

# 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

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

大阪地裁平31（行ウ）第51号，令3・4・22判決（納税者勝訴）（TAINS：Z888-2363）

Brush up point

本件は，親子間での土地の使用貸借契約は有効に成立し，駐車場収入は，土地所有者の親ではなく，使用借権を有する子らに帰属するとした事例である。大阪地裁の判決のポイントは，次のとおりである。

- (1) 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「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。
- (2) 子らは，所有者である親から，本件各土地の使用収益権を与えられ，これに基づき本件各土地を賃貸し，賃貸人としての地位に基づき本件各駐車場収入を得ているのであって，民法上，形式上も実質上もその収益を享受しているのであるから，所得税法上においても，収益の帰属主体となる。

## I 事実関係

〔1〕原告Xは，〇〇市で農業に従事していた者であり，同市内を中心に多数の不動産を所有し，賃料収入等を得ていた。乙は，Xの長男であり，Xの自宅と同じ敷地内にある別棟の建物に居住している。丙は，Xの長女（乙の妹）である。丙は，別の市に居住している。Xの妻は既に死亡しており，Xの子は乙及び丙のみである。

Xは，平成26年1月頃，当時82歳であり，通常に加齢に伴う物忘れ等はみられたものの，意思能力に格別の問題はなかった（なお，Xは，その約2年3か月後の平成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され，同年7月頃に敗血症で入院したことを機に通帳の管理を乙に委ねた。Xは，令和2年当時，要介護3の認定を受けていた。）。

〔2〕ところで，Xは，平成16年頃以降，その所有する本件各土地を造成するなどした上で，駐車場として賃貸して，賃料収入を得るようになった。本件土地のP等土地については，Xは，平成16年頃以降，複数の個人又は法人との間で，P等土地を所定の区画ごとに駐車場として賃貸する旨の契約を締結した。なお，Xは，平成16年頃以降，訴外A社との間で，P等土地を駐車場として賃貸する業務（以下，この業務を「駐車場管理業務」という。）についての委任契約を締結した。

また，R土地については，Xは，平成15年1月23日，医療法人D会との間で，R土地をD会の職員の駐車場用地として賃貸する旨の契約を締結した。このR土地についてXは，平成15年1月23日，訴外B社との間で，R土地の駐車場管理業務についての委任契約（駐

車場管理契約）を締結した。

〔3〕次に，乙は，平成25年11月18日以降，Xの意向を受けて，税理士法人C（以下，「本件税理士法人」という。）の丁税理士に対し，Xが所有する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。そこで，①Xと乙は，平成26年1月25日付けで，P等土地について「P等土地使用貸借契約書」を作成し，②Xと丙は，平成26年1月25日付けで，R土地について「R土地使用貸借契約書」を作成した。両契約書のXの署名・押印は真正なものである。

〔4〕続いて，X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，これらを併せて「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。本件各贈与契約書には，贈与物件（本件舗装等）上において営む「駐車場賃貸借契約」については，乙又は丙がその地位を引き継ぐこととし，Xは，「当該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され，Xと乙又は丙の署名・押印がされている。これにともない訴外A社，B社との各駐車場管理契約も変更されている。なお，乙又は丙は，本件各贈与契約の後，本件舗装等の贈与を受けたとして，贈与税の申告をした。

〔5〕以上の事実に基づき，Xは，平成26年分の所得税及び復興特別所得税について，収入の計上誤り等を理由とする更正の請求をしたところ，所轄税務署長Yから，更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたほか，Xは，平成26年1月まで本件各土地の賃貸人として駐車場収入を得ていたところ，同年2月以降の駐車場収入については，使用貸借契約等により，賃貸人が乙又は丙になり，各駐車場収入は乙又は丙に帰属するものとして確定申告をしていたところ，Yは乙又は丙の名義で賃貸された土地の賃料に係る収益は，X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なした。そこで，Xはこれらの処分を不服として，所定の手続きを経て，本訴に及んだ。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は，本件が所得税法12条の「実質所得者課税の原則」の適用があるか否かである。当事者の主張を掲げると，次のとおりである。

なお，本件では，事実認定の問題として，本件各使用貸借契約の有効性，本件各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，本件各贈与契約の有効性といった点も争われているが，紙幅の関係上，これらの問題については，「IV. 解説」で取り上げるものとする。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>&lt;実質所得者課税の原則について&gt; 所得税法12条の通説的な解釈である法律的帰属説によれば，所得の帰属の判定に当たって，契約の締結等の法律的な事実だけが真実の権利者の蓋然的様相を示す事実として決定的な意味を持つのではなく，経済的利得の実現の管理支配という経済的な事実で</p>	<p>&lt;実質所得者課税の原則について&gt; 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。 資産について使用貸借又は賃貸借がされた場合に</p>

も真実の権利者の蓋然的様相を示す事実になり得ると考えられる。

そうすると、所得税法12条の規定の文理解釈としては、「単なる名義人」は法律上（民法上）の名義においてのみ権利の主体として表明されている者を示し、「これ（収益）を享受する者」は法律上（民法上）真実に収益を収受する権利を有する者としての蓋然的様相を呈している者を意味すると解すべきである。

Yは、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）に帰属する旨主張するが、不動産所得とは、不動産等の貸付けによる所得であり（所得税法26条）、ここにいう不動産等の貸付けには、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が含まれる。そして、乙又は丙が本件各土地を貸し付けており、本件各駐車場収入を得ることになる。また、乙又は丙が本件各土地という資産に対する事実上又は実質上の排他的支配を及ぼしているのである。

Yは、使用借権が経済的に無価値であるとして、収益の基因となり得ない旨も主張するが、Yの主張は、使用借権に資産としての価値があるか否かという問題と、使用借権に不動産所得を生ずる収益収受権があるか否かという問題を混同するものであって、失当である。

本件は、乙又は丙が、本件各使用貸借契約により本件各土地を無償で借り受け、本件各土地の利用者たる賃借人に対し、本件各土地を賃貸していたから、本件各駐車場収入の帰属についての法律上の名義は乙又は丙にある。そして、本件各駐車場収入の帰属を実質に即して判定すると、乙又は丙が本件各土地の駐車場管理業務をし、賃貸借契約や賃貸借契約を変更する契約を締結したり、管理費用を本件各不動産管理業者に支払ったりしており、本件各土地から得られた利益をXに還流させることもなかった。本件各駐車場収入は、その実質をみても、乙又は丙に帰属していたことになる。

また、本件において、担税力、すなわち税負担を受け持つことができる能力を有している者は、本件各駐車場収入を得ていた乙又は丙というほかない。

以上によれば、本件各駐車場収入は、形式と実質のいずれも乙又は丙に帰属するのであり、Xに帰属することはなく、Yのいう実質所得者課税の原則に照らしても、本件各駐車場収入がXに帰属することはない。

### III 判決の要旨

大阪地裁は、はじめに事実認定の問題として、本件各使用貸借契約、本件各贈与契約の有効性を認定した上で、所得税法12条の実質所得者課税の原則について、次のとおり判示した。

まず、本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係については、「乙又は丙は、平成26年2月以降、Xから、本件各土地の使用収益権を与えられた……そして、乙又は丙は、本件

は、使用借権、賃借権それぞれの権利の実質からみて、当該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である。

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、その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。

また、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）。

その上、使用貸借においては、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。

以上のとおり、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、使用借主が当該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ではできず、当該資産から得られる所得は帰属しないと解される。

以上、所得税法12条に規定する「収益を享受する者」はXであり、乙又は丙が収受した本件各駐車場収入は、Xが乙又は丙に本件各土地を使用収益することを承認したこと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。

各土地の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、本件各土地の賃借人から本件各駐車場収入を得ることになる。他方、Xは、本件各土地の所有者ではあるが、平成26年2月以降は、本件各使用貸借契約の締結により、本件各土地の使用収益権を乙又は丙に与えたため、乙又は丙が賃貸人ということになるから、本件各土地の賃貸借契約の賃貸人ではなくなり、本件各駐車場収入を得ることはできないことになる（実際にも本件各駐車場収入を得ていない。）と判示した。

次に、「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Y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。そして、このことは、当該所得が不動産所得であるからといって異ならないというべきである。」とし、この場合の所得税法12条と本件の関係については、「本件各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。そして、乙又は丙は、賃貸人として本件各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本件各駐車場収入が振り込まれており……本件各駐車場収入を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。さらに、Xは、同月以降、本件各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。」とした。

したがって、「本件において、所得税法12条の適用により、平成26年2月以降の本件各駐車場収入の帰属がXにあるということではできないというべきである。すなわち、乙又は丙がX所有の本件各土地を第三者に賃貸しており、Xと乙又は丙との間に本件各使用貸借契約が締結されている本件において、本件各使用貸借契約によりXから乙又は丙に本件各土地の使用収益権が与えられていることになるから、当該賃貸に係る賃料収入（本件各駐車場収入）は乙又は丙に帰属することになる。」と結論づけた。

### IV 解 説

〔1〕本件は、実務上の問題としてありがちな事例である。すなわち、納税者の相談を受け税理士法人が、総体としての租税負担を免れることを目的に本件各使用貸借と本件各贈与契約を締結し、私法上の法形式を合法的に整えて、納税者が本件各土地の所有者であり、本件各土地に係る権利関係に変動がないにもかかわらず、毎年800万円余りの駐車場収入を使用貸借契約を締結することによって放棄し、その経済的利益を子供に移転させたものである。税務当局としては、このような租税負担軽減スキームは、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、不合理なものであり、本来の経済的利益の実質的な所得者に対し課税すべく所得税法12条を発動させたものである。

〔2〕そこで、まず、使用借権の性格が問題となるが、使用借権とは、使用貸借契約に基づき、借主が目的物を無償で使用・収益できる場合の当該借主の権利をいう。なお、不動産の場合、固定資産税と都市計画税だけを借主が支払うという若干の使用料を負担するケースもある。本件も実は固定資産税等の負担を子供がしているが、このような場合でも、そ

これらの負担は使用収益に対する対価の意味を持つものとは認められないという最高裁の判決があり（最高裁一小昭41・10・27判決）、本件各使用貸借契約は、民法上の使用貸借契約の性質を有するものと解された。ただし、使用借権は権利として弱い権利であり、使用貸借の場合、恩恵的な契約であるが故に借主の死亡で終了し、相続の対象にもならないし（民法599条）、一般的に経済的価値はなく、譲渡性もない。ただし、法的権利として有効に成立した以上、税法上もその権利は是認されるべきこととなる。

〔3〕次に、本件では、その使用借権上にあるアスファルト舗装の贈与が行われている。これは、念には念を入れたスキームである。税務当局は、Xから本件各土地の上に存する何らかの構築物の所有権を移転させ、その土地から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贈与したものであるとこれを非難するが、その主張は非難に値しない。なんとなれば、税法上は、土地と土地上の構築物とを別々に区分し、アスファルト舗装についてはその資産性を認めて、耐用年数10年で償却することを認めているからである。したがって、本件アスファルト舗装を構築物として資産認識し、贈与することはなんら不自然ではないことになる。まして納税者は、本件贈与につき贈与税の申告までしており、用意周到である。

〔4〕かつて、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」(第1審：東京地裁平10・5・13判決、控訴審：東京高裁平11・6・21判決、上告審：最高裁二小平15・6・13決定)と「岸事件」(第1審：東京地裁平13・3・28判決、控訴審：東京高裁平14・3・20判決、上告審：最高裁一小平16・4・22決定、評釈：渡辺充『判例に学ぶ租税法』税務経理協会23～43頁)である。岸事件で東京高裁は、次のとおり判示し、納税者勝訴とした。「自由に選択可能な法形式間において課税上の取扱いにのみ差異を設けている以上、納税者が選択した法形式に従って課税をするのが同法の趣旨であるとみるのが相当である、納税者が選択した法形式を否認して他の法形式を前提とした課税をすることは明文の根拠がない限り許されないものというべきである。」

すなわち、課税における法形式の重視と租税法律主義の堅持が示された判決である。

法形式の重視という点では、所得税法12条が、第一義的に法律的帰属説をとることが通説となっており、私法上の法律構成に、仮装、隠ぺい、濫用がない限り、これは認められるべきである。したがって、税務当局は、事実認定の問題として、本件各使用貸借契約書の有効性をまず問題とし、さらには、処分証書の法理に対し、「特段の事情」が認められるものとして否認論を展開した。しかし、この点について大阪地裁は、「本件各贈与契約は、本件各土地と一体となる本件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、本件各贈与契約や本件各取引の内容、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、本件各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ようとしたものであったと解される。」と前置きしながらも、「本件各贈与契約が上記のようなものであるからといって、本件各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。」と判断した。

また、本件各取引によって、本件各駐車場収入が乙又は丙に帰属することになるが、「X

と乙・丙は親子の関係にあり、Xが十分な収入を得ており（Xの平成25年分の確定申告における不動産収入の合計額は2868万6096円）、高齢でもあったことにも照らすと、本件各駐車場収入が本件各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本件各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はできない。以上によれば、社会通念に照らして、本件各取引が特段不自然又は不合理であるということはできず、本件各取引の一環としてされた本件各使用貸借契約もまた異常なものであるということはできない。」とし、本件各使用貸借契約書に記載どおりの行為がされたとの経験則を妨げる「特段の事情」があるとするとはできないというべきであると判示した。

〔5〕最後に、以上のような事実認定に基づき、所得税法12条の判断がなされたが、上記判決の要旨にあるとおり、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。

本件は税務当局によって控訴されているが、本件の実務上の意義は、たとえ節税効果を発生させることを動機として取引が行われたとしても、節税の動機と使用貸借契約による目的物の無償による使用収益させるという意味とは併存し得るものであることが改めて確認されたことである。筆者は、本件は「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。

〔わたなべ・みつる〕