

所得課税における課税適状要件としての 収入額確定の要否

倉 見 智 亮

- I 問題提起
- II 米国法の考察
 - 1 序説
 - 2 合理的正確性要件の沿革
 - 3 合理的正確性要件の典型的適用場面
 - 4 「合理的正確性」概念の意義
 - 5 合理的正確性要件の判定単位
 - 6 見積額と確定額との差額の処理方法
- III 日本法の考察
 - 1 収入額確定要件の法的根拠
 - 2 収入額確定要件の功罪
 - 3 収入額確定要件と課税適状時点判定基準との関係性
 - 4 収入額確定の程度と範囲
 - 5 見積額と確定額との差額の処理方法
- IV 結語

I 問題提起

所得課税（所得税および法人税）において、所得の課税適状要件として、収入に対する権利の確定（所税36条1項）ないし収益の実現（法税22

条4項)が要求されることは、概ね異論のないところであろう⁽¹⁾。これに対して、収入ないし収益の金額(以下、併せて「収入額」という)の確定は、所得の課税適状要件として位置づけられるべきであろうか。課税適状要件としての収入額確定(以下、「収入額確定要件」という)の可否をめぐっては、差し当たり次のような論点が提起されよう。

第1の論点は、収入額確定要件がいかなる法的根拠から導かれるかである。第2の論点は、収入額確定要件がいかなる存在意義を有しており、またいかなる弊害をもたらすかである。第3の論点は、収入額確定要件が所得の課税適状時点判定基準(権利確定主義ないし実現主義)といかなる関係性を有しているかである。第4の論点は、収入額確定要件の充足が認められるために、どの程度の確定が求められるべきかである。これに関連して、収入額確定の範囲も問題となる。すなわち、対価額の一部につき金額が確定している場合に部分的な所得計上を認めるべきか否か、またその残額につき金額が確定してゆくごとに段階的な所得計上を認めるべきか否かが問題となろう。第5の論点は、収入額の合理的見積りによる所得計上が認められた場合に生じうる見積額と最終的な確定額との差額を課税上いかに処理すべきかである。

各論点に示されるように、収入額確定要件をめぐる法的諸問題は、所得の課税適状時点のみならず、課税所得計算の是正方法にも関わる重要な理論的問題であるといえる。それにもかかわらず、上記各論点を横断的に考察する研究は未だになされていない。そこで、本稿においては、収入額確定要件をめぐる法的諸問題について、米国法との比較法的見地から体系的な考察を試みる⁽²⁾。以下、上記各論点に関する米国法の議論を考察し(Ⅱ)、そこから得られた着想を分析の基礎としつつも、米国法との法制

(1) 金子宏『租税法(第19版)』(弘文堂, 2014年)270頁, 310-311頁。

(2) 本研究に関連する議論として、所得額から回収不能になると見込まれる見積額を差し引いた額の所得計上を求める不発生経験主義(nonaccrual-experience method)に関する議論がある。不発生経験主義における見積計算と見積額の事後的是正方法に関する議論については、拙稿「米国連邦所得税における不発生経験主義の形成と展開—所得の計上段階における回収可能性の考慮—」同志社法学355号1頁(2012年)参照。

度の違いを踏まえた上で、日本法の問題状況を整理し、収入額確定要件のあり方について考察する（Ⅲ）。

Ⅱ 米国法の考察

1 序説

財務省規則（Treasury Regulations）の下で、発生主義（accrual method）を採用する納税者により稼得された所得は、当該所得を受領する権利を確定する全事象が生じ、かつ当該所得の金額が合理的正確性（reasonable accuracy）をもって決定される課税年度において課税適状となる（Treas. Reg. §§ 1.446-1(c)(1)(ii) and 1.451-1(a)）⁽³⁾。すなわち、全事象基準（all-events test）は、所得に対する権利の確定および合理的正確性ある所得額の確定を課税適状要件とする二分肢基準（two-pronged test）を採用している。このうち後者の要件（以下、「合理的正確性要件」という）に関して、全事象基準は、完全に正確な所得額の決定まで求めていることから、所得額の合理的見積りを許容しているといえる。なお、控除項目（費用および損失）の発生に関しても、法的責任（liability）の金額について、合理的正確性ある確定が求められている（Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(ii)）⁽⁴⁾。

ここで問題となるのが、何をもって合理的な見積りと捉えるか、すなわち財務省規則にいう「合理的正確性」概念の意義である⁽⁵⁾。以下では、合理的正確性要件の沿革（Ⅱ 2）および典型的適用場面（Ⅱ 3）を概観した

(3) 全事象基準における「権利確定」概念の解釈については、拙稿「米国連邦所得税における所得の課税適状時期—全事象基準における『権利確定』概念の解釈—」税法学 564号 21頁（2010年）参照。

(4) 全事象基準の下で、控除項目は、法的責任の事実を確定する全事象が発生し、その金額を合理的正確性をもって決定することができ、かつ当該法的責任に関して経済的履行（economic performance）が生じた課税年度に計上される（I.R.C. § 446(h); Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(ii)）。

上で、「合理的正確性」概念の意義（Ⅱ 4），合理的正確性要件の判定単位（Ⅱ 5）および見積額と確定額との差額の処理方法（Ⅱ 6）について考察する。

なお、本稿の検討対象たる所得の発生面における合理的正確性要件に関する裁判例の数は、控除項目の発生面における合理的正確性要件に関する裁判例に比して少ないといわれている⁽⁶⁾。このような事情に加え、控除項目の発生時期に関する全事象基準の判断基準が、所得発生時期に関する全事象基準の充足を判断する際にしばしば用いられる⁽⁷⁾。これらの事情を踏まえ、本稿においては、所得の発生面における合理的正確性要件に関する裁判例に限らず、控除項目の発生面における合理的正確性要件に関する裁判例も適宜採り上げることとする⁽⁸⁾。

2 合理的正確性要件の沿革

合理的正確性要件の起源については諸説あるが、ここでは全事象基準の起源とされる1926年のAnderson事件連邦最高裁判所判決⁽⁹⁾にまで遡って、合理的正確性要件の沿革を論じることとする。Anderson事件においては、発生主義を採用する納税者が軍需品の販売から1916年に稼得した利益に対して課された軍需品税（munition tax）の支払に備えて設定した納税準備金（reserves for taxes）について、利益が稼得された1916年の粗所得（gross

(5) 合理的正確性要件に関する先行研究として、梁基恩「損益の期間帰属に関する比較研究—中，米，日三国の制度について—」税法学 194 号 29 頁（1967 年）14-16 頁，中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（3）」法学協会雑誌 100 巻 5 号 943-945 頁（1983 年），永田守男「全事象テストにおける『合理的な正確さ』要件の意味」会計 160 巻 5 号 728 頁（2001 年）がある。

(6) GEORGE L. WHITE, ACCOUNTING METHOD—GENERAL PRINCIPLES, 570 BNA Tax Mgmt. Portfolio, at A-102 (3rd ed. & Current Through 2014).

(7) See Capital Investments of Hawaii, Inc. v. Commissioner, 43 T.C.M. 572, n.9 (1982); Schneer v. Commissioner, 97 T.C. 643, 650 (1991).

(8) 合理的正確性要件に関する以下の論述構成は、John W. Hawekotte, Jr., *Comments, Accrual and Unusual Punishment—The Reasonable Accuracy Requirement of the All Events Test*, 25 UCLA L. REV. 70 (1977) に依拠している。

(9) United States v. Anderson, 269 U.S. 422 (1926).

income) から控除すべきか、それとも当該軍需品税の支払期日が到来する1917年の粗所得から控除すべきかが争われた。

当該争点につき、連邦最高裁判所は、「専門的に法的な意味において、確定され、納付期限が到来するまで租税は発生しないと論じられるかもしれない。しかし、租税の査定 (assessment⁽¹⁰⁾) 前に、租税の額を確定し、かつ、租税を納付する納税者の法的責任を決定する全事象 (all the events) が生じる場合があることもまた真実である」⁽¹¹⁾と判示した上で、1916年度の終結時点において当該全事象が生じていたとして、当該課税年度において納税準備金が控除可能であった⁽¹²⁾、と結論づけている。しかし厳密には、当該課税年度終結時点において、軍需品税の金額を確定する全事象は生じていない⁽¹³⁾。なぜなら、1916年分の軍需品税の計算の基礎となる販売利益の額は、当該課税年度終結後になされる見積りにより決定され、さらに1917年度の納税申告後における再見積りを経て増額されていたからである⁽¹⁴⁾。

少なくとも、1917年における販売利益額の再決定は、1916年分の軍需品税の額を正確に計算するためには不可欠な事象であるはずである⁽¹⁵⁾。それにもかかわらず、連邦最高裁判所は、1916年における全事象の発生を認めている。ここから推察するに、*Anderson*事件連邦最高裁判所判決においては、実質的には控除額の完全な確定までは求められていなかったものと思料される。すなわち、この段階においては、控除額の合理的見積りを許容する気運が醸成され始めていたにとどまる。金額確定の程度に関する議論が本格化する直接的な契機となったのは、1930年の*American Code Co.* 事

(10) 査定の意義については、高木英行「米国連邦税確定行政における『査定 (assessment)』の意義 (1) ~ (3・完)」福井大学教育地域科学部紀要第Ⅲ部 61号1頁 (2005年)、62号1頁 (2006年)、63号25頁 (2007年) に詳しい。

(11) *Anderson*, 269 U.S. at 441.

(12) *Id.* at 442.

(13) Robert H. Gray, *The Supreme Court, Accounting, and the Tax Accrual of "True" Income*, 48 WASH. & LEE L. REV. 1, 51 (1971).

(14) *Id.* at 51-52.

(15) *Id.* at 52.

件連邦最高裁判所判決⁽¹⁶⁾である。

本事案において、発生主義を採用する会社である納税者は、1919年に解雇した元営業部長から違法な解雇（債務不履行）を理由とする損害賠償請求訴訟を同年に提起された。本件納税者は、1923年の判決により最終的に確定し、同年に支払われた総額21,019ドルの損害賠償金を1919年分の粗所得から損失として控除することを失念していたとして、1919年分の過納税額の還付請求（claim for refund⁽¹⁷⁾）を内国歳入局長官に対して行った。当該還付請求が内国歳入局長官によって拒否されたため、再決定を求めて本件納税者により提起されたのが本事案である。

当時の1918年歳入法（Revenue Act of 1918⁽¹⁸⁾）は、発生主義を採用する納税者の課税所得計算において、ある課税年度に被った損失（losses sustained）を当該課税年度に控除することを認めていた（§ 234(a)(4)⁽¹⁹⁾）。もっとも、同法は、損失控除時期の判定基準については何ら明示していなかった。この点につき、連邦最高裁判所は、「〔連邦〕所得税法は、実現した利得（realized gains）と同様に、実現した損失（realized losses）のみを尊重する」（亀甲括弧内筆者補充、以下に同じ）⁽²⁰⁾と判示し、損失控除時期の原則的判定基準として実現主義が妥当することを示している。その一方で、同裁判所は、「損失が完全に実現する前に、ある特定の状況において、その控除を正当化しうるほどに〔発生が〕事実上確実であり、金額が確定可能な損失について、その例外が作り出される」⁽²¹⁾と論じている。すなわち、損失控除に関する実現主義の例外が本事案にも妥当するか否か

(16) Lucas v. American Code Co., 280 U.S. 445 (1930).

(17) 過誤納金（overpayments）の還付請求等（I.R.C. § 6511）については、高木・前掲注（10）「米国連邦税確定行政における『査定（assessment）』の意義（2）」35頁以下、カミラ・E・ワトソン（大柳久幸ほか訳）『アメリカ税務手続法』（大蔵財務協会、2013年）115-120頁〔田畑仁〕などを参照されたい。

(18) Pub. L. No. 65-254, 40 Stat. 1057 (1919).

(19) J. S. SEIDMAN, SEIDMAN'S LEGISLATIVE HISTORY OF FEDERAL INCOME TAX LAWS 1938-1861 at 913 (The Law Book Exchange, Ltd. 2003).

(20) American Code Co., 280 U.S. at 449.

(21) *Id.*

は、法的責任の発生可能性およびその金額の確定可能性の両観点から判断されることになる⁽²²⁾。

もっとも、連邦最高裁判所は、傍論 (obiter dictum) において、「法的責任の正確な金額が1919年に最終的に確定していなかったという単なる事実は、後に支払われる金額を当該年度の損失として控除することを妨げない」⁽²³⁾との一般論を展開している。したがって、一般論としては、実現前における損失控除の要件として同裁判所により提示された損失額の「確定可能性」は、正確な金額による完全な確定を意味しないことになる。ただし、同裁判所が示すように、本事案においては、この一般論が妥当しない状況、すなわち損害賠償額をめぐって訴訟が提起されているという事実が存在していた⁽²⁴⁾。このような状況下において上記例外が妥当するか否かについて、同裁判所は、法的責任の発生可能性およびその金額の確定可能性の両観点から、次のような判断を行っている。

すなわち一方で、法的責任の発生可能性につき、同裁判所は、債務不履行の存在および訴訟の提起だけでは、それが必ず損失の発生に帰着することまで保証しえないことを指摘している⁽²⁵⁾。他方で、法的責任額の確定可能性につき、同裁判所は、損害賠償請求訴訟が州の上級裁判所まで係属された事実を踏まえ、「損害賠償額は、幾らかあるにせよ、完全に予測困難であった。法的責任を決定する事実が債務不履行の年度に生じたとはいえ、もし法的債務が存在するならば、賠償されるべき金額は将来における事の成り行きに大幅に左右されることになる」⁽²⁶⁾と説示している。両観点から、同裁判所は、上記例外が本事案に妥当しないと判断して、法的責任の存在および金額が判決により最終的に確定した1923年に損失控除がなされるべき旨結論づけている。

(22) Comments, *Accrual: The Uncertain Concept of Certainty—A History of the All Events Test*, 293 U. CHI. L. REV. 293, 301 (1954).

(23) American Code Co., 280 U.S. at 450.

(24) *Id.*

(25) *Id.*

(26) *Id.* at 451.

以上の通り、*American Code Co.* 事件においては、結論としては法的責任の額が完全に確定する判決確定時よりも早期の損失控除は認められなかった。既述の通り、この結論は、損害賠償責任の有無をめぐる訴訟が提起されていたという本事案特有の事情を踏まえたものであるといえる。傍論において述べられていたように、連邦最高裁判所は、一般論としては、法的責任額の完全な確定までは求めてはいない。もっとも、同裁判所は、法的責任の額がどの程度まで確定されていけば足りるかについては一切言及していない⁽²⁷⁾。したがって、同判決において合理的正確性要件が確立されるに至ったとの評価は適切ではなく、合理的正確性要件の萌芽が見受けられるにとどまる。

合理的正確性要件が司法上確立するに至るのは、1932年の *Continental Tie & Lumber Co.* 事件連邦最高裁判所判決⁽²⁸⁾においてである。なお、同判決は、発生させるべき所得額が正確に確定していないものの、合理的見積りが可能な場合について、所得の発生を初めて認めた先例的判決としても位置づけられている⁽²⁹⁾。同事案の概要は、次の通りである。

鉄道事業が連邦政府の管理下に置かれていた第一次世界大戦期において、鉄道会社を営む納税者は、民間への鉄道事業の返還を円滑に進行するために1920年に制定された運輸法 (Transportation Act) に基づき、1923年における州際通商委員会 (Interstate Commerce Commission) の裁定を経て、同年に収益補償金を受領した⁽³⁰⁾。内国歳入局長官は、1920年運輸法の制定により収益補償金に対する権利が確定したとして、1920年の所得として申告されるべきである旨主張した。これに対して、本件納税者は、運輸法の

(27) Hawekotte, *supra* note 8, at 80.

(28) *Continental Tie & Lumber Co. v. Commissioner*, 286 U.S. 290 (1932).

(29) Alfred E. Holland, *Accrual Problems in Tax Accounting*, 48 MICH. L. REV. 149, 166 (1949).

(30) 第一次世界大戦期における米国の鉄道問題については、小島基男「第一次世界大戦期までのアメリカにおける鉄道運賃問題の展開と1920年運輸法の成立」*経済と経営* 20巻1号131頁(1989年)、同「1920年代のアメリカ鉄道業における運賃問題研究(1)―1920年運輸法の成立と1920年の運賃値上げ―」*経済と経営* 39巻1号17頁(2008年)などに詳しい。

制定によっても収益補償金を受領する権利が確定するわけではなく、またその金額の合理的な見積りも困難であるから、裁定および支払がなされた1923年の所得として課税されるべきである旨の反論を行った。

両主張に対して、連邦最高裁判所は、収益補償金に対する権利は運輸法の制定により確定し、その金額を確定させる州際通商委員会の裁定は単なる行政事務執行上の手続（mere administrative procedure）に過ぎないとして⁽³¹⁾、本件納税者の主張を退けている⁽³²⁾。同裁判所が収益補償金の発生時期を判定する際に重要視した要素は、「納税者が制定法により求められている計算を行い、かつ合理的な範囲内（within reasonable limits）において裁定額を確定しうる情報を納税者自身の帳簿および勘定に有しているか否か」⁽³³⁾であった。本件納税者は、州際通商委員会により策定された基準に従い勘定を整えており、この勘定に基づき収益補償額を「合理的正確性（reasonable accuracy）」をもって確定しえたとして⁽³⁴⁾、本件収益補償額を1923年の所得に算入することを否定されたのである。

以上のごとく、*Continental Tie & Lumber Co.*事件連邦最高裁判所判決によって、合理的な範囲内において所得額を見積った上で所得の計上を行うことが判例上容認されることとなった。これにより、所得額が完全に確定した時点の属する課税年度ではなく、合理的正確性をもって所得額を確定しうることとなった時点の属する課税年度に所得の発生を要請する合理的正確性要件が形作られたといえる。他方、同判決と同一年度に言い渡された*Uncasville Mfg. Co.*事件第2巡回区連邦控訴裁判所判決⁽³⁵⁾によって、控除項目の発生面についても、法的責任額の合理的見積りに基づく発生が認められるに至った。

*Uncasville Mfg. Co.*事件においては、発生主義を採用する納税者によ

(31) *But see* Holland, *supra* note 29, at 171. 行政機関による承認または審査と全事象基準との関係性については、拙稿・前掲注(3)54頁以下参照。

(32) *Continental Tie & Lumber Co.*, 286 U.S. at 295.

(33) *Id.* at 296.

(34) *Id.* at 297.

(35) *Uncasville Manufacturing Co. v. Commissioner*, 55 F.2d 893 (2nd Cir. 1930).

てなされた1918年分の納税申告に対して、内国歳入局長官による不足税額 (deficiency) の査定が行われた。当該査定により課税所得の金額が増額されたため、連邦所得税の課税対象たる所得額を基礎として計算されるコネティカット州の所得税も連動して増額される結果となった。本事案の争点は、増額された1918年分の州所得税につき、計算の基礎となる連邦所得税に係る課税所得が稼得された1918年に控除すべきか、それとも州所得税の額が最終的に確定した1925年に控除すべきかであった。

当該争点につき、Learned Hand裁判官は、「計算の基礎となるあらゆる事実は、1918年の終結前に確定されている。……〔当該年度における会社の所得金額の〕計算は不確実であったが、その基礎は不変であった。すなわち、計算の基礎は、1918年12月31日現在において未知ではあったが、知れないものではなかった。」⁽³⁶⁾と判示し、1918年に州所得税が発生したのものとして控除すべきである、と結論づけている。すなわち、控除項目の発生が認められるためには、課税年度終結時点において法的責任の額が確定される必要はないものの、合理的に確定可能でなければならない⁽³⁷⁾。

これら一連の裁判例を経て司法上形成された合理的正確性要件は、1957年に発遣された財務省規則⁽³⁸⁾において、所得の発生と控除項目の発生の両面について、全事象基準における合理的正確性要件として具体化されるに至った。もっとも、1957年財務省規則において、「合理的正確性」概念に対する定義がなされることはなかった。上記一連の裁判例においても、所得額または控除額の合理的見積りに基づく発生を認める判断がなされたものの、どの程度正確な見積りが求められるかについては明らかにされなかった⁽³⁹⁾。それゆえ、合理的正確性要件が充足されているか否かについて一貫した判定を行うためには、具体的な判定基準、すなわち「合理的正確

(36) *Id.* at 895.

(37) Willard R. Powell, *New Developments of Accruals*, N.Y.U. 19 INST. ON FED. TAX. 1337, 1341 (1961).

(38) T.D. 6282, 1958-1 C.B. 215 (1957).

(39) Hawekotte, *supra* note 8, at 81.

性」概念の意義が明らかにされなければならない。

3 合理的正確性要件の典型的適用場面

「合理的正確性」概念の意義をめぐる議論（Ⅱ 4）に移る前に、その背景に存在する想定事例、すなわち合理的正確性要件の充足が問題となりうる典型的場面について把握しておくことが有益であろう。その典型的場面として、およそ三つの場面が想定される。第1の場面が、対価額が事後的調整の対象となっている場面である⁽⁴⁰⁾。第2の場面が、取引当事者間において対価額をめぐる紛争が生じている場面である⁽⁴¹⁾。第3の場面が、対価額の計算が未だに完了していない場面である⁽⁴²⁾。以下、これらの各場面において合理的正確性要件の充足が認められるべきか否かについて、裁判例の動向を整理する。

（1）対価額の事後的調整

合理的正確性要件の充足が問題となりうる第1の場面として、取引当事者間の契約において対価額が事後的調整となっている場面がある。その具体的事例の1つとして、対価額の減額条項が契約に組み込まれている場面がある。当該場面における所得の発生年度が問題となった事案として、1934年の *Nibley-Mimnaugh Lumber Co.* 事件⁽⁴³⁾がある。

1923年、本件納税者は、森林地などの保有資産を第三者に譲渡する契約を締結した。同契約に従い、売買代金の一部が資産の引渡時に現金で支払われ、残額については1924年に約束手形によって支払われた。なお、同契

(40) WHITE, *supra* note 6, at A-103; BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶ 105.5 (Current Through 2014); STEPHEN F. GERTZMAN, FEDERAL TAX ACCOUNTING ¶ 4.03[1][b] (Current Through 2014).

(41) *Id.* See also MARVIN A. CHIRELSTEIN & LAWRENCE A. ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION 326 (12th ed. 2012); MOSHE SHEKEL, THE TIMING OF INCOME RECOGNITION IN TAX LAW AND THE TIME VALUE OF MONEY 162 (Routledge-Cavendish 2009).

(42) BITTKER & LOKKEN, *Id.*

(43) *Helvering v. Nibley-Mimnaugh Lumber Co.*, 70 F.2d 843 (D.C. Cir. 1934).

約においては、引き渡すべき加工木材や立木の数量に不足があった場合など一定の場合について、売買代金の減額が認められていた。1924年1月、当該不足が生じたとして、売買代金の減額が認められた。本事案においては、本件譲渡により生じた所得について、契約債務の履行により所有権が移転された1923年に計上すべきか、それとも譲渡証書と約束手形の引き渡しにより本件取引が完了した1924年に計上すべきかが争われた。

本事案の事実関係からは、本件納税者が取引当時において採用していた会計処理方法は明らかでなかった。そこで、コロンビア特別区連邦控訴裁判所は、本件納税者が現金受払主義 (cash receipts and disbursements method) を採用していた場合と発生主義を採用していた場合のそれぞれについて、所得を計上すべき年度を検討している。このうち発生主義が採用されていた場合について、同裁判所は、売買代金が一定条件下での減額の対象となっていたという事実が存在していたにもかかわらず、当初の売買代金の支払に関する取引当事者の権利義務は1923年の段階においては無条件な状態にあったとして、所有権を移転した1923年に売買代金全体が発生していた⁽⁴⁴⁾、と結論づけている。

次に、対価額の一部が事後的な相殺ないし控除の対象となっている場合における所得の発生年度が問題となった事案として、1953年の*Harmon*事件⁽⁴⁵⁾がある。発生主義を採用する本件納税者は、公営住宅の建設請負契約を連邦公共住宅局 (Federal Public Housing Authority) と締結した。当該契約上、本件納税者が建設費用を立て替え、完成後にその精算を受けるとともに、定額報酬の定期的支払を受けることとなっていた。定額報酬のうち30%に相当する金額の支払は、建築物の最終検査後に迅速になされる請負業者らの会計帳簿の調査によって最終的な建設費用の正確性が承認されるまで留保されることになっていた。本事案において建設工事が完了したのは1943年であり、その翌年に会計帳簿の調査が完了し、本件納税者が精算を受けた金額の一部について承認が得られず、定額報酬の未払残高から不

(44) *Id.* at 845.

(45) *United States v. Harmon*, 205 F.2d 919 (10th Cir. 1953).

承認額を控除した金額が本件納税者に支払われた。

本事案においては、1944年まで支払が留保されていた定額報酬の未払残高に係る所得の発生年度が争点となった。当該争点について、第10巡回区連邦控訴裁判所は、「1943年の終結時点において、定額報酬のうち留保された部分に係る〔本件納税者の〕利益は、……適切な相殺（set-offs）および控除（deductions）の対象となっていた。当該金額の決定を左右する数多くの事柄が、やり残されたままであった」⁽⁴⁶⁾と判示した上で、会計帳簿の調査が完了する1944年まで定額報酬の留保部分に係る所得税債務は発生しない旨結論づけている⁽⁴⁷⁾。

他方で、対価額が事後的な再交渉の対象となっている場合における所得の発生年度が問題となった事案として、1971年の*Gar Wood Industries, Inc.*事件⁽⁴⁸⁾がある。発生主義を採用する本件納税者は、1951年と1952年にクレーンショベルなどの製造に関する複数の契約を陸軍工兵隊（Corps of Engineers）と締結した。各契約においては、契約代金の再交渉条項（price redetermination clause）が設けられていた。当該条項の適用を見越して、陸軍工兵隊は、同機関の内規に基づき、上記両年度に本件納税者に支払うべき代金の一部について支払を留保した。これを受けて、本件納税者は、両年度の納税申告において、当該留保額を除外した金額を各年度の所得として計上した。なお、1952年に開始された契約代金の再交渉は、当事者間で折り合いがつかなかったため、最終的に軍事契約不服審判所（Armed Services Board of Contract Appeals）の決定に委ねられ、1956年に契約代金を減額することで決着した。

本事案においては、両年度に課税所得から除外された留保額が製造完了年度である各年度の所得として計上されるべきか、それとも適正な代金額が確定した1956年の所得として計上されるべきかが争われた。当該争点につき、第6巡回区連邦控訴裁判所は、契約代金の再交渉が開始されてから

(46) *Id.* at 921.

(47) *Id.*

(48) *Gar Wood Industries, Inc. v. United States*, 437 F.2d 558 (6th Cir. 1971).

軍事契約不服審判所によって適正な契約代金が決定されるまで、留保額に係る権利義務が当事者間において一貫して争われてきたとして、留保額を受領する権利は契約代金の最終的確定年度である1956年に初めて確定する旨結論づけている⁽⁴⁹⁾。

これら三つの事案を比較してみると、対価額が契約において事後的調整の対象となっている場合、必ずしも所得の発生が求められているわけではない。一方で、*Nibley-Mimnaugh Lumber Co.*事件においては、権利の確定を認めるに足る所有権の移転が生じた課税年度終結時点において、対価額の減額条項が発動される兆候が存在していなかったことが、所得の発生が肯定された要因とされていたように窺われる。他方で、所得の発生が否定された*Harmon*事件および*Gar Wood Industries, Inc.*事件においては、権利確定年度において契約代金の一部について支払が留保されるなど、対価額の事後的調整に関する契約条項が発動が生じることが当事者間で予見されていた。この比較を踏まえれば、所得の発生が認められるための前提条件として、所得を受領する権利の確定した年度において、対価額の事後的調整を要する事情が現に発生している必要がある、と推察される。もちろん、当該前提条件が充足されている場合であっても、所得額の見積りが合理的正確性を有しているか否かは、別途検証されることになる(II 4)。

(2) 対価額をめぐる紛争

合理的正確性要件の充足が問題となりうる第2の場面として、取引当事者間において対価額をめぐる紛争が生じている場面がある。ここにいう対価額をめぐる紛争には、対価額そのものをめぐる紛争にとどまらず、対価額の算定方法や算定基準をめぐる紛争なども包含される⁽⁵⁰⁾。対価額をめぐる紛争が生じた場合において所得の発生が認められるか否かは、各事案の事実関係に左右される⁽⁵¹⁾。例えば、対価額そのものが取引当事者間で争わ

(49) *Id.* at 561.

(50) WHITE, *supra* note 6, at A-103.

(51) *Id.*

れていたとしても、前掲 *Continental Tie & Lumber Co.* 事件のように対価額の算定基準に関する合意が存在するため所得額の合理的見積りが可能である場合には、所得の発生が求められることになる⁽⁵²⁾。裏を返せば、対価額の算定基準に関する合意が存在しない場合、所得の発生は、基本的には対価額の最終的確定をもたらす紛争解決時まで繰り延べられることになろう。

他方で、対価額の算定方法や算定基準が明確に定められていない場合において、所得の発生が求められるか否かが問題となる。このような場面における所得発生時期が問題となった事案として、1953年の *Globe Corp.* 事件⁽⁵³⁾がある。課税年度として暦年を選択し、発生主義を採用する本件納税者は、米国連邦政府との間において空中標的装置の設置に関する契約を締結した。当該契約においては、空中標的装置の引渡後になされる交渉において、公正かつ衡平な対価額を決定することとされていた。当該事実関係の下で、租税裁判所 (Tax Court) は、「両者が最終合意の基準として許容しうる公式、方法または特定の情報は全く存在していなかった」⁽⁵⁴⁾と判示した上で、対価額は1946年に交渉が完了するまで合理的正確性をもって確定しえなかった⁽⁵⁵⁾、と結論づけている。

Globe Corp. 事件と同種の事案として、1954年の *Henry Hess Co.* 事件⁽⁵⁶⁾がある。課税年度として暦年を選択し、発生主義を採用する本件納税者は、第二次世界大戦中である1942年、戦時船舶管理局 (War Shipping Administration) による徴発 (requisition) を受け、保有する船舶の権原を移転した。その際、当該船舶の価値が決定されぬまま徴発が実施されたため、本件納税者が受領すべき補償金の額は1942年には未だ確定していなかった。本件船舶の移転により生じる利得の発生時期について、第9巡回区

(52) *Id.* See also CHIRELSTEIN & ZELENAK, *supra* note 41, at 326; *Continental Tie & Lumber Co.*, 286 U.S. at 295-96. *But see* GERTZMAN, *supra* note 40, ¶ 4.03[1][b].

(53) *Globe Corp. v. Commissioner*, 20 T.C. 299 (1953).

(54) *Id.* at 304.

(55) *Id.*

(56) *Commissioner v. Henry Hess Co. et.al.*, 210 F.2d 553 (9th Cir. 1954).

連邦控訴裁判所は、本件納税者、戦時船舶管理局および会計検査院院長の三者間において本件船舶の価値を決定するための適切な法的基準をめぐって争いが生じていたという事実⁽⁵⁷⁾に着目した上で、1942年に補償額の合理的確定は不可能であるため、本件納税者が1942年に所得の発生を求められることはない旨判示した租税裁判所の判断⁽⁵⁸⁾を首肯した⁽⁵⁹⁾。

以上のように、対価額をめぐる争いが生じている場合、合理的正確性要件が充足されるための前提条件として、対価額の算定方法や算定基準が事前に決定されていることが求められている、と推察される。両判決は、対価額を事後的に算定する方針については合意されていたものの、その算定方法や算定基準については具体化されていなかったため、取引完了年度における所得の発生を否定した判決と評価しうる。もっとも、この前提条件が整っている場合であったとしても、合意された算定方法や算定基準に基づく所得額の見積りが合理的正確性を有しているか否かは、別途検証されることになる(Ⅱ4)。なお、たとえ対価額の算定方法や算定基準が合意により明確に定められていたとしても、その算定方法や算定基準の妥当性が争いの対象となっている場合、合理的正確性要件の充足は認められないことになろう⁽⁶⁰⁾。

(3) 計算の未完了

合理的正確性要件の充足が問題となりうる第3の場面として、取引の履行が完了した課税年度において対価額の計算が未だ完了していない場面がある。対価額の計算が未完了である場合において取引から生ずる所得の発生が認められるべきか否かが争われた初期の事案として、1933年の *Schoellkopf Aniline & Chemical Works, Inc.* 事件⁽⁶¹⁾がある。

課税年度として暦年を選択し、発生主義を採用する本件納税者は、全資

(57) *Id.*

(58) *Henry Hess Co. et.al., v. Commissioner*, 16 T.C. 1363 (1951).

(59) *Henry Hess Co. et.al.*, 210 F.2d at 555.

(60) *WHITE*, *supra* note 6, at A-103.

(61) *Schoellkopf Aniline & Chemical Works, Inc. v. United States*, 3 F.Supp. 417 (Ct. Cl. 1933).

産および全事業を訴外法人に譲渡する契約を1917年4月に締結し、同年7月に履行した。当該契約においては、本件納税者が事業を開始した時点における上記全資産および全事業の価値（value）をもって譲渡対価とし、その価値については評価委員会が決定することとされていた。取引自体は1917年中に完了していたものの、評価委員会による当該価値の算定は同年中に完了することはなく、その翌年に完了するに至った。

本事案の争点は、本件譲渡により生ずる利得を譲渡行為が行われた1917年に申告すべきか、それとも利得額が最終的に確定した1918年に申告すべきかであった。当該争点について、連邦請求裁判所（Court of Claims）は、正確な金額が未知であるものの、計算の基準が不変である場合には合理的な見積りに基づく控除が認められる旨判示した前掲*Uncasville Mfg. Co.* 事件第2巡回区連邦控訴裁判所判決を引用しつつ、単に正確な金額が確定していないだけでは所得発生の繰延べは認められないとして、取引が完了した1917年が適正な所得発生年度である旨結論づけている⁽⁶²⁾。

他方、対価額の計算要素の一部が未確定な場合における所得発生年度が問題となった事案として、1942年の*Frost Lumber Industries, Inc.* 事件⁽⁶³⁾がある。1935年8月、発生主義を採用する本件納税者は、自己の保有する土地を1エーカー当たり6.25ドルで購入することのできる選択権を農務省長官に付与し、当該選択権を行使する旨の通知を受けた。なお、本件売買契約においては、境界確定、エーカー数の確認および権原調査が完了して初めて、対価額の支払がなされることとなっていた。本事案において権原調査が実際に開始されたのは1935年12月下旬であり、最終的に完了したのは1936年7月であった。それゆえ、対価額の算定に必要なエーカー数は、1936年における権原調査完了時まで確定しなかった。

本事案の争点は、売買契約の履行が完了した1935年と権原調査が完了した1936年のいずれの年度を所得発生年度と解するのが妥当であるかであった。当該争点につき、本件納税者は、1935年において本件利得の金額はす

(62) *Id.* at 422.

(63) *Frost Lumber Industries, Inc. v. Commissioner*, 128 F.2d 693 (5th Cir. 1942).

で確認可能である旨主張した。これに対して、内国歳入局長官は、1936年における権原の調査が完了するまで、エーカー数も対価額も決定しえない旨主張した。両主張に対して、第5巡回区連邦控訴裁判所は、「1エーカー当たり6.25ドルを基準として、計算方法は不変であり、かつ、エーカー数の幾ばくかの開差が〔対価額の〕総額の増減に繋がるかもしれないという事実は、当該計算をより不確定な状態にさせることは全くないであろう」⁽⁶⁴⁾と判示した上で、前掲*Schoellkopf Aniline & Chemical Works, Inc.* 事件連邦請求裁判所判決を引用しつつ、納税者の主張を容認している。

両判決と同様の解釈は、内国歳入庁が発遣した1981年法令解釈通達 (Rev. Rul. 81-176⁽⁶⁵⁾) においても展開されている。同通達に提示されている事例において、発生主義を採用する納税者は、公的医療扶助制度 (Medicaid Program) に基づく養護施設を営み、各州の保健局 (Departments of Health) との契約に基づき医療サービスの提供につき適正費用 (reasonable cost) の補償を受ける資格を有していた。当該契約においては、1か月ごとに請求する暫定額の支払を受け、医療サービス提供年度の終結後90日以内に提出が義務づけられている報告書に基づき確定した適正費用の額との差額を精算することとなっていた。すなわち、適正費用の額が最終的に確定するのは、医療サービスが提供された課税年度の翌年度となる。当該事例について、内国歳入庁は、当該納税者に係る適正費用の計算に必要な事実のすべては医療サービスの提供年度の終結時点においてすでに確定していたとして、暫定額による所得の発生を認めている。

以上のように、対価額の計算が単に完了していないという事実は、所得の発生を計算完了年度まで繰り延べる要因としては位置づけられていない⁽⁶⁶⁾。対価額の計算が未完了な場合であっても所得の発生が求められているのは、取引が完了した課税年度の終結時点において正確な対価額は未知ではあるものの、対価額の算定方法や算定基準は取引終結時点から不変であ

(64) *Id.* at 696.

(65) Rev. Rul. 81-176, 1981-2 C.B. 112 (1981).

(66) BITTKER & LOKKEN, *supra* note 40, ¶ 105.5.

るためである⁽⁶⁷⁾。ただし、対価額の算定方法や算定基準が不変であるという事実は、合理的正確性要件が充足されるための前提条件に過ぎない。合理的正確性要件の充足が認められるためには、当該前提条件の充足に加えて、対価額の算定方法や算定基準に基づく所得額の見積りが合理的正確性を有していることが求められる（Ⅱ 4）。

4 「合理的正確性」概念の意義

現行財務省規則の下で、納税者による所得額の見積りが合理的正確性を有するか否かを判定するためには、その判定基準となる「合理的正確性」概念の意義が解明されなければならない。もっとも、所得の発生要件として合理的正確性要件を付加した前掲1957年財務省規則が制定される前の裁判例においては、前掲*Continental Tie & Lumber Co.*事件連邦最高裁判所判決において「合理的正確性」概念が用いられていたものの、当該概念の意義そのものは直接的には問題とされることなく、何をもって合理的見積りと捉えるかが議論されていた。

当該合理性の判定基準に関する議論の嚆矢となった事案として、1951年の*Harrold*事件⁽⁶⁸⁾がある。同事件において発生主義を採用する納税者は、地表から掘り進める露天掘りと呼ばれる手法を用いて、瀝青炭の採掘に従事していた。なお、本件納税者が所在するウエストバージニア州の法律においては、土地を掘削した者に対して、当該土地の埋戻しを義務づけていた。1945年、本件納税者は、31.09エーカーの土地を掘削し、その埋戻しに要する費用を31,090ドルと見積った上で、同額の引当金を会計帳簿に設定するとともに、納税申告において事業上の経費として控除した。本件納税者による埋戻し作業は1946年に完了し、埋戻し費用として25,210ドルを要した。これを受けて、本件納税者は、1945年度に計上した必要経費の額を減額する修正申告を1947年に行った。本事案の争点は、本件見積りの合理性であった。

(67) WHITE, *supra* note 6, at A-103.

(68) *Harrold v. Commissioner*, 192 F.2d 1002 (4th Cir. 1951).

当該争点につき、租税裁判所は、控除額の見積りを「おおよその見積り (fair estimate) に過ぎない」と断じた1944年の *Spencer, White & Prentis, Inc.* 事件第2巡回区連邦控訴裁判所判決⁽⁶⁹⁾や、控除額の正確な確定を求めた1948年の *Capital Warehouse Co.* 事件第8巡回区連邦控訴裁判所判決⁽⁷⁰⁾などを引用して、本件埋戻費用の額は1945年には正確に確定していなかったとして、本件必要経費控除を否定した⁽⁷¹⁾。もっとも、租税裁判所自身は、いかなる根拠から控除項目の発生につき金額の正確な確定が求められるのかについては言及していない。その根拠となりうる制度的背景として、控訴審を担当した第4巡回区連邦控訴裁判所は、政府に規則的な歳入の流入をもたらす年次による課税所得計算を要請する年次会計原理 (annual accounting principle⁽⁷²⁾) を挙げる⁽⁷³⁾。その意味するところは、事業取引の最終的な結果を反映させるために、所得および控除項目の計上を最終的な金額確定時まで繰り延べることは、年次会計原理に反する処理方法として位置づけられる、ということであろう。

当該根拠論の正当性について、第4巡回区連邦控訴裁判所は、「正確な金額が確定したときに適切な調整が後行する課税年度に発生する項目の概算額による発生は、課税権者により実行不可能であるとは考えられないし、または所得と支出が年次で計算され、かつ課税対象とされなければならないという原理と一貫しないとは考えられない」⁽⁷⁴⁾と判示し、合理的見積りによる発生と年次会計原理が十分調和しうることを指摘している。結論として、同裁判所は、合理的見積りに基づく控除項目の発生を「真の事実 (true facts)」に注意を払った処理方法であると評価した上で⁽⁷⁵⁾、本件控除を正当化している。

(69) *Spencer, White & Prentis, Inc. v. Commissioner*, 144 F.2d 45, 47 (2nd Cir. 1944).

(70) *Capital Warehouse Co. v. Commissioner*, 171 F.2d 395, 398 (8th Cir. 1948).

(71) *Harrold v. Commissioner*, 16 T.C. 134, 139 (1951).

(72) *Burnet v. Sanford Brooks Co.*, 282 U.S. 359, 365 (1931).

(73) *Harrold*, 192 F.2d at 1003.

(74) *Id.* at 1004.

(75) *Id.* at 1006.

同裁判所は、控除項目の発生が認められるべきか否かの判定基準として、納税者による見積りが「真の事実」に基づいているか否かという基準を提示している。すなわち、各納税者の「任意の経験則 (arbitrary rule of thumb)」に基づく見積りは妥当でなく⁽⁷⁶⁾、納税者自身の過去の経験も踏まえつつ⁽⁷⁷⁾、実情に即した見積りが求められることになる⁽⁷⁸⁾。さらに、同裁判所が「公正な商慣習 (good business practice) と調和する現実的な処理」を妥当な見積方法と捉え⁽⁷⁹⁾、かつ「概算による見積りを行う能力」を判断の決定的要因と捉えていることからすれば⁽⁸⁰⁾、「真の事実」に基づく見積りであるか否かの判定において、見積主体の熟練性や見積方法の合理性が重要視されているといえよう⁽⁸¹⁾。学説においても、本件納税者が16年間に亘り採鉱と埋戻作業に従事してきたという事実が存在し⁽⁸²⁾、本件納税者の熟練性が本件見積りの合理性に繋がったとの分析がなされている⁽⁸³⁾。

見積方法の合理性を基準とする上記判断枠組みは、*Harrold*事件と同様の事実関係を有する1953年の*Patsch*事件および1954年の*Gregory Run Coal Co.*事件においても採用されている⁽⁸⁴⁾。例えば、*Patsch*事件において発生主義を採用する納税者による埋戻費用の見積りは、「もっぱら任意の経験則—採掘された石炭1トンあたり10セントという数字—に基づくものである。……一定の年数に亘り一定のトン数率を用いることそれ自体が、特定の課

(76) *Id.*

(77) 前掲 *Capital Warehouse Co.* 事件において、納税者の倉庫に残存する商品の撤去に要する費用の見積額は、納税者本人の経験ではなく、同業者率に基づき計算されたものであった。*Capital Warehouse Co.*, 171 F.2d at 396-97. 既述の通り、第8巡回区連邦控訴裁判所は、控除が認められるためには正確な金額の確定が必要であるとして、本件控除を否定している。このことから、ある論者は、納税者による見積りが正確な見積りとして認められるためには、納税者本人の経験に基づく計算であることが求められるのではないかと推察している。*Hawekotte, supra note 8, at 83 n.45.*

(78) *Commissioner v. Gregory Run Coal Co.*, 212 F.2d 52, 57 (4th Cir. 1954).

(79) *Harrold*, 192 F.2d at 1006.

(80) *Id.* at 1004.

(81) *Hawekotte, supra note 8, at 84.*

(82) *Harrold*, 192 F.2d at 1003.

(83) *Hawekotte, supra note 8, at 84.*

(84) *See also Pacific Grape Products Co. v. Commissioner*, 219 F.2d 862, 868-69 (9th Cir. 1955).

税年度において発生した埋戻責任に関する実際の事実に合わせて見積りを調整する努力を原告が怠ったことを示している」⁽⁸⁵⁾と評価されている。同じく、*Gregory Run Coal Co.*事件において発生主義を採用する納税者による埋戻費用の見積りは、「採掘された石炭の金額と埋戻しの金額との関係性に関する証拠、または証人の過去の経験により示される予想される費用に関する証拠によって裏付けられていない」⁽⁸⁶⁾と評価されている。両判示部分からも明らかなように、両事件においても、「真の事実」に基づき見積りが行われているか否かについて、納税者により採用された見積方法の合理性を基準とした判断がなされている。

しかしながら、見積方法の合理性が重視されることになれば、見積結果の正確性が軽視されることが懸念される。上記一連の裁判例と同様に埋戻費用の見積りの妥当性が争点となった1959年の*Denise Coal Co.*事件において、第3巡回区連邦控訴裁判所は、「見積りが結果として過少であり、または過大であることが判明したとしても、当該見積りが合理的になされた場合には認められるべきである」⁽⁸⁷⁾と判示している。実際、同裁判所は、見積額が実費額と比較して100%以上も過大であったにもかかわらず⁽⁸⁸⁾、本件見積方法の合理性を重視して⁽⁸⁹⁾、本件見積りの妥当性を認めている。このように見積結果の正確性に対して見積方法の合理性を優位に扱う裁判所の姿勢は、前掲1957年財務省規則の発遣後に争われた1972年の*Chicago, Burlington & Quincy Railroad*事件⁽⁹⁰⁾においても堅持された。

同事件において発生主義を採用する納税者は、従業員が1955年に取得した有給休暇について、1956年に履行が求められる休暇手当支払債務の金額を過去の経験に照らして見積った上で、その見積額を1955年度に控除した。その見積方法というは、1955年の最初の10か月に実際に支払われた前年度

(85) *Patsch v. Commissioner*, 208 F.2d 532, 535 (3rd Cir. 1953).

(86) *Gregory Run Coal Co.*, 212 F.2d at 58.

(87) *Denise Coal Co. v. Commissioner*, 271 F.2d 930, 936 (3rd Cir. 1959).

(88) *Denise Coal Co. v. Commissioner*, 29 T.C. 528, 539-40 (1957).

(89) *Denise Coal Co.*, 271 F.2d at 936.

(90) *Chicago, Burlington & Quincy Railroad v. United States*, 455 F.2d 993 (Ct. Cl. 1972).

発生分の休暇手当の金額と1954年の残り2か月に実際に支払われた前年度発生分の休暇手当の約20%に相当する金額との合計額をもって1955年度分の見積額とする方法であった。当該計算方法に基づき、本件納税者は、1956年に支出される休暇手当の金額を約5,233,625ドルと見積った。これに対して、実際に1956年に支出された休暇手当の金額は、4,926,897ドルであった。結果として、本件見積りは、支出額と比較して、約306,728ドル分過大な見積りとなった。当該事実関係を踏まえて、本件納税者は、見積額と支払額との許容誤差を4%とする内国歳入庁の経験則が存在することを指摘した上で、本件控除額が現実の支出額を4%（正確には約5.3%）超過したに過ぎず、本件見積りは合理性を有している旨主張した。

当該主張に対して、連邦請求裁判所は、「合理的正確性をもって見積りがなされなければならないという〔現行財務省規則の〕要件は、利用可能な最善の情報（the best available information）に基づき見積りがなされなければならない、ということの意味している」⁽⁹¹⁾との解釈論を展開した上で、1955年中に実際に支払われた前年度発生分の休暇手当の金額が本件において利用可能な最善の情報であるとして⁽⁹²⁾、1955年の終わりの2ヶ月につき当該情報を利用していない本件見積方法の合理性を否定している。さらに続けて、同裁判所は、「いかなる場合においても、4%ルールは、利用可能な最善の情報以外の情報に基づき見積もられた発生額を正当化するために用いられえない」⁽⁹³⁾と判示し、最善の情報が用いられなかった本案における4%ルールの適用可能性を否定している。

両事案の比較からも明らかなように、*Denis Coal Co.*事件においては、100%以上の過大見積りにもかかわらず控除が認められたのに対して、*Chicago, Burlington & Quincy Railroad*事件においては、僅か5.3%の過大見積であったにもかかわらず控除が認められなかった、という逆転現象が生じている。このような見積方法の合理性を重視した判断枠組みによれば、

(91) *Id.* at 1019.

(92) *Id.*

(93) *Id.*

正確な見積りを行った納税者と事実審裁判所に対して見積方法の合理性を説得することに失敗した納税者との間において不公平をもたらすことが危惧される⁽⁹⁴⁾。さらには、見積方法の合理性を証明しえなかった場合、結果として見積結果が正確性を有していたとしても、所得ないし控除項目の発生は否定され、現金受払主義に基づく所得ないし控除項目の認識が強制されることになる⁽⁹⁵⁾。そこで、学説においては、見積額と確定額との比較により見積結果の妥当性を重視して合理的正確性要件の充足を判定し、比較すべき情報が存在しない場合に限り、見積りに際して利用可能な最善な情報が用いられたか否かを基準として合理的正確性要件の充足を判定する方法を採用すべきである⁽⁹⁶⁾、との提案がなされている。

5 合理的正確性要件の判定単位

納税者が受領すべき対価額について合理的正確性要件の充足を判定する場合、対価額全体を判定単位とすべきか、それとも対価額のうち未確定部分のみを判定単位とすべきかが問題となる。一方で、対価額全体を判定単位とした場合、対価額の見積りにつき合理的正確性を有しないと判断されれば、対価額全体の発生が金額確定時まで繰り延べられることになる。他方で、対価額のうち未確定部分のみを判定単位とした場合、当該未確定部分の見積りについてのみ合理的正確性を有しないと判断されれば、金額確定部分については所得の発生が求められ、金額未確定部分の発生は金額確定時まで繰り延べられることになる。このように、判定単位の設定如何により、所得の発生時期および発生させるべき所得額が大きく異なることになり、それに連動して納めるべき所得税額の総額も変動しうる。

さらなる問題として、納税者が多数の債権を有する場合における合理的正確性要件の判定単位がある。納税者が多数の債権を有する場合においても、各債権につき合理的正確性要件の充足を個別的に判定することが基本

(94) Hawekotte, *supra* note 8, at 87.

(95) *Id.* at 92-93.

(96) *Id.* at 87 and 93.

であろう。もっとも、多数の債権を有する場合、個々の債権につき合理的正確性要件の充足を判断することは、課税実務上、煩雑な作業であるといえる。そこで、より簡便的な手法として、債権額総体について合理的正確性要件の充足を判定することを認めるべきか否かが論点となる。特に、各債権につき合理的正確性要件の充足が認められないものの、納税者の過去の経験に基づき債権額総体の合理的見積りが可能である場合において、例外的に合理的正確性要件の充足を認めることが許容されるべきか否かが問題となる。このような場合についても、判定単位の設定如何により、所得の発生時期および発生させるべき所得額に差異が生じることになる。

(1) 少数の債権を有する場合における判定単位

納税者が少数の債権を有する場合、個々の債権について独立して合理的正確性要件の充足を判定することは、比較的容易であろう。このような場合において、対価額全体を判定単位とすべきか、それとも対価額のうち未確定部分のみを判定単位とすべきかが問題となる。この点につき、ある論者は、明確な法的根拠は存在しないと断りつつも、対価額全体が合理的正確性をもって決定しえない限り、所得の発生は求められない旨論じている⁽⁹⁷⁾。例えば、暦年を課税年度とし、発生主義を採用する納税者が2014年12月から翌年1月まで年度を跨いで顧客に役務を提供し、すべての役務が完了した後に報酬の額が決定されることになっていたとする。この仮想事例において、対価額全体を判定単位とした場合、納税者が2014年に提供した役務について報酬を受領する権利を有していたとしても、2014年に所得の発生は求められないことになる⁽⁹⁸⁾。

しかし同時に、同論者は、対価額の定額部分について支払われることが確実であり、その超過部分のみが問題となっている場合については、当該定額部分の金額については所得の発生が求められるべきである⁽⁹⁹⁾、とも論

(97) GERTZMAN, *supra* note 40, ¶4.03[1][b].

(98) *Id.*

(99) *Id.*

じている。この考えに従えば、上記仮想事例において、納税者が1時間当たり100ドルの報酬額に加えて、役務提供完了後に決定される追加額を受領することになっていた場合、2014年12月中の役務提供時間に100ドルを乗じて算出した報酬額については、2014年度の所得として発生すべきことになる⁽¹⁰⁰⁾。当然のことながら、翌年度においては、同年度中の役務提供時間に100ドルを乗じて算出した報酬額と役務提供後に決定された追加額との合計額は、同年度の所得として発生すべきことになる。これと同様の処理方法は、現実の裁判例においても採用されている。

例えば、対価額が事後的調整の対象となっている場合（Ⅱ 3（1））において所得の発生を否定した前掲*Harmon*事件および前掲*Gar Wood Industries, Inc.*事件においては、支払が留保された部分についてのみ、合理的正確性要件の充足が問題とされている。裏を返せば、契約代金の既払部分については、合理的正確性要件が充足されていることが前提となっている。このように合理的正確性要件の判定単位を金額未確定部分に限定する解釈は、対価額が確定した部分から順次所得の発生を要請する所得の段階的発生（piecemeal accrual）を容認していることを意味する。

もっとも、所得の段階的発生を認めることには、所得の発生時期を繰り延べる金額の決定を統一的な法的基準に則らず、取引当事者の自己判断に委ねることになりかねない。すなわち、両事件においては、それぞれ支払が留保される金額が契約において具体的に定められ、また一方当事者により決定されている。事後的調整の対象となる支払留保額の発生が最終的な金額確定時まで繰り延べられることを前提とすれば、所得の発生を繰り延べる金額は、取引当事者により支払が留保された金額となる。ここに、所得発生額につき取引当事者の恣意的操作が介入する余地が存在する。それゆえ、合理的正確性要件の判定単位を金額未確定部分に限定する場合には、当該部分をより合理的な方法により限定するための慎重な作業が求められるべきであるといえよう。

(100) *Id.*

(2) 多数の債権を有する場合における判定単位

納税者が多数の債権を有する場合における主たる問題は、債権額総体を判定単位として合理的正確性要件の充足を認めるべきか否かである。なお、この問題は、不特定多数の債務者を個々に特定することなく債務者全体について合理的正確性要件の充足を認めることが妥当であるか否かを問うものでもある⁽¹⁰¹⁾。当該問題を検討するに当たり、納税者が多数の債権を有する場合における合理的正確性要件の判定単位については議論の蓄積が乏しいため、納税者が多数の債務を負っている場合における合理的正確性要件の判定単位をめぐる裁判例を議論の手掛かりとして検討する。

納税者が多数の債務を負っている場合、個々の債務額が合理的正確性をもって決定しえない限り、控除項目の発生は基本的には認められないとされる⁽¹⁰²⁾。控除項目の発生要件として経済的履行の発生が求められているところ、労災補償債務または不法行為債務に係る経済的履行の発生時期を各債権者に対する補償額または損害賠償額の支払時点とする旨の規定（I.R.C. § 461(h)(2)(c)）が、1984年財政赤字削減法（Deficit Reduction Act of 1984⁽¹⁰³⁾）91条に基づき内国歳入法典に追加された。当該規定内容から推察されるように、内国歳入法典は、債務額全体または債務者全体を単位とする控除項目の全体的発生（overall accrual）を認めておらず、個々の債権ごとに合理的正確性要件の判定を求めている、と解される。

これに対して、一定の裁判所は、債権額全体ないし債務額全体を判定単位として合理的正確性要件の充足を判定することを認めている。その先駆的裁判例である1931年の*Ocean Accident & Guarantee Corp.* 事件⁽¹⁰⁴⁾において、発生主義を採用する傷害保険業者である納税者は、問題となっている各課税年度の終了日において、各課税年度において発生したが、未払となっている多数の保険金支払債務の総額を見積った上で、同額の損失控除

(101) 2 MERTENS LAW OF FEDERAL INCOME TAXATION § 12A:100 (Current Through 2014) [hereinafter MERTENS].

(102) Hawekotte, *supra* note 8, at 88.

(103) Pub. L. No. 98-369, 98th Cong., 2d Sess., 98 Stat. 494 (1984).

(104) *Ocean Accident & Guarantee Corp. v. Commissioner*, 47 F.2d 582 (2d Cir. 1931).

を行った。本事案の争点は、「各損失が単独では、あるいは少なくとも各損失の大半が不確定であり、また予測できないものであるにもかかわらず、各年度において見積もられた未払損失額の総体が発生した損失の総体として捉えられうるか否か」⁽¹⁰⁵⁾であった。

当該争点につき、第2巡回区連邦控訴裁判所は、「各債務は、単体で見れば、支払がなされるか否かがあまりに不確定であり、かつその金額もあまりに不確かであるから、‘被った損失’として控除可能である、ということとはできないであろう」と示しつつも、「保険業というのは、単体では計算しえず、また予測しえない変数の総体を、正確に計算可能であり、また予測可能なものとして保険会社が扱うことができるということを前提としている。……本件において、発生した損失はきわめて正確に予測することが可能であり、原告の事業は独立して扱われる各損失に付随する不確定要素を無視するのに十分な規模を有している」⁽¹⁰⁶⁾と判示して、納税者による損失の全体的発生を容認している。

本判決の特徴は、保険業における債務額の見積方法に関する特性を重視して、多数の保険金支払債務総体を単位として損失額を計上することを認めている点にある。確かに、保険業を営む本件納税者にとって、保険金支払債務の総額を過去の経験に基づきある程度正確に見積ることは可能であるのかもしれない。しかしながら、保険金支払債務の総額を正確に見積ることが可能であるということから、損失の全体的発生を容認すべきであるとの解釈が論理必然的に導かれるわけではない。当該結論を導くためには、その前提として、各損失の全体的発生を認めるべき理論的根拠が示されるべきところ、本裁判所は当該理論的根拠を示していない。

他方、1960年の*Milwaukee & Suburban Transportation Co.*事件⁽¹⁰⁷⁾においては、債務の存否をめぐる紛争が発生している場面において、控除項目の全体的発生が認められるべきか否かが争われた。同事件において発生主

(105) *Id.* at 584.

(106) *Id.*

(107) *Milwaukee & Suburban Transportation Co. v. Commissioner*, 283 F.2d 279 (7th Cir. 1960).

義を採用する納税者は、問題となっている各課税年度（1953年および1954年）において、公共バスの運行業務に関連して、多数の交通事故を引き起こしていた。なお、本件納税者は、10万ドル未満の損害賠償債務に関して自家保険者（self-insurer）として被害者の対応に当たり、各年度末において未解決の損害賠償請求に係る総額を見積った上で、納税申告において当該見積額を必要経費として控除していた。

債務額の算定方法などを当事者間で事前に決定しておくことが想定されない損害賠償債務については、当該債務の存否をめぐって紛争が生じている場合、その金額を合理的に見積ることは一般に困難であるから、本来ならば本件必要経費控除は認められないことになる（II 3(2)）。しかし、第7巡回区連邦控訴裁判所は、債務額全体の合理的見積りが可能である場合には、例外的に当該債務額の控除が認められる余地があることを示唆している。その根拠について、同裁判所は、「請求の数からして、将来的に法的責任が存在することになるということは誰の目からも明らかであり、いずれの請求について実際に法的責任が生じることになるのが唯一の問題である。これと同一の論理の道筋が、法的責任の金額が紛争に左右されるという異議に対しても当てはまる。もし法的責任全体が正確に予測されるならば、当該法的責任が特定の請求と強固に結びつくはずがないという事実に対して、いかなる異議も存在するはずがない」⁽¹⁰⁸⁾と論じている。

すなわち、多数の損害賠償請求のうち一定の請求について損害賠償債務の発生が予測される場合、必要経費控除の対象となる法的責任の額がいずれの請求に係るものであるかを特定する必要性は存在せず、全体として債務額を合理的に見積ることができれば足りることになる。この論理に基づき、同裁判所は、本件見積りの合理的正確性を否定した原審の租税裁判所メモランダム判決⁽¹⁰⁹⁾に対して、「この見解は、各請求は単体では評価することがきわめて困難であるとの事実に基づいており、……未解決の各請求

(108) *Id.* at 287.

(109) *Milwaukee & Suburban Transportation Co. v. Commissioner*, 18 T.C.M. 1039, 1959 Tax Ct. Memo LEXIS 31, 70-72 (1959).

は全体としては合理的正確性をもった見積りが可能であるという事実を無視している」⁽¹¹⁰⁾と批評している。実際、本件納税者によって算定された見積額は、現実には発生した損害賠償額と比較して、僅か2.9%の過大見積りであった⁽¹¹¹⁾。この事実を踏まえ、同裁判所は、本件納税者により見積りが誠実かつ慎重になされ、恣意的操作の介入の余地がない合理的な見積りであった⁽¹¹²⁾、と評価している。

その後も、多数の労働者に対して負う失業保険金支払債務⁽¹¹³⁾や災害補償金支払債務⁽¹¹⁴⁾、利益分配制度に基づく複数の新聞販売業者に対して負う利益分配債務⁽¹¹⁵⁾などの集団的責任 (group liability) について、控除項目の全体的発生を首肯する裁判例が散見された。これに対して、課税実務においては、控除項目の全体的発生は認められていない。例えば、内国歳入庁は、1976年法令解釈通達 (Rev. Rul. 76-345⁽¹¹⁶⁾) において、上記利益分配債務に係る必要経費の全体的発生を認めた前掲 *Washington Post Co.* 事件連邦請求裁判所判決に従わないことを明言している。同事件の利益分配制度によれば、控除項目の支出対象者たる債権者集団の構成は、彼らの死亡や新聞販売業からの撤退などによって、絶えず変化しうるものであった。このような債権者集団の変動可能性を根拠として、内国歳入庁は、最終的な受給者も支払時期も発生年度において確定していないとして、控除項目の全体的発生を不適法な処理方法と捉えている⁽¹¹⁷⁾。当該理由づけによれば、当該法

(110) *Milwaukee & Suburban Transportation Co.*, 283 F.2d at 287.

(111) *Id.*

(112) *Id.* at 288.

(113) *Lukens Steel Co. v. Commissioner*, 442 F.2d 1131, 1135 (3rd Cir. 1971).

(114) *Crescent Wharf & Warehouse Co. v. Commissioner*, 518 F.2d 772 (9th Cir. 1975). 本件において、第9巡回区連邦控訴裁判所は、各災害補償金支払債務の総計としての見積りが合理的正確性を有しているか否かの審理が事実審である租税裁判所において尽くされていないとして、当該事件を租税裁判所に差し戻した。*Id.* at 775. その差戻審において、見積りの合理的正確性を示す証拠が残されていた課税年度についてのみ、本件全体的見積りの合理的正確性が認められたとされる。Hawekotte, *supra* note 8, at 91.

(115) *Washington Post Co. v. United States*, 405 F.2d 1279, 1283-84 (Ct. Cl. 1969).

(116) Rev. Rul. 76-34, 1976-2 C.B. 134 (1976).

(117) *Id.*

令解釈通達の射程は、債権者集団の構成員が変動せず、個々の債権者が特定されている場合には及ばない、と解される。

6 見積額と確定額との差額の処理方法

全事象基準の下では、所得額または控除額の合理的見積りに基づく発生が認められているため、見積額と確定額との間に開差が生じうる。ここで問題となるのが、見積額と確定額との差額を課税上いかに処理すべきかである⁽¹¹⁸⁾。具体的には、見積額と確定額との間に開差が生じた場合において、見積りがなされた既往の課税年度における課税所得計算を遡って是正する方法（以下、「遡及修正」という）によるべきか、それとも当該差額を所得額または控除額が最終的に確定した課税年度における課税所得計算に反映させる方法（以下、「現年度調整」という）によるべきかが問われることになる。

両処理方法のうち、現行財務省規則は、後者の処理方法に立脚している。すなわち、所得計上年度を規律する内国歳入法典451条に関する財務省規則は、「所得の金額が合理的な見積りに基づき適切に発生され、その正確な金額が爾後に決定される場合、もし存在するのであれば、当該差額は当該決定がなされた課税年度に算入するものとする」（Treas. Reg. § 1.451-1(a)）と定め、現年度調整を採用している。同様に、控除年度を規律する内国歳入法典461条に関する財務省規則もまた、「もし法的責任が合理的正確性をもってなされた計算に基づく金額において適切に算入され、当該法的責任の正確な金額が爾後の課税年度において事後的に決定された場合、もし存在するのであれば、両金額間における差額は、当該爾後の課税年度に算入するものとする」（Treas. Reg. § 1.461-1(a)(3)）と定め、現年度調整を採用している。

現年度調整は、文言に若干の変更はあるものの、全事象基準が財務省規則に組み込まれた1957年から継続して採用されている処理方法であ

(118) See GERTZMAN, *supra* note 40, ¶ 4.03[1][b]; 33A AMERICAN JURISPRUDENCE ¶ 6204 (2nd ed. & Current Through 2014).

る。それゆえ、前掲1957年財務省規則の発遣後における1989年の*Kollsman Instruments Corp.*事件⁽¹¹⁹⁾においても、一般的処理方法として現年度調整が妥当することが確認されている。本事案において工事進行基準 (percentage-of-completion method⁽¹²⁰⁾) を採用する納税者が、固定価格契約における契約額を基に経費額を算定していたところ、契約額の増額が一部認められた1966年中には1967年に最終的に確定することになる契約総額を知ることができなかったため、当初の固定価格に基づき経費額が過少に見積もられた結果として、課税所得額が過大となった。課税所得額の過大な見積り (overestimates) を是正するため1966年に遡って損失控除を求めた納税者に対して、第2巡回区連邦控訴裁判所は、上記の現行財務省規則に言及した上で、正確な契約総額が確定する1967年が適切な損失控除時期である⁽¹²¹⁾、と結論づけている。

もっとも、前掲1957年財務省規則発遣前の裁判例において、現年度調整以外の処理方法の採用が否定されてきたわけではない。所得額の計算が所得発生年度の終結時点に存在する情報のみならず、当該年度終結後に初めて利用可能となる情報にまで依存している場合には、遡及修正による処理も認められてきたとされる⁽¹²²⁾。例えば、見積額と確定額との差額につき遡及修正による処理が認められた実例として、1940年の*Honokaa Sugar Co.*事件⁽¹²³⁾がある。

暦年を課税年度とし、発生主義を採用する本件納税者は、砂糖精製会社との原料糖の販売契約に基づき、到着日前後の短期間における原料糖の平均市場価格 (average market price) の75%に相当する頭金の支払を受け、残額については二度の分割払を受けることとなっていた。本件納税者は、

(119) *Kollsman Instruments Corp. v. Commissioner*, 870 F.2d 89 (2nd Cir. 1989).

(120) 工事進行基準における収入額の見積りに関する問題については、神山直規「工事進行基準による所得の認識における工事収益総額の『見積り』に関する一考察—チャーター・サリバ社対アメリカ内国歳入庁長官の判決を中心として—」税務会計研究 25号 213頁 (2014年) 参照。

(121) *Kollsman Instruments Corp.*, 870 F.2d at 91.

(122) Holland, *supra* note 29, at 170.

(123) *Honokaa Sugar Co. v. Commissioner*, 43 B.T.A. 151 (1940).

1937年12月中に受け取った頭金を1937年度の粗所得に算入するとともに、1938年12月30日以降に正確な金額の確定する残額についても、金額を見積もった上で同年度の粗所得に算入した。もっとも、本件見積額は、1938年に実際に支払われた金額よりも過大であった。当該事実関係の下、本事案においては、1937年度における粗所得の見積額を1938年に確定した正確な販売額に調整することが認められるべきか否かが争点となった。

当該争点につき、本件納税者は、1937年度における不足税額の再決定を通じて、同年度の納税申告の誤謬を遡って修正すべきである旨主張した。これに対して、内国歳入局は、本件納税者が見積額よりも少ない販売代金を受け取ったという事実は1937年度の納税申告を修正すべき根拠とはなりえず、正確な販売金額が確定した1938年度の納税申告において調整すべきである旨主張した。両主張に対して、租税訴願庁 (Broad of Tax Appeals) は、1937年度に販売された原料糖に係る製造費用は同年度における販売収益と対応させられるべきであるとして、同年度に計上された過大な見積額を適切な金額に置き換えるべきである⁽¹²⁴⁾、と結論づけている。

当該理由づけからも明らかなように、租税訴願庁は、会計の基本原理である費用収益対応の原則を根拠として、納税者による遡及修正を認めている⁽¹²⁵⁾。とはいえ、費用収益対応の原則を根拠とする遡及修正の許容については、年次会計原理と費用収益対応の原則との優先関係の観点から疑義が残る。本件のように契約締結段階において対価額の事後的調整を要することが判明していたとしても、各課税年度を完全に独立した計算期間と捉える年次会計原理を重んじる米国連邦所得税⁽¹²⁶⁾において、費用収益対応の原則を根拠として遡及修正を認めることが果たして妥当であるか否かが問

(124) *Id.* at 156-57.

(125) Holland, *supra* note 29, at 171.

(126) Sanford Brooks Co., 282 U.S. at 365. なお、年次会計原理に基づけば、ある課税年度において稼得された所得につき全事象基準が充足されているか否かは、当該課税年度内において知った事実、あるいは当該課税年度末時点において合理的に知りうる事実に基づき判断されるべきであり、当該課税年度の終了後で納税申告前に知った事実や当該課税年度末時点において合理的に知りえない事実は考慮に入れるべきではないとされる。MERTENS, *supra* note 101, § 12A.92.

題となろう。ここで仮に費用収益対応の原則が優先されるとしても、ある課税年度に発生した控除項目と当該課税年度に稼得された「(事後的に確定することになる)適正な額の所得」との対応までも費用収益対応の原則が要請しているか否かについては、検討の余地があろう。

なお、遡及修正の可能性については、すでに前掲*Continental Tie & Lumber Co.*事件連邦最高裁判所判決において言及されている。もっとも、同裁判所は、前掲*Honokaa Sugar Co.*事件租税訴訟判決とは異なり、見積額と確定額との具体的調整方法に関して、「[州際通商委員会による最終的な裁定に基因して]必要とされる[納税者の]租税に関するいかなる調整も、修正申告(amended return⁽¹²⁷⁾)、還付請求または追加的な査定によって達成されうるはずである」⁽¹²⁸⁾と判示し、遡及修正と現年度調整との選択を納税者に認めている⁽¹²⁹⁾。すなわち、修正申告および過納税額の還付請求が既往の課税年度における課税所得計算を遡って是正することを前提とした処理方法であるのに対して、追加的な査定は、正確な金額が確定した課税年度において見積額と確定額との差額を調整する処理方法に位置づけられるのである。

遡及修正と現年度調整との選択可能性については、内国歳入庁により発遣された2003年法令解釈通達(Rev. Rul. 2003-10⁽¹³⁰⁾)においても明示されている。とはいえ、同通達においては、厳密には見積額と確定額との差額

(127) 増額修正申告および減額修正申告を納税者に義務づける規定は内国歳入法典には設けられておらず、修正申告を「すべき(should)」旨を定める財務省規則が存在することとどまる(Treas. Reg. § 1.451-1(a) and 1.461-1(a)(3))。See, e.g., *Kenneth L. Harris, On Requiring the Correction of Error under the Federal Tax Law*, 42 TAX LAW. 515 (1989); Sheldon D. Pollack, *What Obligations Do Taxpayers and Preparers Have to Correct Errors on Returns?*, 72 J. TAX'N 90 (1990); Judson L. Temple, *Rethinking Imposition of a Legal Duty to Correct Material Tax Return Errors*, 29 NEV. L. REV. 223 (1997). 米国の修正申告制度については、田中治「アメリカにおける納税義務の確定手続(1・2)」税法学 476号 14-24頁・477号 1-4頁(1990年)、高木・前掲注(10)「米国連邦確定行政における『査定(assessment)』の意義(1)」12-14頁参照。

(128) *Continental Tie & Lumber Co.*, 286 U.S. at 298-99.

(129) GERTZMAN, *supra* note 40, ¶ 4.03[1][b].

(130) Rev. Rul. 2003-10, 2003-1 C.B. 288 (2003).

の処理方法ではなく、事務処理上の誤謬（clerical error）に基因して過大に計上された所得額の是正方法が問題となっている。同通達の基礎にある事例は、次の通りである⁽¹³¹⁾。発生主義を採用する納税者は、小売業者への製品の販売を業としている。2002年12月、納税者は、データ入力の際の誤謬により売上代金を過大に小売業者に請求していたため、2002年度の納税申告において過大に所得を計上するに至った。2003年1月、小売業者は、請求額の誤謬に気づき、その旨を納税者に伝えた。その後、小売業者から納税者に適正な代金が支払われた。

当該事例に関して、内国歳入庁は、事務処理上の誤謬に基因する売掛金の過剰請求部分につき、当該誤謬の発見年度ではなく、販売年度における粗所得から除外されるべきである旨の判断を示した1931年のGould-Mersereau Co., Inc. 事件租税訴訟判決⁽¹³²⁾を引用しつつ、過大な所得計上によりもたらされる過納税額について還付請求をなすべきことを要請している⁽¹³³⁾。他方で、内国歳入庁は、納税者が継続して請求額を発生所得の合理的見積額と捉えた上で、請求額と確定額との差額を誤謬発見年度の課税所得計算において調整してきた場合には、会計処理方法の変更（現年度調整から遡及修正への変更）に関する同意を財務省長官から得ない限り、現行財務省規則に示されている現年度調整によるべきことを要請している⁽¹³⁴⁾。

内国歳入庁は、遡及修正と現年度調整のいずれの処理方法によるべきかについて、所得計上額の誤謬が所得の発生年度に存在しているか否かを基準に判断しているように思われる。すなわち、所得計上額の誤謬が存在し、爾後の課税年度に当該誤謬が発見された場合、当該誤謬を是正するため、遡及修正による処理が選択されるべきことになる。これに対して、所得計上額の誤謬が存在しないと判断された場合、現年度調整により処理が選択されるべきことになる。ここで特筆すべきは、所得計上年度において所得計上額の誤謬が存在していたとしても、潜在的に誤謬が内在しているおそ

(131) *Id.* Facts, Situation 1.

(132) Gould-Mersereau Co., Inc. v. Commissioner, 21 B.T.A. 1316, 1327 (1931).

(133) Rev. Rul. 2003-10, Law and Analysis, Situation 1.

(134) *Id.*

れのある所得計上を一旦は合理的な見積りとして受容する会計処理の規則性ないし継続性が納税者に定着している場合には、所得計上年度において当該誤謬がそもそも存在していなかったものとして扱われる点である。

Ⅲ 日本法の考察

1 収入額確定要件の法的根拠

財務省規則を根拠として合理的正確性ある所得額の確定が求められている米国法（Ⅱ 1）とは対照的に、わが国においては、収入額の確定を所得の課税適状要件とする旨の明確な規定は存しない。それゆえ、わが国においては、収入額確定要件の法的根拠を明らかにする作業が必要となる。

そもそも租税債務が金銭債務である以上、所得税額ないし法人税額を算定するためには、その算定に不可欠な計算要素である課税標準、さらにその課税標準の算定に不可欠な計算要素である収入ないし収益が、金額を単位として測定され、確定されることを要する。このような租税債務の性質からの帰結として、課税適状要件としての収入額確定要件が導かれる。とはいえ、租税法律主義（課税要件法定主義）の遵守が重んじられるわが国においては、租税債務の性質に着目した根拠論のみでは不十分であり、明文上の根拠による補強が必要となろう。この点につき、収入額確定要件の根拠規定となりうるのが、所得税法および法人税法に配置されている所得金額の計算に関する通則規定である。

このうち所得税法における所得計算の通則規定たる36条1項は、「収入すべき金額」を各種所得に係る収入金額ないし総収入金額（以下、併せて「収入金額」という⁽¹³⁵⁾）に算入すべきことを要請している。この抽象的規

(135) 「収入金額」と「総収入金額」という文言は、明文上明確に使分けられている。「総収入金額」という文言は、収益形態が複雑で、本来的収入のほかに副収入または付随収入を伴うと考えられる所得について用いられる。岩尾一編『所得税法〔Ⅰ〕』（日本評論新社、1953年）211-212頁、杉村章三郎ほか『所得税法〔税法学体系Ⅰ〕』（大蔵出版、1953年）86頁、岩崎政明ほか編『税法用語辞典（8訂版）』（大蔵財務協会、2011年）526頁など参照。

定の解釈として、学説および判例は、「収入すべき権利の確定した金額」と言葉を補って、収入に対する権利の確定した時点の属する課税年度（暦年）に所得を計上すべきことを要請する規定と捉えている⁽¹³⁶⁾。しかし、同規定は、所得の帰属年度を規律する規定としての側面を一面では有しつつも、本来は所得計算に投入すべき所得の「金額」について定めた規定である。

すなわち、納税者が最終的に金銭の形態で収入する場合、収入金額に算入することが求められるのは「収入すべき金額」（同条1項）である。これに対して、納税者が金銭以外の物または権利その他経済的な利益の形態で収入する場合、収入金額に算入することが求められるのは、当該物または権利その他経済的利益の「価額」（同条1項括弧書）である。これらの「価額」は、当該物もしくは権利の取得時または当該経済的利益の享受時における時価により測定される（同条2項）。とりわけ後者の規定に如実に表れているように、ここで問題とされているのは、収入金額に算入すべき「金額」そのものであるといえる⁽¹³⁷⁾。収入すべき「金額」と定められている以上、ある収入が課税適状であるといえるには、少なくとも収入額が測定可能であることを要する⁽¹³⁸⁾。金銭以外の物または権利その他経済的な利益で収入する場合についても、それらの「価額」が時価により測定可能であることを要しよう。

これと同様の解釈が、法人税法における所得計算の通則規定たる22条に

(136) 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013年）100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162頁（1987年）、最決昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。

(137) 裁判例においても、これと同様の解釈を展開するものがある。例えば、現物商品先物取引に係る売買差益金の帰属年度が争点となった事案において、千葉地裁平成17年12月2日判決（税資255号順号10216）は、「〔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すべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、……現実に収入のあった金額ではなく、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こと（いわゆる権利確定主義）としている」との法解釈を示した上で、差引損益金額が確定する反対売買の成立時点に所得を計上すべき旨判示している。

(138) 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学叢論158巻5-6号203頁（2006年）

についても基本的には妥当しよう。すなわち、益金の額に算入すべき金額を「収益の額」（法税22条2項）と定める以上、ある収益が課税適状であるというするには、その金額が測定可能でなければならないといえる。なお、法人税法上の収益の額は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算される（法税22条4項）。それゆえ、収益の課税適状時点も、公正処理基準を参照して判定されることになる。そのため、法人税法において収入額確定要件が求められているか否かについては、公正処理基準の中核を担う企業会計上の取扱いを確認する必要がある。

企業会計上、収益の額は、実現主義の原則（企業会計原則第2・3・B）に基づき、財貨やサービスを取引の相手方に提供し、その対価として現金や売掛金などの貨幣性資産を取得した時点で認識されることになる。当該時点における収益計上が求められるのは、当該時点において取引価格が確定し、確実かつ客観的な収益の計上が可能になるためである⁽¹³⁹⁾。ここで問題となるのが、対価額が未確定な場合についても収益の実現が認められるか否かである。この点に関する一般的な解説によれば、対価額の正確な見積りが可能であれば、収益の実現は認められる⁽¹⁴⁰⁾、と解されている。当該解釈によれば、法人税法においても、収入額確定の程度こそ議論の余地があるものの、収入額の確定が求められているといえよう。

2 収入額確定要件の功罪

米国法においては、合理的正確性要件がいかなる存在意義を有し、またいかなる弊害をもたらすかについての議論は、管見の許す限りでは見受けられなかった。これに対して、わが国の学説および裁判例においては、収入額確定要件の充足を求めることの功罪について、重要な指摘がなされている。

一方で、収入額確定要件は、所得課税において採用されている申告納税

(139) 桜井久勝『財務会計講義（第15版）』（中央経済社、2014年）120頁。

(140) 公認会計士協会「わが国の収益認識に関する研究報告（中間報告）—IAS第18号「収益」に照らした考察—〔会計制度委員会研究報告第13号〕」（平成21年12月8日改正）31頁（2009年）。

制度（税通16条，所税120条，法税74条）との関係から正当化されうる。客観的に正しい税額を発見する決定的地位を納税者に第一次的に付与している申告納税制度⁽¹⁴¹⁾の下では，収入額が確定しておらず，その見積りが著しく困難であるにもかかわらず，納税者による申告に基づく納税を強いることは酷であり，また課税庁に収入額の認定を委ねることも相当でない⁽¹⁴²⁾。それゆえ，収入額確定要件は，申告納税制度との関係においては，納税者または税務代理人による適正な法令遵守（正確な税額の申告）を担保する機能を果たしうる。

さらに，収入額確定要件は，所得税法において採用されている所得分類との関係からも正当化されうる。例えば，職務発明に対する「相当の対価」（平成16年改正前の特許法35条3項）をめぐる訴訟を通じて発明者が受け取った和解金の譲渡所得該当性が争われた事案において，大阪高裁は，「権利移転の機会に実現した所得が譲渡所得に該当し，移転時に確定していなかった『相当の対価』は譲渡所得に該当するということではできないというべきである」⁽¹⁴³⁾との要件論を展開している。当該要件論の背景について，ある論者は，「権利の確定時点において資産の客観的交換価値を把握できることを前提としないと，納税者間の取決め次第で，資産の増加益とは関係のない所得を恣意的に譲渡所得に変更する事態を惹起するとの危惧があるのかもしれない」⁽¹⁴⁴⁾と分析している。当該分析によれば，収入額確定要件は，納税者による所得分類の恣意的操作を防止する機能を果たしうる。

他方，所得の課税適状要件として収入額の完全な確定を求めることにより，課税の公平性が阻害されることが懸念される。すなわち，相手方への

(141) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号17頁（1994年）。

(142) 東京高判昭和26年3月31日刑資93号222頁，大分地判平成21年7月6日先物取引裁判例集57号24頁。また，債権額をめぐる紛争が生じている場合について，納税者が申告すべき所得金額を正確に認識できない中で見込みによる申告を納税者に強制することを問題視する見解として，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47-48頁（1996年）参照。

(143) 大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁。

(144) 神山弘行「判批」ジュリスト1469号123頁（2014年）。

契約上の目的物の引渡しなど、権利の確定や実現を基礎づける経済的事実が発生しているにもかかわらず、その対価額が確定していないという一理から、所得計上時期の繰延べを通じた課税繰延べを認めることは、課税の公平性の観点から妥当でないと評価される⁽¹⁴⁵⁾。なぜなら、課税繰延べを受けた納税者は、貨幣の時間的価値（time value of money）との関係において、権利の確定時ないし実現時の属する課税年度に課税を受ける納税者に比して、支払が繰り延べられた税額の投資により得られる利子相当額の利益を享受することになるためである⁽¹⁴⁶⁾。また、超過累進税率や課税最低限を採用する所得税法の下では、ある年度の所得稼得状況などとの関係から、どの課税年度に所得を計上するかによって税負担額が大きく左右されることになる⁽¹⁴⁷⁾。それゆえ、収入額確定要件は、対価額の事後的確定を契約条件とする取引を通じた所得計上年度の恣意的操作を誘引する機能を果たしている⁽¹⁴⁸⁾。

3 収入額確定要件と課税適状時点判定基準との関係性

米国法における合理的正確性要件は、財務省規則の規定振り（Ⅱ 1）から容易に把握しうるように、権利確定要件と並列的に充足することが求められる要件である。これに対して、所得の課税適状時点判定基準（権利確定主義ないし実現主義）と収入額確定要件との法的関係性が明確化されていないわが国においては、両者の法的関係性が解釈論上問題となりうる。具体的には、課税適状時点判定基準のうち、特に所得税法において妥当するとされる権利確定主義の解釈適用において、「権利の確定」が認められるために収入額の確定までが必要とされるか否かが問題となる。

(145) 池田誠「収益認識に関する一考察—法人税基本通達に与える影響—」税大論叢 70号 226頁（2011年）。

(146) 中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』（有斐閣、1998年）15頁以下、増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014年）105-106頁。

(147) 増井・同前 106-107頁。

(148) もちろん現実の取引においては、相手方が存在するから、対価額を合意により意図的に定めないことや、対価額の最終的な確定時期を恣意的に操作することが容易であるとは限らない。山名隆男「未必的所得に対する課税問題」税研 56号 42頁（1994年）。

一方で、「権利確定」概念に収入額の確定が包摂されていないとの解釈に立脚する論者は、対価額が全く確定していない場合であっても権利の確定を認め⁽¹⁴⁹⁾、推定額による所得計上の強制を説く⁽¹⁵⁰⁾。すなわち、これらの論者は、収入額確定要件の存在自体を否定していると思われる。もっとも、権利確定主義と切り離された次元において収入額の確定を考慮する理論的余地は、未だ残されている⁽¹⁵¹⁾。ここで注目されるのが、所得がどの時点で実現したかという課税適状時点の問題と、その実現した所得をどの課税年度に帰属させるべきかという年度帰属の問題とを峻別して考察すべきことを提唱する近時の議論⁽¹⁵²⁾である。当該議論に従えば、権利の確定により所得の課税適状を認めつつも、収入額が未確定な場合には、当該課税適状時点の属する課税年度への所得の帰属は否定されることになる。すなわち、収入額確定要件は、所得の課税適状時点を決する要件ではなく、所得の年度帰属を決する要件として位置づけられることになる。

これに対して、少数の論者および裁判所は、「権利確定」概念に収入額の確定が包摂されているとの解釈に立脚する⁽¹⁵³⁾。もっとも、論者によって、権利確定主義における権利確定要件と収入額確定要件との法的関係性に関

(149) 吉良実「違法所得と権利確定主義」税法学 200 号 137 頁 (1967 年)、中川一郎編『税法体系 (全訂増補)』(ぎょうせい, 1977 年) 308 頁 [波多野弘]、吉良実『所得課税法の論点』(中央経済社, 1982 年) 279 頁。

(150) 黒澤清=湊良之助『企業会計と法人税一調整実務から損益計算まで一』(日本税経研究会, 1955 年) 121-122 頁。

(151) 例えば、山田二郎『増補税務訴訟の理論と実際』(財経詳報社, 1976 年) 208 頁は、「権利の確定」ではなく「経済的成果の発生」に着目して所得の課税適状時点を判断すべきであると論じた上で、「経済的成果が生じたということは、権利が発生することや権利の金額が確定すること(金銭債権の債権金額がいくらか明らかになること)と同義でもない。納税義務は金銭債務で債務金額が定まることが必要であり、したがって、その計算根拠の課税標準たる所得ないし収入額のコличествоもいくらか定まることが不可欠なことはいうまでもないが、金額が定まることを経済的成果が生じたものとはいえないであろう」と指摘する。

(152) 田中治「過年度分の遡及的支給と年度帰属」税務事例研究 113 号 29 頁 (2010 年)、岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号 95-102 頁 (2010 年)。

(153) 釧路地判平成 13 年 12 月 18 日訟月 49 巻 4 号 1334 頁、東京高判平成 16 年 2 月 19 日訟月 51 巻 10 号 2704 頁、東京地判平成 20 年 1 月 31 日税資 258 号順号 10880。

して、理解の相違がある。ある論者は、収入額の終局的な確定を要求していないものの、契約に定められた対価額の決定方法に基づき収入額を合理的に算定しうる場合に限り、権利の確定を認めるべきとして⁽¹⁵⁴⁾、権利確定要件と並列する独立した要件として収入額確定要件を位置づける。これに対して、他の論者は、権利確定要件の充足を認めるための前提要件（請求権の行使を可能ならしめるために必要な条件）として収入額確定要件を位置づけているように推察される⁽¹⁵⁵⁾。このうち後者の位置づけの妥当性については、さらなる検証が必要である。なぜならば、権利確定主義が法律上（主に私法上）の「権利の確定」を問題としているところ⁽¹⁵⁶⁾、収入額確定要件が権利確定要件の前提要件として存在するといえるには、対価請求権の行使可能性が対価額確定の有無により決せられることを要するためである。そこで、以下においては、対価額確定の要否がしばしば問題となる売買契約、請負契約および委任契約に焦点を絞って、私法上の議論を概観する⁽¹⁵⁷⁾。

契約自由（内容決定の自由）の原則の下で、売買契約において代金額をいかに定めるかは、当事者の自由に委ねられている⁽¹⁵⁸⁾。とはいえ、その私法上の効力が、当然に認められるわけではない⁽¹⁵⁹⁾。例えば、売買契約（民

(154) 梁・前掲注(5)29頁、渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題（司法研究報告書第19輯第1号）』（法曹会，1967年）70頁、廣瀬正『税法研究—税法の論理と納税者の納得—』（財経詳報社，1985年）82頁。

(155) 松沢智編『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社，1993年）58頁〔松沢智〕、岡子善信「判批」速報判例解説（法学セミナー増刊）12号212頁（2013年）。

(156) 岡村忠生ほか『ベーシック税法（第7版）』（有斐閣，2013年）88頁〔岡村忠生〕。

(157) 対価額確定の要否に関する以下の論述については、野澤正充「有償契約における代金額の決定（1）」立教法学50号197頁以下（1998年）、同「売買契約に基づく目的物引渡請求権と代金額の確定—売買契約の成立をめぐる要件事実論と民法学の対話」大塚直ほか編『要件事実論と民法学の対話』（商事法務，2005年）279頁以下、同「債権譲渡の要件事実としての『代金額』」立教法務研究4号27頁以下（2011年）に大幅に依拠した。

(158) 大村敦志『典型契約と性質決定—契約法研究Ⅱ』（有斐閣，1999年）73頁、小野秀誠「代金額の決定と司法的コントロール—規制緩和と私法—」好美清光先生古稀記念『現代契約法の展開』（経済法令研究会，2000年）111頁。

(159) 柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法（14）』（有斐閣，1993年）149頁〔柚木馨＝高木多喜男〕。

法555条)については、代金額の完全な確定こそ求められていないもの⁽¹⁶⁰⁾、少なくとも代金額の決定方法が契約で定められている必要がある⁽¹⁶¹⁾、と解されている。したがって、代金額の決定方法すら定められていない場合には、売買契約の効力は認められないことになる。なぜなら、このような場合、爾後に一方当事者がその力関係を背景として相手方に不当な要求をするおそれがあるためである⁽¹⁶²⁾。もっとも、論者の中には、代金額に関する定めがない場合でも、契約を成立させようとする当事者の意思が明白な場合には、目的物の適正な市場価格や相当な代金をもって売買する意思があるものと推定すべきである⁽¹⁶³⁾、と論じる者も存する。このような緩やかな意思解釈を採用する同論者も、爾後の協議により代金額を決定する旨の売買契約については、後日の決定に持ち越された代金額を決定する権限が裁判所に存在しないことを理由として⁽¹⁶⁴⁾、その私法上の効力を認めていない⁽¹⁶⁵⁾。

これに対して、請負契約および委任契約における報酬額確定の要否は、

(160) 鳩山秀夫『日本債権法各論(上)』(岩波書店, 1924年)285頁, 法典調査会『民法議事速記録10』(法務図書館, 1981年)9頁〔梅謙次郎発言部分〕。

(161) 来栖三郎『契約法』(有斐閣, 1974年)145頁, 星野英一『民法概論Ⅳ(契約)』(良書普及会, 1976年)141頁, 法典調査会・同前9頁, 16頁〔梅発言部分〕, 梅謙次郎『民法要義卷之三債権編(復刻版)』(有斐閣, 1984年)476頁, 北川善太郎『債権各論(民法講要Ⅳ)[第3版]』(有斐閣, 2003年)42頁, 柚木=高木・前掲注(159)150頁〔柚木=高木〕, 平野裕之『契約法(第3版)』(信山社, 2007年)389頁。

(162) G. Boissonade, *Projet de code civil pour l' Empire du Japon accompagné d' un commentaire*, t. III, Kokubunsha, 1891, n° 166, p.211.

(163) 末弘厳太郎『債権各論』(有斐閣, 1920年)359頁, 一宮なほみ「売買契約の成否」塩崎勤編『不動産訴訟法〔裁判実務大系第11巻〕』(青林書院, 1987年)357頁以下。このような推認の根拠として、石川義夫「売買契約にもついでに目的物の引渡請求権を主張する者は代金額の主張をしなければならないか?」司法論集1973-II号16-17頁(1973年)は、裁判所が鑑定その他の方法により適正な市場価格(時価)を確定することができることから、適正な市場価格による売買契約の成立を認めても差し支えない旨論じている。さらに一歩進めて、我妻榮『債権各論中巻1(民法講義Ⅴ₂)』(岩波書店, 1957年)254頁は、契約を成立させようとする当事者の意思が明白であるか否かを問わず、一般に時価によるものと推認してよいとされる。

(164) 石川・同前17頁。

(165) 末弘・前掲注(163)359頁。

より緩やかに解されている。請負契約（民法632条）については、後日の報酬額確定を予定して契約締結時には概算額を定めておく概算請負⁽¹⁶⁶⁾による場合であっても、その成立が有効に認められる⁽¹⁶⁷⁾。さらに、契約において報酬額の定めが何ら存在しない場合についても、請負契約の成立は妨げられない⁽¹⁶⁸⁾、と解されている。この場合、取引慣行や取引の実態などを踏まえた上で、相当な報酬額が算定されることになる⁽¹⁶⁹⁾。なお、委任契約においては、そもそも報酬額の支払を約さずとも契約は有効に成立するから（民法643条、648条1項）、契約締結段階において特約で報酬額を明確に定めておくことまでは求められない⁽¹⁷⁰⁾、と解されている。特に受任者が事業者である場合、当然に相当な報酬を請求することが可能であるから（商法512条）、一定の報酬額を約定せずとも、委任契約の成立は妨げられない⁽¹⁷¹⁾、と解されている。

以上のように、対価額が確定していなくても、その決定方法が定められているなど、一定の場合については、対価請求権の行使が認められている。したがって、以上のような私法上の議論を前提とする限りにおいて、収入額確定要件を権利確定要件の前提要件として位置づけることはできない。契約形態ごとに対価額確定の要否が異なる場合、同一の所得区分に分類される同額の所得を稼得しているにもかかわらず、契約形態を異にする納税者間で所得の課税適状時点に差異が生じることになれば、課税の公平性の観点から、私法上の議論を前提として課税適状時点を判断することの妥当性が厳しく問われることになろう。

(166) 我妻榮『債権各論中巻2（民法講義V₃）』（岩波書店、1962年）602-603頁、来栖・前掲注(161)483頁、星野・前掲注(161)267-268頁、幾代通=広中俊雄編『新版注釈民法(16)』（有斐閣、1989年）129-130頁〔広中俊雄〕、平野・前掲注(161)595頁など参照。

(167) 星野・同前268頁、平野・同前。

(168) 我妻・前掲注(166)602-603頁、幾代=広中・前掲注(166)130頁〔広中〕。

(169) 同前。

(170) 我妻・前掲注(166)668頁、北川・前掲注(161)91頁。

(171) 平野・前掲注(161)625頁。

4 収入額確定の程度と範囲

所得税法および法人税法における所得計算に係る通則規定の解釈から収入額確定要件が導き出されうるものの（Ⅲ 1）、収入額の確定がどの程度求められているかについては条文上明らかでない。この点につき、学説においては、収入額の完全な確定までは要しない、と一般に解されている（Ⅲ 3）。収入額の完全な確定を求めた場合、納税者による収入額確定要件の意図的な回避を助長し、課税の公平性が損なわれかねない（Ⅲ 2）。それゆえ、合理的見積りに基づく所得計上を許容することは、以上のような弊害を取り除くことができると同時に、適正な納税申告の担保および恣意的な所得分類の防止（Ⅲ 2）を一定程度実現しうる点からも、基本的には妥当であると解される⁽¹⁷²⁾。

ここで問題となるのが、何をもちて合理的な見積りと捉えるかである。この点について、学説および裁判例は、客観的に適正な時価による債権額（収入額）の算定を合理的な見積りと捉える⁽¹⁷³⁾。当該理解は、見積結果の合理性に比して、見積方法の合理性を重視するものであるといえる。それでは、見積りの合理性は、見積方法の合理性と見積結果の合理性のいずれに照らして判断されるべきであろうか。見積方法の合理性を重視した場合、見積額が確定額と著しく乖離していたとしても、見積方法が合理的である限り収入額確定要件の充足が認められるなど、不合理な結果がもたらされうることは、米国法の考察からも明らかである（Ⅱ 4）。そこで、米国法

(172) もっとも、合理的見積りに基づく所得計上を許容した場合、「隠れた債権放棄」が生じうる。東京地裁平成 26 年 1 月 24 日判決（裁判所ウェブサイト）においては、期初に設定された取引価格が暫定的であることを前提として、取引価格が最終的に確定される期末時点になされた売上値引および価格変更による売上の減額を通じた債権放棄が寄附金（法税 37 条）に該当するか否かが争われている。このような債権放棄が関連者間において意図的になされ、かつ暫定価格による所得計上と取引価格の確定時における売上の減額が課税年度を跨いで行われた場合において、合理的見積りに基づく所得計上が認められていることが、隠れた債権放棄の寄附金該当性を否定する根拠とされうる。

(173) 中川一郎「租税判例追録(1)」税法学 107 号 35 頁 (1959 年)、無署名「債権額未確定な確定債権に対する課税上の価格算定方法」税法学 108 号 28 頁 (1959 年)〔中川一郎発言部分〕、京都地裁昭和 34 年 5 月 13 日行集 10 巻 5 号 919 頁。

においては、見積結果の合理性を重視した判定方法の採用が説かれている（Ⅱ4）。

しかし、現実問題として、見積額と確定額との比較により見積結果の合理性を検証した上で収入額確定要件の充足を判断することは、申告時点において確定額を予見できない納税者にとっては不可能である。このような判断が可能であるのは、納税者や課税庁により提出された見積額および確定額を示す全資料に基づいて事実認定および法解釈を行いうる裁判所のみである。さらには、見積結果の合理性を重視して収入額確定要件の充足を後知恵的に判断することは、見積額と確定額との差額を収入額の確定年度における課税所得計算に反映させるべきであるとの現年度調整の発想（Ⅲ5）と論理的に整合しないおそれがある。したがって、申告義務を負う納税者の立場を尊重すれば、見積方法の合理性を重視した判断手法がより妥当である⁽¹⁷⁴⁾、と解される。

また、見積りの合理性は、見積りすべき時期についても問われる。学説は、権利の確定時点ないし実現時点を合理的な見積時期と捉えている⁽¹⁷⁵⁾。特に、法人の課税所得計算において依拠される企業会計においては、いつ記帳するかが重要であるから、記帳が求められる収益の実現時点に収益の見積りがなされることになろう⁽¹⁷⁶⁾。確定決算主義（法税74条1項）を採用する法人税法においては、収益実現時点における企業会計上の見積額が、確定申告上の益金の額に算入されることになろう。もっとも、納税者が収益実現時点の属する事業年度の終了直前に適正な見積りを可能とする追加的な資料を入手した場合においてもなお、収益の実現時点における見積額に拘束されるべきであろうか。このような状況を踏まえた場合、権利確定時点ないし実現時点における見積りを求めつつも、会計帳簿の閉鎖日であ

(174) 同旨として、黒澤=湊・前掲注(150)122頁。なお、渡辺淑夫編『所得税・源泉税 通達の疑問点』（ぎょうせい、1995年）476頁は、適正な見積方法の例として、仕入価格に一定の利益率を乗じて販売価格を算出する方法や、同業者の販売価格を参考にする方法など、利益操作と評価されないような合理的な見積方法を挙げる。

(175) 黒澤=湊・同前。

(176) 中村忠『新稿現代会計学（9訂版）』（白桃書房、2005年）44頁。

る課税年度終結時点までであれば当該見積りの訂正を認めることは、適正な期間損益計算という観点から正当化されよう⁽¹⁷⁷⁾。

他方、収入額確定の範囲も問題となりうる。具体的には、対価額の一部につき金額が確定している場合において、当該確定部分について収入額確定要件の部分的充足を認め、未確定部分については金額が確定してゆくとともに段階的な所得計上を認めるべきか否かが問題となる。この点について、米国法においては、所得の段階的発生が判例法上認められている（II 5(1)）。わが国の学説および裁判例においても同様に、収入額確定要件の部分的充足を認め、対価額が確定するごとに所得を段階的に計上することを首肯する見解が見受けられる⁽¹⁷⁸⁾。

しかしながら、例えば譲渡所得について段階的計上が認められた場合、課税上の問題が生じる。すなわち、譲渡所得について複数の課税年度に跨って段階的な所得計上が認められた場合において、取得費、譲渡費用および特別控除額の控除（所税33条3項）が各年度の所得計算において重複して行われれば、同一の所得について多重控除を認めることになり、対価額が当初から確定していた納税者との間において課税上の不公平が生じる。この問題は、基礎控除（所税86条）、配偶者控除（同83条）、扶養控除（同

(177) 無署名・前掲注(173)28頁〔中川発言部分〕、札幌高判平成19年11月21日税資257号順号10829。したがって、会計帳簿の閉鎖後に到来する決算書作成時点や確定申告書作成時点まで見積りの訂正を認めることは妥当でないとして解される。これに対して、課税実務においては、確定決算主義を前提として、決算書作成時点までであれば、見積りの是正を認めても差し支えない旨の指摘がなされている。渡辺淑夫＝山本清次編『法人税基本通達の疑問点（5訂版）』（ぎょうせい、2012年）43-44頁。なお、確定申告書作成時点における見積りの訂正は、決算書に記載された見積額と申告書に記載された見積額とが一致しない場合、確定決算主義に反する結果となる。

(178) 岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢170巻4=5=6号215頁（2012年）は、「日本の譲渡所得課税においても、譲渡時点で対価の総額が確定せず、資産時価が評価できないのであれば、移転以後の各年度において、権利が確定した部分の対価を総収入金額としてゆくことになろう」と論じる。また、各月20日の経過ごとに発注者の査定を経て、過去1か月分の役務に対する代金が確定する請負契約について、東京地判昭和63年4月26日訟月35巻1号146頁は、「このような代金は、企業及び税務会計上、その各確定時点すなわち毎月20日の経過で、それが属する事業年度の収益に順次計上するべきものと解釈するのが相当である」と判示している。

84条)などの課税最低限との関係においても妥当する。その対処法として、各年度にそれぞれ計上された所得額が対価総額に占める割合に応じて、取得費、譲渡費用および特別控除額並びに所得控除額を比例配分する方法が想定される。しかし、そのような比例配分を認める規定は、現行所得税法には存在しない⁽¹⁷⁹⁾。

また一般論として、段階的な所得計上を認めることは、超過累進税率の効果を弱めることに繋がる。そもそも所得税法においては、長期譲渡所得および一時所得に対する2分の1課税(所税22条2項2号)や、山林所得に係る5分5乗方式(所税89条1項)に代表されるように、超過累進税率の適用により生じる過重な税負担を和らげるための各種措置が制度内にすでに組み込まれている。このような制度の下で所得の段階的計上が認められれば、超過累進税率の効果が二重に緩和されることになる。以上の議論を踏まえれば、収入額確定要件の部分的充足を認めるべきかについては、極めて慎重な議論が求められよう。

5 見積額と確定額との差額の処理方法

収入額の合理的見積りに基づく所得計上が行われ、結果として見積額と最終的な確定額との間に開差が生じた場合、両者の差額を課税しうかに処理すべきかが問題となる。米国法においては、財務省規則に基づき、見積額と確定額との差額を収入額が最終的に確定した課税年度に反映させる処理方法(現年度調整)が採用されている。わが国の学説においても、現年度調整が妥当な処理方法と捉えられている⁽¹⁸⁰⁾。なお、課税実務においても、棚卸資産の販売契約や請負契約について、現年度調整による処理方法が採用されている(所基通36・37共-1, 法基通2-1-4, 同2-1-7)⁽¹⁸¹⁾。

(179) 大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁。

(180) 無署名・前掲注(173)29頁〔中川および藤原発言部分〕。

(181) なお、申告所得税関係の個別通達においては、鉱業法に基づく鉱害賠償金に対する課税に関して、原則として遡及修正による処理方法に依拠すべきであるが、受給見積額と確定受給額との差額が少額の場合には現年度調整による処理も認める取扱いがある。国税庁長官「鉱業法に基づく鉱害賠償金に対する課税について」(昭和34年2月2日直所4-5(例規), 改正平成18年1月12日課個5-1)。

所得課税における課税所得計算は、人為的に区切られた一定期間（暦年ないし事業年度）ごとに行われる（所税36条1項，法税5条，税通15条2項）。このような所得課税制度の基本構造の下では，ある課税年度における課税所得計算は，当該課税年度内に生じた事象ないし取得しうる情報のみを考慮して行われることになる。それゆえ，当該課税年度終結後に生じた事象ないし取得した情報は，翌課税年度における課税所得計算に反映させるべきこととなる。このような単年度課税の原則が，見積額と確定額との差額の処理方法として現年度調整が支持される理論的根拠の一つとなる⁽¹⁸²⁾。もっとも，現年度調整による処理を貫徹した場合，課税上の問題が生じ，または納税者に不利益がもたらされるおそれがある。

一方で，見積額が確定額を下回った場合，現年度調整の下では，当該差額を収入額の確定年度において追加的に計上することになる⁽¹⁸³⁾。しかしながら，譲渡所得に係る見積額と確定額との差額を追加的に計上した場合，所得の段階的計上を認めた場合（Ⅲ4）と同じく，取得費，譲渡費用および特別控除額並びに所得控除額の多重控除を認めることになり，結果として納税者間における課税の公平性を阻害しかねない。さらに，現年度調整を認めることにより，超過累進税率の効果が大きく弱められかねない。

他方で，見積額が確定額を上回った場合，現年度調整の下では，収入額の確定年度に当該超過額に相当する額の損失を計上し，同年度の収入ないし収益と相殺することにより，既往の課税年度において当該超過額に課された税額を間接的に取り戻すことになろう。このような処理方法は，収入額確定年度において当該超過額を相殺するに足る収入ないし収益が納税者によって稼働されていない場合，納税者に過納税額部分の経済的不利益をもたらすことになる⁽¹⁸⁴⁾。そもそも，同処理方法は，前期損益修正損の計上が認められている法人税法には妥当しえても⁽¹⁸⁵⁾，所得税法には妥当しえな

(182) 札幌地判平成19年5月14日税資257号順号10710。

(183) 法人税法上の取扱いとして，渡辺＝山本・前掲注(177)43頁および55頁は，当該差額を前期損益修正益として計上することを基本としつつ，売上勘定に加算することも差し支えない旨論じる。

いように思われる。なぜなら、過大な見積りを理由とする収入額の減少は、資産損失の発生事由（所税51条2項，所税令141条）には該当しないためである⁽¹⁸⁶⁾。また、収入額確定年度の収入金額を算出する段階において、当該超過額を直接差し引くことを認める制定法上の根拠も存在しない⁽¹⁸⁷⁾。

以上のような現年度調整の問題点を考慮した場合、修正申告（税通19条）や更正の請求（同23条）を通じて見積年度の課税所得計算（真実の課税要件事実と反する課税所得計算）を直接に是正する方法（遡及修正）が採用されるべきであろう⁽¹⁸⁸⁾。一方で、見積額が確定額を下回った場合、納付すべき税額の不足のみが修正申告の要件（同19条1項1号）であるため、過少な見積りは広く修正申告により是正されうる。他方で、見積額が確定額を上回る場合、過大な見積りが更正の請求の要件に該当するか否かによって、遡及修正の可否が左右されることになる。更正の請求は、「法律の規定に従っていなかったこと」または「計算の誤り」により、納付すべき税額が過大となったときに認められる（同23条1項1号）。したがって、更正の請求の可否は、当該見積りが「計算の誤り」に該当するか否かにより判断されることになる。

(184) この問題を克服するための手法として、後発的事由に基因して経済的成果が失われた場合における課税関係の調整方法が参考となる。既往の課税年度における課税所得計算に投入された経済的成果が後発的事由に基因して失われた場合、所得稼得行為の継続性の認められる事業所得者等および法人などについては、損失控除による現年度調整が求められ（所税51条2項，所税令141条3号，法基通2-2-16）、それ以外の単発的所得については、更正の請求を通じた遡及修正が認められている（所税152条，所税令274条）。もっとも、制定法上の根拠が存在しないにもかかわらず、見積額と確定額との差額の処理方法として、所得稼得行為の継続性を基準とした現年度調整と遡及修正の使い分けを認めることは妥当でない。

(185) 渡辺＝山本・前掲注(177)43頁および55頁は、当該超過額を前期損益修正損として計上することを基本としつつ、売上勘定を減算することも差し支えない旨論じる。

(186) 譲渡所得など特定の所得区分については、そもそも資産損失の必要経費算入や必要経費控除が認められていない。

(187) ここでの議論は、収入金額の算定段階における差引計算の余地を認める議論（岡村・前掲注(138)192-197頁）とは一線を画する。

(188) 渡辺淑夫「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」経理知識67号39頁（1988年）は、法人税法上の収益の見積計算が結果として不合理なものであった場合について、既往の課税年度における課税所得計算を遡及修正により是正すべき旨論じる。

ここで問題となるのが、「計算の誤り」という文言が意味するところである⁽¹⁸⁹⁾。ここにいう「計算の誤り」が計算方法の誤りを問題にしていると解した場合、結果として過大な見積りであっても、見積方法に誤りさえなければ、更正の請求は認められない。これに対して、「計算の誤り」が計算結果の誤りを問題にしていると解した場合、過大な見積りとなっている限り、更正の請求が広く認められることになる。「計算の誤り」と並列的に掲げられている「法律の規定に従っていなかったこと」が計算方法の誤りを問題としていることから、「計算の誤り」もまた基本的には計算方法の誤りを問題としている、と解される。計算結果の誤りは納付すべき税額が過大であることとほぼ同義であることから、計算結果の誤りは「計算の誤り」には該当しないといえよう。

このような解釈を前提として、過大な見積りがなされた場合に、見積方法に誤りがあるといえるか否かが問題となる。そもそも見積りが不確実性を帯びた暫定的な計算である以上、見積方法の適正さを完全に肯定することはできない。とはいえ、見積方法が当時の現況からみて適正な資料に基づく合理的なものである場合、たとえ見積額が過大であったとしても、当該見積りが「計算の誤り」に該当しないとして、更正の請求が認められないおそれがある。そうなれば、特に所得税について、合理的見積りを行った納税者は、現年度調整による救済も遡及修正による救済も受けることができないことになる。このような問題を解消するためには、見積結果の誤りをもたらす見積方法が広く「計算の誤り」に該当するとの解釈を採用するより他ない。このような解釈が認められなければ、当該納税者が救済される余地は現行法上残されていない。このような場合には、更正の請求の適用対象を拡大する法改正を通じた立法解決や過納税額に係る還付請求権の発生可能性⁽¹⁹⁰⁾が検討されることになるだろう。

(189) 「計算の誤り」の意義をめぐる議論に関しては、山崎弘道「更正の請求の要件—計算誤りの認定について」税法学 563 号 373 頁 (2010 年) に詳しい。

(190) 最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁。

IV 結語

以上、米国の考察から得られた着想を基礎として、収入額確定要件をめぐる法的諸問題について考察を試みた。本稿の締め括りとして、冒頭に提示した収入額確定要件をめぐる諸論点に関する日本法の議論を概括的に整理しておくことにする。

収入額確定要件は、租税債務の金銭債務としての性質および所得課税法における所得計算に関する通則規定（所税36条1項、法税22条2項）を根拠として導かれ、権利確定要件とは独立した課税適状時点判定基準ないしは年度帰属判定基準として位置づけられる。同要件は、納税者による申告納税義務の適正な履行を促進し、所得分類の恣意的操作を防止する機能を果たしうる。しかし同時に、収入額の確定を厳格に求めた場合、所得計上年度の操作を助長し、納税者間における課税の公平性を阻害するおそれがある。収入額確定要件の存在意義を一定程度維持しつつ、課税の公平性を実現するためには、見積方法の合理性を基準とした合理的見積りによる所得計上を認めるべきであろう。なお、所得の部分的計上および段階的計上並びに現年度調整による見積額と確定額との差額の処理は、各種控除額の比例配分が認められていない現行法の下では、同一の所得について多重控除を認めることになり、さらには超過累進税率の効果を弱めることになる。そこで、対価額全体の合理的見積りによる所得計上を求めつつ、見積額と確定額との差額については遡及修正による処理を採用すべきであろう。

本研究は、所得の課税適状時点判定基準をめぐる研究であると同時に、所得の課税適状時点判定基準に内在する将来予測の不確実性に基因して生じうる課税所得計算の是正に関する研究としても位置づけられる。当然のことながら、課税所得計算の是正は、後発的事由の発生、経済的成果の返還、所得計算過程における誤謬、事実および法の誤認などの要因によっても必要とされる。これらの事由に基因する課税所得計算の是正方法のあり方については、今後の研究課題とする⁽¹⁹¹⁾

(191) その導入的研究として、拙稿「米国連邦所得税における後発的事由に基づく課税関係の調整方法—巻戻法理の基礎理論を中心として—」税法学 565号 35頁（2011年）参照。