

## 法人税法における債務確定主義(債務確定基準)

—債務確定の判断基準を中心として—

(A Consideration about the Meaning, “excluding costs for which liability is not definite by the last day of the said accounting period”)

泉 絢 也

- I はじめに
- II 債務確定主義の位置付け及び趣旨
- III 行政解釈と裁判例
- IV 債務確定3要件(要素)の合理性
- V 結びに代えて

### I はじめに

法人税法(以下「法」ともいう。)22条3項2号は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額」を掲げている。当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを「当該事業年度の費用」から除外している上記括弧書部分は、費用の年度帰属を決する役割を有しており、一般に、債務確定主義ないし債務確定基準と呼ばれている。

課税所得の算定に当たり期間損益計算を要請する法人税法において、費用の年度帰属を決する債務確定主義の意味内容、とりわけ債務確定主義における債務確定の判断基準は、多くの関心を集めてしかるべきものである。しかしながら、管見するところ、収益の年度帰属を決する基準としてのいわゆる

権利確定主義と比較すると、これまで、債務確定の判断基準を始めとする債務確定主義を巡る問題について十分な議論がなされてきたようには思われない。むしろ、租税実務や租税訴訟の場面においては、債務確定の判断基準について定める行政解釈（法人税基本通達）がフロントランナーとして独走してきた観があり、租税法律主義（憲法30条及び84条）への抵触状態が漫然と続いている状態にありはしないかという素朴な疑問が惹起される。そこで、本稿では、かかる行政解釈の内容の合理性の検証を中心に、債務確定の判断基準等について考察を行うこととする。

## II 債務確定主義の位置付け及び趣旨

債務確定主義にいう「債務」とは、債権に対応する法的概念（民法上の概念）で、債権を債務者の側から表現したもの、すなわち、債権者に対して一定の行為（給付）を行う義務、一定の給付を債権者に取得させるべき地位である<sup>(1)</sup>。すると、債務確定主義における「債務の確定」とは、対外的な関係において形成され、法的強制力をもって給付を義務付けられる法律上の債務について、履行すべき内容や履行すること自体が確実な段階に達していることを意味するというような解釈論の展開がまず予想される。ここでは確定の対象が法律上の債務である以上、債務確定の判断基準については法的観察に重心を置いた解釈論を展開することが基本的態度となろう<sup>(2)</sup>。しかしながら、債務確定の判断基準は、その字義から一義的明確に導き出すことは難しく、解釈に委ねざるを得ない面がある。そこで、「債務の確定」に関する上記のような理解を基底に置いた上で、行政解釈が示す債務確定の判断基準の合理性を検証するための準備作業として、債務確定主義の法人税法上の位置付け及び趣旨について考察を行う。

### 1 年度帰属・費用範囲画定基準としての債務確定主義

債務確定主義は費用の年度帰属を決定する基準であるのみならず、費用の範囲を画定する基準であると解すべきであろうか。視点を変えると、法22

条3項2号括弧書きが、「費用の額」ではなく、直前の「費用」にかかっていることは明らかであるが、「当該事業年度の…費用」にかかっていると読むのか、あるいは「費用」（超期間的な意味での費用概念）のみにかかっていると読むのか、という問題に置き換えることが可能かもしれない。<sup>(3)</sup>

この点、文理及び後述する債務確定主義の趣旨に照らして、前者の読み方が妥当であると考えられる。法22条3項2号括弧書きは、単に「債務の確定しないもの」を除くとしているのではなく、「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの」を除くとしているのであるから、直前の「費用」のみにかかっているのではなく、「当該事業年度の…費用」にかかっていると平行に読むことが自然であろう。また、法22条3項2号括弧書きが「費用」のみにかかっていると解すると、債務の確定が費用の年度帰属の先決問題となり、債務確定主義を満たさないならば、そもそも「当該事業年度の」費用であるかを判断するまでもないという、落ち着いた悪い結論にも逢着しかねない。したがって、第一次的には、債務確定主義は法人税法における費用の年度帰属決定基準として位置付けられるべきである。もっとも、法文は当該事業年度終了の日までに「債務の確定したものに限る」ではなく「債務の確定しないものを除く」となっているから、債務確定主義は費用の年度帰属を決定付ける一点限定的な基準ではないという評価もなし得る。<sup>(4)</sup>

他方、公序良俗違反（民法90条）により無効となるような契約に基づく支出などのように、そもそも法的な債務の確定を觀念し得ないもの—この意味で、過去における債務の確定を経て原価配分される償却費や将来において債務が確定し得る見越費用とは異なる様相を呈している—については、現実の支出不にかかわらず費用に算入することは認められず、この点において債務確定主義は費用の範囲を画する基準である、という見解もあり得る。<sup>(5)</sup> かような支出の費用計上を認めないことは、そのような支出の相手方において、受領された金員が収益の額に算入されることとの関係で不均衡なものとなることは否めないが、当該事業年度の費用として計上するための法律要件として、法が債務の確定を明示的に要求しているという点で収益の計上とは

状況が異なることも無視することはできない。損金概念適合性、法22条3項3号の損失該当性又はいわゆる管理支配基準の準用の可否も含めて、議論の余地がある。

ところで、「当該事業年度の費用の額」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こと（法22条4項）を考慮すると、ある費用が、法22条3項2号により「当該事業年度の損金の額」に算入すべき「当該事業年度の費用の額」に該当するためには、企業会計における費用概念テスト<sup>(6)</sup>（ここでの「費用」は超期間的な概念である。）及び費用認識テスト（発生主義・費用収益対応の原則<sup>(7)</sup>）、その後、償却費以外の費用については法人税法固有の債務確定主義によるテストをそれぞれ通過しなければならないと整理し得る（厳密には、別段の定めや公正処理基準によるテストも想定し得る。）。差し当たり、かかるコンテクストにおいて、債務確定主義は、別段の定めがある場合を除き、費用の年度帰属を決する最終段階のテストとして位置付け得ると考える<sup>(8)</sup>。

なお、かかる最終テストについて要件事実論的視点で見ると、納税者において損金の額に算入した費用が「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの」であることの立証責任は課税庁側にあると解されるが、仮に法22条3項2号括弧書が「債務の確定したものに限る」というものであったならば、当該事業年度終了の日までに債務が確定したことの立証責任は納税者にあると解する余地が出てくるであろう<sup>(9)</sup>。

## 2 債務確定主義の趣旨

金子宏教授は、法22条3項2号括弧書が「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く」としているのは、「債務として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また所得の金額が不当に減少するおそれがあるという理由からである」と説明され<sup>(10)</sup>、同旨の説示をする裁判例も存在する<sup>(11)</sup>。また、最近の裁判例の中には、

債務確定主義の趣旨として、債務として確定していない費用については、その発生の見込み及びその金額が明確ではなく、このような費用を損金の額に算入することを認めると、所得の金額の計算が不明確となることから、課税の公平を確保するために、このような費用の損金の額への算入を否定することにあると判示するものがある。<sup>(12)</sup>

他方、債務確定主義が導入された昭和40年改正法の立案関係者の多くは、より具体的に、債務確定主義は、引当金・見越費用について、別段の定めがない限り、損金の額に算入しない趣旨であると説明する。<sup>(13)</sup>中には、損金の額に算入することが認められる費用を外部取引により確定したものに限定する趣旨であると説明する者も存在する<sup>(14)</sup>（費用については「債務」、収益については「取引」（法22条2項）という用語を使用することによりそれぞれの原因を外部取引に限定していると解する場合には、アンバランスな印象を与えるかもしれないが、厳密に言えば両者の間には確定原因と発生原因という文脈上の差異がある。）。

いずれの見解も文理及び別段の定めとの関係で無理のないものであると思われることを踏まえ、本稿では、差し当たり、債務確定主義の趣旨は、いまだ債務として確定していない費用は発生の見込みとその金額が明確ではないことを前提に、かかる費用を当該事業年度の費用として計上することを排除することによる所得金額の計算の正確性・明確性の担保、ひいては納税者間の公平の確保にあり、具体的には引当金・見越費用を当該事業年度の費用から排除することにあると理解しておきたい。<sup>(16)</sup>

### Ⅲ 行政解釈と裁判例

#### 1 債務確定の判断基準に対する行政解釈

行政解釈は、法22条3項2号の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、「当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること」（以下「債務成立要件」という。）、「当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具

体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」(以下「具体的給付原因事実発生要件」という。)、 「当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること」(以下「合理的算定可能要件」という。) という3つの要件 (以下「債務確定3要件」という。ただし、後述するように、「要件」ではなく「要素」として理解すべきであるという議論を否定することを含意する措辞ではない。) 全てを満たすことが必要であるとする (法人税基本通達2-2-12。以下「本件通達」という。)

修繕費を例にとると、法人が、建物等の修繕を発注し (債務成立要件の充足)、業者によって修繕が完了し (具体的事実発生要件の充足)、かつ金額の見積りが客観的にでき得る状況にあれば (合理的算定可能要件の充足)、債務確定3要件を満たし、当該事業年度の費用の額として計上することが認められるというのである。<sup>(17)</sup> しかしながら、租税法律主義の原則の下では、租税法の法源ではない通達に定められている債務確定3要件に基づく課税は、法22条3項2号の債務確定主義の解釈として、その合理性が認められて初めて正当化し得るにすぎないことに留意する必要がある。

## 2 債務確定3要件 (要素) に関する裁判例

法源ではない通達に定められている債務確定3要件に対し、裁判所はこれまでどのような態度で接してきたのであろうか。結論を先に述べると、債務確定の判断基準を明らかにするような最高裁判所の判断は出ていないものの<sup>(18)</sup>、下級審裁判例の多くは、本件通達を引用・参照するか否かにかかわらず、債務確定の判断基準として債務確定3要件を支持・採用する傾向にある。

債務確定主義が導入された昭和40年の法人税法全文改正後、比較的、早い時期に、債務確定3要件を支持した裁判例として大阪地裁昭和48年8月27日判決 (税資70号940頁) がある。原告会社が計上した退職給与未払金 (毎決算期末に発生している退職金負債最低額として、当該期末に従業員が自己都合により退職したと仮定した場合に支払うべき金額を、退職給与引当金 (旧法55条) とは別に計上していたもの) について、債務確定主義に照らし

て当期の損金の額に算入することができるか否かなどが争われた事件において、大阪地裁判決は、「法人税においては、課税所得金額の計算上損金に算入される費用は、当該事業年度終了の日までに債務の確定しているものでなければならず、債務の確定したものといいうるためには、当該事業年度終了の日までに、当該費用にかかる債務が成立し、その債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生し、その金額を合理的に算定しうるものであることが必要であり（法人税基本通達2-1-5〔筆者注：現行法人税基本通達2-2-12〕参照）、単に将来生ずることが見越される費用は、他に特別の規定がないかぎり」、損金の額に算入されないとした上で、本件退職給与未払金は「具体的な給付をすべき原因となる退職という事実が未発生であり、したがってまた退職金の額を左右する諸条件も未定で、金額を合理的に算定することができないものである」から、当期の損金の額に算入すべき費用には該当しないと判示した。判決は、法人税法上の費用の損金算入時期は債務確定主義によることを明言し、債務確定の判断基準について本件通達を参照した上で債務確定3要件を支持するが、その論拠については何ら説明を行っていない（上記判示は控訴審である大阪高裁昭和50年4月16日判決・税資81号205頁でも維持されている。）。

かかる大阪地裁判決を嚆矢として、その後の裁判例は、債務確定の判断基準を本件通達が示すところの債務確定3要件と同義に解する解釈態度をとる傾向にある。その動向を簡単に整理すると、通達を引用・参照するもの<sup>(19)</sup>としないもの<sup>(20)</sup>に分けることができる。

これらのうち、債務確定3要件を支持・採用する理由に言及する裁判例として、まず、権利確定主義との対応から説明する秋田地裁昭和61年5月23日判決（税資152号169頁）があるが、説明内容として十分なものであるとはいえない。また、課税の公平を図るという見地から、所得計算は可能な限り客観的に覚知し得る事実関係に基づいて行われるべきである、あるいは見越費用の計上を排除すべきであるなどといった債務確定主義の趣旨から説明するものとして、浦和地裁平成元年12月14日判決（税資172号2801頁）、大

阪地裁平成4年1月22日判決（判タ803号167頁）、横浜地裁平成5年7月12日判決（税資198号125頁）及びその控訴審である東京高裁平成6年3月24日判決（税資200号1121頁）、さいたま地裁平成19年3月14日判決（税資257号順号10653）、福岡地裁平成22年7月13日判決（税資260号順号11474）があり、比較的詳しい説明を行うものとして大阪地裁平成21年1月30日判決（訟月57巻2号344頁）がある。この大阪地裁平成21年判決は、法22条3項2号が「債務確定基準を採用しているのは、債務として確定していない費用については、その発生の見込み及びその金額が明確ではなく、このような費用を損金の額に算入することを認めると、所得の金額の計算が不明確となることから、課税の公平を確保するために、このような費用の損金の額への算入を否定したものであると解される。」とした上で、本件通達が定める債務確定3要件は、かかる債務確定主義の趣旨に照らして、合理的なものであると判示している。しかしながら、いずれの裁判例も、精粗の差こそあれ、その思考過程の記述を省略し、要件ごとの検証を実施していないなどの点で、<sup>(22)</sup>必ずしも委曲を尽くした説明を行っていないように思われる。

そして、上記以外の他の多くの裁判例にあっては、債務確定3要件を支持・採用する理由すら述べていない。かような状況に鑑みれば、債務確定3要件の合理性について検証する必要性はいまだ残されていると考える。<sup>(23)</sup>

## IV 債務確定3要件（要素）の合理性

### 1 債務成立要件

債務の主な発生原因である契約を例に考えると、通常、契約の成立によって債務が成立（発生）し、当該債務は履行等されることによって消滅することになるのであるから、債務として確定していることの大前提として債務が成立していることを要すると解することには首肯できる面がある。<sup>(24)</sup>かかる理解は、「債務の確定」という語感や債務確定主義の趣旨とも適合的であろう。敷衍するに、例えば、本社建物の修繕のために設定する修繕引当金など現時点では費用として発生していない（財貨又は役務の費消の事実がない）将来

の費用を見越して計上するようなものは、現時点において債務として成立していないことが少なくない。本社建物の修繕に関する請負契約を業者と締結して初めて、修繕費の支払債務が企業に発生するのであり、例えば、本社建物の一部に修繕の必要が生じているとしても、業者との契約が未締結で修繕費の支払債務が発生していない段階で修繕費として計上することは、所得金額の計算の正確性・明確性の担保という債務確定主義の趣旨に反する可能性は否めない。

なお、債務の確定が問題となる場面においては、既に債務は成立しているから債務の成立は債務の確定の要件ではないと解する見解も示されている<sup>(25)</sup>が、厳密に言えば、法は「債務の確定しないものを除く」としており、かかる法文に照らすと、債務確定の判断基準に債務成立要件を含ましめる解釈は合理的であると解される。

以上からすれば、債務成立要件は債務確定主義の合理的な解釈によって導き得るものであると考える<sup>(26)</sup>。

## 2 合理的算定可能要件

法人税法上の課税標準である各事業年度の所得の「金額」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」を控除した「金額」であり（法21条、22条1項）、事業年度ごとに貨幣価値による一定の金額で測定把握されるということを実体法上必須の前提としている<sup>(27)</sup>。かかる前提を欠くものは損金の「額」に算入することができない。損金の「額」を構成する費用の「額」についても同様のことがいえる<sup>(28)</sup>。

かかる理は、債務確定主義の趣旨とも相俟って、合理的算定可能要件の合理性を肯定する方向に働き得るものである。他方、同要件は法人税法上の「損金の額」又は「原価・費用・損失の額」として認められるための共通の要件であり、必ずしも、債務確定主義に内包させるべきものではないという消極的な見方もあるかもしれないが、このことは、債務確定の判断基準の文脈において債務の金額の合理的算定可能性を問題にすることを排除する積極的理

由とはなり得ない。したがって、合理的算定可能性要件は債務確定主義の合理的な解釈によって導き得るものと考ええる。

### 3 具体的給付原因事実発生要件

具体的給付原因事実発生要件の意味内容を理解するためには、他の要件よりも、若干の説明を要する。ここでは、引当金の費用計上を原則的に排除するという債務確定主義の趣旨を手掛かりに考察を行ってみたい。<sup>(29)</sup>

企業会計原則注解18によれば、①将来の特定の費用又は損失であること（現時点では費用の発生、すなわち財貨又は役務の費消がないこと）、②その発生が当期以前の事象に起因していること（原因事実が発生していること）、③発生の可能性が高いこと、④その金額を合理的に見積ることができること、の4つの要件を満たす場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載することになる。

企業会計上、引当金の計上は適正な期間損益計算の確保や保守主義の原則（企業会計原則注解4）の観点から肯定される面がある。しかしながら、引当金は、現時点では財貨又は役務の費消という事実が発生しておらず、あくまで将来的に費用又は損失の発生の可能性が高いものであるにすぎないし、原因事実の発生といってもどのような事実をその原因と捉えるのかという点についても見解が分かれる可能性もあり、発生の可能性、発生額及び当期の負担に属する金額について、法人による見積りの要素を排除することができないものである。すると、所得金額の計算の正確性・明確性の担保、課税の公平の確保という債務確定主義の趣旨との関係上、引当金の費用計上を無条件に認めることには不安が惹起される。

かような引当金について、その費用計上を原則的に排除するという債務確定主義の趣旨を実現しようとするならば、債務確定の判断基準として「当該事業年度終了の日までに財貨又は役務を費消していること」を求めればよいという発想もあり得よう。<sup>(30)</sup>ただし、法はあくまで「債務」という法的な概念

を取り込んでいるため、文理を踏まえた法的観点からの理論付けも検討せねばなるまい。この点、「当該事業年度の終了の日までに財貨又は役務を費消していること」とは、「債務者が取引の相手方から当該債務に対応する反対給付を受けていること」を意味するものであると解することが可能ではなからうか。そうであれば、それは債務者における同時履行の抗弁権（民法533条）を失わせるものであるから、債務確定の判断基準としての地位を与えることができるかもしれない<sup>(31)</sup>（ただし、相手方の権利行使を阻止する抗弁にすぎない同時履行の抗弁権を失わせることまで、法22条3項2号括弧書が厳に要請するものであるかは、検討の余地がありそうである。）。かかる意味における具体的給付原因事実発生要件は、引当金の設定根拠の一つとされる原因発生主義（広義の発生主義）又は費用収益対応の原則から一定の距離を置き、法人税法においては財貨又は役務の費消という狭義の発生主義を厳格に適用するという態度の現われであると捉えることもできよう<sup>(32)</sup>。

続いて、従業員に対する退職給与引当金を素材として、具体的給付原因事実発生要件についてももう少し検討を加えてみたい。就業規則等に退職金の支払条件及び金額の算定方法等の定めがある場合の従業員に係る退職金について、実際に従業員が退職する前において既に企業の側に退職金支払債務が抽象的に発生していると解するならば、かような退職金に係る退職給与引当金については債務成立要件や合理的算定可能要件によって当該事業年度の費用から排除することはできない<sup>(33)</sup>。

また、個別の取決め内容等にも左右されるが、退職金が生活保障的な性格や功勞報償的な性格のほか、賃金の後払いという性格を有していることを前提とすると<sup>(34)</sup>、企業は従業員から提供される労働という役務を日々費消していることになる。したがって、「当該事業年度終了の日までに財貨又は役務を費消していること」又は「債務者が取引の相手方から当該債務に対応する反対給付を受けていること」（「退職金支払債務に対応する反対給付を既に受領していること」<sup>(35)</sup>）という意味での具体的給付原因事実発生要件によっても、退職給与引当金の費用計上を排除することはできない<sup>(36)</sup>。

さりとて、通常、退職金は、雇用後、相当期間経過後に支払われるものであること及び退職事由や在職期間等により支給の有無や金額が変化することなどなどを考慮すると、従業員が実際に退職する前に、退職金支払債務が債務として確定していると解することには強い躊躇を覚える。退職金は、勤続年数ごとにこれに対応する額の具体的請求権が確定するのではなく、退職事由や勤続年数などの諸条件に照らして退職時において初めて具体的に債権債務として確定することを等閑視すべきではない（ただし、<sup>(37)</sup>法人税法上の債務の確定と私法上の文脈における債務の確定が常に一致するか否かという角度からの問題を提起する余地はある。）。この点で、退職金支払債務は条件付債務（条件・不確定期限付の債務）<sup>(38)</sup>であると解されてきたのであり、かかる条件付債務をその引当金繰入時に費用として計上することを排除するためには、条件付債務の条件が成就していること（退職給与引当金においては退職という事実が発生していること）を要請する必要がある。かかる要請は「債務の確定」という文理及び債務確定主義の趣旨とも適合的である。そうであれば、「条件付債務の条件の成就」は債務確定の判断基準を構成すると解され、この意味で具体的給付原因事実発生要件は合理性を有するといえよう。<sup>(40)</sup>

ただし、そもそも、条件付債務は条件が成就するまで債務は成立していないと解し<sup>(41)</sup>（この場合でも債権者には一種の期待権ないし地位が認められる。<sup>(42)</sup>）、条件付債務の条件が未成就であることは債務成立要件の問題であるという立論もあり得よう。<sup>(43)</sup>これに対しては、退職金の支給について就業規則等に定めがあれば退職前であっても抽象的な退職金支払債務が成立していると解する立場から反論もなし得る。<sup>(44)</sup>この立場によれば、退職事由や勤続年数などの諸条件に照らして退職金支払債務が具体的な債務として認められ、権利を行使され得るのは退職の事実があったときであるとして、文字どおり、「当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」が債務確定の判断基準の一つとして認められるという説明が支持されるかもしれない。<sup>(46)</sup>

以上からすれば、具体的給付原因事実発生要件は、「当該事業年度の終了

の日までに財貨又は役務を費消していること]、「債務者が取引の相手方から当該債務に対応する反対給付を受けていること」、「条件付債務の条件が成就していること」、あるいは抽象的債務の具体化を念頭に、文字どおり「当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」という意味内容に理解することが可能ではなからうか。そうであれば、文理及び債務確定主義の趣旨に照らして、同要件は債務確定主義の合理的な解釈によって導き得るものと考え（ただし、結局は、個別の状況と上記各意味内容に照らして、債務の「確定」性を評価することとなること又は上記各意味内容間の関係が明らかではないことに対する批判的検討の余地はありそうである。）。

#### 4 有力説の検討

債務確定の判断基準について、債務確定3要件よりも柔軟に捉える有力な見解が示されている。金子宏教授は、費用の引当、すなわち引当金勘定の設定も一種の費用の見越しであり、この点につき、法22条3項2号括弧書の規定は、一般に、「法人税法が特に定めている場合を除いては、費用の見越や引当金への繰入損の計上を認めない趣旨であると解されている。」とされた上で、「しかし、筆者としては、この規定はそうのようにせまく解すべきではなく、『債務の確定』というのは、…債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できることを意味するものと解し、このような要件が満たされる限り、費用の見越は許される、と解しておきたい。〔傍点筆者〕<sup>(47)</sup>」として、「債務の確定」は債務発生の確実性と金額の確認可能性という2要件から成り、この2要件を充足する限り費用の見越計上は許されるという見解を示されており、債務確定の判断基準を債務確定3要件よりもいくぶん柔軟に解されているようである。

金子教授が、「債務として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、また所得の金額が不当に減少するおそれがある」か

ら債務確定主義が設けられていると述べられ、「したがって、この趣旨に反しない限り、『債務の確定』の意義は、いくらかゆるやかに解釈しても差し支えないと考えるべきであろう」と続けておられることに着目する限り、金子教授は、<sup>(48)</sup>上記見解を採用するに当たり、債務確定主義の趣旨を論拠とされているように思われる。そして中里実教授は、引当金の計上について定める企業会計原則注解18を確認した上で、法22条4項の趣旨からしても、「また、同項が法人税法における課税所得算定に関する規定の解釈の指針となると考えればなおさらのこと、こうした企業会計における取扱いは法人税法上も尊重されると考えるべきであろう。」とされ、金子教授の上記見解に賛意を示される。<sup>(49)</sup>中里教授は、法22条4項の趣旨をも併せて考慮することで、金子教授の上記見解の合理性を補強しているようである。

筆者も、債務確定の判断基準は文理解釈のみで截然と導き得るものではなく、趣旨解釈を駆使するアプローチには合理性があると考え、有力説にはなお検討すべき問題点があるように思われる。

第一に、法22条3項1号との整合性である。最高裁平成16年10月29日第二小法廷判決（刑集58巻7号697頁）は、同号の原価は、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る「債務が確定していない場合であっても」、近い将来に支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、当該事業年度終了の日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であるときは、その見積金額を当該事業年度の収益に係る売上原価の額として収益と同一の事業年度の損金の額に算入することができる旨判示する。これは、特定の収益との対応関係を明らかにすることができる費用である原価については、（債務の確定を求めることなく）「当該事業年度の収益に係る」原価の額を当該事業年度の損金の額に算入すべき金額であるとする1号の文理に忠実な理解である。仮に有力説を採用すると、同一の条項（法22条3項）に収められている1号と2号の規定振りの相違が極端に過小評価されることになりかねない。また、上記最高裁判決は、近い将来に支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、当該事業年度終了の日の現況

によりその金額を適正に見積もることが可能であるというだけでは、「債務の確定したもの」とはいえないことを示唆するものであると解し得るならば、有力説は同判決との関係についても説明を求められるであろう。

なお、原価のように収益との結び付きが強いなど、債務が確定していなくても、見越・見積計上に伴う弊害が少ないと認められる費用については、債務確定の判断基準を債務確定3要件より柔軟に解することの合理性が認められる余地があるかもしれないが、この場合でも次に述べる第二、第三の問題点を克服しなければならないと考える。

第二に、「債務の発生が確実であり、かつ、その金額が確認できること」によって計上される見越費用は、結局、引当金と異ならないか、引当金との境界線が不明確なものであるように思われる。そうすると、引当金の費用計上の原則的排除という債務確定主義の趣旨との整合性が問われるし、法人税法の条文構成・立法態度（法人税法がわざわざ別段の定め（52条及び53条）を設けて、引当金を「損金の額に算入する」こととしていること<sup>(51)</sup>）との衝突問題も浮上しよう<sup>(52)</sup>。

第三に、公正処理基準を通じて有力説の合理性を補強することには一定の説得力があるが、その足元は必ずしも盤石ではないのではないかという問題がある。すなわち、岡村忠生教授は、法22条3項2号括弧書の「債務確定要件に関してまず問題となるのは、企業会計との関係である。債務確定要件は、実質的には別段の定め<sup>(53)</sup>の性質を持つと考えることもできるが、少なくとも形式上は、損金算入の原則を定める規定に埋め込まれ、したがって22条4項の定める公正処理基準の対象となる。企業会計では、費用の認識は発生主義に基づいて行われ、一定の見積り計上<sup>(54)</sup>が要請されるため（企会原則注解注18）、債務確定要件との関係が重要な問題となる。基本的には、債務確定要件は企業会計上の発生主義にある程度の規制を行うものであるが、別段の定めではない以上、企業会計を全面的に上書きするものではあり得ないと考えられる。」とされる<sup>(53)</sup>。なるほど、公正処理基準は別段の定め（法23条から64条の4及び租税特別措置法の関連規定<sup>(54)</sup>）に対しては適用がないと解され

るところ、形式的に言えば債務確定主義は別段の定めには該当しない法22条3項2号に組み込まれているから、かかる見解には説得力がある。

しかしながら、法人税法の課税所得計算の基本規定たる法22条が明文中で債務確定主義の採用を宣言しているのであるから、租税法律主義の原則の下では、債務確定主義が公正処理基準によって上書きされる場面は自ずと限局されるはずではなかろうか。<sup>(55)</sup> そうであれば、公正処理基準が第一、第二の点を乗り越えるほどに債務確定主義の解釈に強い影響を及ぼすことを直ちに認めることには慎重でありたい。

以上からすれば、有力説やこれを後押しする見解には一定の合理性を認めることができるが、その採用にはなお検討すべき問題点がある<sup>(56)</sup> と考える。なお、前掲福岡地裁平成22年7月13日判決は、債務確定主義の趣旨について、債務確定の判断基準を債務確定3要件よりも柔軟に解する有力説がその論拠とするものと同様の理解を示すものの、結果的には、有力説とは異なり債務確定3要件を採用している。有力説と同じ出発点に立ちながらも、到達地点は異なっているが、判決はその道程を必ずしも詳説していないため、分岐点は何処にあったのか、自明ではない。

## 5 小括

上記検討が正しいとすれば、債務確定3要件は債務確定主義の合理的解釈により導くことが可能である一方、これと異なる有力説の採用にはなお解決しなければならない問題点があり、この限りにおいて本件通達の内容は租税法律主義に抵触するものではないと考える。しかしながら、限界事例において各要件の厳格性や比重について再考を迫られる余地があることを完全には否定できないし、債務確定3要件のほか、債務の相手方が未確定（未特定）である場合<sup>(57)</sup>や債務の履行期が相当先である場合に債務の確定性が問題となること、又は債務の相手方として複数考え得る場合や一つの契約から内容の異なる複数の債務が生じる場合にどの債務について債務確定を判断すべきである<sup>(58)</sup>かが問題となることもあるように思われる。すると、債務確定3要件は、<sup>(59)</sup><sup>(60)</sup>

厳密な意味における「要件」ではなく、債務確定の判断（評価）「要素」にすぎない（ものが含まれている）とか、取引類型等に応じて具体的な債務の確定時期を決めることにこそ意味があるという議論も検討の対象となり得よう。いずれにしても、債務確定の判断基準に関する事例の集積が待たれる。

## V 結びに代えて

本稿では債務確定主義の意味内容、とりわけ債務確定の判断基準について、行政解釈が示した債務確定3要件の合理性の検証を中心に考察を行い、その一応の合理性を肯定する結論を得た。このことは多くの裁判例が債務確定3要件を支持することからも裏付けられるかもしれない。ところで、債務確定主義の今後の展望として注視すべきは、債務確定主義と公正処理基準との関係、具体的には国際会計基準（IFRS）への対応に揺れる企業会計やその影響を受けるであろう会社法との関係で債務確定主義がどのような存在価値を發揮し得るのかという点である。この点、債務確定主義は、法人税法がその趣旨に見られるような固有の価値観を権利確定主義とは異なり明文の規定を設けて明らかにするものであることが重視され、公正処理基準を通じた環境変化の影響を多少は受けることがあったとしても、租税法律主義及び時にはこれに裏打ちされた文理解釈の選好態度に護られて、立法論・解釈論を含む様々な場面においてその存在価値を發揮し得る可能性が高いことを指摘してきおきたい。

- (1) 金子宏＝新堂幸司＝平井宜雄『法律学小辞典』458頁（有斐閣、第4版補訂版、2008）。
- (2) 法的観察を重視する立場として、中川一郎「新法人税法の研究（2）」シュト39号27～31頁（1965）、経済的観察を（も）重視する立場として、小山威倫「法人税法における損金認識基準としての債務確定主義」広島経済大学経済研究論集5巻4号111～112、131頁（1983）、中村平男「改正法人税法（昭和40年3月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて（前承）第1回」国税速報1878号5～6頁（1966）、同「収益事業・事業年度・所得金額計算の通則関係等」税弘14巻2号16～17頁（1966）参照。ただし、後者の見解は必ずしも法的観察を全面的に否定するものではないと思

われ、両者の結論にどれほど具体的な差異が存在するかは明らかではない。

- (3) 「当該事業年度の費用」という期間的要素を含めた概念として捉えた場合には、債務確定主義がかかる概念の範囲を画定するものであることは明らかである。また、概念的に、所得概念や実現概念と絡めて費用範囲画定基準としての一面があるという議論を行う余地はある。
- (4) かかる規定振りからすれば、当該事業年度終了の日までに債務の確定したものであっても、公正処理基準等に依拠して、当該事業年度の翌事業年度以後の費用として算入することを認めることについて、文理解釈上のハードルはさほど高いものではないといえるかもしれない（ここでは、例えば、法人税基本通達9-2-28但書の取扱いについて公正処理基準による正当化を試みる際などのハードルを想定している）。この点は、公正処理基準と債務確定主義との関係を考察する際に有益な視点を提供するであろう。
- (5) 谷口勢津夫教授は、債務確定主義は、債務それ自体が存在しない無効な支出（公序良俗違反・強行法規違反の無効な事業経費の支出、事業上の借入金に係る制限超過利息の支払など）の必要経費（損金）性を否定するという点で、必要経費（損金）の範囲を画定する意味を有していると解されている（谷口勢津夫『税法基本講義』318頁、463～464頁（弘文堂、第4版、2014）、同「違法支出論における債務確定主義の意義と機能」立命352号265頁以下（2013）参照）。債務確定主義により、かような支出の必要経費（損金）性を否定することにつき、武田隆二『法人税法精説』105～106頁（森山書店、平成17年版、2005）も同様の立場であると思われるが、同『所得会計の理論』104～107頁（同文館出版、1960）は異なる立場から記述されているように思われる。反対の見解として、黒澤清監修『税務会計体系第3巻 税務費用会計』13頁〔富岡幸雄執筆〕（ぎょうせい、1984）、武田昌輔「税法上の費用・債務の計上時期」税理23巻4号4頁（1980）、同「税法における引当金と未払金」日税研論集8号124頁（1989）、黒澤清監修『税務会計体系第1巻 税務会計原理』192頁〔品川芳宣執筆〕（ぎょうせい、1984）、品川芳宣「法人税における損金の本質」税務会計研究8号95頁（1997）、安藤英義ほか編集代表『会計学大辞典〔第5版〕』538頁〔品川芳宣執筆〕（中央経済社、2007）参照。
- (6) ただし、法人税法固有の見地からの費用概念テストを肯定するような議論もあり得ると考える。
- (7) 企業会計上、広義の費用は、まず財貨・役務の費消により認識されるとともに（発生主義）、費用収益対応の観点から、原価については収益との直接的・個別的対応により、原価・損失以外の費用については収益との間接的・期間的対応により、それぞれ費用として認識される（したがって、収益との対応関係にない損失は発生主義により認識されることになる。）（企業会計原則第二の一参照）。
- (8) 企業会計上の費用概念及び認識テストが先在するからこそ、債務確定主義により引当金を排除する必要が生じたものと解されるが、前払費用に債務確定主義の適用を

想定する見解（黒澤・前掲注5『税務会計体系第3巻』、9頁、中村利雄＝岡田至康『法人税法要論』28頁（税務研究会出版局、2013）、東京地裁平成17年1月13日判決・税資255号順号9891及びその控訴審である東京高裁平成17年9月21日判決・税資255号順号10140など）は企業会計上の両テストの前に同主義が適用されるという整理に基づくものであろうか。この点については、武田・前掲注5・「税法上の費用・債務の計上時期」、6頁も参照。

- (9) 同様に、要件事実論の視点から、①「債務の確定（しないもの）」を主要事実とし、債務確定3要件を間接事実と解すべきか、債務確定3要件は債務の確定（しないもの）という法律要件の解釈として導かれるものであって、②債務確定3要件は主要事実である又は③「債務の確定（しないもの）」を規範的要件として捉え、主要事実は債務が確定していないことを根拠付ける具体的な事実と解することが可能であるかなどの議論もなし得るように思われる。この点については、泉絢也「債務確定主義（債務確定基準）のレゾンデートル」税務事例47巻2号（掲載予定）参照。
- (10) 金子宏『租税法』301頁（有斐閣、第19版、2014）。
- (11) 福岡地裁平成22年7月13日判決（税資260号順号11474）。
- (12) 大阪地裁平成21年1月30日判決（訟月57巻2号344頁）及びその控訴審である大阪高裁平成21年10月16日判決（訟月57巻2号318頁）、東京地裁平成24年7月5日判決（判例集未掲載）参照。また、法的安定性という趣旨に触れるものとして、京都地裁平成18年5月19日判決（税資256号順号10400）参照。
- (13) 国税庁『昭和40年 改正税法のすべて』103頁〔伊豫田敏雄執筆〕（国税庁、1965）、武田昌輔「全文改正法人税法の解説（上）」産業経理25巻6号52頁（1965）、原一郎「法人税法の全文改正について」税通20巻7号127頁（1965）、吉牟田勲「所得計算関係の改正」税弘13巻6号141頁以下（1965）参照。また、昭和38年12月6日付け税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第2の4（10）及び8も参照。なお、債務確定主義の趣旨のうち引当金の損金算入を原則的に排除する趣旨を強調することにより、債務確定主義は、単に引当金の損金算入を原則的に排除する規定であり、費用の年度帰属を決定する基準としての意味はないと解する見解もあるが（忠佐市『税務会計法』126頁（税務経理協会、第6版、1978）、渡辺淑夫『法人税法』126頁（中央経済社、平成25年度版、2013））、法文からの乖離が大きいため、直ちには容認し難い。
- (14) 吉牟田・前掲注13、141頁。
- (15) 法22条2項の「取引」を私法上の取引（外部取引）と解し、かつ、同項は「取引に係る収益」と定めることにより実現した利益のみが所得であるという考え方を表明したものと解する見解がある（金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』23頁及び24頁（有斐閣、2014）、金子・前掲注10、296頁及び298頁）。ただし、法人税法において「取引」という用語は法的取引に限定されない簿記・会計

上の取引をも念頭に置いていると解する手掛かりが複数存在し（法22条3項3号、4項、5項、126条1項）、私法上の取引に限定されないと解する見解も珍しいものではなく（国税庁・前掲注13、102頁、岡村忠生『法人税法講義』41頁（成文堂、第3版、2007）、中里実ほか編『租税法概説』146頁〔吉村政穂執筆〕（有斐閣、2011）、今村隆『課税訴訟における要件事実論』79頁（日本租税研究協会、改訂版、2013））、裁判例も必ずしも法的取引に限定するような立場を採用していない（最高裁昭和43年10月17日第一小法廷判決・訟月14巻12号1437頁、最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決・判タ1203号108頁、東京高裁平成22年9月15日判決・税資260号順号11511参照）。ただし、同項の「取引」を簿記・会計上の取引と解した上で、そのうちの外部取引を指すものと解する見解もある（谷口・前掲注5『税法基本講義』、364～365頁。なお、谷口勢津夫「法人税法における評価損益と四層の包括的所得概念」阪法64巻2号327～341頁（2014）も参照）。

- (16) 債務確定主義の趣旨に係るニュアンスの違いが、債務確定主義を巡る様々な問題場面において少なからず影響力を有することに思いを致すならば、債務確定主義の趣旨に関しては、より慎重に検討を行う姿勢が求められるかもしれない。例えば、債務確定主義の趣旨として、徴税技術上の困難性を排除する趣旨を読み込むことが可能であろうか、可能であるならば債務確定主義の解釈にどのような影響を及ぼすであろうか（かかる趣旨に言及するものとして、昭和38年12月6日付け税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第2の4の（10）がある。また、浦和地裁平成元年12月14日判決・税資172号2801頁も参照）。
- (17) 大澤幸宏編著『法人税基本通達逐条解説』216～217頁（税務研究会出版局、7訂版、2014）。
- (18) なお、現行法人税法と同様の債務確定主義が明文化される前の旧所得税法時代に所得税の必要経費の年度帰属が争われた刑事事件において、地主に課される土地の再評価税の被告人による代納付は、「被告人が昭和33年度の収入を得るために支出した費用であり、かつ、同年度に債務として成立しその金額も算定可能となったものであるから、これを同年度の経費とした原審の判断は、結論において正当である」と説示した最高裁昭和49年5月8日第一小法廷決定（刑集28巻4号67頁）がある。そして、その調査官解説は、被告人の地主に対する再評価税代納義務については事件後に発遣された旧所得税基本通達37の2に定める3要件（債務確定3要件に対応するもの）を満たすことは明らかであり、旧所得税法においても基本的には（所得税法に債務確定主義が導入された）昭和40年法と全く変わるところがない以上、本件代納付を昭和33年度の必要経費として計上すべきことは当然であると説明していることは注目に値する（高木典雄「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和49年度14頁）。
- (19) 岡山地裁昭和54年7月18日判決（行裁例集30巻7号1315頁）、山口地裁昭和56年11月5日判決（行裁例集32巻11号1916頁）、秋田地裁昭和61年5月23日判決（税資152号169頁）、浦和地裁平成元年12月14日判決（税資172号2801頁）、横浜地裁平成

5年7月12日（税資198号125頁）及びその控訴審である東京高裁平成6年3月24日判決（税資200号1121頁）、熊本地裁平成13年3月29日判決（税資250号8870順号）及びその控訴審である福岡高裁平成13年11月15日判決（税資251号順号9023）、水戸地裁平成16年3月17日判決（税資254号順号9599）及びその控訴審である東京高裁平成16年9月14日判決（税資254号順号9743）、さいたま地裁平成19年3月14日判決（税資257号順号10653）、大阪地裁平成21年1月30日判決（判タ1298号140頁）、福岡地裁平成22年7月13日判決（税資260号順号11474）。

(20) 宇都宮地裁昭和54年8月30日判決（行裁例集30巻8号1446頁）、千葉地裁平成3年7月31日判決（税資186号392頁）及びその控訴審である東京高裁平成4年3月26日判決（税資188号958頁）、大阪地裁平成4年1月22日判決（判タ803号167頁）、広島地裁平成4年8月6日判決（税資192号324頁）。

(21) 権利確定主義と債務確定主義との関係に関する議論については泉・前掲注9参照。

(22) なお、前掲浦和地裁平成元年12月14日判決は、具体的給付原因事実発生要件の意味内容に関して「第三者たる課税庁が把握するに足りる確実性及び客観性を備えたと言いうるためには、当該債務提供が原則として終了していることが必要である」という解釈を示しているが、果たしてそのように論断できるか疑問である。また、同判決は、前払費用の損金算入の可否を判断するに当たり、企業会計上の費用認識テストを実施することなく債務確定主義によるテストを実施している点で若干の疑問を差し挟む余地があることを指摘しておく。

(23) かような裁判所の態度に接すると、裁判所は、単に本件通達を盲従しているのではないかという疑念が生じるかもしれない。しかしながら、債務確定主義の趣旨から債務確定3要件の合理性を説く裁判例が存在することなどを考慮すると、裁判所の法解釈と本件通達に示された行政解釈が同一であった、あるいは裁判所が本件通達に示された行政解釈を合理的であると認めたものであるという見方も成り立ち得よう。ただし、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることに限界がある場合に、先行し、かつ、租税実務・従前の裁判例において定着していた行政解釈が後の裁判所の判断に強い影響を与えているのではないかという懸念も惹起され、行政解釈に対する統制論の観点から関心が寄せられる。

(24) 債権の内容たる債務者の行為すなわち給付を債権の目的というが、給付の目的となる債権の目的物は、①適法であり、かつ、社会的妥当性があること、②給付が可能であること、③給付の内容は債権成立時に具体的に確定する必要はないが、履行までにこれを確定しうるだけの標準が定まっていなければならない、という3つの要件を満たす必要がある（我妻栄『新訂債権総論』20頁以下（岩波書店、1964））。

(25) 中川一郎「新法人税基本通達の批判（1）」シュト87号13頁以下（1969）、税法研究所編『法人税法コンメンタール（1）』A1918～A1919頁〔中川一郎執筆〕（ぎょうせい、加除式）、確井光明「判研」税務事例12巻6号7頁以下（1980）。

(26) 「例えば、過去の経緯、実質からみて、いかに合理的に見積ることができて、債

- 務の成立がなければ費用として損金算入ができないことになる」などの点で債務成立要件の重要性を説く見解もある（武田昌輔「収益・費用の対応問題（下）」税務事例37巻3号54頁（2005））。
- (27) 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55頁（1967）。
- (28) 民法の債権債務は、金銭に見積もることができないものであっても、その目的とすることができる（民法399条）。
- (29) 昭和40年改正当時において、会計学説においては、引当金は見越費用の計上に伴う貸方項目として把握されていたようであるが、企業会計原則等には引当金の明確な定義規定がなく（竹下昌三「引当金の概念と処理の変遷」岡山大学経済学会雑誌10巻3号74頁（1978）参照）、昭和40年改正法が原則として排除しようとしていた引当金の内包・外延は明らかではない。ただし、昭和35年12月付け政府税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）」の「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」第4章・第3・I・1・（1）や昭和35年8月27日付けで公表された「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」第九などが参考となろうか。
- (30) 若杉明教授は、具体的給付原因事実発生要件について、「一定の取引が行われて経済価値の費消があり、これに係る対価を支払うべき金額が合理的に算定されうることをさしている」と説明される（若杉明『法人税法と課税所得の計算』128頁（税務経理協会、2001））。かかる説明は上記のような発想に通ずるものがあるだろうか。
- (31) 例えば、企業が本社建物の修繕に関する請負契約を業者と締結すると、債権債務関係が生じ、企業の側に修繕費の支払債務が発生するが、相手方業者が修繕工事を完了するまでは、企業は修繕費の支払債務の履行を拒むことができる（同時履行の抗弁権）。この点に着目するならば、契約上、修繕費の支払債務が成立しているとしても、債務としては確定的なものではなく、修繕工事が完了することによって支払債務が確定するという考え方が生じる。この場合、修繕工事の完了を、債務に関する具体的な給付原因事実の発生と言い換えることが可能であるならば、この意味で本件連達の具体的な給付原因事実発生要件の合理性を認めることができよう。
- (32) 引当金の設定根拠を巡る議論については、例えば、守永誠治「企業会計における引当金（2）—諸見解・批判等—」日税研論集8号69～79頁（1989）、熊谷重勝『引当金会計の史的展開』23～30頁（同文館、1993）、内川菊義『引当金会計の基礎理論』29～87頁（森山書店、1998）、山下寿文『偶発事象会計論』206～211頁（白桃書房、2002）、横山和夫『引当金会計制度論』323～353頁（森山書店、2013）など参照。
- (33) 債務確定主義は、企業会計上の発生主義と異なる概念ではなく、発生主義の厳格な適用と解されることがあるのは（小松芳明『法人税法概説』63頁（有斐閣、5訂版、1993）、山本守之『法人税の理論と実務』60頁（中央経済社、平成25年度版、2013））、このような理由によるのではなかろうか。ただし、債務確定主義は、発生主義や費用収益対応の原則という会計的・経済的な尺度とは相容れない一面を有していることは

- 否定できまい（武田隆二「税務会計の基礎（六）」会計114巻3号103頁（1978）参照）。
- (34) 労働基準法は、常時10人以上の労働者を使用する使用者は、一定の事項について就業規則を作成し、行政官庁に届け出なければならないとし（89条）、また、退職手当の定めをする場合においては、「適用される労働者の範囲、退職手当の決定、計算及び支払の方法並びに退職手当の支払の時期に関する事項」を就業規則に定めなければならない（同条3号の2）と規定する。なお、退職金支払請求権の発生根拠について、東京地裁昭和59年2月28日判決（労経速1184号21頁）は、「退職金請求権は使用者がその支給の条件を明確にして支払を約した場合に初めて法的な権利として発生する」と判示する。
- (35) 吉井直昭「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和43年度509頁、片岡昇〔村中孝史補訂〕『労働法（2）』235頁（有斐閣、第5版、2009）など参照。退職金の性格に言及する裁判例として、例えば、最高裁昭和44年9月2日第一小法廷判決（民集23巻9号1641頁）、最高裁昭和52年8月9日第二小法廷判決（労経速958号25頁）、最高裁昭和58年9月9日第二小法廷判決（民集37巻7号962頁）、東京高裁昭和40年1月27日判決（下民集16巻1号105頁）、東京高裁昭和44年7月24日判決（労民集20巻5号871頁）など参照。
- (36) 渡辺・前掲注27、73頁。
- (37) 菅野和夫『労働法』293頁（弘文堂、第10版、2013）、土田道夫『労働法概説』99頁（弘文堂、2004）、平成8年11月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」第2章の6（4）①参照。裁判例として、例えば、東京高裁昭和40年1月27日判決（下民集16巻1号105頁）、大阪高裁昭和59年12月25日判決（労民集35巻6号657頁）、大阪高裁平成13年8月30日判決（労判816号23頁）など参照。
- (38) 条件付債務という用語の意義については諸説がある。この点については、例えば、内川・前掲注32、89～116頁、細田末吉「条件付債務の計上基準とその基本問題」企業会計29巻5号85頁以下（1977）、同『条件付債務』（中央経済社、1977）、小山・前掲注2、121頁など参照。
- (39) 岡村・前掲注15、187頁、江頭憲治郎『株式会社法』649～650頁（有斐閣、第5版、2014）、西谷敏『労働法』272頁（日本評論社、第2版、2013）、昭和43年11月11日付け大蔵省企業会計審議会報告「企業会計上の個別問題に関する意見第二 退職給与引当金の設定について」参照。なお、退職金債権は、労働協約等に基づく退職金の支給を労働条件として雇用契約を結んだことにより不確定期限付で発生していると判示する裁判例として、東京高裁昭和44年7月24日判決（労民集20巻5号871頁）参照。また、退職手当支給規定に定められた懲戒解雇の場合の退職金不支給条項を解除条件と解する裁判例として、名古屋高裁平成2年8月31日判決（高民集43巻2号125頁）参照。
- (40) 具体的給付原因事実発生要件を「条件付債務の条件の成就」を（も）意味するものと理解する見解として、例えば、武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』

- 1123の2頁（第一法規、加除式）、武田昌輔「法人税法における『確定した債務』の研究」税理21巻9号6頁（1978）、金子宏ほか編『実践租税法大系（下）法人税法編』〔武田昌輔執筆〕133頁（税務研究会、1981）、中村利夫『法人税の課税所得計算』72頁（ぎょうせい、改定版、1990）、平木正洋「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成16年度509頁、武田隆二「税務会計の基礎（五）」会計114巻2号91頁（1978）、武田・前掲注5『法人税法精説』、107頁など参照。
- (41) 停止条件付契約にあっては、条件成就の時に債権（債務）が成立する（民法127条1項。我妻栄『債権各論上巻』81頁（岩波書店、1954）参照）。
- (42) 我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法 総則・物権・債権』276頁（日本評論社、第3版、2013）。
- (43) この点に関し、中川一郎「改正法人税法（昭和40年3月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて（3）」シュト47号37頁以下（1966）、同「所得税法に関する当面の取扱い（申告所得税関係）について（2）」シュト84号35～36頁（1969）、内川・前掲注32、40頁参照。
- (44) この点については、武田・前掲注5『所得会計の理論』、107～111頁も参照。
- (45) 他の契約類型に係る債権債務においてもかかる法律構成がとられる場合がある。賃料契約などの契約類型においては、契約成立時に抽象的賃料債権（基本的賃料債権）が発生し、具体的賃料債権（支分的賃料債権）は賃貸期間中にわたって順次発生すると解されることについて、森田宏樹「賃借物の使用収益と賃料債権との関係（1）（2）」法教360号71頁以下、362号75頁以下（2010）、白石大「債権の発生時期に関する一考察（1）～（3）」早法88巻1号91頁以下、2号173頁以下、3号121頁以下（2013）など参照。
- (46) 前掲大阪高裁昭和50年4月16日判決及び前掲福岡地裁平成22年7月13日判決の判断と上記説明との間の距離はさほど遠くないように思われる。
- (47) 金子・前掲注10、320頁。なお、金子教授が、許されるとする「費用の見越」の意味内容について、大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開第55回 判例等にみる税法上の損金計上時期を巡る諸問題の検証（1）」税通66巻4号42頁（2011）の脚注（5）参照。
- (48) 金子・前掲注10、301頁。
- (49) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五・完）」法協100巻9号1586頁以下（1983）。この点は、岡村・前掲注15、184頁で示されている見解とも通ずるところがあろう。
- (50) もっとも、そのような費用は1号の売上原価、完成工事原価「その他これらに準ずる原価」に該当するのではないかという指摘をなし得るかもしれない。なお、「その他これらに準ずる原価」については、例えば、製造原価、加工品原価、棚卸資産以外の資産の譲渡原価、役務提供原価などがこれに当たると解されている（吉牟田・前掲注13、141頁、中村・前掲注40、64頁、小山・前掲注2、98頁参照）。

- (51) このことは、法31条の規定振りとの対比で強調されるべきである。敷衍すると、債務確定主義は「償却費以外の費用」について適用する定めとなっていることについて、償却費（減価償却資産及び繰延資産の償却費）は、①本来的に費用であるという前提があったこと（この点は、減価償却資産又は繰延資産の償却費に関して定める法31条又は32条が、他の損金不算入規定と異なり、その見出しに「損金不算入」という表現を使用していないこと及びその規定内容も、償却費の損金算入規定ではなく、一定の償却限度額までの償却費は法22条3項により損金の額に算入され、償却超過額は損金の額に算入されないというものであることから、読み取ることが可能である。）、②（償却時点では）外部取引ではなく、いわゆる内部取引に属するものであり、対外的な債務の確定という観念にはなじまないものであることに由来すると考える。
- (52) この点は、大阪高裁平成19年1月18日判決（税資257号順号10612）の判示が参考になろう。
- (53) 岡村・前掲注15、182～183頁。
- (54) なお、法人税法65条の別段の定め該当性に争いがあることにつき、泉絢也「租税行政立法を巡る諸問題—大阪高裁平成21年10月16日判決及び東京地裁平成24年12月7日判決に触れて—」税務事例46巻6号47頁（2014）の脚注18参照。また、租税特別措置法は、法人税法の特例であり（1条）、ここでいう別段の定めには該当しないと説明するものとして、注解法人税法研究会「注解法人税法」会計ジャーナル1972年1月号153頁（1972）、武田昌輔『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』135～136頁（TKC出版、2009）、同「法人税法全文改正に関する若干のコメント」村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成』139頁（清文社、2012）、増井良啓『租税法入門』221頁（有斐閣、2014）参照。
- (55) この点について、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125～126頁（1969）参照。上記のような指摘は、例えば、法22条2項の「無償による資産の譲渡その他の取引」からも収益が生ずることを規定している部分についても、同様に当てはまるものであろう（黒澤清＝番場嘉一郎監修『体系制度会計第1巻 基礎理論』312頁〔武田昌輔執筆〕中央経済社、1978）、高木克己「法人税法における益金の概念」駒大経営研究37巻1＝2号25～27頁（2005）参照。
- (56) 碓井光明教授は、金子宏教授の上記見解に対し、「将来生ずる費用は、債務確定主義を待つかでもなく、損金に算入しえないという前提で法22条が構成されている」として、反対の立場を明らかにされている（碓井・前掲注25、10頁）。ただし、碓井光明「判研」ジュリ585号155頁（1975）も参照。
- (57) 実際、本件通達も、法22条3項2号の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、「別に定めるものを除き」、債務確定3要件の全てに該当するものをいうと定めており、債務確定3要件という一般的・抽象的な要件のみによって、債務の確定が問題となる場面を全面的に解決することを想定してはいないのである。例えば、法人税基本通達は、租税の損金算入時期については、本件通

達とは別に9-5-1において、より具体的な取扱いを定めている。なお、債務確定3要件について、かかる要件を具備しなければ、債務確定とはいえないということではなくて、この3つの要件が具備されれば債務確定があるという、債務確定の判断の1つの要素として例示をしたものであると解する見解として、渡辺淑夫＝山本守之『法人税法の考え方・読み方〔4訂版〕』94頁（税務経理協会、1997）参照。

(58) この点に関する議論について、武田昌輔「損金と債務の確定」租税研究198号35頁（1966）、小山・前掲注2、121頁参照。

(59) この点につき、退職給与引当金の文脈ではあるが、平成8年11月付け政府税制調査会「法人課税小委員会報告」第2章の6（4）②参照。

(60) 例えば、法人が、勤務成績の優秀な従業員を海外旅行に招待する費用の損金計上時期について、当該従業員に対し海外旅行を提供する債務又は旅行者に対する旅行代金支払債務のいずれを基準に、債務の確定を判断すべきであるかという問題がある。参考として、熊本地裁平成13年3月29日判決（税資250号8870順号）及びその控訴審である福岡高裁平成13年11月15日判決（税資251号9023順号）参照。