

(所得税法関係)

不動産所得の金額の計算上、相続により取得した不動産に係る登記費用は、所得税法37条に規定する《必要経費》に算入されないとした事例

【裁決事例集】 71集178頁

【裁決年月日】 平成18年6月8日

【請求結果】 棄却

1. はじめに

本件は、土地の所有権移転登記を経由するに際し納付した登録免許税等が、「所得税法第45条第1項第1号《所定の家事上の経費》」に該当するか「同法施行令第96条第1号及び第2号《所定の業務の遂行上必要であった経費》」に該当するか、という観点、また判例は新しいものが優先されるべき、という観点等が論点となった事案であり、時系列的な事実の流れを踏まえ、判断内容を研究して行きたい。

2. 事案の概要と経緯

請求人の父Aは、不動産賃貸事業の用に供していた不動産を所有していた。

父Aは平成15年月日に死亡し、請求人は、上記の不動産を相続し、引き続き、これを不動産賃貸事業の用に供していた(以下、請求人が相続した当該不動産賃貸事業用の不動産を「本件不動産」という。)

請求人は、平成15年10月27日、本件不動産を含む相続により取得した不動産について、相続を原因とする所有権移転登記を行った。

請求人は、平成15年11月10日に、司法書士に対して、上記の登記手續に伴う登録免許税及び司法書士報酬等として 円を支払った。

請求人は、平成15年分の所得税について、青色の確定申告書に総所得金額を 円、納付すべき税額を 円と記載して法定申告期限までに申告した。

請求人は、上記の金額のうち本件不動産に対応する金額 円(以下「本件登記費用」という。)を、請求人の平成15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であるとして更正の請求をした。

原処分庁は、これに対し、平成17年6月29日付で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。)をした。

請求人は、本件通知処分を不服として、平成17年7月27日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年10月27日付で棄却の異議決定をした。

請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成17年11月22日に審査請求をした。

3. 請求人の主張

請求人は、改正所得税基本通達37-5《固定資産税等の必要経費算入》の定めから、本件登記費用が不動産所得の金額の計算上必要経費になることは明らかである旨、最高裁判所平成17年2月1日第三小法廷判決(平成13年(行ヒ)第276号所得税更正処分取消請求事件。以下「平成17年2月最高裁判決」という。)を受けて、所得税基本通達37-5の見直しが行われたのであるから、改正所得税基本通達37-5の遡及適用を制限する定めを設けることは違法である旨、及び判例は新しいものが優先されるものであるから、最高裁判所平成12年7月17日第一小法廷判決(平成10年(行ツ)第122号更正処分等取消請求上告申立事件。以下「平成12年7月最高裁判決」という。)をもって贈与により取得した資産に係る登録免許税等が必要経費に該当しないと判断が是認されたと主張することは的外れである旨主張する。

4. 原処分庁の主張

- (1) ある支出が必要経費として控除され得るためには、それが客観的に見て事業活動と直接の関連を有し、事業の遂行上直接必要な費用でなければならないと解されている。しかしながら本件では、本件登記費用は、相続に伴い生じた費用であるものの、その相続による資産取得自体は、所得を得るための事業活動と見ることはできないことから、本件費用が所得を得るための事業活動とはならない。すなわち、本件登記費用は必要経費に算入することはできない。
- (2) 改正所得税基本通達37-5は、相続、遺贈又は贈与により取得した資産に関して、平成15年中に支払がなされた本件登記費用が必要経費になることを明示したものであるのではない。
- (3) 租税行政の円滑な推進のため、通達改正につき訴求適用を認めないことをもって違法視することはできないと解されている。(名古屋地裁昭和57年8月27日判決) すなわち、改正所得税基本通達37-5は、平成17年1月1日以後に取得する資産について適用され、遡及適用は認められないものである。
- (4) 所得税法第45条第1項は、居住者が支出し、又は納付する同項第1号に掲げる家事上の経費及び家事関連費で同法施行令第96条に規定するものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨規定している。
- (5) さらに大阪高等裁判所平成10年1月30日判決(平成9年(行コ)第6号更正処分等取消請求控訴事件。以下「平成10年1月大阪高裁判決」という。)においては、贈与により取得した資産に係る登録免許税は、所得税法第45条第1項及び同法施行令第96条の規定に照らし、必要経費に該当しないと判断がなされ、その上告審である平成12年7月最高裁判決においてもこの判断は是認されている。
- (6) 他方、平成17年2月最高裁判決は、所得税法第60条第1項及び同法第38条第1項の規定に関する判断をしたにすぎず、登録免許税が必要経費に該当するか否かについては、所得税法第45条第1項及び同法施行令第96条の規定に照らして判断されるべきであり、請求人が主張するように、所得税法第26条第2項の規定によって登録免許税等が必要経費に該当するということはできない。
- (7) 以上の通り、平成15年中に取得した本件登記費用は請求人の平成15年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に該当するということはできない。

5. 判断

- (1) 所得税法第37条第1項は、必要経費に算入すべき金額は所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする旨規定し、また家事上の経費は必要経費に算入されず、その主たる部分が業務の遂行上必要かつ当該部分を明確に区分できる場合に限ってのみ、その部分に限り必要経費に算入される旨規定(同号所得税法施行令第96条)している。
- (2) また、納税者が被相続人から、同人が営む不動産賃貸事業の用に供していた土地の贈与を受け、不動産賃貸事業を営むようになった場合に、その土地の所有権移転登記に係る登録免許税等を必要経費に算入することができるかが争点となった事案(平成10年1月大阪高裁判決)では次の点が判示され、上告審(平成12年7月最高裁判決)においてもこの判断は正当として是認されている。
所得税法においては、必要経費として控除され得るためには、納税者が被相続人から土地の贈与を受けたことに伴い生じた費用であること
登録免許税等は納税者が被相続人から土地の贈与を受けたことに伴い生じた費用であること
贈与によって資産を取得する行為自体は所得を得るための収益活動とみることができないこと
この登録免許税等は所得税法第45条第1項第1号所定の家事上の経費に該当し、同法施行令第96条第1号及び第2号所定の業務遂行上必要であった経費には該

当しないと解するのが相当であること

- (3) 上記により本件登記費用は、請求人の平成15年分の所得税に係る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。
- (4) 一方、請求人の主張に対しては、平成17年2月最高裁判決は、所得税法第38条及び第60条の規定の解釈及び適用に就いて判示したものであって、同法第37条及び第45条の規定の解釈及び適用について判示したのではなく、平成17年2月最高裁判決をもって平成12年7月最高裁判決が変更され、平成17年2月最高裁判決が優先するという主張には理由がない。
- (5) さらに、改正所得税基本通達37-5では、登録免許税等は平成17年6月24日付の改正によって、「業務の用に供される資産」には相続等により取得した資産を含むこととされ、これに係る登記費用等は、各種所得の金額の計算上必要経費に算入されることになったものであり、この改正は、平成17年2月最高裁判決から直接導き出されるものではなく、平成17年1月1日以後に相続等により取得する資産に係る登記費用等について適用することとしたものと認められる。
- (6) 以上により、改正所得税基本通達37-5の定めを根拠にして請求人の本件登記費用が必要経費に当たるとすることはできず、また、改正所得税基本通達37-5の取り扱いの要件も満たさないから、これを必要経費に算入することはできない。また同様に本件通知処分は適当である。

研究 裁決に不満

所得税法（以下「法」）第45条、所得税法施行令（以下「令」）第96条、 所得税基本通達（以下「基」）37-5の検討

法人と異なり個人の場合、事業者であると同時に消費者でもある。そこで家事関連費の問題が生じる。

「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、必要経費には算入されない(法第45条1項1号)。家事関連費は、接待費・交際費等にその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併有している費用であって、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、令第96条)〈金子宏著「租税法(第12版)」225頁〉」

即ち、ある支出が、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得の計算上、必要経費となるのか、いわゆる家事関連費となるのかについては、法第45条及び令第96条において

<法第45条>

居住者が支出し又は納付する一定の額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額または雑所得の金額の計算上必要経費に算入しない。

<令第96条>

法第45条第1項第1号に規定する一定の経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得または雑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おける当該部分に相当する経費。

前号に掲げるものの他、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得または山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

と定めている。

即ち、不動産所得を生ずべき業務の遂行上必要かつ必要性の区分が明確であること。又、青色申告者の場合には、業務の遂行上、直接必要であることが明らかな場合には必要経費となる。

更に基37-5によれば、相続・遺贈・贈与により取得した資産であっても、業務の用に供される固定資産税、登録免許税も必要経費算入を認めている。但し、この場合に、その附則において平成17年1月1日以後に取得のものに限るとしている。

又、争いとなった場合には、「主張する経費が総収入金額に対応するものであること、即ち主張経費の全てが業務遂行必要なものであることを立証しなければならず・・・」<大津地方裁判所（第一審）平成2年7月30日判決>

さらに、必要性の割合においては「50%以下であっても、その必要な部分を明らかに区分することができる場合には、その必要な部分に相当する金額を必要経費に算入しうる、と規定していることから明らかであって・・・」<大分地方裁判所（第一審）昭和60年4月24日判決>

法的安定性と基本通達における遡及適用の問題

基37-5は、その附則において平成17年1月1日以後取得したものに適用するとし、遡及しての更正の請求は認めていない。

しかし、先の最高裁平成18年4月20日判決を受けての「土地改良区域内の農地の転用目的での譲渡に際して土地改良区に支払われた農地転用決済金等がある場合における譲渡費用の取扱いの変更について」においては、法定申告期限から5年以内の年分についての更正の請求を認めている。即ち遡及適用を認めている。

又、従前より資産の取得に係る固定資産税、登録免許税等は、事業所得等所得金額の計算上、必要経費として認めている。

その資産が譲渡により取得したのか、相続等により取得したのか、その取得の形態が、異なるのみでいずれも事業又は業務の用に供するものであれば必要経費になってしかるべきである。

したがってこの通達改正により執行上のバランスが取れたと言える。

しかし、行政上のバランス、法の安定性からして、いたずらに遡及適用を認めることの適否もあるが、この差はどこにあるのか。

法的安定性のついては

「他面において租税の賦課は公平になさるべきであるとする原則は、前述の租税法律主義と併立し租税の基本原則の一つを構成する。租税は直接の反対給付を伴わないものと解されているため、公平負担の原則は、租税制度存立の根本原則であって、この原則が遵守されなければ、租税制度そのものが成立しないと言わねばならない（水平的公平と垂直的公平の組合せは、担税力を考慮し実質的な公平を図る手段である）。

公平負担の原則は、単に立法段階における原理たるのみならず、法の解釈・適用においても作用するものと解すべきである。租税法の解釈・適用につき、公平負担の原則は重要

な役割を持つ。

けだし、法における公平とは、正義の具体的顕現であって法の最高の理念であるから、したがって、国民に負担を課することを専らの目的とする租税実体法の全体構造は、公平ということを出発点としてとらえられているということもできる。そこで税法の解釈・適用にあたっては、公平負担の原則にそって行うべきものであり、一説は、たとえ明文の規定がなくても「実質課税の原則」ないし「実質主義」(経済的観察方法)は公平負担の原則の表現であるから、したがって、これにより経済的、実質的に見て同一の効果を持つものに対し、負担の公平を図る必要から同一の結果を導き出すことができるという考え方も生まれてくる。租税実体法の対象たる経済実態が、前述したように複雑多様であり、しかも絶えず流動し変遷しているため、租税法の制定は、現実の経済の実態に対処するものとしては不備不完全である。」<松沢智著「新版租税実体法(補正第2版)」 16頁>

「公平負担の原則は租税法律主義による租税法規の欠缺を補い、法の内容を補完する解釈原理としての機能を有することにその使命を見出すべきであろう。立法者は万能ではないから、課税要件法の不備を、かかる意味での公平負担の原則で補完する余地があるのである。したがって、公平負担の原則を確保するために考えられた実質課税の原則は、裁判例によって、これが「わが国の税法上早くから内在する条理として是認されてきた基本的指導理念であると解するのが相当」(最高裁判決昭和37年6月29日 判時359・1)とされたのである」<松沢智著「新版租税実体法(補正第2版)」 19頁>

「税法は、原則として当事者の選択した法形式を以って課税の基礎とせねばならぬ。税法はあくまで私的取引が有効になされていれば、それを前提として課税標準を決定するのが法的安定性、予測可能性を本旨とする租税法律主義の要請に合致するものと思われる。単純に廉価ということだけで、私人間の契約に干渉することは許されない。」<松沢智著「新版租税実体法(補正第2版)」 37頁>

「租税法律主義の趣旨は、租税の種類及び根拠のみならず、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件はもちろん、租税の賦課徴収手続に至るまで、すべて法律により定めるべきであることを要請している。

すなわち、租税法律主義は、国家による恣意的な課税を法律によって統制し、国民の自由と財産権を保障することをその基本的機能とすると同じに、課税要件規定のみならず賦課徴収手続までを明確に規定することを要求することにより、国民の経済生活に法的安定性と経済的予測可能性を与える事を主たる機能とする。」

<増田英敏著「租税憲法学(第3版)」 104頁>

「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、それを裏切る事は、法的安定性の要請を害することになる」<金子宏著「租税法(第12版)」 114ページ>

従ってこれら諸説からしても

1. 最高裁の判決を受けて、通達の改正のみにとどまっている事例が多く
 2. そしてその通達によって遡及適用が異なっている 等
- 今日の税の執行、運用を見るとき、これらの有効、適切な解決策等が必要。

通達行政と租税法律主義

言われて久しい「租税法律主義」ではあるが、今日的課題でもある。

< 憲法30条 >

(納税の義務) 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

< 憲法84条 >

(課税の要件) あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

今日、法律の10倍超となる委任立法 = 行政立法 (政令、府省令) が制定されている。

「この質量ともに増大しつつある行政立法の存在を抑制しようとする動きは、これまでの数量の増加の推移からするとないに等しい。これは、議会がその機能を放棄し、民主主義憲法の基幹規定のひとつである憲法規定 (41条*) の空洞化を招くことになる」

< 増田英敏著「租税憲法学 (第3版) 」 93頁 >

* 憲法41条

(国会の地位、立法権) 国会は、国権の最高機関であって、国の唯一の立法機関である。

又、通達課税についても

「わが国では、税法六法と通達集が同じボリュームと体裁で書店の店頭に並び、租税実務家は法令の改正よりもむしろ通達の改正に敏感に反応し、通達集の買換えを法令集よりも優先する傾向さえ見られる。

学界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。この問題を取り扱う論考は蓄積され長い年月を経てきたといえる。通達の法源性を否定し、通達による課税は租税法律主義に抵触するという理論上の考え方と、租税実務上、通達の存在は不可欠で、法令集に依拠するのではなく、通達を確認しながら租税実務を遂行する現場との二重構造が当然のごとく受け入れられ、定着してしまっただけである。

最近では、通達が理論上は法ではなく租税法の法源ではないとする見解は、租税実務上、何の意味も持たないとして、通達課税と租税法律主義の関係を問うことをテーマとする論考は陳腐化を余儀なくされている・・・」 < 増田英敏著「租税憲法学 (第3版) 」 149頁 >

松沢智教授は「租税法律主義は、租税に関する重要事項をすべて法律をもって定めなければならないという立法上の原則を定めたものであるが、更に、一般に租税法律主義のなかに種々の内容の原則を含むと解されている。曰く、課税要件明確主義、租税法規不遑及の原則、合法性の原則等がそれである。

しかしながら、これらはいずれも、近代憲法の歴史的な意義の「ものとしての価値をもつ」とどまる。むしろ、現代的な角度においてこれを捉えれば、前掲の諸原則はむしろ必要ではあるが、更に、現在の「税務」と称する実務を鳥瞰するとすると、新しい視点からの現代的意義における租税法律主義の必要性が要請されよう。すなわち、そこには憂慮すべき事実として申告納税制度の本質に反する租税法規条項の難解性があり、また、租税法の対象たる『所得概念』につき、その経済的把握と称して法を無視している事実が存在している点である。租税実体法の中心となるべき『所得』そのものが税法上において定義のなされていないことから、国庫主義の人たちは、経済的観察の名のものに不当に法

を離れた解釈を施している危険がある。更に、租税法律主義を形骸化し、公平負担の原則の名のもとに、制定法を無視して徴税を行おうとしているおそれがうかがわれる。そのためにも、法の条理としての真の公平とは何か、租税平等主義とどこが一体異なるのかなどを、これらは新しい視角からの問題提起として取り上げる必要が起こってくる。」

そこで更に、「租税法は誰のためにあるのか」、そして「租税法は法律である」との観点からの租税法律主義の原則の最高が強調されているが、まさしくその通りである。」

< (租税行政と納税者の救済～松沢智先生古稀記念論文集/中央経済社)筒井保司著「通達行政の違法と救済」257頁 >

通達の意義及び機能

「通達とは、上級行政庁が下級行政庁に対して発する命令示達の一形式であり、書面により送付されるものである。通達の法律上の根拠は、国家行政組織法第14条第2項の「各大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」という規定にある。また、下級行政庁及びその職員は、国家公務員法第98条第1項の「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」という規定により、通達に従う義務を負う。このように、通達は行政組織の内部で拘束力を持つものであるが、国民を拘束するものではなく、また裁判所を拘束するものでもない。したがって、通達は法源ではない。これは租税法上においても同様である。このような通達の一般的な法的性質について明らかにした最高裁判所の判決もある。

なお、前述の国家行政組織法第14条第2項の「各大臣、各委員会及び各庁の長官」だけが通達を発する権限を有するのではなく、一般に、行政組織上の上級官庁は、全てこの権限を有する旨を判示した下級審判決もある。

また、これとは別に、通達に反する下級行政庁の処分も、法令に適合している限り、適用・有効であるとした判決もある。」

< (租税行政と納税者の救済～松沢智先生古稀記念論文集/中央経済社)筒井保司著「通達行政の違法と救済」258頁 >