

「収益認識に関する会計基準等への対応」として平成30年度に行われた税法・通達改正の検証(4)

日本税制研究所 代表理事 税理士 朝長英樹

第1回と第2回は、法人税法22条2項と4項を確認し、第3回(前回:本誌2018.8.13号14頁)は、平成30年度税制改正後の法人税法22条4項と22条の2の確認と検証を行った。

この第1回から第3回までの連載を読まれた読者の方々から寄せられた感想や意見を見ると、多くの読者が改正に疑問を持っていることがよく分かる。第4回目となる今回から最終回の第6回までは、このような読者の方々から寄せられた感想や意見を念頭に置きながら検証を進めることとする。

今回と次回で検証するのは、『平成30年度 税制改正の解説』の説明である。

毎年度の改正後に財務省から公表される『税制改正の解説』は、毎年度の改正を知る上で欠かすことのできないものであり、この説明を詳しく検証することは、非常に重要である。

III 財務省『平成30年度 税制改正の解説』の説明の検証

初めに、『平成30年度 税制改正の解説』の「一 収益認識に関する会計基準等への対応」における解説(266頁～289頁)の全般に関する疑問点等を簡記しておくこととする。

- i 法人税基本通達の改正ではなく、法人税法の改正(22条4項の改正と22条の2の創設)を行わなければならなかった理由が明確ではない

従前から、法人税法には「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容に関する定めは設けず、同基準の内容を勘案した取扱いが法人税基本通達において定めることとされている。このため、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容に変更があって、それ

に伴い、法人税における取扱いを定める必要がある場合には、そのような法人税法と法人税基本通達との合理的な棲み分けの整理を踏まえて、法人税基本通達において必要な整備を行うのが本来の正しい対応ということになる。

それにもかかわらず、今回の改正においては、「収益認識に関する会計基準」が公表されたことを理由に挙げて、法人税基本通達の改正ではなく、法人税法の改正(22条4項の改正と22条の2の創設)を行っている。

このため、今回の改正に関しては、法人税法の改正によって「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容の変更に対応したのは、どのような理由によるものか、ということ



を明確にする必要があるわけであるが、その理由が明確に説明されていない。

- ii 「収益認識に関する会計基準」の「適用」ではなく「公表」を改正理由とした理由、同基準を適用しない中小法人や同基準の適用前の法人にも適用する改正を行った理由、改正を遡及適用した理由が明確ではない

『平成30年度 税制改正の解説』においては、「改正の趣旨」として「収益認識に関する会計基準の公表」(268頁)を挙げており、「収益認識に関する会計基準」の「公表」が22条4項の改正と22条の2を創設する改正の理由とされていることが分かるわけであるが、これらの改正は、実際に同基準を適用した法人に対してのみ適用されるというものとはなっておらず、全ての法人に対して適用されるものとなっており、しかも、平成30年4月1日以後に終了する事業年度から適用するという実質的な遡及適用をするものとなっている。

このため、「収益認識に関する会計基準」の「適用」ではなく「公表」を改正理由とした理由、同基準を適用しない中小法人や同基準の適用前の法人にも適用する改正を行った理由、そして、改正を遡及適用した理由を明確に説明する必要がある。

常識的に考えると、「収益認識に関する会計基準」を適用した法人の取扱いを法人税基本通達の改正によって定めれば済むはずであるにもかかわらず、法人税法を改正して新たな条文を創るという今回の異例の対応が本当に適切であったのか、ということ判断するに当たっては、これらの3つの理由の検証が非常に重要となる。

しかし、これらの3つの理由のいずれについても、そもそも説明自体が全く見当らない。

- iii 中小法人の取扱いが従前どおりとなるという根拠が法人税法と法人税基本通達のどこに存在するのかということが明確ではない

『平成30年度 税制改正の解説』において

は、多くの改正を「明確化」と説明しており、国税庁のホームページの解説においては、「中小企業の会計処理については、従来どおり企業会計原則等による会計処理が認められることとされていますので、今般の通達改正により従来の取扱いが変更されるものではありません。」(「収益認識に関する会計基準」への対応について)などという説明も各所でなされているが、中小法人の取扱いが従前どおりとなる根拠が法人税法と法人税基本通達のどこに存在するのかということが明確に説明されていない。

- iv 「収益認識に関する会計基準」の公表を改正理由としながら、そこに定められている「履行義務充足基準」等が22条の2に全く出てきていない理由が明確ではない

22条4項の改正と22条の2を創設する改正に関しては、「収益認識に関する会計基準」の公表が改正理由とされており、改正後の法人税基本通達においては、「履行義務充足基準」等による多くの取扱いが定められることとなっている。

しかし、22条の2には、「収益認識に関する会計基準」に定められている「履行義務充足基準」等による取扱いを示す文言が全く出てきていない。

このため、22条の2に「履行義務充足基準」等による取扱いを示す文言が全く出てきていない理由を明確にする必要があるわけであるが、その理由が明確に説明されていない。

- v 法人税法において、「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」という考え方を採り得るのか、という理論的な検討が行われたのか否か等が全く分からない

上記ivにおいて述べたとおり、「履行義務充足基準」等による取扱いの根拠となる法律の条文が明らかではないわけであるが、法人税基本通達においてそのような取扱いが新たに定めら

れていることから、22条2項・4項又は22条の2のいずれかの部分はその取扱いの法的根拠とされているという前提に立った上で、理論的な整理をしようとする、まず初めに、そもそも、法人税法において、「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」（「収益認識に関する会計基準」35項）という考え方を採り得るのか、という根本的な疑問が生じてくる。

法人税法においては、従来、「権利確定主義」の例からも分かる通り、「収益」を「権利」に結びつけて収益認識の時期を判断するという考え方はあっても、「収益」を「義務」に結びつけて収益認識の時期を判断するという考え方は、存在したことがない。「損金の額」についても同様であり、22条3項2号の「費用の額」に関しても、「義務」に含まれる「債務」という用語を用いて同号に「債務の確定しないものを除く」と定められている。

換言すれば、法人税法においては、従来、「収益」に関しては、「権利」があれば「義務」を果たさなくても「収益」が生じ、「権利」がなければ「義務」を果たしても「収益」は生じない、と考えられてきたといってもよいわけである。

このような点からすると、「収益認識に関する会計基準」における「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」という考え方、つまり、「約束」を履行した時に又は履行するにつれて収益を認識するという考え方を法人税における収益認識の考え方として採用することができるのか、という根本的な疑問が生じてこざるを得ない。

本来は、法人税法における「収益認識に関する会計基準」への対応は、まず、この理論的な検討から始めるべきであった、と考えられるわけであるが、その検討が行われたのか否かということも、全く分からない。

vi 22条4項は2項・3項の「別段の定め」には適用されないものとして創設されているにもかかわらず、平成30年度税制改正において、22条4項は2項・3項の「別段の定め」にも適用されると解釈した理由が明確ではない。22条4項が2項・3項の「別段の定め」には適用されないものとして創設されていることに関しては、本稿のⅠ2（本誌2018.8.6号16頁）において詳しく述べたとおりである。

しかし、平成30年度税制改正においては、22条4項が2項・3項の「別段の定め」にも適用されると解釈した上で、4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言を挿入する改正と22条の2を創設する改正を行っている。

このため、22条4項が2項・3項の「別段の定め」にも適用されると解釈した理由を明確に説明する必要があるわけであるが、その理由が説明されていない。

vii 22条4項は2項・3項の「収益の額」等の「計算」の定めとして創設されているにもかかわらず、平成30年度税制改正において、収益認識の時期の定めでもあると解釈した理由が明確ではない。

22条4項が2項の「収益の額」と3項の「原価の額」等の「計算」の定めとして創設されていることに関しては、本稿のⅠ2（本誌2018.8.6号15頁）において詳しく述べたとおりである。

しかし、平成30年度税制改正においては、22条4項が2項の「収益の額」の認識時期の定めでもあると解釈した上で、22条4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言を挿入する改正と22条の2を創設する改正を行っている。

このため、22条4項が2項の「収益の額」の認識時期の定めでもあると解釈した理由を明確に説明する必要があるわけであるが、その理由が説明されていない。



viii 役務の提供に係る「収益の額」の認識時期を従前の「完了基準」から「提供基準」に早めた理由が明確ではない

本稿のⅡ2(1)③（本誌2018.8.13号19頁）において確認したとおり、22条の2第1項においては、役務の提供に係る「収益の額」の認識時期を従前の「完了基準」から「提供基準」に早めているため、その理由を明確に説明する必要があるわけであるが、その理由が説明されていない。

ix 「明確化」と説明しているものが10箇所あるが、その中の4箇所は従前から既に十分に自明であったところであり、3箇所は従前の解釈を誤って「明確化」の条文を創ったところであり、残りの3箇所は従前の取扱いを変更したところである

「一 収益認識に関する会計基準等への対応」における解説には、「明確化」と説明しているものが10箇所あるが、その中の4箇所（270・276・277・278頁）は、従前から十分に自明であってわざわざ「明確化」のために改正を行わなければならないようなところでは全くなかったにもかかわらず、条文を創ったり改正したりしたところであり、3箇所（271左段・275・280頁）は、従前の解釈を誤り、その誤ったものの「明確化」のための条文を創ったところであり、残りの3箇所（271右段・273・274頁）は、従前の取扱いを変更した条文を創ったところである。

改めて言うまでもないわけであるが、これらの解説のいずれの部分においても、納得が得られるような改正理由の説明は行われていない。

このように、今回の改正は、「一 収益認識に関する会計基準等への対応」において「明確化」と説明している10箇所の内容を確認すれば、不要な改正であったことが明確となる。

なお、「明確化」の改正については、改正理由を詳しく説明せずとも済むわけであるが、「明確化」という用語を用いて説明する改正は、本来は、従前の取扱いを変更しない改正であ

る、ということを付言しておく。

x 「1 改正前の制度の概要」においては、本来、22条2項と4項の創設の趣旨や4項が果たしてきた役割等を述べるべきであるが、全く述べられていない

今回の改正は、昭和40年に22条が創設され、昭和42年に4項が追加されて以来の改正であるため、「改正前の制度の概要」においては、2項と4項の創設の趣旨等を述べるのが通常の改正の解説の行い方ということになる。

しかし、解説においては、「1 改正前の制度の概要」の中の「(1) 各事業年度の益金の額」（266頁）と題した部分で2項と4項の条文を説明文調にただけのものが僅か11行で記載されているのみであり、それらの創設の趣旨等は、全く述べられていない。

この「(1) 各事業年度の益金の額」の記述を平成30年度税制改正で廃止された返品調整引当金の解説となっている「(2) 返品調整引当金」（266・267頁）の記述と比べてみると、前者が僅か11行の条文のみの記述でしかないのに対して、後者は90行近くにもわたる制度内容の記述となっている。

法人税法において最も重要な条文である22条について、その創設以来、半世紀振りに改正を行うというものでありながら、その創設の趣旨等を全く述べず、条文のみを掲げて済ますということでは、誰もが疑問を覚えるはずである。

本稿のⅠ2（本誌2018.8.6号12頁）においても述べたとおり、22条4項は、「税制簡素化」を行うことを主たる理由として昭和42年に創設されたものであり、最終的には、2項や3項はそのまま存置することとされたものの、法人税基本通達の簡素化には大きな役割を果たすこととなった。22条4項が創設されて2年を経った昭和44年に行われた法人税基本通達の抜本改正においては、国税庁の「既往通達の存廃一覧表」によれば、「一般に公正妥当と認められ

る会計処理に従うこととし、税法上の立場からは通達として定めないこととしたもの」という「廃止理由」で廃止された既往通達の数、64にも及ぶ。

要するに、22条4項を創設したことにより、法人税法においては、条文が簡素化されることはなく、内容も変更されることはなかったが、法人税基本通達においては、大きな簡素化が図られたわけである。

22条4項を改正するというのであれば、本来は、同項が「税制簡素化」を主たる目的として創設されたものであるということを説明し、法人税基本通達を大きく簡素化したという同項の果たしてきた役割を説明した上で、「収益認識に関する会計基準」の「公表」を理由として法人税法に新たな条文を創ったり法人税基本通達に新たな大量の定めを設けたりすることが、同項の創設の趣旨に反したり同項の役割に抵触したりするものではない、ということを確認する必要がある、ということである。

xi 「2 改正の趣旨」においては、通常の説明の仕方とは反対に、収益認識に関して、金額の説明を先に行い、時期の説明を後にしている

22条2項に関しては、「収益の額」を認識すべき時期を定めていることに同項の最も重要な意義があるため、従前から、いずれの解説書等においても、まず、その時期の解説を行い、その後、その金額等の説明を行っているはずである。「3 改正の内容」においても、まず、「(1) 収益の額を益金の額に算入する時期」として収益認識の時期の説明を行い、その後、「(2) 収益の額として益金の額に算入する金額」として収益の額の説明を行っている。

しかし、改正理由を説明することとなる「2 改正の趣旨」においては、この順序が反対になっており、「(1) 収益認識に関する会計基準の公表」の後に、「(2) 収益の額として益金の

額に算入する金額」として収益の額の説明を行い、その後、「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」として収益認識の時期の説明を行っている。

このように、通常は採られることのない説明の仕方とする場合には、必ず、理由があるはずであるが、その理由が何かということを考えてみると、「2 改正の趣旨」の「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」に「今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての上記(2)で述べた定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。」(271頁)という記述があることがヒントになるものと考えられる。

つまり、今回の改正の改正理由は、収益認識の時期にあるのではなく、収益の額(法法22の2④・⑤)にあると捉えられている、ということである。

1 「(6) 公正処理基準と別段の定めとの関係の明確化」(「3 改正の内容」)の説明の検証

今回の改正は、22条に定められていたことを改正したものであり、同改正において22条4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言を追加する改正を行っており、しかも、22条が22条の2よりも条文番号が若いことから、本稿の以下の検証は、22条の2の解説を22条4項の解説の先に行うという『平成30年度 税制改正の解説』の順序とは異なるが、通常解説の順序どおりに、22条4項の改正の解説があるものとして、同項の改正の解説の検証から始めることとする(注)。

(注)『平成30年度 税制改正の解説』においては、通常解説の順序とは異なり、22条の2の解説を22条4項の解説の先に行い、22条の2の解説においても、改正理由を述べる



「2 改正の趣旨」では、「収益の額として益金の額に算入する金額」の解説を「収益の額を益金の額に算入する時期」の解説の先に行うという異例の順番で解説が行われている(上記xi参照)。

このように、今回の解説の順番が通常の解説の順番と大きく異なっているのは、法人税法改正を行う理由があったということを強調する意図によるものであると考えられるわけであるが、本稿においては、解説に記されていることを正しく検証するために、通常の解説の順番どおりに解説が行われているものとして、解説の検証を行うこととしている。

(1) 法人税法22条4項と「別段の定め」との関係

22条4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言を追加したことに関しては、「3 改正の内容」の「(6) 公正処理基準と別段の定めとの関係の明確化」(280頁)において、次のように説明されている。

資産の販売等に係る収益の額を益金の額に算入する根拠規定としては、法人税法第22条と併せて同法第22条の2の規定を適用するという構成と整理されました。また、売上原価及び償却費についても、法人税法第22条と併せて同法第29条、第31条又は第32条が適用されて損金の額に算入する根拠規定となるような規定ぶりとなっています。

この説明は、22条3項と29条等に関して、「法人税法第22条と併せて同法第29条、第31条又は第32条が適用されて損金の額に算入する根拠規定となるような規定ぶりとなっている(る)」という理解に基づいて、22条2項と22条の2に関しても、同じ構成とした、と述べたものである。

しかし、22条3項と29条等の関係は、22条2

項と22条の2の関係と同じものではない。

22条は、款の見出しが「第2款 各事業年度の所得の金額の計算の通則」となっていることから分かる通り、「通則」を定めるものであって、3項も、「損金の額」の「通則」を定めるものということになる。一方、29条等はどうかという、22条3項の「別段の定め」とされている。つまり、22条3項と29条等の関係は、「通則」と「別段の定め」という関係になっているわけであり、これは、「原則」と「特例」と言い換えてもよい関係である。

22条3項と29条(棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法)との関係に関して言えば、22条3項1号の「売上原価」の額を同項において計算する場合に用いることとなる期末棚卸資産の価額については29条1項で定める、という関係となっており、22条3項において同項1号の「売上原価」の額を計算する場合には、「特例」(「別段の定め」)である29条1項によって期末棚卸資産の価額を計算しなければならないわけである。この関係は、「原則」による「売上原価」の額の計算の一部に「特例」による計算を行わなければならない部分がある、という関係であり、このような関係にあることは、29条1項の条文からも明確に確認することができる。この29条1項は、「第22条第3項〔中略〕の規定により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る金額を算定する場合におけるその算定の基礎となる当該事業年度終了の時にあって有する棚卸資産〔中略〕の価額は、……とする。」と定められている。

これに対して、22条2項と22条の2第1項の関係は、本稿のⅡ2(1)(本誌2018.8.13号16頁)において述べたとおり、22条2項の「解釈」を法律の条文にして22条の2第1項に置いた状態となっており、「原則」による「収益の額」の計算の一部に「特例」による計算を行わな

ればならない部分がある、という関係ではない。22条の2第1項は、上記の29条1項のような規定の仕方とはなっておらず、「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4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。」というように、22条2項と同じことを行わせる規定の仕方となっている。そして、22条2項と22条の2第1項は、いずれも「別段の定め」があるものを除くこととして、お互いに他方の規定を働かせることとしているわけである。

このように、22条3項と29条等の関係が22条の2を創る根拠となるものではないということは、条文の規定の仕方を見ただけでも、直ぐに分かることである。

要するに、「明確化」をしたという「公正処理基準と別段の定めとの関係」の理解がそもそも誤っている、ということである。

法人税法には、22条の2を除き、条文の「解釈」を当該条文と「併せて」規定してよいなどと解することができるものは、存在しない（注）。（注）法律の条文の「解釈」は通達や解説などで示すべきものであって、法人税法以外の法律にも、条文の「解釈」を当該条文と「併せて」条文にしたなどというようなものは、存在しないはずである。

また、「(6) 公正処理基準と別段の定めとの関係の明確化」(280頁)においては、次のように説明されている。

このように、法人税法第22条の規定と同法第22条の2以下の規定とが併さって益金の額又は損金の額の根拠規定となる場合に

は、法人税法第22条第4項の規定と同法第22条の2以下の規定とが抵触する場合があります。このような場合の優先関係について、今回、法人税法第22条の2の創設を契機として、同法第22条の2以下の規定が優先することが明確化されました。具体的には、法人税法第22条第4項の規定は、別段の定めがある場合には適用しないこととされました（法法22④）。

この説明は、従前、22条4項は2項と3項の「別段の定め」である23条以下に適用されるものであった、という認識に基づき、22条の2を平成30年度税制改正によって新たに設けたことにより、4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言を追加しなければ、4項が22条の2以下に適用されることになってしまう、と理解したものとなっている。

つまり、昭和42年に4項を新たに設ける改正を行った際に、「別段の定めがあるものを除き」という文言を挿入しておくべきであったにもかかわらず、その文言が漏れてしまっていたため、平成30年に、22条の2を創設したことを契機に、同項にその文言を挿入して是正した、というように解される内容の説明をしているわけである。

この改正漏れを是正したことを見出しで「公正処理基準と別段の定めとの関係の明確化」と表現しているわけである。

しかし、本稿のI 2（本誌2018.8.6号17頁）において確認したとおり、22条4項は、2項と3項の「別段の定め」である23条以下に適用されるものではない。

要するに、「明確化」を行ったとしている「公正処理基準と別段の定めとの関係」の理解がそもそも誤っているわけである。

上記の説明の「このように」という部分は、「売上原価及び償却費についても、法人税法第



22条と併せて同法第29条、第31条又は第32条が適用されて損金の額に算入する根拠規定となるような規定ぶりとなっています。」という記載の中の例を指している。このため、22条3項の「売上原価」と29条との関係を見てみると、既に確認したとおり、29条1項では、22条3項において「売上原価」の額を計算する場合に用いることとなる期末棚卸資産の価額を定める、という関係となっている。そして、本稿のI 2において確認したとおり、29条1項は、22条3項の「別段の定め」であるため、29条1項の期末棚卸資産の価額の定めには、22条4項は適用されず、期末棚卸資産の価額に関しては、22条4項とは関係なく、29条1項の定めのみで算出することとなるわけである。

このように、22条4項は、2項と3項の「別段の定め」に適用されるということではなく、当然のことながら、4項と「別段の定め」とが「抵触する」などということもなければ、「優先関係について〔中略〕明確化」をしなければならぬという事情も全くない。

「3 改正の内容」の「(1) 収益の額を益金の額に算入する時期」の「① 原則」の注1においても、上記の引用と同じ趣旨の次のような説明が行われている。

〔22条4項と22条の2の〕優先関係を明確にするために、収益認識の時期については法人税法第22条第4項が適用されないこととされたものです。

(273頁)

この説明は、22条4項が「収益認識の時期」に適用されるという前提に立つものとなっているわけであるが、同項の文言上も同項が「収益の額」等の「計算」に関する定めであって「収益認識の時期」に関する定めでないことは明らかであり、また、本稿のI 2(1)①(本誌2018.8.6号14頁)で確認したとおり立法過程からみても

4項が「収益の帰属の時期」に関する定めとされていないことが明らかである(注)。

(注) 判決の中には、4項が収益の計上時期の定めでもあると解釈をしたものもあるが、そのような解釈に対しては、その解釈が誤りであることを具体的な根拠を示して説明することが必要となるわけであって、4項の解釈を誤った判決があることが同項を改正する理由となるわけではない。

本稿のI 2(2)(本誌2018.8.6号20頁)において述べたとおり、22条4項は、文理解釈によるとすれば、2項と3項の「別段の定め」に適用されるとも解釈され得る定め方となっているため、「別段の定め」には適用されないことを明確化することが必要であるという主張は、当然、有り得るわけであるが、そのような「明確化」は、『昭和42年 改正税法のすべて』において述べられていたように(本稿I 2(1)①(本誌2018.8.6号16頁)参照)、その旨を解説することによって行うべきものであって、法律の条文を創ることによって行うべきものではない。

要するに、22条4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言を追加する今回の改正は、本来は、不要な改正であり、通常は、いわゆる“空振り”として、特に意識せずとも良いわけであるが、しかし、同項の改正は、それでは済まない問題を生じさせることとなっている。

その問題とは、昭和42年に4項が創設された時から平成30年に改正されるまでの約半世紀の間、同項は2項と3項の「別段の定め」にも適用されていた、というように、4項と「別段の定め」との関係を従前の捉え方とは異なる平成30年度税制改正の捉え方に置き換えて、法人税法の骨格を成す構造に関する理解をリセットする必要があるのか、という問題である(注)。

(注) 平成30年度税制改正においてこのような

特異な問題が初めて生じたというわけではなく、平成18年度税制改正からこれと同種の問題が生ずるようになった。これに関しては、最終回において、改めて述べることとする。

4項と「別段の定め」との関係をどのように捉えるのかということは、法人税法と企業会計等との関係をどのように考えるのかということに繋がるものであって、決して無視できるような小さな問題ではない。

これに関しては、筆者としては、結論を要約すると、4項は「別段の定め」にも適用されると考えたのは勉強不足と検討不足によるものであって、従前の捉え方を変える必要は全くない、と考えている（注）。

（注）筆者が知る当時の条文書の企画立案担当者の方々は、僅か1行か2行の条文を書き誤るような方々ではない。当時、武田昌輔先生や吉牟田勲先生を初めとする方々は、その多くが既に昭和40年の改正前に優れた著書と有益な論考の執筆を重ねてこられた方々であって、昭和42年前に既に十分過ぎる程の条文書作成の経験を積まれており、本稿のⅠ（本誌2018.7.30号5頁）で記したとおり、立法過程を見ても、長期に亘って深度のある検討を行い、何度も条文書を作成して検討を繰り返す、外部の識者の方々の意見を聞いて検討を重ねるといったようなことも行いながら、条文書を創り上げておられる。

この問題は、本来、その内容を深く掘り下げて論じてよいものであるが、平成30年度の「収益認識に関する会計基準等への対応」を検証するという本稿のテーマとして与えられたものの中には収まりきれないため、筆者の結論の要約に止めることとする。

（2）「収益の認識の単位」

「（6）公正処理基準と別段の定めとの関係の

明確化」（280頁）の注記においては、次のように記載されている。

収益認識に関する会計基準による収益の認識のステップ2（収益の認識の単位）については、法人税法第22条の2において規定されていないため、同法第22条第4項の射程内となると考えられます。したがって、ある取引につき、法人税法第23条以下に定めがない場合には、〔中略〕認識の単位が同法第22条第4項で規定されているという構造となります。

この注記において「収益の認識のステップ2（収益の認識の単位）」と言われているものは、「収益認識に関する会計基準」において、次のように記載されている。

（2）契約における履行義務を識別する（第3項から第34項参照）

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。

（17項（2））

「収益認識に関する会計基準」においては、「単位」とは収益を認識することとなる「ひとまとまりのもの」という意味で用いられているわけであるが、このように、処理を行うに当たって、その処理を行うべきものをどのように区分して「ひとまとまりのもの」と捉えるのかということは、収益に限らず、資産・負債・費用等においても、問題となるものである。

今回の改正前においては、そのような問題は、「単位」という用語は使わずに「区分」という用語を使って語られていたわけであるが、その性質上、企業会計よりも、民法・商法・会社法等の取扱いを参照しつつ、判断がなされていた。



この「区分」や「単位」に関しては、そもそも22条4項は2項と3項の「収益の額」等の「計算」の定めであって「収益の認識の単位」の定めではないこと、22条2項や3項だけでなくそれらの「別段の定め」においても処理を行うに当たってどのように区分をするのかということが問題となること、中小法人や「収益認識に関する会計基準」を適用する前の法人も同基準の適用対象となる取引を行うことがあるためその取引の処理を行うに当たってどのように区分をするのかということが問題となること、「収益認識に関する会計基準」の適用対象とはならない収益についても処理を行うに当たってどのように区分をするのかということが問題となること、収益に限らず資産・負債・費用等においても処理を行うに当たってどのように区分をするのかということが問題となることなどに留意しておく必要がある。

また、上記の注記において「収益の認識のステップ2（収益の認識の単位）」と言われているものは、「収益認識に関する会計基準」において、契約における「履行義務」を識別するものとされているわけであるが、この「履行義務」に関しては、同基準の7項において、次のように定義されている。

7. 「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。
- (1) (2) 省略

この「収益認識に関する会計基準」の7項の記述から分かるとおおり、「履行義務」は「約束」と定義されているわけであるが、同基準においてのみならず、同基準の取扱いと同じ取扱いを定めた法人税基本通達においても、「履行義務が一定の期間にわたり充足される」（法基通2-1-21の2）というように、この「履行義務」に関しては、日本語として明らかに誤っ

た使い方がされている。「約束」は、「履行される」と言うことはあっても、「充足される」と言うことはない。「充足」とは、「満たすこと」を言うものであり、「履行義務が……充足される」という文章は、日本語として明らかに誤っているわけである。そもそも、定義語とはいえ、「履行義務」という用語も、「履行」を行わなくてよい「義務」があるはずはなく、また、「約束」と「義務」も明らかに異なる概念であるため、多分に疑問のある造語と言わざるを得ない。「約束」という内容のものについて定義をするということであれば、「約束」という用語を用いるのが定義のルールであると言ってよいはずである。

我が国の会計基準を諸外国の会計基準に合わせざるを得ない状況にあることは誰もが理解しているところであり、諸外国の会計基準に合せて作った我が国の会計基準が直訳の感があるものとなってしまふことには止むを得ないところがあると考えられるが、我が国の法令通達やその解説において、企業会計に合わせて、明らかに誤った日本語を使うということになってしまふと、さまざまな解釈上の問題が生ずることならざるを得ない。

例えば、「履行義務が一定の期間にわたり充足される」という文言に当てはまるのか否かということが争いとなった場合について考えてみると、この文言が日本語として正しくないため、その文理に従って内容を明らかにした上で該否を判断するという、正しい解釈と適用が行い得ないわけである。

従前は、会計基準の改正に対応して税務上の取扱いを見直すという場合であっても、このように、そもそも日本語として正しくない文言をそのまま税務上の判断基準に持ってきて、その文言に該当するのか否かということによって課否を判断するなどということは、無かったはずである。

このように、今回の改正が前例のない問題のある状況を生じさせてしまったのは、22条4項が2項や3項のような「創設的、強制的規定」ではなく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を「尊重」するべきであるという「計算心得を宣言、確認する規定」である、ということのを正しく理解しないまま改正が行われたことに、主たる原因があるものと考えられる。

(3) 法人税法22条2項と22条の2の関係

「(6) 公正処理基準と別段の定めとの関係の明確化」(280頁)の注記においては、次のような記載も存在する。

ある取引につき、法人税法第23条以下に定めがない場合には、その取引から益金算入すべき収益の額が生ずることが同法第22条第2項で規定され、認識時期及び益金の額が同法第22条の2で規定され〔中略〕るとい構造となります。

この記述は、23条以下に「別段の定め」がないという場合に、22条2項と22条の2とがどのような関係となっているのかという収益認識の基本構造を説明したものである。

この説明によれば、収益認識の根拠規定が22条2項であって、同項によって認識した収益に関する認識時期と金額の根拠規定が22条の2である、ということになる。

しかし、現実に定められた条文は、そのように解される状態とはなっておらず、本稿のⅡ2(1)①(本誌2018.8.13号16頁)等でも述べたとおり、22条2項の「解釈」を22条の2という条文にして並べて、同じことを2つの条文で定めた、という状態となっている。

今回の改正に対しては、22条の2をいくら読んでも同条と22条2項・4項との関係が分からないという声、財務省の『平成30年度 税制改正の解説』や国税庁のホームページの説明をいくら読んでも改正内容がよく分からないとい

う声などが少なくないわけであるが、その主たる原因は、上記(2)においても述べたとおり、4項の性格を正しく理解しないまま改正を行っていること、そして、上記のとおり、本来は通達や解説で述べるべき2項の「解釈」を22条の2という法律の条文にしたこと、この2つにあると考えられる。

2 「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」(「2 改正の趣旨」)の説明の検証

「2 改正の趣旨」の「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」(271頁)においては、「引渡基準」を定めた22条の2第1項を創設した趣旨について、「権利確定主義」が正しいと判示した平成5年11月25日の最高裁判決を冒頭に挙げて解説を行うという、異例の説明を行っている。

(1) 平成5年11月25日の最高裁判決

「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」の冒頭において引用されている平成5年11月25日の最高裁判決の引用部分は、次のとおりである。

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

この平成5年11月25日の最高裁判決においては、上記引用のとおり、「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」と判示しているわけであるが、この判示は、第一審において、国側が次のように主張したことに由来するものと考えられる。



法人税法二二条四項において「当該事業年度の収益の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」旨が規定されていることから、法人所得の計算についても発生主義すなわち、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する権利確定主義が妥当する。

(神戸地裁昭和61年6月25日判決)

仮に、この事件の裁判において、本稿の「I 法人税法22条2項及び4項の確認」において引用した試案・改正案とそれらの変化を説明する資料が証拠資料として提出されていたとしたら、このような判示がなされることはなかったはずである。ただし、その場合には、国側は、敗訴していたものと考えられる。

我が国においては、税務訴訟の裁判の判決によって税法の条文の解釈が歪むということが頻繁に起こっているわけであるが、筆者は、その主たる原因は国側が裁判で勝つことを優先して税法の条文の解釈を事件ごとに都合よく主張することにある、と考えている。

我が国の裁判官の多くが税法に関する知見が十分ではなく、国側の勝訴率が8割を超えるという状況の下では、税法の法解釈に関する判決については、他法の法解釈に関する判決とは異なり、「判例」と称して検証もせずそのまま引用するなどというようなことではなく、常に、条文に戻ってその判決の解釈の適否を十分に検証した上で、引用の適否を慎重に判断する、ということが不可欠である。

(2) 改正前の状態の認識

「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」においては、平成5年11月25日の最高裁判決を引用した後、その判決について「以後多く引用されています。」と述べた上で、その判決で判示された解釈について、次のとおり、批判等

があると述べている。

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

この記述は、平成5年11月25日の最高裁判決で判示された解釈には問題がある、というものであるわけであるが、しかし、そのように述べた後に、続けて、次のように、この判決で判示された解釈を肯定したかのような記述を行っている。

この「実現」や権利の「確定」とはいかなる状態を指すのかという点については、原則として、資産の販売又は譲渡についてはその資産の引渡しとされ、請負については役務の提供の完了とされています。

この記述は、平成5年11月25日の最高裁判決で判示された解釈を敷衍するものであるため、ここまで読むと、普通の読者であれば、この解説を書いた者はこの解釈に批判はあるもののこの解釈が正しいと認識している、と受け取ることとなるはずであるが、しかし、この記述の後には、次のように、再度、この解釈を否定する内容の記述を行っている。

ただし、これと異なる時点であっても一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った処理の範囲内であればその時点で収益を認識することも認められています。

これでは、この解説を書いた者は、従前、22条2項における収益認識の時期の原則とされていた判断基準が何であったと認識しているのか、ということが、全く分からない。

このように、「(3) 収益の額を益金の額に算

入する時期」における冒頭から上記の記述までの説明に関しては、その構成に従って記述を正確に整理してみても、その主旨が不明であると言わざるを得ないわけであるが、それに止まらず、それぞれの記述の内容にも、疑義がある。

上記の「ただし……」という記述に関しても、従前の取扱いに関する理解が誤っていることが明らかである。本稿のⅡ2(2)①(2018.8.13号22頁)において述べたとおり、改正前には、法人税基本通達において、検針日基準を初めとして、引渡しの日や完了の日ではない日に収益認識を行うことができることとする取扱いが定められていたが、これらは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った処理の範囲内」であることを理由として認められていたわけではなく、税法上もそれらを認めることが適当であると判断されたために認められていたわけであって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従った処理の範囲内」であれば何でも認められていたということではない。

上記の「ただし……」という記述の後には、次のように、「収益認識に関する会計基準」が採る「履行義務充足基準」によって判断した収益認識の時期が「実現主義」や「権利確定主義」によって判断した収益認識の時期と「大幅には変わらないと考えられます」と述べている。

収益認識に関する会計基準における収益の認識時期である「履行義務を充足した時に又は充足するにつれて」について、顧客が資産に対する法的所有権を有していることや企業が資産の物理的占有を移転したこと等を考慮することとされていることから、「実現」や権利の「確定」の時期と大幅には変わらないと考えられます。

収益認識の時期の原則について、「引渡基準」と「完了基準」を採ったとしても、「権利確定主義」を採ったとしても、また、「実現主

義」を採ったとしても、結果が「大幅には変わらない」ということは、誰もが分かっていることであり、結果が「小幅に変わる」ということがあるため、いずれを採るのかということが問題とされてきたわけである。本稿のⅠ1(1)(本誌2018.7.30号8頁)で引用した『昭和40年改正税法のすべて』の記述でも、「一致するという保証がない」ということが「実現主義」を採らなかった理由であると説明されている。

つまり、「大幅には変わらない」ということを理由として、いずれの基準を採ってもよいということになるわけではなく、理由を説明することもせずに「完了基準」を「提供基準」に変えて収益認識の時期を早めてよいなどということになるわけでもない、ということである。

(3) 収益認識の時期に関する「通則的な規定」を設けた理由

「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」においては、上記(2)の最後の引用部分に続けて、次のとおり、収益認識の時期に関する「通則的な規定」を設けた理由が述べられている。

今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の額についての上記(2)で述べた定めが設けられたことにあわせて、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。

(271頁)

上記の説明からすると、収益認識の時期に関して「通則的な規定」である22条の2第1項を設けたのは、「収益の額についての上記(2)で述べた定めが設けられたこと」にあわせてためであって、同項を設けなければならない独自の理由はなかった、ということになる。

法令作成の常識からすると、創る理由のない条文は、創ってはならない。

(4) 「引渡基準」と「提供基準」を採った理由

22条の2第1項においては、収益認識の時期



に関して、「引渡基準」と「提供基準」を採っているわけであるが、その点に関しては、上記(3)の引用部分に続けて、次のように述べられている。

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

(271頁)

上記の説明においては、「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」と述べながら、「従来の……権利の「確定」といった考え方……とも整合的となる規定とされました」と述べているが、これでは、「権利の確定といった対価の流入の側面に着目」をせずに、何故、「権利の「確定」といった考え方……とも整合的」となるのか、不明である。

また、上記の説明においては、「上記の無償譲渡に関する論点……との整合性も考慮して」、「資産の引渡し……の時点を収益認識の原則的な時点とする」と述べており、この「上記の無償譲渡に関する論点」とは、「「収入すべき権利」の「確定」という概念は……無償譲渡については適用できないといった論点」(271頁)とされているわけであるが、この記述には、次のような問題がある。

i 「「収入すべき権利」の「確定」という概念は……無償譲渡については適用できない」ということが「資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とする」という結論を導く理由となるわけではないため、「資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益

認識の原則的な時点とする」ということであれば、そうする理由を述べる必要がある。

ii 「「収入すべき権利」の「確定」という概念は……無償譲渡については適用できないといった論点」との「整合性」を考慮して規定を設けたということであれば、その規定は、「従来の……権利の「確定」といった考え方……とも整合的」とはならないはずである。

また、上記の説明においては、「上記(2)で述べた収益の額についての考え方との整合性も考慮して」、「資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とする」と述べているわけであるが、法人税法においては、「収益の額」や「原価の額」等については、それらを計上すべき時期が来た場合には、それらの金額が確定していないときであっても、それらの金額を見積もって計上する必要がある、という考え方が採られており、「収益の額についての考え方との整合性」を考慮して収益認識の時期を決めるというのでは、そもそも順序が逆である、という批判を受けることとならざるを得ない。

要するに、今回の改正は、「収益の額」について、認識する時期はどのようにして判断すべきかということを考え、その後、認識する金額はどのようにして計算すべきかということを考える、というのが本来のあり方であるにもかかわらず、その逆のを行っているわけである。

このようなことでは、本来、必要のない改正を行ったり、適切でない内容の改正を行ったり、不自然な順序で解説を行ったりせざるを得なくなってしまう。

また、上記の説明においては、「資産の引渡し又は役務の提供の時点を収益認識の原則的な時点とすること」で、「従来の……考え方……とも整合的となる規定とされました」と述べているが、この記述には、次のような問題がある。

i 本稿の I 1 (本誌2018.7.30号5頁)で確認したとおり、法人税法においては、従来、「実現」や権利の「確定」といった考え方は、採って来なかった。

ii 「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すること」は、「実現」や権利の「確定」といった考え方と整合的ではない。

また、上記の説明においては、「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すること」で、「取引認識に関する会計基準における考え方も整合的となる規定とされました」と述べているが、「取引認識に関する会計基準」においては、取引認識の時期に関して「履行義務充足基準」を採っており、「引渡基準」や「提供基準」は採っていないため、上記の説明は誤っていると云わざるを得ない。

(5) 「近接日基準」を創設した理由

「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」における説明においては、「近接する日」に収益を認識する規定を設けた理由が次のように述べられている。

従来の取扱いを踏まえ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってその資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る契約の効力が生ずる日その他の引渡し又は提供の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、その経理した事業年度の益金の額に算入することが明確化されました。

(271頁)

この説明には、次のような疑義がある。

i 「従来の取扱い」においては、「引渡基準」と「完了基準」が採られていたが、それら

は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って採られていたわけではなく、22条2項の「当該事業年度の収益の額」の解釈として採られていたものである。

ii 「従来の取扱い」においては、役務の提供に係る「収益の額」の認識の時期の判断基準は、「完了基準」とされており、「提供基準」とはされていなかった。

iii 「従来の取扱い」は、検針日基準の例からも分かるとおり、取引認識の時期として適当であるものについては個別に認めるということになっていたものであって、「近接する日」であれば認めるということになっていたわけではない。

iv 「従来の取扱い」である検針日基準等は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うことを要件とするものではなかった。

v 企業会計原則や「取引認識に関する会計基準」においては、「引渡基準」や「提供基準」は採られておらず、「実現主義」や「履行義務充足基準」が採られているため、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従っていることを22条の2第2項の適用要件とすべき根拠はない。

vi 「近接日基準」の創設は、「従来の取扱い」を変更するものであって、「明確化」ではない。

「(3) 収益の額を益金の額に算入する時期」における解説に関しては、上記のとおり、少なからず疑義があると言わざるを得ない。

次に述べる「(2) 収益の額として益金の額に算入する金額」等の解説に関しても、同じような事情にある。

(第5回に続く)