

( 所得税法関係 )

同族会社に支払った不動産の管理料について、所得税法157条《同族会社等の行為又は計算の否認》を適用せず、同族会社は管理行為を行っていないとして、所得税法37条《必要経費》により、その全額の必要経費算入を認めなかった事例

【採決事例集】 71集205頁

【裁決年月日】 平成18年6月13日

【請求結果】 棄却

はじめに

自己の所有する賃貸不動産を維持するにあたり、その賃貸不動産をの管理を目的とする会社を設立し、その会社にすべての管理を委任したり、又は一括借り上げをして転貸するケースはよくみうけられる。この場合の会社は、社員(株主)が賃貸不動産の所有者やその親族であり、役員もすべてこれらの者で占めている典型的な同族会社が多い。

このような賃貸不動産の所有者と管理会社の代表者が同一である場合、しかも、賃貸不動産の規模も比較的小規模でありその維持・管理にもそれほどの労力や知識経験又は技能を要しない規模等の場合、その設立目的とそれに関連した所得の分散による税負担につき近年多くの審査事例や裁判例が公表されている。

本稿はこれに類似する事案であるが、同様な会社をクライアントにもつ実務家として改めて内在する問題点を探ってみることとし、併せて本件裁決が原処分と異なる判断をしつつも更正処分を維持していることにつき、国税不服審判所における機能(総額主義・争点主義)について検討するものである。

【事実】

(1) 審査請求に至る経緯

請求人の平成13年分ないし平成15年分の青色申告者の所得税についての審査請求

(2) 基礎事実

K社 平成13年7月 日不動産管理(以下本件管理会社という)を目的として設立、代表取締役は請求人、取締役は請求人の配偶者及び2名の子の同族会社であり、役員報酬は請求人と配偶者に支払っている。

平成13年7月 日、下記動産(以下本件不動産という)について不動産管理に係る保証委託契約を締結し、この契約に係る経常的報酬は、請求人の不動産年間賃貸料の10%(以下本件管理料という)

本件不動産

イ. 貸アパート Xアパート 平成12年1月17日、請求人とL社との一括賃貸借契約(転貸目的の定額家賃保証率90%)

Yアパート 平成14年11月25日、L社と上記と同じ内容での契約締結

ロ．賃貸マンション 平成13年2月22日、M社と請求人との賃貸建物の管理に係る委託契約の締結

ハ．貸駐車場（2箇所）請求人と駐車場使用者との自動車駐車場使用契約、N社管理の月極駐車場の看板設置あり

ニ．貸地 V社ガソリンスタンド 平成10年6月29日付の請求人とV社との事業用借地権設定契約公正証書あり。

W社の駐車場 平成7年7月1日、請求人とW社との賃貸契約

#### 更正処分の内容

賃貸アパート及び賃貸マンションの適正管理料を非同族法人の類似同業者の管理料割合を、平成13年分4.19%、同14年分2.75%、同15年分2.67%として、これを上回る金額を所得税法157条1項を適用し、貸駐車場及び貸地の管理料は業務との関連性が希薄であり、業務の遂行上必要な経費として必要経費に算入できないとして否認した。

#### 【裁決要旨】

##### （1）審査請求人の主張

所得税法157条1項（同族会社等の行為または計算の否認等）の適用に当たっては、経済的合理性を欠く行為や異常な取引形式に基づき、所得税の負担を不当に減少させる結果となることが要件となるが、請求人が不動産の管理を本件不動産管理会社に委託した行為は経済的合理性を欠く行為でも異常な取引形式でもなく、また、本件管理料は、本件不動産管理会社に委託した管理業務の内容及び事業規模並びに収益の状況等個々の実態に応じて算定しており、恣意性が介入する余地はなく、不動産収入を得る上での役務の対価として相当な金額であるから、本件管理料は不動産所得の金額の計算上必要経費に算入されるべきである。

##### （2）原処分庁の主張

請求人が本件不動産管理会社に管理を委託しているアパート及びマンションに係る管理料は、委託する管理業務の程度が異なるにもかかわらず、全ての不動産に一律に不動産年間賃貸料の10%としているが、その算定根拠は明らかでなく、通常の商取引においては考えられない異常な取引形式であり、また、本件賃貸不動産については、他社（M社・L社）等に管理を委託しているにもかかわらず、さらに本件不動産管理会社にも管理を委託する行為は、同社が同族会社であるがゆえになし得る行為であり、純経済人の行動としては極めて合理性を欠く行為であるから、所得税法157条1項が適用される。

##### （3）判断

本件賃貸不動産については、

本件不動産管理会社の管理業務とされる定期的な清掃業務等は、別途、M社等の不動産管理会社に委託している管理業務と同一のものであり、M社等において本来の業務として行われていることから、当該管理業務を本件不動産管理会社に委託する客観的必要性は認められないこと、

本件賃貸不動産の敷地内の看板には、M社等の社名が明示されており、本件不動産管理会社が賃借人及び第三者の窓口等となっている事実は認められないこと、

本件不動産管理会社においては、管理業務を実施した記録がなく、同社が管理業務を実施したことを客観的に認めるに足る証拠は認められないことなどからすれば、同社が本件賃貸不動産に係る管理業務を行ったことを認めることはできない。したがって、請求人が本件不動産管理会社に委託した業務は、いずれも請求人の不動産所得を生ずべき業務遂行上の必要性が認められず、また、本件不動産管理会社が管理委託契約に基づく業務について履行したことを客観的に認めるに足る証拠も認められないことから、本件管理料のうち、請求人の所得税法37条1項に規定する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、零円とすることが相当であり、所得税法157条1項の規定を適用する余地はなく、当事者双方の主張を採用することはできない。

## 【研究】

### 1. 問題の所在(不動産管理を目的とする同族会社の設立と、管理費の必要経費について)

会社の設立については、平成18年5月1日施行の会社法により従来の商法上の資本金規制が撤廃されたことにより容易にその設立が可能となった。一方、法人税法においては、同年4月1日以後開始する事業年度から、法人税法35条において「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」規定を新たに設け、節税を目的とした法人の設立を事実上規制した。

会社の設立は、商業登記法上「準則主義」を採っているため設立登記に必要な書類が整っていれば受理され設立登記がなされる。設立登記により当然法人格が付与されるため法人税法においては納税義務が生じる。

一般的に、本件事案の本件不動産管理会社(K社)のような会社の設立目的の多くは、賃貸不動産の所有者の不動産所得を分散するためその受入先のために管理会社を設立し、管理会社は収入した管理料から役員報酬を支払い、その役員は役員報酬の給与所得控除を受けることにより、不動産管理会社を持たない場合の所得税額より軽減された所得税を負担することにある。

しかし、事業規模が小規模であり、賃貸不動産の所有者と管理受託会社の経営者が同一であるため実質が判別できず、個人事業と認められるような場合、費用の必要経費性や租税法のもつ負担公平の要請から問題が生ずるものである。

本件事案もこの必要経費の存否を巡っての争いであり、原処分庁は貸駐車場および貸地部分の管理費は必要経費自体を否認し、貸アパート及び賃貸マンションの管理費につき一部は同族会社の行為・計算の否認規定(所法157条1項)によって否認しているが、一方、審判所の判断は管理費全額を必要経費として認められないとしている。そこで本稿はこれらの判断の妥当性を検証し、併せて関連する問題点を探り検討しようとするものである。

### 2. 争点

#### (1) 所得税法上の「必要経費」の意義

所得税法第37条第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、不動産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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする旨規定しており、これにより不動産所得における必要経費について審判所の判断は、「不動産所得を生ずべき業務について生じた費用の額」とは当該業務の遂行上生じた費用、すなわち業務との関連のある費用をいい、これは業務と関連があるというだけでなく、客観的にみてその費用が業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要なものにかぎられるとされている、また、業務遂行のために必要か否かの判断は、単に事業主の主観的判断のみではなく、社会通念上必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬとされている。」判断しているが、この解釈は既に多くの裁判例で同様の判断が下されているところである。

事業遂行のために必要か否かの判断について、単に事業主の主観的判断のみでなく、通常かつ必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬものと解すべきであり、個人所得においては、個人事業主は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての消費行為をも行っているのであるから、事業上の必要経費と、所得の処分たる家事費とを明確に識別する必要があるからであると判示した裁判例がある<sup>(1)</sup>。この「通常かつ必要なもの」について、金子宏教授はわが国の所得税法では「通常」の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解さざるをえないとしている<sup>(2)</sup>が、松沢智教授は必要経費につき、「通常かつ必要なもの」が要件とされる<sup>(3)</sup>としている。必要経費につき、本件事案に当てはめれば不動産賃貸業における不動産管理料の支払いは一般化していると思えるがその管理の内容は、一般的な委託契約約款によると 家賃徴収業務、 契約更新業務、 退去管理業務、 入居者斡旋業務、 建物点検業務、 空室管理業務、 共益費の管理、 各種取次業務、 車庫証明等とされている。

これらの管理業務は、不動産賃貸業を営む以上当然に発生するものであり、貸し主自身が行うか他に委託するかは貸し主の全くの自由である。本事案はこれらの管理業務を委託するための受け皿会社を請求人自身が社員となり代表取締役となる会社を設立したものであるが、本件管理会社に管理を委託することの必要性等については事実認定の問題であるためその評価は避け、それを前提とした判断につき検討するものである。

## （２）適正な賃料について

原処分庁は貸アパート及び賃貸マンションにおける管理業務の存在は認めつつもその対価を高額と認定したものである。従って問題は適正額の算定方法にある。

原処分庁は、本件貸アパート及び賃貸マンションの適正賃料として非同族法人に支払う管理料同業者比率として、平成13年分4.19%、平成14年分2.67%、平成15年分4.4%として、この割合を不動産年間賃料に乗じた金額がK社に支払う適正な管理料であるとして更正処分を行っているが、適正賃料の算定方法につき、適正賃料の額が問題となるところ、不動産賃貸料は、不動産の種類・構造・立地条件・建築年数等によって大きく異なるから、物件の適正賃料を直接算定することは極めて困難であり、仮にそれが可能であったとしてもその数値の合理性、正確性には疑問があり、そこで、この算定方法に代わるものとして、不動産管理会社の管理料割合の算定という方法が考えられ、適正管理料を計算するため非同族の不動産管理会社に、原告と同現存同程度の建物等の管

理を委託している同業者がその管理会社に支払った管理料の賃貸収入に対する割合と比準する方法により、通常であれば支払われるであろう標準的な管理料の金額を算出でき、これと現実の支払管理料の金額とを比較検討することが、事案に応じた合理的な方法であると思われる<sup>(4)</sup>。と判示した裁判例があり、審査事案や税務訴訟においてはこの類似同業者の管理料割合を基準とする方法が定説になっていると思われる。そして、類似同業者の平均値につき、類似同業者の管理料の額の賃料の額に対する割合の平均値は3.89%ないし4.41%との裁判例<sup>(5)</sup>がある。

また、比準同業者を非同族会社だけとする合理性について、その比準すべき者としては、自己の不動産を専属的に管理する不動産管理会社にその管理を委託している者が適切であると言えるものの、そのような場合、その不動産管理会社が同族会社であることが通例あるが、同族会社は経理に恣意が混入する等により、正常でないことが多く、それぞれの同族会社の特殊性が混入して同業者比率が客観的なものにならないという不合理がある<sup>(6)</sup>とした裁判例がある。

しかし、単純に平均値だけをよりどころにすると、これらの計算上の平均値は毎年異なっているため、納税者がその年分を算定することは不可能であり、また、管理内容が毎年同じでありながらその比率が年ごとに異なるのは予測可能性を否定し、合理性と客観性を著しく欠くことになりはしないか。そして比準同業者を非同族会社に限定することの合理性は疑問を感じるものである。なぜならば、非同族会社は通常多数の顧客及び物件を受託しており、いわゆるスケールメリットを享受できるため通常、賃貸料の3%前後でも十分な収益を得られているが、本件管理会社のような経営者自身の個人所有の不動産だけを対象として受託している場合3%程度の管理料では採算が採れず事実上そのような目的の会社は存在できないこととなり、結果、租税法が私的活動に介入及び規制することになり税本来の目的を逸脱することになるのではないか。

したがって、比準同業者比率の算定は同族会社を含めたところの比率とし、また各年の平均値をそのまま採るのでなくある程度の範囲内に収まる継続した比率であれば必要経費とすべきである。

### (3) 所得税法第157条(同族会社等の行為または計算の否認等)の適用の可否について (ア) 同族会社の行為又は計算の否認の意義

所得税法において、同族会社の行為又は計算の規定を規定しているのは、その法人の株主・役員等の一定の地位にある者が同族会社制度を濫用して所得税の負担を不当に減少させることの対処としての租税回避防止の規定であり、個人と同族会社間の取引につき、その取引が異常・不合理と認められれば通常の取引に置きかえて、生ずべきはずの収入を認定し所得税を課税して租税回避を防止するものであり、裁判例においても同族会社の行為又は計算が「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」かどうかは、専ら経済的、実質の見地においてその行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきであり、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、その株主ないし社員又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことに鑑み、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合にそれを引き直して更正又は決定を行う権限を

税務署長に認めるものであって、あくまで租税負担の公平を図るのが目的であり、租税負担を回避しようとた者に通常以上の税を負担させるといったような制裁的な目的はない<sup>(7)</sup>と判示している。

所得税法第 157 条の規定により、管理費が高額と認定された部分が生じたとしても、相手の同族会社における所得金額は変動しないため結果的にはその部分につき二重課税との関係に対して、請求人の必要経費から除外された部分の管理費を収入として益金に計上した同族会社の収益については、請求人の所得から同族会社に処分した場合と同様の状況であって、その場合の課税関係と対比して考えるならば、より高額の税負担を強制されるとか、二重課税であるとする批判は必ずしも当たらないように思われるとした裁判例<sup>(8)</sup>の判旨もあり妥当な判断と考える。

また、本件事案ではないが、類似の事件での請求人は、この高額とされる管理費を原資として同族会社から役員報酬を受取り、この給与所得を考慮しないと所得税法 157 条の適用による本件処分によって二重課税とも言うべき不当に高額の課税負担を受けることになるとの批判について、前記裁判例において、同条適用において生ずるそのような結果は、同条が同族会社の組織運営を利用した租税負担回避のための恣意的な行為又は計算を防止し、是正する趣旨のものであり、これによって生ずる警告的・予防的機能を考慮することなく採られた行為・計算に起因するものであることからしても、不当な結果とは思われないと判示している。本来、所得税法 157 条は課税庁の租税回避行為に対する処分規定であり、納税者自身がこの規定を適用することは無いものと思われるが、納税者からみれば警告的・予防的機能の一面を持つものとの認識が必要であろうか。

(イ) 本件事案における適用の可否について

本件事案においては、原処分庁は所得税法 157 条を適用し比準値を超える部分の管理費を必要経費から除外しているが、本事案の管理料は賃貸料収入の 10% であるとされているが、仮にこれが非同族会社に支払われていたら課税庁は同様に高額との認定に所得税法第 157 条を適用できるのであろうか。同上の規定の趣旨が前述した裁判例のように租税回避の防止規定だと解すればそれも可能であろうが、租税法律主義の観点から考える限り疑問を抱かざるを得ない。むしろ所得税法第 37 条第 1 項の必要経費にあたらぬとして、所得税法第 157 条と関係なく否認ができるものと考えられる。現に審判所はそう判断しているのである。そうであれば、必要経費につきあえて所得税法 157 条の適用する場面は限られてくるのではないかと考えられる。

### 3 .不服審判における理由の差し換えの可否について( 国税不服審所の裁断機能のあり方 )

( 1 ) 審判所の判断

本件事案の判断は原処分庁の認定した所得税法 157 条 1 項の規定を適用する余地はなく本件不動産管理会社に委託した業務は、不動産所得を生ずべき業務遂行上の必要性が認められず、また、不動産管理業務を履行したことを客観的に認めるに足る証拠も認められないことから、本件管理料は所得税法 37 条 1 項に規定する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零円とすることが相当であり、所得税法 157 条 1 項の規定を適用する余地はないとして、原処分庁の処分の基礎たる根拠規定の適用を否定している。

審判所は原処分庁の更正理由を否定し、新たな理由をもって更正処分を維持したものであるが、このことは、国税不服審判所の運営に当たっては、総額主義に偏することなく争点主義の精神を生かし、審査請求人の主張を尽くし得るよう配慮することが明らかにされ争点主義的運営が審判所の重要な指針とされていることと<sup>(9)</sup>、本件採決の判断がこれに沿ったものか否か次に検討するものである。

## (2) 争点主義と総額主義の意義

### 争点主義的運営における争点主義の意義

審判所は職権主義が本質的であるが、争点主義的に運営するということは、審判所の調査の範囲を画する、すなわちどの程度まで調査したらよいかという調査の範囲の限界の問題である。(審査の対象は争点すなわち双方の主張の相違点であってそれは理由の適否(違法性の有無)であるという考え方とは異なる。)

### 総額主義の意義

調査、審理をなし得る「審査の範囲」の問題として、納税者のトータルとしての所得が課税処分の認定額を上回っているかどうかという観点から原処分の当否を考える際の基準であり、審査の範囲は、審査請求の理由に拘束されることなく、また職権で審査請求人の提出しない証拠を取り調べることもできるものであり、審査請求の対象となった処分の当否を判断するに必要な範囲全般に及ぶものと解されている。

## (3) 審判の対象

争点主義的運営と審判の対象との関連については、「審判の対象」とは、原処分の当否であり、審判の目的物ともいう。「審査の範囲」とは、審判所が目的物の存否を明らかにするために調査し審理しうる限界の問題である。「調査」とは、処分を適法もしくは違法ならしめる資料(訴訟資料)の獲得のための手段(職権探知)と、争点たる主張の裏付けとなる資料(証拠資料)の獲得のための手段の二つが含まれる。「審理」とは、調査によって得られた資料から争点事項(要件事実)が証拠によって認められるかという「事実認定」と、認定された事実に「法を適用」して適否の法的評価による判断をすることである。

そこで争点主義的運営とは、前述したように「調査」の次元の問題であり、それは審査の範囲の問題ということである。

## (4) 処分の違法性

課税処分が違法とされるためには、その課税処分につき存する違法性一般の事由が認められることを要する。違法性は「実体的違法」と「手続的違法」に区分して考察すべきである。

### 実体的違法

課税処分のうち、課税標準または税額という実体的違法が争われる場合には、違法か否かは客観的な納税者の所得金額を上回って更正処分がなされたか否かという基準によって決せられる。それは、更正処分がどのような理由で所得金額を決定したとしても、その理由の附記が特に法律上ないし解釈上要件とされていない限り、その理由には全く拘束されない。したがって総額主義とは、わかりやすくいえば、理由の差し換えの問題である。審判の対象は違法性の存否であり、その判断をするために、審査の範囲は総額に及ぶのであるが、審判の対象は総額そのものではない。総額主義は調査、審理をなし得る審査の範囲の問題である。

そこで実体的違法の有無につき争点主義的な運営とは、更正処分にかかる違法性の存否を決定するための資料を探索する調査の仕方の問題ということになる。

総額主義が審査の範囲の問題であるから、理由の如何を問わず客観的な所得を発見し、それが処分によって認定された課税標準又は税額を上回ってさえいれば当該処分は適法となる。つまり、総額主義はあるべき正当な課税標準または税額を決定するためのものではなく、原処分の適法・違法を判断するための資料を獲得する方法である。そこで、争点主義的な運営の見地から調査の範囲を画するとすれば、それは当事者間で主張が食い違っている部分に限って調査する、そしてその部分を明らかにするため必要な事項までは調査できるがそれ以外は調査は行わないでいく。そしてこれらによって得られた資料に限って審理し判断するというのが、まさに総額主義と対比する意味での争点主義的な運営の意義といえる<sup>(10)</sup>のはかかる趣旨を表したものと理解できると松沢教授は述べている。

手続的違法（処分の主体、方式、手続に関する違法）

手続的違法が存在すれば課税処分が取り消されるという関係上「手続的違法」に係る事実の存在が審判の対象となる更正処分の当否に結びつく。手続的違法それ自体の存否が争点事項を更正するが、その場面であっても審判所は職権主義を本質とするので、審査請求人の掲げた理由には拘束されず、審査の範囲は当該審査請求の対象となった処分の当否を判断するに必要な範囲全般に及ぶと解すべきである<sup>(11)</sup>。このように審判所は職権主義を基調とするから、審査請求人の申立ない事項についても調査、審理ができるものである。

（５）本件判断の適否

本件における審判の対象は更正処分の適否であり、審査の範囲は本件不動産管理の存否と本件管理費の適否であり、そのため本件管理業務に係る契約書や、証拠及び現況調査を行い審理した結果の結論であり、結論の結果は賛成できないものの、原処分庁及び請求人双方の主張を否定して新たな判断をしたことに違法はないといえよう。

---

(1) 東京地裁 昭和53.4.24判決 TKC法律情報データベース

(2) 租税法（第9版増補版）244頁

(3) 前掲「租税実体法」149頁、ただし、法人税法における損金につき述べたものであるが所得税法の必要経費についても同様に考えられよう。

(4) 福岡高裁 平成5.2.10判決

(5) 名古屋高裁 平成9.10.23判決

(6) 前掲福岡高裁

(7) 福岡高裁 平成5.2.10判決

(8) 平成5.2.10福岡高裁

(9) 参議院大蔵委員会の付帯決議（昭45.3.24）

(10) 南博方「租税争訟の理論と実際」59頁

(11) 東京高裁昭和48.3.1税務訴訟資料69.845