



税法における所得の年度帰属：
権利確定主義の論理と機能(耳野皓三教授還暦記念号)

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-08-25 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 田中, 治 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00001713

税法における所得の年度帰属

——権利確定主義の論理と機能

田 中 治

一 はじめに

所得課税が暦年（所得税）または事業年度（法人税）という特定の期間についてなされる限り，収益，費用がどの年度に属するかは，租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つである。本稿は，原則として，所得税を対象として，かつ所得の年度帰属を決定する要素のうち収入金額の計上の問題に限定して，年度帰属に関するわが国の学説，判例の動向を概観し，今後さらに検討されるべき若干の論点を整理し，考察することを目的とするものである。⁽¹⁾

所得税法36条1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また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

(1) 本稿はまた，アメリカ連邦所得税を対象として，所得の年度帰属の問題を比較法的に研究するための予備的な作業でもある。わが国の権利確定主義に一定の範囲で対応すると思われるものに，判例法が形成してきた *claim of right doctrine* がある。この考え方は，例えば，納税者が一定の所得に対する *claim of right* をもち，また，何ら制限を受けることなく当該所得を自由に処分できる場合には，納税者がその所得に対する完全な権利を得る前に，当該所得に課税することができる，とするものであると説明される（Comment, *Claim of Right: A Tax Doctrine Unjustly Applied to Accrued Income Subject to Litigation*, 24 U.C.L.A.L. Rev. 877, 880 (1977)）。問題の権利を最終的に獲得する前段階での課税を認めるこの考え方は，後の年度における経済的成果の消滅についてどのような調整措置をとるかという問題を提起する（Wootton, *The Claim of Right Doctrine and Section 1341*, 34 Tax Law. 297 (1981), 本稿二（五）参照）。近時の論稿として，see Dubroff, *The Claim of Right Doctrine*, 34 Tax L. Rev. 729 (1985)。違法所得課税の観点から *claim of right doctrine* を紹介し，検討するものとして，玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題(1)，(2)」判例時報744号16頁以下，同748号11頁以下。

の年において「収入すべき金額」とする旨を定めている。「収入すべき金額」という文言につき、判例および学説は、一般に、これを「収入すべき権利の確定した金額」をいうと解しており、権利の確定時期によって収入金額の帰属年度を決定するこのような考え方は、権利確定主義と呼ばれている。例えば最高裁は、昭和40年9月8日決定において、「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⁽³⁾」と判示して権利確定主義の採用を明示したのであり、またこの考え方は、後の最高裁判決および下級審判決の広く承認するところとなっている⁽⁴⁾。

上述のように、権利確定主義は、一般に、収入金額の計上時期を判定する際によるべき基準とされている。しかし権利確定主義といっても、権利の確定時期がいつかということについての明確な基準はなく、また権利確定主義の妥当する範囲についても明らかではない。第一に、取引の諸過程において、ある特定の時点（例えば、資産の引渡時または役務の提供時）が唯一の権利確定の時点であるとする理由は明らかではない⁽⁵⁾。また、権利確定主義が、複数の時点の選択を納税者に認めるかどうかについても判然としない⁽⁶⁾。第二に、後に述べるように、判決自体が、収入金額の計上時期の判定基準として、常に権利確定主義に依拠し、かつこれに拘束されるというわけではない。所得の収入蓋然性

(2) 学説について、清永敬次『新版税法』（昭和55年）97-98頁，金子 宏『租税法〔補正版〕』（昭和56年）176-177頁，田中二郎『租税法〔新版〕』（昭和56年）471頁。

(3) 刑集19巻6号630頁。

(4) 例えば、最二小判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁。権利確定主義をめぐる判例動向の分析として、吉良 実「所得の期間帰属の判定」（北野弘久編『日本税法体系1』（昭和53年）所収）291頁以下，植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題」租税法研究8号81頁以下，和田正明「権利確定主義(1)~(4・完)」税務事例15巻10号36頁，11号41頁，12号41頁，同16巻1号45頁，同「課税時期についての歴史的考察」税法学404号39頁以下。

(5) 田中前掲書472頁は、法的な基本的基準としては「資産の引渡又は役務の提供があったとき」とするのが妥当であるとするが、その理由は明らかではない。

(6) 清永前掲書98頁。

等、経済的利得に対する納税者の事実上の支配に着目した、いわば「支配」型とでもいうべき論理を用いてその計上時期を判断するいくつかの裁判例がある。権利確定主義の下での「権利」型の論理とこの「支配」型の論理とをどのように整合的に理解するかについてもなお明らかではない。第三に、租税の実務においては、昭和45年の所得税基本通達の改訂の後、収入金額の計上時期の一般的判断基準としては、権利確定主義という考え方を採用していない⁽⁷⁾。そうであるならば、実務とは異なって学説、判例が権利確定主義をなお維持することの意味ないし現実的機能が問題になるが、これについても必ずしも十分な説明がなされてはいない。

このように、学説および判例においては、権利確定主義が収入金額の計上時期の一般的な判断基準であるとされてはいるが、権利確定主義の具体的な意味内容は必ずしも一義的ではなく、かつそれほど明確でもない。以下においては、具体的な紛争の中で、収入金額の計上時期の判断基準として、権利確定主義がどのような論理から成り、またどのような機能を果たしているかを考察する。具体的な紛争過程においてこそ、権利確定主義の問題点がより明らかになると思われるからである。まず考察の前提として、予備的に権利確定主義をめぐる若干の論点を概観し（二）、次にそのうち特に裁判において争われた論点につき具体的な事件を取り上げる（三、四および五）。裁判例の検討の際は、争点を明確にするため、原則として、対照的な論理構成を示していると思われる判決をその対比において取り上げることにする。

二 権利確定主義をめぐる若干の論点

（一）権利確定主義不要説

学説の中には、収入金額の計上時期の判定基準として権利確定主義は不必要

(7) 畠山武道『租税法〔改訂版〕』（昭和60年）147頁。実務においては、「収入すべき金額とは、「収入すべきことが確定した金額つまり相手方にその支払を請求し得ることとなった金額をいう」と解されているようである（『所得税基本通達逐条解説〔昭和60年版〕——以下、『解説』と略称——194頁）。旧基本通達の採用した権利確定主義をその生成史において検討するものとして、碓井光明『収入金額』『収益』の計上時期に関する権利確定主義についての若干の考察」税理21巻10号4頁。

であると説くものがある。論者によってその主張は種々であるが、要するに不要説は、実定法の解釈上権利確定主義を導くことができず、結局、リーガル・テスト（法的基準）としての権利確定主義は不要とするものと思われる。不要説は、「税法上の収益計上基準が、リーガル・テストではなく、会計上の『発生主義』・『実現主義』であると考えて、何らさしつかえはない⁽¹⁾」として、所得税法36条1項には「権利の確定」を収入金額の計上基準とすべき明文の根拠が欠けていること、税法上の所得概念は私法上の権利やその確定を前提とするものではなく、経済上の概念である経済的成果を内容とすること等をその論拠とする⁽²⁾。

しかし、権利の確定を計上基準とする旨の明文の規定を欠くことは、必ずしも法が権利の確定という基準を全面的に排除したということの意味するものではなく、その多くが法的現象である取引の過程について、法的に意味ある事実を捉えてそれに年度帰属決定基準を結びつけること自体は、十分理解することができる⁽³⁾。さらに、所得が経済的概念であり、それが経済的成果を内容とするものであるとしても、その年度帰属を決定する際に、経済的成果獲得の法的基礎がいつかを考慮することもまた、それなりに理由のあることであろう。このように考えるならば、「収入すべき金額」の解釈として、権利確定主義を導き出すことはおよそ認められないということまではできないであろう。

権利確定主義の具体的意味如何であるが、計上時期の判定基準として権利確定主義が必要か否かという問題は、おそらく権利確定主義と会計処理基準との関係をどのように考えるかに左右されるであろう。学説、判例がこの点をどう考えているかは必ずしも明らかではない。一つの考え方は、権利確定主義が会計処理基準に対して優先的に適用される、とすることであろう。すなわち、納税者はその会計処理の如何にかかわりなく、これとは別に、権利確定主義に基づいて取引過程における権利の確定時を明確にし、原則としてこの確定時を収

(1) 植松前掲104頁。また、忠 佐市「権利確定主義判例への提言」税経通信35巻12号7頁は、例えば資産の売買について、権利確定主義という法律要件表現説によることなく、引渡しという取引要件表現説によるべきであるとする。

(2) 例えば、山田二郎『増補税務訴訟の理論と実際』（昭和54年）208頁。

(3) 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号95頁。

入金額の計上時とすることが求められる、と考えるのである。もう一つ別の考え方は、逆に、会計処理基準が権利確定主義に対して優先的に適用される、とすることであろう。すなわち、収入金額の計上時期は、原則として納税者が選択した合理的な会計処理基準に依存しており、当該会計処理基準の適用によって、課税上到底容認しがたい不合理かつ不公平な結果が生ずる場合に限って、納税者の現実の会計処理とは別に、権利確定時を定めてこれによることにする、と考えるのである。

前者の考え方についていうならば、所得税法は、その会計処理とは別に、個々の取引過程における権利の確定時の認識を納税者に求めていると解することは、その納税者に対する負担の大きさからみて、明文の根拠なくしては困難であると思われる。また法が課税庁に対して、独自に設定した権利確定基準を用いて、収入金額の計上の適正性を確保すべく取引過程を検証することを命じているとも思われ⁽⁴⁾ない。このように考えるならば、一般的には、後者の考え方がより妥当であるということができよう。そのうえで、後者の考え方において、課税上到底容認しがたい不合理かつ不公平な結果を除去する限りで、権利確定主義が必要であるということができよう。あるいは、そのためのより適切な基準が得られる場合には、権利確定主義は必要ではないということになるかもしれない。さらにまた、前者との対比において、法はすべての取引について常にその権利確定時を決定することを必ずしも求めているのではないという意味で、権利確定主義は不要であるということができようかもしれない。

学説もそうであるが、この問題に関して、とりわけ判例の立場は明らかではない。後に述べるように、判例はしばしば、課税上の不公平な結果を避けるという権利確定主義の趣旨、目的に言及しているが、具体的に、納税者の会計処理を容認すればどのような不合理、不公平を生ずるのかについては殆ど触れていない。仮に判例が後者の考え方によるものであっても、それはきわめて不徹底なものであろう。あるいは判例は、基準の統一的、画一的適用を重視して、

(4) また例えば、青色申告に係る納税者が、権利確定主義を根拠として、その通常の会計処理とは異なる時点を捉えて収入金額の計上時と考えたとしても、おそらく一般には認められないであろう。

前者の考え方に立っているのかもしれない。⁽⁵⁾

(二) 「収入すべき金額」と現金の収受

所得税法36条1項が、「収入した金額」ではなく「収入すべき金額」と規定していることから、学説の多数および判例は、所得税法は、一般に、収入金額の計上については現金主義（現実収入主義）を排除しており、したがって現金の収受の時点そのものは原則として収入金額の計上時期に含まれないと解している。⁽⁶⁾ この理解は、信用取引が支配的である今日の経済取引によく適合するとされ、また現金主義の下で容易になされうる収入時期の人為的な操作を抑止するとの考慮に基づくものとされる。⁽⁷⁾ 現金主義の排除はまた、青色申告者たる小規模事業者には一定の条件の下で例外的に現金主義が許容されている（所得税法67条の2）ことの反対解釈からも導かれる。⁽⁸⁾ 要するに、この通説的理解は、基本的に、現金の収受の時点を排除したうえで収入金額の計上時期を決定すべきとするものである。⁽⁹⁾

他方これに対し、現金の収受の時点も、それが合理的である限り収入金額の計上時期の一つと考えることができるとして、現金収受時を計上時期に含めることを肯定する理解（肯定説）がある。肯定説は、「現行所得税法および法人税法はいずれも申告納税制度を採っていることからして、各納税者の所得算定方法(会計方法)は先ず第一義的には一応納税者自身の自由な選択に任されているものとみてよい」との前提のうえで、発生主義的会計処理を建前とする場

(5) 昭和38年12月の税制調査会答申（「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」）は「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」とする。

(6) 例えば、清永前掲書97頁。

(7) 金子前掲書177頁。

(8) 碓井光明「権利確定主義」租税判例百選（第2版）101頁。

(9) 桜井四郎「譲渡の時期、収益計上の時期」（日本税理士会連合会編『民・商法と税務判断』（昭和56年）所収）70頁は、「権利確定主義は、これに続いて確定した権利に見合う現金または物、その他の経済的利益が収入されることを前提として、課税時期として権利確定の時期をとらえたもの」とする。

合には、権利確定主義は会計上の実現主義とほぼ同一であって、この場合権利確定主義には会計上の発生主義を限定する機能があり、他方会計上の現金主義を建前とする場合には、権利確定主義は「現実の収入」を損益認識基準の基本としつつ、「例外的にはこれらと同視し得る程度の権利（利益）……状態の発生をも含む」⁽¹⁰⁾点に会計上の現金主義を拡張する機能がある、とする。この見解は要するに、収入金額の計上時期は、基本的には、契約等の成立の時から現金収受の時までの間での合理的な選択の問題であると考えられるものであり、また所得源泉が事業的でないものについては、むしろ現金主義的な考え方を基本とすべきとするものである。

現金収受の時点を原則として収入金額の計上時期から排除する通説的理解については、第一に、所得税法が「収入すべき金額」という文言を用いていることから、直ちに法は現金主義、現実収入主義を排除しているといえるかどうかは問題とされるべきであろう。肯定説がいうように、所得税法は納税者の第一義的会計処理を前提とし、当該会計処理が合理的かつ適正である限り現金主義をも認めていると解することも可能であるように思われるからである。青色申告者たる小規模事業者に対する現金主義的処理の特例についても、これは必ずしも現金主義的会計処理に対する原則的否認を意味するものではなく、青色申告者について本来課せられるべき記帳の内容からみて現金主義は適合的ではないということの意味するにとどまり、いわゆる白色申告者の会計処理については、法は何ら制限を課すものではないと解する余地があるように思われる。また現金主義を排除して納税者の恣意を抑制するという点については、発生主義的会計処理の下では収入時期の人為的な操作の余地がおよそありえないのならば⁽¹¹⁾ともかく、会計処理についての納税者の第一義的選択を認めず現金主義

(10) 渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題』（昭和42年）司法研究報告書19輯1号67-69頁，84頁。

(11) 会計学において、現金主義、実現主義および発生主義は、それぞれ必ずしも截然と区分されてはいないようである。例えば、実現主義の最狭義の理解では、実現主義と現金主義は同一であるとするものに、黒澤清他監修『体系制度会計IV収益・費用』（昭和53年）22頁〔青柳文司執筆〕。また忠 佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信20巻11号73頁も、「発生主義を現金主義の修正形態、発展形態のようなものとしてとらえ、現金主義のゆがみを正しながら、現金主義のもつ対価の確保という

的処理を排除するには、単に「収入すべき金額」という文言によることなく、さらにその旨の明文の規定が必要であるということも可能であると思われる。現金主義的処理の下で生ずるとされる納税者の恣意についても、例えば小規模な事業者、非事業的な所得を有する者等、一定の範囲を限定して、かつ継続的適用を条件として、現金主義的処理を認める場合には、⁽¹²⁾課税上それほどの不合理かつ不公平な結果が生じないのかもしれない。第二に、実は、通説的理解が収入金額の計上時期から現金収受の時点⁽¹³⁾を完全に排除することを意図しているかどうかは必ずしも明らかではない。後にみるように、判決はしばしば、「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⁽¹⁴⁾らえて課税することとしたものである」旨を判示するが、この場合の基本的な考え方として、現実収入時そのものが計上時期から排除されるのか、それとも、現実収入時まで課税を延期することが公平の見地から問題となるのであって、理由のある限り現実収入時も収入金額の計上時期の一つと考えられるのか、必ずしも判然とはしない。⁽¹⁴⁾若干の判決は、現金主義、現実収入主義に基づく収入金額の計上を認めているが、⁽¹⁵⁾判例の支配的傾向はこれを認めていない。

人間性本能を確実に満足せしめるものにできるだけ接着するように考えるべきではないか」として、現金主義と発生主義とは相対的であるとする。

(12) 渡辺前掲書83頁。

(13) 最二小判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。

(14) 判例評釈の中にも、所得税「法は、所得の計上時期を現金収入（現実収入）のときまで待つ必要がないことを明らかにしている」（筧 康生・法律のひろば32巻1号77頁）とするものがある。「待つ必要がない」ということは、理由のある場合には「待ってもよい」ことをも意味するかどうかは明らかではない。また評釈の結論に直接影響するものではないが、端的に、「収入金額の帰属時期の最終時点は、原則として現金収受の時であるべきである」と述べるものとして、村山文彦・税経通信31巻1号212頁。

(15) 秋田地判昭和27年4月10日行集3巻3号512頁、熊本地判昭和38年2月1日行集14巻2号257頁。秋田地裁判決は、「原告のように小規模にして原始的な単純取引をするものについて、税法上の所得をいわゆる権利発生主義によることは妥当とは考えられない」とし、また熊本地裁判決は、「衡平の見地から所得の実態に即応して

なお、租税実務においては、例えば一時所得については原則としてその支払を受けた日による（所得税基本通達36-13）こと等、一定の所得類型について現金主義的処理が認められているが、その理論的基礎は必ずしも明確ではない。⁽¹⁶⁾

（三）「権利」型の論理と「支配」型の論理

権利確定主義の下では、権利の確定時は契約成立時か、資産の引渡しまたは役務の提供の時か、あるいは資産の引渡し等により相手方が同時履行の抗弁権を失った時か、というように、取引の諸過程について法的に意味のある時点を捉えて権利確定の有無が判断される。このように法的な権利の確定時を探求し、かつこれによって収入金額の計上を正当化する論理を、「権利」型の論理と呼ぶことにする。これに対し、経済的成果に対する納税者の事実上の支配の有無に着目して計上時期を判断する、いわば「支配」型とでも呼ぶべき論理がある。その典型は、例えば、利息制限法に反する制限超過の利息等は、たとえ約定の履行期が到来しても、未収である限り、収入実現の蓋然性を欠き、所得税法にいう収入すべき金額に該当しないとす昭和46年11月9日の最高裁判決⁽¹⁷⁾の論理⁽¹⁸⁾にみることができ。問題は、収入金額の計上時期に関するこの二種

その適用をゆるめ更には現実収入主義による方が妥当であると考えられる場合」には例外的に権利確定主義の適用を排除すべきとする。なお、この熊本地裁判決は、五で検討する昭和47年12月26日の最高裁判決の第一審判決に当たる。

- (16) 給与所得について、可能な限り現金主義的取扱いをすべきことを主張するものとして、碓井光明「給与・退職手当の支払遅延と所得税」ジュリスト842号174頁以下。なお、アメリカの連邦所得税においては、所得の計上時期は、基本的に納税者が選択した合理的な会計処理方法に基づいて決定されており、現金主義も、それが継続的に用いられ、かつ所得を明確に反映する（clearly reflect income）限り、当然に認められる。See I.R.C. §§ 441 (c), 446 ; A.A.KRAGEN & J.K.McNULTY, FEDERAL INCOME TAXATION 409-412 (1985).

- (17) 民集25巻8号1120頁。

- (18) 山田前掲書208頁は、「所得の概念内容から演繹して、経済的成果（収入実現の蓋然性を）目途とし、その経済的成果の生じた時」が課税時期であるとする。もっとも、「支配」型の論理といっても一様ではなく、例えば、「経済的にみて所得として成立し、更にそれが客観的に認識可能な状況に至ったかどうか、を基準」（算前掲78頁）とすべきであるとか、「課税対象となるべき経済的利益を享受しうることが

の論理をどう整合的に理解するかである。

まず、「支配」型の論理は、一般にどのような状況において用いられるのであろうか。第一に、賭博による所得等の違法所得に対する課税に関して用いられる。これは、「収入すべき金額」の合理的な解釈として、権利の確定という論理ではなく、問題の所得に対する事実上の支配可能性という論理を用いた説明の方がより説得的であることから生ずるものと考えられる⁽¹⁹⁾。第二に、権利確定主義は、基本的に、取引の過程において権利確定が先行し、そしてその後に現金を収受することを予定するものであるが、その例外として、権利確定に現金収受が先行する場合（例えば、前受賃料）において、権利確定時ではなく（すなわち、権利が確定しないにもかかわらず）現金収受時を計上時期とするものの論拠として、「支配」型の論理が用いられる。第三に、およそ権利の属性は、経済的成果に対する事実上の支配であるという意味で用いられる。この場合においては、少なくとも一定の範囲でこの二種の論理は重なり合い、その限りで、両者はいわばコインの裏表の関係に立つことになる。このように、「支配」型の論理は、「権利」型の論理を補完し、あるいはまたそれを別の形式で表現するものといえることができるであろう。

現在の学説、判例の大勢を考慮して、二種の論理を図式的に組み合わせて収入金額の計上時期についての一般的命題を導くならば、さしあたり次のようになると思われる。

- ① 権利確定があり、かつ支配可能性がある。したがって、収入金額として計上すべきである。
- ② 権利確定があるが、支配可能性はない。少なくとも権利確定があるので、その時点で計上すべきである。
- ③ 権利確定はないが、支配可能性はある。少なくとも支配可能性があるので、その時点で計上すべきである。

確実であり、かつ担税力に欠けるところがない」（仙台地判昭和45年7月15日訟務月報16巻11号1353頁）から課税しうる、等種々の表現がある。またきわめて一般的に、「課税適状」にある、といわれることもある。

(19) 違法所得に対する課税について、金子 宏「テラ銭と所得税」ジュリスト316号31頁参照。

④ 権利確定もなく、かつ支配可能性もない。したがって、収入金額として計上することはできない。

上の①から④の類型のうち、現実の収入がなくとも権利確定時に収入金額を計上すべきとする権利確定主義の考え方を典型的に示すのが②の類型であろう。③の類型については、前受賃料の例を挙げることができる。④の類型については、賃料増額請求に係る増額賃料債権について、判決が確定するまでの当該債権をその例に挙げることができる。もっとも、いずれの類型も、抽象的、一般的な命題として表現されており、実際の判決にあっては、しばしば他に言及することなく、いずれか一方の論理のみを用いて結論が導かれている。

特に、上の②および③の類型が示すように、一般に、この二つの論理を組み合わせることによって、収入を計上すべき余地は広がるものといえる。上の二つの類型においては、少なくともいずれか一つの論理を用いさえすれば、収入を計上すべきこととされる点に特に留意する必要がある。このような収入金額の計上時期の拡張という現象は、二つの論理の単純な加重によるのではなく、本来的にそれぞれの論理が互いに反対方向を指向することによるものと思われる。すなわち、計上時期についての納税者の恣意を抑制するという権利確定主義の趣旨を徹底するならば、それは論理的には、抽象的に納税者の権利性を論じうる限り、納税者の恣意の余地を排した、現金収受時から可能な限り離れた取引の早期の時点で権利の確定を認めるという結果を容認することになるであろう。他方、経済的成果に対する納税者の支配の確実性に課税の根拠とその正当性を見出すことに「支配」型の論理の存在理由があるとするならば、上記の場合とは逆に、この論理を用いることによって、現金収受の時点まで所得の計上を遅らせる（現金の収受が先行する場合にはそれを早める）傾向が生ずることになるように思われる。⁽²⁰⁾

(20) 昭和46年11月9日の最高裁判決は、利息制限法の制限超過部分に対する課税は、原則として、「究極的には実現された収支によつて齎される所得について課税すべきであるという、課税上の基本原則に背馳する」と述べる。収入実現の蓋然性という論理は、未収部分を含めて画一的に課税することへの批判的視点を含んでおり、また、課税においては、現金主義のもつ、経済的成果に対する支配の確実性という視点を可能な限り尊重すべきことを要請しているように思われる。上記判決のいう「課税上の基本原則」をめぐる諸説について、清永敬次・民商法雑誌67巻4号577頁。

このように考えるならば、二種の論理の代替的な、あるいは無原則的な適用は、計上時期に関する納税者の適正な判断を相当困難にするであろう。また納税者は、権利の確定時または現金収受時のいずれについても課税処分を受けることになるかもしれないのである。後に判例の検討において述べるところであるが、前受賃料のように権利確定に現金収受が先行する場合、現行の実務では「支配」型の論理に基づいて収入金額を現金収受時に計上すべきこととされている。この場合、所得税法は一般に現金主義を認めないとされるにもかかわらず現金収受を問題にし、また判例上計上時期の判定は一般に権利確定主義によるとされるにもかかわらず、「権利」型の理由づけを採らないこのような実務上の取扱いは、いったいどのように正当化されるのであろうか（三参照）。また他方で、法的な権利性が裁判等で争われている場合において、「権利」型の論理を用いてなされる早期の段階での課税処分は、その形式性を排除するとして「権利」型の論理を基本的に採らないといわれる実務の立場からみて、どのように説明されるのであろうか（四参照）。

（四） 納税者による計上時期選択の可否

権利確定主義の下で複数の計上時期が考えられる場合において、合理的な範囲で納税者の選択を認めるか否かについては、消極、積極の両説がある。消極説は、課税時期は法律の解釈上必然的に定まるものであって、課税時期の複数化は法秩序の不安定化をもたらし、行政上も無用の混乱を生ずる恐れがある、⁽²¹⁾として納税者の選択を認めない。これに対し積極説は、一般に、権利の確定の時期は唯一つしかないと考える必要もまた理由もないとして、場合によっては納税者による任意の選択を認めてよいとする。⁽²²⁾その理由として例えば、発生した権利は時間の経過とともに次第により強く確定化するという実態があるの⁽²³⁾で、一定の枠内で納税者の選択が許される、事案によっては収入実現の蓋然性のごとき漠然とした基準が用いられることから、計上時期について一定の選択の幅を認めざるをえない等が挙げられる。⁽²⁴⁾

(21) 和田前掲（税法学404号）42頁。

(22) 清永前掲書98頁。

(23) 山田前掲書46頁。

(24) 碓井光明・判例評論236号23頁（判例時報896号137頁）。

租税実務においては、その理由は必ずしも明確ではないが、一定の範囲で納税者の選択の余地を認めている。⁽²⁵⁾このように計上時期についての複数の選択を認める場合には、①納税者は当該選択権をどの時点までに行使しなければならないか、⁽²⁶⁾②納税者は、複数時点間ではいずれを選択してもよいのか、それとも、複数時点間で原則的な時点と例外的なそれとの区別があり、例外的な時点を選択する場合には、その選択につきより合理的な根拠が必要とされるのか、③選択可能な時点のうち最も遅い時期（現金収受時ではないとしても、取引過程の比較的遅い時点）まで計上を待つことは、いうところの納税者の恣意を許すことにならないのか、等の問題がなお検討される必要がある。

複数の時期選択の可否の問題と関連して、計上時期に関する納税者（契約当事者）の意思をどこまで認めうるかという問題がある。権利確定主義が私法上特別の約定のない場合に収入しうる時期を意味するならば、⁽²⁷⁾例えば、5年後に所有権を移転するという契約や、同一の契約の中で所有権の移転を2年に振り分ける内容の契約は、納税者の選択の余地の範囲内のものとして許容されるのであろうか。後の判例の検討が示すように、事案が個別的な性格をもつことから、一般的な結論を得るのは必ずしも容易ではない。ただ、収入金額の計上時期の判定における画一的、統一的基準の必要性とその機能をどのように考えるか、すなわち、権利確定主義に基づく当該基準が、基本的には、公平な課税の実現の契機であるとみるのか、それとも私的自治に委ねられた取引過程への侵害または攪乱の要因であるとみるのかによって、結論が相当に左右されるように思われる。

（五） 貸倒れ等による所得計算の修正

当初の権利確定したとされる金額に見合う収入がその後生じた後発的事由によって得られない場合に、納税者にはどのような救済が保障されるべきかが問題になる。

この点、例えば事業所得について貸倒れが生じた場合、販売した商品の返戻

(25) 例えば、所得税基本通達36-12は、山林所得または譲渡所得について、資産の引渡しの日と契約の効力発生の日のいずれをも、収入金額の計上時期として認めている。

(26) 碓井前掲（判例評論236号）23頁。

(27) 金子前掲書177頁。

または値引きが生じた場合等には、その損失の金額は、その売上げの時期に遡って所得計算をするのではなく、当該貸倒れ等が生じた日の属する年分の必要経費に算入することとされている（所得税法51条2項，同法施行令141条）。所得税法は、このように、事業所得について、原則として後発的事由に基づく特別の更正の請求（国税通則法23条2項）の発動を認めるものではなく（所得税法64条2項，152条，同法施行令274条），このことは，これらの所得の計算においては，いわゆる収益と費用とが期間対応しており，たとえ上記の事実が生じても既往年分の所得を計算し直しするということとはせず，その事実が生じた年分の費用として処理する会計慣行が確立していることによるものである，⁽²⁸⁾と説明される。

このような取扱いに対し，所得税法の規定と矛盾しない範囲で国税通則法23条2項が事業所得の所得計算に適用されうるかどうかの問題になる。学説上これを積極的に解して，後発的事由として通則法上明文で示された事実が生じた場合，例えば，製造会社が製造した機械に欠陥ありとして代金減額請求の訴えがなされ，その結果，一定金額の減額を内容とする判決が確定した場合等については，通則法の適用を認めることができる，とする見解がある。⁽²⁹⁾

事業所得計算への国税通則法23条2項の適用の可否という問題については，原則として貸倒れ等の生じた後の年度についてのみ問題の金額を必要経費として控除する現行法の枠組み自体をどのように評価するかがまず問われるべきであろう。現行法の枠組みはこれに対応する会計慣行に従うものといわれているが，事業の継続性を前提にする限り，会計上は当初の年度に遡って所得計算を修正する必要がないということは，必ずしもその遡及的修正を全面的に否定することまでをも意味するものではないと思われる。特に，当初の所得の計上時

(28) 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』1445の3頁。志場喜徳郎他編『国税通則法精解』（昭和60年）285頁。

(29) 竹下重人「契約の無効・取消・解除」（日本税理士会連合会編『民・商法と税務判断』（昭和56年）所収）228-229頁。同「特別の更正請求の諸問題（未定稿）」税法学417号20頁以下。前掲のコメントール（注28）は，国税通則法が手続法であることを理由に，その適用は「全く根拠がない」とする（1445の3頁）。同様にその適用を否定する判決として，長崎地判昭和58年2月18日訟務月報29巻9号1727頁，京都地判昭和58年4月22日行集34巻4号596頁。

点に適用される限界税率が、後の経済的成果が失われた年度に適用されるそれよりも高い場合には、現行法の枠組みの下では、失われた経済的成果についてすでに納付した税額部分を完全には回収しえないのであるから、納税者が当初の年度に遡ってその完全な回復を求めるについては、理由があるものと思われる。⁽³⁰⁾ 現行制度に対する立法論的批判についてはともかく、解釈論としても、事業所得の所得計算について国税通則法23条2項の適用が全面的に排除されるとすることは、一定の場合には、所得なくして課税するという不合理な結果を納税者に強いることになるであろう。

また、貸倒れ等の事実が生じた年度にその損失の金額を必要経費に算入するのか、それとも一定の範囲で遡及的に当初の所得を修正することを認めるのかという問題に加えて、これらの手法によらずして不当利得返還請求をなしうるかどうかについても、なお検討されるべきであろう。⁽³¹⁾

(六) 計上時期に関する所得税法と法人税法との差異

収入金額または益金の年度帰属を判断する場合において、その判定基準が所得税と法人税とで異なるかどうかという問題がある。

学説、判例の多くは、法人税法の所得計算においては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って法人の所得が計算される（法人税法22条4項）ところから、法人所得の計算についても発生主義が妥当すると解すべきであって、このことは、所得税法の場合と同様に、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生することを意味し、結局その意味では、法人税法においても権利確定主義が妥当する、と説く。⁽³²⁾ これに対して、法

(30) 制度の別のあり方の例として、例えばアメリカ連邦所得税においては、納税者は、後の年度において権利の基礎が失われたことによって払戻しを余儀なくされた場合には、その事実が生じた年度において総所得から控除するか、または問題の金額が当初の年度に含まれなかったならば生じたであろう租税負担の減少額相当分を、その事実が生じた年度において税額控除するかという選択の結果、いずれか租税負担の小さくなる方式によることとされている（I.R.C. § 1341 (a) (4), (5)）。

(31) 債権の貸倒れが後発的に生じ、それが原因となって発生した違法状態の是正につき、最二小判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁。もっとも本判決は、このような違法状態に対する裁判的救済のあり方に言及するものではない（芝池義一「過誤納金の還付請求権」租税判例百選（第2版）149頁）。

(32) 金子前掲書198頁。田中前掲書472頁。

人税法上権利確定主義が妥当するとの一般的、直接的規定は存在せず、したがって、権利確定主義なるものが収益の事業年度帰属の判定基準として、法人税法22条4項にいう公正妥当な会計処理基準に該当しているかどうかを検討されねばならないとして、通説的理解に疑問を表明する見解もある⁽³³⁾。

おそらく、このような問題を抽象的に論ずることは、理論的な関心はともかく、實際上それほど意味のあることではないであろう。後の判決の検討において示すように、計上時期の判定基準に関するこれら二つの税目間の異同が、どのような事実関係の中で、どのように説明されているかを個別的に検討することがより重要であると思われる。

三 「権利確定」前の現金の収受

以下の各節においては、権利確定主義をめぐる論点のいくつかについて、裁判例を素材として具体的に検討する。前節で述べた諸論点のうち、とりわけ、判決において、①現金主義または現金収受時がどのように取り扱われているのか、②「権利」型の論理と「支配」型の論理がそれぞれどのように使用されているのか、③計上時期の画一性、統一性の要請と納税者による時期選択の要請との対立についてどのように考えられているのか、に係るものである。これは、納税者に一般に存在すると思われる、課税時期の後年度への繰延べと複数の課税年度への所得の分散という一般的指向性について、法がどのように対応すべきかという問題でもある。

本節においては、前家賃（当月分を前月末日までに支払うこととされた家賃）について、その計上時期をどう考えるかが争われた事件を検討する。

(一) 東京地裁昭和52年3月24日判決⁽¹⁾

〔事実〕

納税者X（原告）は不動産賃貸業を営むいわゆる白色申告者であり、前家賃制の下で得た家賃収入につき現金主義により記帳申告していたところ、税務署長Y（被告）は、その約定に係る支払期日を基準として家賃収入を計算し、これを基礎としてXの昭和41年分の所得税について増額更正処分および過少申告加算税賦課処分を行った。Xはこれら処分を

(33) 吉良 実『所得課税法の論点』（昭和57年）281-282頁。

(1) 訟務月報23巻4号794頁、税務訴訟資料91号472頁。

違法として、その取消を求めて本訴に及んだのである。

Xは、昭和41年中に現実に入金した額をもって収入金額に算入すべきであると主張し、またXは従前より現金主義により記帳し申告しているから、同年分のみを被告Yのいう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1ヶ月分の家賃額を重複課税されることになることになると主張する。これに対しYは、Xのように正確な記帳がない納税者にとっては、権利確定主義の趣旨とする「課税の確実と公平上、法律的な判断でもって収入し得ることが確定した時点で、画一的に収益に計上すべきこととなる」として、前家賃制の下では、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すると主張する。裁判所は次のように述べてXの請求を棄却した。

〔判旨〕

「所得税法第36条第1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。……〔Xに〕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」。

Yは前月末に収入すべき権利が確定すると主張するが、「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つ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つて、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」。

〔検討〕

本判決は第一に、納税者の主張する現金主義的処理について、「収入すべき金額」の解釈からみて、これを「誤りである」として退けている。しかしすでに述べたように、所得税法が、特に規定した場合以外にも、現金主義を必ずしも常に排除しているわけではないと解しうるならば、納税者の会計処理を容認⁽²⁾したとしても重大な不合理かつ不公平な結果が生ずるのでなければ、現金主義的処理をなお認める余地があるように思われる。所得税法の解釈上、およそ現金主義は無条件に排斥されるのか、それとも具体的な事案との関係において排斥されるのか、なお検討されるべきであろう。

(2) 二注(15)参照。

第二に、本判決は、前家賃について、支払約定日（前月末）に権利が確定するとの課税庁側の主張を退けている⁽³⁾。判決は、家賃が賃借建物の使用収益の対価たる性格をもつことから、当該支払約定日においては、納税者は「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に過ぎない」としている。前家賃制は、賃貸人が安定的、継続的家賃収入を確保することを容易にするための手段であると考えられようが、そうであるとすれば、判決がいうように、前家賃が対応する問題の期間において賃貸物用益の提供がなされた時点で、すなわち当該建物の使用収益の完了した時点で、権利が確定したとして収入を計上すべきであろう。権利性がより強固になった時点で収入を計上するという意味で権利確定主義を理解するならば、貸主が収受した前家賃は、相手方がもはや同時履行の抗弁権を主張しえない、本来の契約期間終了時に原則として計上すべきということになると思われる。もっとも、今日の家屋賃貸借関係では、前家賃は支払約定日において設定された家屋使用权の対価であると構成しうるならば、事情は異なることになるかもしれない⁽⁴⁾。

判決のいう権利確定主義と課税庁側のいうそれとは、その意味は必ずしも同一ではない。判決はおそらく、納税者の権利性がより強固に、確実になった時点という意味で権利の確定時を論じているのであろう。これに対し課税庁側は、権利確定主義の精緻かつ技術的な理論構成に意を用いるのではなく、「所得計算の恣意性を防止し、かつ、所得を画一的には握して税収を確保することとともに、課税の公平を図る必要性」から権利確定主義が採用されたとして、その趣旨、目的に着目しこれを重視している。その結果、問題の前家賃は、「法律的な判断でもつて収入し得ることが確定した時点で、画一的に収益に計上すべき」とされる。課税庁側の論理においては、必ずしも技術的に精緻な「権利」型の理論構成は必要ではなく、一応の「権利」型の説明が可能ならば、課税の確実性と公平の確保という要請からみて、それでよいとされるのであろう⁽⁵⁾。

(3) 本件の控訴審判決である東京高判昭和53年10月31日訟務月報25巻2号535頁も同旨である。

(4) 伊東稔博・税理21巻4号156頁。

(5) 判決の考え方も課税庁側のそれとともに認められてよいとするものとして、植松守雄・ジュリスト728号141頁。

しかしながら、前家賃を支払約定日に計上すべきという課税庁側の主張がどのような理由づけによるものなのか、はたして「権利」型の論理を基礎とするものかどうかは、明らかではない。租税の実務においても、不動産所得の総収入金額の収入すべき時期について、「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」（所得税基本通達36-5）として、当該収入金額をその収受の基礎をなす期間に対応させていない。この理由は、ある解説書によれば、①所得税法にいう収入すべき金額とは、収入すべきことが確定した金額つまり相手方にその支払を請求しうることになった金額をいう、②個人所得税は法人税とは所得計算の目的が必ずしも同一ではなく、個人所得税に直ちに企業会計の考え方を導入して期間計算を行うことはできない、③個人の場合には、法人とは異なり継続的記帳を前提とした所得計算が採りにくい、④5年、10年という長期間の賃貸料を一括して収益する場合には、期間計算の方法を採ると納税の時期が大きくずれる、とされる⁽⁶⁾。このうち、納税資金の考慮によるものと思われる④の理由づけを別として、これらの説明はそれほど説得的であるようには思われぬ。ことに、「収入すべき金額」を「収入しうる金額」と同一視するかのような①の理由づけは、前家賃を「支配」型の論理で説明する趣旨であるようにもみられるが、必ずしも判然としない。もしそうであるとしても、前受時においては、将来の返還義務の生ずる可能性があるため、収受した前家賃に対する納税者の支配可能性は必ずしも強いものではないであろう。もし課税庁側が「支配」型の論理で収入の計上時期を判定するとしているならば、本件被告主張において、家賃の支払約定日に「権利が確定」したというがごとき、「権利」型の論理と「支配」型のそれとの代替的使用は、避けるべきであると思われる。本件における「権利」型の論理の使用は、権利確定主義の趣旨、目的に依拠した目的論的解釈を裁判所に促すためになされている、といえるであろう。

(二) 名古屋地裁昭和55年6月30日判決⁽⁷⁾

〔事実〕

(6) 『解説』前掲194頁。

(7) 訟務月報26巻9号1635頁，税務訴訟資料113号875頁。

納税者X（原告）は、その所有するビルの貸室賃貸しに関し、「賃借料は毎月25日までに翌月分を支払うものとする」とのいわゆる前家賃制の約定の下に前受賃貸料収入を得ていたところ、税務署長Y（被告）は、不動産賃貸借契約において賃料支払日の定めがあるときは、その賃料収入は賃料の支払日が到来した日の年分の収入金額となるとして、Xの昭和43年、44年および45年の各年分の所得税について、それぞれ更正処分等をなした。これに対しXは、前受賃貸料については、賃貸物用益の提供がない間は賃料請求権は確定せず、したがってこれは所得税法の収入すべき金額に該当しないと主張して、上記処分等の取消を求めた。裁判所は、大要次のように述べてXの請求を棄却した。

〔判旨〕

「賃料は、賃貸物の使用収益の対価として支払われるものであるから、もし賃貸借契約条項中に賃借人が前受賃料の返還を請求し得る場合が規定されている場合や、規定されていなくとも、賃貸借契約の性質上当然に返還請求をなし得る場合が予想されるときは、前受賃料がその約定支払日に、賃貸人において『収入すべき金額』として確定するとはいえない筋合である」。本件契約条項によれば、「賃借人が、予告することなく賃貸借契約を解約する場合は、目的物たる貸室を現実に用役したか否かに関係なく、常に1月分又は3月分あるいは6月分の賃料を支払わなければならないが、また、約定どおり1月前に予告したときは、予告した日の直前に到来する賃料の支払日の翌日から、翌月の予告に相当する日までの賃料を、約定賃料支払日に日割計算をして支払わなければならないことになる」。これを要するに、本件賃貸借契約条項に即して考えれば、賃貸人である原告が、前受賃料の全部もしくは一部を賃借人に返還しなければならない事態は予想されていないというべきである。「従って、賃貸人である原告は、約定支払日に前受賃料支払請求権を行使でき、かつ、收受した前受賃料を返還する要は殆んどないことになるから、右前受賃料は約定支払日に『収入すべき金額』として確定すると解するのが相当である」。

なお、不動産の貸付けが事業規模で行われており、継続的記帳がある等の一定の要件を具備する場合には、企業会計の方法により当該賃貸料収入を期間対応させることができるとする現行の取扱い（昭和48年11月6日付け直所2-78の国税庁長官通達「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」）の趣旨は、「所得税法が、期間損益決定のための一般的判断基準として採用している権利確定主義の例外として、会計原則として定められている前受収益の会計処理を特定の要件の下に認めたものと解すべきところ、……原告は賃貸料収入を継続的に、かつ明確に記帳した家賃台帳等の帳簿を整備していず、前受收受の会計処理もしていないことが認められるから、前記通達を適用するに由なきものというべきである」。

〔検討〕

本判決は、結論的には、前家賃制の下では当該前家賃の支払約定日に権利が確定するとして、その年度の所得に計上すべきであると述べている。判決が、賃貸料収入を期間対応させ、賃貸物用益の提供終了時に収入を計上することが「権利確定主義の例外」であると述べているところから、本判決は、先の昭和

52年3月24日の東京地裁判決とは異なり、原則として、前家賃の約定支払日が権利確定時であると考えているのかもしれない⁽⁸⁾。しかしながら、他方で、判決が別の箇所で、「賃料は賃貸物の使用収益の対価として支払われるもの」との見解を採り、また、本件においては賃貸人が収受した前家賃を返還すべき要が殆どないとして支払約定日に権利が確定すると理由づけているところから、本判決は、先の判決と同様に、原則として賃貸物用益の提供終了時に収入を計上すべきとしているようにもみえる。このように本判決においては、支払約定日または賃貸物用益の提供終了時のいずれが、どのような理由から権利確定時とされるのかは、必ずしも明らかではない。

次に、本件賃貸借契約条項に照らして、本件前受賃料のすべてが支払約定日に権利確定したとする判決の論理は、本件において収受された前家賃は、①本来的な、賃貸物用益提供の対価たる賃料相当分と、②本件契約条項に基づいて、賃借人の解約申入れに伴って収受した金額相当分とから成ることを看過するものと思われる。後者の金員は賃貸物用益の対価ではなく、本件契約条項に基づいて、前家賃の支払約定日に、賃借人の賃貸物用益の享受の有無とは無関係に賃貸人がその請求権を行使することによって得られるものである。判決が「権利」型の論理で判旨を一貫させようとするれば、上記の二つを区分し、前者についてはその用益の提供終了時を、後者については支払約定日を、それぞれ権利確定時とすることも可能であったと思われる。判決はあるいは、問題の前家賃に対する納税者の支配可能性が支払約定日には相当程度存在すると考えたのかもしれないが、そうであるとしても、これは必ずしも明らかには示されていない。

判決は結局のところ、所得税においては原則として前受賃料を期間対応させないとする租税実務を承認している。その承認の理由は明らかではなく、また特に、納税者の記帳が十分ではないということから当該賃料の期間対応を認めないということが論理必然的に導かれるとは思えない⁽⁹⁾。権利確定主義の趣旨

(8) このように解するものとして、山田二郎・税理24巻16号136頁。

(9) 『解説』前掲195頁は、「所得税の場合でも、事業所得については、企業会計の処理に従った所得計算を広く採り入れているので、不動産所得についてだけ常に所得税固有の計算方法によらなければならないとする必然性もない」から、一定の要件の

が、納税者の恣意を抑制するために、技術的な見地から画一的な計上時期を設定することとするならば、その画一的な計上時期の一つとして、賃貸物用益の提供終了時を予定することも、あながち理由のないことではないであろう。このような取扱いを認めないのは、税収の早期かつ安定的な確保等の別の理由によるのかもしれないが、これについても明らかではない。

四 「権利確定」後の現金の未収受

権利確定主義の下では、現実の収入がなくともその収入の原因となる権利が確定した場合には、その権利確定の時点を入りの計上時期とする。本節で検討するのは、一般に権利確定したと考えられる時点の後に、債権の存否等につき係争中であることによって現金の支払がない場合においては、当該債権の存否等に係る紛争の終了時（例えば、債権の存在を認める判決の確定時）を権利確定の時点とすることができるか否かという問題である。以下で検討する2つの判決はこの点につき対照的な見解を示している。昭和53年の最高裁判決の事件においては、納税者は、債権の存在を認める判決の最終的確定前に一定の金員の支払を受けており、この意味では本件は、権利確定前の現金の収受という前節で検討した状況にあるが、便宜上本節で取り上げることにする。

(一) 最高裁昭和53年2月24日第二小法廷判決⁽¹⁾

〔事実〕

納税者X（原告・控訴人・被上告人）は、その所有する土地を訴外Aに賃貸していたが、昭和30年8月、Aに対し賃料増額の請求をしたところ、Aがこれを争ったので、賃料増額の請求等の訴えを提起した。その訴えについて、Xは第一審、第二審のいずれも勝訴し、担保を条件とする仮執行宣言付判決を得た。Aは事件が上告審に係属している昭和37年および同39年中に、一定の金員をXに支払い、Xはこれを第二審判決が認めた各債権の弁済に充当した。最高裁は、昭和40年2月19日、上告棄却の判決を言い渡し、上の事件の第二審判決は確定した。

税務署長Y（被告・被控訴人・上告人）は、Xが受領した上記金員は、それぞれ受領した各年分の収入金額として計上されるべきであるとして、昭和41年3月12日付けで、Xに

下で不動産所得についても企業会計的処理が認められると説明する。しかし、事業所得との対比によって述べられるこのような説明は説得的ではない。

(1) 民集32巻1号43頁。

対して更正処分および過少申告加算税の賦課処分をなした。Xは本件各処分が違法であるとして、所定の不服申立てを経た後、その取消を求めて提訴に及んだ。本件の第一審判決は、現実の支払があった場合は、「担税力を基礎付けるような確実な経済的利益」があると考えられるとして、本件各処分は違法ではない旨判示した。これに対し本件第二審判決は、本件各金員は仮執行宣言に基づく給付に係ることから仮の弁済であって、他日本案判決が破棄されることを解除条件とする暫定的なものであるにすぎないとして、従前の賃料に充当された部分を別として、その余の金員は、別件第二審判決が確定した昭和40年2月19日にその権利が確定したというべきであると判示し、基本的にXの請求を認容した。これに対しYが上告したところ、最高裁は次のように述べて原判決を破棄した。

〔判旨〕

「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。けだし、……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、賃借人である納税者に増額賃料に関して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」。

「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つても、これに関しすでに金員を収受し、所得の実現があつたとみることができ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、……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つて、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」。

〔検討〕

本判決は、賃料増額請求に係る増額賃料債権の権利確定時は、その存否をめぐって紛争状態にある場合には、原則として、当該債権の存在を認める裁判の確定時であるとの一般的計上基準を示している。この基準は、増額賃料債権に基づく収入の計上時期の原則とされている、賃料増額請求の意思表示が相手方に到達した時点という基準の例外をなすものと考えられている。裁判の確定時

を計上時期とする理由として、判決は、上記債権の存在を認める裁判の確定時までは、「増額すべき事情があるかどうか、客観的に正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」であるとするが、このことは要するに、債権の存在につき係争中であることから、納税者にとって、申告すべき所得の正確な数額の把握が困難であることを意味するものであろう。判決が、「賃貸人である納税者に増額賃料に関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」と述べているのは、このような困難を前提にするならば、収入の原因となる権利が確定する時点を探求するうえで、「権利」の概念的把握によるのではなく、客観的かつ明確な収入金額の算定可能性の存否によって権利の「確定」の有無を決すべきであると判決が考えているからなのかもしれない。⁽²⁾なお、裁判の確定時において権利が確定すると述べるこの箇所においては、権利確定主義の趣旨、目的としてしばしば言及される（そして、本件においても後に言及されるところであるが）、納税者の恣意を排除すること等については、全然触れられていない点も注意する必要がある。

本件のような事案においては、裁判の確定によって紛争が終結に至ることなしには、増額賃料債権の大きさを正確に算定することはおよそ不可能であると思われる。権利確定主義による説明の当否は別として、その意味では、問題の債権の存在を認める裁判が確定した時に収入を計上すべきとする本判決の見解は正当であるといえよう。ただ、判決のこの考え方がどこまで一般的に妥当するのか、例えば売買代金債権について争いがある場合、当該紛争に関する民事訴訟の確定判決時までその権利確定の時点が延期されるのかどうか等⁽³⁾は必ずしも明確ではない。

本判決の上記の論理を徹底するならば、裁判の確定前に増額賃料相当分として現金を収受したとしても、その収受の時点をもって収入を計上すべきということにはならないであろう。しかし判決は、仮執行宣言付判決に基づいて収受した金員について、「支配」型の論理を用いて、所得の実現があったとみるこ

(2) このように、判決のいう「権利」は必ずしも債権の実体法的な構成を意味するにとどまらず、納税者の手続上の「権利」をも意味するのかもしれない。

(3) 確井前掲（租税判例百選（第2版））101頁。

とができる状態が生じたときには、收受した金員を収入金額として計上することは当然としている。しかも判決は、この見解を、納税者の恣意を抑制し課税の公平を図るためにその採用をみたとの、権利確定主義の趣旨、目的に照らして導き出している。本判決はこのように、「権利」型の論理と「支配」型のそれを混用しており、⁽⁴⁾その結果論理整合性に欠けるものとなっている。第一に、上記の権利確定主義の趣旨、目的は、現金主義を排し、あるいは現金收受の時点⁽⁵⁾を計上時期から除くことを正当化する論理としてしばしば用いられてきたのであって、そうであるならば、本件における金員の收受の時点は、当然に計上時期とはなりえないはずである。第二に、もし判決が、本件の事案が権利確定に現金の收受が先行するという例外的なものであることから、この場合には納税者の恣意の要素は考えられないので、権利が未確定であっても例外的に課税するというのならば、それはそれで一貫性をもつと思われるが、判決は、納税者の恣意がなければ現金收受の時点⁽⁵⁾を計上時期とすることが許されるという見地に立つものではない。判決は要するに、権利確定主義の趣旨、目的に触れつつも、これとの関連から「支配」型の論理を導いてはいない。本判決は例えば、このように判決確定前に所得の計上を認めても更正の請求により救済を受けることができるから不都合はないとするが、このことは現金收受時における所得の計上を正当化する積極的理由とはなりえない。⁽⁵⁾

本判決の論理構成は必ずしも明確ではないが、本判決は、計上時期の判定にあっては、「その請求の存在が裁判によつても確認されたか否かは、問うところではない」⁽⁶⁾とする、一部の裁判所による権利確定主義の硬直的な理解を排したところにその意義があるといえよう。

(二) 静岡地裁昭和60年3月14日判決⁽⁷⁾

〔事実〕

納税者X(原告)は、青色申告者たる整形外科医であるが、その昭和53年分および同54年分所得税について、自動車事故により受傷したためXの診療を受けた訴外Aに対する診療報酬が申告されていないこと等を理由に、昭和56年1月12日付けで、税務署長Y(被

(4) この二つの論理の関連について、宮谷俊胤・民商法雑誌80巻2号205頁以下。

(5) 中里 実・法学協会雑誌96巻11号1496頁。

(6) 長崎地判昭和40年6月19日訟務月報11巻10号1518頁。

(7) シュトイエル287号1頁。

告)によりそれぞれ更正処分および過少申告加算税賦課処分を受けた。

Xは、Aに対する診療報酬についてはAに対して損害賠償責任を負っている事故の加害者からその支払を受けるべく、事故の加害者を相手方とする債権者代位調停を申し立てたところ、Xが静岡県外科医会の取決めに基づいて30円に健康保険点数等に乗じた金額（昭和53年分として175万円余、同54年分として435万円余）を請求したのに対し、加害者側が10円に健康保険点数等に乗じた金額を超える部分の支払義務を争ったため、調停は不成立となった。しかしその後両者間で交渉を重ねた結果、昭和57年に入って、両者間でAに対する診療報酬の額を400万円とする合意が成立した。XはAに対する診療報酬債権は、Xが一方的に金額を確定することができない性質の権利であって、昭和57年に入って初めてそれが確定したと解すべきである旨主張し、上記各処分の取消を求めた。裁判所は次のように判示してXの請求を棄却した。

〔判旨〕

所得税法はいわゆる権利確定主義を採用しているが、これは、「現実の収入があるまで所得税の課税をなし得ないとすると、所得の帰属年度について納税者の恣意を許し、課税の公平を失すおそれがあるため、所得税法は、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と考えられるのである」。「医師の診療報酬債権は、原則として、医師が診療契約に基づいて患者に対する診療行為を行うことによって、直ちに行使できる性質の権利であるから、医師が患者に対して診療を行った時期にその権利が確定すると解するのが相当である。したがって、医師の事業所得の計算において、診療報酬請求権は、医師が診療行為を行った時期の属する年分の収入金額として計上すべきものと解される」。

なお、Aと事故の加害者との示談の内容、加害者が支払うべき治療費の額に関するXと加害者との合意の内容は、「いずれも原告の〔A〕に対する本来の診療報酬請求権の内容に直接影響を及ぼすものではない」。

〔検討〕

本判決は、現実の収入がなくともその収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で収入を計上すべきとする権利確定主義の考え方を典型的に示すものである。とりわけ本判決は、債権の存否等につき紛争状態にある場合には、原則としてその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という、先に述べた昭和53年の最高裁判決の考え方には何ら触れていない。昭和53年の最高裁判決に照らすならば、納税者は、診療行為時においても、また調停申立時においても、依然として「客観的に相当な」債権額がどれほどかを正確には判断しえないのであって、本件について、当事者間のなれ合いがなく、一定の合意にむけての継続的交渉の結果、不当に低いとはいえない金額で合意が成立したとみることができるならば、原告が主張するように、当事者間

で合意の成立した昭和57年に権利が確定したと判断してよいように思われる。

判決は昭和57年中に権利が確定したという原告の主張を結論として退けているが、それは、医師の診療報酬債権がその診療行為によって「直ちに行使できる性質の権利である」ことによるものとされる。しかし、この「直ちに行使できる」という文言の意味するところは必ずしも明確ではない。もしこれが、医師は診療行為時にその対価を患者に請求することができるということを意味するにすぎないのであれば、それは、診療報酬債権につき争いがある場合には、診療行為時ではなくこれを延期して紛争の解決時に収入を計上することが許されるか否かという本件の問題に何ら答えるものではない。また判決が、診療報酬債権の金額につき、医者が治療を行うことによって「直ちにその金額が定まる」ということによって、診療報酬に関する静岡市外科医会の取決めが患者の支払義務を一方的に決定する絶対的なものであることを意味するならば、それは妥当とはいえない。例えば、社会保険診療報酬制度の下では、公法人たる社会保険診療報酬支払基金が診療担当者の請求に係る診療報酬につきこれを審査し、その内容が適正でない場合には、いわゆる減点措置をとることができるのであって、その意味では、診療行為時に直ちにその金額が定まるとはいえないからである。⁽⁸⁾ また、いわゆる自由診療によって得る報酬についても、交通事故の受傷者等に関し診療契約の内容が必ずしも明確ではない場合が考えられるのであって、診療報酬債権について事後に紛争が生ずる余地を否定することはできない。

このように考えるならば、判決が本件の債権につき係争中であることを考慮しないのは、おそらく、納税者の恣意を許し、課税の公平を失することのないよう、現実収入の前の時点で課税するという、権利確定主義の趣旨、目的を重視することによるものであろう。判決は、画一的な基準によって早期に課税することが法の要請するところと考えているのかもしれない。⁽⁹⁾ しかし、もしそう

(8) 健康保険法43条の9第5項、社会保険診療報酬支払基金法13条1項等。なお、社会保険診療の下での診療契約の性格につき、高木 武『新診察室の法律』（昭和52年）238-239頁。

(9) 判決は、あるいは課税処分の期間制限を考慮して、早期の課税を認めているのかもしれない。また、後に生ずるかもしれない回収不能額については、その生じた年度における必要経費として、事後的に処理すれば足りるとする。

考えているとするならば、判決はその旨とその根拠を明示すべきであろう。また本件との関係で、納税者にどのような恣意が存在し、どのような課税上の不公平が生じているかを明示すべきであろう。

五 所得の分割計上の可否

譲渡所得の基因となる資産の譲渡に関連して、二以上の年度にわたって収入の計上が認められるかどうか争われた事件を検討する。一つは、資産の売買代金が長期延払によって分割弁済される場合にそれぞれ別の年度に分割計上することが許されるか否かが問題になった事件であり、他の一つは、同一の契約において、譲渡の対象となる資産を分割してその譲渡の年分を異にし、それぞれ別の年度に収入を計上することが許されるか否かが問題になった事件である。

(一) 最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決⁽¹⁾

〔事実〕

X（原告・被控訴人・上告人）の被相続人Aは、昭和33年11月27日、本件不動産を訴外会社に代金3055万円余で売り渡し、即日所有権移転登記を経由したが、代金支払方法は、即日手附金として100万円、残金は同年12月以降毎月50万円ずつ支払う約束であった。Aは上記契約・登記の日の翌日死亡したので、Xは翌34年3月、相続人の代表者としてAの昭和33年中の総収入金額を3055万円余、譲渡所得金額を1347万円余、所得税額を606万円余とする確定申告をしたが、Aにおいて同年中に取得すべきであった金額は前記の150万円にすぎなかったため、同年4月更正の請求をなしたところ、税務署長Y（被告・控訴人・被上告人）は理由がないとしてこれを却下し、かえって同年5月、税額を607万円余とする更正処分を行った。Xは所轄国税局長に審査の請求をしたが、これは同年9月棄却された。その後、本件不動産に対するXらの遺留分減殺請求権行使の結果、本件不動産はAおよびXら3名の共有となったものであることが判明し、結局、所轄国税局長は昭和35年2月、Aの譲渡所得金額を1082万円余、所得税額を463万円余と減額する審査決定変更処分をした。

Xは昭和33年分のAの総収入金額は150万円にすぎないとして、本件更正処分の取消を求めて本訴を提起した。第一審判決は、本件のように現実に取得できる金額より高額な税金を払わなければならないような不合理なことが生ずる場合にまで権利確定主義の原則を適用すべきではなく、例外的に現実収入主義を適用すべきであるとして、Xの請求を認容した。これに対し第二審判決は、問題の税金相当分は、代金の分割弁済の約定にかかわらず、売主側の求めにより売買代金から随時支払うとの特約がなされており、権利確定主義

(1) 民集26巻10号2083頁。

の原則を適用するのに何ら妨げがないとして、原判決を取消す旨を判示した。

最高裁は次のように述べてXの上告を棄却した。

〔判旨〕

「一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである」。この清算課税の建前からは、「累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、法は、その軽減を図る目的で、同法9条1項8号の規定により計算した金額の合計金額から15万円を控除した金額の10分の5に相当する金額をもって課税標準とした（同条1項）のである」。「以上のような譲渡所得に対する課税制度の本旨に照らして考察すると、所論のように、代金の支払方法が長期にわたる割賦弁済によるときは、特定の年度に集中して課税することなく、割賦金の支払またはその弁済期毎にその都度資産の譲渡があるとみて、当該弁済期の属する年度毎に個別に課税すべきであるとする見解は、とうてい採用し難いのである。もつとも、割賦払いの期間が長期にわたるときは、売主は、初年度において現実に入手した代金額が過少であるにもかかわらず、より多額の納税を一時的に必要とすることになるわけで、これはもとより好ましいことではないが、前述のように、年々に蓄積された増加益が一挙に実現したものとみる制度の建前からして、やむをえないところといわなければならない」。

「増加益が一挙に実現したとみることによる納税の困難は、徴税当局との関係において、事実上の徴収の猶予等、納付方法の緩和によるほかないというに帰着する」。しかしながら、原判決の確定するところによれば、問題の税金相当分は売主側の求めにより売買代金のうちから随時支払うことが約定され、かつその求めに応じて売買代金の内払として661万円余が支払われたというのであるから、「本件において、売主側に納税困難な事情があつたということとはできないのである」。結局、「本件は、契約当日、右手附金の支払とともに買主たる訴外会社に対する所有権移転登記が経由されたものであつて、本件不動産の所有権は同日訴外会社に確定的に移動し、旧所得税法9条1項8号にいう資産の譲渡が行なわれたことが明らかであ〔り〕」、所定の金員が、上記同日の属する昭和33年度においてAの「収入すべき金額」に該当するというに帰着する。

〔検討〕

本件の争点は、要するに、不動産の売買においてその売買代金が長期の割賦弁済による場合は、このような代金の延払によらない通常の譲渡所得の場合と同様に課税するのが相当かどうかというものである。本件当時には、延払条件付譲渡による譲渡所得について一定の要件の下で現行法上認められている5年以内の延納制度（所得税法132条）がなく、このような制度がない状況の下で、譲渡所得についての代金延払を課税上どう取り扱うべきかが問われたのである。

この点につき本判決は、結論として、代金の支払が長期にわたる場合でも、これを通常の譲渡所得と別異に扱うべきではないと述べている。判決は、譲渡所得課税が、「年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したもの」とみてこれを清算して課税するという趣旨によるものであることをその理由とする。このように判決は、当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に「一挙に実現した」ことから、直ちに、当該資産の売買代金は、その時点で「一挙に」、「特定の年度に集中して課税」することを相当とする。しかし、資産の増加益が「一挙に実現した」ということは、本来的には、理論上は発生し、累積しつつある資産の増加益について、その実現時まで課税を延期した結果、その実現時において増加益が「一挙に実現した」ことを意味するにすぎず、これは実現した所得に対する課税のあり方とは必ずしも直接の関係をもつものではない。したがって、資産の増加益が一時に実現するということは、長期延払に係る譲渡所得の売買代金について、その代金の弁済ごとに収入を計上することを直ちに否定する論拠とはなりえないように思われる。このことは、一個の不動産につき、特約によって割賦金の支払時にそれに対応する部分を譲渡する旨を取決めている場合を想定すれば理解されるであろうし、また、代金延払の場合を通常の場合と同じように取扱うことに問題があるとして昭和40年に前述の延納制度が設けられた経緯が示すように、むしろ税法では、代金の延払の場合とそうでない場合とを課税上区別して取扱うことが正当と考えられてきているのである。⁽³⁾

判決は要するに、割賦弁済契約に基づく弁済代金は、その全額を実現時に一時に課税すべきとするが、「その資産が所有者の支配を離れて他に移転する」時をいつと考えるべきかについては、詳しく述べてはいない。また判決は、権利確定主義に直接言及するものではなく、結論的に、当該資産の所有権が買主に「確定的に移転」した日（売買契約の成立日・所有権移転登記の日）がその移転時であると述べるにとどまる。⁽⁴⁾

次に、長期の代金延払によって得られる譲渡所得について、通常の譲渡所得

(2) 中村 勲・税理16巻11号94頁。

(3) 清永敬次・民商法雑誌69巻1号166-167頁。

(4) 一杉 直・税経通信33巻14号151頁。

の場合と同様の課税を維持することによって生ずる納税者の困難をどう評価するかが問題になる。本件についていえば、課税庁側の主張のとおり譲渡所得のすべてが昭和33年中に生じたとするならば、翌年の申告時に支払うべき税額は463万円余であるにもかかわらず、その時点までに支払われるべき代金は300万円であって、賦払金の合計額によっては納付すべき税額に達しないことになるという特別な事実をどう考慮すべきかという問題である。本件の第二審判決および本上告審判決は、譲渡所得課税の本旨からみてこれは「やむをえないところ」と考えている。これに対し、本件の第一審判決は、「現実取得できる金額より高額な税金を払わなければならないようなまことに不合理なことが生じる」等の事態を重視して、本件は権利確定主義の原則を適用すべき場合ではなく、例外的に現実収入主義を適用すべき場合であると判示している。一般に、生じたとされる所得の中から納期において所定の税額を納付しえないという納税の困難性（そしてこの意味で課税適状にないという状況）が存在する場合について、税法は、他人から借金したり、あるいは債権を譲渡したりして、納税資金を用意することを、決してノーマルな状態とは考えていないであろう⁽⁵⁾。そうであるとすれば、実定法の明文の根拠によるものではないが、許容されうる法解釈の一つとして、上記の納税の困難性を理由として、弁済期ごとの収入の計上を認めることが許されるであろう⁽⁶⁾。もしこれを認めないとするならば、そのような不合理かつ苛酷な状況を納税者に強いてもなお確保されるべき公益の存在が具体的に示される必要があるように思われる。

(二) 名古屋高裁昭和49年1月17日判決⁽⁷⁾

〔事実〕

X（原告・控訴人）は、訴外Aにその所有する土地500坪を売却するについて、資金を一時に入手する必要がなかったため、税負担を軽くするため、その土地を一年度に一括し

(5) 清永敬次・シュトイエール56号20頁。

(6) 反対の理解として、村重慶一・税務弘報14巻13号90頁。本文の理解の憲法上の根拠として、憲法13条（生命、自由および幸福追求権の保障）、同29条（財産権の保障）等を挙げることができるであろう。また法人税について、課税適状を重視する必要がなく、延納等の措置によって納税上の特殊事情は解決しようとするものに、武田昌輔「収益実現の認識基準」税務弘報17巻1号30頁。

(7) 訟務月報20巻6号154号。

て売却することは避けることとし、本件土地を甲、乙物件に分け、売買契約は同時にするが、地目が畑である本件土地に対する農地法5条の知事の許可が所有権移転の時期でありかつ課税の時期であることを併せて思料し、その許可を受ける時期を違えることにして、昭和43年6月28日、Aとの間でその希望に沿った売買契約書を作成した。同契約書は、売買代金は甲、乙両物件とも1750万円とすること、農地法5条の許可は甲物件については昭和43年に、乙物件については同44年にそれぞれ受けること等を約するものであった。Xは乙物件の譲渡代金は昭和44年分の収入金額となると考えていたところ、税務署長Y（被告・被控訴人）は、これを昭和43年分の収入金額として、昭和45年8月8日、Xの昭和43年分の所得金額を768万円余とする再更正処分を行った。この処分を違法としてその取消を求めるXの請求につき、裁判所は次のように述べてこれを認容した。

〔判旨〕

Xとしては「乙物件の所有権移転の時期を甲物件とは別に昭和44年とする考えであり、〔A〕もこれを了解したうえ、農地法5条の知事の許可を同年に受けることにしたものであることが明らかであるから、本件土地は前記の如く非農地であつて理論上は農地法5条の知事の許可を要しないものではあつたが、本件売買契約の当事者の意思としては、乙物件の所有権を、右許可が形式上なされた昭和44年2月1日に〔A〕に移転したものと認められる」。本件契約書には、所有権移転請求権保全仮登記の設定後Aが本件土地上に適法な建築物を建築することを妨げない旨の約定があり、Aは昭和43年中に上記仮登記を経由して本件土地の擁壁工事を完了しており、またXは乙物件の代金のほぼ半額を43年中に受領しているからといって、乙物件の所有権が売買契約成立の日あるいは擁壁工事に着工した時期にAに移転したものと認めることはできない。したがって、乙物件の譲渡代金は、Xの昭和44年分の収入金額になると認むべきである。

なお、YはXの如き「所有権移転行為は租税回避行為であると主張するが、〔X〕は前記認定の如き事情から甲物件と乙物件との所有権移転時期を分けたものであつて、それは私的自治としての合理的な経済目的からなされた私法上の行為として許されるところというべく、これを目して〔Y〕主張の如く私法上許された法形式を乱用することによつて租税負担を不当に回避または軽減することを図つたものとは認め難いので、これが課税負担の軽減をもたらすことを理由に否認することは許されないものと言うべきである」。

〔検討〕

本判決は、収入の計上時期の判定においては、取引に係る合理的な納税者の時期選択は、基本的に最大限尊重されるべきとの見地に立つものである。納税者がその所有する土地を二つに分けそれぞれの所有権移転時期を異にしたのは「私的自治としての合理的な経済目的からなされた私法上の行為として許される」と端的に述べるところである。納税者の合理的な意思を基礎として取引における予測可能性と法的安定性を確保するうえでは、判決のこの考え方は基本的には妥当であるように思われる。課税庁側が本件における取引を認められな

いとするのは、必ずしもその理由は明らかではないが、おそらく、本件の取引方式が土地を分割しないで売却した場合と比べて課税上の不公平を生ずると考えたからであろう。しかし、その売却に際して土地を分割しないというのも一つの選択の結果であって、この場合に、納税者の意思とは無関係に、土地を分割することが可能であったとしてそれを基礎に課税処分をなすことは、まずありえないであろう。ある実際の土地の売却について、土地を分割しないで売却することが可能であった（選択肢の一つであった）ということと、納税者の意思により事実として土地を分割して売却したということとは、明確に区別されるべきであろう。課税庁側のいうように、想定された通常の法形式に基づいて租税回避を否認するには、租税法律主義の建前から、当然そのための法律上の根拠が不可欠となる。⁽⁸⁾

本件と同じく、同種の別の事件において、その所有する土地を市に売却するに際し、土地を二分して年度を異にして二回に分けて売買契約を締結したことにつき、市議会が売買の対象となった土地全部の購入に関し一括して承認する決議をなしたとしても、二個の契約の成立を妨げるものではなく、問題の譲渡所得はそれぞれ別の年分の所得に帰属する、と判示された例がある。⁽⁹⁾

前述の昭和47年の最高裁判決においてみられたような納税の困難性、すなわち、生じたとされる所得から納期において所定の税額を納付しえないという困難性は、本件においては存在しない。しかし、事案によっては、例えば、土地のごく一部を第一年度に譲渡し、その大部分を第二年度に譲渡した場合において、その土地について生ずる譲渡所得をすべて第一年度に計上すべきとして課税処分がなされるときは、上記最高裁判決におけると同様の問題が生ずるであろう。

計上時期を異にした収入の計上を認めるか否かは、個々の事案によって事情が相当に異なり、必ずしも一般的な結論を導くことは容易ではなく、また適切

(8) 清永前掲書46頁。

(9) 函館地判昭和41年4月22日税務訴訟資料44号384頁。なお、法人税の事件であるが、棚卸資産たる土地の販売に関し、所有権移転時期についての特約を認めず、可分であれば、一個の契約の一部であっても引渡時の収益に計上すべきである旨を判示するものとして、長崎地判昭和58年2月18日訟務月報29巻9号1727頁。

でもないように思われる。事案の個別性に加えて、すでに述べたように、権利確定主義に基づく基準の統一性、画一性を重視するか、それとも私的自治に委ねられた取引過程における納税者の選択の自由を重視するかによっても、あるいはまた、納税者の納税の困難性という要素をどの程度考慮するかによっても、結論が異なることになるであろう。

六 おわりに

所得税法36条1項の「収入すべき金額」の解釈については、すでに述べたように、いくつかの検討すべき課題がある。以下、特に判例動向に関し改めて要約して述べることにする。

第一は、「収入すべき金額」という文言を根拠として、直ちに現金主義（現実収入主義）あるいは現金の収受時を収入の計上時期の考慮から原則として排除することが妥当か否かという問題である。論理上は、それが所得を適正に反映する限り、納税者の採用する会計処理基準およびこれにより記録された取引の時点を原則として承認しつつ、それをそのまま容認することによって看過しがたい課税上の不合理または不公平な結果が生ずる場合には、その是正が図られるべきことを法は予定する、と解することも可能であるように思われる。もしこのような考え方が認められないとすればいかなる理由によるものなのか、具体的かつ明確に示される必要がある。

第二は、通説的理解および判決は、所得税法にいう「収入すべき金額」とは「収入すべき権利の確定した金額」であるとして、いわゆる権利確定主義によって、原則として現金収受時を除いて収入の計上時期を判定すべきとするが、権利確定主義の論理構成、とりわけ、計上時期についての納税者の恣意を抑制し課税の公平を確保するために同主義が採用されたとする、同主義の趣旨、目的の果たす機能をどう考えるかという問題である。判決においては、権利確定主義のこの趣旨、目的は、いわば標語として用いられているにすぎず、個別の事案において、納税者の主張する時点での収入の計上を認めることが、いかなる意味で納税者の恣意を許し、あるいは課税の公平を損なうのかについての個別的、具体的考察は、何らなされていない。このような標語としての趣旨、目的に裁判所が安易に依存するならば、取引の比較的早い段階で、かつ現

金収受から比較的遠い段階で計上すべきであるとして課税処分がなされたとしても、「権利」概念の多義性とも相俟って、その個別的正当性についての検証を経ないまま当該処分を容認する結果がもたらされるように思われる（例えば、昭和60年の静岡地裁判決）。上の問題とも関わって、権利確定主義の趣旨、目的のもう一つの論理的帰結は、収入の計上時期の判定基準は、画一的、統一的であるべきということになると思われるが、後に改めて述べるように、これをどう考えるかも重要な課題になるであろう。

判決において、権利確定主義の考え方に対するいくつかの重要な問題提起をみることができる。例えば、判決においては、①前受賃料に対する課税が示すように、現金収受の時を計上時期とすることを正当化する「支配」型の論理は、権利確定主義とどのように整合するのか、②問題の債権が係争中の場合、いつ権利が確定すると考えるのか、③課税対象とされた所得の中から現実に税額を支払うことができない納税困難な状況において、権利確定主義の原則的立場をなお維持することができるか、④二以上の年度にわたる所得の分割等は、取引の自由、私的自治に属することとして許されるか、等が争われている。

事案によって事情が異なるが、いくつかの特徴的なことがらを指摘することができるであろう。その一つは、権利確定主義（「権利」型の論理）と「支配」型の論理とは、その区別に関して判決が明確に意識しているか否かはともかく、相互代替的かつ相互補完的な関係にある。一般に、「権利」型の論理は、すでに述べたように、収入の早期の計上を促す傾向をもつように思われるが、他方、「支配」型の論理も、「権利」型の理由づけをなしえない、あるいはそれが適切ではない場合においてこれを用いることにより、早期の課税をもたらし得ることがある（例えば、昭和55年の名古屋地裁判決、同53年の最高裁判決）。

「支配」型の論理は、生じたとされる所得から現実に租税を支払うことができないという現金の未（非）収受の場合（「権利」型の論理によれば、この場合でも当然に課税すべきこととされる）についてですら、所得を事実上支配する現金収受時まで課税を延期することの根拠を提供するものではない（例えば、昭和47年の最高裁判決）。このように、この二つの論理は、現実には、比較的早期の時点での収入の計上を主張する課税庁の立場を正当化するものとして、相互代替的、相互補完的に用いられているといえよう。二種の論理の代替的ま

たは無原則的な使用は、所得の計上時期に関する納税者の適正な判断を困難ならしめるものであろう。これを避けるためには、例えば、二つの論理で説明が可能な場合には、「権利」型によることとし、これで説明しえない場合には原則として収入に計上しないという考え方、あるいは、基本的には、より一般的な計上時期の判定基準と思われる「支配」型の論理によることとするという考え方等、いくつかの可能性の中からより適切な判断基準を選択し、これを明確にすることが要請されるであろう。その二つは、すでに指摘したところであるが、判決においては、いうところの権利確定主義の趣旨、目的からみて、納税者の主張する計上時期はなぜ認められないかについて、個別的具体的検討は、全然みられない。事案の具体的検討の回避を可能とするこのような標語の使用はこれを避けるべきであり、さもなければ納税者の恣意等を具体的に検証すべきであろう。あるいは、そのような標語は、納税者の恣意等がなければ原則として納税者の合理的な時期選択が認められるという方向に向う、その拡張の可能性をなお含むものなのであろうか。その三つは、訴訟の場面において、権利確定主義に対する課税庁の考え方は必ずしも明確には示されていない。一般にしばしば、現行の租税実務は権利確定主義を採用していないといわれる。所得税基本通達の解説書の中でも、「収入すべき金額」の説明として、「収入しうることが確定した金額」、「収入し得ることとなった金額」等の記述がなされており、⁽¹⁾また基本通達の立場は、一定の範囲で計上時期の選択を認める等、納税者の会計処理、納税意識等を考慮したものとなっているといわれる。⁽²⁾もし、このようなことが権利確定主義の硬直的な適用を排する趣旨によるものであるならば、課税庁は、訴訟の過程においてもその実務の考え方を論理一貫性をもって、明確に主張することが要請されるであろう。裁判における課税庁側の主張には、裁判所に受け入れられやすいためであろうか、計上時期の判定基準は権利確定主義であると断定しつつも、権利確定主義（とりわけその趣旨、目的）について抽象的、形式的に言及するにとどまる例が時にみられるように思われる。また、権利確定主義によるかどうかは別として、個別の事案において、納税者の恣意等の存在を具体的に明らかにしなければならないであろう。

(1) 『解説』前掲194頁。

(2) 和田前掲（税務事例15巻12号）44頁。

第三は、収入の計上時期の判定基準は原則として画一的であるべきと考えるか否かという問題である。第一説として、その判定基準は画一的でなくともよいという否定説が考えられる。この場合は、納税者の採用する会計処理基準が所得を適正に反映し、かつそれによる会計処理が妥当であれば、原則としてその時点を収入の計上時期とする。その意味で、現金主義、現実収入主義も、例えば非事業者や事業者であっても小規模な事業者については、継続的適用を条件として当然認められるであろう。もし、納税者の会計処理が不合理かつ不適正である場合には、個別的検討により「収入すべき金額」として、例えば現実の収受がない場合でも収入金額に計上すべきであるということになるであろう。この考え方下では、おそらく、「支配」型の論理が基礎をなすであろうし、またその適用は、計上時期についての納税者の選択を相当に認めるものであろう。次に第二説として、判定基準は原則的に画一であるべきとの肯定説が考えられる。この場合に考えられる判定基準は、早期の時点での収入の計上という要素を含むものではなく、基準が画一であることのみを意味するものであり、したがって、納税者は、通常この基準に従って収入を計上すべきこととなる。このような意味で当該判定基準は「収入すべき金額」を決定するのである。この基準は、おそらく、所得類型ごとに、取引の実情、会計慣行、納税の一般的可能性等を考慮して合理的に決定されるであろうし、またその決定の際でも、「権利」型の論理の占める比重はそれほど大きくはないであろう。納税者がこの基準とは異なる時点で計上する場合には、納税者の側がそうすることについての合理的、具体的理由を提示すべきことになる。その争訟においては、納税者が例外的な時点を選択したことの当否が具体的に問われるであろう。理論上考えうる第一説と第二説とは、一応このように区分することができようが、いずれも例外を一切認めないものではないとすれば、結論としては余り差異がないのかもしれない。しかし、問題の立て方、あるいは重点の置き方によって、より具体的な考察においては結論が異なるようにも思われる。またいずれの考え方によっても、計上時期の決定において、税収の早期かつ安定的な確保という別の視点を過度に強調するならば、権利確定主義がもつ前述の問題点は、克服されずになお存続するであろう。