

# 判例よりみた税法の権利確定主義

小 山 威 倫

## 目 次

- I 権利確定主義の意義
- II 現金主義と権利確定主義
- III 実現主義と権利確定主義
- IV 会計処理基準と権利確定主義

### I 権利確定主義の意義

会計学上、収益、費用の認識と測定は発生の事実にかかわらしめている。企業会計原則はこの発生の事実を支出および収入に基いて計上しようとしているが、現法は役務の受授に伴う権利義務の確定に見出している。

税法の権利確定主義は古くから多くの学者によって発表されているので、内容に独自のものが少なく、諸先輩の論説が多分に入っていると思うし、殊に、広瀬時江先生の説には教えられるところ多く、御説を無断で借用した点があることをお詫び申し上げておく。

権利確定主義という言葉は古くは、①会社の利益配当の課税時期の判定に関し、「凡ソ合名会社ノ利益配当ハ社員ノ承認ニ依リ確定シタル時ニ於テ初メテ其ノ法律上ノ効力ヲ生スヘキモノニシテ之ヨリ以前ニ現ニ配当ヲ実行スルハ仮払ニ過キサルモノト認ムルノ外ナク而シテ其ノ配当カ法律上社員ノ所得ト為ルハ其ノ現ニ実行セラレタル時ニ非スシテ其ノ法律上ノ効力ヲ生シタル時ナリト

ス（大正12, 15～18号, 行政録41輯85頁）」といい, 利益配当請求権の法律的な発生時期をとらえて, 課税時期を判定すべきであるとし, また, ②非営業貸金の利子の課税時期については, 「……原告ハ又債務者甲ニ対シ昭和六年中ニ弁済期到来シタル利子三六〇円ノ請求権ヲ有スルモノト認ムル外ナシ, 然リ而シテ叙上三口利子九六〇円ニ付テハ係争年ノ前年中ニ原告ガ現実其ノ支払ヲ受ケサルコトハ当事者間ニ争ナキ事実ナリト雖事件利子請求権ノ如ク既ニ弁済期到来シ且其ノ弁済ヲ得ラレサルコトノ確証ナキモノニアリテハ之ヲ所得金額又ハ資本利子金額ニ算入シ得ルモノト為スヲ相当トス（昭和8, 42号, 9, 5, 10判決, 行政録45輯）」と説き, 貸金利子の法律的な請求権が発生しているものについては, それが弁済を受けることのできない確証のない以上, 請求権発生時の所得として課税の対象となると判示している。

以上の行政裁判所時代の判例をみると, 古くから利益配当請求権または利子請求権という法律上の権利を取得した時が課税対象とすべき時期であると解していたことを理解することができる。即ち, 以上の判例は, 法律上の権利が具体的に確定した時をもって課税適状に達したものと解していたのであって, 当時は, 権利確定主義という術語が用いられるまでにはいたっていないが, 法律上の権利確定の時をもって課税時期を判定しようとするいわゆる権利確定主義に基づいて課税を律していたことが容易に理解されるのである。

権利確定主義という語が, 世間一般に普及し, 裁判所においても使用されるにいたったのは, 終戦後の法人税法の脱税事件をめぐる刑事判決であるが, その嚆矢と目される判決は次のように説いている。「法人の損益の所属年度（発生時期）については, 税法上別段の規定がない。したがって, この点については会計学上の原則を参酌し之を法人税法の諸目的に照して解釈しなければならない。所謂会計学上の原則によると, 現金の授受を以て損益発生の時期と見る現金主義と現金の授受に拘らず損益発生の実実に基づいて損益計算を行なう所謂発生主義（及び之を制限なるものとしての実現主義）があり, 損金勘定については発生主義によるものを通例とするものの如くである。然しながら法人税法に於ては各事業年度毎に損益を計算し課税する建物となって居り, この決算

## 判例よりみた税法の権利確定主義

前期間に於ける正しい損益を確定するには権利義務の確定（確定主義）に依るべきでこれは損金について謂へば、法人がある費目を決算上損金として計上した場合に於て当該事業年度に於て支出すべきことの確定したものであれば未払であっても当該事業年度の損金とすべきであるが、現実の支出があるまでは確定計算のできないもの等確実に捕捉し得ないものは計算から除外すべきであり、又法人がある費目について現実支出の時期に於ける決算上損金として計上した場合その損金の性質上定期的に繰返し支払われるもの等その会社従来の慣行等に鑑み法人税遁脱の意思がなく且つ課税上弊害がないと認められる場合に於てはその例外（所謂現金主義）が認められるべきである（昭和24，5，12東京地裁刑事19部判決）。」と。

この権利確定主義という語が用いられるにいたったのは、当時の所得税法が所得金額計算上の収入金額の意義に関し、「収入金額は、その収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額）による。」という規定の解釈をめぐる、収入すべき金額とは、収入する権利の確定した金額をいうものとする所得税法の基本通達194の考え方によるものであるが、この基本通達の考え方は、前掲行政判例によって窺えるように、従前からの税務部内の伝統的解釈であり、その後の判例によっても支持されているところである。

因みに、「所得税法10条1項にいう「収入すべき金額」とは法律上収入する権利の確定した金額を意味する（昭和34，12，8熊本地裁判決）。」という判決もある。

これを要するに、所得金額算定上の原則と目される権利確定主義は、課税の公平、明確を期するための損益計算上時期の認識方法であるが、所得金額の算定について所得税法、法人税法が体系的な所得計算の規定を整備しているわけでもないことを考慮すると、企業の会計処理を全く無視し、権利確定主義を標榜して独自の税務計算によって所得金額を算定することは不可能であるといわなければならない。従って、権利確定主義の持つ意義はまず、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってなされた企業の損益計上を一応是認し

ながら、それが課税の公平、明確にかなっているかどうかを法律的な視点で見直し、それを修正して税法上の所得を正確に算定するところにあると理解すべきと考える。(4)

## Ⅱ 現金主義と権利確定主義

権利確定主義は前述したように、企業会計処理の税法的視角に立った修正手段、即ち、保守的な会計処理が税法の適正、公平の課税を行なうために妥当であるかどうかを検定するためのものであると観念した場合に、まず問題となるのは、会計処理上の原則である現金主義、発生主義（これを制限するものとしての実現主義）との関係が問題となる。

前掲刑事判例は、現金主義に則り損費を計上した場合でも、それが定期的に繰り返し支払われるもので課税上害のないものは、あながち権利確定主義にとられる必要はないと判示しているが、これと同様の見解を採る判決としては、次のようなものがある。即ち、「権利確定主義による原則も常に絶対的なものではなく、衡平の見地から所得の実態に即応してその適用をゆるめ、更には現実収入主義による方が妥当であると考えられる場合もあろうから、そのような場合には、例外的に右原則の適用を排除すべきものとする（昭和38, 2, 1 熊本地裁判決）。」と説き、具体的な適用事例としては、例えば「譲渡所得や雑所得のような1回かぎりの所得について発生主義を厳格に貫き後に被課税者本人の責に帰すべからざる事由により回収不能が生じた場合にも、なんら調整方法がないとすることは、実質上、結局において所得なくしては課税するに等しい不公平、不公正を是認する結果となる（昭和41, 6, 30 東京地裁判決）。」と説き、所得税法上の一時的、臨時的な所得について、権利確定主義の原則を貫くあまり、未だ現実に収入すべき金額を収受していないのに、課税するのは、いわゆる税源のないところに課税することとなるため、納税者に苛酷な納税を強いることになるから適当でない。従って、権利確定主義の原則をゆるめ、現金主義により課税時期を判定すべきであるとしているのであ

る。然しながら、これらの判決の見解は、必ずしも判例法として確立されたものではない。

因みに、譲渡所得と権利確定主義との関係について、最高裁は、「資産の譲渡によって発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるが、任意競売における所有権移転の時期は、競売代金納付の時と解するのが相当であるから、競売による譲渡所得については、代金納付の時に権利が確定するというべきである（昭和40、9、24、第2法廷判決）。」と判示し、権利確定主義の原則を堅持して所得の帰属時期を判定すべきものとしている。

そこで問題となるのは、権利確定主義を貫く場合に生ずる課税上の不合理、即ち、現実に納税すべき資金がないところに課税される不合理をどのように是正、調整すべきかという点であるが、所得税法は山林所得または譲渡所得の基因となる資産を延払条件付で譲渡したときに、それが、①月賦、年賦その他の賦払の方法により3回以上に分割して対価の支払を受けること。②その譲渡の目的物の引渡し期日の翌日から最後の賦払金の支払期日までの期間が2年以上であること。③その譲渡の目的物の引渡し期日までに支払の期日の到来する賦払金の額がその譲渡の対価の額の3分の2以下となっていることの条件に該当し、収入すべき金額の大部分が未収入の状態にあり、しかも、延払条件は譲渡にかかる税額が、その年分の申告納付税額の2分の1以上で、その税額が10万円を超える場合は、納税者が確定申告書その提出期限までに提出して納付税額の延納申請をすれば、税務署長は、担保を提供させて5年以内の延納を許可することができるものとしている。この規定は、権利確定主義の原則を貫くことによって生ずる前述のような不合理を延納によって調整しようとするものにほかならない。

所得税法は、このような規定を設けて一時的、臨時的な所得の典型と目される山林所得、譲渡所得について、権利確定主義の原則により課税適状の時期を判定するものとし、それによる課税の不合理を延納という手段によって除去することとしているのであるから、或は延納の具体的な方法について立法政策上

の問題ないし批判があるにしても、前掲判決の説くような権利確定主義に基づく課税による不公平、不公正は現に除去されているといわなければならない。従って、所得税法は、権利確定主義の原則を堅持しているものと解さなければならぬ。

所得税法が、延納を認めているのは、課税対象としている各種所得のうちの山林所得、譲渡所得の2つを取りあげ、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、一時所得、雑所得などをとりあげていないのは、それらの各種所得については、延納を認めなければならない事由に乏しく、特に、配当所得、不動産所得などのいわゆる資産所得については、その所得のもつ担保力の豊かさからみて延納を認める余地がないとしたものであろう。もっとも、事業所得が除かれているのは、それが継続事業として、収益と損費が連年回期的に反覆継続されることからみて、継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合は、法人所得計算の場合と同様、その公正妥当な会計処理を基準とし、権利確定主義の視角でそれぞれを修正して税法上の適正、公平な課税所得を算定しようとしているからにほかならないからであろう。

所得税法第67条の2による小規模事業者の収入、費用の帰属時期に関する特別規定はあくまでも例外規定であって、所得税法は原則として、権利確定主義によって収益、損費の帰属時期を判定しようとしているのである。

権利確定主義の原則が所得税体系に属する法人税法についても妥当するものであることは、本稿の初めに掲げた法人税に関する判例の説くとおりであって、同様の趣旨を示した幾多の判決が現われている。「所得の事業年度帰属を定めるにあたりその収益または費用がどの事業年度におけるものであるかを決定するについては、税法上明文はないが、近代法人企業にあっては課税の明瞭、確実を期する上において講学上のいわゆる現金主義によっては到底正確な損益を把握することはできないから、収入すべき債権の確定、支払うべき債務の確定をもって基準とするいわゆる発生主義（権利確定主義）によるのが相当であるといわなければならない（昭和32，2，27金沢地裁判決）。」が多数判決の説く通説的なものといえることができる。<sup>(2)</sup>

### Ⅲ 実現主義と権利確定主義

権利確定主義は、前述したように、税法上の課税の公平、明確を期するために、取引における収入確定の時期を法律的な側面から認識しようとするものであるが、取引ないし契約は多種多様の要素を含んでいるので、認識にあたっては複雑な事実認定を伴うことが多い。

即ち、販売、役務の提供にかかる収入が、何時実現し、何時その代価を請求できる権利が確定したかを認定する場合には、取引ないし契約の内容がどうなっているのか現実それがどのように履行されているのか、或はその業種、商品によって、どのような商慣習があるのか等々まさに、複雑多岐を事実と法律要素を含んでいるので、まず取引の事実と法律要素を直視し、次にそれらの事実と法律要素の持つ価値判断をしなければならないことになる。例えば、もっとも簡単な店頭の現金販売は別として、その取引の態様を段階的に考察してみると、発注、受注、承諾、発送、到着、受取、検収、返品、代金請求、代金回収など、いくつかの過程を経て最終的に取引が完結することになる。しかも、それぞれの段階には、少なからぬ時間的な間隔が存在するので、どの段階をとらえて権利が確定したかを判断するにあたっては、それぞれの持つ法律的な価値を实体に即して決めなければならないという困難が伴うのである。

この問題は、会計学の発生主義を修正するものとしての実現主義をとる会計処理においても同様であって、税法における損益確定の時期の判定、会計学における期間的損益配分の認定基準をどうするかは、いわば古くして新しい重要なテーマである。

権利確定主義は、税法適用のための解釈基準であって、実定法上明定されているものではなく、その適用についての具体的な要件が定められているわけではない。しかも、それは課税の公平、明確を目的とするものであるから、その運営もその目的の実現にそってなされるべきものである。そう考えてくると、会計処理基準が一般的に公正妥当と認められるものであり、或は、その会計処理が連年継続して正当な取引を反映するものであり、課税上弊害がないと認めら

れるものであるときは、税務計算上それを是認しても差し支えないといわなければなるまい。

これを要するに、会計学の会計処理は、企業成績を表示する企業利益の算定をするためのものであり、権利確定主義による所得の計算は課税の公平、明確を所期するためのものであって、両者はそれぞれの目的および次元を異にしているものなのである。従って、所得の計算について、法人税法第22条第4項の規定は、企業利益の算定が一般的に公正妥当な会計処理の基準によっているときは、それを尊重して所得の計算を行なうという趣旨であって、所得の計算が一般的に公正妥当な会計妥当な会計処理の基準に従って行なわれなければならないとの拘束を意味するものでもないし、また一般的に公正妥当な会計処理基準が伝統的に受け継がれてきた権利確定主義を排除する意味を持つでもないのである。

この点に関し判決も「権利確定主義は、会計理論上の発生主義に対応すると考えられるのであるが、右会計理論が企業の経済活動を把握するための会計技術的側面から生じたものであるのに対し、税法上の権利確定主義は右理論に対応しながらも税法上いかなる時点で収入経費の発生を確実なものとして認識しうるかを法律的側面からとらえようとしたものと解すべきである（昭和42、31福岡地裁判決）。」と説き、権利確定主義の意義を明快に表明している。

繰返し逆説的にいえば、一般的に公正妥当な会計処理の基準によっていない場合でも、それは税法上の所得計算のあり方には本来関係がないのであるから、その会計処理が取引を正しく反映し、連年継続して行なわれ、租税の負担を不当に減少するとは認めないような場合は、その会計処理が税務計算上是認されてもよいと解される。また一般的に公正妥当な会計処理の基準による計算がなされていても、その会計処理によって不当に租税の負担が減少すると認められる場合は、それを否認して課税の公平を貫くための権利確定主義によって課税の適応をはかるために、その計算が是正されなければならないことにもなるわけである。これを要するに、権利確定主義は期間的損益配分が、課税上、適正、公平なものとなっているかどうかを法律的な視点で見直す基準であっ

## 判例よりみた税法の権利確定主義

で、それが不当なものであれば、たとえば、一般的に公正妥当な会計処理の基準に従っている場合であっても、それを是正し、税法上の正しい所得を算定するところに意義があるのである。

ところで、法人所得の計算は前述のように、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うものとするという明文規定が設けられていること、割賦販売については会計学上の割賦基準、延払条件付譲渡については延払基準、長期請負工事については工事進行基準などが設けられ、期間損益配分について精細な会計学的構成がとられ、会計理論によって体系づけられている現在では、権利確定主義はもはや古い計算原理で、いわば、前時代の遺物というべく、企業会計原則の認めるところと合致しないという理由で、権利確定主義を排斥しようとする主張が一部会計学者の側からなされているが、両者はその目的を異にし、殊に、権利確定主義は実現主義を包摂したより広い概念であると解されるので、両者が全く同一のものであるとは断定できないし、また、企業会計上の利益が直ちに税法上の所得であるということとはできないから、その見解には、にわかに賛成し難いものがある。

割賦基準、延払基準、工事進行基準などは、後述するように権利確定主義の適用を成文をもって明確にしたものと解されるので、それらの規定が設けられているからといって、権利確定主義の存在理由を否定する論拠とはなり得ないと考えられる。<sup>(4)</sup>

### Ⅳ 会計処理基準と権利確定主義

権利確定主義を具体的事例に適用する場合に、企業会計原則がうたっている発生主義ないし実現主義とどのような関係になっているかを会計学上の処理基準に従いながら収入金額を中心に解明してみたい。

#### ① 生産基準

利益追及を目的とする企業活動の経済価値増殖過程をみると、生産、販売、貨幣の獲得という循環方式をとっているが、この初期の生産段階において収益

が発生したと考えるべきかどうかが問題となる。

これについては生産が完了した時点で、まだ販売はしていないが、経済価値の増殖がいったん終了したものとして収益を確定しようとする、いわゆる生産基準がとられている。この生産基準によると、まだ販売されない製品について、収益を予想して計上することとなるので、期間損益の確実性は維持されないことになるので、この生産基準によって収益を計上するのは、例えば、鉱山の鉱石の採掘とか、農産物の収穫などの特別の場合に限って認められることとされている。

この生産基準が、所得計算についてどのような関係になっているかを考察してみると、法人税法第22条1項の規定は、資産の取引によって収益がもたされることを前提としている。即ち、対外的な取引によって、資産が金銭あるいは代替物と交換されるか、金銭或は代替物と交換されなくてもその代償として金銭に評価できる経済的利益を獲得することが前提となっているので、法人税法のたてまえは、また取引されない製品については、生産基準によって収益を計上することは予定していないと解さねばならない。このことは、製品、半製品、仕掛品を棚卸資産として所得金額を計算することとしていることからみても容易に理解できる。

所得税法の事業所得の計算にあたって収入金額とは何であるかについては、法人税法のような具体的な規定がない。然し、法人税の場合と同様、製品、半製品、仕掛品を棚卸資産としていること、法人であろうと個人であろうと企業の本質には変わりないと考えられるので法人の所得を別異にする理由がないこと、を考え合わせると所得税の所得計算についても、法人税の場合と同様、取引の伴わない収益は計上しないたてまえをとっているものと解さなければならぬまい。

然しながら、所得税法第41条の農業所得の算定については生産基準の考え方によって収益を計上すべきものとしている。そこで問題になるのは、所得税法が農業所得の計算についてとっている生産基準が権利確定主義とどのような関係に立っているかである。これは、農業所得の収穫は一般の企業のように恒常

## 判例よりみた税法の権利確定主義

的に反覆されるものではなく、一定の時期に集中しているという特異性に顧みられ、租税政策的な配慮から特に年末に所得金額を確定して納税させようとしたことによるものと解される。従って、この生産基準は特別な措置といわなければならぬから、この生産基準をとらえて、それが権利確定主義の一態様であるとし、収穫によって農産物の原始的な所有権を取得したのであるから、とりもなおさず、それを権利確定主義の実現であると解することは牽強附会のそしりを免れないのではないかと思われる。

権利確定主義のいわゆる権利とは、対外的な取引によって取得する請求権その他の権利をいうものと解すべきで、原始的な所有権の取得はそれに該らないというべきであろう。因みに、自家保有米について所得税を課すのは、権利確定主義に違反すると主張して争われたケースについて違法ではないと判決した例がある。即ち、「所得税法上、権利確定主義、現実収入主義とは所得計算が期間計算であるところから、所得を構成する収入がどの年度に帰属するかを決める技術にすぎず、所得税法は原則として権利確定主義によるべき場合に現実収入主義によって収入の帰属年度を決定したとしても客観的な課税標準に変更を来さず、或は内容が現実不能または不明確にならない限り、右決定が無効であるとはいえない（昭和35, 12, 23大津地裁判決）。」判決の論旨は、現実収入主義という表現をとっており、収入の帰属時期についての判断を示していないが、その結論とするところは正当であるといわなければなるまい。

以上のように考察していると、権利確定主義と生産基準との関係については、次のようにいうことができると思われる。

(A) 権利確定主義にいわゆる権利は、対外的な権利によって取得する権利をいうものであるから、対外的な取引に伴なわない生産完了の段階で生産基準によって収益を計上することは、権利確定主義の適用ではない。

(B) 生産基準によって収益の計上は、個人の農業所得について認められる特例であるから、それ以外の企業利益について生産基準によって収益を計上した場合は、それが税務計算上弊害があると認められるときは更正の対象となる。

そしてそのことから生産基準は税務計算上の基準でなく、損益確定の時期の

判定は権利確定主義の原則によるべきであるから、会計学が認めている会計処理の一般的基準が税務計算上の基準となるものではないという論理が導き出されることになる。

## ② 割賦基準

所得税法、法人税法が会計処理上認めている、割賦販売による割賦基準、延払条件付譲渡にかかる延払基準、長期工事の請負にかかる工事進行基準による経理方法を採用していることが、権利確定主義とどのような関係にあるかを考察してみたい。

製品、商品などの通常の販売については、販売基準による会計処理が行なわれることになるが、割賦販売については、割賦代金の回収に比例して収益が実現したものとして取り扱う割賦基準による会計処理が広く一般に行なわれている。この割賦基準によると、引渡商品の所有権移転の有無にかかわらず、割賦金の入金の時をもって売上収益が実現したとみなされる結果、割賦代金のうちの未回収の部分は、実現しない収益を含むこととなるので、それは次期以降に繰延べられることになる。

所得税法、法人税法はこの割賦基準による会計処理の方法を是認し、割賦販売をしたすべての棚卸資産にかかる収益および費用の額について、税法に定める割賦基準の方法によって経理したときは、その経理した収益および費用の額によって所得を計算することを認めている。

割賦販売は特異な売買契約であるから必ずしも通常の見解による考え方で権利確定の時期を判定することはできないことになるので、一般的な製品、商品の引渡し、売買代金の請求、その履行時期などの認定基準以外に対価収受の権利確定の時期を確定することが必要となってくる。そこで、個々の取引における契約当事者が随意に売買代金の履行の時期を定めることを税務上承認すれば課税の公平、明確化がそこなわれることになるので、画一的合理的な判定基準を設定しなければならないことになり、税法は企業会計の考え方をとり入れながらもそれとは別に画一的な割賦基準の経理の方法を定め、それによると会計処理を税務計算上に是認することとしているのである。

画一的な経理方法をとらなければならないことは、企業会計の立場においても同様であるが、対価收受の時期が定型的な契約に基づいてなされ、それが取引社会の慣行として承認される程度のもとなっている場合は、その取引社会の慣行となっている事実を承認し、その事実に基づいて画一的な経理方法に基づいて所得計算を行ない、所得の帰属時期を確定するのが、課税の公平、明確を期そうとする観点からみて、合理的であり、しかも妥当なものであるとしなければならない。企業会計において認められている割賦基準による経理方法が、所得計算において認められるにいたった所以は、それが取引社会においても公正妥当なものとして承認されていることによるものにほかならない。

このように考察してみると、所得税法、法人税法の定めている割賦基準による経理は、取引社会において容認されているものを権利確定主義の具体的適用として採り入れようとしたものにほかならないといわなければならない。所得税法、法人税法は、この割賦基準による税務会計の処理を所得計算上の「収入及び費用の帰属の時期の特例」という題名のもとで規定しているが、ここにいわゆる特例という語義は、権利確定主義とは全く別異の特例という意味ではなく、一般的な権利確定主義の特例であるという意味に解すべきではないかと思う。

要するに、割賦基準による税務会計処理は、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準と説められる企業会計における割賦基準の経理を、税務計算上の権利確定主義の具体的適用の手段として承認したものであるが、割賦基準によって会計処理が税務上承認されているからといって、税務計算上の権利確定主義がその存在意義を失ったと解すべきではないと思われる。このことは、法人税法基本通達が、割賦販売における賦払の方法の意義について、「……対価の額につき支払を受けるべき金額の支払期日が頭金の履行期日を除き、月、年等を単位としておおむね規則的に到来し、かつ、それぞれの履行期日において支払を受けるべき金額が相手方と当初の契約において具体的に確定している場合における賦払の方法をいう」との解釈を示していることによっても理解できるのである。この賦払の方法とは、所定の売買代金を計画的に分割して支払

う方法であるから、売買代金の支払履行期日が年、月などを単位として規則的に到来し、履行期日の支払金額も具体的にあらかじめ確定しているのは当然のことであるが、これに反し、支払履行期日が定まっていないとか、支払履行期日の支払金額があらかじめ具体的に確定していないとか、それが契約当事者の任意にまかされているような場合は、前述のような課税の公平、明確化を期するための権利確定主義を適用すべきではないから、支払履行期日ないし支払金額が不明確であるような場合は、たとえ企業会計のいう割賦販売による割賦基準の経理がなされていても、税務会計上、その処理が認められないこととなるのである。

### ③ 延払基準

所得税法、法人税法は、資産の延払条件付販売（譲渡）または工事（製造業を含む。）の延払条件付請負をした場合に、その販売（譲渡）または請負による損益計算について、税法の定める延払基準の方法によって経理したときは、その経理に従って所得を計算することを是認している。この延払基準による経理が、所得税法や法人税法において是認された理由は、前述の割賦基準の場合と同様であって、これも権利確定主義の具体的適用の一事例にほかならない。

### ④ 工事進行基準

会計学上、建築業、造船業等、長期請負工事の収益実現の基準とされているものに工事進行基準とよばれるものがある。

請負契約による収入の確定する時期、権利確定主義による収入すべき金額の確定時期は、一般的には、引渡しを要するものについては、その目的物を相手方に引渡した時であり、引渡しを要しないものについては、仕事の完成した時をいうのであるが、請負が1年以上にまたがる長期のものであるときに、企業会計においてこの工事完成基準を適用すれば、工事の進行中においては収益は過少となり、工事完成期には収益が過大となって期間収益の配分に不均衡を生じ、企業の収益力が正確に反映されない結果となる。そこで、工事の収益を工事の進行程度にかかわらしめて収益を計上しようとする工事進行基準による会計処理の方法が考察されるにいたったのであって、この工事進行基準による会

## 判例よりみた税法の権利確定主義

計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と認められるもので、所得税法、法人税法は、税法の定める工事進行基準の方法によって経理したときは、その経理方法を是認して所得金額を計算することとしている。これは、前述の割賦基準の場合と同様であって、これが権利確定主義の具体的適用の一事例であると解すべきことも前に説明したとおりである。

要するに、割賦販売、延払基準および工事進行基準による経理が税務会計上は是認されているのは、割賦基準のところで説明したように、課税の公平と明確化を期するための権利確定主義の具体的適用を税法上明らかにしたものと解すべきであるから、前述のように、一般的に公正妥当な会計処理の基準によって所得計算がなされることが許されるようになったとの理由で、税務会計上、伝統的に承認されてきた権利確定主義による所得の原理が排斥されるにいたったと解すべきではないと考えられる。(4)

注(1) 広瀬時江著「税金問題の研究」pp.161～165。中川一郎著「税法の解釈及び適用」。金子一平著「租税法の理論」。須貝修一著「税法講義」。北野弘久著「税法の基本原理解」。忠佐市著「租税法要綱」。新井隆一著「税法の原理と解釈」。中川一郎「新法人税法の研究(8)」シュトイエル39号。宇南山英夫「発生主義と税法の権利確定主義」税経通信19巻10号。忠佐市「企業会計のあり方、税法調整のあり方」税務弘報17巻1号。湊良之助「税務会計における発生主義の解釈」税経通信7巻11号。忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計63巻1号。忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信19巻7号。清水敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号。

(2) 広瀬時江著「税金問題の研究」pp.165～171。北野弘久著「税法判例研究」。忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信20巻11号。田中勝次郎「税務会計における現金主義と発生主義」税経通信7巻11号。渡辺進「権利確定主義と発生主義」会計76巻4号。吉良実「達法所得と権利確定主義」税法学200号。渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書集19輯1号。

(3) 広瀬時江著「税金問題の研究」pp.171～176。吉国二郎「税務における収益計上基準の理論」産業経理16巻10号。志賀美夫「判例にあらわれた権利確定の時の判定について」財経23巻10号。忠佐市「課税所得の計算と企業会計」企業会計4巻7号。

(4) 広瀬時江著「税金問題の研究」pp.176～188。黒沢清、湊良之助著「企業会計と法人税」。武田隆二、増谷裕久著「近代会計学大系」Ⅷ。長谷川忠一著「近代税務会計論」。明里長太郎著「税務会計」。渡辺進著「税務会計総論」。武田昌輔著「会社税務精説」。富岡幸雄「税務会計論」。忠佐市著「現代会社税務会計」。武田昌輔「収

第 1 卷 第 1 号

益実現の認識基準」税務弘報17巻1号。近江亮吉「資産売買益の年度帰属の時期」税務弘報9巻10号。忠佐市「販売収益計上の時点」税経通信15巻7号。内藤清博「割賦販売の実態と法人税の取扱について」税務弘報6巻12号。富岡幸雄「損益計上の時期決定の問題」税経通信13巻10号。奥鶴雄「税務における引渡基準」税経通信13巻9号。市丸吉左衛門「税務における収益の計上時期」財経155号。小宮保「資産の売買に因る損益の計上時期等について」税務弘報5巻6号。海野安美「税務の期間計算主義の問題について」税務弘報4巻4号。猪股栄公「判例より見たる工事損益の確定」弘報538号。須貝修一「損益帰属の時期」財政20巻3号。桜井四郎「発生主義に基づく課税と納税」税務弘報2巻7号。大住達雄「税法の立場、企業会計の立場」産業経理12巻7号。忠佐市「課税所得の計算上の問題点」弘報361~363号。杉本良吉「所得の帰属の問題」財政17巻12号。須貝修一「手附と権利確定主義」シュトイエル42号。須貝修一「権利確定主義」シュトイエル49号。