

[判例研究]

連担建築物設計制度（建築基準法86条2項）にかかわる  
地役権設定の対価は不動産所得か譲渡所得か

[Case Note]

What's the Type of Income from Transfer of Transfer Development Right?  
— Real Estate Tax or Capital Gain Tax —

末 崎 衛

沖縄国際大学大学院法学研究科

2010年3月

## 判例研究

# 連担建築物設計制度（建築基準法86条2項）にかかわる地役権設定の対価は 不動産所得か譲渡所得か

末崎 衛

## はじめに

譲渡所得とは「資産の譲渡」による所得であるが（所得税法33条1項）、個人の得た利得が譲渡所得に当たると、譲渡された「資産」の保有期間が5年を超えていた場合、その所得金額の2分の1のみが課税対象とされ（同法22条2項2号・33条3項2号）、納税者の所得税負担が軽減される。そのことなどから、ある利得が譲渡所得に当たるかそれ以外の所得に当たるかが争われる事案は少なくない。その場合、最初に問題となるのは、対象となる権利ないし利益が同法33条1項の「資産」に当たるか否かである。

いわゆる連担建築物設計制度（建築基準法86条2項）の利用のため土地所有者が第三者に対して地役権を設定したことの対価が譲渡所得に当たるか否かに関し、東京高判平成21年5月20日裁判所ウェブページ行政事件裁判例（以下、「本判決」という）は、不動産所得に当たるとした原審東京地判平成20年11月28日裁判所ウェブページ行政事件裁判例（掲載、以下、「原判決」という）を支持する判断を示した。本判決は、譲渡所得の基因となる「資産」の意義が問題になった事案ということができよう。本稿では、この「資産」の意義を中心に、本判決（および原判決）を検討する<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> 本判決については、本稿執筆時点（平成22年1月中旬）で公刊物および裁判所ウェブページに掲載されていなかったため、判決文をやや長めに引用している。なお、原判決については、伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学561号3頁（2009）、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47頁（2009）において評釈がされている。

## 第 1 事実関係および判旨等

### 1 事実関係

#### (1) 土地の所有関係等

X1が所有する甲土地と、X2、X3、X4 および A 社が共有する乙土地とは隣接しており（以下、X1、X2、X3およびX4を併せて「Xら」といい、甲土地と乙土地を併せて「本件各土地」という）、本件各土地の地積（実測面積）を合計すると概測で1552.84㎡（不動産登記上の地積の合計は1551.27㎡）、本件各土地に係る建築基準法52条所定の容積率の最高限度は400%であった。

また、本件各土地には建物があり、その容積率対象延床面積（建築基準法52条所定の容積率の対象となる延床面積）は4572.42㎡、容積率は294.46%であった。

したがって、本件各土地に係る容積率には105.54%の余剰があった（以下、この余剰分となる容積率を「本件余剰容積」という）。

#### (2) 本件契約の締結

XらとA社は、K社に対し、K社がその所有地（以下、「K所有地」という）上に建築を予定する建物（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合意したとして、K社との間で要旨を次のとおりとする平成17年7月1日付地役権設定契約書（以下、「本件契約書」という）を作成した（以下、本件契約書に係る契約を「本契約」という）。

#### ア 地役権の内容

K社は、本件各土地、K所有地ほかの敷地を、建築基準法86条2項に定める連担建築物設計制度の認定（以下、「本件連担認定」という）を受けける区域（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らおよびA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所有地（要役地）上に受け、本件予定建物をK所有地上に建設する。

XらおよびA社ならびにK社は、本件予定建物の着工を停止条件とし

て、Xら及びA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)を設定するものとし、これによりK社は本件余剰容積の利用権をXらおよびA社から取得する。

XらおよびA社は、K社が本件余剰容積の利用権の移転を受けた後は、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所有地の容積に加算することを承諾する。

#### イ 設定目的

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、建ぺい率および日影規制等による建物敷地確保および再建築のために、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(4572.42㎡)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。

#### ウ 承役地の利用

K社は、3条の規定にかかわらず、将来、建築基準法等の行政法規等が改正されることによって、本件余剰容積の利用権をK社が確保でき、かつ、本件建物の容積率対象延床面積を超えてXらおよびA社が本件建物を増改築または再建築することが可能になった場合には、同利用権をK社が確保し、K所有地に建築した建物に対する建築基準法等適用法規で定める容積率、建ぺい率および日影規制等による建物敷地の確保および再建築を阻害せず、かつ、本件連担認定に違反しない範囲内において、本件建物の容積率対象延床面積を超えてXらおよびA社が本件建物を増改築または再建築することを承諾する。

#### エ 地役権の範囲

本件地役権の範囲は、本件各土地の全部とする。

#### オ 存続期間

本件地役権の存続期間は永久とする。

#### カ 対価

K社は、着工日に、本件地役権設定の対価（以下、「本件対価」という）を、次のとおり、XらおよびA社に対して支払う。

X1	1億7,500万円
X2	1,200万円
X3	9,100万円
X4	1億0,900万円
A社	1,300万円

キ 公租公課の負担

本件各土地について課せられる公租公課についてはXらおよびA社がこれを負担し、K社に一切の請求をしない。

ク 権利移転

XらおよびA社ならびにK社は、将来、本件各土地又はK所有地の所有権を第三者に譲渡する場合、この旨を事前に文書にて速やかにその相手方に通知するものとし、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。

(3) 本件地役権の設定登記の状況

本件各土地については、本件契約に基づき、本件各土地を承役地、K所有地を要役地として、本件各土地の範囲全部につき、平成17年7月1日に本件予定建物の着工を条件とする同月1日設定の条件付地役権設定仮登記がされ、同月27日に同日設定の本件地役権の設定登記がされた。

(4) 本件対価の受領

XらおよびA社は、同月27日、本件契約に基づき、K社から本件対価をそれぞれ受領した。

(5) Xらに対する処分を経緯等

Xらは、各自の平成17年分所得税につき、本件対価による所得を一時所得（X1のみ）または不動産所得（X2ないしX4）として確定申告をしたが、その後、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、それぞれ更正の請求をした。

これに対し、所轄税務署長は、Xらに対し更正をすべき理由がない旨の通知処分を行うとともに、X1に対し所得税額を増額する更正処分と過

少申告加算税賦課決定処分をした（以下、X1に対する更正処分とX2ないしX4に対する各通知処分を併せて「本件各処分」といい、これとX1に対する過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各処分等」という）。

Xらは、各自適法な不服申立てを経た後、本件各処分等の取消しを求めて出訴した<sup>2</sup>。

## 2 争点と当事者の主張

本件の争点は、所得税法上、本件対価による所得が不動産所得と譲渡所得のいずれに当たるかである。これに関する当事者の主張の要旨は、次のとおりである。

### (1) Y（被告・被控訴人国）の主張

Yは、本件対価のような他人に不動産等を使用させることにより生ずる所得が譲渡所得に当たるのは、所得税法33条1項かつこ書および所得税法施行令79条1項に規定する「資産の譲渡とみなされる行為」に当たる場合のみであるとし、これらの条項が地役権設定の対価で譲渡所得に該当するものを特定街区区内における建築物の建築のために設定されたもの（都市計画法8条1項4号、同法9条19項、建築基準法60条参照）の対価に限定しているのであるから、これに当たらない本件対価は、譲渡所得に当たらず、不動産所得に当たると主張した。

### (2) Xらの主張

これに対しXらは、次のとおり述べて、本件対価が譲渡所得に当たると主張した。

ア 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

<sup>2</sup> 本件の裁決は、裁決平成20年4月3日事例集75集198頁である。

を有するものである。

イ 本件契約に当たり、原告らが地役権の設定という形式を採っているのは、現行法上、余剰容積利用権という権利を公示する方法が整備されていないため、既存の不動産登記による公示方法を利用しなければならなかったからにすぎない。

ウ そして、所得税法 33 条 1 項に規定する譲渡所得につき、所得税基本通達 33-1 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の一切の資産をいい、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。」としているところ、1 個の独立した財産権である余剰容積利用権がこの「資産」と認められることは明らかであり、余剰容積利用権の移転が不動産所得に該当するか否かにつき検討するまでもなく、その移転（すなわち譲渡）による所得は譲渡所得に当たる。

エ このことは、前記第 2 の 1 の前提事実（以下「前提事実」という。）(2)のとおり、「余剰容積の移転」を内容とする本件契約が締結されていること、このように余剰容積の移転を目的とし、不作為の地役権の設定はその目的達成のための法的擬制にすぎないことから、将来、建築基準法等の行政法規等が改正されることによって本件余剰容積の利用権を K 社が確保できることなどが可能になった場合には、本件建物の容積率対象延床面積を超えて原告らが本件建物を増改築又は再建築することができる旨約定されていること、K 社は余剰容積利用権を資産計上して経理処理をしていることなどからも認めることができる。

X らは、所得税法 33 条 1 項かっこ書の（類推）適用を主張するのではなく、端的に本件対価が「資産の譲渡」による対価であるから譲渡所得に当たると主張した。すなわち、X らは K 社に対し、本件契約に基づいて「余剰容積利用権」という権利を譲渡したものであり、本件対価はその譲渡の対価であるから譲渡所得である、というのである。

### 3 原判決

原判決は、本件対価による X らの所得が不動産所得に当たるとして、本件各処分等が適法であると判断し、X らの請求を棄却した。

原判決は、まず、本件契約が「承役地を本件各土地、要役地を K 所有地として、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」を設定するものであるから、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 K 所有地から得た所得は不動産所得というべきものと述べた。その上で原判決は、所得税法 26 条 1 項が不動産等の貸付による所得のうち「譲渡所得に該当するもの」を不動産所得から除外していることや、同法 33 条 1 項が「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」に含めるとしていることを指摘して、本件対価による所得が譲渡所得に当たるか否かを次のとおり検討し、譲渡所得に当たらないと結論付けた。

#### (1) 「余剰容積利用権」という権利が新たに創設されたか

X らが連担建築物設計制度（ならびに建築基準法 86 条 1 項の一団地建築物設計制度および都市計画法の定める特定街区制度）について「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性質を有する財産上の権利を創設したもの」であり、本件対価はこの権利の譲渡の対価であると主張したのに対し、原判決は、連担建築物設計制度が土地の有効利用等の観点から建築基準法 52 条に定める容積率の制限を緩和する制度である旨等を指摘し、「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。」と述べて、上記原告の主張を退けた。これに関する判示部分は次のとおりである。

2 本件地役権の目的及び性質等について ((1)は省略)

(2) このような連担建築物設計制度（並びに一団地建築物設計制度及び特定街区制度）に関し、原告らは、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性質を有する財産上の権利を創設したものであるなどと主張する。

しかしながら、前記(1)のとおり、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。

これを本件連担認定に関して見ると、建築基準法 86 条 6 項は、その認定の申請者以外に本件連担対象地内の土地の所有権又は借地権を有する者がいるときは、その計画につき、これらの者の同意を得なければならないものと規定するところ、この同意を得るに至る手続等については特段の規定が無く、これを私的自治、すなわち当事者間の交渉又は取引等にゆだねているのであり、本件において、K 社が原告らの上記同意を得て、本件連担認定の内容を将来にわたって確保するため、かつ、不動産登記という公示手段の存在等も考慮して、地役権の設定という方法を選択し、原告らからその設定を受けたというのであれば、それは余剰容積利用権という権利の移転又は譲渡ではなく、原告らにとっては正しく本件各土地を承役地とする不作為の地役権の設定であるといえる。(後略)

(2) 本件対価は「資産の譲渡」の対価か

原判決は、上記(1)のとおり、本件契約により X から K 社に対し余剰容積利用権が移転されたとみることはできないと解した上で、所得税法施行令 79 条 1 項に連担建築物設計制度に関わる地役権の設定が定められておらず、所得税法 33 条 1 項の「資産の譲渡」とみなされる行為に含まれないことや、かかる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を述べて、結局、本件対価による所得は譲渡所得に当たらず、不動産所得に当たるとした。

#### 4 本判決

本判決も、原判決の理由を補足した上で、原判決と同じく本件対価による所得は不動産所得に当たると判断し、本件各処分等を適法としてXらの控訴を棄却した。

(1) 「余剰容積利用権」は敷地利用権から離れた別個独立の権利か

本判決はまず、原告の主張する「余剰容積利用権」について、連担建築物設計制度の内容を詳細に検討し、この制度が余剰容積をその敷地の利用権から分離独立して他の敷地に移転するものでないことを指摘した。この点についての判示部分は次のとおりである。

(1) 控訴人らの主張する「余剰容積利用権」について

連担建築物設計制度は、一敷地一建築物の原則の下に、一又は用途上不可分の関係にある二以上の建築物が存在する敷地面積ごとに上限が定まることとされている容積率について、特定行政庁が認めたときは、既存建物の敷地（以下「甲敷地」という。）を含む一定の「一団の土地の区域」を、当該既存建物と当該区域内に存することとなる建物との「一の敷地」とみなして、当該一団の土地について容積率に関する規定を適用する、という制度であって、「一団の土地」を「一の敷地」とみなすことの結果として、既存建物につき甲敷地との関係で容積率の余剰が生じていた場合には、当該「一の敷地」とみなされた範囲内の別の土地（以下「乙敷地」という。）上にその余剰容積を加算した容積の建築物を建築することを可能とするものにすぎない。

すなわち、土地の範囲において地上及び地下に及ぶべき土地利用権に課された地上利用権の制限（容積率）について、「一団の土地」を「一の敷地」とみなすことによって、甲敷地の利用権者の同意があるときは、甲敷地の容積利用権の限度で、乙敷地の容積率制限を緩和するものであって、甲敷地が利用できなくなり、乙敷地が利用できることとなる容積率は、建築物の空間として許容された甲敷地の土地利用権の一部をなすものである。そして、このような特例は建築基準法上の「敷地」利用権に関する規制であるから、敷地利用権が借地権である場合にも適用され、また、建物敷地

の容積率制限が強化された場合には乙敷地上に同規模の建物の改築はできないことになり（余剰容積は減少する。）、逆に容積率制限が緩和され乙敷地の容積率で同地上建物が適法となる場合には連担建築物設計制度の利用としてされた甲敷地の利用権者の同意は経済的意味を失うことになるのであって、このような法的事象をもって直ちに甲敷地の移転に準ずるものということではできず、当該余剰容積が甲敷地の利用権から独立、分離して乙敷地に移転することが定められたものではない（なお、財産評価基本通達（甲58）は、「余剰容積率を移転している宅地」、「余剰容積率の移転を受けている宅地」という用語を用いているが、それぞれの用語は、同通達上、「容積率の制限に満たない延べ面積の建築物が存する宅地で、その宅地以外の宅地に容積率の制限を超える延べ面積の建築物を建築することを目的とし、区分地上権、地役権、賃借権等の建築物の建築に関する制限が存する宅地をいう。」、「余剰容積率を有する宅地に区分地上権、地役権、賃借権の設定を行う等の方法により建築物の建築に関する制限をすることによって容積率の制限を超える延べ面積の建築物を建築している宅地をいう。」と定義付けられているのであり、同通達が、連担建築物設計制度について、これによって「余剰容積」が各土地間で法的に「移転」するものであるという理解を前提としているものとは解されない。).

このように、控訴人らの主張する「余剰容積利用権」なるものは、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。そして、この敷地利用権能をいかなる権利とするかは、甲敷地の権利者（所有者、賃借人等）が連担建築物設計制度に同意する場合の契約内容、すなわち、物権性の有無、対価の有無により、地上権、地役権、賃借権、使用借権等という構成が考えられるのであって、さらに存続期間等により権利の内容は異なるのである。

## (2) 不動産所得と譲渡所得との区別

次に本判決は、不動産所得と譲渡所得との区別に関し、①不動産の利用により逐次発生すべき利用対価は原則として不動産所得であること（所得

税法 26 条 1 項), ②不動産の利用期間が長期間にわたり, かつ, 利用期間の全部または一部を一括して受け取る時には, その対価は実質的には資産の譲渡の対価に当たりうるものの, これに該当するか否かの区分が明確でないことに鑑み, 同法 33 条 1 項かつこ書はこのような利益のうち政令で定める場合に限って譲渡所得として取り扱うものとしたこと, ③「余剰容積利用権」が法的権利でないとしても譲渡所得課税の基因となる「資産」には当たりうるものの(所得税基本通達 33-1), 上記(1)のとおり, そ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こと等を指摘した。これに関する判示部分は次のとおりである。

## (2) 不動産所得と譲渡所得

譲渡所得に対する課税は, 資産の値上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移転するのを機会に, これを清算して課税するとの趣旨に出るものであり(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 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁参照), 不動産所得に対する課税は, 不動産の利用により逐次発生する利用利益(営業的所得)を課税対象とするものであると区分して理解することができる。

ところで, 前記のとおり, 所得税法において, 不動産所得は, 「不動産等の貸付けによる所得」を基本概念とし, 「不動産等の貸付け」には, 賃貸のみならず, 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。そして, このような不動産所得に該当する場合であっても, 譲渡所得に該当するものは除かれるところ(同法 26 条 1 項), 譲渡所得における「資産の譲渡」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。」とされている(同法 33 条 1 項)。この規定によれば, 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。

なお、譲渡所得における譲渡対象資産は、法的権利として確立したものといたなくても、行政官庁の許可等により発生した事実上の権利も含まれる（所得税法基本通達〈ママ〉33-1）から、控訴人の主張する「余剰容積利用権」も譲渡所得に係る譲渡対象資産に該当する場合があるということ是可以する。しかし、既に説示したとおり、「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。この点は、不動産を他人に使用させることの対価としての賃借権に関する所得についてみても明らかである。すなわち、A所有土地をBが建物所有目的で賃借し、Bがこの地上に建築した建物を借地権付きでCに売却した場合、売却価格中の借地権相当分はBの有した借地権の譲渡による所得ということになるが、Aの行為はBへの借地権「設定」であって、当然に譲渡所得の対象となる借地権の「譲渡（移転）」となるものではないから、Aが取得する利用利益の対価たる地代は、法令に別段の定めがない限り、不動産所得に該当するものというほかない（この場合、Bが借地権を自己の資産に計上したとしても、Aにおいて資産譲渡による所得が生じているものではない。）。そして、AがBとの契約に当たり、利用利益に対する対価の一部を権利金として一括して受領した場合に、これが譲渡所得に該当するか否かは、政令の定めるところによるとされているのである。したがって、既存建物の甲敷地利用権者の同意

を得て乙敷地上に乙敷地固有の容積率を超える建物を建築した者が当該利益を含んだ建物を譲渡した場合に、この譲渡所得には資産としての「余剰容積利用権」の譲渡利益が含まれるとしても、甲敷地の利用権者が連担建築物設計制度に同意したことによる対価が当然に譲渡所得に当たるものではない。

### (3) 本件へのあてはめ

本判決は、XらとK社との本件契約書の内容等からみて「これは、正に当事者の真意に基づいて地役権設定契約を締結したものと解するほかない」し、この本件地役権の設定は「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」と指摘して、本件対価による所得は不動産所得に当たると判断した。

## 第2 検討

本件対価による所得が不動産所得に当たるとした本判決（および原判決）の判断は、正当と考える。

### 1 問題の所在 — 「資産」の要件 —

#### (1) 「資産」とは何か

譲渡所得の基因となる「資産」の意義に関して、所得税基本通達33-1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の一切の資産をいい、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。」としている（本判決もこの通達に言及している）。学説においても、例えば金子宏教授は、「資産」とは「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などが広くそれに含まれる。」

と述べている<sup>3</sup>。借家権（借地借家法 31 条参照）が「資産」に当たるか否かについての見解には違いがあるものの<sup>4</sup>、譲渡性のある権利ないし利益であれば、法的権利であるか否かを問わず「資産」に当たると解している点では、共通しているとみてよいであろう。

裁判例にも、この考え方に立つとみられるものがある。例えば、最判昭和 50 年 4 月 8 日税資 81 号 95 頁は、土地区画整理事業において施行者（名古屋市）から認められた仮換地未指定地の占有使用権について「独立に取引の対象たりうる財産的価値を有していたものと認められる」と述べ、その譲渡対価に対する譲渡所得課税を適法としている。また、大阪高判昭和 57 年 8 月 26 日行裁例集 33 卷 8 号 1697 頁は、農地法所定の知事の許可を受けていない農地耕作権について「現実に耕作をしているものであるから経済的価値も認められる」と指摘して、当該農地の所有者から得た離作料（耕作権消滅の対価）による所得を譲渡所得としている。いずれの判決も、対象とされた権利について何らかの法的根拠を認めているが<sup>5</sup>、それに加えてその財産的（経済的）価値にも言及していることからすれば、これらの権利を譲渡所得の基因となる「資産」と認めた重要な根拠はその財産的（経済的）価値にあるといえるだろう。

このように、課税実務、学説、裁判例とも、譲渡所得の基因となる「資産」を財産的（経済的）価値のあるものと解する点では共通しているとい

<sup>3</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第 14 版、2009）205 頁。佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、2009）84 頁が「経済的な価値があり、他人に移転可能なあらゆる者が譲渡所得を発生させる『資産』だということになります。」とするのも同旨である。

<sup>4</sup> 金子教授は、借家権については譲渡性のある場合を除き「資産」に当たらないと解するようであるが（金子・前注 3・211 頁）、裁判例には借家権が「資産」に当たると解したものがある（大阪地判昭和 44 年 1 月 28 日行裁例集 20 卷 1 号 80 頁、東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁、京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 卷 11 号 2150 頁）。

<sup>5</sup> 最判昭和 50 年 4 月 8 日は、この占有使用権が「区画整理事業施行者たる名古屋市の有する同土地の管理権に基づき上告人が同市から適法に付与された使用収益権」であると述べて、その使用収益に法的根拠があると解している。また、大阪高判昭和 57 年 8 月 26 日は、「被控訴人は衆らとの本件農地の賃貸借契約に基き同人らに対し右許可の申請手続を訴求することもでき、右許可があれば賃貸借設定の効力も生ずることになるのであるから、被控訴人は本件農地の耕作について条件付権利を有するものといふことができる。」と指摘している。

えるが、その理由について、伊川正樹准教授は次のとおり指摘している<sup>6</sup>。

- ① 所得税法 33 条 2 項がたな卸資産および準たな卸資産（1 号）ならばに山林（2 号）を資産の対象から除外するのみで、法律上は広い資産概念を有しているとみられること。
- ② 会計学上の財産法的計算の立場から、交換価値のある財産権を資産として理解し、換金または換価処分することのできないものは資産ではないとする見解や、損益法的（成果計算的）計算の立場から、使用価値、すなわち用益可能性のあるものを資産としてとらえる立場が一般的であること。

## (2) 本件の問題

譲渡所得の基因となる「資産」が財産的（経済的）価値のあるものであるならば、本件の「余剰容積利用権」が法的権利として認められなかったとしても、それだけで「資産」該当性を否定することはできないであろう。本件各土地の容積率の余剰分（本件余剰容積）を K 所有地において利用可能とすることに経済的価値があることには、疑問の余地がないからである。その利用が本件地役権の設定による本件余剰容積の「移転」により可能となるのであれば、「余剰容積利用権」が譲渡所得の基因となる「資産」に当たることには、特段の問題は生じないであろう。

しかし、それでも筆者は、「余剰容積利用権」が「資産」に当たると解することには無理があると考え。その理由は、「資産」の意義について金子教授が指摘する「譲渡性のある」という要件を欠くことにある。

## 2 「余剰容積」の「譲渡」は可能か

### (1) 「譲渡」の意義

譲渡所得にいう「譲渡」とは、所有権その他の権利の移転を広く含む観

<sup>6</sup> 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 卷 1・2 号 141 頁（2007）[156 頁]。なお、譲渡所得課税の本質が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解されていることからすれば（本判決が引用する最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁等）、価値の増加（または減少）が生じうるものである限り、法的な権利であるか否かにかかわらず譲渡所得課税の対象となるものと考えてよいであろう（同旨、佐藤・前注 3・84 頁）。



念であると解されている<sup>7</sup>。「資産」が法的権利に限られないと解する以上、「譲渡」についても法的権利に限らず事実上の利益の移転をも含むことになろうが、ここで着目すべきは「移転」という言葉である。

権利ないし利益の移転は、その権利を有する者（または利益を受ける者）が変わることを意味する。権利ないし利益を支配しうる「持ち主」すなわち帰属者が変わること、と言い換えてもよいであろう。それまで A が支配していた権利ないし利益を、以後 B の支配下に移すことが「譲渡」であり、このような譲渡の可能な権利ないし利益であってはじめて、譲渡所得の基因となる「資産」に当たることになる。

前記 1 (1) の仮換地未指定地の占有使用权や、農地法の許可を得ていない農地耕作権についていえば、いずれも対象となる土地を支配（占有）しているという事実があり（民法 180 条参照）、その支配を他者に移転させることが可能なものといえる。それゆえ、これらの権利ないし利益が譲渡性のある資産であることには、何らの疑いもないであろう。

では、本件の「余剰容積利用権」は、そのような譲渡の可能な権利ないし利益といえるのであろうか。より正確にいえば、本件地役権の設定によって「余剰容積」が「移転」するという事態を考えることができるのであろうか。

## (2) 連担建築物設計制度の内容

連担建築物設計制度について、建築基準法 86 条 2 項は、「一定の一団の土地の区域（……）内に現に存する建築物の位置及び構造を前提として、安全上、防火上及び衛生上必要な国土交通省令で定める基準に従い総合的見地からした設計によつて当該区域内に建築物が建築される場合において、国土交通省令で定めるところにより、特定行政庁がその位置及び構造が安全上、防火上及び衛生上支障がないと認める当該区域内に存することとなる各建築物に対する特例対象規定の適用については、当該一定の一団の土地の区域をこれらの建築物の一の敷地とみなす。」と定めている。ここで

<sup>7</sup> 金子・前注 3・205 頁。もっとも、譲渡所得の基因となる「譲渡」が有償譲渡だけでなく無償譲渡も含むか否かについては、譲渡所得課税の本質についての対立（増加益清算課税説と譲渡益課税説）に関連して学説上争いがあるが（伊川・前注 1・3-4 頁等参照）、本稿では立ち入らない。

の「特例対象規定」の1つに容積率の制限に関する同法52条が含まれ(同法86条1項参照)、「一定の一団の土地の区域」を「一の敷地」とみなすことにより、これらの敷地における容積率の制限が緩和されることになる。

本件についていえば、本件各土地とK所有地という「一団の土地」を「一の敷地」とみなすことにより、本件各土地に係る容積率の余剰分105.54%をK所有地において利用できることになる。

ここで注意すべきことは、同法86条の標題にもあるとおり、K所有地において増加するこの105.54%の容積率がK所有地に対する容積率制限を「緩和」することによって生じるもの、ということである。建築基準法52条による容積率の制限がなければ、土地所有者は自己の所有地にどれだけ床面積のある建物も建築できることになろうが、「建築物の敷地、構造、設備及び用途に関する最低の基準を定めて、国民の生命、健康及び財産の保護を図り、もつて公共の福祉の増進に資する」という目的(同法1条)に基づき、建築可能な建物の延べ床面積を制限するのが、同法の容積率に関する制限である(建築基準法は、所有権の内容を制約する「法令」(民法206条)に当たる)。連担建築物設計制度は、この土地所有者に対する制限を緩和するものと位置付けられる。本判決が同制度について「土地の範囲において地上及び地下に及ぶべき土地利用権に課された地上利用権の制限(容積率)について、『一団の土地』を『一の敷地』とみなすことによって、甲敷地の利用権者の同意があるときは、甲敷地の容積利用権の限度で、乙敷地の容積率制限を緩和するもの」と述べているのも(前掲第1・4(1)、なお下線は筆者による)、このことを示すものといえよう。

Xらは、本件各土地に係る容積率の余剰分(余剰容積)がK所有地に「移転」として主張するが(比喩的にいえば、本件各土地の空間(容積)の一定部分を切り取ってK所有地上に付け替える、ということになるか)、連担建築物設計制度の内容はそのようなものではなく、「余剰容積」の「移転」という事態は予定されていないとみるべきであろう。

そうであれば、Xらのいう「余剰容積利用権」は、譲渡性を欠く権利

ないし利益であって、譲渡所得の基因となる「資産」に当たらない、と解することになろう。本判決が「余剰容積利用権」について「敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権」とは言いえないことに言及したのも（第1・4(1)）、権利ないし利益の譲渡が処分の態様の1つであることからみて、私見と同じ趣旨と思われる。

本件契約に基づく「余剰容積利用権」の「移転」なるものは、法的には、XらがK社に対し、K所有地において容積率規制の緩和を受けるために本件各土地上において現に存する余剰容積率を減少させないという不作為義務を負い、これによりK社がK所有地上における容積率規制の緩和を受けることを可能としたもの、と解さざるを得ないであろう。

### 3 権利の「設定」は「譲渡」か

もっとも、Xらの得た本件対価が本件地役権設定の対価であると解しても、最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁を根拠として、なお本件対価による所得が譲渡所得に当たると解する余地がないかは、問題となり得よう<sup>8</sup>。

同判決は、借地権設定の対価として支払われた権利金が「経済的、実質的には、所有権の機能の一部を譲渡した対価としての性質をもつもの」である場合には譲渡所得に当たると解し、その要件として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ものであること、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こと、を挙げている。本件についても、本件契約において本件地役権の設定期間を永久としており、①の要件を充たすといえそうであるから、②の要件如何では、本件地役権の設定を「資産の譲渡」と同視し、本件対価による所得

<sup>8</sup> 権利の設定を権利の「譲渡」と同旨することは、その旨の規定がない限りできないと考えるのが適切であろう。本判決も指摘しているが（本文第1・4(2)参照）、例えばAがBに借地権（借地借家法2条参照）を「設定」する場合、その借地権は法的にはBの下で発生する権利であって、一旦Aの下で発生したものがBに移転するものではないからである。借地権が土地の賃借権である場合には、このことはより明確になるだろう。Bの「借地権」とは、法的にはBのAに対する「賃借人たる地位」をさすのであって、それはAB間で賃貸借契約を締結することによりBの下に発生する地位である。

を譲渡所得と解する余地も生じるかにみえる<sup>9</sup>。

しかし、同判決は、所得税法施行令 79 条が制定される前の事案についてのものであり、同条制定後の現在においては、その先例的価値を重視すべきではないように思われる。「経済的、実質的」に判断するとか、「きわめて高い割合」であるとかいった要件で所得区分を決めることは、所得区分の判断を困難にし、国民の経済生活における法的安定性と予測可能性を担保しようとする租税法律主義（憲法 84 条）との関係で問題が残ると考えるからである。所得税法施行令 79 条は、本判決がいうように、不動産の利用利益が「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」場合とそうでない場合との区分が困難であることから、「不動産を他人に使用させることへ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」と解すべきであろう<sup>10</sup>。同判決を根拠として、本件対価による所得が譲渡所得に当たると解することは、できないと考える<sup>11</sup>。

なお、所得税法 33 条 1 項かっこ書および所得税法施行令 79 条 1 項の（類推）適用についても、本判決と同様に解し、許されないと考える。

<sup>9</sup> ただし、本判決は、仮に本件地役権の設定について所得税法 33 条 1 項かっこ書、所得税法施行令 79 条 1 項が（類推）適用されうるとしても、本件対価が本件各土地の価額の 10 分の 5 を上回っていないとの事実を認定しており、この認定による限り、②の要件を充たすことはないであろう。

<sup>10</sup> もっとも、金子教授は、所得税法 33 条 1 項かっこ書と所得税法施行令 79 条 1 項の立法趣旨について、同各条所定の権利金が「その性質上すべて譲渡所得に含まれるという理由によるものではなく、権利金が地価の 2 分の 1 をこえるような多額にのぼる場合に、それを不動産所得として扱おうと、高い税率が適用され、権利金の授受を行わず地代を高額とする場合に比較して、税負担が重くなるため、それを緩和する必要があるという理由によるもの」と説明する（金子・前注 3・206 頁）。最判昭和 45 年 10 月 23 日の示す要件と所得税法 33 条 1 項かっこ書および所得税法施行令 79 条の内容との相違については、佐藤・前注 3・93 頁参照。

<sup>11</sup> 伊川・前注 1・20-21 頁が「この法改正の経緯に照らしても、最高裁判決の趣旨によって譲渡所得の範囲を拡大することは困難であろう。」とするのも、私見と同旨であろう。

## おわりに

本件においては、Xらが「余剰容積利用権」の権利性を主張したため、原判決、本判決ともまずその点について否定する判断を示し、本件対価が本件地役権設定の対価であることを確認した上でそれが不動産所得と譲渡所得のいずれに当たるかを判断している。しかし、本件のポイントは結局のところ、「余剰容積利用権」なるものに譲渡性が認められるか否かにあるといえよう。連担建築物設計制度が、本件各土地上に存在する「余剰容積」、言い換えればXらの支配下にある「余剰容積」を、K社（K所有地）に移転するという仕組みを採っているとは解されない以上、たとえ「余剰容積」の利用に経済的価値があるとしても、それは「譲渡性のある」財産とはいえ、譲渡所得の基因となる「資産」には当たらないのである。

本判決は、譲渡所得の基因となる「資産」が譲渡性を有するものであることを要件としていること——それ自体は当然の要件であるが——について、改めて確認を促すものということができらるであろう。