

〔論 説〕

法人税法と収益認識会計基準 (1)

一収益の計上時期を決する諸原則 (引渡基準と権利確定主義・無条件請求権説・実現主義・管理支配基準) 一

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)⁽¹⁾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⁽²⁾。

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(法人税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、この点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22条の2がここに加えられたことになる。

本稿では、前稿⁽³⁾に引き続き、新設された法人税法22条の2の研究の一環として⁽⁴⁾、同条1項の引渡概念ないし引渡基準について、権利確定主義・無条件請求権説・実現主義・管理支配基準との関係、民法上の引渡しとの関係、収益認識会計基準における履行義務充足基準との関係を考察する。同項は、これまで通達によって採用されてきた引渡概念ないし引渡基準を条文化し、柔軟性・弾力性をビルトインしたものであるがそのまま条文化したものではないし、引渡概念が明文化された以上、それは、より法的なものへと純化していく、さらにいえば法人税法固有の概念としての性格が色濃くなっていく可能性と権利確

(1) 「収益の計上時期」ないし「課税のタイミング」、「年度帰属」といった用語法をめぐる議論として、岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」論叢166巻6号94頁以下参照。

(2) 収益認識会計基準及び適用指針は令和2年3月に表示や注記事項等に関する改正がなされた。

(3) 泉絢也「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—」千葉商大論叢57巻2号71頁以下。

(4) 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。https://profession-net.com/professionjournal/corporation-article-756/. 以下、本稿で引用するURLの最終閲覧日は令和3年2月11日である。

定主義を含むこれまで積み重ねられてきた22条2項や4項に関する議論が22条の2の適用領域においても有効である可能性を論じる。併せて、例外的なケースにおいて具体的妥当性の確保が困難になるという条文化したことの弊害の存在を指摘する。なお、本稿の議論は同項の役務の提供にも部分的に通ずる又は転用しうる。

II 法人税法22条の2第1項の引渡しの意味

1 通達が採用してきた引渡概念・引渡基準との関係

法人税法22条2項は「当該事業年度の」という部分を「当該事業年度に帰属する」と読ませることで収益計上時期の決定規範として位置付けるわかりづらい規定であったが、22条の2第1項ないし3項は、「属する」という語を用いることで収益計上時期の決定規範であることを明らかにしている。それでは、法人税法22条の2第1項にいう引渡しとは何か。従来、法人税基本通達が採用し、実務の世界に定着していた引渡概念ないし引渡基準を法律に昇華させたのではないか、という推測がまず働く。

(1) 改正前通達による引渡基準と三方調和的思考(志向)

実務において収益の計上時期を検討する際には、権利の確定や実現などの抽象的概念の意味内容ではなく、具体的にどのような事実に着目すべきであるかがまず問われる。この点に関する限りでは、かかる抽象的な概念を用いてルールを記載するよりも、引渡しといった、より事実的な語句を用いた方が、実務家にとっては使い勝手がよいことが多い。

このように考えてみると、他にも理由はあるものの、法人税基本通達が明記してきた引渡基準がこれまで一般の支持を得てきたことも理解できる。昭和25年の法人税基本通達(直法1-100)⁽⁵⁾249において、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生の日の属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」と定められた。売買契約効力発生基準による収益計上を求める同通達本文は権利発生主義、引渡基準による収益計上を認める同通達但書きは権利確定主義を定めたものと説明されることもあった⁽⁶⁾(ただし、権利発生主義といながらその内容は権利確定主義である用例もあり、用語法は必ずしも統一されていなかったことに留意⁽⁷⁾)。あるいは、この但書きにいう引渡しについて、権利確定主義のほか、企業会計上の実現主義⁽⁸⁾にも適合するようなものと捉えられていたようである。後で考察する同時履行の抗弁権を失わしめる引渡しや民法上の引渡しという観点から説明されるこ

(5) 昭和22年に所得税法の全文改正が行われ、続いて25年にシャープ勧告に基づく大改正が行われたところ、国税庁は、昭和24年の発足後、各税法の基本通達作成の仕事に取り組み、その一環として所得税基本通達(昭和26年直所1-1)を制定、公表した。この通達は、上記法人税基本通達とともに、我が国で初めて両税法の体系的で詳細、精緻な解釈を試みたもので、税法解釈の水準を一挙に引き上げたものとして評価されていることについて、大蔵省財政史室編『昭和財政史 第8巻』472頁(東洋経済新報社1977)、植松守雄「収入金額(収益)の計上時期に関する問題—『権利確定主義』をめぐって—」租税8号36頁参照。

(6) 京都地裁昭和34年1月31日判決(行集10巻1号90頁)、鹿児島地裁昭和50年12月26日判決(行集31巻9号1999頁)参照。

ともあった⁽⁹⁾。

しかしながら、棚卸資産の販売による収益については、契約効力発生といってもその判断が困難な場合があり、また、實際上、引渡しの時をもって収益実現の時として記録することが会計慣行になっているため、上記通達但書きは税務上もこれを認めることとしていたのであり、むしろこの但書きが原則的な取扱いとなっていた。このことを背景として、昭和44年の法人税基本通達（直審（法）25（例規））の改正に当たって同通達2-1-1において取扱いの明確化が図られた。かように、棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する旨を定める平成30年課法2-8ほか2課共同による改正前の法人税基本通達（以下「改正前通達」という）2-1-1は、上記通達249の但書きをそのまま生かしたものであることになる。また、同通達本文では棚卸資産と固定資産を区分せずに定めておいて、但書きでは棚卸資産に関して定めていたが、包括的で必ずしも分明ではないため、棚卸資産については2-1-1、固定資産については2-1-3（後の2-1-14）というように区分して定めを設けることとなった。この通達2-1-3は、

(7) 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60～61頁参照。上記通達本文を権利確定主義、但書きを実現主義に係る定めと解するものとして、志場喜得郎『法人税』101、106～107頁（中央経済社1958）、忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税通20巻11号74～75頁、上記通達本文をもって権利確定主義の原則的内容、但書きをもって同主義の範囲内における例外とするものとして、黒沢清＝湊良之助『企業会計と法人税』121頁（日本税務研究会1955）参照。なお、昭和38年12月6日付け政府税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」15頁は、「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」とした上で、税法全体の構造としては、これを中核としながらもその具体的適用は相当広く弾力性に富み、結果的には企業会計上の発生主義と一致している面が多いが、税法が「権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、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的判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないため」であると説明していた。そして、この見地から、「今後においても、税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けておく必要がある」と述べていた。

また、同答申15頁は「期間損益決定についての基本的な基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見（外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があったとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見）があったが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失ったときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があったときとすることが適当と認められる」としていた。かような立場を示した上で、同答申15～16頁では「法人税法基本通達〔249〕は、本文における権利確定主義のただし書として、商品、製品等の販売については引渡し基準を認めている。この引渡し基準については、引渡し時期を、発送時とするか、検収時とするか等各種の会計処理方法があるが、これらのいずれをも認めるものとする。なお、このために引渡し側及び受取り側の会計処理につき時間的空白又は重複の生ずることはやむをえないものとする。」とも述べていた。

この答申に対する批判や疑問として、忠佐市「権利確定主義の発想批判」税通19巻7号49頁以下、碓井光明『「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—その生成と展開—』税理21巻10号10頁参照。

(8) 企業会計原則の実現主義に則ったものであるという見解として、植松・前掲注（5）41頁参照。

(9) 市丸吉左エ門「税務における収益の計上時期」財経詳報155号320頁参照。かように民法上の引渡しという純法律的解釈がなされつつも、時に会計原則的理解や両者の混合的解釈がなされていたことを指摘するものとして、奥鶴雄「税務における引渡し基準」税通13巻9号95頁参照。上記通達但書きにいう引渡しの意義については、後掲注（22）も参照。

本文で棚卸資産と同様の引渡基準，但書きで契約効力発生基準の選択適用を認めており，上記通達249の本文と但書きの取扱いを逆転させる形で承継したものである⁽¹⁰⁾。

この間，昭和40年に法人税法の全文改正がなされ，「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…当該事業年度の収益の額とする」ことを定める法人税法22条2項が創設された。改正に当たって，収益及び費用の帰属事業年度の原則をいかに書くべきかという問題が検討され，実現や権利の確定を含む種々の表現が案出された。結局，権利確定主義によらない場合もあることや実現という企業会計の用語は多義的であることなどが考慮され，「当該事業年度の収益」という表現に落ち着いた。この「の」は，当該事業年度に「帰属する」という意味であるが，それがいかなる基準で帰属するか，例えば商品の販売における引渡基準などを中心に今後の検討を待つこととされた⁽¹¹⁾。

その後，昭和42年の改正で法人税法22条4項が創設され，収益の額及び原価・費用・損失の額は公正処理基準（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こととされた。しかしながら，何が公正処理基準であるかは個別のケースでは明らかでない場合も多く，そのため，収益・費用の期間帰属をめぐる執行の現場で論争となることが多々あり，実際の取扱いが時と場所によって不統一となるなどの不都合も散見された。そこで，税の執行に当たっては，課税の公平性はもとより納税者の法的安定を確保していく必要があるという観点から⁽¹²⁾，昭和55年5月に法人税基本通達の改正が行われ，通達2-1-1の引渡しの日がいつであるかについて定める通達2-1-2，建設請負工事等の引渡しの日がいつであるかについて定める通達2-1-6などが新設等されることとなった。この昭和55年5月の通達改正は，場合によっては法律の条文そのものよりも現実の経済取引や経理処理の実態に適合させる形で通達を改正したものであるため，時に通達作成や訴訟を担当する現職を悩ませる内容のものが伏在していることでそれなりに有名であるが，少なくとも，上記の各取扱いは実務のみならず裁判所においてもおおむね受け入れられてきた。

改正前通達2-1-2は，棚卸資産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，相手方が検収した日，相手方において使用収益ができることとなった日，検針等により販売数量を確認し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などを定めている。これまで，通達に

(10) 川村博太郎「法人税基本通達の改正について」租税研究236号19頁，斎藤奏ほか「座談会 新法人税基本通達をめぐって」税理12巻7号11頁〔元木精一郎発言〕，中村利雄「新法人税基本通達詳解（上）」税理12巻7号23頁，井上久彌「収益認識基準の解釈を巡る租税判決の動向」租税研究551号44～46頁参照。

(11) 伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」『昭和40年版 改正税法のすべて』103頁（国税庁1965），松宮隆ほか「座談会 法人税法整備の問題点」税通20巻4号175頁，泉美之松＝吉田富士夫「対談 昭和40年度 税制改正のすべて」税通20巻6号185頁，原一郎「法人税法の全文改正について」税通20巻7号126頁，泉美之松「所得金額計算の通則について」税通20巻11号84頁以下，吉牟田勲「所得計算関係の改正」税弘13巻6号139頁，同「現行法人税法各条の立法過程の研究23～25」税弘46巻4号78頁以下，46巻5号136頁以下，47巻1号111頁以下参照。

(12) 四元俊明「法人税基本通達等の一部改正につて」税弘別冊通巻1号4～6頁参照。

いう引渡しの日がいつであるかが取扱い上明らかにされていなかったのは、その具体的判定についてはできるだけ企業会計上の慣行を尊重しようという趣旨のものであったと考えられるが、実際問題としてその判定をめぐって税務執行上のトラブルが生じているため、具体的な判定基準を明らかにすることとされ、その際、広く企業会計上も採用されている出荷基準、検収基準、検針日基準などを例示することとしたのである⁽¹³⁾。

改正前通達 2-1-1 の法人税法上の根拠や後述する権利確定主義の採用を明らかにした大竹貿易事件の最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決（民集 47 巻 9 号 5278 頁。以下「平成 5 年最判」という）との整合性に関心が寄せられるところ、裁判所は、おおむね、これらの通達（不動産については、契約の内容、代金の支払状況、現実の占有及び登記の移転等の事情を考慮することも含む）は、公正処理基準に従い、収益の計上時期について実現主義を採用したもの、法人税法 22 条 4 項の趣旨に適合するもの、権利確定主義の要請に適うものであるなどと評する傾向にある。そこでは、引渡し又は引渡基準が権利確定主義や実現主義と整合的であるという、いわば調和的思考（志向）、しかも時には三方調和的思考（志向）が看取される⁽¹⁴⁾。かように条文に明記されていない引渡基準が法的根拠のあるものとして認められてきたのである。

このような流れの中で、法人税法 22 条の 2 第 1 項は、通達と同一の引渡しという語を何ら定義することなく収益計上時期の決定規範の中で採用したことになる。このことに鑑みれば、同項は、これまで通達が採用してきた引渡概念ないし引渡基準を条文化したものであるという見方が成り立ちうる⁽¹⁵⁾。

（2）新通達との関係と引渡基準の法的基準としての純化

平成 30 年課法 2-8 ほか 2 課共同による改正後の法人税基本通達（以下「新通達」という）

-
- (13) 渡辺淑夫「収益の計算」税弘別冊通巻 1 号 21～22 頁、小田有邦「『法人税基本通達等の一部改正について』通達について（1）」財經詳報 1324 号 2～3 頁、戸島利夫「法人税基本通達等の一部改正について（1）」商事 880 号 256 頁参照。また、従来、同一企業による 2 つ以上の異なる収益計上基準の採用について、所轄国税局又は税務署とのアグリーメントにより認めていた昭和 42 年 9 月の通達「特定の期間損益事項にかかる法人税の取扱いについて」（査調 4-9（例規）ほか）は、上記通達 2-1-2 が新設されたことにより、一般的に 2 つ以上の引渡基準の採用が肯定されることとなったため、廃止された。渡辺・同解説 47 頁、小田・同解説 3～4 頁参照。
- (14) 福井地裁昭和 57 年 8 月 27 日判決（税資 127 号 664 頁）及び控訴審・名古屋高裁金沢支部昭和 58 年 9 月 28 日判決（税資 133 号 725 頁）、福岡高裁昭和 60 年 4 月 24 日判決（税資 145 号 193 頁）、大阪地裁昭和 61 年 6 月 25 日判決（民集 47 巻 9 号 5347 頁）及び控訴審・大阪高裁平成 3 年 12 月 19 日判決（民集 47 巻 9 号 5395 頁）、大阪地裁昭和 61 年 9 月 25 日判決（判タ 632 号 130 頁）、千葉地裁昭和 61 年 12 月 22 日判決（税資 154 号 875 頁）及び控訴審・東京高裁昭和 63 年 12 月 6 日判決（税資 166 号 663 頁）、東京高裁平成 8 年 4 月 17 日判決（税資 218 号 1498 頁）、東京地裁平成 9 年 10 月 27 日判決（行集 48 巻 10 号 778 頁）及び控訴審・東京高裁平成 10 年 7 月 1 日判決（判タ 987 号 183 頁）、那覇地裁平成 17 年 12 月 14 日判決（税資 255 号順号 10226）、新潟地裁平成 19 年 10 月 5 日判決（税資 257 号順号 10796）、東京地裁平成 26 年 1 月 27 日判決（税資 264 号順号 12397）、名古屋地裁令和 2 年 6 月 18 日判決（判例集未登載）など参照。
- (15) 改正前通達 2-1-14 の原則（引渡しがあった日）と但書き（契約の効力発生日）の両部分について、前者が法人税法 22 条の 2 第 1 項に、後者が 2 項に反映されているという見解として、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 51 巻 1 号 4 頁参照。

2-1-2は、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ができることとなった日など、「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」ものとしている。また、棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利である場合にはその引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、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又は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）をした日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとする事ができるとしている。棚卸資産の種類等に応じて柔軟かつ弾力的に収益計上基準の選択適用をできるような定めになっているのである。同通達が定める引渡しの例示部分は、改正前通達と比べて、「船積みをした日」、「相手方に着荷した日」が追加された一方、「検針等により販売数量を確認した日」が削除されており、それ以外の部分は上記柔軟性・弾力性も含めて、基本的に改正前通達をそのまま引き継いでいる。

新通達における上記柔軟かつ弾力的な対応の法的根拠はどこにあるのか。例えば、平成5年最判は、「権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである」として改正前通達と権利確定主義を整合的に捉えるような判示をしているが、その根拠として、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」ことを摘示していた。平成30年度改正後においては、法人税法22条の2第1項の適用領域では22条4項の適用がないと解するならば、上記の根拠をどこに求めうるかが問題となる。

この点は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って収益の額を算定するという規範は、法人税法22条4項という明文の規定がなくとも部分的に通用すると解する見解が考えられるが⁽¹⁶⁾、批判もありうる⁽¹⁷⁾。同項は、その適用対象領域内における公正処理基準への準拠を要請するのみならず、その適用対象領域外で一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って収益の額を算定することまでも排除する規定か、排除されない場合に両者は完全に同一の概念であるか、という問題視覚にもつながる。この点を措くとしても、ここでは、法人税法22条の2第1項の引渡しという語そのものに柔軟性・弾

(16) 例えば、東京地裁昭和36年12月22日判決（税資32号475頁）参照。

(17) わざわざ、法人税法22条4項に「別段の定めのあるものを除き」などという文言を加える改正は必要なかったことになるため、平成30年度税制改正そのものを否定するかのごときものであって採用できないという批判に晒される可能性がある。酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ』283～284頁（中央経済社2019）参照。

力性がビルトインされているという解釈論の採用可能性を提示する。上記改正前通達は、現実の経済取引や経理処理の実態に即して税法の意図しているところを具体的に明らかにすることを主眼として行われた通達の総点検を経て制定されたものであって、健全な企業会計の慣行をできるだけ尊重する方向に立って税務職員の恣意を排し、課税の公平と円滑化を期そうとする営みの一環として制定されたものであり⁽¹⁸⁾、法人税法 22 条の 2 第 1 項は上記改正前通達を一定の範囲で法制化したものであるとすれば、同項はその趣旨を引き継いでいるという見方も出てくる。あるいは、公正処理基準に従った課税所得計算は、法人税法 22 条 4 項がなくとも一般に法人税法に通底する準則であるという立場に立ち、画一性や明確性といった犠牲を払いながらも、柔軟性や弾力性、あるいは企業会計や実務慣行（商慣行）との適合性をあらかじめデザインした立法を行ったと見ることはできないか。もっとも、22 条 4 項の存在意義や、22 条の 2 第 1 項の別段の定めから 22 条 4 項が除かれていることの意義との関係で解釈論上の課題はある。また、通達は、引渡日としての合理性⁽¹⁹⁾と選択した基準の継続適用を求めており、“裸の柔軟性や弾力性”のみを強調するのは妥当でないし、そうであるからこそ継続性の要請の法的根拠・程度については更に考察が必要である。

いずれにしても、改正前通達で引渡基準の範疇に含めていた検針日基準を除外する上記新通達のような解釈ないし取扱いが合理的であるとすれば、少なくとも、法人税法 22 条の 2 第 1 項は、これまで改正前通達を採用してきた引渡概念ないし引渡基準をそのまま法律化したものではないということになる。検針日基準は、新通達 2-1-4 で同条 2 項の近接日基準として認められていることも考慮すると、新通達 2-1-2 の背後には、検針のように引渡し本来の語義（差し当たり、後述する民法上の引渡概念を想定）からの乖離が許容値を超えるようなものを引き続き解釈論で引渡しの範疇に含めることには無理があるという考えがあったのかもしれない。このことは、引渡概念が明文化された以上、それは、より法的なものへと純化していく可能性を示している。

（3）出荷基準は引渡基準の範疇か

収益認識会計基準は、いわば「顧客」目線を重視した履行義務充足基準を採用しており、一時点で充足される履行義務については、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識することとしている（基準 39, 40）。出荷基準はこの履行義務充足基準に必ずしも適合しない。ただし、これまでの実務慣行に配慮して、例えば、顧客による検収時までの期間が通常の間である場合には、出荷時や着荷時などに収益を認識することも認められる（指針 98, 171）⁽²⁰⁾。

他方、法人税法 22 条の 2 第 1 項の引渡基準に出荷基準が含まれるかという点は研究者や実務家等の間で見解が分かれている⁽²¹⁾。新通達 2-1-2 は含まれるという立場である。

(18) 四元・前掲注 (12) 4～6 頁参照

(19) 上記通達にいう「その引渡し日として合理的であると認められる日」が意味しているところは、必ずしも判然とはしないが、後述する無条件請求権説の立場から捉えるべきであるとし、その理由として、そのように解することこそ、これまで法人税法を含む我が国の所得課税法が権利確定主義を採用してきたことと、整合的であるといえるからであるという見解として、酒井・前掲注 (17) 277 頁参照。

本稿もこの立場に一定の理解を示しておく。従前より、出荷は引渡しに包摂されるという解釈が存在し、受容されていたこと及び法人税法22条の2第1項は改正前通達を採用してきた引渡基準を法律化したものという理解が妥当であることを前提とすると、仮に出荷は民法上の引渡し（後記4参照）に該当しないとしても、文理に根差した解釈論としての限界線に注意を払いつつ、出荷基準は同項の引渡基準の範疇に含まれるという解釈の合理性を認めることとしたい⁽²²⁾。立法者ないし立案担当者が出荷基準を引渡基準の範疇に含める既存通達の内容や蓄積されてきた実務慣行（商慣行）を無視して、法人税法上の収益計上時期を決する原則規定の法文（法人税法22の2第1項であり、2項ではない）に引渡基準を明確化したと考えることも難しい。

他方で、引渡概念が明文化された以上、それは、より法的なものへと純化していく可能性を等閑視することもできない。別の角度から述べるならば、この場合の法とは法人税法を指すため、同法の引渡しは民法上の引渡概念を基層に置きつつも、法人税法固有の意義を帯びる（なお、それが、結果的に見て、講学上の借用概念や固有概念等のいずれに分類されるかは、これらの概念をどのように定義付けるかに左右され、借用概念論の役割をどのように理解するかという論者の立場の影響を受ける⁽²³⁾）。もとより、少なくとも当事者間において出荷がどのような法的意味を有するか、所有権の移転時期や危険負担の問題などにどのような影響を与えるかという点は個別の契約内容や事情によるのであるから、上記通達のように一律に出荷を取り扱うこと自体、議論の余地はあり、場合によっては上記通達の出荷の意義を狭義に解したり、特定の出荷を法人税法22条の2第2項の範疇で捉えたりすることもありうるのではないか。

かような出荷基準をめぐる議論は、法人税法上の引渡基準と収益認識会計基準における履行義務充足基準の同異点としても興味深い素材である。また、特定の収益計上基準や企

(20) 相手方への商品の到着日を把握しなくとも収益を計上できる出荷基準は実務上便利ではあるが、情報通信技術やこれを活用したサービスの発達により、相手方への到着日を知ることは容易になっていることに留意が必要である。なお、輸出取引における船積日基準についての明言はないことから、原則論に戻って、採用の可否を検討することになりそうである。

(21) 泉・前掲注(3)74~75頁参照。

(22) 当時国税庁直税部審理課長補佐であった御園生均氏は、前掲法人税基本通達249の引渡しとは、法律的に解釈されるものではなく、企業会計的に引渡しというようなことが盛んにいわれているので、その概念を借用して表現したものであると説明している。武田昌輔ほか「座談会 改正法人税基本通達の徹底的研究(3)」税務事例1巻3号6頁7~8頁〔御園生均発言〕参照。同通達の引渡しとは、元来会計処理の基準としてのもので、会計実務的には、出荷、貨車積、到着、検収等の各種基準を含んでいるが、出荷・貨車積基準等は、通常、法律的な意味での引渡し（占有移転）ではないことを指摘するものとして、植松・前掲注(5)58頁参照。同通達の引渡しは事実行為であって個別に判断するしかなく、要するに引渡しとは物の管理支配が相手方に移ったことであり、この意味では、出庫基準は、相手方がまだ管理支配の状態にないため、厳密にいうと通達という引渡しではないと述べるものとして、武田ほか・同座談会6頁〔武田昌輔発言〕参照。企業会計上の販売基準における販売の要素としての財貨の引渡し（役務の場合は提供）とは、民法上の占有の移転、物に対する支配の移転を意味するものであるから、検収・受領の時であって、発送の時ではないという見解として、武田隆二「税務会計の基礎(6)」会計114巻3号97頁、同『法人税法精説〔平成17年版〕』120頁（森山書店2005）参照。

(23) 裁判所において、「引渡し」という要件は必ずしも借用概念ではないが、なお民法上の意義と同様に解されてきたという指摘として、一高龍司「収益認識における会計基準と税法の相違」會計197巻4号28頁参照。

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、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し⁽²⁴⁾、課税処分や修正申告時には 1 項の引渡・役務提供基準の採用が基本となると考えられるため、実務上、大きな影響を及ぼす可能性がある。

2 立案担当者の見解

立案担当者は、改正前における法人税法上の収益の益金算入時期について、次のとおり説明している⁽²⁵⁾。

「法人税法上、収益の益金算入時期について、『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』（最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決）と述べられており、以後多く引用されています。

一方、法人税法においては、不法所得や無償譲渡についても課税対象としているところですが、『収入すべき権利』の『確定』という概念は、不法所得については当てはまらないといった批判や、無償譲渡については適用できないといった論点があります。

この『実現』や権利の『確定』とはいかなる状態を指すのかという点については、原則として、資産の販売又は譲渡についてはその資産の引渡しとされ、請負については役務の提供の完了とされています。ただし、これと異なる時点であっても一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った処理の範囲内であればその時点で収益を認識することも認められています。」

ここでは、法人税法上の収益の計上時期（益金算入時期）については、実現時点 = 収入すべき権利が確定したときであると解されており、より具体的にいえば、資産の販売又は譲渡については資産の引渡し、請負については役務の提供の完了をもって、実現ないし権利の確定とされていたが、これと異なる時点であっても公正処理基準に従った処理の範囲内であればその時点で収益を認識することも認められていたと整理されている（なお、法人税法 22 条の 2 第 1 項が役務提供「完了」基準を採用しているという見解もあるが⁽²⁶⁾、

(24) 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られるはずの公正処理基準準拠要件及び別段の定め不存要件をいずれも満たす必要はないと解すべきであるかという論点について、泉・前掲注 (3) 77 頁以下参照。

(25) 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』271 頁参照。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf.

同項の役務の提供の意義はどのようなものか、「完了」まで含意するのか、何をもって「完了」というのかなどの議論は残されている)。

上記に続いて、立案担当者は、収益認識会計基準が採用した履行義務充足基準について、「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」と説明する⁽²⁷⁾。この「大幅には変わらない」という表現については、収益認識会計基準が採用する履行義務充足基準による収益認識時期と、「実現」や権利の「確定」という法人税法上の収益の益金算入時期の従来の考え方に基づく益金算入時期とは、完全に重なるものではないことを言外に示しているとも見られる。

さらに、立案担当者は、次のとおり、法人税法22条の2第1項について、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的認識の原則的な時点とすることで、従来の「実現」や権利の「確定」といった考え方及び収益認識会計基準における考え方とも整合的となる規定とされた旨を説明する⁽²⁸⁾。

「今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての上記(2)〔筆者注：収益の額として益金の額に算入する金額の定め。法人税法22条の2第4項等〕で述べた定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。

この際、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、上記の無償譲渡に関する論点や上記(2)で述べた収益の額についての考え方との整合性も考慮して、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済的認識の原則的な時点とすることで、従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方とも整合的となる規定とされました。

〔下線筆者〕

ここでは、法人税法22条の2第1項を定めるに当たり、収益の計上時期について、インフローないしインプット（権利の確定といった対価の流入）ではなく、アウトフローないしアウトプット（資産の引渡し又は役務の提供という流出）の側面に着目する方針を採用したともいえるべき見解が述べられている。そして、先ほどは、履行義務充足基準による収益認識時期と、「実現」や権利の「確定」という法人税法上の収益に係る従来の考え方に基づく益金算入時期とを比較し、結果論的に、前者は後者と大幅には変わらないとしていたが、ここでは、法人税法22条の2第1項が採用する引渡し・役務提供基準が、「実現」

(26) 酒井克彦「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50巻7号97～98頁、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。

(27) 藤田・前掲注(25)271頁。

(28) 藤田・前掲注(25)271頁。

や権利の「確定」という法人税法上の収益の益金算入時期の従来の考え方及び収益認識会計基準における収益認識時期の考え方と整合的であるという見解が示されている。かように整合的となるような規定を採用した理由として、「上記の無償譲渡に関する論点や上記(2)で述べた収益の額についての考え方との整合性」が挙げられている。「無償譲渡に関する論点」とは、法人税法においては、無償譲渡に係る収益についても課税対象となるが、「収入すべき権利」の「確定」という概念（権利確定主義）は無償譲渡については適用できないといった論点を指すと考える。「上記(2)で述べた収益の額についての考え方」については、法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方を指すと考える⁽²⁹⁾。

これまで法人税基本通達が採用してきた引渡概念ないし引渡基準を法律に格上げするものと考えていたかどうかは必ずしも判然としないものの、以上によれば、立案担当者は、法人税法22条の2第1項の引渡・役務提供基準と、実現主義や権利確定主義、収益認識会計基準における履行義務充足基準とは、観念的に大きく異なるものではなく、実際にこれらを適用した結果も同様に大差なきものとなると解しているようである⁽³⁰⁾。この後の考察も踏まえると、そのような理解はおおむね許容できる。

3 権利確定主義・無条件請求権説・実現主義・管理支配基準との関係

(1) 権利確定主義・無条件請求権説との関係

平成5年最判は、「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」であると判示した⁽³¹⁾。同判決は、その際、条文上の根拠として法人税法22条2項及び4項を示した。このことを踏まえて、法人税法上、いつの時点で収益を計上すべきかを判断する際に、権利確定主義⁽³²⁾又は企業会計上の実現主義⁽³³⁾に従うとしても、具体的にどのような事実に着目すべきであるかという点に関する限り、売買契約の例では売主側の目的物引渡債務、あるいはその履行ともいえる目的物の引渡しに着目するという考え方が出てくることは理解できる（権利の確定のみならず、引渡しも見る角度によっては評価的な側面を有することを否定しないが、少なくとも権利の確定や実現よりも具体的である⁽³⁴⁾）。例えば、双務有償契約の場合の権利確定時期は、原則として契約当事者の一方が相手方の同時履行の抗弁権（民533）を喪失せしめる程度に、その債務の履行又は履行の提供をなしたときと解すべきであり、それは、この段階に至れば残存する側の債権（収益）も確定し、既に事業的所得者にとっては現実の収入があった場合にも比すべき程度の経済的意義を認め得るに至るからであるという見解がある⁽³⁵⁾。

(29) 藤田・前掲注(25)271頁は、「法人税法上、資産の販売等に係る収益の額は、資産の販売等により受け取る対価の額ではなく、販売等をした資産の価額をもって認識すべきとの考え方であり、法人税法第22条第2項において資産の無償による譲渡に係る収益の額が益金の額となるとされていることや、寄附金の損金不算入制度において寄附金の額を譲渡資産の譲渡の時の価額で算定するとされていることにその考え方が表れています。」と説明している。

(30) なお、法人税法22条の2第1項の創設などは、収益認識会計基準の考え方に従ったものともいえるし、他方で、これまでの法人税法の解釈論が採用してきた無条件請求権説を確認したものといえるという見解として、酒井・前掲注(17)291頁参照。

同時履行の抗弁権に着目するアプローチは引渡基準との関係でも有効であるから、引渡基準を権利確定主義と調和的に捉えることも可能である。引渡し的事实をもって権利が確定するのが通常であるともいえよう。すなわち、取引の多くはまさに法的な現象なのであるから、取引に関して生ずる諸々の事実は法的に意味を有するため、かかる事実を捉えてそれに収益計上時期の決定標準を結び付けることは十分理解可能であり、商品の引渡しというのは占有を相手方に移すという売主の給付義務の履行にほかならず、またそれによって買主の同時履行の抗弁権を失わしめるといふ、まさにリーガル・テストにほかならないという見解がある⁽³⁶⁾。また、「たな卸資産の販売の場合には、同時履行の抗弁権の存在により、引渡しによってはじめて相手方に対して代金請求をなすいう状態となることから、収益の発生時期としては、代金請求権が確定する引渡し時とすることに合理性が認められる」という裁判例もある⁽³⁷⁾。このように、権利確定主義を採用しつつ、同時履行の抗弁権な

(31) 同最判の味村治裁判官の反対意見とは異なり、多数意見においては企業会計原則の実現主義に関する定めに明示的には言及していないが、上記判示が「企業会計上の実現主義」と「法人税法上の権利確定主義」を等式で表したものであるとすれば（高知地裁平成16年3月26日判決・税資254号順号9609及び控訴審・高松高裁平成16年12月17日判決・税資254号順号9867などはそのように解している）、厳密な意味でかかる等式が成立することの証明はなされていないのではないかという疑問が残る。上記の「すなわち」とは「イコール」ではなく「ニアリーイコール」という意味であると善解する見解もありうる一方（酒井・前掲注(17)210頁参照）、「企業会計上の実現主義」と上記の後に続く権利確定に関する判示内容を照合して、素直に、短くも重みのある最高裁の判決において「すなわち」という表現を用いたことが妥当であったかを問う見解もありえよう。

なお、同最判に対して示されたものではないが、中里実教授は、会計学でいう発生主義や実現主義は、それ自体決して法的なものではなく、また、裁判上の基準としていわれているわけではないため、会計学上の収益計上時期に関する原則を、そのまま、租税法における所得項目の時期についての基準として用いることはできないこと、そこで、裁判所は、所得類型あるいは取引類型に即して、事案ごとに課税適時に達した時期を確定するあるメルクマールを見いだし、そうした状態の出現した時期を、「権利の確定した時期」という包括的名称で呼んでいるとされる。その上で、権利確定主義は、年度帰属に関する企業会計上の基準と異なる基準であるというより、むしろ、裁判所で問題となるような具体的な問題について企業会計上の基準が明確でない場合が存在するときにこれを補うために、また、企業会計上の基準が存在する場合にも、それを個別の事案に即して法的により具体化するために、裁判所により発展させられてきた租税法上の年度帰属の具体的な基準の集合体に対して与えられた包括的な名称であるということができるとし、判決が法人税について「発生主義」をもち出すときも、それは企業会計における発生主義そのままではなく、企業会計上の発生主義を法的に調整した基準であると考えることができる、と論じられる。中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法協100巻9号1593頁参照。渡辺・前掲注(7)61頁、64頁の脚注(3)、66頁及び69頁は、権利の「確定」と会計上の「実現」は同一ではなく、あるいはほぼ同一に解してよい場面もあるが、会計が継続企業のみを対象に実現主義における「実現」概念において思考する内容と、多種類の利得源泉を対象に税法が権利確定主義における「確定」概念において思考する内容とは必ずしも一致しない旨を指摘する。

(32) 権利確定主義とは、「外部の世界との間で取引が行われ、その対価を受受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方」（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』284頁（有斐閣1995）〔初出1993〕）、あるいは「現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があつたものとして、その権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算するという建前」（最高裁昭和49年3月8日第二小法判決・民集28巻2号186頁、最高裁昭和53年2月24日第二小法廷判決・民集32巻1号43頁）と説明される。法人税法における権利確定主義の生成・確立の過程については、谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法566号267頁以下参照。

ども踏まえた法的な観点（ただし、その背後に財産的価値ないし経済的ポジションの変化に着目するという表裏一体的な意味での経済的観察が存在しうる⁽³⁸⁾）から引渡基準及び同基準の立法採用の合理性を一般論として正当化しうる、あるいは引渡基準と権利確定主義を少なくとも一定程度、整合的に捉える道筋が見えてくる。

もっとも、引渡概念が柔軟性・弾力性を含みもつ可能性や「引渡し」=「同時履行の抗弁

-
- (33) 実現ないし実現主義という語は、①実現した利益のみが所得であり、未実現の利益は課税の対象から除外されなければならないという意味で用いる場合と、②企業会計の世界において成立し妥当性を認められてきた収益の年度帰属に関するコンベンション（すなわち、企業会計上の収益計上基準）の集合を意味する概念として用いる場合があり、②が通常の用法である。所得税法は、すべての所得は実現と同時に課税対象たる所得となると考えているとすると、発生主義の下における所得の年度帰属の問題は、実現した所得をどの年度に帰属させるかの問題ではなく、所得がいつ（どの年度に）実現したか、すなわち所得の実現時期の判定の問題にはかならず、その意味では、年度帰属という言葉よりもタイミングという言葉の方が、はるかに適切であると考えられている。金子・前掲注（32）295～296頁参照。通常の用法や前後の文脈等も踏まえると、上記判示中「その実現があった時」とは②の実現を意味するものと解される。収入金額計上時期判定規範としての実現主義について、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—判例分析を中心に—」*阪法* 64巻6号1542～43頁以下参照。実現ないし実現主義の意義について、渡辺徹也「実現主義の再考—その意義および今日的な役割を中心に—」*税研* 147号63頁以下、岡村・前掲注（1）94頁以下も参照。学説の状況について、山本直毅『課税所得の認識原理の研究』（成文堂2020）の第1章参照。
- (34) 所得税法及び法人税法における所得（収入・収益）の計上時期（年度帰属）との関係において、所得の実現を主要事実、収入すべき権利の確定や経済的利得の管理支配を間接事実、権利の確定や管理支配を推認させる事実を再間接事実として位置付ける見解がある。谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕〕346～347、396～397頁（弘文堂2018）、谷口・前掲注（32）267頁以下、谷口・前掲注（33）1529頁以下。かかる見解との関係で、筆者は、主要事実は、①事実の証明による要件充足と反証の可否、②弁論主義の対象（主張責任の対象と自白の対象）、③立証責任の対象という3つの問題に接続するターミナルのようなものであるため、主要事実が何であるかは、訴訟実務上、重要な問題であるという問題関心の下、所得の実現を規範的要件ないし評価的要件と解する見解を述べたことがある。泉絢也「所得の実現の判断過程において機能する経験則—所得の年度帰属との関係における主要事実の模索—」*税務事例* 47巻12号26頁以下、同「収益（所得）の実現は主要事実、収入すべき権利の確定は間接事実か？—要件事実論から得られる示唆—」中央大学大学院研究年報商学研究科篇45号21頁以下参照。権利の確定や管理支配は事実ではなく評価ないし評価の基準であるという理解を前提とすると、所得の実現を根拠付ける具体的事実たる引渡しを主要事実の候補に挙げうる。ただし、これらに対して、「収入すべき権利の確定」そのものを規範的要件と捉える見解も示されている。酒井・前掲注（17）182～184頁、酒井克彦「法人税法における要件事実論」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開〕329～339頁（青林書院2016）参照。上記①の観点からの精査を要する。
- (35) 渡辺・前掲注（7）70頁参照。同論稿72頁の脚注（1）は、引渡しの意義も画一的にはなく実際の取引内容に即して、要は双務契約上相手方の同時履行の抗弁権を喪失せしめる程度の履行又は履行の提供と見られるかどうかという面で実質的に判断すべきものであるとする。このほか、前掲注（7）の答申の説明、泉美之松「所得概念に関する若干の問題点（2）」*産業経理* 12巻9号81頁も参照。
- (36) 清永敬次「権利確定主義の内容」*税通* 20巻11号95頁参照。志場・前掲注（7）107頁、武田隆二『会計学一般教程〔第7版〕〕246頁（中央経済社2008）、武田・前掲注（22）『法人税法精説〕122頁、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持ち得るか（3・完）—法人税法に関する議論を中心として—」*国士館* 49号200頁以下も参照。
- (37) 福岡高裁那覇支部平成11年5月11日判決（税資242号527頁）。京都地裁昭和57年12月17日判決（行集33巻12号2474頁）及び控訴審・大阪高裁昭和59年2月29日判決（行集35巻2号212頁）参照。同時履行の抗弁権に言及してはしないものの東京地裁昭和53年5月19日判決（判タ416号187頁）も参照。
- (38) この点に触れるものとして、請負契約の事案であるが東京地裁昭和55年6月12日判決（判タ428号208頁）参照。

権の喪失」とはいえない事案の存在なども考慮すると、同時履行の抗弁権のみに着目して説明することには疑問も残る。この点を無条件請求権説に関する議論と絡めて論じてみたい。まず、引渡基準を無条件請求権説すなわち「目的財産の引渡によって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡の時に所得は実現するという考え方⁽³⁹⁾と完全に同義であると考えerことは妥当でない。法人税法22条の2第1項の引渡基準は、譲渡者側において権利の確定を観念できない無償譲渡（民法546条・692条といった533条準用規定や非双務契約への類推適用の議論がありうるとしても、同法533条は双務契約を対象とした規定であることに注意）や公序良俗違反（民90）等により契約が無効とされるような取引をカバーするものであることをその理由として挙げることができる⁽⁴⁰⁾。

また、不動産の売買において、特段の事情がないときは、売買登記をすると同時に買主は代金の支払をなすべきであり、売主が目的物を引渡さないことを理由として代金の支払を拒むことはできないとされているように⁽⁴¹⁾、目的物引渡債務といえども代金支払債務と同時履行の関係に立たない場合がある⁽⁴²⁾。商品の引渡しと代金支払の双方の弁済期が同時期で、引渡履行が一見可能であっても、商品検査手続が取引上重要な意味を有するときは、同時履行関係が否定されることもある⁽⁴³⁾。役務提供に関してはあるが、請負契約においては、契約に基づき建築された建物の引渡し（所有権移転）のみならず、その所有名義の移転（所有権移転登記）も請負代金の支払と同時履行の関係にある⁽⁴⁴⁾。

加えて、次の点を指摘しておく。民法533条は、双務契約について、その合意内容を確定するための補充的な条文であるから、明示にこれに反する合意があるときには排除される⁽⁴⁵⁾。前払特約が付いている場合には、引渡しによって初めて相手方に対して代金請

(39) 金子・前掲注(32)300~301頁。植松守雄「判批」雄川一郎=金子宏編『租税判例百選』105頁も参照。

(40) 片務無償契約についての損益発生時期は、原則として現実の履行を受け又は現実の履行をなしたときと解すべきであり、ただ、書面による贈与等で、しかもその債権内容が明確なものについては、特に履行期到来のときと解する場合もあるという見解として、渡辺・前掲注(7)74頁参照。

(41) 大審院大正7年8月14日判決（民録24輯1650頁）参照。最高裁昭和34年6月25日第一小法廷判決（集民36号815頁）は「本件のような建物の売買契約においては、売主たる被告人の建物の引渡並びに所有権移転登記手続をなすべき義務と買主たる原告人の代金支払義務とは特段な約束のない限り…同時履行の関係にある」と判示する。もっとも、両判決について、山野目章夫「不動産売買における代金支払と引渡の同時履行関係」民研598号3頁以下参照。

(42) 債務の履行に代わる損害賠償債務の履行も「債務の履行」に含める民法533条括弧書きも参照。この点は、松本克美「建築請負目的物の瑕疵と同時履行の抗弁権」立命335号283頁以下、平田厚「建築請負契約における同時履行の抗弁権と危険負担」明治大学法科大学院論集8号45頁以下も参照。

(43) 清水元『同時履行の抗弁権の判例総合解説』82頁（信山社2004）、大審院大正11年10月10日判決（新聞2059号21頁）参照。

(44) 東京高裁昭和36年10月31日判決（下民集12巻10号2615頁）参照。松本恒雄「サービス契約」山本敬三ほか『債権法改正の課題と方向』211頁（商事法務研究会1998）は、「サービスの提供と代金の支払を厳密に同時履行の関係にすることが困難であり、どちらかが先履行せざるをえず、その分相手方に信用を供与していることになる」とした上で、サービス契約においては、売買に見られるような同時履行の関係は一般に成り立ちえず、どちらかが先履行しなければならないという異時履行の関係にあると指摘する。

(45) 清水・前掲注(43)11頁、道垣内弘人『リーガルベシス民法入門〔第3版〕』287頁（日本経済新聞出版社2019）参照。

求をなしうる状態になるとはいえない。公平の理念に基づき、契約の当事者間において、一方がその契約上の債務の履行について、他方がその債務の履行をするまでは履行しないことを主張しうる権利である同時履行の抗弁権は、その公平を守るという趣旨の一般的妥当性から、これに類似するといつてよい場合に拡張して適用される傾向にある⁽⁴⁶⁾、あるいは同時履行の抗弁権の適用に当たっては、強く信義の原則に支配されるという見解も踏まえると⁽⁴⁷⁾、同時履行の抗弁権に大きく依拠することは、かような深淵なる私法の議論にも周到な目配りが必要となる。これらの点に思いを致すならば、同時履行の抗弁権のみを重視して、あるいは殊更にこれを強調して、引渡基準が合理的であることや代金請求権の無条件性を論じることには慎重でありたい⁽⁴⁸⁾。

無条件請求権説に関していえば、そもそも、そこでいう「条件」とは何か、それと「抗弁」権との関係をどのように考えるかという問題があることや、履行期限（支払期限）、停止条件、解除条件などの存在を考えると⁽⁴⁹⁾、「同時履行の抗弁権の喪失時点」＝「無条件」であると表現すること、あるいは収益の計上時期を決する基準に無条件請求権説を加えてこれを強調することには深慮が求められるのではないか。無条件請求権説が、その名称が醸し出すある種の「わかりやすさ」、*“魅力”*を伴いながら当初の思惑とは異なる方向に進んでいくのではないか、柔軟性・弾力性を有する引渡基準や権利確定主義と衝突しないかという懸念ないし疑問も惹起される⁽⁵⁰⁾。米国連邦所得税において採用されている全事象基準（all-event test）⁽⁵¹⁾、あるいは我が国の管理支配基準に相当するともいわれる判例法理としての請求権の法理（claim of right doctrine）⁽⁵²⁾などに関する議論を手掛かりに、今後、無条件請求権説が精緻化される可能性は残る。

（2）実現主義との関係

同様に引渡基準と実現主義を整合的に捉えることも可能である。実現主義については、『*実現*』に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部

(46) 我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法 総則・物権・債権〔第6版〕』1088頁（日本評論社2019）参照。岩川隆嗣『双務契約の牽連性と担保の原理』16～25頁、450～454頁（有斐閣2020）〔初出2017・2018〕、成立要件の整理も含めて、谷口知平＝五十嵐清編『新版注釈民法（13） 債権（4）』471～519頁〔沢井裕＝清水元補訂〕（有斐閣1996）も参照。ただし、太田昌志「同時履行の抗弁権再構成に関する一考察—敷金分別管理と賃料支払の関係を契機として—」千葉商大論叢55巻1号1頁以下も参照。

(47) 我妻ほか・前掲注（46）1092頁参照。

(48) 給付債権をも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を提起するものとして、宮崎裕士「わが国法人税法における収益認識（上）—権利の確定と履行義務の充足の異同とは—」大阪経大論集70巻6号155頁参照。なお、昭和45年に全文改正された所得税基本通達の文脈であるが、通達の引渡基準は、動産売買のように民法上引渡しに対抗要件であるとき又はそれが相手方の同時履行の抗弁権の消滅時点を意味するときは、それ自体ひとつのリーガル・テストといつてよいが、通達は画一的に「引渡」を基準としており、その点から見ると、それは法律的徴表としてではなく、「*実現主義*」のいう「*実現*」の基準として採用されたものと見るのが自然であるという指摘として、植松・前掲注（5）48頁参照。

(49) この辺りの議論は、収益認識会計基準150及び150-2項も参考になる。

(50) 金子・前掲注（32）301頁からは、無条件請求権説に対する慎重な姿勢を読み取ることができる。

に販売されたという事実求められるので、これをとくに販売基準とも名づける。一会計期間の間に売上済となった財貨または役務に適正に負担せしめられた費用が当期の費用であり、販売によって獲得した対価が当期の実現した収益である。販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときのみ実現する。」と説明される⁽⁵³⁾。通達における引渡しはこの意味での実現ないし販売を具体的に示したものであるという理解がありうる⁽⁵⁴⁾。同時履行の抗弁権を結節点として、実現主義（販売基準）、権利確定主義、引渡基準をほぼ同様の内容に捉える見解も珍しくない⁽⁵⁵⁾。ただし、同時履行の抗弁権のみに着目して説明することに疑問なしとしないことは既述のとおりである。

他方で、法的側面を重視する権利確定主義の硬直性等に着目し、権利確定主義は必ずしも法的側面のみから説明されない実現主義とは異なるものであるという見解もありえよ

-
- (51) 全事象基準とは、発生主義会計の下で、収入を得る権利を確定する全事象が生じ、かつ、その金額が合理的正確性をもって決定しうる課税年度において、当該収入を総所得に含めることを要請する基準である（Treas. Reg. § 1.446-1 (c) (1) (ii), 1.451-1 (a)）。日本法に対する示唆を与える同基準に関する研究として、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（3）」法協100巻5号935頁以下、一高龍司「米国連邦所得税における前受収益の課税理論—役務提供の対価を中心に—」総合税制研究11号1頁以下、伊川正樹「所得の年度帰属に関する一考察—アメリカ連邦所得税法におけるTiming Issueを参考に—」寺田友子ほか編『現代の行政紛争』247頁以下（成文堂2004）、同「アメリカにおける所得計上時期」名城54巻3号1頁以下、倉見智亮「米国連邦所得税における所得の課税適状時期—全事象基準における『権利確定』概念の解釈—」税法564号21頁以下、神山弘行『所得課税における時間軸とリスク』61頁以下（有斐閣2019）〔初出2011・2012〕参照。
- (52) 上記法理をもって、我が国の権利確定主義に一定の範囲で対応するといわれる場合もある。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—」経済研究32巻2号161頁の脚注（1）参照。同法理について、前掲注（51）の各文献のほか、玉國文敏「違法所得課税をめぐる諸問題（1）・（2）」判時744号16頁以下、748号11頁以下、占部裕典「私法上の『遡及効』と課税関係」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』273頁以下（勁草書房2001）も参照。
- (53) 昭和27年6月16日付け経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」総論第一・二。なお、実現の要件のうち、財、サービスを第三者に提供という要件をめぐっては、いわゆる発送（出荷）基準と検収基準の選択に関して、いまもなお提供時点の決定が問題になっており、流動性のある対価を受け取ったことという要件をめぐっては、対価についての「流動性」の判断と貸倒れリスクの処理が常に問題になっているとする見解として、大日方隆「発生・実現・対応」斎藤静樹＝徳賀芳弘編『体系現代会計学第1巻 企業会計の基礎概念』257頁（中央経済社2011）参照。
- (54) 福岡高裁昭和60年4月24日判決（税資145号193頁）など参照。平成5年最判の調査官解説は、販売基準に基づいて売上高の計上を行う会計処理は、企業会計原則において採用されているだけでなく、既に一般社会に定着し、商法上も「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えることができる。としている。綿引万里子「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成5年度（下）』1004頁参照。また、同解説1009頁は、同最判は、「法人の収益計上の時期につき、実現主義にいう収益が実現した時に収入すべき権利が確定したとみられるとの理解に立って、権利確定主義の原則に従って収益を計上することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとの判断を示した。これを、本件で問題となった、棚卸資産の販売についてみると、商品が現実に販売された（引き渡された）時点において、売買代金債権が確定したとみられるのであって、その意味で両者は異なる会計処理基準を意味するものとは思われぬであろう」と解説する。
- (55) 会計上の実現主義ないし販売基準の背後にも同様に同時履行の抗弁権の喪失などの法律的な判断が存在すると解する見解として、吉国二郎「税務における収益計上基準の理論」産業経理16巻10号148～149頁、北野弘久『現代企業税法論』83頁（岩波書店1994）参照。

う。かような見解に対しては、権利確定主義はその名称から受ける厳格な法的基準としてのイメージとやや異なり、柔軟性・弾力性を併せもつものであることを強調する必要がある。権利確定主義は、収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものとされるとともに、究極的な意味での法的確定性まで求めるものではなく、見方によっては利得の現実の管理支配という観点をも包摂するようなものであった⁽⁵⁶⁾。とりわけ法人税法の世界では、平成5年最判により、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見て合理的なものと思われる収益計上の基準の中から、法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上もその会計処理を正当なものとして是認すべきであるとされていた。権利確定主義は、いわば法的側面を重視しつつも柔軟性・弾力性を兼ね備えたものとして形作られてきた。権利確定主義を所得実現の蓋然性のテストとして位置付けることとも関わるが⁽⁵⁷⁾、課税に当たっ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、課税の公平を期し難いので、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捉えて課税するという考え方⁽⁵⁸⁾と会計基準や実務慣行への配慮といった内在的及び外在的な理由がそのような形での権利確定主義の生成を認めてきたのであろう。

（3）権利確定主義の終焉論と引渡基準の採用理由

ア 権利確定主義は終焉を迎えたか

法に引渡基準が明定されたことにより、権利確定主義は終焉したと見る向きもあるかもしれない。平成30年度税制改正で法人税基本通達と「同様の『引渡し』基準が宣明されるに至って、権利確定主義をめぐる論争は完全に過去のものとなったということが出来る」という見解はこの部類に属する⁽⁵⁹⁾。かかる見解に対して、引渡・役務提供基準は改正前通達2-1-1を明文化したものであり、従来と実質的な変更はなく、確かに、権利確定主義についての明文上の根拠はないため、本改正により引渡基準に取って代わられたとの理解も可能であるが、これにより権利確定主義に終止符が打たれたとするのは早計であるという批判がなされている⁽⁶⁰⁾。

(56) 最高裁昭和53年2月24日第二小法廷判決（民集32巻1号43頁）、最高裁昭和60年4月18日第一小法廷判決（訟月31巻12号3147頁）、最高裁平成4年10月29日第一小法廷判決（集民166号525頁）、東京高裁平成21年2月18日判決（訟月56巻5号1644頁）など参照。

(57) この点は、酒井克彦『所得税法の論点研究』288頁以下（財経詳報社2011）、同「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（1）—法人税法に関する議論を中心として—」国土館41号14頁、酒井・前掲注（36）210頁、谷口・前掲注（34）321～322頁、谷口・前掲注（32）267頁以下、谷口・前掲注（33）1536～1539頁、田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属—権利確定主義と管理支配基準の接続—」法政84巻2号239頁以下、同「所得の年度帰属—収入実現の蓋然性とその客観的認識—」税法579号107頁以下参照。

(58) 最高裁昭和49年3月8日第二小法判決（民集28巻2号186頁）、最高裁昭和53年2月24日第二小法廷判決（民集32巻1号43頁）。

(59) 渡辺淑夫『法人税法〔令和2年度版〕』160頁（中央経済社2020）。

(60) 高橋絵梨花「収益認識をめぐる税務論点—法人税法第22条の観点から—」税務会計研究30号239頁以下参照。

かかる批判のうち、上記改正前通達との関係について、前記1(1)及び(2)で述べたとおり、法人税法22条の2第1項は、これまで通達が採用してきた引渡概念ないし引渡基準を法律に格上げしたものであるという見方が成り立ちうるが、“そのまま”法律化したものではない可能性があるし、引渡しという概念が明文化された以上、それは、より法的なものへと純化していく可能性がある。権利確定主義が終焉したかという点について、前記(2)で述べたとおり、権利確定主義はその名称から受ける厳格な法的基準としてのイメージとやや異なり、柔軟性・弾力性を併せもつものであることや、私的取引社会における様々な取引類型の所得計上時期を、ある単一の抽象原則で割り切ることは無意味であり、重要なのは、取引類型ごとに適切な課税時期＝所得計上時期を決めることであるという見解⁽⁶¹⁾を考慮すると、権利確定主義というネーミングの使用を続けるかどうかという議論もありえよう。他方で、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⁽⁶²⁾、権利確定主義という名称を引き続き使用することも考えられる。

この点を措くとしても、次の諸点を考慮すると、引渡・役務提供基準の明定により権利の確定それ自体を一種の要件と解することは難しくなったが、少なくとも収益の計上時期の判断に当たり、法的な観点を重視する立場が支持されるという意味では権利確定主義は終焉を迎えたわけではないと解される。よって、今後、争訟の場面において、権利確定主義が生き永らえていることを示す事象が観察されることが予想される。

- ・平成30年度改正後においては、法人税法22条4項を根拠として権利確定主義を導出するアプローチが通用しないとしても、同項の制定以前から、法人税法においては、権利確定主義が支持されていた⁽⁶³⁾。
- ・従来、「権利の確定」という基準は、法的な基準が具体的な問題の解決のための明確な指針を与えることができるとともに、租税法律関係における法的安定性の要請に合致することを論拠として、支持されてきた⁽⁶⁴⁾。かかる論拠は、平成30年度改正後に

(61) 中里実教授は、裁判例の中にも、「権利確定主義」をもち出すものが多いが、個々の具体的な事実関係を異にするそれらの裁判例の中から、「権利確定主義」というある統一的な抽象原則を読みとることは困難であり、結局、私的取引社会における様々な取引類型の所得計上時期を、ある単一の抽象原則で割り切ることは無意味であり、むしろ、重要なのは、取引類型あるいは所得類型ごとに適切な課税時期＝所得計上時期を決めることであるとされる。その上で、権利確定主義とは、会計学上の収益計上時期に関する原則を、租税法(ないし租税会計法)の見地から見直して、所得類型又は取引類型ごとの具体的な事情に応じた適切な解決を図る租税法独自のリーガル・テストであると理解される。中里実「判批」法協96巻11号1489～1490頁参照。

(62) 中里・前掲注(61)1490頁参照。

(63) この点について、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持ち得るか(2)―法人税法に関する議論を中心として―」国士館42号68頁以下参照。

(64) 金子・前掲注(32)284頁以下参照。また、同論稿282～283頁は、広く発生主義が採用される理由として、①今日の経済社会では、信用取引が支配的であるため、現金主義では1年間の所得の正確な算定が困難なこと、②現金主義の下では、納税者が所得のタイミングを操作することができるため、所得の算定が不正確になるおそれがあることを挙げている。このほか、前掲注(7)の答申の説明も参照。なお、権利確定主義が採用される理由としての「徴税政策上の技術的見地」に関して、前掲注(32)の各判例及び中里・前掲注(61)1491頁参照。

においても妥当する。

法人税法 22 条の 2 第 1 項の引渡しを改正前通達、これによって牽引されてきた実務慣行（商慣行）、会計上の実現主義や詳細で包括的な内容を擁する収益認識会計基準を踏まえて解釈するとしても、それが「権利の確定」という法的な基準を度外視するものであるならば、かつて通説が実現主義に対する不安と権利確定主義の引き続きの必要性・妥当性を主張する際に提起した「訴訟の場面において、法的分析の道具として十分に役立ちうるか」⁽⁶⁵⁾という疑念ないし今なお色褪せることのない洞察が当てはまる。

- ・平成 5 年最判が示した権利確定主義を破棄するほどのドラステックな改正が法人税法 22 条の 2 第 1 項等の創設によって行われたことを窺わせる形跡がない。逆に、収益認識会計基準の導入を契機として収益の計上額に係る規定（法人税法 22 条の 2 第 4 項等）を定めることがまず必要とされ、次いで、かかる規定の整備に伴い、収益の計上時期に係る規定（法人税法 22 条の 2 第 1 項等）の改正にも着手したにすぎないという見方が成り立ちうる⁽⁶⁶⁾。さらにいえば、立案担当者は引渡・役務提供基準を原則とすることで、従来の「実現」や権利の「確定」といった考え方も整合的となると考えていた（前記 2 参照）。
- ・法が引渡基準を採用した理由（次のイ参照）を考慮すると、「引渡基準の採用」＝「権利確定主義の終焉」を意味するものではないと解される。

また、酒井克彦教授は、「そもそも、担税力を見出すべき所得とは、最終的には金銭あるいは金銭換価価値によって表現されるものであることからすれば、現実的な価値として把握し得る段階になって初めて、確実な課税対象となるというべきであるから、かかる担税力課税の観点から考えれば、これまで判例において採用されてきた対価の流入の側面に着目する権利確定主義を法人税法が完全に放棄したとみることに躊躇を覚える」とされる⁽⁶⁷⁾。さらに、酒井教授は、権利確定主義を基調としていた改正前通達 2-1-14 の扱いが、法人税法 22 条の 2 第 1 項ないし 2 項へと実定法化したと見ることもできなくはないのであるから、同通達が、そもそも権利確定主義をベースとした解釈論として位置付けられていたことからしても、これらの条文の解釈を検討するに当たっては、これまで論じられてきた権利確定主義の考え方が意義を失ったと考えるのは妥当ではないともされた上で、権利確定主義は形式的には終焉を迎えているように思われるものの、実質的には終焉しているとはいえないとされる⁽⁶⁸⁾。かかる見解に賛同する。もっとも、私見は固定資産に係る同通達のみならず、より基本的な内容を定める改正前通達 2-1-1 及び 2-1-2 が実定法化⁽⁶⁹⁾されたこと、そしてそれは昭和 25 年の通達 249 から脈々と引き継がれてきたものであることに着眼する。

(65) 金子・前掲注 (32) 296 頁。

(66) 藤田・前掲注 (25) 271～272 頁参照。

(67) 酒井・前掲注 (15) 4 頁。

(68) 酒井・前掲注 (15) 4～6 頁参照。

(69) あるいは、本稿では論じることができなかったが、役務提供に関する各改正前通達も部分的に包摂する法人税法 22 条の 2 第 1 項による通達の実定法化を念頭に置く。同条 2 項による実定法化については別途の考察を要する。

いずれにしても、改正法が明定したのは権利確定主義ではなく引渡ししないし引渡基準である。この意味では、今後、多少なりとも権利確定主義の存在意義が問われる。改正前は、引渡しをもって権利の確定を根拠付ける重要な事情と捉えるような解釈論が展開される可能性があったが、引渡しが要件化された改正後においては、逆に権利の確定という観点から法人税法22条の2第1項の引渡しの解釈及び適用が試みられる可能性もある⁽⁷⁰⁾。酒井克彦教授は、引渡・役務提供基準をめぐる議論として、新通達が妥当であるか否かの判断において、あるいは通達に示されていないケースについての議論においては、依然として、権利確定主義の問題が論じられることになることも指摘される⁽⁷¹⁾。本稿における考察を踏まえると、理解を寄せることができよう。

イ 改正法が引渡基準を採用した理由

法人税法22条の2第1項は、権利の確定という文言を直接的には採用せず、あくまで引渡しという語を採用した。この不採用及び採用の理由としては、無償譲渡、アウトフローないしアウトプット（資産の引渡し又は役務の提供）への着目、法人税法22条の2第4項との平仄、改正前通達が引渡基準を定め、それが一般に受け入れられ、実務慣行（商慣行）を形成してきたことへの配慮をその候補として挙げることができよう（前記2参照）。加えて、棚卸資産等の販売による所得につき、以前は権利確定主義や契約効力発生基準を明定していた所得税基本通達⁽⁷²⁾が昭和44年に廃止された後、昭和45年の全文改正（直審（所）30）によって、契約効力発生基準の代わりに引渡基準を採用した理由及び採用することの合理性に関する金子宏教授の次のような見解⁽⁷³⁾がここでも妥当する可能性がある。

- ・引渡基準の採用に、企業会計の影響があったことは、事実の問題として否定できないが、それですべてが説明できるわけではなく、税務行政の立場からは、引渡基準をとることが行政上の便宜に最もよく合致しているという考慮があった。
- ・棚卸資産の販売についていえば、私法上は、その効力は売買契約の成立の時に生ずるが、目的物の所有権は引渡しの際に移転すると解すべき場合が多い（棚卸資産の販売契約は引渡しの際ないしその直前に効力を生じ、引渡しと同時に所有権が移転することとされている場合が多く、そのような約定がない場合でも、当事者の合理的な意思解釈の結果として、そのように認定すべき場合が多い。もちろん、それ以前に効力の発生する契約も可能であり、またそのように解すべき場合も少なくないであろうが、

(70) なお、法人税法22条の2第1項について、「従前の判例および通達の処理を踏襲」し、目的物の引渡し及び役務の提供の日の属する事業年度を原則として取り扱うことが、「より権利確定の具体的な基準として明確化されている」とする見解として、水野忠恒編『テキストブック租税法〔第2版〕』156頁（中央経済社2018）参照。

(71) 酒井・前掲注(17)259～260頁参照。

(72) 権利確定主義の系譜は、戦前までさかのぼることができるが、それが年度帰属の一般原則として妥当すると考えられるようになったのは、旧所得税法10条1項に関して、「収入金額とは、収入すべき金額をいい、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。」と定めていた昭和26年の所得税基本通達194（昭和26年直所1-1）を契機としてである。金子・前掲注(32)284頁参照。なお、権利確定主義をめぐる議論ないし裁判例の変遷については、植松・前掲注(5)30頁以下、碓井・前掲注(7)4頁以下、川端康之「法人税法における収益の計上時期」総合税制研究5号66頁以下参照。

(73) 金子・前掲注(32)297～300頁参照。

その場合でも、相手方に所有権の移転する棚卸資産が特定するのは、通常は引渡しによってである)

- ・ 契約の効力発生時期と目的物の所有権の移転の時期を特定することは、必ずしも容易ではないが、いずれにしても、引渡しは、ありうる契約の効力発生時期及び目的物の所有権移転時期のうち、通常は最後の時点であるから、引渡しがあれば契約の効力が発生し、また目的物の所有権が移転したことは明白であり、契約の解除・取消等、例外的な場合を除いては、法律関係はその時点で最終的に確定する。いわば、引渡しによって、法律状態から法律関係への転換が最終的に完成する。したがって、この時点をもって販売収益の実現の時点とすることは、会計帳簿を基準として判断を行うこと、税務行政の画一的処理に役立つこと、販売の事実の判定が容易であること、納税者との間で収益計上時期について紛争が生ずるおそれが少ないこと等、税務行政にとって多くのメリットをもっている。また、それは、納税者にとっても、通常は、利益にこそなれ、不利益になることはない。
- ・ 事業者が継続的に引渡基準を適用する限り、期間損益の計算上、実際上の不都合は少ない(継続性の原則)。資産を譲渡した場合に、目的物の所有権は、特約のない限り譲渡契約の効力発生時に移転するが、しかし、実際には、引渡、対価の完済、登記等のいずれかの時点で所有権が移転する旨が約定されている場合が多い。また、そのような明示の約定がなくても、当事者の黙示の合意があったという理由で、引渡し、登記等、契約効力発生時とは異なる時点で所有権の移転があったと認定される場合が少なくない。しかも、引渡し又は登記は、いくつかありうる所有権移転時期のうち、通常は最後の時点であるから、それがあれば、例外的な場合を除いて、所有権移転の事実は明白となる。

金子教授は、上記のような「事情に照らしてみると、通達が執行上の指針として引渡基準を採用したことには、合理性が認められる。しかし、それは、どこまでも、引渡が権利の確定ないし所有権の移転の最も明白で争いの少ない証拠であり、また税務行政にとって契約の効力発生または所有権移転の事実を最もよく把握しうる時点であるから、その時点をもって権利の確定ないし所有権の移転の時期と見なすのが執行上は最も安全で確実であるという理由によるものであって、権利確定主義を廃棄する趣旨を含むものではない、と解すべきである」、上記改正後の所得税基本通達は「安全性・確実性・統一性等の観点から、執行上の基準として、実現の時期を引渡の時点までずらしている」と指摘される⁽⁷⁴⁾。

上記の金子教授の見解は、いずれも、平成30年度改正において、法人税法が、少なくとも法律の文言上、権利確定主義を採用せず、引渡基準を採用した理由の候補として再度光を当てうるものである。もっとも、この見解は通達レベルにおける引渡基準の採用を対象としたものである。ひとたび法律に明記されたならば、解釈論の範疇における画一的取扱いが要請されることになるから、例外的ないし特殊なケースも含めてすべての事案において引渡基準が妥当性を確保できるかという問題が待ち受けている(後記Ⅲ参照)。

また、筆者は、金子教授の見解のように、権利確定主義と引渡基準を調和的に捉えるこ

(74) 金子・前掲注(32) 299頁

とに同調する。このことは立案担当者の説明とも適合する(前記2参照)。ただし、法人税法22条の2第4項が、資産の販売等により流入するものではなく、流出するものに着目した規定であること、よって無償による資産の譲渡又は役務の提供にも対応するものであることを踏まえると、引渡基準は権利確定主義一辺倒で説明されるべきものでもないし、説明できるものでもないという見方も出てくる(次の(4)参照)。この点は上記の問題とも関連する。

(4) 管理支配基準との関係

金子宏教授は、権利確定主義は、大体的場合を律しうる原則的基準として妥当性を認められるべきであるが、すべての場合に妥当しうるわけではなく、それが妥当しえない例外的な場合があり、その場合には、代わりに、利得が利得者の管理支配の下に入った場合に所得として実現したものとす管理支配基準を適用すべきであるとされる⁽⁷⁵⁾。そして、金子教授は、同基準は色々の場合に適用しうるが、それが租税法律関係を不安定にするおそれがあることは否定できないため、厳格な要件の下に、例外的な場合にのみその適用が認められるべきであり、この中には、権利の確定がそもそも考えられないケース(無効な利得のケース)と、権利確定主義が取引の状況に適合しないケース(農地の譲渡につき知事の許可が遅れたケース等)とが考えられるとされる⁽⁷⁶⁾。

引渡基準は、両ケースをカバーし、この管理支配基準を包摂する可能性がある。もっとも、試用販売における試用品の送付の場合⁽⁷⁷⁾、その際受取人が自己の所有物になったと勘違いした場合、あるいは前受金や保証金を収受した場合の取扱いなどを素材として、考察を進める余地もありそうである。違法薬物の売買取引や暴利行為とされる売買取引など契約が無効になりうるケースについてまで、引渡しはあれど未収の段階で収益計上することを法人税法22条の2第1項は要請するものなのか、そのような課税は妥当かという問題もある⁽⁷⁸⁾。

4 民法上の引渡しとの関係

法人税法22条の2第1項の引渡しそのものの意味内容については、権利確定主義あるいはそのルーツを辿ることなどにより、民法(あるいはこれを前提としているであろう商法)上の引渡しに寄せて考えることができそうである。例えば、民法178条では、動産に

(75) 金子・前掲注(32)302~303頁参照。

(76) 金子・前掲注(32)303~304頁参照。資産の帰属が原則として私法上の帰属によって把握されている以上、実現のタイミングは私法上の概念に依存せざるをえないところ、ここでの「私法上の概念」とは、取引の準拠法が日本法である場合、基本的には所有権であると考えられるが、厳密に言えば自主占有であり、この自主占有を基準とするならば、上記のような管理支配基準でしか説明できなかった事例について、まさに権利確定主義の正統的な事例といえることができるとする見解として、渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200頁以下(有斐閣2007)参照。ただし、岩崎政明「所得の時間的帰属—取入すべき権利の確定時期と判定基準について—」税務事例研究140号34頁、酒井克彦「法人税法における要件事実論」伊藤滋夫=岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』333頁(青林書院2016)の脚注(17)参照。

(77) なお、個別通達(昭和34直法1-244の「20」・「21」)では、原則として、相手方が購入の意思を表示した日を含む事業年度に収益計上することとされていた。

(78) 法人税法22条の2第1項の文理上は未収の違法金利部分も「役務の提供」を根拠に益金算入される読み方も不可能ではなく、立法経緯等を参照した解釈を要するという見解として、一高・前掲注(23)29頁参照。

関する物権の譲渡の対抗要件として引渡しという概念が用いられている。ここでいう引渡しとは、占有権の移転（占有者が物の上に有する支配を移転すること⁽⁷⁹⁾）を意味し、具体的には①現実の引渡し（民 182 ①）、すなわち現実の支配の移転（例：動産を手渡す、不動産について鍵を渡す、所有者表示、現地確認）のみならず、②簡易の引渡し（民 182 ②）、③占有改定（民 183）⁽⁸⁰⁾、④指図による占有移転（民 184）も含まれる。占有権は、占有を基礎として生じる。換言すれば、占有権は、自己のためにする意思（物を自己の利益のために所持する、すなわち自分の支配内に置くという意思）をもって物を所持することによって取得される（民 180）⁽⁸¹⁾。上記①～④は、占有（権）の取得方法ないし移転方法として民法 181～184 条に定められているものである。

例えば、現実の引渡しは物に対する現実的支配を移転することを意味するが、どのような場合に現実的支配の移転があったと見るべきかは、結局、社会観念によって決めるほかなく、社会観念上、物が譲渡人の支配内から離脱して譲受人の支配内に入ったと認められればよいのであるから⁽⁸²⁾、目的物の種類、契約内容・慣行といった個別の事情と法制度の整備やテクノロジーの進化など社会変化の影響を受けてその外延は変化しうる。この意味で、民法上の引渡概念はそれ自体、柔軟な側面を有するといえよう。

これまでも通達でいう引渡しとは民法上の引渡しを意味するという見解が見られたように、法人税法 22 条の 2 第 1 項でいう目的物の引渡しは、目的物の占有の移転であり、ここで挙げられている 4 つの引渡しを包摂する概念であるという解釈が成り立ちうる。民法における引渡しの議論は法人税法の領域においても一定の範囲で通用する。ここでは、法人税法 22 条の 2 第 1 項の引渡しは（も）事実ないし評価的概念であって、同項は対抗要件の具備や所有権の移転（目的物が現に存在し、特定できる場合などは、まさに当事者の意思表示のみによって所有権を移転しうる。民 176）という私法上の法的効果そのものを要件として取り入れているわけではないという見立ても生まれてくる。他方、実際問題としては特別の留保がない限り、現実の引渡しをもって所有権移転の意思表示が含まれる場合が多いこと⁽⁸³⁾や、民法は物が人の事実的支配に属していると観念できる状態としての

(79) 引渡しの意義を上記のように解することについては、大審院大正 9 年 12 月 27 日判決（民録 26 輯 2087 頁）も参照。

(80) 競走馬の売買に係る収益の計上時期については、その引渡しがあった時とするのが相当であり、現実の引渡しによりそれ自体の物理的な移動を伴う一般的な棚卸資産の売買とは異なり、本件のように馬匹の売買後も引き続き売主の管理の下に飼育・調教等が行われるような場合にあっては、引渡しは占有の改定の方法により行われるものと解されるところ、このような場合の課税計算上の収益計上基準については、馬匹の引渡しに係る業界の取引慣行や馬匹の育成状況等に照らして妥当性があり、かつ、継続してこれに基づく会計処理が行われるものである限り、その収益計上基準は公正妥当なものと認めるのが相当であるとした国税不服審判所平成 4 年 6 月 8 日裁決（裁決事例集 43 集 191 頁）がある。

(81) 我妻ほか・前掲注 (46) 388～389 頁、393～396 頁、398 頁、川島武宜＝川井健編『新版注釈民法 (7) 物権 (2)』32～44 頁〔徳本鎮〕（有斐閣 2007）参照。譲渡という語は基本的には占有権その他の権利についてしか用いられておらず、これに対して、意思に基づく占有の移転を指して引渡しということ及び民法典にちりばめられている「引渡し」の文言についても、物権編第 2 章に定める占有権の譲渡に関する規定に基本的に従うことについて、鎌田薫ほか編『新基本法コンメンタール 物権』43、48 頁〔七戸克彦〕（日本評論社 2020）参照。

(82) 舟橋諄一＝徳本鎮編『新版注釈民法 (6) 物権 (1)』676 頁〔徳本鎮〕（有斐閣 1997）参照。

(83) 我妻栄〔有泉亨補訂正〕『新訂物権法 民法講義Ⅱ』189 頁（岩波書店 1983）参照。

占有⁽⁸⁴⁾を占有権の基礎とし、その移転の方法として引渡しを定めていることを前提として、法人税法上の収益計上時期を決する原則規定の中に引渡概念が取り込まれたと解することは否定されない。

ただし、当事者が契約において何らかの具体的事実の発生をもって引渡しがあったものとする旨を定めた場合に、その発生をもってそのまま法人税法上の引渡要件を満たすことになるかという点は論点となりえよう。また、法人税法上の収益の計上時期の基準について、権利確定主義を標榜するとしても必ずしも法的側面に拘泥する態度が堅守されてきたわけではない(前記3(2)参照)。もう少し精緻な検討を行う余地はあるが、この意味で、法人税法22条の2第1項の引渡しについて、民法上の引渡しと大部分において重なり合うといえるとしても、一寸のズレもなく完全に重なり合うと結論付けることは躊躇される。ここでは、課税の公平や徴税政策上の技術的見地など法人税法独自の固有の観点からの要請の存在⁽⁸⁵⁾、法人税法が民法の条文を引用せずに引渡しという文言を採用したこと、立案担当者の解説に民法上の引渡しに関する記述がないこと(前記2参照)にも配慮しておきたい。少なくとも、法人税法22条の2第1項の引渡しとは、企業会計や実務慣行(商慣行)なども考慮した柔軟性・弾力性を兼ね備えた引渡しであると解する立場からは、同項の引渡しを民法上の引渡しと完全に同義のものであると解する論理必然性もない。

付言するに、商品の出荷時点(相手方に未交付の時点)では民法上の引渡しには該当しないという見解があるとしても⁽⁸⁶⁾、例えば、それは動産の対抗要件の規定との関係でそのように解されるのであり、法人税法が独自の観点からこれと異なる解釈を採用する道もありうる⁽⁸⁷⁾。これまで法人税基本通達が採用してきた引渡概念ないし引渡基準を法律に昇格させたのではないかという推測が正しいとすれば、取引の反復継続性に着目して、業種、業態、取引の慣行、取引契約の内容などの経済的実態に適合した合理的な方法であると認められる限り、会計慣行をできるだけ尊重しようという考え方がとられているという解釈もありうる⁽⁸⁸⁾。この意味では商品又は製品の出荷も同項の引渡しになりうるという

(84) 占有の要件である所持とは、社会通念上物を支配していることを意味し、現実的・物理的に物を支配することではない。高橋和之ほか編『法律学小辞典〔第5版〕』799頁(有斐閣2016)参照。最高裁平成18年2月21日第三小法廷判決(民集60巻2号508頁)は、「占有権の取得原因事実、自己のためにする意思をもって物を所持することであるところ(民法180条)、ここでいう所持とは、社会通念上、その物がその人の事実的支配に属するものというべき客観的關係にあることを指す」と判示する。

(85) 例えば、大竹貿易事件の控訴審・大阪高裁平成3年12月19日判決(民集47巻9号5395頁)は、租税法の目的である租税の公平負担の原則に沿うためにはすべての納税者を画一的かつ統一的に取り扱う必要があること等に照らして、「法人税法においても、商品の販売についての収益計上基準としては、右内容の実現主義にしたがい、商品の引渡しを基準とするのが相当である。ただ、この場合においても、法律上の引き渡し概念にとらわれることなく、右実現の内容に則して、個々の具体的な取引過程においてどのような条件が満たされたときに収益が実現したと認識すべきかを判断すべきものと解するのが相当である。」と判示する。

(86) 梅謙次郎『民法要義 卷之2 物権編〔増補訂正版〕』19~22頁(有斐閣書房ほか1898)、富井政章『民法原論 第2巻 物権(上)』54頁、74~77頁(有斐閣書房1910)参照。

(87) ここでは、トートロジカルな印象を受けるかもしれないが、民法領域においてしばしば採用される、効果から要件ないし概念を明らかにするアプローチを想起しておきたい。例えば、所持とは、物理的にある物を支配することをいうが、単なる事実的支配ではなく、評価を含んだ概念であり、占有の各効果を認めるべき程度に事実上の支配があるかどうかで判断されることについて、内田貴『民法I 総則・物権総論〔第4版〕』407~408頁(東京大学出版会2008)参照。

解釈論にも一理ある。もちろん、引渡しによって生じる私法上の法的効果及びこれと表裏一体の経済的効果の影響を無視することはできない。法人税法上の引渡しから私法上の色彩を完全に拭い去ることは到底困難である。

5 収益認識会計基準の履行義務充足基準との関係

法人税法 22 条の 2 第 1 項創設の契機となった収益認識会計基準の内容を確認する。同基準は、収益の認識時期のルールについて、履行義務充足基準ともいべき基準を採用している。収益認識会計基準では、収益を認識するために 5 つのステップが設けられており、そのステップ 5 では、履行義務の充足による収益の認識配分の作業を行う。すなわち、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（基準 17（5）、35、46）。資産（収益認識会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて「資産」と記載することもあるため注意）が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである（基準 35）。

引渡・役務提供基準と履行義務充足基準は、内容的に同一のものであろうか、あるいは別のものであろうか⁽⁸⁹⁾。法人税法 22 条の 2 第 1 項は、引渡・役務提供基準に基づいて収益を計上することを定めている。その文面上、履行義務充足基準を定めたものではなく、収益認識会計基準をそのまま取り込むものではないことは明らかである。近接日基準の採用を認める法人税法 22 条の 2 第 2 項についても同様のことがいえる。履行義務充足基準を、例えば、支配移転基準すなわち資産に対する支配の顧客への移転基準（基準 39、40 参照）として表現し直してみても、同様である。

この場合の「資産に対する支配」とは、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）」をいい、このことを考慮して、「資産に対する支配を顧客に移転」した時点を決定する（基準 37、40 前段）。支配の移転を検討する際には、例えば、次の（1）～（5）の指標を考慮する（基準 40 後段）。

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">(1) 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること(2) 顧客が資産に対する法的所有権を有していること(3) 企業が資産の物理的占有を移転したこと(4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること(5) 顧客が資産を検収したこと |
|--|

(88) 渡辺・前掲注（59）171 頁参照。同書 171 頁では、法人税法 22 条の 2 第 1 項に対して、商品や製品などの売上高については引渡しの事実をもって収益の実現があったものとする趣旨であり、企業会計上古くからいわれている販売基準と同じ考え方であるという見解が示されている。

(89) 島田眞一「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 頁は、両者を同一のものと解している。収益認識会計基準でいう「財」又は「サービス」と法人税法 22 条の 2 でいう「資産」又は「役務の提供」の範囲が完全に一致するかという論点もある。なお、法人税法 22 条 2 項の「資産」を会計学に委ねることに関する議論について、中里実「法人税における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』468 頁（有斐閣 2007）参照。

上記のうち(1)については、現時点で対価に関する企業の権利が無条件であること(IFRS/2010ED 30 (a)), すなわち対価を受け取る期限が到来する前に必要となるのが時の経過のみであるものをいい(基準150), 企業が対価を収受する現在の権利を有しない場合には、顧客が確定期限の未到来以外に対価の支払を拒絶できる法律上の抗弁(停止条件の未成就, 不確定期限の未到来(先履行義務の未履行), 同時履行の抗弁)を有すると説明されることがある⁽⁹⁰⁾。

支配の移転は、財又はサービスを提供する企業、あるいは当該財又はサービスを受領する顧客のいずれの観点からも判定でき、企業が支配を喪失した時又は顧客が支配を獲得した時のいずれかとなる。通常、両者の時点は一致するが、企業が顧客への財又はサービスの移転と一致しない活動に基づき収益を認識することがないよう、顧客の観点から支配の移転を検討する(基準132)。財又はサービスは、瞬時であるとしても、受け取って使用する時点では資産である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力(他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む)であり、資産からの便益とは、例えば、財の製造又はサービスの提供のための資産の使用、他の資産の価値を増大させるための資産の使用、負債の決済又は費用の低減のための資産の使用、資産の売却又は交換、借入金の担保とするための資産の差入れ、資産の保有といった方法により直接的又は間接的に獲得できる潜在的なキャッシュ・フロー(インフロー又はアウトフローの節減)である(基準133)。

かような意味における履行義務充足基準と引渡基準の関係はどのように考えられるのか。支配の移転を検討する際の上記各指標とこれまで検討してきたところを照合すると、同異点を深掘りして勘考する余地はあるものの、両者の内容や適用結果は相当程度接近するのではないかと、という見立てが有力であろう(とりわけ、上記指標(1)については、引渡基準を権利確定主義や実現主義と調和的に捉えることを肯定する一方、同時履行の抗弁権のみに着目して説明することについて、無条件請求権説に関する議論に触れつつ、提起した疑問との関係が注目される)。

例えば、履行義務充足基準は、資産に対する支配の顧客への移転に着目するものであり、同じく支配の移転を觀念する民法上の引渡しと親和性があるという予想はつくし、ひいては、法人税法上の引渡しに接近していく道のりも見えてくる。これまでも、法人税法上の収益計上時期が争われた事案において、引渡しを履行義務(給付義務)という視点で表現する裁判例も存在したし⁽⁹¹⁾、支配の移転をもって引渡しと捉えているような裁判例⁽⁹²⁾も存在した。より精細な照合作業を行うべきではあるが、法人税法上の引渡し(通達上のものを含む)や権利確定主義と、収益認識会計基準の履行義務充足基準の親和性を認める

(90) 片山智広『ケーススタディでおさえる収益認識会計基準』233~235頁(第一法規2019)参照。横張清威ほか『改正民法と新収益認識基準に基づく契約書作成・見直しの実務』197~198頁(日本法令2019)も参照。

(91) 東京地裁昭和53年5月19日判決(判タ416号187頁)。平成5年最判も、「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」として、引渡義務の履行に言及していた。

(92) 通達の引渡基準、実現主義、法人税法22条4項を調和的に理解する東京地裁平成9年10月27日判決(行集48巻10号778頁)及び控訴審・東京高裁平成10年7月1日判決(判タ987号183頁)、東京地裁平成26年1月27日判決(税資264号順号12397)参照。

ことができそうである⁽⁹³⁾。この点について、例えば、一高龍司教授は、収益認識会計基準が倣ったIFRS15号、同基準40項後段の支配移転の指標とはほぼ同様の内容を定めるIFRS15号38項との関係ではあるが、次のような見解を示されており⁽⁹⁴⁾、興味深い。

- ・課税上はそのまま受け入れられ難い部分もあるが、資産に対する支配の移転時を捉えて収益認識時とする点は権利確定時期の分析と親和的ともいえる。
- ・IFRS15号38項が定める支配移転の要素は、支配移転の主要な判断要素の例示であり、いわば、支配移転が履行義務充足の要件事実であるとする、その間接事実のような位置付けである。これらは、法人税法上も資産の譲渡（一般には売買）における実現時ないし権利確定時の考慮要素ではあるということ、法人税法の中で特に矛盾が生じるようなものではない。
- ・会計基準のうち、課税要件事実の認定（私法上の評価を含む）に立ち入る部分については、公正処理基準の適用範囲を超え、会計基準ないし慣行の尊重に単純にはつながらないという問題が出てくると思われる⁽⁹⁵⁾。そうであれば、企業は会計基準に従った収益に関する処理が、租税会計上も受け入れられるかどうかに関して、かえって法的に不安定な状態に置かれるという可能性も出てくる。そうすると、別段の定めに対する企業のニーズがかえって高まるのではないか。もっとも、事実認定を会計基準の一般的な想定に完全に委ねることはできないものの、なお原則としては、確立したといえる会計慣行に従った企業の自主的経理を尊重するのが、公正処理基準の要請であるということを見過すべきではない。その意味では、今後は企業会計を確認する別段の定め比重が増す。

いずれにせよ、収益認識会計基準のルールをどこまで法人税法の世界にもち込めるかは判然としない点はあるものの、法人税法の世界においてさほど精緻な議論やルール作りがなされていなかった問題を浮き彫りにして、かかる問題の検討を促進する効果を見込むことができるという意味で、収益認識会計基準において収益計上に関する詳細な定めが設け

(93) 収益認識会計基準に係る公開草案の段階であるが、池田誠「収益認識に関する一考察—法人税基本通達に与える影響—」税大論叢70号214～215頁は実現主義や税務会計における権利確定主義と通じることを指摘していた。酒井・前掲注(17)189頁は、収益認識会計基準がステップ5において履行義務の充足をもって収益を認識していることからすれば、まさに無条件請求権説としてのいわば引渡基準を採用しているのではないかという見解を示している。もっとも、「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識すること」（基準16）を基本原則とする収益認識会計基準において無償取引は適用対象外である一方、法人税法22条の第2項の引渡基準は無償取引にも適用がある点に留意する必要がある。

(94) 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816号135～136、141頁参照。収益認識会計基準との関係では、一高・前掲注(23)28～29頁も参照。IFRSの「履行義務の充足」と権利確定主義の「権利の確定」は似ているように見えるかもしれないが、「権利の確定」する時期は、権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味し、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものと解されているから、短絡的に同一視することはできないことを指摘するものとして、伊藤公哉「IFRS第15号と法人税法上の取扱い—収益認識と公正処理基準—」大阪経大論集66巻4号163頁の脚注(79)参照。

(95) 法人税法22条4項を絶対視して、何でも企業会計の考え方に還元して考えようとするのは危険なことであり、事実認定に関する法的判断は、法律学における原則に基づいて行うしかないという指摘として、中里・前掲注(89)458頁参照。

られたことを歓迎する。他方、同基準と法人税法とでは考え方が異なる部分もあるため、22条4項を根拠としてほぼ丸投げ的に又は漠然と収益認識会計基準に依拠するのではなく、同法の中に収益の計上時期や計上額に関する具体的な規定を設けるという解決策を採用した平成30年度税制改正の態度それ自体に対しても一定の評価を与えておきたい。

Ⅲ 結びに代えて

本稿では、法人税法22条の2第1項の引渡概念ないし引渡基準の意義を中心に検討した。以下、整理と補足を行う。

Ⅱ1では、同項の引渡しと通達との関係を考察した。法人税法上の収益計上時期を決定する規範として、権利確定主義や実現主義が唱えられる中で、法人税基本通達は、長らく条文に明記されていない引渡概念ないし引渡基準を採用し、それは実務のみならず裁判所においてもおおむね受け入れられてきた。そこでは、具体的事実又は具体的処理基準⁽⁹⁶⁾としての引渡し又は引渡基準が権利確定主義や実現主義と整合的であるという、いわば調和的思考(志向)、しかも時には三方調和的思考(志向)が看取された。このような流れの中で、法人税法22条の2第1項は、通達と同一の用語である引渡しという語を何ら定義することなく収益計上時期の決定規範の中で採用したことに鑑みれば、同項は、これまで通達を採用してきた引渡概念ないし引渡基準を条文化したものであるという見方が成り立ちうる。

引渡しといっても個別の事案に落とし込もうとすると現実には様々なより具体的な基準を包摂する概念であることは、新通達2-1-2を見ても明らかである。引渡基準自体が必ずしも一義的明確ではないことは従前より指摘されてきたところであるが⁽⁹⁷⁾、例えば、通達で認められてきた出荷基準についても、その具体的な収益計上時点としては、商品等を倉庫又は工場等から出荷した時、貨車又はトラックに積み込んだ時、船積みした時、相手方の受入場所へ搬入した時、船荷証券又は貨物引換証を発行した時など種々の時点があるといわれるように⁽⁹⁸⁾、出荷基準、検収基準、使用収益基準といったところで、やはり解釈の余地が生じる。

棚卸資産の販売に係る引渡しの日がいつであるかについて、「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」ものとするなど、改正前通達の柔軟かつ弾力的な取扱いをそのまま引き継いだ新通達2-1-2の法的根拠につ

(96) 販売基準ないし引渡基準を採用する企業会計上の実現主義について、必ずしも法律関係の思考が基礎にあるわけではなく、法律関係を基礎とする権利確定主義とは思考の出発点異なるものの、具体的処理基準として原則として引渡基準を採用するところから、企業会計上の狭義の収益認識の基準である実現主義の原則は、法的概念をもって表現するならばまさに権利確定主義にほかならず、両者は同一の内容の異なる表現にすぎないという見解として、柳裕治「税務会計における収益の認識基準—権利確定主義を中心として—」専修商学論集53号79頁参照。

(97) 武田ほか・前掲注(22)5~6頁参照。ただし、武田昌輔「法人税法基本通達の改正の問題点」租税研究232号28~29頁も参照。

(98) 中村・前掲注(10)23頁、中村利雄『法人税の課税所得計算〔改定版〕』87頁(ぎょうせい1990)参照。

いては、引渡しという用語そのものに柔軟性・弾力性がビルトインされているという考え方がありうる。もっとも、検針日基準を包摂する改正前通達の引渡概念ないし引渡基準をそのまま条文化したものではない可能性はあるし、引渡概念が明文化された以上、それは、より法的なものへと純化していく、さらにいえば法人税法固有の概念としての性格が色濃くなっていくことが予想される。

II 2では、法人税法22条の2第1項に関する立案担当者の見解を確認した。立案当者は、同項の引渡・役務提供基準と、実現主義や権利確定主義、収益認識会計基準における履行義務充足基準とは、観念的に大きく異なるものではなく、実際にこれらを適用した結果も同様に大差なきものとなると解している。上記の三方調和的思考（志向）をここでも感じ取ることができる。

II 3では、法人税法22条の2第1項の引渡しと権利確定主義・無条件請求権説・実現主義・管理支配基準との関係を考察した。同時履行の抗弁権に着目するアプローチは引渡基準との関係でも有効であるから、引渡基準を権利確定主義や実現主義と調和的に捉えることは可能であるし、このアプローチは原則的ないしデフォルト・ルールとして引渡基準を採用した理由の1つになりうる。他方、引渡概念が柔軟性・弾力性を含みもつ可能性や「引渡し」＝「同時履行の抗弁権の喪失」とはいえない事案の存在なども考慮すると、同時履行の抗弁権のみに着目して説明することについては疑問も残る。また、引渡・役務提供基準の明定により権利の確定それ自体を一種の要件と解することは難しくなったが、少なくとも収益の計上時期の判断に当たり、法的な観点を重視する立場が支持されるという意味では権利確定主義は終焉を迎えたわけではない。引渡基準は管理支配基準を包摂する可能性を有するが、例えば、違法薬物の売買取引や暴利行為とされる売買取引など契約が無効になりうるケースについてまで、引渡しはあれど未収の段階で収益計上することを法人税法22条の2第1項は要請するものなのか、そのような課税は妥当かなど検討すべき課題を抱える。収益認識会計基準のような顧客ないし譲受人目線の「資産の支配」と法人税法における譲渡人目線の「利得の支配」とを区別して、考察を深めることも有益である。

結局、法的に問題を解決しようとする、権利確定主義など旧来の議論に回帰する可能性は否めない。この意味では、平成5年最判などを含めて、法人税法の収益計上時期を考察するに当たり、これまで積み重ねられてきた22条2項や4項に関する議論が22条の2の適用領域においても有効となる可能性がある。22条の2第1項の適用領域において22条4項の適用が排除されるとしても、少なくとも22条2項の適用までは排除されていないのであるから、従前の議論の継受や影響は一定程度認められよう。法人税法22条の2第1項の背後には、旧通達が同法22条2項や4項という枠組みの下で組成してきた従来の権利確定主義や企業会計・実務慣行（商慣行）に対する配慮が存在する、あるいは同項の引渡概念にはかような配慮がビルトインされているのであれば、なおさらである。

II 4では、法人税法22条の2第1項の引渡しと民法上の引渡しとの関係を考察した。同項の引渡しそのものの意味内容について、民法上の引渡しすなわち占有権の移転（占有者が物の上に有する支配を移転すること）に寄せて考えることは可能である。ただし、民法上の引渡しと大部分において重なり合うといえるとしても、一寸のズレもなく完全に重なり合うと結論付けることは躊躇される。法人税法22条の2第1項の引渡しとは、民法上の引渡しという支配の移転概念をベースとしつつも、実務慣行等をも考慮した法人税法

固有の意味付けをなされる可能性がある。

Ⅱ5では、引渡基準と収益認識会計基準における履行義務充足基準との関係を考察した。同異点を深掘りして勘考する余地はあるものの、概観した限りでは、両者の内容や適用結果は相当程度接近するのではないかと、という見立てが有力である。

最後に2点、付言する。第1に、引渡基準を法律化したことの弊害と解釈論の展望である。これまで考察したところによれば、法人税法22条の2第1項が引渡基準を採用したことには一定の理由を認めることができるが、例えば、所有権の移転時期、支払期限、同時履行の抗弁権等に関する特約が存在するケース、譲渡担保、他人物売買、仮差押登記・仮処分登記物件の売買、目的物の一部引渡しのケース、前述の試用販売における試用品の送付のケース、その際受取人が自己の所有物になったと勘違いしたケース、あるいは前受金や保証金を収受するケース⁽⁹⁹⁾なども含めて、およそあらゆるケースにおいて妥当性を確保しうるかは、特約をどこまで重視するかという点も含めて、別途の考察を要する。

租税法律主義の精神に照らして、引渡基準を通達ではなく法律に明記したこと自体は一定の評価を与えうるが、懸念も惹起される。これまでは目的物の引渡しがあったとしても、特段の事情の存在により、収益は計上しない（権利は確定していない）といった判断がありえた。例外的なケースへの対応である。引渡しが要件化された以上、別段の定めがない限り、引渡しがあればその日の属する事業年度で収益計上されることになり、逆に引渡しが無ければ計上されないことになり、例外的なケースへの対応が難しくなる。2項の近接日基準による対応を踏まえても、心許ない。換言するに、引渡基準はひとたび法律に明記されたならば、解釈論の範疇における画一的取扱いが要請されることになるから、例外的ないし特殊なケースも含めてすべての事案において引渡基準が妥当性を確保できるかという問題が待ち受けている⁽¹⁰⁰⁾。立法化による画一的取扱いが個別事案において具体的妥当性を保つことができるかという問題は法律の世界では珍しいことではないが、法人税法22条の2第1項が自身の適用領域内から22条4項という緩衝材を完全排除し、あるいはこれを22条の2第2項に代置させたという立場をとるのであれば、今後、個別事案において具体的妥当性の確保の可否が問われよう。引渡概念が柔軟性・弾力性あるいは展延性を有する素材として、しかるべき役割を果たす可能性もあるが、それは同時に、法的安定性や予測可能性という観点からの不安と隣合せ、解釈論としての限界と背中合せという緊張状態を引き起こしかねない。

法人税法がその理念上採用しているといわれる包括的所得概念において、処分可能性がない利得については、担税力の増加すなわち所得を観念できず、したがって所得の実現も観念できないという意味で、（蓄積又は消費という用途への）所得の処分可能性は所得の実現の本質的要素であり、この場合の所得の処分可能性は、我が国の所得税法の解釈適用

(99) 有償取引における資産の販売等に係る対価については、前受段階では常に課税しないことまでも法人税法22条の2は意味しているというべきか。役務提供基準と返金不要の支払に係る新通達2-1-40の2との不整合について、一高・前掲注(23)31~33頁参照。

(100) 忠・前掲注(7)54頁において、取引の形態が多様多様であるために、引渡し、登記、役務の提供といってもその態様は千差万別であり、権利確定主義と呼ぼうが、実現主義と呼ぼうがすべてを例外の時点にまで当てはめようとするのはもともと無理であるという指摘がなされていたことが思い起こされる。

上、収入金額の換価可能性及び資金（納税資金を含む）の使用可能性という限定された意味で用いられるべきであるという見解が示されている⁽¹⁰¹⁾。かような見解は、担税力の指標としての所得を租税債権の源泉にふさわしい購買力として捉えた上で、市場価値による測定可能性や現実性のある購買力こそが担税力の指標としての所得を認識するに足るという考え方も整合する⁽¹⁰²⁾。こういった見解に根差して、実現・未実現を線引きする要素となりうる「収益」・「取引」という語を擁する実定税法の規定に注意しつつも、体系的ないし仕組み的に解釈論を進め、引渡概念を構築するような議論もありえよう⁽¹⁰³⁾。所得の実現ないし所得実現の蓋然性という高次の概念を観念しようとするとき、そこでは収益認識会計基準と同じような支配の移転やその考慮要素（指標）に遭遇するのではないかという予測も出てくる。いわば法的側面と経済的（事實的）側面という両面から見た支配ないしその移転の構図という風景である。

かかる予測との関係では、本稿で十分に取り扱うことができなかつた法人税法 22 条の 2 第 1 項の役務提供基準に関する議論に論及しておく。捉え方によってはおよそすべての契約は役務提供契約の側面も有しているという見解も示されているところ⁽¹⁰⁴⁾、建設請負契約は、典型的な役務提供契約である一方、「物の取引にかかる」ように思われる役務提供型契約であるともいわれる⁽¹⁰⁵⁾。かような建設請負契約等に係る収益計上時期について、法人税法においては、権利という法的な観点から一種の引渡基準を導出してきた。民法 633 条によれば、請負報酬は、物の引渡しを要する場合は仕事の目的物の引渡しと同時に、物の引渡しを要しない場合は約定の仕事が完成した後に、支払わなければならないのであって、仕事の目的物の引渡し又は約定の仕事の完成により、特約のない限り、仕事の目的物の所有権等が注文者に移転し、請負人は、注文者に対し、約定の報酬を請求することができることとなるから、請負報酬については、物の引渡しを要する場合は仕事の目的物の引渡しの時に、物の引渡しを要しない場合は約定の仕事が完成した時に、現実の収入がなくても、その収入すべき権利が確定し、その時の属する年度の益金に計上すべきであるという説明がなされてきた⁽¹⁰⁶⁾。

民法 632 条にいう仕事の完成とは「請負工事が当初予定された最終の工程まで一応終了したこと」、633 条にいう引渡しとは、「正式の引渡証の交付の有無を問わず目的物の占有ないし、実力的支配の任意の移転」を意味することを前提とした場合に⁽¹⁰⁷⁾、上記のように引渡しをもって収益を計上することは権利確定主義や実現主義とも親和的であり、平成

(101) 谷口・前掲注 (33) 1549～1551 頁参照。

(102) 酒井克彦『プロGRESSIVE 税務会計論 I [第 2 版]』15～16 頁（中央経済社 2018）参照。

(103) 例えば、売買取引の類型ごとに参考となる基準を示すものとして、山田二郎『税務訴訟の理論と実際』209～210 頁（財経詳報社 1986）参照。

(104) 沖野眞巳「契約類型としての『役務提供契約』概念（上）」NBL583 号 7 頁参照。ただし、松本・前掲注 (44) 205 頁、中田裕康『継続的取引の研究』177～179 頁（有斐閣 2000）〔初出 1995〕参照。

(105) 沖野・前掲注 (104) 7 頁参照。

(106) 神戸地裁昭和 54 年 11 月 15 日判決（税資 109 号 355 頁）、東京地裁昭和 55 年 6 月 12 日判決（判タ 428 号 208 頁）、東京地裁平成元年 9 月 22 日判決（税資 173 号 784 頁）、札幌地裁平成元年 9 月 29 日判決（税資 173 号 1016 頁）及び控訴審・札幌高裁平成 3 年 2 月 19 日判決（税資 182 号 336 頁）、福岡地裁平成 11 年 1 月 26 日判決（税資 240 号 222 頁）、東京地裁平成 24 年 2 月 28 日判決（訟月 58 卷 8 号 3020 頁）など参照。

30年度改正後においても上記のような引渡基準が建設請負工事等に係る収益計上時期を決する基準として妥当するようと思われる。

この点について、法人税法22条の2第1項は役務提供取引については引渡基準ではなく役務提供基準を採用している。物の引渡しを要する場合は仕事の完成ではなく、仕事の目的物の引渡しこそが同項の役務提供基準に適合するという解釈論がありうる（新通達2-1-21の7参照）。しかしながら、同項の「役務の提供」の意義について場面によって引渡しを包蔵するような解釈論を展開するというのであれば、いわば引渡しや役務の提供を包摂する上位概念になりうる原理原則のようなルールを法に明定すべきではなかったか、という議論も検討の対象になりえよう⁽¹⁰⁸⁾。

第2に、今後は、法人税法22条2項の資産の販売、譲渡又は役務の提供取引に該当するか、それ以外の取引に該当するかという点が重要となる可能性がある。文理上、法人税法22条の2は、「無償による資産の譲受けその他の取引」に対しては適用されないことは明らかである。これまで、法人税法22条2項の「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」という部分は例示であると説明されてきたが、収益の計上時期との関係では、22条の2創設後においては、その適用の有無の分水嶺として、上記の点が重要となる。それ以外の取引に該当するのであれば、引渡・役務提供基準以外の収益計上基準や権利確定主義など従来の考え方を採用することのハードルは低くなる。また、企業会計上のリスク・経済価値アプローチ⁽¹⁰⁹⁾（この点は収益認識会計基準40項(4)と引渡・役務提供基準との関係が議論となりうる）や投資のリスクからの解放⁽¹¹⁰⁾という考え方が、資産の販売等に係る法人税法上の収益計上時期の決定規範になりうるか、影響を与えうるかという点について、第一次的には、法人税法独自のし固有の観点から判断されうる同法22条4項の公正処理基準に該当するのかが問題となるのではなく、22条の2第1項の引渡・役務提供基準に適合するのかが問われる。ただし、同基準自体、その背後にはやはり法人税法独自のし固有の観点からの判断を要請する規範が存在する可能性もあり、この場合には、22条2項における資産の販売、譲渡又は役務の提供に該当するか、それ以外の取引に該当するかという点の重要性はその分だけ減じられる。

(2021.1.20 受稿, 2021.3.12 受理)

(107)大阪高裁昭和61年12月9日判決(判タ640号176頁)。

(108)「資産の販売等」には「役務の提供」が含まれるため、法人税法22条の2第1項の「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」という文言をもって、役務提供に係る収益の計上時期として「目的物の引渡し」も採用可能であるという解釈論が主張される可能性もあろうか。なお、法人税法22条2項の資産概念の意義及び同項においては、資産譲渡の概念が狭く、結果として、役務提供の概念が広いことについて、中里・前掲注(89)464頁以下参照。

(109)ビックカメラ事件の東京高裁平成25年7月19日判決(訟月60巻5号1089頁)は、他の法人との関係をも考慮し、リスク・経済価値アプローチにより、問題となった信託受益権の譲渡を有償による信託受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったものとし、取扱いを定めた不動産流動化実務指針は、法人税法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、同法22条4項の公正処理基準(税会計処理基準)に該当しないと判示している。

(110)平成18年12月付け企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」13・14項参照。

〔抄 録〕

新設された法人税法 22 条の 2 の研究の一環として、同条 1 項の引渡概念ないし引渡基準の意義を中心に検討する。具体的には、法人税基本通達が掲げ、同項も明定した引渡しと、権利確定主義・無条件請求権説・実現主義・管理支配基準との関係、民法上の引渡しとの関係、収益認識会計基準における履行義務充足基準との関係を考察する。同項は、これまで通達によって採用されてきた引渡概念ないし引渡基準を条文化し、柔軟性・弾力性をビルトインしたものであるがそのまま条文化したものではないし、引渡概念が明文化された以上、それは、より法的なものへと純化していく、さらにいえば法人税法固有の概念としての性格が色濃くなっていく可能性と権利確定主義を含むこれまで積み重ねられてきた 22 条 2 項や 4 項に関する議論が 22 条の 2 の適用領域においても有効である可能性を論じる。併せて、例外的なケースにおいて具体的妥当性の確保が困難になるという条文化したことの弊害の存在を指摘する。