

# 弁護士報酬の着手金及び報酬金の収入計上時期

第1審:東京地裁平17(行ウ)395号、平成20・1・31判決(納税者敗訴)(TAINS:Z888-1306)

控訴審:東京高裁平20(行コ)86号、平成20・10・30判決(納税者敗訴)(TAINS:Z888-1376)

上告審:最高裁三小平21(行ツ)29号、平成21・4・28決定(棄却・不受理・確定)(TAINS:Z888-1423)

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

## ■1 事実関係

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である。そこで、X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、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ならびに過少申告加算税の賦課決定処分を行った。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、所定の手続きを経て本訴に及んだ。

## ■2 争点

本件は、個人所得税における収入金額の計上時期をめぐる基本的な問題が争点となっている。納税者は、特に多重債務者については、委任契約締結時に着手金を受領できない場合が多いので、所得税法36条1項の収入金額については、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」に当たる旨、主張した。これに対し税務当局は、あくまで契約締結の段階で着手金の全額を請求する権利を確定的に取得したものと主張した。

## ■3 判決の要旨

本件は3審とも納税者の敗訴に終わるが、第1審東京地裁は、本件着手金について次のとおり判示し、税務当局の主張を支持した。「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のと同様に課税されることとなり(換言すれば、権利

## 調査担当者のための“重要判決情報”

確定主義の下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。)、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(筆者注:  
貸倒引当金)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……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へ、  
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  
予想されとしても、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。」

Xは第1審判決を不服として控訴するが、  
東京高裁は第1審を支持した。また、最高裁  
は上告棄却、不受理の決定を下し、納税者は  
敗訴した。

## ■4 評 釈

[1] 筆者は、権利確定主義は、所得税法に

における収入金額の計上時期に関する基本原  
則であると認識するが、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  
保すべき現行所得税法が、法的権利の“発  
生”だけに偏って重点をおき、その法的権  
利の発生が、権利確定主義の主体をなすも  
のであると判断した点に疑問を持つ。

また、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、この“未必所得”  
なる用語は、国語的な解釈からすると、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  
的な発想として筆者は切齒扼腕する。

[2] 所得税法36条1項は、第1審判決が示したとおり、「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」のである。

ところで、権利確定主義に関する過去の判決例は数々あるが、有名な事件に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」がある。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、そうであるとする、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ろうか。

しかし、最高裁は昭和47年12月22日判決の「桜井事件」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”という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、課税適状への平仄が合うものと判断した。本件第1審判決は、まさにこの桜井事件に沿った内容といえる。

筆者は、権利確定主義における重要な点は、収入の原因たる法的権利の発生だけではなく、「権利が確定的に発生」（本件第1審判決）した時点を課税適状ととらえる考え方であると私考する。すなわち、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、課税は耐えうるものとなる。したがって、本件第1審及び控訴審判決が、委任契約締結日を中心に、所得の帰属時期を判断したのは、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と解する。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（所法67）に回帰することを主張するものではない。本件の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り、

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。

[3] 本件の着手金は、多重債務者との契約に基づき、すで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、会計学における広義の実現主義の契約の存在とその履行要件には該当する。しかし、広義の実現要件である収入の資金的裏付けの保証がなされていない。この点が、広義の実現主義を適用して収入の見積計上を認める「工事進行基準」（所法66）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、本件裁判所は、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まいと言い切ることはできないとした。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、本件Xは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。また、本件と事件は異なるが、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（東京地裁・着手金返還等請求事件・平成17年3月23日判決）。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。

最後に、弁護士着手金の性格上、広義の実現主義を適用して法がこれに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条の教科書的な解釈だけでは、もはや対応できない問題も存することを認識すべきである。

