

# 所得税法上の不動産所得の業務に係る必要経費

——国税不服審判所令和元年9月20日裁決を素材として——

酒 井 克 彦\*

はじめに

I 素材とする事案

II 本件事案の検討

III 不動産所得の性質論

IV 不動産所得の金額の計算における必要経費

結びに代えて

はじめに

不動産所得については、従前から資産性所得<sup>1)</sup>とか不労所得<sup>2)</sup>などという性格付けがなされてきた。なるほど、所得税法の沿革をみると、従前は資産合算制度において、利子所得や配当所得と並んで、同制度の対象所得とされ、生計主宰者に所得を集中させるといった取扱いがなされていた時期があることなどを考慮に入れると、利子所得や配当所得と同様の法的性質を有しているとみることが妥当であるように思われる。

現に、不動産所得とは、「不動産等の貸付けによる所得」と規定されているのであって(所法26①)、不動産という資産に基因した所得であることからすれば、資産性所得と観念することができよう。

しかしながら、そこにいう資産性所得の意義は必ずしも判然とせず<sup>3)</sup>、上記の不労所得という意味合いでこれを理解するとすれば、若干の疑問を禁じ得ない<sup>4)</sup>。すなわち、

\* 中央大学法科大学院教授

所得の性質を勤労性所得と資産性所得、あるいは両者の結合的所得という三分論で整理するとすれば、不動産所得が、勤労性所得でないのは理解することができるとしても、勤労性所得と資産性所得の結合的所得と観念しないことの理由が明確ではないように思われるのである<sup>5)</sup>。けだし、不動産所得とは、単に不動産から得られる果実としての意味のみを有する所得ではないと考えるからである。この点について、かつて、筆者は、「不動産所得とは不動産等の貸付けに係る事業活動や業務活動によって生じた所得類型である」とする考え方<sup>6)</sup>を示したことがある<sup>7)</sup>。

このことは、ひとり、所得の性質論ないしはカテゴリー論としての意味を有するにとどまらない。この所得の性質論ないしはカテゴリー論の先には、不動産所得を巡る課税上の取扱いの議論が待っているからである。

そこに所在する重要な論点としては、例えば、①不動産所得の金額を計算する際に控除される必要経費の範囲の問題があり、また、②不動産所得該当性の判断において不動産の所有権が要件とされるか否かという問題がある。さらに、③現在、通説として法律的帰属説を採用している実質所得者課税の原則を巡る論点などもある。なお、②③の問題については別稿において論じているところでもあるため<sup>8)</sup>、必要に応じて触れるにとどめ、本稿では、主として①の問題について触れることとしたい。

そこで、所得税法 26 条《不動産所得》1 項にいう不動産等の貸付けにつき、「対象物件の供与から返還までを一連の業務」と認定した最近の事例である、国税不服審判所令和元年 9 月 20 日裁決（国税不服審判所 HP）を素材として、①の必要経費に係る論点に踏み込んでみたいと思う。

## I 素材とする事案

### 1. 事案の概要

本件は、不動産貸付業を営む審査請求人 X1 及びその母である同 X2（以下、X1 と併せて「Xら」という。）が、その賃貸していた土地上に存する当該土地の賃借人所有の建物取去に要した費用について、いずれも不動産所得の金額の計算上必要経費に算入して所得税等の確定申告をしたところ、原処分庁 Y が、当該費用は家事上の経費に該当し、必要経費に算入することができないとして所得税等の更正処分等を行ったのに対し、Xら が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

## 2. 基礎事実

- (1) Xらは、不動産貸付業を営む個人事業者である。
  - (2) Xらは、L（以下「亡L」という。）に対し、Xらが共有する684.04㎡の土地（以下「本件土地」という。）を、月額37万8,500円で賃貸していた（以下、同賃貸に係る賃貸借契約を「本件土地賃貸借契約」という。）。
  - (3) 亡Lは、本件土地上に、それぞれ建物（以下「本件各建物」という。）を所有し、その一部を5名の賃借人（以下、併せて「本件各建物賃借人ら」という。）に対し、それぞれ賃貸していた。
  - (4) 本件各建物の取去到る経緯は、以下のとおりである。

なお、以下の申立て等の手続につき、それぞれ単独名義で行ったものについても、Xらが合意して行ったものである。
- イ 亡Lは、平成24年10月〇日に死亡し、その法定相続人は、全員、亡Lの相続財産について相続放棄をした。
- ロ X1は、平成25年8月5日付けで、M家庭裁判所に対し、亡Lの相続財産（以下「本件相続財産法人」という。）について、相続財産管理人の選任審判を申し立て、M家庭裁判所は、同年9月17日、亡Lの相続財産管理人（以下「本件相続財産管理人」という。）として、N弁護士を選任した。
- ハ Xらは、本件相続財産管理人に対し、平成25年10月4日付けの書面をもって、平成24年11月分から平成25年9月分までの本件土地賃貸借契約に基づく未払賃料416万3,500円（37万8,500円×11か月）を同書面到達の日から1週間以内に支払うよう催告するとともに、同期限内に支払がない場合は、同期限を停止期限として本件土地賃貸借契約を解除する旨の意思表示をし、同書面は、同年10月5日、本件相続財産管理人に到達した。
- ニ 本件相続財産管理人が上記ハの未払賃料を支払わなかったため、平成25年10月12日の経過をもって、本件土地賃貸借契約は終了した。
- ホ X2は、平成26年9月16日、本件相続財産法人に対し、本件各建物を取去して本件土地を明け渡すこと及び平成24年11月30日から本件土地明渡済みまで1か月当たり37万8,500円の割合による賃料及び賃料相当損害金を支払うことを求めるとともに、本件各建物賃借人らに対し、本件各建物のそれぞれの占有部分を退去して本件土地を明け渡すことを求めて、P地方裁判所に提訴した（以下「本件訴訟」という。）。

へ 本件訴訟の平成 27 年 4 月 24 日の第 3 回弁論準備手続期日において、X2、本件相続財産法人（法定代理人本件相続財産管理人）及び本件各建物賃借人らのうち上記期日までに退去しなかった Q と R（以下、両名を併せて「占有者ら」という。）との間で、和解（以下「本件和解」といい、本件和解に係る調書の正本を「本件和解調書」という。）が成立した。本件和解の条項（一部）は、要旨次のとおりである。

A X2 と本件相続財産法人は、本件土地賃貸借契約は、平成 25 年 10 月 12 日、本件相続財産法人の債務不履行による解除により終了したことを相互に確認する。

B X2 は、本件相続財産法人の無資力に鑑み、本件相続財産法人に対し、本件土地の明渡しを平成 27 年 5 月末日まで猶予する。

C 本件相続財産法人は、X2 に対し、平成 27 年 5 月末日限り、本件土地を、本件各建物を取去して明け渡す。

D 本件相続財産法人は、X2 に対し、本件土地についての平成 24 年 11 月分から平成 25 年 10 月分までの 12 か月分の未払賃料 398 万 2,416 円及び平成 25 年 10 月分から平成 27 年 5 月分までの 20 か月分の未払賃料ないし賃料相当損害金 742 万 3,484 円の合計 1,140 万 5,900 円の支払義務があることを認める。

ト X2 は、本件相続財産管理人が上記への C の期限である平成 27 年 5 月末日を経過しても本件各建物を取去しなかったため、同年 7 月 9 日、P 地方裁判所に対し、本件和解調書に基づき、本件各建物の取去について、民事執行法 171 条《代替執行》1 項 1 号の決定（授權決定）を申し立てた。P 地方裁判所は、同年 12 月 2 日、当該申立てを相当と認め、債権者（X2）の申立てを受けた執行官は、本件土地上にある本件各建物を債務者（本件相続財産法人）の費用で取去することができる旨の授權決定をした。

チ X2 は、平成 27 年 12 月 28 日、P 地方裁判所の執行官に対し、本件和解調書及び上記トの授權決定に基づき、本件相続財産法人を債務者として、本件各建物内の動産に対する動産執行のほか、本件各建物の取去の代替執行及び本件土地の明渡しの強制執行を申し立てた。上記申立てを受けた執行官は、建物取去の代替執行の執行補助者として S 社の下請業者を選任の上、平成 28 年 3 月 4 日に本件各建物を取り壊し、同月 11 日、本件各建物の取去及び本件土地の明渡しの各執行を完了した。なお、上記動産執行については、本件相続財産法人の占有する動産は換価の見込みがないとして、執行不能により終了した。

リ Xらは、平成 28 年 3 月 28 日、上記チの本件各建物の取去に係る費用を、S 社名義の普通預金口座に振り込む方法により支払った（以下「本件各建物取去費」という。）。

- (5) Xらは、平成28年1月31日、T社との間で、本件土地につき、駐車場用地として月額17万9,280円で賃貸する旨の賃貸借契約（以下「本件駐車場賃貸借契約」という。）を締結し、T社は、同契約に基づき、同年3月29日から本件土地の使用を開始した。

### 3. 審査請求に至る経緯

- (1) Xらの確定申告等の状況については、以下のとおりであった。
- イ Xらは、平成24年分の所得税及び平成25年分から平成27年分までの所得税及び復興特別所得税（以下、両税を併せて「所得税等」という。）について、上記2の(4)のへのDの本件土地の未収賃料及び賃料相当損害金をそれぞれ不動産所得の金額の計算上収入金額に算入して申告した。
- ロ Xらは、平成28年分の所得税等について、確定申告書を法定申告期限内にそれぞれ提出した。

その具体的な申告内容は、次のとおりである。

- A 上記2の(5)のT社に対する本件駐車場賃貸借契約に基づく賃料163万870円について、X1は108万7,247円を、X2は54万3,623円を、それぞれ不動産所得の金額の計算上収入金額に算入した。
- B 上記2の(4)のりの本件各建物収去費について、X1、X2はそれぞれ不動産所得の金額の計算上必要経費に算入した。
- C 上記2の(4)のへのDの本件土地の未収賃料及び賃料相当損害金の合計1,140万5,900円について、貸倒損失として、X1は715万3,867円を、X2は425万2,033円を、それぞれ不動産所得の金額の計算上必要経費に算入した。
- (2) Yは、Y所属の職員の調査に基づき、平成30年7月31日付けで、Xらが平成28年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入していた本件各建物収去費（上記(1)のロのB）のそれぞれの金額について、いずれも家事上の経費に該当し、必要経費に算入できないとして、平成28年分の所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を行った。
- (3) Xらは、平成30年10月3日、いずれも、原処分の全部に不服があるとして審査請求をした。

#### 4. 争点

本件各建物取去費は、Xらの不動産所得の金額の計算上必要経費に算入できるか。

#### 5. 国税不服審判所の判断

「不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき『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』(所得税法第37条第1項)に該当するためには、これと必要経費に算入されない家事上の経費(同法第45条第1項第1号)との区分が明確となる必要があることなどからすると、客観的にみて、当該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。

そしてその判断は、単に当該業務を行うものの主観的判断によるのではなく、当該業務の内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。  
〔下線筆者〕

「不動産の貸付業務は、基本的には、当該不動産を貸し付けてからその返還を受けるまでが一連の業務というべきところ、以上の経緯等からすれば、Xらは、亡Lに賃貸していた本件土地につき、亡Lの死亡後に賃料が支払われなかったために本件相続財産法人から返還を受け、新たな賃借人に対する賃貸業務を行うべく、本件相続財産管理人の選任審判を申し立てた上、本件土地賃貸借契約の解除、本件訴訟の提起並びに本件各建物の取去及び本件土地の明渡執行という一連の法的手続を執り、かかる明渡しまでの手続と並行して、新たな賃借人への貸付けに取り掛かっているとみられる一方で、本件全証拠によっても、この間、Xらが本件土地を賃貸業務以外の用途に転用したことをうかがわせる事情も認められないことからすれば、Xらの本件土地の貸付けに係る業務、すなわち、不動産所得を生ずべき業務は、本件土地賃貸借契約の解除後本件各建物の取去到るまで継続していたものと認められる。〔下線筆者〕

「Xらの不動産所得を生ずべき業務は、本件土地賃貸借契約の解除後本件各建物の取去到るまでも継続しており、本件各建物取去費は、かかる一連の業務の中で支出されたものであるところ、以下、当該支出がXらの業務に直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものであるか否かについて検討する。

- (イ) 本件各建物の取去義務を負う本件相続財産法人が、……当該取去義務を自ら履行しなかったため、Xらは、自らが本件土地上に存する本件各建物を取去しなければ、

本件土地を新たに貸し付け、本件土地から収益を得ることができない状況にあったものといえる。

- (ロ) また、……本件相続財産法人には、本件相続財産管理人の管理開始時点から、本件各建物以外にめぼしい資産がなく、債務超過の状態にあり、本件各建物賃借人らから得られる賃料についても、滞納額が嵩んでいた上、その賃料月額の合計も本件土地の賃料月額を下回る状況にあり、しかも、本件相続財産管理人においても、本件各建物賃借人らの一人から50万円を回収できたにとどまったものである。その上で、本件相続財産管理人は、平成28年3月28日付で、本件相続財産法人は債務超過であり破産手続開始の申立費用すら支弁できない状況であることをXらに通知し……、同日、Xらは、本件各建物取去費を支払ったものである……。そして、……本件相続財産管理人の報酬も、上記50万円を含む本件相続財産法人の財産からは全額は支弁できず、Xらが支出した予納金からも支払われ、本件各建物取去及び当該報酬の支払により本件相続財産管理人の管理する積極財産がなくなったため、本件相続財産管理人の選任審判が取り消されたものと認められる。なお、本件各建物の取去執行と同時に行われた本件相続財産法人に対する動産執行も、執行不能で終了した……。

これらのことからすれば、本件相続財産法人は、一貫して資力がなく、Xが本件各建物取去費を支出した時点において、その取去費用を支弁することが不可能であり、かつ、その後に資力を有する見込みもなかったと認められる。

- (ハ) 加えて、Xらは、①自ら申立て費用を負担した上で本件相続財産管理人選任審判の申立てを行い……、②本件和解に至る前後において本件各建物の解体費用の見積りを入手し……、③本件各建物取去費について、本件相続財産法人から具体的に回収する手段を講じていない……ことからすると、Xは、本件相続財産管理人の選任審判を申し立てた当初から、本件相続財産法人が無資力であり、自ら費用を負担して本件各建物を取去することを想定し、その想定どおり、本件各建物取去費を支出したものと認められる。
- (ニ) 上記(イ)、(ロ)及び(ハ)のとおり、Xらは、本件土地から収益を得る業務を遂行するためには、本件各建物を取去する必要がある、その取去到る費用については、当初から自らが負担することを想定して本件各建物の取去までの手続を遂行し、本件各建物取去費を支出したところ、実際にも、本件相続財産法人は無資力であり、当該支出の時点において、請求又は事後的に求償しても、およそ回収が見込めない状況にあったのであり、客観的にみても、本件各建物取去費は、Xらにおいて、自ら負

担するほかなかったものと認められる。

そうすると、本件各建物取去費の支出は、客観的にみて、Xらの不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものであったといえる。〔下線筆者〕

## II 本件事案の検討

### 1. 本件裁決の意義

本件裁決の意義は、所得税法 26 条 1 項にいう「不動産等の貸付け」の意義を明らかにしたところにあると思われる。すなわち、不動産所得の基因となる不動産貸付業務につき、基本的には、当該不動産を貸し付けてからその返還を受けるまでの一連の業務であると位置付けたところにある。これは、単に、ひとり本件各建物取去費が不動産所得の必要経費として認められるか否かという点のみならず、不動産所得の性質論を議論する素材として、勤労性所得と資産性所得の結合的所得論を強く肯定する意味をも包有する裁決であると位置付けることができるものであると考える。不動産所得の基因となる業務につき、基本的には、当該不動産を貸し付けてからその返還を受けるまでの一連の業務というべきことを国税不服審判所が明らかにしたことの本質的な意義はそこにこそ所在するというべきであろう。

もっとも、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……の貸付け……による所得……をいう。」と規定するところ、この所得を資産性所得と位置付けるのであれば、「業務」による所得という捉え方には違和感を覚えるとの見方もあろう。

しかしながら、不動産所得は利子所得や配当所得とは異なり、必要経費を控除することによって計算される所得であり（所法 26 ②）、所得税法 37 条《必要経費》1 項は、「その年分の不動産所得の金額」の計算上必要経費に算入すべき金額について、①「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、②「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……の額〔下線筆者〕」と規定しているのであるから、不動産所得は同所得を生ずべき「業務」を前提とする所得区分であるといえよう<sup>9)</sup>。本件事案は、ここにいう「業務」の範囲が争点とされたのである。すなわち、本件各建物取去費が不



動産所得を生ずべき「業務」についての費用であるか否かが問題となったのである。

## 2. 本件裁決の採用する理論構成

まず、本件裁決は、①不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき「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」（所法 37 ①）に該当するためには、「客観的にみて、当該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要であることを要する」と解している<sup>10)</sup>。

そして、②不動産の貸付業務は、基本的には、当該不動産を貸し付けてからその返還を受けるまでを一連の業務とし、③ X からの不動産所得を生ずべき業務は、本件土地賃貸借契約の解除後本件各建物の取去に至るまでも継続しており、本件各建物取去費は、かかる一連の業務の中で支出されたものと認定している。その上で、④当該支出が X からの業務に直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものであると認定しているのである。

まず、本件裁決が、②ないし③において、「業務」の継続が「本件土地賃貸借契約の解除後本件各建物の取去に至るまで」と認定しているところは、業務の継続を「本件土地賃貸借契約の解除まで」とする Y の主張を排斥する意味を有している。これはまさに業務の範囲の議論である。

仮に、不動産所得を単に、「不動産」という資産から生じる所得とみずに、継続業務から生じる所得とみるのであれば、その後に展開される不動産貸付け（本件駐車場賃貸借契約）までをも継続して捉えることが可能であろう。業務や事業に着目をした所得区分として不動産所得を捉えれば、事業所得なども親和的に捉えるべきであると考えられる。例えば、事業所得においても、いったん店舗を改修するために、閉店した後に、しかるべく準備期間を経て新たに新装開店をしたとしても、事業は継続していると認定されるべきであると思われるから、個々の「資産の貸付け」と見ずに継続的なそれと認定することが妥当であると思われる。かような意味で、「業務」を継続的な一連の活動として捉えた本件裁決は、不動産所得の認定において重要な視角を示したものともいえよう。

しかしながら、果たして、このように事業所得に類似した継続性に着目した不動産所得の「業務」認定は妥当なのであろうか。

### Ⅲ 不動産所得の性質論

#### 1. 不動産所得の基因となる「業務」

所得税法 26 条 1 項は、不動産等の果実を所得として規定しているのではなく、不動産等の「貸付け」による所得と規定しているのであるから、かかる「貸付け」を「業務」と位置付けること自体には違和感はなかろう。

所得税法 51 条《資産損失の必要経費算入》1 項は、「居住者の営む不動産所得……を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産〔下線筆者〕のうち一定のものについての資産損失の必要経費算入を規定し、4 項は、「居住者の不動産所得……を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産……の損失の金額〔下線筆者〕の必要経費算入を規定する。すなわち、不動産所得とは、事業あるいは業務から生じる所得であるといえはしまいか。このように、不動産所得につき「事業」や「業務」から生じることを前提とする規定があることからすれば、やはり、これを単なる「資産」から生じる所得と観念することには無理があるというべきなのではなかろうか。

また、所得税法 44 条の 2《免責許可の決定等により債務免除を受けた場合の経済的利益の総収入金額不算入》2 項は、「債務の免除により受ける経済的な利益の価額」のうち、「不動産所得を生ずべき業務に係る債務の免除を受けた場合〔下線筆者〕」には、「当該免除を受けた日の属する年分の不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額」については、同条 1 項の規定は、適用しないとする。

その他、所得税法施行令 94 条《事業所得の収入金額とされる保険金等》1 項は、「不動産所得……を生ずべき業務を行なう〔下線筆者〕」居住者が受ける一定のもので、「その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。」と規定する。また、同令 96 条《家事関連費》1 項も 1 号において、「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得……を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費〔下線筆者〕」と、2 号において「不動産所得……を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費〔下線筆者〕」と規定しており、上記と同様に不動産所得が業務性所得であることを前提としている。

このように、所得税法は、所々において不動産所得を事業や業務から生じる所得と文  
理上位置付けていることが判然とするのである<sup>11)</sup>。

## 2. 総収入金額という概念

各種所得の金額の計算においては、「収入金額とすべき金額」と「総収入金額に算入  
すべき金額」という二つの概念がある。前者についての所得区分としては、利子所得、  
配当所得、給与所得、退職所得があるのに対して、後者についての所得区分としては、  
不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得がある。これら二つの  
収入概念の違いをみるに、総所得金額という概念を所得金額の計算において使用する所  
得区分は、いずれも、付随収入や性格の確定されない収入をも包摂した所得であるとい  
えよう。

例えば、事業所得や山林所得、雑所得は収入金額に付随収入を包摂することがあるし、  
譲渡所得はキャピタルゲインのほかインフレ部分が混入される可能性があるし、一時所  
得はそもそも単にその所得の発生が一時的ないし臨時的であるというだけであるから、  
純粋な何かの所得であると特定すること自体が不可能な性格付けの難しい要素が混在し  
ている所得であるのである。このことは、一時所得が雑所得と同様に、バスケットカテ  
ゴリーたる所得区分であることから判然とする。かように、総収入金額という概念を  
使用して所得金額の計算を行うことが観念されている所得区分の一つに不動産所得は属  
しているのである。不動産所得もそのような意味からすれば、不動産の貸付対価という  
純粋な収入のみが予定されている所得区分ではなく、付随収入などを観念する余地があ  
る所得区分であるということができよう<sup>12)</sup>。

このように考えると、不動産所得の収入金額の範囲や同所得の基因となる「業務」の  
範囲の検討に当たっては、同所得が事業所得（雑所得）に親和性を有している点に鑑み  
た議論が展開されるべきであろう。

## 3. 断続的活動としての不動産貸付業務

本件において、Yは、本件土地賃貸借契約が終了した平成25年10月12日以後、本  
件土地は、Xらの事業の用に供されていない資産であるから、不動産所得の金額の計算  
上必要経費に算入できない旨主張していた。これに対して、本件裁決は、「不動産の返  
還を受けるまでが不動産の貸付業務の一連の業務というべき」とした上で、「賃料債権

は本件土地賃貸借契約の終了以降は発生しないものの、本件相続財産法人が本件土地の占有権原を失うことに伴い、Xらは、本件相続財産法人に対して賃料相当損害金として損害賠償請求権を取得することになるところ、同請求権は賃料債権が転化したものと評価でき、所得税法施行令第94条《事業所得の収入金額とされる保険金等》第1項第2号において不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものはその収入金額とする旨規定されていることに鑑みれば、本件土地賃貸借契約の終了をもってXらの本件土地の貸付けという不動産所得を生ずべき業務が終了したとはいえず、本件土地は、本件土地賃貸借契約終了後もXらの事業の用に供されていたものというべき」とし、Yの主張を排斥した。

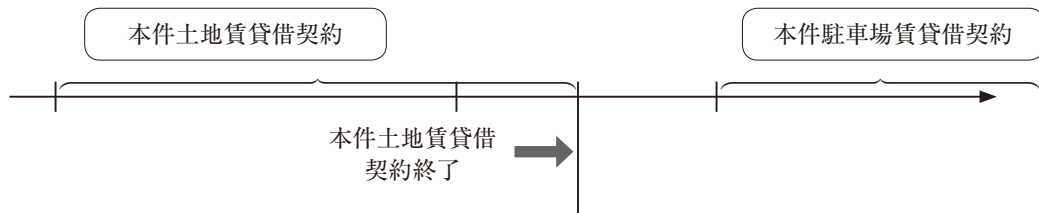
ここでは、収入金額に代わる性質を有するものを取得することから、業務が終了したとはいえないというロジックを採用しており、収入が途絶えることが業務の終了を意味するということが前提とされているように思われる。

本件において、「本件土地賃貸借契約」と「本件駐車場賃貸借契約」の間において不動産所得の基因となる「業務」が継続していたとするのではなく(図表1)、あくまでも本件土地賃貸借契約が終わった後であっても、本件相続財産法人に対する賃料債権が損害賠償請求権に転化したものであるから、依然として、「本件土地賃貸借契約」に係る不動産貸付業務は継続されていたと認定しているのである(図表2)。

図表1 Yの主張する不動産貸付「業務」

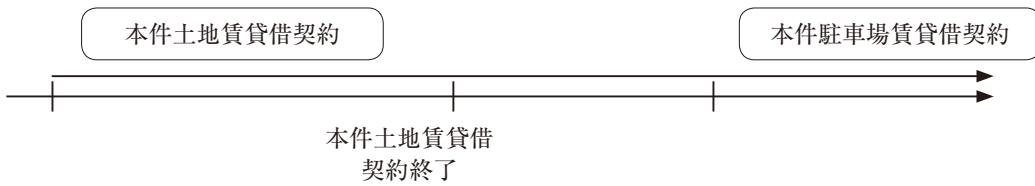


図表2 本件裁判の認定する不動産貸付「業務」



しかしながら、不動産貸付けという「業務」は依然として継続していたと認定するというルートもあり得たのではなかろうか(図表3)。

図表3 継続していた不動産貸付「業務」



すなわち、不動産所得とは継続的業務活動であるという点から出発すべきであって、たとえ断続的であったとしても、不動産賃貸活動が認められるのであれば、仮に、その契約期間の間にある程度の空白期間があったとしても、そのことのみで不動産所得の基因となる「業務」がその都度いったん途絶えたと考えるべきではないように思われるのである。このことは、事業所得と同様の認定を採用してもよいのではなかろうか<sup>13)</sup>。かかる論点は、一見すると事実認定だけの問題であるように思われるが、そこには、そもそも不動産所得をどのような所得区分として位置付けるかという解釈問題が横たわっているのである<sup>14)</sup>。

本件は、本件土地賃貸借契約が終了した後に、更に、本件駐車場賃貸借契約が予定されていたのであって、そのための準備活動期間があれば、それは、本件土地賃貸借契約の延長線上にあるものと認定すべきであったともいえる事例だったのではなかろうか。

このことは、不動産所得を継続的業務所得と捉えるかどうかという問題にも接続する視角であると思われるのである。

## IV 不動産所得の金額の計算における必要経費

### 1. 直接的業務関連性

前述のとおり、本件判決は、Xらの不動産所得を生ずべき業務が、本件土地賃貸借契約の解除後本件各建物の取去に至るまで継続しており、本件各建物取去費は、かかる一連の業務の中で支出されたと認定した上で、④当該支出がXらの業務に直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものであると認定しているのである。

すなわち、所得税法37条1項にいう、①「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、②「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……の額〔下

線筆者)」のうち、本件各建物取去費は②の必要経費に該当するとしたのである。つまり、本件裁決は、②の必要経費の要件につき、(i)業務に対する直接関係性と(ii)業務の遂行上の必要性と解しているのであるが、その理由として、「『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』（所得税法第37条第1項）に該当するためには、これと必要経費に算入されない家事上の経費（同法第45条第1項第1号）との区分が明確となる必要があることなどからすると、客観的にみて、当該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」としている点にも注意が必要である。なるほど、所得税法45条《家事関連費等の必要経費不算入等》1項は、家事関連費を必要経費に算入しない旨規定しているところ、家事関連費とは見方を変えれば、業務関連費でもある<sup>15),16)</sup>。業務関連費があるというだけでは必要経費算入を肯認し得ないという解釈姿勢が所得税法45条1項から導出できるように思われる<sup>17)</sup>。すなわち、②の必要経費該当性の要件として直接的業務関連性が必要だとする立場が堅持されたのである<sup>18)</sup>。

本件裁決が必要経費に対するかような厳格な解釈を採りながらも、本件各建物取去費を必要経費に算入することを肯認し得たのは、ひとえに、不動産所得の基因となる「業務」を対象物件の返還までをも含むものと広く捉えたからにほかならない。

## 2. 業務該当性と必要経費の範囲

弁護士会の会務に要した費用の必要経費性が争点となった事例において、東京高裁平成24年9月19日判決（判時2170号20頁）<sup>19)</sup>は、「所得税法施行令九六条一号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という言葉の意味も必ずしも明らかではない」とした上で、「もっとも、控訴人の弁護士会等の役員等としての活動が控訴人の『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって、その活動に要した費用が控訴人の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら、控訴人が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、先に判示したように、控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるか

らである。」と判示した。

この判決は、「事業所得を生ずべき業務」の範囲が、直接に必要な経費に算入する費用の範囲を画するものではないとしたのである。すなわち、争点となっている控訴人の弁護士会における会務活動が「事業所得を生ずべき業務」に該当しない活動であったとしても、かかる活動に要した費用が「事業所得を生ずべき業務」の遂行上必要な支出であれば必要経費に算入することができるというのである<sup>20)</sup>。本件裁決のように、業務との直接関係性が必要という考え方には立たず、業務の範囲が必要経費の範囲を画するという解釈は採っていないのである。

本件においても、この論脈を用いれば、本件各建物取去費が必要経費に算入されるか否かを判断するに当たって、直接業務関連費などと認定せずに業務範囲と必要経費の範囲は直接的な結びつきを必要としないとする構成を採用することもできたのである。しかしながら、本件裁決はそのような構成を採ることはせず、直接、不動産所得の基因となる業務の範囲に切り込み、不動産所得の基因となる不動産等の貸付けにつき「対象物件の供与から返還までを一連の業務」と認定する構成を展開したのである。

かような意味において、本件裁決は特筆すべき判断を示したものと整理できるのである。

## 結びに代えて

本稿では、本件裁決を素材として、不動産所得の基因となる「業務」の範囲について考察を加えた。「はじめに」においても触れたとおり、同所得がいわば事業性や業務性を前提とした所得区分であることを再認識する必要があるとともに、不動産賃貸借契約のみならず、その契約締結前の準備行為や同契約関係の終了後の事後処理行為などをも含めて不動産所得を観念すべきであって、資産からの果実のみが同所得であると狭く解すべきではない。

この不動産所得を継続的業務所得と捉えるべきとの視角の延長において、不動産所得の基因となる「業務」について論ずる際には、事業的規模か業務的規模かという点からも分析的に検討されるべきであるように思われる。少なくとも、事業的規模の不動産所得に係る「事業」については、不動産貸付業務を継続性のあるものとして捉えるべきであって、業務的規模の不動産所得に係る「業務」との間に事実認定上の差異が生じることもあり得ると考える<sup>21)</sup>。この点については、改めて機会を得て検討を加えることとしたい。

【参考】 争点についての主張

Y	Xら
<p>本件各建物取去費は、次の理由から、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入できない。</p> <p>本件土地は、本件土地賃貸借契約が終了した平成25年10月12日以後、Xらの不動産所得を生ずべき事業の用に供されていない資産である。</p> <p>本件各建物も、取り壊されるまで、その所有者は本件相続財産法人であり、Xらが所有したり貸し付けたりしたことはないから、Xらの不動産所得を生ずべき事業の用に供されていない資産である。そして、その解体は、P地方裁判所が、本件和解に基づくXらの申立てを相当として、本件各建物を本件相続財産法人の費用で取去ることができる旨の決定をしたことにより強制執行されたものであり、Xらが本件各建物取去費を支払ったのは、本件相続財産法人が負担すべき取去費用を立て替えたものにすぎない。</p> <p>したがって、本件各建物取去費は、本件各建物の解体後の新たな本件土地の利用目的にかかわらず、Xらの不動産所得を生ずべき事業の用に供されていない土地の上に存する、このような事業の用に供されていない他人の建物を任意に処分するのに要した費用といふべきであるから、所得税法第45条《家事関連費の必要経費の不算入等》第1項の家事上の経費に該当する。</p>	<p>本件各建物取去費は、次の理由から、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入できる。</p> <p>(1) 土地の貸付業務は、賃借人へ更地を貸し付け、賃借人が建築した建物を解体して更地として返還を受けるまでが一連の流れであるから、本件土地の返還を受けるまでは、本件賃貸借契約の終了にかかわらず、本件土地の貸付けという業務は継続している。そして、Xらが平成25年10月12日以後の本件土地に係る賃料相当損害金について、それぞれ不動産所得の金額の計算上収入に計上しており、同日以後、本件土地を家事用資産として転用した事実がない以上、収入計上の源泉である本件土地は、本件各建物の取壊し時においても、事業用資産である。</p> <p>また、Xらは、賃借人である本件相続財産法人に資力がなく、本件各建物を取去して本件土地を更地にして返還しなかったため、本件訴訟を提起して強制執行により本件各建物を取去し、本件各建物取去費の支出を余儀なくされたこと、本件各建物の解体後、速やかにT社に駐車場用地として賃貸したことからも、本件各建物取去費は、本件賃貸借契約の残務処理として、土地の維持・管理のために要した費用であり、本件土地の貸付けによる業務と直接関連性を有し、業務の遂行上必要な支出といふべきであるから、必要経費に該当する。</p> <p>(2) 本件各建物取去費は、上記(1)のとおり、本件相続財産法人が、その資力不足により、賃貸借契約終了に伴う原状回復義務を履行しなかったために、Xらが支出せざるを得なくなったものであることからすると、Xらは、本件相続財産法人の負担すべき費用を単に立て替えたものではなく、本件相続財産法人に対して債務不履行に基づく損害賠償請求権を有していたといえるのであって、本件相続財産法人が無資力である以上、Xらは、当該損害賠償請求権を貸倒れ処理することができるものである。</p> <p>このことから、本件各建物取去費はXらの必要経費に算入されるべきものである。</p>



注

- 1) 金子宏『租税法〔第23版〕』218頁(弘文堂2019), 近藤雅人「所得の種類と所得区分の意義」税理57巻14号8頁(2014)など。佐藤英明教授は, 不動産所得を, 不動産などの貸付けが定型的に資産性が高いという点に着目をした区分であると説明される(佐藤『スタンダード所得税法〔第2版〕』208頁(弘文堂2016))。
- 2) 例えば, 水野忠恒教授は不労所得という概念を用いる(水野『大系租税法〔第2版〕』174頁(中央経済社2018))。なお, 同教授は, 不動産所得を不労所得と整理されているわけではない。
- 3) 金子宏教授は, 山林所得や譲渡所得等をも資産性所得と位置付けていることからすれば(金子・前掲注1, 218頁), 同所得を単に資産から得られる果実として捉えるのではなく, 池本征男氏が「資産を有しているがゆえに発生する資産性の所得」(池本『所得税法〔14訂版〕』35頁(税務経理協会2020))とするのと同様に捉えているのかもしれない。もっとも, 池本氏は, 資産性所得に山林所得や譲渡所得を含めていない。
- 4) 酒井克彦「行為性所得としての不動産所得(上)(下)―不動産所得判断における時点的制限・収入先制限の是非」税務事例49巻9号1頁, 同10号1頁(2017)も参照。
- 5) なお, 岡村忠生教授は, 資産性所得を利子所得, 配当所得, 譲渡所得と整理する(岡村『所得税法講義』8頁(成文堂2007))。
- 6) 酒井克彦「不動産所得を利用した商品型タックス・シェルターに対する課税―所得税法26条の解釈論と廃止論を中心として」税大論叢52号643頁(2006)。
- 7) 碓井光明教授は, この筆者の見解を「業務上収入説」と命名され, 賛意を示される(碓井「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法論89巻1号98頁(2016))。
- 8) ②については, 酒井克彦『所得税法の論点研究』110頁(財経詳報社2011)。③については, 同「所得税法における実質所得者課税の原則(下)」税通65巻1号93頁(2010)。なお, これらの筆者の見解を更に深化させた論稿として, 福田善行「実質所得者課税に関する一考察―所得税における所得の帰属判定を中心に」税大論叢84号337頁(2016)参照。
- 9) このように必要経費を①と②に分ける要件論については, 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第4版改訂増補版〕』185頁(財経詳報社2017)参照。
- 10) ここにいう客観性について, 本件判決は, 「その判断は, 単に当該業務を行うものの主観的判断によるのではなく, 当該業務の内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」としている。  
 なお, アメリカ連邦所得税法(IRC § 162 (a))にいう“ordinary and necessary expenses”の判断は, 事業活動において通常必要といえる支出であるかどうかを客観的に判断するメルクマールとしても意義を有する(Welch v. Helvering, 290 U.S. 111, 54 S. Ct. 8 (1933))。必要経費該当性判断における「通常かつ必要」要件については, 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題―立法および裁判例・裁決例の動向に着目して」金子宏編『租税法の基本問題』329頁(有斐閣2007), 同「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(1)」法協93巻4号505頁(1976), 同「所得税における必要経費」租税3号29頁(1975)など参照。参考となる裁判例として, 東京地裁昭和53年2月27日判決(判タ374号156頁), 東京地裁昭和53年4月24日判決(判タ369号443頁)なども参照。
- 11) 佐藤・前掲注1, 209頁。
- 12) 反論として, 川口昌起「不動産所得」税理57巻14号48頁(2014)。
- 13) 立法論的にいえば, 不動産所得を廃止した上で, 事業所得(所法27①)を再構築し, 所得税法施行令63条《事業の範囲》の括弧書きの「(不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。)」を外して, 「不動産賃貸業」なる事業所得枠を措定するべきではないかと思えるのである。なお, 水野忠恒教授は, 資産合算制度が廃止された現在, 「事業所得との区別はあまり意味がないと考えられる」とされる(水野・前掲注2, 199頁)。その他, 不動産所得廃止論として, 酒井克彦「不動産所得廃止論」税理62巻3号146頁(2019), 同「所得税法上の所得

区分の在り方」税法579号220頁(2018)。

- 14) なお、不動産所得という「業務」関連性の解釈問題として、Yは、本件各建物の所有者がXらではないことを主張したが、不動産にXらの所有権がないことが直ちに業務関連性及び必要性を否定するものではないから、Yの主張は採用できないとしている。不動産所得該当性の課税要件に所有権は不要と考えるべきであるから、この点の判断は妥当であると考えられる。この点については、酒井・前掲注8、『論点研究』110頁参照。
- 15) 二分論肯定説として、植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一論80巻5号47頁(1978)。
- 16) もっとも、このような二分論に対する批判論もある。例えば、村井正教授は、「人は、所得稼得活動と所得消費分野のほかに、例えば、政治領域および慈善領域(karitativer bereich)のように、更に自ら活動し、金銭を出捐する他の可能性をもつものである。租税法立法者は、所得稼得活動と所得消費活動との両建に、つまり二者択一に無理矢理押しこめることがあるが、これには警戒を要する。」とされる(村井『租税法—理論と政策〔改訂版〕』303頁(青林書院1993))。
- 17) 直接的業務関連性を必要経費算入の要件とする見解として、酒井・前掲注8、『論点研究』333頁参照。なお、所得税法37条と45条についての検討として、酒井克彦「所得税法37条の『別段の定め』と家事費概念—所得税法37条と45条の適用における優先劣後関係」中央ロー・ジャーナル17巻1号29頁(2020)も参照。
- 18) 直接的業務関連性を必要とする判決として、東京地裁平成15年7月16日判決(判時1891号44頁)、広島地裁平成13年10月11日判決(税資251号順号9000)、広島地裁平成13年2月22日判決(税資250号順号8843)、山形地裁平成11年3月30日判決(訟月47巻6号1559頁)、大阪高裁平成10年1月30日判決(税資230号337頁)、徳島地裁平成7年4月28日判決(行集46巻4=5号463頁)、東京地裁平成6年6月24日判決(税資201号542頁)、福岡地裁平成5年5月18日判決(税資195号365頁)、最高裁平成3年3月8日第二小法廷判決(税資182号585頁)、大阪高裁平成2年10月26日判決(税資179号3970頁)、大阪高裁平成2年9月26日判決(税資184号70頁)、高松高裁平成2年7月30日判決(税資180号440頁)、徳島地裁平成元年10月27日判決(税資174号354頁)、名古屋地裁平成元年2月17日判決(税資190号672頁)、青森地裁昭和61年4月15日判決(税資152号41頁)、青森地裁昭和60年11月5日判決(税資147号326頁)、京都地裁昭和60年3月29日判決(税資179号4134頁)、大阪地裁昭和59年2月29日判決(税資172号2691頁)、水戸地裁昭和58年12月13日判決(税資134号387頁)などがある。  
また、裁決事例としては、国税不服審判所平成18年6月13日裁決(裁決事例集71号205頁)、同平成18年6月8日裁決(裁決事例集71号178頁)、同平成15年3月25日裁決(裁決事例集65号118頁)、同平成9年12月10日裁決(裁決事例集54号141頁)、同平成8年4月5日裁決(裁決事例集51号31頁)、同平成5年10月21日裁決(裁決事例集46号31頁)、同平成元年9月26日裁決(裁決事例集未登載)、同昭和57年2月17日裁決(裁決事例集23号7頁)など参照。
- 19) この事例を扱った論稿として、長島弘・税務事例44巻12号29頁(2012)、三木義一・青山法学論集54巻4号11頁(2013)、伊川正樹・税法569号15頁(2013)、末永英男・会計専門職紀要〔熊本学園大学大学院〕4号3頁(2013)、堀口和哉・税務事例46巻12号42頁(2014)、酒井・前掲注9、185頁など参照。
- 20) 東京高裁は、このように論じて、結論的には、「控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するといえることができる」として、控訴人が支払った弁護士会の役員活動として参加した懇親会費等の多くの部分について必要経費性を認めているのである(二次会費用については否認している)。  
ここでのロジックは、①所得税法37条1項には「直接」業務関連費であることを要求する直接の記述はないこと、②所得税法施行令96条の規定振りから、「業務に関連」していれば必要経費算入が許容されると解釈できることに基づいていると思われる。  
すなわち、所得税法37条1項の要件事実を、同法45条の委任規定である所得税法施行令96条

の反対解釈から導出しているようである。所得税法施行令 96 条 1 号は、「業務の遂行上必要」かつ「必要である部分を明らかに区分することができる」場合に、当該部分に該当する経費以外の経費を、所得税法 45 条 1 項 1 号にいう必要経費に算入されない家事関連費とする規定である。すると、所得税法施行令 96 条 1 号にいう「必要経費に算入されない家事関連費」の要件事実は、「業務の遂行上必要でない」又は「必要である部分を明らかに区分できない」ものであるということになる。このような所得税法施行令 96 条 1 号の理解から、「業務の遂行上必要」であれば必要経費に算入されるべきとするのが、東京高裁の判断であるといえよう。

しかし、ここには、「必要である部分を明らかに区分することができる」という要件の欠落があるように思えてならない（もっとも、同判決の具体的な判示部分においては、明らかであるか否かという要件を二次会費用について適用し、否認している。）（酒井・前掲注 9, 190 頁以下において、これらの点について指摘している。）。

- 21) 不動産所得の範囲の問題を巡っては、酒井克彦「人的役務提供を伴う不動産等の貸付けによる所得—民泊サービスに係る不動産所得該当性」中央ロー・ジャーナル 14 卷 3 号 3 頁（2017）も参照。

### ● Summary

Real estate income has long been characterized as asset-based income or unearned income. However, the significance of asset-based income is not always clear, and real estate income should not be considered only as fruit obtained from the property.

This approach affects the nature of the income and its category as well as its tax treatment. The range of expenses that can be deducted when calculating the amount of real estate income becomes a problem.

This article discusses a recent decision of the National Tax Tribunal. It described the lending of real estate, under Article 26, paragraph 1 (Real Estate Income) of the Income Tax Act, as a series of operations from the provision of the property to its return. Taking note of the decision, this article considers issues concerning necessary expenses related to real estate income.