

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—

Taxable Year of Real Estate Income

友 利 博 明

目 次

- I. はじめに
- II. 不動産所得の計上時期
 - 1. 収益の認識基準に関する学説及び判例の動向
 - 2. 三類型で構成される不動産所得
- III. 強制使用裁決に基づく損失補償金の課税時期
 - 1. 事実の概要
 - 2. 第一審判決の争点
 - 3. 控訴審・上告審判決の根拠
- IV. 損失補償金課税の検討
 - 1. 財産権の制限と課税の軽減措置の欠如
 - 2. 例外としての支払日基準
 - 3. 管理支配基準と役務提供の既遂
- V. 結びにかえて

I. は じ め に

所得の年度帰属の問題は、納税者が租税負担の義務をどの時点で負うのかを判断する納税者・課税庁双方の重要な関心事である。また、租税法における法的安定性、予測可能性、課税要件明確主義という租税法律主義の要件を満たすと同時に、公平負担の原則を満たす基準でなければならない。

所得概念、課税単位、所得分類、所得の人的帰属の問題と並んで所得税の基本的な問題の一つとして指摘される¹⁾。

所得税法は、その年分の総収入金額に算入すべき金額は、「その年において収入すべき金額」(所法36条1項)と規定している。しかし、各種所得の年度帰属について「その年において収入すべき金額」をどのように解釈し具体的事案に適用するのか明確ではない。現行の所得税法下では、包括的所得概念のもとで反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も人の担税力を増加させる経済的利得としてすべて所得を構成するものと考えられている。それだけに個々の事案において所得課税の対象として、どの所得を認識し、当該所得の担税力の確定時期をどのように判断するかという点において、多くの紛争を招来してきた。

また、所得の年度帰属の問題は、単に条文の解釈だけで解決できるものではない。法人税法における所得の金額の計算において「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ものとする」(法法22条4項)という規定に見られるように、会計慣行及び企業会計の原則をふまえて解決しなければならない課題が存在するといえる。

ただし、所得の年度帰属に関する問題は、法人税における発生主義に対して所得区分という煩雑性も加わってその取扱は必ずしも明確ではない。本稿では、所得の態様に応じその取扱を規定する所得税法の基本的な所得の認識と当該所得の担税力の時期確定という課税関係について、不動産所得²⁾に関する課税事案に題材を求めながら、年度帰属の論点について検討することにする。

1) 金子宏「権利確定主義は破綻したか」日税研論集第22号3頁。

2) 民法上の不動産とは土地及びその定着物と規定しているが(民法86条1項)、所得税法は不動産、不動産の上に存する権利、船舶または航空機の貸付による所得を不動産所得に分類し(所法26条1項)、不動産の貸付から生ずる所得は、それが事業的規模で行われていても不動産所得とされる(所令63条)。

II. 不動産所得の計上時期

1. 収益の認識基準に関する学説及び判例の動向

a) 会計基準

企業の会計処理基準として示された「企業会計原則」は、損益計算書原則において「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、当期の損益計算書に計上してはならない。」と規定し費用・収益の認識を発生主義と実現主義に依拠すべきことを求めている。また、「前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算書から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない」（損益計算書の本質一のA）として、費用・収益の期間配分に際し経過勘定科目の会計処理についてその年度帰属を定めている。また、経過勘定科目の一つである「前受収益」について、企業会計原則注解では「前受収益は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、いまだ提供していない役務に対し支払いを受けた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の収益となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の負債の部に計上しなければならない」（注5（2））としてすでに当期において現金の授受は行われていても、その収益の帰属する期間が次期以降であるため当期の発生収益に含めない。つまり、対価の受取または契約上の回収期限とかかわりなく、経過した日数、月数等に応じて認識計上されるとしている³⁾。

ここでいう発生主義とは、現金の収支により費用・収益を認識する「現金主義」に対して、取引発生の実実に基づいて費用・収益を認識し計上する方法である。信用取引を中心とする今日の経済活動に符合し、企業会計

3) 飯野利夫「損益計算書原則に関する注解とその問題点」黒澤清・飯野利夫・中村忠・江村稔『新企業会計原則訳解』268頁（中央経済社、昭和56年）。

制度の本質的な特徴をなす処理方法である。また、「営業利益」の項目において「売上高は、実現主義の原則に従い、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。」(三のB)として、未実現の利益の計上を禁じている。ここに「実現」とは会計上の販売基準に依拠した「商製品の顧客への発送・引渡しと、対価としての即時現金の受領ないしは販売債権の確立」をいう⁴⁾。

しかし、こうした会計の処理慣行について、課税所得認識の段階では、税法の解釈適用上必ずしも遵守されない事例が生じてきたのである。例えば、「費用収益対応の原則」の問題は課税実務における収益の認識が企業会計と符合しない例である。また、一般には納税者の節税行為と行政の租税回避対策とのせめぎ合い、特に税法独自の徴税の便宜、租税回避の防止、実質課税の原則等から課税庁と納税者との間で対立点が顕在化してきたのである。そこで、企業会計側から税法の適用解釈における意見書が提示されるに至ったのである。

b) 企業会計と税法との調整

調整意見の一つは「企業の損益は、発生主義の基準によってのみ確定されるのではなくて、『発生』の事実は損益取引を会計帳簿に記録するための一つの尺度に過ぎず、一会計期間の所得を決定するためには、発生主義とともに、実現主義、費用収益対応の原則等の諸基準を併せ適用しなければならない」として、会計の基本原則を課税所得の確定においても遵守するよう求めたのである⁵⁾。

また、「税法と企業会計原則との間の差異といわれているものかなりの部分が、税務行政ないしは企業の会計実務の現状に由来するもの」であると、
「課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、企業の採

4) 番場嘉一郎編『会計学大辞典』472頁(中央経済社、昭和55年)。

5) 昭和27年6月16日「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」企業会計基準審議会小委員会報告。

用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。」として税務行政の執行における課税の公平の追及と会計慣行における処理範囲の許容の調整を求めている⁶⁾。このことは、会計の三重構造といわれる企業会計原則、商法の「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正なる会計慣行を斟酌す」（商法32条2項）とする一般社会通念に照らして客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準を基礎とする規定及び確定申告は「確定した決算」に基づき行うとする法人税法（法法74条1項）との整合を求めるものである。こうした流れを受けて、会計処理基準についての税法における取扱は、「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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ものとする。」（法法22条4項）として課税所得の計算における会計慣行の遵守を規定するに至ったのである。

しかし、現実には税法上の取扱基準によって会計処理を拘束する「逆基準現象」と言われる現象が生じている。すなわち、企業会計でいう収益の認識基準である「実現した利益」という観念は未実現利益（投下資本の価値増加益の所得性）を排除という意味においては有効であっても、個々の具体的争訟事案における課税所得の認識基準としては採用されていない。つまり企業会計は、会計原則の下に複数の処理方式を採用しており、実現主義はそうした収益計上基準の集合を意味する概念として位置づけられてきたためであるといわれる⁷⁾。したがって、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐって生ずる問題について企業会計原則に定めがなく、確立した会計慣行も存在しない場合が多く、こうした問題について通達・裁決・判決を通じて企業会計の内容を補充していると指摘されている⁸⁾。

6) 昭和41年10月17日「税法と企業会計との調整に関する意見書」大蔵省企業会計審議会中間報告書。

7) 金子前傾論文13～14頁。

8) 金子宏『租税法（第9版）』269頁（弘文堂，平成15年）。

それでは、税法上どのような基準の下に課税所得を把握してきたのか、以下で取り上げてみよう。

c) 税法基準

(1) 権利確定主義

企業会計は、前述したように収益を認識し、具体的にどの時点で担税力を把握して課税するかを判断する場合に法的基準としての妥当性を欠くことが指摘されてきた。そのため、所得の課税時期が争点となった場合、会計の収益認識基準としての実現概念ではなく税法解釈における所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期の事象として「外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収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みる考え方」が採用されてきた⁹⁾。つまり、法的基準として、所有権の移転又は役務の提供が履行され「引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったとき」を所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期としてきたのである¹⁰⁾。その背景として昭和26年「所得税取扱通達」(直所1-1 国税庁長官—国税局長194)における「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」記述が説明根拠とされる。最高裁判所は「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、法律上これを行行使できるようになったときである」と判示している¹¹⁾。

しかし、税法における所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期に関する基準としての「権利確定主義」は、権利の有効な確定を前提として適用されてきたため、包括的所得概念の下で「権利確定」を基準とした例外事案に対する法的説明根拠が求められたのである¹²⁾。また、前述の所得税

9) 金子前傾論文5頁。

10) 山本守之「収益・費用の認識基準」税務事例研究56巻8頁。

11) 最高裁判所昭和40年9月8日、刑集19巻6号、630頁。また、権利確定主義と実現との関係について「現実の収入が無くとも、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右権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算する建前(いわゆる権利確定主義)を採用しているものと解される」と判示している。

12) 金子宏「テラ銭と所得税」ジュリスト316号31頁。

取扱通達は、昭和40年の所得税法の全文改正と昭和45年の基本通達の全面改正により「権利の確定」という文言が削除され、譲渡は所有権移転の代わりに引渡基準が採用された。こうした経緯もあって、権利確定主義を根拠とする所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期を説明し得ないような所得認識の説明根拠として以下に述べる管理支配基準が台頭し始めたのである。

（２）管理支配基準

包括的所得概念の下で無効な利得も課税の対象になる所得を構成するという議論のなかで、権利確定主義が普遍妥当的な所得の認識基準として機能しなくなった。すなわち、税務上の取扱が収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない（基通36-1）としたこともあり、利息制限法超過利息、テラ銭、農地売買に伴う知事の許可日前の譲渡所得に対する課税上の取扱い等、「管理支配基準」を所得計算上の収益認識基準とする事案が紹介されてきたのである。ここでいう管理支配基準とは、受領された金員を事実上支配管理しうる状況に至った場合に課税所得を認識しようとするものである。ただし、その適用は租税法律関係を不安定にすることになり、例外的な場合にのみ認められるとされる¹³⁾。

しかし、権利確定主義の適用に限界があるとしても、管理支配基準は所得税法上の所得に関する年度帰属の説明根拠として合理的な根拠たり得るのかという指摘がある。管理支配基準の適用結果として、「取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了」前でも担税力を確定する要素を包含していると考えられるからである¹⁴⁾。

13) 金子前掲注1論文20頁。

14) 田中治「税法における所得の年度帰属—権利確定主義の理論と機能」大阪府立大学 経済研究 第32巻2号 昭和62年。田中教授は「前受賃料に対する課税が示すように、現金收受の時を計上時期とすることを正当化する『支配』型の理論は、権利確定主義とどのように整合するのか」という疑問を呈し、「この二つの理論は、現実には、比較的早期の時点での収入の計上を主張する課税庁の立場を正当化するものとして、相互代替的、相互補完的に用いられているといえよう。」と指摘している。

(3) 経済的利益の法的支配説

松沢教授は、収益の事業年度帰属区分判定の主要な要因の一つである「引渡」によって占有権の譲渡がなされることに着眼し、「法は権利が如何にあるべきかではなく現に在る占有管理状態を尊重するのも法の目的」であるとしている。すなわち、民法の占有権（民法180条）及び準占有権（同205条）の法理を準用して「一定の経済的成果（利得）を支配管理する継続された事実状態があれば、所有権（本件）の有無を基準とせず」その経済的利益に担税力を認めようとする¹⁵⁾。

この「経済的利益の法的支配説」は、法人税法上の所得概念を説明する新たな視点として記述されているが、所得概念の把握における法人税法と所得税法の差異は経済の総合主体としての個人と消費生活を予定しない私経済の部分主体としての法人間における租税政策上の問題に過ぎないとする¹⁶⁾。所得という概念がもと経済上の概念であるとしても、「公正妥当な会計処理の基準による認識判断を経た限りにおいてのみ、それが『事実たる慣習』としての法的スクリーンを経ることになり法的概念に迄昇華すると考える」とし、法的基準を適用する前提に経済的成果としての所得がどのような基準に基づいたかを注視している。そして、所得概念に法的なしほりとして「支配しうる権利」があるかどうかということよりも「現に支配している」という事実に着目するものである¹⁷⁾。法的基準としてこの「経済的利益の法的支配説」は管理支配基準よりも経済的資産の増加に着目するかのように考えられる。しかし、法的絞りをかける当該経済的利益の支配の前提に「引渡」を認識し、かつ公正妥当な会計処理基準の適用を求めていることから、所得の年度帰属に関する基準として新たな提言と考えられる。

15) 松沢智「法人税上の所得概念と権利確定主義 —法人税法上の所得概念についての新しい視角からの考察—」『租税実体法（補正版）』111頁（中央経済社，平成11年）。

16) 松沢前掲書105頁。

17) 松沢前掲書129～130頁。

2. 三類型で構成される不動産所得

不動産所得の年度帰属を判断する際、「その年において収入すべき金額」を具体的に求める手立ての一つに所得税法に関する取扱通達がある。同法基本通達36-5は、別段の定めのある場合を除き、不動産所得の総収入金額の収入すべき時期は「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いを受けた日」によるとしている。すなわち具体的事案へ適用する場合、第一の基準は、契約又は慣習により支払日が定められているものはその支払期日到来基準であり、第二の基準は支払日が定められていない場合は支払を受けた日、すなわち支払日基準である（基通36-5（一））。契約・慣習による支払期日若しくは現金受取期日を収入計上の日としているのである。こうした不動産所得の計上時期に関する取扱は、期間の経過により役務の提供行為が完了する賃貸のような所得実現の基礎となる時期と必ずしも符合しない場合が考えられる¹⁸⁾。

現行の取扱規定によれば、不動産所得に関する収入の計上及び当該所得の担税力の確定時期について整理した場合、賃貸借時に計上される収入、賃貸借の経過に伴い計上される収入、紛争解決時又は賃貸借終了時に計上される収入に分類することができる。以下それぞれについて取り上げることにする。

a) 賃貸借開始時に計上される収入

具体的には①頭金②権利金③名義書換料④更新料及び敷金・保証金等のうち貸付期間に関係なく返還不要分がこれに該当する。（基通36-6, 36-7（一））また臨時所得に該当する所得として、不動産等を三年以上の期間他人に使用させることにより一時に受ける権利金、頭金その他の対価で

18) 田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究 42巻70頁。前家賃契約書を根拠に、支払期日到来基準による課税処分に対し「前家賃を収益として計上すべき時期は、当該前家賃に相当する月が経過した時であって、それまでは前家賃は前受金たる性質を有するものと解すべきである」との判決がある。東京地裁昭和52年3月24日訟務月報23巻4号794頁。

その金額が当該契約による「これらの資産の使用料の年額の二倍に相当する金額以上」であるものに係る平均課税の対象所得もここでいう賃貸借開始時に計上することになろう(所令8三)。しかし、本来の臨時所得課税とは、年間使用料の二倍に相当する金額以上が当事者間の任意契約によって収受された場合、当該所得に対する課税関係を想定したものと考えられる。

b) 賃貸借期間の経過に伴い計上される収入

不動産所得の中心を構成し、通常発生する賃貸料及び期間の経過に応じて返還を要しない敷金等である(36-7(二))。したがって、この分類に帰属する賃料は、支払う側も受取る側も期間計算を前提とし、期間経過前の金銭授受は経過勘定としての前払金、前受金の会計処理に該当することになる。

c) 紛争解決時又は賃貸借終了時に計上される収入

この分類に含まれる不動産所得として、①賃貸借当事者間における賃料の増額、②賃貸借契約の存否係争に係る賃貸料 ③賃料増額係争に係る増額部分(36-5(二)) ④契約終了及び中途解約に伴い返還不要となった敷金・保証金等があげられる(36-7(三))。社会、経済変動予測を見越した賃貸契約と実績に乖離が生じた場合に発生し、特にバブル崩壊後の経済不況化においてみられる。

Ⅲ. 強制使用裁決に基づく損失補償金の課税時期

賃貸に依拠する不動産所得は、これまで述べてきたように賃貸借に伴う権利関係の設定に付随して社会慣行的に授受される第一分類所得以外、基本的には期間経過を前提として所得の認識及び当該所得の担税力の時期が確定すると考えられる。

ところで、土地収用法の適用により10年間の強制使用裁決に基づき一括

で支払われた損失補償金は、その所得の種類を不動産所得に分類した場合、どの時点で所得を認識し、当該所得の担税力の時期を確定すべきであろうか。以下本件の争点を整理し、不動産所得の課税時期について検討する。併せて課税時期の説明根拠の妥当性についても検討する。

1. 事実の概要

夫婦である阿波根昌鴻（X 1）と阿波根喜代（X 2）（以下Xらと総称）は、その所有する土地を在日米軍用地としての使用契約に反対したため、那覇防衛施設局は20年間の強制使用裁決を申立、沖縄県収用委員会は以下の内容で昭和62年2月24日に裁決を下した。

- ①駐留軍用地として権利取得の時期及び明渡しの時期を昭和62年5月15日。
- ②土地の使用期間は、権利取得の時期から平成9年5月14日までの10年間。
- ③損失補償金としてX 1に94,592,728円、X 2に22,906,692円支払う。

本裁決によりXらは土地収用法95条に基づきは昭和62年3月25日、国から一括で損失補償金を受領した。

Xらは昭和63年3月11日、税務署の指導に基づいて一括受領の損失補償金を62年分所得として申告した¹⁹⁾。これに対し、名護税務署長（以下Y）は昭和63年8月24日付けでXらに資産合算課税による更正処分及び過少申告加算税の賦課処分をした²⁰⁾。これを受けてXらは更正処分の取消を求めたのである。また、同損失補償金は不動産所得の10年間前払いであるとして、昭和62年度分の5月15日から12月31日までの経過分に限定して課税すべきであるとし、平成元年3月8日付で更正の請求をした。Yは、平成元

19) X 1は損失補償金について概算経費控除後の85,133,455円を不動産所得とし、事業損失5,508,580と通算の上79,624,875円を課税所得とし、税額23,831,700円を納付した。また、X 2は概算経費控除後の20,616,023円を不動産所得として申告し、税額6,791,500円を納付している。

その後、資産合算課税による更正処分としてX 1は所得税額27,166,000円、過少申告加算税としてX 1が333,000円、X 2が396,000円の賦課処分を受けた。Xらによれば、暦年で地代を受領するとした場合の合計所得税額は、中間利息3%の現在価値で算出すると合計で12,105,057円になる。（国税不服審判所『裁決事例集No41』）。

20) 資産所得合算課税（所法96～101条：昭和63年法律第109条により削除）。

年4月5日付けで更正すべき理由がない旨の通知処分を行った。Xらは平成元年6月5日付けで異議申立し、Yは同年9月2日付けでそれぞれ異議を棄却する旨の決定を行った。Xらは平成元年10月2日付けで審査請求を行った。

沖縄国税事務所国税不服審判所は、平成3年1月7日、土地明渡しの時点で損失補償金の全額の支払請求が可能となり、請求人は昭和62年3月25日に損失補償金の全額を受領し、当該利得の全額を現実に支配管理して自己のために享受した。したがって「その年において収入すべき金額」として不動産所得の総収入額に算入されるという判決を下したのである。

また、損失補償金の一部が返還された場合、法64条又は152条に基づき更正請求により課税の是正がなされること、不動産所得の期間計算を採用した昭和48年11月6日付け直所2-78「不動産等の賃貸料にかかる不動産所得の収入金額の計上時期について」の個別通達は、継続記帳や経過勘定の使用など一定の条件の下で認められるが、貸付土地が多数筆にわたり、かつ、その面積が大であったとしても一括してその賃貸料を収入するという場合の当該不動産の貸付は含まれないとして本件の損失補償金に期間計算の適用を否認した²¹⁾。

2. 第一審判決の争点

双方の主張における争点は①損失補償金の所得の種類、②收受した損失補償金の同年度に帰属する「収入すべき金額」の範囲、③資産所得合算課税制度の適用の是非、④過少申告加算税の賦課、⑤課税における契約地主との差異は課税の公平に反しないか、というものであった²²⁾。以下では、これらの争点のうち①の所得の種類と②の収入すべき時期について検討する。

21) 国税不服審判所『裁決事例集 No41』91頁。土地賃貸については、所有土地の明渡しをすること以外、向後10年間別段の役務提供を要するものではなく、単に駐留軍の使用を受任すれば足りるとした。

22) 那覇地方裁判所 平成6年12月14日、判例タイムズ887号194頁。

Xらの主張は、第一点の所得の種類について国の使用を容認するという役務の提供を観念した不動産所得に該当する、という立場を主張する。第二点の収入すべき時期については、被使用者の権利強化から一括払いに変更されたものである。また、同様な損失補償金の使用期限内の中途解約に伴う既払い補償金の返還事例があることから、本件は基本通達36-7(二)の敷金等のうち返還を要しないこととなる金額に類似し、48年個別通達を適用し期間計算によって所得を計上すべきだとした。

一方で、Xらは国の使用权の取得は、借地権の設定と同視すべきもので、譲渡所得課税の適用を受けるとして、更正処分による税額の一部取消を主張する。しかしXらの第二の所得区分の主張は、建物やその他建造物が集積する軍用地の場合とはともかく、無理があるといえる²³⁾。

第一審は、まず収入の年度帰属について、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であるとして、本件損失補償金の年度帰属を判断するに際して、強制使用裁決の性質、内容、その他の法律上、事実上の諸条件等を具体的に総合考慮し、財貨の譲渡や役務の提供の有無について検討を加えている。

第一に、所得の種類を判断するに際して、強制使用裁決による10年分の賃料相当額の補償金は、土地収用法72条に基づき、土地の賃料を求め、中間利息等を控除して算出され、当該金額が補償金として支払われる限り同期間中の使用権限が確定的に取得されると判示した。そして、契約地主の土地と一体となり、駐留米軍の軍用地として使用されているものであり、利用形態になんらの違いもないことなどから所得区分を不動産所得に該当するとした。

第二に、同補償金の年度帰属の判断について、10年間の使用裁決に伴う補償金の支払いは、権利取得裁決の効力を失わないために権利取得の時期

23) 法33条1項、令79条は、建物もしくは構築物の所有を目的とする土地使用の権利取得に際して対価が支払われる場合、その金額が当該更地の時価の2分の1を越えている場合、譲渡所得として分離課税による旨の規定であり、該当すれば不動産所得とした場合に比して税額が低くなる。

までに被使用者の権利強化等の観点から土地収用法95条1項により一括支払いしたものであると認定。

ただし、同補償金については、強制使用期間満期前に使用土地の返還がなされた場合の未経過期間に対応する損失補償金返還を求められた具体的な事例として学校法人嘉数学園の事例が引用され、また、使用裁決においても「国の使用を妨害しないで国の使用を容認するという限度において、役務の提供を観念することができる。」として、使用期間が経過するにしたがって収益が発生し、権利が確定していくと解すべきであるとし、昭和63年1月1日以降の期間に対応する補償金は「土地使用という役務の提供の対価の前受金たる性質を有するものと解すべきである。」と判示したのである。

山田教授は、本判決について「判示の結論には賛成。但し理論構成は整合性を欠き、整理する必要がある」として権利確定主義を基準とするならば「強制使用裁決により補償金債権が確定した日か、その支払期が計上時期となるものと考えられるが、判断の途中で『期間対応基準』の合理性・妥当性を認めこれにスイッチして結論を引き出しているのは論理的に整合しないもので、『権利確定主義』の破綻を示した形になっている」として強制使用裁決が確定しているのに補償金債権が確定していないのは説得力を欠いている、と指摘している²⁴⁾。

そして、不動産所得の年度帰属について、現行通達は「支払期基準」と「期間対応基準」を採用し、納税者にその選択を認めるものであり、「継続的な役務の提供に対する対価である賃料などについては、期間計算の方法により収入金額を計上するという考え方、すなわち『期間対応基準』も合理的な解釈として可能であり、むしろこの基準を適用した方が妥当な場合が多いといえる」として「支払期基準」の硬直的な適用を批判している²⁵⁾。

24) 山田二郎「駐留米軍用地として10年間の強制使用採決がされたことに伴い国から受領した損失補償金と所得の計上時期」判例評論446号187頁。

25) 山田前掲論文188頁。

一方荻野氏は、損失補償金は「得べかりし地代相当の収益を補償するものといえる」²⁶⁾とし、使用裁決に基づいて国の使用を容認することに役務の提供を観念するという判決については「一般国民が負う法律遵守義務ないし法的秩序尊重の義務となんら異なるところがない」²⁷⁾として所得税法上の収入計上基準として期間計算の採用に反対する。個人の場合継続的な記帳を前提とした所得計算が採りにくい等の理由から、「課税実務においては、不動産所得に係る収入の計上時期については原則として支払期日到来基準が採られている」²⁸⁾と述べて本判決の結論に反対している。

そもそも所得税法36条1項の「その年において収入すべき金額が」現金主義による所得の計上時期を規定したものでないことはこれまで述べてきたように一致した認識であろう。そして、たとえ現金主義を認めるとしても、後述するように、きわめて限定的な条件下においてのみ認めているのである。不動産所得に関し、如何なる理由から「支払期基準」を採用しているのか、いずれも説得力を欠くように思われる。また、不動産所得計算において、合理的な時間基準を採用して所得を計算する余地を示した昭和48年個別通達が本件で適用されなかった理由についても、所得税法の基本とする青色申告及び記帳慣行の奨励という視点及び同取扱がその煩雑な条件を除いて法の本来の求める所得の年度帰属の計算手法としての期間計算を許容したものであることに言及する必要があるように思われる。これらの点については後述する。

3. 控訴審・上告審判決の根拠

控訴審判決²⁹⁾は、本件損失補償金に係る所得は不動産所得に該当するとした。法36条1項は権利確定主義を採用していることを確認したうえで

26) 荻野 豊「使用裁決に基づく10年分の賃料相当額の補償金の課税時期」税経通信1996年9月184頁。

27) 荻野前景論文185頁。

28) 荻野前掲論文186頁。

29) 福岡高等裁判所那覇支部 平成8年10月31日、判例タイムズ929号151頁。

収入の原因となる権利の確定について「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。」としてXらは本件損失補償金の受領により事実上管理支配し、「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」として未経過分の返還の可否は考慮する必要がなく昭和62年度分の所得とするYの更正処分を妥当としたのである³⁰⁾。

そして特段の事情により返還等の問題が生じたとしても国税通則法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とした。また、土地の所有者は、明渡裁決において定められた期限までに「右引渡義務を履行すればそれで足り、それを超えて国に対し継続的に当該土地を使用させるという役務提供義務を負うものではない。土地所有者は国の使用を妨害することなくこれを受忍する義務を負うものである。」とし、この受忍義務をもって役務提供行為を観念することはできないと判示したのである。

上告審判決は³¹⁾、「原審の判断は、結論において正当である」として結論の是認だけでその理由については述べていない。

IV. 損失補償金課税の検討

1. 財産権の制限と課税の軽減措置の欠如

土地収用法の適用は、公的目的の用途に供するために、私有財産の土地等を収用又は使用するものであり、本来の所有者は財産権の制限を受けることになる。憲法29条3項の規定は、このような土地収用法の適用に当たっ

30) 田中教授は補償金の返還可能性から権利型の理論ではなく、管理支配基準を持ち出したのではないかと指摘する。田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究42巻79頁。

31) 最高裁判所第三小法廷 平成10年11月10日、判例タイムズ990号124頁。

て私有財産権に対して「特別の犠牲」が存する場合の「正当な補償」を求めている³²⁾。

これを受けて土地収用法は土地を収用し、又は使用することに因って土地所有者の受ける損失を起業者が補償しなければならないとしたのである（同68条）。そして収用する土地等に対する補償金の額は、近傍類地の取引価格等を考慮して算定した事業の認定の告示における相当な価格でなければならないとし（同71条）、また使用する土地又はその土地に関する所有権以外の権利に対し「その土地及び近傍類地の地代及び借賃」等を考慮した損失補償金の支払を規定したのである（同72条）。

土地収用法と租税特別措置法の関係についてみると、収用等に伴う損失の補償は、収用によって譲渡があったものとみなされ、譲渡所得課税が行われる。租税法は、譲渡所得課税の繰り延べや緩和措置として、代替資産を取得した場合の課税の特例（措特法33）、収用等の場合の譲渡所得等の特別控除（措特法33条の4）制度を規定し被収用者に対する納税負担の軽減をしている。特に収用の場合の譲渡所得に対しては公共事業施行者から当該資産につき最初に申出のあった日から6月を経過する日までに応じた場合、最高5,000万円の特別控除を手当てし、これによって公共用地の早期取得を税制面から促進している³³⁾。

しかしながら、使用裁決に基づく損失の補償に伴う一括支払いに対し、本件事案のように課税上の不利益扱いが生じる場合を最小限回避しうる前記租税特別措置法33条の4に類似する根拠条文が存在しない。その意味において、10年に及ぶ使用裁決に伴い一括支払された損失補償金の年度帰属問題は、所得税法上の臨時所得の適用による五分五乗方式によっても累進課税制度の下では納税者の過重負担を解消し得ない結果となり、納税負担に重大な影響を及ぼすことになる。

32) 酒井吉栄・大林文敏『比較憲法学』127頁（評論社、1999）。

33) 澤内道弘編『Q&A公共事業・用地買収の税務』188頁（新日本出版、平成12年）。

2. 例外としての支払日基準

所得税法は、所得の年度帰属の原則を現金主義による所得補足の困難性から発生主義を採用したとされる。そして、期間計算を判断する具体的な基準は、発生という多義的な概念から未実現の利益を除外する実現主義によるものと一般的に理解されているといえる³⁴⁾。

ところで、不動産所得の収入すべき時期に関する支払日基準（基通36-5（一））は、換言すれば現金主義である。所得税法67条は、小規模事業者の収入及び費用の帰属時期に関し、青色申告である小規模事業者に限定して現金主義による期間計算を許容している。同政令によれば、小規模事業者とはその年の前々年分の不動産所得の金額及び事業所得の金額の合計額が三百万円以下であることを要件とする（所令195条）。青色申告の小規模事業者に限定することにより、所得の認識及び当該所得の担税力の時期確定が適正な取引記録に裏付けられ、所得控除を適用すれば最終的な納税額に大きな影響を受けない納税者に限定して適用可能にしたものと考えられる。また、所得税法が「収入すべき金額」として発生主義を採用している趣旨からすれば、信用取引が支配的な現代社会の経済活動において、青色申告でない各種所得の認識基準は発生主義による期間計算でなければならないと解すべきではないだろうか。特に小規模、反復継続的な不動産所得においても青色申告を前提に現金入金時期を収入計上時期とすることからすれば、これに該当しない条件下での所得認識は発生主義によるべきであると考えられる³⁵⁾。

法36条1項の収入「すべき」金額について具体例から検討する必要がある³⁶⁾。支払日基準によれば、不動産の賃貸契約に際し、翌月分の月末振

34) 金子前掲注1論文3～4頁。

35) 収入金額の計上時期に現金主義を採用することにつき、小規模の青色申告者に対する現金主義の特例は青色申告の趣旨から現金主義は適格的ではないことを意味するにとどまり、白色申告者については会計処理について法は何ら規定していないとし、「所得税法は納税者の第一義的会計処理を前提とし、当該会計処理が合理的かつ適性である限り現金主義をも認めていると解することも可能」とする見解もある。田中前掲注14論文167頁。

36) 田中前掲注18論文71頁。田中教授は取引と収入金額との法的な結合関係から、課税時期について複数時点の選択が納税者に許容されるとする。同81頁。

込み又は集金により支払う旨契約される一般的なケースでは、不動産所得としての賃料の額は1ヵ月分の前受収入が当期に含められて課税を受けることになる。アパート賃貸のような契約件数が複数でしかも一室の賃貸料が小額の場合、前受処理の継続により次年度以降は結果的に期間計算による収入額と一致することになり、課税上の問題は解消することになる。しかし、賃貸物件が大型店舗用施設やオフィス用の賃貸等複合ビルの場合、一物件の賃料が多額であることから、支払日基準による所得の認識及び当該所得の担税力の時期確定は納税額に大きな影響を与えることになる。特に翌月払いの場合と賃貸契約時に複数年分を一括支払いで受けるとした場合の差異は顕著になる。その後発生することが予測される建物及び付帯設備のメンテ費用、公租公課、減価償却費、支払利息等は、いつの収益に対応させるかという会計処理と課税上の基本的な問題を生じることになる。

3. 管理支配基準と役務提供の既遂

損失補償金を受領年度の不動産所得を構成するとした理由は、土地収用法の規定に基づく一括払制度の下で、被収容者が「本件損失補償金の全額を事実上支配管理しうる状況に至った」といういわゆる「管理支配基準」の適用であった。そこで、以下において、所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期について管理支配基準によって所得の年度帰属が説明されてきた事案の特徴について検討する³⁷⁾。

最初に、賃料の増額請求訴訟中の仮執行宣言付判決による賃料増額請求にかかる増額賃料債権及び賃貸借契約解除にともなう現状回復義務不履行に基づく賃料相当の損害賠償請求権について、その執行にともない金員が二年にまたがり受領された事案である。所轄税務署長は、これらの金員がそれぞれ受取年度の収入金額に計上されるべきであるとして各年分の所得

37) 権利の確定という法的基準ですべてを律するのではなく「場合によっては、利得が納税者のコントロールの下に入ったという意味での『管理支配基準』を適用する場合が妥当な場合もある。」として本稿で取上げた損失補償金の年度帰属の事案外4件の判例を紹介している。金子前掲書242頁。

税の更正及び過少申告加算税の賦課処分をしたのである。最高裁は、原則として紛争解決時の年度にこれらの所得が帰属するとしながら「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も、これに関してすでに金員を収受し、所得の実現があったとみることができ的状态が生じたときには、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³⁸⁾ だとして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該当するとしたのである³⁹⁾。

次に、貸金業社と消費者間における利息制限法の枠を超えた制限超過利息は、約定の弁済期が到来した時点で未収入金として計上し、所得を構成しなければならないかという争点事案である。課税庁の未収部分課税の更正に対し、納税者は法的に違法な部分は弁済期到来後といえども法的に請求権行使が不能のため、未収の段階では所得を構成しないとして審査決定及び所得税更正決定等取消を求めたのである。

第一審⁴⁰⁾ は、「利息制限法所定の利率をこえる部分の約定利息、損害金については、本来右利息、損害金の約定は無効であって法律上なんらの債権も発生しないものであり、したがってこの受領前に法律上権利を行使しうることはありえず、現実の支払があってはじめてこれに対し所得の帰属を考えるものであるから、その未収の段階における年度の所得としては課税することは許されないと解すべきである。」と判事し、その未収段階における課税を否認した⁴¹⁾。

また、最高裁は現実に収受された場合と未収の場合に区分してこれを判断した。利息制限法による制限超過の利息・損害金は、約定の履行期の到来によってもその基礎となる約定自体が無効であって、なお未収である限り「収入すべき金額」に該当しないと判事した。しかし、実際に当事者間

38) 最高裁昭和53年2月24日、判例タイムズ361号210頁。

39) 植松守雄「賃料増額請求」ジュリスト租税判例百選(第三版)92頁。

40) 福岡地裁昭和42年3月17日 判例タイムズ213号171頁。

41) 本件に対する争点整理として中里実「不法所得—制限超過利息」ジュリスト租税判例百選(第三版)42頁。

において収受がなされた場合につき、「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。」として履行期の到来によって実際に受領した金員のうち、超過利息部分についての処理が元本充当されずに受入れられている場合、所得を構成するものとした⁴²⁾。

第三の事例として、農地売却にともなう農地法上必要な知事の許可手続の前に課税所得として認識されるかどうかを争点とした事案である。昭和43年の売買契約に基づく譲渡契約時を基準として申告をしても、事業用資産の買換え特例が適用されるとの説明を受けて同年度分の所得として申告した。しかし、その後の増額更正処分を受けて知事の許可が昭和44年以降になされており、所有権移転の効力がなく同農地の譲渡による収入金額を本件係争年分の譲渡所得に算入することは違法で許されないと主張した。

第一審判決⁴³⁾は、申告納税制度を採用している場合においては納税者の申告による意思を尊重することが要請されるとして、当該申告を適法なものとして是認した。納税者は、上告理由として知事の許可年度の課税もしくは代金収受年度の課税にするか行政庁の恣意を許す結果になる、として権利確定主義は双方の恣意を排除し、一義的に収入金額計算の時点を定め、課税の公平を期すための基準であると主張した。これに対し、最高裁は農地の譲渡契約を締結し、同年中に同契約に基づく譲渡代金の全額を収受した上、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は明らかであり、同所得に対する課税は妥当と判示した⁴⁴⁾。

42) 最高裁昭和46年11月9日 判例タイムズ269号103頁。

43) 名古屋地裁昭和54年1月29日 訟務月報25巻5号1448頁。

44) 最高裁昭和60年4月18日 訟務月報31巻3147頁。

所得の年度帰属に関し、管理支配基準によって根拠説明がなされている代表的な三つの訴訟事案を取上げてみた。法的基準である権利確定主義を離れて、現金主義に類似した判断基準を採用したこれらの事例に共通する二つの特徴について以下検討する。

最初に、取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了の有無である。第一の事例は、下級審判決の仮執行宣言に基づく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関連して受領した金員の年度帰属が争点である。不動産所得の中核を構成する賃貸料は、経年対応によるもので期間計算を原則とする所得である。事例では昭和30年8月に翌月からの増額申出をしており、賃借人が供託していた保証金等の支払を受けたのは昭和37年以降である。賃料に関する上告審が昭和40年の結審前とはいえ、土地の賃貸という役務の提供は既遂しているといえる。

第二の事例は制限超過利息に関し、未収時点でも履行期の到来によって「収入すべき金額」に該当するか否かであった。利子所得の特徴は日々確定することからすれば、最高裁判示の履行期到来期に現実の収受があり、元金充当の処理がない場合に受領年度の所得を構成する、という判旨は「取得した金員に対する対価物又は役務の提供」が完了していることから説明が可能であろう。

第三の事例は、農地法による農地譲渡に必要な知事の許可に先んじて行われた農地の譲渡所得に関する申告の有効性が争われた案件である。すでに代金受領があり、当事者間において「取得した金員に対する対価物又は役務の提供」完了の認識が存在することから、担税力の確定時期の説明が可能であるといえよう⁴⁵⁾。

以上の点から、管理支配基準によって所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期を判断するのではなく、「取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了の有無」という観点から課税時期を根拠付ける方が「その年

45) 棚卸資産等の販売による収益の認識基準である引渡基準は、販売事実の判定の容易性や税務行政の画一的処理の要請にも合致するものと考えられ、基本的には「取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了」に符合するものと考えられる。

において収入すべき金額」の解釈として適切なように思われる⁴⁶⁾。

次に受領した金員について、その占有状況は所得実現の蓋然性を有するかどうかという判断である。包括的所得概念の下では詐欺・横領による所得も課税所得を形成する、という論理が導かれる。しかし、現実にかような課税関係が生じることは極めてまれなことであろう。先に引用した三つの事例についても「取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了」という取引の成立が認識され、手続的に不備があったとしても、当事者間において金員受領に伴う会計処理も既遂しているという前提に着目すれば足りるのではないだろうか。管理支配基準は、受領された金員を事実上支配管理しうる状況に至った場合に課税所得を認識するものである。しかし、「取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了」という第一の視点が脱落した場合には、経済取引において日常的に発生し、会計処理としては前受金ないし前払金として処理される経過勘定科目に対する担税力の確定時期を早めるという内在的な問題を包含していると指摘できるのではないだろうか。

V. 結びにかえて

「5年分以上の小作料を一括して収受した場合の平均課税の適用について（昭和48年2月22日直所2-13）」という個別通達によれば、個人である賃貸人が前払いを受ける10年分以上の小作料に係る所得について、契約の日に5年分以上の小作料を受領し、その翌1年以内の日に残余の5年分以上の小作料を受領した場合、それぞれの年度における臨時所得とする取扱を認めている。本通達は、農林省構造改善局長から国税庁長官への照会

46) 譲渡資産の分割弁済と課税時期を争点とした事案で、手付金受領後所有権移転登記をした年度の課税を容認し「年々に蓄積された増加益が一挙に実現したものとみる制度の建前からして、やむをえないところといわなければならない」とした事例（最高裁昭和47年12月26日 民集26巻10号2083頁）も「取得した金員に対する対価物又は役務の提供完了の有無」という観点から判断したほうが合理性があるように思われる。

に対する回答として出された個別通達である。この方式により受領年度の所得として課税した場合、臨時所得に対する平均課税の適用によって累進税率による納税者の不利益が軽減され、不動産所得課税への行政的配慮が伺える⁴⁷⁾。

不動産所得の特徴は、不動産を他の者に使用収益をさせるという継続した役務の提供に対する対価であり、その所得は時間の経過とともに確定していくものといえる。そして、本来の賃貸料に付随して敷金・保証金・解約返戻金等の名目で派生する各種金銭の授受については、本稿で言及したように三区分別によって当該所得の担税力の確定時期の判断基準が示されているのである。

不動産所得に関する支払日基準は、換言すれば現金主義に符合するものであり、所得の計算において現行法では一定の厳格な条件下でのみ認められている期間計算の方式である。管理支配基準がそうした系譜にあるとすれば、納税者にとって所得の年度帰属の基準として不安定かつ恣意的基準となりかねない。また、管理支配基準という概念は、税法基準としての権利確定主義による説明が困難な所得郡に対する基準だとされるが、すでに検証したように、過去における事例は対価物又は役務の提供が既遂している場合の所得認容であるといえる。所得の認識及び当該所得の担税力の確定時期は、経済的利益の占有状態に加えて公正妥当な会計処理基準と引渡・役務の提供を前提に判断される必要があるだろう。

47) その後の強制使用裁決は5年以下に限定されている。