

収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属：権利確定主義と管理支配基準の接続

田中，晶国
九州大学大学院法学研究院：准教授

<https://doi.org/10.15017/1854768>

出版情報：法政研究. 84 (2), pp.1-32, 2017-10-13. 九州大学法政学会
バージョン：
権利関係：

収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属

—— 権利確定主義と管理支配基準の連接 ——

田 中 晶 国

はじめに

I 権利確定主義と管理支配基準の適用領域・順序

- 一 基本的枠組
- 二 収入実現の蓋然性——権利確定主義と管理支配基準の連接
- 三 権利確定主義と管理支配基準の適用関係
- 四 小括

II 管理支配基準の適用関係

- 一 管理支配基準に対する消極的評価再考
- 二 利得のコントロールの厳格性

III 納税者による選択

おわりに

はじめに

収入金額の年度帰属の問題について、通説は、原則として、権利の確定時期によるとする権利確定主義を支持し、場合によっては、利得が納税者のコントロールに入ったという意味での管理支配基準を適用するのが妥当な場合もあるとする。最高裁も、権利確定主義を確立した判例理論として取り扱っている。

しかし、権利確定主義に対しては、「権利の確定」という概念の基準としての不明確さに対する消極的評価も述べられてきた。その代表的なものとして、中里実による以下の旨の評価がある。

「租税法における所得計上の時期に関して権利確定主義が妥当している」と抽象的に述べることは何の意味もなく、その「権利の確定」の時期を、各契約類型に即して明らかにしていく作業こそ重要である。裁判所は、権利確定主義という包括的名称の下で、個々の具体的な事情に応じて妥当な解決をはかっている。判例の説く「権利確定主義」というのは、一種の「くくり概念」である。

この評価は、「権利の確定」という概念に積極的意義を見出さない。所得の年度帰属を問う場合に、「権利の確定」という統一的基準に照らして、いつ権利が確定したかを問うこと半ば諦めているようにもみえる。論者は、「権利の確定」という概念は、それぞれの契約類型毎の適切な課税時点を総称するという意義しか有さないものと理解するのかもしれない。

本稿では、権利確定主義に対するこのような消極的評価を視野に入れつつも、あらためて収入金額の年度帰属に関する最高裁判決を俯瞰することで判例理論を探り、その統一的基準を探っていくことにしたい。

以下では、まず判例における権利確定主義と管理支配基準の適用領域・順序について検討を加える(Ⅰ)。その上で、管理支配基準の適用関係について整理した上で(Ⅱ)、納税者による収入金額計上時期の選択について指摘を行う(Ⅲ)。

Ⅰ 権利確定主義と管理支配基準の適用領域・順序

一 基本的枠組

(Ⅰ) 適用領域・順序

所得の年度帰属には、原則として権利確定主義が妥当するが、例外として、管理支配基準を適用する⁽⁵⁾、という基本的枠組を否定する見解は近年では見当たらない。しかし、この基本的枠組は、①両基準の関係性、②両基準の適用領域・順序という、それぞれの基準を適用するための前提が不明瞭なままである。

第一の両基準の関係性についてであるが、一見すると異質にもみえる権利確定主義と管理支配基準が並存することをいかにして説明するのか⁽⁶⁾、なぜ原則である権利確定主義は管理支配基準を例外として許容するのかが明らかではない⁽⁷⁾。

第二に、両基準の適用領域・順序についてであるが、両基準はどのような適用領域をもち、その適用順序があるのか⁽⁸⁾が不明である。例えば、収入金額の計上時期が問題となった場合、いずれか一方の基準を満たす場合に収入金額の計上金額は計上されないといった、権利確定主義が管理支配基準に優先的に妥当する適用領域があるのだろうか。

これらの疑問点を解消することは、権利確定主義が、年度帰属に関する原則的基準としての地位を保つために必要である。特に、現実の事例へ両基準を適用する上で、上記の第二の問題点の解決がなければ、両基準は機能する基準たりえない。

(2) 収入実現の蓋然性

前記の権利確定主義と管理支配基準の関係性と適用領域・順序に関する疑問について、その回答を示唆するのが、「収入実現の蓋然性」(収入実現の可能性が高度であること)に着目する考え方である。学説や裁判例には、権利確定主義について「権利の確定」と「収入実現の蓋然性」とを連接する見解があり、近年でも注目されている。⁽⁸⁾

中川一郎は、「権利確定の時期を決定するについては、できるだけ収入の実現の蓋然性が高い時点を選ぶべきである」と述べた裁判例を評価すべきものとして挙げている。⁽¹⁰⁾

清永敬次は、権利発生主義と権利確定主義とを区別して論じることが有効であり、契約が成立して代金債権等が発生したときを基準とするものを権利発生主義とし、それ以後一定の事情が生じて権利の実現の可能性が増大したときを基準とするものを権利確定主義とする旨を述べる。⁽¹¹⁾ そのほか、若干表現は異なるものの吉良実(「実現(履行)の可能性」⁽¹²⁾)、山田二郎(「収入実現の蓋然性」⁽¹³⁾)なども同趣旨の主張を行っている。

これらの見解を踏まえた上で、資料増額請求にかかる増額資料の計上時期が争われた事件である最判昭和五三年二月二四日民集三三二巻一号四三頁⁽¹⁴⁾(以下「昭和五三年最判」という。)の調査官解説は、権利確定主義について、「『権利の確定』は権利の『発生』と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味」し、「具体的には各種の取引ごとにその特質を検討して判断」する、とまとめている。その後の、下級審裁判例には、この調査官解説の表現を意識したものが散見される。⁽¹⁶⁾

このように、「収入実現の蓋然性」に着目する見解は、一定の支持を得ていると思われるが、言及がない概説書も多数あり¹⁷⁾、どこまで広範な支持を得ているかは不明である。本稿は、「収入実現の蓋然性」に着目する見解を積極的に支持するものでもある。

この見解が、想定する「収入実現の蓋然性」という用語は、法的には「弁済」が現実化する可能性を意味し、事実としては金銭債権の場合には、現金收受の可能性の程度を検証する用語であろうと思われる。権利確定主義が、「権利の確定」を求める根拠が、「収入実現の蓋然性」という事実の問題としての可能性を検証するためにあるのならば、利得のコントロールを検証する管理支配基準と、双方ともに事実関係を取り込もうとしている点で共通するとも考えられる。以下では、この「収入実現の蓋然性」に着目して、最高裁判決を検討していくこととする。

二 収入実現の蓋然性——権利確定主義と管理支配基準の連接

(一) 最判昭和四六年一月九日民集二五卷八号一一二〇頁の理解

「収入実現の蓋然性」に関する判例理論を推知させる事件が、最判昭和四六年一月九日民集二五卷八号一一二〇頁（以下「最判昭和四六年判決」という。）である。利息制限法の制限超過利息のうち未収のものに対する課税の許否が問題となった事例である。最高裁は、利息制限法の制限を超過する利息の約定をしていたとしても、既収部分については、制限超過部分も含めて、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とし、未収部分については、制限超過の利息・損害金は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、旨を判示した。同判決では、権利確定主義と管理支配基準とを連接させる概念として「収入実現の蓋然性」が用いられている。その判示部分は、以下のとおりである。

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つて、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つて（前記各大法廷判決参照）、約定の履行期の到来によつても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法廷判決によつ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つて、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、したがつて、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ふべきである（もつとも、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、前述のとおりであつて、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）。

同判決は、(i)履行期が到来した未収の利息債権が収入金額に該当するのは、「収入実現の可能性が高度であると認められるから」である、「これに対し、」(ii)制限超過利息には「収入実現の蓋然性があるもの」ということはできないから収入金額に該当しないとしている。

(i)の点であるが、履行期が到来した未収の利息債権は、権利の確定が認められると考えられるので、(i)は権利確定主義の適用により収入金額に計上される場面のはずである¹⁹⁾。これに対して、(ii)は管理支配基準の適用場面であると考えら

れる。⁽²⁰⁾ 仮に、「権利の確定」概念によって、未収の利息債権と制限超過利息を対比させると、後者は単に権利がないということだけで収入金額に該当しないとなる。しかし、同判決は、そのようなことは行わずに、未収の利息債権と制限超過利息とを対比して論じるために、権利確定したときに収入金額に該当する理由を、「収入実現の可能性が高度であると認められる」という点に敷衍し、その後、制限超過利息の収入実現の蓋然性（収入実現の可能性が高度であること）の有無を検討している。⁽²¹⁾

この判旨からは、最高裁は、権利確定主義と管理支配基準の双方ともに、「収入実現の蓋然性」が収入金額への算入根拠となると考えていることが読み取れる。⁽²²⁾ 法律関係をみるはずの権利確定主義の根拠が「収入実現の蓋然性」にあるという点については、なぜ法律関係に「収入実現の蓋然性」という事実関係が関係するのか、奇異に感じられるかもしれない。しかし、それは当然のことといえる。なぜなら、裁判制度が整備されているわが国においては、法的権利義務関係に基づいて財貨の帰属・移転が決定され、国家権力による強制手段を通じた権利義務の具体化が担保されている。したがって、法的権利が確定することは「収入実現の蓋然性」に直結するといえるからである。

なお、同判決は、制限超過利息のように法的には無効な権利の場合であっても、「収入実現の蓋然性」があれば、収入金額への算入の余地を認めている。⁽²³⁾ しかし、結論としては、制限超過利息の「収入実現の蓋然性」を否定している。当時の制限超過利息のように実際に支払われる可能性が相当に高いものであっても「収入実現の蓋然性」が認められなかったことを踏まえると、⁽²⁴⁾ 現金未収受の場合に、管理支配基準の適用により収入金額への計上が求められるのは、極めて高度な収入実現の可能性が認められる場合に限られるといえ、ほぼ理論上の存在に過ぎないのではないかと考えられる。

(2) 「権利の確定」の可変性

上記のような理解に対しては、「権利の確定」という概念から連想される不可逆性・固定性と、可変性を帯びた「収入実現の蓋然性」という概念が整合的に理解できるのかという点に疑問の余地はある。しかしながら、「権利の確定」時点とは、そもそも不可逆性や固定性をもった状態ではなく、可変性を有する状態であると理解されることからすれば、²⁵ そのような疑問も解消される。

すなわち、権利確定主義は「権利」という私法上の概念を鍵とするにもかかわらず、私法上「権利の確定」という概念は、存在していない。したがって、「権利の確定」とは借用概念ではない。仮に、「権利の確定」という字義にふさわしい不可逆性・固定性といった要素を備える時点を挙げてみると、権利発生要件に対して、あらゆる権利障害、権利阻止、権利消滅事由が成り立たなくなった場合であろう。²⁶ しかし、そのような時点まで、年度帰属の基準としての租税法上の「権利の確定」時期を遅らせることはできない。²⁷ そもそも、判例・学説が権利の確定時点であると理解する局面も(例えば、役務提供時や目的物の引渡時)、将来的に権利が無効と判断され、また遡及的無効とされて、原状回復がなされる可能性は当然残されている。²⁸

したがって、判例・学説が理解する「権利の確定」時点とは、不可逆性や固定性をもつものではなく、相当な程度に「確定」している状態であるに過ぎず可変性を有している。したがって、「権利の確定」は、可変性を帯びた「収入実現の蓋然性」と矛盾することはない。

(3) 収入保持の蓋然性

既述のとおり、昭和四六年最判は、権利確定主義と管理支配基準を「収入実現の蓋然性」という概念で接続している。ただし、同判決は未収の利息債権が問題となった事例であって、現金(物)の收受がなかった。

この点、現金(物) 収受後の事例であっても、「収入実現の蓋然性」は権利確定主義と管理支配基準とを接続するのであろうか。「収入実現の蓋然性」という文言から素直に連想される具体的内容は、「将来的に現金(物) を収受できる可能性が高いこと」であろう。したがって、既に現金(物) を収受している場面も「収入実現の蓋然性」という概念の枠内におさめることができるかは疑義があり得る。他方で、昭和四六年最判や昭和五三年最判が採用した管理支配基準については「収入保持の蓋然性」が判断の決め手となっているとする指摘がある。⁽²⁹⁾ 仮に、「収入実現の蓋然性」の中に、このような「収入保持の蓋然性」が含まれるのであれば、昭和四六年最判が直接の射程としない現金(物) を収受後の事例であっても、「収入実現の蓋然性」が権利確定主義と管理支配基準とを接続するといえるであろう。

ここでは「収入保持の蓋然性」も、「収入実現の蓋然性」に含まれるのか否かを私法の観点から検討をくわえてみよう。権利確定主義がいう「権利」を、最高裁判決は、「収入の原因となる権利」と表現している。⁽³⁰⁾ 「収入の原因となる権利」とは何かについて、最高裁はそれ以上説明を加えないが、直観的には、収入の原因となる「債権」が想起される。さらに「債権」の多義性を踏まえた上で、より詳細に分析すると、権利確定主義が問題にする「収入の原因となる権利」とは、特定人に対し給付を請求しうる実体法的関係に基づく権利者の地位たる「債権」(「基本権たる債権」) またはそれに類似する法律上の地位であり、「債権」に基づき請求しうる具体的内容たる給付「請求権」ではないと考えられる。⁽³¹⁾ 例えば、売買契約を締結した場合を想定してみる。売主は買主に対して代金の支払いを求めることができ、また代金支払いがなければ損害賠償請求も考えられる。この場合、売主は、買主に対する「債権」を有しているといえるが、代金支払請求である「本来的給付の請求権」(履行請求権) や、債務不履行に基づく「損害賠償請求権」などは「債権」の内容または効力というべきであって、概念的には「債権」とは区別される。「債権」は、「請求権」を生み出す根拠であり、「請求権」は「債権」の内容または効力とみることができるところである。

以上の理解を前提に、仮に「収入の原因となる権利」|| 「請求権」と仮定すると、農地の売買に関して農地法上の許

可未了の場合を、権利確定主義上、未確定な状態とみていると考えられる最判昭和六〇年四月一八日月報三二卷一二号三二四七頁（以下「昭和六〇年最判」という。）と整合しない。³²当該事例は、所有権は移転していないが、代金の支払いが先行している以上、売買契約には先履行の合意があり同時履行の抗弁権は働かない事例であったと考えられる。³³よって、先履行の合意に基づく履行期到来によって、「請求権」は具体的に実現可能であり、その弁済によって、「請求権」は消滅したといえる状態であったと考えられる。とすると、上記事例では、まさに「請求権」は発生し、行使可能となり、弁済されたという状態にあり、それを未確定と表現することは困難である。したがって、権利確定主義が問題とする「収入の原因となる権利」とは、上記意味での「請求権」ではなく、基本権たる「債権」か、それに類似する法律上の地位と考えるべきであろう。³⁴

その上で、「収入実現の蓋然性」と基本権たる「債権」との関連性をみてみると、「債権」には、その効力として、給付請求権だけではなく、その本来的・第一時的効力として、債務者のなす給付を受領し、これを保持しうる「給付保持力」が観念されていることに気付く。³⁵とすると、「収入実現の蓋然性」の意義として、「債権」の効力である給付保持力という側面を反映する「収入保持の蓋然性」も含まれるという理解が成り立つと考えられるのである。

三 権利確定主義と管理支配基準の適用関係

（一）管理支配基準の先行

前記のように権利確定主義と管理支配基準の両立を是認すると、管理支配基準の適用が権利確定主義の適用に先行している場合、管理支配基準に基づき収入金額計上がなされることになる。³⁶この点に関する最高裁の立場を推知できる事例として、既述の昭和五三年最判のほかに、最判平成一〇年十一月一〇日判例時報一六六一号二九頁（以下「平成一〇

年最判」という。)も挙げることができる。同事件は、収用委員会による納税者所有の土地に対する一〇年間の強制使用裁決に基づく損失補償金の一括支払に関して、払渡し時に、一括して収入金額へ計上されるのか使用期間に分割して収入金額へ計上されるべきかが争いとなった。事実関係としては、沖縄県収用委員会は、那覇防衛施設局が申し立てた、納税者所有の土地に対する二〇年間の強制使用裁決申立てに対し、昭和六二年二月二四日、①土地の使用期間、権利を取得する時期から一〇年間、②権利取得の時期、昭和六二年五月一日、③明渡しの時期、昭和六二年五月一日とする裁決をなし、その後、納税者は、昭和六二年三月二五日、国から当該裁決に係る損失補償金の払渡しを受けた。

最高裁は、払渡し時を基準とする一括での計上の立場をとったが、その判示は、基本的に原審の判断を是認している。簡単な記述であり、論理の過程は不明である。原審では、権利確定主義と管理支配基準を折衷したような判示をしている。⁽³⁸⁾ここで注目すべき点は、最高裁が、原審の示した収入金額計上の基準時を変更していることである。すなわち、原審は、「権利取得の時期において右補償金に係る所得の実現があったものと解するのが相当」(「傍点筆者」)としていたが、最高裁は「補償金は、…払渡しを受けた日の属する年における収入すべき金額として…算入すべき」(「傍点筆者」)としている。原審が述べる「権利取得の時期」は、昭和六二年五月一日であり、最高裁が述べる補償金の「払渡しを受けた日」は、昭和六二年三月二五日である。いずれも昭和六二年であるから課税年度として影響はないが、最高裁は、権利取得日より以前である現金收受日たる「払渡しを受けた日」を収入金額の計上の基準時としている。⁽⁴⁰⁾この判示からすると、最高裁は、管理支配基準による基準時が権利確定主義による基準時よりも早期に到来した場合には、管理支配基準に基づく基準時に基づき収入金額計上を求める立場にたっていると理解できる。

(2) 権利確定主義の消極機能

次に、権利確定主義と管理支配基準の両立を是認する場合、両基準が抵触する場面をどのように考えるかを解決しな

ければならない。例えば、「権利確定主義」は、管理支配は認められるが権利の確定がないから収入金額への計上は否定される（以下便宜上「消極機能」という。）、という文脈で用いられることもありえる。

権利確定主義に消極機能があるならば、管理支配基準と権利確定主義は抵触する場面が出てくることになり、両基準が「収入実現の蓋然性」によって調和すると理解することは難しい。しかしながら、この点、裁判例及び理論上、権利確定主義に消極機能は認められないのではないかと考えられる。

まず、最高裁は、権利確定主義が消極機能を持つとは理解していないと考えられる⁽⁴⁾。例えば、既述の昭和五三年最判は、賃料増額請求にかかる増額分の賃料の支払を命じた仮執行宣言判決に基づき支払を受けた金員の収入金額の計上時期につき、判決が未確定であっても金員を受受した年度の収入金額に算入されるものとしており、権利は未確定であるが収入金額への計上を求めている。同判決は、管理支配基準を適用した事例と理解されるが、仮に、権利確定主義に消極機能があるならば、利得のコントロールは認められるが権利の確定が認められないこの事例での収入金額への計上は否定されたはずである。

また、権利確定主義が採用される根拠として、学説上は、(i)文言（「収入すべき金額」）、(ii)信用取引の発展、(iii)収入時期の先延ばし防止が指摘される⁽⁴³⁾。確かに、これらの根拠からは、「権利の確定があれば収入金額に計上する」という規範は導出できると考えられる。他方で、上記の根拠からは、消極機能である「権利の確定がなければ収入金額に計上しない」という規範の導出ができるのかは疑わしい。権利確定主義の根拠に言及している昭和五三年最判は、「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ため、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」と述べており、学説上指摘される根拠の中では(ii)に重点をおいた言及となっている。権利確定主義の消極機能は、収入時期の先延ばし防止としては機能しないことからすると、最高裁が指摘する(iii)の根拠と権利確定主義の消極機能は

親和性に乏しいといえよう。

（3）解約手付との整合性

権利確定主義の消極機能を否定すると、解約手付のように「現金（物）の收受」→「権利の確定」という時系列になつている場合、現金（物）の收受時点で収入金額とならないことを、権利確定主義の消極機能なしに説明可能かという問題が生じる。解約手付は、通常は契約の履行により代金の内金となる性質を持つことから、管理支配基準に基づきその受領により収入金額に計上されることも考えられる。しかしながら、最決昭和四〇年九月八日刑集一九卷六号六三〇頁（以下「昭和四〇年最決」という。）は、解約手付について権利の確定がないことを根拠にして、収入金額への計上を否定している。⁽⁴⁴⁾

この点について、解約手付は、現金（物）の收受時点においても、利得のコントロールがなく管理支配基準に依拠しても収入金額の計上は求められないとの説明が可能である⁽⁴⁵⁾と考える。

昭和四〇年最決の原審は、⁽⁴⁶⁾解約手付を以下のように性質付けている。「債務不履行の場合の損害賠償額の予定を兼ねる民法第五七条の解約手附の契約というべきである。したがつて当事者の双方がいずれも本件契約の解除権を留保している。本件契約は、近い将来において適法に解除されることがあるべきことを前提とするものである。」「したがつて右の手附金額は、被告人が契約を解除せずかつAが契約を解除するという事実があつてはじめて手附収入として被告人の収入すべき権利の確定した金額となる⁽⁴⁷⁾といわなければならない。当該事例の解約手付についてこのような評価が可能であるならば、この事例での解約手付は返還可能性が高度であるといえる。よつて、解約手付にかかる利得は納税者のコントロール下になく、収入実現の蓋然性（収入保持の蓋然性）が認められないとして、管理支配基準に基づく収入金額の計上が否定されると理解可能であろう。

四 小括

ここで、本稿における①両基準の関係性、②両基準の適用領域・順序についての判例理論の考え方をまとめると、①について、両基準は「収入実現の蓋然性」によって連接している、②について、それぞれの基準に優先関係はなく、また適用領域の制限もない。権利の確定または利得のコントロールがあれば収入金額への計上は強制される（例外についてはIII参照）、となる。特に、②の理解は、権利確定主義と管理支配基準の適用領域の取り合いという難問の解決をその問自体を消失させることで不要にする点を指摘しておく。

権利確定主義が原則とされているのは、法治国家たるわが国では法的権利関係が「収入実現の蓋然性」を原則としてつかさどっているからである。「収入実現の蓋然性」が収入金額の計上の基底であり、権利確定主義が適用される場面でも裏に控えているといえる。⁽⁴⁸⁾

II 管理支配基準の適用関係

一 管理支配基準に対する消極的評価再考

これまでの検討からすると、判例は、権利確定主義と管理支配基準とを相反する基準としてではなく、いずれか一方を充足すれば収入金額への計上が求められる基準として捉えているように考えられる。他方で、このような考え方に對しては、管理支配基準に対する消極的な評価から異論がでるかもしれない。論者は、管理支配基準は、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。⁽⁴⁹⁾とする。

上記の「租税法律関係を不安定にするおそれ」については、その含意として、管理支配基準は法的基準ではないから基準としての明確さに欠け「租税法律関係を不安定にする」、という意味と、管理支配基準に基づく課税は将来的に利得が返還され更正の対象になる可能性が高くなるから「租税法律関係を不安定にする」という意味が考えられる。

ここで管理支配基準が妥当して収入金額に計上される場面を整理しておこう。管理支配基準には、(i) 収入を受け取る法的な権利は、まだ確定していないが、現実を受け取った収入に対して、それを受け取った人（納税者）が完全な管理・支配を及ぼしていると考えられる場合と、(ii) 違法所得の場合の二パターンがあると説明される。⁵⁰⁾

(ii) の類型は、そもそも権利確定主義による判定が不可能な場面であるから、権利確定主義との比較において管理支配基準を批判することあまり意味があるとは思われない。

したがって、管理支配基準に対する上記の消極的評価が主に問題にするのは(i)の類型であると考えられる。そして、仮に管理支配基準の上記の消極的評価に対する背景に、権利確定主義は「法的基準」であるから基準が明確だが、管理支配基準は経済的事実を基準とするから基準が不明確になるという理解があるのならば、その理解は管理支配基準の一面を強調し過ぎであるようにも考えられる。

すなわち、(i)の類型として理解できるのは、昭和五三年最判や昭和六〇年最判などである。これらの判決が、収入金額の計上時点としているのは、いずれも現金を收受した時点である。確かに、現金の收受という現金の物理的移転だけをみているのであれば、管理支配基準は経済的事実を基準としているという評価は妥当するであろう。しかし、これらの事例における「現金の收受」は単に現金の物理的移転というだけではなく、「弁済」という法的効果を持った事実でもある。

すなわち、昭和六〇年最判における、売買代金の支払という現金の收受は、民法上の「弁済」（民法四七四条以下）であり、債権の消滅という法的効果を持っている。昭和五三年最判における増額賃料の支払いも暫定的な弁済とはいえ

仮執行を排除する法的効果を持っている。したがって、昭和六〇年最判と昭和五三年最判は、明らかに、収入金額への計上時点として、⁽⁵¹⁾法的に意味のある事実を据えている。⁽⁵²⁾以上のことから、管理支配基準における(i)の類型が、経済的な事実を基準としているという理解は正確ではないようにも思われるのである。

これに対して、(i)の類型の管理支配基準が収入金額計上の基準時として法的に意味のある事実をとりあげているとしても、「権利の確定」という法律関係の判定と比較して「利得のコントロール」という経済的事実関係の判定は明確さに欠けるという指摘もあり得る。

しかしながら、そもそも権利確定主義も、純粹に法律関係をみているのであろうか。たとえば、昭和五三年最判は、権利確定主義に基づき、権利関係に紛争が生じている場合、原則として、収入金額の計上時期は、「債権の存在を認める裁判が確定した時」とする。つまり、権利についての紛争の存否によって「権利の確定」時期が変化することを認める。しかしながら、紛争の存在は、何らかの実体的な法律効果を導く法律要件ではない。それにもかかわらず、紛争の存否によって「権利の確定」時期が変化するとみているということは、権利確定の時期を判断するにあたって、最高裁は、法律関係だけでなく、「紛争の存在」という事実関係も視野に入れてるのは明らかである。権利確定主義と管理支配基準とは、双方ともに法律関係と事実関係をその判断に取り込んでおり、その差は相対的なものといえる。

このようにみえてくると、管理支配基準における(i)の類型は、権利確定主義と同様の「法的基準」としての管理支配基準と整理することが可能であるように考えられる。したがって、一概に管理支配基準は明確さに欠けるとまではいえないうようにも考えられる。

二 利得のコントロールの厳格性

(1) 現金の收受と「収入実現の蓋然性」

他方で、管理支配基準に対する消極的評価である、「租税法関係を不安定にするおそれ」という意味が、管理支配基準に基づく課税は将来的に利得が返還され更正の対象になる可能性が高くなるという意味なのであれば、確かにそのような事態は可及的に避けるべきである。この可能性は、当然に権利確定主義の場合にも存在することから、この指摘を踏まえると、権利確定主義と管理支配基準が求める「収入実現の蓋然性」とは同程度である必要がある。そうでなければ両基準は「収入実現の蓋然性」によって連接されるという理解は説得力をもたないだろう。

そこで、権利確定主義と管理支配基準の適用事例として、(i)賃貸期間未経過の前受家賃を管理支配基準に基づき収入金額に計上する場合と(ii)対応する賃貸期間の経過及び履行期到来済みの未受領家賃債権を権利確定主義に基づき収入金額に計上する場合とで「収入実現の蓋然性」は同程度といえるのかを検討してみよう。

まず(i)は、役務提供が未了であり、役務提供が完了している(ii)と比較して、収入実現の可能性が低いといえるのかもされない。

しかしながら、上記事例での賃貸借契約に基づく貸主の目的物を貸す債務は、希薄化しており、その所有者の個性に債務の履行がほぼ依存していない。既に賃貸物件の引渡が完了していれば、現実的には賃貸人は何もしなければ、役務提供が完了する。したがって、賃貸借契約においては、将来的に役務提供ができずに前受家賃を返還すべき事態が生じる可能性は、相当低いと思われる。

他方で、(i)は、前受家賃を現実に收受した事実をもって収入実現の可能性(ここでは収入保持の可能性⁵⁴)が増大している。(ii)の場合、賃貸借契約の支払日が到来して、かつ役務提供が完了して「権利の確定」があるといっても⁵⁵、賃料を

必ずしも收受できるわけではない。⁽⁵⁶⁾

こうしてみると、管理支配基準による場合が、権利確定主義による場合と比較して「収入実現の蓋然性」の観点からみて、一般的に劣位にあるとまではいえないと考えられる。

また、課税実務においては管理支配基準がある程度ひろく用いられているとの指摘がある。⁽⁵⁷⁾ 通説が説明するように管理支配基準が「例外」的にしか用いられない基準なのであれば、このような課税実務とは整合しない。しかしながら、上記のように管理支配基準が適用される場合にも、権利確定主義と同程度の「収入実現の蓋然性」が認められる場合があることを認識すると、そのような場面での管理支配基準の適用を回避する必要はない。この観点からは、管理支配基準をひろく用いる課税実務と理論面での整合をはかることができる。

(2) 管理支配基準における「収入実現の蓋然性」

それでは最高裁は、管理支配基準における「収入実現の蓋然性」を、具体的にどう判断しているだろうか。管理支配基準の適用がある場合、既に現金(物)を受領している場合が通常であり、そこで考慮すべき「収入実現の蓋然性」は、「収入保持の蓋然性」である。そのため、鍵となるのは、将来的に現金(物)を返還する可能性である。ここでは、最高裁の立場として、以下の二点を指摘しておく。

まず増額賃料の受領が問題となった昭和五三年最判の判旨では、「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」たことが重視されている。既述のとおり、金員を取得したという点は、収入実現の可能性を高める要素である。問題は、執行力を付与された判決の存在という点の評価である。

裁判実務上、上告審に係属している事件において、破棄判決がなされる場合は極めて限られるが、控訴審に係属している事件であれば、取消判決や和解となる場合は相当程度存在している。⁽⁵⁸⁾ 昭和五三年最判は、控訴審判決後上告審係属

中に増額賃料の支払いがなされている。昭和五三年最判が「執行力を付与された判決」というだけでなく、その支払いが控訴審判決後でもある点に意味を見出しているのであれば、将来的に増額賃料の返還を要する可能性は極めて低いといえる。他方で、控訴審判決後という点ではなく、「執行力の付与」という点が重要なのであれば、仮に第一審判決後に増額賃料を収受しても、将来的にはその一部または全部を返還する可能性は相当程度存在しており、最高裁の考え方ははそのような場合でも管理支配基準に基づく収入金額への計上を求めることとなる。

次に、未許可の農地売買が問題となった昭和六〇年最判は、(i)譲渡契約の締結、(ii)譲渡代金の全額の収受、(iii)事業用資産の買換え特例の適用を受けるべくその収入金額を譲渡所得の総収入金額に算入して、同年分の確定申告をしたことを指摘して、農地法上の許可未了の売買であっても、譲渡代金を収入金額に計上することを是認している。(i)、(ii)は、「収入実現の可能性」を高める要素といえる。ここで注目すべきは(iii)である。一見すると、(iii)の事実が、「収入実現の蓋然性」とは無関係にも考えられる。しかし、昭和六〇年最判を返還可能性という視点で見ると、実は(iii)の事実が、当該可能性に影響を与え得る事実であることが分かる。

農地法上の許可について、実情をみてみると、農地法上の許可が得られないままに長期間放置され、その後に契約当事者の死亡や相続など事情の変更が生じた場合に紛争となつている事例が多々ある⁽⁶⁰⁾。そして、これらの事例では、当初売買について農地法上の許可が未了であるが、非農地化や取得時効などの理屈によつて買主側に所有権が認められる結論となつているものがある。また、判例は、農地法の許可未了であっても、代金が完済されれば買受人の自主占有となり時効期間が開始するとして⁽⁶¹⁾いる。

こういった実情を前提にすると、昭和六〇年最判における(iii)の事実が、農地法上の許可を取得できなくても実質的には売買を完了しており仮に直ちに許可を取得できなくとも農地の返還を求めることはなく代金の返還もしないという納税者の主観的意図を推知させる事情であるともいえ、(iii)の事実自体が、「収入実現の蓋然性」を認める一つの事情にな

るとの評価が可能である。

III 納税者による選択

昭和五三年最判は、「権利の確定」時期について、総論としては、「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」とする。その上で、学説では、権利の確定時期は唯一つしかないと考えする必要もなく、場合によっては複数存在しうる時期のなかから、納税者が任意の時期を選択できるとする。⁶²⁾

課税実務も、例えば、棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、納税者がその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、その者が継続して収入金額に計上することとしている日によるものとするとしている（所基通三六一八の二）⁶³⁾。

また、不動産等の賃貸料にかかる収入金額は、原則として契約上の支払日の属する年分の総収入金額に算入することとしているが、継続的な記帳に基づいて不動産所得の金額を計算しているなどの一定の要件に該当する場合には、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が認められており、⁶⁴⁾これも納税者の選択を認めるものである。

他方で、権利確定主義と管理支配基準とが、年度帰属の基準として機能するためには、権利の確定または利得のコントールがあれば、その時点を基準として収入金額の年度帰属が決定される場合が確定されていなければならない。したがって、ここでも権利確定主義と管理支配基準の適用領域での問題と同様に、納税者に収入金額の計上時期の選択を認める場面がいかなる場面かという点を明らかにする必要がある。

この点、権利確定主義が採用される根拠として、最高裁は、既述のとおり、「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」と判示している⁽⁶⁵⁾。

この根拠からすると、納税者の恣意が排除されており、課税の公平を期すことができる場合には、納税者による収入金額計上時期についての選択を認めることは許容されると解することができる。また、管理支配基準についても、法が収入金額の計上時期を規律する意味として納税者の恣意の排除という趣旨は等しく妥当すると思われる。したがって、利得のコントロールの程度が管理支配基準を充足しても、納税者による恣意的な収入金額への計上のおそれがない場合、納税者の選択を許容することができる⁽⁶⁶⁾と考えるべきである。

そして、このように考えてくると、上記の納税者による選択を許容している通達において、棚卸資産の引渡しに関するものは権利確定主義に対して納税者の選択を認めるものであり、不動産所得にかかるものは管理支配基準に対して納税者の選択を認めるものと理解できる。

なお、これらの通達は法律に定めのない手続要件を付加して税負担の変動を認めているとして租税法律主義との関係で批判されるが、この批判に対しては、上記通達は年度帰属に関する法解釈の結果として導出される「恣意性の排除」がされている一面面を具体的に定めているに過ぎないと回答が可能である。その帰結として、通達が定める要件を満たさなくとも、「恣意性の排除」がなされている場合には、納税者による収入金額の計上時期の選択は認められるべきこととなる。また、会計原則や会計慣行に従う場合も同様に、原則として「恣意性の排除」が認められる一面面であるといえる⁽⁶⁸⁾。

おわりに

本稿では、権利確定主義と管理支配基準との適用領域・順序及びそれらの適用が排除され納税者の選択が許容される領域についての検討を行い、収入金額の年度帰属に関する各種の最高裁判決を整合的に理解し得る判例理論を探ってきた。検討の結果をまとめると以下のとおりである。

権利確定主義と管理支配基準は「収入実現の蓋然性」という概念によって連接する。両基準の適用領域・順序には優先関係はなく並列であり、いずれか一方を充足した場合には収入金額の計上が強制される。他方で、所得税法が、年度帰属に一定の基準を必要とするのは、納税者の恣意的な収入金額への計上時期の操作を防止するところにその趣旨がある。したがって、納税者の恣意性が排除されている場面では、権利の確定または利得のコントロールにより「収入実現の蓋然性」が認められる時点とは別に、納税者の選択した基準時点に基づいた収入金額の計上が許容される。

この検討の結果からは、「はじめに」における権利確定主義の消極的評価に対しては、権利確定主義は単なる「くり概念」ではなく、「権利の確定」の内実としての「収入実現の蓋然性」という実質を備えた概念ではないかということとを回答としておきたい。

なお、「収入実現の蓋然性」と企業会計における実現主義または租税法上の実現主義との関係については、さらなる整理が必要であると考えられるが、今後の課題としたい。

(1) 清水敬次『税法(新装版)』(ミネルヴァ書房、二〇一四年)一〇〇―一〇一頁、金子宏『租税法(第二版)』(弘文堂、二〇一七年)二九三―二九四頁。

(2) 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』(有斐閣、一九九五年)二八二頁〔初出一九

- 九三年）、三〇三頁。金子・同二八四頁によれば、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の時期と見る考え方である。なお、権利確定主義を放棄し企業会計上の実現主義に統一すべきとの主張もある（植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題」租税法研究八号三〇頁（一九八〇年））。
- (3) 最判昭和五三年二月二四日民集三二巻一号四三頁は、所得税法が権利確定主義を採用している旨を述べた上で、同趣旨を判示している最決昭和四〇年九月八日刑集一九巻六号六三〇頁、最判昭和四九年三月八日民集二八巻二号一八六頁を引用しており、権利確定主義の採用は判例理論上確立していると評価し得るだろう。なお、法人税法では、権利確定主義に言及するものとして、最判平成四年一〇月二九日訟月三九巻八号一五九一頁、最判平成五年一月二五日民集四七巻九号五二七八頁などがある。
- (4) 中里実「判批」法学協会雑誌九六巻一四八三頁、一四九〇頁参照（一九七九年）。同「判批」ジュリスト六八号一二二頁、一二三二―一二四頁参照（一九七九年）。また、清永・前掲注（一）一〇一頁は、権利確定主義について、問題は権利の確定がいつであるかであるが、この点必ずしも明確な基準が確立されているとはいえないと述べる。ただし、中里実は、「所得計上時期に関する類型的な具体的基準の総体を、会計学における発生主義や実現主義と区別する意味で、『権利確定主義』と呼ぶことは、なんら差し支えない」とし、さらに「収益計上時期に関する企業会計と租税会計との差異を具体的に示すことは、むしろ望ましい」とも述べている（中里・「判批」法学協会雑誌一四九〇頁）。したがって、企業会計と区別する意味において租税法における収益計上基準を「権利確定主義」と呼称すること自体は積極に理解している。
- (5) 金子・前掲注（二）三〇三頁参照。
- (6) 谷口勢津夫「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義―判例分析を中心に―」阪大法学六四巻六号一頁、一五頁（二〇〇五年）は、「収入すべき金額」という一つの極めてシンプルな要件について、権利確定主義と管理支配基準という二つの異なる規範を読み取るような規範定立には、法解釈上無理がある、とする。
- (7) 酒井克彦「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―」国士館法学四一号一頁、四二頁（二〇〇八年）は、権利確定主義を原則と捉えて管理支配基準を例外とする見解を採用するには、「法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」、「その問題解決に法的説得力がないとなれば、『課税すべきを課税する』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」と指摘しており、正鵠を射たものである。新井益太郎監修『現代税法の基礎知識（五訂版）』七四頁（吉村典久）（ぎょうせい、二〇〇三年）では、権利確定主義は、管理支配基準を例外として認める点に限界がある、とする。
- (8) 酒井克彦「所得税の事例研究―第一二回―権利確定主義における『確定』概念と収入の実現性―各種所得の収入計上時期を巡る諸問題―」税務事例三八巻一―一五三頁、五五頁（二〇〇六年）。酒井・前掲注（七）一三―一七頁、三八頁。谷口勢津夫も、両基

- 準を連接させる見解を主張する。谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属」税法学五六六号二六七頁(二〇一〇年)。
- (9) 福岡地判昭和四二年三月一七日訟月一三卷六号七四七頁。
- (10) 中川一郎編『税法学大系 全訂増補』(ぎょうせい、一九七七年)三二〇三頁(中川一郎)。
- (11) 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信二〇卷一八八頁、九四頁(一九六五年)。たとえば、法人税法の事例であるが、過年度の支払電気料の計算に誤りがあることが判明したために電力会社から返還を受けた過払返戻金が新たに収益に加算されるべきか、過年度の損金の減額をして修正すべきかが争われた事件(最判平成四年一〇月二十九日訟月三九卷八号一五九一頁)で、最高裁は、納税者だけでなく電力会社も当時は過大に電気料金を徴収している事実を発見できなかったのだから、過取電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であったというべきであるとして、過払時の「権利の確定」を否定している。この事例では電気料金を過払いした時点において納税者に不当利得返還請求権が觀念上「発生」していたと考えられることから、権利の「発生」と「確定」を区別した事例といえる。
- (12) 吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学二〇〇号一二七頁、一三九頁(一九六七年)は、「権利の確定」を以下のように説明する。内容(給付)の確定、金額の確定、履行期の確定という個別的法律要件の確定として理解するのでは不十分であり、全体的に収益として收受すべき権利義務が個々の法律要件を充たして発生し、一応法律的な保護を受けることになって、その権利の行使が法律的に可能となり、実現(履行)の可能性が客観的に認識できる状態になったことをいうと解すべきであろう。賛成、大沼洋一「権利確定主義」小川英明ほか編『新・裁判実務体系 18巻 租税争訟(改訂版)』三八〇頁(青林書院、二〇〇九年)、三八八頁。例えば、森谷義光ほか編『所得税基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、二〇一四年)二八七頁は、所基通三六一五(二)が紛争状態の賃貸料相当額の収入金額への計上時期を判決等のあった日とするのは、支払期においては「その現実の可能性客観的に認識し得る状態にあるとはいえない」ことを理由として述べる。
- (13) 山田二郎は、所得概念が経済上の概念であることから、その課税時期は、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所属する年度と解すべきである、とする(山田二郎『増補税務訴訟の理論と実際』(財経詳報社、一九七九年)二〇八頁)。
- (14) 質料増額請求にかかる増額分の質料の支払を命じた仮執行宣言付判決に基づき支払を受けた金員の収入金額の計上時期につき、判決が未確定であっても金員を收受した年度の収入金額に算入されるものとした事件である。
- (15) 越山安久「判解」最判解民事篇昭和五三年度二二頁、二六頁(一九八二年)。その後の訴訟における課税庁の権利確定主義に関する主張は、同調査官解説と同様の表現を用いている(東京地判平成二七年一〇月八日裁判所HP参照(平成二四年(行ウ)七九九号)、東京地判平成一七年二月一六日訟月五三卷三三号八七一頁、東京地判平成一三年三月二日訟月四八卷三三号七五七頁参照)。

(16) 東京高判平成二五年七月一〇日税資二六三三号（順号一二二五四）は、権利の確定時期について、「現実の収入がなくても、収入となるべき権利が発生した後、これを法律上行使することができるようになり、権利実現の可能性を客観的に認識することができる状態になったときは、権利が確定したとい得るものと解される」としている（第一審の東京地判平成二四年一月一日税資二二二二号（順号一二二二三）の引用部分）。法人税法に係る裁判例であるが、東京高判平成二二年二月一八日訟月五六卷五号一六四四頁は、「権利の確定とは、権利の発生とは同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである」と判示している（その他、広島地判平成二五年一月一五日税資二六三三号（順号一二二二六）、大阪地判平成一六年四月二〇日税資二五四号（順号九六三三）も同趣旨）。

(17) 金子・前掲注(1)二九三二七頁、増井良啓『租税法入門』（有斐閣、二〇一五年）一六一一八頁、佐藤英明『スタンダード所得税法 第二版』（弘文堂・二〇一六年）二四四二四八頁、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、二〇一五年）二五二二二二頁、岡村忠生ほか『ベーシック税法 第7版』（有斐閣、二〇一三年）八八頁、岡村忠生『所得税法講義』（成文堂、二〇〇七年）一六一八頁などでは、権利確定主義について、「収入実現の蓋然性」に着目した説明はなされていない。たとえば、浅沼潤三郎『租税法要論』（八千代出版、二〇〇二年）九七頁では「結局、権利の「確定」概念が多義的であることから、個々の取引事情および所得の種類毎に、収入を結果する金銭債権について収入実現の蓋然性が生じた時点を中心に、引渡時点、登記時点、現実収入時点のいずれか遅い時点以前の合理的な時点をもって、収入金額の計上時期とせざるをえないことになる」（傍点筆者）としており、収入実現の蓋然性に着目した記述となっている。なお、このような理解を通過と評価する見解もある（矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期―法人の役員等による横領等を中心に―」税大論叢六二号九七頁（二〇〇九年）、一五四頁）。

(18) 注目すべき見解として、谷口勢津夫は、「収入金額計上時期判定規範は、実現主義であり、「収入すべき権利（権利確定主義）及び収入の現実の管理支配（管理支配基準）は、所得の実現という主要事実（要件事実）を推認させる間接事実である」とする（谷口・前掲注（6）二四頁）。谷口は、昭和四九年最判によって、「私法上有効な所得について、「収入すべき権利の確定」をもって『収入実現の蓋然性』あるいは『所得の実現』があったものと認めるとい判断構造を内包する基準（権利確定主義）が示された」（谷口・前掲注（6）一一頁）と述べていることから、「所得の実現」と、「収入実現の蓋然性」とを同じ意義を有する概念として整理するのかもしれない。

(19) (i)の部分が権利確定主義を念頭においているかは判決文からは明らかではないが、権利確定主義を宣言した先例（最判昭和四〇年九月二四日民集一九卷六号一六八八頁）が既に存在しており、(i)が「権利の確定」が認められる場合と理解されることからすると、権利確定主義の適用場面を敷衍して述べたと理解するべきであろう。

(20) 渋谷雅弘「判批」別冊ジュリスト二二八号六二頁、六三頁（二〇一六年）。

(21) 淺沼・前掲注(17)九六頁は、債権と収入実現の蓋然性の関係性について以下のように述べている。「売主にとって収入を結果する売買代金債権について、契約成立時と売主が対価の全額を受領する時との間で、売主がその対価を受領したのと同じ程度の経済的意義(収入実現の蓋然性)をその債権に認めうる状態に至ったならば、その代金債権は権利『確定』のひとつの段階に達したとしなければならぬ」。

(22) 昭和四十六年判決の本文中の理解と異なる理解として、倉見智亮「米国連邦所得税における不発生経験主義の形成と展開」所得の計上段階における回収可能性の考慮」同志社法学六四巻二頁、三頁(二〇一二年)は、昭和四十六年最判について、「収入実現の高度な蓋然性の存在」を権利確定主義を適用する前提条件とした上で、権利の確定時(この事例では履行期の到来時)に所得の計上を求めるべきであるとの解釈を採用した判決であるとも理解できる旨を述べる。

(23) 田中晶国「事業所得の帰属について」税法学五七四号一三三頁、一四一頁(二〇一五年)。

(24) 植松・前掲注(2)九二頁は、市中の高利金融業が盛業を続けている現状からみると、制限超過利息・損害金の「収入実現の蓋然性」がないとは到底考えられないとする(同旨、山田・前掲注(13)一八〇頁)。

(25) 中川・前掲注(10)三〇八頁は、「権利確定主義は必ずしも完全かつ最終的に権利の確定することをその内容とするものではない」とする。また、福岡高判平成八年一〇月三一日訟月四四巻七号一〇二頁は、「収入の原因となる権利の確定」…とは、…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」とする。

(26) 権利(又は法律関係)は、観念的存在であるから、それを直接に認識することはできない。民事訴訟での判断過程を参考にすると、権利の存否(口頭弁論終結時点)の判断は、その権利の発生が肯定されるか、その後、その権利が消滅したか、さらに、その消滅の効果の発生が妨げられたかといった具合に、積極・消極のいくつかの法律効果の組み合わせによって導き出される(司法研修所編『増補 民事訴訟における要件事実 第一巻』(法曹会、一九八六年)二頁)。ある権利が発生すると定める法律要件に該当する事実の存在が認められた場合には、その権利が発生したものと認め、その権利の消滅要件に該当する事実が認められない限り、その後も権利が存続するものとして取り扱われる(権利関係不変の公理)(村田涉ほか編著『要件事実論三〇講』(弘文堂、二〇〇七年)五頁)。

(27) あえて既存の概念のなから探索するならば、「判決の確定」(上訴による取消可能性が消滅した状態)であろうが、学説が、「判決の確定」時を、「権利の確定」時とみるのは、権利関係について紛争状態にある場合に限られており、例外的な場面に過ぎない。

(28) 法規範の構造は、常に例外規範を許容する「一般的な」ルールとして整理できるが(平野仁彦ほか『法哲学』(有斐閣、二〇

- 二年）二〇一―二〇二頁参照、また法的思考の論理学的な視点からの考察として、高橋文彦『法理論―再考―三段論法から対話的なデフォルト論理へ―』法学研究八二巻一号一〇七二頁（二〇〇九年）、終局的にはありとあらゆる例外規範が存在しないことが明らかになれば、不可逆性を有した「権利の確定」という状態にはなる。
- （29）佐藤・前掲注（17）二五三頁は、「収入を保持し続ける蓋然性」という用語を用いている。
- （30）最判昭和五三年二月二四日民集三三巻一号四三頁。なお、福岡高判平成八年一〇月三二日訟月四四巻七号一二〇二頁は、「収入の原因となる権利の確定」とは、「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」と判示している。
- （31）奥田昌道『債権総論（増補版）』（悠々社、一九九二年）一〇一―一頁参照。
- （32）最高裁は、農地法所定の知事の許可が得られていない農地の売買による譲渡所得の計上時期について、譲渡代金の全額を收受した年度に収入金額に算入するものとした。なお、最高裁の判示は簡潔であり、「権利の確定」が認められない場面と考えているのかはつきりしない。ただし、最高裁が是認している原審の判断である名古屋高判昭和五六年二月二七日訟月二七巻五号一〇一五頁は、以下のように判示しており、権利の確定を認めていない。「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であるから、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つて、右現金の收受により、既に右契約が有効に存在する場合と同様の経済的効果をおさめているわけである。従つ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。」〔傍点筆者〕
- （33）山本敬三『民法講義Ⅳ―契約―』八五頁（有斐閣、二〇〇五年）。
- （34）民法学上、弁済により「基本権たる債権」も消滅すると考えられているのかは明らかではないが、債権者は少なくとも給付を保持し得る法律上の地位を有している。
- （35）奥田・前掲注（31）七三七―七四頁。
- （36）昭和五三年最判における増額賃料に関する権利確定の時期は賃料増額請求に係る上告審の判決がなされた昭和四〇年二月一日と考えられるが、同判決では、管理支配基準によって実際に支払いがなされた昭和三七年及び昭和三九年の各年度の収入金額に計上されている。谷口・前掲注（6）二四頁も、「収入すべき権利の確定及び収入の現実の管理支配の少なくともいずれかが認定された場合は、その時期において原則として所得の実現が推認され収入金額が計上される」とする。
- （37）最判平成一〇年一月一〇日判例時報一六六一号二九頁。最高裁は、次のように述べている。「日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第六条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定の実施に伴う土地等の使用等に関する特別措置法一四条に基づき同法三条の規定による土地の使用に関して適用される土地収用法七二条一定の使

用する土地に対する補償金は、所得税法三六条一項に基づき、その払渡しを受けた日の属する年における収入すべき金額として所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきものと解するのが相当である。」

(38) 谷口・前掲注(6)二八頁は、原審を権利確定主義と管理支配基準との相互補充的適用の事例として評価している。

(39) 原審である福岡高判平成八年一〇月三一日訟月四四卷七号一七四頁は、「本件損失補償金の払渡しは右権利取得の時期より前にされたものではあるがこれを収入すべき権利ないし保持する権利は、権利取得裁判において定められた権利取得の時期において確定したものであり、それゆえに、被控訴人らは、特段の事情のない限り、本件損失補償金全額について、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のであるから、右権利取得の時期において右補償金に係る所得の実現があったものと解するのが相当であり」とする。

(40) 佐藤英明「判批」ジュリスト一一五七号三二頁、三三頁(一九九九年)は、納税者が「現実に本件保証金を受領しており、かつ、それが後に失われる可能性が小さいと考えられたことが決定的な考慮要素ではなかったか、とも想像されるが、推測の域をでない」とする。

(41) 佐藤・前掲注(17)二五二―二五三頁は、裁判例は、権利確定主義を「まだ現実に収入がないものを『収入すべき金額』とする」という形でとらえており、「収入を受ける権利が確定していないものは『収入すべき金額』とはならない」ということまでも意味しないと捉えている可能性を示唆する。

(42) 渡辺徹也「判批」別冊ジュリスト二二八号一―二四頁、一二五頁(二〇一六年)。

(43) 金子・前掲注(一)二九四頁。

(44) 最決昭和四〇年九月八日刑集一九卷六号六三〇頁は、不動産売買に関する解約手附について、「所論二〇〇万円は、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、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たらないものと解するのが相当である」と判示して、収入金額への計上を認めなかった。

(45) 水野・前掲注(17)二六〇頁は、「権利確定主義とは、収入金額を受けていなくても権利が確定していれば収入金額に含まれるとするものであり、現実には現金の収受があったのであれば、『管理支配基準』という基準をたてることもなく、当然、収入金額に該当すると思われる」とし、「管理支配基準」という基準の必要性を疑問視する。しかしながら、権利確定主義が存在する以上は、それと区別する意味においても、現金収受≡利得のコントロールにより収入金額の該当性を認める基準として「管理支配基準」という名称は有用にも思われるし、例えば本文中の昭和四〇年最決のように現金を収受したが収入金額に計上されない場合などは、

現金収受があるが利得のコントロールはないということをもって収入金額への計上を否定する必要がある、それは現金の収受という意味だけではない管理支配基準が機能する場面であるようにも考えられる。

(46) 名古屋高判昭和三十九年一月九日高判一七卷七号六八五頁。

(47) ただし、一般に解約手付が契約の拘束力を強くするのか弱くするのかは論者により認識に差異がある。柚木馨・高木多喜男編『新版注釈民法（14）（復刊版）』（有斐閣、二〇一〇年）一七四頁―一七五頁参照（柚木馨・高木多喜男）。本件事例でいえば、二〇〇〇万円の売買代金総額のうち二〇〇〇万円もの金額が解約手付とされているのであるから、買主が手付を放棄して解除する可能性は低く、契約の拘束力を強める性質をもっており、解約手付の返還可能性は高くないとも評価できるかもしれない。ただし仮に、この評価が正しかったとしても、解約手付が収入金額に計上されないことは所得概念からの説明も可能である。すなわち、解約手付は、有価物の交付によって締結される要物契約であり、本体たる売買契約に従たる契約ではあるが本体たる売買契約の一部ではなく別の契約として理解されている点、また契約が解除されずして債務が履行されたときは、授者が手付の返還を請求することができる点を指摘できる（債務履行後に内金として算入されるのは、相殺の意思表示または黙示の合意に基づくと理解されている（柚木・高木前掲一八五頁参照）。このような解約手付の性質からすれば、解約手付の授与を根拠にして管理支配基準に基づく収入金額への算入がなされないのは、そもそも所得概念に関する相殺的債務論（岡村忠生『所得税法講義』（成文堂、二〇〇七年）三一―三四頁参照）によって否定されるからであると説明可能である。

(48) 所得の帰属の場面で同旨を論じたものとして、田中・前掲注(23)一四六頁。なお、本稿では、判例理論は、「収入実現の蓋然性」によって権利確定主義と管理支配基準を連接すると理解するが、権利確定主義に管理支配基準が包摂されるとする見解もある。酒井克彦は、「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、この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」として、「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」とする（酒井克彦『所得税の事例研究―第一四回―権利確定主義と管理支配基準―各種所得の収入時期を巡る諸問題 税務事例三九卷一号五五頁、五九頁（二〇〇七年））。

(49) 金子・前掲注(2)三〇三頁。法的基準について税制調査会昭和三十八年二月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」一五頁は、「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思われる」とする。

(50) 佐藤・前掲注(17)二四七―二四八頁参照。

(51) 例えば、清永・前掲注(11)九五頁は、権利確定主義の意義を法的に意味のある事実という「点」で捉えているように思われる。清永は、「取引に関して生ずる諸々の事実が法的に意味を有するのであるから、法的な意味を有する事実をとらえてそれに年度帰属の決定標準を結びつけることは充分理解できるものである。…たとえば、いわゆる販売基準は商品の引渡をもって収益の年度帰属を決定しようとするものであるが、商品の引渡というのは占有を相手方に移すという売主の給付義務の履行にほかならず、またそれによって、買主の同時履行の抗弁権を失しめるという、まさにリーガル・テストにほかならないのである」とする。また、例えば割賦基準についても、「各賦払金の支払期の到来ごとに代金債権が部分的に確定していくのである。このように考えていけば割賦基準は立派な権利確定主義である」と述べている。

(52) 渡辺・前掲注(42)一二五頁は、管理支配基準にも法的な視点が内在していることを指摘する。

(53) 畿代通『広中俊雄編』新版注釈民法(15)(増補版)(復刊版)〔有斐閣、二〇一〇年〕一八八頁以下参照(畿代通・高木多喜男)。

(54) いったん、前受金の支払いをした場合には、その返還を求める措置を第一義的にとる必要があるのは賃借人となる。賃借人が債務不履行を争う場合、たとえ客観的に債務不履行があり法的には返還を受ける権利を賃借人が有していようと、裁判手続の負担などから法的措置の實行を賃借人が躊躇するということも多分に考えられる。

(55) なお、未受領家賃債権の場合には債権回収リスクの問題がある。債権回収リスクを収入実現の蓋然性判断において勘案することが許容されるのであれば、当然その点においても未受領家賃債権の収入実現の可能性は減殺される。しかしながら、このような債権回収の可能性という点については、権利確定主義における「権利の確定」判断には影響しないとする見解がある(矢田・前掲注(17)一五七頁)。水野・前掲注(17)二六一頁は、権利確定主義のもとでは、権利は確定したが、事実上回収の可能性が乏しい債権についても、権利の確定した年度に計上しなければならぬ、旨を述べる。法人税法の事例であるが、裁判例では、法人の従業員が経費の架空計上によって法人から金員を詐取された架空外注費にかかる損害賠償請求権の収益計上時期について、原則として、損害発生時としながら、「例えば加害者を知ることが困難であるとか、権利内容を把握することが困難なため、直ちには権利行使(権利の実現)を期待することができないような場合」には、「権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえない」として、不法行為請求権の発生時の益金算入を否定する余地を認めつつ、「債務者の資力、資産状況等といった経済的観点」による「債権の実現(債務の履行)可能性」は貸倒損失の問題として捉えるべきとしている。

(56) 最高裁は、現金(物)の現実の收受を重要な要素とみている。例えば、最判昭和四九年三月八日民集二八卷二号一八六頁は、「権利確定主義…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にすぎな

- い」(傍点筆者)という表現をしている。なお、この部分の判示は、いわゆる現金主義を税法上の基本原則とする趣旨ではなく、発生主義であつても、究極的には現実の支払いがあることを前提として成立するものであることは疑いなく、本判決はこのような趣旨のものと理解される(清永敬次「判批」民商法雑誌六七巻四号五三頁、六七頁参照(一九七三年))。
- (57) 佐藤・前掲注(17)二五四―二五五頁。
- (58) たとえば、平成二七年度の司法統計では、最高裁に係属する上告審の場合、訴訟既済事件総数五七五六件のうち、破棄判決は三四件のみである。(裁判所HP、<http://www.courts.go.jp/app/files/foukei/546/008546.pdf>(平成二九年七月一日訪問))。なお、破棄判決の内訳は、上告事件で五件、上告受理事件で二九件である。高等裁判所に係属する控訴審の場合には、通常訴訟既済事件総数一五六三件のうち、取消判決二〇六件、和解四九三件となっている。(裁判所HP、<http://www.courts.go.jp/app/files/foukei/528/008528.pdf>(平成二九年七月一日訪問))。したがって、現在の裁判実務上は、上告審に係属する事件では、ほぼ控訴審の結論に変更はないが、控訴審に係属する事件の場合には、和解も含めると、全体の半数弱は第一審判決とは何らかの変更のある結果となっている。
- (59) 最判昭和六〇年四月一八日月報三一巻一二号三一四七頁は「上告人は、…各農地の譲渡契約を締結し、同年中に右契約に基づき各譲渡代金の全額を收受した上、これにつき当時の租税特別措置法三八条の六の規定による事業用資産の買換えの場合の特例の適用を受けるべく、その収入金額を譲渡所得の総収入金額に算入して、同年分の所得税の確定申告をしたことが明らかである」と判示している。
- (60) 最判昭和五二年三月三日民集三一巻二号一五七頁、最判昭和五九年五月二五日民集三八巻七号七六二頁、最判昭和六三年一月六日裁判民集一五五号一八七頁、最判平成二二年一月一九日金法一六〇九号五三頁など。
- (61) 農地法五条の転用移転目的の農地の売買で買主が現実の引渡しを受けたという事例において、買主はその許可を受けていないときでも、代金を支払い農地の引渡しを受けた場合にはその時に所有の意思をもって占有を始めたものであるとした裁判例として、最判平成一三年一〇月二六日民集五五巻六号一〇〇一頁。辻伸行「判批」ジュリスト一二二四号六八頁(二〇〇二年)。
- (62) 清永・前掲注(1)一〇一頁。
- (63) 最判平成五年一月二五日民集四七巻九号五二七八頁。法人税法の事例ではあるものの、「取引の経済的実体からみて合理的なもの」とみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである」として納税者による選択を認めている。
- (64) 昭和四八年一月六日付「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」(直所二一七八)。
- (65) 最判昭和五三年二月二四日民集三二巻一号四三頁。

(66) 谷口勢津夫は、権利確定主義や管理支配基準による収入金額の計上がなされない「特段の事情」が存在することを指摘する(前掲注(6)二四頁参照)。本稿の立場からは、谷口が指摘する「特段の事情」とは、納税者の恣意性が排除されている場面と理解できる。

(67) 田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究四二号五三頁、七四頁(二〇〇八年)は、前記注(64)の昭和四八年通達が、帳簿要件と期間対応の経理要件とともに満たす限りにおいて、不動産所得の収入金額の計上につき、期間対応による課税所得計算を認めている点について、そのような手続上の要件の付加を通達限りで行い税負担の変動をもたらすことは、「租税法主義の観点からみて到底許されるべきものではない」と指摘する。

(68) 企業会計の収益計上基準を税負担の計算において受容すると、投資家や債権者である銀行などに対して利益を大きく報告するインセンティブが働く納税者の場合、税負担に関する利益を小さくするインセンティブと打ち消し合い納税者の恣意性は減殺されると考えられる。しかしながら、所得税法が対象とする個人事業ではそもそも利益を大きく報告するインセンティブが働かない場合も多いので、収益計上基準の選択や、その適用に恣意性が排除されているのかを慎重に検討する必要があるだろう。納税者のインセンティブに関して、岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢一六六巻六号九四頁、一〇〇頁参照(二〇一〇年)。

〔本研究は科研費(二六H〇七〇三七)の助成を受けたものである。〕