

## 、 事実

### (1) 事案の概要

本件は、平成12年分、平成13年分及び平成14年分(以下、これらを併せて「各年分」という。)の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分について、違法を理由として、その全部の取消しが求められた事案であり、争点は次のとおりである。

争点 審査請求人(以下「請求人」という。)が営む不動産貸付け(以下「本件貸付け」という。)が、所得税法第57条《事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等》第1項及び租税特別措置法(平成16年法律第14号による改正前のもの。以下同じ。)第25条の2《青色申告特別控除》第3項に規定する不動産所得を生ずべき事業に当たるか否か。

### (2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、各年分の所得税について、青色の確定申告書に別表1の確定申告欄のとおり記載して法定申告期限までにそれぞれ提出した。

ロ 原処分庁は、これに対し、本件貸付けが不動産所得を生ずべき事業に当たらないとして、平成15年11月18日付で別表1の更正処分等欄のとおり更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

ハ 請求人は、これらの処分を不服として平成16年1月9日に審査請求をした。

### (3) 基礎事実

イ 本件貸付けは、請求人とF株式会社(以下「F社」という。)との間で締結された平成11年12月25日付の「建物、土地使用賃貸契約書」(以下「本件賃貸借契約」という。)に基づくもので、賃貸期間は、平成12年1月1日から平成16年12月31日までの満5年間、貸付物件は、別表2のとおり(以下「本件貸付物件」という。)である。

ロ 本件貸付物件の貸付先は、請求人が代表取締役社長となっているF社1社のみである。

ハ 本件貸付物件に係る賃貸料の収入金額は、平成12年分8,844,000円、平成13年分8,844,000円及び平成14年分7,658,500円である。

ニ 請求人は、平成6年3月11日に、妻のG(以下「G」という。)を青色事業専従者として新たに給与を支給する旨の「所得税の青色申告承認申請書兼青色事業専従者給与に関する届出書」を原処分庁に提出している。

ホ 請求人は青色事業専従者給与として、平成12年分3,200,000円、平成13年分3,200,000円及び平成14年分3,000,000円を不動産所得の必要経費に算入している。

ヘ 請求人は、青色申告特別控除額として、平成12年分は100,000円、平成13年分及び平成14年分は各550,000円を、不動産所得の金額の計算上控除している。

ト 請求人は、不動産所得に係る収入金額以外に、給与所得等に係る収入金額として平成12年分は12,618,000円、平成13年分は13,150,000円及び平成14年分は11,251,000円がある。

## 、 主張

### (1) 原処分庁の主張

本件貸付けは、次のことから、不動産所得を生ずべき事業に該当しない。

1 本件貸付物件の貸付先は、F社のみであり、また、本件貸付けは、社会通念上事業規模と判定できるいわゆる5棟10室の条件を満たしていない。

2 請求人は、本件貸付けに係る収入以外に定期的に給与所得等に係る収入を有しており、本件貸付けによる収入は副次的である。

3 本件貸付物件の維持管理の業務は、極めて軽微なものである。

4 原処分庁が、請求人の申告内容を9年間是正しなかったことをもって、本件貸付けが事業と評価されるものではない。

#### (2) 請求人の主張

本件貸付けは、次のことから、不動産所得を生ずべき事業に該当する。

1 不動産貸付における事業規模の判定は、形式基準のみで判断するのではなく、賃貸料収入の状況、貸付資産の規模及び維持管理業務の程度など諸般の事情を総合勘案して、実質的に判断すべきである。

本件貸付けは、同族会社への貸付けとはいえ、他人に貸付けした場合と同様な賃貸借で、賃貸料収入は年間700万円以上で諸経費を賄ってもなお相当の利益が生じている。

これは、10室以上のワンルームマンションを賃貸している場合に準ずるので、社会通念上事業規模であるといえる。

2 原処分庁が、請求人に給与所得等の他の収入があるから、本件貸付けによる収入は副次的であるとして、事業に当たらないとするのは社会通念を逸脱している。

3 青色事業専従者のGは、週に平均4日、1日当たり4時間程度倉庫等の清掃、財務管理等に従事しており、本件貸付物件の維持管理の業務は軽微なものとはいえない。

4 請求人は、本件貸付けを9年間事業規模として申告し、原処分庁も認容してきたのであるから、事業に当たると認識している。

### 、判断

#### (1) 所得税法等の事業概念

イ 所得税法及び租税特別措置法では、不動産所得について、これを〔1〕不動産所得を生ずべき事業と〔2〕事業以外の業務とに区分し、前者については、事業所得と同様の資産損失（所得税法第51条第1項）、貸倒損失（同法第51条第2項）及び専従者給与（同法第57条第1項及び第3項）の必要経費算入並びに55万円（ただし、不動産所得の金額を限度とする。）の青色申告特別控除（租税特別措置法第25条の2第3項）等を認める旨規定しているところであるが、事業の意義自体については、一般的な定義規定をおいていない。

事業とは、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動のことであると一般に解されるが、事業であるか否かの基準は必ずしも明確ではなく、その事業概念は、最終的には社会通念に従ってこれを判断するほかはないというべきである。

ロ 所得税基本通達26-9《建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定》は、建物の貸付けが事業として行われているかどうかは、社会通念上事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けを行っているかどうかにより判定すべきであるとした上で、いわゆる5棟10室という形式基準を満たすとき等は、その貸付けが事業として行われているもの

とする旨定めているが、これは、この基準を満たせば、事業として行われているものとするという十分条件を定めたにすぎず、当該基準を満たしていなかったとしても、これをもって直ちに社会通念上事業に当たらないということとはできないと解するのが相当である。

八 結局のところ、不動産貸付けが不動産所得を生ずべき事業に該当するか否かは、〔 1 〕営利性・有償性の有無、〔 2 〕継続性・反復性の有無、〔 3 〕自己の危険と計算における事業遂行性の有無、〔 4 〕取引に費やした精神的・肉体的労力の程度、〔 5 〕人的・物的設備の有無、〔 6 〕取引の目的、〔 7 〕事業を営む者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点を総合して、社会通念上事業といい得るか否かによって判断するのが相当と解される。

（ 2 ）本件貸付けの事業性の有無

イ そこで、本件貸付けが社会通念上事業といい得るものか否かについて検討すると、次の事実が認められる。

（イ）営利性・有償性

請求人は、各年分において年間およそ 800 万円の賃貸料収入を得ているが、固定資産税、借入金利息などの諸経費を年間およそ 300 万円支払い、さらに、青色事業専従者給与を年間およそ 320 万円支払っているため、所得は年間およそ 200 万ほどである。

（ロ）継続性・反復性

F 社に対しては、昭和 22 年の同社の設立時から本件貸付物件の所在地にある不動産が事務所及び倉庫として貸し付けられていたところ、請求人は、本件貸付物件のうち、別表 2 の物件 1（以下「倉庫」という。）及び物件 3 の土地のうち 184.89 平方メートルを昭和 58 年 8 月 6 日に請求人の祖父である H（以下「H」という。）から、別表 2 の物件 2（以下「事務所」という。）及び物件 3 の土地のうち 18.14 平方メートルを平成 11 年 5 月 15 日に請求人の父である J から、それぞれ相続により取得し、これらを引き続き F 社に貸し付けている。

（ハ）自己の危険と計算における事業遂行性

A 倉庫は、F 社の商品倉庫の用に供するため、H により昭和 58 年 1 月 30 日に 19,185,252 円で建築（建替え）されたもので、H は、貸付けによる賃貸料等を返済の原資とすることを予定してその建築資金を金融機関から借り入れていた。請求人は、上記金融機関からの借入債務を相続し、昭和 62 年に K 銀行 L 支店に借り替えており、平成 14 年 12 月末における借入残額は 4,383,714 円である。

B 事務所は、昭和 27 年 5 月に新築されたものであるが、F 社の経営プランの下で、平成 4 年 5 月に 1 階部分が改造され、隣接する F 社所有の木造平屋事務所との間の壁が取り除かれ、F 社所有の事務所とともにワンフロアの事務室及び応接室として一体として利用されており、その 2 階部分は F 社の書類置場、更衣室として利用されている。

C 平成 9 年には F 社が主導して、F 社と株式会社 M との間で工事契約を締結し、上記 B の一体として利用されている事務所全体について雨漏れを防ぐための外装、塗装の工事を行い、請求人は、F 社に対し、請求人が所有する事務所部分に係る費用として 1,668,992 円を支払っている。

D 倉庫の昇降機、棚及び事務室の冷暖房機器 2 台は、F 社が設置しているものである。

E 本件賃貸借契約には、賃貸料の改定方法の明記がなく、請求人は、実際には、それま

での賃貸料の金額を基に、銀行からの相場情報、F社の業績や固定資産税額などを総合的に考慮して、賃貸料を決定しているが、本件賃貸借契約において月額737,000円と定められていた平成12年1月から5年間の賃貸料は、F社の業績が悪化したことによる賃貸料の減額要請に応じて、平成14年1月からは月額638,200円（契約書の額から約13%の減額）に、さらに、平成15年4月からは月額420,000円（契約書の額から約43%の減額）に変更されている。

（二）精神的・肉体的労力の程度

A 本件貸付けに係る業務管理の内容は、主に事務所2階部分・倉庫内の整理や清掃、倉庫前の迷惑駐車之苦情処理、現金出納帳の作成などの財務管理及び確定申告の手続などであり、そのすべてをGが行っている。

なお、Gは以前の関与税理士の指導に従って、週に4日、F社の事務室に赴き、1日約4時間、これらの業務を行っているが、そのうち約1時間半は清掃に費やしている。

B Gが行っている清掃は、以前は住み込み就労していたF社の従業員の家族が行っていたものを、F社の人手不足等の事情により、貸主側が行っているものである。この清掃は、貸主が貸付物件の清掃などの業務を行うと定めている本件賃貸借契約に基づくものであり、この貸主側の行う労務については、具体的な明示はないが、賃貸料の算定に当たり一応の考慮はされている。

なお、Gは無報酬ではあるがF社の取締役役に就任している。

C F社の事務室には、G用の机、椅子が設置されている。

D F社は、扉の開閉、マット・照明の取替え、1階事務室・応接室の清掃、冷暖房機器の設置・修理、電気水道代の支払及び建物の改築・修繕などを行っている。

E 賃貸料は、F社からK銀行N支店の請求人名義の普通預金口座に3か月分をまとめて、おおむね3か月に1回振込みにより入金されている。

（ホ）人的・物的設備

A 平成6年分から平成11年分までの貸付物件は、本件貸付物件のうち倉庫及び土地（物件3のうち184.89平方メートル）である。

B 請求人が平成11年に父から相続により事務所及び土地（物件3のうち18.14平方メートル）を取得したことにより、平成12年分以降の貸付物件は、本件貸付物件となっている。

（ヘ）不動産貸付けの目的

請求人は、Hの代からF社の事務所及び倉庫用に供する目的で貸し付けられていた本件貸付物件を相続により取得し、継続して貸し付けている。

（ト）職歴・社会的地位・生活状況

A 請求人は、昭和57年にF社に入社し、昭和60年から代表取締役社長に就任しており、その労力のほとんどをF社に傾注している。

B 請求人のF社等からの給与所得等に係る定期的収入は、総収入の約6割を占めている。

以上の事実を照らして、本件貸付けが社会通念上事業に当たるか否かについて判断すると、次のとおりである。

（イ）事業性の判断は、上記（2）の八のとおり諸要素を総合勘案して判断されるべきであるところ、本件貸付けにおいては、不動産貸付けの目的、営利性、継続性などを部分部分としてみた場合においては、直ちに事業ではないということできない要素も認めら

れる。

しかしながら、本件貸付けは、請求人が代表取締役社長を務める同族会社1社への本件物件の専属的な貸付けのみであり、上記イの(八)のBないしEのとおり事務所の修理等は専ら賃借人であるF社が主導的に行い、賃貸料の決定はF社の業績が優先的に考慮されていることから、請求人における事業遂行上その企画性は乏しく、危険負担も少ないと認められる。また、事務所は、F社が利用しやすいようF社が所有する事務所の1階とワンフロアで一体的に利用できるように改造されており、その構造からみて他に賃貸等が可能である等の汎用性がないなど、これらの点における請求人の自己の危険と計算における事業遂行性は希薄であると認められる。

さらに、上記イの(二)のとおり、Gが大半の時間を費やして行っている清掃などには、本来F社がその業務として行うべきものが含まれており、GがF社の取締役に就任していることに照らすと、本件貸付けにおいて貸主として本来行うべき維持管理業務の程度は、実質的には相当低いことが認められる。

これらの諸点を総合して勘案すると、本件貸付けは、社会通念上事業と称するに至る程度のもとは認められないと判断するのが相当である。

(ロ)なお、請求人が本件貸付けを9年間事業規模として申告し、原処分庁がこれに対して是正をしなかったとしても、そのことをもって本件貸付けの事業性が認められるものでもない。

(3)以上のとおり、本件貸付けは不動産所得を生ずべき事業に該当しないとされた原処分は適法である。

(4)加算税を含む原処分のその他の部分については、当審判所の調査の結果によってもこれを不相当とする理由は認められない。

## 、研究

### (1)本判決について

本判決に反対。

本判決では、当該不動産の貸付は、事業規模に該当しないため青色申告特別控除55万円及び青色事業専従者給与を認めないと判断している。しかし、当該貸付は、下記のような理由から事業規模に該当するものと思われる。ただし、当該貸付を事業とした場合の今回の青色事業専従者給与の金額については、当該不動産貸付における専従者の業務内容、従事時間等から勘案し、年間100万円程度までが青色事業専従者給与として認められる限度であろうと思われる。

### (2)本件貸付が事業規模に該当する理由

～ 立法背景 ～

上記(1)にあるように、所得税法及び租税特別措置法では、不動産所得について、これを〔1〕不動産所得を生ずべき事業と〔2〕事業以外の業務とに区分し、前者については、事業所得と同様の資産損失(所得税法第51条第1項)、貸倒損失(同法第51条第2項)及び専従者給与(同法第57条第1項及び第3項)の必要経費算入並びに55万円の青色申告特別控除(租税特別措置法第25条の2第3項)等を認める旨規定している。しかし、事業の意義自体については、一般的な定義規定をおいていない。

そのため、まず事業とは何かを税法の目的をふまえて法解釈により明らかにすることと

する。

～ 事業とは何か（社会通念上の不動産貸付についての考察）～

不動産所得は、その事業に関し特異性を有する。不動産所得は他の所得と違い、不動産を賃貸し、契約した時から使用者との契約により所有者としての管理責任と関連する使用者ならびに取り巻く利害関係者との間で建造物の倒壊による損傷、通行人等の人身事故などあらゆるリスクを負うことになり、それらを含めたところで賃貸料を決めている。これらの不動産に対する投資がなければ所得は存在しない。不動産およびそれに係る不動産事業においては、所有者である個人が常に全体を管理する義務と責任を有する。

税法は、事業自体一般的な定義規定をおいていないため、事業とは何かの本質を研究するために、法的に解釈する必要がある。その際、事業に関連する基本通達の位置づけを確認していくこととする。

上記、判断の（１）所得税法等の事業概念で、事業の意義自体については一般的な定義規定をおいていないとしている。事業とは自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動のことであると一般に解されるが、事業であるか否かの基準はかならずしも明確でなく事業概念は、最終的には社会通念に従ってこれを判断するほかはないというのが現状である。

事業所得を能動的スタイルと考えるなら、不動産所得は受動的スタイルの事業体である。不動産賃貸はクライアントの要望を考慮し、所有者の限界能力に合わせた目的をもち、使用者の要望に夢を抱かせるよう配慮した設計が望まれており、より安全な収入の確保と経営環境を整えていく。まさに事業所得と同意義に解する所以はここにある。企業以前に位置する生・家業とよばれているものは生活と生産が場所的にも計算的にも分離の状態をいう。

その場合、森本三男教授は企業の本質的要素の中で、「企業として扱われる条件は、独立した資本計算単位になっているという経済的側面、協働を形成しているという組織的側面、生産について固有の運営原理が存在しているという経営的側面が整い、しかもこれらが一つのシステムとして統合されていなければ企業とはよべない。現代企業の特質は所有（出資）と経営の分離により従来の出資者の所有物という性格から脱却し専門経営者に主導される組織体として環境主体と相互作用を営む、自主性をもった協働システムへと成熟し社会的権力をもつようになる。企業は出資者の要請にこたえて利潤追求を行うだけでは十分でなくなり諸種の環境主体の多元的な期待を調整しながら同時的に追求しそれらを満足させるという根拠が、権力・責任均衡原理という普遍的鉄則であり企業は社会的責任を負うようになる。」と、言われている。このように事業経営の特質を不動産所得にあてはめるならば不動産賃貸のもつ特質と合致してくるものである。つまり経営学においても事業家としての事業概念を認識できるものである。

社会通念上事業にあたるか否かの判断を精神的・肉体的労力について、不動産所得の事業と同意義に当てはめると、すべて事業所得の事業の視野で判断せざるを得ないかの過去の判例を結びつけ不動産賃貸の事業所得としての特質から不自然な解釈になり、実務とは大きくかけ離れた実態で社会通念上の考えを議論しているに過ぎないのではないか。

事業であるからには、法務省令で定めるところにより商人は一般に公正妥当と認められる会計慣行に従い正確な商業帳簿を作成しなければならないとされている。

意思をもって不動産賃貸を行っているか、この点については言及されていない。  
継続して一定額以上の収入を得て経済行為を行っていることは、表題の規模では事業と認められる要因である。日本の法人企業のうち 90% 以上は同族会社とされている。同族会社に賃貸しているから事業性を否定する理由はない。

実際の現状と社会通念上の不動産賃貸状況とを以下まとめて比較することとする。

営利性・有償性・・・問題なし

継続性・反復性・・・問題なし

自己の危険と計算における事業遂行性

事業性のとらえ方をしてみると、不動産は余剰金で取得するのか、自己資金がない者は借入をするのか、それをどのように利用するか、値上がりだけを待つのか、借入をするにも継続的に利用し、収入を得るために増築や改修を余儀なくされる。

借入金額の多寡によっては確実な返済計画を立てる。これは個人法人を問わず継続企業を前提とした事業活動が生じる。従って所得税法の事業的規模かどうかはこういった判断で決まってくる。

精神的・肉体的労力の程度

専従者給与としての労務の対価として適正であるか。専従者 G は業務管理の内容として貸付先の F 社の事務所 2 階部分・倉庫内の整理や清掃、倉庫前の迷惑駐車苦情処理は借入 F 社の業務であり F 社の役員であるので無報酬としている。

しかし、賃貸契約書に明示されているといえども法人と個人の支払家賃を相殺すべきものではない。F は建物土地を F 社に賃貸しているので迷惑駐車苦情処理などは使用者である F 社が当然業務として行うものである。不動産所得の事業性については、不動産所得の事業性を意識した不動産賃貸事業も同じであるが、ある一定の不動産投資額の多寡により、危険負担をもち継続的に運営管理をしなければ維持しなければという限度がある。例えば不動産所得を導き出す会計帳簿の作成は何を目的として行われるかが問われる。青色申告を選択し正しい申告納税を行うための国民的義務である。所得税法第 148 条青色申告の承認を受けている居住者は、所得税法施行規則第 57 条～61 条（期末の貸借対照表、損益計算書作成まで）に規定されており、この規定に似た取り扱いで正規の簿記の原則による複式簿記で作成されることが要求されている。これは当然のことではあるが、これを量的に少ないからといって事業者が簡単には作れない。実務的な会計帳簿の作成指導をしている、専門家（税理士・会計士等）監督のもとに行う職員であれば処理時間は素人と比するものではない。しかしながら一般の者には相当な時間と労力を要するものとする。不動産の所有者が専従者にその経理及び業務管理を依頼し、その労務の対価が適正であるかは当事者でないと判明しにくい。依頼された者はそれに従う。専門家は法律の適用についての可否を検討しなければならない。然るに専従者 G は財務省令で定める財務管理及び確定申告の手続きは所有者 F の専従者としての労務の対価であり、F の不動産所得にかかる必要経費に算入する。

また、G が行っている F 社の清掃等の業務は、専従者の業務のなかで行っているのであれば F の不動産所得の収入金額に算入すべきである。F 社は F 社の清掃等の業務を委託した F に対し、支払うべきである。

F 社の事務室に G 用の机、椅子を設置しているのは、無報酬であるとはいえ F 社の取締役

役としてのものか不動産管理としてのものか、F社でFの業務管理について、自分の机を持ち込んで行うのは公私の区分が出来にくいので、F社に家賃等の使用料を支払うなど負担額を明確にすべきである。

F社の賃借物件はその清掃修繕、電気代等の支払は使用者としての当然の業務である。賃貸人Fの使用状況、修理の必要性が賃借人の責めによる修繕管理であるかの点検等はFまたはFの専従者が行うべき業務である。

倉庫はF社が使用しているので倉庫本体に関わるもの以外は使用者が設置する場合は、退去の際は、F社が原状回復の費用負担で行う。

賃貸料の金額の決定については、契約により双方合意の上で行い周囲等の相場等を考慮しているので問題なし。賃料については別紙参考資料による。

賃料は通常の契約ならば使用者が支払業務を行い、振込等の業務はF社が行うべきものであり、専従者の業務範囲ではない、振込料はF社が負担すべきである。

#### 人的・物的設備

A倉庫、B事務所のうちF社所有の事務所、昭和27年と平成4年にF社が建築または改築した物件の敷地の地代は支払うべきであり、Fは地代収入として総収入金額に算入すべきである。

#### 不動産貸付の目的

F社に事務所を貸し付けている。3階建て鉄骨造りスレート葺き倉庫の敷地はF社に貸し付けている。

#### 職歴・社会的地位・生活状況

その労力の殆どをF社に傾注している。とあるが請求人がどれほどF社の業務に傾注しているかが実体を知るための判断材料が不明確である。また、事業を含めた多角経営を行っている個人はどうなるか。会社の代表取締役となっているから、他のことには傾注できないという、その証拠が明確でない。会社の社長はすべて家庭、町内地域活動、奉仕団体、社会貢献、従業員の身の上相談などかなりの業務を切り盛りしている。これには個人的な能力の差もあるが、現況ではすべてをこなせる範囲である。事業の継続性との関連で、一つの仕事にしか傾注出来ないならば不動産事業や多角経営の会社の存続が難しいのではないか。

また親から相続した土地や建物等で、不動産の賃貸を自分の本業があるからと言って有効利用により、更に投資を行い高収入を得たいという事業意欲を持たない者は、継続的収入を得る事業性は見あたらない。

また職歴や社会的地位の有無で社会通念上事業と認められるかの判断には関係ない。個人の財産管理は目的収入ごとに使用を制限されているものではない。貸付の件数が1社なら100社ならどうかという判断基準も示されていない。規模と言うからには社会通念上の実体で判断することに加え、ある程度の面積や金額で示すことも必要ではないか。

原処分庁の主張で「請求人は本件貸付以外に給与所得に係る収入を有しており、本件貸付による収入が副次的であるため事業に該当しない」とあるが、不動産所得が本業であるか、副次的であるかによって事業性の有無に影響することは判断の明確性に反すると思われる。参考として松沢智先生は、交際費の費用範囲の判断につき次のように言われている。「税法は課税要件明確主義を原則としている。従ってケースバイケースで交際費になった



り、給与または福利厚生費、或いは広告宣伝費となったりするのでは、明確性に背反し、かつ租税公平負担の原則にも背反することになる。しかもそこに行政の恣意が入り込むおそれなしとしない。」このように、一般的な定義規定をおいていないからといって、明確性に反する判断を行う可能性を有することは非常に危険である。そのため、まず、事業とは何か、を法的に解釈し、実際の状況をあてはめることが大事であろう。その後、業務の対価とすべき事業専従者給与の金額について勘案されるべきであった。当該不動産の貸付は、上記 から の諸点を個々に判断してもその貸付の内容、規模等から社会通念上事業的規模に該当するものと思われる。今回の事例では、青色事業専従者給与を否認するために、当該貸付には事業性がないものとした審判所の判断は、誤りであると思われる。その業務につき青色事業専従者給与が過大であるならば、その過大である部分を否認すべきであった。当該貸付にかかる青色事業専従者給与額としては、週4日、1日4時間従事して財務や清掃業務を行っている状況を見ると、月5~7万円が給与としては限度であると推測できる。また、実際に相当時間従事したとしても、業務の事実、内容が日報等で真実を証明できない場合は、給与としては全額認められない可能性もあると思われる。

### (3) 本裁判における判例上の位置づけ

本裁判の事業性の判断基準について、参考になる判例として最高裁昭和56年4月24日判決があげられる。事業とは何か、について判決は以下のように判断している。「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法の事業所得と給与所得のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない。したがって、弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならないが、その場合判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する業務から生ずる所得をいい、(以下省略)」

不動産事業における事業概念について所得税法では一般的な定義規定をおいていない。そのため、所得税法に規定する、事業所得における事業とは何か、を参考に本裁判を考察するに、本裁判の事業性の判断は、上記判決に従っていないとすることができる。なぜなら、判決で判断された上記事業所得の事業性の概念、自己の計算と危険において独立して営まれているか。営利性、有償性を有するか。かつ反復継続して遂行する業務から生ずる所得か。の3要件を本不動産業はすべて満たしているといえるからである。事業所得の事業性を有する事業が、事業所得では認められるが、不動産所得ではその事業性の概念が異なるとすれば、その判断に不確実性が生ずることは明らかである。

本裁判は、事業とは何かを所得税法で一般的な定義規定がないことに基因し、課税実務や判決で通達課税が行われている現状を表した判決であるといえる。社会通念とは、税法上定義規定が明示されていないからといって、通達にゆだねられるものではない。また、通達により事業か否かを判断することは租税法律主義にも違背し、租税実務において非常に危険な現状であることは明らかである。判決の判断において、通達により直接的に判断されていないからといって、現実に通達課税の影響を色濃く受けている現状の如何をここ

で問題提起したい。

#### (4) まとめ

今回の事例については、青色事業専従者給与(所得税法施行令 164 条)が実情に比し過大であることから、事業性の有無、と青色事業専従者給与の多寡、の二つの法的判断が混在している事例と思われる。

まず、不動産貸付が、事業に該当するかしないかを当該事実を法律にあてはめ、適切に解釈適用し、法律で不動産の事業規模が判断できにくい場合は、行政通達により職員の裁量の余地を極力縮小することにより租税法律の適用に平等性を確保し税務行政の迅速化に寄与しているのである税務運営の迅速化に貢献しているのである。したがって所得税基本通達 26-9 により不動産所得の事業規模を判断し、判例等を引用した不動産所得の事業規模の判定は、所得税法に明確な規定がないからとして事業所得の事業の意義を不動産所得の事業にあてはめ、しかも不動産所得の青色事業専従者給与(所得税法 57 条)の該当と合わせたもので事業性を否定するのは法律の適用誤りである。

不動産所得が事業規模になるかどうかを判定し不動産所得の事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例の該当の適否を判断すべきである。

租税特別置法の青色申告控除はさらに所得税法施行規則 56 条の青色申告の帳簿書類ができていないかで判断する。裁決では通達での事業規模を認めながら、すべて同じ論法で総合的に判断するという判例に従っている。これは行政職員の恣意的裁量と自由裁量に委ねられており行政権の行使が租税法律主義を重んじるならば新しいIT時代の到来に不動産所得の事業の意義と事業の規模を見直し、調査方法もITの発展により大きく変貌している。目先の調査だけでなく国民が納得のいく裁決を期待する。

裁判例は広く国民にはあまり周知されていない。これをもって社会通念上という旧態依然のやりかたで、しかも事業実態も考慮せず修正の恣憑がおこなわれ裁判で争わない限り是正されない現状である。本事例における、請求人の公私混同がある状態では独立した企業とは言い難い面もあるが、F 法人との業務範囲など金銭的なやりとり、文書による証拠の提出などをもう少し明確にすべきではないか。

事業性の有無の判断の仕方として、まず事業所得の事業概念を当てはめ、不動産所得と事業所得の事業性を対比し、不動産賃貸特有の業務運営が、現在どのようにして行われているかの実態を把握する(社会通念上の事業概念を勘案して)べきであろう。不動産賃貸については、過去の判例等も参考にしてもよいものがあるが、例えば、現在家賃の集金はすべて振込になっており、支払の状況で借入人の支払い、賃貸人の受領の証拠として殆どが義務付けられている。その他、電気、ガス、水道、などのメーター検針電話料、固定資産税、住民税、所得税など公的料金もすべて振込となっている。過去の裁決等に従い社会通念上で曖昧にしている現状がある。

最後に、不動産所得を生ずべき事業の判定について、所得税基本通達の位置づけと法律適用の関係について考察をしたい。憲法 所得税法 所得税法施行令 所得税法施行規則 基本通達 個別通達から、所得税法上の不確定概念、裁決、判例に戻る流れが実務上の課税判断において行われている現状がある。課税庁には都合の良いどこで止まるか解らない堂々巡りの不確定概念に持ち込み、明確な答えも出ず、国税不服審判所だけの社会通念に頼るしかない状況は残念である。

本事例でも言えることであるが、通達と所得税法はじめ各種税法との位置づけであるが、法律の解釈にあたり、通達に判断が委ねられる現実がまだまだ多いように思われる。本事例の事業とは何か、と考えるにあたり税法上、一般的な定義規定がおかれていない場合、課税要件明確主義に反するとともに、租税の現場における通達課税による租税法律主義への抵触の現実も無視できないのではないか。

通達課税の現状と租税法律主義について、増田英敏先生は次のように言われている。「学会の通達課税の問題を取り扱う論考は、従来から通達に過度に依存することは租税法律主義に抵触するものであるとして警鐘を鳴らし続けてきた。(途中省略)通達とは上級行政庁が所管の下級行政庁に対し、所掌事務にかかわる法律問題及び事実問題ならびにその他の政策問題について具体的指針を示すなどして行政遂行上の取扱いの統一をはかるために書面によって発せられる命令示達の形式をいう。また同法の規定内容からすれば、上級行政庁の下級行政庁への命令であるから、行政組織内部では拘束力を有するが、国民に対して法的拘束力を有するものではないので法規ではなく、裁判所も通達に拘束されない。学説・判例ともに通達の法源性を否定している。」また、通達の有する機能として、増田先生は、以下のように説明されている。

『 通達は課税の公平性に寄与する。判断を必要とされる個別事案の税法の適用に、行政職員の裁量の余地を極力縮小することにより、租税法律の適用に平等性を確保している。

通達は税務行政の遂行の迅速化に寄与している。判例を斟酌して租税法を適正に解釈した解釈通達は、税務行政の迅速化に貢献してきている。

通達は、法的安定性と予測可能性を向上させることに寄与している。不確定概念を多く有する租税法の不確定部分を、通達により明確化することは納税者側にも予見可能性を高めることになる。

さらに、判例では、徴税コストの縮減にも貢献していることが指摘されている。従来の裁判例は、通達の有する、以上の機能を列挙して、通達に従った課税を正当なものにしてきた。通達の機能は充分認められるし、否定すべきものはないが、「解釈の名において、法律の定めていないことを通達の内容として、實際上この通達によって課税が行われることになると租税法律主義に反することになる」のである。』

また、金子宏教授は、法的安定性について「租税法は、同時に、法的安定性の要請によって支配されており、租税行政庁の表示が誤っていても、それによって納税者の側に信頼が形成された場合に、それを裏切るとは、法的安定性の要請を害することになる。」とされている。

上記を考えると、本事判決の事業性の判断についても、一般的な定義規定がおかれていないことに基因して、課税庁の裁量権の介入、または、通達課税の現状が多分に判決結果に影響を及ぼした判断である可能性が見て取れるのではないかと思われる。

#### 《 参考文献 》

租税実体法 [ 補正第 2 版 ] 松沢智 中央経済社

租税法 第 12 版 金子宏 法律学講座双書 弘文堂

経営学入門 [ 三訂版 ] 森本三男 同文館

税法の読み方・判例の見方 伊藤義一 改訂新版 TKC 出版

租税憲法学 第 3 版 増田英敏 成文館