東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(北沢税務署長)

平成26年4月9日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成25年10月22日判決、本資料263号-192・順号12316)

判 決

控訴人	甲
上記訴訟代理人弁護士	長谷川 武弘 石田 智也
上記補佐人税理士	安藤 光宏
被控訴人	国
代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	北沢税務署長 赤平 英治
上記指定代理人	川崎 慎介 菊池 豊 濱田 善行 佐藤 繁 吉田 正 小西 加津奈

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成23年3月11日付けでした平成19年ないし平成21年の所得税の更正処分のうち、各年において貸付業務用の土地建物を購入した年の固定資産税及び都市計画税の清算金について、当該土地建物の取得価格に含まれ、建物の取得価額に係る減価償却費となる金額のみが各年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入されるとした部分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

- 1 控訴人は、共同住宅等の貸付けを業とする者であり、平成19年から平成21年までの間、貸付けの業務の用に供する目的で、貸付業務用の原判決別紙3記載の物件AないしEの不動産(以下「本件各物件」という。)を購入し、不動産仲介業者に対し、仲介手数料(以下「本件各仲介手数料」という。)を支払い、物件Aを除く本件各物件の売主に対し、購入年の固定資産税及び

都市計画税（以下「固定資産税等」という。）の税額に相当する金額のうち日割計算による未経過分に相当する金額で上記購入の際に控訴人が支払うことに合意した清算金（以下「本件各清算金」という。）を支払った。

控訴人は、平成19年から平成21年までの所得税について、本件各仲介手数料の全額と本件各清算金の全額を、各年分の不動産所得の金額の計算上必要経費（所得税法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ。）37条1項）に算入して、確定申告及び平成21年分の所得税の修正申告をした。

これに対し、北沢税務署長は、本件各仲介手数料及び本件各清算金の額は貸付業務用の不動産の取得価額に含まれ、建物の取得価額に係る減価償却費となる金額のみが各年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される（所得税法37条1項、49条1項、2項、所得税法施行令126条1項1号イ）として、所得税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

本件は、控訴人が被控訴人に対し、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分（以下「本件各更正処分等」という。）が違法である旨を主張して、その取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却し、控訴人が控訴した。

なお、控訴人が本件控訴により原判決の変更を求める範囲は、原判決中本件各更正処分等のうち本件各清算金に係る取消請求棄却部分のみである。

2 事案の概要の詳細は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要」2ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決3頁5行目の「以下「本件各物件」という。」を「本件各物件」と改める。
- (2) 同3頁18行目の「①本件各仲介手数料」から同頁19行目「(争点1)、②」まで、同頁20・21行目の「(争点2)」をそれぞれ削除する。
- (3) 同3頁22行目冒頭から同9頁16行目末尾までを削除する。
- (4) 同9頁18行目の「ア」を「(1)」と、同10頁12行目の「イ」を「(2)」と、同11頁2行目の「ア」を「(1)」と、同12頁8行目の「イ」を「(2)」と、同頁25行目の「ウ」を「(3)」とそれぞれ改める。
- (5) 同10頁21行目の「取得費」の次に「(所得税法38条)」を、同頁22行目の「減価償却費」の次に「(所得税法49条)」をそれぞれ加える。

3 当審における控訴人の主張

- (1) 本件各清算金は、本件各物件の売買契約において、代金とは別の事項として、当該年度分の固定資産税等の金額を基準に、売主が1月1日から引渡日の前日まで、買主が引渡日から12月31日までをそれぞれ負担するものとして、日割計算により金額を決定する合意がなされており、売買契約の当事者も、代金とは異なる性質の金員すなわち期間に応じて負担した固定資産税等として認識し、また、名義上の所有者と実質上の所有者に齟齬があり、名義上の所有者が固定資産税等を負担した場合、実質上の所有者に対して不当利得返還請求が認められることからしても、本件各物件の土地又は建物の直接の対価としての売買代金の一部ではなく、形式的にも実質的にも、買主が所有期間に応じて固定資産税等を負担したものである。
- (2) 業務の用に供される資産に係る固定資産税等は、事業所得又は不動産所得の必要経費に算入されるのであるから（所得税基本通達37-5）、売主は、譲渡が行われた年度に課税され

た固定資産税等を必要経費に算入できるところ、実際に算入することが許されるのは、費用収益対応の原則により、引渡日の前日までの期間に対応する金額に限られることからすれば、買主において、当該資産を事業の用に供するとき、引渡日以後の期間に対応する固定資産税等相当額を売主に支払い、これを当該事業の必要経費として算入することを認めるのが衡平かつ一貫した扱いであり、本件各清算金が不動産所得の必要経費とされるべきことは明らかである。

- (3) 法律上の納税義務者以外の者が負担した固定資産税等を自己の必要経費に算入することは、課税実務上、認められている。すなわち、親の所有する土地を子が借り受け、子が同土地上に建物を建てて第三者に賃貸して不動産所得のある場合、土地の固定資産税等の納税義務者は所有者である親であるが、①親と子が生計を同じくするときは、土地の使用が有償か無償かを問わず、親が納税義務者として納付する固定資産税等は、子の不動産所得の必要経費に算入され、②親と子が生計を別にし、子が無償で土地を使用する代わりに土地の固定資産税等を負担したときは、子が負担した固定資産税等相当額は、子の不動産所得の必要経費に算入されるのであって、本件各清算金についても、合意によって固定資産税等相当額を負担したものであって、固定資産税等としての性格を失うものでないことは明らかであるから、不動産所得の必要経費とされるべきことが明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求は、いずれも理由がないから棄却すべきものと判断する。その理由は、当審における控訴人の主張も踏まえて、次のとおり補正するほかは、原判決18頁14行目冒頭から同21頁4行目末尾までに記載のとおりであるから、これを引用する。
- (1) 原判決18頁14行目冒頭から同頁15行目末尾までを次のとおり改める。
- 「1 本件各清算金と不動産所得における必要経費について」
- (2) 同18頁24行目末尾の次に改行の上、次のとおり加える。
- 「そして、地方税法において、賦課期日後の当該年度の途中で売買などによって固定資産の所有者の異動が生じた場合において、売主などの譲渡人に対し、譲渡後の期間に応じた固定資産税等を還付し、買主などの譲受人に対し、譲受後の期間に応じた固定資産税等を課税するなど、当該年度の途中の固定資産の所有者の異動に応じて固定資産税等の納税義務者の地位を変動させる旨を定めた規定は存在しないのであり、また、当該固定資産税等を納付した土地又は家屋の譲渡人において、固定資産税等の税額を当該期間に応じて日割計算した額につき譲受人に対して支払を請求する権利を発生させる旨を定める規定も見当たらないのである。」
- (3) 同19頁9行目の「(2)」を「(2)ア」と改める。
- (4) 同20頁6行目の「この点、」の次に「真実は不動産の所有者でない者が、登記簿上その所有者として登記されているために、上記不動産に対する固定資産税を課せられ、これを納付した場合には、上記所有名義人は、真の所有者に対し、不当利得として、上記納付税額に相当する金員の返還を請求することができるものと解されており（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同47年1月25日第三小法廷判決・民集26巻1号1頁参照)、」を加え、同頁11・12行目の「いえない」を「いえないし、不当利得の問題として解決すべき場合があることから、直ちに賦課期日後の当該年度の途中で所有者となった者につき当該年度の所有者となった後の期間に相当する固定資産税等の納税義務があると解すべきことにはならないものというべきである」と改める。

(5) 同20頁12行目末尾の次に改行の上、次のとおり加える。

「イ(ア) また、控訴人は、本件各清算金は、本件各物件の売買契約において、代金とは別の事項として、当該年度分の固定資産税等の金額を基準に、売主が1月1日から引渡日の前日まで、買主が引渡日から12月31日までをそれぞれ負担するものとして、日割計算により金額を決定する合意がなされており、売買契約の当事者も、代金とは異なる性質の金員すなわち期間に応じて負担した固定資産税等として認識していることからしても、本件各物件の土地又は建物の直接の対価としての売買代金の一部ではなく、形式的にも実質的にも、買主が所有期間に応じて固定資産税等を負担したものである旨を主張する。

しかし、固定資産税等の納税義務者は、地方税法において賦課期日における当該固定資産の所有者と定められ、賦課期日後の当該年度の途中で所有者となった者につき当該年度の所有者となった後の期間に相当する固定資産税等の納税義務があると解することのできないことなど前記(1)に判示するところに照らすと、前記(1)の判断が、売買契約における本件各清算金の金額の決定方法に関する合意内容や契約当事者の認識など控訴人の主張する各点によって左右されるものとは認められず、控訴人の主張は採用することができない。

(イ) そして、控訴人は、業務の用に供される資産に係る固定資産税等は、事業所得又は不動産所得の必要経費に算入されるのであるから(所得税基本通達37-5)、売主は、譲渡が行われた年度に課税された固定資産税等を必要経費に算入できるところ、実際に算入することが許されるのは、費用収益対応の原則により、引渡日の前日までの期間に対応する金額に限られることからすれば、買主において、当該資産を事業の用に供するとき、引渡日以後の期間に対応する固定資産税等相当額を売主に支払い、これを当該事業の必要経費として算入することを認めるのが衡平かつ一貫した扱いであり、本件各清算金が不動産所得の必要経費とされるべきことは明らかである旨を主張するようである。

しかし、固定資産税等の納税義務者は、地方税法において賦課期日における当該固定資産の所有者と定められており、賦課期日後の当該年度の途中で所有者となった者につき当該年度の所有者となった後の期間に相当する固定資産税等の納税義務があると解することはできず、前記(1)判示の合意に基づく金額が実質的に当該固定資産の購入の代価の一部を成すものと解されることなど前記(1)に判示するところに照らすと、控訴人の上記主張によっても、前記(1)の判断が左右されるものとは認められない。

のみならず、課税実務上、必要経費に算入する租税については、その年の12月31日までに申告等により納付すべきことが具体的に確定したもの(所得税基本通達37-6柱書)を原則としつつ、固定資産税等のように賦課課税方式による租税のうち納期が分割して定められている税額については、各納期の税額をそれぞれ納期の開始の日又は実際に納付した日の属する年分の必要経費に算入することができる(同37-6(3))とされており、年の途中で業務の用に供されていた資産を譲渡した場合の売主における固定資産税等については、賦課期日において当該売主が当該資産を業務の用に供していた場合には、原則として賦課決定があった日の属する年分(賦課期日

の属する年分)の必要経費にその全額を算入することになるものと認められ(乙32、42、43)、前記(1)判示の点に照らせば、この取扱いが適法かつ合理的であると認められるのであるから、控訴人の主張はその前提において失当であるというほかない。

(ウ) さらに、控訴人は、法律上の納税義務者以外の者が負担した固定資産税等を自己の必要経費に算入することは、課税実務上、認められており、親の所有する土地を子が借り受け、子が同土地上に建物を建てて第三者に賃貸して不動産所得のある場合、土地の固定資産税等の納税義務者は所有者である親であるが、①親と子が生計を同じくするときは、土地の使用が有償か無償かを問わず、親が納税義務者として納付する固定資産税等は、子の不動産所得の必要経費に算入され、②親と子が生計を別にし、子が無償で土地を使用する代わりに土地の固定資産税等を負担したときは、子が負担した固定資産税等相当額は、子の不動産所得の必要経費に算入されるのであって、本件各清算金についても、合意によって固定資産税等相当額を負担したものであって固定資産税等としての性格を失うものでないことは明らかであるから、不動産所得の必要経費とされるべきことが明らかである旨を主張するようである。

しかし、固定資産税等の納税義務者は、地方税法において賦課期日における当該固定資産の所有者と定められており、賦課期日後の当該年度の途中で所有者となった者につき当該年度の固定資産税等の納税義務があると解することはできず、前記(1)判示の合意に基づく金額が実質的に当該固定資産の購入の代価の一部を成すものと解されることなど前記(1)に判示するところに照らすと、控訴人の上記主張によっても、前記(1)の判断が左右されるものとは認められない。

のみならず、所得税法56条(事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例)は、個人事業が、家族全体の協力の下で家族の財産を共同で管理使用して成り立つものが多く、その支払われた対価をそのまま必要経費として認めることとすると、個人事業者がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれが生じ、また、適正な対価の認定を行うことが實際上困難であることから、そのような方法による税負担の回避という事態を防止するために設けられた規定であり、当該納税者と生計を一にする配偶者その他の親族がその納税者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由(控訴人の主張に係る事業の用に供する資産の貸与も含まれる。)により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その納税者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、かつ、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その納税者の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入され、この場合において、その親族が支払を受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす旨を定めたものであり、この規定を受けて、生計を一にする親族の有する資産を納税者が無償で使用している場合においても、生計を一にする親族の当該資産に係る必要経費に算入されるべき金額を、納税者の事業に係る必要経費に算入することとし、これに対応して、生計を一にする親族のその資産に係る必要経費に算入されるべき金額は、その親族の各種所得

の金額の計算上ないものと解されることになる（所得税基本通達56-1）のであって、上記①は、前記のような趣旨の同条の規定に基づく解釈であり、同条の適用のない本件における前記(1)の判断を左右するに足りるものとは認められない。

また、上記②については、子は、土地の使用貸借契約に基づき、「通常の必要費」（民法595条1項）として、親に対し当該土地の固定資産税等相当額を負担すべき法律上の義務を負っているのであって、これが子の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入されるのは、法律上当然に借主の負担とされる費用であって、その支出が当該使用貸借契約の維持に必要なものと認められることに基づくものであって、固定資産税等の納税義務者は、地方税法において賦課期日における当該固定資産の所有者と定められており、賦課期日後の当該年度の途中で所有者となった者につき当該年度の所有者となった後の期間に相当する固定資産税等の納税義務があると解することはできず、本件各清算金を法律上当然に控訴人が負担すべきものとは認められないことは前記(1)判示のとおりであって、これもまた前記(1)の判断を左右するに足りるものではないというべきである。

ウ 控訴人の主張はいずれも採用することができない。」

(6) 同20頁21・22行目の「解されるから、上記1(2)と同様に」を「解され、直接的には資産の取得に伴って生じた支出であり、当該資産が不動産所得を生ずべき業務の用に供されるか否かとは関係なく支出されるものであって」と改める。

(7) 同20頁25行目の「3」を「2」と改める。

(8) 同20頁26行目の「本件各仲介手数料及び」を削除し、同21頁4行目の「認められる。」を次のとおり改める。

「認められる。」

3 結論

以上によれば、控訴人の請求は、いずれも理由がないものと認められる。」

2 よって、原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 大竹 たかし

裁判官 山本 剛史

裁判官 平田 直人