

わが国法人税法における収益認識

——権利の確定と履行義務の充足の異同とは——（上）

宮 崎 裕 士

—目次—

1. はじめに—問題の所在
2. 私法関係準拠主義における履行義務の充足
3. 収益認識会計基準と法人税法22条の2との関係

1. はじめに—問題の所在

企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、「収益認識会計基準」という）が2018年3月30日に企業会計基準委員会から公表され、2021年4月からは対象企業に強制適用されることになっている。この収益認識会計基準の特徴は、5つのステップを通じて収益を認識する点にある。これは、収益認識会計基準の97項に、「当委員会では、収益認識に関する会計基準の開発に当たっての基本的な方針として、IFRS第15号と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。」と述べてあることから分かるように、IFRS第15号「Revenue from Contracts with Customers（顧客との契約から生じる収益）」のコンセプトを踏襲するものである。

IFRS第15号は、そのホームページ（<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>）の記載によると、contract（契約）の中に performance obligation（履行義務）が区別できる場合としていること、transfer of promised goods or service（約束した商品や役務の移転）の中でのみ promise（約束）を使用していることから、contract には特に契約から生じる法的効果を意識させ、promise は単なる取引の約定として区別しているということになる。

日本において、このIFRS第15号による影響はとても大きかったといえる。なぜなら、上記した収益認識基準の公表にとどまらず、法人税法の所得計算規定である22条に別段の規定（第三款益金の額の計算）として22条の2を創設させるという、昭和42年の法人税法22条4項創設以来の変化をもたらしたからである。

法人税法22条の2の創設理由には、法人税法22条4項、すなわち公正処理基準の存在が考えられる。つまり、公正処理基準を確認的規定として適用すると、収益認識会計基準をそのまま課税所得計算上も適用することになり、従前から培われてきた「権利確定主義」あるいは「実現主義」による益金の認識にズレが生じる可能性が生じたからである。

したがって、法人税法22条の2の創設と同時に同法22条4項にも規定変更を行い、「…第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って…」として、下線部分を付け加え、法人税法22条の2を「別段の定め」と位置付けた。

しかしながら、国税庁が2018年5月に発表した『『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～』では、「Ⅱ法人税基本通達の対応」の箇所では、その整備方針について、「新会計基準（「収益認識会計基準」の意）は収益の認識に関する包括的な会計基準である。履行義務の充足により収益を認識するという考え方は、法人税法上の実現主義又は権利確定主義の考え方と齟齬をきたすものではない。そのため、改正通達には、原則としてその新会計基準の考え方を取り込んでいく（括弧内一筆者）」としながらも、「一方で、新会計基準について、過度に保守的な取扱いや、恣意的な見積りが行われる場合には、公平な所得計算の観点から問題があるため、税独自の取扱いを定める」として、課税の公平および恣意性の排除の観点からの修正を行う旨を述べている。これは、特に大竹貿易事件を端緒とした近年の判例により培われた公正処理基準の考え方でもあった¹⁾。

つまり、課税庁側は、収益認識会計基準を、従来からの法的な収益認識の基準である「権利の確定」と同様に捉えながらも、なお、「税の目的」に会計基準が同調しないのであれば、それを採り入れないとしているが、これらについて、課税庁側の収益認識会計基準への対応としては、以下の2点の新たな課題をいかに整理するかであると想起される。

一つは、①従来の私法関係準拠主義に基づく法的テストとしての位置づけであった権利確定主義は、これからの租税法上の収益認識においても引き続き使用することができるのか、つまり、顧客との契約による収益認識の会計基準は権利の確定とは完全に同視し得ないために法人税法22条の2を創設したのではないかという課題である。この点については、権利確定主義と履行義務の充足の異同を中心に検討したい。

いま一つの無視できない課題は、②判例法理として培われた公正処理基準（課税の公平、恣意性の排除を役割として持つということ）は、平成30年度税制改正によって別段の定めを持つ新しい規定ぶりとなったが、その射程は収益認識会計基準、および、法人税法22条の2によってどのように変更されたのか、あるいはされていないのかという課題である。今回はこの2点の課題を中心に考察を行うこととしたい。

2. 私法関係準拠主義に基づく履行義務の充足の取扱い

(1) 私法関係準拠主義と借用概念

私法と租税法との関係は、私法関係準拠主義によっているとされる。私法関係準拠主義とは、私的自治の原則に基づき私人間における契約関係を尊重し、自由に形成される法律関係に従って経済的成果を捉えることによって、課税要件の充足の判定につき、租税法律主義の機能である法的安定性が担保されるという、いわゆる法的テストとしての側面を担

1) 末永英男編著『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）1-20頁参照。

うものである。

この点、村井正氏も、「租税法は、経済活動、つまり財貨の移転ないし役務の提供を媒介として生ずる所得等を課税要件に取り込んでいる。これらの経済活動は、別の側面から観察すれば、何らかの私法上の取引行為からなるものといえよう。所得等の課税要件が実現する場合の原因となる行為、事実は、終局的には私人による何らかの法律行為に還元することができる²⁾」とし、さらに、「租税法が、経済活動を前提としているかぎり、宿命的に経済生活を規律する私法上の概念を借用して要件化せざるをえないだろう³⁾」として、課税要件の充足における私法関係準拠主義と借用概念との関係を述べる。

つまり、租税法は、その固有概念だけで成立するわけではなく、私法からの概念を借用することによって成立するといえる。この関係は、租税法が法人税法22条4項に定めるいわゆる公正処理基準を通して「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を借用していることにも見受けられる⁴⁾。つまり、法人税法上、法律と会計とのそれぞれの立場からの一般的な現象、あるいは定義を租税法の観点からは判断はしても、租税法固有の考え方に反しない限り再定義はしないということを示しているということでもあろう⁵⁾。したがって、今回国税庁が示した『『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～』における収益認識会計基準への対応としては、課税庁側が税法固有の考え方に沿わないと捉えたと考える方が自然であるということになる。

他方で、財務省が示した「平成30年度税制改正の解説—法人税法等の改正—」を見ても、「収益認識に関する会計基準における収益の認識時期である『履行義務を充足した時に又は充足するにつれて』について、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したこと等を考慮することとされていることから、『実現』や権利の『確定』の時期と大幅には変わらない⁶⁾」とされており、履行義務の充足による収

2) 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局，1982）114頁

3) 同上，115頁

4) 会計との関係では、武田昌輔氏が、税法22条4項の設定とその意義について、公正処理基準は、（中略）税法上の固有概念としての「益金の額」及び「損金の額」があり、益金の額には収益を、損金の額には損費を算入する。そして、税法においては、第二条本則においてこのことを明らかにすると同時に、「別段の定め」として特別に規定している。したがって、このような特別の規定の存しないものについては、公正処理基準に従って計算することとなるのである。」と述べ、続けて、「公正処理基準は収益、損費の算定をするための規定であるが、これをもって基本的規定（益金・損金の額を定める規定）であるとする考え方は適当でない。要するに、税法の空白とされていた部分について公正処理基準という拠り所が規定されたのである。この部分は、税法の介入すべき区域でないことを明らかにした点に、基本的には従来とは異なっていないと理解すべきであるにしても、これが明確化されたという意味において重要な意義があるといえよう（括弧内—筆者）。」と結論付けている（武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢3号（1969）130，132頁参照）。

5) この点、金子氏は、租税法においても「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致し（省略）私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい」と述べている（金子宏『租税法』第23版（弘文堂，2019）127頁）。

益認識時期，すなわち，「履行義務を充足した時に又は充足するにつれて」収益を認識する時期は，法人税法上の実現主義や権利確定主義とはほぼ同じであるであると述べており，この点は，前掲した国税庁の考え方とも平仄を合わせた取扱いとなっているようである。

したがって，法人税法22条の2における益金計上時期においても，収益認識会計基準を借用していると考えられるため，その収益認識の時期のキーワードとなる「履行義務の充足」について，以下検討する。

(2) 売買契約における履行義務の充足と物権変動

収益認識会計基準の5つのステップのうち，ステップ2およびステップ4，ステップ5に表出する「履行義務の充足」とは具体的に何を指すのだろうか。ここで，収益認識会計基準の参照元となるIFRS15号では，履行義務について次のように定義づけていたため紹介する。

履行義務とは，顧客契約の締結時において，企業は顧客から対価を受け取る権利を獲得し，顧客に財又はサービスを移転する義務（履行義務）を引き受ける。それらの権利と履行義務の組み合わせは，残存権利と履行義務との関係に応じて，（純額の）資産または（純額の）負債を生じさせる。この場合，残存権利の測定値が残存する履行義務の測定値を上回る場合には，契約のネットポジションは資産（契約資産）である。反対に，残存履行義務の測定値が残存する権利の測定値を上回る場合には，契約のネットポジションは負債（契約負債）となる。収益の認識は，企業が取引の約定を交わした財またはサービスを顧客に移転し，それによって契約における履行義務を充足した時にのみ行われるべきであり，すなわち，それらの財またはサービスの移転により履行義務が充足されるとみなされ，収益が認識される。したがって，契約におけるネットポジションが増加（契約資産の増加又は契約負債の減少）すれば，その増加は収益認識に繋がるものとしている⁷⁾。

この点，法律関係に引き直して契約における履行に着目すると，契約における債権債務には，「給付の履行請求権および受領権」の発生が伴う⁸⁾。

さらに，契約上の分類として，契約が成立すると当事者双方に債務が発生する契約（双務契約）と，片方の当事者に債務が発生する契約（片務契約）とに分けられるが，本論文では，「契約当事者間に対価的な意義を持つ債務が生ずる契約」である双務契約⁹⁾を中心として検討を行うことにする。

ここで，双務契約において当事者に生ずる債務は，給付する側と受給側とで内容が異な

6) 財務省「平成30年度税制改正の解説—法人税法等の改正—」（財務省主税局，2018）https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf。（2020年1月10日最終閲覧）271頁

7) IFRS15 (2014). paras. BC18, 20. なお，日本語訳は姚小佳「IFRS 15号『顧客契約から生じる収益』について」近畿大学産業理工学部かやのもり29号（2018）9頁を参考にしている。

8) 平野裕之『債権総論』（日本評論社，2017）3頁

9) 内田貴『民法Ⅱ第3版債権各論』（東京大学出版会，2007）46頁

り、相対する債務となっている点に留意したい。給付側である売主は、商品などの物やサービスなどの役務を給付する債務を負い、他方で、受給側である買主は、対価を支払う債務を負うことになる。

また、双務契約には同時履行の抗弁権（民法533条）¹⁰⁾ が適用される¹¹⁾ という特徴がある。同時履行の抗弁権とは、双務契約の当事者間の公平を図り、不必要な争いを未然に防ぐことを目的としており、同時に、自らの債務の履行を拒絶することで、相手の債務の履行を担保¹²⁾ するものである。売買契約においては物が買主の管理支配下に入った時点で買主の要求する債権が充足されたことになり、請負であれば、役務の完了により買主（対価の支払者）の要求する債権が充足されたことになる。

この点、特に、売買契約においては、契約の効果として所有権の移転、すなわち物権変動も生じる。この点、履行義務の充足には売主側の財またはサービスの移転が要件とされているため、売買契約時における物権変動についても考察を行いたい。わが国民法の主な売買契約時における物権変動の学説には、①意思主義を基調とした契約成立時、②形式主義、③段階的所有権移転の3説があるため、以下紹介する。

①意思主義を基調とした契約成立時

我妻栄氏は、特約を付さない契約の場合には、売買契約の成立により意思の合致があったときに物権変動がおき、特に所有権を移転するという特別の外形を伴う意思表示を必要としない意思主義が原則であると述べており¹³⁾、その代表的な判例として、最高裁昭和33年6月20日判決¹⁴⁾ が挙げられる。売買契約における判例通説は、「物権行為独自性否定説」に立ち、「物権変動は意思表示のみによって生じる（民法176条）。同条の意思表示の内容については、売買など、物権変動の原因となる契約を成立させる意思表示があれば足り、それとは別に、物権変動そのものに向けられた意思表示がなされる必要はない」とし、その上で、伝統的な通説は、「契約成立時説」¹⁵⁾ であるとしている。これは、特約が付されていない「売買による所有権の移転時期につき、売買契約成立時に直ちに移転するのを原則とする」¹⁶⁾ ものである。ただし、実際の引渡しの時までは、既に所有権は移転しているために、便宜上、売主側が目的物を占有¹⁷⁾・準占有¹⁸⁾していると解される。

10) 民法第533条（同時履行の抗弁）

双務契約の当事者の一方は、相手方がその債務の履行を提供するまでは、自己の債務の履行を拒むことができる。ただし、相手方の債務が弁済期にないときは、この限りでない。

11) 我妻栄ほか『我妻・有泉コメンタール民法第5版総則・物権・債権』（日本評論社、2018）1033頁

12) 内田・前掲注9）、48頁

13) 我妻栄『新訂物権法』（岩波書店、1983）56頁

14) 最高裁昭和33年6月20日第二小法廷判決（民集）第12巻 第10号、1585頁

15) 横山美夏「物権変動の時期」『民法判例百選Ⅰ総則・物権第6版』（有斐閣、2009）98頁

16) 横山美夏、前掲注15）、98頁、

17)（占有権の取得）民法第180条

占有権は、自己のためにする意思をもって物を所持することによって取得する。

②形式主義

意思主義に対して、所有権を移転するという意思表示として登記または引渡しという外形を伴う形式を別途必要とする考え方がある。これを形式主義¹⁹⁾という。形式主義によれば物権の変動時期が明瞭であるという長所がある。ただし、法実質はあくまでも意思主義であることに注意が必要である。

③段階的所有権移転説

意思主義と形式主義に対して、鈴木禄弥氏は所有権の移転の時期について段階的所有権移転説を唱えている。これは、所有権は一体のものではなく、いくつかの法律的效果である各種の権能の束（使用・収益・処分）²⁰⁾から構成されており、通常、所有権が移転する場合には、その権能が別々に異なる時点において段階的に移転するという考え方である。したがって、所有権が一体となって売り主から買い主に移転する時期を確定しようとしても不可能な場合が普通であると述べている²¹⁾。

この点、内田貴氏は、「所有権という概念を分析すれば、それがまさに権能の束にはかならないとの理解は完全に可能であるし（所有権を構成する権能の内容が様々に変化してきたという歴史的事実も、このような視点を支持する）、所有権の移転とはその権能の段階的移転であるという発想は、十分説得的である」²²⁾として支持している。しかし、段階的所有権移転説に立つて、所有権が権能の束であると仮定した場合には、売買契約時には引渡し完了していないため所有権の「使用・収益・処分」の3つの権能のうち「使用・収益」することができない²³⁾ことが課題となる。

また、民法は任意規定であるために、特約によって所有権の移転時期を当事者の合意の下である程度自由に選択できるため、恣意的に所有権移転の時期を調整できることになる。物権変動には以上のように様々な学説があることを踏まえると、所有権移転の時期のみをもって租税法上の収益認識の基準とすることは、契約によって恣意的に所有権移転の時期を調整可能である点に鑑みても、課税の公平の見地からは認められないと考えられる。

さらに、これらの民法上の見解について、租税法はどのような態度を示しているかを確

18) (準占有) 民法第205条

この章の規定は、自己のためにする意思をもって財産権の行使をする場合について準用する。

19) 物権変動の効力を生ずるために、登記または引渡しという形式を伴った特別の行為を必要とするドイツ民法流の制度—これを『形式主義』という—（我妻，前掲注13），357頁）

20) 加藤新太郎＝加藤雅信・鎌田薫「物権変動論を語る」判例タイムズ No. 1182（2005）10頁では、所有権が第206条において「使用，収益及び処分をする権利」とあることから、加藤氏は「所有権は使用・収益・処分権能の束であると規定されている」と述べ、第206条がその根拠であることを明らかにしている。

21) 鈴木禄弥「特定物売買における所有権移転の時期再論」『民法学の基礎的課題』（有斐閣，1962）135頁

22) 内田貴，前掲注9），375頁

23) 加藤新太郎＝加藤雅信・鎌田薫，前掲注20），8頁

認する。この点、大淵博義氏は、「所有権の移転の時期は、民法上の物権変動の時期に左右されることになるが、当時の解釈には、意思主義による契約締結時、代金支払時、登記時、引渡等があった時とする説の対立があり、私法上、所有権移転時期を確定することが困難であるという問題が生じた。また、意思主義によると、所有権移転時期を特約で別途成約した場合には、税務もそれに左右されるという所有権移転時期の恣意的な選択という弊害もあり得たのである」²⁴⁾と述べており、やはり、契約当事者同士における恣意性の介在が法形式上惹起されることが確認できるであろう。

以上からは、租税法における所有権の移転が確定する時期とは、民法上の通説である意思主義によらず、第三者から見て所有権が明らかに移転したことが明白な時、つまり、形式に基づき、動産については引渡しにおいて、不動産については、登記し、かつ、引渡しをした時を所有権が移転した時と解釈することが適切なのではないかと考えられる。この点、売主側の占有、準占有状態の解除が客観的に明示された時、すなわち、給付「結果」の明示の時が履行義務の充足の時と同視できることになる。

しかし、所有権の移転は資産の売買等の物権変動に紐付けられるものであり、請負や委任などの役務の提供に係る契約において適用できる基準にはなり難い。結局のところ、租税法上の期間帰属における収益認識の基準は、あらゆる所得を観念するという包括的所得概念下においては、所有権の概念のない取引に係る契約においても適用できるものが要請されると考えられる。特に、役務の提供は債権債務の履行の形態でのみ行われることから、債権債務に着目せざるを得ないことになる。つまり、終局的には包括的所得概念の要請、および、課税の公平の観点からも、売買契約において双務契約に基づく履行義務に着目せざるを得ないということになる。しかし、上記の検討からは、特に、所有権移転を伴う売買契約において契約上重視され易いのは形式という外観であることに留意しなければならないであろう。

(3) 契約に基づく履行義務は法的テスト足り得るか

以上みてきたように、売買契約において、実質的に物権変動に優先されるのは債権債務である。そのため、実際の目的物の引渡しではなく、双務契約における履行義務の充足、すなわち、売主側の履行義務が消失した時を捉えて収益認識の時とするということになる。この収益認識の時とは具体的にいつを指すのかについて以下検討してみたい。

売買契約では、目的物が買主の管理支配下に入った時点で買主の要求する債権（売主債務）が充足されたことになる。他方、請負契約であれば、役務の完了によって買主である対価の支払者の要求する債権（売主債務）が充足されたことになる。

また、双務契約でもある売買契約における資産の引渡し、請負などの役務の提供に係る完成引渡しなど給付債務の履行（弁済の提供）は、民法493条に規定するとおり債務の本旨に従って給付債務を実行し、かつ、完了することと解釈できる²⁵⁾。そして、平成29年に

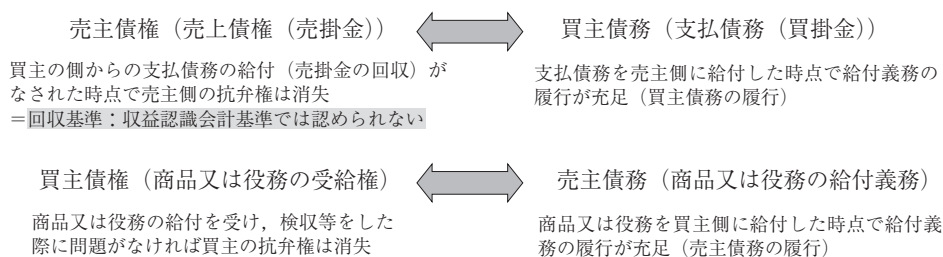
24) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2017）5頁

新設された民法473条（弁済）では「債務者が債権者に債務の弁済をしたときは、その債権は消滅する」と規定している。したがって、双務契約では売主の給付債務の履行により買主の債権が消滅すると、売主の金銭債権（対価受領権）だけが存在する状態になる。

ここで、双務契約における同時履行の抗弁権とは、役務の提供や物の引渡しと対価の支払いが同時に行われる取引を基本としている。これを信用取引に当てはめて考えてみると、一方の当事者である売主または役務の提供者（以下、「売主等」という）が、自己の債務を完全履行した結果（給付結果）、債権だけを有することになった状態について、相对債務である対価の支払義務者である買主等（以下、「買主等」という）のみが同時履行の抗弁権を喪失したと解される。つまり、取引の時系列上、売主等に着目すると、まず、売主等の給付債務のみが履行され（履行義務の充足）、対価の受領債権の完全履行を待つのみとなり、その後、対価の受領が履行期に過不足なく行われた時、売主等の抗弁権が喪失すると解される。しかし、信用取引においては、売掛金と売掛金の回収が別建てされることによって、売主等の抗弁権は表出することはない。また、検収の結果等により給付債務が不完全履行となった場合には、便宜上買主等の支払債権で調整されることも多いと考えられる。このように、信用取引においては、売主等の履行義務が契約どおりに充足されるのかのみが主に抗弁権の対象となり、その結果、買主等の抗弁権に着目されることになる。

他方で、買主等の債務においては、民法492条²⁵⁾「弁済の提供の効果」ならびに同493条²⁷⁾「弁済の提供の方法」においては、「弁済の提供」という言葉が用いられている。

【図表1】同時履行の抗弁権の考え方（相対する債権債務の給付と履行を認識）



同時履行の抗弁は相対する債権債務がお互いに完全履行されたことを意識させるものであり、不完全履行、あるいは債務不履行時における損害賠償責任を担保するもの＝消失時に責任負担も消失し、履行が確定するため、必ず相対する債権債務の確認が行われることになる。

他方で、履行義務の充足時での収益計上によれば、自らの債権である売上債権は無視されていることが分かる。

（出典：筆者作成）

25) 「弁済」は、債務の内容である給付を実現させる債務者その他の者の行為である。「履行」と同義であるが、履行は債務者のなすべき行為の側面に重点をおいて用いられ、弁済はそれにより債権が消滅するという側面に重点をおいて用いられる（我妻栄ほか、前掲注13）、938頁）。

26) （弁済の提供の効果）第492条

債務者は、弁済の提供の時から、債務を履行しないことによって生ずべき責任を免れる。

27) （弁済の提供の方法）第493条

弁済の提供は、債務の本旨に従って現実になさなければならない。ただし、債権者があらかじめその

「弁済の提供」とは「債務の履行について債権者の受領という協力を必要とする場合において、債務者がなすべき行為」²⁸⁾ ということである。ここにいう「債務者がなすべき行為」とは、履行に取り組んでいるという意味での行為であって弁済の完了までが求められているわけではない。それは、債権者の協力が得られないために弁済が完了できないことがあること（受領遅滞）²⁹⁾ を前提としているからであり、弁済の提供の効果としては、たとえ完了せずとも債務不履行の責任を負うことはない³⁰⁾。

このように、給付債権を持つ買主等に事情がある場合には受領遅滞の効果として信義則³¹⁾から履行義務の充足を待たずに同時履行の抗弁権の喪失があったと認められる事例も存在する³²⁾。そのため、「同時履行の抗弁権の喪失」だけでは履行義務の充足が不完全であり、「買主の債権の消滅」により、売主等の金銭債権だけが残る状態となったことをもって収益を認識する方が自然であり、かつ妥当なのではないかという仮説が想起される。

仮説を立証するに際して、この同時履行の抗弁権の喪失のタイミングをもって法人税法における収益認識の法的基準とするという意見があり、この点については、湊良之助氏³³⁾、北野弘久氏³⁴⁾、清永敬次氏³⁵⁾、その他多数の研究者が言及している。しかし、湊良之助氏が、割賦販売における支払期の到来について、「私法の権利又は請求権に関する規定と明確に関連を有している」³⁶⁾と述べているように、これは主に割賦販売を考慮しているからではないかと考えられる。なぜなら、割賦販売は、売主等の給付債務の履行だけに着目すれば、その履行義務の充足は一時点で認識され得るが、他方で、買主の賦払債務の弁済期を考慮する必要がある、そのために同時履行の抗弁権の喪失時に着目する必要があったと考えられるからである（前掲【図表1】参照）。

しかし、IFRS 第15号やそれを受けた収益認識会計基準に見られるように、資産等に対する支配を顧客に移転することで、売主等の履行義務が充足される時に収益が認識されるため、企業会計原則上の回収期限到来基準や回収基準は認められず、その結果、延払基準による収益計上は認められなくなった。つまり、現状の売買契約や役務提供契約においては、「同時履行の抗弁権」の対象となる買主の賦払債務の弁済期に配慮する必要性が認め

受領を拒み、又は債務の履行について債権者の行為を要するときは、弁済の準備をしたことを通知してその受領の催告をすれば足りる。

28) 我妻栄ほか、前掲注11)、965頁

29) (受領遅滞) 第413条第2項

債権者が債務の履行を受けることを拒み、又は受けることができないことによって、その履行の費用が増加したときは、その増加額は、債権者の負担とする。

30) 我妻栄ほか、前掲注11)、965頁

31) (信義則) 民法1条第2項

権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。

32) 我妻栄ほか、前掲注11)、745頁

33) 湊良之助「税務会計における発生主義の解釈」税経通信7巻11号（1952）97頁

34) 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店、1994）82頁

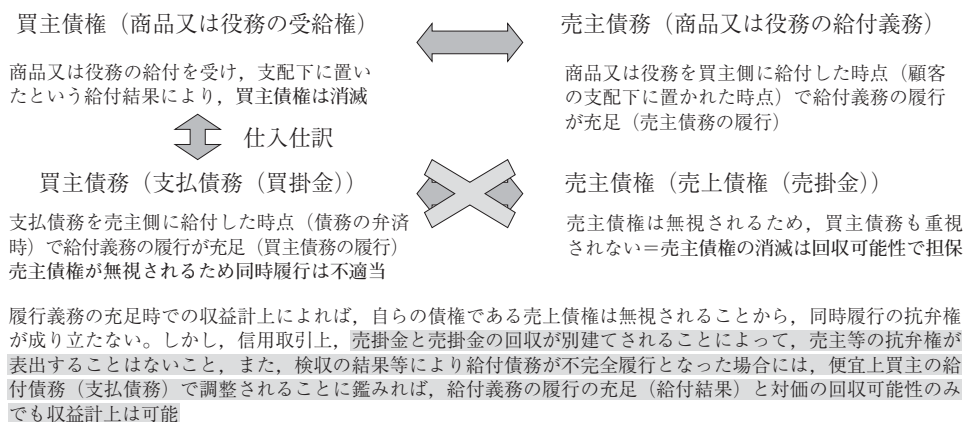
35) 清永敬次「権利確定主義の内容」税務通信20巻11号（1964）93頁

36) 湊良之助、前掲注33)、97頁

られず、かつて法人税法上の収益認識基準とされる法的テスト、すなわち、権利確定主義上の議論の俎上にあった「契約の目的物を相手方に引渡すことによって、すなわち売主が自己の給付義務を履行することによって相手方が同時履行抗弁権を失ったとき、売主の代金支払を受くべき権利は一層確実となるのであるから、そのときに権利が確定」³⁷⁾ するという同時履行の抗弁権に基づいた考え方は、これまでの会計上の収益認識ではもはや合理的ではなくなったということになろう。しかし、契約上の「売主等の給付義務の履行」と「買主の債権の消滅」とが対等である限り、相対する債権債務に着目すれば、双務契約における履行義務の充足という法的テストまでもが失われたわけではない。つまり、双務契約に基づく売主等の履行義務は法的テスト足り得ることになる（【図表2】参照）。

したがって、現状の収益認識における履行義務の充足時において、「買主の債権の消滅」と「同時履行の抗弁権の喪失」のいずれかに重心を置いているのかという観点からは、買主の債務の弁済期を考慮する必要がないということからすると、「同時履行の抗弁権の喪失」時は必ずしも当てはまらないことになろう。つまり、現在においては、「買主の債権の消滅」により会計上の収益認識を行うことが合理的であり、また、契約におけるネットポジションが増加（契約負債の減少）によって収益認識に繋がるとする、IFRS第15号および収益認識会計基準にも合致することが確認できるのである。

【図表2】双務契約における履行義務の充足という法的テスト



（IFRS15（契約の識別），para 9(a)～(e) および、収益認識会計基準第19項（(1)契約の識別）(1)～(5)）。

（出典：筆者作成）

3. 収益認識会計基準と法人税法22条の2との関係

(1)「収益認識に関する会計基準」の具体的内容

まず、収益認識会計基準は、顧客との契約から生じる収益に関する企業の会計処理および開示に適用するものである。したがって、収益認識に関する用語として「Ⅱ.用語の定

37) 清永敬次，前掲注35)，103頁参照。

義」に以下のように定義づけている。その中でも特に重要な「契約」や「顧客」について抜き出すと、「顧客」との契約は通常の営業活動かつ有償取引を前提（同基準6項）とするものであり、また、その「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う（同基準5項）とし、「契約」が私法に依拠したものを示すことなど、細かく定義付けを行っている（同基準5項～15項）³⁸⁾。

また、収益認識会計基準は、財務諸表間における比較可能性の見地から、国際会計基準（IFRS）第15号（収益認識）と同様に収益を認識するための以下の5つのステップを適用する。

・基本となる原則（同基準16項）

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

・収益を認識するための5つのステップ（同基準17項）

ステップ1…顧客との契約を識別（同基準19～31項参照）。本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。

ステップ2…契約における履行義務（収益認識の単位）を識別（同基準32～34項参照）。契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別

38) 5.「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う。

6.「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう。

7.「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。

(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）

(2) 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）

8.「取引価格」とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいう。

9.「独立販売価格」とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいう。

10.「契約資産」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利（ただし、債権を除く。）をいう。

11.「契約負債」とは、財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているものをいう。

12.「債権」とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの（すなわち、対価に対する法的な請求権）をいう。

13.「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

14.「受注制作のソフトウェア」とは、契約の形式にかかわらず、特定のユーザー向けに制作され、提供されるソフトウェアをいう。

15.「原価回収基準」とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法をいう。

個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。

ステップ3…取引価格の算定（同基準47～64項参照）。変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。すなわち、値引き、リベート、返金等、取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合は、その変動部分の金額を見積り、その部分を増減して取引価格を算定する。

ステップ4…契約における履行義務に取引価格を配分（同基準65項～76項参照）。契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。

ステップ5…履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識（同基準35項～45項参照）。約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

したがって、後程詳述するが、法人税法においては、割賦販売における割賦基準に基づく収益認識は認められないことになった（延払基準は破棄）。

これらの収益認識におけるステップを、以下簡単にまとめると、

- ・ステップ1と2を通して収益認識の会計単位（投資の束）を決定する。
- ・収益認識会計基準において、収益は「履行義務」単位で認識する（個別の契約ごとではなく、契約に含まれる給付債務たる履行義務、例えば商品引渡債務ごとに認識する。ただし、必要があれば複数の履行義務を一つの契約とする）。つまり、収益認識に関する契約を、会計基準が許す限り細かく分解し認識しようとするアプローチである。なお、その裏返しとして、収益認識会計基準上認識できない契約は、収益ではないということになる。

また、契約認識の考え方としては、当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束しており、移転される財又はサービスに関する各当事者の権利及び支払い条件を識別でき、契約に経済的実質があり、顧客に移転する財またはサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い場合には、顧客との契約として識別（収益認識会計基準19項参照）することになっている。特に「顧客との契約」におけるコンセプトは、IFRS 第15号をそのまま取り入れているため、次の記述のようなものと理解される。「IFRS 第15号による顧客との契約から生じる収益認識では、ステップ1のいわば収益認識プロセスの入口の段階で、（会計学の発生主義という経済的な側面からのアプローチではなく）法的な権利と義務の「強制可能性」を強調している点に注目すべきである。…ここで、IFRS 第15号が、あえて「法律による強制力」の存在を要求した理由として、顧客との契約から生じる収益の認識という、企業の本来業務に関わる重要な経営成績を示す概念であることから、基準設定者は現実性を重視したのではなかろうか。つまり、顧客との契約による収益認識の最初のスタート地点で、経済的実質の側面ではなく、敢えて企業外部の顧客との「契約」の存在という事実を通して、法的イ

ンフラ（法律による強制力）に依拠することとしたように思われる。財務諸表のトップラインでもあり財務諸表利用者が重視する売上収益については、たとえそれが経済的に発生をしていたとしても（発生主義）、未実現の主益を混在させることのないよう、顧客との契約にいたっていないものはスタートラインに立たせないようにしているのである。』³⁹⁾

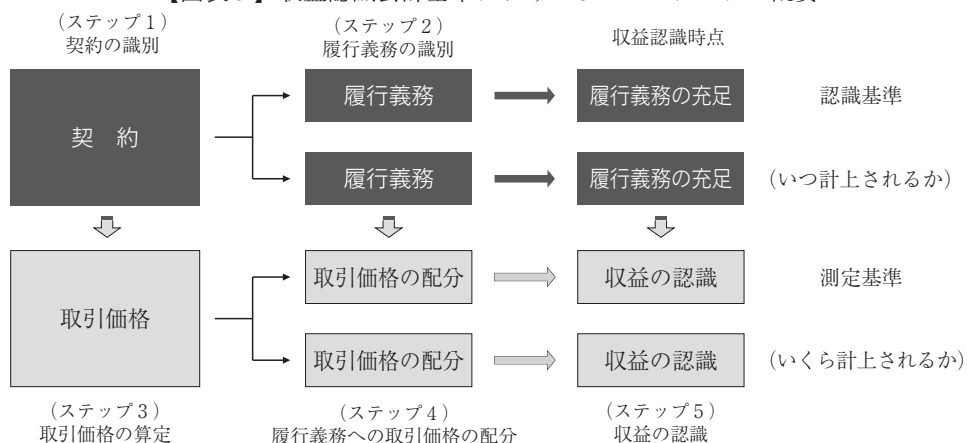
しかし、契約を「履行義務」単位に分解するという、収益認識会計基準における「契約」は、私法上の契約関係と同一視可能かという問題も想起されるため、後に検討を行う。

・ステップ3と4は、収益計上時の価格を決定づけようとするものであり、収益認識会計基準では、「取引価格」で収益を認識することになっている。また、ここでの「取引価格」とは、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の額（債務の確定に伴う債権の確定）を指している。

・ステップ5は、収益計上の時期を決定するものであり、企業は、財・サービスに対する支配を顧客に移転することにより、個々の履行義務を充足した時点で（または充足するにつれて）収益を認識するとされる。つまり、履行義務が一時点で充足される場合には、一時点で収益を認識（例えば、従来の引渡基準）され、履行義務が一定期間にわたって充足される場合には、進捗度に応じて収益を認識（例えば、従来の工事進行基準）されることになる。

以上の各ステップによる収益認識モデル（【図表3】参照）について、伊藤公哉氏は、IFRS第15号における言及ではあるが、「IFRS第15号の収益認識モデルは、法が規律する『契約』をベースとしつつも、契約における履行義務の経済的実質をチェックする構造がとられている。すなわち、一連の収益認識プロセスのなかに、契約というより確実性を重視した硬いテストと、経済的実質の反映を目的とする（そのためには多くの見積りを伴う）柔軟なアプローチを適所に配置し、両者の融合からそれぞれの長所を引き出すことをねらっ

【図表3】収益認識会計基準における5つのステップの概要



39) 伊藤公哉「IFRS第15号と法人税法上の取扱い」大阪経大論集第66巻第4号（2015）159頁

ている。契約は、法的強制力を有することから確実性が高い反面、その内容が必ずしも経済的実質に即しているとは限らないためである。』⁴⁰⁾と述べており、当該収益認識モデルが、本来対立するものである経済的実質と契約法の形式の両方を満たすことを目的として構成されていることに着目している。

(2) 新設法人税法22条の2の各条項への検討（第6項と7項を除く）⁴¹⁾

第三款 益金の額の計算 第一目 収益の額 第二十二條之二⁴²⁾

1 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という）に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く）があるものを除き、その資産の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。

第1項における特筆すべき点は、「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」という文言から、前条第四項、すなはち公正処理基準と本条文との関係性が検討されるべき課題となったこと、および、資産の販売等の益金算入時期を目的物の引渡し又は役務の提供の日と定めたこと、つまり、今までは通達実務に依拠していた引渡基準を明文化し、また、それを維持することを宣明したことである。

2 内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

第2項における特筆すべき点は、「確定した決算において収益として経理した場合」という、益金経理要件ともいえるべきものが初めて採用されていること、および、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日」を、Aその他のBの読み方に従って解釈すると、公正処理基準における資産の販売等の契約効力発生日は1項の益金算入時期に包含されていると解釈可能であることから、本項における「別段の定め（前条第四項を除く。）」の対象は、公正処理基準を22条の2の別段の定めと定義付けた上で、法人税法22条4項以外の収益認識に関する条文（収益認識会計基準でその対象となっていない会計基準に関する別段定め）がその対象になるということである。

3 内国法人が資産の販売等を行った場合（当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って第1項に規定する日又は前項に規定す

40) 伊藤公哉，前掲注39)，171頁

41) それぞれ、収益認識会計基準からの影響ではなく、第6項は、これまでの判例の蓄積や通達を条文としたもの（金銭以外の交付による剰余金等の分配においても無償取引に含む）、第7項は政令委任の条文であるから、今回の検討には入れていない。

42) 平成30年3月31日公布（平成30年法律第7号）

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

第3項における特筆すべき点は、益金経理は決算調整（確定決算主義による拘束を受ける調整）⁴³⁾だけでなく、申告調整でも良い（ただし、繰り戻し計上のみ認める）ということである⁴⁴⁾。

4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

第4項における特筆すべき点は、本項は前掲した収益認識会計基準におけるステップ3と4とに対応するために設けられたと考えられることである。ただし、役務の提供につき通常得べき対価が見積られることを容認しているように解釈可能な点には留意すべきであろう。

5 前項の引渡しの際における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。

一 当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ

二 当該資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻し

第5項における特筆すべき点は、本項は前掲した収益認識会計基準におけるステップ3「変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する」に対応するため、評価性引当金における純額表示の廃止と収益の総額主義の明示を宣明したということである。その影響を受けて、返品調整引当金については、返金負債の見積もりをせず返品された実額に基づいた引当金のため、返品分を収益に見込まないのであれば、返品による損失も引き当てる必要がないという結論に至った。そのため、返品調整引当金が廃止されることになったのである。

43) 決算調整の採用根拠については課税の便宜性と安定性に求めることができる（品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務会計出版局、1982）161-163頁を参照）。

44) この点、鈴木一水氏は「2項の規定によって近接する日の属する事業年度の確定決算において収益経理している場合には、申告調整を通じてその認識日を移動させることはできないが、収益経理されていない場合には、申告調整を通じて近接する日の属する事業年度に益金算入できるのである。」（鈴木一水「収益会計基準と法人税法上の収益額」税務事例研究 Vol. 164（2019）10頁）と説明している。

(3) 収益認識会計基準と法人税法22条の2との比較検討

①収益認識基準の特徴

企業は契約の中で顧客に財やサービスの提供を約束しているという考え方の下、まずは、企業と顧客の間での契約を識別し（ステップ1）、それが満たされれば契約の中にある履行義務をさらに識別していくことになる（ステップ2）。

したがって、履行義務の捉え方によって、履行義務の単位と契約の単位が一致することもあるれば異なることもあり得る。ただし、企業が顧客から対価を受け取る場合に、企業は、以下のいずれかの事象が発生している場合にのみ、受け取った対価を即時に収益として認識し、ステップ2以降の検討は不要となるとされている（収益認識会計基準20～26項）。

I 企業が顧客に財又はサービスを移転する義務が残っておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべて又はほとんどすべてを企業が受け取っていて当該対価は返金不要である。

II 契約が解約されており、顧客から受け取った対価についても返金不要である。

ここで、収益認識会計基準における契約の結合要件を挙げると次の通りである。原則として3要件のすべてを満たす場合は単一の結合契約となる（収益認識会計基準27, 121, 151項）。

- ・ 同一の顧客と契約を締結している
- ・ 同時またはほぼ同時に契約を締結している
- ・ 以下の3つのいずれかを要件として満たしている

(1) 複数の契約が同一の商業目的を有するものとして交渉されたもの

(2) 一つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格または履行により影響を受けること

(3) 複数の契約において約束した財またはサービスが単一の履行義務となること。

他方で、契約の分離要件は次の通りである。

以下の2要件のいずれをも満たす場合は、単一の結合契約とせず、個々の契約とすることができる（収益認識会計基準27項）。

・ 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であるとみとめられること

・ 顧客との個々の契約における財またはサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められること

以上が、認識する収益の「単位」を識別するステップである（ステップ1・2）。これらから、企業と顧客の間での「契約」を履行義務単位に分けられるものは分け、あるいはより大きな単位に結合していくということが理解される。

この点について、従前の会計理論における「実質優先主義」との関係に変化が生じていると言わざるを得ない。「実質優先主義」とは、従前の伝統的な会計において、「法形式を重視する権利義務確定主義は、伝統的に、利益操作の弊害を助長するものとして、むしろ積極的に排除されてきた。（中略）そのような問題に対する考慮から、権利義務確定主義を廃して発生主義によるべきことが強調され、その主張は『実質優先原則（substance over

form)』という原則として語られてきた。法形式を偽装して収益費用の計算を操作するということを防止するために、実質に着目して、発生主義によって収益費用を計算するという原則である。これは、実質がひとつの場合に、実質に着目すべきことを強制するものである。逆に、法形式がひとつでも、実質が複数ある場合には、当然に、実質に応じて会計処理が使い分けられるべきことになる。このような『実質優先原則』がこれまで繰り返されてきたことからわかるように、権利義務確定主義にたいして発生主義が優位性をもつことは、一般に理解され、広く定着しているのであろう。ところが、会計基準の改定をめぐる最近の議論の動向をみると、そのような一般的な理解に反する議論が展開されている。たとえば、会計処理の画一化、標準化の手段として権利義務確定主義が着目されている⁴⁵⁾として、従前の発生主義・実現主義による企業会計においては、法形式、つまり、契約を形式的な権利・義務として会計上の収益および費用の認識に採用することについては、その会計的実質面から否定されてきたということが確認できる。

しかし、収益認識会計基準については、契約を基礎とするということであるから、契約法という法形式を意識せざるを得ないが、そうであるならば、従前の会計基準が否定してきた法形式の利用（特に、虚実の契約による表示を用いて第三者を欺罔する行為⁴⁶⁾）による恣意的な利益操作については、どのように対処すべきであろうか。

この点、前掲した収益認識会計基準20項には、契約について、「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う。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。」と定義付けられているが、その内容を見ても、法形式を意識することを明示してはいるものの、利益操作の余地については触れられていない。ただし、「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…を判断する」という文言からは契約成立時の通説である合意を形成するための判断の前提となる要件事実が重要であることのみは示されていると解されよう。

このようにしてみると、収益認識会計基準においては、これまで重視されてきた発生主義による会計的実質は、契約という法形式に飲み込まれてしまったということを示しているようにも見えてしまうが、この背景には、IFRSにおいて2010年以降、概念フレームワークの財務情報の質的特性に関する記述において、先述した「実質優先原則」（substance

45) 大日方隆「発生・実現・対応」斎藤静樹・徳賀芳弘ほか『企業会計の基礎概念〔体系現代会計学第1巻〕』（中央経済社、2011）250頁

46) 例えば、虚偽表示（民法94条2項）、詐欺（民法95条）がこれに当たるであろう。この場合の第三者には、課税庁（脱税）や利害関係者および財務諸表等利用者（粉飾決算や有価証券報告書虚偽記載）が想定され得る。

over form) という要件が削除され、「忠実なる表現」(faithful representation) の要件に収容されることになった⁴⁷⁾ことが挙げられる。その理由として、「実質優先は、重複したものであるため、忠実な表現の別個の構成要素とは考えられていない。忠実な表現は財務情報が単に法的形式を表現するのではなく経済的現象の実質を表現していることを意味している。基礎となる経済現象の経済的実質とは異なる法的形式を表現することは、忠実な表現とはなり得ない」⁴⁸⁾ことが挙げられる。つまり、法的形式が経済的実質と異なる場合を除き、基本的には法的形式がそのまま経済的現象を忠実に表現しているものとみなすという考え方である。形式よりも実質を優先するという「実質優先」というこれまでの IASB の思考に大きな転換があったといえる⁴⁹⁾。

しかし、租税法にも実質課税の原則があるように、これらの経済的実質を優先する思考と、法形式を重視する私法関係準拠主義は対置する概念といえる。それは、前述した権利義務確定主義と実質優先原則との対立からも明らかである。つまり、私法関係準拠主義は、私的自治の原則を基礎とする自由な経済取引に親和的であるが、殊更に契約関係を重視しすぎると、契約関係のアレンジメントによって収益認識のタイミングを操作できる可能性を与えることにもなる⁵⁰⁾。つまり、通常取り得ない契約形式を用いることにより、目的とする経済的実質を充足しながらも異なる法的結果、すなわち異なる収益認識のタイミングを得ることが考えられる。これは、租税法における従前からの租税回避のアプローチでも同様であり、そのために考えられたのが実質課税の原則であった。この点、IASB は「忠実なる表現」において、これらの対置される概念をどのように取り込んでいるのだろうか。これを、明らかにしているのが収益認識会計基準における以下の例であろうと理解されるので紹介する。

具体例として、複数契約を結合した場合（例：機械販売契約200,000円＋機械の2年間メンテナンス契約50,000円を結合）を以下のように提示する。

当事者同士で合意した価格がセット販売価格220,000円（30,000円の値引き）だとすると、ステップ4により独立販売価格（200,000（80%）＋50,000（20%））による按分が行われることになる。

実際の計算上は、

1年目： $200,000 - (30,000 \times 80\%) + (50,000 - (30,000 \times 20\%)) / 2 = 176,000 + 22,000$

2年目： $(50,000 - (30,000 \times 20\%)) / 2 = 22,000$ の2年合計220,000円になる。

この複数契約を単一の契約として結合する意味は、独立販売価格による按分にある。つまり、独立販売価格による按分を行う以上、この按分比率以外の金額による収益の計上は、別契約によるものと判断できることになる。

例えば、総販売価格220,000円を変えずに、機械販売契約100,000円と2年メンテナンス

47) 秋葉賢一『エッセンシャル IFRS（第5版）』（中央経済社、2016）45頁

48) IFRS 15, BC3, 26.

49) 金子輝雄「国際課税の観点から見た IFRS 15」経営経理研究第111号（2018）111頁

50) 金子輝雄、同上、111頁参照。

契約の金額120,000として当事者合意の上で調整したとしても、独立販売価格に照らした場合、1年目と2年目の収益が当初と異なることになる。

このような契約による利益調整をきらったのが、会計上の実質優先主義だったはずだが、収益認識会計基準における契約の結合から生じる独立販売価格による按分が、契約による利益調整を妨げることを狙った「実質優先主義」を引き継いでいるということがいえるのかという疑問が想起される。また、そこから民事上の契約関係を会計上の契約関係と同一視できるのかという疑問も追加的に想起されるが、この点、組合契約を用いた節税商品における租税回避の意図について争われた映画フィルムリース（パラツィーナ）事件（高裁）⁵¹⁾と航空機リース事件（地裁）⁵²⁾との対比が参考になる。事案の概要についてはそれぞれ省略するが、パラツィーナ事件（高裁）では、「本件取引のうち本件出資金はその実質において、（中略）、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、B組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当」と判示した。つまり、外形の法形式と現実の経済的意義（経済的実質）との乖離が、事実認定における実質主義の適用による私法上の法律構成の否認の根拠とされたと解される。

その一方で、航空機リース事件（地裁）においては、「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするのではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されること（中略）を根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない。なぜなら、現代社会における合理的経済人にとって、税負担を考慮することなく法的手段、形式を選択することこそ経済原則に反するものであり、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと異ならないとの非難を免れ難いというべきである。」と述べ、納税者の租税回避の意図や動機等の主観的根拠を事実認定として、直ちに法的根拠もないまま法律行為の否認に繋がることはないとした。

本来、私法上の法形式の解釈（事実認定）とは、その契約自体から発生している具体的、客観的事実に法的価値判断を加えて意味を持ち込み、具体的な「事実の確定」がなされるのであるから、租税回避の意思の存否という租税法固有の要素を、かかる私法上の事実認定の判断要素に持ち込むことは許されない⁵³⁾と考えられており、その考え方が判例に具体的

51) 大阪高裁平成12年1月18日判決（税資）246号，20頁

52) 名古屋地裁平成16年10月28日判決（判タ）1204号，224頁

53) この点、金丸和弘氏は、『『契約の解釈』の名の下に、私的自治の原則とは無関係な租税法独自の価値判断を持ち込むことは、契約解釈を逸脱するものとして、絶対に許されない』と述べる（金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実・神田秀樹編『ビジネス・タックスー

に表れているのが航空機リース事件となろう。つまり、法形式とは本来外形的であり、明文にないからといって、動機や意図等の実際の法律効果との牽連性が客観的事実として確認不可能なものを根拠に法律行為の否認がなされることは、租税法律主義を存置する租税法上あり得ないと考えられる。

(4) 小括—収益認識会計基準と法22条の2に求められる機能とは何か

収益認識会計基準は、法契約を基礎として収益を認識することは前述した。その場合、会計上の利益を基礎とした課税所得計算までを考えると、上記の2つの判例の対比で採りあげたような、法律の定めのない場合に生じる納税者による恣意的な租税回避の動機や意思の有無における実質課税の捉え方と、会計経理上の恣意的な利益操作の動機や意思の有無における経済上の実質とを同様に捉えることが可能なのであろうか。また、可能である場合には、会計基準における租税法上の租税法律主義のような拠り所は何に求められ、それはどのように担保されなければならないのであろうか。これらのいわば「会計と租税法の接点」の根幹となるものが数多の租税争訟の場面で問われてきたのはいうまでもない。

この点、収益認識会計基準では、契約の結合から生じる独立販売価格の按分について、佐藤信彦氏が「一時点での収益認識と一定の期間にわたる収益認識との二つの契約を必ず別個の契約として取扱うと、総合計は同じでも、年度ごとの収益の額が変わってしまうことになる。これに対して、複数の契約を結合し、それぞれの履行義務を識別する新収益認識会計基準のやり方であれば、ステップ4の独立販売価格による配分の結果、同じ金額の収益を計上することになるのであり、利益操作の余地をなくす効果を持つ」⁵⁴⁾と述べるように、配分計算の工夫によって、予想される利益操作への規制を設けているとも解される。そうすると、ステップ4とは、ステップ1が法形式を用いたものでありながら、それを履行義務に分割するステップ2がもたらす多様な契約上の実質を、再度形式的に置き換えるための形式基準という捉え方も可能であろう。

このように考えると、収益認識会計基準の認識の順序からしてもそうであるように、当該会計基準の最も重要な部分は、ステップ1およびステップ2、あるいはステップ1とステップ2への識別ということになっているように見える。従来、売買契約等の財貨の交換契約であれば、一契約から一つの仕訳を想起するようなイメージだったものから、収益認識会計基準では必ずしもそうではなく、実務をも勘案して、もともと複数の契約であったものが一かたまりの単一の契約として認識されているものを、履行義務ごとに分解する場合や、利益調整を阻むためにあえて複数契約を単一の契約にするようなことが可能となっていると理解できる。

もちろん、当初から単一の契約を会計上さらに履行義務ごとに分解するということもあるかもしれないが、その行為が合理的であるか否かはステップ4の問題であろう。また、

企業税制の理論と実務』(有斐閣、2005) 413頁)。

54) 佐藤信彦「新収益認識会計基準における契約の識別と収益の認識」税研 Vol. 34, NO. 2 (2018) 64頁参照。

そこから敷衍して、当初から単一の契約を会計上履行義務ごとに分解するようなことが可能となるのであれば、民事上の債権債務と会計上の債権債務は異なるものといわざるを得ないことになる。この点は、法契約と会計を踏まえた記帳とをどのように捉えて結び付けていくのかという議論に収斂されていくことにもなる。これらを法人税法における権利確定主義および公正処理基準はそれぞれどのように捉えるのかという問題に対する一つの解答として、今回の法人税法22条の2の創設があるとも考えられるのである。したがって、続く（下）では、公正処理基準が、その射程は収益認識会計基準、および、法人税法22条の2によってどのように変更がなされたのか、あるいはなされていないのかという、残されたもう一つの課題について考察したい。

・参考文献（（上）・（下）共通）

1. 秋葉賢一『エッセンシャル IFRS（第5版）』（中央経済社，2016）
2. 淡路剛久・鎌田薫・原田純孝・生熊長幸『民法Ⅱ—物権』第3版補訂5刷（有斐閣，2012）
3. 一高龍司「IFRS第15号と営業収益に関する益金算入時期」租税研究828号（2017）
4. 伊藤公哉「IFRS第15号と法人税法上の取扱い」大阪経大論集第66巻4号（2015）
5. 猪熊浩子「新収益認識会計基準と税務会計の関係についての一考察」税研 Vol. 34, NO. 2（2018）
6. 泉美之松「所得金額計算の通則について」税経通信20巻11号（1965）
7. 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題」租税法研究8号（1980）
8. 内田貴『民法Ⅱ 3版 債権各論』（東京大学出版会2011）
9. 宇南山英夫『基礎的財務会計論』（森山書店，1981）
10. 梅原秀雄「日本基準における収益の認識と測定—企業会計基準第29号の導入を巡って—」税研 Vol. 34, NO. 2（2018）
11. 大石圭一『企業会計の基礎理念』（中央経済社，2011）
12. 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会，2017）
13. 大日方隆・斉藤静樹・徳賀芳弘ほか「発生実現対応」『企業会計の基礎概念 [体系現代会計学第1巻]』（中央経済社，2011）
14. 加藤新太郎＝加藤雅信・鎌田薫「物権変動論を語る」判例タイムズ No.1182（2005）
15. 金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実・神田秀樹編『ビジネス・タックス—企業税制の理論と実務』（有斐閣，2005）
16. 金子輝雄「国際課税の観点から見たIFRS15」経営経理研究第111号（2018）
17. 金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」『所得概念の研究』（有斐閣，1995）
18. 金子宏「所得概念について」『税法理論の形成と解明上巻』（有斐閣，2010）
19. 金子宏「租税法 [第23版]」（弘文堂，2019）
20. 神森智「益金の額の構造」『体系現代会計学 XIII』（中央経済社，1979）
21. 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店，1994）
22. 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号（1965）
23. 黒沢清監修富岡幸雄編『税務会計体系第2巻税務収益会計』（ぎょうせい，1984）

24. 国税庁『『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～』（国税庁，2018）
25. 小林裕明「企業会計基準の新設・改正と税制改正との関係に関する一考察」会計プロフェッション第10号（2015年）
26. 小林裕明「収益認識会計基準案と税務上の年度帰属基準との差異に関する一考察」会計プロフェッション第13号（2018年）
27. 財務省「平成30年度税制改正の解説—法人税法等の改正—」（財務省主税局，2018）
28. 財務会計基準機構監訳『IFRS 基準2018』（中央経済社，2018）
29. 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味をもちうるか（一）國士館法学41号（2008）
30. 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味をもちうるか（二）」國士館法学42号（2009）
31. 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味をもちうるか（3・完）法人税法に関する議論を中心として—」『國士館法学49号』（2016）
32. 酒井克彦『プログレッシブ税務会計Ⅰ』（中央経済社，2016）
33. 酒井克彦『プログレッシブ税務会計Ⅱ』（中央経済社，2016）
34. 酒井克彦「法人税の事例研究—31回—公開草案『収益認識に関する会計基準（案）』と法人税法（5）」税務事例 Vol. 50, No. 2（2018）
35. 酒井克彦「法人税の事例研究—32回—公開草案『収益認識に関する会計基準（案）』と法人税法（6）」税務事例 Vol. 50, No. 3（2018）
36. 酒井克彦「法人税の事例研究—33回—公開草案『収益認識に関する会計基準（案）』と法人税法（7）」税務事例 Vol. 50, No. 27（2018）
37. 酒井克彦「法人税の事例研究—34回—『収益認識に関する会計基準』と法人税法（8）」『税務事例 Vol. 50, No. 29』（2018）
38. 酒井克彦「法人税の事例研究—35回—『収益認識に関する会計基準』と法人税法（9）」税務事例 Vol. 50, No. 210（2018）
39. 酒井克彦「法人税の事例研究—36回—『収益認識に関する会計基準』と法人税法（10）」税務事例 Vol. 50, No. 211（2018）
40. 酒井克彦「権利確定主義の事実上の終焉か（上）—法人税法上のグランドルールとしての債務確定基準と権利確定主義」税務事例 Vol. 50 No. 11（2018）
41. 酒井克彦「権利確定主義の事実上の終焉か（下）—法人税法上のグランドルールとしての債務確定基準と権利確定主義」税務事例 Vol. 51 No. 1（2019）
42. 酒井克彦「収益認識基準における公正処理基準」『税務会計研究第29号 収益認識基準と税務会計』（第一法規，2019）
43. 佐藤信彦「新収益認識会計基準における契約の識別と収益の認識」税研 Vol. 34, NO. 2（2018）
44. 品川芳宣「所得の年度帰属」日税研論集22号（日本税務研究センター，1992）
45. 品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務会計出版局，1982）
46. 志場喜徳郎『法人税』（中央経済社，1958）
47. 末永英男編著『税務会計と租税判例』（中央経済社，2019）
48. 鈴木一水「収益会計基準と法人税法上の収益額」税務事例研究 Vol. 164（2019）

49. 鈴木晴美「物権法・担保物権法所有権留保」『新実務家のための税務相談民法編』（有斐閣，2017）
50. 鈴木禄弥「特定物売買における所有権移転の時期再論」『民法学の基礎的課題』（有斐閣，1962）
51. 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」昭和38年12月
52. 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」昭和42年2月
53. 税務会計研究学会特別委員会最終報告「税務会計と租税判例」税務会計研究29号（2018）
54. 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢3号（1969）
55. 武田昌輔「商品券等の収益計上基準」税経通信45巻4号2頁（1990）
56. 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』（第一法規，加除式）
57. 武田昌輔『会計商法と課税所得』（森山書店，1993）
58. 武田昌輔「課税所得の計算構造」『税務会計体系第1巻税務会計原理』（ぎょうせい，1984）
59. 武田隆二『法人税法精説（昭和58年版）』（森山書店，1983）
60. 多田雄司「これまでの収益認識基準の変遷と平成30年度改正の位置づけ」税務弘報 VOL. 66, NO. 4（2018）
61. 多田雄司「収益認識通達の全体像」税務弘報 VOL. 66, NO. 9（2018）
62. 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）
63. 田中昌国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属」法政研究84巻2号（2017）
64. 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』VOL.20, No. 24（2005）
65. 谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—収入金額の計上時期に関する実現主義の意義—」税法学566号（2011）
66. 谷口勢津夫「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義」『阪大法学』64巻6号（2015）
67. 忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信19巻7号（1964）
68. 忠佐市「課税所得の基本概念」『税務会計体系第1巻 税務会計原理』（ぎょうせい，1984）
69. 富岡幸雄『税務損益論』（白桃書房，1980）
70. 長島弘「アカデミック・フォーサイト：一歩先行く学者の視点 収益認識基準対応としての法人税法22条の2の問題点」会計・監査ジャーナル Vol. 30, No. 12（2018）
71. 中里実「制定法の解釈と普通法の発見（上）」ジュリスト No. 1368（2008）
72. 中里実「制定法の解釈と普通法の発見（下）」ジュリスト No. 1369（2008）
73. 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について—平成19年度諮問に対する答申—」（日本税理士会連合会，2008）
74. 平野裕之『債権総論』（日本評論社，2017）
75. 福島千幸「収益計上基準としての権利確定主義—判例を中心として—」経営論集第7巻（2004）
76. 藤曲武美「収益計上基準（裁判例にみる法人税の基礎（21回）」税務弘報 Vol. 61, No. 2（2013）
77. 藤曲武美「収益の認識等に係る法人税法の改正への影響」税研 Vol. 34, No. 2（2018）
78. 藤曲武美「収益の計上時期」税務弘報 Vol. 66, NO. 9（2018）

79. 松沢智『新版租税実体法（補正第2版）—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社，2003）
80. 万代勝信「収益認識基準が我が国への導入の経緯」税研 Vol. 34, NO. 2（2018）
81. 水野忠恒『大系租税法第2版』（中央経済社，2018）
82. 湊良之助「総益金の具体的内容について」税経通信 7 卷 3 号（1952）
83. 湊良之助「税務会計における発生主義の解釈」税務通信 7 卷11号（1952）
84. 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局，1982）
85. 矢嶋学・猪野竜司「数駅の計上単位」企業会計 Vol. 7, No. 8（2018）
86. 姚小佳「IFRS 15号『顧客契約から生じる収益』について」近畿大学産業理工学部かやの
もり29号（2018）
87. 横山美夏「物権変動の時期」『民法判例百選 I 総則物権第6版』（有斐閣，2009）
88. 吉国二郎『法人税法』（財経詳報社，1965）
89. 吉牟田勲「益金の本質」『税務会計研究』第8号（第一法規，1997）
90. 吉村政穂「公正処理基準—ビッグカメラ事件」『租税判例百選6版』（有斐閣，2016）
91. 米山鈞一「資産の販売損益等について」税経通信（昭和44年11月臨時増刊）24巻13号
（1969）
92. 我妻栄ほか『我妻・有泉コメンタール民法第5版総則・物権・債権』（日本評論社，2018）
93. 我妻栄『新訂物権法』（岩波書店，1983）
94. 和田正明「権利確定主義（1）」税務事例15巻10号36頁（1983）
95. 和田正明「権利確定主義（2）」税務事例15巻11号41頁（1983）
96. 和田正明「権利確定主義（3）」税務事例15巻12号41頁（1983）
97. 和田正明「権利確定主義（4）」税務事例16巻1号45頁（1984）
98. 和田正明「課税時期についての歴史的考察」税法学404号（1984）
99. 渡辺徹也「企業会計と租税法会計の乖離」租税研究818号（2017）
100. IASB（2018）*International Financial Reporting Standard 15 “Revenue from Contracts with Customers”*（IFRS15）.