

平成27年5月21日判決言渡

平成24年（行ウ）第459号，第462号ないし468号 所得税更正処分取消等請求事件

平成24年（行ウ）第460号，第461号 更正の請求拒否通知処分取消請求事件

（以下，各事件を事件番号により，「459号事件」等という。）

主 文

- 1 右京税務署長が平成23年3月9日付けで原告P1に対してした原告P1の平成19年分の所得税に係る更正のうち，総所得金額8879万6320円，納付すべき税額2209万1700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定のうち，85万円を超える部分を取り消す。
- 2 日野税務署長が平成22年7月30日付けで原告P2に対してした原告P2の平成19年分の所得税に係る更正のうち，総所得金額6299万5849円，納付すべき税額2104万5400円を超える部分を取り消す。
- 3 中野税務署長が平成22年7月30日付けで原告P3に対してした原告P3の平成19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 福岡税務署長が平成23年3月11日付けで原告P4に対してした原告P4の平成19年分の所得税に係る更正のうち，総所得金額3億5143万7441円，納付すべき税額8101万6300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 5 天王寺税務署長が平成23年3月10日付けで原告P5に対してした原告P5の平成19年分の所得税に係る更正のうち，総所得金額1億2405万8438円，納付すべき税額3448万7000円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 6 昭和税務署長が平成23年3月8日付けで原告P6に対してした原告P6

の平成19年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額1億2632万0379円、納付すべき税額3722万5600円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

7 世田谷税務署長が平成23年3月11日付けで原告P7に対してした原告P7の平成19年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額1億5477万5308円、納付すべき税額5805万3200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

8 品川税務署長が平成23年3月11日付けで原告P8に対してした原告P8の平成19年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額2億8132万8525円、納付すべき税額6024万4100円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

9 諏訪税務署長が平成23年3月10日付けで原告P9に対してした原告P9の平成19年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額1億5533万6689円、納付すべき税額3689万7900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

10 芝税務署長が平成23年3月10日付けで原告P10に対してした原告P10の平成19年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額4億1765万9504円、納付すべき税額8884万6200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

11 訴訟費用は被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

主文同旨

第2 事案の概要

本件は、原告らが、他の出資者と共に組合契約を締結して民法上の組合を組成した上、金融機関から金員を借り入れて航空機を購入し、これを航空会社に賃貸

する事業を営んでいたところ、航空機を売却して当該事業を終了する際、①航空機の購入原資の一部となった借入金の一部に係る債務の免除を受けたことによる利益（以下「本件ローン債務免除益」という。）及び②当該組合の業務執行者に対して支払うべき手数料に係る債務の免除を受けたことによる利益（以下「本件手数料免除益」といい、本件ローン債務免除益と併せて「本件各免除益」という。）が発生したことについて、それぞれ各処分行政庁から、本件各免除益が所得税法26条1項所定の不動産所得や同法35条1項所定の雑所得に該当するとして、更正をすべき理由がない旨の通知又は更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたことから、本件各免除益はいずれも同法34条1項所定の一時所得に該当すると主張し、これらの処分はいずれも違法であるとして、その全部又は一部の取消しを求める事案である。

なお、被告は、本件訴訟において、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は、主位的には不動産所得に、予備的には雑所得に、それぞれ該当すると主張している。

1 関係法令の定め

本件の関係法令の定めは、別紙2「関係法令の定め」記載のとおりである。なお、別紙2において改正注記をしたものについては、本文及び他の別紙においても同様であるから、改正注記を省略する。

2 前提事実（証拠等を掲げていない事実は、当事者間に争いが無い。なお、以下、書証については、特記するものを除き、各枝番を含むものとする。）

(1) 原告らによる組合契約の締結

ア P11株式会社（以下「P11」という。）は、平成10年3月23日付けの「航空機賃貸事業のご案内ーP12向けリース」という文書により、個人投資家とP11の関連会社を組合員とする民法上の任意組合を組成した上、組合員による出資金と金融機関からの借入金（責任財産を原則として組合財産に限定したもの）を原資として航空機を購入し、その航空機を

航空会社に貸し付けるという航空機リース事業について、出資者（組合員）の募集を行った。（乙A1）

イ P11の募集に応じた原告ら10名を含む個人投資家17名とP11の関連会社であるP13有限会社（以下「本件業務執行者」という。）の合計18名（以下「本件各組合員」と総称する。）は、平成10年4月21日付で、要旨次のような内容を含む任意組合契約（以下「本件組合契約」といい、本件組合契約に基づいて組成された民法上の組合を「本件組合」という。）を締結した。

（ア） 組合の名称（第1条）

本件組合はP14事業組合1号と称する。

（イ） 目的（第2条）

本件組合は、本件各組合員が出資した出資金及び本件組合の資産に適当な担保を設定して金融機関から借り入れた金員をもって航空機1機（1992年製○型機、製造番号×。以下「本件航空機」という。）を取得し、取得した本件航空機をP12 Inc.（以下「P12」という。）又はその他の賃借人にリースし、リース契約終了後は本件航空機の売却等の処分をするという、航空機の取得、賃貸、管理、売却及びこれに附帯する一切の事業（以下、併せて「本件組合事業」という。）を行うことによって、組合員相互の利益を図ることを目的とする。

（ウ） 組合の発足時期及び存続期間（第3条及び第4条）

本件組合の存続期間は、本件組合契約の契約書に別に定める場合のほか、本件組合が発足する平成10年4月21日から7年間とする。

ただし、業務執行者が存続期間の延長を提案し、かつ、本件組合に対する出資割合の過半数を有する本件各組合員の書面による同意が得られた場合には、これを延長する。

（エ） 業務執行者（第8条）

本件各組合員は、本件業務執行者を本件組合の唯一の業務執行者と定め、本件組合における一切の業務執行を委任する。本件業務執行者以外の本件各組合員は、本件組合契約に定めるもののほか、何ら業務についての権限を有しない。

業務執行者は、本件組合から、本件組合の業務執行に対する報酬として、リース契約所定のリース料の3%相当額（消費税込み。）の支払を受けることができる（以下、この報酬を「本件手数料」という。）。

(オ) 事業年度及び事業報告（第9条及び第11条）

本件組合の事業年度は、1月1日から12月31日までの1年間（初年度の開始日は本件組合発足の日から12月31日まで、最終年度は1月1日から本件組合の解散の日までとする。）とし、業務執行者は、各事業年度の本件組合事業につき、貸借対照表及び損益計算書を作成し、各事業年度終了後60日以内に本件各組合員に送付して報告を行う。

(カ) 損益の分配（第10条）

業務執行者は、本件組合事業から生ずる損益を事業年度毎に計算し、本件各組合員に対し、その出資割合に応じて分配する。

(キ) 重要事項に関する特則（第13条）

本件航空機全部の売却及び本件組合の存続期間の延長は、業務執行者の提案に基づき、本件組合に対する出資割合の過半数以上を有する本件各組合員の書面による同意により行われる。

(ク) 解散（第22条）

本件組合は、存続期間が満了した場合や本件航空機全部を売却した場合等に解散する。

(ケ) 清算（第23条）

本件組合を解散したときは、業務執行者が清算人となる。清算人は、現務の結了、債権の取立て及び債務の弁済並びに残余財産の引渡しを行

うために必要な一切の行為を行うことができる。また、残余財産は本件各組合員の出資割合に応じて配当する。

ウ 本件各組合員は、本件組合契約に基づき、別紙3 出資金等一覧表の「出資金」欄記載のとおりの出資をし、同表の「出資割合」欄記載の出資割合により、本件組合による本件組合事業から生じる損益の分配を受けることとなった。

(2) 最初のリース契約の締結

ア 本件組合は、平成10年4月24日、CREDIT P15, P16 Branch (本件組合の解散時の商号は、P17銀行P18支店。以下「本件融資銀行」という。)を貸主、本件組合を借主とし、利率を年7.82%、返済期間を同年5月6日から平成16年4月20日まで、毎月の返済金額を39万3000米国ドル(以下「ドル」という。)(元利均等払。ただし、同月5日は18万4000ドル、同月20日は1427万3766.26ドル)とする金銭消費貸借契約(以下「本件ローン契約」という。)を締結し、本件航空機の購入資金として3143万5442.49ドルを借り入れた(以下、本件ローン契約に基づく借入元本、利息金その他返済金を併せて「本件借入金」という。)

なお、本件ローン契約では、本件借入金の返済原資を原則として本件航空機等の本件組合の組合財産のみに限定し、本件各組合員の個人財産を返済の原資としないものと定められていたが(以下、この定めをした条項を「ノン・リコース条項」という。)、これに加えて、一定の場合に本件借入金に係る債務のうちの本件航空機等の本件組合の組合財産を上回る部分を当然に免除する旨の条項等は設けられていなかった。

(甲A2, 弁論の全趣旨)

イ 本件組合は、平成10年4月24日、本件各組合員の出資した出資金及び本件ローン契約に基づく借入金を原資として、本件航空機を420

0万ドルで購入した。

ウ 本件組合は、P 1 2 との間で、期間を平成10年4月から平成16年4月まで、リース料を月額43万ドルとして、本件航空機を貸し渡す旨のリース契約（以下「旧リース契約」という。）を締結し、平成10年4月、P 1 2 に対して本件航空機を貸し渡し、P 1 2 が倒産した平成13年までの間、旧リース契約で定められたリース料の支払を受け、同リース料のうち39万3000ドルを毎月の本件借入金の返済（元利均等払）に充て、その残額を毎月の本件手数料の支払等に充てていた。

(3) P 1 2 の倒産と新たなリース契約の締結

ア 本件航空機のリース先であったP 1 2 は、平成13年9月11日に発生したアメリカ合衆国における同時多発テロ事件（航空機テロ事件）の影響を受け、同年11月8日、倒産した。（弁論の全趣旨）

イ 本件組合は、平成14年5月頃、P 1 9 L i m i t e d（平成16年1月13日に「P 2 0」へ商号変更。以下「P 1 9」という。）との間で、期間を平成14年5月10日から平成16年3月31日まで（1年間のリース期間延長のオプション付き）、リース料を月額9万ドルから13万ドルとして、本件航空機を貸し渡す旨のリース契約（以下「新リース契約」という。）を締結し、P 1 9 に対して本件航空機を貸し渡した。（甲A 3，甲A 5，弁論の全趣旨）

なお、本件組合とP 1 9 は、平成15年6月19日、新リース契約について、リース期間を平成22年3月31日までに、平成16年4月1日以降のリース料を月額12万5000ドルに、それぞれ変更する旨合意した。（甲A 4，甲A 5，弁論の全趣旨）

ウ 本件組合は、P 1 2 の倒産に伴う本件航空機の実戻し及びP 1 9 との間の新リース契約に関する費用が必要となったため、平成14年5月8日、同年6月17日及び平成15年4月8日の3回に分けて、P 1 1 か

ら総額276万6093.27ドルを借り入れて（以下、この借入れに基づく借入元本、利息金その他返済金を「P11借入金」という。）、上記費用の支払に充てた。（甲A3、甲A4、甲A8、乙A2、弁論の全趣旨）

エ 本件組合は、新リース契約における月額リース料が本件借入金の返済月額に足りないものとなったことから、平成14年11月25日、平成15年7月2日及び平成18年12月22日の3回にわたり、本件融資銀行との間で、本件ローン契約の契約内容の見直しを行い、その結果、新リース契約のリース料全額を本件借入金の返済に充当することや返済期限を平成22年3月31日までに延長すること、利率を年5.48%に変更することなどが合意されたが、ノン・リコース条項の変更は行われていない。

(4) 本件手数料の支払猶予

ア 本件各組合員は、本件組合契約に基づき、本件業務執行者に対し、本件航空機のリース料の3%に相当する本件手数料を支払うことになっていたところ、P12の倒産からP19との間の新リース契約の締結までの間は本件航空機に係るリース料収入を得られなかったことや、新リース契約における月額リース料全額が本件借入金の返済に充てられることになったことから、平成13年11月分以降、本件手数料を支払うことができなくなった。

イ 本件業務執行者は、上記のような状況を受けて、平成14年8月1日付けで、本件各組合員に対し、新リース契約のリース期間中の本件手数料の支払については、新リース契約の終了時又はそれ以降に繰り延べられることになる旨通知した。（甲A3）

ウ 原告らは、本件手数料を支払わなくなった平成13年11月以降も、従前と同様に、本件手数料のうちの自らの出資割合に相当する部分を不動産

所得の必要経費に算入して所得税に係る確定申告を行っていた。（弁論の全趣旨）

(5) 本件組合の解散

ア 本件組合は、平成15年4月23日付けの本件業務執行者の提案に基づき、出資割合の過半数を有する組合員の同意により、その存続期間を平成29年4月21日まで延長した。（甲A4，甲A5）

イ 本件業務執行者は、平成19年2月1日付け報告書により、本件各組合員に対し、次のとおり、本件航空機を売却して本件組合事業を終了するという提案を行った。

(ア) 米国などにおける景気低迷、平成13年9月の米国での同時多発テロ、イラク戦争等の影響により、航空業界は、かつて経験したことがないほど厳しい状況になり、航空機マーケットも低迷が続いている。また、P21が平成16年10月に○型航空機（○及び○）の生産を中止したため、本件航空機に関するマーケットは依然として厳しい状況にある。

そして、鑑定会社5社の評価によると、本件航空機の平成19年1月時点の市場価格は、1360万ドルないし1848万ドルであるが、これは同年2月時点の本件借入金の元本残高である約2130万ドルを下回る水準となっている。

このような状況の中で本件組合事業を継続しても、出資金の回収の見込みが生じる可能性は小さい。

(イ) 以上の情報と諸般の事情を前提に、本件組合の業務執行者として、本件融資銀行及びP11と交渉を行った結果、次のaないしdの取引についての合意を取り付けることができる見込みとなり、これらにより、本件各組合員に追加出資を求めることなく、本件組合事業を終了させることが可能となった。

- a 本件組合は、平成19年2月5日を基準として本件航空機を1700万ドルで売却する（本件航空機の最終的な売却価格は、実際の売却日によって変更になる可能性がある。）。
 - b 本件組合は、上記の本件航空機の売却代金の一部を用いて、本件融資銀行に対して約1400万ドルを支払うことにより、本件借入金を完済し（平成19年2月時点の本件借入金の元本残高は約2130万ドルであるが、本件融資銀行との交渉により、その返済必要額が減額される予定である。）、当該返済に充てた残額により、P11借入金（金利を含めて約300万ドル）を完済する。
 - c 本件組合は、P12の倒産時に、本件航空機を取り戻すため、P12が支払っていなかった管制料や空港使用料等をカナダ当局等に対して立替払しているところ、この立替金を取り戻すために行ったカナダの裁判に関連して今後発生する債権債務をP11に譲渡し、本件各組合員には当該裁判に関する資金負担が今後発生しないようにし、本件組合事業を速やかに終了させる。
 - d 本件組合事業においては、本件航空機売却の手数料は機体売却価格の3%となっているが、今回の売却に伴う手数料については0とする。
- ウ 上記イの提案について、本件組合契約13条に基づき、本件組合の出資割合の過半数を有する組合員が、書面によって同意をした。（弁論の全趣旨）
- エ 本件組合は、平成19年2月5日、本件融資銀行との間で、本件融資銀行に対して本件ローン契約に基づく債務の全部かつ最終の弁済として1400万ドルを同年3月5日に支払う旨合意した。
- オ 本件業務執行者は、平成19年3月5日、本件航空機を1700万ドルで売却した。

カ 本件組合は、平成19年3月5日、本件融資銀行に対し、本件航空機の売却代金を原資として、本件借入金の元金の弁済として1400万ドル（同日現在の元本残高は2117万4562.71ドル）を、同日までの利息の弁済として10万0117.17ドルを、それぞれ支払い、その一方で、本件融資銀行から、本件借入金に係る残債務（717万4562.71ドル）を免除された（以下、本件融資銀行が行ったこの債務免除を「本件ローン債務免除行為」という。）。（甲A10, 甲A11, 甲A22, 甲A24）

本件ローン債務免除行為によって本件ローン債務免除益が発生し、原告らについて、別紙3出資金等一覧表のとおり、出資割合に応じた債務免除益が発生した。（甲Bイないしヌの各1）

キ 本件組合は、平成19年3月5日、本件業務執行者から、同日時点で未払となっていた本件手数料に係る債務全額（合計23万1370ドル）を免除された（以下、本件業務執行者が行ったこの本件手数料の免除を「本件手数料免除行為」という。）。（甲A11, 甲A14）

本件手数料免除行為によって本件手数料免除益が発生し、原告らについて、別紙3出資金等一覧表の「本件手数料免除益」欄記載のとおり、出資割合に応じた債務免除益が発生した。（甲Bイないしヌの各1, 弁論の全趣旨）

ク 本件組合は、平成19年3月6日、P11に対し、本件航空機の売却代金を原資として、P11借入金の残額298万9587.19ドルを弁済した。（甲A11, 甲A12, 甲A13, 甲A24）

ケ 本件組合は、平成19年3月6日、本件組合契約22条に基づいて解散した。（弁論の全趣旨）

(6) 本件業務執行者による本件各免除益の扱い等

ア 本件業務執行者（本件組合の清算人）は、本件組合の平成19年1月1

日から同年3月6日までの事業年度の損益計算書において、本件各免除益を、債務免除益として計上した。

イ 本件業務執行者は、本件各組合員に対し、本件各免除益を記載した本件組合の損益計算書や、出資割合に応じた本件各組合員それぞれの本件各免除益（別紙3出資金等一覧表の「本件各免除益」欄記載のとおり）を記載した計算書等を会計報告書として送付した。

(7) 確定申告及びこれに対する更正等

別紙4「更正等の経緯」のとおり、原告らは、それぞれ、平成19年分の所得税に係る確定申告等をし、これらに対して各処分行政庁による更正等がされたが、その概要は、次のとおりである（別紙5の1ないし10参照）。なお、別紙4で用いた略語は以下の本文及び他の別紙でも用いることとする。

（甲Bイないしヌの各1ないし4，弁論の全趣旨）

ア 原告らは、それぞれ、平成19年分の所得税について、本件各免除益のうちの出資割合に応じた部分の金額を、原告P2及び原告P3については雑所得に係る総所得金額に、原告P4，原告P5，原告P6，原告P7，原告P8，原告P9及び原告P10については一時所得に係る総所得金額に、それぞれ算入し、原告P1についてはいずれの所得に係る総収入金額にも算入せず、確定申告をした（原告P6については修正申告もした。）。

イ 原告P2及び原告P3は、上記アの各確定申告後、本件各免除益は一時所得に該当するなどとして、それぞれを所轄する各処分行政庁に対して更正の請求をしたが、原告P2更正請求に対しては、日野税務署長が、社会保険料の控除漏れは認めたものの、本件各免除益は不動産所得に該当するとして原告P2更正処分を、原告P3更正請求に対しては、中野税務署長が、更正をすべき理由がない旨の原告P3通知処分を、それぞれした。

また、原告P4，原告P5，原告P6，原告P7，原告P8，原告P9及び原告P10については、本件各免除益が一時所得に該当するものとし

て、確定申告を行っていたため、同原告らを所轄する各処分行政庁は、いずれも、本件各免除益が雑所得に該当するとして、各更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

さらに、原告P1については、原告P1確定申告において本件各免除益を申告していなかったため、右京税務署長は、本件各免除益が雑所得に該当するとして、原告P1更正処分及び原告P1賦課決定処分をした。

ウ 原告らは、上記の各更正等（以下「本件各更正処分等」という。）に対して、それぞれ適法な不服申立てをした。

(8) 本件各訴えの提起

原告らは、平成24年7月13日、それぞれ本件各訴えを提起した。（顕著な事実）

3 被告が主張する更正等の根拠と適法性

被告が主張する本件各更正処分等の根拠と適法性は、別紙6「更正等の根拠と適法性（被告の主張）」のとおりである。

4 争点及び当事者の主張の要旨

本件における争点は、本件各免除益の所得区分であり、具体的には、① 本件ローン債務免除益が、一時所得に該当するか、あるいは、雑所得に該当するか、② 本件手数料免除益が、不動産所得に該当するか、不動産所得に該当しない場合に、一時所得に該当するか、あるいは、雑所得に該当するか、が争われている。

争点に関する当事者の主張は、別紙7「被告の主張」及び別紙8「原告らの主張」とおりであるが、その要点は以下のとおりである。なお、別紙7で用いた略語は以下の本文及び他の別紙でも用いることとする。

(1) 被告

ア 本件ローン債務免除益は、一時所得に該当せず、雑所得に該当する。

(ア) ある所得が、所得税法における所得区分のいずれに該当するかを判

断するに当たっては、当該所得が得られた直接的な原因（原因をなす行為等の事実やそれに対する法的評価）を重要な考慮要素としつつ、それ以外にも所得の性質や発生の態様及びそれに関連する事実関係をも総合考慮した上で、事実関係に即した法的評価を行い、利子所得ないし雑所得の10種類の所得の意義及び要件を定めた同法23条ないし35条のいずれに該当するかを判断すべきである。

(イ) 本件ローン債務免除益が除外要件を充足することは認める。

(ウ) 原告らを含む本件各組合員が営んでいた本件組合事業は、本件各組合員による出資金及び本件借入金をもって本件航空機を取得し、これを賃貸、管理、売却すること及びこれらに附帯する一切の業務を含むものであり、これにより組合員相互の利益を図ることを目的とするものであるから、「営利を目的とする継続的行為」に該当することは明らかである。そして、本件ローン債務免除益は、原告らを含む本件各組合員が営む本件組合事業を遂行するに当たって不可欠な本件航空機の取得資金を調達するために締結した本件ローン契約において、追加出資のリスクを回避するためにノン・リコース条項が設けられていることを前提として、本件組合が本件ローン契約において定められた債務者としての義務を履行し続けたことにより、本件航空機を売却した際にその売却代金を含む組合財産によって返済できなかった本件ローン契約に基づく本件借入金に係る残債務につき、本件融資銀行から免除を受けることによって発生したものである。したがって、本件ローン債務免除益は、原告らが営む航空機賃貸事業の一環として生じたものであって、賃貸料収入等と同様、営利事業から生じる定期的あるいは回帰的な所得と把握し得るものであるから、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当し、非継続要件を充足しない。

(エ) 次に、非対価要件における対価性は、直接的な対価関係より相対的

に広い概念であり、ある者が別の者から何かを受け取る場合において、そこに牽連関係が存在したと認め得る状況があれば、労務その他の役務の対価としての性質を有するものとして、非対価要件を充足しない。

そして、本件ローン債務免除益の発生の態様及び考慮すべき事実関係をみると、原告らは、航空機賃貸事業における事業主で、かつ、本件ローン契約における金員の借主であり、ノン・リコース条項が設けられた本件ローン契約により、本件航空機等の本件組合の財産のみを本件融資銀行の担保権の対象にした契約上の地位にあることに加え、本件融資銀行における本件ローン契約の締結及びその後の本件ローン債務免除行為までの一連の行為に経済的合理性が認められることからすると、原告らが本件融資銀行にリスク投資の機会を与えたとの関係が認められ、このような関係から生じた本件ローン債務免除益には牽連関係が存在した状況を認めることができるから、本件ローン債務免除益は非対価要件を充足しない。

(オ) したがって、本件ローン債務免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当する。

イ 本件手数料免除益は不動産所得に該当する。仮に不動産所得に該当しないとしても、一時所得には該当せず、雑所得に該当する。

(ア) 不動産所得に該当する不動産等の貸付けによる所得とは、使用収益期間に対応して定期的かつ継続的に支払われる賃料がその典型であるが、これに限らず、賃借人から賃貸人に移転される経済的利益のうち、目的物を使用収益する対価としての性質を有するもの又はこれに代わる性質を有するものをいう。そして、ある所得が不動産所得に該当するか否かは、当該所得が得られた直接的な原因だけでなく、所得の性質や発生の態様及びこれらに関連する事実関係も考慮要素に含めて判断すべきである。

この点、不動産所得の必要経費に該当するというためには、当該所得を得るための活動、すなわち不動産貸付事業（ないし業務）と直接の関連を有し、当該事業（ないし業務）を行うために客観的に必要な支出であることが必要とされるのであり、このような必要経費に該当する支出と当該事業（ないし業務）との関連性は、事後的に当該必要経費に係る支払が免除されたからといって直ちに失われるものではない。そうすると、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入した費用が未払となっていたところ、その後、当該未払となっている費用について債権者から債務免除を受けた場合の当該債務免除を受けた部分については、特別な事情がない限り、当該債務免除益が生じた日の属する年分の不動産所得の総収入金額に算入すべきである。このように解することは、必要経費に算入されていた費用に係る債務の免除が、過去に不動産所得から控除していた必要経費を事後的に減少させ、その結果、不動産所得を増加させるという経済的実質をもっていることや、所得税法の他の規定からみても理由がある。

そして、本件手数料は、本件組合事業の執行を本件業務執行者に委託したことに基づく当該業務執行に対する報酬であり、原告らが本件組合を通じて行った本件航空機の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されていたものであるところ、本件手数料免除益は、未払となっていた平成13年11月分以降の本件手数料全額を本件業務執行者が債務免除したこと（本件手数料免除行為）によって発生した経済的利益であるから、不動産所得に該当するということになる。

(イ) 仮に、本件手数料免除益が不動産所得に該当しないとしても、本件手数料免除益は、未払となっていた平成13年11月分以降の本件手数料を本件業務執行者が債務免除したことによって生じた経済的利益であり、本件組合の活動から得られた損益として認識されたものである。そ

して、本件手数料免除益は、営利を目的とする継続的行為に該当する本件組合事業（航空機賃貸事業）の一環から生じたものであること、そして、原告らが本件組合事業の委託者である本件組合の組合員であるが故に生じたものであることからすれば、偶発的に生じたものではなく、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であり、労務その他の役務の対価としての性質を有することも明らかであるから、本件手数料免除益は一時所得には該当せず、雑所得に該当する。

(2) 原告ら

ア 本件ローン債務免除益は一時所得に該当する。

(ア) ある所得が一時所得に該当するためには、①利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち（除外要件）、② 営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で（非継続要件）、③ 労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの（非対価要件）という各要件を充足する必要があるところ（所得税法34条1項）、本件ローン債務免除益が除外要件を充足することは、当事者間に争いが無い。

(イ) また、本件ローン債務免除益が発生した原因は本件ローン債務免除行為であるところ、本件ローン債務免除行為は、原告らが本件組合を通じて行っていた本件組合事業において予定されておらず、偶発的に行われたものであり、かつ、繰り返し生じることが予定されていない1回限りのものであるから、本件ローン債務免除益は非継続要件を充足する。

(ウ) さらに、本件ローン債務免除益の発生に関し、原告らは本件融資銀行に対して何ら「労務その他の役務」の提供や「資産の譲渡」を行っていないから、本件ローン債務免除益は非対価要件も充足する。

(エ) したがって、本件ローン債務免除益は一時所得に該当する。

イ 本件手数料免除益は、不動産所得に該当せず、一時所得に該当する。

(ア) 本件手数料免除益が発生した原因は、本件業務執行者が未払となっていた本件手数料に係る債務を免除したという本件手数料免除行為であるところ、本件手数料免除益が本件航空機の貸付けによる所得でないことは明らかであり、また、本件手数料免除行為を行った本件業務執行者は本件航空機の借主でもないから、本件手数料免除益は不動産所得に該当しない。

(イ) 次に、本件手数料免除益は、不動産所得に該当しないことを含めて、除外要件を充足する。また、本件手数料免除益の発生原因である本件手数料免除行為は、本件組合事業終了時に未払となっていた本件手数料を支払う資金が本件組合になかったなどの事情に鑑みて、本件業務執行者がやむなく行ったものであり、本件組合事業の開始する時点で予定されておらず、偶発的に行われたものであり、かつ、本件組合契約上も繰り返して生じることは予定されていない1回限りのものであるから、本件手数料免除益は非継続要件を充足する。さらに、本件手数料免除益に関し、原告らは本件業務執行者に対して何ら「労務その他の役務」の提供や「資産の譲渡」を行っていないから、本件手数料免除益は非対価要件も充足する。

(ウ) したがって、本件手数料免除益は一時所得に該当する。

第3 当裁判所の判断

1 前提

(1) 本件組合事業によって得られた所得の納税義務者

民法上の組合（任意組合）は、複数の組合員が共同の事業を営む組織であり、組合員となる者が出資をして共同の事業を営むことを約する旨の組合契約を締結することによって設立されるが（同法667条1項）、組合は事業の主体ではあっても、権利義務の帰属する法主体ではないから、その活動によって得られる損益は、組合を通り抜け、組合契約で定める損益分配割合（同

法674条)に応じて直接各組合員に帰属する。

所得税法は、民法上の組合の活動によって生み出された所得の計算や組合員に対する所得配分について何ら規定を設けていないものの、上記のとおり、民法上の組合は法主体ではなく、その活動による損益は直接各組合員に帰属することからすると、組合の活動によって生み出された所得に関しては、組合員がそれぞれ納税義務を負うことになる。

そして、前提事実(1)イのとおり、原告らを含む本件各組合員は、本件組合契約を締結して民法上の組合である本件組合を組成し、本件融資銀行からの本件借入金と本件各組合員の出資した出資金を原資として本件航空機を購入し、本件航空機を賃貸するという本件組合事業を営んでいるところ(本件組合契約2条)、本件組合事業による損益は、出資割合に応じて直接本件各組合員に帰属することになるから(本件組合契約10条)、本件組合事業によって生み出された所得については、本件各組合員である原告らがそれぞれ納税義務を負うことになる。

(2) 所得区分該当性の判断の在り方

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算することとしている(同法21条1項1号)。

これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである。

したがって、ある所得がどの所得区分に該当するかについては、所得を分類し、その種類に応じた課税を定めている同法の趣旨及び目的に照らして判断するのが相当である。

2 本件ローン債務免除益について

(1) 本件ローン債務免除益について問題となる所得区分

本件ローン債務免除益が利子所得，配当所得，不動産所得，事業所得，給与所得，退職所得，山林所得及び譲渡所得以外の所得であることは当事者間に争いが無いことから，本件ローン債務免除益の所得区分については，一時所得に該当するか否か，具体的には，除外要件を充足することを前提として，非継続要件（営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時的所得であること）及び非対価要件（労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない所得であること）を充足するか否かが問題となる。

(2) 本件ローン債務免除益の非継続要件充足の有無について

ア 所得税法上，一時所得は，通常は担税力が乏しいとされる一時的，臨時的な所得であるために，50万円の特別控除がされた後（同法34条2項及び3項），その金額の2分の1に相当する金額が総所得金額に算入されるものと規定されているところ（同22条2項2号），非継続要件が一時所得に該当するための要件とされているのは，営利を目的とする継続的行為から生じた所得は偶発的に発生した所得ではなく，典型的にその担税力が偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるからである。

そして，所得税法34条1項及び35条1項の規定からすると，所得税法上，除外要件を充足する所得のうち，営利を目的とする継続的行為から生じた所得は，一時所得ではなく雑所得に区分されるところ，営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは，当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で，行為の期間，回数，頻度その他の態様，利益発生の規模，期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である（最高裁平成26年（あ）第948号同27年3月10日第三小法廷判決・裁判所時報1623号52頁参照）。

イ この点，本件ローン債務免除益は，本件融資銀行が本件借入金の残債務

を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、前提事実によれば、本件ローン債務免除益は、次のような点を指摘することができる。

(ア) 本件ローン債務免除益は、本件航空機の賃貸を含む本件組合事業を行っていた本件組合が、本件航空機を売却して本件組合事業を清算するに際し、本件航空機の購入資金の一部となった本件ローン契約に基づく本件借入金の一部について、債務免除（本件債務免除行為）を受けたことによって発生したものであり、本件ローン債務免除益が、本件組合事業の一環として生じたものであること、そして、本件ローン債務免除益が、原告らを含む本件各組合員の共通の利益となるものであることは確かである。

しかしながら、本件組合事業として行われた本件航空機の賃貸が営利を目的とする継続的行為であるとしても、本件ローン債務免除益は、飽くまで本件ローン債務免除行為によって発生したものであって、本件航空機の賃貸自体から発生したものではない。

(イ) また、本件ローン契約では、本件借入金の返済原資を原則として本件航空機等の本件組合の組合財産のみに限定し、それ以外の原告らを含む本件各組合員の財産を返済の原資としないというノン・リコース条項が設けられていたが、一定の場合に、本件借入金に係る債務の全部又は一部を本件融資銀行が当然に免除するというような条項は設けられていなかった。しかも、本件融資銀行は、ノン・リコース条項を前提としても、本件航空機を含む本件組合の組合財産の全部から本件借入金を回収することができたにもかかわらず、本件航空機の任意売却に同意した上、その売却代金である1700万ドル全額ではなく、その一部である1400万ドルを受領しただけで、本件借入金の残額に係る債務を免除するという本件ローン債務免除行為をしていることからすると、本件ローン

債務免除行為は、必ずしもノン・リコース条項を前提とした法律関係を反映したものというわけではなく、本件ローン債務免除益は、本件組合事業において、本件ローン契約やノン・リコース条項に基づいて当然に発生したものではなかったといえることができる。

(ウ) さらに、本件組合は、本件ローン契約に基づく本件借入金及び原告らを含む本件各組合員の出資金を原資として本件航空機1機を購入し、これを賃貸する事業を行うことを目的として組成された組合であり、本件ローン契約の内容からすると、約6年後には本件航空機を売却処分するなどして本件融資銀行からの本件借入金を返済し、組合事業を終了することを予定していたものと認めることができるから、そもそも、本件ローン契約に設けられたノン・リコース条項が問題となるということ自体が、事業終了時点で本件借入金の本件組合の組合財産を上回るなどの限定的な場合に発生する可能性があるものにすぎなかった。

もとより、ノン・リコース条項が設けられていたことから明らかなように、本件組合事業を開始するに当たり、本件組合事業終了時に本件借入金の本件組合の組合財産を上回って、ノン・リコース条項が問題となるという事態が発生することも想定されていたといえることができるし、また、そのような場合に、本件融資銀行が債務免除を行うということがおよそ想定することができなかったといえることはできず、さらに、実際、本件融資銀行は、本件ローン契約にノン・リコース条項が設けられていたことや、原告らを含む本件各組合員が本件融資銀行に対してノン・リコース条項の存在を前提とした高い利息を支払っていたことなども踏まえて、本件ローン債務免除行為を行うに至ったものと推認することができる。

しかしながら、前記のとおり、そもそもノン・リコース条項が問題となるという場合自体が限られていたことからすると、本件融資銀行が債

務免除を行うということは、そのような場合に生じ得る様々な可能性の一つにすぎなかったというべきである。

以上に加え、現に、P 1 1 が組成した個人向け航空機リース事業 2 3 組中、ノン・リコース条項が設けられた金銭消費貸借契約に基づく借入金に係る債務免除が行われたのは、本件組合のみであったことなどに鑑みても（甲 A 1 7）、結局のところ、本件融資銀行は、本件航空機の売却代金が想定されていた価額を大幅に下回り、本件借入金が本件航空機の売却代金を上回るという事情が生じた中で、ノン・リコース条項を前提としつつ、その経営判断により、様々な可能性の中から本件ローン債務免除行為をするという選択をしたのであって、本件ローン債務免除行為及びそれによる本件ローン債務免除益の発生は、本件組合事業において予定されたものでもなかったというべきである。

(エ) 加えて、実際、本件ローン債務免除行為は、本件組合事業において、1 回限り行われたものであり、これによる本件ローン債務免除益も 1 回限り発生したものである。

ウ 以上によれば、本件ローン債務免除益は、本件組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸自体によって発生したものではなく、また、本件組合事業の終了に伴って当然に発生したのも、発生が予定されていたものでもなく、本件融資銀行の判断により、一時的、偶発的に発生したものと認めるのが相当であるから、営利を目的とした継続的行為から生じた所得以外の一時の所得に該当するものというべきである。

エ これに対し、被告は、本件組合事業は営利を目的とする継続的行為であるところ、本件ローン債務免除益は本件組合事業の一環として生じたものであるとして、本件ローン債務免除益が営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当し、非継続要件を充足しないなどと主張する。

この点、前提事実によれば、本件組合が行っていた本件組合事業は、営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸を含むものであること、そして、本件ローン債務免除益は、本件航空機を売却して本件組合事業を終了するに際し、本件航空機を購入する際の前資の一部となった本件ローン契約に基づく本件借入金の一部の債務免除を受けたことによって発生したものであり、本件組合事業の一環として発生したものであることは確かである。

しかしながら、本件組合事業に営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸が含まれていたからといって、これを含む本件組合事業において行われる行為が全て営利を目的とする継続的行為ということにはならず、本件ローン債務免除益が、本件航空機の賃貸という営利を目的とした継続的行為を含む本件組合事業の一環として発生したものであることをもって、直ちに本件ローン債務免除益が営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるとする事はできないというべきである。そして、被告が指摘するとおり、原告らを含む本件各組合員が、本件組合契約を締結し、本件組合を通じて、本件航空機を購入して賃貸するという本件組合事業を行っていたこと、原告らを含む本件各組合員は、本件組合事業に不可欠な本件航空機の購入資金を確保するために本件ローン契約を締結して金員を借り入れていたこと、本件ローン契約においては、ノン・リコース条項が設けられており、その反面、通常よりも高い利率が設定されていたこと、原告らを含む本件各組合員が、本件ローン契約で定められた義務を履行していたことは確かであり、また、本件融資銀行は、本件ローン契約にノン・リコース条項が設けられていたことや、原告らを含む本件各組合員がノン・リコース条項を前提とした通常よりも高い利息の支払等の本件ローン契約に基づく義務を履行していたことを踏まえて、本件ローン債務免除行為を行ったということではできるとしても、前記判断のとおり、本件

ローン債務免除益は、本件組合事業や本件ローン契約において当然に発生したもので、発生が予定されていたものでもなく、1回限りのものとして、偶発的に発生したものと認めるのが相当であり、非継続要件が一時所得の要件とされている趣旨を踏まえて考えると、本件ローン債務免除益が営利を目的とした継続的行為によって生じた所得であると認めることはできないというべきである。

オ その他、被告は、本件ローン契約にノン・リコース条項が設けられていたことなどから、本件ローン債務免除行為が予定されていたなどとも主張するが、前記判断のとおり、本件組合事業を終了するに当たって、本件融資銀行が本件借入金のうちの本件組合の組合財産を上回る部分について債務免除することが、およそ想定されていなかったということではできないものの、それは、本件組合事業の終了時に本件借入金の本件組合の組合財産を上回るというような限定的な場合において、しかも、そのような場合に発生し得る様々な可能性の一つにすぎないものであったというべきから、やはり、本件ローン債務免除行為は、本件融資銀行によって偶発的に行われたものであり、本件ローン債務免除益は偶発的に発生したものと認めるのが相当である。

カ 以上のとおりであるから、本件ローン債務免除益は、非継続要件を充足するものと認めることができる。

(3) 本件ローン債務免除益の非対価要件充足の有無について

ア 非対価要件が一時所得の要件とされているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、典型的にその担税力が対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるからであり、この非対価要件も、一時所得の範囲について、その対象となる所得を一般に担税力が低いと考えられる一時的、偶発的に生じたものに限定する趣旨のものと理解することができる。

- イ この点、そもそも、原告らは、本件ローン債務免除益の発生原因である本件ローン債務免除行為を行った本件融資銀行に対し、その対価となるような具体的な労務その他の役務を提供したと認めることはできない。
- ウ また、原告らは、本件融資銀行に対し、本件組合を通じて、本件借入金の主債務の弁済や利息の支払を行っているものの、主債務の弁済は、借り受けた金員の返済であり、利息の支払も、借り受けた金員を一定期間使用収益したことに対する対価と評価すべきものであって、いずれも本件ローン債務免除益と対価関係があるものと認めることは困難である。本件ローン契約では、ノン・リコース条項が設けられていたことを前提として、通常よりも高い利率が定められていたと推認することができるものの、この高い利率に基づく利息の支払についても、ノン・リコース条項によって本件借入金の返済原資が原則として本件航空機等の本件組合の組合財産のみに限定されることとの間に経済的な関係性を認めることができるとしても、本件ローン債務免除行為を原因として発生した本件ローン債務免除益との間の対価関係を認めることまではできないというべきである。
- エ さらに、被告が指摘するように、原告らを含む本件各組合員が、本件ローン契約において、本件借入金の借主の地位にあったこと、本件ローン契約には、本件借入金の返済原資を原則として本件航空機等の本件組合の組合財産のみに限定するノン・リコース条項が設けられていたこと、ノン・リコース条項が設けられていたことにより、通常よりも高い利率が定められていたところ、原告らを含む本件各組合員がこの利率に基づく利息の支払をしていたこと、そして、このような状況の下で、本件融資銀行が本件ローン債務免除行為を行ったことによって本件ローン債務免除益が発生したところ、この本件ローン契約から本件ローン債務免除行為までの本件融資銀行の一連の行為も特段不合理というわけではないことからすると、社会的な事実として、ノン・リコース条項が設けられた本件ローン契約の締

結や原告らを含む本件各組合員による本件ローン契約上の義務の履行と、本件ローン債務免除益の発生との間に一定の関連性があることは確かであり、被告は、上記のような関連性を牽連関係と主張し、このような牽連関係が認められる以上、本件ローン債務免除益は非対価要件を充足しないと主張している。

しかしながら、前記のとおり、そもそも一時所得に該当するための要件として非対価要件が設けられているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、その担税力が、類型的に、対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるためであり、このような非対価要件の趣旨からすると、ある所得が労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有するというためには、当該所得と一定の関係がある事実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在することが必要と解するのが相当である。

そして、結果的に、本件ローン債務免除行為によって発生した本件ローン債務免除益と、原告らを含む本件各組合員と本件融資銀行がノン・リコース条項が設けられた本件ローン契約を締結し、原告らを含む本件各組合員が本件ローン契約に基づく義務を履行していたこととの間に一定の関係があったとしても、本件ローン契約で設けられたノン・リコース条項は飽くまで本件借入金の返済原資の範囲を限定するものにすぎないし、本件ローン契約には条件付きの債務免除の条項等は設けられていなかったことからすると、本件ローン債務免除益は本件組合事業において本件ローン契約に基づいて当然に発生すべきものであったと認めることはできない。また、本件組合事業の内容やノン・リコース条項の存在を前提としても、本件融資銀行が本件ローン債務免除行為をするという事は、本件組合事業の終了時点で本件借入金が本件組合の組合財産を上回るというような

限定的な場合において、しかも、そのような場合に発生し得る様々な可能性の一つにすぎないものであったことからすると、本件ローン債務免除益は偶発的に発生したものと認めるのが相当であり、原告らが本件融資銀行に対して本件ローン債務免除益の対価となるような労務その他の役務を提供したと認めることはできないというべきである。

したがって、非対価要件の対価としての性質が直接的な対価関係より相対的に広い概念であることを前提としたとしても、本件ローン債務免除益が、労務その他の役務の対価としての性質を有するものということとはできない。また、本件ローン債務免除益が資産の譲渡の対価としての性質を有しないことは明らかである。

オ 以上によれば、本件ローン債務免除益は、非対価要件も充足するものと認めることができる。

(4) 小括

よって、本件ローン債務免除益は一時所得に該当する。

3 本件手数料免除益について

(1) 本件手数料免除益の不動産所得該当性について

ア 雑所得に該当するためには、一時所得に該当しないことが要件となり(所得税法35条1項)、一時所得に該当するためには、除外要件との関係で、不動産所得に該当しないことが要件となることから(同法34条1項)、本件手数料免除益については、まず、被告が主張するように、不動産所得に該当するか否かを検討すべきことになる。

イ 所得税法上、不動産所得とは、「不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得(事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)」をいうとされており(同法26条1項)、また、不動産所得を生ずべき業務に関し、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これ

に類するものについて、その業務の遂行により生ずべき不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものも、不動産所得に該当するものとされている（同法施行令94条1項2号）。

これらの規定によれば、不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当である。

ウ しかるに、本件手数料免除益の発生原因である本件手数料免除行為を行ったのは本件業務執行者であるところ、本件業務執行者は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない。そして、本件手数料免除益は、本件組合の業務執行に対する報酬である本件手数料に係る債務が、債権者（本件業務執行者）によって免除されたことによって発生した利益であり、本件航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでないことは明らかである。

エ この点、被告は、ある所得が不動産所得に該当するか否かは、当該所得が得られた直接的な原因だけではなく、所得の性質や発生の態様及びこれらに関する事実関係も考慮要素に含めて判断すべきであるとして、本件手数料免除益の直接的な発生原因は本件手数料免除行為であるものの、所得税法26条2項における不動産所得の計算方法を踏まえて考えると、本件手数料は本件航空機の賃貸による不動産所得の必要経費とされていたものであり、本件手数料と本件航空機の賃貸との関連性は、その後に本件手数料に係る債務が免除されたことによって直ちに失われるものではないから、本件手数料免除行為によって発生した本件手数料免除益は、不動産所得に該当すると主張する。

しかしながら、同条が、不動産等の貸付けという特定の業務に対応した所得種類を設け、同時に、当該業務に係る収入と費用とを対応させた所得計算を規定していることからすると、不動産所得とされる所得とその必要

経費とされる費用との間に一定の関係があることは確かであるし、被告が指摘する所得税法施行令94条1項が、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に関し、当該業務に係るたな卸資産等について損失を受けたことにより取得する保険金、損害賠償金、見舞金その他これらに類するもの（同項1号）と、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの（同項2号）について、当該業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする旨定めていることも確かであるが、そもそも、ある費用が必要経費に該当するか否かという判断と、当該費用に係る債務が免除されたことによる所得がどの所得区分に該当するかという判断は、本来、別々に行われるべきものであり、不動産所得についても、ある所得が不動産所得の必要経費とされていた費用に係る債務の免除によって発生したものであったとしても、そのことをもって直ちに、発生した当該所得が、目的物を使用収益する対価又はこれに代わる性質を有するものであるのと認めることはできない。また、同法には、未払の費用が特定の所得の必要経費に算入されていたところ、後にその費用に係る債務の免除がされたという場合に、その債務免除によって発生した利益をその費用が従前必要経費に算入されていた所得に区分すべきものとした規定も存在しないことからすると、同法上、ある所得とその必要経費とされる費用であったという関係をもって、当該費用に係る債務が免除されたことによって発生した所得を、当然に、当該費用が必要経費として算入されていた所得区分に係る所得とするものとはされていないというべきである。被告が主張するように、ある所得が不動産所得に該当するか否かは、当該所得が得られた直接的な原因だけでなく、所得の性質や発生の態様及びこれらに関する事実関係も考慮要素に含めて判断するということを前提としたとして

も、本件手数料免除益について、特に不動産所得に区分すべき事情を認めることはできない。

したがって、本件航空機を使用収益する対価又はこれに代わる性質を有するものではない本件手数料免除益については、従前、本件航空機の賃貸によって発生した不動産所得の必要経費とされていた本件手数料に係る債務が免除されたことによって発生したものであるということをもって、不動産所得に該当するものと認めることはできないというべきである。

オ また、被告は、本件手数料免除益を不動産所得とすべき根拠として、要するに、本件手数料免除益は、過去に不動産所得の必要経費に算入されていた本件手数料に係る債務を免除することによって生じたものであり、過去の不動産所得の必要経費を事後的に減少させ、不動産所得を取り戻させる（増加させる）ものであるということも主張する。

確かに、本件手数料免除益は、支払債務は発生していたが支払はされていなかったという本件手数料について、所得税法26条2項所定の不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入されていたところ、その後その支払債務の免除を受けたことによって発生したものであり、計算上は、不動産所得の総収入金額から控除されていた必要経費を減額し、その分、不動産所得を増加させるものという見方もできないわけではないことからすると、本件手数料免除益は、その経済的実質に着目すれば、不動産所得に該当するというのも理解できないわけではない。

しかしながら、同法上、未払であっても債務として確定した費用は、その確定した日の属する年分の必要経費に算入するものとされ（同法37条1項）、その一方で、債務免除によって生じる経済的利益は、それが生じた日の属する年分の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべき金額に該当するという仕組みがとられていること（同法36条1項）、また、前記のとおり、同法には、未払の費用が特定の所得の必要経費に算入され

ていたところ、後にその費用に係る債務の免除がされたという場合に、その債務免除による利益をその費用が必要経費に算入されていた所得に区分すべきものとした特段の規定もないことからすると、上記のような経済的実質の点から本件手数料免除益を不動産所得に該当するものと認めることは、租税法律主義の観点から許容することができるものではないというべきである。

カ 以上によれば、本件手数料免除益は、不動産所得に該当するものと認めることはできないというべきである。

(2) 本件手数料免除益の一時所得該当性について

ア 前記判断のとおり、本件手数料免除益は不動産所得に該当せず、また、本件手数料免除益が利子所得、配当所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得であることは当事者間に争いが無いことから、次に、本件手数料免除益が一時所得に該当するか否か、具体的には、除外要件を充足することを前提として、非継続要件（営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること）及び非対価要件（労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない所得であること）を充足するか否かが問題となる。

イ この点、本件手数料免除益が、原告らが本件組合を通じて行っていた本件組合事業の一環として、原告らが本件業務執行者に対して従前から業務を委託していたという関係で発生したものであることは確かである。

しかしながら、原告らが本件組合を通じて行っていた本件組合事業が、本件航空機の賃貸という営利を目的とした継続的行為を含むものであったとしても、本件手数料免除益は、本件航空機の賃貸を原因として発生したのではなく、本件業務執行者が原告らに対して未払となっていた本件手数料に係る債務を免除したという本件手数料免除行為を原因として発生したものであり、本件手数料免除益が本件組合事業の一環として発生し

たものであることから直ちに、本件手数料免除益が営利を目的とした継続的行為から生じた所得と認めることはできない。また、本件組合契約では、本件業務執行者に対する本件手数料の支払義務が明確に合意されており、その免除を定めた規定はもちろん、本件手数料に係る債務を担保すべき責任財産の範囲を限定する条項も設けられていなかったことからすると、本件手数料免除益は、本件組合事業において、本件組合契約に基づいて当然に発生したものでも、その発生が予定されていたものではなく、むしろ、その発生は予定されていなかったものと認めるのが相当であるから、本件手数料免除益は偶発的に発生したものであり、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得と認めるのが相当である。

したがって、本件手数料免除益については、非継続要件を充足するものというべきである。

ウ また、原告らを含む本件各組合員は、本件組合契約に基づき、本件業務執行者に対して本件手数料の支払をしていたものの、これは本件業務執行者の業務執行に対する対価として支払っていたのであって、本件手数料免除益の対価としての性質を有するものではない。その他、原告らが、本件業務執行者に対して何らかの労務その他の役務を提供していたものと認めることもできず、また、本件手数料免除益が資産の譲渡の対価としての性質を有しないことは明らかであるから、本件手数料免除益は、非対価要件も充足するものと認めるのが相当である。

エ 以上によれば、本件手数料免除益は一時所得に該当する。

4 原告らの税額と更正等の適法性

(1) 原告P 3を除く原告らに対する各更正処分及び原告P 3通知処分について

本件各免除益は、いずれも一時所得に該当するから、原告らの平成19年の所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額は、それぞれ、別紙9「原

告らに係る所得税の計算書」のとおりとなる。

したがって、原告P3を除く原告らに対する各更正処分は、上記計算書に記載されたそれぞれの総所得金額及び納付すべき税額を超える部分について違法であり、原告P3通知処分も違法である。

なお、原告P10については、認定した総所得金額は4億1755万9504円、納付すべき税額は8880万6200円であるが、原告P10確定申告及び本件訴訟において取消しを求める部分を超えて原告P10の請求を認容することはできない。

(2) 原告P2及び原告P3を除く原告らに対する過少申告加算税賦課決定について

ア 前提事実(8) (別紙4「更正等の経緯」)及び上記(1)の判断を前提とすると、原告P2及び原告P3を除く原告らのうち、原告P1を除く原告らについては、平成19年分の所得税に係る更正を受ける前にした確定申告又は修正申告において、いずれも過少申告をしていないことになるから、上記各更正に伴って同原告らに対してされた過少申告加算税賦課決定は、いずれも違法である。

イ また、前記(1)のとおり、原告P1更正処分は総所得金額8879万6320円、納付すべき税額2209万1700円を超える部分について違法であるところ、原告P1が原告P1更正処分により新たに納付すべきこととなった税額のうち、上記金額以下の部分(上記金額から当初申告額を控除した部分。 $2209万1700円 - 1358万2500円 \div 850万円$ 。なお、国税通則法118条3項により、1万円未満の金額は切り捨て。)については、その計算の基礎となった事実のうち原告P1更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められるものがあるとは認められないから、上記の850万円については、同条1項に基づいて過少申告加算税が

課されることになる。

そして、原告P1に課されるべき平成19年分の所得税に係る過少申告加算税の額は、同項に基づき、上記の850万円に100分の10の割合を乗じて算出した金額85万円となる。この金額は、原告P1賦課決定処分における過少申告加算税の額（甲Bイ2の1枚目「過少申告加算税」欄参照）である166万円を下回るから、原告P1賦課決定処分のうち85万円を超える部分は違法となる。

5 結論

以上によれば、原告らの請求はいずれも理由があるから、これらを認容することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 増 田 稔

裁判官 齊 藤 充 洋

裁判官 佐 野 義 孝

(別紙2)

関係法令の定め

1 所得区分

- (1) 所得税法21条1項1号は、所得を、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する旨定めている。
- (2) 所得税法26条1項は、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（括弧内省略）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。）をいう。」と定めている。
- (3) 所得税法34条1項は、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と定めている。
- (4) 所得税法35条1項は、「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と定めている。

2 所得の金額の計算方法

- (1) 所得税法22条1項は、所得税の課税標準を総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とし、同条2項は、総所得金額について、各種所得の金額の計算の規定により計算した次に掲げる金額の合計額（70条1項若しくは2項（純損失の繰越控除）又は71条1項（雑損失の繰越控除）の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）とする旨定めている。

- ① 利子所得の金額，配当所得の金額，不動産所得の金額，事業所得の金額，給与所得の金額，譲渡所得の金額（33条3項1号（譲渡所得の金額の計算）に掲げる所得に係る部分の金額に限る。）及び雑所得の金額（これらの金額につき69条（損益通算）の規定の適用がある場合には，その適用後の金額）の合計額
 - ② 譲渡所得の金額（33条3項2号に掲げる所得に係る部分の金額に限る。）及び一時所得の金額（これらの金額につき69条の規定の適用がある場合には，その適用後の金額）の合計額の2分の1に相当する金額
- (2) 所得税法26条2項は，不動産所得の金額は，その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨定めている。
 - (3) 所得税法33条3項は，譲渡所得の金額は，その年中の資産の譲渡による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，その残額から同条4項に規定する特別控除額として最大50万円を控除した金額とする旨定めている。
 - (4) 所得税法34条2項は，一時所得の金額は，その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため，又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し，その残額から同条3項に規定する特別控除額として最大50万円を控除した金額とする旨定めている。
 - (5) 所得税法35条2項は，雑所得の金額は，その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額と，その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額との合計額とする旨定めている。
 - (6) 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，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（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合

には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする旨定め、同条2項は、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする旨定めている。

- (7) 所得税法37条1項は、その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする旨定めている。
- (8) 所得税法69条1項は、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する旨定め、所得税法施行令198条1号は、不動産所得の金額又は事業所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、これをまず他の利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額及び雑所得の金額から控除し、同条3号は、同条1号の場合において、同号の規定による控除をしてもなお控除しきれない損失の金額があるときは、これを譲渡所得の金額及び一時所得の金額から順次控除する旨定めている。
- (9) 所得税法70条1項は、同法69条1項の損益通算に規定する損失の金額のうち、同条の規定を適用してもなお控除しきれない部分の金額（純損失の金額）がある場合（当該純損失の金額が生じた年分について青色申告書を提出している場合に限る。）、その純損失の金額を3年以内に限り翌年以降に繰り越して控除することができる旨定めている。

- (10) 所得税法 140 条は、青色申告書を提出する居住者は、同法 69 条 1 項の損益通算に規定する損失の金額のうち同条の規定を適用してもなお控除しきれない部分の金額（純損失の金額）がある場合、前年も青色申告書を提出している場合は、その純損失の金額の繰戻しにより前年分の所得税の還付を受けることができる旨定めている。
- (11) 租税特別措置法 25 条の 2 第 1 項 1 号は、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている個人は、その承認を受けている年分の不動産所得の金額について、所得税法 26 条 2 項の規定により計算した不動産所得の金額から最大 10 万円を控除することができる旨定めている。
- (12) 所得税法施行令 94 条 1 項は、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に関し、当該業務に係るたな卸資産等について損失を受けたことにより取得する保険金、損害賠償金、見舞金その他これらに類するもの（同項 1 号）と、当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの（同項 2 号）について、当該業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、これらの所得に係る収入金額とする旨定めている。

3 税額の計算方法

- (1) 所得税法（平成 25 年法律第 5 号による改正前のもの）89 条は、所得税の額は、その年分の課税総所得金額を金額に応じて 6 つに区分し、それぞれの金額に所定の税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする旨定めている。
- (2) 所得税法 92 条 1 項 3 号は、居住者が配当所得を有する場合で、その年分の課税総所得金額が 1000 万円を超え、かつ、当該課税総所得金額から証券投資信託の収益の分配に係る配当所得の金額を控除した金額が 1000 万円を超える場合（同項 3 号）、剰余金の配当等に係る配当所得の金額のうち、

- 当該課税総所得金額から1000万円と証券投資信託の収益の分配に係る配当所得の金額との合計額を控除した金額に達するまでの金額については100分の5を乗じて計算した金額を、所得税額から控除する旨定めている。
- (3) 平成20年法律第23号による改正前の租税特別措置法37条の11第1項は、上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額は、上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額に7%の税率を乗じて算出した金額とする旨定めている。
- (4) 国税通則法65条1項は、法定申告期限内に確定申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づいて納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨定め、同条4項は、同条1項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、同項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、同項の規定を適用する旨定めている。
- (5) 国税通則法118条1項は、国税（印紙税及び附帯税を除く。）の課税標準を計算する場合において、その額に1000円未満の端数があるとき、又はその全額が1000円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる旨定め、同条3項は、附帯税の額を計算する場合において、その計算の基礎となる税額に1万円未満の端数があるとき、又はその税額の全額が1万円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる旨定めている。
- (6) 国税通則法119条1項は、国税（自動車重量税、印紙税及び附帯税を除く。）の確定金額に100円未満の端数があるとき、又はその全額が100

円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる旨定め、同条4項は、附帯税の確定金額に100円未満の端数があるとき、又はその全額が1000円未満（加算税に係るものについては、5000円未満）であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる旨定めている。

以上

(別紙4)

更正等の経緯

1 原告P1

(1) 確定申告

原告P1は、平成20年3月17日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計3999万8126円）はいずれの所得に係る総収入金額にも算入せず、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を6752万2884円、納付すべき税額を1358万2500円として、確定申告（以下「原告P1確定申告」という。）をした。

(2) 更正等

右京税務署長は、原告P1の平成19年分の所得税について、平成23年3月9日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するなどとし、総所得金額を1億0904万5383円、納付すべき税額を3019万1300円とする更正（以下「原告P1更正処分」という。）及び加算税額を166万円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P1賦課決定処分」という。）をした。

(3) 異議申立て

原告P1は、原告P1更正処分及び原告P1賦課決定処分について、本件各免除益は一時所得に該当するとして、平成23年4月28日付けで、

右京税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年6月23日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P1は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

2 原告P2

(1) 確定申告

原告P2は、平成20年3月13日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計3999万8126円）を雑所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を8324万4912円、納付すべき税額を2917万2600円として、確定申告（以下「原告P2確定申告」という。）をした。

(2) 更正の請求

原告P2は、平成21年1月27日、日野税務署長に対し、平成19年分の所得税について、雑所得として申告した本件各免除益はいずれも一時

所得に該当し、また、社会保険料の控除漏れがあるとして、総所得金額を 6 2 9 9 万 5 8 4 9 円、納付すべき税額を 2 1 0 4 万 5 4 0 0 円とする更正の請求（以下「原告 P 2 更正請求」という。）をした。

(3) 更正

日野税務署長は、原告 P 2 更正請求に対し、平成 2 2 年 7 月 3 0 日付けで、本件各免除益は不動産所得に該当するとした上で、社会保険料控除漏れは認めて、総所得金額を 8 3 2 4 万 4 9 1 2 円、納付すべき税額を 2 9 1 4 万 5 0 0 0 円とする更正（以下「原告 P 2 更正処分」という。）をした。

(4) 異議申立て

原告 P 2 は、原告 P 2 更正処分について、本件各免除益は一時所得に該当するとして、平成 2 2 年 9 月 3 0 日付けで、日野税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年 1 2 月 2 0 日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(5) 審査請求

原告 P 2 は、上記(4)の決定を受け、平成 2 3 年 1 月 2 0 日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成 2 4 年 1 月 1 6 日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

3 原告 P 3

(1) 確定申告

原告 P 3 は、平成 2 0 年 3 月 1 2 日、平成 1 9 年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動

産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計 3999万8126円）を雑所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を8211万3169円、納付すべき税額を2944万6100円として、確定申告（以下「原告P3確定申告」という。）をした。

(2) 更正の請求

原告P3は、平成21年1月15日、中野税務署長に対し、平成19年分の所得税について、雑所得として申告した本件各免除益はいずれも一時所得に該当するとして、総所得金額を6186万4106円、納付すべき税額を2134万6500円とする更正の請求（以下「原告P3更正請求」という。）をした。

(3) 通知

中野税務署長は、原告P3更正請求に対し、平成22年7月30日付けで、更正をすべき理由がない旨の通知（以下「原告P3通知処分」という。）をした。

(4) 異議申立て

原告P3は、原告P3通知処分について、平成22年9月30日付けで、中野税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年12月20日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(5) 審査請求

原告P3は、上記(4)の決定を受け、平成23年1月20日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年1月16日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

4 原告P4

(1) 確定申告

原告P4は、平成20年3月10日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計7999万6252円）を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を3億5143万7441円、納付すべき税額を8101万6300円として、確定申告（以下「原告P4確定申告」という。）をした。

(2) 更正等

福岡税務署長は、原告P4の平成19年分の所得税について、平成23年3月11日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を3億9168万5567円、納付すべき税額を9711万5900円とする更正（以下「原告P4更正処分」という。）及び加算税額を160万9000円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P4賦課決定処分」という。）をした。

(3) 異議申立て

原告P4は、原告P4更正処分及び原告P4賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、福岡税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年7月7日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P4は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

5 原告P5

(1) 確定申告

原告P5は、平成20年3月14日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計3999万8126円）を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を1億2405万8438円、納付すべき税額を3448万7000円として、確定申告（以下「原告P5確定申告」という。）をした。

(2) 更正等

天王寺税務署長は、原告P5の平成19年分の所得税について、平成23年3月10日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を1億4430万7501円、納付すべき税額を4258万6600円とする更正（以下「原告P5更正処分」という。）及び加算税額を80万9000円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P5賦課決定処分」という。）をした。

(3) 異議申立て

原告P5は、原告P5更正処分及び原告P5賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、天王寺税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年6月23日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P5は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

6 原告P6

(1) 確定申告

原告P6は、平成20年3月12日、平成19年分の所得税について、確定申告をした後、平成21年11月6日、修正申告（以下「原告P6修正申告」という。）をした。原告P6修正申告においては、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分

相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計 3999万8126円）を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を1億2632万0379円、納付すべき税額を3722万5600円としていた。

(2) 更正等

昭和税務署長は、原告P6の平成19年分の所得税について、平成23年3月8日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を1億4656万9442円、納付すべき税額を4532万5200円とする更正（以下「原告P6更正処分」という。）及び加算税額を80万9000円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P6賦課決定処分」という。）をした。

(3) 異議申立て

原告P6は、原告P6更正処分及び原告P6賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、昭和税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年6月28日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P6は、上記(3)の決定を受けて、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月22日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

7 原告P7

(1) 確定申告

原告P7は、平成20年3月14日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計6799万6814円）を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を1億5477万5308円、納付すべき税額を5805万3200円として、確定申告（以下「原告P7確定申告」という。）をした。

(2) 更正等

世田谷税務署長は、原告P7の平成19年分の所得税について、平成23年3月11日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を1億8711万1226円、納付すべき税額を7098万7600円とする更正（以下「原告P7更正処分」という。）及び加算税額を129万3000円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P7賦課決定処分」という。）をした。

(3) 異議申立て

原告P7は、原告P7更正処分及び原告P7賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、世田谷税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年6月28日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P7は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

8 原告P8

(1) 確定申告

原告P8は、平成20年3月5日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計7999万6252円）を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を2億8132万8525円、納付すべき税額を6024万4100円として、確定申告（以下「原告P8確定申告」という。）をした。

(2) 更正等

品川税務署長は、原告P8の平成19年分の所得税について、平成23年3月11日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を3億2157万6651円、納付すべき税額を7634万3300円とする更正（以下「原告P8更正処分」という。）及び加算税額を160万9000円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P8賦

課決定処分」という。)をした。

(3) 異議申立て

原告P8は、原告P8更正処分及び原告P8賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、品川税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年6月27日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P8は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

9 原告P9

(1) 確定申告

原告P9は、平成20年3月17日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額(合計5599万7376円)を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を1億5533万6689円、納付すべき税額を3689万7900円として、確定申告(以下「原告P9確定申告」という。)をした。

(2) 更正等

諏訪税務署長は、原告P9の平成19年分の所得税について、平成23年3月10日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を1億8358万5377円、納付すべき税額を4819万7500円とする更正処分（以下「原告P9更正処分」という。）及び加算税額を112万9000円とする過少申告加算税賦課決定（以下「原告P9賦課決定処分」という。）をした。

(3) 異議申立て

原告P9は、原告P9更正処分及び原告P9賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、諏訪税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同税務署長は、同年6月28日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P9は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

10 原告P10

(1) 確定申告

原告P10は、平成20年3月15日、平成19年分の所得税について、本件航空機のリース料収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を不動産所得に係る総収入金額に、本件航空機の売却代金収入のうちの出資割合に応じた持分相当額を総合長期譲渡所得に係る総収入金額に、本件各免除益のうちの出資割合に応じた持分相当額（合計1億1999万4377円）

を一時所得に係る総収入金額に、それぞれ算入し、一方で、本件各組合員が本件業務執行者に対して支払うべき本件手数料に係る未払債務のうち、平成19年中に支払日の到来する分の合計額の出資割合に応じた持分相当額を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入し、総所得金額を4億1765万9504円、納付すべき税額を8884万6200円として、確定申告をした(以下、この確定申告を「原告P10確定申告」という。)

(2) 更正等

芝税務署長は、原告P10の平成19年分の所得税について、平成23年3月10日付けで、本件各免除益はいずれも雑所得に該当するとして、総所得金額を4億7780万6692円、納付すべき税額を1億1290万5000円とする更正(以下「原告P10更正処分」という。)及び加算税額を240万5000円とする過少申告加算税賦課決定(以下「原告P10賦課決定処分」という。)をした。

(3) 異議申立て

原告P10は、原告P10更正処分及び原告P10賦課決定処分について、平成23年4月28日付けで、芝税務署長に対し、異議申立てをしたところ、同務署長は、同年6月28日付けで、本件各免除益は一時所得に該当せず、雑所得に該当するとして、異議申立てを棄却する旨の決定をした。

(4) 審査請求

原告P10は、上記(3)の決定を受け、平成23年7月21日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成24年3月21日付けで、本件ローン債務免除益は雑所得に、本件手数料免除益は不動産所得に、それぞれ該当するとして、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

以上