新収益認識基準への法人税法の対応
―立法と解釈の観点から―

立教大学経済学部　坂本ゼミナール

山野哲平　大野木朋輝　佐谷瑞希　植田椋菜　朝比奈　秀　海野雄大
永倉和花子　小川稜介　勝田真帆　島　峻竜　鈴木志穂　鈴木華玲亜
田邊　陸　谷村宥和　土田俊宏　萩森建太　笛木真太郎　本田大晟
蒔山智大　横山小友莉

目　次

Ⅰ　問題の所在
Ⅱ　新基準公表の経緯とその内容
　１．新基準導入の背景
　２．新基準の内容
　　（１）新基準の基本的な方針
　　（２）５つのステップ
　　①ステップ１　契約の識別
　　②ステップ２　履行義務の識別
　　③ステップ３　取引価格の算定
　　④ステップ４　取引価格の各履行義務への配分
　　⑤ステップ５　収益の認識
　３．実現主義と「支配の移転」の異同点について
　　（１）従来の収益認識基準
　　（２）実現主義と「支配の移転」の異同点
Ⅲ　収益認識をめぐる税務論点　～税制改正を受けて～
　１．改正の概要
　　（１）収益の認識基準
　　（２）返品調整引当金の廃止
　　（３）長期割賦販売等に係る延払基準の廃止

２．解釈論上の課題
（１）「別段の定め」における解釈をめぐる問題
①法人税法第22条第四項における「別段の定め」について
②「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」について
１）「前条第四項」とは何を指すか
２）今般の改正における法令文の表現に関して
（２）公正処理基準の解釈をめぐる問題
Ⅳ　むすび
【参考文献一覧】

Ⅰ　問題の所在

昨年度末に平成30年度税制改正[1]が行われたが、その内容は注目に値する。ここ数年、デフレ脱却・日本経済再生が最重要課題とされてきたが、その成長軌道を確かなものにすべく、税制改革が新たなステージに進んだことを感じさせる。

本改正は「生産性革命」と「人づくり革命」の実現を税制面から支援することを企図しており、「働き方改革」を後押しする観点から、「個人所得課税の見直しを行うとともに、デフレ脱却と経済再生に向け、賃上げ・生産性向上のための税制上の措置及び地域の中小企業の設備投資を促進するための税制上の措置を講じ、さらに、中小企業の代替わりを促進する事業承継税制の拡充、観光促進のための税として国際観光旅客税（仮称）の創設等を行う」（「平成30年度税制改正の大綱」（2017（平成29）年12月22日閣議決定）（以下、「政府大綱」という。）１頁）ものである。

法人税法における改正事項として目を惹くものに、収益認識基準の見直しがあげられる。同改正は、一般的には注目すべき改正とは捉えられておらず、政府大綱において「その他」の項目（三　法人課税　６　その他）に位置づけられている。しかし、同改正は課税所得計算の基本規定である法人税法第22条第四項に、1967（昭和42）年の制定以来初めて手を入れたという意味において、学究上極めて重要な論点をはらんでいる。

今般の改正の背景には、政府大綱公表の半年前に企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という。）より収益認識に関する公開草案[2]（以下、「公開草案」という。）が公表されたことがある。長年、わが国には収益の認識及び測定に関する包括的な会計基準が存在しておらず、法人税法や通達の取扱いが会計実務に大きな影響を与えていたが、本改正では、法人税法においていち早く新たな収益認識基準[3]（以下、「新基準」という。）への

対応を図っている。具体的には、法人税法第22条第四項の一部改正、同法第22条の２の新設、返品調整引当金制度の廃止、長期割賦販売等に係る延払基準の廃止、法人税法施行令第129条第三項（工事契約）の一部改正、などがあげられる。詳細は本文で述べるが、いずれも改正前の考え方を明文化したものか、あるいは新基準との調整を図ったものである。とはいっても、長期割賦販売等に係る延払基準の廃止が実務にもたらす影響は決して小さくはないと考えられる。当該取引に対する収益認識時期の繰延べは、実務を考慮して、長年にわたって認められてきた制度である。そのため、当制度の廃止は企業の資金繰り問題などを引き起こし、現在の経済メカニズムに一定の損害をもたらすであろう。

本稿では、今般の改正に関連する法人税法上の対応や解釈の問題について分析していく。具体的には、第Ⅱ章では、新基準公表の背景にあるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「IFRS第15号」という。）の策定の経緯について整理した後、新基準について詳細に触れる。また、新基準と従来の実現主義との関係性についても述べる。第Ⅲ章では、今般の税制改正の内容を新基準と関連づけて図解し、その中でも特に大きなものについては改正に至った要因と実務上の影響について検討する。そして、先に述べた学究上の課題について考察する。最後に、今般の改正によって会計基準と法人税法の関係に生じた変化に関して、従来の両者の関係を踏まえて述べる。

Ⅱ　新基準公表の経緯とその内容

今般の税制改正の背景には新基準公表がある。この新基準はIFRS第15号という会計基準にならって作成された。IFRS第15号は国際会計基準審議会（以下、「IASB」という。）と米国財務会計基準審議会（以下、「FASB」という。）の共同開発により策定された収益認識に関する包括

的な会計基準であり、2014（平成26）年５月28日付でIASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic606として公表された。

かねて収益認識はコンバージェンスの対象[4]になっていたが、わが国には収益認識に関する包括的な会計基準は存在しておらず、IFRS第15号及びTopic606の強制適用日（それぞれ2018（平成30）年１月１日以後開始する事業年度、2017（平成29）年12月15日より後に開始する事業年度）に任意適用が可能になることを目標に検討が進められていた。

本章では税制上の観点に先立ち、新基準策定の経緯とその内容、また従来の収益認識基準との異同点について詳述していく。

１．新基準導入の背景

本節では、新基準を導入するに当たって、どのような背景があったのかについて述べていく。新基準公表の背景については、IFRS第15号の影響が大きいが、本稿では新基準が税務に与える影響を述べることを目的としているため、IFRS第15号については、部分的に脚注で触れるに留めることとする。

では、まず初めに、新基準策定の背景を説明していく。IFRS第15号及びTopic606の公表に対し、ASBJは2015（平成27）年３月20日に開催された第308回企業会計基準委員会において、収益認識専門委員会を再開し、基準開発に着手することを決定した。そして、実に２年４か月もの歳月を費やし公開草案公表（2017（平成29）年７月20日）に至ったわけだが、この間の2016（平成28）年２月４日には、適用上の課題等に対する意見を幅広く把握するため、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表している。このASBJとIASBの動向を比較したものを年表に表すと図表Ⅱ－１のようになる。

図表Ⅱ－１　ASBJとIASBの新基準策定までの動向

年月	ASBJ	IASB
2006.2.27		FASB 覚書（MOU）に合意
2007.8.8	IASB と東京合意	
2008.1.31	収益認識専門委員会を設置	
2008.12.19		DP「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表
2009.6.19	収益認識専門委員会が DP に対するコメントを発表	
2009.9.8	「収益認識に関する論点の整理」を公表	
2011.1.20	「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」を公表	
2014.5.28		IFRS 第 15 号を公表
2015.3.20	わが国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手	
2016.2.4	「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表	
2017.7.20	公開草案を公表	
2018.3.26	企業会計基準・適用指針の公表が承認	
2018.3.30	企業会計基準・適用指針の公表	

出所：筆者作成。

さて、このような新基準策定の経緯をどのように捉えるべきであろうか。IFRS第15号ではその目的の１つに、損益計算書のトップラインについてその性質や金額、時期及び不確実性等を理解するのに役立つ情報の提供があげられている。鷲地（2014, 27頁）によると、収益認識基準については、産業ごとの慣行[5]や税法[6]等、国ごとの制度に大きく影響を受けた会計処理がなされているのが実態であり、このため一番重要な情報であるはずの企業のトップラインである売上高については、その比較可能性が著しく損なわれていると批判されてきた。新基準はこのばらばらであった収益認識基準に対し、１つの包括的概念を提供しているといえよう。収益は業種を問わず存在し、財務諸表のトップラインであり、なおかつその金額的重要性も高い。このように収益の認識基準の国際的統合化は、わが国においても必須の事項だといえる。

さらに、新基準策定の背景について「収益認識に関する会計基準」では、①わが国の会計基準の体系の整備、②企業間の財務諸表の比較可能性

の向上、③企業により開示される情報の充実の３つをあげている（para. 93)。その他に新基準策定の要因となったものには、会計基準の国際的調和化、IT社会への対応、IFRS適用会社への配慮の３つの観点から述べることができる。

まず、会計基準の国際的調和化についてである。前述のとおり、わが国ではコンバージェンス・プロジェクト遂行上、中長期修正項目として収益認識があげられており、東京合意にてIFRS第15号の公表・適用と合わせて、わが国でも収益認識基準を見直すということで一致した。

次に、IT社会への対応についてである。わが国でもIT社会に突入し、実現主義による収益認識の考え方だけでは事業内容が多様化、複雑化した企業取引に対応できず、複合取引や変動対価への対応を迫られていた。複合取引は、契約の中に複数の履行義務が含まれている取引であり、収益を認識するタイミングが重要になる。取引における収益の認識時点が曖昧であると、企業による利益操作が可能になってしまう。また、IT社会では、割戻し、割引、リベート、返品等の変動対価の特約が設けられるようになり、収益認識・測定における変動対価の会計処理の明確化が重要となった[7]（島田2018, 69頁)。

最後に、IFRS適用会社への配慮についてである。今日では、上場会社3,618社中、151社がIFRSを任意適用しており、適用予定会社は41社存在している（日本取引所グループ, 2018)。企業の立場に立って考えれば、連結財務諸表をIFRSで作成し、個別財務諸表を日本基準で作成するということは、個別財務諸表をもとに作成される連結財務諸表の作成に当たり非常に負担となる。また、投資家にとって、連結と個別で収益情報の異なる財務諸表の開示は、投資の意思決定を行う上で、有用な情報とはならない[8]。

前述した３つの背景から、2018（平成30）年に新基準は公表された。新基準は、本年４月１日から早期選択適用が開始され、2021（平成33）年には強制適用となり、実務への影響は少なくない。そこで、次節では新基準

の具体的な内容について詳述していく。

２．新基準の内容

（１）新基準の基本的な方針

前述した背景を受けて新基準は制定されたわけだが、その基本的な開発方針はIFRS第15号の全面的な受け入れ、連単一致、代替的取扱いの許容の３つである。

まず、IFRS第15号の全面的な受け入れについてである。この点については、「当委員会では、収益認識に関する会計基準の開発に当たっての基本的な方針として、IFRS第15号と整合性を図る便益の１つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。」（para. 97）と述べられている。これは、収益情報の重要性を鑑み、世界的に標準化される新基準を全面受け入れすることで、投資家にとっての国際的な比較可能性担保を図っている。

次に、連単一致についてである。この点については、「①当委員会において、これまでに開発してきた会計基準では、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたこと、②連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合、企業が連結財務諸表を作成する際の連結調整に係るコストが生ずる。一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社等における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となること」（para. 99）の２点をあげ、わが国の会計慣行と実務への配慮の観点から連単一致としている。また、投資家にとって、提供される収益情報が連結と個別で異なるということであれば、投資意思決定を行う上で有用な情報とはならない[9]。

最後に、代替的な取扱いの許容についてである。この点については、

「これまでわが国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加することとした。」（para. 97）と述べている。この代替的取扱いの具体例については後述する。

（2）5つのステップ

新基準には「企業が収益の認識を、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んでいる対価を反映する金額で描写（depict）するように行わなければならない」（para. 16）という基本的な原則があり、それを達成するために5つのステップが設けられている（para. 17）[10]。本節では、その5つのステップの内容について触れた上で、会計実務への影響及び代替的取扱いについて概要を述べる。

①ステップ1　契約の識別

ステップ1については、「本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。」（para. 17）と定義されている。

新基準は顧客との契約が当該要件を満たしたときに新基準は適用される（para. 24）ため、契約の定義を満たさない段階で顧客から受け取った対価は負債として認識する（para. 26）。

また、実務への影響として、契約の結合という要件[11]が追加されたことにより、複数段階で契約を行うような取引（例えば、ソフトウェアの開発や工事契約）について、この契約の結合の要件に該当するか検討する必要がある。

さらに、「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下、「適用指針」という。）において、契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約に照らして重要性に乏しい場合は、独立した契約として処理する方法、既

存の契約を解約して新しい契約を締結したものとして処理する方法、既存の契約の一部として処理する方法のいずれも認められるという代替的な取扱いが定められた（適用指針para. 92）。

②ステップ２　履行義務の識別

ステップ２については「契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。」（para. 17）と定義されている。

企業は契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、履行義務として識別する（para. 32）。また、顧客に約束した財又はサービスは次の両方を満たす場合に別個のものとなる（para. 34）。

・財又はサービスから顧客が単独で、あるいは顧客が容易に利用できる他の資源と組み合わせて便益を享受することができること。
・財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約内の他の約束と区分して識別できること。

また、実務への影響として、新基準では収益認識に関し、契約で定められている履行義務をその認識単位としているため、企業は契約の中に含まれる履行義務がいくつあるか検討しなければならない。この際に、会計処理によって結果が異なる可能性があるため、履行義務を適切に判断、処理しなければならない（内田2014, 53頁）[12]。また、このステップがあることで、これまで会計処理の単位の識別に関する検討を行わずに、実務上一体として扱っていた取引が新基準において複数の会計単位に細分化されることがある。その場合には、会計上の収益認識額だけでなく、契約情報の登録、管理、請求や回収業務などの債権管理を含む各業務の流れ、システムにも影響を与えることになる[13]。

さらに、このステップにおいて、約束した財又はサービスが顧客との

契約の観点で重要性に乏しい場合は、当該約束が履行義務であるかについて評価しないことができるという代替的取扱い（適用指針para. 93）や、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動については、商品又は製品を移転する約束を履行するための活動として処理し、履行義務として識別しないことができるという代替的取扱いが定められた（適用指針para. 94）。

③ステップ３　取引価格の算定

ステップ３については「変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。」（para. 17）と定義されている。ステップ３での「取引価格」とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額をいう。ただし、第三者のために回収する額は除く（para. 8）。

ここでは、実務上論点となることが多い変動対価について詳述する。変動対価とは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分のことをいう（para. 50）。変動対価の見積りに当たっては最頻値法[14]と期待値法[15]のいずれかのうち、企業が権利を得ることになる対価の額をより適切に予測できる方法を用いる（para. 51）。

このステップでの変動対価に関する実務への影響としては、これまでわが国が採用してきた会計処理には契約に変動対価が含まれる場合の会計処理に関する一般的な定めはなく、取引例別に異なる会計処理が行われてきた[16]。しかし、新基準において変動対価の取扱いが定められたことにより、これまで取引例別に行ってきた異なった会計処理をすべて変動対価として見積り、会計処理を行わなければならなくなった。また、このステップでの顧客に支払われる対価に関する実務への影響としては、その対価にどのようなものがあるかを整理し、それがparas. 63-64と整合した取扱いとなっているか検討し、さらにそれをどのように処理するか、その支配の

獲得をもとに決定することとなった[17]。

④ステップ４　取引価格の各履行義務への配分

ステップ４については「契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格[18]の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。」（para. 17）と定義されている。

この、独立販売価格の見積り方法に関しては、調整した市場価格アプローチ、予想コストに利益相当額を加算するアプローチ、残余アプローチがある（新日本有限責任監査法人2018, 147-148頁）。

さらに、このステップにおいて、履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが、契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性が乏しいと認められるときには、当該財又はサービスの独立販売価格の見積り方法として残余アプローチを使用することができるという代替的取扱いが定められた（適用指針para. 100）。ほかに、ステップ１、２、４に関連して、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点に締結した複数の契約を含む。）を結合した際の収益認識の時期及び金額と当該複数の契約について、para. 27及びpara. 32の定めに基づく収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合には、当該複数の契約を結合し、単一の履行義務として識別することができるという工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位に関する代替的取扱いが定められた（適用指針paras. 102-103）。また、２つの要件[19]のいずれも満たす場合には、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている当該財又はサービスの金額に従って収益を認識することができるという

契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分に関する代替的取扱いも定められた（適用指針para. 101）。

⑤ステップ５　収益の認識

ステップ５については「約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。」（para. 17）と定義されている。

企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する（para. 35）。新基準においては収益の認識は顧客が財又はサービスに対する支配を獲得したかに注目するため、顧客から対価を受け取ったとしても、財又はサービスに対する支配を顧客に移転していない場合には、収益を認識しない[20]。

また、実務への影響として、新基準では「支配の移転」という概念をもとに収益の認識を行うため、従来の会計基準とは異なった時点で収益の認識を行う点に留意する必要がある。また、従来は割賦販売について割賦基準も認められていたが、新基準においては割賦販売も他の取引と同様に、その対象となっている財又はサービスに対する支配を顧客に移転した時点での収益認識が必要とされているため、割賦基準は適用できなくなる[21]。

さらに、工事契約に関する会計基準等が廃止[22]されたことを受け、これまでのそれらの基準に関する取扱いに対応するため、期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェアに関して一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができるという代替的取扱いが定められた（適用指針paras. 95-96）。ほかに、商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時（例えば、顧客による検収時）までの期間が通常の期間であ

る場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができるという出荷基準等の代替的取扱い（適用指針para. 98）が定められた。また、船舶による運送サービスに関する代替的取扱い（適用指針para. 97）[23]や、契約の初期段階における原価回収基準の代替的取扱い（適用指針para. 99）[24]も定められた。その他の個別事項として有償支給取引に関する代替的取扱いが定められた（適用指針para. 104）。

以上、新基準における５つのステップについて詳述してきたが、新基準では収益を認識する際に顧客への「支配の移転」に基づくということが最も重要な点である。では、「支配の移転」と従来の実現主義とではどのような相違があるのだろうか。この点について次節で述べていく。

３．実現主義と「支配の移転」の異同点について

前述のとおり、新基準は2018（平成30）年から早期適用が開始されており、収益認識基準の変更による実務への影響は少なくないと考えられる。そこで本節では、第Ⅲ章で述べる内容を理解する上で重要となる、実現主義と「支配の移転」の異同点を明らかにする。

（１）従来の収益認識基準

わが国の制度上の原則的な収益認識基準として企業会計原則においては、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則第二　三B）とされており、実現主義が採用されていた。実現主義とは、企業外部の第三者に財貨又は役務を提供し、その対価として現金又は現金等価物[25]を受領した時点で収益を認識する考え方である[26]。

企業の一会計期間の収益から費用を差し引いて求める期間利益は分配可能利益及び業績表示利益であることが必要であるため、収益というのは客

観性と確実性、及び分配可能性のある利益の計上という性質が求められる。そこで、実現主義がこの要件を満たすかを検討していく。まず、客観性については、企業外部の第三者との実際の取引に基づいて収益を認識しようという原則であり、満たしている。また、確実性については、実際の販売によって獲得することが確実になった収益のみを認識しようとする原則であるからこれも満たされることになる。さらに、分配可能性のある利益の計上については、販売対価として現金又は現金等価物が受け取られたときに収益を認識しようとする原則であるからこれもまた満たすといえる。

これらの要件を満たした上で計算された期間利益は、財務会計の機能である利害調整機能として役立つ分配可能利益を表示し、また、もう一つの財務会計の機能である情報提供機能に役立つ業績表示利益を表示する上でも有用である（石川2007, 149-150頁）。以上の理由から、わが国では原則的な収益認識基準として実現主義が採用されてきた。

しかし、ASBJは、会計基準を根底で支えるとともに、将来の基準設定に指針を与える基本概念の体系づくりのため、2004（平成16）年７月に「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」を公表し、これに部分的な修正を加え、2006（平成18）年12月に「討議資料　財務会計の概念フレームワーク」を公表した。この文書においては収益の定義を、「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。」（第Ⅲ章，para. 13）と定義している。しかし、この「投資のリスクからの解放」という概念と「実現」概念は基本的に同一概念である（斎藤2007, 4, 148頁）。

（２）実現主義と「支配の移転」の異同点

前述のとおり、わが国の従来の原則的な収益認識基準は実現主義であった。しかし、新基準はIFRS第15号の要件を基本的にすべて取り入れてい

るため、資産負債アプローチ[27]に基づいて、財、サービスの支配が当該企業から顧客に移転することをもって履行義務の充足と考え、収益を認識する。この「支配の移転」に基づく資産負債アプローチ会計は、収益費用アプローチの実現主義と基本的には変わっていない[28]。ただ、実現主義の「実現」とは、財の出荷から、着荷、検収、使用収益等までの過程のどの時点をさすのか非常に曖昧で客観性に欠ける概念である。そこで、新基準では、伝統的な実現主義に基づく収益認識プロセスを、法律概念で構築された堅牢なフレームワークをもって５つのステップに分割し、従来よりも高度化・精緻化したものであるということができる（島田2018, 74頁）。これにより、実現主義の曖昧さを補完し、もって利益操作の余地を排除でき、収益に求められる客観性と確実性、分配可能性のある利益の計上という要件をさらに強固なものにすることとなったといえるだろう。

また、概念フレームワークにおいては、収益の定義を「資本参加者からの拠出によるもの以外の、会計年度における資本の増加につながる資産の流入又は増加、もしくは負債の減少の形態での経済的便益の増加」と定義している（河野・下村2017, 4頁）。IFRS第15号はこの概念フレームワークの収益の定義に基づいて演繹的に策定されたものであり、前述のとおりわが国は、IFRS第15号を全面的に受け入れている。従来の実現主義では「対価の成立」という要件をもとに収益を認識していた。しかし、この定義を見ればわかるように「負債の減少」という文言が書かれており、これは負債の減少と履行義務の充足は同義と考え、将来の収益の計上を許容しないという実現主義の曖昧さを補完するという思惑が見受けられる[29]。この定義をもとに実現主義と照らし合わせれば「支配の移転」は、従来の実現主義と大きな乖離はないと考えるが、将来の収益を許容しない、すなわち、利益操作の余地を排除した収益認識基準といえるだろう。

前述したとおり、本節では実現主義と「支配の移転」では本質的な相違はなく、伝統的な実現主義の問題点を改善、そして高度化・精緻化したも

のであると述べた。では、この新基準適用により税務上どのような影響があるのだろうか。この点について第Ⅲ章で詳述していく。

Ⅲ　収益認識をめぐる税務論点　～税制改正を受けて～

本章では、新基準が制定されたことにより、法人税法は具体的にどのような対応をとったのか、また、学究上にどのような影響を与えたかについて、会計と税の関係、法人税法の対応[30]の視点から追っていく。そして、今般の改正により新たに浮かび上がった法人税法第22条における解釈論上の問題について論じる。

法人税法は、課税所得の算定について完結的、網羅的には定めておらず、むしろ、その相当部分を企業会計の慣行に委ねている。また、企業会計においては、収益の認識及び測定に関する包括的な会計基準は存在していなかったため、法人税法側は公正処理基準に加え、法人税法や通達の取扱いによって益金を認識していた。

そのため、新基準が制定されたことによる収益認識に対する税制への影響は、とりわけ大きいとされる。加えて、わが国では確定決算主義をとっているため、法人税法と企業の会計はリンクしている。それゆえに、第Ⅰ章で述べた様に企業会計の変容は税法に直接的な影響をもたらすのである。

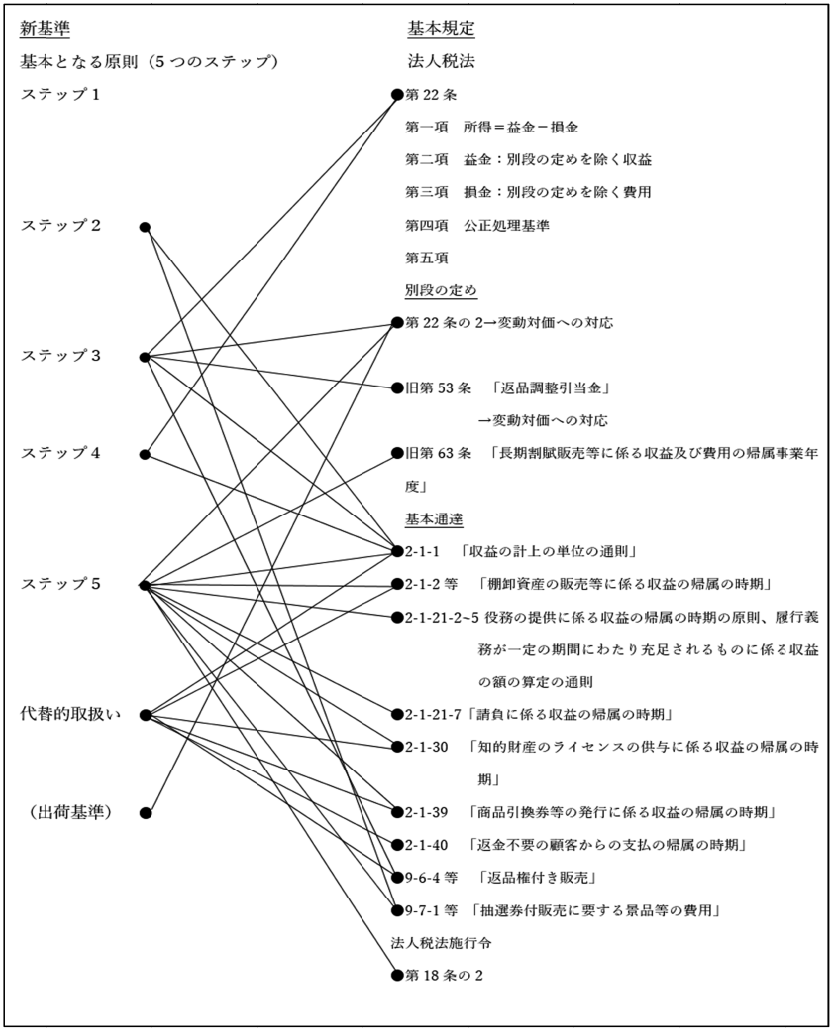
本章では、新基準への法人税法上の対応を整理し、収益認識をめぐる税務上の論点について検討する。

1．改正の概要

平成30年度税制改正では、法人税法においていち早く新基準への対応を図っている。法人税法第22条の２の新設や、返品調整引当金及び長期割賦販売等に係る延払基準の廃止が目につくが、多くは改正前の考え方を明文化したものか、あるいは新基準との調整を図ったものだといえる。なお、

新基準に対応した税制改正の内容を一覧にすると図表Ⅲ－１のとおりである。

図表Ⅲ－１　新基準に対応した税制改正一覧



出所：筆者作成。

図表Ⅲ－１から、ステップ３とステップ５に対応した改正が多いことがわかる。改正に対応した主な項目として収益の認識基準、返品調整引当金の廃止、長期割賦販売等に係る延払基準の廃止があげられる。以下では、主だった項目３つについて取り上げ、検討する。

（１）収益の認識基準

収益の額の帰属事業年度について、「内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下、この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」（法法22の２①）と規定された。これは改正前の法人税基本通達２－１－１を明文化したものであり、実質的な変更はないと考えられる。さらに、法人税法第22条の２第二項には、「内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」とある。これは、出荷基準、検針日基準等であっても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による場合には容認されることを意味しており、やはり改正前法人税基本通達２－１－２を明文化したものといえる。

収益の額については、「資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額」（法法22の２④）とされた。従来も、一般に資産の譲渡時の時価によりその収益の額を認識すべきものと解されていたことから、やはり考え方自体に変更はない。な

お、引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、貸倒れ又は買戻しの可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合の価額とする」（法法22の２⑤）（引渡し基準）ことが補足されている。

法人税法では、従来、権利確定主義で収益を認識してきたが、新基準により会計側で支配の移転で収益を認識することが想定されたため、それに対応するように引渡し基準を法令化することになった。それでは、引渡し基準と権利確定主義に大きな違いがない[31]とはいえ、両者はどのような関係性となっているのか、該当の法令文及び通達文を比較しつつ述べていく。

旧基本通達249では、「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の属する事業年度の益金又は、損金に算入する。ただし、商品、製品の販売については、商品、製品等の、引渡し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。」と規定していた。すなわち、「売買契約の効力の発生日」という民法上の債権の成立時点で収益の計上を認めていた（坂本編2018, 30頁）。引渡し基準では前述した法人税法第22条の２第四項、同法第22条の２第五項にあるように、資産を販売又は譲渡した時点で収益を認識することが法令上明文化された。それゆえ、引渡し基準は権利確定主義よりも、収益認識の時点が若干遅くなることが指摘される。

（２）返品調整引当金の廃止

従来、会計上では、返品調整引当金は返品が見込まれている場合には、商品及び製品の販売時に収益を認識するとともに、返品調整引当金が計上され、返品時に収益が減額されていた。しかし、今般の改正により収益の認識は前述の５つのステップに基づいて認識されることとなり、返品調整引当金の計上は、認められなくなった[32]。これに呼応するかたちで法人税法においても返品調整引当金が廃止された。

会計上では、買戻しや貸倒れの可能性を見越して収益の金額を認識する

ことができる。対して、税務上では債務確定主義をとっているため、その可能性を考慮しないとされている（真鍋2018, 48頁）。債務確定主義の下では、確定されていない費用や収益の見越し計上は、課税の公平性を保つため、極力抑制する必要があるとされている[33]。そのため、会計上で認識された収益と、税務上で認識された収益の差額の分を調整しなければならない。

従来、返品調整引当金として計上していた項目が、改正による廃止により、収益から控除できなくなると、実務的に加算否認額が逓増することとなる。つまり、減額とされていた収益が全額加算される（荒井2018, 41頁）。それゆえに、会計上と法人税法上での整合性が保てなくなってしまうため、収益の帰属年度を明確化することで、適正な収益を認識しなければならない。

結果的に包括的な会計基準が制定されることにより、法人税法上に変容がほどこされるため、収益認識に大きな影響を与えるといえる。

（3）長期割賦販売等に係る延払基準の廃止

今回の税制改正において、長期割賦販売等に係る延払基準が廃止された[34]。本改正により、長期割賦販売を行う事業者でも一度に収益を計上することになるため、事業者の資金繰りに与える影響は大きいと予想される。この点について、以下の設例を用いて説明する。

（設例）

1,000 万円の自動車を４年割賦払いで販売した場合（法人税実効税率を 30%とする）
・改正前 1,000 万円÷４年×30%＝75 万円 延払基準を適用する場合、1,000 万円を４年間で分割させ、その上に法人税実効税率（30%）を乗じて、各事業年度で 75 万円の法人税の納税となる。
・改正後（経過処置を適用しない場合） 1,000 万円×30%＝300 万円 延払基準を適用しない場合、1,000 万円にそのまま法人税実効税率（30%）を乗じて、入金が 250 万円であっても、その事業年度で 300 万円の法人税の納税をしなければならない。

設例のように、延払基準を適用しない場合、自動車を販売した事業年度において、250万円の入金を上回る300万円の納税が必要となってしまう。このことから、延払基準の廃止は実務上長期割賦販売を行う事業者にとって負担額は大きくなることがわかる。

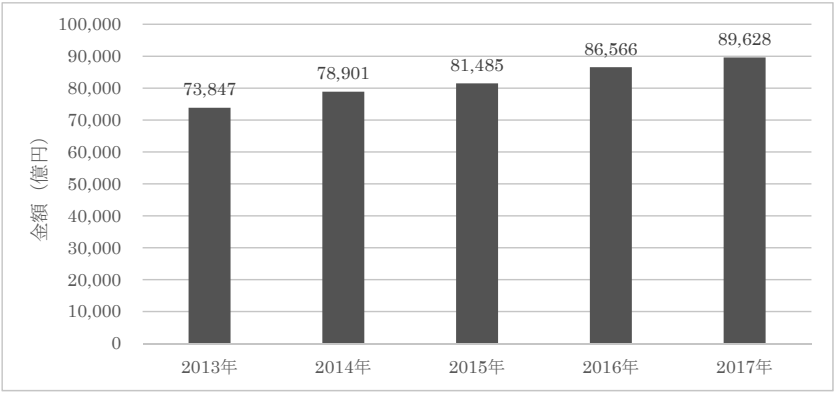
さらに、図表Ⅲ－２では2013（平成25）年から2017（平成29）年の間のショッピングクレジット信用共与額[35]の推移を表している。この図表から信用共与額が年々増加して、４年間で約21.4％[36]増えていることが読み取れる。

今後もショッピングクレジット信用共与額が増加する動向が予想される。また、金額が大きくなるにつれ企業に与えるインパクトも大きくなると考えられる。これらのことからも、長期割賦販売等に係る延払基準の廃止は、実務上に大きな影響を与えることがわかる。

前述したように、事業者の資金繰り（納税資金）が苦しくなることが予

想されるにもかかわらず、なぜ今回の税制改正で長期割賦販売等に係る延払基準を廃止したのだろうか。第Ⅱ章でも述べたように、新基準のステップ５では「収益は企業が契約において約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足したときに又は充足するにつれて認識する。」（para. 17）とすることで、延払基準は認めないこととした。法人税法の視点から考えると、従来は、前述のとおり実務を考慮して旧通達に準じ引渡し時に収益を認識することで、延払基準を特例としていたに過ぎなかったのを、新基準による延払基準の廃止に呼応して引渡し時の収益認識のさらなる厳密化を図るために、旧通達が廃止された。これが、今回の改正に至った理由である。

図表Ⅲ－２　ショッピングクレジット信用供与額の推移



出所：日本クレジット協会　＜クレジット関連統計：一覧＞
https://www.j-credit.or.jp/information/statistics/download/toukei_02_i_180424.pdfを参考に、筆者作成。

２．解釈論上の課題

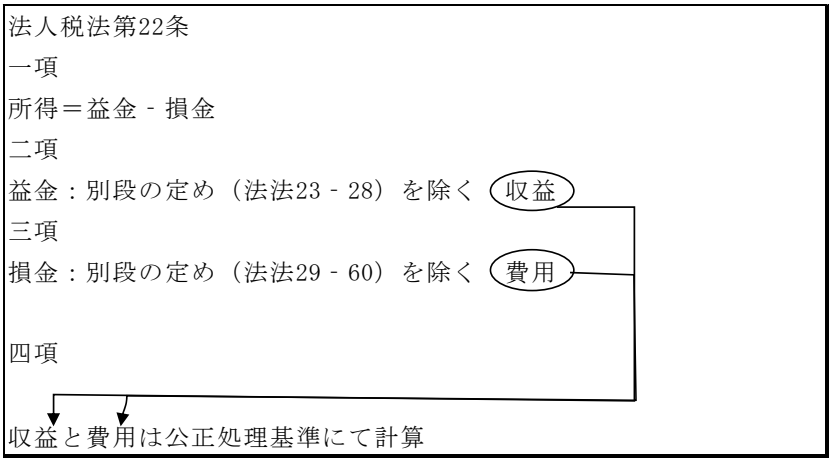
前述のとおり、新基準の適用への対応に当たり、法人税法第22条第四項の一部改正及び同法第22条の２の新設がなされた。これは、1967（昭和

42）年の法人税法第22条第四項制定以来、実に半世紀ぶりの改定となった。税務上では、企業利益に「別段の定め」及び租税特別措置法等による調整を行って算出した包括的な課税所得を計算している。そのため、いかなる理由でその「別段の定め」が設けられ、どこを指しているのかを理解することが重要となってくる。特に第22条第四項は、法人課税所得の基本を定める規定に初めて手を入れたという意味において、企業会計において重きを置く収益に関する改正として学究上も極めて重要な論点をはらんでいる。今般の改正によって基本規定と「別段の定め」の関係性はどのように変化したのだろうか。また、従前からの「公正処理基準とは何を指すのか」という論争においても、影響を及ぼすものなのか。解釈論的観点から講じていく。

（1）「別段の定め」における解釈をめぐる問題

法人税法第22条における改正の概要を示したものが、図表Ⅲ－３～５である。初めに、改正後との比較のために、改正前の法人税法第22条について言及する。改正前の条文内の関係は図表Ⅲ－３のように図示される。

図表Ⅲ－３　改正前の法人税法第22条

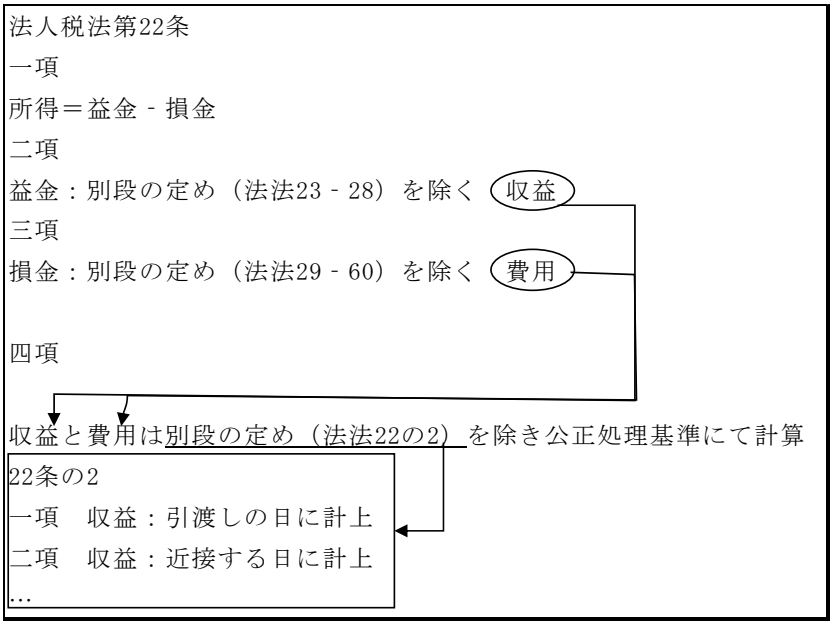


出所：筆者作成。

図表Ⅲ－３から、改正前の「別段の定め」（図表Ⅲ－５波線部分）の解釈は法人税法第23条から第64条までとするのが一般的であるとされていたことがわかる[37]。また、その「別段の定め」があるものを除き公正処理基準で処理されることが、1967（昭和42）年の法人税法の改正によって、企業会計と税法との調整や税制の簡素化を図って同法第22条第四項として制定され、課税所得の金額計算における基本規定の１つとされてきた（金子2016, 321頁）。

次に、改正後の法人税法第22条について、条文内の関係を図表Ⅲ－４に示す。また、その後の図表Ⅲ－５は同法第22条の内容が、改正前と改正後でどのように変更されたか具体的な法令文を用いて比較したものである。

図表Ⅲ－４　改正後の法人税法第22条



出所：筆者作成。

図表Ⅲ－５　改正前と改正後の法令文比較

・改正前　（各事業年度の所得の金額の計算）	・改正後　（各事業年度の所得の金額の計算）
第二十二条　内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。	第二十二条　（前略）
２　内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。	
３　内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。 一　当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 二　前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額 三　当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの	
４　第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。	４　第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、①別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。
５　第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。	（中略）
	第二十二条の二 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、②別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。
	２ 内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、③別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

	3　内国法人が資産の販売等を行つた場合（当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて第一項に規定する日又は前項に規定する近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。）において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。
	4　内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、④別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。
	5　前項の引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。 一　当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ 二　当該資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻し
	6　前各項及び前条第二項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。
	7　前二項に定めるもののほか、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

出所：現行の法人税法（e-Gov法令検索　http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=340AC0000000034）を参考に、筆者作成。

今般の改正から、新法人税法第22条第四項は、新たに「別段の定めがあるものを除き」（下線部①）という文言が加わった。さらに、同法第22条の２が新設されたが、第一項から第六項においては従来の通達や解釈を法定化及び明文化したに過ぎず、第七項では政令での委任規定を認めている。ここで注目すべきは、第22条第四項の一部改正により加わった「別段

の定めがあるものを除き」（下線部①）と、新設された第22条の２にある「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」（下線部②～④）という文言上の解釈に余地があることだ。

①法人税法第22条第四項における「別段の定め」について

法人税法第22条第四項内における「別段の定め」では、先にみたとおり、従来からの「別段の定め」である同法第23条から第64条を除いた収益と費用を用いて、公正処理基準における課税所得計算を行うことが改正前からの前提としてあり、当「別段の定め」は、同法第22条の２が新設とともに明文化されたという制定の経緯からも第22条の２を指すことは明らかである（図表Ⅲ－４）。

これに関しては、法人税法第22条第四項における「別段の定め」に、同法第22条の２のほかに同法第23条から第28条（益金）を含めたとしても、結果として解釈に大きな問題は生じない。しかし、同条内で直前に「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額」という文言があり、ここで指す法人税法第22条第二項において、すでに「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き」と第23条から第28条を除外することが言及されていることから、同条内の重複を避けるために第四項内の「別段の定め」においてそれらが含まれていないとするのが自然であるという見解もできる。

②「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」について

１）「前条第四項」とは何を指すか

次に、法人税法第22条の２内の「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」（下線部②～④）という文言に焦点を当てる。そもそも第22条の２は、収益認識基準の明文化が目的の新設であるため、そこにお

ける「別段の定め」は同法第23条から第28条（益金）を指していると捉えることが穏当である。しかし、同法第22条第四項においてすでに第22条の２を「別段の定め」であると定めているため、「前条第四項を除く。」という文言を加えないと、第22条の２内において自条も「別段の定め」に含むものとして扱わなくてはならなくなってしまう。つまり、こうした矛盾撞着した点を解決するという意味で、第22条の２内の「別段の定め」には、「前条第四項を除く。」という文言が共に存在しているのである。

前述した内容を踏まえた上で、「別段の定め（前条第四項を除く。）」の「前条第四項」はどこまでを指すかということに、２つの解釈論的見解が発生する。

ア．条項全体を指す

１つ目は、当条文を率直に読み取れば、法人税法第22条第四項全般を「別段の定め」として捉え、同法第22条の２内で除外されているという解釈である。しかし、この解釈では、法人課税所得の基本既定（あるいは通則）の１つである第22条第四項が「別段の定め」の１つとなり、従来の「別段の定め」である同法第23条から第64条との関係を考えると不自然にみえる。企業会計に準拠しつつ「別段の定め」を設ける（増井2014, 205頁）との記述にもあるが、準拠する規定は別段の定めとはいえないのではないだろうか。また、前述のように、「別段の定め」の具体例として、第23条以降が列挙されることがかねてからの常であることからも、第22条をそれに含めるという考え方は、基本規定としての効力を優位に発生させることができなくなるという問題をはらむこととなるだろう[38]。

イ．条項中の「別段の定め」という文言を指す

２つ目に、「前条第四項を除く。」によって特定された「別段の定め」は、法人税法第22条第四項内の「別段の定め」（下線部①）という部分的

な文言であるという解釈である。こうした融通無碍な条項操作が行われているとすれば、１つ目にあげた解釈における問題点は解決される。つまり、２つ目の解釈は、法人課税所得における重要な基本規定として存在する公正処理基準についての定めを阻害することなく、同法第22条の２内における「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」という文言が、自条を「別段の定め」に含むといった矛盾した解釈になるのを防止することも可能とするのである。他方で、「別段の定めがあるものを除き」とある場合には、通常、他の条項を指すので、この場合のみ、「文言を指す」という解釈をするのは無理があるようにも思える。この点については、「別段の定め（前条第四項を除く。)」という文言がここでしか用いられないことを踏まえると解釈の範疇ともいえる。

２）今般の改正における法令文の表現に関して

それではなぜ、今般の改正では、このようなわざわざ屈曲しているともいえる表現で法定化されたのであろうか。法人税法第22条の２において自条を「別段の定め」に含まないということを明文したいのであれば、「別段の定め（本条（あるいは本項か第22条の２）を除く。）があるものを除き」という表現をすることで、前述した解釈の余地をはらむこともなく簡潔に了見を示せるのではないだろうか。上の様に表記しない理由には、「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」と記すことで、先に展開してきた解釈を、より明白にさせるための意図が読み取れるからである。つまり、「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」と表記することで、同法第22条第四項内の「別段の定め」が第22条の２のみを指すことへの裏づけとなり、他の解釈の余地を許さぬよう補完的になっているのだ。

また、法令読解における根源的な性質は、初めに本条があり、それとは別に特化して置かれたものを「別段の定め」と読むことが一般的であるこ

とから、「本条＝別段の定め」という解釈で自らの条項内で置くことそのものが論理的に矛盾をはらんでいる[39]。そのため、「別段の定め（本条（あるいは本項か第22条の２）を除く。）があるものを除き」という表現はできない。また、慣行的な法令読解の観点から、今般の改正により新しく加わった「別段の定め」に関する叙述は前述したことを回避しつつ、第22条の２を本条内で「別段の定め」に含まれるという解釈をさせないことを考慮した上で使われている表現だとしても、「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」は法令読解を難文化させていると捉えられる余地を残しているだろう[40]。

（２）公正処理基準の解釈をめぐる問題

今般の改正で変化があった法人税法第22条第四項の改正及び同法第22条の２の新設は、前述したとおり文言の追加と従来の通達や解釈を明文化しただけのものであり、新たに法定化されたものは事実上ないとわかる。ここでは、公正処理基準の解釈のみに焦点を当て論じる。

公正処理基準とは、法人税法第22条第四項に明記されている「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」のことを指し、確定決算主義の１つとして一般的に周知されている。「別段の定め」が置かれていない部分の計算が公正処理基準に委ねられるのであれば、企業会計上の処理はそのまま課税所得計算にも用いられるはずである。かねて学説上では、公正処理基準が会計理論に準拠すべきものであるのか、あるいは、法人税法が公平な課税の実現を目的として立法されていることから否認され得る余地があるのかといった解釈の対立がみられたが、1993（平成５）年の大竹貿易事件（最判平成５年11月25日民集47巻９号5278頁）以降、現在に至るまでにその論争は後者が支配的になっている（坂本編2018, 19頁）。今般の改正によって、この解釈がどのように展開されていくのだろうか。

大竹貿易事件以降、「恣意性の排除」という概念を用いる必要性が生じ

たため、その後も、納税者及び課税庁それぞれの認識する恣意性の相違による論争が展開されてきた。法人税法第22条の２第二項において、「資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合…、当該資産の販売等に係る収益の額は…、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」と記載されているため、公正処理基準により経理した場合には、引渡し又は役務の提供の日において、「属する事業年度以外に、そこに近接する日の属する事業年度」も収益計上することを認めていることがわかる。

これは一見、解釈論上の争いが一部解決するように思われるが、ここで注意しなければならない点が公正処理基準の根本的な性質である。前述したとおり公正処理基準は「恣意性の排除」という性質を大前提としており、取引に納税者の恣意性が含まれない状況下においてのみ効力を発揮するものである。このことを鑑みると、今般の改正により新たに認められた近接する日の属する事業年度での収益認識も、当然ながら「恣意性の排除」がなされていることが共通認識であるとされるだろう。つまり、納税者及び課税庁両者の認識する恣意性の相違によって争われる従来からの論争には、今般の改正による直接的な影響はないと考えられる。

本解釈に関する論争は裁判例数からも読み取ることができ、大竹貿易事件前後から現在に至るまでの裁判例数を記録したデータもある[41]。また、前述のデータ以降現在に至るまでのデータも独自に入手し、直近約１年の間にも、数件が本解釈をめぐり裁判で争われている[42]。これに係る度重なる判例によって事件数、裁判数共に収束に向かっていることは事実として認められる。しかし、前述したように、今般の改正によって公正処理基準の解釈についての論争が解決する期待は少なく、本論争が完全に収束する見込みは現時点では極めて低い。大竹貿易事件を主とし従来より展開され

てきた公正処理基準の解釈をめぐる問題は、今後も続くと考えられる。

Ⅳ　むすび

本稿では、今般の改正の内容や実務への影響、解釈の余地に関する見解などを述べてきた。これらを踏まえて、会計基準と法人税法の関係に着目してみると、法人税法が会計基準に呼応して一連の改正を行っているとわかる。それでは、ここで、両者の関係の歴史的変遷について、その一端に触れておく。1965（昭和40）年に法人税法が全面改正され、課税所得の計算において会計基準と法人税法が呼応し、いわゆる「税法と会計との蜜月時代」が訪れた。しかし、その後の平成10年度税制改正では賞与引当金制度の廃止や減価償却制度の見直しが行われるなど、両者の関係は乖離の一途を辿った[43]。そして、今般の平成30年度税制改正によって、法人税法が新基準に呼応し両者は調和関係に帰着している。つまり、今回の税法上の対応は約20年ぶりの調和路線である。

こうした対応の変化の要因は、会計基準の「支配の移転」と法人税法の権利確定主義が引渡し基準として一致したことであり、その過程で新基準の５つのステップでは法律概念が多用されている。ここで、新基準で用いられている「権利」「履行義務」「契約」という表現を例にあげる。まず、「権利」「履行義務」という表現はどちらも民法第１条第二項[44]に用いられている[45]。そして、「契約」という表現は民法第521条から第696条[46]に用いられているため、これら３つの表現は全て法的概念であるといえる。ちなみに、厳格な定義をもち利用者の恣意性を許さない法的概念は、収益の認識時点を明確化して利益操作の余地を排除するという目的に寄与している。このように利益操作の余地の排除を目的とした新基準が厳格な法的概念を用いた結果、法人税法との親和性が高まったため、いみじくも両者の関係の調和に至ったのであろう。

こうして、今般の改正における法人税法上の対応は会計基準に調和する形で行われ、その一部において条文上に解釈の余地が浮かび上がってきたものの、本稿ではそれに関する見解も示し、あらゆる課題点について検討し尽くしたかのように思われる。しかしながら、本稿では改正を所与として考察を続けてきており、改正そのものの必要性については言及してこなかった。そうした観点から今般の改正を見直してみると、本文でも触れた法人税法第22条第四項の「別段の定め」と同法第22条の２の「別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き」という２つの文言にあらためて検討の余地が生ずる。まず、これらの文言が追加されているのは、同法第22条第二項内の「別段の定め」という箇所が同法第23条から第28条を指しているためである。しかし、仮に当箇所が第22条の２から第28条を指していると考えても条文上の解釈は変わらないため、今般の改正では故意に当箇所から第22条の２を除いていると考えられる。つまり、あえてこのような文言を追加しているのである。このような文言の追加は条文解釈の幅を広げてしまい、解釈次第では法人税法条文に少なからず歪みを生じさせてしまうと懸念される。この点は今後の課題として検討が必要である。

【脚　　注】

1　平成30年度税制改正に関する法案「所得税法等の一部を改正する法律案」は2018（平成30）年３月28日に国会で可決・成立した。同法案は、３月31日に政省令とともに公布され、原則として４月１日より施行されている。

2　2017（平成29）年７月20日付で企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」が公表された。

3　2018（平成30）年３月30日付で企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」が公表された。

4　IASBとのいわゆる東京合意（2007（平成19）年８月８日）を踏まえ、2007（平成19）年12月６日に公表したプロジェクト計画表において、収益認識は「IASB/FASBのMOU

に関連するプロジェクト項目（中長期）」の１つにあげられていた（その他は、連結の範囲、財務諸表の表示、負債と資本の区分、金融商品である）。なお、東京合意において検討対象になった会計基準のうち現在、日本基準にとり入れていない主なものとして、有形固定資産・無形資産の再評価モデル（IAS第16号「有形固定資産」、IAS第38号「無形資産」）、投資不動産の公正価値モデル（IAS第40号「投資不動産」）、のれんの非償却（IFRS第３号「企業結合」）、開発費の資産計上（IAS第38号「無形資産」）がある。

5　アメリカにおいては収益認識に関する包括的な基準は存在せず、産業別に、あるいは解釈指針や専門広報で、140以上の公表物が散在していたとされている（万代2008, 18-19頁）。

6　わが国では、確定決算主義が採用されており、具体的な収益の計上時期については法人税基本通達等で定められていた。

7　この点について田中（2003, 9頁）は、1990年代以降、利益の出ていない新興ネット関連企業などの投資尺度として株価売上高倍率などが広く普及したため、一部の企業は巨額の販売促進費をかけて売上高を水増しし、株価の嵩上げを狙ったと指摘している。例として、わが国では2003（平成15）年、メディア・リンクスとアソシエント・テクノロジーによる会計不正が発生した。メディア・リンクスでは売上高165億円のうち約140億円が架空計上されたものであった。また、アメリカでは2001（平成13）年にエンロン社、2002（平成14）年にワールドコム社による会計不正が発生した。

8　この点については、島田（2018, 95頁）も指摘している。

9　この点については、島田（2018, 75頁）も指摘している。

10　この５つのステップについて、IFRSの原文では次のように書かれている。また、番号は本文と対応している。

①Identifying the contract（IFRS15 para. 9）

②Identifying performance obligations（IFRS15 para. 22）

③Determining the transaction price（IFRS15 para. 47）

④Allocating the transaction price to performance obligations（IFRS15 para. 73）

⑤Satisfaction of performance obligations（IFRS15 para. 31）

11　契約の結合については、同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時に又はほぼ同時に締結した複数の契約について、（１）当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと、（２）１つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること、（３）当該複数の契約において約束した財又はサービスが、para. 32からpara. 34に従うと単一の履行義務となることのいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合し、単一の契約とみなして処理するとされている（para. 27）。

12　この点については、辻野（2018, 19-20頁）も指摘している。

13　この点については、辻野（2018, 19-20頁）を参照。

14　これは、発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額による方法のことをいう（鈴木2017, 48頁）。

15　これは、発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計額による方

法をいう（鈴木2017, 48頁）。

16　ここでの取引例とは、値引き、リベート、返品、業績に基づく割増金等をいう（新日本責任監査法人編2018, 119-120頁）。

17　この点については、辻野（2018, 21-22頁）を参照。

18　独立販売価格とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいう。

19　ここでの２つの要件とは、（１）顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること、（２）顧客との個々の契約における財又はサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められることを指す（適用指針para. 101）。

20　この点については辻野（2018, 24頁）を参照。

21　この点については、新日本有限責任監査法人編（2018, 108頁）、辻野（2018, 28頁）を参照。

22　その他、新基準の適用により廃止された適用指針及び実務対応報告は、企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」、実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」である。

23　船舶による運送サービスに関する代替的取扱いについては、一定の期間にわたり収益を認識する船舶による運送サービスについて、一航海の船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの期間が通常の期間である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務としたうえで、当該期間にわたり収益を認識することができる（適用指針para. 97）とされている。

24　契約の初期段階における原価回収基準の代替的取扱いについては、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる（適用指針para. 99）とされている。

25　現金等価物とは、一般に、売掛金や受取手形等の売上債権を意味する。

26　この点については、斎藤（2009, 98頁）を参照。

27　資産負債アプローチについて、佐々木（2017, 485頁）は、「資産負債アプローチとは、会計上の重要な要素である資産・負債・純資産・収益・費用を観る際に、先に資産、そして負債を定義し、純資産および収益・費用はそこから演繹的に導かれるという考え方」と定義づけている。

28　この点について佐々木（2016, 663頁）は、「IFRS15「顧客との契約から生じる収益」という会計基準は、本来、一時点において財・サービスを顧客に引き渡した瞬間に収益を認識するという、伝統的な実現主義、あるいはその典型的な形態である「販売基準」と同様の内容を持つものである。」と指摘する。

29　この点については、志賀（2015, 68-69頁）も指摘している。

30　連単分離がとられていれば法人税制への影響は及ばない。しかし、前述したように新基

準は連単一致である。

31　これについては藤曲（2018, 24頁）も指摘している。

32　改正法附則25によると、「すなわち、平成30年４月１日時点で同制度の対象事業を営む企業に対しては、平成33年４月１日から平成42年３月31日までの間に開始する各事業年度において、改正前の法人税法第53条に定められている損金算入限度額に対して、１年ごとに10分の１ずつを縮小した額の引当を認める等の経過措置が適用される」とされている。

33　税制調査会（1996, 22頁）によると、「費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある。」とされている。

34　改正法附則28によると、「平成30年４月１日前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った法人の平成35年３月31日までに開始する各事業年度について、改正前の規定による延払基準の方法により収益の額及び費用の額を経理した場合には、従前どおり認められることとされています。なお、平成30年４月１日以後に終了する事業年度において延払基準の方法により経理しなかった場合の長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る未計上収益額及び未計上費用額については、その経理しなかった事業年度以後の各事業年度に10年均等で計上する等の経過措置が講じられています」とある。

35　ショッピングクレジットとは、クレジットカード等を利用することなく、取引毎に個別のクレジット契約を締結する取引をいう。また、信用供与額とは、消費者が１年間にクレジットカードショッピング又はショッピングクレジットを利用した額をいう（日本クレジット協会を参照）。

36　2017（平成29）年の信用供与額から2013（平成25）年の信用供与額を除することによって算出する（(89, 628－73, 847）÷73, 847＝0.2136…≒0.214）。

37　この点に関して、坂本編（2018, 21頁）では、「（注１）法人税法65条『各事業年度の所得の金額の計算の細目』は、同法22条ないし64条に係る技術的細目的事項を政令に委任する規定であって別段の定めには該当しない（大阪高判平成21年10月16日税資259号順号11293）。」と述べており、近年ではこの考えが支配的である。

38　ただし、この問題点は当条項以外のものをすべて「別段の定め」と捉えると、法人税法第22条はこれまでどおり基本規定（通則）であると同時に、他の条項から見て「別段の定め」でもあると捉えることができる。これは、当条項における他方からの見解に過ぎないため、内容に実質的な変更点はないと考えられる。なお、この場合には別段の定めの捉え方が、従来の「条」から「項」に移行したことになる。

39　これについては田島（2010, 280頁）も、「「別段の定め」・「特別の定め」という用語は、ある法令（条項）で定められている事項についてほかの法令（条項）に異なる内容の定めがあることを示す場合に用いられる。」と述べている。

40　法令読解における悪文・難文について田島（2010, 204-205頁）は、「確かに立法技術技巧におぼれて一般人の感覚と遊離した悪文・難文をみかけることがあるが、このような極端な例は別として、法令文の性格からくるこのような特色は十分理解しておくことが必要である。」と述べているが、本論文では第22条の２の「別段の定め（前条第四項を除く。）

があるものを除き」がまさに、ここでいう「極端な例」に当たるのではないかと考察している。

41　東条（2017）では、1967（昭和42）年から執筆当時（2017年５月）に至る、公正処理基準について争われた裁判例数をグラフ化している。それによると、大竹貿易事件後にピークに達し、その後、上下動を繰り返しながら徐々にその数は減っている。

42　「LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース」を元に、「公正処理基準」、「22条四項」、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の３つのキーワードで検索をかけることにより抽出し、対象となる裁判例数は18年に２件となっている（「法人税更正処分取消等請求事件」（東京地裁平成29年１月13日判例集未登載平成25年（行ウ）第813号）及び「法人税更正処分取消請求事件」（東京地裁平成29年１月19日判例集未登載平成25年（行ウ）第414号））。なお、2017年６月から2018年６月現在までを対象とする。

43　会計基準と法人税法の関係の歴史的変遷については、坂本編（2018, 10-11頁）を参照。

44　民法第１条第二項は、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない。」とされている。

45　なお、島田（2018, 80頁）もこれら２つの表現のうち「権利」が法的概念であると述べている。

46　民法同章の第一節（第521条から第548条まで。）は契約に関する総則について、同章第二節から第十四節まで（第549から第696条まで。）はそれぞれの契約について書かれている。

【参考文献一覧】

・荒井優美子（2018）「新収益認識会計基準と改正税法による税効果への影響」『税務弘報』第66巻、36-43頁
・石川鉄郎（2007）『財務会計論 基礎編 改訂版』税務経理協会
・内田正剛（2014）『売上・収益の会計ルール入門 日本の実務とIFRSの検討ポイント』中央経済社
・鷲地隆継（2014）「公表までの経緯とその概要」『企業会計』第66巻第９号、26-32頁
・金子宏（2016）『租税法〔第21版〕』法律学講座双書
・企業会計基準委員会（2018）『企業会計基準29号 収益認識に関する会計基準』
・企業会計基準委員会（2018）『企業会計基準適用指針第30号 収益認識に関する会計基準の適用指針』
・河野明史・下村昌子（2017）『IFRS「新収益認識」の実務　影響と対応』中央経済社
・斎藤静樹（2009）『財務会計 第６版』有斐閣
・斎藤静樹編著（2007）『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第２版』中央経済社

・坂本雅士編（2018）『現代税務会計論』中央経済社
・佐々木隆志（2016）「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『會計』第189巻第６号、653-665頁
・佐々木隆志（2017）「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」『會計』第192巻第５号、483-495頁
・志賀理（2015）「FASBによる収益認識基準の論理」『會計』第188巻第１号、57-70頁
・島田眞一（2018）「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、68-112頁
・新日本有限責任監査法人編（2018）『なにが変わる？収益認識の実務　影響と対応』中央経済社
・鈴木理加（2017）「収益の額の算定」『企業会計』第69巻第11号、46-54頁
・田島信威（2010）『最新法令の読解法　四訂版――やさしい法令の読み方――』ぎょうせい
・田中健二（2003）「米国における業務報告の状況」『會計』第188巻１号、57-70頁
・東条美和（2017）「裁判例からみる公正処理基準――俯瞰マップからの示唆――」『産業経理』77巻２号、121-133頁
・辻野幸子（2018）「収益認識基準の概要と実務ポイント」『旬刊経理情報』第1513号12-31頁
・藤曲武美（2018）「収益認識の実務対応の基本的考え方――法人税法22条の２の構造――」『税経通信』第73巻第７号、18-28頁
・増井良啓（2014）『租税法入門』有斐閣
・万代勝信（2008）「収益プロジェクトの概要」『企業会計』第60巻第８号、18-25頁
・真鍋朝彦（2018）「収益認識に関する会計基準への対応」『税務弘報』第66巻第３号、47-49号
・IASB（2014）IFRS15,Revenue from Contracts with Customers
https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15
・国税庁「基本通達・法人税法」
https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/01.htm
・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
・税制調査会（1996）「法人課税小委員会報告 平成８年11月」
http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/08top.html
・日本クレジット協会「市場規模統計」
https://www.j-credit.or.jp/information/statistics/download/toukei_03_h_170630.pdf
・日本クレジット協会「クレジット関連統計、信用供与額・信用供与残高」
https://www.j-credit.or.jp/information/statistics
・日本取引所グループ「IFRS適用済み・適用決定会社一覧（平成30年５月現在）」
http://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/index.html