

# Q&A新公益法人制度の 実務と税務

新しい財務・税務への戦略対応

税理士法人 山田&パートナーズ 鈴木克己 著

A5判・並製・308頁 定価3,360円(税込)

一般社団法人・一般財団法人及び公益社団法人・公益財団法人の新しい財務・税務の  
ポイントを86に及び一問一答方式で詳細に戦略解説した実務関係者必読の1冊!

## 《主要目次》

### 第1章 公益法人制度改革の概要

- Q1 公益法人制度改革の背景
- Q2 公益法人制度改革の概要
- Q3 合議制の機関(公益認定等委員会など)
- Q4 特例民法法人から公益社団法人・公益財団法人への移行
- Q5 特例民法法人から一般社団法人・一般財団法人への移行 他

### 第2章 公益法人会計基準の概要

- Q10 平成16年基準からの変更点
- Q11 平成20年基準の適用対象
- Q12 貸借対照表の留意点
- Q13 正味財産増減計算書の留意点
- Q14 キャッシュフロー計算書の留意点
- Q15 財務諸表に対する注記・附属明細書 他

### 第3章 一般法人(移行法人)の財務実務

- Q20 一般法人に必要なとされる経理手続等
- Q21 公益目的支出計画・1(概要)
- Q22 公益目的支出計画・2(認定申請書類)
- Q23 公益目的支出計画・3(手続)
- Q24 公益目的支出計画・4(認定の基準)
- Q25 公益目的支出計画・5(公益目的財産額)
- Q26 公益目的支出計画・6(時価評価の方法)
- Q27 公益目的支出計画・7(法人の判断要素) 他

### 第4章 一般法人(移行法人)の税実務

- Q35 一般法人の税務の概要
- Q36 一般法人への移行のタイミング
- Q37 非営利型法人・1(要件)
- Q38 非営利型法人・2(理事に関する要件)
- Q39 非営利型法人・3(特別の利益の供与)
- Q40 非営利型法人・4(主たる事業の判定)
- Q41 非営利型法人・5(公益目的支出計画との関係) 他

### 第5章 公益法人の財務実務

- Q49 公益認定要件における財務に関する要件
- Q50 経理的基礎要件
- Q51 財務要件の全体像
- Q52 複数の事業に関する費用額の配賦
- Q53 収支相償要件・1(概要)
- Q54 収支相償要件・2(剰余金の取扱い)
- Q55 特定費用準備資金と資産取得資金 他

### 第6章 公益法人の税実務

- Q61 公益法人の税務の概要
- Q62 収益事業課税
- Q63 みなし寄附金制度
- Q64 公益法人が特定普通法人に移行する場合の課税
- Q65 合併が行われた場合の税務 他

### 第7章 特例民法法人の税実務

- Q71 特例民法法人の税務の概要
- Q72 特例民法法人に関する寄附税制

### 第8章 寄附者の税実務

- Q73 法人税の寄附金の損金不算入
- Q74 措置法40条の非課税・1(概要)
- Q75 措置法40条の非課税・2(申請手続)
- Q76 措置法40条の非課税・3(適用要件)
- Q77 措置法40条の非課税・4(公益増進要件)
- Q78 措置法40条の非課税・5(公益目的事業共用要件)
- Q79 措置法40条の非課税・6(不当減少要件) 他

### 第9章 資料編

- 参考1 公益認定申請書式(財務認定基準)のポイント(利益の50%繰入)
- 参考2 公益認定申請書式(財務認定基準)のポイント(利益の50%超繰入)
- 参考3 移行認可申請書式(公益目的支出計画)のポイント

## 租税判例研究

### 多重債務者に対する弁護士着手金と権利確定主義

(第一審東京地裁平成17年(行ウ)395号平成20年1月31日判決(納税者敗訴)  
控訴審東京高裁平成20年(行コ)86号平成20年10月30日判決(納税者敗訴・上告))

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

#### I 事案の概要

原告Xは法律事務所を経営する弁護士で青色申告事業者である。その主たる業務は、多重債務者の債務整理事件等に係る役務提供で、いわゆる着手金と報酬金の収入計上時期については、多重債務者の債務整理事件の場合には着手金ないし報酬金請求権は回収できない可能性が高いことから、これらについては現実に支払われた段階で収入したものとし、平成13年分及び平成14年分の所得税の確定申告を行った。

ところが、所轄税務署長Yは、着手金は委任契約時に着手金請求権が確定し、報酬金についても弁護士と依頼者が事件の処理が終了した後改めて合意に達した時に収入として計上すべきであるとして、平成16年2月26日付けで、Xの事業所得の金額を平成13年分は3,334万6,680円から3,979万2,020円に、平成14年分は1,526万2,406円から1,881万3,801円とする各更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分(平成13年分は23万7,000円、平成14年分は13万1,000円)をなした。これを不服としたXは、裁決により一部取り消された後の処分の全部取消しを求め、所定の手続を経て本訴に及んだ。

なお、本件では消費税に係る更正処分等の取消しも同時に争点となっているが、本稿では省略する。また、本稿は争点のうち、「着手金」の収入計上時期にのみ焦点を当てるものとする。

#### II 当事者の主張

##### 1 納税者の主張

弁護士報酬のうち着手金は、着手時に一括して支払われるのが通常であったが、多重債務事件などにおいて分割払いが励行されるようになったことから、契約締結時に着手金を受領できるとは限らなくなった。また、多重債務事件では、分割払いの定めがあっても、実際に弁護士費用を回収することは困難になってきており、こうした事情の下では、弁護士報酬については、現金主義が適用される慣習があるというべきであり、また、そうでなくとも、所得税法36条1項の解釈において、①金額に対する具体的合意が成立し、②事件が解決し役務の提供が完了し、かつ、③法的手段に訴えて履行を求めることが法律上、社会通念上可能となった場合に初めて、弁護士報酬が「その年において収入すべき金額」に当たるといふべきである。

##### 2 税務当局の主張

各申告当時における原告Xの所属するA弁護士会の報酬規程によれば、着手金は事件等の依頼を受けたときに支払を受けるものとされており、Xも依頼者との間で締結する民事事件又は刑事事件等の処理に関する委任契約において同旨の合意をしている。こうした事情によれば、Xは受任契約に基づき、受任契約締結時において、依頼者に対して当該委任契約において定められた着手金の全額を請求する権利を確定的に



財経詳報社

〒103-0013 東京都中央区日本橋人形町1-1-6 <http://www.zaik.jp>  
TEL 03(3661)5266 FAX 03(3661)5268 e-mail: info@zaik.jp

取得したものである。なお、着手金にたとえ分割払特約が付されたとしても、それは単にその支払方法を定めたものにすぎず、委任契約締結時に既に権利が確定している点に変わりはない。

### III 判決の要旨

#### 1 第一審：東京地裁（納税者敗訴）

はじめに、東京地裁は、所得税法36条1項の意義につき、次のとおり判示した。「所得税法は、一暦年を単位としてその期間ごとに課税所得を計算し、課税を行うこととしており、同法36条1項が、右期間中の総収入金額又は収入金額の計算について、『収入すべき金額による』と定め、『収入した金額による』としていないことからすると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、同権利発生の時期の属する年度の課税を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される。」すなわち、所得税法36条1項は、「権利確定主義」を規定している旨、明らかにした。

なお、所得税法が権利確定主義を採用した理由については、「課税に当たって常に現実収入の時まで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであり（最高裁判所昭和49年3月8日第二小法廷判決民集28巻2号186頁参照）、ここにいう収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである（最高裁判所昭和53年2月24日第二小法廷判決民集32巻1号43頁）」と判示し、弁護士報酬については、「現金主義が適用されるべきであるとまではいえない。原告の当該主張するところは、具体的な検討に当たって、上記の権利が確定する時期がいつになるかという問題において検討されるべきものである。」とした。

次に、本件「着手金」についてであるが、着手金の意義については、「着手金とは、事件又

は法律事務（以下「事件等」という。）の性質上、委任事務処理の結果に成功不成功があるものについて、その結果のいかんにかかわらず受任時に受けるべき委任事務処理の対価をいうこと、及び、着手金は、事件等の依頼を受けたときに支払を受けるものである」と判示した。そこで、原告が依頼者との間で交わっていた契約書には、「既払いの着手金については、理由の如何を問わず、返還を求めることができない。」との定型文言が記載されており、原告が依頼者との合意により、辞任後に、着手金ないし概算実費の一部を返還したことがあったことは認められるものの、原告が途中で事件等に関する委任事務処理を終了した場合であっても、着手金の全部又は一部を返還しなかった例もあることが認められる事実を確認し、さらに多重債務者の債務整理の場合であっても、一概に着手金が任意に支払われないと言い切ることはできないとした上で、結論として次のとおり判示した。

「権利確定主義の下では一般に、一定額の金銭の支払を目的とする債権は、その現実の支払がされる以前に当該支払があったと同様に課税されることとなり（換言すれば、権利確定主義の下において金銭債権の確定的発生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。）、課税後に至りその債権が貸倒れ等によって回収不能となった場合には、所得税法52条（ママ）2項などによって、これを是正することは、当然に想定されているものである。また、取引先に対し支払の催告や請求等を行うことは、事業者の債権管理として当然に想定される内容であり、弁護士の活動が公益的な性格を有するとしても、一般の事業者と同様に債権管理を行うことは、その方法において相応の配慮があつてしかるべきであるといえ、やむを得ないことに照らせば、多重債務整理事件で依頼者が着手金を任意に支払わない可能性がほかの受任事件に比べ一般的に高いと予想されるところでも、前記(2)の判断（筆者注：権利確定主義）を左右するに足りない。…以上によれば、着手金請求権は、受任時において確定したというべきである。したがって、着手金

は、事件等の処理について委任契約が締結された日の属する年の収入に計上すべきものと解するのが相当である。また、消費税についても、事件等の処理について委任契約が締結された日の属する期間に資産の譲渡等があったとみることができると解するのが相当である。」

#### 2 控訴審：東京高裁（納税者敗訴）

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

### IV 研究

#### 1 本判決への賛否

筆者は、権利確定主義は所得税法において収入金額の計上時期に関する基本原則であるという認識を有するが、必ずしも聖域であるという前提をとらず、したがって、本判決についても、積極的に賛成できない立場をとる。

本件は所得税法における権利確定主義に関する基本的な問題が争点であり、一見すると納税者敗訴の判決に何ら問題が存しないように思われる。しかし、本件の問題点は、多重債務者の依頼に係る着手金で、受任時に現金収入を伴わない場合や、将来、貸倒れの蓋然性が極めて高い場合についてまで、適正な担税力を測定し、課税の公平性を確保すべき現行法が、法的権利の発生に偏って重点を置き、その法的権利の発

生が権利確定主義の主体をなすものであるとした点に疑問を持つ。

そもそも所得税法36条1項には、「権利の確定」なる文言は登場しない。すなわち、「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っ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。」と規定するのみで、本件第一審判決が示すとおり、「同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、同権利発生（権利確定主義）を採用している」ものと解されているだけなのである。

#### 2 過去の判決例にみる権利確定主義

[1] 「権利の確定」なる文言につき、所得税法上収入金額の基本規定に明記されていない点は上記のとおりである。ただし、昭和40年所得税法全文改正前の時代において、昭和26年の所得税取扱通達194が、「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。」と定めており、ここから「権利の確定」なる文言は一人歩きすることになる。なお、この旧通達194は、昭和45年の所得税基本通達の制定に際し36-1に吸収されたが、「権利の確定」という文言は削除されている。ただし、この文言が削除されたこと自体は、所得税法が権利確定主義の妥当性を否定したことはない点に注意を要する。

[2] ところで、権利確定主義と判例動向であるが、最高裁が収入金額と権利確定主義の関係について初めて言及した事件は、昭和40年9月8日決定の所得税法違反被告事件<sup>(1)</sup>である。この事件は旧所得税法下における刑事事件で、しかも被告人（納税者）は不動産取引に係る収入金額を当初昭和34年分の所得として計上していたところ、これを契約ベースに引き直し、売買契約の効力発生の時である前年分の収入金額

であるとして公訴時効が完成するといった関係で、いわば被告人が権利確定主義を“利用”しようとした事件である。したがって、若干特殊な事件であるが、最高裁は収入金額と権利確定主義につき、「所得税法10条1項（筆者注：旧法条文番号）にいう収入すべき金額とは、収入すべき権利の確定した金額をいい、その確定の時期は、いわゆる事業所得にかかる売買代金債権については、法律上これを行使用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。」と判示した。この「法律上これを行使用することができるようになったとき」といった法的基準を所得税法が一般的に前提とすることを明らかにした点に本件判決の意義がある。ただし、その内容自体は判然としない。

[3] 次に重要な事件は、利息制限法所定の制限を超過する利息・損害金は、約定の履行期が到来しても未収である限り旧所得税法10条1項にいう収入すべき金額に当たらないとした最高裁昭和46年11月9日判決の「板橋事件」<sup>(2)</sup>である。最高裁は、「一般に、金銭消費貸借上の利息・損害金債権については、その履行期が到来すれば、現実にはなお未収の状態にあるとしても、旧所得税法10条1項にいう『収入すべき金額』にあたるものとして、課税の対象となるべき所得を構成すると解されるが、それは、特段の事情のないかぎり、収入実現の可能性が高度であると認められるからであって、これに対し、利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であって（前記大法廷判決参照）、約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるとどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということとはできず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条1項にいう『収入すべき金額』に該当しないものというべきである」と判示した。

この判決の意義は、第1に、違法利得であり未収のものは、その拠って立つ権利が違法な部分である限り、未収の権利確定自体が法的に成立しないとした点にある。すなわち、「収入すべき金額」においては、権利の法的発生が第一関門として存することを明らかにし、しかし、課税の対象となるべき所得を構成する収入金額は、「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」こと、さらに換言して「収入実現の蓋然性があるもの」であるとし、単なる法的権利の発生から、課税適状となるための“確定（実現）”につき、新たな第二関門を用意したのである。

[4] この板橋事件は、収入実現の可能性が高度であることを「権利の確定」の内容とするものとしたが、すると、本件のような多重債務者に対する債権は、事実上回収の可能性が少なく、納税者にその管理支配は及ばないとする認識が可能となるのではなからうか。しかし、最高裁は昭和47年12月22日判決の「桜井事件」<sup>(3)</sup>で、「履行期の到来した利息・損害金債権は、もとより、旧所得税法10条1項にいう『収入すべき金額』に該当するものというべく、もし後日において、その回収が不能となった場合は、別途に救済を受けうる途があるのである。」と判示し、あくまで法的に発生し第一関門を通過した収入すべき金額は、別途、回収不能場合には貸倒損失として必要経費に算入されることで、課税適状への平仄は合うものと判断した。本件第一審判決は、まさにこの桜井事件に沿った内容といえる。

[5] ところで、土地の賃料増額請求に係る増額賃料債権について、法的権利の確定の前に収入の実現があった場合には、これを認めるとした事件がある。最高裁昭和53年2月24日判決の「今野事件」<sup>(4)</sup>である。この今野事件で最高裁は、「賃料増額請求にかかる増額賃料債権については、それが賃借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である。けだし、賃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。」とし、原則として債権たる増額賃料債権の確定がはじめにありきとする立場を示した。

しかし、厳密な権利の確定がなくとも、金員の取得が先行する場合には所得の実現があったものとして、次のとおり判示した。「増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であって、これに関しすでに金員を受受し、所得の実現があったとみることができる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然であり、この理は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についてもあてはまるものといわなければならない。けだし、仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであって、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるからである。」

すなわち、法的には未確定な増額賃料債権でも、仮執行宣言付判決をもって、収入実現の可能性が高度であったのである。ここでのポイントは、法的権利に優先した実際の収入金額の管理支配にある。同様な結論の趣旨の事件に、農地の譲渡に関し知事の許可がされる前に譲渡代金が支払われたときは、その支払時の属する年分の収入金額として、所得を計算することができるとした最高裁昭和60年4月18日判決の「宮道寿事件」<sup>(5)</sup>がある。

また、比較的最近の事件では、駐留米軍用地

として使用するため10年間の強制使用裁決がされたことに伴って国から受領した損失補償金の所得としての計上時期につき、その全額を受領した年分の所得として計上するのか、実際に使用された期間に対応する金額を、その都度、その年分の所得として計上すべきかが争われた最高裁平成10年11月10日判決の「阿波根事件」<sup>(6)</sup>もある。この阿波根事件では、第一審は納税者の主張が認められ、各年分の所得として計上すべきものとされたが、控訴審で逆転し、最高裁でも原審が支持された。権利確定主義については、「『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、終局的に確定していることまでも要するものではないと解される。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。」と判示した。

[6] 上記今野事件からは、法的権利の確定は、所得実現のための判断の1要素にすぎないという点が看取できるが、この点をさらに明らかとした事件に、インパクトローンに係る為替差益の雑所得に係る収入金額の権利確定時期は、元本相当額の外貨を債権者に引き渡した時であるとした最高裁平成11年1月29日判決の「井上事件」<sup>(7)</sup>がある。井上事件は第一審から上告審まですべて納税者が敗訴した事件で、控訴審、上告審も第一審判断を是認したものであるが、まず権利確定主義については、「『権利等の確

定』とは、単に当該権利等が債権的に発生しただけでなく、権利等の性質・内容その他の諸事情からみて、権利等が具体的に実現する可能性が増大し、その蓋然性を客観的に認識できるようになった状態を意味するものと解される。」と判示した。

次に、権利の“発生”と“確定”の違いについては、「本件為替差益の権利確定の時期も、Iが本件先物為替予約によって低額で買入れた外貨を、原告が債権者たる広島銀行今治支店に対し、本件インパクトローンに係る元本債務の弁済として、元本相当額の外貨(米ドル)を引渡した時、と認めるのが相当である。確かに、本件インパクトローン契約を締結すると同時に、本件先物為替予約をした場合、抽象的には、返済時に本件為替差益が実現する可能性が高く、本件為替差益の金額を事前に確定することができる。しかし、前記(二)で検討したとおり、収益の認識に関する権利確定主義の見地からすると、権利等が確定したというためには、単に当該権利等が発生しただけでなく、権利等が具体的に実現する可能性が、客観的に認識できる状態にまで高められていなければならないところ、本件先物為替差益は、本件先物為替予約が解除・解約されることなく返済期日が到来し、右為替予約に基づき円貨を支払って外貨の引渡しを受け、その外貨を現実に本件インパクトローンの返済に充てた結果、はじめて所得として客観的に認識可能となるものであり、それまでは、本件為替差益の原因たる権利が確定したとはいえないのである。」と判示したのである。

### 3 権利確定主義の個別対応の可能性

[1] 以上見てきたとおり、権利確定主義において重要な点は、収入の原因たる法的権利の発生ではなく、「権利が確定的に発生」(本件第一審判決)した時点を経済適状と捉える考え方である。そして、この課税適状の状態は、収入金額の管理支配(入金ベースではない。)に求められ、その管理支配につき収入実現の蓋然性が高いものに限って、課税は耐え得るものとなる。したがって、本件第一審が、「着手金は、事件等の処理について委任契約が締結された日

の属する年の収入に計上すべきものと解するのが相当である。」としたのは、あまりにも表面的な法的権利の発生にとらわれすぎた狭見と言わざるを得ず、その実現の蓋然性を問題としなければならないのである。

なお、筆者は、収入金額の管理支配を重視するあまり、現金主義に回帰することを主張するものではない。現金主義はキャッシュフロー会計が叫ばれる今日でもやはり前時代的な会計処理の方法であり、個人所得税といえども課税標準たる所得金額の計算においては、会計学における発生主義会計(費用・収益の認識を現金収支という事実にとらわれることなく、合理的な期間帰属を通じて期間業績を反映させる損益計算の方式)の思考に従うべきことが基本であると考えられる。その点からすると、所得税法67条(小規模事業者の収入及び費用の帰属時期)は、あくまで零細個人事業者に対する例外的措置と位置付けられ、本件納税者に適用できない点は課税要件の点からして明らかである。なお、上記「宮道寿事件」、「阿波根事件」は、収入金額の管理支配を収入の蓋然性という点ではなく、むしろ入金ベースで捉えた事件であり、本稿でいうところの管理支配とは若干意味を異にする。本件では、着手金という資産の取得が将来の確実なキャッシュフローを保証していないことが問題なのである(この点は発生主義会計自体の問題でもあるが)、そこに権利確定主義への個別対応の可能性を否定できない点があると考えられる。

[2] 個人所得税は所得の金額を課税標準とする点において法人税と同様であるが、青色申告事業者を別にすると、個人は帳簿を備えてそれに記帳することを必ずしも前提としない。したがって、会計学における損益計算のルールがどの程度守られなければならないかは必ずしも明らかでない。これは、法人税法22条4項の公正妥当な会計処理基準の尊重規定に相当する条文が、所得税法に存しない点からも明らかである。ただし、本件のように青色申告事業者の事業所得の金額は、基本的に発生主義会計における企業会計のルールが適用されるものと考えられる。上記の所得税法67条の規定は、現金主義の適用をまさに例外的適用と位置付けており、ここに

所得税法の考え方的一端を知ることができる。

そこで、本件第一審の判断における問題点であるが、まず、多重債務者に対する債権の管理につき、東京地裁は一般的な債権管理の方法によることは一事業者として当然のことであると判示した。すなわち、権利確定主義により“確定”したと判断された本件着手金債権は、一般の売掛債権等と同様に取り扱われ、後日、貸倒れが発生した場合は、所得税法51条2項に基づき貸倒損失として処理すれば足りるものとしたのである。なお、第一審判決では所得税法52条と条文番号を明示しており、51条と52条を誤って記載したかどうかは明らかでないが、判決が示す52条自体は貸倒引当金の設定を認める規定である。

引当金はまさに発生主義会計の代表的産物であるが、本件納税者は青色申告事業者であるので、引当金の設定もまた可能なところである。しかし、貸倒引当金の設定は、そもそも債務確定主義の別段の定めである。債務確定主義とは、権利確定主義と対をなすものであると考えられるが、必要経費の基本条文たる所得税法37条1項は、「償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。」と規定し、販管費については法的な債務の確定を要求している。これは、課税所得の金額の計算上、マイナス項目である必要経費は厳格に取り扱うものとし、およそ見積計上による必要経費の計上は認めないとする税法の基本姿勢を明らかにしたものである。法人税法22条3項2号にも同様の規定が存する。すると、引当金は本来予想の見積費用の計上であり、税法上は認められないことになるが、租税法律主義のもと、明文をもってその債務確定の解除規定を設けたのが所得税法52条といえる。この52条が適用されるのは、実現主義(発生主義会計)により認識された評価可能な収入金額に対してであり、法的権利が発生しただけのものに対しては及ばないとするのが企業会計のルールである。

[3] ここで、会計学でいうところの実現主義について、若干の補足説明が必要である。「実現」という用語は所得税法36条にも現れず、また法人税法22条2項の益金の額に関する基本

規定においても存在しない。実は、昭和40年の法人税法全文改正の際に、「当該事業年度において実現した収益の額」と規定する案があったが、当時はまだ、「実現」が法律用語として熟していなかったことからその表現は見送られたのである<sup>(8)</sup>。しかし、上記過去の判決例からも明らかとなり、「収入実現の可能性」(板橋事件)、「収入実現の蓋然性」(板橋事件)、「所得が実現された」(今野事件)というように、実現という用語は何の説明もないところで判決文の中に登場する。この場合の「実現」とは、あくまで会計学上の「実現」を意味するものと考えられる。

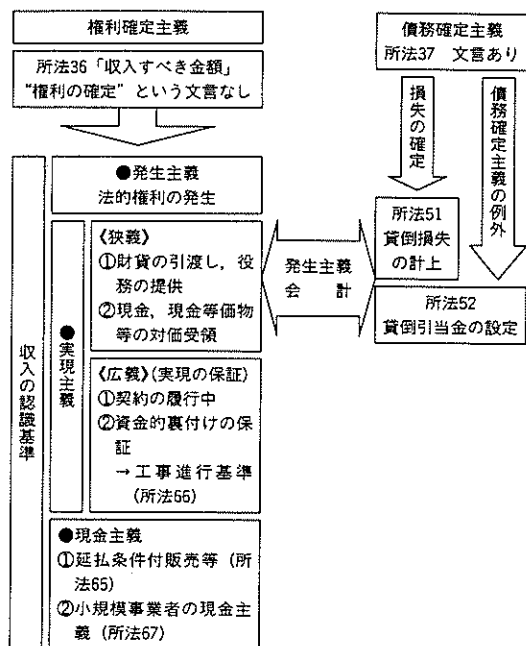
次頁の図は権利確定主義と債務確定主義を対比して表したものであるが、収益(収入)の認識基準は、大きく発生主義、実現主義(狭義・広義)、現金主義の三つに区分される。発生主義とは、収益を事業活動に伴って生じる財貨又は役務の経済価値の増殖の事実に基づいて認識する基準で、その中心は、経済価値の増殖事実である。したがって、発生主義では資産の評価益や法的権利の発生をもとに収益を計上できるものとする。しかし、今日の制度会計ではこの基準をとらず、収益は実現主義によって認識するものとする。すなわち、財貨の引渡しや役務の提供に伴って現金又は現金等価物(債権を含む。)を受領することにより収益獲得の確実性が担保された場合に、これを収益の実現と呼ぶ実現主義を採用したのである。すると、所得税法においても「収入すべき金額」につき特に定めがないからといって、「収入すべき」とは「収入するはずであろう」というようにこれを拡張解釈することは許されず、法的権利の発生はイコール収入すべき金額の「確定」にはならないのであり、「権利の確定」には、評価可能な収入実現の蓋然性が高いことが所得金額の計算上、当然の要件となるのである。

ところで、実現主義は狭義と広義の二つにさらに区分されるが、貸倒損失の計上や貸倒引当金の設定と対をなすのは、基本的に狭義の実現主義により認識された収益(収入)である。これは今日の会計が発生主義会計(収益の認識基準としての発生主義とは異なるので注意を要す



る。)に基づくものであり、権利確定主義や債務確定主義もこのような会計学の思考の枠内で対応関係を整理することは可能であるとする。

(権利確定主義と債務確定主義)



一方、実現主義の広義の概念とは、現に契約が存在し、その契約が履行中であるときに、収益(収入)の資金的な裏付けが保証されている場合には、その収益を見積計上できるものとする考え方である。代表的な例が「工事進行基準」(所法66)である。この工事進行基準は、経済価値の増殖事実に基づく収益の認識基準であるから、従前は発生主義による収益の認識であるものと解されていたが、現在では「実現の保証」を前提とした広義の実現主義として整理されている。すなわち、ここでも収入実現の蓋然性が高いことを条件として、実現主義の範疇に入れたのである。

なお、法人税の事案であるが、過年度の電気料金等の過払い等について、電力会社との合意によって清算金額を確定しその支払を受けた場合、その清算金収入(1億5,311万1,819円)は清算金額が確定した日を含む事業年度の収益に計上すべきであったとした「相栄産業株式会社事件」<sup>(9)</sup>がある。この事件では過年度損益修正の問題と清算金収入の権利確定を法人税法でど

のように取り扱うかという点が争点となったが、権利確定主義の観点から法廷意見は、当事者の合意内容に基づき電気料金等の過大支払の日が属する事業年度に、返還請求権(収入すべき権利)の確定があったものと判断した。この法廷意見に対し、次のとおり味村治裁判官の反対意見がある。「電気料金等の過大支払により、その都度、過取電気料金等の額に相当する額の現金を失ってはいるが、それと同時に、民法の規定により東北電力に対し不当利得としてその額の返還を請求する権利を取得したことが明らかである。(中略)過取電気料金等の額は、電気料金等の過大支払の時において、客観的に確定して、算定可能であり、税法上は、この客観的に確定した額が不当利益として上告人が返還を受けるべき額であって、被上告人は、右の合意にかかわらず、所定の権限を行使し、過取電気料金等の額を調査し、これに基づいて更正を行うべきである。その際、右の合意による額が客観的に確定した額と異なるときは、その額により更正すべきであり、年月の経過による資料の散逸等により過取電気料金等の正確な額を算定できない期間については、残存資料等に基づき合理的な方法を用いてその額を推定すべきである。」

この味村裁判官の反対意見は、民法の原則に従って、過大な現金の喪失とともに不当利得返還請求権はその時点で同時に発生するとした、いわば法的権利の発生に重きを置いた見解である。しかし、筆者は、過年度損益修正の問題から離れて、実現主義といった観点からこれを見ると、この相栄産業株式会社事件は法的権利の発生より、収入の支配管理を優先した事例であるとする。

[4] 閑話休題。本件の着手金は、多重債務者との契約に基づき、既に契約は成立しており、現にその契約に基づき弁護士の債務は履行中であり、広義の実現主義の①要件には該当する。しかし、②の資金的裏付けの保証がなされていないのが、工事進行基準との最大の違いである。この資金的裏付けの検証は事実認定の問題であり、本件では公表資料からは判断できないところであるが、多重債務者の債務整理

の場合であっても、一概に着手金が任意に支払われないと言い切ることにはできないとしたのが、本件裁判所の判断である。

しかし、着手金の返還は契約上の文言に従って絶対により得ないかという点、本件でも一部返還に応じたものもあり、また、応じなかったものもあるが、事件は異なるが、弁護士の受任事務処理が不十分かつ不適切で、依頼者の期待に十分に答えるものではなく、その結果、依頼者は事故により身体に重大な障害を負いながら、委任解約後も自ら訴訟資料の収集、準備書面の作成、訴訟の遂行を余儀なくされたことにより精神的打撃を被ったとして、着手金の一部返還のほか、慰謝料の支払請求が認められた事例も存するところである<sup>(10)</sup>。要するに、本件では、多重債務者を対象とした債権については、評価可能な債権として資金的裏付けの保証が極めて低い点を特殊事情と考えるべきなのである。

また、着手金は未だ役務の提供は完成しておらず(この点は、本件の別の争点である「報酬金」については、既に役務の提供がなされた後の依頼人に対する請求である点と区別される。)、狭義の実現主義の要件に合致していない以上、これに対応すべく引当金を設定することは対応原則からしても適合しない論理となる。このような論理からすると、納税者の主張に見られる三つの要件は、まさに妥当な主張といえるのである。

さらに付言すると、弁護士着手金の性格上、広義の実現主義を適用して法が課税したいのであれば、法は工事進行基準のように別段の定めをもって規定すべきであり、所得税法36条の解釈だけではもはや対応できない問題であるといえる。法に記述がないことは、「できない」ということではなく、「禁止されていない」と解釈することができるのである。したがって、本件においては、筆者は納税者の選択を重視した会計処理が第一に認められるべきであるとする。

[5] 最後に、本件で東京地裁は権利確定主義に関し、「権利確定主義の下において金銭債権の確定的発生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」と判示したが、筆者の勉強不足のせいか、「未必所得」なる用語にあまり接しない。漢字事典的な解釈からすると、「未必所得」とは、必ずしも所得とはいえないといった不確実な状況における所得と解することになろうが、いま、所得の実現性を問題とする本件において、権利確定主義とは不確定な所得に対し、とりあえずは課税しておき、後日貸倒れ等の修正を認める考え方であると判示することは、まさに暴論であり、国庫主義的な発想として認められるものではない点を揚言したい。

(注)

- (1) 最高裁昭和39年(あ)2614号昭和40年9月8日第二小法廷決定・税務訴訟資料49号224頁。
- (2) 最高裁昭和43年(行ツ)25号昭和46年11月9日第三小法廷判決・税務訴訟資料63号934頁。
- (3) 最高裁昭和41年(行ツ)25号昭和47年12月22日第二小法廷判決・税務訴訟資料66号1429頁。
- (4) 最高裁昭和50年(行ツ)123号昭和53年2月24日第二小法廷判決・税務訴訟資料97号291頁。
- (5) 最高裁昭和56年(行ツ)106号昭和60年4月18日第一小法廷判決・税務訴訟資料145号65頁。
- (6) 最高裁平成9年(行ツ)13号平成10年11月10日第三小法廷判決・税務訴訟資料239号3頁。
- (7) 最高裁平成8年(行ツ)249号平成11年1月29日第三小法廷判決・税務訴訟資料240号398頁。
- (8) 武田昌輔「昭和40年度法人税法全文改正を受けて～法人税法22条を中心に～」TKC2008年12月号(TKC全国会)12～14頁参照。
- (9) 最高裁平成3年(行ツ)171号平成4年10月29日第一小法廷判決・税務訴訟資料193号397頁。
- (10) 着手金返還等請求事件東京地裁平成13年(ワ)8210号平成17年3月23日判決(控訴)・判例時報1912号30頁。