

〔論 説〕

収益認識会計基準公表に伴う法人税法の改正

—法人税法 22条の2を巡る「別段の定め」論議を中心として—

泉 絢 也

I はじめに

平成30年度(2018年度)税制改正において、法人税法上の資産の販売等に係る収益の計上時期(帰属時期)及び計上額等に関して具体的な定めを有する法人税法22条の2が創設された。この改正は、平成30年3月30日に企業会計基準委員会が収益の認識に関して包括的で詳細な内容を定める企業会計基準第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)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」を公表したことに伴うものである⁽¹⁾。

内国法人の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、通常、この場合の当該事業年度の益金の額に算入すべき金額の太宗を占めるのは、当該事業年度の収益の額である(法第21, 22)。よって、収益をいつ、いくらで計上すべきであるかという点は、法人税法上の所得金額を適正に計算するために、極めて基本的かつ重要な論点の1つである。これまで、かかる収益の計上時期(年度帰属)や収益の額を規律する最も重要な規定は、法人税法22条という所得計算の通則規定であったが、今回の改正では同条よりも、資産の販売等に係る収益に関して明確で具体的な定めをなす法人税法22条の2がここに加えられたことになる。

法人税法22条の原型は、昭和40年の法人税法全文改正で作られた。同条に関する改正を振り返ると、昭和42年に公正処理基準に従った計算を要請する規定(現行法人税法22条4項)が挿入され、その後、数回にわたり、資本等取引(現行法人税法22条5項)に関する細かな改正を経験したにすぎない。収益の計上時期や計上額について通則的な規定ともいわれる法人税法22条の2を22条の改正の支流に加えるならば、インパクトのあるものとしては、今回の改正は昭和42年以来のものといえてよい。

法人税法22条の2という新规定の影響を考えるに、表面上は相応の影響力を有するよう映る。連結財務諸表のみならず個別財務諸表にも適用される収益認識会計基準は、実現主義や販売基準などの収益に係る諸原則を定める企業会計原則に優先するものとされている(収益認識会計基準1項)。仮に、法人税法22条の2と収益認識会計基準それぞれが定める収益認識のルールが相違する場合には、企業は法人税の申告に当たり、煩雑な申告

(1) 「収益および費用の年度帰属をめぐって、きわめて多くの租税争訟が生じているが、これらの個別の問題の大部分については、企業会計上その取扱は白紙の状態である」ことが指摘されてきたが(金子宏『租税法〔第23版〕』350頁(弘文堂2019)の脚注(20))、収益の認識については、わが国にも包括的で詳細な会計基準が誕生したことになる。

調整を強いられる可能性もある。

中小企業は、収益認識会計基準を強制適用されるわけではないが、任意に適用することは可能である。とはいえ、今回の税制改正で導入された資産の販売等に係る収益に関する新規定は、その適用に当たり、直接的には、収益認識会計基準を適用しているか否かを問うものではない。新規定は中小企業にも一律に適用されうる。また、今回の税制改正では、返品調整引当金や長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例といった既存の規定を廃止等する改正も行われている。これらの点で、中小企業にも改正の影響があることはいうまでもない。

法人税法 22 条の 2 という新規定が呼び込む理論的関心の程度についても決して小さいものとはいえない。例えば、法人税法上の収益の計上時期に関しては、22 条 2 項や 4 項という抽象的な定めの下で裁判例や学説が堆積されてきた。そこに突如現れた 22 条の 2 という“新参者”がどのように立ち振る舞うのか、過去の裁判例や学説と新規定との関係はどのように整理されるのか、など理論的関心が尽きることはない。また、創設されて間もない新規定ではあるが、国税庁、研究者又は実務家の見解を概観するだけでも、既にその読み方や解釈等について見解の相違が散見されており、興味深い。

以上を踏まえて、本稿では、新設された法人税法 22 条の 2 の研究の一環として⁽²⁾、22 条の 2 を巡る「別段の定め」の論議を中心に考察する。具体的には、議論の下地造りの意味も含めて、法人税法 22 条の 2 第 1 項ないし 4 項について、その規定内容や論者の見解の不一致が生じている論点の検討を行った上で（後記Ⅱ）、〔1〕22 条の 2 各項の「別段の定め」の具体的範囲及び〔2〕22 条の 2 が 22 条 2 項の「別段の定め」に該当するかという点（後記Ⅲ）を考察するとともに、これと関連して 22 条 4 項を巡る「別段の定め」の論議（後記Ⅳ）を検討する。

Ⅱ 法人税法 22 条の 2 の規定内容等

後の議論との関係上、法人税法 22 条の 2 第 1 項ないし 4 項を中心に、新規定の内容を確認するとともに、論者における見解の相違等について論及する。

1 法人税法 22 条の 2 の概観

法人税法 22 条の 2 の規定内容を簡単にまとめると次のようになる。

| | | |
|-------|---------|--|
| 第 1 項 | 収益の計上時期 | 資産の販売等に係る収益の計上時期について、目的物引渡日・役務提供日に計上することを原則とするもの |
| 第 2 項 | | 資産の販売等に係る収益の計上時期について、目的物引渡日・役務提供日の近接日に、確定決算により計上することを可能とするもの |
| 第 3 項 | | 資産の販売等に係る収益の計上時期について、目的物引渡日・役務提供日の近接日に、申告調整により計上することを可能とするもの |

(2) 泉絢也「連載 収益認識会計基準と法人税法 22 条の 2 及び関係法令通達の論点研究」プロフェッションジャーナル 314 号以降も参照。

| | | |
|-----|--------|--|
| 第4項 | 収益の計上額 | 資産の販売等に係る収益の計上額について、資産の引渡時の価額又は提供した役務につき通常得べき対価の額相当額とするもの |
| 第5項 | | 資産の販売等に係る収益の計上額について、引渡時の価額又は通常得べき対価の額は貸倒れや資産の買戻しの可能性の影響を考慮しないとするもの |
| 第6項 | 現物配当 | 無償による資産の譲渡に係る収益の額について、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むとするもの |
| 第7項 | 政令委任 | 資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第1項から第4項までの規定の適用に関し必要な事項を定めることを政令に委任するもの |

また、法人税法 22 条の 2 第 7 項からの委任を受けた同法施行令 18 の 2 は、修正の経理を行った場合の取扱い等について定めている⁽³⁾。

2 法人税法 22 条の 2 第 1 項に関する補足

- (1) 収益の計上時期のルールとしての引渡・役務提供基準
法人税法 22 条の 2 第 1 項は次のとおり定めている。

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 4 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。

〔下線筆者〕

下線部分を省略して読むと、法人税法 22 条の 2 第 1 項について、内国法人の資産の販売等に係る収益の額は益金の額に算入することを定めていることが際立つが、これでは意味がない。法人税法 22 条 2 項を逆から述べているのとあまり変わらないからである。このことは、「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その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と定める法人税法 22 条 2 項を、便宜上、22 条の 2 第 1 項に合わせて、次のとおり読み替えると理解しやすい。

内国法人の資産の販売、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その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額は、(中略) 当該事業年度の益金の額に算入する。

(3) 長島弘「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 30 巻 12 号 116 頁は、法人税法施行令 18 条の 2 第 4 項において、同法 22 条の 2 第 5 項に関する定めを設けていることに着目し、「第 1 項から第 4 項までの規定の適用に関し必要な事項を定める」とする 22 条の 2 第 7 項の政令委任の文言又は同項から委任を受けて定められているはずの当該施行令の規定内容に問題があると指摘される。

資産の販売等に係る収益の額が益金の額に算入すべき金額に含まれることは法人税法22条2項が既に、しかも明確に定めていることであり、重ねて、22条の2第1項が定めることはない。少なくとも、法人税法22条の2第1項の意義がそこにあるとは解し難い。

このことに関して、立案担当者も、次のとおり、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22条2項の規定によることとし、その時期及び金額について22条の2で規定されていると解説している⁽⁴⁾。

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となります。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。

このように見てくると、「別段の定め（前条第4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、」という省略した部分にこそ、法人税法22条の2第1項の存在意義があるという推測が働く。しかも、省略した部分のうち、「別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、」という部分は競合しうる規定間の交通整理の役目を果たすものである。このことからすれば、残された「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」という部分が重要なのではないかという見立てが成り立つ。

このような観点から法人税法22条の2第1項を眺めてみると、収益の額をどの事業年度で計上すべきであるかという収益の計上時期（時間的帰属）の規範としての顔が浮かび上がってくる。同項は、収益の額は「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」の属する事業年度において、益金の額に算入することとしており、いわば引渡・役務提供基準を採用したものと見える。

(2) 引渡基準の具体的中身や出荷基準等の位置付けに関する見解の不一致

国税庁、研究者又は実務家との間で、引渡基準の具体的中身、あるいは出荷基準や検収基準の位置付け等に関する見解の不一致が生じていることを簡単に指摘しておく。平成30年度税制改正を受けて改正された法人税基本通達2-1-2は、次のとおり定めている。

棚卸資産の販売に係る収益の額は、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のであるが、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益

(4) 藤田泰弘ほか「法人税法等の改正」『平成30年度 税制改正の解説』273頁。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf [令和元年9月15日最終閲覧]

ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとしてすることができる。

- (1) 代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日
- (2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

〔下線筆者〕

この通達によれば、国税庁は、出荷基準や検収基準は「目的物の引渡しの日」という法人税法 22 条の 2 第 1 項が定める引渡基準の範疇に含まれると解していることがわかる。かような国税庁の理解を受け入れる論者も見受けられる⁽⁵⁾。

他方で、出荷基準又は検収基準は、引渡基準ではなく、法人税法 22 条の 2 第 2 項が定める「目的物の引渡しの日に近接する日」という近接日基準の範疇に含まれると理解する見解もある。例えば、酒井克彦教授は、法人税法 22 条の 2 第 2 項は第 1 項に示された引渡・役務提供基準以外の処理を許容するものであるとし、かかる引渡・役務提供基準以外の処理について、「考えられる実務的処理として、例えば、『出荷基準』や『検収基準』といったものが挙げられ」とされる⁽⁶⁾。このほか、出荷基準は近接日基準の範疇であると解するもの⁽⁷⁾、検収基準は引渡・役務提供基準の範疇だが出荷基準は近接日基準の範疇であると解するもの⁽⁸⁾がある。金子宏教授も、「検修日〔ママ〕基準」は法人税法 22 条の 2 第 1 項の引渡・役務提供基準ではなく、2 項の近接日基準の範疇に含まれると解されている⁽⁹⁾。

法令ではない通達や上記各見解の内容を受け入れるためには、その法的根拠を検証する必要があることはいうまでもないし、上記各見解の論拠は必ずしも十分に説明されていないという問題もあるが、紙幅の都合上、上記のように見解の不一致が生じていることを述

(5) 例えば、成松洋一『Q & A 収益認識における会計・法人税・消費税の異同点』130 頁（税務研究会出版局 2019）では、「収益認識基準において、出荷基準や着荷基準も検収基準の『代替的な取扱い』として認められていますので、法人税でもこれらが認められています。しかし、出荷基準や着荷基準は、収益認識基準でも『代替的な取扱い』として容認されていますので、棚卸資産の引渡しがあった日に『近接する日』に収益計上するものではありません」と解説されている。もっとも、収益認識会計基準で代替的な取扱いとして容認されていることと引渡基準又は近接日基準との関係は必ずしも明らかではない。あくまで法人税基本通達 2-1-2 に示された行政解釈を前提とした実務解説として受け止めるべきかもしれない。菊谷正人「『収益認識に関する会計基準』に対する法人税法の対応」法学志林 55 巻 3 号 33 頁も参照。

(6) 酒井克彦『プロGRESSIVE 税務会計論Ⅲ』225 頁（中央経済社 2019）。

(7) EY 新日本有限責任監査法人編『企業への影響からみる収益認識基準実務対応 Q&A』116 頁（清文社 2018）、島田真一「新収益会計基準と法人税法との関係について」租税研究 833 号 327 頁参照。

(8) 山本史枝『奇跡の通達改正』54 頁以下（清文社 2019）参照。

(9) 金子・前掲注(1)356 頁参照。増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』164 頁（成文堂 2019）も同旨。上記のほか、役務提供基準を役務提供「完了」基準と解すべきかという論点もある。役務提供「完了」基準をとる見解として、小林裕明「収益認識会計基準と税法における年度帰属原則との乖離」青山アカウンティング・レビュー 8 号 50 頁参照。

べるにとどめる。ただし、次の点を指摘しておく。

- ・法人税法 22 条の 2 第 1 項が定める引渡・役務提供基準自体、解釈の余地を残すものであり、その意義を深掘りして検討する必要がある。その際、上記通達が求める合理性や継続性の法的根拠も検討の対象となる。
- ・出荷基準や検収基準と一口にいても棚卸資産の種類や性質、個々の契約や商慣習等により、その具体的内容や状況は異なりうるため、個別の事例に対峙する場面では、出荷基準や検収基準といった中間概念を通さずに、より直接的に引渡基準該当性を精査する必要が出てくる。
- ・法人税法 22 条の 2 第 1 項は、資産の販売等に係る収益に関して、表面上、少なくとも 22 条 2 項よりも、明確で具体的な文言を擁しているが、その中身を検討すると、その規範内容は多分に解釈の余地を残す、あるいは評価的要素を含み持つのではないかという不安に駆られる。
- ・特定の収益計上基準や企業の個別の収益計上処理が法人税法 22 条の 2 第 1 項（の引渡・役務提供基準）の範疇であるのか、3 項経由も含めて 2 項（の近接日基準）の範疇であるのかという点は、次に見るように、2 項を適用するには（近接日要件以外の）所定の要件を満たす必要があるため、実務上、大きな影響を及ぼす可能性がある。

3 法人税法 22 条の 2 第 2 項・第 3 項に関する補足

- (1) 収益の計上時期のルールとしての近接日基準
法人税法 22 条の 2 第 2 項は次のとおり定めている。

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。

法人税法 22 条の 2 第 2 項は、一定の要件を満たした場合には、1 項の規定にかかわらず、資産の販売等に係る収益の額について、目的物の引渡日又は役務の提供日に「近接する日」の属する事業年度の益金の額に算入することを定めている。法人税法 22 条の 2 第 1 項が資産の販売等に係る収益の計上時期のルールとして引渡・役務提供基準を採用しているのに対し、2 項はいわば近接日基準の採用を認めたものといえよう。

また、法人税法 22 条の 2 第 3 項は次のとおり定めている。

内国法人が資産の販売等を行つた場合（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一項に規定する日又は前項に規定す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す。

して、同項の規定を適用する。

法人税法 22 条の 2 第 3 項は、内国法人が資産の販売等を行った場合において、その資産の販売等に係る資産の引渡日又は役務提供日に近接する日の属する事業年度の確定申告書に、その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、その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、法人税法 22 条の 2 第 2 項の規定を適用することを定めている。

法人税法 22 条の 2 第 2 項は、近接日基準に基づく収益計上に当たって確定決算による経理を求めていた。法人税法 22 条の 2 第 3 項は、当初申告において近接日基準に基づく申告調整を行ったときは、その申告調整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、2 項の規定を適用することを認める（「確定申告書」の定義について法人税法 2 条 31 号参照）。かように 3 項は、確定決算による収益経理を行っていない場合においても、申告調整を通じて近接日基準による収益計上が認められる道を確保している。

法人税法 22 条の 2 は、1 項だけを見ると、厳格な引渡・役務提供基準を採用しているように見えるが、確定決算による収益経理又は申告調整に基づいて引渡しの日又は役務提供の日の近接する日に収益を計上することを認める 2 項や 3 項等の規定と合わせて見ると、全体としては会計基準の線に沿い、会計基準との調和を図っているという指摘がなされている⁽¹⁰⁾。上記のような法人税法 22 条の 2 第 1 項ないし 3 項の關係に鑑みた指摘であろう。

(2) 法人税法 22 条の 2 第 3 項の位置付けや 2 項との關係に関する見解の不一致

ア 2 要件充足不要説と 2 要件充足必要説

法人税法 22 条の 2 第 3 項の位置付けや同項と 2 項との關係をどう理解すべきであるかという点について、見解が分かれている。法人税法 22 条の 2 第 3 項は、申告調整により近接日基準に基づく収益計上が認められる可能性を確保したものであるが、その要件と法律効果を 2 項のそれと比較してみよう。

(10) 金子・前掲注(1)357 頁参照。

| 要件 | |
|---|--|
| 法人税法 22 条の 2 第 2 項 | 法人税法 22 条の 2 第 3 項 |
| ① 内国法人が資産の販売等を行ったこと ② 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いること ③ 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 1 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こと ④ 別段の定め（法人税法 22 条 4 項を除く）に該当する場合でないこと | ① 内国法人が資産の販売等を行ったこと ② 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 1 項に規定する日又は 2 項に規定す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でないこと ③ 当該資産の販売等に係る 2 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こと |

| 法律効果 | |
|---|--|
| 法人税法 22 条の 2 第 2 項 | 法人税法 22 条の 2 第 3 項 |
| 1 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、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。 | 上記③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、2 項の規定を適用する。 |

上記に示した法人税法 22 条の 2 第 2 項の要件のうち比較的重要な次の 3 つを抜き出して簡略化し、それぞれに適当な名称を付してみる。

| |
|--|
| ② 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うこと（公正処理基準準拠要件） ③ 近接日の属する事業年度の確定した決算において収益経理を行うこと（近接日における確定決算収益経理要件 ⁽¹¹⁾ ） ④ 別段の定め（法人税法 22 条 4 項を除く）がないこと（別段の定め不存在要件） |
|--|

法人税法 22 条の 2 第 3 項は、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、2 項の規定を適用する旨定めている。かような 3 項について、同項の①ないし③の要件を満たせば、直ちに 2 項の適用があると解すべきであろうか。言い換えれば、3 項を経由して 2 項を適用する場合には、3 項を経由せずに 2 項を直接適用する場合に求め

(11) 近接日要件と確定決算収益経理要件に細分化して、説明することも可能であろう。

られるはずの②公正処理基準準拠要件及び④別段の定め不存在要件をいずれも満たす必要はない（以下、このような立場を「2要件充足不要説」という）と解すべきであろうか。

立案担当者は2要件充足不要説を採用していないようである。すなわち、立案担当者は、法人税法22条の2第3項について、次のとおり解説している⁽¹²⁾。

この③〔筆者注：法人税法22条の2第3項〕によってみなされるのはその日において「収益として経理したこと」のみであり、その申告調整による収益認識日が一般に公正妥当と認められる会計処理に従った収益認識日であることとはみなされないことから、申告調整により収益認識日を変更して上記②〔筆者注：法人税法22条の2第2項〕を適用するためには、その変更後の収益認識日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場合の収益認識日である必要があります。

この解説は、2要件充足不要説に対置されるところの2要件充足必要説を採用したものと解される。

他方、2要件充足不要説を採用していると思われる見解も示されている。例えば、長島弘教授は、法人税法22条の2第3項について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下、法22条の2第2項及び第3項のものを『収益公正処理基準』とする。）に従った、目的物の引渡し等の日又はその日に近接する日の属する事業年度における収益計上をしていない場合の規定である。そしてその場合にも、1項又は2項に定める事業年度において益金加算した場合には、確定した決算で収益に計上したものとして、これを認めるというものである」、「ここで問題は、なぜ、収益公正処理基準に従ったわけでもないのにもかかわらず、2項で規定するその日に近接する日の属する事業年度における益金計上を認め得るのかという点である。2項の規定は、本来計上すべき目的物の引渡し等の日の属する事業年度ではないが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った会計処理の結果を尊重するというものであるところ、その前提根拠を欠いている場合に、なぜそれを認めるのであろうか」という疑問を示されている⁽¹³⁾。

また、長島教授は、法人税法22条の2第3項について、「1項と2項には『別段の定めがあるものを除き』とあるところ、この3項にはそれが無い」という指摘もなされている⁽¹⁴⁾。

(12) 藤田ほか・前掲注(4)275頁。

(13) 長島・前掲注(3)114頁。長島弘「新法人税法22条の2の問題点」税制研究74号94頁以下も参照。また、酒井・前掲注(6)257頁は、「無償取引については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って益金経理要件〔筆者注：本稿でいうところの③近接日における確定決算収益経理要件を指すと思われる。以下同じ〕を充足することが困難であるため、法人税法22条の2第2項の適用のみを前提とすると、契約日基準を採用することができないことになる。しかしながら、同条3項を適用することにより、必ずしも益金経理要件を必要とせず、確定申告記載要件を充足することで契約日基準の採用を認めようとするのである」という見解を示される。この見解は、法人税法22条の2第3項を通じて2項を適用する場合には、少なくとも2項の②公正処理基準準拠要件は要求されないことを前提としている可能性もあるが、22条の2第3項は1項及び2項の「別段の定め」であるという解釈を大前提としていることや22条の2各項の「別段の定め」の具体的範囲について立案担当者と異なる立場であること（後述）に注意を要するため（酒井・同書255頁以下参照）、他の見解と単純に比較することは妥当でない面もある。

(14) 長島・前掲注(3)114頁参照。

イ 2要件充足不要説の検討

法人税法22条の2第3項は、文理上、上記③の申告調整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、2項の規定を適用するとしているが、このような定め方がなされた場合に、通常、2項の他の要件を度外視して2項を適用する趣旨の定めであると解すべきであろうか。次の条文例を思い浮かべると、そのように速断することは躊躇される。

例えば、法人税法3条は「人格のない社団等は、法人とみなして、この法律（別表第二を除く。）の規定を適用する」と定めている。この規定の趣旨は、法人税法の各規定の要件を等閑視して、3条により法人とみなされる人格のない社団等について、当該各規定が定める各要件の充足の有無にかかわらず当該各規定を適用するものでないことは自明である。

また、法人税法10条の3は、「普通法人又は協同組合等が公益法人等に該当することとなる場合には、その該当することとなる日の前日に当該普通法人又は協同組合等が解散したものとみなして、次に掲げる規定その他政令で定める規定を適用する」としている。ここでいう「次に掲げる規定」として、法人の解散等の場合における欠損金の繰戻しによる還付について定める80条4項と連結欠損金の繰戻しによる還付について定める81条の31第4項がある。法人税法10条の3の適用がある場合に、法人の解散という要件以外の欠損金の繰戻しの還付要件を満たしていないにもかかわらず、80条4項又は81条の31第4項の適用があると解することができないことは明白である。

もちろん、みなし規定の適用があることによって、他方の規定の要件をすべて充足することになるような関係の場合は別であるが、法人税法22条の2第2項と3項の関係はそのようなものではない。

さらにいえば、2要件充足不要説は、法人税法22条の2第2項は複数の要件を用意しているものの、3項について、2項の③近接日における確定決算収益経理要件のみを取り出して充足したものと「みなし」た上で、他の2つの要件を度外視して2項の適用を認めるものであると説明することになる。このことにどのような意義があるのか。わざわざ確定した決算で収益経理したものとみなすことの意義はどこにあるのか。3項を独立して又は単体で適用すれば足りるのではないか。2要件充足不要説を採用するならば、法人税法22条の2第3項の法律効果部分は、端的に、「当該資産の販売等に係る収益の額は、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。」などと定めたはずではないか⁽¹⁵⁾。かような疑問が惹起される。

加えて、法人税法22条の2第3項の適用がある場合には、2項の④別段の定め不存要件を充足する必要がないとするとどうなるか。例えば、立案担当者の解説にあるように⁽¹⁶⁾、ここでいう別段の定めは、有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入について定める法人税法61条の2が該当するとしよう⁽¹⁷⁾（もっとも、酒井克彦教授は、法人税法61条の2は22条2項の「別段の定め」であり、22条の2第1項や2項の「別段の

(15) 「法人税法22条の2第1項の規定にかかわらず、」又は「前各項の規定にかかわらず、」などの文言を挿入することも考えられる。

(16) 藤田ほか・前掲注(4)273～274頁参照。

(17) 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』126頁（弘文堂2019）も立案担当者の解説と同様の理解を示される。

定め」ではないこと及び22条の2第3項が2項の「別段の定め」に該当するという見解を示されている⁽¹⁸⁾。

そうすると、有価証券の譲渡に係る収益の計上時期について、法人税法61条の2第1項が定める約定日基準ではなく、22条の2第3項の適用により、申告調整による約定日基準以外の近接日基準を採用する余地が出てくる。2項経由では認められないにもかかわらず、3項経由であればその採用が認められる可能性があることになる。しかも、法人税法61条の2第1項は、所得の金額について益金の額から損金の額を控除するというグロス計算を要請する22条と異なり、ネット計算、すなわち有価証券の譲渡に係る譲渡利益額を益金の額、譲渡損失額を損金の額に算入することを定めている。よって、収益の額のみ法人税法22条の2第3項を適用した場合、譲渡原価の額については22条3項と61条の2のいずれを適用するのか、という問題が発生してしまう（もちろん、61の2は後述する「別段の定め」ルートを通るため22条の2の適用はないなど、解釈により、問題を解決することはありうる。また、61条の2は「収益」という語を用いておらず22条の2と規律範囲が重なるのかという疑念も残るため、63条や64条の方が好例かもしれない）。

以上の考察から、次のような整理を示しておきたい。法人税法22条の2第3項は、資産の販売等に係る収益の額について、申告調整により、資産の販売等に係る資産の引渡日又は役務提供日に近接する日の属する事業年度の益金の額に算入することを同項単独で認めるものではない。近接日基準による益金算入を認める直接の規定は、あくまで法人税法22条の2第2項である。すなわち、法人税法22条の2第2項は、資産の販売等に係る収益の額について、一定の要件を満たした場合には、1項の規定によらずに（引渡・役務提供基準によらずに）、近接日基準により益金の額に算入することを規定しており、3項は、かかる一定の要件のうち、近接日の属する事業年度の確定した決算において収益経理を行うこと（③近接日における確定決算収益経理要件）という1つの要件を満たす効果をもたらすものにすぎない。

よって、法人税法22条の2第3項の適用がある場合でも、2項の他の要件である②公正処理基準準拠要件及び④別段の定め不存在要件を満たさない限り、資産の販売等に係る収益の額について、申告調整により、資産の販売等に係る資産の引渡日又は役務提供日に近接する日の属する事業年度の益金の額に算入することは認められない。

なお、3項を適用する場合にも②公正処理基準準拠要件が問われるとすれば、資産の販売等に係る収益の計上時期について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ったものであるという条件の下に、引渡・役務提供日基準から離れて近接日基準をとることが許されている、という理解が妥当することになろう。

4 法人税法22条の2第4項に関する補足

法人税法22条の2第4項は次のとおり定めている。

国内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

(18) 酒井・前掲注(6)255～257頁参照。

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時に
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。

法人税法 22 条の 2 第 4 項は、大雑把にいえば、資産の販売等に係る収益の額として、1 項又は 2 項により益金の額に算入する金額が時価ないし適正な価額であることを明らかにしたものである⁽¹⁹⁾。法人税法 22 条 2 項について、資産の譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにした規定であると判示した南西通商株式会社事件の最高裁平成 7 年 12 月 19 日第三小法廷判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁）を彷彿させる規定である。かように、法人税法 22 条の 2 第 4 項は、必ずしも契約金額（契約で定められた対価の額）ないし当該取引に係るインプットの金額を収益の額としているわけではないことに注意を要する。

また、どの時点の時価であるかという点を明らかにしていることに法人税法 22 条の 2 第 4 項の意義を見いだすことも可能である。資産の販売又は譲渡に係る収益の益金算入額について、同項は「資産の引渡しの時における」価額としているからである。法人税法 22 条の 2 第 2 項の適用がある場合には引渡日に近接する日で益金算入するのであるが、その益金算入額は、4 項を文字どおり適用すれば、その近接日の価額ではなく引渡時の価額となる。

他方、役務提供については、「その提供をした役務につき通常得べき対価の額」とされており、どの時点の対価の額であるかという点が明記されていない。「資産の販売又は譲渡に係る『収益の額』とすべき資産の『時価』に関して、時点を示して『資産の引渡し時における価額』と規定するのであれば、本来は、役務の提供に係る『収益の額』とすべき役務の『時価』に関しても、同様に、時点を示して規定すべきである」⁽²⁰⁾という批判もありうる。もちろん、「通常得べき対価の額」という文言との関係で、役務提供がいつなされたものであるかといった時間的要素を考慮するという見解が成り立つ可能性はある。

この点について、法人税法 22 条の 2 第 4 項は、「役務提供時に」通常得べき対価の額に相当する金額と規定するものであるという見解も示されている。例えば、酒井克彦教授は、法人税法 22 条の 2 第 4 項について、「収益の額は、『資産引渡時の価額』または『役務提供時に通常得べき対価の額に相当する金額』と規定する」として補充的な解釈をなされている⁽²¹⁾。

(19) 法人税法 22 条の 2 第 4 項が「価額」と「対価の額」をどのように使い分けているのかは明らかではないが、「対価の額」を時価ないし適正な価額であると解釈する際の参考となる裁判例として、東京高裁平成 26 年 6 月 12 日判決（訟月 61 卷 2 号 394 頁）、東京高裁平成 27 年 11 月 18 日判決（税資 265 号順号 12753）参照。

(20) 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 master751 号 25 頁。

(21) 酒井克彦『プロGRESSIVE 税務会計論 I 〔第 2 版〕〕20 頁（中央経済社 2018）、酒井・前掲注(6)226 頁。谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕〕378 頁（弘文堂 2018）も参照。なお、役務は、資産と異なり、提供の時に消費されると考えられるため「提供の時における」と時点を示して特定する必要がなかったと解するものとして、片山智裕『ケーススタディでおさえる収益認識会計基準』36 頁（第一法規 2019）参照。

Ⅲ 法人税法 22 条の 2 を巡る「別段の定め」論議

法人税法 22 条の 2 を巡る「別段の定め」論議という枠組みで捉えると、議論の軸として次の 2 つを立てることができる⁽²²⁾。

〔1〕 法人税法 22 条の 2 各項の「別段の定め」の具体的範囲

〔2〕 法人税法 22 条の 2 における他の規定の「別段の定め」該当性

以下、〔1〕について簡述した上で、〔2〕について、法人税法 22 条の 2 が 22 条 2 項の「別段の定め」に該当するかという点を検討する。

1 〔1〕 法人税法 22 条の 2 各項の「別段の定め」の具体的範囲

法人税法 22 条の 2 第 1 項、2 項又は 4 項の「別段の定め」に該当するのはどの規定か。立案担当者は、法人税法 22 条の 2 第 1 項の「別段の定め」の具体的例示として、以下の法人税法の規定を挙げ、2 項の「別段の定め」も同様であると解説している⁽²³⁾。

- ・ 第 61 条（短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益）
- ・ 第 61 条の 2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）
- ・ 第 62 条の 5 第 2 項（現物分配による資産の譲渡）
- ・ 第 63 条（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度）
- ・ 第 64 条（工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）
- ・ 所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）附則第 28 条の規定によりなおその効力を有するものとされる同法 2 条の規定による改正前の法人税法第 63 条（長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度）

また、立案担当者は、法人税法 22 条の 2 第 4 項の「別段の定め」の具体的例示として、以下の法人税法の規定を挙げている⁽²⁴⁾。

- ・ 第 61 条（短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益）
- ・ 第 61 条の 2（有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入）
- ・ 第 62 条から第 62 条の 5 まで（組織再編成による資産の譲渡）
- ・ 第 63 条（リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度）
- ・ 第 64 条（工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度）
- ・ 所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）附則第 28 条の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第 2 条の規定による改正前の法人税法第 63 条（長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度）

(22) このほか、租税特別措置法が法人税法 22 条の 2 の「別段の定め」に該当するかという論点などもある。参考として、酒井克彦「租税特別措置法は法人税法 22 条にいう『別段の定め』か」中央・ロージャーナル 12 巻 2 号 153 頁以下参照。

(23) 藤田ほか・前掲注(4)273～274 頁参照。

(24) 藤田ほか・前掲注(4)275 頁参照。

立案担当者の上記解説について、法人税法61条の2を例として考えてみたい。法人税法61条の2第1項は有価証券の譲渡損益の計上時期について、「その譲渡に係る契約をした日〔中略〕の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する」として、いわゆる約定日基準を定めている。このことに鑑みて、立案担当者は、法人税法61条の2について、収益の計上時期として引渡基準を定める22条の2第1項や近接日基準を定める2項の「別段の定め」であると解しているのであろう。

また、法人税法61条の2第1項は、有価証券の譲渡対価の額について「その有価証券の譲渡の時における有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額（第二十四条第一項（配当等の額とみなす金額）の規定により第二十三条第一項第一号又は第二号（受取配当等の益金不算入）に掲げる金額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額）」と規定している。このことに着目することで、立案担当者は、法人税法61条の2について、収益の額として益金の額に算入する金額を販売又は譲渡をした資産の引渡しの際における価額とする22条の2第4項の「別段の定め」であると整理しているのであろう。

なお、法人税法22条は、別段の定めがあるものを除き、収益の額から原価・費用・損失の額を控除し、課税所得を算出するというグロス計算を求めているが、61条の2第1項は譲渡利益額を益金の額に算入し、譲渡損失額を損金の額に算入することを規定している。いわば、有価証券の譲渡損益に係る課税所得金額の計算について、法人税法22条2項又は3項を通じたグロス計算ではなく、ネット計算を求めている。課税所得の算出の仕方という点からすれば、法人税法61条の2第1項は22条2項や3項の「別段の定め」であるともいえよう。

上記の立案担当者のもとは異なる見解も示されている。すなわち、酒井克彦教授は、法人税法61条の2は22条2項の「別段の定め」であり、22条の2第1項や2項の「別段の定め」ではないこと及び法人税法22条の2第3項が2項の「別段の定め」に該当するという見解を示されている⁽²⁵⁾。法人税法22条の2各項が定める「別段の定め」の具体的範囲については更なる議論の余地がある⁽²⁶⁾。

2 [2] 法人税法22条の2は22条2項の「別段の定め」であるか（概要）

[2] 法人税法22条の2における他の規定の「別段の定め」該当性、とりわけ法人税法22条の2が22条2項の「別段の定め」に該当するのか、という問題を中心に検討してみたい。

学説は、既に積極説と消極説に分断されている。積極説として、渡辺徹也教授は、「22条の2は、別段の定めトップバッターです。かつて別段の定めは23条（受取配当の益金不算入）から始まっていました。平成30年度改正では、22条と23条との間に、あえて22

(25) 酒井・前掲注(6)255～257頁参照。

(26) 小林磨寿美＝大野貴史『中小企業の取引における収益認識の税務と会計の実務』13頁（税務経理協会2019）は、「法人税法22条の2は、収益認識基準にも対応する法人税法上の収益の額についての取扱いの原則を示しているものである。したがって、1項、2項及び4項で『別段の定め』として除かれているのは、この22条の2という法人税法上の収益認識基準に対する別段の定め、つまり、収益認識基準を適用した場合に、法人税法との間で調整が必要な部分であり、カッコ書きの『前条第4項を除く』は、もっと大きな枠組みでの税法独自の計算基準が尊重されるという意味である」という見解を示される。

条の2という条文を入れて、益金の認識に関するルールを規定しました。その理由を一言でいえば、国際会計基準等の影響を受けて、日本の企業会計において採用された収益認識に関する新会計基準に対する法人税法上の対応ということになります」と説明される⁽²⁷⁾。他方、消極説として、酒井克彦教授は、法人税法22条の2は22条4項の「別段の定め」であって、22条2項の「別段の定め」ではない(22条2項の「別段の定め」は23条以下である)と整理される⁽²⁸⁾。

立案担当者の解説を見ても、積極説又は消極説のいずれであるかは判然としない。立案担当者の解説は法人税法22条の2が22条4項の「別段の定め」に該当すると理解していることを明確に読み取ることができるような書きぶりであることなどと対比すると、立案担当者は消極説を採用していると見る余地はあるかもしれない⁽²⁹⁾。以下では、積極説及び消極説の根拠について検討を加える。

3 法人税法22条の2は22条2項の「別段の定め」であるか(積極説の検討)

(1) 法人税法22条の2の格納場所ないし配置場所

上述のとおり、渡辺徹也教授は、法人税法22条の2は22条2項の「別段の定め」であるとする積極説を明示的に採用している。ここでは、積極説の根拠の候補として、法人税法22条の2の格納場所ないし配置場所を手掛かりとしたアプローチを提案してみたい。渡辺教授が積極説を採用する根拠は必ずしも明らかではないが、「平成30年度改正では、22条と23条との間に、あえて22条の2という条文を入れて、益金の認識に関するルールを規定しました」という上記説明部分からすると、法人税法22条の2の格納場所ないし配置場所を1つの根拠として抱懐されている可能性はある。

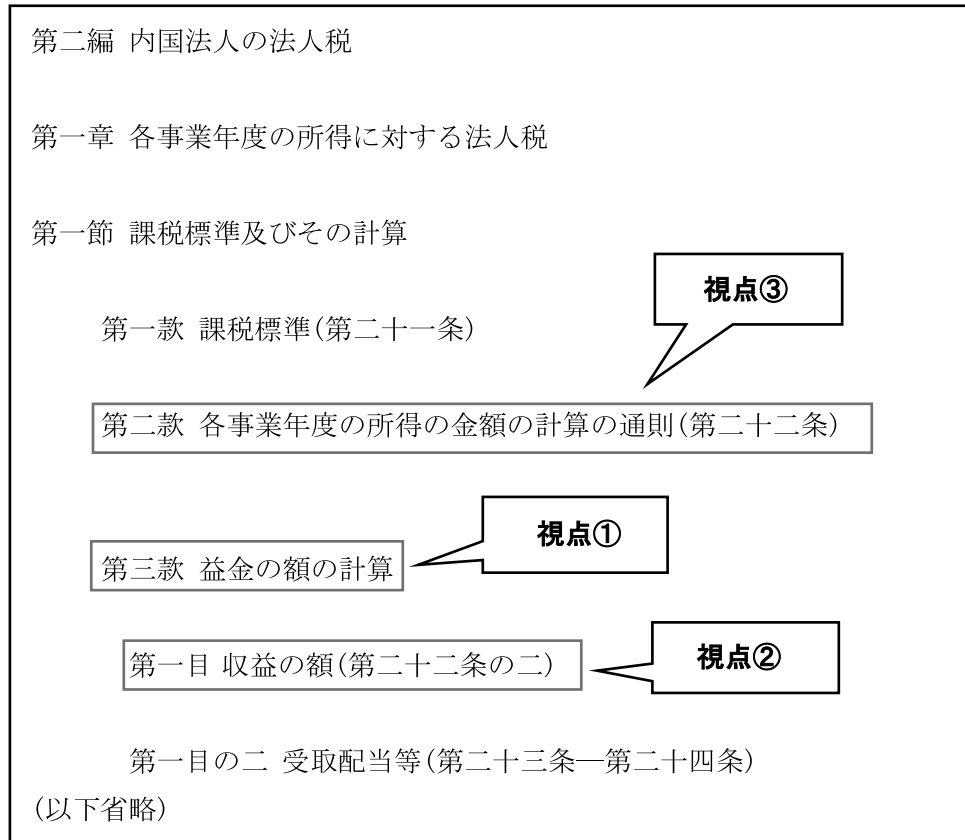
法人税法22条の2は、法人税法第二編第一章第一節のうち、従来から益金の額に係る別段の定め格納場所として認識されている「第三款 益金の額の計算」に格納された(視点①)。しかも、「第三款 益金の額の計算」に「第一目 収益の額」を創設し、そこに格納された(視点②)。逆にいえば、法人税法22条のおさめられている「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」には格納されなかった(視点③)。

(27) 渡辺・前掲注(17)115頁。なお、渡辺教授は、法人税法22条の2について、22条4項の「別段の定め」でもあるという立場を示されている(渡辺・同書125頁参照)。金子友裕「法人税法22条の2創設の意義」経営論集92号88頁も明示的に積極説を採用しておられる。

(28) 酒井・前掲注(6)286頁以下参照。

(29) 酒井克彦教授は、立案担当者が消極説を採用するものであると理解されている。酒井・前掲注(6)286頁参照。

《法人税法の目次の抜粋》



法人税法 22 条の 2 が 22 条の格納場所である第二編第一章第一節「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納されなかったこと（視点③）にあらわれているように、各事業年度の所得の金額の計算の通則としては、依然として、22 条こそが最重要規定である。法人税法 22 条の 2 は、22 条の見出しが掲げていた「各事業年度の所得の金額の計算」に関する定めというよりも、「益金の額」ないし「収益の額」の計算に関する定めすぎない（視点①や②と関わる。法人税法 22 条の見出しを削除する改正については後述）。

法人税法 22 条の 2 について特筆すべきことは、収益の計上時期や計上額に関して、22 条 2 項よりも明確かつ具体的な文言を用いていることである。このように考えてみると、「各事業年度の所得の金額の計算の通則」としては、法人税法 22 条の 2 創設後においても依然として、22 条が最重要規定であるが、資産の販売等に係る収益の計上時期と計上額に関する通則（的規定）としては、22 条の 2 創設後においては、同条の方が 22 条よりも重要であるという見方が成り立つ。

別段の定め議論に与える示唆を述べるならば、法人税法 22 条の 2 が益金の額の計算に係る別段の定め格納場所として理解されてきた「第三款 益金の額の計算」に格納されたこと（視点①）をもって、22 条の 2 が 22 条 2 項の「別段の定め」に該当することの証左であるという見方に結び付く。積極説の根拠の候補の 1 つとなるのである。

また、法人税法 22 条の 2 が 22 条の格納場所である「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納されなかったこと（視点③）も積極説の根拠の候補の 1 つになりうるし、やや議論の先取りになってしまうが、消極説への反論にもなりうる。法人税法 22 条の 2 が 22 条 2 項の「別段の定め」ではないとすれば、なぜ 22 条の 2 は「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納されなかったのかという疑問が生じるからである（視点③）。消極説がいうように法人税法 22 条の 2 が 22 条の「別段の定め」ではないとすれば、所得の金額の計算の通則規定の一部として、22 条の 2 を「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に配置したはずではないかという疑問と言い換えてもよい。

すると、法人税法 22 条の 2 について、22 条がおさめられている「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納されなかったこと（視点③）の理由に関心が寄せられる。その説明の候補として、例えば、次のようなものがありうる。

- ・法人税法 22 条は、各事業年度の所得の金額について「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」となることを明らした上で、益金（収益）の額のみならず、損金（原価・費用・損失）の額や資本等取引に関する定めを有している。このような法人税法 22 条と比較すると、22 条の 2 は、22 条の見出しが掲げていたような「各事業年度の所得の金額の計算」に関する定めというよりも「益金の額」ないし「収益の額」の計算にすぎない（このことは視点①や②と関係する）。
- ・法人税法 22 条は、収益の計上時期や計上額を規律する定めのほか、「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その他の取引で資本等取引以外のものに係る」というように収益の発生原因、あるいはいかなるものを益金の額に含めるべきであるかということや益金の額に算入すべき金額に収益の額が含まれることを規律する定めを有している。このような法人税法 22 条と比較すると、22 条の 2 は、資産の販売又は譲渡及び役務の提供に係る収益のみを規律し、しかもその計上時期や計上額のみを規律しているにすぎない。よって、「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納することは適当ではない面がある。

上記説明は「（積極説側が）消極説への反論として視点③を持ち出すこと」に対する「（消極説側からの）再反論の契機」となりうる。法人税法 22 条の 2 は、22 条の「別段の定め」ではないため、確かに、所得の金額の計算の通則規定の一部として「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に配置すべきであったが、上記説明に掲げられているような事情が存在したことから、かような配置を採用しなかったにすぎない。よって、改正法が採用した条文配置は、法人税法 22 条の 2 が 22 条の「別段の定め」であることを積極的に裏付けるものではない、と（消極説側からの）再反論の素材として利用されるのである。

しかしながら、別の視点から更に考察を進めることも可能である。上記説明は、法人税法 22 条の 2 を 22 条と一応切り離して観察するものである。かように、法人税法 22 条との関係性を顧みずに 22 条の 2 の規定を単体として見て、上記説明にあるように法人税法 22 条の 2 の性格を捉えることの妥当性については検討の余地もある。

少なくとも、法人税法 22 条の 2 を 22 条の格納場所である「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納していれば、同条とともに、「各事業年度の所得の金額の計

算の通則」を構成する規定として評価する余地が出てくる。例えば、法人税法22条に6項以降を設けることも選択肢に入れて、22条の2の規定内容を22条に組み込む、あるいは、「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」の中に「第一目 各事業年度の所得の金額の計算の通則」と「第二目 資産の販売等に係る収益の額の計算の通則」を設けて、第一目に22条、第二目に22条の2を配置することも考えられよう。

かような例を出すと、改正法が、法人税法22条の2について、22条のおさめられている「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納しなかったこと（視点③）がより強調される。すなわち、法人税法22条の2を22条の格納場所である「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に配置した場合、法人税法22条の2は、22条とともに、「各事業年度の所得の金額の計算の通則」を構成する余地があるにもかかわらず、改正法はそうしなかった。

このことを考慮すると、法人税法22条の2をもって、22条の一部であるかのように捉えられることを避けたのか、あるいは、やはり、法人税法22条の2を22条2項の「別段の定め」として性格付けることとしたという見方も検討の対象に入り込んでくる。法人税法22条の2が22条の格納場所である「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納されなかったこと（視点③）も積極説の根拠の候補の1つになりうることになる。もっとも、ここまで深読みをすることは妥当でなく、単に法人税法22条の規定を大幅に手直しすることは回避したいという考慮が働いた可能性もありうる。

(2) 法人税法22条2項の見出しを削除する改正

法人税法22条の2が「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納されなかった理由の候補として挙げた上記説明は、22条の2の性格に関するものである。かかる説明は、「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」は「通則」という部分に相応の重きを置くことを前提としたものと見ることもできる。そうであれば、「各事業年度の所得の金額の計算」とされていた法人税法22条の見出しが平成30年度税制改正により削除されたことと結び付けて、議論を展開しうる。

法人税法22条には「各事業年度の所得の金額の計算」という見出しが付されていたが、平成30年度改正においてこれを削る改正がなされている。改正後においても、法人税法22条は、「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に存在する唯一の条文であることに変わりはないため、かかる見出しを削除した趣旨は必ずしも明らかではない。改正の趣旨について、酒井克彦教授は、かかる条文見出しと同じ機能を法人税法22条の2に持たせようとしたことにあると推察される⁽³⁰⁾。

条文における見出しは、条文の内容を簡潔に表現するものであり、これを付けることによって、条文の規定している内容の理解と検索の便に供しようとするものである⁽³¹⁾。第二款の款名である「各事業年度の所得の金額の計算の通則」と平成30年度改正で削除された22条の見出しである「各事業年度の所得の金額の計算」とを比べてみると、「通則」という部分を除き、同一の表現であることに気が付く。本則が章、節等に区分され、当該

(30) 酒井・前掲注(6)240頁参照。

(31) 法制執務研究会編『新訂 ワークブック法制執務〔第2版〕』186頁（ぎょうせい2018）参照。

章、節等が1条から成る場合に、当該条に見出しを付ける必要があるかどうかについては、見出しが章名等と異なる表現となるときは、当然見出しを付けることになるが、それが章名等と同じような表現になるときは、見出しを付ける実益がない（章名等が見出しの役割をも果たす）から、見出しを付けないのが一般的である⁽³²⁾。

このことを踏まえると、法人税法22条の見出しを削除した今回の改正は、第二款の款名と同じような表現の見出しを22条に存置させておくことは意味がないと考えたにすぎないという見方も出てくる（そうであれば、第二款の「各事業年度の所得の金額の計算の通則」という款名は、最後の「通則」の部分まで意識して読んだ方がよさそうである）。単純に、「章・節等が一条から成る場合には見出しを省略することができる」⁽³³⁾のであるから省略したにすぎないという見方もありうる一方、わざわざ現存する見出しを削除しているのであるから、そのことに相応の意義を見いだそうとする志向も理解できる。そもそも、法人税法22条や22条の2のみならず、第三款以降の規定についても「各事業年度の所得の金額の計算」であることに変わりはない。法人税法22条2項の見出しが削除されたことには、かような考慮が働いていた可能性もある。

かように法人税法22条の見出しを削除した趣旨を論決することには困難を伴うが、いずれにしても、第二款の款名は、存置されているとおおり、やはり最後の「通則」の部分まで意識して読んだ方がよいのではないかと考える。かように「第二款」が各事業年度の所得の金額の計算の「通則」に係る条項をおさめるべき場所であることを強調することは、上記(1)の議論にも影響を与えよう。

(3) 法人税法22の2が実際に22条2項の「別段の定め」といえるような規定であるか
法人税法22の2が実際に22条2項の「別段の定め」といえるような規定であるかという実際上の視点にも言及しておこう。特に法人税法22条の2については、例えば、その第1項は「益金の額に算入する」と締めくくられており、一見すると、22条2項の「収益の額」とは別ルートで益金の額に算入する規定であるかのように見えるが、その主語は「収益の額」となっている。ここでいう「収益の額」は法人税法22条2項の「収益の額」を指していると解するならば、22条の2と22条2項は規律範囲が重なっていることになるから、22条の2が22条2項の「別段の定め」に該当するという可能性を肯定できる。かような見方は、規律範囲が重なっているからこそ、「別段の定めがあるものを除き」という交通整理の規定が必要となるという理解を前提とする。

(4) 小括

積極説の根拠の候補として、法人税法22条の2の格納場所ないし配置場所を手掛かりとした考察を試みた。かかるアプローチのみによって法人税法22条の2を22条2項の「別段の定め」であると断ずることには不安も覚えるが、少なくとも22条の2の解釈を進める際の手掛かりの1つであると考え⁽³⁴⁾。

(32) 石毛正純『法制執務詳解〔新版Ⅱ〕』46頁（ぎょうせい2012）参照。

(33) 法制執務研究会・前掲注(31)186頁。

4 法人税法22条の2は22条2項の「別段の定め」であるか（消極説の検討）

(1) 22条4項アプローチ

ア 命題①と①'

法人税法22条の2が22条4項の「別段の定め」であるという前提理解の下（かかる理解が学説の支持を得つつあることについては後述）、二律背反的に、法人税法22条の2は22条2項の「別段の定め」であることはありえないとして、消極説を支持すること（以下、「22条4項アプローチ」という）はできるであろうか。

法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、その事業年度の「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」、一定の取引に係るその事業年度の「収益の額」とする旨定めている。同項によると、益金の額に向かうルートは2つある（以下、議論の便宜上、益金不算入に係る別段の定めは考慮しない）。2項が定める「収益の額」を経由するルート（以下「『収益の額』ルート」という）と同項の「別段の定め」を経由するルート（以下「『別段の定め』ルート」という）である。次の命題①を立てると、議論は幾分わかりやすいものとなる。

命題①

「収益の額」ルートと「別段の定め」ルートは合流すること（法人税法22条2項と同項の「別段の定め」に該当する規定は併せて適用されること）なく、それぞれ別々に益金の額に向かう。

法人税法22条4項は、2項に規定する当該事業年度の「収益の額」及び3項各号に掲げる額（原価・費用・損失の額）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計算されるものとする」と定めている。上記命題①が成り立つことを前提とすると、法人税法22条2項の「別段の定め」に該当する場合には、当該事業年度の「収益の額」に含まれることなく、益金の額に算入されることになる。よって、法人税法22条2項の「別段の定め」に該当する場合には、4項の適用はないという命題①が導かれる。これらのことを前提として消極説を展開することは可能である。

命題①'

法人税法22条2項の「別段の定め」に該当する場合には、4項の適用はない。

例えば、酒井克彦教授は、法人税法22条2項の「別段の定め」があるのであれば、かかる「別段の定め」の規定内容が優先されるのであり、22条の2が22条2項の「別段の定め」である（本稿でいうところの積極説を採用する）とすれば、そもそも、資産の販売等については22条4項に進まないはずであると指摘された上で、かくして、本来、22条

(34) 藤曲武美『収益認識の税務』149頁（中央経済社2018）も、法人税法22条の2は「条文構成上は益金の額の計算に関する別段の定めとなる」という見解を示される。

2項の「別段の定め」であり、かつ、22条4項の「別段の定め」でもあるということは解釈上ありえない構成であると論じられる⁽³⁵⁾。

また、酒井教授は、法人税法22条の2を22条2項及び4項両方の「別段の定め」として捉える見解に対して、そもそも法人税法22条4項に「別段の定めがあるものを除き」との文言を加える必要があったのかという疑問や、22条の2が22条2項の「別段の定め」でもあり、かつ、22条4項の「別段の定め」でもあるという二重の「別段の定め」とされることになり、条文解釈として妥当といえるかという疑問を提起される⁽³⁶⁾。

これらの疑問は、法人税法22条の2が22条4項の「別段の定め」であるという前提理解の下で提起されたものと解する。かかる前提理解は一定の説得力を有する。もっとも、命題①及び命題①'がそのままの形で成り立つかという点はいずれも検討の余地がある。法人税法29条や31条の存在を想起すると、常にこれらの命題が成り立つわけではないのではないかという検討すべき課題が浮かび上がるからである。

イ 命題①と①'

法人税法29条1項は次のように定めている。

内国法人の棚卸資産につき第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となる当該事業年度終了の時ににおいて有する棚卸資産（以下この項において「期末棚卸資産」という。）の価額は、棚卸資産の取得価額の平均額をもつて事業年度終了の時ににおいて有する棚卸資産の評価額とする方法その他の政令で定める評価の方法のうちからその内国法人が当該期末棚卸資産について選定した評価の方法により評価した金額（評価の方法を選定しなかつた場合又は選定した評価の方法により評価しなかつた場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額）とする。

一般に、法人税法29条は22条3項の「別段の定め」であると解されている⁽³⁷⁾。命題①を法人税法22条3項に合わせて書き直し、次のような命題①を立ててみる。

命題①

「原価・費用・損失の額」ルートと「別段の定め」ルートは合流すること（法人税法22条3項と同項の「別段の定め」に該当する規定は併せて適用されること）なく、それぞれ別々に損金の額に向かう。

法人税法22条3項柱書は、「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

(35) 酒井・前掲注(6)285頁参照。

(36) 酒井・前掲注(6)286～287頁参照。

(37) 金子・前掲注(1)354頁参照。

の損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、次に掲げる額とする」とし、その1号で原価の額、2号で販売費、一般管理費その他の費用の額、3号で損失の額を定めている。法人税法22条4項は、3項各号に掲げる原価・費用・損失の額は、「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つて計算されるものとする」としている。

上記命題①が成り立つことを前提とすると、法人税法22条3項の「別段の定め」に該当する場合には、当該事業年度の原価・費用・損失の額に含まれることなく、「損金の額」に算入されることになる（以下、便宜上、損金不算入の規定については考慮しない）。よって、法人税法22条3項の「別段の定め」に該当する場合には、4項の適用はないという命題①が導かれる。これらのことを前提として消極説を展開することは可能である。

命題①

法人税法22条3項の「別段の定め」に該当する場合には、4項の適用はない。

もっとも、命題①や②が常に成り立つといえるかは疑問である。法人税法29条1項は、22条3項とは別のルートを通して棚卸資産の売上原価等を損金の額に算入する規定ではなく、あくまで同項を経由して棚卸資産の売上原価等を損金の額に算入する規定であると解されるからである。

このことは、法人税法29条1項の末尾が「損金の額に算入する」というものになっていないことや、同項が「22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入する金額を算定する場合」と規定していることにあらわれている。よって、法人税法22条3項の「別段の定め」である29条の適用がある場合に、同時に、22条3項の適用もあることになる。法人税法22条3項の適用があり、「原価・費用・損失の額」ルートを通して損金の額に向かうのであるから、22条4項の適用もありうることになる。

例えば、法人税法上の売上原価の計算について、「売上原価＝（期首商品棚卸高＋当期商品仕入高）－期末商品棚卸高」という理解を導くにあたり、酒井克彦教授は、「法人税法は売上原価の計算方法について明文をもって定めてはいない」ところ、法人税法29条において、「『当該事業年度終了の時に於いて有するたな卸資産の価額』が『当該事業年度の損金の額に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎』とされているということが分かるにとどまるのである。すると、法人税法22条4項にいう公正処理基準の考え方から、企業会計における売上原価の計算方法に従うということになろう」と論じられる⁽³⁸⁾。法人税法22条3項1号の売上原価について、29条と22条4項の併用を認めている（ひいては、29条と22条3項の併用を認めている）と解してよいであろう。

ここでは、後の議論のために、かような法人税法29条に対して、棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法について、22条3項を明確化ないし補充する規定であるに

(38) 酒井克彦『裁判例からみる法人税法 [2訂版]』305頁（大蔵財務協会2017）。

すぎないという性格付けもありうることを指摘しておく。

また、法人税法 31 条 1 項は次のように定めている。

内国法人の各事業年度終了の時に於いて有する減価償却資産につきその償却費として第 22 条第 3 項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする。

この法人税法 31 条 1 項も、22 条 3 項を経由せずに減価償却費を損金の額に算入する規定ではなく、あくまで 3 項を経由して減価償却費を損金の額に算入する規定であり、このことは条文上も明らかである（法人税法 32 条 1 項についても同様の議論をなす）。

ここでも、かような法人税法 31 条 1 項に対して、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法について、22 条 3 項を明確化ないし補充する規定であるにすぎないという性格付けもありうることに注意を向けておく。

ウ 命題①'

かような考察を踏まえ、本稿では、ある規定が法人税法 22 条 2 項又は 3 項の「別段の定め」であった場合に、当該規定が 2 項又は 3 項に優先して適用される（部分がある）としても、一律に、2 項又は 3 項の適用を排除するものではない、ひいては一律に 4 項の適用を排除するものではない（2 項又は 3 項の適用場面において、各項の「別段の定め」に当たる規定と 4 項が併用されることもありうる）という理解を示しておきたい。かような理解を踏まえて、次のとおり、命題①に下線部分（「特段の事情のない限り、」）を加えて命題①'としてみる。

命題①'

「収益の額」ルートと「別段の定め」ルートは、特段の事情のない限り、合流すること（法人税法 22 条 2 項と同項の「別段の定め」に該当する規定は、特段の事情のない限り、併せて適用されること）なく、それぞれ別々に益金の額に向かう。

命題①'の成立を前提とすると、法人税法 22 条とその「別段の定め」とが併せて適用される場面もあることを頭に入れて考察を進める必要性が出てくる。この場合、オリジナルの命題①や①'に基づく形式論のみによって、法人税法 22 条の 2 が 22 条 2 項の「別段の定め」である可能性を排除することは難しくなる。

法人税法 29 条 1 項は、売上原価等について、同項を適用した上で、22 条 3 項の規定に

より損金の額に算入することを明記しており（法人税法31条1項も同様）、上記命題①³⁹にいう「特段の事情」は、かように22条とその「別段の定め」とを併せて適用することが明記されている場合に限定されるという見方もありうる。しかしながら、そのように断ずる決め手に欠くという指摘も可能である。

そもそも、単に、法人税法22条の2は、22条2項の「別段の定め」であるとか、22条4項の「別段の定め」であるとか、条文ごとに総体的な観察するのではなく、各条文の中身、個別の文言ないしその内容を具体的に観察し、規律範囲が重なっているのか、競合しているのかといった点から考察する方法も検討の余地がある。法人税法22条2項又は3項の「別段の定め」があれば、これが22条2項又は3項に優先して適用されることになるが、どのような意味で優先されるのか、あるいは22条2項又は3項の適用は“途絶”されるのかという点については、「別段の定め」としての規律範囲を慎重に見極める必要があるだろう。

法人税法29条1項の例でいえば、簡単に、同項は22条3項の「別段の定め」であるから22条4項の適用はないと片付けたり、画一的なラベル付けをしたりするのではなく、①棚卸資産の売上原価等が損金の額に算入されることについては22条3項1号が通則的に定めており、②売上原価の計算に関する具体的な算式は定められていないため、22条4項により、「売上原価＝(期首商品棚卸高＋当期商品仕入高)－期末商品棚卸高」という算式が導かれ、③棚卸資産の期末評価額については29条1項が定めているため、同項は22条2項の「別段の定め」としての側面を有するが、④他方で、22条4項をより所として棚卸資産の売上原価等に係る期末評価額について29条1項と異なるルールを適用することはできないから、この意味では、29条1項は22条4項の「別段の定め」でもある、とように個別具体的にクローズアップして、「別段の定め」該当性や「別段の定め」としての規律範囲を考察する手法が考えられる。

いずれにせよ、少なくとも22条4項アプローチ（のみ）に基づいて消極説を採用することには、現時点では遅疑逡巡せざるをえない。

(2) 補充規定アプローチ

法人税法22条の2は、22条2項の規定を明確化ないし具体化した補充的な規定であると理解した上で、そのことを論拠に据えることによって、法人税法22条の2は22条2項の「別段の定め」ではないという消極説を支持すること（以下、「補充規定アプローチ」という）ができるかもしれない。

例えば、金子宏教授は、収益認識会計基準を受けて、法人税法22条4項の「別段の定め」として、22条の2が創設されたと述べられる⁽³⁹⁾。金子教授は、かように法人税法22条の2が22条4項の「別段の定め」であることを明記する一方、「本条〔筆者注：法人税法22条の2〕は、別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計処理の基準（たとえば、権利確定主義）を修正ないし否定するものではない。また、本条の規定は、法人税法22条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、22条と抵触する要素は少ないと考える〔下線筆者〕」とされ、法人税法22条の2が22条2項の「別

(39) 金子・前掲注(1)355頁参照。

段の定め」であるという表現はとられていない⁽⁴⁰⁾(ただし、「別段の規定」や「公正・妥当な会計処理の基準」といった慎重な言い回しをどのように評価すべきかという点は見方が分かれうる)。

また、金子教授は、「第2目 益金の額の計算」と題する箇所では、「益金の額には、原則として、資本等取引以外の取引によるすべての収益が含まれる(22条2項)が、法人税法は、益金の額の計算について、23条ないし27条に規定を設けている」として、法人税法22条の2を23条以下に格納されている22条2項の「別段の定め」とは別枠で捉えているかのような記述をなされている⁽⁴¹⁾(ただし、法人税法22の2はあくまで「収益の額」に係る規定であることを考慮しているにすぎない可能性もある)。

これらを手掛かりとして、法人税法22条の2は、22条2項の規定を明確化ないし具体化した補充的な規定であることから消極説が妥当であるという主張が成り立つ可能性はある⁽⁴²⁾。そのためには、次のような命題②を正当化できるかという問題がある。

命題②

ある規定の規範内容を明確化ないし補充する規定は、そのある規定の「別段の定め」ではない。

しかしながら、かような命題②が成り立つ根拠は必ずしも明らかではない。しかも、法人税法22条の「別段の定め」として整理される条項の中にも、22条の規範内容を明確化ないし補充しているような規定が存在しないわけでもない。例えば、上述のとおり、法人税法29条1項は、同項の適用がある場合に、法人税法22条3項とは別のルートで棚卸資産の売上原価等を損金の額に算入する規定ではなく、あくまで3項を経由して棚卸資産の売上原価等を損金の額に算入する規定である。量的であるにせよ、質的であるにせよ、明確化や補充という語の意味内容等も含めて議論のあるところではあるが、見方によっては、法人税法29条1項は棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法について、22条3項を明確化ないし補充する規定であるにすぎないという評価もありうる。法人税法31条1項についても同様である(25条1項や33条1項なども22条の規範内容を明確化ないし補充する規定であると捉える見解もありえよう)。

そうであるとする、一般に、22条3項の「別段の定め」であると解されている規定の中にも、同項を明確化ないし補充するものという評価を与えうる規定が含まれていることになり、命題②は直ちには採用できないことになる。

(40) 金子・前掲注(1)357頁参照。

(41) 金子・前掲注(1)368頁参照。

(42) 藤曲・前掲注(34)149～150頁も、法人税法22条の2は、通則規定である22条2項の内容を明確化した通則規定の補足的、説明的な規定であるという評価を前提とした上で、通則規定で定めていた益金の額に係る収益の額について、その内容を念のために明確化したものが同規定であるという意味で、法人税法23条以下の別段の定めとは異なる性格を有しているという見解を示される。

(3) 小括

以上からすると、少なくとも22条4項アプローチや補充規定アプローチから消極説を支持することは、現段階では保留せざるをえない。消極説をとる場合には、各アプローチの理屈をもう少し補充するか、別のアプローチから(も)考究する必要があるだろう。例えば、上記のように、法人税法29条1項と22条3項の関係と、22条2項と22条の2との関係を同等のものとして考察を進めることの妥当性を検討することが考えられる⁽⁴³⁾。法人税法22条のような「所得計算の通則規定は同条以外の規定との関係で『別段の定め』に該当することはない」という命題⁽⁴⁴⁾が成り立つかを検討することも有益である。

また、「同一の条文の内部に『別段の定め』を設けることはない」(例えば、法人税法22条2項の条文内に同項の「別段の定め」が存在することはない)という命題の射程を検討することも考えられる。補充規定アプローチとの類似性や親和性を有するが(質的な問題か、量的な問題かという視点がありうることに留意)、法人税法22条の2の内容を別置するのではなく22条に入れ込むような改正のあり方を念頭に置くとわかるように、22条2項の「収益」の計上時期及び計上額に関して定める22条の2は22条の一部、しかも所得計算の通則規定の一部を構成すると解することで、消極説への道が拓けるかもしれない。ただし、平成30年度税制改正では、法人税法22条の2第1項の「別段の定め」から22条4項を除くことを明記しており、22条4項さえも「別段の定め」として位置付けている(ひいては、22条2項や3項も他の規定との関係において「別段の定め」となる可能性や、22条の2の「別段の定め」として22条2項を捉える可能性についても検討が必要となる)ことを考えてみても⁽⁴⁵⁾、平坦な道ではなさそうである。

もっとも、消極説を採用するとしても、なぜ法人税法22条の2を「第二款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」に格納しなかったのかという疑問は残る。仮にかかる疑問が残されたままでも、結論に影響を与えないほどの理論を固める必要がある。

(43) 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 master753号17~18頁は、前者の関係について「『原則』による『売上原価』の額の計算の一部に『特例』による計算を行わなければならない部分がある」というものである一方、後者の関係について、「22条2項の『解釈』を法律の条文にして22条の2第1項に置いた状態となっており、『原則』による『収益の額』の計算の一部に『特例』による計算を行わなければならない部分がある、という関係ではない」とされる。

(44) 参考として、藤曲・前掲注(34)153頁以下、長島・前掲注(3)113頁参照。

(45) 上記改正に関して、長島・前掲注(3)113頁は、「今般の改正において、公正処理基準が別段の定めとして(ただし資産の販売等に係る益金に関しては法22条の2より下位のものとして)位置づけられた点は、今後、大きな影響を持つものとして注視すべき」であると指摘される。また、藤曲・前掲注(34)66頁は、法人税法22条の2第1項が「別段の定め」から22条4項を除いていることについて、「この規定よりは、法人税法22条4項を別段の定めと同等なものに把握している点で従来の考え方を否定するに等しく、問題が残る」と指摘される。さらに、藤曲・同書152~153頁は、「法人税法22条4項の規定の性格からすれば、法人税法等の通則規定、別段の定めで定められていない白地部分に働く所得計算の通則規定に定められた確認的規定であり、法人税法の別段の定めとは考えられない。したがって、前提的なこととして、別段の定めが存在することについて法人税法22条4項の規定が働くことは考えられないのであり、それ故、法人税法22条4項を別段の定め1つ考えることはできない」と批判される。この辺りの議論について、朝長・前掲注(20)16~17頁も参照。

Ⅳ 法人税法 22 条 4 項を巡る「別段の定め」論議

法人税法 22 条の 2 を巡る「別段の定め」論議との関連ともいえるものに、22 条 4 項を巡る「別段の定め」論議がある。以下、法人税法 22 条 4 項の「別段の定め」の具体的範囲は何か及び同項は 2 項の「別段の定め」であるかという観点から考察を加える。

1 法人税法 22 条 4 項の「別段の定め」の具体的範囲

法人税法 22 条 4 項の「別段の定め」の具体的範囲について、見解が分かれている。同項は、「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計算されるものとする。」と規定する。「別段の定めがあるものを除き」という部分は、平成 30 年度税制改正において加えられたものである。

法人税法 22 条 4 項の「別段の定め」について、同項と実質的に規律範囲が重なるような規定は基本的に同項の「別段の定め」に該当する、という見方がありうる。ただし、同項は、22 条 2 項の収益の額又は 3 項の原価・費用・損失の額に係る規定である。よって、これらとは別ルートで益金の額又は損金の額に向かう規定は 22 条 4 項の「別段の定め」には該当しないと解される。かように論断することには難点も存在するのであるが、差し当たり、このような理解が正しいとすると、法人税法 29 条、31 条又は 32 条などが 22 条 4 項の「別段の定め」に含まれることになる⁽⁴⁶⁾。

条文中に「別段の定めがあるものを除き」という文言がなくとも、規律範囲が重なる（要件が重なる）など競合しうる複数の規定が併存する場合には、規定の文言や趣旨、体系等を勘案して、いずれか一方を他方に優先して適用するという営みはこれまでも行われてきた（法人税法 22 条 2 項のうち無償取引からも収益が生じるとする規定部分、同条 3 項 2 号括弧書の債務確定基準、29 条 1 項、31 条 1 項などを、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準によって上書きできるかという問題を想起すべきである⁽⁴⁷⁾）。そうすると、法人税法 22 条 4 項に「別段の定めがあるものを除き」を挿入した改正の趣旨は奈辺にあるのだろうか。この点について、立案担当者は、次のように説明している⁽⁴⁸⁾。

資産の販売等に係る収益の額を益金の額に算入する根拠規定としては、法人税法第 22 条と併せて同法第 22 条の 2 の規定を適用するという構成と整理されました。また、売上原価及び償却費についても、法人税法第 22 条と併せて同法第 29 条、第 31 条又は第 32 条が適用されて損金の額に算入する根拠規定となるような規定ぶりとなっています。

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

(46) 内国法人が適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる「収益の額」は益金の額に算入しない旨を定める法人税法 62 条の 5 第 4 項をどのように位置付けるべきか、という問題もある

(47) この点に関して、藤曲・前掲注(34)151 頁、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 master750 号 20~21 頁(2018)も参照。

(48) 藤田ほか・前掲注(4)280 頁。

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、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(法法22④)。

[下線筆者]

上記説明は法人税法22条4項と22条の2以下の規定とが合わさって、益金の額又は損金の額の根拠規定となる場面を想定したものとイえるため、下線部分の「別段の定め」とはその直前の「同法第22条の2以下の規定」を指し、具体的には法人税法22条の2や29条、31条又は32条を想定しているものと解される。

他方、酒井克彦教授は、法人税法22条4項の「別段の定め」が22条の2のみを指し、財務省主税局も同様の立場であると解されている⁽⁴⁹⁾。もっとも、同教授は、法人税法22の2を22条4項の「別段の定め」と解することの困難性も指摘されている。すなわち、同教授は、「法人税法22条の2第2項を念頭に置いたとき、果たして、『無償による資産の譲渡』や『無償による役務の提供』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』することができるのであろうか。無償取引については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準で、契約日に収益を計上することは不可能であろう」とされた上で、「そうであるとすれば、そもそも、法人税法22条の2を同法22条4項の『別段の定め』と理解することは困難ではないかとも思われるのである。もっとも、法人税法22条2項は、当然ながら無償取引だけを規定しているものではないことから、有償取引についてのみ、法人税法22条の2は同法22条4項の『別段の定め』であると整理することも不可能なわけではない」という見解を示される⁽⁵⁰⁾。

本稿では、現に存在する無償取引に係る会計慣行等に加えて、将来において基準や慣行が作成ないし生成されうることも考慮に入れると、法人税法22条の2第2項の要件論や解釈論の場面において、同項は無償取引に適用することはないと断ずることには慎重でありたい⁽⁵¹⁾。法人税法22条の2第2項の適用の場面を想定するならば、一般に、無償取引の場合には引渡し日又は役務提供日に近接する日に収益計上するような一般に公正妥当と認められる会計処理の基準はないと解されていることを前提として、同項が無償取引に適用されることは実際には考え難い可能性があるという程度の理解にとどめておく。いずれにしても、酒井教授の上記見解は法人税法22条4項の「別段の定め」概念の不確定性や具体的範囲の不明確性、これらの点に関する更なる議論の必要性を啓発するものであるといえよう。

かように検討すべき点は残されているが、少なくとも法人税法22条の2が22条4項の

(49) 酒井・前掲注(6)286~287頁参照。

(50) 酒井・前掲注(6)252頁。

(51) 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164号11頁は、「無償による資産の販売等の会計処理においては、実務上は法人税法の規定が会計基準として機能するいわゆる逆基準性が生じる可能性がある」と指摘される。

「別段の定め」であるという理解は学説の支持を得つつある⁽⁵²⁾。

2 法人税法 22 条 4 項は 2 項の「別段の定め」であるか

法人税法 22 条 4 項は 2 項の「別段の定め」であるかという問題もある。この点について、酒井克彦教授は、法人税法 22 条 4 項を 2 項の「別段の定め」と捉える見解に対して批判的に疑問を呈される。すなわち、酒井教授は、法人税法 22 条 4 項を 2 項の「別段の定め」と捉えると、「法人税法 22 条 2 項ないし 3 項にいう『別段の定め』とは、『同法 23 条以下 + 22 条 4 項』を指すこととなり、いわばすべての法人税法上の規定が『別段の定め』と位置付けられることになってしまい、そうなると、『別段の定め』という意味を失ってしまうこと、同法 22 条 4 項にいう『収益の額』とは、同条 2 項の『別段の定め』以外の収益の額を指していることからすれば、同項本文にいう『資産の販売』以下が空文化してしまうこと、その際、文理解釈が全くできなくなってしまうことなど、解釈論上の問題が多すぎるように思われるため、かかる見解には疑問を覚えざるを得ない」とされる⁽⁵³⁾。

かかる疑問を参考とすると、次のような命題等の成立可能性を検討する余地を指摘しうる。

- ・法人税法 22 条 2 項と 4 項のように「同一の条文内に格納されている規定同士は『別段の定め』の関係にない」
- ・法人税法 22 条 4 項のように「法人税の課税所得計算の通則規定の一部をなしているものは他の条項の『別段の定め』とはならない」
- ・(繰り返しの議論になるが)「法人税法 22 条 4 項は 2 項の規範内容を明確化ないし補充する規定であるため、2 項の『別段の定め』ではない」

V 結びに代えて

本稿では、収益認識会計基準の公表に伴い新設された法人税法 22 条の 2 の規定の研究の一環として、22 条 4 項を巡る「別段の定め」論議のほか、22 条の 2 を巡る「別段の定め」論議、具体的には、[1] 22 条の 2 各項の「別段の定め」の具体的範囲及び [2] 22 条の 2 における他の規定の「別段の定め」該当性、とりわけ 22 条の 2 が 22 条 2 項の「別段の定め」に該当するかという点に関する考察を行ったが、いずれも論者の見解が分かれており、更なる検討の余地があるものであった。今後、争訟等で法人税法 22 条の 2 の解釈・適用が争点となることも予想されるため、本稿で指摘した論者の見解の不一致が生じている他の論点と併せて、更なる議論や事例の蓄積が待たれる。

(2019.9.20 受稿, 2019.11.15 受理)

(52) 本稿で引用している金子宏教授や酒井克彦教授の見解のほか、吉村政徳「税制改正大綱を評価する—法人課税—」税研 199 号 51 頁、谷口・前掲注(21)398 頁、林仲宣編著『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』58 頁〔谷口智紀執筆〕(ぎょうせい 2018)、渡辺・前掲注(17)118 頁、鈴木・前掲注(51)8 頁、坂本雅士ほか「新たな収益認識基準と法人税等—解釈論上の議題を中心に—」立教経済学研究 72 卷 3 号 171 頁〔高橋絵梨花執筆〕参照。この点に関する議論として、古賀敬作「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—」大阪経大論集 69 卷 4 号 38 頁も参照。

(53) 酒井・前掲注(6)277~278 頁。

〔抄 録〕

平成30年度(2018年度)税制改正において、法人税法上の資産の販売等に係る収益の計上時期(帰属時期)及び計上額等に関して具体的な定めを有する法人税法22条の2が創設された。この改正は、平成30年3月30日に企業会計基準委員会によって収益の認識に関して包括的で詳細な内容を定める企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等が公表されたことに伴うものである。本稿は、新設された法人税法22条の2の規定の研究の一環として、22条4項を巡る「別段の定め」論議のほか、22条の2を巡る「別段の定め」論議、具体的には、〔1〕22条の2各項の「別段の定め」の具体的範囲及び〔2〕22条の2が22条2項の「別段の定め」に該当するかという点を考察するものである。〔2〕法人税法22条の2が22条2項の「別段の定め」に該当するかという点については論者の見解が分かれており、また、いずれかに論決する決め手を欠く状況にあるため、本稿で指摘した論者の見解の不一致が生じている他の論点と併せて、今後、更なる議論や事例の蓄積が待たれる。