

**わが国法人税法における収益認識
—権利の確定と履行義務の充足の異同とは— (下)
The Revenue Recognized in Japanese Business Tax Law:
A Deference Between Fixed Rights and Satisfied Performance Obligation (2)**

宮崎 裕士
Yuji Miyazaki

要約

平成 30 年度税制改正は、わが国法人税法において多大な影響を及ぼす改正であったといえる。なぜなら、わが国法人税法上の収益認識基準が原則売主の「履行義務の充足」に基づく引渡基準となり、それ以外の収益認識基準を例外と位置づけ、「権利の確定」と「履行義務の充足」の差異が生じることとなったからである。

しかし、この差異について、課税庁や財務省主税局の説明では、従来の権利の確定や実現主義と異なることはないという説明であり、その結果として、これまで法人税法上明文の規定がなかった資産の販売等における収益認識は、原則として引渡基準と明示された。対称的に、同じく明文の規定がなかった権利確定主義は、これまでの理解であった実現主義と同義であるというある種の建前上の拘束を解かれて、純粋な契約に基づいて「権利が確定したとき」に益金の額を認識するものとなったともいえる。

したがって、法人税法における「権利の確定」は、私法上の自由な契約に基づいて様々な収益認識の時点となることが可能となると解されるのであるが、それを一定の枠内に収めるものが公正処理基準であると条文(法人税法 22 条 4 項、22 条の 2、2 項・3 項)から理解できるのである。

キーワード：法人税法 22 条の 2、履行義務の充足、権利確定主義、公正処理基準

1. 承前

国税庁が 2018 年 5 月に発表した『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～¹⁾では、「Ⅱ法人税基本通達の対応」の箇所、その整備方針について、「新会計基準（「収益認識に関する会計基準」の意）は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく（括弧内—筆者）」としながらも、「一方で、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める」として、課税の公平および恣意性の排除の

観点からの修正を行う旨を述べている。これは、特に大竹貿易事件を端緒とした近年の判例により培われた公正処理基準の考え方でもあった¹⁾。

つまり、課税庁側は、収益認識会計基準を、従来からの法的な収益認識の基準である「権利の確定」と同様に捉えながらもなお、「税の目的」に会計基準が同調しないのであれば、それを採り入れないと考えているのである。これらについて、課税庁側の収益認識会計基準への対応としては、以下の 2 点の新たな課題をいかに整理するかであると想起されたため、本稿（上）では、①従来の私法関係準拠主義に基づく法的テストとしての位置づけであった権利確定主義は、これからの租税法上の収益認識においても引き続き使用することができるのか、つまり、顧客との契約による収益認識の会計基準は権利の確定とは完全に同視し得ないために法人税法 22 条の 2 を創設したのではな

いかという課題について、権利確定主義と履行義務の充足の異同、および、収益認識会計基準と法人税法 22 条の 2 との比較検討を中心に考察した。

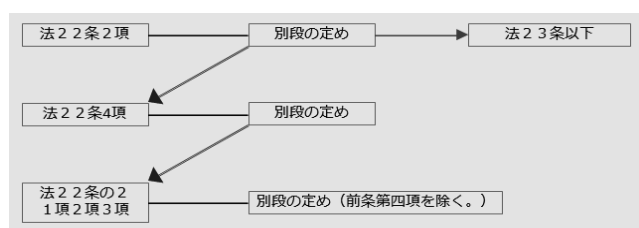
もう一つの無視できない課題として、②判例法理によって、課税の公平および恣意性の排除の役割を担うものとして培われてきた公正処理基準は、平成 30 年度税制改正によって「別段の定め」を持つ新しい規定となった。この点、収益認識会計基準および法人税法 22 条の 2 の創設によって、公正処理基準の射程に影響があったか否かという疑問が生じているため、本稿（下）で検討を行うことにしたい。

2. 法人税法 22 条の 2 における権利確定主義

(1) 法人税法 22 条の 2 創設による別段の定め的位置づけの変化

法人税法 22 条の 2 は、法人税法 22 条 2 項²⁾ および 4 項³⁾ の別段の定めであることから、権利確定主義の射程内なのか否かが問われることになる。ここで、法人税法 22 条の 2 は、その 1 項⁴⁾ で引渡基準の維持を明文化したものという位置づけになることから、以前とは法人税法 22 条 2 項および 4 項の別段の定めの意味する内容が変化していると予想される。そのため、これらの法条文から解釈された法人税法 22 条および法人税法 22 条の 2 とそれらの規定する「別段の定め」の位置づけを図示すると、下【図表 1】のようになると考えられる⁵⁾。もっとも、この「別段の定め」概念の多用については、財務省主税局と国税庁との見解の齟齬があるように見受けられるという見解もある⁶⁾ ように、課税要件明確主義や納税者の予測可能性等の観点からは問題があると考えられる⁷⁾。

【図表 1】 法人税法 22 条 2 項・4 項と 22 条の 2 における別段の定め的位置づけ



また、2020 年 4 月 1 日から施行されている民法（債権関係）改正と照らし合わせて考えてみても、売主の債権を確定する効果を持つ権利確定主義において、危険負担が債権者主義から債務者主義への変更がなされたこととの関連で影響があると考えられるため、少し検討する。

旧民法下では、売買の目的物が特定物の場合には、引渡し前であっても買主が滅失等の危険を負担することとされ、不特定物の場合には目的物の確定前は売主が滅失等の危険を負担し、確定後は買主がこの危険を負担することとされていた（旧民法 534 条）。これに対して、改正民法では、特定物か不特定物かを問わず、売主および買主の双方に帰責事由がない引渡し前の滅失等については、売主がその危険を負担することとされた（民法 536、567 条）。この改正により、特定物か否かの判断を問わず、債務者への引渡しの時点を基準として危険負担を判断することとなった⁸⁾。

この債権者主義から債務者主義への変更に合わせて⁹⁾、契約解除においても、理論上は債権者側からの契約解除を認められうる（民法 542、567 条ほか）ものとなった¹⁰⁾。他にも追完不能や損害賠償において契約責任説を採用し、瑕疵担保責任に係る損害賠償について、債務不履行による損害賠償責任の一般準則によることを明示した（民法 564 条）¹¹⁾。今回の民法改正は、債務者主義への変更を通じて、売買契約における引渡基準を採用していると考えられ、会計基準や税法も民法に平仄を合わせたという見方もできるであろう。

ここで、引渡基準とは、収益認識基準における「履行義務の充足」の時点（自己の支配する経済価値の流出時）であると同時に、「顧客が当該資産に対する支配を獲得した時点」でもある。したがって、「履行義務の充足」だけを双務契約において考えた場合、特に売主債務の履行（給付債務の履行）と買主債権の消失（給付結果）のみを意識すればよいから、無条件請求権説¹²⁾によらない権利の確定、つまり、同時履行の抗弁権の喪失時の意義は、収益認識において劣後することになることについて、本稿（上）にて前述した。

しかし、権利確定主義のいう経済的価値の流入ではなく、給付という経済的価値の流出時を収益

認識時点とすることについてはどのように考えれば良いのであろうか。その考え方自体は、昭和24年7月に創設された企業会計原則において、収益の認識は「実現主義」によることが明示されており¹³⁾、また、この実現主義のものとして収益を認識するためには、財貨の移転又は役務の提供と、それに対する現金または現金同等物（売掛債権等）その他の資産の取得による「対価の成立」¹⁴⁾の二要件が必要と解されている。この対価の成立を要件としたのは、実現に関する会計上の証拠は、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求められるためである¹⁵⁾と考えられる。

以上の二要件の必要性については、既に法人税法上の無償譲渡における益金の額の考え方や、寄附金の損金不算入制度において、法人税法37条7項が寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとする考え方に表れている。それはつまり、所得を発生させた時点（財貨の移転又は役務の提供）における時価（対価の成立）ということになる。この考え方を判例で示すものが最高裁平成7年12月19日判決（南西通商事件）である¹⁶⁾。

このように考えてみると、権利確定主義が経済価値の流入であるならば、それを法的テストとして用いる法人税法22条に基づいた場合、「収益認識に関する会計基準」のように販売資産の額を基礎として益金の額を計算することは、法人税法としてそのまま採用できず、別段の定めとするしかないことになる。

この点、神森智氏は、『給付の流出』と『純資産の増加』とは、必ずしも一つの取引の表裏の関係にある原因と結果であるとは限らず、両者は、その適用領域を等しくしないところがあるとされる。すなわち、流出説は、主として営業収益を念頭に置いた狭義の収益に適用領域をもつものに対し、流入説は、利得を含む広義の収益概念にこそふさわしいものとされる。流出説のメリットは、『無償による資産の譲渡または役務の提供に係る収益』を説明できるところにあるわけであるが、他面、『無償による資産の譲受けに係る収益』や評価益、債務免除益について説明できないという欠陥をもつ¹⁷⁾と述べているところからすると、流出説に

も流入説にも得意分野があり、その中でも権利確定主義が流入説を採用しているというのは、元々所得税法の収益認識基準であることに淵源があるのであって、法人税法における収益認識においても所得税法と同様に流入説に囚われる必要はなく、「営業収益を念頭に置いた狭義の収益」に適用することを念頭に、流出説を採用したとも考えられるのである。

また、法人税法における権利確定主義が流出説に立っていることについては、吉国二郎氏も、「権利確定主義によるリーガル・テストは、資産に関する収益が対外的に実現することを収益計上のメルクマールとすることを重要な意義としているので、その具体的時期を定めることのみを主眼とするものではないから、その主張が妥当な場合はこれを受け入れるにやぶさかであるはずがない。しかし、この権利確定主義による収益の認識の基準が、企業会計でいう販売基準等とどの点で異なるかはあまり明らかでないようである。企業会計において実現主義を特に強調するのは、発生主義における収益の認識の基準をさらに明確にするためのものであつて、まさに税法が主張している対外的実現を契機として収益を認識すべきであるという実質的意義があつたものと思われる。販売のときに収益を認識するというこの意味は、まさにかようなものと考えべきである。」¹⁸⁾と述べており、特に会計基準との整合性について販売基準（引渡基準）を以て説明されているようである。

したがって、「今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての上記(2)で述べた定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。この際、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、上記の無償譲渡に関する論点や上記(2)で述べた収益の額についての考え方との整合性も考慮して、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経営認識の原則的な時点とすることで、従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方とも整合的となる規定」¹⁹⁾として、法人税法22条の2を顕現させたと考えられる。

また、「すなわち、資産の販売若しくは譲渡又は

役務の提供による収益の額は、その資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則とされた上、従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化²⁰⁾されたことから、引渡基準が原則であり、例外として、従来から一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った方法であれば、収益として経理したことを要件として引渡基準に近接する日として益金に算入することを可能としていることが理解できる。

ただし、受領遅滞のケースとなる請求済未出荷契約については、「履行義務の充足」だけで判断するのは難しく、この場合は相手の支払債務も履行期にあるか否かまでをも含めた判断が必要となると考えられるが、民法上は履行義務のある売主である債務者がその弁済の準備をしたことを通知して、買主等にその受領の催告をすれば弁済の完了とみなすこととなっており、終局的には履行義務の充足の時点で収益認識を行うことになる。これは、相手の支払債務が履行期にある場合には、収益認識会計基準 20～26 項に従って処理される（即時収益認識）こととも整合的である。

したがって、法人税法 22 条の 2 第 1 項においては、経済的価値の流入時を収益認識とする流入説と近いと考えられる権利確定主義であればその射程外となってしまうと判断されるが、続く 2 項²¹⁾ および 3 項²²⁾ においては、「近接する日」なる文言がある。「近接する日」の期間の程度は定かではないが、法人税法 22 条の 2 に関する一連の新通達²³⁾ や、財務省が示した「平成 30 年度税制改正の解説—法人税法等の改正—」²⁴⁾ を見る限り、益金経理（決算において収益として計上している）を要件として、決算調整（2 項）および申告調整（3 項）を問わず、当期の事業年度に当期以降にまたがる収益認識時点を適用する（繰戻す）ものである。ただし、繰延べは認めないこととしてい

る。

さらに、法人税法 22 条の 2 第 1 項が引渡基準を明文化したものであるという理解からは、この 2 項・3 項にいう「近接する日」についても、引渡基準の例外として、無条件請求権説における権利確定主義を法定したものであるという理解もあり得る。したがって、権利確定主義とは何かを再確認する必要があると考えたため、次項で検討する。

（2）法 22 条の 2 創設以降の法人税法上の権利確定主義は益金の認識基準足り得るか

法人税法における権利確定主義については、所得税法と違って明文の定めがないため、まずは、現行法の沿革から確認していきたい。現行法人税法立法の基礎となった昭和 38 年 12 月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、所得の発生時期として、「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るものといわれている」²⁵⁾ および「法人税基本通達（旧通達）「249」は、本文における権利確定主義のただし書として、商品、製品等の販売については引渡基準を認めている（括弧内一筆者）。」という記述が確認できる²⁶⁾。

しかし、その旧通達 249 には、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の有無を問わず売買契約の効力発生日の属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる」という、いわゆる契約効力発生日基準と但し書に引渡基準が示されているのみであり、契約効力日発生日基準が権利確定主義と同義であるということについては明確ではない。この点が明確化されたと考えられるに至るものが、次のような見解である。

「商品、製品等のたな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入するものとされている（基通 2-1-1）。これは、商品、製品等の販売収益は、いわゆる引渡基準によるべきことを明らかにしたものと見えよう。この考え方は、今回の新基本通達で初めて明らかにされたわけのものでもなく（原

文ママ)、従来からあつたものであるが、ただ、従前の考え方では、売買契約の効力発生日基準を原則とし、商品、製品等については、引渡基準によることができることとしていたものを、今回、商品、製品等の一般の会計処理基準の考え方をとり入れ、引渡基準を原則とすることとしたものである (下線一筆者)。²⁷⁾

つまり、これは、私法関係準拠主義と企業会計準拠主義との双方からの通説的見解であるといえるであろう。

また、これ以前にも引渡基準と契約効力発生日基準を含む権利確定主義においては、その契約の効力発生日と実際の引渡時点の差異に関して様々な議論が交わされてきた。

しかし、法人税法の所得は時価・発生主義によることを前提とした場合、その契約の発生を発生主義と捉えて、権利確定主義には以下のような考え方もかねてより存在していた。

「(法人税法の考え方は発生主義の原則であることを前提にした上で)しかし、問題は、これに終るのではなく、発生主義の意味するところの右のような収益、費用を認識し得る事実が、果たして何時発生したとみるのかということである。所得税法における前述の『収入すべき』金額は、収入すべき『権利の確定した』金額と通常解され、従ってこのような意味において、税法上の発生主義はその法律的な面を捉えて権利確定主義とも呼ばれてきており、法人税法に関する判例においてもそのように呼ばれ、解されてきている(括弧内一筆者)。²⁸⁾

「収益は、対外的な取引に基いて発生するものであり、それが確定したかどうかについての最後の判断は法律的判断によってなされることを考えれば、当事者間において争のなかるべき唯一の基準を示すものとして右のような権利確定主義の考え方をとり入れることは、十分意味のあることと思われる。しかも、税法が、いわば千差万別とも言ふべき各種形態の取引なり記帳の態様に対処して、公平な処理をなさなければならぬ事を考え合わせるならば、このことが一層明らかに理解されると思われるのである。」²⁹⁾

これらの考え方は、旧通達 249 を意識した従前

の考え方に基づいており、収入すべき「権利の確定」したものが権利確定主義、すなわち、発生主義に基づいた収益が実際に計上されるべき依り所を権利が確定した時点であると考えているのであって、権利の確定の最終的な判断は司法によりなされるとしている点からも、契約に基づく契約効力発生日基準は会計における発生主義の背後に隠れてしまっているように見受けられる。

他方で、権利の確定につき、契約の効力に着目した考え方として、以下のような判例がある。福岡高裁昭和 42 年 11 月 30 日判決³⁰⁾は、「権利確定主義は会計理論上の発生主義に対応すると考えられるものであるが、右会計理論が経営活動を把握するための会計技術的側面から生じたものであるのに対し、税法上の権利確定主義は右理論に対応しながらも税法上いかなる時点で収入経費の発生を確実なものとして認識しうるかを主として法律的側面からとらえようとしたものと解すべき」であるとして、発生主義を企業会計上の基準、権利確定主義を税法上の基準として位置づけている。

また、新潟地裁平成 2 年 7 月 5 日判決³¹⁾では、「法人税法 22 項 4 項にいう公正処理基準は収益、費用の期間帰属について、原則として発生主義を採用しており、この発生主義とはいわゆる現金主義に対するものであるが、税法においては、課税の公平、基準の明確等の要請を勘案し、原則として収入すべき債権の確定をもって基準とする、いわゆる権利確定主義として理解されるべきものである」とする。この判決は 22 条 4 項の規定が収益の帰属年度に適用されること、企業会計上の収益計上基準が発生主義であること、そして発生主義は税法上の基準としては権利確定主義に該当することを述べたものである。すなわち、発生主義は企業会計上の収益認識原則であり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にあたるのであって、これを法的な基準として表現したものが権利確定主義である。なお、ここでの発生主義は現金主義に相対する概念であって、いわゆる費用の認識原則としてのそれではない³²⁾。

他方で、債権債務の形式に着目した場合、所有権が移転しない段階で権利が確定したとされ課税される場合があり得る。福岡高裁昭和 60 年 4 月

24日判決³³⁾では、担保目的での所有権留保付き売買における益金算入時期が問題となり、所有権自体は移転しない段階でも、「現実の支配が移転した場合は、引渡しがあったと認めるのが相当」だとしており、法人税法上の益金算入時期に関しては、企業会計原則や旧法人税基本通達 2-2-1 を参照して引渡基準を採り、具体的には、売主から買主に当期関係書類が交付された否か、代金の全部または一部が支払われたか、売主の合意によって所有権移転登記を経由したか否か等を指標として判断すべきとしている³⁴⁾。

したがって、権利確定主義における「権利が確定した時」が実際にいつの時点として捉えることが妥当かについて追及した先行研究も散見される。例えば、清永敬次氏は、「発生でなく確定をいうのであれば、契約の目的物を相手方に引渡すことによって、すなわち売主が自己の給付義務を履行することによって相手方が同時履行抗弁権を失ったとき、売主の代金支払を受くべき権利は一層確実となるのであるから、そのときに権利が確定したといってもよい」³⁵⁾として、双務契約における同時履行の抗弁権の喪失時を加えても権利確定の時点となると述べている。つまり、この考え方は、契約当事者双方の債務の履行をできる限り確実に捉えようとする狭義の権利の確定と理解できる。

また、忠佐市氏も、「権利確定主義の発想による不合理なゆがみとして、私が指摘しているものの一つは、諾成契約の成立のみによっても損益計上に値するという考え方を包蔵せしめていることである。これは、わが国の民法の特異な構造からゆがめられた奇形児である(中略)。所有権の移転があったときとすることだけでは、諾成契約の成立のみによる損益計上のゆがみが温存される懸念が残る。それを残さないためには、引渡しまたは登記というような対抗要件を備えたときと限定しなければ意味をなさない」³⁶⁾と述べていることに鑑みると、意思主義の下、諾成契約と給付債務による現実の履行の担保は対でなければならないことを示している。つまり、清永敬次氏と同義を述べており、狭義の権利の確定について述べている。広義の権利の確定には狭義の権利の確定が内包されると考えられるが、この考え方をまとめたのが、

酒井克彦氏の以下の見解となろう。

「権利確定主義は単なる権利の発生段階における収益計上を意味するものではない。すなわち、権利発生主義ではないことに留意しなければならない。権利の『確定』という状態において初めて収入実現の蓋然性が高度になるというべきであろう。単に債権を有するという状態ではなく(発生)、さらに、その請求適状にある状態にあつて初めて、権利の確定というべきである。この考え方に適合するのが無条件請求権説(unconditional claim of right doctrine)である。これは、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、資産の引渡しの時に所得が実現するという考え方である。」³⁷⁾

以上からすると、法人税法にいう権利確定主義とは、その淵源からは旧通達 249 による契約効力発生日基準が基礎となるが、無制限請求権説によってそれを現実の引渡しの時点まで延長したものが引渡基準³⁸⁾であり、さらに、買主の債権としての給付債務の履行時までをも考えると、引渡基準に隣接する収益認識基準としての検収日基準が考えられることになろう。また、引渡基準以外の収益認識基準としては、引渡基準に近接する日として、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であればよいこととなっている(法人税基本通達 2-1-2)。

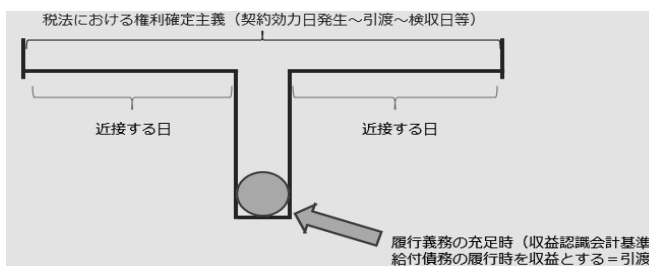
このように、公正処理基準に照らし合わせて考えてみると、広義の発生主義ともいえるべき法人税法上の収益認識の基準が権利確定主義と同視されるが、権利確定主義の基礎となる考え方が契約効力発生日基準ということからすると、それは履行義務の充足の時点とは必ずしも一致しないことになろう。少なくとも、売買契約において契約効力発生時と履行義務の充足時が同じである時点は店頭販売しか思いつかないが、その場合、収益認識は現金主義となる。同様に、権利確定主義の範囲に現金主義を認めた判例もある³⁹⁾。したがって、権利確定主義とは、発生主義から現金主義までを包含可能な万能な法的収益認識基準として解釈できるのではなかろうか。この権利確定主義におけ

る認識の射程の幅広さについては、従来から次のように述べられていたことでもある。

「税法においては、前述のような理由から、最終的な判断基準としての権利確定主義を一応、その根底とせざるを得ないと思うのであるが、しかしその実際において決して一律的、固定的な考え方にとらわれているものではない。例えば、資産の売買による損益についても、その主体をなすところの『商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる』(旧法基通 249 但書) こととして、明らかに実現主義を認めており、(中略) このように、税法における発生主義ないし、いわゆる権利確定主義は、税法という制約を守りつつ、適正な範囲において、いうところの実現主義の考え方をその中でできるだけ広く包含しようとしているということができるのである。」⁴⁰⁾

権利確定主義は契約を基礎とする考え方であり、そのため、法的テストの役割を担うものとされてきたものではあるが、上述したように、給付債務の履行時とする収益認識会計基準よりは認識の範囲が広く万能なものとなっているといえる。また、その認識の広さを給付債務の履行に採り入れるものが、法 22 条の 2 第 2 項および第 3 項にいう「近接する日」ではないかと思料する。この考え方を図示すると下【図表 2】のようになるであろう。つまり、法人税法 22 条の 2 第 1 項によって、原則給付債務の履行時（引渡基準）という一時点に狭められた収益認識を、同第 2 項における「近接する日」という文言によって、発生主義から現金主義までを含めた万能な法的収益認識基準たる権利確定主義に再度引き戻していると理解して良いのではなかろうか。

【図表 2】法人税法 22 条の 2 が示す権利確定主義と「近接する日」の位置づけ



3. 法人税法 22 条の 2 における公正処理基準の射程の変化

公正処理基準とは、法人税法 22 条に規定されることから所得計算の規定であり、また、会計基準を法人税法の計算として利用することによって税制の簡素化を図る目的で昭和 42 年に整備されたものである。その上で、会計と相容れない税法独自の調整は、別段の定めで行われることになっていた。

ただし、近年の判例法理（大竹貿易事件以降に始まりビックカメラ事件により顕著となった）により、公正処理基準の意味するものに法人税法の理念も追加され、適正公平な所得計算と恣意性の排除を税法独自の目的とし、その目的に合わない会計基準には従わず、租税法独自に判断することになった⁴¹⁾。

また、法人税法 22 条の 2 の創設に伴い、併せて法人税法 22 条 4 項にも「別段の定め」を除きと文言追加をしたことで、法人税法 22 条の 2 が公正処理基準の「別段の定め」であることを明示したことになったのは前述のとおりである。

以上を踏まえて、法人税法 22 条の 2 の創設によって「別段の定め」と公正処理基準の射程がどのように変化したかについて検討する。

「別段の定め」の変化については、法人税法 22 条の 2 が法人税法 22 条 4 項の別段の定めとして創設されており、また、法人税法 22 条 2 項の別段の定めとしても法人税法 22 条の 2 が存在する以上、法人税法 22 条 2 項の別段の定めとして公正処理基準が規定されているということになる。この取扱いは、前掲した【図表 1】のとおりである。

また、そのように考えることで、法人税法 22 条 2 項に益金の額の例示のみを置き、その計上時期について特段説明がないことについて、その全てを通過に依拠しているというのではなく、公正処理基準にその役割を委ねていたと解釈することが可能となる。

公正処理基準の射程は、法人税法 22 条 2 項（益金の額）および 3 項（損金の額）の「別段の定め」を除き適用され、主に収益認識においてその効果を発現していたように思われる。事実、法人税法

22条の2創設時以前は(以後についても変わらずではあるが)、収益費用の認識の時点は法人税基本通達により個別に運用していた。

今回、法人税法22条の2の創設によって引渡基準が法人税法22条の2第1項に法制化され、法人税基本通達2-1-2には引渡基準と同等の基準として出荷日基準、船積日基準、検収日基準等々が例示されているが、例示以外の収益認識時点についても、公正処理基準に該当するものであり、かつ、法人税法22条の2第2項(益金経理要件)・第3項(申告調整)により引渡基準の「近接する日」に収益として計上していれば、該当する事業年度の益金の額とする。つまり、当期の収益として計上されていれば、それが公正処理基準に適用される限り、発生主義から現金主義におけるすべての収益認識の時を当期の益金として認めるとも解釈可能であり、これは前掲【図表2】の考え方とも一致する。

他方で、公正処理基準に該当しない資産の売却、資産の譲渡、役務の提供はすべて法人税法22条の2の対象となると解釈可能であろうかという疑問が想起される。また、対価の伴わない資産の譲渡や役務提供(無償取引)については法人税法22条の2の射程範囲かという疑問も想起される。前者の疑問については、前掲【図表1】に基づいて判断すれば、まず法人税法22条2項の射程となり、その後同22条4項に該当しないという判断を経ているため、同22条2項により益金と判断されれば、益金となるが、公正処理基準を通過しない以上、その認識時期については、同22条の2の制定以前と同じ判断をせざるを得ないということになる。つまり、有効な契約に基づくものについては、権利確定主義が妥当する一方で、無効な契約に基づくものについては、管理支配基準が妥当するということになる。

後者の疑問については、無償取引は諾成片務契約であるから、給付債務の履行時(資産の譲渡時および役務の提供時)のみが収益認識時点であると解することができる。そのため、双務契約、片務契約に関係なく法人税法22条の2で収益認識可能(ただし、収益計上については契約時時価か譲渡時時価かは不明)と考えられる。しかし、無

償取引である以上、有償取引を前提とする収益認識会計基準からのアプローチは困難となるため、公正処理基準からのアプローチとしては難しく、法人税法22条2項の射程となると考えられる。

ここで、対価の額を益金の認識基準とした場合に、無償による資産の譲渡や役務の提供について、実際の法人税法22条2項の考え方について検討してみたい。

対価の額を考慮した無償による役務提供の場合、本来1,000の対価を受領するサービスをAが無償で行ったとき、サービスの受領側Bは1,000を払わないが、受益している価値は1,000である。受領側Bで支払対価が無い場合、流入説では1,000をなかったことにするしかないが、流出説では、価値1,000のサービスが移転していることを捉えることができる。これは、同一価値移転説の考え方と同義である⁴²⁾。つまり、無償取引における同一価値移転説とは流出説による両建て(総額主義)であり、神森氏が述べるどころの流出説の得意分野⁴³⁾として、無償による資産の譲渡、無償による役務の提供を、対価により測定することで両建て処理することを可能とする説といえる。

反対に、無償による資産の譲受、役務の譲受については、資産であれば、時価で評価する貸借対照表原則⁴⁴⁾に従うことになる。役務については合理的な見積もりで評価され、評価が不可能であれば重要性の原則に従うことになるであろう。

4. むすびに代えて—権利の確定と履行義務の充足の異同とは—

以上、法人税法における収益認識について、新設された法人税法22条の2を中心に検討を行ってきた。特に、私法関係準拠主義と企業会計準拠主義を採用している法人税法において、私法関係準拠主義に深い権利確定主義と履行義務の充足の異同を中心に検討し、その後、企業会計準拠主義に深い収益認識としての権利確定主義(実現主義)を検討し、その捕捉として公正処理基準についても検討を行った。

その結果として、様々な知見を得ることができたが、中でも、双務契約を前提とした権利確定主

義と同時履行の抗弁権との関係性で請求権、すなわち売主側が収益となる対価を受け取る権利をいつ獲得するのかを捉える場合に、買主側の債務に着目するか、あるいはしなくても良いかという差異が、そのまま、無条件請求権説に基づき、買主側の債務にも着目しようとする「権利の確定」と、買主側の債務に着目しない「履行義務の充足」の異同となって表われていることが分かった。

買主側の債務に着目しない「履行義務の充足」は、売主側のより迅速な収益計上に資するものではあるが、突き詰めると対価の回収可能性を捨象するという点でもある。これを担保するのは、個別の契約（特約）や制度であり、あるいは回収できない場合に備えた保険であったりすることなのであろう。

また、わが国法人税法上の収益認識基準が原則引渡基準となり、それ以外の収益認識基準を例外と位置づけたことによっても、「権利の確定」と「履行義務の充足」の違いが鮮明となった。課税庁や財務省主税局の説明では、従来の権利の確定や実現主義と異なることはないという説明であったが、確かに、資産の販売、資産の譲渡、役務の提供に係る旧基本通達を採り入れて明文化したという点においてはその通りである。その結果として、これまで明文の規定がなかった法人税法における資産の販売、資産の譲渡、役務の提供に係る収益認識は、原則として引渡基準（履行義務の充足の時）と明示されたのであるが、それと引き替えに、同じく明文の規定がなかった権利確定主義は、これまでの理解であった実現主義と同義であるというある種の建前上の拘束を解かれて、純粋な契約に基づいて「権利が確定したとき」に益金の額を認識するというものになったといえるであろう。

したがって、法人税法における「権利の確定」とは、私法上の自由な契約に基づいて様々な収益認識の時点となることが可能となると解されてしまうことになるのであるが、それを一定の枠内に収めるものが公正処理基準の役割であると条文上（法人税法 22 条の 2、2 項・3 項）理解することができる。

租税法には租税法律主義と課税の公平という二大原則があり、また、私法関係準拠主義から契約

自由の原則を取り入れながらもなお、法形式の濫用による課税要件充足の回避を制限しなければならないために、法形式と経済的実質の衝突する場面が多数存在することになる。「権利の確定」とは、そのような法形式と経済的実質との衝突が起きた場面に際してどのように判断すべきなのかという、判例法による積み重ねでもあった。他方で、収益認識会計基準における「履行義務の充足」については、引渡基準における実務の積み重ねや商慣習が、法形式と経済的実質との衝突の際に先例として期待できるということなのであろうか。概念フレームワークに基づく演繹的アプローチによって作成される現在の会計基準において、帰納的な実務の積み重ね等がどこまで先例として効果があるのかについては、注視する必要があるであろう。

いずれにしても、これまでの実務上の取扱いに配慮をし、なるべく混乱を来さないための今回の税制改正であったと考えることもできるが、法人税法上の収益認識における「権利の確定」と「履行義務の充足」の双方の取扱いに関しては、今後も引き続き注視していかなければならないと考えられる。

付記

本稿（下）は、拙稿「わが国法人税法における収益認識—権利の確定と履行義務の充足の異同とは—（上）」『大阪経大論集』70 巻 6 号 2020 年所収の続編であり、（上）（下）を通して日本会計研究学会第 78 回大会における自由論題報告内容に加筆修正をしたものである。

注

- 1) 末永英男編著『税務会計と租税判例』中央経済社、2019 年、1-20 頁参照。
- 2) （法人税法第 22 条第 2 項）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。
- 3) (法人税法第 22 条第 4 項) 第二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、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。
 - 4) (法人税法第 22 条の 2 第 1 項) 内国法人の資産の売却若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の売却等」という。)に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、その資産の売却等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。
 - 5) これらの法条文の関係および解釈について、酒井克彦氏は、「法人税法 22 条の 2 第 2 項ないし第 3 項かっこ書きにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは本会計基準のみを指すと解する可能性もなくはない。つまり、法人税法 22 条 4 項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に本会計基準(収益認識会計基準の意、以下同じ)が該当することを避けるために、あえて、同条項に『別段の定めがある場合を除き、』という文章を改正によって挿入し、かかる『別段の定め』として法人税法 22 条の 2 を用意することで、本会計基準が適用されることを排除したと捉えることもできる(丸括弧内一筆者。)」として、同旨を述べている(酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ—公正処理基準—』中央経済社、2019 年、258 頁。
 - 6) 酒井、同前、288 頁。
 - 7) 酒井、同前、288-290 頁参照。
 - 8) 浜田幸「[債権関係]売買」『企業会計』Vol.69、No.10、2017 年、61 頁参照。
 - 9) 例えば、売主(引渡物の債務者)に帰責事由がある場合、当然に買主(引渡物の債権者)は売主の債務不履行により契約解除が成立する。他方で、買主に帰責事由がある場合も債権者側からの解除を認めることになる。なぜなら、売買契約は双務契約のため、引渡物の債務不履行と代金の債務不履行が相対する義務として存在し、理論上は双方解除で危険負担についても対応できるからである(内田貴『改正民法のはなし』民事法務協会、2020 年、75-81 頁参照)。
 - 10) 浜田、前掲注 8)、60-61 頁、なお、民法 541 条ただし書では、軽微な不履行の場合は催告解除できないという判例の明文化を行い、原則と例外を設けている(内田、同前、72 頁)。
 - 11) 浜田、前掲注 8)、62 頁参照。
 - 12) 権利阻止規定が付着している権利は条件付きでしか行使ができないのであるから、そうした付着のない、無条件に権利行使できるに至った段階で収入の実現を捉えようとする考え方である(酒井克彦「収益認識基準における公正処理基準」『税務会計研究』第 29 号、2018 年、4 頁。
 - 13) 企業会計原則第二 損益計算書原則三の B「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(下線一筆者)」。
 - 14) 経済安定本部企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)」昭和 27 年 6 月、7 頁。
 - 15) 伊藤公哉「IFRS 第 15 号と法人税法上の取扱い」『大阪経大論集』第 66 巻第 4 号、2015 年、166 頁、脚注 95 参照。
 - 16) 最高裁平成 7 年 12 月 19 日判決税資 214 号 870 頁、なお、同旨を財務省「平成 30 年度税制改正の解説—法人税法等の改正—」(財務省主税局、2018) https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf (2021 年 11 月 11 日最終閲覧) 270-271 頁で述べている。
 - 17) 神森智「益金の額の構造」『体系現代会計学 XIII』中央経済社、1979 年、47 頁。
 - 18) 吉国二郎『法人税法』財経詳報社、1965 年、221 頁。
 - 19) 財務省、前掲注 16)、271 頁。
 - 20) 財務省、前掲注 16)、271 頁。
 - 21) (法人税法第 22 条の 2 第 2 項) 内国法人が、資産の売却等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の売却等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の売却等に係る収益の額は、別段の定め(前条第四項を除く。)があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。
 - 22) (法人税法第 22 条の 2 第 3 項) 内国法人が資産の売却等を行った場合(当該資産の売却等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認

められる会計処理の基準に従って第一項に規定する日又は前項に規定する近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。)において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。

- 23) 国税庁『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～』2018年。
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf (2021年11月11日最終閲覧)、1-36頁。
- 24) 財務省、前掲注16)、271頁以下参照。
- 25) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」税制調査会、1963年、15頁。
- 26) 税制調査会、同前、15-16頁。
- 27) 米山鈞一「資産の販売損益等について」『税経通信』昭和44年11月臨時増刊、24巻13号、1969年、6頁。
- 28) 志場喜徳郎『法人税』中央経済社、1958年、100頁。
- 29) 志場、同前、100頁。
- 30) 福岡高裁昭和42年11月30日判決(行裁例集)18巻12号、1577頁。
- 31) 新潟地裁平成2年7月5日判決(税資)180号、1頁。
- 32) 福島千幸「収益計上基準としての権利確定主義—判例を中心として—」『経営論集』第7巻、2004年、85-87頁参照。
- 33) 福岡高裁昭和60年4月24日判決(税資)145号、193頁。
- 34) 一高龍司「IFRS第15号と営業収益に関する益金算入時期」『租税研究』828号、2017年、130-131頁。
- 35) 清永敬次「権利確定主義の内容」『税経通信』20巻11号、1965年、103頁。
- 36) 忠佐市「権利確定主義の発想批判」『税経通信』19巻7号、1964年、54頁参照。
- 37) 酒井、前掲注6)、3頁。
- 38) 金子宏『所得概念の研究 所得概念の基礎理論 上巻』有斐閣、2012年、298頁参照。
- 39) 東京地裁昭和24年5月12日判決(税資)24号、31頁。
- 40) 志場、前掲注28)、101頁。

- 41) 末永、前掲注1)、121-166頁参照。
- 42) 「無利息融資は利息相当分が貸主から借主に移転することにほかならない以上、これに見合う利息収益がすでに貸主の側に存在していなければならない(中略)。すなわち、問題を無償取引の相手方が受け取る利益ないし価値の大きさからみようとするとする見方である。重役が受取った利益ないしは価値が1000万円(時価相当額)であることは明らかであり、同一価値のものが法人から重役に移転しているのであり、そのためには、法人自身の側に同一額の価値ないし利益が存在してはじめて可能となる。このため1000万円相当額の収益を法人の側においても認識しなければならない、ということになるのである(仮に同一価値移転説)。ある額の価値をBがAから受け取ったとすれば、同一額の価値がAに存在しているというためには、同一額の価値がAに収益として発生しているとしなければならない、というものである」清永敬次「無償取引と寄付金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して～」『税経通信』33巻13号、1978年、3-4頁参照。
- 43) 神森、前掲注17)、47頁。
- 44) 企業会計原則第三 貸借対照表原則五F。

参考文献 (本文中引用を除く)

- 1) 秋葉賢一『エッセンシャルIFRS(第5版)』中央経済社、2016年。
- 2) 泉美之松「所得金額計算の通則について」『税経通信』20巻11号、1965年。
- 3) 植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に関する問題」『租税法研究』8号、1980年。
- 4) 梅原秀雄「日本基準における収益の認識と測定—企業会計基準第29号の導入を巡って—」『税研』Vol.34、No.2、2018年。
- 5) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会、2017年。
- 6) 大日方隆・斉藤静樹・徳賀芳弘ほか「発生実現対応」『企業会計の基礎概念[体系現代会計学第1巻]』中央経済社、2011年。
- 7) 金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」『所得概念の研究』有斐閣、1995年。

- 8) 金子宏『租税法[第23版]』弘文堂、2019年。
- 9) 清永敬次「権利確定主義の内容」『税経通信』20巻11号、1965年。
- 10) 黒沢清監修、富岡幸雄編『税務会計体系第2巻税務収益会計』ぎょうせい、1984年。
- 11) 財務会計基準機構監訳『IFRS基準2018』中央経済社、2018年。
- 12) 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もちうるか(一)」『國士館法学』41号、2008年。
- 13) 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もちうるか(二)」『國士館法学』42号、2009年。
- 14) 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もちうるか(三・完) 法人税法に関する議論を中心として」『國士館法学』49号、2016年。
- 15) 酒井克彦「法人税の事例研究-31回-公開草案『収益認識に関する会計基準(案)』と法人税法(5)」『税務事例』Vol.50、No.2、2018年。
- 16) 酒井克彦「法人税の事例研究-32回-公開草案『収益認識に関する会計基準(案)』と法人税法(6)」『税務事例』Vol.50、No.3、2018年。
- 17) 酒井克彦「法人税の事例研究-33回-公開草案『収益認識に関する会計基準(案)』と法人税法(7)」『税務事例』Vol.50、No.27、2018年。
- 18) 酒井克彦「法人税の事例研究-34回-『収益認識に関する会計基準』と法人税法(8)」『税務事例』Vol.50、No.29、2018年。
- 19) 酒井克彦「法人税の事例研究-35回-『収益認識に関する会計基準』と法人税法(9)」『税務事例』Vol.50、No.210、2018年。
- 20) 酒井克彦「法人税の事例研究-36回-『収益認識に関する会計基準』と法人税法(10)」『税務事例』Vol.50、No.211、2018年。
- 21) 品川芳宣「所得の年度帰属」『日税研論集』22号、日本税務研究センター、1992年。
- 22) 鈴木一水「収益会計基準と法人税法上の収益額」『税務事例研究』Vol.164、2019年。
- 23) 鈴木祿弥「特定物売買における所有権移転の時期再論」『民法学の基礎的課題』有斐閣、1962年。
- 24) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」昭和38年12月。
- 25) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」昭和42年2月。
- 26) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』3号、1969年。
- 27) 武田昌輔『会計商法と課税所得』森山書店、1993年。
- 28) 武田昌輔「課税所得の計算構造」『税務会計体系第1巻税務会計原理』ぎょうせい、1984年。
- 29) 武田隆二『法人税法精説(昭和58年版)』森山書店、1983年。
- 30) 多田雄司「これまでの収益認識基準の変遷と平成30年度改正の位置づけ」『税務弘報』VOL.66、NO.4、2018年。
- 31) 多田雄司「収益認識通達の全体像」『税務弘報』VOL.66、NO.9、2018年。
- 32) 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。
- 33) 谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属-収入金額の計上時期に関する実現主義の意義-」『税法学』566号、2011年。
- 34) 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」『阪大法学』64巻6号、2015年。
- 35) 忠佐市「課税所得の基本概念」『税務会計体系第1巻 税務会計原理』ぎょうせい、1984年。
- 36) 富岡幸雄『税務損益論』白桃書房、1980年。
- 37) 藤曲武美「収益計上基準(裁判例にみる法人税の基礎(21回))」『税務弘報』Vol.61、No.2、2013年。
- 38) 藤曲武美「収益の認識等に係る法人税法の改正への影響」『税研』2018.7、No.200、2018年。
- 39) 藤曲武美「収益の計上時期」『税務弘報』Vol.66、No.9、2018年。
- 40) 湊良之助「総益金の具体的内容について」『税経通信』7巻3号、1952年。
- 41) 湊良之助「税務会計における発生主義の解釈」『税務通信』7巻11号、1952年。
- 42) 村井正『租税法と私法』大蔵省印刷局、1982年。

- 43) 矢嶋学・猪野竜司「数駅の計上単位」『企業会計』Vol.7、No.8、2018年。
- 44) 吉牟田勲「益金の本質」『税務会計研究』第8号、第一法規、1997年。
- 45) 我妻栄ほか『我妻・有泉コメンタール民法第5版総則・物権・債権』日本評論社、2018年。
- 46) 和田正明「権利確定主義(1)」『税務事例』15巻10号36頁、1983年。
- 47) 和田正明「権利確定主義(2)」『税務事例』15巻11号41頁、1983年。
- 48) 和田正明「権利確定主義(3)」『税務事例』15巻12号41頁、1983年。
- 49) 和田正明「権利確定主義(4)」『税務事例』16巻1号45頁、1984年。
- 50) 和田正明「課税時期についての歴史的考察」『税法学』404号、1984年。
- 51) IASB (2018) “Revenue from Contracts with Customers”, *International Financial Reporting Standard 15 (IFRS15)* .