

福岡高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(別府税務署長)

平成30年11月27日棄却・確定

(第一審・福岡地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成29年11月30日判決、本資料267号-143・順号13092)

判 決

控訴人	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	別府税務署長
	今村 英雄
控訴人指定代理人	多田 真央
同	黒田 直毅
同	西田 健太
同	村上 亜紀子
同	鈴木 章義
同	溝口 英治
同	寺本 史郎
同	坂井 貴司
同	亀井 勝則
同	松高 慶子
同	岩下 良一
被控訴人	甲
被控訴人	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	安部 健志
上記兩名補佐人税理士	野口 悟
同	廣石 光生

主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 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 原判決中、控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 上記取消部分に係る被控訴人らの請求をいずれも棄却する。

第2 事案の概要

- 1 (1) 本件は、被控訴人らが、控訴人に対し、処分行政庁において、被控訴人らがA株式会社

(以下「A」という。)に対する債務を免除されたことによって受けた利益(以下「本件各債務免除益」という。)は雑所得に当たることなどを理由として、平成26年5月28日付けでした被控訴人らの確定申告に係る平成23年分の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」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)について、本件各債務免除益は一時所得に当たるから本件各更正処分等は違法であると主張して、その各一部の取消しを求める事案である。

(2) 原審は、本件各債務免除益は不動産所得に該当せず、一時所得に該当する(雑所得には該当しない)などとして、本件各更正処分の各一部の取消しを求める請求の全部と、本件各賦課決定処分の取消しを求める請求のうち被控訴人甲につき440万9500円を、被控訴人乙につき594万円をそれぞれ超える部分とを認容した。

(3) これに対し、控訴人が敗訴部分を不服として控訴した。

2 「関係法令の定め」、「前提事実」及び「争点及びこれに関する当事者の主張」は、次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要等」の2ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決5頁2行目から3行目にかけての「又は不動産担保貸付」を削る。

(2) ア 原判決8頁15行目末尾に改行の上、次を加える。

「 「よる」は「因る」という意味であり、「因る」という文言には因果関係を表わす以上の意味はない。したがって、「貸付け」という用語が典型的には賃貸借契約を意味するとしても、不動産等の賃貸借契約と因果関係が認められる所得は、必ずしも「貸主が借主に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価としての性質を有する経済的利益又はこれに代わる性質を有するもの」(以下「対価的利益等」ともいう。)には限られず、例えば、水道光熱費を定額制とする不動産等の賃貸物件において借主から貸主に対して支払われる水道光熱費は、当該不動産等に係る対価的利益等とは評価できないにもかかわらず、実務上は不動産所得に含まれるという取扱いがされている。

また、所得税法は、不動産を使用収益させる対価としての性質を有するものであることを表わす場合には「対価」という文言を用いている。これに対し、法26条1項は、「対価」という文言をあえて用いていないから、不動産所得を対価的利益等に限定する趣旨ではないことが明らかであるし、施行令94条1項2号も不動産所得が対価的利益等に限定されるとの解釈の根拠となるものではない。」

イ 原判決8頁20行目末尾に「このことは、「収入金額」という語が用いられている利子所得や給与所得の範囲が、一定の所得源泉「に係る所得」として、その所得源泉との関係性が強いものに限定した規定振りとされているのに対して、「総収入金額」という語が用いられている不動産所得や事業所得の範囲が、一定の所得源泉「による所得」又は「から生ずる所得」として、より広いものを想定した規定振りとされていることから裏付けられる。」を加える。

(3) ア 原判決9頁初行末尾を改行の上、次を加える。

「 また、法は、不動産所得を、事業所得と同様に考えるべきものと雑所得と同様に考えるべきものの2種類に分けており(法51条、57条等参照)、「事業」といえる程

度に至らない不動産等の貸付けは「業務」として行われるものと評価できるが、「事業」と「業務」の違いは相対的なものにすぎず（所得税基本通達26-9参照）、いずれも幅広い経済活動全般を表わす概念であることに変わりはない。

以上のとおり、施行令63条の文理からも、不動産所得には、不動産等の貸付業務（不動産貸付業）の遂行により生ずべき収入が含まれ、対価的利益等以外のものも含まれると解される。」

イ 原判決9頁13行目から15行目までを次のとおり改める。

「オ 法44条の2は、2項1号に掲げる金額（「当該免除を受けた日の属する年分の不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額」）を限度として、「不動産所得を生ずべき業務」に係る債務の免除により生じた経済的利益（債務免除益）を不動産所得に係る収入と捉えている。取得型・包括的所得概念の下では、債務免除益も原則として「収入」（法36条）に該当するところ、法44条の2第1項がその例外を、同条2項が更にその例外をそれぞれ定めていることからすれば、不動産所得等を「生ずべき業務に係る債務」の免除を受けた場合、当該債務免除益が当該債務と同一の所得区分に係る総収入金額に算入されることは、所得税法上の原則的な取扱いなのであって、資力を喪失した場合等における債務免除益に限られるものではない。

カ 施行令94条1項は、不動産所得には、「不動産所得・・・を生ずべき業務・・・の遂行により生ずべき」収入が含まれていることを当然の前提とした規定振りになっている。

キ 不動産所得は、昭和15年に分類所得税が導入された際に設けられ、昭和22年にこれが廃止されたことに伴い、現行の事業所得及び雑所得とともに「事業等所得」として統合された。その後、昭和25年に資産性所得の合算課税制度（資産合算制度）が設けられたことに伴い、その対象となる資産所得の範囲に関連して、「事業等所得」から取り出されて定義され、現在に至る。

このように不動産所得は、昭和22年時点では事業所得や雑所得と同様に扱われるべきものとされていた。また、資産合算制度は、不動産等の資産性所得については生計を一にする世帯員に資産を分割することによって所得を分散させ、税負担の軽減を図ることが容易であることなどから、課税の公平を図るために設けられたものであり、かかる制度趣旨によれば、資産合算制度の対象として区分された不動産所得には、不動産等の名義変更によって分散可能な経済的利益が含まれると考えられるところ、不動産等の貸付業務の遂行により生ずべき経済的利益であれば、対価的利益等ではなくても、当該不動産等の名義変更によって分散可能である。

したがって、現行の不動産所得が設けられた趣旨等に鑑みても、不動産所得の範囲を対価的利益等に限定する的確な根拠は存在しない。

ク 以上のような法令の規定の文理等に照らすと、法26条1項にいう貸付けによる所得は、対価的利益等に限定することは相当ではないのであり、およそ不動産等の貸付業務と因果関係のある収入全てが不動産所得に該当すると解することは相当でないとしても、少なくとも、不動産等の貸付業務の遂行により生ずべき所得は不動産所得に該当すると解すべきである。そして、ある所得が「不動産等の貸付業務の遂行により生ずべき所得」に該当するか否かは、個々具体的な事案ごとにその所得

の発生原因や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきであり、不動産等の貸付業務の遂行との関連性の強さがその際の具体的な判断基準ないし判断要素となる。」

ウ 原判決9頁末行の「債務免除益」から10頁2行目末尾までを「すべての債務免除行為から共通して導かれる「一時的、偶発的に発生した」という所得の性質は重要視されるべきではなく、債務免除益を生み出す元となる債務の発生原因を重視して当該債務免除益の性質等を検討し、当該債務免除益と不動産等の貸付業務との関連性の強さを踏まえて判断するべきである。」に改める。

(4) 原判決10頁23行目の「いうことができる。」の次に「そして、被控訴人らは、本件各借入に基づく借入金を賃貸用不動産の取得のための費用に充て、これを貸し付けることで、不動産貸付業を営んでおり、当該不動産がなければ、そもそも不動産貸付業を営むことはできなかつたのであるから、本件各債務は、被控訴人らの営む不動産の貸付業務の遂行に不可欠であり、これと密接に関連して生じたものというべきであり、それが免除されたことによって生じた本件各債務免除益は、被控訴人らの不動産の貸付業務と強い関連性があるといえる。」を加える。

(5) 原判決11頁1行目から5行目までを次のとおり改める。

「このように、本件各債務免除益は、これを生み出す元となった本件各債務の性質とこれを生み出す直接の原因となった債務免除行為のいずれの点を考慮しても、被控訴人らの営む不動産の貸付業務と強い関連性を有するから、不動産の貸付業務の遂行により生ずべき収入であるということができ、それに係る所得は、不動産所得に当たるといえることができる。」

仮に、不動産所得の意義を対価的利益等に限られると解するとしても、本件各債務免除益については、不動産等の使用収益の対価「に代わる性質を有するもの」として、不動産所得に該当する。すなわち、本件のように、賃貸用不動産の取得費用等を借入金で調達し、賃料収入を原資として当該借入金の返済資金を賄うことを予定した経営モデルにおいて、当該借入金の債務免除を受けることにより得た経済的利益は、賃料収入の減少分の補填を受けると同等のものであるから、このような経済的利益については、不動産等の使用収益の対価である賃料収入「に代わる性質を有するもの」として、不動産所得に該当するといえるべきである。」

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、被控訴人らの請求は原判決主文第1項及び第2項の限度で理由があると判断する。

その理由は、次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決13頁25行目から14頁16行目までを次のとおり改める。

「(1) 所得税法上、不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利等の貸付け（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。）による所得のうち、事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いたものをいうところ（所得税法26条1項）、ここにいう不動産等の貸付けとは、不動産等を使用収益させることによって一定の経済的利益がもたらされるものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心とな

るものと解される。そして、賃貸借契約は、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賃料を支払うことを約することによって成立する契約であるから、不動産等の貸付けによる所得に係る収入の典型は、使用収益期間に対応して定期的かつ継続的に支払われる賃料であるといえる。

もっとも、「貸付けによる所得」にいう「よる」は因果関係を表す用語であるから、文言上これに該当するものは、賃料に限られないし、使用収益させる相手方から得られるものに限定されることもない。所得税法が、所得金額の計算に関し、不動産所得（26条2項）について、「総収入金額」という語を用いているのも、副収入や付随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことを踏まえたものと解される。

したがって、権利金、礼金、更新料、転貸承諾料などのように、目的物を使用収益し得る地位を取得、確保する対価として一時的に支払われる経済的利益も、目的物を使用収益させることと因果関係を有する上に、広い意味では目的物の使用収益の対価たる性質を有するものとしてこれに含まれ得る。

また、「貸付け」は他人に不動産等を使用収益させる一切の場合を含んでおり、必ずしも有効な契約関係に裏付けられている必要はないから、占有権原を有しない者が使用収益したことに基づいて支払われる賃料相当損害金もこれに含まれ得るものというべきである。不動産所得を生ずべき業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の補償として取得する補償金その他これに類するものが不動産所得に係る収入に含まれるとされている（施行令94条1項2号）のも、不動産所得の意義についての上記のような理解を前提とするものと解される。

さらに、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有する経済的利益も、不動産を使用収益させて初めてそのような必要経費が発生するという意味において、「貸付け」との間に因果関係がある上に、これを不動産所得に係る総収入に算入しなければ、所得の性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税を目的とする所得税法の立法趣旨を損なうことになるから、不動産所得に係る総収入に含まれ得るものというべきである。

しかしながら、「貸付けによる所得」といえるためには、その所得が不動産等の「貸付け」と因果関係を有すること、すなわち、不動産等を使用収益させなければ得ることができなかったものといえる必要があるから、使用収益をさせなかったとしても得られた所得は、「貸付けによる所得」には含まれないと解される。不動産所得該当性を判断するに当たっては、当該所得発生に係る諸事情を考慮の上、当該所得が以上のような意味で不動産の貸付けにより発生したと評価できるかどうかを検討する必要がある。」

(2) 原判決14頁20行目から21行目の「、不動産所得は」から24行目の「自然である。」までを「、不動産所得は、不動産等を使用収益させることによってはじめて得られるものに限定され、少なくとも不動産等を使用収益させなくても得られるような経済的利益は含まないと解するのが自然である。」に改める。

(3) ア 原判決15頁6行目の「控除して」を「控除した」に改める。

イ 同頁8行目末尾を改行の上、次のとおり加える。

「これに対し、控訴人は、①事業所得同様、不動産の貸付けが行われる業務又は事業において対価的利益等以外の経済的利益が生じる場合があること、②判例上、回帰的

に経済的利益を生み出す性質を有しない権利金が不動産所得に該当するとされていること、③担税力が高いとして不動産所得の税率が高く定められていたのは昭和22年までにすぎないことなどからすれば、上記のような不動産所得の性質は、その範囲を対価的利益等に限定する根拠とはならないと主張する。

しかし、不動産所得の範囲が対価的利益等に限定されると解釈すべきかどうかはともかく、上記のような不動産所得に対する法の規定内容に照らすと、租税法律主義の観点から法の文言の拡大解釈とならないよう注意すべきことに変わりはない。」

ウ 同頁9行目から14行目までを次のとおり改める。

「(3) 控訴人は、①法26条1項が「よる」(「因る」と同義)という文言を用いていること、②法26条1項が「対価」という文言を用いていないこと、③法26条1項が「に係る所得」(法23条1項、24条1項、28条1項、30条1項参照)ではなく「による所得」との文言を用い、また、法26条2項が「収入金額」(法23条2項、24条2項、28条2項、30条2項参照)ではなく「総収入金額」との文言を用いていることをその主張の根拠として挙げる。

しかしながら、上記①の点については、控訴人自身、「貸付けによる所得」について、およそ不動産等の貸付業務と因果関係がある収入全てが不動産所得に該当すると解することは広きに失し、不動産等の貸付業務の遂行により生ずべき収入が不動産所得に該当すると解すべきであるとして、不動産所得の発生原因を限定する解釈をしており(控訴理由書16頁)、「よる(因る)」との文言が不動産所得の解釈内容を一義的に決するものではないことを自認している(なお、控訴人は、不動産等の使用収益と因果関係が認められてもその対価的利益等といえないものの例として、借主から貸主に対して支払われる定額制の水道光熱費を挙げるが、実際の水道や電気の使用量に関わらず料金を定額とする以上、不動産等の使用収益の対価と評価することも可能であるから、控訴人の指摘は的を射たものとはいえない。)

上記②の点については、有効な契約関係を前提としない経済的利益(例えば、占有権原を有しない者が使用収益したことに基づいて支払われる賃料相当損害金)や対価に代わる性質を有する経済的利益も不動産所得に係る収入に含めるために、「対価」という文言が用いられなかったと理解することが可能である。

上記③の点についても、「による所得」、「総収入金額」という文言は、収益内容の複雑さを相対的に示すものとはいえるものの、これらは、不動産所得に係る収入が、賃料以外に、権利金、礼金、更新料、転貸承諾料等、目的物を使用収益し得る地位を取得、確保する対価として一時的に支払われるもの、占有権原を有しない者が使用収益したことに基づいて支払われるもの、対価に代わる性質を有するものなど多様な経済的利益を含み、その内容が単純でないこと、不動産所得の計算においては、必要経費の控除を認めていることに着目したものととも考えられ、上記文言から、不動産所得に、不動産貸付業の遂行によって生じたすべての経済的利益が当然に含まれると解することはできない。

そして、法(及び施行令)には「事業」、「業務」、「不動産の貸付業」の文言が存するにもかかわらず、不動産所得の定義規定である法26条1項においてはこれらの文言を用いていないことにも照らせば、控訴人が挙げる点から直ちに、不動産貸

付業の遂行によって生じる経済的利益をもって不動産所得と解すべきであるとする控訴人の主張が根拠づけられることにはならない。

以上のとおり、控訴人の指摘する点は、いずれも、不動産所得の意義を控訴人主張のように解すべき根拠とはならない。」

エ 同頁18行目の「事業所得を除いていること」を「事業所得に該当するものを除いていること、同項が、事業所得（「から生ずる所得」）と異なり、譲渡所得と同じく「による所得」との文言を用いていること」に改め、21行目末尾を改行の上、次のとおり加える。

「なお、控訴人は、法が、不動産所得を、事業所得と同様に考えるべきものと雑所得と同様に考えるべきものの2種類に分けており（法51条、57条参照）、「事業」といえる程度に至らない不動産等の貸付けは「業務」として行われるものと評価できるが、「事業」と「業務」の違いは相対的なものにすぎず（所得税基本通達26-9参照）、いずれも幅広い経済活動全般を表す概念であることに変わりはないと主張する。

しかしながら、「事業」と「業務」との関係をもとに解するとしても、そもそも、経済的利益の発生原因と課税の対象ないし範囲とは区別すべきであり、不動産所得が不動産貸付けに係る「事業」ないし「業務」から発生することから直ちに、不動産所得が不動産貸付けに係る「事業」ないし「業務」から生ずる経済的利益を広く含むという解釈を導き出すことはできない。なお、施行令94条1項の文言も、上記の区別を前提に解釈すべきである。」

(4) ア 原判決16頁6行目の「そもそも」の次に「、ある費用が「不動産所得を生ずべき業務について生じた費用」といえるかどうかを判断するには、まず法26条1項の不動産所得の定義規定をどのように解釈するかを決定しなければならないのであり、その解釈を離れて「業務」の範囲が一義的に決まることにはならない（このことは、法44条の2第2項1号の「不動産所得を生ずべき業務」についても同様である。）。加えて」を加え、12行目の「不動産所得について、」を削り、14行目の「、目的物を」から15行目末尾までを「不動産所得に区分されることにはならない。」に改める。

イ 同頁22行目末尾を改行の上、次を加える。

「(6) 控訴人は、立法の沿革から、不動産所得と事業所得が類似する、また、資産合算制度が対象とした分散可能な経済的利益に不動産等の貸付業務の遂行により生ずべき経済的利益が含まれると主張する。

しかしながら、法26条1項の定義規定に「事業」、「業務」、「不動産の貸付業」といった文言を用いていないことや、事業所得については「事業から生ずる所得」と定義し、不動産所得については「貸付けによる所得」と定義していることからすれば、不動産所得と事業所得との間に一定の差異を設けたとの解釈が可能である。また、資産合算制度に基づき不動産所得として課税することに合理性があるからといって、そのことから直ちに当該経済的利益を不動産所得に分類する解釈が正当化されるわけではない。よって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(7) 控訴人は、不動産所得の意義について、他にもるる主張するが、いずれも前記判断を左右するものとはいえない。」

(5) 原判決17頁11行目の「前提として」の次に「、債務の発生原因や債務免除の趣旨を勘

案し」を加える。

- (6) 原判決19頁5行目の「原告らが不動産貸付業を継続できなくなることを避けること」を「被控訴人らが不動産を所有したままで不動産貸付業を継続すること」に改め、10行目の「できない。」の次に「また、Aによる債務免除は、被控訴人らが不動産を他人に使用収益させたからこそ実行されたというのではなく、その意味で、当該不動産の貸付けとの間に因果関係があるとはいえない。」を、同じく「したがって」の次に「、法令の文理の点からも、また、債務免除により得られる経済的利益の性質や態様という点からも」をそれぞれ加え、11行目末尾を改行の上、次を加える。

「控訴人は、本件各債務免除益が不動産所得に該当すると主張するが、その前提とする不動産所得の解釈が採用できないこと等からして、上記判断を左右するものとはいえない。

また、控訴人は、仮に、不動産所得の意義を限定的に解するとしても、本件のように、賃貸用不動産の取得費用等を借入金で調達し、賃料収入を原資として当該借入金の返済資金を賄うことを予定した経営モデルにおいて、当該借入金の債務免除を受けることにより得た経済的利益は、賃料収入の減少分の補填を受けるのと同等に評価すべきものであるから、不動産等の使用収益の対価に代わる性質を有するものとして、不動産所得に該当するというべきであると主張する。

しかしながら、Aが被控訴人らの不動産貸付業務の収益を補償する趣旨で本件各弁済合意を行ったと認めるに足りる証拠はない。被控訴人らが不動産の貸付業に係る家賃収入のみならずそれぞれの全体財産をもって本件各債務を履行すべき立場にあることからすれば、むしろ、Aには、わざわざ被控訴人らの不動産貸付業務の収益を補償する趣旨で本件各弁済合意を行う理由などなかったというべきであり、いわゆる空室保証（家賃保証）の場合と事情が異なる。そのような場合に施行令94条1項を適用するのは、控訴人主張のような経営モデルを採用していない者との均衡を失する結果となり相当ではない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。」

- (7) ア 原判決20頁12行目の「このことからすると」から13行目末尾までを削る。

イ 同頁14行目の「しかし」の次に「、Aとしては、被控訴人らが不動産貸付業を遂行して一定の家賃収入を得ているかどうか、今後その予定があるかどうかと関係なく、被控訴人らと本件各弁済合意を行うことは可能であったのであるから、それから生じた本件各債務免除益が被控訴人らの不動産貸付業に関して発生したものであるとは直ちにはいえない。また」を加える。

- (8) 原判決21頁5行目末尾を改行の上、次を加える。

「控訴人は、本件各債務免除益が、不動産等の貸付業務の一環としてされた行為から得た所得であり、業務の遂行、継続に密接かつ必要不可欠なものであること、被控訴人らがAに対し主導的かつ継続的に働きかけ、被控訴人らの経営判断として本件各弁済合意に基づく弁済がされたことによって本件各債務免除益が生じていることからすれば、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当するのであり、多くの債務免除行為が通常有する属性としての一時性・偶発性があるだけでは上記結論は左右されないと主張する。

しかしながら、本件のように、不動産の貸付業に不可欠な賃貸用不動産の購入資金の借入債務について債権者に対し単発の債務免除を求める行為は、その交渉にある程度の期間を要するとしても、経営不振等の非常事態に対処するための一時的な行為であって、一回

的な債務免除がたとえ貸貸業の継続に必要な不可欠な行為であったとしても、貸貸業と一体の経済活動の実態を有するものとは言えないから、「営利を目的とする継続的行為」（「営利」とある以上、当該業務における本来的な営業行為、本件でいえば不動産貸付けによる経済的利益を想定していると解すべきである。）に該当するとはいえない。また、前記引用に係る原審裁判所の判断は、本件各弁済合意がいずれも単発的なものとして、専らAの経営判断によって行われたものであり、これらが被控訴人らの営む不動産貸付けにおいて当初から想定されていたり、繰り返されたりしたものではない点も考慮したものであって、本件各弁済合意が債務免除行為一般と同様の意味で一時的・偶発的な性質を有することのみに依拠しているわけではないから、控訴人の上記批判は当を得ない。」

(9) 原判決22頁2行目の「となる」の次に「(」を加え、同頁2行目から3行目にかけて及び同23頁13行目から14行目にかけての各「通則法118条3項により1万円未満切り捨て。」をそれぞれ「通則法118条1項により千円未満切り捨て。」に改める。

## 2 結論

よって、原判決は相当であって、本件各控訴はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

福岡高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 矢尾 渉

裁判官 佐藤 康平

裁判官 村上 典子