

●租税判例研究

第三〇四回

324

宗教法人が借地権譲渡の承諾料として 得た収入が法人税法四条一項の収益事 業に係る収入に該当するとされた事例

増井良啓

租税判例研究会

東京地裁平成七年一月二七日判決

〔平成五年(行ウ)第一四九号、宗教法人實松院対芝
〔税務署長、法人税更正処分取消請求事件、控訴〕
行政裁例集四六巻一号九頁〕〔参照条文〕 法人税法四条一項、法人税法施行令五
条一項五号へ、法人税法施行規則四条の二〔事実〕 次の事実については当事者間
に争いが無い。原告宗教法人Xは、訴外
旧借地権者(以下「本件旧借地権者」)に対
し土地を賃貸していた。本件旧借地権者
は右賃貸に係る借地権を訴外新借地権者
(「本件新借地権者」)に譲渡し、Xはこれ
を承諾した。Xは、この承諾に伴い、昭
和六三年三月期から平成二年三月期にか
けての三事業年度にわたって各一億五六
四〇万円、八〇〇〇万円、二億一三六八
万円余の譲渡承諾料(「本件譲渡承諾料」
を收受した。Xの本件旧借地権者に対す
る土地の貸付け(「本件旧貸付け」)は、法
人税法施行令五条一項五号へに定める低

廉住宅用地貸付業に係る貸付けとして非
収益事業に該当するのに対し、Xの本件
新借地権者に対する土地の貸付け(「本
件新貸付け」)は、収益事業としての不動
産貸付業に係る貸付けに該当するもので
ある。

ただし、本件譲渡承諾料が実際に誰か
らXに対して支払われたのか、またその
原資が誰の拠出によるものであるのかに
ついては、認定されていない。さらに、
X・旧借地権者・新借地権者の間の相互
の人的関係がどのようなものであった
か、新旧貸付けに係る地代の額が固定資
産税等の額と比較してどの程度の大きさ
であったかについても、判例集の記載の
みからは明らかではない。

Xは、本件譲渡承諾料を非収益事業に
係る収入として益金の額に算入せずに各
事業年度の所得金額の申告をした。これ
に対して、被告Y税務署長は、これを収

益事業に係る収入として益金の額に算入
すべきであるとして更正をした。Xがこ
の更正の取消を求めたのが本件である。

本件の中心的な争点は、本件譲渡承諾
料が非収益事業に係る収入に該当するか
どうかである。(1)Yの主張。譲渡承諾料
は、賃貸人が、旧借地権者との間の賃貸
借関係を終了させて、新借地権者との間
の賃貸借関係を設定し、又は旧借地権者
との間の賃貸借関係を新借地権者に承継
させることを承諾することの対価であ
る。この性質に照らすと、譲渡承諾料
は、賃貸人が新借地権者に対する貸付け
を行うことを承諾するからこそ取得でき
るものであるから、その所得の源泉は賃
貸人が新借地権者に対する新たな貸付け
を承諾することにある。したがって本件
譲渡承諾料は本件新貸付けから生じた収
入として収益事業に係る収入にあたる。

(2)Xの主張。譲渡承諾料は、賃貸人が、
賃貸借関係の承継的移転を承諾すること
の対価である。その経済的実質は旧借地
権者が過去に支払った低い地代の差額を
後払いする側面を有している。しかも、
譲渡承諾料は、旧借地権者において、借
地権を譲渡して投下資本の回収を図るに
当たり、賃貸人から無断譲渡に基づき賃
貸借契約を解除されるのを避けるために
負担するものであるから、その法的経済
的負担者は旧借地権者である。これらの
点にかんがみると、本件譲渡承諾料は本

件旧貸付けに係る付随収入として非収益
事業にかかる収入に該当する。

なお、本件では、Yのした更正が信義
則に違反して違法か否かについても争わ
れているが、紙面の都合で省略する。

〔判旨〕 請求棄却。

〔法人税法〕 施行令五条一項五号へ
は、低廉住宅用地貸付業を収益事業とさ
れる不動産貸付業から除外し、右貸付業
から生じた所得を非課税としていること
ろ、右規定の趣旨は、公益法人等が低廉
な対価によって住宅の用に供する土地の
貸付けを行っている場合には、他の営利
法人との間で競合関係が生じることが少
ないので、右貸付業から生じた所得をあ
えて収益事業から生じた所得として課税
しなくても、課税上の不均衡等の弊害が
生じないことを顧慮したものであると解
される。

右規定の趣旨に照らすと、公益法人等
の土地の貸付けから生じた収入が、低廉
住宅用地貸付業に係る収入に該当するか
どうかについては、右収入の基因となっ
た貸付けが、右収入を收受した時点にお
ける当該土地の利用状況に照らして、低
廉住宅用地貸付業に係る貸付けとしての
要件を満たすものであり、他の営利法人
との間で競合関係が生じないといえるも
のであるかどうかによって判断するのが
相当である。そして、たとえば、賃貸人
が、借地権の設定、更新、条件変更等の

ために権利金、更新料、更改料その他の一時金等を受受した場合においては、右収入は、借地権の設定、更新、条件変更等によって新たに設定された賃貸借関係に基因するものということができるから、新たに設定された賃貸借関係が低廉住宅用地貸付業に係る貸付けとしての要件を満たしているときには、非収益事業とされる低廉住宅用地貸付業に係る収入に該当することになる。

ところで、借地権の譲渡は、旧借地権者から新借地権者に対して借地権が承継的に移転するという法的効果をもたらすものではあるが、これを実質的にみれば、賃貸人と旧借地権者との間の賃貸借関係を終了させ、新借地権者に当該土地を将来に向かって利用させるものであるから、賃貸人と新借地権者との間に新たな賃貸借関係を設定することにほかならない。

したがって、賃貸人が借地権の譲渡を承諾した際に收受する譲渡承諾料は、賃貸人と新借地権者との間に新たな賃貸借関係を設定するための対価としての実質を有するものであり、前期の権利金、更新料、更改料等と同様、賃貸人の新借地権者に対する新たな貸付けに基因するものというべきである。

しかも、前記施行令五条一項五号への趣旨に照らすと、公益法人である賃貸人の旧借地権者に対する貸付けが、低廉住

宅用地貸付業に係る貸付けとしての要件を満たしていたとしても、借地権の譲渡により、当該賃貸人の新借地権者に対する新たな貸付けが、一般の用に供される貸付けになった場合には、当該賃貸人が借地権の譲渡を承諾することによって、他の営利企業との間で競合関係が生じ得る状態になったものというべきであるから、右承諾の対価である譲渡承諾料を非収益事業に係る収入として益金の額に算入しなければ、課税上の不均衡が生じることになる。

右のような譲渡承諾料の性質及び施行令五条一項五号への趣旨にかんがみると、譲渡承諾料が非収益事業とされる低廉住宅用地貸付業に係る収入に該当するかどうかについては、賃貸人の新借地権者に対する新たな貸付けが低廉住宅用地貸付業に係る貸付けとしての要件を満たしているかどうかという観点から判断するのが相当である。

そこで、本件について検討すると、本件新貸付けが収益事業とされる不動産貸付業に該当することについては当事者間に争いがないから、本件譲渡承諾料は、非収益事業とされる低廉住宅用地貸付業に係る収入に該当するとは認められず、収益事業に係る収入に該当するというべきである。

〔評釈〕 判旨に疑問がある。

一 本判決は、宗教法人が借地権譲渡

の承諾料として得た収入を法人税法四条一項の収益事業に係る収入に該当するとしたものである。

公益法人の収益事業の範囲が争点となつた先行裁判例は、意外に数が少ない(東京地判昭和三四・六・一八行集一〇巻六号一一三七頁、東京地判昭和三六・四・二六行集一二巻四号八三九頁)。この中で、本判決は、法人税法施行令五条一項五号へが低廉住宅用地貸付業を非収益事業とする趣旨を論じ、その趣旨にてらして本件の譲渡承諾料が低廉住宅用地貸付業にかかるとの裁判例である。

通例、公益法人の収益事業の範囲が問題になるときは、課税と非課税の間の線引きが単純に問題になることが多い(米山鈞一「公益法人の経理と税務(五訂版)」第一九章(一九九四)、渡辺淑夫「公益法人課税の理論と実務(五訂版)」第三章(一九九四)、関場修・田中豊編「公益法人の税務」第三章(一九九五)。これに対して、本件事案の顕著な特色として、旧貸付けが収益事業にあらず新貸付けが収益事業にあつたことが、争いのない事実になっている。争われたのは、非課税の旧貸付けが課税される新貸付けに移行した場合の借地権譲渡の承諾料についてのみである。

二 引用した判旨は、七つの段落に分かれていて、便宜番号を付せば、段落①で施行令の趣旨をのべ、②ではその趣旨

にてらし施行令という低廉住宅用地貸付業に該当するかどうかの一般的な判断基準をのべる。「ところで」で話を転じる③④では借地権の譲渡承諾料が新貸付けに基因することをのべ、⑤では①②をうけ施行令の趣旨を再びのべたうえで、段落⑥が「譲渡承諾料が低廉住宅用地貸付業にあたるかどうかは新貸付けを基準に判断する」とする(以下これを「新貸付基準説」という)。⑦は新貸付基準説を本件の事案にあてはめて結論を導出する。

しかしながら、施行令の趣旨を段落①のように解することはできないと考えられる。①は、公益法人が低廉な対価によって住宅用地の貸付けを行っている場合には、他の営利法人との間で競合関係が生じることが少ないとのべる。けれども、公益法人が住宅用地を安い値段で貸せば、高い値段で貸そうとしている他の営利法人と競合してしまう。住宅用地を借りたい者は、わざわざ高い賃料をはらって、営利法人から借りることはしない。低い賃料で貸してくれる公益法人から借りようとするだろう。このように、公益法人と営利法人が同一の土地賃貸市場で活動しているとすれば、低廉住宅用地の貸付けをする公益法人は、供給側で価格破壊をし、他の営利法人を締め出すことになるのである。

施行令の趣旨としては、むしろ、競合が生ずることを前提としたうえで、公益

目的尊重のため収益を非課税とする旨の判断を政策的に下したものと解するべきである。たとえば、施行令をうけた施行規則四条の二では、貸付けの対価が「低廉」といえるためには、収入金額が固定資産税額等の三倍以下であることを要するとしている。その趣旨としても、費用の実費を徴収しているくらいのものであれば、収益事業にしないものと解説されており(武田昌輔「詳解公益法人課税」六一頁および七七頁(一九九三)、他の営利法人との間の競合関係の有無は問題にされていない)。

以上のように考えると、段落①の解釈を前提として競合関係の有無について論じている②や⑤もまた、理由を欠く。

三 本件の問題を解くうえでのがかりは、借地権の譲渡承諾料の性質にもとめるべきであろう。

この点について、段落③④は、借地権の譲渡は新たな賃貸借関係を設定することであるから、その際に收受する譲渡承諾料は新たな貸付けに基因するものとしている。引用を省いたが、本判決はさらに、Xの主張に回答した部分で、譲渡承諾料は新たな貸付けを承諾することの対価であり誰が支払人かを問わない旨、また、借地権譲渡の取引の実態に関する裁判所に顕著な事実を考慮すれば譲渡承諾料は新借地権者が土地を将来に向かって利用できるようにするための対価とみる

のが素直であり、旧貸付けにかかる差額地代の後払的側面が含まれるとしても新貸付基準説の妨げにならない旨をのべている。このような判旨の基調からすると、当事者が譲渡承諾料が旧貸付けに基因すると主張立証しても、そのような主張をみとめるものかどうかはやや微妙である。

しかし、民法学説は、必ずしもこのような厳格な理解をとっていない。民法六二一条一項は、借地権の譲渡にあたって賃借人は賃借人の承諾を要するものとしている。そこで賃借人としては、一方で承諾を与えないことができるし、他方承諾する場合には譲渡承諾料をとることが多い。ある学説(星野英一「借地・借家法」二九三頁(一九六九))は、「譲渡承諾料の性質はあまり明らかでない」としつつ、「法的には本来する必要のない譲渡の承諾をした対価の性質をもつ」とのべている。このように、法的な性質だけからは、旧貸付けに基因するのか、新貸付けに基因するのかは、一義的にはきまらなないというのが正確なところではないかと思われる。なお、同じことは、旧借地権者の申立てにより裁判所が承諾にかかわる許可を与える場合(借地借家法一九条)についてもあてはまる。

四 譲渡承諾料の收受も不動産貸付業の枠内にはいっている以上、新旧どちらかの貸付けに関係するものと見ざるを得

まい。しかし、譲渡承諾料自体は、旧貸付けと新貸付けとの間をつなぐ第三の範疇に属する。また、譲渡承諾料の金額のうちどれだけが新旧どちらの借地権者によって負担されているかは、当事者間の力関係や経済状態によって異なる。このように、譲渡承諾料の属する範疇からしても、またその実質的な負担関係からしても、譲渡承諾料が新旧いずれかの貸付けに全面的に基因するものであるとすることはかなり困難である。

のみならず、譲渡承諾料がカテゴリカルに新旧どちらかに基因するものとみなして所得分類をおこなうと、やや硬直的な結果を生む。新貸付基準説(本判決)でないし旧貸付基準説(Xの主張)で考えてみよう。いま、事案の類型として、(1)本件のように非収益事業(旧貸付け)から収益事業(新貸付け)に移行する場合と、(2)収益事業(旧貸付け)から非収益事業(新貸付け)へと移行する場合の二つを想定する。新貸付基準説では、(1)の場合には譲渡承諾料がすべて課税され、(2)の場合にはすべて課税を免れる。逆に旧貸付基準説では、(1)の場合すべて非課税となり、(2)の場合すべて課税されてしまう。

本件の問題は、もともと性質の明らかでないものを、いずれかに区分しなければならぬという作業に由来する。このような場合に一般的に通ずる解決方法と

して、按分説をとってはどうか。原則的な出発点としては譲渡承諾料の半分だけが収益事業に係る収入であるものとし、そのうえでもし当該事案において旧貸付けの賃料後払いである(あるいは新貸付けの賃料先払いである)とはつきり認定できるならばその認定に応じた別の按分基準をとることができるものと考えておきたい。

按分説をとると、納税者があらかじめ契約で、譲渡承諾料にかえて、地代後払金という名目の支出をするよう工作するだけで非課税となってしまうのではないか。こういう懸念が研究会の席で表明された。しかし、もしはつきりと地代後払金と約定してある場合には、裁判所は、その額もふくめて旧貸付けに係る地代が低廉であったかどうかを判断すべきであろう。そうすると旧貸付自体が収益事業とされる危険があるので、納税者としてはこういうプランニングをおこなうにはずである。なお、法人税基本通達一五一一―二一は、地代が低廉かどうかの判定にあたって、契約の締結や更新に伴う一時金を含めずに判定するものとしているけれども、この取扱いは右のような場面において必ずしも裁判所を拘束するものではない。

(ますい・よしひろ)東京大学助教授