

〔特別寄稿〕

「不動産貸付業」・「駐車場業」に対する個人事業税の課税について

碓井光明

目次

- 一 問題の所在
- 二 課税権の帰属
- 三 不動産貸付業及び駐車場業の意義と認定基準
- 四 不動産所得・事業所得との関係
- 五 不動産貸付業をめぐる裁判例
- 六 おわりに

「不動産貸付業」・「駐車場業」に対する個人事業税の課税について

（都法五十六―二）

五五

一 問題の所在

道府県の課す地方税のうち、事業税は、税收において大きな位置を占めている。そして、事業税には、個人に対する事業税（個人事業税）と法人に対する事業税（法人事業税）とがある。税收比率からすれば、平成二五年度で法人事業税一八・一パーセント、個人事業税一・二パーセントで、圧倒的に法人事業税のウエイトが高い。しかし、納税者にとって、個人事業税を無視することはできない。地方税法（以下、「法」という）は、「法人の行う事業」には、非課税規定に該当しない限り、原則としてすべて課税する（七二条の二第一項）こととする一方、個人事業税の課税対象について、第一種事業、第二種事業及び第三種事業に分けたうえ（七二条の二第三項）、それぞれについて、限定列举方式で事業を掲げている（七二条の二第八項―第一〇項^①）。個人は、法（及び後述の法の委任に基づく政令）の定める列举事業に該当しない限り、事業税を課されないことを意味する。

ところで、個人事業税の課税対象とする第一種事業の中には、不動産貸付業（四号）及び駐車場業（二三号）が含まれている。他の事業と同様に、これらの事業について定義する定めは、法及び法施行令に見られない^②。高齢に達して、子供も独立したのを機に、従来住んでいた住宅を取り壊して、自らは高層マンションに転居し、住宅を取壊した後の跡地を駐車場として貸し付けるとか、アパート構造の建物に建て替えて貸し付けることを考える人もいる。また、マンションの分譲広告を受けて自宅住所から離れた道府県内のマンションの住戸を購入して、それを貸し付けて収入を得ようとする人も少なくない。これらにより収入を得ようとする者にとって、それが個人事業税の課税対象になるか否かは重要な関心事である。

ところが、前述のように、法は、これらの事業の意味について解釈に委ねているように見える。「不動産の貸付け」とか「駐車場」の意味は比較的明確であるにしても、そこに「業」が加わった「不動産貸付業」や「駐車場業」となると、「事業」といえるほどの状態に達していなければならない。不動産の貸付けや土地若しくは建物を駐車場の利用に供することについて、それらがどの程度に達した場合に「事業」といえるのが問題となる。この点は、通常の人にとってけっして明確であるわけではない。どのような解釈・運用がなされているのか、それらに問題点がないのかを検討する必要がある。また、微妙な解釈運用の中で、誤った課税がなされたことについて納税者が気づくのが遅れた場合の救済策についても検討する必要がある。

また、仮に課税対象となる事業と認定される場合に、前記の高齢者にあつて転居した高層マンションの所在地が従前の自宅建物のあつた道府県と異なる場合とか、マンションの分譲広告を受けて自宅住所から離れた道府県内のマンションの住戸を購入して、それを貸し付けて収入を得ようとする場合に、どの道府県に対して事業税の納税義務を負うのかについても検討する必要がある。この点に関しては、法解釈論というよりは、制度論として検討してみたい。

本稿は、そのような問題意識により、不動産貸付業及び駐車場業に対する個人事業税の課税について検討しようとするものである。なお、事業税は、東京都も課税権を有しているが、法の用いている用語例に従い、本稿においては、原則として「道府県」の語を用いることとしたい。

二 課税権の帰属

順序を逆にして、まず、課税権の帰属に関する検討を行いたい。

個人事業税の課税権の帰属については、「事務所又は事業所所在の道府県」が課税権を有する原則である（七二条の二第三項）。そして、事務所又は事業所を設けないで行う事業については、その事業を行う者の住所又は居所のうち、その事業と最も関係の深いものをもって、その事務所又は事業所とみなして（七二条の二第七項）、課税権の帰属を決することとされている。したがって、「みなし」の文言はともかくとして、課税権は、第一次的には、事務所又は事業所所在地、それがなければ補充的に住所又は居所という順序により、その帰属が定まることになる。「事務所又は事業所」として認定する要素として、人的設備であること、物的設備であること、事業の必要から設けられたものであること、その事業がある程度の継続性をもったものであること、が挙げられている。^③

なお、二以上の道府県において事務所又は事業所を設けて事業を行う個人に関係道府県が所得を課税標準として事業税を課する場合には、その所得（異なる税率を適用される所得があるときは、その異なる税率を適用される所得ごとに区分した所得）は、省令の定めるところによって、主たる事務所又は事業所所在地の道府県知事が、関係道府県内に所在する事務所又は事業所について所得の総額を当該事務所又は事業所の従業者の数に按分して定めることとされている（七二条の五四第二項）。

課税権の帰属に関する法の仕組みは、事業税の性質論と関係があるかのように説明されている。次のような議論は、実際にも通用していると思われる。

「事業税は、事業を行う者と道府県との間の応益負担の原則に立脚して課される道府県税である。

事業に対し、道府県が事業税を課するのは道府県が事業に対して与える各種のサービスについて事業自らがこれに要する経費を負担すべきであるとする考え方に基づいている。いうまでもなく、事業は、労働、資本等の生産要素を結合することによって営まれるものであるが、その際、事業自体は道府県の各種行政による受益があつてはじめてその経営を全うすることができるわけである。

換言すれば、事業は、道路、橋梁、港湾、学校、公衆衛生施設等各種の道府県の設置する公共施設の利用による受益があつてはじめて完全な収益活動を行うことができるものであるから、事業を行う者は当然にこれらの行政のために必要とされる経費を賄うための租税を負担すべきであると考えられるのである。事業税が応益原則に立脚した税種であるといわれる所以であり、地方自治の認められている道府県税の中でも重要な基本的税目とされている所以もまたここにあるのである。^④」

ここには、応益負担及び各種公共施設の利用による受益の点が強調されているといつてよい。このような性質論に着目した場合に、課税権の帰属に関する法のルールは、事務所又は事業所の所在地に着目する点において、個人事業税の対象事業の大半との関係においては、違和感がない。たとえば、第一種事業に属する印刷業や旅館業、第三種事業に属する税理士業や理容業などを念頭にいた場合に、事務所又は事業所に着目することが応益性の観点から自然である（たとえば、神奈川県内に住所を有する個人が東京都内に税理士事務所を開いて税理士業を営んでいる場合は、東京都が個人事業税の課税権を有する）。事業活動の実態が事務所又は事業所中心に行われると考えられるからである。

しかし、こと不動産貸付業及び駐車場業の課税権帰属に関する限りは、応益課税論に着目するならば、疑問がな

いわけではない。すなわち、これらの事業にあつては、前述の説明に登場する応益の関係は、不動産貸付業に供されている不動産又は駐車場の用に供されている駐車場の各所在地の道府県との間にこそ強く認められると思われる。それに比べて、不動産貸付業及び駐車場業を行うための小規模な事務所又は事業所の所在する道府県との応益関係は、はるかに小さなものにすぎない。さらに、みなし規定による住所・居所所在地の道府県との間の応益関係は、ほとんどないといつても過言ではない。事業といえるには、住所又は居所において、一定程度の業務がなされていることを要すると解すべきである。事業税が道府県税であるので、課税権の帰属が問題にならないように思われやすいが、大都市、たとえば東京都内に居住している者が、郷里、たとえば秋田県秋田市所在の不動産を所有して貸し付けているにもかかわらず、同県内に事務所・事業所は有していないような場合においては、現行法によれば、当該不動産貸付業に係る個人事業税について東京都のみが課税権を有することになる。この扱いは、あまりに不自然であろう。事業税と固定資産税とは別の税であるから、秋田市が固定資産税の課税権を有していることは、この議論を左右するものではない。

したがって、立法論として、第一次的には、不動産又は駐車場の所在地によつて課税権の帰属を定める方が合理的なように思われる。そして、その所在地と別の道府県内に事務所又は事業所を有する場合には、然るべきルールを設けて配分することとするのが合理的である。幸いに、個人事業税は、比例税率の税であるので、配分の基準さえ決めれば、配分にそれほど困難はない。事務所又は事業所を有しない場合の現行の扱い、すなわち、その事業を行う者の住所又は居所のうち、その事業と最も関係の深いものをもって、その事務所又は事業所とみなす課税方法（七二条の二第七項）^⑤は、本来は物税的な性質の事業税に、結果として人税的な性質を帯びさせてしまうように思われる。アメリカ合衆国の州税に関して、課税する州と課税される人、財産、活動との間には、一定の結合関

係、すなわち nexus の存在が必要とされると解されている。⁽⁶⁾ 日本の個人事業税の課税についても、本来は、そのような結合関係が認められなければならないであろう。アメリカ合衆国の場合には、前記の nexus は、連邦憲法の Due Process 条項及び通商条項によるものとされ、憲法上の要請である。これに対し、日本国憲法が nexus の存在を要求していると断定することは困難である。したがって、解釈論ではなく、立法論として、再検討の必要があるといわなければならない。

不動産又は駐車場の所在地に着目しない現行制度は、個人事業税全体を通じた一貫的な扱いをする必要上の、やむを得ない扱いであるといえるのかもしれない。個人事業税の対象事業の性質に応じたきめ細かな制度を構築することは技術的に難しいという判断によって、これまで特別な定めをする模索をしなかったのであろう。⁽⁷⁾ 技術的という点においては、法七二条の五〇第一項が、不動産所得及び事業所得について当該個人が税務官署に申告等をし又は税務官署が更正等をした課税標準を「基準として、事業税を課する」原則を採用し、かつ、法七二条の五五が、個人事業税に関し、「当該事業の所得の計算に必要な事項」の申告義務を課しつつも、法七二条の五五の二が、所得税の確定申告書に「事業税の賦課徴収につき必要な事項」を附記して確定申告をした場合には、前記の申告がされたものとみなすことによって、納税者の事務負担を軽減していることとも無関係ではない。道府県により異なる税率が採用されていれば別であるが、現状においては、法人と異なり、すべての道府県が標準税率によっているので、納税者としては、いずれの道府県に納税するかに関心を抱くよりも、簡便さを歓迎するのであろう。

課税権の帰属に関して、不動産の所在地を無視する結果、日本国内に住所又は居所を有しない者が、国内の不動産を貸し付けている場合に、課税の空白を生ずることがある。外国に居住し外国において日本国内の不動産の貸付けのための相当程度の業務を行なっている者が、国内に事務所又は事業所を有しないときは、その者は、法七二条

の二第六項に基づく法施行令一〇条の二を媒介として、法施行令七条の三の五に該当しない限り、当該不動産所在地の道府県を含めて、いずれの道府県も課税権を行使できないことになる。法施行令七条の三の五第五号該当性を検討するに、不動産貸付けの仲介をする業者であっても、業務をその者に対して独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合は、同仲介事業者の事務所又は事業所所在地の道府県が当該不動産につき課税権を行使することはできないと解される（第五号柱書の括弧書を参照）。結局、このような場合には、国内源泉所得課税のある所得税と異なり、相当規模の不動産の貸付けが事業的になされていても、個人事業税の課税はなされないことになる。

三 不動産貸付業及び駐車場業の意義と認定基準

1 解説書における説明及び総務省通知

不動産貸付業及び駐車場業に該当すると判断するには、不動産の貸付けや駐車場として使用させることが、「事業」といえる程度に達していることが必要とされる。

事業税制度に詳しい行政関係者の執筆になると思われる書物によれば、「不動産貸付業」とは、「継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付け（地上権又は永小作権の設定によるものを含む。）を行う事業」をいうものとされている⁽⁸⁾。また、「駐車場業」とは、「対価の取得を目的として、自動車の駐車のための場所を提供する事業」をいうものとされている⁽⁹⁾。

次に、総務省が発している通達（通知）「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」（通知）（平成二二・四・一）（以下、「総務省通知」という）の中に示されている取扱いを見ておこう。この通知は、一つの行

政組織内において発せられる通達（国家行政組織法一四条二項）とは異なり、あくまでも総務大臣の技術的な助言（地方自治法二四五条の四第一項）であって、道府県がこれに法的に拘束されるわけではない。しかしながら、総務省通知は、事実上、道府県の事業税の運用に大きな影響を与えている。そこで、まず、その内容を確認しておく。第三章第二、二の二の内容である。

①不動産貸付業について

不動産貸付業について、総務省通知第三章第一節第二、二の一（三）は、まず、次のように定義的な叙述をしている。

「不動産貸付業とは、継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付け（地上権又は永小作権の設定によるものを含む。）を行う事業をいうものであること。」

ここには、継続性及び目的（対価の取得）が示されている。

次いで、「なお」書により、「不動産貸付業に該当するかどうかの認定に当たっては、所得税の取扱いを参考にするとともに次の諸点に留意すること」として、アウの三点を挙げている（傍点は筆者が付した）。

ア アパート、貸間等の一戸建住宅以外の住宅の貸付けを行っている場合においては居住の用に供するために、独立的に区画された一の部分の数が、一戸建住宅の貸付けを行っている場合においては住宅の棟数が、それぞれ一〇以上であるものについては、不動産貸付業と認定すべきものであること。

イ 住宅用土地の貸付けを行っている場合においては、貸付けの契約件数（一の契約において二画地以上の土地を貸付けている場合は、それぞれを一件とする。）が一〇件以上又は貸付総面積が二平方メートル以上であるものについては、不動産貸付業と認定すべきものであること。

ウ 一戸建住宅とこれ以外の住宅の貸付け又は住宅と住宅用土地の貸付けを併せて行っている場合等については、ア又はイとの均衡を考慮して取り扱うことが適当であること。

②駐車場業について

総務省通知第三章第一節第二、二の一（六）は、「駐車場業とは、対価の取得を目的として、自動車の駐車のための場所を提供する事業をいうものであること」としつつ、「建築物である駐車場を除き、駐車台数が一〇台以上である場合には、駐車場業と認定すべきものであること」という「なお」書を付加している。

以上の通知においては、随所に数値基準（棟数、契約件数、貸付総面積、駐車台数など）が登場している。これらの数値基準が、法の規定から合理的に導かれることであるのかどうかが問題になる。地域によっては、社会通念上、これらの数値よりも小さい場合でも課税対象事業と認定すべきであるとか、逆に、この数値では対象事業と認定するには小さすぎるというようなことはないのだろうか。数値に着目するとしても、事業と判定する場合において、その数値は地域性により左右されないのかという問題である。地域性が認められるとするならば、通知の示す数値は、一応の目安を示したものとどまると見るべきであろう。この点については、後に、道府県における扱いを述べる際に触れることにしたい。地域性によるバリエーションが認められるとするならば、道府県の地域性のみならず、観念的には、同一道府県内であっても、個別の地域特性による一定範囲の幅のなかの差異が生ずることもあり得ることになる。もっとも、商業集積地区の不動産の貸付けと田園地帯の不動産の貸付け、さらにこれらの複合している場合など、どのように地域特性を判断すべきか、難しいところがある。

なお、法は、不動産貸付業と駐車場業とを別個の課税対象事業として掲げているところ、同一の者について、不動産の貸付けと駐車場とを別個に認定した場合に、各事業として認定できないときに、両者を併せて事業と認定す

ることができるか否かを検討したい。いずれも不動産を用いた事業であること、しかも、駐車場として利用させる行為は不動産の貸付けの一場面ともいえること（駐車場業は、不動産貸付業の特定場面を取り出したともいえる）、さらに、両者は、ともに第一種事業であって税率も等しいこと、に鑑みるならば、不動産の貸付けと駐車場との両者を併せて判定して「事業」と認定できる場合には、個人事業税の課税対象と認めてよいと思われる（併せ認定）。併せ認定をする場合に、両者の数値基準の数値の取り方が異なるので、その点をいかにするかが問題となる。いずれの場合も、一〇の数字に着目していることから、たとえば、貸し付けられている住戸数又は住宅の棟数と駐車可能台数との合計が一〇以上である場合に、事業と認定することになるか。

さて、以上において注目してきた数値基準は、「事業」の程度に至っていることについての一つの視点であることは疑いないが、そのみで事業と認定できるわけではない。最後は、社会通念に即して判定するほかはない。不動産の貸付けや駐車場所の提供が、事業といえる程度の「業務」を伴ったものであることが想定されているといふべきである。これを事業としての「業態」と呼んでおきたい。どの程度の業務内容が求められるかは、いちがいに言えないが、少なくとも、不動産の管理や駐車場所の提供に係る業務のすべてを管理会社に委託しているような個人は、たとえ数値基準を満たしていても、不動産貸付業として事業税を課される「事業」には該当しないと見るべきである。¹⁰ そのように解したとしても、別途、管理会社に対して法人事業税が課されるのであるから、応益課税の観点からの課税漏れが生ずるわけではない。今後、高齢者が不動産を貸し付けるとか駐車場所を提供する場合に、管理会社委託方式が活用されることが多くなると予測されるだけに、事業税の扱いを明確にして、予測可能な状態にしておくことが必要であろう。

ところで、数値基準による「事業」の認定を基本とする場合に、不動産の所有を家族間に分割することによつ

て、数値基準を満たしていないとして、個人事業税の課税を免れる者が登場する可能性がある。そのような事態を放置したままにするのか、それとも法により特別に網をかけるかは、政策判断の問題である。網をかける方式として、たとえば、生計を一にする親族が有する不動産の貸付けについては、それらの親族の有する不動産の数値を合算して、事業性を判定することも考えられる⁽¹¹⁾。そのような対処をしようとするのであれば、現在の数値基準を法又は法の委任に基づく政令に定める必要がある。なお、現行法において累進税率は採用されていないので、個々に業務を行っているときには、課税標準の合算を行う必要はない。(資産所得合算課税制度は廃止されている)。しかし、事業主控除も個々に認めてよいのか、立法論的検討が必要となる。ちなみに、親族が不動産を共有して、その不動産を貸し付ける事業を共同で営んでいる組合形態の場合にも、現行法においては、個々の親族に事業主控除が認められる。

2 道府県における取扱いからの考察

道府県は、事業の認定について、総務省通知を参酌しつつも、独自の認定基準により補充しているのが実情である。

たとえば、神奈川県は、住宅用以外の家屋で一戸建のものを貸し付けている場合は五棟以上として、総務省通知を補充している。住宅用以外の家屋で一戸建のものの貸付けについて、総務省通知による一戸建て住宅の貸付けにあつては一〇棟以上という扱いと異ならせる理由は何であろうか。当該家屋で行われている活動に着目しているとも推測されるが、個人事業税の課税対象性を判断するには、本来は、当該不動産の所有者の「貸付けに伴う活動」に着目すべきものである。平均的に見て、そのような活動に違いがあるという認識に基づいているのかもしれない。

ない。

もつとも、そのような認識に基づいていると断定することはできない。家屋の貸付けが、⑦家屋に係る貸付総面積が六〇〇平方メートルを超えていること、⑧家屋の貸付料（一時に受ける権利金、更新料、礼金等を除く）のうち、個人に帰属する収入金額が一二〇〇万円を超えていること、のいずれにも該当する場合は、対象事業に該当するとしているからである。家屋の貸付けについて、「面積・収入金額併用基準」を取り入れて、事業性を判断しようとするものであるが、必ずしも、「貸付けに伴う活動」に着目したものとはいえない。むしろ、常識的な意味の規模を重視しているのを見ると自然である。

また、神奈川県は、劇場、映画館、野球場、ホテル等の競技、遊技、娯楽、集会等のために基本的施設を施した不動産を貸し付けている場合も、課税対象事業として取り扱うことにしている。このような用途を特定した認定基準は、総務省通知にないものであるから、総務省通知の空白部分を補充する趣旨である。不動産貸付業を課税対象事業に追加した昭和五六年度の改正前は、「競技場、遊技場、集会場等の貸付業」が課税対象事業として揚げられていたところ、それが同改正により「不動産貸付業」に吸収されたという経緯がある。これらの施設の貸付けの規模に鑑みると社会通念上不動産貸付業と見るのが自然であるとする見方であろうと思われるが、それは、これらの貸付けのためには、それ相応の貸付のための活動（業務）を伴うであろうという一種の推定によるものというべきである。この推定を破るような契約内容である場合には、いかに多数の人を集める施設の貸付けであっても、課税対象事業とすべきではない。施設の修繕等を含めてすべて借り受けた者が行うこととして、所有者の銀行口座には毎月賃料が振り込まれるのみで、所有者が特別な活動（業務）をしていないような場合にまで、事業税を課する根拠はないと思われる。

前記の面積・収入金額併用基準及び劇場等の貸付けについての取扱いは、総務省通知との関係においては、「ア又はイとの均衡を考慮して取り扱うことが適当であること」と述べるウの適用例ともいえよう。

なお、神奈川県は、駐車場に関しては、ほぼ完全に総務省通知に沿った扱いをしている。

東京都は、神奈川県との面積・収入金額併用基準に相当する基準として、貸付用総床面積六〇〇メートル以上、かつ、賃貸料収入金額一〇〇〇万円以上としている。

かくて、面積と併用する貸付料（賃貸料）の金額基準について、神奈川県と東京都との間に差異があることになる。この併用基準が、「規模」を問題にしているとすると、（ア）貸付料（賃貸料）の単価が東京都の方が神奈川県よりも高いとするならば、むしろ、金額が逆になるはずではないか、（イ）神奈川県内においても、貸付料の単価の違いに応じた地域区分の必要がありはしないか、などの問題点が浮かんでくる。地域の事情をいかなる尺度で把握して認定基準に反映させるべきかという問題である。なお、具体の課税権の帰属との関係において、たとえば、東京都が、神奈川県内所在の不動産からの収益につき、納税者が東京都内に事務所を有しているという理由で、不動産貸付業としての課税をする場合もあることに注意しておきたい。

いずれにせよ、すべての道府県を見たわけではないし、インターネット情報の基準時を正確に把握することも困難ではあるが、道府県が設けている面積・収入金額併用基準の数値には、道府県間に差異があることは否定できないようである。

認定基準設定の苦勞の事情は、平成二二年三月三〇日付で発表された佐賀県の「個人事業税の課税対象者の範囲が変わります。」のホームページ情報が参考になる。長くなるが、全文を引用しておきたい（傍点は筆者が付した）。

「佐賀県では、個人事業税の課税対象となる不動産貸付業の課税対象者について、社会通念上事業と称するに至る規模、賃貸料収入の状況、貸付不動産の管理の状況等を総合的に勘案して判定しています。

これまでの本県の認定基準では、大規模な土地又は建物を賃貸して多額の賃料を得ているという、外形的には明らかに不動産貸付業が行われ、当該事業活動を行うに際しさまざまな公共サービスを受けていると見られるような場合であっても、『契約件数が一件又は二件である』という理由をもって、事業税が課されていないという事案が生じていました。

こうしたことは、事業税の応益的性格に明らかに反していると思われることから、課税の公平性という観点（国の通知「その賃貸状況等からみて、課税しないこととすれば著しく他との均衡を失すると考えられるものについては課税することとして差し支えない」）から、本県の認定基準を九州他県と同じ取扱いとするため、以下のとおり見直すこととしました。具体的には、当該貸付不動産に係る賃貸料収入が年八五〇万円以上（H二二年の不動産貸付に係る収入に対するH二二年度課税分から適用）である場合には、不動産貸付業と認定することになります。」

取扱いの変更前は、「不動産貸付に関する収入金額が八五〇万円以上。ただし、不動産貸付に係る収入金額が年一七〇〇万円未満、かつ貸付件数が二以下の場合を除く」としていた（したがって、貸付件数二件以下の場合でも収入金額一七〇〇万円以上の場合には不動産貸付業と見ていた）のを、他県と同様に、貸付件数にかかわらず、「不動産の貸付に関する収入金額が八五〇万円以上」と改めるというのが結論である。筆者の着目したい「貸付けに伴う活動」や「業態」の見方からすれば、少なくとも、貸付件数一件の場合については、積極的に事業といえるだけの「貸付けに伴う活動」や「業態」が認められない場合には、収入金額が多額であろうとも、不動産貸付業と

認定しないことが合理的であると考えている。しかし、現状は、収入金額に着目した「公平性」の議論が支配しつつあるといえよう。

前記の佐賀県の公表の中には、興味深い事実が明らかにされている。それは、九州各県は、住宅統計調査等から算定した認定基準を「個人事業税に係る不動産貸付業の認定基準の見直しのための協議会」に持ち寄って、前記の統一した認定基準を設定していることである。

佐賀県の発表に登場している「課税することとして差し支えない」という通知は、「個人事業税における不動産貸付業の認定について」（平成二二・一・二七 自治省税務局府県税課長通知）が、不動産貸付業の認定について、「その実態にかんがみ、引き続き、平成二二年度分までの個人事業税については、従来の取扱いを考慮しつつ、適切な処理を行われるようよろしくお願いします」と述べたうえ、「なお、従来の取扱いを考慮したうえで、その賃貸状況からみて、課税しないこととすれば著しく他との均衡を失うと考えられるものについては、従来同様、課税することとして差し支えありませんので、念のため申し添えます」と述べたことを指している。

前記の自治省通知との関係において、宮城県は、「他との均衡を失うと考えられるもの」については、貸付不動産の規模や管理状況などから個別に判断してきたが、「貸付件数や面積要件だけでは地域間で均衡を生じることや、宮城県を除くすべての都道府県では収入金額などの具体的な基準を定めていることから」、平成二二年度（平成二二年所得分）から、建物の貸付けに係る収入金額が年一〇〇万円以上かつ事業所得が二九〇万円を超える場合は、課税対象にすることとしたという¹³⁾。このうちの、事業所得が二九〇万円以上という部分は、法七二条の四九の一四第一項の定める事業主控除の存在に鑑みたものであろう。

3 認定基準の位置づけ

すでに問題を指摘したように、不動産貸付業及び駐車場業を社会通念に従って認定しようとする場合には、数値基準は、地域により異なることがあり得ると思われる。「認定」が事実認定を意味するとするならば、それは法定化になじまないことであるともいえる。そして、事実認定のことであるとするならば、道府県間において異なる数値基準とされていても、そのことの故に違法となるものではないと思われる。それぞれの地域において成立している社会通念による尺度を示すのが数値基準であるということもできる。しかし、数値基準は、たとえば事実認定の基準であるとしても、もともと論理的に説明しにくい基準である。その結果、認定基準の変更の際には、あたかも課税対象事業の認定について「裁量を肯定する」かのような現象が現れるといわなければならない。そうであるとすると、原則的な扱いの部分は、むしろ、「政令の定める基準を参酌して条例で定める」のように、法律自体において条例への委任を定めるのも一方法である。もともと、条例ですべての基準を網羅できるかどうかについては、さらなる検討が必要とされよう。

不動産貸付業の認定について、道府県が執行しようとする場合には、前記のように基準を設ける必要がある。そのようにして設定された基準をどのように見るかが問題となる。

この点について、東京地判平成一八・一・二七（判例集未登載）が、興味深い見解を示している。

この判決は、直接には、東京都主税局長通達「個人事業税課税事務提要」が、不動産貸付業該当と認定する貸付規模を定めたうえで、「不動産の貸付規模が上記の認定基準未満であっても、その賃貸状況等からみて認定基準以上の不動産の貸付けを行っているものと同様の事情にあり、課税しないとすれば著しく他との均衡を失うと考えられるものについては、不動産貸付業と認定するものとし、具体的には、土地を除く貸付不動産の総面積が六〇〇

平方メートル以上であり、かつ、当該貸付不動産に係る賃貸料収入が年一〇〇〇万円以上である場合は、特段の事情がない限り、不動産貸付業と認定して差し支えない」とする基準の適用にあたり、共有物件については、共有者各自につき共有物件全体にかかる貸付面積及び賃貸料収入によることとしていることは是非が争われた事案に関するものである（後述の五1を参照）。判決は、次のように述べて、主税局長通達の合理性を認めた。

「不動産貸付業とは、不動産の貸付けを事業として行うこと、すなわち、反復継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付けを行うことをいうものと解されるところ、不動産の貸付けがこのような意味での事業に該当するかどうかの判定は、貸付不動産の規模（面積、個数）、賃貸料収入の金額、貸付不動産の管理の状況等を総合的に勘案して行われるべきものである（この点は、都局長通達にも記載されているとおりである。）。

ところで、個人の具体的な営みが事業に該当するかどうかは、必ずしも一義的に明確であるとはいえず、何らの基準もなく個別に事業性を判定する方法をとると、事案ごとに区々ばらばらの判定となる事態を避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等から、あらかじめ定められた基準に基づいて判定する方が、納税者間の公平、徴税費用の節減等の見地からみて合理的である。そこで、東京都では、事業性の判定基準を定める都局長通達を発して、個人事業税に関する課税事務の統一かつ迅速な執行を図っているものと解される（証拠略）。したがって、都局長通達に定める事業性の判定基準が合理的なものである限り、これは事業性の判定基準として妥当性を有するものというべきである。」

不動産貸付業に係る「事業性の判定基準」の合理性には一定の幅があり得ることを間接的に認める判決のように見える。

認定基準との関係において検討を要する裁判例がある。後に、国家賠償請求の項目において取り上げる東京地

判平成二一・九・一八（判例集未登載）である。住宅用土地の貸付けについて、契約件数一〇件以上又は貸付総面積二千平方メートルとする総務省通知による基準があるところ、住宅用以外の土地（非住宅用地）（四二・一一平方メートル）を住宅用土地と誤認して、前記基準を適用して不動産貸付業と認定し課税したことについて、いわゆる職務行為為基準説により国家賠償法上の違法があるとした判決である。前記基準が非住宅用地についての基準を直接に示していないことをもって、この貸付けを不動産貸付業と認定することを違法と断定してよいのかについては、大いに疑問がある。前記の面積の倉庫兼事務所用の土地の貸付けをもって不動産貸付業と認定する余地がないとはいえないからである。少なくとも、法の規定から不動産貸付業と認定することを違法とする根拠を直ちに見出すことはできない。ちなみに、非住宅用地として事業性ありとすることは、理由の差替えではない。

四 不動産所得・事業所得との関係

1 不動産貸付業と不動産所得・事業所得との関係

すでに述べたように、総務省通知は、不動産貸付業の認定に当たって、所得税の取扱いを参考にすることを掲げている。もし、「事業」の認定に当たり、所得税法上の事業の概念を参考にするのであれば、そのこと自体には何ら問題ないように見える。しかし、どうやら、運用上、そうとは限らないようである。

まず、所得税の取扱いにおいて「居住戸数一〇以上」とされていた時期においても、事業税に関しては、「特例」と称して、「居住戸数二五以上」とする扱いが、昭和五七年度から平成二二年度まで、二〇年以上にわたり続いて、平成一三年度分（平成一二年度分所得に対する課税）から、ようやく居住戸数一〇以上に引き下げられたという。¹⁴

そして、事業税に関する総務省通知は、前述のように住宅の棟数一〇以上をもつて課税対象事業としているが、所得税基本通達二六―九は、建物の貸付けが不動産所得を生ずべき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ものであるが、次に掲げる事実のいずれか一に該当する場合又は賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められる場合には、特に反証がない限り、事業として行われているものとする」として、

「(一) 貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね一〇以上であること」及び

「(二) 独立家屋の貸付については、おおむね五棟以上であること」を掲げている。したがって、所得税基本通達は、独立家屋の貸付けに関しては、総務省通知の一〇棟よりも少ない棟数でも事業として行われる不動産所得と認定しようとしていることがわかる。不動産所得に該当する所得が、「事業」による場合には、資産損失(所得税法五一条一項)、貸倒損失(同条二項、同法施行令一四一条)、貸倒引当金(所得税法五二条)などについて、事業に当たらない不動産所得の場合と異なる扱いが認められる点に意味がある。¹⁵⁾ 課税されるか否かが左右されるという意味ではない。むしろ「事業」と認定された方が納税者に有利な場合が多い。とするならば、課税対象とされるか否かが左右される個人事業税の不動産の貸付けの認定にあつては、逆に「固めの認定基準」とすることにも相応の合理性があるといえよう。

しかしながら、道府県の対応、さらには不動産貸付業の意義に関する説明は、法自体に問題点が潜んでいることを示しているように思われる。

たとえば、兵庫県は、平成二七年度から、「所得税において不動産所得の総収入に算入される」「電柱敷地料、携帯電話等のアンテナ設置料、広告塔の設置に係る土地使用料、看板等に設置に係る家屋の屋上、側面または塀等の

使用料」を不動産貸付業の課税対象となる収入に含めて、取扱いを改めるとしている。そして、取扱いを改める理由について、次のように述べている。

「不動産貸付業等に係る課税所得の算定において、これまで本県では、電柱敷地料等の収入については、その他の収入として、課税の対象収入から除外していました。しかし、社会情勢の変化により、これらの収入内容も多様化してきていること、また、個人事業税の算定は、地方税法の規定により、所得税法に規定する不動産所得及び事業所得の計算の例によることとされていることから、このたび取扱いを改め、所得税の申告において不動産所得に係る収入として申告されたものを個人事業税の対象にすることとしたものです。」

この記述の冒頭の「不動産所得において総収入に算入される」の部分は、所得税基本通達二六―五を指していると思われる。

ここには、不動産貸付業と所得税法上の不動産所得との関係をどのように見るかというポイントがあることが示されている。この記述において誤解を招きやすいのは、「所得税の申告において不動産所得に係る収入として申告されたものを個人事業税の対象にする」という点である。確かに、法七二条の四九の一二第一項には、「不動産所得及び事業所得の計算の例による」旨が定められている。また、法七二条の五〇第一項は、不動産所得及び事業所得について税務官署に申告等をし又は税務官署が更正等をした課税標準を基準として事業税を課すこととしている。したがって、兵庫県の述べていることは、法の定めと一致している。

しかしながら、これが所得税法上の不動産所得の対象となる不動産の貸付けが当然に事業税の課税対象たる不動産貸付業に該当すると見ているとするならば、疑問がある。⁽¹⁶⁾ 所得税法にあっては、不動産所得には、①事業とはいえないで不動産所得として扱われるもの、②事業であつて不動産所得として扱われるもの⁽¹⁷⁾、の二類型が考えら

れる。ちなみに、不動産の貸付業は、事業所得から除かれている（所得税法二七条一項の委任に基づく同法施行令六三条）。そして、所得税にあつては、不動産所得と事業所得との区別が重要であるので、所得税法二六条一項がカッコ書きで「事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く」としていると解される。このうち、事業所得との関係述べるならば、不動産の貸付けを伴う事業の場合であっても、役務の提供のウエイトが高い場合（たとえば、食事の提供のウエイトが高い下宿業）にあつては、不動産所得ではなく事業所得として扱われる（所得税基本通達二六―四（二））。そのような場合は、個人事業税の不動産貸付業にも該当しないと思われる¹⁸。

事業として行われている場合における、不動産所得扱いのものと事業所得扱いのものととの区別に関して、東京地判平成七・六・三〇（行集四六卷六・七号六五九頁）に触れておく必要がある。租税特別措置法六九条の二八（現行法六九条の三に相当する規定）に基づく相続税法の特例が適用される貸付事業用宅地に該当する「事業」の意義を争点とする事案であつた。判決は、「課税要件を定める法規が明確性を要し、その解釈に当たっては法的安定性を重視すべきことに照らせば、租税法規において、その解釈の対象となる概念が、他の税法において用いられている場合には、特別の理由のない限り、同一の意義に解釈することが相当であるというべきである。したがって、原則として、本件特例における事業概念は、所得税法上の事業概念と同一の意義のものであると解すべきである」としつつ、次のように述べた。

「所得税法上の事業所得と不動産所得との所得区分は、所得の源泉が主として何に起因するかという観点から設けられたものであり、不動産貸付けにおいて所得を生み出す役務提供の程度が事業所得におけるそれよりも低いものであつたとしても、それは、その所得が、事業所得ではなく、不動産所得に区分されるということの意味するものにすぎないのであつて、そのことから直ちに、被告主張のごとく、不動産貸付けが事業といえる

ためには、事業所得を生ずる事業と同程度の役務提供が要求され、不動産貸付け行為の事業性が否定されるものとは解し得ないといふべきである。かえつて、事業所得を生ずる事業に比して役務提供の程度が低い不動産貸付けにあつて、不動産所得を生ずべき事業と事業以外の業務とを区別し、前者について事業所得と同様の必要経費算入等を認める前示の各規定の趣旨に照らせば、不動産貸付けにおける事業と事業以外の業務との判定に当たつては、役務提供の程度の差が必ずしも中心的要素にならないものといふことができる。

結局、不動産所得を生ずべき事業といえるか否かは、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算における企業遂行性の有無、その取引に費やした精神的肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴、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得るか否かによつて判断されるべきものと解さざるを得ない。」

ここには、不動産所得を生ずべき事業にあつては、事業所得を生ずる事業と同程度の役務の提供が求められるわけではない旨が述べられている。これは、有力な学説¹⁹⁾とも符合するものである。不動産所得と事業所得との区別としては、正当な解釈といふべきである。

しかし、事業税の課税対象たる不動産貸付業の「事業」の意義については、「役務の提供」と「業務」との区別の観点から、なお検討すべき点があるように思われる。最近、宅地所有者がその宅地上に一棟のアパートを建て、それをアパート管理会社に一括して貸し付けて、さらに、その会社が個々の入居者に転貸する方式も活用されているようである。この方式におけるアパート所有者による一括貸付けが不動産貸付業に当たるといえるのであるか。この場合に、一定の規模に達していて、かつ、それが継続的であるならば、「事業」に該当すると認められやすいであろう。しかし、不動産貸付業に対して課税するのは、不動産貸付業としての活動であつて、不動産の

貸付けによって収入を得ているからではない。「不動産貸付業にふさわしい業態」が存在することを要するといふべきである。⁽²⁰⁾事業税の課税対象たる「不動産貸付業」という業態を認識するに当たっては、不動産貸付けの規模等と並んで、貸付けのための業務の度合いも考慮に入れなければならないと思われる。⁽²¹⁾貸付けの相手方に対する役務の提供ではなく、貸付業務の程度が重要なのである。

以上のような解釈に基づくならば、兵庫県が挙げている「電柱敷地料、携帯電話等のアンテナ設置料、広告塔の設置に係る土地使用料、看板等の設置に係る家屋の屋上、側面または塀等の使用料」は、たとえ多額の収入を得ているとしても、それらのみで独立して個人の不動産貸付業と認定できる場合は、きわめて例外的なことであろう。たとえば、広告塔の設置目的で土地を貸し付けて土地使用料を得ているときに、それが独立に法の予定する「事業」と認識できる場面は、容易には想定できない。他の不動産の貸付収入があり、それらのみで、あるいは広告塔設置も併せて「事業」によるものと評価できるときに、初めてこの扱いが意味を発揮するものと解される。兵庫県のは扱いは、課税対象事業が認定できることを前提にしたうえで、まさに「課税の対象収入」に含めるという趣旨においてのみ意味があるといわなければならない。

所得税法上の不動産所得との関係において、最後に、より根本的な問題がある。不動産所得は、その沿革からいって、不動産所有者の得る所得の一類型であるから、不動産を所有していない者が貸付業務をしているとしても、その者の得る所得が不動産所得となることはないであろう。したがって、不動産所有者から賃借した不動産を転貸することによって得る所得は、不動産所得ではなく、事業所得又は雑所得となるであろう。また、自身は不動産を所有しない者が不動産所有者と共同して貸付事業を行う場合には、不動産所有者の得る所得は不動産所得であるが、非所有者の所得は事業所得となるはずである。

それに対して、不動産貸付業に対する個人事業税は、業態に着目する税であるから、不動産を所有する場合に限って不動産貸付業として扱うことで足りるのかについては検討を要する。

まず、不動産の非所有者が、複数の者から賃借した複数の不動産を転貸する場合の扱いが問題となる。それぞれの貸主は、不動産貸付業の程度に至る業態ではないと仮定しよう。法人が転貸する場合は、法人事業税の課税対象になるが、個人が転貸する場合は、法の列挙する事業のいずれにも該当しないことになる。父親所有の不動産を用いて息子が社会的に見て不動産の貸付けを事業として行っている場合も、父親との明示の契約が存在するかはともかく、同様であろう。親子の関係の場面においては、法七二条の二の三の定める「資産又は事業から生ずる収益が法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、当該収益を享受せず、その者以外の者が当該収益を享受する場合」に該当するとして、実質的帰属に着目した課税の余地を検討すべきであるが（その場合には、名義人は、法一条の五第一号に基づき、第二次納税義務を負う場合がある）、不動産貸付業の場面にも及ぼしてよいのか微妙なところがある。

次に、不動産の非所有者（個人）が、不動産所有者（個人）と共同して不動産の貸付けを行い、それが事業の程度に至る業態と認められる場合（共同事業）の扱いが問題になる。親子間において、このような場面が生ずることが考えられる。もちろん、父親が事業主であって、息子がその業務に従事することによって対価を取得していると評価できる場合は、所得税法五六条の適用により処理されるが、息子も父親と共同して事業の主宰者と見るべき場合もある。そのような場合に、不動産の所有に着目するならば、不動産の所有者（父親）については不動産貸付業であるが、非所有者（息子）は不動産貸付業を行う者とはいえないことになる。同一の事業による所得でありながら、一方（父親）のみが事業税の課税（おそらく分配された分に対する課税）を受けることに合理性があるといえ

るであろうか。

業態に着目した課税のあり方としては、このような場面における非所有者も不動産貸付業を行う者とされるべきである。制度自体に問題があるのか、解釈に問題があるのか、判然としないが、もしも不動産の所有のみに着目した扱いがなされているとするならば、検討を要するといわなければならない。

2 駐車場業と不動産所得・事業所得との関係

いわゆる有料駐車場、有料自転車置場等の所得についての所得税法上の扱いは、「自己の責任において他人の物を保管する場合の所得」は事業所得又は雑所得に該当し、「そうでない場合の所得」は不動産所得に該当するとされる（所得税基本通達二七―二）。ここには、他人の物の保管の業務を伴っているか否かにより、事業所得及び雑所得と不動産所得とを区別する考え方が示されている。この趣旨が、「事業」の程度に至っていて、なお不動産所得とされる所得の存在を認めるのかどうかは明らかでないが、否定する必要はないであろう。「事業」の程度に至っている場合に、「自己の責任において他人の物を保管する」場合は事業所得、そうではない場合は事業としてなされている不動産所得の稼得となろう。

他方、事業税の課税が、「事業」に対する課税であることに照らすならば、「事業」といえる程度の「業態」で有料駐車場が営まれている場合に限り、「駐車場業」として課税されるものと解される。事業といえる程度の業務がなされていないときは、駐車場業とはいえない。いわゆるコインパーキング場として、パーキング会社に貸し付けられているような場合はもちろんのこと（その業態如何によって不動産貸付業に該当することはあり得る）、自らが個々の利用者に貸し付けていても、その管理を専ら管理会社に委ねているような場合は、駐車場業には該当しない

と見るべきである。パーキング会社や管理会社に対する法人事業税に重ねて駐車場所有者に対し、駐車場業としての個人事業税を課すべきではない。不動産所得に該当するからといって、安易に駐車場業に該当するということではない。

3 他の事業による所得との損益通算の問題

個人事業税の課税対象として掲げる事業のうちの不動産貸付業又は駐車場業以外の事業を営んでいる場合に、相互の間の損益通算が認められるのであろうか。この点に関する立法措置として、法七二条の四九の一二第五項が用意されている。すなわち、不動産所得を生ずべき事業と事業所得を生ずべき事業とを併せて行っているときは、不動産所得の計算上生じた所得又は損失と当該事業所得の計算上生じた所得又は損失とを合算し、又は通算して算定するものとしている。

この規定によれば、まず、事業所得に該当する複数の事業を営む者について、個別事業に分解しないことが前提とされている。たとえば、飲食店業を営む者が同時に駐車場業を営んでいる場合には、全体として所得又は損失が算定されることになる。また、不動産貸付業を営む者が同時に遊技場業を営む者の場合に、両方の所得又は損失を合算し又は通算することになる。法七二条の四九の一七第二項は、税率を適用すべき金額は、各事業につき計算した所得金額に按分して算定するとしている。駐車場業又は不動産貸付業と認定できる程度に至っているものに限り計算する方法は、この按分方式と整合しているといえる。

なお、この規定は、所得税の場合の扱い（所得税法六九条、租税特別措置法四一条の四、四一条の四の二）を排除する趣旨ではない。所得税における損益通算のあり方の議論^②を注視する必要がある。

4 確定手続の問題

個人の行う事業に対する事業税の課税標準は、当該年度の初日の属する年の前年中における個人の事業の所得である（法七二条の四九の一一第一項²⁴）。その算定方法は、前年中における事業に係る総収入金額から必要経費を控除した金額であり、所得税法二六条及び二七条に規定する不動産所得及び事業所得の計算の例によって算定するものとされている（法七二条の四九の一二第一項）。これは、所得税標準方式と呼ぶことができる。

法人の事業に対する事業税の徴収が申告納付の方法による（法七二条の二四の一二）のに対して、個人の事業に対する事業税の徴収は、「普通徴収」の方法によらなければならない（七二条の四九の一八）。普通徴収によるので、納税通知書を納税者に交付することによって徴収される（法一条一項七号）。賦課課税方式が採用されていることを意味する。申告納付の制度が採用されていないことは、後に検討する過誤納金や返還請求権の問題と関係してくる。

個人事業税の賦課については、所得税の確定に連動する方式が採用されている。すなわち、所得税法二六条及び二七条に規定する不動産所得及び事業所得について納税者が「税務官署に申告し、若しくは修正申告し、又は税務官署が更正し若しくは決定した課税標準を基準として、事業税を課するものとする」（七二条の五〇第一項本文）方法である。

このような原則的な賦課方法によりつつも、道府県知事が調査をして賦課しなければならない場面がある。二つの場面のみを掲げておきたい。第一に、納税者が所得分類を誤って所得税の申告又は修正申告をした場合においては、知事の自主調査による賦課がなされる（七二条の五〇第一項ただし書）。第二に、無申告者に対して、税務官署が五月三十一日までに課税標準を決定しないときも、自主調査による賦課がなされる（七二条の五〇第二項）。

このような場面を除き、所得税の確定に連動するのであるが、所得税の申告内容を吟味しなければならない場面がある。不動産所得として所得税法上の扱いが確定されていても、すでに述べたように、不動産貸付業の課税対象となる「事業」の程度に達しているとは限らないからである。

なお、賦課徴収のための申告・報告義務（法七二条の五五）及び申告とみなす扱い（法七二条の五五の二）があるが、これらは、確定手続きではなく、確定行為のための資料を確保する仕組みである。

五 不動産貸付業をめぐる裁判例

不動産貸付業に対する事業税の課税が問題とされた若干の裁判例がある。

1 共有不動産の場合の扱い

第一に、共有不動産の貸付けの場合の事業性の判断の方法が問題とされる。

共有不動産が貸し付けられて、それが事業と評価できる場合に、どのような課税標準の算定を行うべきかにある。事業税の物税たる性質を基礎にするならば、本来は、共同事業者をもつて一つの納税者と見るべきであるが、そのような法の整備がなされていない以上は、課税標準を個々の共同事業者に分割するほかはないであろう（分割説）。そのように分割した後に、事業主控除（法七二条の四九の^{②⑤}一四）を個々のメンバーに適用することになる（総務省通知（一〇―一三（一））。この点に関しては、人税たる個人住民税の場合と異なるものではない。

さらに、問題となるのは、共有不動産の貸付けが不動産貸付業と認められる場合に、法一〇条の二の定める連帯

納付義務の対象となるかどうかが問題となる。この点について、地方税行政関係者は、「事業税は課税標準の算定が個人や法人単位で行われる仕組みとなっているため」、「共同事業を行っている納税者に対して連帯納付させるような課税は実際にはあまり生じないと考えられる」と述べている。²⁶⁾これは、前記の分割説に整合する解釈である。²⁷⁾個人事業税の場合、共同事業であつても、課税標準の算定が個人単位でなされる以上、もはや共同事業に対する税として評価されないことになる。しかし、物税とされる事業税の性格が、分割説によつて、結果的に人税的扱いに転化していることに注意する必要がある。前記の解釈が正当であるとしても、課税標準の物税的性質を少しでも意味あるものにするには、共同事業者の連帯納付義務を定める特別規定を置くことも検討されるべきであろう。なお、念のため、共有不動産の貸付事業に対する課税は、共有物に対する課税ではないことも確認しておきたい。

共有建物の貸付けが不動産貸付業に該当するか否かの認定方法が問題とされた事案に関して、大阪地判平成九・九・三〇（判例地方自治一七三号六四頁）は、次のように述べた。

「地方税法七二条五項四号にいう不動産貸付業の解釈及び認定に当たつては、個人の事業税の性格、目的等その立法趣旨を考慮すべきであるところ、事業税は、事業という事実に着目し、事業活動自体に経済価値取得の力が存し担税力があると考えられることや、事業と行政との応益関係に立脚して、事業そのものを課税客体とする、いわゆる物税であるから、個人の事業税における不動産貸付の事業性の認定に当たつては、右貸付けの事実そのものに重点をおいて考えるのが、右の立法趣旨に沿うものといふことができる。

一方、共有関係においては、各共有者は、共有物の全部につきその持分に応じた使用（収益）をすることができる（民法二四九条）ことから、共有に係る不動産が貸し付けられている場合においては、共有者全員が共同で当該不動産の全部を貸し付けているというべきであり、言い換えれば、各共有者においても、その持分割

合に応じた部分ではなく、当該不動産の全部を貸し付けているものと観念することができる。

右のような個人の事業税の立法趣旨及び共有の法的性質に鑑みれば、被告が本件認定基準の適用において、共有不動産全部（本件建物の全室）を基準として不動産貸付業の認定をしたことは、何ら不合理ではなく、右認定に基づく本件各処分は適法というべきである。」

また、東京地判平成一八・一・二七（判例集未登載）も共有物件について、ほぼ同趣旨の判断をしている。「個人事業税課税事務提要」（平成七・三・三一六主課個第一一七号東京都主税局長通達）が、共有物件については、その共有物につき持分に応じて制約されはするが、共有物の全部につき、使用・収益できるものであるから（民法二四九条）、不動産貸付業の認定基準の適用に当たっては、持分にかかわらず、共有者各自につき共有物件全体に係る貸付面積及び賃貸料収入によるという扱い（第三章第二節第四の四キ）の適否が争われた。原告は、持分割合により按分したうえで事業性を有するか否かを判断すべきものと主張した。これに対して、被告は、「不動産貸付業とは、継続して、対価の取得を目的として、不動産の貸付けを行う事業をいい、ある個人が行う不動産の貸付けがこれに該当するかどうかの認定は、社会通念上事業と称するに至る規模、賃貸料収入の状況、貸付不動産の管理の状況等を総合勘案して判定するのが相当である」と述べつつ、共有にあっては、各共有者は共有物の全部につき持分に応じた使用（収益）をすることができること（民法二四九条）から、共有不動産の貸付けは、共有者全員が共同で当該不動産の全部を貸し付けているというべきであるとし、共有者の一人（個人）についての事業性の判断においても、持分割合によって分割して認定すべきではなく、当該建物全体の床面積及び全体の収入金額をもって認定するのが相当である、と主張した。判決は、「個別具体の収益活動が事業税課税の対象となる事業に該当するかどうかの判定は、当該収益活動の事実そのものに着目して行うべきものと解するのが相当である」とし、「共

有不動産が貸し付けられている場合には、共有者間に不動産の各部についての独占的な使用収益の取り決めが存在するなど各共有者がそれぞれ独立に貸付けを行っているものと認められるような特段の事情のない限り、当該不動産の貸付部分の全部につき全所有者が共同して一括して貸し付けているものと評価できるから」、共有不動産全体の面積及び賃貸料収入を基準とするという前記通達第四の四キの考え方は、相応の合理性があるものというべきであるとした。

ここには、二つの論点がある。

まず、事業主体に着目するならば、単独所有の不動産については単独所有のもののみを合計し、共有の場合には、同じ共有者による同じ持分割合の不動産のみを独立に合計すべきである、という考え方もあり得ないわけではない。しかし、持分割合が少しでも異なれば分離し別個に扱うということに合理性があるとはいえないし、共有者の構成が少しでも異なれば分離し別個に扱うということも、同様に不合理である。

前記事件の原告は、単独所有の建物1につき貸付面積一九〇・一四平方メートルを賃料年額六〇〇万円で、建物2につき貸付面積五六・〇九平方メートルを賃料年額八四万円で賃貸していた。これを合計すると、貸付面積は二四六・二三平方メートル、賃料年額は六八四万円である。また、原告と妻とは、建物3につき貸付面積四六〇・二五平方メートルを賃料年額六〇〇万円で賃貸していた。単独所有建物と共有建物とを別個に扱うとすると、原告も妻も、貸付不動産の総面積六〇〇平方メートル以上かつ賃料収入年一〇〇〇万円以上という基準を満たさないことになる。そこで、単独所有建物と共有建物とを総合して判断するのが合理的である。

次に、総合する場合に、共有建物につき、持分割合により按分した数値のみを合算するのか、按分せずに全体の数値を合算するのかについて争われ、判決は、全体数値合算説を採用している東京都の部局長通達をもって相応の

合理性があるとした。事業税の物税たる性質に鑑みて全体数値合算説が正当というべきである。結果的に、原告は、課税対象となる。全体数値合算説が賃貸料収入についても及んでいる点が気になるが、課税標準の算定において共有者間に按分されるのであるから不合理とはいえない。

2 誤課税の場合における国家賠償請求による回復

第二に、不動産貸付業に該当しないにもかかわらず賦課決定がなされて、それに基づいて納付された場合に、納税者が後に国家賠償請求訴訟により救済を図ることができるかどうかが問題となる。

冷凍用倉庫に対する固定資産税の課税誤りに関して、最判平成二一・六・三（民集六四卷四号一〇一〇頁）は、最判昭和三六・四・二一（民集一五卷四号八五〇頁）を引用して、「行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求をするについては、あらかじめ当該行政処分について取消し又は無効確認の判決を得なければならぬのではない」と述べ、「このことは、当該行政処分が金銭を納付させることを直接の目的としており、その違法を理由とする国家賠償請求を認容したとすれば、結果的に当該行政処分を取り消した場合と同様の経済的效果が得られるという場合であっても異ならない」と述べた。²⁸⁾この判決の趣旨からすれば、不動産貸付業該当性の判断の誤りによる誤課税の場合にも、国家賠償請求により救済を得られる可能性のあることは確実であるといつてよい。同判決は、固定資産課税台帳に登録された価格に誤りがある場合に関して、固定資産評価審査委員会への審査の申出及び同委員会の決定の取消しの訴えによつてのみ争うことができるのと定める法四三四条二項の規定の存在にもかかわらず国家賠償請求による救済を可能としたのであるから、そのような規定を有しない個人事業税にあっては、より一層国家賠償請求による救済を否定する根拠はないであろう。

この最高裁判決前にも、不動産貸付業の認定誤りの場合に国家賠償請求を認容した下級審判決が見られた。

東京地判平成二一・八・二八（判タ一三三六号一八九頁）は、「課税処分のような直接金銭上の権利義務に係る処分の問題について、取消訴訟等の救済手続を怠ったために生じた損害を賠償請求できないとする法令上の根拠は見当たらない。また、そもそも、課税処分に対する取消訴訟は、処分の効力そのものを争うものであるのに対し、国家賠償請求訴訟は、違法な課税処分によって被った損害の回復を図るものであって、その目的及び効果が異なる上、その成立要件も異なるから、課税処分等に関することであることを理由に、国家賠償請求が許されないと解すべき理由はない」とし、職務行為基準説を採用したといわれる最判平成五・三・一一（民集四七巻四号二八六三頁）を引用したうえ、不動産貸付面積を誤った課税をしたことについて、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさずに漫然と課税した事情があるとはいえないとして、請求を棄却した。⁽²⁹⁾

東京地判平成二一・九・一八（判例集未登載）は、次のように述べた。

「確かに、個人事業税の賦課決定の違法を理由とする国家賠償請求を認めた場合には、国家賠償法に基づく損害賠償の請求と過誤納金の還付請求が同一内容であるため、実質的には、当該賦課決定を取り消すことなく過誤納金の返還を認めたのと同じ効果が生じることがあり得る。しかしながら、一般に、行政処分の違法を理由とする国家賠償請求をする場合、あらかじめ当該処分について取消し又は無効確認の判決を得なければならぬものではないし（最高裁昭和三六年四月二一日第二小法廷判決・民集一五巻四号八五〇頁）、不服申立て及び取消訴訟提起の期間制限についても、課税処分に限らず行政処分一般に認められているにもかかわらず、個人事業税の賦課決定のような金銭給付義務を課する行政処分のみを別異に解し、上記期間経過後には、当該処分の違法を理由とする国家賠償請求をすることができないとすべき法令上の根拠は見当たらない。また、地

方税法の定める過誤納金の還付等の制度は、民法上の不当利得制度の特則としての意義を有すると解されるが、それが国家賠償訴訟を提起することを制限するものであるとの条文上の根拠も見出せず、国家賠償制度とは、趣旨や目的、要件及び効果を異にする別個の制度であると理解すべきであるから、地方税法上の還付等請求権の消滅時効の規定があるとしても、国家賠償請求が制限されるとも解されない。」

そして、具体の事件に関しては、都税事務所長は、原告の不動産貸付けが不動産貸付業の認定基準を満たさず、個人事業税の課税要件がないにもかかわらず、平成一一年度から平成一五年度まで、原告に対し、個人事業税の賦課決定をし、その各決定の際、都税事務所の課税担当職員は、確定申告書の添付書類の記載からは、本件土地が住宅用土地であることが明らかではないのに、原告に対し、本件土地が住宅用土地であるか否かについて電話又は書面で問合せをしたこともなく、本件建物の登記簿謄本やブルーマップを確認することもなかったのであるから、上記各賦課決定は、職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったものというほかはなく、国家賠償法上の違法性があるものというべきである、として請求を認容した³⁰⁾。不動産貸付業の認定基準を満たさないことを理由に個人事業税の課税要件が充足されていないとした判断に疑問があることについては、すでに述べた。

また、名古屋地判平成二四・七・六（判時二一六七号五二頁）は、不動産貸付面積を誤って個人事業税を賦課した場合について、国家賠償請求の方法による回復の途があることを前提にしつつ、「職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と課税した過失があるものとは認めがたいとした。

かくて、裁判所は、不動産貸付業に係る個人事業税の賦課の誤りに基づいて納付された税相当額の損害の回復に關しては、職務行為基準説に従って、国家賠償責任の成否を判断していることがわかる。なお、国家賠償責任における賠償額の決定に当たって、過失相殺がなされ得ることはいうまでもない。

六 おわりに

本稿は、あまり論じられることのない個人事業税、それも不動産貸付業及び駐車場業に係るそれに限定して、相当程度細かな問題に立ち入って検討したものである。その結果、個人事業税が、営業税からスタートしたといわれる税であり、物税的性質が強調されるにもかかわらず、個人所得税の課税との連動関係（所得税準拠方式）もあって、限りなく人税的な性質を帯びており、そこに制度的矛盾が生じていることがわかった。そして、自信をもって語ることができないが、限定列举方式を維持しつつ、個人事業税の課税対象を拡大してきたことにも、問題の一端があるように思われる。昭和五六年度の税制改正により、課税の均衡の考え方から、それまでの「競技場、遊技場、集会場等の貸付業」を「不動産貸付業」及び「駐車場業」へと拡大したことが、物税的性質からの乖離を生じさせる一因であったともいえよう。ここにも登場するように、個人事業に対する「課税の均衡論」は、常に登場する可能性のある議論である。課税の均衡論は、「業務」よりも収入の状況に着目することに陥り易い危険性をもっている。それを発展させるならば、現行のような課税対象事業限定列举方式を捨てざるを得なくなるかもしれない（非課税事業列举方式もあり得る）。そのような拡大傾向を歓迎するのか、むしろ「業態」に着目して、課税対象を限定すべきであるのか、今後の制度構築のうえにおいて分岐点になるであろう。

本稿における「業態」により縛りをかける考え方は、容易には賛成を得ることはできないであろうと覚悟している。課税対象事業限定列举方式の個人事業税を堅持するのであれば、理念的に、それなりの業態を追求すべきものと考ええる。しかしながら、業態を抽象的に論ずることができて、そのみでは予測可能性を欠き、又恣意的な扱

いではないかという不信感も招きやすい。そこで、認定するに当たっては、どうしても客観的な認定基準を用意せざるを得ない。それが、不動産貸付業や駐車場業に関する数値基準のようなものにつながりやすいのであろう。そこで、本稿において指摘したように、法の規定に基づいて認定基準を設けることは必要であり、望ましいことである。しかし、「認定」という行政運用レベルの次元の基準に埋没させることで足りるのか、それとも、そこに政策判断が込められることもあると見て、条例・規則による基準設定を志向するのかという点も、大きな分かれ目になると思われる。非住宅用地の貸付けについて述べたように、行政運用レベルの基準が、あまりに強い基準として通用していることに伴う不合理な場面もある。

本稿において述べたこと以外に、不動産貸付業及び駐車場業について物税的性質を追求しようとすれば、法七二条の四九の一五を活用して、「売上金額、家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員数等を課税標準とし、又は所得とこれらの課税標準とを併せ用いる」ことも検討対象になり得るが、原則的な所得基準の税率による場合の負担と「著しく均衡を失することのないようにしなければならない」（七二条の四九の一七第四項）という制約があることに注意しなければならない。

本稿は、不動産貸付業及び駐車場業というミクロなテーマの論文ではあるが、今後も個人事業税に広く目配りして、問題を発掘していきたいと考えている。その際に、大前提として、道府県には、道府県民税、道府県消費税があるのに、網の目のように、事業税までも課税することに政策的合理性があるのか、出発点に立ち帰った検討も必要になるように思われる。

【付記】

本稿の内容について、本来ならば、東京都における税務行政経験の豊かな川村栄一教授に事前にご教示を仰ぐべきところ、その機会を得ることができなかった。不十分な論稿ではあるが、是非、川村教授のご教示を得たいと思う。

- (1) ただし、法七二条の二は、第一種事業及び第三種事業について「前各号に掲げる事業に類する事業で政令で定めるもの」、また、第二種事業について「前各号に掲げる事業に類する事業で政令で定めるもの（農業を除く。）」との定めを、各事業を定める項の末尾の号に置いて（八項三十一号、九項三十一号、一〇項三十一号）、迅速な対応を可能にしている。実際にも、追加的な課税対象事業が法施行令に定められている（二〇条の三、二二条、一四条）。
- (2) ただし、「コンサルタント業」及び「デザイン業」に関しては、その範囲を政令で定めることとし（法七二条の二第二十一項）、法施行令一五条の二第一項及び第二項によって、範囲を定める形式で実質的な定義がなされている。
- (3) 自治省府県税課編『事業税逐条解説』（地方財務協会、平成七年）二七頁～二八頁、事業税研究会「事業税逐条解説（二）」地方税五七巻一二号九〇頁、九八頁～九九頁（平成一八年）。これは、旧自治省関係者のとってきた伝統的定義である（前川尚美ほか『地方税「各論Ⅰ」』（ぎょうせい、昭和五三年）二九六頁など）。
- (4) 正橋正一『事業税 平成八年度版』（税務経理協会、平成八年）一頁。
- (5) 租税を人税と物税に区分する場合に、事業税は物税に属すると説明されている（前川尚美ほか前掲注（3）、二四八頁、石田直裕ほか『地方税Ⅰ』（ぎょうせい、平成一二年）三二七頁）。
- (6) “*nexus*”の判例理論については、浅妻章如「アメリカの売上税・使用税における *nexus* の研究」（第二三回（平成一二年度）日税研究賞入選論文）（未公表）、水野忠恒「法定外地方税における地方団体の課税権とその限界——アメリカ合衆国の州際通商条項における *Nexus* を参照して——」（地方税五二巻五号二頁（平成一三年））、同「法定外地方税における地方団体の課税権とその限界」一橋大学五〇周年記念論文集『変動期における法と国際関係』（有斐閣、平成一三年）一五七頁及び藤田英理子「米国における電子商取引課税の現状と課題——州際取引における売上税・使用税の問題を中心に——」（税務大学校論叢五五号一五五頁、二〇〇頁以下（平成一九年））に接した。アメリカ合衆国の州税における重要論点であり、おそらく他にも研究業績があると思われる。筆者も、日本の法定外税の課税権の及ぶ範囲との関係において、“*nexus*”に言及したこ

とがある(碓井光明「法定外税をめぐる諸問題(下)」自治研究七七卷二号三頁、一四頁、一三三頁注(39)(平成一三年))。

- (7) たとえば、道路運送業において、応益関係は主として道路の使用によると想定されるとするならば、その応益を反映する基準により課税権の帰属を決めるという理想論が考えられるが、特定路線のみによる運送業でない限り、現実の道路使用による応益に着目した課税権帰属の基準を見出すことは至難なことである。なお、道路運送業の事務所所在地の道府県と別の道府県に輸送トラック用の無人の車庫がある場合には、理論上は、車庫所在地の道府県にも一部の課税権を認めるべきであるが、現行法は、従業者数基準で所得を配分するので、無人の車庫所在地の道府県には全く課税権がない。また、物品販売業のうち、店舗をもつことなく、かつての「富山の薬屋さん」のような販売を行う事業の場合も、販売地の道府県には課税権はない。

- (8) 自治省府県税課編・前掲注(3)、三七頁。事業税研究会・前掲注(3)、一〇五頁も同趣旨。
(9) 自治省府県税課編・前掲注(3)、四〇頁。事業税研究会・前掲注(3)、一〇七頁も同趣旨。

- (10) 碓井光明「要説 地方税のしくみと法」(学陽書房、平成一三年)二二八頁注(9)。

- (11) 事業所税に関して、「みなし共同事業」の規定(法七〇一条の三三第二項)が置かれていることが参考となろう。昭和六三年改正前の所得税法においては、いわゆる資産所得合算課税制度が採用されていたが、不動産所得に関する数値基準の適用場面においても合算していたのかは明らかでない。

- (12) これは、所得税基本通達二六一九(一)と同じ基準である。

- (13) 宮城県ホームページによる。

- (14) 地方税制実務検討グループ編著『地方自治問題解決事例集』(ぎょうせい、平成二四年)一五六頁。

- (15) 森谷義光ほか編『平成二六年版所得税基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平成二六年)一四二頁。

- (16) 不動産所得には、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も含まれるので(所得税法二六条一項参照)、これらが事業税の課税対象となる不動産の貸付けから除外されることは当然である。

- (17) 金子宏『租税法 第二十版』(弘文堂、平成二七年)二一九頁は、「不動産所得が資産性所得であり、事業所得が資産勤労結合所得であることからして、不動産の貸付が事業として行われている場合であっても、人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合」には、「事業所得ではなく不動産所得であると解すべきである」としている。

- (18) 不動産の貸付けを伴う事業であっても、事業税において、他の事業として課税される場合もある。たとえば、食事を提供する下宿業は、法七二条の二第八項一九号の「旅館業」である(自治省府県税課編・前掲注(3)、四三頁)。

- (19) 金子宏・前掲注(17)。

(20) 確井光明・前掲注(10)、一二八頁の注(9)。もちろん、複数棟のアパートを建設して、複数の管理会社に一括貸付けしているようなケースにおいては、不動産貸付業の実態を認識できる場合もあり得よう。

(21) 所得税法上の扱いについて、米村忠司「不動産所得における事業に関する一考察」税務大学校論叢七八号一四五頁、一八〇頁(平成二六年)が、次のように述べている点が示唆的である。

「形式基準通達の存在によって、大量かつ継続的・反復的に行われている建物の貸付けに対する税務行政の執行上の便宜が図られることは首肯できるものの、本来は、納税者が営んでいる建物の貸付けの業務の状況等を個別かつ総合的に判断して、社会通念上、事業として行われているかどうか判断することからすれば、建物の貸付件数が一定以上であれば事業として行われているものと取り扱うのは、その判断基準としては、いささか簡潔にすぎるのではないか。

つまり、『事業的規模』で行われている場合に事業と判断するという考え方自体を否定するわけではないが、営まれている業務について事業的規模であるか否かは、納税者が行っている業務の状況、すなわち、納税者側の状況から判断すべきものであつて、単に納税者が貸し付けている建物の件数のみをとらえて判断することについては違和感を覚える。」

なお、念のため、所得税法上の「業務」の用語について確認しておきたい。「業務」は、「事業」をも包含する意味を有しているが(三七条一項、六七条等)、条文によっては、「事業とまではいえない規模の営み」を指すことがある(増井良啓『租税法入門』(有斐閣・平成二六年)五二頁)。

(22) 裁判の紹介を通じて、この趣旨を示す文献として、自治体法務研究所編『新地方税務争訟ハンドブック』(ぎょうせい、平成二四年)一三八頁以下(執筆〓江原勲)がある。

(23) 米村忠司・前掲注(21)二二二頁以下。

(24) 年の中途において事業を廃止した場合の扱い(法七二条の四九の一一第二項等)については、以下において叙述を割愛することにする。

(25) 事業主控除は、本稿の検討対象外であるが、不動産貸付業や駐車場業にあつては、他の事業を営む者が兼ねている場合もあると予想される。個々の「事業」自体に着目するのであれば、個々の事業ごとに事業主控除を認めるべきであろうが(複数の事業主控除)、現行法がそれを予想していると見ることは困難である。そうすると、いずれの事業の所得から事業主控除の金額を控除するかという問題が出てくる。おそらく税率の高い事業の所得の金額から控除する方が有利といえよう。また、一の事業の所得から控除した場合に控除残額が出たときに、その残額を他の事業の所得から控除できるかという問題もある。所得金額による按分方式が最も合理的であろう。

(26) 地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』(地方財務協会、平成二五年)一二七頁。

(27) なお、志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、平成二五年）一九三頁は、国税通則法九条による共同事業に係る連帯納付義務に関して、「共同事業に係る国税」とは共同事業自体を課税物件とする国税であるとしつつ、括弧書きで、「地方税における事業税のごときものであるが、国税では現行税法上該当するものがない」と述べている。地方税において共同事業の場面が登場する典型は、事業所税の場合と思われるにもかかわらず、法施行令五六条の五一第一項が課税標準自体を損益分配の割合により按分することとしているので、結果的に共同事業に対する税とはなっていない（地方税務研究会・前掲書一二六頁～一二七頁）。

(28) 最高裁判平成二二年判決までの動き等については、確井光明「違法な課税処分による納付税額の回復方法——固定資産税関係判例に寄せて」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、平成二二年）五四二頁を参照。この問題については、多数の文献が公表されているが、摘示を省略したい。

(29) この判決は、民法上の不当利得返還請求については、「法一七条及び一七条の四は、過誤納金があつた場合には、還付加算金を加算した上で、遅滞なく還付しなければならない」と定めているところ、地方公共団体は、徴収する法律上の原因を欠くから納金された金員を還付するのであって、ここでの過誤納金の還付は、公法上の不当利得返還の性質を有するものであり、法の過誤納金に関する規定は、納付された地方税に関し、民法の不当利得の特則を定め、過誤納金について民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨であると解するのが相当である」と述べ、民法上の不当利得返還請求は失当であるとした。

(30) この判決は、法七二条の五〇及び七二条の五五を掲げて、個人事業税に関して、「申告納税制度」が採用されていると述べているが、本文で述べたように、七二条の五五の申告義務は、道府県知事が賦課をする参考資料を提供するためのものであって、個人事業税については普通徴収方式が採用されていると解される（自治省府県税課編・前掲注（3）、四九三頁）。

(31) この改正は、法人の不動産貸付けは課税されていること、相当の所得を得ていることが理由にされたという（『改正地方税制詳解』（地方財務協会、昭和五六年）一一四頁）。