



令和7年1月17日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

[REDACTED] 更正処分取消等請求事件

口頭弁論終結日 令和6年9月10日

判 決

5

原 告

同訴訟代理人弁護士 奥 田 純 司
同 杉 田 誠
同 補 佐 人 税 理 士 木 村 好 宏
同 中 川 和 人

10

東京都千代田区霞が関1丁目1番1号

被 告

同 代 表 者 法 務 大 臣 国 鈴 木 馨 祐
処 分 行 政 庁 東 山 稅 務 署 長
谷 口 英 雄

15

同 指 定 代 理 人

別紙1「指定代理人目録」記載のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

20

事 実 及 び 理 由

第1 請求

25

東山税務署長が令和3年6月10日付で原告に対し、原告の平成28年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の更正処分のうち、分離短期譲渡所得の金額0円、所得税等の納付すべき税額マイナス1005万8559円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定をいずれも取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

原告は、別紙2「物件目録」記載1及び2の各土地（以下、併せて「本件各土地」という。）を所有し、本件各土地を [REDACTED]（以下「[REDACTED]」といふ。）に建物所有目的で賃貸し、[REDACTED]は、本件各土地上に別紙2「物件目録」記載3の建物（以下「本件建物」といい、「本件各土地」と併せて「本件不動産」という。）を所有していたところ、原告及び[REDACTED]は、平成28年5月26日、[REDACTED]（以下「[REDACTED]」といふ。）に対し、本件不動産を売却した。

原告は、平成28年分の所得税等の確定申告をしたところ、東山税務署長（処分行政庁）から、令和3年6月10付けて、上記確定申告における分離短期譲渡所得の金額に誤りがあるなどとして、平成28年分の所得税等の更正処分（以下「本件更正処分」という）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といふ、本件更正処分と併せて「本件各処分」といふ。）を受けた。

本件は、原告が、被告を相手に、本件更正処分のうち申告額を超える部分の取消し及び本件賦課決定処分の取消しを求める事案である。

2 関係法令等の定め

別紙3「関係法令等の定め」記載のとおりである。なお、同別紙において定める略称等は、以下においても用いることとする。

3 前提事実（当事者間に争いのない事実及び顯著な事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）本件不動産

本件各土地は、[REDACTED]に所在する宅地であり、本件建物は、昭和41年8月に本件各土地上に建築された鉄筋コンクリート造陸屋根地下1階付5階建ての店舗、事務所である。（甲1、2）

また、本件各土地が所在する地区は、借地権割合が90パーセントとされる商業地区である。(弁論の全趣旨)

(2) 本件賃貸借契約の経緯等

ア 原告は、平成27年1月25日、本件不動産を所有する

5 (以下「■■■■■」という。)との間で、本件不動産を43億4100万円(消費税込み)で購入する旨の売買契約を締結した。(甲12)
原告と■■■■■は、同日、本件建物に関し、原告を賃貸人、■■■■■を賃借人、賃貸借期間を平成27年4月1日から平成30年3月31日、賃料を月額1400万円、敷金を1億1200万円とすることなどを内容とする定期建物賃貸借契約(以下「本件定期賃貸借契約」という。)を締結した上、原告が上記売買契約における本件建物の引渡日までに上記売買契約締結上の地位を自己の資産管理会社等に譲渡し、本件定期賃貸借契約の賃貸借開始日における本件建物の所有者が当該譲受人に変更された場合には、本件定期賃貸借契約における賃貸人を原告から当該譲受人に変更する旨合意した。(甲13、14)

イ 原告は、■■■■■、原告及び原告の親族が発起人となり、■■■■■を設立し、同社の代表取締役に就任した。(乙4)

ウ 原告と■■■■■は、平成27年4月1日、上記アの売買契約について覚書を作成し、原告が■■■■■に対し、上記売買契約の条項に基づき、本件建物の所有権を取得する契約上の地位を■■■■■に譲渡することについて、同覚書をもって通知し、■■■■■がこれを受領したこと、本件建物の登記手続について■■■■■が所有権移転登記申請を行うことを確認する旨合意した。(乙7)

エ 原告及び■■■■■は、平成27年4月1日、本件各土地に関し、原告を賃貸人、■■■■■を賃借人とする賃貸借契約(以下、「本件賃貸借契約」といい、本件賃貸借契約における■■■■■の本件各土地の賃借権を「本

件借地権」という。)を締結した。本件賃貸借契約の契約書には次の定めがある。(甲1.5)

(ア) [REDACTED]は、建物を所有する目的で本件各土地を使用し、他の目的、用途に使用しない。

5 (イ) 本契約の賃貸借期間は、平成27年4月1日から平成57年3月31日までの満30年とする。

(ウ) 賃料は月額400万円とする。

(エ) 本契約においては権利金その他名目のいかんを問わず、権利設定の対価の授受は行わない。

10 (オ) a 本契約が終了したときは、[REDACTED]は、何らの対価なくして直ちに本件各土地を現状に復した上で返還する。

b [REDACTED]は原告に対し、契約終了原因に関わらず、本件各土地の返還に際し名目のいかんを問わず何らの金品も請求しない。

15 オ 平成27年4月1日付で、本件各土地につき、同日の売買を原因として、[REDACTED]から原告への所有権移転登記がされ、本件建物につき、同日の売買を原因として、[REDACTED]から[REDACTED]への所有権移転登記がされた。(甲1.2)

20 カ 原告及び[REDACTED]は、平成27年4月1日、東山税務署長に対し、本件各土地の賃貸借について、原告が本件賃貸借契約により本件各土地を平成27年4月1日から[REDACTED]に使用させることとしたが、当該契約に基づき将来借地人から無償で土地の返還を受けることになっていること、本件各土地の所有又は使用に関する権利等に変動が生じた場合には速やかにその旨を届け出る旨記載した無償返還届出書(以下「本件無償返還届出書」という。)を提出した。(甲1.6)

25 キ [REDACTED]は、本件賃貸借契約締結後、その貸借対照表において本件借地権を計上しておらず、平成28年度3月期の貸借対照表においても本件

借地権を計上していなかった。(乙8、弁論の全趣旨)

(3) 本件売買契約の経緯等

ア 原告及び [REDACTED] は、平成28年5月16日、本件不動産を [REDACTED] に売却するにあたり、原告及び [REDACTED] の売買価額につき、次のとおり合意（以下「本件合意」という。）した。（甲4）

(7) 本件不動産の売買価額総額は、55億1008円（建物消費税625万6000円別途）とする。

（内訳）本件各土地 54億2180万1008円

本件建物 7820万円（消費税別途）

(1) ①本件各土地に関しては、原告を賃貸人、[REDACTED]を賃借人、契約期間平成27年4月1日から平成57年3月31日までの30年間、本件建物の所有を目的とする平成27年4月1日付土地賃貸借契約が存在すること、②[REDACTED]は本件建物を[REDACTED]に賃貸し、年間1億6800万円（消費税別途）の賃料収益（甲に対する地代控除後は年間1億2000万円）を上げていたこと、③原告及び [REDACTED]は本件賃貸借契約に関し、無償返還の届け出を提出していること、④本件不動産が存在する [REDACTED] 地区は、借地権割合が90パーセントとされる商業地区であること、などを考慮し、原告の売買価額を本件各土地売買価額の80パーセント相当額、[REDACTED]の売買価額を本件各土地売買価額の20パーセント相当額及び本件建物売買価額とする（それぞれの売買価額は下記の通り）。

原告の売買価額 43億3744万0806円

[REDACTED]の売買価額 11億6881万6202円

イ 原告及び [REDACTED] は、平成28年5月26日、本件売買契約の売却手数料について、本件賃貸借契約が存在するところ、本件建物の老朽化が進み、建て替えの必要性が生じていることから、[REDACTED]が原告に対し共

同で本件不動産を売却したいと要請し、原告は、特段売却の必要性はないものの、[REDACTED]の実情を考慮してこれに応じることに鑑み、本件不動産の売却に係る手数料は、[REDACTED]が全額を負担する旨合意した。(甲24)

5 ウ 原告及び[REDACTED]と[REDACTED]は、平成28年5月26日、原告及び[REDACTED]を売主とし、[REDACTED]を買主として、本件不動産を売却する旨の売買契約(以下「本件売買契約」という。)を締結した。本件売買契約の契約書(以下「本件売買契約書」という。)には次の定めがある(甲3)
(ア) 本件不動産の売買代金は、55億1,008円(ただし、建物の消費税10

(内訳) 本件各土地合計 54億2180万1008円

本件建物 7820万円(消費税別途)

15 (イ) [REDACTED]は、上記(ア)の売買代金の全額を、原告及び[REDACTED]の指定する口座([REDACTED]信用金庫[REDACTED]支店の原告名義の普通預金口座)に振り込む方法で支払う。

(ウ) 原告及び[REDACTED]は、[REDACTED]に対し、売買代金全額の受領と引換えに、本件不動産を現状有姿のまま引き渡す。

(エ) (イ) [REDACTED]は、売買契約時において本件建物に関し、本件定期賃貸借契約が存在することを了承し、売買実行日において同賃貸借契約の負担付きの状態で本件不動産の引渡しを受けることを確認する。

(オ) 本件不動産の所有権は、[REDACTED]が原告及び[REDACTED]に対し、売買代金全額を支払い、原告及び[REDACTED]がこれを受領したときに、原告及び[REDACTED]から[REDACTED]に移転する。

(カ) [REDACTED]は、本件建物の引渡し時、本件定期賃貸借契約における賃貸人の地位を現状のまま[REDACTED]から承継する。

25 エ 原告及び[REDACTED]と[REDACTED]は、平成28年6月23日、本件売買契

約に関し、買主が、売買実行日までに、本件各土地の所有権の移転先となる者（買主自身を含む。以下「取得者」という。）を書面により指定（買主から書面により指定された取得者を「指定取得者」という。）し、当該指定及び売買代金全額の支払を条件として、本件各土地の所有権を指定取得者に直接移転することなどの特約条項を本件売買契約の内容とする旨合意した。（甲17）

オ [REDACTED] は、平成28年6月23日、原告及び [REDACTED] に対し、上記工の特約条項に基づき、本件各土地の所有権の移転先（取得者）として、[REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）を指定した旨書面で通知した。（甲18）

10 なお、[REDACTED]と[REDACTED]は、同月10日、[REDACTED]を売主、[REDACTED]を買主として、本件不動産を売却する旨の売買契約を締結した。（乙3）

15 カ 原告及び[REDACTED]と[REDACTED]は、平成28年6月23日、本件売買契約の売買代金の精算に関し、別紙4「精算金明細」記載のとおり精算することを合意した。[REDACTED]は、同日、原告及び[REDACTED]に対し、本件売買契約の代金53億8240万6716円（上記精算後の金額）を、上記ウ(イ)記載の原告名義の預金口座に振り込む方法により支払った。（甲5、19、乙1・14頁）

20 キ 平成28年6月23日付で、本件各土地につき、同日の売買を原因として原告から[REDACTED]に所有権移転登記がされ、本件建物につき、同日の売買を原因として、[REDACTED]から[REDACTED]に所有権移転登記がされた。（甲1、2）

(4) 確定申告及び本件各処分等

25 ア 原告は、平成29年3月14日、平成28年分の所得税等の確定申告書に別紙5「課税の経緯」の「確定申告」欄のとおり記載し、譲渡所得の内

証書を添付して、東山税務署長（処分行政庁）に提出した。（甲6）

イ [REDACTED] は、平成29年5月19日、平成29年3月期（自平成28年4月1日至平成29年3月31日）分の法人税及び平成29年3月課税事業年度分の地方法人税の確定申告書を東山税務署長（処分行政庁）に提出した。[REDACTED] は、上記確定申告書において、本件借地権の固定資産売却益を計上していた。（甲7）

5

ウ 東山税務署長（処分行政庁）は、平成29年10月26日、[REDACTED] の平成27年度3月期、平成28年度3月期及び平成29年度3月期の各事業年度に係る法人税等の調査を開始し、同年12月26日付で、[REDACTED] に対し、当該各事業年度の法人税等について、更正決定等をすべきと認められない旨の通知（以下「本件是認通知」という。）をした。（甲8、乙9の1・2）

10

エ 東山税務署長（処分行政庁）は、令和2年10月9日、原告の平成28年分の所得税等の調査を開始し、令和3年6月10日付で、原告に対し、別紙5「課税の経緯」の「更正処分等」欄のとおり、本件各処分をした。本件各処分の通知書（以下「本件通知書」という。）には、処分の理由として、①原告の分離短期譲渡所得の金額の計算において、所得税法36条1項に規定する「総収入金額」が54億2891万8018円（本件各土地の譲渡代金54億2180万1008円と本件売買契約に基づき受領した未経過固定資産税・都市計画税相当額711万7010円の合計額）であること、②本件賃貸借契約において無償返還の合意がされるとともに、東山税務署長に本件無償返還届出書が提出されていることから、[REDACTED]

15

20 [REDACTED] の借地権価格は零と認められ、[REDACTED] が借地権の対価として取得した金額を総収入金額から差し引くことはできないこと、③上記未経過固定資産・都市計画税相当額は、本件各土地の譲渡に起因して受領したものであるから、譲渡所得の金額の計算上、総収入金額に含まれるから、原告の

25

申告した分離短期譲渡所得の金額に誤りがあると認めたことなどが記載されているほか、上記①を前提に納付すべき所得税等の額や納付すべき過少申告加算税の額の計算した過程及び計算の根拠規定等が記載されている。(甲9)

5 (5) 審査請求

原告は、令和3年6月25日、国税不服審判所長に対し、本件各処分の一部の取消しを求めて、審査請求を行った。国税不服審判所長は、令和4年6月23日、原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。(甲10、11)

6 (6) [REDACTED]に対する減額更正等

10 ア [REDACTED]は、令和4年5月27日、処分行政庁に対し、平成29年3月期分の法人税及び平成29年3月課税事業年度分の地方法人税の確定申告において計上していた本件借地権の固定資産売却益について、原告に対する課税と二重課税の状態を解消するためにやむを得ない選択であるなどとして、これを計上しないこととし、法人税及び地方法人税の更正の請求をした。(乙11)

15 イ 処分行政庁は、令和4年11月24日、上記更正の請求を全部認容する減額更正をした。(乙12)

(7) 訴えの提起

原告は、令和4年12月21日、本件訴えを提起した。(顕著な事実)

20 4 本件各処分の適法性に関する被告の主張

別紙6「被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性」記載のとおりである。なお、同別紙において定める略称等は、以下においても用いることとする。

原告は、本件訴訟において、後記5の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を争っていない。

25 5 爭点

(1) 原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総

収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきか否か。

(2) 原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に未経過固定資産税・都市計画税相当額の全額(711万7010円)を算入すべきか、80%相当額(569万3608円)を算入すべきか。

5 (3) 理由付記の不備の有無

6 争点に対する当事者の主張

(1) 争点1(原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきか否か。)

10 (被告の主張)

ア 原告及び [REDACTED] が、本件各土地について無償で返還することを合意し、原告及び [REDACTED] は本件無償返還届出書を所轄税務署長に提出しており、これは法人税基本通達13-1-7を前提とするものである。

すなわち、借地権者と借地権設定者の間に特殊な関係がある場合には、こうした関係性を背景に、借地権設定時に権利金の授受が行われない代わりに、借地契約終了時に当該土地を無償で返還する旨の合意がされることは借地取引の実情では頻繁にみられるところ、このような合意がある場合において、権利金の認定課税を避ける等の目的で、借地契約の当事者が無償返還届出書を提出する場合がある。この場合、当該借地権が、借地借家法上の借地権であることは変わりないものの、法人税基本通達13-1-7等は、賃貸借契約の当事者間において将来借地を無償で返還することを約し、かつ、その旨を所轄税務署長に届け出たときは、当該借地権は経済的価値を有しないものであり、課税上もそのようなものとして取り扱うべきことを税務当局に表明したものと取り扱う趣旨であることからすれば、借地取引に基づく無償返還届出書が提出された場合、当事者が、税務当局に対し、当該借地権は経済的価値を有しないものであり、課税上も経済的

価値を有しないものとして取り扱うべきことを表明したものというべきである。

したがって、借地契約の当事者が、無償返還届出書を提出した場合、上記法人税基本通達の趣旨を踏まえれば、当事者の合理的意思としては、借地契約継続中、借地権部分に相当する経済的価値については借地権者に移転せず、借地権設定者（土地所有者。以下「地主」という。）が保持しているものとみるべきである。

以上によれば、原告及び [REDACTED] は、本件賃貸借契約において、契約終了時に土地を無償で返還することを定めているのであるから、当事者間の合意により、本件借地権部分に相当する経済的価値を原告から [REDACTED] に移転させないという経済実態が生じており、かつ、原告及び [REDACTED] は、本件無償返還届出書の提出によって、所轄税務署長に対し、本件借地権は経済的価値を有さず、課税上も経済的価値を有しないものとして取り扱うべきことを表明しているのであり、本件売買契約における本件各土地の売買代金については更地価格から借地権の価額を控除しないものとして設定するのが借地契約の当事者の合理的意思と考えられる。本件不動産売買契約書（甲3）には本件各土地の借地権価額を控除するなどの記載はなく、契約書の記載内容は、この経済実態を踏まえた上記の原告及び [REDACTED] の合理的意思解釈に適合するものである。

イ これに対し、原告と [REDACTED] との間で、原告が取得する売買代金を本件各土地の売買代金の 80 パーセント相当額とする旨の合意がされている（甲4）。この合意からは、一見、原告及び [REDACTED] が本件借地権について本件各土地の売買代金の 20 パーセント相当額の経済的価値を有していると認識していたかのようにみえるが、真に本件借地権に本件合意書に見合う経済的価値があるとの認識であったならば、本件合意の金額と同じ売買代金額を内容とする売買契約が締結されたはずであるのに、本件不動産

売買契約では、本件合意書の記載とは異なり、本件各土地の売買代金額を 54億2180万1008円としている。また、上記のとおり、本件借地権設定時点において、原告と [REDACTED] は、本件借地権を経済的価値がないものとして取り扱う意思を有しており、その後も、少なくとも原告と [REDACTED] の間では本件借地権に経済的価値があるものとする合意がなかつたにも関わらず、本件不動産売買契約の直前になって、突如、本件借地権に本件各土地の売買代金の 20 パーセント相当額の価値があるという合意をするのは不自然であり、原告が [REDACTED] との間の本件合意をしたのは、課税の縮減を目的としたものにすぎず、当該合意の法的性質は、原告が、 [REDACTED] に対し、本件各土地の譲渡により取得した代金の一部を贈与するという贈与契約であるというべきである。

本件合意は、原告及び [REDACTED] との間で本件借地権部分に相当する経済的価値を原告から [REDACTED] に移転させないという経済実態が生じていたことを否定するに足りるものではない。

ウ(ア) 借地権の有無は土地及び建物の売買契約において極めて重要な事項であり、借地権付建物の売買においては、契約書に借地権の価額が明記されることが通常であるところ、本件売買契約書において、売買の対象物として記載されているのは、本件各土地及び本件建物であり、本件借地権は記載されていない。この点、上記アで述べたとおり、借地契約の当事者間で土地の無償返還の合意がされた場合の経済実態を踏まえると、第三者に当該土地を譲渡する場合、当該土地の売買代金額について、更地価格から借地権の価額を控除せずに設定することが当事者の合理的意思と考えられるところ、本件においても、本件売買契約書に本件各土地の代金が「54億2180万1008円」と明確に記載されており、上記のとおり、本件各土地の借地権価額を控除するなどの記載はないことは、無償返還の合意を前提とする当事者の合理的意思に合致するもので

ある。

(1) さらに、本件売買契約書には、「売主らは無瑕疵・無担保の本物件所有権を買主に移転することを保証し、本物件につき、抵当権、地上権、賃借権（ただし、既存賃借権契約を除く。）その他買主の完全な所有権の妨げを取り除かなければならない。」と定められている（なお、ここでいう「既存賃貸借契約」とは、本件定期賃貸借契約を指すものである。）こと、本件各土地の所有者となった [REDACTED] と本件建物の所有者となりた [REDACTED] との間で、一時使用目的の土地の賃貸借契約を締結していることからすれば、本件各土地については、賃借権（借地権）の負担がないものが引き渡されること（本件借地権を売買の目的とする意思がなかったこと）が本件売買契約における当事者の合理的意思というべきである。

エ 以上のとおり、本件売買契約書等に基づき、当事者の意思を合理的に解釈すれば、当事者は、本件売買契約において、本件各土地の売買代金につき、本件借地権の価額を算定し、これを本件各土地の更地価額から控除して売買代金を算定しておらず、本件借地権の設定を考慮せずに売買代金の合意をしたものであるから、本件借地権を売買の対象としていないというべきである。

したがって、原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきであるから、上記総収入金額は、本件各土地の売買代金全額である54億2180万1008円となる。

（原告の主張）

ア 原告と [REDACTED] は、本件売買契約に先立ち、 [REDACTED] が借地権を有することを当然の前提として、諸要素を勘案して、 [REDACTED] が有する借地権の価額を本件各土地の売買価格20パーセント相当額である10億8

436万0200円とし、原告が取得する売買代金を、本件各土地の売買価格の80パーセント相当額である43億3744万0806円とすることを明確に合意（本件合意）している。したがって、当事者が借地権を譲渡の対象としていない、原告から [REDACTED] に借地権部分に相当する経済的価値の移転がないことを前提に本件売買を行う意思であったなどと解する余地はない。

イ 本件合意に至る経緯は、次のとおりである。

平成28年4月頃、本件不動産の隣地を取得した [REDACTED] から原告と [REDACTED] に対し、本件不動産を売ってもらえないかとの申し入れがあったところ、原告は、前年の平成27年4月に本件各土地を取得したばかりであり、早期の売却は短期譲渡に当たり課税上不利となるため、当初、売却には消極であった。

一方、 [REDACTED] は、本件建物が昭和41年築であり、近い将来において建て替えの必要性があると考えており、売却の条件次第では [REDACTED] に売却する方が有利であると考えた。

そして、同年5月12日、 [REDACTED] から購入金額55億1008円という好条件が提示されたため、原告と [REDACTED] は、本件不動産の売却を進めることとした。

原告と [REDACTED] は、売買するとしても本件各土地の売買代金の配分について協議する必要があると考え、協議の結果、相当地代通達8を参照し、原告が取得する売買代金を、本件各土地の売買価格の80パーセント相当額である43億3744万0806円とし、 [REDACTED] が取得すべき売買代金を本件各土地の20パーセント相当額である10億8436万0200円を含む金額として、借地権割合を本来の90パーセントから20パーセントに大幅に下げて、さらに譲渡経費（土地に関する登記費用を除く。）を [REDACTED] が全額負担することを条件に、本物件を共同売却することに

同意した。

上記本件売買契約に至る経緯に照らしても、本件合意は、極めて自然な内容となっている。

ウ また、[REDACTED]は、本件建物を所有して、[REDACTED]から本件建物の月額賃料1400万円を受領し、年間1億6800万円の賃料収入を得ております。原告への年間地代支払額4800万円を除いても、年間1億2000万円の収益を上げており、その収益を売却により手放す以上は、[REDACTED]

[REDACTED]においてそれ以上の譲渡対価を求めるることは当然であり、本件建物の売買代金7820万円のみで第三者に売却することは経済的合理性を欠くものである。また、本件不動産の売却に係る経費1億8030万6000円を全額負担しており、これは本件建物の売買代金7820万円を大幅に超えており、仮に本件売買契約において[REDACTED]が取得する対価が、本件建物の売買代金7800万円のみであるとすると上記売買手数料の負担により1億円以上の損失となる。本件建物当事者の合理的意思解釈として、原告と[REDACTED]が本件売買契約の締結にあたり本件借地権に相当する価値の移転がないものとして売却する意思であるということはあり得ない。

エ 本件売買契約書を見ても、原告の[REDACTED]に対する売買代金が54億2180万1008円であるとの記載は一切ない。原告と[REDACTED]は、原告が取得する売買代金を43億3744万0806円とすることを明確に合意し、実際に原告は同額を本件売買契約の売買代金として受領して、税務申告している。本件更正処分が適法であることは被告が主張立証責任を負うものであり、原告の本件売買契約に係る譲渡所得が54億2180万1008円であると解すべき特段の事情があることを被告が主張立証すべきである。

被告は、本件売買契約書の記載のみを当事者の合理的意思解釈の直接証拠として挙げるが、前記のとおり、原告と[REDACTED]は、本件合意が当事

者の合理的意思解釈の直接証拠である。また、買主である [] は、本件借地権は本件不動産の取得と同時に混同で消滅することになるため、原告と [] のそれぞれいくらかで譲り受けるかなど、何らの関心もないのであり、本件不動産売買契約書に原告と [] がそれぞれ取得する代金を記載する必要はなく、記載しなかったとしても何ら不自然ではない。

5

オ 被告は、 [] と [] との間の一時使用目的の土地の賃貸借契約の存在を指摘し、本件借地権が本件売買契約の対象となっていない旨主張するが、 [] と [] との間の平成28年6月10日付け不動産売買契約書において、本件不動産を [] に売却する旨合意したところ、本件各土地を同年6月23日、本件建物を同年9月23日に譲渡することになったため、本件各土地の譲渡後、本件建物の譲渡日までの一時的使用目的の土地賃貸借契約を締結したものである（本件借地権は、平成28年6月23日時点で、 [] が原告及び [] から本件不動産の所有権を取得し、混同により消滅）。したがって、上記一時使用目的の土地の賃貸借契約が存在するからといって、本件借地権が本件売買契約の対象となっていないということを根拠づけるものではない。

10

15

カ 被告は、法人税基本通達13-1-7を当事者の合理的意思解釈の一事情として位置付ける。しかし、同通達は、法人地主である場合の規定であり、本件のように個人地主である場合の規定ではなく、本件における当事者の合理的意思解釈の一事情となるという主張は失当である。

20.

25

また、同通達において、無償返還届出書を提出したことにより借地権部分に相当する経済的価値の移転がないものとみなされるわけではなく、法人地主は相当の地代を收受しているものと税務上みなされる結果、借地権の経済的価値が借地人に移転していないとみなされるのであり、地代の認定課税が行われない個人地主の事案において、当事者が借地権部分に相当

する経済的価値が借地人に移転していないことを前提として不動産売買を行ったという解釈自体が成り立たない。

キ 原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきではなく、総収入金額は、本件各土地の売買代金の80パーセント相当額である43億3744万0806円である。

(2) 争点2 (原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に未経過固定資産税・都市計画税相当額の全額(711万7010円)を算入すべきか、80%相当額(569万3608円)を算入すべきか。)

(被告の主張)

上記(1) (被告の主張)のとおり、本件各土地の売買代金の全額が、本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額に算入すべき金額であることからすれば、平成28年度の本件各土地に係る固定資産税及び・都市計画税のうち本件各土地の引渡しの日(平成28年6月23日)以降に係る部分について、精算金として原告が [] から受領した金額(以下「本件未経過固定資産税・都市計画税相当額」という。)についても、その全額である711万7010円を本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額に算入すべきである。

(原告の主張)

上記(1) (原告の主張)のとおり、本件売買契約について、本件各土地の売買代金の20パーセント相当額を本件借地権の対価とすること及び原告の取得する代金を本件各土地の売買代金の80パーセント相当額とすることは合理性があるから、本件未経過固定資産税・都市計画税相当額のうち、80パーセント相当額である569万3608円が原告の本件各土地の譲渡に係る総収入金額として計上されるべきである。

したがって、本件未経過固定資産税・都市計画税相当額の全額を本件各土地の譲渡に係る総収入金額として計上すべきとする本件各処分には根拠がなく、違法である。

(3) 争点3 (理由付記の不備の有無)

5 (被告の主張)

ア 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならぬとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨である。

10 イ 本件通知書には、本件賃貸借契約書8条(無償返還の合意)があること、原告が処分行政庁に本件無償返還届出書を提出したことから、[REDACTED]の借地権価額は零と認められることを理由に、処分行政庁は本件各土地の譲渡代金全額が原告の総収入金額(所得税法36条1項)に算入されると判断したことが示された上で、納付すべき所得税等の額及び過少申告加算税の額を算出する経過が示されている。したがって、本件通知書の記載自体から、処分行政庁が[REDACTED]の借地権価額を零と判断した根拠、本件未経過固定資産税・都市計画税相当額を算入すべきとした根拠が明らかとなつた上、分離短期譲渡所得の金額を算出し、同金額を元に納付すべき所得税等の額及び過少申告加算税の額が明らかとなつてはいる上、その根拠となる条文の指摘もされているなど、行政庁の恣意抑制の見地からみても欠けるところはなく、原告の不服申立ての便宜に欠けることもない。

15 ウ 下記(原告の主張)のとおり、原告は、本件各処分の理由の提示にあたり、本件是認通知との関係についての記載がなく、理由提示に不備がある旨主張するが、行政事件手続法14条1項本文は、原告(名宛人)に対する不利益処分の理由の提示を求めてはいるにすぎないのであって、他者であ

20

25

る [REDACTED] に対する処分の内容や同処分との関係について摘示すること
は要求していない。

工 以上のとおり、本件通知書における処分の理由の提示は、行政手続法 1
4 条 1 項の趣旨・目的を充足するものであり、本件通知書に記載された処
分の理由の提示に不備はない。

5 (原告の主張)

ア 行政手続法 14 条 1 項が理由の提示を求める趣旨は、名宛人に直接義務
を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の
判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由
を名宛人に知らせて不服申立てに便宜を与えることにある。したがって、
10 処分理由は、処分通知書の記載自体から明らかでなければならず、単なる
根拠法令の摘記は、理由記載に当たらず、また、理由付記は、相手方に処
分の理由を示すことにとどまらず、処分の公正さを担保するものであるか
ら、相手方がその理由を推知できるか否かにかかわらず、第三者において
15 もその記載自体からその処分理由が明らかとなるものでなければならない。

イ 本件通知書には、本件売買契約において、どのような解釈に基づき、ど
の法令等に基づき、いかなる判断過程により、本件賃貸借契約 8 条 1 項の
規定及び無償返還届出書の提出によって [REDACTED] の借地権価額が零であ
20 るとの結論に至ったのか、全く示されていない。また [REDACTED] の借地権
価額が零になることから何故原告の総収入金額が決定されることになるの
か、全く判断できない。

本件通知書に記載された本件各処分の根拠法令は、所得税法 36 条 1 項、
同法 33 条 3 項のみであり、これらは所得税の収入金額に対する総論的な
条文であり、その記載内容からして詳細な理由付記が求められる。

25 したがって、これらの規定のどの文言をどのように解釈すれば、無償返
還届出書が提出されている場合に借地権の価額が零になるのか、土地所有

者の総収入金額が借地権価額を含めた価額となるのかについて、その判断過程や根拠となる法令通達が示されておらず、本件通知書の記載自体からその処分理由が明らかとなるものではないから、行政手続法14条1項本文の理由の提示に当たらない。

ウ 処分行政庁は、[REDACTED]が本件各土地の売買代金の20パーセント相当額を「固定資産税売却益」として計上した法人税などの確定申告に対し、税務調査を行った上でこれを是認している。本件売買契約に関する課税関係について、原告と[REDACTED]は表裏一体の関係にあり、同じ処分行政庁が本件各土地の売買価額の全額が原告に帰属すると判断するのであれば、課税の公平・公正、行政庁の恣意の抑制、不利益処分の対象者である原告の不服申立ての便宜の点からも、本件各処分に係る理由の提示において、本件是認通知との関係を記載すべきであるが、そのような記載は一切されておらず、この点においても本件更正処分の理由提示には不備がある。

エ 以上のとおり、本件各処分の理由の提示に不備があることは明らかであり、本件各処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきか否か。）

（1）譲渡所得の判断枠組み等

ア 所得税法33条1項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう旨規定し、同条3項は、譲渡所得の金額は、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っ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する旨規定している。

そして、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に

5 移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の移転を伴うときは、右増加益が対価のうちに具体化されるので、法はこれを課税の対象として捉えたものと解すべきである（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・集民92号797頁、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。

10 そうすると、複数の者がそれぞれの有する資産を第三者に一括して有償で売却した場合における各資産の所有者に係る譲渡所得の総収入金額は、当該売買の対価のうちに占めるそれぞれの資産の所有者に帰属すべき資産の増加益が具体化された金額により計算されるものと解すべきであるから、本件売買契約における原告の譲渡所得の総収入金額は、本件売買契約の売買代金（対価）のうちの原告の所有する本件各土地という資産の増加益が具体化された金額によることになる。

15 イ 本件各土地には、本件賃貸借契約に基づく [REDACTED] の借地権（本件借地権）が設定されており（前記前提事実(2)エ）、かつ、原告及び [REDACTED] は、本件賃貸借契約において、いわゆる無償返還の合意をした上で、東山税務署に本件無償返還届出書を提出していることから（前記前提事実(2)カ）、本件売買契約の売買代金（対価）のうちの原告の所有する本件各土地という資産の増加益が具体化された金額とは、本件各土地の底地部分に相当する金額であるか（原告の主張）、これに加えて借地権部分に相当する金額を含むか（被告の主張）について以下、検討する。

20 (2) 借地権に係る課税上の取扱い

ア 地主が法人である場合

(ア) 原則的な場合

25 借地権の設定は、借地借家法により借地人の地位に強い保護が与えられている結果、経済的、実質的には所有権の権能の一部を譲渡するとい

う側面があるから、借地権を設定する際、地主から借地人に対し借地権部分に相当する経済的価値の移転があったと見るべき経済実態が存在する場合には、借地権部分に相当する経済的価値の移転の対価として権利金等の授受が広く行われている。そして、かかる権利金等の授受の慣行が存在するにもかかわらず、法人が権利金等の授受なくして借地権を取得した際には、法人税法22条2項に基づき、「無償による資産の譲渡又は譲受け」として、当該法人に対し、権利金相当額につき認定課税を行うのが原則である。

(イ) 相当の地代の支払がある場合

地主である法人が、権利金等の授受に代えて、相当の地代を收受するものとされている場合、経済的には、当該地代の資本還元額が当該土地の自用地としての価額と同等となるから、借地契約当事者間においては、地主に当該土地の自用地としての価額がそのまま残されていて、借地権部分に相当する経済的価値は借地人に移転していないと見ることができる。したがって、このような場合、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものであり、借地権部分に相当する経済的価値の移転はなかったものとして、権利金の認定課税は行われない（法人税法施行令137条、法人税基本通達13-1-2参照）。

一方で、借地権の設定にあたり、権利金等が授受されておらず、地代の額が相当の地代に満たない場合については、同法施行令137条の適用はなく、原則として、権利金の認定課税が行われることになる（法人税基本通達13-1-3）。

(ウ) 無償返還届出書が提出されている場合

借地権の設定にあたり、権利金等が授受されておらず、地代の額が相当の地代に満たない場合であっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還すること（無償返還合意）

が定められており、かつ、その旨を地主が借地人等との連名の書面（無償返還届出書）により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届け出たときは、相当の地代の額から実際に收受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したものとして取り扱われ、権利金の認定課税は行われない（法人税基本通達13-1-7）。

その趣旨は、例えば同族会社とその役員等のような利害の共通する特殊な関係性を前提とすれば、将来において借地人から地主に対して借地権に係る権利主張がされることが想定されず、そのような場合にまで常に権利金の認定課税を行うとすることは経済実態に即さないことから、無償返還合意がされ、無償返還届出書が提出されている場合には、土地所有者から借地人に対して相当の地代の額と実際に收受している地代との差額につき認定課税が行われ、権利金の認定課税は行わないことを定めたものと解される。

そして、法人税基本通達13-1-7に基づき、無償返還届出書が提出されている場合の上記のような経済実態を課税関係に反映させることには、合理性があるというべきである。

イ 地主が個人で借地人が法人である場合で、無償返還届出書が提出されているとき

地主が個人で借地人が法人である場合であっても、地主（個人）が借地人（法人）との連名で無償返還届出書を提出することは可能であるから、前記ア(イ)のとおり、借地権の設定にあたり、権利金等が授受されておらず、地代の額が相当の地代に満たない場合であっても、無償返還合意がされ、無償返還届出書が提出されている場合、借地人である法人については、法人税基本通達13-1-7が適用され、相当の地代の額と実際に收受している地代との差額を借地人等に対して贈与したものとして取り扱われ、権利金の認定課税は行われない。

(3) 検討

ア 無償返還届出書が提出されている場合の、借地権部分に相当する経済的価値の移転の有無について

前記(2)ア(ウ)の法人税基本通達13-1-7の趣旨からすれば、無償返還届出書が提出されている場合に、相当の地代の額と実際に収受している地代との差額につき認定課税が行われ、権利金の認定課税が行われないのは、相当の地代の支払がある場合(前記(2)ア(イ))と同様、借地契約当事者間においては、地主に当該土地の自用地としての価額がそのまま残されていて、借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していない経済実態があるからであると解される。

そうすると、無償返還届出書の提出とは、地主が借地人との間で、将来において契約に基づき借地人から無償で土地の返還を受ける合意をしていることを届け出るものであるが、その性質は、地主が、所轄の税務署長に対し、上記の経済実態を前提にした課税上の取扱いを受けることを目的として行うものであって、課税関係において、借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していないという経済実態があることを、地主自らが、所轄の税務署長に対して明らかにする趣旨の届出であるものと解するのが相当である。

イ 地主が個人で借地人が法人である場合で、無償返還届出書が提出されて

いるときの、借地権部分に相当する経済的価値の移転の有無について

前記(2)イのとおり、地主が個人で借地人が法人である場合であっても、地主(個人)が借地人(法人)との連名で無償返還届出書を提出することは可能であるところ、無償返還届出書を提出することによって、地主(個人)は、法人税基本通達13-1-7の適用を受けることはないものの、借地人(法人)は、法人税基本通達13-1-7が適用され、借地権部分に相当する経済的価値が借地人(法人)に移転していないという経済実態

を前提にした課税上の取扱いを受けることになる。そして、前記アのとおり、無償返還届出書の提出とは、借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していないという経済実態があることを、地主自らが、所轄の税務署長に対して明らかにする趣旨のものであり、無償返還届出書の提出がされた場合の借地権に係る課税関係については、法人税のみならず、相続税や贈与税等に係る課税関係においても上記経済実態を前提にした取扱いがされるべきものである。

したがって、地主が個人で借地人が法人である場合で、無償返還届出書が提出されているときには、地主（個人）の譲渡所得に係る課税関係においても、地主が自ら届け出た上記の経済実態（借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していない結果として、当該土地賃貸借契約の相手方である地主（個人）の下に借地権部分に相当する経済的価値が残っているという経済実態）を前提にした取扱いがされるべきものと解するのが相当である。

ウ 本件について

(7) 本件については、前記前提事実(2)エ、カ、キ、(3)ウによれば、原告は、平成27年4月1日、[]との間で、本件賃貸借契約において、本件各土地の無償返還の合意をし、東山税務署長（処分行政庁）に対し、本件無償返還届出書を提出したこと、その後も[]の貸借対照表には本件借地権が資産として計上されておらず、本件売買契約締結時（平成28年5月26日）までの間に、本件無償返還届出書に係る土地の使用に関する権利等に変動が生じた旨の届出はされていなかったことが認められる。

そして、原告は、本件無償返還届出書の提出により、課税関係において、借地権部分に相当する経済的価値が原告（地主）から[]（借地人）に移転していない結果として、本件賃貸借契約の相手方である原

告（地主）の下に借地権部分に相当する経済的価値が残っているという経済実態があることを、自ら税務当局に対して明らかにしたものと認められ、また、本件借地権の設定から本件売買契約締結に至るまでの間ににおいて、原告から [] に本件借地権の経済的価値の移転があったとみるべき事情（経済実態）があるとは認められない。

そうすると、本件売買契約締結時において、本件各土地の借地権部分に相当する経済的価値は原告に帰属していたものと認められる。

(i) さらに、前記前提事実(3)アないしウによれば、本件売買契約書には、売買代金の内訳として、本件各土地合計54億2180万1008円、本件建物7820万円と記載されており、売主（原告及び [] ）と買主（ [] ）との間においては、本件売買契約書の記載と異なる特段の合意がされたものとは認められないから、本件売買契約において、売主（原告及び [] ）と買主（ [] ）との間においては、原告の所有に係る本件各土地を合計54億2180万1008円で売却し、[] の所有に係る本件建物を7820万円で売却する旨の意思表示の合致があったものと認められる。そして、本件各土地の売買代金である54億2180万1008円という金額は、本件売買契約締結時に、借地権部分に相当する経済的価値が原告に帰属していたという前記(ア)の経済実態を前提に決定されたものであって、本件各土地の底地部分に相当する金額に加えて、借地権部分に相当する金額を含むものと認められる。

エ 小括

以上によれば、本件売買契約の売買代金（対価）のうちの原告の所有する本件各土地という資産の增加益が具体化された金額とは、本件各土地の底地部分に相当する経済的価値に加えて、借地権部分に相当する経済的価値の移転による增加益が具体化された金額であるというべきであるから、

本件各土地の底地部分に相当する金額に加えて、借地権部分に相当する金額を含むものと解するのが相当である。

(4) 原告の主張について

ア 原告は、法人税基本通達13-1-7は、無償返還届出書を提出した場合、法人地主は相当の地代を收受しているものと税務上みなされる結果、借地権の経済的価値が借地人に移転していないとみなされるのであり、相当の地代と実際に收受する地代との差額の認定課税が行われない個人地主の事案において、当事者が借地権部分に相当する経済的価値が借地人に移転していないことを前提として不動産売買を行ったという解釈自体が成立しないと主張する。

しかし、前記(3)イのとおり、本件については、個人地主である原告に法人税基本通達13-1-7が適用されるわけではないことを前提にしつつも、地主である原告が本件無償返還届出書の提出によって自ら届け出た上記の経済実態を、地主（個人）の譲渡所得の課税関係においても前提にした取扱いがされるべきであると解釈するものであるから、原告の上記批判は当たらない。

イ 原告は、相当地代通達8の趣旨に照らせば、原告と []との間ににおいて、借地借家法の制限を受ける土地賃貸借契約が存在し、原告が当該借地権の負担のある土地を []に譲渡したという経済実態からすれば、原告の土地の売却価額を本件各土地の売買代金の80パーセントとするべきである旨主張する。

しかし、相当地代通達は、借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いを定めたものであるから、人が相続や贈与によって取得した借地権等を対象として課税する場合の、当該借地権等の評価について定めたものにすぎない。また、相当地代通達8の趣旨は、無償返還届出書が提出されている場合の借地権の価額は零として取り扱うこととされているものの（相当

地代通達5)、無償返還届出書が提出されている場合であっても、借地借家法の制約を受け得るところ、相続開始により土地が返還されるものではなく、相続後に当該土地の返還を受ける際に借地人から相続人に対して借地借家法に基づく主張がされる可能性があることなどを考慮して、相続税等の取扱いにおいては、当該土地の価額を評価するにあたり一定の減額をすることを定めたものと解される。そうすると、本件のように、資産の所有者に帰属する資産の増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて移転する機会に清算して課税する場合とは場面が異なることから、譲渡所得の総収入金額の計算にあたり、相当地代通達8を参照して、本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額を本件各土地の売買代金の80パーセントであると評価することはできない。

ウ 原告は、原告と [REDACTED] が、本件売買契約の締結に先立ち、[REDACTED] が本件借地権を有することを当然の前提として、本件合意により本件各土地の対価を43億3744万0806円と定めた上で、本件売買契約を締結し、実際にも同額を受領したのであるから、本件各土地の対価は同額であって、これに本件借地権の対価を加えるのは違法である旨主張する。そして、前記前提事実(2)キ及び証拠(乙1、2)によれば、原告及び [REDACTED] は、本件売買契約の締結の前に、本件各土地の売買価額から借地権相当額の20パーセント相当額を控除した金額が原告の取得する売買代金である旨合意(本件合意)し、本件合意に従って本件売買契約の売買代金を精算したことが認められる。

しかし、前記(2)アによれば、相当の地代の支払がある場合には、借地人には、借地借家法上の借地権が帰属しているものの、課税関係においては借地権部分に相当する経済的価値が移転していないものとされているのであるから、借地借家法上の借地権という権利の帰属と、課税関係における借地権部分に相当する経済的価値の帰属とは異なり得るものというべきで

ある。そして、前記(3)ウのとおり、本件では、原告は、本件無償返還届出書の提出により、課税関係において、借地権部分に相当する経済的価値が原告（地主）から [] (借地人) に移転していない結果として、本件賃貸借契約の相手方である原告（地主）の下に借地権部分に相当する経済的価値が残っているという経済実態があることを、自ら税務当局に対して明らかにしたものと認められ、また、本件借地権の設定から本件売買契約締結に至るまでの間において、原告から [] に本件借地権の経済的価値の移転があったとみるべき事情（経済実態）があるとは認められない。そして、前記(3)ウのとおり、本件売買契約により、原告は、その所有に係る本件各土地の対価として [] から 54億2180万1008円を取得し、 [] は、その所有に係る本件建物の対価として [] から 7820万円を取得したことが認められるのに対し、本件合意は、共同売主である原告と [] との間で、買主である [] から受領した上記対価について分配の合意をしたものにとどまり、本件合意が原告から [] に本件借地権の経済的価値が移転していたという経済実態を反映したものであるとは認められない。

なお、原告は、本件定期賃貸借契約により [] が年間約1億200万円の賃料収益を上げていたこと等からすれば、本件売買契約により [] が得る利益が本件建物価額7820万円のみとすることは経済的合理性がない旨主張するが、本件借地権の設定から本件売買契約締結に至るまでの間において、原告から [] に本件借地権の経済的価値の移転があったとみるべき事情（経済実態）があると認められないことは上記のとおりであり、原告の上記主張は、本件売買契約よって [] が得る利益につき経済的合理性がないことを指摘するものにすぎず、これをもって原告から [] に本件借地権の経済的価値が移転していたとみるべき事情（経済実態）があるとは認められない。

(5) 小括

以上によれば、原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算においては、総収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきであるから、本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額は、本件各土地の売買代金全額である54億2180万1008円となる。

2 争点2（原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に未経過固定資産税・都市計画税相当額の全額（711万7010円）を算入すべきか、80%相当額（569万3608円）を算入すべきか。）

10 (1) 平成28年度の本件各土地に係る固定資産税及び都市計画税の額の合計額のうち、本件各土地の引渡しの日（平成28年6月23日）以降に係る部分について、精算金として、原告が買主である [] から受領した金額（本件未経過固定資産税・都市計画税相当額）について、その全額が711万7010万円であること、本件未経過固定資産税・都市計画税相当額が譲渡所得に係る総収入金額に含まれること自体は争いがない。

15 (2) そして、上記1のとおり、本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額は、本件各土地の売買代金全額であるから、本件未経過固定資産税・都市計画税相当額についても、その全額である711万7010円を本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額に算入すべきである。争点1について、本件各土地の売買代金の20パーセント相当額を本件借地権の対価とすること及び本件売買契約に係る原告が取得すべき売買代金を本件各土地の売買代金の80パーセント相当額とすべきことを前提に、本件未経過固定資産税・都市計画税相当額についても、80パーセント相当額（569万3608円）の限度で、本件各土地の譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額に算入すべきであるとの原告の主張は、採用できない。

20 3 争点3（理由付記の不備の有無）

(1) 行政手続法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである（最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決・民集65巻4号2081頁参照）。

(2) これを本件についてみると、前記前提事実(4)によれば、本件通知書には、本件各処分の理由として、①原告の平成28年の所得税等の確定申告書について、調査の結果、分離短期譲渡所得に係る総収入金額の金額に誤りがあること、②本件売買契約により [] に本件各土地を譲渡した代金54億2180万1008円、本件不動産契約書11条に基づき受領した未経過固定資産税・都市計画税相当額711万7010円の合計である54億2891万8018円が所得税法36条1項に規定する「総収入金額」となること、③無償返還合意の存在及び無償返還の届出により [] の借地権価格は零と認められ、 [] が借地権の対価として取得した金額を総収入金額から差し引くことはできないことなどが記載されていることが認められる。そうすると、原告の平成28年分の所得税等に係る譲渡所得の金額の計算において、総収入金額に本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきであるとの結論に至る理由として、無償返還届出書の提出に係る解釈、所得税等の具体的な金額の説明、根拠法令等が記載されているということができるから、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して本件各処分がされたのかを、本件各処分の相手方である原告においてその記載自体から了

知し得るものとなっているものと認められる。

したがって、本件通知書に記載された本件各処分の理由は、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに処分の理由を名宛人に知らせて不服申立ての便宜を図るという行政手続法14条1項の趣旨に沿って十分な記載がされているということができるから、理由提示の不備による違法は認められない。

(3) 原告は、①無償返還合意の存在及び無償返還届出書の提出により本件借地権の価額は零と認定したこと（上記(2)③）について、根拠となる規定やその解釈等が示されていない、②本件処分の理由として、本件各処分と [REDACTED] に対する本件是認通知との関係を記載すべきであったにもかかわらず、これが記載されていない旨主張する。

しかしながら、本件通知書の記載は、無償返還合意の存在及び無償返還届出の提出という事実関係に基づき、[REDACTED] の借地権価格が零と評価され、総収入金額の計算において、本件各土地に係る借地権価額相当額を算入すべきであるとの結論が導かれた理由を、本件各処分の相手方である原告においてその記載自体から了知し得るものであることは前記(2)のとおりである。

そして、上記①については、上記結論を導く理由として、無償返還合意の存在及び無償返還届出書の提出により本件借地権の価額が零と評価されるべきであるという解釈が示されているのであるから、さらに、そのような解釈を探る根拠が示されていないことをもって、理由の提示として不十分であるということはできない。また、上記②については、[REDACTED] は本件各処分の当事者（名宛人）ではなく、[REDACTED] に対する本件是認通知の存在や内容が、原告に対する本件各処分の前提になっているものでもないことからすれば、本件各処分の理由提示として本件各処分と本件是認通知の関係について記載することが必要であるとは認められない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

4 原告のその余の主張も、前記認定判断を左右するものではない。

5 本件各処分の適法性について

以上説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、原告が平成28年分の所得税等について納付すべき税額は、別紙6「被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性」記載1の(1)のとおりであると認められ、本件更正処分における納付すべき税額（別紙5の「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄参照）と同額であるから、本件更正処分は適法である。

そして、本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分に伴って賦課されるべき過少申告加算税の額を計算すると、別紙6「被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性」記載2の(1)のとおりであると認められ、本件賦課決定処分における過少申告加算税の額（別紙5の「更正処分等」欄の「過少申告加算税の額」欄参照）と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

第4 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

20

裁判長裁判官

横 田 典 子

25

裁判官

宮 崎 陽 介

裁判官

橋 本 康 平

指定代理人目録

岩崎絵未、花谷愛華、平山峻次、村上一成、松谷純子、今井早織、比嘉佳子、西

5 田智美

以上

物 件 目 錄

1 所 在 [REDACTED]
 地 番 [REDACTED]
 地 目 宅地
 地 積 64.26 平方メートル

2 所 在 [REDACTED]
 地 番 [REDACTED]
 地 目 宅地
 地 積 31.43 平方メートル

3 所 在 [REDACTED]、[REDACTED]、[REDACTED]
 家屋番号 [REDACTED]
 種 類 店舗・事務所
 構 造 鉄筋コンクリート造陸屋根地下1階付5階建
 床 面 積 1階 79.55 平方メートル
 2階 83.12 平方メートル
 3階 83.12 平方メートル
 4階 78.85 平方メートル
 5階 33.33 平方メートル
 地下1階 84.27 平方メートル

以上

関係法令等の定め

1 所得税法

(1) 譲渡所得の定義

所得税法33条1項は、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。以下この条において同じ。）による所得をいう旨規定する。

同条2項は、次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする旨規定する。

ア たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得

イ アに該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得

(2) 譲渡所得の金額の算定について

所得税法33条3項は、譲渡所得の金額は、次に掲げる所得につき、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する旨規定する。

ア 資産の譲渡でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）

イ 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

(3) 収入金額に関する定め

所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする旨規定する。

3 法人税法関連

(1) 益金に関する定め

ア 法人税法 22条2項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と規定する。

イ 法人税法施行令 137条は、地上権又は土地の賃借権若しくは地役権の設定により土地を使用させ、又は借地権の転貸その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為をした内国法人については、その使用の対価として通常権利金その他の一時金（以下この条において「権利金」という。）を收受する取引上の慣行がある場合においても、当該権利金の收受に代え、当該土地の価額（通常收受すべき権利金に満たない金額を権利金として收受している場合には、当該土地の価額からその收受した金額を控除した金額）に照らし当該使用の対価として相当の地代を收受しているときは、当該土地の使用に係る取引は正常な取引条件でされたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする旨規定する。

(2) 昭和44年5月1日付け直審（法）25「法人税基本通達」（以下「法人税基本通達」という。）

ア 法人税基本通達 13-1-3（相当の地代に満たない地代を收受している場合の権利金の認定）は、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、これにより收受する地代の額が相当の地代の額に満たないときは、13-1-7の取扱いによる場合を除き、次の算式により計算した金額から実際に收受している権利金の額及び特別の経済的な利益の額を控除した金額を借地人等に

対して贈与したものとする旨定める。

(算式) 土地の更地価額 × (1 - 実際に収受している地代の年額 ÷ 相当の地代の年額)

イ 法人税基本通達 13-1-7 (権利金の認定見合せ) は、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合 (権利金を収受した場合又は特別の経済的な利益を受けた場合を除く。) において、これにより収受する地代の額が相当の地代の額に満たないときであっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名の書面により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届け出たときは、13-1-3 (相当の地代に満たない地代を収受している場合の権利金の認定) にかかわらず、当該借地権の設定等をした日の属する事業年度以後の各事業年度において、相当の地代の額から実際に収受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したものとして取り扱うものとし、使用貸借契約により他人に土地を使用させた場合についても、同様とする旨定める。

4 「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」と題する通達 (昭和 60 年直資 2-58 (例規) ほか。以下「相当地代通達」という。)

(1) 「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の借地権の価額

相当地代通達 5 は、借地権が設定されている土地について、土地の無償返還に関する届出書 (以下「無償返還届出書」という。) が提出されている場合の当該土地に係る借地権の価額は、零として取り扱う旨定める。

(2) 無償返還届出書が提出されている場合の貸宅地の評価

相当地代通達 8 は、借地権が設定されている土地について、無償返還届出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の 80 パーセントに相当する金額によって評価する旨定める。

別紙4

精算金明細

I. 売買代金(買主⇒売主)

(単位:円)

摘要	金額	精算額
売買代金総額(税込)	5,506,257,008	5,506,257,008 (a)

II. 敷金(売主⇒買主)

(単位:円)

摘要	金額	精算額
敷金	112,000,000	112,000,000
合計		112,000,000 (b)

III. 賃料(売主⇒買主)

(単位:円)

摘要	月額賃料(税込)	精算額(H28.6.23～7.31)
H28.6.23～7.31分賃料	15,120,000	19,152,000 (c)

IV. 固定資産税・都市計画税(買主⇒売主)

(単位:円)

所在等	固定資産税額	都市計画税額	合 計	精算額(H28. 6. 23～12.31) 192日/366日
	11,172,700	2,394,100	13,566,800	7,117,010
	268,500	57,500	326,000	171,016
(家屋)固定資産税・都市計 画税精算にかかる消費税等				13,681
合計	11,441,200	2,451,600	13,892,800	7,301,708 (d)

精算額(買主⇒売主)

5,382,406,716 (a)-(b)-(c)+(d)

課税の経緯

(単位:円)

項目	区分	確定申告	更正処分等	審査請求	裁決
平成28年分	年月日	平成29年3月14日	令和3年6月10日	令和3年6月25日	令和4年6月23日
	総所得金額	20,180,334	20,180,334		
	不動産所得の金額	10,237,134	10,237,134		
	給与所得の金額	9,700,000	9,700,000		
	雑所得の金額	243,200	243,200		
	分離短期譲渡所得の金額	0	1,016,778,955		
	分離上場株式等の譲渡所得の金額	0	0		
	分離上場株式等の配当等所得の金額	0	0		
	所得控除の合計額	880,230	880,230		
	所得税等の額	5,027,404	316,466,505		
	源泉徴収税額	15,085,963	15,085,963		
	納付すべき税額	△ 10,058,559	301,380,500		
	過少申告加算税の額		46,463,500		

(注) 納付すべき税額の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性

1 本件更正処分の適法性

(1) 本件更正処分の根拠

被告が本訴において主張する原告の平成28年分の所得税等に係る所得金額及び納付すべき税額は、以下のとおりである。

ア 総所得金額（別表1の「①」欄） 2018万0334円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表（甲6・1枚目）「⑨」欄に記載された金額である。

イ 分離短期譲渡所得の金額（別表1の「⑤」欄、別表2の「⑧」欄） 10億1677万8955円

上記金額は、下記(ア)の金額から、下記(イ)及び(ウ)の各金額の合計額を控除した金額である。

(ア) 総収入金額（別表2の「③」欄） 54億2891万8018円

上記金額は、下記a及びbの各金額の合計額である。

a 本件各土地の譲渡代金（別表2の「①」欄）

54億2180万1008円

本件各土地の譲渡代金の全額が、本件譲渡に係る原告の譲渡所得の総収入金額に算入すべき金額であるところ、上記金額は、本件不動産売買契約書に記載された、本件各土地の譲渡代金である（甲3・3枚目）。

b 本件各土地に係る固定資産税・都市計画税清算金（別表2の「②」欄） 711万7010円

上記金額は、平成28年度の本件各土地に係る固定資産税及び都市計画税の額の合計額のうち、本件各土地の引渡しの日（平成28年6月23日）以降に係る部分について、清算金として、原告が買主である [] から受領した金額である（甲

19・3枚目)。

なお、買主の売主に対する当該清算金の支払は、固定資産税及び都市計画税に係る買主の納税義務に基づくものではなく、当該清算金は、実質的には本件各土地の購入の代価の一部を成すものであるから、譲渡所得に係る総収入金額に当たる(東京地裁平成27年6月30日判決・訟務月報63巻1号21ページ参照。なお、同判決は、東京高裁平成28年3月10日判決により維持され、確定している。)。

(イ) 取得費(別表2の「⑥」欄) 44億1204万1863円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書に添付された譲渡所得の内訳書の3面(甲6・16枚目)に、本件各土地の購入代金として記載された金額である。

(ウ) 譲渡費用(別表2の「⑦」欄) 9万7200円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書に添付された譲渡所得の内訳書の3面(甲6・16枚目)に、本件各土地を譲渡するために支払った費用として記載された金額である。

ウ 所得控除の額の合計額(別表1の「⑥」欄) 88万0230円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表(甲6・1枚目)「⑯」欄に記載された金額である。

エ 課税される所得金額

(7) 課税総所得金額(別表1の「⑩」欄) 1930万円

上記金額は、前記アの金額から前記ウの金額を控除した金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(イ) 分離短期譲渡所得の金額(別表1の「⑪」欄)

10億1677万8000円

上記金額は、前記イの金額と同額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

オ 算出税額（別表1の「⑯」欄） 3億0995万7400円

上記金額は、下記(7)及び(1)の各金額の合計額である。

(7) 課税総所得金額に対する税額（別表1の「⑯」欄）

492万4000円

上記金額は、前記エ(7)の金額に、所得税法89条1項の規定を適用して算出した金額である。

(1) 分離短期譲渡所得の金額に対する税額（別表1の「⑯」欄）

3億0503万3400円

上記金額は、前記エ(1)の金額に、租税特別措置法32条の規定を適用して算出した金額である。

カ 復興特別所得税の額（別表1の「⑯」欄） 650万9105円

上記金額は、前記オの金額に、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下「復興財源確保法」という。）13条の規定を適用して算出した金額である。

キ 源泉徴収税額（別表1の「⑯」欄） 1508万5963円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表（甲6・1枚目）「⑯」欄に記載された金額である。

ク 納付すべき税額（別表1の「⑯」欄） 3億0138万0500円

上記金額は、前記オ及び前記カの金額を合計した金額から、前記キの金額を控除した金額（ただし、復興財源確保法24条2項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(2) 本件更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告の平成28年分の所得税等に係る所得金額及び納付すべき税額は、前記(1)ア、イ及びクのとおりであるところ、これらの額は、いずれも本件更正処分に係る所得金額及び納付すべき税額と同額であるから(甲9・4枚目「更正後の額」の「⑥」欄、「⑦」欄及び「④」欄)、本件更正処分は適法である。

2 本件賦課決定処分の適法性

(1) 本件賦課決定処分の根拠

前記1のとおり、本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分に伴って賦課される平成28年分の所得税等に係る過少申告加算税の額は、下記ア及びイの各金額の合計額4646万3500円である。

なお、本件更正処分に基づく納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちに、更正前の税額の計算の基礎とされていなかつたことについて正当な理由があるとは認められない。

ア 過少申告加算税の額(通常分、別表3の「⑦」欄)

3114万3000円

上記金額は、本件更正処分により納付すべき税額3億1143万円(ただし、復興財源確保法24条6項及び通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表3の「⑤」欄)に、通則法65条1項に定める100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

イ 過少申告加算税の額(通則法65条2項による加重分、別表3の「⑩」欄)

1532万0500円

上記金額は、本件更正処分により納付すべき税額3億1143万9000円(別表3の「③」欄)のうち、通則法65条2項の期限内申告税額に相当する金額502万7404円(別表3の「④」欄)

を超える金額 3 億 0 6 4 1 万円（ただし、復興財源確保法 24 条 6 項及び通則法 118 条 3 項の規定により 1 万円未満の端数を切り捨てた後のもの。別表 3 の「⑧」欄）に、通則法 65 条 2 項に定める 100 分の 5 の割合を乗じて算出した金額である。

（2）本件賦課決定処分の適法性

本件更正処分に伴って原告に賦課されるべき過少申告加算税の額は前記（1）のとおりであるところ、この額は、本件賦課決定処分により原告に賦課された過少申告加算税の額と同額であるから（甲 9・1 枚目「過少申告加算税」欄）、本件賦課決定処分は適法である。

以上

別表1

原告の平成28年分の所得税等に係る所得金額等及び納付すべき税額

(単位:円)

区分		金額	備考
総	所 得 金 額	①	20,180,334
内 訳	不動産所得の金額	②	10,237,134
	給与所得の金額	③	9,700,000
	雑所得の金額	④	243,200
分離	短期譲渡所得の金額	⑤	1,016,778,955 別表2
所 得	控除の額の合計額	⑥	880,230
内 訳	社会保険料控除の額	⑦	450,230
	生命保険料控除の額	⑧	50,000
	基礎控除の額	⑨	380,000
課 税	総所得金額 (1,000円未満切り捨て)	⑩	19,300,000 ①-⑥
分離	短期譲渡所得の金額 (1,000円未満切り捨て)	⑪	1,016,778,000
算 出 税 額	⑩に対する税額	⑫	4,924,000 ⑩×40%-2,796,000
	⑪に対する税額	⑬	305,033,400 ⑪×30%
	計	⑭	309,957,400 ⑫+⑬
復興	特別所得税の額	⑮	6,509,105 ⑭×2.1%
源泉	徴収税額	⑯	15,085,963
納付	すべき税額 (100円未満切り捨て)	⑰	301,380,500 ⑭+⑮-⑯

別表2

原告の平成28年分の所得税等に係る分離短期譲渡所得の金額

(単位:円)

項		目	順号	金額	備考	
平成28年分	総収入金額	譲渡代金	①	5,421,801,008		
		固定資産税・都市計画税清算金	②	7,117,010		
		計 (① + ②)	③	5,428,918,018		
平成28年分	取得費	取得代金	④	4,273,758,177		
		仲介手数料	⑤	138,283,686		
		計 (④ + ⑤)	⑥	4,412,041,863		
譲渡費用(登記費用)		⑦		97,200		
分離短期譲渡所得の金額 (③ - (⑥ + ⑦))		⑧		1,016,778,955		

※なお、本件各土地の譲渡について、適用される特別控除額はない。

別表3

原告の平成28年分の所得税等に係る過少申告加算税の額

(単位:円)

項	目	金額	
納付すべき税額 (別表1の⑦欄)	①	301,380,500	
還付金に相当する税額 (甲6・1枚目「⑧」欄)	②	10,058,559	
差引納付すべき税額 (①+②)(100円未満切捨て)	③	311,439,000	
通則法65条2項の期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいづれか多い金額	④	5,027,404	
通常分	③のうち、過少申告加算税の基礎となる税額 (1万円未満切捨て)	⑤	311,430,000
	⑤に対する過少申告加算税の割合	⑥	10%
	過少申告加算税の額(通常分) (⑤×⑥)	⑦	31,143,000
加重分	③のうち、通則法65条2項の規定による加算税の基礎となる税額(③-④) (1万円未満切捨て)	⑧	306,410,000
	⑧に対する過少申告加算税の割合	⑨	5%
	過少申告加算税の額(加重分) (⑧×⑨)	⑩	15,320,500
過少申告加算税の額(⑦+⑩)		⑪	46,463,500

これは正本である。

令和7年1月17日

大阪地方裁判所第2民事部

裁判所書記官 大竹 小夜子



