

法人税法上の引渡基準の展開と課題

酒 井 克 彦*

はじめに

I 問題関心

II 企業会計アプローチ

III 固有概念的アプローチ

IV 企業会計慣行の変容がもたらす影響

結びに代えて

はじめに

法人税法は、同法 22 条 4 項において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正処理基準」ともいう。）に従うという考え方を採用しているのであるが、そのほかにも企業会計が様々な形で法人税法の解釈適用に影響を与えているのではないかと思われる。

具体的にいえば、例えば、法人税法 22 条の 2 第 1 項にいう「目的物の引渡し」という概念を考えてみたとき、果たして資産の譲渡等に係る目的物の引渡しとはどのタイミングをいうのかという問題が浮上する。この点は、従来から大竹貿易事件最高裁判決が論じたように、いわゆる権利確定主義の下で解釈が展開されてきており、その事件においてはビデオデッキ、カラーテレビ等の商品の輸出取引に係る収益の計上時期として船積日基準が妥当であると判断された。取引慣行を前提とすれば、様々な形で資産の譲渡等を前提として「目的物の引渡し」を考える必要があるが、とりわけ、ビデオデッキ等の商品の輸出取引における同事件では船積日基準が採用されたわけである。他方で、下級審判決ではあるものの、紡績糸の取引に係る京都地裁昭和 34 年 1 月 31 日判決（後

* 中央大学法科大学院教授

述)においても発送日基準が権利確定主義にいうところの課税のタイミングとして妥当である旨判断されている。そのような商品取引においては、商品の移送の際に形状や性質が変容する可能性が少なく(性能値達成義務のような売り手側の義務が付着するようなものではなく¹⁾)、したがって、買い手の手元に商品が届いて検収する前の段階で既に売主担保責任が履行されたと考えることが通例であるから、社会通念上これらの商品を前提とした取引の場合においては商品の発送等をもって権利が確定していると見ることができると論じられてきたのである。他方で、例えば、乳製品や生鮮食料品のように移送の段階で商品内容に大きな変容をもたらす可能性のあるものについては、買い手の手元に目的物が到達し検収作業を終えてからでないと取引が完成したとはいづらいという場合もある。かような商品取引を例にとると、目的物の引渡しとはいわば検収基準が妥当することになる。

このように、「資産の譲渡等」と一言にいても、商品の性質や内容あるいは商慣習といったものに商品の引渡概念自体が大きく左右されることになるのであり、またそのことを許容して、ある種の多様な商品の引渡概念を観念することができたはずである。そこで強いメルクマールとなるのは、商慣習ということになる。換言すれば、権利確定主義というものは、商慣習や社会通念によっていかようにでも色付けられる性格を持っているのであり、権利確定主義には柔軟性がビルトインされているといってもよからう。

他方、消費税法上の取扱いにおいてインボイス制度が導入されたところであるが、これにより、かかる商慣習ないし社会通念がいかなる影響を受けるかという点を見過ごすこともできまい。例えば、インボイスには自己制御性(セルフエンフォーシング)という機能が期待されており、インボイス発行事業者である売り手とそのインボイスを受け取った買い手との間でインボイスというエビデンスによる取引のクロスチェックが働くであろうことが前提となっている。したがって、売り手の発行したインボイスの控えと買い手の取得したインボイスの内容が当然であるが合致していることが前提となるはずである。これがいわゆるインボイス制度の最も重要な機能の一つであるといっても過言ではない。かかるクロスチェックが働くこと、すなわち自己制御性という機能を十分に発揮するためには、前述のとおり売り手と買い手との間の取引内容がインボイスに反映されていることが前提となっているわけである。

すると、インボイス制度の下では、売り手側の会計処理と買い手側の会計処理がインボイスを通じて合致していることが重要になるわけである。インボイス制度導入以前の取引においては、例えば、売り手が発送日基準によって収益計上を行うことと、買い手が検収基準によって仕入計上することとが合致していなかったとしても、法人税法や所

得税法上の処理においては特に大きな問題はなかったといってもよからう²⁾。

しかしながら、原則的に売り手側の処理と買い手側の処理が合致することを前提とするインボイス制度の下においても、これまでのように、法人税法や所得税法上の処理を前提とした会計処理が許容されるのであろうか。所得課税ルールと消費課税ルールにおける径庭が課税のタイミングという点で十分に意識されてきたのであろうかという疑問も浮上してくるのである。

そこで、本稿では、特に法人税法と消費税法との関係に注目をし、法人税法上の「目的物の引渡し」概念が企業会計の慣行の変容によって今後変わり得るかという点について検討を加えることとしたい。

I 問題関心

1. 従来 of 引渡基準

学説上、所得課税における課税のタイミングについては原則として権利確定主義が妥当すると解されてきたし³⁾、判例⁴⁾もその立場を採用してきた。その中でも、棚卸資産等のような資産譲渡についてみると、引渡基準が実務の支配するところであったといえよう。

法人税法上の収益計上基準について、京都地裁昭和34年1月31日判決（行集10巻1号90頁）⁵⁾は、「法人税の課税標準たる各事業年度の所得とは各事業年度の総益金から総損金を控除した金額であるが、資産の売買に関し右総益金又は総損金の内容となる各個の益金又は損金がどの事業年度に所属するかについては法人税法関係法令上直接には実定法規が存しないので合目的解釈によりこれを決すべきであるところ、法人税法取扱基本通達第二四九号の指針するとおり原則として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し（いわゆる権利発生主義）、但し商品製品等の販売にあつては取引の実情、経理事務の慣行に照し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（いわゆる権利確定主義）とするのが、法人の経営上の決算目的並びに法人の納税すべき金額を決定する目的からみて、偶然に左右されることを可及的に排除し、且つ経済的価値の金銭評価上の実際的困難を排除するものとして、客観的に妥当であると解せられる。〔下線筆者〕」として、引渡基準が妥当であるとする。

また、東京高裁昭和48年8月31日判決（行集24巻8=9号846頁）⁶⁾も、「一般に公正

妥当と認められる会計処理の基準によれば、ある事業年度内における企業活動の成果である収益は、その実現があつたときの属する事業年度に計上すべきであるとされている。しかして、収益の実現に関しては、たな卸資産の販売による収益の帰属の時期については引渡基準、また、請負による収益の帰属の時期については物の引渡を要する請負契約にあつては引渡基準、物の引渡を要しない請負契約にあつては工事完成基準等が樹立されており、これらの場合代金を受領していなくても当期において引渡ないし工事をすでに完了しておれば、当該企業のなすべき給付の履行が終りその対価たる代金債権に右給付の価値が転化しているので（換言すれば、収益が実現しているので）、これを収益に計上すべきものと解されているのである。すなわち、期間収益を正確に算出するために、収益が具体化・顕在化し、社会通念上資産発生と認められるときにこれを計上すべきものとされているのである。」として、引渡基準を妥当としている。

他方、課税実務の取扱いとして、旧法人税基本通達2-1-1《棚卸資産の取売による収益の帰属の時期》は、「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する。」とし、同通達2-1-2《棚卸資産の引渡しの日の判定》は、「2-1-1の場合において、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。」と通達していた⁷⁾。かかる通達は、引渡基準を示したものと解される⁸⁾。

2. 大竹貿易事件再考

出荷基準によるべきか、それとも荷為替取組日基準によるべきかが争点とされた事件としていわゆる大竹貿易事件がある。同事件の最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）⁹⁾は、「法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（二二条二項）、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条四項）。したがって、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があつた時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上

すべきものと考えられる。もっとも、法人税法二二条四項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければなら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思われる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」とした。

その上で、当てはめとして、「これを本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡しが完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るとい実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができ。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。」とした。

このように、大竹貿易事件最高裁判決は、荷為替取組日基準を採用すべきとする納税者の主張を排斥して、権利確定主義の下での船積日基準を法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準であるとしたのである¹⁰⁾。そして、ここにいう船積日基準とはまさに引渡基準であり、そのうちの出荷基準に該当する。

ここでの問題関心は、船積日基準（出荷基準）が妥当なのかそれとも荷為替取組日基準が妥当なのかではあるが、別の見方をすれば、船積日基準（出荷基準）が妥当なのかそれともその他の収益認識基準でもよいのかという論点として捉え直すこともできなくはない。例えば、納税者が荷為替取組日基準ではなく検収基準を採用していた場合にはどうであったのであろうか。この点、同最高裁が、「商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものということができる。」と説示しているところによれば、やはり検収基準も採用されなかったのではないかと思われる。

企業会計原則においては出荷基準であろうと検収基準であろうと柔軟に許容されているはずではあるが、ここではとりわけ出荷基準たる船積日基準が採用されたのである。

しかし、その後、平成 31 年度税制改正によって法人税法 22 条の 2 第 1 項が創設されたことから、今後は専ら同条項の解釈問題に委ねられることになるわけである。

3. 出荷基準と検収基準

法人税法 22 条の 2 第 1 項は、「内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下この条において『資産の販売等』という。）に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。〔下線筆者〕」と規定し、商品の販売については、「目的物の引渡し」をもって収益計上のタイミングとする旨明文文化された。しかし、かように同条項が引渡基準を採用したからといって問題が解消されたわけでは決してない。むしろ、今後は、かかる引渡基準が具体的に何を意味するのかという点に議論がシフトするようにも思われる。また、企業会計のルールにも大きな変容がみられるところであり、これらのことも踏まえて議論が展開されなければならないから、大竹貿易事件の当時とは状況や環境が大きく変わっていることを考慮しなければならないはずである。

その際、法人税法 22 条の 2 第 1 項にいう「目的物の引渡し」を考えるに当たっては次の二つのルートが考えられよう。

第一に、「目的物の引渡し」という概念を法人税法に固有の概念であるとして、同法の趣旨や目的に合したところで解釈を展開するという考え方があり得る（以下、かかるルートを「固有概念的アプローチ」という）。第二に、「目的物の引渡し」という概念を企業会

計の考え方に合したところで解釈するというルートも十分にあり得ると思われる（以下、かかるルートを「企業会計アプローチ」という）。そこで、再度、前述の大竹貿易事件を念頭に置くと、法人税法 22 条の 2 第 1 項にいう「目的物の引渡し」について、依然として、同事件最高裁判決で採用された出荷基準が妥当と解釈すべきなのか、それとも後述する新収益認識基準が原則として採用する検収基準が妥当なのかという問題関心が惹起されることになる。

II 企業会計アプローチ

1. 旧来の企業会計原則

法人税法上の公正処理基準については、原則としていわゆる「三層構造」の下で解釈される¹¹⁾。そうであるとする、商法ないし会社法において特段の規定がない場合には、例えば、商法 19 条 1 項の「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」や、会社法 431 条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」を経由して企業会計の慣行に従うことになるであろう¹²⁾。かように、三層構造の下で企業会計の考え方を考慮する必要があるが、企業会計原則は従来から柔軟な対応を取ってきた¹³⁾。

後述する新収益認識基準ができるまで、日本における収益認識基準は実現主義を採用していた。すなわち、企業会計原則・第二損益計算書原則 3（営業利益）の B は、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる。」としている¹⁴⁾。かように、原則として商品等の販売をもって実現主義の採用を考えているようであり、かかる商品等の販売とは多くの場合、出荷基準が妥当するものと解されてきたところである。

2. 新収益認識基準

しかしながら、令和 3 年 4 月 1 日以降開始の事業年度より企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（平成 30 年 3 月 30 日、改正：令和 2 年 3 月 31 日。以下「新収益認識基準」という。）が採用されており、いわば出荷基準は例外的取扱いに変更されているの

である。これは、国際会計基準（IFRS）15号「顧客との取引による収益の認識に関する新しい基準」が「顧客との契約から生じる収益」をベースにして収益を認識するとするようにより、収益認識の考え方が変容したことに呼応するものである。

新収益認識基準における原則的な収益認識は履行義務を充足した時点である検収時点となるとされている。すなわち、同基準39項は、「前項(1)から(3)の要件のいずれも満たさず、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、一時点で充足される履行義務として、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。」とするが、同基準38項(1)から(3)の要件とは、次を指す。

- (1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
- (2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- (3) 次の要件のいずれも満たすこと
 - ① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること
 - ② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

そして、新収益認識基準40項は、「資産に対する支配を顧客に移転した時点を決定するにあたっては、第37項の定めを考慮する。」とし¹⁵⁾、支配の移転を検討する際には、例えば、次の(1)から(5)の指標を考慮することとしている。

- (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

しかしながら、例外的にはあるが、出荷基準も許容されているといえよう。

すなわち、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」(平

成 30 年 3 月 30 日、改正：令和 2 年 3 月 31 日) 98 項は、「会計基準第 39 項及び第 40 項の定めにかかわらず、商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時（会計基準第 35 項から第 37 項、第 39 項及び第 40 項の定めに従って決定される時点、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、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。」とし、「商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいう。」とされている。ここでは、出荷基準により収益認識が認められるのは二つのケースに限定されているのである。すなわち、①国内における商品又は製品の販売であること、②出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される期間が、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合ということになり、かかる二つの要件を満たした場合にのみ出荷基準が許容されることになる。

これは実務的な要請を考慮して、検収までの期間が通常の間内であれば例外的に出荷基準での処理を認めることとした趣旨であるといわれている。

3. 小 括

かように、新収益認識基準の下では、原則的処理が検収基準となり、例外的処理が出荷基準となっているのである。大竹貿易事件の際に前提とされていた企業会計基準の考え方をオーバーライドする形で新収益認識基準が策定されており、新収益認識基準を優先適用することとされているため、それまで多く採用されてきた発送日基準が例外的処理となってしまうことになるのである。

そして、このような考え方が企業会計の慣行として定着するであろうし、そうなれば、今後は、かかる新収益認識基準が法人税法の解釈論においても採用されるべきこととなり得る¹⁶⁾。さすれば、法人税法 22 条の 2 第 1 項にいう「目的物の引渡し」とは、企業会計の慣行に従い検収基準が前提となるということになろう。

Ⅲ 固有概念的アプローチ

1. 企業会計アプローチに対する疑問

しかしながら、企業会計アプローチにはいくつかの観点から考えるといささか問題がありそうに思われる。ここでは、①法人税法 22 条の 2 第 1 項の文理解釈的視角からの問題（Ⅲ 2）、②同条項に関する立案担当者の見解の観点からの問題（Ⅲ 3）、③法人税法 22 条に用いられている概念の解釈についての旧来の考え方との整合性の見地からの問題（Ⅲ 4）、④無条件請求権説からの問題（Ⅲ 5）について、それぞれ検討を加えることとする。

2. 法人税法 22 条の 2 第 1 項と公正処理基準

前述のとおり、法人税法がいわゆる三層構造の下で企業会計準拠主義を採用しているとしても、それは、法人税法 22 条 4 項や同法 22 条の 2 にいう公正処理基準を指しているともみる、あるいは、同法 74 条《確定申告》にいう確定決算主義をいうとする程度にとどまっているものと思われる¹⁷⁾。いわば「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に準拠することや確定決算主義のことを指しているといってもよいかもしれない。

法人税法上の課税のタイミングを考えた場合に、後述する無条件請求権説という考え方が権利確定主義にいう収入実現の蓋然性を説明するのに説得力があるとしても、そこから導出される「引渡基準」を考えた場合、何をもって引渡しとつかという次の議論においてはこれを規律するメルクマールが必要となるわけである。

企業会計原則は、引渡基準とはいっても出荷基準も認めるであろうし、検収基準も認めるであろうが、法人税法 22 条の 2 第 1 項を例にとれば、ここにいう「目的物の引渡し」を公正処理基準で考えるとする条文構成にはなっていないように思われるのである。

すなわち、法人税法 22 条の 2 第 1 項は、前述のとおり、内国法人の資産の販売等に係る収益の額は、別段の定めがあるものを除き、「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〕」と規定するが、ここでは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うという規定振りにはなっていないからである。この点は、次の同条 2 項が

「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つ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。〔下線筆者〕」と規定しており、公正処理基準に従った処理を前提として規定していることとの差異をみれば明らかである。

もっとも、法人税法 22 条の 2 第 3 項が、「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つ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みなして、同項の規定を適用する。〔下線筆者〕」と規定しているところからみると、同条 1 項の規定においても公正処理基準の適用があり得るようにも思われるが、ここでは、単に経理処理を行うという点についてのみ公正処理基準に従う処理を行っている場合の限定的な規定であるとみることができるため、やはり、原則的には同条項の規定の適用において公正処理基準に従うことが含意されていると読むことは、少なくとも文理解釈の観点からは困難であると思われるのである。

このことは、課税のタイミングを規定している法人税法 22 条の 2 第 1 項について、金額を規定している同条 4 項が次のように定めている点からも判然とする。すなわち、同条 4 項は、「内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。」としており、ここでも公正処理基準に従うとは規定していないからである。

3. 法人税法 22 条の 2 第 1 項に係る立案担当者の解説

法人税法の立案当局である財務省主税局担当者による同法 22 条の 2 に関する解説では、「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」との大竹貿易事件最高裁判決を引用した上で、「法人税法においては収益認識に関する会計基準のように対価の額を基礎として収益の額を計算することは、方法として採用できません。」などと説明されており¹⁸⁾、企業会計のルールとは一線を画する改正提案であるとしている。

法人税法 22 条の 2 は、同法 22 条 4 項に「別段の定めがあるものを除き」とする一文を挿入した改正と大いに関係を有していると解される。つまり、法人税法 22 条 4 項にいう「別段の定め」こそが、同法 22 条の 2 であると解され、同条にいう「目的物の引渡し」というルールを新たに設けることによって、収益の計上が公正処理基準に流れることなく、法人税法の固有の考え方としての引渡基準に拠るとするルートを確認したものといえよう。ともすると、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準が新収益認識基準になることが想定されるところ、そのルートに行かずに、いわばバイパス的に引渡基準に誘導しているのは、法人税法が固有の取扱いとしての引渡基準にプライオリティを持たせようとしたからであるという点を看取することができるのである。

そうであるとする、新収益認識基準が検収基準を原則としているからといって、これに拘束される必要はなく、取引で扱う商品の性質や企業の慣行等に従ったところで現実的には出荷基準などの採用が許容されることになるのである。

4. 法人税法 22 条に用いられている概念の解釈

法人税法 22 条 2 項に用いられている「取引」という用語の意義が争点となった事例としていわゆるオープンシャホールディング事件が有名である。同事件の控訴審東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決（訟月 50 卷 8 号 2512 頁）¹⁹⁾ は、かかる「取引」概念の意義について、「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」と解している²⁰⁾。

このような整理は、法人税法 22 条 2 項の「取引」概念について企業会計の考え方を採用すべきとする意見を排斥したものと解される。けだし、同事件において納税者側は、会計学上の理解を前提とした上でかかる「取引」概念を整理すべきである旨主張し、「会計学上、利益の実現があったといえるためには『資産』の移転がなければならないとされ、『資産価値』の移転だけでは、利益の実現が生じない。」などと論じていたからである²¹⁾。すなわち、法人税法 22 条 2 項にいう「取引」とは、会計学から借用した概念でもなく、また法律的な概念に限定されているわけでもなく、経済的概念であると断言でき

るものでもないという意味において同法に固有の概念であると位置付けられているのである。民事法的な要素を含んではいるものの、決してそれのみに依拠した概念ではないという点に特徴があるともいえよう。

そして、かような概念の理解は、同じ課税標準の計算規定である法人税法 22 条の 2 第 1 項に用いられている概念の理解にも参考になり得るであろう。すなわち、「引渡し」という概念を必ずしも民法上の概念と理解するのではなく、法人税法上の固有の概念であると理解することができるのではなかろうか。

5. 無条件請求権説

引渡基準を権利確定主義で説明することは必ずしも容易ではない。なぜなら、実際の引渡しがなくとも請求権そのものは存在しており、権利確定主義の法的テストの結果からすれば、収益計上すべきとなるはずだからである。民法 555 条《売買》は、あくまでも引渡しの約束をすれば契約は成立するとしているのであって、実際の引渡しを要件としているわけではないことに注意が必要である²²⁾。

このように考えると、引渡基準とは、どうやら収益計上のタイミングを本来の権利確定主義において求められる時点よりも遅らせていると考えることができる。結論からいえば、引渡しの時を収益計上のタイミングとする引渡基準は、無条件請求権説によって説明できる考え方であると解される。なぜなら、引渡しをすることによって、はじめて相手方の同時履行の抗弁権等の権利阻止規定たる条件が解消されることに鑑みれば、その条件の解消の時をもって収益計上とする引渡基準は、無条件請求権説の考え方と整合的であると解されるからである。ここでは、企業会計の考え方に従って、引渡基準が肯定されているのでは決してなく、租税法固有の議論によって引渡基準が意味付けられているという点を再確認すべきであろう。

かような意味では、新収益認識基準が原則とする検収基準に、法人税法が拘束される必要は全くないというべきであろう。

6. 小 括

このように考えると、企業会計アプローチによって、法人税法 22 条の 2 第 1 項にいう「目的物の引渡し」を解釈することには無理があるように思われるのである。

そうであるとする、必ずしも検収基準に限定される必要はなく、かような意味にお

いて、法人税基本通達2-1-2《棚卸資産の引渡しの日判定》が「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。」²³⁾と通達している点は、解釈論上肯定されると理解することができる。

IV 企業会計慣行の変容がもたらす影響

1. インボイス制度

所得課税法とりわけ法人税法上の課税のタイミングと消費税法上のそれが一致しているべきか否かについてはしばしば議論されてきた。

例えば、大阪地裁令和2年6月11日判決（税資270号順号13411）は、「課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定した時点で、当該資産の譲渡等が行われたとみるのが相当であり、消費税法30条1項1号にいう『課税仕入れを行った日』についても、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定した日（譲受側から見ればその対価を支払うべき義務が確定した日）をいうものと解するのが相当である。この意味で、消費税においても、いわゆる権利確定主義（例えば、ある収益をどの事業年度に計上すべきか否かという法人税法の解釈適用において、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する考え方（最高裁平成5年判決参照））が妥当するものといえる。

そして、課税資産の譲渡等による対価を収受する権利が確定したというためには、権利が発生したというだけでは足りず、客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要するというべきである。本件通達も、権利確定主義に反する取扱いを認めるものではなく、固定資産の譲渡等については、通常、その引渡しという事実があれば、その対価である権利の実現が客観的に可能な状態となり、権利が確定したといえることから、本件通達本文において、引渡日を『課税仕入れを行った日』とすることを原則としつつ、本件通達ただし書において、課税資産の譲渡等に係る契約の内容によっては、当

該契約の効力発生日をもって、客観的にみてその対価を収受する権利の実現が可能な状態となり、権利が確定したと認められる場合もあることから、そのような場合には契約の効力発生日を『課税仕入れを行った日』とすることを認める趣旨であると解される。〔下線筆者〕としており、裁判所は消費税法においても権利確定主義が妥当するという立場であるようである²⁴⁾。

「課税仕入れを行った日」を考えるに当たって、それが資産の譲渡等の日と同じ日を意味することになるかという点について、裁判例は原則的には肯定しつつ例外を認めている。

例えば、大阪地裁令和2年3月11日判決（税資270号順号13393）の事案において、原告は、「課税仕入れを行った日」は、「資産の譲渡等」（消法2①八）の時期と同様の基準により判断すべきである旨主張したところ、同地裁は、「『資産の譲渡等』の時期の問題は、消費税の課税対象となる『資産の譲渡等』について、譲渡人との関係で、どの課税期間に行われたものとして課税するかという問題であるのに対して、『課税仕入れを行った日』の時期の問題は、……税負担の累積の防止という観点から、譲受人との関係で、どの課税期間において消費税額の負担が確定的になったものとして仕入税額控除をするかという問題であるから、両者の時期が当然に同様の基準により判断されるべきものは解されない。そして、『課税仕入れを行った日』は、……税負担の累積の防止という仕入税額控除の趣旨に照らして判断すべきものであり、『資産の譲渡等』の時期と必然的に一致するものということとはできないのであって、原告の前記主張は採用することができない。」とした。

これに対して、控訴審大阪高裁令和2年11月26日判決（税資270号順号13485）は、次のように論じて、「課税仕入れを行った日」と「資産の譲渡等」が、表裏一体的な関係にあるとした。すなわち、同高裁は、「消費税法30条1項1号の定める仕入税額控除の仕組みは、事業者が、国内において行う課税仕入れについて、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除するというものであるところ、その趣旨は、各取引段階において消費税の負担が累積するのを防止することにある。そして、『課税仕入れ』とは、消費税法2条1項12号において定められているとおり、事業者が資産の譲受け等をした場合のうち、相手方がそれを事業として行った場合に課税資産の譲渡等に該当するものに限定されている。このように、事業者間において、『資産の譲渡等』と『課税仕入れ』が連鎖的に繋がることを前提に、消費税の負担の累積を防止する仕入税額控除の仕組みが定められていることに照らせば、譲受人事業者（以下、単に『譲受人』とい

う。)の『課税仕入れ』と譲渡人事業者(以下、単に『譲渡人』という。)の『資産の譲渡等』は、表裏一体的な関係にあるというべきである(これを取引の流れに即していえば、譲受人は、課税仕入れに伴って消費税等を含めた対価を譲渡人に支払い、他方、譲渡人は、資産の譲渡等に伴って消費税等を含めた対価を譲受人から受け取る場所、このままでは消費税の負担が累積されることから、それを防止すべく、譲受人に対する仕入税額控除の仕組みが設けられたということになる。)。このような関係からすると、譲受人が『課税仕入れを行った日』と、譲渡人が『資産の譲渡等を行った日』は、同じ日をいうものと解するのが相当である。[下線筆者]とするのである²⁵⁾。

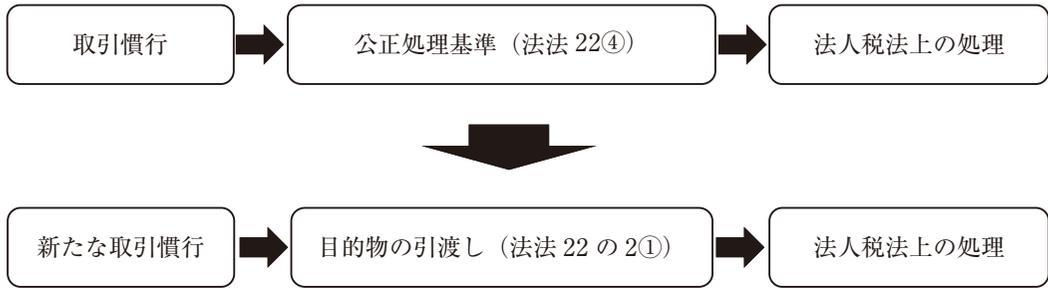
さて、令和5年10月から本格稼働が始まるインボイス制度は、冒頭で述べたとおり自己制御性という機能を内包しており、売り手が保存するインボイスの控えと買い手が保存するインボイスとが合致していることを前提として制度が構築されている²⁶⁾。すなわち、インボイスが売り手側の税務処理と買い手側の税務処理との連結環となってエビデンスの働きをすることが期待されている制度であるといってもよからう²⁷⁾。

そのように考えると、今後インボイス制度が稼働すると、仕入税額控除を基準として、売り手の資産の譲渡等がそれに呼応する形で調整されていくという慣行が形成されることになりはしないであろうか²⁸⁾。すなわち、買い手によるインボイスの発行請求を通じて売り手側の税務処理がそれに影響を受ける可能性が生じることになりはしないかという問題関心がそこには所在する。インボイスは仕入税額控除のエビデンスとなるため、基本的な建付けは買い手からの要求があった場合に売り手がこれに応じなければならぬという構造になっている。そうであるとすると、買い手基準のインボイスが要求されることになるようにも思われるのである。

別言すれば、検収日に、買い手からインボイスの発行請求がなされることが増えるとなると、売り手の資産の譲渡等の行われた日がその買い手の検収日に調整されるという事態が想定され得るということである²⁹⁾。仮に、そのようなことが行われなくても、売り手が商品発送時にインボイスを発行しても、その後、値引きや返品があった場合にかかる当初発行のインボイスを修正する形で返還インボイスを発行しなければならない義務が生じるため、かかる返還インボイス発行の煩を免れるために、売り手が検収日までインボイスの発行を待つという態度を採ることが多くなるようにも思われるのである。そのような売り手の判断が多くなると、結果的に売り手による当初インボイスの発行が検収基準に収斂していくことになるのではなからうか。

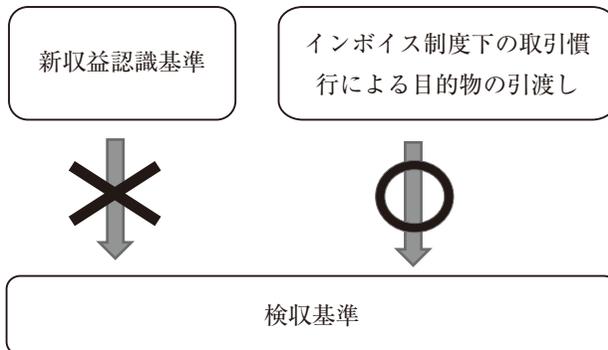
かような事態になることが多くなるとすると、そもそも法人税法22条4項の「別段の定め」として、同法22条の2第1項が創設され、同条項にいう「目的物の引渡し」は公

正処理基準に従うものではないという上述の整理が妥当であったとしても、当初検取基準を採用していなかった企業も、次第に取引慣行が上記のような理由によって検取基準に接近していくこととなれば、結果的に、新収益認識基準の採用するところと差異がなくなるようになるようにも思われるのである³⁰⁾。



そのような事態になった場合には、法人税法 22 条の 2 第 1 項の「目的物の引渡し」が検取基準となることになるが、それはあくまでも公正処理基準に従ったものとしての意味を有するわけではなく、引渡基準の実態が検取基準として選択されているということの意味するのであろう。

そもそも、新収益認識基準を法人税法上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と認定することができるか否かという議論を経由せずに、結局のところ、検取基準を採用する取引慣行が定着すれば、公正処理基準を経由せずにダイレクトに法人税法は企業の慣行によって検取基準を採用することが通例となる可能性が認められるのである。



ここでは、企業会計慣行が公正処理基準のみをルートとして法人税法上の処理に影響を及ぼすのではなく、実際の具体的な条文の適用段階においても実質的な意味でのインパクトを与え得るといえば当然のことともいえるルートについての再認識が必要で

ある。

2. DX の進展

DX（デジタル・トランスフォーメーション）の進展は多くの企業慣行に様々なインパクトを与えている³¹⁾。電子帳簿保存法は所得税法や法人税法の帳簿書類に関する特例であるから、当然ながらバックオフィスの電子化に寄与することになるが、他方で、企業におけるデジタル化はそれにとどまるものでは決してない。むしろ、コーポレートガバナンスの見地からは、業務系システムと経理系システムの接続こそが重要となるはずである。かような意味でいえば、電子帳簿保存法がスタンドアローンの DX 体系として議論されるべきでないのはいうまでもない³²⁾。

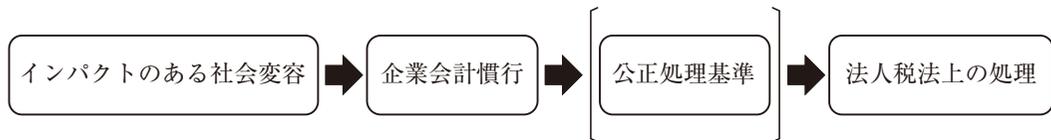
さて、例えば、業務系の営業担当者のレベルで注文を受けた場合、注文伝票を電子処理としてデジタル起票をすると、これが銀行間 EDI システム等を経由して、電子伝票番号ごとに振込決済データにより自動的に売掛金の消込作業などが行われることによって、バックオフィスが省略化されることになろう。そこでは、売掛帳の消込作業などというものは存在しなくなるわけである。かように、注文段階から売掛金の消込みまでの一連の作業がデータ上で当初の注文伝票の起票ごとに管理されることとなれば、営業担当者と得意先との関係が、発注から納品まで、さらに、保守点検や修理などといったアフターケアなどの一連の作業まで含めてデータ管理されることになろう。そうすると、目的物の引渡しは作業の完了となるというよりも、目的物の引渡しは次に待っている保守点検や修理などという工程を加えた連続的な作業工程の一部に埋没することにもなり得る。従来、経理段階のみを中心とした税務処理がスタンドアローンの的に分離されていたところ、それが営業活動、取引先との継続的取引と同一線上に所在することとなると、もはや商品を発送して作業工程が終了するという観念は生じなくなるかもしれない。さすれば、売り手としての責任ある作業は目的物が買い手のところに届いて検収される段階にまで先送りされる可能性が高くなるのではなかろうか。業務系作業と経理などのバックオフィス系作業が DX の進展で一連のものとなると、検収基準を前提とした会計慣行が生じる可能性が認められるかもしれない。

仮にそうなった場合にも、前述のインボイスのケースと同様の問題関心に繋がり、公正処理基準を経由することなく、新たな取引慣行による検収基準の採用ということになるかもしれないのである。

結びに代えて

本稿では、法人税法 22 条の 2 第 1 項にいう「目的物の引渡し」に関する若干の検討を行った。法人税法上の処理は公正処理基準以外のルートによっても企業における会計慣行の影響を受けるという点について述べたが、そもそも、会計慣行自体が企業の商慣行や取引慣行の反映であることからすれば、それがインボイス制度の導入のようなインパクトの強い税制上の取扱いの変更や DX の進展といった社会変容の影響を受けるのは当然である。

これまではともすると、所得課税の仕組みに消費税法上の取扱いが牽引されていく形であったとみ得るものが³³⁾、逆転して、消費税法の仕組みに所得課税上の取扱いが牽引されるという形での税務処理全体に及ぼす影響が検出されるのではないかという問題関心でもある。



社会通念が法解釈に影響を及ぼすという一般的な議論のみならず、法人税法には特有の企業会計慣行の影響があるという点を意識する必要があるように思われるのである。

注

- 1) 商社経由プラント輸出取引における収益の帰属時期につき、検取基準が妥当とされた事例として、大阪地裁昭和 61 年 9 月 25 日判決（判タ 632 号 130 頁）など参照。
- 2) 国税庁はそのホームページにおいて、「『収益認識に関する会計基準』への対応について」として、「消費税は、事業者が行う課税資産の譲渡等の取引を課税対象としており、売り手側の課税資産の譲渡等は、買い手側の課税仕入れとなります。このため、原則として、法令等に規定する一定の取引や、例えば、資産の譲渡における棚卸資産の引渡しの日について、売り手側は出荷基準、買い手側は検取基準を採用しているなどの場合以外は、売り手側の課税資産の譲渡等に係る対価の額や時期とこれに対応する買い手側の課税仕入れに係る対価の額や時期が異なることにはなりません。」と説明しており、売り手側が出荷基準を採用し、買い手側が検取基準を採用している場合には、法人税法上の取扱いと消費税法上の取扱いが異なることを示している（https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm〔令和 5 年 3 月 18 日訪問〕）。
- 3) 権利確定主義については、例えば、金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか」同『所得概念の研究』282 頁（有斐閣 1995）、清永敬次「権利確定主義の内容」税通 20 卷 11 号 88 頁

- (1965), 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』をめぐる—」租税8号30頁(1980), 田中治「税法における所得の年度帰属—権利確定主義の論理と機能」大阪府立大学経済研究32巻2号161頁(1987), 谷口勢津夫『租税法創造論』475頁, 517頁(清文社2022)。当初「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(2011), 「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」阪大法学64巻6号1529頁(2015), 吉村政徳「所得計上時期の選択に関する覚書」ジュリ1268号214頁, 田中晶国「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(2018), 伊川正樹「所得の年度帰属に関する一考察」小高剛先生古稀祝賀『現代の行政紛争』247頁(成文堂2004), 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(2010)など参照。
- 4) 最高裁昭和40年9月8日第二小法廷決定(刑集19巻6号630頁), 最高裁昭和40年9月24日第二小法廷判決(民集19巻6号1688頁), 最高裁昭和49年3月8日第二小法廷判決(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), 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10年11月10日第三小法廷判決(判時1661号29頁)など参照。
- 5) 判例評釈として, 清永敬次・論叢〔京都大学〕68巻3号137頁(1960), 高見沢重次・税通23巻13号15頁(1968)など参照。
- 6) 判例評釈として, 吉牟田勲・租税判例百選〔第2版〕102頁(1983), 真鍋薫・税務事例6巻1号4頁(1974)など参照。
- 7) 権利確定主義の考え方を採用しつつも, 絶対的な処理方法が要請されているというのではなく, 柔軟な態度を示す判決もある。水戸地裁昭和54年2月2日判決(税資124号653頁)も「企業会計における収益計上時期の基準は, 発生主義の原則を基調として未実現利益の計上を排除する実現主義の原則による制約を加える考え方をとっているものと言われている。この考え方を税法上に適用すれば, 現実の収入にかかわらず収入すべき権利の確定した時に利益の発生を認識すべきものといういわゆる権利確定主義に当たるものというべきである。そして, 右権利の確定をいかなる時点でとらえるべきかについては, 国税庁の法人税基本通達二—一一一で明らかにしているように, 明確性には若干問題はあるが, 経済的実質上, 平明性等の点からたな卸資産の販売収益については, 引渡基準によることが相当であると考える。しかし, 右は原則であって, 複雑な取引について絶対的な基準とすべきではなく, 各納税者の申告にかかる所得算定方法が恣意的でなく, 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に反しない場合は, 現行法人税法が申告納税制度を採っている趣旨に徴し, 右申告を是認すべく, また当該事業年度に特定不動産につき一個の売買契約が締結され, 同事業年度に, その一部の引渡しがなされたに過ぎないとしても, その引渡部分^が右目的物の大半をこえ, 残余の部分も近日中に引渡され, 同時にそれに相応する残金も支払われる約定で, 右代金も確実に回収できるような場合には, たとえ残余の部分の引渡しが当該事業年度を若干こえることになる場合であっても, 全物件に対する販売収益が経済的実質上実現したとして収入すべき権利が確定したと認めるのが相当である。〔下線筆者〕」として, 法人税基本通達2-1-1の考え方のみが採用されるべきとまでは述べていない。
- 8) 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, 「企業会計実務においては, 商品の引渡しを, 右実現(販売)の具体的な基準としている。そして, 通達二—一一一及び二—一一二は, 法人税法においても右趣旨にしたがうこととし, 商品の販売による収益計上基準の具体的な基準として, 引渡基準による旨を定めたものと解される。」とする。判例評釈として, 佐藤孝一・税通47巻7号233頁(1992), 藤曲武美・税弘61巻7号138頁(2013), 弥永真生・会計・監査ジャーナル29巻8号63頁(2017)など参照。
- 9) 判例評釈として, 綿引万里子・曹時47巻12号204頁(1995), 酒巻俊雄・平成5年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕104頁(1994), 石倉文雄・ジュリ1054号121頁(1994), 川端康之・判評432号216頁(1995), 清永敬次・民商111巻1号145頁(1994), 野田博・租税判例百選〔第4版〕126

- 頁(2005), 小塚真啓・租税判例百選〔第5版〕120頁(2011), 弥永真生・会計・監査ジャーナル 29巻8号63頁(2017), 神山弘行・租税判例百選〔第7版〕128頁(2021), 酒井克彦・税務事例 45巻7号64頁, 8号63頁(2013), 同『ブラッシュアップ租税法』252頁(財経詳報社2011)など参照。
- 10) なお, 荷為替取組日基準も引渡基準としての性質を有しているとの納税者の主張が排斥された事例として, 大阪高裁平成7年9月21日判決(税資213号650頁)も参照。
- 11) いわゆる「三層構造」については, 金子宏『所得税・法人税の理論と課題』126頁(日本租税研究協会2010), 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅰ〔第2版〕』23頁(中央経済社2019), 同『プログレッシブ税務会計論Ⅲ』5頁(中央経済社2019)など参照。
- 12) 慣行によって租税法上の処理が確定される点について, 酒井克彦「租税法関係における慣習法の成立—法人税法22条4項に内包される『慣習』に対するスクリーン機能—」アコード・タックス・レビュー5号7頁(2013)。
- 13) 企業会計と法人税法との関係について, 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」法協100巻1号50頁, 3号477頁, 5号935頁, 7号1295頁, 9号1545頁(1983), 増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』488頁(弘文堂2007)参照。
- 14) そして, 企業会計原則注解〔注6〕実現主義の適用について(損益計算書原則3のB)では, 「委託販売, 試用販売, 予約販売, 割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は, 次によるものとする。」として, ①委託販売については, 「受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。従って, 決算手続中に仕切精算書(売上計算書)が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては, これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし, 仕切精算書が販売のつど送付されている場合には, 当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。」とし, ②試用販売については, 「得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから, それまでは, 当期の売上高に計上してはならない。」とし, ③予約販売については, 「予約金受取額のうち, 決算日までに商品の引渡し又は役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上し, 残額は貸借対照表の負債の部に記載して次期以後に繰延べなければならない。」とし, ④割賦販売については, 「商品等を引渡しした日をもって売上収益の実現の日とする。しかし, 割賦販売は通常の販売と異なり, その代金回収の期間が長期にわたり, かつ, 分割払であることから代金回収上の危険が高いため, 貸倒引当金及び代金回収費, アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが, その算定に当たっては, 不確実性と煩雑さを伴う場合が多い。従って, 収益の認識を慎重に行うため, 販売基準に代えて, 割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。」と示している。また, 工事収益については, 同注解〔注7〕工事収益について(損益計算書原則3のBただし書)において, 「長期の請負工事に関する収益の計上については, 工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。」とした上で, ⑤工事進行基準については, 「決算期末に工事進行程度を見積り, 適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する。」とし, ⑥工事完成基準については, 「工事が完成し, その引渡し完了した日に工事収益を計上する。」としているのである。
- 15) なお, 新収益認識基準37項は, 「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。)をいう。」としている。
- 16) 収益認識基準の租税法に対する影響について, 例えば, 吉村政穂「収益認識基準の見直しと税務会計との関係—租税法における会計基準の受容」租税研究718号104頁(2009), 同「収益認識基準見直しの方向性と法人税法上の論点」同727号29頁(2010), 佐藤信彦「日本における会計基準の国際対応」税研30巻5号20頁(2015), 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149頁(2015), 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165頁(2011)など参照。

- 17) もっとも、租税法における概念論の理解において借用概念統一説を採用していることや、民事法に規定する法適用上のルールを租税法も採用しているということから、私法準拠主義を採用していることを前提として企業会計準拠主義の素地があるとみることもできなくはないが、ここではかような拡張的な議論はしていない。
- 18) 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて〔平成30年版〕』270頁（大蔵財務協会2018）。
- 19) 判例評釈として、水野忠恒・租税判例百選〔第4版〕122頁（2005）、品川芳宣・TKC税研情報15巻3号60頁（2006）など参照。
- 20) このような「取引」概念の理解を最高裁判平成18年1月24日第三小法廷判決（集民219号285頁）も踏襲していると解される。判例評釈として、瀧圭吾・租税判例百選〔第5版〕100頁（2011）、太田洋・租税判例百選〔第7版〕106頁（2021）など参照。
- 21) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』138頁（弘文堂2015）も参照。
- 22) 酒井克彦『プロGRESS税務会計論Ⅱ〔第2版〕』50頁（中央経済社2018）。
- 23) なお、同通達は、「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する事ができる。」として、以下の二つを通達している。
- 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
- 24) 同様の見解に立つものとして、東京地裁平成31年3月14日判決（判タ1481号122頁）、東京高裁令和元年12月4日判決（税資269号順号13351）参照。
- 25) そして、同大阪高裁は、「もっとも、そうであるからといって、『資産の譲渡等を行った日』が、当然に、『資産の譲渡等に係る契約の締結日』（これを譲受人から見た場合、『資産の譲受けに係る契約の締結日』である。以下、単に『契約の締結日』という。）と同じ日であると解されるものではない。
- そもそも、消費税は、対価を得て資産の譲渡等が行われた場合に、その消費支出に担税力を認めて課税するものであり、各取引段階において付加価値が生じ、それが移転することに着目して課される付加価値税としての性質を有するところ、さらに、消費税法28条1項本文において、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準を、『課税資産の譲渡等の対価の額（対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税等相当額を含まないものとする。）』として、現実に収受した金銭等のみならず、収受すべき金銭等も含めていることからすると、『資産の譲渡等を行った』というには、資産の譲渡等に伴って必ずしも対価が現実に収受されなければならないものではないとしても、対価を現実に収受すべき状態にあること、具体的には、引渡しや登記の移転等の現実的な債務の履行により、対価を収受することに何ら法的な支障のない状態、すなわち、対価を収受する権利が客観的に見て法的障害のない権利として確定したものと評価できる状態に至っていることが必要というべきであり、単に当該資産の譲渡等に係る契約を締結すれば足りるというものではないと解すべきである……。〔下線筆者〕とする。その上で、「『契約の締結日』が『資産の譲渡等を行った日』となり、その結果、『契約の締結日』が『課税仕入れを行った日』となるためには、『契約の締結日』において、当該契約の締結行為のみならず、譲渡人から譲受人に対して現実的な債務の履行がなされたことが必要というべきである。これを譲受人から見た場合、単に譲渡人との間で課税資産を譲り受ける契約を締結したことをもって、直ちに課税仕入れを行ったことになるのではなく、同契約に伴い、譲渡人に対し、譲受人の債務である消費税相当額を含めた対価を現実に支払ったか、あるいは、譲渡人からの債務の履行により現実に対価を支払うべき状態にある（対価を支払うべきことが債務として確定した状態に至った）ことをもって、課税仕入れを行ったことになるというべきであり、そうであるからこそ、後日、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する（仕入税額控除を受ける）ことができるというべきである。」とした。

なお、控訴人は、「資産の譲渡等を行った日」と「課税仕入れを行った日」は同じ日であるという解釈を前提としながらも、消費税法 30 条 1 項 1 号において仕入税額控除の仕組みが定められていることからすると、「課税仕入れを行った日」とは、譲受人が、譲渡人に対し、消費税を負担することになる日と解すべきであるところ、譲受人が、譲渡人に対し、消費税を負担するのは、譲渡契約を締結するからであるとして、『契約の締結日』をもって『課税仕入れを行った日』と解すべきである旨主張した。これに対して、同高裁は、「消費税等の納税義務を負うのは譲渡人であって、譲渡人が課税資産の譲渡等をした時に消費税等の納税義務が生じる（国税通則法 15 条 2 項 7 号参照）ことからすると、『消費税を負担することとなる日』という観点から『資産の譲渡等を行った日』あるいは『課税仕入れを行った日』について検討するとしても、消費税の納税義務を負う譲渡人の視点に立って解釈すべきである。そして、譲渡人に消費税の納税義務を負わせるには、単に契約の締結により譲受人が譲渡人に対して当該資産に係る消費税の支払義務を負うことになるということにとどまらず、当該資産の付加価値が譲受人に対して現実に移転することにより、譲受人から当該消費税が実際に支払われたか、あるいは実質的に支払われたものと評価できる客観的事実が存在することが必要というべきである（すなわち、譲渡人が譲受人から消費税を受け取り、あるいは現実を受け取るべき権利状態であるからこそ、それを納める義務を負うものと解される。）。そうすると、譲渡人が消費税の納税義務を負うことになるのは、譲渡人が引渡し等の本旨の債務を履行することにより、譲受人からその対価を現実に収受すべき権利が確定した時点であると解するのが合理的であって、控訴人が主張するような『契約の締結日』と解すべきものではない。控訴人の上記主張は、譲渡人ではなく、譲受人の視点に立って『資産の譲渡等を行った日』あるいは『課税仕入れを行った日』を解釈しようというものであり、そのような解釈は、消費税の性質、趣旨から外れ、消費税法の誤った解釈に繋がりがかねないものであって、相当ではないというべきである。」とした。

- 26) 水野忠恒『消費税の制度と理論』8 頁（弘文堂 1989）、森信茂樹『日本の消費税』220 頁（中央経済社 2022）。
- 27) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』807 頁（弘文堂 2021）、西山由美「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐる」金子宏監修『現代租税法講座(4)』401 頁（日本評論社 2017）参照。
- 28) 水野忠恒教授は、「仕入控除型付加価値税の構造であれば、インボイス型の場合のような個別取引に対する課税ではなく、一定期間の収益に対応する売上が基礎になるため、所得税の用いる概念との共通性がみられ、会計上も、既存の帳簿に大きく依存しうる。」と説明されている（水野『大系租税法〔第 4 版〕』1049 頁（中央経済社 2023））。この理解からすれば、インボイス制度が導入された際には、そのような共通性を検出しづらくなるのが理解されよう。
- 29) このような整理で欠落している点の一つには、本来であれば未実現の利益についても包括的所得概念の下では課税対象所得となり得るところを、納税者によって課税のタイミングが決定されることを実質的に許容することになりはしないかという問題がある（潤圭吾「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』218 頁（有斐閣 2007））。
- 30) 租税法領域以外の分野への租税法の影響については、木村弘之亮『租税法総論』13 頁（成文堂 1998）、J・マーク・ラムザイヤー「租税法以外の分野における租税法の意義」金子宏編『租税法の基本問題』23 頁（有斐閣 2007）、増井・前掲注 13、491 頁など参照。
- 31) 酒井克彦『キャッチアップデジタル情報社会の税務』（ぎょうせい 2020）参照。
- 32) この点を指摘した論稿として、酒井克彦「電子帳簿保存法を超えた経理体制の構築」税理 65 巻 7 号 2 頁（2022）。
- 33) 所得課税上の「帳簿」と消費税法上の「帳簿」の径庭と影響等について論じたものとして、酒井克彦「消費税法上の『帳簿』保存の意義」企業研究〔中央大学〕31 号 123 頁（2017）。

●Summary

The Corporate Tax Act adopts a process that conforms to corporate accounting called the GAAP, but the accounting standard leaves it to the judgment of the company as to what kind of income to be recorded.

Therefore, corporations have determined when to record in profits in accordance with trade practices and other factors. In transactions prior to the introduction of invoices under the Consumption Tax Act, for example, even if the seller's recording of revenue based on the shipping date and the purchaser's recording of purchases based on the acceptance standard did not match, there were no major problems in the processing under the Corporation Tax Act and the Income Tax Act.

However, in the invoice system, which in principle assumes that the processing on the seller side and the processing by the buyer are consistent, accounting treatment based on the treatment under the Corporation Tax Act and the Income Tax Act may not be allowed as in the past. What kind of difference will the difference in treatment between the income tax rule and the consumption tax rule cause in terms of the timing of taxation?

This paper focuses on the relationship between the Corporate Tax Act and the Consumption Tax Act, and examines whether the concept of "delivery of an object" under the Corporate Tax Act will change in the future due to changes in corporate accounting practices.