

不動産所得の範囲について

—「貸付けによる所得」の意義—

福 田 善 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年、不動産所得を利用した節税スキームが考え出されるなど、不動産等の貸付けの態様が多様化、複雑化するにつれ、貸付けに関連して得る収入（関連収入）も増加し、それに伴って、関連収入の不動産所得該当性についての争訟も増加している。その原因としては、不動産所得が、単に「不動産等の貸付けによる所得をいう」としか定義されていないことに加え、取引の内容が比較的単純であったことなどから、不動産所得の意義について、これまであまり議論されてこなかったことにもあると思われる。

本研究は、法令の規定を解釈した上で、関連収入の不動産所得該当性が争われた裁判・裁決例を基に、不動産所得と判断された（されなかった）基準の整理・検証を行うことにより、不動産所得の範囲を明確にすることを目的とするものである。

2 研究の概要

（1）不動産所得について

イ 不動産所得の沿革

現行所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得ないし雑所得の10種類に分類しているが、その趣旨は、各種所得の金額の計算においてそれぞれの担税力の相違を加味しようという考慮に基づくものであって、分類所得税の1つの名残であるとされる。

不動産所得という所得分類が最初に設けられたのは、昭和15年の改正所得税法であり、その後、昭和22年改正により分類所得税が廃止されたことに伴い、不動産所得の分類も廃止され、現行の事業所得と雑所得とともに「事業等所得」とされた。シャープ勧告に基づく昭和25年改正では、原則として、所得者個々に課税する個人単位課税が採用されたが、

例外として、資産所得については、生計を一にする夫婦と未成年の子等、最小の世帯単位での合算課税制度（資産所得合算課税制度）が設けられた。この合算課税制度の対象となる資産所得の範囲に関連して、それまでの「事業等所得」から「不動産所得」が取り出されたが、資産合算課税制度が廃止された現在もそのまま存置されている。

□ 論点

本稿では、不動産所得とすべき関連収入の範囲を明らかにするため、法令解釈を基に、裁判・裁決においてどのような基準で不動産所得と判断されたかを整理・検討していく。取り上げる裁判・裁決例は、大別して、不動産所得該当性を①所得税法 26 条 1 項の貸付けによる所得に当たるか否かにより判断したもの、②所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の収益補償金に当たるとしたもの、③不動産所得の必要経費を補填する性質のものは不動産所得の収入金額とすべきとしたものに分けられるため、これらの別に従って考察を行うこととする。

（2）不動産等の貸付けによる所得の意義

イ 法令解釈

不動産所得の創設当時の規定が、「貸付ニ因ル所得」とされていたことから「貸付に起因する所得」あるいは「貸付に原因がある所得」と言い換えることができる。更に、不動産所得の金額の計算において「総収入金額」という語が使用されていることからすると、当初から、貸付けの対価のみでなく、様々な関連収入が生じることが予定されていたと考えられる。そして、分類所得税の下で不動産所得が他の所得分類よりも高い税率で課税されていたのは、資産所得が不労所得とされ、最も担税力が強いと考えられていたこと、資産所得合算課税制度の対象となる資産所得の範囲を確定するために、再度、不動産所得分類が設けられたことからすると、不動産所得とは、使用収益の対価たる地代、家賃等に限定されるものではなく、他の所得に分類される場合や明文の規定により不動産所得から除かれている場合を除き、不動産等を使用収益させること

を原因として発生する利益であれば不動産所得に該当すると考えるのが所得税法 26 条 1 項の文理解釈として相当であろう。したがって、不動産所得の範囲はある程度広いものと考えられる。

□ 裁判・裁決例の検証

不動産等の貸付けによる所得に当たるか否かにより不動産所得該当性が判断された裁判・裁決においては、①賃貸借契約により通常予定できる経済的利益、②賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益、③賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益という点から判断されている。

「貸付けによる所得」が「貸付けに原因がある所得」と言い換えることができることからすると、貸付けを原因としてその結果発生する所得、すなわち、貸付けと因果関係のある所得といえることができる。因果関係とは、「あれなければこれなし」の関係とされるが、不動産所得が、担税力の違いや資産所得合算課税制度の対象とする必要性から他の所得と区別された経緯を踏まえると、当該因果関係をたどることによって貸付けによる所得の範囲が無制限に広がってしまうことは適当ではない。その意味において、判決では「直接の因果関係」としたものと考えられる。また、民法では、債務不履行による損害賠償の範囲を「通常生ずべき損害」に限っており、これは、一般に「相当の因果関係に立つ損害」といわれる。このように、「貸付けによる所得」との文言からは、貸付けと所得の間には、因果関係（あれなければこれなしの関係）があれば足りると解されるものの、その範囲が無制限に広がってしまうことは適当ではないこと、一方で、相当の因果関係（通常生ずべき関係）までも要するとは解することはできないことからすると、「通常予定できる経済的利益」とした判決は妥当といえる。そうすると、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益も賃貸借契約により通常予定できる経済的利益といえることができる。

(3) 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものの意義

イ 保険金等及び収益補償金

所得税法施行令 94 条 1 項では、不動産所得を生ずべき業務において受ける保険金等及び収益補償金は、所得税法 26 条 1 項に定める「不動産等の貸付けによる所得」に代わる性質を有するものとして不動産所得の収入金額とする旨規定されている。本規定の創設当時の解説では、課税方法の変更ではなく、取扱いに疑義があったものについて明確化したと説明されていること、また、不動産所得の所得計算規定において「総収入金額」という語を用いることによって、副収入や付随収入が生ずることも予定されていることからすると、所得税法は、本来の「不動産等の貸付けによる所得」以外にも、不動産所得となるものがあることを予定しているものと考えられる。

ロ 裁判例の検証

収益補償金に当たるか否かは、法令の解釈が問題となるというよりも、収益を補償するものであるか否かの事実認定が問題となることが多い。裁判例においては、合意解約に至る経緯あるいは失われる将来の賃料収入を補償するという条項の趣旨に沿っているかという点から判断がされているが、一方で、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるとした点は、賃貸借契約と関連性を有する経済的利益として、上記(2)の「不動産等の貸付けによる所得」の判断基準と同じであるともいえる。したがって、収益補償金であっても、賃借人から取得する場合で、賃貸借契約に基づくものと認定できる場合には、本来の「不動産等の貸付けによる所得」にも該当するということができる。

(4) 必要経費を補填する性質を有するものの取扱い

イ 裁決例の検証

不動産所得の金額の計算規定及び所得税法の立法趣旨から、不動産所得に係る必要経費の補填金及び支払免除益は、不動産所得の収入金額に算入すべきとした裁決例がある。

必要経費に関して補填を受けた場合、経済的には、必要経費支払の負担が減少することになるが、支払額自体が減少するわけではないため、補填金を当該必要経費に算入した所得の収入金額に算入しなければ、所得金額が過少に計算されてしまうことになり、公平な課税とはならない。更に、現行所得税法が、総合所得税制度を採用しつつも、所得分類によって異なる計算方法を定めていることからすると、当該必要経費に算入した所得と異なる所得に分類されることになれば、担税力に応じた公平な課税が行われぬおそれがある。

所得税法は、適正公平な課税の実現を図る目的で、所得分類及び所得の計算方法を定めているのであって、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得とは別の所得分類の収入金額として計算することは全く予定していないものと考えられる。必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得と同じ所得分類の収入金額とすることは、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく解釈によるものであり、このことが直ちに租税法主義に反するとはいえないだろう。このことは、所得税施行令 94 条 1 項 1 号の創設理由が、保険料が必要経費として控除されていることと対応させて、保険金収入も、事業所得等の収入金額とすべきであるとされていること、所得税法 33 条 2 項において譲渡所得から除かれる少額減価償却資産等の譲渡による所得が、当該資産等の取得価額を必要経費に算入した所得とされることも軌を一にするものである。

また、必要経費の支払免除を受けた場合、必要経費相当額の経済的利益を受けることになるため、当該経済的利益は、必要経費の補填金と同様の取扱いがされるべきである。これらは、貸付けによる所得そのものではないが、これに代わる性質を有するものというべきである。

以上のことから、不動産所得に係る必要経費の補填金及び支払免除益は、不動産所得に係る総収入金額に算入すべきとした判決は相当であると考えられる。

ロ 必要経費を補填する性質を有するもの

所得税法は、本来の所得に限らず、それに代わる性質を有するものも、本来の所得の総収入金額に算入することを予定していると考えられることから、裁決においても、必要経費の補填金は、必要経費に算入した所得と同じ所得分類の収入金額に算入すべきとされたことからすると、当該必要経費には、減価償却費として必要経費に算入されることとなる減価償却資産の取得費用も含まれるとするのが相当である。また、資産の取得費用や必要経費支払のために借り入れた借入金については、その返済額が必要経費となるわけではないが、借入金をもって支払った必要経費や資産の取得費用が、不動産所得の必要経費に算入すべきものであることからすると、当該借入金の返済免除益も、必要経費を補填する性質を有しているというべきである。また、不動産所得を生ずべき業務に係る少額減価償却資産等の譲渡による所得が不動産所得の収入金額とされることについても、既になされた必要経費算入の修正という考え方に基づくものであることからすると、必要経費を補填する性質を有するものということができる。

3 まとめ

(1) 不動産所得の範囲

不動産等の貸付けによる所得とは、不動産等の貸付けと因果関係を有する所得、すなわち、貸し付けることにより生ずることが通常予定されている所得と解することができる。具体的には、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益であるか、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益であるか、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるかといった点から判断がされることになる。

また、不動産等の貸付けによる所得のほか、これに代わる性質を有するものも不動産所得の収入金額とされる。この不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものには、所得税法施行令 94 条 1 項各号に掲げる

保険金等及び収益補償金のほか、不動産所得を生ずべき業務に係る必要経費の補填金や少額減価償却資産等の譲渡による所得など、不動産所得の必要経費を補填する性質を有するものも含まれる。

(2) 不動産所得の課税要件

① 不動産等を貸し付けていること（不動産の上に存する権利の設定その他他人に不動産等を使用させることも含む。）。

- A 不動産（土地及びその定着物）
- B 不動産の上に存する権利（地上権、永小作権、借地権など）
- C 船舶
- D 航空機

② 次のいずれかの所得であること。

- A 貸付けによる所得であること。
 - a 不動産等を使用収益させる対価としての性質を有するものであること。
 - b 貸付けと因果関係のある経済的利益（貸付けを行うことによって生ずることが通常予定されている利益）であること。
 例：➤ 賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益
 ➤ 賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益
 ➤ 賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益
- B Aに代わる性質を有するものであること。
 - a 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産等につき損失を受けたことにより取得する保険金等
 - b 不動産所得を生ずべき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
 - c 不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するもの
 例：➤ 必要経費の金額の補填金
 ➤ 必要経費の支払免除益

- 減価償却資産の取得費用の補填金
- 減価償却資産の取得費用の支払免除益
- 借入金の返済免除益
- 少額減価償却資産等の譲渡による所得

③ 次のいずれかに該当する所得でないこと。

A 事業所得

不動産等の貸付け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は、不動産所得となる。

B 譲渡所得

借地権等の設定の対価のうち一定のものは、譲渡所得とみなされる。

不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産、少額重要資産以外の少額減価償却資産及び一括償却資産の譲渡による所得は、不動産所得となる。

目 次

はじめに.....	257
第1章 不動産所得について.....	260
第1節 不動産所得の沿革.....	260
第2節 論点.....	263
第2章 不動産等の貸付けによる所得の意義.....	264
第1節 法令解釈.....	264
1 不動産所得の定義.....	264
2 不動産所得の金額.....	271
3 事業所得との関係.....	274
4 譲渡所得との関係.....	277
5 一時所得との関係.....	282
6 小括.....	282
第2節 関連収入についての裁判・裁決例.....	285
1 土地賃借人から無償で提供された建物利益.....	285
2 不動産取得のための借入金に係る利子補給金.....	292
3 航空機リースに係るローン残債務免除益.....	296
第3節 考察.....	300
1 「貸付けによる所得」における関連性.....	300
2 「業務の遂行に伴い付随して生じた収入」における関連性.....	304
第4節 小括.....	307
第3章 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものの意義... 308	308
第1節 保険金等及び収益補償金.....	308
1 所得税法施行令 94 条 1 項と所得税法 26 条との関係.....	308
2 所得税法施行令 94 条 1 項の趣旨.....	309
3 保険金等.....	310
4 収益補償金.....	311

5 小括	312
第2節 関連収入についての裁判例	313
1 保証金返還債務免除益①	313
2 保証金返還債務免除益②	317
第3節 考察	323
1 収益補償金該当性について	323
2 貸付けとの関連性について	324
第4節 小括	325
第4章 必要経費を補填する性質を有するものの取扱い	327
第1節 必要経費を補填する性質を有するもの	327
第2節 関連収入についての裁判例	328
1 賃借人(転貸人)が、立退きに際し賃貸人から受領した金員	328
2 航空機リースに係る手数料免除益	339
第3節 考察	343
1 減価償却資産の取得費用の補填金	343
2 減価償却資産に関する債務免除益等	344
3 少額減価償却資産等の譲渡による所得	346
第4節 小括	347
第5章 まとめ	348
第1節 不動産所得の範囲	348
1 不動産等の貸付けによる所得	348
2 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するもの	348
3 不動産所得の課税要件	351
第2節 その他の関連収入の例	352
1 自動販売機による販売手数料	352
2 契約終了に伴い受領した原状回復金	354
3 賃借人が放棄した内部造作に係る経済的利益	355
4 賃貸アパートに設置した太陽光発電設備による余剰電力の売却収入	

.....	356
5 賃借人（転貸人）から引き継いだ共益費の余剰金	357
6 緑化助成金.....	359
7 ホテルや客船の一室の賃貸に係る収入	360
おわりに.....	362

はじめに

本稿の目的は、不動産所得の課税要件を明確にすることにより、不動産所得とすべき貸付業務に関連する収入の範囲を明らかにすることにある。

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「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」旨規定している。したがって、不動産所得の課税要件は、①貸付けの対象が不動産等であること及び②貸付けによる所得であることであり、通常、この課税要件を満たすものは、不動産等の貸付けの対価である賃料が考えられる。

ところが、実際の取引においては、不動産貸付業務に関連して、賃料以外にも様々な収入（金銭以外の経済的利益も含む。）が発生することがある。代表的なものとしては、更新料や権利金、返還を要しない保証金などであるが、過去には、不動産貸付業務に関連して得た収入（以下「関連収入」という。）^①については、単純に、不動産所得の付随収入として、不動産所得とされた事例もあった^②。

-
- (1) 本稿では、事業所得の収入金額とされる事業の遂行に付随して生じた収入（付随収入）のように、不動産等の貸付けの対価である賃料以外で不動産所得の収入金額とされるべき付随収入と区別するため、賃料を含む広い意味での不動産等の貸付業務に関連して得た収入として、関連収入という語を用いている。
- (2) 国税不服審判所平成 21 年 12 月 16 日裁決（裁決事例集 78 集 131 頁）。本件は、賃貸用土地建物の買主である X が、売買代金の一部の支払に代えて売主から建物建設に係る借入金の残債務を引き受け、元金は完済したものの、当該債務について発生した遅延損害金については、債権者（R 社）から支払免除を受けた。当該免除により X に経済的利益が生ずるか否かが争われた事例である。経済的利益を受けていないから、不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入されることはなく、仮に、経済的利益が生じているとしても、法人から受けた債務免除であるから、一時所得の金額の計算上総収入金額に算入されるべきものであるとの請求人（X）の主張に対し、審判所は、債務免除に至る経緯から、請求人に経済的利益が生じたと認定しているが、所得区分や不動産所得の意義については詳しく述べておらず、単に、不動産所得の貸付けに関連して享受した経済的利益であるから、不動産所得の付随収入として、不動産所得の

しかしながら、近年、不動産所得を利用した節税スキーム⁽³⁾が考え出されるなど、不動産等の貸付けの態様が多様化、複雑化するにつれ、関連収入も増加し、それに伴って、関連収入の不動産所得該当性についての争訟も増加している。所得税法は、所得の種類を 10 種類に分類し、その分類ごとに計算方法を定めているため、所得の分類が異なれば課税所得の金額も異なるというのが主たる理由であろうが⁽⁴⁾、不動産所得が、単に「不動産等の貸付けによる所得をいう」としか定義されていないことに加え、取引の内容が比較的単純であったことなどから、不動産所得の意義について、今まであまり議論されてこなかったことにも原因があると思われる。

不動産所得の範囲という観点からすると、所得税法 26 条 1 項の文言から、大きく分けると「不動産等」と「貸付けによる所得」の意義が問題になってくるが、本稿では「貸付けによる所得」の意義を中心に考察を行う。「貸付けによる所得」の意義について、名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決（税資 255 号 順号 10120）⁽⁵⁾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、

金額の計算上総収入金額に算入されるとしている。主たる争点が経済的利益の有無であり、所得区分でなかったことにも原因があるが、このような判断は、貸付けと何らかの関連性を有していれば不動産所得であると見ることでもできるため、「貸付けによる所得」の範囲を最大限広く解することも可能である。実務上もそのように取り扱われることが多かったように思われるが、不動産所得該当性を判断するという点においては、不十分な判決内容であるといわざるを得ない。なお、本判決については、「本件引受債務は、不動産所得という果実を得るためのものであり、本件土地建物の取得と表裏一体の関係にある。したがって、本件引受債務から派生した遅延損害金の免除は、不動産所得を得るための活動の過程で生じたもので不動産所得の付随収入であると考えべきである。」として判決に賛成する意見（西村享「判批」税務事例 43 卷 7 号 20 頁～23 頁）や、請求人が主債務者として債務免除を受けたのか、連帯保証人ではあるが実質的な主債務者として債務免除を受けたのか、判決は明確には言及しておらず、また、遅延損害金の額は最終的に R 社と合意した 100 万円であり、経済的利益を受けていないとする請求人の主張も一応の合理性があるとして、判決に反対する意見（川崎浩「判批」税弘 59 卷 10 号 132 頁～139 頁）がある。

- (3) いわゆる航空機リースなどが有名である。
- (4) 不動産所得とは異なり、雑所得には損益通算が認められていないこと（所法 69①）や、総所得金額の計算において、一時所得は、その 2 分の 1 の金額で計算されること（所法 22②）などが挙げられる。
- (5) 第 2 章第 2 節 1 参照。

若しくはこれに代わる性質を有するものに限定されるのであって、おおよそそのような性質を有しないものは、これが借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」と示した。この解釈については、不動産所得の範囲を狭く解釈する立場に立っているとする見解もあるが⁽⁶⁾、「これに代わる性質を有するもの」について明確には示されておらず、不動産所得の範囲が明らかにされたとは言い切れない。

そこで、本稿では、関連収入の不動産所得該当性が争われた裁判・裁決例を基に、不動産所得と判断された（されなかった）基準の整理・検討を行うことにより、不動産所得の範囲を明らかにしていく。具体的には、第1章で不動産所得について、その沿革と論点の整理を行った上で、第2章ないし第4章において、論点別に法令解釈及び裁判・裁決例の整理・検討を行う。第5章では、考察の結果をまとめるとともに、その他の関連収入についての検討事例を示すこととする。

(6) 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』116頁（財経詳報社、2011）。

第1章 不動産所得について

第1節 不動産所得の沿革

現行所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得ないし雑所得の10種類に分類しているが、その趣旨は、各種所得の金額の計算においてそれぞれの担税力の相違を加味しようという考慮に基づくものであって⁽⁷⁾、分類所得税⁽⁸⁾の1つの名残であるとされる⁽⁹⁾。

-
- (7) 担税力の測定基準としては所得、資産及び消費の3つがあるとされているが、中でも特に所得は、累進税率の適用や基礎控除その他の人的諸控除を組み合わせることにより、担税力に応じた課税をより実質的なものにするのが可能であるとされてきた。我が国では所得税、法人税を中心として、相続税、消費税をバランスよく組み合わせることにより、担税力に応じた課税が実現される。このように、租税法の立法目的は、担税力に応じた公平な課税を実現することにあるといえる。そして、その立法原理は、法の下での平等を定めた憲法14条1項が要請する租税公平主義に求められる(増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』17～23頁(成文堂、2013))。
- (8) 分類所得税は、所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式であり、極端な場合には、所得の種類ごとに控除の金額や適用税率が異なる。これに対し、総合所得税は、課税の対象とされる所得をすべて合算したうえ、それに一本の累進税率表を適用する方式である。現在のわが国の制度は基本的には総合所得税であるといつてよい(金子宏『租税法〔第20版〕』187～188頁(弘文堂、2015))
- (9) 谷口勢津夫教授は、「わが国の場合、戦前の所得税における所得分類の名残という沿革的側面も無視できないであろう。……資産所得がその源泉の安定性の故に最も担税力が強く、勤労所得がその源泉の不安定性の故に最も担税力が弱いというような考え方が、現行所得税法の基本構想(資産所得重課＝勤労所得軽課)に影響を与えていることは、確かであろう。」と述べられる(谷口『税法基本講義〔第4版〕』257～258頁(弘文堂、2014))。また、中里実教授は、「所得税における所得分類には、さしたる理論的根拠があるわけではなく、主に、歴史的な理由からそれが存在していると見ることができる。」と述べられる(中里「個人所得課税の基本概念—所得分類」税研24巻6号95頁(2009))。なお、東京地裁昭和57年5月31日判決(行裁例集33巻5号1105頁)も、「所得税法は、租税負担の公平を図るため、所得をその発生の源泉に応じて10種類に区分し、それぞれの所得金額の計算方法を定めている……右10種類の所得の分類に当たっては、所得を担税力の観点から資産性所得、資産と勤労の結合所得及び勤労性所得に区分し、このうち資産性所得が担税力が最も強く、勤労性所得が最も弱いとの考え方を右所得分類の基本として採用しているものと解することができる。」としている。

不動産所得という所得分類が最初に設けられたのは、昭和 15 年の改正所得税法（法律 24 号）である⁽¹⁰⁾。同法では、第 10 条で分類所得税の対象となる所得について列挙し⁽¹¹⁾、その第 1 で不動産所得を、「不動産、不動産上ノ権利又ハ船舶ノ貸付（永小作権又ハ地上権ノ設定其ノ他他人ヲシテ不動産、不動産上ノ権利又ハ船舶ヲ使用セシムル一切ノ場合ヲ含ム以下同ジ）ニ因ル所得但シ甲種ノ事業所得ニ属スルモノヲ除ク」と規定していた。分類所得税制の下においては、資産所得である不動産所得が、最も担税力が強いものと考えられていたため、各種所得中最も高い 10%の税率が課された⁽¹²⁾。

その後、昭和 22 年の改正所得税法（法律 27 号）により、分類所得税が廃止されたことに伴い、不動産所得の分類も廃止され、現行の事業所得と雑所得と共に「事業等所得」とされた⁽¹³⁾。

シャープ勧告⁽¹⁴⁾に基づく昭和 25 年の改正所得税法（法律 71 号）では、原則

- (10) それ以前の所得税法においては、不動産所得について不動産の賃貸による所得というような例示的な規定も設けられていなかった。このように不動産所得の分類について特別の規定が設けられていなかったのは、昭和 15 年前においては、不動産所得について課税上特別の取扱いをしていなかったところから、不動産所得の分類を設けておく必要がなかったためである（武田昌輔監修『DHC コメントナル所得税法』1551～1551 の 2 頁（第一法規、加除式））。なお、昭和 15 年改正所得税法においては、分類所得税と総合所得税の二本立ての税制が採用された。すなわち、所得をその性質に応じて区分し、異なる税率を適用することにより、担税力に即した課税を行う（分類所得税）とともに、各種の所得の合計額が 5,000 円を超える場合に、その超過額に累進税率で課税を行う（総合所得税）というものであった。
- (11) 不動産所得の他、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得及び退職所得があった。
- (12) 資産所得の源泉となる資産は、労働価値の一部を蓄積したものであるが、その蓄積によって経済的・社会的価値が生じ、労働を離れて単独かつ経常的に所得を生むに至ったために、不労所得と命名されて、もともと担税力の大きい所得とされている（阿南主税『所得税法体系』581 頁（ビジネス教育出版社、1969））。
- (13) 事業等所得の他、利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得の分類を設け、それぞれについて所得計算方法を定めるとともに、分類所得税が廃止され、超過累進税率による課税に一本化された。なお、注解所得税法研究会編『5訂版』注解所得税法』390 頁（大蔵財務協会、2011）は、「当時は、現行制度と違い、同居親族の所得は資産所得に限らず、すべて合算して課税する建前が採られており、そのため、とくに『不動産所得』の分類を設けておく必要性がなかったためである。」としている。
- (14) シャープ勧告では、個別申告制にはある程度の制限を設けておかないと、要領のよ

として、所得者個々に課税する個人単位課税が採用されたが、例外として、資産所得については、生計を一にする夫婦と未成年の子等、最小の世帯単位での合算課税制度（資産所得合算課税制度）が設けられた⁽¹⁵⁾。この合算課税制度の対象となる資産所得の範囲に関連して、それまでの「事業等所得」から「不動産所得」が取り出された⁽¹⁶⁾。当該不動産所得については「不動産、不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産、不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第四号に規定する所得（筆者注：事業所得）を除く。以下不動産所得という。）」と規定された。

昭和 34 年の改正所得税法（法律 79 号）では、地上権の設定その他の契約により他人に不動産を長期間使用させることにより受ける権利金その他の対価で一定の要件に該当するものは、譲渡所得とされ⁽¹⁷⁾、不動産所得から除かれた。

その後、昭和 40 年の改正所得税法（法律 33 号）で、それまで雑所得として課税されていた航空機の貸付けによる所得について、船舶の貸付けによる所得と同一の性質を有するものであるとの理由から、不動産所得の範囲に加えられ、

い納税者は、配偶者または子供に財産およびこれから生ずる所得を譲渡することによって税負担を軽減しようとするから、相当の問題の起ることが予想されるとして、納税者と同居する配偶者および未成年の子供の資産所得は、どのような場合にも納税者の申告書に記載させ、合算して課税することが勧告された（シャープ使節団「日本税制報告書」第 1 編第 4 章 E 節（1949）参照）。

- (15) 資産所得合算課税制度の対象となる資産所得は、利子所得、配当所得、不動産所得であった。なお、資産所得合算課税制度は、税制の簡素化を図る趣旨から、昭和 26 年改正所得税法（法律 63 号）により一旦廃止されたものの、資産名義の分割等による不当な所得税の軽減を防ぐため、昭和 32 年改正所得税法（法律 27 号）において復活した。その後、昭和 63 年改正所得税法（法律 109 号）により廃止され、現在に至っている。
- (16) 西野襄一氏は、「不動産所得は 22 年当初の税法では独立しておらず、事業所得、雑所得とともに事業等所得として一括されていたわけです。元来不動産所得と事業所得とは所得の計算、損益通算、青色申告制度において全く共通しており、これを区分するのは専ら資産所得の合算の関係だといっていいでしょう。」と述べられる（大島隆夫＝西野『所得税法の考え方・読み方』第 2 版）81 頁（税務経理協会、1988）。また、政府税制調査会においても、「現行の不動産所得は、この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。」とされている（税制調査会基礎問題小委員会平成 17 年 6 月「個人所得課税に関する論点整理」5 頁）。
- (17) 次章第 1 節 4 参照。

現在に至っている⁽¹⁸⁾。

第2節 論点

本稿では、不動産所得とすべき関連収入の範囲を明らかにするため、法令解釈を基に、裁判・裁決においてどのような基準で不動産所得と判断された（されなかった）かを整理・検討していく。

取り上げる裁判・裁決例は、大別して、不動産所得該当性を①所得税法 26 条 1 項の貸付けによる所得に当たるか否かにより判断したもの、②所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の収益補償金に当たるとしたもの、③不動産所得の必要経費を補填する性質のものは不動産所得の収入金額とすべきとしたものに分けられるため、以下では、これらの別に従って考察を行うこととする。

すなわち、論点①として、不動産等の貸付けによる所得の意義（第2章）、論点②として、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものの意義（第3章）、論点③として、必要経費を補填する性質を有するものの取扱い（第4章）である。

(18) 国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」27 頁。

第2章 不動産等の貸付けによる所得の意義

第1節 法令解釈

1 不動産所得の定義

不動産所得の定義が規定されているのは、所得税法 26 条 1 項である。同項は、「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「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」旨規定している。本稿における研究の中心は、「貸付けによる所得」の意義であるが、不動産所得の範囲を考察するに当たり、貸付けの対象となる不動産等の範囲についても触れておきたい。

(1) 不動産等

所得税法上、「不動産」についての定義規定はない。そのため、最高裁昭和 37 年 3 月 29 日第一小法廷判決（民集 16 卷 3 号 643 頁）⁽¹⁹⁾は、「民法 86 条は動産、不動産の区別を定めた基本的な規定であって、動産、不動産の観念は、特段の事由の認められない限り概ね右民法の法条に定められるところに従うものと解するを相当」としている⁽²⁰⁾。民法上、不動産とは、

-
- (19) 石油タンクが不動産取得税の対象となる不動産には当たらないとされた事例であるが、所得税法における不動産も同様に考えられる。
- (20) 金子宏教授は、租税法が用いている概念のうち、他の法分野（主として民商法）で用いられている概念を借用概念と呼び、「借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野における同じ意義に解釈すべきであろう。」と述べられる。また、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を固有概念と呼び、

土地及びその定着物とされる(民 86①)。土地とは、一定の範囲の地面上、合理的な範囲において、その上下(空中と地中)を包含させたものであり、土地の定着物とは、土地に付着させられ、かつ、その土地に継続的に付着させられた状態で使用されるのがその物の取引上の性質であるものをいい、建物その他の工作物は土地定着物の適例であるとされる⁽²¹⁾。金属加工業を営む法人に対して圧延機及び熔解炉を工場建物とともに貸し付けたことによる所得について、国税不服審判所昭和 50 年 8 月 22 日裁決(裁決事例集 10 集 16 頁)は、「本物件のうち主たる部分である圧延機及び熔解炉は、大規模なコンクリート基礎工事によって土地に固着され、その状態で継続的に使用される工場据付機械であって、経済的にみて独立の価値あるものと認められるので、民法 86 条(不動産、動産)の規定による土地の定着物の一種と認めるのが相当である。」として、当該貸付けによる所得は不動産所得とするのが相当であるとした。したがって、一般的に機械とされるものであっても、大規模な基礎工事によって土地に継続して固着され、容易に分離し難いものは土地の定着物となろう⁽²²⁾。

「不動産の上に存する権利」には、「他人の土地において工作物又は竹木を所有するため、その土地を使用する権利」である地上権(民 265)や、「小作料を支払って他人の土地において耕作又は牧畜をする権利」である永小作権(民 270)のほか、「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃

「固有概念は、社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中にとりこんでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地から決めるべきである。」と述べられる(金子・前掲注(8)117 頁～119 頁)。

- (21) 我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『〔第 3 版〕我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』189 頁～190 頁(日本評論社、2013)。
- (22) 租税訴訟ではないが、工場内に据え付けた機械も、大規模の基礎工事によって土地に固着させられると、定着物になったとした大審院明治 35 年 1 月 27 日判決(民録 8 輯 1 卷 77 頁)や、機械が、使用する際動揺しないように建物の一部又は基礎工事にボルト・釘・スパイクなどで固定されただけでは、まだ定着物とはいえないとした大審院昭和 4 年 10 月 19 日判決(新聞 3081 号 15 頁)も参考になる。

借権」である借地権（借地借家 2 一）など種々のものがある⁽²³⁾。

「船舶」についても所得税法上の定義規定はない。そのため、海洋資源掘削用の構造物（リグ）の貸付けが、所得税法 161 条 3 号の「船舶」の貸付けに該当するか否かが争われた、東京高裁平成 26 年 4 月 24 日判決（訟月 61 卷 1 号 195 頁）は、同号の規定の文言やその規定の設けられた経緯、所得税法における他の規定の内容等によっても、所得税法の規定における「船舶」の意義を直ちに明らかにすることができるものとはいい難く、さらに、「船舶」という用語を用いている他の主要な法令の間においても異なる意義で用いられており、他の法令の規定を参照して、その意義を明らかにすることも困難であるとして、特定の物の貸付けが同法 161 条 3 号の「船舶」の貸付けに当たるか否かについては、当該物の貸付けに関係する各般の事情を社会通念に照らして検討して決するほかないとした⁽²⁴⁾。

(23) なお、鉱業権、採石権は、不動産の上に存する権利ではないため、その使用权の設定等による所得は、動産（所得税法 26 条 1 項に規定する船舶及び航空機を除く。）の貸付けによる所得や工業所有権の使用料などと同様に、不動産所得ではなく、事業所得又は雑所得に該当する（所基通 35-2）。

(24) 同判決は、当該リグは水上に浮揚しての移動及び積載に係る特徴を備えており、租税法以外の分野において「船舶」としての取扱いがされているなどの事実により、これが「船舶」に含まれるとみることが格別不自然であるとはいい難いと判断し、当該リグの貸付けが同号の「船舶」の貸付けに該当するものと認めるのが相当であるとしたため、所得税法上の「船舶」の意義は不明確なままである。また、船舶の一室（本件居室）及び船内施設を他人（レンタル利用者）に利用させること（本件業務）による対価が不動産所得に該当するか否かが争われた国税不服審判所平成 25 年 3 月 27 日裁決（裁決事例集 90 集 95 頁）において、原処分庁は、所得税法 26 条 1 項は、船舶の上に存する権利とは規定していないこと、また、一船室については（登記の対象となることや抵当権の目的とされるなどの）不動産との類似性が認められないことなどから、船舶の一船室の又貸しによる所得は、不動産所得とはならないなどと主張した。一方、請求人は、一般的な社会通念からいえば、「船舶の一船室」は「船舶」に含まれると解釈するのが自然であり、不動産の貸付けと船舶の貸付けとが同様に扱われてきた所得税法の立法当初からの沿革からすれば、船舶の上に存する権利の貸付けによる所得も不動産所得に該当するなど主張した。これに対し、審判所は、「船舶の一部の貸付けが船舶の貸付けに該当するかを論じるまでもなく、請求人が、本件業務において、レンタル利用者に対し、単に本件居室を利用させているだけでなく、相当程度のサービスと一体となったクルーズを提供していることからすると、本件業務に係る所得がほとんど又は専ら船舶（不動産等）を利用し供することにより生じるものとは言えないことは明らかである。」として不動産所得に

なお、船舶は、登記の対象となり所有権の移転についてはその登記が船舶国籍証書の記載と相まって対抗要件とされることや、抵当権の目的とされること、強制執行等については不動産の手續が適用されることなどの点で、その性格が不動産に類似していることから、所得税法上、不動産所得の基因となる資産とされているものと思われる⁽²⁵⁾。しかし、小型船舶等については、登記の対象とはされず（商 686、船舶 20）、不動産と同様の扱いを受けないことから、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は、所得税法 26 条 1 項に規定する船舶から除かれている（所基通 26-1）。

「航空機」についても所得税法上の定義規定はないが、航空機燃料税法では、人が乗って航空の用に供することができる飛行機、回転翼航空機、飛行船及び発動機を有する滑空機をいうとされている（航燃法 2 一、航燃令 2）。また、航空法においても、人が乗って航空の用に供することができる飛行機、回転翼航空機、滑空機及び飛行船その他政令で定める航空の用に供することができる機器をいうとされおり（航空 2 ①）、両者は、ほぼ同様の規定となっている。

（2）不動産等の貸付け

民法の貸借には、「当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約する」賃貸借（民 601）のほか、「当事者の一方が種類、品質及び数量の同じ物をもって返還することを約して相手方から金銭その他の物を受け取る」消費貸借（民 587）、「当事者の一方が無償で使用及び収益をした後に返還することを約して相手方からある物を受け取る」使用貸借（民 593）があるが、不動産等を相手方に使用及び収益させた後返還されるという点からすると賃貸借と使用貸借が考えられる。更に、所得を生ずるという前提に立てば、

は当たらない（雑所得）とした。

(25) 武田・前掲注(10)1553 頁、森谷義光ほか共編『平成 26 年版所得税基本通達逐条解説』138 頁（大蔵財務協会、2014）。

賃料が支払われる賃貸借が「不動産等の貸付け」となるのは当然であるが、所得税法 26 条 1 項の規定上は、賃貸借契約に限定しているわけではなく、地上権等の設定については、各権利の設定契約ということになる。そして、同項括弧書で「その他他人に不動産等を使用させることを含む」と規定されていることからすると、不動産等の貸付けの形態が多岐にわたることが予定されていることは明らかであろう。

所得税基本通達 26-2 では、いわゆるケース貸しは、不動産の貸付けに該当するとされている。これは、デパート地下街の食料品売場に見られるように店舗の一面を使用させるような場合であるから、建物の一部を貸し付けるといよりも建物内の場所の一部を使用させるというものであるが、それは飽くまで不動産の貸付けであるとの解釈である。一方、デパート内の店舗であっても、場所を使用させるのが目的ではなく、委託販売契約などにより、単にデパートの商品を販売させる場合には、不動産の貸付けには当たらないのはいうまでもない。

いずれにせよ、「貸す」とは、あとで返してもらおう約束で一時的に他人に金品や場所を渡したり、使わせたりすることを意味し⁽²⁶⁾、地上権等の設定についても土地を使用させることに他ならないため、「不動産等の貸付け」とは、括弧書の「他人に不動産等を使用させること」に帰結するといえよう。なお、相手方が自ら不動産等を使用する場合のほか、第三者に転貸するような場合もあるため、当該「使用させること」には、民法が規定するように、「収益させること」も当然に含まれる。

(3) 貸付けによる

次に「貸付けによる」であるが、不動産所得の創設当時の規定が、「貸付ニ因ル」(傍点筆者)とされていたことから「貸付に起因する」あるいは「貸付に原因がある」と言い換えることができる⁽²⁷⁾。裁判例では、これを「貸

(26) 新村出編『広辞苑〔第6版〕』527頁(岩波書店、2008)。

(27) 「よる」には二通りの意味がある。昔の片仮名の法文の当時「依る」と書かれていたものは、「準拠する」という意味で、「規定による」とか「政令で定めるところに

付けに基づく」又は「貸付けを原因とする」と解している⁽²⁸⁾。しかしながら、このような解釈によっても、不動産所得が貸付けの直接の対価のみをその範囲としているのか、それとも、関連収入までもその範囲としているのか判然としない。また、「による」と「に基づく」の意味は、厳密に言うとは異なっており⁽²⁹⁾、所得税法においてもそれぞれ区別して用いられていると思われる。例えば、同法 31 条 1 号は、「……独立行政法人農業者年金基金法（平成 14 年法律第 127 号）の規定に基づく一時金その他これらの法律の規定による社会保険……」（傍点筆者）と規定している。ここでいう一時金とは、年金基金法の規定を根拠に計算をした結果の一時金のことであり、社会保険とは法律で規定されているところの社会保険のことである。このように、「に基づく」の方が「による」よりも広い意味で用いられているといえる⁽³⁰⁾。そうすると、「貸付けによる」を「貸付けに基づく」とした

よる」というのは、その規定なり定めをあてはめ、これに従うという意味である。そのほか、「書面による」などのように「手段とする」という意味がある。また、「因」と書かれていたものは、因果関係をあらわし、「起因する」「原因がある」という意味で用いられる（荒井勇『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室－』177 頁～178 頁（税務研究会出版局、1975））。泉美之松『税法条文の読み方－条文解釈の手引き－』150 頁～151 頁（東京教育情報センター、2004）も同旨。

- (28) 名古屋高判平 17・9・8 税資 255 号順号 10120（第 2 章第 2 節 1 参照）、東京地判平 21・7・24 税資 259 号順号 11250（第 3 章第 2 節 1 参照）など。
- (29) 例えば、「所得税法の規定に基づき」といえば、「所得税法の規定を根拠として」の意味で、場合によっては、同法の規定に基づく命令の規定も含んで用いられる。また、「契約に基づき」といえば、契約を基礎とし、それに根拠をおいてという意味で、具体的にはその細目取決めその他契約当事者の運用上の合意事項によっているかも知れない。すなわち、「基づき」というのは、「根拠とする」、「基礎とする」という意味で、「その規定だけによって」という意味より広い背景がある（荒井・前掲注(27)177 頁）。
- (30) 酒井克彦教授は、みなし退職所得に関して「所得税法 30 条 1 項が『退職により』としているのに対して、同法 31 条 2 号は『退職に基因して』として、明確に文言を使い分けている。『基因』は『より』と比較して直接的な因果関係を予定していないという点から、『基因』という文言を使う所得税法 31 条 2 号にいう因果関係は、同法 30 条にいう因果関係に比してそれほど直接的なものが要求されていないのではないかとこの考えも起こり得よう。しかし、この点を捉えて、みなし退職所得を広く捉える根拠とすることは妥当でないとする。所得税法 31 条が『基因』という文言を使っているのは、一時金が雇用関係にない厚生年金基金から支給されるもので、勤務先等を退職したことによって支給されるわけではないという点にあると思われ

裁判所の解釈は正確ではないということになるし、また、どの程度であれば「貸付けに基づく」というのか、という疑問も生ずる。

なお、所得税法における所得の定義規定において、「……による所得」という語を用いているのは不動産所得及び譲渡所得であり、利子所得、配当所得、給与所得及び退職所得はそれぞれ「……に係る所得」と、事業所得は「(事業) から生ずる所得」と規定されている。このように使い分けられていることからすると、「……に係る所得」とは、関連収入が含まれる余地のない、一定の源泉から生ずる直接の所得のみを意味し、「(事業) から生ずる所得」とは、(事業) に関連して生ずる一切の所得を意味するとすれば、「……による所得」とは、その中間的な範囲(例えば、直接の所得に限らず、その源泉と関連性の強い所得を含む等)を意味すると考えられるのではないだろうか。

(4) 貸付けによる所得

上述したとおり、「貸付けによる」の範囲は不明確であるものの、「貸付け」が不動産等を使用又は収益させることであるのであれば、少なくとも、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、「貸付けによる所得」に該当することは明らかであり、裁判例においても、その典型例として賃料が挙げられている⁽³¹⁾。しかしながら、通常不動産賃貸においては、賃料のほかにも、権利金や敷金などが支払われることが一般的であろう。権利金は、借地権、借家権の設定の対価として支払われるものであり、場所的利益の対価あるいは、賃料の前払いとしての性質を有するものである。したがって、明らかに営業権譲渡の対価であるようなものは除き、通常は、賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として、不動産所得に当たるとされている⁽³²⁾。また、敷金は、

るからである。なお、所得税法 31 条 3 号の『退職により』との関係も同様に整理できよう。」として、一般的には、「より」は「基因」よりも直接的な因果関係を指すことを説明されている(酒井・前掲注(6)157頁)。

(31) 本稿で取り上げる各裁判例参照。

(32) 最二小判昭 45・10・23 民集 24 卷 11 号 1617 頁。

賃料債務その他の賃貸借に基づいて生ずる賃借人の貸貸人に対する金銭の給付を目的とする債務を担保する目的で、賃借人が貸貸人に交付する金銭である⁽³³⁾。敷金は、通常、返還を要するものであるため、交付された時点では、貸貸人の所得として認識しないが、未払賃料に充てられた時には、当然、貸付けによる所得として不動産所得となる。

賃料、権利金及び未払賃料に充てられた敷金は、貸付けによる所得の中でも中心的な貸付けそのものの対価ということができる。

2 不動産所得の金額

(1) 総収入金額

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」旨規定している。所得税法における所得計算規定には、利子所得や配当所得のように収入金額という語を用いているものと、不動産所得や事業所得のように総収入金額という語を用いているものがある。そのように使い分けている理由については、「利子所得、配当所得、給与所得及び退職所得については、その収益の内容が比較的単純であるので『収入金額』の語を用い、これに対し不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得については、副収入や付随収入等も加わってその収益の内容は複雑な場合が多いところから『総収入金額』という語を使用することによって、利子、配当、給与及び退職手当等のように、収入とそれに対する必要経費とを個別対応主義で計算するのではなく、一方において、その所得に係る収入金額の総額を計算し、これに総体として対応する必要経費をそれから控除して、それらの所得の金額を計算するという所得税法の所得計算の態度を示したもので、両者の間には概念上の差異はない」とされている⁽³⁴⁾。したがって、不動産

(33) 民法の一部を改正する法律案（平成 27 年 3 月 31 日閣議決定）において示されているものであるが、敷金の意義については従前と変わるところはない（第 622 条の 2）。

(34) 武田・前掲注(10)3135 頁。谷口勢津夫教授も、「利子、配当、給与、退職の各所得

所得において総収入金額という語が用いられているのは、不動産所得を生ずべき業務については、副収入や付随収入もあり、その内容が複雑・多様であるから、貸付けの対価である賃料以外にも何らかの不動産所得となるべき収入があり得るということができるが、総収入金額という語が用いられているからといって全ての関連収入が含まれるわけではないのであろう⁽³⁵⁾。

(2) 必要経費

所得金額の計算上、必要経費を控除するのは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためであり、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請に沿うゆえんであるとされる⁽³⁶⁾。また、投下資本の回収にあたる部分を課税の対象から除外するという純所得課税は、担税力に応じた公平な課税を実現するという租税理論の要請でもある⁽³⁷⁾。

所得税法 37 条 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……の額とする」旨定めている。同項は、前段の「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」(いわゆる個別対応の必要経費)と後段の「そ

については、その内容が比較的単純で類型化しやすいのに対して、事業所得、譲渡所得等の他の種類の所得については、その基因となる活動や資産の種類・範囲が複雑・多様であることに対応して、その内容も複雑・多様であることを考慮した用語の使い分けであり、「内容の点で異なることはない。」と述べられる(谷口・前掲注(9) 306 頁)。なお、金子宏教授は、事業所得の総収入金額について、「総収入金額とは、事業から生じた一切の収入の合計額を意味する。」とされている(金子・前掲注(8) 222 頁)。

(35) 昭和 15 年当時の所得税法においても、不動産所得、事業所得及び山林の所得では「総収入金額」と、配当利子所得、勤労所得及び退職所得では「支払ヲ受クベキ金額」あるいは「収入金額」と使い分けられていた。

(36) 金子・前掲注(8) 282 頁。

(37) 碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究 3 号『所得税法の諸問題』63～64 頁(有斐閣、1975)。

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」(いわゆる一般対応の必要経費)に区分できる。個別対応の必要経費については、条文上、収入金額との直接的な関係性が求められており、この点について問題が生ずることは少ない。一方、一般対応の必要経費については、業務関係性について争われることが多い。学説及び過去の裁判例は、業務との直接関係性及び業務遂行上の必要性の2つの要件を要するとしたものが多数であり⁽³⁸⁾、金子宏教授も、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」⁽³⁹⁾と述べられるが、「一般対応の必要経費に係る所得稼得業務関連性の要件について直接性(直接的関連性・関係性)が要求されることがあるが、そのように解釈する根拠は所得税法には存在しない。」とする谷口勢津夫教授の見解⁽⁴⁰⁾や、業務遂行上の必要性は要するが、業務との直接関係性は要しないとした、東京高裁平成24年9月19日判決(判時2170号20頁)⁽⁴¹⁾もあり、業務との直接関

(38) 最三小判平9・10・28(税資229号340頁)、東京高判平18・3・16(税資256号順号10346)など。

(39) 金子・前掲注(8)283頁。

(40) 谷口・前掲注(9)317頁。

(41) 弁護士会の役員を務めている弁護士が当該役員としての活動に伴い支出した懇親会費等が、所得税法37条1項の必要経費に当たるか否かが争われた事例である。第一審東京地裁平成23年8月9日判決(判時2145号17頁)は、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」としたのに対し、控訴審判決は、「所得税法施行令96条1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』という文言の意味も必ずしも明らかではない」とした。なお、上告審である最高裁平成26年1月17日第二小法廷決定(LEX/DB文献番号25504992)は、上告受理申立てを不受理とした。三木義一教授も、所得税法37条の文理及び立法趣旨から、高裁判決を妥当なものとする立場である(三木「必要経費概念における『事業直接関連性』—東京高裁平成24年9月19日判決の意義—」青法54巻4号15~21頁(2013))。

係性の可否については、今後も議論されることとなるだろう⁽⁴²⁾。

不動産所得についていえば、不動産貸付業務において未だ収入が生じていない場合に、土地取得のための借入金利子、土地・家屋に係る固定資産税、家屋の修繕費、土地・家屋の管理費用などの業務関連性が問題となる。業務上の支出か否かという点からすれば、現実に不動産の貸付けがなされていない場合であっても、客観的に業務の用に供されていることが明らか場合は、業務用不動産として、これらの費用は、不動産所得の必要経費となるのであろう⁽⁴³⁾。

3 事業所得との関係

所得税法 26 条 1 項は、不動産等の貸付けによる所得から事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いている。一方、同法 27 条 1 項の委任を受けた同法施行令 63 条では、事業所得を生ずべき事業について列挙しているが、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としている。不動産所得は資産所得であり、事業所得は資産勤労結合所得⁽⁴⁴⁾であるこ

(42) 今村隆教授は、東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決について、「本判決は、所得税法 37 条 1 項の文言解釈を重視して、業務との直接関係性が不要であるとする見解に立ったものであるが、このような所得税における必要経費を考えるに当たり、家事費との区別や所得分類制度を採っていることとの関係で考えると、多数説（筆者注：業務との直接関係性及び業務遂行上の必要性の 2 つを要件とする説）の考えも十分採り得ると考える。……被控訴人国の上告受理申立てが、不受理となっている。そのため、最高裁が本件についてどのように考えたかは定かではなく、必要経費の要件については、今後も議論されることとなる。」と述べられる（今村「判批」税研 30 卷 4 号 74～76 頁（2014））。

(43) 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号『必要経費』30 頁（日本税務研究センター、1995）。また、東京地裁平成 3 年 7 月 10 日判決（判時 1402 号 35 頁）は、現に貸付けの用に供されていない土地に係る固定資産税の必要経費該当性について、「不動産貸付業を営む者がその主観としては、当該土地を貸付の用に供する意図を持っているというだけでは足りず、当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況に照らして、近い将来において確実に貸付の用に供されるものと判定できるような客観的な状態にあることを必要とするものと解される。」とし、控訴審（東京高判平 5・12・13 行裁例集 44 卷 11・12 号 1026 頁）においても支持された。

(44) 金子・前掲注(8)203 頁、谷口・前掲注(9)258 頁など。なお、阿南・前掲注(12)584 頁では、事業所得は労働、資産の協合所得とされ、「事業所得の特長とするところは、自己の責任と計算における資産（資本）と労働によって経済的成果を得、これによつ

とからすると、不動産等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⁽⁴⁵⁾。このような解釈は、所得税基本通達においても示されており、同通達では、いわゆる裸用船契約に係る所得は不動産所得、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）とし、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、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、有料駐車場、有料自転車置き場等の所得について、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）、そうでない場合の所得は不動産所得としている⁽⁴⁶⁾。

そうすると、不動産所得を生ずべき業務の遂行により生ずべき収入が、不動産所得に該当するか事業所得に該当するかは、人的役務の程度によるということが出来るが、資産所得合算課税制度が廃止された現在では、不動産所得と事業所得との区別はあまり意味がないともいわれる⁽⁴⁷⁾。また、現行所得税法においては、①不動産所得、事業所得及び雑所得の金額は、いずれも総収入金額から必要経費を控除して算出するという規定⁽⁴⁸⁾、②不動産所得を生

て取得する利益から、この成果を得るために要した費用を控除し、絶対的に帰属する余剰価値が対象である」と説明されている。

(45) 金子・前掲注(8)219頁。

(46) 所得税基本通達 26-3、26-4、27-2。なお、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貸し付けられるものであることから、当該バンガロー等の貸付けによる所得は、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（所基通 27-3、森谷ほか・前掲注(25)144頁）。

(47) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』180頁（有斐閣、2011）。また、注解所得税法研究会・前掲注(13)391頁では、資産所得合算課税制度が廃止された後の不動産所得について、「法文技術上は『不動産所得』の分類を設けておく必要はなくなったともいえるが、とくにその分類を事業所得等の他の所得に統合するまでもないとして、そのまま存置された。」と説明されている。

(48) 所得税法 26条2項、同法 27条2項、同法 35条2項2号。

ずべき事業に係る所得計算について、事業所得と同じ取扱いをする規定⁽⁴⁹⁾、③不動産所得を生ずべき（事業と称するに至らない）業務に係る所得計算について、雑所得と同じ取扱いをする規定⁽⁵⁰⁾があり、それらの所得計算の類似性からも不動産所得を廃止することを検討すべきとの指摘もある⁽⁵¹⁾。

ところで、事業所得を生ずべき事業について、所得税法施行令 63 条では、1 号ないし 11 号において、農業、林業及び狩猟業、漁業及び水産養殖業、鉱業（土石採取業を含む。）、建設業、製造業、卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）、金融業及び保険業、不動産業、運輸通信業（倉庫業を含む。）、医療保健業、著述業その他のサービス業を掲げ、12 号において、前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業を掲げている。すなわち、事業とは、不動産貸付業以外の対価を得て継続的に行う事業ということができる⁽⁵²⁾。逆にいうと、不動産所得は、不動産等の貸付けに係る事業（業務）活動によって生じた所得であるといえる⁽⁵³⁾。

事業所得を生ずべき事業の遂行に当たっては、商品の売買代金や請負代金のような本来の事業活動による収入のほかに、事業活動に付随して収入が発生する場合がある。所得税基本通達 27-5 では、付随収入の例を挙げ、事業所得の金額の計算上総収入金額に算入する旨定めている。これは、所得税法が「事業所得とは、事業から生ずる所得をいう」旨定めているのは、事業が総合的な活動であることに着目して、たとえ個々の所得発生の基因となった事実をみれば事業所得以外の所得とされるものであっても、事業の遂行に付随して生じた所得については、これを事業所得に含める趣旨であると考えら

(49) 所得税法 51 条 1 項、同法 57 条など。

(50) 所得税法 51 条 4 項など。

(51) 税制調査会基礎問題小委員会・前掲注(16)5 頁。

(52) 武田・前掲注(10)1575～1576 頁も、「同条第 1 号ないし第 11 号に掲記する事業も、当然に対価性、継続性を有するものであってみれば、それらもまた『対価を得て継続的に行なう事業』にほかならず、そうすると事業所得を生ずべき事業とは、『対価を得て継続的に行なう事業』であるといえよう。」としている。

(53) 酒井克彦教授も、「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も考えられ、その性格は事業所得や雑所得と酷似しているとみることもできよう。」と述べられる（酒井・前掲注(6)117 頁）。

れる⁽⁵⁴⁾。それゆえ、不動産業者が販売の目的で取得した不動産を一時的に貸し付けた場合の当該貸付けによる所得は、不動産業から生ずる事業所得に該当し、また、事業所得者が当該事業に従事している使用人に寄宿舍等を利用させることによる受ける使用料に係る所得は、当該事業から生ずる事業所得に該当するのである⁽⁵⁵⁾。したがって、事業所得を生ずべき事業からは、不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業が除かれているが、上記のとおり、事業の遂行に付随して生じた不動産等の貸付けによる所得は、事業所得となるため、所得税法 26 条 1 項の規定により、不動産所得から除かれるのである。

4 譲渡所得との関係

(1) 借地権設定等の対価

所得税法 33 条 1 項は、「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう」旨規定している。「譲渡」とは、一般に所有権その他の権利の移転を広く含む概念で、売買のほか、交換、代物弁済、物納、競売、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれるものと解されている⁽⁵⁶⁾。同項の資産の譲渡は、「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む」とされており、借地権の設定の対価として、支払を受ける権利金の額がその土地の価額の 2 分の 1 を超えるなどの場合には、その行為による所得は譲渡所得となる（所法 33①、所令 79）。したがって、通常、借地権設定の対価は不動産等の貸付けによる所得となるが、当該規定により資産の譲渡とみなされる行為による所得については、同法 26 条 1

(54) 国税不服審判所平成 14 年 1 月 23 日裁決（裁決事例集 63 集 153 頁）、森谷ほか・前掲注(25)146 頁。

(55) 所得税基本通達 26-7、26-8。また、広告等のため、土地、家屋の屋上又は側面、塀等を使用させる場合の所得は不動産所得に該当するが、浴場業、飲食業等における店舗内の広告の掲示による収入は、事業の付随収入として事業所得となる（所基通 26-5、27-5(4)）。

(56) 金子・前掲注(8)頁 238 頁、武田・前掲注(10)2521 頁。

項の規定により、不動産所得から除かれることになる⁽⁵⁷⁾。

この資産の譲渡とみなされる行為による所得の規定は、昭和34年改正により創設されたが、その理由としては、①この種の権利金の性質は単に地代の前払いというにとどまらず、いわばその土地の独占的利用権ないし場所的利益の譲渡の対価としての意味をもっている場合が少なくなく、借地権が設定されると、地主は単に「底地」を利用に供する対価として僅かの地代收受権を有するにとどまる場合が多いこと、②一旦設定された借地権を他に譲渡した場合の対価は譲渡所得としてその2分の1が課税されるのに対し、借地権の設定に伴い一時に取得する権利金は、不動産所得としてその全額が課税されるのは税制として均衡を欠いていることなどといった批判が寄せられていたことが挙げられる⁽⁵⁸⁾。

不動産所得が、不動産等の貸付けによる（所有権その他の権利の移転を伴わない）所得であるのに対し、譲渡所得は、資産の譲渡による（所有権その他の権利の移転を伴う）所得であることからすると、その区別は比較的容易であり、上記のような譲渡とみなされる行為による所得を除いては、

-
- (57) 借地権、地役権等の存続期間の更新の対価として支払を受けるいわゆる更新料に係る所得及び借地権者等の変更に伴い支払を受けるいわゆる名義書換料に係る所得は、その実質が契約の更改に係るものであり、かつ、所得税法施行令79条の規定の適用があるものを除き、不動産所得に該当する（所基通26-6）。なお、同条1項の規定により資産の譲渡とみなされる行為が、営利を目的として継続的に行われる場合の所得は、譲渡所得から除かれ、事業所得又は雑所得となる（所法33②一、所令94②）。
- (58) 注解所得税法研究会・前掲注(13)391頁。また、昭和34年の改正前に支払われた借地権設定のための権利金の所得区分が争われた東京地裁昭和39年5月28日判決（民集24巻11号1628頁）では、被告国の準備書面において、「借地権設定における取引実情の変遷は多額の権利金を収受することにより、借地権の設定により土地所有権が虚有化する傾向が一層強くなり、そのためかような高額の権利金の収受による所得を旧法第9条第3号に基き、不動産の貸付による所得として課税することは公平の観点からも疑問がもたれ、且又負担の過重のため当事者がその所得を極力秘匿することにより実態の把握も困難となったので、これを解決するため、法第9条第1項第8号を改正したうえ、同法施行規則第7条の10を新設して、これを譲渡所得に含め、もって租税負担の軽減を図ると共に、他方所得額算定の方法を明かにするため同法施行規則第11条の2の規定を設けたのである。」と説明されている。

不動産等の所有権等の権利移転の有無により判断することが可能である⁽⁵⁹⁾。したがって、関連収入であったとしても、それが所有権等の権利移転の対価に該当する場合には、その所得は譲渡所得であり、不動産所得から除かれることになる。

(2) 少額減価償却資産等の譲渡

所得税法 33 条 2 項は、たな卸資産のほか、これに準ずる資産の譲渡による所得は譲渡所得に含まれないものとしている。当該これに準ずる資産とは、不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産のほか、少額重要資産⁽⁶⁰⁾以外の少額減価償却資産及び一括償却資産とされている（所令 81）。少額減価償却資産の譲渡による所得が譲渡所得とされない理由は、「少額減価償却資産について、重要性の原則からみて期間損益の計算上、費用配分のための減価償却の方法をとるまでもなく、当該資産を業務の用に供した時点で一時に費用化することが認められている（所令 138）ことと関連し、当該資産がその後譲渡され、譲渡収入が得られた場合には、すでになされた必要経費算入を修正し、その収入金額を事業所得等の収入金額に算入するのが適当であるとする考え方に立っている。つまり当該資産の取得価額の全額がすでに必要経費に算入されているのに、その譲渡収入について譲渡所得として 2 分の 1 課税等の措置を適用するのは適当でないとする考え方に基づくものである。」とされており⁽⁶¹⁾、一括償却資産やたな卸資産に準ずる資産も同じ考え方によるものであろう。不動産所得を生ずべき業務に係るこれらの資産の譲渡による所得は、「貸付けに原因がある所得」とはいえないため、雑所得に当たるとする意見もあるが⁽⁶²⁾、必要経費算入の修正という考え方に基づくのであれば、不

(59) 譲渡所得に対する課税について、判例は、「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」としている（最一小判昭 43・10・31 訟月 14 卷 12 号 1442 頁）。

(60) 業務の性質上基本的に重要なもの。所基通 33-1 の 2 参照。

(61) 武田・前掲注(10)2563 頁～2564 頁、注解所得税法研究会・前掲注(13)440 頁。

(62) 大島隆夫氏は、「33 条 2 項、令 81 条 1 号は不動産所得についてもたな卸資産に準

動産所得とすべきであろう⁽⁶³⁾。

(3) リース取引を行った場合

所得税法 67 条の 2 第 1 項は、リース取引を行った場合には、賃貸人から賃借人へそのリース取引の目的となる資産の売買（譲渡）があったものとして、各種所得の金額を計算する旨規定している⁽⁶⁴⁾。したがって、この場合、受取リース料の総額が賃貸人の譲渡所得に係る収入金額となる。ここでいうリース取引とは、資産の賃貸借で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること⁽⁶⁵⁾、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること⁽⁶⁶⁾の要件に該当するものとされている（所

ずるものを予定しており、その販売収入も譲渡所得から除かれるわけです。では譲渡所得から除かれて何所得になるかといえば、不動産所得の付随収入とも考えられますが、不動産所得の定義を厳密にとるとこれは不動産の貸付による所得とはいいがたい、不動産所得は資産合算規定が働くので拡張解釈は慎むべきで、雑所得と見た方が安全でしょうか。」と述べられる（大島ほか・前掲注(16)84頁）。

- (63) 昭和 40 年改正当時の解説では、「譲渡所得の課税は、特別控除額の控除や 2 分の 1 の課税の特例を認め、他の所得よりは負担が軽減されることになっているのでありますが、資産の譲渡による所得のうちには、その所得の性質上このような課税の特例を認める必要のないものもあり、これを譲渡所得の範ちゅうに含めて課税するときには、かえって負担の均衡を失するようにも見受けられます。そこで、今回の改正において、次に掲げる資産の譲渡による所得は、譲渡所得の範ちゅうから除外し、不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得として課税することとなりました（法第 33 条および施行令第 81 条）。(イ) 不動産所得、山林所得または雑所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産 (ロ) 減価償却資産で、使用可能期間が 1 年未満であるものまたは取得価額が 3 万円（農業または林業の用に供される減価償却資産については、1 万 5 千円）未満であって減価償却の必要のないもの」（国税庁・前掲注(18)27頁）と説明されている。このことから、不動産所得を生ずべき業務に係るこれらの資産の譲渡については、不動産所得とすべきとされていたことが分かる。
- (64) 平成 19 年度税制改正において、それまで政令で定められていた根拠規定が法律事項とされるとともに、いわゆる所有権移転外ファイナンス・リース取引についても一定の要件の下で売買があったものとされるリース取引の範囲に追加された。
- (65) 解除をすることができないものに準ずるものの意義については、所基通 67 の 2-1 参照。
- (66) 資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているかどうか

法 67 の 2③)。ただし、土地の賃貸借のうち、①所得税法施行令 79 条の規定の適用のあるもの⁽⁶⁷⁾、②賃貸借期間の終了時又は賃貸借期間の中途において、無償又は事実上無償と変わらないような対価で賃借人に譲渡することになっていないようなもの、あるいは、賃貸借期間の終了時又は賃貸借期間の中途において、無償又は事実上無償と変わらないような対価で買い取る権利が賃借人に与えられていないようなもの⁽⁶⁸⁾は、上記のリース取引から除外されている（所法 67 の 2③、所令 197 の 2①）。

また、所得税法 67 条の 2 第 2 項では、譲受人から譲渡人に対する賃貸（リース取引に該当するものに限る。）を条件に資産の売買を行った場合において、当該資産の種類、売買及び賃貸に至るまでの事情その他の状況に照らし、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、当該資産の売買はなかつたものとし、かつ譲受人から譲渡人に対する金銭の貸付けがあつたものとして、各種所得の金額を計算する旨規定している⁽⁶⁹⁾。この場合、資産を購入した譲受人（賃貸人）にとって、購入代金は譲渡人（賃借人）に対する貸付金であり、受取りリース料は貸付金元本の返済と受取利息となるため（所基通 67 の 2-6）、当該受取利息は、譲受人（賃貸人）の事業所得又は雑所得となろう。

したがって、不動産等の貸付けが賃貸借契約によるものであっても、それが税法上のリース取引に該当する場合には、賃貸人が得る賃料収入は、不動産所得ではなく、譲渡所得や事業所得等となることから、所得分類に当たっては、契約内容などを良く検討する必要がある。

の判定については、所令 197 の 2②、所基通 67 の 2-2 参照。

(67) 同条の規定に該当すれば、資産の譲渡があつたものとされるため、ここでは除外されている。

(68) これらに準ずる土地の賃貸借については、所基通 67 の 2-3 参照。

(69) 実質的に金銭の貸借であると認められるときに該当するかどうかについては、所基通 67 の 2-4 参照。

5 一時所得との関係

所得税法 34 条 1 項が、「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」（傍点筆者）旨規定しているとおり、不動産所得に該当すれば、一時所得には該当しない。したがって、不動産所得該当性を判断すれば（「不動産等の貸付けによる所得」の範囲が明確になれば）、一時所得との区別はおのずと明らかになる。なお、同項の「営利を」以降は雑所得との区別をするための要件となる⁽⁷⁰⁾。

一時所得は、一時的・偶発的な所得であるところに特色があるが、一時の所得であっても、賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、通常、賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払を受けるものであるから、不動産所得に該当し、一時所得とはならない⁽⁷¹⁾。

なお、一時所得は、昭和 22 年の改正所得税法（法律 142 号）により、それまで非課税とされていた「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」がそのまま課税所得に取り込まれたものである。現行所得税法においても、譲渡所得とともに所得金額の 2 分の 1 に相当する金額で課税されることから（所法 22②）、関連収入については、不動産所得に該当するか一時所得に該当するかが争われるケースが多い。

6 小括

このように見ると、不動産所得は、昭和 15 年の分類所得税制の下で初め

(70) 注解所得税法研究会・前掲注(13)828 頁では、「一時所得は、それ自体積極的な内容をもった所得分類ではなく、他の所得類型に該当しない所得をいわば補的に分類するカテゴリーであるといえることができる。さらに、そのような補的所得分類として、現行法は『一時所得』と『雑所得』に区分し、そのうち『一時の所得』を『一時所得』に分類する構成を採っている。」と説明されている。

(71) 最二小判昭 45・10・23 民集 24 卷 11 号 1617 頁。ただし、資産の譲渡とみなされる場合は譲渡所得となる（本節 4 参照）。

て定義され、その後、昭和 22 年に一旦廃止されたものの、資産所得合算課税制度の対象となる資産所得の範囲を確定するために、昭和 25 年に再度定義された。途中、若干の改正があるものの、現行所得税法に至るまで概ね同様の規定振りであったといえる。

不動産所得の創設当時の規定が、「貸付ニ因ル所得」（傍点筆者）とされていたことから「貸付に起因する所得」あるいは「貸付に原因がある所得」と言い換えることができる。更に、不動産所得の金額の計算において「総収入金額」という語が使用されていることからすると、当初から、貸付けの対価のみでなく、様々な関連収入が生ずることが予定されていたと考えられる⁽⁷²⁾。そして、分類所得税の下で不動産所得が他の所得分類よりも高い税率で課税されていたのは、資産所得が不労所得とされ、最も担税力が強いと考えられていたこと、資産所得合算課税制度の対象となる資産所得の範囲を確定するために、再度、不動産所得分類が設けられたことからすると、不動産所得とは、使用収益の対価たる地代、家賃等に限定されるものではなく、他の所得に分類される場合や明文の規定により不動産所得から除かれている場合を除き、不動産等を使用収益させることを原因として発生する利益であれば不動産所得に該当すると考えるのが所得税法 26 条 1 項の文理解釈として相当であろう。

以上のことを整理すると、不動産所得とは、「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で、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以外の所得」と解することができる。したがっ

(72) 最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決（民集 24 卷 11 号 1617 頁）が「第二次大戦以前においては、土地賃貸借にあたって権利金が授受される例は少なく、また、その額も比較的低額で、これを地代の一部と解しても不合理ではないようなものであったし、土地賃貸借権の売買もそれほど広く行なわれてはいなかった、そして、昭和 25 年法律第 71 号による旧所得税法の改正によって、再度、不動産所得という所得類型が定められた当時も、立法上特別の考慮を促すほどには権利金授受の慣行は一般化していなかった……してみると、前記昭和 25 年の旧所得税法改正当時には、近時における高額の権利金のようなものは不動産所得の対象としては予想されていなかったものである」と説示したように、当時想定もされていなかった高額な権利金については、その後の税制改正により、譲渡所得とされ不動産所得から除かれた。

て、不動産所得の範囲はある程度広いものと考えられる。

不動産所得の範囲をひとまずこのように整理した上で、次節では、関連収入の不動産所得該当性について争われた裁判・裁判例を見ていくこととするが、その前に過去の裁判例等について少し触れておきたい。

昭和 34 年の改正以前に取得した借地権設定の対価（いわゆる権利金）についての不動産所得該当性が争われた、最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決（民集 24 卷 11 号 1617 頁）では、「明らかに営業権譲渡の対価であるようなものは格別、通常、それは賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払いを受ける一時の所得であるから、前記法条（筆者注：昭和 34 年法律第 79 号による改正前の所得税法 9 条）をその文言に従って法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、不動産所得に当たるものと解するほかはない。」とされた⁽⁷³⁾。

上記以外では、裁判上の和解により借地権の一部返還を受けた土地所有者の経済的利益が不動産所得とされた東京地裁昭和 61 年 3 月 18 日判決（判時 1193 号 105 頁）、賃借人から受けた保証金返還債務免除益が賃貸人の不動産所得とされた国税不服審判所昭和 59 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 27 集 63 頁）などがある。

平成に入ってから、親族等に対する貸付けによる所得について、それが使用貸借に当たる場合には、不動産所得には該当しないとされた事例もあるが⁽⁷⁴⁾、不動産所得の範囲という身近な問題にも関わらず、裁判まで至るケー

(73) 昭和 34 年の改正所得税法（法律 79 号）において、更地価格の 5 割を超える等の権利金については、不動産所得ではなく譲渡所得とされた（本節 4 参照）。なお、第一審東京地裁昭和 39 年 5 月 28 日判決（民集 24 卷 11 号 1628 頁）は、本件において権利金の授受があった昭和 33 年当時は、そのような規定はなかったものの、経済的実質的観点において譲渡の対価としての性質をもつとして譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当であるとし、控訴審東京高裁昭和 41 年 3 月 15 日判決（民集 24 卷 11 号 1638 頁）もこれを支持していた。

(74) 国税不服審判所平成 14 年 1 月 17 日裁決（裁決事例集 63 集 141 頁）、東京地裁平成 17 年 7 月 8 日判決（税資 255 号順号 10073）など。

スは少なかつたように思われる。また、収益の補償に当たるか否かなどの事実認定の問題が多かつたため、不動産所得の意義を示した裁判例はほとんどない。そのため、単に不動産貸付業務に関連して得た利益であるという理由で不動産所得と判断している裁判もある⁽⁷⁵⁾。

このように、不動産所得の意義について十分な議論がされてこなかったことに加え、近年、不動産所得を利用した節税スキームが考え出されるなど、不動産等の貸付けの態様が多様化、複雑化するにつれ、関連収入も増加し、それに伴って、その不動産所得該当性についての争訟も増加している⁽⁷⁶⁾。そのため、判決においても不動産所得の意義について示されることが多くなつた。名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決（次節 1 参照）は、不動産所得を「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」と示し、その後の裁判においても、これと同様の解釈が示されている。

第 2 節 関連収入についての裁判・裁判例⁽⁷⁷⁾

1 土地賃借人から無償で提供された建物利益⁽⁷⁸⁾

(1) 事例の概要

不動産賃貸業を営む X は、昭和 52 年ころ、A 社との間で、本件土地を、仮設モーターショップ及びモータープールの用地として一時使用目的で賃貸する旨の契約を締結した。A 社は、同土地上に店舗として本件建物を建

(75) 国税不服審判所平成 21 年 12 月 16 日裁決（裁決事例集 78 集 131 頁）。

(76) いわゆる航空機リース事件（名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決（税資 255 号順号 10180）など）、船舶リース事件（名古屋高裁平成 19 年 3 月 8 日判決（税資 257 号順号 10647）など）や本稿で取り上げる事例など。

(77) 本稿において取り上げる裁判・裁判例では、検討に支障のない程度で簡略化して事例の概要を記載している。

(78) 名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決（税資 255 号順号 10120）。同判決は第一審名古屋地裁平成 17 年 3 月 3 日判決（判タ 1238 号 204 頁）を支持し、上告審最高裁平成 18 年 10 月 3 日第三小法廷決定（税資 256 号順号 10522）は上告受理申立てを不受理とした。

てて営業を開始した。

その後、X と A 社は、上記契約を更新し、平成 12 年 4 月 30 日、本件賃貸契約を締結（更新）した。なお、本件賃貸契約締結に際して作成された「借地一時使用契約書」には、賃貸借期間満了の場合、A 社は、遅滞なく地上物件を収去し、本件土地を X に返還しなければならない旨が記載されており、中途解約条項はなかった。

しかし、A 社は、業績が低下したことなどから、この店舗を閉鎖して業務を縮小すべく、X に対して本件賃貸契約の中途解約について協議を申し入れ、同年 9 月 5 日付けでこれに関する A 社側の基本方針を内容とする本件申入文書を作成し、X に交付した。本件申入文書は、A 社が、①本件建物における営業を平成 12 年 9 月末日をもって休止し、同年 10 月中旬には閉店する予定であること、②平成 13 年 2 月分までは現行の賃料を支払うが、その間に新賃借人が現れたときは、本件建物を新賃借人に譲渡したいと思っていること、③平成 13 年 1 月末日までに新賃借人が現れないときは、X の指示に従い本件土地を明け渡すつもりであることを内容としている。

その後、B 社が本件土地を本件建物付きで借り受けたいと申し入れてきたため、X 及び A 社は、平成 12 年 11 月 14 日、①本件賃貸契約を同月 15 日限り解約すること、②X は、支払済みの同月分の賃料 62 万円のうち解約日以降の賃料に相当する 31 万円及び保証金 1000 万円を A 社に返還すること、③A 社は、本件建物を X に無償譲渡することなどを内容とする中途解約の合意をした。

争点は、合意解約される際に、A 社から X に無償で提供された当該土地上の建物の利益（以下「本件建物利益」という。）が、X の不動産所得に当たるか一時所得に当たるかである。

（2）裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

「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であつて、事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いたものをいう（26条）ところ、ここでいう不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものであるから、有償双務契約である賃貸借契約（民法 601 条）がその中心となる（もっとも、これと同類の経済的目的を達する地上権や永小作権の設定も含まれる。）。

ところで、『貸付けによる』とは、『貸付けに基づいて』あるいは『貸付けを原因として』を意味すると解されるどころ、賃貸借契約は、当事者の一方が相手方にある物の使用及び収益をなさしめることを約し、相手方がこれにその賃金（賃料）を払うことを約束することによって成立する契約である（民法 601 条）から、『貸付けによる所得』とは、借主から貸主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を指すというべきである。

その典型例は、使用収益する期間に対応して定期的、継続的に支払われる賃料である（もっとも、その支払の態様については各種のものがあり得る。）が、これに限られず、権利金、礼金、更新料、転貸承諾料などのように、目的物を使用収益し得る地位を取得、確保する対価として一時的に支払われる経済的利益も、広い意味では目的物を使用収益する対価たる性質を有するから、『貸付けによる所得』に含まれ得る（権利金につき最高裁判所昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決・民集 24 卷 11 号 1617 頁参照）し、当該使用収益は、必ずしも有効な契約関係に裏付けられている必要はないから、占有権原を有しない者が使用収益したことに基づいて支払われる賃料相当損害金も、これに含まれ得るといふべきである。また、事業所得との区別の観点からすれば、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も、不動産所得に該当するとされて

いる（所得税法施行令 94 条 1 項 2 号）。

しかしながら、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のであって、おおよそそのような性質を有しないものは、これが借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」

ロ 認定及び判断

裁判所は、「本件建物の（当初は有償、その後は無償）譲渡の話は、土地賃貸借契約である本件賃貸契約の終了に伴って、賃借人である A 社が負担することとなる原状回復義務としての建物取去（土地明渡）義務の履行が相当額の費用出捐を伴うことから、その負担を免れたい A 社の希望に沿って申し入れられたものであり、もともと、X 側にとって、本来の取去義務の履行と比較して、より多くの利益をもたらすものではなかったこと、もっとも、たまたま新賃借人候補となった B 社が、本件建物をそのまま借り受けたいとの意向を示したことから、A 社と X の利害関係が一致し、本件賃貸契約の中途解約を内容とする本件合意の中で、本件建物の無償譲受けが約された」と認定した上で、「本件建物の無償譲受けは、賃貸借契約に基づいて目的物を使用収益させる賃借人の義務やこれに対する賃料等を支払う賃借人の義務とは関連せず、専ら同契約の終了に伴う原状回復義務の履行を賃借人が免れる（軽減する）ことを目的として行われたものであるから、何らかの意味で賃貸借の目的物を使用収益する対価（あるいはこれに代わるもの）たる性質を有するものでないといわざるを得ない。」とした。そして、「本件建物利益は、上記認定・判断のとおり、B 社が本件建物をそのまま借り受けることを申し入れたことによって、本来は A 社が履行すべき本件建物の取去が必要でなくなったため、X に無償譲渡された結果、もたらされたものであって、不動産賃貸業務における継続的行為によって生じた所得に当たらず、しかも、労務その他の役務の対価とか資産の譲渡の対価としての性質も有しない」として、一時所得に

当たると判示した。

更に、本件建物の無償譲受けは本件申入文書が交付されたときから平成13年2月までの6か月分の賃料支払に代わるものとして約されたものであり、対象不動産を使用させることによって得られる対価に代わる性質を有しているとの被告国の主張に対しては、「Xとしては、新賃借人が確保され、同人との間で新しい賃貸借契約が締結された場合には、その後の期間の賃料（ないし賃料相当損害金）の支払を求める意思がなかったと判断することができ、法的にも、その時点からは目的物である本件建物をA社が使用収益できなくなる以上、Xがこれらの支払を求める権利を有するものでないことが明らかである……Xが、平成12年11月16日、B社との間で賃貸借契約を締結し、本件土地をA社の使用収益に供することを廃止した以上、A社に対する同日以降の賃料等の債権は発生し得ない」として採用の余地がないとした。（以上原判決引用）

なお、控訴審での補充主張に対する判断においては、「本件建物の無償譲受けが賃貸借契約終了に伴う借主の原状回復義務の履行に代わるものであるとしても、貸主が土地の賃貸借契約により通常予定できる経済的利益とはいえない」として、本件建物の取得は、「賃貸借契約とは別個の合意に基づく」ものであり、「本件賃貸契約の直接の因果関係のある」ものでもないとしたが、一方で、「当初から賃貸借契約の内容として、契約の終了時に建物を無償譲受けする旨を合意し、それが地代等に反映している場合などでは、不動産所得と解する余地もあり得る。」とも述べている。

（3）判決について

本判決（以下「名古屋高裁平成17年判決」という。）の特徴は、不動産所得を、「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のであって、おおよそそのような性質を有しないものは、これが借主から貸主に移転されるとしても、含まれないというほかない。」（傍点筆者）と解している点にある。これが、関連収入を一切含まない。

いとする限定的な解釈だとすれば、法文上は「貸付けによる所得」ではなく「貸付けの所得」であるべきと考えられるが、前節で見たように、「貸付けによる所得」とは「貸付に原因がある所得」であると解され、また、裁判所も、「貸付けによる」を「貸付けに基づいて」あるいは「貸付けを原因として」と解したのであれば、このような限定的解釈は、相当ではないであろう。また、「これに代わる性質を有するもの」として関連収入を含む趣旨であるとしても、「これに代わる性質を有するもの」の範囲について具体的に示していないため、不動産所得の範囲が明らかにされたとはいえない。裁判所が、XがB社と賃貸借契約を締結し、本件土地をA社の使用収益に供することを廃止した以上、A社に対する同日以降の賃料等の債権は発生し得ず、新賃借人との間で新しい賃貸借契約が締結された場合には、その後の期間の賃料（ないし賃料相当損害金）の支払を求める意思がなかったと判断し、専ら同契約の終了に伴う原状回復義務の履行をA社が免れる（軽減する）ことを目的として行われたものであるから、何らかの意味で賃貸借の目的物を使用収益する対価（あるいはこれに代わるもの）たる性質を有するものでないと判示していることからすると、「これに代わる性質を有するもの」の範囲は極めて限定されたものと解していると考えられる。

控訴審での補充主張に対する高裁の判断については、賃貸借契約において通常予定できる経済的利益や、賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益であれば不動産所得となるのか、あるいは、賃料等に反映されている場合に限り不動産所得となるのかは判然としないが、「貸付けによる」を「貸付けに基づいて」、「貸付けを原因として」と解していることを考えると、必ずしも、賃料等に反映されている必要はなく、賃貸借契約において通常予定できる経済的利益あるいは賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益は「これに代わる性質を有するもの」として不動産所得に当たるとするのが相当ではないだろうか。

そうすると、「貸付けによる所得」を、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）に限定される

と解釈したとしても、関連収入が、賃貸借契約において通常予定できる経済的利益あるいは賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益に該当すれば、「貸付けによる所得」に含まれるということが出来る。

裁判所は、本件建物の譲渡の話は、土地賃貸借契約である本件賃貸契約の終了に伴って、賃借人である A 社が負担することとなる原状回復義務としての建物収去（土地明渡）義務の履行が相当額の費用出捐を伴うことから、その負担を免れたい A 社の希望に沿って申し入れられたものであり、X にとって、本来の収去義務の履行と比較して、より多くの利益をもたらすものではなかったこと、たまたま B 社が、本件建物をそのまま借り受けたいとの意向を示したことから、A 社と X の利害関係が一致し、中途解約の合意の中で、本件建物の無償譲受けが約されたと認定している。そうであれば、本件建物利益が、不動産の使用収益の対価としての性質を有するものに当たらないのは明らかであり、無償譲受けという本件賃貸契約においては通常発生することが予定されない利益であることから、本件建物利益が不動産所得に該当しないとした判決には一応の理解もできる。

しかしながら、中途解約の合意が、本件賃貸契約の終了を前提とするものであり、X は、無償で譲り受けた本件建物を、その後も不動産貸付業務の資産として賃貸の用に供することを予定していたことからすると、「貸付けを原因とする所得」に当たらないとも言えないのではないだろうか⁽⁷⁹⁾。また、「X が、平成 12 年 11 月 16 日、B 社との間で賃貸借契約を締結し、本件土地を A 社の使用収益に供することを廃止した以上、A 社に対する同日以降の賃料等の債権は発生し得ない」との説示は、本件建物利益が使用収益の対価としての性質を有するものではないことを述べているのであ

(79) 判決に疑問を呈しているものとして、酒井・前掲注(6)114頁～118頁、荻野豊「判批」TKC 税研情報 14 卷 6 号 53 頁～54 頁（2005）、青柳達朗「判批」ジュリ 1341 号 193 頁～195 頁（2007）、林仲宣「判批」ひろば 63 卷 3 号 53 頁（2010）。一方、賛成しているものとして、増田英敏「判批」TKC 税研情報 15 卷 2 号 53 頁～59 頁（2006）、古矢文子「判批」税務事例 38 卷 7 号 14 頁～16 頁（2006）、田中治「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究 95 号 30 頁～32 頁（2007）。

て、「これに代わる性質を有するもの」か否かの検討が十分になされなかったのではないかとの疑問が残る。

2 不動産取得のための借入金に係る利子補給金⁽⁸⁰⁾

(1) 事例の概要

不動産賃貸業を営む X は、賃貸住宅の建設資金に係る借入金について、東京都の利子補給助成制度に基づいて、毎年、都から利子補給金（以下「本件利子補給金」という。）の交付を受けており、当該賃貸住宅については、借上型都民住宅として転貸することを承諾の上、東京都住宅供給公社（以下「住宅公社」という。）に対して一括して貸し付けていた（以下、X と住宅公社との間の契約を「本件賃貸住宅一括借上契約」という。）。その後、当該借入金より低利の融資への借換え又は当該借入金の一部繰上償還を促し、返済の負担（金利負担）を軽減させ、事業者の経営の安定化を図ることを目的とした都民住宅経営安定化促進助成制度に基づき、X は、低利の借換融資により当初の借入金残債務を全額繰上償還し、未交付分の利子補給金の一括交付（以下「本件一括交付金」という。）を受けた。

争点は、X が受けた本件一括交付金は、X の不動産所得に当たるか一時所得に当たるかである⁽⁸¹⁾。

(2) 裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利等の貸付け（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。）による所得のうち、事業所得又は譲渡所得に該当するものを除いたものをいうところ（所得税法 26 条 1 項）、ここにいう不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有

(80) 東京地裁平成 26 年 9 月 30 日判決（裁判所ウェブサイト）。控訴審東京高裁平成 27 年 3 月 19 日判決（裁判所ウェブサイト）も第一審判決を支持した。

(81) X は、毎年の利子補給金については、各年分の不動産所得の金額の計算上、総収入金額に算入して確定申告をしており、この点について争いはなかった。

償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解される。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約（民法 601 条）であるから、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。もっとも、所得税法 26 条 1 項は、不動産所得を不動産の貸付けによる所得としているが、当該所得の発生原因を不動産賃貸借契約に限定しているわけではないし、所得税法が、所得金額の計算に関して、配当所得（24 条 2 項）や給与所得（28 条 2 項）等では『収入金額』という語を用いる一方で、不動産所得（26 条 2 項）や事業所得（27 条 2 項）等では『総収入金額』という語を用いているのは、後者については副収入や付随収入等も加わってその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ころである。そうすると、不動産所得該当性を判断するに当たっては、上記典型の場合に限られず、当該所得発生に係る諸事情を考慮の上、当該所得が不動産の貸付けにより発生したと評価できるかどうかを検討すべきである。」

ロ 認定及び判断

裁判所は、本件利子補給金について、「本件賃貸住宅一括借上契約は、本件都民住宅制度の定める都民住宅供給の仕組みの下において、認定事業者である X が本件賃貸住宅を建設した上で、管理者である住宅公社にこれを賃貸し、更に住宅公社がこれを入居者に転貸する形で入居者に対して都民住宅を供給するものである。かかる住宅供給を促進するため、当該都民住宅の建設資金借入金の利子補給を行うべく、本件利子補給制度が設けられているところ、建設資金借入金の利子は不動産所得に係る必要経費であるから、上記利子補給がされることによって当該必要経費の負担が長期間にわたって軽減される結果となる。本件賃貸住宅一括借上契約は、以上のような一体としての制度を利用した上で締結されたものであって、本件利子補給金は、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ということができし、逆にいえば、X 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。このような事情を総合考慮すると、本件利子補給金は、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のであり、不動産所得に係る総収入金額に算入されるべきである。」とした。そして、「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のであるから、所得税法施行令の上記規定（筆者注：所得税法施行令 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るとすることができる。そして、先に見たとおり、利子補給金は不動産所得に係る収入と評価されるべきものであるから、これを一括交付するものとして交付される本件一括交付金は、利子補給金に代わる性格を持つものであって、不動産所得に係る収入とすることができる。」と判示した。

なお、「利子補給金は、第三者である東京都から支給されるものであって借主から貸主に移転するものではないし、あくまでも不動産の貸付けを行う以前に借り入れた融資金の支払利息を補給するものであり、建物を使用収益させる前段階の費用を補っているにすぎず、建物を使用収益させる対価としての性質やこれに代わる性質を有していない」との原告 X の主張に対しては、「所得税法 26 条 1 項が、文理上、不動産所得に係る収入を不動産の借主から得られたものに限っているとまではいえず、本件のような事情の下においては、本件利子補給金が不動産の貸付けによる所得に係る収入とするに十分というべきである。」とした。

また、控訴審における控訴人（第一審原告 X）の主張に対する判断では、『貸付け（中略）による所得』の『よる』は、因果関係を表す用語であり、『貸付けによる所得』は、文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。……その制度の仕組みからすると、利子補給金は、当該賃貸住宅の貸付けをし

なければ得ることができないものであるから、その貸付けと因果関係のある収入ということができ、それが上記の制度による制約の下で当該賃貸住宅を賃貸することにより、必要経費である借入金の利子を軽減するものとして支払われることに照らせば、その所得は不動産の貸付けによる所得に当たるといふべきである。」と判示している。

(3) 判決について

本判決（以下「東京地裁平成 26 年判決」という。）では、所得税法 26 条 2 項で「総収入金額」という語を用いているのは、副収入や付随収入等も加わってその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が、これをもって全ての副収入や付随収入が含まれると解釈するのは相当ではない。判決の当該部分は、原告 X の「不動産所得は、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」との主張に対するものと考えられ、それには限定されないとの趣旨だと思われる。それゆえ、不動産所得該当性を判断するに当たっては、「所得発生に係る諸事情を考慮の上、当該所得が不動産の貸付けにより発生したと評価できるかどうかを検討すべき」としているのである。

なお、本事例は、本件一括交付金の不動産所得該当性が直接の争点であり、不動産所得に係る収入金額となる本件利子補給金に代わる性格を持つものであるとして、「収益補償金その他これに類するもの」に当たると判断しているが、その前提となる本件利子補給金についての考え方が参考になると思われるため、以下では、その点について考察する。

裁判所は、本件利子補給制度は都民住宅の供給を促進するために設けられていること、利子補給がされることによって不動産所得に係る必要経費の負担が長期間にわたって軽減されることなどから、X は本件利子補給制度を利用することを前提として本件賃貸住宅一括借上契約を締結したのであって、本件利子補給金は、本件賃貸住宅一括借上契約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と認定した上で、本件利子

補給金は本件賃貸住宅の貸付けによる所得であるとした。

このように、本件利子補給金が、賃貸借契約（本件賃貸住宅一括借上契約）との一体性から、不動産の貸付けにより発生したと評価されていることからすると、関連収入のうち、賃貸借契約との関連性を検討して、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体のものなどは、「貸付けによる所得」に当たるといえるのだろう。

3 航空機リースに係るローン残債務免除益⁽⁸²⁾

(1) 事例の概要

航空機リース事業等を目的とする民法上の組合の組合員であった X が、当該組合の清算に当たり、航空機購入資金の原資となった融資銀行からの借入金に係る残債務のうち航空機売却をもって返済しても不足する額についての返済責任が、当該融資銀行との契約（以下「本件ローン契約」という。）⁽⁸³⁾に基づいて免除されたことによる利益（以下「本件ローン残債務免除益」という。）、の所得区分について争われた事例である⁽⁸⁴⁾。

(2) 審判所の判断

イ 不動産所得の意義

「所得税法第 26 条第 1 項は、不動産所得とは、不動産等の貸付けによ

(82) 国税不服審判所平成 24 年 3 月 21 日裁決（裁決事例集 86 集 163 頁）。なお、本事例における訴訟については、後記 3(4)参照。

(83) ノンリコースローン（non - recourse loan）契約。返済の原資となる財産（責任財産）からのキャッシュフローのみを返済原資とする融資方法であり、責任財産限定特約付ローンなどと呼ばれることもある。ノンリコースローンについては、若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題について—債務免除益課税を中心に—」税大論叢 77 号 69 頁以下

（2013、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/77/02/01.pdf>）に詳しい。

(84) 本事例においては、本件ローン残債務免除益のほか、組合の業務執行者に対して支払うべき未払の管理手数料の全額について、その支払が免除されており、当該手数料免除益の所得区分についても争われている（手数料免除益については、第 4 章で触れることとする。）。なお、課税庁は、本件ローン残債務免除益及び本件手数料免除益のいずれも、本件航空機を使用又は収益させる対価としての性質を有しておらず、本件航空機のリース料収入に代わる性質を有するものでもないとして、雑所得に該当すると主張したのであって、不動産所得に該当するとの主張はしていない。

る所得である旨規定しているところ、この『貸付けによる』とは、『貸付けに基づく』ないし『貸付けを原因とする』という意味に解されるのであり、不動産所得に係る総収入金額には、賃貸人が賃借人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もののみならず、これに代わる性質を有するものも含まれるものと解される。そして、所得税法施行令第94条第1項第2号は、不動産所得を生ずべき業務を行う者が受ける当該業務の収益の補償として取得する補償金等で、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、不動産所得に係る総収入金額とする旨規定することにより、上記の趣旨を明らかにしている。

さらに、不動産所得を生ずべき業務の性質・内容が、不動産等の貸付けによる利益の獲得を目的とした経済活動の総体であることからすると、当該業務の遂行に伴って本来企図した収入以外の収入が付随して生じる場合もあるところ、所得税法が所得をその源泉や性質によって10種類に区分し、そ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の実現を図ろうとするものであることに鑑みると、上記のような本来企図した収入ではないが、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入についても、不動産所得の総収入金額に含まれると解するのが相当である。」

ロ 認定及び判断

「本件ローン残債務免除益は、本件ローン契約等に基づいて融資銀行が各組員員に対して供与した経済的利益であるから、不動産等に当たる航空機を使用又は収益させる対価としての性質を有するものにも、これに代わる性質を有するものにも当たらない。……本件ローン契約は、各組員員が、航空機の賃貸（リース）等による利益の獲得を目的とする業務の一環として締結されたものであるが、本件ローン契約自体は、貸付けの用に供する不動産等（航空機）の取得資金を賄うために当該貸付けに係るリース契約とは別個に融資銀行との間で締結されたものである

上、本件ローン残債務免除益は、本件ローン契約中のノンリコースローンに関する契約条項に基づいて生じたものであるから、航空機の貸付けに係る不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入には該当しないものというべきである。」⁽⁸⁵⁾

(3) 裁決について

不動産所得に係る総収入金額には、賃貸人が賃借人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もののみならず、これに代わる性質を有するものも含まれると解されるから、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号では、不動産所得を生ずべき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、不動産所得に係る総収入金額とする旨規定しているとしている点は他の裁判例とも同様である。本裁決（以下「平成 24 年裁決 I」という。）は、更に、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の実現を図るといふ所得税法の立法趣旨から、「本来企図した収入ではないが、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入についても、不動産所得の総収入金額に含まれる」と解している点で、前掲の裁判例よりも不動産所得の範囲を広く解しているようにも思われる。前節で述べたとおり、「貸付けによる所得」が「貸付けに原因がある所得」と解され、所得金額の計算規定においても、総収入金額という語が用いられていることからすると、付随収入をも含むとの解釈は相当であろう。

審判所が認定したように、①本件ローン契約の締結は、本件組合の目的

(85) 一方で、裁決は、「本件ローン契約の締結自体は、本件組合の目的である航空機の賃貸（リース）等の事業の遂行に必要な航空機の取得資金を賄うためにされたものであって、そのことは本件組合契約において予定されていたことであるから、本件ローン契約の締結は、営利を目的とする継続的行為に該当することの明らかな本件組合の業務の一環としてされたものといえることができる。（中略）ノンリコースローンの約定がされたことが、本件組合契約の前提として当初から予定されていたものと認められる。」として、本件ローン残債務免除益は、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ということとはできないから、一時所得に該当せず、雑所得に該当するとしている。

である航空機の賃貸等の事業の遂行に必要な不可欠な航空機の取得資金を賄うためにされたものであること、②本件ローン契約は本件組合契約の前提として当初から予定されていたものであることからすると、本件ローン契約は、リース契約と一体のものと考えられ、本件ローン残債務免除益は、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入として不動産所得と判断することも可能であると考えられる。

しかしながら、同判決では、「本件ローン契約自体は、貸付けの用に供する不動産等（航空機）の取得資金を賄うために当該貸付けに係るリース契約とは別個に融資銀行との間で締結されたものである上、本件ローン残債務免除益は、本件ローン契約中のノンリコースローンに関する契約条項に基づいて生じたものであるから、航空機の貸付けに係る不動産所得を生ずべき業務の遂行に付随して生じた収入には該当しない」とした。

このことからすると、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入が、不動産等の使用収益の対価に代わる性質を有するものであるというためには、当該付随して生じた収入と賃貸借契約との関連性はかなり強いものでなければならないのであろうか。

(4) 東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決⁽⁸⁶⁾

上記事案に係る東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決では、本件ローン残債務免除益について、一時所得に該当するか雑所得に該当するかが争点であったため、専ら一時所得該当性について検討がされている。そして、①本件ローン残債務免除益は、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ものでも、発生が予定されていたものでもなく、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、②本件組合事業の

(86) 裁判所ウェブサイト。

内容やノン・リコース条項の存在を前提としても、融資銀行が本件ローン残債務免除行為をするということは、本件組合事業の終了時点で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過ぎないものであったことからすると、本件ローン残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、Xらが融資銀行に対して本件ローン残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ふべきであるとして、本件ローン残債務免除益は一時所得に該当するとした。

このように、判決では、専ら一時所得の要件である非継続要件及び非対価要件について検討がなされているが、上述したとおり、不動産所得に該当する余地もあると考えられ、被告国が、本件ローン残債務免除益は不動産所得であると主張していれば、異なった判決が出されたかもしれない。

第3節 考察

1 「貸付けによる所得」における関連性

前節の裁判例において、所得税法 26 条 1 項を根拠に不動産所得と判断された（されなかつた）要件としては、①賃貸借契約により通常予定できる経済的利益、②賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益（以上、名古屋高裁平成 17 年判決）、③賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益（東京地裁平成 26 年判決）と整理できる。これらは、表現は異なるものの、いずれも貸付け（賃貸借契約）とある程度の関係性を有している経済的利益と考えられるが、名古屋高裁平成 17 年判決が、「使用収益の対価性の有無について触れることなく、不動産所得を生ずる業務との間に何らかの関連性を有する経済的利益であれば、不動産所得に当たるかのよう」な課税庁の主張には理解し難いところがあるとしており、貸付け（賃貸借契約）との関連性が弱いものについては、不動産所得とはならない可能性が高いのであ

ろう。本節では、貸付けによる所得といえるためには、貸付け（賃貸借契約）とどの程度の関連性が必要となるかについて考察する。

同判決は、賃貸借契約により通常予定できる経済的利益あるいは賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益は貸付けによる所得となることを示唆している。すなわち、前者は、賃借人から賃貸人に対して支払われる（供与される）ことが賃貸借契約において予め定められている経済的利益を指している。本件においては、本件賃貸借契約では、契約終了時にはA社が地上物件を取去するということが定められているのみであり、中途解約合意の際に初めて本件建物を無償譲渡されることが合意されたのであって、当初は、建物を無償で譲渡することなど全く予定されていなかったことから、「通常予定できる経済的利益とはいえ」ないとされたのである。また、後者は、賃貸借契約を直接の原因として発生した経済的利益を指している。これは、第1節で述べた、「貸付けによる所得」とは「貸付けに原因がある所得」であるとの理解に近い。すなわち、賃貸借契約を締結したからこそ得た利益ということができるが、「直接の因果関係」という語を用いていることから、単に賃貸借契約を終了した結果得たというだけではなく、土地を賃貸すれば建物が無償譲渡されることが、賃貸人と賃借人の間で予め合意されている（通常予定されている）必要があるとしたのだろう。

ところで、因果関係とは、原因とそれによって生ずる結果との関係のことであり、特に民法や刑法の分野で問題となる。民法上、債務不履行による損害賠償については、「これ（筆者注：債務不履行）によって生じた損害の賠償を請求することができる」（民415）とされている。損害賠償の範囲は損害の範囲によって定まることになり、損害の範囲はいわゆる因果関係の理論によって定まるとされる。因果関係とは、本来、「あれなければこれなし」という論理学上の思考形式である⁽⁸⁷⁾。しかしながら、あれなければこれなしという因果関係をたどることによって、賠償責任が際限なく広がることを防いだ

(87) 於保不二雄『債権総論〔新版〕』138頁（有斐閣、1972）。

め、債務不履行による損害賠償の範囲は、「通常生ずべき損害」に限っている（民 416①）。これは、一般に「相当の因果関係に立つ損害」といわれるものであって、債務不履行から一般に生ずるであろうと認められる損害を意味する。また、「特別の事情によって生じた損害」については、債務者がその損害を生じさせた事情を予見し、または予見することができたはずである場合にだけ、その事情から通常生ずべき損害について、賠償を請求できるものとしている（民 416②）。この第 2 項の基準も含めたものを「相当因果関係」と呼ぶ用語法もあるし、第 1 項の基準のみを「相当因果関係」と呼ぶ用語法もある⁽⁸⁸⁾。このように、因果関係の相当性を問題としているのは、損害賠償の範囲についてであって、損害賠償を請求できるか否かは、飽くまで「あれなければこれなし」の関係であり⁽⁸⁹⁾、民法 415 条が、「これによって通常生じた損害」とされていないことから明らかであろう。

上記の因果関係の考え方を前提に、不動産所得について見ると、所得税法 26 条 1 項が、単に「貸付けによる所得」と規定していることからすれば、「貸付け」と「所得」との間には、強度あるいは相当の因果関係まで要すると解することはできない。強度あるいは相当の因果関係を要求するのであれば、「貸付けの所得」あるいは「貸付けによって通常生ずべき所得」などと規定すべきであって、そのように規定されていない以上、「貸付けがなかったならば生じなかったであろう」関係で足りるのである⁽⁹⁰⁾。ただし、不動産所得が、

(88) 我妻ほか・前掲注(21)762～763 頁。なお、民法 416 条は相当因果関係を定めた規定であるとするのが判例・通説の立場であるが、近年、相当因果関係説は 416 条と構成の異なるドイツ民法の損害賠償規定の運用として生まれた理論であるから、わが国の損害賠償論上は、債務不履行については保護範囲説というような用語で呼ぶべきであるという学説が提唱され、有力となりつつある（我妻榮＝有泉亨＝川井健『民法 2 債権法〔第 3 版〕』76 頁（勁草書房、2009））。保護範囲については、平井宜雄『損害賠償法の理論』168 頁以下（東京大学出版会、1971）参照。

(89) 平井宜雄教授も、因果関係の存在について、「契約不履行にもとづく損害賠償の場合に即して述べるなら、当該損害賠償請求訴訟で争われているところの債務不履行の事実が存しなかったならば賠償請求の対象となっている当該損害の事実が発生しなかったであろう、という関係が存在すれば足りる」と述べられる（平井・前掲注(88)162 頁）。

(90) 「貸し付けたならば生ずる」（＝相当の因果関係）ではない。

担税力の違いや資産所得合算課税制度の対象とする必要性から他の所得と区別された経緯や、「より」という文言が「基因」よりも直接的な因果関係を指すと解されること⁽⁹¹⁾を踏まえると、当該因果関係については、「風が吹けば桶屋が儲かる」⁽⁹²⁾のように可能性の低い因果関係を無理矢理つなげた結果、貸付けとの関係がかなり薄くなる（貸付けによる所得の範囲が無制限に広がってしまう）ことは適当ではないだろう。その意味において、名古屋高裁平成17年判決は「直接の因果関係」としたものと考えられる。その一方で、相当の因果関係（「通常生ずべき」関係）までは要しないと解されることからすると、同判決で示されたように、「生ずることが予定されている」程度の関係が必要であると考えられる。したがって、同判決の「賃貸借契約と直接の因果関係のある経済的利益」と「賃貸借契約において通常予定されている経済的利益」とは同義であると解されるが、文理解釈としては、直接の因果関係までは要しないと考えるのが相当であろう⁽⁹³⁾

既に述べたとおり、本件では、中途解約の際に初めて本件建物が無償譲渡されることが合意されたのであって、当初は、建物を無償で譲渡することなど全く予定されていなかったことからすると、中途解約合意と本件賃貸借契約が一体のものとして認められない限り、本件建物利益は、賃貸借契約と因果関係があるとは認められないのであろう。

東京地裁平成26年判決の本件利子補給金は、賃貸借契約とは別に交付者（東京都）に対して申込みを行うため、賃貸借契約あるいは賃貸人と賃借人との間で予めされた合意に基づく利益ではなく、また、交付の直接の原因は、東京都からの交付決定であるため、賃貸借契約と因果関係のある利益ともいえない。しかしながら、利子補給金によって不動産所得の必要経費に算入さ

(91) 本章第1節1参照。

(92) 風が吹くと砂ぼこりが出て盲人がふえ、盲人は三味線をひくのでそれに張る猫の皮が必要で猫が減り、そのため鼠がふえて桶をかじるので桶屋が繁盛する。思わぬ結果が生じる、あるいは、あてにならぬ期待をすることのたとえ（新村・前掲注(26)532頁）。

(93) この点は、次章第2節2の東京高裁平成22年9月30日判決が述べるとおりである（後掲注(107)参照）。

れる借入金の利子が長期間にわたって軽減されることや、住宅公社に対して貸し付けることも利子補給金の交付要件の一つとなっていることを踏まえると、裁判所が認定したように、「本件利子補給金は、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ということができ……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」のである。そうすると、ある経済的利益が、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体であるならば、それは、賃貸借契約と因果関係があるといえよう⁽⁹⁴⁾。なお、本件においては、貸し付けることによって必ず利子補給金の支給があるという点で、貸付けと直接の因果関係があるともいえる。

また、本章第 1 節で見たように、「不動産等の貸付け」は、賃貸借契約に限定されているわけではなく、地上権等の設定も含まれることからすると、賃貸借契約に限らず、貸付けとそこから生ずる利益との間に因果関係が存在すれば良いということになる。

以上のことからすると、「貸付け」と「所得」との間には、「貸付けを行うことによって生ずることが通常予定されている」程度の関連性が必要であり、かつ十分であるといえる。

2 「業務の遂行に伴い付随して生じた収入」における関連性

平成 24 年裁決 I は、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の実現を図るといふ所得税法の立法趣旨から、「本来企図した収入ではないが、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収

(94) 控訴審東京高裁平成 27 年 3 月 19 日判決も、『貸付け（中略）による所得』の『よる』は、因果関係を表す用語であり、『貸付けによる所得』は、文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。……利子補給金は、当該賃貸住宅の貸付けをしなければ得ることができないものであるから、その貸付けと因果関係のある収入ということができ、それが上記の制度による制約の下で当該賃貸住宅を賃貸することにより、必要経費である借入金の利子を軽減するものとして支払われることに照らせば、その所得は不動産の貸付けによる所得に当たるといふべきである。」としている。

入についても、不動産所得の総収入金額に含まれる」としている。このような解釈は、「貸付けによる所得」の文理解釈及び所得計算において総収入金額という語が用いられていることから間違いではないだろう。そして、本件ローン残債務免除益は、リース契約とは別個の本件ローン契約に基づいて生じたものであるとして、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入には該当しないと判断していることからすると、当該業務の遂行に伴い付随して生じた収入が不動産所得に該当するためには、貸付けとの関連性を必要とするということを示唆している。したがって、上記1同様、どの程度の関連性が必要となるかという問題がある。

本件ローン契約には、組合員は、原則として組合財産から回収した総額（以下「回収総額」という。）を唯一の原資としてローンの返済を行い、人的責任を負わないいわゆるノンリコースローンに関する契約条項があった。そして、本件ローン残債務免除益が、本件ローン契約中のノンリコースローンに関する契約条項に基づいて生じたものであることは、審判所認定のとおりである。本件組合は、組合員の出資と借入金をもって航空機を取得した上で、本件組合の目的であるリース業務を行っていることからすると、借入れの基となる本件ローン契約を締結しなければリース契約もできなかつたはずである。そして、本件ローン契約にノンリコースローンに関する契約条項があったことからすると、回収総額が借入金の額を下回った場合には、融資銀行はそれ以上の返済を各組合員に対して請求することはできず、結果として、ローン残債務免除益が生ずることも予定されていたと考えられる。

ただ、ローン残債務について免除を受けるまでの経緯をみると、①本件組合は、航空機の当初のリース先であったG社が倒産したことに伴い、再リース先としてN社を選定したこと、②N社からの月額リース料が、毎月のローン返済額に満たないことから、融資銀行との間で、返済額は変更せずに返済期間や融資利率の変更する旨の合意を新たに行ったこと、③一旦は、本件組合の存続期間の延長を決定したものの、経済状況の変化などにより、組合業務を継続しても出資金の回収の見込みが生ずる可能性が低いことから、業務

を終了し、本件組合を解散することを決定したことからすると、本件組合は、当初は、回収総額からローンの返済は可能であると考えており、リース先の変更によりリース料が減少した後も融資銀行との間で返済額は変更せずに返済期間を変更するなどして、完済することに努めていたことが窺われる。また、F社が組成した個人向け航空機リース事業に係る組合においては、本件組合を含め、全てノンリコースローンの方式による借入れが行われたが、平成23年10月12日時点で終了し又は清算中の組合のうち、債務免除益が生じたのは本件組合のみであった（更にいうと、F社が組成した法人向け航空機リース事業に係る組合で、上記時点で終了し又は精算中の案件のうち、債務免除益が生じた案件はない。）ことも併せ考慮すると、本件ローン契約締結時点では、本件ローン残債務免除益が生ずることがあるにしても、その可能性は低かったというべきである。これは、東京地裁平成26年判決の利子補給金が、必ず支払われるものであるという点と異なる。

本判決が示したように、「不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入」が、不動産所得に含まれるのであれば、結局、上記「貸付けによる所得」における貸付けとの関連性と同一となるべきと考えるのが相当であろう。すなわち、賃借人以外から受ける経済的利益が、「不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた収入」として不動産所得に該当するためには、貸付けと因果関係のある経済的利益でなくてはならないと解すべきである。

そうすると、本件ローン契約が、リース契約と一体のものあるいは組合契約の前提となっているものということができたとしても、発生する可能性の低い本件ローン残債務免除益は、リース契約において通常予定されている経済的利益とまではいえなかったのであろうか⁽⁹⁵⁾。

(95) この点について、東京地裁平成27年5月21日判決（前節3参照）では、「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残債務免除行為及びそれによる本件ローン残債務免除益の発生は、本件組合事業において予定

なお、筆者は、本件ローン契約の締結が、本件組合の目的である航空機の賃貸等の事業の遂行に必要な不可欠な航空機の取得資金を賄うためにされたものであり、本件組合契約の前提として当初から予定されていたものであることからすると、本件ローン契約は、リース契約の収益構造と不可分一体のものと考えられ、更に、本件ローン残債務免除益は、通常生ずるものとはいえないとしても、リース契約と一体のもの認められる本件ローン契約においては生ずることが通常予定されていたというべきであること、また、第4章で述べるように、航空機の取得費用が減価償却を通して必要経費に算入されるものであることからすると、本件ローン残債務免除益は、不動産所得と判断すべきものであると考える。

第4節 小括

以上をまとめると、不動産等の貸付けによる所得というためには、貸付けとそこから生ずる利益との間に因果関係が存在することが必要であり、かつ十分であるといえる。換言すれば、不動産等を貸し付けることによって生ずることが通常予定されている経済的利益が、不動産所得となるのである。具体的には、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体のものかなどにより判断がされるといえよう。

されたものでもなかったというべきである。」と認定している。

第3章 不動産等の貸付けによる所得に代わる 性質を有するものの意義

第1節 保険金等及び収益補償金

1 所得税法施行令 94 条 1 項と所得税法 26 条との関係

ここで、所得税法施行令 94 条 1 項について触れておく。金子宏教授が「課税要件法定主義の要請からして、法律の根拠なしに政令・省令等で新たに課税要件に関する定めをなしえないことは、いうまでもない。」と述べられるように⁽⁹⁶⁾、課税要件について政令に委任されている場合の当該政令の解釈に当たっては、その政令に委任している法律の内容を踏まえて解釈すべきであり、課税要件について、法律の予定する範囲を無条件に広げるような解釈はできない。同項は、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ついて、当該業務の収益補償金など収入金額に代わる性質を有するものを、当該業務の遂行により生ずべき所得に係る収入金額とする旨定めたものであって、「各種所得の範囲及び各種所得の金額の計算に関し必要な事項は、政令で定める」と規定している所得税法 68 条に基づいて定められているのである⁽⁹⁷⁾。したがって、同法 26 条が直接委任した政令ではないものの、同法 68 条が、23 条ないし 67 条の 4 に定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定であると解されることからすると⁽⁹⁸⁾、所得税法施行令 94 条 1 項に該当するもので不動産所得に関するものは、所得税法 26 条で定める課税要件の範囲内であるといえる。

(96) 金子・前掲注(8)77 頁

(97) 武田・前掲注(10)3138 頁。

(98) 大阪高裁平成 21 年 10 月 16 日判決(判タ 1319 号 79 頁)は、所得税法 68 条と同趣旨の法人税法 65 条について、「法 22 条ないし 64 条の定める内容について、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めることを政令に委任する規定と解され」としている。

2 所得税法施行令 94 条 1 項の趣旨

所得税法施行令 94 条 1 項の規定が定められたのは、昭和 34 年度の改正であり、当時の所得税法施行規則（昭和 34 年政令 85 号）7 条の 11 では、1 項で「事業を営む者が、当該事業に係るたな卸をなすべき資産につき損失を受けたことに因り受ける保険金、当該事業の全部又は一部の休止、転換又は廃止に因り当該事業の収益の補償として受ける補償金その他当該事業に関して受ける収入金の額で、当該事業の遂行に因り生ずべき法第 9 条第 1 項第 4 号に規定する所得（筆者注：事業所得）の収入金額に代る性質を有するものは、同号に規定する所得の収入金額とする」旨規定し、2 項で「前項の規定は、法第 9 条第 1 項第 3 号、第 7 号又は第 10 号に規定する所得（筆者注：それぞれ不動産所得、山林所得、雑所得）を有する者が受ける収入金額で、これらの所得を生ずべき収入金額に代る性質を有するものについて、これを準用する」と規定された。この改正理由については、「改正前までは、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の所得の基因たるたな卸資産が滅失したことにより受ける保険金収入を、これらの所得の収入金額とすべきかどうかについて、所得税法第 6 条第 12 号（損害保険契約に基き支払を受ける保険金に係る非課税規定）の解釈に疑義があったため立法的解釈を延ばして来たが、適法行為に基づいて受ける保険金、すなわち、たな卸資産に係る保険料は事業上の必要経費として控除されているのであるから、保険事故に基づき受け取る保険金の主体は事業であらねばならない。したがって、今回の改正で、これらの事業を営む者が、これら事業に係るたな卸資産が滅失した場合に受ける保険金は、これらの事業所得等の収入金額に算入することを明らかにした。また、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の基因となる事業等が、例えば、収用等によりそれら事業等の全部又は一部の休止、転換又は廃止等により休業補償、離作料等として、それらの事業等を遂行するならば得べかりし性質をもつ収入金—いわゆる営業補償の意味で受けるものは、これらの事業所得等の収入金額に算入して課税することにした。」と説明されている。

る⁽⁹⁹⁾。すなわち、それまで疑義のあった、たな卸資産が滅失した場合に受ける保険金について、その保険料が必要経費に算入されていることと対応させて、受け取った保険金を収入金額とすべきことを明文化し、それと併せて収益補償金についても規定されたのである。

なお、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得は、それらの所得計算規定において、「総所得金額」という語が用いられていることから（所法 26②、27②、32③、35②二）、副収入や付随収入もこれに含まれることは前章第1節で述べたとおりであり、そのことを明らかにするため、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も、これらの所得に係る収入金額とすることが確認的に定められているのである。

3 保険金等

所得税法施行令 94 条 1 項は、その柱書で、「不動産所得……を生ずべき業務を行なう居住者が受ける次に掲げるもので、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」旨規定し、同項 1 号で「当該業務に係るたな卸資産（第 81 条各号（譲渡所得の基因とされないたな卸資産に準ずる資産）に掲げる資産を含む。）……につき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」を掲げている。

そして、同令 81 条には、①同令 3 条各号に掲げるたな卸資産に準ずる資

(99) 安齋一郎「所得税関係法令改正詳解」税弘 7 巻 5 号 81～82 頁（1959）。また、長村輝彦「所得税法の一部改正について」財政 24 巻 5 号 36 頁（1959）においても、「本来、課税方法の変更というべきことではないが、……従来特に問題となりがちであった各種の補償金等について、次により、その所得の種類を明確にすることとした。(1)事業を営む者が、その事業に係るたな卸資産につき損失を受けたことにより支払を受ける保険金、その事業の全部又は一部の休止、転換又は廃止によりその事業の収益の補償として支払を受ける補償金その他その事業に関して支払を受ける収入金の額で、その事業の遂行により取得し得べき事業所得の収入金額に代る性質を有するものは、事業所得の収入金額とされる。……なお、不動産所得、山林所得又は雑所得についても、これらの所得を生ずべき収入金額に代る性質を有するものは、事業所得におけると同様、それぞれ、不動産所得、山林所得又は雑所得の収入金額とされる。」と説明されている。

産、②少額減価償却資産（所令 138）、③一括償却資産（所令 139）が掲げられている⁽¹⁰⁰⁾。不動産貸付けにおいては、入居者の管理等をパソコンで行っている場合のパソコンや、居室に取り付けたエアコンなどがこれに該当するのであろう。そして、これらの資産に損失を受けたことによって保険金を取得した場合、支払保険料は不動産所得の必要経費に算入されるものであるから、保険金収入もこれと対応させて、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得の収入金額とするというのである⁽¹⁰¹⁾。したがって、この、「不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するもの」との表現は、「本来の不動産等の貸付けによる所得ではないが、それに代わる性質を有するもの」と解することができよう⁽¹⁰²⁾。

なお、資産の損害に基因して受ける保険金等は、原則として、非課税とされているが（所法 9①十七、所令 30 二）、本規定により不動産所得等の収入金額とされる保険金等については除かれているため、非課税とはならない。

4 収益補償金

所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、「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」を掲げている。

したがって、同号の規定により不動産所得の収入金額となるための課税要件は、①不動産貸付業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由

(100) 所得税法施行令 81 条では、少額減価償却資産及び一括償却資産から、業務の性質上基本的に重要なもの（少額重要資産）を除いている（前章第 1 節 4 参照）。

(101) なお、これらの資産について保険を付すことは、現実には少ないものと思われる。大島隆夫氏は、「令 94 条では、たな卸資産、これに準ずる資産の損失によってうける保険金等で収入に代わるものは不動産所得の収入だといっているところからみると、不動産所得になることもあるようにもとれますが、不動産所得関係のたな卸資産の損失に対する保険金で不動産所得の収入に代わるものなど考えられないので、この点に関して令 94 条は死文とっていいでしょう。もっとも一体不動産貸付でたな卸資産に準ずるものは何か、と考えてもせいぜい修繕用の木材とか障子紙などでしょうか。あまり実益のない話ではありますね。」とされる（大島ほか・前掲注(16)84 頁）。

(102) 同様の見解を述べたものとして、若木・前掲注(83) 210 頁～211 頁。

により取得するものであること、②当該業務の収益の補償として取得するものであること、③補償金その他これに類するものであることである。

上記①及び②の要件については、その例示からすると、収益の補償を受けることができるような事由、すなわち、自己の都合によるものではなく、外的な要因により、業務に係る収入が減少してしまうような場合に、その補償として受けるものである。これは、通常の業務から得る収入でないもの、不動産所得についていえば、不動産等の貸付けによる所得そのものではない。③の要件は、補償金という名目に限らずこれと似たものも含むと解することができる。したがって、不動産所得を生ずべき業務を行う居住者が受ける上記①ないし③の要件を満たすものは、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得の収入金額となるのである。したがって、本規定を不動産所得との関係で整理すると、「外的要因により賃料収入が減少するような場合に取得する収益補償金は、本来の不動産等の貸付けによる所得ではないが、それに代わる性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額となる」と解することができる。

5 小括

所得税法施行令 94 条 1 項は、所得税法 26 条が直接委任した政令ではないものの、その施行のために必要な技術的細目的事項を定めた規定である。したがって、所得税法施行令 94 条 1 項に該当するもので不動産所得に関するものは、不動産等の貸付けによる所得に含まれることになる。

前章で見たとおり、貸付けによる所得とは、貸付けと因果関係のある所得と解されることから、その範囲はある程度広いものと考えられ、所得計算規定において、「総収入金額」という語が用いられていることから、不動産所得には、副収入や付随収入が含まれることが予定されていること、更には、租税法の立法目的が、担税力に応じた公平な課税を実現することであるということ等を踏まえると、貸付けによる所得に代わる性質を有するものについても、貸付けによる所得に含むとすることは相当であろう。

すなわち、不動産所得を生ずべき業務に関して受ける所得税法施行令 94 条 1 項 1 号の保険金等及び同項 2 号の収益補償金は、本来、貸付けによる所得とはいえないが、それに代わる性質を有するものとして、「不動産等の貸付けによる所得」に含まれるということになる。

したがって、関連収入について、その不動産所得該当性を判断するに当たっては、前章で見たような、貸付けとの関連性を検討するとともに、同項の規定に該当するか否かについても検討する必要がある。

第 2 節 関連収入についての裁判例

1 保証金返還債務免除益①⁽¹⁰³⁾

(1) 事例の概要

X は、A 社から預託された敷金（以下「本件敷金」という。）及び保証金（以下「本件預託保証金」という。）を原資として建物を建築した上で、A 社との間で、当該建物を 20 年間店舗として賃貸する旨の賃貸借契約（以下「本件契約」という。）を締結した。なお、本件契約では、本件敷金は契約終了による当該建物の明渡し後に、また、本件預託保証金は賃貸借期間のうち 4 年目から 20 年目までの 17 年間にわたり分割して毎月、それぞれ A 社に返還するものとされ、いずれも無利息とされていた⁽¹⁰⁴⁾。また、A 社からは原則として解約権を行使することができないが、X と A 社間で合意が成立したときには解約できるものとされていた。その後、A 社が、同社の一方的な事情により、賃貸借期間の途中で解約を申し出たことから、X は、A 社が当該建物の原状回復義務を負わない代わりに本件敷金及び本件預託保証金の残額の返還債務の免除を受けることを条件に合意解約に応じた。

(103) 東京地裁平成 21 年 7 月 24 日判決（税資 259 号順号 11250,<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2009/pdf/11250.pdf>）。

(104) 本件預託保証金の返還は、各月の賃料支払との相殺による決済がなされていた。

争点は、当該免除による利益（以下「本件免除益」という。）が、Xの不動産所得に当たるか一時所得に当たるかである。

（2）裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

「所得税法 26 条 1 項所定の不動産所得は、『不動産、不動産の上存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得』をいうところ、ここでいう『貸付けによる』とは『貸付けに基づいて』又は『貸付けを原因として』と同じ意味であって、『貸付け』とはこれによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解することができる。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約である（民法 601 条）から、『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、借主から貸主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をいうと解するのが相当である。これを受けて所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、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も、不動産所得に当たるものと規定している。」

ロ 認定及び判断

裁判所は、「本件預託保証金の返還については、賃料と相殺処理されていたことから、現実には X が金銭支出の負担を負うことはなく、本件預託保証金の返還が賃料収入によりまかなわれることが、本件契約上予定されていたとみることができる。……本件契約については A 社からの解約権の行使は制限されており、X が本件契約の継続を希望したことから、A 社が、本件契約の解約の条件として本件預託保証金の残金及び本件敷

金の返還義務免除を提示したものである。したがって、本件免除益は、A社の一方的な事情によって本件契約を解約し、これにより失われるX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。……本件免除益は、X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ることは明らかであって、所得税法施行令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。」と判示した。

更に、原告Xの「本件預託保証金の預託は、本件各建物の賃貸借契約とは別個の独立した消費貸借契約であり、本件免除益は、本件各建物の賃貸借契約とは別個の合意解約により新たに生じたものであるから、本件賃貸借契約書に基づいて生じたものではなく、賃料収入の補償の趣旨を有するものということとはできない」との主張に対しては、「本件預託保証金は、本件合意時から本件各建物の建築資金に充てることを予定してXに預託されたものであり、本件預託保証金の預託と本件各建物の賃貸借を一体として、同一の本件契約書により締結したものであって、本件預託保証金の預託が、本件各建物の賃貸借契約とは別個独立の消費貸借契約であるということとはできない。また、確かに、本件免除益は、本件合意解約に基づいて生じたものであるが、本件解約合意書には、第1条に本件契約を合意解約すること、第2条にA社が本件預託保証金の残金及び本件敷金の返還請求権を放棄することがそれぞれ記載されているのであって、本件契約の合意解約と本件預託保証金等の返還請求権の放棄が一体として合意されているというべきであり、本件免除益が、本件契約とは別個独立の合意解約により生じたものであるということとはできない。」として、本件免除益を不動産所得であると判断した。

(3) 判決について

本判決（以下「東京地裁平成21年判決」という。）では、本件免除益は、所得税法施行令94条1項2号の「補償金その他これに類するもの」に当たるとして不動産所得と判断されている。判断のポイントとしては、①本

件預託保証金の返還が賃料収入によりまかなわれることが、本件契約上予定されていたこと、②A社の一方的な中途解約のため、その条件として本件預託保証金の残金及び本件敷金の返還義務免除が提示されたことである。

原告Xの主張に対して、裁判所は、賃料収入で預託保証金の返還をまかなうことを予定していた本件契約と、本件預託保証金等の返還請求権の放棄を条件とした本件契約の合意解約が一体のものであると認定して、本件免除益は、本件賃貸借契約書に基づいて生じたものであるとしている。このような判断は、本件免除益が本件契約（賃貸借契約）と一体ものであると認められなければ、収益補償金として不動産所得とならないとしているかのようにも思えるが、前節で確認したとおり、所得税法施行令94条1項2号が、「外的要因により賃料収入が減少するような場合に取得する収益補償金は、本来の不動産所得の収入金額ではないが、それに代わる性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額となる」と解されることからすると、外的要因によって減少する賃料収入を補償する目的で支払われるものであればこれに該当するのであって、賃貸借契約に基づくものであることは要件とされていない。このことは、例えば、第三者の事情により不動産賃貸業に係る収入が減少するような場合、当該第三者から受ける収益補償金は、賃貸借契約に基づかなくても不動産所得の収入金額とすべきことから明らかであろう。したがって、判決においても、本件免除益が、失われる将来の賃料収入の補償としての性質を有するものか否かは、本件契約及び本件合意解約の内容に加え、合意解約に至る経緯から認定されている。賃貸借契約との一体性については、本件免除益は、本件賃貸借契約書に基づいて生じたものではないとの原告Xの主張に対するものであり、本件免除益が賃料収入の補償として不動産所得に該当するとの結論には直接影響を及ぼさないものとする。もっとも、本件のような長期間の賃貸借契約の場合、賃借人の都合で中途解約するときには、賃借人から収益の補償を求められることも多く、収益の補償として賃借人から利益を受けられる場合には、結果的に、賃貸借契約との関連性を有することもあろう。

前章でみたとおり、賃貸借契約との一体性が認定できるのであれば、直接、所得税法 26 条を根拠に、不動産所得と判断することも可能であると考えられる。そうすると、賃貸借契約と一体のものとしてされた合意に基づく経済的利益は、賃貸借契約を原因とする経済的利益、すなわち、本来の「貸付けによる所得」ということができるのではないだろうか。

2 保証金返還債務免除益②⁽¹⁰⁵⁾

(1) 事例の概要

平成 2 年 9 月 22 日、X は A 社との間で、X が所有する土地に、A 社が指定する仕様により建物（以下「本件建物」という。）を建築し、A 社に賃貸することをあらかじめ定めた予約契約（以下「本件予約契約」という。）を締結した。予約契約書には、①本件予約契約締結時に、A 社は X に対して予約証拠金を預託し、本件建物を A 社に引き渡して予約完結となる時点で、予約証拠金を敷金に充当すること、②賃貸借期間は、予約完結の日から 15 年とすること、③A 社は、本件建物を A 社が営業する店舗（レストラン）として使用することとし、X は、本契約の終了後に本件建物を利用する場合は、本件建物について模様替えを施し、A 社が営業していた店舗の容姿を残存させず、当該店舗と類似しない建物にしなければならないこと、④A 社の一方的事由により、本契約を中途解約する場合には、A 社は X に対し、本件建物建築のための借入金の解約時点における残債務相当額を損害金として支払うこと。この場合、A 社は、X に対する保証金の返還請求権も失うこと（中途解約条項）などが定められていた。

また、同日、X と A 社は、①X の本件建物の建築計画に協力するため、

(105) 東京高裁平成 22 年 9 月 30 日判決（税資 260 号順号 11523, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11523.pdf>）。同判決は、第一審東京地裁平成 22 年 3 月 26 日判決（税資 260 号順号 11407, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2010/pdf/11407.pdf>）を支持した。なお、上告審最高裁平成 23 年 3 月 4 日第二小法廷決定（税資 261 号順号 11632, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11632.pdf>）は上告を棄却し、上告受理申立てを不受理とした。

A社はXに対し、保証金（以下「本件保証金」という。）を預託すること、②本件保証金は、本件建物の工事契約の締結時、建物上棟時及び建物竣工引渡時の3回に分けて預託すること、③本件保証金は、本契約の終了時に無利息で一括返済することを合意した。

平成3年6月28日、本件建物が完成したため、XとA社は、本件予約契約が完結し、本契約（以下「本件本契約」という。）が開始したことを確認するとともに、予約契約書の内容をもって本件本契約に代える旨を合意した。

平成17年3月、XとA社は、以下の趣旨の記載がある建物賃貸借解約及び物件明渡し確認書（以下「本件確認書」という。）に基づき、本件本契約を中途解約する旨の合意（以下「本件解約契約」という。）がなされた。①A社の申し入れにより、平成17年1月31日をもって本件本契約を解約すること、②A社は、本件建物内の内装、設備の撤去費用を全額負担すること、③Xが本件建物を引き続き利用する場合は、本件建物の模様替えを施させ、A社が営業していた店舗の容姿を残存させず、かつ、当該店舗と類似しない建物にしなければならないこと、④Xは、A社から預託された敷金を返還すること、⑤Xは、A社から預託された本件保証金を返還しないこと（以下、本件保証金を返還しないことによりXが受けた利益を「本件利益」という。）、⑥本件建物建築の為の借入金で、契約終了時点における残債務相当額は、Xが負担すること⁽¹⁰⁶⁾。

本事例の主な争点は、本件利益の不動産所得該当性である。

（2）裁判所の判断

イ 不動産所得の意義

(106) 中途解約条項では、A社が本件建物建築のための借入金の残債務相当額を損害金として支払う義務を負うものとされていたところ、本件解約契約において当該義務を負わないこととされたのは、解約に関する交渉において、A社が本件本契約の満了まで賃料を支払うことを提案したところ、Xが保証金の返還義務を負うこと等を嫌って当該提案を拒否し、これを受けて、A社が、借入金の残債務相当額はXが負担するものの、保証金の返還義務は負わないという条件で中途解約する旨の代替案を提案し、概ね当該代替案に沿う形で本件解約契約が締結されたためである。

「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利等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。)をいうところ(法26条1項)、貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解される。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対してその賃料を支払うことを約することによって成立する契約であるから(民法601条)、上記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と解するのが相当である。施行令94条1項2号は、上記の考え方を受けて、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で、その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も不動産所得に係る収入金額に当たるものとする旨規定しているものというべきである。」

ロ 認定及び判断

「[1] 本件予約契約及び本件本契約は、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上で賃貸する契約(Xが主張するところのいわゆるオーダーリース)であると解されること、[2] Xは、本件建物の建築等のために1億5,500万円を負担し、当該建築費等に充てるため金融機関から1億1,000万円を借り入れたこと、[3] 本件保証金は、A社がXによる本件建物の建築に協力するために預託するものとされ、また、工事契約締結時、建物上棟時及び建物竣工引渡時の3回に分けて預託する旨合意されたこと、[4] 本件保証金に関する[3]の合意は、本件予約契約が締結された日と同じ日にされたことからすれば、Xが負担する本件建物の建築費用について

ては、金融機関からの借入金等に加えて本件保証金をもって充てることが想定されており、本件保証金の預託に関する合意は、本件本契約を実現するための不可欠の要素というべきものであり、同契約と一体のものとして合意されたものというべきである。……（いわゆるオーダーリース）においては、賃貸される建物は賃借人が指定した仕様により建築されたもので一般的に汎用性が乏しく、賃貸人が当該賃貸借契約の終了後に再賃貸をするに際しては、賃料その他の契約条件を下げる必要が生じることが予想される。……本件本契約においては、X が同契約の終了後に本件建物を利用する場合は、模様替えを施して A 社が営業していた店舗と類似しない建物にしなければならないとされており、再賃貸をするためには改装工事が必要となる可能性があった。したがって、このような賃貸借契約の中途解約がされた場合、賃貸人については、賃料収入を失う上、再賃貸後の賃料の減収等の損失が生ずることが予想される。加えて、本件保証金と同様の性格の保証金は、建物等の建築費用に充てられるため賃貸人の手元には残っておらず、その返済義務を負うとすると、賃貸人は、そのための資金の調達を負担を負うこととなる。以上のような点を踏まえ、本件本契約においては、契約期間を 15 年と比較的長期に設定して、本件建物の建築費用を負担する X が建築費用を回収できるようにしていたものと解される。そして、X は、同契約に関連するものとしては、賃料収入以外には、金融機関からの借入金の返済や本件保証金の返還に充てるべき収入を特段有していなかったことがうかがわれることからすれば、同契約の期間満了までに得られる賃料収入の一部をもって借入金の残債務の返済及び本件保証金の返還に充てることが想定されていたものと解される……また、中途解約条項が、A 社が一方的事由により本件本契約を中途解約した場合に、X に対する本件保証金の返還請求権を失うとともに、借入金の残債務相当額を損害金として支払う義務を負う旨規定するのも、A 社側の都合により中途解約がされた場合に、借入金の残債務の返済及び本件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Xに生じ得る一切の損失等を補償して、Xが金銭的負担を負わないように配慮した趣旨であるものと解するのが相当である……Xは、本件解約契約の結果、〔1〕平成17年2月分以降の約17か月分の賃料収入を得ることができなくなったほか、〔2〕中途解約条項では、A社が借入金の残債務相当額を損害金として支払う義務を負うものとされていたところを、A社は当該義務を負わないこととされた一方で、〔3〕同条項が規定していたとおり、本件保証金の返還義務を負わないこととなったものである。上記の本件解約契約の内容に加え、……本件解約契約の締結に至る経緯（特に、A社が、本件本契約の期間満了まで賃料を支払うことを提案したところ、Xは本件保証金の返還義務を負うこと等を嫌って当該提案を拒否し、これを受けて、A社が、借入金の残債務相当額はXが負担するものの、本件保証金の返還義務は負わないという条件で中途解約する旨の代替案を提案し、概ね当該代替案に沿う形で本件解約契約が締結されたこと）並びにA社の申入れにより本件本契約を中途解約する旨、Xは本件保証金をA社に返還しない旨及び借入金の残債務相当額はXが負担する旨が1通の本件確認書に記載されて合意されていることからすれば、上記〔1〕ないし〔3〕は一体のものとして合意されたものであり、かつ、本件解約契約は、中途解約条項を前提とした交渉の結果締結されたものと認められる。そうすると、本件解約契約は、……中途解約条項の趣旨（中途解約がされた場合に、借入金の残債務の返済及び本件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X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」と認定し、「本件利益は、その全額が、本件解約契約によってXに生じる一切の経済的損失を、Xに実際に生じる損失の多寡にかかわらず補償するという性質を有するものというべきである」として、「Xの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』で、その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（施行令 94 条 1 項 2 号）として、その全額が不動産所得に当たると判示した。（以上原判決引用）

（3）判決について

本判決（以下「東京高裁平成 22 年判決」という。）も東京地裁平成 21 年判決同様、本件利益は、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の「補償金その他これに類するもの」に当たるとした。

目的物の使用収益と直接的な強い結びつきを有しない経済的利益は不動産所得には当たらないとの原告 X の主張に対し、裁判所は、「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。」としながらも⁽¹⁰⁷⁾、本件保証金の預託に関する合意は、本件本契約と一体のものとして合意されたものであること、また、本件解約契約において、賃料収入が得られなくなることと本件保証金の返還義務を負わないことが一体として合意されたものであり、かつ、本件解約契約は、本件本契約中の中途解約条項を前提とした交渉の結果締結したものと認定しているとおり、本件利益と本件本契約（賃貸借契約）との一体性から判断したとも考えられる。

しかしながら、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の「補償金その他これに類するもの」と判断するのであれば、本件利益が、借入金の残債務の返済及び本件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 X に生じ得る一切の損失等を補償するものであると認定すれば足りる。本件では、本件利益が生ずる基となった本件解約契約の内容からだけでは、本件利益の性質が不明なため、本件本契約中の中途解約条項の内容及び本件解約契

(107) 同様の解釈を示しているものとして、東京高裁平成 23 年 10 月 19 日判決（税資 261 号順号 11789, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2011/pdf/11789.pdf>）がある。

約に至る経緯から、本件保証金の預託と本件本契約は一体であり、本件本契約中の条項を前提として締結された本件解約契約において、賃料の減収と本件保証金の返還免除が一体のものとして合意されたと認定することによって、本件利益が賃料収入の補償であるとしたのである。

東京地裁平成 21 年判決同様、本件利益も、賃料収入の補償であるとともに、本件利益と本件本契約（賃貸借契約）とに一体性が認められるのであれば、賃貸借契約を原因とする経済的利益として、直接、所得税法 26 条により、不動産所得ということもできるのであろう。

第 3 節 考察

1 収益補償金該当性について

既に述べたように、減少する賃料収入を補償する目的で支払われるのであれば、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の収益補償金として、不動産所得の収入金額となるのである。したがって、不動産所得の収入金額とされる収益補償金については、法令の解釈が問題となるというよりも、収益を補償するものであるか否かの事実認定が問題となることが多い。前節の各裁判例においては、合意解約に至る経緯あるいは失われる将来の賃料収入を補償するという条項の趣旨に沿っているかという点から判断がされているが、一方で、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるとした点は、賃貸借契約との関連性を有する経済的利益として、前章で整理した所得税法 26 条 1 項の「不動産等の貸付けによる所得」の判断基準と同じであるともいえる。そうすると、前節の各裁判例からも、「不動産等の貸付けによる所得」に該当するための判断基準（貸付けとの関連性の程度）が見えてくるのではないだろうか。次の 2 ではその点について考察を行うこととする。

2 貸付けとの関連性について

前章では、貸付けによる所得とは、貸付けと因果関係のある所得であり、貸付けと所得との間には、「貸付けなかったならば生じなかったであろう」関係があれば足りると述べた。東京高裁平成 22 年判決が、不動産所得に当たるというためには、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したのは、このことから相当であろう。

同判決は、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損失を補償するという中途解約条項の趣旨に沿って得た利益であるから、収益補償金等で収入金額に代わる性質を有するものに該当するとしたが、賃貸借契約中の中途解約条項では、賃借人の都合により中途解約する場合には、賃借人は、賃貸人の有する貸付物件取得に係る借入金の残債務を負担するとともに、賃貸人に対する保証金の返還請求権も失うとされていたことからすると、本件解約契約に基づく本件利益は、本件本契約（賃貸借契約）中の条項に基づくものということもでき、正に、賃貸借契約と因果関係のある経済的利益といえる。

一方、東京地裁平成 21 年判決では、賃貸借契約において、賃借人に賃料滞納などがあった場合の中途解約に際しては保証金等を返還しないことが定められていたが、合意解約による場合の保証金等の取扱いは何ら定められていなかった。その意味では、本件免除益は、賃貸借契約において通常予定されている経済的利益あるいは賃貸借契約と因果関係のある経済的利益とはいえない。しかしながら、裁判所は、賃料収入で本件預託保証金の返還をまかなうことを予定していた本件契約（賃貸借契約）と、本件預託保証金等の返還請求権の放棄を条件とした本件契約の合意解約が一体のものであると認定している。つまり、合意解約から生じた利益を賃貸借契約から生じた利益と同視して、「不動産所得を生ずべき業務に関連して得た経済的利益である」としたのである。そうすると、合意解約と因果関係のある本件免除益は、賃貸借契約と因果関係のある経済的利益であるということができるのである。

このように、賃貸借契約と一体のものとしてされた合意に基づく経済的利

益についても、賃貸借契約がなければ生じなかったであろうという点で、貸付けと因果関係のある経済的利益といえることができる。

第4節 小括

不動産所得等の収入金額に代わる性質を有するものとして、所得税法施行令 94 条 1 項では、保険金等及び収益補償金を掲げている（所令 94①一、二）。

不動産所得を生ずべき業務に係る少額減価償却資産等に損失を受けたことによる保険金等は、支払保険料が不動産所得の必要経費に算入されるものであることに対応させて不動産所得の収入金額となり、また、外的要因により賃料収入が減少するような場合に取得する収益補償金も不動産所得の収入金額となる。同項の規定が、解釈において問題になることはあまりないだろう。

前掲裁判・裁決例の多くは、不動産所得の意義について、「不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものをいい、有償契約である賃貸借契約がその中心となるものと解される。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約（民法 601 条）であるから、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と解するのが相当である。」とした上で、「この考え方を受けて所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、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で、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係る収入金額とする旨規定し

ている」と述べている⁽¹⁰⁸⁾。

前章で述べたように、「貸付け」とは、賃貸借契約に限定されているわけではなく、地上権の設定等も含まれること、また、「貸付けによる所得」とは「貸付けと因果関係のある所得」と解することができることからすると、「使用収益する対価」に限らず、「使用収益する対価としての性質を有するもの」も含むとの解釈は相当であろう。その上で、「これに代わる性質を有するもの」として、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の規定があるとしている。この解釈は、本章第 1 節でみた同項の解釈と同じであり、相当であろう。

本章で取り上げた各裁判例は、保証金返還債務免除益が同法施行令 94 条 1 項 2 号に掲げる収益補償金に当たると判断されたものであるが、判決において認定されたように、賃貸借契約と一体のものとしてされた合意に基づく経済的利益、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益については、前章同様、貸付けと因果関係のある経済的利益、貸し付けることによって生ずることが通常予定されている経済的利益として、本来の「不動産等の貸付けによる所得」にも該当するといえることができる。

(108) 名古屋高判平 17・9・8 (前章第 2 節 1 参照)、審判所平 24・3・21 裁決 (前章第 2 節 3 参照)、東京地判平 21・7・24 (本章第 2 節 1 参照)、東京高判平 22・9・30 (本章第 2 節 2 参照)。東京高判平 23・10・19 (前掲注(107)) も同様。

第4章 必要経費を補填する性質を有するもの の取扱い

第1節 必要経費を補填する性質を有するもの

前掲の各裁判・裁決例では、不動産所得と判断した根拠を、所得税法 26 条 1 項あるいは、同法施行令 94 条 1 項 2 号としている。一方、次節に掲げる裁決例は、所得税法の立法趣旨から、不動産所得の必要経費を補填するものは、不動産所得の収入金額とすべきとしたものであり、他の裁判例とは異なる根拠により判断がなされている。

前章までの考察から次のことがいえる。不動産所得については、所得税法 26 条 1 項で、不動産等の貸付けによる所得と定義されているものの、同法施行令 94 条 1 項においては、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得に共通する規定として、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規定し、これに該当するものとして、保険金等及び収益補償金を掲げている。これは、不動産所得とは、本来、不動産等の貸付けによる所得であるが、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものも不動産所得に含まれるということの意味する。

租税法の立法目的が、担税力に応じた公平な課税を実現することであり、所得税法が所得を 10 種類に分類しているのも、それぞれの所得の担税力の相違を考慮したものである。そして、同法施行令 94 条 1 項の規定が確認規定であることも併せ考慮すると、所得税法は、本来の所得に限らず、それに代わる性質を有するものも、本来の所得に含むことを予定しているものと考えられる。すなわち、同項で掲げている保険金等や収益補償金以外にも本来の所得に代わる性質を有するものについては、同様に本来の所得の総収入金額に算入すべきなのである。

以下では、不動産所得の必要経費を補填する性質を有するものは、不動産所得の収入金額とすべきかという点について考察する。

第2節 関連収入についての裁決例

1 賃借人（転貸人）が、立退きの際し賃貸人から受領した金員⁽¹⁰⁹⁾

(1) 事例の概要

Xは、A社所有のビルの一部（以下「本件貸室」といい、A社所有のビルを「本件ビル」という。）を賃借して、Xが代表取締役を務めるB社に転貸していた（B社は、本件貸室を焼鳥店舗として利用していた。）。その後、A社は、本件ビルを建て替えることを理由に、Xに対し本件貸室の明け渡しを求めて交渉を行った結果、XとA社は、明渡し補償金として1億6,000万円（以下「本件受領金員」という。）をA社がXに対し支払うことなどを条件に、本件貸室の賃貸借契約を解約することを合意（以下「本件賃貸借解約合意」という。）した⁽¹¹⁰⁾。一方、XとB社は、本件賃貸借解約合意の成立後、XがB社に対し、明渡し補償金として1億3,628万円（以下「本件支払金員」という。）を支払うことなどを条件に、本件貸室の転貸借契約を解約することを合意した。なお、本件支払金員は、本件受領金員相当額を、XがB社から支払を受ける家賃収入の額と、XがA社に対して支払う賃借料の額を基に計算した、XとB社の各割合に応じてあん分計算するなどして算出されたものである。

争点は、本件受領金員が、Xの不動産所得に該当するか、一時所得に該当するかである。

(109) 国税不服審判所平成24年3月21日裁決（裁決事例集86集150頁）。

(110) なお、当初、A社はXに対し、8,000万円を支払うとともに、本件ビルの建替え期間中の焼鳥店の補償として2,000万円を支払うことを提案したが、Xは、B社が他所で焼鳥店を再開するには8,000万円では足りず、また、本件ビルの他の賃借人と比べて賃借期間が長く、それだけA社に貢献してきたのであるから、その意味でも本件貸室の明け渡しに際してXが受領する金員が8,000万円では少ない旨を伝えた。これに対し、A社においても、早急に本件貸室の賃貸借契約の合意解除をする必要があったことなどから、最終的には、A社がXに対し1億6,000万円支払うことで合意した。

(2) 審判所の判断

イ 必要経費の補填金の取扱い

「所得税法第 26 条第 2 項及び同法第 37 条第 1 項の各規定によれば、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額は、それに対する補填の有無に関わらず、不動産所得の金額の計算上必要経費として控除することとされている。このことからすると、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相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。」

ロ 認定及び判断

「本件賃貸借解約合意においては、本件受領金員の性質及び使途等が特定されていないものの、……本件受領金員の金額が決定した経緯は、X 側が、一貫して B 社による焼鳥店の再開を念頭において交渉を進め、そのために必要と見込まれる金額を踏まえて、A 社側に対して支払金員の増額を要求し、最終的には X 側の意向に沿った金額での合意（本件賃貸借解約合意）をするに至り、他方で、A 社側においても、当初から B 社が焼鳥店を再開することを想定して、本件貸室の明渡しに際して支払う金員の額を X に提案し、X 側から、他所で焼鳥店を再開するには足りないなどとして同金員の増額を要求されると、その意向に沿って大幅に増額した支払金額を再度提案し、その額をやや上回る金額で最終的な合意をするに至ったというものである。……本件受領金員の内容が、その性質及び使途等に応じて明確に区分されているとはいえないものの、本件受領金員のうち本件支払金員に相当する金員は、本件支払金員を補填する趣旨で支払われたものとみるのが相当である。」とし、「本件受領金員のうち本件支払金員に相当する金員は、まさに不動産所得に係る必要経費に算入すべき金員に相当する補填金であるから」不動産所得の収入金額に該当するとした。なお、本件受領金員のうち本件受領金員と本件

支払金員に相当する金員との差額については、「Xの不動産所得に係る業務の収益若しくは本件支払金員以外の必要経費の補償等ではなく、その性質及び使途等について特定されていない金員」であり、「Xの転貸人の地位に基づいて得た収入であるとはいえない」として一時所得の収入金額に該当するとした。

(3) 裁決について

上記裁決（以下「平成 24 年裁決Ⅱ」という。）は、「不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相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。」として、所得税法 26 条 2 項及び同法 37 条 1 項の各規定及び同法の立法趣旨を根拠に、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は不動産所得に係る総収入金額に算入すべきとした点に特徴がある。同法 37 条の規定は、必要経費を補填する性質の金員を受領した場合に、それを必要経費の計算上控除することを予定していないため、当該金員を受領した場合には何らかの所得として課税されることになるが⁽¹¹¹⁾、必要経費に算入されるべき金額を補填するための金員について、必要経費と収入金額とを別々の所得分類として計算することは、所得税法において、担税力に応じて所得を分類し、それぞれの計算方法が定められている趣旨が損なわれてしまうというのである。

現行所得税法は、分類所得税制度が廃止された以降も、所得をその源泉

(111) 必要経費の別段の定めである所得税法 51 条は、必要経費に算入する資産損失の金額の計算上、その損失を補填する保険金や損害賠償金の額を控除する旨規定している。資産に加えられた損害に基因して支払を受ける保険金等は非課税とされているため、当該資産が業務用資産であれば、その損失額から保険金等の額を控除した残額が必要経費となり、保険金等の額は全額非課税となる（所法 9①十七、51①④、所令 30 二、所基通 9-19）。なお、所得税法施行令 94 条 1 項 1 号により不動産所得等の収入金額とされる保険金等は、収入金額に代わる性質を有するものであるため非課税とはされない（所令 30 二、94①一）。

ないし性質に応じて、10種類に分類し、それぞれ所得金額の計算方法を定めている。これは、資産所得が最も担税力が強く、勤労所得が最も弱いという分類所得税制度以来の考えがその根底にあることは既に述べたとおりである。そして、不動産所得をはじめとして、多くの所得が、収入金額から必要経費を控除して所得金額を計算する構造となっているのも、投下資本の回収に当たる部分を課税対象から除外した純所得に対して課税するというものであり、担税力に応じた公平な課税の実現を図るという観点からも支持されているところである。

必要経費に関して補填を受けた場合、経済的には、必要経費支払の負担が減少することになるが、支払額自体が減少するわけではないため、補填金を当該必要経費に算入した所得の収入金額に算入しなければ、所得金額が過少に計算されてしまうことになり、公平な課税とはならない。更に、現行所得税法が、総合所得税制度を採用しつつも、所得分類によって異なる計算方法を定めていることからすると、当該必要経費に算入した所得と異なる所得に分類されることになれば、担税力に応じた課税が行われぬおそれがある。このことは、不動産所得の必要経費に算入された金額について、補填金を受けた場合、その補填金が一時所得となれば、当該補填金の金額から特別控除額が控除され、更にその2分の1が課税の対象とされることにより、負担する必要がなくなった必要経費相当額について、非課税部分が生じてしまうことから明らかであろう。すなわち、一旦必要経費として支払い、その後補填を受けることにより、所得分類の転換が行われ、適正な課税を逃れることができるのである。

必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は同じ所得分類の収入金額とすべきという考え方は、たな卸資産等に損失を受けたことにより受ける保険金等について事業所得等の収入金額とすることとしている所得税法施行令 94 条 1 項 1 号の創設理由が、保険料が事業上の必要経費として控除されていることと対応させて事業所得等の収入金額とすべきであるとされ

ていること⁽¹¹²⁾、また、所得税法 33 条 2 項において、少額減価償却資産等の譲渡による所得が譲渡所得から除かれているのは、既に当該資産等の取得価額の全額が必要経費として控除されているのに、譲渡所得として 2 分の 1 課税等の措置を適用するのは適当でないとする考え方によっていること⁽¹¹³⁾とも軌を一にするものである⁽¹¹⁴⁾。

このように、総収入金額から必要経費を控除するという計算構造となっている関係上、必要経費として控除されていることと対応させて収入金額とすべきとされている規定が存在し、それが確認的に規定されたものであること、また、所得金額の計算規定において、総収入金額という語が用いられている所得については、業務の内容が複雑・多様であり、副収入や付随収入なども生ずることから、本来の収入金額に限らずそれに代わる性質を有するものも、その業務に係る所得の収入金額とされていることからすると、所得税法は、適正公平な課税の実現を図る目的で、所得分類及び所得の計算方法を定めているのであって、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得とは別の所得分類の収入金額として計算することは全く予定していないものと考えられる。すなわち、必要経費に算入すべき金額に相当する補填金についても、不動産所得や事業所得の本来の収入金額ではないが、これに代わる性質を有するものとして、これらの所得の収入金額とすべきなのである。

立法趣旨・目的からの解釈であったとしても、それが文理解釈に反するものであってはならないが、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所

(112) 第 3 章第 1 節 2 参照。当該規定は、新たに課税するものではなく、それまで取扱いに疑義があったものについて明文化したものにすぎない。

(113) 第 2 章第 1 節 4 参照。

(114) 他にも、業務用固定資産を取得する目的で国庫補助金等の交付を受けた場合、当該補助金等の額を、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない代わりに、当該固定資産の償却費の計算においては、取得価額から控除することとされている所得税法 42 条の規定、必要経費に算入する資産損失の金額を計算する場合に、保険金等の額を損失の金額から控除することとされている所得税法 51 条の規定なども、同じ考え方に基づくものであろう。

得と同じ所得分類の収入金額とすることは、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく法令解釈によるものであり、このことが直ちに租税法律主義に反するとはいえないだろう。

以上のことから、不動産所得に係る必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は、不動産所得に係る総収入金額に算入すべきとした裁決は相当であると考えられる。ただし、ここでいう必要経費に算入すべき金額に相当する補填金とは、結果的に必要経費を補填することになった金員というのではなく、必要経費を補填する趣旨で支払われるものに限定されることに留意する必要がある。

なお、地方税法 365 条 2 項の規定による報奨金⁽¹¹⁵⁾のうち、事業用固定資産に係る報奨金は事業所得の総収入金額に算入する旨定めている所得税基本通達 27-5(6)の取扱いや⁽¹¹⁶⁾、取用等により、事業上の費用の補填に充てるものとして交付を受ける補償金（経費補償金）は、当該補償金の交付の基因となった事業の態様に応じ、不動産所得、事業所得又は雑所得の総収入金額に算入する旨定めている租税特別措置法通達 33-9 の取扱いについても、上記の考え方から、相当であるといえよう。

また、東京地裁平成 26 年判決は、本件利子補給金を、本件賃貸住宅一括借上契約との関連性から、不動産所得と判断しているが、利子補給金は、貸付不動産を取得するための借入金に係る支払利子の負担を軽減するものであるから、以上のような考え方によれば、「必要経費に算入すべき金員に相当する補填金」という点からも、不動産所得に当たるといえる⁽¹¹⁷⁾。

(115) 固定資産税の納税通知書に記載された納付額のうち、到来した納期に係る税金と当該納期後の納期に係る税金とをあわせて納付した場合に交付される報奨金。

(116) 森谷ほか・前掲注(25)146 頁では、当該報奨金は、事業所得の必要経費に算入される事業用固定資産に係る固定資産税に対応するものであるから、これに対応して事業所得の総収入金額に算入しようとするのがその趣旨であると説明されている。一方、事業と称するに至らない業務の用に供される固定資産に係る報奨金については、事業用固定資産に係る報奨金の取扱いに準じてその業務の実態に応じ、不動産所得又は雑所得の総収入金額に算入されることとなろうとの説明もある（同書 253 頁）。

(117) 控訴審においては、利子補給金が、必要経費である借入金の利子を軽減するものとして支払われることも、不動産の貸付けによる所得に当たるとしている（前掲

(4) 東京高裁平成 26 年 2 月 12 日判決⁽¹¹⁸⁾

ここで、事業所得の必要経費を補填する趣旨で支払われた立退料が、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号に該当し、事業所得とされた東京高裁平成 26 年 2 月 12 日判決（以下「東京高裁平成 26 年判決」という。）を紹介する。この判決は、弁護士である控訴人（第一審原告）が、法律事務所として賃借していた建物を賃貸人に明け渡したことに伴って、賃貸人から取得したいわゆる立退料に係る所得を一時所得として申告したところ、税務署長から当該所得の一部は事業所得に当たるとして更正処分を受けたため、その取消を求めた事例である⁽¹¹⁹⁾。事業所得についての判断ではあるものの、所得税法施行令 94 条 1 項が、事業所得のほか、不動産所得、山林所得及び雑所得に共通する規定であることからすると、不動産所得についても同様に解されることから、参考になろう。

イ 所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の解釈

裁判所は、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号について、「[1] ここにいう『収益』については、事業又は事業所から生ずるその帰属の判断につ

注(94)参照。

(118) LEX/DB 文献番号 25504307。なお、第一審は、東京地裁平成 25 年 1 月 25 日判決（税資 263 号順号 12138、

<http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12138.pdf>）。

(119) 本事例は、賃貸人の事情により旧事務所を移転することとなったが、新事務所を賃借するに当たり、退去費用のほか、増加する賃料や新事務所の開設費用等、控訴人の負担する費用の増加分を含めて立退料として賃貸人から取得したものである。なお、判決では、取得した立退料のうち、賃料等差額補填分及び新事務所開設費用補填分については、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号により事業所得に係る収入金額とされたが、退去費用補填分については、「退去は、賃貸人の都合によるものにすぎず、控訴人が事業を継続して収入を上げていくために、旧事務所を退去することが必要であったということとはできない」、「退去費用は、特定の事業所得の収入と対応しているわけではなく、また、取得した新資産のように、将来にわたっての期間の減価償却費として必要経費となるようなものでもないから、控訴人の事業所得の必要経費になるとはいえない」として、事業所得には当たらない（一時所得）とされた。退去が賃貸人の都合であるなら、退去費用は、事業を継続していく上で必要な支出であるし、特定の収入に対応していなくとも、期間対応の費用として必要経費に算入されるべきであり、退去費用が事業所得の必要経費とならないとした高裁の判断については疑問が残る。

いて定める所得税法 12 条⁽¹²⁰⁾及び 158 条⁽¹²¹⁾の規定に照らし、また、当該判断を前提に『事業（中略）から生ずる所得』である事業所得の金額の計算について既に述べたように定める同法 27 条 2 項の規定⁽¹²²⁾も踏まえると、当該業務の遂行により生ずべき所得一般をいい、当該所得の金額を算定するために償却費に係るものを含めた同法等の規定による各種の金額の計算をする前の費用を含むものと解するのが相当であり、

〔2〕『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』については、前記〔1〕のような収益の意義や同項の規定との対比等に照らせば、そこに例示されたもののほか、それにより当該事業に係る必要経費の金額の増加を生ずるような事由を含むものと解される。そして、

〔3〕当該金銭等について、その授受に係る合意等において当該事由により増加する必要経費の金額を補填する趣旨のものとされているような場合には、前記〔1〕のような収益の意義にも鑑みれば、当該金銭等は当該『事由により当該業務の収益の補償として取得する』ものに含まれるといえ、〔4〕一般に当該業務の遂行により生ずべき当該事業所得に係る必要経費はそれに係る収入金額によって賄われることが想定されていることを踏まえると、当該金銭等が上記〔3〕に述べた合意等の趣旨に沿って取得されたときは、当該取得に係る金銭等は当該業務の遂行により生ずべき当該事業所得に係る『収入金額に代わる性質を有するもの』に該当するといえることができるものと解するのが相当である。その上で、〔5〕所得税法施行令 94 条 1 項 2 号は、当該居住者が取得する金

(120) 「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」旨定めた実質所得者課税の原則規定。

(121) 「……税務署長は、当該各事業所の主宰者が当該各事業所から生ずる収益を享受する者であると推定して、更正又は決定をすることができる」旨定めた事業所の所得の帰属の推定規定。

(122) 「……事業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」旨定めた事業所得の金額の規定。

銭等が以上のような各要件を満たすものである限り、その名目が『補償金』とはされていないとしても、その性質が『これに類するもの』であれば、それを当該事業所得に係る収入金額とするとしたものというべきである。」と説示している。

ロ 考察

判決は、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号でいう「収益」とは、償却費に係るものを含めた各種の金額の計算をする前の費用を含むものと解するのが相当であるとして、収入だけでなく、費用の補償をも意味することを示唆しており、そのような収益の意義等からすると、同号の「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」には、それにより当該事業に係る必要経費の増加を生ずるような事由を含むものと解している。そして、金銭等の授受に係る合意等において当該事由により増加する必要経費の金額を補填する趣旨のものとされているような場合には、当該金銭等は当該「事由により当該業務の収益の補償として取得する」ものに含まれ、当該金銭等が当該合意等の趣旨に沿って取得されたときは、「収入金額に代わる性質を有するもの」に該当するとしたのである。

これに対して、①「その他の事由」の範囲は、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」という例示のように、継続的な事業運営が困難を来すような場合に限定されるため、継続的な事業運営をしている中で経費の増加分の補填をこの中に含めるのは無理がある、②「収益」と対立する概念である「費用」に含まれるものが「収益」に含まれるとするは無理な話であり、そもそも柱書に「収入金額に代わる性質を有する」とある以上、経費の増加分の補填を含めるという解釈は無理に無理を重ねたものであり、論外であるとする指摘もある⁽¹²³⁾。

(123) 長島弘「判批」税務事例 46 巻 4 号 34 頁 (2014)。なお、大屋貴裕教授も「『収益の補償』に『経費の補償』を含めるという解釈はできない」と判決内容には反対の立場である (大屋「判批」速判解 (法七増刊) 16 号 240 頁 (2015))。

上記①については、「その他の事由」の範囲は「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」と類似のものに限られるのであり、規定の創設理由が、「収用等によりそれら事業等の全部又は一部の休止、転換又は廃止等により休業補償、離作料等として、それらの事業等を遂行するならば得べかりし性質を持つ収入金—いわゆる営業補償の意味で受けるものは、これらの事業所得等の収入金額に算入して課税することにした。」とされているとおり、外的要因により業務の休止等を余儀なくされ、収入が得られなくなるような場合を予定したものと考えられる（前章第1節参照）。確かに、列挙された事由は、継続的な事業運営が困難を来すような場合ともいえるが、仮に、事業自体は休止せずに継続できたとしても、何らかの事情により収入が減少するときには、その補償として金銭等を受け取ることもあるだろう。この場合に取得する収入の補償金と事業を休止した場合による収入の補償金とは、得られたであろう収入を補償するという意味で何ら変わらないのであって、同様に取り扱われるべきであることに異論はないであろう。そして、本規定が、収入の補償として取得する金銭等の取扱いであることからすると、収入が得られなくなるという点を重要視していると考えるのが相当ではないだろうか。すなわち、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止」は、飽くまで例示であり、当該「事由」とは、継続的な事業運営が困難な事由というよりも、収入が補償されるような事由、換言すれば、外的要因により収入が減少するような場合であるというべきであろう。

なお、所得税基本通達 34-1(7)では、一時所得とされる立退料から除かれるものとして、業務の休止等により減少することとなる収入金額の補填のほか、業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額を挙げている。ここでいう必要経費の補填については、使用人に支払う給与等とあるように、増加する必要経費ではなく、収入が減少することによって、そこから支払うべき必要経費が支払えなくなることを防ぐため

に、その分を補填するという趣旨であろう。すなわち、単なる必要経費の補填にとどまらず、収入金額を補填するという性質をも有しているといえることができる。したがって、このような必要経費の補填金が「補償金その他これに類するもの」に当たると解することは、文理にも反しないであろう。そして、同通達の(注)1は、一時所得から除かれたこれらの金額は、その業務に係る各種所得の計算上総収入金額にされるとしており、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号と同趣旨のものであるといえる。

他方、業務の休止等によって、収入が減少することもあれば必要経費が増加することもあるだろう。いずれの場合も、その原因が外的要因によるものであれば、何らかの補償を求めることになると思われる。所得をその源泉や性質によって分類し、そ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の実現を図ろうとする所得税法の趣旨に鑑みると、収入の補償として取得した場合のみを本規定の適用対象とし、必要経費の補填として取得した場合はこれと異なる課税をするのは相当ではない⁽¹²⁴⁾。このように、「収益の補償」の意義が明確ではないことに加え、所得税法の趣旨から考えると、本規定の文理解釈として、上記判決のような解釈も不可能とはいえないだろう⁽¹²⁵⁾。しかしながら、収

(124) 収益の補償を受けるか必要経費の補填を受けるかは事例によって異なるが、得られたであろう収入の補償と支出しなくても良かったであろう経費の補填は、その性質や発生の態様は同一であるというべきであり、担税力が異なるものではない。

(125) 浅妻章如教授は、「費用収益対応（所得税法 37 条 1 項参照）は、或る費用がどの収益と対応するか、として理解される。Y（筆者注：被告国）主張は、或る収益がどの費用と対応するか、という逆転（収益費用対応とでも呼べようか）の発想である。費用収益対応をマッチングとも呼ぶが、収益費用対応も含めた【広義のマッチング】を所得税の【構造】として理解することができる。……広義のマッチングが経済的に妥当な課税結果をもたらすとはいえ、立法が不備なら租税法律主義違反となるとの批判も考えられる。しかし、広義のマッチングを暗黙のうちに優先させて形式的な条文操作では正当化しがたいような課税結果（納税者有利のこともある）を導いた裁判例もある。」とした上で、本判決の「判旨の条文操作（収益補償にいう収益は『グロス』収益を含む）は、かつて裁判所が広義のマッチングを優先させた例と比べると無理が少なく、租税法律主義違反との批判には耐えられよう。」と述べられる（浅妻「判批」旬刊速報税理 32 卷 34 号 41 頁）。

益の一般的意味⁽¹²⁶⁾や、所得税法 13 条などにおいても収益と費用とは区別して用いられていることからすると、上記②のように、その文理から、収益に費用は含まれないとの見解にも一理あり、本件のような収入の減少が無い場合の必要経費の補填金が、本規定に含まれるとした判決には疑問無しとはしない⁽¹²⁷⁾。

ただし、上述したとおり、必要経費に算入すべき金額に相当する補填金は、必要経費に算入される所得に係る収入金額とするのが相当であり、結論においては筆者も賛成である。

2 航空機リースに係る手数料免除益

(1) 事例の概要

平成 24 年裁決 I⁽¹²⁸⁾では、ローン残債務免除益のほか、組合の業務執行者に対して支払うべき未払の管理手数料について、その支払を免除されたことによる利益（以下「本件手数料免除益」という。）の所得区分についても争われている。

(2) 審判所の判断

イ 必要経費の補填金の取扱い

「所得税法第 26 条第 2 項が、不動産所得の金額は、その年中の不動

(126) 「①利益を収めること。利益として取得する金銭。②企業会計上、経営活動の結果、資本を増加させる原因となるもの。売上高・受取手数料・受取利息など。」（新村・前掲注(26)1315 頁）、『費用』に対立する概念である。（神戸大学会計学研究室編『第 6 版』会計学辞典』629 頁（同文館出版、2007））などと説明されている。

(127) 判決で挙げている所得税法 12 条と同様の規定である法人税法 11 条について、「法人税法 11 条は、収益についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかというべきであるから、結局のところ同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解される。」とする裁判例（高松高判平 16・12・7 民集 61 卷 6 号 2531 頁）もあるが、費用は収益と対応させて計上すべきとの考え方からすると、同条の規定は、結果的に収益から費用を控除した所得の帰属についても同じことがいえるというものであって、これをもって収益の補償に経費の補償をも含むと解することはできないであろう。

(128) 国税不服審判所平成 24 年 3 月 21 日裁決（裁決事例集 86 集 163 頁、第 2 章第 2 節 3 参照）。なお、本事例における訴訟については、後記 2(4)参照。

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規定していることに鑑みると、不動産所得の必要経費に算入される金額の補填を目的とする金員の支払や、同金額に係る未払債務の支払免除を受けた場合には、その支払や免除を受けた金額は、不動産所得の総収入金額に算入すべきである。」

ロ 認定及び判断

Xの不動産所得の必要経費に算入した未払の管理手数料の全額について、支払免除を受けたのであるから、本件手数料免除益は、不動産所得の総収入金額に算入すべきものであると判断した。

(3) 裁決について

本件手数料免除益のような必要経費の支払免除益は、(本来支出しなくても良かったであろう)増加する必要経費の補填というより、(本来支出すべきであった)必要経費の減額に近いものである。上記1(4)で述べたとおり、収入金額を補填する性質を有しない必要経費の補填金が所得税法施行令94条1項2号の「収益の補償」に当たるとする解釈には疑問もあるが、仮に、このような必要経費の補填が当該収益の補償に該当すると解されるとしても、同号で「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」と規定されている以上、本件のような業績悪化を原因とする(外的要因によらない)必要経費の支払免除を当該収益の補償に含めるのは困難であろう。すなわち、このような必要経費の支払債務免除益については、同号の範疇ではないのである。

平成24年裁決Iでは、本件手数料免除益が不動産所得に当たるとした理由を、「所得税法第26条第2項が、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規定していることに鑑みると、不動産所得の必要経費に算入される金額の補填を目的とする金員の支払や、同金額に係る未払債務の支払免除を受けた場合には、その支払や免除を受けた金額は、不動産所得の総収入金額に算入すべきである。」としている。これは、平成24年裁決IIと同様の理由であり、

そのように考えるのであれば、外的要因による事由がない場合であっても、必要経費を補填する趣旨で取得した金銭等は、当該必要経費が算入される所得に係る収入金額とされることになる。

必要経費の支払の免除を受けることは、必要経費相当額の経済的利益を受けることとなるため、所得税法上は各種所得の収入金額又は総収入金額とされている（所法 36①、所基通 36 - 15(5)）。裁判例においても「債務免除は、法的には、債権者が債務者に対する債権を消滅させる行為であり、経済的な面から客観的にみれば、債権者による債権という経済価値の放棄により、債務者の債務という負の経済価値が消滅するというものであって、これが基本的に経済的利益に当たることは明らかである。したがって、基本通達 36 - 15(5)が、債務免除を受けた場合の当該債務免除額が経済的利益に含まれる旨を定めたのは、所得税法 36 条 1 項の妥当な解釈を課税行政実務の立場から確認したものとして合理性を有するものである。」⁽¹²⁹⁾とされていることから、必要経費の補填金と支払免除益を同列に述べた判決は妥当であろう。すなわち、支払うべき金員の補填金を受けることと支払うべき金員の支払を免除されることは、経済的に同じ効果が生ずることになるのであるから、いずれの場合であっても、それが同じ原因に基づくものであれば、課税関係も同一になるべきなのである。

(4) 東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決⁽¹³⁰⁾

上記事案に係る東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決では、判決において不動産所得とされた本件手数料免除益について、一時所得との判断がなされ

(129) 仙台高判平 17・10・26 税資 255 号順号 10174。同判決は、不動産貸付業を営む控訴人が、業務の運転資金として金融機関から借り入れた借入金について、残債務の免除を受けたことにより経済的利益が生ずるか否かが争われた事例である。所得区分が直接争われなかったため、不動産所得該当性については判示していないが、控訴人が一時所得として申告した免除益を、被控訴人が不動産所得として更正し、判決もこれを認めている。なお、第一審は仙台地裁平成 17 年 2 月 28 日判決（税資 255 号順号 9945）。上告審最高裁平成 19 年 10 月 2 日第三小法廷決定（税資 257 号順号 10795）は、上告受理申立てを不受理とした。

(130) 前掲注(86)参照。

た。裁判所は、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とした上で、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（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、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としている。更に、本件手数料は、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としても、所得税法には、特定の所得の必要経費に算入されていた未払費用について、後にその費用に係る債務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とした。

特段の規定がない以上許されないとした上記判決は、逆にいうと、全ての事象を法律で規定する必要があると述べているに等しい。上記1(3)で述べたとおり、必要経費の補填金を、必要経費に算入した所得と同じ所得分類の収入金額とすることは、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく解釈によるものであることからすると、このことが直ちに租税法律主義に反するとはいえない。そして、必要経費の支払免除益についても同様であることは既に述べたとおりである。

第3節 考察

前節では、必要経費の補填金が、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号の「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」に該当するか否かについては、疑問が残るとしつつも、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得金額の計算規定から、必要経費が算入される所得に係る収入金額とするのが相当であると述べ、必要経費の支払免除益についても同様に扱うべきであるととした。

平成 24 年裁決 I の本件ローン残債務免除益（第 2 章第 2 節 3 参照）は、航空機取得費用が減価償却費として必要経費に算入されるものであることからすると、必要経費の支払免除益に該当するとも考えられる。本節では「必要経費を補填する性質を有するもの」の範囲がいかなるものなのかについて考察を行う。

1 減価償却資産の取得費用の補填金

東京高裁平成 26 年判決は、新資産の取得のための支出は、基本的には、減価償却を通じて必要経費に算入されるものであるから、新資産の取得費用の補填分も、事業所得の総収入金額に算入するのが相当としており、減価償却費として必要経費に算入することとなる減価償却資産の取得費用の補填金についても、「必要経費を補填する性質を有するもの」に含まれるとしている。

ところで、所得税法 42 条 1 項は、国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産を取得した場合には、その年の 12 月 31 日までに当該国庫補助金等を返還しないことが確定した場合等に限りに、当該国庫補助金等のうち当該固定資産の取得に充てた部分の金額に相当する金額は、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない旨規定している。これは、国庫補助金の受入れに伴い課税利益が生ずるものとした場合に、その国庫補助金によって取得を予定された固定資産の取得資金が税の額だけ不足することを防ぐため、国庫補助金の額を総収入金額に算入しない代わりに、当該固定資産

の取得価額から控除して償却費の額を計算するもので、いわゆる圧縮記帳の規定である⁽¹³¹⁾。仮に、何らかの交付金をもって取得することを予定された固定資産が、不動産所得を生ずべき業務の用に供される固定資産である場合、当該交付金が不動産所得とされないとなれば、同条のような（取得価額から控除する）規定にはなり得ないのである（もっとも、固定資産を取得することを前提とされていない交付金については、当該交付金の性質によって他の所得に分類される可能性がある。）。換言すれば、当該交付金が、償却費として必要経費に算入されることとなる固定資産の取得費用の補填であるがゆえに、当該必要経費に算入される所得と同一の所得の収入金額とすべきとの前提があるからこそ、圧縮記帳を行うことができるのである。そのように考えると、新資産の取得費用の補填金も、事業所得の総収入金額に算入するのが相当であるとした上記判決内容についても容易に理解できるのではないだろうか。

2 減価償却資産に関する債務免除益等

前節で述べたとおり、償却費以外の必要経費について、その支払債務が免除された場合には、必要経費の補填金と同様に考えることができる。また、減価償却資産の取得費用について補填金を受けた場合には、上記1のとおり、当該減価償却資産に係る償却費として、必要経費に算入することとなる所得の収入金額に算入するのが相当である。そうすると、減価償却資産について、取得費用の未払額の債務免除を受けた場合や、平成24年裁決Iのように、借入金により取得した場合に、その借入元金の返済について免除を受けたときの課税関係はどのように考えられるであろうか。

取得費用の未払額について債務免除を受ける場合、値引きとする場合と、未払額の債務免除とする場合が考えられる。所得税基本通達49-12の2は、業務の用に供する減価償却資産について後日値引き等があった場合には、値

(131) 武田・前掲注(10)3462頁。

引き等の額の全額を収入金額とすることなく、一部を減価償却資産の取得価額及び未償却残額から減額する方法を認めている。同通達の(注)3では、値引き等の額から取得価額等を減額した額を控除した残額を、総収入金額に算入するとしているが、後日の値引き等は補填金と同じ経済的効果が生ずることからすると、当該残額を総収入金額に算入する場合には、償却費として必要経費に算入した所得と同一の所得分類とするのが相当であろう。

また、未払額の債務免除とする場合、減価償却資産の取得価額に変更がないため、同通達の取扱いをすることはできないが、値引きの場合と未払額の債務免除とは同じ経済的効果が生ずることからすると、未払額の債務免除の場合についても、その債務免除益の額を、当該減価償却資産に係る償却費として必要経費に算入した所得と同一の所得分類の収入金額とすべきであろう。

一方、減価償却資産を借入金により取得した場合のその借入金の元金返済債務免除益については、取得費用が償却費として必要経費に算入されるという意味で、償却費以外の必要経費と同じであるものの、借入元金の返済額が必要経費となるわけではなく、取得費用を基に計算された償却費が必要経費になるのであるから、借入金の元金返済債務免除益を、直ちに平成 24 年裁決 I における本件手数料免除益のような「必要経費に算入すべき金員の支払債務免除益」と同様に解することはできないようにも思われる（必要経費に算入される借入金の負債利子について支払免除を受けた場合には、「必要経費に算入すべき金員の支払債務免除益」となる。）。同裁決における本件ローン残債務免除益は、このような資産の取得に係る借入金の元金返済債務免除益であるが、必要経費の補填という面からの検討がされていないのは、このような理由からではないだろうか。

しかしながら、必要経費の補填金は必要経費に算入される所得に係る収入金額とすべきとした根拠が、所得税法の立法趣旨を踏まえた所得分類及び所得計算規定に基づく解釈によるものであることからすると、借入金の元金については、その返済額が必要経費にはならないものの、既に減価償却資産の

取得費用に充てられており、その総額が、償却費として必要経費に算入すべきものであることから、取得費用の未払額の債務免除などと同様に、減価償却資産を借入金により取得した場合のその借入金の元金返済債務免除益についても、必要経費を補填する性質を有するものと解するのが相当であろう。そうすると、本件ローン残債務免除益についても不動産所得とすべきなのである⁽¹³²⁾。このことは、借入金をもって資産の取得以外の必要経費の支払に充てた後、当該借入金の元本返済額が免除された場合の免除益についても同様である⁽¹³³⁾。

3 少額減価償却資産等の譲渡による所得

第2章第1節4でも触れたが、たな卸資産（たな卸資産に準ずる資産を含む）、少額重要資産以外の少額減価償却資産及び一括償却資産の譲渡による所得は譲渡所得から除かれている（所法33②、所令81）。そしてその趣旨が、これらの資産の取得価額が既に必要経費に算入されているにも関わらず譲渡

(132) 岡村忠生教授は、「ノン・リコース借入れが課税上問題となるのは、それが、名目上の取引価格を水増しし、それに伴う控除額を膨らませるからである。……買主が償却等の課税上の利益を吸収し終え、弁済を止めて抵当流れとなったとき、買主には、残存債務額と失われた資産の基準価格との差額が、利益として発生し、課税の対象となる。これは、一種の債務免除益であるが、その中味は、取得価格の水増しによって生み出された減価償却控除に対応する実体のない利益である。つまり、それまでの過大な償却が利益として取り戻されるわけである。」とした上で、「減価償却控除は通常所得から行われるのであるから、通常所得として課税しない限り、一種の所得種類転換を認めることとなろう。」と述べられる（岡村「タックス・ジェルターの構造とその規制」論叢136巻4・5・6号332頁・376頁（1995））。小塚真啓准教授も同様の立場から、平成24年裁決Ⅰに関して、本件ローン残債務免除益には、Xが本件借入金を課税後所得から返済するとの前提で計上してきた減価償却費の取戻しの側面があり、これを一時所得に分類しその一部しか課税しないことは、減殺してきた所得を、その限りで非課税とする結果となる点で、適切でないとした上で、本件ローン残債務免除益は、（純資産増加にあたる部分を除き）本件手数料免除益と同様に、不動産所得に係る必要経費算入額の取戻しと見るべきものであって、本件ローン契約を本件ローン残債務免除益の源泉とみることはできないから、本件手数料免除益と同じ理由により、不動産所得に分類されるべきであったように思われ、リース事業に含まれない本件ローン契約から生じたとの理由で、雑所得に分類されたことは問題があるかと述べられる（小塚「判批」ジュリ1452号9頁）。

(133) 前掲注(129)参照。

所得として2分の1課税等の措置を適用するのは適当ではないとの考えによるものであることからすると、必要経費の補填金と同様の理由から、不動産所得を生ずべき業務に係るこれらの資産の譲渡による所得は、不動産所得に係る収入金額となるのである。したがって、これについても必要経費を補填する性質を有するものに含まれるということができよう。

第4節 小括

前節までの考察を踏まえると、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するものは、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額とすべきであって、当該必要経費には、減価償却費として必要経費に算入される資産の取得費用も含まれる。このことは、必要経費の支払を免除されたことによる債務免除益も同様であり、資産の取得費用や必要経費の支払に充てるための借入金の元金返済債務免除益もまた、同様であるといえることができる。

また、不動産所得を生ずべき業務に係る少額減価償却資産等の譲渡による所得も、必要経費に算入された金額に対応させるべきものであり、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するものとして、不動産所得に係る収入金額とすべきである。

第5章 まとめ

第1節 不動産所得の範囲

これまでの考察から不動産所得は、大別して次の2つから構成されるということが出来る。

1 不動産等の貸付けによる所得

「不動産等の貸付けによる所得」とは、「不動産等の貸付けを原因とする所得」であるから、貸付けと因果関係のある経済的利益ということが出来る。したがって、不動産等を使用収益させる対価としての性質を有するもの（賃料、権利金等）に限定されず、不動産所得を生ずべき業務の遂行に伴い付随して生じた経済的利益も含まれる。

貸付けと因果関係がある経済的利益とは、換言すれば、貸し付けることにより生ずることが通常予定されている経済的利益であり、具体的には、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益であるか、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益であるか、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるかといった点から判断がされることになる。

2 不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するもの

(1) 保険金等及び収益補償金

不動産所得には、上記の(本来の)不動産等の貸付けによる所得のほか、所得税法施行令94条1項に掲げるもので、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものも含まれる。したがって、同項の規定により不動産所得に含まれるものは、不動産等の貸付けによる所得そのものではないものの、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものとして

不動産所得とされるのである。なお、同項は、過去において取扱いに疑義のあった事項について、明文化したものであり、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得に共通した規定である。

同項1号により不動産所得となるのは、i) 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産、少額重要資産以外の少額減価償却資産及び一括償却資産について損失を受けたことにより取得するものであること、ii) 保険金、損害賠償金、見舞金その他これに類するものであることの要件を満たすものである。

同項2号により不動産所得となるのは、i) 業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止など外的要因により、当該業務に係る収入が減少してしまうような事由により取得するものであること、ii) 当該減少する収入の補償として取得するもの(休業期間中の使用人給与の補填金なども含む。)であること、iii) 補償金という名目に限らずこれに類するものであることの要件を満たすものである。

(2) 必要経費を補填する性質を有するもの

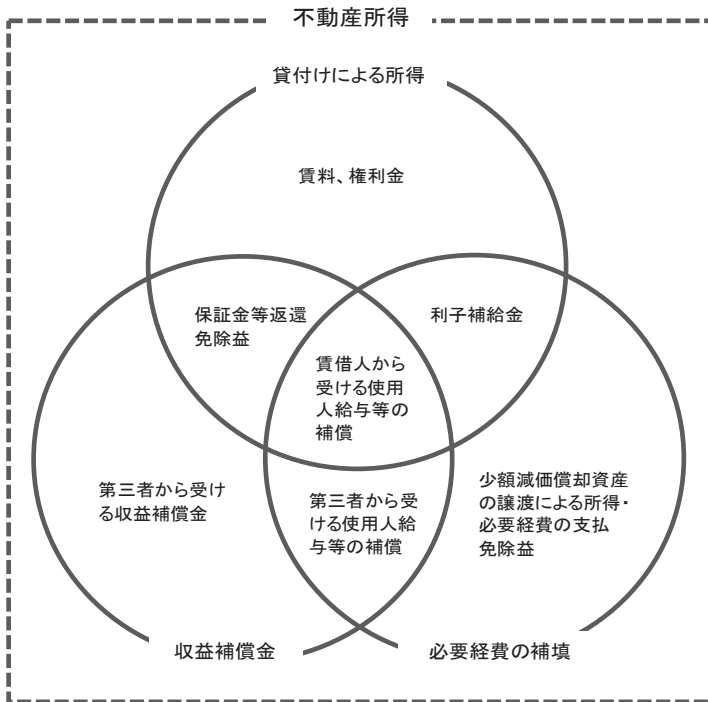
不動産所得には、副収入や付随収入が生ずることが予定されており、上記のとおり、「不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するもの」も不動産所得に含まれること、また、所得税法施行令94条1項1号のように、必要経費と対応させて収入金額にするという規定が確認的に規定されたものであり、同様の趣旨の規定が他にも見られることからすると、不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するものについても、不動産所得に係る収入金額に代わる性質を有するものとして、不動産所得の総収入金額に算入されるべきである。この考え方は、不動産所得に限定されるものではなく、総収入金額から必要経費を控除して所得金額を算定する所得について共通の事項である。

なお、必要経費を補填する性質を有するものには、減価償却資産の取得費用の補填も含まれ、また、支払債務の免除益や、必要経費の支払に充てるための借入金の元金返済免除益、少額減価償却資産等の譲渡による所得

も含まれる。

以上を図にすると、下のようなイメージになる。なお、本稿で取り上げた裁判例にもあるように、賃借人から受ける保証金の返還免除益は、収益補償金に該当するとともに貸付けによる所得にも該当するなど、重複するものもある。

【不動産所得の範囲のイメージ】



※ 上図は、本稿における考察の結果、一般的に考えられるものとして整理したものであり、個々の契約内容によって上記とは異なる結果になることもある。

3 不動産所得の課税要件

以上のことから、不動産所得の課税要件についてまとめると、次のように整理することができる。

なお、丸数字（①、②等）は連立的要件、アルファベット（A、B、a、b等）は選択的要件を表している。

- ① 不動産等を貸し付けていること（不動産の上に存する権利の設定その他他人に不動産等を使用させることも含む。）
- A 不動産（土地及びその定着物）
 - B 不動産の上に存する権利（地上権、永小作権、借地権など）
 - C 船舶
 - D 航空機
- ② 次のいずれかの所得であること。
- A 貸付けによる所得であること。
 - a 不動産等を使用収益させる対価としての性質を有するものであること。
 - b 貸付けと因果関係のある経済的利益（貸付けを行うことによって生ずることが通常予定されている利益）であること。
 - 例：> 賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益
 - > 賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益
 - > 賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益
 - B Aに代わる性質を有するものであること。
 - a 不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産等につき損失を受けたことにより取得する保険金等
 - b 不動産所得を生ずべき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
 - c 不動産所得に係る必要経費を補填する性質を有するもの
 - 例：> 必要経費の金額の補填金

- 必要経費の支払免除益
- 減価償却資産の取得費用の補填金
- 減価償却資産の取得費用の支払免除益
- 借入金の返済免除益
- 少額減価償却資産等の譲渡による所得

③ 次のいずれかに該当する所得でないこと。

A 事業所得

不動産等の貸付け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は、不動産所得となる。

B 譲渡所得

借地権等の設定の対価のうち一定のものは、譲渡所得とみなされる。

不動産所得を生ずべき業務に係るたな卸資産に準ずる資産、少額重要資産以外の少額減価償却資産、一括償却資産の譲渡による所得は、不動産所得となる。

第2節 その他の関連収入の例

これまでの考察により、本稿の目的である不動産所得の範囲が明らかになった。これを踏まえ、本節では、本稿で取り上げた裁判・裁決例以外の関連収入について、その不動産所得該当性について検討する。いずれも目新しい事例ではないが、思考過程を再確認する意味においても課税実務に資するものと思われる。

1 自動販売機による販売手数料

数年前、賃貸用マンション建設にあたり、自動販売機を設置し、賃料収入（消費税は非課税）を得る前に自動販売機による販売手数料（消費税は課税売上）のみを計上し、マンション建設に係る消費税の還付を受けるといふ、

いわゆる自販機節税スキームが話題となった⁽¹³⁴⁾。これは消費税に関する事例であるが、消費税の還付の有無に関わらず、賃貸用のマンションや駐車場の敷地内に自動販売機を設置している納税者は多いだろう。

さて、この場合の販売手数料は不動産所得に含めるべきであろうか。自動販売機による収入については、飲料メーカー等との契約内容によっても異なるが、自動販売機の設置スペースを提供し、電気料を負担することで、売上金額に応じて販売手数料を受け取るという形態が一般的であろう。当該販売手数料の所得分類については、商品の販売として雑所得（又は事業所得）、土地（設置スペース）の貸付けの対価として不動産所得などが考えられるが、消費税が課税売上となり、上記のように消費税の還付を受けることができることからすると、土地の貸付けの対価でないことは明らかである。消費税還付事案に係る国税不服審判所平成20年7月4日裁決（裁決事例集76集465頁）では、上記のような自動販売機による販売手数料について、「本件自販機の設置場所の提供等に加え、故障発生時の連絡等の人的役務の提供に対する対価であると認められる。さらに本件自販機を稼働させるための電気供給義務を請求人が負担することも合意の内容に当然含まれているから、販売手数料は、このような本件自販機への電気供給に対する対価としての性質も有している」と認定し、単に自販機の設置場所の提供だけではなく、電気代の負担及び人的役務の提供が一体となったものであるから、土地の貸付けの対価とみることはできないとしている。

このように自動販売機による販売手数料は、場所の貸付けと人的役務の提供が一体となったものに対する対価であるが、仮に故障発生時の連絡等を行うとしても、商品の補充等を自ら行うことなく、電気供給についても電気代を負担しているのみであることからすると、人的役務は付随的なものにすぎないのであるから、所得税法上の所得分類については、不動産所得とするの

(134) 平成22年度税制改正において、3年間は課税事業者となることとされたことなどにより、仕入控除税額の調整を行う必要があるため、このような還付申告ができないこととされた（消法9⑦、12の2②、37②③）。

が相当である⁽¹³⁵⁾。

2 契約終了に伴い受領した原状回復金

不動産に係る賃貸借契約においては、その契約について中途解約又は終了した場合、賃借人に原状回復義務を課す契約が慣例である。建物を飲食店などの店舗として賃貸している場合、契約終了に伴って、賃借人は、自ら設置した内部造作を取り壊した上で（原状回復して）返還するのが通常であろうが、賃借人が自らこれを行わず、原状回復金を賃貸人に支払うケースもある。このように、原状回復義務の履行に当たっては、原状回復工事を賃借人が直接行う場合と、賃貸人が原状回復に要する費用相当額の金銭を賃借人から受領（又は敷金等と精算）して、賃貸人において原状回復工事を行う場合とがあるが、いずれの場合であっても賃借人が原状回復義務を履行したこととなる。賃借人が原状回復工事を行い賃貸人に不動産を返還した場合には、賃貸人に所得は発生しないが、賃貸人が原状回復金を賃借人から受領し、賃借人の原状回復義務が消滅した場合には、原状回復金相当額を賃貸人の所得として認識する必要がある。

原状回復金は、賃借人が設置した内部造作等を撤去するなど不動産等を原状に復するための費用であるから、不動産等を使用収益させる対価ではない。前節では、不動産等の貸付けの基となる賃貸借契約等において通常予定されているものなど貸付けと因果関係のある経済的利益は、不動産等の貸付けによる所得となると結論付けた。上述のとおり、原状回復義務の履行の方法としては、賃借人が自ら原状回復工事を行う場合と、賃貸人が原状回復に要する費用相当額の金銭を賃借人から受領（又は敷金等と精算）して、賃貸人が原状回復工事を行う場合とがあるが、後者の方法も一般的によくある方法であるといえることからすると、賃貸借契約等において通常予定されている経

(135) 不動産所得の金額が争われた東京地裁平成 24 年 12 月 13 日判決（税資 262 号順号 12116, <http://www.nta.go.jp/ntc/soshoshiryo/kazei/2012/pdf/12116.pdf>）では、直接の争点ではないが、自販機設置料を不動産所得としている。

済的利益ということができ、不動産所得とするのが相当である⁽¹³⁶⁾。

原状回復という点では、名古屋高裁平成 17 年判決の事例は、土地賃借人が原状回復としての建物収去を行わず、賃貸人に対して当該建物を無償で提供しているが、賃貸借契約により通常予定できる経済的利益とはいえないとされた点で、上記原状回復金とは異なることから、所得分類においては異なる結論が導出されたのである。

3 賃借人が放棄した内部造作に係る経済的利益

一方、上記とは異なり、賃借人が、自ら設置した内部造作について、原状回復せずに無償で賃貸人に譲渡する場合があろう。民法上、賃借人は、自ら設置した内部造作について、賃貸人に対しその設置費用を請求することはできず、当該内部造作を収去する権利を有することとどまる(民 598、616)⁽¹³⁷⁾。しかしながら、賃借人にとっては、収去費用を負担しなければならず、また、賃貸人にとっても、当該内部造作をそのまま次の賃貸に供することが可能であるため、借地借家法により、賃貸人に対して当該内部造作を時価で買取請求できる権利が賃借人に与えられている(借地借家 33①)。

したがって、内部造作が無償で賃借人から賃貸人に譲渡された場合には、賃貸人は、当該内部造作の時価相当額の利益を受けることになる。これは、名古屋高裁平成 17 年判決の事例と類似しており、賃貸借契約等において通常予定された利益でなければ、通常は、一時所得(又は贈与税)の対象とな

(136) 原状回復費用に充当するための合意金の不動産所得該当性が争われた国税不服審判所平成 21 年 4 月 21 日裁決(裁決事例集 77 集 495 頁)は、「本件合意は、……本件契約の終了に伴い、本件賃借人の原状回復義務を消滅させる一方で、請求人の敷金返還義務を消滅させ、それ以外に本件追加金を支払うと合意したものであるが、本件合意は本件契約に密接に関連し、その終了時の法律関係を整理することを内容とするものであり、また、本件敷金及び本件追加金は、いずれも本件物件を次の賃貸借に供するためにその原状回復に費消されるべきものであり、本件物件の賃貸借に関連して収入されるものであることからすれば、当該収入は、不動産の貸付けに関連して得た所得として不動産所得に該当する」とした。

(137) 民法の一部を改正する法律案・前掲注(33)では、賃借人が賃借物に附属させた物について、賃貸人に収去義務があることを定めている(第 599 条、第 622 条)。

ろう。ただし、当該時価とは、当該内部造作そのものの時価ではなく、建物に付加したままの状態における時価、すなわち、当該内部造作が付加された建物の時価と当該内部造作を除去後の建物の時価との差額とされる⁽¹³⁸⁾。そのため、一般的にはほとんど認識できない程度のもと考えられる。

4 賃貸アパートに設置した太陽光発電設備による余剰電力の売却収入

国税庁の質疑応答事例には、賃貸アパートの屋上に太陽光発電設備を設置し、これにより発電した電力をその賃貸アパートの共用部分で使用し、その余剰電力を固定価格買取制度に基づき電力会社に売却した場合の、当該売却収入は、不動産所得に係る収入金額に算入する旨掲載されている⁽¹³⁹⁾。その理由として、太陽光発電設備により発電された電力は、賃貸アパートの共用部分に使用されるため、太陽光発電設備を設置することにより共用部分の電気料金は減少し、その分不動産所得の金額の計算上必要経費に算入される金額も減少することになる。このように、太陽光発電設備による発電が不動産所得の金額について増減させるものであることを踏まえると、その余剰電力の売却収入も不動産所得に係る収入金額に算入し、その所得金額を計算するのが相当であるとしている。

本稿で既に整理した不動産所得の範囲に基づきこれを説明すると、当該売却収入は、賃貸借契約と因果関係のある利益や賃貸借契約において通常予定されている利益でもない。また、売却するのは不動産貸付業務に係る必要経費（共用部分の電気料金）を差し引いた後の部分であるため、当該売却収入自体は必要経費の補填とはいえない。しかしながら、発電した電力は、共用部分の消費電力に優先的に使用され、なお余りがあればこれを売却するものであり、売却部分のみを取り出して、不動産所得に係る必要経費とは関係がないとするのは相当ではない。すなわち、自己使用分と売却分とに区分して

(138) 我妻ほか・前掲注(21)1146頁。

(139) 国税庁 HP 参照

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/shotoku/02/46.htm>)。

発電しているわけではなく、飽くまで共用部分の消費電力に使用するために発電し、結果的に余りがある場合に当該売却収入が発生するのである。したがって、発電した電力の性質は、不動産所得に係る必要経費の金額を減少させる性質を有するものというべきであり、また、そのような太陽光発電設備を設置した不動産を賃貸していることからすると、賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体のものともいうことができるため、当該売却収入を不動産所得に係る収入金額とすることは相当であろう。

5 賃借人（転貸人）から引き継いだ共益費の余剰金

不動産の賃借人が第三者に転貸している場合、賃貸人と賃借人（転貸人）との間の賃貸借契約終了に伴って、種々の清算金が支払われることもあるだろう。

その一事例を紹介するが、内容については、一部実際の取引と異なる点もある。

賃貸用マンション（以下、本項において「本件建物」という。）の所有者である賃貸人 X は、A 社との間で一括借上契約（以下、本項において「本件一括借上契約」という。）を締結し、A 社に対して本件建物を貸し付けていた。本件一括借上契約は、A 社が X から本件建物を借り上げて管理し、第三者（入居者）に転貸するものである。本件一括借上契約においては、A 社は X に対し、A 社が入居者から受領する家賃総額を基に一定の割合で計算した借上料を支払うこととされており、借上料の他には、敷金、権利金等の名目の如何を問わず支払わないこととされている。また、本件一括借上契約が終了するときには、X は、A 社と入居者との間で締結した賃貸借契約に基づく賃貸人の地位を承継するものとされ、A 社は、本件建物を X に返還するとともに、入居者から受領した敷金を、未納の家賃及び共益費があればそれを差し引いた上で、X に引き渡す旨定められていた。一方、A 社と入居者との間の賃貸借契約においては、入居者は、契約締結時に敷金を A 社に預け入れるとともに、家賃及び共益費を毎月支払うこととされていた。敷金については、

退去後無利息で入居者に返還されるが、滞納家賃等があれば敷金から差し引かれることになる。共益費については、本件建物の共用部分及び共用施設の維持管理に要する費用に用途が限定されており、共益費に余剰金が生じた場合には翌年に繰り越され、入居者には返還されないこととされていた。

本件一括借上契約の契約期間終了に伴い、XとA社は、本件一括借上契約に基づき、本件建物の返還及び敷金の引渡しが行われたほか、確認書（以下、本項において「本件確認書」という。）を作成し、A社が入居者から受領した共益費の余剰金をXに引き渡すこと及び共益費の余剰金は、入居者との賃貸借契約に基づく使用目的に従うことが取り決められた。

この場合、XがA社から引渡しを受けた共益費の余剰金（以下、本項において「本件余剰金」という。）の課税関係はどうなるか。

XとA社との本件一括借上契約においては、A社はXに対し、借上料の他には、敷金、権利金等の名目の如何を問わず支払わないこととされていることから、本件余剰金は、本件建物をA社に使用収益させる対価ではない。また、Xは、本件一括借上契約終了に伴い、A社と入居者との間で締結した賃貸借契約に基づく賃貸人の地位を承継することから、外的要因による収入の減少も生じない。更に、本件一括借上契約の契約期間終了の際に、本件余剰金がA社からXに対して引き渡されることが、本件確認書において初めて取り決められたことからすると、貸付けにより生ずることが通常予定されていたとはいえ、貸付けと因果関係のある経済的利益ではない。

しかしながら、本件一括借上契約は、A社が入居者に転貸することを内容としており、また、一括借上契約終了の際には、Xは賃貸人の地位を承継することが定められていることから、A社と入居者との間の賃貸借契約と本件一括借上契約とは一体のものであると考えることもできる。そうすると、本件余剰金は、本件一括借上契約と一体のものとしてなされた合意（A社と入居者との間の賃貸借契約）に基づく利益ということができ、Xの不動産所得となる。

なお、本件確認書によると、本件余剰金は、入居者との賃貸借契約に基づ

く使用目的に従うこととされており、当該賃貸借契約においては、共益費の用途は、本件建物の共用部分及び共用施設の維持管理に要する費用に限定されており、共益費に余剰金が生じた場合には翌年に繰り越され、入居者には返還されないとされていた。そうすると、今後、本件建物に係る維持管理はXが行うことになり、本件建物の共用部分及び共用施設の維持管理に要する費用は、Xの不動産所得に係る必要経費に算入されることになる。したがって、本件余剰金は、不動産所得に係る必要経費を補填する趣旨でA社から引き渡されたものとみるのが相当であり、Xの不動産所得ということもできよう。

6 緑化助成金

一部の自治体において、ヒートアイランド現象の緩和、地球温暖化の防止、あるいは緑豊かな景観の創出を目的として、所有又は管理する建築物の屋上や壁面の緑化を行う者に対して、必要な経費の一部を助成する制度がある。各自治体によって制度の内容は異なるが、対象となる緑化工事については、防水工事、灌水排水設備工事、植栽基盤設置工事などであり、工事費用の2分の1（限度額有り）が助成されるケースが一般的である。

不動産貸付業を営む者が、貸付けの用に供する建物について、緑化工事を行い、緑化助成金の交付を受けた場合の課税関係はどのようになるであろうか。

工事の内容にもよるが、工事費用は償却費（構築物（緑化施設）など）という形で、不動産所得の必要経費となるものである。減価償却資産の取得費用の補填金についても、償却費として必要経費に算入される所得に係る収入金額とするのが相当であるため、上記の助成金は不動産所得の収入金額となる。

ただし、固定資産の取得に充てるために国又は地方公共団体から返還を要しない補助金（国庫補助金等）の交付を受け、当該国庫補助金等をもって交付の目的に適合した固定資産を取得した場合には、当該国庫補助金等のうち

その固定資産の取得に充てた部分の金額に相当する金額は、各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされており（所法 42①）、その場合、当該固定資産に係る償却費の計算においては、取得価額から国庫補助金等相当額を控除した金額により計算されることとなる（所令 90一）。したがって、上記緑化助成金については、実際には、不動産所得に係る総収入金額には算入されないものの、緑化工事についての償却費の計算においては、取得価額から国庫補助金等相当額を控除した金額により計算されることとなる。したがって、不動産貸付業を営む者が取得する緑化助成金は、実質的には、不動産所得の収入金額といえることができる。

7 ホテルや客船の一室の賃貸に係る収入

関連収入ではないが、次のような事例もある。

インカムゲインとキャピタルゲインの両方を得ることを目的として、値下がりすることが少ない海外の高級リゾートホテルの一室を購入して第三者に貸し付けるケースである。当該ホテルの一室を購入した賃貸人は、ホテル管理者に対し、予約の受付・管理、チェックイン・チェックアウト手続、利用料の回収、コンシェルジュサービス、ルームクリーニング、消耗品の提供などの業務を委託し、利用者がホテル管理者に支払った利用料から、賃貸人がホテル管理者に支払うべき委託料を差し引いた差額が、ホテル管理者から賃貸人に支払われることになる。したがって、利用者が支払う利用料は、ホテル管理者に支払われることになるものの、当然、当該ホテルの一室を所有している賃貸人の所得になる。この場合、当該所得が、賃貸人の不動産所得となるか事業所得（又は雑所得）となるかの問題が生ずる。第2章第1節3で述べたとおり、不動産所得と事業所得（又は雑所得）の区分は、人的役務の程度によることになり、ホテルとしてのサービスの提供が部屋の利用と一体としてされる場合には、不動産所得とはならず、事業所得（又は雑所得）となろう。したがって、所得の分類に当たっては、利用者が宿泊に伴うサービスをどの程度受けるのかを確認する必要がある。

また、不動産と船舶の違いはあるが、クルーズ客船の一船室を独占的に利用し占有することができる権利及び当該客船の共有エリアの施設を利用し食事の提供等のサービスを受けることができる権利等を貸し付けることによる所得が、不動産所得に該当するか否かが争われた国税不服審判所平成25年3月27日裁決（裁決事例集90集95頁）は、「船舶の一部の貸付けが船舶の貸付けに該当するかを論じるまでもなく、請求人が、本件業務において、レンタル利用者に対し、単に本件居室を利用させているだけでなく、相当程度のサービスと一体となったクルーズを提供していることからすると、本件業務に係る所得がほとんど又は専ら船舶（不動産等）を利用に供することにより生じるものとはいえないことは明らかである。」として不動産所得には当たらないとした⁽¹⁴⁰⁾。

ところで、仮に、食事等のサービスやクルーズの提供がない、単なる一船室の独占的利用権の貸付けであればどうであろうか。この場合、船舶の上に存する権利の貸付けに該当することになるが、所得税法26条1項が、不動産と不動産の上に存する権利とを別に列挙して規定していることからすると、船舶に船舶の上に存する権利が含まれると解することはできないであろう。また、船舶は、登記の対象となることや抵当権の目的とされることなど不動産との類似性から不動産所得の基因となる資産とされたと考えられていることからすると、上記の事例において原処分庁が主張したように、不動産との類似性が認められない船舶の上に存する権利の貸付けは、不動産所得には当たらず、事業所得又は雑所得と考えるのが相当であろう。

(140) 前掲注(24)参照。

おわりに

不動産所得分類は、昭和 15 年の所得税法において創設され、分類所得税制度の下、担税力の強い資産所得として他の所得分類よりも高い税率で課税された。分類所得税が廃止された後は、資産所得合算課税の対象として、再度規定され、昭和 63 年に資産所得合算課税制度が廃止された現在も存置されている。しかしながら、所得金額の計算に当たっては、事業的規模の不動産等の貸付けによる所得については事業所得と、事業と称するに至らない規模の不動産等の貸付けによる所得については雑所得と同様の取扱いがされているところであり、不動産所得の改廃に至る経緯も考慮すると、不動産所得分類を廃止すべきとの意見もあり、税制調査会などにおいてもその廃止を検討すべきとされている。

このような背景があるにも関わらず、本研究を行ったのは、未だ不動産所得分類が残されており、課税実務においては、少なからず疑義が生じていること、また、仮に、所得分類が統廃合されることとなった際にも、現行の所得分類における所得の範囲を明らかにしておくことは、決して無用の議論とはいえないからである。

本稿では、裁判・裁決において不動産所得と判断された（されなかった）根拠を基に、不動産所得の範囲について考察した。その結果、所得税法 26 条 1 項が定める不動産等の貸付けによる所得の意義を明らかにするとともに、不動産等の貸付けによる所得に代わる性質を有するものとして、保険金等や収益補償金、不動産所得の必要経費を補填する性質を有するものも不動産所得となることを確認した。本来の所得に代わる性質を有するものについての考え方は、事業所得等についても参考になるものと思われる。

なお、本稿においては、賃貸借契約（貸付け）があることを前提として、それに関連して得た収入が不動産所得に該当するか否かに焦点を当て考察を行った。不動産等の貸付けについては、サブリース、組合を介した貸付け、証券化など様々な態様があり、これらについては、また別の論点もあるため、今後、

機会を捉えて検討を行いたい。