

不動産所得の範囲に関する若干の考察

——名古屋地裁平成17年3月3日判決等を題材として——

中 野 浩 幸

I はじめに

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（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）という（所得税法26条1項）と規定し、一方、不動産所得から除外される事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいい（同27条1項）、委任を受けた政令で定める事業は、農業を始め、不動産業を含み、対価を得て継続的に行う事業であるところ、不動産や航空機の貸付業は除かれている（所得税法施行令63条）。

本稿では、不動産所得の範囲について若干の考察を試みる⁽¹⁾。すなわち、不動産の貸付業が事業所得から除外されているのは、不動産の貸付業という事業の開始、遂行、廃止に至るまでに生ずる所得がすべて所得税法26条1項の不動産所得の範囲に取り込まれることになるからであるのか、あるいは、不動産所得の範囲には事業に至らない不動産等の貸付けも含むとされていることから、事業上生じる所得という観点ではなく、相手方に物の使用収益させる対価としての賃料（民法601条）として発生する所得とい

(1) 福田善行「不動産所得の範囲について―「貸付けによる所得」の意義―」税大論叢81号（2015年）245頁以下も参照。

う観点で捉えるのか、というのが問題意識である。

また、不動産所得等を生ずべき業務を行う居住者が受ける所得税法施行令94条1項各号に掲げられるもので、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とされるが、その範囲と所得税法26条1項との範囲との関係についても合わせて考察する。

そこで、不動産賃貸借の解除に伴って建物の無償譲受けによる利益の所得分類が争われた名古屋地裁平成17年3月3日判決を中心にして、都民住宅経営安定化促進助成制度による利子補給金の一括交付の不動産所得該当性が争われた東京地裁平成26年9月30日判決と航空機の貸付事業の解散に伴って融資銀行から受けた債務免除益の所得分類が争われた東京高裁平成28年2月17日判決も合わせて検討する。

II 名古屋地判平成17年3月3日判タ1238号204頁

1 事実の概要

原告は、不動産賃貸業等を営んでいるところ、昭和52年ころ、名古屋三菱自動車販売会社（以下「名古屋三菱」という。）との間で、土地を仮設モーターショップ及びモータープール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。名古屋三菱は、同地上に建物（以下「本件建物」という。）を建築して、高針店として営業を開始した。

その後、原告と名古屋三菱とは、上記契約を更新してきたが、平成12年4月30日、賃貸期間を平成12年5月1日から平成15年4月30日までの3年間とし、賃料は1か月62万円とする旨の「借地一時使用契約」（以下「本件賃貸契約」という。）を締結（契約更新）した。

名古屋三菱は、平成12年8月ころ、高針店を閉鎖して業務を縮小すべく、

原告に対して、本件賃貸契約の中途解約について協議を申し入れしていたところ、中古車買取販売業者である株式会社ガリバーインターナショナル（以下、「ガリバー」という。）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、原告及び名古屋三菱は、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、②原告は、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1,000万円を名古屋三菱に返還すること、③名古屋三菱は、本件建物を原告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。

原告が平成12年分所得税について、本件賃貸契約の合意解除に際して、賃借人から原告に無償で提供された建物利益を一時所得として確定申告したところ、被告税務署長は不動産所得に当たるとして所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったため、審査請求を経て提訴したものである。

2 判 旨

名古屋地裁は次のとおり^② 請求を棄却した（その後、名古屋高裁平成17年9月8日税資255号順号10120で控訴が棄却され、最高裁平成18年10月3日上告不受理決定がされている。）

「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による所得であって、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、これと同額の経済的目的を達成する地上権や永小作権の設定も含まれ

② 本件は所得税のほか消費税についても争われているが、本稿では省略する。

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）を支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、貸主から借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巻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うべきである。また、事業所得との区分の観点からすれば、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

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。そのような経済的利益が不動産所得に含まれるとの解釈は、前掲法条の文言に反する上、所得税法が、所得を10種類に分類し、担税力に応じた課税を行うために、その所得の性質によって、回帰的に生ずるものとそうでないものとに分け、とりわけ回帰的に生ずる所得の中でも不労所得性の強い資産所得の性質を有する不動産所得については、給与所得に講ぜられる給与所得控除（28条）、臨時的所得に講ぜられる累進負担の緩和措置（22条2項）等の定めを設けず、役務の対価の要素を有する事業所得に認められる資産損失の必要経費算入について、不動産事業に該当しない場合には認められず（51条4項）、必要経費を控除して所得額に応じた累進課税を課することとしていることに照らすと、不動産所得の概念につき、合理的な根拠なくして拡大解釈を行うことは、租税法律主義の観点から、認めることができないというべきである。」

「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貸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。」

「以上のとおり、本件建物の無償譲渡は、賃貸借契約の終了に伴ってなされたものであるが、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る利益、若しくはこれに代わる性質を有するものではないから、不動産所得に当たらない。」

また、「本件建物利益は、上記認定・判断のとおり、ガリバー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、本来は名古屋三菱が履行すべき本件建物の取去が必要でなくなったため、原告に無償譲渡

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から、一時所得に当たると解するのが相当である。」

3 検 討

3-1 不動産所得の範囲、不動産賃貸事業に係る所得に係る議論

不動産所得は、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（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）という（所得税法26条1項）と規定され、一方、不動産所得から除外される事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいい（同27条1項）、委任を受けた政令で定める事業は、各種の対価を得て継続的に行う事業で不動産業を含むが、不動産の貸付業は除かれている（所得税法施行令63条）。

同政令が事業所得の範囲から不動産の貸付業を除外した趣旨について、不動産の貸付業により生じた所得はすべて不動産所得になるからなのか問われる。通常の事業所得では、事業開始から廃止までに生じた所得をその範囲とする。同様に、不動産の貸付業による所得は、事業として不動産を貸し付けることによる賃料が該当することに異論はないだろうが、不動産の貸付業上生じたものの、賃料とは性質の異なる所得も不動産所得に該当するのであろうか。

本判決は、所得税法26条1項の規定の文言及び所得分類を設けた所得税法の趣旨から、「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

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」とする。このことから、不動産の貸付業に関連した所得であっても、必ずしも不動産所得に該当するとは限らないということである。

酒井克彦教授は、「不動産所得の金額は、総収入金額から必要経費を控除して計算するという点で、事業所得の金額及び雑所得の金額の計算と類似しており、・・・また、同じ不動産所得であっても、事業所得と同様に考えて然るべきものと、雑所得に類すると考えられるものがある。この点については、『前者を不動産所得を生ずべき「事業」から生じたものと捉え、後者を「事業」に称するに至らない、不動産所得を生ずべき「業務」から生じたものと捉えている（例えば法51条1項、4項）』とも説明されている。このように不動産所得とは不動産等の貸付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」⁽³⁾とされる。そして、「事業所得から不動産貸付業が除かれているのということは（所令63）、不動産貸付業による所得は不動産所得に該当することになり、不動産所得とは不動産貸付業による所得が包含された概念である」⁽⁴⁾とし、「事業所得と不動産所得とがコンパートし得る所得概念であるということを物語っているのである」⁽⁵⁾とする。そして、本判決については、「不動産所得の事業的規模の判断を事業所得の『事業性』の観点から捉える裁判例の考え方とは整合しないのではないか」⁽⁶⁾と否定的評価をされている。

青柳達朗教授も同様に、「不動産貸付業は事業所得でなく不動産所得に

(3) 酒井克彦「不動産所得を利用した商品型タックス・シェルターに対する課税—所得税法26条の解釈論と廃止論を中心として—」税大論叢52巻（2006年）690頁。酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社・2011年）117頁。

(4) 酒井・前掲（注③）690頁。

(5) 酒井・前掲（注③）690頁。

(6) 酒井・前掲（注③）689頁。

該当するとされていること、不動産所得の金額は総収入金額から必要経費を控除した金額とされており（法26条2項）、事業所得等と同じであることから、不動産所得と事業所得の類似性を認めることができる。したがって、『不動産等の貸付けによる所得』の解釈に当たっても、不動産所得とは、不動産等の貸付けによる事業活動により生じた所得を包含した所得類型であるという側面を無視することはできない⁽⁷⁾とし、『貸付けに起因（基因）する所得』として、不動産貸付の開始から終了までに発生した所得を包含するものと解釈することも、文理上十分可能である。そして、不動産所得と事業所得との類似性という点において、事業所得と同様に不動産所得にも付随収入を観念することができ、『貸付けによる所得』を限定的に解する必要はない」とされる。そして、本件については、「X（原告）は貸主としての優越的地位に基づきC（名古屋三菱）と交渉し、賃貸借契約を終了させ、権利義務関係を清算するために、本件建物を無償取得したものである。このような経緯で取得した経済的利益は、『貸付けによる所得』に該当する」とされる。

また、碓井光明教授も、本判決を「賃料限定説」と呼び⁽⁸⁾、本判決もって『不動産の貸付けによる所得』の一般的解釈を述べた判決として受け止めることは避けるべきである⁽⁹⁾とし、この賃料限定説には疑問があるとされる。「『貸付け』には、事業の程度に至っているか否かの差があることは別として、必然的に『貸付けのための業務』を伴っているのである。したがって、『貸付け』の文言は、当然に『貸付業務による所得』の意味を含意していると見るべきである。その結果、貸付業務と結びついている取

(7) 青柳達朗「判批」ジュリスト1341号（2007年）194頁。

(8) 碓井光明「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法律論叢89巻1号（2016年）96頁。

(9) 碓井・前掲（注(8)）96頁。

入、すなわち貸付業務と牽連関係の認められる収入又は経済的利益は、不動産所得に係る収入金額と見るべきである。⁽¹⁰⁾とされ、酒井克彦教授の「不動産所得とは不動産等の貸付けに係る事業活動や業務活動によって生じた所得類型である」⁽¹¹⁾とする考え方を『業務上収入説』と呼んだうえで、同調される⁽¹²⁾。

ハッ尾順一教授は、不動産所得が「継続的行為」であるという観点から、本判決について「本件建物の無償譲受けは、不動産賃貸業の範囲ではあるものの、そのようなことが起こったことが『臨時的・偶発的』に生じたものであるから、『一時所得』と判断している。同判決では、『無償譲受け』そのものの源泉が『臨時的・偶発的』であるところから、一時所得としたのであって、不動産賃貸業の範囲内ということは、その判断に影響を与えていない⁽¹³⁾と評価している。不動産賃貸業の範囲であっても「臨時的・偶発的」に発生した所得は不動産所得の範囲から一時所得を先取りして不動産所得該当性を判断する、少なくとも不動産所得の範囲から「臨時的・偶発的」に発生した所得は除かれると理解されているように思われる。

3-2 試論としての経済的実質賃料説

昭和15年の分類所得税の導入に際し、不動産所得の分類が設けられ、この不動産所得に対する分類所得税の税率は、他の事業所得や勤労所得（現在の給与所得）等よりも高く定められていた。これは、所得の種類、性質

(10) 確井・前掲（注(8)）98頁。金銭消費貸借による「金銭の貸付け」は、すべて事業上の所得と理解する法人税法では法22条の「役務の提供」と解されている（大阪高判昭和53年3月30日訟月24巻6号1360頁）。

(11) 酒井・前掲（注(3)）690頁。

(12) 確井・前掲（注(8)）98頁。確井教授はこれを「横の関係における収入金額該当性」の問題と捉える。

(13) ハッ尾順一「ノンリコースローン等の債務免除益と所得区分」税法学566号（2001年）458頁。

に応じてそれぞれの担税力に即した課税を行おうとする分類所得税制の下で、資産所得である不動産所得は、勤労によって生ずる給与所得や資産と勤労が一体となって生ずる事業所得等よりも担税力があると考えられていたわけである。その後、昭和22年に分類所得税が廃止されたが、昭和25年に資産所得の合算課税制度が設けられ、「不動産所得」が区分定義されることになった。平成元年に資産所得合算課税制度は廃止されたが、「不動産所得」はそのまま存置されている⁽⁴⁾。

以上の沿革から、不動産所得が資産勤労結合所得としての事業所得と区分されているのは、現在では廃止されているが資産所得の合算課税制度の対象として、まさに資産所得の性質を有しているにほかならない。その内実は、人的な営みの「事業」とは異なり、不動産という物的な資産から生み出される果実、つまり賃料であると考えられる。

これに対して、酒井克彦教授は、「所得税法は、利子所得については、『利子に係る所得』とし（所法23①）、配当所得については『分配に係る所得』とされている（所法24①）のに対して、不動産所得を『不動産賃貸料に係る所得』と規定せず、『不動産等の貸付けによる所得』と規定している点に着目する必要がある⁽⁵⁾として「『貸付け』による所得であることを軽視することに疑問を感じる。」⁽⁶⁾とされる。そして、「不動産所得が・・・貸付行為に係る事業性の有無に応じた区分を設けることによって、課税と異なった取扱いをすることを予定している⁽⁷⁾とし、『貸付行為』の事業性というものが大いに意識されている。」⁽⁸⁾とされる。

(4) 注解所得税法研究会編『注解所得税法 [5訂版]』（大蔵財務協会・2011年）389～391頁を参照。

(5) 酒井・前掲（注(3)）683頁。

(6) 酒井・前掲（注(3)）683頁。

(7) 酒井・前掲（注(3)）684頁。

(8) 酒井・前掲（注(3)）685頁。

しかし、「賃料」や「賃貸料」でないのは、いわゆる「賃料」や「賃貸料」のほかに、権利金、敷金、保証金等の一時金等実質的には貸付けの対価となるものも当然に含まれるからであるともいえる。

不動産鑑定評価基準によると、「賃料の鑑定評価は、対象不動産について、賃料の算定の期間に対応して、実質賃料を求めることを原則とされる。ここで実質賃料とは、賃料の種類を問わず、貸主に支払われる賃料の算定の期間に対応する適正なすべての経済的対価をいい、純賃料及び不動産の賃貸借等を継続するために通常必要とされる諸経費から成り立つものとされ、契約に当たって、権利金、敷金、保証金等の一時金が授受される場合においては、当該一時金の運用益及び償却額と支払賃料を合わせて実質賃料を構成するとされる。」(第7章)つまり、「賃料」とは、賃料、賃貸料として支払われる金員のほか賃貸人に支払われる賃料の算定の期間に対応する適正なすべての経済的対価であると考えるのである。これを「経済的実質賃料説」と呼んでおく。

このような観点から、不動産の貸付けによる所得の範囲は、不動産の貸付けの対価としての経済的実質賃料であると考ええる。

そうすると、本判決、つまり賃料限定説との相違点は何かということになるが、本判決及び賃料限定説の範囲も明らかではないので明確に異なるかどうか定かではない。

しかし、少なくとも、本事例とは異なり、契約解除時に建物の無償譲受けが賃貸借契約において当初から約定されていた場合等に相違があるかもしれない。経済的実質賃料説に立てば、契約解除時の建物の無償譲受けによる利益も賃貸による経済的対価の一部を構成するため、不動産所得に該当するものと考えられる。ただし、本事例は、当初から約定されていたわけではないので、新たな合意解除によって得た経済的利益となるため、不動産所得には該当しないことになるであろう。

さらに、不動産所得が資産性所得であることの意味から考えることとする。つまり、所得は質的担税力に着目すれば、勤労性所得、資産性所得、資産勤労結合所得の3種類に大別することができ、資産性所得としては利子所得、配当所得、譲渡所得、そして不動産所得が該当する¹⁹⁾ところ、特に、資産性所得と資産勤労結合所得である事業所得との関係からその「資産性所得」であるが故の共通点をみる。

事業所得では「事業」主体としての何らかの人的な行為・活動等の人的な働きかけを重視するものと思われる。しかし、一般に、事業上資金を預貯金とした場合によって得た利子、事業上資金によって株式を取得した場合によって得た配当金、事業の用に供した資産の譲渡はそれぞれ、利子所得、配当所得、譲渡所得に分類される²⁰⁾。つまり、事業に関連する所得であっても、その「資産」に着目し、利子所得、配当所得、譲渡所得が事業所得に優先するのであり、所得分類上、資産性所得該当性には「事業」概念とは関係性はないものと考えられるのである。

さらに、不動産所得も「貸付業」(事業)としておらず、不動産所得の内部では取り扱いが異なる(所法51条1項、4項)が、事業的規模の貸付けであろうと事業に至らない貸付けであろうと、すべて不動産所得に該当し、「事業」概念とは異質なものであると思われる。

それは「資産」による元本と果実の関係である。すなわち、譲渡所得に

19) 金子宏『租税法 [第22版]』(弘文堂・2017年)208頁。谷口勢津夫『税法基本講義 [第5版]』(弘文堂・2016年)262頁、中里実・弘中聡浩・淵圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説 [第2版]』([浅妻章如執筆]有斐閣・2015年)95頁、水野忠恒『体系租税法 [第2版]』(中央経済社・2018年)199頁も同じ。佐藤英明教授の分類によると、不動産所得は山林所得も事業所得と同様、資産勤労結合所得とされる(佐藤英明『スタンダード所得税法 [第2版補正版]』(弘文堂・2018年)48頁)。

20) 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』([岡村忠生執筆]有斐閣・2017年)105, 106, 110, 111頁。

おける資産は元本そのもの当たり、利子所得における利子は預金債権からの利子、配当所得における配当は有価証券からの配当という果実に当たる。不動産所得においては不動産からの果実は賃料である。資産性所得は「事業」概念とは別にこれらの果実に着目し、所得税法ではそれぞれ、利子所得、配当所得、不動産所得という所得分類を設けているものと考え得る。

確かに不動産所得と事業所得の所得金額の計算方法として、総収入金額から控除できるものは「必要経費」で同じであるが、雑所得も同様であり、必要経費控除は所得税法の基本形をなすにすぎない。もちろん、不動産所得と事業所得とは必要経費の多くの部分で共通するものと思われるが、現行所得税法は、収入あるいは経済的利益がまずどの所得類型に該当するかが決定されたのちに、控除されるべき必要経費としてその収入金額を得るために必要な支出の範囲及び金額が決定されるのであるから、そのことによって所得分類の基準を画することはできないように思われる。また、不動産所得が「継続的行為」を前提としているとして「臨時的・偶発的」に発生した所得は不動産所得から除外され、そのような所得は一時所得となるとの指摘もあるが、一時所得の該当性としては、まず不動産所得を含む8つの所得に該当しないという除外要件（所得税法34条1項）を充足する必要がある。一時所得の非継続性要件（同項の「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」）に先立ち、不動産所得に該当しないことが必要である。そうすると、「臨時的・偶発的」に発生した所得であるからといって不動産所得に該当しないとはいえないように思われる。

以上の検討からは、不動産所得該当性には何らかの「事業」性や所得発生「臨時・偶発」性ではなく、不動産所得の範囲としては、まさに貸付けによる賃料としての実質を有する所得と考えることができるのではなからうか。

3-3 不動産の貸付業務の終了時前後に収受する金員又は利益²¹⁾

所得税法施行令94条1項は、「不動産所得・・・を生ずべき業務を行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。」とし、「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」(同項2号)を掲げている。

碓井光明教授によれば、同号の規定の解釈論には、法26条1項との組み合わせにより、①両者とも賃料限定説が妥当とするもの、②法26条1項は賃料限定説によりつつ法施行令94条に関しては業務収入説によるもの、③逆に法26条1項につき業務上の収入説によりつつ法94条に関しては賃料限定説によるもの、④両者とも業務上の収入説によるもの、4通りが考えられる²²⁾とされる。そして、「法26条1項の『貸付けによる所得』には、賃料のみならず、貸付け業務との牽連関係の認められる金員又は経済的利益の収受が広く含まれるべきである。他方、法施行令94条1項2号は、業務の休止等の際に一括して受け取る補償金等については『当該業務の収益の補償として取得する』ものに限定していると解すべきである。」²³⁾として、③の解釈方法に立ち、本判決は、この検討により一時所得とされるべき事例であるとされる。

しかし、所得税法施行令94条が「収入金額の計算」として規定されているのであって、所得区分についての「別段の定め」の規定ではないことから、②や③のように両者をそれぞれ異なるものと理解するのは妥当でないと思われる。同施行令は所得の性質を考えるに当たっても法26条1項の延

21) 碓井教授はこれを「縦の関係における収入金額該当性」の問題と捉える。

22) 碓井・前掲(注8)100頁。

23) 碓井・前掲(注8)102頁。

長上の規定であると考えられる。そうすると、①か④の解釈が整合的であるといえる。

私見によれば、経済的実質賃料説が賃料限定説と一致するかは明確ではないが、少なくとも、業務上収入説は採ることはできず、したがって、④ではなく、基本的には①が妥当な解釈と考える。

Ⅲ 経済的実質賃料説から見た他の裁判例

1 東京地判平成26年9月30日訟月61巻10号1974頁

1-1 事実の概要と判旨

不動産賃貸業を営む原告は、賃貸の用に供している建物の建築資金に係る住宅金融公庫（以下「金融公庫」という。）からの融資金について、東京都が実施する東京都優良民間賃貸住宅制度（以下「本件利子補給制度」という。）に基づく利子補給金の交付を受けていたところ、平成22年4月30日、東京都が実施する都民住宅経営安定化促進助成制度（以下「本件助成制度」という。）に基づき、交付予定の利子給付金の一括交付を受けた。

原告は、この一括交付金（以下「本件一括交付金」という。）を雑所得に係る総収入金額に算入して平成22年分の所得税の確定申告をした後に、当該一括金は一時所得の総収入金額に算入されるべきであるとして更正の請求をしたところ、処分行政庁は、更正をすべき理由のない旨の通知処分を行い、更にその後、本件一括交付金は不動産所得に該当するとして減額更正処分を行った（以下減額更正後の上記通知処分を「本件通知処分」という。）。原告は、本件一括給付金が一時所得に該当するとして本件通知処分の取消しを求めて、提訴した。

それに対して、東京地裁は次のとおり請求を棄却した（東京高裁も東京高判平成27年3月19日訟月61巻10号1966頁も維持している。）。

「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」。

「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。」

「本件利子給付補給金は、本件賃貸住宅の貸付けによる所得に係る収入ということが出来る」とした上で、「本件利子補給制度に基づく利子補給は、本件賃貸住宅の借上げに係る収益構造の中不可分一体のものとして組み込まれているものであって、不動産所得を生ずべき業務の一部分をなすものといえるのであり、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〔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」。

「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いうことができる。」

「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」ない。

1-2 検討

確井教授は、「賃貸の継続中において利子補給の一括交付を受けた場合は、貸付業務の継続との牽連関係が認められるので、法施行令94条1項2号の適用によるのではなく、法26条1項により収入金額とされるべきである。」²⁴⁾とされる。

森稔樹教授は、「原告は、金融公庫に対して全額を繰上償還し、その後借換を行うために本件一括交付金を受領したにすぎず、このような場合が『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』に該当するか否かは疑わしい。また、『収益の補償として取得する補償金』に『不動産所得に係る必要経費に算入される金額を補填するための補償金』を含めると捉える解釈は、拡張解釈として許容される範囲内に留まっていないのではないかと考えざるをえず、妥当性に疑問が残る。」²⁵⁾としつつ、不動産所得と解したことについては妥当とされる。

しかしながら、本判決は「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出来る」というが、それは、建設資金借入金の子が不動産所得に係る必要経費であるところ、本件のような利子補給制度の利子補給収入によって、不動産の貸付けに係る純損益として総合すれば実質的に当該必要経費の負担を長期にわたって軽減される効果を持つものにすぎない。すなわち、いわば、経費の一定の額を基準とする費用補填の性質を有するものであり、

²⁴⁾ 確井・前掲(注8)103頁。

²⁵⁾ 森稔樹「都民住宅経営安定化促進助成制度による利子補給金の一括交付と所得区分」新・判例解説 Watch18巻【2016年4月】(2016年)224頁。

賃料ではない。

これに対して、賃料を純賃料、つまり総賃料から経費を控除したものと捉えるならば費用補填の性質を有する収入も「賃料」であるとの反論も考えられるが、ここでは収入ごと、稼得した経済的利益が賃料の性質を有するかどうかを考えるべきであろう。

したがって、試論の経済的実質賃料説からは、賃料の補償と認められるものでない限り、不動産所得には該当しないと考えておきたい。

2 東京高判平成28年2月17日裁判所 Web サイト

2-1 事実の概要と判旨

原告らは、平成10年4月、他の出資者と共に組合契約を締結して民法上の組合を組成した上、金融機関から金員を借り入れて航空機を購入し、これを航空会社に賃貸する事業を営んでいた。この金融機関からの金銭消費貸借契約（以下「本件ローン契約」という。）では、借入金の返済原資を原則として本件航空機等の組合財産のみに限定し、各組合員の個人財産を返済の原資としないと定められていたが（以下「この定めをした条項を「ノン・リコース条項」という。）」、これに加えて、一定の場合に本件借入金に係る債務のうち本件航空機等の組合財産を上回る部分を当然に免除する旨の条項等は設けられていなかった。

その後、米国などにおける景気の低迷、平成13年9月の米国での同時多発テロ、イラク戦争等の影響により、本件組合事業を終了させることになった。

本件組合は、平成19年2月5日、本件融資銀行との間で、本件融資銀行に対して本件ローン契約に基づく債務の全部かつ最終の弁済として1,400万ドルを同年3月5日に支払う旨合意し、支払う一方で、本件融資銀行から本件借入金に係る残債務（717万4562.71ドル）を免除された（以下、本件

融資銀行が行ったこの債務免除を「本件ローン債務免除行為」という。)

本件ローン債務免除行為によって本件ローン債務免除益が発生し、原告らについて出資割合に応じた債務免除益が発生した。

原告らは、それぞれ税務署長から平成19年分所得税について不動産所得等に該当するとして、更正処分等本件各処分を受けたため、原告らは一時所得に該当するとして不服申立てを経て、提訴した。

原審（東京地判平成27年5月21日裁判所 Web）では、本件ローン債務免除益が不動産所得等以外の所得であることに当事者間に争いがなかったことから、一時所得の非継続要件及び非対価要件を充足するかが判断され、一時所得に該当するとされた。これに対して被告は控訴し、控訴審では、本件ローン債務免除益は不動産所得に該当する旨主張を追加した。

そして、東京高裁は概ね次のように判示し²⁶⁾、控訴を棄却した。

「不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等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。」

「本件ローン債務免除益は、本件融資銀行が本件借入金の債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、本件融資銀行は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない。確かに、本件ローンに基づく本件借入金为本件組合事業（航空機の貸付業務）を営むに当たり必要な行為であったことは認められるし、本件借入金に係る返済債務が本件航空機の貸付業務の遂行と関連して発生したということもできるが、本件ローン債務免除益は、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本件航空機の賃貸自体によって発生したものではないし、本件航空機を使用収益させる対価又はこ

²⁶⁾ 本件は一時所得か雑所得かが争われたが、本稿では不動産所得に関する点のみ取り上げる。

れに代わる性質を有するものでもないから、本件ローン債務免除益を不動産所得に該当するものということとはできない。」

2-2 検討

小塚真啓准教授は、「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、・・・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」⁽⁷⁷⁾とされる。

また、藤間大順氏は、不動産所得該当根拠としての取戻課税（本件ローン債務免除益は経済的実質としては過年度の不動産所得の計算上必要経費に算入した減価償却費および支払利息の額（＝課税上の利益）を取り戻す性質のものであるから、不動産所得に分類すべきであるという説）や経費補填説⁽⁷⁸⁾（過去のある所得分類の計算上控除した費用または将来生ずべき費用を補填する性格の収入は、原則として同じ所得分類とされるべきであるとする説）には批判的で、「本件借入金は航空機のリース事業に参加したために借り入れたものであるから、不動産等の貸付けと関連する収入として、その債務免除益も不動産所得に該当するとも考え得る。つまり、債務免除益の所得分類は、その借入の原因によって判断すべきであるという考え方である（借入原因説）。」⁽⁷⁹⁾として説得的なものとされた上で、本件ローン債務免除益は不動産所得に該当した可能性⁽⁸⁰⁾を指摘する。

一方、ハッ尾教授は、「組合事業の活動の中で発生した、ノンリコース

(77) 小塚真啓「ノンリコース債務免除益の所得分類が争われた事例」ジュリスト1452号（2013年）9頁。

(78) 若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題—債務免除益課税を中心に—」税大論叢77号（2013年）189～224頁を参照。

(79) 藤間大順「ノンリコース債務免除益の所得分類—東京地裁平成27年5月21日裁判所 HP—」青山社会科学紀要45巻1号（2016年）76頁。

(80) 藤間・前掲（注(79)）78頁。

ローン契約に基づく『本件借入金免除益』が『営利を目的とする継続的行為』によるものか否かであるが、『本件借入金免除益』の経済的利益（所得）そのものは、・・・たまたま『担保物件の価値<借入金』という状況から生じたものであることから『一時的・偶発的利得』であることは明らかである。」とした上で、「所得税法34条は、一時所得について、当該所得そのもの発生の直接の原因に基づいて、判定すべきであるといっているものであって、事業の中で行われる継続的行為を意味しているのではないのである。仮に、事業の中で行われる継続的行為を意味しているのであれば、前述したように、それは『不動産所得』とすべきもので、当該条文は、不動産所得を除いていることから、事業所得や不動産所得の意味するような『事業』は想定していない。」とされる。

私見によれば、「不動産所得に係る必要経費算入額の取戻し」や「一時的・偶発的利得」であるかどうかという観点ではなく、それが賃料としての実質を有するかどうかから判断することになる。そうすると、本判決がいうように、「不動産所得とは、・・・一定の期間、不動産等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、「確かに、本件ローンに基づく本件借入金が本件組合事業（航空機の貸付業務）を営むに当たり必要な行為であったことは認められるし、本件借入金に係る返済債務が本件航空機の貸付業務の遂行と関連して発生したということもできるが、本件ローン債務免除益は、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本件航空機の賃貸自体によって発生したものではないし、本件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もないから、本件ローン債務免除益を不動産所得に該当するものということとはできない。」とした結論には賛成できる。

しかしながら、本判決は、「本件ローン債務免除益は、本件融資銀行が

本件借入金の債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、本件融資銀行は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない。」として賃借人でないことを理由としている点には疑問がある。

むしろ、当該債務免除益が賃料の実質を有するものかどうかによって判断すべきであろう。債務免除は航空機賃貸に必要な資金調達に関連する経済的利益であるから、賃料を有するものではないと考える。

したがって、本件についても試論の経済的実質賃料説からは、賃料の補償と認められるものでない限り、不動産所得には該当しないと考えておきたい。

IV むすびに代えて

本稿では、名古屋地裁平成17年3月3日判決等比較的近年の不動産所得に関する裁判例を題材として、不動産所得の範囲について、不動産所得の資産性所得としての位置づけから検討を試みた。経済的実質賃料説などは今の段階では試論にすぎない。不動産所得の範囲を経済的実質賃料に限定する根拠や何をもって賃料の実質を有するといえるか等は十分ではないことを認識しているところであるから、機会を改めて検討したいと考えている。

近年、不動産所得も不動産貸付業として事業形態の一つにすぎないこと、所得金額の計算方法も同様であること、現行法では区分の結果に差異はないこと等、不動産所得と事業所得の類似性等から不動産所得の廃止論も立法論として議論がなされることもあるが、ただ、不動産から得られる所得については、多様なサービス業等から得られる事業所得とはやはり質的担税力が異なるのではないかと考えている。もちろんそれは主観的な価値観

に依存していると思われるが、現行所得税法が質的担税力の差異から所得分類を設けていることを前提とするならば、不動産から得られる所得、とりわけ賃料は利子所得や配当所得等と同様に資産性所得に位置づけられ、そのことによってどのような立法上の措置を講ずる必要があるかは別にしても、所得分類論としては不動産所得の廃止について慎重にならざるをえないとの思いがある。

【参考文献】

- ・青柳達朗「賃借人から無償取得した建物の不動産所得該当性」ジュリスト1341号（2007年）。
- ・礁井光明「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法律論叢89巻1号（2016年）。
- ・岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』（有斐閣・2017年）。
- ・金子宏『租税法 [第22版]』（弘文堂・2017年）。
- ・小塚真啓「ノンリコース債務免除益の所得分類が争われた事例」ジュリスト1452号（2013年）。
- ・酒井克彦「不動産所得を利用した商品型タックス・シェルターに対する課税—所得税法26条の解釈論と廃止論を中心として—」税大論叢52巻（2006年）。
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社・2011年）。
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法 [第2版補正版]』（弘文堂・2018年）。
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 [第5版]』（弘文堂・2016年）。
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法 [5訂版]』（大蔵財務協会・2011年）。
- ・中里実・弘中聡浩・淵圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説 [第2版]』（有斐閣・2015年）。
- ・福田善行「不動産所得の範囲について—「貸付けによる所得」の意義—」税大論叢81号（2015年）。
- ・藤間大順「ノンリコース債務免除益の所得分類—東京地裁平成27年5月21日裁判所 HP—」青山社会科学紀要45巻1号（2016年）。
- ・水野忠恒『体系租税法 [第2版]』（中央経済社・2018年）。
- ・森稔樹「都民住宅経営安定化促進助成制度による利子補給金の一括交付と所得区分」新・判例解説 Watch18巻【2016年4月】（2016年）。
- ・ハッ尾順一「ノンリコースローン等の債務免除益と所得区分」税法学566号（2001年）。
- ・若木裕「ノンリコースローンを巡る課税上の諸問題—債務免除益課税を中心に—」税大論叢77号（2013年）。