

無償返還届出書を提出していた借地権付き土地の譲渡所得と総収入金額

【文 献 種 別】 判決／大阪高等裁判所
【裁判年月日】 令和 8 年 5 月 14 日
【事 件 番 号】 令和 7 年（行コ）第 10 号
【事 件 名】 更正処分取消等請求控訴事件
【裁 判 結 果】 控訴棄却
【参 照 法 令】 所得税法 33 条・36 条
【掲 載 誌】 判例集等未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25629872

青山学院大学教授・弁護士 木山泰嗣

事実の概要

本件不動産は、借地権割合が 90%の商業地区にある本件各土地と、同土地の地下 1 階付 5 階建ての店舗及び事務所である本件建物からなる。X（原告・控訴人）は、平成 27 年 1 月、本件不動産を所有する株式会社 F との間で、同不動産を 43 億 4100 万円（消費税込み）で購入する売買契約を締結した。X と F は、同日、本件建物に関し、賃貸人 X、賃借人 F、賃料月額 1400 万円、敷金 1 億 1200 万円とする定期賃貸借契約を締結した。

平成 27 年 3 月に X 及び親族が発起人となり設立された株式会社 D の代表取締役は、X であった。X 及び D は、平成 27 年 4 月、本件各土地に関し、X を賃貸人、D を賃借人とする本件賃貸借契約を締結した。契約書に次の定めがあった。①期間は平成 27 年 4 月から平成 57 年 3 月までの満 30 年、②賃料月額 400 万円、③名目を問わず権利金などの権利設定の対価の授受はしない、④契約終了時に D は対価なく直ちに土地を現状に復して返還する、⑤ D は X に対して本件各土地の返還に際し名目を問わず何らの金品も請求しない。

X 及び D は、平成 27 年 4 月、税務署長に、本件各土地の賃貸借は将来借地人から無償で土地の返還を受けることなどを記載した本件無償返還届出書を提出した。

X 及び D は、平成 28 年 5 月、本件不動産を E に売却する 10 日前に、次の内容の本件合意をした。①本件不動産の売買価額総額は 55 億 1008 円（建物消費税 625 万 6000 円別途）とし、内訳は本件各土地 54 億 2180 万 1008 円、本件建物 7820 万円（消費税別途）とする、②⑦本件各土地

には、X を賃貸人、D を賃借人とする土地賃貸借契約があり、① D は本件建物を F に賃貸し、年間 1 億 6800 万円の賃料収益（年間 1 億 2000 万円）を上げ、② X 及び D は無償返還の届け出を提出し、③ 本件不動産の地区は借地権割合 90%の商業地区であることなどを考慮し、X の売買価額を本件各土地売買価額の 80%相当額、D の売買価額を本件各土地売買価額の 20%相当額及び本件建物売買価額とする（X の売買価額 43 億 3744 万 0806 円、D の売買価額 11 億 6881 万 6202 円）。

X 及び D と E は、平成 28 年 5 月、X 及び D を売主、E を買主として、本件不動産を売却する旨の本件売買契約を締結した。契約書に次の定めがあった。①本件不動産の売買代金は 55 億 1008 円（建物の消費税は含まない）で、内訳は本件各土地合計 54 億 2180 万 1008 円、本件建物 7820 万円（消費税別）、② E は売買代金の全額を X 及び D の指定口座に振り込む、③ X 及び D は E に対し代金全額を受領と引換えに本件不動産を現状有姿で引き渡す、④ E は本件定期賃貸借契約があることを了承する、⑤ 本件不動産の所有権は E から X 及び D が代金全額を受領したときに両者から E に移転する、⑥ E は本件建物の引渡時に本件定期賃貸借契約の賃貸人の地位を D から承継する。

X 及び D と E は、平成 28 年 6 月、本件売買契約に関し、買主が売買実行日までに、所有権の移転先を指定し、代金全額の支払を条件に本件各土地の所有権を指定者に直接移転するなどの特約を合意した。E は、同月、X 及び D に対し移転先を株式会社 J に指定する通知をした。E と J は、同月、E を売主、J を買主とし、本件不動産の売買契約を締結した。

X及びDとEは、平成28年6月、本件売買契約の売買代金の精算に関し合意をし、Eは、同日、X及びDに対し、本件売買契約の代金53億8240万6716円（上記精算後の金額）を、X名義の預金口座に振り込んだ。

Xは、平成29年3月、平成28年分の所得税等の確定申告書を税務署長に提出した。税務署長は、令和3年6月、Xに対し、分離短期譲渡所得の金額の計算における総収入金額を54億2891万8018円（本件各土地の譲渡代金とともに受領した未経過固定資産税・都市計画税相当額〔未経過固定資産税等〕711万7010円の合計額）とする更正処分等をした。Xは、本件各土地の譲渡所得の総収入金額に借地権相当額は含まれず（①）、未経過固定資産税等は80%相当額（569万3608円）が算入される（②）と主張し、国であるY（被告・被控訴人）を相手に上記処分等の取消しを求め出した。

主な争点は、総収入金額に、①借地権相当額も算入されるか、②未経過固定資産税等の全額が算入されるかである。

第一審（大阪地判令7・1・17LEX/DB25629871）は、Xの請求をいずれも棄却し、Xが控訴した。Xは、譲渡価額全額を受領したとするのは事実と異なる課税で、DがXに無償で返還した土地をEに譲渡したとするには所得税法157条の否認が必要になるが、本件に同条の適用はできないなどの補充主張をした。

判決の要旨

本判決の主要部分は、第一審判決の引用であるため、以下では第一審判決の引用を挙げ、本判決で補充された部分は、必要な限度で付記する。

1 争点1

(1) 譲渡所得と総収入金額（第一審判決から引用）

「……譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の移転を伴うときは、右増加益が対価のうちに具体化されるので、法はこれを課税の対象として捉えたものと解すべきである（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・集

民92号797頁、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。……複数の者がそれぞれの有する資産を第三者に一括して有償で売却した場合における各資産の所有者に係る譲渡所得の総収入金額は、当該売買の対価のうちに占めるそれぞれの資産の所有者に帰属すべき資産の増加益が具体化された金額により計算されるものと解すべきである……。」

(2) 借地権の課税上の扱い（第一審判決から引用）

「……無償返還合意……が定められ………無償返還届出書……により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届け出たときは、相当の地代の額から実際に収受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したものとして取り扱われ、権利金の認定課税は行われない（法人税基本通達13-1-7）。」その「趣旨は、例えば同族会社とその役員等のような利害の共通する特殊な関係性を前提とすれば、将来において借地人から地主に対して借地権に係る権利主張がされることが想定されず、そのような場合にまで常に権利金の認定課税を行うとすることは経済実態に即さないことから、無償返還合意がされ、無償返還届出書が提出されている場合には、土地所有者から借地人に対して相当の地代の額と実際に収受している地代との差額につき認定課税が行われ、権利金の認定課税は行わないことを定めたものと解される。」

同通達規定「に基づき、無償返還届出書が提出されている場合の……経済実態を課税関係に反映させることには、合理性があるというべきである。……地主が個人で借地人が法人である場合であっても、地主（個人）が借地人（法人）との連名で無償返還届出書を提出することは可能であるから、……借地権の設定にあたり、権利金等が授受されておらず、地代の額が相当の地代に満たない場合であっても、無償返還合意がされ、無償返還届出書が提出されている場合、借地人である法人については、法人税基本通達13-1-7が適用され……権利金の認定課税は行われない。」

(3) 検討（第一審判決から引用）

「……無償返還届出書の提出とは、地主が借地人との間で、将来において契約に基づき借地人から無償で土地の返還を受ける合意をしていることを届け出るものであるが、その性質は、地主が、所轄の税務署長に対し、上記の経済実態を前提に

した課税上の取扱いを受けることを目的として行うものであって、課税関係において、借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していないという経済実態があることを、地主自らが、所轄の税務署長に対して明らかにする趣旨の届出である……。……地主が個人で借地人が法人である場合で、無償返還届出書が提出されているときには、地主（個人）の譲渡所得に係る課税関係においても、地主が自ら届け出た上記の経済実態……を前提にした取扱いがされる……。」

(4) 結論（第一審判決から引用）

「本件売買契約の売買代金（対価）のうちのXの所有する本件各土地という資産の増加益が具体化された金額」は、「底地部分に相当する経済的価値に加えて、借地権部分に相当する経済的価値の移転による増加益が具体化された金額」になり、「本件各土地の底地部分に相当する金額に加えて、借地権部分に相当する金額を含む」。

2 争点2（第一審判決から引用）

「Xの譲渡所得の総収入金額は、本件各土地の売買代金全額であるから、本件未経過固定資産税等も、「全額である711万7010円」が「本件各土地の譲渡に係るXの譲渡所得の総収入金額に算入」される。

3 補充主張に対する判断

上記の総収入金額の認定は、「DがXに無償で返還した土地をEに譲渡したという法律構成を前提とするものではない」から、Xの主張は前提を欠き、採用できない。

判例の解説

一 譲渡所得の総収入金額

1 清算課税説と実現主義

譲渡所得が何に対する課税なのかをめぐっては、増加益の清算であるとする見解（清算課税説）と、譲渡による利益であるとする見解（譲渡益課税説）がある。本判決は、先例にならい¹⁾、前者の見解を採用している²⁾。

清算課税説に立つとしても、譲渡所得の金額を計算する際の「総収入金額」は、譲渡時における当該資産の客観的交換価値（時価）ではなく、あくまで「資産の譲渡」によって得た対価の額であると解されている³⁾。所得税法は、総収入金額を時価で算入する場合に特例を定め（同法59条

1項）⁴⁾、特例が適用されない場合は「収入すべき金額」（同法36条1項）を原則と定めるからである。そして、総収入金額に算入すべき具体的な金額を把握する際は、資産の譲渡によって実現した所得をみることになるからである（実現主義⁵⁾）。

売買に限らず交換であっても、資産が他者に移転すれば「譲渡」にあたる。私法上の法律行為が交換契約である場合の譲渡所得の対価の額（総収入金額）は、取得資産の時価による（同条1項括弧書、2項参照）⁶⁾。しかし、私法上の法律行為が売買の場合、当該資産の譲渡により実現する対象は、売買契約の対価の額になる。この対価は、「譲渡に基因して実現した増加益」と解されている⁷⁾。

2 対価の額の解釈

本判決は先例を参照し、「資産の移転が対価の移転を伴うときは、右増加益が対価のうちに具体化されるので、法はこれを課税の対象として捉えたもの〔傍点筆者〕」と解釈した。

これを前提に、本件のように「複数の者がそれぞれの有する資産を第三者に一括して有償で売却した場合」、その「総収入金額」は、「売買の対価……に占めるそれぞれの資産の所有者に帰属すべき資産の増加益が具体化された金額」で計算されるところとした。裁判例には、「資産の譲渡中に対価たる性格を有する部分とそうでない部分とがあり得る」ところ、対価でない部分は「資産の譲渡による所得とは解されない」と判示したものもある⁸⁾。本判決は「総収入金額」の解釈として、対価の範囲を判断している。

3 あてはめ

(1) 借地権相当額の算入の可否

上記の規範をあてはめ、「Xの所有する本件各土地という資産の増加益が具体化された金額」は、「本件各土地の底地部分に相当する経済的価値に加えて、借地権部分に相当する経済的価値の移転による増加益が具体化された金額であ」り、「底地部分に相当する金額」のみならず、「借地権部分に相当する金額」も総収入金額に含まれるとした（争点①）。

法人税基本通達13-1-7の規定（以下「本件通達」）には合理性があり、「地主が個人で借地人が法人である場合で、無償返還届出書が提出されているとき」は、「地主（個人）の譲渡所得」についても、「地主が自ら届け出た点……経済実態」を前提に取り扱うべきことが理由とされた。

「経済実態」は、本判決によれば、「借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していない結果として、当該土地賃貸借契約の相手方である地主（個人）の下に借地権部分に相当する経済的価値が残っている」ことを指す⁹⁾。

「収入すべき金額」のあてはめは、通達規定に合理性を認め、これを前提に課税関係を把握する手法が採られているが、この点は後述する。

(2) 未経過固定資産税等の算入の可否

「Xの譲渡所得の総収入金額」が、「本件各土地の売買代金全額である」ことになる結果、未経過固定資産税等も「その全額である711万7010円」を「総収入金額に算入すべき」とした（争点②）。未経過固定資産税は、実質的には購入代価の一部を構成すると解釈されており¹⁰⁾、本件も代金の一部とされていた。そのため争点②は、争点①の結論に連動する。

二 法人税基本通達13-1-7の評価

本判決は、総収入金額に借地権相当額も含まれるかの判断の前提として、本件通達に基づく無償返還届出書の提出された場合に、経済実態を課税関係に反映させることの合理性を認める。行政解釈である通達規定も、合理性審査により裁判所の判断で参照されることがある¹¹⁾。本判決の通達規定の参照は、所得税法の定める文言の解釈ではなく、文言から解釈される対価の認定の際にされている（そのため参照通達が法人税法の解釈である点に、大きな問題はないと思われる）。

経済実態の内容も明示され、地主に「借地権部分に相当する経済的価値」が残ることを指すという。「総収入金額」に算入される対価の認定を、納税者本人が無償返還届出書の提出を通じて認めた経済実態を前提に行うもので、契約当事者の認識を踏まえた私法上の法律関係から判断するものといえる。本件通達自体も、「当事者の合意したところに従って課税関係が処理される」ものであると説明されている¹²⁾。

三 私法上の法律構成による否認

借地権相当額は総収入金額に算入されないとのXの主張の根拠は、本件合意にあった。売買の10日前にされた本件合意では、Xの売買価額を本件各土地売買価額の80%相当額である売買価額43億3744万0806円としていたからである。

しかし、同合意のなかでも本件各土地の売買価額は54億2180万1008円とされていた。

控訴審でXは、DがXに無償返還した土地をEに譲渡した事実はなく、事実と異なる法律構成による課税であると主張した。当事者の選択した私法上の法律構成を、明文規定によらずに否認して課税を行うことは許されない¹³⁾。本判決に合意事情の考慮はないが、当事者の締結した売買契約の売買価額に基づき対価の額が認定された（合意は、対価の額を認定する際の事実の評価の問題として扱われている）。

●—注

- 1) 最判昭43・10・31集民92号797頁、最判昭47・12・26民集26巻10号2083頁。
- 2) 後掲判例のほか、最判平4・7・14民集46巻5号492頁、最判平17・2・1判タ1177号150頁、最判令2・3・24判タ1478号21頁等。
- 3) 最判昭36・10・13民集15巻9号2332頁参照。譲渡所得の「総収入金額」の解釈で、「譲渡資産の客観的な価額を指すものではなく、具体的場合における現実の収入金額を指す」とする。最判昭45・10・23民集24巻11号1617頁は、譲渡の「対価としての性質」があれば、借地権設定時に土地所有者が受領した権利金も譲渡所得になるとする。
- 4) 最判昭50・5・27民集29巻5号641頁参照。
- 5) 最判平18・4・20訟月53巻9号2692頁参照。課税の対象は、「抽象的に発生している資産の増加益」ではなく、「資産の譲渡により実現した所得」であるという。
- 6) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）280頁参照。
- 7) 伊川正樹「譲渡所得における対価概念」三木義一先生古稀記念論文編集委員会編『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020年）40頁。谷口勢津夫『税法基本講義（第8版）』（弘文堂、2025年）310頁も、「実現したキャピタル・ゲイン」のみが譲渡所得の課税対象とする。
- 8) 東京高判平26・5・19税資264号順号12473。
- 9) 経済実態は権利金の払戻しとしての立退料の不授受を指すとの指摘もある（谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ『税法基本判例』（第60回）」Profession Journal683号（2026年）Ⅲ）。
- 10) 東京地判平27・6・30税資265号順号12685。東京高判平28・3・10訟月63巻1号70頁で控訴棄却（確定）。
- 11) 木山泰嗣「通達規定と税法解釈のあり方」青山ビジネスロー15巻1号（2025年）17～18頁参照。
- 12) 北田泰隆『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会、2026年）1437頁。
- 13) 東京高判平11・6・21高民集52巻1号26頁参照。