

余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分

—所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を中心に—

久保 綾子

論文要旨

1 研究の目的

(1) 余剰容積の移転

近年、土地の有効・高度利用のため、「空中権」の活用や売買として余剰容積の移転等が盛んに行われている。例えば、JR東日本が、東京駅丸の内駅舎上空の未利用の容積率を、周辺に建築される6つのビル（新丸ビルやJPタワービル等）に移転した事例や、東京オペラシティと新国立劇場との間での容積率の移転等、多くの事例がみられる。

この容積率とは、「建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合」をいい、ある敷地に建てられる建築物の延床面積の最大限度を、都市計画法で定める用途地域の種別ごとに定めるときなどに用いられる（建築基準法52条）。すなわち、容積率とは、良好な都市環境を創造するための基本概念であり。原則としては、各敷地では指定された容積率を上回る延床面積の建物を建築することができず、隣地同士で勝手に容積率を融通し合うことは認められていない。

しかし、他人の敷地にある未利用の容積率を自己の敷地で譲り受け、その容積率を利用することができれば、自己の土地でより大きな建築物の建築が可能になる等の土地の有効利用を図ることができる。そこで、建築基準法や都市計画法では、このようなニーズに対応するために容積率の移転を可能とする各種制度が整備されている。冒頭で紹介した東京駅丸の内駅舎上空の未利用容積率の移転では、特例容積率適用区域制度（建築基準法52条の2）が活用され実現した。これにより、東京駅周辺ではより高層のビルを建築することが可能となり、さらにJR東日本側では約500億円の移転対価を得て、そのすべてを東京駅丸の内駅舎の改修工事費用に充てることができた。

このような余剰容積の移転を、「空中権」の売買や「空中権」の活用と表現されることがある。しかし、この「空中権」という権利は、実定法で明示されている概念ではなく、その性質や内容も多義的である。すなわち、「空中権」の活用事例といった場合には、余剰容積の移転取引以外にも、建物の上空に別の所有者が建物を建築し所有する場合、建物上空に道路を築造する場合、建物上空に人口地盤を築造してその上に他人が建物を所有する場合、他人所有の上空に施設を築造してモノレールを通過させる場合、鉄道用地の上空に他人がビルを建築する場合等も包含されるのであって、いわば「空中権」は俗称といえる。したがって、余剰容積の移転を行うにあたって、物権としての効力（存続期間、対抗力等）を享受しようとする場合には、区分地上権、地役権、建物区分所有権等を設定する必要が生ずる。必ずしも物権として利用する必要がなければ、債権によって実現することも可能である。いずれにせよ、わが国は物権法定主義（民法175条）を採用しているため、「空中権」等の新たな権利を創設してその移転取引を行うことはできない。

そうすると、余剰容積の移転取引は、いくつかある公法（建築基準法、都市計画法）の制度のうち、どの制度を活用するのか、そして私法（民法）上どのような権利の設定を行

うか、あるいは債権契約で済ませるのか、といった公法と私法が交錯した複雑な体系を組み立てることによって成立していることが分かる。すなわち、「空中権」の売買といっても、それは所有権の売買のような客観的にも明快な形態には収まるものではない。では、このような複雑な体系によって成立する余剰容積の移転取引において、その取引時点に高額な対価を個人が受け取っているケースでは、どのような課税関係になるのか。このとき所得税法では、主として、その対価の所得区分の判定が問題となる点に着目した。

(2) 素材となる裁判例

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた裁判例として、余剰容積利用権移転事件判決¹がある。当該事件では、納税者が自己の土地の余剰容積率を隣地に移転するにあたって、連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）を活用し、かつ、移転元である自己の土地に不作為の地役権を設定したが、その際に当事者間で授受された地役権の設定対価（余剰容積の移転対価）が、所得税法 33 条 1 項にいう譲渡所得に当たるのか、それとも同法 26 条 1 項にいう不動産所得にすぎないのかについて争われた。なお、税額の有利不利の観点から、納税者が譲渡所得を、課税庁が不動産所得を主張した。

裁判所の判断は、第一審判決で請求が棄却され、控訴審判決においても控訴が棄却されたため、当該対価は不動産所得に当るものと確定した。その法的構成は、同法 33 条 1 項かつこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項（資産の譲渡とみなされる行為）の地役権の設定範囲に、余剰容積の移転を可能とする制度として特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号、同法 9 条 19 項、建築基準法 60 条）は明記されているものの、当該事件で活用された連担建築物設計制度は明記されていないということに拠るものであった。

(3) 問題の所在

余剰容積利用権移転事件判決を受けて、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について、その解釈のあり方がほぼ確定したといえる。しかし、その解釈には、次の 4 点で問題があると考えた。

第一に、同法施行令 79 条 1 項にいう地役権の設定範囲を限定列举とする解釈である。この解釈によって、特定街区制度が用いられた余剰容積の移転とそれ以外の制度が用いられた場合とで、同じ経済的効果を有するにも関わらず課税関係に差異が生じることとなる。現状、同法施行令 79 条 1 項が限定列举であるという解釈が所与のものとされているように思われ、この限定列举説が正当であるかどうかは今一度確認する必要があると考えた。

¹ 東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089、東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203。

第二に、同法 33 条 1 項かっこ書きが、譲渡所得課税の対象を政令で定めるものに限定しているという解釈である。これは、同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説に依拠しているものと考えられた。しかし、同項かっこ書きには「……含む」と規定されているのであって、限定的に解釈することには疑問があった。

第三に、同法 33 条 1 項にいう「資産」に該当するための、「譲渡」性要件の解釈である。余剰容積利用権移転事件判決では、同法 33 条 1 項にいう「資産」には「譲渡」性が必要であり、「譲渡」性とは「単独で転々譲渡」する性質をいうものと説示された。そして、当該事件の判決では、余剰容積利用権も地役権も「単独で転々譲渡」しないため、譲渡所得には該当しないという法的構成が採られた。しかし、「譲渡」性の解釈が明らかにされた最高裁による先例は現状では見当たらない。よって、この「単独で転々譲渡」することが、実際に譲渡所得に求められる性質であるかどうかは明らかにすべきであると考えた。

第四に、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決²の最高裁判決（以下、「最判昭和 45 年」という。）との関係について、余剰容積利用権移転事件判決では何ら検討されていない点である。余剰容積利用権移転事件判決では、前述したように同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈が問われたが、この場合にはかっこ書きが追加された昭和 34 年税制改正を分析することが鍵になると考える。そして、その税制改正の前年にあたる昭和 33 年を係争年度とするサンヨウメリヤス土地賃借事件では、まさにかっこ書きが存在しない旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号。以下同じ。）において、借地権利金が不動産所得に該当するか、それとも譲渡所得に該当するののかについて争われた。そして、最判昭和 45 年では、当該借地権利金の所得区分について、一定の要件の下で譲渡所得に該当すると類推解釈することが許容された。この最判昭和 45 年の先例は、譲渡所得の規定にかっこ書きが存在する現在でも拘束力を有するのか、そして、その先例の射程は余剰容積の移転取引にも及ぶのかを明らかにすべきであると考えられる。

(4) 論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第一章では、借地権等（本論文では、建物又は構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権及び地役権等をいう。以下同じ。）の設定対価が支払われた場合の現行所得税法の取扱いを、同法 26 条 1 項、同法 33 条 1 項及び同法施行令 79 条 1 項の規定を採り上げて確認した。そして、同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に唯一規定される特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする制度を確認した。また、余剰容積の移転を

² 東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁、東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁、最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁、東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁。

行うにあたって、民法上どのような契約形態があるのかを確認した。これらの前提を踏まえて、素材となる裁判例として余剰容積利用権移転事件判決を検討した。当該事件について、事案の概要、裁判所の判断及び学説の動向を確認し、判決における問題点を指摘した。

第二章では、不動産所得と譲渡所得の区別を明らかにした。現行法上、不動産等の貸付けであっても譲渡所得に該当するものは不動産所得から除外されるため、まず、譲渡所得課税の趣旨とその意義を検討した。また、余剰容積利用権移転事件判決で、余剰容積利用権の「譲渡」性の有無が議論されたことから、同法 33 条 1 項にいう「資産」に求められる「譲渡」性要件を、借家権の消滅に伴い支払われる対価の所得区分が争われた裁判例を踏まえて明らかにした。続いて、不動産所得の意義も確認し、不動産所得と譲渡所得の区別を決する同法 33 条 1 項かっこ書きについて論じた。

第三章では、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討した。当該事件では、譲渡所得にかっこ書きが追加される前の旧所得税法下で、借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得に該当するのか、それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。旧所得税法では譲渡所得の規定にかっこ書きがないため、借地権利金の所得区分について明文規定が存在しない。そのような中で、最判昭和 45 年では、当該権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈を行うことが許容された。そこで、最判昭和 45 年（先例）を中心に分析することで、かっこ書きにどのような意義や役割があるのかを明らかにする。そして、税法の類推適用について論じた。

第四章では、余剰容積の移転に係る譲渡所得該当性の解釈のあり方を論じた。まず、想定され得る解釈アプローチとして、①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ、②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ、③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチ、の 3 つを提示した。そして、いずれの解釈アプローチが有効であるかの中心的な問題として、同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を検討した。さらに、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年（先例）について、その先例拘束力が現在もなお存在するか、その射程範囲が余剰容積の移転取引にも及ぶかを検討し、本論文の結論として、余剰容積の移転に係る所得区分の解釈について有効な解釈アプローチを提言した。

2 研究の成果

本論文では、余剰容積の移転に伴い支払われる対価の所得区分の解釈にあたって、3 つのアプローチがあることを確認した。すなわち、①所得税法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ、②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ及び③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチである。その中でも、①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチと③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチに妥当性があり、両者の検証には同法 33 条 1 項かっこ書きの存在意義を検討することが重要であることを確認した。

そして、所得税法施行令 79 条 1 項の限定列举を受ける同項かっこ書きの解釈は、譲渡所

得課税の対象を同法施行令 79 条 1 項に限定しているものではないことを確認し、さらに同項かつ書きが確認規定であることから、最判昭和 45 年の先例拘束力が現在もなお存在することを明らかにした。これによって、余剰容積の移転に伴い支払われる借地権等の設定対価の所得区分については、現行の同法施行令 79 条 1 項の限定列举説に依拠する現行の取扱いにかかわらず、最判昭和 45 年（先例）との整合性の中から譲渡所得該当性を導き出すことが必要とされる。本論文では、その解釈のあり方を最後に提言した。

なお、この解釈アプローチは、余剰容積の移転以外の建築物の設置を制限するケースとして、例えば不作為義務として借地権等の設定が行われる場合にも活用できる可能性がある。また、借地権や余剰容積の移転のように、現在では想像もできないような取引が将来生み出されたときにも用いることができるかもしれない。ただし、その場合にも、手放しに譲渡所得の類推解釈が認められるわけではないことはいうまでもなく、最判昭和 45 年との整合性を検討するうえで、その契約による制限の内容や経済的実質が重要となる。

以上

目 次

はじめに	1
第一章 余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分	6
第一節 余剰容積の移転に係る課税関係	6
1 現行所得税法の取扱い	6
2 余剰容積の移転を可能とする制度	8
3 余剰容積の移転に係る契約形態	10
第二節 余剰容積利用権移転事件判決	12
1 事案の概要	12
2 裁判所の判断	14
第三節 譲渡所得課税の解釈問題	16
1 学説の動向	16
2 問題提起	19
第四節 小括	23
第二章 不動産所得と譲渡所得の区別	25
第一節 譲渡所得課税の趣旨	25
1 増加益清算課税説と譲渡益課税説	25
2 計算方法と課税の仕組み	26
第二節 「資産の譲渡」の意義	28
1 「資産」と「譲渡」	28
2 借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性	31
3 「譲渡」性要件の本質	33
第三節 不動産所得と譲渡所得の区別	34
1 不動産所得の意義	34
2 旧所得税法 9 条 1 項 3 号及び同項 8 号の解釈	36
第四節 小括	37
第三章 借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分	39
第一節 サンヨウメリヤス土地賃借事件判決	39
1 事案の概要	39
2 裁判所の判断	40
第二節 昭和 34 年税制改正前の譲渡所得該当性	43
1 最判昭和 45 年の検討	43
2 最判昭和 45 年に対する学説	44
第三節 税法における類推解釈	46
1 税法における類推解釈の許容性	46

2 類推解釈の意義.....	48
第四節 小括	50
第四章 所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈.....	51
第一節 譲渡所得該当性の解釈のあり方.....	51
1 解釈アプローチの整理.....	51
2 解釈アプローチの検討.....	52
第二節 確認規定としてのかっこ書き	55
1 権利金課税の沿革.....	55
2 所得税法上の権利金の性質	58
第三節 かっこ書きの存在による類推の余地	61
1 所得税法施行令 79 条 1 項との関係	61
2 最判昭和 45 年の射程	63
第四節 余剰容積の移転に係る所得区分の解釈のあり方	68
1 所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチの提言	68
2 サンヨウメリヤス土地賃借事件の差戻審判決.....	70
第五節 小括	74
おわりに	76
参考文献等.....	77

はじめに

1 余剰容積の移転

近年、土地の有効・高度利用のため、「空中権」の活用や売買として余剰容積の移転等が盛んに行われている¹。例えば、JR東日本が、東京駅丸の内駅舎上空の未利用の容積率を、周辺に建築される6つのビル（新丸ビルやJPタワービル等）に移転した事例や、東京オペラシティと新国立劇場との間での容積率の移転等、多くの事例がみられる²。

この容積率とは、「建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合」をいい、ある敷地に建てられる建築物の延床面積の最大限度を、都市計画法で定める用途地域の種別ごとに定めるときなどに用いられる（建築基準法52条）。すなわち、容積率とは、良好な都市環境を創造するための基本概念である。原則としては、各敷地では指定された容積率を上回る延床面積の建物を建築することができず、隣地同士で勝手に容積率を融通し合うことは認められていない³。

しかし、他人の敷地にある未利用の容積率を自己の敷地で譲り受け、その容積率を利用することができれば、自己の土地でより大きな建築物の建築が可能になる等の土地の有効利用を図ることができる⁴。そこで、建築基準法や都市計画法では、このようなニーズに対応するために容積率の移転を可能とする各種制度が整備されている。冒頭で紹介した東京駅丸の内駅舎上空の未利用容積率の移転では、特例容積率適用区域制度（建築基準法52条の2）が活用され実現した。これにより、東京駅周辺ではより高層のビルを建築することが可能となり、さらにJR東日本側では約500億円の移転対価を得て、そのすべてを東京駅丸の内駅舎の改修工事費用に充てることができた。

このような余剰容積の移転を、「空中権」の売買や「空中権」の活用と表現されることがある。しかし、この「空中権」という権利は、実定法で明示されている概念ではなく、その性質や内容も多義的である。すなわち、「空中権」の活用事例といった場合には、余剰容積の移転取引以外にも、建物の上空に別の所有者が建物を建築し所有する場合、建物

¹ 池田誠「空中権をめぐる税務上の取扱い」税大論叢62号（2009年）288-289頁参照。

² 余剰容積の移転として、他には建築基準法86条1の「一団地の認定」がされた新宿サザンタワーの事例もある。小山隆=牧野行佑=吉野伸=福本泰「判批」不動産鑑定35巻7号（1998年）6-8頁参照。

³ 鶴野和夫『不動産の評価・権利調整と税務：土地・建物の売買・賃貸からビル建設までのコンサルティング 令和元年10月改訂』清文社（2019年）679頁参照。

⁴ 鶴野・前掲注3）679頁参照。なお、野村好弘=小賀野晶一「判批」法律時報64巻3号（1992年）22頁によれば、容積率の「移転」は土地の有効利用の性格が強いが、容積率の「割増」はボーナス的性格が強い（民間の建設活動を都市整備へ誘導するインセンティブとして位置づけられる）として、両者は区別される。本論文では、容積率の移転に焦点を充てる。

上空に道路を築造する場合、建物上空に人口地盤を築造してその上に他人が建物を所有する場合、他人所有の上空に施設を築造してモノレールを通過させる場合、鉄道用地の上空に他人がビルを建築する場合等も包含されるのであって、いわば「空中権」は俗称といえる⁵。したがって、余剰容積の移転を行うにあたって、物権としての効力（存続期間、対抗力等）を享受しようとする場合には、区分地上権、地役権、建物区分所有権等を設定する必要が生ずる。必ずしも物権として利用する必要がなければ、債権によって実現することも可能である⁶。いずれにせよ、わが国は物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため、「空中権」等の新たな権利を創設してその移転取引を行うことはできない⁷。

そうすると、余剰容積の移転取引は、いくつかある公法（建築基準法、都市計画法）の制度のうち、どの制度を活用するのか、そして私法（民法）上どのような権利の設定を行うか、あるいは債権契約で済ませるのか、といった公法と私法が交錯した複雑な体系を組み立てることによって成立していることが分かる。すなわち、「空中権」の売買といっても、それは所有権の売買のような客観的にも明快な形態には収まるものではない。では、このような複雑な体系によって成立する余剰容積の移転取引において、その取引時点で高額な対価を個人が受け取っているケースでは、どのような課税関係になるのか。このとき所得税法では、主として、その対価の所得区分の判定が問題となる。

2 素材となる裁判例

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた裁判例として、余剰容積利用権移転事件判決⁸がある。当該事件では、納税者が自己の土地の余剰容積率を隣地に移転するにあたって、連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）を活用

⁵ 丸山英気「判批」法律時報 64 卷 3 号（1992 年）15 頁参照。

⁶ 野村=小賀野・前掲注 4) 21 頁。

⁷ 野村=小賀野・前掲注 4) 21 頁参照。なお、石田剛=武川幸嗣=占部洋之=田高寛貴=秋山靖浩『民法Ⅱ物権 第 3 版 (LEGAL QUEST)』有斐閣（2019 年）4 頁によれば、物権法定主義とは、「絶対権である物権は、民法その他の法律で定められているもの以外に任意に創設することはできない」というものであり、その規範は、「①法律で定められていない種類の物権を当事者が勝手に作り出すことはできない、②法律に定める物権に、法律が定めたと異なった内容を付与することはできない、という 2 つの命題からなる」とされる。丸山・前掲注 5) 16 頁によれば、土地の一部だけについて利用権が認められる必要があっても、物件法定主義の観点からは立法その他の措置が必要となるとし、「昭和三七年の建物区分所有権の制定や、昭和四一年の民法改正による区分地上権の創設（民法二六九ノ二）は、この立法的解決といえる。」とある。

⁸ 東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089、東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203。

し、かつ、移転元である自己の土地に不作為の地役権⁹を設定したが、その際に当事者間で授受された地役権の設定対価（余剰容積の移転対価）が、所得税法 33 条 1 項にいう譲渡所得に当たるのか、それとも同法 26 条 1 項にいう不動産所得にすぎないのかについて争われた。なお、税額の有利不利の観点から、納税者が譲渡所得を、課税庁が不動産所得を主張した¹⁰。

裁判所の判断は、第一審判決で請求が棄却され、控訴審判決においても控訴が棄却されたため、当該対価は不動産所得に当るものと確定した。その法的構成は、同法 33 条 1 項かつこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項（資産の譲渡とみなされる行為）の地役権の設定範囲に、余剰容積の移転を可能とする制度として特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号、同法 9 条 19 項、建築基準法 60 条）は明記されているものの、当該事件で活用された連担建築物設計制度は明記されていないということに拠るものであった。

3 問題の所在

余剰容積利用権移転事件判決を受けて、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について、その解釈のあり方がほぼ確定したといえる。しかし、その解釈には、次の 4 点で問題があると考ええる。

第一に、同法施行令 79 条 1 項にいう地役権の設定範囲を限定列举とする解釈である。この解釈によって、特定街区制度が用いられた余剰容積の移転とそれ以外の制度が用いられた場合とで、同じ経済的効果を有するにも関わらず課税関係に差異が生じることとなる。現状、同法施行令 79 条 1 項が限定列举であるという解釈が所与のものとされているように思われるが、この限定列举説が正当であるかどうかは今一度確認する必要があると考える。

第二に、同法 33 条 1 項かつこ書きが、譲渡所得課税の対象を政令で定めるものに限定しているという解釈である。これは、同法施行令 79 条 1 項の限定列举説に依拠しているものと考えられる。しかし、同項かつこ書きには「……含む」と規定されているのであ

⁹ 地役権とは、契約等の設定行為で定めた目的に従い、他人の土地を自己の土地の便益に利用する物権をいう（民法 280 条）。地役権の種類として、自己の土地への出入りをするために他人の土地を通行する権利（通行地役権＝作為の地役権）、自己の土地からの眺望を確保するために他人の土地での建築を禁止する権利（観望地役権＝不作為の地役権）等がある。石田＝武川＝占部＝田高＝秋山・前掲注 7）198 頁参照。千葉恵美子＝藤原正則＝七戸克彦『民法 2 物権〔第 3 版〕』有斐閣（2018 年）36-37 頁参照。淡路剛久＝鎌田薫＝原田純孝＝生熊長幸『民法Ⅱ 物権〔第 4 版〕』有斐閣（2017 年）186-189 頁参照。

¹⁰ 土地建物等の譲渡所得には、累進課税は適用されず分離課税による一定の軽減税率が適用されるといった取扱いがあるため、不動産所得と譲渡所得を比較すれば、後者に課税上のメリットがある（租税特別措置法 31 条 1 項、同法 32 条 1 項）。

て、限定的に解釈することには疑問がある。

第三に、同法 33 条 1 項にいう「資産」に該当するための、「譲渡」性要件の解釈である。余剰容積利用権移転事件判決では、同法 33 条 1 項にいう「資産」には「譲渡」性が必要であり、「譲渡」性とは「単独で転々譲渡」する性質をいうものと説示された。そして、当該事件の判決では、余剰容積利用権も地役権も「単独で転々譲渡」しないため、譲渡所得には該当しないという法的構成が採られた。しかし、「譲渡」性の解釈が明らかにされた最高裁による先例は現状では見当たらない。よって、この「単独で転々譲渡」することが、実際に譲渡所得に求められる性質であるかどうかは明らかにするべきであると考ええる。

第四に、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決¹¹の最高裁判決（以下、「最判昭和 45 年」という。）との関係について、余剰容積利用権移転事件判決では何ら検討されていない点である。余剰容積利用権移転事件判決では、前述したように同法 33 条 1 項かつ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈が問われたが、これについてはかつ書きが追加された昭和 34 年税制改正を分析することが鍵になると考える。そして、その税制改正の前年にあたる昭和 33 年を係争年度とするサンヨウメリヤス土地賃借事件では、まさにかつ書きが存在しない旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号。以下同じ。）において、借地権利金が不動産所得に該当するのか、それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。そして、最判昭和 45 年では、当該借地権利金の所得区分について、一定の要件の下で譲渡所得に該当すると類推解釈することが許容された。この最判昭和 45 年の先例は、譲渡所得の規定にかつ書きが存在する現在でも拘束力を有するのか、そして、その先例の射程は余剰容積の移転取引にも及ぶのかを明らかにするべきであると考ええる。

4 論文の構成

本論文の構成は、以下の通りである。

第一章では、借地権等（本論文では、建物又は構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権及び地役権等をいう。以下同じ。）の設定対価が支払われた場合の現行所得税法の取扱いを、同法 26 条 1 項、同法 33 条 1 項及び同法施行令 79 条 1 項の規定を採り上げて確認する。そして、同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に唯一規定される特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする制度を確認する。また、余剰容積の移転を行うにあたって、民法上どのような契約形態があるのかを確認する。これらの前提を踏まえて、素材となる裁判例として余剰容積利用権移転事件判決を検討する。当該事件について、事案の概要、裁判所の判断及び学説の動向を確認し、判決における問題点を指摘す

¹¹ 東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁，東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁，最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁，東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁。

る。

第二章では、不動産所得と譲渡所得の区別を明らかにする。現行法上、不動産等の貸付けであっても譲渡所得に該当するものは不動産所得から除外されるため、まず、譲渡所得課税の趣旨とその意義を検討する。また、余剰容積利用権移転事件判決で、余剰容積利用権の「譲渡」性の有無が議論されたことから、同法 33 条 1 項にいう「資産」に求められる「譲渡」性要件を、借家権の消滅に伴い支払われる対価の所得区分が争われた裁判例を踏まえて明らかにする。続いて、不動産所得の意義も確認し、不動産所得と譲渡所得の区別を決する同法 33 条 1 項かっこ書きについて論じる。

第三章では、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討する。当該事件では、譲渡所得にかっこ書きが追加される前の旧所得税法下で、借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得に該当するのか、それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。旧所得税法では譲渡所得の規定にかっこ書きがないため、借地権利金の所得区分について明文規定が存在しない。そのような中で、最判昭和 45 年では、当該権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈を行うことが許容された。そこで、最判昭和 45 年（先例）を中心に分析することで、かっこ書きにどのような意義や役割があるのかを明らかにする。そして、税法の類推適用について論じる。

第四章では、余剰容積の移転に係る譲渡所得該当性の解釈のあり方を論じる。まず、想定され得る解釈アプローチとして、①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ、②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ、③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチ、の 3 つを提示する。そして、いずれの解釈アプローチが有効であるかの中心的な問題として、同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を検討する。さらに、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年（先例）について、その先例拘束力が現在もなお存在するか、その射程範囲が余剰容積の移転取引にも及ぶかを検討し、本論文の結論として、余剰容積の移転に係る所得区分の解釈について有効な解釈アプローチを提言する。

第一章 余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分

本章では、まず、余剰容積の移転を行った場合の現行所得税法の取扱いとして、所得税法 33 条 1 項及び同法施行令 79 条 1 項を確認し、この「余剰容積の移転」がどのような取引であるか、公法（建築基準法、都市計画法）と私法（民法）の両方の側面から確認する。

そして、素材となる裁判例として、余剰容積利用権移転事件判決¹²を検討する。当該事件の判決によって、現行の余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分について、同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈を確立されたといえる。

しかし、現行の余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の解釈過程には問題点がある。そこで、余剰容積利用権移転事件判決とそれに対する学説を確認した上で、当該所得区分の解釈のあり方について問題提起をする。

第一節 余剰容積の移転に係る課税関係

1 現行所得税法の取扱い

(1) 所得税法 26 条 1 項と所得税法 33 条 1 項

余剰容積の移転に伴い支払われた借地権等の設定対価の所得区分の判断は、不動産所得が規定される同法 26 条 1 項と、譲渡所得が規定される同法 33 条 1 項の解釈に求められる。以下では、条文を確認しながら、現状、正当とされている解釈を確認する。

まず、同法 26 条 1 項には、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利……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（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定される。しかしながら、同法 26 条 1 項のかっこ書きに「譲渡所得に該当するものを除く」とあるため、不動産等の貸付けによる所得であっても、譲渡所得に該当するものは、不動産所得に該当しないと判断される。したがって、当該借地権等の設定対価の所得区分については、同法 33 条 1 項にいう譲渡所得に該当するかを先に確認する。

同法 33 条 1 項には、「譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。……）による所得をいう。」と規定される。一般的に、譲渡所得該当性の争いでは、その課税物件が同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かという議論になる。しかしながら、借地権等の設定に伴い支払われた対価の所得区分は、同法 33 条 1 項かっこ書きにその解釈が求められる。すなわち、同項かっこ書きには「政令で定めるものを含む。」と規定されていることから、同項かっこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項にいう「資産の譲渡とみなされる行為」の列挙事由に該当するか否かという議論になる。

なお、余剰容積の移転にあたって借地権等が設定された場合で、後日、その余剰容積（空

¹² 東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203、東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089。前掲注 8。

中権)が建物に随伴して他に譲渡された場合には、建物の譲渡対価のみならず、その余剰容積(空中権)の譲渡対価も含めて譲渡所得課税の対象となる¹³。

(2) 所得税法施行令 79 条 1 項

同法施行令 79 条 1 項の条文名は、「資産の譲渡とみなされる行為」である(傍点は筆者)。すなわち、同法施行令 79 条 1 項は、同法 33 条 1 項かっこ書きの「政令で定めるもの」を受けて、譲渡所得課税の対象とみなす具体的事例を列挙する規定となっている。すなわち、同法施行令 79 条 1 項では、「建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権(以下……「借地権」という。)又は地役権……の設定」のうち、その対価として支払を受ける金額がその土地の価額の 2 分の 1 (あるいは 4 分の 1) に相当する金額を超えるものを、「資産の譲渡とみなされる行為」として、譲渡所得課税の対象に含めると規定される。

このとき、余剰容積の移転が、地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権(建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権)の設定によって行われた場合には、その借地権の設定対価がその土地の価額の 4 分の 1 超の金額要件を充たすことで¹⁴、余剰容積の移転を可能とするいずれの制度であっても譲渡所得課税の対象となる¹⁵。

他方で、同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定は、通行地役権や引水地役権等は含まず、かつ、「建築物の設置を制限するもの」に限られている¹⁶。そして、その地役権の設定範囲として、①特別高圧架空電線の架設、②特別高圧地中電線若しくは高圧のガスを通ずる導管の敷設、③飛行場の設置、④懸垂式鉄道若しくは跨座式鉄道の敷設、⑤砂防設備である導流堤等の設置、⑥公共施設の設置若しくは特定街区内における建築物の建築のために設定されたもの、が列挙されており、これらのいずれかに該当しなければ譲

¹³ 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』大蔵財務協会(2019年)808頁参照。「これは、更地価格の 2 分の 1 又は 4 分の 1 に相当する金額以下の譲渡所得に該当しない対価を支払って設定した借地権であっても、いったん設定された借地権を譲渡する場合には、その対価の額如何にかかわらず、すべて譲渡所得とされることと同じである。」とされる。

¹⁴ 注解所得税法研究会編・前掲注 13) 799 頁によれば、「いわゆる制限借地権として、以上のような制限がある限りにおいて『譲渡』されたとみられる土地の利用権部分が通常の借地権設定の場合に比較して制限されており、その半面、地主にはそれだけなお残されている利用権部分がある点を考慮して設けられた措置と考えられる。」とある。

¹⁵ 池田・前掲注 1) 258 頁参照。

¹⁶ 秋山友宏「判批」税務事例 41 巻 7 号(2009 年)17 頁参照。注解所得税法研究会編・前掲注 13) 795 頁参照。

渡所得課税の対象にならないとされる。すなわち、同法施行令 79 条 1 項は、限定列举であるという理解が通説となっている¹⁷。

この列举事由の中でも、「特定街区内における建築物の建築」のための地役権の設定が、まさに余剰容積の移転取引で活用される取引形態の一つである。余剰容積の移転に伴う地役権の設定は、この特定街区制度に基づくものでなければ「資産の譲渡とみなされる行為」に該当しないとされる。他方で、余剰容積の移転で、地役権ではなく借地権を設定する場合には、公法（建築基準法、都市計画法）上のいずれの制度を選択するかに関わらず、金額要件を充足することで資産の譲渡とみなされると考えられる¹⁸。

なお、権利金等が同法施行令 79 条 1 項の要件に該当しない場合であっても、同法 90 条にいう変動所得及び臨時所得の平均課税方式¹⁹を選択することも可能となっている。この平均課税方式によれば、譲渡所得に対する 2 分の 1 課税方式と比較しても税負担の落差は緩和される²⁰。

2 余剰容積の移転を可能とする制度

(1) 主な制度

前項では、同法施行令 79 条 1 項における地役権の設定範囲の列举事由に、唯一、余剰容

¹⁷ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』第一法規，加除式（1983 年）2532 頁参照。秋山・前掲注 16）17 頁参照。同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定範囲が限定列举であるという理解に対して、借地権の設定は、建物等の所有目的があればよいとされている。

¹⁸ 池田・前掲注 1）258 頁によれば、「容積率の移転が、①借地権を設定する場合、及び、②特定街区内で地役権を設定する場合には、一定の要件を充たせば資産の譲渡として取り扱われることになるが、上記①②に該当しない場合、すなわち、特定街区の適用に関連して容積率を移転する場合以外で借地権の設定によらないものについては、資産の譲渡として取り扱われないものと解される。」とある。

¹⁹ 平均課税とは、所得分類にかかわらず、政令が定める「臨時所得」の範囲に該当するものに対して、通常の累進税率を適用せずいわゆる 5 分 5 乗方式で計算するものをいう。注解所得税法研究会編・前掲注 13）443 頁参照。

²⁰ 注解所得税法研究会編・前掲注 13）443 頁参照。なお、平均課税制度は、昭和 34 年税制改正で借地権利金課税の変更と同時に導入されたものである。長村輝彦（大蔵省主税局税制第一課長補佐）「所得税法の改正解説」財経詳報 231 号（1959 年）12 頁によれば、その制度趣旨について、「数年間分に見合う所得でその支給が特定の時に一括してなされるものについては、これに対して毎年継続的に発生する所得と同じような累進税率を課するときは、いきおい加重な負担を強いる結果になりかねないため、その「適切かつ合理的な税務の執行を期する」ために設けられたとある。

積の移転を可能とする制度として特定街区制度が明記されていることを確認した。しかし、余剰容積の移転を可能とする制度は他にも複数ある。主な制度を、創設時期をもって時系列に挙げると次の通りである²¹。

まず、一団地認定による総合設計制度（建築基準法 86 条 1 項）が昭和 25 年に創設され、特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号，同法 9 条 19 項，建築基準法 60 条）が昭和 36 年に創設された。続いて、総合設計制度（建築基準法 59 条の 2）が昭和 45 年創設，連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）は平成 10 年創設，特例容積率適用地区（都市計画法 8 条 1 項 2 の 3 号，同法 9 条 15 項）は平成 12 年創設・平成 17 年改正，再開発等促進区（都市計画法 12 条の 5 第 3 項）が平成 14 年創設となっている²²。

なお，同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に，特定街区制度が追加されたのは，昭和 44 年税制改正のときである。そうすると，一団地認定による総合設計制度は，昭和 44 年税制改正のときに同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲にあえて追加されなかったということ，昭和 44 年以降に創設された他の制度は，それ以降も同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に追加されることはなかったということが分かる。

(2) 特定街区制度と連担建築物設計制度の対比

余剰容積利用権移転事件では，余剰容積の移転を行うにあたって，特定街区制度ではなく連担建築物設計制度が活用された。この特定街区制度と連担建築物設計制度の違いとしては，次の点が挙げられる。

第一に，都市計画法に基づく制度か，あるいは建築基準法に基づく制度かという観点である。池田誠氏によれば，「都市計画法に基づく制度では，移転取引後の容積率が都市計画又は特定行政庁によって指定されるのに対し，建築基準法に基づく制度では，複数の敷地を一体とみなして容積率制限の適用を受けるが，各敷地間における容積率の配分は敷地権者間の取り決めにより決定されるにすぎない」²³として，両者には，公法上一定の担保的効力があるかどうかという違いがあることを指摘している²⁴。

²¹ 国土交通省「優良プロジェクト等に係る建築基準法上の特例制度」

<https://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/seido/kisei/kijunho.html> 参照。池田・前掲注 1) 266-277 頁参照。牛木啓貴「景観保全や余剰容積の発生で考えてみたい「空中権」の概要と活用のしかた」経理情報 1503 号（2018 年）52-55 頁参照。

²² 岡崎和雄「空中権の譲渡と税務」税経通信 63 巻 4 号（2008 年）193-198 頁参照。池田・前掲注 1) 270-277 頁。なお，総合設計制度は，容積率の割増しを行う場合に適用を検討される制度で，容積率を行なう制度ではない。

²³ 池田・前掲注 1) 280 頁。

²⁴ 池田・前掲注 1) 280 頁では，「都市計画法に基づく制度の適用を受ける場合には，移転後の容積率が公的に指定されることから，公法上一定の担保的効力があると考えられるの

第二に、適用条件の違いである。前者の特定街区制度は、各地権者全員がそれぞれ同時に、かつ新たに建物を建設するという点で、非常に特殊なケースでしか実現できない²⁵。一方で、後者の連担建築物設計制度は、既存の建物がある場合においても、既存建築物をそのままの状態にしておいて既存建築物の余剰容積を隣地に建築する建築物に移転することができるという利点がある²⁶。このような違いから、連担建築物設計制度が創設された平成10年当時は、連担建築物設計制度の創設によって容積移転が一般化していくことが期待されていた²⁷。

しかしながら、このような制度上の違いがあるにしても、同法施行令79条1項の列举事由に、唯一、特定街区制度が規定されるべき特別な理由があるとは思われない。

なお、これらの制度は、「街区や地域地区内で容積率を適正に配分する、あるいは隣接する複数の敷地を一体のものとしみなして容積率規制を適用するといった制度であり、いずれも容積率の移転を直截的に規定するものではない」ため、「何らかの法律上の権利を発生させることはできない」とされる²⁸。そして、余剰容積の移転を可能とする制度は、あくまで私人間の行為であるから、第一義的にいえば余剰容積利用権は当事者間の契約に基づく債権に位置づけられる²⁹。

3 余剰容積の移転に係る契約形態

余剰容積の移転による具体的な効果として、容積率を移転する（譲渡者）側では、「法令等で規制された容積率の範囲内において自己の土地に建築物を建築することのできる権利（利用権）の一部をその譲渡を受ける者の土地上で利用させるために、対価を得て、同地上に移し、自己の土地においては、譲渡した容積率に対応する建築物を建築しないという建築上の不作為義務を負うこと」になり、容積率の移転を受ける（贈与者）側では、「譲渡者の土地上に建築物を建築する利用権を自己の土地上で利用するために、対価を支払って移転を受け、譲渡者側に建築上の不作為義務を負わせること」になる³⁰。この場合、余剰容

に対して、建築基準法に基づく制度の適用を受ける場合には、あくまで私人間で容積率の配分を決定するにすぎないため、公法上の担保があるとはいえない」としている。

²⁵ 小山=牧野=吉野=福本・前掲注2)7頁参照。岡崎・前掲注22)194頁によれば、連担建築物設計制度が創設される平成10年以前は、主として特定街区制度又は一団地認定の制度が活用されていたという。なお、一団地建築物設計制度は、一団地内に2以上の建築物を新たに総合的設計によって建築する場合に適用されるものと説明される。

²⁶ 岡崎・前掲注22)194頁参照。

²⁷ 小山=牧野=吉野=福本・前掲注2)7頁参照。

²⁸ 池田・前掲注1)277頁参照。

²⁹ 池田・前掲注1)281-285頁参照。

³⁰ 注解所得税法研究会編・前掲注13)806頁参照。

積の移転を、「土地の所有権又は借地権に基づく使用权の一内容としての建築権の移転」として捉えることも考えられるかもしれない³¹。現に、米国では、「移転できる開発権（TDR：Transferable Development Right）」が法制化されており、土地とその上にある開発権を切り離し、開発権は移転できる独立のものとして扱われている³²。

しかしながら、わが国では物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため、実定法で明示されていない「空中権」、「建築権」あるいは「余剰容積利用権」といった権利を、新たに創設された物権として売買することはできない³³。また、余剰容積の移転に関する登記制度がわが国では未整備であり、空中の権利や、建物の利用権としての登記はできないという点も、「空中権」等の売買ができないことの理由として挙げられるだろう³⁴。

そこで、余剰容積の移転取引において、物権としての効力（存続期間、対抗力等）を享受しようとする場合には、区分地上権（民法 269 条の 2）、区分賃借権（民法 601 条）、地役権（民法 280 条）等の民法上の権利を設定する必要が生ずる³⁵。これによって、区分地上権や、不作為の地役権（容積の移転を受けた土地を要役地とし、容積の移転をした土地を承役地として一定の容積率以上の建築物を建築しないという内容の地役権）として登記を行うことができ、余剰容積の移転に一定の公示力、対抗力を備えることができる。

なお、必ずしも物権として利用する必要がなければ、無名債権契約によって余剰容積の移転を実現することも可能である³⁶。

³¹ 池田・前掲注 1) 257 頁。

³² 藤倉皓一郎「アメリカにおける史蹟保存と『移転できる開発権』（Transferable Development Right）－グランド・セントラル駅開発をめぐる連邦最高裁判所判決の紹介－」同志社法学 31 巻 5・6 号（1980 年）41 頁参照。

³³ 野村=小賀野・前掲注 4) 21 頁参照。丸山・前掲注 5) 16 頁によれば、土地の一部だけについて利用権が認められる必要があっても、物件法定主義の観点からは立法その他の措置が必要となるとし、「昭和三七年の建物区分所有権の制定や、昭和四一年の民法改正による区分地上権の創設（民法二六九ノ二）は、この立法的解決といえる。」とある。

³⁴ 小山=牧野=吉野=福本・前掲注 2) 12 頁参照。

³⁵ 注解所得税法研究会編・前掲注 13) 806-807 頁参照。

³⁶ 野村=小賀野・前掲注 4) 21 頁によれば「私法上の権利は、公的空間（道路、河川、国立学校、公民館・市民ホール、庁舎など）においてこれを設定することが原則として禁止され」ている。これに関連して、小山=牧野=吉野=福本・前掲注 2) 7 頁によれば、東京オペラシティ（民間）と新国立劇場（国）との容積移転は債権契約として処理されている。注解所得税法研究会編・前掲注 13) 807 頁によれば、空中権売買の多くの場合は無名債権契約によるものであるとされる。

第二節 余剰容積利用権移転事件判決

1 事案の概要

(1) 認定事実

本節では、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた、余剰容積利用権移転事件判決³⁷を検討する。当該事件では、余剰容積の移転を行うにあたって連担建築物設計度（建築基準法86条2項）が活用され、かつ、地役権の設定が行われた。この地役権の設定時に支払われた対価について、納税者は譲渡所得を主張したが、課税庁は不動産所得に当たると主張し、その所得区分の判断が争われた。

ア. 概要

X（原告、控訴人）ら及び訴外E社が単独所有あるいは共有持分を有する各土地（以下「本件各土地」という。）について、建築基準法52条所定の容積率の最高限度は400%であった。しかし、本件各土地には、建物（以下「本件建物」という。）があり、本件建物に係る建築基準法52条所定の容積率の対象は294.46%であったため、本件各土地に係る容積率の最高限度400%との差105.54%（以下「本件余剰容積」という。）は余剰容積となっていた。

本件各土地には訴外K社が所有する土地（以下「K社所有地」という。）が隣接しており、Xら及び訴外E社は、訴外K社がK社所有地上に建築予定の建物（以下「本件予定建物」という。）について、本件余剰容積を移転することについて合意した。

イ. 地役権設定契約書の内容

本件余剰容積の移転に関する当事者間の合意を受け、X及び訴外E社は、平成17年7月1日付け地役権設定契約（以下「本件契約書」という。）を作成した。本件契約書の内容は、次の通りである。

- ① 訴外K社は、本件各土地やK社所有地等を、連担建築物設計制度の認定を受ける区域（以下「本件連担対象地」という。）とし、本件連担認定に基づき、Xら及び訴外E社から本件各土地（承役地）が保有する本件余剰容積の移転をK社所有地（要役地）上に

³⁷ 東京地判平成20年11月28日税資258号順号11089、東京高判平成21年5月20日税資259号順号11203、前掲注8。評釈・論文として、伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学561号（2009年）3頁、中野浩幸「余剰容積の移転と譲渡所得における『譲渡』」商経学叢58巻1号（2011年）109頁、水野忠恒「いわゆる連担建築物設計制度（建築基準法86条2項）にかかわる地役権の設定の対価の性質と評価のありかた」税務事例研究111号（2009年）47頁、渡辺充「余剰容積利用権と所得区分－東京高裁平成21年5月20日判決を手がかりとして－」明治学院大学法学研究88巻（2010年）183頁等がある。

受け、本件予定建物をK社所有地上に建設する。(1条1項)

- ② Xら及び訴外E社並びに訴外K社は、Xら及び訴外E社が当該着工時の建築基準法に定める容積率の最高限度(400%)から105.54%を控除した容積率294.46%を超える建物を本件各土地内に建設しない旨の不作為の地役権(以下「本件地役権」という。)を設定する。これにより訴外K社は本件余剰容積の利用権をXら及び訴外E社から取得する。(1条2項)
- ③ X及び訴外E社は、訴外K社が本件余剰容積の利用権の移転を受けた後は、訴外K社が本件予定建物を将来再築する場合においても、本件余剰容積をK社所有地の容積に加算することを承諾する。(1条3項)
- ④ 本件地役権の設定目的は、本件余剰容積の利用権をK所有地の所有者が永続的に確保し、K所有地に建築する本件予定建物に対する建築基準法等適用法規で定める容積率、建ぺい率及び日影規制等による建物敷地確保及び再建築のために、本件各土地の範囲内において現存する本件建物の容積率対象延床面積を超えて本件各土地の所有者が本件建物を増改築又は再建築しないこととする。(3条)
- ⑤ 本件地役権の範囲は本件各土地の全部とし、その存続期間は永久とする。(5条、6条)
- ⑥ 訴外K社からX及び訴外E社に支払われる本件地役権設定の対価(以下「本件対価」という。)は、X1に1億7,500万円、X2に1,200万円、X3に9,100万円、X4に1億900万円、訴外E社に1,300万円の合計4億円である。(7条)
- ⑦ Xら及び訴外E社並びに訴外K社は、将来、本件各土地又はK社所有地の所有権を第三者に譲渡する場合、譲渡先に対して本件契約の権利義務の一切を承継させる。(10条1項)

(2) 当事者の主張

本件契約書に基づき余剰容積の移転取引を実行し、X1は本件対価を一時所得、その余のXらは本件対価を不動産所得として各所得税の確定申告をした。その後、Xらは、本件対価は余剰容積利用権という資産の譲渡の対価であり、譲渡所得に当たるとして、各更正の請求をした。これに対して、管轄税務署長であるY(被告、被控訴人)らは、更正をすべき理由がないとして、Xらに対し更正処分及び本件賦課決定処分を行った。そこで、本件余剰容積の移転における地役権の設定対価は、不動産所得と譲渡所得のいずれに当たるかが争われた。

ア. Yの主張

Yらは、本件対価は、同法26条1項にいう不動産所得に当たると主張した。その主張内容は、次の通りである。すなわち、「所得税法は、他人に不動産等を使用させることにより生ずる所得は、原則として不動産所得として課税し、所得税法施行令79条1項に規定す

る『資産の譲渡とみなされる行為』に該当する場合に限り、例外的に譲渡所得として取り扱うこととしているところ、同項は、地役権設定の対価が譲渡所得に該当する場合を特定街区内における建築物の建築のために設定されたもの（……）に限定しているのである」から、本件対価のように本件各土地を含む連担対象地を承役地として不作為の地役権を設定する対価は、特定街区制度に該当しないため、本件対価は譲渡所得に当たらず、原則通り不動産所得に該当する。

イ. Xの主張

Xらは、本件対価は、同法33条1項にいう譲渡所得に当たると主張した。その主張内容は、次の通りである。すなわち、「本件地役権の設定による『余剰容積の移転』は、連担建築物設計制度や特定街区制度の下、建築基準法や都市計画法によって新たに創設された余剰容積利用権という権利の譲渡に当たる。この余剰容積利用権は、土地の所有権に付随して発生する1つの別個独立の財産権であり、建築物を建築するという土地の支配権に関する権利であるから、一定の物（本件では土地）について直接に利益を享受し得る物権的な権利としての性質を有するものである。」そして、1個の独立した財産権である余剰容積利用権が、同法33条1項にいう「資産」として認められることは明らかであり、その移転による所得は譲渡所得に当たると主張した。

2 裁判所の判断

第一審判決は、Xの請求を棄却した。そして控訴審判決も控訴を棄却し、判決は確定した。各裁判所の判断は、次の通りである。

(1) 第一審（請求棄却）

第一審判決では、同法26条1項に規定される不動産所得及び同法33条1項に規定される譲渡所得の意義を踏まえたうえで、「本件地役権の設定により、Xらが本件各土地をK所有地の便益に供し、その対価として訴外K社から得た所得は、不動産所得というべきものである。ただし、……所得税法26条1項は、不動産等の貸付けによる所得であっても、『譲渡所得に該当するもの』を除いているし、また、同法33条1項は、『建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるもの』を資産の譲渡に含めるなどしているので、本件対価が譲渡所得に該当するか否かについて」検討するとした。

そして裁判所は、Xらが、「建築基準法及び都市計画法が、土地の所有権から独立した余剰容積利用権という物権的な性質を有する財産上の権利を創設したものである」と主張したことに対して、「しかしながら、……連担建築物設計制度等は飽くまで公法上の規制の緩和を実質とするものであり、これらを定める前記各規定（筆者注：建築基準法及び都市計画法の規定）は、私法上、余剰容積利用権という新たな権利を創設するものではないと

いうべきである。」として、Xらの主張を退けた。

争点である本件対価の所得区分については、同法33条1項かっこ書きの「政令で定めるもの」を受ける同法施行令79条1項について言及し、「その規定から明らかな通り、特定街区制度にかかわる地役権の設定についてはこれを『資産の譲渡』に該当し得るものとしているにもかかわらず、連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定については何ら規定していない。そうすると、連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定の対価が所得税法33条1項に規定する譲渡所得に該当すると認めることはできない。」と判示された。さらに、「そもそも連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定契約は、一定の一団の土地の区域内に存する要役地所有者及び承役地所有者という限定された当事者の間で締結されるもので、地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はないことからしても、本件地役権の設定の対価が上記の譲渡所得に該当するとはいえないことは明らかである。」として、本件対価は同法26条1項にいう不動産所得に該当すると判示された。

(2) 控訴審（控訴棄却・確定）

控訴審判決においても、本件対価は不動産所得に当たるとして、第一審判決が維持された。判断の理由は、概ね第一審判決が引用されるほか、次の通り補足された。

まず、「余剰容積利用権」の権利性について、「土地所有権から淵源する敷地利用権能（経済的利益）であって、敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難である。」と認定された。そして、同法26条1項に規定される不動産所得及び同法33条1項に規定される譲渡所得の規定について、「不動産を他人に使用させることの対価としての所得は、概念上『不動産所得』に該当するが、利用期間が長期間にわたり政令で定める場合には、譲渡所得として課税することになる。このような取扱いは、不動産の利用により逐次発生すべき利用利益であっても、その利用期間が長期に及ぶ場合で、利用利益の全部又は一部を一時に一括して受領するときは、実質的に所有権の移転と同様に資産の増加分の処分の実体を有することがあるが、その区分は必ずしも明らかではないことから、不動産を他人に使用させることの対価としての所得であっても、政令で定めるものに限って、譲渡所得として扱うことにしたものと解される。」とし、さらに「『余剰容積利用権』の権利性は連担建築物設計制度に同意する場合の契約の契約内容によるのであり、また、この同意に係る対価は不動産を他人に使用させることの対価ということになるから、同意に係る対価が当然に譲渡所得に該当するものと解することはできない。」と判示された。

控訴審判決の具体的当てはめは、次の通りである。すなわち、本契約書1条2項によれば、Xらと訴外K社は不作為の地役権設定について合意をしておき、「この地役権設定は、Xらの所有（共有）資産である既存建物の敷地とK所有地とを一団の敷地とすることに同意することを通じて、既存建物の敷地利用に係る利益を訴外K社に享受させるものであるから、これにより取得する対価は、経済的実質に照らしても、不動産を他人に使用させることの対価というべきである。」として、本件対価は不動産所得に該当すると判示さ

れた。

なお、Xが主張する本件対価の譲渡所得該当性について、控訴審判決では次のように判示された。「確かに、本件対価の性質には、実質的、経済的にみれば、本件各土地の土地利用権の一部を半永久的に譲渡することによって、本件各土地の更地価額のうち本件各土地の値上りによって所有者に帰属した増加益が現実化したという側面もあることは否定できないが、……所得税法及び同施行令は、不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは、両者の区分が困難であるところから、政令において具体的な判断基準を設けたものであり、そのような趣旨からすれば、建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても、政令で定める基準に該当しなければ、譲渡所得には該当しないというべきであって、当該基準により不動産所得に該当する場合に、更に実質論をもって譲渡所得の範囲を拡大することを予定するものではない。そして、本件地役権の設定は同施行令79条1項に列挙された一定の内容の地役権の設定には該当しないから、本件契約により取得される利益を譲渡所得と解することはできない。」

第三節 譲渡所得課税の解釈問題

1 学説の動向

(1) 判決の検討

余剰容積利用権移転事件判決では、余剰容積の移転取引を、「余剰容積利用権」の移転と捉えるか（Xの主張）、あるいは地役権の設定行為と捉えるか（Yの主張）、という点で対立していた。前者では、「余剰容積利用権」が同法33条1項にいう「資産」に該当するか否かという議論（以下、「A説」という。）となり、後者では、同法33条1項かっこ書きを受けると同法施行令79条1項で、地役権の設定範囲の列挙事由に該当するか否かという議論（以下、「B説」という。）になった。

第一審判決では、「連担建築物設計制度等は飽くまで公法上の規制の緩和を実質とするものであり、……私法上、余剰容積利用権という新たな権利を創設するものではない」としてA説は否定された。そして、不動産所得を規定する所得税法26条1項のかっこ書きが「譲渡所得に該当するものを除く」としていることから、B説の論理で検討される。

そして最終的には、同法施行令79条1項が規定する地役権の設定範囲に、特定街区制度のみが明記されていることから、たとえ同じ余剰容積の移転という経済的事態を有していても³⁸、特定街区制度以外の余剰容積の移転を可能とする公法上の制度が条文に明記さ

³⁸ 伊川正樹「判批」税務QA94号（2010年）61頁では、経済的事態が同一であるにも関わらず、公法上のいずれの制度を採用するかで課税上の取扱いに差異が出ることについて「施行令79条1項の列挙事由の中に、都市計画法8条1項4号の特定街区区内での地役権設定が含まれています。……連担建築物設計制度を通じた地役権設定がこれ（筆者注：譲渡所得）に当たらないと解する実質的理由を見出すことは困難です。」とある。牛木・前

れていない以上は、連担建築物設計制度による余剰容積の移転を譲渡所得と解することはできないと判断された。

控訴審判決においても、「不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは、両者の区分が困難であるところから、政令において具体的な判断基準を設けたものであり、そのような趣旨からすれば、建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても、政令で定める基準に該当しなければ、譲渡所得には該当しないというべき」と判示され、判決は確定した。

(2) 学説の動向

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について、学説においても、連担建築物設計制度によって余剰容積の移転が行われた本件対価は不動産所得と解さざるを得ない、という見解が多数を占める。その理由として、同法施行令 79 条 1 項は限定列举であって、同項に連担建築物設計制度が明記されていない以上、本件対価は不動産所得と解さざるを得ないとし、B 説から検討した第一審判決及び控訴審判決は妥当であると論じるものが多い³⁹。

ア. B 説からの検討

渡辺充教授は、弁護士事務所事件⁴⁰やサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を分析したうえで、「本件地役権設定契約書において、本件地役権の存続期間は永久とするものとし、キ

掲注 21) 55 頁では、「余剰容積率移転取引を行う場合、基本的にどの制度を利用して容積率を移転するという経済的効果は同一である……」と述べている。三木義一監修、本山敦=伊川正樹編『新 実務家のための税務相談（民法編）』有斐閣（2017 年）76 頁〔鈴木春美執筆部分〕にも、「現在の余剰容積の移転には、特定街区制度以外にもさまざまな制度がありますが、いずれの制度も、余剰容積の移転のための地役権設定による対価の実質は、使用収益権について制限を受けることに対する対価であることに代わりません。」とある。

³⁹ 池田・前掲注 1) 305-306 頁では、同法施行令 79 条 1 項が「特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転する場合についてまで特例の適用を認めるものであると解すべきではない」として、みだりに拡張又は類推解釈すべきではないと述べている。渡辺・前掲注 37) 202 頁では、所得税法施行令 79 条の課税要件限定列举の問題や金額要件の問題から「納税者の主張は支持しつつも、控訴審判決が『上記施行令の対応が不十分であることを指摘する意見ということではできない』とした判断が限界であったものとする」と述べている。

⁴⁰ 東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 卷 3 号 791 頁，東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁，最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁。

キャッシュインフローは本件係争年度のみに発生するので、本件敷地利用権能は単なる経済的利益ではなく、所有権の権能の一部譲渡、すなわち余剰容積利用権の譲渡である⁴¹として、譲渡所得該当性の可能性を論じている。伊川正樹教授も、「本件地役権設定契約書の6において、『本件地役権の存続期間は永久とする。』とされている点からすれば、本件地役権の設定行為は、『不動産の貸付け』ではなく、上記最高裁判決（筆者注：サンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決）がいうように、本件土地の『所有権機能の一部の譲渡』に該当するといえる余地がありそうである」として、渡辺充教授と同様の見解を述べている⁴²。しかしながら、両者は最終的に、同法施行令79条1項の限定列举の問題、そして金額要件を充たさない（本件のXらの收受金額の合計額が4億円であり、本件各土地の価額の2分の1に相当する金額の10分の5を超えない）ことから、譲渡所得に当ると解することはできないという結論を導出している⁴³。

イ. A説からの検討

納税者が主張したA説の観点から検討した学説もある。しかし、A説に拠っても、学説の大勢は、本件対価は不動産所得と解さざるをえないという結論に至る。すなわち、伊川正樹教授は、同法33条1項にいう「資産」とは、「譲渡性のある経済的利益」と理解されていることからして、「資産の譲渡」とは「譲渡性のある資産を他に移転したこと」と定義されると述べている⁴⁴。水野忠恒教授も、「余剰容積利用権は、確かに、建築基準法において認められているものの、それが移転できる財産といえるのであるのか、疑問のあるところである。」⁴⁵として、地役権そのものが転々譲渡される余地はないことから、当該対価は譲渡所得に該当しないとした⁴⁶。

ウ. 少数説

少数説として、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価が、譲渡所得に該当すると論じる学説もある。

中野浩幸教授は、「本件のような永久的な余剰容積の移転は土地の権能である使用权・処分権の一部の譲渡、つまり『部分譲渡』として譲渡所得に該当する余地は十分ある」⁴⁷として、A説及びB説とは異なる法的構成から譲渡所得該当性を論じている。その法的構成とは、

⁴¹ 渡辺・前掲注37) 202頁。

⁴² 伊川・前掲注37) 20頁参照。

⁴³ 伊川・前掲注37) 21頁参照。渡辺・前掲注37) 202頁参照。

⁴⁴ 伊川・前掲注37) 19-21頁参照。

⁴⁵ 水野・前掲注37) 59頁。

⁴⁶ 水野・前掲注37) 64頁参照。

⁴⁷ 中野・前掲注37) 124頁。

①本件事案はXらが所有する土地を他人に利用させているものでないことからして、同法26条1項かっこ書きにいう「他人に不動産等を使用させること」と整合しない、②資産の消滅も資産の譲渡に当たるとした弁護士事務所事件⁴⁸や、「譲渡」概念が判示された先例⁴⁹からしても、「譲渡」概念は広範であるため、本件のような「資産の一部の価値が永久的に減少している」場合も「譲渡」に当たる可能性がある、③本件事案は、契約書のタイトルからして地役権の設定行為であるが、「そもそも当事者間では余剰容積の移転契約との認定も可能であった」といった観点で論じるものであった⁵⁰。

2 問題提起

(1) 税法解釈上の問題点

ここまで、裁判所の判断や学説から、余剰容積利用権移転事件における地役権の設定対価について不動産所得と解する見解が多数説であることを確認した。しかしながら、このような見解には、次の点で同法33条1項かっこ書き及び同法施行令79条1項の解釈上の問題があると考えられる。

ア. 所得税法施行令79条1項の解釈

同法施行令79条1項の解釈について、原則論として「借地権等の設定を『資産の譲渡』に含める場合の第一要件として、……借地権の設定等により建物又は構築物が設置され、又はその設置が制限される場合に限定しているものと考えられる。また地役権の範囲は公共的な目的をもつたものに限定され、しかもそれが限定的に列挙されている。」⁵¹と説明されるように、余剰容積利用権移転事件判決を受けて、同法施行令79条1項に規定される地役権の設定範囲は限定列挙であるという解釈が確立した（傍線は筆者）。これに関連して、2つの疑問がある。

第一に、学説では、余剰容積利用権移転事件判決を受けて、この限定列挙説を所与のものとして受けて入れているように見て取れる。その表れとして、評釈や論文の中には、同法施行令79条1項の地役権の設定範囲に関して、その条文構造の理解が誤っているものが散見される。そして、その誤った理解のままに、同法79条1項の限定列挙説を唱えているものもある。

まず、池田誠氏は、『……特定街区内における建築物の設置の建築のために設定されたもので、建造物の設置を制限するもの』が追加されたのは、昭和44年の税制改正によっ

⁴⁸ 東京地判昭和51年2月17日訟月22巻3号791頁、東京高判昭和52年6月27日訟月23巻6号1202頁、最判昭和53年1月24日税資97号55頁、前掲注40。

⁴⁹ 最判昭和47年1月26日民集26巻10号2083頁、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

⁵⁰ 中野・前掲注37) 122-126頁参照。

⁵¹ 武田・前掲注17) 2532頁。

てである。」⁵²と説明しているが、実際には昭和44年に特定街区制度に関する項目が追加される以前から、「建造物の設置を制限するもの」という文言は存在する。すなわち、昭和44年税制改正前の同法施行令79条1項には、「……地役権（特別高圧架空電線の架設、飛行場の設置又は懸垂式鉄道若しくはこ座式鉄道の敷設のために設定されたもので、建造物の設置を制限するものに限る。……）の設定……」と規定がある（傍点は筆者）⁵³。したがって、「建造物の設置を制限するものに限る」という文言が、特定街区制度のみを修飾するものでないことが分かる。

また、中野浩幸教授によれば、「所得税法施行令79条1項に列挙された地上権及び地役権は、所得税法33条1項かっこ書きにいう『他人に土地を長期間使用させる行為』を受けた規定であり、都市計画法上の特定街区区内における建造物の設置を制限するもの以外はいずれも所有土地自体を『長期間使用させる』形態ばかりであり……」⁵⁴とある。

しかし前述のように同法施行令79条1項に列挙事由が追加される変遷を辿れば、「建造物の設置を制限するものに限る」という文言は、立法初期から明記されているのであって、この文言はすべての列挙項目を修飾する役割を果たしている。そうすると、同法施行令79条1項に規定される地役権の設定範囲の本来の構造理解としては、次の図1の通り表現できる。

〔図1〕※筆者作成

地役権の設定	①	特別高圧架空電線の架設	建造物の設置を制限するものに限る
	②	特別高圧地中電線、ガス事業者が供給する高圧のガスを通ずる導管の敷設	
	③	飛行場の設置	
	④	懸垂式鉄道、こ座式鉄道（モノレール）の敷設	
	⑤	砂防設備である導流堤等の設置	
	⑥	公共施設の設置、 <u>特定街区区内における建築物の建築</u>	

⁵² 池田・前掲注1) 294頁

⁵³ 税務経理協会編『〈昭和43年度版〉所得税法令集』税務経理協会（1968年）200-201頁参照。

⁵⁴ 中野・前掲注37) 123頁。

なお、上記図1によれば、学説のように同法施行令79条1項が限定列举であるとは必ずしも断言できない。すなわち、「建造物の設置を制限するものに限る」が最も重要な要素であり、その前段にある各項目は例示列举であるという解釈も考えられる。

第二に、同法施行令79条1項の列举事由は、「公共的目的」に限定されたものとも断言できないのではないか。たしかに、列举事由には、高压線、飛行場、ガス施設、公共施設等といった公共的なものが多く見受けられるが、上記図1の傍線にある「特定街区内における建築物の建築」は公共的なものに限定されるものではない。このことは、余剰容積利用権移転事件の事案がまさに会社ビルの建築に伴い特定街区制度が利用されたものであったことから窺える。

以上、同法施行令79条1項の解釈として疑問点を2つ指摘した。現状では、同法施行令79条1項が限定列举であるという解釈ゆえに、余剰容積の移転に伴う地役権の設定対価は、特定街区制度を活用しなければ譲渡所得課税の対象にならない⁵⁵。しかし、連担建築物設計制度を活用した場合でも、借地権の設定という契約形態を選択していれば、金額要件を充足することで譲渡所得課税の対象となる⁵⁶。このような複雑かつ一貫性がみられない課税関係は、課税物件の経済的実質を的確に捉えているとはいえない。

一方で、同法施行令79条1項を例示列举であるという解釈に立てば、このような課税上の弊害も解消され、余剰容積の移転を可能とする各制度間で税務上の整合性を取ることができる。

イ. 所得税法33条1項かっこ書きの解釈

同法33条1項のかっこ書きには、「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。」と規定される。余剰容積利用権移転事件判決では、同項かっこ書きについて、趣旨を考慮したうえで、政令で定めるものに「限る」とか、政令に定めるもの以外は認めない、といった解釈をしているとされる。しかし、文理上は、「含む」と規定されており、文理の自然な解釈としては「政令で定めるものを含む」とも解釈できるように思われる。

かっこ書きの解釈問題に関しては、譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたのは、昭和34年の税制改正のときである。よって、同法33条1項かっこ書きの解釈には、当時の改正経緯等を検討することが肝要となる。これには、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和45年（先例）の分析が有効であると考えられる。

ウ. 「資産の譲渡」の意義

余剰容積利用権移転事件判決では、余剰容積の移転取引が同法33条1項にいう「資産

⁵⁵ 池田・前掲注1) 254頁参照。

⁵⁶ 池田・前掲注1) 258頁参照。

の譲渡」に該当するか否かを検討する中で、その課税物件の「譲渡」性の有無を議論していた。この「譲渡」性の有無について、判決では、「単独で転々譲渡される」もの、「各土地間で法的に『移転』するもの」、あるいは「独立に処分可能な」もの、という性質を有するか否かという基準で判断をしている。しかし、右のような性質は、下級審判決でみられた「資産の譲渡」の解釈であって、判例（先例）からの引用ではないようである。

果たして、同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の意義には、「単独で転々譲渡」すること等の性質が包含されているといえるのだろうか。

(2) 譲渡所得該当性の判断

前記 (1) では、3 つ (ア 所得税法施行令 79 条 1 項, イ 所得税法 33 条 1 項, ウ 「資産の譲渡」の意義) の解釈上の問題点を挙げた。この中で中心的な問題は、イの同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈であろう。先の通り、アの同法施行令 79 条 1 項が限定列举であるか、あるいは例示列举であるかという解釈問題は、当該かっこ書きの解釈によって吸収される。

現状では、当該かっこ書きは、「政令で定めるものに限定する」という意味合いで解釈されている。しかし、このような解釈は、同法施行令 79 条 1 項の限定列举説に影響を受けたものであって、本来であれば当該かっこ書きが追加された立法経緯や立法当時の判例としてサンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年を辿る必要があると考える。それにも関わらず、余剰容積利用権移転事件判決では、この最判昭和 45 年（先例）との関係性について直接的に議論されていない。

サンヨウメリヤス土地賃借事件判決では、借地権の設定対価として支払われた権利金の所得区分が不動産所得であるか、それとも譲渡所得であるかについて争われた。昭和 33 年の事件当時は、旧所得税法の譲渡所得の規定にかっこ書きが存在せず、当該権利金の所得区分の取扱いについて明文規定がなかった。最判昭和 45 年では、譲渡所得であると類推解釈することが相当であると判示されており、その先例拘束力の有無と射程範囲が注目されるべきである。

なお、余剰容積利用権移転事件の控訴審判決では、最判昭和 45 年に直接的に触れていないが、判決の末尾で「所得税法施行令 79 条 1 項の類推の余地」が検討された。しかし、最判昭和 45 年で判示された類推解釈とは、譲渡所得が規定される旧所得税法 9 条 1 項 8 号の類推適用をいう。よって、「所得税法施行令 79 条 1 項の類推の余地」を検討したからといって、最判昭和 45 年（先例）との関係性が議論されたとはいえない⁵⁷。

⁵⁷ 阿部雪子「土地信託方式における空中権取引の課税」一橋法学 14 卷 2 号 (2015 年) 447 頁では、本論文の立場と異なり、余剰容積利用権移転事件判決は、最判昭和 45 年で判示された規範を検討したうえで「譲渡所得に当たるか否かの判断基準として政令（所税令 79 条）に定める意義が示されたもの」と評価している。

(3) 本論文の目的

以上を踏まえて、本論文では、余剰容積の移転に係る所得区分の判断にあたって、有効な解釈アプローチを提言する。その過程で中心的な課題となるのは、同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈であると考え。また、最判昭和 45 年の先例拘束力が昭和 34 年税制改正以降の現在においても存在するのか、そしてその先例の射程範囲が余剰容積の移転取引にも及ぶのかについても明らかにしなければならない。

第四節 小括

所得税法 26 条 1 項に規定される不動産所得は、「不動産等の貸付けによる所得」をいう。この不動産所得に該当するか否かを検討するには、本来であれば「不動産」や「貸付け」の意義が問題となる。しかしながら、同項かっこ書きには「……譲渡所得に該当するものを除く」と規定されている。すなわち、不動産等の貸付けによる所得であっても、譲渡所得に該当するものは不動産所得の対象外となる。

余剰容積の移転取引では、多くの場合、地役権や借地権の設定という契約形態が用いられることになるため、不動産等の貸付けによる所得でありながらも、譲渡所得の規定に抵触する。すなわち、同法 33 条 1 項かっこ書きには、譲渡所得課税の対象として「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」と規定されており、同法施行令 79 条 1 項の列举事由の該当性も問題となる。なお、同法施行令 79 条 1 項は、限定列举であると捉える考えが通説となっている。

そこで、その所得区分の判断にあたっては、当該対価が譲渡所得に該当するか否かを検討することが先決となる。換言すれば、余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の判断においては、譲渡所得に該当するか否かの検討を割愛することはできず、逆に譲渡所得に該当するのであれば、不動産所得該当性の検討は不要となる。

しかし、裁判所の判断や学説には、解釈上の問題点がある。本章では、次の通り 3 つの観点を確認した。

第一に、同法施行令 79 条 1 項の条文構造からみれば、同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定範囲は、限定列举ではなく、例示列举であるという解釈も考えられる。また、例示列举説で捉えた方が、限定列举説で捉えるよりも、特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする制度との間での税務上の整合性も取ることができる。

第二に、同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈である。同項かっこ書きは、余剰容積利用権移転事件判決にあるように、趣旨を考慮して政令で定めるものに「限る」とか、政令に定めるもの以外は認めない、といった意味合いで解釈するのではなく、条文の自然な解釈として「政令で定めるものを含む」と解釈すべきではないか。この解釈を正当とすれば、同法施行令 79 条 1 項が限定列举説であるかどうかは根本的な問題ではなくなり、同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈問題が中心に据えられる。

第三は、同法 33 条の 1 項にいう「資産の譲渡」の意義の中でも、「譲渡」性について、今

一度明らかにするべきであることを確認した。すなわち、余剰容積利用権移転事件判決では、余剰容積利用権に「単独で転々譲渡する」等の性質がないことから、譲渡所得該当性が否定されているが、譲渡所得の性質として「単独で転々譲渡する」ことが判示された先例は見当たらない。実際に、同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」には、このような意味が含まれるものと解すべきであるのか。

これらの 3 つの議論の中でも、特に中心的な問題は同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈であろう。すなわち、当該かっこ書きは、余剰容積利用権移転事件判決で判示されたように「政令で定めるものに限る」ことを規定しているのかどうか、譲渡所得該当性の判断における大きなポイントであると考えられる。そして、このとき重要になるのが、同法施行令 79 条 1 項との関係性と、かっこ書きが譲渡所得の規定に追加されることとなった昭和 34 年税制改正との関係性である。これらの議論を検討し整理することにより、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年の先例拘束力の有無とその射程範囲を明らかにすることができる。なお、余剰容積利用権移転事件判決では、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年の先例拘束力や射程範囲が直接的に議論されていない。

次章では、まず、不動産所得と譲渡所得の区別を検討するために、それらの趣旨や意義等を検討する。

第二章 不動産所得と譲渡所得の区別

本章では、譲渡所得がどのような性質を持つのかを、譲渡所得の趣旨、課税の仕組み及び意義を検討することで明らかにする、また、余剰容積利用権移転事件判決で問題となった、譲渡所得に求められる「譲渡」性要件についても検討する。

第一節 譲渡所得課税の趣旨

1 増加益清算課税説と譲渡益課税説

譲渡所得について、同法 33 条 1 項では「資産の譲渡による所得」と規定される。この譲渡所得の概念・趣旨について、これまでの多くの判例⁵⁸は、増加益清算課税説という考え方を維持してきた⁵⁹。すなわち、増加益清算課税説とは、包括的所得概念の下で当該譲渡について有償無償を問わないとする考え方をいう。

学説の多くも、この増加益清算課税説を支持してきた⁶⁰。金子宏教授は、「キャピタル・ゲイン (capital gains)、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするもの」⁶¹と述べている。また、佐藤英明教授も同様に、「具体的に得た『譲渡の対価』に対する課税ではなく、課税せずに放置してきた『過去の値上がり分に対する課税』であり、端的にいえば、『(資産を)手離した人(こと)』への課税である」⁶²とし、谷口勢津夫教授も「譲渡という所得稼得行為(……)によって実現したキャピタル・ゲインのみが、譲渡所得として課税の対象とされている。」⁶³と説明している。

一方で、譲渡所得の概念について、「保有期間中の値上がり益」ではなく、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味するという考え方もある。これを、「譲渡

⁵⁸ 譲渡所得の代表的な判例として、榎本家事件(最判昭和 43 年 10 月 31 日民集 92 号 797 頁)と割賦弁済土地譲渡事件(最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁)、名古屋医師財産分与事件(最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁、前掲注 49)等が挙げられる。伊藤滋=岩崎政明=河村浩『要件事実で構成する所得税法』中央経済社(2019 年)108 頁参照。

⁵⁹ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』弘文堂(2020 年)146-147 頁によれば、「最高裁は、平成 18(2006)年の土地改良区決済金事件にいたるまで、昭和 43(1968)年の榎本家事件で定式化した清算課税説を譲渡所得課税の趣旨として、少なくとも判示の文言上は維持し続けている。」とある。

⁶⁰ 田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房(1993 年)69 頁参照。

⁶¹ 金子宏『租税法〔第 23 版〕』弘文堂(2019 年)260 頁。

⁶² 佐藤・前掲注 59) 90 頁。

⁶³ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』弘文堂(2018 年)292 頁

益課税説」という。同説では、譲渡所得課税が同法 36 条 1 項の「収入金額」を前提として、現実の譲渡差益を捉えて課税するという実定法の具体的構造や、納税者の担税力を考慮するところから、譲渡所得課税は対価を伴う有償譲渡に限定すべきであると考え⁶⁴。

では、譲渡所得課税の趣旨として提唱される「増加益清算課税説」と「譲渡益課税説」という 2 つの考え方は、互いにどのような立ち位置にあるのか。佐藤英明教授は、「最高裁は、平成 18 (2006) 年の土地改良区決済金事件⁶⁵にいたるまで、昭和 43 (1968) 年の榎本家事件⁶⁶で定式化した清算課税説を譲渡所得課税の趣旨として、少なくとも判示の文言上は維持し続けている。他方で、比較的最近では、一定程度、譲渡益説への傾斜を感じさせる判決も現れている。」⁶⁷と述べている(傍点は筆者)。谷口勢津夫教授も同様に、増加益清算課税説から譲渡益課税説への傾斜傾向がみられると指摘している⁶⁸。

一方で伊川正樹教授は、増加益清算課税説は、譲渡所得課税制度に関する諸問題をすべて説明できる原理ではなく、あくまでも譲渡所得を課税するための根拠を示すものであって、譲渡所得の趣旨としては譲渡益課税説が適切であるとして、両者の説が併存することに一定の整合性を見出している⁶⁹。

以上の学説を踏まえると、少なくとも現時点における譲渡所得課税の趣旨は、増加益清算課税説と譲渡益課税説が併存しながらも、昨今の判例で譲渡益課税説への傾斜傾向が若干みられるものと整理できる。換言すれば、現在は、譲渡所得の本質を、無償譲渡ではなく、有償譲渡への課税と捉える傾向に傾きつつあるともいえる⁷⁰。

2 計算方法と課税の仕組み

実定法上も、譲渡所得の本質は、実現した「増加益」に対する課税ではなく、「譲渡益」に対する課税であることが垣間見える。

⁶⁴ 田中・前掲注 60) 68-69 頁参照。

⁶⁵ 最判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 卷 9 号 2692 頁。

⁶⁶ 最判昭和 43 年 10 月 31 日民集 92 号 797 頁、前掲注 58。

⁶⁷ 佐藤・前掲注 59) 146 頁。譲渡益課税説への傾斜が見られる判例として、ゴルフ会員権贈与事件(最判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁)等を挙げている。

⁶⁸ 谷口・前掲注 63) 303 頁参照。

⁶⁹ 伊川・前掲注 37) 22-23 頁参照。

⁷⁰ 渕圭吾「所得税法 33 条にいう『譲渡』の意義」法曹時報 71 卷 2 号 (2019 年) 260 頁によれば、「所得税法 33 条 1 項にいう『譲渡』について、売買を中心とする対価を收受するような事象を意味すると解すべきである」として、判例や学説に反する見解を述べている。なお、判例や学説の立場は、譲渡所得の発生には有償無償を問わないというものである。

譲渡所得の計算方法が規定される同法 33 条 3 項によれば、「譲渡所得の金額は、……それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額（……）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額」とある。すなわち、譲渡所得は、資産の譲渡による収入金額がそれらの資産の取得、維持、管理、譲渡のために支出した金額を超過する部分によって構成されているといえる⁷¹。なお、譲渡所得のこのような課税の仕組みは、投下資本（取得価額、設備費、改良費等）の回収を可能とする（＝投下資本には課税しない）取扱いであり、通常、有償で取得したものを、その後他者にまた有償で譲渡あるいは処分することを前提としている⁷²。

また、わが国の所得税法は、毎年すべての保有資産の発生済増加益を評価して課税する仕組みを採用しておらず、キャピタル・ゲインが実現したとき、すなわちそれが現金その他の財産形態に変換されたときに課税することとしている⁷³。このように「実現したとき」を課税時期とすれば、「多くの場合、長期間にわたって徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産の譲渡によって一挙に実現する」⁷⁴ことになるため、わが国の累進税率の下では、保有資産の増加分に対して毎年課税されるよりも遥かに高い税率で課税されることになる⁷⁵。

そこで、わが国では高い累進税率の適用を緩和する措置として、譲渡された資産の保有期間が 5 年を超えているかどうかを基準として、譲渡所得を長期譲渡所得と短期譲渡所得に区別し、前者についてはその 2 分の 1 のみを課税対象とすることで税負担の軽減を図っている（同法 22 条 2 項 2 号、同法 33 条 3 項 2 号）⁷⁶。これを、2 分の 1 課税制、あるいは平準化措置という⁷⁷。このような計算方法は、不動産所得の課税計算に組み込まれるよ

⁷¹ 竹下重人「判批」シュトイエル 100 号（1970 年）109 頁参照。

⁷² 岡正晶「判批」税務事例研究 1 号（1988 年）30 頁参照。

⁷³ 竹下・前掲注 71) 107 頁によれば、このことから譲渡所得の本質が「譲渡益」であることが推察されるとある。

⁷⁴ 金子・前掲注 61) 260 頁。

⁷⁵ 竹下・前掲注 71) 107 頁参照。

⁷⁶ 金子・前掲注 61) 291 頁参照。長期譲渡所得とは、譲渡の年の 1 月 1 日現在で所有期間が 5 年をこえる土地等の譲渡益をいい、短期譲渡所得とは、譲渡の年の 1 月 1 日現在で所有期間が 5 年以下の土地の譲渡益をいう。

⁷⁷ 金子・前掲注 61) 320 頁参照。平準化措置とは、所得税の税額計算において特に変動所得・臨時所得に対する課税制度として説明される。すなわち、特定の年に集中する傾向がある変動所得・臨時所得に対して、累進税率のもとでは、これを平準化して、高い累進税率の適用を緩和する必要がある。なお、佐藤・前掲注 59) 118 頁では、「現行制度における平準化措置は、あまり洗練されたものとはいえない」と評価している。すなわち、保有

りも、税負担の軽減が大きい。

第二節 「資産の譲渡」の意義

1 「資産」と「譲渡」

前節では、譲渡所得の趣旨について検討した。すなわち、現在は、譲渡所得の趣旨を増加益清算課税説で捉えるのではなく、譲渡益課税説で理解される傾向に傾きつつあること、そして譲渡所得の課税の仕組みからは譲渡益課税説の考え方が読み取れることを確認した。しかしながら、同法 33 条 1 項に規定される「資産の譲渡」の意義に変化がみられるといった学説は現状見当たらない。むしろ、「資産」性や「譲渡」性を巡っては多くの争いがあり、必ずしも一義的ではない⁷⁸。以下では、「資産」と「譲渡」のそれぞれの意義を確認する。

ア. 「資産」の意義

同法 33 条 1 項にいう「資産」の対象は、同法 33 条 2 項でたな卸資産や山林が除外されているのみで、それ以外は解釈に委ねられている⁷⁹。他方で、所得税基本通達 33-1 では、「譲渡所得の基因となる資産とは、法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外は一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」として、課税庁から一定の解釈が示されている状況にある。なお、同法 33 条 1 項にいう「資産」の解釈が示された最高裁判例で、他の裁判例・判例で引用されるものはないようである。

しかし、下級審判決では、「資産」概念について判示された裁判例がいくつか散見される。例えば、破産宣告を受けた会社の株式や、金融整理管財人による管理を命ずる処分がなされた銀行の株式などについて、譲渡所得を発生させる「資産」ではないと判示された裁判例⁸⁰、借家権の消滅に伴い支払われた対価は「資産」であると判示された裁判例⁸¹が挙げられる。

期間が 5 年を超えるかどうかで課税所得の金額や税額が大きく変化するから、譲渡所得課税の制度は大きな凍結効果（売手が売り渋る）を生じることになるという。

⁷⁸ 白倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義－破綻会社株式の資産性の検討を中心に－」国土館法研論集 19 号（2018 年）71 頁参照。

⁷⁹ 伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念－増加益清算課税説の再考－」名城法学 57 巻 1・2 号（2007 年）142 頁参照。

⁸⁰ 破産会社の株式に関する裁判例は、千葉平成 18 年 9 月 19 日税資 256 号順号 10506、東京高判平成 18 年 12 月 27 日訟月 54 巻 3 号 76 頁。銀行の株式に関する裁判例は、東京地判平成 27 年 3 月 12 日税資 265 号順号 12624。

⁸¹ 東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 巻 3 号 791 頁、前掲注 40。京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 巻 11 号 2150 頁等。

前者の破産宣告を受けた会社の株式に関する第一審判決⁸²では、「株式は、……一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質のものとして、譲渡所得の基因となる資産に当たるものと解される。」としつつも、「破産宣告を受けた株式会社の株式は、その後同社が再建される蓋然性があるなど特段の事情が認められない限り、……株式としての経済価値を喪失し、もはや、キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質を有する譲渡所得の基因となる資産ではなくなるものといわざるを得ない。」と判示された。ここでは、当該株式における経済的価値の有無が重視されている。

一方で、弁護士事務所事件⁸³（借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性が争われた事件）の第一審判決では、「借家権に対する借家法の態度は、譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず、賃借人が賃貸人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども、そうであるとしても、承諾を得れば譲渡することができ、従つて、また、右権利の譲渡性は社会生活上、一般に金銭的評価が可能なものとして、経済的な価値を有するものであり、現に本件においては本件借家権が右のごとき価値あるものとして、その消滅の対価として本件補償金が授受されたもので……あるから、借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。」とされ、さらに譲渡所得の発生原因について「譲渡所得は、資産の値上りによる含み益が処分によつて実現したものであるから、処分によつて含み益が実現しさえすれば足りるのであつて、売却等資産が譲渡によつて他に移転する場合だけではなく、資産が消滅する場合においても譲渡所得が生ずるものと解すべきである……。」と判示された。ここでは、借家権の経済的価値の有無とともに、「譲渡」性要件についても議論されている。

学説における「資産」の解釈としても、谷口勢津夫教授は、「経済的価値を有し、かつ、移転可能性ないし譲渡性のある物、権利その他経済的地位・利益を広く含む包括的な概念であるが、……値上がりあるいは価値の増加を観念することができない資産は、譲渡所得の基因となる資産には含まれない」⁸⁴と述べており、下級審判決を踏襲していることが読み取れる。なお、谷口勢津夫教授の見解では、「移転可能性」と「譲渡性」を区別している点が注目される。

佐藤英明教授も、譲渡所得における「資産」の範囲は、値上がり又は値下がりする「何か」である必要があり、「経済的な価値があり、他人に移転可能なあらゆるものが譲渡所得を発生させる『資産』だということにな」としている⁸⁵。譲渡所得における「資産」について、

⁸² 東京地判平成 18 年 9 月 19 日税資 256 号順号 1506、前掲注 80。

⁸³ 東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 卷 3 号 791 頁、東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁、最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁、前掲注 40。

⁸⁴ 谷口・前掲注 63) 290 頁。

⁸⁵ 佐藤・前掲注 59) 87 頁参照。現金や金銭債権は、譲渡所得を発生させる資産ではない

値上がりあるいは価値の増加を挙げているのは、増加益清算課税説に拠るところが大きいと思われる。

また、金子宏教授も「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位、ビットコイン等の仮想通貨……などが広くそれに含まれる。」⁸⁶としたうえで、「『資産』という観念は一種の固有概念であると解すべきである（上土権・底地権・空中権なども含まれる）。」⁸⁷と述べている。なお、ここに「空中権なども含まれる」と記述があることについて、詳細は明らかでないが、空中権も固有概念の一種であることを説明しているものと推察される。

これらの学説を踏まえると、「資産」の意義に関するキーワードとして、①経済的価値のあるもの、②譲渡性（移転可能性）のあるもの、③値上りするもの、という3点が浮かび上がる⁸⁸。

イ. 「譲渡」の意義

続いて、同法33条1項にいう「譲渡」の意義を検討する⁸⁹。判例の立場としては、同法33条1項にいう「譲渡」は有償無償を問わないと考える。これは、名古屋医師財産分与事件の最高裁判決で「所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいうものと解すべきである。」と判示されたことを受けている。

学説上も、「譲渡」の意義を、有償無償を問わないとする見解が大勢であり、通説となっている。金子宏教授は、「譲渡」の意義について「有償であると無償であるとを問わず、所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買や交換はもとより、競売（……）、公売、収用（……）、物納（……）、現物出資（……）等が、それに含まれる。」⁹⁰と述べている。佐藤英明教授も「判例上は、譲渡所得を発生させる『譲渡』には無償による譲渡（無償譲渡）を含むと理解されていると考えてよい」⁹¹としており、谷口勢津夫教授も「『譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいう……。譲渡はこのように包括的な

とするのが、一般的な理解とされる。所得税基本通達33-1の規定にあるように、課税実務も同様の取扱いとなる。

⁸⁶ 金子・前掲注61) 261頁。

⁸⁷ 金子・前掲注61) 261頁。

⁸⁸ 佐藤・前掲注59) 87頁参照。

⁸⁹ 「譲渡」の意義が判示された代表的な判例として、名古屋医師財産分与事件判決（最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁、前掲注49）、土地分割代償事件判決（最判平成6年9月13日判時1513号97頁）等がある。

⁹⁰ 金子・前掲注61) 262頁。

⁹¹ 佐藤・前掲注59) 88頁。

概念であり、これには、売買だけでなく、交換、競売、公売、収用、代物弁済、物納（……）、現物出資、権利放棄等による資産の消滅（東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁）、なども含まれる。もっとも、有償霧消すなわち対価の有無は問わないとしても、収入金額（……）を伴わない行為は譲渡に該当しない……。」⁹²と述べている。

以上を踏まえると、資産に対する所有などの支配を他人に引き継がせるあらゆる行為が「譲渡」にあたり、私法上の「譲渡」の意味より広く捉えられていることが分かる⁹³。このとき、必ずしも所有者の自由な意思によらない強制的な場合や、対価を受け取らない場合も、「譲渡」に含まれると理解される。

もっとも、最近では、同法 33 条 1 項にいう「譲渡」は有償譲渡のみをいうとする新たな学説も出ている。すなわち、瀧圭吾教授によれば、「所得税法の文理からは、33 条にいう『譲渡』には、贈与、相続、及び遺贈は含まれない」⁹⁴とし、「所得税法 33 条 1 項にいう『譲渡』について、売買を中心とする対価を収受するような事象を意味すると解すべきである」⁹⁵として、判例や従来学説の立場と対立する見解を示している。

2 借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性

余剰容積利用権移転事件判決では、同法施行令 79 条 1 項の列挙事由に当たるか否かと別は別に、同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かを議論している。その議論の中心は、余剰容積の移転取引に「譲渡」性があるか否かであった。

判決では、余剰容積利用権は「土地所有権から淵源する敷地利用権能（経済的利益）であって、敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難である。」とか、「地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はない」といった理由から、「資産の譲渡」には当たらないと判断された。

なお、地役権は用益物権（他人の所有物を使用・収益する物権）であり、その性質としては、①共同利用性（承役地を全面的に使用・収益する権利ではなく、あくまで承役地の共同利用を認める権利であること。民法 288 条）、②付従性・随伴性（要役地から分離して譲渡することができない権利であること。民法 281 条 2 項）、③不可分性（共有者全員に対する権利であるため、1 人のために取得・消滅ができない権利であること。民法 282 条）が挙げられる⁹⁶。このような性質からして、地役権が単独で転々譲渡されることはない判断され

⁹² 谷口・前掲注 63) 292-293 頁。

⁹³ 伊藤=岩崎=河村・前掲注 58) 112 頁参照。

⁹⁴ 瀧・前掲注 70) 238 頁。

⁹⁵ 瀧・前掲注 70) 260 頁。

⁹⁶ 石田=武川=占部=田高=秋山・前掲注 7) 199-200 頁参照。千葉=藤原=七戸・前掲注 9) 36-37 頁参照。淡路=鎌田=原田=生熊・前掲注 9) 187-189 頁参照。

たのであろう⁹⁷。

しかしながら、同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の「譲渡」性について議論された下級審判決（借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性が争われた裁判例として、弁護士事務所事件判決⁹⁸、借家権転売事件判決⁹⁹等）は存在するが、最高裁判決の先例は見当たらない。しかも、その下級審判決を確認すると、次の通り、「譲渡」性について「単独で転々譲渡すること」を想定していない中で、いずれの事件も譲渡所得に当たると判示され、確定した。

ア. 弁護士事務所事件判決（東京地判昭和51年2月17日）

弁護士を業とする X（原告、控訴人、上告人）が、賃貸していた事務所につき、貸主から明渡しを求められた。X は、家屋明渡移転補償金名義で 1,000 万円を受領して同事務所を明渡したが、本件補償金は新たに賃貸する事務所の権利金に充てるために取得したものであって、借家権の交換に等しいから課税所得ではないと主張した。他方、Y（被告、被控訴人、被上告人）は、本件補償金は譲渡所得であると主張した。

第一審判決では、借家権の「資産」性について、「借家権に対する借家法の態度は、譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず、賃借人が賃借人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども、そうであるとしても、承諾を得れば譲渡することができ、従つて、また、右権利の譲渡性は社会生活上、一般に金銭的評価が可能なものとして、経済的な価値を有するものであり、現に本件においては本件借家権が右のごとき価値あるものとして、その消滅の対価として本件補償金が授受されたもので……あるから、借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。」として、判断の枠組みを示した（傍線は筆者）。

また、「譲渡所得は、資産の値上りによる含み益が処分によつて実現したものであるから、処分によつて含み益が実現しさえすれば足りるのであつて、売却等資産が譲渡によつて他に移転する場合だけではなく、資産が消滅する場合においても譲渡所得が生ずるものと解すべきである……。」として、本件補償金は X の賃借権を消滅させる対価としての性質を有する、譲渡所得に当ると判断された。

⁹⁷ なお、「余剰容積利用権」の移転契約を締結した場合であっても、物権法定主義の観点から、それは売買契約ではなく、債権契約として扱われる。債権は、当事者のみを拘束するもので、いわゆる対世的効力を有するものではないため、これに拠つても「余剰容積利用権」が「単独で転々譲渡」するとは捉えることはできないとされる。野村=小賀野・前掲注 4) 25 頁参照。

⁹⁸ 東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 卷 3 号 791 頁，東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁，最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁，前掲注 40。

⁹⁹ 京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 卷 11 号 2150 頁，前掲注 81。

イ. 借家権転売事件判決（京都地判昭和56年7月17日）

X（原告）は亡父から本件建物の借家権を相続し、その後、本件建物及びその敷地の所有者である訴外Aから同建物及び敷地を1,440万円で買受け、その2日後に訴外Bに2,400万円で転売して、960万円の差益を得た。Xは、これを本件借家権の譲渡によって生じたものとして長期譲渡所得を申告した。一方、Y（被告）は、同建物及び敷地の買受けによって借家権は混同により消滅しているから、本件対価は純粋に本件建物及び土地の取引対価であるとして、短期譲渡所得で更正処分等を行った。

裁判所は、「譲渡所得の基因となる資産について所得税法は定義規定を設けていないが、右資産とは、社会生活上金銭に評価することが可能なものであり、現実には有償譲渡の可能性のあるものと解すべきである。……借家権に対する借家法の態度は譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できないところである。しかし、借家人は、賃貸人に無断で借家権を譲渡できないとはいえ、その承諾を得れば譲渡することができるものであるうえ、譲渡について賃貸人が不承諾であつても、その譲渡が賃貸人、借家人間の信頼関係を破壊しないような場合であれば、賃貸人はその承諾を拒み得ないものと解するのが相当である」として判断の枠組みが示された（傍線は筆者）。

「借家人は賃貸人の地位を兼ね備えることによつて借家権譲渡の承諾を与えうる地位をも得たものであり、その後右土地建物を他に譲渡して明渡した場合には、借家権譲渡について賃貸人の承諾は問題とならない。従つて、その場合の借家権の譲渡性は明らかである。」とし、本件借家権は所得税法上の資産に該当し、本件対価は譲渡所得に当たるとされた。

3 「譲渡」性要件の本質

(1) 裁判例の検討

前項アで取り上げた弁護士事務所事件判決では、借家権の私法上の法的実質は居住性であり、「譲渡」性に欠ける点を指摘しながらも、借地人の承諾を得れば譲渡することができることから、所得税法における「経済的実質」、すなわち金銭的評価が可能な財産価値を有していることに着目して、譲渡所得の基因となる「資産」に該当するものと判断された。前項イの借家権転売事件判決においても、借地人の承諾を得れば譲渡することができることから借家権の経済的価値を見出している。

これらを踏まえると、借家権に係る所得区分の判断では、民法等の私法からみた法的実質（居住性）ではなく、所得税法からみた経済的実質（「譲渡」性）を重視する側面が読み取れる。そして、この「譲渡」性に関しては、「転々流通すること」それ自体ではなく、市場に流通することによる金銭的評価の可能性が見られているように思われる。すなわち、同法33条1項にいう「資産」に求められる「譲渡」性要件とは、経済的価値の有無を図る一つのメルクマールに過ぎないのではないだろうか。このように考えると、「譲渡」性要件には、実際に流通することが求められているわけではないと理解することがで

きる。

(2) 学説の検討

竹下重人弁護士によれば、「資産の譲渡」とは財産権の移転であって、売買、交換、競売、公売、収用その他の種々の法律要件が充足されることによって生じた法律効果を総括したものと理解できると述べている¹⁰⁰。そして、財産権の移転とは、譲渡契約による権利移転という物権的効果が生じること、すなわち物権変動が生じることを用いるのであって、「債権契約としての売買契約等が成立しただけでは、所得税法 33 条にいう『資産の譲渡』は成立していない」と述べている¹⁰¹。

そうすると、所有権の移転対価、借地権の譲渡、借家権の消滅等によって支払われた対価が譲渡所得に該当することを踏まえると、同法 33 条 1 項にいう「資産」の「譲渡」性要件とは、物権変動の可否を意味するものとも考えられる。

余剰容積の移転の場合、紛れもなく余剰容積率という財産価値を有するものが移転しており、その際には不作為地役権等の物権が当該土地に設定されることになるため物権変動が生じている。なお、地役権には、前述の通り、共同利用性、付従性・随伴性、不可分性があるため、単独での譲渡は不可能とされるが、移転された余剰容積率は当該土地の譲渡の際に間違いなく金銭的価値に換算されることになる。すなわち、余剰容積の移転に伴い支払われる対価の経済的実質としては、土地の部分的譲渡の対価や、所有権の一部の譲渡の対価という見方も考えられる¹⁰²。これらを踏まえれば、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価が不動産所得であるとは必ずしも断言できない。

第三節 不動産所得と譲渡所得の区別

1 不動産所得の意義

不動産所得は、同法 26 条 1 項において、「不動産、不動産の上に存する権利……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（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定される。このとき、「不動等」「不動産の上に存する権利」及び「貸付け」の意義については、所得税法に規定がないため、その解釈が問題となる。

¹⁰⁰ 竹下・前掲注 71) 113 頁参照。

¹⁰¹ 竹下・前掲注 71) 113 頁によれば、債権契約と物権契約の違いは、前者が当事者の意思表示で効力が発生するのに対して、後者は引渡し、登記、代金完済等の「外部的徴表」の存在によって認識できるという点にあって、この「外部的徴表」によって物権変動が生じたことが譲渡所得の課税原因になるという。

¹⁰² 中野・前掲注 37) 124-125 頁参照。

(1) 「不動産」の意義

同法 26 条 1 項にいう「不動産」の意義は、借用概念であると考えられている¹⁰³。例えば、最判昭和 37 年 3 月 29 日¹⁰⁴では、「民法 86 条は動産、不動産の区別を定めた基本的な規定であって、動産、不動産の観念は、特段の事由に認められない限り概ね右民法の法条に定められたところに従うものと解するを相当」であると判示された。「不動産」概念については、この先例に拘束されるものと考えられる¹⁰⁵。なお、「不動産の上に存する権利」には、地上権（民法 265 条）、や永小作権（民法 270 条）のほか、借地権（借地借家法 2 条）など種々のものがあると解される¹⁰⁶。

(2) 「貸付け」の意義・範囲

同法 26 条 1 項に規定される「貸付け」とは、一般に不動産等を「使用させる一切の場合を含」¹⁰⁷む行為と考えられているが、不動産所得の具体的な要件及び判断基準について示された判例はなく、昨今、不動産所得の範囲が争われる裁判例が散見される¹⁰⁸。

そのような裁判例の一つとして、名古屋建物無償提供事件判決¹⁰⁹がある。当該事件では、X（原告、控訴人）が、名古屋三菱自動車売会社（以下、「名古屋三菱」という。）との間で締結していた土地の賃貸借の解除に伴って、名古屋三菱が建築した建物を X が無償で譲受けたことによる当該利益の所得区分が争われた。X の主位的主張は不動産所得であり、Y（被告、被控訴人）の主張は一時所得である。

第一審判決では、「不動産所得は、あくまでも、貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる

¹⁰³ 福田善行「不動産所得の範囲について－「貸付けによる所得」の意義－」税大論叢 81 号（2015 年）264 頁参照。

¹⁰⁴ 最判昭和 37 年 3 月 29 日民集 16 卷 3 号 643 頁。

¹⁰⁵ 国税不服審判所裁決昭和 50 年 8 月 22 日裁決事例集 10 集 16 頁では、金属加工業を営む法人に対して圧延機及び溶解炉を控除建物とともに貸付けたことによる所得について、民法 86 条の規定による土地の定着物的一种と認めるのが相当であるとして、不動産所得と判断された。

¹⁰⁶ 福田・前掲注 103) 265-266 頁参照。

¹⁰⁷ 武田・前掲注 17) 1552 頁。

¹⁰⁸ 不動産所得の範囲が争われた裁判例として、名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120、東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁、東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800、東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁、福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213 等がある。

¹⁰⁹ 名古屋地判平成 17 年 3 月 3 日税資 255 順号 9949、名古屋高判成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120、前掲注 108。

性質を有するものであって、およそそのような性質を有しないものは、これを借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」として、当該対価は一時所得であると判示された。控訴審判決でも控訴は棄却され、確定した。

名古屋建物無償提供事件判決に対する学説としては、不動産所得を賃料に限定しているとして批判的な意見が大勢のようである¹¹⁰。碓井光明教授は、「『貸付け』の文言は、当然に『貸付業務による所得』の意義を含意しているとみるべきである。その結果、貸付業務と結びついている収入……は、不動産所得に係る収入金額と見るべきである。」¹¹¹として、不動産所得をいわゆる「賃料」に限定すべきではないと述べている。中野浩幸教授も、不動産の貸付けによる所得の範囲について、賃料や賃貸料のほかに、権利金、敷金、保証金等の一時的実質的には貸付けの対価となるものも含めるとする、「経済的実質賃料説」を唱えている¹¹²。

なお、判決文にある「これに代わる性質を有するもの」の範囲は、判決で明確にされておらず、不動産所得の範囲は未だ事実上明らかになっていないと考えられている¹¹³。

2 旧所得税法9条1項3号及び同項8号の解釈

現行の所得税法では、不動産等の貸付けによる所得であっても、譲渡所得（あるいは事業所得）に該当するものは不動産所得から除外されている。そして、譲渡所得が規定される同法33条1項にはかっこ書きが付されており、同項かっこ書きを受けた同法施行令79条1項の列挙事由は、従来は不動産所得の対象とされる行為も、「資産の譲渡とみなされる行為」として譲渡所得課税の対象とされている。不動産所得と譲渡所得を区別するこのような条文構造は、先の通り昭和34年税制改正で譲渡所得が規定される旧所得税法9条1項8号にかっこ書きが追加されたことで形成された。

では、昭和34年以前は、どのように不動産所得と譲渡所得の区別を決していたのだろうか。昭和34年税制改正以前の旧所得税法には、譲渡所得の規定にかっこ書きが存在せず、不動産所得の規定にも「譲渡所得に該当するものを除く」とは明記されていなかった。すなわち、旧所得税法9条1項3号には「不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第4号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。）」をいうと規定され、同法9条1項8号には、「資産の譲渡に因る所得（前号に

¹¹⁰ 碓井光明「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法律論叢89巻1号（2016年）96頁、中野浩幸「不動産所得の範囲に関する若干の考察—名古屋地裁平成17年3月3日判決等を題材として—」近畿大学法学66巻1・2号（2018年）9-11頁等参照。

¹¹¹ 碓井・前掲注110）98頁。

¹¹² 中野・前掲注110）9-11頁参照。

¹¹³ 福田・前掲注103）258-259頁参照。

規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。)」をいうと規定されていた。

この点に関して、次章では、係争年度が昭和 33 年であるサンヨウメリヤス土地賃借事判決を検討する。当該事件ではまさに、借地権の設定に伴い支払われた高額な権利金が、昭和 34 年以前の旧所得税法上、譲渡所得に該当するか、不動産所得に該当するかについて争われた。したがって、サンヨウメリヤス土地賃借事件において、旧所得税法上、譲渡所得の規定にかっこ書きが存在しない中でどのような解釈がなされたのかを分析することで、不動産所得と譲渡所得の区別を決する当該かっこ書きの解釈が明らかになると考える。

第四節 小括

不動産所得は、「不動産等の貸付け」による所得をいう。しかし、同法 26 条 1 項には、不動産等の貸付けによる所得であっても「譲渡所得に該当するものを除く」と規定されている。したがって、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の判断にあたっては、譲渡所得該当性を検討することが先決となる。

譲渡所得とは、「資産の譲渡」による所得をいう。その課税の趣旨は、増加益清算課税説と譲渡益課税説の 2 つが提唱されている。前者は、譲渡所得課税は所有資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）に対する課税である、という考え方である。従来の判例や学説は、この増加益清算課税説を採用してきた。後者は、譲渡所得課税を、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益に対する課税であると捉える。最近の判例（ゴルフ会員権贈与事件判決等）では、この譲渡益課税説への傾斜傾向がみられるといわれる。譲渡所得の趣旨に関するこの 2 つの考え方は、どちらか一方に寄せられるべきものではなく、現状では、両者の説が併存しているとみる学説が有力であると考えられる。

そして、このような譲渡所得の趣旨として、特に増加益清算課税説は、同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の意義にも結び付く。すなわち、同法 33 条 1 項にいう「資産」概念とは、金銭的評価が可能なものであって、「値上がりあるいは価値の増加を観念することができない資産は、譲渡所得の基因となる資産には含まれない」¹¹⁴という考えが通説となっている。また、余剰容積利用権移転事件判決で議論された「資産」の「譲渡」性の有無に関しては、金銭的評価が可能であるかどうかの指標にすぎず、実際に「単独で転々譲渡」するかどうかということは問題ではないと考えられる。この傾向は、借家権の消滅に伴い支払われた対価の所得区分が争われた裁判例（弁護士事務所事件判決等）からも窺うことができる。

では、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価が譲渡所得に該当するかどうかは、どのように決せられるべきだろうか。これには、同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈が鍵になる。

次章では、譲渡所得の規定にかっこ書きが追加された昭和 34 年税制改正以前に、不動産

¹¹⁴ 谷口・前掲注 63) 290 頁。

所得と譲渡所得の区別が問題となったサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討する。当該事件は、借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分が争われた事案であるが、係争年度は昭和 33 年であり、当時の旧所得税法には不動産所得の規定に「譲渡所得に該当するものは除く」という文言が明記されておらず、譲渡所得の規定にもかっこ書きが存在しなかった。このとき、権利金の所得区分がどのように判断されたかは、本論文のテーマと密接な関係を持つ。

第三章 借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分

本章では、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決¹¹⁵と税法の類推適用について検討する。当該事件では、借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得に当るのか、それとも譲渡所得に当るのかが争われた。しかし、事件当時の旧所得税法には譲渡所得の規定にかっこ書きが無く、争点となった借地権利金の所得区分について明文規定がない状態であった。

サンヨウメリヤス土地賃借事件における議論の中心は、旧所得税法に明文規定がない中で、譲渡所得と不動産所得の区別をどのように解釈すべきかであった。そして、最判昭和45年では、当該権利金が譲渡所得に当るとして類推解釈が許容された。

第一節 サンヨウメリヤス土地賃借事件判決

1 事案の概要

(1) 認定事実

X（原告，被控訴人，被上告人）は、メリヤス生地編織事業を開始するため、昭和33年3月8日にサンヨウメリヤス株式会社（以下「S社」という。）を設立して、その代表取締役となった。そして、Xは、S社に対し、S社工場の敷地としてX所有の東京都墨田区の宅地110坪のうち50坪を、普通建物の所有を目的とし、期間20年、地代一坪当り1ヶ月金20円の約定で賃貸した。さらに、右借地権設定の対価（いわゆる権利金）として、一坪当り金2万円の割合による合計金100万円を同社より受領した。なお、当時右土地の更地価格は、一坪当たり約金3万円であった。Xは、右金100万円は借地権設定の対価として取得したものであるから、譲渡所得に当たるものとして、昭和34年12月11日に昭和33年分譲渡所得金42万5000円の修正申告書を提出した。しかし、所轄税務署長であるY（被告，控訴人，上告人）は、これを不動産所得金100万円と更正した。

(2) 当事者の主張

ア. Xの主張

Xは、借地権の設定に伴い支払われた権利金は譲渡所得であると主張した。その根拠として、事件直後の昭和34年税制改正による改正所得税法（昭和34年法律第79号。以下同

¹¹⁵ 東京地判昭和39年5月28日税資38号401頁，東京高判昭和41年3月15日税資44号196頁，最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁，東京高判昭和46年12月21日税資63号1214頁。前掲注11。第一審の判例評釈として、金子宏「判批」判時389号（1964年）44頁，須貝修一「判批」シュトイエル30号（1974年）1頁等がある。控訴審の判例評釈として、竹下重人「判批」シュトイエル59号（1967年）7頁等がある。上告審の判例評釈として、森川正晴「判批」シュトイエル110号（1971年）22頁，清永敬次「判批」民商65巻3号（1971年）83頁，新井隆一「判批」ジュリ482号（1971年）36頁等がある。

じ。) 9条1項8号は、次の3つの観点から確認規定であることを挙げている。

第一に、不動産所得は、「地代・家賃等一定の源泉から反覆回帰的に流出する収入を予定するもの」であるが、借地権設定は、右のような不動産所得というよりは、「物の数量的あるいは分量的な分割譲渡」の場合と実質的には変わらない。

第二に、借地権の譲渡に関しては、改正所得税法の施行前から譲渡所得として課税されており、借地権の譲渡と借地権の設定は、経済的・実質的に全く同一である。したがって、前者を譲渡所得として、後者を不動産所得として課税することは、負担の公平の原則に反するものである。

第三に、改正所得税法9条1項8号（譲渡所得）の趣旨である。もともと、譲渡所得は不動産所有権の譲渡の場合のみを予想していたが、戦後の世情により、土地利用権の価格に相当する金員が、権利金として借地権の設定または移転の際授受される慣行が生じた。権利金は、土地利用権の対価として譲渡所得と目すべきものとなったが、なお、借地権設定の際に支払われる金員が低額で、地代（その前払）と紛らわしいものがあったため、これらを含めて一律に譲渡所得として扱うことが相当でないところから、改正所得税法でかっこ書きが追加された。

イ. Yの主張

Yは、同法第9条1項8号は創設規定であるため、借地権の設定に伴い支払われた権利金は不動産所得であると主張した。また、Yは、係争年度である昭和33年においては右改正規定が存在しなかったため、譲渡所得か不動産所得かを分別する基準が甚だ不明確となつて、結局係官の主観的な恣意的判断に委ねる外ないこととなつた。そして、その不当性は明らかであるから、このような観点からも、借地権の設定対価たる権利金は不動産所得であると主張した。

2 裁判所の判断

第一審判決では、「土地所有権更地価格の3分の2にも当たる本件の権利金は、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」と判示され、Xの請求を認容した。そして、控訴審判決も、第一審判決を正当として控訴を棄却した。最高裁判決では、本件権利金が譲渡所得に当るものと類推解釈を行うことについて判断の枠組みが示されたが、権利金の性質に関する認定が不十分であるとして原審に差戻される。差戻審判決では、本件権利金の性質の認定により不動産所得に当ると判断され、判決は確定した。各裁判所の判決は、次の通りである。

(1) 第一審（請求認容）

第一審判決では、「税法の解釈適用に当たっては、法の予想を超えて実質的に新たな課税対象を創設し、もしくは課税対象を拡張または納税者に不利益を来たすよな、方向に

において類推ないし拡張解釈を行うことは慎まらるべきものである」として基本的な考えが示されたが、「立法の遅延による不公平不公正を是正し、納税者の利益を図る方向において税法の類推解釈を行なうことを禁ずべき理由はないものといわねばならない。」と判示された。また、不動産所得の立法経緯や趣旨を認定したうえで、「土地所有権の更地価格の極めて大きな割合に当る近時の権利金なるものの実態は、所得税法が不動産所得の対象として予想する地代、家賃（もしくはその前払）のような継続的、営利的性質の所得とは、その実質を異にするものであることは明らかである。従って、かような権利金がいずれの所得類型に当たるかの判断は、……権利金の実態に強いて目をおおい、所得税法第9条第1項第3号の文理解釈を唯一の手掛りとしてこれを判定すべきものではなく、かえって、権利金の実態は法が不動産所得の対象として予想するところのものとは実質を異にするものであるとの認識を前提として、各種所得類型のうち、いずれの類型にもっとも近い性質をもつものであるかという見地からこれを判断すべきものである。」と判示された（傍点は筆者）。

そして、「土地所有権の更地価格の極めて大きな割合に当れる近時の権利金は、経済的、実質的観点においては、所有権の権能の一部（利用権）の譲渡（Xのいう利用権の創設的譲渡）の対価としての性質をもつものと認められ、そのかぎりにおいて、所得税法第9条第1項第8号の『資産の譲渡に因る所得』にもっとも近い性質をもつものと認めざるをえず、法が不動産所得においては元本から生ずる営利的所得を眼中にしているに対し、譲渡所得においては、資産の譲渡の際における元本資産の値上り利得を眼中にしていることから考えても、権利金を譲渡所得の類型に包摂せしめることが、法の精神にも合致し、課税の公正の要請にもそうものといわねばならない。」として、本件のような権利金は譲渡所得に当たるものと類推解釈をすべきと判示された（傍点は筆者）。

(2) 控訴審（控訴棄却）

控訴審判決では、「当裁判所は、原審の判示するところを、概ね正当とするものであって、以下に判示するところと抵触する部分を除き、原判決の『理由』をすべて引用する」とし、権利金の性質について考察が加えられた。すなわち、「巷間において、権利金といわれて不動産賃貸借の当事者間で授受される金銭には、およそ三種の類型が考えられる」として、その一に「営業権譲渡の対価又はのれん代に当るもの」、その二に「地代、家賃の一部前払に当るもの」、その三に「賃借権そのものの対価として支払われるもの」の三種について説示された。そして、「現実に授受される権利金なるものには、前示各種の類型の混合したものもあれば、第二種のものか第三種のものか、にわかに判別し難いものもあり、要するに、権利金といっても、一概にそれが地代ないし賃料の前払であるとか、賃借権そのものの対価であるとか割り切って考えることはできないといわなければならない。」として一般論を提示したうえで、本件の権利金についても、「……賃貸借成立の事情について、なんらの主張立証のない本件においては、右権利金の性質がいかなるものか

については、原判示のごとく第三の類型に属するものとの可能性が強いとは云え、当裁判所は、なお、これを断定することはできないというほかはない。」と判示された。

続けて、「権利金の性質を一概に決定することはできないのであり、本件の権利金もその例に洩れないとすれば、このような性質の明らかでない権利金は、これを所得税法9条1項3号の不動産の貸付による所得すなわち不動産所得とみるべきか、同条1項8号の資産の譲渡による所得すなわち譲渡所得とみるべきかということに帰する。……法律の解釈上疑わしい場合には、国民の利益に解するのが当然であるというべきであり、不動産所得とみるよりは、譲渡所得とみる方が納税者のために利益であるとするならば、性質のあいまいな、しかもその後の法律の改正により譲渡所得と擬制されることになった要件を充たすような権利金については、法の改正前においても——本件権利金は改正直前の課税年度に授受されていることを想起すべきである——同様に譲渡所得と類推解釈するのが相当であるといわなければならない。」と判示され、原審の判断が維持された。

(3) 上告審（破棄差戻し）

最高裁では、借地権設定の対価たる権利金につき、一定の要件の下で譲渡所得に当たると類推解釈を行う余地が認められた。判決文を引用すると、次の通りである。「本件で問題とされている権利金が授受された昭和33年当時には、借地権の設定にあたって授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存したであろうことは否定できないところであり、右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によってはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行うことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。このような見地からすれば、借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、昭和34年法律79号による改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」（下線は筆者。）

しかしながら、続けて最高裁では、「もつとも、右所得税法9条1項が、譲渡所得については8号の規定により計算した金額の2分の1に相当する金額を課税標準とする旨定めているのは、普通の所得に対して資産の譲渡による所得を特に優遇するものであるから、その適用範囲を解釈によってみだりに拡大することは許されないところであり、右のような類推解釈は、明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであって、必ずしもそのような経済的実質を有するとはいいきれない、性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い、

不動産所得として課税すべきものと解するのが相当である。」と判示された。これは、原審が本件権利金の性質を確定することなく判断した点を問題にしているとされる¹¹⁶。

最高裁の結論として、「原判決には、法律の解釈を誤り、その結果審理を尽くさなかつた違法があるものといわなければならない、右の違法は判決の結論に影響を及ぼすから、結局論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない」から、「なお前記権利金の性質等につき審理する必要がある」として、本件は原審に差し戻された。

なお、差戻審では、本件権利金の性質が認定され、不動産所得に当たると判示され、確定した。

第二節 昭和 34 年税制改正前の譲渡所得該当性

1 最判昭和 45 年の検討

(1) 問題の整理

サンヨウメリヤス土地賃借事件の係争年度は昭和 33 年であったため、事件当時に適用される法律は旧所得税法となる。旧所得税法における不動産所得及び譲渡所得の規定は、次の通りである。すなわち、旧所得税法 9 条 1 項 3 号には、不動産所得について、「不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第 4 号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額」と規定される。そして、同法 9 条 1 項 8 号では、譲渡所得について、「資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額」と規定される。

第一審判決で説示されるように、旧所得税法に不動産所得の規定が挿入された昭和 25 年当時は、本件で問題になっていたような借地権設定に係る権利金の性質は判然とせず、権利金授受の慣行も一般的ではなかった。そこで、サンヨウメリヤス土地賃借事件の中心的な問題は、権利金授受の慣行が一般化し、高額化したという、立法者が立法時に予想しなかった新たな事情が発生した場合に、その事情が旧所得税法における所得区分の解釈に影響を与えるのか否かという点にあった¹¹⁷。

(2) 最判昭和 45 年の規範

最高裁は、形式的には旧所得税法下の権利金収入は不動産所得に該当するとしながらも、結論としては、旧所得税法の立法当時と比べて「権利金授受の慣行が広く一般化し」、「借地権の設定に当り借地権の価格に相当するものが権利金として授受されるという慣行が、東

¹¹⁶ 清永・前掲注 115) 443 頁参照。

¹¹⁷ 清永・前掲注 115) 444 頁。

京近辺の都市において特に多くみられ」るようになったことから、「その経済的実質に着目して」「公平な課税の実現」を図る必要がある、という立場を示している（傍点は筆者）

そして、判断の枠組みとして、借地権の設定に際して土地所有者に支払われる権利金の中でも、①所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合（借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ借地権の譲渡性を承認するものである等）、②その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われる、という 2 要件を充たす場合には、「経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができる」として、「譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である」と判示された（傍点は筆者）。

なお、本件権利金は、土地の更地価格の 3 分の 2 に当る金額であると認定されているため、昭和 34 年以降であれば、「ほかに特別の事情がない限り、それは当該土地の価額の十分の五に相当する金額をこえるので譲渡所得に該当することになる。」として、既に立法的解決はなされている¹¹⁸。

2 最判昭和 45 年に対する学説

(1) 事件当時の批評

事件当時の学説には、最判昭和 45 年や下級審判決に対して、否定的な見解が目立って散見される。

ア. 権利金の実質を不動産所得とみる見解からの批判

学説では、本件権利金の実質を不動産所得とみる見地から批評がある。森川正晴教授は、土地所有者が土地所有権を自らに留保し、用益権的権能のみを他人に与える行為は、法律上も社会通念上も「資産の譲渡」とはいわず、それはまさに不動産所得の定義規定にいう「不動産等の貸付け」であるとし、租税法律主義は類推解釈や縮小解釈を禁ずるものであるから、「法律規定が存しないにもかかわらず権利金の実体や慣行の変化を根拠に、ある場合には法律的・形成的に、ある場合には経済的・実質的に、解釈することは許され」ないと述べている¹¹⁹。金子宏教授も、借地権の性質が判断された東京高判昭和 27 年 6 月 14 日¹²⁰等を引用しながら、当該借地権利金は、「どちらかといえば、資産の譲渡の対価とは見ずに、賃料の前払と見る考え方が強いのではないかと思われる。」として、「い

¹¹⁸ 清永・前掲注 115) 442 頁参照。この当時、清永敬次教授は、「その（筆者注：立法的解決がなされている）限りにおいては本件判決の意義はもはや存しないことになる。」と分析されているが、現在は余剰容積の移転取引の課税関係で、再びその意義が注目されるべきであると考えられる。

¹¹⁹ 森川・前掲注 115) 23-24 頁。

¹²⁰ 東京高判昭和 27 年 6 月 14 日下裁民集 3 卷 6 号 830 頁。

かに同一の保護（筆者注：2分の1課税制の適用）を与えるべき必要（実質的理由）があるからといって、その性質が譲渡所得ではなく不動産所得であるものに、解釈によって同一の保護を与えるわけにはゆかない」という見解を述べている¹²¹。

イ. 税法の類推適用への批判

税法の類推適用に対する批判もある。須貝修一教授は、「安易な経済的議論をよりどころとすること」は許されないとして類推解釈を否定し、高額権利金授受の慣行は借地権売買という法的構成を採るから、類推解釈を適用せずとも譲渡所得に当たると解釈することができる¹²²と述べている。竹下重人弁護士も、「明文の規定のないところに、解釈によって他の規定を準用したと同様の結果を造り出すことは許されない」として、租税法律主義の観点から第一審判決が行った類推解釈には、否定的な立場を示している¹²³。

ウ. 権利金を雑所得とみる見解

最後に、類推適用には一定の理解を示しながらも、本件権利金を雑所得であると主張する見解も見られた。清永敬次教授は、最高裁が類推適用を許容したことについて、「これも法の解釈適用の一つの仕方であろう。」と認めながらも、所得区分の結論としては、「当該権利金の性質からみて、ある特定の所得（雑所得を除く）に類似しこそすれ、その所得分類そのものに当然に含まれない以上、雑所得に含めざるを得ない」と述べている¹²⁴。新井隆一教授も、清永敬次教授と同様に「雑所得以外のいずれの類型に属するか明らかでない場合には、雑所得に該当すると解するのが法の趣旨に合致するものというべきである」¹²⁵と述べている。

¹²¹ 金子・前掲注 115) 44-45 頁参照。

¹²² 須貝・前掲注 115) 4-5 頁参照。須貝修一教授は、税法の解釈適用の前に、まずは事態の法的構成をすべきであって、第一審のようにすぐさま「安易な経済的議論をよりどころとすること」はゆるされないと述べられている。

¹²³ 竹下・前掲注 115) 11 頁参照。なお、竹下重人弁護士は「本件権利金の性質は前述第 2、第 3 の類型の混合形態であってその区分割合が明らかではないので、納税者の利益に、その全部が資産の譲渡により収入すべき金額に該当すると認定したことは正当であったと考える。」として、控訴審判決による類推適用は肯定している。すなわち、「不動産所得か譲渡所得かについての法律解釈の問題……ではなく、……法律事実当たるか否かの、事実認定の問題」であったと説いている。

¹²⁴ 清永・115) 91 頁参照。

¹²⁵ 新井・前掲注 115) 38 頁

(2) 最近の学説

最近の学説には、権利金の性質ではなく、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決が許容した類推解釈に着目した批評を行うものがみられる。

ア. 文理解釈

最近の学説にも、依然として、税法の類推適用に対して厳しい見解がみられる。木山泰嗣教授は、最判昭和 45 年が類推適用を許容する条件として 2 要件を設けたことを受けて、「… いっけんすると類推解釈を認めた判決のようにもみえるが、下級審で行われた制限のない類推解釈を戒め原則として行うべきではない旨の判示として読み取ることができる」と述べており、最判昭和 45 年は逆に文理解釈の原則を貫いたものとして評価している¹²⁶。

イ. 類推解釈

最判昭和 45 年が類推解釈を行ったことによる意義を見出す学説もある。佐藤英明教授は、「本来、法的には不可分な所有権の『権能の一部』が譲渡所得の発生の基礎となる『資産』たりうるとしているわけであり、ここでの『資産』が私法上形式的に認められる『何か（権利など）』である必要がないことを判示したものである。』¹²⁷と述べている。植松守雄教授も、最判昭和 45 年について「土地所有権から『土地利用権』を分化し、その移転に対してキャピタル・ゲインの実現をみようとする、いわばキャピタル・ゲインの実現概念の拡大を意味する」¹²⁸と述べている。両者は、最判昭和 45 年の「幅広く解釈することで実質的に妥当な結論を出すスタンス」¹²⁹、すなわち、旧所得税法上は不動産所得とされる権利金収入であっても、2 要件を充足する場合には、実質的には譲渡所得に該当することを認める解釈について、一定の理解を示しているものと思われる。

第三節 税法における類推解釈

1 税法における類推解釈の許容性

(1) 税法の解釈適用

税法は、「侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請がはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許

¹²⁶ 木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）108-109 頁参照。

¹²⁷ 佐藤・前掲注 59) 98 頁。

¹²⁸ 注解所得税法研究会編・前掲注 13) 719 頁。

¹²⁹ 佐藤英明「最高裁判決から見た租税法の解釈適用」TKC タックスフォーラム 2018(2018 年) 5 頁。

されない¹³⁰とされる。この原則には、立法者の意思を尊重するという観点も含まれており、「『厳格解釈』、つまり法令の文言を厳格に解する立場」として、租税法律主義の重要な機能の一つであるとされる¹³¹。特に現在の最高裁判決は、武富士富士事件¹³²やホステス報酬事件¹³³等をも、文言の厳格解釈を重視する方向性がみてとれる¹³⁴。

ただし、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない¹³⁵という例外も認められており、このような租税判決(特に下級審判決)も増加している¹³⁶。とはいえ、この場合の多くは、規定の趣旨目的を考慮したいわゆる趣旨解釈が想定されており、拡張解釈や類推解釈を行うことに関しては、依然として消極的な見解が学説の大勢であると思われる¹³⁷。現に、従来の税法判例・裁判例の多くには、「みだりに類推解釈を行うことは許されない」という文言が、定型文のように引用されてきた。

(2) 類推解釈に対する最近の学説

最近の学説には、「租税法の解釈において類推解釈を絶対的に禁止しているという立場に立つものではない」と明言するものが出ている(傍点は筆者)¹³⁸。首藤重幸教授によれば、

¹³⁰ 金子・前掲注 61) 123 頁。

¹³¹ 佐藤・前掲注 129) 4-5 頁参照。税法における厳格解釈の要請については、木山・前掲注 126) 77-83 頁にも詳細な記述がある。

¹³² 最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 卷 3 号 864 頁。木山・前掲注 126) 91-92 頁によれば、武富士事件は「住所」という民法が規定する借用概念の解釈が争われたものであるが、税法解釈の厳格性を優先しており、須藤正彦裁判官の補足意見には、税法解釈のあり方として文理解釈の原則が明記されている。

¹³³ 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 4120 頁。なお、木山・前掲注 126) 86 頁によれば、ホステス源泉徴収事件では、文理解釈のみで結論を導くことができるはずであるにもかかわらず、規定の文言だけでなく、趣旨にも考慮して判示されている。

¹³⁴ 佐藤・前掲注 129) 8-13 頁参照。

¹³⁵ 金子・前掲注 61) 124 頁。

¹³⁶ 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 卷(2020 年) 35 頁参照。

¹³⁷ 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 卷 4 号(2018 年) 119 頁では、とくに所得区分については、所得税法が目的をもって定めた固有概念であることから、例外的に所得区分の判断に関する最高裁判例及び裁判例の多くは趣旨解釈を行ってきたと論じている。

¹³⁸ 首藤・前掲注 136) 17 頁参照。類推解釈については、「ドイツ租税法での通説・判例は、類推解釈を否定しておらず、そこでの類推解釈の限界に関する議論は極めて精緻に展開されており、日本での租税法の解釈を考えるうえでも貴重な素材を提供している」とあ

最判昭和 45 年で判示された類推適用も、「法律の欠缺があり、その欠缺を裁判官が類推という法解釈技術をもって補充する、裁判官による法創造（立法）がなされたと評価することも可能である。」¹³⁹として肯定する立場を示している。

占部裕典教授も、「本判決（筆者注：最判昭和 45 年）は、立法者の意思（文理解釈）を前提にしながらも状況変化を理由とする解釈の変更（論理解釈による変更）を認めるもので、いわゆる立法者意思説（厳格な文理解釈）が採用されているわけでない。」¹⁴⁰と述べている。これは、文理解釈は立法者意思の解明と言えど、「法文の文言についての現在の社会通念等による理解とはかけ離れたものとなっている」ことに対しては、「この隙間や乖離（法の空白）を埋める」ために類推解釈が一定程度許容されることを説いているものとする¹⁴¹。なお、事件当時の批評ではあるが、清永敬次教授は、最判昭和 45 年による類推適用について、「これも法の解釈適用の一つの仕方であろう。」と一定の理解を示していたことは、先にも触れた通りである¹⁴²。

以上から、租税法律主義に反して現に最判昭和 45 年では類推解釈が許容されていることに鑑みれば、現状での租税法律主義や憲法原則の中で、類推解釈がどの程度まで許容されるのかという位置づけとしては、絶対的に禁止されるとは断言できず、占部裕典教授の言葉を借りて「混乱がある」状況にあるという表現に留まることが妥当であると考えられる¹⁴³。

2 類推解釈の意義

ここまで、税法解釈における類推適用の許容性・妥当性について最近の学説を踏まえて検討したが、そもそも「類推解釈」の意義はどのように説明できるだろうか。

(1) 類推解釈の意義

類推解釈とは、一般に「類似した事柄のうち一方にだけ規定があり他方について規定がない場合は、規定がないものについても同じ趣旨の規定があるものと考えて解釈する方法」¹⁴⁴と理解される（傍点は筆者）。また、占部裕典教授は、類推解釈について「法の目的・解釈

る。

¹³⁹ 首藤・前掲注 136) 17 頁。

¹⁴⁰ 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）66 頁。

¹⁴¹ 占部・前掲注 140) 61-62 頁参照。

¹⁴² 清永・前掲注 115) 445 頁参照。なお、清永敬次教授は、「当該権利金の性質からみて、ある特定の所得（雑所得を除く）に類似しこそすれ、その所得分類そのものに当然に含まれない以上、雑所得に含めざるを得ない」という見解を述べている。

¹⁴³ 首藤・前掲注 136) 16 頁参照。占部・前掲注 140) 16・70 頁参照。

¹⁴⁴ 西川彰「税法の構成と解釈の仕方：法令解釈の常識」西川彰（1995 年）16 頁。

さらには歴史的解釈といった価値判断から、その法文の文言を離れて、その法文が対象としている事件と類似した事件に、その類似性を根拠として、その法文が適用対象にしなかった事件に、論理解釈をもって、その法文を類推適用することを『類推解釈』という。法文外の解釈である。」¹⁴⁵と説明している（傍点は筆者）。

(2) 反対解釈との対比

類推解釈の理解には、反対解釈との対比が分かりやすいと思われる。反対解釈とは、「裏に隠されている意味を論理的に読み取る解釈の方法」とされるが、「類似する A、B 二つの事柄がある場合に、特に A の事柄についてだけ規定があるのであるから B は反対に取り扱う趣旨であると解するのが反対解釈であるが、類推解釈は、B について規定がないのは B も A と同様に扱う趣旨であると解するのであり、その結果は反対解釈の場合と全然逆になるのである。」として、両者の違いは整理される（傍点は筆者）¹⁴⁶。

そうすると、類推解釈とは、首藤重幸教授が論じたような「裁判官による法創造（立法）」を許容したものではないと考えられる。すなわち、類推解釈とは、あくまでも、規定に直接的には明記されていない事柄に関して、規定の裏に隠された意味を規定の趣旨等を考慮しながら取り出す解釈方法であるといえる。この理解でいけば、「租税法を作るのは立法府である国会であり、どのような法律を作るべきかは国会の政策的な判断にゆだねる他はなく裁判所は口を出せない」¹⁴⁷という、これまで多くの判例や学説が築いてきた伝統的なスタンスとも相反しないと思われる。

なお、判例解説によれば、「本判決（筆者注：最判昭和 45 年）は、税法に類推解釈を余地があることを認めた重要な判例であるが、それは、直後の法改正により今後同様の問題が証する余地のなくなったところにおいて、きわめて限定された要件のものにであることに注意すべき」¹⁴⁸として、類推適用の限界点を検討している。しかし、レーシングカー事件¹⁴⁹で適用された拡張解釈は、その後の税制改正の有無に関係なく行われている。したがって、事件直後に税制改正によって立法的解決がなされていなければ、税法の類推適用は許容されない、ということにはならないと思われる。

¹⁴⁵ 占部・前掲注 140) 61-62 頁。

¹⁴⁶ 西川・前掲注 144) 16 頁参照。

¹⁴⁷ 佐藤・前掲注 129) 12-13 頁参照。

¹⁴⁸ 富沢達「判解」『最高裁判所判例解説民事篇 昭和 45 年度』法曹会（1970 年）1048 頁。

¹⁴⁹ 最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 卷 2 号 421 頁。

第四節 小括

本章では、借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得であるか、それとも譲渡所得であるかについて争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討した。

当該事件は、係争年度が昭和 33 年であり、昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加される前の旧所得税法下の事件であった。したがって、当該権利金の所得区分の取扱いについて明文化されておらず、サンヨウメリヤス土地賃借事件判決の中心的な問題は、当該権利金が譲渡所得であると類推解釈ができるかどうかであった。そして、最判昭和 45 年では、一定の要件の下、譲渡所得であると類推解釈することが許容された。

当時の学説には、最判昭和 45 年及び下級審判決に対して否定的な見解が散見される。

第一に、当該権利金の性質を不動産所得とみる見解からの批評がある。すなわち、土地所有者が用益的権能を他人に与える行為は、まさに不動産所得の定義規定にいう「不動産等の貸付け」による所得に該当するという見解である。この見地からすれば、不動産所得の実質を有するものにまで、権利金授受の慣行が変化した事情や 2 分の 1 課税制の保護を与えるといった理由で、「資産の譲渡」による対価に該当するものと類推解釈することはできないとして、判決に対する批判がある。

第二に、税法の類推適用に批判的な批評がある。すなわち、租税法律主義の観点からすれば、明文規定がない中で、経済的実質を重視して類推解釈を行うことは許されないとして、税法における文理解釈の原則を支持する立場をいう。このような見解は、とくに下級審判決が、事実の認定や法的構成が曖昧な中で、安易に類推解釈を行っていることを批判するものであると読み取れる。

第三に、当該権利金の性質が曖昧であることから、当該権利金は雑所得に区分されるべきであると主張する学説もあった。

他方で、最近の学説には、最判昭和 45 年の類推解釈に一定の意義を見出すものも出てきている。すなわち、「所有権の権能の一部を譲渡した対価」による所得が、譲渡所得であると類推解釈することが最高裁で許容されたということは、「キャピタル・ゲインの実現概念の拡大」であり、最判昭和 45 年により譲渡所得該当性が広範になったものと評価する見解がある。また、税法で類推解釈が禁じられているにも関わらず、まさに最判昭和 45 年で類推解釈が許容されていることを例に採り上げて、税法における類推適用に対して絶対的に禁止されるものではないという見解も出始めている。

なお、類推解釈の限界点を、事件直後の税制改正の有無に求めることは適切ではないと考える。最判昭和 45 年の判決文を見ても、事件直後の昭和 34 年に税制改正があったから類推解釈が許容されたとは明言されていない。少なくとも、最判昭和 45 年の先例拘束力が及ぶ限りは、譲渡所得に当るとして類推解釈を行うことは許容されると考えられる。

次章では、余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の解釈として、想定され得る解釈アプローチを整理し、提言する。

第四章 所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈

本章では、本論文の結論として、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について、有効な解釈アプローチを提言する。これにはまず、想定され得る解釈アプローチを整理する。そして、解釈のあり方を検討するうえで中心的な問題となる、同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を確認する。また、最判昭和 45 年の先例拘束力が、現在もなお存在するのか、その射程が余剰容積の移転取引の課税問題に及ぶのかを検討する。

第一節 譲渡所得該当性の解釈のあり方

1 解釈アプローチの整理

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の解釈について、想定され得るアプローチを整理すると次の 3 つに分類できる。

(1) 所得税法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ

このアプローチは、同法施行令 79 条 1 項の限定列举説に立ち、さらに同法 33 条 1 項かっこ書きを「政令で定めるものに限る」と解釈する厳格的なアプローチをいう。

このアプローチによれば、余剰容積の移転が、地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権（建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定によって行われた場合、その借地権の設定対価がその土地の価額の 4 分の 1 超の金額要件を充たすことで、余剰容積の移転を可能とするいずれの制度であっても、譲渡所得課税の対象となると判断する。また、それが地役権の設定による場合には、特定街区制度によるもので、かつ、金額要件を充たす取引であれば、譲渡所得課税の対象となるものと判断する。余剰容積利用権移転事件判決ではこのアプローチが採用され、現行の取扱いにおいても定着している。

なお、余剰容積の移転で地役権の設定をした場合には、特定街区制度によるもの以外は譲渡所得課税の対象として認められない。よって、各種制度間で課税上の取扱いに差異が生じるものの、同法施行令 79 条 1 項の限定列举説の立場からこの解釈を支持する学説は大勢である¹⁵⁰。

(2) 所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ

このアプローチは、「余剰容積利用権」の移転、あるいは土地の「部分的譲渡」として、余剰容積の移転に伴い支払われた対価は、同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当するという解釈手法をいう。

¹⁵⁰ 同法施行令 79 条 1 項の限定列举説によって、本件対価の譲渡所得該当性は導出できないという見解として、伊川・前掲注 37) 3 頁、渡辺・前掲注 37) 183 頁、秋山・前掲注 16) 14 頁、阿部・前掲注 57) 431 頁等がある。

このアプローチによれば、余剰容積の移転が「資産の譲渡」に当るか否かのみが検討されるため、同法施行令 79 条 1 項は埒外に置かれる。少数ではあるが、学説としてこの見解を支持する立場もある¹⁵¹。

(3) 所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチ

このアプローチは、同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を、文理の自然な解釈として「政令で定めるものを含む」としてその意味を包括的なものとして理解し、同法 33 条 1 項の類推適用の余地を認める解釈手法をいう。

このアプローチによれば、余剰容積の移転が「資産の譲渡」そのものではないとしても、「所有権の権能の一部を譲渡した」ものとして、最判昭和 45 年（先例）の射程から所得税法 33 条 1 項の類推適用を行うことが可能となる。税法の類推適用は許されないという考えが税法解釈の原則とされるが、最近ではその許容性を認める学説も現れていることは前述した通りである。

2 解釈アプローチの検討

(1) 所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチの問題点

前項で整理した 3 つのアプローチ手法のうち、所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチには、明らかな問題点が 2 点内在している。

第一に、わが国では物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため、「余剰容積利用権」という新たな権利を創造できない。これは、余剰容積利用権移転事件判決においても同様の主旨が判示された通りである。

第二に、余剰容積の移転取引によって移転された「余剰容積利用権」や「空中権」に関して、前述の通り、物権法定主義の観点から独立した権利性が認められないとすれば、あくまでも、当該取引は、借地権等の設定によって成立していると理解される。その際、借地権等の設定は、本来は「不動産等の貸付け」に当るものであって、同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の存在があってはじめて譲渡所得課税の対象となる可能性が生まれる。換言すれば、余剰容積の移転行為は、所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の文理解釈を適用しても、譲渡所得該当性からは除外されることになる。よって、この文理解釈アプローチは、現実的には適用できないと考える。

(2) 所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈上の相違点

余剰容積の移転取引の課税問題について、同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチが適用できないとして、残る 2 つのアプローチを検証すると、同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチと同法 33 条 1 項かっこ書きの類推適用アプローチとでは、同法 33 条 1 項かっこ書

¹⁵¹ 中野・前掲注 37) 19 頁、鈴木匠「判批」税理 62 卷 8 号（2019 年）173 頁等。

きの意義の捉え方に、2つの側面で相違点があることが分かる。これを整理すると次の通りである。

ア. 所得税法施行令 79 条 1 項との関係

① 限定説（所得税法施行令 79 条 1 項の列挙事由のみに限定する説）

同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を、譲渡所得課税の対象となるものを政令で定めるものに「限定する」とか、政令に定めるもの以外は認めない、といった意味合いで解釈する立場を、本論文では「限定説」と定義する。同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチはこの限定説の立場にある。

余剰容積利用権移転事件判決も、限定説の立場で同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈がなされていることが判決文から読み取れる。すなわち、控訴審判決では、「不動産の利用により逐次発生すべき利用利益であっても、その利用期間が長期に及ぶ場合で、利用利益の全部又は一部を一時に一括して受領するときは、実質的に所有権の移転と同様に資産の増加分の処分の実体を有することがあるが、その区分は必ずしも明らかではないことから、不動産を他人に使用させることの対価としての所得であっても、政令で定めるものに限って、譲渡所得として扱うことにしたものと解される。」として、政令に定めがない本件地役権設定対価は、譲渡所得ではないと判示された（傍線は筆者）。このような限定説による考え方は、同法 33 条 1 項かっこ書きの規定の趣旨解釈であるとされる¹⁵²。

② 包括説（所得税法施行令施行令 79 条 1 項を含むとする説）

同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を、当該かっこ書きの末尾に「含む」と規定されていることから、文理の自然な解釈として「政令で定めるものを含む」と解釈する立場を、本論文では「包括説」と定義する。同法 33 条 1 項の類推適用アプローチは、この立場に立つ。

包括説によれば、同法施行令 79 条 1 項の列挙事由以外の「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」も譲渡所得課税の対象になり得ると考える。すなわち、この場合には仮に同法施行令 79 条 1 項が限定列挙だとしても、同法 33 条 1 項かっこ書きは単に「政令で定めるものを含む。」と規定されているから、同項かっこ書きが政令で定めるものに限定しているという解釈にはつながらないとする。

イ. 昭和 34 年税制改正との関係

① 創設規定説

この創設規定説とは、昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きを、創設規定とみる考え方である。同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチは、この立場に

¹⁵² 木山・前掲注 137) 93 頁参照。

立つ。

この創設規定説によれば、昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことにより、不動産所得と譲渡所得を区別する解釈に変更が加えられたという見解を見出すことができる。すなわち、譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きは、本来は不動産所得である権利金収入に対して、2 分の 1 課税制の恩恵を受けさせるために創設されたものと考えられる立場である¹⁵³。

② 確認規定説

この確認規定説とは、昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きを、確認規定とみる考え方である。同法 33 条 1 項の類推適用アプローチはこの立場に立つ。

この確認規定説によれば、当該かっこ書きは、今までの解釈を明文化した確認規定であるということになる。すなわち、昭和 34 年税制改正により譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことによっても、不動産所得と譲渡所得を区別する解釈は依然として変わらないと理解される¹⁵⁴。

(3) 所得税法 33 条 1 項かっこ書きの意義

前項で、余剰容積の移転に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性の解釈アプローチにおいては、同法 33 条 1 項かっこ書きの解明が鍵になることを確認した¹⁵⁵。すなわち、同項かっこ書きの存在意義は、同法施行令 79 条 1 項の列举事由のみに限って譲渡所得課税の対象に含めることにあるのか（限定説）、それとも同法施行令 79 条 1 項を含むと共にその他の取引に関しても類推解釈の余地を秘めているのか（包括説）。そして、昭和 34 年税制改正で譲渡所得にかっこ書きが追加されたことは創設的なものであったのか（創設規定説）、それとも確認的なものであったのか（確認規定説）。これらの見解の当否を明らかにすることは、いずれの解釈アプローチが妥当であるかを決定する要素として重要であると考えられる。

¹⁵³ 金子・前掲注 115) 45 頁参照。

¹⁵⁴ 金子・前掲注 115) 45 頁参照。

¹⁵⁵ 木山泰嗣『入門課税要件論』中央経済社（2020 年）139 頁。「現在問題になるとすれば、このかっこ書きは、最高裁昭和 45 年判決が類推適用する余地があった内容のあらわれと考えるべきか、その具体例の 1 つと考えるべきなのか、だと思います。後者の考え方を採る場合には、現在でも、譲渡所得については類推適用の可能性が残されており、同法 33 条 1 項かっこ書きの規定にあたらぬ場合でもなお類推の可能性を検討する必要があることになるでしょう。これに対して、前者の考え方に立つ場合には、現行法では譲渡所得について類推の必要はなく、法文の規定されたかっこ書きを満たすかどうかを検討すればよいだけになるでしょう。」として、同法 33 条 1 項かっこ書きに着目している。

第二節 確認規定としてのかっこ書き

1 権利金課税の沿革

昭和 34 年税制改正で、所得税法における不動産所得と譲渡所得の規定も改正された。すなわち、改正所得税法 9 条 1 項 3 号における不動産所得の規定には、不動産等の貸付けによる所得であっても譲渡所得に該当するものは除くと明記され、同項 8 号における譲渡所得の規定には、「資産の譲渡に因る所得（地上権の設定その他契約により他人をして不動産を長期間使用させる場合のうち命令で定める場合においてその対価として一時に取得する所得を含み……）」として、いわゆる借地権の設定時に支払われる権利金の取扱いが明文化された。そこでまず、追加されたかっこ書きを実質的にどのように捉えるべきかを検討するべく、昭和 34 年税制改正までの権利金課税の沿革を以下で確認する。

(1) 権利金授受の慣行のはじまり

権利金の授受は、「明治中期以後における資本主義の急激な発展に伴い都会地の人口が急激に膨張し、その繁華街における店舗や敷地の供給とこれに対する需要とのアンバランスが生じたことから、比較的多く発生するにいたつた現象ではないか」¹⁵⁶とあるように、従前は店舗等のニーズに対応すべく慣行的に起こつたもので、事例としては多くはなかったようである。その後、住宅地にもその慣行が及ぶようになるが、大正 10 年の旧借地法制定後、権利金授受の傾向は特に東京地方で一段と強くなった¹⁵⁷。その要因は、旧借地法制定により借地権の保護が強化されることで、借地権自体に強大な権利がもたらされるようになったことが挙げられる¹⁵⁸。これにより、借地権が所有権よりはるかに高額で売買されることもあったため、そこで地主側では、賃料のみならず相当程度の権利金の支払いを借主に要求するようになったのではないかと分析されている¹⁵⁹。

しかし、大正 12 年の関東大震災を契機に、東京地方では、借地契約の締結にあたって多額の権利金を要求するようになり、社会問題に発展した¹⁶⁰。これに対処すべく制定されたのが、借地借家臨時処理法（大正 13 年法律 18 号）であり、同法 2 条では『地代、家賃敷金其他ノ借地借家ノ条件』が著しく不当であるときの処分について規定されている。な

¹⁵⁶ 岡垣学「権利金をめぐる諸問題－判例の総合的概観－」判タ 7 卷 7 号（1956 年）559 頁。

¹⁵⁷ 白石満彦「借地権課税 80 年のあゆみ」税大論叢 6 卷（1972 年）240-241 頁参照。

¹⁵⁸ 笹岡宏保『平成 25 年 2 月改正／具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－I』清文社（2013 年）1057 頁によれば、「一度他人に貸したら二度と戻ってこない（普通借地権の場合）と考えないといけないし、貸付中の地代も容易に値上げをするのは困難と分かっているし」とある。

¹⁵⁹ 白石・前掲注 157) 240-241 頁参照。

¹⁶⁰ 白石・前掲注 157) 241 頁参照。

お、右規定の解釈として「権利金」が含まれていることに異論はないものの、「権利金」という文言は明文化されなかった。その理由については、「元来権利金は法律上認められて居るものであるか否かが甚だ曖昧であるから、本条は故ら権利金なる文字を掲げることが避けたのである。尤も権利金は既に経済上の必要に応じて発生した事実であつて法律上之を否認することは出来まいから、結局其著しく不当なものに付き更正を為すの策を講ずるより外はないものと思はれる。」¹⁶¹と説明されている。

(2) 昭和 15 年税制改正

国家総動員法（昭和 13 年法律 55 号）に基づく第一次地代家賃統制令（昭和 14 年勅令 704 号）と、それに続く第二次地代家賃統制令（昭和 15 年勅令 678 号）、第三次地代家賃統制令（昭和 21 年勅令 443 号）で、地代及び家賃につき統制額が定められたことによって、権利金の授受はその分多く行われるようになった¹⁶²。

このような時代背景の下、昭和 15 年税制改正では所得分類が導入され、権利金は不動産所得に属するものと明文化された¹⁶³。当時の主税局通牒によれば、権利金は、契約期間に分割して所得計算されていたことが明らかにされており、当時の権利金に対する理解は、地代の前払的性格を有するものであったことが読み取れる¹⁶⁴。

(3) 昭和 22 年税制改正

昭和 22 年税制改正では、従来の分類所得税及び総合所得税の両建てによる個人所得課税制度が廃止され、総合課税が拡充強化されることとなった。そして、分類所得税時代の不動産所得の区分がなくなり¹⁶⁵、これまで不動産所得として扱われてきた権利金が、このとき

¹⁶¹ この引用文は、岡垣・前掲注 156) 560 頁によれば、「長島毅『借地借家臨時処理法談話』11 頁」を抜粋しているとある。当該資料の現存が確認できなかったが、貴重な資料として、本論文では岡垣・前掲注 156) 560 頁から引用した。

¹⁶² 岡垣・前掲注 156) 560-562 頁参照。白石・前掲注 157) 244-246 頁参照。なお、淡路剛久「地代家賃統制令の変遷とその現代的意義」ジュリ 448 号（1970 年）40 頁によれば、第一次地代家賃統制令の背景には、軍需景気の進展による一般物価や地代家賃の高騰があった。そして、地代家賃統制令及びその付属法令は「戦争遂行のための全面的な価格統制の一貫として地代家賃につき強力な統制を加え、権利金についても同様な態度をもって臨んだものである」と説明がある。すなわち、戦争遂行のために、地代家賃に統制額を定めることで借地人（国民）の保護を図ったものと思われる。

¹⁶³ 白石・前掲注 157) 249 頁参照。

¹⁶⁴ 白石・前掲注 157) 249-250 頁参照。

¹⁶⁵ 武田・前掲注 17) 1551 の 2 頁参照。昭和 22 年に不動産所得が廃止された理由は、昭和 22 年税制改正により、同居親族の所得は資産所得に限らずすべて合算して課税する仕組み

新設された一時所得に該当するものとして、いわゆる二分の一課税制の対象に組み込まれることとなった¹⁶⁶。

当時、権利金が一時所得に該当することになった事情は明らかにされていないが、権利金は一般的に返還不要のため、一時に取得した時点でその全額に担税力を認めることができ、必ずしも地代の前払とはいいきれず、仮に権利金を地代の前払いとして、契約期間に対応して分割して課税するとしても、一般に契約期間が長期である借地契約に対してそのような課税方法は馴染まない考えられたと推測されている¹⁶⁷。

なお、昭和 23 年 10 月に行われた第三次統制令の一部改正では、権利金の授受が全面的に禁止されることとなる。すなわち、同令 12 条の 2 が新設され、「貸主は、如何なる名義があっても、借主から借地権利金又は借家権利金を受領することはできない。」と定められた¹⁶⁸。

この直後、当時の主務官庁であった物価庁の通牒（昭和 23 年 12 月 24 日・物価庁物五第 734 号物価庁長官通牒）により、統制令の対象となる「権利金」の性格に関して行政解釈（定義）が明らかにされる¹⁶⁹。以下、引用する。

「本令（筆者注：地代家賃統制令）において借地権利金又は借家権利金とは、地上権者又は賃借権者が、地上権又は賃借権設定の結果、その不動産所在地を利用することによって享有する場所的利益に対する対価であって、使用の対価である地代又は家賃以外のものをいう。（闇地代、闇家賃の実態を有する権利金は従来通り……禁止される。）従って、……場所的利益以外の営業上の利益に対する対価は右権利金に含まれないが、地上権設定又は賃貸借契約締結の際、貸主に支払われるいわゆる謝礼金なども、右の場所的利益享有に対する対価の性質を有するものであるからやはり右権利金に含まれる。」（傍線は筆者）

（4）昭和 25 年税制改正

昭和 25 年税制改正で不動産所得が再設されたことで廃止され、権利金は再び不動産所得として取り扱われることになる¹⁷⁰。

をとつたため、特に『不動産所得』の分類を設けておく必要がなかったためである。」と説明される。

¹⁶⁶ 白石・前掲注 157) 265-266 頁参照。

¹⁶⁷ 白石・前掲注 157) 266 頁参照。

¹⁶⁸ 岡垣・前掲注 156) 560 頁参照。白石・前掲注 157) 247 頁によれば「権利金の授受は、統制令により、全面的に禁止された後も、実際には、授受されることが多かったようである。」とある。

¹⁶⁹ 岡垣・前掲注 156) 562 頁参照。白石・前掲注 157) 247 頁参照。

¹⁷⁰ 白石・前掲注 157) 267-268 頁。

この昭和 25 年に地代家賃統制令も改正され、権利金の授受は全面的に解除されることとなった。そして、当時の土地需要と相俟って、借地契約を締結する際に権利金を授受する慣行が一段と一般化し、さらに東京地方の一部の取引にみられるように、土地の更地価格の 7 割ないし 9 割という高額な権利金が授受されるようになる¹⁷¹。

2 所得税法上の権利金の性質

(1) 固有概念と借用概念

ア. 権利金

前項によれば、昭和 22 年に権利金が一時所得に組み込まれたことを契機に、所得税法における権利金の性質は、立法的に「地代の前払い」から、「場所的利益の対価」とみる考え方に变化したものとみられる¹⁷²。その後、昭和 25 年税制改正によって、再び不動産所得に組み込まれることになったが、権利金授受の慣行は、戦後の世相や地代家賃統制令の解除等によって、急速に一般化・高額化することとなり、慣行的に「場所的利益の対価」からさらなる変容を遂げていったことが窺える。

なお、最判昭和 45 年では、前置きとして、「不動産賃貸借の当事者間で授受されるいわゆる権利金には、原判決説示のように種々のもの（筆者注：地代の一部前払い、場所的利益の対価等）が存するけれども、……通常、それは賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払いを受ける一時の所得であるから、前記法条（筆者注：旧所得税法 9 条 1 項 3 号）をその文言に従って法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、不動産所得に当るものと解するほかはない。」と判示された。これに関して、判例解説も、旧所得税法の条文が用いる「私法的用語をそのまま形式的に解釈するかぎり、不動産賃貸借契約の当事者間に資産の譲渡があったものと見るのは困難である¹⁷³と述べている（傍点は筆者）。

このような、権利金を不動産所得と解さざるを得ないという最高裁の前置きは、私法（民法、旧借地法）による権利金の性質を前提にしたと思われる。すなわち、借地権設定に伴う権利金の性質については、私法上、地代の一部前払いに当るもの、賃借権そのものの対価（地主の有する土地に対する独占的利用権又は場所的利益の譲渡の対価¹⁷⁴）として支払われるものが権利金の定型として議論されるところである¹⁷⁵。しかし、これらの混合形態も存在するという学説も踏まえると、控訴審判決にあるように「権利金といつても、一

¹⁷¹ 淡路・前掲注 162) 42 頁参照。白石・前掲注 157) 245・248・269 頁参照、

¹⁷² 白石・前掲注 157) 267 頁参照。

¹⁷³ 富沢・前掲注 148) 1046 頁。

¹⁷⁴ 昭和 37 年 12 月 7 日「税制調査会答申」980 頁参照。

¹⁷⁵ 桜井巳津男=渡辺淑夫=増原繁樹『借地権課税の理論と実務〔6 訂版〕』財経詳報社（1990 年）2 頁参照。金子・前掲注 115) 45-46 頁参照。

概にそれが地代ないし賃料の前払であるとか、賃借権そのものの対価であるとか割り切つて考えることはできない」という考えが、私法上の権利金に対する通説といえる¹⁷⁶。

ここで懸念されるのが、このような私法上の権利金をそのまま所得区分の判断に用いるとすれば、それは借用概念の議論となるということである。本来、所得区分は固有概念であると理解される¹⁷⁷。したがって、所得区分の判断にあたってはとくに、所得税法にいう権利金の性質を前提に議論がなされなければならないと考えられる¹⁷⁸。

イ. その他の事例

そもそも、「借地権」の定義が借地借家法と各種税法（相続税法，所得税法，法人税法）で異なることに関して、課税実務上も学説においても異論がない。すなわち、借地借家法では、借地権を「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう」と定義されており、その本質は、借地上の建物を所有する者（借地人）に対する所定の保護配慮とされる¹⁷⁹。他方で、各種税法における借地権の定義は、借地借家法2条に定義される範囲と異なり、その本質も財産価値をいうと整理される¹⁸⁰。同法施行令79条1項に、借地権の所有目的に「構築物」が加えられていることも、所得税法と借地借家法で借地権の認識が異なることの表れであり、いわば「借地権」は固有概念といえるのではないだろうか。

また、所得区分の争いではないが、拡張解釈が行われたレーシングカー事件の最高裁判決¹⁸¹も、「『普通自動車』の意味内容を確定するに際して、反対意見は他の法令・登録基準・他の自動車に関する税務当局の取扱等との整合的解釈を試みたうえ、社会通念に従っ

¹⁷⁶ 岡垣・前掲注 156) 563 頁によれば、「慣行的に形成され幾多の内容を有する権利金の法律的性格を概念的に把握することは極めて困難であつて、これを一義的に決定しようとするのはかえつて適切であるまい。」とある。他に、桜井=渡辺=増原・前掲注 175) 4 頁参照。

¹⁷⁷ 金子・前掲注 61) 126 頁によれば、「他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」を固有概念と呼ぶとし、「たとえば、所得とか移出とかいう概念が、その例である。」とある。他に、谷口・前掲注 63) 46 頁においても、所得が固有概念であることが説明されている。

¹⁷⁸ 木山・前掲注 137) 119 頁では、「所得区分について趣旨解釈を前提にすることは、所得税法が目的をもって定めた固有の概念の解釈であることからすれば適切といえる。」と分析している。

¹⁷⁹ 白石・前掲注 157) 223-224 頁参照。

¹⁸⁰ 笹岡・前掲注 158) 1056-1057 頁参照。なお、相続税法上の借地権は、借地借家法に定義される範囲と同一とされる。所得税法上の借地権は、建物若しくは構築物を土地の所有目的としており、法人税法上の借地権は、土地の所有目的について何ら範囲が定められていないという特徴がある。

¹⁸¹ 最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 卷 2 号 42 頁，前掲注 149。

た解釈を導いているのに対し、多数意見はかかる整合的解釈は行わず、租税法の見地から競争用自動車も『普通乗用自動車』たり得るとの判断をしたように思われる。」¹⁸²と分析されるように、税法の見地が重視されることは特別なことではない（傍点は筆者）。

サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和45年も、税法の見地からして、権利金には「経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存」することが判示されたものと考えられる。

(2) 確認規定説の提言

権利金課税の沿革から、所得税法にいう権利金は、税制改正の変遷に伴って「地代の前払い」から「場所的利益の対価」へと変化し、そして戦後の時代背景や慣行的変遷を経て、さらに「所有権の権能の一部を譲渡した対価」へと変化したものと考えられる。そして、「所有権の権能の一部を譲渡した対価」へと変化した時期は、最判昭和45年で譲渡所得の類推解釈が許容されたことを念頭に置けば、少なくとも昭和34年税制改正以前の昭和33年には既にその変化が起きていたものと考えられる。そうすると、昭和34年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことは、創設的ではなく、確認的なもの（確認規定）であったといえる。創設規定であるとすれば、昭和33年当時の借地権利金が譲渡所得に当るとして類推解釈が許容されたことは、実質的に不動産所得であるものに対して譲渡所得であると判断したという結果に帰結する。

なお、確認規定説の理解に立てば、最判昭和45年で税法の類推解釈が許容されたのは、昭和34年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことに影響を受けていないといえる。このことは、次の通り、最判昭和45年で、昭和34年税制改正を理由として当該権利金は譲渡所得であると類推解釈をした控訴審判決を厳しく非難されていることから読み取れる。すなわち、最判昭和45年は、「性質の明らかでない権利金であつても、これを不動産所得とみるよりは譲渡所得とみる方が納税者のために利益であるとするならば、その後の法律の改正により譲渡所得と擬制されることになつた要件を充たすようなものについては、法の改正前においても同様に譲渡所得と類推解釈するのが相当であるとして、XがS社から受領した権利金につき、その性質を確定することなく、これを譲渡所得と解した原判決には、法律の解釈を誤り、その結果審理を尽くさなかつた違法があるものといわなければならない」ない、としている。

(3) 最判昭和45年の先例拘束力

昭和34年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことによって、借地権利金の所得区分に関しては立法的解決が図られたと言われてはいるものの、かっこ書きの

¹⁸² 増田晋「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓編『租税判例百選〔第4版〕』（2005年）29頁。

追加は確認的なものであって、最判昭和 45 年の先例性が失われたわけではない。すなわち、現在においても、「所有権の権能の一部を譲渡した対価」としての性質を有するものは譲渡所得として類推解釈を行うことに関して、なお先例拘束力があるといえることができる。

学説上も、金子宏教授によれば、「地上権の設定等にあたって授受される権利金は、通常は不動産所得に含まれるが、地上権が譲渡性を与えられている等、一定の要件をみたす場合は譲渡所得にあたりと解すべきであろう（最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁参照。……）」¹⁸³と述べており、これは最判昭和 45 年の先例拘束力が存続していることについて一定程度認める見解と考えられる。

第三節 かっこ書きの存在による類推の余地

1 所得税法施行令 79 条 1 項との関係

前節で、同法 33 条 1 項かっこ書きが確認規定であり、最判昭和 45 年の先例拘束力が現在もなお存在することを確認した。続いて、同法 33 条 1 項かっこ書きが同法施行令 79 条 1 項との関係で、限定説に立つのか、それとも包括説であるのかを確認する。

(1) 包括説の提言

限定説とは、同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を、譲渡所得課税の対象となるものを政令で定めるものに「限定する」とか、政令に定めるもの以外は認めない、といった意味合いで解釈する立場であり、現行の取扱いがこの立場であることは先にも述べた。そして、このような解釈を行う根拠については、譲渡所得該当性に関する

実質的な判断が困難であるという趣旨によるものであると説明される。

一方で、包括説とは、かっこ書きに規定される「含む」の文理を重視する立場である。

税法解釈としては、所得概念は固有概念（税法独自の用語や概念）の 1 つであることから、「法規の趣旨・目的に照らして税法独自の見地から決めるべきである」¹⁸⁴という側面があるといわれる。それゆえ、所得区分の判断では、税法の文理解釈の原則にも関わらず、特に断りなく当然のように趣旨解釈が行われるケースもある¹⁸⁵。

そこで、かっこ書きの解釈を考えると、かっこ書き自体は固有概念ではないため、ここでは趣旨解釈が直ちに判断の決め手になるとは考えられない。そうすると、当該かっこ書きの末尾には「含む」と規定されているのであって、文理の自然な解釈としては、「政令で定め

¹⁸³ 金子・前掲注 61) 237 頁。

¹⁸⁴ 金子・前掲注 61) 129 頁。

¹⁸⁵ 木山・前掲注 137) 72-74 頁参照には、「所得税法が定める所得区分の争いにおいて、最高裁をはじめとした裁判例は、当然のように当該所得の趣旨を考慮した解釈をし続けている……」とある。

るものを含む」と読むことを先行して考えるべきである。

包括説で理解すれば、同法施行令 79 条 1 項の列挙事由以外の「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」も、譲渡所得課税の対象になり得る類推の余地がある。この場合には、仮に同法施行令 79 条 1 項が限定列挙だとしても、同法 33 条 1 項かっこ書きは単に「政令で定めるものを含む。」と規定されているのみであるから、文理上、同項かっこ書きが政令で定めるものに限定しているという解釈にはつながらない。これにより、余剰容積の移転を可能とする各種制度間の課税上の取扱い差異も一定の解決に向かう。

(2) 所得税法施行令 79 条 1 項の沿革

昭和 44 年税制改正において、同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に特定街区制度が追加され、余剰容積の移転を可能とする各種制度間で課税上の取扱い差異が生まれることとなった。この経緯等について、「現行法令の解釈上生じている差異は作為的に設けられたものではなく、都市計画法及び建築基準法上の新たな制度に税制が対応してこなかった結果生じた差異であると思われる。そうであるとすれば、本件両施行令が特定街区に限って資産の譲渡とみなす対象としていることに合理的な理由があるとはいえない。」¹⁸⁶ともあるように、地役権の設定範囲を限定列挙であるとみるべき理由が判然としないというのが実情である。前掲図 1 で示したように、条文の構造からは例示列挙とも読み取れる。

なお、昭和 44 年税制改正で、特定街区制度のみが同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に追加された趣旨について、当時の資料には、「特定街区内では建築物の延面積の敷地面積に対する割合（容積基準）、建築物の高さの最高限度および壁面積の位置の制限が定められることになっており、この特定街区内で高層ビルの建築を行う場合に、その街区内の他の建物はもはやそれ以上容積をふやすことができないこととなって補償金の支払を受ける場合があり、このような場合についても地役権の設定対価として一定の基準に該当する場合には譲渡所得の収入として取り扱おうとする趣旨によるものです。」¹⁸⁷と説明されている。

しかしながら、特定街区制度以外の各制度でも、同じく「それ以上容積をふやすことができないこととなって補償金の支払を受ける場合」があるのであって、上記の趣旨だけでは、特定街区制度を同法施行令 79 条 1 項に列挙する特別な理由があることは見出しがたい¹⁸⁸。そもそも、同法施行令 79 条 1 項における地役権の設定については、「問題となるケ

¹⁸⁶ 池田・前掲注 1) 315 頁。

¹⁸⁷ 有馬憲幸（主税局税制第一課 課長補佐）「所得税法の改正」国税速報 2203 号（1969 年）27 頁。

¹⁸⁸ 池田・前掲注 1) 314 頁にも、「本件両施行令が特定街区内に限って資産の譲渡とみな

ースを踏まえて、逐次改正追加が行われてきたという経緯があり、いわば具体的事案の集積によりその範囲を定めていくという立法方針が採られているということができよう¹⁸⁹とあるように、複数ある余剰容積の移転を可能とする制度の中で、あえて特定街区制度のみを取り出して、譲渡所得課税の対象とするとしているわけではないと考られる。

このような場合、法の欠缺が起きているものとも捉えることができ、状況としてサンヨウメリヤス土地賃借事件との類似性が見られる¹⁹⁰。

2 最判昭和 45 年の射程

以下では、最判昭和 45 年の射程範囲を確認する。最高裁の先例の射程が及ぶ限り、裁判所はその先例と整合性のある判断をしなければならない¹⁹¹。

(1) 余剰容積の移転

最判昭和 45 年の射程範囲を検討するにあたって、事例として余剰容積利用権移転事件判決をもって検討を行う。

余剰容積利用権移転事件の控訴審判決では、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の性質について、「連担建築物設計制度に同意したことによる対価」であると判示された。そして、同意による対価は「不動産を他人に使用させることの対価ということになるから、同意に係る対価が当然に譲渡所得に該当するものと解することはできない。」という法的構成が取られた。しかし、これには「一般の契約である連担建築物設計制度を根拠とする契約と、伝統的物権である地役権の設定を同一でみてよいのか¹⁹²という疑問が生じることはもとより、右判決では税法の見地から余剰容積の移転の性質を認定したうえで所得区分の判断をしていないという点にも疑問がある。

とはいえ、最終的な結論としては不動産所得であると判断されたものの、控訴審判決には、「本件対価の性質には、実質的、経済的にみれば、本件各土地の土地利用権の一部を半永久

す対象としている理由については、昭和 44 年の改正の趣旨及びその他の文献においても明確に述べられているものは見当たらず、これを探求することは困難であると考えられる。」とある。

¹⁸⁹ 注解所得税法研究会編・前掲注 13) 795 頁参照。秋山・前掲注 16) 18 頁にも同様の記載がある。

¹⁹⁰ 笹倉秀夫『法解釈講義』東京大学出版会（2009 年）104 頁によれば、類推解釈は、法の欠缺（ある事実について適用できると考えられる規定がない場合）があるときに適用される解釈手法をいう。

¹⁹¹ 木山泰嗣『税務判例が読めるようになるーリーガルマインド基礎講座・実践編ー』大蔵財務協会（2015 年）159 頁参照。

¹⁹² 水野・前掲注 37) 57 頁。

的に譲渡することによって、本件各土地の更地価額のうち本件各土地の値上がりによって所有者に帰属した増加益が現実化したという側面も否定できない」と判示された部分がある。最判昭和 45 年の先例性からみれば、控訴審判決で判示されたこの性質の方が、まさしく所得税法における余剰容積の移転の性質を表しているものと考えられ、この性質を起点として所得区分の判断がされるべきであったのではないだろうか。

(2) 最判昭和 45 年の規範

最判昭和 45 年の主論（レイシオ・デシデンダイ）は、次の部分であるとする。「借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、昭和 34 年法律 79 号による改正前の旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」

この「所有権の権能の一部を譲渡した対価」といえる要件を分解すると、次の 2 要件になる。

①所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合

（右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ借地権の譲渡性を承認するものである等）

②その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなもの

なお、この最判昭和 45 年の規範を 3 要件で示す学説もある¹⁹³。しかし、上記①のかつこ内は、末尾に「等」と記載されていることから、半永久的に手放す結果となる場合の例示であるとして、2 要件説を採用する学説が有力であるとする¹⁹⁴。

¹⁹³ 3 要件を提示する学説として、金子・前掲注 61) 262 頁、村井正「判批」金子宏編『租税判例百選〔第 2 版〕』有斐閣（1983 年）63 頁がある。なお、前者によれば、「借地権等の設定が長期で、その金額が更地価額のきわめて高い割合にあたり、しかもそれが契約上独立の財産権として譲渡性を認められているような場合」として、後者では、「①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手放す対価として更地価格のきわめて高い割合の金額が支払われるもの」として、それぞれ 3 要件の捉え方は異なる。

¹⁹⁴ 伊川正樹「判批」税務 Q A 86 号（2009 年）51 頁参照。佐藤・前掲注 59) 98-99 頁参

最判昭和 45 年で提示された要件について、村井正教授は「最高裁があげた要件は抽象的にすぎる。」とし、「個別の事例を右の最高裁基準にしたがって、判別することは税務執行上困難」であると指摘している¹⁹⁵。他にも、「特にある種の要件を備えた権利金を引き出し、それを他のものと区別して譲渡所得とすることが合理的とされるような基準が一体あるだろうか。」として、最判昭和 45 年で示された規範に疑問を投げかけるものもある¹⁹⁶。

(3) 最判昭和45年の射程

以下では、余剰容積利用権移転事件の認定事実を再度確認し、先例の射程を検討する。

ア. 使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合（前記（2）①の要件）

① 長期性

まず、当該事件の地役権設定契約書 6 条では、地役権設定契約の存続期間は永久と定められている。この「永久」という要素は、「長期の存続期間」と整合的であると考えられる¹⁹⁷。

この点に関して、中野浩幸教授は、「……借地権設定を土地の一部の権能の移転として『譲渡』と捉えた最高裁昭和 45 年判決から考えると、資産の一部の価値が永久的に減少している本件についても、余剰容積移転部分に対する最後の課税の機会である『譲渡』として、すなわち、『部分譲渡』と考える可能性もあったように思われるのである。」と述べている（傍線は筆者）¹⁹⁸。渡辺充教授も、「本件地役権設定契約書において、本件地役権の存続期間は永久とするものとし、キャッシュインフローは本件係争年度のみに発生するので、本件敷地利用権能は単なる経済的利益ではなく、所有権の権能の一部の譲渡、すなわち余剰容積利用権の譲渡であると考え……」¹⁹⁹と述べており（傍線は筆者）、いずれも存続期間が永久であることに着目している。

② 譲渡性

一方で、例示されている「譲渡」性に関しては、「地役権そのものが単独で転々譲渡す

照。

¹⁹⁵ 村井・前掲注 193) 63 頁参照。

¹⁹⁶ 注解所得税法研究会編・前掲注 13) 441-442 頁参照。すなわち、「最高裁判決が文理解釈を重視しつつ、公平な課税の実現のために一定の範囲で類推解釈も許されるとしているものの、その『類推解釈』の中身に疑問がある」としている。

¹⁹⁷ 伊川・前掲注 194) 51 頁によれば、本件地役権設定契約における永久の存続期間については、「『不動産の貸付け』とではなく、本件土地の『所有権機能の一部の譲渡』に該当するといえる余地がありそうです。」と述べている。

¹⁹⁸ 中野・前掲注 37) 125 頁。

¹⁹⁹ 渡辺・前掲注 37) 202 頁。

る余地はない」として、本件の地役権設定対価は「『資産の譲渡』には当たらない」という解釈を支持する学説もある²⁰⁰。しかし、地役権単独で譲渡されることは不可能としても、本件では、地役権設定契約書 10 条 1 項に、Xら及び訴外E社並びに訴外K社は、将来、本件各土地又はK社所有地の所有権を第三者に譲渡する場合、譲渡先に対して本件契約の権利義務の一切を承継させる旨が規定されている。すなわち、本件各土地の所有権移転に附随して地役権の物権変動が生じるのであって、同 10 条 1 項では、第二章第二節で検討した観点で課税物件の「譲渡」性が承認されていることが読み取れる。

余剰容積利用権移転事件判決では、以上の 2 点が本件地役権設定契約書に明記されているため、最判昭和 45 年の 2 要件のうち前記 (2) ① (所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合) を充足していると考える。そもそも、地役権は用益物権であり、他人の土地を一定の目的のために使用収益する権利である²⁰¹。そのため、Xらが本件各土地の使用収益権を半永久的に手放したということは、民法上の説明としても成立する。

このとき、「建物の建築を制限する不作為地役権が設定された場合でも、承役地の所有者は、その制限の範囲内で、建物を自由に建築し、使用することができる」²⁰²ため、余剰容積の移転の場合には当該土地の使用収益権のすべてを半永久的に手放した結果にならないのではないかという議論があるかもしれない²⁰³。この議論は、次項の「きわめて高い割合」の検討に譲る。

イ. 更地価格のきわめて高い金額 (前記 (2) ②の要件)

前記 (2) ②の要件では、「きわめて高い割合」という不確定概念が問題となる。

²⁰⁰ 水野・前掲注 37) 64 頁では、このような解釈を「適正な解釈であると思われる。」として支持している。

²⁰¹ 所有権は、物を直接的に支配して一切の利益を享受できる権利をいう。このような所有権の性質を、全面的支配性という。これに対して、用益物権は部分的支配権を有しており、すなわち物の使用収益権能の全部又は一部を権利内容とする権利をいう。なお、用益物権 (地上権、地役権、入会権、永小作権) は、いずれも土地の使用収益のみを目的としている。千葉=藤原=七戸・前掲注 9) 11-12 頁参照。淡路=鎌田=原田=生熊・前掲注 9) 6-7 頁参照。石田=武川=占部=田高=秋山・前掲注 7) 5 頁参照。

²⁰² 鶴野・前掲注 3) 675 頁。

²⁰³ 石田=武川=占部=田高=秋山・前掲注 7) 2-3 頁によれば、地役権については排他性 (同一物上に互いに相容れない内容の物権が 2 個以上同時に成立しえないこと) がない。しかし、鶴野・前掲注 3) 675 頁参照によれば、「その土地の上下空間を排他的・独占的に使用することができる」土地賃貸契約であっても、「契約の特約により、支障のない範囲で土地所有者の使用を認めている」とされる。

① 更地価格を基準とする説

余剰容積利用権移転事件の控訴審判決では、同法施行令79条1項の類推の余地について、更地価格の4分の1超という基準で検討した。すなわち、右判決では、本件の地役権設定対価が決定した当時の本件各土地の更地価額は少なくとも21億4,000万円であったと認定され、本件各土地の地役権設定対価が合計4億円であったことから、「本件地役権の設定を、空間について上下の範囲を定めたものである地上権等の設定（略）に準じて考えたとしても、本件地役権設定によって控訴人らが得た対価4億円は本件各土地の価額の2分の1に相当する金額の10分の5（筆者注：すなわち4分の1）である5億3,500万円を超えない。」とし、同法施行令79条1項の類推の余地はないと判示された。しかし、裏を返せば、裁判所は、更地価格の4分の1を超える対価の支払いがあれば、当該土地の4分の1の使用収益権は半永久的に手放す結果となること、それによって譲渡所得課税の対象となり得ることを示唆したものと捉えることができる。

② 土地の部分的価額を基準とする説

他方で、Xらの主張としては、本件地役権の設定によりXらが譲渡したのは、本件各土地の利用権のうち、譲渡の対象となる余剰容積率の割合（約26%＝容積率の最高限度400%のうち余剰容積率105.54%）に応じた部分的利用権に過ぎないから、「本件各土地全体の更地価額ではなく、同利用割合に応じた『土地の部分的価額』」を基礎に論じるべきであったという。確かに、土地の売買のケースでみれば、その売買対象面積の大小に応じて売却価格が増減するのであって、余剰容積の移転対価を算出する場合も、その移転する余剰容積率の割合の大小に応じて価格が増減することになるだろう。このような場合、更地価格を基礎として「きわめて高い割合」を議論することには具体的妥当性に欠けるとも考えられる²⁰⁴。

（ウ）検討

「きわめて高い割合」の是非については、最判昭和45年当時の評釈として新井隆一教授

²⁰⁴ 我妻榮『法律における理屈と人情〔第2版〕』日本評論社（1987年）5-6頁では、法律の要請として、一般的確実性（法律はすべての場合に、画一的に適用されることを必要とする）と具体的妥当性（それぞれの場合の特殊の事情に応ずること）を調和させることについて述べている。なお、阿部雪子「空中権取引の促進と課税：課税繰延べと信託」税経通信 69巻6号（2014年）35頁では、「その設定行為が『資産の譲渡』とみなされるためには、その設定行為に対する支払対価が、「土地等の時価の4分の1を超える」必要があるとしているが、その適用要件についても検討を要すると思われる。」として法整備の必要性を示唆している。

が議論している。すなわち、「その借地権設定の対価として支払われた権利金は、その金額の多少にかかわらず、所有権の権能の一部（使用収益権）の譲渡の対価である、としなければならないだろう。権利金の金額が、更地価格のきわめて高い割合に当たるものであることは、それが、使用収益権の譲渡の対価であるか否かを認定する補足的な資料とはなっても、それを決定づける要素ではない、というべきである。」²⁰⁵という見解を示している。

この考えに依拠すれば、前項の最後で問題にしたような、当該土地の使用収益権のすべてではなく、一部を半永久的に手放した結果となり得ても、それが所得税法上も賃料の前払いではなく、所有権の権能の一部を譲渡した対価である限りは譲渡所得と解する余地があると考えられる。さらに、Xらの主張する「土地の部分的価額」を基礎とした計算手法にも、妥当性を認めることができるだろう。

なお、Xらの主張する計算によれば、「土地の部分的価額」を「5億9,800万円と解すべきであり、本件対価である4億円はその約66%」となる。

第四節 余剰容積の移転に係る所得区分の解釈のあり方

1 所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチの提言

本論文の結論として、余剰容積の移転に係る所得区分の解釈に有効なアプローチとして、所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチを提言する。そこでまず、これまでの議論を踏まえ、解釈のあり方を論じる。

ア. 現行の取扱い

現行の取扱い（第一章第一節）を再確認すると、次の通りである。余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の解釈は、不動産所得が規定される同法 26 条 1 項と、譲渡所得が規定される同法 33 条 1 項に求められる。しかし、同法 26 条 1 項のカッコ書きには「譲渡所得に該当するものを除く」とあるため、不動産等の貸付けによる所得であっても、譲渡所得に該当するものは不動産所得に該当しない。したがって、当該対価については、同法 33 条 1 項にいう譲渡所得に該当するか否かを確認することが先決となる。

同法 33 条 1 項には、「譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。……）による所得をいう。」と規定される。そして、当該カッコ書きに「…政令で定めるものを含む。」とあることから、当該カッコ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項にいう「資産の譲渡とみなされる行為」に該当するかどうかを検討することになる。

²⁰⁵ 新井・前掲注 115) 37-38 頁参照。要するに、借地権設定契約の内容から、その対価が賃料の前払いであるのか、それとも使用収益権の譲渡の対価であるかが確認・認定できれば、その認定に金額の多少は関係ないものという考えが示されているといえる。

このとき、余剰容積の移転が、地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権（建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定によって行われた場合には、その借地権の設定対価がその土地の価額の4分の1超の金額要件を充たすことで²⁰⁶、余剰容積の移転を可能とするいずれの制度であっても譲渡所得課税の対象となる。他方で、余剰容積の移転が地役権の設定により行われた場合には、同法施行令79条1項に規定される特定街区制度であり、かつ、その設定対価がその土地の価額の4分の1超の金額要件を充たすことで、同法施行令79条1項の規定により譲渡所得課税の対象となる。

ここまでは、現行の取扱いが踏襲されることに変わりない。しかし、この後は最判昭和45年の先例拘束力との整合性が問題となる。

イ. 先例との整合性

本論文では、同法施行令79条1項の地役権の設定対価が限定列举ではなく、例示列举である可能性を議論した。すなわち、同法施行令79条1項は、作為的に特定街区制度のみを列举しているわけではないと考える。さらに、同法33条1項かっこ書きには、「政令で定めるものを含む」と規定されており、現行の取扱いのように、政令で定めるものに限定するとは文理上規定されていない。

そこで、最判昭和45年を振り返ってみると、右最高裁判決で旧所得税法9条1項8号の類推適用が許容されたのは、昭和34年税制改正で譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きが確認規定であることに依拠するものとみることができる。すなわち、借地権利金の所得税法上の性質は、昭和33年当時には既に、「所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質」を有していたからこそ、最判昭和45年で類推解釈が許容されたといえる。そして、所得税法33条1項かっこ書きが確認規定であることから、最判昭和45年の先例拘束力は現在も存在する。なお、借地権の設定対価の問題に限っては、昭和34年税制改正によって、立法的解決がなされているため、前述の通りすでに類推の余地はなくなったといえる²⁰⁷。

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価については、前節で確認したように、当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果であることが、地役権設定契約書等で確認できること（長期性や譲渡性の承認等）、そして金額要件については少なくとも当該土地の4分の1超であれば、現行の取扱いに関わらず、最判昭和45年の先例の射程が及び、「所有権の権能の一部を譲渡した対価」として同法33条1項の類推適用が可能であると考えられる。

しかし、金額要件は、Xが主張したような「土地の部分的価額」に対する割合も認められ

²⁰⁶ 注解所得税法研究会編・前掲注13)799頁によれば、「いわゆる制限借地権として、以上のような制限がある限りにおいて『譲渡』されたとみられる土地の利用権部分が通常の借地権設定の場合に比較して制限されており、その半面、地主にはそれだけなお残されている利用権部分がある点を考慮して設けられた措置と考えられる。」とある。

²⁰⁷ 清永・前掲注115)442頁参照。

るべきであると考え、先に述べたように、最判昭和45年が示した規範の抽象性が指摘されるところであり、今後の議論の蓄積が待たれる。なお、最判昭和45年の先例から同法33条1項を類推適用する場合には、その取引が余剰容積の移転を可能とするいずれの制度に基づくものであっても、譲渡所得課税の対象になり得ると考える。

ウ. 所得税法33条1項の類推適用アプローチの汎用性

本論文では余剰容積の移転に焦点を充てて、同法33条1項かっこ書き及び同法施行令79条1項の解釈のあり方を提示したが、ここで論じた解釈アプローチは、「所有権の権能の一部を譲渡した対価」としての性質を有するような他の事案にも汎用性があると考え。例えば、建築物の設置を制限するようなケースで、不作為義務として借地権等の設定に伴い対価が支払われた場合として、具体的には自己の住居の日照権を確保する目的や旅館が景観を保持する目的で、その隣接地に借地権を設定する際に建築物の高さを制限について約定する場合等が考えられないだろうか²⁰⁸。あるいは、借地権や余剰容積の移転がそうであったように、現時点では想像もできないような不動産に関わる新たな取引が将来的に生み出され、その課税関係に対してこの解釈アプローチを用いることもできるかもしれない。

しかし、すべての取引に対して手放しに譲渡所得に当たると類推解釈ができるわけではないことはいうまでもない。譲渡所得該当性の判断にあたって、は最判昭和45年の規範の射程範囲が及ぶか否かという観点からして、その契約による制限内容や経済的実質の把握が重要となるだろう。

2 サンヨウメリヤス土地賃借事件の差戻審判決

(1) 差戻審判決の結論

本論文の最後に、サンヨウメリヤス土地賃借事件の差戻審判決との整合性を確認する。差戻審判決では、「本件権利金は、本件土地所有者たる被控訴人が本件土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質を有するものとはいえず、結局、本件権利金は、右にいう性質のあいまいな権利金というほかはないから、旧所得税法の下においては、不動産所得として課税すべきである。」と判示された。この結果を受けて、最判昭和45年(先例)による税法の類推適用は、許容されたとはいい切れないという批判もあると思われる。

差戻審判決が、当該権利金の譲渡所得該当性を否定した理由は、権利金の性質に関する次の2点の認定事実にあつて。一つに、本件土地賃借契約書には借地権無断譲渡等禁止条項の記載があるため、本件借地権には自由譲渡性がないとしたことである。もう一つは、本件権利金は本件土地の更地価格の約3分の2という高い割合によるものであるが、一方で月々の賃料は低廉であるため、客観的にみれば、経済上、本件権利金の中に地代の前払い

²⁰⁸ 注解所得税法研究会編・前掲注13) 799-800頁参照。

の趣旨が包含されているということである。差戻審判決では、この権利金の性質に関する2つの認定事実を、最判昭和45年の規範に当てはめ、当該権利金は不動産所得に当るものと判断された。

(2) 差戻審判決の問題点

しかし、差戻審判決には、認定事実とそのあてはめに問題があると考えられる。すなわち、当該借地権の「自由」譲渡性の有無は、譲渡所得該当性の判断には不要であり、当該権利金には賃料の前払いの趣旨が包含されているという認定も誤りではないと考えられる。

ア. 借地権の自由譲渡性

差戻審判決では、「Xと訴外S（略）間の土地賃貸借契約書（略）の契約条項二項によれば、賃借人は『賃貸人の書面による承諾なくして借地権を他人に譲渡し又は他に転貸しないこと』と約定されている。」と認定されている。そして、この土地賃貸借契約の条文を受けて、借地権には自由譲渡性がないと判断された。

しかし、本稿の第二章第二節で検討した昭和51年の弁護士事務所事件判決で、「借家権に対する借家法の態度は、譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず、賃借人が賃貸人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども、そうであるとしても、承諾を得れば譲渡することができ、……借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。」と判示されているように、同法33条1項にいう「資産」該当性については、承諾を得れば譲渡できる状態であればよいと考えることができる²⁰⁹。未だこの借家権の「資産」該当性について議論があるとはいえ²¹⁰、そもそも漁業に係る権利のように譲渡性のない権利をも含めてその対価を譲渡所得とする旨の規定も存在する²¹¹。

これを受けて、サンヨウメリヤス土地賃借事件の借地権をみると、賃貸人の書面による承諾によって譲渡が可能であるから、譲渡を行うこと自体が禁止されているわけではなかった。そうすると、同法33条1項にいう「資産」該当性の要件は充足していると考えられ

²⁰⁹ 注解所得税法研究会編・前掲注13) 734-735頁参照。

²¹⁰ 金子・前掲注61) 274頁によれば、「いわゆる借家権がここにいう資産に含まれるかどうかについては争いがあるが、譲渡性のある場合を除いては消極に解すべきであろう。したがって、借家の立退料は譲渡所得ではなく、一時所得にあたり解すべきである。ただし、裁判例は、譲渡所得にあたり解する傾向にある。」という見解を示している。

²¹¹ 注解所得税法研究会編・前掲注13) 737頁によれば、「所得税法は、一般的にはキャピタル・ゲインを『譲渡所得』という側面から捉えているものの、一方、前述の漁業に係る権利のように譲渡性のない権利をも含めてその消滅に伴う補償金等を譲渡所得とする旨の規定もあり、いわば、一層広義のキャピタル・ゲインを『譲渡所得』のカテゴリーに含めている側面もある」と述べている。

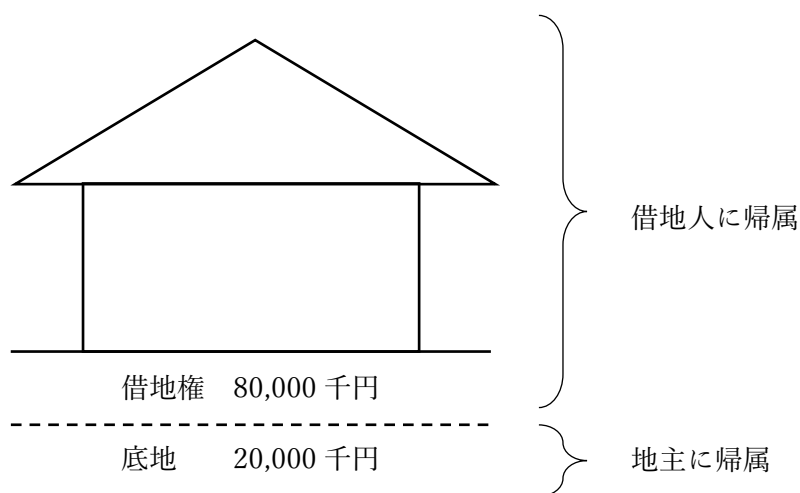
る。しかも、最判昭和45年の規範では、半永久的に手放すことの例示として「譲渡性の承認」を挙げているが、それが「自由」に譲渡できることであるとは明言されていない。

イ. 権利金に賃料の前払が含まれているか

通常、権利金を支払って借地権を設定する際には、その権利金について収受すべき適正な金額がある。この金額は、当該借地権の設定対象地の価額（時価）に、その地区の借地権割合を乗じて計算した価額により算出される²¹²。なお、借地権割合は、国税庁によって毎年路線価図と一緒に公表される。

実際に算式で示すと、その年の土地の価額（通常取引価額）が100,000千円、その年の借地権割合が80%とすれば、 $100,000 \times 80\% = 80,000$ 千円が適正な権利金の額であり、かつ、この金額はその時点における借地権の価額ということになる。そして、土地の価額（通常取引価額）である100,000千円から、借地権の価額である80,000円を引いた20,000千円が底地の価額となり、地主は将来にわたってその底地部分に対応した「通常の地代」収入を得ることとなる。この関係性については、図2のように表現できる。

〔図2〕 ※筆者作成



「多額の権利金が支払われるとその半面として地代が低廉となるのは経済的に当然である」²¹³ため、差戻審判決では「本件賃貸借における賃料は適正地代に比し低廉であるため、本件権利金はその差額を補充するための賃料の一括前払の性質を有するものである。」と判示されたものと思われる。

しかし、だからと言って「それを目して地代の前払いの趣旨が包含されている余地が

²¹² 笹岡・前掲注 158) 1066 頁。

²¹³ 注解所得税法研究会編・前掲注 13) 441 頁。

あ」²¹⁴とするには問題があるのではないか。すなわち、このような考え方は民法上の権利金の性質から捉えたものであると思われる。借地権（権利金）は、その「永続性」²¹⁵の観点からして、土地と同様に減価償却を容認しないというのが税務上の取扱いである²¹⁶。

これに関連して、借地権の減価償却を否認した平成14年の裁決事例²¹⁷を確認すると、国税不服審判所は次のように判断の枠組みを示している。「法人税法第2条第23号及び同法施行令第12条は、固定資産について、『土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権及びこれらに準ずる資産』である旨規定しており、土地に含まれる『土地の上に存する権利』とは、地上権、土地の賃借権及び地役権をいうものと解されている。この地上権及び土地の賃借権を総称して借地権といわれているが、借地権は減価償却資産ではないから、償却できないものとされている。そして、土地の上に存する権利である借地権の取得価額については、法人税基本通達7-3-8において、土地を賃借するために土地所有者等に支払った金額であると定めているところ、この定めは当審判所においても相当と認められる。」

そうすると、借地権は土地の一種（土地の上に存する権利）であって、借地権の設定にあたって権利金を収受した場合には、次のような仕訳が成立することになる²¹⁸。そして、実務上もそのように対応しているだろう。（事例として、土地の価額1億円に対して、借地権割合80%を乗じた8千万円を権利金として受領した場合を想定。なお、土地の簿価は4千万円とする。）

（借地人側）

借地権 8千万円 / 現金預金 8千万円

（地主側）

現金預金 8千万円 / 土地 4千万円
土地譲渡益 4千万円

税法上の借地権の設定は、地代の前払いとしてではなく、土地の「土地の上に存する権利」を譲渡したものと捉えているのであって、いわばそれは、実質的に所有権の権能の一部を譲

²¹⁴ 注解所得税法研究会編・前掲注13) 441頁。

²¹⁵ 笹岡・前掲注158) 1058頁参照。借地権が設定された場合の効果として、借地人側では当該土地を当初の契約期間はもとより、法定更新制度等により相当長期間にわたって使用収益することができるが、他方で地主側は、当該土地の使用収益権を借地人に事実上、譲渡したのと同様の制約を受けることとなる。

²¹⁶ 鶴野・前掲注3) 714頁参照。

²¹⁷ 国税不服審判所裁決平成14年9月17日裁決事例集64号311頁。

²¹⁸ 笹岡・前掲注158) 1058頁参照。

渡したという考え方にもつながるものと考えられる。

以上により、上記ア及びイの観点から、差戻審判決の認定事実には誤りがあり、本来であればサンヨウメリヤス土地賃借事件の権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈がなされて確定すべきであったと考える。

第五節 小括

本章では、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の解釈アプローチとして、3つの手法を整理した。すなわち、①所得税法施行令79条1項の厳格解釈アプローチ、②同法33条1項の文理解釈アプローチ及び③同法33条1項の類推適用アプローチである。その中でも、①同法施行令79条1項の厳格解釈アプローチと③同法33条1項の類推適用アプローチに妥当性があり、両者の検証には同法33条1項かっこ書きの存在意義を検討することが重要であることを確認した。

現行の取扱いとしては、①同法施行令79条1項の厳格解釈アプローチ、すなわち同項施行令79条1項の限定列举説に依拠するところが大きい。このような取扱いによって、特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする各種制度間で、税務上の取扱いに差異が生じている。

本論文では、このような問題意識を出発点に、現行の取扱いには同法33条1項かっこ書き及び同法施行令79条1項の解釈に問題があることを冒頭で指摘したが、これらの解釈アプローチの妥当性を検証するには、同法33条1項かっこ書きの存在意義を明らかにすることが必要であるとした。すなわち、譲渡所得の規定にかっこ書きが追加された昭和34年税制改正との関係や、同法施行令79条1項との関連性から、同法33条1項かっこ書きをどのように捉えるかといった点である。

そしてこれらの検討から、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和45年の先例拘束力が現在もなお存在すること、余剰容積利用権移転事件判決を素材にその射程を検討した。

具体的には、次のとおりである。すなわち、民法上の権利金の性質には各種の類型が存在し、賃料の前払いといった不動産所得の性質を持ち合わせているものもあるが、一概にはその性質を判別し難いという理解が通説となっている。一方で、所得税法上の権利金の性質は、権利金課税の沿革から明らかとなっている。まず、昭和22年に権利金が一時所得に組み込まれたことで、所得税法における権利金の性質は、立法的に「地代の前払い」から、「場所的利益の対価」とみる考え方に変化した。昭和25年税制改正によって、再び不動産所得に組み込まれることになるが、権利金授受の慣行は、戦後、急速に一般化・高額化することとなり、慣行的に「場所的利益の対価」から「所有権の権能の一部を譲渡した対価」へと変容を遂げていったことが窺える。

所得区分は固有概念である。したがって、借地権利金についても、民法上の権利金の性質ではなく、所得税法の権利金の性質からその所得区分を検討すべきであって、最判昭和45年ではまさにその規範が示された。そうすると、昭和34年税制改正の前年（昭和33年）

の事件で、所得税法上の権利金の性質から当該権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈をすることが許容されたとすれば、それは昭和 34 年税制改正によって追加された譲渡所得のかっこ書きが、確認規定であったということがいえる。要するに、かっこ書きは創設規定ではないため、最判昭和 45 年は先例として現在も拘束力を有していると言える。

そして、余剰容積利用権移転事件判決を素材に、最判昭和 45 年の射程を検討した。すなわち、本件地役権設定契約書において、地役権の存続期間が永久とされていること、当該地役権は、本件各土地等を譲渡に附随して相手方に承継されることの 2 点から「所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合」という要件を充たす。もう一つの「その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなもの」の要件については、少なくとも当該土地の更地価格の 4 分の 1 の対価が支払われていることで金額要件を充足できるとだろう。しかし、使用収益権の譲渡であることに主眼を置けば、X が主張したように、「土地の部分的価額」に対する割合で計算する手法も認められるべきであると考えるが、学説で指摘されるように最判昭和 45 年の規範が抽象的であるがゆえ、「更地価格のきわめて高い割合」について議論の蓄積が待たれる。

以上の検討から、本論文では、余剰容積の移転に係る所得区分の解釈アプローチとして、同法 33 条 1 項の類推適用アプローチが有効であることを提言した。この解釈手法は、余剰容積の移転以外の建築物の建築を制限するケースで、不作為義務として借地権等の設定が行われる場合にも汎用性があると考ええる。あるいは、借地権や余剰容積の移転のように、現在では想像もできないような取引が将来的に生み出され、そのときにこの解釈アプローチを用いることができるかもしれない。

ただし、その場合にも、手放しに譲渡所得の類推解釈が認められるわけではないことはいうまでもなく、最判昭和 45 年との整合性を検討するうえで、射程としてその契約による制限の内容や経済的実質が重要となる。

おわりに

本論文では、空中権売買の一種である「余剰容積率の移転」のうち、地役権が設定された場合におけるその対価の所得区分の判断に焦点を充てた。素材となる裁判例として、余剰容積利用権移転事件判決を検討したが、当該事件を受けた現行の取扱いとしては、所得税法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈に問題があることを指摘した。そして、これらの規定の原点ともいえるサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を分析した。

余剰容積の移転に伴い支払われる対価の所得区分については、これまでほとんどの学説が同法施行令 79 条 1 項の限定列举説から脱することができなかった。その反面、特定街区制度と連担建築物設計制度で課税上の取扱いが異なる結果に帰結する実質的理由が見いだせないことから、法的整備が不十分であることのみが指摘されてきた²¹⁹。本論文では、現行の同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈や同法施行令 79 条 1 項の限定列举説を否定し、余剰容積の移転に伴い支払われる借地権等の設定対価の所得区分に関する税法解釈という観点から、一定の解決策を提示することができたと考える。

なお、本論文で検討した「余剰容積の移転」という取引は、わが国で様々な活用が期待されている。安倍政権で創設された「国家戦略特区」では、その施策の一つとして、大都市の再生を主眼とした容積率などの土地利用の緩和を掲げられており、首都高等のインフラ整備においても「空中権」売買による約 9,000 億円の資金調達が構想されている²²⁰。しかしながら、空中権取引をめぐる課税関係に関してはこれまで議論の蓄積が少ないといわれており、課題は多いといわれる²²¹。その課題とは、本論文で論じた所得区分の解釈問題や所得税法上の法整備はもとより、「余剰容積利用権」という権利性が物権法定主義（民法 175 条）を採用するわが国では不安定的であることも指摘される。米国では、わが国と決定的に異なる点として、「移転できる開発権」として TDR 制度が発展していることは先にも述べた通りである。

「余剰容積の移転」がさらなる発展を遂げることができるよう、税務・私法の両面から法整備が進展することが期待される。

²¹⁹ 伊川・前掲注 38) 61 頁参照。池田・前掲注 1) 314-316 頁参照。

²²⁰ 『『空中権』で首都高改修費 首相の成長戦略』日本経済新聞（2013 年 6 月 5 日）参照。阿部・前掲注 57) 447 頁参照。

²²¹ 阿部・前掲注 57) 432 頁参照。

参考文献等

1 判例等

〔最高裁判所〕

- ・最判昭和 37 年 3 月 29 日民集 16 卷 3 号 643 頁（「不動産」の意義）
- ・最判昭和 43 年 10 月 31 日民集 92 号 797 頁（榎本家事件）
- ・最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
- ・最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁（割賦弁済土地譲渡事件）
- ・最判昭和 49 年 10 月 25 日集民 113 号 83 頁（バッティング練習場における借地権の存否）
- ・最判昭和 50 年 4 月 8 日税資 81 号 95 頁（仮換地未指定使用権の「資産」性）
- ・最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁（名古屋医師財産分与事件）
- ・最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁（弁護士事務所事件）
- ・最判平成 6 年 9 月 13 日判時 1513 号 97 頁（土地代償分割事件）
- ・最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 卷 2 号 421 頁（レーシングカー事件）
- ・最判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁（ゴルフ会員権贈与事件）
- ・最判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 卷 9 号 2692 頁（土地改良区決済金事件）
- ・最判平成 20 年 10 月 24 日民集 62 卷 9 号 2424 頁（都税の還付加算金事件）
- ・最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 4120 頁（ホステス源泉徴収事件）
- ・最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 卷 3 号 864 頁（武富士事件）

〔高等裁判所〕

- ・東京高判昭和 27 年 6 月 14 日下裁民集 3 卷 6 号 830 頁（借地権設定の権利金の性質）
- ・東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
- ・東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
- ・東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁（弁護士事務所事件）
- ・東京高判昭和 57 年 8 月 26 日行集 33 卷 8 号 1697 頁（農地法の許可を得ていない土地の売却）
- ・東京高判昭和 61 年 2 月 26 日行集 37 卷 1=2 号 177 頁（譲渡所得における取得費）
- ・名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120（名古屋建物無償提供事件）
- ・東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203（余剰容積利用権移転事件）
- ・東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁（「不動産」の範囲）
- ・東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800（「不動産」の範囲）
- ・福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213（債務免除益の不動産所得該当性）

〔地方裁判所〕

- ・東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
- ・旭川地判昭和 40 年 3 月 23 日下民集 16 卷 3 号 469 頁（権利金の法的性質）

- ・大阪地判昭和 43 年 11 月 23 日訟月 15 卷 1 号 46 頁（借地権のみなし贈与）
- ・大阪地判昭和 44 年 1 月 28 日行集 20 卷 1 号 80 頁（借家権の消滅）
- ・東京地判昭和 46 年 9 月 30 日行集 22 卷 8=9 号 1356 頁（譲渡所得における取得費）
- ・東京地判昭和 48 年 11 月 25 日行集 19 卷 12 号 1877 頁（使用貸借と借地権の贈与）
- ・東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 卷 3 号 791 頁（弁護士事務所事件）
- ・京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 卷 11 号 2150 頁（借家権転売事件）
- ・東京地判平成 2 年 2 月 27 日行裁例集 41 卷 2 号 352 頁（権利金の認定課税と相当の地代）
- ・名古屋地判平成 17 年 3 月 3 日税資 255 順号 9949（名古屋建物無償提供事件）
- ・千葉地判平成 18 年 9 月 19 日税資 256 号順号 10506（破産会社の株式の譲渡）
- ・東京高判平成 18 年 12 月 27 日訟月 54 卷 3 号 76 頁（破産会社の株式の譲渡）
- ・東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089（余剰容積利用権移転事件）
- ・東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁（「不動産」の範囲）

〔国税不服審判所〕

- ・国税不服審判所裁決昭和 50 年 8 月 22 日裁決事例集 10 集 16 頁（「不動産」の意義）
- ・国税不服審判所裁決平成 11 年 3 月 23 日裁決事例集 57 号 75 頁（借地権の更新料）
- ・国税不服審判所裁決平成 14 年 9 月 17 日裁決事例集 64 号 311 頁（借地権の減価償却）
- ・国税不服審判所裁決平成 20 年 4 月 3 日裁決事例集 75 号 198 頁（余剰容積利用権移転事件）

2 書籍

- ・青木丈「租税法令の読み方・書き方講座」税務経理協会（2018 年）
- ・我妻榮『法律における理屈と人情〔第 2 版〕』日本評論社（1987 年）
- ・我妻榮=有泉亨=清水誠=田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法：総則・物権・債権 補訂版』日本評論社（2006 年）
- ・淡路剛久=鎌田薫=原田純孝=生熊長幸『民法Ⅱ 物権〔第 4 版〕』有斐閣（2017 年）
- ・石外克喜『権利金・更新料の判例総合解説（判例総合解説シリーズ）』信山社（2003 年）
- ・石田剛=武川幸嗣=占部洋之=田高寛貴=秋山靖浩『民法Ⅱ物権 第 3 版（LEGAL QUEST）』有斐閣（2019 年）
- ・伊藤滋夫=岩崎政明=河本浩『要件事実で構成する所得税法』中央経済社（2019 年）
- ・宇都宮充夫『空間所有権の実現形態』大成出版社（1987 年）
- ・鶴野和夫『都市開発と建築基準法 改訂増補』清文社（2002 年）
- ・鶴野和夫『不動産の評価・権利調整と税務：土地・建物の売買・賃貸からビル建設までのコンサルティング 令和元年 10 月改訂』清文社（2019 年）
- ・大蔵省主税局税制第一課監修，日本税理士連合会=中央経済社編『所得税法規集【昭和 33 年 6 月 10 日現在】』中央経済社（1958 年）

- ・大蔵省主税局税制第一課監修，日本税理士連合会=中央経済社編『所得税法規集【昭和34年5月9日現在】』中央経済社（1959年）
- ・岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法=Tax Law 第2版（有斐閣アルマ）』有斐閣（2020年）
- ・金子宏『所得概念の研究：所得課税の基礎理論 上巻』有斐閣（1995年）
- ・金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究：所得課税の基礎理論 中巻』有斐閣（1996年）
- ・金子宏『所得課税の法と政策：所得課税の基礎理論 下巻』有斐閣（1996年）
- ・金子宏編『所得税の理論と課題 2訂版（21世紀を支える税制の論理：第2巻）』税務経理協会（2001年）
- ・金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣（2007年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣（2010年）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣（2010年）
- ・金子宏=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編『ケースブック租税法〔第5版〕』弘文堂（2017年）
- ・金子宏『租税法〔第23版〕』弘文堂（2019年）
- ・木山泰嗣『税務判例が読めるようになるーリーガルマインド基礎講座・実践編ー』大蔵財務協会（2015年）
- ・木山泰嗣『「税務判例」を読もう！ー判決文から身につくプロの法律文章読解力』ぎょうせい（2017年）
- ・木山泰嗣『教養としての「税法」入門』日本実業出版社（2017年）
- ・木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』日本実業出版社（2018年）
- ・木山泰嗣『入門課税要件論』中央経済社（2020年）
- ・建設省空中権調査研究会編『空中権：その理論と運用』ぎょうせい（1985年）
- ・桜井巳津男=渡辺淑夫=増原繁樹『新版 借地権課税の理論と実務〔6訂版〕』財経詳報社（1993年）
- ・笹倉秀夫『法解釈講義』東京大学出版会（2009年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』弘文堂（2018年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』弘文堂（2020年）
- ・佐藤和男『土地と課税：歴史の変遷からみた今日の課題』日本評論社（2005年）
- ・笹岡宏保『平成25年2月改正／具体事例による財産評価の実務ー相続税・贈与税ーI』清文社（2013年）
- ・清永敬次編『判例所得税法』ミネルヴァ書房（1976年）
- ・白石満彦『借地権課税百年史』清文社（1992年）
- ・税務経理協会編『〈昭和43年度〉所得税法令集』税務経理協会（1968年）
- ・税務経理協会編『〈昭和44-51年度版〉所得税法令集』税務経理協会（1969-1976年）
- ・高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務：問答式解説と裁判例の紹介 平成10年版』

清文社（1998年）

- ・ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』第一法規出版，加除式（1983年）
- ・ 田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』成文堂（2019年）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』弘文堂（2018年）
- ・ 千葉恵美子=藤原正則=七戸克彦『民法2 物権〔第3版〕』有斐閣（2018年）
- ・ 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』大蔵財務協会（2019年）
- ・ 中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社（1961年）
- ・ 中里実=弘中聡浩=淵圭吾=伊藤剛志=吉村政穂編『租税法概説=TREATISE ON JAPANESE TAXATION 第3版』有斐閣（2018年）
- ・ 中村芳昭=三木義一監修『典型契約の税法務：弁護士のための税法×税理士のための民法』日本加除出版（2018年）
- ・ 西川彰「税法の構成と解釈の仕方：法令解釈の常識」西川彰（1995年）
- ・ 日本租税法理論学会編『キャピタル・ゲイン課税（租税理論研究叢書：3）』谷沢書房（1993年）
- ・ 日本租税法理論学会編『戦後50年と税制（租税理論研究叢書：6）』谷沢書房（1996年）
- ・ 橋本守次『法人・個人の借地権課税のすべて』税務研究会出版局（2005年）
- ・ 林修三『法令解釈の常識』日本評論新社（1975年）
- ・ 増井良啓『租税法入門=Introduction to Tax Law 第2版（法学教室 LIBRARY）』有斐閣（2018年）
- ・ 増田英敏編『租税憲法学の展開』成文堂（2018年）
- ・ 水野正一編『資産課税の理論と課題 改訂版（21世紀を支える税制の論理：第5巻）』税務経理協会（2005年）
- ・ 水野忠恒『所得税の制度と理論：「租税法と私法」論の再検討』有斐閣（2006年）
- ・ 水野忠恒編『大系租税法=The Theory of Taxation 第2版』中央経済社（2018年）
- ・ 水野忠恒『租税法 第5版』有斐閣（2011年）
- ・ 三木義一監修，本山敦=伊川正樹編『新 実務家のための税務相談（民法編）』有斐閣（2017年）
- ・ 三又修=樫田明=一色広己=石川雅美編『所得税基本通達逐条解説 平成29年版』大蔵財務協会（2017年）

3 論文・評釈

- ・ 秋山友宏「判批」税務事例41巻7号（2009年）14頁
- ・ 阿藤芳明「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／5借地権・底地の交換をめぐる実務上の留意点」税経通信67巻12号（2012年）114頁
- ・ 安部和彦「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／3相当の地代の意義とその変更の可否」税経通信73巻5号（2018年）42頁

- ・阿部雪子「空中権取引の促進と課税：課税繰延べと信託」税経通信 69 巻 6 号 (2014 年) 27 頁
- ・阿部雪子「土地信託方式における空中権取引の課税」一橋法学 14 巻 2 号 (2015 年) 431 頁
- ・新井隆一「判批」ジュリ 482 号 (1971 年) 36 頁
- ・荒川大輔「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／3 個人地主における普通借地権の税務：同族会社を中心に」税経通信 67 巻 12 号 (2012 年) 101 頁
- ・淡路剛久「地代家賃統制令の変遷とその現代的意義」ジュリ 448 号 (1970 年) 40 頁
- ・有馬憲幸 (主税局税制第一課 課長補佐)「所得税法の改正」国税速報 2203 号 (1969 年) 16 頁
- ・伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念－増加益清算課税説の再考－」名城法学 57 巻 1・2 号 (2007 年) 141 頁
- ・伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』の意義」税務弘報 57 巻 8 号 (2009 年) 89 頁
- ・伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号 (2009 年) 3 頁
- ・伊川正樹「判批」税務Q A86 号 (2009 年) 48 頁
- ・伊川正樹「判批」税務Q A94 号 (2010 年) 58 頁
- ・伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62 巻 2 号 (2012 年) 1 頁
- ・伊川正樹「みなし譲渡所得に『担税力』はあるのか」名城法学 66 巻 1・2 号 (2016 年) 329 頁
- ・池田誠「空中権を巡る税務上の取扱い」税大論叢 62 号 (2009 年) 254 頁
- ・石外克喜「権利金・礼金・敷金・更新料の法的性格 (借地借家の今日的課題 (特集))」ジュリ 448 号 (1970 年) 34 頁
- ・牛木啓貴「景観保全や余剰容積の発生で考えてみたい「空中権」の概要と活用のしかた」経理情報 1503 号 (2018 年) 51 頁
- ・占部裕典「租税法の解釈の『実質的側面』と『形式的側面』－租税法における『文理解釈』とは何か－」同志社法学 68 巻 4 号 (2016 年) 1189 頁
- ・占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号 (2020 年) 39 頁
- ・碓井光明「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法律論叢 89 巻 1 号 (2016 年) 85 頁
- ・白倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義－破綻会社株式の資産性の検討を中心に－」国土館法研論集 19 号 (2018 年) 71 頁
- ・大浜啓吉「空中権における公法上の問題」法律時報 64 巻 3 号 (1992 年) 32 頁
- ・岡正昌「借家立退料をめぐる課税関係」税務事例研究 1 号 (1988 年) 23 頁

- ・岡垣学「権利金をめぐる諸問題」判タ7巻7号(1956年)559頁
- ・岡垣学「続・権利金をめぐる諸問題」判タ7巻10号(1956年)913頁
- ・岡崎和雄「空中権の譲渡と税務」税経通信63巻4号(2008年)192頁
- ・岡田栄二「不動産鑑定士のための実践的開発講座(第3回)開発手法の活用法(1)基本編」不動産鑑定47巻2号(2010年)60頁
- ・岡田栄二「不動産鑑定士のための実践的都市開発講座(第4回)開発手法の活用法(2)応用編」不動産鑑定47巻3号(2010年)55頁
- ・梶野研二「特殊な権利の発生, 設定, 消滅に伴う税務問題 空中権や地下権等の区分地上権の発生と評価」税理59巻10号(2016年)67頁
- ・鹿志村裕「特集II申告漏れを指摘されやすい相続財産/5土地(借地権・底地)を適正に申告するための留意点」税経通信72巻10号(2017年)96頁
- ・金子宏「判批」判時389号(1964年)44頁
- ・金子宏「総説-譲渡所得の意義と範囲-」『譲渡所得の課税』日税研論集50号(2002年)9頁
- ・亀田健二「移転可能な開発権」産大法学20巻2・3号(1986年)25頁
- ・木山泰嗣「税法解釈のあり方-文理解釈は正しいのか」青山法学論集58巻2号(2016年)73頁
- ・木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集59巻4号(2018年)71頁
- ・清永敬次「判批」民商65巻3号(1971年)83頁
- ・草鹿浅之介=城戸芳彦=色川幸太郎=村上朝一「判批」判タ255号(1971年)160頁
- ・小祝慶紀「未利用容積率の利用権(空中権)移転の法と経済学的検討」比較法制研究(国士館大学)38号(2015年)45頁
- ・小林磨寿美「特集I思いがけない認定課税に注意!個人と同族法人間での借地権をめぐる問題/4借地権がうやむやになっている場合の対応」税経通信73巻5号(2018年)53頁
- ・小山隆=牧野行佑=吉野伸=福本泰「判批」不動産鑑定35巻7号(1998年)4頁
- ・榊正剛「道路の立体的利用」法律時報64巻3号(1992年)27頁
- ・酒井克彦「不動産所得を利用した商品型タックス・シェルターに対する課税-所得税法26条の解釈論と廃止論を中心として-」税大論叢52号(2018年)644頁
- ・佐藤英明「最高裁判決から見た租税法の解釈適用」TKCタックスフォーラム2018(2018年)4頁
- ・渋谷雅弘「シャープ勧告における所得税-譲渡所得を中心として-」租税法学会『シャープ勧告50年の軌跡と課題 租税法研究28号』有斐閣(2000年)61頁
- ・白石満彦「借地権課税80年のあゆみ」税大論叢6巻(1972年)209頁
- ・首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集78巻(2020年)1頁
- ・須貝修一「判批」シュトイエル30号(1974年)1頁

- ・菅原計「わが国における借地権課税の問題点」『経営論集』51号（2000年）107頁
- ・鈴木匠「判批」税理62巻8号（2019年）173頁
- ・鈴木博「権利金の授受がなく通常地代で法人に借地権を設定させた場合の譲渡所得課税の可否についての一考察」税大論叢32号（1998年）131頁
- ・鈴木祥克=川瀬裕太「特集Ⅰ不動産の取得と譲渡に係る課税関係／4借地権に係る課税関係の整理」税経通信71巻13号（2016年）50頁
- ・高田壽史「容積移転の法的性格と契約」不動産研究28巻4号（1986年）
- ・高田壽史「空中権と都市開発—アメリカの事例から見た問題点と初見」不動産研究25巻2号（1983年）37頁
- ・高野聖子「譲渡所得におけるキャピタル・ゲイン課税の適正化」研究年報社会科学55号（2015年）213頁
- ・高野幸大「判批」金子宏=水野忠恒=中里実編『租税判例百選〔第3版〕』有斐閣（1992年）50頁
- ・高野幸大「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓編『租税判例百選〔第4版〕』有斐閣（2005年）62頁。
- ・高野幸大「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編『租税判例百選〔第5〕版』有斐閣（2011年）66頁
- ・高野幸大「判批」中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編『租税判例百選〔第6版〕』有斐閣（2016年）66頁
- ・竹下重人「判批」シュトイエル100号（1970年）107頁
- ・竹下重人「判批」シュトイエル59号（1967年）7頁
- ・武田秀和「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／1借地権の概要と課税関係の基本」税経通信73巻5号（2018年）18頁
- ・田島秀則「判批」税務事例42巻7号（2010年）1頁
- ・田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房（1993年）62頁
- ・田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究42号（1998年）53頁
- ・角田敬子「判批」税73巻10号（2018年）136頁
- ・角田壯平「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／5借地権評価時の実務と計算」税経通信73巻5号（2018年）62頁
- ・寺澤翔太「借地権課税に関する一考察：権利金の2分の1課税を中心として」『租税資料館賞受賞論文集26（下）』租税資料館（2017年）5頁
- ・富沢達「判解」『最高裁判所判例解説民事篇 昭和45年度』法曹会（1970年）1045頁
- ・中野智也「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／4個人地主における定期借地権の税務」税経通信67巻12号（2012年）109頁
- ・中野浩幸「余剰容積の移転と譲渡所得における『譲渡』」商経学叢58巻1号（2011年）

109 頁

- ・中野浩幸「譲渡所得の課税趣旨に関する一考察」商経学叢 59 卷 2 号（2012 年）579 頁
- ・中野浩幸「不動産所得の範囲に関する若干の考察－名古屋地裁平成 17 年 3 月 3 日判決等を素材として－」近畿大学法学 66 卷 1・2 号（2018 年）10 頁参照。
- ・中村英司「特集 土地・建物の有利な活用と税務／5 再開発に伴う権利（空中権）の売買と税務」税経通信 60 卷 10 号（2005 年）82 頁
- ・長村輝彦（大蔵省主税局税制第一課長補佐）「所得税法の改正解説」財経詳報 231 号（1959 年）12 頁
- ・成田一正「特集 I 思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／2 借地権の設定方式の整理と認定課税」税経通信 73 卷 5 号（2018 年）30 頁
- ・野口秀行「都市再開発と景観－主として歴史的建造物の保全に対する余剰容積の活用について－」経済論集（2009 年）73 頁
- ・野口邦雄「空中権・地下権の譲渡と税務」税経通信 62 卷 14 号（2007 年）105 頁
- ・野村好弘＝小賀野晶一「判批」法律時報 64 卷 3 号（1992 年）21 頁
- ・橋本浩史「特集 II 基本から押さえる事例による借地権の税務／1（総論）借地借家法と税法の基本理解」税経通信 67 卷 12 号（2012 年）82 頁
- ・濱田桂「実例 2 見地金の授受のない借地に係る借地権の存否と土地所有者との共同売却に係る売却代金の配分」税研 179 号（2015 年）119 頁
- ・日野雅彦「所得区分の在り方－不動産所得を中心として」税大論叢 58 号（2000 年）486 頁
- ・福田善行「不動産所得の範囲について－「貸付けによる所得」の意義－」税大論叢 81 号（2015 年）245 頁
- ・二又大樹「特集 II 基本から押さえる事例による借地権の税務／2 法人における借地権の税務」税経通信 67 卷 12 号（2012 年）88 頁
- ・藤倉皓一郎「アメリカにおける史蹟保存と『移転できる開発権』(Transferable Development Right)－グランド・セントラル駅開発をめぐる連邦最高裁判所判決の紹介－」同志社法学 31 卷 5・6 号（1980 年）41 頁
- ・渕圭吾「所得税法 33 条いう『譲渡』の意義」法曹時報 71 卷 2 号（2019 年）233 頁
- ・増田晋「判批」水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓編『租税判例百選〔第 4 版〕』（2005 年）28 頁
- ・丸山英気「空中権論」法律時報 64 卷 3 号（1992 年）15 頁
- ・水野忠恒「いわゆる連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）にかかわる地役権の設定の対価の性質と評価のありかた」税務事例研究 111 号（2009 年）47 頁
- ・水本浩「空中権の展開と課題－本共同研究の意義と目的」法律時報 64 卷 3 号（1992 年）14 頁
- ・南博方「空間の開発と環境の保全－その調和としての TDR」荒秀＝南博方編『自治体行

- 政の現代的課題（綿貫芳源先生古希記念論文集）』ぎょうせい（1993年）155頁
- ・南博方「空間開発権の移転契約－開発と環境の調査の手法－」小室直人=本間輝雄=小瀬村邦夫編『企業と法（西原寛一先生追悼論文集・下）』有斐閣（1995年）97頁
 - ・村井正「判批」金子宏編『租税判例百選〔第2版〕』有斐閣（1983年）62頁
 - ・森川正春「判批」シュトイエル110号（1971頁）22頁
 - ・山岡美樹「税務相談Q&A／相当地代通達の借地権」税経通信70巻13号（2015年）204頁
 - ・横山茂晴「判批」税理14巻12号（1971年）113頁
 - ・渡辺充「余剰容積利用権と所得区分－東京高裁平成21年5月20日判決を手がかりとして－」明治学院大学法学研究88巻（2010年）183頁
 - ・渡辺卓美「空中権（余剰容積率利用権）の理論と実務」不動産研究月報131号（1989年）4頁
 - ・渡辺卓美「アメリカの空中権と開発権の移転」法律時報64巻3号（1992年）40頁

以上