

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(二)

——法人税法に関する議論を中心として——

酒井克彦

III 会計基準に対するアンチテーゼ

収入あるいは収益の計上時期については、これまで多くの議論がなされてきた。とりわけ所得税法上の収入金額の計上時期に関する議論においては、何らかの法的基準を出発点としてこれが必要に応じて修正して現実的な対応に向かうという考え方がある反面、会計学的基準を意識して、発生主義会計の下での収益認識基準（例えば実現主義）との乖離を許さないという考え方もみられるところである。前者は、権利確定主義による説明を肯定的にみる考え方に、後者は否定的にみる考え方に接合しやすい。

筆者は、かような対立軸を前提とするならば、必然的に前者の立場に立たざるを得ないのではないかと考えている。しかしながら、このような分かりやすい構図による二分肢的あるいは対立的捉え方が今日的に通用するのであるうか。会計学上の処理とは別に、租税法は法的概念から出発をして、リーガル・テストを標榜するという考え方によってきたのである。⁽⁸⁶⁾ すなわちこれが権利確定主義である。前述のとおり、権利確定主義は、旧所得税基本通達に示された

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(一) (酒井克彦)

ところに淵源があるともいわれているが、通達は法源ではないのであるから、通達にこれが示されてきたことのみでは法的拘束力のある具体的基準性を説明することはできない。むしろ、租税法律主義の下では、通達に示された課税実務上の取扱いが判例によって承認される中で、解釈として定着し、一般的な法的基準性が認められるに至り、その法的確信の下で慣習法として承認されるに至ったものとするのが正しい理解なのではなからうか。もっとも、そのように説明しなくとも、「権利」に基づく判断は、それ自体が法的概念であるから、リーガルテストとしての意味内容を包摂しているとみるべきかもしれない。しかしながら、違法所得や農業委員会の承認前の農地譲渡のようなケースで用いられる管理支配基準については、どうであろうか。裸のまま管理支配基準といっても、「権利」に裏付けられただけではないのであるから、そのみではいっこうにリーガルテストには昇華しないはずである。したがって、管理支配基準こそ、判例形成によって次第に一般の法的確信を得るに至り、そして、その段階で初めて法的な基準性を付与されるに至ったとみるべきである。ここに管理支配基準を内包した権利確定主義が租税法律主義の下における法的基準との理解に辿り着いたと解釈すべきであろう。そして、この段階では既に会計学上の因習とは異なりリーガルテストとしての意味を帯有していると認め得ることができるといえよう。すなわち、法的概念を出発点としながらも、必要に応じて管理支配基準という修正を加えたものとしてみることもできる。

このことは、租税法が、リーガル・テストとして徹底させたものを権利確定主義としていたわけではないということの意味するようにも思われる。リーガル・テストという点を強調しすぎると、管理支配基準や不法所得に対する課税根拠を見失うという点もあるので、リーガル・テストという説明で押し通せるものかについて、やや疑問でもある。もちろん、前述のとおり、占有という概念を用いることによって法的枠組みの中での完結した説明を試みることも考えられるが、かような捉え方が権利確定主義を主張する多くの学説によって積極的に採用されてきたわけではない。

結論のみを先取りすれば、権利確定主義については「払税力」の存在を見出し得る時点を図る極めて租税法的な見地から説明することの方がはるかにすっきりするし、無理がないように思われる。

例えば、福岡地裁昭和四二年三月一七日判決（民集二五卷八号一―三二頁）は、『収入すべき金額』とはいわゆる権利確定主義により『収入する権利の確定した金額をいう』ものと解される。しかしながら所得税法上の権利確定主義は会計理論上の発生主義に対応すると考えられるものであるが、右会計理論が企業の経済活動を把握するための会計技術的側面から生じたものであるのに対し、税法上の権利確定主義は右理論に対応しながらも税法上いかなる時点で収入経費の発生を確定なものとして認識しうるかを主として法律的側面からとらえようとしたものと解すべきである。しかも所得税法上権利確定主義は、一応の原則であってその例外を許さないものではなく、また権利確定主義の適用される場合であってもいかなる時期をもって権利が確定したと解するかは所得の如何によって一様ではなく、所得の種類、性質によってこれを決定しなければならないところである。そこでいかなる時期をもって権利が確定したとみるべきかについて検討してみると、税法上権利確定主義が採用される重要な理由の一つが、徴税技術上所得を画的に把握し税収を確保する必要があるのであることに存することはいうまでもないところであるが、もともと所得税は究極的には実現された収支に対応する所得を対象とすべきものであるから、権利確定の時期を決定するについてはできるだけ収入の実現の蓋然性が高い時点を選ぶべき（傍点筆者）とする⁽⁵⁷⁾。また、所得税基本通達にはリーガル・テストを出発点としつつ、柔軟な対応ができる基準として権利確定主義が示されていたともいえる。したがって、権利確定主義がリーガル・テストを標榜しながら、それが徹底されていないというのは批判に当たらないのではないかと考える⁽⁵⁸⁾。

ここで注意をしておきたいのは、次の中里実教授の指摘である。すなわち、同教授は、「権利確定主義という包括

的なくくり概念の具体的内容は、判例の積み重ねによりあるいは学説及び実務の展開により、各所得類型・取引類型に依りて、明らかにしていくことが望まれる。そうした、各所得類型あるいは取引類型に依じた所得計算上の時期が具体的に明らかにされた段階で、それらの総体を『権利確定主義』と呼ぶか否かは、もはや、単なる言葉の問題にすぎなくなるであろう」とされ、「しかし、会計学における収益計上時期をめぐる考え方を租税法のフィルターを通して修正した、所得計上時期に関する類型的な具体的基準の総体を、会計学における発生主義や実現主義と区別する意味で、『権利確定主義』と呼ぶことは、なんら差し支えない。それどころか、収益計上時期に関する企業会計と租税法との差異を具体的に示すことは、むしろ望ましいことであり、決して、会計学的計算方法を歪めることにはならない。」として会計学との差異を意識される。⁽⁵⁹⁾

会計との差異を強調する判決として、大阪地裁昭和四四年五月二四日判決（行裁例集二〇巻五〳〳6号六七五頁）がある。同判決は、「原告は、債権についてその回収が不能となる虞れが発生したときは直ちに回収可能金額を算定し、回収不能金額を貸倒れとして処理することが、会計学上の通説であり、このことは商法の規定によっても確認されている旨主張する。ところで、企業会計の役割は、企業の資本および利潤を正確に測定し、これによって企業の財政状態および経営成績を明らかにし、これを企業の構成員および債権者等利害関係人に報告するとともに、経営管理の基礎資料として役だてることにある。このような見地に立って、企業の将来の危険に対してあらかじめ備えるという観点から、企業の財政に不利に影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならぬ」ということが、企業会計原則の一つとして認められているのであるけれども、これを過度に尊重することは、企業の財政状態を過小に表示する結果になるから、企業会計原則の中でも最も重要な原則である真实性の原則に反するものとして排斥しなければならないとされているのである。原告が指摘する商法の規定も企業会計に関する右のよ

うな思想と同一の基盤および会社債権者保護の立場の上に立って制定されたものであるといえる。しかしながら、法人税の場合には、国家財政上および国民経済上の見地から、法人のいかなる純資産の増加に、担税力の基礎となる所得を認めるべきかという政策的観点に立って、税務の計算をし、課税の公平を図ろうとするのであるから、純資産減少の原因となるべき事実について、企業会計の場合よりも厳格なある種の制約を加えることは、当然起こりうることである。それ故、企業会計の場合には、債権の貸倒れ処理がある程度は認されていることをもって、貸倒れ損失に関する前示のような旧法人税法の取扱いを論難することはできない。

したがって、原告の前記主張はそれ自体失当であって、これを採用することができない。」として、法人税法と企業会計基準との目的の違いを指摘するのである。

これに対して、会計と税法との目的の相違とは別の観点から、金子宏教授は、会計基準に対して次のように疑問を呈される。すなわち、「ある年度帰属に関する会計慣行の適否が問題となった場合に、裁判官は、それを鵜呑みにするわけにはいかず、所得税法なり法人税法なりの解釈の問題としてその適否を判断しなければならないが、実現主義がその判断に必要な明確な基準を提供しうるとは考えられない。」とか、「企業会計の網は相当に粗くて」、「実現主義は、その解決のために必要な何らかの明確な基準を提供し」得ないという点に権利確定主義が採用されてきた理由があったと指摘されるのである。つまり、金子教授は会計上の実現主義に対して、「実現の観念が未実現の利益の排除という点を除いては、不明確な内容のものであるだけに、それが明確な解答を提供できるとは考えられ」ず、「権利確定主義は、例外的な場合を除いて、そのような必要性を満たすことができ」るとされるのである。⁶⁰⁾

しかしながら、他方で、「究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則」という考え⁶¹⁾方からすれば、実現されたとみられる事実が認識される時点で計上されるべきであるという考え方があり

得ることをも判例は否定していないように思われる。例えば、前述の最高裁昭和五三年判決が、「賃料増額の効力は賃料増額請求の意思表示が相手方に到達した時に客観的に相当な額において生ずるものであるが、賃借人がそれを争った場合には、増額賃料債権の存在を認める裁判が確定するまでは、増額すべき事情があるかどうか、客観的に相当な賃料額がどれほどあるかを正確に判断することは困難であり、したがって、賃貸人である納税者に増額賃料に關し確定申告及び納税を強いることは相当でなく、課税庁に独自の立場でその認定をさせることも相当ではないからである。」とするが如くである。

かような考え方は、前述の最高裁昭和四六年判決が「利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が無効であつて…、約定の履行期の到来によつても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が、大法院判決によつて確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかも知れないことを、事実上期待しうるにとどまるのであつて、とうてい、収入実現の蓋然性があるものといふことはでき」ないと判示し、「収入の蓋然性」という判定基準を用いた点とも整合的に理解することができるように思われる。

では、権利確定主義は実質的に意味を失つたのかという疑問も惹起されるが、この点は、権利確定主義の終焉を論じる吉良実教授自身が次のように述べている意味において、依然として法的テストとしても意味を持ち得ていると考へるべきであろう。すなわち、同教授は、「私は、所得税法上の所得は、もっぱら経済的実質によつて把握すべきものと解するが、しかし法律の規定をはなれて経済的実質のみによつて所得として把握すべき収入は、実現された収入つまり現実に受領した収入でなければならず、そして権利確定主義によつて所得として把握できる収入は、その収入が法律的に保護されたものでなければならぬと解する。言葉を換えていえば、実現された収入は必ずしも法律的に

保護を受けないものであっても、これを所得に計上すべきであるが、いまだ実現されていない収入は、法律的に保護されたものでなければ、これを所得に計上すべきではないと解するのである。その理由は、法律的に保護を受け得るものでなければ、その収入は期待できない、つまり『収入すべき権利の確定した』ものということはできないからである』とされる。⁽⁶²⁾

(56) 北野弘久教授は、「税法特有の所得計算規定はつねに会计学の思惟・論理、概念をこえる、ファクターによって形成されている。それゆえ、税法上の法的概念としてこれを税法学的手法によって説明・説明することができるとしても、厳密には会計学的手法によっては十分に説明・説明することができないといわねばならない。もとより、会计学的手法によって税法の所得計算規定を一応、概括的に傾向的に説明することは不可能ではない。会计学専攻者にはそのような『説明』のほうが税法へのアプローチに便利であろう。しかし、それは学問的には所詮、会计学的手法による『便宜的説明』、ないしは『傾向的解説』のレベルをでるものではない。」と論じられる（北野『現代企業税法論』二二頁（岩波書店一九九四））。

(57) 更に、同福岡地裁は「権利確定主義を採用すべき重要な理由の一つとして、収入の実現が可能である場合にその実現に努力した者には課税され実現に努力せずこれを放置する者には課税されないという現実収入主義によって生ずる課税の公平負担を害する結果を避けることにあるという点を考慮すると、通常の経済人ならばその実現をはかりまたその実現が可能とされる状態をもって権利確定の時期を選ぶべきであって、この意味から収入の権利確定の時期としては原則として法律上権利の行使ができるようになったときを基準とすると解するのが相当である。」と判示する。

(58) 植松守雄氏は、権利行使利益について「リーガル・テストを標榜したにもかかわらず、厳密な意味ではリーガル・テストとしても徹底せず、他面リーガル・テストを追及しようとする限り、本来会計基準である『実現主義』との間に乖離が生じることを免れなかった。」として批判される（植松・前掲注四、七二頁）。しかしながら、権利行使利益におけるリーガル・テストは、もともと単なる標榜に過ぎなかったのであり、厳密な意味でのリーガル・テストの徹底を意図していたものではなかったという点については、同氏自身が十分な検証を行っているとおりのである。

(59) 中里・前掲注二八、一三六頁。

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(二) (酒井克彦)

(60) 金子・前掲注一〇、二九七頁。

(61) 碓井光明「賃料増額請求にかかる増額賃料等の計上時期」判時八九六号一三六頁。

(62) 吉良実「判批」シュト五六号二七頁。

IV 法人課税における権利確定主義

一 所得税法上の権利確定主義と法人税法上の権利確定主義

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をいうものとされ(法法二二②)、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(法法二二④)。そこで、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、ここにいう基準をどのように理解すべきかという問題がある。判例は、この場合、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うとすれば、「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」とする(最高裁平成五年一月二五日第一小法廷判決・民集四七巻九号五二七八頁)⁶³⁾

そもそも、権利確定主義は、戦前は主として法人所得についていわれ、戦後に至って旧所得税法一〇条一項が「収入すべき金額」と定め、昭和二六年の旧所得税基本通達九四が、「収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいうものとする」と定めたことなどから、所得税の議論として発展してきたのである。この点は既述のとおりであるが、権利確定主義を所得税法に定着させたものは、所得税基本通達であった。しかしながら、いかに通達が課

税実務上、大きな影響を及ぼすものであるとしても、租税法主義の下で、そのことを法的視覚からは重視することはできない。むしろ、通達を機縁として、最高裁判例が形成されてきたという点にこそ意味があるのであって、かかる点をこそ十分に意識する必要があるのである。前述のとおり、権利確定主義は課税の時期を単なる会計コンベンションによるのではなく、法的テストをそこに持ち込むという意味で非常に大きな役割を發揮するのであって、そここそ、これまで多くの判例が権利確定主義を採用してきた法的根拠を看取することができるのである。

このことは換言すれば、判例形成によって確立された法的テストが租税法主義においていかに重要な意味を有するかという点から觀察することによって、権利確定主義の租税法主義における意味を再確認することができると思われる。

したがって、所得税法において権利確定主義が華々しく議論されてきたことはそうであつたとしても、通達に記載されていた所得税法においてのみ権利確定主義が妥当するというのは甚だ乱暴な議論であるといえよう。

この点は、例えば、水野忠恒教授は、法人税法における収益並びに費用の年度帰属の問題については、企業会計の考え方により、発生主義を採用しているとしつつ、「しかしながら、収益・費用の発生というのはきわめて抽象的、不確定な原則であり、租税法においてはより明確な基準が求められる。」⁽⁶⁵⁾として、「法人税法においては、企業会計上の実現主義ならびに費用・収益対応の原則を採用している」と論じられる。

ところで、そこにある「企業会計上の実現主義とは、「当該事業年度（会計期間）において発生した収益・費用は、同期間に実現したものとする原則である」とし、「具体的には、企業において、その経済活動の成果である収益・費用が、販売・仕入れ等により外部に認識されることであり、販売・仕入れ等の確実性ないし客観性をもつに至った状態をいうものとされる。」と論ずる。

そして、更に、「所得税において述べたように、法人税法においても、実現とは取引上の権利または債務が確定するに至った状態（権利確定主義または債務確定主義）をいうものと考えられる。：最高裁判所も、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』を根拠に、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時の属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」として、最高裁平成五年一月二五日判決を引用される。

このように、水野教授は、法人税法における収益の年度帰属は、企業会計上の実現主義によるが、ここにおいて企業会計上の実現主義とは、権利確定主義に基づく確実性の担保された収益をいうということであるとされるのである。

ところで、昭和三八年一二月の税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』は、「税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれているが、税法上個々の規定について検討するときは、現行税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力的に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴った期間損益決定についての一つの体系を形成しているものと考えられ、細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い。

しかしながら、租税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般の判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないためであると考えられる。」と答申する。

この答申は、所得税法及び法人税法を通ずるものである。⁽⁶⁶⁾

片岡政一氏は「損益の所属事業年度の法律的解釈は其の資産の増減変化または負債の増減変化の原因たる権利義務の確定時点の属する事業年度とする」と論じられる。⁽⁶⁷⁾

このような見方は、次の金子宏教授の見解にも表れている。すなわち、所得の年度帰属の問題について、「この問題は、理論的には、所得の実現（経済学上の所得概念は別として、法律上の所得概念としては、一般に実現した利得のみが所得を構成すると考えられている。）の時期をどのように理解するかの問題であるが、発生主義の根拠は、たとえ現金ないしそれに代わる経済的利益の收受がなくとも、それを收受する権利が確定し、法律上その履行を請求しうる場合には、債権の形で積極財産が増加するから、所得の実現があつたものとして課税の対象に含めて差し支えないという考慮にあるといつてよいであらう。」とされるのである。⁽⁶⁸⁾

また、武田隆二教授は、「資産・負債の範囲と評価とを権利・義務の確定という法的標識により決定することは、それによって純資産の大きさが自動的に定まることとなり、そのようにして確定された純財産の比較によって、利益額が決定されることとなるので、権利・義務確定主義は自ずから利益決定方式としての純財産増加説（財産法）に密接な関係をもっている」と論じられる。⁽⁶⁹⁾

この点は、金子宏教授が、所得税法上及び法人税法上の両者に共通の課税時期の議論として、権利確定主義を論じられるとおりである。すなわち、前述のとおり、金子教授は、「所得の年度帰属について、租税法の世界では、従来、一般に、権利確定主義が妥当すると解されてきた。権利確定主義とは、外部の世界との間で取引が行われ、その対価を收受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現時期と見る考え方である。」とされ、⁽⁷⁰⁾権利確定主義を所得税法上の基準に限定したものとは捉えられてはいないのである。

更に、中里実教授は、学説の状況を次のように論じられる。すなわち、「所得の計上時期を決める基準としては、

現金主義と発生主義の二つが考えられるが、今日の経済取引においては信用取引が支配的であること、並びに、現金主義のもとでは所得の計上について人為的操作の弊害が予想されること、を考慮して、わが国においては、現行法上原則として発生主義がとられている（金子宏『租税法』一七七頁）。そして、所得税法三六条、及び法人税法二二条は、『広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものである』（金子、前掲一七六頁）と説かれている。しかも、所得税法、法人税（ママ）を問わず、また、旧法、新法を問わず、さらに、旧通達、新通達を問わず、権利確定主義が妥当するとされるのが普通である。」とされる。¹¹⁾

このように、権利確定主義は、課税のタイミングを画する法的テストとして、所得税法と法人税法に共通の考え方であるとみるべきと考えられる。

裁判例においても、例えば、東京地裁昭和四三年一月三〇日判決（刑集二五卷八号九四八頁）の法人税法違反被告事件において、弁護人は、「昭和四〇年改正前の所得税法一〇条一項は『収入金額はその収入すべき金額により』と明文をもって発生主義を採用する旨規定しているのに反し、法人税法にあっては、九条一項に『内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。』と抽象的に規定しているのみで、損益金発生の時期につき、現金主義をとるのか発生主義をとるのかいずれにせよ規定はない。」と主張した。

これに対して、同地裁は、「法人税法上内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額によるものとされる（改正前の法人税法九条一項）が、その所得計算にあたっては、現実の金銭収支の時をもって損益帰属の時期とする現金主義と、現金収支の如何を問わず損益の帰属を確認し得る事実に基づいて計算する発生主義のいずれによるかについては明文はない。けれども近代企業会計においては、現金主義によっては企業の損益を正確に把握し難く、収益又は費用の認識の基準として発生主義が原則的に採用されているのであって、公正、安全

な会計原則を基調とする法人税法上の所得計算においても、課税の明瞭、確實を期する上から、発生主義の原則が採用されているものと解さなければならない。…よって弁護人の右主張は失当というべきである。」と述べて、弁護人の主張を排斥している。

最高裁判例においても、例えば、前述の最高裁昭和四九年三月八日判決が、「所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によつてもたらされる所得について課税するのが基本原則であり、ただ、その課税に当たつて常に現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入すべき権利の確定したときをとらえて課税することとしたものであり、その意味において、権利確定主義なるものは、その権利について後に現実の支払があることを前提として、所得の帰属年度を決定するための基準であるにすぎない。」とし、また、最高裁昭和五三年二月二十四日判決が、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあつて常に現実収入のときまで課税することができないとしたのは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものである」とするが、これらは、所得税法に限定的に適用される議論ではないはずである。

かように考えると、所得税法に権利確定主義が採用されていると判示する最高裁判決の考え方が法人税法にも適用できないとする根拠はなさそうである。すなわち、権利確定主義の考え方は、所得税法に限定した議論であるという点を判例から導き出すことはできそうにない。

この点につき、大阪地裁平成一〇年一〇月二八日判決（訟月四八卷一〇号二五八七頁）は、「法人税法は、収益を計上すべき事業年度を決するについて、所得税法と同様、原則として発生主義のうちの権利確定主義を採用している

のであって、右にいう権利の確定とは、法律上その権利を行使することができるようになったことをいうものと解される。横領という不法行為による損害賠償請求権についても、通常の金銭債権と特に異なる取扱をすべき理由は存在しないから、法律上権利行使が可能となったとき、即ち、横領という不法行為によって損害賠償請求権が発生したとき、右権利が確定し、これを当該事業年度の収益に計上すべきものといふべきである。」と判示している。⁽⁷⁾

かように、所得税法、法人税法に共通の課税のタイミングを画する法的テストとして位置付けることが妥当であるとしても、その実定法上の説明は如何になされるべきであろうか。次なる問題関心は、より具体的に所得税法と法人税法との規定の違いを意識した上で、この権利確定主義をそれぞれの法律においてどのように理解すべきかという点にシフトすべきであろう。

この点、前述の多くの裁判例が、所得税法上の権利確定主義について、同法三六条の「収入すべき時期」という概念を出発点として、かかる権利確定主義を肯定してきた。例えば、前述の最高裁昭和四九年三月八日判決は、「同法（筆者注：旧所得税法）一〇条が、右期間中の総収入金額又は収入金額の計算について、『収入すべき金額による』と定め、『収入した金額による』としていないことから考えると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があつたものとして、右権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される。」としているように、所得税法では、権利確定主義が採用されたとする根拠を所得税法三六条一項（旧所法一〇）の「収入すべき金額」に求められている。

二 公正処理基準と権利確定主義

これに対して、法人税法上の実定法上の根拠は奈辺にあるのであろうか。⁽⁷³⁾ この点も明らかにされなければならないであろう。

法人税法は、同法二二条二項において別段の定めがない場合の益金について規定するが、同条四項は、公正妥当な会計処理の基準に従う旨示しており、このような会計処理の基準を尊重する態度は法人税法に特有の規定であるからである。換言すれば、権利確定主義とは、法人税法上、いかにして文理上の説明がなされるべきかについて考察を加える必要があると考える。

この点、福岡高裁平成元年三月一六日判決（税資一六九号五七一頁）は、「法人税法二二条二項は、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のもって所得の計算に取り入れるという意味をもつものと解されるが、その実現がいつ行われたかを示す認識基準としては、課税の公平等を図るため、画的かつ明確な基準によることが望ましく、法人税法二二条四項の規定の趣旨等にかんがみると、その収益の原因となる権利が確定したときにその実現があったものとして右権利確定の時期の属する年度分の課税所得として計算するといういわゆる権利確定主義によるのが相当である。そして、右の権利確定の時期は、それぞれの権利の特質を考慮して決定されるべきものであるが、本件で問題となっている債務免除のごとき法律行為により生ずる収益は、その法律効果発生時に収益が実現したものと解される（傍点筆者）」とする。この原審である大分地裁昭和六二年四月一五日判決（税資一五八号八〇頁）は、「法人税法二二条二項は、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の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収益は、その法律効果発生時に収益が実現したものと解される（傍点筆者）」としており、法人税法二二条二項が権利確定主義を採用しているとしていた。傍点の箇所が高裁で変更された判示部分であるが、明かに、原審大分地裁では、法人税法二二条二項を根拠に権利確定主義が述べられていたのに対して、控訴審福岡高裁では、同法二二条四項を根拠に権利確定主義が論じられているのである。上告審最高裁平成元年九月二一日第一小法廷判決（税資一七三〇七〇頁）においても控訴審判断は維持されている。

法人税法二二条四項を権利確定主義の根拠とする判断は多くの事例において散見されるところである。例えば、前述の大阪地裁平成一〇年一〇月二八日判決の控訴審大阪高裁平成一三年七月二六日判決（訟月四八卷一〇号二五六七頁）は、「法人税法二二条四項は『当該事業年度の収益及び費用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るものとする。』旨規定しているから、法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っているものと解される。」とし、「法人税法が上記のように権利確定主義を採用しているのは、主として、企業会計の原則と整合性を保つことにあるものと解される。また、課税当局が損害賠償債権の存否や、その回収の有無を個別に確定することなど困難であるから、当該債権が該当事業年度に回収不能であることが確定していない限り、これを所得に含めるといふ権利確定主義は、徴税技術という観点からも優れている。」と説示する。しかしながら、法人税法二二条四項の規定から直接的に「法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っているものと解される」とする根拠は必ずしも明確ではないように思われるのである。

しばしば散見されるこのような判断の妥当性について考える必要がある。

一 東京地裁昭和六三年四月二六日判決（訟月三五卷一号一四六頁）は、「法人税法上、法人の収益の帰属年度につい

ての一般的な明示の規定はないが、同法二二条四項は『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるもの』と定めている。そうすると、企業の期間損益を正確に把握するために、いわゆる広義の発生主義のうち権利確定主義により、財貨の移転や役務の提供などによって、その対価である債権の成立が確定したときに、それを収益に計上するべきものとして処理することは、企業会計原則上も合理性が認められるから（企業会計原則第二・一参照）、ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った計算であり、妥当である。」とする。

この事例では、権利確定主義が企業会計原則上の合理性が認められるということが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った計算であるとするが、この点については多くの疑問が投げかけられそうである。なぜなら、ここでは、権利確定主義が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とする根拠として、権利確定主義が企業会計原則上合理性を有するからとしているが、まず、権利確定主義が企業会計原則上合理性を有するものと捉えられているのかどうかという点での疑問があり、次に、その点を乗り越えたとしても、次に、企業会計原則が一般に公正妥当と認められる基準と心得るかどうかという問題もある。

これらの点について検討を加える素材として、次の事案を素材としよう。

貿易会社Xが収益計上基準として、船積日基準を選択せず、荷為替取組日基準を選択していたところ、課税庁が船積日基準によって更正処分をしたことの適法性が争われた事例において、大阪高裁平成七年九月二一日判決（税資二一三号六五〇頁）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（二二条二項）、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」とどまり（同条四項）、原則的な収益計上基準について明文の規定を置いていない。そして、一般に公正妥当と認めら

れる会計処理の基準の中核をなすと考えられる企業会計原則においては、売上高について実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によって実現したものに限りとするが、法人税基本通達二一―一及び同二一―二も、法人税法においても、企業会計原則に示された実現主義による会計処理基準という販売の具体的基準として、引渡しを収益計上の基準とする旨を定めたものと解されている。したがって、商品の引渡しという概念は、あくまでも収益を把握するためのひとつの基準にすぎないものとみるべきであるから、収益の計上基準それ自体については、取引に関する社会経済的実態及び権利実現の内容に即し、個々の具体的取引過程においてどのような条件が充足されたときに収益が実現したと認識すべきかという観点から合理的な基準を採用すべきことになり、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解するのが相当といふべきである。」と判示する⁽⁷⁵⁾。

最高裁平成一〇年一〇月一三日第三小法廷判決（税資二三八号六六八頁）はこの判断を維持したが、ここでは、法人税法二二条四項の規定があることから、「収益の計上基準それ自体については、取引に関する社会経済的実態及び権利実現の内容に即し、個々の具体的取引過程においてどのような条件が充足されたときに収益が実現したと認識すべきかという観点から合理的な基準を採用すべきことになり、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」とするのである。

もともと船積日基準によりなされた更正処分の妥当性については、上記事件のX社が当事者となった、大竹貿易事件として有名な最高裁平成五年一月二五日第一小法廷判決（民集四七卷九号五二七八頁）⁽⁷⁶⁾がある。同最高裁は、「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（二二条二項）、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（同条四項）。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、法人税法二二条四項は、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ぬ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ふべきである。」とし、「これを本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡し完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものといふべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものととして、その収益を計上するという会計処理が相当なものといふことになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品

の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るといふ実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものととして、これを収益に計上するといふ会計処理も、合理的なものといふべきであり、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いふことができる。」とする。

上告人が採用している会計処理については、「荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものである。しかし、この船荷証券の交付は、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く、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。そうすると、上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、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いえないといふべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」とする。

このように最高裁は、「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。」として、権利確定主義を採用しているのである。⁽⁷⁶⁾

(63) もっとも、同最高裁は、「法人税法二二条四項は、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も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ふべきである。」とする。

(64) 確井光明 『収入金額』『収益』の計上時期に関する権利確定主義についての若干の考察とその生成と展開』税理二二巻一〇号一〇頁。

(65) 水野忠恒 『租税法(第三版)』三四二頁以下(有斐閣二〇〇七)。

(66) 確井・前掲注五二、一〇頁。

(67) 片岡政一 『税務会計原理』一六〇頁(文精社一九三五)。

(68) 金子宏 『行政判例研究一九』自研四五巻七号一七六頁。

(69) 武田隆二 『所得会計の理論』九四頁以下(同文館出版一九七〇)。

(70) 金子・前掲注一、二八四頁。

(71) 中里・前掲注二八、一三四頁。なお、同教授は、「権利確定主義とは、原判決(筆者注…仙台高裁昭和三七年五月二八日判決)の表現を借りて簡単にいえば、『収入の原因となる権利が確定的に発生した時点で所得の実現があったとする建前』のことである」とされる(同稿一三四頁)。

(72) 遁脱事件ではあるが、法人税違反、宅地建物取引業法違反被告事件事件最高裁平成七年二月二一日第三小法廷決定(税資

権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか(二)(酒井克彦)

二一〇号六六四頁)は、「そもそも税法上の権利確定主義とは会計理論上の発生主義に対応するもので、未収部分の所得ありと認定され得る限り、たとい相手方との間に争いがあるとしても『収入すべき金額』に該当するのであって、この点の所論は、税法上の権利確定主義に関する判例の趣旨を正解しないものといふほかない。」と判示しており、法人税法上の権利確定主義とか所得税法上のそれとするのではなく、「税法上の権利確定主義」として論じる。最高裁は、判断において、弁護人は、土地二筆の売買金額につき当事者間に争いがある、代金のうちに未収の部分があり、所得が未確定であることを前提に判例違反を主張したが、原判決は、売買契約が成立し、右契約に基づいて大半の代金の支払と所有権の移転が行われている本件宅地取引について、受領すべき代金全額について所得が確定している旨の判断をしているのであり、税法上の権利確定主義とは、前述引用箇所のとおり、会計理論上の発生主義に対応するもので、未収部分の所得ありと認定され得る限り、たとえ相手方との間に争いがあるとしても『収入すべき金額』に該当するのであって、所論は、税法上の権利確定主義に関する判例の趣旨を正解しないと、適法な上告理由に当たらない旨論じている。

(73) 前述の東京地裁昭和四三年一月三〇日判決は、括弧書きの中においてではあるが、「昭和四二年の改正後の所得税法においては、小規模事業者につき『収入した金額を所得』とすることができるいわゆる現金主義が認められるに至った(同法六七条の二)が、これは正に発生主義の原則に対する特例的規定である。いわんやかかる規定の設けられなかった継続的企业としての法人について、発生主義が排除され、現金主義をとるべきであるが妥当であるとはとうてい解されない。」と論じている。法人税法に権利確定主義が採用されている根拠を所得税法上の現金主義採用のような規定が盛り込まれなかった点に求める考え方は、注目されるところである。

(74) 例えば、秋田地裁昭和六一年五月二三日判決(税資一五二号一六九頁)も、「法人税法は、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について、別段の定めのあるものを除き、『役務の提供に係る当該事業年度の収益の額』(同法二二条一項)と規定するが、その帰属時期に関しては、通則を置かず、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算する』(同法二二条四項)と定めているにとどまるが、この一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によれば、右収益については、発生主義のうちいわゆる権利確定主義が採られていると解される。」とする。

(75) 控訴審判決は、「控訴人は、権利確定主義が基準として認めているところの経済的実態からみた合理的な時期という基準は明確性を欠くと主張するが、法律的観点のみにとらわれることなく、取引の経済的実態の観点からも収入すべき権利の確

定時期を把握しようとするものであって、控訴人の主張するように、明確性を欠くものとまでいえないというべきである。」
「控訴人は、権利確定主義によると、収益の実現を的確に把握できないという趣旨の主張をするが、控訴人の主張する権利確定主義は、法律上権利行使が可能となった時期を唯一の基準とすることを前提にするものであって、控訴人の独自の解釈に基づく主張であって、理由がない。」とも判示している。

(76) 主な判例評釈として、清水敬次「判批」民商一一一巻一四一頁以下、石倉文雄「判批」ジュリー一〇五四号一二二頁以下、川端康之「判批」判時一五二二二二六頁以下、綿引万里子「判批」曹時四七卷二二二〇四頁以下、同「判批」ジュリー一〇四七号七八頁以下、佐藤孝一「判批」税通四九卷三三三九頁以下など参照。なお、第一審神戸地裁昭和六一年六月二五日判決（民集四七卷九号五三四七頁）、控訴審大阪高裁平成三年二月一九日判決（民集四七卷九号五三九五頁）においても納税者の主張は排斥されている。

(77) この判断には、次の二名の裁判官の反対意見が示されている。

すなわち、味村治裁判官は、「多数意見は、法人税法二二条四項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の意義を明らかにしていないが、私は、同項は、同法七四条一項と統一的に理解すべきであって、右の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、法人税の納税義務者である内国法人（以下単に『内国法人』という。）がその確定決算の内容について従うべき規範をいい、納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が右の基準に該当すると考える。その理由は、次のとおりである。

法人税法七四条一項は、内国法人の確定申告は確定した決算に基づくことを要しているが、その趣旨は、確定した決算における当該決算期の利益の計算を基礎とし、これに同法の規定による修正・変更を行って課税所得を計算することにある。内国法人には種々あり、会社のように確定決算の内容について商法、有限会社法に定めがあるものもあれば、法人とみなされる人格のない社団のように確定決算の内容について不文の規範に従うと考えられるものもあるが、すべて内国法人には、その種類ごとに、確定決算の内容に関する規範があると考えられる。そして、内国法人の確定決算の内容が右の規範に適合している、法人税法に定めがない場合にまで、右の規範と異なる会計処理の基準により当該事業年度の収益の額等を計算すべき旨を同法二二条四項が定めていると解することは、同法七四条一項の趣旨との間にそごを生じ、法人税法の解釈上不合理である。したがって、同法二二条四項は、法人税の課税標準となる各事業年度の所得の金額を計算する場合におい

て、同法に規定がないときは、当該事業年度の収益の額等は、確定決算の内容に関する規範によって計算すべき旨、すなわち、確定決算の内容が右の規範に適合しているときはその確定決算により、右の規範に適合していないときは右の規範によって計算すべき旨を定めたものと解すべきである。各種の内国人の確定決算の内容に関する規範はすべて、会計処理の基準に関する事項を内容とし、しかも一般に公正妥当と認められるという性質を有しているとみられるから、この解釈は、同項の文理にも適合する。

そうすると、納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が法人税法二二条四項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に該当すると考えられる。そして、商法三二条二項は、商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正な会計慣行をしんしゃくしなければならぬとしていて、企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなから、一般に公正妥当と認められるところを要約したものととして発表されたものであるから、公正な会計慣行を記述している限りにおいて、株式会社の計算に関する規定の解釈についてしんしゃくされることとなる。

荷為替手形の仕組みにおいては、売主が荷為替手形を譲渡した取引銀行又はその銀行の取引銀行が買主から荷為替手形の支払等を受けるのと引換えに船荷証券を買主に引き渡すこととなっていて、売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似するから、ここで述べたところと同様に考えることができる。すなわち、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、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきことは完了し、国際的銀行取引の現状からすれば、船荷証券が荷為替手形の支払等と引換えに買主に引き渡されることは確実とみられ、船荷証券の引渡費用を含め商品の引渡しに要する付随費用の額も確定しているとみられること、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、船荷証券の買主への引渡しの際には時間と手数料を要するが、取引銀行への交付の時点は容易に知ることができることなどを考慮すると、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、収益を計上する会計処理も、商法の前記規定に適合するといふべきである。」とする。

また、大白勝裁判官は、「私は、多数意見と異なり、輸出取引による収益を為替取組日基準によって益金に計上する会計処理もまた、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考ええる。その理由は、以下のとおりである。

たな卸資産の販売による収益については、これを当該資産の引渡し時の時点で益金に計上する会計処理が、企業会計原則において採用されている会計慣行であるというだけでなく、商法上も、株式会社社の決算に当たってしんしゃくすべき『公正なる会計慣行』に当たるとの法的評価を受けているものということができるから、これが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（法人税法二二条四項）に適合する会計処理であるというべきである。

ところで、船荷証券が発行されている輸出取引の場合には、売主は、船荷証券を買主に引き渡すことによって、売買契約に基づく商品引渡義務を完全に履行したということができるとなるのであるが、今日の国際間取引の実情からすると、売主が右の引渡義務の履行として船荷証券を直接買主に引き渡すことは極めてまれであり、むしろ、売主は、取引銀行において荷為替を取り組み、船荷証券は、為替手形の支払に際して、取引銀行から買主に提供されるのが通例であると思われる。このように、売主は、取引銀行を介して船荷証券の引渡義務を履行しているのが通例であると考えられることからすると、売主が取引銀行に船荷証券を交付する行為は、買主に対するその引渡義務を履行するために必要な行為であるとみることができ、しかも、売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務を履行するために自らが行うべきすべての行為を完了したこととなる上、これによって、売主が取引銀行に交付した船荷証券は、為替手形の支払と引換えに買主に引き渡されることが事実になったものということができ、そうすると、このような輸出取引の場合には、売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあったものとして、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、前記の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いうことができるものと考えられるのである。また、右の為替取組日基準による会計処理を継続して行ってきた場合には、右のような会計処理の方法が採られているからといって、各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるとまではいえないと考える。」として反対の見解を示される。