

姫路獨協大学大学院

平成 29 年度 修 士 論 文

法人税法における収益計上時期に関する一考察

法学研究科 法律学専攻

指導教員 中 塚 秀 聡

71216006 増 田 英 人

## 論文要旨

経済人は利益を上げるため、日常的に商品の販売などの経済活動を行うが、それによる取引からは租税が生じる。合理的な経済人であれば、売上げるための意思決定の中で租税債務を考慮するであろう。法人税の課税標準は所得金額とされているところであり、所得金額の計算上、収益の額の捉え方は重要であるといえよう。収益の額の算定にあたっては、収益がどの事業年度に帰属するかを判定する必要がある。本稿では、所得金額を確定するための法人税法における収益の計上時期を考察する。

租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義を整理しておく。この基本原則は、所得計算において、公平さにより恣意性を排除し、法律の根拠に基づく客観的証拠によって計算を統一的かつ確実に担保することを目的としている。したがって、租税法の基本原則は尊重されるべき重要な原則である。法人税法では一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って収益の計上時期を判断することと定めている。さらには、法人税法では収益同様に原価、費用、損失についても自ら定義していないことから、公正処理基準は企業会計上の概念を利用していると想定される。

法人税法 22 条 4 項は企業会計準拠主義を示すための確認規定である。これを法人税法上の収益の計上基準について置き換えてみると、第一段階で、実現主義により経理された会計処理は法人税法で認められ、第二段階で、そのうち権利確定主義に基づかないものは、法人税法では認められないと考えられないだろうか。

実現主義とは、財貨、サービスの引き渡し完了し、その対価として現金または現金同等物を受け入れることで実現したとする、収益の計上時期を意味するものである。権利確定主義とは、資産の譲渡や役務の提供により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時期として、収益が課税の対象となるとする考え方である。所得の年度帰属に関する裁判例では、所得が実現した時の判断に際しては、その対価を事実上支配した時を考慮するとの考えも、課税の公平さを念頭においてあるのではなかろうか。また、権利が確定した時を補完する考えとしては、管理支配基準が考えられる。さらに、引渡しが完了した時を補完する考えとしては、占有が移転した時をもって引渡しが完了した時とする考えがある。学説上は、権利確定主義に関する見解について、法人の収益の帰属年度は権利確定主義によって決せられるべきものとする見解

と実現主義によって決せられるべきものとする見解に大別できる。法人税法上の収益計上基準については、どのような課題があるのだろうか。収益計上時期の判断の基礎となる所得の実現を一義的にどのように説明できるかではないだろうか。また、企業会計上の一定の基準に従っていればそれで足りるとするのはあまりにも利益操作に対して寛容であるといわざるを得ない。つまり、その基準の設定について、課税の公平さをどのように解釈していくかであろう。

この判例は、輸出取引という特殊な収益の計上時期に関する判断を行ったものではあるが、商品の販売に関する基本的な収益の計上時期を解釈するうえで重要なため、考察することとする。本判決によれば、収益の計上時期は権利確定主義により判断するとした。そして、その権利確定主義による収益の計上基準は、法人が企業利益を計算するうえで採用した会計処理の基準うち、公平な所得計算を行う目的に反しないものとした。学者の解釈にもあるような経済的実態に即したうえでの、租税負担の公平さを重視した判決だったといえよう。

商品の販売という行為を、さらに経済的実態からみれば、どのような事象であろうか。実現主義でいえば、商品を買主へ引き渡すこととその対価として現金又は現金等価物を取得することであり、もっと簡単にいえば、商品と現金又は現金等価物との交換といえる。この交換の時に、売主である経済人の欲求が満たされて所得が実現したといえるのではなかろうか。一般的経済人は、権利確定主義により商品の販売による収益の計上時期を認識するのであるが、一つには、商品の占有を喪失したことを認識し、二つ目には現金又現金等価物の取得ないし現金を回収できる高い蓋然性が生じたことを認識することで、収益の計上時期を判断できるのではないか。

# 目次

はじめに .....	1
第1章 収益の計上時期の判断に関する規定 .....	3
第1節 租税法の基本原則.....	3
(1) 租税法律主義とは.....	3
(2) 租税公平主義とは.....	3
(3) 基本原則の重要性.....	4
第2節 法人税法における規定 .....	4
(1) 規定の内容.....	4
(2) 公正処理基準の趣旨 .....	5
第2章 法人税法に関わる企業会計.....	5
第1節 企業会計とは.....	6
第2節 金融商品取引法会計とは.....	6
第3節 会社法会計とは .....	7
第4節 租税会計とは.....	8
第5節 各企業会計の相互の関係.....	9
第6節 小括 .....	9
第3章 収益の計上基準について .....	10
第1節 実現主義の概要 .....	10
第2節 権利確定主義の概要.....	11
(1) 権利確定主義とは.....	11
(2) 通達の役割.....	12
(3) 会計学の側からの批判 .....	13
第3節 所得の年度帰属に関する裁判例.....	15
(1) 発生主義 .....	15
(2) 権利確定主義.....	16
(3) 実現主義と権利確定主義.....	16
(4) 課税の公平.....	17
(5) 権利が確定した時.....	18

(6) 所得が実現した時.....	19
(7) 考察.....	20
第4節 権利確定主義を補完する考え.....	20
(1) 管理支配基準.....	21
(2) 占有の移転を引渡しとする考え.....	22
第5節 権利確定主義についての学説.....	24
(1) 肯定説.....	25
(2) 否定説.....	27
第6節 法人税法上の収益計上基準の課題.....	28
第4章 輸出入取引における収益計上時期に関する最高裁の判例.....	29
第1節 判旨.....	29
第2節 判決の説明.....	32
(1) 問題の所在.....	32
(2) 収益計上時期の原則は何か.....	32
(3) 荷為替取組日基準と船積日基準のいずれが妥当か.....	33
第3節 本判決の学者等の解釈.....	34
(1) 賛成派.....	34
(2) 反対派.....	36
第4節 小括.....	37
おわりに.....	38
参考文献.....	40

はじめに

今日では、租税は人々の経済生活のあらゆる場面で関係を持っている。人は、その租税の意味や負担するであろう租税を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターである<sup>1</sup>といわれている。

例えば、企業本来の事業による収益を売上といい（企業会計においては売上高または工事収益という。）、営利を目的とする経済人の重要な関心事の一つに売上を伸ばすことがある。そして、それを実現するとすれば、租税債務（租税債務とは、租税を納める者が国または地方団体に対して租税と呼ばれる金銭給付をなすべき義務にほかならない。<sup>2</sup>）を負うこととなる。つまり、経済人は利益を上げるため、日常的に商品の販売などの経済活動を行うが、それによる取引からは租税が生じる。合理的な経済人であれば、売上げるための意思決定の中で租税債務を考慮するであろう。

法人税法においては、租税である法人税（本稿では、各事業年度の所得に対する法人税のことをいう。この他に各連結事業年度の連結所得に対する法人税、法人課税信託に対する法人税および退職年金等積立金に対する法人税がある。）を算出するための課税標準は各事業年度の所得の金額（以下「所得金額」という。）とされているところであり（21条）、所得金額は益金の額から損金の額を控除した金額としている（22条1項）。そこでいう（租税政策上の理由から別段の定めはあるものの、）益金の額は収益の額とし（同条2項）、損金の額は原価の額、費用の額および損失の額としている（同条3項）。なお、原価の額は収益に対応するものとされている（同項1号）。

これを算式にしてみると、

$$\text{所得金額} = \text{益金の額} - \text{損金の額}$$

となり、所得金額と企業利益が類似するため

$$\text{企業利益} = \text{収益の額} - (\text{原価の額} + \text{費用の額} + \text{損失の額})$$

となる。資本主義経済の下では経済人は利益を追求することから、それを前提とすれば、

$$0 < \text{収益の額} - (\text{原価の額} + \text{費用の額} + \text{損失の額})$$

が成り立つ。これを分解すれば、

---

<sup>1</sup> 金子宏『租税法〔21版〕』75頁

<sup>2</sup> 金子・前脚注1) 143頁

$(\text{収益の額} - \text{原価の額}) > (\text{費用の額} + \text{損失の額})$

となり、

$\text{収益の額} > (\text{費用の額} + \text{損失の額})$

となることは明らかである。また、原価の額は収益の額に基づいて算出されることから、所得金額の計算上、収益の額の捉え方は重要であるといえよう。

法人税法 22 条 2 項に規定する「当該事業年度の収益の額」の算定にあたっては、収益の範囲と収益がどの事業年度に帰属するかを判定する必要がある。前者は商品を販売する行為によって生じた資産価値の増加等が収益として認識されるかどうかを、後者はその収益をいつ、例えば、商品を生産した時、出荷した時、相手方が受領した時、相手方が検収した時、又は代金を受け取った時のいずれの時に計上するのかを認識しなければならない。経済人にとってはどちらかといえば後者の方がより問題となるのではなからうか。さらに、後者の収益の計上時期の判断については、最高裁の判例にあるように少数の裁判官において反対意見があるなど、専門家の間でも解釈が分かれる。

そこで本稿では、所得金額を確定するための法人税法における収益の計上時期を考察する。検討にあたっては、関連する法令を整理し、日常の取引において生じる収益の意義や、法人税法における収益の額と企業会計との関係を概観したうえで、最高裁の判例を分析することとし、それを通して収益の計上時期のメルクマールを導き出したい。

## 第1章 収益の計上時期の判断に関する規定

### 第1節 租税法の基本原則

租税法の基本原則である租税法律主義と租税公平主義を整理しておく。

#### (1) 租税法律主義とは

租税法は、財源調達や政策手段のために国民の財産を国家の手に移す侵害規範であることから、租税が課されるためには法律の根拠に基づかなければならない。これを租税法律主義という。日本国憲法では、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」(84条)や、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」(30条)との規定が設けられている。

そして、租税法の法源には、憲法をはじめとして、法律・命令・判例等がある。通達は法源ではないが、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている<sup>3</sup>といわれている。

#### (2) 租税公平主義とは

税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないと、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。日本国憲法では、「すべての国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」(14条1項)と規定している。

この担税力について、法人税・所得税においては各人の経済的負担能力である所得を尺度としている。しかしながら、法人税法における所得については、益金－損金＝所得 という差引概念とされているが、「所得」そのものの定義は直接的には規定されていない。所得概念について、本来は経済的概念であるが、「経済的利得がすべて所得となるのではなく、社会的な秩序の力によって、財産権の内容をなす経済的利益がその者の継続された事実的支配の裡に在って、担税力を認める程度にその利益を享受していると認められるような客観的事情が備わることによって課税適状を生じて初めて所得となりうるのである。」

---

<sup>3</sup> 金子・前脚注1) 110頁



4とする考えがある。

つまり、所得概念は元来経済学の観念であるが、それを租税徴収のために法律に取り入れた。租税法律主義の観点からすべてを法律で解決しようとするのが考えられるが、その本質である経済行為をも考慮しなければ公平さが保たれないのではないかと考える。

### (3) 基本原則の重要性

今日においては、経済活動や決済手段の多様化・高度化（例えば、電子商取引、シェアリング・エコノミー、キャッシュレス、ポイント制度、仮想通貨など）が進んでいる。このような中では、どんなに規定を精緻化しても社会事象の多様化・高度化に追いつくことができないのが法制度にとっての宿命である。そのため、社会事象の複雑化が進めば、個々の場面で個別の規定をどのように解釈するのか、その判断を行うときのよりどころとなるのが基本原則である<sup>5</sup>。この基本原則は、所得計算において、公平さにより恣意性を排除し、法律の根拠に基づく客観的証拠によって計算を統一的かつ確実に担保することを目的としている。したがって、租税法の基本原則は尊重されるべき重要な原則である。

## 第2節 法人税法における規定

法人税法における収益の計上時期に関する規定の内容とその制度趣旨を整理する。

### (1) 規定の内容

法人税法における収益の計上時期に関しては、法人税法 22 条 2 項の「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」を前提とし、同条 4 項に「第 2 項に規定する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

<sup>4</sup> 松沢智『新版 租税実体法〔補正第 2 版〕』118 頁

<sup>5</sup> 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題〔初版〕』73 頁

る。」と示されている。

つまり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」という。）に従って収益の計上時期を判断することと定めている。しかし、前述のとおり同条2項および4項では、収益の範囲および計上時期を概念的に定義するものの具体的には定義されていない。さらには、法的道具概念として、公正処理基準が具体的にどう作用しているのかは、必ずしも明らかではない。法人税法では収益同様に原価、費用、損失についても自ら定義していないことから、公正処理基準は企業会計上の概念を利用している<sup>6</sup>と想定される。

## （2）公正処理基準の趣旨

1967年に法人税法の簡素化の一環として法人税法22条4項（公正処理基準）が新たに設けられた。当時の立案当局からの見解では、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は判例の積み重ねによって今後明確になっていくとされていた。当該条項は、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定技術である企業会計に準拠して行われること（以下「企業会計準拠主義」という。）を定めた基本規定である<sup>7</sup>。その効果は、企業会計準拠主義のもとで企業経理の尊重と二度手間が省かれたことである。公正処理基準には、明文化された会社法・商法および金融商品取引法に基づく計算規定、企業会計原則等の公表された会計原則だけではなく、確立した会計慣行が含まれる<sup>8</sup>とされている。

## 第2章 法人税法に関わる企業会計

公正処理基準は企業会計上の概念を利用しているとしたが、具体的にどのように利用しているのか見ていくこととする。

---

<sup>6</sup> 岡村忠生『法人税法講義〔3版〕』35頁

<sup>7</sup> 金子・前脚注1) 321頁

<sup>8</sup> 岡村・前脚注6) 37頁

## 第1節 企業会計とは

企業会計とはどのようなものであるか。

企業会計はその利用目的の違いに応じて、外部の利害関係者に情報を提供することを目的としている財務会計と、企業内での意思決定と業績管理に有用なデータを提供することを目的として行われる管理会計とに二分される<sup>9</sup>。公正処理基準が利用している企業会計は財務会計であり、外部の利害関係者（株主、債権者、取引先等）に対して、経営成績と財政状態等を開示する会計である。

さらに、企業会計（財務会計）は、投資者等の意思決定に有用な情報が提供されるよう会計の品質管理を行う金融商品取引法会計、株主の利害と債権者の利害の調整を図るための会社法会計、課税所得の算定の基礎を提供する租税（税務）会計<sup>10</sup>に分かれる。

## 第2節 金融商品取引法会計とは

金融商品取引法会計は、金融商品取引法、財務諸表等規則、企業会計原則に基づく会計である。

金融商品取引法は、国民の経済の適切な運営と投資家の保護に資するために、有価証券の発行ならびに流通その他の取引を公正かつ円滑にすることを目的として（第1条）1948年に制定された。それにより開示すべき財務書類の作成・開示のための基準が必要となり、1963年に大蔵省令として財務諸表等規則が定められた。財務諸表等規則は大半が表示の基準であって、会計処理の基準といえるのは、それに先立ち1949年に設定された企業会計原則である。企業会計原則は法令ではないが、すべての企業が会計処理をするにあたって準拠しなければならない基準とされるとともに、公認会計士あるいは監査法人が財務諸表の監査を行うときに準拠すべき基準とされる<sup>11</sup>。また、企業会計原則の前文では、企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの（以下「公正会計基準」という。）とされている。つまり

---

<sup>9</sup> 醍醐聡『会計学講義〔4版〕』11頁

<sup>10</sup> 醍醐・前脚注9) 1頁

<sup>11</sup> 醍醐・前脚注9) 16頁

は、公正会計基準は慣習であって法源ではない。さらには、企業会計原則や確立した会計慣行は網羅的ではなく、その網の目はきわめて粗い<sup>12</sup>ことや、企業会計原則が議会で制定されたものでないことから、租税法律主義の観点から法人税法が公正会計基準に直接的に従うことには問題があると思われる。

収益の計上時期については、企業会計原則では「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」(第2-1-A)と、「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。」(第2-3-B)に規定されている。つまり、実現主義をとっている。実現主義は公正会計基準であるがゆえに、法人税法の収益の計上基準には直接的に取り入れられないと考える。

### 第3節 会社法会計とは

会社法会計は、会社法、会社計算規則に基づく会計である。

会社法は、現在・将来の株主と債権者の利害の調整を主目的にしている。その実体は、大きくは株主と債権者の利害の調整を図るための分配可能限度額の規制と、株主による会社統治、経営者行動の監視を実効あるものにするための情報開示に分かれる<sup>13</sup>。会計に関する規定は第5章(431条～465条)に設けており、会計処理等の細目は会社計算規則に網羅されている<sup>14</sup>。会計処理について、会社法431条では「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定し、2005年改正前商法では32条2項に「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定(以下、ともに公正会計慣行という。)していた。つまり、公正会計慣行は企業の利益計算のための規範である。会社法の原型である商法は1899年に公布(旧商法は1890年に公布)され、その計算規定である利益計算は財産法によっていた。1962年の改正で計算規定は大きく変更され、企業会計原則と同様の損益法が導入された。1974年の改正では、

---

<sup>12</sup> 金子・前脚注1) 323頁

<sup>13</sup> 醍醐・前脚注9) 18頁

<sup>14</sup> 醍醐・前脚注9) 22頁

企業会計原則との歩みよりによって公正会計慣行に従う旨を示した。その流れを受け継ぐ会社法の計算規定については、会社計算規則において具体的な規定は少なく、ほとんどの部分は企業会計原則（公正会計基準）をしん酌することとしている。したがって、公正会計慣行が、法的な基準であることをあわせて考えると、企業会計原則という公正会計基準は会社法に規定する公正会計慣行をとおして間接的には租税法律主義に反しないと考えられる。

収益計上時期についても、会社法では具体的に規定されないが、損益法導入後の商法の計算規定を説明した文献の一つでは、「健全な会計処理をするために、実現主義の原則が採用されている」<sup>15</sup>としている。この見解からは、実現主義は法的な基準となりえると思われる。

#### 第4節 租税会計とは

租税会計は、法人税関係法令、その解釈通達に基づく会計である。

租税会計とは、租税の公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念とし<sup>16</sup>た、課税対象となる企業の利益、すなわち課税所得の算定に関する原理と技術をいう<sup>17</sup>。また、法人税法74条1項では、確定申告は「確定した決算」に基づき行う旨（以下「確定決算主義」という。）を規定している。つまり、株主総会において報告・承認された会社法上の確定決算を基本として課税所得の計算をすることとしている。

収益計上時期については、法人税法基本通達において、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」（2-1-1）（以下「引渡基準」という。）としている。判例においては、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき金額が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」（最判平成5年11月25日）とし、権利確定主義を採っている。

---

<sup>15</sup> 並木俊守『最新 例解商法一総則・会社法』169頁

<sup>16</sup> 岡村・前脚注6) 38頁

<sup>17</sup> 金子・前脚注1) 34頁

## 第5節 各企業会計の相互の関係

これまで見てきた三つの企業会計はお互いどのような関係になっているのだろうか。

会社法会計が企業会計原則（金融商品取引法会計）をしん酌し（公正会計慣行）、租税会計が会社法上の確定決算を基本とし（確定決算主義）ていることから、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計原則があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という「会計の三重構造」を前提としている<sup>18</sup>ことが想定される。しかし、法人税法は確定決算主義を建前にしながらも、特定の項目について損金に算入する限度額を定めただうえで、その限度内で、かつ、費用または損失として処理した額に限って損金への算入を認めている。となると、企業は節税の要件を満たすために、税務上の損金算入限度額を目安にして費用を計上したり、前倒しで損金算入できる会計処理を選択しがちになる<sup>19</sup>が、このような現象は逆基準性と呼ばれている。つまり、権利確定主義が企業による収益計上の会計処理に影響を与える現象である。

この会計構造から、実現主義と権利確定主義が収益の計上時期を判断するための尺度になると考えられる。

## 第6節 小括

法人税法22条4項は企業会計準拠主義を示すための確認規定である。つまり、企業会計原則（公正会計基準）それ自体は何ら法的規範ではなく、会社法の計算規定において、公正会計慣行（会社法431条）により、企業会計原則が社会における会計慣行として妥当視され、現に実施されている部分に限ってのみ法的規範性が与えられる<sup>20</sup>。さらに、法人税法の公正処理基準（法人税法22条4項）においては、「一般に公正妥当と認められる」とは、健全な一般社会通念に照らし公正妥当と評価しうるにたるもの、すなわち健全な簿記会計の慣習という意味であり、公正処理基準は、会社法による法規範性を有するものに限

---

<sup>18</sup> 金子・前脚注1) 322頁

<sup>19</sup> 醍醐・前脚注9) 23頁

<sup>20</sup> 松沢・前脚注4) 159頁

って、会計処理の基準として所得を計算することを明らかに確認したものである<sup>21</sup>と考えられている。

具体的には、企業が会計処理において用いた基準ないし慣行のうち、（公正会計基準に従った）公正会計慣行に基づかないもの<sup>22</sup>のみを、法人税法では認めないこととし、原則としては企業の会計処理を尊重し、認めることとしている。しかし、その会計処理が積み重ねられた判例などの法的根拠に基づかないとき<sup>23</sup>は、認められないこととなろう。そして、その判例は租税法の基本原則によって判断されていると解されるのではなかろうか。

これを法人税法上の収益の計上基準について置き換えてみると、第一段階で、実現主義により経理された会計処理は法人税法で認められ、第二段階で、そのうち権利確定主義に基づかないものは、法人税法では認められないと考えられないだろうか。

### 第3章 収益の計上基準について

収益の計上基準については、企業会計原則や会社法でいわれる実現主義と税法でいわれる権利確定主義があるとしたが、どのようなものであるか、見ていくこととする。

#### 第1節 実現主義の概要

実現主義とは、どのような考えなのか。

企業会計では、現金の授受に基づいて計上を行う現金主義ではなく、取引による収益や費用の発生に基づいて計上を行う発生主義がとられている（企会計原則第2-1-A）。ここで発生主義とは、現金主義ではないという意味における広義の発生主義<sup>24</sup>である。

収益の計上時期については、企業会計は広義の発生主義に含まれる実現主義をとってい

---

<sup>21</sup> 松沢・前脚注4) 160頁

<sup>22</sup> 例えば、入金をもって収益とし、出金をもって費用とする現金主義があるが、適正な経営成績を算定できないことから、今日の企業会計では採用していない。

<sup>23</sup> 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益の計上基準については、為替取組日基準があるが、最判平成5年11月25日判決では妥当でないと言われた。

<sup>24</sup> 実現主義との混同をさけるために、費用および損失の計上基準を狭義の発生主義という。

る（企会原則第2-1-A,3-B）。実現には二通りの意味がある。一つには、実現した収益のみが利益であり、未実現の収益は損益の計算から除外されなければならない。つまり、資産を保有しているだけでは、それがいかに値上がりしても、収益は計上できないという意味の実現である。二つ目には、財貨、サービスの引き渡し完了し、その対価として現金または現金同等物を受け入れることで実現<sup>25</sup>したとする、収益の計上時期を意味するものである。通常は二つ目の意味で用いられる。通常の意味での実現主義に基づき、たとえば商品の販売については、原則として販売時が企業会計上の収益計上時期となる（企会原則第2-3-B）。販売時とは具体的に何を指すかがさらに問題となるが、契約時、引渡時、発送時、検収時など、取引の実態に応じた基準の中から選択を認め、継続的に適用されるべき<sup>26</sup>である。

## 第2節 権利確定主義の概要

### （1）権利確定主義とは

権利確定主義とはどのような考えなのか見ていくこととする。

権利確定主義とは、資産の譲渡や役務の提供により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時期として、収益が課税の対象となるとする考え方である。たとえば資産の譲渡の場合、譲渡によって対価請求権（債権）が成立するから、債権の法的な成立を権利確定と呼び、収益認識の基準とするのである。権利確定主義は、対価に対する権利の確定という私法上の観点に基づく法的テストである。権利確定主義は、所得税法においては法文上一応の根拠が認められる（所得税法36条1項「収入すべき」）。法人税法では、根拠が見出せないにもかかわらず、判例実務をほぼ支配している。

もっとも、私法上、対価請求権がいつ成立するのかは必ずしも明らかではない。たとえ

---

<sup>25</sup> 対価として現金を受け入れた時に収益を認識するのが現金主義であるが、財貨、サービスの引渡しとその対価としての現金の受入れが同時に行われるときは、実現主義と現金主義の収益の計上時期は同じになる。また、実現主義は財貨、サービスの引き渡しを要するところで、現金主義とは異なる。

<sup>26</sup> 岡村・前脚注6) 57頁



ば、売買による所有権の変動は契約時か引渡時かには争いがある<sup>27</sup>し、対価請求権が所有権変動と同時に成立するのも明らかではない。さらに、対価請求権の成立時期を、当事者が契約で定める可能性もある。

権利確定主義を対価に係る権利が確定した時に収益を計上する考えとしたが、現在権利確定主義とされている基準を表している法人税法基本通達は、通常の商品販売に関しては、対価に係る債権が目的物の占有の移転、すなわち引渡と同時に成立するとし、目的物の移転を考慮する引渡基準をとっている（法人税法基本通達2-1-1）。引渡基準は、実現主義に基づく企業会計においてもとられているが、権利確定主義は法的な占有の移転に着目するため、引渡の具体的内容としての相手方の検収または受領が要求され、発送時では早すぎることになる。

権利確定主義は、対価に対する法的権利に着目したテストであるところから、次の2つの問題点がある。第1は、納税者による操作可能性である。契約基準の場合、契約をいつするかは納税者の選択である。また、契約によって対価に係る請求権の成立時期を変えることができれば、その時まで権利確定はないことになる。第2は、利息制限法に違反する利息のような私法上無効な債権や対価である。これらには権利の確定がなく、課税できないことになる。特に、たとえば詐欺や強迫による財物の取得は、取り消しうる行為ではあるが、取り消されるまでは一応所有権の移転があるから課税できるのに対して、横領や窃盗、強盗では所有権の移転がないから課税できないという不合理な結果が生じると<sup>28</sup>いわれている。

## （2）通達の役割

権利確定主義が年度帰属<sup>29</sup>の一般原則として妥当すると考えられるようになったのは、昭和26年の「所得税取扱通達」（同年1月1日直所1-1国税庁長官-国税局長）を契機としてである。同通達は、「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収

---

<sup>27</sup> 売主の所有に属する特定物を目的とする売買においては、特にその所有権の移転が将来なされるべき約旨に出たものでないかぎり、買主に対し直ちに所有権移転の効力を生ずるものと解するを相当とした。（最判昭和33年6月20日判決）

<sup>28</sup> 岡村・前脚注6）58頁

<sup>29</sup> 所得がどの年度に帰属するか

入する権利の確定した金額をいう」(194)と規定した。これを受けて、判例も、所得の年度帰属について一般に権利確定主義を採用し、学説の多くもそれを支持するようになった。<sup>30</sup>

その後、昭和40年の所得税法の全文改正に基づき、同45年に所得税の基本通達が全面的に改正された。改正通達(昭和45年直審(所)30)は、収益の年度帰属に関する規定についても大幅な改正を加えたが、特に注目されることは、第一に、「権利の確定」という表現が用いられていないこと、第2に、譲渡所得についていえば、原則的基準としては所有権移転基準に代わり引渡基準が採用されたこと、の2つである。<sup>31</sup>

引渡基準の採用について、税務行政の立場からは、それをとることが行政上の便宜に最もよく合致していたと思われる。その理由は、たな卸資産の販売については、私法上は、売買による所有権の変動について争いがあるように、契約の効力発生時を特定することは容易ではない。しかし、引渡しがあれば、引渡義務が履行されたことで契約の効果が発生したことは明白である<sup>32</sup>。契約の解除・取消等、例外的な場合を除いては、所有権の変動は、引渡しの時点で最終的に確定する。つまり、この時点をもって販売収益の実現の時点とすることは、税務行政の画一的処理に役立つこと、販売の事実の判定が容易であること、納税者との間で収益計上時期について紛争が生ずるおそれが少ないこと等、税務行政にとって多くのメリットをもっている。それは、納税者にとっても、通常は、利益にこそなれ、不利益になることはない。

### (3) 会計学の側からの批判

前述のように、昭和26年の所得税取扱通達によって、権利確定主義が採用されたが、その翌年の昭和27年に、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(同年6月16日企業会計基準審議会小委員会報告)によって、会計学の側からの権利確定主義に対して次のような批判がなされた。

---

<sup>30</sup> 金子宏「総論－権利確定主義は破綻したか－」『日税研論集』22巻5頁

<sup>31</sup> 金子・前脚注30)9-10頁

<sup>32</sup> 資産の譲渡の場合についていえば、目的財産の引渡しによって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるからである。

「会計原則における発生主義とは、各事業年度に対して当該事業年度の負担すべき費用および当該事業年度に所属すべき収益を、産業社会の通念たる会計慣行に従って適正に割当てるための会計処理の基準を意味し、必ずしも損益の確定をそれに伴う権利義務の確定に基かせるものではない。取引の遂行における債権債務の確定という法的根拠は、会計上における外部証拠として、もちろん会計原則においても無視するものではないが、各会計期間に対する費用収益の適正な割当てを主眼とするから、権利義務の年度帰属と費用収益の年度帰属とは、会計期末においては、会計処理の上では必ずしも一致しない。換言すれば、権利義務の確定した取引はもちろんすべて会計記録の対象とならなければならないが、会計期末において確実に権利義務の成立が次期において予期される会計事実にして、すでに費用収益の発生の事実が証明されるものは、会計記録の対象となる。権利義務の確定性の問題は、あらゆる場合を通ずる費用収益認識の基準ではあり得ないのである。かくして権利確定主義は、健全な会計慣行における発生主義と若干の点で一致しない場合があり、ときとして企業の合理的運営に影響するきらいがある。」

「すべてこれら発生主義に基づく会計処理は、発生の事実すなわち一定の取引原因に従って会計記録を行うにあたり、実現の事実の認識や費用収益の期間的対応というごとき会計的判断を併せ適用していることが明らかである。発生主義は、権利義務の発生というごとき立証手続にのみ依存するものではなく、一層強く会計的事実として一般に認められる内部証拠に準拠するものである。正規の簿記の原則を構成するところの一般に認められた会計諸基準こそ、企業の所得決定の原則として基本をなすものである。

課税所得の検証の方法として、権利確定の基準を設定することはよいが、それは事後の立証手続であって、所得計算の原理ではない。

税法においても、明文をもって正規の簿記の原則を認め、企業の純所得の決定に関しては、健全な会計慣行を尊重するとき規定の設けられることが望ましい。」

次に、同意見書は、実現主義については次のように述べている。

「正規の会計原則においては、費用および収益の会計的認識のために、まず発生主義の基準が適用されるが、専ら発生主義のみによつて純利益を確定するのではない。毎期の純利益を決定する条件として、一会計期間において発生した費用および収益が、その期間において実現したものであることを要求する。この損益確定のテストを実現主義の原則と名づける。

『実現』に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されたという事実に求められるので、これをとくに販売基準とも名づける。

一会計期間の間に売上済となった財貨または役務に適正に負担せしめられた費用が当期の費用であり、販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときにのみ実現する。

これに対して税法上においては、権利確定主義をとっているので、販売基準における『販売』の意義は、法律的に権利の移転することをさすものと解釈されるきらいがある。しかし、商取引における販売行為の態様およびその意味は極めて複雑であるから、健全な商慣習上販売の履行として一般に認められている事実については、税法上においても、権利確定主義に拘泥することなくこれを認めることが望ましい。」<sup>33</sup>

販売基準の解釈について、法律的な権利の移転が決定的な意味を有するわけではないとしており、税法においても、所得計算の基本原則として販売基準を採用し明文をもって規定することが望ましい、との考え方を表明している。

### 第3節 所得の年度帰属に関する裁判例

所得の年度帰属に関する裁判例についてどのようなものがあるか、次のように傾向別のキーワードごとに分類し、整理したうえで分析することとする。

#### （1）発生主義

昭和24年の判例では発生主義を根拠として、「会計学上いわゆる発生主義による会計処理方法によれば運賃を請求すべき運送行為が現実に完了し、其の運賃が契約上適正に計算

---

<sup>33</sup> 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書（小委員会報告）」（昭和27年）

され確定したときを標準として当該事業年度の収益として処理されるのを妥当と解する」  
（大阪地裁昭和24年 9月12日判決 税資13号372頁）とし、運賃が確定した時の収益とすべきと判示し、会計学上の発生主義をとった。

## （2）権利確定主義

昭和26年の、旧所得税法における収入金額の計上時期に関する、所得税取扱通達（昭和26年1月1日直所1—1）公表後の判例として、「そもそも税務会計にいわゆる発生主義原則というのは現金主義に対するものであつて債権債務発生と同時に益金、損金の帰属を決定する経理方法であるが、税法上においては発生主義に則る場合において権利確定の時を捕捉するのが相当である」（大阪地裁昭和32年 4月26日判決 税資28号173頁）として、権利確定主義をとることを明らかにした。

また、「近代法人企業にあつては課税の明瞭、確実を期する上において講学上のいわゆる現金主義によっては到底正確な損益を把握することができないから、収入すべき債権の確定、支払うべき債務の確定をもつて基準とするいわゆる発生主義（権利確定主義）によるのが相当であると謂わねばならない。」（金沢地裁昭和32年 2月27日判決 税資25号175頁）として、現金主義を否定したうえで、権利確定主義をとることとした。

## （3）実現主義と権利確定主義

昭和42年に法人税法22条4項（公正処理基準）が設けられた後の判例では、「法人税法は、期間損益決定のための原則として発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとり、収益（益金）についてはその收受すべき権利の確定した時を、費用（損金）については履行すべき義務の確定した時期を、それぞれ事業年度帰属の基準にしているものと解される。」  
（東京地裁昭和52年 3月 9日判決 税資91号354頁）として、実現主義<sup>34</sup>（発生主義）のうちの権利確定主義をとることとした。

---

<sup>34</sup> 昭和24年に設定された企業会計原則においては、収益の計上基準である広義の発生主義は実現主義とされる。

また、「法人税法は、法人の期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとっているものであり、益金（収益）についてはその收受すべき権利の確定したときを事業年度帰属の基準としているのであって、権利実現のときを基準としているものではないと解される。」（東京地裁昭和52年 7月25日判決 税資95号124頁）として、権利確定主義は実現主義（発生主義）そのものではないとしている。

さらに、「法人税法は、各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額について、別段の定めのあるものを除き、「役務の提供に係る当該事業年度の収益の額」（同法22条2項）と規定するが、その帰属時期に関しては、通則を置かず、「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する」（同法22条4項）と定めているにとどまるが、この一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によれば、右収益については、発生主義のうちいわゆる権利確定主義が採られていると解される。」（秋田地裁昭和61年 5月23日判決 税資152号169頁）として、公正処理基準は実現主義（発生主義）のうちの権利確定主義をとるものであるとした。

#### （4）課税の公平

課税の公平を根拠に判示したものがある。それは、「所得の期間計算に当つてはその収益、費用がいずれの期間に属するかを決定するにつき現金主義と権利発生主義とがあつて、現金主義はすべて現金収支を基調とし現実に現金の収入支出があつた時を損益算定の基準とするに反し、権利発生主義は現金収支に関係なく収入すべき権利、支出すべき義務が確定した時をもって損益算定の基準とするところ税法に関する法律体系が課税の公平と確実を根本理念として構成されていることに鑑みれば、権利の実現、換言すれば損益の発生に従って納税義務発生の遅速が本人の努力如何により左右されることがないように配慮することが強く要請されるものというべきであるから、税法においては原則として権利発生主義によるのが相当である。」（福岡高裁昭和36年10月31日判決 税資34号273頁）として、課税の公平と確実を根拠に権利確定主義をとることとした。

また、「活動範囲が多岐にわたる法人企業においてはいわゆる現金主義（現実に権利義務の実行即ち金銭の収支の時をもって損益発生の時期とする立場）によっては到底一定の時期においての企業の損益を知ることが困難であるばかりか、もし法人がその益金又は損

金の算入時期を任意に選択することができる」とすると、法人の恣意により各事業年度の法人税額を容易に左右しうることとなり、延いては課税の公平を害する結果を招来するおそれがあること等からも多言を要しないところである。」（大阪地裁昭和41年 1月31日判決 税資44号10頁）として、現金主義によっていては法人の恣意により利益操作の可能性が排除されないため、課税の公平が害されるとされた。

さらに、「法人税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用しているものと解され、これは、現実の収入・支出にかかわらず収入すべき権利または支出すべき義務の確定したときに損益の発生を認識すべきものとする趣旨である。そして、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねないで、右の建前を採った重要な理由は、一面において納税者の恣意的判断によって課税の公平な負担を害される結果にならず、他面においてその基準となる時点が不明確であって、徴税技術上所得の画一的把握が困難となるのを避けようとする配慮にあるものと解される。」（名古屋地裁昭和44年 4月 5日判決 税資56号472頁）として、実現主義（発生主義）のうちの権利確定主義を採用していれば、納税者の恣意的判断によって課税の公平な負担が害されることはないとした。

#### （5）権利が確定した時

権利確定主義の権利が確定した時を判示したのものとしては、旧所得税法下のものも含めて次のものがある。

「いかなる時期に「収入すべき権利が確定した」とみるべきかについては、所得のいかんによって一様ではないのであるが、権利確定主義が右の要請にこたえるものと理解すると、法人税法上の普通法人の所得（各事業年度の所得）中消費貸借契約に基づく債権については、原則として、右債権の行使が法律上可能となったときをいうものと解するのが相当である。」（名古屋地裁昭和44年 4月 5日判決 税資56号472頁）（同旨、最高裁第二小法廷昭和40年 9月 8日判決 税資49号224頁）として、収入すべき権利が確定した時は債権の行使が法律上可能となったときとした。

また、「旧所得税法一〇条が、右期間中の総収入金額又は収入金額の計算について、「収

入すべき金額による」と定め、「収入した金額による」としていないことから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があつたものとして、右権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される。」（最高裁第二小法廷昭和49年 3月 8日判決 民集28巻2号186頁）として、権利が確定的に発生した時をもって収益の認識時期とした。

さらに、「上告人は、昭和四七年四月から同五九年一〇月までの一二年間余もの期間、東北電力による電気料金等の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払を完了しており、その間、上告人はもとより東北電力でさえ、東北電力が上告人から過大に電気料金等を徴収している事実を発見することはできなかつたのであるから、上告人が過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であつたというべきである。そうであれば、電気料金等の過大支払の日が属する各事業年度に過収電気料金等の返還請求権が確定したものと、右各事業年度の所得金額の計算をすべきであるとするのは相当ではない。上告人の東北電力に対する本件過収電気料金等の返還請求権は、昭和五九年一二月ころ、東北電力によって、計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、右両者間において、本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとみるのが相当である。」（最高裁第一小法廷平成 4年10月29日判決 税資193号397頁）として、権利確定主義における権利が確定した時は、新事実の発生を受けてお互いの合意により権利が確定した時であつて、必ずしもその権利の発生原因が生じた時ではないとした。

#### （6）所得が実現した時

権利確定主義は権利が確定した時をもって所得が実現した時とみる、つまり、収益の認識時期としているが、そのように判示していないものがある。

それは、賃料増額請求が争われた事案で「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つても、これに関しすでに金員を収受し」たときは、「仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより



債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであつて、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるからである。」（最高裁第二小法廷昭和53年 2月24日判決 民集32巻1号43頁）として、仮執行宣言付判決であり賃料増額にかかる権利は確定していないものの、判決に基づき金員を取得し、これを事実上支配しているといえるから所得が実現されたものとした。

#### （7）考察

税法上の収益の計上基準については、昭和26年の所得税取扱通達（昭和26年1月1日直所1—1）「収入金額とは、収入すべき金額をいい、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいう」（同通達194）が公表される前までは、会計上の発生主義によっていたが、公表後は、権利の確定を明言した権利確定主義を採用することとした。そして、昭和42年に公正処理基準が設けられてからは、その趣旨から会計上の実現主義のうちの権利確定主義をとることとした。また、そうすることの理由としては、課税の公平のために納税者の恣意的な判断による利益操作を排除するためとした。権利確定主義の権利の確定の時の判断には判例上には変動が見られ、必ずしも私法上の権利が確定した時であるとはしていない。さらには、権利が確定していなくても、金員を取得し、これを事実上支配しているときは所得が実現したものとした。

このように、所得が実現した時の判断に際しては、その対価を事実上支配した時を考慮するとの考えも、課税の公平さを念頭においてあるのではなかろうか。

#### 第4節 権利確定主義を補完する考え

第2節 権利確定主義の概要や第3節 所得の年度帰属に関する裁判例 からは、権利確定主義では収益の計上時期の判断を説明できない部分がみられた。その一つが収益の実現時期についてである。その判断要素は引渡し完了した時と権利が確定した時であるが、そ

れぞれについて、補完する考えがないのか見てみることにする。

### (1) 管理支配基準

権利が確定した時を補完する考えとしては、管理支配基準が考えられる。

管理支配基準とは、対価等が現実に納税者の管理支配の下に入った時点で、益金に計上するという考え方である。つまり、本権<sup>35</sup>や債権の有無ではなく、事実上の支配が決め手とされる。管理支配基準によると、たとえば利息制限法に違反する利息について、現実に納税者が収受した部分は益金に算入することになる。ただし、たとえば代金の前払を受けた場合を考えると、その時点で対価に対する管理支配が開始することから分かるように、管理支配のみによって計上時期を規律することはできない。管理支配基準は、あくまでも権利確定主義を補完するものと位置付けるべきである。<sup>36</sup>

管理支配基準を適用すべき例外的な場合は、例えば、次のとおりである。

第一に、横領や窃盗による不法な利得も、課税の対象となる所得を構成すると解すべきであるが、それらは、法律上は無効な利得であり、被害者に返還しなければならないものであるから、権利確定主義によってその実現時期を判定することは、そもそも不可能である。この場合には、それらの利得が利得者の管理支配の下に入った場合に、所得として実現したとされる。

第二に、契約が成立してその履行がなされ、または継続的役務提供契約に基づいて役務の提供がなされている場合において、その対価について争いが生じた場合には、その争いが和解なり確定判決なりを通じて最終的に結着したときに権利が確定すると解すべきである。しかし、若しこの場合に、たとえば下級審裁判所の仮執行宣言付判決に基づいて最終的な結着に先立ち対価の全部または一部が支払われたような場合には、管理支配基準に基づきその時点で所得の実現があったとする。

第三に、農地の譲渡について知事の許可が必要な場合には、権利確定主義を適用すれば、

---

<sup>35</sup> 占有を法律上正当づける実質的な権利をいい、所有権、地上権、質権等をいう。

<sup>36</sup> 岡村・前脚注6) 59頁

知事の許可がなされるまでは所得の実現はありえない。しかし、知事の許可に先立ち引渡しと代金の授受が完了し、譲渡人が自らそれを所得として申告しているような場合には、管理支配基準を適用する。

このように、管理支配基準は、いろいろな場合に適用できるが、それが租税法律関係を不安定にするおそれがあることは、否定できない。<sup>37</sup>したがって、より事実を詳細に判断したうえで適用されるべきであろう。

## (2) 占有の移転を引渡しとする考え

引渡しが完了した時を補完する考えとしては、占有が移転した時をもって引渡しが完了した時とする考えがあるが、どのようなものか見ていくこととする。

### (ア) 引渡しの認識基準としての所有権

原則として、引渡しの認識基準は所有権の移転の時である。

財産権は、私法秩序によって一元的に把握されている。所得課税に際しても資産の帰属の判断も、私法上の帰属に基づいて判断するのが便利である。<sup>38</sup>従来、資産の帰属の判断基準は、所有権の所在であると考えられてきた。確かに、資産の帰属の判断基準を所有権に求める考えは基本的に正しい。あらゆる資産について、誰かが所有者として存在する。所有者は通常、その資産を支配し、そこから生じる収益を獲得する。所有者は通常、資産の価値変動のリスクを負担している。何かひとつ私法上の概念を選んで資産の帰属の基準とするならば、所有権に勝るものはない。<sup>39</sup>したがって、所有権の移転はより明確な判断基準である。

### (イ) 引渡しの認識基準としての自主占有

---

<sup>37</sup> 金子・前脚注 30) 19-20 頁

<sup>38</sup> 渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」『租税法の基本問題〔初版〕』202 頁

<sup>39</sup> 渕・前脚注 38) 208-209 頁

所有権の移転の他に考えられるものはないものか。

つまり、一般論としては所有権を資産の帰属の基準としながら、実際には、信託<sup>40</sup>などの一定の場合には所有権から乖離している<sup>41</sup>。しかも、この乖離は単に恣意的、場当たり的なものではない。所有権が、実質的な資産の移転は伴わず、形式的に移転する場合にのみ、乖離が見られるからである。資産の管理や担保のための形式的な所有権は無視され、むしろ所有権者であるかのような態様で資産を占有し支配している者に、資産が帰属するというのが、原則的な税務上の考え方である。そうすると、「所有権」が基準というよりは、自主占有が基準になっていると考えるべきではないだろうか。所有権が移転する場合に具体的には占有の移転（引渡）に着目すべきことも根拠づけられる。

なお、ドイツでは、所得の帰属について条文（AO（租税通則法）39条）があり、そこでは、原則として資産は所有権者に帰属するとされながらも、例外として資産に対する事実上の排他的支配を及ぼす者がいればその者に帰属するとされる。<sup>42</sup>

したがって、占有の移転による判断は、所有権の移転より柔軟な解釈ができ、より優れているといえよう。

#### （ウ）権利確定主義の再考察

権利確定主義の引渡しの時期を占有の移転の時とすることは、管理支配基準を例外的に適用したときの事例と同様の結論となることは否定することはではない。むしろ、管理支配基準としてしか説明できなかつた事例を権利確定主義で説明することが可能となる。

第一に、不法な利得も所得課税の対象となるが、その課税のタイミングが管理支配基準で説明されてきた。その理由として、実現主義ではこのような場合に課税のタイミングを決しえないからであると言われてきた。確かに、売買のような市場における取引と同じよ

---

<sup>40</sup> 法人税法 12 条では、受託者が信託財産の所有権を有するが、受益者が信託財産を有するものとみなして、同法の規定を適用することとしている。

<sup>41</sup> 信託の他には、消費貸借契約、譲渡担保、ファイナンスリースがある。

<sup>42</sup> 淵・前脚注 38) 213-214 頁

うな意味での所有権の確定は存在しないかもしれない。しかし、たとえば横領や窃盗の犯人は通常は所有権者あるかのような占有を行うのであるから、自主占有を基準とすれば、権利確定主義で説明できる。

第二に、契約の対価について紛争があり、それが最終的に決着していなくても、仮執行宣言付き判決に従って対価が支払われた場合に、その金額が課税所得に反映されることが管理支配基準によって説明されてきた。しかし、このような事例は、そもそも仮執行宣言によって一応代金債権が確定したと考えれば、権利確定主義からも説明できたはずである。

第三に、農地の譲渡に際して農地法により必要とされる知事の許可が得られなかったので「所有権」移転の登記ができていない、にもかかわらず当事者間では農地の引渡も代金の支払も行われた、という場合、判例は代金の支払＝農地の引渡のタイミングで資産の譲渡を認めた。自主占有を基準とするならば、まさに権利確定主義の正統的な事例とすることができる。<sup>43</sup>

ただし、自主占有を基準とする場合は、取得時効による所有権の移転に、所得課税が対応できないという問題がある。自主占有の開始時点は、取得時効の完成時から遡って事後的に判明するものであり、時効完成時には租税債権も時効にかかっているということになるからである。

若干の問題はあるとしても、引渡しの基準は、基本的には所有権の移転であるが、より正確に言えば、所有権者であるような占有すなわち自主占有である。所有権でなく自主占有が基準であると考えることにより、管理支配基準を権利確定主義へと解消することができる。<sup>44</sup>したがって、占有の移転の時を引渡の時とすれば、権利確定主義を一義的に説明できるのではなからうか。

## 第5節 権利確定主義についての学説

学説上は、権利確定主義に関する見解については多岐に分かれているが、法人の収益の帰属年度は権利確定主義によって決せられるべきものとする見解と実現主義によって決せ

---

<sup>43</sup> 淵・前脚注 38) 215 頁

<sup>44</sup> 淵・前脚注 38) 215-217 頁

られるべきものとする見解に大別できる。前者を権利確定主義の法人税法上の妥当性についての肯定説とし、後者を否定説として、見ていくこととする。

### (1) 肯定説

肯定説は次のようにいわれている。

金子宏氏によれば、「第1に、今日の経済取引においては、信用取引が支配的であるから、たとえ現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であること、第2に、現金主義のもとでは、租税を回避するため、収入の時期を先に引きのばし、あるいは人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいこと、にかんがみると、所得の年度帰属については、原則として権利確定主義が妥当とすると解すべきであろう。」<sup>45</sup>と述べておられ、信用取引の普及と利益操作の排除の点から権利確定主義を肯定されている。さらには、実現主義が、「実現した利益のみが所得であり、未実現の利益は課税の対象から除外されなければならない、という意味」と「企業会計の世界において成立し妥当性を認められてきた収益の年度帰属に関するコンベンション—すなわち企業会計上の収益計上基準—の集合を意味する概念」の2つの意味を有していることを指摘したうえで、「第二の意味における実現主義の内容をなす個々のコンベンションは、各種の種類の取引が行われた場合にどの段階でそれを帳簿に記載するのが妥当であるか、あるいは、各種の取引による収益をどの年度に計上するのが妥当であるか、といった実際の考慮や便宜に基づいて形成されてきたものであって、なんらかの統一的な基準に基づいているとは考えられない。その意味では、これを実現主義と呼ぶかどうかは、便宜の問題にすぎない」ことや、「裁判において、ある年度帰属に関する会計慣行の適否が問題となった場合に、裁判官は、・・・所得税法なり法人税法なりの解釈の問題としてその適否を判断しなければならないが、実現主義がその判断に必要な明確な基準を提供しうるとは考えられない」し、「今日まで訴訟で年度帰属が問題となった事件においては、見るべき会計慣行がなく、また会計学説もない場合が多かった」<sup>46</sup>と述べておられ、実現主義の抽象性、すなわち具体的判断基準としての役割の限界を指摘し、課税庁と納税者の

---

<sup>45</sup> 金子・前脚注1) 285頁

<sup>46</sup> 金子・前脚注30) 13-14頁

間での紛争解決に有用な基準として統一的で明確な基準が必要であるとされている。

しかしながら、田中治氏によれば、「判決においては、権利確定主義のこの趣旨、目的は、いわば標語として用いられているにすぎず、個別の事案において、納税者の主張する時点での収益の計上を認めることが、いかなる意味で納税者の恣意を許し、あるいは課税の公平を損なうのかについての個別的、具体的考察は、何らなされていない」<sup>47</sup>と述べておられ、裁判所が権利確定主義に言及しつつも、具体的事案において提示された内容自体が結果的には必ずしも明らかではないのではないかとの批判をされている。

さらに、碓井光明氏によれば、最高裁（第2小法廷）昭和53年2月2日判決が権利確定主義を妥当としながら、金員を収受した時の年分の収入金額とした逆の結論に達した点について、「権利確定の事実の認定の仕方の違いにとどまるのではなく、権利確定の意義の多様さに由来する」<sup>48</sup>と述べておられ、権利確定主義の一義性・明確さに疑問を提起されている。

これらの点を踏まえて、中里実氏によれば、「権利確定主義は、年度帰属に関する企業会計上の基準と異なる基準であるというより、むしろ、裁判で問題となるような具体的な問題について企業会計上の基準が明確でない場合が存在するときにこれを補うために、また、企業会計上の基準が存在する場合にも、それを個別の事案に即して法的により具体化するために、裁判所により発展させられてきた租税法上の年度帰属の具体的な基準の集合体に与えられた包括的な名称である」<sup>49</sup>と述べておられ、裁判所が依拠する権利確定主義は一義的概念内容を備えた基準ではなく「権利確定」の意義を機能的に把握しようするものであるとされている。

このように、肯定説においても、権利確定主義を肯定はするものの、具体的な内容を一義的に説明していない。このことが、権利確定主義を解釈することの難解さの一因になっていると思われる。

---

47 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194頁

48 碓井光明「権利確定主義－賃料増額請求－」租税判例百選〔第2版〕・別冊ジュリスト79号100-101頁

49 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法学協会雑誌100巻9号1593頁

## (2) 否定説

否定説は次のようにいわれている。

忠佐市氏によれば、「所得税法の旧国税庁通達は、収入すべき金額は権利の確定した時によると解していたが、所得税法事案における最高裁判所の権利確定主義判例は、その貸借対照表計算的な論理であったはずである」が、「本来ならば損益計算書計算的な論理によって体系づけられるべきである」と述べられ、権利義務の確定による「貸借対照表的計算の発想から脱皮することが急務であると考えられ」<sup>50</sup>ておられる。また、「租税法上の収益の期間的把握についての中心となるものは、会計理論において従来論ぜられてきた実現主義の要請であり」、「他の人格者との取引関係において金銭またはその同価物に転換された場合に、はじめて実現された損益が確定される」のである。「法人税法も通常の損益取引においては、」「実現主義の立場を尊重するものと解される。」<sup>51</sup>と述べておられる。

植松守雄氏によれば、「法人税の収入金額の計上時期について、その原則的基準が、「権利確定主義」であるとする説明は、」「判例を含めて広く行われている」が「そのような説明は正しくない」と述べられている。具体的に、権利確定主義の内容については、「税務上の実際の収入金額計上基準の説明としてなされている」が、「国税庁通達の内容からみて、その実態に合致して」いない。また、「税法の解釈としてあるべき原則として言及されている」が、「税法上の具体的根拠を欠き、また解釈としてそのような結論を導き出すこともむずかしい」と疑問を投げかけておられる。さらに、「法人税の収入金額計上基準は」、「発生主義・実現主義を中心としたものであると考え」ておられ、「法人税の所得は、本来健全な企業会計の方法によって計算される法人の利益を基に計算されるものであり、法人の所得計算に「要請されることは、会計記録の対象となった個々の取引事実がリーガル・テストに合致しているかどうかではなく、その会計基準が、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致しているかどうか」<sup>52</sup> であると、述べられている。

このように、法人税法上の収益の計上基準について、権利確定主義の解釈が曖昧である

---

<sup>50</sup> 忠佐市『租税法要綱〔第10版〕』208頁

<sup>51</sup> 忠佐市『租税法入門〔初版〕』107頁

<sup>52</sup> 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題－「権利確定主義」をめぐって－」『租税実体法の判例と解釈』103-105頁



ために、会計理論本来の実現主義により判断することが妥当であるとされているが、課税の公平さをどのように解釈されているかについては疑問がある。

## 第6節 法人税法上の収益計上基準の課題

法人税法上の収益計上基準については、どのような課題があるのだろうか。

問題は、法人税法の年度帰属の基準がどのような呼称で示されるかではなく、個別具体的事例における年度帰属の時期をその内容において統一的な基準によって示すことができるかの解釈が可能であるのか、という点である。会計学説上、計上時期の基準としての実現主義は、商品等の売上高の収益の実現が議論の中心で、しかもその内容も抽象的な議論が行われているにすぎず、それらの共通点が財や用益の提供とそれに対応する現金等価物の取得という点に見出し得るにすぎないならば、そもそも紛争事例における有効な具体的基準とはなり得ないであろうが、実現主義の、企業会計上の基準としての販売基準を前提に、現在の法人税基本通達が示すように「引渡し」をもって足りるとすることもまた、最高裁判所のいうような「権利の確定」の柔軟な解釈によって到達し得る結論であるとするれば、結局、企業会計上の実現主義と所得課税上の権利確定主義は、裁判規範としての紛争解決機能を別とすれば、さほど大きな相違はないと思われる。そうすると、収益計上時期の具体的基準をどのような配慮のもとで設定すべきかということに議論の焦点が当てられるべきことになる<sup>53</sup>といわれている。つまり、収益計上時期の判断の基礎となる所得の実現を一義的にどのように説明できるかではないだろうか。

収益の計上時期の問題は一課税期間の税額の多寡に大きく影響を与えることはいうまでもないが、収益をどの時点で課税の対象とするかという意味では、収益自体が存在することとそれが遅かれ早かれ課税の対象とされるべきことは議論の前提とされているのであるから、事業年度という課税期間設定の人為性という観点からすれば、唯一絶対の基準が存するというよりは、企業会計上いわれているような継続的な適用を前提とする複数基準の相対的な適用可能性を考えるべきである。ただし、租税法上の収益の計上時期は、まさに法律上の概念の解釈であるから、企業会計上の実現主義を直接適用することにはならず、

---

<sup>53</sup> 川端康之「法人税法における収益の計上時期」総合税制研究 5巻 76頁

法人税でいえば、法人税法22条2項の「当該事業年度の収益」という文言と同条4項の「公正処理基準」の解釈から引き出されなければならない。また、利益操作の可能性の排除はひとつの具体的基準自体が具体的計上日の人為的選択可能性を排除するものであることも必要である。なぜなら、今日の信用取引を前提とした取引形態は複雑多岐をきわめ、権利移転の時期のみならず引渡しの具体的時期を当事者間で任意に前後し得る可能性のある取引形態が一般化していると考えられるからである。企業会計上の一定の基準に従っていればそれで足りるとするのはあまりにも利益操作に対して寛容であるといわざるを得ない。つまり一定の基準を設定するだけでは足りず、当該基準によった場合にも具体的時期が取引当事者の利益操作の可能性を排除し得るものであるべきである<sup>54</sup>といわれている。つまり、その基準の設定について、課税の公平さをどのように解釈していくかであろう。

#### 第4章 輸出取引における収益計上時期に関する最高裁の判例

(法人税更正処分等取消請求事件、最高裁平4(行ツ)45号、平5・11・25第1小法廷判決、民集47卷9号5278頁)

本判例は、輸出取引という特殊な収益の計上時期に関する判断を行ったものではあるが、商品の販売に関する基本的な収益の計上時期を解釈するうえで重要なため、考察することとする。

##### 第1節 判旨

上告棄却。

「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現あった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」

「もつとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平

---

<sup>54</sup> 川端・前脚注53) 77頁

な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものと思われる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」

「船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡しが完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能になるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したのものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したのものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。」

「Xが採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待つて、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」

本判決には、味村裁判官及び大白裁判官の反対意見が付されている。

(味村裁判官の反対意見)

味村裁判官の反対意見の要旨は次のとおりである。

為替取組日基準は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものである。

法人税法22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、同法74条1項（内国法人の確定申告は確定した決算に基づくことを要するとしている）と統一的に理解すべきである。したがって、「納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が右の基準に該当すると考える。」「株式会社が商品を販売した場合、販売による収益を計上する時点がいつかという問題は、商法上は、代金債権が貸借対照表能力を取得する時点及び商品が貸借対照表能力を失う時点はいつかという問題である。」

企業会計原則では、「一般的には商品の引渡しの時点をもって収益の計上の時点とすることが会計慣行であることがうかがわれる。この会計慣行は、公正な会計慣行と認められるから、前記の商法上の問題については、この会計慣行をしんしゃくして判断すべきこととなる。」さらには、商品の引渡しの時に収益を計上する会計処理は商法の規定に適合するし、商品の発送の時に収益を計上する会計処理も商法の規定に適合する。

本件にあてはめると、商品の引渡しの時と同様に「船荷証券を買主に引き渡した時点で収益を計上する会計処理が商法の規定に適合するというべきである。」

しかし、「売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似するから」、「売主が取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交付した場合には、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきことは完了し、国際的銀行取引の現状からすれば、船荷証券が荷為替手形の支払等と引換えに買主に引き渡されることは確実とみられ」ることから、「船荷証券の取引銀行への交付の時に、代金債権が貸借対照表能力を取得し、商品が貸借対照表能力を失うとして」、為替取組日基準により「収益を計上する会計処理も、商法の規定に適合するというべきである。」

(大白裁判官の反対意見)

大白裁判官の反対意見の要旨は次のとおりである。

為替取組日基準は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものである。

「たな卸資産の販売による収益については、これを当該資産の引渡しの時点で益金に計上する会計処理が」、企業会計原則および商法に適合する会計処理である。

本件にあてはめると、「船荷証券が発行されている輸出取引の場合には、売主は、船荷証券を買主に引き渡すことによって、売買契約に基づく商品引渡義務を完全に履行したとすることができる」が、「今日の国際間取引の実情からすると、売主が右の引渡義務の履行として船荷証券を直接買主に引き渡すことは極めてまれであり」、「むしろ、売主は、取引銀行において荷為替を取り組み、船荷証券は」、「取引銀行から買主に提供されるのが通例である」。そうすると、「売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務を履行するために自らが行うべきすべての行為を完了した」といえる。このことから、「売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあつたものとして、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものといえることができる」。

## 第2節 判決の説明

### (1) 問題の所在

本件の争点は、①法人税法上の収益計上時期の原則は何か、②法人税法上の収益計上基準としては、上告人が採用していた為替取組日基準と被上告人の更正処分時に理由とされた船積日基準とのいずれが法人税法上の収益計上基準として妥当か、の2点である。

### (2) 収益計上時期の原則は何か

収益計上時期について、本判決は、収益実現の時点を入力すべき権利が確定した時点と

とらえているが、この点は、従来の最高裁の立場を再言したものであり、従来の判例の延長線上に存するといえる。しかも判旨は、この権利の確定の意義を輸出取引に当てはめるに際して、法律上の代金債権の行使の可能性という「堅い」基準<sup>55</sup>を意味するものではなく、経済的実態から、代金債権の確定の時期を判断しているのである。従来、権利確定主義に対する批判のひとつには、収益計上時期を「法律上の債権（成立）確定」という基準によるならば意思主義<sup>56</sup>をとるわが国の民法上当事者が契約を締結しただけで収益計上時期に達してしまうのではないかというものも存したが、本判決は、そのような私法上の権利の成立時期を直接に基準としようとするものでなく、権利確定の判断に際して具体的妥当性を追及したといえる。また、企業会計上は具体的取引について計上時期はどのような基準によるべきかという議論が、棚卸資産の販売についてでさえ抽象的な基準を提示するにとどまっていることからすれば、むしろ本判決が判示したように、複数の基準のなかから合理的な基準を選択して納税者が継続的に適用することを認めるとすることは、企業会計上の収益計上時期の決定枠組みを素直に受け入れていると評することができる<sup>57</sup>といわれており、権利確定の時期を経済的実態から判断したうえで、企業会計の会計処理を尊重するとした判示といえる。

### （3）荷為替取組日基準と船積日基準のいずれが妥当か

荷為替取組日基準と船積日基準のいずれが法人税法上の収益計上基準として妥当かについて、本判決は、為替取組日基準を具体的計上日の操作の可能性が残るという点で排斥し、引渡しの意義を貿易取引の当事者と決済の安全性という点から実質的に観察し、権利確定主義を柔軟に解釈したうえで、引渡し基準の一对応として船積日基準を妥当とした。企業会計上棚卸資産の収益計上時期としての実現基準が販売を基準とし、販売が引渡しを意味するとされていることや、運送人の航海スケジュールや通関手続の点で取引当事者による船積日自体の人為的操作は事実上困難であろうことからすれば妥当な結論である。船積日基準は、輸出取引において一般に採用されているといわれているが、従来あまり具体的基

---

<sup>55</sup> 法律効果が発生した意味での「堅い」をいう。

<sup>56</sup> 法律行為の効力を決める際に、表示者の外部に現れた表示行為よりも内心の意思を重んずる主義をいう。

<sup>57</sup> 川端・前脚注 53) 90-91 頁

準が議論されることがなかったこのような定型的取引について基準を示した意義は大きい、<sup>58</sup>といわれており、その他の収益計上基準の公正処理基準への妥当性の判断材料になりえるだろう。

また、味村反対意見も大白反対意見も、権利確定主義のいう権利の確定を法律上の権利の確定という意味に厳格に解し、引渡し義務の履行の完了という点まで確定はないとする。そのような観察は、「堅い」基準の意味で権利の確定を捉えられている。その意味から生ずる問題を解消するうえでも、本判決のような経済的実態に即した柔軟な解釈に妥当性があるといえよう。

### 第3節 本判決の学者等の解釈

本判決の解釈にあたっては、裁判官の間で意見が分かれたように、学者等の間でも本判決を肯定的に解釈する賛成派と否定的に解釈する反対派に意見が分かれる。それぞれどのような意見があるか見ていくこととする。

#### (1) 賛成派

賛成派の意見は次のとおりである。

本判決に肯定的な綿引万里子氏によれば、権利確定の時期について、「権利確定主義にいう権利の確定の意味内容が、必ずしも明確ではない」としながら、これまでの最高裁判例の流れから、「基本的には法律上権利行使が可能となった時（最二小決昭和40年9月8日）という法的基準によって判断すべきであるが」、「それぞれの権利の特質を考慮して決定されるべきものである（最小二小昭和53年2月24日）」しつつ、法人税法22条4項の立法趣旨から、「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し」た場合には、その基準により判断するとされている。

つまり、原則的には、「商品が現実に販売された（引き渡された）時点において、売買

---

<sup>58</sup> 川端・前脚注53) 91頁

代金債権が確定したとみられる」が、輸出取引のように「輸出業者は、商品の船積みを完了すれば、輸出代金回収の危険から解放されるとともに、輸出為替売買により資金（売買代金相当額）の回収が可能となる（いわば輸出為替売買が売買代金回収の手段となっている。）実情にある」ときは、船積日に権利が確定したとして「弾力的な解釈」<sup>59</sup>をすると述べられている。

また、清永敬次氏によれば、法人税法22条4項の設立趣旨について「企業の会計慣行を尊重」し、「税法で種々の規定を置くよりも適切に運用されている会計慣行にゆだねることがより適当と思われる部分が税法上相当多いことから、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する」ように設けられたとされている。したがって、公正処理基準は、「広く企業間において会計慣行として行われているものを指すのである」から、「何時をもって商品引渡しを完了したとみることができるかが重要なのではなくて、どのような基準が現実に会計慣行として行われてきているかが重要である」といわれている。この点について、本判決では、「船積日基準が、実務上は、広く一般的に採用されていることを指摘しているが」、「反対意見には、為替取組日基準が企業間で広く会計慣行として現実に行われてきているとの指摘は全くみられないのである。」<sup>60</sup>と述べられている。

さらに、佐藤孝一氏によれば、債権の取得に関して、「輸出商品の船積みを完了し」、「船荷証券を入手し」たことは、「今日の貿易取引の現状からして」、「国内取引に係る売上債権以上に回収の危険性のない売上債権（手形、小切手等の交換手段と殆ど同視できるもの）を取得し」たことであるから、船積み完了の時点において、「輸出取引に係る収益を船積日基準により認識することには合理性がある」と述べられている。また、「為替取組日基準によりその収益を認識することは、いわゆる現金基準以上の恣意性を許容するものであって（現金基準にあつては相手方（支払者）が存在する）」<sup>61</sup>、公正処理基準と認めることはできないといわれている。

---

<sup>59</sup> 綿引万里子『最高裁判所判例解説民事篇 平成5年度(下) (4月～12月分) 〔初版〕』1006-1010頁

<sup>60</sup> 清永敬次「船積日基準による会計処理に基づく課税の合法性」民商法雑誌 111巻1号156-157頁

<sup>61</sup> 佐藤孝一「輸出取引に係る収益の計上時期（船積日基準の合理性・妥当性）」税経通信 49巻3号 通巻677号 265頁



## (2) 反対派

反対派の意見は次のとおりである。

本判決に否定的な酒巻俊雄氏によれば、船積日基準が公正処理基準であると認められるかについては、「国際商業会議所が採択した「貿易条件の解釈に関する国際規則」（インコタームス）に示された主要貿易条件（F・O・B、C・&・FおよびC・I・F条件）に関する統一的解釈によると」、「船荷証券が発行されている場合には」、「船荷証券が提供されるまで厳密には引渡しがあったものといえないが、今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図りうる実情にあることから」、「船積日基準の合理性は肯定」されるが、そのことによって、荷為替取組日基準の合理性を否定することはできないと述べられている。「しかも、基準日が遅れば遅れるほど、商品の完全な引渡しが完了し、代金請求権の確定が確実性を増すことは事実であり、（ア）法的観点からみて、契約内容からする商品の占有、所有権、危険負担の移転時期は何時か、（イ）実現主義の観点からみて、売主の販売代金回収の確実性が収益の実現とみられるほどになるのは何時か、（ウ）実務的には、どのような基準が多く採用されているか、の観点から、為替取組日基準を不合理なものとして判断することは、難しい」といわれ、「会計処理の画一性とそれによる課税の公平という観点」<sup>62</sup>からは判断されるべきであると結論付けられている。

さらに、岸田雅雄氏によれば、「会計上の真実とは相対的真実である」とされ、継続性の原則は、「常に二つ以上の正当と見られる会計処理方法があり得ることを前提として」おり、「二つ以上の会計処理方法がある場合には、会計上どの会計処理が正しいということができないとする考え方」であるから、「どちらか一方を選択した場合には、原則としてそれを継続して使用しなければならない」とされているのである。「とすれば、会計上当然にその操作の可能性を認めているのであり、単に人為的操作可能性があるからとして公正処理基準とならないということとはできない」と述べられ、為替取組日基準が公正処理基準に該当しないとす本件判決を否定されている。ただし、公正処理基準の解釈に当たっ

---

<sup>62</sup> 酒巻俊雄「輸出取引による収益の計上基準」平成5年度重要判例解説・ジュリスト臨時増刊6月10日号1046号106頁

て「租税負担の公平さを重視すべきであるとする場合には」<sup>63</sup>、本件判決は妥当であるといわれている。

#### 第4節 小括

本判決によれば、収益の計上時期は権利確定主義により判断するとした。そして、その権利確定主義による収益の計上基準は、法人が企業利益を計算するうえで採用した会計処理の基準うち、公平な所得計算を行う目的に反しないものとした。また、「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきもの」と判示していることから、実現主義をもって権利確定主義としているようにも読める。さらに、権利の確定の時期は、債権が法的に成立した時のみではなく、取引の経済的実態からみて判断されるとした。そして、権利が未確定であるにもかかわらずに収益に計上したり、既に確定した権利を現金の回収まで待って収益に計上したりすることは、認められないとしている。

本件の船積日基準についてみれば、船積時点で、売主において商品の引渡義務が実質的に履行されて、販売による収益が実現している。さらに、味村反対意見と大白反対意見がいうような権利の確定の意味を厳格に解する意見もあったが、取引銀行に売買代金相当額の為替手形を買い取ってもらえる実情にあることから、経済的実態から代金請求権が確定したものとみることができるとした「弾力的な解釈」をし、権利確定主義に適合するとした。

これに対して、荷為替取組日基準については、既に確定した代金請求権を取引銀行での為替手形の買い取りを待って収益に計上するものであって、収益の計上時期を人為的に操作する余地があり、権利確定主義に適合しないとしている。つまり、荷為替取組日基準による収益の計上は、公平な所得計算を行う目的からは認められないとした。

つまりは、学者等の解釈にもあるような経済的実態に即したうえでの、租税負担の公平さを重視した判決だったといえよう。

この判決により法人税法上の収益の計上基準が明らかになってきたのであるが、まだ、

---

<sup>63</sup> 岸田雅雄「輸出取引による収益の計上基準」私法判例リマークス 10号 111頁

いくつかの未明な部分があるのではなかろうか。一つには、「実現があった時」とは、具体的に何を指すのか。二つ目には、債権の確定に代わる「取引の経済的実態」とは、どのようなものをいうのか。三つ目には、「人為的に操作する余地」はどこまでおよぶのであろうか、である。

おわりに

収益の計上時期について、商品の販売を中心に見てきた。その中では、税法上の収益の計上時期については、一義的であることや課税の公平さが求められているように思えた。また、納税者である経済人にとってはわかりやすさが必要であると思えた。

商品の販売という行為を、さらに経済的実態からみれば、どのような事象であろうか。実現主義でいえば、商品を買主へ引き渡すこととその対価として現金又は現金等価物を取得することであり、もっと簡単にいえば、商品と現金又は現金等価物との交換<sup>64</sup>といえる。この交換の時に、売主である経済人の欲求が満たされて所得が実現したといえるのではなかろうか。欲求が満たされたことによりその代償として租税を負担しようとすることに何ら疑問はない。なぜなら、税金を受取る国等が管理する社会システムがないことには交換は行われず所得が実現しないからである。商品の引渡について売主からみれば、商品を買主に直接に引き渡すこともあれば運送人を通じて引き渡すこともある。どちらにしてもいえることは、商品の販売を目的として、商品の占有を喪失していることである。この商品の占有を喪失した時が「実現があった時」の一要素になっているように思える。さらに、信用取引が行われている今日では、交換は一時に成立しない。例えば、商品を運送人に引渡し、運送人が買主に届けるまではタイムラグがある。商品が買主に届けられた時にはじめて売主は現金等価物を取得する。しかし、売主が運送人に商品を引渡す時には買主から現金を回収できる高い蓋然性が生じており、現金等価物を取得したときとあまり変わりはない。このような、「取引の経済的実態」をもって、現金が回収できる高い蓋然性が生じ

---

<sup>64</sup> 今日の経済は交換経済であり、私有財産制度の基礎の上に立つ、多数の個別経済が、諸財を私有していて、しかも、その所有する財の種類も異なり、経済の営み方も等しくないところから、交換の必要が起こってくるわけである。栗村雄吉『全訂版 経済学原論』8頁

たことを債権の確定に代わるものとしてもよいのではなかろうか。そして、この現金を回収できる高い蓋然性が生じた時から債権が確定した時までのタイムラグの間に収益を計上したとしても、「人為的に操作する余地」があるとはいえないのではなかろうか。さらには、そのタイムラグは租税法律主義および租税公平主義に準拠しなければならない。

一般的経済人は、権利確定主義により商品の販売による収益の計上時期を認識するのであるが、一つには、商品の占有を喪失したことを認識し、二つ目には現金又現金等価物の取得ないし現金を回収できる高い蓋然性が生じたことを認識することで、収益の計上時期を判断できるのではないか。この判断要素の中では、高い蓋然性が生じたことを認識することが難解であるように思えるが、日々の経済的取引の中で、例えば商品の出荷という行為は現金回収の高い蓋然性があればこそ行えることであり、経済人は無意識の中で認識しているはずである。

本稿では、特に商品の販売に係る収益の計上時期について考察してきたが、売上高の中にも役務の提供、工事収益などがあり、営業外収益や特別利益に係る収益もある。さらには、収益の計上時期の特例としては延払基準や工事進行基準があることから、本稿での考察を踏まえつつさらなる考察をすすめたい。

## 参考文献

- 金子宏『租税法〔21版〕』（2016年・弘文堂）
- 松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕』（2003年・中央経済社）
- 佐藤英明「租税法主義と租税公平主義」『租税法の基本問題〔初版〕』（2007年・有斐閣）
- 岡村忠生『法人税法講義〔3版〕』（2007年・成文堂）
- 醍醐聡『会計学講義〔4版〕』（2008年・東京大学出版会）
- 並木俊守『最新 例解商法—総則・会社法』（1982年・中央経済社）
- 金子宏「総論—権利確定主義は破綻したか—」『日税研論集』22巻（1992年）
- 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書（小委員会報告）」（1952年）
- 澁圭吾「所得課税における年度帰属の問題」『租税法の基本問題〔初版〕』（2007年・有斐閣）
- 田中治「税法における所得の年度帰属—権利確定主義の論理と機能」『大阪府立大学経済研究』32巻2号（1987年）
- 確井光明「権利確定主義—賃料増額請求—」租税判例百選〔第2版〕・別冊ジュリスト 79号（1983年）
- 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法学協会雑誌 100巻9号（1983年）
- 忠佐市『租税法要綱〔第10版〕』（1986年・森山書店）
- 忠佐市『租税法入門〔初版〕』（1952年・森山書店）
- 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題—「権利確定主義」をめぐって—」『租税実体法の判例と解釈』（1980年・有斐閣）
- 川端康之「法人税法における収益の計上時期」総合税制研究 5巻（1997年）

綿引万里子『最高裁判所判例解説民事篇 平成5年度(下) (4月～12月分) [初版]』 (1996年・法曹会)

清永敬次「船積日基準による会計処理に基づく課税の合法性」民商法雑誌 111巻1号(1994年)

佐藤孝一「輸出取引に係る収益の計上時期 (船積日基準の合理性・妥当性)」税経通信 49巻3号 通巻677号 (1994年)

酒巻俊雄「輸出取引による収益の計上基準」平成5年度重要判例解説・ジュリスト臨時増刊6月10日号 1046号

岸田雅雄「輸出取引による収益の計上基準」私法判例リマークス 10号 (1995年・日本評論社)

栗村雄吉『全訂版 経済学原論』 (1978年・東洋経済新報社)