

権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属

—紛争解決前の供託時点における管理支配基準の適用を中心として—

飯嶋 亮

論文要旨

権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属 —紛争解決前の供託時点における管理支配基準の適用を中心として—

1. 本論文の問題意識

本論文は、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属に関する問題について、特に、争いが解決する前に供託された場合の所得の年度帰属について論じるものである。

所得の年度帰属については、所得税法（以下、「法」という。）36条1項において、「その年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（中略）とする。」と規定されている。ここにいう「収入すべき金額」の解釈には、原則として権利確定主義が採用されている。すなわち、所得の年度帰属は、収入を得る権利が確定した時点を捉えて決定される。

権利確定主義の具体的な適用場面において、権利発生の原因事実が争われた場合の当該権利による所得の年度帰属が問題となる。すなわち、同じ権利でも、争いがある場合とない場合とで、権利確定時期が異なるのか否か、その権利の何が争われているかを前提に、紛争の存在を考慮して紛争解決時に権利の確定とするのか否かについては事例ごとにその判断が分かれている。そのため、権利発生の原因事実が争われている場合には、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されていないといえる。

上記のとおり、所得の年度帰属については、原則として権利確定主義により判断されるが、収入を受け取る権利が確定していないにもかかわらず、それが収入金額となる場合がある。この場合に適用されるのが管理支配基準である。管理支配基準とは、「利得が利得者の管理支配（control）の下に入った場合」や、「権利が確定したのとほとんど同じくらいの『程度』の『現実の管理支配』が及んでいる場合」に収入金額とする基準と説明される。この点、管理支配基準が適用された裁判例では、権利確定主義に比べて、その規範が明らかにされないまま適用されてきた。また、学説においても、収入を認識するための「管理支配」の意義、及び権利確定主義との関係について、見解が統一されていない状況である。

そのような状況のなか、上記の問題に関連する裁判例として、納税者が分限免職処分取消しを求めて訴訟で争っていたため、退職手当の受取りを拒否し、分限免職処分が適法であることが確定してから、既に供託されていた当該退職手当を受け取った場合の所得の年度帰属が争われた事案が生じた。本事案では、争いが解決する前に当該退職手当が供託されており、裁判所は、当該供託時点を捉えて権利が確定したと判断した。

この点、まず、退職の事実に関して争われていることを考慮して、紛争解決時に退職手当の権利が確定したと判断しなかったことが問題となろう。この問題について、本事案においては、退職の事実について争われていることを考慮して、紛争解決時に権利が確定すると解すべきであると指摘がなされている。他方で、上記のとおり、本事案では、紛争解決前に退

職手当が供託されている。すなわち、納税者は、紛争解決前に、いつでも自由に、退職金を取得する「自由」と「権利」があった。そうすると、紛争解決時に権利は確定するものの、供託時点を捉えて「管理支配基準」を適用して収入金額として認識することが、所得の年度帰属の判断として適切であったのではないだろうか。すなわち、このように解することが、納税者がすぐに退職金という所得を受け取ることができる事実からは、素直な解釈であろうと考えた。この点が、本論文における大きな問題意識であった。

2. 本論文の構成

第1章では、題材とする東京高裁平成29年7月6日判決（以下、「東京高裁平成29年判決」という。）をとりあげ、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属に関して、権利確定主義の適用と管理支配基準の適用による二つの側面から問題提起を行った。

第2章では、法における所得の年度帰属は、どのような基準によって判断されるのかについて明らかにした。そのために、まず、所得の年度帰属を決定する前提となる法上の所得概念について、学説を整理しながら検討した。次に、所得の年度帰属の判断基準について、概要を整理したうえで、法における判断基準の原則である権利確定主義について考察した。管理支配基準については第4章で詳細に検討するため、第2章では、若干の問題提起を行うに止めた。

第3章では、権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属に関して、紛争の存在を考慮して紛争解決時の所得となるのか否かが定まっておらず、納税者の予測可能性を確保できない問題があることから、争いがある場合の権利確定時期について考察した。まず、過去の事例について、紛争解決時に権利が確定すると判断されたものと、そうでないものに分けて整理した。次に、紛争の存在により基本的にはその解決時まで権利が確定しないことを論じたが、かかる取扱いとなる場合とならない場合の権利の特質や事実関係を整理した。

第4章では、管理支配基準について、課税実務では所得の年度帰属に関する判断基準として明らかになっていないため、所得の年度帰属を判断する基準として明確化した。管理支配基準が適用された事例を挙げ、権利確定主義に代えて管理支配基準が適用される場面を整理した。そして、権利確定主義に対して管理支配基準がどのような位置づけであるか、両基準の関係性を明らかにした。次に、管理支配基準によって所得として認識されるための「管理支配」とは、どのような状態を指すのかについて考察した。

第5章では、権利発生の原因事実について争われた所得について、権利の確定は紛争解決時であるとしても、それが供託された時点における管理支配基準の適用について検討した。そこで、まずは、供託について、民法及び供託法からその法的性質を明らかにした。そして、これまで論じてきたことを踏まえ、供託時点における管理支配基準の適用の可否及び適用した場合の結論について検討した。

第6章では、東京高裁平成29年判決において、管理支配基準を適用し、その結論を再検

討した。まず、退職所得の意義及び分限免職処分の公定力について検討し、紛争解決時に権利が確定することを論じた。そのうえで、紛争解決前に退職手当が供託された事実に着目し、本件退職手当の収入については、供託された時点で納税者の主観によりいつでも受け取ることができるため、管理支配基準の適用により供託時の所得となることを主張した。この点、裁判所とは異なるアプローチながらも平成16年の所得と結論づける本論文では、結果として納税者の救済は図られない。そのため、納税者救済の観点からの提言が必要であるため、この点を本章の最後で論じた。

最後に、おわりにでは、管理支配基準の適用についての展望を述べた。法36条1項における「収入すべき金額」の解釈には権利確定主義が原則として採用され、法的な権利の確定を捉える意味で法的基準として機能していることから、管理支配基準をみだりに適用することは租税法律関係を不安定にするとの指摘がなされている。そのため、管理支配基準の適用範囲が拡大してしまうことへの懸念に言及しつつ、管理支配基準の適用についての今後の展望を述べた。

3. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

(1) 権利発生の原因事実について争われた場合の権利確定時期

権利発生の原因事実について争われた場合の権利確定時期は、その争いが権利の存否自体についての争いである場合には、紛争解決時に権利が確定すると解すべきであると判断した。なぜならば、権利の存否自体が争われていれば、収入の基礎となる権利の存在が不確実であり、その実現の可能性が客観的に認識し得る状態にあるとはいえないからである。

なお、権利に関して争われていても、その争いが、権利は確定したうえで単に現実の支払いについての争いである場合には、紛争解決時に権利が確定すると判断すべきではないため、権利に関して争いがあれば、画一的に紛争解決時に権利が確定するといえるものではないことも指摘した。

(2) 管理支配基準の明確化

管理支配基準に関する問題は、管理支配基準と権利確定主義との関係、及び管理支配基準を適用して所得として認識するための「管理支配」の意義が不明確であることであった。本論文では、これらの点を明らかにした。

まず、管理支配基準と権利確定主義との関係については、両基準は、収入実現の蓋然性という概念により連接されるため、本来並列の関係であると考えた。ただし、法的な権利の確定は収入実現の蓋然性に直結するため、結局のところ、権利確定主義が原則的基準であり、管理支配基準が例外的基準として機能することになると結論付けた。

管理支配の意義については、収入を自己の所有として自由に処分することができる状態を指すと結論付けた。さらに、管理支配基準の適用にあたっては、弁済という法的視点も内在しており、管理支配の有無の判定における重要な要素となることも併せて述べた。したがって、管理支配基準は、現金の収受という事実のみに着目した基準ではなく、発生主義の前提のもとで、法的視点も内在している基準として理解することができる。

(3) 供託時点における管理支配基準の適用

本論文では、権利発生の原因事実について争われた場合に、納税者がその権利による収入の受取りを拒否して供託された場合を想定し、所得の年度帰属を検討した。そのような場合に考えられるのは弁済供託であるから、弁済供託に絞って、その法的性質を分析した。その結果、弁済供託は、債権者の債権を消滅させるという弁済と同じ効果を有していることに加え、その法的性質は、被供託者が供託物還付請求権を取得する寄託契約であることを明らかにした。

この弁済供託の効果及び法的性質を前提に、現金の収受だけではなく、法的視点も内在する管理支配基準の適用を検討した。そうすると、上記の弁済供託の効果及び法的性質から、実際に現金を収受していない供託時点においても、収入を自己の所有として自由に処分することができる状態であるから、管理支配基準を適用することが可能であると結論付けた。

これまでの学説では、管理支配基準の適用は、実際に収入を受け取った場合に適用されてきた。学説においても、管理支配基準の適用場面は、実際に収入を受け取った場合についてのみ論じられてきた。したがって、供託時点という、現実に収入を受け取っていない時点で管理支配基準を適用することについて検討した点に、本論文の意義がある。

以上

目次

はじめに	3
第1章 東京高裁平成29年判決に含まれる問題点	9
第1節 東京高裁平成29年判決	9
第2節 判決の検討	12
第3節 所得の年度帰属に含まれる問題	17
第4節 小括	19
第2章 所得の年度帰属の判断基準	20
第1節 所得税法上の所得概念	20
第2節 所得の年度帰属	23
第3節 権利確定主義	28
第4節 管理支配基準	35
第5節 小括	38
第3章 権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属	39
第1節 権利確定が紛争解決時とされなかった事例	39
第2節 権利確定が紛争解決時とされた事例	42
第3節 紛争の存在と権利確定時期	45
第4節 小括	50
第4章 管理支配基準の適用範囲	51
第1節 適用された事例	51
第2節 権利確定主義との関係	57
第3節 「管理支配」の意義	63
第4節 小括	67
第5章 供託時点における管理支配基準の適用	68
第1節 供託と権利発生の原因事実についての争い	68
第2節 弁済供託の法的性質	69
第3節 供託時点における管理支配基準の適用の妥当性	73
第4節 小括	74
第6章 東京高裁平成29年判決の再検討	76
第1節 退職所得該当性	76
第2節 公定力による権利の確定	77
第3節 所得の年度帰属と源泉徴収時期	78
第4節 権利確定時期	79
第5節 管理支配基準の適用	80

第6節 納税者の救済.....	81
第7節 小括.....	83
おわりに.....	84
参考文献等.....	86

はじめに

1. 問題意識

本論文は、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属に関する問題について、特に、争いが解決する前に供託された場合の所得の年度帰属について論じるものである。所得の年度帰属に関する問題とは、収入がどの年度に帰属するかに関する問題であり、所得税法上、納税者の所得計算における収入金額を決定づけるため、基本的かつ重要な問題といえる。具体的には、所得税は暦年課税であることから、所得税額の計算における根本的な所得計算に関わる問題である。さらに、所得税は超過累進課税であることから、ある収入の年度帰属によっては、適用される税率が変わり、税額に大きな影響がもたらされることも考えられる。

所得の年度帰属については、所得税法（以下、「法」という。）36条1項において、「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（中略）とする。」と規定されている。ここにいう「収入すべき金額」の解釈には、原則として権利確定主義が採用されている¹。すなわち、所得の年度帰属は、収入を得る権利が確定した時点を捉えて決定される。権利確定主義については、個々の事例において細かな文言が異なる解釈がなされつつも、多くの先行研究が蓄積されている状況であり、判例においても多く採用され、その判断がなされている状況である²。

権利確定主義の具体的な適用場面において、権利発生の原因事実が争われた場合の当該権利による所得の年度帰属が問題となる。すなわち、同じ権利でも、争いがある場合とない場合とで、権利確定時期が異なるのか否か、その権利の何が争われているかを前提に、紛争の存在を考慮して紛争解決時に権利の確定とするのか否かについては事例ごとにその判断が分かれている³。そのため、権利発生の原因事実が争われている場合には、納税者の予測

¹ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）317頁参照。

² たとえば、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（1980年）30頁、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（1978年）4頁、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、1995年）282頁、田中治「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」大阪府立大学経済研究32巻2号（1987年）161頁、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64巻6号（2015年）1頁、忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計63巻1号（1953年）85頁等がある。

³ 権利確定が紛争解決時とされた事例として、東京高判昭和51年1月23日訟月22巻3

可能性と法的安定性が確保されていないといえる。

上記のとおり、所得の年度帰属については、原則として権利確定主義により判断されるが、収入を受け取る権利が確定していないにもかかわらず、それが収入金額となる場合がある。この場合に適用されるのが管理支配基準である⁴。管理支配基準とは、「利得が利得者の管理支配（control）の下に入った場合」⁵や、「権利が確定したのとほとんど同じくらいの『程度』の『現実の管理支配』が及んでいる場合」⁶に収入金額とする基準と説明される。この点、管理支配基準が適用された裁判例では、権利確定主義に比べて、その規範が明らかにされないまま適用されてきた⁷。また、学説においても、収入を認識するための「管理支配」の意義、及び権利確定主義との関係について、見解が統一されていない状況である⁸。

そのような状況のなか、上記の問題に関連する裁判例として、納税者が分限免職処分 of 取消しを求めて訴訟で争っていたため、退職手当の受取りを拒否し、分限免職処分が適法であることが確定してから供託されていた当該退職手当を受け取った場合の当該退職手当の年度帰属が争われた事案が生じた⁹。本事案では、争いが解決する前に当該退職手当が供託されており、裁判所は、当該供託時点を捉えて権利が確定したと判断した。

号 762 頁、最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁、札幌地判平成 10 年 6 月 29 日税資 232 号 937 頁がある。他方で、権利確定の判断において紛争の存在が考慮されなかった事例として、大阪地判昭和 44 年 12 月 2 日訟月 16 卷 5 号 479 頁、静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日シュト 287 号 1 頁、静岡地判平成 8 年 7 月 18 日税資 220 号 181 頁、東京地判平成 24 年 12 月 11 日判時 2186 号 23 頁がある。

⁴ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』（弘文堂、2022 年）263 頁参照。管理支配基準は、「管理支配主義」と呼ばれることもあるが、その内容は同義であるから、本論文では、区別せずに「管理支配基準」で統一して論じる。

⁵ 金子・前掲注（2）303 頁。

⁶ 佐藤・前掲注（4）263 頁。

⁷ 最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁、最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注（3）、最判昭和 60 年 4 月 18 日訟月 31 卷 12 号 3147 頁、最判平成 10 年 11 月 10 日判時 1661 号 29 頁、高松高判平成 8 年 3 月 26 日行集 47 卷 3 号 325 頁。

⁸ たとえば、金子・前掲注（2）282 頁、田中晶国「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—」法政研究 84 卷 2 号（2017 年）1 頁、酒井克彦「所得税の事例研究（第 14 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—」月刊税務事例 39 卷 1 号（2007 年）55 頁等がある。

⁹ 東京地判平成 29 年 1 月 13 日税資 267 号順号 12954、東京高判平成 29 年 7 月 6 日税資 267 号順号 13032。評釈として、木山泰嗣「判批」青山法学論集 60 卷 4 号（2019 年）155 頁、木山泰嗣「判批」税理 61 卷 12 号（2018 年）120 頁、佐藤孝一「判批」月刊税務事例

この点、まず、退職の事実に関して争われていることを考慮して、紛争解決時に退職手当の権利が確定したと判断しなかったことが問題となろう。この問題について、本事案においては、退職の事実について争われていることを考慮して、紛争解決時に権利が確定すると解すべきであると指摘がなされている¹⁰。他方で、上記のとおり、本事案では、紛争解決前に退職手当が供託されている。すなわち、納税者は、紛争解決前に、いつでも自由に、退職金を取得する「自由」と「権利」があった。そうすると、紛争解決時に権利は確定するものの、供託時点を捉えて「管理支配基準」を適用して収入金額として認識することが、所得の年度帰属の判断として適切であったのではないだろうか。すなわち、このように解することが、納税者がすぐに退職金という所得を受け取ることができる事実からは、素直な解釈であろうと考えるからである。この点が、本論文における大きな問題意識である。

以上のことから、本論文では、上記の裁判例を素材として、まず、権利発生の原因事実について争われた場合の所得について、その権利確定時期を明らかにする。当該権利確定時期は紛争解決時と解すべきと結論づけるが、本事案のように、紛争解決前に当該権利に係る金員が供託された場合には、供託時点において管理支配基準によって収入として認識されるか否かを検討する論理構成とする。そのために、まずは、学説及び裁判例において見解が統一されていない、管理支配基準により収入として認識するために必要となる「管理支配」の意義、及び管理支配基準と権利確定主義との関係を明確にする。そのうえで、納税者が実際に受け取ってはいないが、いつでも受け取ることができる状態である供託金について、権利が確定していなくても、供託時点における管理支配基準の適用により収入として認識することができるか否かについて検討する。

2. 先行研究の状況

管理支配基準について詳細に検討した先行研究には、田中論文がある。その他には、金子論文、酒井論文などがある。

(1) 田中論文

田中論文では、「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接続する。」¹¹との見解を示している。収入の認識においては、両基準のいずれか一方を

50 卷 8 号 (2018 年) 14 頁、佐藤英明「判批」TKC 税研情報 27 卷 4 号 (2018 年) 1 頁、田中晶国「判批」税法学 581 号 (2019 年) 253 頁、藤岡祐治「判批」ジュリ 1552 号 (2020 年) 124 頁等がある。

¹⁰ 木山・前掲注 (9) 195 頁、佐藤 (英)・前掲注 (9) 6 頁、田中・前掲注 (9) 257 頁参照。

¹¹ 田中・前掲注 (8) 22 頁。

充足した場合には収入金額の計上が強制されると説明されている¹²。そのうえで、権利確定主義が原則とされているのは、結局のところ、法的権利が確定することは「収入実現の蓋然性」に直結するからであると指摘されている¹³。

(2) 金子論文

金子論文では、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が認められるべきとしたうえで、例外的な場合には管理支配基準を適用すべきとしている¹⁴。この例外的な場合の具体例として、①不法な利得、法律上無効な利得について、納税者の管理支配の下に入った場合、②契約に基づいて役務提供がなされた状況において、その対価について争いが生じた場合に、その争いの最終的な結着に先立って対価が支払われたような場合、③農地の譲渡について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を挙げている¹⁵。なお、管理支配基準の適用は、租税法関係を不安定にする恐れがあることから、厳格な要件の下で例外的な場合にのみ認められるべきとも指摘されている¹⁶。

(3) 酒井論文

酒井論文では、権利確定主義と管理支配基準とが明確に区別されていない裁判例を挙げ、管理支配基準を権利確定主義の枠内において理解する考えが示されている¹⁷。すなわち、権利確定主義と管理支配基準は別個の基準ではないという考え方である。なお、酒井論文は、管理支配基準は権利確定主義の枠内で、別個の基準ではないとするものの、別個の基準としての位置付けへの理解も示している。これらのことから、管理支配基準を権利確定主義の枠内において理解する裁判例と、権利確定主義とは異なる基準として管理支配基準を理解する学説には乖離があるとの示唆がなされている¹⁸。

(4) 本論文の意義

本論文では、前記の学説においては深く議論されていない、現実に受け取っていない供託金に対して管理支配基準を適用することができるか否か、この点を検討することに本論文の意義がある。

¹² 田中・前掲注(8) 22頁参照。

¹³ 田中・前掲注(8) 7頁参照。

¹⁴ 金子・前掲注(2) 303頁参照。

¹⁵ 金子・前掲注(2) 303頁参照。

¹⁶ 金子・前掲注(2) 303頁参照。

¹⁷ 酒井・前掲注(8) 59頁参照。

¹⁸ 酒井・前掲注(8) 60頁参照。

管理支配基準と権利確定主義との関係については、この点を主題として詳細に検討された田中論文が参考になるものと思われるが、管理支配基準における「管理支配」の意義については、より検討の余地があると考えられる。なぜならば、田中論文においても、権利未確定でも管理支配基準によって収入と認識される場合については、現金（物）を実際に受け取った場合のみを想定しているからである。

その他の先行研究においても、管理支配基準は、権利未確定の収入について、実際に金員を受け取り、かつそれを返還する可能性が低いものについて適用される基準であるとの考え方である。したがって、実際に受け取っていないものであっても、管理支配基準の適用が可能であるか否かについて、具体的な事例を用いて検討することには意義があると考えられる。

3. 本論文の構成

第1章では、題材とする東京高裁平成29年7月6日判決（以下、「東京高裁平成29年判決」という。）をとりあげ、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属に関して、権利確定主義の適用と管理支配基準の適用による二つの側面から問題提起を行う。

第2章では、法における所得の年度帰属は、どのような基準によって判断されるのかについて明らかにする。そのために、まず、所得の年度帰属を決定する前提となる法上の所得概念について、学説を整理しながら検討する。次に、所得の年度帰属の判断基準について、概要を整理し、法における判断基準の原則である権利確定主義について考察する。管理支配基準については第4章で詳細に検討するため、第2章では、若干の問題提起を行うに止める。

第3章では、権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属に関して、紛争の存在を考慮して紛争解決時の所得となるのか否かが定まっておらず、納税者の予測可能性を確保できない問題があることから、争いがある場合の権利確定時期について考察する。まず、過去の事例について、紛争解決時に権利が確定すると判断されたものと、そうでないものに分けて整理する。次に、紛争の存在により基本的にはその解決時まで権利が確定しないことを論じるが、かかる取扱いとなる場合とならない場合の権利の特質や事実関係を整理する。

第4章では、管理支配基準について、課税実務では所得の年度帰属に関する判断基準として明らかになっていないため、所得の年度帰属を判断する基準として明確化する。管理支配基準が適用された事例を挙げ、権利確定主義に代えて管理支配基準が適用される場面を整理する。そして、権利確定主義に対して管理支配基準がどのような位置づけであるか、両基準の関係性を明らかにする。次に、管理支配基準によって所得として認識されるための「管理支配」とは、どのような状態を指すのかについて考察する。

第5章では、権利発生の原因事実について争われた所得について、権利の確定は紛争解決時であるとしても、それが供託された時点における管理支配基準の適用について検討する。そこで、まずは、供託について、民法及び供託法からその法的性質を明らかにする。そ

して、これまで論じてきたことを踏まえ、供託時点における管理支配基準の適用の可否及び適用した場合の結論について検討する。

第6章では、東京高裁平成29年判決において、管理支配基準を適用し、その結論を再検討する。まず、退職所得の意義及び分限免職処分の公定力について検討し、紛争解決時に権利が確定することを論じる。そのうえで、紛争解決前に退職手当が供託された事実に着目し、本件退職手当の収入については、供託された時点で納税者の主観によりいつでも受け取ることができるため、管理支配基準の適用により供託時の所得となることを主張する。この点、裁判所とは異なるアプローチながらも平成16年の所得と結論づける本論文では、結果として納税者の救済は図られない。そのため、納税者救済の観点からの提言が必要であるため、この点を本章の最後で論じる。

最後に、おわりにでは、管理支配基準の適用についての展望を述べる。法36条1項における「収入すべき金額」の解釈には権利確定主義が原則として採用され、法的な権利の確定を捉える意味で法的基準として機能していることから、管理支配基準をみだりに適用することは租税法律関係を不安定にするとの指摘がなされている。そのため、管理支配基準の適用範囲が拡大してしまうことへの懸念に言及しつつ、管理支配基準の適用についての今後の展望を述べる。

第1章 東京高裁平成29年判決に含まれる問題点

本章では、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属が争われた事例について分析し、所得の年度帰属に含まれる問題点を明らかにする。具体的には、まず、東京高裁平成29年判決（以下、本章において「本判決」という。）の裁判所の判断における問題の所在を明確にし、そこから、一般論としての所得の年度帰属に含まれる問題点を明らかにする。

第1節 東京高裁平成29年判決

1. 事案の概要

本判決の事案の概要は、以下のとおりである。

東京都の中学校教諭であったX（原告・控訴人）は、平成16年に東京都から受けた地方公務員法（平成26年法律第34号による改正前のもの。）28条1項3号に基づく分限免職処分（以下、本章において「本件免職処分」という。）について、これを不服として本件免職処分の取消しを求めて裁判で争った結果、同24年に敗訴が確定した。同年、Xは、受取りを拒否したことにより同16年において供託されていた退職手当（以下、本章において「本件退職手当」という。）を受け取った。なお、本件退職手当に係る所得税額は、同16年に、Xが退職所得の受給に関する申告書を東京都に提出しなかったことにより、法199条、201条3項に基づき、本件退職手当の100分の20を乗じた金額で源泉徴収されていた。

Xは、本件退職手当を平成24年分の所得であるとして、管轄税務署長に対し、控除しきれない源泉徴収税額が還付されるべきであるとする内容の同年分の所得税の確定申告をしたところ、管轄税務署長が、Xに対し、本件退職手当は同16年分の所得であり、同24年分の退職所得として源泉徴収税額を控除することはできないとして、同年分の所得税について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、Xが、国Y（被告・被控訴人）に対し、更正処分のうち申告額を上回る部分及び過少申告加算税賦課決定処分の取り消しを求めた事案である。

本件の主たる争点は、本件退職手当はXの所得金額の計算上、平成16年と同24年のいずれにおいて収入すべき金額かである。

2. 当事者の主張

(1) Xの主張

Xの主張は、以下のとおりである。

本件免職処分に関する裁判の判決が出されるまでは本件免職処分が有効となるのか無効となるのか未確定であり、平成16年の時点において、当然に本件退職手当の支給を受ける権利が発生したとはいえない。Xは本件免職処分の無効を主張して争っていたのであり、本件退職手当を受給してしまうことは、同処分が有効であることを追認することになってしまうから、Xとしては、訴訟の確定までは絶対に本件退職手当の支給を受けることはできな

い状態にあった。したがって、平成16年時点では、客観的に見て本件退職手当を受給する権利の実現が可能な状態になったとはいえない。本件のように、退職そのものの効力が裁判で争われた場合には、所得税基本通達36-5(2)が類推適用され、退職手当の収入すべき時期については、判決のあった日とされるべきである。

(2) Yの主張

Yの主張は、以下のとおりである。

いかなる場合に収入の原因となる権利が確定するかについては、各種の取引ごとにその特質を考慮して決定せざるを得ないものと解されるが、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い得るものと解される。本件退職手当の支給を受ける権利は、Xが本件免職処分を受けたことによって確定したというべきであるから、本件退職手当は平成16年分の退職所得に該当する。

3. 裁判所の判断

第一審は、以下のように判示し、Xの請求を棄却した¹⁹。

1. 所得の年度帰属に関する判断基準

「所得税法36条1項が、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とするとしている趣旨は、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その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。所得税法がこのような権利確定主義を採用したのは、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はあるが、その課税に当たって常に現実収入の時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、課税の公平を期し難いので、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徴税することとしたものであり、その意味において、権利確定主義は、その権利について後に現実の支払があるであろうことを前提として、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。

そして、いかなる時期に収入の原因となる権利が確定するかについては、所得税法や関係法令に特に規定がなく、収入の原因となる権利の発生の態様に様々なものがあることにも照らすと、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頁参照）ところ、現実の収入がなくても、収入となるべき権利が発生する原因となる事実関

¹⁹ 東京地判平成29年1月13日・前掲注(9)。

係が外観上存在し、かつ、当該権利を法律上行使することができ、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至ったときは、権利が確定したといえるもの〔下線は筆者〕と解することが相当である。]

2. あてはめ

「これを本件についてみるに、Xの本件退職手当に係る権利は、退職手当条例に基づくものであるところ、同条例によれば、上記権利は、退職したという事実があれば、同条例3条及び関連規定に従い、その支給時期と支給額が自動的に定まるものである。東京都教育委員会は、Xに対し、平成16年2月23日付けで本件免職処分を行い、Xを免職する旨の発令通知書を発したことから、外観上、Xについては、退職手当条例に基づき、退職手当を請求する権利が発生することとなった。本件退職手当に係る権利の特質や、本件免職処分から本件退職手当の供託に至るまでの経緯に照らすと、本件退職手当については、Xの収入となるべき権利が発生する原因となる本件免職処分の存在という事実関係が外観上存在しており、かつ、その後になされた上記の供託の時点では、Xの本件退職手当に係る権利は一応の実現をみたことが客観的に認識することができる状態に至った〔下線は筆者〕ということができ

る。

したがって、本件退職手当の債権は、税法上は、本件免職処分がされたのと同じ平成16年中に確定したというべきであり、本件退職手当は、Xの退職所得の金額の計算上、同年において収入すべき金額であると認められる。」

3. 紛争の存在と源泉徴収時期について

「所得税法の採用する権利確定主義の考え方は、納税者の恣意を排除し、課税の公平を期すための徴税政策上の技術的見地に根拠を置くものであることに照らすと、権利確定主義は、収入の原因となる権利の有無につき当事者間に紛争がある場合において、その紛争について裁判所の判断が示されるなどして最終的な決着を見るまでは収入の原因となる権利が確定しないものと扱うという内容を当然に含むものと解することはできない。そして、本件で問題となっている退職所得に対する所得税の納付は、源泉徴収によるべきもので、その納税義務者が退職手当等の支払者である（筆者：原文ママ）ことからすれば、上記のように解したとしても、格別の不都合はなく、むしろ、納税義務者である退職手当等の支払者は、その支払を受けるべき者が退職したと認識しているにもかかわらず、税法上、退職手当等の債権の確定すべき時期をこれと異なるものとして擬律しようとする方が、源泉徴収による徴収納付を前提とする退職所得に係る所得税の税務関係に著しく混乱をもたらす解釈として、相当でないというべきである。また、一方の退職手当等の支払を受ける者にとっても、もともと退職所得に対する所得税の納税義務者ではないのであるから、税法上退職手当等の債権が確定すべき時期について、上記のように取り扱ったとしても、その時点において自ら納税しなければならぬ等の不利益を被るわけではない。」

4. 所得税基本通達 36-5(2)の適用について

「所得税基本通達 36-5(2)は、(中略) 賃貸人において、賃貸借期間の満了や賃借人の義務違反による賃貸借契約の解除等を理由に賃貸借契約が終了したのものとして、明渡請求をしたことから、当事者間の賃貸借契約の存否が争われている場合に関するものであり、収入となるべき権利(賃料請求権)が発生する原因となる事実関係が外観上存在するという状況にはないという点で、本件とは事案を異にする。また、そもそも不動産所得は、収入の原因となる権利を有する者である賃貸人が納税義務者となって申告納税方式により納付すべき税額を確定すべき収入であって、退職所得とは納税義務者の立場が異なる。これらのことに照らすと、上記通達を退職所得に類推すべき素地に欠けるといふべきである。」

控訴審も、第一審判決を引用し、Xの控訴を棄却した²⁰。

第2節 判決の検討

1. 権利確定の判断における紛争の存在

(1) 本判決の判断枠組み

本判決は、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属について、「所得税法の採用する権利確定主義の考え方は、納税者の恣意を排除し、課税の公平を期すための徴税政策上の技術的見地に根拠を置くものであることに照らすと、権利確定主義は、収入の原因となる権利の有無につき当事者間に紛争がある場合において、その紛争について裁判所の判断が示されるなどして最終的な決着を見るまでは収入の原因となる権利が確定しないものと扱うという内容を当然に含むものと解することはできない。〔下線は筆者〕」とする考え方を示している。上記判示から、本判決は、紛争の存在を考慮して収入の原因となる権利の確定を判断する立場ではないことがわかる。この点について、「当然に含むものと解することはできない」との表現により、権利について争われている場合には紛争解決時に権利が確定すると判断した後掲最高裁判決との論理的な抵触を避けているとの指摘がなされている²¹。

さらに、本判決は、「所得税基本通達 36-5(2)は、(中略) 賃貸人において、賃貸借期間の満了や賃借人の義務違反による賃貸借契約の解除等を理由に賃貸借契約が終了したのものとして、明渡請求をしたことから、当事者間の賃貸借契約の存否が争われている場合に関するものであり、収入となるべき権利(賃料請求権)が発生する原因となる事実関係が外観上存在するという状況にはないという点で、本件とは事案を異にする。〔下線は筆者〕」と判示している。この所得税基本通達 36-5(2)は、不動産所得の収入すべき時期に関して、賃貸借契約の存否に係る判決、和解等により不動産の所有者等が受けることとなった賃貸料相当額については、その判決、和解等のあった日としている。この点、本判決は、上

²⁰ 東京高判平成 29 年 7 月 6 日・前掲注 (9)。

²¹ 佐藤 (英)・前掲注 (9) 6 頁参照。最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注 (3)。

記通達が不動産所得についてのものであり、本件は退職手当が発生する原因事実である退職の事実について争われた事例であることから、射程外であるとの判断をしたものと思われる。

以上のとおり、本判決は、本件退職手当の権利確定時点の判断において、紛争解決時に権利が確定するとは判断していない。前述したように、これまでの裁判例において、権利発生の原因事実について争われた場合における所得の年度帰属は、紛争解決時を権利確定の時点とするか否かという点で判断が分かれていた。この点に関しては、最高裁昭和53年2月24日判決²²（以下、「賃料増額請求事件」という。）が重要な考え方を示していると考えられるため、次に詳細を検討する。

（2）賃料増額請求事件

賃料増額請求事件は、納税者が、賃貸していた土地について賃借人に賃料増額請求をしたところ、賃借人がこれを争ったため訴訟を提起し、当該訴訟の上告審係属中に仮執行宣言付判決に基づいた金員の支払いを受け、その後上告審が納税者の勝訴で確定したことにより増額賃料債権の存在と金額が決定したという事実関係である。そこで、上記増額賃料債権による収入の年度帰属が争われた。

最高裁は、当該増額賃料債権の年度帰属について、「……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。」と判示した。

これは、前記の所得税基本通達36-5(2)と同様の考え方である。この上記判示について、調査官解説では、増額賃料の相当額については、賃借人がこれを争った場合、裁判の確定までその権利内容を把握することが困難であり、賃貸人に申告・納税を強いることも、課税庁にその額を独自に認定させることも相当ではないから、裁判が確定した時に権利も確定す

²² 最判昭和53年2月24日・前掲注(3)。評釈として、越山安久「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和53年度(1982年)22頁、同「判批」曹時33巻12号(1981年)275頁、同「判批」ジュリ664号(1978年)91頁、碓井光明「判批」判評236号(1978年)20頁、渡辺徹也「判批」別冊ジュリ253号(2021年)132頁、中里実「判批」法協96巻11号(1979年)129頁、宮谷俊胤「判批」民商80巻2号(1980年)55頁、東法子「判批」手形研究281号(1979年)24頁、寛康生「判批」ひろば32巻1号(1979年)76頁、澤野順彦「判批」同『判例にみる地代・家賃増減請求』(新日本法規, 2006年)427頁、藤浦照生「判批」行政関係判例解説昭和53年(1978年)232頁、北武雄「判批」税経通信33巻14号(1978年)134頁、山本直毅「判批」税72巻12号(2017年)62頁、仲江利政「判批」判タ366号(1978年)86頁等がある。

ると説明されている²³。

なお、一般的な不動産の賃貸借に基づく賃料の権利確定時期は、「契約その他の習慣等によって定められる賃貸料についてはその支払期、支払期の定められていないもので請求がなされたときに支払義務が確定するものはその請求の時、その他のものは賃貸料の支払を受けた時を標準とす」²⁴とされている。すなわち、賃料増額請求事件では、増額分について争いのある増額賃料債権の場合には、争いのない通常の賃料の権利確定時期に比べて、支払期から紛争解決時まで権利確定時期が延びることとなると理解できる。

(3) 本判決と賃料増額請求事件の比較

前記のとおり、賃料増額請求事件は、増額賃料債権について争われた場合には、紛争の存在を考慮して、その裁判が確定したときに権利が確定すると判断している。この最高裁による当該判断の射程がどの程度及ぶのかは判然としないが、まず、権利発生の原因事実について争われた点で、賃料増額請求事件と本判決は類似する事例であると考えられる。具体的な事実関係としては、賃料増額請求事件において、判決、和解等により不動産の所有者等が受けることとなった賃貸料相当額については、その判決、和解等がなければ確定しないという判断がされたなかで、本件も同様に考えると、判決、和解がなければ、退職手当が生じる原因となる退職の事実が確定しないところに類似性がある。したがって、本判決は、賃料増額請求事件を丁寧に参照しながら判断すべきであった。そうでないと、判断の結論として、紛争解決時を権利確定時点としなかった点で、本判決は、賃料増額請求事件と整合的でないこととなる。

この点、本判決の評釈においても、本判決が賃料増額請求事件と異なる判断をしたことに対して、両判決は権利発生の原因事実が争われた点で同様の事例であるから、最高裁判決と整合的な判断をすべきであったとの批判がなされている²⁵。もっとも、賃料増額請求事件では、「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」²⁶とも述べられており、その射程については限定されるべきとの考え方もあり得る。

また、不動産所得は納税者が自ら申告、納税することとなるが、退職所得は源泉徴収義務者によって徴収、納税される点で違いがある。ただし、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属に関して、最高裁の基本的な考え方として、これを無視するべきではないと考える。

²³ 越山・前掲注(22) 27-28頁参照。

²⁴ 佐賀地判昭和39年12月17日訟務月報11巻1号129頁。

²⁵ 佐藤(英)・前掲注(9)6頁、田中・前掲注(9)257頁、木山・前掲注(9)185頁、佐藤(孝)・前掲注(9)28頁参照。

²⁶ 最判昭和53年2月24日・前掲注(3)。

2. 供託による権利確定の妥当性

(1) 本判決の判断枠組み

本判決は、所得の年度帰属を決定する権利確定時期について、「現実の収入がなくても、①収入となるべき権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在し、②かつ、当該権利を法律上行使することができ、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至ったとき」と規範を定めている。すなわち、本判決が示す権利確定主義の規範は、①権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在すること、②当該権利を法律上行使することができ、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であること、の二つの要素に分解することができる。

この点、権利の確定とは、「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するもの」²⁷との見解がある。この見解によれば、権利の「発生」と「確定」は異なるものとして理解できる。一方で、本判決が示した規範については、権利確定主義は法的な権利の確定を捉える考え方であるから、権利確定の判断において事実関係の「外観」に重きを置くことの問題が指摘されている²⁸。さらに、権利確定主義における権利の発生という要件を、本判決は、権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在することで足りるとしている点で、従来の権利確定主義の考え方とは異なる立場と評価されている²⁹。

このように、規範部分の問題点が指摘される一方で、本判決における問題点は、あてはめ部分にもある。上記の規範に対するあてはめでは、「Xの収入となるべき権利が発生する原因となる本件免職処分が存在するという事実関係が外観上存在しており、かつ、その後になされた上記の供託の時点〔下線は筆者〕では、Xの本件退職手当に係る権利は一応の実現をみたことが客観的に認識することができる状態に至った」として、免職処分後に本件退職手当が供託されたことにより権利が確定したと判示している。

すなわち、免職処分により本件退職手当に係る権利が発生し、その後の供託により当該権利が確定したと判断していると読める。この点、「権利は一応の実現をみた」としていることから、遅くとも供託の時点においては権利の確定は認められるということを意図していた可能性も残るとの指摘はある³⁰。たしかに、本件では、免職処分時と供託時のいずれも平成16年であるから、本件退職手当の年度帰属に関しての結論は変わらない。しかし、以下に述べるとおり、事実関係に重きを置く管理支配基準であればまだしも、法的な権利の確定を捉える権利確定主義によって供託時点で所得を認識することは適切ではないと考える。

²⁷ 越山・前掲注(22) 26頁。

²⁸ 木山・前掲注(9) 190頁、佐藤(英)・前掲注(9) 6頁参照。

²⁹ 佐藤(英)・前掲注(9) 5-6頁参照。

³⁰ 田中・前掲注(9) 255頁参照。

(2) 退職所得の発生と確定

ところで、退職所得となる退職手当の一般的な権利確定時点は、いつになるのでしょうか。本判決が説示するように、退職手当の特質として、「退職手当条例に基づいて、退職したという事実があれば、その支給時期と支給額が自動的に定まるものである」ことが挙げられる。また、所得税基本通達 36-10 は、「退職所得の収入金額の収入すべき時期は、その支給の基因となった退職の日によるものとする。」としている。すなわち、一般的な退職手当については、退職した事実を示す退職の日に権利が確定するものと考えられる。

そうすると、退職の事実について争いがある本件において、本件退職手当の権利確定の時点として考え得るのは、Xに分限免職処分のお知らせが到達した時点（争いがなければ、退職したといえる時点。）³¹、もしくは「退職したという事実」に関する紛争を考慮することによる紛争解決時点の二通りのみであると考えられる。つまり、退職手当が供託されたことは、権利確定主義のもとで考慮されるべき要素ではない。

前記のとおり、上記調査官解説では、権利の「確定」とは、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するものと解しており、本判決においても同様の規範が定立されている³²。この点、上記のとおり、退職所得の権利確定時点は、退職の事実（退職の日）によって確定するものであることからすれば、一般的な退職手当に係る権利については、発生と確定が退職の事実によって同時に到来するものと考えられる³³。

なお、ここにいう権利実現の可能性が増大したことは、一義的に定めることが困難であるものの、少なくとも権利（義務）が実現（履行）されたことを意味するものではないはずである³⁴。なぜならば、そのように解せば、現実の収入時点を捉える現金主義と変わらない基準となってしまうからである。この点における供託についていえば、東京都が支払うべき退職手当の義務の履行として支払われようとした退職手当をXが受け取らなかった結果として行われたものである。つまり、供託は支払い（義務の履行）と受取りの間にある行為であるといえるため、紛争の存在を考慮しないならば、供託の時点を「権利発生後一定の事情

³¹ 行政行為の効力は、発信されただけでなく相手方に到達したときに発生する（芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣、2006年）143頁参照）。

³² 越山・前掲注（22）26頁参照。

³³ 「一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質をもつ」ことから、個々の退職金規定等によるが、勤務期間中から退職手当に係る権利は、随時発生しているとも考えられる。最判昭和58年12月6日訟月30巻6号1065頁。

³⁴ 吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学200号（1967年）137頁参照。

が加わって権利実現の可能性が増大したこと」として捉えるには遅く、上記のとおり、本件においても、本来は、退職の日に権利の発生と確定が同時に到来すると考えるべきである。

一方で、本判決が退職手当の供託時点を捉えて（分限免職処分時よりも遅らせて）所得の年度帰属を判断したのは、分限免職処分に関する紛争の存在に起因すると考えられる³⁵。すなわち、本判決は、分限免職処分について争われており、退職手当が支払われるべき原因となる退職したという事実の存在が不確実であるため、Xの収入実現の蓋然性がより高まった時点として、分限免職処分時ではなく供託時点を権利確定の時点としたのだろう。しかし、紛争の存在を考慮するならば、前記のとおり、紛争解決時を権利確定の時点とすべきである。この点、「退職手当に係る権利そのもの実現の可能性は、その権利の存否を決める裁判によって決まるはずであり、弁済供託によって左右されるものではない」³⁶との指摘がある。

3. 小括

以上のとおり、本判決における問題点は、権利発生の原因事実が争われているなかで紛争の存在を若干考慮するものの、権利確定時点を紛争解決時としなかったこと、及び支払われようとした退職手当をXが受け取らなかったためになされた行為である供託時点で権利が確定したと判断していることの二点である。その他にも問題点はあるが、本論文では、上記二点が所得の年度帰属に関する問題として重要であると考え、上記二点に絞って検討する。

第3節では、本判決における上記の問題点から、まずは、その検討要素の前提として、一般論としての所得の年度帰属に含まれる問題について検討する。

第3節 所得の年度帰属に含まれる問題

1. 権利発生の原因事実が争われた場合の権利確定時点

前記のとおり、権利発生の原因事実が争われた場合の権利確定時点については、紛争の存在を考慮して紛争解決時に権利の確定とするのか否かは事例ごとにその判断が分かれている。この点に、納税者の予測可能性と法的安定性を確保できない、所得の年度帰属の一つの問題がある。

結局は、事例ごとに、個別具体的な権利の特質を考慮しながら権利確定時点を判断するものではあるが、紛争の存在を考慮して紛争解決時まで権利の確定を遅らせるとの判断が、賃料増額請求事件の最高裁で示されていることから、同様の事例については参考にすべきものとする。さらに、前記のとおり、権利の確定とは権利発生後一定の事情が加わることで認識されるものであることに照らせば、権利が発生すべき事実について争われていることにより、その事実の存在が確実でない状況の時点をとらえて、権利発生後一定の事情まで加わって権利が確定したと考えることは困難である。

³⁵ このような指摘をするものとして、田中・前掲注(9)256頁参照。

³⁶ 藤岡・前掲注(9)126頁。

2. 管理支配基準の適用範囲における不明確性

前記のとおり、本判決は、「供託の時点〔下線は筆者〕では、Xの本件退職手当に係る権利は一応の実現をみたことが客観的に認識することができる状態に至った」として、供託を捉えて退職手当の年度帰属を判断している。当該判断は、権利確定主義のもとでのあてはめであるが、この点の問題は第2節2.で指摘したとおりである。本件は、権利発生の原因事実が争われたうえで、当該権利に係る収入が供託された事例である。そうすると、前記のとおり、権利発生の原因事実が争われた場合の権利確定時点が第一の問題ではあるが、これを紛争解決時に権利が確定すると解すると、本件のように、争われている権利に係る収入が供託された場合には、その退職所得の年度帰属については、供託時点を捉えて管理支配基準が適用され所得として認識されるか否かが第二の問題として考えられる。この第二の問題が、本論文でも問題の所在なのである。この点、本件は、退職手当に係る権利は紛争解決時に確定するものであり、紛争解決前の供託時における管理支配基準の適用の可否を詳細に検討すべきであったとの見解がある³⁷。この見解は、本件退職手当がXのために供託され、すでにXによって受領されていると同旨しうる本件の事実関係の下では、管理支配基準によって供託がなされた平成16年分の収入に該当するとの判断の余地があり得たと指摘している³⁸。

ただし、第二の問題について、管理支配基準によって収入を認識するために必要となる「管理支配」の意義、及び権利確定主義との関係については、裁判例及び学説において統一的な見解が示されていない³⁹。つまり、統一的な見解がなく、曖昧なまま適用されてきたこれまでの管理支配基準の適用自体、納税者の予測可能性と法的安定性の確保の観点で問題がある。

なお、過去の事例から、管理支配基準は、権利未確定でも、金員を実際に受け取った場合に適用されてきた基準であったといえる⁴⁰。しかし、学説では、管理支配基準は、現金主義（現実の収入の時点を基準とする考え方）ではなく、発生主義（現実の収入がなくても所得

³⁷ このような見解を示すものとして、佐藤（英）・前掲注（9）8頁参照、田中・前掲注（9）262-263頁参照。

³⁸ 佐藤（英）・前掲注（9）10頁参照。

³⁹ 裁判例として、最判昭和46年11月9日・前掲注（7）、最判昭和53年2月24日・前掲注（3）、最判昭和60年4月18日・前掲注（7）、最判平成10年11月10日・前掲注（7）。学説として、金子・前掲注（2）282頁、田中・前掲注（8）1頁、酒井・前掲注（8）55頁等がある。

⁴⁰ 最判昭和46年11月9日・前掲注（7）、最判昭和53年2月24日・前掲注（3）、最判昭和60年4月18日・前掲注（7）、最判平成10年11月10日・前掲注（7）。

が発生した時点を基準とする考え方)の一類型として説明される⁴¹。すなわち、発生主義の一類型である管理支配基準は、実際に収入を受け取った場合に限り適用するものではない。したがって、実際に受け取っていない供託金にも管理支配基準を適用することは、理論的に可能であると考えられる。さらに、上記のとおり、結論は別として、供託金に対する管理支配基準の適用可能性を示唆する見解も存在する⁴²。

第4節 小括

以上のとおり、権利発生の原因事実が争われた場合の所得の年度帰属として、最高裁判決である賃料増額請求事件を参考にして、まず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であるが、原則は、権利確定時点は紛争解決時と解すべきであろう。したがって、この最高裁を参考とせず、このような判断をしていない裁判例があることは、問題があろう。ただし、すべての事例において上記の論理が妥当するとまで断言できるものではない。この点について、第3章において、過去の事例を整理し、紛争の存在を考慮する場合としない場合とを分ける基準について検討する。

また、管理支配基準は、過去の事例において、権利が確定していなくても実際に金員を受け取った場合にごく例外的に適用されてきた。しかし、そもそも管理支配基準によって収入を認識するために必要となる「管理支配」の意義、及び権利確定主義との関係が不明確なまま用いられている状況である。したがって、第4章において、この点をまずは明らかにする。そのうえで、本論文の最も重要な問題意識である、供託時点における管理支配基準の適用の妥当性について、第5章において検討する。

⁴¹ 金子・前掲注(1) 309-310頁、佐藤・前掲注(4) 266頁参照。

⁴² 佐藤(英)・前掲注(9) 8頁参照、田中・前掲注(9) 262-263頁参照。

第2章 所得の年度帰属の判断基準

本章では、まず、所得の年度帰属を判断する前提として、そもそも所得とは何かを明らかにする。さらに、所得の年度帰属の判断基準についての概要を整理したうえで、法における所得の年度帰属の判断基準である、権利確定主義及び管理支配基準がどのような判断基準であるかを明らかにする。

第1節 所得税法上の所得概念

1. 所得概念の枠組み

所得の年度帰属について検討する前に、法において、所得がどのように観念されているのか（所得概念）を検討する。所得概念の考え方はいくつかあるが、それらを以下で整理したうえで、現在の法で採られている所得概念を明らかにする。

所得とは、真の意味において、「財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味する」⁴³。しかし、これらを定量化することは困難であるから、所得税の対象としての所得は、これらの効用や満足を可能にする金銭的価値で表現せざるを得ない⁴⁴。すなわち、究極的には、定量化できない効用や満足も所得に含めて観念すべきところ、現実的な課税ができる範囲として金銭的価値で表現されるものを所得税の対象としていると理解できる。

この金銭的価値による表現には、消費型所得概念と取得型消費概念の二つの類型が存在する。消費型所得概念とは、「所得を、用途の観点から、消費によって得られる価値にのみ限定して、観念し、蓄積を所得から除外する考え方」⁴⁵である。すなわち、消費型所得概念は、消費によって得られた効用や満足のみを金銭的価値で表現するものといえる。一方で、取得型所得概念とは、「所得の取得ないし発生に着目して構成された所得概念」⁴⁶である。すなわち、所得を、新たに取得した経済的価値として観念する考え方である⁴⁷。

なお、「所得概念を論ずる場合に、常に問題となるのは『資本』と『所得』との区別である」⁴⁸。上記のとおり、所得概念には異なる見解が存在するなかで、それらに比較的共通するのが、原資を維持してなお消費に向けることのできる部分だけが所得であるとする考え

⁴³ 金子・前掲注（1）194頁。

⁴⁴ 金子・前掲注（1）194頁参照。

⁴⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）208頁。

⁴⁶ 谷口・前掲注（45）208頁。

⁴⁷ 金子・前掲注（1）196頁参照。

⁴⁸ 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』（有斐閣、1995年）14頁。

方である⁴⁹。この原資の維持の要請は、資本主義経済における拡大再生産の見地から当然の要請と考えられている⁵⁰。

消費型所得概念については、所得という言葉の通常用例に著しく反すること、消費に向けられる部分のみに所得税を課すことは著しく公平の観念に反すること、の二つの理由から、一般には受け入れられていない⁵¹。したがって、今日の所得税における所得とは、取得型所得概念によって観念されているといえるため、貯蓄に回される部分も含めた新たに流入した経済価値を指すといえる。

この点、所得の年度帰属の判断においても、消費に向けられる部分に対して課税するタイミングを、客観的に判定することは困難であると考えられる。したがって、上記の理由に加えて、暦年課税を前提とすると、課税の時期の点でも、取得型所得概念が優れていると考えられる。

さらに、取得型所得概念にも、制限的所得概念と包括的所得概念の二つの見解が存在するため、以下で検討する。

2. 制限的所得概念

制限的所得概念とは、反復的継続的に生ずる利得のみを所得として観念する考え方であり、反復的利得説とも呼ばれる⁵²。「制限的」の名称のとおり、反復的継続的な利得以外を除外し、所得の範囲を狭く捉える考え方といえる。制限的所得概念のもとでは、毎月支払われる給料などは所得を構成するが、事業として行っていない場合の土地を売って得た利益や競馬の当選金など、一時的偶発的な利得は所得を構成しないこととなる⁵³。これは、利得を生み出す源泉（労働、事業、財産保有等の事実）に着目した考え方として、所得源泉説とも呼ばれる⁵⁴。

3. 包括的所得概念

(1) 包括的所得概念の意義

前記の制限的所得概念が所得の範囲を狭く捉える考え方であるのに対し、所得の範囲を

⁴⁹ 金子・前掲注（48）14頁参照。

⁵⁰ 金子・前掲注（48）14頁参照。

⁵¹ 金子・前掲注（48）14頁参照。

⁵² 金子・前掲注（1）196頁参照。なお、金子教授は、制限的所得概念は、さらに①生産力説、②反覆説、③継続的源泉説の三つに分けられ、それらすべてに共通するのが、一時的・偶発的・恩恵的利得は所得の範囲から除かれる点であると述べている。金子・前掲注（48）21頁参照。

⁵³ 木山泰嗣『分かりやすい「所得税法」の授業』（光文社、2014年）68頁参照。

⁵⁴ 谷口・前掲注（45）204頁参照。

広く捉える考え方が、包括的所得概念である。包括的所得概念とは、「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する」⁵⁵という考え方であり、純資産増加説とも呼ばれる⁵⁶。すなわち、所得はその源泉を問わず、人の担税力を増加させる利得のすべてが所得を構成するとの考え方である。したがって、包括的所得概念のもとでは、制限的所得概念のもとでは所得から除外される、一時的偶発的な利得も所得を構成することとなる。

純資産増加説と呼ばれるのは、ドイツのシャントツが体系化した2時点間（期首と期末）の純資産（資産－負債）の増加を企業の利益と捉える考え方に基づいているからである⁵⁷。包括的所得概念は、この利益に消費を加えて所得としている。このことから、包括的所得概念は、「所得＝蓄積＋消費」という定式で表現される⁵⁸。この式は、右辺（蓄積と消費）を捉えることにより、左辺（所得）に対して源泉による差異を設けない課税を主張し、制限的所得概念を理論的に突破したと考えられる⁵⁹。

(2) 法における所得概念

なお、現在の法は、包括的所得概念を採っていると解される⁶⁰。このことは、法36条1項括弧書きが、収入金額に「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」を含めていることに表れている。さらに、法は、一時的偶発的な所得と考えられる一時所得及びバスケットカテゴリーである雑所得を定め、課税の対象にしている。しかしながら、法は、包括的所得概念による課税をそのまま実行しているのではなく、未実現の利得を課税対象から除くという意味で、実現主義による修正が入っていると考えられる⁶¹。もっとも、所得概念としては包括的所得概念が妥当することにかわりはなく、実現主義による修正が入る主たる理由は、未実現利得を捕捉し評価したうえで課税することが困難であるという、税務執行上の便宜であるとされる⁶²。

法が包括的所得概念を採る根拠としては、以下の三つが挙げられる。第一に、利得が一時的、偶発的、恩恵的であるかに関わらず、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致

⁵⁵ 金子・前掲注（1）196頁。

⁵⁶ 谷口・前掲注（45）205頁参照。

⁵⁷ 岡村忠生ほか『租税法〔第3版〕』（有斐閣、2021年）45頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

⁵⁸ 谷口・前掲注（45）206頁、岡村・前掲注（57）45頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

⁵⁹ 岡村・前掲注（57）46頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

⁶⁰ 金子・前掲注（1）196頁、谷口・前掲注（45）207頁。

⁶¹ 渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」税研147号（2009年）63、73頁参照。

⁶² 渡辺・前掲注（61）63頁参照。

するからである⁶³。第二に、すべての利得を課税の対象とすることで、相当の累進税率が適用されるため、所得税の再分配機能を高めることができるからである⁶⁴。第三に、「所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大する」からである⁶⁵。さらに、前記のとおり、所得は、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味することから、一時的偶発的な利得も、人に効用や満足を与えるものと考えられるため、金銭的価値で表せる限り、所得として観念することが適切である。

以上のとおり、法における所得は、一時的偶発的な利得をも含む包括的所得概念によって観念されている。この点、包括的所得概念のもとで所得の年度帰属を考える場合には、一時的偶発的な利得を含めて累進税率が適用されるため、その金額によっては、所得の年度帰属、すなわち課税のタイミングは重要となる。

第2節 所得の年度帰属

第1節では、所得とは何かを明らかにした。それを前提に、本節では、まず所得税がどのように計算されるのかを確認し、所得の年度帰属について定める法36条1項の規定について分析する。そのうえで、法における所得の年度帰属の判断基準を明らかにする。

1. 個人所得の税額計算

所得税を含め、日本の国税は原則として申告納税制度が採られており、所得税は、確定申告により納税者が自主的に税額を申告する制度となっている⁶⁶。国税通則法15条2項1号は、所得税の納税義務の成立は暦年の終了の時と定めており、所得税は暦年課税である。この暦年の所得税について、原則2月16日から3月15日までの間に確定申告を行うことにより税額が確定する（法120条1項、国税通則法16条1項1号）。

かかる税額の計算方法については、まず、法23条から35条において規定された10種類の所得金額をそれぞれ計算し、退職所得金額及び山林所得以外の8種類の所得金額を合算する⁶⁷。次に、合算した総所得金額、山林所得金額及び退職所得金額について所得控除を行い、算出された課税所得金額に法89条1項に規定された税率を乗じて税額が決まる⁶⁸。さらに、税額控除がある場合には、上記の税額から税額控除を行い最終的な所得税の額となる⁶⁹。なお、法89条1項で定められた所得税の税率は、課税所得金額が増えるにつれて適用

⁶³ 金子・前掲注(1)196頁参照。

⁶⁴ 金子・前掲注(1)196頁、岡村・前掲注(57)44頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

⁶⁵ 金子・前掲注(1)196頁。

⁶⁶ 木山・前掲注(53)46頁参照。

⁶⁷ 木山・前掲注(53)61頁参照。

⁶⁸ 木山・前掲注(53)61-62頁参照。

⁶⁹ 木山・前掲注(53)62頁参照。

される税率が高くなる累進税率であり、一定額ごとに区切り、その区切られた部分ごとに税率を変える「超過累進税率」が採用されている。このことから、ある収入についていつ課税されるか、すなわち所得の年度帰属の問題は、収入が帰属する年度によっては適用する税率が変動することから、納税者にとって重要な問題であるといえる。

2. 所得税法 36 条 1 項

(1) 収入金額の意義

前記のとおり、所得の年度帰属の問題は納税者にとって重要であるが、その所得の年度帰属はどのように決定されるのだろうか。その判断基準を規定している法 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（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と定めている。

この規定は、すべての種類の所得の計算における入り口には、「収入金額」が位置することを示している⁷⁰。同項において、収入金額は、「その年において収入すべき金額」と定義されている。この定義は、収入金額の年度帰属の要素を含むものであるが、概念上は、「収入」を収入金額の共通の属性とするものである⁷¹。すなわち、収入金額とは、他の者から収まり入ってくる（外部から流入する）経済的価値とすることができる⁷²。

このように、所得税法は、課税所得を収入金額の形態で定めること、つまり外部から流入する経済的価値を課税の対象とすることにより、実現した所得のみを課税の対象とすることを明らかにしている（実現主義）⁷³。したがって、法 36 条 1 項は、後述するように所得の年度帰属の判断基準を示す規定である一方で、所得の範囲を定めた規定でもあると解される⁷⁴。

さらに、同項において、収入は「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」を含むものとされていることから、所得の範囲について規定していることがわかる。つまり、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」を含むことは、法における所得が包括的所得概念を採っていることを示している⁷⁵。

(2) 所得の年度帰属の判断基準

⁷⁰ 谷口・前掲注（45）325 頁参照。

⁷¹ 谷口・前掲注（45）325 頁参照。

⁷² 谷口・前掲注（45）325 頁参照。

⁷³ 佐藤・前掲注（4）258 頁，谷口・前掲注（45）325-326 頁参照。

⁷⁴ 岡村・前掲注（57）58 頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

⁷⁵ 谷口・前掲注（45）326 頁参照。

ここまでで、法 36 条 1 項は、所得の範囲を画する規定であることを述べた。他方で、同項は、所得の年度帰属の判断基準についても規定している。このことは、「その年において収入すべき金額」という文言に表れている。すなわち、「収入すべき金額」との文言から、現実の収入の時点が所得の年度帰属の基準とはしないことがわかる。なぜならば、「収入した金額」とは規定されていないことから、何らかの基準で「収入すべき」だと判断されれば、収入金額に算入されるからである⁷⁶。したがって、所得税法における所得の年度帰属は、現実の収入時点を基準とするのではなく、他の何らかの基準によって判断される。

ところで、所得の年度帰属の決定においては、「どの年にその収入を現実を得たかという事実を基準とする考え方と、『収入の事実』とは異なる何らかの客観的な基準を使おうとする考え方」⁷⁷の二つの考え方が存在する。前者は収入として現金を得た時点を基準とする意味で「現金主義」、後者は収入が客観的に発生した時点を基準とする意味で「発生主義」と呼ばれている⁷⁸。

これらのことから、所得税法は、「収入すべき金額」という文言を用いることにより、所得の年度帰属の判断基準について、現金主義ではなく発生主義を採っていると解される。そのうえで、所得税法は、広義の発生主義のうち、いわゆる権利確定主義を採用したものと解されている⁷⁹。広義の発生主義とは、発生主義のなかにも、収入がいつ発生したと見るべきかについて種々の考え方が存在するため、それらの考え方を広く含む意味として広義と付される⁸⁰。なお、権利確定主義の意義やその趣旨については、発生主義と現金主義に関する検討を行ったうえで、第 3 節において後述する。

3. 発生主義と現金主義

前記のとおり、所得税法は、所得の年度帰属の判断基準として発生主義を採用している。では、所得税法は、なぜ現金主義ではなく発生主義を採用しているのだろうか。この点を明らかにするため、発生主義と現金主義を対比しながら、以下検討する。

(1) 発生主義

発生主義については、広義の発生主義と狭義の発生主義という捉え方がされる。すなわち、広義の発生主義とは、現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする考え方であるが、その発生主義のなかにも、どの時点で所得が発生したと見るべきかについて種々の考

⁷⁶ 佐藤・前掲注(4) 258 頁参照。

⁷⁷ 佐藤・前掲注(4) 255-256 頁。

⁷⁸ 佐藤・前掲注(4) 256 頁参照。

⁷⁹ 金子・前掲注(1) 317 頁参照。

⁸⁰ 金子・前掲注(1) 317 頁参照。

え方が存在する⁸¹。たとえば、後述する実現主義や権利確定主義が挙げられるが、これらは発生主義の一類型として考えられる。

所得税法が発生主義を採用していることは、前記のとおりである。その理由としては、以下の二つが挙げられる。第一に、信用取引の発達に対応するためである⁸²。すなわち、発生主義によることで、今日の信用取引の発達及び支払手段の多様化に適切に対応し、現実の収入がなくても所得の年度帰属を合理的に決定できる。第二に、現金主義によって起こり得る、納税者間の不公平を排除するためである⁸³。すなわち、現実収入を得た時点で所得を認識する現金主義によると、所得の帰属時期を納税者が恣意的に操作することができてしまうため、現実の収入がなくても所得を認識する発生主義によることで、かかる不公平性を排除できる。

以上のことから、発生主義は現在の法において、所得の年度帰属を決定する基準として合理的であると考えられている⁸⁴。一方で、発生主義の欠点としては、現実の収入に先行して所得を認識すると、後に、受け取る金額が変更されたり、全額を受け取れなかったりすることで、課税関係が変動するという事態が起こり得る。しかし、この点を考慮しても、上記の特徴があり、現金主義よりも合理的な基準として機能しているといえる。

(2) 現金主義

発生主義と対比する考え方として、現金主義がある。前記のとおり、現金主義とは、現実の収入の時点を基準とする考え方であるが、現在の法では、原則として採用されていない考え方である。例外的に、法67条1項において、法施行令195条1項各号の小規模事業者の要件を満たす事業者に限って、「収入すべき金額」ではなく、「収入した金額」との文言により現金主義が認められている。

現金主義が例外的にしか認められない理由としては、上記発生主義の特徴と表裏の関係であるが、信用取引が支配的な今日の経済取引の実態と乖離していること、及び現実の収入の時期は租税回避を目的として操作できることの二点から、適正な所得計算が行えないと考えられる。一方で、現金主義には、実際の収支に基づくことによる金額の明確性が確保できること、及び納税資金が確保しやすいという特徴がある。

(3) 実現主義

広義の発生主義のなかに、実現主義という考え方がある。実現主義とは、企業会計におけ

⁸¹ 金子・前掲注(1) 317頁、佐藤・前掲注(4) 256頁参照。

⁸² 佐藤・前掲注(4) 257頁、金子・前掲注(2) 282頁参照。

⁸³ 佐藤・前掲注(4) 257頁、金子・前掲注(2) 282頁参照。

⁸⁴ 金子・前掲注(1) 317頁、佐藤・前掲注(4) 257頁、谷口・前掲注(45) 354-355頁参照。

る収益の認識基準であり、発生した収益のうち、実現の要件を満たした時点で収益を計上する基準である⁸⁵。所得税法上の所得の年度帰属の議論においても、権利確定主義と実現主義との関係について言及する学説がいくつかある⁸⁶。そのため、実現主義の意義及び所得税法における実現主義の位置づけについて考察する。

ア 企業会計における実現主義

実現主義は、企業会計原則に由来しており、未実現収益は当期の損益に計上してはならないこと（損益計算書原則一 A）や、売上高は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こと（同三 B）によって示されている。

実現主義とは、会計学的には、「収益計上の確実性や客観性を確保するために、財やサービスが実際に市場で取引されるまで、収益の認識を延期するもの」⁸⁷と説明される。すなわち、発生主義において「発生」した収益のなかで、当期の収益として計上するためには、「実現」の要件を満たす必要がある。この実現の要件とは、①財やサービスの移転を通じて履行義務を充足したこと、及び②これに対する対価（通常は貨幣性資産）の獲得、の二要件である⁸⁸。

また、租税法における実現主義の意義を考えると、二通りの意味を持つとする見解がある。第一に、「実現した利益のみが所得であり、未実現の利益は課税の対象から除外されなければならない」という意味である⁸⁹。すなわち、法 36 条 1 項が示す、所得の範囲を画する意味での実現主義である。第二に、「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」という意味である⁹⁰。すなわち、所得の年度帰属を判定する意味での実現主義である。

この点、所得税法における実現主義は、第一の意味である未実現利益の排除が目的であり、第二の意味である所得の年度帰属の判断基準としては、明確かつ積極的な指針を与えるも

⁸⁵ 桜井久勝『財務会計講義〔第 23 版〕』（中央経済社、2022 年）78 頁参照。

⁸⁶ 権利確定主義を実現主義と対応する概念として捉える学説として、植松・前掲注（2）30 頁、岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号（2010 年）94 頁、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 巻 1 号（1967 年）1 頁がある。所得税法における所得の年度帰属の判断基準は、実現主義が採用されているとする学説として、谷口・前掲注（2）1 頁がある。他方で、所得税法は、所得の年度帰属の判断において、実現主義の考え方を採用していないとする学説として、水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』（中央経済社、2021 年）306 頁参照がある。

⁸⁷ 桜井・前掲注（85）78 頁。

⁸⁸ 桜井・前掲注（85）78 頁参照。

⁸⁹ 金子・前掲注（2）295 頁。

⁹⁰ 金子・前掲注（2）296 頁。

のではないとの見解がある⁹¹。さらに、実現主義による年度帰属の取扱いについて、理論的には妥当であるとしながらも、「何を基準に実現したとみるか、つまり実現の時点をとらえる基準を何に求めるか、その基準が明瞭でない」⁹²との指摘もある。これらの見解から、実現主義は、所得税法において、実現した所得を課税の対象とする意味では妥当であるが、所得の年度帰属の判断基準としては積極的に認めるべきものとは考えられない。

イ 法人税と所得税

なお、同じ所得課税である所得税と法人税には、個人と法人という点で違いがあるが、所得の年度帰属の考え方は、概ね共通していると解される。裁判例でも、法人税法における所得の年度帰属の判断基準には、所得税法と同様に権利確定主義が採用されていることが明示されている⁹³。

ただし、法人税法では、収益の額及び損金の額は「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」こととされている（同法 22 条 4 項）。したがって、法人税の計算においては、企業会計に依拠することから、実現主義の原則が前提にあると解することは可能である。

一方で、所得税法には、法人税法 22 条 4 項のような、企業会計に依拠するという規定は存在しない。そのため、企業会計原則に由来する実現主義が、所得税法においても、所得の年度帰属の判断基準として採用されるかについては、法 36 条 1 項の文言からは導かれまいと考える。ただし、前記のとおり、所得の年度帰属の議論において、実現主義について言及している学説がいくつかある。したがって、この点については、第 3 節 4. において、権利確定主義の学説の整理として後述する。

第 3 節 権利確定主義

ここまでで、所得の年度帰属を判断する基準である発生主義や現金主義について整理し、所得税法の年度帰属においては、広義の発生主義が前提となることを確認した。さらに、法 36 条 1 項における「収入すべき金額」の解釈には、広義の発生主義のうち、権利確定主義が採られている⁹⁴。

では、権利確定主義とは、具体的にどのような基準であるのか、すなわち、どのような事実があれば権利が確定し所得として認識されることとなるのだろうか。この点を明らかにするため、まず、権利確定主義の意義及び趣旨を明らかにし、その沿革を確認したうえで、

⁹¹ 金子・前掲注（2）296 頁参照。

⁹² 吉良・前掲注（34）137 頁。

⁹³ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁，最判平成 4 年 10 月 29 日訟月 39 卷 8 号 1591 頁。

⁹⁴ 金子・前掲注（1）317 頁参照。

判例の分析及び学説の整理を行う。

1. 意義と趣旨

(1) 意義

前記のとおり、法 36 条 1 項にいう「収入すべき金額」の解釈としては、発生主義を前提とした権利確定主義が採られている⁹⁵。権利確定主義とは、「実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のこと」⁹⁶をいう。権利確定主義とは、「対価を受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」⁹⁷と説明される。裁判例では、権利確定の時期について、「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。」と述べ、事業所得にかかる売買代金債権に関してではあるが、その権利は「法律上」行使することができるようになったときに確定すると示している⁹⁸。したがって、所得税法において、収入は、それを収入すべき権利が確定したときに収入金額に算入され、その権利の確定とは、法的な権利の確定が求められるものである。

なお、権利確定主義については、裁判例でもその妥当性が認められている⁹⁹。しかし、「権利確定主義の多義性は著しいものがある。」¹⁰⁰との指摘もあり、「権利確定主義の妥当性を認める場合にも、その適用に当っては、取引の種類ごとに適切な基準を設定すべき」¹⁰¹とされる。これらのことから、権利確定主義は、すべての種類の所得に通ずる一般の基準としては妥当性が認められている一方で、個別具体的な適用場面においては、「権利の確定」の有無を判断するための基準が必要となるものと考えられる。

また、所得税法上の所得の年度帰属について、「収入すべき金額」という文言からは、現金主義ではなく発生主義的なものであるという手掛かりしかないとする見解もあり、細かな判断基準は法律では定められていない¹⁰²。そこで、税務執行上は、所得税基本通達によ

⁹⁵ 金子・前掲注(1) 317頁、岡村・前掲注(57) 61頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。「収入すべき金額」について、権利確定主義の採用を明示した裁判例として、たとえば、最決昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、最判昭和53年2月24日・前掲注(3)等がある。

⁹⁶ 金子・前掲注(1) 317頁。

⁹⁷ 金子・前掲注(2) 284頁。

⁹⁸ 最決昭和40年9月8日・前掲注(95)。

⁹⁹ 最決昭和40年9月8日・前掲注(95)、最判昭和49年3月8日・前掲注(91)、最判昭和53年2月24日・前掲注(3)

¹⁰⁰ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号(1965年)94頁。

¹⁰¹ 金子・前掲注(2) 301頁。

¹⁰² 植松・前掲注(2) 32頁参照。

ってその中身の解釈が明らかにされており、それに依存するところが大きいとされている¹⁰³。

(2) 趣旨

所得税法が権利確定主義を採用していることは前記のとおりであるが、ここから、権利確定主義が採用されている趣旨について検討する。

法 36 条 1 項が「収入すべき金額」と定め、権利確定主義を採用している趣旨について、裁判例では、「……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〔下線は筆者〕、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」¹⁰⁴とされている。すなわち、現実の収入時期は納税者が操作しやすく、恣意的な所得金額の操作に利用される恐れがあるため、権利確定主義は、課税の公平性を確保するために採られる基準であるといえる。学説でも、権利確定主義は、今日の経済取引の状況や現金主義による難点（納税者の操作が容易であること）から、一般に支持されている¹⁰⁵。

このように、権利確定主義は、上記のような趣旨から一般に妥当性のある基準とされている。この点、法が、発生主義を前提とした権利確定主義を採ることの趣旨について、政府税制調査会は、以下の見解を示している。当該見解は、権利確定主義は発生主義と結果的に一致することが多いことを指摘しつつ、「……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、ほか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。」という見解である¹⁰⁶。すなわち、基本的には、権利確定主義と発生主義のいずれによっても所得の年度帰属の判断の結果は変わらないところ、会計上の事実行為に立脚することなく、納税者を統一的な法的基準によって律することに、権利確定主義を採用する意味があると考えられる。

2. 沿革

ここまでで、法 36 条 1 項の解釈には、権利確定主義が採用されており、その趣旨につい

¹⁰³ 注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2019年）1023頁参照。

¹⁰⁴ 最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注 (3)。

¹⁰⁵ 谷口・前掲注 (45) 355 頁、金子・前掲注 (1) 317 頁、岡村・前掲注 (57) 61 頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

¹⁰⁶ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和 38 年 12 月）15 頁。

でも一定の妥当性があることを明らかにした。ここからは、権利確定主義の沿革について整理する。

法において、「収入すべき金額」という文言が用いられるようになったのは、昭和 22 年の法改正によるもの（昭和 22 年法律第 27 号）がはじめてであり、この改正前は、法において、所得の年度帰属についての定めはなかった¹⁰⁷。上記改正により創設された旧法 10 条が、現行法 36 条の原型となっている¹⁰⁸。ただ、それ以前も、無記名の公社債・株式の利子・配当の収入金額については、現金主義によることが規定されていたため、逆に、収入金額の計上時期の基準は、原則発生主義的なものであることを示唆していたとも考えられている¹⁰⁹。

「収入すべき金額」の解釈としては、昭和 26 年に、所得税基本通達（昭和 26 年直所 1-1）194 が、権利確定主義をはじめて明文化した¹¹⁰。すなわち、「収入金額とは、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〔下線は筆者〕をいう。」との文言である。これが、現在でも用いられる「権利確定主義」の淵源となったと考えられる¹¹¹。しかし、その後、所得税基本通達も、昭和 45 年の改正後は、権利確定主義を採っている内容にはなっていない¹¹²。

しかし、前記のとおり、権利確定主義は、現在も所得の年度帰属の判断基準の原則として、学説において通説とされ、裁判例でも採用されている¹¹³。

3. 判例理論

ここまでで、所得の年度帰属の基本的考え方を整理し、法における所得の年度帰属の判断基準には、広義の発生主義を前提として、権利確定主義が採られていることを確認した。では、権利確定主義とは、具体的にどのような基準であるのか、すなわち、どのような事実があれば権利が確定し所得として認識されることとなるのか、判例理論として、最高裁の先例

¹⁰⁷ 植松・前掲注（2）33 頁，武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）3123 頁参照。

¹⁰⁸ 武田・前掲注（107）3123 頁参照。

¹⁰⁹ 植松・前掲注（2）33 頁参照。

¹¹⁰ 注解所得税法研究会・前掲注（103）1023-1024 頁，植松・前掲注（2）31 頁参照。

¹¹¹ 植松・前掲注（2）31 頁参照。

¹¹² 田中・前掲注（2）163 頁，植松・前掲注（2）31 頁，注解所得税法研究会・前掲注（103）1027 頁参照。

¹¹³ 金子・前掲注（1）317 頁，谷口・前掲注（45）355 頁参照。近時の裁判例として、たとえば、大阪高判令和 4 年 4 月 15 日労旬 2013 号 62 頁，東京地判平成 30 年 1 月 23 日税資 268 号順号 13115，東京地判平成 28 年 1 月 21 日訟月 62 卷 10 号 1693 頁，東京高判平成 29 年 7 月 6 日・前掲注（9）等がある。

を分析し、検討する。

(1) 最高裁昭和 40 年 9 月 8 日決定

所得の年度帰属が争われた裁判例は多く存在するなかで、最高裁として権利確定主義の意義や趣旨を示した先例の一つ目に、最高裁昭和 40 年 9 月 8 日決定がある¹¹⁴。当該最高裁昭和 40 年決定は、以下のとおり、現行法 36 条 1 項と同旨の旧法 10 条 1 項について、以下のとおり、その解釈を判示した。

「なお、所得税法 10 条 1 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。」

上記判示から、「収入すべき金額」の解釈には権利確定主義が採用されていること、及び事業所得にかかる売買代金債権については、「法律上行使できるようになったとき」に権利が確定するものとわかる。

当時の調査官解説では、「本来その年度に現実に収入のあった金額を収入すべき金額とするのが正当である。そうすると、権利の確定する時期は、現実に収入のあったとき、もしくは現実に収入のあるべきときとするのが望ましいことになる。」¹¹⁵と述べられており、本来は、現実の収入を捉えて課税すべきと解している。そのうえで、「個々の契約ごとに、さらには個々の現実の収入ごとに権利の確定する時期が異なることになると、適正な収入の把握はきわめて困難面倒になる。このようにして、手続の便宜ということを考慮すると、権利の確定する時期は、契約の成立したとき、もしくは契約が効力を生じたときとするのが望ましいことになる。」¹¹⁶とも述べられていることから、手続きの便宜の観点から、収入の認識は、現実の収入時点ではなく法律上行使できるようになった時点捉えることとしたものと考えられる。

(2) 最高裁昭和 49 年 3 月 8 日判決

二つ目に、最高裁昭和 49 年 3 月 8 日判決がある¹¹⁷。当該最高裁昭和 49 年判決は、以下

¹¹⁴ 最決昭和 40 年 9 月 8 日・前掲注 (95)。評釈として、坂本武志「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 40 年度 (1971 年) 頁, 同「判批」曹時 17 卷 11 号 (1965 年) 171 頁, 植松守雄「判批」別冊ジュリ 17 号 (1968 年) 104 頁, 吉良実「判批」税経通信 33 卷 14 号 (1978 年) 148 頁, 須貝脩一「判批」シュト 49 号 (1966 年) 10 頁。

¹¹⁵ 坂本・前掲注 (98) 182 頁。

¹¹⁶ 坂本・前掲注 (98) 182-183 頁。

¹¹⁷ 最判昭和 49 年 3 月 8 日・前掲注 (95)。評釈として、佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 49 年度 (1977 年) 198 頁, 同「判批」曹時 28 卷 1 号 (1976 年) 113

のとおり、権利確定主義の意義とその趣旨を判示した。

「……同法 10 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つたものとして、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。

（中略）

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つ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、その課税に当たつ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の時期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つ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。〔下線は筆者〕

上記判示から、「収入すべき金額」については権利確定主義が採用されていること、及び権利確定主義は、徴税政策上の技術的見地から、納税者の恣意性を排除し公平性を確保する趣旨であることが示されている。前記最高裁昭和 40 年決定に比べて、権利確定主義の趣旨が明確に示されている。一方で、権利確定主義の具体的内容、すなわち、どのような事情により権利が確定したと判断するのかについては、判示内容からは明らかでない。また、権利確定主義のもとで、現実の収入を得ていない段階で課税所得の計算を行うことにより、実際の収入が得られなかった場合に、後の是正の必要が要請されるという反面もあることがわ

頁、同「判批」ジュリ 567 号（1974 年）57 頁、金子宏「判批」ジュリ臨増 590 号（1975 年）32 頁、太田匡彦「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）200 頁、遠藤博也「判批」民商 72 巻 1 号（1975 年）113 頁、伊澤祐馬「判批」税 73 巻 1 号（2018 年）67 頁、兼平裕子「判批」税法学 573 号（2015 年）65 頁、酒井克彦「判批」税理 54 巻 1 号（2011 年）50 頁、堺沢良「判批」税経通信 33 巻 14 号（1978 年）226 頁、斉藤健「判批」税理 17 巻 13 号（1974 年）135 頁、中川一郎「判批」シュト 152 号（1974 年）1 頁、高橋靖「判批」税研 106 号（2002 年）33 頁、渡辺徹也「判批」法政研究 82 巻 2・3 号（2015 年）793 頁等がある。

かる。

(3) 賃料増額請求事件

三つ目に、前掲賃料増額請求事件がある¹¹⁸。賃料増額請求事件は、旧法 10 条の解釈について、前記の二つの最高裁の考え方と同様の規範を定立した。

「同法 10 条 1 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つ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
……。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……。〔下線は筆者〕」

上記判示に加え、権利確定主義を採用する趣旨についても、最高裁昭和 49 年判決と同義の趣旨が示されている。また、賃料増額請求事件では、「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」とされている点に特色がある。つまり、当該判示から、権利の確定時点の判断においては、一義的な判断基準を設けられるものではないと考えられる。また、最高裁昭和 49 年判決と比較すると、「権利が確定的に発生した場合」という文言がない。

4. 学説の整理

裁判例では、一貫して法 36 条 1 項の「収入すべき金額」の解釈には権利確定主義が妥当することが示されてきたが、学説においては、権利確定主義が原則的基準として採られている現状は認めつつ、権利確定主義に関して批判的な立場で論じられることもある。なお、権利確定主義は法人税法における益金の計上時期の判定基準でもあり、その意味で、法と法人税法とを区別せずに論じられることも多いため、ここでも、基本的には法と法人税法を区別せず権利確定主義に関する学説を整理する。

(1) 肯定説

肯定説の代表的な見解は、発生主義の下における所得の年度帰属の問題は、所得がいつ実現したか、すなわち所得の実現時期の判定の問題にほかならないとし、通達の変遷、企業会計原則との整合性、実現主義の妥当性を検討したうえで、権利確定主義は、法の解釈上、所得の実現時期の判定基準として現在も妥当性を有していると解すべきとする¹¹⁹。すなわち、この見解は、前提として所得の実現を基準としているが、後述するように、実現主義で統一すべきとする見解を明確に否定する。なぜならば、所得の範囲を画する意味の実現主義と、

¹¹⁸ 最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注 (3)。

¹¹⁹ 金子・前掲注 (2) 282-301 頁参照。

所得の年度帰属の判断基準としての実現主義の二つの意味のうち、前者を肯定し、後者を否定するからである¹²⁰。そのうえで、権利確定主義を肯定する場合にも、その適用にあたっては、取引の種類ごとに適切な基準を設定すべきと、今後の課題が指摘される¹²¹。

(2) 否定説

否定説は、権利確定主義が、画一的で明確な基準として機能していないことから論じるものである。その代表的なものに、実現主義で統一すべきとする見解がある¹²²。この立場のうち、通達、企業会計、判例などを総合的に検討し、「実現」と「権利確定」は対応することが多く、特に、個人の収入金額計上基準全体の枠組みは、事業所得における「実現主義」の考え方が中軸となっているとする見解がある¹²³。

また、同じ実現主義で統一すべきとする見解に、所得の実現が主要事実であり、権利確定主義及び管理支配基準による判定が、それを推認させる間接事実であるとし、所得の実現とは、所得の処分可能性を本質的要素とするとする見解がある¹²⁴。しかし、実現主義で統一すべきとする見解に対して肯定説からは、「実現の観念が未実現の利益の排除という点を除いては、不明確な内容のものであるだけに、それが明確な解答を提供できるとは考えられない」¹²⁵として、所得の実現時期の判定には法的な基準が必要であるとの批判がある。

その他の否定説には、権利確定主義は、はじめから権利義務にかかわりのない損益については本来有効な年度帰属に関する基準とはならず、税法上の損益のすべてに通ずる原則ではないとする見解がある¹²⁶。

第4節 管理支配基準

1. 管理支配基準の意義

これまで述べてきたとおり、法36条1項における「収入すべき金額」の解釈には、権利確定主義が採用され、所得の年度帰属の原則的判断基準として用いられている。しかし、権利が確定していなくても、収入と認識される場合があり、その際に適用されるのが管理支配基準である。管理支配基準とは、「利得が利得者の管理支配（control）の下に入った場合」¹²⁷や、「権利が確定したのとほとんど同じくらいの『程度』の『現実の管理支配』が及んで

¹²⁰ 金子・前掲注(2) 296頁参照。

¹²¹ 金子・前掲注(2) 301頁参照。

¹²² 植松・前掲注(2) 30頁、谷口・前掲注(2) 1頁参照。

¹²³ 植松・前掲注(2) 105-107頁参照。

¹²⁴ 谷口・前掲注(2) 24頁参照。

¹²⁵ 金子・前掲注(2) 297頁。

¹²⁶ 清永・前掲注(100) 94頁参照。

¹²⁷ 金子・前掲注(2) 303頁。

いる場合」¹²⁸に収入金額とする基準と説明される。なお、「権利確定主義」は裁判例でその文言がそのまま用いられる一方で、管理支配基準は、適用された事例において、「管理支配基準」という文言は用いられていない。すなわち、「管理支配基準」という基準の名称は、学説において呼ばれるものである¹²⁹。

では、どのような場合に、権利確定主義ではなく管理支配基準が適用されるのであろうか。管理支配基準が適用された事例として、最高裁昭和46年11月9日判決がある¹³⁰。本事案は、利息制限法所定の制限利率を超過した利率による制限超過利息について、違法な収入が所得を構成するか否かが争われた事案である。

裁判所は、制限超過利息について、課税の対象となるべき所得は法律的性質によって決められるものではないとして、違法な収入も所得として課税の対象になるとしたうえで、その認識時点について、以下のように判示した。

「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、現実に収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。」

(中略)

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、事実上期待す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

¹²⁸ 佐藤・前掲注(4)263頁。

¹²⁹ 金子・前掲注(2)303頁、谷口(45)355頁、岡村・前掲注(57)62頁〔岡村忠生執筆部分〕、佐藤・前掲注(4)263頁参照。

¹³⁰ 最判昭和46年11月9日・前掲注(7)。評釈として、可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和46年度(1972年)645頁、同「判批」曹時24巻10号(1972年)218頁、北野弘久「判批」ジュリ臨増509号(1972年)49頁、竹下重人「判批」判評158号(1973年)17頁、上田明信「判批」金商383号(1973年)2頁、渋谷雅弘「判批」別冊ジュリ253号(2021年)66頁、清永敬次「判批」民商67巻4号(1972年)53頁、東法子「判批」手形研究271号(1978年)34頁、松沢智「判批」ひろば25巻2号(1972年)53頁、山本直毅「判批」税72巻6号(2017年)155頁、藤浦照生「判批」税経通信33巻14号(1978年)144頁、堺沢良「判批」税経通信27巻4号(1972年)201頁、中川一郎「判批」シュト117号(1971年)1頁等がある。

る（もつとも、これが現実に収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。）。〔下線は筆者〕

すなわち、違法な所得も課税の対象になるものの、その基礎となる約定自体が無効であり法的に利息債権は生じないから、法的な権利の確定を捉える権利確定主義のもとでは所得として認識することはできない。一方、それが現実に収受された場合には、法的な権利の確定がなくても所得を構成することとなる。

なお、裁判所は、制限超過利息について、未収の場合には「収入実現の蓋然性」がないことを理由に収入すべき金額には該当しないとしている。このことから、「収入実現の蓋然性」という尺度によって、収入の認識時点が判定されると考えられ、現実に受け取った場合には、「収入実現の蓋然性」があるために所得として認識されるとの理解が可能である。

さらに、裁判所は、現実に収受されている点に着目しているが、所得の年度帰属は、原則権利確定主義によって判定されるものである。この点、上記のとおり、権利確定主義は現実の収入を捉える基準ではない。したがって、本事案は、権利確定主義とは異なる判断基準によって所得の年度帰属が決定されている。このように、権利が確定していなくても、収入への管理支配に着目して所得を認識する基準が管理支配基準と呼ばれる¹³¹。

なお、管理支配基準の意義に関する詳細な検討は、第4章において、管理支配基準が適用された他の事例の検討とともに述べる。

2. 管理支配基準の位置づけ

前記のとおり、管理支配基準は、権利の確定がなくても、収入に対する管理支配を及ぼした場合に所得を認識する基準である。しかし、これまで述べてきたとおり、「収入すべき金額」の解釈には、原則権利確定主義が採用されている。

所得の年度帰属の一般的な判断基準に関する法の規定は、法36条1項の「収入すべき金額」しか存在しない。このことから、「収入すべき金額」とは、「収入すべき権利の確定した金額」のことをいう（権利確定主義）とすると、権利が確定していなければ、法においては収入として認識されないという論理があり得る。すなわち、権利の確定がなくても収入として認識する管理支配基準は、法の規定からどのように導かれるのかが不明確であると考えられる。

しかしながら、管理支配基準は、裁判例でも用いられている基準である¹³²。また、学説

¹³¹ 渋谷・前掲注(130) 67頁、谷口・前掲注(45) 355頁参照。

¹³² 最判昭和46年11月9日・前掲注(7)、最判昭和53年2月24日・前掲注(3)、最判昭和60年4月18日・前掲注(7)、最判平成10年11月10日・前掲注(7)、高松高判平成8年3月26日・前掲注(7)。

でも、その存在は認められている¹³³。しかし、前記のとおり、裁判例及び学説では、管理支配基準における、「管理支配」の意義及び権利確定主義との関係について、見解が統一されていない状況である。なおかつ、前記のとおり、法36条1項の「収入すべき金額」からは、管理支配基準の考え方は想定し得ないとも考えられよう。それでは所得税法上、この管理支配基準の位置づけについては、どのように考えるべきであろうか。これらの点につき、本論文では、第4章において検討し、明らかにする。

第5節 小括

本章では、まず、所得の年度帰属を判定するための前提となる所得概念について、法は包括的所得概念を採用していることを確認した。そして、包括的所得概念のもとでは、新たな経済価値の流入をすべて所得と観念し、10種類の所得区分を設けていることから、統一的な所得の年度帰属を判定する基準として、発生主義を前提とした権利確定主義が採用されている。しかし、権利確定主義においても、それぞれの権利の特質を考慮して判断する必要があり、一義的に判断できるものではないことがわかる。

そのうえで、権利確定主義が妥当しない場合には、管理支配基準が適用される場合がある。この管理支配基準については、裁判例及び学説において、権利が確定していなくても所得として認識するための「管理支配」の意義、及び権利確定主義との関係が明確ではない。なおかつ、前記のとおり、法36条1項の「収入すべき金額」からは、管理支配基準の考え方は想定し得ないとも考えられよう。これらの点は、より詳細な検討が必要であるから、第4章において、明らかにする。

次章では、権利確定主義の具体的適用場面として、権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属について考察する。なぜならば、この点を明らかにしてはじめて、本論文の問題の所在における、権利発生の原因事実について争われた場合のなかで、特に供託された事例についての検討が行えるからである。

¹³³ たとえば、金子・前掲注(2)282頁、田中・前掲注(8)1頁、酒井・前掲注(8)55頁等がある。

第3章 権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属

本章では、権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属について、過去の事例を整理したうえで、権利確定時点の判断において、紛争の存在を考慮すべきか否かを検討する。すなわち、ある権利について争いが生じた場合、当該権利の確定時点は、通常の場合（争いがなかった場合）とは異なり、紛争解決時まで引き延ばされることとなるのか否かを検討する。

第1節 権利確定が紛争解決時とされなかった事例

権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属について争われた裁判例はいくつか存在するが、本節では、権利の確定が紛争解決時とされなかった事例を分析する。

1. 大阪地裁昭和44年12月2日判決

一つ目の事例として、大阪地裁昭和44年12月2日判決がある¹³⁴。本事案は、土地収用裁決について、裁決手続に違法があるとする裁決取消しの訴訟が係属中である場合に、当該土地収用裁決に基づく損失補償金が「収入すべき金額」に当たるか否かが争われた事例である。裁判所は、以下のとおり、土地収用裁決による収用の時期に権利が確定すると判示した。

「……土地収用法に基づいて収用の裁決がなされれば、それによつて起業者は収用の時期に当該土地又は物件の所有権を取得し、当該土地又は物件に関するその他の権利は消滅し、起業者は収用の時期までに被収用者に係る補償金の払渡をしなければならないという法的効果を生ずるものであり（土地収用法第101条第1項、第95条第1項）、この効果は行政処分たる収用裁決の効果として、権限のある機関によつて取消されるまで一応適法の推定をうけ、被収用者はもちろん、第三者も国家機関もその効力を否定することのできないものであり（行政処分の公定力）、この裁決に対して裁決取消の訴訟が提起されたとしても若くはその訴訟が係属中であるとしても、単にそれだけの事由によつて何等の変動も生ずべきものではないから、収用の裁決によつて被収用者は裁決に係る補償金額（その請求権の金額）について『収入する権利の確定した金額』を取得するというに妨げないと言ふべきである。〔下線は筆者〕」

すなわち、裁判所は、行政処分の公定力を根拠として、訴訟が係属中であるという事実は、所得の年度帰属の判断において変動が生ずる事由と考えない立場である。したがって、本事案では、土地収用裁決がなされたときに、土地収用裁決に基づく損失補償金に係る権利は確定すると判断したものである。

¹³⁴ 大阪地判昭和44年12月2日・前掲注(3)。評釈として、吉良実「判批」シュト109号(1971年)33頁等がある。

2. 静岡地裁昭和 60 年 3 月 14 日判決

二つ目の事例として、静岡地裁昭和 60 年 3 月 14 日判決がある¹³⁵。本事案は、自動車事故の被害者に対する診療報酬について、当該事故の加害者との債権者代位調停が不成立となり、その後当該事故の加害者との間で交渉が行われた場合の、当該診療報酬の年度帰属が争われた事案である。裁判所は、以下のとおり、上記診療報酬は、患者への診療が行われたときに権利が確定すると判示した。

「……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であるが、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の収入金額として計上すべきものと解される。

(中略)

しかしながら、交通事故の被害者に対して診療行為を行ったことによる医師の報酬請求権も、医師が診療契約に基づいて保険診療又は自由診療の形式により治療を行うことによって直ちにその金額が定まる性質の権利であり、また、山本と事故の加害者間の示談の内容、事故の加害者が支払うべき治療費の額に関する原告と事故の加害者間の合意の内容は、いずれも原告の山本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から、原告の主張は失当である。〔下線は筆者〕

すなわち、裁判所は、診療報酬債権について争いがある事実は、所得の年度帰属の判断において、考慮されないという立場である。その理由として、診療行為による報酬は、当該診療行為を行った時点でその金額が定まる性質であることが挙げられており、権利の特質を考慮して決定されていることがわかる。また、示談や合意の内容が、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ことも理由に挙げられている。この点、示談や合意の内容の詳細が明らかではないため判然としないが、その内容によっては、納税者自ら診療報酬額を収入として申告する法の観点でいえば、影響はあるようにも思われる。

3. 静岡地裁平成 8 年 7 月 18 日判決

三つ目の事例として、静岡地裁平成 8 年 7 月 18 日判決がある¹³⁶。本事案は、土地の時効取得を原因とする所有権移転登記手続を請求する訴訟が提起された場合の、当該土地時効取得による利得の年度帰属が争われた事例である。裁判所は、以下のとおり、土地の時効取

¹³⁵ 静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日・前掲注 (3)。

¹³⁶ 静岡地判平成 8 年 7 月 18 日・前掲注 (3)。評釈として、水島淳「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 32 頁、同「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 32 頁、西山由美「判批」租税法研究 26 号 (1998 年) 122 頁等がある。

得による利得に係る権利が確定するのは、時効援用時であると判示した。

「所得税法 36 条 1 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』と解すべきところ、取得時効の援用によって、占有者が当該資産につき時効利益を享受する意思が明らかになり、かつ時効取得に伴う一時所得に係る収入金額を具体的に計算することが可能になるのであるから、所得税法上も、時効援用時に時効取得に伴う一時所得に係る収入金額が発生するものと解すべきである。

なお、時効援用後に、訴訟等において取得時効にかかる事実が否定されたり、あるいは必要経費が発生したような場合には、納税者は、更正の請求により、減額更正を求めることができるのであるから（国税通則法 23 条 2 項 1 号）、時効援用後も訴訟等が係属していることをもって、時効援用時に一時所得の発生がないということとはできない。〔下線は筆者〕

法において、土地の時効取得による一時所得の年度帰属の考え方は、①占有開始時説、②時効完成時説、③時効援用時説、④判決確定時説、の 4 つがある¹³⁷。裁判所は、③時効援用時説の立場に立ち、たとえ紛争が生じていても課税関係に変動はないという判断をしている。

このように、そもそもの土地の時効取得による利得の年度帰属の考え方が分かれるなかで、時効取得について紛争が生じている場合にも、裁判例が示すように時効援用時説を採るべきか否かを考える必要がある。なぜならば、紛争が生じていれば、時効取得者は、対象となる土地を取得できるか否かが未確定であり、時効援用時に課税を受けても、当該土地を処分して納税資金を捻出することができないという不都合が生じ得るからである¹³⁸。この点、学説では、例外的に、紛争係属中の場合は、紛争解決の時点をもって権利が確定すると考えるべきとの見解があり、裁判例と学説とで考え方が分かれている¹³⁹。

4. 東京地裁平成 24 年 12 月 11 日判決

四つ目の事例として、東京地裁平成 24 年 12 月 11 日判決がある¹⁴⁰。本事案は、原告である退職年金の各受給権者（以下、「原告ら」という。）が、同 17 年 4 月 1 日の適格退職年金制度の終了に伴って支払われようとした各一時金について、その金額が争われていたため、同年 6 月 27 日に原告らが当該各一時金は受け取られずに供託されていたところ、同 19 年 3 月 6 日に上記訴訟の和解が成立し、同 19 年、同 20 年に原告らが当該供託金を受け取ったという事実関係である。

¹³⁷ 水島・前掲注（136）33 頁参照。

¹³⁸ 水島・前掲注（136）33 頁参照。

¹³⁹ 判決確定時説を採る学説として、佐藤英明「訴訟で争われている権利にもとづく収入の年度帰属」税務事例研究 133 号（2013 年）38-39 頁、望月爾「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）87 頁、田中治「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）87 頁。

¹⁴⁰ 東京地判平成 24 年 12 月 11 日・前掲注（3）。

そのような事実関係のもと、本事案は、上記各一時金は、平成17年分の所得か、同19年分の所得かについて争われた事案である¹⁴¹。裁判所は、以下のような理由から、上記各一時金は、平成17年分の所得となると判示した。

「本件各一時金は、a社が本件年金制度の終了に伴い本件年金信託契約を解約したことによって支払われたものであるところ、……a社は平成17年4月1日付けで本件年金制度を終了させ本件年金信託契約も解約したことが認められるから、本件各一時金については、平成17年4月1日の時点で、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ものといえることができる。

(中略)

……原告らは、平成17年4月20日付けの通知書により本件各一時金の額の通知を受けた後は、いつでも本件各一時金を受領し、又は供託された本件各一時金の還付を受けることが可能であっただけでなく、別件訴訟における本件和解においては、a社が本件年金制度終了に関する紛争の和解金を支払うことになったものの、供託された本件各一時金の額については何ら変更されることはなく、むしろ、本件各一時金が将来の年金給付の総額の60.2パーセントに代えて支払われるものであることを確認し、原告らが供託された本件各一時金の還付を行うものとされたことが認められる。

そうすると、原告らが本件年金制度の終了を争っていたとしても、本件各一時金については、平成17年4月1日の時点で、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であったことには変わりがないし、平成19年3月6日にされた本件和解がこのような状態に変化を及ぼしたともいえないから、本件和解によって本件各一時金の支払を受ける権利が確定したとは認められない。〔下線は筆者〕

裁判所は、上記一時金について、法律上行使できるようになった時点を重視し、争われているか否かに関わらず、年金制度の終了、すなわち年金信託契約の終了をもって権利が確定するものと判断した。また、和解の内容が、一時金に係る権利を行使できる状態に対して影響を及ぼすものではなかったことも、紛争解決時に権利が確定するとしなかった理由として挙げられている。これは、前記静岡地裁昭和60年判決と同様の理由付けである。

第2節 権利確定が紛争解決時とされた事例

1. 東京高裁昭和51年1月23日判決

¹⁴¹ 東京地裁平成24年12月11日判決においては、各受給権者が受け取る一時金が、一時所得に該当するか、退職所得に該当するかについても問題となったが、裁判所は、「本件各一時金が本件各受給権者に支払われることになったのは、本件年金制度の終了に伴う本件年金信託契約の解約という一時的、偶発的な事由によるものである以上、本件各一時金は一時所得に該当するものというべきである。」として、一時所得であると判示した。

他方で、権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属について、その争いが解決した時点を権利確定時点とした事例がある。そのような事例の一つ目として、東京高裁昭和 51 年 1 月 23 日判決がある¹⁴²。本事案は、土地の交換契約が締結されたが、契約の効力及び交換により取得する土地の範囲について相手方が訴訟で争い、所有権移転請求権に代わる填補賠償金の年度帰属が争われた事例である。裁判所は、以下のような理由から、当該金員は和解が成立したときに権利が確定すると判示した。

「前記交換契約書の第 6 条には交換による所有権移転登記手続の時期は両者協議のうえ定める旨が規定されており、その第 10 条（前記〈二〉の条項）には訴外会社より原告に所有権を移転する土地（乙土地）の所有権移転登記の日は昭和 36 年 11 月 30 日と『予定する』と定めてあるにすぎないことを根拠として、未だ訴外会社には乙土地の所有権を原告に移転すべき義務の不履行がないとの主張ならびに権利濫用の主張であることが認められ、右の主張は、右の交換契約書の文言や丙土地が訴外会社が工場建設のため取得した工場用地の一部である点を考えると、いちがいに明らかに不当な主張であるともいいきれないのである。……たとえ譲渡資産が確定しても、取得資産が確定しない以上譲渡所得は確定しないと解するのが相当であり、したがって、本件においては昭和 36 年中の前記交換契約の成立によつて原告の訴外会社に対する甲土地の所有権移転義務が確定したとはいつても、原告の取得資産が確定しなかつた以上、昭和 36 年中には原告の甲土地の譲渡による譲渡所得はなく、昭和 43 年 12 月 24 日成立の前記和解によつて原告が甲土地の譲渡による実質的対価である填補賠償金 5600 万円の支払を受ける権利が確定し、これによつて原告に甲土地の譲渡による譲渡所得が発生したものと判定せざるを得ない。〔下線は筆者〕」

上記判示から、権利発生の原因事実について争うことに正当性があることを理由として、和解が成立した時をもって権利が確定するものと判断しているといえる。この理由づけは、和解が成立したときの収入とする考え方について、争うことに一定の正当性がなければ、どのような争いであっても、争われているという事実のみをもって和解が成立したときの収入とすることを認めてしまい、課税の公平性（争わなかった納税者との公平性）が保たれないことが懸念されていると考えられる。

2. 賃料増額請求事件

二つ目の事例として、前掲賃料増額請求事件がある¹⁴³。本事案は、民集に登載された最高裁判例である点で、相当の重要性があるものと考えられる。最高裁は、以下のように判示し、争われた増額賃料債権については、判決、和解があったときに権利が確定すると判断した。

¹⁴² 東京高判昭和 51 年 1 月 23 日・前掲注 (3)。なお、上告棄却で確定（最判昭和 54 年 6 月 21 日訟月 25 卷 11 号 2858 頁）。

¹⁴³ 最判昭和 53 年 2 月 24 日・前掲注 (3)。

「……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。〔下線は筆者〕」

すなわち、増額賃料債権については、増額すべき事情があるかどうか、及び相当の賃料の金額がどれほどであるかは、裁判が確定するまで正確に把握することができないことを理由に、裁判が確定するまでは権利が確定しないと判断された。一方で、増額賃料債権は、賃料増額請求の意思表示が相手方への到達することにより生ずるものとも述べられている。これらのことから、このような権利の特質を考慮したとしても、争いが生じている場合には、そもそも増額賃料債権の存在自体が確定してないために、その点を重視して、裁判が確定するまでは課税すべきではないとされていることから、紛争の存在が、権利の確定に相当程度の影響を及ぼしたものと理解ができる。

3. 札幌地裁平成10年6月29日判決

三つ目の事例として、札幌地裁平成10年6月29日判決がある¹⁴⁴。本事案は、不動産の譲渡における仲介行為に係る役務提供に関する契約の存否が争われ、当該仲介行為に係る弁護士報酬の年度帰属が争われた事例である。

裁判所は、以下のように判示し、上記弁護士報酬は、訴訟上の和解が成立した年分の総収入金額に算入すべきと判断した。

「本件のような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、収入の原因なる権利が確定したものであるということが出来る。しかし、本件においては、原告の報酬請求権は相手方から否認されたため、訴訟が提起されて、仲介に関する契約が原告との間で締結されたかどうか、締結されたとして原告の役務の提供と不動産賃借権の譲渡契約の成立との間に因果関係があるかが争われた。

このように、当事者間に権利の存否についての争いがあるため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たものということは困難である（中略）。この場合、当事者間に訴訟上の和解が成立し、その

¹⁴⁴ 札幌地判平成10年6月29日・前掲注(3)。

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。〔下線は筆者〕

上記判示では、権利の存否について争われた場合には、原則的な（争いがない場合の）権利確定時点ではなく、紛争解決時まで権利確定時期が延びることが示されている。ただ、「和解において具体的な報酬金の額が約定されたときは」と条件が付されていることから、和解の内容には重要性があると考えられる。

第3節 紛争の存在と権利確定時期

ここまで、権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属が争われた事例について、権利確定が紛争解決時とされた場合とされなかった場合とで整理した。では、権利発生の原因事実について争われている点では同様の事例が、なぜ異なる結論になるのだろうか。この点につき、どのような事実関係によって結論が分けられるべきなのかを検討する。

1. 課税実務において採用される考え方

権利発生の原因事実について争われた場合の権利確定時期について、紛争解決時とするのか、それとも紛争がない場合と同じ取扱いとするのか、その判断基準を検討するために、まず、課税実務で実際に用いられている考え方を確認する。

(1) 所得税基本通達 36-5

所得税基本通達（以下、本章において「通達」という。）36-5は、不動産所得の総収入金額の収入すべき時期について、係争がある場合とない場合とに分けて定めている。

係争がない場合（原則的取扱い）については、「契約又は慣習により支払日が定められているものについてはその支払日、支払日が定められていないものについてはその支払を受けた日（請求があったときに支払うべきものとされているものについては、その請求の日）」（通達 36-5(1)）としている。

他方で、係争がある場合については、「賃貸借契約の存否の係争等（未払賃貸料の請求に関する係争を除く。）に係る判決、和解等により不動産の所有者等が受けることとなった既往の期間に対応する賃貸料相当額（賃貸料相当額として供託されていたもののほか、供託されていなかったもの及び遅延利息その他の損害賠償金を含む。）については、その判決、和解等のあった日。ただし、賃貸料の額に関する係争の場合において、賃貸料の弁済のため供託された金額については、(1)に掲げる日」（通達 36-5(2)）としている。

すなわち、不動産所得の収入すべき時期は、原則は支払日又は支払いを受けた日であるが、係争がある場合には、原則的取扱いとは異なり、判決、和解等のあった日となる。したがって、上記通達は、係争の存在によって、不動産所得の権利確定時期が変動することを示している。上記通達に関して、「判決、和解等により賃貸人が受けることとなる過去の賃貸料相

当額は、法律적으로는本来過去の支払期において支払を受けるべきものであったとしても、その時点においてはその実現の可能性が客観的に認識し得る状態にあるとはいえない¹⁴⁵ため、上記のような取扱いとされたと説明される。

ただし、通達は、法律ではなく、上級行政機関が下級行政機関に対して発する文書による訓令（命令）であるから、行政外部の者に法的拘束力を持たない¹⁴⁶。そもそも、租税の賦課徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）¹⁴⁷。したがって、納税者も裁判所も通達の内容には拘束されない。

しかしながら、上記通達に関して、不動産所得ではなくとも、権利の存否について争いがある場合には、上記通達を参考にして判断することは租税法律主義違反にならないとして、不動産所得以外の所得についても、係争の存在を考慮して判断すべきことを示唆する見解がある¹⁴⁸。

（2）支払いに関して争われた死亡保険金の年度帰属

次に、実務解説書のなかで、紛争の存在を考慮して権利の確定時期を判断すべきことを示すものがある¹⁴⁹。具体的には、海外旅行障害保険の被保険者が海外旅行中に事故で死亡したが、保険会社から、死亡原因は免責事由の自殺であるとして死亡保険金の支払いを拒絶され、当該保険金の支払いを求める訴訟の判決確定により当該保険金の支払いが受取人に対してなされた場合に、当該保険金の収入すべき時期は、判決が確定したときとしている¹⁵⁰。

死亡保険金は、一時所得として、本来、「その支払を受けるべき事実が生じた日」が収入すべき時期とされる（法施行令 183 条 2 項、通達 36-13）。すなわち、上記のケースにおける原則的取扱いは、死亡事故が起きたときに収入すべき権利が確定するものと解される。しかし、「保険金の免責事由が争われているような場合には、保険事故が発生しただけでは、必ずしも保険金収入の実現可能性が客観的に認識しうる状態にあるとはいえず、このような場合は、保険金支払の判決などがあった時を保険金の収入時期として差し支えないと考えられます。」¹⁵¹と説明される。この点、係争中は収入の可能性の「客観的認識」が困難で

¹⁴⁵ 檜田明ほか編『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会，2021年）309頁。

¹⁴⁶ 岡村・前掲注（57）15頁〔岡村忠生執筆部分〕参照。

¹⁴⁷ 金子・前掲注（1）77頁参照。日本国憲法 84 条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定している。これが、租税法律主義の宣明と解されている。金子・前掲注（1）79頁参照。

¹⁴⁸ 木山・前掲注（9）195頁参照。

¹⁴⁹ 西野克一編『平成 22 年 2 月改訂 回答事例による所得税質疑応答集』（大蔵財務協会，2010年）418-419頁参照。

¹⁵⁰ 西野・前掲注（149）418-419頁参照。

¹⁵¹ 西野・前掲注（149）419頁。

あることを、上記解説書の説明から読み取ることができるとの見解がある¹⁵²。

確かに、保険金収入が確実に実現するか否か、客観的に判断することは困難であるため、このような紛争の存在は、収入に係る権利の確定時期を、紛争がない場合の通常の場合の時期とは異なって認識する考慮要素であるといえる。ただし、上記は、実務解説書で述べられている見解であり、絶対的な妥当性を有するものではないことに留意が必要である。

2. 争われ方の分類

ここまでで、実務における考え方として、権利発生の原因事実について争われた場合に、紛争の存在により、争われなかった場合とは異なる権利確定時期となる場合があることを確認した。

ところで、権利発生の原因事実について争われる場合には、いくつかのパターンが想定される。第一に、権利は確定しているが、その支払いがないために争われるパターンであり、第二に、権利の存否自体が争われているパターンである¹⁵³。さらに、第二のパターンについては、納税者が、権利の存在を主張する場合と、権利の存在を否定する場合とに分けられる¹⁵⁴。これらそれぞれについて、権利の確定時期についてどのように考えるべきか、以下で検討する。

(1) 現実の支払いについて争われている場合

まず、第一のパターンである、権利は確定しているが、その支払いがないために争われるパターンについて検討する。

結論からいえば、このパターンにおける紛争の存在は、権利確定主義のもとでは、所得の年度帰属に影響を与えない。なぜならば、第2章における権利確定主義の検討部分で述べたとおり、権利確定主義は、発生主義を前提とした基準であり、そもそも現実の収入の受取時点を捉える基準ではないからである。権利が確定していれば収入として認識され、後にそれを実際に受け取れなかった場合に是正が要求されることは、権利確定主義を採る反面の要請であり、未必所得に対する前納的性格を有することは、前掲最高裁昭和49年3月8日判決が示しているところである¹⁵⁵。

この点、未収であることは、課税の妨げにはならず、権利確定主義は、納税者が相手方の任意の支払いがなければ、法的手段に訴えて収入を確保できるという前提で成り立っているものとの見解がある¹⁵⁶。さらに、通達36-5(2)が、例外的取扱いの対象から「未払賃貸

¹⁵² 佐藤・前掲注(139)24頁参照。

¹⁵³ 佐藤・前掲注(139)31頁参照。

¹⁵⁴ 佐藤・前掲注(139)31頁参照。

¹⁵⁵ 最判昭和49年3月8日・前掲注(95)。

¹⁵⁶ 佐藤・前掲注(139)31頁参照。

料の請求に関する係争」を除いていることも、上記の考え方と整合する¹⁵⁷。このような理解から、前掲静岡地裁平成8年判決については、診療行為時に既に診療報酬に係る権利は確定しており、後の争いは、その収入を現実を得ることができるかどうかに関する争いと位置付けられる¹⁵⁸。

なお、正確には、上記のパターンは、本論文のテーマである「権利発生の原因事実」についての争いではないといえるが、納税者は、この点を区別して争ってはいないと考えられる。なぜならば、権利確定後に現実に収入を得られるかどうかを争っているだけの場合でも、納税者としては、そもそもの権利の存否について争っているものとして、判決、和解等があったときに権利が確定すると主張すると考えられるからである。結局のところ、権利の存否についての争いであるか否かは、裁判所の判断に委ねられる。

以上のことから、権利の存否自体が争われていないパターンに関しては、紛争の存在は権利の確定時期に影響を与えない。

(2) 権利の存否について争われている場合

次に、第二のパターンである、権利の存否自体が争われているパターンについて検討する。前記のとおり、当該パターンは、さらに、権利の存在を主張する場合と権利の存在を否定する場合とに分けられる。この点、権利の確定時期を判断する際には、両者は、権利の存否について争われている点で同じであるため、区別して取り扱わない。なぜならば、権利確定主義は、法的な権利の確定を捉える基準であり、客観的に所得を認識するものと考えられる。そうすると、権利を法律上行使できるか否かという客観的な要素を考慮すべきであり、当該権利を主張するか、否定するかは納税者の主観は考慮されるべきではない¹⁵⁹。

では、権利の存否自体が争われている場合の当該権利の確定時期は、紛争の存在により、紛争がない通常の場合とは異なり、紛争解決時に権利が確定すると考えることができるのだろうか。

この点、「収入すべき権利の基礎となる私法上の権利の存在自体が争われており、それが確実とはいえない状況にあるのだから、権利確定主義の観点からは、その権利に係争中である限り、その権利を基礎として収入すべき権利もまた確定するはずはない。」¹⁶⁰として、権利の存否自体が争われている場合には、判決、和解があったときに課税されるべきとする見解がある。その理由としては、通常は基礎となる権利の存在の確定によりそれに応じて収入

¹⁵⁷ 佐藤・前掲注(139) 32頁参照。

¹⁵⁸ 佐藤・前掲注(139) 32頁参照。

¹⁵⁹ 通常の私法関係においては、当事者の意思によって権利関係が生成されるため、権利の存在を否定して争う場合には、公法上の法律関係に基づいて権利が生じる場合が多いと考えられる。佐藤(英)・前掲注(9) 9頁参照。

¹⁶⁰ 佐藤・前掲注(139) 32頁。

すべき権利も確定すること、争われていることにより、収入すべき権利の金額が客観的に明らかではないこと、権利を現実に行使できないことが挙げられる¹⁶¹。また、前記の、通達36-5(2)及び死亡保険金に関する課税実務の考え方についても、権利の存否が争われていることにより、「その実現の可能性が客観的に認識し得る状態にあるとはいえない」という同様の説明がされている。

3. 無条件請求権説

(1) 学説

さらに、権利発生の原因事実について争われた場合の権利確定時期に関して、紛争解決時となることを示す考え方がある。それは、権利確定主義のもとで権利確定時期を判定する基準として唱えられている、無条件請求権説である¹⁶²。無条件請求権説とは、「収入を受け取る側がすべきことをすべて終えた時に、その収入を得る権利が確定したと考える」¹⁶³ものである。

具体的には、「資産の譲渡の場合についていえば、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡の時に所得は実現するという考え方である」¹⁶⁴。ただし、無条件請求権説は、所得の年度帰属について一般的に妥当する理論としてではなく、権利確定主義の一つのサブスタナードとして理解すべきともされる¹⁶⁵。

(2) 無条件請求権説の適用

無条件請求権説は、権利発生の原因事実について争われた場合に、紛争がない通常の権利確定時期とは異なって紛争解決時に権利が確定することを説明する考え方として、説得力を有する¹⁶⁶。なぜならば、権利の存否について争われていれば、納税者がなすべきことをすべて終えて、「無条件」で収入を得ることは不可能だからである。その紛争を解決してはじめて、「無条件」で収入を得ることができると考えられる¹⁶⁷。

なお、無条件請求権説の立場から、権利の存否ではなく現実の支払いについて争われてい

¹⁶¹ 佐藤・前掲注(139) 32頁参照。

¹⁶² 金子・前掲注(2) 300-301頁参照。無条件請求権説を支持する学説として、佐藤・前掲注(4) 261-263頁、谷口・前掲注(45) 358頁参照。無条件請求権説を採用したとされる裁判例として、福岡高那覇支判平成8年10月31日訟月44巻7号1202頁。

¹⁶³ 佐藤・前掲注(4) 262頁。

¹⁶⁴ 金子・前掲注(2) 301頁。

¹⁶⁵ 金子・前掲注(2) 301頁参照。

¹⁶⁶ 金子・前掲注(2) 301頁、佐藤・前掲注(139) 33頁参照。

¹⁶⁷ 佐藤・前掲注(139) 33頁参照。

る場合について考えても、結論は、前記のとおり、争いがない場合の通常権利確定時期となると考えられる。なぜならば、現実の支払いについて争われている場合には、納税者は既になすべきことを終えたうえで、その支払いについて争っていると見ることができるからである。

たとえば、前掲静岡地裁昭和60年判決は、医師が診療を行ったことでなすべきことは終えており、結果としてその支払いがないために争っていただけであるから、権利確定時期は紛争解決時とはならないといえる。他方で、賃料増額請求事件は、賃借人が賃料の増額に関して争ったため、増額賃料債権及び賃料相当額の損害賠償請求権について、増額すべき事情があるか、客観的に相当な賃料額がどれほどであるかを裁判によって確定する必要がある、係争中は納税者がなすべきことを終えていないといえるため、紛争解決時に権利が確定すると解される。

第4節 小括

以上のことから、権利発生の原因事実について争われた場合には、その争いが、単に未払いであるから争われているのではなく、権利の存否自体を争っている場合には、紛争解決時に権利が確定すると解すべきである。なぜならば、権利の存否自体が争われていれば、収入の基礎となる権利の存在が不確実であり、その実現の可能性が客観的に認識し得る状態にあるとはいえないからである。また、紛争解決時に権利が確定することの論理的な説明は、権利確定時期を判断する基準である無条件請求権説によることができる。

ただし、前記のとおり、個々の事案について、権利の存否についての争いと認定するか、既に権利は確定したうえでの現実の支払いについての争いと認定するかは、個別具体的な事実関係に基づき、裁判所によって判断されるものである。したがって、権利に関して争いがあれば、画一的に紛争解決時に権利が確定するといえるものではない。

以上の理解を前提に、権利発生の原因事実について争われ、紛争解決前にその権利による収入が供託された場合に、当該供託時点における管理支配基準の適用を検討していく。そのため、次章では、まず管理支配基準について考察する。

第4章 管理支配基準の適用範囲

前記のとおり、本論文では、権利発生の原因事実について争われた場合において、紛争解決前に当該権利に係る収入が供託されたケースでは、権利確定時点となる紛争解決を待たずに、供託時点で管理支配基準を適用すべきではないか、という問題意識がある。

なお、管理支配基準とは、利得が利得者の管理支配の下に入った場合や、権利が確定したのとほとんど同じくらいの「程度」の「現実の管理支配」が及んでいる場合に収入金額とする基準である。

そこで、本章では、供託金に対する管理支配基準の適用の検討をするために、管理支配基準について、所得の年度帰属を判断する基準として明確にする。具体的には、どのような事情があれば「管理支配」したといえるのか、つまり「管理支配」の意義が裁判例及び学説において統一されていないため、この点を明確にする。また、権利確定主義という原則的な基準が存在するなかで、管理支配基準は、どのような場合に権利確定主義に代わって適用されるのか、つまり、管理支配基準と権利確定主義の関係を明確にする。

第1節 適用された事例

1. 最高裁昭和46年11月9日判決

まず、過去の事例において管理支配基準が適用された事例を分析する。一つ目に、前掲最高裁昭和46年11月9日判決がある¹⁶⁸。裁判所は、利息制限法における制限超過利息を現実に受け取った場合について、以下のように判示した。

「……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つ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、現実に収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。〔下線は筆者〕」

「……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（もつとも、これが現実に収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、

¹⁶⁸ 最判昭和46年11月9日・前掲注(7)。

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。』」

上記の判示内容についての理解は、第2章で述べたが、改めて確認すると、制限超過利息は約定自体が無効であり、履行期の到来によつても、未収であれば権利は確定しないにも関わらず、現実に収受した場合には、その時点で所得として認識されている点である。なお、一般的な利息・損害金債権は、未収か既収かに関わらず、履行期の到来によつて権利が確定するものと判示されている。これらのことから、権利確定主義は収入を現実に受け取った時点を捉える基準ではないため、本事案は、権利確定主義ではなく、管理支配基準が適用された事例として理解できる¹⁶⁹。

では、本事案は、所得の年度帰属を判断するために、どのような事情があれば、権利の確定がなくても所得として認識されるものと考えているのだろうか。裁判所が現実に収受された場合について述べた部分からは、この点を明らかにすることはできない。しかし、未収の場合について述べた部分からは、「収入実現の蓋然性」という要素が読み取れる。すなわち、制限超過利息は、未収の場合には「収入実現の蓋然性」がないために収入金額には該当しないとされていることから、現実に受け取っている場合には「収入実現の蓋然性」があるために所得として認識される。

2. 賃料増額請求事件

二つ目に、前掲賃料増額請求事件がある¹⁷⁰。本事案では、以下のような理由から、権利発生の原因事実について争われていたため、当該権利の確定時期は紛争解決時となる一方で、現実に収受した金員については受け取った時点で所得として認識されると判示された。

「……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、賃借人がそれを争つた場合には、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、したがつて、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、課税にあつ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

¹⁶⁹ 渋谷・前掲注(130) 67頁参照。

¹⁷⁰ 最判昭和53年2月24日・前掲注(3)。

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。ただし、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。〔下線は筆者〕

上記判示から、増額賃料債権について賃借人が争った場合には、当該債権の存在を認める裁判が確定したときに権利が確定するため、係争中は未だ当該債権は未確定だといえる。しかし、当該権利に係る収入を現実に取り、自己の所有として自由に処分できる場合には、所得の実現があつたものとして所得を計算することと判断している。そのため、権利未確定であっても、管理支配基準が適用されて所得として認識された事例であると理解できる¹⁷¹。

本事案からは、管理支配基準によって所得として認識されるための要素として、「自己の所有として自由に処分することができる」ことが読み取れる。ただし、自己の所有として自由に処分できることとは、単に現金の収受ではないはずである。なぜならば、法は、発生主義を前提として所得の年度帰属を決定する考え方であるから、管理支配基準の適用においても、現金の収受だけではなく、現金の収受という事実があるうえで何らかの要素が加味されると考えるべきだからである。それが後に返還される可能性が高い場合にも、現金の収受だけに着目して課税を行うことは、担税力の観点から問題がある。この点、管理支配基準はどのような場面で適用されるのか、「自己の所有として自由に処分することができる」状態とはどのような状態であるかが、本事案からは読み取れないとの見解がある¹⁷²。

3. 最高裁昭和 60 年 4 月 18 日判決

三つ目に最高裁昭和 60 年 4 月 18 日判決がある¹⁷³。本事案は、農地の売買について、農地法所定の知事の許可を受ける前であっても、当該農地の売買に係る代金を収受した場合、当該代金を収受した時期の所得として認識すべきと判断された。なお、最高裁は、原審の判

¹⁷¹ 渡辺・前掲注(22)133頁参照。なお、本事案を、権利確定主義と管理支配基準についての重要な判例として位置づける見解がある。渡辺・前掲注(22)133頁。

¹⁷² 渡辺・前掲注(22)133頁参照。

¹⁷³ 最判昭和 60 年 4 月 18 日・前掲注(7)。

断をほとんど是認するのみであるから、以下、原審の判示を引用する¹⁷⁴。

「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当つ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つても、すでに契約に基づき代金を収受し、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ることは違法ではないというべきである。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。

〔下線は筆者〕

上記判示から、賃料増額請求事件と同様に、「自己の所得として自由に処分することができる」ことから、権利が確定していなくても所得として認識されていると理解できる。

4. 最高裁平成 10 年 11 月 10 日判決

(1) 事案の概要

四つ目に、前掲最高裁平成 10 年 11 月 10 日判決がある¹⁷⁵。本事案は、駐留米軍基地として使用するため、10 年間の強制使用裁判がされたことに伴って国から一括で支払われた損失補償金の年度帰属が争われた事案である。裁判の経過として、第一審は、10 年間の土地の使用期間に応じて収入を認識すべきとした一方で、原審である控訴審は、国による土地の権利取得の時期に全額を収入として認識すべきと判断した¹⁷⁶。最高裁は、原審の判断をほとんど是認するのみであるが、その所得の認識時点が原審とは異なるため、以下、それぞれの判決について検討する。

第一審は、権利の確定時期の規範を示したうえで、損失補償金が生じる原因となった強制使用裁判の性質、内容、関係法令、事実上の諸条件等を総合考慮したうえで、当該補償金の年度帰属について、以下のように判示した。

「……権利の確定した時期とは、財貨の譲渡や役務の提供などにより債権が確定した時期であると解すべきである。

(中略)

¹⁷⁴ 名古屋高判昭和 56 年 2 月 27 日訟月 27 卷 5 号 1015 頁。

¹⁷⁵ 最判平成 10 年 11 月 10 日・前掲注 (7)。

¹⁷⁶ 福岡高那覇支判平成 8 年 10 月 31 日・前掲注 (162)、那覇地判平成 6 年 12 月 14 日行集 47 卷 10 号 1094 頁。

以上からすれば、本件補償金は、原告らとその所有する土地を一定期間国に使用させるという役務を提供することにより、その期間に対応する対価として支払われたもの、すなわち土地使用の対価であると解すべきである。

したがって、本来原告らに対する補償金は、原告らの役務の提供をまっしてはじめて収益が発生し、使用期間が経過するにしたがって発生していくものであり、また、その時点で権利が確定していくと解すべきである。ところで、本件において、原告らが補償金を現実に受領した時点では、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考えられ、途中で本件土地が返還されれば、右補償金のうち、返還日以降の日数に対応する部分は、国に補償金の返還請求権が認められると解される。〔下線は筆者〕

一方で、控訴審は、以下のような理由から、第一審判決を取り消した。

「……『収入の原因となる権利の確定』（前出の最高裁判決）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、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、最終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。したがって、これを本件についていえば、権利取得裁決により、国は、定められた権利取得時期に土地の使用権原を原始取得し、右土地の所有者である被控訴人らは、国から本件損失補償金の一括支払を受けているというのであるから、被控訴人らは、右支払を受けた日以後は、本件損失補償金全額を事実上支配管理しうる状況に至ったというべきであり、右『権利の確定』を判断するに当たっては、将来国から使用期間満了前に使用土地が返還された場合に、被控訴人らが本件損失補償金のうち未使用期間に相当するものを国に返還する義務が発生するか否かといった事情は考慮する必要がないのである。

……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、権利取得裁決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、したがって、本件損失補償金は昭和 62 年分の総収入金額に算入されるべきものである。なお、右特段の事情が発生した場合には、国税通則法 23 条 2 項 1 号又は 3 号、同法施行令 6 条 1 項 1 号により更正の請求をすれば足りるのであり、むしろ、右のような規定の存在は、右特段の事情が発生する可能性があることを根拠として本件損失補償金に係る所得が未だ実現されていないという見解と相容れないものである。〔下線は筆者〕

最高裁は、以下のように述べ、原審の判断を正当として是認した。

「……土地に対する補償金は、所得税法 36 条 1 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。原審の適法に確定した事実関係の下においては、上告人らが払渡しを受けた本件補償金の全額を昭和62年分の所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきであるとした原審の判断は、結論において正当である。〔下線は筆者〕

(2) 検討

第一審と控訴審の判断が大きく異なった要因は、損失補償金及び強制使用裁決の性質等の捉え方ではなく、所得の年度帰属の判断基準の違いにあると考えられる。すなわち、権利確定の判断において、第一審は対価に対する反対給付である役務提供の時期を重視する一方で、控訴審は法律関係の成立と収入への事実上の管理支配を及ぼした時期を重視している。ここで留意すべきことは、控訴審は、権利確定主義のもとで収入への管理支配を重視している点である。本章でここまで挙げた前記3つの事例は、権利未確定ではあっても管理支配基準を適用して所得を認識した、つまり権利確定主義とは異なる基準のもとで収入への管理支配を重視した事例として理解が可能である。しかし、本事案の控訴審では、権利の確定時期を判断するうえで、収入の管理支配が重視されているのである。

なお、学説では、管理支配基準が適用された事例として本事案の最高裁を挙げるものがある¹⁷⁷。この点、収入の認識時点について、控訴審は「権利取得の時期」としたのに対し、最高裁は「その払渡しを受けた日」としていることから、最高裁は、現実の収入を受け取った時点捉えて管理支配基準を適用したと解する見解がある¹⁷⁸。一方で、最高裁が、権利の確定があったと考えているのか、権利の確定はないが管理支配基準により課税しようと考えているのかは明らかではないとする見解もある¹⁷⁹。

5. 高松高裁平成8年3月26日判決（歯科矯正の診療報酬）

五つ目に、高松高裁平成8年3月26日判決がある¹⁸⁰。本事案は、歯列矯正料の全額を矯正装置の装着日に一括受領した場合の、当該矯正料の年度帰属が争われた事例である。本事案では、控訴審判決が、原審の判断をほとんど是認するのみであるから、以下、原審の判示を引用する¹⁸¹。

¹⁷⁷ 金子・前掲注(1) 319頁、谷口・前掲注(45) 355頁、田中・前掲注(8) 11頁参照。

¹⁷⁸ 田中・前掲注(8) 11頁参照。

¹⁷⁹ 佐藤英明「判批」ジュリ臨増1157号(1999年) 33頁参照。

¹⁸⁰ 高松高判平成8年3月26日・前掲注(7)。

¹⁸¹ 徳島地判平成7年4月28日訟月42巻7号1818頁。評釈として、宮城直之「判批」訟月42巻7号(1996年) 1818頁、田川博「判批」税経通信51巻1号(1996年) 233頁、新井隆一「判批」租税法研究25号(1997年) 146頁。

「『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、……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。〔下線は筆者〕

上記判示においては、収入すべきことが確定することと収入を管理支配することとを同視している。これは、権利確定主義と管理支配基準は別の基準ではなく、権利の確定の有無を判断する際に管理支配基準を用いる立場だと理解できる。この点、本事案について、管理支配基準が適用された事例として説明する見解がいくつかある¹⁸²。すなわち、本事案が管理支配基準を適用した事例であると理解すると、管理支配基準と権利確定主義とが明確に区別されていない状況があるといえる。

第2節 権利確定主義との関係

ここまで、管理支配基準が適用された裁判例を分析した。ここで改めて確認すると、法における所得の年度帰属は、原則、法36条1項における「収入すべき金額」の解釈である収入すべき権利の確定した金額（権利確定主義）により判断される。ここにいう権利確定主義は、現実の収入を捉える基準ではなく、現実の収入がなくても、法的な権利の確定時点、つまり権利を法律上行使できるようになったときを捉えて課税を行うものである。このことから、法律上行使できない権利や未だ権利が確定していない権利に係る収入は、所得として認識されないという論理が成り立ち得る。しかしながら、第1節で挙げた裁判例のなかには、権利の確定がなくても所得として認識されているものがある。この場合に適用されるのが管理支配基準である。

では、管理支配基準は、法の規定からどのように導かれ、どのような場合に権利確定主義に代えて適用されるのであろうか。そもそも、権利確定主義と管理支配基準は完全に別の基準として用いるべきものなのであろうか。これらのことを明らかにするため、以下、学説を整理しながら、管理支配基準と権利確定主義との関係について検討する。

¹⁸² 新井隆一「判批」租税法研究25号（1997年）147-148頁、木山・前掲注（53）271-272頁、金子・前掲注（1）319頁参照。

1. 裁判例からみる位置づけ

まず、第1節で挙げた裁判例から、管理支配基準がどのように位置づけられているのかについて検討する。これらの裁判例を分類すると、①違法であるために法的な権利の確定が捉えられないケース、②権利の確定よりも現実の受取りが先行するケース、③権利の確定の判断において収入の「管理支配」を基準とするケースの三つに分けられる。

①のケースは、最高裁昭和46年判決が該当する。利息制限法所定の制限超過利息という違法な所得は、法的な権利の確定を観念できない。そのため、権利確定主義によって年度帰属を判断できないため、現実に収受されたものに限って、「収入実現の蓋然性」があることを根拠に管理支配基準が適用された。この点、違法な所得も課税の対象とすることを前提とすれば、権利確定主義では判断できないために、別の基準として管理支配基準が適用されるべき場面としては分かりやすいといえる。

②のケースは、賃料増額請求事件、最高裁昭和60年判決及び最高裁平成10年判決が該当する。これらは、権利の確定よりも現実の受取りが先行し、それにより所得の実現があったものとして、管理支配基準が適用された。最高裁平成10年判決については、最高裁は、控訴審判決とは異なり現実の受取り時点を捉えていることから、このケースに該当するものと考えられる。このケースについては、権利の確定よりも現金収受が先行した場合のすべてについて適用されるのではなく、現金収受に加えて、それを返還しない可能性が相当程度に高度であると認められなければいけないと考える。この点、判決のなかでは、「自己の所有として自由に処分することができる」ことが、管理支配基準を適用する根拠として述べられており、これが一つの判断軸となりそうである。ただ、対価を先に受け取ったが反対給付を終えていない場合など、権利の確定よりも現金収受が先行する場面は容易に想像でき、②のケースにおいて、管理支配基準の適用範囲がどこまで及ぶのかが明確でなければならない。そのため、この点は、第3節において検討する。

③のケースは、高松高裁平成8年判決及び福岡高裁那覇支部平成8年判決（②の最高裁平成10年判決の控訴審判決）が該当する。これらの判示内容からは、権利確定主義と管理支配基準は別の基準として用いられるのではなく、権利確定主義に管理支配基準が内包されていると理解できる。この点は、他の裁判例とは管理支配基準の理解が異なる事例であり、権利確定主義の適用において、単にその規範が特殊な事例であったともいえる。したがって、管理支配基準を適用した事例として位置づけることには疑問が残る。しかし、「管理支配」という文言を用いて所得の年度帰属を判断している点は重要であり、管理支配基準が権利確定主義に内包された位置づけである可能性を検討する必要がある。③のケースの存在は、管理支配基準と権利確定主義との関係について、裁判例から一貫性のあるものとして理解することができない要因となっている。

2. 学説の整理

次に、学説において、権利確定主義と管理支配基準との関係から管理支配基準がどのように位置づけられているのかを確認する。見解としては、以下の五つに分けられる。

(1) 例外基準説

一つ目に、権利確定主義が原則であり、管理支配基準は例外的に適用されるべきとする説がある¹⁸³。この説では、「ごく例外的に、その収入を受け取る権利が確定していないにもかかわらず、それが『収入すべき金額』になると考えられる場合があり」¹⁸⁴、「権利が確定したのとほとんど同じくらいの『程度』の『現実の管理支配』が及んでいる場合、つまり、受け取った人がその収入を相手方に返すことはほとんどありえず、自分の所得として自由に支配し、処分できるような場合」¹⁸⁵に管理支配基準が適用されるとの説明がなされる。つまり、原則は権利確定主義が適用されるが、例外的な場合に限って管理支配基準が適用されることを示している。この説に立てば、権利確定主義に対して例外である位置づけから、管理支配基準は、厳格に管理支配の状況を捉える基準であると理解される¹⁸⁶。

また、法においては発生主義が原則であり、その発生主義のなかに、原則としての権利確定主義、例外としての管理支配基準が存在すると解されている¹⁸⁷。一方で、管理支配基準の適用が問題になる場合の多くが既に現実収入がある場面であることから、管理支配基準は、発生主義の一類型でありながら現金主義に類似するものであるとの見解がある¹⁸⁸。

(2) 権利確定主義内包説

二つ目に、権利確定主義を収入実現の蓋然性テストとして捉えたうえで、管理支配基準は権利確定主義に内包されているとする説がある¹⁸⁹。この説は、権利確定主義は、厳格に権利の確定を捉えるのではなく、「収入実現の蓋然性というレベルまで確定の意義を緩めて解釈している」¹⁹⁰とし、このような理解のもとでは、「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立場」¹⁹¹となる。一方で、この見解は、管理支配基準は経済的観点から

¹⁸³ 佐藤・前掲注(4) 263-268頁、木山・前掲注(9) 172頁、渡辺・前掲注(22) 133頁参照。

¹⁸⁴ 佐藤・前掲注(4) 263頁。

¹⁸⁵ 佐藤・前掲注(4) 263頁。

¹⁸⁶ 木山・前掲注(9) 172頁参照。

¹⁸⁷ 佐藤・前掲注(4) 266頁参照。

¹⁸⁸ 渡辺・前掲注(22) 133頁参照。

¹⁸⁹ 酒井・前掲注(8) 58-60頁、同『所得税法の論点研究』(財務詳報社、2011年) 308-314頁参照。

¹⁹⁰ 酒井・前掲注(8) 59頁。

¹⁹¹ 酒井・前掲注(8) 59頁。

の経済的基準であり、法的基準である権利確定主義のアンチテーゼとして管理支配基準が存在するという理解も示している¹⁹²。

たしかに、前記③のケースの裁判例をみると、この説が説得力を有するようと思われる。しかし、権利確定主義は、現実の収入ではなく法的な権利の確定を捉える基準であるから、権利確定主義のもとで、収入を受取った時点で所得として認識することは、権利確定主義の本来の意義や趣旨から離れすぎているように思われる。さらに、特に①のケースのように、違法な所得で、法的な権利の確定を捉えられない収入に対して課税する場合に、この説によっては整合的な説明が不可能である。

(3) 管理支配基準不要説

三つ目に、現実に入収入を受け取っている場面では、管理支配基準を用いるまでもないとする説がある¹⁹³。この説は、「権利確定主義については、現金の収受のない時点で問題とされているのであり、現金を受けている場合には、あえて、管理支配主義というまでもなく、課税されるものと考えてよいと思われる。」¹⁹⁴として、管理支配基準が問題とする現金収受の場面では、基準を立てることなく課税が可能であるとの見解である。すなわち、権利確定主義は、現実の収入がない場合の所得の年度帰属を判定する基準として作用するのであるから、そもそも現実の収入がある場合には当然に課税が可能であるという立場であるといえる。

しかしながら、権利確定主義を用いず、かつ、「当然に課税が可能である」として、どのような基準によって所得が認識されるのか不明確なまま課税が行われるというのは、納税者の予測可能性と法的安定性が確保できないと考える。また、この説に対しては、法的な権利が未確定の場合に、なぜ「収入すべき金額」があると認定できるのかについて説明したのが管理支配基準であり、そのような理論的な枠組みを用いた説明が必要であるとの批判がある¹⁹⁵。

(4) 間接事実説

四つ目に、管理支配基準における管理支配は、所得の実現を推認させる間接事実であるとする説がある¹⁹⁶。すなわち、「所得の実現」が主要事実であり、「収入すべき権利の確定」（権利確定主義）及び「収入の現実の管理支配」（管理支配基準）が、所得の実現という主

¹⁹² 酒井・前掲注（8）60頁参照。

¹⁹³ 水野・前掲注（86）309頁参照。

¹⁹⁴ 水野・前掲注（86）309頁。

¹⁹⁵ 木山・前掲注（9）171頁参照。

¹⁹⁶ 谷口・前掲注（2）10-17頁参照。

要事実を推認させる間接事実として性格付けられる¹⁹⁷。この説では、「実現主義」が、両基準を包摂する高次の視点として、判例において確立された収入金額計上時期判定規範となっているとする¹⁹⁸。この説は、権利確定主義と管理支配基準の関係を並列に位置づけ、裁判例の検証も踏まえて理論的に説明するものであると思われる。

しかし、権利確定主義を法的な権利が未確定の場合でも所得の実現を認める管理支配基準と同列に論じてよいのか、という指摘がなされる¹⁹⁹。また、実現主義は企業会計において用いられる基準であるところ、企業会計においては、企業の成果を適正に把握していることのみ目的がある一方で、所得税においては、所得操作を排除し公平な課税を行う目的があるという違いに着目し、実現主義の採用に否定的な見解がある²⁰⁰。

(5) 収入実現の蓋然性接続説

五つ目に、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という説がある²⁰¹。すなわち、この説は、収入の認識に関して、「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、「権利の確定」を求める権利確定主義と、「利得のコントロール」を検証する管理支配基準が存在するとの考え方である²⁰²。この立場に立てば、両基準の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と説明されている²⁰³。したがって、両基準に優劣の関係はないが、権利確定主義が原則とされているのは、結局のところ、法的権利が確定することは「収入実現の蓋然性」に直結するからであると指摘されている²⁰⁴。

3. 権利確定主義との関係

(1) 収入実現の蓋然性接続説による例外的位置づけ

ここまでで、管理支配基準と権利確定主義の関係性について裁判例及び学説を分析したが、それらにおいては、統一的な見解が示されていない状況であることがわかった。

本論文では、管理支配基準と権利確定主義との関係について、収入実現の蓋然性接続説が妥当し、そのうえで、管理支配基準の位置づけとして、例外基準説が導かれるものとする。すなわち、収入実現の蓋然性接続説は、二つの基準の関係性を明らかにするためのアプロー

¹⁹⁷ 谷口・前掲注(2) 16頁参照。

¹⁹⁸ 谷口・前掲注(2) 15頁参照。

¹⁹⁹ 木山・前掲注(9) 172頁参照。

²⁰⁰ 水野・前掲注(86) 306頁参照。

²⁰¹ 田中・前掲注(8) 22頁参照。

²⁰² 田中・前掲注(8) 5頁参照。

²⁰³ 田中・前掲注(8) 22頁参照。

²⁰⁴ 田中・前掲注(8) 7頁参照。

チであり、まずは権利確定主義により判断され、管理支配基準が例外的基準であることが導かれるのである。なぜならば、法的権利が確定することは「収入実現の蓋然性」に直結するからである。言い換えれば、権利確定主義が原則で管理支配基準が例外であることを、結果として明らかにしたのが収入実現の蓋然性接続説であるともいえる。

たしかに、厳密には、収入実現の蓋然性接続説では、両基準は並列であり優劣はないため、理論的には原則例外という関係はないものと捉えている。しかし、収入実現の蓋然性に直結するのが法的な権利の確定であるから、具体的な適用場面においては、管理支配基準が例外的な位置づけとなると考えるのが素直な理解である。

(2) 法解釈上の問題

管理支配基準が権利確定主義とは別の基準として成り立ち、機能すると考えると、その法的根拠が問題となる。すなわち、法 36 条 1 項は、所得の年度帰属に関して「収入すべき金額」と定め、その解釈として、「収入すべき権利の確定した金額」（権利確定主義）が導かれるというのは既に述べたところであり、管理支配基準を所得の年度帰属の判断基準として用いるためには、「収入すべき金額」という文言から管理支配基準が導かれなければならないといえる。この点、法 36 条 1 項は、権利確定主義以外の方法により所得の年度帰属を判定することを、絶対に認めない趣旨ではなく、合理的な理由がある場合にはそれを許容すべきとする見解がある²⁰⁵。

また、権利確定主義は、収入を受け取る権利が確定したときに「収入すべき金額」となるという意味に限定され、収入を受け取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意味するものではないという見解がある²⁰⁶。すなわち、「収入すべき金額」か否かを判定する一つの基準が権利確定主義であり、権利確定主義は、他の基準を用いて「収入すべき金額」を判定することを排除するものではないと考えられる。

しかし、法解釈として管理支配基準が導かれるとすることは、文理解釈の観点から問題がないとはいえない。ただ、この点は、現行法が、所得の年度帰属を「収入すべき金額」という一言に委ねていることに問題があると考えられる。なぜならば、「収入すべき金額」からは発生主義的な要素しか読み取れないという指摘もあるように、権利確定主義がその文言のみ

²⁰⁵ 吉良・前掲注(34) 140 頁参照。熊本地裁昭和 38 年 2 月 1 日判決は、「しかしながら、右の権利確定主義によるとの原則も常に絶対的なものではなく、衡平の見地から所得の実態に即応して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もあろうから、そのような場合には例外的に右原則の適用を排除すべきものと考えられる。」と判示している。熊本地判昭和 38 年 2 月 1 日訟月 9 卷 2 号 308 頁。

²⁰⁶ 佐藤・前掲注(4) 267 頁参照。同様の見解として、田中晶国は、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、という権利確定主義の消極機能を否定している。田中・前掲注(8) 12 頁参照。

から導かれるとは考え難く、管理支配基準についてのみ規定からの導き方について問題があるわけではない²⁰⁷。

(3) 具体的な適用関係

以上の検討から、前記①及び②のケースについては、収入実現の蓋然性を検証するため、権利確定主義及び管理支配基準の二つが適用され、前者につき法的な権利の確定がなくても、後者につき収入の管理支配があったために、収入実現の蓋然性があると判定され、所得として認識されるという説明が可能となる。

なお、二つの基準の前提として発生主義が根底にあることから、収入を現実に受け取る時点が問題となる場面は本来少ないはずである。つまり、発生主義を前提として、現実の収入がない場合に、基本的には権利の確定の有無により所得の年度帰属が判断される（収入実現の蓋然性に直結するため）が、権利が未確定であると判断された場合に、収入への管理支配の有無による検証が加えられる。したがって、権利未確定である場合には、管理支配基準の適用可否が検討されなければならないこととなる。しかし、権利未確定であるにもかかわらず収入を管理支配したといい得る状態がごく例外的であると考えられるため、所得の年度帰属が問題になった場合に、管理支配基準の適用を検証するまでもないことが多いと考えられる。そのような意味でも、管理支配基準は例外的な基準といえる。

また、裁判例では、管理支配基準は現金を収受した場合に適用されている。しかし、収入実現の蓋然性連接説の立場では、両基準のいずれかが充足されれば、収入金額への計上が強制される。したがって、逆説的には、権利未確定かつ収入の管理支配もないと判定されなければ、収入金額への計上が否定されないといえる。そうすると、管理支配基準が適用されるのは、決して現金を収受した場面に限られないことがわかる。つまり、管理支配基準は、現実の収入を受け取っていない場合にも適用することができると思う。ただし、これまでの裁判例においては、権利未確定の状態であるが、収入の管理支配を詳細に検討すべき事実関係というのは想定し難いために、現金を収受している場合の限られた場面でその適用が問題となってきたのだろう。

なお、どのような場合に管理支配基準の適用を詳細に検討すべきかという問題は、管理支配基準における「管理支配」の意義を検討したうえで論じるべきであるから、この点は次の第3節において述べる。

第3節 「管理支配」の意義

1. 裁判例からみる「管理支配」の意義

(1) 裁判例の考察

まず、第1節で挙げた裁判例から、管理支配基準において、どのような事情があれば管理

²⁰⁷ 植松・前掲注(2) 32頁参照。

支配したといえるのか、つまり「管理支配」の意義について検討する。

裁判例から、収入を現実に収受し、それを「自己の所有として自由に処分することができる」ことが、権利未確定でも管理支配基準の適用により所得として認識するための要素であると考えられる。裁判例から「管理支配」の意義を明らかにする直接の手掛かりは、この点しか読み取れない。ただ、個別具体的な点として、賃料増額請求事件は、「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」たことも要素として挙げられる。現金収受に加えて、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という事情が、「管理支配」した状態の一つの例であると考えられる。

また、第2節でも述べたとおり、「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が接続されるとすると、管理支配基準においては、収入を「管理支配」したことによりそれを充足する。したがって、「収入実現の蓋然性」が何を意味するのかを明らかにすることは、「管理支配」の意義を検討するうえで重要となる。

(2) 「収入実現の蓋然性」の意義

「管理支配」の意義を明らかにするために、「収入実現の蓋然性」の意義について検討する。文言の意味としては、「収入実現の蓋然性」とは、収入実現の可能性が高度であることを意味する²⁰⁸。さらに、「収入実現の蓋然性」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、現金収受の可能性の程度を検証する用語であろうと思われる。」²⁰⁹と説明されることから、金銭債権の場合に、「収入実現」は現金収受を指すと理解できる。

なお、間接事実説のなかでは、「所得の実現」と「収入実現の蓋然性」とは同様の意味であるとして論じられ、これらを併せて「所得の実現」としている²¹⁰。また、「どの段階で所得が実現した—課税要件が充足された—と見るべきか」²¹¹と述べた調査官解説があり、課税要件として「所得の実現」が挙げられている。これらのことから、「収入実現の蓋然性」は現金収受の可能性が高度であることをいい、このような状態になれば「所得の実現」があったものと考えて課税されると解される。

2. 学説の整理

次に、「管理支配」の意義について、学説ではどのように捉えられているのかについて検討する。学説は、以下の二つの説に分けられる。

(1) 利得のコントロールを重視する説

²⁰⁸ 田中・前掲注(8)4頁参照。

²⁰⁹ 田中・前掲注(8)4頁。

²¹⁰ 谷口・前掲注(2)1539頁参照。

²¹¹ 可部・前掲注(130)667頁。

管理支配基準における「管理支配」の意義に関して、利得のコントロールを重視する見解がある²¹²。すなわち、「管理支配」とは、「権利が確定したのとほとんど同じくらいの『程度』の『現実の管理支配』が及んでいる場合」²¹³や、「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」²¹⁴と説明される。前者については、「権利が確定したのとほとんど同じくらいの」と付していることから、後者に比べて、より厳格な「管理支配」を定義しているものと考えられる。また、前者は、「現実の」管理支配としていることから、収入を現実に収受した場合を想定していると推測される。後者については、前者に比べて、利得がコントロールのもとに入った状態という抽象的な表現であるといえる。

(2) 法的視点が内在しているとする説

前記の利得のコントロールを重視する見解に対して、管理支配基準は、法的視点が内在しているとする見解がある²¹⁵。この見解は、「現金の収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。」²¹⁶や、賃料増額請求事件における現実に収受した収入について、「判断過程において、法的に有効な執行力の付与が重視されている」²¹⁷ことを挙げ、管理支配基準には法的視点が内在しているとする見解である。

これらの見解とは視点は異なるが、権利確定主義における「権利確定」の意義を弾力的に解すことで、管理支配基準における「管理支配」の意義を導く見解がある。すなわち、この見解は、収入の認識には厳格な権利の確定は要求されないとし、「『管理支配』の状態を収益の基因となる私法関係と結び付けるアプローチを取ると、管理支配基準は緩和された権利確定主義の属性を持つことになり、その派生的な基準と位置付けられる」²¹⁸とする見解である。ただし、この見解は、管理支配の意義を「収益の基因となる私法関係」に結び付けるため、「収入の現実の受領」を法的に意味のある事実として捉える見解とは異なる。しかし、「管理支配」を私法関係と結び付けるアプローチにより、管理支配基準について、現金の収受を捉える経済的基準としては考えない立場である。

これらの法的視点が内在しているとする説によれば、権利確定主義は法的な権利の確定を捉える基準であることに比べ、管理支配基準は収入の管理支配という経済的事実を捉え

²¹² 金子・前掲注(1) 319頁、佐藤・前掲注(4) 263頁参照。

²¹³ 佐藤・前掲注(4) 263頁。

²¹⁴ 金子・前掲注(1) 319頁。

²¹⁵ 田中・前掲注(8) 15-16頁、小林裕明「判決から読み解く税務会計(第6回)税法の収益年度帰属について(2)管理支配基準に関する判決」税務QA192号(2018年) 65頁参照。

²¹⁶ 田中・前掲注(8) 15頁。

²¹⁷ 渡辺・前掲注(22) 133頁。

²¹⁸ 小林・前掲注(215) 65頁。

る点で明確さに欠けるという批判を突破することができる。ただし、法的に有効な執行力があるから法的視点が内在するという理由付けは、賃料増額請求事件においてのみ説得力を有する説明である。しかしながら、現金の収受について、法的効果を持った事実として捉えることは、権利確定主義ほどではないにしろ、「管理支配」の意義を経済的な事実を把握するものとは捉えない有力な見解として評価できると考える。

3. 「管理支配」の意義

以上の裁判例の分析及び学説の整理から、ここでは「管理支配」の意義を明らかにする。

まずは、裁判例において示されている、収入を「自己の所有として自由に処分することができる」状態が、「収入実現の蓋然性」がある状態といえ、管理支配基準における「管理支配」を意味すると考えてよいだろう。この点、収入実現の蓋然性は、それを客観的に認識できることが重要であるから、管理支配についても、客観的に認定可能であることが重要である²¹⁹。これが、学説における利得のコントロールを重視する説と整合する意味合いといえる。

さらに、本論文では、法的視点が内在しているとする説も、積極的に取り入れるものである。なぜならば、管理支配基準は、現金主義（現実の収入の時点を基準とする考え方）ではなく、発生主義（現実の収入がなくても所得が発生した時点を基準とする考え方）の一類型として説明されるからである²²⁰。すなわち、現実の収入という経済的事実のみを捉えるのではなく、法的に意味のある弁済という事実を捉えることにより、発生主義という傘のもとで権利確定主義とともに管理支配基準を理解することが可能になると考える。

この点、金銭債権の場合には、現金の収受と法的な弁済が同義であるから、これまで管理支配基準の適用が問題となった事例では、現金の収受時点を捉えて所得を認識したものと考えることができる。なお、収入の原因となる私法関係が有効ではない違法な所得について、最高裁昭和 46 年判決では、「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 491 条により残存元本に充当されるもの〔下線は筆者〕」と述べられているため、法的な弁済は観念されない。一方で、「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、現実収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。」とも述べている。したがって、法的に弁済を観念できなくても、租税法上は、それを有効として当事者間

²¹⁹ 谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法学 566 号（2011 年）268 頁、田中晶国「所得の年度帰属—収入実現の蓋然性とその客観的認識—」税法学 579 号（2018 年）108 頁参照。

²²⁰ 金子・前掲注（1）309-310 頁、佐藤・前掲注（4）266 頁参照。

で取り扱っていることが重要とされているため、管理支配基準における「管理支配」には、法的視点が内在しているという論理が成り立ち得る。

もつとも、管理支配基準は絶対的に法的な基準として機能すべきものではなく、権利確定主義とは異なる基準として、収入を「自己の所有として自由に処分することができる」ことを重視することは強調しておきたい。それは、たとえば、権利確定主義が、法律関係だけでなく、紛争の存在という事実関係をも視野に入れて判断することから、両基準が絶対的な法的基準であるということまでも必要とはしていないことから妥当である²²¹。

以上のことから、管理支配基準における「管理支配」とは、収入を自己の所有として自由に処分することができる状態であり、経済的事実だけではなく法的視点をも内在しているといえる。

第4節 小括

以上のとおり、管理支配基準は、「収入実現の蓋然性」という概念によって権利確定主義と接続され、両基準は並列の関係である。ただし、権利義務関係が私法によって規律されている我が国では、法的な権利の確定が「収入実現の蓋然性」に直結するため、結果として、権利確定主義が原則的基準として機能し、管理支配基準が補完的な役割を果たすものとなる。

また、管理支配基準における「管理支配」の意義については、収入を自己の所有として自由に処分することができる状態を指す。さらに、管理支配基準における、判断要素として、弁済という法的視点も内在している。したがって、管理支配基準は、現金の収受という事実のみに着目した基準ではなく、発生主義の前提のもとで、法的に意味のある事実を捉える基準として理解できる。

以上、管理支配基準に関して、裁判例及び学説を整理したうえで、それらのなかで未だ不明確であった部分を明らかにした。次章では、本章で明らかにした管理支配基準を用いて、収入が供託された時点における所得の認識について検討する。

²²¹ 田中・前掲注(8)16頁参照。

第5章 供託時点における管理支配基準の適用

本章では、本論文の主眼である、供託時点における管理支配基準の適用の妥当性について検討する。まず、権利発生の原因事実について争われた場合に、供託がどのように関連してくるのか、供託制度を整理して確認する。さらに、民法の規定から、弁済供託の法的性質を確認する。最後に、これら供託に関する分析にもとづき、第4章で考察した管理支配基準を、収入が供託された時点において適用できるか否かを検討する。

第1節 供託と権利発生の原因事実についての争い

1. 供託と紛争の関連

第3章では、権利発生の原因事実について争われた場合に、争いがなかった場合とは異なり、権利確定時期が紛争解決時まで引き延ばされることがあることを明らかにした。また、第4章では、管理支配基準は、権利の確定がなくとも、収入の管理支配に着目して所得として認識する基準であることを述べた。これらを併せて考えると、賃料増額請求事件のように、紛争解決時に権利は確定するものの、紛争解決（権利の確定）を待たずに、争われている権利に係る金員を管理支配する状態に至った場合には、所得として認識されることとなる。

権利発生の原因事実について争われた場合に、争われていることにより確定的に権利が発生しているとはいええずとも、債務者が債務を弁済するため、債権者に金銭を支払おうとする場合がある。しかし、債権者が、自分には権利がないことを主張して争っていたり、金額について争っていたりする場合には、債権者が受領を拒否し、債務者は当該金銭を供託することが想定される。

なお、東京高裁平成29年判決では、自分は退職すべきではないと主張して納税者が争っていたことにより、東京都が支払おうとした退職手当は受け取らずに供託されている。そのような場合には、紛争解決前（権利確定前）に金銭が供託された時点で、たとえそれを実際に受領していなくても、管理支配基準の適用により所得として認識すべきかが問題となる。なぜならば、供託金は、被供託者の意思によって、いつでも受け取ることができるからである。つまり、一旦は受領を拒否したために供託されたとしても、被供託者は、主観により受取り時期を選択でき、かつそれを自由に処分することができる。

そうすると、紛争解決前（権利確定前）であっても、供託された場合には、当該供託時点をもって、被供託者が供託金を管理支配する状態に至ったといえることができるのではないだろうか。このことは、本論文の問題意識と合致する。以下、これを明らかにするために、本章では、供託制度及び供託の法的性質を分析する。

2. 供託制度

供託には、後述するいくつかの種類があるが、そのすべてに通ずる供託の意義は、「ある財産を、国家機関である供託所に提出して、その管理を委ね、供託所を通じてその財産をあ

る人に受領させることにより、一定の法律上の目的を達しようとするものである」²²²。ここにいう一定の法律上の目的は、供託根拠法令によって異なる。たとえば、民法 494 条は、弁済のための供託により、その債権が消滅することを定めていたり、民事執行法 156 条、166 条は、差押えに係る金銭債権について、第三債務者の供託により、弁済の効果を生ずるとともに配当のための目的物として保管されることを定めていたりする²²³。供託されるほとんどの場合には、前提として請求権が存在しており、供託制度は、請求権の満足を図るため、国家機関が供託物の保管に任ずる法律制度であるとされる²²⁴。

上記のとおり、根拠法令によって、供託により達成される法律上の目的は異なるが、供託の機能により、①弁済供託、②担保保証供託、③執行供託、④没取供託、⑤保管供託の五つに分けられる²²⁵。また、供託の目的物の観点からは、①金銭供託、②有価証券供託、③その他の物の供託の三つに分けられる²²⁶。

本論文においては、前記のとおり、所得の年度帰属の判断として、管理支配基準を供託時点において適用することの可否を検討することから、民法 494 条における弁済供託に絞って、その法的性質を検討する。

第 2 節 弁済供託の法的性質

1. 弁済供託の原因

弁済供託とは、債権者のために弁済の目的物を債務の履行地の供託所に寄託し、管理を委ねることをいう（民法 494 条 1 項前段、495 条）²²⁷。弁済供託は、①受領拒絶、②受領不能、③債権者不確知の三つの原因から行われる²²⁸。①受領拒絶とは、債権者がその受領を拒んだときを意味する（同法 494 条 1 項 1 号）。ここにいう受領拒絶は、口頭の提供をしても債権者が受け取らないことが明らかな場合には、弁済の提供をすることなく供託することができる²²⁹。②受領不能とは、債権者が弁済を受領できないときを意味する（同項 2 号）。

²²² 水田耕一『新供託読本』（商事法務研究会、1992 年）1 頁。

²²³ 鹿志村芳晴『供託法〔改訂版〕』（法学書院、1991 年）1 頁参照。

²²⁴ 水田・前掲注（223）2 頁参照。

²²⁵ 三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）〔第 2 版〕』（有斐閣、2020 年）152 頁〔脇谷英夫執筆部分〕参照

²²⁶ 鹿志村・前掲注（223）17 頁参照。

²²⁷ 河上正二「債権債務関係の消滅（3）—弁済（その 2）弁済供託」法学セミナー 724 号（2015 年）95 頁、三木・前掲注（225）152 頁〔脇谷英夫執筆部分〕参照。

²²⁸ 松岡久和ほか『改正債権法コンメンタール』（法律文化社、2020 年）492-493 頁〔森永淑子執筆部分〕参照。

²²⁹ 大判大正 10 年 4 月 30 日民集 1 卷 616 号。我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物件・債権—〔第 8 版〕』（日本評論社、2022 年）1028 頁参照。

ここにいう受領不能は、債権者が、事実上の受領不能であるか、制限行為能力者であって法定代理人又は保佐人がいないなどの法律上の受領不能であるかを問わないとされる²³⁰。③債権者不確知とは、弁済者が債権者を確知することができないときを意味する(同法2項)。

本論文においては、権利発生の原因事実についての争われている場合に、紛争解決前に当該権利による収入が供託されることを想定している。そうすると、この場合に該当するのは、①受領拒絶を原因とする弁済供託である。たとえば、不動産の賃貸借契約において、賃貸人が賃料の値上げを要求したが賃借人がそれを争っている場合、賃借人は従前の賃料分は支払っておき、債務不履行となることを避けようとするが、賃貸人が増額した金額でなければ受取りを拒否するケースが想定される。このようなケースにおいて、債務を免れるために弁済供託をすることがある。したがって、本論文で想定するのは、①受領拒絶による、金銭を目的物とする弁済供託である。

2. 弁済供託の効果

(1) 弁済供託の効果と趣旨

では、弁済供託を行うことによって、法的にどのような効果があるのだろうか。弁済供託の基本的な効果は、弁済者が供託を行うことにより、供託がなされた時点で、その債権が消滅する(民法494条1項後段)ことである。債権の消滅とは、債務者が債務を免れることを意味する²³¹。

その趣旨としては、「弁済の受領という債権者の協力が得られない場合にも弁済の提供をすれば債務不履行から生ずる不利益を免れることができるが、しかし、弁済の提供によっては、債務は消滅しないから、債務者は債権者が受領するといえ直ちに履行できるようにしておかなければならず、その間、目的物の保管義務が存続するし、……債務者にとって不利、不安定な事態も生じうる。そこで、これらの場合に、……債務者が弁済の目的物を寄託して債務を免れることができるようにしたのが、供託制度である。」²³²と説明される。すなわち、債権者の協力が得られない場合に、債務者を救済するために弁済供託の制度があるといえる。

²³⁰ 我妻・前掲注(229)1029頁参照。

²³¹ 我妻・前掲注(229)1030頁参照。なお、民法は、平成29年法律第44号によって一部改正されており、改正前の同法494条は、「債権者が弁済の受領を拒み、又はこれを受領することができないときは、弁済をすることができる者(略)は、債権者のために弁済の目的物を供託してその債務を免れることができる。(略)」と定めていた。この「債務を免れる」との文言は改正により変更されているが、その効果は、改正後も同様に解してよいとされる。松岡・前掲注(228)493頁〔森永淑子執筆部分〕参照。

²³² 淡路剛久「供託(弁済供託)―債権の消滅(6)」法学教室243号(2000年)88頁。

(2) 債権の消滅

弁済供託の効果については以上のとおりであるが、ここから、その効果である「債権の消滅」について詳しく検討する。弁済供託の前提である弁済については、民法473条が、「債務者が債権者に対して債務の弁済をしたときは、その債権は、消滅する。」と定めている。したがって、弁済供託と弁済は、債権が消滅する点で、同じ効果を生ずる行為である。弁済の意義につき、債務者または第三者のなす給付行為によって債権を満足させることであると説明される²³³。すなわち、債務者による弁済は、債権を満足させることによって、その債権を消滅させる。なお、「弁済」とは債権の消滅という効果に着目したものである一方、「履行」とは債務内容を実現する債務者の行為に着目したものであるとして、区別して理解される²³⁴。

債権が消滅する時点について、供託時点で債権は消滅するが、供託者による供託物の取戻しを解除条件として、供託時に遡って債権は消滅しなかったこととする解除条件説が通説とされている²³⁵。この解除条件説は、供託者は一度供託しても債権者が受け取るまでは供託物を取り戻すことができ、取り戻した場合には、供託はしなかったものとみなされる（同法496条1項）ことから導かれる。

ところで、債権とは、「特定の人をして特定の行為をなさしめる権利」²³⁶のことを指す。すなわち、債権者は、特定の行為（給付）をなすべきことを請求する権利を有し、債務者は、これに対して、その行為をなすべき義務を負う²³⁷。理論的にいえば、債権と請求権とは同一のものではなく、債務者に対して請求することは、債務者の給付を受領することを法律上正当視されるという債権の本体的な権能に伴う作用とみるべきであるとされる²³⁸。

以上のことから、弁済供託は、弁済と同じく「債権を消滅させる」効果を有するが、この債権とは、請求権とは異なる「特定の人をして特定の行為をなさしめる権利」のことをいう。

3. 弁済供託の法的性質

次に、弁済供託の法的性質について分析する。弁済供託の法律関係は、大別すると、私法

²³³ 鎌田薫ほか編『新基本法コンメンタール債権I』（日本評論社、2021年）245頁〔千葉恵美子執筆部分〕参照。

²³⁴ 松岡・前掲注（228）458頁〔森永淑子執筆部分〕参照。

²³⁵ 鎌田・前掲注（233）275頁〔北居功執筆部分〕、松岡・前掲注（228）493頁〔森永淑子執筆部分〕、我妻榮『新訂債権総論』（岩波書店、1964年）311-312頁参照。

²³⁶ 我妻・前掲注（235）5頁。

²³⁷ 我妻・前掲注（235）5頁参照。

²³⁸ 我妻・前掲注（235）6頁参照。

の関係説か公法的関係説かで見解がわかれる²³⁹。ここにいう弁済供託の法律関係とは、供託者、被供託者、供託所の三者の法律関係を指す。この点、通説は、弁済者が第三者のためにする供託所との寄託契約とする私法的関係説である²⁴⁰。私法的関係説は、供託は、私人間の法律関係につき請求権の満足を図るという目的・機能を重視して、弁済者が第三者のためにする供託所との寄託契約とする考え方である²⁴¹。一方で、公法的関係説は、供託の具体的手続きは国家機関である供託所によって実現されるという手続面を主に重視して、公法的関係とする考え方である²⁴²。

この点、弁済供託の法律関係については、弁済者が第三者のためにする供託所との寄託契約とする私法的関係説を採るべきである。なぜならば、私人間の法律関係は、原則として当事者の自由に委ねられるが、私法秩序を維持・確保するためには、国家機関によるある程度の干渉は必要であるから、供託制度の手続面における国家機関による作用を重視するのではなく、弁済供託の目的・機能を重視するべきだからである²⁴³。そうすると、弁済供託の効果である債権の消滅は、債務者が債権者のためにする供託所との寄託契約により、本来の債権に代えて、債権者が供託所に対して供託物還付請求権を取得することとして捉えることが可能である。

上記のとおり、弁済者が第三者のためにする供託所との寄託契約とする私法的関係説を採った場合、債権者は、債務者による供託により、供託所に対して供託物還付請求権を取得する（民法498条1項）²⁴⁴。したがって、供託された時点から、債権者はいつでも供託物を受け取ることができる。弁済者が供託によりその債務を免れるのは、債権者が、本来の権利と同じ内容の供託物還付請求権を取得するからである²⁴⁵。ただし、本来の第三者のための契約においては、第三者の権利は、その第三者が債務者に対して契約の利益を享受する意

²³⁹ 私法的関係説を採る学説として、我妻・前掲注（230）1029頁、水田・前掲注（222）2頁、鎌田・前掲注（233）274頁〔北居功執筆部分〕、淡路・前掲注（232）89頁参照。公法的関係説を採る学説として、林良平ほか『債権総論〔第3版〕』（青林書院、1996年）316頁〔石田喜久夫執筆部分〕参照。私法的関係のなかに公法的関係が混在しているとす

る学説として、伊藤進『債権消滅論』（信山社出版、1996年）251頁参照。
²⁴⁰ 我妻・前掲注（229）1029頁、水田・前掲注（222）2頁、鎌田・前掲注（233）274頁〔北居功執筆部分〕、淡路・前掲注（233）89頁参照。裁判例として、大判昭和45年7月15日民集24巻7号771頁。

²⁴¹ 水田・前掲注（222）2-3頁参照。

²⁴² 林・前掲注（239）315-316頁〔石田喜久夫執筆部分〕参照。

²⁴³ 水田・前掲注（222）2-3頁参照。

²⁴⁴ 我妻・前掲注（229）1029頁、松岡・前掲注（228）496頁〔森永淑子執筆部分〕参照。

²⁴⁵ 我妻・前掲注（229）1029頁参照。

思を表示した時に発生する（同法 537 条）が、供託においては、この要件を必要としない特例として理解されている²⁴⁶。

4. 寄託契約

ここで、弁済供託の法的性質について、通説である寄託契約について確認しておく。民法 657 条は、「寄託は、当事者の一方がある物を保管することを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。」と定める。保管を委託された受寄者は、本来、目的物の所有権を取得せず、その目的物自体を返還するのが普通である²⁴⁷。この点、弁済供託については、供託物が金銭であれば、その所有権は、供託によって供託所に移転し、債権者が還付を受けることによって債権者へと移転すると解される²⁴⁸。

第 3 節 供託時点における管理支配基準の適用の妥当性

1. 供託時点における管理支配基準の適用

ここまでで、供託制度や弁済供託の効果及び法的性質を分析した。これらの分析から、供託時点における管理支配基準の適用の妥当性について検討する。

まず、第 4 章より、管理支配基準によって所得として認識するためには、収入を自己の所得として自由に処分することができる状態であることを要する。また、それは、現金の收受という経済的事実を重視するのみではなく、弁済という法的事実を捉えて、収入に対する管理支配の有無を客観的な認識において判定すべきである。

次に、管理支配基準を適用する供託について、改めてその性質を整理する。前記のとおり、本論文で想定するのは、金銭による弁済供託である。弁済供託の効果は、債権を消滅させることであり、これは弁済と同じ効果である。さらに、債務者が供託をすることで、債務者は債務を免れ、債権者は受益の意思表示を要することなく、供託時点より供託物還付請求権を取得する。

以上のことから、結論としては、供託時点において管理支配基準を適用すると、納税者（被供託者）による供託金への管理支配が認められ、供託された収入は、供託時点で所得として認識することができる。なぜならば、弁済供託された金銭（収入）は、供託時点より、被供託者は受益の意思表示を要することなく供託物還付請求権を取得し、いつでも受け取ることができることとなるため、自己の所得として自由に処分することができる状態が作り出されることとなるからである。また、ここにいう供託時点とは、債権を消滅させるという弁済と同じ効果を有する弁済供託であるから、弁済という法的事実によって、その供託された目的物である金銭に対する管理支配が客観的に認識できることとなるのである。

²⁴⁶ 我妻・前掲注（229）1030 頁参照。

²⁴⁷ 我妻・前掲注（229）1388 頁参照。

²⁴⁸ 鎌田・前掲注（233）276 頁〔北居功執筆部分〕参照。

2. 管理支配基準の適用範囲の再検討

これまででは、現実に収入を収受した場合に限られた場面においてのみ、管理支配基準は適用されてきた。それは、管理支配基準は権利確定主義に対して例外であり、厳格な要件のもとで適用すべき基準であることを示しているだろう。そこで、まだ現実に受け取ってはいない供託時点において管理支配基準を適用することについて、管理支配基準の適用範囲が拡大し、租税法律関係を不安定にするという批判があるかもしれない²⁴⁹。しかし、次の理由から、現実に金銭を受け取っていない供託時点において管理支配基準を適用すべきと解することには重要な意味がある。

供託された金銭は、被供託者（納税者）の主観によりいつでも受け取ることが可能である。また、本論文が想定する供託は、権利発生の原因事実について争われ、紛争の存在により、当該権利の確定が紛争解決時まで延びている場合の弁済供託である。このような場合には、権利確定時期は紛争解決時であるが、それ以前に供託された時点で、いつでも供託金を受け取れる状態となるから、その状態を重視して、自己の所得として自由に処分することができることとなり、管理支配基準の適用によりその収入はその年分の所得となる。

これまでの裁判例及び学説の理解と同様に、管理支配基準は現金収受の時点をつかえる基準であるとする、納税者が供託金を受け取った時点で、管理支配基準の適用により所得として認識されることとなる。そうすると、供託金はいつでも受け取れるため、理論上、その認識時点は納税者の自由な時期を選択できてしまう。そもそも、法36条1項が「収入した金額」ではなく「収入すべき金額」と定めている趣旨は、現金主義による納税者の所得操作を防止し適正な所得計算を行うことにあるから、納税者の主観的な意思によって所得の年度帰属が決定されることは避けるべきである。

以上のことから、権利発生の原因事実について争われ、紛争解決前に当該権利による収入が供託された場合には、供託金を受領した時点ではなく、あくまでも供託時点において管理支配基準を適用し、所得の年度帰属を決定すべきである。

第4節 小括

第5章では、供託、特に金銭を目的物とする弁済供託の効果及び法定性質を分析し、第4章で明確化した管理支配基準を供託時点で適用することの妥当性について検討した。弁済供託は、債権者の債権を消滅させるという弁済と同じ効果を有していることに加え、その法的性質は被供託者が供託物還付請求権を取得する寄託契約である。

以上のことから、被供託者である納税者は、供託時点から、供託物還付請求権を取得し、供託金をいつでも受け取ることができ、自由に処分することができる状態である。また、供託は債権の消滅という弁済と同じ効果を有するため、法的に意味のある事実を客観的に捉

²⁴⁹ 金子・前掲注(2) 303頁参照。

えて、供託時点において管理支配基準を適用して所得として認識することとなると解することができる。

次章では、本章における結論をもとに、東京高裁平成 29 年判決の再検討を行う。

第6章 東京高裁平成29年判決の再検討

本章では、ここまで論じてきたことを踏まえ、東京高裁平成29年判決（以下、本章において「本判決」という。）について再検討する。具体的には、本判決において、退職手当が供託された時点で管理支配基準を適用して所得として認識することができるかを主眼として、周辺問題も併せて検討する。

第1節 退職所得該当性

1. 退職所得の意義

本件では、東京都教育委員会による分限免職処分（以下、「本件免職処分」という。）をXが受けたことで、退職手当（以下、「本件退職手当」という。）が発生した。そこで、まず、本件退職手当の所得区分を明らかにするため、法30条1項における退職所得に該当するかどうかを検討する。

退職所得とは、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与（中略）に係る所得をいう。」（法30条1項）。このうち、退職手当とは、雇用関係ないしそれに類する関係の終了の際に支給される退職給与をいう²⁵⁰。裁判例では、法30条1項前段の「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」の要件につき、「(1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によつて初めて給付されること、(2)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること、(3)一時金として支払われること」の三要件が示されている²⁵¹。

2. 本件退職手当の退職所得該当性

本件では、本件退職手当の退職所得該当性は争われていない。すなわち、Xも東京都も、本件退職手当は退職所得に該当するものと考えている。ただし、改めて検討してみると、本件退職手当は、退職手当条例にもとづき一時に支払われたものであるから、(2)及び(3)の要件を満たすことは明らかである。そこで問題は、本件免職処分の取消しを争っているなかで、Xの勤務関係が終了したといえるかどうかである。

この点、本件退職手当は、本件免職処分に関する紛争により、それが適法であることが確定すれば、当然に勤務関係の終了が認められるものである。他方で、本件免職処分が違法であり取り消されるべきと判断されれば、もとより退職手当は生じないこととなる。本件においては、別訴で本件免職処分は適法であると判断されている。したがって、本件退職手当は、本件免職処分によりXと東京都との勤務関係が終了し、退職手当条例にもとづいて支払われた一時金であるから、退職所得に該当する。

²⁵⁰ 金子・前掲注(1)259頁参照。

²⁵¹ 最判昭和58年12月6日・前掲注(33)。

第2節 公定力による権利の確定

1. 公定力の意義

本件において X に退職手当が支給されたのは、X が、東京都教育委員会から、地方公務員法（平成 26 年法律第 34 号による改正前のもの。）28 条 1 項 3 号に基づく本件免職処分を受けたからである。X は、これを不服として、本件免職処分の取消しを求める訴訟を提起している。

ところで、本件免職処分は、行政行為（行政処分）であるから、公定力を有する²⁵²。公定力とは、行政行為について、「それが法律や条例の規定に違反していても、権限ある機関が正式にこれを取消さないかぎり、法律上有効とされ国民を拘束する。」²⁵³、「仮に違法であっても、取消権限のある者によって取り消されるまでは、何人（私人、裁判所、行政庁）もその効果を否定することはできない。」²⁵⁴と説明される。すなわち、X が提起した取消訴訟により、本件免職処分が違法であるという判決が下されない限り、本件免職処分は適法の推定を受けることとなる。

公定力の法的根拠は、行政事件訴訟法 3 条 2 項において、公権力の行使に関する不服の訴訟である抗告訴訟の一つとして行政行為の取消訴訟が挙げられていることにある。しかし、行政行為を否定するのは、この取消訴訟だけであるとは規定されていない。この点については、法律が取消訴訟制度を用意しているのは、訴訟の段階で処分を直接に攻撃できるのはこの訴訟だけであるという意味を含んでいると解される²⁵⁵。

2. 公定力による権利の確定の妥当性

前記のとおり、行政処分は公定力を有するから、取消訴訟によって取り消されるまでは法律上有効とされる。したがって、X が本件免職処分を不服として争っていようと、それが裁判所の判決により取り消されるまでは有効な処分として効力を有する。そうすると、本件免職処分の公定力を根拠に、X が退職したという事実は確定しており、退職手当に係る権利は本件免職処分時に確定するという論理が成り立ち得る²⁵⁶。

しかしながら、公定力は権利の確定の判断に影響を及ぼすものとは考えられない。なぜならば、公定力は、取消訴訟の排他的管轄として位置づけられており、公定力には限界がある

²⁵² 佐藤（孝）・前掲注（9）25 頁参照。

²⁵³ 原田尚彦『行政法要論〔全訂第七版補訂二版〕』（学陽書房、2012 年）138 頁。

²⁵⁴ 塩野宏『行政法 I 〔第六版〕』（有斐閣、2015 年）160 頁。

²⁵⁵ 塩野・前掲注（254）161 頁参照。

²⁵⁶ 公定力を根拠に権利の確定を判断した裁判例として、大阪地判昭和 44 年 12 月 2 日・前掲注（3）がある。

と解されるからである²⁵⁷。取消訴訟の排他的管轄とは、行政行為の効力を取消してもらうには、それ自体を争う特別の取消訴訟でなければならないという意味である²⁵⁸。また、公定力の限界とは、公定力は行政行為の法効果に関係したものであるから、法効果を攻撃しない限り、当該行政行為の適法・違法が取消訴訟以外の訴訟で問題となっても、公定力とは抵触しないと説明される²⁵⁹。

これらのことから、本件免職処分には公定力があるから本件免職処分は有効であり、それに基づいて退職手当に係る権利が確定すると導かれるものではない。公定力には限界があり、本件に影響はないから、公定力によって退職手当に係る権利が確定するとはいえない。本件免職処分について係争中であるために、退職手当は紛争解決時に権利が確定すると判断しても、係争中であるから租税法上の権利の確定とは評価できないという判断に過ぎない²⁶⁰。さらに、公定力が抽象的な法概念であること、取消訴訟の排他的管轄と結び付けられ機能的に理解されていることなどを挙げ、公定力による権利の確定に対しては否定的な見解が多い²⁶¹。

以上のことから、公定力は権利の確定の根拠とならず、本件においても、本件免職処分が行政処分であることにより、それにより生じた退職手当に係る権利が当然に確定するものではない。

第3節 所得の年度帰属と源泉徴収時期

退職所得に係る所得税は、その支払者によって源泉徴収され国に納付される(法199条)。本件でも、本件退職手当の支払者である東京都によって、源泉徴収されている。本件退職手当の年度帰属を考える場合に、源泉徴収義務者である東京都による源泉徴収時期と一致する必要はあるか否かという問題がある。

この点、本判決は、「そして、本件で問題となっている退職所得に対する所得税の納付は、源泉徴収によるべきもので、その納税義務者が退職手当等の支払者であることからすれば、

²⁵⁷ 塩野・前掲注(254)161-163頁、芝池・前掲注(31)148頁参照。原田・前掲注

(253)142-143頁は、公定力の妥当性を認めつつ、公定力は、行政の迅速性と法的安定を維持するために実定法により行政行為に認められた仮の効力のことをいうと説明し、行政行為が適法なものとして推定されることについて、官僚優位の発想であるとして否定的である。

²⁵⁸ 塩野・前掲注(254)161頁参照。

²⁵⁹ 塩野・前掲注(254)163頁参照。

²⁶⁰ 田中・前掲注(9)260頁参照。

²⁶¹ 木山・前掲注(9)184頁、佐藤(英)・前掲注(9)5頁、田中・前掲注(9)260頁参照。他方で、公定力による権利の確定に肯定的な見解として、佐藤(孝)・前掲注(9)25-26頁参照。

上記のように解したとしても、格別の不都合はなく、むしろ、納税義務者である退職手当等の支払者は、その支払を受けるべき者が退職したと認識しているにもかかわらず、税法上、退職手当等の債権の確定すべき時期をこれと異なるものとして擬律しようとする方が、源泉徴収による徴収納付を前提とする退職所得に係る所得税の税務関係に著しく混乱をもたらす解釈として、相当でないというべきである。〔下線は筆者〕と判示した。すなわち、本判決は、本件退職手当の年度帰属とそれに係る所得税の源泉徴収時期は一致しなければならないとする立場を採っている。

しかしながら、裁判例では、「このように、源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解されるのであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。〔下線は筆者〕とされており、源泉所得税と申告所得税には同一性がないとされる²⁶²。

したがって、源泉徴収時期と退職手当の年度帰属が異なることは成り立ち得る。この点、「両者が一致することが通常であるとしても、異なる場合も法理論上は十分にあり得ると解する方が筋であると思われる。」²⁶³や、「Xの本件退職手当の年度帰属は、源泉徴収すべき時期とは別に、権利確定主義によって決定される。」²⁶⁴として、本判決を批判する見解がある。

以上のことから、本判決が説示する、源泉徴収時期と本件退職手当の年度帰属は一致しなければいけないという考え方は、妥当ではない。

第4節 権利確定時期

第4節では、本件退職手当の権利確定時期について検討する。第3章で検討したとおり、権利発生の原因事実について争われた場合の権利確定時期は、その争いが権利の存否自体に関するものである場合には、紛争解決時に権利が確定すると解すべきである。したがって、本件についても、この論理があてはまるか否かを検討する。

本件においては、Xが東京都から受けた本件免職処分の取消しを求めて争っており、本件退職手当は、本件免職処分を原因事実として発生したものである。そうすると、その現実の支払いについて争われているのではなく、本件退職手当に係る権利の存否自体が訴訟で争

²⁶² 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

²⁶³ 木山・前掲注(9)192頁。

²⁶⁴ 佐藤(英)・前掲注(9)7頁。

われていると考えられる。また、前記のとおり、本件免職処分の公定力を根拠に権利が確定すると判断すべきではない。

したがって、本件退職手当が生じる原因となる本件免職処分の有効性が争われているのであり、Xの退職の事実是不確実であるから、紛争の解決をもって権利が確定すると解すべきである。また、無条件請求権説による判断によっても、同じ結論が導かれる。すなわち、Xは本件免職処分を否定して争っているため、その紛争を解決しなければ、本件退職手当を無条件で受け取ることはできない。

なお、権利発生の原因事実について争われた場合には、紛争解決時に権利が確定すると判断した賃料増額請求事件との整合性が指摘されているが、上記の判断により、賃料増額請求事件との整合性が確保される²⁶⁵。ただし、ここで指摘しておきたいのは、賃料増額請求事件においては、増額賃料債権について、判決の確定を待たなければ、増額すべき事情の存否とその金額が確定しないために、申告、納税を強いるべきではないとされていることである。しかし、本件退職手当の金額は、判決の確定を待たずともそもそも確定しているものであること、なおかつ、退職所得に係る所得税は申告を要しない源泉徴収制度によるものであることは、賃料増額請求事件との事実関係の違いである。

第5節 管理支配基準の適用

ここまでで、本件退職手当に係る権利は、紛争解決時に確定することを明らかにした。しかし、本件においては、紛争解決前に本件退職手当が供託されている。この事実に着目し、当該供託時点で管理支配基準を適用することで、紛争解決を待たずに所得として認識することができるか否かを検討する。

第4章で述べたとおり、管理支配基準によって所得として認識するためには、収入を自己の所得として自由に処分することができる状態であることを要する。また、それは、現金の収受という経済的事実を重視するのみではなく、弁済供託をしたという事実による法的効果が生じていることを捉えて、収入に対する管理支配の有無を判定すべきである。

これを本件について検討してみると、本件退職手当は、東京都がXに支払おうとしたものの、本件免職処分について争っていたために、Xが受取りを拒否したことから供託された。この場合の供託は、受領拒絶による金銭の弁済供託である。なお、本件免職処分がなされたのは平成16年2月23日、本件退職手当が供託されたのは同年5月20日、本件免職処分に関する紛争が解決したのは同24年2月16日である。第5章で検討したとおり、本件退職手当が供託されたことにより、Xの退職手当に係る債権は消滅する。さらに、東京都は、供託をしたことでその債務を免れ、Xは、受益の意思表示を要することなく、供託時点より供託物還付請求権を取得する。なお、ここにいう弁済供託の法的性質は、東京都がXのため

²⁶⁵ 佐藤（英）・前掲注（9）6頁、田中・前掲注（9）257頁、木山・前掲注（9）185頁、佐藤（孝）・前掲注（9）28頁参照。

にする供託所との寄託契約と考えられる。

以上のことから、本件退職手当が供託された時点において管理支配基準を適用すると、X による供託金への管理支配が認められ、供託された収入は、供託時点である平成 16 年 5 月 20 日において所得として認識することができる。なぜならば、弁済供託された金銭（収入）は、供託時点より、X が供託物還付請求権を取得し、いつでも受け取ることができるため、自己の所得として自由に処分することができる状態であるからである。

もし、管理支配基準が収入を実際に受け取った場合にのみ適用される基準であるとする、供託金を受け取った時点で管理支配基準が適用されて所得として認識されることとなる。そうすると、供託金はいつでも受領可能であるため、理論上その年度帰属は X の自由な時期を選択することが可能になってしまう。したがって、権利が確定しておらず、かつ実際に受け取っていない供託金であっても、管理支配基準を適用して所得として認識する上記の論理は、X が所得の年度帰属を自由に選択する機会、つまり恣意性を排除することができるため、適正な所得計算の観点からも、合理的な判断であるといえる。

なお、退職手当を受け取るとは、本件免職処分の取消しを求めて争っている X にとって不利に働く事実になるため、X は事実上供託金を受け取れない状態であり、そのような状態では、自己の所得として自由に処分することができる状態であるとはいえないとの批判があり得る。しかし、たとえば、本件免職処分に関する争いの状況によっては紛争中でも諦めて受け取ったり、経済的に困窮するなどの事情から受け取ったり、供託金を受け取る可能性は十分にある。これが、何らかの法律の規定により供託金を受け取ることができない状態であるならば、上記のような批判は妥当性を有するものとなるが、そうではないはずである。さらに、そもそも、管理支配基準は、現金收受を捉える基準ではなく、弁済という法的に意味のある事実を捉える法的視点が内在した基準である。したがって、供託物（金銭）を、ある事情から受け取れないとしても、既に弁済供託が行われていれば、自己の所得として自由に処分することができる状態を妨げるものではないというべきである。

第 6 節 納税者の救済

前記のとおり、本件退職手当が供託された時点で管理支配基準を適用して所得として認識することは、X の恣意性を排除する合理性がある。しかし、この判断によると、本件退職手当は平成 16 年分の所得となるため、結局のところ、裁判所の判断と結論は同じである。したがって、裁判所とは、本論文がとる論理構成、すなわち供託時点における管理支配基準の適用というアプローチの方法は違っても、納税者の救済は図られない。

ところで、本件において X に生じた不利益は、本件退職手当に係る源泉徴収税額が過大であったことである。すなわち、本件退職手当は、X が「退職所得の受給に関する申告書」を提出しなかったために、当該申告書を提出した場合に比べて、約 265 万円も多く源泉徴

取されたうえで供託されている（所得税法 89 条 1 項，201 条 1 項 1 号イ，同条 3 項）²⁶⁶。

このように、上記申告書を提出せずに過大に源泉徴収された場合でも、通常、後の確定申告（還付申告）によりその差額の還付を求めることができる²⁶⁷。この点、還付を請求することができるのは、その請求をすることができる日から 5 年以内であり（国税通則法 74 条 1 項）、通常の更正の請求ができるのも、法定申告期限から 5 年以内である（同法 23 条 1 項）。したがって、本件退職手当が平成 16 年分の所得となれば、X は、裁判により分限免職処分が適法であることが確定し、供託されていた退職手当を受け取った平成 24 年には、上記の差額を取り戻す方法はない。

この点、本件免職処分は適法と判断されているため、同法 23 条 2 項 1 号における、後発的事由による更正の請求の要件である、「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決（(略)）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」に該当しない。なぜならば、本件免職処分が適法であれば、計算の基礎となつた事実が変動した場合にあたる理由が考えられないからである²⁶⁸。

以上のことから、本件退職手当について、供託時点である平成 16 年分の所得とした場合、納税者の救済は図られないこととなる²⁶⁹。しかし、この点は、X が退職所得の受給に関する申告書を提出していなかったことによる不利益であるから、甘受するしかなかったので

²⁶⁶ X が「退職所得の受給に関する申告書」を提出しなかったのは、退職の事実を争っていたからと推測される（木山・前掲注（9）198 頁参照）。

²⁶⁷ 木山・前掲注（9）199 頁参照。

²⁶⁸ 木山・前掲注（9）197 頁参照。

²⁶⁹ X が分限免職処分の取消しを求めて争った裁判においては、「……原告が、上司の指示・注意を軽視する言動を繰り返したり、とりわけ体罰と認識し得るにもかかわらず教育的配慮に欠けた生徒の人格を深く傷つける乱暴な体罰を繰り返したり、その体罰に関する事情聴取に対して自己保身をはかって正直さ・誠実さに欠けた対応をした上、あろうことか、その体罰の被害生徒及びその保護者に対して体罰があった事実自体を否定させる内容の自己に有利な証憑を作成させようとするという、生徒・保護者からの信頼を完全に否定するような重大な信用失墜行為にまで及んだものであって、そこからうかがわれる原告の自己中心的な態度や考えは、一過性のものではなく、簡単には矯正することのできない持続性を有する素質、性格に基づくものであると認めざるを得ず、本件研修結果や、原告のこれまでの教育経験、実績及び評価を踏まえてもなお、職務の円滑な遂行に支障を生ずる高度の蓋然性があるといわざるを得ない。」と判示されている（東京地判平成 22 年 4 月 28 日判決判タ 1335 号 119 頁。）。この判示内容からは、X が分限免職処分を受ける理由は相当程度にあったと推測されるため、X においては、本件免職処分を受け入れ、退職所得の受給に関する申告書を提出しておくことが、所得税額の観点から、最低限考え得る不利益を被らない選択肢であったかもしれない。

はないだろうか。

第7節 小括

以上のことから、Xの本件退職手当に係る権利は、紛争解決時に確定する一方で、紛争解決前にこれが供託された時点において、管理支配基準を適用してその年度の所得として認識すべきである。これにより、紛争の存在を考慮することによる権利の確定時期を判断でき、また、管理支配基準のもとで供託の事実を捉えて年度帰属を判定することができるから、第1章で挙げた問題を解決することができる。

おわりに

本論文では、権利発生の原因事実について争われた場合のうち、特に、紛争解決前に当該権利による収入が供託された場合の所得の年度帰属について論じた。

まず、権利発生の原因事実について争われた場合の権利確定時期につき、紛争解決時とするのか否か、これまでの裁判例において判断がわかれていた。そこで、本論文では、争いが権利の存否自体に関するものである場合には、紛争解決時と解することが妥当であると判断した。

さらに、本論文では、上記のように解すると、紛争解決前に収入が供託された場合には、権利未確定であっても、当該時点で管理支配基準を適用して所得として認識すべきではないかとの問題意識をもった。この点を検討するために、これまでの裁判例及び学説では見解が統一されていなかった、管理支配基準における「管理支配」の意義及び権利確定主義との関係を明らかにした。

権利確定主義との関係については、収入実現の蓋然性連接説による例外的位置づけと解することが妥当であるとした。すなわち、権利確定主義も管理支配基準も、収入実現の蓋然性を判定するための基準であり、両基準は本来並列の関係であるが、権利義務関係が法律によって規律されている我が国では、法的な権利の確定が収入実現の蓋然性に直結するため、結果的に権利確定主義が原則的基準、管理支配基準が例外的基準として機能する。

「管理支配」の意義については、権利未確定であっても、収入を自己の所得として自由に処分することができる状態になったときに、収入実現の蓋然性があると認められ、管理支配基準によって所得として認識される。また、現金の収受という経済的事実のみを捉えるものではなく、弁済という法的に意味のある事実を捉えるものであり、その意味で、権利確定主義と管理支配基準の両基準は、程度の違いはあるが、法的な基準として同じ発生主義の一類型として理解できる。

そして、上記のような管理支配基準の理解のもと、弁済供託の効果及び法的性質から、供託時点において管理支配基準を適用し所得として認識することができるかと判断した。これにより、これまで論じられてこなかった、実際に受け取っていない収入に対する管理支配基準の適用が可能であることを明らかにした。

しかし、管理支配基準の適用範囲が拡大することは、租税法律関係を不安定にするとの指摘もある²⁷⁰。したがって、今後の管理支配基準の適用範囲については、慎重であるべきかもしれない。しかし、発生主義の一類型として理解される管理支配基準につき、権利の存否について係争中の場合に、実際に受け取っていない供託時点における適用は、納税者の恣意性を排除する合理的な判断であることを主張しておきたい。

本論文の提言が、今後の管理支配基準の適用について新たな知見を提供するものとなれ

²⁷⁰ 金子・前掲注(2) 303頁参照。

ば幸いである。

参考文献等

【書籍】

- ・伊藤進『債権消滅論』（信山社出版，1996年）
- ・岡村忠生ほか『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）
- ・鹿志村芳晴『供託法〔改訂版〕』（法学書院，1991年）
- ・金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂，2021年）
- ・鎌田薫ほか編『新基本法コンメンタール債権Ⅰ』（日本評論社，2021年）
- ・木山泰嗣『分かりやすい「所得税法」の授業』（光文社，2014年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究』（財務詳報社，2011年）
- ・桜井久勝『財務会計講義〔第23版〕』（中央経済社，2022年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂，2022年）
- ・塩野宏『行政法Ⅰ〔第六版〕』（有斐閣，2015年）
- ・芝池義一『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣，2006年）
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）
- ・田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂，2019年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）
- ・注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会，2019年）
- ・林良平ほか『債権総論〔第3版〕』（青林書院，1996年）
- ・原田尚彦『行政法要論〔全訂第七版補訂二版〕』（学陽書房，2012年）
- ・松岡久和ほか『改正債権法コンメンタール』（法律文化社，2020年）
- ・松沢智『租税実体法』（中央経済社，2003年）
- ・三木義一監修『新実務家のための税務相談（民法編）〔第2版〕』（有斐閣，2020年）
- ・水田耕一『新供託読本』（商事法務研究会，1992年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第3版〕』（中央経済社，2021年）
- ・我妻榮『新訂債権総論』（岩波書店，1964年）
- ・我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物件・債権—〔第8版〕』（日本評論社，2022年）

【論文】

- ・青木倫太郎「発生主義と権利確定主義」会計62巻3号（1952年）362頁
- ・淡路剛久「供託（弁済供託）—債権の消滅(6)」法学教室243号（2000年）88頁
- ・伊川正樹「所得の年度帰属に関する一考察」小高剛先生古稀祝賀『現代の行政紛争』（成文堂，2004年）247頁
- ・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（1980年）30頁
- ・植村栄治「行政処分と刑事罰」ジュリ臨増248-2号（1962年）161頁

- ・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 卷 10 号 (1978 年) 4 頁
- ・岡田正則「教育公務員の懲戒処分に関する裁量権の逸脱・濫用の違法について」Law&Practice5 号 (2011 年) 184 頁
- ・岡正晶「係争中の賃貸借契約に関する課税関係」税理 31 卷 15 号 (1988 年) 143 頁
- ・岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 卷 6 号 (2010 年) 94 頁
- ・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, 1995 年) 282 頁
- ・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』(有斐閣, 1995 年) 1 頁
- ・金子宏「テラ銭と所得税法—所得の意義, その他所得税法の解釈をめぐって」ジュリ 316 号 (1965 年) 31 頁
- ・兼平裕子「税務訴訟における公定力理論—行政行為論から私法的構成へ—」税法学 573 号 (2015 年) 65 頁
- ・河上正二「債権債務関係の消滅 (3) —弁済 (その 2) 弁済供託」法学セミナー 724 号 (2015 年) 95 頁
- ・木山泰嗣「税法における実質主義と外観論の関係」現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集 (2020 年) 1 頁
- ・吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学 200 号 (1967 年) 127 頁
- ・小林裕明「収益認識会計基準案と税務上の年度帰属基準との差異に関する一考察 (八田進二教授退職記念号)」会計プロフェッション 13 号 (2017 年) 215 頁
- ・小林裕明「判決から読み解く税務会計 (第 6 回) 税法の収益年度帰属について (2) 管理支配基準に関する判決」税務 QA192 号 (2018 年) 62 頁
- ・酒井克彦「権利確定主義の事実上の終焉か (上) —法人税法上のグランドルールとしての債務確定基準と権利確定主義—」月刊税務事例 50 卷 11 号 (2018 年) 1 頁
- ・酒井克彦「権利確定主義の事実上の終焉か (下) —法人税法上のグランドルールとしての債務確定基準と権利確定主義—」月刊税務事例 51 卷 1 号 (2019 年) 1 頁
- ・酒井克彦「所得税の事例研究 (第 12 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」月刊税務事例 38 卷 11 号 (2006 年) 53 頁
- ・酒井克彦「所得税の事例研究 (第 14 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—」月刊税務事例 39 卷 1 号 (2007 年) 55 頁
- ・佐藤英明「訴訟で争われている権利にもとづく収入の年度帰属」税務事例研究 133 号 (2013 年) 19 頁
- ・平祐介「地方公務員に対する分限免職処分の『不当』性審査基準に関する一考察」日本大学法科大学院法務研究 14 号 (2017 年) 115 頁
- ・高木克己「権利確定主義の内容と性格」駒大経営研究 40 卷 1・2 号 (2008 年) 1 頁
- ・武田昌輔「収益の帰属時期」税務弘報 37 卷 5 号 (1989 年) 94 頁

- ・田中治「事業所得における収入金額の年度帰属」税務事例研究 29号（1996年）33頁
- ・田中治「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」大阪府立大学経済研究 32巻2号（1987年）161頁
- ・田中晶国「所得の年度帰属—収入実現の蓋然性とその客観的認識—」税法学 579号（2018年）107頁
- ・田中晶国「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—」法政研究 84巻2号（2017年）1頁
- ・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 64巻6号（2015年）1529頁
- ・谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法学 566号（2011年）267頁
- ・忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計 63巻1号（1953年）85頁
- ・忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信 20巻11号（1965年）73頁
- ・友利博明「不動産所得の年度帰属—強制使用裁決における損失補償金をめぐって—」沖縄法政研究 6号（2004年）31頁
- ・淵圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007年）200頁
- ・松本賢人「行政処分の公定力と国家賠償訴訟—主として金銭の徴収・給付を目的とする行政処分について—」東海法科大学院論集 4号（2013年）1頁
- ・茂木繁一「税法上の所得概念の解釈について—不法原因等による所得の課税をめぐって—」税大論叢 7号（1973年）1頁
- ・山本守之「収益・費用の認識基準」税務事例研究 56号（2000年）1頁
- ・吉村政穂「所得計上時期の選択に関する覚書」ジュリ 1268号（2004年）214頁
- ・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巻1号（1967年）96頁

【評釈】

- ・青山慶二「判批」TKC 税研情報 21巻4号（2012年）160頁
- ・朝倉洋子「判批」税研 JTRI29巻3号（2013年）81頁
- ・東法子「判批」手形研究 281号（1979年）24頁
- ・東法子「判批」手形研究 271号（1978年）34頁
- ・新井隆一「判批」租税法研究 25号（1997年）146頁
- ・有賀文宣「判批」訟月 40巻10号（1994年）2566頁
- ・池本征男「判批」国税速報 6151号（2013年）33頁
- ・井越満「判批」訟月 57巻3号（2011年）693頁
- ・石倉文雄「判批」ジュリ 1054号（1994年）121頁
- ・石曾根浩「判批」九州国際大学大学院法政論集 16号（2020年）1頁

- ・一高龍司「判批」別冊ジュリ 207号 (2011年) 122頁
- ・一高龍司「判批」別冊ジュリ 178号 (2005年) 128頁
- ・伊澤祐馬「判批」税 73巻1号 (2018年) 67頁
- ・伊藤義一＝竹内修「判批」TKC 税研情報 21巻3号 (2012年) 1頁
- ・上谷佳宏「判批」海事法研究会誌 123号 (1994年) 24頁
- ・植松守雄「判批」別冊ジュリ 120号 (1992年) 92頁
- ・植松守雄「判批」別冊ジュリ 17号 (1968年) 104頁
- ・碓井光明「判批」別冊ジュリ 79号 (1983年) 100頁
- ・碓井光明「判批」判評 236号 (1978年) 20頁
- ・遠藤博也「判批」民商 72巻1号 (1975年) 113頁
- ・太田匡彦「判批」別冊ジュリ 253号 (2021年) 200頁
- ・大淵博義「判批」税経通信 65巻8号 (2010年) 49頁
- ・小原三佑嘉「判批」手形研究 499号 (1994年) 18頁
- ・寛康生「判批」ひろば 32巻1号 (1979年) 76頁
- ・金子宏「判批」ジュリ臨増 590号 (1975年) 32頁
- ・兼平裕子「判批」税法学 573号 (2015年) 65頁
- ・可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 46年度 (1972年) 645頁
- ・可部恒雄「判批」曹時 24巻10号 (1972年) 218頁
- ・神山弘行「判批」別冊ジュリ 253号 (2021年) 128頁
- ・神山弘行「判批」別冊ジュリ 228号 (2016年) 122頁
- ・川口浩「判批」税経通信 59巻15号 (2004年) 79頁
- ・川野辺充子「判批」税務弘報 35巻4号 (1987年) 178頁
- ・川端康之「判批」判評 432号 (1995年) 30頁
- ・岸田雅雄「判批」リマークス 10号 (1995年) 108頁
- ・北武雄「判批」税経通信 33巻14号 (1978年) 134頁
- ・北野弘久「判批」ジュリ臨増 509号 (1972年) 49頁
- ・木山泰嗣「判批」青山法学論集 60巻4号 (2019年) 155頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 61巻12号 (2018年) 120頁
- ・斉藤健「判批」税理 17巻13号 (1974年) 135頁
- ・酒井克彦「判批」税理 54巻1号 (2011年) 50頁
- ・堺沢良「判批」税経通信 33巻14号 (1978年) 226頁
- ・清永敬次「判批」民商 111巻1号 (1994年) 145頁
- ・清永敬次「判批」民商 67巻4号 (1972年) 53頁
- ・吉良実「判批」税経通信 33巻14号 (1978年) 148頁
- ・吉良実「判批」シュト 109号 (1971年) 33頁
- ・越山安久「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和 53年度 (1982年) 22頁

- ・越山安久「判批」曹時 33 卷 12 号 (1981 年) 275 頁
- ・越山安久「判批」ジュリ 664 号 (1978 年) 91 頁
- ・小塚真啓「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 120 頁
- ・酒井克彦「判批」月刊税務事例 45 卷 7 号 (2013 年) 64 頁
- ・堺沢良「判批」税経通信 27 卷 4 号 (1972 年) 201 頁
- ・酒巻俊雄「判批」ジュリ臨増 1046 号 (1994 年) 104 頁
- ・坂本武志「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 40 年度 (1971 年) 178 頁
- ・坂本武志「判批」曹時 17 卷 11 号 (1965 年) 171 頁
- ・佐藤孝一「判批」月刊税務事例 50 卷 8 号 (2018 年) 14 頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信 49 卷 3 号 (1994 年) 239 頁
- ・佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 49 年度 (1977 年) 198 頁
- ・佐藤繁「判批」曹時 28 卷 1 号 (1976 年) 113 頁
- ・佐藤英明「判批」TKC 税研情報 27 卷 4 号 (2018 年) 1 頁
- ・澤野順彦「判批」同『判例にみる地代・家賃増減請求』(新日本法規, 2006 年) 427 頁
- ・渋谷雅弘「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 66 頁
- ・渋谷雅弘「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 62 頁
- ・渋谷雅弘「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 60 頁
- ・白石研二「判批」行政関係判例解説平成 5 年 (1993 年) 136 頁
- ・須貝脩一「判批」シュト 49 号 (1966 年) 10 頁
- ・高須要子「判批」判タ臨増 978 号 (1998 年) 232 頁
- ・高橋靖「判批」税研 106 号 (2002 年) 33 頁
- ・田川博「判批」税経通信 51 卷 1 号 (1996 年) 233 頁
- ・竹下重人「判批」判評 158 号 (1973 年) 17 頁
- ・田中治「判批」別冊ジュリ 178 号 (2005 年) 87 頁
- ・田中晶国「判批」税法学 581 号 (2019 年) 253 頁
- ・中井稔「判批」月刊税務事例 38 卷 2 号 (2006 年) 1 頁
- ・仲江利政「判批」判タ 366 号 (1978 年) 86 頁
- ・中川一郎「判批」シュト 117 号 (1971 年) 1 頁
- ・中川一郎「判批」シュト 152 号 (1974 年) 1 頁
- ・中井國緒「判批」行政関係判例解説平成 8 年 (1996 年) 145 頁
- ・中里実「判批」別冊ジュリ 120 号 (1992 年) 42 頁
- ・中里実「判批」別冊ジュリ 79 号 (1983 年) 60 頁
- ・中里実「判批」法協 96 卷 11 号 (1979 年) 129 頁
- ・中西良彦「判批」税研 106 号 (2002 年) 91 頁
- ・西山由美「判批」租税法研究 26 号 (1998 年) 122 頁
- ・野田博「判批」別冊ジュリ 178 号 (2005 年) 126 頁

- ・長谷川俊明「判批」国際商事法務 22 卷 7 号 (1994 年) 791 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 卷 10 号 (2009 年) 124 頁
- ・引野清一「判批」多摩税研租税法研究紀要 1 号 (1997 年) 31 頁
- ・藤浦照生「判批」行政関係判例解説昭和 53 年 (1978 年) 232 頁
- ・藤浦照生「判批」税経通信 33 卷 14 号 (1978 年) 144 頁
- ・藤岡祐治「判批」ジュリ 1552 号 (2020 年) 124 頁
- ・藤谷武史「判批」別冊ジュリ 178 号 (2005 年) 56 頁
- ・藤曲武美「判批」税務弘報 61 卷 2 号 (2013 年) 144 頁
- ・松沢智「判批」ひろば 25 卷 2 号 (1972 年) 53 頁
- ・水島淳「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 32 頁
- ・水島淳「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 32 頁
- ・宮城直之「判批」訟月 42 卷 7 号 (1996 年) 1818 頁
- ・宮崎直見「判批」行政関係判例解説昭和 60 年 (1985 年) 285 頁
- ・宮谷俊胤「判批」民商 80 卷 2 号 (1980 年) 55 頁
- ・村山晃「判批」訟月 44 卷 7 号 (1998 年) 1202 頁
- ・望月爾「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 87 頁
- ・弥永真生「判批」会計・監査ジャーナル 29 卷 8 号 (2017 年) 63 頁
- ・山崎祐美恵「判批」青山ビジネスロー・レビュー 8 卷 1 号 (2019 年) 131 頁
- ・山本直毅「判批」税 72 卷 12 号 (2017 年) 62 頁
- ・山本直毅「判批」税 72 卷 6 号 (2017 年) 155 頁
- ・渡辺徹也「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 132 頁
- ・渡辺徹也「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 124 頁
- ・渡辺徹也「判批」法政研究 82 卷 2・3 号 (2015 年) 793 頁
- ・綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度 (1996 年) 991 頁
- ・綿引万里子「判批」曹時 47 卷 12 号 (1995 年) 204 頁
- ・綿引万里子「判批」ジュリ 1047 号 (1994 年) 78 頁
- ・綿引万里子「判批」ジュリ増刊最高裁時の判例 3 (2004 年) 24 頁

【その他】

- ・税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(昭和 38 年 12 月)

【裁判例】

〔最高裁〕

- ・最決昭和 40 年 9 月 8 日刑集 19 卷 6 号 630 頁
- ・最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 卷 8 号 1120 頁
- ・最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁

- ・最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁
- ・最判昭和 54 年 6 月 21 日訟月 25 卷 11 号 2858 頁
- ・最判昭和 58 年 12 月 6 日訟月 30 卷 6 号 1065 頁
- ・最判昭和 60 年 4 月 18 日訟月 31 卷 12 号 3147 頁
- ・最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁
- ・最判平成 4 年 10 月 29 日訟月 39 卷 8 号 1591 頁
- ・最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁
- ・最判平成 10 年 11 月 10 日判時 1661 号 29 頁

〔高裁〕

- ・名古屋高判昭和 39 年 11 月 9 日高刑 17 卷 7 号 685 頁
- ・福岡高判昭和 42 年 11 月 30 日訟月 13 卷 13 号 1706 頁
- ・東京高判昭和 42 年 12 月 26 日訟月 13 卷 13 号 1650 頁
- ・仙台高判昭和 50 年 9 月 29 日訟月 21 卷 11 号 2383 頁
- ・東京高判昭和 51 年 1 月 23 日訟月 22 卷 3 号 762 頁
- ・大阪高判昭和 53 年 12 月 25 日訟月 25 卷 5 号 1439 頁
- ・名古屋高判昭和 56 年 2 月 27 日訟月 27 卷 5 号 1015 頁
- ・大阪高判昭和 61 年 8 月 6 日税資 153 号 440 頁
- ・名古屋高判平成 2 年 6 月 28 日税資 176 号 1363 頁
- ・東京高判平成 3 年 5 月 29 日税資 183 号 856 頁
- ・大阪高判平成 3 年 12 月 19 日訟月 38 卷 7 号 1325 頁
- ・高松高判平成 8 年 3 月 26 日行集 47 卷 3 号 325 頁
- ・福岡高那覇支判平成 8 年 10 月 31 日訟月 44 卷 7 号 1202 頁
- ・福岡高判平成 22 年 10 月 12 日税資 260 号順号 11530
- ・東京高判平成 25 年 7 月 10 日税資 263 号順号 12254
- ・東京高判平成 29 年 7 月 6 日税資 267 号順号 13032

〔地裁〕

- ・名古屋地判昭和 39 年 3 月 31 日税資 49 号 266 頁
- ・佐賀地判昭和 39 年 12 月 17 日訟務月報 11 卷 1 号 129 頁
- ・東京地判昭和 41 年 6 月 30 日訟月 12 卷 10 号 1385 頁
- ・福岡地判昭和 42 年 3 月 17 日訟月 13 卷 6 号 747 頁
- ・大阪地判昭和 44 年 12 月 2 日訟月 16 卷 5 号 479 頁
- ・仙台地判昭和 45 年 7 月 15 日訟月 16 卷 11 号 1353 頁
- ・浦和地判昭和 49 年 6 月 28 日行裁集 25 卷 6 号 798 頁
- ・大阪地判昭和 52 年 2 月 25 日訟月 23 卷 3 号 581 頁

- ・名古屋地判昭和 54 年 1 月 29 日訟月 25 卷 5 号 1448 頁
- ・静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日シュト 287 号 1 頁
- ・神戸地判昭和 61 年 1 月 29 日税資 150 号 14 頁
- ・神戸地判昭和 61 年 6 月 25 日訟月 32 卷 12 号 2908 頁
- ・名古屋地判平成元年 10 月 20 日判タ 718 号 116 頁
- ・新潟地判平成 2 年 7 月 5 日税資 180 号 1 頁
- ・東京地判平成 4 年 3 月 10 日訟月 39 卷 1 号 139 頁
- ・那覇地判平成 6 年 12 月 14 日行集 47 卷 10 号 1094 頁
- ・徳島地判平成 7 年 4 月 28 日訟月 42 卷 7 号 1818 頁
- ・静岡地判平成 8 年 7 月 18 日税資 220 号 181 頁
- ・札幌地判平成 10 年 6 月 29 日税資 232 号 937 頁
- ・大分地判平成 21 年 7 月 6 日税資 259 号順号 11239
- ・東京地判平成 22 年 4 月 28 日税資 260 号順号 11431
- ・東京地判平成 24 年 12 月 11 日判時 2186 号 23 頁
- ・東京地判平成 29 年 1 月 13 日税資 267 号順号 12954

