

いわゆる前家賃制における家賃の収益計上の時期

東京地裁 昭和五二年三月二十四日判決
昭和四六年（行ウ）第一七三号
決定処分取消請求事件（原告控訴）
訟務月報二三卷四号七九四頁
税務訴訟資料九一号四七二頁

伊 東 稔 博

（税務大学校
研究部教授）

〔事実〕

本件は、不動産所得に対する所得税の課税処分の適否をめぐり争われたものであるが、事案の概要は、次のとおりである。

1 事案の経緯

原告Xは、東京都港区六本木六丁目五番地において鉄筋コンクリート造地下一階八階建の共同住宅兼事務所を所有し、不動産賃貸業を営むいわゆる白色申告者であるが、昭和四一年分の所得税について、昭和四二年三月一四日所得金額を七四二万余円とする確定申告をしたところ、被告Y税務署長は、昭和四五年三月一三日所得金額を一、二一九万余円とする更正及び過少申告加算税額を一二万余円とする決定をした。

本件訴訟は、この更正及び決定（以下、「本件更正」という。）の取消を求めるものであるが、原告は、本件訴訟の請求原因として、次のとおり述べている。

(一) 国税通則法第七〇条第一項第一号所定の更正の期間制限内に本件更正に係る通知書の送達がない。
(二) 本件更正には原告の所得金額を過大に認定した違法がある。

原告の請求原因に対する被告の答弁及び原告の主張は、それぞれ次のとおりである。

2 事案の内容と問題点

(1) 送達をめぐる問題

まず、本件更正に係る通知書が国税通則法所定の更正の期間制限内に送達されていないとする点については、被告Y

税務署長は次のとおり答弁している。

すなわち、「被告は、国税通則法第七〇条第一項第一号に規定する更正の期間制限内である昭和四五年三月一三日に、原告に対し本件通知書を交付送達すべく、係官をして原告の確定申告書に記載された住所地……に赴かせたが、原告は同所に居住していなかった。そこで翌一四日係官をして原告が居住している……居宅に右通知書を交付送達すべく訪ねさせたが、原告は不在であった。そして同家に居住している原告の長女Aに対し、右通知書の受領方を申し出たが、同女は原告の不在を理由に受領を拒否したので、やむを得ず、同法第一二条第五項第二号の規定により、封筒に入れた右通知書を原告居宅玄関内に差し入れて差置送達したものである。」とする。

このような被告Y税務署長の答弁に対し、原告Xは、本件更正通知書は適法に送達されたものとはいえないとし、「被告の主張するように本件通知書を原告居宅玄関内に差し入れることは玄関の構造上物理的に不可能である。すなわち、原告居宅玄関開き戸の両側には隙間防止用の溝が柱に彫られていて隙間が全くなく、戸の合わせ部分は上下二か所に施錠がされているので書類が入る余地はない」等と反論し、被告の差置送達は違法であるとするものである。

(2) 所得金額の認定をめぐる問題

次に、本件更正には原告の所得金額を過大に認定した違法があるとする点については、被告Y税務署長は、本件更正における所得金額の認定は正当であるとし、「原告の係争年分の所得金額は一一一、八五四、三六四円であるから、その範囲内である一一一、一九二、〇六五円とする本件更正は違法ではない。」とするものであるが、総収入金額及び必要経費の算定根拠等をめぐる原告及び被告の主張は、それぞれ次のとおりである。

① 収入金額の認定

被告Y税務署長は、原告の本件係争年分の不動産所得の収入金額については、貸付けに係る各室ごとの家賃収入、共益費収入及び敷金のうち返還を要しない部分の金額につき、それぞれその算定根拠を明らかにしているが、それによると、被告の各室ごとの収入金額の認定は、次のようにしてなされたものであった。

例えば、一〇三号室ビバの例については、次のとおりである。

イ 家賃

入居時期は五月一七日であつて六月一七日ではなく、昭和四一年分の家賃収入金額は、前家賃制（当月分を前月末日までに支払う約束のもの）のため一か月の家賃五万円に昭和四一年五月一七日から同四二年一月分までの八・五か月を乗じて計算した四二五、〇〇〇円とすべきである。収入金額の計上時期は、権利確定主義によるべきであつて、現実の支払時期がまちまちであることによつて左右されるものではない。

ロ 共益費

共益費収入は、後払制（当月分を当月末支払う約束のもの）のため一か月の共益費の額三、〇〇〇円に昭和四一年五月一七日から同年一二月分までの七・五か月を乗じた二二、五〇〇円とすべきであり、現実の支払時期がまちまちであることによつて左右されるものではない。

ハ 償却費

保証金のうち、その二〇パーセント相当額は貸室の賃貸期間の経過に関係なく返還を要しないことになつており保証金八〇万円が昭和四一年五月中に支払われているから、その二〇パーセントにあたる一六万円は入居した昭和四一年分の収入金額とすべきものであり、賃借人が退去の際これをどのように清算したかによつて左右されるものではない。

以上のようにして、順次、各室ごとの収入金額を算定して、原告の昭和四一年分の不動産所得の総収入金額を認定したものである。

原告は、このような被告の収入金額の算定根拠について、次のように反論している。

「被告は権利確定主義をもって収入金額を算定するが、昭和四一年中に現実に入金した額をもって収入金額を算定すべきである。原告は、従前より現金主義により記帳し申告しているから、昭和四一年分のみを権利確定主義により算定すると継続性の原則に反するばかりでなく、各室とも一か月分の家賃額を重複課税されることになる。」とするものである。

家賃等の収入金額の計上時期に関する以上の原告の反論について、被告は、次のように主張している。

「所得税法第三六条第一項に規定された『その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額』とは、収入すべき金額の確定した金額をいい、その確定の時期は法律上これを行使用することができるようになったときと解され、現金主義によるものではない。」とし、「原告の採用している前家賃制は、当月分の賃料を前月末までに支払うという契約であるから、原告は賃借人が居住する限りにおいて前月末に当月分の賃料を請求し得ることとなり、契約によって定められた支払期すなわち前月末に収入すべき権利が確定したといえる。」とするものである。

② 必要経費の算定

被告税務署長は、不動産所得の計算上控除する必要経費について、「本件Sビル（昭和三九年一月二〇日新築）については、租税特別措置法第一四条第二項……の新築貸家住宅の割増償却の規定は次の理由により適用されないから、原告の申告に係る必要経費のうち減価償却費一、二九八、三〇五円を否認したものである。」とし、その理由として、

次のように述べている。

まず、手続的要件が欠缺しているとし、「新築貸家住宅の割増償却の規定が適用されるのは、旧措置法第一四条第三項……の規定により確定申告書に……必要経費に算入される金額についてその算入に関する記載があり、かつ、これらの書類に新築貸家住宅の償却費の額の計算に関する明細書の添付がある場合に限るとされている（同法第一四条第二項第三項参照）が、原告は右の手続をしていない。」

また、実質的要件も欠缺しているとし、「旧措置法第一四条第二項、施行令第七条第二項第二号によって割増償却が認められる「貸家住宅」は、当該家屋の床面積の二分の一以上が構造上住宅用として建築されているだけでなく、それが一〇〇パーセントないしそれに近い割合で生活の本拠の場として利用されていることを要し、構造上店舗ないし事務所用として建築されたものは、たまたま居住の用に供されていても貸家住宅に当たらない。」とするものである。

原告は、この点については、新築貸家住宅の割増償却の規定は適用されるとし、「原告が被告主張の手続をとらなかったのは、昭和四一年九月被告係官Mが割増償却の適用があることを認め、かつ、その手続は被告において行う旨確約したからであり……したがって、手続上の不備を理由に割増償却の適用を否定することは禁反言の法理に反し許されない。」とするとともに、「床面積の二分の一以上が住宅として貸家の用に供されているから、割増償却の規定が適用される。」のものであると反論している。

〔判旨〕 請求棄却。

判決では、まず、本件通知書の送達をめぐる点について「被告は昭和四五年三月一三日原告に対し本件通知書を交付

送達すべく、被告所部の係官……をして原告の確定申告書に記載された住所地……及び原告居室に赴かせたが、いずれも原告が不在のため交付送達することができなかった。そこで翌一四日……本件通知書を交付送達すべく……同日午後一時三七分原告居室へ赴いたが原告は不在であった（原告が居室に不在であったことは当事者間に争いがない）。そこで原告居室の一部に居住している原告の長女であり、かつ、原告の従業員でもあるAに本件通知書の受領方を申し出たが、同女は受領を拒絶した。そこで同女からの玄関に入れて置いてくれとの言葉もあり、被告係官は同日午後一時五七分ごろ原告居室の施錠してある玄関の戸の隙間から封筒に入れた本件通知書を差し入れ、もって差置送達を終えたことが認められる。」と判示し、この点に関する原告の主張をいずれも排斥した。

次に、収入金額の計上時期をめぐる問題については、次のように判示している。

「しかしながら、所得税法第三六条第一項は、特に規定する場合を除き権利確定主義を採用しており、収入すべき権利の確定する時期は法律上権利の行使ができるようになった時を基準として決すべきものと解すべきである。したがって、原告主張のように現金主義により家賃等の収入の計上時期を決するのは誤りであるから、継続性の原則に反することとなるか否かを論ずるまでもない。また、原告が従来現金主義によっているとするならば、権利確定主義による収入金額が前年分又は翌年分と重複計算される場合がないとはいえないが、逆に重複して控除される場合もありうるのみならず、仮に重複計算による不利益があるとしても、それは権利確定主義によらなかつた従前の申告が誤りであつたということに過ぎず、本件係争年度もまた現金主義の誤りを繰り返すべきであるということにはならない。」とし、原告の主張には理由がないとする。

そして、前家賃制を採る場合の家賃の収入の時期について、次のように判示する。

「被告は前家賃制の場合には前月末に当月分の家賃を請求し得るから、前月末に収入すべき権利が確定すると主張する。しかしながら、家賃は賃借建物の使用収益の対価として支払われるものであるから、翌月には賃借しないとすれば前月末に支払う必要のないものであり、また翌月の中途で契約が解除されればその月分として支払った家賃のうち解除日以後の日数に対応する部分は返還を受けることができる筋合のものであるから、前家賃は単に契約上の支払時期を定めることによって前月末に請求できるというに過ぎないものと解すべきである。したがって、前家賃を収益として計上すべき時期は、当該前家賃に相当する月が経過した時であって、それまでは前家賃は前受金たる性質を有するものと解すべきである。」とし、「そうすると、原告の家賃収入は家賃月額に賃借人が昭和四一年中において実際に賃借していた月数を乗じて計算（月の中途の場合は日割計算）するのが相当であり、ただ入退居等の際に特に賃借人の承諾の下に収入すべき金額として受領した金員があるときに限り、これをも収入とし、また同様にその際支払を免じた金員があるときは、これを収入から除外すべきである。」として、原告の収入金額を貸付けに係る各室ごとに認定したものである。

また、新築貸家住宅の割増償却の特例の適用の可否の点については、「租税特別措置法に定められている特例規定の殆どすべてがその時代における国の各種政策上の見地から設けられた税負担軽減措置であり、所得税法中に規定されている各種所得控除とは異なり、この特例の適用を受ける実質的要件が充足されていても当然に適用されるわけではなく、納税者が同法に定める手続的要件を履践して始めてその適用を受けることを建前としているから、これら手続規定は単なる訓示規定ではないと解すべきである。」とし、被告がその適用を否定したことに違法はないとするほか、被告係官が割増償却の適用があることを認めていたものであり、その適用を否定することは禁反言の法理に反し許されないとする原告の主張については、その主張事実を認めるに足る証拠はないとしたものである。

〔評釈〕

本判決については、いわゆる前家賃制を採る場合の家賃の収益計上の時期について判示する部分を除いては、特に異論があるものではない。

いわゆる前家賃の収入の時期に関する判旨の部分については、所得税法の解釈上疑問があるように思われるので、以下、この点について評釈を試みることにする。

1 まず、本判決では、所得税法における収入金額の収入すべき時期について「所得税法第三六条第一項は、特に規定する場合を除き権利確定主義を採用しており、収入すべき権利の確定する時期は法律上権利の行使ができるようになった時を基準として決すべきものと解すべきである。」として、原告のいわゆる現金主義によるべきであるとする主張を排斥するのであるが、いわゆる前家賃の収入の時期については、「当該前家賃に相当する月が経過した時であって、それまでは前家賃は前受金たる性質を有するものと解すべきである。」とする。

この判決の趣旨とするところは、所得税法における収入金額については、その年中において収入すべき権利の確定したもによつて算定すべきであるが、いわゆる前家賃については前受金たる性質を有するものであるから、収入金額として収入すべき権利の確定したものとはいえないとするものようである。しかし、この点については、収入すべき権利の確定したものではあるが前受金たる性質を有するから収入金額とならないとするものなのか、「前家賃は単に契約上の支払時期を定めることによつて前月末に請求できるというに過ぎないもの」であるから、収入すべき権利の確定したもとはいえないとするものなのかは、必ずしも明らかではない。

しかしながら、いずれにしても、この点に関する判旨については、疑問があるといわざるを得ない。

2 ところで、所得税法第三六条第一項においては、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額……は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額……とする。」と規定しており、その年中の収入金額……は、その年中において現実に収入したものであるのではなく、「収入すべき金額」によるものであることは明らかである。そして、その年中における「収入すべき金額」とは、その年中において収入する権利の確定した金額をいうものとするいわゆる権利確定主義の考え方についても、一般に承認されているところであるといってもよいと思われる。

このような権利確定主義の考え方については、一般に、会計学上の現金主義に対比する意味での「発生主義」の概念に属するものであり、さらに収益発生認識基準としての「実現主義」の概念に対応するものであると理解されるものであるが、複雑多岐な現実の取引において具体的に何ををもって「権利確定」とみるかについては、税法上の細目の規定がなく、解釈に委ねられているものといわなければならない。

所得税基本通達では、各種所得の収入金額の収入すべき時期について、その各種所得ごとに取扱いを定めているが、地代、家賃等にかかる不動産所得の収入金額については、「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を受けた日」(同通達三六一五)によるものとする一事として、すなわち、同通達は、不動産所得にかかる収入金額の収入すべき時期については、「支払日」が定められているものといないものと区別し、支払日が定められているものについては、現実に収入があったかどうか、あるいは、それがいずれの期間に対応するものであるかどうかを問わず、支払日の到来したものををもってその年中の収入金額とするものである。そしてまた、この取扱いは、数年分の家賃等を一括して支払うこととするものについて

も同様に適用するものであって、同通達では、翌年以後の期間の賃貸料を一括して收受した場合の必要経費の取扱についても規定している。すなわち「資産の貸付けの対価としてその年分の総収入金額に算入された賃貸料でその翌年以後の貸付期間にわたるものにかかる必要経費については、その総収入金額に算入された年において生じた当該貸付けの業務にかかる費用……とその年の翌年以後当該賃貸料にかかる貸付期間が終了する日までの各年において通常生ずると見込まれる当該業務にかかる費用の見積額との合計額をその総収入金額に算入された年分の必要経費に算入することができるものとする。」(同通達三七—三)のである。

不動産所得の収入金額の収入すべき時期に関するこのような取扱いは、利子所得及び配当所得の場合と同様に、その役務等の提供の期間にかかわらず、その「支払日」等が到来し、「法律上権利の行使ができるようになった時」をもって収入の時期と考えるものであるが、このような所得税基本通達の考え方については、所得税法第三六条第一項に規定する「収入すべき金額」の解釈からしても、また、不動産所得は、利子所得、配当所得とともに資産所得とされるものであるが、このような資産性所得の収入の時期については、その果実を收受すべき時に収入があったとするのが相当であると考えられることからしても、正当なものであるといわなければならない。

3 本判決では、家賃の性格等について「家賃は賃借建物の使用収益の対価として支払われるものであるから、翌月には賃借しないとすれば前月末に支払う必要のないものであり、また、翌月の途中で契約が解除されればその月分として支払った家賃のうち解除日以後の日数に対応する部分は返還を受けることができる筋合のものであるから、前家賃は単に契約上の支払期を定めることによって前月末に請求できるというに過ぎないもの」であるとし、「したがって、前家賃を収益として計上すべき時期は、当該前家賃に相当する月が経過した時であって、それまでは前家賃は前受金たる

性質を有するものと解すべきである。」と判示するものであるが、このような考え方については、次のような点から疑問である。

(1) まず、「前家賃は単に契約上の支払期を定めることによつて前月末に請求できるといふに過ぎない」ものかどうかという点についてである。

民法第六一四条においては、家賃の支払に關し規定し「借賃ハ動産、建物及ヒ宅地ニ付テハ毎月末ニ、其他ノ土地ニ付テハ毎年末ニ支払フコトヲ要ス」としており、賃料後払の原則を規定している。しかしながら、この規定については、一般に任意規定であるとされており、特約で修正できるものと解されているほか、民法がこのように賃料後払の原則を規定したのは当時の慣習がそうであつたからそれを法文にしたものであるとされており、最近においては、月初め、または前月末等を支払期とするものが多くなつていと説明(注上)されている。

したがつて、判決のいうように「前家賃は単に契約上の支払期を定めることによつて、前月末に請求できるといふに過ぎないもの」とみるべきものでないと解すべきであり、むしろ、前家賃制を採る場合の家賃賃借関係については、その前家賃に対応する月又は年の家屋使用権をその賃料の支払日とされる日において設定したものとみる方が実状にも適合するものと思われる。

(2) 次に、判決では「家賃は、賃借建物の使用収益の対価として支払われるものであるから、翌月には賃借しないとすれば、前月末に支払ふ必要のないものであり、また、翌月の途中で契約が解除されればその月分として支払つた家賃のうち解除日以後の日数に対応する部分は返還を受けることができる筋合のもの」と説示されているのであるが、いわゆる前家賃制を採る場合の家賃についてこのような「筋合」が認められるかどうかはともかくとして、本件の問題は、

いわゆる前家賃制を採る賃貸借契約が存在する場合の家賃の年分帰属をめぐる問題であって、「翌月には賃借しない」場合や「翌月の途中で契約が解除された」場合のいわゆる前家賃が問題とされているものではない。したがって、本判決で説示するところは、その問題点の前提が異なっているように思われる。

(3) また、前家賃は「前受金たる性質を有するものと解すべきである。」とされるのであるが、いわゆる前受金とは約定の支払日以前に予め支払われるものをいうのであって、その支払日において支払われるものは前受金ではなく、上述のように前家賃は前受金たる性質を有するものでもないというべきである。

いわゆる企業会計の処理の基準からしても、それは「前受収益」とされるものであって、前受金とされるものではない。

4 次に、企業会計における会計処理の基準と所得税法との関係において本件の問題をどのように考えるべきかという点についてである。

まず、会計処理の基準によれば、賃貸料等として収入したもののうち、次期以降に帰属し、当期の賃貸料として認めたい過大受取分を前受賃貸料とし、前受賃貸料勘定で処理するものとされているが、これは発生主義の原理に基づき期間損益計算における収益の期間帰属を確定するために計上するものである。すなわち、役務の提供以前に対価を受取り、これを収益として記帳している場合に、期末にいまだ役務を提供していない部分をいうのであるが、このような前受収益は、未経過のものであるから、当期の収益から除外して、負債に準ずるものとして次期に繰延べることとするのである。

しかしながら、このような企業会計の基準を所得税においても前提としているものであるかどうかについては疑問で

ある。なぜなら、所得税の納税義務者は法人と異なり、企業の主体ではなく消費生活の主体である。したがって、所得税法がその課税対象とするその年分の個人の所得を規定するにあたり、企業会計の慣行等を前提として規定することはできないと考えられるからである。

すなわち、所得税法においては、例えば、その年分の収入金額を規定するにあたって、「その年において収入すべき金額……とする。」とするものであって、法人税法におけるように「収益の額……は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（同法第二二条第四項）ものではないのである。所得税法は、独自の立場でその課税対象とする所得を規定しているものと解すべきである。

なお、所得税法の個別通達では、「不動産等の賃貸料にかかる不動産所得の収入金額の計上時期について」（昭和四八年直所二一七八）通達をもって、「その年の貸付期間に対応する賃貸料の額をその年分の総収入金額に算入することを認める」旨の取扱いを定めているが、この取扱いは、帳簿書類を備え付け継続的記帳が行われている場合で、「帳簿上当該賃貸料にかかる前受収益および未収収益の経理が行われていること」等の条件を充足する場合に特例としてそのような計算を認めることとしているものであって、企業会計の処理の基準にしたがって会計処理が行われている場合には所得税法の取扱いにあたってそれを尊重する趣旨のものにはかならないものである。

（注 1） 注釈民法（一五）二二三頁

（注 2） 企業会計原則注解〔注五〕の二

（現、世田谷税務署副署長）