

博士学位論文審査要旨

2013年1月15日

論文題目： 米国連邦所得税における年度帰属の法規範論

学位申請者： 倉見 智亮

審査委員：

主査： 法学研究科 教授 田中 治

副査： 司法研究科 教授 占部 裕典

副査： 法学研究科 教授 佐伯 彰洋

要 旨：

本論文は、アメリカの連邦所得税を研究対象に、ある所得がどの年度に帰属するかの判定基準は何か、権利の確定時を判定基準とする場合、いずれの時点において権利の確定があるとみるべきか、などのいわゆる年度帰属をめぐる問題点につき、比較制度的観点から考察するものである。

所得の年度帰属の問題は、課税所得の大きさを左右する重要な判断要素であるにもかかわらず、我が国の税法は明確な規定を持たず、また解釈論においても、権利の確定時を判定基準とすべきとする通説的理解はあるものの、異論もあり、なお議論が定まっていない。

本論文は、このような我が国の法状況を意識しながら、その包括的な年度帰属の研究の端緒として、我が国の戦後税制の発展に大きな影響を与えてきたアメリカ税法における年度帰属論につき、裁判例、学説等を素材に検討するものである。本論文の第1章は、我が国の権利確定主義に相当する全事象基準の概念を考察する。第2章は、所得の計上段階における回収可能性を検討する。第3章は、取引が後に解除されるなどした場合の巻戻法理を検討する。本論文は、研究の結論または示唆として、アメリカの年度帰属論においては、形式的な権利確定概念によるのではなく、回収可能性を基軸とした所得の年度帰属の判定が行われている、アメリカの議論においては、所得の課税適状時点と年度帰属が区別して観念されているとみることができる、とする。

本論文は、我が国の権利確定主義の通説的な理解に対して、これまで我が国がたどったものとは違う道筋があり得る、という制度的可能性を示唆するものとして、極めて独創的な研究であるとともに、我が国の通説判例が採用している権利確定主義に対する論争誘発的な問題提起となっている。また本論文は、アメリカの年度帰属をめぐる制度と紛争につき、包括的、網羅的に裁判例や論文を渉猟した、おそらく我が国で初めての、重厚な基礎研究であって、この領域の研究水準を大きく引き上げ、学界に寄与するところが大きい。加えて、本論文に示された裁判例等の読み込みとその紹介は正確であり、論旨も明快で一貫性を保っている。

本論文は、税法の重要な論点である年度帰属に関する比較制度的かつ基礎理論的な研究として、特に優れた研究ということが出来る。よって、本論文は、博士（法学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2013年1月15日

論文題目： 米国連邦所得税における年度帰属の法規範論

学位申請者： 倉見 智亮

審査委員：

主査： 法学研究科 教授 田中 治

副査： 司法研究科 教授 占部 裕典

副査： 法学研究科 教授 佐伯 彰洋

要 旨：

審査委員は、2013年1月15日（火）、午後5時から6時まで、良心館422番教室において、総合試験を行った。まず、学位申請者から、本論文の問題意識、本論文の概要および結論、本論文の研究上の意義等について説明を受けた後、審査委員との間で質疑応答を行った。審査委員からは、我が国の権利確定主義に対する評価やアメリカの裁判例に対する理解をはじめ、多くの質問がなされたが、学位申請者は、いずれの質問についても、誠実かつ的確な回答をし、学位申請者が、このテーマに関して深い学識と理解を得ていることを示した。また、学位申請者は、本論文の執筆に際し、多数のアメリカの裁判例、論文等を資料として用いており、本論文の叙述および上記の質疑応答に照らして、学位申請者が外国語（英語）の能力を十分に備えていると判断した。

よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 米国連邦所得税における年度帰属の法規範論

氏名： 倉見 智亮

要旨： 本論文は、わが国の所得課税法において収入に対する権利が確定した課税年度に所得の計上を要請する権利確定主義における「権利確定」概念のあるべき解釈を探求するための前提作業として、わが国と同様に「権利確定」概念を用いて所得の年度帰属を規律する米国連邦所得税における所得の年度帰属論を考察するものである。本論文における検討課題は、権利確定主義における「権利確定」概念について解釈論上および制度論上特に重要と思われる以下の論点である。

第1の論点が、法的な権利の確定を観念しえない違法な所得の年度帰属判定において、「権利」概念をいかに解釈すべきかである。第2の論点が、複数の権利確定時点を観念しうる取引において、いずれの時点で権利の確定があったとみるべきかである。第3の論点が、一旦発生した権利の喪失または経済的成果の返還をもたらす不確定事象の発生可能性を権利確定時期の判断においていかに取り扱うべきかである。第4の論点が、経済的成果を有効に取得するために必要とされる行政機関による承認または審査が権利の確定にいかなる影響を及ぼしうるかである。第5の論点が、債権の存否または債権額をめぐって当事者間で争いがある場合に、所得に対する権利の確定がいつ認められるべきかである。第6の論点が、所得の回収可能性が乏しい場合に、当該所得に対する権利の確定を認めるべきか否かである。

第1章においては、上記各論点のうち、第1の論点ないし第5の論点に関して、わが国の権利確定主義に相当する全事象基準（all-events test）における「権利確定」概念の解釈について考察する。全事象基準における「権利」概念は、法的請求権のみを意味する限定的な概念ではなく、違法な取引に係る対価が取引の相手方から支払われる合理的な見込みがあることを前提とした事実上の請求可能性をも包摂する概念と解されている。このような「権利」概念の緩やかな解釈を前提とした上で、全事象基準は、複数の権利確定時点を観念しうる商取引において権利確定時期を統一的に判断するために、納税者による最終的な所得の受領に関するあらゆる重要な不確定事象が取り除かれた状態を意味する「確定」概念から導かれる米国法固有の判断枠組みを採用している。

すなわち、所得を受領する権利は、資産の売買や役務の提供による所得の稼得、支払期日の到来、取引の相手方による検品など、契約上の重要な停止条件が充足された時点で確定する。さらに、対価の支払につき行政機関による承認または審査が求められている場合や取引の相手方と紛争状態にある場合、所得を受領する納税者の権利は、これら契約外の重要な不確定事象が取り除かれた時点で確定する。他方で、将来のある時点において所得を受領する確定した権利の喪失または経済的成果の返還をもたらすかもしれない契約上の解除条件（重要性の乏しい契約上の停止条件も含まれる）の充足可能性および重要性の乏しい契約外の不確定事象の発生可能性は、課税上無視される。もっとも、停止条件と解除条件との二分法を基礎とした判断枠組みは、契約内容を変更することにより権利確定時期の操作が可能となり、さらにはある契約条件および契約外の不確定事象が権利確定時期の繰延べを認めるに足る重要性を有しているか否かの判断に相当の困難が伴うなど、運用上の課題を抱えている。

第2章においては、上記各論点のうち、第6の論点に関して、全事象基準および不発生経験主義（nonaccrual-experience method）に基づく所得の計上段階における回収可能性の考慮方法について考察する。発生主義（全事象基準）を採用する納税者は、債権の無価値化と同程度に所

得の回収可能性について合理的な疑いが認められる場合、回収が疑われる部分の金額を限度として、所得の不発生を認められる。当該結論を導くためのありうる解釈の1つとして、最終的に所得が回収されることを前提として所得の計上を要請する発生主義会計の根本原理を根拠として、当該前提を揺るがすほどに所得の回収可能性が疑われる場合には所得の不発生が認められるべきである、との解釈が提示されている。当該解釈は、「権利確定」概念の解釈と何ら矛盾することなく所得の回収可能性を考慮することが可能となる点において、注目に値する。他方、不発生経験主義を採用する納税者は、全事象基準に基づき一定の人的役務提供を通じて権利の確定が認められた所得のうち、納税者の過去の経験から回収不能になると見込まれる金額について、所得として発生させないことを認められる。全事象基準と不発生経験主義が整合的に適用されるのは、実現 (realization) と認識 (recognition) という所得計上段階における異なる次元において所得の回収可能性が考慮されているからであると解される。

第3章においては、第3の論点の延長線上にある議論、すなわち、所得を受領する権利の喪失または経済的成果の返還をもたらす州法上の巻戻し (解除条件の充足を含む) が現実に生じた場合における課税所得計算の調整方法について考察する。課税所得計算の調整法理たる巻戻法理 (rescission doctrine) に基づけば、当初の取引が行われた課税年度と同一の課税年度において州法上の巻戻し (契約上の解除条件の充足を含む) がなされ、かつ取引当事者が取引前の状態に引き戻されている場合、当初の取引に係る所得は遡及的に消滅したものとして課税上扱われる。その結果、全事象基準に基づき権利の確定が認められた所得は、権利が確定した課税年度への所得の帰属を否定される。確かに、停止条件と解除条件との二分法に基づく権利確定時期の判断において、州法上の巻戻しの発生可能性 (解除条件の充足可能性を含む) は課税上無視される。しかし、このことは、州法上の巻戻しの発生可能性 (解除条件の充足可能性を含む) が喪失されるまで権利の確定を認めるべきでないという解釈を採用すべきでない、ということの意味することとどまる。すなわち、同一課税年度要件を課す巻戻法理の適用可能性を考慮すれば、権利確定時期の判断において州法上の巻戻しの発生可能性 (解除条件の充足可能性を含む) は無視されるが、権利の確定した所得の年度帰属を確定的に決定するためには、課税年度終結時点まで州法上の巻戻しの発生可能性 (解除条件の充足可能性を含む) を考慮し続けることが必要となる。

終章においては、以上の各章における米国連邦所得税における議論を概括的に整理し、そこから抽出される米国連邦所得税における年度帰属判定規範の法的性質を指摘した上で、日本法における今後の議論の展望について示唆する。

第1に、米国連邦所得税においては、発生主義を採用する納税者が稼得した所得の年度帰属を「権利確定」概念により規律するという建前が採られながらも、実質的には所得の回収可能性を基軸とした所得の年度帰属判定が行われている。全事象基準における「権利」概念の緩やかな解釈や、全事象基準および不発生経験主義に基づく所得の計上段階における回収可能性の考慮が、その表れである。わが国においては、権利確定主義における「権利」概念の厳格さが強調される余り、所得の年度帰属判定において回収可能性を考慮することについて、否定的な見解が散見される。しかしながら、権利確定主義は、現実の現金收受を待たずして、対価などに対する請求権が確定した時点において所得を課税対象に取り込むことを要請するところから、その前提として納税者の担税力を認めるに足る経済的価値の流入可能性 (所得の回収可能性) を求めている、と解される。このような解釈によれば、所得の回収可能性は、所得の年度帰属判定における考慮要素として位置づけられうるといえよう。

第2に、米国連邦所得税においては、明確には意識されていないものの、1つの課税年度内において所得の課税適状時点と年度帰属とが区別されているように思われる。なぜなら、課税年度終結前に契約外の重要な不確定事象が新たに発生した場合、契約上の重要な停止条件の充足により一旦確定した所得を受領する権利は、当該不確定事象が取り除かれた時点まで確定が繰り延べられるからである。さらに、この区別は、巻戻法理に基づく所得の遡及的消滅の可能性が否定で

きないことから、権利の確定した所得の年度帰属を確定的に決定するために課税年度終結時点まで州法上の巻戻しの発生可能性（解除条件の充足可能性を含む）を考慮し続けることが必要とされることから裏付けられる。同一課税年度内における所得の課税適状時点と年度帰属との峻別論は、所得の課税適状時点の属する課税年度と所得の帰属する課税年度が複数の課税年度に跨る場合がありうるとの議論に発展する余地を残している点において、わが国において近時注目されつつある既往の課税年度への所得の遡及的帰属や課税所得計算の遡及的調整の議論とも接合しうる重要な議論である。わが国においても、所得の課税適状時点と年度帰属とを法理論上区別し、期間税的色彩を帯びた年度帰属判定規範として権利確定主義を再構成することが有益であると思われる。

今後の課題は、所得の年度帰属判定規範の法的性質論および基準論など、所得の年度帰属判定規範の基本的あり方について議論を十分に尽くした上で、米国連邦所得税の研究を通じて得られた分析視角を基にして、本論文における6つの検討課題について、日本法の本格的研究を進めることである。さらには、所得の年度帰属論とも密接に関連する課税所得計算の調整方法に関する研究を並行して進めていくことも課題となる。