

個人と同族会社との間の賃貸借契約について行為計算否認規定の適用が否定された事例

【文献種別】 判決／大阪地方裁判所
【裁判年月日】 令和6年3月13日
【事件番号】 令和4年（行ウ）第60号
【事件名】 所得税更正処分取消等請求事件
【裁判結果】 請求一部認容
【参照法令】 所得税法
【掲載誌】 判タ1524号124頁、金判1694号18頁
◆ LEX/DB 文献番号 25620368

桐山女学園大学教授 柴 由花

事実の概要

X（原告）は、司法書士業及び自己の所有する不動産を賃貸して賃貸料を得る不動産賃貸業を営んでいる。Xは訴外A社の代表取締役であり、発行済株式の全てを有している。A社は、不動産賃貸管理業、不動産コンサルタント業等の業務を目的とする株式会社であり、Xの親族数人が取締役となっており、法人税法2条10号にいう同族会社である。Xは、平成23年頃までは、自己の所有する不動産を個別に第三者に賃貸していた。平成24年7月以降、Xは、自己所有の不動産をA社に一括して賃貸し、A社は本件不動産を第三者に個別に賃貸（転貸借）し、賃料収入を得るようになった（以下、XとA社との間の賃貸借契約を「本件賃貸借契約」という。）。平成27年から平成29年における本件賃貸料がA社の転賃料収入に占める割合はいずれも60%を下回っていた。

そこで、Y（処分行政庁）は、XがA社に賃貸した不動産に係る賃貸料を適正賃貸料に引き直して算定するなどとして、所得税法157条1項を適用し、平成27年分から平成29年分までの所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を行った。Xは審査請求を経て出訴した。

判決の要旨**1 所得税法157条1項の意義**

「所得税法157条1項は、同項各号に掲げる法人である同族会社等においては、これを支配する

株主等の所得税の負担を不当に減少させるような行為又は計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、これを正常な行為又は計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。このような規定の趣旨、内容からすれば、同項にいう『これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、同族会社等の行為又は計算のうち、経済的かつ実質的な見地において不自然、不合理なもの、すなわち経済的合理性を欠くものであって、当該株主等の所得税の負担を減少させる結果となるものをいうと解するのが相当である。

2 経済的合理性の判断基準

「本件のような株主等を賃借人とし同族会社等を賃借人とする不動産の賃貸借契約が上記の経済的合理性を欠くものか否かについては、当該賃貸借契約の目的、賃貸料の金額や契約の諸条件を含む当該賃貸借契約の内容等の諸事情を総合的に考慮して判断するのが相当である。そして、当該賃貸借契約が経済的合理性を欠くものか否かの検討に当たっては、①当該賃貸借契約が、通常は想定されない手順や方法に基づいたり、実態とはかい離した形式を作出したり、その賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものにされたりしているなど、不自然なものであるかどうか、②税負担

の減少以外に当該賃貸借契約を締結することの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮するのが相当である。」

判例の解説

一 はじめに

納税者の行う租税回避が問題になる場合に、課税庁が取引の内容を引き直して、課税要件を充足したものとして取り扱うことを、租税回避の否認といい、同族会社等の行為計算について行為計算の否認を認める規定が存在する（所得税法 157 条、法人税法 132 条、相続税法 64 条）。行為計算否認規定は、「不当に減少させる」という要件の下に、課税庁に税額等を計算し直すことを認めている¹⁾

これまで所得税法 157 条 1 項の適用が争われた裁判例としては、①代表者と同族会社との間における建物等の賃貸借契約を借主たる同族会社の一方的な事情で合意解約していながら、同族会社への補償金（賃借権消滅の対価）の支払につき、同族会社名義による当該建物等の第三者への賃貸料で充当することとしていた事例（浦和地判平 4・5・25 税資 189 号 605 頁、東京高判平 4・12・14 税資 193 号 774 頁、最判平 5・6・10 税資 198 号 55 頁）、②不動産の転貸料と賃貸料の差額の管理料が問題とされ、適正賃貸料の算定方法等が争われた事例（福岡地判平 4・5・14 税資 189 号 513 頁、福岡高判平 5・2・10 税資 194 号 314 頁、最判平 6・6・21 訟月 41 巻 6 号 1539 頁）、③他人に賃貸している土地を同族会社に譲渡し高額な地代で賃借した上、引き続き他人に賃貸し、不動産所得の損失額を確定申告していた事例（大阪地判平 9・7・18 税資 228 号 165 頁、大阪高判平 10・4・30 税資 231 号 1025 頁、最決平 10・10・27 税資 238 号 890 頁）などがある。

二 所得税法 157 条 1 項「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義

所得税法 157 条 1 項の行為計算否認規定に係る不当性の判断基準についての主な学説として、独立当事者間取引基準説と経済的合理性基準説が挙げられる²⁾。

独立当事者間取引基準説は、独立・対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引——独立当事者間取引——と比較して、独立当事者

間取引では通常行われないと認められる同族会社の行為計算で、税負担の軽減を来すものを不当として税務上否認し、独立当事者間取引において通常行われるであろう行為計算に引き直して課税するという考え方である³⁾。

経済的合理性基準説は、純経済人の行為計算と比較してみて、経済的・実質的な観点から純経済人が選択するであろう行為計算としては不自然・不合理と認められる同族会社の行為計算で、税負担の軽減を来すものを不当として税務上否認し、純経済人が通常選択するであろう行為計算に引き直して課税するという考え方である。同族会社のある行為又は計算が経済的合理性を欠いている場合に否認が認められる⁴⁾。

本判決は最判令 4・4・21 民集 76 巻 4 号 480 頁（以下、ユニバーサルミュージック事件最判という。）と同様、経済的合理性基準説を採用している⁵⁾。もっとも、経済的合理性基準説は独立当事者間取引基準説を否定するものではなく、本判決は、不当性の要件該当性を判断する上で、「本件賃貸借契約には独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なる点があるともいえる」とし、独立当事者間取引基準説の考えを採用しているともいえる。

三 転貸方式の不動産賃貸借契約の総合的考慮

1 本件賃貸借契約の適正賃貸料について （転貸借契約における適正管理料）

本件では、転貸方式の不動産賃貸借契約について、適正賃貸料の算定を判断するにあたり、転貸借契約における管理料の設定を問題としている。Y は、本件賃貸借契約は、形式的には転貸方式であるが、経済的合理性等という観点から実質的にみると、A 社が本件不動産の管理業務を受託し、その対価とした管理料、すなわち、A 社転貸料収入と本件賃貸料及び A 社負担経費との差額を受領する（これを X からみれば、管理料相当額を A 社に支払う）管理委託方式の契約と同視することができるとし、A 社転貸料収入から本件適正管理料及び A 社負担経費相当額をそれぞれ控除した金額を本件適正賃貸料として算出している。X の比準同業者を抽出し、比準同業者の賃貸料収入に占める管理料の割合を計算し、平均値（適正管理料割合）を算出し、A 社転貸料収入（経常収入相当額）に適正管理料割合を乗じることで、各年分の適正管

料を算出している。

また、Yは、転貸人であるA社が本件不動産を転貸するにあたり、特別な負担を負っており、又は、何らかの付加価値を加えているといえない限り、転貸料と賃貸料の各差額は管理料等相当額にすぎないのであって、上記各差額がA社転貸料収入において占める割合がいずれも40%を超えていることは、管理料等としては極めて高額であるとする一方、Xが取得した賃貸料はA社転貸料収入の60%にも満たず、著しく低額であったとしている。なお、Yは、一般的に適正とされる管理料の割合を6.32%ないし6.37%程度であるとも主張している。このように、Yは本件の管理料等が管理料等としては極めて高額であると評価しているが、その背景には、「同族会社の行為又は計算」に関して、「同族会社と株主等との間の取引行為を全体として指し、その両者間の取引行為が客観的にみて経済的合理性を有しているか否かという見地からその適用の有無及び効果を判断すべき」（東京地判平9・4・25 訟月44巻11号1952頁、平和事件第一審判決）と同様に解しているように考えられる。他方、本判決は、「当該賃貸借契約の目的、賃貸料の金額や契約の諸条件を含む当該賃貸借契約の内容等の諸事情を総合的に考慮して判断」し、本件賃貸借契約の内容や特殊性に照らせば、本件賃貸借契約については、その適正賃貸料を算定するにあたり、管理委託方式と実質的に同視することはできないとしている。結局、本判決は、本件賃貸借契約の適正賃貸料の金額は不明であると判断している。

2 適正管理料と適正賃貸料の算出方法

適正管理料の算定にあたり、福岡地判平4・5・14 税資189号513頁は、「不動産管理会社の管理料割合の算定という方法が考えられる。これによれば、各不動産の個性が捨象され、管理料割合自体は合理的かつ正確に算定しやすくなる。」とし、「所得税法157条に基づく行為又は計算の否認の対象となるか否かを判断し、かつ、否認すべきものとした場合における適正な管理料を計算するためには、同族関係にない不動産管理会社に原告と同規模程度の建物又は駐車場の管理を委託している同業者が、当該不動産管理会社に支払った管理料の金額の賃貸料収入の金額に対する割合と比準する方法によって、通常であれば支払われるであろう標準的な管理料の金額を算出でき、これ

と現実の支払管理料の金額とを比較検討することが、事案に応じた合理的な方法である」としており、非同族の不動産管理会社のみによって得られた管理料割合を用いて適正管理料を算定した。この方法は、ともすれば、各不動産の個性や取引の特殊性及び管理の実態等の個別的事情を捨象することで、適正管理料自体の算定を容易にし、課税庁側の立証が有利に働きやすくなる⁶⁾といったきらいがあった。しかしながら、本判決は、本件賃貸借契約を管理委託方式と実質的に同視することはできないとしており、それにより、安易に適正賃貸料を求める方法に歯止めをかけているともいえよう。

四 転貸方式の不動産賃貸借契約が経済的合理性を欠くか否か

1 本件賃貸借契約の不自然性の有無 (判決の要旨2 判断基準①)

本判決は、本件賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものかどうかを検討するにあたり、本件賃貸借の特殊性を認定している。

本件賃貸借契約は、①転貸方式（マスターリース契約）であって空室リスク等を借主（A社）が負担するものであることのほか、②一般的には同一のサブリース業者に一括して転貸方式で賃貸することが困難な、種別（マンション（1棟又は区分）、店舗、駐車場、病院又は事務所）や所在地域の異なる多数の不動産（エンド・ユーザーが数百にも及ぶことがあった。）を一括してA社に賃貸するものであること、③契約期間中に高額な収益物件である複数の対象不動産の売却が想定される状況であったにもかかわらず、対象不動産の一部が売却されて対象不動産が減少しても、当該契約期間中の賃料は減額されないことによる負担（売却リスク）を借主（A社）に負わせるものになっていることといった特殊性を有しており、これらの①から③までの事情はいずれも本件賃貸借契約における賃貸料の減額要因となり得るとする。その上で、本件賃貸借契約の適正な賃貸料の金額は不明であり、本件賃貸料と比較すべき適正な賃貸料が判然としないから、そもそも適正な賃貸料と比較して本件賃貸料が低額であるといえるかさえも判断することができないとする。また、本件賃貸借契約締結後のXの不動産所得の金額の推移からも、本件賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なも

のにされていると断ずることはできないとしている。

本判決は、本件賃貸借契約には独立かつ対等で相互に特殊関係のない当事者間で通常行われる取引とは異なる点があるともいえるとしながら、本件賃貸料が適正な賃貸料に比して著しく低額なものにされているとはいえないことに加え、本件賃貸借契約の内容及び特殊性を踏まえ、直ちに本件賃貸借契約が不自然、不合理なものであるということとはできない、としている⁷⁾。

2 税負担の減少以外の本件賃貸借契約を締結することの合理的な理由となる事業目的その他の事由の有無（判決の要旨2 判断基準②）

Xは、不動産賃貸業のA社への移転という事業目的を実現するために、平成24年以降、自己の所有する不動産をA社又は第三者に売却することと並行して、本件不動産を一括してA社に対して転貸方式により賃貸しており、このような本件賃貸借契約の目的は合理的なものといえる。本判決は、本件賃貸借契約の締結の目的としてXの所得税の負担の減少のためという目的があったとしても、それが主たる目的であるとは認められないと認定し、税負担の減少以外に本件賃貸借契約を締結することの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するとの結論を導いている。

五 本判決の意義

所得税法157条1項の不当性の判断基準に関して、本判決は、不動産賃貸業を営む個人とその者の関連する同族会社との取引にも、経済的合理性基準説が適用されるとした点において意義がある。また、経済的合理性を欠くか否かの判断基準について、本判決は、同族会社の不動産の適正管理料、適正賃貸料の算定にあたり、契約内容を丁寧に検討し個別的事情を考慮して、安易な算定方法を否定している。さらに、本判決は、ユニバーサルミュージック事件最判と同様の判断枠組みを踏襲し、法人税における不当性要件の判断基準が不動産賃貸借契約に係る所得税法157条1項の不当性要件の判断基準にも適用されることを明らかにしたといえよう。もっとも、所得税法157条1項は税金の不当減少を要件としているが、経済的合理性基準説は同族会社等の行為の方の不自然性や不合理性に関心を寄せ、そこに不当性があるか否かを考えており、同族会社等の行為につき

純経済人としての合理性が認められれば、その行為の結果として、たとえ不当な税負担の減少が生じたとしても、解釈論上は問題がないということになると懸念する説がある⁸⁾。

●—注

- 1) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第4版〕』（弘文堂、2024年）533頁。なお、その必要性と合理性が認められる限り、不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではないと解されている。中里実＝弘中聡浩＝淵圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣、2021年）69頁。
- 2) ほかに非同族会社基準説がある。小田信秀「所得税における同族会社の行為計算否認を巡る諸問題」税大論叢33号（1999年）58頁。
- 3) 佐藤英明「所得税法157条規定（同族会社の行為・計算否認）の適用について」税務事例研究21巻（1994年）61～62頁。
- 4) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）542頁。
- 5) 宮本十至子「多国籍企業グループ内の利子支払いと同族会社等行為計算否認規定の適用」新・判例解説 Watch（法七増刊）32号（2022年）237頁、大竹敬人・ジュリ1581号（2023年）99頁。吉村政穂「グループ内組織再編成に伴う借入れと同族会社の行為計算否認——ユニバーサルミュージック事件」ジュリ1593号（2024年）115頁。
- 6) 占部裕典「同族会社の行為計算の否認と所得税」租税判例百選〔第6版〕（2016年）121頁。増井良啓・ジュリ965号（1990年）101頁。
- 7) 最判令4・4・21と同様、独立当事者間の通常取引と異なる取引であれば例外なく、経済的合理性を欠くものであるとの見解を採っていない、とするものに、橋本浩史「株主を賃貸人とし同族会社を賃借人とする不動産の賃貸借契約に所得税法157条1項（同族会社の行為計算否認規定）の適用の可否が争われた税務判決～大阪地方裁判所令和6年3月13日判決TAINS Z888-2668（控訴）～」(2024年11月18日) (<https://www.torikai.gr.jp/columns/detail/post-28969/>)（最終閲覧日2025年2月4日）。
- 8) 酒井克彦「課税逃れに対するアプローチ試論」税大ジャーナル28号（2017年）12頁。また、個人に経済的合理性が求められるのかといった問題があるとするものに、田中治「同族会社の行為計算否認規定（所得税法157条）の射程」税務事例研究89号（2006年）24頁。他方、同族会社のある行為又は計算が問題となるところ、同族会社の行為ではなく、同族会社の株主等の行為に適用されているのではないかと批判するものに、斉木秀憲「同族会社等の行為計算否認規定についての一考察——適用の在り方と金額の適正性」税大ジャーナル25号（2015年）68頁。