

262 所得税法一五七条を適用して過大不動産

管理料の必要経費算入を否定した事例

増井良啓

租税判例研究会

東京地裁平成元年四月一七日判決

(昭和六三年(行ウ)第一〇号、廣瀬幸藏対豊島
税務署長、所得税更正処分等取消請求事件)

訟務月報三五卷一〇号二〇〇四頁

(参照条文) 所得税法一五七条

〔事実〕 昭和五八年当時、原告Xは貸ビルを所有し、また、Xおよびその母親(以下「Xら」という)は共有持分各二分の一の割合で貸駐車場を共有していた(貸ビルと貸駐車場をあわせて「本件物件」という)。Xらは、本件物件を他に賃貸した上、Xらが株式の全部を有しXがその代表取締役をとめている訴外同族会社A社との間で、次のような賃貸不動産管理委任契約をむすんでいた。すなわち、Xらが本件物件の管理をA社に委託し、その委託の対価である管理料として、Xらが本件物件に係る地代、賃料、保証金償却、損害金等として受領すべき金額の五〇%を支払う旨の契約である。

Xは、この契約にもとづき、昭和五八年分の管理料として三四二四万三九〇〇円をA社に支払い、昭和五八年分所得税の確定申告(青色の申告書によるもの)に際し、右金額を不動産所得の必要経費に算入した(以下「本件行為計算」という)。その結果、Xの不動産所得の金額は零円となった。これに対して、豊島税務署長Y(被告)は、昭和六〇年三月三〇日付けで、Xの昭和五八年分所得税の増額更正および過少申告加算税賦課決定をおこなった。これに不服のXは、不服申立をへて、右更正および賦課決定(ただし、裁決による一部取消後のもの)の取消を求めて出訴におよんだ。これが本件である。

争点は、所得税法一五七条にもとづいて本件行為計算を否認できるかどうか、その場合の適正管理料はいくらか、ということである。Yは、本件行為計算を容

認した場合には、株主であるXの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場合にわたるので、所得税法一五七条にもとづき、右行為計算を否認して適正と認められる管理料に引き直して計算すべきところ、適正と認められる管理料は比準同業者における支払管理料の平均割合をもとにして算出すると四二七万六八七四円となる、と主張した。他方、Xは、(1)Yによる適正管理料の算定方式は合理性を欠く、(2)一五七条の適用にあたってはXの支払管理料が結局はA社の法人所得やXの給与所得として課税されることをも斟酌すべきである、と主張した。

〔判旨〕 請求棄却。

「その所有する貸ビル及び貸駐車場の管理を法人税法二条一〇号に所定の同族会社である不動産管理会社に委託している者が支払った管理料について、それが所得税法一五七条に基づく行為計算の否認の対象となるか否かを判断し、また、否認すべきものとした場合における適正な管理料を計算するためには、右のような同族関係のない不動産管理会社に同規模程度の貸ビル又は貸駐車場の管理を委託している同業社が当該不動産管理会社に支払った管理料の金額の賃貸料収入の金額に対する割合との比準の方法によって、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し、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、合理的な方法である。」としたうえで、「四二七万六八七四円が、本件物件に係る通常であれば支払われるであろう昭和五八年分の標準的な管理料の金額である」と認定する。

「しかし、XがAに支払った昭和五八年分の管理料の金額が三四二四万三九〇〇円であることは、右……のとおりであるところ、右支払金額は、右……の標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であつて、純経済人の行為としては極めて不合理であり、Aが、Xを株主とし、かつ、代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得たものと言わざるを得ない。そして、……右のような行為計算を放置した場合、Xの不動産所得の金額を減少させ、よつて、Xの所得税の負担を不当に減少させる結果となることは明らかである。したがつて、右の行為計算は、所得税法一五七条に基づいて否認されるべき場合に該当し、右標準的な管理料の金額である四二七万六八七四円を、XのAに対する管理料の金額としてXの不動産所得を計算すべきである。」

(Xの主張にこたえた部分については、必要に応じて評釈の中で言及する。)

〔評釈〕 結論に賛成。

本件は、同族関係者が同族会社に支払った不動産管理料につき、所得税法一五

七条の適用が問題となった事例である。
一 まず、本判決の位置づけを試みる。

所得税法における同族会社の行為計算否認規定の適用が問題となった裁判例としては、次のものが散見されるにとどまる。

(A) 会社から個人へと所得が流出するタイプの事案を扱ったものとして、①東京地判昭和四五・二・二〇行集二二巻二号二五八頁、②a 東京地判昭和五四・九・二六税務訴訟資料(以下「税資」)一〇六号五九九頁、②b 東京高判昭和五七・二・八税資一二二号二八頁、②c 最判昭和六〇・五・二三税資一四五号四六九頁。

(B) 個人から会社へと所得を流しこむ型の事案を扱ったものとして、③東京地判昭和五五・一〇・二三税務月報二七巻三号五六八頁、④a 大阪地判昭和六三・一・二九税資一六六号五一五頁、④b 大阪高判平成元・五・二四(未公判、税務事例二二巻四号三三頁に紹介)。

本判決は、右(B)の型の事例につき、所得税法一五七条の適用を肯定した一裁判例として位置づけることができる。もっとも、社会的な見地から事案を眺めると、不動産管理会社を介させたXの租税節減行為の一部が問題とされている点特徴的である。すなわち、仮に何らの制限措置も講じられないならば、不動産

所有者は、第三者に不動産を賃貸しつつ、一方では、高額な管理料を会社に支払うことにより、不動産所得を圧縮して法人所得に転換し、もって所得税の累進税率の適用を回避することができ、他方では、会社を経由して本人や家族に給与所得の形で所得を分散し、給与所得控除の恩恵を享受することができる。このような行為に対抗して、所得税法一五七条により過大管理料の必要経費算入を否定した処分の是非が、本件で問題とされているのである。

二次に、判旨の論理を簡単に分析する。

引用した判旨のうち、前段は所得税法一五七条の適用のしかたの枠組みを設定したうえで「標準的な管理料の金額」を認定しており、後段はそれを前提として事案へのあてはめをおこなっている。

(1) 判旨前段は、所得税法一五七条の要件・効果を考えるにあたって、非同族同業者の管理料割合との比準の方法によって標準的管理料の金額を算出し、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、合理的な方法であると述べる。

この点については、次の理由から、正当であると考える。すなわち、同条の趣旨は、所得税負担の不当な減少を防止するため、そのような結果をもたらす行為・計算を独立当事者間で通常なされる

正常な行為・計算にひきなおして課税することにある(参照、金子宏・租税法(第二版)二七二頁)。そうだとすると、一五七条の適用にあたっては独立当事者間で通常支払われるであろう管理料の額を基準とすることになるところ、これを立証する方法として、同業者比準にもとづく標準的な金額を用いることは合理的であるからである。

右の点は、本件事案の解決にあたって、なぜ所得税法三七条でなく一五七条が用いられたか、ということにも深く関係する。本件は、純粹な実体法の論理だけからすれば、三四二四万円余の支出のうち必要経費を四二七万円余であると認定すればすむ事案である。それにもかかわらず一五七条が用いられたのは、証拠法の観点からみた一五七条のひとつの機能が、同業者比準にもとづく更正・決定を承認し、立証を緩和することにあるからである。判旨の論理をすすめれば、このようになるとおもわれる。

(2) 判旨は、右の枠組みにしたがつて、標準的管理料の金額を四二七万円余と認定している。その算出方法はY税務署長の主張を全面的にとりいれたものであり、Xの主張(1)は失当であるとしてしりぞけられている。この点については、その実務上の重要性は疑いを容れないところではあるが、事実認定の問題として裁判官の自由心証にゆだねるべきことが

らであるので、ここではたちらない。

(3) 判旨後段は、現実には支払った管理料三四二四万円余は、標準的な管理料四二七万円余と比較して、(一)「著しく過大」であり、(二)「純経済人の行為として極めて不合理」であり、かつ、(三)「同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得た」とのべている。この三つのうちテストとして機能しているのは(一)のみであり、(二)および(三)は補充的ならべられているにすぎない。つまり、管理料が「著しく過大」であるという判断から、所得税法一五七条にいう「所得税の負担を不当に減少させる結果となる」という結論が導かれている、と読むことができる。

では、(一)のテストについては、どのように考えるべきであろうか。

第一に、(一)のテストが「著しく」というしほりを要求していることについては、妥当であるというべきであろう。なぜなら、一に、所得税法一五七条の文言「不当に」は、相当程度の金額のひらきを要求しているものと解するのが素直であるからである。二に、所得税法三七条と対比すると、一五七条においては前述のように立証が容易になっているため、その分だけ金額面での要件にしほりかけるのがバランスのとれた解釈であるからである。

第二に、(一)のテストの守備範囲は、当

該項目の金額の多寡が問題となる場合に
限られる。本件のように必要経費が問題
となっている場合には「著しく過大」で
あるかどうか吟味されねばならず、逆
に、過少収入が問題とされる場合には
「著しく過少」であるかどうかのテスト
が用いられることになるであろう。後者
のテストのあてはまる具体例としては、
いわゆる又貸し方式による節税プラン
(不動産所有者が低額な賃貸料で会社に不動
産を貸し付け、さらに会社がその不動産を通
常の賃貸料で第三者に又貸しする方式)があ
げられる。さらに、法一五七条自体は
「不当に」という表現を用いているにす
ぎないから、場合によっては、(一)のテス
ト以外に(二)(三)のテストの機能する可能性
も否定できない。

第三に、具体的にいかなる場合が「著
しく過大(過少)」にあたるかについて
は、今後問題が残されている。しか
し、本件の事案において、三四二四万円
余が四二七万円余よりも「著しく過大」
であるという結論には問題がないと考
える。

(4) ところで、本判決は、Xの主張(2)
にこたえて、所得税法一五七条の適用に
あたり、(一)Xの不動産所得と給与所得と
は「所得の発生を斟酌を異にする」か
ら、Xの給与所得を斟酌すべきではな
く、(二)「所得税の負担」と明記する「同
条の規定上明らかである」から、A社の

法人所得を斟酌する必要性も存しない、
とのべている(訟務月報三五卷一〇号二〇
一九頁、判旨)への引用は省略した。

(一)の理由づけは、本件で問題となっ
ている必要経費の額は実体法上不動産所得
の算定のうえでのみ問題とされているに
すぎないから、一五七条による是正はそ
の範囲でのみこれをおこなえば足りる、
との意に解する余地がある。(二)につい
ては、現行法上、所得税法一五七条と法人
税法一三二条とが各々独立の要件・効果
をもつ条文としておかれており、文言上
も「所得税の負担」「法人税の負担」と
書き分けられていることからすると、相
当である。

このように、現行法の解釈として、X
の主張(2)には無理がある。しかし、そも
そもXは、不動産所得の給与所得および
法人所得への転換までをすべて考慮した
うえで、節税を狙っていたのではなかつ
たのか。仮にそうだとすれば、本件行為
計算は、法人を介在したXの税額減少作
戦の一部分でしかなく、事態は本件行為
計算を含む一連の取引をふまえて判断さ
れるべきではないか。

以上のように考えると、Xの主張(2)の
中に重要な問題提起が含まれていること
は、これを否定できない。Xの論旨は、
各税目ごとに同族会社の行為計算の否認
規定をおき(参照、所得税法一五七条、法
人税法一三二条、相続税法六四条、地方税法

七二条の四三)、一連の取引を分断して
各々の要件・効果を考える現行法のしく
み自体にむけられたものである(参照、
昭和三十六年税制調査会・国税通則法の制定に
関する答申の説明一六一九頁。同様の問
題は、本件のような個人のイニシアティ
ブによる行為計算をも、「法人の行為又
は計算」という文言の下に包摂する所得
税法一五七条の規定上の不自然さにもあ
らわれている(沿革につき、清永敬次・法学
論叢七二巻一号四四頁、二号二二頁、七四巻
二号一頁参照)。

けれども、右の問題点は、Xの請求を
積極的に根拠づけるものとはいえない。不
動産管理会社を介在させた節税プ
ランにおいては、給与所得や法人所得を
斟酌したとしても、なお「不当な」税額
減少が生じる場合が多いのではないかと
推測されるからである。判決文からは不
明であるが、仮に本件がそれにあたれ
ば、Xの主張(2)は、がんらい結論を左右
するに足りないものであったということ
になる。

(5) なお、所得税法一五七条の適用に
関連して、法人税上の対応的調整の必要
の有無も問題となりうるが、本件では争
われていない。

三 以上の次第で、標準的管理料の金
額を四二七万円余とした事実認定を前提
として、判旨の結論に賛成する。
本判決は、不動産管理会社を介在させ

た租税節減行為に対する所得税法一五七
条の適用を肯定したものととして、今後同
種の事例の解決にあたって参考になるで
あろう。しかし、同条による解決には、
同業者選定の困難という障害がある。執
行の困難は、法的根拠を欠く形式基準の
事実上の普遍化を招きかねない。同種の
事例が頻発するようであれば、立法によ
る個別的否認規定の創設の可否を議論す
る必要が生じよう。

本判決は確定している。本判決の評
釈・解説として、一杉直・税経通信四四
巻一一号二五八頁、中村勝樹・税務事例
二二巻七号一九頁、鎌田正・税研時報四
巻一号四六頁、無署名・速報税理八巻二
〇号七頁がある。

(ますい・よしひろ)東京大学助教授)

裁判例(2)の注(1)の材料。
- 平成元・4・25 判決集録37号100頁
(10) → 病院の委託料(注)
- 平成元・7・5 判決集録38号117頁
(50) → 法人、委託料の委託