

収益計上基準としての権利確定主義

——判例を中心として——

福 島 千 幸

はじめに

1. 法令および通達
2. 判例
3. 権利確定主義の意義

おわりに

はじめに

法人税は法人の各事業年度の所得に対して課される期間税である（法人税法（以下、省略）21条）¹⁾。期間税であるため、法人税の課税所得はある一期間（一事業年度）の所得という性格を有するが、この課税所得は「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除」（22条1項）して計算される。課税所得が期間概念であることから、その計算の基礎となる益金および損金も期間概念として捉えられる。

さて、益金および損金が期間概念であるということは、益金ないし損金に該当するもの²⁾をいずれの期間に計上すべきか、すなわち、その帰属年度を判定しなければならないということの意味している。

この帰属年度の判定に関して、損金については、法人税法22条3項2号において、償却費以外の販売費、一般管理費等は事業年度終了の日までに債務の確定したものに限り損金に算入する旨が規定されている。そして、同規定を根拠に費用の帰属年度の原則を債務確定主義とする向きもある³⁾。

他方、収益の帰属年度に関しては、特殊な取引形態に係るものを除き、法人税法は明文規定を設けていない。したがって、この点については、課税所得の計算が企業会計上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って行われる旨を定めた22条4項の規定が適用されることになる。そして、収益に関する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、収益は実現主義の原則により認識され、具体的な収益計上基準としては販売基準が採られる、とされていることに改めて説明は要しないであろう。

すなわち、収益の帰属年度の判定は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うべ

きこと、この「基準」における収益認識原則は実現主義の原則であること、以上の点から、税法上の収益の帰属年度の原則は実現主義によるものと解される、はずである。

しかしながら、税法上、収益の帰属年度については権利確定主義による、と一般に説かれている⁴⁾。損金の場合には、「債務の確定」なる文言を法文上見出しうるが、他方、益金においては、「権利の確定」なる文言を、法文上見出すことはできない。法令の解釈から導き出されるのは、実現主義である。しかしそうであるにもかかわらず、収益の帰属年度については権利確定主義が採用されている、とする向きが少なくないのである。

これは何ゆえにであろうか。本稿においては、この問題について、主として判例を中心に検討することとする。というのは、この問題については法規定がないため、専ら法令の解釈に委ねられることになり、これは最終的には裁判において決せられるからである。

1. 法令および通達

現行法人税法（昭和40年法律第34号）は、前述のとおり、収益の帰属年度に関して通則的な規定を設けていない。現行法上、収益の計上時期に関わる規定としては、「別段の定め」における長期割賦販売等に関する規定（63条）と請負工事に関する規定（64条）とが存在するのみである。したがって、通常取引形態に関する収益の計上基準は、22条4項の適用をうけ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によることになる。

このように現行法人税法は、収益の帰属年度に関して明記していないが、こうした状況は現行法制定以前においても異なるところではなかった。昭和15年に所得税法から独立した法人税法は、昭和22年に全文改正され、昭和25年にはいわゆるシャープ勧告に基づく大改正が施された。しかし、この経緯においても、収益の帰属年度の原則についての規定を見出すことはできない。また、当時の法人税法には現行法の22条4項に該当する規定、すなわち、課税所得の計算が企業会計の方法に準拠して行われるべき旨を定めた規定はない。よって、収益の帰属年度を判定するための根拠を法規定に求めることは困難というのが実情であった。

さて、現行法においても、それ以前の法令においても、収益の計上時期に関する定めを欠くという状況において、一定の役割を果たしてきたとみなしうるものが国税庁通達である。むろん通達は法令ではなく、国民に対して拘束力を有するものではない。しかるに、通達は、課税庁内部における法令の解釈を示したものであり、事実上の基準としての役割を果たすということはあるであろう。

昭和25年の法人税法改正をうけ、同年、法人税基本通達（以下、旧通達という）が出された。この旧通達において、収益の計上時期については、通則として次のように指示されていた。

「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済否を問わず売買契約の効力発生の日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」（249）。

この規定中の「売買契約の効力発生の日」という文言を根拠に、収益の年度帰属に関しては権利確定主義が採られている、とする見解が広く受け入れられてきた⁵⁾。

ただし、「権利確定主義」という概念ないし名称が用いられることとなった直接の契機⁶⁾とされるのは、昭和26年に出された所得税法基本通達である。同通達は所得の帰属年度について、「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という」(194)と規定している。この通達中の「権利の確定した金額」という文言が「権利確定主義」の淵源と解されているのである。したがって、所得税法基本通達において「権利の確定」が明示されていることと比較すると、旧通達中の「売買契約の効力発生の日」という文言をもって収益の計上基準を権利確定主義とするのは、やや説得力に欠けるといわざるをえない⁷⁾。

このように、法人税法の旧通達には、収益の帰属年度について、権利確定主義によるべきことを明確に記したものはない。また、旧通達は商品売買について、実現主義の具体的適用基準と解される引渡基準の適用も容認している(249のただし書き規定)。しかし、こうしたことにかかわらず、旧通達は収益の計上基準として権利確定主義を採るものとするのが一般的なのである。

さて、昭和40年の法人税法の全文改正をうけて、昭和44年に基本通達も全面改正され、この際に収益の計上時期についても抜本的な改正がなされた。この通達(以下、改正通達という)は、棚卸資産の販売収益および固定資産の譲渡収益について、次のように引渡基準を適用する旨、規定した。

すなわち、「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収益の額に算入する」(2-1-1)、「固定資産の譲渡による収益の額は、別に定めるものを除き、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。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める」(2-1-14)。

改正通達は、収益の帰属年度について、旧通達249の本則を廃止し、そのただし書き規定を原則としたわけである。通則とされた引渡基準は、企業会計における販売基準に該当するものであり、販売基準は実現主義の具体的適用形態である。したがって、改正通達は実現主義を収益認識原則として取り入れたということができよう。

また、改正通達が旧通達の249の本則を廃止したということは、言い換えれば、権利確定主義の根拠とされた「売買契約の効力発生の日」という文言を削除した、ということである⁸⁾。よって、収益の年度帰属の原則は権利確定主義であるとの主張は、ここに終焉する、はずであった。

現行通達は昭和55年に出されたものである。現行通達は改正通達に比し、各種の収益の計上時期について詳細な規定を設けているものの、基本的な思考は改正通達と同様、引渡基準を原則とし、実現主義を支持する内容となっている。

現行通達の主たる内容を見るならば、「棚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」(2-1-1)、また、「固定資産の譲渡による収益の額は、別に定めるものを除き、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」

(2-1-14)と定められている。

このように現行通達においては、企業会計における販売基準に相当する引渡基準が採用されている。課税庁の収益計上時期に関する法解釈は、「売買契約の効力発生日」から「引渡しの日」へと移行したのであり、通達の文言を根拠に権利確定主義をもって収益の計上基準とすることはもはやできないものとなっている。

2. 判例

前述のとおり、いずれの年度に収益を計上すべきかの問題、つまり収益の帰属年度について、法人税法においては明記されていない。したがって、この点については、専ら法令の解釈に委ねられることになる。

課税庁内部における法令の解釈を示したものが、前節で述べた国税庁通達である。しかし、通達は法令ではないため、納税者と課税庁との間で法令の解釈の相違が生じた場合、いずれの年度に収益を計上すべきかを最終的に判断するのは裁判所の役割ということになる。

それでは裁判所は収益の帰属年度について、いかなる考え方を示しているのであろうか。

(1) 発生主義と現金主義

企業会計においては、費用は発生主義により認識され、収益は実現主義により認識されると説かれるのが一般的である。例えば、企業会計原則には次のように述べられている。「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り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」(損益計算書原則1-A)。これは、収益および費用の認識は発生主義によるものとするが、収益については未実現利益排除のため、実現主義によることを指示するものである。したがって、企業会計において発生主義といえは、通常は費用の認識原則を意味する。

これに対して、判例が収益の認識原則として発生主義を示す場合には、企業会計でいうところの費用の認識原則としての発生主義ではなく、現金の収支に基づいて収益および費用を認識する現金主義に相對する概念として用いるケースが少なくない。

例えば、大阪地裁昭和41年1月31日判決(税務訴訟資料(以下、税資と略す)44号、10頁)によれば、次のように判示されている。「法人所得の期間計算については、税法上明文はないが、その収益又は費用がどの期間に属するかを決定するについては、課税の公正、明瞭、確實普遍を期する上において、原則としていわゆる発生主義(収支すべき権利が確定することをもって足るとし、現実に権利義務の実行があったか否かを問わないものとする立場——権利確定主義ともいう——)によるべきものといわなければならない。このことはその活動範囲が多岐に亘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ける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」。

この判決は収益の帰属年度の原則が発生主義であることを示し、また、現金主義によって収益を計上した場合の弊害について述べており、収益計上基準として現金主義と発生主義とがあることを念頭においていることがわかる。

同じく現金主義と発生主義とを対置する判決としては、東京地裁昭和43年11月30日判決（税資67号、63頁）がある。すなわち、この判決は「法人税法上内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額によるものとされるが、その所得計算にあたっては、現実の金銭収支の時を以て損益帰属の時期とする現金主義と、現金収支の如何を問わず損益の帰属を確認し得る事実に基づいて計算する発生主義のいずれによるかについては明文はない」と述べ、また、「近代企業会計においては、現金主義によっては企業の損益を正確に把握し難く、収益又は費用の認識の基準として発生主義が原則的に採用されているのであって、公正、安全な会計原則を基調とする法人税法上の所得計算においても、課税の明瞭、确实を期する上から、発生主義の原則が採用されているものと解さなければならない」としている。

この判決においては、課税所得の計算が企業会計の方法を基礎とすること、企業会計における収益および費用の認識原則が発生主義であること、これらの点から税法上の帰属年度の原則も発生主義であるとされている点が特徴的である。

企業会計における収益の計上基準を引き合いに出し、そこから税法上の基準を導き出すという論法を用いる判決はこの判決に限らず少なくない。これは昭和42年に22条4項の規定（課税所得の計算が「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旨の規定）が設けられたことと関係していると思われる。

なお、これらの判決のほかにも、「抑々税務会計に所謂発生主義原則というのは現金主義に対するものであって」（大阪地裁昭和32年4月26日判決、税資28号、173頁）、「現金主義即ち金銭収支の時を以て損益発生の時期とするものと、権利発生主義即ち損益発生の実実に基いて計算し現金収支の如何を問はないとするものがある」（大阪高裁昭和24年8月6日判決、税資17号、403頁）等、収益計上基準として現金主義と発生主義とを対置する判決例は多数存在している。

このように判例において示される発生主義は、企業会計でいう費用の認識原則としてのそれではなく、収益および費用の認識原則である現金主義に対するものである。言い換えれば、発生主義は単に、現金主義ではない、という程度の意味に用いられているとも解されるのである。

（2）発生主義と権利確定主義

このように収益計上基準として発生主義を支持する判決は少なくないが、この発生主義と権利確定主義との関係は判決上どのように捉えられているのであろうか。

① 発生主義と権利確定主義を同義に解するもの

まず、発生主義と権利確定主義とを同義に解釈する判決がみられる。

例えば、東京高裁昭和26年3月31日判決(税資24号,44頁)によれば、「これらの所得計算に当ってその収益又は費用がいずれの事業年度に属するかを決定するについては、一般にいわれる現金主義(現金収入主義)即ち現実の金銭収支の時を以て損益帰属の時期とするものと発生主義(権利確定主義)即ち損益たるべき事実の発生の時を以てするものがあり」として、発生主義と権利確定主義とを同一視している。

この判決同様、両者を同一のものとして扱う判決としては、「収入すべき債権の確定、支払うべき債務の確定をもって基準とするいわゆる発生主義(権利確定主義)」とする金沢地裁昭和32年2月27日判決(税資25号,175頁)、「いわゆる発生主義(収入すべき権利が確定することをもって足るとし、現実に権利義務の実行があったか否かを問わないものとする立場——権利確定主義ともいう——)」と述べる大阪地裁昭和41年1月31日判決(前出)、「税法上、損益の帰属年度を決するについては、いわゆる現実収入主義(実現主義)と権利確定主義(発生主義)とが対立しており」とする名古屋地裁昭和43年3月8日判決(税資52号,377頁)等がある。

名古屋地裁の判決は通常は「現金主義」という名称をもって示されるものを実現主義としている点でやや異質ではあるが、いずれの判決も発生主義と権利確定主義とを同義に解する点では同じである。

② 権利確定主義を発生主義の一形態と解するもの

上記のように両者を同一視する判決に対し、権利確定主義を発生主義の一形態と解釈する判決も少なくない。

名古屋地裁昭和44年4月5日判決(税資56号,472頁)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採用しているものと解され、これは、現金の収入・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」として、権利確定主義を発生主義の一形態とするとともに、その意義を明示している。

また、この判決は、「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(権利確定主義)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瞭であって、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(括弧内筆者)」と述べ、主として課税上の問題から権利確定主義が採られている旨を明らかにしている点が注目される。

この判決同様、権利確定主義を発生主義の一形態とみなす判決としては、「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」とする東京地裁昭和52年3月9日

判決（税資91号，354頁）がある。また，東京地裁昭和52年7月25日判決（税資95号，124頁）にも「発生主義のうちいわゆる権利確定主義」という文言を見出しうる。

また，同様に権利確定主義を発生主義の一形態と位置づけるものの，これを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」と関係づけて捉える判決もある。

例えば，秋田地裁昭和61年5月23日判決（税資152号，169頁）は，「法人税法は……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」としている。この判決は収益の帰属年度の根拠条文が22条4項の規定であること，また，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が権利確定主義であることを指摘している。

これと同様，22条4項規定を引用して結論を導き出す判決としては，東京地裁昭和63年4月26日判決（税資164号，258頁）がある。「法人税法上，法人の収益の帰属年度についての一般的な明示の規定はないが，同法22条4項は『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』と定めている。そうすると，企業の期間損益を正確に把握するために，いわゆる広義の発生主義のうち権利確定主義により，財貨の移転や役務の提供などによって，その対価である債権の成立が確定したときに，それを収益に計上すべきものとして処理することは，企業会計原則上も合理性が認められるから，ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った計算であり，妥当である」。

この判決も22条4項条が収益の帰属年度に適用されるとする点では前出の判決と同じである。しかし，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として企業会計原則を引き合いに出し，企業会計原則の視点から権利確定主義の妥当性を示す点が特徴的である。

以上は，権利確定主義を発生主義の一形態として捉える判決であった。

ここにおける権利確定主義は，概ね「収入すべき権利の確定した時」に収益を認識する原則として捉えられている。他方，権利確定主義を内包する発生基準は，名古屋地裁判決の「収入・支出にかかわらず」という文言からして，(1)で述べたように現金主義に対する概念としての発生主義として理解される。

よって，権利確定主義が発生主義の一形態であるとしても，両者の関係は不明確，といわざるをえない。

③ 権利確定主義を発生主義の法的概念として解するもの

発生主義と権利確定主義との関係についての第三の見方としては，発生主義を企業会計上の概念とし，これを法的概念に転換したものが権利確定主義，とするものがある。

福岡高裁昭和42年11月30日判決（行政事件裁判例集18巻12号，1577頁）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、比較的新しい新潟地裁平成2年7月5日判決（税資180号，1頁）においては、「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」とされている。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。

これと同様の趣旨は東京高裁平成3年5月29日判決（税資183号，856頁）にも示されている。すなわち，この判決は「右公正処理基準は企業会計原則，財務諸表等規則によっても表されており，収益，費用の期間帰属については，原則として発生主義を採用している。右発生主義とはいわゆる現金主義に対するものである」として、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の説明として企業会計原則等を用い，収益認識原則を発生主義とし（なお，発生主義が現金主義に対するものであることが明示されている点は注目に値する），また，「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」と続けている。この判決は，課税上の目的から，企業会計上の発生主義は税法上の権利確定主義という法的基準に転換されることを指摘している。

以上，権利確定主義と発生主義との関係についてみてきた。ここにおいては，権利確定主義を発生主義と同義に解するもの，権利確定主義を発生主義の一形態と解するもの，権利確定主義を発生主義の法的概念として捉えるもの，があった。

しかし，これら三つの見方がそれぞれ独立したのものとは，必ずしもいえないであろう。むしろ，判例において，権利確定主義の概念が整理され，成熟したとみるべきではないだろうか。

比較的初期の判例において，権利確定主義と発生主義とは同義に解釈されている。しかし，これについては，同義に解釈されている，という理解とともに，両者を区別していない，という理解も成り立つ。単に権利確定主義と発生主義とを区別せずに用いていただけのことも解しえよう。

やがて権利確定主義を発生主義の一形態として，つまり両者を一応，区別して考える傾向があらわれる。しかし，ここにおいても，権利確定主義と発生主義との「区別」とどまり，両者がいかなる関係にあるかを明らかにするには至っていない。

かくして，この両者の関係は最近の判例において述べられるところとなる。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。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

義に相對する概念であつて、いわゆる費用の認識原則としてのそれではない。

このように権利確定主義と発生主義との關係についての三つの見方は、判例における概念の發展プロセスとして捉えられることができよう。

(3) 実現主義と権利確定主義

企業會計においては、通常、発生主義は費用の認識原則とされ、収益の認識については実現主義がその基本原則とされている。また、収益の歸屬年度が22条4項の適用をうけるということも、一般に受け入れられているところである。したがって、収益の認識に関して「一般に公正妥当と認められる會計處理の基準」と認められるところの実現主義はこれが税法上も基準となる、はずである。

それでは、この実現主義と権利確定主義との關係は、判例においてどのように捉えられているのであろうか。

例えば、東京地裁昭和46年5月12日判決（税資62号、669頁）は、『企業會計原則』は一方において……損益計算書の記載については原則として収益発生主義（税法上のいわゆる権利確定主義にあたる。）によるべきことを示しながら、他方において……商品の販売に関する記帳については収益実現主義によるべきことを示し（それは企業會計の目的から生じる要請に応じ実務慣習として成立した公正妥当な會計處理基準を明確にしたものと考えられる……）、また、法人税法基本通達249 ……のただし書きは商品、製品等が主として動産たることに着眼した立言であつて、不動産が商品として販売された場合については、これに伴い所有權移轉登記または引渡のいずれかがなされた時に販売が実現したとみて、これによる益金をその時点を含む事業年度に算入すべき趣旨に解するのが合理的である」としている。

この判決は、収益および費用の認識原則としての発生主義が税法上の権利確定主義であるとしている。言い換えれば、発生主義を法的基準に轉換したものが権利確定主義であるという見方を採用しているわけである。また、旧通達249の本文規定、すなわち「売買契約の効力発生の日」を権利確定主義としている。

他方、この判決は、企業會計原則に示された商品の販売に関する実現主義について、これが公正妥当な會計處理の基準であるとしている。そして本件の場合の不動産が商品として売買された場合の公正處理基準は実現主義が該当すること、この実現主義を法的に具体化したものが旧通達249のただし書き規定であるとしている。

この判決には実現主義を公正妥当な基準であるとしている点や、旧通達249のただし書き規定における引渡基準を実現主義としている点など、着目すべき点が見受けられる。しかし、この判決は、実現主義を商品の販売収益の計上に関する「一般に公正妥当と認められる會計處理の基準」として取り上げている。つまり、基本原則としては発生主義、つまり、権利確定主義によるべきことを指示しているものと解される。

また、東京高裁昭和48年8月31日判決（税資70号、967頁）は、「一般に公正妥当と認められる

会計処理の基準によれば、ある事業年度内における企業活動の成果である収益は、その実現があったときの属する事業年度に計上すべきであるとされている」と述べ、収益の認識に関する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が実現主義である、と説く。他方、この判決は、「課税所得の計算は、負担の適正、公正を期するために権利確定の基準によるべきであり」ともしている。したがって、この判決においては、実現主義と権利確定主義とが同一視されているということになる。

これと同様に、権利確定主義と実現主義とを同義に解釈している判決として、鹿児島地裁昭和50年12月26日判決（税資83号，825頁）がある。

「資産の売買に関する収益の帰属すべき事業年度については、法人税法およびその関係法令上、直接には規定がないが、法人税法第22条第4項は損益の計算について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旨規定しているところ、企業利益計算上の会計慣行の準則である企業会計原則は、損益の計算については原則としていわゆる発生主義によるべきとしつつも、商品等の売上高についてはいわゆる実現主義の原則に従うべき旨規定していること、同条第3項第2号は損金の計算について、いわゆる権利確定主義を採用すべき旨規定していること、および法人税法の要請する課税の公平、明瞭、确实、普遍等の諸原則を勘案すると、原則として売買契約の効力の発生する日の属する事業年度の益金に算入すべきである（いわゆる権利発生主義）が、商品、製品等の販売にあつては、引渡あるいは検収完了等、所得を生ずべき権利の所得実現の可能性が確実にしたものと客観的に認められるに至った時期を含む事業年度の益金に算入すべきである（いわゆる権利確定主義）とするのが相当である」。

この判決は企業会計原則を引用し、収益認識原則は実現主義であるとしている。また、22条3項に損金の認識に関する権利確定主義が規定されていることなどを指摘している。その上で、この判決は旧通達249の文言を用い、その本則部分を権利発生主義と称し、他方、ただし書き部分を権利確定主義と呼んでいる。しかし、前節において述べたように、旧通達249の本文の「売買契約の効力発生の日」という文言はこれに「権利確定主義」が由来するとされるものであり、この判決がこれを「権利発生主義」としている点は不可思議である。さらにまた、旧通達のただし書きに規定された引渡基準が「権利確定主義」と称されているが、引渡基準は企業会計上のいわゆる販売基準に相当するものであり、この販売基準は実現主義の具体的適用形態である。よって、この判決は権利確定主義と実現主義とを同一視していると解される。

以上のように、判例上、支持される実現主義は商品等の販売収益に関する計上基準としてのそれである。また、権利確定主義との関係については、実現主義とは異なるものとする立場と、実現主義と同一に解する立場とがある。しかし、権利確定主義と実現主義とを同一視する見方には、249のただし書き規定を権利確定主義とするなど、いささか概念の混乱が認められる。

3. 権利確定主義の意義

前節でみたように、判例上、権利確定主義はあるいは発生主義と同一視され、あるいはその一形態とみなされ、あるいは（場合によっては）実現主義と同一視されている。しかし、このような位置づけの多様性にもかかわらず、その意味内容については、判例によってさほど大きな異同は認められない。多くの判決において権利確定主義として述べられるところは、「現金の収支にかかわらず、収入すべき権利又は支出すべき義務の確定した時に損益の発生を認識する基準」とする見方である。

例えば、「収入すべき債権の確定、支払うべき債務の確定をもって基準とするいわゆる発生主義（権利確定主義）」（金沢地裁昭和32年2月27日判決（前出））、「現金の収入・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」（名古屋地裁昭和44年4月5日判決（前出））、「収支すべき権利が確定することをもって足るとし、現実に権利義務の実行があったか否かを問わないものとする立場」（大阪地裁昭和41年1月31日判決（前出））、「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としている」（東京地裁昭和52年3月9日判決（前出）、同じく東京地裁昭和52年7月25日判決（前出））、「原則として収入すべき債権の確定をもって基準とする」（新潟地裁平成2年7月5日判決（前出）、同じく東京高裁平成3年5月29日判決（前出））など、その例を挙げれば限りがない。

このように判例においては、権利確定主義がどのように位置づけられようとも、その意味内容は、「収入すべき権利の確定した時」に収益を計上すべき、というものとして解されているのである。

ところで、「権利確定主義」が旧通達294の本文の「売買契約の効力発生の日」という文言を根拠に支持されていることは既述のとおりである。この「売買契約の効力発生の日」と、判例にいう「収入すべき権利の確定した時」とはどのような関係のものとして考えるべきであろうか。

例えば、名古屋地裁昭和43年3月8日判決（税資52号、377頁）においては、「法人税では、売買損益帰属の時期は原則として売買契約効力発生の日とし、一般的には、現実の収支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時に損益の発生を認識すべきである」とされている。これによれば、通達にいう「売買契約効力発生の日」と「収入すべき権利の確定した時」とは異なるものではなく、前者をより一般的な文言としたものが後者ということになる。

このように旧通達249の本文をもって権利確定主義とする見方が大勢を占めるなか、他方、旧通達249のただし書きをもって権利確定主義とする判決も存在する。

例えば、京都地裁昭和34年1月31日判決（税資29号、64頁）は、「法人税法取扱基本通達249号の示すとおり、原則として売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金または損金に算入するものとし（いわゆる権利発生主義）、ただし商品製品等の販売にあつては、取引の実情、経理

事務の慣行に照らし、引渡の時を含む事業年度の益金または損金に算入することができる（いわゆる権利確定主義）とするのが客観的に妥当」として、旧通達の本文を権利発生主義、ただし書きを権利確定主義としている。

同様の見解は千葉地裁昭和61年12月22日判決（税資154号，875頁）にもみられる。すなわち、「収益の計上は、特別な事情のない限り、権利確定主義又は権利発生主義により行われるのが公正妥当と解される。そこで、不動産の譲渡による収益も、売買契約の効力の発生する時（権利発生主義）又は引渡し、所有権移転登記、代金の相当部分の收受などのように収益実現の可能性が客観的に確実に became と認められる時期（権利確定主義）を含む事業年度にこれを計上すべき」とされる。また、鹿児島地裁昭和50年12月26日判決（前出）もこれとほぼ同じ文言を用い、「売買契約の効力発生時」を権利発生主義、「引渡し時等」を権利確定主義と称している。

以上、権利確定主義の意味内容については、概ねこの2つの解釈に分かれる。すなわち、「収入すべき権利の確定した時」をもって権利確定主義とみる解釈と、「引渡しの時」をもって権利確定主義とみる解釈とである。

しかし、これ以外の解釈を示すものも、ごく少数ではあるが見受けられる。

例えば、「発生主義（権利確定主義）即ち損益たるべき事実の発生の時を以てするもの」（東京高裁昭和26年3月31日判決（前出））、「財貨の移転や役務の提供などによって、その対価である債権の成立が確定したときに、それを収益に計上」（東京地裁昭和63年4月26日判決（前出））、「収益の原因となる権利が確定したときはその実現があったものとして、右権利確定の時期の属する年度分の課税所得として計算するといういわゆる権利確定主義」（福岡高裁平成元年3月16日判決、税資169号，571頁）などである。

ただし、こうした判決はいわば例外である。多くの判決は権利確定主義を（どのように位置づけるかにかかわらず）、「収入すべき権利の確定した時」に収益を計上する基準として捉えているのである。

おわりに

企業会計における収益の認識原則は、一般に実現主義によるとされている。他方、収益の帰属年度に関して、法人税法には通則的規定が設けられておらず、これについては22条4項の適用を受けることになる。そして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が実現主義であることからすれば、税法上、収益の計上基準も実現主義が採用されるはずである。しかし、税法上、収益の帰属年度の原則は権利確定主義である、とする見解が広く受け入れられている。こうした状況をふまえて、法令の最終的な解釈としての諸判例を検討したものが本稿であった。以下、判例における収益の帰属年度に関する考え方をまとめておきたい。

まず、判例でいう発生主義は、企業会計でいうところの費用の認識原則としての発生主義ではなく、収益および費用の認識原則としての発生主義であり、現金主義に対する概念として用いら

れるケースが多い。また、収益の帰属年度については、22条4項の規定がその根拠条文であることがほぼ認められているといえ、収益の認識に関する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、企業会計原則等が引用され、発生主義あるいは実現主義がこれに該当するとされている。さらに、収益の帰属年度の原則としての権利確定主義の位置づけについては、発生主義と同一視する見方および発生主義の一形態とする見方などがあるものの、概念整理がすすむにつれて、発生主義を税法上の基準に置き換えたものが権利確定主義である、とする見方へと収束してきているように思われる。一方、企業会計上の実現主義との関係については、商品の販売収益の計上に限って、これを税法上の基準として取り入れているようである。

くわえてまた、判例上、権利確定主義の位置づけは多様であるものの、その意味内容は概ね一致しており、「収入すべき権利の確定した時」をもって収益計上すべき基準として理解している。

注

- 1) 法人税法は、各事業年度の所得に対する法人税のほかに、退職年金等積立金に対する法人税、および清算所得に対する法人税について定めるものであるが、本稿においては、法人税法の中心をなす各事業年度の所得に対する法人税について取り上げる。
- 2) 益金および損金の内容については22条2項および3項に具体的な定めがある。例えば益金については、「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」と規定されている。
- 3) 例えば、武田隆二『法人税法精説 平成13年版』森山書店、92-107頁。
- 4) 例えば、金子宏『租税法 第8版増補版』弘文堂、258-259頁、および武田、上掲書、108-122頁。
- 5) 例えば、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』第8号、104頁。
- 6) 金子宏「権利確定主義は破綻したか」『日税研論集』22号5頁、および植松、上掲稿、31頁。
- 7) 植松教授は、同じく権利確定主義とはいっても、国税庁通達の内容からみて、所得税と法人税とに相当大きな開きがあるとされ、法人税のそれは中身が希薄なものであったと指摘されている。同上、54頁。
- 8) なお、旧通達においては、特殊な取引形態の収益計上時期に関する個別通達が多く出されていたが、新通達においてはこれが大幅に削減された。これは、特殊取引形態に関する収益の年度帰属に関する規定が昭和40年の法人税法に設けられたこと、および昭和41年税制調査会の「税制簡素化についての第一次答申」をうけて昭和42年に22条4項規定が設けられたことの趣旨を尊重してのことと考えられる。