

## Tax Controversy Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人 税務係争解決チーム

2019年2月

パートナー 山川 博樹 (税理士)

マネジャー 梅本 淳久 (公認会計士・米国公認会計士)

### 税務判例の傾向と対策「公正処理基準」 ～第1回 最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決～

#### 1. はじめに

法人税法第22条第4項の「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」)については、最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決(民集47巻9号5278頁)(以下「本判決」)がその解釈を示し、その後の裁判例においても参照されてきたところである。

一方、収益認識に関する会計基準に基づく会計処理も、公正処理基準に従った計算に該当し得ることから、同会計基準に従った収益の額の計算のうち法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分があれば、その部分を明示する必要があるとして、平成30年度税制改正では、包括的な収益の認識に関する税制が整備された。

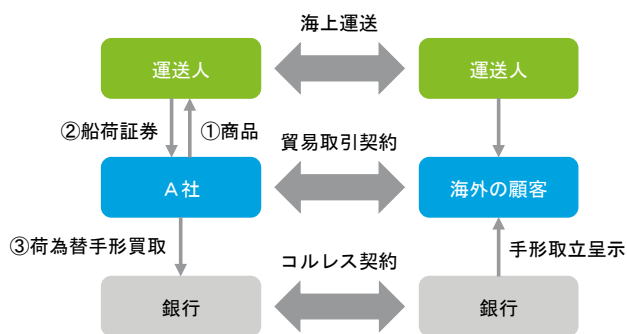
本ニュースレターでは、本判決について解説するとともに、平成30年度税制改正において整備された収益の認識に関する税制との関係について考察する。

#### 2. 事案の概要

事実関係の概要は、次のとおりであり、争点は、①荷が替手形の買取りの時点において、輸出取引による収益を計上する会計処理(以下、この会計処理基準を「為替組日基準」)が、公正処理基準に適合するものであるか否か、及び、②船積時を基準として、輸出取引による収益を計上する会計処理(以下、この会計処理基準を「船積日基準」)が、公正処理基準に適合するものであるか否かである。

#### 事実関係の概要

- ① A株式会社(以下「A社」)は、ビデオデッキ、カラーテレビ等の輸出取引を業とする株式会社であるが、A社と海外の顧客との間の輸出取引は、A社において輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷が替手形として、これをA社の取引銀行で買い取ってもらうというものであった(注)。

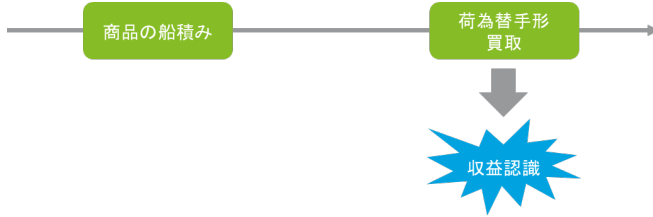


(出典: 橋弘次『入門・貿易実務(第3版)』日本経済新聞出版社(2011)p.31を一部加工)

② 今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図り得る実情にある。このような輸出取引の実情を背景として、輸出取引による収益の計上については、船積日基準が、実務上は、広く一般的に採用されている。



③ ところが、A社は、前記の荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、従前から、為替取組日基準を採用しており、昭和55年3月期及び同56年3月期においても、輸出取引による収益を為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った。



④ これに対し、X税務署長は、為替取組日基準により収益を計上する会計処理は、公正処理基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日基準によって計上すべきものとして、A社の昭和55年3月期及び同56年3月期の所得金額及び法人税額の更正を行った。

(注) 国際商業会議所において採択された貿易条件の解釈に関する国際規則(インコタームス)に示された主要貿易条件に関する統一的理解によれば、上記のように船荷証券が発行されている場合には、A社が採用しているいずれの貿易条件によっても、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供したときに、商品の所有権は買主に移転し、その効果が船積みの時にさかのぼるものとされている。

### 3. 法令解釈等

#### (1) 関係法令

法人税法第22条第2項は、「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」と規定している。

また、同条第4項は、「第2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、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って計算されるものとする」と規定している。

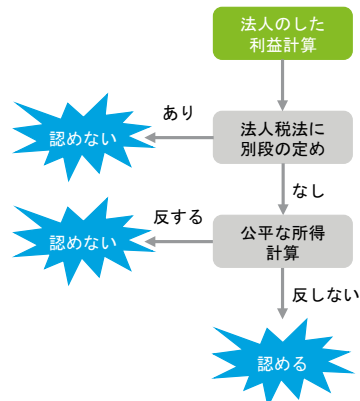
#### (2) 法令解釈

本判決は、公正処理基準について、次のような法令解釈を示している。

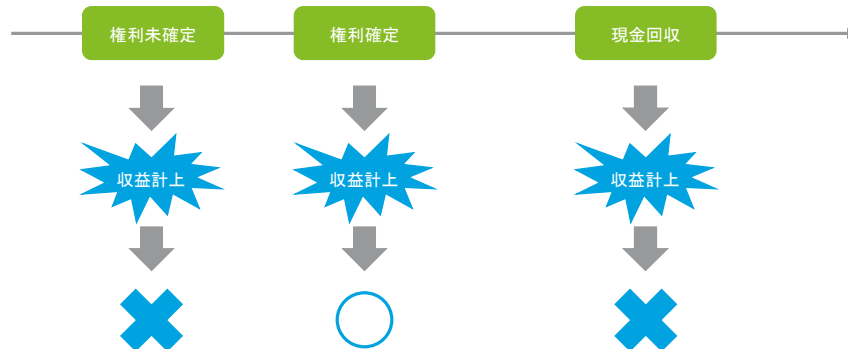
#### 法令解釈

① ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、公正処理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。

② もっとも、法人税法第22条第4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を公正処理基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、上記の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上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なく、取引の経済的実態からみて合理的なものと思われる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も上記会計処理を正当なものとして是認すべきである。



- ③ 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、公正処理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。



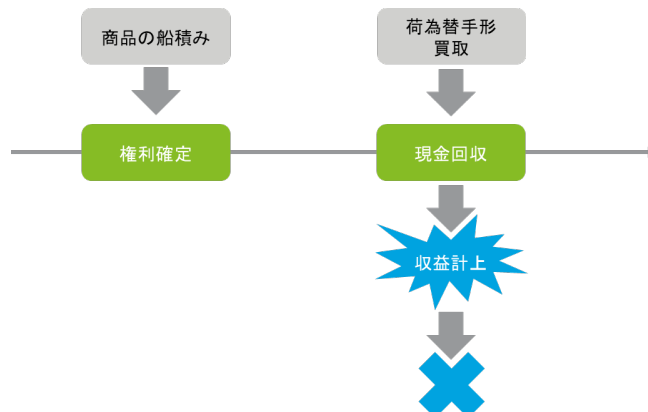
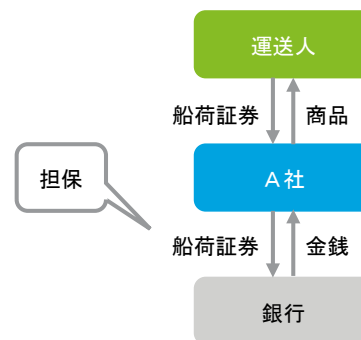
#### 4. 当てはめ

##### (1) 為替取組日基準が公正処理基準に適合するものであるか否かについて

本判決は、次のとおり述べて、A社が採用している為替取組日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正処理基準に適合しないものであると判示している。

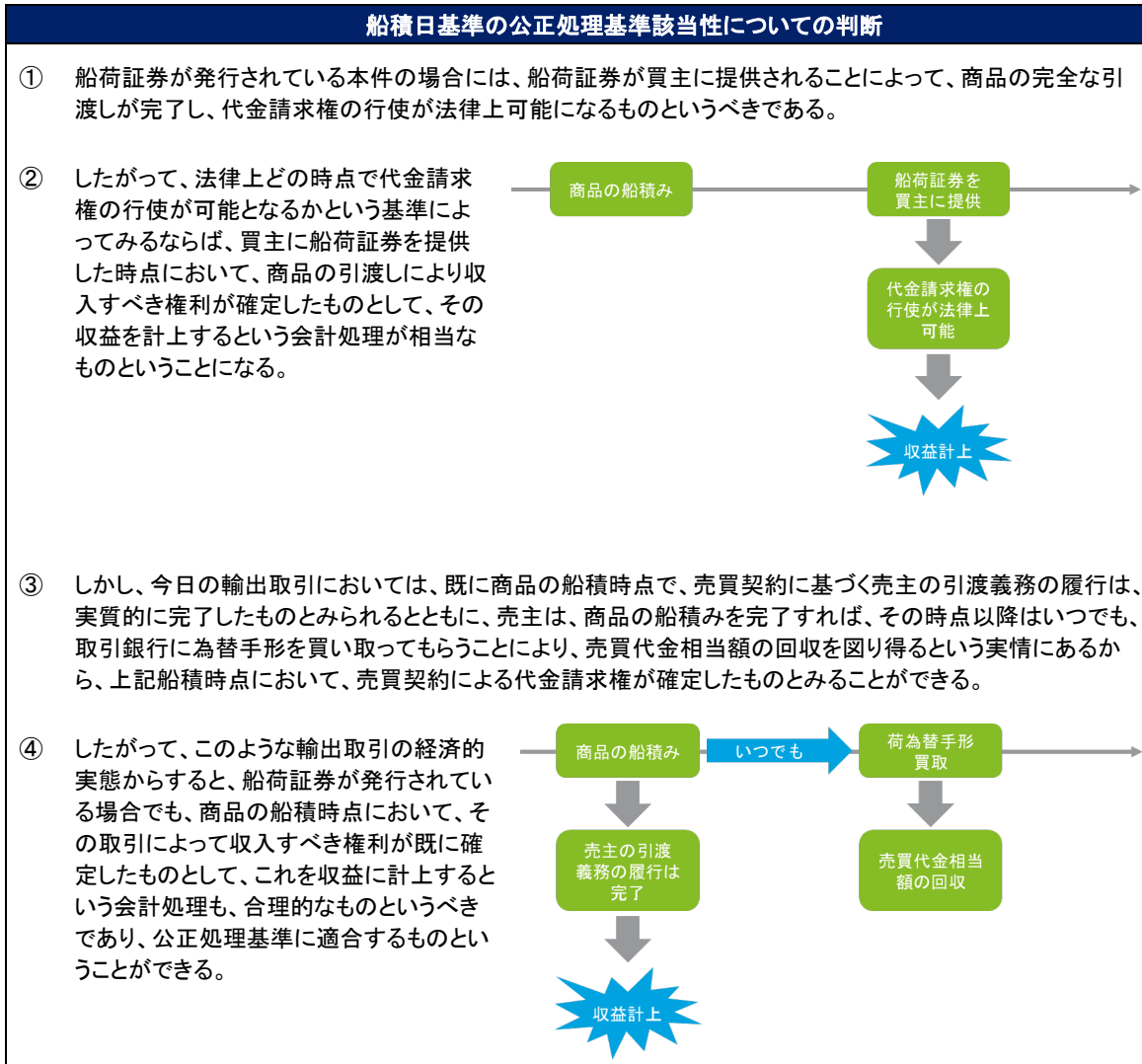
#### 為替取組日基準の公正処理基準該当性についての判断

- ① A社が採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものである。
- ② しかし、この船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、上記の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。
- ③ そうすると、A社が採用している為替取組日基準は、上記のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その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するものとはいえないというべきである。
- ④ このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。



## (2) 船積日基準が公正処理基準に適合するものであるか否かについて

本判決は、次のとおり述べて、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正処理基準に適合し、しかも、実務上も広く一般的に採用されていることからすれば、X 税務署長が、船積日基準によって、A 社の昭和 55 年 3 月期及び同 56 年 3 月期の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、適法というべきであると判示している。



## 5. 考察

本判決は、「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」と判示しているが、この判示については、「収入すべき権利が確定した」という概念が、不法所得については当てはまらず、また、無償譲渡については適用できないといった問題があったところである。

この点、収益認識に関する会計基準第 35 項は、「企業は約束した財又はサービス(本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。)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。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである」と定め、同会計基準の導入を契機として設けられた法人税法第 22 条の 2 は、「内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の販売等」という。)に係る収益の額は、別段の定め(前条第 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」ことを原則としている。

これを本判決の事案についてみると、「輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられる」(本判決)のであり、同時点で、「その資産の販売等に係る目的

物の引渡し」(法法 22 の 2①)があったものとみることができる。すなわち、本判決の事案については、法人税法第 22 条の 2 第 1 項の規定に照らしても、収益の認識時期は、船積日基準によることが適切であるといえよう。

なお、法人税法第 22 条の 2 第 1 項にいう「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」は、通常、収入すべき権利の確定の時期と変わらないであろうが、「権利の確定」を要件としていないことから、不法所得や無償譲渡に係る収益の認識時期にも適用しうる文言になったといえる。

## 6. おわりに

本ニュースレターでは、税務判例の傾向と対策「公正処理基準」の第 1 回として、平成 5 年最高裁判決及び収益の認識に関する税制(平成 30 年度税制改正)を中心に解説した。第 2 回以降は、公正処理基準該当性の判断事例を順に取り上げる予定である。

## 【参考文献】

財務省 HP「[平成 30 年度税制改正の解説](#)」270・271 頁

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/controversy-nl](http://www.deloitte.com/jp/tax/controversy-nl)

## 問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目 2 番 3 号 丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001