

## 収益の年度帰属

——「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈を巡って——

福 島 千 幸

### はじめに

法人所得<sup>1)</sup>は各事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算される(法人税法(以下、省略)22条1項)が、この益金の額および損金の額は、「別段の定め」があるものを除き(22条2項および3項<sup>2)</sup>、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従い算定される(22条4項<sup>3)</sup>)。ここにいう「別段の定め」とは、法人税法、租税特別措置法等の法令における法人所得の計算に関する規定のことである<sup>4)</sup>。他方、22条4項の規定は法人所得の計算が、原則として企業利益の算定上用いられる企業会計の方法(「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」)に準拠して行われるべきことを示したものである。したがって、法人所得の計算は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従い行われる部分と、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にはよらずに税法の規定に基づき行われる部分とがあると言い換えることもできる。

この法人所得の計算上従うべき「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何であるかについては諸説がある。例えば、「その中心をなすのは企業会計原則や商法および証取引法の計算規定であるが、それにとどまらず確立した会計慣行を広く含む<sup>5)</sup>」とする見解、「商法上の『公正ナル会計慣行』(商32②)と同一趣旨であると解されなければならない<sup>6)</sup>」とする見解、「企業会計原則のみを指すということではなく、商法の計算規定その他を包括し、一般に企業が用いている様々な基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法でも認めない<sup>7)</sup>」とする見解、「企業会計原則、財務諸表規則、商法の会計規定、計算書類規則、商法32条2項にいう『公正ナル会計慣行』等を広く含む<sup>8)</sup>」とする見解等、様々なものがある。

しかしながら、このように諸説があるとしても、「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<sup>9)</sup>」である企業会計原則が、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」の中心をなすものであることについては異論のないところと思われる。したがって、法人所得の計算に関する22条の規定を文字通りに解釈するならば、法人所得は、「別段の定め」がある場合を除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしうる企業会計原則等に従い計算されるということになる。

だがしかし、現実の法人所得の計算において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」

がこれすなわち企業会計原則として解釈、適用されているかということと必ずしもそうとは言い難い。むしろ、現実の法人所得の計算上、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として用いられるのは課税庁による法令の解釈を示した通達<sup>10)</sup>である場合が少なくない。この通達には課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断しているものが示されている。

本稿は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」の意義について、収益の認識、すなわち収益をいずれの年度に計上すべきかに関する取扱いをひとつの例として取り上げ、検討するものである。

## 1 企業会計における収益の認識基準

収益の年度帰属に関して、法人税法は一部の特殊な取引形態の収益に関わるものを除き、個別の規定を設けていない。一部の特殊な取引形態の収益に関わるものとは、63条の「長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度」の特例規定と、64条の「工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度」の特例規定である。このふたつが収益の認識に関する「別段の定め」に該当する。したがって、これ以外の収益の年度帰属については、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」が適用されることになる。

それでは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしうる企業会計原則等において、収益の認識についてはどのように指示されているのであろうか。その内容を見るならば、収益および費用の認識に関しては、原則として発生主義の原則によるべきことが指示されている。すなわち、「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」(損益計算書原則1A)と示される。しかし、企業会計原則は、認識原則としての発生主義の原則を無条件に採用しているわけではなく、収益の認識に関しては次のような限定を設けている。すなわち、「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」(損益計算書原則1A)として、未実現収益の排除を要求している。したがって、収益の認識については実現主義の原則がその基本原則とされる。

ところで、収益認識の基本原則が実現主義の原則であることは示されたとしても、現実の会計処理においては、この原則がそれぞれの取引に応じた適用基準として具体化されなければならない。実現主義の具体的な適用基準、換言すれば、取引のいかなる時点において収益が実現したものとみるかということについて、企業会計原則は原則的に次のように述べている。すなわち、「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。ただし、長期の未完成請負工事等については合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる」(損益計算書原則3B)として、原則的には、販売ないし役務給付の時点において収益が実現したものとみて、いわゆる販売基準の適用を指示している。一般に販売の時点においては、財貨、役務の引渡しと対価としての現金ないし現金等価物の受領とにより実現の要件が充たされることから、実現主義の典型的な適用基準は販売基準とされるのである。

これに対して、一部の特殊な取引形態、例えば割賦販売収益や長期請負工事収益などの認識に関しては、企業会計原則注解において別途、指示されている。ここにおいては、例えば割賦販売収益については、「商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とする」（注解6(4))として、通常の販売形態と同じく販売基準を原則としている。しかし他方において、「収益の認識を慎重に行うため、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日を持って売上収益実現の日とすることも認められる」（注解6(4))として、支払期日到来基準ないし回収基準をも容認することを述べている。また、長期請負工事の収益認識について、企業会計原則注解は「工事進行基準又は工事完成基準とのいずれかを選択適用することができる」（注解7)として、ふたつの基準の選択適用を容認している。工事進行基準とは「決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する」（同上)のものであり、他方、工事完成基準とは「工事が完成し、その引渡が完了した日に工事収益を計上する」（同上)のものである。したがって、工事完成基準は販売基準とその意味内容は同じである。

前述のとおり、「別段の定め」がある場合を除き、収益の年度帰属については「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が適用される。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」とみなしうる企業会計原則においては、収益の認識について実現主義の原則が基本原則とされ、その典型的な適用基準としては販売基準が指示されている。よって、法人所得の計算上、原則的に収益は実現の時点において、具体的には販売の時点において計上されるということになる。

## 2 通達における収益の年度帰属

しかし既述のように、現実の法人所得の計算において、企業会計原則が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として解釈、適用されているかという点と必ずしもそうとはいえない。現実の法人所得の計算上、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として用いられるのは課税庁による法令の解釈である通達である場合が少なくない。通達は行政組織内での拘束力は有するが、納税者に対して拘束力をもつものではない。しかし現実には、法令の解釈および適用上の問題はその大半が通達に則して解決されることから、実質的に法人所得の計算を左右するのは通達であるといえる。

通達は課税庁による法令の解釈を示したものであり、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断しているものもここに示される。そして、現実の法人所得の計算は、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断するものを拠りどころにして行われるわけである。したがって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしうる企業会計原則の指示内容と、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断しているものとを比較検討しなければならない。

### (1) 棚卸資産の販売による収益

収益の年度帰属に関しては、法人税取扱通達の基本通達に詳細な規定が設けられている。まず、棚卸資産の販売による収益の帰属時期について、基本通達は「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」(基本通達(以下、省略)2-1-1)として、原則的に引渡基準によるものとしている。この規定にいう「引渡し日」がいつであるかについては、「例えば出荷した日(一般の財貨の場合)、相手方が検収した日(一般の財貨の場合)、相手方において使用収益ができることとなった日(機械や建物などの場合)、検針等により販売数量を確認した日(ガスや電気などの場合)等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日」(2-1-1)(括弧書きは筆者)と定められ、棚卸資産の種類等に応じて合理的と認められる日を「引渡し日」とすることが認められている<sup>11)</sup>。

前述のように、企業会計原則は通常の販売形態における収益計上基準として、販売基準によることを指示している。これは販売の時点において、財貨、役務の引渡しおよび対価としての現金ないし現金同等物の受領という実現の要件が充たされるからである。基本通達はこのふたつの要件のうちの財貨の引渡しという要件を重視し、これにより収益の帰属時期の判定を行うわけである。しかし、基本通達が引渡しという要件のみに着目し、もうひとつの対価の取得という要件を考慮していないと解するのは妥当とはいえないだろう。通常の販売形態においては、財貨の引渡しと同時に、対価としての現金ないし現金同等物の受領が生じ、財貨の引渡時点に引渡しの要件と対価の取得の要件とが同時に充たされる。よって、基本通達是对価の取得の要件はむしろこれを当然のこととして明記していない、とみるべきである。

したがって、基本通達を示す引渡基準と企業会計原則にいう販売基準とは基本的に同様のものであると考えて差し支えないであろう。ただしここで留意すべき点は、基本通達においては「引渡し日」について詳細に述べられていることである。企業会計原則にはこれについて指示がない。よって学説にその解釈を求めることになるが、財貨の引渡しについては、「所有権の移転の事実よりも、引渡しの事実そのものが重視」<sup>12)</sup>される。この理由としては、「会計上は、法的な所有権移転の時点を厳密に基準とするよりも、正常な取引過程において売買当事者間にそのような意図があり、具体的行為として商品引渡しの事実が存在することのほうが、より本質的だから」<sup>13)</sup>であるとされる。

このように企業会計上は法的な意味よりも実質的な意味での引渡しが重視されるが、基本通達にいう「引渡し日」も、棚卸資産の種類や販売契約の内容などに応じて弾力的に捉えられており、法律的な所有権の移転というような画一的、形式的なものでは決してない。基本通達は、棚卸資産が土地または土地の上に存する権利の場合で、その引渡し日が明らかでないときには、①代金の相当部分を収受するに至った日と、②所有権移転登記の申請をした日とのいずれか早い日を引渡し日とすることができる(2-1-1)として、形式基準を容認している。言い換えれば、形式基準は二次的な基準であり、原則的にはあくまでも実質基準によることが示唆されているものと解される。

このように、基本通達における棚卸資産の販売による収益計上基準は、基本的には企業会計原則の指示内容と同様のものである。そしてこのことは、棚卸資産の販売による収益の計上基準として、課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしていることの表れであるといえよう。

以上のように、基本通達によれば、棚卸資産の販売収益は原則として引渡基準により計上される。他方、特殊な取引形態に関する収益の帰属時期について、基本通達の取扱いをみるならば、個別の規定を設けているのは委託販売に関するもののみである。委託販売による収益の帰属時期について、基本通達は「その委託品について受託者が販売した日の属する事業年度の益金の額に算入する」(2-1-3)として、受託者の委託品販売時点において収益を計上するよう規定している。ただし、委託品についての売上計算書が売上の度毎に作成、送付されている場合には、「法人が継続してその収益を当該売上計算書の到着した日の属する事業年度の益金に算入しているときは、これを認める」(2-1-3)として、売上計算書の到着時点での計上を限定的に容認している。

これに対して、企業会計原則注解においては、委託販売収益の認識について「受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。……ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到着した日を持って売上収益の実現の日とみなすことができる」(注解6(1))と指示されている。基本通達と企業会計原則とを比較する限り、第一に、原則としては受託者が販売した時点に収益を計上すること、第二に、限定的に売上計算書(仕切精算書)の到着時点の収益計上も認めること、といういずれの点においても、その取扱いは一致している。

この委託販売に関する規定が基本通達に設けられたことの意味を考えると、これは企業会計原則注解の「ただし書き」の取扱い、つまり売上計算書到着時点での収益計上を容認する取扱いについて、課税庁としてその適用の是非の判断を示す必要があったため、と思われる。この規定がない場合には、通常の販売の場合と同様、引渡基準が適用され、受託者の販売時点<sup>14)</sup>で収益が計上されることになる。言い換えれば、例外的基準を容認するためには、別途、規定を設ける必要があったということである。このように、委託販売収益の帰属時期について、基本通達は企業会計原則の指示内容と同一の内容を規定している。このことは、委託販売による収益計上基準として、課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると判断していることの表れであると解される。

委託販売以外の特殊な取引形態に関する収益の年度帰属については、基本通達は個別の規定を設けていない。したがって、これらについては、原則である引渡基準が適用される。それではこの取扱いは企業会計原則の指示内容に則したものであろうか。例えば試用販売収益の認識について、企業会計原則注解は「得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現する」(注解6(2))として、買取意思の表示時点で収益を計上するよう指示している。しかるに、基本通達の示す引渡基準がこれと矛盾するものと解するのは妥当ではない。基本通達は「引渡し日」について「販売に係る契約の内容等に応じてその引渡し日として合理的であると認められる日」と

規定しており、試用販売の場合にはその販売契約内容から考えて、相手方が買取意思を表示した時点を「引渡し日」とするのが合理的である。よって、試用販売の収益計上基準として引渡基準が適用されることは、企業会計原則の指示内容と相反するものとはいえ、この点についても、課税庁は企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしているものと解しうるであろう。

割賦販売の収益計上に関して、企業会計原則注解は、すでにみたように原則としては販売基準によるが、例外として支払期日到来基準と回収基準との選択適用を容認している。この注解の指示内容と基本通達の取扱いとを比較すると、原則的な基準は同様であるものの、企業会計原則が容認する例外的基準を基本通達は認めていない。つまり、課税庁が割賦販売の収益計上基準として「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると考えているものは引渡基準のみということである。そしてこのことは、割賦販売の収益計上基準について、課税庁は企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと否定していることを示唆している。

従来、法人税法は割賦販売等による収益の計上基準として、支払期日到来基準の適用を容認する特例規定、すなわち「別段の定め」を設けていた。「別段の定め」は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外を定めるものである。したがって、この「別段の定め」において支払期日到来基準の適用が容認されていたということは、従来から割賦販売の収益計上基準として、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えていたものは引渡基準のみであって、これに対する例外を定めるために特例規定が設けられていたものと解される。

このように割賦販売の収益計上基準については、課税庁は企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とはみなさず、独自に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示している。ここでいま一度考えるべきは、そもそも企業会計原則の指示内容にそのまま準拠することが、「一般に公正妥当な会計処理の基準」に従うことになるのか、という点である。割賦販売の収益認識について、企業会計原則が回収基準および支払期日到来基準の選択適用を認めていることについては、企業会計の領域においても疑問が投げかけられている<sup>15)</sup>。これらの例外的基準を認める論拠として、企業会計原則は代金回収の危険性、営業債権の長期性、引当金計上の不確実性および煩雑性を挙げているが、これは例外的基準を認める論拠として必ずしも説得的なものとは考えられていないのである。割賦販売の収益計上基準として、企業会計原則が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないならば、これに従うことは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」から外れることになる。

課税庁が支払期日到来基準および回収基準を容認しないことは、企業会計原則をそのまま鵜呑みにせず、それが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるか否かを検討しつつ用いていることの表れとして、これを積極的に解することもできる。この点に関して、金子宏教授は「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らない」<sup>16)</sup>として、それが公正妥当であるか否かを絶えず吟味する必要があるとしている。場合によっては企業会計原則の指示内容によらないことが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うことにな

るのである。

## (2) 請負による収益等

企業会計原則による収益の認識に関する指示は、棚卸資産の販売収益に関わるもの（特殊な取引形態のものを含む）のほかには、役務収益に関わるものと、長期請負工事収益に関わるものがある。すなわち、役務収益については、「売上高は……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」（損益計算書原則3B）として、販売基準が適用され、他方、長期請負工事収益については、工事進行基準と工事完成基準との選択適用が示されている。

これに対して、基本通達は、棚卸資産の販売による収益の帰属時期のほかに、様々なケースにおける収益の帰属時期について規定している。そのうちのひとつとして、請負による収益の帰属時期に関するものがある。すなわち、「請負による収益の額は、別に定めるものを除き、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する」（2-1-5）と定めている。

物の引渡しを要する請負契約は請負工事等がその典型であるが、これに関する収益の計上については、原則として目的物の完成、引渡しの時点によること、すなわちいわゆる工事完成基準の適用が規定されている。これは棚卸資産の販売についての引渡基準を工事収益について適用したものである。「引渡し日」の判定については、請負契約内容が建設工事等<sup>17)</sup>である場合には、「例えば作業を結了した日、相手方の受入場所へ搬入した日、相手方が検収を完了した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該建設工事等の種類及び性質、契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日」（2-1-6）と記されている<sup>18)</sup>。ここにおいても棚卸資産の販売の場合と同様、「引渡し日」は建設工事等の種類などに応じて実質的に判断される。

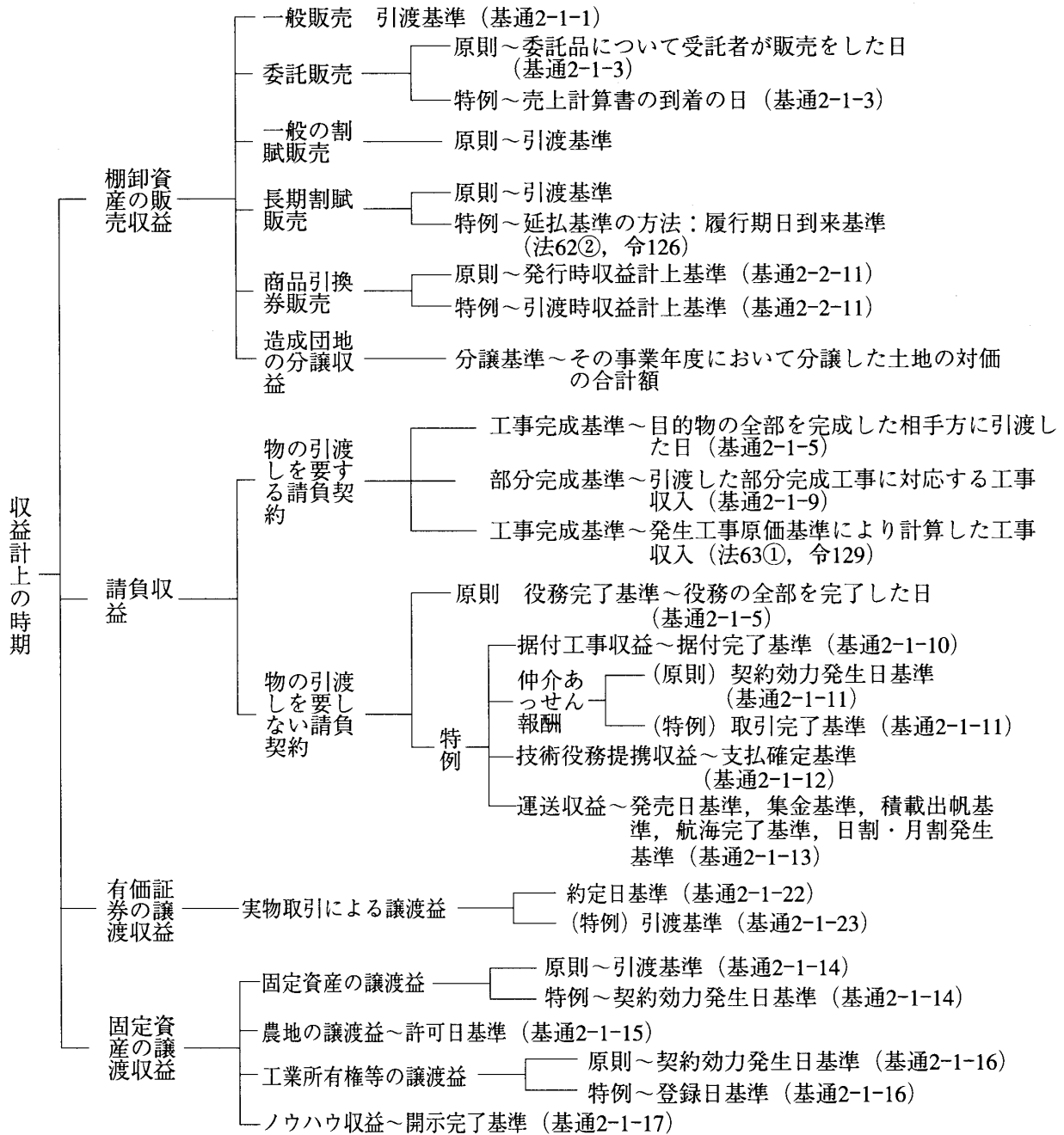
このように請負工事収益は工事完成基準により、目的物の完成、引渡しの時点で計上するのが原則とされる<sup>19)</sup>。他方、物の引渡しを要しない請負契約による役務収益について、基本通達は「その約した役務の全部を完了した日」（2-1-5）に計上するよう規定している<sup>20)</sup>。これは請負役務のすべてが相手方に提供され、完了した時点において収益を計上するよう規定したもので、棚卸資産の販売についての引渡基準を請負による役務収益に適用したものである。企業会計原則は役務収益の認識について、前述のように、役務給付の時点と定めるのみで、このような請負による役務収益については述べていない。

以上は売上高に関わる収益の帰属時期についての規定であるが、基本通達は、売上高に関わるもの以外にも、固定資産の譲渡等による収益の帰属時期（2-1-14）や有価証券の譲渡による損益の計上時期（2-1-22）等について詳細な規定を設けている。これに対して、企業会計原則が指示する実現主義の具体的適用基準は売上高に関わるもののみであり、それ以外の収益の認識については規定していない。基本通達における収益の計上基準をまとめたものが<図表1>である。

以上の検討は<図表2>のように示すことができる。〔A〕は基本通達における収益計上基準を示し、〔B〕は「別段の定め」にあたる。現実の法人所得の計算は、「別段の定め」〔B〕があるものを除き、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると判断するところの〔A〕に依拠して行われる。

基本通達における収益計上基準を示す〔A〕の部分は、その性格上、次のように3分類される。

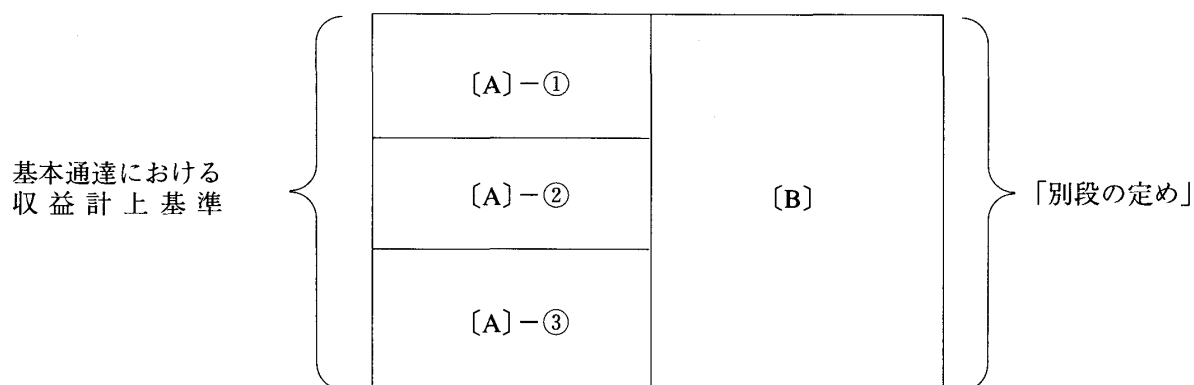
<図表1> 基本通達における収益計上基準



(出所) 武田隆二『法人税法精説』平成13年版, 森山書店, 平成13年。



<図表 2> 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と企業会計原則との関係



まず,[A]-①は基本通達が企業会計原則における計上基準とは異なる基準を提示している部分である。割賦販売の収益計上に関して、企業会計原則が容認する支払期日到来基準および回収基準の適用を容認せず、引渡基準のみを適用するケースがこれに該当する。すなわち,[A]-①は課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと否定している部分である。

次に,[A]-②は基本通達における計上基準が企業会計原則の指示する計上基準と同様の部分である。棚卸資産の販売による引渡基準や委託販売による収益計上基準などがこれに該当する。すなわち,[A]-②は課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしている部分である。

最後に,[A]-③は企業会計原則には指示がなく、基本通達が独自に計上基準を定めている部分である。請負による収益の計上基準や固定資産の譲渡等による収益計上基準等多くのものがこれに含まれる。すなわち,[A]-③は課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示している部分である。

さて、棚卸資産の販売収益の原則的計上基準が[A]-②に分類されることは重要な意味をもつ。収益の認識に関わる問題において、売上高の計上時期、とりわけ棚卸資産の販売収益の帰属時期は最も重要である。そして、この点に関して、企業会計原則における原則的基準である販売基準と同様のものとみなしうる引渡基準を基本通達が原則としているという事実は意義深い。すなわち、このことは、何が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるかを課税庁が判断する際に、基本的には企業会計原則の指示内容に則して判断がなされることの表れとみることができからである。言い換えれば、基本的には課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしていることの表れ、とも解することができる。棚卸資産の販売収益の原則的計上基準が[A]-②に分類されることは、このように重要な意味をもつものである。

他方,[A]-③に数多くの基準が含まれることも注目に値する。これは企業会計原則には指示がなく、基本通達が独自に計上基準を定めているものが少なからずあるということである。<図

表1 >からもわかるように、基本通達における収益計上基準に関する規定は広範囲に及んでいる。これに対して、企業会計原則が指示する収益計上基準は、売上高の計上に関わるもののみである。企業会計においては経理自由の原則の趣旨に従い、詳細な規定を置かないことに意味があることも事実である。しかし、この企業会計の方法に準拠して行われる法人所得の計算にあっては問題が生ずる場合がある。つまり、法人所得の計算において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が明確に規定されていない場合、納税者である企業がこれを解釈、適用することになり、この企業の判断と課税庁の判断とが相違する場合には租税行政に支障をきたし、結果的には、租税訴訟の増加をもたらすことになる。

この点に関して、金子教授は、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえない」<sup>21)</sup>として、法人税法の解釈、適用において収益の年度帰属を巡って生ずる問題については、企業会計原則に定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多いことを指摘し、「これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務」<sup>22)</sup>と述べている。要するに、基本通達が収益の帰属時期に関して広範囲に規定を設けているのは、企業会計原則が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を示しておらず、法人所得の計算を行うには不十分なため、これを補足しなければならなかったということであろう。

最後に、[A] -①は特別な問題、すなわち、企業会計原則が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」である、という前提そのものに関わる問題を含んでいる。割賦販売の収益計上に関して、課税庁は企業会計原則が示す収益計上基準を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと判断し、独自に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示しているのである。この点において、[A] -①と[A] -③とは同じ意味をもつ。すなわち、課税庁が独自に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示しているということである。ただし、[A] -③は企業会計原則が不十分なため、課税庁が計上基準を定めることにより「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示し、他方、[A] -①は企業会計原則を否定することにより「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示するという点に違いがある。

### 3 「別段の定め」

すでに指摘したように、法人税法は一部の特殊な取引形態に関わる収益の年度帰属について、「別段の定め」を設けている。「別段の定め」があるものについては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によらずに、税法の規定に基づいて収益の計上が行われることになる。63条には「長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度」に関する特例規定、64条には「工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度」に関する特例規定がそれぞれ設けられている。

まず、賦払期間が2年以上にわたる長期割賦販売等<sup>23)</sup>の収益計上については、支払期日到来基準（税法上は延払基準という）の適用が認められている。すなわち、「資産の販売等に係る目的

物又は役務の引渡し又は提供の日を含む事業年度以後の各事業年度の確定した決算<sup>24)</sup>において政令で定める延払基準の方法により経理したときは、その経理した収益の額及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する(63条1項)と規定されている。ここに延払基準とは長期割賦販売等の対価の額およびその原価の額に賦払金割合を乗じたものを収益および費用の額とする方法(法人税法施行令(以下「令」と略記)124条1項)であり、また、賦払金割合は「長期割賦販売等の対価の額のうち、当該対価の額に係る賦払金であって当該事業年度……においてその支払いの期日が到来するものの合計額……の占める割合」(令124条2項)とされる。

このように、長期割賦販売等に関わる収益の年度帰属に関する特例規定は、いわゆる支払期日到来基準の適用を容認するものである。前節で指摘したように、従来、割賦販売等については、法人税法において支払期日到来基準の適用を容認する特例規定(「別段の定め」)が設けられていた。しかるに、平成10年の法改正においてこの特例規定は改められ、長期割賦販売等に該当しない割賦販売等については、支払期日到来基準の適用が廃止された。この理由について税制調査会の法人課税小委員会報告は、「割賦や延払いによる商品の販売等は、販売するものが商品等の供給機能と金融機能の双方を果たしていると考え、商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人の収益の計上時期との比較において不均衡が生じている」<sup>25)</sup>と指摘し、「割賦又は延払いによる商品等の販売収益については、基本的には、その引渡し時収益の計上を行うこととすることが適当」<sup>26)</sup>と結論している。

法人課税小委員会は、支払期日到来基準は金融機能を果たす法人に適用されるべき収益計上基準であり、割賦販売という特殊な取引形態であっても商品等の供給機能を果たす法人にこれを適用することは、課税の公平の観点から問題がある、と考えたわけである。このような趣旨から、割賦販売等に関して支払期日到来基準の適用を容認する特例規定は改正された<sup>27)</sup>。しかるに、長期割賦販売等については、「代金回収が長期にわたり、しかも分割払いであるため納税資金が不足することを考慮」<sup>28)</sup>して、従来の取扱いが引き続き容認されたのである。

しかしまた、この特例規定は一定の条件(確定した決算において延払基準で経理を行うという条件)のもとにおける容認規定であって、したがって、長期割賦販売等の収益計上についても、原則はあくまでも基本通達に示す引渡基準(2-1-1)によることになる。なお、確定した決算において延払基準で経理を行わなかった場合には、その事業年度以後の年度についてはこの特例が適用されない(63条1項、令125条)。

収益の年度帰属に関するもうひとつの特例規定は請負工事の収益に関するものである。ここにおいては、まず、請負工事のうち着手の日から引渡しまでに2年以上を要する長期大規模工事<sup>29)</sup>の収益計上について、工事進行基準によらなければならないとされている。すなわち、「その着手の日の属する事業年度からその目的物を引渡しの日属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の計算上、その長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の額のうち、当該事業年度の収益の額及び費用の額として政令で定める工事進行基準の方法により計算した額を、益金の額

及び損金の額に算入する」(64条1項)と規定されている。ここに工事進行基準とは、「工事の請負の対価の額及びその工事原価の額に当該事業年度終了の時におけるその工事に係る進行割合を乗じて計算した金額から、それぞれ当該事業年度前の各事業年度の収益の額とされた金額及び費用の額とされた金額を控除した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする方法」(令129条3項)である。このように請負工事に関する特例規定は、まず、長期大規模工事の収益の計上について工事進行基準によるべきことを規定するものである。

さて、これに対して、同じく64条の特例規定において、一事業年度を超える工事<sup>30)</sup>で長期大規模工事に該当しないもの(以下「一事業年度超工事」という)については、一定の条件のもとに工事進行基準の適用が認められている。すなわち、「工事に係る収益の額及び費用の額につき、着工事業年度からその工事の目的物の引渡しの日の属する事業年度の前事業年度までの各事業年度の確定した決算において政令で定める工事進行基準の方法により経理したときは、その経理した収益及び費用の額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入する」(64条2項)と規定されている。

この規定は一定の条件のもとに工事進行基準の適用を容認するものであり、長期大規模工事の場合に工事進行基準の適用が強制されるのとはその意味がまったく異なる。つまり、この種の工事の場合には、先ほどの長期割賦販売等の場合と同じく、これは容認規定であって、原則は工事の完成、引渡しの時点において収益を計上する工事完成基準(2-1-5)が適用されることを意味している。なお、この特例規定は容認規定であるため、確定した決算において工事進行基準により経理を行わなかった場合には、その事業年度以後の年度についてこの特例規定の適用はない(64条2項)。

以上、法人税法における特殊な取引形態に関わる収益の年度帰属に関する特例規定(「別段の定め」)をみてきたが、これをまとめると、第一に、長期割賦販売等に関わる収益の計上基準には支払期日到来基準の適用も容認されること(原則は引渡基準)、第二に、長期大規模工事に関わる収益の計上については工事進行基準が適用されること、第三に、一事業年度超工事に関わる収益の計上については工事進行基準も容認されること(原則は工事完成基準)、ということになる。割賦販売収益の計上および請負工事収益の計上について、企業会計原則、基本通達、および「別段の定め」の内容をまとめると<図表3>のようになる。

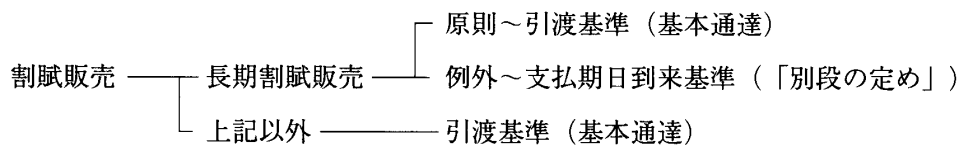
さて、この「別段の定め」を<図表2>に照らして考えてみよう。まず、割賦販売に関しては、課税庁は企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと否定し、独自に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示していた([A]-①)。すなわち、割賦販売の収益計上基準としては引渡基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるとされていた。よって、この場合の「別段の定め」([B])は、長期割賦販売等について、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えるところの引渡基準([A]-①)の例外として、支払期日到来基準の適用を容認するために設けられているものといえよう。

次に、長期大規模工事の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何であるかについ

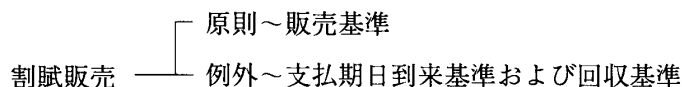
<図表 3> 割賦販売および請負工事に関する収益計上基準

割賦販売

・法人税法および基本通達

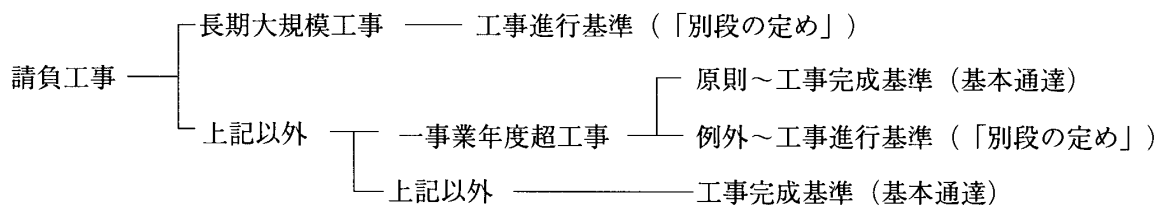


・企業会計原則

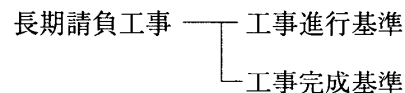


請負工事

・法人税法および基本通達



・企業会計原則



ては、ふた通りの解釈が成り立つ。ひとつは課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるとみなしているとする解釈である。これは〔A〕-②のケースに該当する。この場合には、長期大規模工事の収益計上基準として、工事完成基準と工事進行基準とのいずれもが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ということになる。よって、この場合の「別段の定め」(〔B〕)は長期大規模工事の収益計上について、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなす企業会計原則の計上基準の例外として、工事進行基準を強制適用するために設けられている、ということになる。

他方、もうひとつの解釈は課税庁が企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと否定しているとする解釈である。これは〔A〕-①のケースに該当する。この場合には、長期大規模工事の収益計上基準として、工事完成基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ということになる。よって、この場合の「別段の定め」(〔B〕)は長期大規模工事の収益計上について、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えるところの工事完成基準の例外として、工事進行基準を強制適用するために設けられている、ということになる。

しかし、この点に関しては、さらに考察を要する。長期請負工事<sup>31)</sup>の収益計上については、従来、法人税法において工事進行基準の適用を容認する特例規定（「別段の定め」）が設けられていた。このことは、当時、課税庁が工事完成基準を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるとみなしていたことを示唆している。つまり、課税庁は長期請負工事の収益計上基準として、企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと否定していたことになる。これは先ほどのふたつの解釈の后者に該当する（〔A〕－①）。従来の「別段の定め」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると課税庁が判断していたところの工事完成基準に対する例外として、工事進行基準の適用を容認するために設けられたもの、としてこれを解することができる。

しかし平成10年の法改正においてこの特例規定は改められ、長期大規模工事については工事進行基準の適用が強制された。この改正の理由について税制調査会の法人課税小委員会は「(イ)……企業会計上の会計処理が選択的になっている場合に、法人税の課税所得計算を企業が採用した会計処理によることとすると、結果として各事業年度の課税所得に違いが生じ、法人税負担に格差が生じることになる。(ウ)長期工事についての収益の計上時期は、工事進行基準による方が各事業年度の企業業績を適切に表すことになるものと考えられる。国際的にも工事進行基準を採用する方向にある」<sup>32)</sup>としている。つまり、この委員会は、第一に、会計処理方法の選択による税負担格差の是正、第二に、適切な経営成績の表示、第三に、国際的な動向への配慮、という趣旨から、長期請負工事については「工事進行基準を原則的な収益計上基準とする」<sup>33)</sup>のが適当とする結論を導いたのである。

しかしながら、この法人課税小委員会の論理には矛盾が認められる。第一の趣旨、つまり会計処理方法の選択による税負担格差の是正という趣旨のために、会計処理方法方法を統一するのであれば、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断していたところの工事完成基準に統一するのが論理的である。ところが同委員会は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外として「別段の定め」において容認されていた工事進行基準を採用している。

さらにまた、工事完成基準ではなく工事進行基準を選択している理由として、業績の適正な表示および国際的な動向への配慮という点が挙げられているが、このことは法人課税小委員会が長期請負工事の収益計上基準として、工事進行基準を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると判断しているとも解しうる。「別段の定め」は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外を定めたものであり、これがあるものについては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によらないとされている。法人課税小委員会は「別段の定め」において「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示するという矛盾を引き起こしている。このように長期大規模工事に関する「別段の定め」は少なからず問題を抱えている。

最後に、一事業年度超工事についてであるが、これも前述の長期大規模工事と同じく、従来の「別段の定め」における長期請負工事に含まれるものである<sup>34)</sup>。長期請負工事の収益計上につ

いては、従来、工事進行基準の適用が容認されていたが、法人課税小委員会は工事進行基準によるものとした。しかしながら、この一事業年度超工事については次のような理由からその適用が見送られた。すなわち、「工事進行基準による収益の計上を求めるにしても、小規模な工事についてまでこの基準を適用すると事務負担が著しく増加する等の問題もあるので、比較的規模の大きい工事に限定する等対象工事を限定する必要がある<sup>35)</sup>」とされた。つまり、法人課税小委員会は長期請負工事の収益計上基準として工事進行基準を妥当と考えるものの、過重な事務負担の回避という実務的な理由からその強制を長期大規模工事にとどめた、ということである。

このように実務的な理由から工事進行基準の強制適用が見送られたということは、本来は一事業年度超工事についても工事進行基準を適用すべきことを示唆していると解される。したがって、この場合にも、長期大規模工事について指摘したものと同一矛盾が認められる。つまり、理論的には、この場合の「別段の定め」は、一事業年度超工事の収益計上について、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として提示するところの工事完成基準の例外として、工事進行基準の適用を容認するために設けられているものと解される。しかし、法人課税小委員会によれば、一事業年度超工事の収益計上に関する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は工事進行基準とされているのである。

以上、「別段の定め」を<図表2>に照らして考察してきたが、これは次のようにまとめられる。「別段の定め」は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の例外を定めたものである。この場合の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えているものを意味する。この課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えているものの例外を定めるものが、「別段の定め」ということになる。すなわち、割賦販売の場合は引渡基準という「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外として支払期日到来基準が容認された。これに対して、請負工事については、工事完成基準という「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外として工事進行基準が適用されている、とは必ずしも言い難く、問題が少なくないことを指摘した。

## おわりに

一般的には「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は企業会計原則等と解しうるため、法人所得の計算は原則として企業会計原則等に準拠して行われるべきものである。しかし、現実の法人所得の計算においては、この企業会計原則等が指示する基準ではなく、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えるところのものに従い行われる場合が少なくない。本稿はこの点に関して、収益の年度帰属、つまり収益をいずれの年度に計上すべきかの問題を取り上げて検討した。

<図表2>において、収益の計上は「別段の定め」(〔B〕)がある場合を除き、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断するものところの〔A〕に従い行われるとされ

た。この〔A〕の部分は、その性格上、さらに3分類された。すなわち、第一に、企業会計原則は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないと否定する部分（〔A〕－①）、第二に、企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるとみなす部分（〔A〕－②）、第三に、企業会計原則に指示がない部分（〔A〕－③）である。〔A〕－①および〔A〕－③は、課税庁が独自に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を提示している部分である。棚卸資産の販売収益の原則的基準が〔A〕－②に該当することから、基本的には課税庁も企業会計原則を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしているとはいえる。しかし、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」をこれすなわち企業会計原則とは考えず、課税庁自身が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を模索していることは〔A〕－①および〔A〕－③の存在からも示されるところである。

また、第3節において示したように、「別段の定め」は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とみなしうる企業会計原則に対する例外を定めたもの、というよりもむしろ、課税庁が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と判断するものに対する例外を定めたものである。このように、法人所得の計算上、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、企業会計原則等を前提としつつも、課税庁の判断というフィルターを経たものといえることができる。

#### 注

- 1) 法人税の課税標準は「各事業年度の所得の金額」（法人税法21条）であるが、本稿においては単に所得という語を用いる。また、法人という概念と企業という概念は無論、同義ではない。法人税における法人は、公共法人、公益法人、普通法人などを含む概念であるが、例えば公共法人である地方公共団体が企業でないことは明らかである。しかし、本稿においては法人という語を企業という語と区別なく用いる。
- 2) 例えば、益金については、22条2項において、「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」と定められている。
- 3) 22条4項の立法化に先立ち、昭和41年12月の税制調査会『税制簡素化についての第一次答申』において次のように述べられている。「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旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である」。この答申をうけて、昭和42年の法改正において同規定が設けられることとなった。  
なお、22条4項規定の立法の経緯については、品川芳宣「課税所得と企業利益——実定法上の課税所得（その1）——」『税経通信』34巻3号、昭和54年3月、32-34頁、中村利雄『法人税の課税所得計算』改訂版、ぎょうせい、平成2年、81-82頁を参照。
- 4) 具体的には、法人税法第2編第1章第3款以下の各規定、租税特別措置法第3章（法人税法の特例）の規定などである。
- 5) 金子宏『租税法』第8版増補版、弘文堂、平成14年、255頁。
- 6) 武田隆二『法人税法精説』平成13年版、森山書店、平成13年、37頁。
- 7) 田中久夫『商法と税法の接点』財経詳報社、平成8年、6頁。
- 8) 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、昭和



58年9月, 7頁。

- 9) 経済安定本部企業会計制度対策調査会「企業会計原則の設定について」昭和24年7月。
- 10) 上級行政庁(例えば国税庁)が法令の解釈や行政の運用指針などについて下級行政庁(例えば国税局ないし税務署)に対してなす命令ないし指令を通達といい, 法人税においても法人税取扱通達が存在する。
- 11) ただし, 「引渡し日」として法人が選択した日については, 継続してこれにより収益計上を行うことが条件とされる(2-1-1)。
- 12) 山榘忠恕, 寫村剛雄『体系財務諸表論—基準篇—』4訂版, 税務経理協会, 平成4年, 17頁。
- 13) 山榘忠恕, 寫村剛雄『体系財務諸表論—理論篇—』4訂版, 税務経理協会, 平成4年, 175頁。
- 14) 委託販売の場合, その取引形態から考えて, 「引渡し日」は受託者による委託品販売の日とするのが合理的である。
- 15) 例えば, 山榘, 寫村, 前掲書, 12), 35-36頁。
- 16) 金子, 前掲書, 255頁。
- 17) 建設工事等とは「建設, 造船その他これらに類する工事」をいう(2-1-6)。
- 18) ただし, 「引渡し日」として法人が選択した日については, 継続してこれにより収益計上を行うことが条件とされる(2-1-6)。
- 19) 基本通達は, 限定的なケースではあるが, 建設工事等の全部の完成, 引渡し前に部分的に工事収益を計上する部分完成基準の適用を容認している。すなわち, 「法人が請け負った建設工事等……について次に掲げるような事実がある場合には, その建設工事等の全部が完成しないときにおいても, その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する。(1) 一個の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で, その引渡数量に従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合, (2) 一個の建設工事等であっても, その建設工事等の一部が完成し, その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合」(2-1-9)と規定している。この部分完成基準は, 一部ではあっても目的物の完成, 引渡しが行われ, それに対する対価の支払いが行われることから, 工事完成基準の一形態とみなしうる。
- 20) 基本通達は, 物の引渡しを要しない請負契約による役務収益のうち, 特殊なケースについて個別に定めている。例えば, 不動産の仲介斡旋報酬の帰属時期については, 原則としては「契約の効力が発生した日」とするが, 例外として「契約に係る取引の完了した日」とすることもできる(2-1-11)こと, 運送収入の帰属時期に関しては, 「運送に係る役務の提供を完了した日」を原則とするが, 例外として, 積載出帆基準, 航海完了基準, 販売日基準など運送契約の種類, 性質, 内容等に応じて合理的な計上基準が容認されている(2-1-13)。
- 21) 金子, 前掲書, 256頁。
- 22) 同上。
- 23) 法人税法および同施行令は, 長期割賦販売等の要件として, 賦払期間が2年以上にわたることのほか, 3回以上の分割払いであること, 賦払金の合計額が資産の販売等の対価の3分の2以下であることを定めている(63条2項, 令126条)。
- 24) 「確定した決算」とは, 株主総会において承認を得た商法上の確定した決算を意味する。
- 25) 税制調査会『法人課税小委員会報告』平成8年11月, 第2章(課税ベースに関する個別的検討)。
- 26) 同上。
- 27) ただし, 法改正の影響を緩和するため, 経過措置が定められている(附則(平成10年)9条)。また, 基本通達は, 改正の趣旨に則して, 次のような規定を設けた。すなわち, 「長期割賦販売等に係る契約により販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確, かつ合理的に区分されている

ときは、当該利息相当額を長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができることに留意する。長期割賦販売等に該当しない割賦販売等についても同様とする」(2-4-11)と定めている。これは、金利相当部分区別して経理している場合には、その部分については支払期日到来基準により計上することを容認したものである。

- 28) 金子, 前掲書, 260頁。
- 29) 長期大規模工事の要件としては、このほかに請負の対価の額が50億円以上であることなどがある(64条1項, 令129条)。
- 30) 一事業年度を超える工事とは、目的物の引渡しに着工年度以降の事業年度において行われるものである。
- 31) 長期請負工事とは、着工から目的物の引渡しまでの期間が1年以上であるものをいう(旧法人税法64条2項)。
- 32) 税制調査会, 前掲報告, 第2章。
- 33) 同上。
- 34) ただし、従来の長期請負工事は工事期間が1年以上のものであるのに対し、一事業年度超工事は1年未満の工事であっても、着工から引渡しまでに決算期をまたぐものはこれに含まれる。
- 35) 税制調査会, 前掲報告, 第2章。