

法人税法における権利確定主義の妥当性に関する考察 —大竹貿易事件判決を主な題材にして—

An Analysis about the Principles of Ascertained Claim under Corporation Tax Act:
The Otake-Boueki Case.

山崎 祐美恵*

要約

本稿は、法人税法における所得の年度帰属の考え方としての権利確定主義の妥当性を、実現主義との関係性や判例の分析を通して検証することを目的とする。

法人税法の条文上、所得の年度帰属を明確に規定した文言は見当たらないにもかかわらず、「権利確定主義」という基準が所得の年度帰属の考え方として妥当なものとされ、なぜ裁判や学説で支持されているか。本稿では、実現主義との関係性や、法人税法上の所得の年度帰属の考え方を示した最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決（大竹貿易事件）の検証を通じて、権利確定主義の妥当性を明らかにする。

本稿では、その最高裁判決が述べる権利確定主義の内実は「実現主義的権利確定主義」であり、リーガル・テストの機能に鑑みると、法人税法上妥当な考え方であると結論づける。税法を適用する場面でリーガル・テストを行うことは、権利の確定時点を決定するに留まらず、法体系を通して法的安定性の維持と、現金主義の排除による客観性と確実性を担保することを可能にする。これは納税者にとって画一で公平な取り扱いに繋がり、法人税法の要請である公正な課税所得、すなわち適正な担税力の測定にも適うと考えられる。

一方、実現主義単独では、税法の目的を達成するために必ずしも画一的な基準を提供できるとはいえず、法人税法における所得の年度帰属の考え方として採用するのは適切ではないと考えられる。

【目次】

はじめに—問題の所在—

第1章 法人税法における所得の年度帰属の考え方

第1節 条文解釈に基づく所得の年度帰属の考え方

第2節 裁判例・学説における所得の年度帰属の考え方—権利確定主義—

第3節 問題の所在の再確認

第2章 大竹貿易事件判決の概要

第1節 売買取引の基本

第2節 貿易慣習の特色

第3節 事案の概要

第3章 権利確定主義の位置づけ—発生主義・実現主義との関係性—

* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した特定の課題についての研究の成果を大幅に加筆修正したものである。

第1節 裁判における権利確定主義の様相の変遷

第2節 学説の検討

第3節 小括

第4章 大竹貿易事件判決に見る権利確定主義の存在意義

第1節 大竹貿易事件の高裁判決と最高裁判決の比較

第2節 権利確定主義の存在意義の検証

第3節 小括

第5章 大竹貿易事件判決におけるリーガル・テストの機能と多数意見の限界
—船積日基準及び為替取組日基準の妥当性—

第1節 本事案の法的側面とは

第2節 法的側面の具体的検討

第3節 多数意見の限界点と味村裁判官の反対意見

第4節 小括

第6章 他の裁判例の分析評価

第1節 東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657

第2節 東京地判平成24年2月28日訟月58巻8号3020頁

第3節 小括

おわりに

第1節 結論

第2節 今後の展望

はじめに—問題の所在—

本稿は、法人税法における所得の年度帰属の考え方としての権利確定主義の妥当性を、実現主義との関係性や判例の分析を通して検証することを目的とする。

法人税は、所得税と同様いわゆる期間税であり、所得や益金の額、そしてこれらの源泉となる収益をどの事業年度に帰属させるかという問題は重要である。しかし、法人税法の条文上、年度帰属について明確に規定した文言は、法人税法63条の長期割賦販売及び同法64条の工事進行基準以外は見当たらない。

税法用語辞典によると、会計上の実現主義が、収益の認識基準として妥当であり、収益の認識については、基本的には企業会計上の収益認識基準によることとし、それは実現主義であると説明されている¹⁾。

収益認識の考え方には現金主義と発生主義とがあるが、信用取引が発達した現代社会において、現金主義による期間損益の算定では正確性に欠けるという観点²⁾から、発生主義が採用され（企業会計原則第二損益計算書原則第1・A）、このうち売上高について実現主義によることとし（同原則第3・B）、具体的には引渡基準であり、未実現利益を排除する意味

1) 岩崎政明・平野嘉秋編『九訂版 税法用語辞典』大蔵財務協会（2016年）431頁「収益認識基準」。その他406頁「実現主義」、429頁「収益確定時期」「収益帰属の時期」参照。

2) 金子宏『租税法 第22版』弘文堂（2017年）294頁。

においても採用されている。

一方、裁判では、大竹貿易事件最高裁判決³⁾が支持されている。この判決は「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考えられる。」と判示した。この文面からは、実現主義と権利確定主義が同義であるように読み取れる。また学説でも、権利確定主義を税法における所得の年度帰属の考え方として支持するものが多数存在する（第3章第2節(2)にて後述）。税法用語辞典では、権利確定主義は所得の年度帰属の考え方の一つと位置付けられ、現在では実現主義との違いについての議論が終息していると説明されている⁴⁾。しかしながら、この議論について明確な解答が存在する訳ではなく、むしろ権利確定主義と実現主義の差異は取り立てて問題にする必要がないとする見解もみられる⁵⁾。

このような背景から、企業会計では新たな国際会計基準の導入・適用の議論がある現状に鑑みて、法人税法における権利確定主義の妥当性や実現主義との関係性が未だ明確でない点については、問題であると筆者は考える。本稿では、実現主義との関係性や裁判例の分析を通して、法人税法における所得の年度帰属の考え方としての権利確定主義の妥当性を明らかにする。

最初に法人税法上の所得の年度帰属の考え方を概観し（第1章）、主な検討材料となる大竹貿易事件判決の概要を示した後（第2章）、次のように権利確定主義の妥当性を検証する。

第一に、多様に論じられる権利確定主義につき、裁判における様相の変遷を辿り、学説ごとの位置づけ（第3章）、大竹貿易事件の高裁判決と最高裁判決の比較を通じてその妥当性を述べる（第4章）。第二に、大竹貿易事件判決を題材に、権利確定主義のリーガル・テストとしての機能と、最高裁判決の多数意見の限界点を検証し、権利確定主義の妥当性を具体的に示す（第5章）。第三に、近年の裁判例を題材に、大竹貿易事件の最高裁判決で示された権利確定主義がその後の裁判でどのように機能しているかを明らかにする（第6章）。

総括として、権利確定主義の内実は「実現主義的権利確定主義」で、法人税法上妥当な所得の年度帰属の考え方であり、リーガル・テストとしての権利確定主義の必要性は、法的安定性と適正な担税力の測定の2点に求められること、また実現主義単独で法人税法における所得の年度帰属の基準とするのは妥当でない旨主張し、今後の法人税法の展望につ

3) 最小一判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。下級審は神戸地判昭和61年6月25日訟月32巻12号2908頁、大阪高判平成3年12月19日行集42巻11・12号1894頁。

4) 岩崎他・前掲注1) 247頁。

5) 大淵博義「判例法人税法講座—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—判例等に見る税法上の収益計上時期をめぐる諸問題の検証(1)」税経通信65巻5号(2010年)57頁(58頁)、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〈所得課税の基礎理論／上巻〉』有斐閣(1995年・初出1993年)282頁(304頁)、川端康之「法人税法における収益の計上時期—権利確定主義に関する二つの最高裁判例」判例時報1512号(1995年)216頁(223頁)、清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号(1965年)88頁(90頁)等参照。

いて私見を述べる（おわりに）。

大竹貿易事件の高裁判決では実現主義が示されたが、最高裁判決ではこれに権利確定主義が加えられた点と、最高裁では2名の反対意見が出された点が、本件判決を題材に権利確定主義の妥当性を検討するに当たり興味深い。本件判決の経緯を辿ることは、権利確定主義と実現主義の関係性の検討に役立つものと考えられる。

第1章 法人税法における所得の年度帰属の考え方

本章においては、法令、判例及び学説における所得の年度帰属の考え方の概略を確認する。実現主義及び権利確定主義の概要をそれぞれ確認し、問題の所在を明らかにする。

第1節 条文解釈に基づく所得の年度帰属の考え方

(1) 所得に関する規定の確認

法人税法21条は、各事業年度の法人の所得の金額を課税標準とすると規定しており、所得がどの事業年度に帰属し、どの事業年度の課税対象になるかの判断が重要な問題である。

ここで条文を確認すると、法人税法21条の「所得の金額」とはその事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額であり（同法22条1項）、所得の源泉である益金の額は、別段の定めがあるものを除き、その事業年度の収益の額と規定される（同条2項）。収益の額は、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。）に従って計算される（同条4項）。

以上から、所得の基礎は収益の額であり、それは公正処理基準に従い計上されることが確認できる⁶⁾。また、法人税は確定決算に基づいた確定申告書を提出しなければならないため（法人税法74条1項）、課税所得の計算は会社法に準拠して作成された財務諸表を基礎にするものと考えられる⁷⁾。

(2) 条文解釈からの導出—実現主義—

金子宏教授は、法人税法22条4項から発生主義を解釈できるとし、これに基づく発生の時点とは所得の実現の時点を基準とすべきで、「原則—実現主義」と指摘される⁸⁾。前節で確認した内容も含め、条文から年度帰属の考え方を解釈する場合、次のように考えられる。

法人税の課税標準となる各事業年度の所得の金額（同法21条）は益金の額と損金の額

6) 原省三「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」税大論叢58号（2008年）258頁。

7) 金子・前掲注2）332頁。金子教授は、法人税法は企業会計・会社法の会計規定・租税会計の「会計の三重構造」を前提にしていると解される。

8) 金子・前掲注2）337頁。東京高判昭和48年8月31日行集24巻8・9号846頁における解釈を論拠とされる。

の差額であり（同法 22 条 1 項）、益金の額とはその事業年度の収益の額であり（同条 2 項）、収益の額は公正処理基準に従って計算される（同条 4 項）。法人税は、会社法に規定された手続によって確定した決算に基づいて確定申告書を提出するため（同法 74 条 1 項）、課税所得の算定に当たっては会社法に準拠した計算書類が前提となる。

会社法が規定する確定した決算は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う（会社法 431 条）。会社法は「企業会計の慣行」⁹⁾について特定の基準を示唆している訳ではない。しかし、金融商品取引法上の開示を行っている会社においては企業会計原則、中小企業においては中小企業の会計に関する指針などが「企業会計の慣行」に該当し¹⁰⁾、その慣行の中核に存在するのが企業会計原則と解するのが通説である¹¹⁾。企業会計原則では、収益計上は実現主義による旨規定されているため、企業会計を基礎とする法人税法においても実現主義に基づいているとする解釈が導き出せる。

第 2 節 裁判例・学説における所得の年度帰属の考え方—権利確定主義—

(1) 権利確定主義の意義

所得税法においては同法 36 条 1 項の「その年において収入すべき金額」という規定から、権利確定主義を採用すると解する裁判例が比較的古くから存在していた¹²⁾。一方、法人税法は、その条文から権利確定主義を根拠づけるのが困難で、権利確定主義を前提に事例判断を下した若干の裁判例¹³⁾が存在するに留まっていた¹⁴⁾。大竹貿易事件の最高裁判決以降は、これが所得の年度帰属の考え方として定着している。

権利が確定するときの「権利」とは具体的に「収入する権利」を指し、その確定のタイミングは「収益が具体化・顕在化し、社会通念上代金請求権という債権が発生したと認められた時点」¹⁵⁾と解するのが妥当であろう。

この代金請求権¹⁶⁾について、金子教授は「無条件請求権説」という考え方を権利確定主義のサブ・スタンダードとして指摘される¹⁷⁾。これは、一般的な売買契約（民法 555 条）

9) 日本公認会計士協会 HP [https://jicpa.or.jp/cpainfo/introduction/organization/accounting/]（最終検索日：2018 年 7 月 30 日）。

10) 長島・大野・常松法律事務所編『アドバンス会社法』商事法務（2016 年）577 頁。

11) 神田秀樹『会社法 第 19 版』弘文堂（2017 年）281 頁。

12) 最小二決昭和 40 年 9 月 8 日刑集 19 卷 6 号 630 頁、最小二判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁等。

13) 最小一判平成 4 年 10 月 29 日判時 1489 号 90 頁。

14) 神山弘行「輸出取引にかかる収益の計上時期—大竹貿易事件」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選 第 6 版』有斐閣（2016 年）122 頁（123 頁）。

15) 増田英敏『リーガルマインド租税法 第 4 版』成文堂（2013 年）151 頁。大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』大蔵財務協会（1993 年）79 頁も参照。

16) 中田裕康『債権総論 第三版』岩波書店（2013 年）19 頁は、「債権」と「請求権」の違いについて、その歴史的経緯を説明した上で「法律も厳格に使い分けてはいないし、学説の用語法も多様なので、さしあたっては神経質に区別する必要はない。」とあるため、本稿では、引用箇所以外では「代金請求権」という文言を統一して用いることとする。

17) 金子・前掲注 5) 301 頁。

は引渡義務の履行と代金支払義務が同時履行の關係に立つ（同法 533 条）ことから、売主が商品の引渡義務を全て履行して、代金の請求を無条件に行うことが可能となる時点を捉えて年度帰属を決定する考え方である。これに従えば、権利確定主義においても、実現主義と同様、引渡によって所得の年度帰属が決定する。なお、この他に権利確定主義を補完する考え方として「管理支配基準」がある¹⁸⁾。

(2) 権利確定主義の起源

学説では、法人税法上の所得の年度帰属の考え方として権利確定主義を支持するものが多い。忠佐市氏によると、権利確定主義は、大正 9 年に藤沢弘氏が『改正所得税法通義』（経済社）の中で、現金収入主義と対立する法人の益金計算の考え方を、権利確定主義と称したのが始まりである、とされている¹⁹⁾。

昭和 40 年税制改正で現行法人税法（法律第 34 号）が整備された際に、税制調査会から出された答申は、税法では従来権利確定主義が原則であり、税法整備に当たりその必要性を指摘したが²⁰⁾、実際の条文には、その文言は確認できない²¹⁾。

また、旧法人税基本通達 249 を根拠に権利確定主義を導出できるとする見解もあるが²²⁾、本通達も上記整備に伴って廃止され、通達 2-1-1 以下に改めて規定された。当該通達について、権利確定主義を示しているとする説と、実現主義を示しているとする説と、何れも確認できる²³⁾。

このような背景から、権利確定主義の根拠を法人税法の条文そのものに求める見解や、条文解釈の方法を説くものは見られず、条文解釈から権利確定主義を導出するのは困難であると思われる。

第 3 節 問題の所在の再確認

このように、権利確定主義が法人税法の条文上明確に規定されているわけではないことを確認した。これを論拠に、権利確定主義とは既に虚構であり、税法上の所得の年度帰属の考え方として否定する見解も存在する（第 3 章第 2 節(1)にて後述）。しかしながら、法人税法上の所得の年度帰属の考え方は権利確定主義であるとしてこれを支持する見解が多

18) 金子・前掲注 5) 302 頁、金子・前掲注 2) 338 頁等。「管理支配基準」は、違法所得のように権利の確定という考え方が適さない等特別な場合に、利得が利得者の管理支配下に入った段階で課税適状とする考え方である。金子教授は、管理支配基準は租税法律関係を不安定にする恐れがあるため、例外的な場合に限り厳格な要件下で適用されうべきとされる。

19) 忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計 63 巻 1 号（1953 年）85 頁（87 頁）。

20) 税制調査会編「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」日本租税研究協会（1964 年）15 頁。

21) 国税庁編「改正税法のすべて 昭和 40 年 5 月」国税速報 1813 号（1965 年）1 頁（103 頁）。

22) 朝長英樹「法人税法における収益の計上基準」T&Amaster 662 号（2016 年）4 頁（6 頁）。

23) 山本守之『法人税の理論と実務 平成 29 年度版』中央経済社（2017 年）118 頁は、既述の答申で提言された権利確定主義を前提に基本通達が定められたとする一方、小原一博編著『八訂版 法人税基本通達逐条解説』税務研究会出版局（2016 年）94 頁は、企業会計原則で示された実現主義の具体的な内容である販売基準と同旨であるとする。

数であり（第3章第2節(2)にて後述）、また裁判においても、所得の年度帰属については権利確定主義を論拠とした判断が下されている（第3章第1節にて後述）。権利確定主義がなぜ所得の年度帰属の考え方として、判決や学説で支持されているのか。実現主義ではなぜ妥当といえないか。

第2章 大竹貿易事件判決の概要

前章で、権利確定主義は条文上規定がされていないにもかかわらず、学説や裁判上支持されていることを確認した。特に、大竹貿易事件判決は、司法判断において現在も支持されている。そこで本章では、本稿の題材となる大竹貿易事件判決の概要を紹介する。本事案で必要と思われる売買取引の権利義務関係及び貿易慣習の特徴をまず説明し、続けて事案の概要を説明する。

第1節 売買取引の基本

本事案は輸出取引が問題となったが、国内売買取引の考え方も前提に存在するため、本節では、前提となる売買取引の法的関係を簡単に確認する。

(1) 国内売買取引の法律関係²⁴⁾

国内における売買取引とは、売主と買主が同一国内に所在する売買を指す。買主への商品の移転は売主の基本的義務である。何によって現実の商品提供とされるのか（民法493条）は、当事者間の合意又は商慣習により定まる。目的物の滅失等の危険負担は、通常商品引渡時に移転する。

(2) 国際売買（貿易）取引の法律関係²⁵⁾

国際売買（貿易）取引とは、売主と買主が異なる国に存在する売買を指す。国際売買取引には、その特有の事情に対応すべく、荷為替等の各種制度が存在する。国際売買取引においても、当事者間の合意又は商習慣が存在する限り、それに従って問題解決が図られる。特に目的物の引渡方法、費用負担、危険負担等の貿易定義を定めた「定型取引条件」として「InCoTerms」²⁶⁾を用いる場合が多い。

第2節 貿易慣習の特色²⁷⁾

InCoTermsが定めた定型取引条件のうち、本事案で検討されたF・O・B条件、C・I・F条件及びC&F条件について紹介する。

24) 江頭憲治郎『商取引法 第7版』弘文堂（2013年）1頁以下。

25) 江頭・前掲注24）48頁以下。

26) 国際商業会議所が制定した貿易取引条件とその解釈に関する国際規則。日本貿易振興機構（ジェトロ）HP〔<https://www.jetro.go.jp/world/qa/04C-070304.html>〕（最終検索日：2018年7月30日）。

27) 江頭・前掲注24）59頁以下。

F・O・B (Free On Board の略語) は、売買契約で定められた船積港において、売主が船舶に目的物を船積することで、売主の引渡義務が完了する契約条件 (売主は海上輸送費を負担しない) である。売主は、目的物を必要書類とともに買主に引渡し、契約期日又は期間内に、契約の積込港にて、買主指定の船舶上に物品が置かれる形で引渡す。

C・I・F (Cost:Insurance:Freight の略語) は、売主が目的港までの貨物海上保険及び海上輸送費を負担する契約条件である。C&F (Cost and Freight の略語) は、輸送費を売主が、保険は買主が負担する条件であり、これ以外の条件は C・I・F と同一である (以下、C・I・F に含める)。売主の物品引渡義務の履行は、船積書類を売主が買主に交付する形でなされ、売主は、遅滞なく買主に船積書類を提供しなければならない。

船積書類の提供は、通常荷為替を取組む形で、銀行を経由して行われる。「荷為替」とは、船積書類を担保とした取立ての仕組みである。売主は、自己を振出人とする為替手形の割引又は取立てを取引銀行に依頼する。銀行は買主国所在の銀行に対し、当該為替手形の取立てを委任し、取立委任を受けた買主国の銀行は、買主が為替手形に対する支払又は引受けを行い買主に船積書類を引き渡す。

危険負担は F・O・B 条件、C・I・F 条件共に、引渡で移転する。

貿易取引は、それ特有の事情があるが、法的には、国内取引における考え方を踏襲しており、目的物の引渡と、代金支払いの同時履行の関係性は、権利確定主義を適用する際にも考慮すべきである。

第3節 事案の概要

輸出取引を行う株式会社 X (以下、本事案中の納税者を X という。) は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際、船荷証券を銀行に交付することで商品を引渡したとして、荷為替手形の買取時点に収益を計上していた (以下、この会計処理を「為替取組日基準」という)。X は、昭和 55 年 3 月期及び同 56 年 3 月期においても、為替取組日基準によって収益を計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った。

これに対し税務署長 Y (以下、本事案中の税務署長及び国を Y という。) は、為替取組日基準による会計処理は公正処理基準に適合せず、船積時を基準として収益を計上する会計処理 (以下この会計処理を「船積日基準」という。) によるべきとして、昭和 55 年 3 月期及び同 56 年 3 月期の所得金額及び法人税額の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分 (以下、「更正処分等」という) を行った。

X がこの更正処分等を不服とし提訴したのが本事案である。

(1) 第一審 (神戸地判昭和 61 年 6 月 25 日訟月 32 巻 12 号 2908 頁)

X は、実現主義の見地からは、船積日基準より為替取組日基準の方が優れていると主張した。Y は、法人所得の計算について「発生主義すなわち権利確定主義」が妥当であり、通達の引渡基準に基づき、船積日基準の妥当性と、為替取組日基準の不当性を主張した。

神戸地裁は、引渡基準を原則にし、船積日基準は「損益計算原則としての権利実現主

義」の見地から妥当であること等を理由に、公正処理基準に合致するとした。一方、為替取組日基準は、現行の会計処理基準に適合しないこと等を理由に、その妥当性を否定した。

(2) 控訴審（大阪高判平成3年12月19日行集42巻11・12号1894頁）

当事者の主張は第一審から大きく変更はないが、Xは、法人税法22条4項の内容は企業会計原則そのものを指すと述べ、為替取組日基準もこれに該当すると主張した。なお、Xは船積日基準の妥当性については高裁・最高裁では争わず、これを認めた。一方、Yは、同項は必ずしも企業会計原則を指すわけではないが、企業会計原則に従えば公正処理基準には該当するとし、為替取組日基準の不当性を主張した。

大阪高裁は、原審を概ね踏襲したが、収益認識については法律上の引渡概念にとらわれず、「いわゆる権利確定主義によることなく、実現主義によるべき」とした。

(3) 上告審（最小一判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁）

最高裁は、公正処理基準の具体的な内容を「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」とし、法律上の権利行使可能時点のみを捉えるのではなく、取引の実態に鑑み、合理的な収益計上基準を採用しているのであれば、法人税法上も認めるべきであるとした。具体的に、船積日基準は、商品の船積時点で売主の引渡義務は実質的に完了しており、代金相当額を回収できる実情に鑑み、公正処理基準に適合するとした。一方、為替取組日基準は、商品の船積時点で既に代金回収が可能なのにもかかわらず、手形の買取時点まで収益計上を行わないのは、収益計上時期に恣意性があるとして、公正処理基準に適合しないとした。

反対意見として味村裁判官は、法人税法22条4項は同法74条1項と統一的に理解すべきであるとし、それによれば、商法32条1項及び2項の計算書類に関する規定に従うこととなり、為替取組日基準はこの商法の規定に適合するとしてこれを認めた。大白裁判官もこれに同調した。

第3章 権利確定主義の位置づけ—発生主義・実現主義との関係性—

本章では、大竹貿易事件判決の検討に先立ち、権利確定主義の位置づけを確認する。

権利確定主義、実現主義いずれも、信用取引が商取引の多くを占める現代社会において、現金主義による恣意性を排斥し、客観性を担保することで適正な期間損益を算定することを起点とする考え方である。しかし、両者の位置づけや関係性は明確にされていない。

過去の裁判例を辿ると、権利確定主義と実現主義との関係性にも変化が観察できる。そこで、本章ではこれらの関係性について確認することとする。

併せて、以下ではこれらに関連する学説についても整理し、権利確定主義のあるべき位置づけを見出すこととする。

また、裁判例や学説では、発生主義、実現主義、権利確定主義といった用語の用法は異なっており、議論をより複雑なものにしているため、これらの整理も試みる。

第1節 裁判における権利確定主義の様相の変遷

司法において権利確定主義はどのように位置づけられ、用いられてきたか、変遷を概観する。その変遷は、大竹貿易事件最高裁判決を分岐点に「発生主義的権利確定主義」と「実現主義的権利確定主義」に区分されると考えられる。

(1) 大竹貿易事件以前の裁判例における位置づけ

まず、所得の年度帰属の考え方として現金主義の排除を念頭に発生主義を採用した裁判例²⁸⁾は、権利確定主義に言及していない。

そして、権利確定主義に言及する裁判例は、(a)発生主義と権利確定主義を同等とみる判断、(b)権利確定主義を発生主義の一形態とみる判断、(c)通達から権利確定主義を導出する判断、に大別できる。

(a) 発生主義と権利確定主義を同一のものとみる裁判例

比較的古い段階で権利確定主義を採用した裁判例²⁹⁾は、発生主義と権利確定主義が同義であると位置づけた。このうち大阪地裁昭和41年判決は、損益の期間帰属について包括的に発生主義を採用し、これを権利確定主義ともいうとした。

(b) 権利確定主義を発生主義の一つの形態とみる裁判例

(a)に続いて、権利確定主義を発生主義の一形態と位置付ける裁判例³⁰⁾が登場した。これらは、現実の収入にかかわらず収益の発生を認識すべきとする発生主義のうち、収入する権利が確定したときを捉えるという形で権利確定主義を用いた。

(c) 通達から権利確定主義を導出する裁判例

通達を論拠に権利確定主義を導出する裁判例も見られ³¹⁾、発生主義を税法上の権利確定主義と捉えたものから、徐々に権利確定主義を実現主義と対応する形で引用する裁判例もみられるようになった。

(2) 大竹貿易事件判決以降の裁判例における位置づけ

大竹貿易事件最高裁判決では、実現主義と権利確定主義を同等に捉える判断がなされた。本判決以降の近年では、権利の行使時点のみを捉えるのではなく、権利の特質等を考慮すべ

28) 大阪地判昭和41年1月31日税資44号10頁では「権利発生主義」なる語が用いられた。この他、東京高判昭和27年2月21日行集3巻1号169頁、東京地判昭和43年11月30日税資67号63頁、東京高判昭和48年8月31日行集24巻8・9号846頁、新潟地判平成2年7月5日税資180号1頁等。

29) 東京高判昭和26年3月31日税資24号44頁、金沢地判昭和32年2月27日行集8巻2号271頁、大阪地判昭和41年1月31日税資44号10頁、名古屋地判昭和43年3月8日訟月14巻7号818頁等。

30) 名古屋地判昭和44年4月5日行集20巻4号347頁、東京地判昭和52年3月9日訟月23巻3号607頁、秋田地判昭和61年5月23日税資152号169頁、東京地判昭和63年4月26日訟月35巻1号146頁等。

31) 旧通達249を論拠とする裁判例として、東京地判昭和46年5月12日行集22巻5号662頁、鹿児島地判昭和50年12月26日行集31巻9号1999頁等。通達2-1-1を論拠とする裁判例として、新潟地判昭和58年5月31日税資130号607頁、神戸地判昭和61年6月25日訟月32巻12号2908頁等。

きとする判断が多く見られる³²⁾。

以上裁判例の変遷は、当初の権利確定主義と発生主義を同義とするものから徐々にその範囲が絞り込まれている。この変遷は、発生主義を用いて権利確定主義を説明する「発生主義的権利確定主義」から、実現主義を用いて権利確定主義を説明する「実現主義的権利確定主義」への変化と見ることができる。また権利確定主義も、権利行使時点だけでなく、実質を重視する内容への変化が確認できる。

なお、以下本稿において特に断りのない限り「発生主義」とは広義の実現主義（現金主義を排除する意味での実現主義）を指し、「実現主義」とは狭義の実現主義（会計処理の基準としての実現主義。企業会計原則で示された実現主義も含む）を指すこととする。

第2節 学説の検討

次に、学説における権利確定主義の位置づけを確認する。学説は、権利確定主義を肯定するものと否定するものに大別できる³³⁾。

(1) 権利確定主義不支持説

権利確定主義の妥当性を否定する説は、権利確定主義は破綻し、法人税法上も実現主義が所得の年度帰属の考え方として妥当であるとする内容である。

忠氏は戦後一貫してこの見解を主張し³⁴⁾、植松守雄氏がこれを具体化した。植松氏は、法人税法においても、同法22条4項を論拠に会計上の実現主義によって所得の年度帰属が決定するとした³⁵⁾。また、植松氏は「リーガル・テスト」という考え方について「収入金額の発生を伴う取引に関して生ずる事実のうち、法的に意味を有する事実を捉え、それに収入金額の年度帰属の決定基準を結びつけること」³⁶⁾と説明されたが、所得計算においては、このリーガル・テストよりも、実質が重視されるべきと主張された。

なお、以下本文中で「リーガル・テスト」について言及する場合には、この植松氏が述べたリーガル・テストを指すこととする。

近年では、岡村忠生教授が、権利確定主義では、無償取引や現物出資のような対価（代

32) 東京地判平成20年2月15日判時2005号3頁（控訴審東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁）、東京地判決平成22年4月28日訴月57巻3号693頁（控訴審東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657）、東京地判平成24年2月28日訟月58巻8号3020頁等。

33) 川端・前掲注5) 222頁、綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成5年度下（1996年）991頁（1006頁）、谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法学566号（2011年）267頁（282頁）。所得税法についての文献であるが、佐藤英明「土地収用法等に基づく土地使用の保証金の課税時期」ジュリスト臨時増刊1157号（1999年）31頁（32頁）、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）161頁（164頁）等も参照。

34) 忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信20巻11号（1965年）65頁（同頁以下）。

35) 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』をめぐる—」租税法研究8号（1980年）30頁（104頁）。

36) 植松・前掲注35) 37頁。

金請求権)がない取引について、収益の発生を説明できない点³⁷⁾、また、所得の年度帰属については実定法外にある会計原則に委ね、税法においても実現主義を導入することの有用性を主張される³⁸⁾。

(2) 権利確定主義支持説

権利確定主義を支持する学説は、裁判例の変遷と同様、「発生主義的権利確定主義」と「実現主義的権利確定主義」に大別できる。

(a) 「発生主義的権利確定主義」

まず、発生主義を用いて権利確定主義を位置付ける、より伝統的な考え方がある。

金子教授は、法人税法は、所得税法と同様に、信用取引の発達と現金主義の排除を根拠に「広義の発生主義のうち権利確定主義を採用したもの」と説明される³⁹⁾。なお金子教授は別稿で、所得の年度帰属は発生主義のうち実現主義が妥当し、その実現の判定について権利確定主義が妥当だとされるが、ここでいう実現主義は、企業会計上の収益計上基準の集合(狭義の実現主義)というより、実現した利得のみが所得を構成するという意味で妥当と解されている⁴⁰⁾。そのため本稿では、こうした金子教授の所説を「発生主義的権利確定主義」と位置付ける。

水野忠恒教授も、金子教授と同様、権利確定主義を発生主義の一種とされるが、水野教授は「実現」という文言を明確に使い分ける。税法で「実現」が語られる場面は「所得の実現」を指し、「実現主義」とは「企業会計における実現主義」すなわち狭義の実現主義であり、税法において実現主義の適用はないと説明される⁴¹⁾。

「発生主義的権利確定主義」は、権利確定主義を発生主義に内包するが、実現主義とは多少距離を置く。「発生主義的権利確定主義」は、大竹貿易事件判決以前の裁判例に見られた、伝統的な権利確定主義の位置づけを示す考え方といえる⁴²⁾。

(b) 「実現主義的権利確定主義」

(a)と同様に権利確定主義を支持するが、対応する基準として実現主義を用いる考え方もある。これらは(a)の考え方を基礎に、権利確定主義は発生主義の一種としながら、その内容は実現主義と対応する税法独自の基準とする傾向がある。これらは、(a)と比較して、その対応する範囲が限定的であるように思われる。

谷口勢津夫教授は、法人税法では、企業会計の実現主義によって把握された収益の法律

37) 岡村忠生『法人税法講義 第3版』成文堂(2007年)57-60頁。

38) 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」法学論叢166巻6号(2009年)94頁(130頁)。
この他、権利確定主義に否定的な論説として竹下重人「課税所得計算における収益の計上時期について—権利確定主義への疑問」税法学285号(1974年)1頁(同頁)等参照。

39) 金子・前掲注2)294頁。

40) 金子・前掲注5)296頁、304頁。

41) 水野忠恒『大系租税法 第2版』中央経済社(2018年)288-290頁、442頁。

42) この他、大淵博義「判例法人税法講座—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—判例等に見る税法上の収益計上時期をめぐる諸問題の検証(2)」税経通信65巻8号(2010年)49頁(53頁)。

的裏付けとして、権利確定主義は機能すると指摘される⁴³⁾。なお谷口教授は、実現主義を広義の発生主義に属するとされるが、本稿の定義に従えばこれは狭義の実現主義である。

一高龍司教授も、収益の実現を基本的な判定基準とし、その具体的事案への適用は権利確定主義に基づく⁴⁴⁾とされ、実現主義により認識された収益を、権利の確定という観点から税法に取り込む考え方を示される。

「実現主義的権利確定主義」は企業会計の考え方を積極的に活用し、権利確定主義を位置付ける点において「発生主義的権利確定主義」を発展させており、大竹貿易事件判決はこれを具現化したと考えられる。

これら所論は、会計上認識された収益の法的側面を評価し税法に取り込み、年度帰属を連結させる役割として、権利確定主義の存在意義を見出す傾向にあり、先に触れたリーガル・テストの機能といえる。

第3節 小括

本章では、裁判例と学説の整理から、権利確定主義の位置づけの確認を試みた。裁判例における権利確定主義と発生主義ないし実現主義との関係性は、その発展過程から徐々に醸成し、形成されてきていることが窺える。大竹貿易事件判決は、公正処理基準の具体的内容として、実現主義と権利確定主義を明確に結び付けた判断であったと理解できる。

学説は、包括的な発生主義に依拠する従来の考え方から、企業会計の実現主義に依拠する収益に、法的判断を加えるといった近代的な考え方まで存在する。権利確定主義不支持説は、会計の実現主義が税法においても基準となりうる旨を主張する。一方、権利確定主義支持説は「発生主義的権利確定主義」を基礎に発展しており、このことから、権利確定主義は発生主義の一種と位置づけられていると考えられる。

大竹貿易事件の最高裁判決は、下級審判決の検討経緯や両当事者の主張からみても、企業会計の公正処理としての実現主義と権利確定主義とを連結させており、その実態は「実現主義的権利確定主義」であると考えられる。また権利確定主義には、リーガル・テストによる取引の法的事実の捕捉と、その事実と年度帰属を連結させる機能があると考えられる。そこで、権利確定主義の妥当性を検証するに当たり、リーガル・テストの機能に着目し、次章で大竹貿易事件判決の分析を行うこととする。

第4章 大竹貿易事件判決に見る権利確定主義の存在意義

前章で、裁判例と学説を概観し、権利確定主義の位置づけの確認を試みた。本章では、大竹貿易事件判決を題材に、権利確定主義の内容を具体的に検討する。特にリーガル・テ

43) 谷口勢津夫『税法基本講義 第5版』弘文堂(2016年)391-392頁。

44) 谷口勢津夫・一高龍司・野一色直人・木山泰嗣『基礎から学べる租税法』弘文堂(2017年)36頁〔一高〕。

ストの機能に着目し、その必要性を明らかにする。

第1節 大竹貿易事件の高裁判決と最高裁判決の比較

本事案の大阪高裁判決は、法人税法においては権利確定主義ではなく、企業会計と同様、実現主義によるべきと判示したが、最高裁は一転、実現主義すなわち権利確定主義によるべきとした。本節では、両当事者の主張と各裁判所の判断の変遷を比較検討し、前章で確認した「実現主義的権利確定主義」の妥当性を明らかにする。

(1) 大阪高裁判決の内容とその妥当性の検討

(a) 大阪高裁における主張及び判決内容

Xは、神戸地裁から一貫して権利確定主義を主張せず、大阪高裁では、公正処理基準の解釈として企業会計原則そのものが妥当するという主張を追加し、一方、権利確定主義によるべきでないとして、権利確定主義をより強く排除した。対するYは、神戸地裁において権利確定主義によるべきとした主張を、大阪高裁では実現主義によるべきと変更した。

両当事者共に高裁では、法人税法22条4項の解釈から企業会計原則の実現主義を導出したが、Xは企業会計原則を限定的に捉えるのに対し、Yはあくまで有力な根拠として企業会計原則を用いた。また、Xは「未実現収益を売上に計上してはならないという消極的な実現主義」を採るのに対し、Yは「生産された財貨やサービスが販売され、その発生した価値が明確かつ客観的になった時点で初めて収益を認識する」考え方を採っており、「実現したときには必ず売上に計上しなければならないという積極的な実現主義」を主張する傾向があった。

大阪高裁判決は、権利確定主義でなく実現主義によるべきとする考え方を、原審より明確に示した。

(b) 大阪高裁判決において考えられる2つの問題点

しかし筆者は、高裁で示された実現主義だけをもって、法人税法における所得の年度帰属の論拠とするのは妥当ではないと考える。その理由は、税法で要請されると思われる以下の2点につき、実現主義で充足できるかが確実とはいえないからである。

第一に、税法の適用という基本的な前提を考慮した場合、法的安定性の見地から、大阪高裁の判断は必ずしも妥当ではないと考える。高裁判決は、企業の会計慣行を考慮することは法人税法22条4項の趣旨⁴⁵⁾に沿い、実質に即していると判示した。しかし、その判決文からは税法の前提となる私法段階を無視しているかのようにも見て取れる。これが、税法を適用する際に法的事実を即排除することを示唆している訳ではないと考えられるが、「どのような行動がどのような法的効果と結びつくかが安定していて、予見可能な状態」

45) 税制調査会「昭和41年12月税制簡素化についての第一次答申」日本租税研究協会(1966年)41頁は、「社会の一般常識、企業の健全な会計慣行によりうる事項については極力これを基礎として税制を組み立てるべきである。」とした。

という観点⁴⁶⁾からは、実現主義のみによって法的効果を担保するには軟弱であると考ええる。

第二に、担税力測定の観点からも妥当ではないと考える。大淵博義教授は、大阪高裁判決は輸出取引の特徴を正しく理解し、法形式的な所有権移転にとらわれず、実現主義を用いた点を評価される⁴⁷⁾。しかし大淵教授は、権利確定主義の権利の本質は、所有権の移転だけでなく収入する権利であるとの指摘を後述されている⁴⁸⁾。

権利確定主義を厳密に適用できない場合に、実現主義を適用するとした大阪高裁判決は、税法が権利確定主義を放棄することまで容認したわけではないと考えられる。また、本事案に限らず、権利確定主義または実現主義のいずれの基準によっても結論が一致することが多い。しかし、税法適用に当たっては、税金の支払いが想定される以上、租税債務は確実に負担可能なものでなければならない。したがって、租税債務の将来的負担を考慮した場合、経済的合理性に偏った見方よりも、権利の行使等の法的厳密性の方が見方の方が適当であるように思われる。

よって、法的安定性の維持及び適正な担税力の測定を実現主義のみから導出し、説明できるかは疑問があり、大阪高裁判決を基準とした場合、この上記2点を説明するのは困難であると筆者は考える。

(2) 最高裁判決と大阪高裁判決の比較

最高裁も法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に基づいて実現主義を導出したが、実現主義を税法上の権利確定主義と言い換えた。上記高裁の判決は、同規定の公正処理基準という枠の中で、法人税法においても、実現主義に従うべきと判示した。これに対して、最高裁判決は、大阪高裁判決と同様、公正処理基準について、実現主義に従うことに、「すなわち」と言い換えることで権利確定主義に従うべき旨を加えた点で、高裁判決とは異なった公正処理基準の捉え方を示した結論であると考えられる⁴⁹⁾。

Xは高裁判決を多義的とした上告理由に対し、最高裁は、権利確定主義を追加し、個々の具体的取引過程の勘案について、継続性と合理性という条件を設けて柔軟に対応した。この最高裁の判断は、法人税法 22 条 4 項の趣旨とも整合すると考えられる。最高裁判決の妥当性が際立つのは、同項の解釈として企業会計原則を許容するのではなく、企業会計を権利確定主義というフィルターにかけて取り込むといった形で処理した点にあると思われる。

最高裁判決は所得の年度帰属の考え方として、企業会計の実現主義から導出されたものが税法的にも妥当だと裏付けるために、方向性の異なる概念を統合した点⁵⁰⁾で法的基準を重視したといえる。これにより、企業会計で計上された収益に法的裏付けが加わる。本事

46) 高橋和之他編『法律学小辞典 第5版』有斐閣（2016年）1203頁「法的安定性」。

47) 大淵・前掲注15) 85頁。

48) 大淵・前掲注15) 85-86頁。

49) 川端・前掲注5) 226頁。川端教授は、「権利確定主義を根拠づけるために下級審が示した、22条2項の解釈と同条4項の公正処理基準の根拠付けを実質的に修正している点」を指摘される。

50) 谷口・前掲注33) 285頁。

案で示された権利確定主義は、この意味において「実現主義的権利確定主義」といえる。実現主義のみを採択した大阪高裁判決に、権利確定主義を加えた最高裁判決の捉え方によれば、企業会計にフィルターをかけて法人税法の益金として取り込むことができると考えられる。

なお、最高裁の判決文からは、実現主義と権利確定主義が同義であると読めるが、判決ではこの2つの基準の関連性は明らかにされていない⁵¹⁾。最高裁判決は、2つの適用結果が同じであっても、それぞれの考え方の中身まで同等であることを示しているわけではないとする見解もある⁵²⁾。

第2節 権利確定主義の存在意義の検証

前節で、大竹貿易事件の大阪高裁判決と最高裁判決を比較し、権利確定主義が示された経緯を確認した。最高裁判決の内容は「実現主義的権利確定主義」と捉えることができる。これは、実現主義によって認識された収益に、法的評価を加え、法人税法の益金として、課税所得に昇華させる機能を担っていると考えられる。最高裁は、この権利確定主義によるリーガル・テストの機能が、権利確定主義の重要な意義と考えていると解される。

(1) リーガル・テストの意義

(a) 「実現主義的権利確定主義」が妥当である理由

前記の権利確定主義の不支持説は、主に権利確定主義の終焉と、実現主義が法人税法の所得の年度帰属の考え方であると主張したが、この点について金子教授は、法的分析の道具として実現主義は脆弱であり、権利確定主義であれば法的基準の要請を充たすと指摘する⁵³⁾。また不支持説は、権利確定という法的アプローチが有益性を持たない基準であるとまではしていない⁵⁴⁾。さらに金子教授は、権利確定主義という言葉がないことにより、権利確定主義が妥当性を即失ったことを主張している訳ではないと指摘する⁵⁵⁾。

この点、植松氏は、税法の収益計上基準はリーガル・テストではないとした。しかし、リーガル・テストは権利確定主義の性格の一つに過ぎず、税法を適用する際の法的評価の機能こそが、権利確定主義の存在意義を高めるとする見解がある⁵⁶⁾。

権利確定主義支持説からは、法的事実を介すことの重視という、共通の見方がなされている。これは正にリーガル・テストの必要性の主張といえる。取引の法的事実を基礎に年度帰属を決定し、公正な課税所得計算に法的裏付けを与えることは、「会計学的あるいは

51) 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) 145 頁 (154 頁)。

52) 小塚真啓「輸出取引にかかる収益の計上時期—大竹貿易事件」水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選 第5版』有斐閣 (2011 年) 120 頁 (121 頁)。小塚教授は、権利確定主義は税法固有の前提となる考え方であるという主張の論拠とされる。

53) 金子・前掲注 5) 296-297 頁。

54) 植松・前掲注 35) 105 頁、岡村・前掲注 38) 99 頁。

55) 金子・前掲注 5) 297 頁。

56) 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論「公正処理基準」の考え方』中央経済社 (2014 年) 217 頁。

経済的〔原文ママ〕な収益概念を税法のフィルターを通してとらえたものが権利確定主義による収益概念」⁵⁷⁾と述べられていることから、リーガル・テストの必要性が見出せる。この会計学的収益は、企業会計の実現主義に基づき計上されるものである。実現主義は企業会計原則において発生主義に属する位置づけがなされているため、「発生主義的権利確定主義」を発展させた形の「実現主義的権利確定主義」が法人税法上妥当だと考えられる。

(b) 権利確定主義のリーガル・テストの必要性

ではなぜこのリーガル・テストが必要か。その理由は以下の2点に集約でき、前節で検討した、大阪高裁判決で示された実現主義だけでは不十分と思われる2つの点について、リーガル・テストによって補完されると考えられる。

まず1点目は、憲法を頂点とした法秩序の維持である。これは、北野弘久教授が、リーガル・テストのような法的で客観的な基準を採用し、私法取引を前提とする税法では「そのような『法的事実』を基礎にしなければ、憲法を頂点とした一元論的な統一法秩序を構築・維持することができない」⁵⁸⁾とされたように、権利確定主義は法体系維持の前提であり、これは前節でみた法的安定性に繋がると考えられる。なお、北野教授はリーガル・テストについて「『法的事実』を基礎とする法的基準」と説明された。これは本稿の第3章第2節(1)で取り上げた植松氏の説明されたリーガル・テストのように、年度帰属と結びつけることまでを、この言葉によって説明しているわけではないと思われるが、法的事実を基礎とした結果、付随的に年度帰属が決定する旨を指摘された⁵⁹⁾。

2点目は、適正な担税力の測定である。法人税法は租税債務の負担が想定されるため、当然に支払可能なものが要求される⁶⁰⁾。増田英敏教授は、権利確定主義は「所得を担税力の測定尺度とした法人税法の法人所得の構成要素である法人の益金計上の基準であ」との認識の下、権利の確定とは、単なる代金請求権等の発生時を意味するのではなく、法律上この債権の行使が可能となった時を意味すると指摘される⁶¹⁾。これは、法的事実を捉え、行使可能となった時点と年度帰属を結びつけるリーガル・テストを通して達成され、そこでは適正な担税力測定が可能になるものと考えられる。

これら2つの点についてリーガル・テストの有効性が見られ、権利確定主義が支持される理由といえるであろう。

(c) ダブルスタンダードの要請

ところで、実務上は税務と会計の処理が一致する場合もあるが、企業には実現主義と権利確定主義とのダブルスタンダードが要請されるのだろうか。

これについて北野教授は、企業会計の実務では、法的事実を基礎にして会計的判断・処

57) 白石研二「船荷証券が発行されている商品の輸出取引における収益の計上基準」平成5年行政関係判例解説(1994年)136頁(141頁)。

58) 北野弘久編著『現代税法講義 5訂版』法律文化社(2009年)97頁。

59) 北野・前掲注58)97頁。

60) 水野忠恒『租税法 第5版』有斐閣(2011年)366頁。

61) 増田・前掲注15)491頁。

理が行われるため、会計処理にリーガル・テストが当然に内包され、機能しうるとされた⁶²⁾。これに従えば実務上、法的事実の部分だけを抽出し、権利確定の時点を逐一判定する必要はないだろう。しかし所得の年度帰属が争点となる司法の場では、実現主義とは異なり、権利確定主義が司法判断のための一定の基準を示すと考えられる。そこでは、権利確定主義は取引の法的事実の捕捉の機能を果たすことが予定されるといえる。

(2) 実現主義との差異

権利確定主義は、取引の法的事実の捕捉に対するリーガル・テストとして、意義があることを確認した。通常、権利確定主義は会計処理に内包されるが、本事案のように所得の年度帰属が争点となる裁判においては判断基準として採用される。しかし、会計処理に内包されるからといって、権利確定主義と実現主義を区別しないままで良いだろうか。筆者は、リーガル・テストの機能を勘案し、実現主義と権利確定主義とは企図する狙いが異なる点⁶³⁾を考慮しない限り、権利確定主義の存在意義が不明瞭になる恐れがあると考ええる。

権利確定主義は、ある一定期間の適正な担税力を測定するために、その間に確定した法的事実を捉え、年度帰属と結びつけるという税法の目的に即した考え方である。一方の実現主義の意義は、適正な期間損益の計算と未実現利益の排除によって、一時点における企業の財産状態を示し、処分可能利益を算定することにより⁶⁴⁾、必ずしも租税債務の算定を企図するとは限らない。

しかし、実現主義、権利確定主義共に、現金主義の排除を源とする期間損益の割切りの考え方であり、前節でも確認したように、実務上は会計と税法とが一致する様に処理されることも多い。また、大竹貿易事件の最高裁判決も、見方によっては実現主義と権利確定主義とが同義であるように捉えている。しかしながら両者は企図する狙いが異なるにもかかわらず、同じもののよう扱われる傾向にあるのはなぜだろうか。

ここで会計学側の視点に注目する。実現主義の内容は、財務諸表論の観点から、財貨・役務の移転及び対価として現金等の確実な資産の取得、の2つとされる⁶⁵⁾。その実現主義の具体的な適用例である販売基準の構成要素として、客観的評価及び資産の裏付けが挙げられ、会計領域では、法的厳密性より経済的合理性が尊重される⁶⁶⁾。そのため、経済的合理性の優先の下で実現主義に則って計上された収益は、金額の評価とその客観的裏付けは担保されるものの、法的厳密性に欠ける。そこで、税法を適用するに当たり、リーガル・テストによって、税法の要請する基準に適った法的評価を受けることが可能になると考え

62) 北野・前掲注58) 96頁。

63) 松沢智編『租税実体法の解釈と適用・2 ―税法は争えば解釈が発展する―』中央経済社(2000年) 17頁、水野・前掲注41) 262頁。

64) 松沢智『新版租税実体法 補正第2版』中央経済社(2003年) 170頁。

65) 渡辺和夫『財務諸表論の基礎 八訂版』税務経理協会(2013年) 219頁。

66) 渡辺・前掲注65) 219頁。「客観的評価」とは、買手との取引交渉で成立した金額は客観的な評価額であるということ、「確実な資産の裏付け」とは、対価として受け入れる資産に確実性が必要だということである。

られる。

一方、税法側に視点を移すと、権利確定主義の下では、権利・義務の変動に着目し、取引を物権的なものと債権的なものを区分して理解するのが便宜的だとされる⁶⁷⁾。そのため、権利確定主義を適用するに当たり、取引は引渡義務の履行及び代金請求権の行使という2つの法的事実に分けられると考えられる。これらは、実現主義の内容である、財貨・役務の移転及び対価として現金等の確実な資産の取得と、それぞれ対応する。

また、権利確定の実質を組成する要素として測定可能性及び現実性があり⁶⁸⁾、これらも、実現主義の構成要素である、客観的評価及び資産の裏付けと対応する。権利確定主義及び実現主義それぞれの構成要素は共通性があり、相互関係が確認できることから、実現主義を法的側面から捉えたと権利確定主義に接近するといえる。

したがって、権利確定主義は、実現主義と対応し、実現主義を法的側面から捉えた基準と位置付けられるだろう。権利確定主義と実現主義は、構成する要素で共通するが、それぞれ目的が異なる点と、権利確定主義のリーガル・テストとしての機能を重視し、両者の混同を避けるべく、用途の使い分けが要請されると考えられる。

第3節 小括

本章では、権利確定主義の実現主義との関係性を学説及び大竹貿易事件判決を通して検討し、また、その内容であるリーガル・テストの機能についてもその必要性を明らかにした。

権利確定主義不支持説では、権利確定主義は法人税法の所得の年度帰属の考え方として妥当ではなく、実現主義こそが妥当な考え方であると主張する。しかし、法人税法の目的である公正な課税所得の計算の達成においては、経済的合理性が尊重される会計の実現主義よりも権利確定主義による方が、課税対象所得を捉える基準の法的根拠が担保され、妥当であると考えられる。

また、権利確定主義は発生主義の一種であることは既に確認したが、実現主義を法的側面から捉えた基準とも考えられるという意味において「実現主義的権利確定主義」といえる。リーガル・テストを通して、実現主義では欠落する法的厳密性が充足され、権利の確定と所得の年度帰属が結びつけられ、公正な課税所得の計算を可能にする。税法では、公正な課税所得の計算の先に租税債務の負担があるため、適正な担税力を測定するには“行使可能な権利”という法的裏付けが要請される。これは会計の目的と異なり、権利確定主義の企図する目的は、実現主義とは一線を画す。両者の混同を回避するためにもこうした両者の目的の差異が認識されるべきである。

67) 渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯1号(1967年)66頁。

68) 渡辺・前掲注67)65頁。「測定可能性」とは、客観的な市場(交換)価値による測定が可能であること、「現実性」とは、財産価値の変動(消費・生成等)が個人や法人の新たな購買力を組成できるものでなければならないということである。

なお、会計処理にリーガル・テストが内包されているため、権利確定主義のフィルターをかけることがダブルスタンダードになることはないと考えられる。

第5章 大竹貿易事件判決におけるリーガル・テストの機能と多数意見の限界 —船積日基準及び為替取組日基準の妥当性—

本章では、前章までで確認したリーガル・テストについて、大竹貿易事件判決におけるリーガル・テストの機能を検討し、実現主義と比較し権利確定主義が司法判断における基準として妥当であるかを明らかにする。また、最高裁の多数意見は2名の裁判官の反対意見で僅差の判断であったため、その射程範囲についても若干の考察を加えることとする。

第1節 本事案の法的側面とは

本事案で、裁判所は下級審から一貫して船積日基準の妥当性について認めており、為替取組日基準の妥当性を認めなかった。また、最高裁判決は、売主は商品の船積が完了すれば、売買代金相当額の回収を図り得る「実情」にあると結論づけた。

最高裁判決の多数意見は、荷為替の取組みは、売買契約に基づく買主の引渡義務の履行としてされるものではなく、船荷証券を担保とする為替手形の売買、すなわち、資金回収の手段としてなされたと解した。一方、為替取組日基準も許容した反対意見は、経済的実態に鑑み、荷為替の取組みを「買主に対する船荷証券の発送」（味村裁判官）ないし「売主の引渡義務履行のために必要な行為」（大白裁判官）と解した。すなわち、船荷証券の交付までを売主の義務と解すのか否かが、多数意見と反対意見の分岐点になったと考えられる。また、多数意見は、為替取組日基準の人為的操作性、すなわち現金主義への抵触についても言及した。

そこで次節では、取引の法的側面を(1)代金請求権の行使、(2)所有権の移転及び(3)書類交付義務に区分し、さらに(4)恣意性の観点から、各審の判断内容を比較、検討し、これらの検討を通じて権利確定主義の妥当性を検証してみることとする。

第2節 法的側面の具体的検討

(1) 代金請求権の行使

まず、代金請求権の行使について検討する。これは前章で確認した実現主義の観点から見ると「対価として現金等の確実な資産の取得」といえる。代金支払いは、引渡と同時履行の関係にあるため、代金請求権の行使時点については、引渡時を捉える必要がある。

神戸地裁は、売主は、商品を本船に積み込んだ段階で商品の管理支配ができなくなるが、信用状や保険制度によって、実際には代金回収の危険性からは解放されるため、商品を本船に積み込んだ時点で代金の取得が確実となると判示した。大阪高裁は、原審の判断を概ね踏襲し、輸出取引では、商品の船積によって代金回収が確実な状態を「収益が実現した

ものと認められる」として実現主義を論拠に加えた。最高裁は、売主は商品の船積以降、荷為替を取組むことができ、売買代金相当額が回収可能な実情であることから、船積時点で代金請求権が確定したといえるとして、代金請求権の確定時点に着目して判断した。各裁判所はこうした権利の行使可能時点について考察しており、これらはリーガル・テストの結果と見ることができる。

本事案では、代金請求権はいつ行使可能となるのだろうか。元来、買主に船荷証券が交付されるのを待ち、確認するまでのタイムラグを補完するために発達したのが、貿易金融や荷為替の仕組みであろう。船荷証券は目的物が船積されると発行され、発行後、通関業者を通して遅滞なく売主に引き渡される。よって、船荷証券記載の船積日に代金請求が可能となるとみて、妥当性はあると考えられる。

また、商品が滅失等した際は、代金請求権が損害賠償請求権に代わり、代金相当額を第三者である保険会社から回収する場合もある。危険負担の移転は引渡時に移転するとされており、後述するが、これは船積日が境界となると思われる。

以上、代金請求権の観点から、荷為替の取組みすなわち銀行からの代金回収は船荷証券取得時すなわち船積日以降可能であること、また、商品に滅失等があった場合には保険会社から回収する場合もあることから、最高裁判決の多数意見が船積日基準を支持したのは妥当である。

(2) 所有権の移転

次に所有権の観点から検討する。これは、前章で確認した実現主義の観点からは「財貨・役務の移転」に相当するといえる。

神戸地裁は、船積日基準について、「占有移転の時期からみても、また収益実現の時期に関する損益計算原則としての権利実現主義の観点からみても妥当な基準」とであると判断した。各定型取引条件について、F・O・B条件の場合は、商品の船積時点でその所有権及び危険負担が売主から買主に移転するとされるので、船積日基準は妥当であるが、F・O・B条件でも船荷証券が提供された場合には、C・I・F条件と同様となとした。そのC・I・F条件では、危険負担は商品の船積時点で売主から買主に移転するとされ、また商品の所有権は船荷証券が買主に提供されたときに買主に移転し、その効果は船積時点に遡ることから、船積日基準は妥当であると結論付けた。高裁判決はこれをほぼ踏襲したが、「権利実現主義」という文言を「実現主義」に訂正した。

最高裁判決は所有権について言及はないが、味村裁判官の反対意見では「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、…(中略)…売主は船荷証券の所持を失い、運送中の商品の所有権を実質的に失うこと」を論拠の一つとして、為替取組日基準の妥当性を主張した。

このように、各裁判所は所有権移転の効果について考察しており、ここでもリーガル・テストの機能が観察できる。本件下級審の判断は、船積時に売主の商品の現実的支配の移転が行われており、客観的な収益の実現を認識することが可能であるとして、船積日基準

の合理性を判示したとの評価もある⁶⁹⁾。

所有権移転の効果は、F・O・B条件では本船への引渡時に遡及し、C・I・F条件では船荷証券等の書類を適法に買主に提供するという条件付きで船積時に遡及する。後者のC・I・F条件では、船積書類の提供と買主の代金支払い義務が同時履行の関係にある⁷⁰⁾。特に、C・I・F条件について「厳密な権利確定主義の観点から、所有権が移転していない船積時に収益を計上することに疑問を呈する向きもなくはない。」⁷¹⁾との見解もあるが、本質的な所有権の移転時を捕捉することが困難であり、便宜に適わない故に、所有権移転の効果という観点からそのタイミングを捕捉しようと本事案では試みたと解されるのである。

ここで、危険負担の移転の観点から所有権を考える。C・I・F条件について、危険負担は所有権に伴って移転するため、船積によって所有権も移転するとされており⁷²⁾、これはF・O・B条件も同様と考えられる。

このように所有権移転という観点からは、まず、F・O・B条件では商品の引渡時すなわち船積日に移転するとみることができる。F・O・B条件の取引の場合で、船積書類の提供があったときにはC・I・F条件と同様となる。そのC・I・F条件では、船積書類の提供と代金の支払いが同時履行の関係にあるが、船積日に所有権移転の効果を遡及するとすれば、船積日に引渡が完了したと捉えるのが合理的である。また、危険負担が引渡時すなわち船積日に移転するという、前節の内容とも整合する。

(3) 売主の義務（書類交付義務）

3つ目に、売主の義務として書類交付義務を検討する。実現主義のみでは、当事者の権利義務関係について説明するのには限界があった。こうした法的評価を加えることを権利確定主義は可能にしており、司法判断の基準としての有効性が最も現れる側面だと考えられる。

最高裁判決は、船荷証券の交付は、収益が実現した後の代金の回収であるとした。最高裁判決は、船荷証券の交付は、引渡義務の履行としてではなく、手形を買い取ってもらうための担保として、取引銀行に提供されると判示した。このように売主の法的義務の観点から検討がなされており、リーガル・テストの機能が確認できる。

一方Xの主張及び最高裁判決の反対意見は、船荷証券の交付までが売主の義務であり、商品の引渡義務に含まれるとした。このように、船積書類の交付をどのようにみるかによって判決の結論は左右されることが窺える。多数意見は、理論構成上、取引銀行への船荷証券の交付が売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではないとしたが⁷³⁾、為替取組日基準の不当性を示すには、書類交付が売主の義務に含まれないとする必要があった。ここに、多数意見の限界があると思われる。

69) 大淵・前掲注15) 85頁。

70) 大淵・前掲注15) 83-84頁。

71) 大淵・前掲注15) 84頁。

72) 西道彦「CIF契約における危険・所有権の移転および保険条件問題再考」第一経大論集25巻1・2号(1995年)99頁(107頁)。

73) 白石・前掲注57) 141頁。

(4) 恣意性

法的側面とはいえないが、権利確定主義の背景にある現金主義の排除という観点から恣意性が検討されたため、恣意性の余地についても確認する。

高裁判決は、地裁判決を引用する形で船積日基準と為替取組日基準の客観性の比較検討を行い、船積日基準の方が客観性は担保されている点を指摘した。最高裁判決は、船積日基準の客観性には言及せず、為替取組日基準の人為的操作の余地を指摘するに留まった。

為替取組日基準において、恣意性が作用するのは明らかである。船積書類に重大な瑕疵がない限り、代金は、通常為替取組当日に売主に入金される。船荷証券発行後 21 日間、売主は為替取組ができるため⁷⁴⁾、この 21 日間において恣意性の余地が認められる。納税者の恣意が作用すると判断される以上、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反する恐れを払拭できないのであれば、為替取組日基準は税法上容認される基準とはなりえないと考えられる。

そうであれば、船積日基準に恣意性が介入しない理由を示す必要がある。高裁及び最高裁判決は、船積日基準については争点にしていないため、その恣意性については言及がなく、下級審判決で船積日の客観性（船会社は船積という事実に基づき船荷証券を発行する。）が示されるに留まる。

船積日基準に恣意性が入る余地が全くないとはいえないが、船積日は港湾での貨物船の混雑や気象状況等、外的要因に左右される可能性が大きい。仮にそのような事象が生じても、貨物輸送は運送事業者等に一括委託されるのが通常だろう。したがって船積日基準に恣意性が介入する余地は、為替取組日基準に比べて少ないとみられる。

第 3 節 多数意見の限界点と味村裁判官の反対意見

前節(3)で、多数意見は結論を導き出すために、書類交付義務を売主の義務ではないとしたことを確認したが、多数意見の限界はこの点にあると考えられる。そこで、味村裁判官の反対意見を参考に、多数意見の射程について若干の検討を行う。

(1) 味村裁判官の反対意見と無条件請求権説の関係

味村裁判官は、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準は、商法上の公正なる会計慣行にも当たることを前提に、会社が商品を販売した場合、販売収益を計上する時点は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」とした。そして本事案で問題となった為替取組日基準については「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、その会計処理も商法の規定に適合するとした。代金請求権が権利として確定する時点と、商品が決算書上掲載されなくなる引渡時点

74) 原告は荷為替信用状に関する統一規則及び慣例（Uniform Customs and Practice for Credits）47 条 a を引用した。現行は 2007 年版（UCP600）14 条 c がこれに該当する。国際商業会議所日本委員会編・飯田勝人訳「ICC 荷為替信用状に関する統一規則および慣例」（2007 年）29 頁参照。

を結びつけて、その時点を捉えて年度帰属を考える旨を判示したといえる。

ここで、第1章第2節(1)で取り上げた、無条件請求権説を本事案に当てはめてみることにする。これによれば、売主の義務の履行が完了した時に収入する権利が確定したと考える。本事案での売主の義務は、商品そのものの引渡だけでなく、買主がその商品を受領するために必要な船荷証券の引渡も含まれるだろう。そのため、定型取引条件に関わらず、船荷証券の交付までを売主の義務に含めるべきであると考ええる。

このように、売主の義務に船積書類の交付を含めれば、売主の義務の完了時点は船荷証券を手放した為替取組日となるため、為替取組日基準は権利確定主義の観点から見て十分に支持できると考えられる。また、これは味村裁判官の反対意見とも整合し、代金請求権が確定する時点と、商品が決算書上掲載されなくなる引渡時点を捉えているものと考えられる。

(2) 本事案を無条件請求権説で捉える見方

しかし、為替取組日基準では、恣意性を払拭できないという現金主義的問題点があり、結果として、現金主義の排除の意味で発展してきた権利確定主義と、現金主義が共存する矛盾が生じてしまう。

本事案は、船荷証券が売主の手元から離れる時点と代金回収時点が隣接する点が特殊である。書類交付を売主の義務に含めると、権利確定主義の結果は、現金主義を採用したのと同様の結果となり、無条件請求権説を権利確定主義のサブ・スタンダードとする観点からは整合性が保たれない。

前章で、権利確定主義は発生主義の一種で、実現主義を法的切り口から捉えた基準であると位置づけた。本稿冒頭でも確認した通り、発生主義は、現金主義での期間損益の算定では正確性に欠けるとの理由から採用された。このことから、現金主義と発生主義とは基本的に相容れない基準である。しかし、無条件請求権説を考慮すると、権利確定主義は、現金主義を排除する考え方であるにもかかわらず、現金主義に帰着するという矛盾が生じてしまう。

このように、本事案は、書類交付を売主の義務に含めるか否かで判断が左右される。しかし、Xの主張や最高裁判決の反対意見の主張するように、F・O・B条件では買主が船荷証券を取得できるように売主は助力しなければならない点、C・I・F条件では船積書類を買主へ提供することが、代金支払いの義務との同時履行の関係にある点が、書類交付の重要な点である。これらの点を勘案すると、最高裁判決は、現金主義で問題となる恣意性の余地について許容して、書類交付は、売主の義務の範囲に含まれると位置づけても、問題はなかったのではないかと考える。

よって、本事案のように無条件請求権説を考慮した際に、現金主義との整合性が保たれないような特殊な場合に、最高裁判決の多数意見のような結論の導き方は有効であると思われる。そうでない限り、味村裁判官が述べた商法上の貸借対照表能力や当事者の権利義務関係といった法的側面を尊重するべきものと考えられる。これは、第1章第1節冒頭で

確認した課税所得の算定に当たり、会社法の計算書類をベースとすると解釈した内容とも整合する。

第4節 小括

本章では、権利確定主義のリーガル・テストの機能を、大竹貿易事件判決を題材に検討し、権利確定主義の妥当性を明らかにした。最高裁判決は、下級審判決も含め、代金請求権の行使、所有権の移転及び売主の義務という、実現主義を単独で所得の年度帰属の考え方とするのでは言及が困難な、法的側面の検討がされた。これら法的側面を総合すると、権利確定主義は司法判断における所得の年度帰属の考え方として一定の機能を果たしていたと考えられる。

船積日基準の妥当性について、各審の判決は、法律上の代金請求権の行使可能時点という観点と売主の義務という観点から検証を加えていた。また、取引の法的事実を評価しており、リーガル・テストの機能を観察できた。さらに、危険負担の移転と所有権移転時期の観点も考慮されていた。一方、為替取組日基準については、船荷証券の交付という法的事実を基礎に言及した点は、リーガル・テストの機能であったと考えられる。売主が船荷証券を受領したときは、既に船積が完了し、商品代金相当額を取り立てられる状態にあるため、為替取組日基準では収益計上時期としては遅すぎると見ることができる。

また、恣意性の余地という観点からも本事案は検討された。船積日が運送会社等の第三者の都合によって決まる一方、為替取組日は売主の主観で決まり、現金主義を容認する点から、両基準の妥当性が検討された。

しかしながら、取引の法的事実の検証を加えてみたが、Xの売主としての義務を考慮した場合、多数意見の判決内容には限界があったと思われる。船積時点では船荷証券を含む船積書類の引渡がされていないため、売主の義務は完了しておらず、権利確定主義を厳密に適用しようとする船積日基準の妥当性は否定される。一方、為替取組日基準の妥当性は、銀行に対する代金取立は、船積書類の受領以降すなわち船積日以降可能であり、代金請求が可能となる日時として為替取組日を基準とするのでは遅すぎるので、その妥当性については否定されるべきであると考ええる。しかし、厳格な権利確定主義の適用に当たり、売主の義務を尊重した場合、船積書類の交付までを売主の義務に含め、為替取組日基準を肯定する余地は、大いにあったものと考えられる。

以上により、本事案における審理の過程からリーガル・テストの機能が確認でき、権利確定主義は司法判断の一定の基準として機能していることが明らかとなった。しかし最高裁判決の多数意見は、反対意見で指摘された商法上の貸借対照表能力や当事者の権利義務関係の観点から考察すると、売主の義務の検討については、限界があったものと考えられる。

第6章 他の裁判例の分析評価

前章でみた大竹貿易事件最高裁判決は、以後、司法上所得の年度帰属を決める場面でのメルクマールとして確立されている。そこで、最後に本章では、近年の大竹貿易事件以外の裁判例のいくつかを分析し、権利確定主義と実現主義との差異及び権利確定主義の妥当性を改めて示す。

第1節 東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657

本事案は、有料老人ホームを運営する納税者が、入居者から入居時又は入居契約の更新時に受領する入居一時金につき、その全額を、返還しないことが確定した部分ごとに、その各確定した時期の属する事業年度の益金に算入するとした法人税の処理をめぐる争われた事例である。

(1) 事案の概要

有料老人ホームを運営する財団法人A（以下、本事案中の納税者をAという。）は、入居者と交わす入居契約に基づき受領した入居一時金のうち、返済保証金等に相当する部分は益金に当たらず、それ以外の部分は入居者の平均居住年数、平均余命等を勘案した想定入居期間内の各事業年度の益金として計上されるべきとの見解に基づき、各事業年度の法人税の確定申告等をした。なおこの契約は、5年以内に契約が終了すると、入居一時金の一部が契約期間に応じて計算され、返還される特約が付されていた。

これに対し税務署長B（以下、本事案中の国及び税務署長をBという。）は、収入すべき金額は入居一時金全額で、その入居一時金のうち返金しないことが確定した額が、その確定した時期の属する事業年度の収入すべき金額になるとして、法人税の更正処分等をした。Aはこれを不服とし、提訴した。

本事案では、入居一時金の収益の帰属すべき事業年度が争点の一つであった。

Aは、入居一時金は、役務を提供すべき期間を擬制した想定入居期間で按分した額が、その期間に収益として実現すると考えるのが、実現主義に照らし妥当な会計処理であると主張した。また、Aは権利確定主義を「権利の確定とは、権利の発生と同義ではなく、権利実現の可能性が増大したこと」と解し、入居一時金の収益が確定するのは、役務を完了した時で、従来からの会計処理は法人税法上も妥当であると主張した。

Bは、入居一時金は、その返還されないことが確定した事業年度において、その返還されないことが確定した部分ごとに権利が確定するとして、Xの主張を不当だとした。またBは、問題となっている入居契約は、役務の履行にかかわらず、返済保証期間を過ぎれば、入居一時金の返還を要しなくなるという特徴があることから、本事案で実現主義の適用が困難であると主張した。

東京高裁は、東京地裁判決を概ね引用し、次のように判示した。

まず収益計上の時期は、大竹貿易事件最高裁判決を引用した上で、権利の特質を考慮し

て決定されるべきであるとした。具体的に、本件入居一時金は、終身に渡って役務提供を受ける地位に対する対価で、賃貸借契約における保証金等に類する性質があるため、権利確定の時期は役務提供の有無と関係なく、時の経過により、その返還を要しないことが確定した時に、その確定した金額が「実現し、権利として確定する」として、Aの請求を退けた。

(2) 検討

本事案では、主に大竹貿易事件最高裁判決を引用し、より実態を反映させる判断が示された。Aの計上方法では、返済義務が消滅しているにもかかわらず前受金を計上し続けることになり、実態と乖離していたため、Bの更正処分等や裁判所の判断は適当であったと考えられる。

本事案で問題となった入居一時金は、判決では、権利の対価で、賃貸借の保証金に類する金員であると扱われた。判決は権利の特性を評価した上で所得の年度帰属を検討しており、リーガル・テストの機能が確認できる。実現主義のみのアプローチでは、入居一時金の権利についての検討は不可能だったと思われる。実際、Bは本事案で実現主義の適用は困難であるとの前提で検討を行い、本件高裁判決もBの主張に沿う形で、権利確定主義を根拠に判断した。本事案は、問題となった金員を介護サービスの対価か老人ホームの入居権とみるかで、その判断は変わると思われるが、判決は入居一時金の特性を詳細に検討し、その法的側面を判断したと考えられる。

入居一時金は、Aが入居権利を販売し、対価を取得するという要素に加えて、契約で定められた返済保証期間の経過という要素も勘案した上で、時の経過に伴い返済を要しないことが確定した金額について、収入する権利が確定したと見ることができる。課税処分は、こうした契約内容を反映したといえる。またその金額を、収益として実現したとみれば企業会計の実現主義にも適うと判決は解した。本判決は、結果として実現主義にも沿う内容であるため、「実現主義的権利確定主義」に当たり、また、法的側面の検討ありきとなっているが、権利確定主義の有効性が前面に出る判断になったと考えられる。

なお、本事案で問題となった金員は前受金的性質があり、前章のような現金主義との不整合が生じるようなことは考えにくい。

Aは顧客に対して、終身にわたって役務を受け得る地位を販売し、入居一時金を受け入れるのに対し、終身の役務提供を受ける地位を提供する義務があった。このような入居者の地位を保証するという側面を考慮すると、Aの義務は一時点で完結せず、継続的なものと見ることもできる。しかし、その継続期間は人間の寿命に依存するので、予測不能である。これを補完する形で、返済保証期間に基づき、返済不要となった時点で代金請求権が確定し、前受金の負債としての貸借対照表能力が喪失すると考えるのが自然である。無条件請求権説を考慮した際に、Aの義務の履行（入居者としての地位の販売）と権利の行使（返済不要が確定）時点の接続が難しい本事案のような場合においても、大竹貿易事件最高裁判決の反対意見の考え方が有効であったと考えられる。

本件入居一時金について、利用権の権利の希薄性や、関連諸法規による「賃貸借契約と役務契約混合説」等に基づき判旨に反対する見解もある⁷⁵⁾。確かに、有料老人ホームの利用権は資産性が乏しく、かつ現行法⁷⁶⁾では権利金の受領は禁止されている。しかし、仮に現行規定下で受領された金員であっても、判決と同様、契約内容に従って償却期間や経年償却率に応じて益金算入するのが妥当であったと考えられる。

第2節 東京地判平成24年2月28日訟月58巻8号3020頁

本事案は、納税者が、法人税につき更正の請求期間を経過した後に、請負による収益の帰属の時期の計算誤りによる過大申告を理由として、所轄税務署長に対し減額更正処分を求めるいわゆる嘆願を行ったものの、これに対する減額更正を受けられなかったために、課税庁に対し納税者の法人税につき更正をすべき旨を命ずることを裁判所に求めた事案である。

(1) 事案の概要

株式会社C（以下、本事案中の納税者をCという。）は、製薬会社等から請け負った臨床試験等を行っている。第三者の調査の結果、請け負った契約に係る収益代金約11億円について、収益計上要件の一つである「役務提供の完了」の事実が欠けていること等が明らかになった。そのため売上の過大計上等につき決算訂正し、この決算にかかる事業年度の法人税の課税所得の金額及び法人税額が減少することとなったため、Cは税務署長D（以下、本事案中の国及び税務署長をDという。）に対して減額更正処分を求める嘆願を行った。

Cは、Dが税務調査に基づいて、客観的に更正をすべき事実を確認し得る状況にあると主張した。これに対しDは、Cが提出した資料はいずれも本件収益を当該事業年度の収益として計上することを否定する根拠とならないため、減額更正すべき理由はないと主張した。

裁判所はCの請求を却下したが、Dは、法人税を更正すべきであったかについて、大竹貿易事件最高裁判決を引用し、次のとおり判示した。

まず、請負契約に係る報酬は、物の引渡を要しない場合は約定の仕事が完成した後に支払われなければならない（民法633条）ことから、請負報酬は、物の引渡を要しない場合は約定の仕事が完成した時に収入する権利が確定し、その時の属する事業年度の益金に計上すべきであるとした。また、権利の確定時期は、その権利の基礎となる行為や事実の法的評価から離れて、実現した経済的成果に即して判定すべきとして、仮に本件訴えが適法であっても請求は棄却されていた旨判示した。

(2) 検討

Cは、本件において請負契約の法的な取り扱いに鑑み、仕事の完成という要件が欠落し

75) 岩武一郎「対価の前払いがある取引の収益計上時期について：有料老人ホームの入居一時金の収益計上を中心として」熊本学園会計専門職紀要4巻（2013年）53頁（61頁）。

76) 老人福祉法29条6項（昭和38年法律第133号）。

た請負にかかる収益の年度帰属を改める旨を主張した。裁判所は、請負契約の一般論を述べた上で、実現した経済的成果に即して判定すべきと判示したことから、本事案の法的事実に評価を加えながら、収益の実現を捉えようとしたといえる。これは、リーガル・テストを機能させるのと同時に、実現主義的に収益を捕捉するといった、両面からのアプローチがなされたものとみられる。

判決は、民法の基本的な考え方に立ち返って請負契約について検討したが、これを実現主義のみをもって判断するのは困難であったことを示すものであろう。判決は企業会計に言及していないが、後段の法的評価を離れて経済的実態に即す旨は、企業会計の狭義の実現主義を具現化したものとみられる。これらを総合すると、本判決は大竹貿易事件最高裁判決を踏襲し、「実現主義的権利確定主義」に基づいて判断されたとみることができる。

Cには請け負った仕事を完成させる義務があり、当初はこの義務を履行し、相手先もこれに対し代金の支払義務を履行しており、代金請求権は確定していたとみて差支えないだろう。法的側面からの評価については、本事案で問題となった請負契約は、第三者の調査後においても有効であったことから、収入する権利は確定しているとみられる。また、本事案を法的評価から離れ、経済的利得の獲得という観点から見ても、役務の提供と対価の取得が確実に行われており、収益は実現したといえる。

第3節 小括

本章では、近年の2つの裁判例における権利確定主義の機能を検証し、その妥当性を検証した。いずれの裁判例も、収益の実現という観点だけでなく、契約内容や権利関係等の法的事実を捉えて年度帰属を決定する判断がなされており、リーガル・テストが機能しているものと考えられる。特に、実現主義のみを判断基準とするよりも、実現主義と併せて権利確定主義の考え方にも従うとすることで、目的となる取引の法的事実の検証も可能にする。

大竹貿易事件最高裁判決以降の裁判例においても、権利確定主義は、税法の適用場面において、所得の年度帰属の適切な判断基準として機能しているものと考えられる。

大竹貿易事件最高裁判決の多数意見の限界点について、2つ目の裁判例はこれに抵触しないと思われるが、1つ目の裁判例のように義務の履行と代金請求権の行使時点の接続が困難なケースにおいても、大竹貿易事件最高裁判決で味村裁判官が反対意見で述べられた貸借対照表上の能力や当事者の権利義務関係を考慮するのが適当であると考えられる。

おわりに

第1節 結論

以上で行った検討の結果、権利確定主義はリーガル・テストの機能に鑑みると、法人税法において妥当性のある考え方であり、その内実は「実現主義的権利確定主義」であるこ

とが明らかとされた。税法を適用する場面においては、権利の確定時点を捕捉するに留まらず、法体系を通して法的安定性の維持と、現金主義を排除することで、客観性と確実性が担保された形で権利の確定時点を捉えることができ、納税者の公平な取扱いが図られる。これは、具体的には法的事実を基礎に年度帰属を決定する、リーガル・テストを通して達成され、結果的には法人税法の要請である公正な課税所得、すなわち担税力を測定することにも適うと考えられる。一方、実現主義は単独では、税法上の所得の年度帰属の目的を達成するために必ずしも適正な基準を提供できないといえない。経済的合理性が重視される実現主義は、法的評価を欠く点が法的安定性を揺るがしかねず、課税所得計算の公正性を担保できない点で、これを法人税法の基準と位置付けるのは妥当ではない。

大竹貿易事件の最高裁判決の多数意見は、売主の義務に関する言及については限界があったと考えられる。厳格な権利確定主義の適用を試みるのであれば、味村裁判官が反対意見で述べられた会社法上の貸借対照表能力や権利義務関係を尊重し、判断されるべきであったといえる。

なお、権利確定主義の適用結果は実現主義と一致する場合が多いが、両者が企図する目的は異なっていることから、これら両者を明確に区分する必要がある。また、司法判断の場面において権利確定主義が妥当であることを確認できたが、実務上は会計処理にリーガル・テストが内包されるため、権利確定の別段の検討が常に要請される訳ではない。

第2節 今後の展望

従来、課税所得の計算における収益認識について、権利確定主義等を基本原則として法制すべきとの見解があった⁷⁷⁾。平成30年4月に施行された法律では、法人税法における所得の年度帰属の考え方が明確化され、こうした法制化の要請に応えることとなった⁷⁸⁾。これに伴い通達は、個々の契約ごとに、履行義務の充足をもって収益の額を計上する会計処理を、税法でも反映させる措置が取られた⁷⁹⁾。

新たな法令が今後どのように運用され、その中で権利確定主義がどのように機能していくか、我々は注視する必要がある。国税庁は、この履行義務の充足に着目する考え方は、

77) 池田誠「収益認識に関する一考察—法人税基本通達に与える影響—」税大論叢70号(2011年)165頁(238頁)。

78) 法人税法第22条の2は「内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(括弧略)に係る収益の額は、別段の定め(括弧略)があるものを除き、その資産の販売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。」と規定する。同条第2項は、あくまで上記同条を原則に、公正処理基準に従い、当該原則に近接する日の属する事業年度の収益として経理した場合は、これも認める旨を規定する。

79) 「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(括弧略)に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上する。(以下略)」と契約ごとの収益認識を明示した。「法人税基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)」国税庁HP[<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/kaisei/180409/index.htm>](最終検索日:2018年7月30日)。

従来の実現主義や権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではないとの見解を示した⁸⁰⁾。これに従えば、権利確定主義の妥当性は引き続き保持され、「履行義務」という側面を重視する会計処理がなされれば、権利確定主義の必要性は一層高まるものと思われる。

しかしながら、改正法 22 条の 2 第 2 項からも読み取れるが、採用する収益計上基準が、まず公正処理基準に該当するか、その上で公正処理基準の枠内で「履行義務」を考慮し、権利確定主義の観点から税法上妥当な基準といえるかを、常に吟味する必要があるだろう。特に、大竹貿易事件最高裁判決における反対意見で示された内容は、権利義務の貸借対照表能力や当事者の権利義務関係に焦点を当てており、今後も法人税法の所得の年度帰属を考える際に有益であると考えられる。

80) 「『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～」国税庁 HP〔http://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf〕（最終検索日：2018 年 7 月 30 日）。