

返還不要となった保証金の取扱い

税理士 神田厚夫

はじめに

本事案は、賃貸借契約の終了に伴い、不動産貸付業を営む審査請求人(以下「請求人」という。)が取得した金員の取扱いについて争われた事案である。賃借人から取得した金員は預り金であり、目的に沿って支出した金額を差し引いた残額を収入金額に計上すべきであると主張する請求人に対し、原処分庁は、取得した金員の全額が収入金額になると主張した。

賃貸借契約締結の際に預かった保証金が、返還不要となった場合の取扱いについて考察してみたい。

事案の概要

1 経緯

請求人の夫であったA(平成4年3月21日死亡)が所有するP市所在の土地(以下「甲土地」という。)及びこれに隣接する土地(以下「乙土地」といい、甲土地と併せて「本件土地」という。)は、当初農地であったが、学校法人B大学(以下「B大学」という。)は、本件土地を運動場として使用するため、Aとの間で、昭和56年8月4日に土地賃貸借契約(以下「本件契約」という。)を結び、本件土地を造成した上、運動場として使用した。

その際、農地転用の条件として、運動場に雨水の調整機能を持たせる必要があったことから、B大学は、P市との間で「遊水池の管理に関する協定」を締結し、本件土地の外周に土盛りを施し、遊水調整機能をもった運動場にした。

平成4年3月21日、Aの死亡により、甲土地は請求人が、乙土地はAの子C及びDがそれぞれ相続したが、乙土地については、R国税局長から相続税物納許可通知を受け国有地となった。

請求人は、上記の事情により本件契約内容の一部変更をする必要が生じたことから、B大学との間で、平成5年9月9日付で「土地賃貸借契約事項の一部変更に関する附属協定書」を締結し、本件契約のうち 賃借人をAから請求人に、 賃貸土地を本件土地から甲土地に、 その地積の減少に伴い、保証金を160,000,000円から68,843,500円に変更する旨をB大学と約した。

請求人は、B大学から、平成13年8月4日以降本件契約の更新をしない旨の通知を受け、B大学との間で、同年7月3日付で合意書(以下「本件合意書」という。)を交

わし、B大学は、請求人に対し64,000,000円(以下「本件合意金」という。)を支払い、同年8月3日に甲土地を返還することとした。

請求人は、本件合意書に基づき、B大学が請求人に対して有する保証金68,843,500円の返還請求権と、請求人がB大学に対して有する本件合意金64,000,000円の請求権とを相殺し、差額4,843,500円をB大学に対して支払い、平成13年8月3日に甲土地の返還を受けた。

これについて請求人は、本件合意金から遊水調整設備設置工事等の費用を控除した37,235,500円を原状回復工事費差額益として、工事が完了した平成14年分の不動産所得に係る総収入金額に算入して確定申告書を提出したところ、原処分庁は、本件合意金の全額について、これを受領することが確定した平成13年分の不動産所得に係る総収入金額に算入すべき金額であるとして更正処分を行った。請求人は、この処分を不服として、国税不服審判所(以下「審判所」という。)に対する審査請求に及んだ。

なお、請求人は、平成13年春頃から、甲土地の利用に関してF株式会社に相談し、同社との間で平成15年1月30日に甲土地に係る賃貸借契約を結び、現在、甲土地の上には、F株式会社が建築主となって、終身利用権方式のシニア住宅(以下「本件シニア住宅」という。)が建設されている。

(本件契約の要旨)

第3条 保証金は160,000,000円とし、本件契約の締結時にB大学がAに預託する。

第4条 賃貸借期間は、契約締結の日から20年とするが、AとB大学は、期間満了日6ヶ月前までに協議の上、賃貸借期間を定めて更新することができる。

第10条 本件契約が期間満了、解約、解除等により終了した時は、B大学は、本件土地上に所有又は保管する物件の全部をB大学の費用負担にて速やかに収去し、本件土地を原状に復してAに返還する。ただし、返還時の事情により協議によって本件土地を現況の状態は無償返還することができるものとする。

(本件合意書の要旨)

第2条 B大学は、請求人に対し、平成13年8月3日を期限として甲土地を返還する。

第3条 B大学は、本件契約に係る原状回復義務の履行に代えて、請求人に対し64,000,000円を支払う。

B大学が本件合意金の支払義務を履行することによって、B大学の請求人に対する原状回復義務は消滅するものとし、B大学は請求人に対し甲土地を現況の状態を返還するものとする。

請求人は、平成14年2月末までに、B大学から返還を受ける甲土地と乙土地にまたがる既存雨水調整池をP市と協議の上分割し、甲土地に法的に適合した雨水調整池の築造工事及びその他の原状回復工事を請求人が指定した業者に請け負わせて完了させ

るものとする。但し、B大学の責めに帰属しない事情等で工事完成日時が遅延したときは、請求人とB大学との協議により上記完了日時の変更について合意する。

上記第3項の工事が完了したときは、請求人は甲土地に新たに築造した雨水調整池の「遊水池の管理に関する業務」をP市の同意を得て、B大学から引き継ぐものとする。

第4条 請求人及びB大学は、B大学が請求人に対して有する保証金68,843,500円の返還請求権と、請求人がB大学に対して有する本件合意金64,000,000円の請求権を対等額で相殺することを合意し、請求人はB大学に対し、相殺残額4,843,500円を平成13年8月3日までにB大学が甲土地の返還を行うのと引換えに支払う。

第5条 請求人及びB大学は、本件契約に係る甲土地の原状回復に関しては、本件合意書に定めるもの以外何ら債権債務が存在しないことを確認する。

2 請求人の主張

本件土地は、B大学が運動場として使用することに伴い、遊水池の管理業務が必要となったところ、B大学は、本件契約の終了に当たって、本件土地の原状回復工事を行うために、請求人、P市及び乙土地の賃貸人となったQ財務局S財務事務所と原状回復工事に伴う協議を重ね、その原状回復工事のための手続を進めていた。B大学が甲土地の原状回復工事をするに当たり、請求人の関係法人であるE株式会社に対して当該工事の見積額の算出を依頼し、同社は、その費用の見積額を60,360,000円とする見積書を作成し、B大学に提出した。

しかし、B大学は、本件土地が甲土地及び乙土地に分割されたことに伴い、それぞれ個別に遊水池の機能を維持しなければならないという事態になったことから、P市との遊水池の管理に関する協議が長期化し、本件契約の期限である平成13年8月3日までに原状回復工事を終了することができなくなった。また、B大学は、理事会において本件契約を更新しない旨決議され、本件契約の期間満了後の支払地代の予算措置ができなくなるとともに、職員を長引く本件土地の原状回復工事の雑務から解消させたいという意向も生じていた。

そこで、B大学は、本件土地の原状回復工事に伴う既設遊水池の分離分割に伴う諸々の工事及び管理責任者の変更手続など、全ての未解決の問題を本件合意書に盛り込み、本件契約と切り離す形で本件合意書を交わし、本件契約を終了させたのである。

以上のように、甲土地の原状回復工事については、本件合意書を交わすまでにはB大学と何度も協議を重ね、解約に関する真意を基礎に本件合意書を交わしたものであり、B大学が甲土地の原状回復義務の履行を請求人に委任するに際し、本件合意金に過不足を生じたとしても精算を行わないこととしたのは、B大学における予算等の諸般の事情及び強い意向を汲んで、請求人が受諾したものである。

したがって、本件合意金は、B大学が行うべき原状回復工事の費用を、B大学の都合から請求人が預かったものであるから、平成13年分の不動産所得に係る総収入金額に

算入せず、甲土地の原状回復工事が完了した平成 14 年 7 月 31 日までは、本件合意金を預り金とすべきであり、本件合意金から遊水調整設備設置工事等の費用を控除した差益を平成 14 年分の不動産所得に係る総収入金額に算入すべきである。

3 原処分庁の主張

所得税法第 36 条第 1 項に規定する収入すべき金額とは、収入すべき権利又は経済的利益が確定した金額、すなわち、納税者が収入金額として管理・支配し得ることになった金額をいうものと解されている。

これを本件についてみると、次に掲げる事実からすれば、本件合意金を受領する請求人の権利は、本件契約が終了した平成 13 年 8 月 3 日をもって確定したものと認められ、本件合意金は、平成 13 年分の不動産所得の金額の計算上、総収入金額に算入すべき金額である。

平成 13 年 8 月 3 日に甲土地の原状回復工事が完了していなかったものの、B 大学が甲土地の原状回復工事の履行義務に代えて請求人に対し本件合意金を支払うことで現状のまま甲土地を返還し、本件契約を解除していること

本件契約終了の際、本件合意金は本件保証金と精算され、この過不足金が平成 13 年 7 月 31 日に請求人から B 大学に支払われていること

本件合意金をもって B 大学の本件契約に係る原状回復義務は消滅していること
原状回復義務の消滅した後に本件合意金を変更することはないこと

また、本件合意金は、見積書に記載された金額を基礎としてその金額が決められていることから、本件合意書に記載された内容を合意する時点で、甲土地の原状回復により生じる金銭的負担を確定し、その負担を補償した性格を有するものであることが認められる。しかしながら、本件合意金が預り金であれば、甲土地の原状回復工事の完了後にその代金との精算が予定されているところ、本件合意書には、本件合意金の支払をもって甲土地の原状回復に係る債権債務が消滅する旨記載されていることからすれば、本件合意金は、甲土地の原状回復工事の後に B 大学と請求人との間で、精算を予定しているとは認められない。したがって、本件合意金が B 大学からの預り金とすることはできない。

以上のとおり、本件合意金は、平成 13 年分の不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき金額となる。

審判所の判断

請求棄却・平成 16 年 2 月 27 日・裁決事例集第 67 号 264 頁

(1) 所得税法第 36 条第 1 項に規定する「その年において収入すべき金額」とは、その年において収入すべきことが確定し、相手方にその支払を請求し得ることとなった金額、すなわち、収入すべき権利の確定した金額をいうものであって、不動産所得の場合、契

約等により支払期の定めのあるものはその支払期、支払の定めのないもので請求義務の確定するものは請求の時、その他のものは支払を受けた時と解するのが相当で、返還を要しないことが確定した場合には、その確定した金額を収入金額として計上することになる。

(2)請求人及びB大学が、保証金68,843,500円と本件合意金64,000,000円とを相殺し、請求人がB大学に対し残額4,843,500円を支払ったことにより、B大学は、本件合意金の支払義務を履行したことが認められるが、本件合意書第3条第2項によれば、本件合意金の支払義務履行によりB大学の原状回復義務は消滅し、B大学は請求人に対し甲土地を現況の状況に復し返還したことになり、また、同5条によれば、当該支払義務履行により、請求人とB大学との間には何らの債権債務も存しないのであるから、請求人に本件合意金の返還義務はないことになる。

このことは、請求人の答述や計上時期等はさておき、請求人が本件合意金から遊水調整設備設置工事等で要した費用を除いた37,235,500円を請求人の収入として計上し、B大学に返還していないことから明らかである。

ところで、請求人は、本件合意金はB大学が行うべき原状回復工事の費用として預かったものであるから、工事が完了するまでは、預り金に該当する旨主張する。しかしながら、上記のとおり、本件合意金の支払義務履行により請求人とB大学との間には何らの債権債務も存せず、本件合意金の返還義務はないのであるから、本件合意金をB大学からの預り金であるとするのは相当ではなく、平成13年中に確定したものととして平成13年分の不動産所得に係る収入金額として計上すべきものと認められる。そして、仮に、請求人に遊水調整設備設置工事等に要した支出がある場合には、当該工事が完了した時点で、請求人の必要経費ないし資本的支出とするのが相当である。

したがって、この点に関する請求人の主張を採用することはできない。

(3)さらに敷衍すると、請求人は、本件契約を了する以前から、甲土地の利用に関して、S財務事務所やF株式会社に赴き相談しているほか、B大学と約した遊水の貯留設備設置が未だ完了していない平成14年3月11日に、甲土地には本件シニア住宅建設計画の標識が設置されていることなどからすれば、請求人のいう遊水調整設備工事は、甲土地の原状回復というより、むしろ、本件シニア住宅建設を前提にした遊水の貯留設備設置にあると認めるのが相当で、本件合意金をB大学に代わり原状回復を行うための預り金として認めることはできない。

(4)以上の結果、本件合意金は、平成13年分の不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき金額と認められる。

研究・・・裁決に反対

1 不動産所得の総収入金額の収入すべき時期

所得税法に規定する各種所得の金額は、権利確定主義に基づき把握されるものと考えられているところ、不動産所得に係る総収入金額の収入計上時期について、所得税法基本通達（以下「基本通達」という。）では、契約又は慣習により支払日が定められているものについてはその支払日、支払日が定められていないものについてはその支払いを受けた日、請求があったときに支払うべきものとされているものについてはその請求の日と定めている（基本通達 36-5）。債務の履行期をもって債権者の権利が確定するとの基本通達の考え方は、所得税法第 36 条に規定する「その年において収入すべき金額」の法解釈として妥当なものと考えられる。

また、返還を要しないこととなった敷金や保証金等（以下「敷金等」という。）について、基本通達では、敷金等の返還を要しないことが確定した日に、不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入することと定めている（基本通達 36-7）。敷金等の返還を要しないことが確定すると同時に、返還不要となった部分の敷金等については、以後代理占有から自己のための占有に移り、その敷金等に対する事実上の支配が確実となるのであるから、この考え方もまた、所得税法第 36 条に規定する「その年において収入すべき金額」の法解釈として妥当なものと考えられる。

2 敷金等はなぜ授受されるのか

不動産の賃貸借契約を結ぶに伴い、契約当事者間の特約によって、賃借人から賃貸人に対して金銭の交付がなされることがある。この交付される金銭は、通常、敷金又は保証金といわれている。

敷金等の法律的な性格は、「保証金などと同じく、一種の条件付に金銭の所有権を移転するもの」であると考えられている（注1）。したがって、不動産の賃貸借契約が終了すると、賃借人には、敷金返還請求権が生ずることになる。他方、賃借人には、賃借料の支払義務が生ずるほか（民法第 601 条）、賃借物を返還するまで善良なる管理者の注意をもって賃借物を保存する義務が生ずるので（民法第 400 条）、「賃貸借終了の際に、家賃の延滞、家屋の損傷による損害賠償その他の債務」があれば、その債務に係る金額を差し引いた残額だけの敷金返還請求権が生ずることとなる（注1）。このように、敷金等は、不動産の賃貸借契約を結ぶにあたって、その契約により生ずる賃貸人の債権（遅延賃借料請求権や損害賠償請求権など）を担保するために賃貸人が賃借人から預かる金銭であると考えられる。ここで担保される債権、すなわち、他の債権者に優先して弁済を受けることができる債権は、当然、不動産の賃貸借契約に基づいて発生した債権であり、その他の債権については、たとえ賃借人との間で生じた債権であっても、他の債権者と平等な効力を有するに止まる。

3 返還不要となった敷金等の所得区分

返還を要しないこととなった敷金等は、前述のとおり、返還を要しないことが確定し

た日に、不動産所得の金額の計算上総収入金額に算入されるのであるが、この敷金等により回収される債権、換言すれば、敷金返還請求権と相殺適状にある債権は、賃貸人の賃借料請求権や損害賠償請求権などである。賃借料は不動産を貸し付けたことによる直接の対価であるから、所得税法第 26 条（不動産所得）第 1 項に規定する「不動産、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」に該当し、不動産所得になる。また、損害賠償金については、不動産を貸し付けたことによる直接の対価ではないが、不動産の貸付けに付随して発生した債権であると考えられるので、事業の遂行に付随して生じた収入が事業所得に該当するのと同様に、これもまた、不動産所得に該当するものと考えられる。

このように考察していくと、基本通達 36-7 では特に定めをおいていないのであるが、不動産等の貸付けをしたことに伴い収受する敷金等の額のうち、不動産の賃貸借契約の終了により返還を要しないことが確定した金額と相殺した債権は、当然、不動産の貸付けの対価である賃借料又は不動産の貸付けに付随して発生した損害賠償金などであるということができる。

4 原状回復義務の本質

賃貸借契約が終了すると、賃借人には、借用物を返還する義務が生ずるのであるが（民法第 597 条）、その際、賃借人は、借用物を原状に回復させる義務を負う（民法第 598 条）。本件契約第 10 条においても、B 大学に甲土地の原状回復義務が課せられている。

請求人は、B 大学が負うことになる原状回復義務を 64,000,000 円と見積もり、本件合意金を収受することで、この原状回復義務を引き継ぐことを考えた。そして、B 大学が請求人に対して有する保証金返還請求権と請求人が B 大学に対して有する本件合意金請求権が、共に金銭債権であることから、両者を相殺して、B 大学が負う原状回復義務を引き継いだのである。したがって、本件合意金は、B 大学に課せられた原状回復義務を引き継いだことに対する対価であると考えられる。

借用物に係る原状回復義務は、不動産の貸付けに付随して発生するものであるから、賃貸人が賃借人の原状回復義務について、対価を収受して引き継いだのであれば、その対価の額は、不動産所得に該当するものと考えられる。しかし、たとえ賃貸人と賃借人の間で行われた債務の引継ぎであっても、不動産の貸付けに付随して発生した債務以外の他の債務について対価を収受して引き継いだ場合には、その対価の額は不動産所得に該当しないと考えるを得ない。

ところで、請求人が B 大学から引き継いだ債務は、甲土地の原状回復義務といえるであろうか。確かに、請求人と原処分庁のいずれもが、請求人が B 大学から引き継いだ債務は、甲土地の原状回復義務であることを認めている。しかし、B 大学は、P 市との間で「遊水池の管理に関する協定」を締結し、これに基づき、雨水調整池の築造工事について P 市と協議を進めている事実からすると、B 大学は、請求人ではなく、P 市に対し

て雨水調整池を築造する義務を有していたものと推認することができる。さらにまた、B大学が有する債務が甲土地の原状回復義務であるとするれば、請求人は、B大学から預かった保証金をその原状回復のために要した費用に充当するはずなのに、これをせず、あえて本件合意金と保証金返還請求権とを相殺したところからすると、請求人がB大学から引き継いだ債務は、甲土地の原状回復義務ではなく、B大学が、P市に対して負っている雨水調整池を築造する義務だったと考えることはできないであろうか。

請求人がB大学から引き継いだ債務は、果たして甲土地の原状回復義務であったといえるのかどうか、非常に疑問の残るところである。むしろ、B大学がP市に対して負う雨水調整池を築造する義務を請求人が対価を得て引き受けたと考えることのほうが合理的であるようにおもふ。

5 本件合意金の所得区分

前述のとおり、仮に、本件合意金が、甲土地の原状回復義務を引き継いだことによる対価ではなく、B大学が、P市に対して負っている雨水調整池を築造する義務を引き継いだことによる対価であるとするれば、本件合意金の所得区分はいかに考えるべきなのであろうか。

本件合意金が、不動産の貸付けに伴い生じた収入でないとすれば、本件合意金は、利子所得（所得税法第23条）から譲渡所得（所得税法第33条）までのいずれの所得にも該当せず、営利を目的とした継続的行為から生じた所得ではなく、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない所得で、一時に発生した所得であるから、一時所得（所得税法第34条）に該当するものと考えられる。したがって、請求人が収受した本件合意金は、一時所得に係る総収入金額に該当し、同じく請求人が支出した遊水調整設備設置工事等の費用の額は、その収入を得るために支出した金額に該当することになる。

本件合意金は、平成13年8月3日に収受したのであるから、これを平成13年分の一時所得と考え、同年分の確定申告書にこれを記載して提出し、工事が完成して遊水調整設備設置工事等の費用の額が確定した段階で、平成13年分の確定申告について修正申告をするか、あるいは、更正の請求をするかの手続きを採ればよい。また、平成13年中には遊水調整設備設置工事等の費用の額は確定していないのであるから、遊水調整設備設置工事等の費用の額が明らかとなった平成14年分の一時所得として確定申告をすることも可能であろう。

6 審判所の判断はいかにあるべきだったのか

賃貸人と借借人の間で行われた取引により生じた所得は、すべて不動産所得に該当すると短絡的に考えるのではなく、請求人がB大学から引き継いだ債務の本質について法的な立場から解析を加え、本件合意金の発生原因を明らかにすることにより、本事実

の結論は異なったものになったように思う。

本事案では、請求人と原処分庁のいずれもが、B大学が負っている債務を甲土地の原状回復義務であると主張しているのであるが、いずれの主張にもとられることなく、審判所は独自の判断を示すべきだったのではないだろうか。

おわりに

審判所は、請求人の不利益に原処分庁の処分を変更することはできないのであるが、請求人の利益になるように原処分庁の処分を変更することは可能なのであるから(通則法第98条)、請求人と原処分庁のいずれの立場においても合理的な結論が導き出せないのであれば、争訟裁断的機能を有する審判所は、いずれの立場にも傾かない独立した立場で判断を下すべきではないだろうか(注2)。

本判決は、原処分庁の主張に引きずられた感が否めないように思う。

(注1) 我妻榮・有泉亨・川井健「民法2 債権法 第二版」(勁草書房)329頁

(注2) 争訟裁断的機能については、松沢智「租税争訟法」(中央経済社)32頁以下参照

参考文献

- ・我妻榮・有泉亨・川井健「民法2 債権法 第二版」(勁草書房)
- ・松沢智「新版 租税実体法 補正第二版」(中央経済社)