

税務会計における権利確定主義の課題

—最高裁平成22年5月10日判決を素材として—

A PROBLEM OF PRINCIPLE OF ASCERTAINED CLAIM IN TAX ACCOUNTING

—SUPREME COURT JUDGMENT ON MAY 10th, 2010—

太郎良 留 美

Rumi TARORA

要 旨

企業会計上、利益の認識基準は実現主義を採り、未実現の利得は企業利益から除外される。しかしこの実現主義はその基準が明確でないため、税務会計上、実現した利益をどの年度に帰属させるかという基準は、いわゆる権利確定主義を採用している。しかし、権利確定主義といっても、権利の確定ということはどのような状態を指すのか、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。結果として、実務上、未実現利益か、確定利益か判然としない場合、これを課税対象とすべきか、はたまた課税対象から除外すべきかにつき、諸々の問題が生じている。

本稿は、最近確定したある中小企業を巡る裁判例を取り上げ、税法会計の権利確定主義の問題点、とりわけ中小企業が直面する財政上の問題点を抽出する。そして権利確定主義に関する判例の動向を鑑みながら、権利確定主義の論点を整理し、若干の提言を試みる。

権利確定主義、実現主義、税務会計、収益の実現

Abstract

Revenues must recognized by principle of ascertained claim in a field of tax accounting. Although this tax principle is not clearly defined and stated, this situation causes problems of timing of recognizing revenue on calculating taxable income.

Supreme Court judgment of May 10th, 2010 was appealed by the closed corporation which was facing financial problem. This case might provide us specific issues related to principle of ascertained claim. I will try to define “ascertained” meaning through this case, and others.

Principle of Ascertained Claim, Realization basis, tax accounting, revenue realization

第1章 問題の所在

わが国の「会計」は、企業会計（制度上は金融商品取引法）、会社法会計、税法会計という3者の規定が相互に関係を形成している。この三者が相互に影響しつつ、支え合っている現状を「トライアングル体制」あるいは「又銃体制」と呼ぶ¹。

各々の「会計」、すなわち各計算目的には相違がある。投資者保護を目的とする金融商品取引法下での企業会計は、情報提供機能の観点から、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する会計規制に、その目的が求められる。株主及び債権者保護を目的とする会社法会計は、分配可能利益限度額の計算に関する会計を規制することに目的がある。他方、税務会計は、法人税法に基づいた課税の公平を目的とし、課税標準額の計算に関する会計を規制するものである。

計算目的が異なっているにもかかわらず、三者は密接不可分な関係にある。なかでも税法会計は、企業会計、会社法会計によって算定された企業利益を基に、課税所得計算を行う。法人税の課税所得は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額であるとし（法人税法22条1項）、さらにこの場合の益金の額に算入すべき収益の額と損金の額に算入すべき原価、費用、損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算しなければならない、と規定されている（法人税法22条4項）。これが公正妥当な会計処理の基準であり、課税所得計算の基本原則とされる規定である。

ここにいう公正妥当な会計処理の基準というのは、企業会計の実務のなかでただ単に慣習として一般におこなわれているというだけでは足りず、客観的な規範にまで高められた基準でなければならないとされる²。「企業会計原則」や会社法の具体的内容をなしている会計処理の基準は、おおた法人税の公正妥当な会計処理の基準に入ると解されている³。

しかし、企業が企業会計原則等に基づいて算定したとされる企業利益は、イコール課税所得としては認められないことが通常である。継続性の原

則や保守主義の原則に則り算定した利益が、課税利益と同額であると主張しても否定されることがほとんどであろう。その原因は、企業会計の規定は、税法規定に比し、詳細性や網羅性の点で著しく劣っていることに原因がある。税法は収益一般の処理規定から個々の収益取引の処理規定に至るまで、主に通達をもって詳細かつ網羅的な規定を設けている。公平な税負担確保と納税者の恣意性を排除するためである。すなわち、企業がたとえ採用した会計処理を公正妥当として主張したとしても、その処理が法規定および通達に則したものでなければ、否定されうる。それゆえに納税者は収益費用の認識を行う際、税法の規定・通達をその拠り所とする。こうした状況を「逆基準性」と呼ぶ。

ところで、法人税法22条2項の「益金」は、原則として実現した利益であり、未実現の利得は課税対象から除外される。さらに、この実現した利益をどの年度に帰属させるかという基準は、いわゆる権利確定主義が採用されている⁴。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、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⁵。結果として、実務上、未実現利益か、確定利益か判然としない場合、これを課税対象とすべきか、はたまた課税対象から除外すべきかにつき、明確な基準を設けない限り、諸々の問題を生じさせることになる。

本稿は、最初に「実現」に関する企業会計原則と法人税の諸規定を整理する。そのうえで、最近確定したある中小企業を巡る裁判例を取り上げ、税法会計の権利確定主義の問題点、とりわけ中小企業が直面する財政上の問題点を抽出する。そして権利確定主義に関する判例の動向を鑑みながら、権利確定主義の論点を整理し、若干の提言を試みることにする。

第2章 「実現」に関する制度規定

第1節 「実現」要件の通説的解釈

最初に、収益の認識全般を包括する概念あるい

は基準について、企業会計および法人税法会計の双方から確認する。

企業会計で収益全般の認識基準を規定しているのは、「企業会計原則」である。そこには次の2つの規定がある。

「企業会計原則」第二、一

A すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

「企業会計原則」第二、三

B 売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる。

これらの規定に基づき、企業会計での収益の認識は、原則として実現原則によらなければならないことになる。しかし「企業会計原則」には「商品等の販売又は役務の給付」という文言があるものの、「実現」が認識される具体的な条件は示されていない。

この点につき、企業会計審議会が1952年に公表した『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』⁶（以下「税務調整意見書」）には、次のように記述されている。これは「企業会計原則」の実現概念について権威ある説明であると言われる⁷。「『実現』に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されたという事実求められるので、これをとくに販売基準と名づける。……販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみ実現する。」（『税法調整意見書』総論、第一、二）

この記述から判明することは、実現とは販売と同義であり、かつ、それは（１）財貨または役務の提供、（２）現金等価物等の取得、という要件が満たされたときに収益が認識されるということである。

この「税法調整意見書」の公表は1952年（昭和27年）であるが、その後50年以上を経過した現在までに、実現の概念あるいは要件を再規定した意見書等の公表は行われておらず、実現概念は変化していない⁸。

このような企業会計の規定に対し、税法は収益の額の算定について、法人税法22条4項で「当該年度の収益の額…は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定するのみである。法人税法には、延払基準および工事進行基準に関する特例の法規定（法人税法63、64条）など、収益の認識基準における規定がわずかばかり存在するのみで、一般的な法規定は存在しない。すなわち、税法は、企業会計の規定に全面的に準拠することになり、収益認識全般の基準に関するかぎり、企業会計と税法との間に差異はなく、伝統的な実現主義が採用されていると言えるのである。

第2節 実現主義と権利確定主義

上述したように、実現主義によって収益を認識するのが健全な企業会計の慣行であり、公正妥当な会計処理の基準を前提とする課税所得の計算にあっても、当然の帰結として法人税においても実現主義は適用される。収益の帰属事業年度の特例として、延払基準および工事進行基準が規定されていること自体が、法人税が実現主義を予定していることの証左だと言われる⁹。

一方、課税所得計算における収益の認識基準に、権利確定主義という考え方がある。この権利確定主義における明確な定義はないが、一般的に、「財貨又は役務の受渡に伴う権利義務の発生的事实、換言すれば、企業の損益の確定を権利義務の確定という証拠によらしめる¹⁰」基準と理解される。

では実現主義と権利確定主義の関係は、どのような解されているか。

権利確定主義は、税法上いかなる時点で収益の発生を確実なものとして認識し得るかを、法的側面から捉えようとするものであり、他方、実現主義は、主として経済的・会計的側面から収益を捉えようとするものである、という説明があるように、両者の関係は従来対置して説明されてきた。

一方、同一の内容の同じ概念のものを、単に異なった表現をしているに過ぎないという見解がある。例えば、商品の販売を例にとってみると、法的な契約の成立と商品の引渡しはほとんど同時であるから、収益を実現主義で捉えても、権利確定主義で捉えても、両者の違いには大差はない。

また固定資産の譲渡における権利が確定するためには、契約締結、目的物の引渡し（登記）といった手続きの履行が必要であり、最終的には目的物の引渡しをもって権利が確定し、収益は実現する。以上の事例から見れば、収益の認識は「引渡し」をもって行われ、権利確定主義と言おうが実現主義と言おうが、結局のところ同じではないか、という見解である¹¹。この見解に一応は納得できよう。

しかし、企業会計原則における実現主義や、権利確定主義という用語の解釈を鑑みても、その具体的判断基準は示されることがない。そこに、この実現主義、ないし権利確定主義の判然としない問題が存在しているといえよう。そこで、権利確定主義に基づいて収益を計上することが引き起こしている問題点、さらにそれに対する裁判所の判断を、幾つかの具体的事例を通して概観し、問題の核心に迫ることとする。

第3章 最高裁平成22年5月10日判決¹²

第1節 事案の概要

X（原告、控訴人、上告人）は、住宅の建築請負工事等を事業とする株式会社である。Xは、東北地方を中心に住宅の建築請負工事に関する、いわゆるフランチャイズ事業を行っていた。Xは同事業において、フランチャイズの本部（フランチャ

イザー）となり、代理店等との間でフランチャイズ契約を締結していた（同契約の契約内容には争いがある。以下、Xと代理店等との間で締結された契約を「本件フランチャイズ契約」と総称する）。

Xは、平成13年2月期から平成17年2月期までの各事業年度（以下、これらを「本件各事業年度」という。）の法人税、消費税及び地方消費税（以下、これらを「消費税等」という。）について、各法定期限までに確定申告を提出した。これに対し、税務署長Y（被告、被控訴人、被上告人）は、以下の理由により、本件各事業年度における①法人税の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分¹³、②消費税等の各更正処分及び重加算税の各賦課決定処分¹⁴、③消費税等の過少申告加算税の賦課決定処分並びに、④法人税の青色申告の承認の取消処分を行った。Yがした処分の理由は、まず、Xがその代理店又は加盟店（以下、これらを合わせて「代理店等」という。）から受領するロイヤリティーを収益及び課税資産の譲渡等の対価の額として計上すべきであるにもかかわらずこれを計上しなかったこと。また、代理店等に対する売掛債権について、法令上の要件に該当しないにもかかわらず、貸倒損失として損金の額に算入し、または税額控除をしたこと。さらに帳簿書類に取引の全部または一部を隠ぺいして記載し又は記録し、その隠ぺいしたところに基づいて納税申告書を提出したことを挙げている。

Xは上記各処分が違法であるとして、上記各更正処分のうち確定申告または修正申告に基づいて納付すべき税額を超える部分、上記各賦課決定処分及び青色申告の承認の取消処分を求め、国税不服審判所へ審査請求を行った。しかし国税不服審判所は棄却する旨の決裁を行ったため、これを不服としたXは所定の手続きを経て本訴に及んだ。

第2節 争点¹⁵と当事者の主張

本事案では、本件フランチャイズ契約に基づいてXが代理店等から受領するロイヤリティー（以下、「本件ロイヤリティー」という。）を収益に計上すべきか否かが争点の中心であった。

(1) Xの主張

Xは、住宅の建築請負工事の受注と施工の事業を日本全国で展開することを目指し、本件フランチャイズ契約を締結して主に東北地方を中心として各地に事業所を設置して当該事業を運営していた。Xは、上記事業所を展開するに当たり、形式的には代理店形式を採っていたものの、本件フランチャイズ契約は、通常の代理店契約ないしフランチャイズ契約とは異なる特殊性を有していた。すなわち、上記事業所は、形式上はXと代理店契約等を締結した代理店等であるように見えるものの、実質的にはXの内部的下部組織というべきものであった。そして、最終的にはそれらがXから独立し、自らの力で継続的に事業を行うことを目指すが、当面の間は、Xの下で育成される状態であった。本件各処分の対象期間においても、上記代理店等は、いずれも実態はXの事業所として、Xにより育成されていた。

上記のような事情から、Xと代理店等を運営する者との間には、形式上、本件フランチャイズ契約が締結され、同契約書には、Xが代理店等からロイヤリティー料等の名目で金銭を徴収する旨の記載がされているものの、上記契約締結時又はそれから間もない時期に、両者の間で、代理店等が独立して事業継続が可能となる時点までは本件ロイヤリティーに関する債権は成立しないものとする旨の口頭の合意がされた。

したがって、本件ロイヤリティーは、代理店等が独立して事業継続が可能になった段階で初めて実現する収益といえるものであり、少なくとも、本件各処分の対象期間においては、上記合意に基づいてXには代理店等から本件ロイヤリティーを徴収する権利がないから、未実現収益と位置付けられる。

したがって、本件ロイヤリティーは収益として計上すべきでない債権である。

(2) Yの主張

ア 法人税法において、法人税法において、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事

業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とするものとされ、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することとされている(22条2項及び4項)。そして、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に算入すべきである。

また、消費税法における課税資産の譲渡等の対価の期間帰属については、原則として、資産の譲渡等が行われた課税期間に対価が発生したと解すべきであり、消費税法28条1項が、「收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額」と規定していることからして、取引が完了していれば、対価が未収であっても課税の対象になると解すべきであるから、消費税法においても、その收受すべき権利が確定したときの属する年度の課税資産の譲渡等の対価とすべきである。

イ Xと代理店等との間の本件フランチャイズ契約においては、代理店等が、住宅建築に係る請負金額等の5パーセントの本件ロイヤリティーについて、各月の末日で締め切り、その翌月末日に支払うと定められており、これについて、Xが主張するような別途の口頭による合意がされた事実は存在しない。したがって、本件ロイヤリティーの支払請求権は、各月が満了することにより自動的にその権利が確定するから、これに係る金額は、各月末日が帰属する本件各事業年度の収益の額及び本件各課税期間の課税資産の譲渡等の対価の額となる。

第3節 裁判所の判断

第一審¹⁶、控訴審¹⁷は、上記の争点につき、ほぼ同様の判断を下して、Xの主張を退けている。なお最高裁判所は、民訴法318条1項に基づき、Xの上告受理申し立てを却下した。第一審判決の判旨を引用し、裁判所の判断を以下に記す。

「法人税法において、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する事業年度に計上すべきものと考えられる（最高裁平成4年（行ツ）第45号 同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁参照）。また、消費税法28条1項は、事業者の各課税期間における課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準について、課税資産の譲渡等の対価の額としているところ、同項が、この対価の額に関し、『対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額』と定めていることなどからすれば、当該譲渡等の対価の額は、その実現があった時、すなわち、その受領すべき権利が確定したときの属する課税期間に課税標準の額として計上すべきものと考えられる。」

以上を前提に本件について検討するに、「①原告は、本件フランチャイズ契約に基づき、代理店等に対し、本件ロイヤリティーとして、代理店等の売上金額である住宅建築に係る請負代金等の5パーセントに相当する金額を請求する権利を有すること、②本件フランチャイズ契約において、本件ロイヤリティーの支払につき、毎月末日に当該月の支払額を確定し、その翌月末日に現金で支払う旨定められていること、③原告は、実際に、②

に述べた定めに沿って本件ロイヤリティーの支払を代理店等に請求し、少なくともその一部については支払を受けていること、④原告は、本件ロイヤリティーの全部又は一部を支払わなかった代理店等に対し、その支払を督促していることに照らせば、本件ロイヤリティーの支払請求権は、遅くとも当該月の末日までに発生し、その額が確定するといえるから、これに係る金額は、各月末日が帰属する本件各事業年度の収益の額及び本件各課税期間の課税資産の譲渡等の対価の額として、これを計上する必要があるというべきである（筆者下線。以下同じ）」。

またXは、「本件フランチャイズ契約については、代理店等において独立して事業継続が可能となるまではロイヤリティー料等の名目の金銭に関する債権は成立しないものとする旨の口頭の合意が別途されたと主張し、……本件ロイヤリティーのうち原告が収益として計上しなかったものは、未実現収益として収益計上すべきでない債権であると主張する。しかし、ロイヤリティーの額及びその支払方法はフランチャイズ契約において最も重要な契約内容の一つであることからすれば、契約当事者間において、契約書に記載された条項とは異なる合意が口頭でされること自体が異例に属する事柄であるし、原告の主張を前提としても、いかなる条件等を満たせば原告において代理店等に本件ロイヤリティーの請求が可能になるのかはあいまいであるといわざるを得ない。」

第4節 小括

Xは、自らが建築工法を開発し、その技術により低コストの住宅を販売する業者である。Xはその住宅の販売・施工を全国展開することを目指していたため、その方策として、商品の販売及びその施行を行う代理店を広く募集した。Xは、住宅販売・施工について一定の経験を有する者だけ対象としていたのでは、そのような人材には限りがあると考えていた。また広範囲における販売網の構築実現が困難である、という理由から、販売力や施工技術に十分な経験を持たない者と代理店契

約を締結し、契約締結後、Xはこれらの代理店に対し、定期的な研修、新人教育を実施している。Xはこのような代理店契約を、通常の代理店契約とは異なり「育成型」と呼ぶ。このような育成対象代理店に対するロイヤリティーは契約内容に基づき発生はするが、これら代理店の収益状況が安定し、組織として独立するには一定期間ロイヤリティーを徴収せずにいた。Xの主張によれば、代理店等が独立して事業継続が可能となる時点までは本件ロイヤリティーに関する債権は成立しないものとする旨の口頭の合意がされていた¹⁸が、書面化されていない。またXにおける会計処理は、回収可能性が高いと考えられた代理店等についてのロイヤリティーは、販促指導売上として計上し、回収困難な代理店についてはこれを計上せず、現金で回収されたときに販促指導売上として計上し、その判断はX代表者の指示のもと行われていた。

上記の状況においてXは、育成対象代理店が成功するか否かが判明しないうちの本件ロイヤリティーは、未実現の収益と主張したが、裁判所は、「本件ロイヤリティーの支払請求権は、遅くとも当該月の末日までに発生し、その額が確定するといえるから、これに係る金額は、各月末日が帰属する本件各事業年度の収益の額及び本件各課税期間の課税資産の譲渡等の対価の額として、これを計上する必要があるというべき」と判断し、Xの会計処理を認める余地はないとしている。

本件事案は、一見すると納税者敗訴の判決のなんら問題が存在しないように思われる。しかし本件事案の背景には、権利確定主義に基づき収益を認識し、現金流入が未確定な債権を計上すれば、その利益に対する税金が発生し、その納税によってX自身の経営が逼迫する現状がうかがえるのである。Xは資本金1000万円で創業し（本事案の係争時には8000万円）、従業員十数名の中小零細企業である。事実、権利確定主義によって収益を認識した場合、法人税及び消費税等の本税だけで1億5千万円の支払義務が生じている。さらにXが販売網拡大のために画策した「育成型」代理店は、完全に独立した代理店となるまでには平均5年な

いし10年がかかっていたという。具体的には、企業後2年くらいで黒字化する代理店も数社あったが、殆どが赤字経営の連続で、むしろこの経済不況下において、代理店として成功する代理店はそう多くはなかった。事実、成果を上げずして、破産や事業廃止に追い込まれている代理店が数社ある。

このような事情のもと、Xは「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない」とする「保守主義の原則」に則り、回収が不確定な収益を控えめに計上したものと推測できる。保守主義の原則は、企業が将来の不確実性に対処してその存続を確保することから是認されるのである。ただし、過度な保守的な会計処理は、真実性の原則に違反することになるから認められない。

筆者は、基本的には権利確定主義が収入金額の計上時期に関する基本原則であるという認識を持つが、収入の認識を法的権利の発生に偏って捉えている本判決に対しては、中小企業経営の現実を直視する限り、すんなりと同調するわけにはいかない。この疑問を解き明かすべく、次章において、過去の裁判例を通じ、第1節「収入すべき金額」とは何を指すのか、第2節収益を計上する基準は「権利の確定」だけで判断されてよいのか（権利確定の範囲）、第3節権利が確定する前に金銭等を受領した場合の論理はどうなるのか、さらに第4節「権利の確定」とはどのような状況を指し、また権利の「発生」と「確定」の関係（権利確定の具体的な内容）、という点に焦点を当て、検討していくことにする。

第4章 判例の動向

第1節 「収入すべき金額」の意味

まず、最高裁昭和40年9月8日第二小法廷判決¹⁹を素材に、「収入すべき金額」とは何を指すのかを検討することにする。

〔事実〕

不動産業者の売買および仲介を業とする被告人Xが、昭和34年分の所得税の確定申告にあたって

著しく過小な虚偽の所得を記載した確定申告書を提出し、所得税を免れたことに対する所得税法違反の責任を問われた事件である。

本件の不動産売買の内容は複雑であるが、争点に関係する内容は次のとおりである。

Xは、顧客甲からその営業所を他の適当な土地に移転するため、その土地家屋の売却と代替地の購入の依頼を受けた。そこで昭和33年12月29日、甲所有の土地建物を、自ら売り主となって、乙に代金1億2000万円、受渡期日を昭和34年7月31日として売買する契約を締結し、即日、解約手付として乙から2000万円を受領した。

昭和34年にはいってから、協議の結果、乙はXに2月7日から9月15日にかけて、数回に分けて残金の1億円を分割で支払い、他方、Xは甲との間で土地交換契約に基づき、上記甲所有の土地を取得した。甲は、Xを経由せず、直接乙に対して所有権移転登記を行い、昭和34年10月ごろその引渡しを完了した。

被告人は、検察官が計算した反則所得の基礎のうちに含まれている不動産売買について「昭和33年12月29日D工務店と不動産売買契約を締結し、これに基づき同日から昭和34年9月までに7回にわたって分割支払を受けて代金合計1億2000万円を受領した。右契約は昭和33年12月29日に効力が発生」したとし、「右代金1億2000万円は、昭和33年の収入すべき金額であって」、昭和34年分の所得として計上していたことは誤りであると主張した。仮に同金額が昭和34年分の所得であるとしても、2000万円は内金に該当するため、昭和33年の収入金額に当たるものと主張した。つまり、収入金額の確定時期を契約締結による権利が確定した時期であることを主張したのだが、そうすると公訴時効が完成するという関係があり、いわば被告人が権利確定主義を利用しようとした事件である。第一審、二審ともに、Xが敗訴。上告に及んだ。

〔判旨〕

「所得税法10条1項（筆者注：旧条文番号）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。…所論売買契約にもとづく1億2000万円の代金債権は、昭和34年に行行使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。また、所論2000万円は、原審の認定した事実によると、いわゆる解約手付として受取ったものであるところ、解約手付は、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。」

〔検討〕

この事案は、所得税法における「収入すべき金額」と権利確定主義の関係を明らかにした最初の事件として評価される²⁰。また、被告人が売買契約の効力発生の時期を前年昭和33年12月29日とすることができれば、公訴時効が完成することができたという、若干特殊な内容を含む実案である。

本判決は、所得税法下の「収入すべき金額」とは、「収入すべき権利の確定した金額」を言い、その確定の時期は、「法律上これを行行使することができるようになったとき」と判示した。本判決は、所得税法が収入の認識に法的基準を前提としていることを明らかにしたが、その具体的内容自体は判然とはされなかった²¹。

ここで1つの疑問が生じるかもしれない。本判決は所得税法上の権利確定主義に限定されるものであるかという疑問である。たしかに、所得税法の「収入すべき金額」との関連における権利確定主義を論じる裁判例が多い。だからと言って、所得税法に採用される権利確定主義が、法人税法にも適用できないとする根拠は散見されず、さらに権利確定主義の考え方は、所得税法に限定した議

論であるという点を判例からも見出せない²²。したがって、今後の検討においても、所得税法に関する裁判例と、法人税法に関する裁判例が交錯するが、権利確定主義は所得税法および法人税法に共通する考え方として、議論を進めていくものとする。

第2節 収入実現の判断基準

次に上述「収入すべき金額」として計上される要件につき、最高裁昭和46年11月9日第三小法廷判決²³を素材に、検討を加える。

〔事実〕

X（原告・被控訴人・被上告人）個人として金融業および質屋業を営む個人である。Xはその債務者との金銭消費貸借について利息制限法所定の制限利率を超える利息・損害金（以下「制限超過利息」という）を約定していたが、昭和32年度分の所得税について、当該制限超過利息のうちの未収分を事業所得の収入金額から除外した上で、確定申告および修正申告を行ったところ、所轄税務署長らは更正処分を行った。Xは、制限超過利息の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と主張した。第一審²⁴は「利息制限法所定の利率をこえる部分の約定利息、損害金については、ほんらい右利息、損害金の約定は無効であって法律上なんらの債権も発生しないものであり、したがってその受領前に法律上権利を行使しうることはありえず、現実の支払いがあってはじめてこれに対し所得の帰属を考えうるものであるから、その未収の段階における年度の所得としては課税することは許されない」と判示した。

第二審²⁵判決も第一審判決と同旨の判断を下した。そこで課税庁側は、これを不服として上告に及んだが、最高裁は次のように述べて、上告を棄却した。

〔判旨〕

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10条1

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（前記各大法廷判決参照）、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10条1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。

〔検討〕

この判決が示す意義は、まず「収入すべき金額」は権利の法的発生が要件であることを示したことにある。利息制限法に違反する利息・損害金で未収のものは、そもそも権利確定自体が法的に成立しないことを示した。さらに、課税の対象となるべき所得は、「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」状態にあること、換言すれば「収入実現の蓋然性がある」ことを示している。しかし、どのような状態になれば「収入実現の可能性が高度である」のか、具体的には示されていない。

第3節 権利確定前の現金の収受

上記判例は、「収入すべき金額」の該当要件が、「法的権利確定」および「収入実現の蓋然性」であることを示したが、次に取り上げる最高裁昭和53年2月24日第二小法廷判決²⁶は、法的権利の確定に優先した収入を、「収入すべき金額」とした判断として注目される。

〔事実〕

納税者X（原告・控訴人・被上告人）は、Xの

所有する土地を訴外Lに対し賃貸していたが、昭和30年8月、訴外Lに対し、賃料を増額する旨の意思表示をしたところ、Lがこれを不服として賃料請求の訴を提起した。その訴えに対して、Xは第一審、第二審とも勝訴し、担保を供することを条件とした仮執行宣言付判決を得た。Xは、訴外Lから、昭和37年および昭和39年に金員の支払を受け、Xはこの金員を第二審判決が認めた各債権の弁済に充当した。

仙台北税務署長Y（被告・被控訴人・上告人）は、Xが受領した各金員は、それを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37年分及び同39年分の所得税にかかる各更正及びこれに伴う各過少申告加算税の賦課処分をおこなった。Xは、本件各処分は違法であるとして、所定の手続きを経た後、その取消を求めて出訴した。

第一審判決は、現実の支払いがあった場合は、「担税力を基礎づ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と判示した。これに対し、控訴審判決は、旧所得税法10条は、「収入金額が生じた時期を決定する基準について、その収入の原因となる権利が確定的に発生した時点で所得の実現があったとする建前（権利確定主義）を採用しているものと解すべきであるが」、判決に対する上訴提起後に支払われた金員は、「仮執行宣言に基づく給付にかかるものである以上、右各金員の支払は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にすぎない」から、金員の支払をもってその支払の原因である権利が確定したものともみることができず、本件各金員中従前の賃料に充当された部分は、従前の賃料の支払期の属する年分の収入金額と認め、その余の金員は、別件第二審判決が確定した昭和40年分の収入すべき金額と認めるのと判示し、基本的にXの請求を容認した。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、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、それが貸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、貸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っても、これに関しすでに金員を受受し、所得の実現があっ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、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。」

〔検討〕

この判決の意義は、法的には未確定な増額賃料債権でも、仮執行宣言付判決をもって、収入実現の可能性があると示した点にある。すなわち、収入実現の可能性は、「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く、場合によっては、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』を適用するのが妥当な場合もある²⁷⁾」のである²⁸⁾。本判決の意義は、計上時期の判定に、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見いだされる²⁹⁾。

第4節 権利の「発生」と「確定」

上記の事件から、法的権利の確定は、所得の実現のための判断要素の1つであるということが見て取れるが、この点をさらに明らかにした事案が最高裁平成11年1月29日第三小法廷判決³⁰⁾である。

〔事実〕

本件は、先物為替予約の付されたインパクトローンに係る外貨の借入債務を相続により承継したX（原告・控訴人・上告人）が、その返済期日に、先物為替予約に基づく為替レートにより取得した外貨をもって右債務の返済をしたところ、Y税務署長（被告・被控訴人・被上告人）から、右インパクトローンの元金返済に要した円貨額と、借入元本（外貨）を借入時の為替レートにより転換して取得した円貨額との差額（為替差益）が、Xの雑所得に当たるとして、所得税の更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、右更正等の処分の取消しを求めた事案である。

〔判旨〕

控訴審、上告審ともに第一審判決を是認していることから、第一審の判断を以下に記す。

まず権利確定主義について、「『権利等の確定』とは、単に当該権利等が債権的に発生しただけでなく、権利等の性質・内容その他の諸事情からみて、権利等が具体的に実現する可能性が増大し、

その蓋然性を客観的に認識できるようになった状態を意味するものと解される。」と判示している。

次に、権利の「発生」と「確定」の関係については、下記のとおり判示している。

「本件為替差益の権利確定の時期も、Iが本件先物為替予約によって低額で買い入れた外貨を、Xが債権者たる広島銀行今治支店に対し、本件インパクトローンに係る元本債務の弁済として、元本相当額の外貨（米ドル）を引渡しした時、と認めるのが相当である。

確かに、本件インパクトローン契約を締結すると同時に、本件先物為替予約をした場合、抽象的には、返済時に本件為替差益が実現する可能性が高く、本件為替差益の金額を事前に確定することができる。

しかし、前記（二）で検討したとおり、収益の認識に関する権利確定主義の見地からすると、権利等が確定したというためには、単に当該権利等が発生しただけでなく、権利等が具体的に実現する可能性が、客観的に認識できる状態にまで高められていなければならないところ、本件先物為替差益は、本件先物為替予約が解除・解約されることなく返済期日が到来し、右為替予約に基づき円貨を支払って外貨の引渡しを受け、その外貨を現実に本件インパクトローンの返済に充てた結果、はじめて所得として客観的に認識可能となるものであり、それまでは、本件為替差益の原因たる権利が確定したとはいえないのである。」

〔検討〕

上記最高裁判決の示す重要な点は、権利確定主義における収入計上の時期は、その収入の原因の法的権利の発生ではなく、「権利が確定的に発生」した時点であることを示したところにある。この事案では、為替予約で引渡しを受けた外貨をインパクトローンの返済に充てた時点が、「権利が確定的に発生」し、所得が客観的に認識できる状況に成就したと解されて、本件Yの課税は適法であると判断している。すなわち、収入認識で検討されるべき要件は、権利の発生のみだけではなく、①収入金額に係る権利が管理支配下に入っているか、

さらに②「収入実現の可能性」が高く、それを「客観的に認識できる状態」にあるかということに求められると言える。そのような状況になって初めて、納税者は課税されるべきなのである。

第5章 総括

以上、いくつかの裁判例を通じて概観したとおり、権利確定主義の適用要件は、単なる収入の原因たる法的権利の発生ではない。①権利が管理支配下にあるか否か、そして②その権利が実現可能であり、客観的に測定可能なものであるか否か、である。しこうして、この「収入実現の可能性」や「客観的に認識できる状態」がいかなる状況を指すのか、を具体的に示す必要があろう。

この点について、渡辺伸平氏は以下のように述べる。「権利確定主義における『確定』とは、財産価値の変動がそのような状況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。³¹⁾」と。すなわち、「収入実現の可能性」や「客観的に認識できる状態」を市場で価値を持ちうるもの、測定できうるものと捉える考え方であり、筆者はこの考え方を支持する。

なぜならば、課税所得の計算における「所得」とは担税力の指標であり、そこには何らかの経済力が把握されていることが必要であり、渡辺氏の見解からはそれを見出すことができるからである。

この点を踏まえたうえで、最高裁平成22年5月10日判決を再検討すると、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する事業年度に計上すべきものと考えられる」との判旨は、従来の判例にみられる権利確定主義、すなわち収入の原因を法的権利の発生にのみ求める考え方を採用していることが見て取れる。単にロイヤリティーの支払請求権は、月末日までに発生し、その額も確定しているため、これを計上する必要があるとする判断である。本件における最高裁の判断は、その文言から権利確

定主義を硬直的に理解していることは明らかであろう。

本判決は、収入計上時期の検討の際、本判決は「支配基準」「収入実現の可能性」を何ら検討していない。Xは代理店等に対し、役務の提供をなしたが、それに対するロイヤリティー支払請求権は、例えば金融機関での換金可能性をもつものか、他者への譲渡が現実に可能であるか、といった検討を行うべきでなかったか。

中小企業は一般的にみても、必要な資金、人員、設備、技術などの経営資源が十分ではない。特に資金的な問題は重大である。フランチャイズに係る金銭流入の見込みが立たないまま、納税資金の調達に翻弄されないとも限られない。税法は、他人から借金をしたり、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³²⁾。今後裁判所が、権利確定主義を法的側面のみから捉えるだけではなく、その債権が収入実現の可能性や現実性をもつものか、という経済的側面からの判断を取り入れることに期待したい。

最後に、本件事案に関連する裁判として、多重債務者に対する弁護士着手金事件を取り上げる。

この事案では、法律事務所を経営する弁護士で青色事業者であるX（原告・控訴人）は、多重債務者の債務整理事件等に係る役務提供を行っている。多重債務者に対する債務整理事件の場合には、通常着手金と報酬金請求権は回収できない可能性が高いことから、これらについては現実に支払われた段階で収入に計上することとして確定申告を行った。

これに対し、所轄税務署長Y（被告・被控訴人）は、着手金は委任契約時に着手金請求権が確定し、報酬金についても弁護士と依頼者が事件の処理が終了した後、改めて合意に達した時に収入として計上すべきであるとして、各更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をなした。これを不服としたXがこの処分の取消しを求め、提訴した事件である。

第一審判決³³⁾は、次のとおり判示して納税者敗

訴となった。

「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おり、同法36条1項が、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すると、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、同権利発生の時期の属する年度の課税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。これは、所得税が、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時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り（最高裁判所昭和49年3月8日第二小法廷判決民集28巻2号186頁参照）、ここ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（最高裁判所昭和53年2月24日第二小法廷判決民集32巻1号43頁）。」

さらに控訴審³⁴である東京高裁は、次のような判断を加え、再び納税者敗訴の判決を下している。「横浜弁護士会の会員である弁護士は、依頼者が経済的資力に乏しい場合又は特別の事情がある場合に弁護士報酬の支払時期を横浜弁護士会報酬規程の上記の定めと異なる時期に変更する必要があると判断したときは、弁護士と依頼者との間で委任契約を締結し、弁護士報酬の支払に関する合意をするに当たり、弁護士報酬の支払時期について明示した上で上記の合意をし、その内容を委任契約書に明記しておくことが相当である。このことにより、弁護士が依頼者に対する説明義務を十分に果たすことになるほか、権利確定主義により収入を計上して所得を算定すべき法制の下で適正な税務申告を行う上でも必要、かつ、相当な措置を

執ることになるというべきである。」

この弁護士着手金事件は、本件事案に類似するところがある。1つ目に、役務の提供をなした相手方に対する金銭債権請求権は、回収できない可能性が高いという点。2つ目に、締結した契約書と異なった支払方法の合意は、契約書に明記されていなかった点である。そしてこの2つの事案に対する裁判所の判決は、「権利の確定的に発生」した状況を判断することなく、あくまでも契約書に記された時期に金銭債権の全額を請求する権利が確定したという姿勢を貫いている。

なおこの弁護士着手金事件は上告中であり、最高裁の判断に注目するところである。

注

- 1 新井清光先生古希記念出版委員会『会計学とともに四五年』（1999年、中央経済社）261-262頁参照。
- 2 成松洋一『法人税セミナー』（税務経理協会、四訂版、2010年）43頁。
- 3 成松洋一『前掲（注2）』43頁。
- 4 法人税法の規定は、収益・費用の認識において、一般的な定めを置いていないが、発生主義が妥当し、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と解される。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解されている。金子宏『租税法』（有斐閣、第15版、2010年）277頁。
- 5 田中治「税法における所得の年度帰属」大阪府立大学経済研究32巻2号（1992年）162頁。
- 6 企業会計審議会 昭和27年6月16日。
- 7 中央青山監査法人研究センター『収益の認識』（白桃書房、2004年）90頁。
- 8 中央青山監査法人研究センター『前掲（注7）』91頁。
- 9 成松洋一『前掲（注2）』74頁。
- 10 「税法調整意見書」総論、第一・一
- 11 成松洋一『前掲（注2）』74頁。
- 12 事件番号平成22年（行ヒ）第165号、判例集未掲載。
- 13 平成13年2月期から平成17年2月期までの更正処分による法人税額計95,665,000円、重加算税計33,736,500円
- 14 平成13年2月期から平成17年2月期までの更正処分による消費税額計45,428,500円、重加算税計5,607,000円
- 15 争点は上記のほか、①代理店等に対する貸倒損失の損金算入の可否、②通則法68条1項及び法人税法127条1項3号に定める「隠ぺい」又は「仮装」に該当する事実の有無があるが、本稿は収益の認識基準に

- 焦点を当てるため、これらの争点の検討は行わない。
- 16 東京地判平成21年6月24日（平成20年（行ウ）272号）、判例集未掲載。
 - 17 東京高判平成21年12月17日（平成21年（行ノ）第238号）、判例集未掲載。
 - 18 裁判所は、Xと代理店等との間で、Xが主張するような口頭の合意があったと認めていない。
 - 19 事件番号昭和39（あ）2614。刑集 第19巻6号630頁。
 - 20 渡辺充「多重債務者に対する弁護士着手金と権利確定主義」月刊税務事例41巻3号（2009）4頁。
 - 21 渡辺充「前掲（注20）」4頁。
 - 22 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（二）」国土館法学（42）（2009年）72-73頁。
 - 23 事件番号昭和43（行ツ）25。民集 第25巻8号1120頁。
 - 24 福岡地判昭和42年3月17日。行集 18巻3号257頁。
 - 25 福岡高判昭和42年11月30日。行集 18巻12号1577頁。
 - 26 事件番号昭和50（行ツ）123。民集 第32巻1号43頁。
 - 27 金子宏『前掲（注4）』243頁。
 - 28 この判決は権利確定主義の趣旨、目的に触れつつも、これとの関係から「支配」型の理論を導いていない、という批判もある。田中治「前掲（注5）」162頁。
 - 29 田中治「前掲（注5）」185頁。
 - 30 事件番号平成8年（行ツ）第249号。
 - 31 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯1号（1967年）91頁以下。
 - 32 清永敬次・シュトイエル56号20頁。
 - 33 東京地裁平成20年1月31日判決、事件番号平成17年（行ウ）395号。
 - 34 東京高裁平成20年10月30日判決、事件番号平成20年（行コ）86号。