

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——

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 不動産所得の意義
- II 実務上の取扱い
- III 不動産所得該当性を巡る解釈の見直し
結びに代えて

はじめに

現時、シェアリングエコノミー（共有経済）への関心が高まっているが、中でもインターネット上で宿泊希望者と部屋の提供者をマッチングさせるサービス、「Airbnb（エアビーアンドビー）」¹⁾の台頭は目覚ましい。筆者も海外出張で利用しているが、これは日本流にいうと、いわゆる「民泊」として注目されている。

旅館業法において「民泊」には規制がかけられているものの、かかる規制を緩和する方向で議論がされており²⁾、すでに旅館業法施行令が改正され³⁾、また、国家戦略特別区域法施行令の一部を改正する政令⁴⁾が改正されている。また、今年の6月9日には、住宅宿泊事業法が成立し、2018年6月15日に同法が施行されることとなっている⁵⁾。こうした背景の下、民泊を認める条例の制定により、実際に「民泊」を認められるケースが増えている。2020年に実施される東京オリンピックを目前に控え、海外からの労働者等の受入れ体制や、また多くの社会的問題を提起している「空き家問題」の解消へ

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任教員

の期待などから、「民泊」の活用はさらに活発になると思われるのである。

この点、発展途上の制度ともいい得る「民泊」から得られた所得に関する税制上の取扱い、とりわけ所得区分に関する論点が十分に整備されているとは思えない。そこで、本稿では、民泊サービスが注目されている今日における不動産所得該当性に関する解釈論の見直しを提案することとする。

I 不動産所得の意義

1. 問題意識

所得税法は、不動産等の貸付けによる所得を不動産所得と規定しているが(所法26①)、事業所得又は譲渡所得に該当するものはたとえ不動産等の貸付けによる所得であったとしても、不動産所得から除かれている(所法26①括弧書き)。この規定振りから、不動産等の貸付けによる所得であっても、事業所得に該当するものがあることが理解できよう。

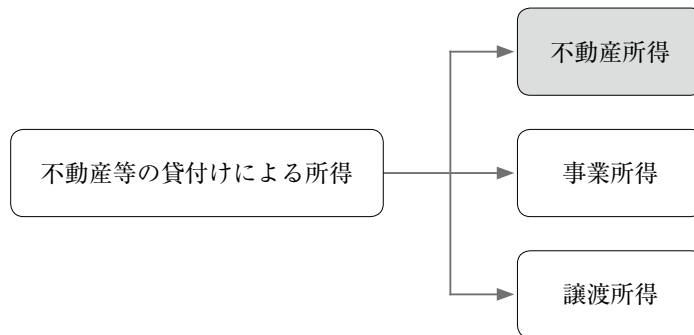
すなわち、不動産等の貸付けであったとしても、そこに人的役務提供が加わり、事業と称するような貸付行為となれば事業所得に該当することを意味しているのである。例えば、管理人が常に管理をしている自転車駐輪場から得られる所得のような場合には、不動産等の貸付けではあるものの、そこに人的役務提供が加わった事業として観念され得ることから、事業所得に該当することになるのである。この点は、後述するが、不動産等の貸付けによる所得という概念が単に元物に対する果実としての意味にとどまる所得類型ではないことを意味しているのではなかろうか。すなわち、不動産等の貸付けから事業所得が除かれた残りが不動産所得に該当することとなるということは、裏を返せば、不動産等の貸付けによる所得が単なる資産性所得をいうにとどまるものではなく、業務性あるいは勤労性所得としての性質をも有する所得類型であることを意味しているともいえそうである⁶⁾。別の言い方をすれば、不動産等の貸付けから生ずる所得でいまだ事業的規模に至っていない所得の場合には、事業所得に区分することは妥当ではないから雑所得ということになりそうであるが、上述のとおり、所得税法26条《不動産所得》1項は、不動産等の貸付けから生じた所得から事業所得こそ除いているものの雑所得を除いていないからいわゆる業務的規模にとどまっている場合には、不動産所得に区分されることになろう。そもそも、他の所得区分のいずれにも該当しない所得を雑所得とする所得税法35条《雑所得》の定義規定上、雑所得に優先的に区分するような構成

はあり得ないのであるから⁷⁾、このことは当然である。これらのことからすれば、人的役務提供を伴う不動産等の貸付けによる所得のうち、いわば業務的規模による場合には雑所得ではなく、不動産所得に該当することになる。

2. 所得税法 26 条 1 項

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（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。」と規定する。

繰り返しになるが、この規定から明らかなことは、不動産等の貸付けによる所得には、本来的に不動産所得、事業所得、譲渡所得の 3 類型があるということである。



さらにこの点に注意を寄せれば、所得税法の文理上、不動産等の貸付けによる所得は雑所得に該当することはないという結論が導出され得るように思われる。いうまでもなく、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」であるから（所法 35 ①）、不動産所得又は事業所得あるいは譲渡所得に該当する限り、雑所得に該当することがないのは明白である。

3. 旅館業・物品預かり業

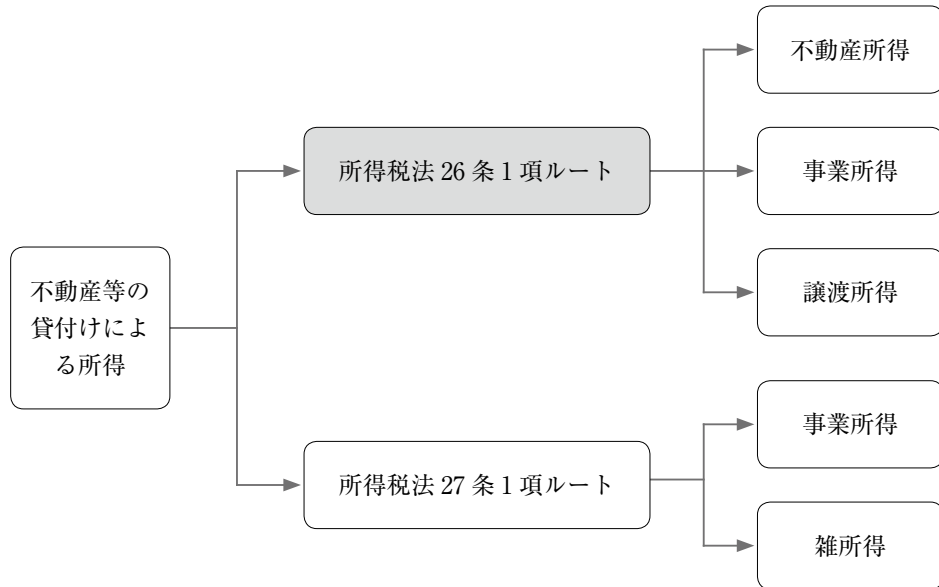
しかしながら、このような解釈は妥当なのであろうか。所得税法 26 条 1 項は、「不動産所得とは」とする定義規定である。すなわち、「不動産所得とは……不動産等の貸付

け」による所得をいうと規定しているのであって、「不動産等の貸付けによる所得は、不動産所得又は事業所得あるいは譲渡所得とする」と規定しているわけではない。換言すれば、「不動産等の貸付け」をこれら3つの所得区分に限定的に解することは少なくとも所得税法26条1項のみから導出することはできないかもしれない。このことは例えば、所得税法32条《山林所得》1項の山林所得の定義規定振りとその解釈からも判然とする。同条項は、山林所得とは山林の伐採又は譲渡による所得をいうと規定しているが、山林の譲渡又は伐採による所得は山林所得に限られるものではない。例えば、5年以下の山林の伐採又は譲渡による所得は事業所得や雑所得に区分されることになる⁸⁾。このように考えると、上記に示した不動産等の貸付けによる所得から雑所得は生じ得ないとする考え方には、限界があるように思われるのである。

不動産等の貸付けからは、所得税法26条1項が規定するルートとして、不動産所得、事業所得、譲渡所得が生じるのみでなく、同条項を経由せずに、事業所得又は雑所得が生じ得る途があり得ると思われる。例えば、旅館業やホテル業、物品預り業が、この後者のルートに当たる。旅館やホテルは、部屋ないしフロアという不動産を一時的又は継続的に貸し付ける性質を包摂しているとはいえ、宿泊サービスを提供するものといえよう⁹⁾。この点は、例えば、旅館業法2条の規定振りからも明らかである。すなわち、同条は、例えば、「ホテル営業」について、「洋式の構造及び設備を主とする施設を設け、宿泊料を受けて、人を宿泊させる営業で、簡易宿所営業及び下宿営業以外のものをいう。」とし(旅館2②)、「旅館営業」について、「和式の構造及び設備を主とする施設を設け、宿泊料を受けて、人を宿泊させる営業で、簡易宿所営業及び下宿営業以外のものをいう。」と規定するとおり、施設の利用を前提としていることからすれば¹⁰⁾、施設が不動産である限り、不動産等の貸付けという性質を何らかの形で帶有していることは明らかである。もっとも、旅館業やホテル業は、上記定義からも明らかなおお、不動産等の貸付けというよりは、宿泊サービスという意味合いを強く有するものであるし、寝具の貸与、食事の提供、浴場(温泉)や娯楽場を利用したサービスこそが全面的に強調されるものであろう。そのほか、ホテル業などでは、リネンサービスや観光案内、ゲームセンター、卓球場、ナイトクラブや歌謡ステージ、マッサージなどといった遊興・娯楽サービスなど、いわばある種のレジャー施設としての意味を含有する側面も大きいであろう。かように、規模の大小の程度やサービス内容の程度に差こそあれ、旅館業やホテル業におけるサービスの中心が、不動産等の貸付けにあるものでない場合には、原則として、事業所得又は雑所得に該当するものと解されよう。

かくして、不動産等の貸付けに起因する所得のうち、その所得の源泉が主に「不動産等の貸付け」である場合には所得税法26条1項のルートにより不動産所得、事業所得、

譲渡所得に分類される一方、「不動産等の貸付け」があくまでも付随的なものであって、むしろ宿泊サービスとして位置付けられるような場合には、同法 27 条《事業所得》1 項のルートにより事業所得又は雑所得に区分されることになるかと解すべきであろう。



ところで、課税実務はこの点についてどのように解しているのでしょうか。次に国税庁長官発遣の所得税基本通達を素材にこの点について考えてみたい。

II 実務上の取扱い

1. 所得税基本通達の取扱い（所基通 26 関係）

国税庁は、所得税基本通達において、所得税法 26 条の解釈に関して次のような通達を発遣している。

所得税基本通達 26 - 3 《用船契約に係る所得》

いわゆる裸用船契約に係る所得は、法第 26 条第 1 項に規定する船舶の貸付けによる所得に該当し、船員とともに利用させるいわゆる定期用船契約又は航海用船契約に係る所得は、

事業所得又は雑所得に該当する。

航空機の貸付けに係る所得についても、これに準ずる。

この通達は、「いわゆる裸用船契約に係る所得は、法第26条第1項に規定する船舶の貸付けによる所得に該当」するとしておきながら、一定の契約に係る所得は事業所得又は雑所得に該当するとしている。すなわち、この通達を素直に読むと、不動産等の貸付けによる所得から雑所得が生じ得るように読めるが、果たしてこのような解釈は所得税法26条1項から導き出すことができるのであろうか。

『所得税基本通達逐条解説』は、「裸用船契約は船舶のみの賃貸借であるが、定期用船契約は、船舶所有者が一定期間船舶の全部を契約の相手方（定期用船者）が貸し切るとともに、船長使用約款等により船長をその期間内定期用船者の商業上の指図下におく契約であって、船舶賃貸借と労務供給契約の混合契約ないしは企業の賃貸借たる性格をもつものである。

また、航海用船契約は、何港から何港までというような特定の航海についての用船契約であって、船舶所有者が企業主体となるものである。」と説明する¹¹⁾。

所得税法26条1項にいう「船舶の貸付け」による所得であっても、雑所得、すなわち不動産所得又は事業所得あるいは譲渡所得以外の所得区分に該当するとするこのような通達を正当なものとするためには、そもそも、「船員とともに利用させるいわゆる定期用船契約又は航海用船契約」による所得が、同条項にいう「船舶の貸付け」による所得に該当しないと理解するほかあるまい。これが上記逐条解説の立場であるといえよう。換言すれば、かような定期用船契約又は航海用船契約に係る所得のうち、事業的規模によるものについては事業所得に該当するとした上で、事業的規模に至らない程度の業務的規模によるものについては、雑所得に該当するとしているようである¹²⁾。

「航空機の貸付けによる所得についても、これに準ずる。〔傍点筆者〕」と通達している点を見ると、上記の「船員とともに利用させるいわゆる定期用船契約又は航海用船契約」による所得が「船舶の貸付け」による所得ではあっても、所得税法26条1項にいう「船舶の貸付け」による所得には該当しないと解するのと同様、「航空機の貸付け」による所得であっても、一定の要件の下で、同条項にいう「航空機の貸付け」による所得に該当しないことがあるとの理解なのであろうが、いかなる場合がそれに該当するかについて通達は示していない。

加えて、所得税基本通達 26 - 4 を確認したい。

所得税基本通達 26 - 4 《アパート、下宿等の所得の区分》

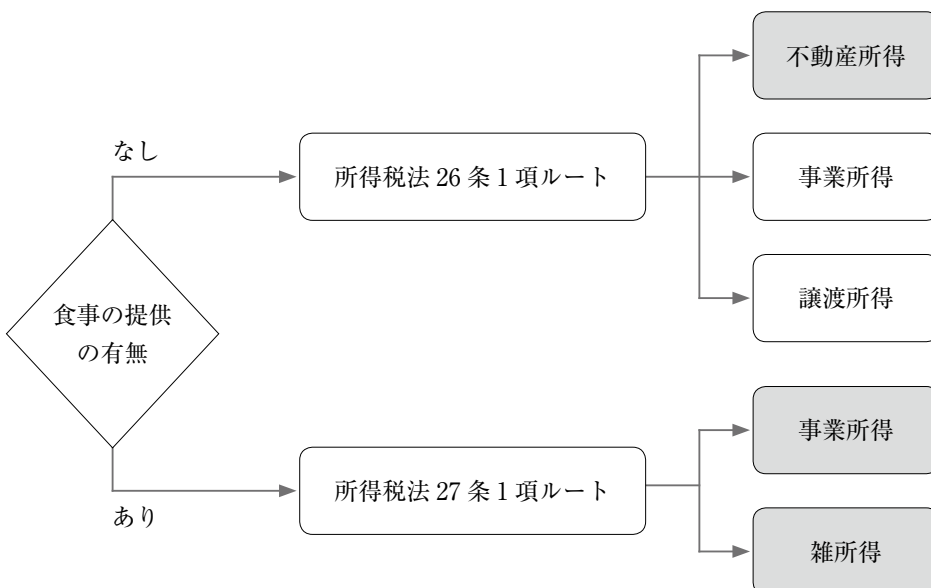
アパート、下宿等の所得の区分については、次による。

- (1) アパート、貸間等のように食事を供さない場合の所得は、不動産所得とする。
- (2) 下宿等のように食事を供する場合の所得は、事業所得又は雑所得とする。

この通達の取扱いは極めて興味深い。

『所得税基本通達逐条解説』によると、「貸付けや使用の対価が不動産所得となるか否かの違いは、サービスの提供の度合いによるということになる。本通達は、アパート、下宿等の場合には、このサービスの違いを食事を提供するものか否かによって判定しようとする考え方を示したものである。」という¹³⁾。

食事を供すると、不動産等の貸付けが中心とされず、宿泊サービスの提供が中心となるという理解であろうか。旅館業法 2 条 5 項は、「『下宿営業』とは、施設を設け、1 月以上の期間を単位とする宿泊料を受けて、人を宿泊させる営業をいう。」と規定しており、食事の有無で、同法上の「下宿営業」に該当するか否かを判断しているわけではない。しかしながら、上記通達は、食事の提供の有無を、事業所得又は雑所得に該当するか、あるいは不動産所得に該当するかの判断メルクマールとしているのである。



このように、所得税法 26 条 1 項ルートを経由して、不動産所得に該当すると判断するか、あるいは同法 27 条 1 項ルートを経由して、事業所得又は雑所得に該当すると判断するかのメルクマールを「食事の提供」の有無のみに求めるのは妥当なのであろうか。

上記のとおり、旅館業法を参考にすることが可能であるとする、この点については疑問なしとはしない。付随的に食事を提供すると不動産等の貸付けでなくなるわけではないとすると、この通達の意味するところを理解することは容易ではない。通常理解からすれば、仮に食事を供するサービスが付いていたとしても、下宿が貸部屋であるという性質に変更が加えられるわけではないように思われる。食事を供するサービスがあるからといっても、それはあくまでも付随的なサービスであって、その中心的なサービスはあくまでも部屋（不動産等）の貸付けであることには変わりがないのではなかろうか。たとえ、そこに、郵便物のとりまとめや電話の取次ぎ、洗濯といったサービスが付着していたとしても、いずれも部屋の貸付けという本質的なサービスに変容が来されるわけではないように思われるのである。そうであるにもかかわらず、食事を供するサービスが付くと、所得税法 26 条 1 項にいう「不動産等の貸付け」に該当しなくなり、同法 27 条 1 項にいう事業所得（又は同法 35 条 1 項にいう雑所得）に該当するという考え方には違和感がある。所得税法 26 条 1 項にいう「不動産等の貸付け」から雑所得が生じる余地があるとの誤解に基づく理解がその前提とされているようにも思われるのである。

2. 所得税基本通達の取扱い（所基通 27 関係）

所得税法 27 条についても、上記のような疑問と類似する問題を提起する通達がある。

所得税基本通達 27 - 2 《有料駐車場等の所得》

いわゆる有料駐車場、有料自転車置場等の所得については、自己の責任において他人の物を保管する場合の所得は事業所得又は雑所得に該当し、そうでない場合の所得は不動産所得に該当する。

そもそも、有料駐車場や有料自転車置場等の所得とは何を指すのであろうか。不動産等の貸付けによる所得であると思われるが、そうであるとすれば、事業所得に該当して不動産所得から除外されることがあるとしても、雑所得に該当するとする解釈は如何な

る理由で導出され得るのであろうか。ここにも上記と同じ疑問が惹起される。

この点については、自己の責任において他人の物を管理する場合の所得は、物品管理業あるいは物品預り業（所令63十二）としての性質を有するものと整理されているのではなかろうか。そうであるとすれば、事業所得や雑所得に該当するという考え方もあり得なくはない。

『所得税基本通達逐条解説』は、「施設の管理者を置き利用者の自動車の出入を管理している場合や不特定多数の客から時間の長短に応じて定めた料金を収受している場合など自己の責任において他人の物を保管するようなものは、物品預りとしての性格が強いところから、事業所得又は雑所得に該当するものとし、それ以外の単なる土地や建物の賃貸とみられるものは不動産所得に該当するものとして、その区分基準を明らかにしたものである。」としている¹⁴⁾。しかしながら、施設の管理者を置き、利用者の自動車の出入を管理しているような場合であっても、例えば駐車場内における盗難については責任を負わない旨を宣明している駐車場等は、この通達によれば不動産所得に該当すると解されることになり、疑問を抱かざるを得ない。

この点からは、「自己の責任において他人の物を保管する場合」は物品預り業としての性質を有することとなり、そこにいう他人の物品を責任をもって保管することを、単なる不動産等の貸付けの付随業務として位置付けることは妥当でないという理解から、所得税法26条1項にいう「不動産等の貸付け」に当たらないと整理されている点を看取することができる。

加えて、次の通達も確認しておきたい。

所得税基本通達27-3《バンガロー等の貸付けによる所得》

観光地、景勝地、海水浴場等におけるバンガロー等で季節の終了とともに解体、移設又は格納することができるような簡易な施設の貸付けによる所得は、事業所得又は雑所得に該当する。

この通達は如何なる理由で、バンガロー等の貸付けによる所得を事業所得又は雑所得に該当するとしているのであろうか。『所得税基本通達逐条解説』は、「観光地のバンガロー等の施設は、通常の建物とは異なり、解体、移設等が容易であり、不動産というよりも動産に近い性質をもつもので、また、これらの貸付けは通常は不特定多数の者に短期間に貸し付けられるものであることから、本通達は、不動産所得には該当せず事業所

得又は雑所得に該当することを明らかにしている。」と説明する¹⁵⁾。

このように、この通達は、人的役務提供に伴う不動産等の貸付けであるから不動産所得に該当しないとしているのではないようである。すなわち、「季節の終了とともに解体、移設又は格納することができるような簡易な施設の貸付け」は、所得税法26条1項にいう「不動産」等の貸付けではないとしているのであろう。要するに、不動産等の貸付けではないから、不動産所得に該当することはあり得ないという理解である。さすれば、そもそも、所得税法26条1項にいう「不動産、不動産の上に存する権利、船舶、航空機」が不動産等であるのに対し、「季節の終了とともに解体、移設又は格納することができるような簡易な施設」は動産であるからそれが不動産に含まれないとの根拠が明らかにされなければなるまい。民法上の不動産とは、土地及びその定着物であると定義される（民法86①）。そして、それ以外の物を動産という（民法86②）。なるほど、土地の定着物とは、土地に固定的に付着して容易に移動できないものをいうが¹⁶⁾、一定の土地に付着させて使用されることは、その物の取引上の性質と認められるものをいうと解されている¹⁷⁾。また、「継続的に付着し物理的、社会的に容易に分離しにくい物」をいうとの説明もある¹⁸⁾。具体的には、建物、立木、地盤に据え付けられた機械などがこれに当たると解されており、仮植中の草木のように一時的に土地に付着させた物は、土地の定着物ではなく、動産であるとされている（大審院大正10年8月10日判決・大民録27輯1480頁）。このように一時的に土地に付着させた物は土地の定着物に含まれないとすれば、バンガロー等のようなものも一時的に土地に定着させた物に含まれるから、土地の定着物に含まれないことになるのかもしれない。もっとも、判例は、建物は登記できる状態になったときに動産から不動産になるとし、そのためには屋根と周壁を有していれば足り、床や天井はまだ備えていなくてもよいとしている（大審院昭和10年10月1日判決・大民集14巻1671頁）。そうであるとすると、バンガロー等は民法上の「不動産」に該当する余地が十分にありそうである。

この辺りの解釈論は、通達が借用概念であることを明示していない点で、同条項にいう「船舶」が船舶法からの借用概念と位置付ける解釈よりもより困難であるといわざるを得ない。

けだし、船舶については、公法からの借用という概念の相対性の問題はあるものの、他の法令との親和性を尊重し、予測可能性や法的安定性という見地からも妥当し得る解釈論を展開することが一応はできているのに対して、この辺りが上記通達では明らかにされていない。所得税法26条1項にいう不動産概念を固有概念として理解しているのかもしれないが、そうであるとすると、そこには相応の解釈論上のハードルがあるとい

えよう。まずは、所得税法上の不動産所得の意義から導出される「不動産」概念が如何なるものであるのか。そもそも、「簡易な施設」とは何を指しているのか¹⁹⁾。なぜ、「簡易な施設」がこれに当たらないと解されるべきなのかという理由について明確な論拠を探る必要がありそうである。また、固有概念であるとする、不動産概念を民法からの借用概念として理解しないことの積極的理論的根拠が奈辺にあるのかという問題も浮上する。

これらの素朴な問題が立ちはだかつてはいるものの、そのことを措くとすれば、この通達は、不動産等の概念の捉え方の問題であるから、かような意味では、むしろ、所得税法 26 条 1 項にいう不動産所得に該当しないという意味で（消極的な意味で）、事業所得や雑所得に該当するとしており、下宿（所基通 26 - 4）などとは異なる判断枠組みを採用していると理解できよう。

Ⅲ 不動産所得該当性を巡る解釈の見直し

1. 人的役務提供による不動産所得

上記のとおり、不動産所得が「不動産等の貸付け」による所得であるとしても、不動産等の貸付けが人的役務を伴うケースにおいては、これを事業所得に当たる場合があるとして扱うというのがこれまでの課税実務であり、学説もかかる取扱いを承認してきていると思われる。すなわち、前述のとおり、例えば、所得税基本通達は、賄付き下宿から得られる所得に係る所得区分を不動産所得ではなく、事業所得に当たる場合があるとして解してきている（所基通 26 - 4）。所得税法 26 条 1 項は「事業所得」に該当するものを不動産所得から除外しているが、かようなケースがかかる事業所得への除外の例であるということができよう。

金子宏教授は、「不動産の貸付が事業として行われている場合であっても、人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合（たとえば、貸間業・船舶貸付業）は、そこから生ずる所得は事業所得ではなく不動産所得であると解すべきであろう。」とされる²⁰⁾。これは、不動産所得には、付随的な人的役務による所得が含まれることが念頭に置かれた解説であり、不動産所得を必ずしも、資産という元物の果实のみによる所得であるとは解されていないことの現れであるとみてよからう。

さて、所得税法 26 条 1 項は、不動産等の貸付けによる所得について、事業所得に該

当するものは不動産所得から除外しているものの、「雑所得」に該当するものを除外しているわけではない。前述のとおり、所得税法 35 条 1 項にいう「雑所得」概念の定義からしても、雑所得を先取りするような規定を技術的に設けることができないのは自明である。しからば、上記の例にみた人的役務が混入しているような賄付き下宿（所基通 26 - 4）の場合であっても、それが事業的規模によって展開されているケースはなるほど、事業所得に該当することとなろうが、事業的規模にまで至っていないようなケースにおいて雑所得となるとする理解は、所得税法 26 条 1 項の規定からすればあり得ないはずである。すなわち、かような業務的規模に基づく人的役務提供を伴う不動産等の貸付けによる所得の場合、その人的役務が付随的なものであれば不動産所得に該当することになるわけであって、かような点からすれば、不動産所得には人的役務提供に基因するような所得が混入する余地が当然にあるといえることになる。賄付きの下宿のケース（所基通 26 - 4）では、かかるサービスが付随的なものである場合（「不動産等の貸付け」でないといえない限り）、事業的規模であれば「事業所得」となり、業務的規模にとどまるときは「不動産所得」とされる（業務的規模としての不動産所得とされる）べきなのではあるまいか（上記に示した通達の中には、所得税法 26 条 1 項にいう「不動産等の貸付けによる所得」という本質を否定せずに、雑所得該当性を肯定しており、疑問が残る。）。

もっとも、雑所得に該当するケースを全面的に否定するものではない。不動産等の貸付けという性質を切断し得るほどに、不動産等の貸付け以外のサービスがその所得稼得活動の中心である場合には（かかるサービスが付随的なものである場合には）、もはや所得税法 26 条 1 項のルートではなく、同法 27 条 1 項のルートに乗るべきであるから、その際に事業所得に該当しない規模であった場合には、同法 35 条 1 項にいう雑所得に該当することがあるということになる。

この考え方の根底には、不動産所得に付随収入が観念されるべきとの考え方がある。すなわち、不動産所得は行為性所得であるから、付随収入が生じる余地は十分にあって、そのことのゆえに、所得税法 26 条 2 項は、不動産所得の金額の計算上、純粋な「収入金額」ではなく、付随収入も観念し得る「総収入金額」から、必要経費を控除すると規定していると考えられるのである。また、所得税法施行令 63 条《事業の範囲》によれば、事業所得の範囲から、不動産貸付業が除かれているが、これも、そもそも不動産貸付業が事業所得的性質を有するものを包摂していることの証左であり、事業所得の一類型であるとはいえども、不動産等の貸付けであるが故に事業所得から除外されているだけであるという点を看過することはできないのである。

かような現行所得税法の解釈によれば、十分に不動産所得は行為性所得であるということの説明をすることができると思われる。

かくして、不動産所得は行為性所得といい得るのであって、人的役務の提供を伴う不動産等の貸付行為が自己の危険と計算に基づいて行われているか否かで事業所得に該当するか不動産所得に該当するかの違いがあるとみるべきであって、人的役務の提供が付随的な場合には、不動産等の貸付けによる所得という本質が失われるものではないのであるから、付随的行為や付随収入の存在が所得区分を画することにはならないのではなからうか。人的役務という付随的行為やそれに伴う付随収入があるからといって、「不動産等の貸付け」でなくなって、雑所得になるわけではないというべきであろう。

2. 民泊に係る所得

ところで、民泊についてはどのように考えるべきであろうか。家主居住型と家主不在型などの実態に応じた認定が前提とされることはいうまでもないところではあるが、民泊そのものに不動産等の貸付けという性質が付着していたとしても、本質的には旅館業やホテル業と同様に、「宿泊」サービスの提供であるとみるべきケースが多いのではなからうか。そうであるとすると、民泊における「宿泊」サービスは不動産等の貸付けの付随的なものと位置付けることには無理があるように思われるのである。

次に、既存の下宿に関する所得税基本通達 26 - 4 を民泊に適用して考えるべきであろうか。私見としては、そもそも同通達には不安が残るものであり、また、下宿をターゲットとした通達であることからしても、同通達の射程範囲を拡張することには疑問を覚える。したがって、民泊について食事の提供如何によって不動産所得該当性を議論することは妥当ではない。

むしろ、旅館業法 2 条の定義からすれば、食事の提供の有無で下宿か否かとするのではなく、それらの業務が「宿泊」サービスを提供しているか否かという点による判断が展開されるべきであるように思われるのである。そこで、同法 2 条 6 項は、「宿泊」とは、「寝具を使用して前各項の施設を利用することをいう。」と規定しており、かようなサービスがなされているか否かこそが重要であるとするならば、食事の提供よりはむしろ寝具²¹⁾の貸与にこそメルクマールを求めるべきなのではなからうか。また、住宅宿泊事業法 2 条《定義》2 項も「宿泊」について、「寝具を使用して施設を利用することをいう。」と規定する。

もっとも、ユースホステルのようにシーツや寝袋を持参する宿泊スタイルもあるが²²⁾、それであっても、ベッドの貸与はあるのであるから、寝具の貸与の領域にベッドの貸与を読み込むことでクリアできるであろう。

結びに代えて

2020年の東京オリンピックを前に民泊が脚光を浴びている。これまでの民泊は無許可や実態が不明なものが横行していたが²³⁾、今年6月9日に成立し2018年6月15日に施行される住宅宿泊事業法は民泊のホスト（提供者）である住宅宿泊事業者に対して都道府県知事への届出を求めている。これによりホストの実態把握が進み、適正な申告や納税がされるようになると期待される場所であるが²⁴⁾、そのためにも、民泊に係る所得税法上の取扱いが明確にされる必要がある。

本稿で示した論点が、民泊に係る課税上の取扱いの検討に資するものとなることを期待したい。

注

- 1) 法人名称：Airbnb Ireland, 2008年8月創業、本社・カリフォルニア州サンフランシスコ、代表者：Brian Chesky。
- 2) そもそも、ホテル・旅館業は他の産業と比べ、法的規制があらゆる面で厳しくチェックされているといわれている（竹内貢＝谷垣明生＝饗庭昇一監修『ホテル・旅館業の会計と税務』9頁（清文社1981））。中谷信一『旅館業会計』2頁（東洋経済新報社1970）も同旨。
- 3) 2016年4月1日に改正旅館業法施行令が施行されている。簡易宿所の許可要件である最低床面積を宿泊人数に応じて変動させるようとするこの改正を受けて民泊が事実上解禁されたと理解されている。かかる変更に加えて、それまで通知で要求されていた「玄関帳場設置義務」も不要となっている。
- 4) 2016年10月31日施行。宿泊期間が1か月未満の場合、旅館業法が適用されるが、「特区民泊」に認定されると（都道府県知事等の特定認定を受けると）、旅館業法の適用が除外される。それによって、観光やビジネスの宿泊ニーズに対応した新たな宿泊施設を提供することができるようになる。そもそも、国家戦略特別区域法に基づく旅館業法の特例、いわゆる「特区民泊」については、2013年12月に法が制定され、2016年1月に全国で初めて東京都大田区が取組みを開始していた。現在では、大阪府、及び大阪市でも取組みが開始されている（内閣府国家戦略特区ホームページ：<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/tiiki/kokusentoc/tocminpaku.html>〔2017年9月12日訪問〕）。これまでの「特区民泊」は「6泊7日から9泊10日」が対象とされていたが、「2泊3日から9泊10日」に改正され、また、近隣住民との調整や滞在者名簿の備付けについての要件が整備された。
- 5) この法律は、無許可で旅館業法を営む違法民泊への対応に加えて、急増する訪日外国人観光客の宿泊ニーズを満たすことや公衆衛生の確保、地域住民等とのトラブル防止などを目的に制定されたものである。同法1条《目的》は、「この法律は、我が国における観光旅客の宿泊をめぐる状

況に鑑み、住宅宿泊事業を営む者に係る届出制度並びに住宅宿泊管理業を営む者及び住宅宿泊仲介業を営む者に係る登録制度を設ける等の措置を講ずることにより、これらの事業を営む者の業務の適正な運営を確保しつつ、国内外からの観光旅客の宿泊に対する需要に的確に対応してこれらの者の来訪及び滞在を促進し、もって国民生活の安定向上及び国民経済の発展に寄与することを目的とする。」と規定する。

- 6) 筆者は、不動産所得には、かような勤労的性質を有する所得区分としての性質があると先行業績において論じている。すなわち、「行為性所得」としての不動産所得という側面を看過してはいけないという所見を有する（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 頁参照）。
- 7) このように、雑所得とはバスケットカテゴリーとして理解されているが（酒井克彦『所得税法の論点研究』213 頁（財経詳報社 2011）、その実、雑所得が優先的に適用されるケースがしばしば散見される。公的年金等が積極的に雑所得に該当するとするのはその最たる例であり、この場合にはバスケットカテゴリーとして説明することが困難である。また、匿名組合契約に係る収入の所得区分については、雑所得を原則とする解釈が展開されているが（所基通 36・37 共 - 21）、これも雑所得の本質論からすれば、異例な理解の仕方かもしれない（従前、かかる通達は原則が事業所得等の事業内容に従った所得区分として、例外的に雑所得と通達していたが、同通達の原則的所得区分と例外的所得区分を入れ替えるべき改正提案については、酒井克彦「匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分」税大ジャーナル 2 号 112 頁参照。なお、この拙稿の後、同通達は雑所得を原則と改定された。かかる改正についての合法性については、最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決（民集 69 巻 4 号 1121 頁）を参照）。この点については、別稿を予定している。
- 8) 所得税法 33 条《譲渡所得》2 項が譲渡所得の範囲から「山林」を除外しているから、譲渡所得には該当しない。
- 9) 竹内 = 谷垣 = 饗庭・前掲注 2，5 頁は、ホテル・旅館業について、「設備の提供や人的サービスの提供によって成り立っているサービス業であるとともに、通常の清算・販売業とは異なり、宿泊施設を含めた固定的資産の賃貸業」と説明する。
- 10) ここでは、必ずしも、旅館業法による旅館業の許可を受けているか否かという点に関心を寄せているわけではない。私見としては、旅館業の許可を受けていない場合であっても、事業所得に該当することは十分にあり得ると考えている。この点につき、法人税法上の取扱いではあるが、法人税基本通達 15 - 1 - 39《旅館業の範囲》は、「令〔筆者注：法人税法施行令〕第 5 条第 1 項第 15 号《旅館業》の旅館業には、下宿営業のほか、旅館業法による旅館業の許可を受けずに宿泊させ、宿泊料（その実質が宿泊料であると認められるものを含む。…）を受ける事業が含まれる。したがって、例えば宗教法人が宿泊施設を有し、信者又は参詣人を宿泊させて宿泊料を受けるような行為も、15 - 1 - 42 に該当するものを除き、旅館業に該当する。」と通達する。なお、同通達 15 - 1 - 42《低廉な宿泊施設》は、「公益法人等が専ら会員の研修その他その主たる目的とする事業（収益事業に該当する事業を除く。…）を遂行するために必要な施設として設置した宿泊施設で、次の要件の全てを満たすものの経営は、15 - 1 - 41 のただし書に該当するものを除き、令第 5 条第 1 項第 15 号《旅館業》の旅館業に該当しないものとする。」とし、次の要件を通達している。
 - ① その宿泊施設の利用が専ら当該公益法人等の主たる目的とする事業の遂行に関連してなされるものであること。
 - ② その宿泊施設が多人数で共用する構造及び設備を主とするものであること。
 - ③ 利用者から受ける宿泊料の額が全ての利用者につき 1 泊 1,000 円（食事を提供するものについては、2 食付きで 1,500 円）以下であること。
- 11) 三又修ほか『所得税基本通達逐条解説〔平成 29 年版〕』148 頁（大蔵財務協会 2017）。
- 12) 類似の通達として、所得税基本通達 26 - 1《船舶の範囲等》は、「法第 26 条第 1 項に規定する船舶には、船舶法第 20 条《小型船舶及び櫓擡船に対する適用除外》に規定する船舶及び舟は

含まれないものとする。したがって、総トン数20トン未満の船舶及び端舟その他ろかいのみで運転し、又は主としてろかいで運転する舟の貸付けによる所得は、事業所得又は雑所得に該当する。」とする。船舶の貸付けによる所得は、不動産所得とされているが(所法26①)、かかる船舶とは、総トン数20トン以上の船舶を指すとされているから、それに満たない船舶はもはや所得税法26条1項にいう「不動産等」には該当しないこととなるため、したがって、それに満たない船舶の貸付けによる所得は不動産所得に該当しないこととなる。その意味で、かかる船舶の貸付けによって得られた所得が事業所得又は雑所得に該当することについては問題視する必要はない。ここでは、所得税法26条1項にいう「船舶」の意義を船舶法からの借用概念としているようであるが、かような解釈が妥当であるか否かについては、深慮ある検討を要するといふべきであろう。けだし、船舶法は私法ではなく、公法であることからすれば、船舶法には船舶法の法目的があるのであって、おそらく私法にみる法目的よりもより政策的性質を帯びているとすれば、かかる法目的すなわち政策目的との兼ね合いで、同法中に使用されている概念(用語)の意義が考察されるべきであると考えられるからである。この点は、租税特別措置法41条1項にいう「改築」の意義が争点となった静岡地裁平成13年4月27日判決(税資250号順号8892)、東京高裁平成14年2月28日判決(訟月48巻12号3016頁)を参照。なお、かような公法からの概念の借用問題及びこれにまつわる解釈問題については、酒井克彦『ステップアップ租税法』142頁(財経詳報社2010)、同『レクチャー租税法解釈入門』122頁(弘文堂2015)を参照。なお、船舶の意義についても、上記の『レクチャー租税法解釈入門』168頁参照。

- 13) 三又・前掲注11, 148頁。
- 14) 三又・前掲注11, 153頁。
- 15) 三又・前掲注11, 153頁。
- 16) 加藤雅信『新民法大系I民法総則〔第2版〕』180頁(有斐閣2005)。
- 17) 我妻栄『新訂民法法則〔民法講義I〕』212頁(岩波書店1972)、野口昌宏「不動産と動産」水本浩編『民法I(総則)(1)〔序論・第1条～第89条〕』336頁(青林書院1995)。
- 18) 川井健『民法概論1(民法総則)〔第4版〕』117頁(有斐閣2009)。
- 19) また、同通達は、「簡易な施設」としているのでは決してなく、そのうちでも、「観光地、景勝地、海水浴場等におけるバンガロー等で季節の終了とともに解体、移設又は格納することができるような簡易な施設」を不動産等の概念から除外しているのである。いわゆる工事現場での貸トイレがこのような「季節の終了とともに解体」することができるような簡易な施設といえるのかどうかという問題もある(もっとも、法令解釈とは違うのであるから、通達はその表記や文理に必要以上にこだわる必要はないともいえよう)。所得税基本通達前文、法人税基本通達前文参照。なお、通達を機械的に適用することの問題点については、酒井克彦「通達運用のグランドルール—法人税基本通達前文の意義と射程—」同『通達のチェックポイント』3頁(第一法規2017)、同『フォローアップ租税法』175頁(財経詳報社2010)も参照。
- 20) 金子宏『租税法〔第22版〕』225頁(弘文堂2017)。もっとも、金子宏教授は、不動産所得を「資産性所得」と位置付けられ、「資産勤労結合所得」である事業所得との性質の違いを意識されているようである(同書225頁)。
- 21) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第一「機械及び装置以外の減価償却資産の耐用年数表」の「器具及び備品」欄の「1 家具、電気機器、ガス機器及び家庭用品」に掲げる「カーテン、座ぶとん、寝具、丹前その他これらに類する繊維製品」には、ふとん、毛布、マットレス、枕、敷布、カバー、かや、浴衣等が含まれると解されている(国税庁長官通達昭和40年8月9日付け直審(法)58、同通達昭和40年8月9日付け直審(所)21)。
- 22) 非営利型一般財団法人日本ユースホステル協会によると、シーツの貸出しも行われている(<http://www.jyh.or.jp/faq.html>〔2017年9月12日訪問〕)。
- 23) 厚生労働省が2016年10月から12月にかけて仲介サイトに登録されている民泊情報役1万5,000件をサンプル調査したところ、許可を得て営業をしていた物件は16.5%、無許可が30.6%

であり、52.9%は物件の特定すらできなかったという。一方、これらの物件は平均で1泊当たり、9,971円の宿泊料を得ており、許可物件が1万6,571円、無許可物件が同7,659円、特定不可物件が9,240円であった。当然ながら、特定が不可能であれば、適正な課税は容易ではない（税のしるべ3284号1面）。

- 24) 2017年6月6日の国会審議において、国税庁の川嶋真課税部長（当時）は、「住宅宿泊事業の指導監督などを効率的に行うため、観光庁が住宅宿泊事業の住宅の所在地や面積、宿泊日数などを一元的に取りまとめ、関係行政機関がこれを共有できるシステムを構築することを予定していると承知している。国税当局としても、このシステムに蓄積された住宅宿泊事業者をはじめ各事業者に関するデータと提出された申告書などを総合的に分析、検討することで適正、公平な課税の実現に努めることとしている。」と答弁している（税のしるべ・前掲注23、1面）。

●Summary

As the 2020 Tokyo Olympic Games approach, issues relating to lodging in private homes are drawing attention. One such issue is how income from room rentals should be characterized. At first glance, it appears to be a tourist service. Thus, when the service is developed on a business-like scale, it would be business income. Otherwise, it would likely be considered real estate income. However, in the past, regulators have categorized rental income as miscellaneous income. Perhaps this interpretation needs to be reconsidered.