

法人税法上の収益計上時期に関する判例理論

——法人税法22条の2の解釈適用についての序論——

古 賀 敬 作

[目次]

- I 序論（法条間の適用関係総論）
- II 近時の判例法理（旧22条4項の意義）
- III 22条2項の位置付け
- IV 結語

I 総論（法条の適用関係）

法人税の収益計上時期については、「所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべきであろう……。その意味では、法人税法においても、権利確定主義が妥当する。権利確定主義のもとにおける権利の確定の意義については、取引の類型や態様に応じて適切な基準を設定する必要がある……」¹⁾とされる。「権利確定主義」の意味内容については、法人税法22条の解釈・適用を巡り種々の議論があるところ、平成30年度税制改正において、「収益認識に関する会計基準等への対応」として、法人税法22条の2が創設され、また、同法22条4項が改正された²⁾。22条の2の創設については、当該22条の2と22条2項との適用関係に疑義を呈する論者も存する。たとえば、朝長英樹は、22条の2第1項と22条2項について、「「資産の販

1) 金子宏『租税法〔第22版〕』337頁（弘文堂、2018）。

2) 改正等の趣旨については、『平成30年版改正税法のすべて』268頁－269頁（大蔵財務協会、2018年）によれば、次の通りである。「我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「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。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成26年5月に「顧客との契約から生じる収益」（IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic606）が公表されました。これらの状況を踏まえ、企業会計基準委員会では、平成27年3月に開催された第308回企業会計基準委員会において我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することが決定されました。その後平成28年2月に「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」が公表され、平成30年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」が公表されました。」

売若しくは譲渡又は役務の提供」に係る「収益の額」の認識時期について、2つの定めが存在するという異例の状態となっている³⁾、と指摘する。同氏は、22条2項がその立法過程の事実からして収益認識に時期に関する定めるであること⁴⁾（敷衍すれば、同氏は、昭和44年法人税法基本通達改正等を踏まえ、「2項は、益金の額に算入する収益の額を「引渡基準」と「完了基準」によって認識する収益の認識時期（傍点原文ママ）……「時価」に基づいて収益の額を計算するという収益の額の計算（傍点原文ママ）、そして、資本等取引に係る収益の額以外の収益の額のみを益金の額に算入するという収益の範囲の3つを定めた規定となっている⁵⁾、とする。）、さらには、22条4項との関係において、同4項の立法過程（同氏は、「22条4項の立法過程を辿ると、同項は、2項の「収益の額」と3項の「原価の額」等の計算を行う場合に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を「尊重」すべきであるという「計算心得を宣言、確認する規定」であって、2項の収益認識の時期の基準等や3項の債務確定基準等を変更するものではない⁶⁾、とする。）ないし22条の2の文言解釈により4項は22条の2第1項にも22条2項にも含まれ、「現実には、（平成30年度）改正は、22条2項を22条の2と同じ位置付けにして従前の取扱いをそのまま残すこととする場合の定め方としている⁷⁾、とする。当該22条4項については、平成30税制改正において「別段の定めがあるものを除き」の文言が挿入されたが、これについて、平成30年税制改正大綱を評する吉村政穂は、「新たな収益認識に関する会計基準による影響を遮断する規定ぶりとなった。」⁸⁾、と評する。より具体的に谷口智紀は、新たな22条4項にいう、この「別段の定め」については22条の2が適用され、一方、当該「別段の定め」に該当しない定めについては22条4項が適用される、と整理する⁹⁾。22条の2第1項は「別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、」の文言に続き、「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。」と定めているため、22条4項を前提として、同22条の2第1項が優先適用される、ということであろう。この点、『平成30年度版改正税法のすべて』の改正趣旨によれば、「法人税法第22条の規定と同法第22条の2以下の規定とが併さって益金の額又は損金の額の根拠規定となる場合には、法人税法第22条第4項の規定と同法第22条の2以下の規定とが抵触する場合があります。このような場合の優先関係について、今回、

3) 朝長英樹「「収益認識に関する会計基準等への対応」として平成30年度に行われた税法・通達改正の検証（3）」T & A master 751号16頁（2018年）参照。

4) 同上、17頁。

5) 朝長英樹「「収益認識に関する会計基準等への対応」として平成30年度に行われた税法・通達改正の検証（1）」T & A master 749号10頁（2018年）。

6) 朝長英樹「「収益認識に関する会計基準等への対応」として平成30年度に行われた税法・通達改正の検証（2）」T & A master 750号15頁（2018年）。

7) 朝長・前掲注3）17頁。

8) 吉村政穂「税制改正大綱を評価する－法人税－」税研199号51頁（2018年）。

9) 谷口智紀「新法人税法・施行令における収益認識基準の原則」林仲宜〔編著〕『新通達“最速”対応 具体例で理解する 収益認識基準の法人税実務』56頁（2018年）参照。

法人税法第22条の2の創設を契機として、同法第22条の2以下の規定が優先することが明確化されました。具体的には、法人税法第22条第4項の規定は、別段の定めがある場合には適用しないこととされました。¹⁰⁾とされる。

では、22条4項が適用されるのは如何なる場合であろうか。『平成30年度版 改正税法のすべて』は、「収益認識に関する会計基準による収益の認識のステップ2（収益の認識の単位）については、法人税法第22条の2において規定されていないため、同法第22条第4項の射程内となると考えられます。したがって、ある取引につき、法人税法第23条以下に定めがない場合には、その取引から益金算入すべき収益の額が生ずることが同法第22条第2項で規定され、認識時期及び益金の額が同法第22条の2で規定され、認識の単位が同法第22条第4項で規定されているという構造となります。」¹¹⁾と解説する。「ステップ2（収益の認識の単位）」は、契約の義務履行の識別である（企業会計基準第29号（以下、「会計基準」第17項（2））。先ずここでいう「契約」とは、「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め」をいい（会計基準第5項）¹²⁾、「履行義務」とは、顧客との契約において、①「別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）」又は「一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）」を、顧客に移転する「約束」¹³⁾を

10) 前掲注2) 280頁。かかる優先関係についてはまた、「(法法22の2①の)「別段の定め」からは、法人税法第22条第4項の規定が除かれています。法人税法第22条の2の新設により、資産の販売等についてはその益金算入時期及び益金算入額について明確にする規定が設けられる一方、同法第22条第2項から資産の販売等は除外されていません。すなわち、資産の販売等に係る収益を益金の額に算入するかどうかについては引き続き法人税法第22条第2項の規定によることとし、その時期及び金額について同法第22条の2で規定されていると整理されたことになります。したがって、法人税法第22条第2項も資産の販売等に係る収益の益金算入の根拠規定の一つとなります。そのような前提で、資産の販売等に係る収益の額について法人税法第22条第4項と同法第22条の2の両方が適用されると、賦基準・延払基準のようにこれらの規定が互いに抵触する場合に優先関係が不明確となるおそれがあることから、優先関係を明確にするために、収益認識の時期については法人税法第22条第4項が適用されないこととされたものです。」とされる（同、273頁（注1））。

11) 前掲注2) 280頁の（注）。

12) この「契約」については、さらに本会計基準第20項は、「契約における権利及び義務の強制力は法的な概念に基づくものであり、契約は書面、口頭、取引慣行等により成立する。顧客との契約締結に関する慣行及び手続は、国、業種又は企業により異なり、同一企業内でも異なる場合がある（例えば、顧客の属性や、約束した財又はサービスの性質により異なる場合がある。）。そのため、それらを考慮して、顧客との合意が強制力のある権利及び義務を生じさせるのかどうか並びにいつ生じさせるのかを判断する。」と定める。

13) 当会計基準には「約束」の文言が用いられているが、その定義についての定めが存しないが、当会計基準がその基本的な原則を取り入れたIFAS第15号（Revenue from Contracts with Customers）の「約束（promises）」については、「「契約」は、必ずしも法律の強制力を伴うとは限らない。本基準が定義する「約束」は、法律で強制されている必要がなく、契約に合意された約束を含む趣旨である。契約締結時までに生じた企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により企業が財又はサービスを移転するという顧客の妥当な期待が生じ、契約においてそうした約束が含意されている場合がある（第24項）」とされる（片山智裕『収益認識の契約法務契約法と会計基準の解釈・

いう（会計基準第7項（1）、（2））。かかる履行義務の識別の目的は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することにある（会計基準第16項）。敷衍すれば、当該単一又は複数の履行義務は、企業が契約において約束した財やサービスに関する会計単位であり、当該会計単位に当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を配分することにより、財やサービスが顧客に移転すること又は移転するについて、その会計単位に配分されている対価を収益として認識する、ということである¹⁴⁾。契約法に準じた当該会計基準（即ち、「収益」に関する会計基準でありながら、基本的にはそれが法律概念である「契約」から生ずるという考え¹⁵⁾。）という点を考慮に入れ、上述の「収益の認識の単位」の意味内容を考えるに、かかる契約の履行義務の識別は、一瞥すれば、収益計上時期において、所謂、「権利確定主義」の意味内容ないし法的評価の文脈で22条4項の射程内であるとも見て取れるが、この点、朝長は「22条4項は2項と3項の「収益の額」等の「計算」の定めであって「収益の認識の単位」の定めではない」¹⁶⁾、とする。

II 近時の判例法理（改正前22条4項の意義）

改正前22条4項の意義については、先ずは、今回新設された規定の解釈にあたって参照されるのかとの意見も見受けられる¹⁷⁾、最判平成5年11月25日判決¹⁸⁾（民集47巻9号5278

適用』124頁（中央経済社、2017年））。なお、IFAS 第15号第24項の原文は、以下の通り。“A contract with a customer generally explicitly states the goods or services that an entity promises to transfer to a customer. However, the performance obligations identified in a contract with a customer may not be limited to the goods or services that are explicitly stated in that contract. This is because a contract with a customer may also include promises that are implied by an entity’s customary business practices, published policies or specific statements if, at the time of entering into the contract, those promises create a valid expectation of the customer that the entity will transfer a good or service to the customer.”

- 14) 同上〔片山〕、123頁ほか、pwc あらた有限責任監査法人〔編〕『IFAS「収益認識」プラクティス・ガイド』14頁（中央経済社、2017年）参照。
- 15) 同上〔片山〕、11頁参照。
- 16) 朝長英樹「「収益認識に関する会計基準等への対応」として平成30年度に行われた税法・通達改正の検証（4）」T & A master 753号21頁（2018年）。
- 17) 吉村・前掲注8）51頁参照。
- 18) 収益計上時期について、一審（神戸地判昭和61年〔民集47巻9号5347頁〕請求棄却）は、「法人の収益及び費用をどの年度において計上すべきかについては、現金主義と発生主義の二つの考え方がありうるが、今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で多数の債権・債務が同時に併存し、現金主義によつては企業の期間損益を正確に把握することが困難であるため、企業会計上は、発生主義によつて損益を認識すべきものとされている（企業会計原則第二、損益計算書原則一）。法人税法は、この点について一般的な定めを置いていないが、法人税法22条4項において「当該事業年度の収益の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。」旨が規定されていることから、法人所得の計算についても発生主義すなわち、財貨の移転や役務の提供などによつて債権が確定したときに収益が発生するとする権利確定主義が妥当する。」と判示し、原審（大阪高判平成3年12月19日〔民事判例集47巻9号5395頁〕控

頁〔上告棄却・確定〕、大竹貿易株式会社事件）【以下、第1事件】は、収益計上時期の原則のいかんとの関係で改正前22条4項の法概念（「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」）を示した事案の一つと見て取れる。

当裁判所曰く、「法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、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。もっとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」

本判決の意義については、「法人の収益計上の時期につき、実現主義にいう収益が実現した時に収入すべき権利が確定したとみられるとの理解に立って、権利確定主義の原則に従って収益を計上することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとの判断を示した。これを、本件で問題となった、たな棚資産の販売についてみると、

訴棄却）では、「商品等の販売に関する収益の帰属すべき事業年度については、法人税法及びその関係法令上直接の規定はなく、法人税法22条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ものと規定するにとどまっている。ところで、今日のように複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権債務が同時に併存し、いわゆる現金主義によっていては企業の期間損益を正確に把握しえないこと、企業会計の実務のなか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るところを要約した企業会計現則には、損益の計算につき原則としていわゆる発生主義を採用すべきものと定め（同第二損益計算書原則一A）、商品の売上高については実現主義の原則に従うことと定めている（同三B）こと、法人税法についてはすべての納税者を画一的かつ統一的に扱う必要があり、そのため課税の公平、明瞭、確実、普遍等の要求があることからすると、収益の認識基準については、客観的にみて収益実現の可能性が確実になったものと認められるような状態が存し、かつ会計処理の基準からみても、会計事実として確認記帳するに適したものであるかどうかを基準にして判断すべきであり、とりわけ、商品等の販売に関しての収益の認識基準は、原則として商品等の引渡しを基準とするのが相当である」、と判示している。

商品が現実に販売された（引き渡された）時点において、売買代金債権が確定したとみられるのであって、その意味で両者は異なる会計処理基準を意味するものとは思われまいというのであろう。そして、権利確定主義という収入すべき権利の確定時期については、基本的には、法律上権利の行使が可能となったかどうかという法的な基準によって判断すべきであるとしながらも、法人税法22条4項の立法趣旨¹⁹⁾（引用者補注）からみて、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきであるとしたものである。』²⁰⁾、評される。川端康之は「本判決の多数意見は、収益実現の時点を入るべき権利が確定した時点ととらえているが、……前述の従来の最高裁の立場²¹⁾（引用者補注）を再言したものであり、従来の判例の延長線上に存するといえる。しかも、判旨は、この権利の確定の意義を輸出

19) 綿引万里子「判批」『最高裁判所判例解説—民事篇—平成5年度（下）（4月～12月分）』991頁（注2）（法曹会、1993年）によれば、「法人税法22条4項は、昭和四二年の法人税法の改正において、税制の簡素化を意図して創設されたものである。すなわち、課税所得は、本来、税法・通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提として成立しているものである。たえず流動する社会経済事象を反映する課税所得については税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多い。そこで、このような観点を明らかにするため、税法において、課税所得は納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する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との趣旨の下に立法されたものである（昭和41年税制調査会「税制簡素化についての中間報告」参照）。」、とされる。

20) 同上〔綿引〕、991頁。

21) 川端康之「法人税法における収益の計上時期」総合税制研究5巻90-91頁（1997年）では、過収電気料金等の返戻額に関する収益計上時期が争われた相栄産業事件（最判平成4年10月29日〔集民166号525頁〕上告棄却・確定）を検討する。なお、本判決については、「権利確定主義を前提として、法人の収益の帰属時期についての判断を示した最高裁判例であ（り）」、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によれば、収益の帰属年度については、収入すべき権利が確定した時の属する事業年度の益金の額に算入すべきものとする権利確定主義が妥当するものとされている。権利確定主義のいう「権利の確定」とは、権利の発生とは同一ではなく、権利の発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が客観的に認識することができることを意味するものとされており、民法上当該権利の行使が可能となったか否かという法的基準を基本としながらも、これのみを唯一の基準とすることなく、社会経済的にみて、一定の経済的利益の変動が客観的かつ確実なものとなったかどうかといった観点、換言すれば、担税力の客観性ないし確実性といった観点をも加味して、権利の確定時期を判定するという会計処理が、税務上是認されてきたものと思われる。本件のように、理論上はともかく、前各事業年度においては、権利実現の可能性がおよそないような場合について、法的基準に拘泥して収益の帰属年度を決することは、必ずしも妥当なものとはいえないものと思われる。また、前各事業年度においては、電気料金等の過払分について課税をすることは事実上不可能であるにもかかわらず、徴税権が時効消滅するというのでは実際上も不都合であろう。」、と評される（「判批」判タ842号111頁（1994年））。

取引に当てはめるに際して、法律上の代金債権の行使の可能性という「堅い」基準を意味するものではなく、経済的実態から、代金債権の確定の時期を判断しているのである。……多数意見が判示したように、複数の基準のなかから合理的な基準を選択して納税者が継続的に適用することを認めることは、企業会計上の収益計上時期の決定枠組みを素直に受け入れていると評することができると思われる²²⁾、とする（尤も、結果として受け入れるかたちになっている、とも考えられる）。企業会計との関係について、神山弘行は「本判決は、「権利の確定」概念に幅を持たせて柔軟に解釈することで、法人の会計基準との調和を最大限可能にしつつ、法人税法22条4項の趣旨に基づき、収益計上の人為的操作を可能にする為替取組日基準を排除したと整理できる²³⁾、と評する。こうした法人税法の固有の観点（「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」）から、同法の収益計上時期の評価がなされているのだが、近時の裁判例においてもそのスタンスの大枠は踏襲されている。

例えば、東京高裁平成25年7月19日判決（訟月60巻5号1089頁〔控訴棄却・確定〕、ビックカメラ事件²⁴⁾【以下、第2事件】は、法人税法上の内国法人（原告・控訴人）が、不動産流動化の目的で、不動産信託の受益権をいわゆる特別目的会社に対して譲渡し買い戻した取引についての収益の認識を、日本公認会計士協会「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」に定める方法によるべきか、それとも受益権の譲渡を資産の譲渡として認識し、費用収益の計上を行うべきか、が争われた事案である²⁵⁾が、「法人税法22条4項の文言及び趣旨に照らせば、同項は、同法における所

22) 同上〔川端〕、90-91頁

23) 神山弘行「判批」中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』123頁（有斐閣、2016年）

24) 原審（東京地判平成25年2月25日〔訟務月報60巻5号1103頁〕請求棄却）では、「最高裁平成5年判決が収益の計上の時期に係る複数の合理的な基準が存在し得ることを認めているとしても、そもそも、このような複数の基準は、実現主義の範囲内で認められるものである。本件における不動産流動化実務指針による取扱い、現に信託財産である不動産の譲渡がされ、権利関係が移転し、その代金も受領しているにもかかわらず、これを金融取引として取り扱うというものであり、単に収益の計上の時期を問題とするものではなく、会計処理の前提として、法人税法上の所得の認識の前提となる納税者の締結した契約等の私法上の法律関係までも変更するものであり、実現主義（権利確定主義）の範囲から外れるものであるから、収益の計上の時期に係る複数の基準が存在するとしても、そのことは、同指針の取扱いが税会計処理基準として認められることの根拠となるものではない。また、……同指針が採用するリスク・経済価値アプローチは、税務上の収益の認識の基準とされてきた「財貨の移転」等と「対価の成立」の2つの要件による基準とは異なる。一般的な実現主義の考え方を基礎とした権利確定主義の基準からすれば、財貨の移転がされ、対価としての代金が既に受領されている本件においては、収入すべき権利が確定し、収益が実現したものとして、その代金の額を収益に計上すべきこととなる。不動産売買取引に係る企業会計にあっては、投資者保護のために特に必要な分野に限って一般的な実現主義とは異なる基準で収益の計上がされているが、これは、同様の経済的状況にあれば同様の課税をするという意味での公平な所得の金額の計算を重視する税会計処理基準とは合致しないものであり、同指針の適用対象となる取引についてのみ、一般的な実現主義と異なる収益の計上の基準を用いることは、税会計処理基準に適合しないというべきである。」、と判示している。

得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとすることを旨として設けられた規定であり、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記目的を有する同法固有の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを規定するものではないと解するのが相当である。』、判示した。その上で、控訴人が「不動産流動化実務指針は、不動産流動化取引における実現主義からの収益の認識時期についての帰結を明示することを目的として設けられたものであり、不動産流動化取引の経済的実態からみて、実現主義ないし権利確定主義の観点から合理的といえる「リスク・経済価値アプローチ」による収益計上の基準を採用したものであって、最高裁平成5年判決（上記第1事件－引用者補注）に照らしても実現主義ないし権利確定主義に沿う会計処理の基準である旨」の主張するのに対して、「不動産流動化実務指針は、不動産等が法的に譲渡され、かつ、その対価を譲渡人が収入として得ているときであっても、なお、子会社等を含む譲渡人に残された同指針のいう意味での不動産のリスクの程度を考慮して、これを金融取引として取り扱うことがあるとしたものであるが、法人税法は、適正な課税及び納税義務の履行を確保することを目的とし、資産又は事業から生ずる収益に係る法律関係を基礎に、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合を除き、基本的に収入の原因となった法律関係に従って、各事業年度の収益として実現した金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、当該事業年度の所得の金額を計算すべきものとしていると解されるのであるから、当該事業年度の収益等の額の計算に当たり、本件におけるように、信託に係る受益権が契約により法的に譲渡され、当該契約に定められた対価を現に収入として得た場合において、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合でなくとも、また、同法において他の法人との関係を考慮することができると定められたときにも当たらないにもかかわらず、他の法人との関係をも考慮し、リスク・経済価値アプローチにより、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったものとししない取扱いを定めた同指針は、上記目的を有する同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとはいえないといわざるを得ない。』、と判示し、上述の法人税法の固有の観点（即ち、公平な所得計算）

25) 川端康之「ビックカメラ事件と会計基準」税研182号18頁（2015年）参照。本旨の「（法人税法）固有の観点の評価について、川端康之は「裁判所が強調する法人税法の趣旨目的によるスクリーニングをするのであれば、企業会計上、実務指針が実現主義によっているか否かは無関係で、企業会計上どのような考え方によっているものであっても法人税法独自の観点から公正妥当性を検討すれば足りたと考えられる。この意味で、裁判所は、税会計処理基準は法人税法独自の観点から公正妥当性を判断すれば足りるといつつも、その前提としての法人税の構造自体の位置付けにおいて企業会計の一つの考え方（取得原価主義や実現主義など）に自己撞着的に依存していると思われるのである」、とする（同23頁）。

は法的意味合いを有している²⁶⁾。

一方、金融商品会計実務指針105項²⁷⁾に則ったローン債権の流動化取引の収益の会計処理が争われた東京高裁平成26年8月29日判決（税資（250号～）264号12523順号〔原審取消〕確定、オリックス事件）²⁸⁾【以下、第3事件】は、「収益の計上基準（時期）に関して

26) 本判決について、吉村政穂「判批」中里実ほか編・前掲注22) 111頁は、「法人税法固有の観点からの判断として、不動産流動化実務指針に基づく処理の公正処理基準該当性を否定した理由は、①法的な譲渡の尊重および②明文の規定なく他の法人との関係を考慮することの拒絶であった。法人税法がリスク負担をまったく考慮の外に置いているかは疑問があり（譲渡担保に関する東京高判平成8・3・26税資215号1114頁参照）、不動産流動化実務指針が子会社・関連会社を通じて負っているリスクも考慮対象とされる点が、「同法〔法人税法〕の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められた」と評価するにあたって、決定的な意味を持ったと考えられる。」と評する。

27) 金融商品会計実務指針105項（債務者の信用リスクを反映した債権の取得価額と償却原価法）は、「債権の支払日までの金利を反映して債権金額と異なる価額で債権を取得した場合には、取得時に取得価額で貸借対照表に計上し、取得価額と債権金額との差額（以下「取得差額」という。）について償却原価法に基づき処理を行う。この場合、将来キャッシュ・フローの現在価値が取得価額に一致するような割引率（実効利率）に基づいて、債務者からの入金額を元本の回収と受取利息とに区分する。償却原価法の適用については利息法によることを原則とするが、契約上、元金の支払が弁済期限に一括して行われる場合又は規則的に行われることとなっている場合には、定額法によることができる。なお、債権の取得価額が、債務者の信用リスクを反映して債権金額より低くなっている場合には、信用リスクによる価値の低下を加味して将来キャッシュ・フローを合理的に見積もった上で償却原価法を適用する……」旨、定める。

28) 原審（東京地判平成24年11月2日（税資（250号～）262号12088順号）、請求棄却）は、「一般に、金融商品会計実務指針105項の要件に該当する場合において、その債権の取得価額と債権金額の差額について同項所定の償却原価法により会計処理することは、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」に従った適法な処理であると解され、この点については当事者間に争いが無い。したがって、金融商品会計実務指針105項が、本件各劣後受益権について適用されるかを検討し、適用があるとするなら、これに従った会計処理は、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」に従った適法な処理であることになり、仮に、適用がないとした場合においては、これを類推適用して、本件各劣後受益権について、金融商品会計実務指針105項と同様の会計処理を行ったことが、一般に公正妥当と認められる会計処理であったかを検討することとなる。」とし、「金融商品会計実務指針105項は、債権の支払日が将来の期日であることから、その間の金利を反映して債権の元本金額よりも高い金額（あるいは低い金額）で取得した場合には、その差額をその支払日までの期間にわたって期間配分するものとして上記のように実効利率を定め、それに基づいて算定された額をその債権の受取利息とすることが合理的であると考えられるため、その考え方を採用した上で、その方法で算定された受取利息額が、実際に受領した利息額より多ければその差額分を債権の帳簿価額に加算し、少なければその差額分を債権の帳簿価額から減算することによって、実効利率による利息の計算を会計処理に反映させるように償却原価法による処理を行うこととしたものであると解される。」と判示した。浅妻章如は、この原審判決について、「文言に即した解釈が予定されている法令の解釈・適用と同様に文言に即した解釈が予定されていない金融商品会計実務指針を解釈・適用しようとする姿勢には疑問が残る上に、網羅性の欠如についての配慮が欠けている憾みがある（り）」、「それでも判旨の論理構造を正当化しようとするならば、Xの会計処理が経済的実態よりも元本回収を早めすぎているという経済実質的な考慮を前提としなければならないと思われるところ、かような論証がされていないのみならず、経

は、法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条4項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、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。もっとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきであると解される（最高裁判所平成5年11月25日第一小法廷判決民集47巻9号5278頁（上記第1事件－引用者補注））。そうすると、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上もその会計処理を正当なものとして是認すべきであるから、控訴人が、本件各劣後受益権につき、金融商品会計実務指針105項と同様の会計処理をし、継続して同様の処理基準により収益を計上したことが、取引の経済的実態からみて合理的なものである場合には、これにより会計処理をすることも許容される、いいかえれば、金融商品会計実務指針105項を類推適用した場合と同様の会計処理することは、法人税法上も正当なものとして是認されるべきであるといえる。』と判示している。

思うに、第1事件を基軸として、法人税法が要請・企図するところの「公平な所得計算」の意味合いを第2事件、第3事件のそれぞれの理論構成と比較して考えると、その「公平」の法的評価基準（捉え方）が法律関係の観点と経済的実態の合理性の観点との狭間で右往左往しているようにも見て取れうる。

Ⅲ 22条2項の位置付け

法人税法上の収益計上時期について、「まさに法律上の概念の解釈であるから、企業会計上の発生主義や実現主義を直接適用することにはならず、法人税でいえば、法人税法22条2項の「当該事業年度の収益」という文言の解釈から引き出さなければならない」²⁹⁾、

濟実質的な考慮としては寧ろXの会計処理の適切さが導かれる可能性が高い。』と評する（浅妻章如「債権流動化における信託劣後受益権者の元本充当・益金算入の振り分け（金融商品会計実務指針105項の償却原価法）の是非に関する東京地判平成24年11月2日評釈」立教法学第87号186頁-187頁（2013年））。

との見解がある。この点、例えば、債務免除益の収益計上時期（債務免除益の計上洩れについて）が争点の一つとなった大分地判昭和62年4月15日（税資（1～249号）158号80頁、一部却下、一部棄却）³⁰⁾は、「法人税法22条2項は、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額として「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」等に係る収益の額と規定し、それは収益が実現したものをもって所得の計算に取り入れるという意味をもつとともに、その実現がいつ行われたかを示す認識基準としての原則である権利確定主義を採用していると解され、債務免除のごとき法律行為により生ずる利益は、その法律効果発生時に収益が実現したものと解されるところ、債務免除は相手方のある単独行為であり、債権者が期限、条件を付さない限りはその意思表示が債務者に到達したときにその効力が生じ収益が実現するものである。」、と判示している。先述のとおり、朝長の指摘によれば、前述の通り22条2項はその立法過程の事実からして収益認識に時期に関する定めを包摂する³¹⁾。同氏はまた、同条2項の具体的な取り扱いが基本通達で整理されてきたと観察する³²⁾。未収利息の計上時期が争われた鹿児島地判平成21年9月11日（税資（250号～）259号11267順号、請求棄却・確定）は、「企業会計原則上、法人所得の計算においては、当該所得が現実化しない場合であっても、いわゆる発生主義の原則により、当該取引においてこれが発生すべきものとされる事業年度において、当該所得が発生したものとして決算処理がされるべきものである。そして、このことは、貸金に係る利息債権（未収利息）についても同様である。よって、未収利息について、これを益金に算入せずに法人税の確定申告をすることが認められるためには、法人税法22条2項及び4項の解釈上、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則（企業会計原則）及び社会通念に照らし、客観的にやむを得ない例外的な事情の存することが必要であると解するのが相当である。具体的には、債務者が弁済能力の欠乏のために弁済期の到来した債務を一般的かつ継続的に弁済することができないと判断される客観的状态にあり、当該未収利息が受取利息として益金計上すべき経済的実質を欠くといえるような場合に限るべきと解される。

そうすると、（法人税法基本通達2-1-25（相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特例）³³⁾（引用者補注））にいう「債務超過に陥っていることその他相当の理由」がある場合や（同通達）にいう「債務超過の状態」に該当する場合等というのも、このような趣旨における法人税法22条2項の解釈運用の指針を示したものと解される。」、と

29) 川端・前掲注21) 77頁。

30) なお、本件の控訴審（福岡高判平成1年3月16日（税資（1～249号）169号571頁））、最高裁（平成1年9月21日（税資（1～249号）173号770頁））では、争点となっていない。

31) 脚注5）[朝長] 参照

32) 同上 [朝長]、9-10頁参照。

33) 法基通2-1-25は、「法人の有する貸付金又は当該貸付金に係る債務者について次のいずれかの事実が生じた場合には、当該貸付金から生ずる利子の額（実際に支払を受けた金額を除く。）のうち当該事業年度に係るものは、2-1-24にかかわらず、当該事業年度の益金の額に算入しないことができるものとする。」と定める。

判示している。また、都市計画法59条2項による都市計画事業の認可を受けて東京都が施行するB都市計画道路事業の事業の用に供するため東京都に買い取られてその対価等の収益計上時期が争われた東京地判平成26年1月27日（請求棄却・判例集等未搭載）は、〔(旧)³⁴⁾（引用者補注）基本通達2-1-1という公正処理基準に従ったものである。固定資産は、棚卸資産と異なり、そもそも売買されることが予定されておらず、仮に売買によって損益が生ずる場合、固定資産の売却は企業にとって臨時的、偶発的なものであるから、会計処理基準を継続的に採用することは要求されていないところ、固定資産の譲渡による収益は、基本通達2-1-1の定めを原則としながら、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こととされており（(旧)³⁵⁾（引用者補注）基本通達2-1-14）、一の固定資産である土地の譲渡につき当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日属する事業年度の益金の額に算入した場合には、他の全ての固定資産である土地の譲渡について当該固定資産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ことができないとは法令に規定されていない以上、譲渡する固定資産ごとに基準を選択することができるものと解されるのであって、主観的な判断で縮小解釈をしてこれに制限を加えることは、租税法律主義に反する。〕、と判示している。

IV 結 語

22条2項による収益の認識には「取引」が、その要件とされている³⁶⁾。新株有利発行における、既存株主から有利発行を受けた株主への資産価値の移転が、法人税法22条2項に

34) 旧法通2-1-1（棚卸資産の販売による収益の帰属の時期）は、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」と定める。なお、現行法通2-1-1（収益の計上の単位の通則）においては、「資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（2-1-1の10及び2-1-40の2を除き、平成30年3月30日付企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下2-1-1において「収益認識基準」という。）の適用対象となる取引に限る。以下この節において「資産の販売等」という。）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。ただし、次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。」と改正されている。

35) 旧法通2-1-14（固定資産の譲渡による収益の帰属の時期）は、「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、その引渡しがあっ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。」と定める。現行法通2-1-14においては、「固定資産の譲渡に係る収益の額は、別に定めるものを除き、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。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において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日、その引渡しの日に近接する日に該当するものとして、法第22条の2第2項（収益の額）の規定を適用する。」と改正されている。

36) 岡村忠生ほか「有利発行課税の構造と問題」岡村忠生編『新しい法人税法』275頁（有斐閣、2007年）参照。

いう「取引」に該当するかが問題となった最判平成18年1月24日（訴月53巻10号2946頁，オウブンシャ・ホールディング事件）では，第三者割当増資において既存株主が支配し，処分できる株式に表章される資産価値について，関係者が意図し，了解した資産価値の移転が「実現」した場合には「取引」にあたるとしており，「合意」に基づく資産価値の移転が「取引」にあたるとしている³⁷⁾。また，新株の発行における株式の時価と払込価額との差額が法人税法22条2項の「益金の額」を構成するか否かが争われたタイ子会社有利発行事件の第一審判決（東京地判平成22年3月5日（税資（250号～）260号11392順号））は，「法人税法22条4項は，その文言に照らせば，同条2項に規定する「収益の額」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って計算すべきことを注意的に規定したものにすぎないというべきであって，同項にいう「益金」を企業会計原則において収益として計上する範囲に限定したものと解するのは相当ではない。そして，同項は，前記のとおりに「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」と規定して取引の種類を列举するものの，これは単なる例示にすぎないというべきであり，同項の規定の文言に示されているように，資本等取引以外の取引において生じた収益はすべて益金を構成するというべきである。すなわち，同項にいう「益金」とは，資本等取引を除く取引によって生じた収益をすべて包含する包括的概念であるから，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が収益の額として算入することを求めているもののみが「益金」に当たるというものではないというべきである。」と判示し，控訴審判決（東京高判平成22年12月15日（税資（250号～）260号11571順号））においては，「法人税法22条2項が，「取引に係る収益の額」と規定し，「取引による収益の額」としていないの

37) 最高裁判決の判旨は，次のとおりである。「前記事実関係等によれば，Xは，AT社の唯一の株主であったというのであるから，第三者割当により同社の新株の発行を行うかどうか，だれに対してどのような条件で新株発行を行うかを自由に決定することができる立場にあり，著しく有利な価額による第三者割当増資を同社に行わせることによって，その保有する同社株式に表章された同社の資産価値を，同株式から切り離して，対価を得ることなく第三者に移転させることができたものということができる。そして，Xが，AT社の唯一の株主の立場において，同社に発行済株式総数の15倍の新株を著しく有利な価額で発行させたのは，XのAT社に対する持株割合を100%から6.25%に減少させ，AF社の持株割合を93.75%とすることによって，AT社株式200株に表章されていた同社の資産価値の相当部分を対価を得ることなくAF社に移転させることを意図したものということができる。また，前記事実関係等によれば，上記の新株発行は，X，AT社，AF社及び財団法人Cの各役員が意思を相通じて行ったというのであるから，AF社においても，上記の事情を十分に了解した上で，上記の資産価値の移転を受けたものということができる。以上によれば，Xの保有するAT社株式に表章された同社の資産価値については，Xが支配し，処分することができる利益として明確に認めることができるところ，Xは，このような利益を，AF社との合意に基づいて同社に移転したというべきである。したがって，この資産価値の移転は，Xの支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく，Xにおいて意図し，かつ，AF社において了解したところが実現したものということができるから，法人税法22条2項にいう取引に当たるというべきである。」。作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて（オウブンシャ・ホールディング事件）」税大ジャーナル4号119頁（2006年）もまた，参照。

は、取引自体から生ずる収益だけでなく、取引に関係した基因から生ずる収益を含む意味である」]、と判示する。

こうした、法人税法22条の根底をなす「取引」（その意義）を基軸して、同法22条2項と22条の2の適用関係ないし収益計上時期の法律上の概念解釈を今後、検討していくとが必要であろうし、実際の適用事例を通じて、今後、議論されていくことであろう。