

所得税法上の資産損失と必要経費

——所得税法五一条は同法三七条の「別段の定め」か——

酒 井 克 彦

はじめに

I 素材とする事案

II 債務確定基準の射程範囲

III 違法所得に対する特別の判断枠組み

結びに代えて

はじめに

所得税法は、居住者の納税義務（第二編）につき、各種所得の金額の計算（第二章第二節）に関して、同法三六条ないし三八条までの三つの条文を通則的規定として用意している（第二款「所得金額の計算の通則」）。これら三つの通則的規定に共通するのは、「別段の定め」があるものについては、それに従うこととし、それ以外の事柄については、

所得税法上の資産損失と必要経費（酒井）

通則的規定の適用によるというルールを採用しているところである。これは、同じ所得課税法である法人税法においても、同法二二条《各事業年度の所得の金額の計算》二項ないし三項が、「別段の定め」があるものについてはそれに従うこととし、それ以外の益金ないし損金の額に算入すべき金額については、通則的規定である同条項に従うこととする仕組みと同様である。

そうであるとなると、通則的規定の適用を受けるものと受けないものとの峻別は、この「別段の定め」の範囲をどのように理解するかという点に大きく依存することになる。具体的にいえば、所得税法三七条《必要経費》一項にいう「販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」は、いわゆる債務確定基準を採用しているが、「別段の定め」に規定されている事柄については、かかる基準が適用されないというように、課税上の取扱いに大きな影響をもたらす解釈問題がそこに存在するのである。さすれば、所得税法三七条一項にいう「別段の定め」の範囲を巡り十分な検討が必要となることはいうまでもない。しかしながら、管見するところ、例えば、かかる「別段の定め」に所得税法五一条《資産損失》が当たるとの見解が示されることはあっても、その具体的な検討についての議論が必ずしも十分でないことに気づかされる。もっとも、かかる「別段の定め」の範囲を理論的かつ明確に画するという命題はその対象があまりに大きいので、筆者の微力では当面太刀打ちができそうにない。そこで、本稿では、その問題関心に対する手がかりとして、所得税法三七条一項の「別段の定め」に同法五一条が当たるか否かという点に焦点を当て若干の検討を試みることをとする。

ここでは、その検討の素材として、不正請求診療報酬返還債務に係る必要経費算入時期を巡る議論が展開された東京地裁平成二二年一月一七日判決（税資二六〇号順号一五七六）の事例を取り上げてみたい。

I 素材とする事案

1 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、自らの経営する病院において不正又は不当な診療報酬請求をしてこれを受領したとして、その返還債務を負うとともに、健康保険法等に基づき、不正請求に係る加算金を課された。そこで、Xは、平成一六年度、同一七年度及び同一九年度（以下「本件各年分」という。）の所得税の申告において、上記返還債務及び上記加算金の額を、事業所得の金額の計算上、総収入金額から控除し、又は必要経費に算入するなどした。これに対し、所轄税務署長が、上記返還債務のうち現実に履行していない部分の金額及び上記加算金の金額を総収入金額から控除し、又は必要経費に算入することはできないなどとして、本件各年分につきそれぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、Xが、上記各処分の取消しを求め、さらに、上記各処分に係る審査請求に対して国税不服審判所長がした裁決には手続上の瑕疵があるなどと主張して、国Y（被告・被控訴人・被上告人）を相手取り同裁決の取消しを求めた事案である。¹⁾ なお、Xは平成一七年一〇月及び一二月に不正請求に係る返還同意書を所轄社会保険事務局等に提出しているが、一括返還はなされず、その後数年にわたって順次返還債務の履行がなされている。

この事例では、主たる争点として、本件返還債務のうち未だ現実に履行していない部分（以下「本件未履行債務」という。）の金額を、Xの事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することの可否が問題とされている。すなわち、Xは、所得税法五一条二項を受けた同法施行令一四一条《必要経費に算入される損失の生ずる事由》三号にも、同法

三七条一項にいう債務確定基準の適用があるとし、たとえ未履行であったとしても債務が確定している以上、必要経費に算入することができると主張したのに対し、Yは、同法五一条二項は、同法三七条一項の「別段の定め」であるから債務確定基準の適用が及ばず、未履行債務について必要経費に算入することはできないと主張した。

2 判決の要旨

(1) 東京地裁平成二二年一月十七日判決

ア 診療報酬のうち不正請求等に係る部分の金額を、事業所得の金額の計算上、総収入金額から控除することができ
るか。

〔ア〕 所得税法三六条一項は、『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（括弧内省略）とする。』と規定しているところ、ここにいう『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』とは、その収入の基因となつた行為が適法であるか否かを問わないものとして取り扱われている（所得税基本通達三六一二）。この取扱いは、課税所得は専ら経済的に、又は実質的に把握すべきものであり、その原因となる行為が有効なものか無効なものか等には関係なく、現実はその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受して、その担税力を増加させている以上は、担税力に即した公平な税負担の配分という見地から、課税の対象とすべきであるとの考え方によるものと解される。すなわち、税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から客観的評価において不適法又は無効とされるかどうかは問題ではなく、当該行為が関係当事者の間で有効なものとして扱われ、これにより、

現実に課税の要件事実が満たされていると認められる場合である限り、当該行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何ら妨げられないものである（最高裁昭和三十三年（オ）第三二一号同三八年一〇月二十九日第三小法廷判決・集民六八号五二九頁参照）。

そして、所得税法五一条二項、同法施行令一四一条三号は、事業所得等の金額のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたことにより生じた損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入する旨規定しているところ、これは、無効な行為により生じた経済的成果も課税の対象とされることを前提に、後日それが失われた場合には、必要経費への算入により、これに対応した税額の調整を行うこととしているものであるといえることができる。

（イ）…Xは、遅くとも平成一二年以降、不正請求等に係る部分とそれ以外の部分とを外形上区別することなく診療報酬を計上した上でこれを請求し、Xと各保険者との間では、これらはすべて有効なものとして扱われ、Xは、これに対応する金額を、不正請求等に係る部分も含めて、後日、定期的に受け取っており、同一六年一月分から同一七年二月分までの診療報酬として計上し請求したものについても、不正請求等に係る部分を含めて現に後日その支払を受けたことが認められ、これらは、北海道社会保険事務局等により不正請求等の指摘がされなければ、事実上返還を免れ得たものであったと考えられる。

したがって、Xが平成一六年分並びに同一七年一月分及び同年二月分の診療報酬として請求した金額のうち不正請求等に係る部分であるとする金額についても、Xは、現実にその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受して、その担税力を増加させたといえるから、Xの上記各年分の所得税における事業所得の計算上、総収入金額に計上すべ

きもので、これを控除することはできないというべきであり、ただ、後日これに係る経済的成果が失われた場合には、必要経費に算入することができることになるとどまるものと解するのが相当である。

(ウ) よって、平成一六年分及び同一七年分の診療報酬として請求したもののうち不正請求等に係る部分の金額を、上記各年分の事業所得の金額の計算上、総収入金額から控除できる旨のXの主張は採用できない。〔傍線筆者〕

イ 本件返還債務の金額を、本件未履行債務の金額も含めて必要経費に算入することができるか。

〔ア〕 前記のとおり、所得税法五一条二項、同法施行令一四一条三号は、事業所得等の金額のうちに含まれていない無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたことにより生じた損失の金額は、その損失の生じた日の属する年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入する旨規定しているところ、Xは、上記各規定は債務確定主義を採っており、本件返還債務を現実に履行しなくても、これが債務として確定したことをもって、その経済的成果が失われたとしてこれを必要経費に算入できる旨主張し、その根拠として、同法三七条一項が債務確定主義を採用していることや、債務確定主義が税法上重要な基本概念であることなどを挙げる。

しかし、本件未履行債務の金額を必要経費に算入できるか否かは、無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたことにより損失が生じたといえるのはどの時点であるかという、専ら所得税法五一条二項及び同法施行令一四一条三号の解釈の問題であるといふべきところ、上記各規定は、同法三七条一項にいう「別段の定め」であると解されるから、同法三七条一項が債務確定主義を採っているとしても、そのことから当然に、同法五一条二項及び同法施行令一四一条三号を債務確定主義の観点から解釈すべきことにはならないのであり、飽く

までも、上記各規定の文言等を基に、無効な行為があつた場合の損失の発生時期をどのようにとらえることが相当であるかという観点から解釈すべきである。

(イ) …無効な行為により生じた所得であつても、納税者が現実はその利得を支配管理し、自己のためにそれを享受して、その担税力を増加させている以上は、課税の対象とされるのであるが、本来、無効な行為は、当事者の意思表示等を必要とせず当然にその効力が当初から否定されるものであるから、取消しの場合等と異なり、その行為が無効であることによる利得の返還義務等の発生時期を觀念することは困難であり、また、その行為が無効であることが当事者において認識されるに至る経緯や態様も種々あり得るところであつて、これによる損失の発生時期を『債務の確定』という基準で律することは、適切でないものといわざるを得ない。そこで、所得税法施行令一四一条三号は、無効な行為があつた場合において、その行為が無効であることに基因して損失が生じると認められる明確なメルクマールの一つである、利得の返還義務等が現実に履行されたことをもつて、必要経費に算入できる損失の発生要件としたものと考えられるのであり、このことを、『無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ』たとの文言で表したものと解するのが相当である。

(ウ) 本件において、Xは本件各返還同意書を提出するなどしており、他方各保険者からはXに対する返還請求が行われているのであるから、Xが本件返還債務を負っていることは、当事者間において既に確認されているものといえるのであるが、このことのみで、Xが診療報酬の不正請求等をしたことにより生じた経済的成果が失われたということはできないのであり、Xが本件返還債務を現実に履行した場合に初めて、その部分についてその経済的成果が失われたものとして、その履行した日の属する年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入することができるも

のとらうべきである。

(エ) よって、本件返還債務の金額を、本件未履行債務の金額も含めて必要経費に算入することができる旨のXの主張は、採用できない。〔傍線筆者〕

(2) 上訴等

上記判断は、控訴審東京高裁平成二三年一〇月六日判決(税資二六一号順号一一七八〇)においても維持され、上告審最高裁平成二四年九月二七日第一小法廷決定(税資二六二順号一二〇五五)において上告不受理とされ、確定している。

II 債務確定基準の射程範囲

1 債務確定基準

所得税法三七条一項は、その括弧書きにおいて、「償却費以外の費用でその年において債務の確定しないもの」を費用の範囲から除外するが、このような考え方を債務確定基準という。これは、法人税法二二条三項が、同様に「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの」を費用の範囲から除外すると規定しているように、所得課税法に共通の考え方である(なお、本件判決では「債務確定主義」とされているが、本稿では「債務確定基準」と表記する)。

かかる債務確定基準について、金子宏教授は、「これは、債務として確定していない費用は、その発生の見込みと

その金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また所得の金額が不当に減少するおそれがあるという理由からである。」と説明される。⁽³⁾

2 所得税法三七条一項と同法五一条

本件事案において、Xは、所得税法五一条二項についても債務確定基準が適用されるという主張を展開している。この点、本件判決は、債務確定基準は所得税法三七条の要請するところであつて、同条の「別段の定め」である同法五一条には、債務確定基準の射程が及ばないという態度を示している。学説においては、このような考え方を支持するものが多い。⁽⁴⁾

また、所得税法五一条二項が同法三七条一項の「別段の定め」であるとする見解を採用する判決は本件判決のみではない。例えば、福岡高裁昭和六〇年二月二八日判決（税資一四四号三五七頁）は、「原告らは確定破産債権が不当利得に基づく返還請求であると主張しているので、これを前提にすれば、不当利得返還債務については法三七条一項にいう『別段の定め』である法五一条二項、令一四一条三号の適用を受けるところ、右確定破産債権については、本件口頭弁論終結時までに配当手続が行われず…、現実の返還がなされていない本件においては、昭和四五、四六年分の事業所得の金額の計算上、前記確定破産債権額を必要経費に算入することはできないものといわねばならない。」とする原審熊本地裁昭和五九年二月二七日判決（税資一三五号二〇〇頁）の判断を維持している。この判決も、所得税法三七条一項の「別段の定め」として、同法五一条二項が位置付けられているとの理解を前提としているのである。

しかしながら、所得税法五一条二項が、同法三七条の「別段の定め」であるか否かという点については深慮を要す

ると考える。

所得税法五一条二項は、「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と規定するが、これが同法三七条の「別段の定め」であるとすれば、なるほど本件判決の示すとおり、債務確定基準は同法三七条にこそ影響するものの、同法五一条には及ばないということになる。すなわち、これは、所得税法五一条と三七条との関係についての解釈問題である。⁽⁵⁾

3 裾野論の是非

他方で、本件判決とは異なるロジックとして、所得税法五一条が同法三七条の一部を構成するという立場からの議論も可能である。これは、資産損失規定（所法五二）を必要経費規定（所法三七）のいわば裾野にあると位置付ける考え方である（かような考え方を本稿では「裾野論」と呼称する）。この見解によれば、同法三七条の延長に損失をも含める以上、必要経費の要件たる必要性は、必然的に損失にも間接的な影響を及ぼすことになる。

前述のとおり、所得税法五一条を同法三七条とは別個のもの、すなわち、「別段の定め」と考えることも可能であろう。かかる立場において、所得税法五一条に規定される資産損失を限定的に解釈するとすれば、決して「費用」とはいえないような業務上の現金過不足や棚卸資産の盗難、火災等による「損失」について、同法三七条はおろか、同法五一条も適用できないことになり、これら損失の必要経費算入が否定されることになりかねない。もつとも、同法

五一条という資産損失を限定的に解釈せず、あくまでも例示列举にすぎないとして同条項をゆるやかに理解すれば、対象となる損失を狭く解釈するあるいは規定されたもののみを対象とするという解釈姿勢をとる必要はないことにもなる。

しかしながら、所得税法五一条がこれまで限定的に解釈されてきたことを無視することはできない。例えば、事業的規模に至らない業務上の貸倒損失について、同条四項の規定の適用が働くか、あるいは同条二項の規定の適用が働くかという論点がある。その際、規定された文言を重視するのではなく、文理から離れた解釈が許容されるのであれば、同条四項が「資産の損失」と規定していても貸倒損失を認めることができるとする解釈論を展開することもできるかもしれない。そうであるとはいえ、所得税法五一条一項と二項の関係を見れば判然とするとおり、同法が、「資産に係る損失」と貸倒れのような「金銭債権に係る回収不能損失」を厳然と分けていることに鑑みれば、かような擴張的解釈ないし、同条を例示規定とみる解釈は困難であろう。また、同条二項に規定する「事業」との文言を無視して、業務的規模に係る金銭債権等の貸倒損失についても、同項を直接の根拠として資産損失として扱ひ必要経費に算入できると解釈することができるとすれば、所得税法に通じて、「業務」と「事業」を明確に分けて解釈している他の条項の解釈との整合性が取れなくなってしまう。さすれば、業務的規模の貸倒損失について、所得税法五一条二項を根拠として必要経費に算入することは難しいといわざるを得ない。さように考えるからこそ、これまで業務的規模の貸倒損失については、所得税法六四条《資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例》の規定の適用の範囲内において救済的解釈を展開してきたのである。

このように考えると、所得税法五一条を例示規定としてゆるやかに解釈することは難しいのであるから、以下のよ

うな、同条に規定のない現金過不足や盗難損失ないし火災を、同条を根拠に資産損失として必要経費に算入することはできないことになる。そもそも、「別段の定め」と解しておきながら、かかる「別段の定め」をゆるやかに拡張するという解釈姿勢は採用し得ない。

そうした危惧に明確に応えるのが資産損失規定（所法五二）を必要経費規定（所法三七）の裾野にあると位置付ける見解である。裾野論は、所得税法五一条を同法三七条一項にいう「別段の定め」とは位置付けるものではない。

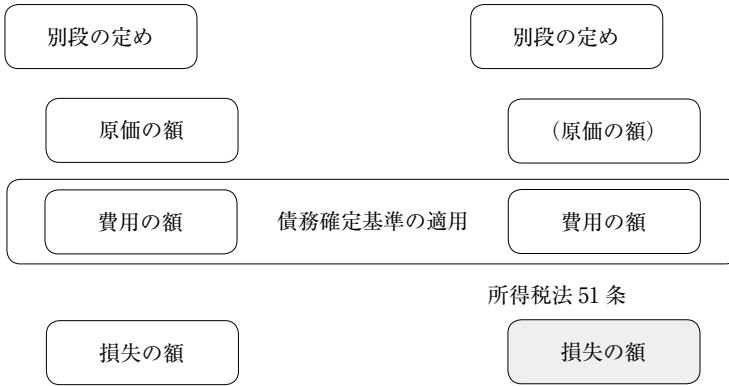
そもそも、所得税法五一条が必要経費規定の解釈から出発したという点についても再確認しておく必要がある。すなわち、所得税法五一条の淵源は、昭和二年一月六日付け主税第一号通牒「所得税法施行二関スル取扱方」が示した「火災其ノ他ニ因リ減失シタル仕入品等ノ原価ハ之ヲ必要経費ニ加算スルモノトス」にあるとされているが、「必要経費ニ加算スル」とあることから分かるように、これは本来的に必要経費の解釈なのである。⁽⁶⁾要するに、必要経費の解釈通達が所得税法五一条の淵源であることが分かる。

すなわち、所得税法五一条については、同法三七条のいう「別段の定め」ではなく、同法三七条の適用についての具体的なないし補充的規定として理解すべきであろう。この立場からすれば、所得税法五一条が「必要経費に算入する」とするのは、同法三七条にいう「必要経費」に算入されることを意味する。この考え方は、所得税法が必要経費算入規定として、同法三七条のほか、「別段の定め」として同法五一条を用意していると捉えるのではなく、あくまでも必要経費算入規定は、同法三七条のみであって同法五一条はその補充的規定と理解するのである。

もっとも、この考え方に従えば、次の二点での疑問が惹起される。すなわち、第一に、文理解釈上の問題である。所得税法三七条一項は「費用の額」のみを規定していることからすれば、「損失」を読み込む場合には、同条にいう

法人税法 22 条 3 項

所得税法 37 条



所得税法上の資産損失と必要経費（酒井）

「費用」で読むことになろうが、法人税法をも含めた所得課税法が、その規定において「損失の額」と「費用の額」を明確に分けていることとの整合性がとれないという問題である。第二に、債務確定基準の適用問題である。この点は、文理解釈の第一の問題とも関係するのみならず、さらに本件事案に大きな関わりをもつ。

債務確定基準については、所得税法三七条一項が「販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」としていているところであるが、この規定振りからすれば、債務確定基準は「業務について生じた費用」についての基準であることが明白である。もともと、本件事案においてXが明言しているわけではないが、Xが前述の裾野論に立ち、「業務について生じた費用」に「損失」が包摂される、すなわち、所得税法五一各条各項（三項を除く。）にいう「損失」は同条三七条一項の「業務について生じた費用」に包蔵されると解し、「損失」にも債務確定基準の適用が働くことと主張しているものとすれば、一応の説得的根拠を有することになろう。

所法 51 条は「別段の定め」



損失には債務確定基準の適用がない

所法 51 条は 37 条の補充的規定



損失にも債務確定基準の適用がある

4 所得税法五一条を「別段の定め」と捉えるべきか否か

法人税法二二条三項と所得税法三七条一項を照らして整理すると次のような関係にあることが判然とする。

すなわち、法人税法は同法二二条三項において、一号原価、二号費用、三号損失をそれぞれ明記しており、二号の費用についてのみ債務確定基準を要請している。他方で、所得税法は、同法三七条一項で原価と費用を定め、同法五一条で損失について定めているという点で、法人税法と規定振りが異なるのである。

この点、所得税法三七条一項の「費用」に同法五一条各項（三項を除く。）の「損失」を含んで解釈するとすれば債務確定基準の適用が損失にまで及ぶことになるが、それでは、法人税法が「損失」について債務確定基準の適用を文理上認めていないこととの平仄が合わないことになる。

所得税法においてのみ損失に債務確定基準の適用があるというような解釈は許されるべきであろうか。それでは、上述のとおり、所得課税法内部における平仄が合わないことになりはしないか。もつとも、所得税法と法人税法は別の法律であるから、同様の整理をする必要はないし、さらにいえば、法人税法二二条三項と所得税法三七条一項は「損失」の規定の仕方自体が異なっているのであるから、法人税法と同様に解釈すべきではないという主張もあ

り得よう。整合性を強調しすぎると、むしろ、文理を軽んじる解釈になってしまふことにもなりかねない。

かように考えると、Xの主張する損失について債務確定基準の適用があるという見解にも理論的な説明をつけることが可能となる。

5 所得税法三七条一項にいう「費用」

法人税法二二条三項には「損失」が規定されているのに対して、所得税法三七条一項には「損失」が規定されていないという点からすれば、そもそも法人税法二二条三項と所得税法三七条一項の規定はその作りからして異なっているのであって、両法を比較することにはあまり意味がないともいえる。もともと、そのように理解したとして、すなわち、法人税法二二条三項が「費用」と「損失」を別のものと規定していることを踏まえないとしても、そもそも所得税法自体が「費用」と「損失」という概念を二つ用意しているのであるから、「費用」概念の中に「損失」概念を含ませて解釈すべきとするには、相当の理由が必要とならう。

そこで、改めて、所得税法三七条一項の規定振りに注意を払うと、同条項にいう「必要経費に算入すべき金額」とは、①「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と②「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」であることが分かる。後段の②「費用」については、法人税法二二条三項二号が、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」と規定するのと類似して、「費用の額」である点は同様であるが、前段の①の「売上原価

その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」についてはどうであろうか。

この点、所得税法三七条一項にいう前段の①が「原価」を指し、後段の②が「費用」を指すとしても、法人税法二二条三項一号が、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」としているのに対し、所得税法三七条は「：原価の額」と規定しているのではなく、「売上原価その他：費用の額」と規定しているのである。すなわち、所得税法下において、売上原価は「費用」の枠組みの中に捉えられているのである。もつとも、「売上原価その他：費用の額」と規定しているのであって、「売上原価その他の：費用の額」と規定されているのではないことからすれば、売上原価が広範な意味における「費用」概念に包摂されていると理解するのは早計であるかもしれない⁽⁸⁾。ただし、Aその他Bというからには、BがAと同様の性質を有するものであることを前提として、Aが例示されていると解することができるから、所得税法にあっては、費用と原価は同種のものであるとのグループ化を念頭に置いた規定が設けられているということが分かる。すなわち、前段の①のグループは売上原価の費用グループであり、後段の②のグループは販売費・一般管理費の費用グループであるということを意味するといってもよからう⁽¹⁰⁾。

さすれば、所得税法三七条一項は、法人税法三二条三項のように「原価の額」と「費用の額」を嚴格に分けるような規定とはなっていないことが判然とする。このことは、換言すれば、所得税法上の「費用」概念は、法人税法のそれに比してより広い意味を有するものであるということができそうである。さすれば、所得税法上の「費用」を法人税法上の「費用」概念と比較することは適当とは思われなし、所得税法上の「費用」概念に、「損失」概念が包摂されるとする余地も否定はできない。

前述の現金過不足や盗難や火災による損害はあくまでも「損失」ではあるが、これを所得税法三七条一項にいう「費用」概念において読み込もうとする解釈はこのような見地からみれば、肯定され得るのである。

6 所得税法五一条四項と雑損控除

ところで、所得税法五一条四項は、「居住者の不動産所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産…の損失の金額…は、それぞれ、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額又は雑所得の金額…を限度として、当該年分の不動産所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と規定し、業務的規模の資産損失を規定する。

この規定の適用は雑損控除の適用領域と重層的な関係にあるともいえる。もともと、所得税法五一条四項は、業務用資産の範囲については要件を課して制限している（山林及び同法六二条《生活に通常必要でない資産の災害による損失》一項に規定する資産を除いている）。しかしながら、「損失」の原因については何ら規定しておらず、かかる損失には、災害、盗難、横領による損失も包摂していると理解されることからすれば、⁽¹⁾所得税法七二条《雑損控除》が規定する「災害又は盗難若しくは横領による損失」も、同法五一条四項にいう「損失」のうちに含まれていると解することができるからである。

そこで、課税実務上、所得税基本通達七二—一《事業以外の業務用資産の災害等による損失》は、「不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務（事業を除く。）の用に供され又はこれらの所得の基因となる資産…につき災害又は盗難若しくは横領（以下七二—七までにおいて「災害等」という。）による損失が生じた場合において、居住者が当該損

失の金額：の全てを当該所得の金額の計算上必要経費に算入しているときは、これを認めるものとする。この場合において、当該損失の金額の必要経費算入については法第五条第四項《資産損失の必要経費算入》の規定に準じて取り扱うものとし、法第七条第一項の規定の適用はないものとする。」としている。この通達は、損失を必要経費に算入しているときは、これを認めるとした上で、その取扱いについては「法第五条第四項《資産損失の必要経費算入》の規定に準じて取り扱うもの」とされているのである。注意すべきは、所得税法五条四項の規定が直接適用されるとしているのではなく、あくまでも同条項に「準じる」としている点である。「準じる」とは「適用する」とは異なり、そのまま適用するものではないとの考え方がその用語の使用法に認められることからすれば、⁽¹²⁾あくまでも本来的に所得税法五条四項の適用があるということではないと考えているように思われる。すなわち、業務用資産に係る災害等による損失を、所得税法三七条一項にいう「費用」に該当するとした上で、その場合に、同法五条四項に準じるとしているのである。

このような通達の取扱いが妥当であるとすれば、⁽¹³⁾損失として雑損控除の適用を受けるか、必要経費算入の対象とするかは納税者の選択に委ねられることとなるのであって、所得税法において「損失」概念が費用概念と完全には峻別されていないということが窺えるのである。

この整理からすれば、前述の立論で例示した現金過不足や盗難や火災による損害は、あくまでも「損失」ではあるが、これを所得税法三七条一項にいう「費用」概念において読み込む解釈も肯定され得るのではなからうか。敷衍すれば、所得税法五条二項は同法三七条一項の「別段の定め」ではなく、あくまでも同条項の補充的规定であると位置付けることができるように思われるのである（裾野論）。さすれば、所得税法三七条一項に規定する債務確定基準に

ついでには、同法五一条二項が三七条一項の「別段の定め」であるから適用できないとする本件判決の見解には疑問が生じることになる。

7 資産損失と債務確定基準の適用

もつとも、所得税法五一条を同法三七条の「別段の定め」と捉えない立場に立つたとしても、同法三七条において同法五一条以外の資産損失を認めようとするすれば、この点を厳格に議論したところであまり生産性はないのかもしれない。

この点、植松守雄氏は、「たとえば、所得税法五一条二項の貸倒損失等も、法は『資産損失』として定めているものの、事業経営上不可避免的に生ずるものである点で『費用』に含めて考えられる場合もあり、その他、たとえば、釣銭誤びゅうや売掛金の集金帰途における現金盗難などによる損失も『損失』と考えれば、所得税法五一条に定められていない『損失』であるが、事業所得の金額の計算上その控除を否定する理由もなさそうである。」とされ、所得税法五一条二項の資産損失以外の資産損失が同法三七条一項において許容されるべきと論じられる⁽¹⁴⁾。同氏は、所得税法五一条を同法三七条の「別段の定め」と位置付けた上で、このような指摘をされていることからすれば、同法三七条の範囲を広く捉える立場であると理解することができそうである。すなわち、所得税法五一条と同法三七条との間の垣根を低く捉える解釈である。この立場によれば、所得税法五一条を三七条の「別段の定め」と考えないとする見解と結論的には同様の意味を有することとなるといえよう。植松氏の見解に従えば、所得税法五一条以外にも資産損失があり、それは同法三七条において必要経費に算入されると考えることになる。これは所得税法五一条をあくまでも

同法三七条の補充的規定と捉え、同法五一条以外の資産損失の必要経費算入を認めようとする前記裾野論の結論と何ら変わりがないことになる。

しかしながら、所得税法五一条を同法三七条の「別段の定め」と捉える見解とそのようには捉えない見解との間には、実は大きな相違がある。それは、債務確定基準の適用が及ぶか否かである。所得税法五一条を同法三七条の「別段の定め」と捉える見解においては、同法五一条に明定された資産損失には債務確定基準の適用がない一方で、同法三七条によって必要経費に算入される資産損失には債務確定基準の適用があることなるのに対して、裾野論によれば、いずれの資産損失についても債務確定基準の適用が働くという差異である。筆者はこの点で裾野論に魅力を感じている。同じ損失であっても、債務確定基準の適用があるものとないう点には不安定さが残るからである。

もっとも、この点についても、法人税法との比較をした場合には問題が惹起され得る。ただし、法人税法上の債務確定基準の適用についても議論があるところであるが、ここでは、法人税法二二条三項二号という「費用」についてのみ債務確定基準の適用があることが文理解釈上明確であるため、三号にいう「損失」については、同基準の適用はないと考えられるところ、所得税法については、「損失」についても債務確定基準の適用があるとすれば、同じ所得税法の内部において整合性がとれないという問題が起るからである。ただし、法人税法における債務確定基準の適用範囲が文理解釈にされているのとは異なり、所得税法上の同基準はこの点が明確ではないことからすれば、必ずしも同じような取扱いをすべき必要はないのかもしれない。そもそも、所得税法五一条を同法三七条の「別段の定め」と捉える見解であっても、そうでなかったとしても、いずれにしても法人税法上の債務確定基準の適用とは結論

を異にすることには変わりがないのである。所得税法上の損失概念は法人税法上のそれと比較して、家事上の損失や、家事に関連する損失というものを所得金額の計算において控除する必要があるという点からみても、所得税法上の「損失」にはより強い客観性が求められるという宿命を帯びていると思われる。さすれば、所得税法上の損失について、債務確定基準の適用があるとする整理は同法の性質論からみても首肯され得るのではなからうか。かような見地からみて、所得税法上の資産損失について原則として債務確定基準の適用があるとする裾野論には一定の説得力を見出すことが可能であると考える。

本稿で素材とする事例はこの問題の直接的な影響を受ける案件である。

8 所得税法施行令一四一条三号

そこで、改めて、所得税法施行令一四一条三号を確認することとしたい。問題は、同号にいう、「不動産所得の金額、事業所得の金額若しくは山林所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ、又はその事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消され」、それが不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の遂行上生じたものとされる場合にも惹起される。すなわち、所得税法施行令一四一条三号にいう事由により所得金額の計算の基礎となった事実の喪失について、所得税法三七条の「別段の定め」として、同法五一条にいう損失規定により必要経費に算入されると解すべきなのか、あるいは、これは同法三七条の「別段の定め」ではないのかという問題である。なお、所得税法施行令一四一条は「必要経費に算入される損失の生ずる事由（傍点筆者）」との題名が付されているが、これがそもそも「損失」

であるのかという問題もあり、かような意味からも、所得税法上の「費用」と「損失」概念は相対的なものとみることもできそうである。そのことを措いておくとしても、所得税法施行令一四一条三号の取扱いを他の所得税法五一条にいう資産損失一般と同様に解するべきかどうかについては躊躇を覚える（後述）。

Ⅲ 違法所得に対する特別の判断枠組み

1 本件判決と類似の判断を示した事例

裾野論を支持する立場からは、所得税法五一条が同法三七条の「別段の定め」に該当するという考え方には疑問を覚えるが、違法に取得した経済的利益については、これを返還しない限り、必要経費の額に算入しないという本件判決の結論自体については、問題がないように思われる。ただし、違法に取得した利得の根拠は法律的觀察にあるのではなく、あくまでも「所得」を管理支配しているという経済的觀察に基づく担税力課税であることに鑑みれば、⁽¹⁵⁾現実にかかる経済的価値を手放さない限り、依然として損失ないし費用が発生したとみることはできないと考えるからである。仮に、かかる経済的価値を手放す以前で、法律的観点から債務確定基準に基づき、損失ないし費用を認識するとすれば、管理支配基準による課税と理論的に衝突してしまうからである。管理支配基準により、現実の管理支配たる経済的観点から不当利得を収入と捉えるその一方で、かかる不当利得について、法律的観点から返還債務が確定しているものとして損失若しくは費用を認識することになれば、結果的に不当な収入と同時に同額の損失を認識することになり、管理支配基準による違法所得課税は画餅に帰すことになろう。

では、本件判決のロジックを使わずに、いかにして同旨の結論が導出し得るかという自説への問いがそこに待っているのである。

2 違法所得課税

違法所得に課税がなされるべきかどうかについては、本件判決が引用するいわゆる中島飛行機事件上告審最高裁昭和三八年一〇月二十九日第三小法廷判決（集民六八号五二九頁）⁽¹⁶⁾がすでに判例として定着しており、学説も課税実務もこれに拠っているところである。

同最高裁は、「税法の見地においては、課税の原因となつた行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法・無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは、課税の原因となつた行為が関係当事者間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実に課税の要件事実がみたされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられないものと解すべきである。たとえば、所得税法についていえば、売買による所得が問題となる場合、右売買が民商法の厳密な解釈・適用上無効とされ、或いは物価統制令の見地から不適法とされる場合でも、当事者間で有効として取り扱われ、代金が授受され、現実に所得が生じていると認められるかぎり、右売買が有効であることを前提として所得税を賦課することは何等違法ではない。」と説示している。また、利息制限法に超過する利息収入の収益計上が争点となつた最高裁昭和四六年一月九日第三小法廷判決（民集二五卷八号一一二〇頁）⁽¹⁷⁾においても、管理支配された既取の利息についての収益計上⁽¹⁷⁾が肯定されている。

このように、例えば売買による所得が問題となる場合、この売買が私法上の厳密な解釈適用において無効とされる場合でも、当事者間で有効として取り扱われ現実に所得が生じていると認められるのであれば、かかる違法所得に対する課税は妥当であるとされており、違法所得も課税対象となるということについては判例・学説の認めるところである。

かように判例・学説が「所得」を経済的な見地から把握するという考え方を採用している中において初めて所得税法施行令一四一条三号が意味をなすのであるが、学説は、かかる経済的観察による「所得」の認定を管理支配基準として説明してきた。金子宏教授は、権利の確定という法的基準ですべての場合を律するのは妥当でなく、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管理支配基準を適用するのが妥当な場合があるとされる。⁽²¹⁾ すなわち、管理支配基準とは、権利確定主義という法的視角からのリーガル・テストとは異なる経済的観察領域のテストであるというのである。⁽²²⁾

3 所得税法施行令一四一条三号再考

所得税法施行令一四一条三号の規定の対象は、法的に無効な行為等に基づく「利益」を失ったことを対象としており、これらそもそも権利義務関係の及ばない、すなわち法的観察の及ばない経済的観察領域の問題である。そもそも論として、権利義務関係で規律されるその他の一般的な必要経費計上論、すなわち、所得税法三七条はもちろぬのこと、同法五一条一項や三項ないし四項等と同義に解すべき問題ではないのである。

これは、所得税法のみならず、法人税法においても同様である。無効な行為等に基づく利得が取り消されることに

よって、「利得が失われる＝損失」が観念できるのは、そもそも、無効な行為等に基づく「利得」を「所得」と認識しているからであって、それは法律的な観点ではなく、極めて経済的な視角からの説明を基礎に成り立つものである。すなわち、ここで問題としている「損失」は、権利確定主義や債務確定基準の理論上の説明領域の尽きた場面（法律的観察を超えた場面）での「利得」であり「損失」であるから、そもそも債務確定基準によって論じること自体に限界があるというべきではなからうか。いわば権利確定主義に内在する管理支配という経済的基準に従った利得であり、かかる利得の喪失であるから、経済的基準で規律せざるを得ず、そこに債務確定基準の原則的基準を当てはめようにも無理があるというべきなのである。

すると、本件判決が「利得の返還義務等が現実に履行されたことをもって、必要経費に算入できる損失の発生を要件としたものと考えられる」とするように、極めて経済的な基準によって説明せざるを得ないのである。かような理論的背景が、所得税法施行令一四一条三号をして、「経済的成果が失われ…た」と規定していることに繋がると考えられるのである。すなわち、同号は、実際問題として、債権債務関係から離れた経済的成果が「失われたか」「失われていないか」を課税要件としているのであるから、そこに債務確定基準の入り込む余地はないというべきであろう。また、所得税法五一条に関する課税実務上の解釈もこのような考え方を支持しているといえよう。所得税基本通達五一―一九《農地の転用、移転が不許可になったことなどにより返還した仲介手数料等》は、「不動産売買業者の仲介又は譲渡に係る農地についてその転用若しくは移転の許可が得られなかったこと、又はその転用若しくは移転の届出が受理されなかったことにより、その不動産業者が返還した仲介手数料又は譲渡代金は、令第一四一条第三号の規定によりその返還した日の属する年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することに留意する。」と通達し、

ここでも、「返還した、仲介手数料又は譲渡代金」としており、現金基準が採用されていることが見て取れる。この現金基準こそが、先に述べた所得税法施行令一四一条三号にいう「経済的成果が失われ：た」の解釈として妥当であると思われる。

すなわち、所得税法施行令一四一条三号は、収入について、現実の経済的成果の管理支配に着目し、法的には無効であったとしても課税の対象とするという管理支配基準に従った所得認識が前提とされていたことに鑑み、かかる経済的成果が、現実に「失われた」か否かを問題としているという点が重要なポイントとなる。

この点、例えば福岡地裁平成二三年一月二〇日判決（税資二六一号順号一一五九四）⁽²³⁾は、「所得税は、個人の所得、すなわち経済上の利得が個人の担税力を増加させるという事実に着目して、これに課税するものであり、その利得の原因となる私法上の行為がそれ自体やその法的効果を課税対象とするものではないから、その利得の原因となる私法上の行為に違法・無効等の瑕疵があっても、利得が現に発生している限り、課税されるものである。他方で、上記のとおり一旦納税義務が確定し、課税された後に、上記私法上の行為が無効であることが確認されるなどして、既に発生していた利得が失われた場合には、既にされた課税処分の取扱いが問題となる。そのような場合に、事業所得等の事業から生じる所得については、これらが毎年経常的、回帰的に発生する所得であることから、過去の年分の所得金額を訂正する更正の請求（所得税法二五二条、同法施行令二七四条参照）によるのではなく、利得の喪失（損失）の生じた日の属する年分の所得金額の計算にその損失を反映させ、その年分の所得金額の計算上必要経費として控除しようとしたのが、同法施行令一四一条三号の規定であると解される。このように、同号は、過去の年分において既に所得税の課税対象とされていた所得に関する取扱いを定めた規定であると解されるのであり、『事業所得の金額：の計算

の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ「たこと」という同号の文言に照らしても、同号にいう『経済的成果』とは、所得税の課税対象とされ、一旦納税義務が発生した所得を意味するものと解すべきである。」と説示する。⁽²⁴⁾ この説示は、上記見解と同様の考え方を背景にしているものと理解することができよう。⁽²⁵⁾

結びに代えて

無効な行為により得た利得の返還に債務確定基準が及ぶかという問題は、所得税法だけの問題ではない。法人税法上の注目すべき事件として、いわゆる第二武富士事件（TFK事件）東京地裁平成二五年一〇月三〇日判決（訟月六〇卷二二号二六六八頁）がある。⁽²⁶⁾ この事例では、過払金返還請求を受けた法人の行う返還債務額を法人税法上の所得金額の計算において損金算入することができるか否か、すなわち、過払金返還についての債務が確定したといえる状況において、現実の過払金の返還前の段階でかかる返還債務額を損金算入することが否定されているが、⁽²⁷⁾ 本稿において述べた所得税法上の論点と類似するところがある。もともと、この事例は法人税法上の問題であるため、本件事案とは異なり、同法二二条三項の規定の適用問題である点には注意が必要である。費用と損失について、所得税法の条文構成と、法人税法の条文構成が異なることは既述のとおりである。すなわち、本件事案においては、所得税法施行令一四一条三号の解釈が念頭に置かれるところ、法人税法二二条三項は「経済的成果を失った」か否かについて触れていないため、かかる点を問題としたくともその法的根拠規定がなく、本件事案と類似しているとはいえず、所得税法と

法人税法で解釈の理論構成が相違することにもなる。この点が、法人税法二二条三項とは異なる点である。⁽²⁸⁾ 本稿の研究射程から外れるので触れることはできないが、この辺りは残された問題であるといえよう。機会を得て検討を加えることとしたい。

- (1) Xは、北海道において病院を経営していたところ、北海道社会保険事務局及び北海道保険福祉部国民健康保険課は、平成一七年三月二三日及び同月二四日に健康保険法、国民健康保険法に基づく監査を行い、同病院において、不正又は不当な診療報酬請求が行われていたと判断した。北海道社会保険事務局は、平成一七年六月三日付けで、同病院に対して不正請求等に係る診療報酬の返還と返還書類の作成を指示する文書を送付した。この文書には、不正請求分には四〇%の加算金が賦課されることが記載されていた。
- (2) 酒井克彦「債務確定基準」同『プログレッシブ税務会計論Ⅱ』七七頁（中央経済社二〇一六）。
- (3) 金子宏「租税法〔第21版〕」三二七頁（弘文堂二〇一六）。
- (4) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔5訂版〕』九七九頁（大蔵財務協会二〇一一）、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』二二七頁（弘文堂二〇一六）。
- (5) 所得税法三七条二項と同法五一条三項との関係も同様に理解することができるが、本稿では、特に同法三七条一項と同法五一条一項、二項及び四項の問題を中心に取り上げる。
- (6) 武田昌輔『DHCコンメンタール所得税法〔3〕』三九七二頁（第一法規加除式）。昭和二年五月七日付け守秘第七七号通牒では、「営業ヨリ生シタル債権（例へハ売掛金・立替金ノ如シ）」の回収不能を、同九年一〇月一九日付け蔵税第二五八二号通牒では、「取立不能ニ帰シタ貸金元本等ハ営業ノ取引ノ実情ニ照シ通常生スヘキ程度」のものを必要経費に算入するとしていた。
- (7) 酒井・前掲注(2)、八五頁。
- (8) 酒井克彦『フォロアアップ租税法』七五頁（財経詳報社二〇一〇）。
- (9) 酒井・前掲注(8)、七六頁。

- (10) 酒井克彦「クローズアップ課税要件事実論〔第4版〕」一七八頁（財経詳報社二〇一五）。
- (11) この点につき、酒井克彦「雑損控除の対象となる損失（上）（中）（下）―所得税法上の雑損控除を巡る諸問題―」税務弘報五
六卷六号一四三頁、七号一五四頁、八号九一頁など参照。
- (12) 酒井・前掲注（8）、九四頁。
- (13) この点につき、酒井克彦「雑損控除の対象となる損失原因に関する解釈論上の揺らぎ―所得税法上の雑損控除の対象とな
る損失の射程範囲―」国士館法学四〇号一頁参照。
- (14) 注解所得税法研究会・前掲注（4）、九七二頁。
- (15) 金子宏教授は、「合法的な利得のみでなく、不法な利得も課税の対象となると解すべきである。」とされ、「なお、不法な利得
は、利得者がそれを私法上有効に保有しうる場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実に利得者の管理支配のもの
とに入っている場合には、課税の対象となると解すべきであろう。」とされる（金子・前掲注（3）、一八五頁）。
- (16) 判例評釈として、山田二郎・戦後重要租税判例の再検証七一頁参照。
- (17) 判例評釈として、清水敬次・民商六七卷四号五三頁、中川一郎・シュト一二七号一頁、北野弘久・ジュリ五〇九号四九頁、
山田二郎・税務事例四卷一四頁、同『税法解釈の個別的研究Ⅰ』三五頁（学陽書房一九七九）、中里実『租税判例百選（第
3版）』四二頁、可部恒雄・曹時二四卷一〇号二一八頁など参照。なお、第一審福岡地裁昭和四二年三月一七日判決（民集二
五卷八号一一三一頁）及び控訴審福岡高裁昭和四二年一月三〇日判決（民集二五卷八号一一五三頁）においても、利息制
限法所定の制限を超過する利息・損害金のうち既取部分は収益計上されるべきであるものの、約定の履行期が到来しても未
取である限り旧所得税法一〇条一項にいう「収入すべき金額」に当たらないと判示されている。
- (18) 租税法が基礎とする「真の法律関係」とは、当事者の内心的効果意思の合致したところに見い出されるべきであると考え
るべきであろう（酒井克彦「二層の構造認識論と事実認定―課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索―」石島弘ほか編『納
税者保護と法の支配』二五五頁（山田二郎先生喜寿記念論文集）（信山社二〇〇七））。
- (19) また、最高裁昭和四六年一月一六日第三小法廷判決（刑集二五卷八号九三八頁）、最高裁昭和四七年一月二二日第二小
法廷判決（訟月一九卷六号一〇〇頁）、東京高裁平成二三年一月六日判決（訟月五九卷一号一七三頁）なども参照。
- (20) この点については、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（1）〜（8）」法時七四四号一六頁、七四八号一一頁、七五〇

号九頁、七五五号一四頁、七六一号七頁、七六四号九頁、七六七号七頁、七七〇号一三頁、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』九三頁（有斐閣一九九五）、同「テラ銭と所得税―所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって―」ジュリ三一六号三二頁、清水敬次「税法（新装版）」五〇頁（ミネルヴァ書房二〇一五）、谷口勢津夫「税法講義〔第5版〕」二〇五頁（弘文堂二〇一六）、酒井克彦「ステップアップ租税法」一八七頁（財経詳報社二〇一〇）など参照。三木義一「不法利得課税論―金子宏「所得税の理論」と課題（2訂版）」一一頁（税務経理協会二〇〇二）は、課税処分の調査と犯罪操作との距離をおくためにも不法行為に係る所得については、既取部分についてのみに限定されるべきとされる。

- (21) 金子・前掲注(3)、二八六頁。管理支配基準から判断された事例として、前述の利息制限法の法定利息を超過した利息相当額を巡る諸判決のほかにも、例えば、最高裁昭和五三年二月二十四日第二小法廷判決（民集三二卷一四三頁）、名古屋高裁昭和五六年二月二十七日判決（訟月二七卷五号一〇一五頁）、最高裁昭和六〇年四月一八日第一小法廷判決（訟月三一卷一二号三一四七頁）、大阪高裁昭和六〇年五月二十九日判決（行裁例集三六卷五号六八九頁）、徳島地裁平成七年四月二八日判決（行裁例集四六卷四〇五号四六三頁）、高松高裁平成八年三月二十六日判決（行裁例集四七卷三三二五頁）、福岡高裁那覇支部平成八年一〇月三十一日判決（行裁例集四七卷一〇号一〇六七頁）、最高裁平成一〇年一月一日第三小法廷判決（判時一六六一号二九頁）、札幌高裁平成一一年四月二二日判決（税資二四二号二一八頁）など参照。

- (22) 通説は、このように管理支配基準を権利確定主義とは別の枠組みないし補充的構成で捉える（田中治「税法上における所得の年度帰属―権利確定主義の理論と機能―」大阪府立大學經濟研究三二卷二号一九五頁、谷口勢津夫「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義―判例分析を中心に―」阪大法学六四卷六号一五五六頁など）。もともと、管理支配基準を広義の意味での権利確定主義の枠内で説明することも可能である。この点については、酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（1）（2）（3・完）―法人税法に関する議論を中心として―」国士館法学四一号一頁、四一号六一頁、四九号登載予定、同「所得税法の論点研究」三二二頁（財経詳報社二〇一一）、同「法人税法における要件事実論」伊藤慈夫Ⅱ岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』三二二頁（青林書院二〇一六）も参照。

- (23) これは、納税者が事業として行っていた金銭の貸付けは、みなし利息を含めると一〇九・五パーセントを超える割合による利息を内容とするものであり、納税者は、出資法違反の罪により執行猶予付きの有罪判決を受け、同判決が確定しており、証拠によれば、捜査や公判において、今後は貸金業に関与しない旨述べていることが認められるが、納税者は貸付金の各顧

客に対し、債務免除の手続は行っておらず、收受した利息についても、ごく一部を除いて返還しておらず、その後も納税者名義の預金口座に顧客からの弁済金が入金されていることが認められ、納税者の顧客らにおいて、自己に対する貸付金の交付が不法原因給付に当たり、納税者から返還請求を受けることはないことを明確に認識していないことが窺われ、ほかにこの認定に反する証拠はないことを総合すると、納税者の顧客に対する貸付金元本債権の回収の見込みのないことが客観的に確実になっているものと認めることはできないというべきであるから、納税者が事業として貸し付けた貸付金元本債権相当額が、所得税法五一条二項にいう「貸倒れにより生じた損失」に当たるものと認めることはできないとされた事例である。

(24) この判決は、控訴審福岡高裁平成二三年九月八日判決（税資二六一号順号一一七五四）において維持されている。なお、上告審最高裁平成二四年二月二三日第一小法廷決定（税資二六二号順号一一八八九）において上告不受理とされている。

(25) そのほか、東京地裁平成一四年五月二四日判決（税資二五二号順号九一二二六）は、「所得税法は、一定期間内に生じた経済的利益について、これに担税力を認めて課税の対象とするものであり、経済的成果の原因となつた行為について、私法上は無効、取消し、解除といった理由により、その効力がないものとして取り扱われることとなる場合であつても、このような行為に起因する経済的成果が実際に発生し、納税義務者の側においてこれが存続している事実が存するときは、かかる経済的成果に担税力を認めて所得税を課税すべきものと解するのが相当である。」と判示した。この事件は、不動産の売買契約に基づいて売買代金を受領した後に、条件が成就しなかつたとしてかかる売買契約を解除する旨の意思表示が示されたものの、原告が、受領した売買代金を返還しなかつた事案である。その後、不動産について真正な登記名義の回復を原因とする原告への所有権移転登記手続を命ずる旨の判決が確定したが、原告はその時点までに売買代金等の返還をしていなかった。東京地裁は、「以上の事実を踏まえれば、原告が本件売買契約に基づいて得た売買代金による経済的成果は、依然として原告の側において存続しているものといわざるを得ない。」として、原告の主張を斥けたのである。

国税通則法二三条《更正の請求》二項一号は、「計算の基礎となつた事実」が「当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」に更正の請求ができると規定されており、上記事件においては、ここにいう課税計算の基礎となつた事実が異なることが確定していないという判断が示されたわけである。

(26) 更生会社Pは、利息制限法一条に規定する制限利率を超える利息の定めを含む金銭消費貸借契約に基づき約定利息の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をしていたところ、更生手続において、総額約一兆三

八〇〇億円のいわゆる過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定した。そのため、更生会社Pの管財人であるX（原告）が、本件各事業年度において益金の額に算入された金額のうち当該更生債権に対応する利息制限法所定の制限を超える利息及び遅延損害金に係る部分は過大であるとして、同部分を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、更生会社Pの本件各事業年度の法人税に係る課税標準等又は税額等につき更正の請求をしたことに対し、処分行政庁が、更正をすべき理由がないとして本件各通知処分をした。本件は、Xが、主位的に、本件各通知処分の取消しを求め、予備的に、民法七〇三条《不当利得の返還義務》に基づき、本件各更正の請求に基づき更正がされた場合に、Xが還付を受けるべき金額に相当する金額の不当利得の返還を求めた事案である。この事例を扱ったものとして、佐藤英明・判時二二四一号一七〇頁、渡辺裕泰・ジュリ一四七七号一一頁、大屋貴裕・速報判例解説（15）（法七増刊）二二七頁、酒井克彦・会社法務A2Z 八三号五八頁など参照。なお、控訴審東京高裁平成二六年四月二三日判決（訟月六〇巻一二号二六五五頁）においても原審判断が維持されている。

(27) 最高裁平成二七年四月一四日第三小法廷決定（判例集未登載）において上告は不受理とされている。

(28) 渡辺徹也教授は、法人税法二二条四項によって解決を図るとされるが、この点については疑問である（渡辺「法人税における債務確定基準」税法学五七五号二八一頁）。同条項の公正処理基準は、文理上明らかなとおり、「費用（償却費以外の費用）当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。」の額」についての処理基準であるから、債務確定基準が妥当するか否かを公正処理基準で判断するという構成は文理上疑問を覚えざるを得ない。

（本学商学部教授）