

弁護士の着手金の計上時期について

権利確定主義の再検討

高 橋 憲 子

(法学専攻 ビジネス・ロー・コース)

はじめに

第1章 検討裁判事例の紹介

第1節 事件の概要

第2節 国税不服審判所の判断

第3節 争点整理

第2章 権利確定主義の意義

第1節 意 義

第2節 所得税法36条1項

第3節 学 説

第4節 判例の動向

第3章 権利確定主義の再検討

第1節 権利確定主義の批判

第2節 税法における会計理論の展開

第3節 権利確定主義の機能

第4章 着手金の計上時期について 多重債務者着手金の個別的検討

第1節 現金主義の再検討

第2節 回収の可能性

第3節 多重債務者着手金の個別的検討

おわりに

はじめに

租税の基本原則は、担税力に応じた課税¹⁾であり、担税力を示す主要な指標の一つに「所得」がある。各人の所得を課税所得²⁾として計算し、課税された租税が所得税であることは改めて指摘するまでもないが、所得税

は、個人所得に対するものと法人所得に対するものとに分けられる。個人所得税（以下、「所得税」という。）と法人所得税（以下、「法人税」という。）は納税義務者を異にするため、課税標準の計算方法、税率構造、その他種々の点で相違がみられるが、両者とも所得を課税対象とする租税であるという点で基本的に共通している³⁾。

所得税の課税所得ないし課税標準の計算は、原則として収入金額から必要経費を控除して計算される（所得税法21条1項）。法人税法は税法が自足的な定めをおいているわけではないので、原則として企業会計の方法を取り入れ、企業利益に必要な応じて修正を加えた額、つまり益金から損金を控除した金額が、課税所得ないし課税標準の金額となる⁴⁾。所得税法ないし法人税法上、収入金額ないし益金の額の認識・測定が基礎的な重要性をもっているにもかかわらず、所得税法においては第36条1項に、法人税法においては第22条4項にのみ規定されているにとどまる。収入金額ないし益金の年度帰属の時期についての具体的な規定はされておらず、会社会計の基準について比較的詳しい規定を設けている旧商法や会社法にも具体的な定めはみられない⁵⁾。そこで、法の規制を受けない企業会計原則を含む「一般に公正妥当と認められる会計処理」の基準が取り入れられていることが認められる（法人税法22条4項）。

ここで「収入金額」、「益金（ないし収益）」は、それぞれ所得税法および法人税法における用語ではあるが、本論文では単に「収入金額」として両者の意味を包含して用いる場合もある。それは、所得税法、法人税法上、収入金額ないし益金の計上時期に関する原則は「権利確定主義」の基準による、とする共通した考え方⁶⁾の上に成り立っているからである。

租税債権を成立させる所得の存在ないし概念について所得税法および法人税法は、明確な規定を置いていない。所得を構成する要素である収益および損費、いわゆる損益の発生時期に関して多くの例外規定を有しながら、原則規定は何ら明確なものを有していない。直ちに、課税所得の範囲にも影響を及ぼすべき損益発生時期の問題、または、課税所得計算の方法につ

いては、所得税法36条1項、37条1項、法人税法22条2項、3項1号、3項2号、3項3号にその重要な意味を含ませているようであるが、抽象的かつ解釈上の指針ともなり得ない条文なのである⁷⁾。税法上、損益の発生時期を判定する基準は条文にその根拠を求めることは難しいが、従来、課税実務上においては「権利確定主義」なる基準が採用されている。「権利確定主義」なる考え方は、実定規定との結びつきはなく、しかもその内容や理解は論者によって多種多様である。

本論文の副題名「権利確定主義」が指し示すのは、所得税法、法人税法を問わず税務上の基本原則、つまり公平な課税所得算定目的のための基本理念のそれである。その意味において本論文では、税法上の解釈論における「権利確定主義」の論理展開において、法人税法において主として問題とされる会計理論からのアプローチをもって、「権利確定主義」の再構築を行った。

「権利確定主義」をめぐる問題については、これまで多くの議論がされてきた⁸⁾が、論者によって理解は多岐にわたり、あまりまとまった成果はみられない。今日では議論されることもほとんどない状況であるが、課税実務上、損益とりわけ収入金額の計上時期ないし年度帰属については「権利確定主義」が採用されるから、とする理由で税務処理がなされているのが実情である。権利確定主義が何であるかの具体的説明が明らかにされないまま、また法律の明文規定を欠いたまま、税務執行の基準となりえていることに問題がある。所得税法36条1項の「収入すべき金額」の解釈によって、所得と認められるか単なる権利状態にすぎないかは、納税者にとって、期間単位を前提として課税所得計算がなされる点で、租税負担の大きさを左右し、重大な利害がある重要な問題である。

ともあれ、第2章において後述するように、学説・判例からみても収入金額の計上時期は、権利の確定時期によって所得の年度帰属を決定する「権利確定主義」が妥当な基準とされていることはまちがいない。そこで、本論文では、以上のような問題的視点から、税法上、収入金額の計上時期

に關しての唯一の明文規定である所得稅法36條1項の「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とする」旨をどのように解釈すべきかを明らかにするとともに、會計サイドからのアプローチをふくめ、「權利確定主義」の再検討を行うこととしたい。

このために、第1章ではまず、検討裁決事例の概要をまとめ、国税不服審判所の判断の根拠ないし論拠と争点を整理する。次いで、第2章では、權利確定主義のこれまでの通説・基本的理解における意義と論理を明らかにする。第3章においては、第2章で明らかにした權利確定主義の意義と検討裁決事例を照らし合わせながら筆者なりの權利確定主義の再検討ないし機能について主張することとしたい。

第1章 検討裁決事例の紹介

第1節 事件の概要⁹⁾

M弁護士は、ほとんど多重債務関連の任意整理・破産の法的手続きを内容とする役務提供業務を行っており、現実に現金を収受した時点で売上つまり収入金額を計上する現金主義ないし入金基準を採用していた。複数の金融機関からの借入れをいくつも抱える依頼人（以下、「多重債務者」という。）からの委任により任意整理、自己破産・免責申立を受任して行う役務提供であったがゆえ、契約が成立した時点で発生する権利つまり着手金は、途中で踏み倒されてしまうことも少なくなかったため、一括売上計上は事実上不可能であった。そこで、弁護士業界では妥当かつ通例な會計処理¹⁰⁾とされる現金主義ないし入金基準で収入金額を計上していたのである。

ところが、平成15年9月の稅務調査において、M弁護士は、S稅務署から収入金額とすべき金額は發生主義によるべきであり、収入金額の計上については、所得稅法36條1項に定められている「収入すべき金額」の収入

すべき権利が確定したときをもって課税する「権利確定主義」の原則によるものであると指摘を受けた。よって、収入とすべき金額の計上は、現実に収入のあった金額によるのではなく何らかの意味で収入すべきことが確定した金額によるべきであるからM弁護士においては、請求書を出した時点ですべて収入金額に計上すべきであり、過去3年分の平成12年、平成13年及び平成14年(以下、これらを併せて「各年分」という。)の所得税につき遡って修正申告をするよう指導された。

これに対し、M弁護士は、平成7年ころに行われた税務調査において現金主義ないし入金基準を問題にされたことはなく了解されていたところであるし、所得税法36条1項の「その年において収入すべき金額」の趣旨の範囲内で、報酬規定の定めるところに従い現実に金員を受受した時点を標準に判断しているのであって、課税実務上、弁護士に関してはそのような取り扱いで特段の問題も生じていないとしてこれに応じなかった。

しかし、S税務署は、M弁護士は所得税法第67条の「小規模事業者の収入及び費用の帰属時期」の特例規定を受けておらず、時期の特例は認められないことから、着手金については弁護士業務の受任契約の日に属するとして、一括売上いいかえると収入金額に計上すべきだとして、平成16年2月26日付で各年分の所得税について各更正処分および過少申告加算税の各賦課決定処分(以下、「本件更正処分等」という。)をした¹¹⁾。これを不服としたM弁護士は、平成16年4月1日において審査請求をした。

審査請求人・M弁護士(以下、「請求人」という。)は、各年分の所得税につき、青色の確定申告書をいずれも法定申告期限までに申告していたが、S税務署(以下、「原処分庁」という。)は、未回収の着手金と(未回収の成功報酬)についても未収入金として所得税法36条1項にいう「収入すべき金額」として認識・計上すべきであるとし、請求人の事業所得の金額を、平成12年分の8,231,906円を9,157,527円、平成13年分の33,346,680円を39,792,020円、平成14年分の15,262,406円を18,813,801円とする本件更正処分等をした。それに伴い各年分の納付すべき税額が、858,208円から

580,408円へ、9,069,200円から11,443,900円へ、そして 2,850,500円から 1,536,600円へと増額し、その処分にとまなう、過少申告加算税の額がそれぞれ27,000円、237,000円、131,000円賦課されたのである。

第2節 国税不服審判所の判断

国税不服審判所（以下、「審判所」という。）は、本件更正処分等に係る各賦課決定処分のうち、平成12年分はその全部を、平成13年分および平成14年分はその一部を取り消すとしたものの、所得税法36条1項「収入すべき金額」は権利確定主義の原則によるべきだとして大筋で原処分庁の判断を取り入れ採用している。

審判所は、「特定の職業による業務につき、その年分の事業所得の金額の計算上、収入金額に算入すべき金額は、その年において回収した金額とする旨を定めた法令の規定はない」とした上で、所得税法36条1項の解釈について次のように判断した。所得税法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とする」と規定していることに鑑みると、その年において収入の原因となる権利が確定し、所得の実現があったとみることのできる状態が生じたときは、その権利の確定した時期の属する年分の収入金額に算入して課税所得を計算するという、いわゆる権利確定主義を採用したものであると解されるとした。さらに、「課税に当たって常に現実収入の時期まで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意性を許し課税の公平を期し難いとの観点から、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」であるのが、所得税法36条1項が権利確定主義を採用するところの趣旨であると判示した。

とくに、本件報酬のうち着手金は、事件等の性質上、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の際に受けるべき委任事務処理の対価である上、請求人が依頼者からの事

件等の委任を受けた際に作成した契約書にその金額が記載され、確定していると認められるから、当該着手金の額は、請求人が事件等の委任を受けた時に収入金額に算入すべきであり、現実に着手金の支払いの有無により収入すべき時期が変わるものとは認められない。よって、当該着手金の額は、請求人が事件等の委任を受けた時に収入金額に算入すべきであるとされた。

さらに、請求人は収入の帰属時期の特例(所得税法67条小規模事業者の収入及び費用の帰属時期)の規定の適用を受けていないので、各年分の年末において収入すべき金額が回収されていないものは売掛金あるいは未収入金となり、「収入すべき金額」を構成する、と判断した。

第3節 争点整理

1. 基礎事実

請求人は、未収入金について、各年分の事業所得の計算上収入金額に算入していないが、「請求書」、「事件別請求入金表」および総勘定元帳で確認できるところは、各年分において役務の提供を完了し、依頼者に対し当該記載の請求年月日に支払を請求したものと認められる。

「請求書」には、請求人が依頼者に対し請求する本件報酬、預り金の額及び支払方法¹²⁾が記載されている。

「事件別請求入金表」には、依頼者の氏名、事件の表示、請求日、入金日、報酬の種類、請求額、入金額、源泉徴収税額、入金方法、売掛金の有無、報酬滞納の有無、請求不能か否か、請求書及び領収書の発行の有無などが記載されている。

請求人は、所得税法67条(小規模事業者の収入及び費用の帰属時期)の規定の特例の適用を受けていない。

2. 請求人の主張

弁護士は、法的紛争の解決という流動的・予測不能的業務に携わり、そ

の報酬は事案の終局に至るまで確定・具体化が困難であり、具体的報酬額の決定は物品販売業的な定型を有せず、請求事務の画一的処理にもなじまないことから、請求書を出した時点で売上を計上する権利確定主義によることは事実上不可能である。支払者側の事情を考慮し、報酬の分割收受を認めることが多く、特に、社会的困窮者の救済を対象とする多重債務者の整理事件の分野においては、貸倒れの危険性は極めて高く、回収基準の採用なくしては、依頼者、弁護士双方にとって極めて不都合な事態が生じる。したがって、本件着手金および成功報酬は、合意が成立し、かつ人的役務の提供が完了したとしても、その段階で全額を収入金額に算入すべきでなく、現実の回収をまって算入すべきである。

また、着手金は、一般的には事件を受任したときに支払を受けるが着手金という非継続的な一時点の事実に対する対価ではなく、その後の訴訟の提起および遂行または事件の解決といった継続的な人的役務の提供の対価という性質を有している。場合によっては中途解任などにより着手金の全額または一部を返還することもあるから、事件を受任した時点では、未だ役務の提供が完了しておらず、事件に係る成功報酬および着手金の金額が確定しているとはいえない。

したがって、回収していない着手金については各年分の収入金額に算入することはできず、現金の受け入れをもってして認識すべきである。

3. 原処分庁の主張

所得税法36条1項に規定する「収入すべき金額」とは、現実に収入のあった金額によるのではなく、何らかの意味で収入すべきことが確定した金額によるべきであることを示しているのであるから、収入すべき権利が確定したときをもって課税する権利確定主義の原則により、発生主義により計上されるものと解される。

よって、着手金に係る収入については、弁護士業務の受任契約の対価として依頼者から受領するものであり、返還を要しない収入金額と認められ

るので、弁護士業務の受任の日が、収入すべき時期となる。

4. 本論文における検討事項

本件裁決事例は、所得税法36条1項はいわゆる「権利確定主義」であるので、未だ回収できていない着手金も請求書を出した時の属する年分の収入金額に計上するのが相当と判断された。そこで、本論文では、当該判断を踏まえ、所得税法36条1項に規定する「収入すべき金額」の意義と「権利確定主義」なる考え方の関係に注目し、多重債務者着手金の計上時期の検討を進めていくこととしたい。その上で、まず、所得税法36条1項と「権利確定主義」の関係性を明らかにしてみたい。

第2章 権利確定主義の意義

第1節 意 義

この「権利確定主義」の用語は、昭和26年の通達^が、所得税法の収入金額の意味につき解釈を下し、その基本的な考え方の下で、各種所得ごとに収入金額の確定の時期について具体的に定め示したことが語源となった¹³⁾と考えられている。所得税法36条1項に定める収入金額とは、「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」した金額をいうとする、この通達の文言が、「権利確定主義」なる語を生み出したとされる。「権利確定主義」は、法人税基本通達の原則でもあると考えられていたが、「権利確定主義」の意味ないし内容は、この昭和26年の通達にしかり示されておらず、それ以上の説明はどこにも見当たらない¹⁴⁾。それにもかかわらず、今日に至るまで、収入金額計上基準ないし年度帰属の税務執行基準として税務上の原則は、「権利確定主義」であるとする説明が広く行われ、またその考え方を根拠として判決を下された裁判例は多く累積してきた。

所得税法36条1項「収入すべき金額」が、すなわち「権利確定主義」と

される解釈の根拠はどこにあるのか，その論理を，若干の所得税法の歴史的考察を加えながら，学者の論説・学説と，司法の判断・判例の立場からその論拠を明らかにする。

第2節 所得税法36条1項

所得税法36条1項は，収入金額の年度帰属区分の判定基準について「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また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（括弧内，省略）とする。」旨定めている。所得税法36条1項の「収入すべき金額」については具体的な明文規定が存在しないため，意義は解釈によって確定されなければならないこととなる¹⁵⁾が，一般的にその解釈は従来から「収入すべき権利が確定した金額」をいうものとされる。

わが国の税法においてはじめて，収入金額が「収入すべき金額」を意味する旨の明文規定が設けられたのは，昭和22年に全文改正がなされた所得税法においてである¹⁶⁾。その後，さらに昭和25年にシャープ勧告に基づく大改正が行われ，これを受けて国税庁は，各税法の基本通達作成に取り組み，その一環として所得税法基本通達（以下，「通達」という。）を昭和26年に制定，公表した¹⁷⁾。

この昭和26年の通達194-204で，「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」との文言が用いられ，収入金額の計上基準としていわゆる「権利確定主義」を打ち出していると考えられている¹⁸⁾。その基本的な考え方の下で統一的に，各種所得ごとに収入金額の確定の時期について具体的な定めをし，それが所得税の税務執行基準となり，この通達の文言が，おそらく世にいう「権利確定主義」の語を生み出す語源となったと考えられている¹⁹⁾。

すなわち，昭和26年の通達に「収入すべき」金額は「権利の確定」した金額をいうとするとところから権利確定主義だと説明される，これが権利確

定主義の中身であり、実体である。しかしながら、周知のとおり、租税法律主義を建前とするわが国においては、通達は何の根拠にもならない。

なお、権利確定主義なる用語によって理解される考え方は、大正年代の後半からすでにあり²⁰⁾、その延長線上で、昭和26年の通達でその税務処理を継承し、考え方を純化・明確化するとともに、各種所得にわたって体系づけられたものと考えられ²¹⁾ている。

ところが、所得税法は昭和40年に全文改正が行われ、45年には、所得税法の基本通達も全文改正がなされ、新しく制定された。そこには、収入金額計上時期に関して、旧通達で根幹とされていた権利確定主義を表わす表現は、もはやどこにもみられない²²⁾ものとなっている。通達は、その後、基本的な改正が加えられているが、現在でもその中から権利確定主義なる原則を抽出することは出来ない。

第3節 学 説

所得税法36条1項が「収入した」金額ではなく「収入すべき」金額と規定していることから、学説の多数は、「所得税法は一般に収入金額の計上については現金主義ないし現実収入主義を排除している」とされる。

現金主義ないし現実収入主義に対して、発生主義という期間損益帰属の基準がある。発生主義は、課税所得の認定が現金の流入出と結びついている現金主義と違い、収益はそれが稼得した時に、費用はそれが発生した時に直ちに計上される会計処理方法のことである。

各年度の所得を正確に算定するためには、次の二つの理由から、発生主義によるのが妥当²³⁾と解されている。第一は、今日の経済社会では、信用取引が支配的であるため、現金主義では一年間の所得の正確な算定が困難なことであり、第二は、現金主義のもとでは、納税者が所得のタイミングを操作することができるため、所得の算定が不正確になるおそれがあるという理由からである²⁴⁾。

また、現金主義の排除は所得税法67条の2で青色申告者たる小規模事業

者には一定の条件の下で例外的に現金主義が許容されていることの反対解釈からも導かれる²⁵⁾。

第2節で述べた，昭和40年の所得税法の全文改正に基づき，昭和45年に行われた所得税の通達の全面的改正に権利確定主義なる原則がみられないこととの関わりについて，金子宏教授は，「改正通達が権利確定主義に関する規定を削除したことは，権利確定主義の妥当性を全面的に否定する趣旨を含むものではない」と解すべきとした上で，「権利確定主義は，今後とも妥当性を認められるべきである」²⁶⁾との見解を示している。

それは，つまり，収入金額の計上時期は現金の収受の時点を除いた上で，原則が発生主義で，特則として現金主義が認められているとすることを指し示しており，通説的理解である。

第4節 判例の動向

権利確定主義をめぐる判決において，とりわけ論点とされるのが，現金主義または現金収受時がどのように取り扱われているかである。この点について顕著なことは，判例が当然のこのように税法の原則は権利確定主義であるとし，それを前提に立論しているものが多いことである²⁷⁾。ところが，税法上の基準が権利確定主義であるとする理由を積極的に述べた判決は見受けられない²⁸⁾。

本節においては，収入金額計上基準の基本的な考え方に関連した判例をみてみることにしたい。

1. 最高裁判決昭和40年9月8日²⁹⁾

所得税の収入金額の計上基準が権利確定主義であることを認め，かつその内容についてある程度具体的に説示した，最初の最高裁判決として注目されるものに，最高裁判決昭和40年9月8日がある。

これは，不動産業者が第三者所有の不動産について自ら売主となって売買契約を締結し，解約手附を受け取った後，その翌年，残金を受領し，そ

の第三者から当該不動産の所有権移転登記を経由し、引渡しを完了した事件で、収入金額計上時点が、売買契約締結の時点かその翌年か、で争われた事件である。最高裁は、「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」と判示して、収入金額計上時期が翌年であることを示した。

この判決自体は、理由抜きの簡単なもので、いうところの「法律上権利を行使できる時」が何を意味するのかが問題である。本件事件にみられるように、単なる債権的効力の発生だけを意味するものでないことは明らかだが、所有権移転の時点を目指すのか、それとも、登記や引渡しにより相手方が同時履行の抗弁権を喪失し、代金債権が無条件に請求しうようになった時点を目指すのかが判然としない。

2. 高松高裁判決平成8年3月26日³⁰⁾

この事件は、矯正歯科を診療目的とする青色申告者である歯科医師である納税者が、患者の症状に応じて契約年数を3年ないし6年とし、治療開始時に一括して受領した基本施術料についてどの年分に属する収入金額として計上すべきか、が争われたものである。未だ治療行為がなされていない部分についての本件施術料は、未到来の期間に対応するものとして前受金として納税者たる歯科医師は会計処理および確定申告を行ったが、裁判所は、「受領した時点で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、その時点において権利が確定したと認めるのが相当」と判断し、一括で収入した時点で収入すべき金額とした。

いわゆる、権利確定主義の通説的理解が適用された事例である。

3. 小 括

権利確定主義は、一般に収入金額の計上時期を判定する際によるべき基準とされている。

しかし、権利確定主義といっても、権利の確定時期がいつかということについての明確な基準はなく、また権利確定主義の妥当する範囲についても明らかではない。権利確定主義の下では、権利の確定時は契約成立時か、資産の引渡しまたは役務の提供の時か、あるいは資産の引渡し等により相手方が同時履行の抗弁権を失った時か、というように、取引の諸過程について法的に意味のある時点をつかえて権利確定の有無が判断される³¹⁾。取引の諸過程において、ある特定の時点が唯一の権利確定の時点であるとする旨の判示はみられない。また、複数の時点の選択を納税者に認めるかどうかについても判然としない。

判例においては、権利確定主義が収入金額の計上時期の一般的な判断基準であるとされているが、権利確定主義の具体的な意味内容は必ずしも一義的ではなく、かつそれほど明確でもない。判決が、画一性、統一性の要請と納税者による時期選択の要請との対立についてどのように考えているのか、また、納税者に一般に存在すると思われる課税時期の後年度への繰延べと複数の課税年度への分散という一般的指向性について、法がどのように対応すべきかという問題に切り込んだ論旨には、当たらない。

わが国では、「収入すべき金額」の意義につき、昭和26年の通達にその抛り所を求めるが、もちろん通達に法規的な効力があるわけではなく、裁判所は独自に税法の最終的な解釈を下すことができる。しかしながら、残念なことに、裁判所が権利確定主義をどのように考えているかの論法はみられない。

税務執行に対して支配的な力をもっており、ことに税法に基本的なルールが明示されていない権利確定主義をめぐる問題については、通達を通じてこの問題に関する税務の実際の姿を具体的、系統的に把握でき、それが全体の議論の前提となる。しかし、判決においても権利確定主義がどのような論理から成っているのかを考察することはできない。

第3章 権利確定主義の再検討

第1節 権利確定主義の批判

権利確定主義の解釈は、論者によってその理解および主張は種々である。学説の中には、権利確定主義の発想そのものを批判し、収入金額の計上時期の判定基準として権利確定主義は不適当³²⁾であると説く者もある。

その代表的な論者・忠佐市氏によれば、わが国では、所得税法や法人税法について、収入金額や益金の期間帰属判定の基準として、権利確定主義が採用されているといった説明ないし理解がされるが、税法にその字句やその旨の規定があるわけではないので、あくまで法律の解釈としての権利確定主義の基準にほかならない³³⁾とする。税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用するとの前提からすでに出発し、その根拠を明確に論断しないまま立論がされており実証論法が極端に欠けていると指摘する³⁴⁾。

また、植松守雄氏もこれにかぶせるように、権利確定主義を批判している。税法上の原則が権利確定主義であるとする根拠については、所得税法36条1項「収入すべき金額」の文言の解釈としての説示にとどまり、それ以上の具体的説示は何らないとの考えを示している。税法の原則が、所得税法36条1項で「収入した」金額とせず「収入すべき」金額としているところから、単に現金主義ではないことの裏腹としての権利確定主義であるとの論法の立論の弱さを指摘する³⁵⁾。

「権利確定主義」の語の登場は、わが国においては、上述したように昭和26年の所得税法基本通達で「権利の確定」と公表したことから、これを「権利確定主義」といわれるようになったとされる。しかし、忠氏によれば、もとは会計上の発生主義の税法的意識語で、もともとアメリカなどにおける発生主義の法律サイドの用語の訳語であったと考えられるものだという³⁶⁾。したがって、それ以上またはそれ以下の特殊性はなかったはずで、

企業会計における発生主義と結果的には一致している面が多いのは当然のことと考えられている³⁷⁾。

したがって、権利確定主義に盛り込まれるべき内容も、元来は会計上の発生主義がもつ意味があてはまるべきところ、一旦でき上がった言葉は、独り歩きしその内容に不合理なゆがみを与えてしまった³⁸⁾ために、その理解を複雑なものにしてしまっているのである。権利確定主義の元来もつ意味・内容は会計上の発生主義の原則にあることを鑑みれば、発生主義に関する会計理論の動向を追って理解することで、税法上の期間損益決定の基準たる権利確定主義の考え方の統一的解決を図ることができるであろう³⁹⁾。

なお、会計理論の考えが直ちに税法上の期間損益計算ないし帰属の判定基準となりえないことは、対象としているものがそれぞれ異なるため当然のことと理解に難くないが、企業会計原則一般原則2「正規の簿記の原則」⁴⁰⁾にみられるような、一般に社会通念上公正妥当なものとして是認される会計慣習の思考に、税法上の所得算定の思考が当然依拠してよく、十分注目に値する⁴¹⁾。

そこで、税法上の所得計算原理は会計原則に基礎を置くもの⁴²⁾という前提に立てば、税法上の期間損益計上基準、つまり権利確定主義とされるものが、会計上の発生主義と考えて何らさしつかえないのである⁴³⁾。会計上あるいは税法上の用語ないし価値判断の不一致をできるだけなくし共通のものとしようとして提言された、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」⁴⁴⁾に展開されてきた会計理論の動向を追って、現行の税務執行基準たる「権利確定主義」⁴⁵⁾を体系的に再構成することとしたい。

第2節 税法における会計理論の展開

「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(以下、「意見書」という。)は、「権利の確定」の文言が初めて登場した昭和26年の所得税法基本通達ができただけのち、昭和29年にはじめて公表された⁴⁶⁾。その後、昭和40年

の所得税法全文改正に合わせ、昭和41年に、さきの意見書の考え方をさらに推進するものが公表された⁴⁷⁾。この昭和41年の意見書は、企業会計原則の理論を一貫せしめた立場から、税法と企業会計原則との不一致についての調整を論じている。そこでは、会計原則を「継続的に適用される一般に認められた会計原則」、「公正妥当な会計原則」、「一般に認められた会計原則」といい、企業会計原則とは特定していない⁴⁸⁾が、企業会計原則を含むより広い会計原則を前提としていると考えるならば、そのうちの一つである企業会計原則を理解することが税法と会計理論の価値判断を共通のものと同寄らせる方法となる。

この意見書において、企業の損益計算の中核となるものは、「発生主義会計」であるとされる⁴⁹⁾。発生主義会計は、発生主義の考え方を中心にまとめられた会計体系であり、発生主義会計においては、一会計期間中の経済価値の増加に基づいて収益を認識し、算出可能利益は処分可能利益でなければならないという制度的特質から、実現した収益しか認識できない⁵⁰⁾。今日の会計原則は発生主義会計の理念に立ち、公正妥当なものとして社会に受け入れられようとしている内容をもつものであって⁵¹⁾、発生主義会計は、「発生主義」の会計処理とは概念上区別されなければならないものである。

とりわけ、近代企業の会計原則が現金主義から発生主義へ転換した初期の段階においては、発生主義の会計基準がすなわち発生主義会計を意味した。今日の会計原則たる発生主義会計は、その構成要素を、発生主義の尺度、実現主義の尺度、費用収益対応の尺度とをもち、初期の単なる発生主義とはその意味合いを異にする⁵²⁾。その意味において明らかなのは、初期の会計上の発生主義の会計理論は、当時の、そしてまた今日の税法上の権利確定主義なる考え方ないし概括的な基本設計を指すものである⁵³⁾が、そこには「実現の尺度」は含まれていなかったのである。

しかしながら、会計原則の発展における歴史的経過を観察するに、今日の発生主義会計には実現の尺度が含まれ、従来の発生主義に実現の尺度つ

まり実現主義を附加することにより新しい展開をとげた⁵⁴⁾。「実現主義」⁵⁵⁾は、発生主義の尺度よりもはるかに遅れて出現し、やがて一つの重要な会計基準として認識されるに至ったのである⁵⁶⁾。会計上、この実現主義は、収益認識において用いられる基準であり、処分可能性が十分考慮された利益であるためには貨幣性資産の裏づけを必要とするから、販売基準⁵⁷⁾ともいわれる。つまり、会計上、企業とりわけ株式会社についていえば、計算的には配当できるものであってもそれが貨幣性資産に裏づけられたものでなければ現実に配当することはできないという理論的根拠を基盤に、未実現の利益を収益の範囲から除外しようとする考え方である⁵⁸⁾。

この実現主義ないし「実現」概念は、近代会計における企業利益の測定記録の上で重要な指標をなすものであるだけでなく、税法上の「確定」概念にも類比すべき概念と位置づけられている⁵⁹⁾。

要するに、上述した会計上の実現概念の意義は、究極的には必ず現金または通貨の収入および支出と結びつく度合いの中に存在する⁶⁰⁾。したがって、税法上の確定概念も、究極的には必ず現金または通貨の収入および支出と結びつく度合いの中に存在する。そもそも税法が予定している租税の成立は、課税物件たる個人および法人の所得の存在ということとその要件あるいは対象とする⁶¹⁾。所得の概念⁶²⁾については、なお議論されうる問題を残しているが、課税物件たる所得あるいは課税所得は、課税適状なものでなければならないことに異論はないはずである。税法において、課税適状たる利得は、自己の保有する財産価値あるいは権利義務の変動ないし増減によって表わされ、特定の経済主体に生じた一定期間における総体としての経済的価値変動をいう⁶³⁾。つまるところ、自己資本が増殖あるいは増減する経済的諸活動において現金または通貨の流入出があり、それによって発生する利得が課税所得の根幹をなすものなのである⁶⁴⁾。

そうであるから、会計も税法も両者は同じものを異なった角度から観察して、結論としては同一の社会的価値判断つまり経済的価値増減を把握し使いようとする。

ここに、所得税法の実現の意義に触れておくと、所得税法は包括的所得概念⁶⁵⁾を採用し、すべての種類の所得を「収入」としてとらえ、原則として実現した所得のみが課税の対象となるという考え方の表明であると解される。上述の意味での実現主義とを合わせて考えると、所得がいつ、すなわちどの年度に実現したかの実現時期の判定が焦点となる。すなわち、税法においても未実現の利得は収入すべき金額の範囲から除外し、後年度以降の実現した年度に計上するという考え方が存在すると解すべきである。

第3節 権利確定主義の機能

改めて繰り返すまでもなく、一般に公正妥当と認められ、かつ社会通念を満足させるものとして、発生主義会計の理念に立つ会計理論の展開は、同一の経済的価値増減を把握せしめようとする税法においても有用であった。実現の尺度を重要な構成要素とする発生主義会計は、税法にも反映すべき損益認識計上基準であり、税法上の期間的課税所得の原則としても存するものといえる。企業会計自体における当初の古い発生主義が、実現主義に関する正しい理解を伴わなかった結果として、権利確定主義の登場が促されたものにほかならなかった⁶⁶⁾。

しかしながら、発生主義会計は、実現主義を確立することにより古い発生主義つまり権利確定主義から離脱することができたのであるが、税法が権利確定主義を容易に脱却しえなかった理由は、税法内部における独自の存在理由に原因がある⁶⁷⁾。権利確定主義は、発生主義の停滞を意味するものにほかならず、それは、会計上の発生主義であるとする言説ないし理解あるいは主張と矛盾するのである⁶⁸⁾。

とりわけ、会計が継続企業を対象に実現概念において思考し、一方、多種類の利得源泉を対象に税法は権利確定主義なる確定概念を思考する。その意味において、権利確定主義が広く税法上の損益発生事由のすべてにわたって存するものとみれば、その多様性を無視して一元的に設定しようとするのが無理であり、概念としてあまり明確でないことは仕方がないこ

とのように思われる⁶⁹⁾。しかしながら、そのことと合わせて考えると、専ら近代企業を対象とした発生主義会計は、近代企業がすでに現金主義を克服した事実から出発し⁷⁰⁾、現金主義会計を採用する必要がある納税者については十分考慮されていないので、税法の対象たるきわめて多数の、会計原則の基盤を異にする納税者の間における課税の公平の問題は、税法自体の内部において処理されるべきであることが指摘できる。

したがって、現行所得税法ないし法人税法はいずれも申告納税制度を採用していることからして、各納税者の所得算定方法は先ず第一義的には納税者自身の自由な選択に任されているものとみてよい⁷¹⁾はずであろう。現金主義もまた一つの会計原則であり、発生主義もまた一つの会計原則であるから、いずれの会計原則を採択するかは、本質的には納税者の選択に委ねられねばならない。このような意味からすると、所得算定に当たっての損益認識基準としての権利確定主義は、一面においては会計上の発生主義を限定し、他面においては会計上の現金主義を拡張する機能を有するものとして理解されるべきである⁷²⁾。

第4章 弁護士の着手金の計上時期について

多重債務者着手金の個別的検討

第1節 現金主義の再検討

第3章において明らかにしたように、権利確定主義は実現主義であるとする考え方の上に、一面においては会計上の発生主義を限定し、他面においては会計上の現金主義を拡張する機能を有するものとして理解することができた。そこで本章では、第1章で取り上げた本件裁決事例に立ち返り、着手金たる収入金額が「実現」したとみるのはいつの時点が妥当か、いいかえると「確定」した権利と認識できるのはいつか、について検討したい。

確定の概念は、渡辺伸平氏によると、「市場価値による測定可能性」や「現実性」ということが確定概念の実質を組成するものとして必要である

とされる⁷³⁾。これらの諸要素は、「利得の消費可能性および測定可能性を裏付け、新たな購買力の増加を根拠づけるような機能的意義を有するもの」で、具体的には、流動性、交換性、実現性、結着性、安定性、固定性の用語で表わすことができる⁷⁴⁾。

このような、個人および法人の保有する財産価値の変動における発生的事実を、さらに幾多の確定の要素に補正されてはじめて税法上の損益として認識し、一般的表象となったものを「確定」と認識・判断することができることとなる。

権利確定主義が、現金主義でなく発生主義だとする理由は、しばしば課税上の不公平な結果を避けるという権利確定主義の趣旨、目的に言及しているが、具体的に、納税者の会計処理を容認すれば、どのような不合理、不公平を生ずるのかについては明らかでない⁷⁵⁾。所得税法が、特に規定した場合以外にも現金主義を必ずしも常に排除しているわけではないと解しうるならば⁷⁶⁾、納税者の会計処理を容認したとしても重大な不合理かつ不公平な結果が生ずると認められなければ、現金主義的処理を認める余地があるように思われる。所得税法の解釈上、現金主義は無条件に排斥されるのか、それとも具体的な事案との関係において排斥されるのかは、なお明らかでない⁷⁷⁾。

したがって、実現の判断を現金受け入れとする現金主義会計の考え方を、現金主義会計における実現主義と解せられ、現金主義もまた「確定」の概念に一致している⁷⁸⁾ということがいえる。

税法の対象たるきわめて多数の納税者は、その所得計算の基礎として、現金主義を採用する必要がある納税者については、税法自体の内部において十分考慮し処理されてはじめて会計原則の基盤を異にする納税者間における課税公平の問題に対応できるというものである。

所得税法が、現金主義的処理も認められる余地があるとする⁷⁹⁾同様の考え方をもち青木倫太郎教授も、「若し十分に考究された現金主義が日本税法に導入されたときは今日権利確定主義が受けているような批判は軽減

されるのではないかと思う⁸⁰⁾と述べ、権利確定主義が発生主義であるとの理解への懸念を表明している。

第2節 回収の可能性

所得税法36条1項は「収入すべき金額」と規定しているわけであるから、「すべき」の解釈によっては、回収可能性が重要な計上の要件になるはずである。回収の可能性が乏しい場合に、計上はなされるのであろうか。ここでは、債権の回収可能性について当初から疑念が存する場合に計上はなされるのか、回収可能性の観点から検討する。

もし、債権の回収可能性について、商取引において通常予想される程度の不確実性しか存在しないならば、当然のことながら所得の計上を行わなければならない。なぜなら、このような場合にも所得の計上が許されないとするならば、発生主義会計自体が意味をもたなくなってしまうからである。これに対して、収入すべき権利が確定した時点で、債権が回収不能であるならば、計上は行われず、とする判断をした判決がある。

わが国における裁判例ではないが、クリフトン製造会社事件において、破産管財人の管理を受けている債務者に対して多額の債権をもつクリフトン社が、債務者に対して保有する債権の利息債権についてどのような状態にあるかが重視された。利息債権が現実に支払われる時ではなく、それを収入すべき権利が確定する時に利息は通常計上されるという点については当事者間に合意が存在するが、計上時期については、「債務者の財務状態ないし支払不能のために回収可能な額に関して合理的疑いが存する限り、利息債権は計上されない」と述べ、そのような場合には「後に現実の支払がなされる時ではなく、回収可能性が確認された時に計上される」と判示された⁸¹⁾。ほかに、キューバ鉄道会社がキューバ政府に対して提供した輸送サービスの対価の回収可能性が問題となった事件では、「何らかの方法で不確実性が除去されるまで計上をまつことが許される」として、債権の回収可能性について当初から疑念が存在する場合には計上はなされな

い旨を判示したものがある⁸²⁾。

わが国においても、質屋営業における利息の計上については、現金基準の適用が許容されているとみられ、質屋営業における貸付金に対する利息で流出期限まで支払いを受けないものについては、未収利息として計上することを要しないものとし、未収利息の計上を強制することなく、現金基準の適用を認めているものがある⁸³⁾。特殊業態の利息収入に、現金基準の適用を許容する租税支払能力の配慮を窺わせるものである。

第3節 多重債務者着手金の個別的検討

日弁連報酬等基準規定第4条によれば、弁護士報酬の收受時期の基準は、「事件等の依頼を受けたときに依頼者との狭義により定められたときに支払いを受ける」旨を定めている。「着手」とは、「手をつけること。とりかかること。」⁸⁴⁾で、その意味において着手金の額は契約時に決定するが、弁護士が、相談を受けた依頼に対し取り組もうと決心した時点、いいかえると契約を交わした時点あるいは依頼を請け負った時点に、依頼人が通常の商取引と同様にその着手金を必ず支払ってくれると考えてよいのだろうか。

日本弁護士連合会は、弁護士業務においては、売買代金債権と同様の権利確定主義によることは事実上不可能であり、所得税法36条1項の趣旨の範囲内で、報酬規定の定めるところに従い現実に金員を收受した時点を標準に判断せざるを得ないし、課税実務上も弁護士に関しては、そのような取り扱いで問題は生じていない。税務調査における発生主義の要請は、「一括前払いでない事件を受けようがなくなり、多重債務事件での被害者救済に弁護士が手を差しのべることが甚だ困難な状況になる⁸⁵⁾」と思われる、現実的な会計処理には見合わない。

また、弁護士など自由業を営む者などの場合には、役務を提供したその代価が支払われないときにはその財の返還請求を行うなどの債権保全処置がとられる商・製品などの財を販売する場合と違って、債権を保全するた

め的手段をもたないことが多い。一般的にこのような業種にあっては、収益の計上を慎重に行うために役務提供の対価として現金の入金をもって収益を計上する入金基準が採用されている⁸⁶⁾。

とくに、本件における多重債務者が依頼者であるような場合は、依頼者の手取り収入のほとんどが金融機関などへの借り入れの返済に充てられ、弁護士に対して金銭を支払う余裕がなく、そのような事情を考慮の上、分割払いの方法を採ることがあっても踏み倒されることが少なくないので、入金基準の適用はもっとも妥当だといえる。さらに、未収の分割金を払ってもらえないばかりでなく、着手金を半分返すということもありうる。そもそも経済的な破綻者を対象としているため、多重債務者に係る着手金の支払いに関して支障をきたすことは避けられないことが容易に予想できる。

多重債務者が依頼人つまり弁護士にとっても債務者となるような場合、本件請求人が依頼者の状態を把握した上で、回収可能な着手金を発生させ請求したとしても、その回収可能性を的確に見抜くことはできない。着手の段階では人的役務の提供が完了しておらず前受金としての性質にすぎない特質をもっているということがいえよう。また、契約成立時点で発生する着手金を「支払えるか、支払えないか」、「支払う意思があるか、ないか」を判断することは容易ではないし、経済的な破綻者である以上、何らかの事情により金銭を支払えなくなる可能性が高いことは明白である。

したがって、多重債務者に係る着手金は、契約時ないし請求書を出した時点でかならず回収できるとは限らず、その回収可能性も通常の商取引と比べて低いことが認められることから、一般着手金と多重債務者着手金は、個別に、その回収可能性に着目して収入計上時期を判断する必要がある。権利確定主義に実現主義の要素を加味すると、多重債務者との契約の場合は、後に現実の支払がなされる時ではなく、回収可能性が確認された時を「実現」とみて計上がなされるべきである。回収可能性とは、不確実性が除去された時点をいい、新たな購買力の増加が客観的に把握できる状態で、それは限りなく現金主義的な会計処理の手法に近くなるということになる。

お わ り に

以上、本論文では、収入金額の計上時期における権利確定主義の基準に実現主義の要素を加味して収入金額を認識し、不確実性が除去された回収可能性が高いと認められる限りなく現金主義に近い時点での計上基準を筆者なりに主張しようとしたものである。そこで、まず、権利確定主義の通説的理解を検討し、税法上の権利確定主義が会計上の損益認識基準たる発生主義会計に置きかわることを確認しつつ、これに若干の整理を行い、これを踏まえながら筆者なりに権利確定主義の再構築の提起を行った。

とりわけ、昭和41年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」の発表以降、企業の配当は処分可能性が十分考慮された利益、すなわち貨幣性資産に裏づけられた利益でなければならないという現行の会計制度の観点からすれば、実現主義の要素を加味したきわめて現金主義に近い計上基準は納税者の担税力あるいは所得の課税適状を正確に把握する上で、もっとも有効なものであると考えられる。税法上、従来、単なる発生したかどうかのみで損益を認識する発生主義の会計処理に基づいた権利確定主義の基準が支配的であったが、これは通達の文言の解釈に基づくものであって通説的理解はそうした法的基準としての性格を有するにとどまっていたとみられる。一般に公正妥当と認められかつ社会通念を満足させる会計基準の歴史的発展の動きとのかかわりで見れば、納税者にとってよりの確で妥当な租税負担の能力が重視されてしかるべきであり、そうした見地からすれば、収入の計上の正当化・確定性・客観性とを備えた貨幣価値の増加の可能性に対応した金額に基づく実現の概念がより重視されてよいのではないかと考えるのである。

本論文では、権利確定主義の再検討と実現の要素を加味した収入金額の計上基準の再構築を回収可能性の観点から行ったが、その十分なサーベイと検討を行うことができなかった。回収の不確実性の除去に関する立ち

入った検討は、今後の課題として残さざるをえなかった。

- 1) 金子宏「租税法における所得概念の構成（一）」法学協会雑誌83巻9・10合併号1966年1242～1243頁。税負担を国民の間にどう配分すべきか、またはそれがどう公平に配分されなければならないか、は租税制度の最も基本的な問題である。また何が公平な税負担の配分であるかについても争いがあるところであり、「租税をもって国民が国家から受ける利益の対価に比例して租税を納付すべき」とみる考え方を利益説といい、「税負担が各人の担税力に応じて公平に租税を納付すべき」とみる考え方を能力説という。今日では後者の理論が、実際に適用可能で、一般的正義・公平の観念に合致するため、一般的支持を受けているといえることができる。能力説における「能力」とは、経済的負担能力ないし租税力のことで、通俗的には各人の富裕度ないし全体的生活水準を意味する。したがって、同じ担税力をもつ者は同額の租税を納付、より大きな担税力をもつ者はより多くの租税を納付すべきだとする。
- 2) 青木倫太郎「発生主義と権利確定主義」会計第62巻3号森山書店1976年364～365頁。「日本税法における「所得」の概念が明確でない、即ち日本税法には課税所得とは何かという定義を欠いている、所得の存在を認定する原則について明文がない、ことは何も不可思議なことではない。なぜなら「日本税法では、課税所得の本質について定義することなく直ちに所得の認定と所得の測定に関する規定を羅列しているのである。課税所得の概念を定義づけるには、所得が包括概念であること、課税所得発生の基本を示すこと、が必要である。包括概念であるということは課税所得とは出資金の払戻以外の納税義務者に流入する総ての富である（アメリカ税法）という如くに最も広い範囲に包括することを意味」させているからである。故に税法の重要点はこの包括概念としての課税所得から控除することが認められる項目に集中されるのである。
- 3) 金子・前掲注1)「租税法における所得概念の構成（一）」1245頁。ほかに、忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計1月号1953年88頁。法人所得の計算と個人所得の計算とは、前提が違うから方法が違うのは当然であるが、最近までにおける累次の税制改正によって、双方は接近せしめてきた。
- 4) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（三）」法学協会雑誌100巻5号936頁。企業会計の方法が法の放任の下にあるのに対して、租税会計は法により規制されている点に特色がある。
- 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8号1980年30頁。
- 6) 植松・前掲注5)31頁。
- 7) 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55～56頁。このことは立法上の難しさからある程度やむをえないことではある。
- 8) 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号1965年91頁、ほかに、金子宏「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」所得の概念研究日税研論集22号1992年6頁。昭和29年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」で、税法上の「権利の確定」に関して批判したことから、議論は盛んになったとされる。

- 9) 東裁(所・諸)平16第210号平成17年3月14日判決。三木義一教授より提供を受けた判決書,原告準備書面その他の書面,被告準備書面(1),(2),(3)のものを参照している。
- 10) 請求人の準備書面より。課税業務上,「弁護士業務においては……売買代金債権と同様の発生主義によることは事実上不可能であり,所得税法36条「その年において収入すべき金額」の趣旨の範囲内で報酬規定の定めるところに従い現実に金員を收受した時点を標準に判断せざるを得ない。課税実務上も弁護士に関してはそのような取り扱いで特段の問題は生じていない。」(日弁連税務問題検討委員会『法律事務所の経理と税務』新日本法規pp.12~13)の考え方を根拠に,弁護士業界においては現金主義によることが一般のとされ,弁護士全体の共通認識である。
- 11) 平成14年6月14日付で平成13年分の所得税について,配当控除額10,000円を控除して納付すべき税額を9,059,200円とする減額更正処分をしているが,本論文の所得税法36条1項の解釈の論理の展開においては関係しないので省略する。また,課税標準が変われば消費税についても影響を受け争われているが,ここでは触れない。(平成17年3月14日判決書参照)。
- 12) 記載されている金額を持参するか,または請求人名義の銀行口座への振込みにより支払うよう記載されている。
- 13) 植松・前掲注5)31頁。
- 14) 植松・前掲注5)31頁。
- 15) 村山文彦「係争中の増額賃料に係る課税の時期」税経通信31 No.1,4,1976年204頁。ここで,「収入した金額」と規定せず,「収入すべき金額」と規定されているところから,所得税法上の収入金額は,現金収入金額を意味するものではないと理解されているのが一般的であるが,肝心の「収入すべき金額」とは一体なにをさすのかについての具体的基準は何ら規定されていない。
- 16) 植松・前掲注5)。もともと戦前の条文にも,無記名の公社債・株式の利子・配当の「収入金額」は,「現金主義」によるべき旨の規定があり,それが逆に「収入金額」の計上時期が原則的には広い意味での発生主義的なものであることを示唆していたところがあった。
- 17) 植松・前掲注5)。この通達は,法人税法基本通達とともに,わが国ではじめて両税法の体系的な詳細,精緻な解釈を試みたもので,税法解釈の水準を一挙に引き上げたものとして評価されている。
- 18) 植松・前掲注5)36頁。
- 19) 植松・前掲注5)31頁。
- 20) 植松・前掲注5)37頁。
- 21) 植松・前掲注5)37頁。
- 22) 植松・前掲注5)44頁。
- 23) 金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」。
- 24) 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166頁,金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」3頁。

弁護士の手金計上時期について（高橋）

- 25) 個人の場合には、法人の場合と異なり、すべての納税者およびすべての所得を通じて発生主義を貫徹することは、実際問題として困難であるため、小規模事業者について、青色申告を条件として、現金主義の選択を認めている。その場合は厳格な要件が必要とされている。
- 26) 金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」15頁。
- 27) 植松・前掲注5)82頁。
- 28) 植松・前掲注5)82頁。
- 29) 最判昭和40年9月8日刑事判例集19巻6号630頁。
- 30) 高松高判平成8年3月26日行政事件裁判例集47巻3号325頁。
- 31) 田中・前掲注24)169頁。法的な権利の確定時を探求し、かつこれによって収入金額の計上を正当化する論理を、「権利」型の論理と呼び、これに対し、経済的成果に対する納税者の事実上の支配・管理の有無に着目して計上時期を判断する、「支配」型の論理がある。
- 32) 田中・前掲注24)164頁。田中治教授は、「不必要」という用語を用いている。金子宏教授は、「権利確定主義に対するネガティブな見解」としている。
- 33) 忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信20巻11号1965年68頁，74頁，94頁。旧所得税法の基本通達には、期間的収益の特定について、また、期間的損費の特定について、権利または義務が確定した日の属する年とするという文言があるが、その思想を概括的に表現した権利確定主義なるものが、税法の全部を蔽っているとは考えられない。
- 34) 忠・前掲注33)「権利確定主義からの脱皮」75頁，植松・前掲注5)58頁，97～98頁，金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」12頁，田中・前掲注24)164頁。税法が権利確定主義を採るとする根拠、あるいはその特色はリーガル・テストとしての性格にほかならない。リーガル・テストは、法的基準を意味し、それ自体は実質的な収益計上基準を提供するものでも何でも無い。
- 35) 植松・前掲注5)83頁。
- 36) 忠・前掲注33)「権利確定主義からの脱皮」69頁，76頁。
- 37) 忠・前掲注33)「権利確定主義からの脱皮」69頁，76頁，植松・前掲注5)58頁。会計学の教科書では「発生主義」，「現金主義」の用語が使われていたのに対し、税法の文献では「権利確定主義」，「現実収入主義」の用語を使用しているが、これらはもともとアメリカなどにおける西欧語に対する税法的意識語だと考えられうる。
- 38) 植松・前掲注5)59頁。
- 39) 忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計1月号1953年88～89頁。社会通念を満足させるものとしての会計理論は、結局は税法理論にも反映すべきものである。
- 40) 企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。
- 41) 忠佐市「税法と会計原則との基本的課題」会計第62巻3号森山書店1976年80頁，渡辺・前掲注7)57頁，67頁。税法が継続的会計記録の存在を必ずしも不可欠の要件としていないことや、また、会計原則がそのままに税法の内容となることについて難色があるにしても、一般に認められた会計の慣習の思考の形式が、行きわたった社会通念として存在するという前提が認められるかぎりには、課税所得がその社会通念に立脚して形成されると考えられ

てよい。

- 42) 田中・前掲注24)164頁,金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」5頁,忠・前掲注41)「税法と会計原則との基本的課題」72頁,忠・前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」88頁,94頁,95頁,渡辺・前掲注7)。会計原則論者によれば,税法上の所得概念は,司法上の権利やその確定を前提とするものではなく,経済上の概念である経済的成果を内容とするものなので,所得と資本との概念は経済的なものであり,しかも会計的なものであり,所得計算はまさに会計的なものであるので,税法における所得と資本との概念および所得計算は,一般の会計の慣習ないし原則に基礎を置くものとする。会計概念においては,資本および財貨の流れを経済的に把握して,その現象の認識判断を的確ならしめることを,その本来の目的としている。事業の目的とする経済上の行為や事実を追って,生成流転する経済価値の認識基準こそ,本来の,そしてまた終局の目的である。税法は,それを課税権者と納税者との間の権利義務の関係,すなわち法律関係として,その認識判断を的確ならしめようとする。会計概念において,売買取引の遂行を考えるとときに,税法は財貨の移転および代金請求権の角度から,経済価値増減(経済の本質=生活および経済的諸活動を通じての自己資本の維持とその増殖,つまり課税適状の課税所得)を考えようとすることになる。経済的意味の探求と法律の意味の探求と,両者は同じものを異なった角度から観察して,結論としては同一の社会的価値判断つまり経済的価値増減の判断を下すものである。
- 43) 忠・前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」88頁,渡辺・前掲注7)。税法上損益発生時期の判定基準としては,権利確定主義と現実収入主義という考え方があり,その用語によっているが,そこに盛り込まれるべき内容の展開を,会計上の損益認識基準としての発生主義と現金主義との用語に譲っている。
- 44) 忠・前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」88~89頁,前掲注33)「権利確定主義からの脱皮」69頁。経済上ないし経営上の用語ないし価値判断と,法律上の用語ないし価値判断をできるだけ共通のものにしようとする目的観から,会計サイドから発せられたものである。
- 45) 忠・前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」86頁,88~89頁。税法上の期間的所得計測のためには,権利確定主義なるものがその主流をなしていると考えられるが,近代的に建設されようとしている会計理論における企業の期間的利益の計測の理論からは著しく立ち遅れている。そこで,忠氏によれば,権利確定主義はすでに発展的解消を遂げてしまっているので,税法上の期間的所得計測の原則ないし基準は「期間的損益配分の原則」と「原価主義評価の原則」の用語により,会計理論の動向を追って,それが構成されたとする。
- 46) 金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」6頁。この意見書は,会计学側からの権利確定主義に対する最初の公式の批判といわれる。権利確定主義を,「発生主義における『発生』の意義を,財貨または役務の受渡に伴う権利義務の発生的事实,換言すれば,企業の損益の確定を権利義務の確定という証拠によらしめる」考え方としてとらえた上で発生主義と権利確定主義との関係について検討を加えている。
- 47) 金子・前掲注8)「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」9頁。

- 48) 忠・前掲注41)「税法と会計原則との基本的課題」68頁。
- 49) 忠・前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」92頁。
- 50) 広瀬義州『財務会計』（第6版）中央経済社2006年471頁。企業会計原則・損益計算書一Aにおいて、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」と規定されており、単なる発生主義を収益の計上基準として適用すると、主観的な見積りによる未実現の利益が計上されるため、処分可能利益の算定を目的とする現行企業会計には不適合で、収益額が確定しているなど実現が保証されていることが求められる。
- 51) 忠・前掲注41)「税法と会計原則との基本的課題」69頁、前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」94頁。
- 52) 黒澤清「税法と会計原則問題序説」会計第62巻3号森山書店1976年6～7頁。近代企業の会計原則が現金主義から発生主義へ転換した初期の段階においては、実現主義と費用収益の対応とかは、会計原則の構成要素として認識されていなかったのである。現金主義会計において、現金主義の基準が、所得決定の唯一の基準であったように、初期の発生主義会計においては、発生主義の尺度が所得決定の唯一の尺度であった。
- 53) 忠・前掲注39)「税法における権利確定主義の展開」93頁。しかし、実現主義の基準、費用収益対応の基準が埋没してしまっているわけではなく、考慮されていたのではないかとみる。
- 54) 黒澤・前掲注52)8頁。
- 55) 黒澤・前掲注52)7頁。実現主義は、棚卸評価における原価主義の別名にすぎなかったとされる。すなわち資産の貸借対照表額は、その資産が売却いいかえると実現されるまでは市場価格ではなくて、購入原価で評価されなければならない、という原則である。
- 56) 黒澤・前掲注52)7～8頁。
- 57) 飯野利夫『財務会計論』（三訂版）11-17、販売とは、財貨または役務が提供されること、および確定した対価を貨幣性資産で受け取ること、の2つの条件がみたされる行為をいう。すなわち、販売という事実によって、収益として計上しうる額が客観的かつ明確になることが必要で、貨幣製資産の裏づけを得る時までには収益として認識しない考え方。
- 58) 飯野・前掲注56)11-17頁。
- 59) 渡辺・前掲注7)57～58頁。
- 60) 渡辺・前掲注7)58頁。一般的に企業資本の流れ、つまり投下および回収の過程を観察した場合、企業の保有する財産価値の変動ないし増減は現金または通貨の流れと結びつくべきもので、このことよってのみはじめて真に損益の意味合いを有するものとみられる。また、企業の保有する財産価値の変動も、これらを客観的数値または貨幣価値により、容易に認識しかつ測定できるようであらなければならないし、これは外部提供等により生ずべき対価等が、客観的な市場価額によって成立し、何らかの外形的な表象によって明確に示されることが、実現の本質的意味であるとする。
- 61) 渡辺・前掲注7)62頁。多種類の利得源泉を対象に税法が権利確定主義における「確定」概念において思考するから、多様性を無視して一元的に設定しようとするのが無理があ

る。したがって、権利確定主義はきわめて抽象的で、不明確にならざるをえないことは確定している。

- 62) 注2)。渡辺・前掲注7)56頁,金子・前掲1)「租税法における所得概念の構成(一)」1251頁,1271頁。所得(income, Einkommen)の意義は、一見明白なようでありながら、決してそうではない。何が所得であり、何が所得でないかについての判断は、多くの場合常識によって支えられているにすぎない、というのが実情である。明らかなのは、所得税は所得に対する課税ではなく、それぞれの所得に則して人に課税される、すなわち人に即した観念であることである。
- 63) 渡辺・前掲注7)55頁。
- 64) 渡辺・前掲注7)64頁。
- 65) 注2)。
- 66) 黒澤・前掲注52)12頁。
- 67) 黒澤・前掲注52)4頁。税法独自の、租税政策、国家財政の立場、税務行政という税法固有の立脚点、課税公平の原則という独自の課税原則があるのだとする。
- 68) 黒澤・前掲注52)12頁。
- 69) 渡辺・前掲注7)61頁。
- 70) 黒澤・前掲注52)6頁。
- 71) 渡辺・前掲注7)67頁。納税者の恣意を許容する趣旨ではなく、課税上のあるいは納税者の便宜を考慮した結果、税法は、適正な課税所得の算定を図るべく、例えば会計上の正規の簿記の原則に従った会計処理においてみられるような、一般に社会通念上公正妥当なものとしては認められる計算上の諸技術および諸原則を所得算定について当然依拠すべき計算方法として予定しているものとみられる。
- 72) 渡辺・前掲注7)68頁。
- 73) 渡辺・前掲注7)66頁。
- 74) 渡辺・前掲注7)66頁。
- 75) 田中・前掲注24)165頁。
- 76) 秋田地判昭和27年4月10日,熊本地判昭和38年2月1日の判旨より。
- 77) 山名隆男「未必的所得に対する課税問題」税研1994年42~43頁。山名氏によれば、権利確定主義は、現金主義による不都合や弊害を回避できるというが、「現金主義の弊害」を検討すると、ほとんどが克服できるという。現金主義が収入時期を操作することを許すから、課税の公平を害するというのは、損益の現実の履行には必ず相手方があることなので自由に決められるようなことではないとし、もし、仮に権利確定の時期を納税者が操作できるとして、権利の発生 確定 現実の収入、の各段階のうちある一つの段階が操作可または不可ということは考えられない。止まっている権利というのは、納税者の恣意的操作というより、たいいていは相手方の債務不履行等の障害がある場合である。現金主義あるいは現金主義的な尺度で所得の存在を認識し、その年度帰属を決定しても、不公平とはいえない、と指摘し、現金主義の妥当性を主張している。
- 78) 番場嘉一郎「費用収益の発生と実現」会計第62巻3号森山書店1976年63頁。
- 79) 田中・前掲注24)177頁。

弁護士の着手金の計上時期について（高橋）

- 80) 青木・前掲注2)50頁。
- 81) 中里・前掲注5)96～100頁。
- 82) 中里・前掲注5)98～100頁。
- 83) 富岡幸雄「税務会計論における「実現」の基本思考 租税支払能力の配慮による「税務会計の実現概念」の形成」企業会計 Vol. 30 No. 9, 1978年。
- 84) 新村出編『広辞苑』（第五版）岩波書店2005年1720頁。
- 85) 請求人の「マスク横弁のメーリングリストへ」より。この請求人の指摘は、弁護士業務縮小の有無の問題に関するだけでなく、社会的な救済手段をもぎとることを意味する。
- 86) 広瀬・前掲注50)471頁。

参考文献・論文

- 青木倫太郎「発生主義と権利確定主義」会計第62巻3号森山書店（1976年）42～53頁。
- 新井益太郎「企業会計における損益の認識」税経通信20巻11号（1965年）104～110頁。
- 新井隆一「租税法と企業法制」租税法研究25（1997年）146～148頁。
- 飯野利夫『財務会計論』（三訂版）同文館（1993年）。
- 石島 弘「強制使用裁決により受領した損失補償金の所得の性格」民商法雑誌121巻4＝5号。
- 泉美之松「所得金額計算の通則について」税経通信20巻11号（1965年）79～88頁。
- 伊藤邦雄『ゼミナール現代会計入門』（第4版）日本経済新聞社2003年。
- 岩田 巖「会計手続の選択と継続」会計第62巻3号森山書店（1976年）84～95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）30～107頁。
- 大住達雄「商法における損益概念と税法」税経通信20巻11号（1965年）96～104頁。
- 金子 宏「所得の年度帰属 権利確定主義は破綻したか」日税研論集22号（1992年）3～24頁。
- 金子 宏「租税法における所得概念の構成（一）」法学協会雑誌83巻9・10号併号（1966年）1241～1282頁。
- 金子 宏「租税法における所得概念の構成（二）」法学協会雑誌85巻9号（1968年）1248～1267頁。
- 金子 宏「租税法における所得概念の構成（三・完）」法学協会雑誌92巻9号（1975年）1081～1143頁。
- 金子 宏「所得税の課税ベース 所得概念の再検討を中心として」租税法研究17号1～25頁。

- 金子宏・山田二郎他編『租税法講座』 第1巻租税法基礎理論 帝国地方行政学会(1974年)。
- 北野弘久編『現代税法講義』(4訂版)法律文化社(2005年)。
- 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号(1965年)88~95頁。
- 黒澤 清「税法と会計原則問題序説」会計第62巻3号森山書店(1976年)1~41頁。
- 佐藤英明「土地収用法等に基づく土地使用の補償金の課税時期」ジュリスト臨時増刊1157号(1996年)31頁。
- 芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房(1995年)。
- 杉山 學「役務提供」日税研論集22号(1992年)105~138頁。
- 高須要子「平成9年度主要民事判例解説」判例タイムズ臨時増刊978(1998年)232~233頁。
- 田川 博「歯科医師が歯列矯正の治療に伴い受領した歯科矯正料の収入計上時期」税経通信51巻1号(1996年)233頁。
- 武田昌輔「収益の帰属時期」税務弘報37巻5号(1989年)94~96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)33~60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)161~197頁。
- 田中 治「租税行政の特質論と租税救済」『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房(1995年)。
- 田中 治「不動産所得の意義とその年度帰属」日税研, 税務事例42巻(1998年)53~85頁。
- 田中 治「土地収用法に基づく損失補償金の収益計上時期」税研106号(2002年)81~83頁。
- 田中治・高正臣「土地に対する強制使用裁決と損失補償金の年度帰属」税経通信55巻6号(2000年)229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)65~79頁。
- 忠 佐市「税法と会計原則との基本的課題」会計第62巻3号森山書店(1976年)67~83頁。
- 忠 佐市「税法における権利確定主義の展開」会計1月号(1953年)85~97頁。
- 富岡幸雄「税務会計理論における「実現」の基本思考 租税支払能力の配慮による「税務会計の実現概念」の形成」企業会計 Vol. 30 No. 9 (1978年) 46~53頁。
- 富岡幸雄「課税所得概念構成論序説」税経通信20巻9号(1965年)33~39頁。
- 中里 実「企業課税における課税所得算定の法的構造(三)」法学協会雑誌100巻5

弁護士の着手金の計上時期について（高橋）

号（1983年）935～1595頁。

日本公認会計士会編『監査小六法』（平成15年版）中央経済社（2003年）。

原島正之「“ 実現 ” の変貌と監査」企業会計 Vol. 41 No. 6（1989年）。

広瀬義州『財務会計』（第6版）中央経済社2006年。

番場嘉一郎「費用収益の発生と実現」会計第62巻3号森山書店（1976年）54～66頁。

別冊ジュリスト No. 79「租税判例百選第二版」有斐閣（1983年）100～103頁。

松沢智「権利確定主義と収益の帰属年度」税務弘報38巻13号（1990年）128～137頁。

三木義一『日本の税金』岩波書店2004年。

村山文彦「係争中の増額賃料に係る課税の時期」税経通信31 No. 1, 4（1976年）
204～212頁。

山田二郎『税法講義』（第二版）信山社（2001年）。

山田二郎「判例評論446」判例時報1555（1996年）185～189頁。

山名隆男「未必的所得に対する課税問題」税研（1994年）39～53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）
55～95頁。