



Title	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
Author(s)	谷口，勢津夫
Citation	阪大法学. 2015, 64(6), p. 1-30
Version Type	VoR
URL	<a href="https://doi.org/10.18910/71556">https://doi.org/10.18910/71556</a>
rights	
Note	

*The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA*

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

The University of Osaka

# 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——

谷 口 勢 津 夫

## 一 はじめに

筆者は、以前、「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——」と題する論文<sup>(1)</sup>（以下「前論文」という）で、所得税法及び法人税法における所得の年度帰属について、権利確定主義の淵源から生成・確立の過程を辿りながら、これまでの議論を整理・検討することによって、実現主義こそが所得の年度帰属の判定に関する法規範であること、その判断構造において権利確定主義及び管理支配基準が事実認定基準であること等を明らかにしたことがある。ただ、前論文では、判例の分析を必ずしも十分には行うことができなかった。そこで、本稿では、収入金額（所税三六条一項）の計上時期（年度帰属<sup>(2)</sup>）の判定に関して判例の蓄積がある所得税の分野を対象を限定して判例を分析し、収入金額の計上時期に関する実現主義の意義について検討することにする。<sup>(3)</sup>

## 1 権利確定主義の淵源と生成

## (1) 総説

まず、判例において実現主義が登場する以前の議論からみておこう。ここでは、いわゆる権利確定主義が議論の中心にあった。我が国では、夙に、「権利確定主義の多義性は著しいものがある。」<sup>(4)</sup>と指摘されてきたが、前論文でみたように、権利確定主義は、法人税の分野と所得税の分野とで異なる淵源を有し、異なる生成の過程を経てきた。ここでは、所得税の分野における権利確定主義の淵源と生成について前論文に即して概観しておくことにする。

戦前の所得税法に関して、「収入金額の計上時期について統一的な考え方を示したものはみあたらない。しかし戦前の通牒の中に、ある種類の所得の収入金額の計上時期に言及し、それを収入すべき権利の確定した時の収入金額とする旨の趣旨を述べているものが散見される。……このように戦前にも、後の『権利確定主義』につながる考え方があったことが推認される。」<sup>(5)</sup>と述べられているが、戦後、昭和二年に所得税法が全文改正され（昭和二年法律第二七号。以下「旧所得税法」という）、同法一〇条一項が次のとおり定めたことで、権利確定主義をめぐる状況が一変した。

前条第一項第一号乃至第五号に規定する収入金額は、その収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額。以下同じ。）により、同項第六号乃至第八号に規定する総収入金額は、その収入すべき金額の合計額による。

(2) 昭和二二年所得税法における権利確定主義

昭和二六年に発遣された所得税基本通達（昭和二六年直所一一。以下「旧所得税基本通達」という）一九四は、旧所得税法一〇条一項の規定について、「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をいう。」という解釈を示し、同通達一九五ないし二〇四が各種所得ごとに権利確定の時期について執行基準を定めた。国税当局は、この解釈を敷衍して、「その年中に収入すべき権利の確定した金額は、たとえまだ現実に現金の収入がなくてもその年の収入金額に算入される。これは、いわゆる権利確定主義によつてゐるわけである。」と述べ、権利確定主義の根拠を旧所得税法一〇条一項の規定に求める見解を示した。国税当局のこの見解では、権利確定主義は、収入金額の計上時期の判定に關して旧所得税法一〇条一項の解釈によつて定立された規範（収入金額計上時期判定規範）として性格付けられていた、と考えられる。

(3) 判例における権利確定主義の採用

その後、昭和四〇年代になって、判例において権利確定主義が採用された。もともと、最高裁が採用した権利確定主義は、以下でみるように、前記のような課税実務における権利確定主義とは、内容的に必ずしも同じものではなく、また、規範的意味において異なるものであると考えられる。

最高裁は、最決昭和四〇年九月八日刑集一九卷六号六三〇頁（以下「昭和四〇年最決」という）及び最判昭和四〇年九月二四日民集一九卷六号一六八八頁（以下「昭和四〇年最判」という）において次のとおり判示し（傍線筆者）、権利確定主義について「その見解の一端」<sup>(8)</sup>を示したと考えられるが、最高裁が権利確定主義についてその見解の全容を明らかにし判例の立場を確立したのは、最判昭和四九年三月八日民集二八卷二号一八六頁（以下「昭和四九年最判」という）の次の判示（傍線筆者）においてであったといえよう。

## ①昭和四〇年最決

所得税法一〇条一項にいう収入すべき金額とは、収入すべき権利の確定した金額をいい、その確定の時期は、いわゆる事業所得にかかる売買代金債権については、法律上これを行使することができるようになったときと解するのが相当である。

## ②昭和四〇年最判

資産の譲渡によつて発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるが、任意競売における所有権移転の時期は競落代金納付の時と解するのが相当である（大審院昭和七年二月二九日判決、民集一一巻六九七頁参照）から、競売による譲渡所得については、代金納付の時に権利が確定する、といふべきである。

## ③昭和四九年最判

旧所得税法は、一暦年を単位としてその期間ごとに課税所得を計算し、課税を行うこととしている。そして、同法一〇条が、右期間中の総収入金額又は収入金額の計算について、「収入すべき金額による」と定め、「収入した金額による」としていないことから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があつたものとして、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。

前記の各判示はいずれも旧所得税法一〇条一項に関する判断であるが、昭和四〇年最決及び昭和四〇年最判（特に前者）と昭和四九年最判との明確な違いは、昭和四九年最判が「所得の実現」という要素を権利確定主義の定義の中に採り入れた点にある。この違いが生じた背景としては、昭和四〇年最決と昭和四九年最判との間に、利息制限法による制限超過の利息・損害金に関する最判昭和四十六年十一月九日民集二五巻八号一一二〇頁（以下「昭和四十六年最判」という）が示されたことが重要な意味をもつと考えられる。

昭和四十六年最判は、最高裁がいわゆる管理支配基準（次の2(2)参照）を最初に採用したものと解される判決であるが、この判決を理解するには、その前提として、違法所得の課税所得性に関する所得税法の解釈の変遷についてみておく必要がある。

## 2 管理支配基準の登場

### (1) 所得概念の法律的把握説と経済的把握説

違法所得の課税所得性に関する所得税法の解釈について、課税実務は、旧所得税法の時代には、所得概念の法律的把握説の立場に立っていた。この説は、「不法所得を、私法上有効に保有しうる利得と保有しえない利得とに分け、前者のみが課税の対象となる所得を構成する、とする考え方」<sup>(9)</sup>、すなわち、「私法上の法律関係を基準として、課税の対象となる不法利得の範囲を画そうとする」<sup>(10)</sup>考え方であるが、旧所得税基本通達一四八は次のとおり定めていたのである。

窃盗、強盗、横領、詐欺、強迫等による取得物の課税については、次によるものとする。

(一) 窃盗、強盗又は横領により取得した財物については、所得税を課さない。

(二) 詐欺又は強迫により取得した財物は一応所有権が移転するものであるから、当該財物から生ずる所得については、その内容に応じ、一時所得、事業所得等として課税する。但し、後日、裁判又は契約の解除により被害者に復帰した場合は、更正をするものとする。

(三) 賭博による収入は一時所得とする。但し、後日、刑事裁判により没収された場合は、更正するものとする。

ところが、前記の通達規定は、所得税法の昭和四〇年全文改正後、昭和四四年の通達改正で削除され（昭和四四

年直審（所）一。いわゆる「当面通達」、昭和四五年に全面的に改正された所得税基本通達（昭和四五年直審（所）三〇。現行所得税基本通達）では、同通達三六一が次のとおり定めた。

法第三六条第一項に規定する「収入金額とすべき金額」又は「総収入金額に算入すべき金額」は、その収入の基因となつた行為が適法であるかどうかを問わない。

これによつて、課税実務の立場は、所得概念の法律的把握説から経済的把握説に移行したものと解される。<sup>(11)</sup> 経済的把握説は、「それが私法上有効に保有しうるものであるかどうかとは関係なく、経済的に見て、利得者が現実<sup>(12)</sup>にそれを支配し、自己のために享受している限り、不法利得も課税対象たる所得を構成する、とする考え方」であり、「この考え方によれば、詐欺・強迫による利得や不法原因給付に該当する利得のみでなく、窃盗や横領による利得も所得に含まれることになる。」とされる。<sup>(12)</sup>

判例には、課税実務の立場が変更される以前から、所得概念の経済的把握説を採用したと解することができる<sup>(13)</sup>ものがあつたが、昭和四六年最判は、次のとおり判示して（傍線筆者）、経済的把握説の立場を明確に示した。

利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法四九一条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするとところであつて（昭和三五年（オ）第一一五一号同三九年一月一八日大法廷判決、民集一八卷九号一八六八頁）、これによると、約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にはかならず、したがつて、所得を構成しないもののように見える。

しかし、課税の対象となるべき所得を構成する可否かは、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、現実には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。もつとも、借主が約定の利息・損害金の支払を継続し、その制限超過部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となつたときは、その後に支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求しうるところは、当裁判所の判例とすることであつて（昭和四一年（オ）第二二八一号同四三年一月一三日大法院判決、民集二二卷二二号二五二六頁）、これによると、貸主は、いったん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもつて、現実には収受された超過部分が課税の対象となりえないものと解することはできない。

## (2) 私法上無効な所得に係る収入金額の計上時期

ところで、所得概念の経済的把握説の下では、旧所得税基本通達一九四に関する国税当局の見解（前記1(2)参照）にみられたような次のような法律構成、すなわち、旧所得税法一〇条一項の解釈によつて権利確定主義を収入金額計上時期判定規範として定立し、これに該当する事実の認定によつて当該所得に係る収入金額の計上時期を判定するという法律構成は、成り立ち得ないと考えられる。というのも、私法上無効な所得について「収入すべき権利」はそもそも成立（発生）せず、したがつて、確定することもあり得ないからである。この点、次の見解、すなわち、「昭和四四年の改正所得税基本通達が、権利確定主義を表現する規定を削除した主要な理由の一つは、昭和四〇年前後から、所得概念をめぐる議論が盛んとなり、学説・判例において、無効な利得も課税の対象となる所得を構成するという考え方が強くなつたため、通達もそれを受け入れざるをえなくなり、その結果、権利確定主義を普遍的な基準として正面から規定することができなくなつてしまつたことにあると思われる。」<sup>(14)</sup>という見解は、正鵠を射たものであろう。



昭和四十六年最判は、既に前記(1)の最後の引用部分(特に傍線部)の中で、制限超過の利息・損害金の課税所得性を肯定するとともに、その「現実の収受」(既収)を基準にして制限超過の利息・損害金に係る収入金額の計上時期を判定する考え方を示唆しているが、それに続く次の判示部分(傍線筆者)において、その考え方を明確に示している。

一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであつて、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であつて(前記大法院判決参照)、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、大法院判決によつて確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであつて、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということはできず、したがつて、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」に該当しないものというべきである(もつとも、これが現実には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)。

昭和四十六年最判は、要するに、私法上無効な制限超過の利息・損害金については、それが現実には収受された場合には、「収入実現の蓋然性があるもの」ということができ、したがつて、その時期に収入金額として計上することができるのに対して、未収の場合には、「収入実現の蓋然性があるもの」ということはできず、したがつて、その時期には収入金額として計上することができない、という考え方を判示したのである。

この考え方は、一般化すれば、私法上無効な所得については、現実の収入があった場合に、その時点で「収入実

現の蓋然性」が認められるとして、その收受の時期に収入金額を計上すべきであるという考え方である、ということができよう。この考え方には、利得の現実の收受（管理支配）をもって「収入実現の蓋然性」があるものと認めるといふ判断構造が、内包されている。このような考え方は、利得の現実の收受（管理支配）すなわち「利得が納税者のコントロールのもとに入った」<sup>(15)</sup>ことに着目するという意味で、「管理支配基準」と呼ばれる。

もつとも、ここで注意しておかなければならないのは、昭和四十六年最判は「制限超過の利息・損害金」という金銭による収入金額について管理支配基準を判示したものとどまり、「金銭以外の物又は権利」（旧所得税法一〇条一項括弧書。現行所得税法三六条一項括弧書では「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」を含む、収入金額に該当する利得一般について管理支配基準を判示したものではない、ということである。後でみるように（次の3(2)参照）、管理支配基準を採用したものと解される後の最高裁判決も、金銭による収入金額の計上時期が争われた事案に関する判断である。収入金額のうち「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」についても、現実的・物理的な占有が可能な物や券面が発行されている無記名債権（証券）であれば、それらについて現実の管理支配を觀念することができ、しかも窃盗、横領等による特殊な場合には管理支配基準を適用する余地があるようにも思われるが、偶々そのような事案において収入金額の計上時期が訴訟で争われてこなかっただけのことかもしれない<sup>(16)</sup>としても、ともかく、最高裁が管理支配基準を適用したと解されるのは、実際には、金銭による収入金額の事案だけである。このことは、租税法律主義（予測可能性・法的安定性の保障）の見地から、肯定的に評価されるべきである。すなわち、管理支配基準については、正当にも、「管理支配基準は、いろいろの場合に適用しうるが、それが租税法律関係を不安定にするおそれがあることは、否定できない。したがって、その適用は、厳格な要件の下に、例外的な場合にのみ認められるべきであろう。」<sup>(17)</sup>と指摘されているが、管理支配基準は、収入の現実の管理支配と

いう経済的な事実を適用基準とすることから、収入すべき権利の確定という法的な事実を適用基準とする権利確定主義に比べて、その適用基準が必ずしも明確でないため、納税者の予測可能性及び法的安定性、さらには税務執行の安定性を害するおそれがあるので、租税法主義の見地からは、厳格かつ限定的に適用すべきであると考えられるのである。

### 3 権利確定主義と管理支配基準との関係

#### (1) 判例における収入金額計上時期判定に関する判断構造

ところで、最高裁は、収入金額の計上時期の判定に関して管理支配基準を採用した後も、前述のとおり、昭和四九年最判では、権利確定主義によって収入金額の計上時期を判定する旨の判断を示した。そこで、判例の理解として、権利確定主義と管理支配基準との関係をどのように理解すべきかが問題になる。

この問題を考える手がかりは、昭和四十六年最判の前記引用部分の前半部分に見いだすことができると思われる。その部分を以下にもう一度引用しておこう（傍線筆者）。

一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからである「る」。

この部分は、私法上有効な利息に係る収入金額の計上時期に関する判示部分であるが、この部分では、利息・損害金債権の履行期が到来した場合、より一般化すれば、収入すべき権利が確定した場合には、その時点で原則とし

て「特段の事情のないかぎり」「収入実現の可能性が高度であると認められる」すなわち収入実現の蓋然性が認められるとして、その権利確定の時期に収入金額を計上すべきであるという考え方が、示されていると解される（最判昭和四七年十二月二日訟月一九卷六号一〇〇頁も参照）。このような考え方は、内容的には、昭和四九年最判で判示された権利確定主義と同じものであると考えられる。

昭和四九年最判では、権利確定主義は、「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」と定義されたのであるが、この定義によれば、権利確定主義が、「収入すべき権利の確定」「収入の原因たる権利の確定」あるいは「収入の原因となる権利の確定」<sup>(18)</sup>をもって「所得の実現」があつたものと認めるといふ判断構造を内包していることは明らかである。この判断構造は、管理支配基準に内包されている前記の判断構造と基本的に同じものである。要するに、収入金額の計上時期の判定に関して、昭和四六年最判では、私法上無効な所得については、利得の現実の收受（管理支配）すなわち現実の収入（既収）をもって「収入実現の蓋然性」があるものと認めるといふ判断構造を内包する基準（管理支配基準）が示され、昭和四六年最判及び昭和四九年最判では、私法上有効な所得について、「収入すべき権利の確定」をもって「収入実現の蓋然性」あるいは「所得の実現」があつたものと認めるといふ判断構造を内包する基準（権利確定主義）が示された、と理解することができる。

昭和四六年最判及び昭和四九年最判において示された収入金額計上時期の判定に関するそのような判断構造は、「裁判官による事実判断の構造」のうち「間接事実から要件事実を推認する判断の構造」<sup>(19)</sup>に相当するものであると解されるが、その判断の構造については、次のように説かれる（傍線筆者）。

## 【①】

もとより間接事実の種類や数を増やすことによって、要件事実を推認させる確実性を高めることはできるが、いくらそのようにしてみても、間接事実による推認については、常にその推認が覆される可能性の存在することを否定できない。

## 【②】

間接証拠で「主要事実を」認定しようという場合には、まず、間接証拠で間接事実を——おそらくは数箇の間接事実を——「認定」する、次に、間接事実から主要事実を「推定」する、と、こういうことになります。すると、間接証拠から間接事実を認定する場合に一遍間違う可能性があり、次に、間接事実から主要事実を推定する段階でもう一遍間違う可能性があることになります。また、その間接事実と言いましても、間接事実の間接事実、すなわち再間接事実ということもあり得るわけです。例えば、木に例えると、ずっとと真つすぐ立っている幹が主要事実だとすると、枝が間接事実で、葉が証拠です。しかし、枝の枝ということもあるのであって、その枝の枝が再間接事実に当たります。だから、再間接事実から間接事実を推定し、間接事実から主要事実を推定しますから、推定は二回になります。すると、間違う機会は三回ということになります。推定というのは、認定と違います。甲の事実があったら乙の事実がある可能性があるという、その蓋然性を指すのでありますから、絶対というわけにはゆかない。必ず例外、すなわち、「反対事実の存在の可能性」があるのであります。

これらの見解によれば、間接事実から主要事実（要件事実）を推認する判断の構造には、「その推認が覆される可能性」あるいは「反対事実の存在の可能性」が常に内在することになるが、昭和四十六年最判は、そのような可能性を「特段の事情」という言葉で表現したものと解される。すなわち、昭和四十六年最判は、利息・損害金債権の履行期到来（利息・損害金に係る収入すべき権利の確定）をもって、「特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められる」（傍線筆者）と判示したが、この判示は、「所得の実現＝主要事実（要件事実）、収入す

べき権利の確定「間接事実」という性格付けを明らかに前提としており、その前提の下で、間接事実から主要事実（要件事実）を推認する判断において、「特段の事情」がある場合には「その推認が覆される可能性」があることを明らかにしたものと解されるのである。

念のためにいえば、「特段の事情のないかぎり」というフレーズがないとしても、間接事実から要件事実を推認する判断の構造には「その推認が覆される可能性」が常に内在しているのであるから、裁判官が判決文の中で「特段の事情のないかぎり」というフレーズを明記するか否かによって、「裁判官による事実判断の構造」が変わるわけではない。また、このことは、「特段の事情のないかぎり」というフレーズが判決理由の中で述べられているか又は傍論の中で述べられているかによって、左右されるわけではない。

(2) 収入金額計上時期判定規範としての実現主義

以上の理解を前提にすると、昭和四十六年最判及び昭和四十九年最判は、収入金額計上時期の判定に関する判断構造における要件事実を「所得の実現」として捉えていると解される。というのも、昭和四十九年最判は、権利確定主義について、「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」として、「所得の実現」が旧所得税法一〇条一項の定める要件事実であることを前提とする定義を示しており、また、昭和四十六年最判に関する調査官解説も、未収の場合についての判断に関する解説の中で、「違法な利得もまた課税の対象となりうるとすると、残された問題は、どの段階で所得が実現した——課税要件が充足された——と見るべきかという、所得の計上時期（帰属年度）の問題である。」<sup>(2)</sup>（傍線筆者）と述べ、「所得の実現」が旧所得税法一〇条一項の定める要件事実であるという理解を明らかにしているからである。

このように、昭和四十六年最判及び昭和四十九年最判は、旧所得税法一〇条一項の規定にいう「収入すべき金額」という要件の解釈によって、収入金額の計上時期について、「所得の実現」を基準にして、これを判定すべきであるという規範（以下「収入金額計上時期判定規範」としての実現主義）又は単に「実現主義」という）を定立したものと解される。その後、同じく旧所得税法一〇条一項の下で、最判昭和五三年二月二十四日民集三二卷一号四三頁（以下「昭和五三年最判」という）が次のとおり同様の判断を示し、さらには、その規定を基本的に承継した現行所得税法三六条一項の下でも、最判昭和六〇年四月一八日訟月三二卷一二号三二四七頁（以下「昭和六〇年最判」という）や最判平成一〇年十一月一〇日判時一六六一号二九頁（以下「平成一〇年最判」という）が是認した原審・福岡高裁那覇支判平成八年一〇月三一日行集四七卷一〇号一〇六七頁（以下「平成一〇年最判・原審判」という）が次のとおり同様の判断を示してきた（傍線筆者）。

#### ①昭和五三年最判

旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたって常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額質料債権又は契約解除後の質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收受し、所得の実現があつたとみることができ、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。

#### ②昭和六〇年最判

本件記録及び原審の適法に確定したところによれば、上告人は、昭和四三年四月ないし十一月に原判決別表番号一、二の各農地の譲渡契約を締結し、同年中に右契約に基づき各譲渡代金の全額を收受した上、これにつき当時の租税特別措置法三



八条の六の規定による事業用資産の買換えの場合の特例の適用を受けるべく、その収入金額を譲渡所得の総収入金額に算入して、同年分の所得税の確定申告をしたことが明らかである。かかる事実関係の下においては、右各農地の譲渡について、昭和四三年中に農地法所定の知事の許可がされていなくても、同年中に譲渡所得の実現があつたものとして、右収受した代金に対し課税することができるとした原審の判断は、正当として是認することができる。

③平成一〇年最判・原審判

取用法七二条の補償金ないし右補償金に係る権利の特質に徴すると、本件損失補償金は、国からみれば、当該土地に対する国による使用権取得の対価であり、土地所有者からみれば、使用権の設定それ自体による当該土地に対する損失補償金の性質を有するものというべきであつて、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つたものと解するのが相当であり、したがつて、本件損失補償金は昭和六二年分の総収入金額に算入されるべきものである。

このように、収入金額計上時期判定規範としての実現主義は、昭和四六年最判が管理支配基準を採用して以来、旧所得税法から現行所得税法まで一貫して、確立された判例の立場となつてゐる、といつてよからう。「収入すべき金額」という一つの、しかも極めてシンプルな要件について、権利確定主義と管理支配基準という二つの異なる規範を読み取るような規範定立には、法解釈上無理があることから、最高裁は、「両者を」包攝するより高次の視点<sup>(22)</sup>ともいふべき実現主義を、収入金額計上時期判定規範として定立したものと考えられる。

なお、前記の昭和五三年最判、昭和六〇年最判及び平成一〇年最判は管理支配基準の適用事例として理解されているが、これらも、昭和四六年最判の事例（前記2(2)参照）と同じく、収入金額の形態として金銭が問題となつた<sup>(23)</sup>



事案に関する判断である。

(3) 「所得の実現」に係る間接事実の認定基準としての権利確定主義と管理支配基準

以上で検討した昭和四六年最判、昭和四九年最判、昭和五三年最判、昭和六〇年最判及び平成一〇年最判・原審判はいずれも、「間接事実から要件事実を推認する判断構造」(前記(2)参照)に相当する判断構造を、実現主義の下での収入金額計上時期の判定について採用したものと解される。繰り返しになるが、そのような判断構造を最も明確に判示したものと解されるのは、昭和四六年最判である。昭和四六年最判は、利息・損害金債権の履行期到来(利息・損害金に係る収入すべき権利の確定)をもって、「特段の事情のない限り、収入実現の可能性が高度であると認められる」と判示したが、この判示は、既に述べたように、「所得の実現」主要事実(要件事実)、収入すべき権利の確定「間接事実」という性格付けを明らかに前提にしていると解されるのである。要するに、実現主義の下での収入金額計上時期判定に関する判断構造においては、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)は、所得の実現という主要事実(要件事実)を推認させる間接事実として、性格付けられるものと考えられる。

このように、権利確定主義と管理支配基準とは、収入金額計上時期判定規範としての実現主義の下で、所得の實現という主要事実(要件事実)を推認させる間接事実の認定基準として、(訴訟)法的な議論のレベルでは同様の性格付けを与えられるべきものである。<sup>(24)</sup>勿論、法治国家においては経済取引が基本的には私法秩序の中で行われる(べきである)以上、実際には、収入すべき権利の確定が、所得の実現を強く推認させるという意味で「重要な」間接事実であることは否定できないが、そうだからといって、権利確定主義と管理支配基準の上記の性格付けが左右されるものではない。

なお、管理支配基準のいう「収入の現実の管理支配」は事実概念であるから、その態様は収入の種類や形態に応じて多様であり得るが、権利確定主義のいう「収入すべき権利の確定」も、法的概念とはいえ、画一的に決定されるものではなく、「それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきもの」（昭和五三年最判）である。この点について、次のような指摘がされている。すなわち、「いわゆる権利確定主義のいう『権利の確定』ということの意味については、必ずしも明確ではない。学説、裁判例では、これを権利の『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としているようであり、具体的には各種の取引ごとにその特質を検討して判断している。」<sup>(25)</sup>

### 三 判例における「所得の実現」の意義

#### 1 「所得の処分可能性」による「所得の実現」概念の規定

以上で、実現主義が判例によって定立された所得税法上の収入金額計上時期判定規範であるという理解を述べてきたが、次に、判例における「所得の実現」の意義を明らかにしておくことにする。その際、まず注目されるのが昭和五三年最判の次の判示である（傍線筆者）。

旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたつて常に現実収入のときまで課税することができなかつたものでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であつても、これに関しすでに金員を受受し、所得の実現があつたとみることができ、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、仮執行宣言判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであつて、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。

この判示によれば、所得の実現は、「これ『取得した金員』を自己の所有として自由に処分することができる』ことを意味すると解される。

所得の実現に関するこれと同様の理解は、昭和六〇年最判が是認した原審・名古屋高判昭和五六年二月二七日訟月二七卷五号一〇一五頁の次の判示にもみられる（傍線筆者）。

旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税に当って常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することにしたものであることにかんがみれば、農地の売買について農地法所定の許可のある前であつても、すでに契約に基づき代金を收受し、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ふべきである。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、未確定とはいへ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效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。

以上からすると、判例において、「所得の実現」という概念は、「所得の処分可能性」という要素によって規定されていると考えられる。

## 2 「所得の処分可能性」の租税理論的意義(判例の立場の租税理論的正当化)

「所得の実現」概念を「所得の処分可能性」という要素によって規定する判例の立場は、租税理論的には、包括的所得概念によって、正当化されると考えられる。というのも、包括的所得概念は、純資産増加説に基づき構成される所得概念であり、我が国の現行所得税法上の所得概念の基礎にあると解されているが、包括的所得概念には所得の処分可能性が概念要素として組み込まれているからである。ここでは、純資産増加説の創始者であるシャントツ(Georg von Schanz)<sup>(27)</sup>の見解を中心に、包括的所得概念の基本的内容をみておくことにする。

シャントツの見解の骨子と思われるところを大掴みにまとめてみると、彼は、「私経済分析及び租税立法は、できるだけはつきりと規定された所得概念(Einkommensbegriff)を必要とするが、残念ながら所得概念に関して学説上一致するところはない。」<sup>(28)</sup>との問題意識の下で、収益(Ertrag)概念から所得概念へと検討を進め、「ここでは『純収益Reinertrag』の概念ではなく所得概念にあつては」、全体が経済的に描写された人『経済体としての人』が、我々と対峙する。我々は、人が一定の期間内にどれだけの、他に依存せぬ独立した経済力(selbständige wirtschaftliche Kraft)を示すのかを知りたいのであり、自分自身の資産を費消したり外部資金(債務)を追加したりすることなしに当該期間内にどれだけの資金を自由に使えるのかを知りたいのである。このように方向づけられた「所得」概念はどうしても必要である。……、我々はそれを、税制という重要な公的制度に関しても、各人が自己の担税力(Leistungsfähigkeit)に応じて国家を支えなければならないという思想が国家を支配している限り、必要とするのである。<sup>(29)</sup>」(傍線筆者)と述べ、そのような考え方を起点にして、「所得概念を論理一貫して確定してい

くと、所得は一経済体 (Wirtschaft) における所定期間中の純資産の増加 (Zugang von Reinvermögen) であることが明らかに<sup>(30)</sup>なる。」としていわゆる純資産増加説 (sog. Reinvermögenszugangstheorie) に基づく所得の有名な定義を示し、それを所得源泉説 (Quellentheorie) と総称される諸説と比較検討した後、「自分のそれまでの資産それ自体を減少させることなく自由に処分できるように一定期間にある者に流入したものを推察させる概念……—この概念が所得である。それは、この者に一定期間内にどれだけの担税力が供給されたのかを我々に示してくれる。この概念は、用益 (Nutzungen) 及び第三者の金銭価値ある給付を含む一定期間の純資産増加であることが明らかに<sup>(31)</sup>なる。」(傍線筆者) ことを再確認し、この所得概念にいくつかの観点から理論的検討を加えた上で、最後に、「要するに、税制の観点からも、我々の確定した所得概念が最も適切なものである。他の定義と違って、それはできるだけ明確な境界線を引くものであり、しかもその境界線をできるだけ広く打ち込むものでもあるが、ただし、財の実際の新たな増加、稼得者の現実の利得 (wirkliche Bereicherung) と認めてもよいものだけが取り込まれることに常になるように、その境界線を打ち込むものである。」<sup>(32)</sup>と結論づけている。

シャントは、このように、担税力の増加を所得と観念する立場から、まず担税力を「他に依存せぬ独立した経済力」と理解した上で、これを「純資産」<sup>(33)</sup>でもって把握し、「純資産の増加」をもって所得を定義することによって、所得概念を包括的に構成したのである。その所得概念には、前記引用部分の傍線部でも示されているように、資金あるいは資産 (要するに所得) の処分可能性が概念要素として組み込まれているのである。

包括的所得概念は、第一次世界大戦後、アメリカでヘイグ (Robert Haig) やサイモンズ (Henry Simons) など多くの経済学者によって支持されることになり、「所得＝蓄積＋消費」という定式で表現されるようになった。この定式について、「式の右辺は、所得の使途(つかいみち)である。入ってくるものは、消費するか、蓄積するし

かない。ゆえに、どう使ったかをみていくと、どれだけ所得があつたかが漏れなくわかる。つまり、右辺から左辺を導くことで、所得を包括的に構成している。」と解説されるが、この定式からも、(蓄積又は消費という使途への)所得の処分可能性が包括的所得概念の要素であるといえよう。

要するに、処分可能性がない利得については、担税力の増加すなわち所得を観念できず、したがって、所得の実現も観念できないと考えられるのである。この意味で、所得の処分可能性は、所得の実現の本質的要素といつてよからう。

### 3 「所得の処分可能性」の実定法的意義(判例の立場の立法政策的正当化)

所得税法は、前述のように、包括的所得概念を基礎にして所得概念を構成していると解されるが、包括的所得概念をその理論に忠実な形で採用するのではなく、所得を収入金額(三六条一項)の形態で定めることによって、包括的所得概念に一定の限定を加えている。収入金額とは、別段の定めがある場合は格別、他の者から受ける(外部から流入する)経済的価値をいい、金銭その他の換価可能な経済的価値の、他の者からの(外部からの)流入を、所得の実現という。<sup>(36)</sup>すなわち、所得税法は、所得を収入金額の形態で定めることによって、実現主義を採用していると解されるのである。

実現主義には、①実現した所得すなわち外部から流入した経済的価値のみを所得課税の対象とし、未実現の所得は所得課税の対象から除外しなければならないという考え方と、②外部からの経済的価値の流入という事実をもって、所得の年度帰属を決定する考え方という二つの側面があるが、<sup>(37)</sup>所得税法が②の側面における実現主義を採用する理由としては、「第一に、市場を通じた対価の測定が行われること、第二に、対価を手にすることで、税を支払うための資金が用意できること」<sup>(38)</sup>が挙げられる。

これらの二つの理由の中に含まれる立法政策的考慮について検討するに、まず、前記の第一の理由の中では、収入金額の換価可能性が考慮されていると考えられる。前記の第一の理由にいう「市場を通じた対価の測定」は、時価すなわち客観的な市場価値あるいは交換価値<sup>(39)</sup>の概念要素であるが、所得税法三六条二項は、収入金額のうち「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」について取得又は享受の時における価額（時価）による旨を定めていることから、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」について「市場を通じた測定」を予定していると解される。収入金額のうち「金銭」の額については、貨幣としての金銭が市場における価値尺度である以上、「市場を通じた測定」は、金銭形態での収入金額には当然に内在している。いずれにせよ、所得税法は所得を収入金額の形態で定めることによって、収入金額の測定可能性を考慮したものとして解される。もともと、所得税法が収入金額について測定可能性を考慮するのは所得税の課税目的であるから、所得税の納付が金銭給付である以上、収入金額の測定可能性は、単なる測定可能性ではなく、換価可能性を伴う測定可能性でなければならない。そうすると「換価」は「測定」を前提とする以上、収入金額の測定可能性は、所得税法上は、収入金額の換価可能性を意味すると考えられるのである。

次に、前記の第二の理由の中では、納税資金を含む資金の使用可能性が考慮されていると考えられる。シャントは、先にみたように、「資金を自由に使える」こと（所得の処分可能性）を要素として所得概念を構成したが、所得税法は、いうまでもなく所得税の課税を目的とする法である以上、「資金を自由に使える」という一般的な要素に、納税のためにも資金を自由に使えることという要素を加味して、収入金額概念を定めたものと解することができる。資金の使用可能性は、所得税法上は、特に納税資金としての資金の使用可能性を意味すると考えられる。なお、収入金額のうち「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」については、資金（納税資金を含む）の



使用可能性は、換価可能性を前提とすると考えられる。

以上で検討した立法政策的考慮に鑑みると、所得の実現の本質的要素である所得の処分可能性は、所得税法の解釈適用上は、収入金額の換価可能性及び資金（納税資金を含む）の使用可能性という限定された意味で用いられるべきであると考えられる。

最後に、前記の第二の理由の中で「対価を手にすること」が資金の使用可能性の条件あるいは根拠として述べられているが、そもそも、収入金額の規定（所得税法三六条一項及び二項）にいう「収入すべき」、「収入する」、「取得し」及び「享受する」という文言や実現概念における「外部からの流入」という要素からして、収入金額あるはその計上時期に関する実現主義は、所得の人的帰属という「課税要件の根幹」（最判昭和四八年四月二六日民集二七卷三号六二九頁）の充足を前提とする概念あるいは考え方であると考えられる。所得税法一二条は、所得の人的帰属の判定を所得の「享受」の事実に基づいて行うことを定めているが、この事実が確定するのは、個人が所得の処分可能性を確実に自分のものにしたときであると考えられる<sup>(40)</sup>。

このように所得の人的帰属の判定をも視野に入れて、収入金額の概念及び実現主義という考え方にに基づき所得の処分可能性の意義を明らかにしようとする場合、収入金額の換価可能性及び資金（納税資金を含む）の使用可能性には、個人がこれらを確実に自分のものにしたことという要素を追加すべきであると考えられる。すなわち、収入金額の換価可能性及び資金（納税資金を含む）の使用可能性における「可能性」は、「収入金額の帰属する個人にとって確実性のある可能性」すなわち「当該個人にとっての蓋然性」を意味すると考えられる。したがって、収入金額の換価可能性及び資金（納税資金を含む）の使用可能性の判断に当たっては、収入金額の帰属する個人の置かれた地位・状況等を考慮する必要があると考えられる。



## 四 おわりに

以上において、前論文では必ずしも十分には行うことができなかった収入金額の計上時期の判定に関する判例の分析を行い、その判例分析を通じて、所得税法三六条一項の定める収入金額計上時期判定規範としての実現主義の意義について検討してきた。その検討の結果は、次の五つの点に要約することができよう。

① 所得税法三六条一項の定める収入金額計上時期判定規範は、実現主義である。  
② 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）は、所得の実現という主要事実（要件事実）を推認させる間接事実である。

③ 管理支配基準は、収入の現実の管理支配という経済的な事実を適用基準とすることから、収入すべき権利の確定という法的な事実を適用基準とする権利確定主義に比べて、その適用基準が必ずしも明確でないため、納税者の予測可能性及び法的安定性、さらには税務執行の安定性を害するおそれがあるので、租税法律主義の見地からは、厳格かつ限定的に適用すべきである。

④ 収入すべき権利の確定及び収入の現実の管理支配の少なくともいずれかが認定された場合は、その時期において原則として所得の実現が推認され収入金額が計上されるが、その推認を妨げる「特段の事情」が認定されたときは、その時期には所得の実現は推認されず収入金額は計上されない。

⑤ 所得の実現は、所得の処分可能性を本質的要素とするが、所得の処分可能性は、所得税法上は、収入金額の換価可能性及び資金（納税資金を含む）の使用可能性をいい、これらにおける「可能性」は「収入金額の帰属する個人にとっての蓋然性」を意味し、その判断に当たっては、当該個人の置かれた地位・状況等を考慮する必要がある。

る。

- (1) 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——」税法学五六号（二〇〇一年）二六七頁。
- (2) 「収入金額の計上時期」という語は通常は「収入金額の年度帰属」と同義で用いられるが（例えば、清永敬次『税法（新装版第四刷）』『ミネルヴァ書房・二〇一四年』一〇〇頁参照）、本稿では、判例分析において通達も参照することがあることから、「時期」を「日」の意味で用いる所得税基本通達三六―一ないし三六―一四の用語法を考慮して、「年度帰属」ではなく「計上時期」という語を用いることにする。
- (3) 本稿は谷口・前掲注（1）二八五頁以下の検討を敷衍しようとするものである。その要旨は、既に、谷口勢津夫『税法基本講義（第四版）』（弘文堂・二〇一四年）【三三六】で述べている。
- (4) 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信二〇卷一一号（一九六五年）八八頁、九四頁。
- (5) 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題——『権利確定主義』をめぐる——」租税法研究八号（一九八〇年）三〇頁、三五―三六頁。
- (6) 大蔵省主税局編『ファイナンス・ダイジェスト一〇 改正国税詳解（昭和二六年度版）』（大蔵財務協会・一九五一年）一一二頁。
- (7) 事業所得に係る売買代金債権の確定時について、昭和四〇年最決が「法律上これを行使することができるようになったとき」と判断したのは、「収入すべき金額の基礎となつた契約の効力発生の時」と定めていた旧所得税基本通達一九八とは、明らかに異なる。この点に関して、清永敬次「判批」税理九卷一二号（一九六六年）三六頁は、「この最高裁の決定『昭和四〇年最決』に関する限り、最高裁の権利確定主義に対する対応の仕方は決して *contra* なものではなくかなり弾力性に富んだものであるといつてよいと思う。従来権利確定主義というときそれは主として通達の規定を内容とするものであつた。ないしはそのように理解されようとしてきた。権利確定主義というとき決まって売買契約の成立の時というのが持ち出されていたのがこの間の事情をよく示していると思う。」と述べている。
- (8) 清永・前掲注（4）三六頁。

- (9) 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣・一九九五年）九五頁「初出・一九七五年」。
- (10) 金子・前掲注（9）九六頁「初出・一九七五年」。
- (11) 違法所得の課税所得性に関する所得税法の解釈の変化の背景に、学説における外国租税法理論の動向の紹介があったことについては、金子・前掲注（9）九九頁「初出・一九七五年」参照。
- (12) 金子・前掲注（9）九六頁「初出・一九七五年」。
- (13) 最判昭和三十八年一〇月二九日訟月九卷一二号一三七三頁は、次の判示からすると、「厳密な」意味では、所得概念の経済的把握説を採用したものと解することができよう。

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

- (14) 金子・前掲注（9）二九七頁「初出・一九九三年」。
- (15) 金子宏『租税法（第一九版）』（弘文堂・二〇一四年）二七二頁。
- (16) ほかに、収入金額に該当する利得のうち「経済的な利益」については、管理支配基準が妥当するか否かを検討すべきであるように思われる。「経済的な利益」は「収入」（所税三六条一項括弧書）すなわち「享受」（同条二項）によつて収入金額該当性（課税所得性）及び収入金額計上時期が決定されるが、包括的所得概念に関する所得定式（所得＝蓄積＋消費）からすると、「経済的な利益」の「享受」は、①蓄積型享受と②消費型享受とに区別することができると考えられる。①は、純資産増加説にいう「純資産」（正の蓄積）の取得による経済的利益（例えばストック・オプションに係る権利行使益）又は「負債」（負の蓄積）の喪失による経済的利益（例えば債務免除益）の享受をいい、②は、取得と同時に

消費される経済的利益（例えば従業員レクリエーション費用の使用者負担、低廉な家賃による杜宅居住）の享受をいう。特に②は、消費の性格上、常に法的な基準で「享受」の有無を判断できるとは限らないように思われる。無権利者による経済的利益の享受（消費）の場合には、その収入金額計上時期の判定には管理支配基準によらざるを得ないのではないかと思われる。

（17） 金子・前掲注（9）三〇三頁「初出・一九九三年」。金子・前掲注（15）二七三頁も同旨。

（18） 本稿において引用した判決及び決定のうち昭和四九年最判以降の一連の判例においては「収入の原因たる権利の確定」あるいは「収入の原因となる権利の確定」というような文言が用いられているが、これらは「収入すべき権利の確定」という文言と同義であると考えられるので、本稿では、学説の慣用（清永・前掲注（2）一〇〇頁、金子・前掲注（15）二七〇頁参照）に従い、原則として、「収入すべき権利の確定」という文言を用いることになる。

（19） 伊藤滋夫『事実認定の基礎——裁判官による事実判断の構造——』（有斐閣・一九九六年）七七頁以下参照。なお、「要件事実」及び「主要事実」の用語法について、本稿では、司法研修所編『増補 民事訴訟法における要件事実 第一巻』（法曹会・一九八六年）三頁によることにする。

（20） 引用文のうち①は伊藤・前掲注（19）七九頁からの引用であり、②は今中道信「事実認定について」司法研修所論集七六号（一九八五年）三一頁、三八頁からの引用である。

（21） 『最高裁判所判例解説 民事篇（昭和四十六年度）』（法曹会・一九七二年）六六七頁「可部恒雄執筆」。

（22） 植松守雄「判批」金子宏ほか編『租税判例百選（第三版）』別冊ジュリスト一二〇号（一九九二年）九三頁。なお、これは昭和五三年最判の結論を「現金主義」とみているが、ここである「現金主義」は、発生主義あるいは実現主義の対立概念としての現金主義ではなく、むしろ、実現主義に「包攝」され得る管理支配基準を意味するものと解される。また、同じく昭和五三年最判に関する判例評釈において、確井光明「判批」金子宏編『租税判例百選（第二版）』別冊ジュリスト七九号（一九八三年）一〇一頁も、「本件判旨は、権利確定を唯一の基準とみるのではなく『所得の実現』を判断する一つの要素にすぎないとみていると解することもできる。」と述べている。

（23） 金子・前掲注（15）二七二—二七三頁は、昭和四六年最判、昭和五三年最判、昭和六〇年最判及び平成一〇年最判を管理支配基準の適用事例として挙げている。なお、平成一〇年最判・原審判については、金子・前掲注（15）二七二頁注三は

平成一〇年最判と「同旨」と解しているが、佐藤英明『スタンダード所得税法（補正三版）』（弘文堂・二〇一四年）二二六―二三八頁は無条件請求権説による「権利確定主義の具体的適用」の事例として理解しており、また、筆者は権利確定主義と管理支配基準との相互補完的適用の事例として理解している（谷口・前掲注（3）【三三六】参照）。

（24）平成一〇年最判・原審判も、昭和四十六年最判と同じく「特段の事情」の有無を問題にしているが、次の判示（傍線筆者）からすると、昭和四十六年最判では、収入すべき権利の確定（利息・損害金債権の履行期の到来）は、所得の実現（主要事実）を推認させる間接事実とされているのに対して、平成一〇年最判・原審判では、収入すべき権利の確定（土地使用権の取得）は、収入の現実の管理支配（所得の実現を推認させる間接事実）を推認させる間接事実（所得の実現との関係では再間接事実）とされていると解される。後者からも、権利確定主義と管理支配基準とが、法的な議論のレベルでは同様に性格付けられるという理解が得られるであろう。この意味でも、権利確定主義と管理支配基準とは相互補完的に適用することができると考えられる（前掲注（23）も参照）。

# ①昭和四十六年最判

一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであつて、……。

## ②平成一〇年最判・原審判

取用法七二条の補償金ないし右補償金に係る権利の特質に徴すると、本件損失補償金は、国からみれば、当該土地に対する国による使用権取得の対価であり、土地所有者からみれば、使用権の設定それ自体による当該土地に対する損失補償金の性質を有するものというべきであつて、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しに保持する権利は、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つ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六十二年分の総収入金額に算入されるべきものである。

- (25) 『最高裁判所判例解説 民事篇（昭和五三年度）』（法曹会・一九八二年）二二頁、二六頁「越山安久執筆」。
- (26) 金子・前掲注(15)一七九頁は「アメリカでは、今日、源泉のいかん、形式のいかん、合法性の有無にかかわらず、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成すると解されているが、わが国の所得税法の解釈としても、同じ考え方が妥当する。」と述べている。
- (27) *G. v. Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch. 13, Jg. (1896), 1. この論文については、清水敬次「シャントツの純資産増加説（一）（二・完）」税法学八五号（一九五八年）七頁、八六号（同年）一五頁、武田隆二「純財産増加説の根本思考——シャントツ純財産増加説を中心として——」神戸大学経営学部研究年報八号（一九六二年）一三三頁、金子・前掲注(9)二四頁以下「初出・一九六六年」、辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店・一九九一年）三六頁以下等のほか、邦訳として篠原章「ゲオルグ・シャントツ 所得概念と所得税法（一）」（四・完）「成城大学経済研究」一〇四号（一九八八年）二三頁～一〇七号（一九八九年）一二一頁参照。なお、本文における「大掴みのまとめ」については、谷口勢津夫「法人税法における評価損益と四層の包括的所得概念」阪大法学六四巻二号（二〇一四年）三二七頁、三一九―三二〇頁も参照。
- (28) *G. v. Schanz* (Fn. 27), 1.
- (29) *G. v. Schanz* (Fn. 27), 5f.
- (30) *G. v. Schanz* (Fn. 27), 7.
- (31) *G. v. Schanz* (Fn. 27), 23.
- (32) *G. v. Schanz* (Fn. 27), 31.
- (33) シャントツの担税力の理解の仕方も含め担税力の意義について論じるものとして、谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研一一九号（二〇〇五年）三三頁参照。
- (34) 増井良啓『租税法入門』（有斐閣・二〇一四年）四八頁。
- (35) 清水・前掲注(2)九八頁、谷口・前掲注(3)【二九七】参照。
- (36) 谷口・前掲注(3)【一八二】参照。
- (37) 金子・前掲注(9)二九五―二九六頁「初出・一九九三年」、谷口・前掲注(3)【一八三】参照。そもそも、所得概念

の問題と収入金額計上時期判定の問題とが密接に関連することについて、「所得を構成する個々の収益および損費がいつ発生したものとされるかは税法上の所得概念を画する結果に連なる重要な課題となる。」（渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書一九輯一号「一九六七年」五五頁）という指摘は、正鵠を射たものである。

(38) 岡村忠生『所得税法講義』（成文堂・二〇〇七年）一二頁。なお、所得税法が①の側面における実現主義を採用する理由については、金子・前掲注(9)六四—六六頁「初出・一九七五年」参照。

(39) 金子・前掲注(15)三五六頁、五九一頁参照。

(40) 谷口・前掲注(3)【三三六】参照。所得の人的帰属と所得の年度帰属とが相互に密接に関連していることについては、谷口・前掲注(3)【三三二】も参照。