

法人税法における資産の販売もしくは
譲渡における収益の課税タイミングに関する考察

—22条の2における「引渡しの日」とはいつの日か・不動産取引を題材として—

山口 仁也

要旨

平成 30 年度税制改正により、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益の額は、原則として、その資産の販売・譲渡に係る目的物の引渡しまた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旨の規定が新設された（法人税法 22 条の 2 第 1 項）。この規定において明定された「目的物の引渡しまたは役務の提供の日」とは、いかなる日をいうのであろうか。本稿においては、このうち前者の「引渡しの日」とはいつの日かを検証することを目的とする。

この論点の考察をするにあたっては、以下の 2 つを前提とする。

第一に、企業会計が従来からの会計基準である企業会計原則の実現主義を前提とする場合の「引渡しの日」を対象とすることである。財務省の立法担当者は、権利確定主義を採用しない理由として、大竹貿易事件の判示が多く裁判において引用されていることを認める一方、法人税法が課税対象とする不法所得や無償譲渡は、課税対象ではあるが、「収入すべき権利」の「確定」という概念にはあてはまらないとの批判があること、また、収益の額については、譲渡時における資産の適正な価格に相当する収益があると認識すべきとする考え方が基本であるので、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、資産の引渡し又は役務の提供の時点を取引認識の原則的な時点としたとの立法経緯を述べている。本稿は「企業会計が従来基準である企業会計原則（実現主義）を前提とする場合の「引渡しの日」」の前提における検討および評価を行う。

第二に、資産の販売・譲渡に係る検討の目的物は、不動産とする。不動産取引は、動産と比較した場合、売買契約や物件の引渡方法の多様性、契約の成立から履行の終了までの期間の長期化などにより、課税時期をめぐって納税者と課税庁の間の争いが生じやすく、したがって、判例が蓄積されている。これらの判例研究を通じて、租税法の考え方を検証しやすいため、不動産取引を題材とし、不動産以外の様々な区分による取引類型や態様に応じた検証は、別途の機会とする。

本稿の構成は以下のとおりである。第 1 章は、法人税法 22 条の 2 第 1 項および第 2 項（以下法名を略す）ならびに平成 30 年度改正前法人税法（以下「旧法」という）の旧法 22 条 4 項における規定の構造の理解と、本論文で検討する論点である 1 つのメインクエスション、以下 2 つのサブクエスションの確認を行う。

- 一 22 条の 2 第 1 項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第 2 章は、2 つのサブクエスションのうち一つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを解明すべく、公正処理基準、実現主義、および権利確定主義を中心とした引渡基準に係る学説、実務、加えて重要判決である大竹貿易事件を確認し、改正による公正処理基準・

権利確定主義と引渡基準の関係性への影響を確認し、引渡基準の位置づけを明確にする。

第3章は、2つのサブクエスションのうち二つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを具体的に検証すべく、不動産取引を題材に引渡しの日判定材料としてどのような評価要素を捉えるのか、そのうち何を重視するのかの付随論点を含めて、実務規定・学説を確認するとともに、民法および会計領域との比較検証および判例研究を通して検証を行う。

第4章は、第3章までの2つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出する。また、22条の2第1項に「引渡しの日」を明定する意義を検討し、最後に提言を行なう。

法人税法における資産の売却もしくは譲渡における収益の
課税タイミングに関する考察
(22条の2における「引渡しの日」とはいつの日かー不動産取引を題材として)

目次

はじめに	5
第1章 課税タイミングに係る立法構造	8
第1節 22条の2第1項および第2項の立法構造	8
1. 法人税法上の規定	8
2. 改正の沿革	8
3. 22条と22条の2の関係	10
4. 引渡基準	10
第2節 22条4項の立法構造	12
1. 22条の2と22条4項の関係	12
2. 旧法22条4項立法の沿革	13
3. 公正処理基準と企業会計	13
第3節 権利確定主義	13
1. 意義	13
2. 判例・学説の支持理由	14
3. 実現主義と権利確定主義	16
第4節 考察すべき論点	17
1. 第一の考慮点	17
2. 第二の考慮点	19
3. 考慮すべき論点	20
第2章 収益の課税タイミング	21
第1節 引渡基準と権利確定主義（通達を巡る論争）	22
1. 背景	22
2. 実現主義支持説	26
3. 実現主義・権利確定主義関連説	27
第2節 公正処理基準と収益認識基準（大竹貿易事件）	30
1. 事案の概要	30
2. 本判決の意義	31

第 3 節	一つ目のサブクエスションに対する考察	33
1.	引渡基準と権利確定主義	33
2.	公正処理基準と権利確定主義	35
3.	「引渡しの日」の定義	36
4.	「引渡しの日」と「引渡しの日に近接する日」	37
第 4 節	小括	39
第 3 章	不動産における収益の課税タイミング	41
第 1 節	不動産取引の特性	41
1.	事実認定の困難性	41
2.	私法上の権利関係の複雑性	41
3.	複雑性、多様性、特殊性	42
4.	契約の成立から履行の終了までの期間が長期	42
第 2 節	無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識	42
第 3 節	課税庁の取扱い	43
1.	規定	43
2.	評価	44
第 4 節	企業会計上の取扱い	45
1.	収益認識のタイミング	45
2.	比較	47
第 5 節	裁判例にみる「収益認識の日」	48
1.	事例 1 東京高判平成 10 年 7 月 1 日（抵当権付き不動産譲渡事件）	48
2.	事例 2 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日（長崎一団土地事件）	50
3.	事例 3 東京高判昭和 61 年 10 月 30 日（新潟一団土地事件）	52
4.	事例 4 東京地判平成 26 年 1 月 27 日（東京都収用事件）	53
5.	事例 5 名古屋高判金沢支部昭和 58 年 9 月 28 日（現実の占有移転事件）	56
6.	事例 6 東京高判昭和 63 年 12 月 6 日（テナント不動産引渡し事件）	58
7.	事例 7 大阪高判平成 2 年 11 月 15 日（賃貸借契約事件）	60
8.	裁判例にみる「収益認識の日」	63
第 6 節	考察「引渡しの日」	75
1.	第 5 節と第 2 節の比較検証	75
2.	第 5 節と第 4 節の比較検証	76
第 7 節	小括	78

第 4 章「引渡しの日」の意義	81
第 1 節 「引渡しの日」の結論	81
第 2 節 「引渡しの日」明定の意義	83
第 3 節 提言	85
おわりに	87
参考文献等一覧	89

凡例

1. 法令は、令和 2 年 1 月 1 日現在による。
2. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記のとおりである。
なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内および脚注において使用している。

【判決】

最判・・・・・・・・最高裁判所判決
高判・・・・・・・・高等裁判所判決
地判・・・・・・・・地方裁判所判決

【判例集・雑誌等】

民集・・・・・・・・最高裁判所民事判例集
行裁例集・・・・・・・・行政事件裁判例集
判タ・・・・・・・・判例タイムズ
税資・・・・・・・・税務訴訟資料

はじめに

法人税の所得課税が事業年度という特定の期間を対象になされる限り、収益や費用がどの年度に帰属するかは、租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つであるにもかかわらず、従前、法人税法の条文上、所得の年度帰属、すなわち課税のタイミングを明確に規定した文言は見当たらない。この点、実務においては、基本通達に頼ってきたともいえるのであるが、収益認識の基準として実現主義と権利確定主義が両立するのか否かについては論争がある。

また、学説や判例は、課税のタイミングが、「公正処理基準」によって判断されるが、何が「公正処理基準」に該当するかについては、その年度において受領すべき権利の確定によって決せられるべきものとする「権利確定主義」が相当であるとの見解、企業会計原則における収益の計上を確実な時点で行うため、財の販売の時点において計上すべきとする「実現主義」が妥当であるとの見解、「権利確定主義」と「実現主義」が必ずしも異なることをいうものではないと統合的に解釈する見解の対立があった。このような状況において、大竹貿易事件¹の最高裁判決では、「権利確定主義」と「実現主義」を統合する判示が行われた。以降、大竹貿易事件が示した規範が、法人所得の課税タイミングの原則的な考え方と位置づけられていると解される。

もっとも、平成 30 年度税制改正により、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益の額は、原則として、その資産の販売・譲渡に係る目的物の引渡しまた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旨の規定が新設された（法人税法 22 条の 2 第 1 項）。この規定において明定された「目的物の引渡しまたは役務の提供の日」とは、いかなる日をいうのであろうか。本稿においては、このうち前者の「引渡しの日」とはいつの日かを検証することを目的とする。

この論点の考察をするにあたっては、以下の 2 つを前提とする。

第一に、企業会計が従来からの会計基準である企業会計原則の実現主義を前提とする場合の「引渡しの日」を対象とすることである。財務省の立法担当者は、権利確定主義を採用しない理由として、大竹貿易事件の判示が多くの裁判において引用されていることを認める一方、法人税法が課税対象とする不法所得や無償譲渡は、課税対象ではあるが、「収入すべき権利」の「確定」という概念にはあてはまらないとの批判があること、また、収益の額については、譲渡時における資産の適正な価格に相当する収益があると認識すべきとする考え方が基本であるので、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、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点としたとの立法経緯を

¹ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

述べている²。本来「引渡しの日」の検討にあつては、①企業会計が従来基準である企業会計原則（実現主義）を前提とする場合の「引渡しの日」、②企業会計が新たな収益会計基準を前提とする場合の「引渡しの日」、③違法所得における「引渡しの日」、④無償譲渡における「引渡しの日」の各観点について、学説、実務、判例などを踏まえた包括的な検討が必要である。しかしながら、②の新たな収益会計基準については、令和3年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から大法人において適用される制度（第1章第1節2.にて後述）であり現段階で、十分な検証が困難であること、③の違法所得および④の無償譲渡については、①②が前提とする企業会計とは異なる前提のもと検討を行う必要があるためである。本稿は①の前提における検討および評価を行うものであり、②～④の観点を含めた包括的な評価は別途の機会とする。

第二に、資産の販売・譲渡に係る検討の目的物は、不動産とする。不動産取引は、動産と比較した場合、売買契約や物件の引渡方法の多様性、契約の成立から履行の終了までの期間の長期化などにより、課税時期をめぐって納税者と課税庁の間の争いが生じやすく、したがって、判例が蓄積されている。これらの判例研究を通じて、租税法の考え方を検証しやすいため、不動産取引を題材とし、不動産以外の様々な区分による取引類型や態様に応じた検証は、別途の機会とする。

本稿の構成は以下のとおりである。第1章は、法人税法22条の2第1項および第2項（以下法名を略す）ならびに平成30年度改正前法人税法（以下「旧法」という）の旧法22条4項における規定の構造の理解と、本論文で検討する論点である1つのメインクエスション、以下2つのサブクエスションの確認を行う。

- 一 22条の2第1項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第2章は、2つのサブクエスションのうち一つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを解明すべく、公正処理基準、実現主義、および権利確定主義を中心とした引渡基準に係る学説、実務、加えて重要判決である大竹貿易事件を確認し、改正による公正処理基準・権利確定主義と引渡基準の関係性への影響を確認し、引渡基準の位置づけを明確にする。

第3章は、2つのサブクエスションのうち二つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを具体的に検証すべく、不動産取引を題材に引渡しの日の日判定材料としてどのよ

² 財務省 HP「平成30年度税制改正の解説 法人税法等の改正」（以下「平成30年度税制改正解説」という）（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html [最終確認日2020年1月28日] 参照）271頁参照。

うな評価要素を捉えるのか、そのうち何を重視するのかの付随論点を含めて、実務規定・学説を確認するとともに、民法および会計領域との比較検証および判例研究を通して検証を行う。

第4章は、第3章までの2つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出する。また、22条の2第1項に「引渡しの日」を明定する意義を検討し、最後に提言を行う。

第1章 課税タイミングに係る立法構造

法人税法は、租税債務の成立時期について期間税を採用している。法人税の所得課税が事業年度という特定の期間についてなされる限り、課税物件である法人の所得を構成する収益、費用がどの年度に帰属するかは、租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つである。課税物件である収益、費用がどの課税期間に帰属するかの判定、すなわち課税タイミングの判定は、他の課税要件の判定と同様に法律条文に則り判断する必要がある。

第1章は、この収益における課税タイミングに関する法律条文として新たに明定された22条の2第1項、同条第2項および22条4項ならびに旧法22条4項における規定の構造を理解する。次に課税タイミングに関する学説、判示を概観し、22条の2第1項における引渡基準の位置づけを明確にするとともに、本論文で検討する論点の確認を行う。

第1節 22条の2第1項および第2項の立法構造

本節では、22条の2第1項および第2項、ならびに22条4項との関係を概観する。

1. 法人税法上の規定

平成30年度税制改正では、法人税法の所得計算の基本規定の一つである22条4項の別段の定めとして22条の2が創設される改正が行われた。本改正により創設された22条の2の位置づけおよび構造について確認する。

2. 改正の沿革

従前、わが国の法人税法はその課税標準を21条において「各事業年度の所得の金額」とし、22条1項において、その金額は、「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額」としている。益金の額については、22条2項において収益の額とし、損金の額については、22条3項において原価・費用・損失について定めるとともに、これらの額は、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」という）にしたがって計算することとされてきた。

金子宏教授は、22条4項について「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計準拠主義』）を定めた基本規定である。」³ ⁴と説明する。次に、同教授は、「法人税法は、企業所得の計算に

³ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）348頁。

⁴ 他方、渡辺徹也教授は、「租税法会計は22条4項を通じて、実体的に企業会計（および会社法会計）とも結びついていますから、三重構造というよりは、『トライアングル体制』と表現した方が適切かも

についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている⁵と述べている。租税会計は、企業会計に準拠するのであるが、両者は直接結びつくのではなく間には会社法会計が存在する。会社法 431 条は、「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。」と規定をしている。各事業年度の所得算定において、企業会計と会社法および法人税法は密接な関係にあるといえる。

平成 30 年 3 月 30 日、わが国の企業会計基準委員会は、国際会計基準審議会および米国財務会計基準審議会が新たに公表した収益認識の会計基準に対応する会計基準および適用指針を公表した（以下「新会計基準」という）。その要旨は以下のとおりである。

- ・新会計基準は「企業会計原則」に優先して適用される⁶ことから、企業会計原則の収益認識基準である「実現主義」は変更され、「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」⁷履行義務による収益認識に変更となる。

- ・新会計基準は、平成 33 年 4 月 1 日（令和 3 年 4 月 1 日）以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することとされている。ただし、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することができる⁸とされているほか、平成 30 年 12 月 31 日から平成 31 年 3 月 30 日までの間に終了する連結会計年度および事業年度からも適用することができる⁸。

- ・適用対象については、「『中小企業の会計に関する指針』（……）又は『中小企業の会計に関する基本要領』が用いられる（ただし、企業会計基準を適用することは妨げられない。）」⁹とし、中小企業を原則として除外している。

小林磨寿美税理士は、「新会計基準は、公認会計士による監査対象会社や金融商品取引法の規制対象会社に対して適用されるが、中小企業は引き続き『企業会計原則』による会計処理ができ（る）」¹⁰と述べている。企業会計制度は、公認会計士による監査対象会社や金融商品取引法の規制対象会社（以下「大法人」という）と中小企業（以下「中小法

しれません。」と説明をしている。渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂・2019 年）38 頁。

⁵ 金子・前掲注 3) 349 頁。

⁶ 企業会計基準委員会 HP 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）(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (企業会計基準委員会・2018 年 3 月) 3 頁参照。

⁷ 収益認識会計基準・前掲注 6) 4 頁。

⁸ 収益認識会計基準・前掲注 6) 15 頁参照。

⁹ 企業会計基準委員会 HP 企業会計基準第 29 号『「収益認識に関する会計基準」等の公表』(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (企業会計基準委員会・2018 年 3 月) 2 頁。

¹⁰ 小林磨寿美『「収益認識に関する会計基準」と法人税務』月刊「税理」平成 30 年 10 月号別冊付録第 61 巻第 12 号 1 頁 (2018 年) 3 頁。

人」という)の区分によって新会計基準と従来の企業会計原則が並存する制度体系に移行することになる。法人税法は、前述の公正処理基準および企業会計準拠主義に基づき、所得金額の計算の原則的な取扱いにおいては企業会計を前提としているため、このような企業会計制度の改正は、法人税法の所得計算に大きな影響を与えることになる。

渡辺徹也教授は、22条の2創設の狙いについて、「新会計基準が法人税法上の公正処理基準と考えられた場合、22条4項を経由して、これまでの法人税法における収益認識基準が実質的に変更されてしまいます。22条の2は、そのような変更を防ぐために導入された規定として捉えることが可能」¹¹と説明する。仮に新会計基準が公正処理基準と異なる所得の実現の時点の考え方を採用している場合にあっては、「引渡基準」の優先適用により新会計基準の影響を排除することが可能である。

そこで、平成30年度税制改正においては、企業会計の基準変更に対応するため、法人税法の改正が必要となった。具体的には旧法22条4項が改正され、「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との文言が、「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」(傍点筆者)にしたがって計算することと改正された。また、同条項にいう別段の定めとして22条の2が創設された。

3. 22条と22条の2の関係

渡辺徹也教授は、「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22条2項、その時期および金額については22条の2により規定されるという形で、両者の関係を整理することができます。」¹²と説明する。内国法人の資産の販売もしくは譲渡又は役務の提供における収益の益金算入判定、その時期および金額判定については、改正前の22条2項と22条4項が根拠条項であったが、本改正により、22条2項と22条の2が根拠条項となる。

4. 引渡基準

所得の年度帰属について22条の2第1項では、資産の販売もしくは譲渡については「目的物の引渡しの日」、役務の提供については「役務の提供の日」とされた。また、第2項では、「公正処理基準」にしたがって「契約の効力が生ずる日」および「第1項で示された基準日に近接する日」を課税タイミングとして明定された。

金子宏教授は、22条の2第1項が「収益の年度帰属について、いわゆる引渡基準または

¹¹ 渡辺・前掲注4) 115頁。

¹² 渡辺・前掲注4) 118頁。

役務提供基準を採用している（1項）。」¹³と述べている。では、ここでいう（22条の2第1項でいう）引渡基準の意味は何であろうか。

そもそも引渡基準とは本改正によってはじめて出てきた言葉ではなく、企業会計原則において採用されていた言葉である「販売」から導かれる基準である。すなわち、企業会計の規範である企業会計原則は、昭和24年に、現在の金融庁・企業会計審議会の前身である経済安定本部・企業会計制度対策調査会においてアメリカの会計基準を参考に制定された¹⁴。収益認識の考え方には現金主義と発生主義があるが、信用取引が支配的である経済社会においては、現金主義では期間損益を適正に把握できないこと。そのため、発生主義にもとづき、すべての費用及び収益は、発生した期間に正しく割当てられるように処理し、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならないとされた（企業会計原則第2・損益計算書原則第1・A）。加えて、売上高の計上基準である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とされた（同原則第3・B）。このように、企業会計原則は、実現主義を収益認識基準としている。

では、実現とは何を意味するのであろうか。

武田隆二教授は、「企業会計上、一般に認められた収益認識・測定の基準としての実現主義は、原則として、財貨または役務が外部に販売されたという事実に基づいて収益を計上する基準であるから、これを販売基準と呼ぶのである。ここで『販売』とは財貨の『引渡』（役務の場合は『提供』）であると解されるので、販売基準はとくに引渡基準とも名づけられる。」¹⁵と述べている。実現主義は、外部販売の事実に着眼する。このため、販売基準ないし引渡基準との別称を有する。

田中嘉男氏は法人税基本通達逐条解説において、「収益の測定基準または計上基準として今日、一般に実現主義がとられている。この実現主義における実現とは、販売すなわち財貨の引渡または役務の提供という事実を指し、これを通常『販売基準』と呼んでいる。」¹⁶と会計上の取扱いを示した後、「税務上もこの販売基準に基礎をおき、資産の販売等による損益については、原則として資産の引渡しがあつた日の属する事業年度の損益としている（基2-1-1、2-1-3）」¹⁷と説明する。

また、品川芳宣教授は、「引渡基準を最も鮮明に表しているのが、法人税基本通達であるといわれる。すなわち、法人税基本通達は、各取引毎に収益の帰属事業年度を定めているところであるが、棚卸資産の販売収益については、『たな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。』（同通達2-1-1）と定

¹³ 金子・前掲注3) 355頁。

¹⁴ 桜井久勝『財務会計講義〔第19版〕』（中央経済社・2018年）50頁参照。

¹⁵ 武田隆二『法人税法精説〔平成13年版〕』（森山書店・2001年）116頁。

¹⁶ 田中嘉男ほか『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局・1969年）21頁〔田中嘉男〕。

¹⁷ 田中嘉男ほか・前掲注16) 21頁〔田中嘉男〕。

め、引渡基準のみによることを明らかにしている。」¹⁸と述べている。行政解釈としては、収益認識について販売基準ないし引渡基準を採用している。

上記3名が「販売基準」と「引渡基準」とをほとんど同じものと理解している。これに対し、両基準を峻別するものとして酒井教授の見解がある。酒井克彦教授は、「収益を『財貨または役務の移転』と『これに対する貨幣性資産（現金等価物）の取得』の2つの要件を満たした時点で認識するというのが実現主義の原則的考え方であるが、この最も典型的な適用基準が『販売基準』である。……収益の実現のタイミングは販売局面には限らないので、『引渡基準』と呼ぶことも可能であろうが、引渡しは販売基準の2つの要件のうち1つのみを充足しているにすぎないので、厳密にはこれらは分けて論じるべきであろう。」¹⁹と指摘し、両者が厳密には異なると主張する。すなわち、引渡基準は、実現主義の別称としての収益認識基準であるが、貨幣性資産としての対価の流入に着目をしていない点において、販売基準とは異なるとの見解である。

以上より、企業会計の実務および法人税法の行政解釈としては、商品、製品等の販売における収益認識基準としては、引渡基準を採用しているといえる。もっとも、実現主義の別称である販売基準と引渡基準の関係における学説に差異はある。本章においては、酒井克彦教授の主張する「財貨または役務の移転」と「これに対する貨幣性資産（現金等価物）の取得」の2つの実現要件のうち、前者の充足が要件であり後者の充足は要件ではないとする見解を引渡基準の意義として検討を行う。

第2節 22条4項の立法構造

収益認識の課税タイミングについては、従来22条4項に基づいて解釈が行われた。本節では、改正前後の22条4項の立法構造を概観する。

1. 22条の2と22条4項の関係

平成30年度改正により、22条4項に「別段の定めがあるものを除き」との文言が追加された。22条の2は、この別段の定め1つに該当する。したがって、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益を認識して計上する時期と額については、22条4項よりも22条の2が優先することになる。

¹⁸ 品川芳宣「棚卸資産」日税研論集22号25頁（1992年）30頁。文中の（同通達2-1-1）は、平成30年度改正前の旧通達番号である。

¹⁹ 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金－〔第2版〕』（中央経済社・2018年）10頁。

2. 旧法 22 条 4 項立法の沿革

法人税法は、昭和 40 年に全文改正が行われ 22 条が創設された。その後、税法と企業会計原則との調整に関する議論を経て、政府税制調査会が、昭和 41 年 9 月、「税制簡素化についての中間報告」を公表し、次いで、同年 12 月、「税制簡素化についての第一次答申」を公表した。この答申において税制簡素化のため「企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」²⁰との提言を受け、昭和 42 年の税制改正において 22 条 4 項が創設された。22 条 4 項の目的は、税制簡素化にあるといえる。

3. 公正処理基準と企業会計

法人税法は、会計の三重構造のもと 22 条 4 項の公正処理基準によって収益の額を算定することを確認した²¹。

もっとも、公正処理基準の意義は明らかではない。たとえば 63 条第 1 項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定するリース譲渡のように別段の定めによる収益認識が具体的に規定される場合と異なり、原則規定である 22 条 4 項の公正処理基準をいかように考えればよいのであろうか。

法人税法は会計の三重構造を前提としている。ここから、公正処理基準を理解するには企業会計を参照する必要があることがわかる。企業会計では、先に確認したように実現主義が妥当している。そうすると、法人税法においても、22 条 4 項により、実現主義が適用されるといえる。

第 3 節 権利確定主義

1. 意義

権利確定主義は、「所得計算上の収益の帰属時期についての考え方の一つ」²²である

岡村忠生教授は、「権利確定主義は、……法人税法では、根拠が見出せないにもかかわらず、判例実務をほぼ支配していると見てよい」²³と述べている。また、判例のみならず、後述する学説においても、根拠が見出されない権利確定主義が支持されている。

権利確定主義とは何か。この点について岡村忠生教授は、「権利確定主義とは、資産の譲渡や役務の提供により対価に係る権利が確定したときに、収益が課税の対象となるとする

²⁰ 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966 年 12 月）44 頁。

²¹ 本稿第 1 章第 1 節 2. 参照。

²² 岩崎政明＝平野嘉秋編『税法用語辞典〔九訂版〕』（大蔵財務協会・2016 年）247 頁。

²³ 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕法学叢書 5』（成文堂・2007 年）58 頁。

考え方である。たとえば資産の譲渡の場合、譲渡によって対価請求権（債権）が成立するから、債権の法的な成立を権利確定と呼び、収益認識の基準とするのである。権利確定主義は、対価に対する権利の確定という私法上の観点に基づく法的テストである。」²⁴と説明する。私法上の観点に基づく法的テストとして、譲渡による対価請求権（債権）の法的な成立をもって収益認識の基準とする考え方を権利確定主義としている。

次に、岡村忠生教授が述べている権利確定主義が法人税法における根拠が見出せないとの意味は何か。所得税法はこの権利確定主義を実定法（所得税法 36 条 1 項）から導くことができる²⁵のであるが、法人税法においては権利確定主義を旧法 22 条 4 項より直接的に導出することは困難である。

2. 判例・学説の支持理由

最高裁が権利確定主義を支持している理由については、「現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から」²⁶とし、課税の公平観点から権利確定主義が必要であるとした。もともと、「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」²⁷課題であるとの見解である。また、法人税法における権利確定主義が支持される沿革を確認できるものとして、昭和 38 年 12 月の税制調査会答申「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」がある。本答申では、所得の発生時期の基準について、「税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、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考えられる。」²⁸と述べられている。この記述からは、法人税法という法律の世界においては納税者に対する課税の公平の必要性から法的基準が必要とされているということが読み取れる。

判例および税制調査会答申において権利確定主義が支持される理由として課税の公平の要請があることを確認できる。この 1 つ目の特性に加え、学説から権利確定主義を支持

²⁴ 岡村・前掲注 23) 58 頁。

²⁵ 酒井克彦教授は、「所得税法 36 条 1 項が、……権利概念を収入金額の『算入すべき金額』たる『計上すべき金額』の要素に持ち込んでいることからすれば、同法には権利確定主義を論じる実定法上の素地が一応あるといい得る。これに対して、法人税法 22 条 2 項は、……権利概念を益金の額に『算入すべき金額』の要素に持ち込んでいないことに着目すれば、……法人税法上の同主義の実定法上の根拠については、所得税法に比して慎重な考察が求められるべきではなかろうか。」と説明する。酒井・前掲注 19) 104 頁。

²⁶ 最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 191 頁。

²⁷ 最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 50 頁。

²⁸ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年 12 月）15 頁。

する見解としては、以下 5 つの特性を確認できる。

第一に現金主義の排除である。

金子宏教授は、「今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権・債務が併存し、現金主義によっては企業の期間損益を正確に把握することが困難である」²⁹と述べ、「所得の発生時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を目途とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべきであろう（……）。その意味では、法人税法においても、権利確定主義が妥当する。」³⁰と説明する。経済社会における信用取引の発達を踏まえ、期間損益の性格な把握の観点から、現金主義を排除する権利確定主義の妥当性を述べている。

第二は、司法の場における必要性である。

金子宏教授は、訴訟の場面における法的分析の道具としての有効性について「第一に、裁判において、ある年度帰属に関する会計慣行の適否が問題となった場合に、……実現主義がその判断に必要な明確な基準を提供しうるとは考えられない。第二に、……一般に企業会計の網は相当に粗くて、今日まで訴訟で年度帰属が問題となった事件においては、見るべき会計慣行がなく、また会計学説もない場合が多かった。……所得ないし収益の実現時期の判定に関するなんらかの法的な基準の必要性は依然として否定できない。……権利確定主義は、例外的な場合を除いて、そのような必要性を満たす」³¹と述べている。

第三に、リーガル・テストに基づく法秩序の維持である。北野弘久教授は、「税法が、リーガル・テストとしての何らかの権利義務確定主義という客観的な基準を採用している……そのような『法的事実』を基礎にしなければ、憲法を頂点とした一元論的な統一法秩序を構築・維持することができない（税法は私法取引・私法秩序を前提としている）。」³²と述べている。

第四に、担税力に応じた課税の実現である。

増田英敏教授は、「権利確定主義が所得を担税力の測定尺度とした……法人の益金計上の基準であるという点である。担税力に応じた課税を要請する租税公平主義を立法原理とした法人税法上の権利の確定とは、単なる売買代金債権等の権利の発生時を意味するのではなく、法律上この債権の行使が実現可能となった時を意味するのである。」³³と述べている。

²⁹ 金子・前掲注 3) 358 頁。

³⁰ 金子・前掲注 3) 358 頁。

³¹ 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:所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣・1995 年）296 頁〔初出、1993 年〕。

³² 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店・1994 年）84 頁。

³³ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂・2019 年）546 頁。

第五に、適格な収益認識時期の判断を容易とする点である。

一高龍司教授は、「権利確定主義には、法的な検討を踏まえることで、益金の算入時期を判断しやすい利点がある。……法的な思考に即して収益の額として確実となった年度を決し、益金の年度帰属が定まる。」³⁴と述べている。権利確定主義は、法的な債権確定に着眼することにより、根拠にもとづく適格な収益認識時期の判断を容易とする。

以上より、権利確定主義は、譲渡による対価請求権（債権）の法的な成立をもって収益認識の基準とする考え方であるが、法人税法では、その根拠が見出せないにもかかわらず、判例、答申、学説で支持されてきた。その理由としては、法的基準（リーガル・テスト）を捉えて納税者相互間の公平な課税を実現するための恣意性排除（現金主義の排除を含む）および収益認識時期の判断を容易とする利点にあるといえる。

以上の判例および税制調査会答申ならびに学説を確認の結果、権利確定主義が支持される理由としては、6つの特性が確認できる。

3. 実現主義と権利確定主義

本章第2節3.において法人税法においても、22条4項により、実現主義が適用されること、一方、本節2.において権利確定主義が判例・学説において支持されていることを確認した。双方ともに収益の帰属時期に関する考え方の一つであるが、両者を概観した場合、どのような差異があるのであろうか。

渡辺徹也教授は、「投資家に正しい情報を提供するために適正な期間損益計算を目指している企業会計、株主と債権者の利害を調整しながら、株主への分配可能限度額の計算を行う会社法会計と、適正な課税のための租税法会計とでは、その目的とするところが異なる」³⁵と述べている。すなわち、投資家に対する正しい情報提供を志向する企業会計と、適正な課税を志向する租税法会計は、その目的に明確な差異があるといえる。

八ツ尾順一教授は、「会計は情報という価値を重んじれば、必然的に予測・見積りという要素は入ってくる……その予測・見積りが入ってくる要素を、『恣意性が介入する可能性がある』という観点から、税法は非常に嫌って、その予測・見積りを排除しようとする。その典型的な判例が、大竹貿易事件」³⁶と述べている。また、渡辺和夫教授は、「会計的認識においては法的厳密性よりも経済的合理性が尊重される」³⁷と述べている。これに対し、権利確定主義は、納税者相互間の公平な課税を実現するための恣意性排除（現金主義の排除を含む）および収益認識時期の判断を容易とするため法的基準（リーガル・テスト）を

³⁴ 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第2版〕』（弘文堂・2019年）38頁〔一高龍司〕。

³⁵ 渡辺・前掲注4）38頁。

³⁶ 八ツ尾順一発言「＜シンポジウム＞総合司会菊谷正人（統一論題報告－収益認識基準と税務会計）」税務会計研究会編『税務会計研究第29号収益認識基準と税務会計』69頁（2018年）85頁。

³⁷ 渡辺和夫『財務諸表論の基礎〔八訂版〕』（税務経理協会・2013年）219頁。

捉えることとしている³⁸。それゆえ、租税法会計は、経済合理性より法的厳密性を尊重すると捉えるのが妥当であると考ええる。

企業会計は、情報という価値を重視するのに対し、租税法会計は、恣意性排除を重視する。企業会計は、経済合理性を法的厳密性より重視するのに対し、租税法会計は、法的厳密性を重視する。企業会計における実現主義と租税法会計における権利確定主義は、目的の違いにより重視すべき価値が異なっているのであり、収益認識基準の差異が生じる土壌があるといえる。

第4節 考察すべき論点

前節までに 22 条の 2 第 1 項・第 2 項、22 条 4 項（旧法含む）、および収益の認識時期または所得計算に係る考え方としての引渡基準、実現主義、権利確定主義および公正処理基準の各意義を概観した。

本改正において収益の認識時期として通則的な規定として設けられた 22 条の 2 第 1 項および第 2 項は、資産の売却もしくは譲渡又は役務の提供においては引渡基準または役務提供基準が適用されるということを明定した。これにより、今後は、引渡しの日または役務提供の日がいかなる日を指すのかという解釈問題に移行することになる。

本稿は、このうち「引渡しの日」とはいつの日かを検討することを目的とする。「役務提供の日」の検討は、別途の機会とする。

「引渡しの日」を検討するにあたり、以下 2 つの考慮点があると考ええる。

1. 第一の考慮点

第一に引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響である。

(1) 22 条の 2 第 1 項と権利確定主義

権利確定主義の意義について、渡辺伸平判事（昭和 40 年度司法研究員）は、「権利・義務の変動については特に物権的なものと債権的なものを区分して理解するのが、その確定時点を判定する上においてきわめて便宜」³⁹と主張する。また、酒井克彦教授は「権利が確定したときに収入を計上するという権利確定主義（狭義）の原則に則れば、売買代金請求

³⁸ 本稿第 1 章第 3 節 2. 参照。

³⁹ 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（司法研修所・1967 年）66 頁。

権たる法的権利が確定したとき」⁴⁰と述べている。

売買契約の締結により、所有権という物権は買主に移転する。他方で、売主・買主は互いに債権（代金支払い請求権と引渡請求権）を有する。引渡基準は物に着目するが、権利確定主義は（目には見えない）債権に着目をしている。

しかし、本章第 1 節 4.において確認したように、実現主義は「財貨または役務の移転」と「これに対する貨幣性資産（現金等価物）の取得」の 2 つの要件を満たした時点で収益認識をするが、実現主義の別称としての引渡基準は、具体的な物の引渡しに着目しているのであり、抽象的な権利の確定に着目はしていない。

平成 30 年改正時の財務省の立法担当者は、収益の認識時期の通則的な定めについて「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、……資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済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」⁴¹と述べている。前段の「対価の流入の側面に着目するのではなく」との発言を額面通りにとれば、22 条の 2 の引渡基準は権利確定主義に該当せず⁴²、企業会計上の収益認識基準としての実現主義に属する別称としての引渡基準（以下「引渡基準（実現主義）」という）を採用したとの理解に至る。一方、後段の「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方……とも整合的」を重視すれば、22 条の 2 の引渡基準は実現主義とともに権利確定主義と関連する（以下「引渡基準（権利確定主義）」という）となる。すなわち、22 条の 2 の引渡基準において実現主義とともに権利確定主義は関連しているのか否か検証が必要である。22 条の 2 の引渡基準は、対価の流入の側面の観点を放棄し権利確定主義と決別したのであろうか。

(2) 22 条の 2 第 1 項と公正処理基準

22 条の 2 第 1 項に公正処理基準が存在しないことは、収益認識にどのような影響をもたらすのであろうか。22 条の 2 は、改正後の 22 条 4 項の別段の定め的位置づけであることから、22 条 4 項の公正処理基準の影響は 22 条の 2 第 1 項には及ばない。したがって、従前の 22 条 4 項の公正処理基準から 22 条の 2 第 1 項の引渡基準への変更にあたり公正処理基準の有無が条項の差異として存在する。これまで、公正処理基準として認識された役割は、引渡基準において、どのように理解すれば良いのであろうか。22 条 4 項における公正処理基準のこれまでの理論と新しい条文の解釈の関係が問題となる。

⁴⁰ 酒井・前掲注 19) 44 頁。

⁴¹ 平成 30 年度税制改正解説・前掲注 2) 271 頁。

⁴² 岡村忠生教授は、権利確定主義および実現主義の利点を「市場取引による対価の流入によって、発生している所得を客観的に算定し、第三者がそれを検証できることである」と述べ対価の流入に着眼する意義を述べている。岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号 94 頁（2010 年）99 頁。

2. 第二の考慮点

第二に、資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するのであろうか。

本章第3節2.において、法人税法の収益認識基準として権利確定主義が判例・学説において支持されていることを確認したが、ここから具体的基準を引き出すことは難しい。たとえば岡村忠生教授は、「私法上、対価請求権がいつ成立するのかは必ずしも明らかではない。たとえば、売買による所有権の変動は契約時か引渡し時には争いがあったし、対価請求権が所有権変動と同時に成立するのかも明らかではない。……私法上の法的テストとしての権利確定主義から、具体的計上基準を一義的に引き出すことはできない」⁴³と述べている。仮に上記第一の検討により22条の2第1項の引渡基準と権利確定主義は関係するとの結論に至ったとしても、必ずしも具体的な収益計上基準の日を「権利確定の日」から一義的に引き出すことはできないのである。

たしかに、法人税基本通達2-1-2（棚卸資産の引渡しの日）（以下「基本通達2-1-2」という）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」と引渡基準を定め、その引渡しの日がいつであるかについては、複数の選択肢を規定している。また、法人税基本通達は、棚卸資産に限らず多様な取引の態様に応じた引渡基準を定めている。しかしながら、現実社会の取引に法人税基本通達の定める内容をあてはめたとしても、基本通達の内容では判然とせず、裁判において争われる場合も多い。たとえば東京地裁平成26年1月27日では「不動産の譲渡の取引においては、代金の支払と同時に当該不動産の引渡しや所有権の移転の登記がされることにより取引が一時に完了し、基本通達2-1-14にいう『引渡しがあった日』が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から各契約当事者の給付等が段階的に複数回に分けてされ、外見上は上記の『引渡しがあった日』や収益が実現したといえる日が必ずしも明らかでない場合も生ずる」⁴⁴と判示している。

このように、「引渡しの日」とはいつの日を指すのかについて、検討を行う必要がある。具体的に「引渡しの日」の判断の指標となる評価要素とは何があり、そのうち、特に重要と捉えられている事象は何かという問題である。本検討は、本来多様な取引形態を検討する必要があるが、本稿においては不動産取引を題材として検討を行う。

⁴³ 岡村・前掲注23) 58頁。

⁴⁴ 税資264号12397順号23頁。

3. 考慮すべき論点

本稿は「引渡しの日」を具体的な問い（メインクエスション）とし、付随する以下2つの問題意識（サブクエスション）の解明を通して結論を導出したい。

- 一 22条の2第1項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の売却または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第2章 収益の課税タイミング

前章において、引渡基準は、(1) 物件の移動に着目し権利確定主義の意義を有しない企業会計の実現主義としての収益認識としての捉え方である引渡基準（実現主義）と、(2) 対価の流入に着目する税法上の収益認識基準である権利確定主義としての意義を有すると捉える引渡基準（権利確定主義）の2つの考え方が存在すること、および財務省の立法担当者は22条の2の「引渡しの日」について「資産の引渡し……の時点を経済的・法的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……とも整合的」⁴⁵と説明していることを確認した。

同様に従来の考え方と整合的であるとする見解として渡辺徹也教授は、「22条の2は、収益認識に関する法人税法の扱いを大きく変更するというより、むしろ判例や通達などで示されてきたこれまでの扱いを明確にしたという性格を持つ規定」⁴⁶と説明し、22条の2は、従来の判例や通達と整合するとの理解である。

これらの見解に基づくと、22条の2第1項の「引渡し」の意味内容を理解するためには、従来の議論を確認する必要があることから、これまでの収益認識における根拠条項であった旧法22条4項の通達、判例において収益認識基準が論争となった事案について検証を行う。

第一の検証は、通達の確認である。従来の通達が収益認識の時期について果たした役割について、多田雄司税理士は、「法人税法は、昭和22年と昭和40年に全文改正された。しかし、収益の認識時期については明確な基準は示しておらず、通達の定めによっていた。昭和42年……公正処理基準（法22④）が創設されたが、収益の認識時期については通達への依存は変わっていない」⁴⁷と述べている。法人税法の根幹とも言える収益の認識時期について法律上は明確な基準が示されてこなかったのであり、実務上は、不明確な収益の認識時期を判例や本来租税法の法源ではない通達⁴⁸に依拠せざるを得なかったものと解される。そこで、実務を規律する通達のこれまでの変遷を中心に、権利確定主義と引渡基準の関係性を確認する。

第二の検証は、判例の確認である。前述の財務省の担当者は、改正にあたって大竹貿易

⁴⁵ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

⁴⁶ 渡辺・前掲注4) 115頁。

⁴⁷ 多田雄司「これまでの収益認識基準の変遷と平成30年度改正の位置づけ」『特集 収益認識の税務問題』税務弘報66巻4号8頁（2018年）8頁。

⁴⁸ 金子宏教授は、通達について「通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない」と述べている。金子・前掲注3) 116頁。

事件⁴⁹を参照している⁵⁰。本事件は、引渡しを伴う 2 つの会計処理基準の公正処理基準該当性が司法の場で争われた事案である。22 条の 2 を理解する上では当該判例の内容を踏まえる必要がある。

以上、2 つの確認をとおして、旧法 22 条 4 項における引渡基準と公正処理基準・実現主義・権利確定主義との関係性を確認する。そのうえで、前章において検証すべき課題とした 2 つのサブクエスションの 1 番目である「22 条の 2 第 1 項は権利確定主義の意義を有するのか」、および「22 条の 2 第 1 項に公正処理基準が存在しないことの影響」を検証する。

第 1 節 引渡基準と権利確定主義（通達を巡る論争）

1. 背景

(1) 改正要旨

引渡基準に関する学説論争を整理するにあたり、対象となる通達は、昭和 25 年、昭和 44 年、昭和 55 年の改正である。もっとも昭和 25 年、昭和 44 年は引渡基準の原則・例外の位置づけが逆転する影響度の高い改正であるのに対して、昭和 55 年は、昭和 44 年改正の延長線上の限定的な改正といえる。

昭和 25 年制定の旧法人税基本通達 249（売買損益の帰属の時期）（同年直審（法）二五）（以下「旧基本通達 249」という）は、「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いの済否を問わず売買契約の効力発生の日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。」と規定し、前段では、原則として資産の売買は権利確定主義、例外的に商品等の販売については引渡基準が、採用されていた。その後、昭和 42 年に公正処理基準を規定する旧法 22 条 4 項が追加されるという改正がなされた後⁵¹、昭和 44 年、法人税基本通達の全面改正が行われた（同年直審（法）二五）。昭和 44 年の改正においては、旧基本通達 249 は削除された。代わりにたな卸資産の販売（旧法基通 2-1-1 [平成 30 年改正前]）と固定資産の譲渡による収益（旧法基通 2-1-3 [昭 55 直法 2-8 により改正及び旧法基通 2-1-14 [平成 30 年改正前] に通達番号変更]）が分けて規定されるとともに、いずれも、旧基本通達 249 において原則であった売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金に算入する契約効力発生日基準—所有権移転主義の記載はなく、従来例外としての位置づけであった引渡基準を定めている。ただし、固定資産

⁴⁹ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

⁵⁰ 平成 30 年度税制改正解説・前掲注 2) 271 頁参照。

⁵¹ 本稿第 1 章第 2 節 2. 参照。

については、原則として引渡基準であるが、例外として「法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日による譲渡による収益が生じたものとして当該日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、それを認める」（旧法基通 2-1-3）こととした。

その後、昭和 55 年の改正（直法 2-8）においては、棚卸資産が土地または土地の上に存する権利については、一定の事由の下で所有権移転登記の申請日ないし代金の相当部分を収受した日を、「引渡日」とみることができるとした（旧法基通 2-1-2 [平成 30 年改正前]）。また、これまで固定資産の譲渡による収益については、原則である引渡しの日に対して、当該譲渡契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間の一定の日の選択を認めるとする例外を特定日である「譲渡契約の効力発生日」との選択に改められた（旧法基通 2-1-3 から旧法基通 2-1-14 [平成 30 年改正前] に通達番号変更）。加えて、旧法人税基本通達 2-1-14(固定資産の譲渡による収益の帰属の時期) [平成 30 年改正前]（以下「旧基本通達 2-1-14」という）の（注）において「固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、2-1-2 の例による」とし、固定資産と棚卸資産の共通する取扱いを示した。

（2）昭和 44 年改正の経緯（契約効力発生日基準への批判）

影響度の高い昭和 44 年の改正までの収益認識を規定した昭和 25 年制定の旧基本通達 249 は、原則が契約効力発生日基準であり、例外が引渡基準である。原則である契約効力発生日基準について、和田正明教授は、「効力発生は民法 176 条に由来するものである。…通説、判例によれば、特定物の所有権は、その移転時期について特約のない限り、（売買などの）債権契約の成立と同時に、何らの手続を要することなく、移転する、ということになる。…商品等の販売等について若干の例外を認めつつも、基調としては、効力発生基準—所有権移転主義—によっていた」⁵²と説明する。税法は私法を尊重する⁵³。わが国の民法は所有権の移転について意思主義を採用していることから、国税庁は、旧基本通達 249 において契約効力発生日基準による所有権移転をもって権利確定主義を原則と位置づけていた。しかしながら、この考え方に対しては以下に示すように、多くの批判がなげかけられた。

第一に会計領域からの批判である。

「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和 27 年 6 月、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告）（以下「調整意見書」という）は、「企業会計原則」の立場から税

⁵² 和田正明「権利確定主義（1）」税務事例 15 卷 10 号 36 頁（1983 年）37 頁。

⁵³ 金子宏教授は、「租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである」と説明している。金子・前掲注 3) 129 頁。

法に対して調整を希望する問題点を提起した。この意見書において、正規の会計原則は、収益の認識基準として発生主義に加えその期間における実現が要請されることから実現主義であるとし、実現は販売の事実求められることから販売基準を妥当とした⁵⁴。次に「税法上においては、権利確定主義をとっているので、販売基準における『販売』の意義は、法律的に権利の移転することをさすものと評釈されるきらいがある。しかし商取引上における販売行為の態様及びその意味はきはめて複雑であるから、健全な商慣習上販売の履行として一般にみとめられている事実については、税法上においても、権利確定主義に拘泥することなくこれをみとめることが望ましい。」⁵⁵と会計慣行と税法の調整を希望する提案が行われた。

品川芳宣教授は、会計処理と権利確定主義の収益認識の差異について「反覆、継続的に行われる商品売買に係る販売収益に関しては、当該商品の所有権の移転等を重視する法的基準よりも商慣習や当該商品の物的な移動が重視される傾向が一層強い」⁵⁶と指摘する。実務規範としての行政解釈を示すべき通達において、会計慣行と乖離する効力発生基準を原則として規定したといえる状況であった。

第二に税法領域における批判である。

この当時の批判論者の代表は、忠佐市教授である。同教授は、権利確定主義は米国から輸入された考え方⁵⁷と説明する。もっとも、「アメリカの租税法において、発生主義という計算方式では、資産の売買その他の処分については、その収益は実現することによって計上されるものとされてきている。これに対して、わが国で発生主義を権利確定主義と訳した場合において、その権利はいつ確定するのかという理由づけについて、わが国の意思主義民法によれば、『意思表示』のみによって所有権移転の効果を生ずる、というような論理を振廻す傾向が現われていた。」⁵⁸と述べている。具体的に旧基本通達 249 について、「その前段の『売買契約の効力発生の日』という文言について、……これを権利確定主義なるものの意味するところとし、あるいはそれを収益計上の時点の法的基準と呼ぶ人さえ現われるに至った。」⁵⁹と説明する。米国における収益認識は、実現することにより計上とする発生主義の考え方であり、本来これが輸入の際に権利確定主義とする用語に対応付けられるべきところ、旧基本通達 249 の前段における諾成契約による契約効力発生基準と権利確定主義が対応付けられている。このことが、混乱を招いているとする。

⁵⁴ 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」（1952年6月）16頁参照。

⁵⁵ 調整意見書・前掲注 54）17頁。

⁵⁶ 品川・前掲注 18）33頁。

⁵⁷ 忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信 20 卷 11 号 65 頁（1965 年）69 頁参照。

⁵⁸ 忠佐市「権利確定主義判例への提言」税経通信 35 卷 12 号 2 頁（1980 年）2 頁。

⁵⁹ 忠佐市『税務会計法〔第 6 版〕』（税務経理協会・1978 年）217 頁。

ゆえに、同教授は、権利確定主義の発想による不合理なゆがみとして、諾成契約の成立のみによって、損益計上に値するとする考え方を破棄すべきであり⁶⁰、収益認識の考え方として、発生主義に属する実現主義を確立すべきと主張した⁶¹。

また、和田正明教授は、通達における契約効力発生基準に従った場合の具体的な問題点について、「第一に、早過ぎる、……旧通達では、特約のない限り、契約の成立時が課税時期となるのであるから、税金を払うだけの金がない……。第二に、遅過ぎる、……農地法によれば、特定の土地の権利変動は、都道府県知事などの一定の公的機関からの許可がなければ、効力を生じない……。第三に、租税回避に悪用される懸念が生じてきた、……民法上所有権移転の時期は、契約当事者の合意により、いかようにでも定め得る」⁶²と指摘する。

この他、岡村忠生教授は、「法人税の通達も企業会計の慣行に必ずしも合致せず、複雑多様な取引に対応できないことが批判された。」⁶³と述べ、多様な取引に対応する企業会計の慣行と画一的な契約効力発生基準を原則とする通達の乖離により、会計と税法の整合的な収益認識に支障が生じていたとの課題を指摘している。

その後、昭和44年の通達改正（昭44直審（法）25）においては、引渡基準の原則・例外の位置づけが逆転した。この改正の特徴について、和田正明教授は、「旧通達との考え方の差異について、いくつかの点をあげることができる。第一に、旧通達で掲げていた所有権移転主義が、原則として、廃止されたことである。第二に、課税時期については、特定の原則にこだわらず、場合に応じて最も適正な課税時期を定めようとしていることである。第三に、課税時期について納税者が選択し得る余地を残していることである。」⁶⁴と述べている。引渡基準を原則とすることにより、会計と税法の収益認識の調整がはかられたといえる。

（3）課題認識

ここで次なる問題は、引渡基準とはいかなるものかということである。企業会計において実現主義に属する別称としての引渡基準は、売買における具体的な物の引渡しに着目しているのであり、抽象的な債権の権利の確定に着目はしていない。一方、権利確定主義は対価の流入としての対価請求権（債権）の成立に着目している。引渡基準は、実現主義から説明されるものと解するのか（引渡基準（実現主義））、または、権利確定主義から説明が可能と解するのか（引渡基準（権利確定主義））。この点に関する学説を大きく分けると、

⁶⁰ 忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信19巻7号48頁（1964年）54頁参照。

⁶¹ 忠佐・前掲注60）53頁参照。

⁶² 和田正明「権利確定主義（2）」税務事例15巻11号（1983年）43頁。

⁶³ 岡村・前掲注42）98頁。

⁶⁴ 和田正明「権利確定主義（3）」税務事例15巻12号41頁（1983年）43頁。

2種類の考え方がある。第1に、引渡基準は企業会計の実現主義によって説明が可能であり、権利確定主義では説明ができないとする説（以下「実現主義支持説」という）、第2に、引渡基準は（実現主義からだけでなく）権利確定主義からも説明が可能とする説（以下「実現主義・権利確定主義関連説」という）に大別が可能である。以下、各説を確認する。

2. 実現主義支持説

植松守雄氏は、「通達二四九但書の引渡基準は『実現』の基準として理解すべきで、……ここにいう『引渡』とは、元来会計処理の基準としての『引渡』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』（占有移転）ではない」⁶⁵と指摘するとともに、「『引渡基準』は、動産売買のように民法上引渡が対抗要件であるとき、あるい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・テストといってよいが、通達は画一的に『引渡』を基準としており、……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みるのが自然である。」⁶⁶と主張する。そして、昭和44年の通達改正について、「旧通達が考えていた意味での『権利確定主義』の破綻を示すと考えるのが素直な見方であり、それに加えて旧通達の定めが不十分で、多様な現実に十分適応しなかったことがその全面的な改訂を要した理由」⁶⁷と説明する。加えて、「税法上の収益計上基準が、リーガル・テストではなく、会計上の『発生主義』・『実現主義』であると考えて、何らさしつかえはない。むしろ法人の所得計算が、本質的には法人の利益計算に依存することを考えると、そこで要請されることは、会計記録の対象となった個々の取引事実がリーガル・テストに合致しているかどうかではなく、その会計基準が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致しているかどうか、という点である。」⁶⁸と述べている。植松守雄氏は、基本通達の引渡基準は法的な引渡（占有移転）ではなく会計処理基準であり、リーガル・テストとしての法律的徴表ではなく実現主義における実現の基準であることから、昭和44年の通達改正により、権利確定主義は破綻したと主張し否定した。そもそも、法人の所得計算は、個々の取引事実が権利確定主義におけるリーガル・テストに合致するか否かではなく公正処理基準に合致しているか否かが要請されているとした。このことから、植松氏は、基本通達の引渡基準を実現主義と捉えて支持している。

⁶⁵ 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」租税法研究 8号 30頁（1980年）58頁。

⁶⁶ 植松・前掲注 65）48頁。

⁶⁷ 植松・前掲注 65）48頁。

⁶⁸ 植松・前掲注 65）104頁。

3. 実現主義・権利確定主義関連説

実現主義と権利確定主義の両者は、一定の関連性を有し、引渡基準は権利確定主義からの説明が可能であるとする説は、複数確認できるが、着眼点によって以下の4つに分類できると考える。

(1) 権利確定主義の例外と唱える説

湊良之助氏は、旧基本通達 249 の引渡基準が、「権利確定主義の原則的内容は、契約の効力発生するとき又は成立のときに確定したものであるが、例外的内容として、相手方の同時履行の抗辯権が消滅しその意味において代金請求権が完全に期日到来状態になる商品、製品等の引渡の時……に損益の計上を認めている。しかもこれらの例外的に認められた時期の殆んどすべては、私法の権利又は請求権に関する規定と明確に関連を有している」⁶⁹と述べ、権利確定主義と引渡基準は対立せず、引渡基準は、権利確定主義の例外であるが、私法の権利又は請求権に関する規定と関連を有する点において共通すると位置づけている。

(2) 引渡基準を権利確定主義の核心と唱える説

従来の契約効力発生基準が権利確定主義とする説に対して、引渡基準こそが権利確定主義であると唱えたのが、清永敬次教授、武田隆二教授である。

清永敬次教授は、旧基本通達 249 但書について「会計原則にいう販売基準でもある」⁷⁰と述べている。また、同教授は、「権利発生主義と権利確定主義とを区別して論ずることが有効でないかと思われる。契約が成立して代金債権等が発生したときを基準とするものを権利発生主義とし、それ以後一定の事情が生じて権利の実現の可能性が増大したときを基準とするものを権利確定主義とするのである。……権利確定の段階としてはいろいろな段階がありうる」⁷¹と述べている。次に「権利確定主義といいあるいは税法が法的な基準によって年度帰属の問題をとらえることを正しくないとする傾向が一部にあるようにみられる。しかしながら、取引の多くはまさに法的な現象なのである……。法的な基準に求めるのが正しくないというのではなくて、問題はどのような法的な基準を求めているかということであろう。たとえば、いわゆる販売基準は商品の引渡をもつて収益の年度帰属を決定しようとするものであるが、商品の引渡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しめるという、

⁶⁹ 黒沢清＝湊良之助『企業会計と法人税－調整実務から損益計算まで－』（日本税経研究会・1955年）121頁〔湊良之助〕。

⁷⁰ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信 20 卷 11 号 88 頁（1965 年）93 頁。

⁷¹ 清永・前掲注 70) 94 頁。

まさにリーガル・テストにほかならない」⁷²と述べている。このように清永教授は、権利発生主義と権利確定主義に分けて考えるべきであり、これまで権利確定主義と言われていた考え方、すなわち契約が成立して代金債権等が発生することは、実は権利発生主義である。実現主義（販売基準）たる引渡基準こそが権利確定主義に該当し、かつ、リーガル・テストの意義を有するとの主張である。

次に武田隆二教授は、「権利確定の意味を旧通達では『売買契約効力発生の日』と特定していたことに難点を認めなければならない。……契約時に移転する物権は『一種特別な支配権』にすぎず、『物的完全権』は引渡の時にはじめて移転するのである。また、債権の確定という面からみると、契約時には『抽象的債権の確定』がみられるのみで、『具体的債権の確定』するのは引渡の時である。」⁷³と述べ、「抽象的所有権の移転の時に収益の実現を認めるものを権利発生主義と呼び、引渡の時に収益実現を認識する基準を権利確定主義と名づけている。」⁷⁴と主張し、契約時と引渡時において成立する物権および債権の相違と関連付けた説明を行なうとともに、引渡時において収益は実現すると説明している。

(3) 新たな権利義務確定主義と唱える説

引渡基準と権利確定主義のいわば一体性ないし同一性を説く見解⁷⁵を唱えたのは、北野弘久教授である。同教授は、「企業会計のレベルにおいて一般に実現（realization）の基準として販売基準・引渡し基準が採用されているが、これは単なる会計的基準なのではない。引渡しによって所有権が移転する、あるいは債務者が同時履行の抗弁権を失う、という時点で、企業会計上『実現』があったものとしているにすぎない。それはまさしくそのような『法的事実』を基礎とする法的基準（リーガル・テスト）である。旧通達の『売買契約の効力発生時』という意味での権利義務確定主義ではないけれども、『引渡し時』という新たな意味での権利義務確定主義が採用されているわけである。」⁷⁶と主張する。引渡基準は単なる会計基準ではなく従来の権利義務確定主義、すなわち『売買契約の効力発生時』を収益認識するためのリーガル・テストに代わる、新たなリーガル・テストとしての権利義務確定主義であるとし、法的基準の観点から積極的な再評価を行っている。

(4) 実現主義と権利確定主義の両立を唱える説

実現主義と権利確定主義は両立するのであり、引渡基準は権利確定主義からの説明が可

⁷² 清永・前掲注 70) 95 頁。

⁷³ 武田隆二『所得会計の理論－税務会計の基礎理論－』（同文館・1970年）101 頁。

⁷⁴ 武田・前掲注 73) 123 頁。

⁷⁵ 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－」税法学 566号・創立 60 周年記念号（2011年）283 頁参照。

⁷⁶ 北野・前掲注 32) 83 頁。

能であるとする論者に吉国二郎氏、金子宏教授がいる⁷⁷。

吉国二郎氏は、「企業会計において実現主義を特に強調するのは、発生主義における収益の認識の基準をさらに明確にするためのものであって、まさに税法が主張している対外的実現を契機として収益を認識すべきであるという実質的意義があったものと思われる。…権利確定主義という考え方と販売基準というものが違っているという認識そのものが、理解しがたいものがある。しからば、企業会計においては、販売基準は引渡し基準であると称するが、この引渡し基準が実際界（ママ）において支配的であるのはいかなる理由に基づくかと考えれば、引渡しによって当事者は最終的な義務を履行し、あとは確実に収益を得ることができる態勢にはいるからにはほかならないと思われる。このような判断は、しよせん一般的な法律の支配のもとに考えられたものであって、会計学上のなんらの指標によるものではないと思われる。たとえ権利確定の基準によって税法上要求される収益計上の時期と企業会計の実務との間に差があるとしても、その差は実際上たいして大きなものではない」⁷⁸と述べている。このように吉国氏は、実現主義と権利確定主義は、収益認識を明確にするための実質的意義において共通していること、会計学における引渡しが法の世界における「引き渡し」とは無関係ではなく、継続的な会計基準の適用を前提とするならば、両者に仮に違いがあるとしても、無視して構わない程度の差異であり問題にする必要はないとし、整合的に両者を捉えている。

金子宏教授は、植松守雄氏の「『権利確定主義』の破綻」⁷⁹と主張する実現主義支持説に対して反論を行った権利確定主義支持側の代表論者である。同教授は、引渡基準が権利確定主義と矛盾しないとし、「引渡は、ありうる契約の効力発生時期およ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」⁸⁰と述べるとともに「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。したがって、理論上はもとより、所得税法の解釈上も、私法上の権利の確定ないし所有権の移転の時点が所得の実現の時点であると解すべきである。」⁸¹と主張する。次に同教授は、引渡基準が権利確定主義と矛盾しない別の根拠として「無条件請求権説」を主張し、その意味は、「資産の譲渡の場合についていえば、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の

⁷⁷ 谷口・前掲注 75) 282 頁参照。

⁷⁸ 吉国二郎『法人税法<実務篇>—45 年版—』（財経詳報社・1970 年）96 頁。

⁷⁹ 植松・前掲注 65) 48 頁。

⁸⁰ 金子・前掲注 31) 298 頁 [初出、1993 年]。

⁸¹ 金子・前掲注 31) 299 頁 [初出、1993 年]。

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である。権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、引渡基準は権利確定主義そのものの表現ないし別称にほかならない⁸²と説明する。引渡しが通常において契約の効力が発生し、権利の確定ないし所有権の移転を証明する証拠性があること、また、執行上の安全性との論拠に加えて収益計上時点は、引渡しにより対価請求権が無条件となるときの無条件請求権説により、権利確定主義と引渡基準が矛盾しないことについて合理的な理由付けが行われている。

第2節 公正処理基準と収益認識基準（大竹貿易事件）

第1節において、昭和25年制定の旧基本通達249以降の通達の変遷をもとに、実現主義としての引渡基準と権利確定主義の関係を中心に確認を行った。司法の場においてこの点が争われたのが大竹貿易事件⁸³である。また、平成30年度改正において財務省の担当者は、改正にあたり本判決を参照している⁸⁴。

1. 事案の概要

X（原告、控訴人、上告人）は企業会計上認められている収益計上基準のうち、荷為替手形を銀行で買い取ってもらった時点で輸出取引に係る収益を計上する基準を採用していた（荷為替取組日基準）。これに対しY（被告、被控訴人、被上告人）は、荷為替取組日基準は22条4項の公正処理基準に適合しないとして、商品の船積時点を基準として収益を計上する船積日基準を採用した上で更正処分を行った。

控訴審においてXは、22条4項の内容は企業会計原則そのものを指すと述べるとともに、実現主義は、未実現収益を売上に計上してはならないという消極的な実現主義であって、実現したときには必ず売上に計上しなければならないという積極的な実現主義ではないことから複数の会計処理基準が認められること、また、通達は、引渡概念を拡張して、公正処理基準としての販売基準に一致させており、複数の会計基準があること。会計上も税法上も複数の基準が容認されることから、船荷証券引渡日基準も荷為替手形取組日基準もこれに該当すると主張した。Yは、同項は必ずしも企業会計原則を指すわけではないが、企業会計原則に従えば公正処理基準には該当するとし、荷為替取組日基準は不当であると主張した。大阪高裁は、収益認識について「実現主義にしたがい、商品の引渡しを基準と

⁸² 金子・前掲注31) 301頁[初出、1993年]。

⁸³ 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

⁸⁴ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁参照。

するのが相当である。」⁸⁵とし、実現主義を妥当と判示した。

これに対して最高裁は、実現主義と権利確定主義を関連付け「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」⁸⁶とし公正処理基準にもとづき収益認識を行うことを宣明した。続いて「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」⁸⁷と判示した（以下本章において「規範（前段）」という）。次に、「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……、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。」⁸⁸と判示した（以下本章において「規範（後段）」という）。続いて「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。」⁸⁹と公正処理基準に該当しない場合を例示した。

次に、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、船積日基準は、商品の船積時点で売主の引渡義務は実質的に完了しており、売買代金相当額の回収ができる実情から、公正処理基準に適合するとした。一方、為替取組日基準は、商品の船積時点で既に代金回収が可能なのにもかかわらず、手形の買い取り時点まで収益計上を行わないのは、収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、公正処理基準に適合しないと判示した。

2. 本判決の意義

「規範（前段）」は、収益の計上時期は旧法 22 条 4 項に示す公正処理基準に従うべきとした後、その解釈を述べている。問題は、ここでいう「実現」および「権利が確定」とは何を指すかである。綿引万里子最高裁調査官は、「本判決は、……法人の収益計上の時期につき、実現主義と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

⁸⁵ 大阪高判平成 3 年 12 月 19 日民集 47 卷 9 号 5414 頁。

⁸⁶ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

⁸⁷ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

⁸⁸ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

⁸⁹ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

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⁹⁰と評価し、また、「本判決は、……法人税法上の収益計上の基準時についても権利確定主義が妥当することを明示」⁹¹したと述べている。調査官解説によると、「実現」は、実現主義であり、「権利が確定」は権利確定主義をさしている。「規範（前段）」は、法文上の公正処理基準に従う会計処理の基準としての実現主義を権利確定主義と関連付けているといえる。

本判示は、控訴審の権利確定主義ではなく実現主義とする判示を破棄し、権利確定主義を採用した。法文上の公正処理基準と実現主義および権利確定主義を関連付けることにより、実定法である 22 条 4 項の公正処理基準の解釈として実現主義と権利確定主義の関連を根拠付けたといえる。加えて、無条件請求権説をとoshi引渡基準を権利確定主義に関連付けている。また、この判決の内容は、本章第 1 節 3. の実現主義と権利確定主義は関連するとの説であり、その内訳としての 4 説のうち、吉国二郎氏の実現主義と権利確定主義は、収益認識を明確にするための実質的意義において共通とする学説や金子宏教授の主張する実現主義と権利確定主義は矛盾しないとする両立を唱える学説からだとも矛盾なく説明できる。

以上の実定法としての公正処理基準と実現主義および権利確定主義の関連付けの観点のほか、権利確定主義と引渡基準の関連性の観点から、酒井克彦教授は、「上記最高裁判決は、権利確定主義に従うとっておきながらも、引渡基準（船積日基準）が妥当としており、無条件請求権説で説明される引渡基準を権利確定主義の中に織り込んで論じているように思われる。」⁹²と述べている。船積日基準における判示は、対価請求権に着眼する権利確定主義としてではなく、物の引渡しに着眼する引渡基準（権利確定主義）を採用した。そして、権利確定主義と引渡基準（船積日基準）を関連付ける根拠としては、金子宏教授が主張する引渡基準は権利確定主義と矛盾しないとした論拠の一つである無条件請求権説により解釈ができる、との説明である。

同事件の判示により実定法としての公正処理基準と実現主義および権利確定主義は関連し、さらに無条件請求権説の観点を加えることにより、権利確定主義と引渡基準が解釈論として関連するといえる。以上のことから、本判決により公正処理基準—実現主義—権利確定主義—引渡基準の 4 つの概念は、関連することが確認された。については、旧法 22 条 4 項の解釈として引渡基準は、権利確定主義の意義を有しない引渡基準（実現主義）ではなく、権利確定主義の意義を有する引渡基準（権利確定主義）となる。

次に「規範（後段）」について、綿引万里子最高裁調査官は、「権利確定主義という収入

⁹⁰ 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）（1996 年）1009 頁。

⁹¹ 綿引・前掲注 90) 1013 頁。

⁹² 酒井・前掲注 19) 53 頁。

すべき権利の確定時期については、基本的には、法律上権利の行使が可能となったかどうかという法的な基準によって判断すべきであるとしながらも、法人税法二二条四項の立法趣旨からみて、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なければならないとするのは相当ではなく、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、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たものである。」⁹³と説明している。権利確定主義の枠内において権利の確定時期について、基本的には請求権の行使に着目しつつもこれに限定せず、納税者が継続して選択する合理的な企業会計の収益認識基準に限定して正当であるとした。このような合理的なものに限るという限定を加えることは、恣意性を排除する会計基準だけを採用するとの判断があると考えられる。すなわち、実現主義に恣意性を排除する権利確定主義の枠をはめたと解される。

第3節 一つ目のサブクエスションに対する考察

1. 引渡基準と権利確定主義

前節においては、旧法 22 条 4 項における引渡基準は、権利確定主義の意義を有する引渡基準（権利確定主義）であることを確認した。

本節においては、22 条の 2 第 1 項の「引渡し」に対する実現主義と権利確定主義の捉え方についての学説を概観したうえで、一つ目のサブクエスションである「22 条の 2 第 1 項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無」について、筆者の考察を述べたい。

(1) 学説

酒井克彦教授は、「権利確定主義を大竹貿易事件最高裁判決のように、公正処理基準（法 22④）に内包されているものと理解すると、資産の販売等については公正処理基準によって判断する余地がなくなる」⁹⁴と述べており、公正処理基準にもとづく企業会計の基準と権利確定主義を関連づける解釈はできない。しかし、同教授は、「引渡基準こそこれまで権利確定主義として論じられてきたところであることに鑑みれば、今後の引渡基準の解釈において権利確定主義の思考は依然として引き継がれていくことになる」と解される⁹⁵と述べている。また、谷口勢津夫教授は、権利の確定は間接事実、実現は主要事実という関

⁹³ 綿引・前掲注 90) 1009 頁。

⁹⁴ 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－」月刊税務事例 51 巻 1 号 1 頁（2019 年）3 頁。

⁹⁵ 酒井・前掲注 19) 38 頁。

係性でとらえるとの自説をもとに 22 の 2 第 1 項の引渡基準の明文化は、新会計基準への対応とともに、上記の実現主義の判断枠組みの考え方を明確化したものと述べている⁹⁶。両教授の権利確定主義の捉え方に差異はあるものの、22 条の 2 第 1 項の「引渡し」は権利確定主義の意義を有するとの認識は共通している。すなわち、22 条の 2 第 1 項の引渡基準を引渡基準（権利確定主義）と捉えている。

一方、引渡基準（実現主義）を採用する学説は、確認できない。

（2）考察

①財務省の立法担当者の説明からの考察

第 1 章においては、収益認識の基準としては、企業会計としての「ア．実現主義」、「イ．権利確定主義」、「ウ．引渡基準（実現主義）」の 3 つがあることを確認した。

第 2 章においては、引渡基準（実現主義）を支持する学説とともに、第 1 章の 3 つの収益認識基準に加え、引渡基準（実現主義）は権利確定主義からも説明ができるとする「エ．引渡基準（権利確定主義）」を支持する学説があることを確認した。また、後者の学説における無条件請求権説は、引渡しと対価請求権の成立を整合的に説明可能であることを確認した。

以上、4 つの収益認識基準を財務省の立法担当者の説明にあてはめた場合、「対価の流入の側面に着目するのではなく」に該当するのは、引渡基準（実現主義）ないし引渡基準（権利確定主義）である。このうち「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方も整合的」であるのは、引渡基準（権利確定主義）である。したがって、この基準が、22 条の 2 第 1 項の引渡基準といえる。

②権利確定主義の目的・特性からの考察

①に加えて、法人税法上の収益認識基準は、引渡基準（権利確定主義）である必要があると筆者は考える。それは、権利確定主義は法人税法に必要とする 6 つの特性を具備している点、および実現主義と権利確定主義はそもそも目的が異なっており、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることにある⁹⁷。こうした権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意味を有すると解される。このことから、企業会計の引渡基準（実現主義）は、法人税法の収益認識基準となりえないと考える。

⁹⁶ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂・2018 年）398 頁参照。

⁹⁷ 本稿第 1 章第 3 節参照。

③結論

上記①②の考察を踏まえ、22条の2第1項の引渡基準は、権利確定主義と両立し関連する引渡基準（権利確定主義）と考える。

2. 公正処理基準と権利確定主義

新旧の22条4項および22条の2第2項には、公正処理基準の文言が存在する。しかし、22条の2第1項には、公正処理基準の文言はみあたらない。

渡辺徹也教授は、22条の2が、目的物引渡日を、権利確定日ないし収益実現日と捉えることを明文化した規定だと指摘する。すなわち、公正処理基準としての新会計基準に目的物引渡日と異なる考え方を採用している部分があった場合でも、明文を優先することが22条の2第1項の存在意義であると主張する⁹⁸。たしかに、第1項に公正処理基準の文言を採用した場合、企業会計準拠主義を媒介として新会計基準の影響が直接的に収益認識時期の判定に及ぶ。このことは、目的物引渡日と異なる日が判定される可能性を意味する。したがって、別段の定めとして、目的物引渡日を明定する以上、22条の2第1項に公正処理基準の文言がないことには合理性があると解される。

しかしながら、公正処理基準の機能は、立法経緯で明らかにされた税制簡素化としての企業会計準拠主義に限らない。池田誠氏は、大竹貿易事件の判決について「公正処理基準を単に企業会計における会計基準や会計慣行に依拠することと解すのではなく、適正・公平な課税を阻害するものではないかといった見地から検討する必要性が生じてきたものと考えられる。」⁹⁹と主張する。公正処理基準は、税制簡素化を目的とした企業会計準拠主義としての基本機能に加え、恣意性排除の要請を担うよう、その機能を拡大しているものと解される。

酒井克彦教授は、大竹貿易事件について恣意性排除の観点について「ある会計処理の基準が『公正処理基準』として認定されるためには、何らかの租税法上のリーガル・テストにより、対象となる会計処理の基準が適正な課税の実現の観点から妥当なものであるといえるか否かのふるいにかけてられる必要があるのである。大竹貿易事件最高裁判決は、そのスクリーニングに権利確定主義を用いたわけである。そこで初めて、対象とされている会計処理の基準が法人税法の趣旨や目的に合致したものであるかどうかという法的なフィルターをかけることが可能となる……恣意性を排除するため（操作性の発生するおそれを防止するため）の機能をそこに読み込ませている」¹⁰⁰と述べている。恣意性を排除するため、会計

⁹⁸ 渡辺・前掲注4) 116頁参照。

⁹⁹ 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年）233頁。

¹⁰⁰ 酒井・前掲注19) 113頁。

処理の基準に租税法上のリーガル・テストとして権利確定主義の枠をはめたとの説明である。すなわち、公正処理基準の恣意性排除の要請は、権利確定主義によって充足可能であると言える。

たしかに、公正処理基準が何を指すかは必ずしも明確とは言えないが、少なくとも大竹貿易事件の定立規範においては、公正処理基準に該当しないものとして「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」する場合と、「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」が行われる場合の2つが具体的に例示されていた。前者は、規範（前段）の「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」に示す「実現があった時」に該当せず、これは「すなわち権利が確定したとき」である権利確定主義に該当しないといえる。次に、後者は、権利確定主義が支持される理由の一つとして、現金主義排除の特性を有していることに対応している¹⁰¹。いずれの、例示からも権利確定主義は公正処理基準における恣意性排除の役割を有していることが確認できる。

では、恣意性排除の役割を有する公正処理基準が22条の2第1項に存在しないことをどのように考えれば良いであろうか。この点については、前1項において、引渡基準は権利確定主義と両立し、関連することを確認した。権利確定主義であれば、公正処理基準における恣意性排除の役割を有するといえる。

以上より、22条の2第1項に公正処理基準が存在しないことは、企業会計準拠主義による新会計基準の影響を排除するためであるとともに、恣意性排除の要請は、権利確定主義と関連する引渡基準により充足されているため、特に不要であると解される。したがって、恣意性排除の要請の観点からも引渡基準とは引渡基準（権利確定主義）であるといえる。

3. 「引渡しの日」の定義

第一のサブクエスションに対する本章におけるこれまでの検討結果をもとに、22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日か定義を試みたい。

財務省の立法担当者は、大竹貿易事件の規範（前段）の「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」¹⁰²を紹介したうえで「以後多く引用されています」¹⁰³と述べている。大竹貿易事件が示した規範が、法人所得の課税タイミングの原則的な考え方と位置づけられ支持されていることから、規範（前段）をもとに改

¹⁰¹ 本稿第1章第3節2.参照。

¹⁰² 民集47巻9号5281頁。

¹⁰³ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

正後の法人所得の課税タイミングの原則的な考え方を再定義する。

検討の観点、以下の4項目である。

第一に規範（前段）は、「ある収益」と収益認識の範囲を汎用的に表現し全般としているが、別段の定めである22条の2第1項における本稿検討範囲の「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益」に変更する必要がある。

第二に規範（前段）は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う」と公正処理基準を前提とするが、22条の2第1項に公正処理基準は無く、除外の必要がある。

第三に規範（前段）は、「その実現があった時」と述べ、公正処理基準より導出される実現主義を起点としている。実現主義は、現金または現金等価物の受領をもって収益を認識する、売買取引における対価側への着眼である。一方、22条の2の第1項は引渡し側に着眼する。「引渡しの日」に置き換える必要がある。

第四に大竹貿易事件において実現主義と権利確定主義を「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」と統合的に判示したが、本章において22条の2第1項の引渡基準は、同様に実現主義と権利確定主義は関連することを確認した。引渡基準（実現主義）ではなく、引渡基準（権利確定主義）とする両者の関係性は、引き続き示す必要がある。

以上4つの観点を加味した場合、旧法22条4項を前提とする規範（前段）は、22条の2第1項においては、「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、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。」（傍点筆者改変箇所）と再定義することが妥当と解される。

4. 「引渡しの日」と「引渡しの日に近接する日」

前項において22条の2第1項「引渡しの日」の意義を確認したのであるが、22条の2第2項は、「引渡しの日に近接する日」を規定している。本章における「引渡しの日」の意義の範囲を確定するにあたり、第2項の「引渡しの日に近接する日」の意義および関係性を確認することにより、前項の結論の意義に相違がないかを確認する。

先ずは、財務省の担当者は、22条の2第2項の立法経緯について、従前から、引渡しの日以外の日において収益を認識する会計原則・会計慣行のうち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経理をした場合には法人税法の益金の額の認識時期についてもその経理に従うこととされてきたこと、また、大竹貿易事件の「規範（後段）」を踏まえ、従前の取扱いを維持するため設けたこと、その例としては、委託販売における仕切精

算書到達日基準や電気業・ガス業における検針日基準がある¹⁰⁴と説明している。

次に、国税庁は、第1項の例示として出荷日・検収日・作業終了日・使用収益開始日等、第2項の例示として契約効力発生日・仕切精算書到達日・検針日等をあげている¹⁰⁵。上記例示のほかに法人税法基本通達において、第1項については、船積みをした日および相手方に着荷した日（法基通2-1-2）、第2項については、農地の譲渡があつた場合の農地法上の許可のあつた日（法基通2-1-15）、工業所有権等の譲渡における契約の効力発生日または登録の日（法基通2-1-16）を確認できる。行政解釈としてのこうした内容からは、収益認識基準としての実現主義のうち1項に引渡基準、2項に引渡基準以外を規定したと解される。

金子宏教授は、「同条2項は、……契約効力発生日基準または検修日基準（ママ）の適用を狭い範囲で認めている。」¹⁰⁶と述べるとともに「22条の2は、1項だけを見ると、厳格な引渡基準を採用しているように見えるが、2項以下および上述の政令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考えてよいと思われる。」¹⁰⁷と説明する。引渡基準に該当するものを1項、引渡基準以外について2項を中心に規定することにより、新会計基準との整合を図っているとの理解は、上記行政解釈と合致している。

これら財務省の担当者の見解および国税庁の行政解釈ならびに学説を踏まえると、22条の2第2項については、大竹貿易事件の「規範（後段）」に対応して、一定の要件のもとにおける引渡基準以外の会計基準を認めるとともに、同条第1項と第2項により会計基準との整合を図っている。この関係性は、大竹貿易事件における定立規範の前段が同条第1項、後段が同条第2項に反映されているとするパラレルな関係として規定したものとみることができるとはなからうか。もっとも大竹貿易事件の定立規範が、権利確定主義を基礎とした解釈論として位置付けられていたことから、同条第2項の条文の解釈に当たっては、同条第1項同様に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く、権利確定主義の枠内において引渡基準以外を公正処理基準該当性の枠内において定めたのが同条第2項と解される。

したがって、同条第1項と同条第2項の関係性の検証を踏まえた同条第1項における引渡しの日とは、本節3.における結論である大竹貿易事件の「規範（前段）」を基礎とする「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあ

¹⁰⁴ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 274頁参照。

¹⁰⁵ 国税庁HP「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」

(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm [最終確認日2020年1月28日]参照) (2018年5月)9頁参照。

¹⁰⁶ 金子・前掲注3) 355頁。

¹⁰⁷ 金子・前掲注3) 357頁。

った日、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。」である引渡基準（権利確定主義）とする理解に相違ないと解される。

第4節 小括

引渡基準は、物件の移動に着目し権利確定主義の意義を有しない企業会計の実現主義としての収益認識としての捉え方である引渡基準（実現主義）と、対価の流入に着目する税法上の収益認識基準である権利確定主義としての意義を有すると捉える引渡基準（権利確定主義）の考え方が存在する。財務省の立法担当者は、対価の流入に着目するのではなく、物の引渡しに着目すると述べている。本章においては、22条の2第1項の引渡基準とはいずれの日なのかについて、同条と権利確定主義および公正処理基準との関係性をもとに確認を進めることを課題とし、これまでの通達・判例を中心に検証を行った。

第1節においては、通達の変遷とその学説論争を中心に、引渡基準には、実現主義として解釈する場合と実現主義と権利確定主義は関連すると解釈する場合の2説があることを確認した。

第2節においては、財務省の22条の2の立法担当者が参照した判例である大竹貿易事件の内容を確認した。大竹貿易事件の判示においては、旧法22条4項の公正処理基準に基づくと、実現主義と権利確定主義は両立するとの前提のもと、規範を定立した。その内容は公正処理基準、実現主義、権利確定主義、引渡基準の4要素が解釈論として関連することを確認した。

第3節においては、第1節および第2節を踏まえ、22条の2の引渡基準に対し、権利確定主義との関連付けが解釈論としてありえること、また、法人税法の収益認識基準として実現主義と異なる6つの特性を権利確定主義は有していることおよび実現主義と権利確定主義はそもそも目的が異なっており、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることを確認した。こうした権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義を有すると解されることから、引渡基準と権利確定主義の関連付けが引き続き必要であることを確認した。加えて、引渡基準の明定により、公正処理基準としての企業会計準拠主義の観点には不要になることは自明であるが、恣意性排除の観点については、権利確定主義によって代替されることにより、22条の2第1項に公正処理基準がなくとも、解釈論として権利確定主義が存在することによる代替が可能であることから影響はないことを確認した。また、こうした観点からも権利確定主義が引渡基準と関連するとの解釈は必要であることを確認した。したがって、引渡基準とは引渡基準（権利確定主義）である。

次に、一つ目のサブクエスションの考察を踏まえた22条の2第1項の引渡しの日

義は、大竹貿易事件の定立規範をもとに、「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、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」（傍点、大竹貿易事件の判示内容「その実現があった時」より筆者改変）と解し、引渡基準は権利確定主義と関連することが妥当であり、公正処理基準における恣意性排除の要請にも答えることになるとの結論に至った。このような理解は、財務省の立法担当者が述べる「資産の引渡し……の時点収益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……とも整合的」¹⁰⁸との見解にも合致する。

最後に、22条の2第1項の引渡基準として引渡しの日の意義の範囲を確認するため、対比として22条の2第2項の引渡しの日に近接する日の検証を行った。両者は、引渡基準と引渡基準以外の公正処理基準該当性を有する会計処理基準との対比関係にあること、および大竹貿易事件における定立規範の前段と後段にパラレルに対応することを確認した。したがって、同条第1項と同条第2項の関係性の検証を踏まえた同条第1項における引渡しの日とは、引渡基準（権利確定主義）とする理解に相違ないことを確認した。

以上を本章において確認をしたのであるが、もっとも実現ないし権利確定の日、そして引渡しの日が、具体的な判示においてどのように解釈をされていたのかについては、さらに詳細な確認をする必要がある。次章においては、不動産取引の個別具体的な裁判例をもとに、引渡しの日がいつの日かについて、さらなる検証を進める。

¹⁰⁸ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

第3章 不動産における収益の課税タイミング

前章において、二つのサブクエスションのうち一つ目の答えとして、引渡基準と権利確定主義が関連することを確認した。本章においては、二つのサブクエスションの二つ目である「資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき『引渡し』があったと判断し、収益認識が成立するか」について検討を深める。

もともと、引渡しの判断は、多種多様な販売形態の特質を考慮して判断する必要がある。本来であれば、本サブクエスションの検討に際して多様な取引形態を検討する必要があるが、紙幅の関係上本稿においては、外形的な占有移転が把握し難い不動産取引を題材として、法人税法の企図する引渡しの日の意義を検証することとする。

第1節 不動産取引の特性

不動産取引の「引渡しの日」を検討するにあたり、まずは不動産取引の特性を確認する必要がある。たとえば不動産取引を動産取引と比較した場合の相違点としては、主に以下の4点があげられる。

1. 事実認定の困難性

不動産の場合には、動産と異なり、物件の引渡しを目にみえる形での確認は困難である。物理的にもものを引き渡すことにより「引渡し」の事実が一義的に明確な動産と異なり、不動産は、物理的にそのものを引き渡すことができないので、鍵の引き渡しや契約の締結日、登記の移転など別の事実を含めて「引渡し」があったと評価する余地がある。このように、不動産の引渡しは、契約によって取引当事者間で名目的にはどのようにも決めうるものである。つまり不動産取引は、動産取引と異なり、「引渡し」のタイミングを任意に選べる違いがあり、この点で恣意性の程度に差異がある。

2. 私法上の権利関係の複雑性

所有権移転の第三者対抗要件は、動産が引渡し（民法177条）であるのに対し、不動産取引においては、登記（民法178条）である。動産の場合は、引渡し（占有移転）と第三者対抗要件の取得が同時であることに対し、不動産取引において両者は、必ずしも同時とは限らない。たとえばマンション売買において上記一般的な不動産取引のとおり引渡しが登記に先行する場合もあるが、逆に登記が引渡しに先行する場合もある。収益認識タイミングの判定は、動産に比べて複雑である。

3. 複雑性、多様性、特殊性

品川芳宣教授は、「不動産商品の販売においては、動産商品の場合と違って、売買契約の複雑性、物件の引渡方法の多様性、売買行為に対する法規制の複雑性、売買代金が高額になることからの代金支払の分割等の特殊性がある。」¹⁰⁹と指摘している。品川教授の指摘する売買契約の複雑性、物件の引渡し方法の多様性とは、たとえば登記と引渡しを別のタイミングで行う場合である。また、法規制の複雑性とは、たとえば農地については、当事者間の合意以外に農地法上の許可を知事から受けなければならない場合がある。

4. 契約の成立から履行の終了までの期間が長期

和田正明教授は、「不動産の譲渡では、契約の成立から履行の終了までの期間が長期にわたるものがあり、課税時期をめぐって納税者と課税庁との間のトラブルが多かったのも、否定できない」¹¹⁰と指摘している。長期間となる場合、どのような事実に着目して収益の認識の判断を行うのかについて、納税者と課税庁の対立が生じやすい。

第2節 無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識

第2章において22条の2における引渡基準とは、引渡基準（権利確定主義）であること、また、その根拠の一つとしては、金子宏教授の無条件請求権説によって目的財産の引渡しによる同時履行の抗弁権の喪失により代金請求権が無条件化することから、引渡基準と権利確定主義が矛盾しないとする考え方があることを確認した。酒井克彦教授は、無条件請求権説について「民法においては同時履行の抗弁権（民法533）など、権利の履行を阻止する規定が設けられている……権利阻止規定が付着している権利は条件付きでしか行使ができないのであるから、そうした付着のない、無条件に権利行使できるに至った段階で収入の実現を捉えようとする考え方」¹¹¹と述べている。そこで、不動産取引において無条件に代金請求権を行使できるタイミングはいつか、民法の観点を確認する必要がある。

川井健教授は、「不動産売買の場合に、売主は、主として所有権移転、登記移転、引渡しという3つの義務を負う」¹¹²と述べている。この所有権移転、移転登記、引渡しが売主の3つの義務のうち不動産取引における同時履行の抗弁権の対象であるかを確認する必要がある。

¹⁰⁹ 品川・前掲注18) 42頁。

¹¹⁰ 和田・前掲注64) 44頁。

¹¹¹ 「収益認識基準における公正処理基準（統一論題報告一収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第29号収益認識基準と税務会計』1頁（2018年）4頁参照。

¹¹² 川井健『民法概論4（債権各論）〔補訂版〕』（有斐閣・2010年）28頁。本引用に続いて「所有権移転は、法律上当然または特約に基づいて行われるので同時履行の対象とはならない」と述べており、3つの義務のうち所有権移転は同時履行の対象外となる。

ある。

コンメンタール民法は、「売主が登記移転について履行を提供すれば、特別の事情がない限り、買主は不動産の引渡しの提供がないことを理由に代金の支払を拒絶することはできない（大判大正 7. 8. 14 民録 24 輯 1650 頁参照）。」¹¹³と述べ、移転登記が買主の代金支払い義務（代金請求権）と同時履行の関係にあると述べている。そうすると不動産取引の収益認識は、移転登記のタイミングとなる。

これに対し、川井健教授は、「代金支払債務と同時履行の関係にあるのは登記移転義務だけだというのが通説（我妻 V 1193 頁）、判例（大判大正 7. 8. 14 民録 24 輯 1650 頁）である。登記は対抗要件として重要だが、引渡しの不履行は重要ではないからとされる。しかし、引渡しも重要な債務であり、同時履行の対象となると考えられる」¹¹⁴と述べている。そうすると不動産取引の収益認識は、移転登記が重要なことは明らかであるが、それに引渡しを加えたタイミングとなる。

第 3 節 課税庁の取扱い

1. 規定

課税庁は、棚卸資産の販売および固定資産の譲渡等に係る収益の帰属時期について、基本通達において次のように定めている。

法人税基本通達 2-1-2（棚卸資産の引渡しの日）の判定

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。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。

(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

¹¹³ 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第 5 版〕』（日本評論社・2018 年）1079 頁。

¹¹⁴ 川井・前掲注 112) 28 頁。引用ママであるが、我妻 V1193 頁は筆者が調べたところ我妻 V193 頁が正しい。加えて、我妻 V1 は、同書凡例において我妻榮・債権各論 V1[上巻]（民法講義 V1）（昭和 32 年（ママ）、岩波書店）であるが、昭和 32 年は昭和 29 年が正しい。

(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

法人税基本通達 2-1-14（固定資産の譲渡に係る収益の帰属の時期）

固定資産の譲渡に係る収益の額は、別に定めるものを除き、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。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日は、その引渡しの日と近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

（注）本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、2-1-2 の例による。

2. 評価

棚卸資産および固定資産ともに引渡基準（物の引渡し）を原則とし、例外として固定資産は契約効力発生基準を認めている。また、基本通達 2-1-2 において棚卸資産および固定資産における引渡基準として「土地、建物等の不動産の販売の場合を想定して、相手方の使用収益開始を基準とする引渡しの日と判定基準が例示されている。」¹¹⁵。物理的にそのものを引き渡すことができない不動産において、経済的効果が生じていることは実質的な所有権の移転があったとの取扱いが可能と考える。さらに例示においては、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、代金収受の状況、所有権移転登記申請の状況を指標としている。

以上より通達は、占有移転、使用収益を重視するが、これらに代金収受、所有権移転登記申請を加えた 4 つの判定要素を収益認識時期の指標としていると考えられる。もっとも、法人税基本通達（昭和 44 年 5 月 1 日直審（法）25（例規））の前文において国税庁長官は、適用に際しての留意点として「いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行なったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいったりすることのないよう留意されたい。」¹¹⁶と述べている。4 つの対象指標が引渡しを判定する代表的な要素であるが、必ずしもそれに限定はしていないが課税庁の取扱いと解される。

¹¹⁵ 佐藤友一郎編『法人税基本通達逐条解説〔九訂版〕』（税務研究会出版局・2019 年）142 頁。

¹¹⁶ 佐藤・前掲注 114）1 頁。

第4節 企業会計上の取扱い

1. 収益認識のタイミング

倉持奈美子公認会計士は、「2004年に企業会計基準委員会『不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理』が公表されているが、日本では不動産の売却を網羅的に取扱った基準はなく、一般的な実現主義の原則が適用されると考えられている。」¹¹⁷と述べている。

「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」（以下「不動産の論点整理」という）とは、企業会計基準委員会が、固定資産に係る包括的な会計基準開発を目指し、その一環として、不動産の売却に係る会計処理について検討を行ない、広く一般に意見を収集することを目的として公表されたものである。確かに、「不動産の論点整理」は、その後会計基準となるには至っていない。しかし、弥永真生教授は、「不動産売却との関連で、『企業会計原則』（第二損益計算書原則、三B）にいう『実現』をどのように解釈すべきかについて、現在であれば、重要な視点を提供するものと考えられる。」¹¹⁸と主張する。我が国では不動産の売却を網羅的に取扱った基準はなく「不動産の論点整理」は、参考資料の位置づけであるが、不動産売却取引における収益の認識のタイミングを判断する事象を検討する上で役に立つと解される。

この不動産の論点整理【38項】は、実現の判断規準について、「投資から得られる成果がその主要なリスクから解放されたかどうかを実現の判断規準とみなす考え方は、比較的有力なものと考えられる」¹¹⁹とし、また、同【46項】は、「売手の事業投資のリスクからの解放が生じているかどうかを照らして実現の有無を判断することとなる」¹²⁰とし、事業投資のリスクからの解放を判断基準とする考え方を示している。

次に具体的な判断規準として事業投資のリスクからの解放を認め、収益をいつ認識すればよいのが問題となる。同【51項】は、「不動産の売却取引の特性に鑑み、物件の移転に関連する各種の事象のうち、いずれが収益認識の判断規準として最も重要なのかを検討する必要がある」¹²¹と物件の移転に関連する各種の事象の明確化を論点として提起した。これに対し同【53項】は、「不動産取引において、物件の移転に係る具体的な行為として

¹¹⁷ あずさ監査法人編『不動産業の会計実務〔第2版〕』（中央経済社・2018年）68頁〔倉持奈美子〕。

¹¹⁸ 弥永真生『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』（日本公認会計士協会出版局・2018年）202頁。

¹¹⁹ 企業会計基準委員会 HP「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」

（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/summary_issue/y2004/2004-0213.html〔最終確認日2020年1月28日〕参照）（企業会計基準委員会・2004年2月）11頁。

¹²⁰ 不動産の論点整理・前掲注119）13頁。

¹²¹ 不動産の論点整理・前掲注119）15頁。

は、(1) 契約の締結、(2)引渡し（占有の移転）、(3)契約に定められた所有権移転のための条件の達成などが考えられる。また、後述のように、我が国の法人税法上の取扱いでは、(4) 買手の使用収益の開始、(5) 譲渡代金の相当部分の支払い、(6) 所有権移転登記の申請なども収益認識の判断規準とみなされている。」¹²²と、6つの物件の移転に係る具体的な行為を例示している。

このうち現行の我が国の実務について同【54項】は、「不動産取引においても、通常の不動産取引と同様に、一般的な実現主義の原則に従って物件の移転が行われた日をもって売却の会計処理を行うことが原則であろうが、特に土地の場合には、契約による所有権の移転の日（法的な権利の移転の日）をもって売却の会計処理を行うことが多い」¹²³（傍点、筆者）と述べている。【50項】の6つの物件の移転に係る具体的な行為のうち、原則(2)であるが、あわせて(3)を加えた2つを物権の移転に係る具体的な行為として重視する見解を示している。続いて、【55項】において旧法人税基本通達（平成30年改正前）の2-1-1、2-1-2、2-1-14を紹介し、(1)～(6)は、収益認識の判断規準として考慮し得るという考え方を示している。

次に、収益認識時点の考え方として同【56項】は、「売手の事業投資のリスクからの解放の観点からは、売手が不動産に係る権利の移転を行い、その後履行すべき義務から解放された時点で、売手の成果は実質的に確定し、収益を認識するものと考えられる。……所有権の移転が決定的な意味を持つ場合もあれば、所有権の移転とは直結しない事象に着目した方がよい場合もあるため、どのような事象を重視するのかは一義的には決められない。」¹²⁴と述べ、事業投資のリスクからの解放時点として所有権の移転に着目したうえで、一義的には決まるものではないと結論付けている。そのうえで、同【57項】は、「具体的に問題となるケースは、当事者間における契約上の所有権の移転が、取引の客観的な事実と異なる場合」¹²⁵と問題となるケースを述べている。次に同【58項】は、「契約に定められた要件は、取引の当事者の意思を反映するものであり、本来経済的実質と相違するものではなく、取引の実態をもっともよく表すものである。したがって、契約上定められた所有権の移転は、事業投資のリスクからの解放となる事実としてもっとも客観的な判断規準であると考えられ、それに代わる別の客観的な事実がある場合には判断にあたってそれを優先するに過ぎない。」¹²⁶と述べ、(3)をもっとも客観的な判断規準として重要視をしている。

続いて、「このため、より客観性のある要素であっても、すべてが事業投資のリスクからの解放となる事実となり得るわけではない。例えば、現行の我が国の実務にあるような、

¹²² 不動産の論点整理・前掲注119) 17頁。

¹²³ 不動産の論点整理・前掲注119) 17頁。

¹²⁴ 不動産の論点整理・前掲注119) 17頁。

¹²⁵ 不動産の論点整理・前掲注119) 17頁。

¹²⁶ 不動産の論点整理・前掲注119) 18頁。

契約の締結日や所有権移転登記申請の日をもって収益の帰属時期を判断する考え方は、売手の事業投資のリスクからの解放の観点には必ずしも馴染むものではないという考えもある。他方、それらについて、あくまでも客観的な判断規準の代用として用いられているにすぎないとする考えもある。」¹²⁷と述べている。(1) (6) は、客観性があるとしても否定的ないしは代替的な見解が存在する指標としている。

以上の見解からは、(1) ~ (6) のうち、原則ないし重視・優先する指標である (2) (3)、客観性があるとしても否定的ないしは代替的な見解が存在する指標である (1) (6)、優先および劣後のいずれでもない指標として (4) (5) の 3 つに分類可能といえる。したがって、収益認識の判定要素としては、以下の三群に分類されるとともに [第一群] > [第二群] > [第三群] の順において重要性の優劣があると考えられる。

[第一群]

(2) 引渡し (占有の移転) (3) 契約に定められた所有権移転のための条件の達成

[第二群]

(4) 買手の使用収益の開始 (5) 譲渡代金の相当部分の支払い

[第三群]

(1) 契約の締結 (6) 所有権移転登記の申請

2. 比較

前記不動産の論点整理【55 項】において旧法人税基本通達 (平成 30 年改正前) を紹介していることを述べたが、第 3 節における課税庁の取扱いを上記【53 項】(1) ~ (6) の指標に照らし合わせた場合、以下となる (平成 30 年の基本通達改正において、下記評価要素の優先順位については改正の影響がないため、法人税基本通達として記載する)。

不動産の論点整理 (2) (3) > (4) (5) > (1) (6)

法人税基本通達 2-1-2 (棚卸資産) (2) (4) > (5) (6)

法人税基本通達 2-1-14 (固定資産) (2) (注) > (1) (3)

(注) 2-1-2 の例 ((4) > (5) (6)) による

「(2) 引渡し (占有の移転)」を重視するのは、不動産の論点整理および課税庁共通である。しかしながら、不動産の論点整理は、「(3) 契約に定められた所有権移転のための条件の達成」を優先するが、課税庁は例外としている。逆に不動産の論点整理は、「(4) 買手の使用収益の開始を不動産の論点整理」は特に優先・劣後はしていないが、課税庁は優先している。加えて、不動産の論点整理は「(6) 所有権移転登記の申請」を劣後させているが、課税庁は、例外ではあるものの「(5) 譲渡代金の相当部分の支払い」となる指標と位置

¹²⁷ 不動産の論点整理・前掲注 119) 18 頁。

づけている。

会計と実務規範たる通達は、必ずしも合致しないといえる。

第 5 節 裁判例にみる「収益認識の日」

本節においては、不動産取引における収益認識の日が争点となった個別具体的な事案についてどのような判断が行われたのか、確認を行う。

1. 事例 1 東京高判平成 10 年 7 月 1 日¹²⁸（抵当権付き不動産譲渡事件）

(1) 事案の概要

昭和 62 年 9 月 1 日、不動産業者 X（原告・控訴人）は F 社との間で、X の所有する貸しビル用土地建物を F 社に代金 55 億円で譲渡するという売買契約を締結した。本件不動産は抵当権付きであり、F 社と X の間に存する諸事情から、契約上は不動産の引渡しの時期が明示されず、また、引き渡しや登記など売買に関する給付が段階的に複数回に分けて行われているなど、外形的にみると引渡しがいづ行われ売買による収益がいづ実現したか必ずしも明らかではない状況にあった。具体的な代金の支払については、契約日に手付金 5 億円、昭和 62 年 9 月 11 日に中間金 10 億円が支払われ、残額 40 億円は、昭和 63 年 6 月 30 日に F 社から抵当権者に対し代位弁済された。X が、本件取引について、昭和 63 年 7 月 1 日から平成元年 6 月 30 日までの事業年度に 55 億円の売上を計上したところ、税務署長 Y（被告・被控訴人）は、中間金の支払日である昭和 62 年 9 月 11 日に本件不動産の現実の支配が移転したとして、昭和 62 年から昭和 63 年の事業年度に計上すべきものとして更正処分を行った。本件は、X がこれを不服とし、昭和 63 年 7 月 1 日の小切手決済日である昭和 63 年から平成元年の事業年度である平成元年 6 月 30 日日期の売上計上を妥当として提訴したものである。

(2) 裁判所の判断

東京高等裁判所は、「契約当事者の給付が段階的に複数回に分けて行われ、外見上は引渡しがいづ行われ収益がいづ実現したか必ずしも明らかでないような不動産の取引の場合、契約上買主に所有権がいづ移転するものとされているかということだけではなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況、登記関係書類や建物の鍵の引渡しの状況、危険負担の移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権や当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期、所有権の移転登記の時期等の取引に関する諸事情を考慮し、

¹²⁸ 判タ 987 号 183 頁（以下「抵当権付き不動産譲渡事件」という）。

当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを判断し、右現実の支配が移転した時期をもって当該不動産の引渡しがあったものと判断するのが相当である」¹²⁹との規範を定立した。

建物の賃貸料収入【当該不動産から生ずる果実の收受権】¹³⁰、電気・水道等の経費負担状況【当該不動産に係る経費の負担】は、昭和62年9月11日までの部分は売主Xが、同日以降の部分は買主F社に帰属し、使用収益権能の移転合意が推認されること、売買契約において不動産に係る公租公課等の費用は、昭和62年9月11日までの部分はXが、同日以降の部分は買主F社の負担としていること【当該不動産に係る経費の負担】、危険負担について契約は、引渡（占有移転）完了時をもって危険負担の移転の基準時とするとともに、残代金支払並びにこれに伴う引渡し（占有移転）及び所有権移転登記実行の時期を昭和64年末までの期間内とする買主の選択に委ねる一方で、現実の引渡の時期が昭和62年9月11日より遅れる場合にも、危険負担の移転の基準時は、同日とする旨定めているのであり、昭和62年9月11日までの部分はXが、同日以降の部分は買主F社の負担としていること【危険負担の移転時期】を認定した。次に、昭和62年9月11日の時点では売買代金の約27パーセントに相当する15億円しか支払われていない【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】ものの、本件不動産には被担保債権額を40億円とする抵当権が設定されており、その元本が未返済であったことが、その借入金に係る利息を昭和63年1月23日以降は、買主F社が負担するとする約定とおりに履行が行われている状況【当該不動産に係る経費の負担】などから、本件不動産の売買は抵当権付きの売買と同視し得るとし、当事者間では、15億円の支払いにより現実の支配権を移転する合意があったと認めるのが相当とした。

また、定立規範に係らず、本件特有の事情として、当該不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の事情があることから、不動産販売における売上げの計上時期の判定において、当該不動産の賃借人に対する貸主変更の通知【取引に関する諸事情】、権利証などの重要書類の交付【登記関係書類の引渡しの状況】、所有権移転登記【所有権の移転登記の時期】、鍵の引渡し【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】などは行われていなかったことが認められ、現在も所有権移転登記は行われていない【所有権の移転登記の時期】のであり、それにも拘わらず、Xは本件不動産の売買による収益を昭和63年7月1日から平成元年6月30日までの事業年度の益金の額に算入して税務処理をすることが正しいと主張するのであることから、これらを重視すべきでないと判示した。

¹²⁹ 判タ987号185頁（東京地判平成9年10月27日行裁例集48巻10号804頁引用）。

¹³⁰ 本節各裁判例における「(2) 裁判所の判断」における【】は、事例1の収益認識における定立規範の評価要素を附記する。目的は、各判示において如何なる評価要素が重視されたのか共通の基準で確認するためである。なお、事例1の定立規範における「建物の鍵の引渡しの状況」は、建物の明け渡し（占有移転）の意義であるが、これに限定せず、土地の明け渡し（占有移転）の意義を含むものとする。については、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】と表記する。

(3) 考察

本判決は、実現主義および基本通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、Xと賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の特殊事情により【取引に関する諸事情】、【登記関係書類の引渡しの状況】、【所有権の移転登記の時期】、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】を重視すべきではないとした。また、規範の定立において【契約上買主に所有権がいつ移転】は、評価要素としてあげられているが、あてはめの段階において言及されておらず重視していない。重視したのは、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【危険負担の移転時期】、【当該不動産から生ずる果実の収受権】、【当該不動産に係る経費の負担】であり、実際の支払状況である中間金の支払段階において、使用収益権能の地位がXからF社に移転していると推認した。また、本判決は、【危険負担の移転時期】に着目しており、契約内容をもとに代金支払以降の危険負担の移転を収益認識の判定要素の一つとしている。

本節における7つの裁判例の検討において、危険負担を評価要素とするものとしては後述の事例4がある。もっとも事例4は、危険負担を規範の定立における対象事象とはしているが、あてはめの対象としておらず、重視していない。本件は、あてはめにおける判示の根拠事象として採用しており、重視している。

2. 事例2 福岡高判昭和60年4月24日¹³¹（長崎一団土地事件）

(1) 事案の概要

宅地建物取引業を営むX（原告・控訴人）は、昭和48年2月20日に買主であるA社との間で、一団の土地14万9千坪について代金総額2億3,058万円の売買契約を締結した。しかし、Xが手付金および中間金として受領した金額は1億2,700万円であった。また、その後のA社がXに支払った3,000万円の追加の内金をあわせ合計1億5,700万円が昭和48年7月10日までに支払われている。また、当該売買契約には、代金債権の担保を目的として、A社は昭和48年4月30日までに残代金を支払い、Xはこれと引換えに所有権移転登記を行う、所有権移転の時期は代金全額完済のときとするという所有権留保の特約があった。Xは、残代金の受領と引換えに所有権の移転登記をなすべく、司法書士に登記手続の準備を依頼していたところ、残代金未受領の昭和48年4月16日、一部の土地について所有権移転登記がなされた。また、昭和49年1月4日に、さらに一部の土地について所有権移転登記が行われた。Xは、この登記は前記の残代金と引き換えとする特約に違反した登記を司法書士が錯誤により行ったものであって棚卸資産の引渡しは完了してい

¹³¹ 税資145号193頁（以下「長崎一団土地事件」という）。

ないと考え、売上に計上しなかった。これに対して、税務署長Y（被告・被控訴人）は、販売による収益の額は、その引渡しがあった日（旧法基通 2-1-1 [平成 30 年改正前]）または法人が引渡しまでの日で特に定めた 1 日（旧法基通 2-1-3 [昭 55 直法 2-8 により改正及び旧法基通 2-1-14 [平成 30 年改正前] に通達番号変更]）の属する事業年度の益金の額に算入すべきであると考えた上で、各々の登記物件に対し、昭和 48 年 5 月期および昭和 49 年 5 月期に引渡しがなされたものと認定して更正処分を行った。本件は、Xがかかる更正処分を不服として提訴したものである。

（2）裁判所の判断

福岡高等裁判所は、「商品につき売買契約が締結された場合、どのような事実があれば右の引渡しが肯定されるかを考えると、その売買契約に代金債権担保目的による所有権留保特約【契約上買主に所有権がいつ移転】があったとしても、必ずしもその契約上の所有権移転にこだわることなく、当該売買契約に基づいて目的物の現実の支配が移転した場合は引渡しがあったと認めるのが相当で、不動産の場合、売主から買主に登記関係書類が交付されたか否か【登記関係書類の引渡しの状況】、代金の全部又は一部が支払われたか【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、売主の合意によって所有権移転登記を経由したか否か【所有権の移転登記の時期】等を指標として合理的に判断すべきものと解される。」¹³²（【】は筆者付記）との規範を定立した。次に「夫々支払われた代金合計額の各代金総額に対する割合は、右各契約に基づき所有権移転登記を経由した各物件の合計面積が各目的物件総面積に占める割合を超えていることが明らかである【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】。……その一部についてまず所有権を移転することを禁ずる趣旨は窺えず、また売主が所有権移転登記に協力する【登記関係書類の引渡しの状況】ことは、通常完全な権利移転を承認したことを意味することなどを考えると、前記各所有権移転登記は、控訴人とA社が合意の上、これらの各土地が支払いずみの代金の一部に対応するものとして所有権を移転するため手続を行ったと認めるのが相当」¹³³（【】は筆者付記）と事実認定し、各々の登記物件を対象に、引渡し時期は、各登記を経由したとき【所有権の移転登記の時期】である昭和 48 年 5 月期および昭和 49 年 5 月期に引渡しがなされたものと判示した。

なお、上告審たる最判昭和 61 年 10 月 9 日¹³⁴も、X（上告人）の上告を棄却し同判断を維持した。

¹³² 税資 145 号 200 頁。

¹³³ 税資 145 号 201 頁。

¹³⁴ 税資 154 号 8 頁。

(3) 考察

本判決は、実現主義および基本通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、所有権留保特約による【契約上買主に所有権がいつ移転】するかを重視せず、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【登記関係書類の引渡しの状況】を重視し、【所有権の移転登記の時期】をもって引渡しの時期とした。

当事者間の意思である所有権留保特約には、収益の認識時期を自由に選択できる余地がある。恣意性を排除できない意思主義だけではなく、客観的な登記・代金支払の事実に基づき、現実の支配の移転を判断したといえる。

3. 事例3 東京高判昭和61年10月30日¹³⁵（新潟一団土地事件）

(1) 事案の概要

昭和48年12月27日、X（原告・控訴人）は、その所有地（山林）69筆（計17.3万㎡）をD社に約5億2,422万円で売却する契約を締結した。契約においては、昭和49年3月31日までに、代金完済と同時に所有権移転登記がなされる旨を約し、D社は手付金1.5億円を契約時に支払った。しかしながら、履行期である昭和49年3月31日を経過しても残額の支払が行われなかったことから、土地の代金完済と所有権移転登記の同時履行前の昭和49年4月6日から昭和49年7月3日の間に8,300万円の代金支払いが行われるとともに、昭和49年4月8日から10日の間に29筆8.1万㎡について所有権移転登記の手続がなされた。

税務署長Y（被告・被控訴人）は、この29筆8.1万㎡所有権移転登記をもってD社に対する引渡しが行われたものとし、同土地の売上収益を本件事業年度の益金に算入すべきものとして課税処分を行った。

これに対しXは、当初契約土地69筆は、飛び飛びに使用収益する余地がないため、一括して不可分的に売買の目的としたこと、また、昭和52年1月20日に上記先履行の29筆を含む60筆13.3万㎡について最終契約が締結されており、同契約により当初契約は撤回ないし合意解除が行われたことから、売上収益の確定は、最終契約締結の時であると主張した。

(2) 裁判所の判断

東京高等裁判所は、このような土地に対してア．平均単価の算定により契約が一体不可分とはならないこと【取引に関する諸事情】、イ．対価に見合う程度の土地として選定され、売渡価格2.4億円にほぼ対応する2.3億円が支払われていること【代金の支払に関する約

¹³⁵ 税資154号340頁（以下「新潟一団土地事件」という）。

定の内容及び実際の支払状況】、ウ．本件土地だけでも相当の商品価値を有するものであること【取引に関する諸事情】、エ．本件土地につき所有権移転登記が行われ、D社は自由に処分できること【所有権の移転登記の時期】、オ．本件土地の現状が山林で現実の占有使用者は存在しないこと【取引に関する諸事情】から、XのD社に対する所有権移転登記【所有権の移転登記の時期】により、当初契約の一部履行としての引渡しが行われたものと認めるのが相当と判示した。また、最終契約は当初契約に基づく残代金の支払方法について合意したにすぎないと認定【取引に関する諸事情】し、主張を排斥した。

なお、上告審たる最判昭和 63 年 7 月 11 日¹³⁶も、X（上告人）の上告を棄却し同判断を維持した。

(3) 考察

本判決は、実現主義および基本通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【取引に関する諸事情】アを重視せず、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【取引に関する諸事情】ウ・オを重視した事案である。その結果、当初契約の一部履行としての意味を持つ引渡しが行われたとして所有権の移転登記をもって引渡しの時期とした。

4. 事例 4 東京地方裁判所平成 26 年 1 月 27 日¹³⁷（東京都収用事件）

(1) 事案の概要

X（原告）は、東京都に対しその所有する土地（本件土地 1、2、3）を、平成 20 年 11 月 13 日に売買契約（以下「本件各売買契約」という）に基づき売却した。ただし、本件各売買契約には、所有権は売買契約と同時に移転する、売買契約後直ちに X は登記書類を東京都へ提出し東京都は速やかに移転登記を行う、東京都は移転登記後 X の請求から 30 日以内に代金を支払う、土地 1 ないし 3 の上にある建物等の所有者が東京都と別途締結する物件移転補償契約に基づいて物件の移転を完了したときに、X から東京都に対し本件土地 1 ないし 3 の引渡しがあったものとする各条件が付されていた。東京都は、平成 20 年 12 月に各物件の移転登記を囑託し、同年 11 月の売買を原因とする登記を受けるとともに、X の請求に基づく各々の代金を平成 21 年 1 月から 2 月に支払った。その後、物件の移転が完了したのは平成 21 年 6 月 20 日および同年 7 月 7 日の平成 21 年 12 月期であった。そこで X は、本件各売買契約の譲渡益および残地に対する補償金を翌事業年度である平成 21 年 12 月期の益金に計上した。これに対して国 Y（被告）は、本件譲渡益の計上は平成

¹³⁶ 税資 165 号 244 頁。

¹³⁷ 税資 264 号 12397 順号 1 頁（以下「東京都収用事件」という）。

20年12月期に行うべきであるとして更正処分を行ったため、Xが更正処分の取消しを求めた事例である。Xは、建物等の所有者がそれらを取り壊すなどして物件移転を完了させない限り東京都が実際に土地の使用収益を開始することはできないことから、土地の引渡時期を東京都とXの間で明確に定めたのであり、それは旧基本通達2-1-2で認められる引渡しの日と同趣旨であることから、契約締結年月日や移転登記日等が平成20年12月期に属するからといって、売買契約の合意事項に反する課税処分を行うことは、旧法22条4項に反すると主張した。

(2) 裁判所の判断

東京地方裁判所は、旧法22条4項の公正処理基準に従って判断すべきであり、大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、権利確定主義に適合する旧基本通達2-1-14及び旧基本通達2-1-2の引渡基準は、旧法22条4項の趣旨に適合するとした。

次に旧基本通達2-1-14にいう「引渡しがあった日」が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から各契約当事者の給付等が段階的に複数回に分けてされ、外見上判然としない場合には、「契約上買主に所有権がいつ移転するものとされているか【契約上買主に所有権がいつ移転】ということだけではなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、登記関係書類【登記関係書類の引渡しの状況】や建物の鍵【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】等の引渡しの状況、危険負担の移転時期【危険負担の移転時期】、当該不動産から生ずる果実の収受権【当該不動産から生ずる果実の収受権】や当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期【当該不動産に係る経費の負担】、所有権の移転の登記の時期【所有権の移転登記の時期】等の取引に関する諸事情【取引に関する諸事情】を考慮し、当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを判断し、上記の現実の支配が移転した時期をもって、当該不動産に係る上記の『引渡しのあった日』であると判断するのが相当である」¹³⁸（【】は筆者付記）と判示した。

各売買契約の締結日である平成20年11月13日に土地の所有権がXから東京都に移転するものと定められていること【契約上買主に所有権がいつ移転】、本件各売買契約の締結後直ちに所有権移転登記の手続きをすることが定められ、現に同日に原告から東京都に対して所有権の移転の登記を嘱託するために必要な書類が提出され【登記関係書類の引渡しの状況】、所有権の移転の登記がされていること【所有権の移転登記の時期】、売買契約書に東京都の代金支払いは登記完了後、Xの請求から30日以内の支払履行を定めていたところ、Xは、東京都に対し、本件各売買契約の締結日に売買代金に係る請求書を提出して

¹³⁸ 税資264号12397順号23頁。

いたこと【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、所有権の移転の登記が完了したことに伴い、それ以後は、本件土地に係る固定資産税等の公租公課を東京都が負担することになったこと【当該不動産に係る経費の負担】、東京都は、平成20年11月13日以降、各借地人及び各借家人との間で、本件土地上にある物件の移転等についてそれぞれ個別の契約を締結したほか、各物件の移転期限等の延長も合意している反面、原告会社はこれらの点に全く関与していないこと【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】の各事情を総合して考慮すると、本件土地の現実の支配は平成20年11月13日に原告会社から東京都に移転したものと認められ、同日が旧基本通達2-1-14にいう「引渡しがあった日」とであると認めるのが相当であると判示した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義および実現主義ならびに通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、各借地人および各借家人と東京都の間の【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】を重視していない。また、規範の定立において【危険負担の移転時期】は、評価要素としてあげられているが、あてはめの段階において言及されておらず重視していない。一方、【契約上買主に所有権がいつ移転】したか、【登記関係書類の引渡しの状況】、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【当該不動産に係る経費の負担】の売主から買主への移転時期を重視し、引渡しの日たる現実の支配の移転日を認定した事案である。

もっとも契約上買主に所有権がいつ移転したかの重視については、定立規範において「契約上買主に所有権がいつ移転するものとされているかということだけではなく」¹³⁹とし、代金支払、移転登記、占有移転、使用収益・経費負担等を考慮し、現実の支配がいつ移転したかを判断する必要があるとしている。これは、契約上の所有権移転特約を限定的に捉えているといえる。前述の事例2においては、所有権留保特約を重視せず、代金支払、移転登記の状況を重視した。本事例においては、所有権移転特約、代金支払、移転登記、使用収益、経費負担をもって現実の支配の移転の日を認定したが、仮に事例2のように所有権移転特約の日付が他の要素と異なっていたとした場合、裁判の結果はどうなるのだろうか。やはり、この場合であっても裁判所は、代金支払、移転登記、使用収益・経費負担を優先した判示が行われ、事例2同様に所有権移転特約は結果に影響を与えないと考える。については、所有権移転特約は、代金支払、移転登記、使用収益・経費負担と比較し、重視されない徴表と考える。

¹³⁹ 税資 264 号 12397 順号 25 頁。

また、Xは、建物等の所有者である各借地人の物件移転補償契約に基づいて物件移転を完了したときに引渡しがあったものとする条件の趣旨を土地上の建物等を取り壊し移転しない限り東京都が使用収益を開始できないため、引渡時期を明確にしたものであると説明していた。このXの主張に対して裁判所は、「法人税法その他の関係法令並びに基本通達2-1-2及び同2-1-14の各文言、内容等に照らし、基本通達にいう『引渡し』が専ら固定資産の現実の引渡しによる占有の移転のみを意味するものであると解すべき法令上の根拠は見だし難く、[X]が主張するように解すべき事情等も格別見当たらない」¹⁴⁰（[]筆者変更）と判断した。本判断を含め裁判所は、旧基本通達2-1-14にいう「引渡し」を民法上の現実の引渡しによる占有の移転のみに限定するのではなく、規範の定立に示す各種の評価要素をもとに当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを総合的に判断することが「引渡し」の意義の解釈として妥当であるとする。

5. 事例5 名古屋高判金沢支部昭和58年9月28日¹⁴¹（現実の占有移転事件）

（1）事案の概要

Xら（原告・控訴人）はK社に対して、土地および地上権を9千万円で売り渡す契約をし、昭和48年1月31日に2.5千万円の小切手、昭和48年3月6日に昭和49年6月30日を支払期限とする約束手形6千万円を受領した。また、残金の5百万円は昭和49年7月1日に受領した。上記売買契約においては、昭和48年4月30日に引渡し（占有移転）を行うことが定められていたが、実際は昭和49年10月26日にK社に対し引渡し（占有移転）が行われた。昭和51年3月30日、税務署長Y（被告・被控訴人）は、Xらに対し本件土地等の引渡し時期は移転登記のあった昭和48年3月6日であるとし、昭和48年3月を含む事業年度に益金計上をすべきとして更正処分を行った。本件に対し、Xらがこれを不服とし、旧法人税基本通達2-1-3（固定資産の譲渡による収益の帰属の時期）[昭55直法2-8により改正及び通達番号変更]にいう引渡日とは、不動産を明け渡し占有移転があった昭和49年10月26日であるとして提訴したものである。なお、昭和48年3月3日に根抵当権抹消登記、昭和48年3月6日に変更登記が行われたこと、本件土地の一部を訴外Cに賃貸し、昭和48年分の地代を受領したが、後日これをK社に返還したこと、売買契約において昭和48年以降の固定資産税をK社が負担する旨定められていたことが認められる。

¹⁴⁰ 税資264号12397順号25頁。

¹⁴¹ 税資133号725頁（以下「現実の占有移転事件」という）。

(2) 裁判所の判断

名古屋高等裁判所金沢支部は、「法人税法上、固定資産の譲渡による収益は、現金の収入がなくても、収入すべき権利が発生しこれが確定した日の事業年度に帰属するものであり、その確定時期は、譲渡契約の内容【取引に関する諸事情】、所有権移転登記の時期【所有権の移転登記の時期】、代金支払の方法、時期【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、当該固定資産の引渡しの時期【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】、譲渡契約の履行状況【取引に関する諸事情】、その他具体的な諸事情【取引に関する諸事情】を総合して決定すべきものと解するのが相当である。」¹⁴²（【】は筆者付記）との規範を定立した。続いて「法人税法（ママ）基本通達 2-1-3 にいう固定資産の引渡しの日というのも、如何なる事実の発生をもって右にいう引渡しに当るのか、具体的適用の場面となると、その内容は多義的に解しうる余地のあることを免れないのであつて、単に引渡しというのみでは明確な基準を定めたものとは言い難い。引渡し【建物の鍵の引渡し状況（占有移転）】が固定資産譲渡益発生確定を画する徴憑の一つとなりうるものであることは首肯できるとしても、右引渡しをもって常に譲渡固定資産について現実の占有移転が完了したことと解することは相当でない。」¹⁴³（【】は筆者付記）と判示した。次に、Xらは、(ア) 昭和 48 年 3 月 6 日、所有権移転登記手続に関する書類をK社に交付【登記関係書類の引渡しの状況】し、即日登記を経由したこと【所有権の移転登記の時期】、(イ) 同時にK社から残金 6,500 万円の内金 6,000 万円の支払として支払期日が 1 年 4 月近くも後の同金額額面の約束手形の交付をうけている【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】ことは、昭和 48 年 3 月 6 日付で所有権を確定的にK社に移転する意思を原告らが有していたこと、(ウ) 契約内容において同年以降の固定資産税をK社が負担すること【当該不動産に係る経費の負担】、(エ) Xらが同年分として受領した本件土地の賃料をK社の請求に応じて支払ったこと【当該不動産から生ずる果実の收受権】、(オ) 明け渡し時期の遅延は、K社が履行を強く求めず黙認したに過ぎない【取引に関する諸事情】ことから、Xらに収入すべき権利の発生が確定したのは、Yの主張のとおり昭和 48 年 3 月 6 日と認めるのが相当であると判示した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義および通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【建物の鍵の引渡し状況（占有移転）】を重視せず、【登記関係書類の引渡しの状況】、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び

¹⁴² 税資 133 号 725 頁。

¹⁴³ 税資 133 号 725 頁。

び実際の支払状況】、【当該不動産に係る経費の負担】の売主から買主への移転時期、【当該不動産から生ずる果実の収受権】、【取引に関する諸事情】（オ）を重視した事案である。

6. 事例6 東京高判昭和63年12月6日¹⁴⁴（テナント不動産引渡し事件）

（1）事案の概要

X（原告・控訴人）はU社に対して、昭和52年7月25日に土地建物を22億5,000万円で売り渡す契約をし、同日にXはU社から内金17億5,000万円を受け取った、同時に、本件不動産の所有権登記もU社名義に移転した。税務署長Y（被告・被控訴人）は昭和52年7月を含む事業年度に益金計上をすべきとして更正処分を行った。

本件は、Xがこれを不服とし、次のように主張して提訴した。本件売買契約においては、本件不動産の引渡し（占有移転）期限は昭和53年4月30日と定められ、XはU社に対し、U社から売買残代金5億円の支払を受けるのと引換えに、同日限り、本件建物内のテナント3社を立ち退かせて本件不動産をU社に引き渡すものとされたこと、昭和52年7月25日以降も、U社ではなくXが本件不動産を管理し、公租公課を負担し、かつ、テナントとの賃貸借契約は、Xが依然として賃貸人の地位に止まり、家賃を取得していたことから、引渡しは、U社が公租公課を負担し始めた昭和57年8月と見るべきである。

（2）裁判所の判断

東京高等裁判所は、「収益の計上は、特別な事情のない限り、権利確定主義又は権利発生主義により行われるのが公正妥当と解される。そこで、不動産の譲渡による収益も、売買契約の効力の発生する時（権利発生主義）又は引渡し【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】、所有権移転登記【所有権の移転登記の時期】、代金の相当部分の収受【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】などのように収益実現の可能性が客観的に確実になつたと認められる時期（権利確定主義）を含む事業年度にこれを計上すべきである。」¹⁴⁵（【】は筆者付記）との規範を定立した。

次に、あてはめにおいて「売買契約が締結された昭和52年7月25日の時点で、売買代金総額の77パーセントを超える金額が[U社]から[X]に支払われ【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、かつ、本件不動産の所有権登記も[U社]名義に移転された【所有権の移転登記の時期】のであるから、かかる事情に照らせば、昭和52年7月25日が、売買契約の効力が発生する時であり、かつ、本件不動産の収益の可能性が客観的に確実になつたと認められる時である」¹⁴⁶（[] 筆者変更、【】 筆者付記）と判示した。

¹⁴⁴ 税資166号663頁（以下「テナント不動産引渡し事件」という）。

¹⁴⁵ 税資166号667頁（千葉地判昭和61年12月22日税資154号875頁引用）。

¹⁴⁶ 税資166号667頁（千葉地判昭和61年12月22日税資154号884頁引用）。

次にXがテナントからの家賃を取得【当該不動産から生ずる果実の収受権】し、かつ、公租公課を負担していたこと【当該不動産に係る経費の負担】など、本件不動産を自ら管理してきたことを理由とする収益の計上時期に対する主張に対しては、「本件不動産を管理していたのは、[X]の売主としての義務であるテナント三社との立退交渉に[X]が当たる必要上、[U社]から許容・委託されたことで、引渡しがなされるまでの間、[X]が本件不動産を管理する以上（公租公課の負担も管理義務の一環と解することが可能である【当該不動産に係る経費の負担】。）、その見返り費用として、本件建物の家賃を[X]が取得することを許された【当該不動産から生ずる果実の収受権】」¹⁴⁷（〔〕筆者変更、【】筆者付記）と判示し、XがU社から本件建物の保守管理業務を委託されていたとの認定によりXの主張を退けた。

また、昭和53年10月にXはテナントの一社に対し、賃貸人はXであるが、建物はU社の所有である旨を通知していたこと【取引に関する諸事情】、U社より昭和53年4月30日の引渡し期限後から昭和55年頃まで、本件不動産の引渡し（占有移転）を求めていたこと、昭和57年4月には、最終通告を受け、昭和59年頃、現状のまま不動産を引き渡した【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】ことを事実認定している。

こうした事実認定を踏まえ「[X]も[U社]も、本件不動産の所有権が実質上も[U社]にあることを十二分に前提として行動しているのであって、前記の[X]の本件不動産の管理も[U社]の意思の範囲内であることは明らかである。よって、[X]が本件不動産を管理していたことをもって、[U社]が単に登記簿上の名義人に止まり、[X]が実質の所有者であるということとはできない。」¹⁴⁸（〔〕筆者変更）と判示した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【当該不動産に係る経費の負担】、【当該不動産から生ずる果実の収受権】、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】を重視せず、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【所有権の移転登記の時期】、【取引に関する諸事情】を重視した事案である。

事例5と本件を比較した場合、売主の義務である登記、買主の義務として代金支払が相当程度に行われている時期と、Xが主張する引渡しの時期に差異があるが前者を採用している点は同じである。ただし、事例5の場合は、賃料収入、費用負担が買主に移転していたが、本件については、売手側に賃料収入、経費負担が残っている。この点について、売

¹⁴⁷ 税資 166 号 667 頁（千葉地判昭和 61 年 12 月 22 日税資 154 号 886 頁引用）。

¹⁴⁸ 税資 166 号 667 頁（千葉地判昭和 61 年 12 月 22 日税資 154 号 887 頁引用）。

主としての義務であるテナント三社との立退交渉にXが当たる必要上、U社から不動産の管理を許容・委託されたのであり、不動産の引渡し（占有移転）がなされるまでの間の管理の見返り費用であると認定し、Xの主張を退けている。判決文からは、XとU社の間に何らかの管理の委託に関する特約が存在していることは確認できないことから、特約をもって裁判所が判断をしたのではなく、真実の状況からU社からXへの管理の委託があったとの認定を行っているのである。結果的に不動産に付随する収益認識・経費負担について、事例5においては収益や経費の帰属を納税者不利の材料として評価しているが、本事例においては、その帰属を納税者有利の材料として採用しておらず重視していない。登記・代金支払いの状況、不動産の管理・使用収益の経緯から実質的な所有権の存在するところを判断し、その所在と相違する使用収益・経費負担の事実は、評価をしなかったと考える。

7. 事例7 大阪高判平成2年11月15日¹⁴⁹（賃貸借契約事件）

（1）事案の概要

昭和54年7月14日、X（原告・控訴人）は、T社に3億6,000万円で土地建物を売却する契約（昭和54年7月24日付）を取り交わした。売買契約書には、Xの希望により代金額を3億2,000万円と記載し、別途、近隣対策顧問料、立退補償料等で4,000万円として処理することのほか、昭和54年7月24日手付金6,400万円、昭和55年11月1日代金残額2億5,600万円と記載し、この代金全額支払いのときをもってXからT社への所有権移転、引渡し（占有移転）、契約締結日に行った売買予約を原因とする所有権移転請求権の仮登記の本登記手続をすることとした。一方、本件土地建物の売買契約公正証書には、本件土地建物のT社への引渡期限が昭和54年10月1日とされており、実際にも同月にT社は本件土地建物の引渡し（占有移転）を受けて、それを取り崩して分譲マンションを建築していた。税務署長Y（被告・被控訴人）は、昭和54年10月には、T社は排他的に本件土地建物を使用収益していると認定し、その譲渡に伴う収益の計上時期は同月であると認定して更正処分を行った。本件は、Xがこの更正処分の取消しを求めて提訴したものである。Xは、T社が昭和54年10月から本件建物の解体工事や計画建物の建築工事に着手しているのは、XがT社との間で別途締結した本件土地の賃貸借契約に基づいて行なったものであって、本件売買契約に基づいて本件土地建物を引渡したのではないことから、収益確定の時期を判断する要素とはならない旨を主張した。

（2）裁判所の判断

大阪高等裁判所判決における事実認定は、以下のとおりである。

¹⁴⁹ 税資181号292頁（以下「賃貸借契約事件」という）。

ア. 契約書は、T社が本件土地等を取得し、分譲マンションを建設することを目的とし、昭和54年10月ころから本件建物の解体とマンション建設工事の着手が合意された。予定どおり、昭和54年10月1日に現実の占有支配を移転【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】後、工事を進め、翌年の昭和55年1、2月ごろには分譲済みとなった。

イ. 契約締結日からの残代金支払が1年3か月後【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】とされ、所有権移転【契約上買主に所有権がいつ移転】あるいは引渡しの時期は残代金支払の時とされたが、これは、専ら本件土地譲渡につき租税特別措置法の所定の課税特例適用を受ける機会確保のために取得期限を延伸させたいとのXの意図による。

ウ. Xは、昭和53年11月1日から昭和54年10月31日までの本件事業年度中において本件売買代金総額3億6,475万円（契約書記載の3億2,000万円に圧縮金額4,475万円を加えた3億6,475万円）のうち、手付金6,400万円、譲渡代金の圧縮金額3,565万円を收受【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】したほか、さらに「地代」月額198万8千円の2か月分である397万6千円【当該不動産から生ずる果実の收受権】の合計1億362万6千円を收受している。

エ. ウの「地代」支払の約定は、本件土地建物の現実の占有支配がT社に移転した時点を基準とし、本来所有者が負担すべき固定資産税相当額及び引渡しと引換えに支払われるべき売買残代金の金利相当分等の積算額をXに償還させ、前記手付金等の支払と合わせて実質上売買代金全額の支払がなされたのとおおむね同様の経済的効果をXにもたらすことを企図している【当該不動産から生ずる果実の收受権】。

控訴審は、上記の認定に照らして、昭和54年10月1日の本件土地建物に係る現実の占有支配の移転は、本件売買契約に基づく引渡しにほかならず、本件土地建物の譲渡による収益にかかる権利は、Xの昭和53年11月1日から昭和54年10月31日までの本件事業年度中において確定したものと認めるのが相当であり、本譲渡にかかるXの収益は本件事業年度に帰属すべきであると判断した。また、本件土地のT社への所有権移転登記が昭和55年11月1日になされ【所有権の移転登記の時期】、そのころ売買残代金の支払がされたこと【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】は、認定判断を左右するものではないとしてXの主張を排斥した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【契約上買主に所有権がいつ移転】するのか、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】において売買残代金の收受を重視せず、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】、【代金の支払に関する約定

の内容及び実際の支払い状況】において 27%の代金受領、【当該不動産から生ずる果実の收受権】の状況を重視した事案である。

「不動産の譲渡にかかる収益確定（課税適状）の時期は、目的不動産の所有権の確定的移転を基本とし、移転登記、代金支払、引渡を参考として決すべきである。そして、本件においては、本件土地建物の所有権移転、登記、引渡のいずれもが、残代金……の支払とともに、昭和 55 年 11 月 1 日に行われたのであるから、右同日に本件土地建物の譲渡にかかる収益が確定したものとすべき」¹⁵⁰との X の主張は、民法上の代金支払い義務およびそれと同時履行の関係にある移転登記や引渡し（占有移転）に該当することから代表的な法的基準にもとづく収益認識判定を主張するものである。大淵博義教授は、「所有権移転時期を形式的な意思主義の観点からではなく、その具体的事実関係に照らして当事者の所有権移転時期の合理的な意思を解釈して判断する場合には、土地等の引渡し、登記、代金全額受領の時点等が当事者間の所有権移転時期と認定される場合が多いと考えられる。」¹⁵¹と説明する。たしかに、一般的に当事者は契約によって所有権が移転するとは考えておらず、土地等の引渡し（占有移転）、登記、代金全額受領の時点をもって移転を認識する、X の主張も一理ある。

これに対し、裁判所は、「[X] と [T社] との間でその主張の土地賃貸借契約が締結されていたものとしても、……早期に本件売買契約の目的物件である本件土地建物の引渡しを受けマンション建設に着手したいとする [T社] の意向に沿いつつ、本件土地建物の譲渡による収益につき……特例の適用を受けるため買換資産の取得期限の延伸を図りたいとする [X] の思惑により、売買契約書上の本件土地の引渡しの時期を残代金支払の時としたこととの関連で、この間の本件土地の占有支配、使用収益にかかる法的な形式上の整合性を図り、昭和 54 年 10 月 1 日の時点における [T社] に対する本件土地の引渡しは土地賃貸借契約に基づくものであるとの説明を可能ならしめようとしたものであることは明らか」¹⁵²（[] 筆者変更）とした。続いて、「[T社] による本件建物の取壊し等の経過や『地代』なるものの経済的実質をも併せ考慮すれば、[X] と [T社] との間の私法上の関係においてはともかく、資産の譲渡益に対する課税適状の有無を把握する観点からは、昭和 54 年 10 月 1 日の本件土地建物に対する現実の占有支配の移転は、本件売買契約に基づく本件土地建物の引渡しと認めるのが合理的であるというほかはない。」¹⁵³（[] 筆者変更）と判示した。

たしかに、仮に X が T社 との間で別途締結した本件土地の賃貸借契約に基づいて土地建

¹⁵⁰ 税資 181 号 295 頁。

¹⁵¹ 大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会・1993 年）79 頁。

¹⁵² 税資 181 号 301 頁。

¹⁵³ 税資 181 号 302 頁。

物の引き渡しを行なったものであって、本件売買契約に基づいて本件土地建物を引渡したものであるとするXの手法が是認されるのであれば、このような手法を用いることにより、課税の時期は、いかようにも恣意的に操作が可能である。大竹貿易事件においては、公平な所得計算の要請にもとづき操作性のある会計処理基準が否認された。本件は、契約形態であり会計処理基準とは異なるが、操作性を有する点においては共通である。現実の占有支配の移転を判断するにあたり、いかなる場合も法的基準に拘泥するのではなく、恣意性排除の観点から課題がある場合には、実質に応じた判断を行った判示と考える。

8. 裁判例にみる「収益認識の日」

(1) 収益認識基準と「引渡しの日」

第2章において実現主義、権利確定主義、引渡基準の関係性を検討した。本節における裁判例の定立規範における収益計上時期は、「実現主義および基本通達の引渡基準(事例1、事例2、事例3)」、「権利確定主義および通達の引渡基準(事例5)」、「権利確定主義および実現主義ならびに通達の引渡基準(事例4)」、「権利確定主義(事例6、事例7)」に分けることができる。もっとも、いずれの判示にあっても、実現主義、権利確定主義、引渡基準といった概括的な収益認識基準の概念からだけで、引渡しの日を導いたのではない。

品川芳宣教授は、『権利確定』『実現』又は『引渡し』がそれぞれ具体的にいつの時点を目指すのかについては、必ずしも明らかではない。また、それらの『時点』を抽象的に理解できても、収益をもたらす取引は、多種多様であり個別性が強いので、それぞれの取引の収益計上時期を判断することは容易ではない。結局、それぞれの取引の内容に応じて収益計上時期を判断せざるを得ない¹⁵⁴と指摘している。このように、事実認定は、個別の事情をもとに判断を行う必要がある。

(2) 評価要素と「引渡しの日」

前記7つの裁判例をもとにした場合、引渡しの判断要素である評価要素には、ア. 代金支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況(以下「代金支払」という)、イ. 所有権の移転登記の状況(登記関係書類の引渡しを含む。以下「移転登記」という)、ウ. 建物の鍵等の引渡しおよび不動産の引渡しによる占有の移転(以下「占有移転」という)、エ. 契約上の買主への所有権移転(以下「所有権移転特約」という)、オ. 当該不動産から生ずる使用収益[果実の收受権含む](以下「使用収益」という)、および経費負担[公租公課含む]の売主から買主への移転時期(以下「経費負担」という)、カ. 危険負担の売主から買主への移転時期(以下「危険負担」という)等をあげることができる。本章で紹介した各裁判

¹⁵⁴ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 8巻5号7頁(1999年)。

例の事実認定において、考慮した要素に差異はあるものの、これらの評価要素の全部または一部をもとに事案ごとの個別的事情を勘案して総合的な判断を行なっている点は共通している。しかしながら、その総合判断をする際にどの個別的事情にもとづく評価要素を重視するかについては明示されていない。そこで、その総合的な判断の比重について前記の判例から考察する。

事例 1 から事例 7 の 7 件の判示において、評価要素としては、何が採用されたのか否か。また、その原因は、何かである。

まずは、評価要素ごとに裁判所がどのような判断を行ったかを確認する。

①各評価要素の考察

ア. 代金支払

(ア) 個別考察

・事例 1

売買代金 55 億円の約 27 パーセントに相当する 15 億円しか支払われていない。「法人税基本通達 2-1-2 後段は、当該たな卸資産が土地又は土地上の権利であり、その引渡しの日がいつであるか明らかでない場合は、代金の相当部分（おおむね 50 パーセント以上）を収受するに至った日……にその引渡しがあったものとする旨を定めているが、本件不動産の売買が抵当権付きの売買と同視し得ること、……からすれば、本件売買代金額から抵当権の被担保債権額を控除した残額 15 億円が支払われた昭和 62 年 9 月 11 日をもって引渡日と認定することは、右通達の趣旨にも沿う」¹⁵⁵と判示し、当事者間では、15 億円の支払いをもって現実の支配権を移転する合意があったと認めるのが相当と裁判所は判断した。たしかに X が受け取るべき代金としては、全額を受領したといえる。

・事例 2

売買代金総額 2 億 3,058 万 5,750 円の 68 パーセントに相当する 1 億 5,700 万円が支払われているが、「夫々支払われた代金合計額の各代金総額に対する割合は、右各契約に基づき所有権移転登記を経由した各物件の合計面積が各目的物件総面積に占める割合を超えている」¹⁵⁶と裁判所は判断した。面積割合に照らしあわせれば、全額を受領したとして判断理由の一つとしている。

・事例 3

対価に見合う程度の土地として選定され、売渡価格 2.4 億円の 96 パーセントに相当する 2.3 億円が支払われている点を判断理由の一つとしている。

¹⁵⁵ 東京高判平成 10 年 7 月 1 日判タ 987 号 185 頁（東京地判平成 9 年 10 月 27 日行裁例集 48 卷 10 号 812 頁引用）。

¹⁵⁶ 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 201 頁。

・事例 4

裁判所が現実の支配の移転を認定した日および事業年度における対価の受領はなく、翌事業年度に全額を受領した。もっとも、その代金支払について売買契約書に東京都の代金支払いは登記完了後、Xの請求から30日以内の支払履行を定めていたところ、Xは、東京都に対し、本件各売買契約の締結日に売買代金に係る請求書を提出しており、代金受領のための準備行為を判断理由の一つとしている。

・事例 5

対価9,000万円のうち、手形6,000万円を含めて8,500万円の94パーセント相当を受け取っている。裁判所は、手形の支払期日が1年4月近くも後の同金額額面の約束手形の交付をうけていることは、移転する意思をXらが有していたとし、判断理由の一つとしている。

・事例 6

売買代金総額の77パーセントを超える金額が支払われていることを判断理由の一つとしている。

・事例 7

売買代金総額3億6,475万円の27パーセントである9,965万円しか支払われていないが、判断理由の一つとしている。

(イ) 全体考察

(ア) を実質的なパーセンテージの高から低に並べた場合、100パーセント(事例1、事例2) >96パーセント(事例3) >94パーセント(事例5) >77パーセント(事例6) >27パーセント(事例7) >0パーセント(事例4)となる。もっとも、事例4においては、代金受領のための準備行為は評価している。

すべての事案において、代金の受領状況は判断の材料として重視されている。金額の受領割合については、全額受領、相当程度の割合を受領する事例が多いが、低割合(事例7)ないし未受領(事例4)の場合においても評価されている。

(ウ) 評価

代金受領は、重視されている。もっとも、代金総額に占める受領金額の割合は必ずしも拘っていないと評価する。

イ. 移転登記

(ア) 個別考察

・事例 1

規範の定立においては、登記関係書類の引渡し状況、所有権の移転登記の時期を考慮要素としてあげているが、個別事情としてXと不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の事情から、権利証などの重要書類の交付、所有権移転登記が行われていなかったが、これらの点を重視すべきでないとした。

・事例 2

売主が所有権移転登記に協力することは、通常完全な権利移転を承認したことを意味すること、所有権移転登記は、当事者間合意の上、支払代金の一部に対応するものとして所有権を移転するための手続を行ったことなどを判断理由の一つとし、一団の土地の一部である各々の登記物件を対象に、引渡し時期は各登記を経由したときとしている。

・事例 3

一団の土地の一部について所有権移転登記が行われ、買手は自由な処分が可能なことを判断理由の一つとしている。

・事例 4

各売買契約の締結後直ちに所有権移転登記の手続きをすることが定められ、現に同日に原告から東京都に対して所有権の移転の登記を嘱託するために必要な書類が提出され、所有権の移転の登記がされていることを判断理由の一つとしている。

・事例 5

所有権移転登記手続に関する書類を買手に交付し、即日登記を経由したことを判断理由の一つとしている。

・事例 6

所有権登記を判断理由の一つとするとともに、Xが本件不動産を管理していたことをもって、買手が単に登記簿上の名義人に止まり、Xが実質の所有者であるということとはできないとし登記の状況を重視している。

・事例 7

本判決は、XがT社との間で別途締結した本件土地の賃貸借契約により土地の占有支配、使用収益における法的な形式上の整合性を図り、引渡しが土地賃貸借契約に基づくものであるとの説明を可能ならしめようとした特殊事案である。所有権の移転登記の時期は、認定判断を左右するものではないとして判断理由としていない。

(イ) 全体考察

事例 2 から事例 6 においては、登記の状況を判断理由としており重視している。もっとも、事例 1 および事例 7 においては判断理由とはしていないが、いずれも個別の事情ないし特殊な事情が存在している。

(ウ) 評価

移転登記の状況は、原則、重視されると考える。もっとも、個別事情ないし恣意性が懸念される特殊事情が存在する場合には、採用されていないことから、絶対的な徴表として形式に拘るのではなく、あくまで実質的な現実の支配の状況を判断するうえでの有力な徴表と位置づけていると解される。

ウ. 占有移転

占有移転の意義には、建物の鍵の引渡しが象徴する建物の明け渡しの意義の他、土地の明け渡しを含めて、以下考察を行う。

(ア) 個別考察

・事例 1

規範の定立においては、外見上は引渡しがいづれいつ行われ収益がいづれいつ実現したか必ずしも明らかでない場合は、建物の鍵の引渡しの状況を考慮するとした。本件の収益認定をした日において建物の鍵の引渡しは、一切行われていないと事実認定を行っている。しかしながら、不動産販売における売上げの計上時期の判定においては、当該不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の事情によるものと認められることから、この事実を重視すべきでないと判示した。

・事例 4

Xが所有する底地を東京都への譲渡に際し、底地の上に存する別の者が有する建物を明け渡した日が底地の引渡しの日該当するか否かが争点の一つとなった事案である。

規範の定立においては、建物の鍵等の引渡しの状況を判断理由のひとつとして、「引渡しのあった日」であると判断するのが相当であるとする。しかしながら、東京都は、平成 20 年 11 月 13 日以降、各借地人及び各借家人との間で、本件土地上にある物件の移転等についてそれぞれ個別の契約を締結したほか、各物件の移転期限等の延長も合意している反面、原告会社はこれらの点に全く関与していないことの事情を考慮すると、建物の明け渡しの時期ではなく、代金支払、所有権の移転等の時期をもってXから東京都に移転したものと認められ、同日が旧法人税基本通達 2-1-14 [平成 30 年改正前] にいう「引渡しがあった日」であると認めるのが相当であると判示した。

・事例 5

引渡し（占有移転）が固定資産譲渡益発生の確定を画する徴憑の一つとなりうるものであることは首肯できるとしても、右引渡し（占有移転）をもって常に譲渡固定資産について現実の占有移転が完了したと解することは相当でないとして判示した事案である。Xら

がK社に対して、土地および地上権を売り渡す契約をし、実際に不動産上の建物を撤去し引渡し（占有移転）が行われた日をもって本件土地等の引渡し時期であるとのXの主張に対し、登記関係書類の引渡しの状況、所有権の移転登記の時期、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況、当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権の状況などから、Xらに収入すべき権利の発生が確定した時期を判示した。

・事例 6

規範の定立においては、占有移転としての「引渡し」が収益実現の可能性が客観的に確実に became と認められる時期（権利確定主義）を判断する評価要素のひとつとしている。しかしながら、売買契約が締結された昭和 52 年 7 月 25 日の時点で 77%の代金がU社からXに支払われ、本件不動産の所有権登記がU社に移転されたことから昭和 52 年 7 月 25 日を収益の可能性が客観的に確実に became と認められる時と判示し、代金の支払い状況、所有権の移転登記の状況を重視した。占有移転については、昭和 53 年 4 月 30 日の引渡し期限後から昭和 55 年頃まで、Xは、U社より本件不動産の引渡し（占有移転）を求められ、昭和 57 年 4 月には、最終通告を受け、昭和 59 年頃、現状のまま不動産を引き渡した事実を認定しているが、本件不動産の所有権が実質上もU社にあることをXもU社も十二分に前提としての行動と判示した。

・事例 7

契約書は、T社が本件土地等を取得し、分譲マンションを建設することを目的とし、昭和 54 年 10 月ころから本件建物の解体とマンション建設工事の着手が合意された。予定どおり、昭和 54 年 10 月 1 日に現実の占有支配を移転（占有移転含む）後、工事を進め、翌年の昭和 55 年 1、2 月ごろには分譲済みとなった。契約締結日からの残代金支払が 1 年 3 か月後とされ、所有権移転あるいは引渡しの時期は残代金支払の時とされたが、昭和 54 年 10 月 1 日の本件土地建物に係る現実の占有支配の移転をもって、本件売買契約に基づく引渡しにほかならないと判示した。

（イ）全体考察

事例 1 は、規範の定立においては評価要素としたが、当該不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中の個別の事情に基づくことから、判示に影響を与えていない。事例 4 は、規範の定立においては評価要素としたが、Xは東京都と借地権者、借家人との間の物件移転の契約締結等に全く関与していない個別の事情に基づくことから、判示に影響を与えていない。

事例 5 は、規範の定立においては評価要素としたが、引渡し（占有移転）が固定資産譲渡益発生の確定を画する徴憑の一つとなりうるとし、確定徴表の候補であるとしている。

もっとも、不動産の明け渡しによる占有移転について、徴憑の一つではあるが、代金支払い、移転登記、使用収益の状況を含めて判断の結果、収益認識としての引渡しには該当しないとした。

事例 6 は、規範の定立において引渡し（占有移転）を収益実現の可能性が客観的に確実に became と認められる時期（権利確定主義）を判断する評価要素としたが、代金支払い、移転登記の状況をもって判断した。引渡し（占有移転）は事実認定をされているが、既に所有権が実質上も移転済みであることを前提としての行動であるとして、判示に影響を与えていない。

一方、事例 7 は、土地等の現実の占有支配の移転をもって売買契約の引渡しと判示し、土地等の引渡し（占有移転）は収益認識としての引渡しに該当するとした。

（ウ）評価

判示の結論を踏まえた考察として、土地等の明け渡しによる占有移転は重視（事例 7）されるが、他の評価要素の状況と齟齬があれば、後者を重視（事例 5）（事例 6）していることから、必ずしも絶対的な徴表とはいえない。

もっとも、本章における 7 つの裁判例のうち、規範の定立において評価要素を列挙している事例 1、事例 2、事例 4、事例 5、事例 6 の 5 つであり、占有移転は、事例 2 を除く 4 つの事例において評価要素としてあげられている。この対象候補となる頻度は、5 つの全事例において評価要素となる代金支払、移転登記には劣後するものの、所有権移転特約、使用収益・経費負担、危険負担が候補としてあげられる回数に優っている。したがって、裁判所は占有移転を重要な評価要素と捉えていると解される。

ならば、何故、規範の定立段階においては重要視される占有移転が、裁判の結論としては上記「重視はされるが、必ずしも絶対的な徴表とはいえない」との評価になるのだろうか。これには二つの理由があると考えられる。

第一に、裁判の対象となること自体が平常の不動産取引と異なる例外取引であることから、一般的な不動産取引における評価とは異なる考える。宇井達彦公認会計士は、一般的な不動産取引について、「取引金額が多額な重要な取引であることから、代金の決済が引渡しとほぼ同時に行われる。また、……所有権移転登記を行う」¹⁵⁷と述べている。たしかに、事例 4 の規範の定立においてにおいては前段において「不動産の譲渡の取引においては、代金の支払と同時に当該不動産の引渡しや所有権の移転の登記がされることにより取引が一時に完了し、基本通達 2-1-14 にいう『引渡しがあった日』が客観的に明白な

¹⁵⁷ EY 新日本有限責任監査法人ほか編『不動産取引の会計・税務Q&A [第4版]』（中央経済社・2019年）256頁〔宇井達彦〕。

場合がある」¹⁵⁸と一般的な不動産取引を想定し、後段において「一方、諸般の事情から各契約当事者の給付等が段階的に複数回に分けてされ、外見上は上記の『引渡しがあった日』や収益が実現したといえる日が必ずしも明らかでない場合……」¹⁵⁹と例外となる不動産取引の場合を想定した規範を定立している。前段の一般的な不動産取引においては、代金支払、所有権の移転登記、引渡し（占有移転）の3つの評価指標は並列の位置づけである。すなわち、一般的な不動産取引の場合であれば、引渡し（占有移転）は、代金支払、移転登記とともに「引渡しがあった日」の有効な判断要素であるといえる。

第二に、一般的な不動産取引と異なるため裁判対象である例外取引となった場合、占有移転については、他の評価要素と異なる事情がある。本章第1節1.において、不動産取引の特性として、動産と異なり、物件の引渡しを目にみえる形での確認は困難であることを確認した。これに対し、例えば、移転登記や代金支払は、占有移転と比較し、客観的な確認が可能である。例外取引となった場合は、客観性の観点において他の指標の評価の重要性と比較した場合、その特性から劣後する場合があるといえる。

以上より、本節における裁判例にみる「引渡しの日」としての占有移転の評価は、冒頭のとおりであるが、この評価は例外的な裁判における評価であって、一般的な取引においては、代金支払、移転登記に準じた重要な評価要素と考える。

エ. 所有権移転特約

(ア) 個別考察

・事例1

規範の定立においては、判定要素のひとつとしているが、あてはめの段階においては、言及されておらず、重視されていない。

・事例2

「売買契約に代金債権担保目的による所有権留保特約があったとしても、必ずしもその契約上の所有権移転にこだわることなく、当該売買契約に基づいて目的物の現実の支配が移転した場合は引渡しがあったと認めるのが相当」¹⁶⁰とし、所有権留保特約契約の内容は、現実の支配の移転の判断理由である移転登記・代金支払に劣後すると判示され、採用されていない。

・事例4

売買契約の締結日に土地の所有権がXから東京都に移転するものと定められていることを判断理由の一つとして、引渡しがあった日と認めるのが相当であると判示されている。

¹⁵⁸ 東京地判平成26年1月27日税資264号12397順号23頁。

¹⁵⁹ 東京地判平成26年1月27日税資264号12397順号23頁。

¹⁶⁰ 福岡高判昭和60年4月24日税資145号200頁。

・事例 7

契約書は、締結日からの残代金支払が1年3か月後とされ、所有権移転あるいは引渡し
の時期は残代金支払の時としていた。しかし、これは、専ら本件土地譲渡につき租税特別
措置法の所定の課税特例適用を受ける機会確保のために取得期限を延伸させたいとのXの
意図によらし、契約内容に係らず本件土地建物に係る現実の占有支配の移転（占有移転
含む）による引渡しの日として採用をしていない。

（イ）全体考察

事例4では判断理由として採用されているものの、事例1ではあてはめの段階では言及
されておらず、事例2、事例7においては、採用されていない。裁判所は、事例2におい
ては、売買代金担保目的を認定している。事例7においては、租税特別措置法の課税の特
例の機会を確保する意図があることを認定している。

（ウ）評価

売買契約における所有権移転時期の特約は、当事者間において如何様にも定めることが
できることから、別の目的によって意図的に日付が操作される可能性がある。契約書の所
有権移転時期の特約は、当事者間の意思を示したものではあるが、一方で別の目的が介入
する可能性を排除できない。それゆえに、契約にもとづく真の経済的実質に照らし合わせ
て、客観的な検討が必要な評価指標であると解される。

オ．使用収益〔果実の収受権含む〕および経費負担〔公租公課含む〕

（ア）個別考察

・事例 1

移転登記、本件建物の鍵の引渡しによる占有移転、賃借人に対する貸主の変更通知はな
い状況のなか、建物の賃貸料の帰属および電気水道の利用料金、電気保安料、エレベータ
ーの保守料の負担の状況を重視し、「本件建物の賃貸人の地位を〔F社〕が承継し、本件建
物の使用収益権能は〔F社〕に移転するものとの合意があったものと推認することができ
る。」¹⁶¹（〔〕筆者変更）と判示し、判断の材料の一つとしている。

・事例 4

本件土地に係る固定資産税等の公租公課を東京都が負担することになったことを判断
理由の一つとしている。

¹⁶¹ 東京高判平成10年7月1日判タ987号185頁（東京地判平成9年10月27日行裁例集48巻10号809頁引用）。

・事例 5

契約内容において同年以降の固定資産税をK社が負担すること、Xらが同年分として受領した本件土地の賃料をK社の請求に応じて支払ったことを判断理由の一つとしている。

・事例 6

Xは不動産を管理し、その証拠としてXは賃貸人として家賃収受権として使用収益（賃料収入）とともに公租公課を負担する状況を理由に引渡しの時期を主張したのに対し、裁判所は、移転登記および代金支払にもとづき引渡し時期を判断するとともに、使用収益および経費負担は、買主よりテナント立退交渉に売主の義務としてあたる必要上、管理を許容・委託されたものと認定を行い、引渡しの時期の判断理由としていない。

・事例 7

Xが買手より収受する「地代」の算定額に着眼し、「所有者において負担すべき本件土地建物の固定資産税の額と概ね売買残代金額に対応する銀行貸出金利相当分等とを積算して定められたものであることに徴すれば、右『地代』支払の約定は、本件土地建物の現実の占有支配が控訴人を離れ〔T社〕に移転した時点を基準として、本来所有者が負担すべき固定資産税相当額及び引渡と引換えに支払われるべき残代金の金利相当分を〔T社〕から〔X〕に償還させ、前記手付金等の支払と合わせて実質上売買代金全額の支払がなされたのと概ね同様の経済的効果を控訴人にもたらすことを企図して取り決められたものである」¹⁶²（〔〕筆者変更）と判示している。名目上の使用収益・経費負担としては、T社より地代を収受しXが固定資産税を負担し、Xに不動産が帰属すると捉えるのではなく、実質において買手であるT社に帰属する本件土地建物の未払代金の利息、固定資産税の費用負担の管理をXが担っているとの判断が行われている。

（イ）全体考察

事例 1、事例 4、事例 5 は、採用。事例 6 は、不採用である。事例 7 は、使用収益である地代のうち分けから買手に現実の占有支配が移転していることを認定している。

（ウ）評価

使用収益および経費負担の状況は、実質的な所有権の移転を判断するうえで移転登記や代金支払同様に重要な評価要素と解されるが、契約当事者間の合意によりその帰属を操作し易いともいえる。恣意性を排除した実質的な所有権の移転状況を判定するため、形式に拘らず実質を捉えることが肝要な徴表といえる。

¹⁶² 大阪高判平成 2 年 11 月 15 日税資 181 号 300 頁。

カ．危険負担

(ア) 個別考察

・事例 1

売買契約において不動産に係る危険負担が、売主から買主の負担に移転している時期を判断理由の一つとしている。

・事例 4

規範の定立においては、考慮要素としてあげられている。もっとも、あてはめの段階において言及されておらず重視されていない。

(イ) 全体考察

本節における 7 つの事例のうち判断理由となったのは、事例 1 のみである。また、事例 1 においては、抵当権付き不動産に対する代金支払の状況、使用収益および経費の状況とあわせて判断理由の一つとしている。

(ウ) 評価

本徴表は、法的な意義がある客観的な基準である。しかしながら、採用頻度は低く、かつ他の判断理由となる徴表に対し傍証的な検証として使用される徴表と考える。

②各評価要素の総合的評価

前記アの考察をとおして裁判所は、ア．代金支払、イ．移転登記、ウ．占有移転、エ．所有権移転特約、オ．使用収益および経費負担、カ．危険負担の評価要素を総合的に評価し、収益認識時期の判断を行っている。また、このア～カの評価要素を分類し、複数の観点から評価が可能と考える。

まずは、現実の支配の移転による収益認識を直接的に画する徴憑か、または間接的な傍証としての徴表のいずれかの切り分けである。ア～オの各徴表は、収益認識を直接的に画する徴表であるア・イ・オ、間接的な傍証としての徴表であるエ・カ、収益認識を直接的に画する徴憑の一つとなりうる場合もあるが、常になるとも限らないウの 3 つに分類可能と考える。

上記分類の理由を検討するにあたり、事例 1～事例 6 と事例 7 を分けて評価を行う。なぜならば、事例 7 は租税回避が疑われる特殊事案のためである。

ア・イ・オの分類について、事例 1～6 においてアはすべてにおいて採用理由としている（事例 4 は現実の支配の移転の認定日において未受領であるが、買手に請求書を提出し、代金受領のための準備行為を認定している）。イは、事例 2 から事例 6 において判断理由としている。事例 1 においては規範の定立において対象とするも係争事案として採用はし

なかったが、採用しない理由を明言している。その点においては、考慮要素として重視しているといえる。また、ア～カの6つの評価要素のうちアとイのみがすべての事例において規範の定立ないし採用理由となりえる徴表である。殊に事例2、3においてはア・イのみを採用理由としている。裁判所は、この2つを収益認識の原則的な徴表と考えていることが伺える。

次にオについては、事例1、事例4、事例5、事例6において判断理由としている。しかしながら、事例2、事例3においては規範の定立ないし採用理由のいずれにも取り上げられておらず、ア、イと比較した場合、原則的な徴表とまではいえない。もっとも、事例7においてはオに着目し、アは27%の受領、イは未済でありながら認定を左右しないと判断が行われた。ア・イの原則的な徴表の状況が不十分としても、現実の占有支配の移転に着目し、真実の所有者をオにより判断をしたといえる。このことから、ア・イに加えオも収益認識を直接的に画する徴表といえる。

次の分類であるエ・カは確定を画することはないが間接的な傍証としての徴表であると考えられる。理由は、エは事例1では規範の定立の対象徴表であるあてはめにおいて言及されていない。事例2においては所有権留保特約を否認されている。事例4では採用されているが、前述した事例4における考察のとおり、ア・イ・オと比較し重視されておらず、傍証的な徴表といえる。また、事例7の特殊事案においても、租税特別措置法の課税特定適用を受ける意図によるものとして採用していない。

次にカは事例1の認定に採用されているが、ア・オの状況により確認される現実の支配の移転の日について間接的な確認を行っているにすぎない。事例4では考慮要素にあげられても、あてはめにおいては言及されていない。7つの事例に対しア～カの6徴表のうち、採用頻度は最小であり、傍証的な徴表といえる。

もっとも、エとカが同じ傍証的な徴表分類であっても、裁判所がエの事例2、事例7において別の目的をもった日付であると明確に契約上の所有権移転特約を否認したのとは異なり、カに関連する事例1、事例4において否定はしていない。エは、当事者間の意図的な日付設定が行われる可能性を排除できず、客観性の観点において慎重な検討が必要と解される点において、公平な所得計算上カに劣る徴表と考える。

最後の分類であるウは、直接的な徴憑の一つとなりうるが、常に直接的な徴表になるには限らない。理由として、事例1においては規範の定立において対象とするも係争事案として採用はしなかったが、その理由を明言している。その点においては、考慮要素として重視しているといえる。一方、事例5においては、定立規範において「引渡し固定資産譲渡益発生の確定を画する徴表の一つとなりうるものであることは肯首できるとしても、右引渡しをもって常に譲渡固定資産について現実の占有移転が完了したとと解すること

は相当でない」¹⁶³とし、確定徴表にもなりえるが、必ずしもなるとは限らないことを示唆している。そのうえで、他のア・イ・オの徴表とウが相違する場合、前者を現実の占有移転として重視している。経済的な実質を含まない形式的な占有移転は採用されないと考える。ついで、重視される場合も、重視されない場合のいずれもありえる徴表である。実際、特殊な事例7においては、名目上の賃貸借契約に係らず買手が建物を取り壊してマンションを建設する状況を現実の占有支配の移転としている。経済的な実質を含む占有移転は採用するものとする。もっとも、以上の評価は裁判となる例外的な取引事案を想定した場合といえる。一般的な不動産取引では、アと同時にイやウが行われるのであり、この場合は、ウはアとイに準じて重視される評価要素といえる。

以上の第一と第二の評価をとおして、ア～オの徴表は以下に分類できる。また、判示の結論に与える重要性は、[A型] > [B型] > [C型] > [D型] > [E型]の順になると考える。

[A型]：直接的徴表：Y、原則的徴表	ア．代金支払	イ．移転登記
[B型]：直接的徴表：Y	オ．使用収益・経費負担	
[C型]：直接的徴表：YないしN（一般的な取引Y）	ウ．占有移転	
[D型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：N	カ．危険負担	
[E型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：Y	エ．所有権移転特約	

第6節 考察「引渡しの日」

本節は、不動産取引における収益の課税タイミングについて、第5節の裁判例のまとめを踏まえて、第2節の無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識（民法上の取扱い）、第4節の企業会計上の取扱いにおける確認内容との比較検証を行う。

1. 第5節と第2節の比較検証

第2節において不動産売買の場合に、売主は、主として所有権移転、登記移転、引渡し（占有移転）という3つの義務を負うとともに買主の代金支払義務（対価請求権）と同時履行の抗弁権の関係性を有する諸要素を確認した。コンメンタール民法においては、移転登記とする説であったが、通説である移転登記が重要なことは明らかであるが、それに引渡し（占有移転）を加えるとする説があることを確認した。

第5節において、諸要素が判示の結論に与える重要性は、以下の[A型] > [B型] > [C型] > [D型] > [E型]の順であることを確認した。

¹⁶³ 名古屋高判金沢支部昭和58年9月28日税資133号729頁。

[A型]：直接的徴表：Y、原則的徴表	ア．代金支払	イ．移転登記
[B型]：直接的徴表：Y	オ．使用収益・経費負担	
[C型]：直接的徴表：YないしN（一般的な取引Y）	ウ．占有移転	
[D型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：N	カ．危険負担	
[E型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：Y	エ．所有権移転特約	

第5節と第2節を比較した場合、第5節における最重要である[A型]の2項目（代金支払、移転登記）は、第2節における同時履行に基づく買主の代金支払い義務（対価請求権）と売主の主たる義務である移転登記を対象とする民法上の取扱いと同一である。また、第5節における3番目に重要な[C型]の占有移転も同時履行の抗弁権の対象である。[A型]および[C型]ともに直接的徴表として収益認識への影響度が高い。法人税法の収益認識判定は同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を重視していると言える。もともと、各裁判事例の検討をとおして、これらの徴表の状況のみに拘泥しているのではなく総合的な評価に基づいて収益認識を行っていることからすれば、法人税法の収益認識判定は同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視しているとの理解が適切と考える。

2. 第5節と第4節の比較検証

第4節において、収益認識の判定要素としては、以下の三群に分類されるとともに[第一群] > [第二群] > [第三群]の順において重要性の優劣があることを確認した。

[第一群] 引渡し（占有の移転）、契約に定められた所有権移転のための条件の達成

[第二群] 買手の使用収益の開始、譲渡代金の相当部分の支払い

[第三群] 契約の締結、所有権移転登記の申請

第5節と第4節の比較にあたり、第4節の企業会計上の各判定要素の用語を第5節の[A型]～[E型]の用語に対応付けた場合は、以下となる。

[第一群] [C型]：占有移転、[E型]：所有権移転特約

[第二群] [B型]：使用収益、[A型]：代金支払

[第三群] 契約の締結：対応なし¹⁶⁴、[A型]：移転登記

また、第5節に第4節における3つの群の順序を示した場合は、以下となる。

[A型]：代金支払 [第二群]、移転登記 [第三群]

[B型]：使用収益・経費負担 [第二群（経費負担除く）]

[C型]：占有移転 [第一群]

¹⁶⁴ 契約の締結の日は、22条の2第2項「当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日」に該当する。本論稿の対象である22条の2第1項の引渡しの日を検討対象ではないため除外する。

[D型]：危険負担：対応なし

[E型]：所有権移転特約 [第一群]

以上のとおり第5節と第4節を比較した場合、収益認識の優先順位に差異が生じている。もともと企業会計と法人税は、目的が異なるのであり、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることは、収益認識基準の差異が生じる土壌がある¹⁶⁵。それゆえ、目的の違いにより重視すべき価値が一致しないことから評価要素の優先順位に差異が生じることは当然ともいえる。しかしながら、著しく差異が確認できる評価要素について着眼するならば、法人税法と企業会計における不動産取引をとおした考え方の特性が検証可能と考える。この差異が特に顕著である評価要素としては、移転登記および所有権移転特約の二つがある。法人税法は、移転登記を[A型]として最も優先する。一方、企業会計は、[第三群]として最も劣後させている。次に法人税は、所有権移転特約を[E型]として最も劣後させている。一方、企業会計は[第一群]として最も重視している。このような全く逆の評価が何故生じるのか、検討を行いたい。

一つ目の疑問である企業会計が、移転登記について企業会計が否定的である理由である。企業会計基準委員会の「不動産の論点整理」は、不動産の売却の会計処理の考え方において「不動産の売却取引においては所有権移転の登記手続が必要となるが、このことが経済的な実質の移転を判断するうえで参照すべき事象か否かについても検討の余地がある」¹⁶⁶と説明し、移転登記の経済的実質性に疑問を呈している。

一方、法人税法の観点において和田正明教授は、「民法はたまたま所有権移転の効力発生要件と対抗要件とを分離したに過ぎず、対抗要件（不動産の場合は登記）を取得しない所有権は完全な所有権となり得ない」¹⁶⁷と述べ、法的な観点から移転登記を権利確定の重要判断要素と捉えている。続いて同教授は、「通常の売買の場合にはおおむね登記簿の記載を基準として取引が進行し、かつ、それにより特別の不都合は生じない。……登記基準を採用した場合には、経済的実質性については充足され得る」¹⁶⁸と述べている。移転登記は経済的実質性について関連を有するとしており、企業会計とは正反対に捉えている。

第1章第3節3.において、会計としての実現主義を採用し、経済合理性を重視するのであるが、これに対して法人税法は、税法としての権利確定主義を採用しているので法的厳密性を重視することを確認した。このことから法人税法は、移転登記という法的に客観的な要素に経済的実質性の意義を含めて総合的に評価していることが当然に導かれる。法人税法は、法的厳密性を重視し法的基準に則った課税を基礎的概念としていることから、

¹⁶⁵ 本稿第1章第3節3.参照。

¹⁶⁶ 不動産の論点整理・前掲注119) 8頁。

¹⁶⁷ 和田正明「権利確定についての一考察—資産の譲渡・贈与を中心として」税大論叢9号(1975年) 25頁。

¹⁶⁸ 和田・前掲注167) 25頁。

会計と移転登記の評価に差異が生じていると解される。

次に二つ目の疑問である企業会計が、契約にもとづく所有権移転に肯定的であるが、法人税法は必ずしも肯定的に捉えてはいない理由である。企業会計基準委員会の「不動産の論点整理」は「法的権利（所有権）の移転は事業投資のリスクからの解放の時点を判断するうえでもっとも客観的な判断規準」¹⁶⁹と重視し、その理由について「契約に定められた要件は、取引の当事者の意思を反映するものであり、本来経済的実質と相違するものではなく、取引の実態をもっともよく表すものである」¹⁷⁰と述べている。所有権移転の契約内容を、当事者間意思を示した経済的実質と位置づけている。一方、前節の所有権移転特約に対する裁判例に対する全体考察をもとにした評価において、契約書の内容は、当事者間の意思を示したものではあるが、一方で別の目的が介入する可能性を排除できない。ついでには、契約にもとづく真の経済的実質に照らし合わせて、客観的な検討が必要であると解されることを確認した。

企業会計は当事者間意思を重視するが、法人税法は必ずしも重視しない。このような差異が何故生じるのか。その理由は、企業会計が公正性を重視するのに対して、税法は課税の公平を重視するためである。¹⁷¹このため公正性重視の企業会計では、租税回避を前提としていない¹⁷²。一方、裁判所は、事例 7 において納税者が意図的に法的な形式上の整合性を図る操作があったことを認定したように、課税の公平を重視する法人税法は別の意図による操作性や恣意性の介入に対して警戒をしている。企業会計と法人税法は、そもそもの出発点が異なり、両者には明確な差異があるといえる。このことから、双方の根幹を支える概念として、会計が公正性を基礎的概念（条理）としているのに対して、法人税法が公平な所得計算の要請を基礎的概念（条理）としていると言えるものとする。

以上のように、法人税法と企業会計の間に明確な評価の差がある移転登記と所有権移転特約を考察した結果、法人税法は、法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の 2 つを基礎的概念（条理）としているといえる。

第 7 節 小括

本章においては、二つ目のサブクエスションとして不動産取引を題材に具体的に「引渡

¹⁶⁹ 不動産の論点整理・前掲注 119) 15 頁。

¹⁷⁰ 不動産の論点整理・前掲注 119) 18 頁。

¹⁷¹ 大淵博義教授は、企業会計と法人税の相違として「会計が『公正性』を基礎的概念（条理）としているのに対して、資本の変動をもたらす『簿記上の取引』の対象となるすべての会計事象について、税法上の結論を提示し課税の公平を図るという学問的な研究領域の相違が大きい」と説明する。大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開Ⅲ巻』（税務経理協会・2017 年）16 頁。

¹⁷² 大淵博義教授は、「租税回避という不正義な行為を前提とするのではな（い）」と説明する。大淵・前掲注 171) 14 頁。

しの日」の判断の指標となる評価要素とは何があり、そのうちことに重要と捉える事象は何かについて検討を行った。

第1節においては、不動産取引の特性を確認した。

第2節においては、無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識として、民法上の取扱いとして不動産売買における売手、買手の主要な義務を確認するとともに、対価請求権と同時履行の抗弁権の解消の関係性を有する対象が登記、これに加え引渡し(占有移転)であることを確認した。

第3節においては、課税庁の取扱いとして基本通達の内容を確認した。

第4節においては、企業会計上の取扱いは実現主義であること、また、参考文献の位置づけであるが、企業会計基準委員会の「不動産の論点整理」の内容を確認した。

第5節においては、不動産取引において争いとなった7つの裁判事例より、「引渡しの日」を検証した。裁判所は、引渡しの日を決定する評価要素として代金支払、移転登記、占有移転、所有権移転特約、使用収益および経費負担、危険負担の各要素を総合的に評価し、収益認識時期の判断を行っている。また、この評価要素を分類した場合、[A型]:代金支払、移転登記、[B型]:使用収益・経費負担、[C型]:占有移転、[D型]:危険負担、[E型]:所有権移転特約の5つに分類できることを確認した。

第6節においては、第2節における無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識と第5節における不動産取引における裁判事例の取扱いを照らし合わせた結果、[A型]代金支払・移転登記、[C型]占有移転は法律にもとづく徴表として重視しているといえることを確認した。また、第4節における企業会計上の取扱いと、第5節における不動産取引における裁判事例の取扱いを照らし合わせた結果、移転登記および契約にもとづく所有権移転について、企業会計および法人税法の評価に大きな差異が発生している。その理由としては、法人税法が「法的厳密性を重視し法的基準に則った課税」および「公平な所得計算の要請」を基礎的概念(条理)としていると言えることが明確になった。

以上より、二つ目のサブクエスションである資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するかとの問いに対しては、不動産取引において裁判所は評価要素として代金支払、移転登記、占有移転、所有権移転特約、使用収益および経費負担、危険負担等の評価要素を総合的に評価し、収益認識時期の判断を行っているが、各評価要素は重要度順に[A型]代金支払、移転登記、[B型]使用収益・経費負担、[C型]占有移転、[D型]危険負担、[E型]所有権移転特約の5つの区分に分けて順序付けることができること、こうした順序となる理由としては、同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視していること(同時履行の抗弁権解消の関係を有する[A型][C型]にて確認)、ならびに法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の2つを基礎的概念(条理)とし

ているためといえる（[A型] 代金支払・移転登記、[E型] 所有権移転特約にて確認）。

第4章 「引渡しの日」の意義

本章は、第1節において第2章および第3章における2つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かの結論を導出する。

そのうえで、第2節および第3節において各々以下の事項について言及する。

第一に、中小法人においては、22条の2第1項に「引渡しの日」を明定した効果は何かである。

第二に、大法人においては、原則として令和3年4月1日以後の新会計基準の適用にあたり、どのような課題が予見されるのか、また、その予見にもとづく提言である。

第1節 「引渡しの日」の結論

2つのサブクエスションとは、以下のとおりである。

- 一 22条の2第1項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第2章においては、一つ目のサブクエスションに対する考察の結果、22条の2の引渡基準に対し、権利確定主義との関連付けが解釈論としてありえること、また、法人税法の収益認識基準として実現主義と異なる6つの特性を権利確定主義は有していることおよび実現主義と権利確定主義はそもそも目的が異なっており、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることを確認した。こうした権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義を有すると解されることから、引渡基準と権利確定主義の関連付けが引き続き必要であることを確認した。加えて、引渡基準の明定により、公正処理基準としての企業会計準拠主義の観点が必要になることは自明であるが、恣意性排除の観点については、権利確定主義によって代替されることにより、22条の2第1項に公正処理基準がなくとも、解釈論として権利確定主義が存在することによる代替が可能であることから影響はないことを確認した。また、このような観点からも権利確定主義が引渡基準と関連するとの解釈は必要であることを確認した。したがって、引渡基準とは引渡基準（権利確定主義）である。以上のことから、22条の2第1項の引渡しの日々の意義は、大竹貿易事件の定立規範をもとに「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益

金に計上すべきものと考えられる」と解されるとし、引渡基準と権利確定主義は関連することは妥当であり、公正処理基準における恣意性排除の要請にも答えることを確認した。

第3章においては、二つ目のサブクエスションに対する考察の結果、不動産取引において裁判所は評価要素として代金支払、移転登記、占有移転、所有権移転特約、使用収益および経費負担、危険負担等の評価要素を総合的に考慮し、収益認識時期の判断を行っているが、各評価要素は重要度順に〔A型〕代金支払、移転登記、〔B型〕使用収益・経費負担、〔C型〕占有移転、〔D型〕危険負担、〔E型〕所有権移転特約の5つの区分に分けて順序付けることができること、こうした順序となる理由としては、同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視していること（同時履行の抗弁権解消の関係を有する〔A型〕〔C型〕にて確認）、ならびに法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の2つを基礎的概念（条理）としているためといえる（〔A型〕代金支払・移転登記、〔E型〕所有権移転特約にて確認）ことを確認した。

以上の第2章と第3章における引渡しの日に付随する二つのサブクエスションの答えの探索のアプローチは、第2章が引渡基準、実現主義、権利確定主義といった収益認識基準の概念たるマクロ的な視点から引渡しの日を探索したといえるのに対し、第3章は、不動産取引を題材とした個別・具体的な事例をもとにミクロ的な観点から、引渡しの日を探索したともいえる。

異なる観点からのアプローチであったが、第2章と第3章において共通する考え方を確認することができる。上述の第2章における「権利確定主義との関連付けが解釈論としてありえる」との根拠の一つは無条件請求権説であった。第2章の繰り返しとなるが、無条件請求権説とは、「資産の譲渡の場合についていえば、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である。権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、引渡基準は権利確定主義そのものの表現ないし別称にほかならない」¹⁷³とする考え方である。無条件請求権説を根拠付ける同時履行の抗弁権の解消に着目することは、第3節における「同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視している（〔A型〕：代金支払、移転登記、〔C型〕：占有移転）にて確認」との結論と整合する。

次に上述の第2章における「権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義を有すると解されることから、引渡基準と権利確定主義の関連付けが引き続き必要である」とする結論は、第3章の「法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な

¹⁷³ 金子・前掲注31) 301頁〔初出、1993年〕。

所得計算の要請の2つを基礎的概念（条理）としている（〔A型〕：移転登記、〔E型〕：所有権移転特約）」との結論と整合する。

それゆえに、引渡しの日に係る第2章と第3章の結論は、整合的であるといえる。

以上を踏まえ、メインクエスションである22条の2第1項における引渡しの日の意味は、以下のようになる。

ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、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。具体的な不動産取引における引渡しの日は、判断の指標となる評価要素としての代金支払、移転登記、使用収益・経費負担、占有移転、危険負担、所有権移転特約にもとづき、これら指標の総合的な評価により判断を行っている。また、その評価においてこれらの評価要素は、重要度順に〔A型〕：代金支払、移転登記、〔B型〕：使用収益・経費負担、〔C型〕：占有移転、〔D型〕：危険負担、〔E型〕：所有権移転特約の5つの区分に分けて順序付けることができる。こうした順序となる理由としては、法人税法が同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視していること、ならびに法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の2つを基礎的概念（条理）としているためといえる。

第2節 「引渡しの日」明定の意義

22条の2第1項に引渡しの日を明定した効果は何であろうか。本稿は、冒頭「はじめに」において、企業会計が従来からの会計基準である実現主義の場合の「引渡しの日」を検討対象とし、企業会計が新会計基準における「引渡しの日」は検討対象外とする前提を置いて検討を行った。また、中小法人の会計処理については、従来どおり前者の会計処理が認められることとされており、新会計基準を用いるかどうかは、任意であることを確認した。すなわち、中小法人の会計にあっては、新会計基準は原則影響しない。

次に旧法22条4項を改正し、22条の2第1項において「引渡しの日」を明定したことによる効果については、第1章第1節において仮に新会計基準が公正処理基準と異なる所得の実現の時点を採用している場合にあっては、「引渡基準」の優先適用により新会計基準の影響を排除することが可能であることを確認した。加えて、第2章において、本条項は、財務省の立法担当者が述べる「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方とも整合的」¹⁷⁴である引渡基準（権利確定主義）であることを確認した。については、22条の2第1項の引渡しの日を明定は従来の考え方を維持したものと見える。たしかに渡辺徹也教授は、

¹⁷⁴ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

「目的物の引渡しまたは役務の提供の日に収益が計上されるという……考え方は、大竹貿易事件判決（……）から導くことができます。換言すれば、22条の2は、大竹貿易事件における最高裁の考え方を明文化したともいえるのです。このことから、22条の2が法人税法のこれまでの基準を大きく変更していないことがわかります。」¹⁷⁵と述べており、後述する第3節の令和3年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から大法人において適用される新会計基準を前提とする大法人の場合とは異なり、引き続き実現主義を前提とする中小法人については、大きな影響はないと解される。

では、これからも新会計基準を採用しない中小法人に対しては、この条文の創設は法人税上何ら意義がないのであろうか。この点については、2つの有用な影響があるものと筆者は考える。

第一に法的安定性である。

第2章における大竹貿易事件においては旧法22条4項における公正処理基準をもとに実現主義と権利確定主義を関連付けし、解釈論として引渡しの日を認定していた。22条の2第1項における引渡しの日を明定は、実定法による法的な基準として引渡しの日が収益認識に関する具体的な問題解決のための明確な指針となったことを意味するのであり、ここに租税法律関係における法的安定の要請に合致して、担税力のある収益の計上が可能になると解される。

第二に恣意性排除である。

第1章第1節2.において法人税法は、企業所得の計算については、基底に企業会計があり、その上に会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としていること、また、第1章第3節3.において、企業会計は、情報という価値を重視するのに対し、租税法会計は、恣意性排除を重視する。また、企業会計は、経済合理性を法的厳密性より重視するのに対し、租税法会計は、法的厳密性を重視する。企業会計における実現主義と租税法会計における権利確定主義は、目的の違いにより重視すべき価値が異なっているのであり、収益認識基準の差異が生じる土壌があることを確認した。

酒井克彦教授は、「大竹貿易事件などでは、法人税法22条4項にいう公正処理基準から会計上の『実現主義の原則』を呼び出し、これを法人税法の視角から権利確定主義と解した上で、かかる権利確定主義によって恣意性を排除するとの手法を採用してきた。……これは収益認識における恣意性の排除にみられる脆弱性ゆえの法解釈であったとみるべき」¹⁷⁶と述べている。続いて、22条の2は「恣意性排除の新たなルールの創設として位置付け

¹⁷⁵ 渡辺・前掲注4) 116頁。

¹⁷⁶ 酒井・前掲注94) 3頁。

ることも可能である」¹⁷⁷と述べている。実定法化は、恣意性を排除し、法的厳密性の重視により、すべての納税者を画一かつ統一的に取扱う公平負担の機能の高度化に資すると解される。

第3節 提言

本稿は、冒頭「はじめに」において、企業会計が従来基準である企業会計原則（実現主義）を前提とした場合における22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出した。企業会計が新会計基準を前提とする場合の「引渡しの日」の検討および評価は、対象としていない。もっとも、第1章第1節2.において、新会計基準は、原則、令和3年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から大法人において適用されることを確認した。この適用後、どのような争いが予見されるのかについて、上記前提に係わらず、若干の考察を試みたい。

新会計基準の収益認識基準は、「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」¹⁷⁸【39項】と規定するとともに、支配の移転の指標として「例えば、次の(1)から(5)の指標を考慮する。(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」¹⁷⁹【40項】の5項目を具体的に例示している。

上記(2)の法的所有権は、第3章における裁判例を検討した結果、所有権移転特約を必ずしも重視していないことを確認した。さらに、上記(1)～(5)には、収益認識における評価要素として重要な代金支払、移転登記、占有移転のうち、移転登記および代金支払いは存在しない。

島田眞一公認会計士は、「会計上は、支配の移転が原則ですから、代金全額を支払い、かつ、所有権移転登記が終了したとしても、購入者が当該不動産を支配していない段階で決算期を迎える場合に、売主は収益認識できないことも想定されます。法人税は、譲渡対価を全額受領し所有権登記が終了しているにもかかわらず、前受金処理することを容認しないでしよう」¹⁸⁰との懸念を提起している。この懸念の状況は、第3章の事例5（現実の占

¹⁷⁷ 酒井・前掲注94)3頁。

¹⁷⁸ 収益認識会計基準・前掲注6)9頁。

¹⁷⁹ 収益認識会計基準・前掲注6)9頁。

¹⁸⁰ 島田眞一「IFRS第15号に基づいたわが国の包括収益基準（公開草案）の概要及び法人税法との関係」『租税研究』第820号68頁（日本租税研究協会・2018年）108頁。

有移転事件)の不動産の占有移転のタイミングをもって収益認識を行うのではなく、移転登記・代金支払などをもとに、現実の占有移転時期を認定した事案に近似する。

不動産取引は、一般の商取引と比較した場合において頻度は限定されるが、その金額の大きさにおいて、企業にとっての影響度が高い取引ともいえる。加えて、不動産取引は、当事者間において故意に課税の時期をずらす場合もありえるが、その複雑性から、企図せずに物件の引渡しの前に代金の授受ないし登記を済ませる場合が想定される。

法人税法は、企業会計に依存しない独立した体系として存在するのではなく、会計の三重構造を前提とし企業会計と密接な関係を前提とする。そして、法人税法は、新会計基準を会計の三重構造として公正処理基準を通じて受け入れるのではなく、別段の定めとして22条の2を収益認識として明定した。令和3年4月1日以後に開始する新会計基準の適用に向けて、22条の2の円滑な定着のためには、会計の三重構造の一層目である新会計基準の内容と三層目である法人税法と整合しない事項について、三層目である法人税法に携わる関係者・有識者から、大法人に対する啓蒙が必要であると考えられる。

おわりに

法人税の所得課税が事業年度という特定の期間を対象になされる限り、収益、費用がどの年度に帰属するかは、租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つである。平成 30 年度税制改正により、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益の額は、原則として、その資産の販売・譲渡に係る目的物の引渡しまた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旨の規定が新設された(22 条の 2 第 1 項)。この規定において明定された「目的物の引渡しまたは役務の提供の日」とは、いかなる日をいうのであろうか。本稿においては、このうち前者の「引渡しの日」とはいつの日かを検証した。

第 1 章においては、収益における課税タイミングに関する法律条文として新たに明定された 22 条の 2 第 1 項、同条第 2 項および 22 条 4 項ならびに旧法 22 条 4 項における規定の構造の理解を行った。次に課税タイミングに関する学説、判示を概観し、22 条の 2 第 1 項における引渡基準の位置づけを明確にするとともに、本論文で検討する論点の確認を行った。

第 2 章においては、引渡しの日とはいつの日かを検討するための 2 つのサブクエスションのうち一つ目の検証を目的とした。公正処理基準、実現主義、および権利確定主義を中心とした引渡基準に係る学説、実務、加えて重要判決である大竹貿易事件を確認し、改正による公正処理基準・権利確定主義と引渡基準の関係性への影響を確認し、引渡基準の位置づけを明確にした。

第 3 章においては、引渡しの日とはいつの日かを検討するための 2 つのサブクエスションのうち二つ目の検証を目的とした。具体的な不動産取引を題材に引渡しの日判定材料としてどのような評価要素を捉えるのか、そのうち何を重視するのかについて、不動産取引の特性、無条件請求権説にもとづく収益認識、課税庁の取扱い、企業会計上の取扱いを確認のうえ、7 つの裁判例をもとに検証を行った。

第 4 章においては、第 3 章までの 2 つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである 22 条の 2 第 1 項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出した。また、22 条の 2 第 1 項に「引渡しの日」を明定する意義の明確化、および提言を行った。

適正な収益認識の課税タイミングは、本来、多様かつ複雑な事例を対象とする問題である。法人税法は、この収益認識について会計の三重構造のもと企業会計準拠主義を原則としてきた。一方、会計の三重構造は、喩えれば他人と一つ屋根の下に同居する性格のものである。新たな新会計基準の導入にあたり、法人税法は企業会計に準拠し同居するのではなく、法人税法の独自性を優先すべく別段の定めを行った。

本稿において、数多くの学説論争を通して法人税法の収益認識は深化し、大竹貿易事件において会計の三重構造にもとづく企業会計の実現主義と租税法会計における法人税法の収益認識基準である権利確定主義が関連することを確認した。22条の2第1項の明定において問題となるのは、この関連付けにより位置づけが明確となった権利確定主義が、22条の2第1項においてはどのようなようになるかであった。結論として、権利確定主義は消滅せず、第2章において権利確定主義固有の特性である、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義が継続することを確認した。この特性は、権利確定主義が法人税法の収益認識の核心として位置づけられるべき理由であり、今後も権利確定主義が消滅することはない、消滅してはならないと考える。

参考文献等一覧

【書籍】

- あずさ監査法人編 『不動産業の会計実務〔第2版〕』（中央経済社・2018年）
- 大淵博義 『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会・1993年）
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開第Ⅲ巻』（税務経理協会・2017年）
- 岡村忠生 『法人税法講義〔第3版〕法学叢書5』（成文堂・2007年）
- 金子宏 『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）
- 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：所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣・1995年）〔初出、1993年〕
- 川井健 『民法概論4（債権各論）〔補訂版〕』（有斐閣・2010年）
- 北野弘久 『現代企業税法論』（岩波書店・1994年）
- 黒沢清＝湊良之助 『企業会計と法人税－調整実務から損益計算まで－』（日本税経研究会・1955年）
- EY 新日本有限責任監査法人ほか編
『不動産取引の会計・税務Q&A〔第4版〕』（中央経済社・2019年）
- 酒井克彦 『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金－〔第2版〕』（中央経済社・2018年）
- 桜井久勝 『財務会計講義〔第19版〕』（中央経済社・2018年）
- 佐藤友一郎編 『法人税基本通達逐条解説〔九訂版〕』（税務研究会出版局・2019年）
- 武田隆二 『所得会計の理論－税務会計の基礎理論－』（同文館・1970年）
- 武田隆二 『法人税法精説〔平成13年版〕』（森山書店・2001年）
- 田中嘉男ほか 『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局・1969年）
- 谷口勢津夫 『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018年）
- 谷口勢津夫ほか 『基礎から学べる租税法〔第2版〕』（弘文堂・2019年）
- 忠佐市 『税務会計法〔第6版〕』（税務経理協会・1978年）
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂・2019年）
- 弥永真生 『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』（日本公認会計士協会出版局・2018年）
- 吉国二郎 『法人税法<実務篇>－45年版－』（財経詳報社・1970年）
- 我妻榮 『債権各論 上巻（民法講義V1）』（岩波書店・1954年）
- 我妻榮ほか 『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－〔第5版〕』（日本評論社・2018年）
- 岩崎政明＝平野嘉秋編 『税法用語辞典〔九訂版〕』（大蔵財務協会・2016年）

- 渡辺和夫 『財務諸表論の基礎〔八訂版〕』（税務経理協会・2013年）
 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（司法研修所・1967年）
 渡辺徹也 『スタンダード法人税法〔第2版〕』（弘文堂・2019年）

【雑誌論文（論稿）】

- 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－」税務大学校論叢70号（2011年）
 小林磨寿美 『『収益認識に関する会計基準』と法人税務』月刊「税理」平成30年10月号別冊付録第61巻第12号（2018年）
 品川芳宣 「棚卸資産」日税研論集22号（1992年）
 和田正明 「権利確定についての一考察－資産の譲渡・贈与を中心として」税大論叢9号（1975年）
 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」租税法研究8号（1980年）
 岡村忠生 「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢166巻6号（2010年）
 酒井克彦 「収益認識基準における公正処理基準（統一論題報告－収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第29号収益認識基準と税務会計』（2018年）
 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－」月刊税務事例51巻1号（2019年）
 清永敬次 「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号（1965年）
 島田眞一 「IFRS第15号に基づいたわが国の包括収益基準（公開草案）の概要及び法人税法との関係」『租税研究』第820号日本租税研究協会（2018年）
 多田雄司 「これまでの収益認識基準の変遷と平成30年度改正の位置づけ」『特集収益認識の税務問題』税務弘報66巻4号（2018年）
 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－」税法学566号－創立60周年記念号（2011年）
 忠佐市 「権利確定主義の発想批判」税経通信19巻7号（1964年）
 忠佐市 「権利確定主義からの脱皮」税経通信20巻11号（1965年）
 忠佐市 「権利確定主義判例への提言」税経通信35巻12号（1980年）
 八ツ尾順一発言 「＜シンポジウム＞総合司会菊谷正人（統一論題報告－収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第29号収益認識基準と税務会計』（2018年）

- 和田正明 「権利確定主義 (1)」 税務事例 15 卷 10 号 (1983 年)
和田正明 「権利確定主義 (2)」 税務事例 15 卷 11 号 (1983 年)
和田正明 「権利確定主義 (3)」 税務事例 15 卷 12 号 (1983 年)

【雑誌論文 (判例評釈・判例解説)】

- 品川芳宣 「不動産販売業における不動産販売収益の計上時期」 T K C 税研情報 8 卷
5 号 (1999 年)
綿引万里子 最高裁判所判例解説民事篇<平成 5 年度> (下) (1996 年)

【判決】

- 最高裁判所昭和 49 年 3 月 8 日 (民集 28 卷 2 号 186 頁)
最高裁判所昭和 53 年 2 月 24 日 (民集 32 卷 1 号 43 頁)
福井地方裁判所昭和 57 年 8 月 27 日 (税資 127 号 664 頁)
長崎地方裁判所昭和 58 年 2 月 18 日 (税資 129 号 185 頁)
新潟地方裁判所昭和 58 年 5 月 31 日 (税資 130 号 607 頁)
名古屋高等裁判所金沢支部昭和 58 年 9 月 28 日 (税資 133 号 725 頁)
福岡高等裁判所昭和 60 年 4 月 24 日 (税資 145 号 193 頁)
神戸地方裁判所昭和 61 年 6 月 25 日 (民集 47 卷 9 号 5347 頁)
最高裁判所昭和 61 年 10 月 9 日 (税資 154 号 8 頁)
東京高等裁判所昭和 61 年 10 月 30 日 (税資 154 号 340 頁)
千葉地方裁判所昭和 61 年 12 月 22 日 (税資 154 号 875 頁)
最高裁判所昭和 63 年 7 月 11 日 (税資 165 号 244 頁)
東京高等裁判所昭和 63 年 12 月 6 日 (税資 166 号 663 頁)
大阪地方裁判所平成元年 5 月 31 日 (税資 170 号 548 頁)
大阪高等裁判所平成 2 年 11 月 15 日 (税資 181 号 292 頁)
大阪高等裁判所平成 3 年 12 月 19 日 (民集 47 卷 9 号 5395 頁)
最高裁判所平成 5 年 11 月 25 日 (民集 47 卷 9 号 5278 頁)
東京地方裁判所平成 9 年 10 月 27 日 (行裁例集 48 卷 10 号 778 頁)
東京高等裁判所平成 10 年 7 月 1 日 (判タ 987 号 183 頁)
東京地方裁判所平成 26 年 1 月 27 日 (税資 264 号順号 12397)

【その他】

- 企業会計基準委員会 「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」

(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/summary_issue/y2004/)

- 2004-0213.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2004 年 2 月)
企業会計基準委員会 企業会計基準第 29 号『『収益認識に関する会計基準』等の公表
(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2018 年 3 月)
- 企業会計基準委員会 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」
(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2018 年 3 月)
- 経済安定本部企業会計基準審議会 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」
(1952 年 6 月)
- 国税庁 「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」
(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2018 年 5 月)
- 財務省 「平成 30 年度税制改正の解説 法人税法等の改正」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照)
- 税制調査会 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963 年 12 月)
- 税制調査会 「税制簡素化についての第一次答申」(1966 年 12 月)