

所得税における不動産所得に関する若干の考察

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学法律研究所 公開日: 2017-03-31 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 碓井, 光明 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/18537

【論 説】

所得税における不動産所得に関する 若干の考察

碓 井 光 明

目 次

- 1 はじめに
- 2 不動産所得と事業所得・雑所得との区別
- 3 不動産所得に係る総収入金額に算入すべき収受金等該当性
- 4 不動産の貸付開始前及び貸付業務終了後の費用の扱い
- 5 おわりに

1 はじめに

所得税法（以下、「法」という）は、課税対象となる所得を 10 種類に区分しているので、所得税の計算は、まず、10 種類のうちのいずれの所得として扱うかという所得区分の判定からスタートする。したがって、所得区分の判定に必要な法の解釈及びその適用のための事実認定が、きわめて重要である。散見される不動産所得をめぐる訴訟においても、同様である。

すでに立法的に決着をみたことではあるが、借地権設定に際して支払われる権利金が不動産所得であるのか譲渡所得であるのか争われた事件が、租税法の解釈のあり方にも関係して、注目されたことは周知のとおりである。最判昭和 45・10・23（民集 24 巻 11 号 1617 頁）は、「借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高

い割合に当たる金額が支払われているというようなものは、経済的、実質的には、所有権の機能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、・・・旧所得税法の下においても、なお、譲渡所得に当たるものと类推解釈するのが相当である」と述べつつも、「右のような类推解釈は、明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであって、必ずしもそのような経済的実質を有するとはいいきれない、性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い、不動産所得として課税すべきものと解するのが相当である」とした。不動産の貸付けという法的仕組みによって金員を取得した場合には、不動産所得とされるのが原則であって、例外的に「経済的実質」により原則が破られるとしたものである。

この事件に見られるように、「不動産の貸付け」という法的仕組みを基礎としつつも、不動産所得がどのような場面までをカバーするのかについては、収入金額及び必要経費の範囲を含めて、解釈問題がついて回るのである。

不動産所得にあつては、事業の程度に至っている業務による不動産所得（以下、「事業相当不動産所得」という）と、事業の程度に至らない業務による不動産所得（以下、「非事業不動産所得」という）とがある。以下の検討から明らかになるように、不動産所得といっても、事業相当不動産所得と非事業不動産所得とは、異なる扱いを受ける場面が多い。

本稿は、不動産所得に関する筆者の知識を確認しつつ、問題意識を明確にするために執筆される。なお、しばしば不動産所得を活用した租税負担軽減の試みが登場し、それに対する立法的対応がなされてきた。それらについては、独特の問題があるので、本稿において深く立ち入ることはしない。

2 不動産所得と事業所得・雑所得との区別

(1) 不動産所得と事業所得・雑所得との区別

不動産所得と事業所得若しくは雑所得との区別に関しては、人的役務の提供を伴

うか否かによって判断するという考え方が有力である。金子宏教授は、「不動産所得が資産性所得であり、事業所得が資産勤労結合所得であることからして、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ろう」と述べている⁽¹⁾。「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業」（法51条1項、2項）のような表現は、事業相当不動産所得と事業所得とが別個に存在し得ることを前提にするものである。そして、金子教授の見解は、事業相当不動産所得と事業所得とは、人的役務の提供の有無及び程度によって区別されるべきことを述べたものである。

よく引合いに出されるのが、所得税基本通達26—4である。その内容は、「(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。」というものである⁽²⁾。この趣旨は、金子教授の述べるように、人的役務の提供が不動産の貸付けに付随してなされているにすぎない場合は不動産所得として扱い、逆に人的役務の提供のウエイトが高い場合には、事業所得又は雑所得として扱うという意味であろう。人的役務の提供が不動産の貸付けに付随してなされているにすぎない場合であるかどうかを判定することになると思われる⁽³⁾。たとえば、自宅に接続して賃貸用の居室を設けて賃貸している者が、自宅に設置されている浴室を賃借人の利用にも供する程度の人的役務を提供している場合は、不動産所得として扱ってよいであろう。さらに規模を大きくして、相当数の住戸を有するリゾートマンション一棟の所有者が、各住戸を個別に賃貸しつつ同マンションに併設されている大浴場を賃借人に無料で利用させる場合も、付随的な役務にすぎないので、不動産所得として扱うことができよう⁽⁴⁾。

(1) 金子宏『租税法 第二十一版』（弘文堂、平成28年）221頁。

(2) 分類所得税下の不動産所得に関して、同様の見解を示しつつも、「アパート居住者以外の者にも一般に開放されてある食堂又はアパート経営者以外の者が経営してある食堂に依って、食事を供する場合には、不動産所得として取扱ふべきものと思はれる」と述べる文献が見られた（小林長谷雄＝岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済図書、平成18年）155頁）。食事の提供が分離されている場合の扱いである。

(3) 田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究42号53頁、58頁（平成10年）。

(4) もっとも、今日において、不動産の利用形態は多様で、微妙な場合があり得る。たとえば、シェアハウスの中には、コモンルームを設けて、一定の役務を提供する例もあるよう

不動産所得に該当するとされる場合に、付随的役務の対価相当分を含めた対価の全額を不動産所得にするのか（一括説）、それとも付随的役務の提供部分を分離して扱うのか（分離説）という問題があるが、不動産所得一括説が主流と思われる。逆に、役務の提供が従たる程度を超えている場合は、一括して事業所得又は雑所得として扱うとする見解が主流であろう⁽⁵⁾。純粹に不動産の貸付けに係る部分と純粹に役務提供に係る部分とに所得を細分化させないことを意味する。かくて、いずれの場合も、不動産所得又は事業所得（若しくは雑所得）に一括させる考え方が主流といえよう。所得税基本通達は、おそらく一括説によっているのであろう。

もっとも、岩崎政明教授は、役務の提供を伴う賄付き下宿のような場合につき、下宿代のうち、不動産の貸付けに当たる部分の収入（部屋代に相当する部分）については、下宿もアパートも同じであり、当該建物を融資を受けて建築した場合には損失が生ずることもある以上、不動産所得とすべきであるとし、部屋代と食事代等のサービスの対価とを区別して会計処理をしている場合はもちろん、そうでない場合にも、合理的と認められる部屋代相当額を推計して不動産所得と雑所得とに分離して申告した場合には是認することも考慮してよいのではないかと述べている⁽⁶⁾。この点は、後述の「不動産の貸付けによる所得」の意味の理解の仕方にも関係する。

人的役務の提供は、「不動産の貸付け」に伴うものであるから、当然、「賃借人又はその関係者（＝賃借人等）」に対する人的役務」の提供である。では、たとえば、

である。どの程度の役務の場合に「付随的役務」の域を脱しているといえるのが難しいところがある。

(5) 注解所得税法研究会編『五訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、平成 23 年）は、「不動産所得が資産所得であり、事業所得はいわば資産、勤労結合の所得であるところから、その所得の内容を吟味し、その所得がほとんど又はもっぱら不動産等を利用に供することにより生ずるものである場合には不動産所得、不動産等の使用のほかに役務の提供が加わり、これらが一体となった給付の対価という性格をもつ場合には事業所得（又は場合により雑所得）と解するのが適当であるとしている（394 頁—395 頁）。不動産に関わらない事業に付随した不動産の貸付けの場合も同様である。この一例が、所得税基本通達 26—8 である。同通達は、「事業所得を生ずべき事業を営む者が、当該事業に従事している使用人に寄宿舎等を利用させることにより受ける使用料に係る所得は、当該事業から生ずる所得に該当する」としている。この扱いは、寄宿舎等の利用が、福利厚生の一環として行われるのが通常であり、その収入、支出は事業の損益に帰属させるべきものであるという考え方にに基づくものであると説明されている（森谷義光ほか編『平成 26 年版所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、平成 26 年）141 頁）。

(6) 岩崎政明「雑所得の分類基準と損益通算排除の意義」税務事例研究 7 卷 31 頁、43 頁（平成 2 年）。

同一の施設を用いた人的役務の提供が賃借人等以外の者に対してもなされているときに、そのことによって、賃借人に対する貸付けによる所得の性質が変わるのであろうか。先に述べた相当数の住戸を有するリゾートマンションの例で、住戸の賃借人等には同マンションに併設されている大浴場を無料で利用させつつ、賃借人等以外の日帰り入浴者には有料で大浴場を利用させている場合においても、各住戸の賃借人に対する貸付けによる所得が不動産所得であることに変わりはないと思われる。他方、日帰り入浴者からの収受金の扱いについては検討を要する。この点については、後述の「横の関係における不動産所得該当性」の項目において触れることにする。

(2) 資産所得合算課税制度の廃止と所得区分の実益

不動産所得という類型は、もともと資産所得合算課税の対象となる点に主たる意味があったといえる。合算対象世帯員の利子所得の金額、配当所得の金額及び不動産所得の金額について、所定の方式で合算して税負担を算定するという仕組みであった（昭和 63 年法律第 109 号による改正前の法 96 条以下）。しかし、昭和 63 年改正により、資産所得合算課税制度が、税制の簡素化の見地から廃止されたものの、不動産所得という所得類型そのものは、現在も存置されている。その結果、今日においては、事業相当不動産所得と事業所得との区別の意味はなくなり⁽⁷⁾、主として、不動産所得を有する者の受けた収受金ないし経済的利益の扱いにおいて一時所得との区別が、また、損益通算との関係において雑所得との区別が、それぞれ問題とされる。

(3) 損益通算との関係

不動産所得と雑所得との区分は、損益通算の対象になるかどうか左右される点において意味がある。すなわち、不動産所得にあつては、事業相当不動産所得のみならず、事業の程度に至らない業務による非事業不動産所得についても、損益通算の対象になるのに対して、雑所得であれば、損益通算の対象にならないからであ

(7) 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、平成 27 年）180 頁。事業専従者の扱いは共通である（56 条、57 条）。事業を廃止した場合の必要経費の特例も共通である（63 条）。

る(8)。

そもそも雑所得について、一律に損益通算を認めないことに合理性があるのかという政策論の問題もあるが、逆に、非事業不動産所得について損益通算を認める必要があるのか否かを検討する必要がある。不動産所得について赤字が発生する要因として、最も大きな要因は、①恒常的に管理費等(借入金利子を含む)がかかっているにもかかわらず、借主が見つからないことによる収入の減少、②業務に供されている資産について生じた資産損失、③賃料の貸倒れが考えられる。これらのうち、②及び③について検討しよう。

法は、②に関し、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で政令で定めるもの」について損失の必要経費算入を認め(51条1項)、③に関し、不動産所得を生ずべき事業について「事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他の政令で定める事由により生じた損失」の必要経費算入を認めている(51条2項)。条文の用いている文言から、いずれも、「事業相当不動産所得」についてのみ、事業所得と共通に必要な経費の算入が認められることを意味している。そして、非事業不動産所得若しくは雑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は、その年分の不動産所得の金額又は雑所得の金額(この規定を適用しないで計算したこれらの所得の金額)を限度として、必要経費に算入するとしている(51条4項)。また、非事業不動産所得や雑所得の売掛金等が貸倒れになった場合は、法64条1項により、回収することができないこととなった金額に対応する部分は、なかったものとみなすこととされている。この意味は、総収入金額に算入した年分の所得金額の計算上「なかったものとみなす」ことである。このことを前提にして、法152条は、更正の請求を認めている。その結果、資産損失及び貸倒れに関しては、非事業不動産所得と雑所得とは、共通の扱いがなされているといえる。

したがって、①の点の違いによって、損益通算に差を設けるだけの合理性があるのかを問わなければならない。非事業不動産所得にあっては、借り手が見つからない、あるいは借りる期間がきわめて少ないなどの結果、経費のみがかさむことがあり得る。しかも、不動産は恒常的な経費(租税公課等、借入金により取得した場合の借入金利子を含む)を生じるにもかかわらず、ただちに当該不動産を処分することが

(8) 田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究 42号 53頁(平成10年) 55頁。

困難なことが多いのに対して、雑所得に係る業務にあつては、通常は（ごく例外的場合を除いて）、赤字を生ずることが見込まれるようなときは業務をしない（たとえば雑誌原稿の執筆依頼を断る）選択も可能であるのに、敢えて業務をしているのであろうから、損益通算を認める必要性が認められないとする説明も可能なように思われる。

しかし、非事業不動産所得について損益通算を認めることに対する問題が提起されてきた。それは、不動産所得という所得区分を存置させることに対する問題提起につながっている。平成17年6月に公表された政府税制調査会基礎問題小委員会の「個人所得税に関する論点整理」は、所得計算の実態（不動産所得を生ずべき事業と事業以外の業務とを区分し、前者については事業所得と、後者については雑所得と同様の取扱いがされていること）、また所得区分の改廃にかかる経緯（現行の不動産所得は合算課税の対象となる資産所得の範囲を確定するために設けられたものであること）を見ると資産合算制度が廃止されていることに鑑み、独立の所得区分としての不動産所得を廃止することを検討すべきである、と述べた。これに触発されて、多くの不動産所得の区分廃止論が展開された。

まず、酒井克彦教授は、一部の富裕層のみが損益通算制度を利用した商品型タックス・シェルターとして不動産所得を活用し得るとすれば「公平な課税の実現への弊害が指摘される」とし、不動産所得は、資産所得合算制度の廃止により、その役目を終えたと主張した⁽⁹⁾。

日野雅彦氏は、「事業たる不動産所得」は事業所得と、「業務たる不動産所得」は雑所得と、それぞれ所得金額計算方法が同一であり、損益通算の扱いにおいても、前者の両所得は認められるべきであり、後者の両所得は否定されるべきであることを理由に、不動産所得の区分は廃止されるべきである、とし、事業所得と雑所得とに振り分けるべきであるとしている。振分けの基準については、実質基準としては事業所得における「事業」と同じ判断基準によることとし、これに所得税基本通達26—9に見られる形式基準のような解釈指針を存置することが望ましいとしてい

(9) 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、696頁（平成18年）。なお、雑所得にシフトすることになる場合に、他に雑所得があると、「雑所得内通算」の問題が生ずるとしている。

る⁽¹⁰⁾。

米村忠司氏は、資産所得である利子所得及び配当所得について損失を他の所得区分と通算できないこと及び雑所得についても通算できないことに照らすと、不動産所得計算上の損失について、事業者としての不動産貸付けによる所得であるか否かにかかわらず他の所得区分から差し引くことができる現行制度は、いささかバランスを欠き、そのことが租税負担軽減のためのスキームを誘発する原因となっていると指摘している。さらに、同一の納税者についても、多様な不動産（船舶・航空機を含む）の貸付けが混在することがあるにもかかわらず、損失を互いに通算できる結果（不動産所得内損益通算）、非事業不動産所得の損失を事業不動産所得から差し引くことができる制度は不合理ではないかと述べている⁽¹¹⁾。

非事業不動産所得に係る損益通算については、当該不動産が法 69 条 2 項に定める「生活に通常必要でない資産に係る所得」に該当するかどうかが問題になる。「生活に通常必要でない資産に係る所得」は、法 62 条 1 項に規定する資産に係る所得であるとされている。同規定の委任を受けた法施行令 178 条 1 項 2 号において、「通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産」と定義されている。

そこで、給与所得者等がリゾートマンションの住戸等を購入して、自己使用とともに賃貸の用にも供している場合に、不動産所得の損失を損益通算の対象にできる

(10) 日野雅彦「所得区分の在り方—不動産所得を中心として」税大論叢 58 号 485 頁（平成 20 年）562 頁—565 頁。

(11) 米村忠司「不動産所得における事業に関する一考察—事業に満たない業務との関係を中心に—」税大論叢 78 号 143 頁（平成 26 年）228 頁—229 頁。米村氏は、損益通算の議論を契機に、現行の不動産所得を再構成して、土地及び建物に係る不動産の貸付業に限っては、その貸付けによる所得は事業所得の中を含めることとし、それ以外の不動産、船舶・航空機の業務による所得（＝筆者のいう非事業不動産所得）については、「不動産等貸付所得」といった所得区分にして、損失について他の所得区分との通算、事業専従者の必要経費算入（事業相当不動産所得に関し、現行の扱いは、青色事業専従者及び白色事業専従者とも、事業所得者と共通である。法 57 条）及び青色申告特別控除（現行は、事業相当不動産所得者は、一定の要件の下に最高 650 万円の控除が認められる。租税特別措置法 25 条の 2）は認めないとしつつ、青色申告の場合の損失の繰越については「不動産等貸付所得」内において認めることを提案している（232 頁—233 頁）。また、貸付対象資産にリース物件など一般に投資の対象とされるような動産をも含めることも検討してはどうかとしている（229 頁）。注目すべき提案と思われる。

かどうか争われることがある。

盛岡地判平成 11・12・10（税資 245 号 662 頁）の事案において、不動産所得の必要経費には、管理費、減価償却費等のほか借入金利子が相当額含まれていた。判決は、まず、分譲案内書及び賃貸借契約書には、オーナーが使用しない日には一般客にホテルとして供し、客室料金の 50 パーセントを受けられるといった点で資産活用ができ、事業用不動産として不動産投資の対象とすることが可能なことも記載されているのであるから、本件物件の売買に際しては、取得者が自ら利用することだけでなく賃貸目的で取得することも想定されていたというべきであるとし、その後経済状況が悪化し、稼働率の低迷や管理費の値上げ等により、収益状況が悪化し、結果的に大幅な赤字になっているからといって、原告の購入目的が賃料収入の獲得にあったことを覆す理由となるとは考え難いとした。結論として、本件物件が法施行令 178 条 1 項 2 号の不動産に該当するということはできないから、法 62 条 1 項の「生活に通常必要でない資産」に該当せず、本件損失金額は、同法 69 条 1 項により損益通算の対象となるとした。

しかし、控訴審・仙台高判平成 13・4・24（税資 250 号順号 8884）は、まず、法施行令 178 条 1 項 2 号に規定する「主として保養の目的で所有する不動産」に当たるか否かの判断方法について、「所有者の主観を重視するのは相当でなく、所有者の職業、生活状況、所有者の他の不動産の取得・利用状況、当該不動産の性質及び状況、所有者が当該不動産を取得するに至った経緯、当該不動産より所有者が受け又は受けることができた利益及び所有者の支出ないし負担の性質、内容、程度等の諸般の事情を総合的に考慮して、客観的に所有者の主たる所有目的を認定すべきである」と述べた。次いで、詳細な事実認定をして、「本件賃貸借契約における賃料は、客室の使用の対価とはいいい難く、むしろ、オーナーの管理費等の経費負担を軽減する目的で、オーナーに支払われる利益に名目上『賃料』の名を付したにすぎないものと認めるべきである」とし、「本件物件に係る管理費その他の支出ないし負担は、賃料収入獲得に供される性質のものではなく、所得獲得とは無縁の家事費のないし余剰所得の処分的性質のものとするのが相当である」から、主たる所有目的は保養にあると解するべきであるとした。難しい事実認定を迫られる場面である。

東京地判平成 10・2・24（判タ 1004 号 142 頁）は、会社役員が Condominium 形式のリゾートホテルの一室を購入し、これをホテル経営会社に貸し付けていた場

合の損失について（この事案における必要経費は、管理費、租税公課等である）、同様の判断を示した。「当該不動産の性質及び状況、所有者が当該不動産を取得するに至った経緯、当該不動産より所有者が受け又は受けることができた利益及び所有者が負担した支出ないし負担の性質、内容、程度等の諸般の事情を総合的に考慮し、客観的にその主たる所有目的を認定するのが相当である」とし、具体的事案に関しては、原告が保養の用に供する目的をもっていたことを認定し、次いで、「本件建物の貸付けによる金銭的収入の獲得は、本件建物の利用による利益の享受と比較して副次的なもののみざるを得ず、原告は、本件係争各年において、本件建物を主として保養の用に供する目的で所有していたと認めるのが相当というべきである」とした。

以上のような裁判例に接するときは、単に損益通算の面のみならず、そもそも管理費、租税公課、借入金利子等について、全額を必要経費に算入してよいのかという問題があることがわかる。この控訴審判決を検討した伊藤義一教授は、雑所得について損益通算を認めないのは、その立法経緯はともかく、「雑所得を生ずべき業務」は、「生活の原資を得るための事業」と「趣味」との中間に位置するものであるとして、立法論として「業務の程度の不動産賃貸に係る所得」（＝筆者のいう非事業不動産所得）は雑所得に分類すべき旨を述べている⁽¹²⁾。非事業不動産所得は「生活の原資を得るための事業」とはいえないというのである。

この議論は、損益通算との関係を念頭におくものであるが、値上がり益の確保を目指しつつ、付随的に貸付けをして管理費、租税公課、借入金利子等を必要経費に算入しようとする者が登場する。

そこで、不動産所得に係る損益通算に関しては、租税特別措置法により制限する立法措置が講じられた。第一に、不動産所得に関する損失がある場合に、必要経費の金額のうち不動産所得を生ずべき業務の用に供する土地又は土地の上に存する権利（＝土地等）を取得するために要した負債の利子の額があるときは、当該負債の利子の額に相当する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額は、損益通算の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については生じなかったものとみなされる（租特法 41 条の 4）。第二に、組合契約を締結している組合員のうち、組合事業に係る重要な財産の処分若しくは譲受け又は組合事業に係る

(12) 伊藤義一・（判例評釈）TKC 税研情報 12 卷 6 号 1 頁（平成 15 年）15 頁。

多額の借財に関する業務の執行の決定に関与し、かつ、当該業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行する組員以外のもの（＝特定組員）又は信託の所得税法 13 条 1 項に規定する受益者（＝特定受益者）に該当する個人が、平成 18 年以後の各年において、組合事業又は信託から生ずる不動産所得を有する場合においてその年分の不動産所得の損失の金額として政令で定める金額があるときは、当該損失の金額に相当する金額は、所得税法 26 条及び同法 69 条 1 項の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかったものとみなされる（租特法 41 条の 4 の 2）。

3 不動産所得に係る総収入金額に算入すべき収受金等該当性

(1) 横の関係における不動産所得該当性

「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」（法 26 条 1 項）。この「貸付け（…）による所得」の意味について、貸付けの対価、すなわち賃料を中核に据える説が有力である。

その代表的な判決として、名古屋地判平成 17・3・3（判タ 1238 号 204 頁）が挙げられている。同判決は、「不動産所得は、あくまでも、貸主が借主に対して一定の期間、不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益若しくはこれに代わる性質を有するものに限定される」と述べ⁽¹³⁾、土地賃貸借契約の合意解除の際に賃借人から同土地上の建物の無償譲渡を受けたことに関して、賃料等債権に代わるものとして無償譲渡がなされたとは認められないとして、一時所得に該当するとした。控訴審の名古屋高判平成 17・9・8（税資 255 号順号 10120）

(13) 傍論的場面において、ほぼ同趣旨を述べる裁判例が相次いでいる。東京地判平成 21・7・24（税資 259 号順号 11250）及び東京地判平成 22・3・26（税資 260 号順号 11407）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」としている。

も、この判断を維持した。控訴審において、控訴人（被告）は、「貸付けによる所得」とは、「不動産等の貸付けに基づいて」得る所得、あるいは「不動産等の貸付けを原因として」得る所得であり、不動産等の貸付けの開始から終了までの間に、不動産等の貸付けを原因として借主から貸主に移転される利益の全てを含むものと解するのが相当であるところ、本件建物等の無償譲受けは、本件解除契約の一内容として行われたもので、不動産等の貸付けに直接の因果関係のある所得に該当するから不動産所得に該当する旨の補充主張をしたが、判決は、原審と同様の論理を展開して、これを排斥した。「対価としての性質を有する経済的利益、若しくはこれに代わる性質のもの」として、「これに代わる性質のもの」を含める点において、貸付けの対価（賃料）そのものよりも若干広げているものの、ほとんど賃料限定説といってよい。「これに代わる性質のもの」を含めているので、「広義の賃料限定説」と呼んでもよいが、その意味を含めて、以下においては「賃料限定説」と呼ぶこととする。

筆者は、名古屋地判平成 17・3・3 をもって、「不動産の貸付けによる所得」の一般的解釈を述べた判決として受け止めることは避けるべきであると考える。賃貸人が建物の無償譲受けを受けたのは、土地の賃貸借契約の終了に伴う原状回復義務の履行を免れたい（あるいは軽減したい）賃借人の意向を受け容れたことによるものである。後述するように、賃貸借終了時に受ける利益は、「縦の関係における不動産所得該当性」の問題として検討すべきであって、これをもって賃貸借関係継続中の「横の関係における収入金額該当性」の要件を判示したものと解すべきではない。

以下においては、「横の関係」の場面の解釈論を検討したい。

前記の名古屋地裁判決を、「租税法主義を最大限尊重した判断」であるとして、高く評価する見解がある⁽¹⁴⁾。しかし、法自体が「貸付けの対価又はこれに代わる性質のもの」と定めているのであれば、それ以外に範囲を広めることは慎まなければならないが、法は、そのような定め方をしてはいない。要は「貸付けによる所得」の解釈問題であると思われる。

賃料限定説の場合に、どこまでを「対価に代わる性質のもの」と解するかが問題

(14) 増田英敏『リーガル・マインド租税法 [第4版]』（成文堂、平成 25 年）369 頁。金子宏・前掲・注(1)も、名古屋地判平成 17・3・3 に賛成しているが（221 頁）、その趣旨が賃料限定説によるのか、具体的な事案に関する結論であるのかについては明らかでない。

となる。貸付契約の締結に際して受領される権利金等（借地権の設定の対価等を除く）が含まれるとすることには異論がないであろう⁽¹⁵⁾。また、賃借人が賃貸人に対して一定の役務を提供することが賃借の条件とされていることにより賃貸人が受ける経済的利益に関しては、その経済的利益を金銭的に評価して「対価に代わる性質のもの」と解することが可能であろう⁽¹⁶⁾。このような場面を超えて、それほど拡大できるものではないと思われるが⁽¹⁷⁾、賃借人から受ける収受金については、ある程度緩やかに解することができるであろう。

たとえば、複数の事務所用の貸室を有する建物につき、賃貸人が水道事業者や電気事業者との関係において一括契約をして料金を支払い、各賃借人の水道料金や電気料金を個別に算定して実費徴収する場合において、これらの収受金は、厳密には貸付けの対価とはいえないとして不動産所得に該当しないと扱おうと、収受金は不動産所得の総収入金額に算入されないのに、賃貸人が水道事業者や電気供給事業者に対し総体として支払う水道料金や電気料金は不動産所得の必要経費となるという不自然なことになる。水道料金や電気料金について、収入及び必要経費の両方を雑所得として扱うこと（その場合は、雑所得の金額は差引き零円となろう）も、もちろん、極めて不自然である。この例の実費徴収金が不動産所得に係る収入金額とされることについては、賃料限定説も否定しないであろう。

これに対して、福田善行氏は、人的役務の提供が主たる目的であるものや譲渡所得とされるものを除いた「不動産等を使用収益させることを原因として発生する経済的利益」をもって不動産所得とすべきであるとして（不動産等使用収益原因説）、ある程度広いものであると主張している⁽¹⁸⁾。

(15) 建築基準法 86 条 2 項に基づく連たん建築物設計制度に係る地役権設定の対価について、譲渡所得ではなく不動産所得であるとされた事例として、東京地判平成 20・11・28 税資 258 号順号 11089、その控訴審・東京高判平成 21・5・20 税資 259 号順号 11203 がある。

(16) たとえば、賃貸マンションの 101 号室の賃借人に同マンションのごみ収集日において収集後の掃除をすることを求める代わりに賃料を他の住戸に比べて低くしている場合には、掃除により賃貸人が受ける利益をもって「対価に代わる性質のもの」と見ることができようか。その場合に、101 号室の賃借人は、同額の雑所得の収入金額を認定される可能性がある。

(17) 賃料相当損害金の受領は、不動産所得に含めてよいであろう。参照、横浜地判平成 19・4・18 税資 257 号順号 10694、その控訴審・東京高判平成 19・9・17 税資 257 号順号 10782。

(18) 福田善行「不動産所得の範囲について—『貸付けによる所得』の意義—」税大論叢 81 号

筆者は、賃料限定説には疑問をもっている。また、「不動産等使用収益原因説」には、言葉の問題として賛成できない。「原因として発生する」という用語は、たとえ、相当因果関係という用語によって弾力化しても、限定しすぎているように思われるからである。ただし、具体例の検討においては、筆者と異なるところは少ないようである。「貸付け」には、事業の程度に至っているか否かの差があることは別として、必然的に「貸付けのための業務」を伴っているのである（全く業務を伴わない場合の問題については後述）。したがって、「貸付け」の文言は、当然に「貸付業務による所得」の意を含意していると見るべきである。その結果、貸付業務と結びついている収入、すなわち貸付業務と牽連関係の認められる収入又は経済的利益は、不動産所得に係る収入金額と見るべきである。酒井克彦教授の「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」⁽¹⁹⁾とする考え方に同調したい。以下、この考え方を「業務上収入説」と呼ぶこととする。

なお、配当所得や給与所得等が「収入金額」の用語を用いているのに対して、不動産所得については事業所得等と同様に「総収入金額」という文言が用いられていることを解釈上に活かす議論が見られる。たとえば、東京地判平成 26・9・30（判例集未登載）は、不動産所得や事業所得等につき「総収入金額」とされているのは、副収入や付随収入等も加わって収益の内容が複雑な場合が多いことを踏まえたものと解されるとしている⁽²⁰⁾。たしかに一理あるように見えるが、「収入金額」の語が用いられている給与所得に関しても、付随収入と目される収入が認定されることがあることに照らすならば⁽²¹⁾、あまり意味があるとは思われない。単純に、必要経費の存在を認めない所得類型に関して「収入金額」の語を用い、必要経費の存在を認める所得類型に関してグロス（gross）の収入を示す意味において「総収

245 頁、283 頁（平成 28 年）。同論文は、裁判例等を網羅的に検討している。

(19) 酒井克彦・前掲注(9)、690 頁、同『所得税法の論点研究』（財経詳報社、平成 23 年）117 頁。青柳達朗・（判例評釈）ジュリスト 1341 号 192 頁（平成 19 年）も、ほぼ同趣旨。

(20) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（加除式）3135 頁が同様の説明をしている。雑収入を含める趣旨で「総収入金額」とされているとするニュアンスの理解は、戦前の所得税の時代から見られた（松本寅俊『個人所得税』（第一書房、昭和 14 年）148 頁）。

(21) 役員等に支給される交際費等（所得税基本通達 28—4）、結婚祝金（28—5）、給与等とされる経済的利益（36—36 以下）に関する扱いが定着している。

入金額」の語を用いていると解すれば十分であろう⁽²²⁾。

次に、賃借人以外の者から収受するものまで拡張できるかを検討しよう。賃料限定説は、おそらく賃借人以外の者から収受するものについては、第三者による賃料債務の弁済のような例外的場面を除いて、不動産所得に含めないであろう。

東京地判平成 27・5・21（判例集未登載）は、債務免除益の扱いに関する判断に当たり、賃料限定説により、「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と認めることはできない」と述べた。

ここに述べられていること自体は誤りではない。しかし、不動産貸付けの業務上負っている債務（たとえば、借入金の返済債務）について、当該業務を継続するために免除を受けた場合の利益（免除益）は、不動産所得の収入金額と見るのが自然である。要するに、賃借人以外の者から収受する金員又は経済的利益も、「貸付業務との牽連関係」が認められるならば、不動産所得の収入金額に含めるべきである⁽²³⁾。

後に再度触れる東京地判平成 26・9・30（判例集未登載）及びその控訴審・東京高判平成 27・3・19（判例集未登載）の事案は、賃貸の継続中に利子補給金の一括交付を受けたのであるから、貸付業務との牽連関係性からみて、不動産所得として扱うべきであろう。国税不服審判所裁決平成 25・4・25（裁決事例集 91 集 149 頁）が、不動産貸付業を営む者が県の利子補給制度に基づいて県から一括して利子補給金を受けた場合に、不動産所得に含まれるとしたのは正当である。

さらに、先に示したりゾートマンションの大浴場の例で、住戸の賃借人には無料で利用を認める一方、日帰り入浴者には有料で利用させている場合の日帰り入浴者

(22) 戦前においても、このような理解が見られた。小林長谷雄＝岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済図書、昭和 18 年）249 頁。

(23) 遅延損害金債務の免除を受けたことによる経済的利益について、国税不服審判所裁決平成 21・12・16 裁決事例集 78 集 131 頁は、不動産の貸付けに関連して享受した経済的利益であり、不動産所得の付随収入として同所得の総所得金額に算入されるとした。

からの入浴料金収入の扱いについても、不動産の貸付けとの牽連関係によって判断すべきであろう。住戸賃借人の大浴場利用がメインで、貸付業務の安定のために付随的に日帰り利用にも供している場合は、不動産所得として扱い、逆に日帰り入浴者の利用に供することがメインである場合は、事業所得として扱うべきであろう。

(2) 縦の関係における不動産所得該当性

不動産所得を生ずる不動産の貸付業務の開始前後あるいは終了時前後に收受する金員又は利益をもって不動産所得に該当するといえるかどうかの問題になる。これを「縦の関係における収入金額該当性」の問題と呼んでおこう。

まず、貸付業務の開始のために貸付用不動産の贈与を受けた場合には、個人からのときは贈与税、法人からのときは一時所得の課税ということになろう。

貸付業務を終了する際に何らかの理由で受ける收受金又は利益については、法施行令 94 条 1 項 2 号の適用が問題となる。不動産所得等を生ずべき業務を行う者が受ける利益のうち、「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」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」旨を定めている。この規定の解釈論には、法 26 条 1 項との組み合わせにより、①両者とも賃料限定説が妥当とするもの、②法 26 条 1 項は賃料限定説によりつつ法施行令 94 条に関しては業務収入説によるもの、③逆に法 26 条 1 項につき業務上の収入説によりつつ法施行令 94 条に関しては賃料限定説によるもの、④両者とも業務上の収入説によるもの、の 4 通りが考えられる。

裁判例の中には、中途解約に当たり收受した金員について不動産所得該当性を肯定するものがある⁽²⁴⁾。たとえば、オーダー・リースが中途解約された際に賃貸人

(24) ショッピングセンターの売場から撤退する者から受領した金員が、残存期間の賃料相当額であった場合につき、東京地判平成 23・3・23 税資 261 号順号 11647、その控訴審・東京高判平成 23・10・19 税資 261 号順号 11789 は、「不動産所得に当たるというためには、賃借人から賃貸人に移転される経済的利益で、目的物を使用収益する対価としての性質又はこれに代わる性質を有するものであれば足り、必ずしも目的物の使用収益と直接的かつ強度の結びつきを有するものに限定されるものではないというべきである」と述べて、法施行令 94 条 1 項 2 号を適用して、不動産所得に該当するとした。

が受けた利益をめぐり、次に掲げる 2 判決は、いずれも、法施行令 94 条 1 項 2 号に該当し、不動産所得に係る収入金額であるとした。

まず、東京地判平成 21・7・24（税資 259 号順号 11250）を見てみよう。

賃借人の出店計画に沿って建物を建築して賃借することを約したうえで、建築資金には、賃借人の預託する保証金及び敷金が充てられることとされ、実際に、それらが工事代金の支払金に充てられたが、賃借人が当該建物を利用に供していた店舗において赤字が続いたため解約交渉がなされて、敷金及び保証金の残金を放棄することを条件として提示し、その内容で解約合意書が作成された事案である。判決は、本件利益は、賃借人の一方的な事情によって解約し、これにより失われる原告の将来の賃料収入の補償としての性質を有するものというべきであるから、原告の不動産所得を生ずべき業務に関連して得た経済的利益の額であって、法施行令 94 条 1 項 2 号にいう「補償金その他これに類するもの」に当たるものと解するのが相当であるとした。預託された保証金及び敷金の性質からして、「将来の賃料収入の補償」の性質を有すると思われるので、この適用は自然である。

次に、東京地判平成 22・3・26（税資 260 号順号 11407）、その控訴審・東京高判平成 22・9・30（税資 260 号順号 11523）がある。

建物及び駐車場の賃貸に係る予約契約及び本契約は、土地所有者である賃貸人が賃借人の営業に適した建物を賃借人が指定する仕様に従い建築したうえで賃貸する、いわゆるオーダー・リースであって、賃貸人が建物等の建築等のための費用を負担することし、その資金は自己資金、金融機関からの借入金及び賃借人からの保証金（建築計画協力金）とし、保証金が預託されたが、合意解約に際し保証金返還債務を免除された事案である。判決は、解約契約は、中途解約条項の趣旨（中途解約された場合に、本件残債務の返済及び保証金の返還に充てるべき賃料収入を失うことによって賃貸人に生じ得る一切の損失等を補償するというもの）に沿って締結されたものと認めるのが相当であり、解約後は新賃貸人に賃貸することを決めていたこと等から、中途解約条項の内容から譲歩したものであって、本件利益は、その全額が、原告に生じる一切の経済的損失を、実際の損失の多寡にかかわらず補償する性質のものであると理解し、法施行令 94 条 1 項 2 号の性質を有し、当該業務の遂行により生ずべき所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、その全額が不動産所得に当たるとした。控訴審も、この判断を維持した。

オーダー・リース事件における保証金返還債務の免除による利益は、解約契約に至る事情からみて、まさに、不動産貸付業務に係る収益の補償として取得したものと評価できるのであるから、二つの事件の判決は、その限りで正当であると思われる。ただし、これらの判決が、法 26 条 1 項について賃料限定説を述べたうえで、それを受けて法施行令 94 条 1 項が置かれている（法 26 条 1 項の延長上の規定）と解していること（前記①の解釈方法）には賛成できない。すでに述べたように、法 26 条 1 項の「貸付けによる所得」には、賃料のみならず、貸付業務との牽連関係の認められる金員又は経済的利益の收受が広く含まれるというべきである。他方、法施行令 94 条 1 項 2 号は、業務の休止等の際に一括して受け取る補償金等については「当該業務の収益の補償として取得する」ものに限定していると解すべきである。業務の全部又は一部の休止等による收受金であるので、業務遂行中に得た収入とは断定できない一時的收受金であっても、収益の補償たる性質を有するものについては特に不動産所得の収入金額として扱うことを定めていると見るべきである（前記③の解釈方法）⁽²⁵⁾。そして、収益の補償たる性質を有しないものについては、一時所得等に該当するかどうかの問題になるのである。名古屋地判平成 17・3・3（判タ 1238 号 204 頁）は、この検討により一時所得とされるべき事例である。

この点において、賃貸用の都民住宅の建築に当たり住宅金融公庫（現・独立行政法人・住宅金融支援機構）から借り入れた借入金につき、東京都の制度に基づき東京都から利子補給を受けていた賃貸人が、途中で民間金融機関の借換え融資を受けるに際して、将来受ける予定であった利子補給金の一括交付を受けた事案に関する東京地判平成 26・9・30（判例集未登載）及びその控訴審・東京高判平成 27・3・19（判例集未登載）には疑問がある。1 審判決は、まず、「利子補給金は、本件賃貸住宅の借上げに係る収益構造の中に不可分一体のものとして組み込まれている」し、「逆にいえば、原告らが所定の基準等を満たして本件賃貸住宅一括借上契約を締結しなければ本件利子補給金の支給もあり得なかったものである」とし、本件賃貸住宅の貸付けによる所得に係る収入とすることができる」とした。その上で、これを前提に、「本件一括交付金は、本件利子補給制度に基づく利子補給が打ち切られることと引替えとなる形で交付されるものであるから」、不動産所得に係る収入

(25) 福田善行・前掲注(18)は、法施行令 94 条 1 項 2 号を適用した事案に関して、法 26 条 1 項により不動産所得に該当すると判断することもできるとしている（317 頁、323 頁）。

と評価される利子補給金に代わる性格をもつものであって、法施行令94条1項2号にいう「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」に当たり、不動産所得に係る収入とすることができる、とした。控訴審判決も、これを引用した。しかし、賃貸の継続中において利子補給の一括交付を受けた場合は、貸付業務の継続との牽連関係が認められるので、法施行令94条1項2号の適用によるのではなく、法26条1項により収入金額とされるべきである⁽²⁶⁾。

転貸借契約により不動産を転貸していた者が、不動産の所有者から明渡しを求められて、交渉により不動産所有者から受領した金員の所得区分が争われた審査請求事案に関して、国税不服審判所裁決平成24・3・21（裁決事例集86集150頁）は、審査請求人（転貸人）が転借人に支払った金員は不動産所得の必要経費であるとしつつ、受領金員のうち転借人に対する支払金に相当する部分は、支払金を補填する趣旨であったと認定して、不動産所得に該当するとした。その基本は、「不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に該当する補填金の支払を受けた場合に、その支払を受けた金額を不動産所得に係る総収入金額に算入しなければ、所得の性質や発生の態様によって異なる担税力に応じた公平な課税を目的とする所得税法の立法趣旨を損なうことになる」という考え方である。いわば両建計上が求められるというものである。しかし、この裁決は、補填金の趣旨を超える部分（差額金員）は、転貸人の地位に基づいて得た収入であるとは認められないから、不動産所得に係る業務の収益の補償として取得する補償金等には当たらないとし、一時所得の収入金額であると結論づけた。すべてが法施行令94条1項2号により総収入金額に算入されるとする原処分庁の主張に対し、少なくとも、差額金員については同規定の適用を否定したものである。補填金相当額の部分について同規定の適用を明示的に述べていないので断定できないが、両建計上の一般論に依拠していると理解するのが自然であろう。

(26) 法施行令94条1項を適用した事例は、事業所得の事案も見られる。東京地判平成25・1・25（税資263号順号12138）、その控訴審・東京高判平成26・2・12（判例集未登載）は、弁護士事務所の維持又は管理は、弁護士の営む事業におけるその重要性に鑑み、法施行令94条1項柱書きにいう「事業所得・・・を生ずべき業務」に含まれ、賃貸人の申入れによる旧事務所等から新事務所への移転により増加する事業所得に係る必要経費の金額を補填する趣旨で金員（＝明渡移転費用及び差額賃料補填費用等）の授受が合意され、取得されたものと認めるのが相当であるから、同項2号の規定により、事業所得に係る収入金額とされるとした。

貸付業務の終了時において債務の免除を受けた場合の扱いをめぐる訴訟が見られる。東京地判平成 27・5・21（判例集未登載）は、民法上の組合契約を締結した組合員が貸付用の航空機の購入のために資金を借り入れて航空機を取得し、航空会社に対して航空機の貸付けを開始した後に、航空不況のためにリース料の確保が難しいことに鑑み、航空機を売却し組合を解散することとした際に、借入金の一部につき返還債務の免除を受けたことによる利益（ローン債務免除益）及び業務執行者に対する手数料債務について免除を受けた利益（手数料免除益）の所得区分が争われた事案である。二つの債務免除は、平成 19 年 3 月 5 日であり、組合の解散は平成 19 年 3 月 6 日であった。ローン債務免除益は雑所得に該当すると主張し、手数料免除益については主位的に不動産所得に、予備的に雑所得に該当するとする被告の主張に対して、組合員であった原告らは、いずれも一時所得に該当すると主張した。判決は、この原告らの主張を認める判断をした。

ローン債務免除益について、同判決は、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であること（除外要件の充足）を前提に、一時所得に該当するか否かは、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としての対価の性質を有しない所得であること）の充足の有無を検討するというアプローチを採用している。不動産所得に該当しないことについて当事者に争いがなかったために、このようなアプローチとなったものであるが、不動産所得に着目する本稿の立場からは、不動産所得に該当するか否かを検討する必要がある。

航空機の貸付けが継続している間にローン債務の免除を受けた場合はどのようなのであろうか。「貸付けによる所得」をもって、貸付けの対価による所得に限定する賃料限定説によれば、不動産所得に該当しないということになろう。しかし、不動産の貸付業務との牽連関係に着目する筆者の考え方によれば、貸付業務の継続を可能にするために債務の免除を受けた場合には、「業務上の収入」として不動産所得に該当するといつてよいと思われる。当該資金の借入れのみに着目するミクロの考察によるべきではなく、包括的に貸付業務に着目すべきである。しかし、事業の廃止、すなわち「店じまい」の際の債務免除益は、賃料限定説に立つ法施行令 94 条 1 項 2 号には該当しないというべきである。そして、ノンリコース

ローンの約定があったからといって一時所得性が否定されるものではない。

次に、判決は、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手数料免除益について、従前、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し、必要経費と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、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ないとした。筆者も、手数料免除益を不動産所得としないことに賛成であるが、それは、法 26 条 1 項の不動産所得の賃料限定説に連動する解釈（前記①の解釈方法）によるのではなく、貸付業務終了のための、いわば「店じまいのための免除」であったことに着目すべきであると考える。

ところで、平成 26 年度税制改正により追加された法 44 条の 2 の存在が、このような解釈の妨げにならないのかを検討する必要がある。破産法 252 条 1 項に規定する免責許可の決定又は再生計画認可の決定があった場合その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合に有する債務の免除を受けたときは、当該免除により受ける経済的な利益の価額は、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないとしつつ（1 項）、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は、免除を受けた年分の不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額の合計額に相当する部分には、第 1 項の規定を適用しないとしている（2 項）。免除を受けた年分の損失を埋める限りにおいては不動産所得に係る総収入金額に算入することを意味する。破産手続申立後のことであるから、「店じまい」といえるときに、依然として、一時所得ではなく不動産所得の金額を問題にしているので、一見すると、破産手続に至らないで店じまいをする際に受けた債務免除益も不動産所得の総収入金額に算入されるという反対解釈が導かれそうである。

しかし、筆者の立場からは、法 44 条の 2 第 2 項 1 号にいう「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」の経済的利益は、一時所得であって、そのうち、その年分の不動産所得の金額の計算上生じた損失の金額分については控除して、残額につき、第 1 項の規定により一時所得の総収入金額に算入しないと解釈すれば足りると思われる。店じまいの際に受けた債務免除益につき、一般的に不動産所得の総収入金額に算入されることまで意味するものではないのである。

4 不動産の貸付開始前及び貸付業務終了後の費用の扱い

不動産所得が不動産の貸付けによる所得であることから、不動産所得に係る必要経費は、不動産の貸付中の費用に限られるとする考え方があり得る。しかし、不動産の貸付けに係る事業又は事業に至らない業務自体は、貸付開始前にも必要とされるし、貸付終了後も一定の期間はなされるのが普通である。すなわち、不動産の貸付期間と不動産貸付業務の期間との間には、ギャップが生じる。筆者の立場においては、貸付業務期間中に生じる経費は、必要経費に算入するのが原則である。貸付けに着目するのではなく、貸付業務に着目するのである。

(1) 不動産の貸付開始前の費用の扱い

不動産の貸付けの業務を開始するに当たって、さまざまな準備活動を必要とする。その過程で生じた費用等の扱いが問題となる。

まず、貸付用不動産の取得費は、土地にあつては、譲渡所得が発生した場合に取得費として控除される扱いで、それまでは不動産所得の計算上控除されることはない。貸付用家屋の取得費は、取得価額として、業務の開始後に減価償却の方法により費用化される。貸付用家屋を購入する際の仲介手数料についても同様である（東京地判平成 25・10・22 訟務月報 60 卷 11 号 2423 頁、その控訴審・東京高判平成 26・4・9 訟務月報 60 卷 11 号 2448 頁）。

貸付用不動産の取得のための資金借入れに伴う利子は、譲渡所得との関係において引合いに出される所得税基本通達 38—8 によれば、資金の借入れの日から当該固定資産の使用開始の日までの期間に対応する部分の金額は、業務の用に供される資産に係るものであって、基本通達 37—27 又は 37—28 により当該業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるものを除き、固定資産の取得費又は取得価額に算入するとされる。資金借入れの際に支出する公正証書作成費用、抵当権設定登記費用、借入れの担保として締結した保険契約に基づき支払う保険料その他の費用で当該資金の借入れに通常必要と認められるものについても同様とされている。

この通達に登場している所得税基本通達 37—27 は、業務を営んでいる者が業務の用に供される資産の取得のために借り入れた資金の利子は、当該業務に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入することとし、使用開始の日までの期間に対応

する部分の金額については、当該資産の取得価額に算入することができる、としている。必要経費算入を原則としつつ取得価額算入を選択することもできるという意味である。そして、その（注）において、業務開始前の借入金利子のうち業務開始前のものは、基本通達 38—8 によるとしている。ということは、業務用資産の取得に係る借入金について、すでに業務を遂行している者の場合と、これから業務を開始しようとしている者との間において扱いを異にしていることになる。必要経費の計上が「業務について生じた費用」（法 37 条 1 項）である以上、このような扱いの差を生じることはやむを得ないであろう。

貸付業務の開始時点の認定が問題となる。単に貸付業務に供する予定があるというのみでは、たとえば固定資産税等を必要経費に算入することはできないと解すべきである⁽²⁷⁾。不動産が現実には貸付可能な状態になっていて、貸付けのための業務の開始が客観的に明らかとなっている場合、たとえば貸付けの準備行為たる賃借人の募集（広告や仲介業者への委託）、賃貸物件の清掃等を開始した場合は、貸付業務の開始あったと見るべきであり、そのために生じた経費は、未だ貸付料収入が発生しなくても、不動産所得の必要経費として扱うべきである。

(2) 不動産の貸付業務終了前後の費用の扱い

不動産の貸付業務の終了前後における費用の扱いも問題となる。不動産の貸付けの終了に着目するのではなく、不動産貸付業務の終了に着目して、それまでの費用は不動産所得の必要経費とし、その後の費用は、家事費とすることが原則であるといえよう。しかし、法 63 条が、事業を廃止した場合の必要経費の特例規定を置いており、その中には、不動産所得を生ずべき事業を廃止した場合も含まれている。事業を廃止した後において、当該事業に係る費用又は損失で当該事業を廃止しなかったとしたならばその者のその年分以後の各年分の所得の計算上必要経費に算入されるべき金額が生じた場合には、当該金額は、廃止した日の属する年分（同日の属する年において当該所得に係る総収入金額がなかった場合には、当該総収入

(27) 東京地判平成 4・9・30 税資 192 号 718 頁、その控訴審・東京高判平成 5・12・13 税資 199 号 1131 頁は、その者の主観では足りず、「当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況からして、近い将来において貸付けの用に供されるような客観的状況にあることを要する」と述べているが、この段階では未だ業務開始があったとはいえないように思われる。

金額があった最近の年分) 又はその前年分の当該所得金額の計算上必要経費に算入することとされている。したがって、過去に遡った所得計算の調整がなされる。そして、確定済みの場合は、更正の請求の手続により是正される (法 152 条)。

なお、不動産の取得のための借入金利子に関しては、業務外の場合は当該不動産との結合関係に着目する扱いがなされているので、特定の不動産を取得するために資金を借り入れて、当該不動産を貸し付けた後に、当該不動産の貸付けを廃止して業務外不動産としたときは、以後の支払利子は、たとえ他の不動産の貸付けを継続中であっても、もはや不動産所得計算上の必要経費には算入できないことになろう⁽²⁸⁾。もっとも、業務外不動産とされたか否かという認定の問題が残される。

複数の住戸からなるアパートについて、空室が生じても入居者を募集せずに、近く廃業する予定であるという場合に、完全な廃業までの間は、当該アパートに関する維持管理費用の全体を必要経費に計上できるのか (包括処理)、それとも入居継続中のものと空室のものとの按分計算をして必要経費を計上すべきかが問題になる。理論上は按分計算すべきであろうが、事実認定の困難さから結果的には包括処理を認めざると得ないことが多いと思われる。

貸付けを終了するために建物の賃借人に立退料を支払った場合の扱いは、所得税基本通達 37—23 によれば、当該建物の譲渡に際して支出するもの又はその敷地の譲渡のために支出するもの除いて、支出した年分の必要経費に算入することとされている。その理由は、過去の賃貸料の修正と考える余地があることによるという⁽²⁹⁾。

前述のように、業務終了後に生ずる費用は家事費とされるのが原則である⁽³⁰⁾。この原則に対し、前述した法 63 条による特例規定が用意されているところ、同条に直接該当すると思われる建物取壊費用に関して柔軟な解釈を示す者が見られる。不動産の貸付業務を廃止して、建物を取り壊す費用に関して、家事用資産に転化したと認められる場合は家事費であるが、取壊しが賃貸業務の終了に伴って速やかに解体工事が行われるなど、「業務の清算の一環として行われたことが明らかで

(28) 名古屋高判平成 12・7・11 税資 248 号 120 頁。

(29) 森谷義光ほか編・前掲注 (5)、369 頁。

(30) 廃業のためにアパート居住者に立ち退いてもらった後に支払った借入金利子は、家事費として扱われる。谷口正樹編『平成 27 年版 所得税必要経費の税務』(大蔵財務協会、平成 27 年) 16 頁。

あり」、かつ、「解体するまでの間、家事用に転用した事実も認められない場合」には、不動産所得の必要経費に算入して差し支えない」とする見解である⁽³¹⁾。

思うに、法63条に加えて、「店じまいのための費用」について明示的に必要経費算入の規定を設けることが望ましく、その際には、前記見解のように家事用資産に転化させるための費用（たとえば、息子夫婦を居住させるための住宅建設目的による旧賃貸用建物の解体費用）は除外する必要がある。また、旧賃貸用建物の敷地を譲渡する目的で同建物を取り壊す費用は、当該土地の譲渡所得の計算上において、譲渡に要した費用として扱われよう（所得税基本通達33—7）。

5 おわりに

本稿は、不動産所得に関して、解釈論を中心に考察を加えたものである。その際に、最近の裁判例も素材にしたのであるが、訴訟に発展する事件は、法において想定されてきた典型的な不動産所得の事例とは異なるように思われる。

不動産所得の区分は、事業の程度に至っているか否かという程度の違いはともかく、本来は、業務を伴うことが想定されてきたように思われる。これに対して、組合契約を活用した航空機の貸付けなどは、業務執行者を介してなされる結果、実体としては、所有者自身による業務をほとんど伴わないものである。リゾートマンションの区分所有者を募って、管理の受託業者が区分所有者からの委託により各住戸を貸し付けている場合も、同様である。業者の募集に応じる場面を考えると、金融商品の購入の場面に限りなく近く、その所得は一種の投資所得といえる。

さらに、近年は、業者の勧めにより資金を借り入れてアパートを建設し、建設後は、アパートの所有者である賃貸人と賃借人との間に不動産管理会社が介在して、入居者の募集・契約、家賃の請求・集金、建物の保全など一切の管理業務を不動産管理会社が引き受ける方式が活用されているようである。さらに不動産管理会社が所有者から一括して借り上げたうえ家賃保証をしてアパート経営によるリスクを引き受ける方式も宣伝され、相当広く活用されていると推測される。自らの業務を伴わない投資所得の性質がきわめて強いといえる。

(31) 谷口正樹編・前掲注(30)、61頁。

以上のような動きは、実態において賃貸人と賃借人との間が切断されている貸付けである。このような場面においては、投資によるリスクを所得計算に反映させる必要がないともいえるケースが多いと思われる。租税特別措置法による損益通算の制限規定（41条の4、41条の4の2）は、そのような方向への歩みであるといってもよい。

不動産の所有と業務執行との分離によって、所有者に業務といえるだけの実態がない場合であっても、現行法においては、所有者の不動産所得として扱わざるを得ない⁽³²⁾。さらに、所有者でない転貸人についても、貸付行為（転貸）に着目して不動産所得を肯定する学説がある⁽³³⁾。不動産所得は、制度の沿革からいって、本来は、資産所得合算課税制度との関係において、所有者に着目した所得区分であったと思われる⁽³⁴⁾。しかし、資産合算制度が廃止された現在において、解釈の変遷を認めるべきかもしれない。その場合には、家族間における所有と業務執行との分離の場面（子が高齢の父親の所有する不動産を用いて一切の業務を執行している場合など）の扱いも検討する必要性もあろう。その際には、最判平成27・6・12（民集69巻4号1121頁）の扱った匿名組合方式が活用される場面も想定され、親が重要な意思決定に関与しているかどうかも認定しなければならない。

* 本稿を執筆するきっかけは、平成28年2月19日開催の租税判例研究会にて東京高判平成27・3・19の報告をさせていただいたことにある。同研究会にて貴重なコメントをいただいた参加者各位に感謝の意を表したい。

（明治大学法科大学院教授）

(32) 民法上の組合契約を利用した船舶貸付けに関する、名古屋地判平成17・12・21判タ1270号248頁を維持した名古屋高判平成19・3・8税資257順号10647（最決平成20・3・27税資258号順号10933が上告を不受理とした）がある。

(33) 酒井克彦・前掲注(9)、683頁、同・前掲注(19)、112頁。酒井教授は、逆に、「単に所有する不動産等から生ずる所得があるというだけでは必ずしも不動産所得に当たるとはいえない」としている（前掲注(19)、114頁）。

(34) 個人事業税の課税対象となる「不動産貸付業」に関しては、業態に着目すべきであって、業務の度合が「事業」の程度に達していなければならないと解されるところ、業務ゼロの不動産所有者を不動産貸付業と認定することはできないし、逆に非所有者による貸付行為であっても事業の程度に達しているならば不動産貸付業としての課税の必要性があると思われる（参照、確井光明「『不動産貸付業』・『駐車場業』に対する個人事業税の課税について」首都大学東京法学会雑誌56巻1号55頁、77頁-80頁（平成27年））。