも税法上有効である。ゆえに<u>舗装部分上で駐車場を営む目的の使用貸借契約も有効に成立している。</u></p>	<p>○ <u>使用貸借契約が有効に成立したか</u>            (1) 使用貸借契約の成否            ア使用貸借契約と舗装部分の贈与契約が同時に締結され、舗装部分を含む贈与物権上の駐車場賃貸事業を営むとの意思是、舗装部分等を土地上に適法に保有する目的で使用貸借を約したものである。イしかし、路盤にアスファルト混合物を敷き均して所定の密度まで締固め平坦に仕上げるもので、<u>表層及び基礎部は土地の構</u></p>

<p>権原者が不動産に付合させた物の一部について物権が成立し得ることを認めている（民 242 但書）。付合が直ちに生じることなく、独立した動産としての存在を失わないこともあり得るので、贈与契約が原始的に無効となることはない。また、舗装部分の符号が問題ならば、舗装部分が分離された場合に乙・丙に贈与するという停止条件付き贈与契約が成立していたと考えるべきである。（イ）付合しているために贈与契約が無効とされても、使用貸借契約が有効に成立している旨を予備的に主張する。（ウ）亡甲の意思として、また乙・丙も駐車場経営を合意していたから、無償で地上権を設定する贈与契約であったとも考えられ、舗装部分を含む土地使用させる目的として有効に成立している。</p> <p>イ 控訴人・国の主張</p> <p>使用貸借契約書等をわざわざ作成したのに、契約書等の法的な合意内容と異なる黙示の合意（駐車場として賃借人に使用させ、賃料を収受するという方法で使用収益することについて承諾していたこと）を別途行ったと認めるに足りる特段の事情は認められない。符合した舗装部分を含め土地使用貸借契約が成立していたとは認められない。使用貸借契約が成立していても賃料は亡甲に帰属する。</p>	<p>成部分となり、独立の所有権が成立する余地はないというべきである。乙・丙に舗装部分の所有権を移転させることは原始的に不能であることが明らかであるから、無効といわなければならない。使用貸借契約が成立したとの解釈の余地はない。ウ構築物が減価償却の対象となるので独立の財産価値があると主張するが、適正な費用配分、所得計算の適正を期する目的の税務上の制度で、物権法上の概念とは一致させるものでなく、付合して独立した所有権の客体とはならない。</p> <p>（2）付合した舗装部分を含む使用貸借契約の成否</p> <p>ア使用貸借契約の目的は、乙・丙が駐車場として使用することにある旨記載されているから、付合した舗装部分も含めた土地が貸借契約の対象と解した方が自然で合理的とも評価できる。贈与契約にも、舗装部分上で賃貸事業を営むと記載され、舗装部分の所有権の帰属に当事者の法律の錯誤があったものの、乙・丙が賃貸事業を営む当事者の明確な認識をしていたから、使用貸借契約が成立していたと認定できるならば、舗装部分を含め使用貸借させると解するのが合理的というべきであるので、原判決の理由の「特段の事情」について以下に改める。</p> <p>（ア）契約書の記載および体裁から、別意に解すべき特段の事情が認められない限り、使用貸借契約が成立したものと認めるのが相当である。（ウ）舗装部分に関する部分は無効であるが、舗装部分を含む土地使用貸借させたものと合理的に解釈できる。（オ）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から、生じる収益の法律上帰属するとみられる者に当たる。</p>
<p>○ 有効に成立していた場合の収益の帰属は</p> <p>ア 被控訴人・納税者の主張</p> <p>収益が乙・丙に帰属することは、原判決判示部分のとおりである。</p>	<p>○ 有効に成立していた場合の収益の帰属は</p> <p>4 乙・丙が単なる名義人で、その他の者が収益を享受する場合に当たるか</p> <p>（1）所得税法 12 条は、租税負担の公平を図るた</p>

<p>イ 控訴人・国の主張</p> <p>・親族等との間で使用貸借契約を締結して親族等が駐車場として賃貸する場合も、その実質は土地所有者の承諾の下親族等が賃貸する場合と異なることなく、<u>使用貸借契約を締結しているという一事のみで、収益が必ず使用借主に帰属することはできないというべきである。</u>形式的に使用貸借契約を介在させると、帰属を他者に容易に移転することができ、所得税の負担を免れることになる。<u>実質所得者課税の原則を有名無実化する。</u>その実質から見て、収益が誰に帰属しているかを判断すべきで、事実関係の下では、収益は土地の真実の権利者であった亡甲に帰属すると解すべきである。</p>	<p>め、名義又は形式とその実質が異なる場合には、<u>資産の真実の所有者に帰属させようとした趣旨と解される。</u>所基通 12-1 が収益を享受する者が誰であるかは、<u>基因となる資産の真実の権利者が誰であるかにより判定すべきである</u>」と同趣旨と解される。(2) 不動産所得である駐車場収入は、<u>土地使用対価として受けるべき法定果実であり(民 88②)、賃貸事業を営む者の役務提供対価ではないから、果実收取権を付与しない限り元来所有権者に帰属すべきものである。</u>法定果実を收取できる根拠は使用借権であるが、<u>無償性から貸主の承諾を得ない限り收取権を有しない(民 594②)</u>が、<u>收取することを承諾して事業を承継させたというのであるから、法定果実の帰属を子に移転させたものと評価でき、果実收取権の付与は無償性から撤回し将来に向かって付与しないことができるから、当然に実質的にも収益を享受する者と断ずることはできない。</u>さらに、<u>将来の遺産の増加を抑制することを企画し、所得税の節税をも企図したものと認められ、取引の結果、特段の出捐をしたとは認めるに足りず、管理に必要な役務提供も認めるに足りない。</u>しかも無償で居住させ亡甲が固定資産税を負担する使用収益の利益を付与していたことも、<u>本件法定果実收取権付与と同質のもので、親族間の情誼による相当の援助を受けた関係にあり、相続税対策を主たる目的で、形式上分散させる目的で收取権を付与したものにすぎないと認められる。</u>したがって、<u>收取権の付与を継続していたこと自体が、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、その収益を支配していたのは亡甲というべきである。</u></p>
--	---

高裁は、概ね次のように判示する。「路盤にアスファルト混合物を敷き均して所定の密度まで締固め平坦に仕上げるもので、表層及び基礎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いうべきである。乙・丙に舗装部分の所有権を移転させることは原始



的に不能であることが明らかであるから、無効といわなければならない。使用貸借契約が成立したとの解釈の余地はない。」しかし、「ア使用貸借契約の目的は、乙・丙が駐車場として使用することにある旨記載されているから、付合した舗装部分も含めた土地が貸借契約の対象と解した方が自然で合理的とも評価できる。」、乙・丙が賃貸事業を営む当事者の明確な認識をしていたから、「使用貸借契約が成立していたと認定できるならば、舗装部分を含め使用貸借させると解するのが合理的というべきであるので、原判決の理由の「特段の事情」について以下のように改めている。(ア) 契約書の記載および体裁から、別意に解すべき特段の事情が認められない限り、使用貸借契約が成立したものと認めるのが相当である。(ウ) 舗装部分に関する部分は無効であるが、舗装部分を含む土地使用貸借させたものと合理的に解釈できる。(オ)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から、生じる収益の法律上帰属するとみられる者に当たる。

そこで、さらに、高裁は概ね次のように判示する。「法定果実を収穫できる根拠は使用借権であるが、無償性から貸主の承諾を得ない限り収穫権を有しない(民594②)が、収穫することを承諾して事業を承継させたというのであるから、法定果実の帰属を子に移転させたものと評価でき、果実収穫権の付与は無償性から撤回し将来に向かって付与しないことができるから、当然に実質的にも収益を享受する者と断ずることはできない。さらに、将来の遺産の増加を抑制することを企画し、所得税の節税をも企図したものと認められ、取引の結果、特段の出捐をしたとは認めるに足りず、管理に必要な役務提供も認めるに足りない。しかも無償で居住させ亡甲が固定資産税を負担する使用収益の利益を付与していたことも、本件法定果実収穫権付与と同質のもので、親族間の情誼による相当の援助を受けた関係にあり、相続税対策を主たる目的で、形式上分散させる目的で収穫権を付与したものにすぎないと認められる。したがって、収穫権の付与を継続していたこと自体が、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、その収益を支配していたのは亡甲というべきである。」

この最後の段落をどのように解すべきかを含め検討したい。

#### 4 検討

##### (1) 参考判決、先行評釈

① 関連する判例 本判決に関連する2件の裁判例を挙げる。

ア 昭和43年11月25日大阪地判(行集19巻12号1877頁)(下線は筆者)

本判決の評釈は片山直子教授の『第5章 使用貸借・賃貸借』「日税研論集81号夫婦・親子と租税法2021」195頁以下の一部を引用して、理解を確認することにする。

195頁 III 使用貸借と賃貸借の区別に関する民法上の判例法理

「当事者間に親戚関係等があり、地代、賃料などの名称にかかわらず、地代家賃として相当と認められる額より著しく低廉な使用料が約されている場合、留守管理などの労務の価値は問題とならない。使用貸借に該当し、借用者は、土地や家屋の所有権譲受人等に対して賃借人として対抗するこ

とを得ず、明け渡さなければならない。使用貸借と賃貸借との区別に関する民法上の判例法理は、使用収益の対価の意味をもつと認められない限り、公租公課の負担をしても使用貸借と認めうるといものである（最高裁昭和 35 年 4 月 12 日判決及び最高裁昭和 41 年 10 月 27 日判決など）。」

196 頁「最高裁昭和 41 年 10 月 27 日判決（民集 20 巻 8 号 1649 頁）は、建物の借主が当該建物を含む貸主所有の不動産に賦課された固定資産税等の公租公課の支払を負担する等原判示事実があるとしても、右負担が建物の使用収益に対する対価の意味をもつものと認めるに足りる特段の事情のない限り、当該貸借関係は使用貸借であると認めるのが相当である、とした。」。

「IV 使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税 上述の賃貸借と使用貸借の区別に関する判例法理は、民法上の家屋明渡請求に関するものであった。それでは、親子や夫婦などの親族間での無償の土地の賃借に関する課税についてはどのように考えるべきか。この点については、大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決（行集 19 巻 12 号 1877 頁）後に、「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和 48 年 11 月 1 日付 直資 2-189, 直所 2-76, 直法 2-92 昭和 57 年 5 月 17 日付 直資 2-177 改正）（以下、「使用貸借通達」とする）が制定された。」、

197 「1 従前の取扱い（昭和 40 年から昭和 42 年まで） 「そこで、昭和 40 年以後（昭和 42 年まで）、借地権の設定に際して通常その設定の対価として権利金を支払う取引上の慣行がある地域において、建物等の所有を目的として他人の土地を無償で借り受けた場合についても、原則として、その借り受けた者に対して、その借受けの際に、土地所有者からその土地につき通常支払うべき権利金相当額の利益を受けたものとして、相続税法 9 条の規定を適用して贈与税を課税するものとして取り扱うこととしていた（昭和 40 年 4 月 27 日直審（資）3, 直資 7「土地の無償使用に係る贈与税及び相続税の取扱いに関する暫定執務基準について」通達）。」、「しかし、この取扱いは、以下の大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決を契機として改められた。」

198 「2 大阪地裁昭和 43 年 11 月 25 日判決（行集 19 巻 12 号 1877 頁, 判タ 230 号 292 頁）

#### (1) 事実の概要

原告である妻は、夫が所有する土地を無償で借り受け、その土地を使用して共同住宅を建築し、これを他人に賃貸して賃料収入を得ていた。これに対して被告は、妻が本件土地の所有者である夫から本件土地を無償で使用する経済的利益の贈与を受けたものと認め、昭和 41 年 8 月 19 日付で原告の昭和 40 年分贈与税を 49,820 円、無申告加算税を 4,900 円とした賦課決定処分をなし、原告に通知した。、「原告は、昭和 40 年において誰からも贈与を受けたことがなく、従って申告しなかったものであるから被告の前記決定は違法である、として、審査の裁決により維持された決定部分の取消を求めるため本訴に及んだ。」、「(2) 判旨 「夫婦間の土地の使用関係が当然に地上権を設定するものと解すべき法令上又は理論上の根拠はないのみならず物権である地上権が債権である賃借権等に比し土地使用の目的を達するのにより有利であるからといつて親族間における土地使用の関係が常に地上権を設定するものと認めるのは相当でなく、むしろ、親族間における土地利用が愛情等の特殊なきずなによって結ばれ、その基礎の上に成立したものであればその間に何等利害関係の対立はないのであるから経済的利益について無色ともいふべき使用貸借が最も適合するというべきであつて、地上権のような強力な物権を設定する必要性は毫も存しないといわなければならない。」、

「原告は、本件土地の使用関係が民法上の使用貸借であることから何らの経済的利益を生じないと主張する。本件土地の使用関係が対価関係に立たない無償の使用貸借であることは前記認定のとおりであるけれども税法上における経済的利益の有無は、当該法律関係の形式と性質によって決定されるものではなく、もっぱら経済的実質によって決定されるものであつて、原告主張のとおり本件土地の使用関係が使用貸借であることは経済的利益の存在を認定する上においては何らの妨げとなるものではなく、」  
「原告は税法上の見地においては独立の経済主体として本件土地を夫から借用することによって相当の経済的利益をうけているものというべく、右利益は、原告が夫から直接贈与をうけたものではないが、贈与をうけたと同様の経済的効果を有するものであるから対価を支払わないで利益をうけた場合に当り相続税法第9条により原告は夫から利益の価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こととなる。」  
「民法754条によれば夫婦間の契約は、いつでもこれを解消することがうから……土地の使用権は…建物が朽廃し或いは貸主たる夫もしくは借主たる原告が死亡する時期まで存続するものと断ずるのは当を得ない。」  
「しかるに使用貸借においては、かかる交換価値の関係は、一方的に貸主の側にのみ存し借主の側には存しないため借主の利益を考察する場合においては、対価関係を有する賃貸借における賃料相当額をもつて右の使用料すなわち借主の利益と観念するのが相当である。」  
「贈与税の基礎控除額は金400,000円であることは、……本件においては原告は結局基礎控除額の範囲内における贈与をうけたものといわなければならないから……昭和40年度贈与税及び無申告加算税の賦課決定処分中大阪国税局長の裁決により維持された部分は全部違法であるからこれを取消すべきものとする。」

当時の使用貸借において、建物所有を目的とし賃貸した場合のS43年の判例からは、みなし贈与課税の取扱いとなっていたのである。

イ 平成30年1月19日東京地判（税資268号 順号13113(平成30年東京地判))  
青色申告承認取消処分取消等請求事件

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2018/pdf/13113.pdf>

1 事案の要旨 原告は、不動産所得に係る所得税の青色申告の承認を受け、不動産に係る賃貸料収入につき、その一部を原告の妻の所得として除外し、確定申告をしていたところ、処分行政庁から、①所得税法150条1項1号に基づき青色申告の承認の取消処分を受けるとともに、原告の妻の所得として除外した不動産所得が原告に帰属する所得であるとして、所得税の更正処分等を受け、これらの処分の取消しを求めた事案である。

2 法令等(3) 国家公務員(一般職)の兼業禁止 ア 国家公務員法103条1項及び2項、人事院規則14-8(営利企業の役員等との兼業)により、職員は承認を得た場合を除き自ら営利企業を営んではならず、共同建物の賃貸は10室以上が「自ら営利企業を営むこと」に該当するものとして取り扱われる。

3 前提事実 兼業の承認を得るまでは、(2)ウ 原告とその妻にとの間において、原告が指定した貸室等を妻に対して無償貸与をすることを約する内容の「使用貸借に関する契約書」を作成した。オ

本件賃貸用アパートに係る賃貸借契約書上、その賃料の振込先は、原告名義の J 銀行青森支店の普通預金口座又は原告名義の H 銀行氏家支店の普通預金口座とされていた。(筆者：借入返済のためでもあった)

第3 裁判所の判断 3 争点2 不動産所得が原告に帰属するかについて (2) 検討

ア (ウ) (ウ) 以上のとおり、その使用収益に係る業務も原告自身が行っていたことからすると、不動産賃貸借契約書上においては原告の妻が賃貸人であるという形式が採られていたとしても、その実質を伴わない状況にあったといわざるを得ない。本件兼業規制に抵触することとなることを強く意識したことにあるという点をも勘案すると、不動産賃貸借契約書又は本件使用貸借契約書上において、形式上、貸室から「生ずる収益の法律上帰属するとみられる者」に当たると認められる原告の妻は、真に不動産賃貸人たる地位にある者ではなく、「単なる名義人」であるというべきである。

イ 収益を享受する者について (ア) 本件賃貸用アパートの賃料の振込口座は、H 銀行口座及び J 銀行青森支店第 1 口座はいずれも原告名義の口座であるが、H 銀行口座に振り込まれた賃料は 原告の妻の総収入金額に算入して確定申告がされている。H 銀行口座は、借入金の元利金 (月額 30 万円余り) の返済口座とされているほか、同口座から合計 450 万円が直接又は J 銀行虎ノ門支店口座を介して F X 口座に入金されている。 a 賃貸用アパートの賃料のうち、原告が債務者となっている借入金の返済に充てられている部分は、原告がこれを享受しているものと認められる。H 銀行から、原告名義で返済用の同銀行の預金口座を開設し、同口座に直接賃料を振り込む旨の要請を受けたことによるものであるとし、原告は妻との間において、①本件 H 銀行口座から夫婦共有の生活費のための口座である J 銀行虎ノ門支店口座に入金すべき金銭の流れと、②借入金の返済に供される金銭の流れを相殺することとし、H 銀行口座で原告のために引き落とされている借入金の返済額に相当する額を、原告が妻に対して実質的に交付していると評価することはできない。H 銀行口座に入金された賃貸用アパートの賃料の一部は、借入金の元利金の返済の原資に充てられており、本件借入金の債務者である原告がこれを享受しているものというべきである。 b 本件 H 銀行口座から原告の F X 取引のために開設された F X 口座への資金の移動は、取引に係る利益を申告しているのであるから、原告の F X 取引の資金として費消されるなどしたものと認められ、原告が享受しているものと認められる。 F X 取引の証拠金不足に備えて妻の承諾を得て、F X 口座に資金を移動させた旨主張するが、かかる承諾を得たことを裏付ける的確な証拠はなく、資金が移動した後に H 銀行口座への返済のために更に資金が移動したものと認めることはできない。また、原告は、F X 口座から夫婦共有の生活費のための口座である J 銀行虎ノ門支店口座に返金したことをもって、返済をしたものと考えらるべきであると主張するが、採用することはできない。したがって、H 銀行口座に入金された賃貸用アパートの賃料の一部は、原告の F X 口座に入金され、原告がする F X 取引の資金として費消等されており、原告が享受しているものと認められる。

## ② 地裁の先行評釈

ア 佐藤英明教授「地裁 R3.4.22 判決について」(下線は筆者)

154 回 TKC 租税判例研究会実施結果報告その 2 (TKC 税情 2022.8) の一部を掲載する。

## 10 頁 III 評釈

1. 本判決の意義において、「本判決の意義は、第 1 に、土地の使用貸借契約が真正に成立した場合には使用借主が使用貸主から当該土地の使用収益権を与えられるから、当該土地の転貸による収入は使用借主に帰属する旨を判断した点である。筆者の調べた限りでは、この点を明言して所得税の課税処分を取り消した、最初の下級審裁判例である。第 2 に、使用貸借契約により土地の使用収益権の移転があった場合に、所得税法 12 条を適用しても、当該土地の転貸収入が使用借主に帰属する事例を示した点である。この点は、事例判決ではあるが、本件と同様の状況を創り出すことが比較的容易であると思われることから、先例として、一定以上の価値を持ちうると思われる。

2. 研究会における議論 研究会において多数を占めた本判決を支持する立場においては、裁判所の事実認定を前提とする限りその結論が自然である、民法における法律関係をそのまま基礎とした判断であって正当である、という理由付けが示された。これに対して、少数ではあるが、本判決に反対する立場からは、主として、使用貸借契約を用いた租税回避が可能になる点が批判の対象となつた。なお、本判決を支持する立場の参加者の中にも、判断としては本判決の結論に賛成だが弊害が懸念される旨の指摘や、本判決の結論を放置すると課税上の弊害が生じるので立法で対処すべきである、などの指摘もあり、本判決の一般論が持つ「危うさ」に対しては、実務家として一定の警戒心を抱かざるを得ない状況も垣間見えて、大変興味深い議論であつた。

12 頁注 7 「近い将来、X の死去により開始する相続における相続税の納税資金を A, B が用意することが主目的とされている点で、典型的な租税回避スキームとも断じがたい」

## 13 頁 4. 検討(3) 展望

本判決は、少なくともその結論に着目する限り、父母・祖父母と成人した子・孫との間で、不動産賃貸収入を分割するスキームが成り立ちうることを示している。そのため、下級審判決ではあるものの、本判決の論理と結論に従った節税ないし租税回避スキームが、今後現れることが想定される。そのようなスキームに否定的な評価をくだす場合には、所得税について、本判決とは異なる解釈論を展開するか、または、解釈論としては本判決の論理に従いつつ、新たな立法措置を講じるかが検討されよう。

もう一点、本判決の事案が所得税負担軽減のための「スキーム」として成立するとした場合に、考慮されるべきことがらとして、使用貸借契約により、使用収益権が使用貸主から使用借主に無償で移転することについて、贈与税の課税がなされる余地はないかとの論点が挙げられる。昭和 43 年大阪地判で争われた点である。

本判決の事案で、仮に、X が自己を受託者（信託法 3 条 3 号参照）、A、B を受益者、本件土地 1、本件土地 2 を信託財産とした、信託期間を 10 年間とする信託を設定すれば、信託期間中の本件土地と、本件土地 2 の賃貸収入は、本判決の結論と同じく、A、B へと人的帰属が変更される反面、信託設定（効力発生）時に、A、B に対して贈与税が課税される（相税 9 の 2 第 1 項）ことと比較すると、本判決の事案において、所得の人的帰属が変更されるのは適法であるが、贈与課税が不足していると考えることもできる。そのように考える場合、使用貸借契約の成立により、A、B が何らかの経済的利益を無償で得たとして贈与税を課税する（相税 9 条）場面で、昭和 43 年大阪地判の解決に従うべ

きか否かが、改めて問題となろう。

13 頁注 8, 9 において、佐藤教授は「首藤評釈においても、…その土地に子が駐車場を建設してその駐車場収入を得るという場合には及ばないことが示唆されている点には、十分な留意が必要である」、首藤・89 頁は、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点について、「アスファルト舗装等の贈与と、…贈与税の負担は、…若干の躊躇への実務的対応策のように見える」と指摘する。」と記載している。

イ 首藤重幸教授「節税策としての使用貸借の利用と事実認定」(下線は筆者)

ZEIKEN2022.3 (No.222) 86 頁以下 FOCUS 租税判例紹介・評釈 の一部を掲載する。

86 頁「この節税策は実務的には広く利用されているようにも思われるが、その紛争に関する今回の判例に注目したのは、存在する事実に対する裁決と判決の評価が「真逆」のものになって結論に直結しており、租税判例研究における事実認定の評価の重要性(要件事実論もその系譜であろう)が指摘されている現在、これにつき興味ある視点を提供していると考えからである。」

88・89 頁「[解説] (1) 課税庁・裁決の事実認定の問題 本件使用貸借契約が成立してから 1 年 7 か月以上経過してなされた税務調査の際の、税務職員の質問に対する原告の回答の曖昧さを根拠に、即座に 1 年 7 か月前の「契約書の作成時点」に置いて原告が契約の内容を全く認識していない可能性が高いとして、本件契約が有効に成立したとは認められないとの結論を性急に導いていた点に、課税庁・裁決の判断(推論)の最大の問題が存在している。」「(2) 課税庁・裁決の判断の基礎 存在する個々の事実を、どのように評価するかについては、個々の事実の総体がどのような性格(目的)のもとに存在しているかの予断が影響する。課税庁や裁決は、本件の使用貸借の設定目的を、本件各土地の所有権を原告に留保した上で、原告の駐車場収入を A・B に分散させることにより、所得税や将来の相続税の負担軽減を図るものであると評価している。」「多額の駐車場収入を原告自らが放棄するに等しい本件使用貸借の設定行為は不自然で異常(さらには、本件の節税策は不公正)であるとの予断から、……、使用貸借契約が真正に成立しているかの判断のために存在している諸事実を正当に判断することができなかったというように思われる。」「(3) 使用貸借と収益の帰属主体 親の土地を子が使用貸借で借り受け、その土地に子が駐車場を建設してその駐車場収入を得るとした場合、親により建設されて運営されてきた駐車場の土地を子が使用貸借で借り受け、当該駐車場の経営(その顧客も一緒に)を引き継いで駐車場収入を得るとした場合、…両者の課税関係を単純に同質のものと見てよいかについては、若干の躊躇を覚える所がある。後者の場合には、単なる使用貸借関係の成立という法的評価で尽くされない、営業権の贈与を連想させるような要素があるようにも思われる(略)。」「課税庁が……節税スキーム)について違和感を抱くことは理解できる側面もあるが、使用収益は収益の起因となり得ないという構成は、容認される余地はないであろう。」「(4) 租税事実認定論 租税裁判に関わって、……事実認定論の体系ともいべきものが成立しうるかについて、検討すべき時が来ているようである。」

ウ 渡辺充教授「親子間の土地使用貸借契約の有効性と駐車場収入の帰属」税理 2022.5

「土地取引が、売買取引か補足金付交換契約か?といった点が争われた有名な判決例がある。「岩瀬事件」……、と「岸事件」……である。」「大阪地裁の判断には妥当性があり、筆者もこれに賛成する。」「岸事件と同様に、タックスプランニングの成功例であると位置づける。」

エ 道下知子「節税目的による土地使用貸借契約の有効性に基づく駐車場収入の帰属」  
(2022.7zeimuQA)

「節税の動機と目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得ることが確認されたことは、課税実務上においても、意義があるといえるでしょう。」

地裁判決について、首藤教授、佐藤教授のいずれもが釈然としないとしながらも、また渡辺教授、道下準教授も地裁判決を首肯していると解される。

## (2) 高裁の判決について

### ① 付合の解釈、判旨の判断枠組みのための民法解釈

判断枠組みとしての12条の当てはめについて、実際に所得の人的帰属を判定には、法律的な事実であれ経済的な事実であれ、できるだけ客観的かつ明白な事実に基づいて事実認定がなされるものと解されている。

地裁では、「その収益の基因となる資産の真実の権利者」は、「使用収益権を有する乙又は丙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」には当たらないということになる」と判示している。一方、高裁では、「果実收取権を付与しない限り元来所有権者に帰属すべきものである。法定果実を收取できる根拠は使用借権であるが、無償性から貸主の承諾を得ない限り收取権を有しない(民594②)が、收取することを承諾して事業を承継させたというのであるから、法定果実の帰属を子に移転させたものと評価でき、果実收取権の付与は無償性から撤回し将来に向かって付与しないことができるから、当然に実質的にも収益を享受する者と断ずることはできない。」との法解釈から、実質的な帰属者を所有者になると事実認定している。

すなわち、高裁の判断は、民法242条本文から、アスファルト舗装等の構築物ならば土地所有者に帰属するとの民法の物権上の解釈ができることを根拠にして、実質所得者課税の所得税法12条の枠組みの「特段の事情」が認められるとして、同条を適用し法律上の所得は原告に帰属すると判示したものと考えられる。しかし、問題は、民法242条(付合)の解釈である。高裁は、「表層及び基礎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いうべきである。乙・丙に舗装部分の所有権を移転させることは原始的に不能であることが明らかであるから、無効といわなければならない。使用貸借契約が成立したとの解釈の余地はない。」、また「果実收取権の付与は無償性から撤回し将来に向かって付与しないことができるから、当然に実質的にも収益を享受する者と断ずることはできない」と判示

する。しかしながら、同条は、「所有権を取得する。ただし、権原によってその物を附属させた他人の権利を妨げない。」と定めているだけで、「契約は無効である」と断ずるのは誤った解釈ではないだろうか。さらに同条但書で「他人の権利を妨げない」というのであるから、乙・丙の使用収益権はあるのである。また、使用貸借契約といえども書面による期間の定め反して簡単に終了できるとは解されていない。

権原は正当な法律上の原因である。分離できない従物の所有権を土地所有者が原則として取得する。しかし、不動産に対して正当に付加・設置する権利を有する場合には設置した者の権利を有するものと解されている。本件の使用借権も該当するものと考えられる（土地の駐車場賃貸だけなのか、構築物上の駐車場賃貸ともいえるのではないだろうか）。

なお、配偶者居住権による使用収益権（賃借権類似とされている）が法定され、課税の扱いもそれなりに規定されているが、所有者の承諾を得て賃貸することができるがその所得の課税扱いは明確ではないといわれている。課税はさておき収益は配偶者に帰属すると解されている。なお、どの程度のアスファルト舗装等々の構築物が直ちに付合により土地所有者に帰属するのか、子が投資・役務提供すればどうなるかについても若干の疑義が残る。

また、使用借権の経済的価値をどのように考え、無価値（価値がある）か否かと、収益（不動産所得）の基因となり得る（収益收取権がある）か否かは、別問題のように思われるが、そもそも不動産所得には構築物等の利用をも基因する対価も含まれているのではないかと考える。

## ② 判旨の射程

どのような場合なら付合等により所有者に所得が帰属するのか、信託の場合は有効か、さらに贈与税は問題にはならないのか。

ア 信託受益権（金銭債権）の形式（佐藤教授指摘）なら認められるのだろうか。信託税制では信託財産にかかる権利の内容に応じて所得課税されると解されている。信託税制は信託の仕組みを使わない場合と同様の課税となるように制定されている。収益受益権に係る信託財産は使用貸借相当の使用収益権であり、賃貸借相当のものではないと解される。そうであれば、高裁判示による使用貸借による権利が無効となるのであれば収益権に係る信託財産の権利はないとして、信託スキームも否定されることになるのだろうか。むしろ、乙・丙の使用収益権は債権（配偶者居住権は使用貸借ではないと解されているが類するものとの平仄、また10年間の使用貸借契約で駐車場収入の收取権を与えている）の主張が可能ではないだろうか。

イ 課税当局はなぜ所得税だけを問うのか（使用貸借通達があるからなのか（首藤教授の解説））。駐車場賃料相当の利益に9条適用もあり得るのではないか。なぜ贈与税も問わなかったのだろうか。

ウ 本事案は、アスファルト舗装、車止めの構築物の事案であるが、⑦付合にあたらぬ、



分離が可能と考えられる機械式駐車場である場合、①管理会社に任せず管理を事実行っていた場合、②新たな資本投下をした場合（首藤教授が説く）については判然としない。不動産所得の帰属が所有者以外の者にあるというには、使用貸借契約に加えて、さらに賃貸借の承諾を得るための機械式駐車場・時間決め駐車場の管理設備等の自己の投資、管理等の相当の役務提供があれば、判示からは所得の帰属が認められるとの反対解釈ができるものと解される。それとも、一体と見なされる構築物ではそもそも認められないのであろうか、役務提供等があればよいとの解釈の余地があるのかは明らかでない。

判示しているように、収取権の付与が親から子への消費・無償処分・贈与というならば、通達の単なる使用貸借ではなく（10年間の賃料を与える契約）あるから、相当の贈与税課税の主張もあり得たのではないか。

③ 本判決は所得課税の問題なのか、収益の帰属について民事上の扱いも判示しているのか地裁とともに、高裁もその判示の後半で、地裁の原判決を修正し、「(ウ)舗装部分に関する部分は無効であるが、舗装部分を含む土地使用貸借させたものと合理的に解釈できる。(オ)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から、生じる収益の法律上帰属するとみられる者に当たる。」「収取することを承諾して事業を承継させたというのであるから、法定果実の帰属を子に移転させたものと評価でき、「したがって、収取権の付与を継続していたこと自体が、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、その収益を支配していたのは亡甲というべきである。」と判示している。

地裁の国の主張では「課税の公平という観点から民法上使用貸借契約により収益が乙又は丙の預金口座に振込まれても、真実の権利者である土地所有者の原告が収益を享受した者で、乙又は丙は原告から二次的に贈与を受けたにすぎない」という。そうであるならば、なぜ、所得課税だけでなく、使用貸借通達があっても、贈与税を課すことを検討されなかったのだろうか（首藤教授が説くように）。

なお、配偶者居住権の収益権は法定の権利であるから贈与には該当しないものと解される。高裁の判決は課税上のもので、上述のような判示からすると、民事上の収益の帰属を判示していないものと解される（地裁の国側の主張「原告の使用収益の承認の反射的效果にすぎない」）。親に課税されるが、収益は乙・丙に帰属すると解される。

## 5 さいごに

本判決は、親子の土地の使用貸借契約等による駐車場収入の帰属を争った事案で、アスファルト舗装等が土地所有者に付合により帰属するから、親の所得と認めた事例である。しかしながら、判決の判旨から民事上の収益の帰属を判示していないものと考えられる。親に所得課税がなされるが、収益は子に帰属するとも解され、甲の死亡により相続税の課税価格に算入されたのか気になるところである。

## 追記

研究会報告において、大淵名誉教授から、種々の使用貸借があり法令の整備が必要なこと、使用貸借通達の考え方が無償返還の同族会社に対する課税と同様に扱っていると考えられることを、金子友裕教授からは、所得税法 12 条ではなく 36 条で議論すべきではなかったのか、判示事項は実務への影響は大きく、また消費税の扱いにも波及するのだろうか、との示唆があり、種々の使用貸借に応じた考え方を整理し明確化が望まれると言及された。なお、佐藤英明教授は、記述の評釈のほか、脱稿後に税務事例研究 191 号を知り、経済的価値を評価する必要とその立法的検討の余地の記述があり、また平成 6 年 10 月 11 日最判(判時 1525) が使用借主の経済的利益の損失を認めていることを学んだ。

## 6 関係法令・参考文献等

### ① 所得税法 12 条（実質所得者課税の原則）

「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。」

※同基本通達 12-1 国税庁長官の発出した昭和 45 年 7 月 1 日付け直審（所）30（例規）  
<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/03/01.htm>

（資産から生ずる収益を享受する者の判定）12-1

「法第 12 条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきであるが、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する。」

### ② 所得税法 13 条 1 項（信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属）

「信託の受益者（受益者としての権利を現に有するものに限る。）は当該信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該受益者の収益及び費用とみなして、この法律の規定を適用する。ただし、集団投資信託、退職年金等信託又は法人課税信託の信託財産に属する資産及び負債並びに当該信託財産に帰せられる収益及び費用については、この限りでない。」

### ③ 所得税法 26 条（不動産所得）

「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（以下この項において「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。」

### ④ 民事訴訟法 228 条（文書の成立）1 項、4 項（2 項、3 項、5 項略）

「文書は、その成立が真正であることを証明しなければならない。

4 私文書は、本人又はその代理人の署名又は押印があるときは、真正に成立したものと推定する。」

⑤ 民法 88 条（天然果実及び法定果実）2 項

物の用法に従い収取する産出物を天然果実とする。

2 物の使用の対価として受けるべき金銭その他の物を法定果実とする。

（不動産及び動産）86 条 土地及びその定着物は、不動産とする。

2 不動産以外の物は、すべて動産とする。

（主物及び従物）87 条 物の所有者が、その物の常用に供するため、自己の所有に属する他の物をこれに附属させたときは、その附属させた物を従物とする。

2 従物は、主物の処分に従う。

（果実の帰属）89 条 天然果実は、その元物から分離する時に、これを収取する権利を有する者に帰属する。

2 法定果実は、これを収取する権利の存続期間に応じて、日割計算によりこれを取得する。

（善意の占有者による果実の取得等）189 条

善意の占有者は、占有物から生ずる果実を取得する。

2 善意の占有者が本権の訴えにおいて敗訴したときは、その訴えの提起の時から悪意の占有者とみなす。

⑥ 民法 242 条（不動産の付合）ほか

「不動産の所有者は、その不動産に従として付合した物の所有権を取得する。ただし、権原によってその物を附属させた他人の権利を妨げない。」

（付合、混和又は加工の効果）247 条

第 242 条から前条までの規定により物の所有権が消滅したときは、その物について存する他の権利も、消滅する。

2 前項に規定する場合において、物の所有者が、合成物、混和物又は加工物（以下この項において「合成物等」という。）の単独所有者となったときは、その物について存する他の権利は以後その合成物等について存し、物の所有者が合成物等の共有者となったときは、その物について存する他の権利は以後その持分について存する。

（付合、混和又は加工に伴う償金の請求）248 条 第 242 条から前条までの規定の適用によって損失を受けた者は、第 703 条及び第 704 条の規定に従い、その償金を請求することができる。

（抵当権の効力の及ぶ範囲）370 条 抵当権は、抵当地の上に存する建物を除き、その目的である不動産（以下「抵当不動産」という。）に付加して一体となっている物に及ぶ。ただし、設定行為に別段の定めがある場合及び債務者の行為について第四百二十四条第三項に

規定する詐害行為取消請求をすることができる場合は、この限りでない。

⑦ 民法 593 条（使用貸借）、594 条（借主による使用及び収益）2 項ほか

「593 使用貸借は、当事者の一方がある物を引き渡すことを約し、相手方がその受け取った物について無償で使用及び収益をして契約が終了したときに返還をすることを約することによって、その効力を生ずる。」「594 借主は、契約又はその目的物の性質によって定まった用法に従い、その物の使用及び収益をしなければならない。2 借主は、貸主の承諾を得なければ、第三者に借用物の使用又は収益をさせることができない。3 項略」、「595（借用物の費用の負担）借主は、借用物の通常必要費を負担する。2 項略」、「597（期間満了等による使用貸借の終了）当事者が使用貸借の期間を定めたときは、使用貸借は、その期間が満了することによって終了する。2 項 3 項略」、「598（使用貸借の解除）貸主は、前条第二項に規定する場合において、同項の目的に従い借主が使用及び収益をするのに足りる期間を経過したときは、契約の解除をすることができる。2 略 3 借主は、いつでも契約の解除をすることができる。」（2020 民法改正により諾成契約に）

参考：民法 550 条（書面によらない贈与の解除）」

「書面によらない贈与は、各当事者が解除をすることができる。ただし、履行の終わった部分については、この限りでない。」

⑧ 法令解釈通達、「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sozoku/731101/01.htm>

この取扱いは、個人間の貸借関係の実情を踏まえて定めたものであるから、当事者のいずれか一方が法人である場合のその一方の個人については、原則として、従来どおり法人税の取扱いに準拠して取り扱うこととなることに留意されたい。

（趣旨）

建物又は構築物の所有を目的とする使用貸借に係る土地に関する相続税及び贈与税の取扱いについて所要の整備を図ることとしたものである。

（使用貸借による土地の借受けがあった場合）

1 建物又は構築物（以下「建物等」という。）の所有を目的として使用貸借による土地の借受けがあった場合においては、借地権（建物等の所有を目的とする地上権又は賃借権をいう。以下同じ。）の設定に際し、その設定の対価として通常権利金その他の一時金（以下「権利金」という。）を支払う取引上の慣行がある地域（以下「借地権の慣行のある地域」という。）においても、当該土地の使用貸借に係る使用権の価額は、零として取り扱う。

この場合において、使用貸借とは、民法（明治 29 年法律第 89 号）第 593 条に規定する契約をいう。したがって、例えば、土地の借受者と所有者との間に当該借受けに係る土地の公租公課に相当する金額以下の金額の授受があるにすぎないものはこれに該当し、当該土地の借受けについて地代の授受がないものであっても権利金その他地代に代わるべき経済

的利益の授受のあるものはこれに該当しない。以下省略

※ 賃貸借（民法 601 条）「賃貸借は、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及び引渡しを受けた物を契約が終了したときに返還することを約することによって、その効力を生ずる。」

⑨ 耐用年数表（昭和四十年大蔵省令第十五号減価償却資産の耐用年数等に関する省令）所得税法施行令第百二十九条及び法人税法施行令第五十六条の規定に基づき、固定資産の耐用年数等に関する省令（昭和二十六年大蔵省令第五十号）の全部を改正する省令を次のように定める。

（一般の減価償却資産の耐用年数）

第一条 所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第二条第一項第十九号（定義）又は法人税法（昭和四十年法律第三十四号）第二条第二十三号（定義）に規定する減価償却資産（以下「減価償却資産」という。）のうち鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。以下同じ。）、坑道、公共施設等運営権及び樹木採取権以外のものの耐用年数は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める表に定めるところによる。

一 所得税法施行令（昭和四十年政令第九十六号）第六条第一号、第二号及び第四号から第七号まで（減価償却資産の範囲）又は法人税法施行令（昭和四十年政令第九十七号）第十三条第一号、第二号及び第四号から第七号まで（減価償却資産の範囲）に掲げる資産（坑道を除く。） 別表第一（機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表）

二 所得税法施行令第六条第三号又は法人税法施行令第十三条第三号に掲げる資産 別表第二（機械及び装置の耐用年数表）

三 所得税法施行令第六条第八号又は法人税法施行令第十三条第八号に掲げる資産（鉱業権、公共施設等運営権及び樹木採取権を除く。） 別表第三（無形減価償却資産の耐用年数表）

「法令等法令解釈通達第 1 節建物第 2 章耐用年数関係各論 法令等その他法令解釈に関する情報 法人税第三耐用年数の適用等に関する取扱通達関係 2 耐用年数関係各論 第三耐用年数の適用等に関する取扱通達関係」