

建物の取壊し費用の所得税法上の取扱いについて

—取壊し目的と必要経費性との関係を中心として—

森 重 良 二

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

個人が支出する建物の取壊し費用については、不動産所得等の必要経費、家事費（家事関連費）、譲渡所得の譲渡費用又は土地等の取得費とされるなど所得税法上の取扱いが異なっている。

現在の実務においては、例えば、①個人が居住用建物を取り壊して賃貸用建物を建築する場合の居住用建物の取壊し費用については、家事費とされ、また、②賃貸用建物を取り壊して自己の居住用建物を建築する場合の賃貸用建物の取壊し費用については、不動産所得の必要経費とされているが、必ずしもその理由が明確には説明されておらず、個人が支出する建物の取壊し費用について、取壊し直前の建物の利用状況や取壊し目的と所得税法上の取扱いとの関係が十分理論的に整理されているとはいえない。加えて、上記実務上の取扱いと異なる見解も示されている。

そこで、個人が支出する建物の取壊し費用に係る実務上の取扱い及びこれと異なる見解の内容を確認するとともに、期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係を学説や裁判例等から検討し、これらの検討結果を基に、個人が支出する建物の取壊し費用に係る取壊し目的と必要経費性との関係を中心として、建物の取壊し費用の所得税法上の取扱いを明らかにすることを目的に研究を行うものである。

2 研究の概要

（1）建物の取壊し費用に係る現在の実務上の取扱い

現在の実務上の取扱いにおいては、賃貸業廃止後の建物の取壊し費用（自宅へ建替え）は、賃貸業に係る建物の取壊しが賃貸業の廃業に伴って速やかに解体工事が行われるなど、業務の清算の一環として行われたことが明らかであり、かつ、賃貸をやめた後、解体するまでの間、家事用に転用した事実も認められない場合については、その取壊し費用を不動産所得の金

額の計算上、必要経費に算入して差し支えないとされている（この取壊し費用に係る見解を、以下「業務清算基準」という。）。

この取扱いは、従前においては「家事費」としていた取扱いを「必要経費」とする取扱いに変更したものである。この変更の理由については説明がなされておらず明らかでないが、建替後「自宅（非業務用資産）」として使用」との取壊し後の利用目的を重視しない判断となったといえる。

(2) 建物の取壊し費用に関する最近の裁決例（国税不服審判所平成 28 年 3 月 3 日裁決）

国税不服審判所は、当該事案の取壊し費用の必要経費性を判断するに当たって、所得税法 37 条 1 項の法令解釈として、「同項に規定する『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』とは、これらの所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものに限られると解される。そして、その判断は、単に当該業務を行う者の主観的判断によるのではなく、当該業務の内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」と述べている。すなわち本裁決は、事業活動との「直接の関連性」（以下「直接的業務関連性」という。）と「事業の遂行上の必要性」を期間対応の必要経費の要件とする通説的見解を基に判断している。そしてその当てはめにおいて、「建物の賃貸業においては、建物の取得、賃借人の募集、賃借人への貸付け及び建物の取壊し・廃棄までが業務の一連の流れであって、建物の取壊し費用は、建物賃貸業を行う上で通常発生する費用であるといえることに加え、賃貸借期間中に業務用資産である建物の取壊し・廃棄を行うことは不可能であることからすると、当該建物が家事用に転用されたなどの事情がない限り、賃貸借契約終了後の建物の取壊し・廃棄は、いわば建物に係る貸付業務の残務処理的な行為であるというべきである。そうすると、賃貸借契約終了後、速やかに行われた賃貸用建物の取壊しは、当該建物に係る貸付業務の残務処理的な行為であり、その取壊し費用は、当該建物に係る貸付業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なもの

として、必要経費に該当すると解するのが相当である。したがって、取り壊した建物が貸付業務に供されていた業務用資産である場合において、その取壊しが賃貸借契約終了後、速やかに行われ、当該建物に係る貸付業務の残務处理的な行為と認められる場合には、当該取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず、当該取壊しに要した費用は必要経費に該当することになる」との判断を示した。この判断は、現在の実務上の取扱いである業務清算基準と整合的なものとなっており、業務清算基準をより明確に説明したものと解される。

(3) 現在の実務上の取扱いと異なる見解

現在の実務上の取扱いと異なる見解は、建物の取壊し費用について、取壊し目的を基準として必要経費性を判断すべきであるとする見解であり、例えば、賃貸用建物を自宅に建て替える目的で取り壊す場合の取壊し費用については、家事費の要素があり、業務遂行上必要である部分を明らかにすることができないことから、家事関連費としてその必要経費性が否定されるとするものであって、現在の実務上の取扱いとその考え方及び結論を異にするものである（この見解を、以下「取壊し目的基準」という。）。

この取壊し目的基準による見解は、現在の実務上の取扱いである業務清算基準について、理論的な意味での必要経費の概念と整合性がなく妥当ではないなどとする指摘事項等を挙げている。

(4) 期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係

学説及び直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例を概観・検討したところによれば、期間対応の費用の支出目的は必要経費性（直接的業務関連性）の判断要素の一つではあるが、必要経費性（直接的業務関連性）の判断は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない、すなわち、支出目的のみで必要経費性（直接的業務関連性）を判断するのは相当ではないといえることができる。

しかしながら、実際には、各納税者によって、期間対応の費用の支出目

的・内容等は様々であるから、これらの必要経費性（直接的業務関連性）を判断するに当たって、客観的基準に即するといっても、具体的にどのような基準によるべきかは一概にいえるものではない。

したがって、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して客観的に判断するのが相当であると考ええる。

(5) 建物の取壊し費用の支出目的と必要経費性との関係

建物の取壊し費用は、期間対応の費用であることから、その必要経費性の判断は、所得税法 37 条 1 項後段に規定する「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するか否か、すなわち、「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」を要件として行われることは、一般の期間対応の費用の必要経費性を判断する場合と何ら異なるものではないと解される。そうすると、建物の取壊し費用の必要経費性の判断に当たっては、建物の取壊し費用の支出目的は、必要経費性の判断要素の一つになるものではあるが、そのみで必要経費性を判断するのは相当ではなく、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して、客観的に判断するのが相当であると考ええる。

3 結論

建物の取壊し費用の支出目的は、必要経費性の判断要素の一つになるものではあるが、そのみで必要経費性を判断するのは相当ではなく、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して、客観的に判断するのが相当であると考ええる。

そして、建物の取壊し費用の現在の実務上の取扱いである業務清算基準は、所得税法 37 条 1 項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」であるか否かについて、通説的見解である「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」を期間対応の必要経費の要件として判断するものであり、その判断に当たっては、学説及び直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例から導き出される、単に主観的判断

のみを基準とするのではなく、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して客観的に判断するものといえ、取壊し目的基準による見解からの指摘事項等はいずれも妥当しないと解されるから、合理性を有するものといえる。

目 次

はじめに	10
第 1 章 個人が支出する取壊し費用の区分とその意義	12
第 1 節 必要経費の意義	12
第 2 節 家事費及び家事関連費の意義	14
第 3 節 譲渡費用の意義	15
第 4 節 取得費の意義	16
第 2 章 建物の取壊し費用に係る実務上の取扱い及び裁決例	18
第 1 節 建物の取壊し費用に係る実務上の取扱い	18
1 従前の実務上の取扱い	18
2 現在の実務上の取扱い	19
第 2 節 建物の取壊し費用に関する最近の裁決例 (国税不服審判所平成 28 年 3 月 3 日裁決)	20
1 事案の概要	20
2 審判所の判断	21
3 検討	22
第 3 節 現在の実務上の取扱いと異なる見解	23
第 4 節 小括	24
第 3 章 期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係について	26
第 1 節 学説	27
1 確井光明教授	27
2 酒井克彦教授	28
3 小括	28
第 2 節 裁判例の検討	29
1 岡山地裁平成 23 年 8 月 10 日判決【裁判例 1】	29
2 東京地裁平成 23 年 12 月 21 日判決【裁判例 2】	31
3 高松地裁平成 24 年 8 月 8 日判決【裁判例 3】	34

4	東京地裁平成 25 年 1 月 29 日判決【裁判例 4】	38
5	大阪地裁平成 25 年 8 月 27 日判決【裁判例 5】	41
6	東京地裁平成 26 年 1 月 14 日判決【裁判例 6】	43
7	福岡地裁平成 26 年 4 月 22 日判決【裁判例 7】	45
8	東京地裁平成 27 年 6 月 18 日判決【裁判例 8】	51
9	東京地裁平成 28 年 11 月 29 日判決【裁判例 9】	56
10	小括	61
	第 3 節 期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係について	65
	第 4 章 建物の取壊し費用の支出目的と必要経費性との関係について	66
	第 1 節 業務清算基準の妥当性について	66
	第 2 節 取壊し目的基準による見解からの業務清算基準に対する 指摘事項等について	68
1	国税不服審判所平成 11 年 1 月 27 日裁決及び東京地裁平成 24 年 5 月 17 日判決との整合性について	68
2	理論的な意味での必要経費の概念との整合性について	70
3	所得税法 45 条、同法施行令 96 条及び所得税基本通達 45-2 との 整合性について	71
4	譲渡目的の取壊しの場合に不動産所得の必要経費性が否定される こととなる理論的な整合性について	73
5	残務処理期間の必要経費（固定資産税及び借入金利息）について	74
	第 5 章 結論	77
	結びに代えて	78

はじめに

個人が支出する建物の取壊し費用については、不動産所得等の必要経費、家事費（家事関連費）、譲渡所得の譲渡費用又は土地等の取得費とされるなど所得税法上の取扱いが異なっている。

現在の実務においては、例えば、①個人が居住用建物を取り壊して賃貸用建物を建築する場合の居住用建物の取壊し費用については、家事費とされ⁽¹⁾、また、②賃貸用建物を取り壊して自己の居住用建物を建築する場合の賃貸用建物の取壊し費用については、不動産所得の必要経費とされており⁽²⁾ ⁽³⁾、取壊し直前の建物の利用状況によって家事上の経費であるか必要経費であるかの判断が行われ、譲渡目的である場合を除いて建物の取壊し目的は考慮されていないようである。

しかしながら、必ずしもその理由が明確には説明されておらず、個人が支出する建物の取壊し費用について、取壊し直前の建物の利用状況や取壊し目的と所得税法上の取扱いとの関係が十分理論的に整理されているとはいえない。加えて、上記実務上の取扱いと異なる見解も示されている⁽⁴⁾。

また、近年、空き家等が増加し⁽⁵⁾、それらが地域住民の生活環境に深刻な影響を及ぼすなど問題が深刻化することが懸念される状況から、政府においては、「空家等対策の推進に関する特別措置法」を制定して空き家の撤去の促進や、

(1) 谷口正樹編『平成 27 年版 所得税必要経費の税務』564 頁～565 頁（大蔵財務協会、2015）。同書は、東京国税局総務部税務相談室の職員によって編集、執筆がなされていることから、東京国税局においては、同書記載の取扱いがなされているものとする（以下、脚注(2)、(3)、(39)においても同様に考える。）。

(2) 谷口・前掲注(1)61 頁～62 頁。

(3) 松岡啓二編『平成 27 年版 税務相談事例集』917 頁（大蔵財務協会、2015）。

(4) 吉田正毅「建物の取壊し費用の必要経費性」第 38 回日税研究賞入選論文集 107 頁～126 頁（日本税務研究センター、2015）。

(5) 「平成 25 年住宅・土地統計調査の解説—結果の解説」（総務省統計局）第 1 部第 1 章 1・2 居住世帯の有無（<http://www.stat.go.jp/data/jyutaku/2013/pdf/nihon00.pdf>）（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）によれば、空き家は昭和 38 年の 52 万戸から一貫して増加を続けており、平成 10 年には 576 万戸と 500 万戸を超え、平成 25 年では 820 万戸となっている。

一定の空き家の敷地について住宅用地に係る固定資産税及び都市計画税の軽減の対象から除外する税制上の措置（平成 27 年度改正）を講じた⁽⁶⁾ことなどにより、今後、建物の取壊し事例が増加することが予想される。

そこで、個人が支出する建物の取壊し費用の区分とその意義を明らかにし、そして、個人が支出する取壊し費用に関する実務上の取扱いを確認するとともに、併せてこれと異なる見解の内容も確認し、期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係を学説や裁判例等から検討し、これらの検討結果を基に、個人が支出する建物の取壊し費用に係る取壊し目的と必要経費性との関係を中心として、建物の取壊し費用の所得税法上の取扱いを明らかにすることを目的に研究を行うものである⁽⁷⁾。

(6) 財務省「平成 27 年度税制改正の解説」69 頁、967 頁（http://www.mof.nta.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html）（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）。

(7) 本稿においては、論点を明確化するために棚卸資産に該当する建物を前提としないこととする。

第 1 章 個人が支出する取壊し費用の区分とその意義

個人が支出する建物の取壊し費用は、所得税法上、以下のとおり区分され得る。そこで、その区分に従いそれぞれの意義を概観する。

第 1 節 必要経費の意義

必要経費とは、収入金額の獲得のために投下された費用の総称であり、所得税の課税標準である課税所得を算出する過程において、必要経費を控除することによって、課税所得を純所得として構成する⁽⁸⁾。純所得をもって課税所得とする理由は、第一に、投下資本部分を課税対象から除外することによって、経済活動を阻害することを避けることにある⁽⁹⁾。第二に、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がある⁽¹⁰⁾。

所得税法 37 条 1 項は、その年分の不動産所得の金額等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とする旨規定している。このように売上原価等の個別対応の費用は特定の収入との直接的な関係性（いわゆる、収入を得る上での「直接性」）が求められることについて、格別解釈上の問題が生じることはない⁽¹¹⁾。他方、販売費、一般管理費等の期間対応の必要経費に関しては、事業活動との「直接の関連性」

(8) 確井光明「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 頁（有斐閣、1975）。

(9) 確井・前掲注(8)63 頁～64 頁。

(10) 確井・前掲注(8)64 頁。

(11) 松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号 263 頁～264 頁（2012）。

を必要とするか否かについて議論があるところである⁽¹²⁾。しかしながら、これまでの通説・裁判例は、ある支出が必要経費として控除されるためには、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⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾とする。すなわち、事業活動との「直接の関連性」と「事業の遂行上の必要性」が必要経費の要件とされるのである⁽¹⁵⁾。

なお、事業活動との「直接の関連性」については、否定する裁判例⁽¹⁶⁾や見解⁽¹⁷⁾もあるが、所得税法 37 条 1 項が「所得を生ずべき業務について生じた」として、業務との一定の関連性を規定していることに鑑みるに、また、企業会計の対応関係を背景に、さらには、法人と異なり消費活動を行う個人が対象となる所得税法であることを考慮するならば、恣意性や家事費の混入を防ぐ「直接」等の業務との関連について制限をかける総合的解釈は依然として合理的である⁽¹⁸⁾と考える。加えて、当該裁判例においては、上告受理申立てが不受理となったため、最高裁はかかる点について最終的な判断をしておらず⁽¹⁹⁾、また、近時の裁判例からは、所得税の必要経費について、これまでの解釈に対して確定的にその変更を促すものは無いと言って良い⁽²⁰⁾とされており、実際にも最高裁の

(12) 松山・前掲注(11)265頁。

(13) 金子宏『租税法〔第22版〕』298頁(弘文堂、2017)。

(14) 末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解-所得税法の必要経費を中心に-」税研 184 号 20 頁～21 頁(2015)。この中で、企業会計上の観点からも、期間対応の費用であっても、収益との直接関係があることを要し、『企業会計原則』上は、あくまでも収益と直接関係のある費用であるが、発生に収益との期間的なずれがあるために、発生したその期間に計上するに過ぎない」とされ、そして、「法 37 条 1 項では、当然、期間対応の必要経費は、事業の『業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要』といえる経費を前提としている」とされている。

(15) 濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14 巻 2 号 138 頁(一橋大学大学院法学研究科、2015)。

(16) 東京高判平 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁(最二小判平 26 年 1 月 17 日税資 264 号-6 順号 12387、上告受理申立て不受理決定により確定)。

(17) 三木義一「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」青山法学論集 54 巻 4 号 11 頁～21 頁(2013)。伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成 24 年判決の意義とその射程範囲」名城法学 64 巻 4 号 65 頁～90 頁(2015) など。

(18) 濱田・前掲注(15)150頁。

(19) 濱田・前掲注(15)150頁。

(20) 長島弘「必要経費に係る平成 20 年以降の裁判例からみた事業所得の必要経費」租

不受理決定があった以降の下級審判決を管見したところによれば、事業活動との「直接の関連性」を明確に否定するものは見当たらないようであり、むしろ、これまでの通説・裁判例と同様、事業活動との「直接の関連性」を要件として示した裁判例が依然として見受けられる⁽²¹⁾。

したがって、本稿においては、期間対応の必要経費は事業活動との「直接の関連性」を要することを前提とする。

第 2 節 家事費及び家事関連費の意義

個人は、生産活動（所得稼得行為）の主体であると同時に消費経済の主体であり、その支出には所得稼得に関連した必要経費の性質をもつものがある一方で消費支出（家事費の支出）がある⁽²²⁾。所得税法は、家事費に関して定義規定を置いていないが、家事費とは、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教育費等のように、個人の消費生活上の費用のことであり⁽²³⁾、家事費の支出は、普通所得の享受、処分とみられるから、課税所得の計算上その控除は認められない⁽²⁴⁾。また、個人の支出には必要経費の要素と家事費の要素とが混在しているものが少なくない⁽²⁵⁾。これを家事関連費といい、一定の条件の下で必要経費の部分が分別できるときは、その部分の控除が認められる⁽²⁶⁾。

税実務研究 4 号 89 頁（租税実務研究会、2015）。

- (21) ①大阪高判平 26 年 2 月 27 日税資 264 号-38 順号 12419（第一審である大阪地判平 25 年 8 月 27 日税資 263 号-151 順号 12275 の判断を維持）、②福岡地判平 26 年 4 月 22 日税資 264 号-77 順号 12458（控訴審福岡高判平 26 年 9 月 26 日税資 264 号-154 順号 12535 も維持、最三小決定平 27. 3. 17 不受理・税資 265 号-49 順号 12632）、③東京地判平 27 年 6 月 18 日税資 265 号-98 順号 12681（控訴審東京高判平 27 年 11 月 26 日税資 265 号-175 順号 12758 も維持・確定）、④東京地判平 28 年 11 月 29 日（公刊物未登載）。
- (22) 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80 巻 5 号 39 頁（日本評論社、1978）。
- (23) 金子・前掲注(13)300 頁。
- (24) 植松・前掲注(22)39 頁。
- (25) 植松・前掲注(22)39 頁～40 頁。
- (26) 植松・前掲注(22)41 頁。

所得税法 45 条 1 項 1 号は、居住者が支出する家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるものの額は、その者の不動産所得の金額等の計算上、必要経費に算入しない旨規定している。つまり、所得の処分そのものである家事費は必要経費に算入されないが、必要経費と家事費の要素が混在する家事関連費に関しては、必要経費への算入が認められる場合もある⁽²⁷⁾。すなわち、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入される（同号、所得税法施行令 96 条）⁽²⁸⁾。

第 3 節 譲渡費用の意義

譲渡費用とは、資産の譲渡のため直接に必要な経費であり⁽²⁹⁾、具体的には、登記費用、登録費用、仲介手数料、運搬費などの、資産の譲渡を実現するために直接必要な費用をいう⁽³⁰⁾。

譲渡費用に該当するか否かの判断基準については、最高裁判例⁽³¹⁾において、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上が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である。しかしながら、所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法 33 条 3 項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するので

(27) 斎藤誠「所得税法における必要経費と家事費との境界線-判例の検討を中心として-」愛知経営論集 159 号 47 頁（愛知大学経営学会、2009）

(28) 金子・前掲注(13)301 頁。

(29) 金子・前掲注(13)265 頁。

(30) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』302 頁（弘文堂、2016）。

(31) 最一小判平 18 年 4 月 20 日訟月 53 卷 9 号 2692 頁。

はなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである」とされている。

そして、国税庁は、譲渡費用の範囲について、所得税基本通達 33-7において、仲介手数料等の譲渡のために直接要した費用に加えて、借家人等を立ち退かせるための立退料、土地を譲渡するための土地の上にある建物等の取壊しに要した費用等、譲渡費用を例示的に掲げ、このような譲渡価額を増加させるために支出した費用を譲渡に要した費用に該当するとしている。これは、所得を実現するための譲渡行為により多くの所得を得るためには、譲渡者の努力とか手腕とかが必要であり、より多くの所得を得るために寄与したと認められる費用は、譲渡所得に対応するものと考えられるので、その費用は、取得費とされるものを除き譲渡に要した費用に含めることとしている⁽³²⁾のものであり、前述の最高裁判例が判示する譲渡費用の判断基準と整合するものであり、合理性を有するものとする。

第 4 節 取得費の意義

譲渡所得の金額は、譲渡所得に係る総収入金額からその譲渡所得の基因となった資産の取得費及び譲渡費用の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とされている（所得税法 33 条 3 項）。このうち、資産の取得費は譲渡資産が非減価資産であるときはその資産の取得価額並びに設備費及び改良費の合計額をいい、譲渡資産が時の経過により減価するものであるときは、その合計額からその保有期間中の減価相当額を控除した金額とされている⁽³³⁾（所得税法 38 条）。取得費には付随費用が含まれることが判例上確立しているが、具体的な支出が例示されるだけで、その判断基準や範囲

(32) 森谷義光ほか共編『平成 26 年版 所得税基本通達逐条解説』209 頁～210 頁（大蔵財務協会、2014）。

(33) 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法 第 3 巻』3361 頁〔五十嵐哲ほか〕（第一法規、2016）。

などは確立されているとは言えず⁽³⁴⁾、付随費用がどこまで取得費に含まれるかについては、多くの問題がある⁽³⁵⁾。

ところで、国税庁は、所得税基本通達 38-1 において、土地等と建物等の取得が当初からその建物等を取り壊して土地等を利用する目的であることが明らかであると認められるときは、その建物等の取得価額及び取壊し費用は、全てその土地等の取得費に算入することとし⁽³⁶⁾、また、同通達 38-11 において、購入者が立退料等を支払って借家人を立ち退かせた場合の立退料等は、売主が負担した場合と同様に、その取得費に算入することとしている⁽³⁷⁾。すなわち、これらの費用は資産を取得するための付随費用として取得費に含まれることを明らかにしたものと考えられる。この取扱いは前節で述べた同通達 33-7 の取扱い（売主の視点）と裏腹の関係（買主の視点）にあるといえ、同様に合理性を有すると考える⁽³⁸⁾。

(34) 伊川正樹「譲渡所得課税における取得費および付随費用ならびに譲渡費用」立命館法学 352 号 1 頁（2013）。この中で、取得費に付随費用が含まれることを明示した裁判例として、最高裁平成 4 年 7 月 14 日第三小法廷判決（民集 46 巻 5 号 492 頁）が挙げられている。同旨のものとして、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版〕』119 頁～120 頁（弘文堂、2016）。

(35) 金子・前掲注(13)263 頁。

(36) 森谷ほか・前掲注(32)418 頁。

(37) 森谷ほか・前掲注(32)442 頁。

(38) そうすると、譲渡の際の建物の取壊し費用については、結果として売主又は買主のいずれが負担しても譲渡費用又は取得費として控除されることから、本稿においては、取得費（付随費用を含む。）の判断基準についてこれ以上の言及をしない。

第 2 章 建物の取壊し費用に係る実務上の取扱い及び裁決例

本章では、個人が支出する建物の取壊し費用が、実務上どのように取り扱われてきたのかを確認するとともに、国税不服審判所の最近の裁決例の内容も確認する。併せて、現在の実務上の取扱いと異なる見解の内容についても確認する。

第 1 節 建物の取壊し費用に係る実務上の取扱い

1 従前の実務上の取扱い

従前、建物の建替え等に係る取壊し費用の取扱いは、現在の実務とは一部異なり、以下の表のとおり取り扱われていた⁽³⁹⁾。その相違点は、業務用資産を取り壊して非業務用資産に建て替える場合の取壊し費用（下表目的③欄）は、家事費として取り扱われていたことである⁽⁴⁰⁾。

この点については、その理由についての説明がなされておらず⁽⁴¹⁾、明らかではないが、当時は「非業務用資産として使用」とするとの取壊し後の利用目的を重視して、家事費と判断していたものと考えられる。

(39) 須佐正秀編『所得税必要経費の税務 平成 16 年版』416 頁～417 頁抜粋（大蔵財務協会、2004）。いつの時点から、現在の実務上の取扱いに変更が行われたのかは明らかではないが、少なくとも同書に、上記本文記載の内容を示す表が掲載されていた時点までは、従前の取扱いが行われていたと考える。

(40) 島田昌夫編『平成 9 年版 税務相談事例集』603 頁～604 頁（大蔵財務協会、1997）にも同旨の内容の表の掲載がある。

(41) 須佐・前掲注(39)416 頁～417 頁。島田・前掲注(40)603 頁～604 頁。

建物の現況	目 的	取壊し費用
業務用資産として使用	① 譲渡目的	譲渡費用
	② 建替後業務用資産として使用	必要経費
	③ 建替後非業務用資産として使用	家事費
非業務用資産として使用又は未使用	④ 譲渡目的	譲渡費用
	⑤ 建替後業務用資産として使用	家事費
	⑥ 建替後非業務用資産として使用	家事費

2 現在の実務上の取扱い

(1) 居住用家屋を賃貸アパートに建て替えた場合の取壊し損失等

「居住用に使用していた建物については、家事上の資産を任意に処分したと考えられ、たとえその取壊しの目的が事業又は業務を開始するためであったとしても、その取壊しによる損失及び取壊しに要した費用は、必要経費に算入できない。また、新しく建てられる事業用又は事業用以外の業務用の建物の取得価額にも算入することはできない。」とされている⁽⁴²⁾。

この取扱いは、従前と同様の取扱い（上記 1 の表目的⑤欄）であるが、「業務用資産として使用」するとの取壊し後の利用目的を重視しない判断となっており、従前の取扱いにおいては、取壊し後の利用目的を重視する場合と取壊し後の利用目的を重視しない場合の一見矛盾するともいえる内容の取扱い（上記 1 の表目的③欄と⑤欄）がなされていたことがうかがえる。

(2) 賃貸業廃止後の建物の取壊し費用（自宅へ建替え）

賃貸業に係る建物の取壊しが「賃貸業の廃業に伴って速やかに解体工事が行われるなど、業務の清算の一環として行われたことが明らかであり、

(42) この取扱いは谷口・前掲注(1)記載の事例であり、「今まで居住していた家屋を取り壊し、その跡地にアパートを建築することになった。この場合、家屋の取壊し損失と取壊しに要した費用は不動産所得の金額の計算上必要経費に算入できるか。もしできないとしても、新築したアパートの取得価額に算入できないか。」という内容を問とするものである。

かつ、賃貸をやめた後、解体するまでの間、家事用に転用した事実も認められない場合については、その取壊し費用を不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入して差し支えない。」とされている⁽⁴³⁾。

この取扱いは、従前の「家事費」とする取扱い（上記 1 の表目的③欄）を「必要経費」とする取扱いに変更したものである。この変更の理由については説明がなされておらず明らかでないが、建替後「非業務用資産として使用」するとの取壊し後の利用目的を重視しない判断となったことによって、上記（1）の矛盾は解消されたといえる。

第 2 節 建物の取壊し費用に関する最近の裁決例（国税不服審判所 平成 28 年 3 月 3 日裁決⁽⁴⁴⁾）

1 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、不動産所得の金額の計算上、土地の新たな貸付けに当たり、当該土地の上に存する建物の解体及び当該土地の造成等に係る費用の額を必要経費に算入するなどして所得税の確定申告をしたところ、原処分庁が、不動産所得の金額の計算については、これらの工事に係る費用は家事上の経費又は土地の取得費に算入されるべきであるからいずれも必要経費に算入することができないとして、所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該各

(43) この取扱いは谷口・前掲注(2)記載の事例であり、「従前から賃貸しているアパートの老朽化が激しいため、賃貸業を廃業し、同時にアパートを取り壊して、跡地に自宅を建築することにした。この場合、アパートの取壊し費用を不動産所得の必要経費に算入することはできるか。」という内容を問とするもので、松岡・前掲注(3)の事例も同旨の内容である。

(44) 裁決事例集No.102 (<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/102/04/index.html>)（平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧）。本事例においては、建物の取壊し費用のほか、土地の造成等工事に係る費用等の必要経費性や旧租税特別措置法（昭和 63 年法律第 4 号による改正前のものをいう。）36 条の 2 《居住用財産の買替えの場合の長期譲渡所得の課税の特例》1 項に規定する特例に関連する争点もあるが、ここでは、建物の取壊し費用の必要経費性の有無に絞って検討することとする。

処分の一部の取消しを求めた事案である。

2 審判所の判断

「建物賃貸業においては、建物の取得、賃借人の募集、賃借人への貸付け及び建物の取壊し・廃棄までが業務の一連の流れであって、建物の取壊し費用は、建物賃貸業を行う上で通常発生する費用であるといえることに加え、賃貸借期間中に業務用資産である建物の取壊し・廃棄を行うことは不可能であることからすると、当該建物が家事用に転用されたなどの事情がない限り、賃貸借契約終了後の建物の取壊し・廃棄は、いわば建物に係る貸付業務の残務処理的な行為であるというべきである。そうすると、賃貸借契約終了後、速やかに行われた賃貸用建物の取壊しは、当該建物に係る貸付業務の残務処理的な行為であり、その取壊し費用は、当該建物に係る貸付業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものとして、必要経費に該当すると解するのが相当である。

したがって、取り壊した建物が貸付業務に供されていた業務用資産である場合において、その取壊しが賃貸借契約終了後、速やかに行われ、当該建物に係る貸付業務の残務処理的な行為と認められる場合には、当該取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず、当該取壊しに要した費用は必要経費に該当することになる。この点に関しては、賃貸等の業務の用に供しない建物についても、その取得から使用、取壊し・廃棄までが一連の流れであることに変わりはなく、これを業務用資産と異なるように解すべき理由は見当たらない。そうすると、当該建物の取壊しは、業務の用に供されていない資産を任意に処分する行為にすぎないから、当該取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず、当該取壊しに要する費用は、非業務用資産の処分に要する費用すなわち所得税法第 45 条《家事関連費等の必要経費不算入等》第 1 項第 1 号に規定する家事上の経費（以下「家事費」という。）であって、これを必要経費に算入することはできないと解するのが相当である。」

3 検討

審判所は、当該事案の取壊し費用の必要経費性を判断するに当たって、所得税法 37 条 1 項の法令解釈として、「同項に規定する『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』とは、これらの所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものに限られると解される。そして、その判断は、単に当該業務を行う者の主観的判断によるのではなく、当該業務の内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」と述べている。すなわち本裁決も、第 1 章第 1 節で述べた事業活動との「直接の関連性」(以下「直接的業務関連性」⁽⁴⁵⁾という。)と「事業の遂行上の必要性」を期間対応の必要経費の要件とする通説的見解を基に判断している。そしてその当てはめにおいて、「建物賃貸業においては、建物の取得、賃借人の募集、賃借人へ貸付け及び建物の取壊し・廃棄までが業務の一連の流れであって、建物の取壊し費用は、建物賃貸業を行う上で通常発生する費用である」と認定し、賃貸借契約終了後、速やかに行われた賃貸用建物の取壊しに係る取壊し費用は、当該建物の貸付業務との「直接的業務関連性」と「事業の遂行上の必要性」を有するとして、当該取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず、その必要経費性を認めている。本裁決はさらに、賃貸等の業務の用に供しない建物についても、これを業務用資産と異なるように解すべき理由は見当たらないとして、当該建物の取壊しは、業務の用に供されていない資産を任意に処分する行為にすぎないから、取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず、当該取壊し費用は、家事費であってこれを必要経費に算入することはできないとした。

このように、本裁決は、期間対応の必要経費の要件である「直接的業務関連性」と「事業の遂行上の必要性」を踏まえて論理構成が構築されており、建物の取得から取壊しまでの一連の流れは業務用資産であろうと非業務用資産であろうと同じであるとするものであり、加えて、建物の取壊し費用の必

(45) 松山・前掲注(11)において、「直接的業務関連性」と定義しており、複雑化を避ける観点から同語により定義することとした。

要経費性の判断は、取壊し後の敷地の利用目的には左右されないことを明確に示したものと見える⁽⁴⁶⁾。

第 3 節 現在の実務上の取扱いと異なる見解⁽⁴⁷⁾

建物の取壊し費用については、第 1 節 1 の表の従前の実務上の取扱いとほぼ同様に、取壊し目的を基準として必要経費性を判断すべきであるとする見解⁽⁴⁸⁾がある（この見解を、以下「取壊し目的基準」という。また、第 1 節 2 の現在の実務上の取扱いである、主として業務清算の一環の観点を基準とする見解を、以下「業務清算基準」という⁽⁴⁹⁾）。ただし、同表の目的③欄及び⑤欄の取壊し費用については、家事費の要素があり、業務遂行上必要である部分を明らかにすることができないことから、家事関連費としてその必要経費性が否定される⁽⁵⁰⁾としている点においては、従前の実務上の取扱いと異なっている。

この見解によれば、取壊し目的基準は主として支出の目的に着目したものであり、必要経費は経済的な利益を得る目的のための支出であることが必要であるとする必要経費の理論的な概念と整合的に理解でき⁽⁵¹⁾、建物の取壊し費用に係る裁判例⁽⁵²⁾や裁判例⁽⁵³⁾の判断とも整合的に理解できるとしている⁽⁵⁴⁾。

(46) 本文記載の裁判のほかに、裁判自体は非公表とされているが、賃貸借契約終了後に取り壊した建物の取壊し費用の必要経費性を争点とした国税不服審判所平成 26 年 12 月 9 日裁判も同旨である。なお、同裁判の裁判要旨については国税不服審判所ホームページにおいて公開されている (<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/list/Saiketsuyoushi/searchtype/k/page/1>) (平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧)。未公開裁判事例紹介『貸付けていた建物の取壊し費用は必要経費-取壊しは建物貸付業務の残務处理的な行為-』T&A master 585 号 24 頁～29 頁 (株式会社ロータス 21、2015)。

(47) 吉田・前掲注(4)107 頁～126 頁。

(48) 吉田・前掲注(4)111 頁。

(49) 取壊し目的基準の論者である吉田正毅氏が、前掲注(4)の中で、これらの見解をそれぞれ「取壊し目的基準」、「業務清算基準」と呼称しており、本稿においても、別呼称を使用することによる複雑化を避ける観点から、同様に使用することとした。

(50) 吉田・前掲注(4)112 頁及び 113 頁。

(51) 吉田・前掲注(4)112 頁。

(52) 国税不服審判所平成 11 年 1 月 27 日裁判 (裁判事例集 57 集 96 頁)。本事例は、請求人が土地を物納するに当たって、土地上の賃貸建物の賃貸借契約を解除して、同

また、業務清算基準については、①理論的な意味での必要経費の概念との整合性は認められない、②業務の清算の一環として取り壊す場合であっても、自宅を建てる目的が含まれている場合、家事費の要素は否定できず、所得税法 45 条、同法施行令 96 条及び所得税基本通達 45-2 との関係で説明がつかない、③業務関連性を認めるにもかかわらず、譲渡目的の取壊しの場合に不動産所得の必要経費性が否定されるのは理論的に整合性がない、④賃貸借契約終了から取壊し時点までの一定の残務処理を行う期間は、建物及び土地は業務の用に供されていることになり、この期間の土地及び建物に係る費用（固定資産税、借入金利息）の必要経費性が肯定されることとなるなど、妥当ではないなどと指摘している⁽⁵⁵⁾。

第 4 節 小括

第 1 節 1 及び 2 によれば、建物の取壊し費用の実務上の取扱い、従前においては、主として取壊し目的により判定されていたが⁽⁵⁶⁾、現在においては、そ

建物を取り壊した際の費用について、審判所は、同費用は譲渡費用に当たると判断した上で、物納申請の際には、建物を取り壊した後、ビルを建築し賃貸する予定であったから不動産所得の必要経費に算入できるとする請求人の主張に対して、近い将来において確実に当該業務の用に供されるものといえるような客観的な状態にあったとは認められないとした。

- (53) 東京地判平 24 年 5 月 17 日税資 262 号-102 順号 11952。本事例は、原告が賃貸していた土地上に賃借人所有の建物があり、契約上賃借人に建物除去義務があるのに、賃借人が建物を除去せず退去したことから、原告が取り壊した際の取壊し費用が不動産所得の必要経費に算入できるかが争点となった事例である。裁判所は、建物を除去しなければ当該土地を新たに賃貸することができないことから、不動産所得の必要経費となる旨の原告の主張に対して、契約どおりに賃借人に建物の除去を求めることができなかつたという事情はうかがえず、当該土地を新たに利用するために建物の取壊しが必要であったという事情や新たな利用の目処があつたか否か等の事情も明らかでないとして、必要経費性を否認した（納税者の請求棄却・確定）。
- (54) 吉田・前掲注(4)114 頁～115 頁。
- (55) 吉田・前掲注(4)116 頁～125。なお、業務清算基準は、事業用資産の買換えの特例の解釈にも影響及ぼすとも指摘している。
- (56) 本文第 1 節 1 に掲げた表によれば、非業務用資産を業務用資産に建て替える場合の取壊し費用（同表目的⑤欄）については家事費とされ、必ずしも取壊し目的に従つた取扱いとはなっていない。

の取扱いが変更され、譲渡目的である場合を除いて、業務清算基準により、必要経費性の判定が行われているといえる。

そして、第 2 節のとおり、国税部内における最終判断とされる国税不服審判所の裁決⁽⁵⁷⁾と現在の実務上の取扱いは、整合的な内容となっている。すなわち、この国税不服審判所の判断は、現在の実務上の取扱いである業務清算基準をより明確に説明したものと解され、業務清算基準は、期間対応の必要経費の要件である「直接的業務関連性」と「事業の遂行上の必要性」を判断の基礎としているといえるのである。

また、第 3 節では、現在の実務上の取扱いと異なる取壊し目的基準の内容を確認したが、取壊し基準による見解からの業務清算基準に対する指摘事項等については、後述（第 4 章第 2 節）する。

(57) 国税不服審判所「審判所ってどんなところ？～国税不服審判所の扱う審査請求のあらまし～」2 頁(<http://www.kfs.go.jp/introduction/pamphlet/pdf/pamphlet.pdf>) (平成 29 年 6 月 30 日最終閲覧)。

第 3 章 期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係について

期間対応の費用が必要経費として控除されるためには、所得税法 37 条 1 項に規定する「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するかどうか、すなわち「直接的業務関連性」と「事業の遂行上の必要性」が要件とされることは、第 1 章第 1 節で述べたところである。

ところで、個人の場合には、消費生活を営んでいることから、いわゆる家事費を排除することは、必要経費論の出発点をなしている⁽⁵⁸⁾。これまで、必要経費の範囲が明確化・拡大され、個人の事業経営に係る所得の必要経費が法人の損金概念に接近したとというものの、消費生活を営んでいる個人の場合には、所得税特有の家事費排除の原則が作用することによって、必要経費該当性の判断においては、収益又は業務との対応関係が厳しく解釈されなければならない⁽⁵⁹⁾といえる。

したがって、消費支出と生産活動のための支出とを厳格に区分する基準が必要となるのであって、その判断基準が直接的業務関連性になる⁽⁶⁰⁾と考えられる。

そこで、期間対応の費用の支出目的が、直接的業務関連性とどのような関係を有するのかについて、学説及び直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例⁽⁶¹⁾を概観して検討する。

(58) 確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号『必要経費』22 頁（日本税務研究センター、1995）。

(59) 松山・前掲注(11)255 頁、273 頁。

(60) 松山・前掲注(11)273 頁。

(61) 前掲注(16)の直接的業務関連性を否定した東京高判平 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁（最二小判平 26 年 1 月 17 日税資 264 号・6 順号 12387、上告受理申立て不受理決定により確定）の第一審判決である東京地判平 23 年 8 月 9 日（判時 2145 号 17 頁）後の裁判例について管見した。これ以前の直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例については、松山・前掲注(11)275 頁～317 頁にて検討されており、その結果、直接的業務関連性の判断基準として①業務の特定、②支出目的の把握、③支出の有益性及び④支出の特性による直接的業務関連性の否定、が挙げられるとしている。

第 1 節 学説

1 碓井光明教授

「事業所得の必要経費は、当該事業の業務と関連性をもった経費でなければならない。しかし、このように述べるだけでは、家事費を識別するのに不十分である。所得税法 37 条のみに即していえば、業務について生じた費用であればよいように見えるが、施行令の家事関連費に関する規定 (96 条) によれば、業務の遂行上必要であることが要求される。したがって、業務とわずかな関係があるというだけで必要経費となるものではない。」⁽⁶²⁾と述べられ、必要経費について、直接的業務関連性を要すると明言はされていないが、強い結びつきを要求しているものと解される⁽⁶³⁾。そして、業務関連性の判断に関して、「業務について生じた費用という場合に、その支出の目的に着目して、業務目的であるか否かを基準にする考え方がある。また、業務遂行の結果生じたものであるか否かという結果に着目する考え方がある。さらに、いわゆる費用と収益との対応という考え方に立って、収益に貢献するものであるか否かを問題にする思考方法もある。これらの考え方は、互いに矛盾ないし排斥しあうのではなく、同一のことを別の角度からみているというべきものであるかも知れない」⁽⁶⁴⁾として、「業務関連性は、一般には、業務遂行目的で生じたといえるかという『目的』基準によって判定される」⁽⁶⁵⁾と述べられている。しかし、「この目的は本来は『主観』であるにかかわらず、租税法を適用するにあたって、客観的に判断されざるをえない」⁽⁶⁶⁾ことから、「業務関連性は、業務目的を軸にしつつも、場面に応じて視点が異なってくることは避け難い」⁽⁶⁷⁾と述べられている。

(62) 碓井・前掲注(8)67頁。

(63) 松山・前掲注(11)269頁。

(64) 碓井光明「税務における『業務関連性』の諸問題」税理 29 卷 6 号 9 頁 (1986)。

(65) 碓井・前掲注(64)13頁。

(66) 碓井・前掲注(64)13頁。

(67) 碓井・前掲注(64)13頁。

2 酒井克彦教授

「必要経費の算入要件である業務関連性については、直接的な業務関連性をいうと解される」⁽⁶⁸⁾と述べられ、そして、必要経費の判断に関して、「必要経費とは、業務を行うに当たっての投下資本であるから、業務に必要かつ関連性を有する費用として納税者が支出したものであるか否かという観点から観察されるべきである」と考える。すると、納税者がかかる費用をどのような意図で支出したのかという点が軽んじられてはならないように思われるのである。そして、そのことが客観的な表象を通して確認されることによって、客観性が担保されるべきである」⁽⁶⁹⁾。これは、主観的な局面のみを判断の基礎とすることはできないということを出発点とするものである⁽⁷⁰⁾と述べられている。

3 小括

上記 1 及び 2 のとおり、支出目的と直接的業務関連性との関係について、直接的に言及した見解は多くは見受けられないが、これらからすると、直接的業務関連性の判断においては、費用の支出目的が判断要素の一つであると考え、必要経費は、関係者の主観的判断のみを基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない⁽⁷¹⁾。すなわち、客観的な表象を通して確認されることによって、客観性が担保されるべきであり⁽⁷²⁾、この客観性が担保されることこそが直接的業務関連性の要点である⁽⁷³⁾と考える。

(68) 酒井克彦「必要経費と家事関連費（中）－収入・必要経費を巡る諸問題－」税務事例 40 卷 4 号 56 頁（2008）。

(69) 酒井・前掲注(68)54 頁。

(70) 酒井・前掲注(68)54 頁。

(71) 金子・前掲注(13)298 頁。

(72) 酒井・前掲注(68)54 頁。

(73) 松山・前掲注(11)275 頁。

第 2 節 裁判例の検討

1 岡山地裁平成 23 年 8 月 10 日判決【裁判例 1】⁽⁷⁴⁾

(1) 事案の概要

本件は、機械の製作及び補修業を営む原告が、当該事業に係る所得税及び消費税等の確定申告を行ったところ、課税庁が、業務の遂行上必要な支出であると認めることができない費用が必要経費に算入されているなどとして、更正処分等を行ったため、原告が、当該更正処分等の取消しを求めて訴えを提起した事案である⁽⁷⁵⁾。

原告は、必要経費の根拠として提出した領収証及びレシート等（以下「本件経費領収証」という。なお、本件経費領収証の多くは、飲食店、大手スーパー、コインパーキング、有料道路、カー用品店などに係るものである。）は、全て事業遂行に必要な経費に係るものであり、原告は調査担当者に、必要経費に該当しない費用について具体的な説明を求めたが、本件経費領収証のうち必要経費とは認められない費用に係る領収証（以下「本件否認領収証」という。）の内訳を示されたのは更正処分等の 3 週間ほど前であり、業務遂行上の必要性について回答する期間を与えられなかったに等しいため、調査は違法である旨主張した。

これに対して課税庁側は、本件経費領収証のうち本件否認領収証に係る費用は、事業の業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上通常必要な支出であると認めることはできず、本件否認領収証に係る費用の内容について回答する 3 週間の期間は十分であったといえるし、原告は異議申立て及び審査請求の際にも具体的に回答していないことからすると、3 週間以上

(74) 税資 261 号-141 順号 11731。なお、本件は、控訴審（広島高裁岡山支部判平 24 年 2 月 16 日税資 262 号-33 順号 11883）もこの第一審の判断を維持し、さらに、最高裁（最 3 小決定平 24 年 7 月 17 日税資 262 号-151 順号 12001）で、上告及び上告受理申立てにつき、棄却及び不受理とされ確定した。

(75) 本件は、このほかに、仕入れは架空取引か否か、及び課税仕入れに係る消費税額控除の適用の可否についても争点となっているが、ここでは、費用の必要経費性の有無に絞って検討することとする。

の期間を設けても回答を期待することは困難であったというべきであり、回答期間が十分でなかったことをもって違法であるとはいえない旨主張した。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、所得税法 37 条 1 項の規定の趣旨に照らせば、「事業を営む者が支出した費用のうち、必要経費に算入されるのは、それが客観的にみて事業活動と直接の関連性をもち、かつ、業務の遂行上必要な費用に限られるというべきである。」として、直接的業務関連性が必要経費の算入要件であることを示した上で、「本件否認領収証に係る費用は、その『相手先』及び『摘要』を見る限り、機械の製作及び補修業を営む原告の業務と直接の関連性をもち、かつ、業務の遂行上必要な費用であると認めることはできない。」ことに加え、原告は、これらの費用につき業務の遂行上必要な費用である旨述べるのみで、「業務との関連性及び業務遂行上の必要性につき個別具体的な説明や反証をしていない。」ことから、本件否認領収証に係る費用の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

また、裁判所は、本件否認領収証に係る費用の業務との関連性及び業務の遂行上の必要性についての回答期間に関して、本件訴訟の段階においても原告による個別具体的な回答がなく、「調査段階における回答期間の当否は、そもそも、本件処分 of 違法に直接結びつく問題ではないし、原告自らが確定申告において必要経費として計上した費用に関する期間として、3 週間という期間が社会通念上不当に短いともいえない。」と判示した。

(3) 検討

業務関連性を判断するメルクマールは、その支出がいかなる対象に向けられたものであるかどうかによって異なるものと考えられ、物（資産、備品など）の購入の対価や維持管理費等の支出の扱いは、それらの資産、備品が現実的に業務用に供されるか否かがメルクマールとなり⁽⁷⁶⁾、サービスに

(76) 確井・前掲注(64)9頁。

対する支出は、そのサービスが業務に向けられたものであるかどうかによって判断される⁽⁷⁷⁾と考えられる。

本件否認領収証は、その多くが飲食店、大手スーパー、コインパーキング、有料道路、カー用品店などに係るものであり、その記載内容についても、摘要欄に何らの記載がないか、又は記載があっても、その記載からは原告の営む機械の製作及び補修業に係る業務と関連するものであるか明らかでない。そして、原告は、本件否認領収証に係る費用について、業務の遂行上必要な費用であると主張するのみで、調査段階から本件訴訟に至るまで、業務との関連性及び業務の遂行上の必要性につき、個別具体的な説明や反証をしていないのであるから、当該費用を支出した目的すら明らかでなく、直接的業務関連性を認めることはできないと判断されている。仮に、本件否認領収証の存在から、何かしらの備品の購入やサービスに対する支出にあてられたものであると考えられるものが含まれていたとしても、その備品がどのようなものなのか、原告の業務に供されたのか、そのサービスはどのようなものなのか、原告の業務に向けられたものであるのかが明らかでないことからすれば、直接的業務関連性を認めることはできず、必要経費性は否定されることが考えられる。

2 東京地裁平成 23 年 12 月 21 日判決【裁判例 2】⁽⁷⁸⁾

(1) 事案の概要

本件は、タクシー会社に勤務する乗務員（同社から給与の支払を受けている。）であり、不動産の貸付けによる収入も得ていた原告が、タクシーの乗務に関して支出した駐車場代等（以下「本件自己負担額」という。）を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入して所得税の確定申告をしたところ、課税庁が、本件自己負担額は不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないとして更正処分を行ったため、原告が、当該更正処

(77) 確井・前掲注(64)10頁。

(78) 税資 261 号-249 順号 11839 (却下・棄却・確定)。

分の取消しを求めて訴えを提起した事案である⁽⁷⁹⁾。

本件において課税庁側は、原告が支出した本件自己負担額は、いずれも原告のタクシー乗務員としての職務に関連して支出されたものであり、原告の不動産賃貸業に係る業務と直接関係するものであるとは認められないし、当該業務の遂行上必要なものであるとも認められないことから、原告の不動産所得の金額の計算上、本件自己負担額を必要経費に算入することはできない旨主張した。

これに対して原告は、争う旨主張した（判決書には、原告の具体的な主張内容の記載はなく、原告が具体的な主張・反証をしなかったとも考えられる。）。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「不動産所得の金額については、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されるところ（所得税法 26 条 2 項）、ある支出が上記の必要経費に該当するとされるためには、同法 37 条 1 項の定めるところにも照らし、それが納税者の不動産の貸付けの業務と直接の関連を有し、当該業務の遂行上客観的に必要な経費に当たるものでなければならぬものと解される。」として直接的業務関連性が、必要経費の算入要件であることを示した上で、証拠によれば、「本件自己負担額に係る支出の内訳は、①電池代、②コインパーク代、③白手袋、会社置きシェービングクリーム、仕事用靴（会社）、仕事用ソックス、ワイシャツ、通勤用ジャンパー、仕事用ズボン及び会社置き歯みがき菓の購入代金、④有料道路通行料、⑤ワイシャツ等のクリーニング代金、⑥地図、⑦目覚まし時計、⑧コピー代、⑨乗客の不払、遠回りによる値引き及びメーターの押し

(79) 本件においては、このほかに、本件訴えのうち本件更正処分における還付金の額に相当する税額中の取消しを求める部分に不適法な部分があるか、給与所得の金額の計算上本件自己負担額を控除することができるか、過去の申告内容の是正が行われなかったことをもって本件更正処分が違法となるかについても争点となっているが、ここでは不動産所得の金額の計算における本件自己負担額の必要経費性の有無に絞って検討することとする。

忘れ、サービスなどにより自己負担した額、⑩トイレ利用料、⑪宿泊料、⑫のど飴、⑬社員への見舞金、⑭洗車代並びに⑮通勤費であると認められるところ、これらの各費目に照らし、本件自己負担額に係る支出は、原告のタクシー乗務員としての職務に関連してされたものと認めるのが相当であって、原告の不動産の貸付けの業務と直接の関連を有し、当該業務の遂行上客観的に必要な経費に当たるものであるとは認められない。」⁽⁸⁰⁾として、本件自己負担額に係る費用の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

(3) 検討

所得税の課税所得は、所得の発生形態に応じて 10 分類された所得をその分類ごとに算出しなければならない。したがって、各分類ごとの所得を適正に算出するためには、当該分類に属する収入と、これに対応する費用とを厳格に区分対応させて必要経費として控除しなければならない。その意味においては、法人の所得が当該事業年度の費用と収益とが全体として総額的に対応関係にあると認識して算出されるのに対し、個人の所得は当該年に属する収益とこれに対応する費用との対応関係はもとより、さらに区分してその収益、費用がいかなる所得区分に属するものかによりその対応関係を認識して算出しなければならない⁽⁸¹⁾。

特に所得税法 37 条 1 項が「所得を生ずべき業務について生じた費用」としていることから、支出の帰属すべき所得を判定する際には、あくまでも具体的な「業務」との関連性が問われなければならない。日本標準産業分類のような抽象的に分類された後の「〇〇業」というようなものとの関連性ではなく、各個人が行っている具体的な事業遂行のための業務との関連

(80) 本件においては、原告の給与所得の金額の計算上本件自己負担額を控除することができるかについても争点となっていたが、この点について、裁判所は、本件自己負担額に係る支出はいずれも所得税法 57 条の 2 第 2 項各号に規定する特定支出には該当せず、所得税法上、同条の規定以外に給与所得の計算においていわゆる実額の控除を認めるものはないから、給与所得の金額の計算上本件自己負担額を控除することはできない旨判示した。

(81) 桜井四郎「必要経費・損金の概念」法律のひろば 30 巻 1 号 35 頁 (1977)。

性が問われるのでなければならない⁽⁸²⁾。

本件は、タクシー会社に勤務する乗務員であり、不動産貸付も行おう原告が支出する本件自己負担額が、不動産所得の必要経費に該当するか否かが争点であるが、上記で述べたとおり、その費用がいかなる所得区分に属するものかによりその対応関係を認識して算出しなければならないのであり、本件自己負担額に係る支出の内容・費目に照らせば、明らかに給与所得の発生原因たるタクシー乗務員としての職務に関連する支出と認められるのであって、原告の不動産貸付業務との直接の関連を有し、当該業務の遂行上必要な費用に当たるものであるとは認められないとして、不動産貸付業務との直接的業務関連性を否定したものである。ところで、本件においては、原告は争点について争うと主張するのみで個別・具体的な主張・反証を行っておらず、このことも本件自己負担額に係る支出の原告の不動産貸付業務との直接的業務関連性が否定された要因であると考えられるが、上記で述べたとおり、本件自己負担額に係る支出の内容・費目に照らすと、明らかに家事費である、又は不動産貸付業務に関連性のない支出であると容易に認めることができるように思われることから、仮に原告が、この点について個別・具体的に主張・反証をしたとしても、不動産貸付業務との直接的業務関連性は否定されるものと考えられる。

3 高松地裁平成 24 年 8 月 8 日判決【裁判例 3】⁽⁸³⁾

(1) 事案の概要

本件は、A 町に所在する土地（以下「本件土地」という。）に診療所として建物を建築し（以下、この建物を「本件診療所建物」という。）、医業を

(82) 崎山強「経費支出の『直接性』をめぐる税務 事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理 48 巻 7 号 59 頁（2005）。

(83) 税資 262 号-169 順号 12019。なお、本件は、控訴審（高松高判平 25 年 1 月 25 日税資 263 号-17 順号 12141）もこの第一審の判断を維持し、さらに、最高裁（最 2 小決定平 25 年 7 月 5 日税資 263 号-129 順号 12253）で、上告理由に該当しないとして棄却され確定した。

営んでいる原告が、同じく本件土地上に併設され、うち 1 棟は原告及びその妻の、もう 1 棟は原告の次男の住居としてそれぞれ使用されている各附属建物（以下「本件住宅」という。）に係る費用（減価償却費及び固定資産税）を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告をしたところ、課税庁が本件住宅に係る費用を必要経費に算入することはできないとして更正処分等を行ったため、原告が、当該更正処分等の取消しを求めて訴えを提起した事案である⁽⁸⁴⁾。

原告は、①本件住宅は 24 時間体制で患者に対応するための医師の宿直室及び待機場所であり、原告の診療所では、時間外診療のために必要な設備、医薬品を備えており、時間外診療にも対応している、②本件住宅は、独立した建物ではなく、本件診療所建物と廊下でつながっており、本件診療所建物と一体の構造となっている、③本件住宅に居住しているのは、原告、その妻及び次男であるが、それぞれ医師免許を持っており、本件診療所建物及び本件住宅において、診療業務に従事していることなどを理由に、本件住宅は事業用資産であり、これに係る費用は必要経費に含めるべきである旨主張した。

これに対して課税庁側は、税務調査における原告の供述内容からすると、本件住宅のうち 1 棟には原告及びその妻が、もう 1 棟には原告の次男がそれぞれ居住し、同人らが起臥寝食の場として利用しており、寝室又は居間において会計帳簿の作成が行われていたとしても、当該部屋は一時的又は臨時的に事業用に使用する部分に過ぎず、主として事業主である原告の家庭生活に使用されていると認められ、また、原告が開設している診療所の診療時間は、木曜午後、日曜及び祝日を除く午前 8 時 30 分から 12 時までと、午後 2 時から午後 6 時 50 分までで、入院設備はなく、救急車等の受

(84) 本件においては、このほかに、本件土地の土工事及び解体工事の費用を本件診療所建物及び本件住宅等の取得価額に算入できるか、本件各更正処分通知書に附記された理由に不備があるか、本件各更正処分が信義則に反するか、過少申告に正当な理由があるかについても争点となっているが、ここでは本件住宅に係る費用を事業所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否かに絞って検討することとする。

入れもしていないのであって、本件住宅が 24 時間体制で患者に対応するための医師の宿直室及び待機場所として使用しているとはいえないことから、本件住宅は、非事業用資産に該当し、本件住宅に係る費用は所得税法 45 条 1 項 1 号に規定する家事上の経費に該当する旨主張した。加えて、仮に、本件住宅の一部が事業の用に供されていたとしても、本件住宅は主として原告の家庭生活に使用されていると認められ、また、事業の用に供されている部分を家庭生活に供されている部分と区分することはできないから、所得税法施行令 96 条 1 号に規定する「家事上の経費に関連する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り、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合」に該当しない旨主張した。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「ある支出が所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならない、必要性の認定は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に則してなされなければならない。」と直接的業務関連性が必要経費の算入要件であることを示した上で、「原告が緊急時のために特別な診療体制を整備しているとは認められず」、「本件住宅には原告らがその住居として居住しており、本件住宅を住居部分と事業用部分に区分することができないことからすると、本件住宅は主として原告、その妻及び次男の生活の本拠として使用されていると言わざるを得ず、本件住宅と本件診療所建物をつなぐ廊下が存することや仮に原告の供述どおり本件住宅の寝室又は居間で事業に係る会計帳簿の作成や書類の整理が行われることがあることを考慮しても、本件住宅に係る費用が、全体として原告の診療所の経営という事業活動と直接の関連があり、事業の遂行上必要な費用であるとは客観的に認めることはできない。したがって、本件住宅に係る経費は、家事上の経費ないしこれに関連する経費で所得税法施行令 96 条に定められた経費に該当するといわざるを得ず、事業所得金額の計算

上必要経費に算入することできない。」として、本件住宅に係る費用の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

(3) 検討

業務関連性を判断するメルクマールは、その支出がいかなる対象に向けられたものであるかどうかによって異なるものと考えられ、物（資産、備品など）の購入の対価や維持管理費等の支出の扱いは、それらの資産、備品が現実業務用に供されるか否かがメルクマールとなる⁽⁸⁵⁾と考えられることは前記 1 (3) で述べたとおりである。

本件においては、本件住宅に係る費用が事業所得の金額の計算上必要経費に該当するか否かが争点であるが、言い換えれば、本件住宅が事業の用に供されているか否かが争点といえる。裁判所は、この点について、本件住宅を住居部分と事業用部分に区分することはできないこと、診療時間、休診日、入院設備がなく救急車等の受入れをしておらず救急対応を行っていないことなどを具体的に事実認定し、原告の診療業務の具体的内容・範囲を特定した上で、「本件住宅は主として（下線部分は筆者）原告、その妻及び次男の生活の本拠として使用されていると言わざるを得ず」、「本件住宅に係る費用が、全体として（下線部分は筆者）原告の診療所の経営という事業活動と直接の関連があり、事業の遂行上必要な費用であるとは客観的に認めることはできない。」として本件住宅に係る費用の直接的業務関連性を否定した。

なお、裁判所は、原告及び被告が主張する本件住宅が事業用資産であるか非事業用資産であるかについては判断を示さなかったが、これは、本件住宅において事業に係る会計帳簿の作成や書類の整理を行うことがあると原告が主張したことについて、この部分を明確に否定することは困難である若しくは明確に否定するまでの必要性はない（結果として区分のできない家事関連費であるから）と判断したことから、「主として」、「全体として」

(85) 確井・前掲注(64)9頁。

という用語を用いて必要経費性の判断をしたと解される。

本件のような場合においては、その住宅の構造上若しくは外形上（設備の状況等を含む。）から、客観的に事業の用に供していると明確にいえる場合でなければ、当該住宅に係る費用の必要経費性を認めるのは困難と考える。

4 東京地裁平成 25 年 1 月 29 日判決【裁判例 4】⁽⁸⁶⁾

(1) 事案の概要

本件は、国内で不動産賃貸業を営む原告が、訴外 Z 社（以下「Z 社」という。）に対して交付した 5000 万円（以下、この金員を「本件交付金 1」という。）及び 1500 万円（以下、この金員と本件交付金 1 とを併せて「本件各交付金」という。）は貸付金であるとして、本件各交付金の全額を貸倒引当金勘定に繰り入れて、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入した上で確定申告をしたところ、課税庁は、本件各交付金は原告の不動産所得を生ずべき事業の遂行上生じた貸付金とは認められず、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないとして更正処分を行ったため、原告が、当該更正処分の取消しを求めて訴えを提起した事案である。

本件において、原告は、不動産所得又は事業所得を生ずべき事業として、パラオ・アイライ州の開発用地にホテル付きゴルフ場を建設して運営することを内容とするリゾート開発事業（以下「本件リゾート開発事業」という。）を営んでいたのであり、本件各交付金を貸し付けたのは、原告にはリゾート開発事業を行うノウハウがなく、パラオでリゾートホテル等を建築運営するためには、政府要人らと深い人的つながりを有し、現地の慣習や業者に通じている Z 社の開発事業に参加する必要性、有用性があつたため

(86) 税資 263 号-18 順号 12142。なお、本件は、その控訴審（東京高判平 25 年 6 月 20 日税資 263 号-112 順号 12236）も原審の判断を維持し、さらに、「貸付けをしなければ事業遂行上の支障が生ずるとは認められないので、直接の関連性を有するとはいい難い」と原審の判断基準を前提に当てはめを行い、納税者側の控訴を棄却し、確定した。

であり、このように本件リゾート開発事業による収益獲得を目指して Z 社に対する貸付けを行ったものであるから、本件各交付金は、社会通念上、不動産所得又は事業所得を生ずべき事業の遂行上生じた貸付金に該当し、その回収が不能になっているから、貸倒引当金繰入額又は貸倒損失として、不動産所得又は事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができる旨主張した。

これに対し課税庁側は、原告が不動産所得又は事業所得を生ずべき事業として本件リゾート開発事業を営んでいたとは認められず、本件リゾート開発事業の主体は Z 社であって、原告は当該事業に資金提供したにすぎない。本件各交付金が原告の Z 社に対する貸付金に該当するとしても、この貸付金は、原告が出資金として払い込んだ額相当額について、Z 社が原告に返還する旨の準消費貸借契約が締結されたことにより発生したものであるから、本件リゾート開発事業の遂行上生じた貸付金とはいえないし、原告が Z 社に対して貸付けを行うことは、原告が営んでいる不動産賃貸業との関係で、当該事業の遂行上通常一般的に必要であるとも客観的に認められないから、本件各交付金について、貸倒引当金繰入額又は貸倒損失として、不動産所得又は事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない旨主張した。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、本件各交付金が貸付金であることを認定した上で、「貸付金が『事業の遂行上生じた』として必要経費に該当するというためには、事業主が、事業に関連するもの、あるいは事業の遂行に資するものと主観的に判断して、その貸付けがなされたというだけでは足りず、客観的にみて、それが当該事業と直接の関連を有し、かつ、業務の遂行上通常必要な貸付けであることを要し、この判断は、当該事業の業務内容等の個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って行われるべきものである。」として、直接的業務関連性が所得税法 52 条 1 項の貸倒引当金繰入額及び同法 51 条 2 項の貸倒損失の必要経費の算入要件であることを示した。その上で、「一般に、

そのようなリゾート開発事業を行う際に、それに協力する業者に対して金銭の貸付けを行うことが、そのリゾート開発事業に直接の関連を有するとは認め難く、また、業務の遂行上通常必要な貸付金であるということもできないし、さらに、証拠をみても、原告が本件交付金 1 の貸付けをすることが、Z 社が原告の行う本件リゾート開発事業に協力することの条件となっていることを示す記載は何ら存在しないし、そのほか、原告が、本件各交付金の貸付けをしなければ、本件リゾート開発事業を行うことができなかつたことをうかがわせる証拠も存在しないのであり、むしろ、原告が本件各交付金に係る貸付けを行わなくとも、Z 社に対して開発権の取得代金を支払うことにより、同社が行うリゾート開発事業に参加して、同社の協力を得つつ本件リゾート開発事業を行うことが十分に可能であったものと推認されることから、原告が本件リゾート開発事業を営んでいたとしても、原告が Z 社に対して「本件各交付金の貸付けをすることは、客観的にみて、本件リゾート開発事業と直接の関連を有し、かつ、その業務の遂行上通常必要なものであったとは認められない。」と判示し、その余の点については判断するまでもないとして、本件各交付金に係る貸倒引当金繰入額又は貸倒損失の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

(3) 検討

本件において、裁判所は、原告の貸付行為と原告が営んでいると主張する本件リゾート開発事業との関連性を検討しており、①一般的にリゾート開発事業を行う際に、当該事業に協力する業者に対して金銭の貸付けを行うことが、そのリゾート開発事業に直接の関連を有するとは認めがたいこと、②借用証書等の証拠をみても、原告が本件交付金 1 の貸付けをすることが、Z 社が原告の行う本件リゾート開発事業に協力することの条件となっていないし、そのほか原告が、本件各交付金の貸付けをしなければ、本件リゾート開発事業を行うことができなかつたことをうかがわせる証拠もないこと、③原告が本件各交付金の貸付けを行わなくとも、Z 社に対して開発権の取得代金を支払うことにより、同社が行うリゾート開発事業に

参加して、同社の協力を得つつ本件リゾート開発事業を行うことが十分に可能であったものと推認できること、を理由に原告の貸付行為と原告が営んでいると主張する本件リゾート開発事業との直接的業務関連性を否定している。すなわち、原告が営んでいると主張する本件リゾート開発事業の一般的な取引慣行、本件における貸付条件の有無、本件リゾート開発事業の実施手段の代替性等の個別具体的諸事情等に即して、本件リゾート開発事業の業務と原告の貸付行為との直接的業務関連性を検討している。

そして、その検討の結果、裁判所は、原告の貸付行為と原告が営んでいると主張する本件リゾート開発事業との直接的業務関連性は認められないとする結論を導き、「その余の点について判断するまでもな」として、原告が主張した「本件各交付金を貸し付けたのは、原告にはリゾート開発事業を行うノウハウがなく、パラオでリゾートホテル等を建築運営するためには、政府要人らと深い人的つながりを有し、現地の慣習や業者に通じているZ社の開発事業に参加する必要性、有用性があったためであり、このように本件リゾート開発事業による収益獲得を目指してZ社に対する貸付けを行ったものである」という本件各交付金の目的について、一切触れずに判断していることからすると、目的という主観的なものの存在のみでは、直接的業務関連性を認めることはできず、必要経費性は否認されるものと考えられる。

5 大阪地裁平成 25 年 8 月 27 日判決【裁判例 5】⁽⁸⁷⁾

(1) 事案の概要

本件は、不動産所得を有する原告が行った所得税の確定申告に対して、課税庁が、不動産所得の金額の計算上、必要経費に当たらないものが算入されていた（租税公課、修繕費、交通費、通信費、接待交際費、支払利息

(87) 税資 263 号-151 順号 12275。なお、本件は、その控訴審（大阪高判平 26 年 2 月 27 日税資 264 号-38 順号 12419）も原審の判断を維持し、納税者側の控訴を棄却し、確定した。

及び保険料の各科目に含まれていた。以下、これらを併せて「本件各費用」という。) などとして更正処分等を行ったため、原告が、当該更正処分等の取消しを求めて訴えを提起した事案である⁽⁸⁸⁾。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「ある支出が不動産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不動産事業に係る活動と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に居住者の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」として、直接的業務関連性が必要経費の算入要件であることを示した上で、本件各費用の内容を個別に検討し、本件各費用のいずれについても、原告が当該費用を支出したことを裏付ける客観的証拠はない（若しくは支出した事実を認めることはできない）か、原告の賃貸業と当該支払との関連性が明らかでない（若しくは関連性があるとは認められない）として、本件各費用の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。なお、交通費中のガソリン代及び通信費中の携帯電話の使用料については、家事上の経費か、あるいは、家事上の経費に関連する経費に該当するがそのうち不動産賃貸業の業務の遂行上必要である部分を区分することもできないとしている。

(3) 検討

上記 1 (3) で述べたとおり、業務関連性を判断するメルクマールは、その支出がいかなる対象に向けられたものであるかどうかによって異なるものと考えられ、物（資産、備品など）の購入の対価や維持管理費等の支出の扱いは、それらの資産、備品が現実に業務用に供されるか否かがメル

(88) 本件においては、このほかに、原告が帳簿書類の提示を拒否したか（青色申告承認取消処分関係）、原告がコンビニエンスストア事業の共同経営者に当たるか、不動産所得の総収入金額に計上漏れがあるか、住宅借入金等特別控除が適用されるかについても争点になっているが、ここでは本件各費用を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否かに絞って検討することとする。

クマールとなり⁽⁸⁹⁾、サービスに対する支出は、そのサービスが業務に向けられたものであるかによって判断される⁽⁹⁰⁾と考えられる。

本件において、裁判所は、そもそも領収証等の支払事実を証明する直接資料がないことから支払事実そのものを認めることはできないとしたものが多く、また、領収証等の支払事実を証明する資料はあっても、支払の名目が記載されていないなどその記載内容からは不動産賃貸業との関連性が明らかでないなどとして、本件各費用の直接的業務関連性を否定した。

すなわち、直接資料である領収証等が存在し、何かしらの備品等の購入やサービスに対する支出にあてられたものであると考えられるものであっても、その備品等がどのようなものなのか、原告の業務に供されたのか、そのサービスはどのようなものなのか、原告の業務に向けられたものであるかが明らかでなければ、直接的業務関連性を認めることはできず、必要経費性は否認されるであろう。

6 東京地裁平成 26 年 1 月 14 日判決【裁判例 6】⁽⁹¹⁾

(1) 事案の概要

本件は、フィリンパブを経営（この事業を、以下「本件事業」という。）していた原告が、所得税について確定申告をしたところ、課税庁が税務調査の結果、売上計上漏れがあるなどとして更正処分等を行ったことに対して、原告が、当該更正処分等は、原告がEに対して支払ったホステスの紹介又は招へい費用（以下、原告が主張する同費用を「本件招へい費用」という。）を本件事業の必要経費として認めずになされたものであって違法であるとして、当該更正処分等の取消しを求めて訴えを提起した事案である。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「ある支出が必要経費として収入金額から控除され得るために

(89) 確井・前掲注(64)9頁。

(90) 確井・前掲注(64)10頁。

(91) 税資 264 号-1 順号 12382 (棄却・確定)。

は、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないというべきである。」として、直接的業務関連性が必要経費の算入要件であることを示し、加えて、「青色申告書又はその添付書類（損益計算書等）に記載されていない必要経費については、納税者において、当該必要経費が存在していることを合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該必要経費は存在しないと事実上の推定が働くものというべきである。」として、簿外経費の立証責任は原告にあることを示した。その上で、「原告の指摘する証拠（証拠名は省略）によって、原告がEに対して本件招へい費用を支払った事実を具体的に推認することはできず、その他本件全証拠を精査しても、本件招へい費用を支払った事実及び金額を合理的に推認させるに足りる間接事実ないし証拠はない。そうである以上、原告は、本件招へい費用の存在及び金額を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行っていないものといわざるを得ず、簿外経費（本件招へい費用）としての必要経費は存在しないと事実上の推定が働くというべきであるから、所得税法上の必要経費として本件招へい費用を算入することはできない。」とした。なお、「ある支出が必要経費として収入金額から控除され得るためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないところ、原告からEに対して何らかの金員が支払われていたことを前提としても、原告が本件招へい費用を支払った旨を概括的に主張するのみであり、個々の支払と費用との対応関係を何ら明らかにできていないことに鑑みれば、原告からEに対して支払われた金員が、本件事業と直接の関連を持ち、本件事業の遂行上必要な費用であるということとはできないことも明らかである。」と判示して、立証責任の観点に加えて本件招へい費用の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

(3) 検討

本件は、いわゆる簿外費用である本件招へい費用を原告の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができるか否かを争点とする事案であ

る。

本件において、裁判所は、原則として、課税庁は収入金額のみならず、必要経費についてもその存在及び金額について立証責任を有するが、納税者が青色申告書による申告をしている場合、いわゆる簿外経費については、納税者において当該経費が存在していることを合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該経費は存在しないとの事実上の推定が働くとした上で、原告は本件招へい費用の存在及び金額を合理的に推認させる程度の具体的な立証を行っていないとして、立証責任の観点から本件招へい費用の必要経費性を否認した。

また、原告は本件招へい費用を支払った証拠として、本件招へい費用を受領したとする E の確認書を提出したが、当該確認書には本件招へい費用を受領したことを確認する旨が記載されているものの、その金額については、ホステス 1 人当たりの金額と延べ人数及び合計額が記載されているだけで、具体的にいつ、いくらを受領したのかは記載されておらず、原告はその内容を裏付ける客観的な証拠を一切提出しなかったことから、裁判所は、原告が E に対して何らかの金員を支払ったことを前提としても、その金員が本件事業と直接的業務関連性があるということとはできないとして、本件招へい費用の必要経費性を否認した。すなわち、何かしらの支出にあてられたものであると考えられるものであっても、個々の支払と業務との対応関係を明らかにできなければ、客観性が求められる直接的業務関連性を認めることはできず、必要経費性は否認されると考えられる。

7 福岡地裁平成 26 年 4 月 22 日判決【裁判例 7】⁽⁹²⁾

(1) 事案の概要

(92) 税資 264 号-77 順号 12458。なお、本件は、その控訴審（福岡高判平 26 年 9 月 26 日税資 264 号-154 順号 12535）も原審の判断を維持し、さらに、「賃貸業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であるということとはできない。」と原審の判断基準を前提に当てはめを行っている。さらに、最高裁（最 3 小決定平 27 年 3 月 17 日税資 265 号-49 順号 12632）で、不受理となっている。

本件は、原告が、宜野湾市に所有する土地（以下「本件土地」という。）について、被告（国）を賃借人とする賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結し、本件土地を米軍基地の敷地の一部として賃貸し、同賃貸に係る不動産所得の金額の計算上、給料賃金、租税公課、墓地復元費積立金及び雑費の各経費を必要経費に算入して確定申告したところ、課税庁が、当該各経費のうち本件土地の固定資産税を除く部分（以下「本件経費」という。）を必要経費として認めないとする更正処分等を行ったため、原告が当該更正処分等の取消しを求めて訴えを提起した事案である。

本件において、原告は、本件経費はいずれも所得税法 37 条 1 項にいう「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」に該当し、また、同法 45 条 1 項 1 号の家事上の経費には該当しないから、必要経費に算入されるべきであるとし、具体的には、①給料賃金は、各種地主会の会合への出席や地主同士での情報交換を通じて、本件土地の賃貸借に係る賃貸借条件、本件土地の返還時期や返還条件に関する情報の収集、本件土地の利用状況等の現況確認及び本件土地の賃貸前の原状調査などを乙らに依頼して行い、その報酬として支払ったものであり、これら依頼した業務は、本件賃貸借契約の条件の当否を検討し、また本件賃貸借契約の終了に備えるために必要なものである、②墓地復元費積立金は、本件賃貸借契約終了時に、元々本件土地上にあった原告の家系の墓を復元するための費用の積立金に係る支出であり、本件土地を賃貸するために墓を移転せざるを得なかった以上、その復元をすることも本件賃貸借契約のために必要である。さらに当該積立金は、元の墓を移転せざるを得なかった損害に対応するものであり、当該損害によって原告は本件賃貸借契約に基づき賃料収入を得られたのであるから、不動産所得に係る業務と関連し、必要であることは明らかである、③租税公課は、原告が柳川市に所有する土地（以下「柳川土地」という。）に係る固定資産税であり、原告は、柳川土地に賃貸用の建物を建築するなどして賃料収入を得ようと計画し、現に、土木建築業者に柳川土地を貸し、その対価として柳川土地を無償で整地してもら

い、賃貸用の建物を建築する準備をした。このようにその主観において柳川土地を貸付けの用に供する意図を有しており、また、近い将来において貸付けの用に供される客観的な状況にあったから、柳川土地の固定資産税は、原告の事業用不動産の維持費である、④雑費は、原告が本件土地の現況を直接確認したり、地主会の地主らと協議したりするために必要な交通費及び宿泊代金等や、地主会の地主らと協議し情報交換のために必要であった会食代金・商品代金、及び本件土地の調査に要した都市計画図購入代金である旨主張した。

これに対して、課税庁側は、①給料賃金、②墓地復元費積立金及び④雑費については、家事費に該当し、③租税公課については、柳川土地は貸付けの用に供されておらず、近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあったともいえないから、本件経費のいずれも必要経費に算入することはできない旨主張した。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、「ある支出が法 37 条 1 項所定の必要経費として総収入金額から控除され得るためには、客観的に見てそれが業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であることを要し、それに該当するか否かの判断は当該業務内容などの個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に行われる必要がある。なお、当該支出が業務遂行上必要であるか否かの判断は、単に納税者の主観的判断のみでなく、客観的に通常必要な経費として認識できるものでなければならないことはいうまでもない。」として、直接的業務関連性が必要経費の算入要件であることを示した上で、個別の費用について以下のとおり判示した。①給料賃金については、本件賃貸借契約は、米軍の敷地を得る目的で被告が原告のみならず多数の地主と定型的に同一の条件で締結した土地賃貸借契約と同様のものであるところ、「本件賃貸借契約は、賃料や終了時期その他の契約条件が原告と被告との個別の交渉により左右されることを予定していないといわざるを得ず、そして、「本件賃貸借契約の目的物は土地であって、現況確認により適切な

時期に相当の補修をしなければ資産価値が減少しひいては賃料水準を維持出来なくなるおそれがある建物の場合とは異なり、損耗等による資産価値の減少や賃貸借契約条件の悪化はほとんど考えられない」から、本件賃貸借契約の条件等に関する情報を収集すること及び本件土地の現況確認を行うことが、「本件賃貸借契約により不動産所得を得るに当たり、業務の遂行上必要な支出であるということとはできない。」、さらには、「本件賃貸借契約終了時にどのような形で本件土地の返還を受け、又はそれに要する費用をどの程度被告に請求するかを原告において判断する材料にはなり得るとしても、本件賃貸借契約継続中に賃料を生じさせる業務と直接関係を持つとはいいい難く、「乙らへの給料賃金は、客観的に見て本件土地の賃貸業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であるということとはできない。②墓地復元費積立金については、「本件土地上の墓を将来復元するための費用として、・・・原告が積み立てているものであるから、準備金の性質を有するものである。ところで、準備金は、・・・当年度の必要経費・・・の額に算入できないので、税引き後の留保利益の中から積み立てるのが原則である」が、経済政策上の理由から、租税特別措置法において、例外的に、一定の限度額の範囲内で積み立てた金額を必要経費に算入することを認めているものの、本件の墓地復元費積立金はこれにも該当しない。③租税公課については、「個人で不動産賃貸業を営む者の所有する土地であって、当該年度においては未だ貸付けの用に供されていないものについて、固定資産税等がその年度における不動産所得を生ずべき業務について生じた費用として認められるためには、その者が当該土地を貸付けの用に供するとの主観的な意図を有していたというだけでは足りず、当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況からして、近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な事情が存することが必要である」とした上で、「柳川土地が貸付けの用に供されていたとは評価し難く、他に柳川土地が貸付けの用に供されていたと認めるに足りる主張及び証拠はない。」。また、「柳川土地は雑草が生えた空き地の状態であって、売却や

賃貸に関する看板も立っていなかったと認められるが、このような状態を踏まえれば、本件各年度において、柳川土地がその形状、種類、性質その他の状況から、近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な事情が存したとは到底認められない。④雑費のうち、原告自身による情報収集や土地の原状確認に要した費用については、上記①と同様の理由により、必要経費とは認められず、また、「都市計画図購入代金についても、本件賃貸借契約を維持継続し賃料収入を得るに当たり、都市計画図の記載事項を参照する必要があることを認めるに足りる証拠はないから、本件土地の賃貸業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であるということとはできない。」。

このように、「原告が主張するいずれの支出も、客観的に見て本件土地から不動産所得を得るために直接関係があるとは認められず、業務の遂行上通常必要なものであるとも認められない。」として、本件経費の直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

(3) 検討

上記 2 (3) で述べたとおり、所得税法 37 条 1 項が「所得を生ずべき業務について生じた費用」としていることから、支出の帰属すべき所得を判定する際には、あくまでも具体的な「業務」との関連性が問われなければならない。抽象的に分類されたようなものとの関連性ではなく、各個人が行っている具体的な事業遂行のための業務との関連性が問われるのでなければならない⁽⁹³⁾。

そうすると、本件においては、不動産賃貸業を行う原告が支出する本件経費が、不動産所得の必要経費に該当するか否かが争点であるが、本件経費が原告が行っている不動産賃貸業の遂行のためのどの業務と直接に関連するものであるかが問われなければならないのである。

これを本件についてみると、裁判所は、本件賃貸借契約の内容や目的物

(93) 崎山・前掲注(82)59頁。

などから、原告の本件土地に係る不動産貸付業務の具体的な内容の特定を行い、その上で本件経費が当該業務と直接の関連を有するかを判断している。すなわち、本件賃貸借契約は、契約条件が原告と被告との個別の交渉により左右されるものではなく、また、同契約の目的物は土地であって、損耗等による資産価値の減少や賃貸借契約条件の悪化はほとんど考えられないから、本件賃貸借契約の条件等に関する情報を収集すること及び本件土地の現況確認を行うことは、本件土地の貸付けによる不動産所得を得るに当たり、業務の遂行上必要とは認められず、本件土地の原状の調査は、本件賃貸借契約継続中に賃料を生じさせる業務と直接関係を持つとはいいい難いとして、①乙らへの給料賃金及び④雑費のうち、原告自身による情報収集や原状確認に要した費用の本件土地の賃貸業務との直接的業務関連性を否定したのである。

また、裁判所は、②墓地復元費積立金については、準備金の性質を有するものであるところ、租税特別措置法で例外的に認められるもの以外は必要経費に算入できず、当該積立金はこれに該当しないとして、必要経費性を否認したが、そもそも、将来原告の家系の墓を復元するための費用であるから、家事上の経費そのものであり、本件土地の賃貸業務と直接的業務関連性を有するものとは認められないと考えられる。

続いて、裁判所は、③租税公課については、「個人で不動産賃貸業を営む者の所有する土地であって、当該年度においては未だ貸付けの用に供されていなかったものについて、固定資産税等がその年度における不動産所得を生ずべき業務について生じた費用として認められるためには、その者が当該土地を貸付けの用に供するとの主観的な意図を有していたというだけでは足りず、当該土地が、その形状、種類、性質その他の状況からして、近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な事情が存することが必要である」と判示した。すなわち、土地を貸付けの用に供するとの主観的な支出の目的・意図が、当該土地の形状、種類、性質その他の状況などの客観的な表象を通して、近い将来において貸付けの

用に供されるものと考えられるような場合でなければ、未だ貸付けの用に供されていない土地に係る固定資産税等を不動産所得を生ずべき業務について生じた費用とすることはできないと示したものであると考えられる。そして、実際にも柳川土地が貸付けの用に供されていたと認めるに足りる証拠はなく、また、柳川土地が近い将来において貸付けの用に供されるものと考えられるような状況にあったとも認められないとして、柳川土地に係る固定資産税について、必要経費性を否認したのであり、直接的業務関連性の有無の判断は、支出の目的・意図などの主観的判断のみを基準とするのではなく、客観的基準に即してなされなければならない⁽⁹⁴⁾ことを示したものである。

そして、④雑費のうちの都市計画図購入代金については、本件賃貸借契約を維持継続して賃料収入を得るに当たり、都市計画図の記載事項を参照する必要があったことを認めるに足りる証拠はないとして、当該購入代金の必要経費性を否認したが、個々の支払と業務との対応関係が明らかになさなければ、直接的業務関連性を認めることはできず、必要経費性は否認されると考えられる。

8 東京地裁平成 27 年 6 月 18 日判決【裁判例 8】⁽⁹⁵⁾

(1) 事案の概要

本件は、不動産賃貸業を営んでいる原告が、所得税の確定申告において、不動産所得の金額の計算上、原告が医療法人社団 H（以下「H」という。）と共有する建物（以下「本件建物」といい、原告が 4 分の 3 の持分を、H が 4 分の 1 の持分をそれぞれ有していた。）に係る減価償却費、借入金利子及び租税公課（以下、併せて「減価償却費等」という。）の一部の金額及び本件建物の敷地である原告所有の土地（以下「本件原告土地」という。な

(94) 金子・前掲注(13)298頁。

(95) 税資 265 号-98 順号 12681。なお、本件は、その控訴審（東京高判平 27 年 11 月 26 日税資 265-175 順号 12758）も原審の判断を維持し、納税者側の控訴を棄却し、確定した。

お、本件建物は、本件原告土地及び原告が代表取締役を務める会社が所有する土地（以下、本件原告土地と併せて「本件建物敷地」という。）の上に建っている。）の租税公課の全額を必要経費として算入したところ、課税庁が、原告が算入した当該金額は必要経費と認められないとし、更正処分等を行ったのに対し、原告が、本件建物の床面積の 50%は常に大学や資格試験を行う団体等（以下「大学等」という。）へ試験会場として貸し付け（以下「本件教室貸付け」という。）、賃貸の用に供していた（以下、本件教室貸付けに係る事業を「本件教室貸付事業」という。また、この賃料収入のうち、原告が取得していた 4 分の 3 の金額を、以下「本件原告教室賃料収入」という。）ものであるから、本件建物の減価償却費等の 50%の金額及び本件原告土地の租税公課の全額が必要経費と認められるべきであると主張して、当該更正処分等の取消しを求めて訴えを提起した事案である。

本件の争点は、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき、①本件建物の減価償却費等の金額、及び②本件原告土地の租税公課の金額を、どのように算定すべきであるかである。

本件において、原告は、①について、本件建物のうち、Hが経営する専門学校（以下「本件専門学校」という。）が常時使用している全床面積の 50%の部分を除く残余の部分は、常に大学等への賃貸の用に供することができる状況にあり、かつ、現実に大学等への賃貸の用に供されているのであるから、本件建物の減価償却費等の 50%の金額は、上記残余の部分を持し、本件教室貸付事業を行うために必要な経費であり、原告の不動産所得の金額の計算上、必要経費として算入されるべきであり、②について、原告は、本件原告土地を所有し、その固定資産税を支払い、本件建物の敷地である本件原告土地を維持している。そして、原告は本件建物の全床面積の約 50%の部分の本件教室貸付事業に使用していたのであるから、本件建物敷地の経費全体の 50%までの金額は、本件原告教室賃料収入に係る必要経費として認められ得るものであるところ、原告が所有する本件原告土地は、本件建物敷地の全面積の約 22%を占めているにすぎない。したがっ

て、本件原告土地に係る固定資産税等の租税公課は、全額、本件原告教室賃料収入に係る必要経費として認められるべきである旨主張した。

これに対して、課税庁側は、原告の不動産所得の金額の計算上、必要経費として算入すべき金額は、①については、本件教室貸付事業の用に対応する経費の金額、すなわち、減価償却費等の金額のうち、本件建物の持分に応じて原告が負担した4分の3の金額（以下「原告持分経費」という。）に、本件建物の利用日数及び利用面積を基に導き出された指数（以下「賃貸供用割合」という。）を乗じて算出した金額であり、②については、本件原告土地の租税公課の金額に賃貸供用割合を乗じて算出した金額である旨主張した。

（2）裁判所の判断

裁判所は、「所得税法の定めにも照らすと、不動産所得の総収入金額から控除し得る必要経費といえるためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用であることを要する」として、直接的業務関連性が必要経費の算入要件であることを示した。その上で、①については、Hは本件建物を本件専門学校の校舎として使用し、その使用はHが有する本件建物の持分に応じた程度を超えるものであったが、原告との間で、本件建物の原告の持分について、賃貸借契約書を作成しておらず、賃料の授受もしていなかったことからすれば、Hが本件建物をその持分に応じた程度を超えて使用することについて、使用貸借の合意があったと認められ、「原告持分経費の支出のうち、本件専門学校の経営するために要したといえる費用については、本件原告教室賃料収入と直接の関連を持たないのであるから、その必要経費に該当するということとはできない。」とした。そして、本件建物の利用は、①本件専門学校の事業の用にも、本件教室貸付事業の用にも供されている教室、②本件専門学校の事業の用にも使用されている教室、③本件教室貸付事業の用にも使用されている教室、④本件専門学校の職員及び学生、大学等の試験会場等として教室を利用した者のいずれもが、使用するトイレ、廊下、1階部分などの共用部分の4つに一応区

分することができるものの、かかる部分が、原告とHとの合意や本件建物内の物理的状況によって明確にされているわけではないと認定した上で、「かかる状況の下で、原告が負担した原告持分経費について、いかなる範囲で本件原告教室賃料収入に係る必要経費として算入すべきかについて、本件専門学校の事業の用と本件教室貸付事業の用における各必要経費を、本件建物の各利用度合い、すなわち『利用日数』及び『利用面積』を基に、それぞれの利用指数を導き出し、これを原告が負担した本件建物の減価償却費等の金額に乗じて按分することは合理的な算出方法といえることができる。」として、課税庁側が主張する「賃貸供用割合に基づいて経費を按分するのが相当である。」とした。②についても、「本件建物の効用が本件建物敷地の全体に及ぶものである以上、原告が負担した本件原告土地の租税公課の支出と本件教室貸付事業との関連性についても、本件建物の利用状況によって判断されるべきであり、上記租税公課の金額について、いかなる範囲で本件原告教室賃料収入に係る必要経費として算入すべきかについては、本件建物に係る必要経費の判断と同様に、賃貸供用割合を用いて本件原告教室賃料収入に係る必要経費を算出するのが合理的である。したがって、原告の不動産所得の金額の計算上、本件原告教室賃料収入に係る必要経費として算入すべき本件原告土地の租税公課の金額は、本件原告土地の本件各年分の租税公課の金額に賃貸供用割合を乗じることによって算出した金額といふべきである。」と判示し、原告持分経費及び本件原告土地に係る租税公課のうち本件専門学校を経営するために要した費用については、直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。

なお、裁判所は、①についての原告の、本件教室貸付事業においては相当数の教室をいつでも貸出しできる状態に維持、管理しておく必要があったのであるから、現実に賃貸の用に供していなかった期間を含め、その維持、管理に必要な経費が必要経費とし認められるべきである旨の主張に対し、「現に賃貸の用に供されていない建物部分については、これが賃貸の用に供されるものであることが外部から識別できるような状態である場合

に、初めて、当該建物部分に係る減価償却費等が、不動産所得に係る事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用であると判定することができる。そのため、そのような費用であると認められるためには、不動産賃貸業を営む者がその主観において当該建物部分を賃貸の用に供する意図を有しているというだけでは足りず、当該建物の構造、維持管理の状態その他の状況に照らして、近い将来において確実に賃貸の用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあることを必要とするとして、現に賃貸の用に供されていない建物部分についての直接的業務関連性の具体的な判断基準を示した上で、「本件建物の教室については、現に賃貸の用に供していない期間においても、近い将来において確実に賃貸の用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあったと認めることはできない」として原告の主張を排斥し、直接的業務関連性を否定して、必要経費性を否認している。

(3) 検討

上記 2 (3) で述べたとおり、所得税法 37 条 1 項が「所得を生ずべき業務について生じた費用」としていることから、支出の帰属すべき所得を判定する際には、あくまでも具体的な「業務」との関連性が問われなければならない。抽象的に分類されたようなものとの関連性ではなく、各個人が行っている具体的な事業遂行のための業務との関連性が問われるのでなければならない⁽⁹⁶⁾。

そうすると、本件においては、不動産賃貸業を行う原告の不動産所得の金額の計算上必要経費として算入すべき本件建物の減価償却費等の金額及び本件原告土地に係る租税公課の金額がいくらであるかが争点であるが、これらの費用が原告が行っている本件建物の貸付事業の遂行のためのどの業務と直接に関連するものであるかが問われなければならないのである。

これを本件についてみると、裁判所は、Hは本件建物を本件専門学校

(96) 崎山・前掲注(82)59頁。

校舎として使用し、その使用はHが有する本件建物の持分に応じた程度を超えるものであったが、原告との間で、本件建物の原告の持分について、賃貸借契約書を作成しておらず、賃料の授受もしていなかったことから、原告とHとの間には、Hが本件建物をその持分を超えて使用することについて使用貸借の合意があったと認定して、この使用貸借に相当する部分は本件専門学校の経営の用に供される部分であるから、原告持分経費の支出及び本件原告土地の租税公課のうち本件専門学校を運営するための費用に係る部分については、本件原告教室賃料収入に係る業務との直接的業務関連性を否定し、必要経費性を否認した。そして、その否認部分の算定方法として、課税庁側が主張した賃貸供用割合による方法を合理的であるとして採用したのである。すなわち、本件建物の権利関係、使用の状況などから、原告の本件原告教室賃料収入に係る業務の特定を行い、その上で本件建物の減価償却費等及び本件原告土地の租税公課が当該業務と直接的業務関連性を有するか否かを判断したものと考えられる。

9 東京地裁平成 28 年 11 月 29 日判決【裁判例 9】⁽⁹⁷⁾

(1) 事案の概要

本件は、過去の年分の更正処分等（以下「別件更正処分等」という。）を取り消す旨の判決（以下「前訴判決」といい、前訴判決に係る訴訟を「前訴」という。）を受けた原告が、所得税及び地方税に係る過納金（以下「本件過納金」という。）の還付を受けるとともに、国税通則法 58 条 1 項及び地方税法 17 条の 4 第 1 項に規定する還付加算金（以下「本件還付加算金」という。）の支払を受けたため、その支払を受けた年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）について、本件還付加算金を雑所得とする確定申告をした後、前訴に係る弁護士費用が雑所得に係る総収入金額から控除されるべき必要経費に該当するとして更正の請求をしたところ、

(97) 公刊物未登載（棄却・納税者側控訴）。

課税庁から更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を受けたことから、原告が、前訴に係る弁護士費用の金額を本件過納金と本件還付加算金の各金額に応じて按分した本件還付加算金に対応する金額（以下「前訴弁護士費用按分額」という。）は必要経費に該当すると主張して、本件通知処分の取消しを求めて訴えを提起した事案である。

（2）裁判所の判断

裁判所は、「所得税法 37 条 1 項が特定の収入との対応関係の有無に応じて必要経費を二つに区分し、同項前段が『総収入金額に係る売上原価』に加えて『その他総収入金額を得るため直接に要した費用の額』と規定していることからすれば、『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するといえるためには、特定の収入と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、総収入金額を構成する特定の収入と直接の対応関係を有しており当該収入を得るために必要な費用であることを要すると解するのが相当であり、その該当性の判断は、当該費用に係る個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って客観的に判断されるべきである」として、特定の収入との直接対応関係を有することが、個別対応の必要経費の算入要件であることを示すとともに、「所得税法 37 条 1 項後段が『その年における販売費、一般管理費』に加えて『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』と規定していること、業務上の必要経費と家事上の経費等（同法 45 条 1 項 1 号）を識別する必要があることからすれば、『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』に該当するといえるためには、所得を生ずべき業務と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、所得を生ずべき業務と直接的な関連性を有しており当該業務の遂行上必要な費用であることを要する」として、直接的業務関連性が期間対応の費用に係る必要経費の算入要件であることを判示した。

その上で、まず、前訴弁護士費用按分額が所得税法 37 条 1 項前段に規定する費用に該当するか否かについて、本件は、原告が弁護士に対し前訴に関する業務を委任したものであるから、前訴弁護士費用は、原告が弁護

士に対し、別件更正処分等が違法であるか否かを審理の対象とし、原告の納付すべき税額を確定させる効力を否定するという目的のために提起される前訴の訴訟追行に係る事務を委任し、当該事務が遂行されたことに対する報酬として支払われたものとみるのが相当であり、そして、原告は、前訴判決により別件更正処分等が取り消され、納付すべき税額を確定させる効力が否定されるなどした結果、本件過納金の還付を受けたものである。

「したがって、原告が前訴判決に基づいて受けた直接の経済的利益は本件過納金の還付による経済的利益というべきであるから、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するものも本件過納金の還付による経済的利益というべきである。」。他方、「還付加算金は、国税又は地方税の納付及び納付金に係る還付金等の発生など法定の還付加算要件が満たされる場合に、還付金等が発生する原因にかかわらず、税務署長等が法律上当然に加算して支払わなければならない金員として還付金等に加算されるものであるから、還付金等に対する一種の利子としての性格を有するものと解され」、原告が本件還付加算金の支払を受けることとなったのは、原告が前訴判決を受ける以前に別件更正処分等に基づく所得税等及びこれに伴う地方税を納付していたところ、前訴判決の効力によって本件過納金が生じ、本件過納金の支払決定によりその還付を受けることになったことなど法定の還付加算要件を満たしたことによるものであって、前訴判決の直接の効力によって本件還付加算金が生じたものではない。そうすると、「本件還付加算金は、前訴弁護士費用や前訴判決との間に間接的な関連性を有するということはできるものの、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するものということとはできない」から、「前訴弁護士費用按分額は、所得税法 37 条 1 項前段に規定する『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するとはいえない。」と判示した。次に、前訴弁護士費用按分額が所得税法 37 条 1 項後段に規定する費用に該当するか否かについて、本件還付加算金は法律上当然に加算され支払われたものであって、「前訴の提起及びその訴訟追行が雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものということとはでき

ず、他に雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものがあるということもできない(括弧内省略)。したがって、前訴弁護士費用按分額は、所得税法 37 条 1 項後段に規定する『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』に該当するとはいえない。」と判示して、特定の収入との直接対応関係を否定するとともに、雑所得を生ずべき業務には該当しないとして、前訴弁護士費用按分額の必要経費性を否認した。

(3) 検討

本件は、前訴判決により本件過納金の還付とともに支払を受けた本件還付加算金に係る雑所得の金額の計算上、前訴弁護士費用按分額が所得税法 37 条に規定する必要経費に該当するか否かを争点とするものであり、所得税法 37 条 1 項前段のいわゆる個別対応の必要経費又は同項後段のいわゆる期間対応の必要経費の該当性について、それぞれ審理し、前訴弁護士費用按分額はいずれにも該当しないとして、必要経費性を否認した事案である。

ところで、申告・更正等、租税債務の内容を確定する行為に基づき納付ないし徴収された租税について、その基礎となっている更正処分等が取消訴訟の判決等により取り消された場合には、それによって税額が減少して過納金が発生し、過納金が還付される場合には、還付加算金が加算される⁽⁹⁸⁾。この還付加算金の法的性格については、国税の納付遅延に対して延滞税が課されること(国税通則法 60 条)との権衡を考慮して、還付金等に対しても附すこととされている一種の利子であると解されており⁽⁹⁹⁾、本判決も、必要経費性の判断の前提として、還付加算金の法的性格について還付金等に対する一種の利子としての性格を有するものと解している。

本件において、裁判所は、原告が別件更正処分等に基づく所得税等及びこれに伴う地方税を納付していた事実を前提に、前訴判決により別件更正

(98) 神谷善英「判批」民事研修 675 号 50 頁(2013)。

(99) 武田昌輔監修『DHC コンメンタル国税通則法第 2 巻』3171 頁(第一法規、2015)。

処分等が取り消されたことによって本件過納金が生じた、すなわち、原告が本件還付加算金の支払を受けることとなったのは、「前訴判決の効力によって本件過納金が生じ、本件過納金の支払決定によりその還付を受けることになったことなど法定の還付加算要件を満たしたことによるものであって、前訴判決の直接の効力によって本件還付加算金が生じたものではない。」として、「本件還付加算金は、前訴弁護士費用や前訴判決との間に間接的な関連性を有するというとはできるものの、前弁護士費用と直接の対応関係を有するものというとはできない」から、「前訴弁護士費用按分額は、所得税法 37 条 1 項前段に規定する『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するとはいえない」と判示した。これは、「還付加算金が、更正処分等の取消しによって必ず発生するものではなく、過誤納金に係る国税等の納付がなければ発生しないことに着目した上で」⁽¹⁰⁰⁾、更正処分等の取消訴訟が、当該更正処分等が違法であるか否かを審理の対象とし、納税申告書の提出があった国税及び過少申告加算税に係る納付すべき税額の存否ないし多寡を争い、当該納付すべき税額を確定する効力を否定することを目的とするものであって、還付加算金の取得を目的とするのではなく、当該更正処分等の取消判決により納税者が受ける直接の経済的利益は、当該判決により取消しの対象とされた納付すべき税額に相当する金額であるという「更正処分取消訴訟の判決の効果と還付加算金の発生との関係を考慮して」⁽¹⁰¹⁾、前訴弁護士費用按分額と本件還付加算金との間に直接の対応関係は認められないと判断したものと考えられる。

なお、裁判所は、原告の「委任契約において還付加算金を含む勝訴分の 20% を上限とする成功報酬を支払う旨の取決めがされていることから明らかなとおり、別件更正処分等と取消判決を得ることによって本件過納金の還付を受けることだけでなく還付加算金の支払を得ることをも目的として前訴を提起し」たとの主張に対して、委任契約において、前訴弁護士費

(100) 神谷・前掲注(98)51 頁。

(101) 神谷・前掲注(98)51 頁。

用につき、勝訴した場合に勝訴分（本税及び加算税の還付金並びに還付加算金）の 20% を上限として成功報酬を支払う旨の合意をしており、仮にそのような合意が更正処分等の取消訴訟に関する弁護士との委任契約において一般的に行われているものであるとしても、「成功報酬に関する合意をするに当たり還付加算金の額を当該成功報酬の算定の基礎に含めるか否かは、委任契約の当事者間において任意に取り決められる主観的な事情にとどまるものであって、客観的な評価として前訴弁護士費用の一部である前訴弁護士費用按分額が本件還付加算金と直接の対応関係を有するものではない」との判断を左右するものではない旨判示し、「総収入金額を得るため直接に要した費用」の該当性の判断においても、支出の目的・意図などの主観的な事情のみを基準とするのではなく、個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って客観的に判断されるべきであるとしたものと解される。

また、裁判所は、前訴弁護士費用按分額が、所得税法 37 条 1 項後段の「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」に該当するかどうかの判断においては、そもそも「前訴の提起及びその訴訟進行」が当該業務には該当しない旨判示したが、このことは、上記の規定上「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」と明記されているところ、本件還付加算金は、一種の利子の性格を有するものであって、「業務について生じた」ものではないことは明らかであるから、本件還付加算金については、所得税法 37 条 1 項後段が適用される余地はないと解したものと考えられる。

10 小括

以上、直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例を概観・検討したところ、直接的業務関連性の判断基準について、【裁判例 4】においては、「貸付金が『事業の遂行上生じた』として必要経費に該当するというためには、事業主が、事業に関連するもの、あるいは事業の遂行に資するものと主観的に判断して、その貸付けがなされたと

いうだけでは足りず、客観的にみて、それが当該事業と直接の関連を有し、かつ、業務の遂行上通常必要な貸付けであることを要し、この判断は、当該事業の業務内容等の個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って行われるべきものである。」、【裁判例 5】においては、「ある支出が不動産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不動産事業に係る活動と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に居住者の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」、【裁判例 7】においては、「ある支出が法 37 条 1 項所定の必要経費として総収入金額から控除され得るためには、客観的に見てそれが業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であることを要し、それに該当するか否かの判断は当該業務内容などの個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に行われる必要がある。なお、当該支出が業務遂行上必要であるか否かの判断は、単に納税者の主観的判断のみではなく、客観的に通常必要な経費として認識できるものでなければならないことはいうまでもない。」、【裁判例 8】においては、「そのような費用であると認められるためには、不動産賃貸業を営む者がその主観において当該建物部分を賃貸の用に供する意図を有しているというだけでは足りず、当該建物の構造、維持管理の状態のその他の状況等に照らして、近い将来において確実に賃貸の用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあることを必要とする」とそれぞれ判示されており、これらに共通する直接的業務関連性の判断基準は、単に主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきであるということであることが確認できる。すなわち、費用の支出目的は直接的業務関連性の判断要素の一つであるが、このような主観的判断のみを基準とするのではなく、事業の業務内容等個別具体的な諸事情等に即して社会通念に従って客観的に直接的業務関連性の判断はなされなければならないということが確認できるのである。

また、上記の直接的業務関連性の判断基準が共通する裁判例以外の【裁判例 1】、【裁判例 2】、【裁判例 3】、【裁判例 6】及び【裁判例 9】については、単に主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情等に即して社会通念に従って客観的に行われるべきであるという直接的業務関連性の判断基準を明示まではしていないが、【裁判例 1】は、領収証の記載からは直接的業務関連性を認めることはできず、原告からも直接的業務関連性について、個別具体的に説明や反証がなかったことから、これを否定したものであり、このような何らかの支出があるということだけでは、客観性が認められないことから、直接的業務関連性を否定したものといえる。【裁判例 2】は、タクシー会社に勤務する乗務員であり、不動産貸付けも行う原告が当該不動産貸付業務に係る必要経費として算入した費用は、その支出の内容・費目に照らせば、給与所得の発生原因たるタクシー乗務員としての職務に関連するものであると認定し、その支出が、いかなる所得区分に属するものか、関連する業務の特定という観点から、不動産貸付業務との直接的業務関連性を否定したものといえる。【裁判例 3】は、期間対応の必要経費の要件の一つである業務遂行上の必要性の判断基準については、「関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない」としており、上記直接的業務関連性の判断基準と同様のものであることをいうものと考えられる。そして、この事例では、診療所を営む原告が、診療所に係る事業所得の金額の計算上必要経費に算入した自宅に係る費用について、原告の診療業務の具体的内容・範囲を特定した上で、自宅は主として生活の本拠として使用されているとして、自宅に係る費用の診療業務との直接的業務関連性及び業務の遂行上の必要性を否定したものといえる。【裁判例 6】は、フィリンパブを営む原告が、確定申告時に事業所得の金額の計算上含めていなかった簿外経費であるホステス招へい費用について、当該簿外費用については、原告において当該費用の存在及び金額を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該経費は存在しないとの事実上の推定が働くとして、簿外経費の立証責任は原告にあることを示した上で、原告

において当該立証責任が果たされていないとして、ホステス招へい費用の必要経費性を否認した。なお、本件においては、原告が何らかの金員を支払っていたことを前提としても、それだけでは個々の支払と招へい費用との対応関係が明らかでないことから、本件事業との直接的業務関連性は認められないとしている。【裁判例 9】は、所得税法 37 条 1 項前段の個別対応の必要経費については、「その該当性の判断は、当該費用に係る個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って客観的に判断されるべきである」と明示しており、上記直接的業務関連性の判断基準と同様のものであることをいうものと考えられる。そして、この事例は、更正処分等の取消訴訟に要した弁護士費用が、当該訴訟によって取り消された更正処分等の過納金に係る還付加算金の必要経費性を争うものであり、所得税法 37 条 1 項前段の個別対応の必要経費及び同項後段の期間対応の必要経費の該当性について、それぞれ審理し、当該弁護士費用はいずれにも該当しないとして、必要経費性を否認した。この中で、同項後段の「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」に該当するかどうかの判断において、本件還付加算金はそもそも業務によって生じたものではないとしたものであり、前訴弁護士費用按分額の直接的業務関連性そのものを判断する必要がなかったことから、直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることは判示したものの、その判断基準である単に主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情等に即して社会通念に従って客観的に行われるべきであるということを示明まではしなかったものと考えられる。

このように、本項において概観・検討した直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例は、直接的業務関連性の判断基準について、単に主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情等に即して社会通念に従って客観的に行われるべきであるということを示明して判断したものであるか、このような示明まではしていないものの、主観的判断のみによるのではなく、当該事業の「業務内容の特定」等個別具体的な諸事情等に即して社会通念に従って客観的に判断

をしたもの、すなわち当該判断基準を踏まえて判断したといえるもののいずれかであるといえることができる。そうすると、概観・検討した裁判例全体を通じて、費用の支出目的は直接的業務関連性の判断要素の一つであるが、このような主観的判断のみを基準とするのではなく、事業の業務内容等個別具体的な諸事情等に即して社会通念に従って客観的に直接的業務関連性の判断はなされなければならないということが確認できるといえる。

第 3 節 期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係について

第 1 節及び第 2 節で見えてきたとおり、学説及び直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例のいずれにおいても、期間対応の費用の支出目的は必要経費性（直接的業務関連性）の判断要素の一つではあるが、必要経費性（直接的業務関連性）の判断は、「関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない」⁽¹⁰²⁾、すなわち、支出目的のみで必要経費性（直接的業務関連性）を判断するのは相当ではないといえることができる。

しかしながら、実際には、各納税者によって、期間対応の費用の支出目的・内容等は様々であるから、これらの必要経費性（直接的業務関連性）を判断するに当たって、客観的基準に即するといっても、具体的にどのような基準によるべきかは一概にいえるものではない。

したがって、前節の裁判例の検討からも明らかなように、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して客観的に判断するのが相当であると考えられる。

(102) 金子・前掲注(13)298頁。

第 4 章 建物の取壊し費用の支出目的と必要経費性との関係について

建物の取壊し費用は、期間対応の費用であることから、その必要経費性の判断は、所得税法 37 条 1 項後段に規定する「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するか否か、すなわち、「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」を要件として行われることは、第 3 章で検討した一般の期間対応の費用の必要経費性を判断する場合と何ら異なるものではないと解される。そうすると、建物の取壊し費用の必要経費性の判断に当たっては、建物の取壊し費用の支出目的は、必要経費性の判断要素の一つになるものではあるが、そのみで必要経費性を判断するのは相当ではなく、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して、客観的に判断するのが相当であると考えられる。

以下、この観点から、現在の実務上の取扱いである業務清算基準の妥当性について検討するとともに、取壊し目的基準による見解からの指摘事項等について検討する。

第 1 節 業務清算基準の妥当性について

現在の建物の取壊し費用の実務上の取扱い及び建物の取壊し費用についての最近の裁決例は、第 2 章第 1 節 2 及び同章第 2 節 2 のとおり、いずれも業務清算基準により不動産所得に係る必要経費性の判断を行っているといえる。すなわち、現在の実務上の取扱いである業務清算基準は、通説の見解の期間対応の必要経費の要件である「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」を判断の基礎とするものといえるのである。具体的には、①建物賃貸業においては、建物の取得、賃借人の募集、賃借人への貸付け及び建物の取壊し・廃棄までが業務の一連の流れであって、建物の取壊し費用は、建物賃貸業を行う上で通常発生する費用であるといえること、②賃貸借期間中に業務用資産である建

物の取壊し・廃棄を行うことは不可能であることからすると、当該建物が家事用に転用されたなどの事情がない限り、賃貸借契約終了後の建物の取壊し・廃棄は、いわば建物に係る貸付業務の残務处理的な行為（いわゆる業務の清算の一環）であるといえること、という「業務内容の特定」、「取壊しに至る経緯」や業務清算という「本質的目的」などの個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して客観的に判断すると、賃貸借契約終了後、速やかに行われた賃貸用建物の取壊しは、当該建物に係る貸付業務の残務处理的な行為であり、その取壊し費用は、当該建物に係る貸付業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものとして、必要経費に該当するという見解である。このように、業務清算基準は、所得税法 37 条 1 項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」であるか否かについて、通説的見解である「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」を期間対応の必要経費の要件として判断するものであり、その判断に当たっては、第 3 章「期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係について」で検討した結果のとおり、学説及び直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例から導き出される、単に主観的判断のみを基準とするのではなく、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して客観的に必要経費性を判断するものといえるから、合理性を有するものと解される⁽¹⁰³⁾。

(103) 取壊し目的基準は、取壊し目的によって譲渡費用に該当するか、不動産所得の必要経費に該当するか否かを判断する基準である（吉田・前掲注(4)111 頁）。これは、直接的業務関連性の判断要素の一つである支出目的を基準とするものであり、「業務用資産を取り壊して、建替え後にも業務用資産として使用する場合に必要経費性を認める」と判断すること（吉田・前掲注(4)114 頁）、そして、「賃貸借建物を取り壊した後当該土地を業務の用に供することが客観的に明らかでなければ、不動産所得の必要経費性を認めない」（吉田・前掲注(4)114 頁）として、取壊し目的に明白な客観性を求める考え方を採用していることからすると、業務用資産を取り壊して、非業務用資産に建て替える場合の業務用資産の取壊し費用は、結論において、家事関連費に該当し、業務遂行上必要な部分を区分することができないから、必要経費に算入することはできないとする部分が、業務清算基準と一部相違するものの、必ずしも業務清算基準と相反するものではなく、これらの考え方は、同一のことを別の角度からみているというべきもの（碓井・前掲注(64)9 頁）とも考えられる。

第 2 節 取壊し目的基準による見解からの業務清算基準に対する指摘事項等について

取壊し目的基準による見解は、以下の点について、業務清算基準は整合性がないなどと指摘等をしていることから、その指摘事項等について検討する。

1 国税不服審判所平成 11 年 1 月 27 日裁決⁽¹⁰⁴⁾及び東京地裁平成 24 年 5 月 17 日判決⁽¹⁰⁵⁾との整合性について

(1) 国税不服審判所平成 11 年 1 月 27 日裁決

取壊し目的基準による見解によれば、当該裁決例の判断は、建物の取壊し費用について、賃貸借建物を取り壊した後に当該土地を業務の用に供することが客観的に明らかでなければ、不動産所得の必要経費性を認めないという点で、取壊し目的基準の業務用資産を取り壊して、建替え後も業務用資産として使用する場合には必要経費性を認める判断と整合的であり、建替え後に非業務用資産として使用する場合には必要経費性を否定する判断と整合的である⁽¹⁰⁶⁾としている。

しかしながら、審判所はこの事例において、当該取壊しは、当該土地を物納するために行われたものであって、当該取壊し費用は譲渡費用に該当するとした上で、傍論において、物納申請の際には、建物を取り壊した後、ビルを建築し賃貸する予定であったから不動産所得の必要経費に算入することができる旨の請求人の主張に対して、近い将来において確実に賃貸業務の用に供されるものといえるような客観的な状態にあったとは認められないと判断を示したものである。このように敷地を譲渡するための取壊し費用が譲渡費用に該当することは、業務清算基準とも整合するものであり、そして、審判所の「本件取壊し費用が、その年分における不動産所得を生

(104) 前掲注(52)。

(105) 前掲注(53)。

(106) 吉田・前掲注(4)114頁。

すべき業務について生じた費用に当たるとするためには、請求人が本件各土地を当該業務の用に供する意図を有しているというだけでは足りず、近い将来において確実に当該業務の用に供されるものといえるような客観的な状態にあることを必要とする」との判断は、単に主観的判断のみを基準とするのではなく、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して客観的に必要経費性を判断すべきとする業務清算基準と正に整合するものといえる。

(2) 東京地裁平成 24 年 5 月 17 日判決

取壊し目的基準による見解によれば、当該裁判例の判断のうち、敷地を新たに利用するための取壊しであったか、新たな利用の目処があったかという事情を考慮している点は、取壊し目的基準の建替え後に業務用資産として使用する場合には必要経費性を認める判断と、建替え後に非業務用資産として使用する場合には必要経費性を否定する判断と整合的に理解できる⁽¹⁰⁷⁾としている。

しかしながら、本件は、契約上、賃借人に建物の除去義務がある賃借人所有の建物の取壊しを原告が行い、当該取壊し費用を原告が負担したのであるが、裁判所は、この点について、原告が契約どおりに賃借人に建物の除去求めることができなかったという事情は認められず、原告が主張する「当該敷地等を新たに利用するために建物の取壊しが必要であったという事情や新たな利用の目処があったか否か等の事情も明らかではない」として、本件における取壊し費用は、「客観的に見て所得を生ずべき業務と直接関係を持ち、かつ、所得を生ずべき業務の遂行上通常必要な支出であるとはいえない」として、その必要経費性を否認する判断をした。すなわち、原告が賃借人所有の建物を取り壊さなければならない事情はなく、そもそも原告が主張するような当該敷地等を新たに利用するためなどという意図・目的も明らかではないとしたものであって、このような意図・目的の

(107) 吉田・前掲注(4)115頁。

存在を前提として判断したものでないから、本件における裁判所の判断が取壊し目的基準と整合性を有するということではできないと考える。むしろ、上記のとおり、裁判所の判断は直接的業務関連性と業務の遂行上の必要性を期間対応の必要経費の要件として判断しているものと解されるから、業務清算基準と整合性を有するものといえる。

2 理論的な意味での必要経費の概念との整合性について

取壊し目的基準による見解は、業務清算基準について、「理論的な意味での必要経費の概念は、業務上の支出は経済的な利益を得る目的のための支出であること、業務にとっての有益な支出であることを必要とするが、建物を取り壊す際には、当該建物の賃貸借契約は終了していることから、建物を取り壊しても取り壊さなくても、それ以前の不動産収入に影響はない。したがって、原則として、取壊し費用が、取壊し前の不動産収入との関係で、理論的な意味での必要経費の概念に該当することはない」⁽¹⁰⁸⁾。しかし、業務清算基準が、「賃貸業の廃業に伴って速やかに解体工事が行われただけの取壊しであっても取壊し費用に必要経費性を認めるのであれば、建物を取り壊さなくとも不動産収入は得られているのであるから、理論的な意味での必要経費の概念との整合性は認められない」⁽¹⁰⁹⁾と指摘する。

この考え方によれば、賃貸用建物の取壊し費用は、原則として、取壊し前の不動産収入の必要経費には該当しないということになると解されるが、賃貸用建物の取壊し費用は、所得税法 37 条 1 項前段の個別対応の費用ではなく、同項後段の期間対応の費用であることから、個別の収入との直接の対応関係によってその必要経費性が判断されるものではなく、期間対応の必要経費の要件である「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」によって必要経費性が判断されるものである。業務清算基準は、正に、この観点から判断し、賃貸用建物の取壊し費用は「直接的業務関連性」及び「事業の遂行

(108) 吉田・前掲注(4)116 頁。

(109) 吉田・前掲注(4)116～117 頁。

上の必要性」の要件を満たすことから、取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず必要経費に該当すると判断するものであるし、業務清算の一環としての取壊し費用であることからすれば、取壊し前の不動産収益に対応するものであるともいえるから、上記指摘は、妥当しないと考える。

他方で、上記のような指摘をする取壊し目的基準によれば、例えば、賃貸用建物について、賃貸借契約を解約して、賃借人の立退きと同時に当該建物を取り壊したものの、その敷地についてその後の利用が何ら決まっていない場合は、その取壊し費用は必要経費と認められないこととなると解される。そうすると、賃貸用建物を賃貸借契約終了と同時に当該建物を取り壊す場合に、取壊し後の敷地の利用目的が、業務利用目的、家事利用目的又は利用目的未定によって、所得税法上の取扱いが異なることとなるが、賃貸用建物の取壊し費用であるという本質には何ら違いがないにもかかわらず、その後の敷地の利用目的の有無・相違によって不動産所得の必要経費として認められるか否かの差が生じることは、公平性の観点から相当ではないと考えられる。

3 所得税法 45 条、同法施行令 96 条及び所得税基本通達 45-2 との整合性について

取壊し目的基準による見解は、業務清算基準において、賃貸用建物の取壊し費用については、自宅を建てる目的で取り壊した場合であっても、不動産所得の必要経費に認められるとするが、このような取壊し費用には、建替え後に非業務用を使用するための支出という家事費の要素があるため、家事関連費に該当し、業務遂行上必要である部分を区分して明らかにすることができない限り、必要経費に算入することはできないのであって、業務の清算の一環であるからといって、当該取壊し費用の必要経費性を認めることは所得税法 45 条、同施行令 96 条及び所得税基本通達 45-2 との関係で説明がつかない旨⁽¹¹⁰⁾指摘する。

(110) 吉田・前掲注(4)117頁。

しかし、業務清算基準は、建物賃貸業においては、建物の取得、賃借人の募集、賃借人への貸付け及び建物の取壊し・廃棄までが一連の業務の流れであって、建物の取壊し費用は、建物賃貸業を行う上で通常発生する費用であることから、当該建物が家事用に転用されたなどの事情がない限り、賃貸借契約終了後、速やかに行われた賃貸用建物の取壊しは、当該建物に係る貸付業務の残務处理的な行為（いわゆる業務の清算の一環）であり、その取壊し費用は当該建物に係る貸付業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものとして、必要経費に該当するとするものである。すなわち、賃貸用建物の取壊し費用の直接的な目的は、建物賃貸業の残務处理的な行為（いわゆる業務の清算の一環）に要する費用であると判断するものであるから、間接的ともいえる取壊し後の敷地の利用目的によって、その判断が左右されるものではない。

つまり、業務清算基準は、支出目的という意味においては、建物の取壊し費用の直接的な目的である残務処理目的（業務の清算目的）を判断要素の一つとするものであり、間接的ともいえる取壊し後の敷地の利用目的を考慮するものではないから、原則として家事関連費に該当するとは考えない⁽¹¹¹⁾。

したがって、業務清算基準は、所得税法 45 条、同法施行令 96 条及び所得税基本通達 45-2 との関係で説明がつかないとの指摘は妥当しない。

また、業務清算基準は、賃貸等の業務の用に供していない建物についても、その取得から使用、取壊し・廃棄までが一連の流れであることに変わりはなく、これを業務用資産と異なるように解すべき理由はないから、当該建物の取壊しは、業務の用に供されていない資産を任意に処分する行為にすぎず、当該取壊し後の敷地の利用目的にかかわらず、当該取壊しに要する費用は、非業務用資産の処分に要する費用すなわち所得税法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費であるから、必要経費に算入することはできないとするものである。

(111) 取り壊す建物が、貸家兼住宅のような場合には、当該建物の取壊し費用は家事関連費に該当すると考えられる。

そうすると、自己の居住用家屋の取壊し費用は、帰属所得⁽¹¹²⁾（帰属家賃⁽¹¹³⁾）に対応する支出であるとも考えられることから、現行法では課税されない帰属所得に対応する支出も所得計算に現れないこととなる⁽¹¹⁴⁾とする帰属所得の考え方も、業務清算基準は整合すると解される。

4 譲渡目的の取壊しの場合に不動産所得の必要経費性が否定されることとなる理論的な整合性について

取壊し目的基準による見解は、業務清算基準においては、賃貸用建物を取り壊した場合の取壊し費用について、取壊し後の敷地の利用目的に関係なく必要経費性を認めるにもかかわらず、譲渡目的の場合には不動産所得の必要経費性を否定するのは理論的な整合性が問題となる旨指摘する⁽¹¹⁵⁾。

所得税法 26 条 1 項は、不動産所得とは、不動産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。）をいう旨規定している。また、同法 33 条 3 項は、譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする旨規定している。これは、所得税法上、不動産所得からは、譲渡所得に該当するものは除かれる、すなわち、譲渡所得の総収入金額と資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用は不動産所得から除かれることをいうものと解される。この点については、裁判例⁽¹¹⁶⁾において、取壊し費

(112) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』14 頁（弘文堂、2016）において、「帰属所得は、一般的には、『自己の労働や所有資産の利用から生じ、市場を経ないで、自己に直接帰属する所得』と定義される。『市場を経ない』ので、『収入』の形をとらないのである。そして、その本質が『消費』である」とされている。

(113) 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第3版〕』187 頁（弘文堂、2010）において、「帰属所得とは、典型的には、自己の財産の使用または占有から生ずる経済的利益（帰属地代・家賃）や、自家労働から得られる経済的利益（帰属報酬）に係る所得をいう。」とされている。

(114) 佐藤・前掲注(112)15 頁、116 頁。

(115) 吉田・前掲注(4)117 頁。

(116) 東京高判平 12 年 11 月 8 日税資 249 号 479 頁。この事例は、土地を物納するため

用等が「譲渡費用に該当する以上、不動産所得の金額の計算上必要経費に該当するかどうかを問わず」、「不動産所得の金額の計算上必要経費に算入する余地はない」と判示されていることから裏付けられる。

そして、このことは、所得税の課税所得は、所得の発生形態に応じて 10 分類された所得をその分類ごとに算出しなければならないことから、各分類ごとの所得を適正に算出するためには、当該分類に属する収入と、これに対応する費用とを厳格に区分対応させて必要経費として控除しなければならない、その意味においては、法人の所得が当該事業年度の費用と収益とが全体として総額的に対応関係にあると認識して算出されるのに対し、個人の所得は当該年に属する収益とこれに対応する費用との対応関係はもとより、さらに区分してその収益は、費用がいかなる所得区分に属するものかによりその対応関係を認識して算出しなければならないという所得税の課税所得の特質によるもの⁽¹¹⁷⁾と考えられる⁽¹¹⁸⁾。

したがって、譲渡のための建物の取壊し費用は、貸付業務の残務処理としての側面を持つものであっても、譲渡費用に該当する以上、不動産所得の必要経費に算入することはできないのであるから、上記指摘は妥当しない。

5 残務処理期間の必要経費（固定資産税及び借入金利息）について

取壊し目的基準による見解は、業務清算基準においては、賃貸借契約終了から建物の取壊し時点までの一定の残務処理を行う期間は、当該建物及び土

に、土地上の賃貸建物の賃貸借契約を合意解除し、同建物を取り壊した際の取壊し費用等が、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することができるか否かを争点とするものであり、当該取壊し費用等を不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないとした一審判決（東京地判平 12 年 5 月 30 日税資 247 号 933 頁）を、上記のとおり判示して、相当であるとして、控訴人の控訴を棄却した。その後、最高裁（最 3 小決定平 13 年 4 月 10 日税資 250 号順号 8875）で不受理となっている。

(117) 桜井・前掲注(81)35 頁。

(118) 佐藤・前掲注(112)266 頁においては、「現在の所得税法には所得分類があり、所得の種類ごとに所得額を計算する構造となっています。そのため、ある所得の必要経費は、単に『必要経費』にあたるかどうかだけではなく、『その所得（例、事業所得）の必要経費』にあたるかどうかという点から吟味し、判断される必要があります。」と述べられている。

地は業務の用に供されていることになり、この期間の当該土地及び建物に係る費用（固定資産税、借入金利息）の必要経費性が認められることとなるなど、妥当ではない旨指摘する⁽¹¹⁹⁾。

業務清算基準は、現在の実務上の取扱いについて記載された書籍における事例⁽¹²⁰⁾により説明されているが、当該事例では、「従前から賃貸しているアパートの老朽化が激しいため、賃貸業を廃業し、同時に（下線は筆者）アパートを取り壊して、跡地に自宅を建築することにしました。この場合、アパートの取壊し費用を不動産所得の必要経費に算入することはできますか。」という問に対して、「アパートの取壊しが賃貸業の廃業に伴って速やかに（下線筆者）解体工事が行われるなど、業務の清算の一環として行われたことが明らかであり、かつ、同アパートの賃貸をやめた後、解体するまでの間、家事用に転用した事実も認められない場合については、その取壊し費用を、不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入して差し支えないものと考えられます。」と回答・解説したものである。すなわち、この事例における業務清算基準についての回答・解説は、賃貸業の廃業と同時にアパートを取り壊すこと（速やかに解体工事を行うこと）を前提とするものであり、賃貸借契約終了から建物の取壊しまでの一定の残務処理を行う期間を想定した見解を述べたものとは解されない。

しかしながら、実際には、速やかに解体工事を行うといっても、貸借契約終了から建物の取壊しまでにある程度の期間⁽¹²¹⁾を要することは想像に難くないことから、この点について検討することとする。

業務清算基準は、建物賃貸業においては、建物の取得、賃借人の募集、賃

(119) 吉田・前掲注(4)118頁～124頁。

(120) 前掲注(43)。

(121) 解体工事が速やかに行われるまでの期間については、事例ごとに各種の個別具体的な諸事情等を考慮して判定することになると考えるが、通常、解体工事に係る業者の選定や同工事に係る契約の締結等に要する期間、解体工事に関して必要な各種の届出等に要する期間や近隣説明会を要する場合にはその開催を行うための必要な期間等、解体工事が完了するまでに通常必要な期間を事例に応じて考慮して判定することになると考える。

借人への貸付け及び建物の取壊し・廃棄までが一連の業務の流れであって、建物の取壊し費用は、建物賃貸業を行う上で通常発生する費用であることから、当該建物が家事用に転用されたなどの事情がない限り、賃貸借契約終了後、速やかに行われた賃貸用建物の取壊しは、当該建物に係る貸付業務の残務处理的な行為（いわゆる業務の清算の一環）であり、その取壊し費用は当該建物に係る貸付業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要なものとして、必要経費に該当するとするものであるが、これは、賃貸用建物の取壊し費用は、あくまでも当該建物に係る貸付業務の残務处理的な行為（いわゆる業務の清算の一環）に要する費用であるというものであって、賃貸借契約終了から建物の取壊しまでの期間について、当該建物が貸付けの用に供されているとするものではないと解されるから、直ちに当該期間の上記費用（固定資産税、借入金利息）の必要経費性を認めるものではない。

したがって、上記指摘は妥当しないと考える。

第 5 章 結論

建物の取壊し費用が必要経費に該当するか否かの判断基準は、所得税法 37 条 1 項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当するか否かであることから、「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」が要件とされることは、一般の期間対応の費用の必要経費性を判断する場合と何ら異なるものではないと解される。そうすると、建物の取壊し費用の必要経費性の判断に当たっては、建物の取壊し費用の支出目的は、必要経費性の判断要素の一つになるものではあるが、そのみで必要経費性を判断するのは相当ではなく、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して、客観的に判断するのが相当であると考ええる。

そして、建物の取壊し費用の現在の実務上の取扱いである業務清算基準は、所得税法 37 条 1 項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」であるか否かについて、通説の見解である「直接的業務関連性」及び「事業の遂行上の必要性」を期間対応の必要経費の要件として判断するものであり、その判断に当たっては、第 3 章「期間対応の費用の支出目的と必要経費性との関係について」で検討した結果のとおり、学説及び直接的業務関連性が期間対応の必要経費の要件であることを明示して判断した裁判例から導き出される、単に主観的判断のみを基準とするのではなく、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即し総合考慮して客観的に必要経費性を判断するものといえ、取壊し目的基準による見解からの指摘事項等はいずれも妥当しないと解されるから、合理性を有するものといえる。

したがって、建物の取壊し費用の所得税法上の取扱いは、①当該費用が敷地を譲渡するために要したものである場合は譲渡費用に該当し、②敷地を譲渡するために要したものの以外の場合は業務清算基準により判定を行い必要経費又は家事費に区分されると考える。

結びに代えて

本稿においては、建物の取壊し費用の所得税法上の取扱い、その中でも建物の取壊し費用の支出目的と必要経費性との関係を明らかにすることを目的の中心として、研究を行った。

しかしながら、必要経費の要件という意味での大きな観点からの学説・論文は多数あるものの、支出目的と必要経費性との関係という絞られた観点を論点とする学説・論文は少なく、裁判例については、必要経費を争点とする事例はあるものの、それらのほとんどにおいては、支出目的は必要経費性の判断要素の一つにはなり得るが、このような主観的判断のみを基準とするのは相当でないとするものであり、結果として、建物の取壊し費用の支出目的は必要経費性の判断要素の一つになるものであるが、そのみで必要経費性を判断するのは相当ではなく、それぞれの事例に応じて、事業内容等の個別具体的な諸事情等に即して総合考慮して、客観的に判断しなければならないとの大枠の結論を得たものの、費用の支出目的が必要経費性に具体的にどのような影響を及ぼすかなどの当初の目的である考察を十分に行うには至らなかった。この点については今後の課題としたい。

ところで、個人は、所得稼得のための生産活動の主体であると同時に消費経済の主体でもあることから、事業所得等の所得金額の計算上、総収入金額から必要経費を控除する場面においては、必ずといっていいほど、いかに家事費を排除するか（必要経費該当性）という問題が生じると思われる。今回の研究の中で、建物の取壊し費用の実務上の取扱いに変遷があったことや、必要経費を争点とする争訟が現在においても多数存在すること、そして、各個人によって費用の支出目的・内容等は様々であり、必要経費該当性を具体的にどのような基準により判断すべきかは一概にいえるものではないことなどが分かったが、改めて、いかに家事費を排除するか（必要経費該当性）という問題の困難さを痛感させられた。また、必要経費という大きな枠組みの中の建物の取壊し費用という一つの費用について研究を行ったのであるが、どのような小さなもので

あってもそれを含む大きな枠組みを正しく理解しなければ成果は得られないことと再認識させられた。このような意味においては、私自身にとって収穫であったと考えている。

最後に、本項でも若干触れたが、期間対応の必要経費の要件という根本的な部分である直接的業務関連性を要するか否かについてできえ、見解が分かれている(本稿では、直接的業務関連性を要するとして研究を進めた。)状況にあり、この点については、最高裁も最終的な判断を示していないことから、今後も、この点を含めて、必要経費に関する学説や裁判例の動向を注視していく必要があると考える。