

速報税理御中 2011.10.20

連担建築物設計制度下での余剰容積率の移転の対価は譲渡所得ではなく不動産所得である
東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089TAINS:Z888-1472

立教大学法学部 浅妻章如

1. 事実関係

原告 X 1～X 4（Xら）及びE社は隣接する土地（本件各土地）を所有する。本件各土地の建築基準法 52 条所定の容積率は 400%であり、本件各土地上の建物（本件建物）の容積率は 294.46%であり、105.54%の余剰（本件余剰容積）がある。

K建設は、本件各土地、K所有地、Kが借り受ける土地、M信託受託地を併せた敷地を、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を受ける区域とし、Xら及びE社並びにM信託銀行から、本件各土地（承役地）並びにM信託受託地（承役地）それぞれの余剰容積の移転をK所有地（要役地）上に受け、建物（本件予定建物）を建設することとした。Xらは本件余剰容積をK社に移転するための地役権（本件地役権：本件予定建物着工を停止条件とし本件各土地上に容積率 294.46%を超える建物を建築しない旨の不作为の地役権。存続期間は永久。但し承役地の容積率が将来緩和されたらXら及びE社は本件建物を増改築することができる。本件各土地の公租公課はXら及びE社が負担する）を設定する契約（本件契約）を平成 17 年 7 月 1 日付けで締結した。本件地役権設定の対価（本件対価）は、X 1：1 億 7500 万円、X 2：1200 万円、X 3：9100 万円、X 4：1 億 0900 万円、E社：1300 万円であった。

2. 争点

本件対価の所得分類が争点である。Xらは、所基通 33-1「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」を参照しつつ、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主張した。被告Yは、地役権の設定が資産の譲渡に当たる場合として所令 79 条 1 項は特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号、同法 9 条 19 項、建築基準法 60 条）に関するものに限定しており、これに該当しない本件地役権の設定の対価は不動産所得に当たると主張した。

3. 判決要旨 請求棄却

1 「本件契約は…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为の地役権…を設定するものである（民法 280 条参照）から、本件地役権の設定…の対価としてK建設から得た所得は、不動産所得というべきものである。」

2 本件地役権の設定が資産の譲渡に当たるかにつき、「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く、「[本件地役権の設定]は余剰容積利用権という権利の移転又は譲渡ではなく、Xらにとっては正しく本件各土地を承役地とする不作为の地役権の設定である」から、Xらの主張は採用できない。

3 所令 79 条 1 項が「資産の譲渡」の範囲を「(略)に限る旨規定しているところ…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。」

4. 評釈

(1) **その後** 東京高判平成 21 年 5 月 20 日平成 21 年(行コ)5 号は、一審判決を引用し、「X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」などと判旨 2 を補強する「補足」（判旨 3 を補強する記述もある）を追加した上で、Xらの控訴を棄却した。

(2) **規定及び問題の構造** 規定の構造として、所法 26 条 1 項は譲渡所得に該当するものを不動産所得から除外しており、所法 33 条 1 項括弧書きは「地上権又は借地権の設定」のうち「政令で定めるもの」を「資産の譲渡」に含めている。従って譲渡所得の範囲が本件の先決問題となる。本件地役権設定の対価の経済的実質が不動産所得に近い譲渡所得に近いという問題構造ではない、ということを確認する。

次に、Yは所法 33 条 1 項を受けた令 79 条 1 項が限定列举であることを論拠とし、本件判旨 3 もこれ

に沿っている（ただしこの意義について後述）。尤も、令 79 条 1 項が限定列举ではないという解釈も、所法 33 条 1 項の文言の解釈として不可能ではないと考えられる。Xらは所法 33 条 1 項の「資産」の範囲を論じている。判旨 2 がこれに対する応答であると読める。

(3) **判旨の構造** 判旨 3 の「に限る」という表現は、令 79 条 1 項が限定列举であることを前提としているものと読みうる。そうであるとする、判旨 2 が不要ではないかとの疑問が湧く。判旨 2 は不要の補強部分であるにすぎず、判決理由ではない、という構造であろうか。しかし、それならば、判旨 3 を先に書いてから、補強的に判旨 2 を書くという順序となろう（評釈対象外であるが、控訴審の「補足」も、判旨 3 のみならず判旨 2 を補強しており、とりわけ「移転」という語を避けている）。

そこで、判旨 3 の「に限る」を文字通り捉えるのではなく、判旨 2 も本件の結論に欠かせない、という構造を判旨はとっていると考えられよう。判旨の構造をこう捉えると、令 79 条 1 項に挙げられていない行為でも、所法 33 条 1 項の「資産の譲渡」に該当する可能性が皆無ではなくなる。

(4) **先例との関係** 譲渡所得の意義に関し、控訴審は最判昭和 43 年 10 月 31 日集民 92 号 797 頁（無償移転）及び最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁（財産分与）を参照するが、本件判旨は先例を挙げていない。また、これらの先例は「資産」よりも「譲渡」に関する先例である。

「資産」の範囲に関する最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁（所法 33 条 1 項但書の規定がない時代に、借地権設定の対価が譲渡所得にあたりと類推解釈する余地を認めた。結論は不動産所得）を、本件が引用しないのはなぜか。現行法下で最判昭和 45 年 10 月 23 日の意義は消えたと言旨は理解しているのであろうか。尤も現行法下においても、借家権は「資産」にあたりとした例（建物明渡につき東京地判昭和 51 年 2 月 17 日判タ 344 号 267 頁；混同により消滅につき京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 卷 11 号 2150 頁；旧法 9 条 1 項 5 号についてであるが譲渡所得の定義を広げた昭和 34 年法律第 79 号・政令第 85 号による改正後の事案として大阪地判昭和 44 年 1 月 28 日判時 570 号 40 頁）があり、「資産」は広く解されてきた（参照：金子宏『租税法』16 版 220 頁は前述の類推解釈に肯定的である一方、225 頁は借家権につき消極説）。

他方、破産宣告を受けた会社の株式につき譲渡損失を否定した例（千葉地判平成 18 年 9 月 19 日訟月 54 卷 3 号 771 頁）、預託金会員制ゴルフ会員権につき譲渡損失を否定した例（名古屋地判平成 17 年 7 月 27 日判タ 1204 号 136 頁）もある。これらは資産としての同質性が欠けた状態での取引を扱った例である（通常、株式やゴルフ会員権は資産にあたる）一方、本件は、本件地役権が不作為を内容とするにとどまり財産権として成熟・独立してないとして資産性を否定した例といえる。

先行評釈

税理別冊附録52巻15号16頁 所得税に関するもの：各種所得の区分（判例紹介）

福井智子・月刊税務事例42巻7号68頁 所得区分〈平成20年分課税関係訴訟裁判例の動向2／実
体法関係・所得税1〉（判例紹介）

週刊税務通信3056号13頁 所得税：連担建築物設計制度（建築基準法86条2項）に係る地役権
の設定の対価の譲渡所得該当性（棄却）所得税更正処分取消等請求事件〈判決速報（20年10月～
12月分）〉（判例紹介）

渡辺充・明治学院大学／法学研究88号183頁 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〈判例研究〉

正木洋子・税理53巻5号95頁 連担建築物設計制度に関わる地役権設定の対価の所得区分〈判決イ
ンフォメーション〉（判例紹介）

豊田孝二・速報判例解説（法学セミナー増刊）5号311頁 連担建築物設計制度に基づく余剰容積の
移転に係る対価が不動産所得に該当するとされた事例

田島秀則・月刊税務事例42巻7号1頁 建築基準法等における容積率の移転と譲渡所得：東京高裁平
成21年5月20日判決を題材として

税理別冊附録53巻9号15頁（26）所得税に関するもの：（3）各種所得の区分〈租税判例の回
顧（平成21年上半期）／第3章 実体法上の問題1〉

週刊税務通信3084号76頁 所得税：連担建築物設計制度による地役権設定の対価と譲渡所得該当
性（棄却）所得税更正処分取消等請求控訴事件〈判決速報（21年4月～6月分）〉（判例紹介）

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)

吉村政穂・租税判例研究会2010年4月2日報告(未公刊)

所得税更正処分取消等請求事件
東京地方裁判所平成20年（行ウ）第281号
平成20年11月28日民事第38部判決
口頭弁論終結日 平成20年10月22日

判 決

原告 X 1
原告 X 2
原告 X 3
原告 X 4
上記4名訴訟代理人弁護士 長谷川純 藤井陽子
被告 国
代表者法務大臣 森英介
（原告X 1, 同X 2 及び同X 3につき）
処分行政庁 麻布税務署長 a
（原告X 4につき）
処分行政庁 渋谷税務署長 b
指定代理人 c 外6名

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

- 1 麻布税務署長が原告X 1に対して平成19年3月27日付けでした同原告の同17年分の所得税に係る更正処分のうち、納付すべき税額2062万6700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 麻布税務署長が原告X 2に対して平成19年3月27日付けでした同原告の同17年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 3 麻布税務署長が原告X 3に対して平成19年3月27日付けでした同原告の同17年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 4 渋谷税務署長が原告X 4に対して平成19年6月28日付けでした同原告の同17年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、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（ただし、その「地役権」の性質については争いがある。）が譲渡所得に当たると主張する原告らが、これを不動産所得であるとする処分行政庁から、それぞれ平成17年分の所得税について更正処分、過少申告加算税賦課決定処分又は更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、これらを不服として、その取消しを求める事案である。

1 前提事実

本件の前提となる事実は、以下のとおりである。いずれも当事者間に争いのない事実であるか、証拠等により容易に認めることのできる事実であるが、括弧内に認定根拠を付記している。

（1）土地建物の所有関係等

ア 原告X 1（以下「原告X 1」という。）は、別紙物件目録A記載1の土地を所有している。（甲1）
イ 原告X 2（以下「原告X 2」という。）、同X 3（以下「原告X 3」という。）及び同X 4（以下「原告X 4」という。）並びに株式会社エーヴィヒ（以下「エーヴィヒ」という。）は、別紙物件目録A記載2の土地を、それぞれ持分20万分の1万0487、20万分の8万1206、20万分の9万693

7、20万分の1万1370の割合で共有している。(甲2)

ウ 前記ア及びイの各土地(以下、併せて「本件各土地」という。)は隣接しているところ、不動産登記上、本件各土地の地積は、別紙物件目録A記載1及び2のとおりである(合計で1551.27平方メートル)が、その実測面積は、概測で合計1552.84平方メートルである。

なお、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%である。(甲1、2、21)

エ 本件各土地上には、別紙物件目録A記載3の建物(以下「本件建物」という。)がある。

本件建物は、区分所有権の目的となる建物であって、後記(2)ないし(4)の当時(すなわち、平成17年7月当時)、[1]エーヴィヒ及び株式会社ヘキサ(以下「ヘキサ」という。)がそれぞれ持分1万分の5622、1万分の4378の割合で同3(1)の専有部分を、[2]原告X2及び原告X4がそれぞれ共有持分10分の4、10分の6の割合で同3(2)の専有部分を、[3]原告X1が同3(3)の専有部分を、[4]ヘキサが同3(4)の専有部分を、[5]原告X3が同3(5)の専有部分を各々区分所有していた。

なお、本件建物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平方メートルであり、その容積率は294.46%である。したがって、本件各土地に係る容積率の最高限度400%(前記ウ)との差は、105.54%となる(以下、この余剰分となる容積率を「本件余剰容積」という。)(甲3ないし5、21、乙1、2)

オ 鹿島建設株式会社(以下「鹿島建設」という。)は、別紙物件目録B記載の各土地(以下、総称して「鹿島所有地」という。)を所有している。(甲6ないし16)

(2) 地役権設定契約書の作成

原告ら及びエーヴィヒは、鹿島建設が鹿島所有地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、鹿島建設との間で、要旨を次のとおりとする平成17年7月1日付け地役権設定契約書(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「本件契約」という。)(甲19)

ア 地役権の内容

(ア) 鹿島建設は、本件各土地、鹿島所有地、信託受託者として三菱信託銀行株式会社(以下「三菱信託銀行」という。)が所有する各土地の一部(以下「三菱信託受託地」という。)及び東京都から鹿島建設が借地する予定の下水道敷地の一部を合わせた敷地を、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、原告ら及びエーヴィヒから本件各土地(承役地)が保有する本件余剰容積の移転を、また、三菱信託銀行から三菱信託受託地(承役地)が保有する余剰容積の移転を、それぞれ鹿島所有地(要役地)上に受け、本件予定建物を鹿島所有地上に建設する。(1条1項)

(イ) 原告ら及びエーヴィヒ並びに鹿島建設は、本件予定建物の着工を停止条件として、原告ら及びエーヴィヒ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、これにより鹿島建設は本件余剰容積の利用権を原告ら及びエーヴィヒから取得する。(1条2項)

(ウ) 原告ら及びエーヴィヒは、鹿島建設が本件余剰容積の利用権の移転を受けた後は、鹿島建設が本件予定建物を将来再築する場合においても、本件余剰容積を鹿島所有地の容積に加算することを承諾する。(1条3項)

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鹿島所有地の所有者が永続的に確保し、鹿島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(4572.42平方メートル)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)

ウ 承役地の利用

鹿島建設は、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鹿島建設が確保でき、かつ、本件建物の容積率対象延床面積を超えて原告ら及びエーヴィヒが本件建物を増改築又は再建築することが可能になった場合には、同利用権を鹿島建設が確保し、鹿島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、建ぺい率及び日影規制等による建物敷地の確保及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原告ら及びエーヴィヒが本件建物を増改築又は再建築することを承諾する。(4条2項)

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。(5条)

オ 存続期間

本件地役権の存続期間は永久とする。(6条)

カ 対価

鹿島建設は、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、原告ら及びエーヴィヒに対して支払う。(7条)

- (ア) 原告X1 1億7500万円
- (イ) 原告X2 1200万円
- (ウ) 原告X3 9100万円
- (エ) 原告X4 1億0900万円
- (オ) エーヴィヒ 1300万円

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原告ら及びエーヴィヒがこれを負担し、鹿島建設に一切の請求をしない。(8条)

ク 権利移転

原告ら及びエーヴィヒ並びに鹿島建設は、将来、本件各土地又は鹿島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。(10条1項)

(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、鹿島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11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。(甲1, 2)

(4) 本件対価の受領

原告ら及びエーヴィヒは、平成17年7月27日、本件契約に基づき、鹿島建設から前記(2)カの対価をそれぞれ受領した。(甲22)

(5) 原告らに対する処分の経緯等

原告らの平成17年分の各所得税に係る確定申告及びこれらにかかわる処分の経緯等は、〔1〕原告X1について別表1(ただし、更正すべき理由がない旨の通知処分、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の処分行政庁はいずれも麻布税務署長である。以下、この更正処分を「本件X1更正処分」といい、この過少申告加算税賦課決定処分を「本件賦課決定処分」という。)、〔2〕原告X2について別表2(ただし、更正すべき理由がない旨の通知処分の処分行政庁は麻布税務署長である。以下、この通知処分を「本件X2通知処分」という。)、〔3〕原告X3について別表3(ただし、更正すべき理由がない旨の通知処分の処分行政庁は麻布税務署長である。以下、この通知処分を「本件X3通知処分」という。)、〔4〕原告X4について別表4(ただし、更正すべき理由がない旨の通知処分の処分行政庁は渋谷税務署長である。以下、この通知処分を「本件X4通知処分」という。)に、それぞれ記載したとおりである(なお、別表1ないし4の各審査裁決の裁決行政庁は国税不服審判所長である。以下、本件X1更正処分、本件X2通知処分、本件X3通知処分及び本件X4通知処分を併せて「本件各処分」、本件各処分と本件賦課決定処分を併せて「本件各処分等」という。))。

なお、上記の経緯については、本件対価に関し、原告X1はこれを一時所得、その余の原告らはこれを不動産所得として各所得税の確定申告をしたものであるが、原告らは、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、それぞれ各更正の請求をしたところ、麻布税務署長又は渋谷税務署長から、更正をすべき理由がないとして原告らに対し上記の各通知処分がされるとともに、本件X1更正処分及び本件賦課決定処分がされたものである。(甲24ないし53、弁論の全趣旨)

(6) 本件訴えの提起

原告らは、平成20年5月16日、本件訴えを提起した。(当裁判所に顕著な事実)。

2 争点

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

(被告の主張)

ア 本件対価は、所得税法26条1項の規定する不動産所得に当たる。

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（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）に限定しているのであるから、この特定街区以外において、余剰容積を利用する権利の「移転」に係る地役権設定行為により得た所得は、上記の原則どおり、土地を使用させることの対価たる所得として、不動産所得に該当することになる。

これを本件対価について見ると、本件契約は、本件各土地を承役地とし、鹿島所有地を要役地として、原告ら及びエーヴィヒが本件各土地上に存する本件建物の容積率対象延床面積を超えて増改築又は再建築しないことを目的とする不作為の地役権を設定するというものであり、原告らは、本件契約に基づき本件地役権を設定する対価として、鹿島建設から本件対価を受領したものである。

そして、地役権設定の対価が譲渡所得とみなされるのは、所得税法施行令79条1項列挙のものに限定されているところ、本件各土地を含む本件連担対象地は特定街区に該当せず、本件地役権は同項列挙のいずれの事例にも該当しないから、本件対価は、譲渡所得には当たらず、原則どおり不動産所得に該当することになる。

イ 原告らの平成17年分所得税の課税標準等及び税額等並びに本件各処分等の根拠及び適法性については、別紙「本件各処分等の根拠及び適法性」記載のとおりである。

（原告らの主張）

次のとおり、本件対価の受領は、譲渡所得に当たる。

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鹿島建設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、鹿島建設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。

第3 争点に対する判断

1 所得税法における不動産所得及び譲渡所得の意義について

所得税法において、不動産所得は、「不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（以下この項において「不動産等」という。）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。）」をいうものと規定され（同法26条1項）、譲渡所得は、「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」をいうものと規定されている（同法33条1項）ところ、本件契約は、前提事実(2)ア(イ)のとおり、承役地を本件各土地、要役地を鹿島所有地として、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（本件契約書の原文によれば、「建築基準法に定める容積率の最高限度より105.54%を控除した容積率である294.46%を超える建物を本件承役地に建設しない旨の不作為の地役権」である。なお、「本件承役地」とは本件各土地

を指す。甲19)を設定するものである(民法280条参照)から、本件地役権の設定により、原告らが本件各土地を鹿島所有地の便益に供し、その対価として鹿島建設から得た所得は、不動産所得というべきものである。

ただし、上記のとおり、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以下検討する。

2 本件地役権の目的及び性質等について

(1) 本件地役権は、前提事実(2)アのとおり、本件連担認定に基いて、鹿島所有地に本件予定建物を建築するために設定されたものであるところ、建築基準法86条2項に定める連担建築物設計制度は、「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、もって公共の福祉の増進に資する」という同法の目的(同法1条。なお、建築基準法施行令1条1号は、「敷地」について、「1の建築物又は用途上不可分の関係にある2以上の建築物のある一団の土地をいう」ものと定義する。)に照らして定められた建築物の容積率の制限(同法52条)を緩和するものである。

すなわち、建築基準法は、それぞれの建築物の「敷地」ごとに容積率を算定するものであるところ、ある敷地上の建築物について容積率の最高限度まで使用されず、未使用の容積部分(すなわち余剰容積)があったとしても、原則としてこれを他の敷地で利用することはできないが、連担建築物設計制度(建築基準法86条2項)は、土地の有効利用等の観点から、「一定の一団の土地の区域(括弧内省略)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っ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」については、容積率の制限の適用に当たって、「当該一定の一団の土地の区域」をこれらの建築物の同一の敷地とみなすことにより、既存建築物の存在を前提として、その余剰容積を隣地に建築する建築物に移転することを可能とする制度[控訴審変更:その余剰容積を加算した容積の建築物を同敷地内の別の土地に建築することが可能となる制度]である。

(乙6)

なお、建築基準法86条1項の規定するいわゆる一団地建築物設計制度は、同条2項の規定する連担建築物設計制度が既存建築物の存在を前提として複数建築物を同一敷地内にあるものとみなすことに比べ、新規の複数建築物を同一敷地内にあるものとみなすことによって同様の特例的な建築規制を適用する制度であり、また、いわゆる特定街区制度(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、公共的な貢献を行う建築計画に対して容積率等の制限を緩和することにより、市街地環境の向上に寄与する良好な都市開発の誘導を図るため、隣接する複数の街区を一体的に計画する場合に、街区間で容積移転することも認める制度である(ただし、本件連担対象地に同制度の適用はない。)(乙3, 4, 6)

(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、鹿島建設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ことができる。

このことは、本件契約書において「余剰容積の移転」という文言が使用されていることによって左右されるものではなく、また、本件契約において、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鹿島建設が確保でき、かつ、本件建物の容積率対象延床面積を超えて原告ら及びエーヴィヒが本件建物を増改築又は再建築することが可能になった場合等に本件建物の容

積率対象延床面積を超えて原告ら及びエーヴィヒが本件建物を増改築又は再建築することが約定されていることとも相反するものではない[控訴審追加：(上記約定は、現行の建築基準法等の規制を前提とする限り、294.46%を超える建物を建設しないが、将来の同法等の改正により、現行の容積率対象延床面積を超えて本件建物を増改築等することが可能となった場合には、同超過分の増改築は制限されない、という内容の不作為を合意したものと解され、もとよりそのような合意は地役権設定契約の内容として可能であるし、本件地役権設定登記の「目的」欄にもその旨登記されている。)]。

なお、弁護士法23条の2に基づいてされた照会に対する鹿島建設の回答書等(甲23)によれば、鹿島建設では、「本件契約によって」「取得した権利について」「経理処理として」「有形固定資産のうち、非減価償却資産として計上しています(勘定科目：土地)」ということであるが、原告らの主張によっても、余剰容積利用権という権利が有形固定資産に当たるとはいえないであろうから、このような経理処理をもって原告らの主張が裏付けられるとはいえない。

したがって、余剰容積利用権という独自の権利が存在する旨の原告らの主張は採用することができず、これを前提とする原告らのその余の主張も同様に採用することはできない。

3 本件対価に係る所得の分類について

(1) 所得税法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」については、その土地の独占的利用権ないし場所的利益の譲渡としての性質を有する場合があります、そのような行為については、経済的、実質的には、土地の所有者等がその土地の更地価額のうち土地の利用権に当たる部分を半永久的に譲渡することによってその土地に対する投下資本の大半を回収するものとみられることなどから、法律的には「資産の譲渡」ということはできないものの、その土地の利用権部分についてはその段階で所有資産の増加益の清算をするのが相当と考えられるため、このうちで更に「政令で定めるもの」を「資産の譲渡」に含めるものと規定する。

そして、上記の「政令で定めるもの」として、所得税法施行令79条1項は、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一定の金額を超えるものとする旨規定した上、この地役権について、〔1〕特別高圧架空電線の架設、〔2〕特別高圧地中電線の敷設、〔3〕ガス事業法2条11項に規定するガス事業者が供給する高圧ガスの通導管の敷設、〔4〕飛行場の設置、〔5〕懸垂式鉄道若しくは跨座式鉄道の敷設、〔6〕砂防法1条に規定する砂防設備である導流堤その他財務省令で定めるこれに類するものの設置、〔7〕都市計画法4条14項に規定する公共施設の設置、〔8〕都市計画法8条1項4号の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で、建造物の設置を制限するものに限る旨規定しているところ、その規定から明らかなおり、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。

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。

(2) そして、本件地役権は、原告らが承役地である本件各土地について容積率294.46%を超える建物を建設しない旨の不作為の地役権を設定し、本件連担認定によって、本件余剰容積の利用という便益を要役地である鹿島所有地に供し、鹿島建設に本件各所有地の所有権の一内容である本件余剰容積を使用させるものであるから、本件対価は、所得税法26条1項にいう不動産所得に該当するものと認めることができる。

(3) したがって、争点に関する被告の主張には理由があり、その他弁論の全趣旨によれば、本件各処分等は適法にされたものと認めることができる。

4 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民訴法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 杉原則彦 裁判官 品田幸男 裁判官 島村典男

所得税更正処分取消等請求控訴事件
 東京高等裁判所平成21年（行コ）第5号
 平成21年5月20日第11民事部判決
 口頭弁論終結日 平成21年5月13日

判 決

控訴人 X 1
 控訴人 X 2
 控訴人 X 3
 控訴人 X 4
 上記4名訴訟代理人弁護士 長谷川純
 同 本間久雄
 被控訴人 国
 代表者法務大臣 森英介
 （控訴人X 1, 同X 2及び同X 3につき）
 処分行政庁 麻布税務署長 a
 （控訴人X 4につき）
 処分行政庁 渋谷税務署長 b
 指定代理人 c 外6名

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 麻布税務署長が控訴人X 1に対して平成19年3月27日付けでした同控訴人の同17年分の所得税に係る更正処分のうち、納付すべき税額2062万6700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 麻布税務署長が控訴人X 2に対して平成19年3月27日付けでした同控訴人の同17年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 4 麻布税務署長が控訴人X 3に対して平成19年3月27日付けでした同控訴人の同17年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 5 渋谷税務署長が控訴人X 4に対して平成19年6月28日付けでした同控訴人の同17年分の所得税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要等（略語は、原判決に従う。）

- 1 本件は、自己の所有又は共有する各土地（本件各土地）について、本件各土地に接続する土地（鹿島所有地）を所有する鹿島建設株式会社との間で、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（本件地役権。ただし、その「地役権」の性質については争いがある。）を設定する旨の契約（本件契約）を締結して、その対価（本件対価）を受領した控訴人らが、同対価は譲渡所得に当たると主張したが、これを不動産所得であるとする処分行政庁から、それぞれ平成17年分の所得税について更正処分、過少申告加算税賦課決定処分又は更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件各処分等）を受けたため、これらを不服として、その取消しを求める事案である。
- 2 原判決は、不動産所得とは、「不動産の上に存する権利（…略…）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。）」をいい（所得税法26条1項）、譲渡所得とは、「資産の譲渡（…略…）による所得」をいう（同法33条1項）ところ、本件契約は、本件各土地内に一定の容積率を超える建物を建設しない旨の不作為の地役権（本件地役権）を設定したものであるから、その対価は不動産所得に当たる、連

担建築物設計制度は、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し、本件契約は余剰容積利用権という権利の移転又は譲渡を合意したものであるから、本件地役権設定の対価が譲渡所得に該当するとはいえないとして、本件各処分等が適法にされたものと認め、控訴人らの請求をいずれも棄却したため、控訴人らが本件控訴をした。

3 前提事実及び争点（当事者の主張を含む。）は、原判決の「事実及び理由」第2の1及び2に摘示されたとおりであるから、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件契約は地役権設定契約であり、地役権設定の対価（本件対価）は譲渡所得ではなく、不動産所得に当たるから、控訴人らの請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、原判決を次のとおり訂正し、次項で当審における判断を補足するほか、原判決の「事実及び理由」第3の1から3までに説示されたとおりであるから、これを引用する。

（1）14頁13行目ないし14行目の「その余剰容積を隣地に建築する建築物に移転することを可能とする制度」を「その余剰容積を加算した容積の建築物を同敷地内の別の土地に建築することが可能となる制度」と改める。

（2）16頁7行目の「ない」の次に「(上記約定は、現行の建築基準法等の規制を前提とする限り、294.46%を超える建物を建設しないが、将来の同法等の改正により、現行の容積率対象延床面積を超えて本件建物を増改築等することが可能となった場合には、同超過分の増改築は制限されない、という内容の不作為を合意したものと解され、もとよりそのような合意は地役権設定契約の内容として可能であるし、本件地役権設定登記の「目的」欄にもその旨登記されている。)」を加える。

2 当審における判断（補足）

（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とはできず、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

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巻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えなくとも、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) 本件の検討

ア 控訴人らと鹿島建設は、本件契約により、本件余剰容積分の容積を加算した建物を鹿島所有地上に建築することを可能とするために、本件各土地の余剰容積をあたかも「移転」したかのような効果を生じさせることを意図していたものと認められる。

しかし、本件契約書上、「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（本件地役権）を設定する」と合意し（1条2項），同合意に基づいて地役権設定登記もしているのであって、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。また、上記説示のとおり、この地役権設定は、控訴人らの所有（共有）資産である既存建物の敷地と鹿島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鹿島建設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。

控訴人らは、本件契約書の文言は形式的又は便宜的なものにすぎず、契約の内容は「余剰容積利用権」の移転であると主張するが、「余剰容積利用権」を土地利用利益以外の独立の権利ということではできないし、「余剰容積利用権」の譲渡が観念されるとしても、その設定行為である利用許諾が当該権利の移

転といえないことは既に説示したとおりである。

そうすると、鹿島建設が本件余剰容積分の容積を加算した建物を鹿島所有地上に建築することにつき控訴人らが同意したことへの対価として取得した所得は、所得税法上に規定された「不動産所得」に該当するものというべきである。

イ この点につき、控訴人らは、本件契約においては、本件地役権の対価は一括して受領し、連担対象建物の容積率の超過部分を取り壊さない限り本件契約の合意解約をすることはできないこととされ（協定書〔甲20〕5条1項）、本件地役権の存続期間は永久とされ、本件建物は堅固建物として長期間存続することが予定されていること等から、上記対価の受領は本件各土地の資産の値上りにより長期間にわたって蓄積された利得の一部が一時的に実現したという側面があり、実質的には土地の元本価値の流出として譲渡所得と解すべきである旨の主張をする。

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、既に説示したとおり、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。

ウ なお、控訴人らの主張する上記事情及び本件地役権の設定により、控訴人らが、将来の行政法規等の改正がない限り、原則として本件各土地に容積率294.46%を超える建物の建築をすることができなくなったことについて所得税法施行令79条1項の類推の余地を検討しても、以下のとおり、消極に解するほかはない。

甲21（調査報告書）によれば、本件余剰容積の経済的価値は、本件各土地の取引事例比較法による比準価格（21億4000万円）にその法定容積率（400%）に対する本件余剰容積の割合である26%を乗じるなどして算出した本件余剰容積の比準価格と、本件各土地の収益還元法による収益価格（21億6000万円）に同余剰容積割合を乗じるなどして算出した本件余剰容積の収益価格とを、比較考慮して算定した価額（5億9800万円）に、法制度上の制約を考慮した補正率65%を乗じた3億8900万円と査定され、本件契約においては、これを参考として、4億円をもって対価と定めたものと認められ、本件対価決定当時の本件各土地の更地価額は少なくとも21億4000万円（甲20、21、弁論の全趣旨）であったと認められる。

したがって、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（同項1号）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である5億3500万円を超えない。また、本件契約は、鹿島建設が本件余剰容積分の容積を加算した建物を鹿島所有地上に建築することを目的とするものであるから、建物又は構築物の一部の所有を目的とする借地権（同項2号）と解することはできない。

なお、控訴人らは、本件地役権の設定により控訴人らが譲渡したのは、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%）に応じた部分的利用権に過ぎないから、所得税法施行令79条1項において譲渡所得の要件に当たるかどうかの計算の基礎となる「土地」の価額とは、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」である5億9800万円と解すべきであり、本件対価である4億円はその約66%であるから、同項1号に定める基準を超えていると主張する。確かに、上記のとおり、同項2号の建物又は構築物の一部の所有を目的とする借地権の設定においては、現実の土地利用利益の割合を計算の基礎とすることになるが（同号）、本件がこれに該当しないことは上記のとおりである。また、本件契約による土地利用利益は、既存建物の敷地に係る余剰容積率を利用する利益であって、法制の変更によりこの利益の法定容積率に占める割合は変動するうえ、控訴人らの主張する余剰容積利用権も本件各土地の敷地全体について決せられるものであるから、上記政令の適用における土地価額につき、余剰容積率の割合に応じた「土地の部分的利用利益」を、同項1号の算定の基礎とされる「土地の価額」と同視することはできない（控訴人らのような見解によれば、土地利用利益の対価という点で経済実質において同様というべき、空間について上下の範囲を定めた地上権、賃借権が上記施行令上譲渡所得に当たるとされる場合との間に不均衡を生ずることになる。）。エ 控訴人らの上記各主張は、連担建築物設計制度による同意から生ずる余剰容積率の利用対価の実質に照らしたときに、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るが、上記

解釈を左右するものではない。

3 以上によれば、本件対価が不動産所得に当たるとしてされた本件X 1 更正処分、本件X 2 通知処分、本件X 3 通知処分及び本件X 4 通知処分はいずれも適法にされたものといふことができ、本件X 1 更正処分前における税額の計算の基礎に、本件対価が一時所得として計上され、不動産所得として計上されなかつたことについて、国税通則法6 5条4項にいう正当な理由があるとも認められないから、本件賦課決定処分も適法にされたものといふことができる。

よつて、原判決は相当であり、控訴人らの本件各控訴は、いずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1 1 民事部

裁判長裁判官 富越和厚 裁判官 設樂隆一 裁判官 大寄麻代