

## 権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(一)

——法人税法に関する議論を中心として——

酒井克彦

はじめに

権利確定主義を課税のタイミングの基準とする議論は、所得税法上のものであって、法人税法上は、同法二二条四項に示すとおり会計基準に負うところが大きいのであるから、権利確定主義の議論の余地がないかのような議論も散見される。

権利確定主義に明確なリーガル・テストとしての意味を見出し得ないとする見解には傾聴に値するものもあり、そこから汲み取られるべき問題意識は十分に理解すべきである。他方、権利確定主義の終焉論に対しては学説上大きな再反論が示されてきたのも事実である。所得税法上の議論は概ね権利確定主義による判断が判例・学説上も支持されているように思われるが、法人税法においては、前述のことや、判例解釈に学説上の対立があることなどから、この点についてはいまだ議論が燻りを見せている。

会計コンベンションによる基準が司法判断上の基準としては不明確であるとしてかかる基準に基づく収益認識基準

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(一) (酒井克彦)

の採用を否定することと、法律的アプローチでは説明することが困難な局面では、管理支配基準による補充を受け入れていることとの間に無理のない法的説明を成し得るかという命題には必ずしも明快な解答が用意されているわけではないようにも思われる。

本稿では、法人税法上の課税のタイミング 이슈として、権利確定主義がリーガル・テストとしての意味を持ち得るかという点につき、改めて考えてみたい。

## 1 権利確定主義

### 1 代表的学説

権利確定主義の内容については、次第に明らかにしていくとして、差し当たり、ここでは、同主義を肯定的に捉える金子宏教授の見解を確認しておきたい。

金子宏教授は、「発生主義における『発生』の概念は多義的であり、製造業による新たな経済価値の創出や保有資産の価値の増加を含む意味で用いられることも少なくない。そのため、会計学では、未実現の利益を収益の範囲から除外するため、発生主義という言葉の代わりに実現主義という用語が用いられることが多い。所得税法も、すべての種類の所得を『収入』としてとらえているが、これは原則として実現した所得のみが課税の対象となる所得であるという考え方の表明であると解すべきであり、したがって、所得税法においても、発生の意義は実現と同義に理解されなければならない。その意味では、所得の年度帰属については、発生主義という言葉の代わりに、『実現主義』……という言葉を用いるのが適当である。」とし、「所得税法は、包括的所得概念を採用し、原則としてすべての所得を課税

の対象としているが、このことと、上述の意味での『実現主義』とを合わせて考えると、所得税法はすべての実現した所得を課税の対象としていることになる。さらに、これに所得税法三六条一項の『収入すべき金額』という規定を合わせて考えると、所得税法は、すべての所得は実現と同時に課税対象たる所得となると考えている、と解することができる。このように考えた場合には、発生主義の下における所得の年度帰属の問題は、一般に漠然と考えられているように、実現した所得をどの年度に帰属させるかの問題ではなく、所得がいつ—すなわちどの年度に—実現したか、すなわち所得の実現時期の判定の問題にはかならないことになる（その意味では、年度帰属という言葉よりもタイミングという言葉の方が、はるかに適切である）。とされる。<sup>(1)</sup>

そして、権利確定主義について、金子教授は、「所得の年度帰属について、租税法の世界では、従来、一般に、権利確定主義が妥当すると解されてきた。権利確定主義とは、外部の世界との間で取引が行われ、その対価を收受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現時期と見る考え方である。」とされる。<sup>(2)</sup> すなわち、所得の実現時期の判定を対価を收受すべき権利の確定の時点と捉える考え方であるとするのである。概ねこの考え方が、権利確定主義の代表的な捉え方であると思われる。

## 2 権利確定主義と旧所得税基本通達

権利確定主義は、所得税基本通達が「権利確定主義」を規定していたところに大きく依拠すると理解されている。旧所得税基本通達は、収入金額が意味するところの収入すべき金額を「収入する権利の確定した金額」とし、かかる統一の基準の下で、これに合わせて各種所得毎の具体的基準が定められていたのである。すなわち、国税庁は、昭和二六年に示した旧所得税基本通達（昭和二六年直所一一）一九四《収入金額の意義》において、「収入金額とは、

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（酒井克彦）

収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいうものとする」と規定し、かかる基準を前提として、各種所得の収入金額の計上時期をそれぞれ具体的に明らかにするという手法を採用していたのである(旧所基通一九五〇二〇四)。これがいわゆる権利確定主義の淵源であるとも説明されている。<sup>(4)</sup>この通達は、それまでの裁判例及び学説が権利の確定という概念を採用してきたことを受けて規定されたのではないかと推察される。<sup>(5)</sup>

このことから、権利確定主義は、とりわけ所得税法上の課税の時期の場面で大きく議論<sup>(6)</sup>されることになったともいえる。

盛んな議論を踏まえ、昭和三八年一二月の政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」では、次のように答申している。すなわち、「税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれているが、税法上個々の規定について検討するときは、現行税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴った期間損益決定についての一つの体系を形成しているものと考えられ、細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い。しかしながら、税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般的判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないためであると考えられる。この見地から、今後においても、税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けておく必要があると認められる。」とし、「期間損益決定についての基本的な基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見(外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があったとき、③引渡

し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見)があったが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があったときとすることが適当と認められる。」としているのである。

その後、右答申を踏まえて、昭和四〇年に全文改正された新所得税法の下においても、旧所得税基本通達が適用されていたが、この通達は同四四年一月に廃止され、同四五年七月一日には所得税基本通達も全面的に改訂された。ここでは、上記のような旧通達にみられた統一的基準は示されておらず、個別的に各種所得や取引形態に応じて基準を定めており、「権利確定主義」という用語も姿を消したのである。

このことを一つの契機として、学説においては、権利確定主義は破綻したとする見解と、依然として、権利確定主義による判断がなされるべきであるとする見解の対立するところとなった。

ところで、権利の確定によって収入時期を画するという考え方は違法所得の場合に問題となる。すなわち、当時旧所得税基本通達一四八において所有権の移転しない窃盗、強盗、横領により取得した財物については課税対象とはせず、詐欺又は強迫により取得した財物は、一応所有権が移転するから課税対象としていたのであるが、これは妥当性を有しないとして解釈が変更されたのである。<sup>(8)</sup>そして、昭和四五年に所得税基本通達は改正され、「所得税法三六条一項に規定する『収入金額とすべき金額』又は『総収入金額に算入すべき金額』は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない。」としている(所基通三六一一)。前述したとおり、この昭和四五年改正の際に、権利確定主義を直接的に表す表現が消えたのである。かかる通達の変貌の背景には、違法所得に対する考え方の変遷があったといわれているが、必ずしもその理解は妥当しない。<sup>(9)</sup>この点については植松守雄氏も否定的に考察を加えている

る。すなわち同氏は、収入金額の計上時期に関する「旧通達の定めが不十分で、多様な現実に十分適しなかったことがその全面的な改訂を要した理由であったと考えられる」と指摘されている。<sup>(10)</sup>むしろ、旧所得税基本通達は、多様な収入形態に応じた収入金額の計上時期を示すことができいないとの反省から、昭和四五年に更に具体的に収入金額の計上時期を示したと考えるべきであるが、多様な収入への対応を可能とするために、具体的な基準を示しているものの、基本的な部分での変化はなく、変化したのは事業所得における「引渡基準」の採用に留まるといってもよいのではなからうか。この点、例えば、引渡基準を昭和四五年の改正所得税基本通達が採用した点について、金子宏教授は、「引渡が権利の確定ないし所有権の移転の最も明白で争いの少ない証拠であり、また税務行政にとって契約の効力発生または所有権移転の事実を最もよく把握しうる時点であるから、その時点をもって権利の確定ないし所有権の移転の時期と見なすのが執行上は最も安全で確実であるという理由によるものであって、権利確定主義を廃棄する趣旨を含むものではない、と解すべき」とされている。<sup>(11)</sup>すると、違法所得を課税対象とすることへの対応から、「収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう」との表現を削ったということはあったとしても、そもそも権利確定主義の考え方を全面的に放棄して、新たな収入計上基準を設けたとは理解できず、事業所得について実現主義的な考え方を取り入れたのに過ぎないと考えるべきであろう。

したがって、違法な所得であっても課税所得に含めるといった段階で、既に権利確定主義が崩壊したと捉えるのは、やや短絡に過ぎ、かかる改正において原則的な基準についての表現が削除されたということが直接権利確定主義の崩壊を意味するということにはならないのではなからうか。

権利確定主義による判断がなされるべきであるとする見解の代表的な論者として、金子宏教授がいるが、同教授は、実現概念との違いを意識した議論を展開される。すなわち、「実現という概念は、…企業会計の世界において成立し

妥当性を認められてきた収益の年度帰属に関するコンベンション—すなわち企業会計上の収益計上基準—の集合を意味する概念として用いられることが多い<sup>(12)</sup>が、このような「実現主義は、未実現利益の排除を目的としており、所得の実現の時期について明確且つ積極的な指針を与えるものではない」とされる。

更に、その見解をみると、「発生主義の下における所得の年度帰属の問題は、一般に漠然と考えられているように、実現した所得をどの年度に帰属させるかの問題ではなく、所得がいつ—すなわちどの年度に—実現したか、すなわち、所得の実現時期の判定」としての意味を権利確定主義に求められる。これが学説上の通説というべきであろう。

### 3 判例にみる権利確定主義

ある収入がどの年度の所得として課税されるべきかを決定する基準としては、これまでの判例も権利確定主義を採用してきた。

最高裁が権利確定主義を明言した最初の判断<sup>(13)</sup>である最高裁昭和四〇年九月八日第二小法廷決定（刑集一九卷六号六三〇頁）は、「所得税法一〇条一項にいう収入すべき金額とは、収入すべき権利の確定した金額をいい、その確定の時期は、いわゆる事業所得にかかる売買代金債権については、法律上これを使用することができるようになったときと解するのが相当である。」とする。かような説示の上で、「所論売買契約にもとづく一億二〇〇〇万円の代金債権は、昭和三四年度に行使用することができるようになったものであるから、これを同年度に収入すべき金額であるとした原審の判断は、結論において正当であるといわなければならない。」とし、更に、「所論二〇〇〇万円は、原審の認定した事実によると、いわゆる解約手附として受取ったものであるところ、解約手附は、両当事者が契約の解除権を留保するとともに、これを行使した場合の損害賠償額となるものとして、あらかじめ授受するに過ぎないものであって、

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（酒井克彦）

それを受取ったからといって、それを受取るべき権利が確定しているわけではないから、そのままでは、前記収入すべき権利の確定した金額には当らないものと解するのが相当である。」と判断する。

また、任意競売による収入金額の権利確定の時期が争点とされた、最高裁昭和四〇年九月二四日第二小法廷判決（民集一九卷六号一六八八頁<sup>14</sup>）は、「資産の譲渡によつて発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるが、任意競売における所有権移転の時期は競落代金納付の時と解するのが相当である（大審院昭和七年二月二九日判決、民集一一卷六九七頁参照）から、競売による譲渡所得については、代金納付の時に権利が確定する、というべきである。」と判示する。

また、訴外Aらに金を貸していたところ、そこに発生した利息賠償金債権が雑所得として課税処分を受けたXは、その債権が貸倒れとなったものの救済方法が定められていないことから、貸倒れとなった利息損害金債権に相当する雑所得は存在せず、その部分に相当する納付税額が不当利得に当たるとして国に返還を求めた訴訟において、最高裁昭和四九年三月八日第二小法廷判決（民集二八卷二号一八六頁<sup>15</sup>、以下「最高裁昭和四九年判決」という。）は、「按ずるに、旧所得税法は、一暦年を単位としてその期間ごとに課税所得を計算し、課税を行うこととしている。そして、同法一〇条が、右期間中の総収入金額又は収入金額の計算について、『収入すべき金額による』と定め、『収入した金額による』としていないことから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、右権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される。この建前のもとにおいては、一般に、一定額の金銭の支払を目的とする債権は、その現実の支払がされる以前に右支払があったのと同様に課税されることとなるので、課税後に至りその債権が貸倒れ等によって回収不能となった場合には、現実の収入がないにもかかわらず課税



を受ける結果となることを避けられない。この場合、旧所得税法の解釈として、右貸倒れにかかる債権が事業所得を構成するものであるときは、事業上の貸倒れが事業遂行に伴う不可避的損失であることから、その損失額を当該貸倒れ発生年度の事業所得の計算上必要経費に算入することが許されるが、非事業上の債権の貸倒れの場合については、右のごとき措置は認められず、ほかに同法には格別の救済方法が定められていなかったのである。しかし、そのことのゆえに、非事業上の債権の貸倒れの場合について同法がなんらの救済も認めない趣旨であったと解するのは相当でない。

もともと、所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たって常に現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであり、その意味において、権利確定主義なるものは、その権利について後に現実の支払があることを前提として、所得の帰属年度を決定するための基準であるにすぎない。換言すれば、権利確定主義のもとにおいて金銭債権の確定的発生を基準として所得税を賦課徴収するのは、実質的には、いわば未必所得に対する租税の前納的性格を有するものであるから、その後において右の課税対象とされた債権が貸倒れによって回収不能となるがごとき事態を生じた場合には、先の課税はその前提を失い、結果的に所得なきところに課税したものととして、当然にこれに対するなんらかの是正が要求されるものというべく、それは、所得税の賦課徴収につき権利確定主義をとることの反面としての要請であるといわなければならない。」と判示している。

最高裁判昭和四九年判決は、課税所得の認識の時期の判断基準として、権利確定主義を採用したものはあるが、権利確定主義を所得の実現時期の到来という観点から判示したものではない。むしろ、それどころか、「後に現実の支

払があることを前提として、所得の帰属年度を決定するための基準であるにすぎない」としており、権利確定主義の下での課税について、「実質的には、いわば未必所得に対する租税の前納的性格を有するもの」と表現しているのである。かかる判決を判文に示されているとおりに捉えることが妥当であるか否かについては、その後の判決を引用する最高裁判決の判示と併せて検討する必要がある。

賃料増額に関する賃料請求が別訴において確定する前に二回にわたって訴外賃借人から金員を受け取っていたXが、かかる金員はXが賃料請求権意思表示の時、賃料相当額の損害賠償請求権を有した時あるいは賃料請求に関する仮執行宣言付第一審判決言渡時に権利が確定したとして、金員を受けた年度の収入金額として更正処分を受けた事例がある。かかる事例において、最高裁昭和五三年二月二四日第二小法廷判決（民集三三卷一号四三頁<sup>16</sup>）以下「最高裁昭和五三年判決」という。）は、「旧所得税法は、一歴年を単位としてその期間ごとに課税所得を計算し課税を行うこととしているのであるが、同法二〇条一項が右期間中の収入金額の計算について『収入すべき金額』によるとしていることから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとして右権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される（最高裁昭和三九年（あ）第二六一四号同四〇年九月八日第二小法廷決定・刑集一九卷六号六三〇頁、同昭和四三年（オ）第三一四号同四九年三月八日第二小法廷判決・民集二八卷二号一八六頁）。そして、右にいう収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものであるが、賃料増額請求にかかる増額賃料債権については、それが賃借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である。ただし、賃料増額の効力は賃料増額請求の意思表示が相手方に到達した時に客観的に相当な額において生ずるものであるが、賃借人がそれを争った

場合には、増額賃料債権の存在を認める裁判が確定するまでは、増額すべき事情があるかどうか、客観的に相当な賃料額がどれほどであるかを正確に判断することは困難であり、したがって、賃貸人である納税者に増額賃料に關し確定申告及び納税を強いることは相当でなく、課税庁に独自の立場でその認定をさせることも相当ではないからである。また、賃料増額の効力が争われている間に賃貸借契約が解除されたような場合における原状回復義務不履行に基づく賃料相当の損害賠償請求権についても右と同様に解するのが相当である。

ところで、旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であっても、これに關しすでに金員を收受し、所得の実現があったとみることができるとは、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然であり、この理は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についてもあてはまるものといわなければならない。けだし、仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえず請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであって、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるからである。」とする。

最高裁昭和五三年判決においては、前述の最高裁昭和四九年判決とは異なり、権利確定主義を「所得の実現」という概念を用いて説明している。にもかかわらず、かかる説示箇所部分では最高裁昭和四九年判決を引用しているので

ある。最高裁昭和五三年判決によると、権利の確定の時期に所得の実現があったものとみるのが権利確定主義であるが、この主義の趣旨からすれば、「所得の実現があったとみることでできる状態が生じたとき」には、課税の時期が到来していると考えることができるとしているのである。よって、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合には、本来の権利の確定はないから、所得の実現があったとはいえないものの、「所得の実現があったとみることでできる状態が生じたとき」に該当することから、権利確定主義の趣旨からみれば、課税の時期が到来したものと解することができるというのである。このような判断は、最高裁昭和四九年判決の判断と同じものではなく、延長線上にあるものというべきではなからうか。また、最高裁昭和五三年判決は、金員を「有効に」取得し、これを「自己の所有として自由に処分」することができるということが、「所得の実現があったとみることでできる状態が生じたとき」に該当することの判断要素としているが、かように、支配管理し得る状態にある金員の「有効な」取得をもって、権利確定主義における課税の時期の判断を行うという手法も、最高裁昭和四九年判決にはなかつたものであるといえよう。

このようにみると、判例は、権利確定主義を、画一的な基準を設けることによって、納税者の恣意を排除し、課税の公平を期するために法が採用する徴税技術上の所得の帰属年度決定のための基準であると捉えているようである。水野忠恒教授は、権利確定主義が採用される理由として、現金主義が妥当するのが零細企業のみであるという点のほか、「現金を收受するまでは課税されないことにするのでは、納税者の恣意的な課税の繰延べや所得分割などの、税負担を回避する操作が行われうるため、そのような租税回避を許さないようにする必要がある」という点を挙げられる。<sup>(17)</sup> かように考えると、その契機がどうであれ、通達が根拠となる議論などでは決してなく、純粹に法律論によって展開すべき議論であり、それゆえ裁判所がこの考え方に依拠してきたのであるから、当然ながら、所得税基本通達

の改正によって、権利確定主義は終焉を迎えたという議論になる性質のものではないはずである。

もっとも、すべての裁判例が権利確定主義を全面に出して課税の帰属年度を画してきたかという点、必ずしもそういうことではない。例えば、金融業及び質屋業を営む原告が利息制限法の制限を超える利息のうち未収分についても含めてなされた更正処分につき、当該未収分は違法のものとして請求できないから、これを課税の対象から除外すべきである旨主張した事例がある。

かかる事例において、最高裁昭和四六年一月九日第三小法廷判決（民集二五卷八号一一二〇頁。<sup>18</sup>）以下「最高裁昭和四六年判決」という。）は、「当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に收受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。」とし、「一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法一〇条一項にいう『収入すべき金額』にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであって、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって（前記大法廷判決（筆者注：最高裁昭和三九年一月一八日大法廷判決・民集一八卷九号一八六八頁）参照）、約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはできず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税

法一〇条一項にいう『収入すべき金額』に該当しないものというべきである（もっとも、これが現実に收受されたときは課税の対象となるべき所得を構成すること、前述のとおりであって、単に所得の帰属年度を異にする結果を齎すにすぎないことに留意すべきである。）とする。

課税の時期を実現概念に近づけてはいるものの、実現主義によるべきとしているわけではないという点については注意を要する。すなわち、収入実現ではなく、あくまでも「収入実現の蓋然性」をメルクマールとしているのである。<sup>(19)</sup>

そもそも権利確定主義は、その用語の意味する内容が不明確であり、税法上の基準としては不適當であるから、実現（realization）の概念を法律用語として取り入れることが適當であるとするとする批判<sup>(20)</sup>があるのも理解できる。しかしながら、最高裁昭和五三年判決は「実現があったとみることができる状態が生じたとき」を課税の時期と捉えているし、また、前述の最高裁昭和四六年判決も「収入実現の可能性」や「収入実現の蓋然性」という概念を用いるのみで、実現主義の採用をしておらず、結果的に支配可能性の考え方に接近しているように思われる。この点は、植松守雄氏が、『権利確定主義』における『権利確定』とは、：厳格なものではなく、『蓋然性』の判断を容れるものと考えべきである。ただし継続的、反復的になされる取引に対する税法上（ないし企業会計上）の収入経常基準としては、当然にある程度の画一性が前提とされ、その点は『権利確定主義』についても、税法上の収入計上基準と標榜する以上、同様と考えられるからである。」と論じられるところとも通じよう。<sup>(21)</sup>

この「収入実現の可能性」や「収入実現の蓋然性」といったもので課税の時期を捉える立場は、「市場価値による測定可能性」や「現実性」という要素で所得を認識する考えに合致することになりそうである。渡辺伸平氏は、この点について、「権利確定主義における『確定』概念とは、財産価値の変動がそのような状態にあることを判断するための内容をもつものと考えるべきで、その具体的な内容としては、『市場価値による測定可能性』や『現実性』とい

うことが挙げられ、経済取引における諸要素がこれらの観点から評価されなければならない。」とされる<sup>(22)</sup>。「渡辺説」という。)。権利確定主義を「市場価値による測定可能性」や「現実性」で捉える見解は、現状に合致した現実的な考え方であるといえよう。

また、課税所得の時期について、現金換価価値の観点から捉える可能性については、親会社ストック・オプション訴訟が参考となる。ここでは、市場の存在を前提とした譲渡可能性の有無を課税の時期のメルクマールとしているようである<sup>(23)</sup>。この場合においては、権利の譲渡可能性も支配可能性あるいは現実性を考える重要な判断要素となり得ると考える。

「所得」とは担税力の指標であると説明されるが、<sup>(24)</sup>「担税力」というからには、その把握に当たっては、租税債権の源泉に相応しい何らかの経済力が把握されていることが必要であろう。この租税債権の源泉に相応しい何らかの経済力は、これまでも担税力を「購買力」として捉える考え方として紹介されてきたところである<sup>(25)</sup>。

例えば、税法上の所得というためには、単に経済上の所得というだけでは足りず、さらにその利得が消費及び測定可能なもので、結局において新たな「購買力」を組成するに足る程度のもでなければならず、そのような状態にある利得であってこそ、租税債権の源泉として相応なものと認められるとの見解がある<sup>(26)</sup>。

もっとも、ここでは、担税力の指標を購買力に置き換えることができたとしても、「市場価値による測定可能性」や「現実性」といった概念から課税時期を判断することを、購買力を観念できることに代置することができるのかという疑問も同時に生じる。「市場価値による測定可能性」や「現実性」のあるものが購買力のあるものとみとすれば、認識の問題を測定の問題で判断しようとしているようにも思えるからである。しかしながら、右の見解はかかる欠缺を包蔵するものでは決していない。渡辺説は、権利確定主義における「確定」の内容として、「市場価値による測

「市場価値による測定可能性」や「現実性」を挙げているのであるから、むしろ、同氏の見解と「購買力」概念とを併せ理解すれば、  
「市場価値による測定可能性」や「現実性」のある購買力こそが担税力の指標としての所得を認識するに足るものであると捉えるアプローチであるともいえよう。これは「所得」という概念が経済的成果と親和性を有することからすれば分かりやすい。このことは法的有効性を有するものが所得であるとする見解に対する反論としても理論的武器となり得る。すなわち、「所得」とは、現実的な購買力を示す経済的観念であるから、その原因行為の法的有効性を論ずる必要はないと反論し得るのである。ただし、「財産価値の変動」が「市場価値による測定可能性」や「現実性」を帯びているかどうかという点こそが権利確定主義という「確定」を意味するのであって、法的有効性の観念の介入する隙間はないからである。例えば、このような観点から理論構成する司法判断として、名古屋高裁昭和四一年一月二七日判決（行裁例集一七卷一号二三頁）<sup>27</sup>がある。これは、いわゆる高利貸の所得が事業所得であるとされた事例であるが、同高裁は、「所得税法上、所得の概念は、もっぱら経済的に把握すべきであり、所得税法は、一定期間内に生じた経済的利得を課税の対象とし、担税力に応じた公平な税負担の分配を実現しなければならないので、所得の発生原因たる債権の成否とは無関係に、いやしくも納税義務者が経済的にみて、その利得を現実に支配管理し、自己のためこれを享受しうる可能性の存するかぎり、課税の対象たる所得を構成するものと解するのが相当である。もっともこのような制限超過の利息、損害金もその後、事実上回収不能に帰したときは、その事実が確定した日の属する年分の事業所得の計算においては、いわゆる貸倒損失金として必要経費に計上しうることはいうまでもない。しかしそれ以前においては、たとえ回収上のような困難があるとしても、遡及してまで課税所得金額を再計算することは許されない。このように解するの でなければ、国民の担税力に応じた公平な税負担は期すべくもないからである。しからば、本件各債権につき、その旧利息制限法、現行利息制限法上の効力にかかわらず、これを課税の対象とした



本件課税処分はもとより正当であるといわねばならない。」とし、所得を専ら経済的側面から捉え、その認定に当たって法的有効性の有無との切断をしているのである。

そうであるとするれば、そもそも、「有効な」法的効果を基軸として課税の時期を考慮に入れる必要などないはずである。にもかかわらず、権利確定主義を採用する最高裁昭和五三年判決は、金員を「有効に」自己の所有として自由に処分できる状態に至った段階をもって課税の時期が到来したと判示しているし、最高裁昭和四六年判決は、「利息制限法による制限超過の利息・損害金はその基礎となる約定自体が無効」であるから、「とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはできない」などと判示しており、いずれも法的有効性に立脚した判断を展開しているのである。<sup>(28)</sup>法的有効性の要件は「所得」概念成立上の要件ではないはずである。では、この整合性はいかに矛盾なく整理されるべきなのであろうか。

#### 4 所得概念の把握の問題と課税時期の問題との交錯

最高裁昭和五三年判決や四六年判決をみると、所得概念の把握についての法律的把握説と経済的把握説の対立のうち前者に立った判断のようにも思われる。すなわち、前者の法律的把握説は、「納税義務者がその所得を法律上有効に保有しうる場合にのみ所得税の課税物件たる所得と見る考え方」であり、後者の経済的把握説とは、「利得者が有効にそれを保有しうるものであるか否かとは無関係に、経済的にみて利得者が他の有効に保有しうる利得に対すると同じようにその利得に対して現実にコントロールを及ぼしており、自己のためそれを受受している限り、課税対象たる所得」であるとする考え方をいうが、最高裁昭和五三年判決がいうように、<sup>(29)</sup>「有効に」自己の所有として自由に処分できる状態に至った段階をもって課税の時期が到来したとみるのであれば、それは、前者の立場に立った議論であ

るようにも思われる。

しかしながら、経済的成果を課税対象としている租税においては、経済的生活現象がいかに法的に規律されているからといっても、必ずしも法的に有効なもののみによって経済的成果が構成されているわけではないことは異論のないところであり、かような見地からすれば、所得概念の把握そのものは、経済的把握という観点から観察されるべきものであることは通説・判例の認めるところであるはずである。

では、権利確定主義というものが法律的な観点からリーガル・テストとしての意味を有するということと、所得概念が経済的把握によるものという点とでの整合性のある理解は奈辺に見出し得るのであろうか。

松澤智教授は、租税法における所得概念につき、経済的效果又は経済的実質という猥とした判定基準を放棄して、所得となるか否かを法的基準で判定すべきという考え方の妥当性を強調された上で、この考え方は二つに分かれるとして、「その一つは所得概念自体を法律的に把握し、法的権利に裏付けられた利得のみを所得として課税対象として把握する見解と、他の一つは所得概念自体は従来と同様に経済的利得であることを肯定しながらも、その構成要素である収益の発生時期に法的制約を課して、その結果をなるべく法的所得概念に近づけようとする」見解に分かれるとし、後者は法的基準を権利確定主義に求めるとする。ここで筆者が注目したいのは、同教授が次のように述べられるところである。すなわち、「従来、所得概念の法的把握ということを強調した論者は、このように所得自体を法的利得とみるか経済的利得とみるかという対立の問題と、他面経済的利得であることに争いはないが、その範囲を所得の帰属時期の問題として捉えて、いわゆる権利確定主義を持ち込み、収益概念に法的なしほりをかけることによって一つの基準をたてる（収益を法的基準でしほりをかければ、論理的にその結果『所得』も法的利得となりえようとする）とする問題とを区別せずに論争してきたきらいがあったように思われる。」と述べられている。<sup>30)</sup>

そして、同教授は、租税法が所得自体の定義を規定しておらず、所得の決定が、収益と費用との差引概念で理解されているのであるから、収入金額の範囲決定こそが実は所得の意味を画する決定因子となると論じられるのである。すなわち、「収益を法的基準たる権利確定（発生主義）で捉える限り、所得概念に法的色彩を帯びる筈であって、全く所得が経済上の概念であるというためには、権利確定主義を法的基準とする考えを追放しなければならなくなるのではなからうか。換言すれば、所得はもともと経済上の概念ではあるが、その所得を構成する損益の帰属時期の判定にあたって法的権利の存在を判断の基礎としているために、それが所得概念に投影し、法的色彩を所得が帯びることになるのではなからうか。」とされるのである。<sup>(31)</sup>

この点につき、筆者は、所得概念の議論の際にしばしば取り上げられる法的有効性の問題は、当事者の間にそれが如何なる意味を有するのかという見地から考察すべきであって、客観的に法的有効性が問題となるのではないと解する。法律的には無効な行為を基礎とした経済的成果に課税しながら、通謀虚偽表示による契約が前提とされた契約関係を基礎とした経済的成果に課税をしないということを矛盾なく説明するには、当事者の内心的効果意思の合致があったかどうかという契約構成になぞらえた法的な理解することが必要なのであって（以下、便宜的に「当事者間法的効力説」と呼ぶ<sup>(32)</sup>）、かような意味では、法的有効性の問題は当事者の間での問題であると理解すれば、最高裁昭和五三年判決も四六年判決も矛盾なく理解することが可能なのではないかと思われる<sup>(33)</sup>。

当事者間法的効力説においては、当事者の内心的効果意思の合致に依拠するという契約成立論の考え方をトレースして、内心的効果意思の合致するところに法律関係を発見し、その関係の上に課税を行うとする枠組みである。そして、この見地からは、かかる契約が私法上有効であるか否かには左右されないという極めて租税法的な見方をベースに構成し直すことを可能にする。ただし、経済的成果たる所得移転の根拠は、法律行為の法的有効性にあるのでは

なく、当事者の内心的効果意思の合致したところにこそあるからである。かような理解こそが、真の法律関係に基づく課税の実現であるといえるのではなからうか。さすれば、契約が無効の場合には、真の法律関係に基づく課税が行われるべき<sup>(34)</sup>という文脈にいう「真の法律関係」<sup>(35)</sup>とは、法律効果の有効無効を問わず、当事者の内心的効果意思の合致したところの法関係（法律構成）に基づいて課税を行うという意味であると理解すべきであろう。したがって、通謀虚偽表示が行われた場合には、当事者の内心的効果意思の合致に基づかない表見的な契約行為を「真の法律関係」とするのではなく、本来の法律関係を模索する必要があるということになる。他方、仮装行為が行われた場合にも、仮装行為が当事者の内心的効果意思の合致したところを表示していないという点から、表示行為から離れて内心的効果意思の合致したところにある法関係に基づく法律構成を再構築することになる。

かくして、通謀虚偽表示や仮装行為の場合に表示された契約によらずに課税を行うという考え方は、課税の基礎とすべき法律行為が有効に成立しているか否かということよりも、当事者の内心的効果意思が合致しているところにこそ課税の基礎たる「真の法律関係」を見出すべきということを意味するのである。かように考えると、公序良俗に反する契約を契機として得られた所得に課税をするような際に、当該無効であることを無視してたとえ違法あるいは無効な取引であったとしても、その法的有効性とは別に当事者の内心的効果意思の合致するところに応じて課税を行って得るとする課税処分と、通謀虚偽表示があった場合には、当該契約が無効であるとして、真の法律関係を模索し、その上で課税を行うとする課税処分が矛盾なく説明できるのである。なお、しばしば実質主義ということがいわれるが、それが許容されるとしてもせいぜいこの意味で認められるに過ぎず、かかる考え方は単なる経済的実質主義を基調として課税をするという理解には繋がり得ないと考える。

これは、例えば、最高裁昭和三八年一〇月二九日第三小法廷判決（訟月九卷一二号一三七三頁<sup>(36)</sup>）が、「税法の見地

においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは、課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実がみたとされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられないものと解すべきである。たとえば、所得税法については、売買による所得が問題となる場合、右売買が民商法の厳密な解釈、適用上無効とされ、或いは物価統制令の見地から不適法とされる場合でも、当事者間で有効として取り扱われ、代金が授受され、現実に所得が生じていると認められるかぎり、右売買が有効であることを前提として所得税を賦課することは何等違法ではない。」とし、当事者における有効性をメルクマールとして判示するとおりである。

もっとも、当事者間法的効力説が、契約行為のみを前提としたものであって、その射程範囲は狭きに失するとの批判もあり得よう。所得稼得行為としては、単純に他人物の奪取などもあり得るのであって、そのような場合にまで当事者の内心的効果意思の合致があったということはできない。この点をクリアできない限りは、当事者間法的効力説も限定された範囲内での試論に過ぎないことになる。

しかし、この辺りについては、そもそも所得概念の法律的把握に対する過度の期待があるのではないかという視角から考え直してみたい。すなわち、違法あるいは無効な契約を基礎として成立する所得についての議論でもそうであったが、所得概念を法律的に把握するということが、短絡に法律上保護された権利に裏付けられないような利得は所得を構成しないかのような立論から出発している点にこそ問題があるように思えるのである。この点、松澤智教授は、「法で保護された権利とは、必ずしもあるべき権利ではなくとも、在る権利、換言すると、一定の事実状態が継続している場合に、法は権利が如何にあるべきかではなく現に在る占有管理状態を尊重するの法目的であり、法の保

護すべきであるから（ママ）（占有権（民法一八〇条）、準占有（同二〇五条）、従って、かかる考えに立脚し、若しくは準用して一定の経済的成果（利得）を支配管理する継続された事実状態があれば、所有権（本権）の有無を基準とせずに、その準占有、占有権の取得を法的基準として捉えことのできるのではなからうか。換言すれば、たとえ本権を有せずとも、観念的ではなく現実に経済的利得を事実上支配し享受しているとき、つまり社会的にみて権利を有していると認められるような客観的事情の存するときに、始めてその経済的利益が担税力を認めうる程度に支配享受されているといえるのではなからうか。」と論じられ、「経済的利益の法的支配説」と名付けられる<sup>37)</sup>。

このような見地は、課税実務や裁判例が採用するところの、占有の移転を前提とする「引渡基準」のよりどころともなるはずである。

よって、契約などの当事者関係においては当事者間法的効力説が成立し、窃盗などの単独的行為の場合においては、経済的利益の法的支配説が機能することによって、所得概念は法律的側面からの観察を可能とすると考えるところである。

この経済的利益の法的支配説とは、いわゆる管理支配基準と同質の考え方ではないかと思われる。次に、項を改めて管理支配基準について考えてみたい。

(1) 金子宏「所得の年度帰属―権利確定主義は破綻したか―」同『所得概念の研究』二八二頁以下（有斐閣一九九五）。

(2) 金子・前掲注一、二八四頁。

(3) 例えば、事業所得については、「権利の確定する時期は、原則として収入すべき金額の基礎となった契約効力発生の際に「よる」と通達していた（一九八）。なお、当時の法人税基本通達では、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約効力発生の日属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売

に關しては、商品製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる」としていた(二四九)。

(4) 植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に關する問題——『權利確定主義をめぐって』——」租税八号三二頁参照。

(5) 例えば、第三種所得及び乙種資本利子金額審査決定二対スル不服ノ訴である行政裁判所昭和九年五月一〇日判決(行政録四五輯二六三頁)は、非營業貸金の利子で前年中に弁済期が到来し、かつ、弁済を得ることができないという確認がないものは、これを旧所得税法一條一項一号にいわゆる「前年中ノ収入金額」と認めるのが相当である旨判示している。

(6) 当時の識者からの批判としては、①契約効力発生時を權利確定の時期として収益の認識をするのは、民法上の諾成契約の原理をそのまま鵜呑みにしており非現実的であるとか、②民法上の意思主義による売買契約の解釈は、契約の当事者が明らかな意思表示をしない場合に適用される補充的機能を期待するに過ぎないとか、あるいは③商品売買の場合、商品の引渡しまでには同時履行の抗弁権によって支払が拒絶されるため、契約効力の現実的發生の時期は、商品の引渡しその他売買の目的物を相手方の事実上あるいは法律上の支配内に置く状態に立ち至ってはじめて考えられることであり、かようなタイミングこそが当事者の意思にも合致するというようなものがあつたと指摘されている(山本守之『体系法人税法〔平成二〇年度版〕』一三三頁(税務経理協会二〇〇八))。

(7) 植松・前掲注四、三〇頁。また、忠佐市教授は、「私は、税法が暫次近代会計理論の進展に歩調を合わせて整備せられてきた現在においては、税法上の權利確定主義なるものはずでに發展的解消を遂げてしまつて、私のいわゆる期間的損益配分原則と原価主義評価原則とに、その姿を変えている、と考えるのである。本来ならば、この言は、真理の探求に勤む学界からあげるべきであるかも知れない。所与の基盤に立つて合理的に論理の過程を追うときは、いわゆる權利確定主義の主流なるものは、いつの日にか、揚棄されざるをえない運命にある。」と論じられる(忠「税法における權利確定主義の展開」會計六三卷一号八六頁)。

(8) 違法所得については大審院昭和五年七月八日第二民事部判決(大民集九卷七一九頁)、最高裁昭和四六年一月九日第三小法廷判決(後掲)も参照。

(9) 当時の改正に關する説明では、「従來の取扱通達のうえで、収入金額とは『収入する權利の確定した金額をいうものである』という表現がとられていたため、収入金額は法律上の權利が確定したものに限られるものであると誤解されるおそれがあつたので、この基本通達では、『權利確定』という表現をさけている」とされてきた(国税速報編集部「所得税基本通

權利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか)(酒井克彦)

達の制定について」国税速報二二二五号四頁。

- (10) 植松・前掲注四、四八頁。
- (11) 金子・前掲注一、二九九頁。
- (12) 金子・前掲注一、二九六頁。
- (13) 碓井光明「賃料増額請求にかかる増額賃料等の計上時期」判例時報八九六号一三五頁。
- (14) 判例評釈として、須貝脩一「判批」シュト五三三号一頁以下、清永敬次「判批」民商五四卷五号八九頁以下、山田二郎「判批」ひろば一九卷一四六頁以下、渡部吉隆「判批」曹時一七卷一十一号一六一頁以下、藤田宙靖「判批」法協八四卷四号一六二頁以下、町谷勇次「判批」税通三三卷一四号二四頁以下、吉田富士雄「判解」『租税判例百選』七八頁以下など参照。
- (15) 判例評釈として、金子宏「判解」『昭和四九年度重要判例解説』三三頁以下、同「判批」自研四五卷七号（いわゆる「後発の一部無効説」）、碓井光明「判解」『行政判例百選（二）』八四頁以下、芝池義一「判解」『租税判例百選（第二版）』一四八頁以下、佐藤繁「判批」曹時二八卷一十一号二〇頁以下、阿部泰隆「判批」判評二〇三号一四一頁以下、加藤雅信「判解」『租税判例百選（第四版）』一九二頁以下（いわゆる「不当利得に関する箱庭説」）、兼子仁「判批」ジュリ四四四号一五八頁以下、遠藤博也「判批」民商七三卷一十一号一三頁以下、森田寛二「判解」『行政判例百選（第四版）』七四頁以下など参照。
- 第一審東京地裁昭和四一年六月三〇日判決（民集二八卷二二〇頁）及び控訴審東京高裁昭和四二年二月二六日判決（民集二八卷二二四頁）のいずれの判断においても税務署長の主張は排斥されている。
- (16) 判例評釈としては、権利確定主義に疑問を示す植松守雄「判解」『租税判例百選（第三版）』九二頁以下のほか、判断に賛成する宮谷俊胤「判批」民商八〇卷二号一九五頁以下、仲江利政「判批」判夕三六六号八六頁以下、多少の疑問を示す碓井光明「判解」『租税判例百選（第二版）』一〇〇頁以下、中里実「判批」法協九六卷一十一号一四九七頁以下などがある。その他、越山安久「判批」曹時三三卷一十一号二七五頁以下、北武雄「判批」税通三三卷一四号一三四頁以下、同「判批」税理二一巻一〇号二二三頁以下、寛康生「判批」ひろば三三巻一十一号七六頁以下、一高龍司「判解」『租税判例百選（第四版）』一一二八頁以下なども参照。
- (17) 水野忠恒『租税法（第三版）』二二三頁（有斐閣二〇〇七）。
- (18) 判例評釈として、清永敬次「判批」民商六七卷四号五六三頁以下、中川一郎「判批」シュト一一七号一頁以下、北野弘久



「判批」ジュリ五〇九号四九頁以下、山田二郎「判批」『稅務事例四卷一四頁以下、中里実「判解」『稅稅判例百選（第三版）』四二頁以下、同「同」『稅稅判例百選（第二版）』六〇頁以下、可部恒雄「判批」『曹時二四卷一〇号二一八頁以下など参照。なお、第一審福岡地裁昭和四二年三月一七判決（民集二五卷八号一三三頁）及び控訴審福岡高裁昭和四二年一月三〇判決（民集二五卷八号一五三頁）においても、利息制限法所定の制限を超過する利息・損害金は、約定の履行期が到来しても未収である限り、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」に当たらないと判示されている。

(19) なお、長崎地裁昭和三九年二月二一日判決（民集一九卷六号一六九頁）は、「収入すべき金額とは、法律上収入する権利の確定した金額を指称し、事実上収入の見込みのない債権であっても、その支払期が到来したにもかかわらず、放棄又は免除をせずなお法律上の請求権を留保している状態にある以上、税法上収入する権利の確定した金額というを妨げない。」と判示する。この考え方は、控訴審福岡高裁昭和三九年九月二九日判決（民集一九卷六号一七〇二頁）及び最高裁昭和四〇年九月二四日第二小法廷判決（前掲注一四）においても維持されている。

(20) 例えば、忠佐市「權利確定主義の発想批判」『稅通一九卷七号四八頁以下、同「權利確定主義からの脱皮」』『稅通二〇卷一一号六五頁以下参照。

(21) 植松守雄「前家賃制における家賃収入の計上時期」ジュリ七二八号一四二頁。

(22) 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書一九輯一〇九頁以下。

(23) 酒井克彦「親会社ストック・オプションの權利行使に係る所得区分—東京高裁判決（平成一六年二月二九日判決）の検討を中心にして—（下）」『稅務事例三六卷六号一頁以下。

(24) 長野地裁昭和二七年一〇月二一日判決（行裁例集三卷一〇号一九六七頁）は、「租税は国民の實力（担稅力）に応じて、国家財政上必要な経費を国民に分担せしめることを目的とするものであり、所得に課税する各税法は、所得をもって納稅義務の担稅力を測定し得べき經濟事実と見て、これを課稅物件にしているものである」と判示する。主な判例評釈として、井上喜好「判批」『稅通三三卷二一〇頁以下、同「判批」』『稅通三八卷二五号一四六頁以下、吉良実「判解」『稅稅判例百選』二六頁以下、渡辺邦男「判批」『稅通三三卷二三号七四頁以下など参照。

(25) 阿南主稅氏は、所得を「一定期間において、特定人に新たに帰属した絶対的価値の増加で、自由に処分することの可能な購買力である」と主張される（阿南『所得税法体系』五三九頁（ビジネス教育出版社一九六九））。

權利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（酒井克彦）

(26) 植松・前掲注四、一〇〇頁。

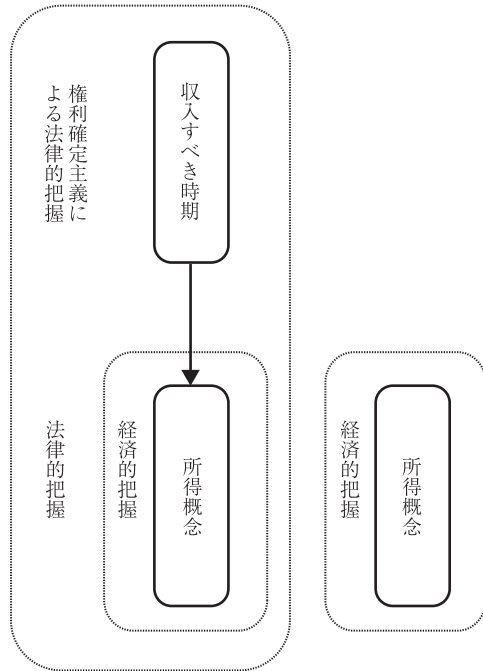
(27) 判例評釈として、吉良実「判批」シュト五二号七頁以下、同「判解」『租税判例百選』六〇頁以下、伊藤元夫「判批」税通三三卷一四号六八頁以下、樋口哲夫「判批」税弘一四卷六号六九頁以下など参照。

(28) しかしながら、渡辺説は、権利確定主義にいう「確定」概念を経済的な観察に近いものとみたとくに留まり、その判断対象はあくまでも「権利」ということなのだとすると、最高裁昭和五三年判決や四六年判決に対する批判は妥当しないということになろう。すなわち、金員を「有効に」自己の所有として自由に処分できる状態になかったり、「利息制限法による制限超過の利息・損害金はその基礎となる約定自体が無効」であったりするという点が、権利についての「市場価値による測定可能性」や「現実性」がないという性格付けをするという点で説明することは十分に可能であるからである。もっとも、それでも、権利の法的所在のない違法所得については課税の時期が永遠に到来しないという、通説から離脱した結論を振り解くことができないことには変わりがないように思われる。

(29) 金子宏「テラ銭と所得税」ジュリ三一六号三一頁。

(30) 松澤智『租税実体法（増補版）』九七頁以下（中央経済社一九八〇）。この見解は、「所得の概念と収入金額の概念は全く別個独立のものではなく、何が収入金額になるかは、何が所得であるかについての見解によって論理的に定まってくる。所得概念の法律的把握説の立場にたつ場合は、法的権利に裏付けられない利得は所得を構成しないのであるから、たとえば無効な行為による利得は、未取の場合にはもち論、すでに收受されていても原則とし収入金額にはならない」という理解を基礎として、かかる考え方の限界を示しつつ、所得概念についても、かかる所得を構成する収入金額の意義についても経済的把握説の立場が採用されるべきとする見解（茂木繁一「税法上の所得概念の解釈について」税大論叢七号三四頁）に対する反論でもある。

(31) 松澤・前掲注三〇、一〇〇頁。このことを図示すると次のようになると思われる。



(32) 酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定―課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索―」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』(山田二郎先生喜寿記念)二五五頁以下(信山社二〇〇七)。

(33) では、所得を専ら経済的側面から捉え、その認定に当たって法的有効性の有無との切断をする前述の名古屋高裁昭和四一年一月二七日判決についてはどのように解するべきであろうか。そこでは、当事者間法的効力説を採用することなく、法的側面からの観測が否定されているのである。併せて注意を払わねばならないのはこの事件の上告審判断である。上告審最高裁昭和四七年一月二二日第二小法廷判決(訟月一九卷六号一〇〇頁)においては、「利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法一〇条一項にいう『収入すべき金額』に該当せず、課税の対象となるべき所得を構成しないものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところであって(昭和四三

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか)(酒井克彦)

年（行ツ）第二五号同四六年一月九日第三小法廷判決・民集二五卷八号一二二〇頁）、右制限超過分の利息・損害金が未収の状態においてもなお課税の対象となした原判決には、この点において、同条項の解釈を誤った違法があるといわなければならない。」とする。もっとも、当事者間の消費貸借は、利息制限法施行前に契約されたものであり、「旧利息制限法（明治一〇年太政官布告第六六号）の適用を受けるものであり、右消費貸借における遅延損害金の約定が公序良俗に違反すると認むべき特段の事情が確定されない以上、右損害金の約定は有効」などと判示した上で、「本件約定の利息・損害金は法定の制限内にとどまるから、前記法条の解釈に関する違法は原判決に影響を及ぼさない。」と判示している。

ここでは、最終的な判断こそ原審を覆すものではないが、その構成はまったく正反対にある。すなわち、名古屋高裁が所得を専ら経済的側面から捉え、課税の時期の認定においても、法的有効性の有無と切断したのに対して、最高裁は、むしろ正反対に、例えば、公序良俗に反していないなどというような視点を持ち込んで法律的側面のみから権利の有効性に着目をした判断を下しているのである。かかる最高裁判決は、所得概念が法的有効性には拘泥しないとすする租税法の通説が採用する見解（例えば、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』九三頁以下（有斐閣一九九五）など）と真っ向からぶつかるものではなからうか。疑問である。

法的有効性の問題は、収入実現の蓋然性を測定する際の当事者間における意思形成にいかなる制約を働きかけるかという点での考慮を限度とすると解すべきであり、とりわけて法的効力のみを前面に出した右最高裁判決には左袒できない。また、経済的側面から「所得」の概念を捉え、そのみをよりどころとする高裁判決についても、妥当とは思えない。

むしろ、同事件の第一審名古屋地裁昭和四一年一月二七日判決（行裁例集一七卷一七号二三頁）が、「遅延損害金債権であっても、その支払期が到来したに拘らず放棄又は免除をせず、その法律上の請求権を留保している状態にある以上、税法上収入する権利の確定した金額というを妨げない」とする判断を尊重すべきであったと思われるのである。この引用部分のみをみると、かかる判断は、当事者間法的効力説ということができそうである。もっとも、同名古屋地裁判決においては、「本件の利息、遅延損害金債権が仮に回収の見込みのないものであっても、前に認定したように支払期を過ぎ、かつこれが請求権を債権者である原告において留保している…以上、それを課税の対象たる収入金額として計上することは違法ではない。」との判断を下しており、「回収の見込みのないものであっても」という点については、収入実現の蓋然性の程度の判断としては疑問なしとはしないところである。

なお、第一審判決についての判例評釈として、清永敬次「判批」シュト四七号一〇頁以下、樋口哲夫「判批」税弘一四巻六号六九頁以下など参照。

(34) 金子宏教授は、「租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の『外觀と実体』ないし『形式と実質』がくいちがっている場合には、外觀や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、それらを判断し認定しなければならぬ。すなわち、外觀ないし形式によれば、課税要件に該当する事実がないように見える場合であっても、実体ないし実質をよく検討してみるとそれが存在するという場合には、当該課税要件は充足されたものと考えなければならぬし、逆に、外觀ないし形式によれば、課税要件に該当する事実が存在するように見える場合であっても、実体ないし実質に立ち入ってみるとそれが存在しないという場合には、当該課税要件は充足されていないものと考えなければならぬ。」とされる。そして、「このことは、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。」と論じられ、拙稿(前掲注三三)をクォートされる(金子『租税法』一三二頁(弘文堂二〇〇八))。

(35) 清永敬次『税法』(第七版)五〇頁(ミネルヴァ書房二〇〇七)、北野弘久『税法学原論』(第六版)一三〇頁(青林書院二〇〇七)、山田二郎『税法講義』(第二版)四二頁(信山社二〇〇二)、村井正『租税法―理論と政策』(改訂版)五三頁(青林書院一九九三)、水野・前掲注一七、二六頁、木村弘之亮『租税法総論』八二頁(成文堂二〇〇二)参照。なお、酒井克彦「複合契約と課税の基礎となる『真の法律関係』―複合契約と契約に内在する法律関係の分析を中心として―」新報一四巻一一・一二号(濱田惟道先生古希記念)一二七頁以下も参照。

(36) 判例評釈として、山田二郎「判批」『戦後重要租税判例の再検証』七二頁(財経詳報社二〇〇三)。  
(37) 松澤・前掲注三〇、一〇〇頁以下。

## II 管理支配基準

### 1 権利確定主義と管理支配基準の関係

課税の時期の基準については、これを現金の收受などの外部からの流入の時によって判断すべきとする現金主義(cash method)とそれを待たずに収入時期を画する発生主義(accrual method)に分かれ得る。我が国所得税法においては、原則として発生主義が採用されているともいわれている。<sup>(38)</sup>ただし、発生主義における「発生」の意義は多義的であることから、課税の時期の判定を巡っては議論が絶えないが、一般的にはこれまでも述べてきたように、所得税法では権利確定主義が妥当すると解されてきた。

しかしながら、権利確定主義そのものも捉え方によって必ずしも学説上の見解が一致しているわけではない。例えば、権利確定主義を「大体的場合律しうる原則的基準」と捉えた上で、一部必要に応じてその修正を加えるべき場面があるという見解がある。金子宏教授の示される管理支配基準はその代表的な見解であるといえよう。他方、そもそも権利確定主義自体を所得の態様に応じて柔軟に対応することができる基準とする見解もあり得る。この立場は、必要に応じた修正自体が権利確定主義に包摂されており、その内容の一部を構成するものとする考え方である。筆者はこの見解に魅力を感じるが、いずれの立場を採るにしても、所得税法が権利確定主義を原則的基準としているという点においては変わりがなく、その部分的修正をどのように行うべきかという観点からの論理的な工夫に違いがあるということである。

もっとも、そうであれば、必ずしも管理支配基準につき検討を加える必要性はそれほど高いものではないようにも

思えるが、管理支配基準の捉え方によっては、権利確定主義の見方にも差異が出てくることになるのである。そこで、ここでは、いくつかの裁判例において管理支配基準がどのように評価されてきたかという点を確認した上で、権利確定主義と管理支配基準との関係及びかかる基準の意義について検討することとする。

(1) 権利確定主義の補完としての管理支配基準

イ 権利確定主義に対する柔軟な理解

中里実教授は、「裁判例は、しばしば権利確定主義という語を用いているが、単に抽象的に権利確定主義が妥当することを述べるだけでなく、それに続いて、収入すべき権利の確定する時期を、当該事案で問題となっている所得類型あるいは取引類型に即して明らかにしている場合が多い」とし、「これを機能的に考案するならば、裁判所は、権利確定主義という包括的名称を用いて、個々の事案の具体的な事情に応じた妥当な解決をはかっている、といえるのではなからうか」。会計学でいう発生主義や実現主義は、それ自体決して法的なものではなく、また、裁判上の基準として言われているわけでもない。その意味では、それらは、所得計上時期に関する租税法上の原則というわけではない。したがって、会計学上の収益計上時期に関する原則を、そのまま、租税法における所得計上時期についての基準として用いることはできない。そこで、裁判所は、所得類型あるいは取引類型に即して、事案ごとに課税敵状に達した時期を確定するあるメルクマールを見出し、これを、『権利の確定した時期』という包括的名称で呼んでいるのである。」とされる。<sup>(39)</sup>

すると、中里実教授が指摘されるように、「権利確定主義」が統一的なものではないことを「それほど重視する必要はない」ということになる。ただ、事案ごとにどのようにして、権利確定主義なる「リーガル・テスト」が機能するのかという点を考察し、ある程度の包括的なルールを発見することには意義があると考えるところである。そし

て、この立場からは、収入実現の蓋然性をも含めた包括的なリーガル・テストとして権利確定主義が意味を有すると捉えることができるのである（このような用語として、「リーガル・テスト」という表現を採用することが金子教授の説と合致しているかどうかは措くこととする。）。

ロ 収入計上基準の一応の整理と管理支配基準

金子宏教授は、権利確定主義を最も妥当な所得の実現時期の判断基準としつつも、「権利確定主義は、大体的場合を律しうる原則的基準として妥当性を認められるべきである」として、権利確定主義が妥当し得ない例外として、「利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味」での管理支配基準が妥当する場合があると論じられる<sup>(40)</sup>。

そこで、差し当たり、管理支配基準が妥当する例として、①横領や窃盗による不法な利得を得た場合、②農地の譲渡についての知事の許可が必要な場合、更に③対価についての争いがある場合などを挙げることができる。

まず、第一の横領や窃盗による不法な利得については、法律上無効な利得であり、被害者に返還しなければならぬものであるから、権利確定主義によってその実現時期を判定することは、そもそも不可能である。第二に、継続的役務提供契約に基づいて役務提供がなされている場合に対価について争いが生じている際には和解なり確定判決なりを通じて最終的に結着したときに権利が確定するが、例えば、下級審裁判所の仮執行宣言付判決に基づいて最終的な結着に先立ち対価の支払があった場合には、管理支配基準を適用すべきとされる。そして、第三のケースでは、権利確定主義によれば、知事の許可がなされるまでは所得の実現があり得ないことになるが、知事の許可に先立ち引渡しと代金の授受が完了し、譲渡人が自らそれを所得として申告しているような場合には、管理支配基準を適用してよいとされるのである。

このように金子教授は、権利確定主義を補完する基準として、管理支配基準を示されるのである。管理支配基準に



ついては多くの学説や判例もこれを支持しているが、権利確定主義の例外として捉えるべきか否かについては見解も分かれ得る。

## (2) 管理支配基準を採用した裁判例

### イ 不法行為

不法行為の課税の時期について参考となる司法判断としては、前述の最高裁昭和四六年判決がある。同判決は、「利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法四九一条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところであって（昭和三五年（オ）第一一五一号同三九年一月一八日大法院判決、民集一八卷九号一八六八頁）、これによると、約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にほかならず、したがって、所得を構成しないものように見える。

しかし、課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実には收受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。もっとも、借主が約定の利息・損害金の支払を継続し、その制限超過部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となったときは、その後には支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求しうることは、当裁判所の判例とするところであって（昭和四一年（オ）第一二八一号同四三年一月一三日大法院判決、民集二二卷一二号二五二六頁）、これによると、貸主は、いったん制限超過の利息・損害金を收受しても、法律上こ

れを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもって、現実に收受された超過部分が課税の対象とならないものと解することはできない。」と判示する。

このように、無効な行為を前提とする利得について、これを課税対象から除外するということはない<sup>(41)</sup>とされており、学説上かかる判断に正面から反論を立てる見解は見当たらない<sup>(42)</sup>。この判決は管理支配基準による判断を下した判決であるとも説明されている。この点で、適法利得は未収段階において課税されるにも拘らず、不法な利得については約定の履行期が到来しても未収である限り課税されないとするのは、公平的取扱いの観点から問題であるという見方もできる。適法と不適法という切り口ではなく収入実現の蓋然性如何によって課税の時期を捉えるべきであると考えれば、かかるテストで判断をする限りかような結論になることはやむを得ないと思われるが、この点を調査上の問題と絡めて議論する見解もある。

例えば、三木義一教授は、「一般に適法利得は未収の段階でも帳簿等によりその存否を確認しやすいが、不法利得は未収段階では通常その存在を把握しにくい。したがって、不法利得を未収段階で課税するためにはその原因行為の追求をしなければならなくなり、課税処分のための質問検査と犯罪捜査との距離が保てなくなる。したがって、課税処分のための調査と犯罪捜査との距離をおくためにも不法利得については既収の部分のみに課税対象を限定した方がよい、という論拠もつけ加えることができるように思われる。」とされる<sup>(43)</sup>。

かような見解を見るに、金子宏教授が不法行為に基づく利得について、「納税義務者は、不法利得を申告する場合に、それがいかなる行為によるものであるかを明示する必要はなく、…税務職員から、その所得の内容について質問された場合にも、原因たる行為については黙秘しようと解すべき」とされている点が想起される<sup>(44)</sup>。

□ 農地譲渡に関する知事の許可

農地の譲渡に関し、知事の許可がされる前に譲渡代金の全額が支払われたときには、その支払時の属する年分の収入金額として、課税することが妥当か否かが争点とされた事件において、最高裁昭和六〇年四月一八日第一小法廷判決（訟月三一巻一二号三一四七頁。<sup>45</sup>以下「最高裁昭和六〇年判決」という。）は、「農地法所定の知事の許可がされていなくても、…譲渡所得の実現があったものとして、右收受した代金に対し課税することができるとした原審の判断は、正当」としている。

そこで、原審の判断を確認する必要があるが、原審名古屋高裁昭和五六年二月二七日判決（訟月二七巻五号一〇一五頁）は、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当って常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにしたものであることにかんがみれば、農地の売買について農地法所定の知事の許可のある前であっても、すでに契約に基づき代金を收受し、所得の実現があったとみることができるといえる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算することは違法ではないといふべきである。」と説示している。

ここでは、権利確定主義を前提とした上で、右判示が示されている点については注意が必要である。この点は、前述の利息制限法による制限超過利息において管理支配基準を採用したとされる最高裁昭和四六年判決が権利確定主義によるとはいわずに説示を展開しているのとはその構成において差異を見せているといえよう。もっとも、権利確定主義を採用した理由が「納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにした」ということに鑑みれば、権利確定主義の射程範囲から外れたとしても、知事の許可のある前に、既に、所得の実現があったとみることができるといえる状態が生じたといえる

ことから、権利確定主義の考え方から乖離しているわけではないという判断を下したのか、あるいは、所得の実現があったとみることができるといえる状態が生じたといえる場合に課税をすることが権利確定主義の考え方であったのかについては、必ずしも判然とはしない。<sup>(46)</sup>

#### ハ 対価についての争いがある場合

控訴人である弁護士の報酬請求権を巡って仲介に関する契約が控訴人との間で締結されたかどうかなど、そもそも控訴人主張の報酬請求権の存否自体に争いがあった場合に、かかる報酬についての課税の時期が争点となった事例として、札幌高裁平成一一年四月二一日判決（税賃二四二号二一八頁）<sup>(47)</sup>がある。同判決は、「所得税法三六条一項は『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又は総収入金額に算入すべき金額は、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』と定めており、ここにいう『収入すべき金額』とは収入すべき権利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するのが相当である。」とした上で、「認定した事実によれば、控訴人とAらとの間には控訴人主張の報酬請求権の存否自体に争いがあるとしてその存否を確定することができない状態であったものであるところ、これが別の訴訟の控訴審における平成六年二月二三日の和解期日に成立した和解により控訴人のAらに対する四、五〇〇万円の報酬等請求権の存在することが確定し、法律上これを行使用することができるようになったものといえることができる。そうするとこの四、五〇〇万円（本件報酬金）の収入は和解の成立した日の属する年である平成六年の総収入金額に算入すべきものである。」との判断を下した。

これは、弁護士の報酬請求権そのものの存否が問題とされた事例であり、権利の存否が不明確な状況においては、収入実現の蓋然性は未だ低いといわざるを得ないため、所得税法三六条にいう権利確定主義の考え方からすれば、

「収入すべき金額」に該当しないということになるとした判断であり、権利確定主義が正面から妥当する問題である。<sup>(48)</sup>

他方、増額賃料請求権の存否が裁判において争われていた事例において、前述の最高裁昭和五三年判決は、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であっても、これに關しずして金員を收受し、所得の実現があったとみることができるとは生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然」であるとする。そして、この考え方は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についても当て嵌まるというのである。なぜなら、「仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであって、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるから」とする。この考え方はまさに管理支配基準によるものといえよう。

### (3) 管理支配基準の位置付け

#### イ 管理支配基準を採用した事例の再検証

権利確定主義を当事者間法的効果説及び経済的利益の法的支配説によって捉える立場に立てば、管理支配基準を権

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(一)(酒井克彦)

利確定主義と別意に解すのではなく、権利確定主義の枠内において理解する考え方もあり得るように思われる。すなわち、権利確定主義を収入実現の蓋然性テストとして柔軟に捉えた上で、管理支配基準を収入実現の蓋然性テストの一つとして位置付けることも可能であるように思われる。また、司法判断においても、権利確定主義と管理支配基準との関係については、これらを明確に区別していない判決も多いようにも思われる。

例えば、歯科医師が歯列矯正の治療に伴い受領した歯科矯正料の収入計上時期が争点とされた高松高裁平成八年三月二六日判決（行裁例集四七巻三号三二五頁）では、「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、換言すれば、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ることとしている。この判断では管理支配基準が採用されたのであるが、そこでは、権利確定主義とは別の概念として同基準が位置付けられているわけではないように思われる。

この判断は原審徳島地裁平成七年四月二八日判決（行裁例集四六巻四・五号四六三頁）<sup>(50)</sup>を基礎としたものであるが、同地裁は、「所得税法二六条一項は、『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又は総収入金額に算入すべき金額は、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。』と規定しているところ、右にいう『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うることとなった金額、換言すれば、納税者が収入金額として管理・支配しうることになった金額をいうものと解される。したがって、当該金額がこれにあたるか否かは、専ら現実に利得を管理し、それを享受しているかどうかという事実関係に着目して判断すべきである。

これを本件についてみるに、前記認定の事実によれば、原告は、検査・診断の際、その結果に基づいて矯正料金規定を示し、矯正治療契約を締結し、同時に矯正料を請求してそれを一括して受領しているものであり、…矯正歯科契

約に基づき受領した矯正料は、患者等のやむを得ない事情（転勤等）がある場合には治療の進行状態に応じて一部返金するとされているものの、このようなことは全体の一パーセント強にすぎず、また患者等の一方的都合により治療の中断や中止をした場合及び治療予定期間の七〇パーセントを経過したときは返金されないことされている上、原告は、治療装置装着後に行われる治療・調節等については別途、治療の都度その内容に応じた対価を受領しているというのであるから、本件矯正料は、遅くとも矯正装置の装着日には原告において収入金額として管理・支配しうることになったものであり、その時点において収入すべき権利が確定したと認めるのが相当である。」と判示している。この判決では、所得税法三六条一項にいう「収入すべき金額」を「納税者が収入金額として管理・支配しうることになった金額」と解釈しているところが最も注目すべき点である。ここでは、管理支配基準を権利確定主義の補完的あるいは例外的に位置付けるものでは決していない。更に、「収入金額として管理・支配しうることになったものであり、その時点において収入すべき権利が確定したと認める」としているのであって、権利確定主義を「大体的場合律しうる原則的基準」とした上で、その例外的な場面で管理支配基準を適用するというルールからは完全に離脱した判断であるといえよう。

また、駐留米軍用地として使用するために一〇年間の強制使用裁決がなされたことに伴って国から受領した損失補償金の所得の計上時期が争点とされた事例において、管理支配基準が採用された控訴審判決も参考になる。詳しくは後述するが、福岡高裁那覇支部平成八年一〇月三二日判決（行裁例集四七卷一〇号一〇六七頁）<sup>(5)</sup>は、前述の最高裁昭和五三年判決を踏襲し、「所得税法三六条一項は権利確定主義を採用したものである」とした上で、「収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮して決定されるべきものである」とする。そして、同最高裁判決にいう「収入の原因となる権利の確定」について、「収入の原因となる法律関係が成立し、この法律関係に基づく

収入を事実上支配管理しうる事実の生じたことをいい、将来における不確定な事情によって、権利の全部又は一部が消滅することなく、終局的に確定していることまでも要するものではないと解される。」として、「返還の必要に迫られることなくこれを自由に管理支配できる」という時点で権利確定主義にいう権利の確定といひ得るとしているのである。なお、この判断は、最高裁判平成一〇年十一月一〇日第三小法廷判決（判タ九九〇号一二四頁）<sup>(52)</sup>以下、「最高裁判平成一〇年判決」という。）においても維持されている。

管理支配基準は、これらの裁判例においては、むしろ権利確定主義に包摂されたものとして理解されているといえよう。

これらの捉え方の違いは、権利確定主義を厳格に権利の確定として理解するのか、あるいはより柔軟に理解するのかの相違であるように思われる。これまでの裁判例を見る限り、それらが権利確定主義を必ずしも明確に権利の確定という考え方に立って理解してきたとは思えない。むしろ、裁判所の採ってきた立場は後者にあるようにも思われる。<sup>(53)</sup> これまでの多くの裁判例は、収入実現の蓋然性というレベルにまで確定の意義を緩めて解釈しているのであり、かような立場に立つ限りは、管理支配基準も権利確定主義の傘の下で理解されるということにならう。すなわち、権利確定主義の下での管理支配基準の適用として理解することができる。

かような整理は、水野勝氏が、「収入の計上時期については、所有権の移転又は役務の提供があったときとする、いわゆる権利確定主義を採用しているものと考えられる。ただ、その意味は、文字通り『権利の確定』したときを収入の計上時期とするというのではなく、もっぱら現実に利得を管理し、それを享受しているかどうかという事実関係に着目して判断していくべきものと考えられる」とされるのと同様の立場に立つものといえよう。<sup>(54)</sup>

□ 経済的観点からの観察基準としての管理支配基準



もっとも、管理支配基準を権利確定主義にいう「法的基準」ではなく経済的観点をも取り込んだ判断基準として捉えればこれらの位置付けは別の様相を帯びてくる。なるほど、例えば、最高裁昭和五三年判決についてみると、同判決は経済的観点をも取り込んで判断されたものであるともいえる。かように考えると、この判示は、法的基準たる権利確定主義を採用した判断ではなく、経済的観点からの視点をもちり込んだ基準としての管理支配基準を採用した判断であると説明することもできよう。金子宏教授が、管理支配基準の説明において、「権利の確定という『法的基準』ですべての場合を律するのは妥当ではな<sup>(55)</sup>」<sup>(56)</sup>としていることからすれば、いわば「法的基準」に対するものとして管理支配基準が示されているともいえよう。ここでは、管理支配基準に経済的観点からの観察を許容する根拠としての意味を汲み取ることも可能であるように思われる。権利確定主義を法的基準として、法的基準によることに不都合な場合には、管理支配基準により経済的基準をも許容するという観点から、これらの収入計上基準を眺め直すことも出来そうである。すなわち、それは、法的基準のみで判断した場合には正確に担税力の指標となる所得の基準を認定し得ない場合に、経済的基準をも取り込んだ基準として管理支配基準を捉えるという立場である。

このように考えると、金子教授が、不法な利得がいかなる範囲で所得を構成し得るかの考察に当たって示される二つの考え方のうち、所得概念を法律的把握に基づいて説明する立場から私法上有効に成立し得る利得のみに課税すべきとする考え方を採用せず、経済的観点から利得者が現実<sup>(57)</sup>にそれを支配し、自己のために享受している限り、不法な利得も課税対象たる所得を構成するとする考え方を採用すべきと主張されている点とも接木し得る。

すなわち、前記最高裁昭和四六年判決が不法な利得の所得を課税対象とし、管理支配基準によって課税の時期を律するというのは、所得範囲の議論としても課税時期の議論としてもいずれも経済的な観点からの観察を基礎としているということで整合的であるといえよう。

このように捉えるのであれば、所得範囲の議論と課税時期の議論を峻別すべきとする前述の松澤智教授の見解は活躍の場を失ってしまうことになる。そして、当然ながら、法律的把握を行う権利確定主義の傘の下に、経済的把握を行う管理支配基準が位置することはあり得ないということになるのかもしれない。

もっとも、権利確定主義と管理支配基準を法的基準と経済的基準と捉え、前者を原則としつつも、後者による例外的取扱いを許容するという見解を採用するからには、法律的把握により判断すべき場面と経済的把握により判断すべき場面との境界線がいかに画されるのかという厄介な問題をクリアする必要があるように思われる。その問題解決に法的説得力がないとなれば、「課税すべきは課税する」という結論ありきの「良いとこ取り」の議論にも陥ることになるように思われるからである。<sup>(38)</sup>しかしながら、前述したように、権利確定主義と管理支配基準が明確に分離されていない司法判断が多いことなどを前提とすると、その境界の線引きはますます見えにくいものとなっているといえよう。むしろ、権利確定主義を収入の蓋然性テストとして柔軟に捉え、契約当事者間においては意思の合致を基軸とし、その判断要素の一つとして法的効力による判断を介在させるとともに、契約関係以外の場面においては経済的利益の法的支配説によるというリーガル・テストとして捉え直すことによれば、かような問題は生起されないのではなからうか。

(38) 所得税法は、例外的に、無記名公社債の利子や無記名株式の配当等に係る利子所得の金額又は配当所得の金額の収入すべき金額、小規模事業者についての青色申告を条件とした現金主義の例外を認めている（所法三六③、六七の二）。なお、米  
国連邦所得税法では両者の選択が認められている（IRC §46 (c)）。

(39) 中里実「最高裁判所民事判例研究」法協九六卷一 一 号一三三五頁以下。

(40) 金子・前掲注三四、二二八頁。

(41) 金子・前掲注三三、九三頁以下参照。

(42) 不法所得を課税所得とすることについては、清水・前掲注三四、五二頁、山田・前掲注三四、六一頁以下、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（一）」（八・完）法時七四四号一六頁以下、七四八号一頁以下、七五〇号九頁以下、七五五号一四頁以下、七六一号七頁以下、七六四号九頁以下、七六七号七頁以下、七七〇号一三頁以下、酒井克彦「不法行為あるいは偽装行為による利得に対する課税―収入・必要経費を巡る諸問題―」税務事例三九卷二、号五八頁以下、同「違法支出の必要経費性とパブリック・ポリシー理論―収入・必要経費を巡る諸問題―」税務事例三九卷三、号四九頁以下なども参照。

(43) 三木義一「不法利得課税論」金子宏編著『所得税の理論と課題（二訂版）』一一一頁（税務経理協会二〇〇一）。

(44) 金子・前掲注三三、一〇四頁。

(45) 判例評釈として、鈴木博「批判」税務事例二八卷八・九号九頁以下など参照。

(46) 更に、名古屋高裁は、「本件農地売買契約においても、控訴人は右売買契約に基づき本件係争年中に代金を取得しているのだから、未確定とはいえこれを自己の所得として自由に処分することができるのであって、右金員の取得により、既に右契約が有効に存在する場合と同様の経済的效果をおさめているわけである。従って税法上は右代金の取得により所得が実現されたものとしてこれに対し課税しても違法とはいえない。」と判示しており、権利確定主義の射程範囲から外れたとしても、知事の許可のある前であったとしても、所得の実現があったとみることができるといえることから、権利確定主義の考え方から乖離しているわけではないと判示しているともできそうである。

かかる判断は第一審名古屋地裁昭和五四年一月二九日判決（行裁例集三〇卷一号八〇頁）の判断と同旨であるといえるが、地裁判決においては、所得の実現があったとみることができるといえる状態が生じたといえる場合に課税することが権利確定主義の考え方であるとした上で、知事の許可のある前であっても課税の時期が到来するといえる考え方は、権利確定主義に反するものではないと解しているようにもみえる。すなわち、同地裁は、「所得税は、経済的な利得を課税の対象とするものであるから、究極的には、実現された収支によってもたらされる現実の所得に課税するのが基本原則であり、ただその課税に当って常に現実収入のときまで課税できないとしたのでは納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであって、その意味で、権利確定主義は、その権利につき後に現実の支払いがあることを前提として所得の帰属年度を決定するための基準であると解される（前掲最

高裁昭和四九・三・八判決参照。

所得税法が権利確定主義を採用している由縁を右のように解すると、農地の譲渡に関し、農地法所定の知事の許可がなされる以前にすでに譲渡代金が收受され、所得の実現があったとみることができるといえる状態が生じたときは、その時期の属する年の収入金額として所得を計算することは、何ら違法と目すべきものではないといふべきである。」とするのである。なお、名古屋地裁判決の評釈として、高橋欣一「判批」税理三三卷一四号一四七頁以下参照。

いずれの立場からの判断かについては、更に、この事件の最高裁判決を引用する水戸地裁平成一三年一〇月三一日判決（税資二五二号順号九〇一六）を確認することが参考となるかもしれない。同地裁は、「所得税法三六条一項の『収入すべき金額』の意義については、現実の収入がなくとも、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であること、現実の収入の時点を基準とすると、課税を回避するため収入の時期を引き延ばし、あるいは人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいことなどにかんがみ、資産の譲渡によって発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転するときであると解するのが相当である（最高裁判所昭和四〇年九月二四日第二小法廷判決民集一九卷六号一六八八頁）。したがって、農地の譲渡の場合には、所有権の移転に都道府県知事等の許可が必要であるから、原則として、現実の引渡や代金の授受が行われていても、同許可があるまでは所得があったということとはできない。」とした上で、「もっとも、都道府県知事等の許可がある前に代金の授受が完了し、譲渡人が自らそれを所得として申告しているような場合には、例外的に利得が納税者の管理可能下に入り、同年中に譲渡所得の実現があったものとして課税することも違法とはいえないと解するのが相当である（最高裁判所昭和六〇年四月一八日第一小法廷判決・訟務月報三一巻二二号三一四七頁）。」としており、この構成からすれば、水戸地裁は、最高裁昭和六〇年判決を、権利確定主義の射程範囲から外れたとしても、知事の許可のある前に、既に、所得の実現があったとみることができるといえる状態が生じたといふ得ることから、権利確定主義の考え方から乖離しているわけではないという判断を下したものと理解しているようにである。この考え方は、金子宏教授が、「農地の譲渡につき、知事または農業委員会の許可が必要である（農地三条）場合には、現実の引渡と代金の授受が行われていても、許可があるまでは、所得があったとはいえない。」とする考え方に合致した見方であろう（金子・前掲注三四、二二七頁）。なお、同教授は、あくまでも権利確定主義の射程範囲外に管理支配基準を置くので、このような整理をされるのである。

この判断は控訴審東京高裁平成一四年四月三〇日判決（税資二五二号順号九二一八）においても維持されている。

(47) なお、上告理由が適法でないとして、上告受理申立てが受理されていない（最高裁平成一二年一〇月二六日第三小法廷決定（税資二四五号一三〇頁））。

(48) 原審である札幌地裁平成一〇年六月二九日判決（税資三三二号九三七頁）においては、「所得税法三六条一項は、所得税の課税対象となる所得の金額の計算においては、まだ現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した時点で所得の実現があったものとする権利確定主義を採用している。」として、「収入の原因となる権利が確定したというためには、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて、権利の実現が可能な状態になったことを要する。そのような段階に至らなければ、その権利者に、所得の実現があったものとして所得税を負擔させるべき経済的な利益が備わったということではできないし、後に現実の収入があることを前提とする適正な申告を期待することもできないからである。」とし、権利確定主義の採用を明確に示す。その上で、「不動産の権利の譲渡に関する仲介の報酬については、原則として、仲介に関する契約が締結され、その契約に基づき仲介に必要な役務の提供がされ、その役務の提供により不動産の権利の譲渡契約が成立して報酬の額が具体的に定まった時点で、収入の原因となる権利が確定したものとすることができる」とされるところ、当事者間に権利の存否についての争いがある訴訟が提起されたという場合には、「仲介に関する契約に基づき役務の提供がされ、不動産の権利の譲渡契約が成立しているというだけでは、その時点をとらえて客観的に権利の実現が可能な状態になっていないものというところは困難である」とし、「この場合、当事者間に訴訟上の和解が成立し、その和解において具体的な報酬金の額が約定されたときは、その和解が成立した時点で、客観的に権利の実現が可能な状態になったものと認めるのが相当である。」と判断を下しているのである。

(49) 水野・前掲注一七、二二六頁脚注一二九参照。

(50) 判例評釈として、新井隆一「判批」租税二五号一四六頁以下、田川博「判批」税通五一卷一号二二三頁以下など参照。

(51) 第一審那覇地裁平成六年二月一四日判決（後掲）は、本件において、原告らが補償金を現実に受領した時点で、原告らは役務の提供（国に土地を使用させること）を全く行っておらず、原告らは、いまだ役務を提供していない段階で、その対価だけを先に受領したものである。本件補償金が、確定的に原告らの収入としてとらえられるのは、使用期間の経過により、原告が国に対し現実に役務を提供し、補償金について経過に応じて確定した返還不要部分である」としており、高裁と

判断を異にしている。なお、判例評釈として、山田二郎「判批」判時一五五五号一八五頁以下参照。

- (52) 判例評釈として、佐藤英明「判解」『平成一〇年重要判例解説』（ジュリ臨時増刊一二五七）三二頁以下、石島弘「判批」民商一二二卷四・五号一七九頁以下など参照。

- (53) 例えば、前述の最高裁昭和四〇年九月八日決定が、「所得税法一〇条一項にいう収入すべき金額とは、収入すべき権利の確定した金額をいい、その確定の時期は、いわゆる事業所得にかかる売買代金債権については、法律上これを行使することができるようになったときと解するのが相当である。」と判示している点について、植松守雄氏は、「最高裁判決自体抽象的で、一般的に何をメルクマールとしてその時期を判断せよというのかははっきりしない。」と批判される（植松「注解所得税法（四訂版）」八六九頁（大蔵財務協会二〇〇五））。なお、同「所得税における『収入すべき金額』の意義」『租税判例百選』一〇四頁以下も参照。

- (54) 水野勝『租税法』一八七頁（有斐閣一九九三）。

- (55) 金子・前掲注三四、二二八頁。

- (56) 水野忠恒教授も、最高裁昭和五三年判決を紹介し、「債権者が金額（ママ）を支配しうる段階で課税できるということを認めたのであり、いわゆる、権利確定主義に関する従来の法的基準に代えて、管理支配基準ともいふべきものを採用している。」とされ（水野・前掲注一七、二二六頁）、管理支配基準は法的基準に「代えて」採用されていると述べられる。

- (57) 金子・前掲注三三、九五頁以下。

- (58) 田中治教授は、「近時、管理支配基準が用いられる例が増えつつある。」として、管理支配基準についての問題点として、「事案によっては、権利確定主義と管理支配基準との不当な使い分けの恐れがあるということ」を指摘される。そして、矯正歯科医が矯正装置の装着の日に次年度の治療分を含めて一括して矯正料を受領した場合には、管理支配基準に基づいて受領した全てを収入金額に計上すべきとされる一方で、医者が治療した治療費については、診療行為の時点で直ちに診療報酬請求権の行使を可能とするので、未収分も含めて収入金額に計上すべきとされるという例を掲げられ、「両者の例に共通するのは、課税の時期が早くなるという事実である。権利型の理由づけ（権利確定主義）と支配型の理由づけ（管理支配基準）を使い分けることにより、早期課税がもたらされることになるが、法は、納税者の一般的な義務として、早期課税、早期納付を義務づけているわけではない。」と論じられる（田中「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究四二号七

九頁以下)。金子宏教授が、「管理支配基準の適用は、租税法律関係を不安定にするおそれがあるから、その適用範囲をみだりに拡大しないように注意する必要がある。」と指摘されるのも(金子・前掲注三四、二二一九頁)、かような問題意識を有しているからではなかるうか。

