

大竹貿易事件の再検討

A Restudy on the Case in Court of the Otake Trading Co., Ltd.

高岡 純治
Junji Takaoka

要約

大竹貿易事件最高裁判決は、納税者が採用した「会計処理の基準」が恣意的調整のできるものであるとし、従来用いられていなかった「法人税法の趣旨目的である課税の公平」という判断基準に反すると判示した。この「課税の公平」が、本件にどのような影響を与えたのかについて興味を持ち、本件の再検討を試みた。その結果、「法人税法の趣旨目的である課税の公平」という法令から読み取れない判断基準を唐突に用いることは、納税者の予測可能性を害することが明らかとなった。また、申告納税制度が「納税者と課税庁の認識の一致」を前提とする制度であるため、「法人税法の趣旨目的である課税の公平」を判断基準として用いるならば、それが一般化されるまで周知する必要性があったと思われる。

キーワード：大竹貿易事件、課税の公平、収益認識、公正処理基準

I はじめに

法人税法では、その収益認識について、平成30年に法人税法22条の2が創設されるまで具体的な規定がなかった。具体的な規定がない場合には、法人税法22条4項の公正処理基準によるものとされていたが、公正処理基準は「一般に公正妥当な会計処理の基準に従う」と表現されており、「別段の定め」と呼ばれる法人税法固有の規定以外を射程にするものであった。したがって、法人税法22条4項は、あらゆるものを対象とし、故に必然的に具体的な内容を欠くものとなり、企業会計に準ずるという意味で具体的な内容を持たない「確認的规定」とされていた。

しかし、大竹貿易事件では納税者である大竹貿易が採用した荷為替取組日基準が「所得の金額の恣意的調整ができる会計処理の基準」であるとして、課税の公平に反して公正処理基準に合致しない旨を課税庁が主張し、これを最高裁判所が認めたものである。大竹貿易事件を境にして法人税法22条4項が「確認的规定」から企業会計における会計基準や会計慣行を吟味する「創設的规定」と変化したターニングポイントとされている。課税

庁は、「荷為替取組日基準」を否定するにあたり、唐突に、法人税法の趣旨目的となる「課税の公平」という判断基準を持ち込み、最高裁判所はこれを認めた。法人税法では複数の収益認識基準が認められているところ、「荷為替取組日基準」の否定後、所得の金額を計算するにあたって、「船積日基準」が「所得の金額を計算するべき会計処理の基準」になった。これらの根拠を明らかにするため、大竹貿易事件についての再検討を試みてみたい。

II 大竹貿易事件の概要

1. 事案の概要

大竹貿易事件最高裁平成5年11月25日判決（平成4年（行ツ）第45号）（民集47卷9号5278頁）によると、納税者である大竹貿易は、カラーテレビ等の輸取引を業とする株式会社である。海外の顧客との間の輸取引は、納税者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、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、いわゆる荷為替手形として、これを納税者の

取引銀行で買い取ってもらうというものであった。そして、納税者である大竹貿易は、この荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上（収益認識）していたものである。この収益認識の基準を、荷為替取組日基準という。

課税庁は、為替取組日基準により収益を計上する会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日によって計上すべきものとして、大竹貿易の昭和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。

2.争点

納税者が採用する荷為替取組日基準は、期末の売上収益計上時期を調整することにより所得金額が調整できるものである。これが、法人税法22条4項（公正処理基準）に合致する収益認識基準なのか否か。

3.納税者の主張

企業会計だけでなく法人税法においても、商品売買における収益認識は引渡基準が原則であるところ、その引渡概念を拡大して、継続性を条件として発送日基準その他までも幅広くこれを認めている。つまり収益計上の基準とすべき日は複数存在することを認め、その選択を法人の自主的意思に委ねている。

貿易取引の場合、船荷証券の引渡は、運送品の引渡と同一の効力を有している。また、船積によって買主に運送品の所有権が移転するのではなく、船荷証券を銀行に引渡すことにより、売主は初めて輸出商品に対する所持・支配を失うものである。以上に従って、船荷証券を取引銀行に引き渡した日をもって、継続的に、その収益計上を行ってきたものであると主張した。

4.課税庁の主張

今日の輸出取引による収益の計上については、船積日を基準として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」という。）が、実務上は、広く一般的に採用されている。

為替取組日基準により収益を計上する会計処理は、収益計上の恣意的調整ができる会計処理の基準であり、課税の公平の観点から一般に公正妥当

と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日によって計上すべきと主張していた。

5.裁判所の判断

(1) 権利確定主義による観点

収益の計上の基準については、「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」とし、実現主義¹⁾とも権利確定主義²⁾とも解釈できる判断である。ただし、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せず、取引の「経済的実態から選択されるべきとした」とし、「しかし、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、買主に船荷証券を提供した時点（給付義務の完了）において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したのものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる」とされている。

(2) 売掛債権の成立

続けて、「今日の輸出取引においては、商品の船積時点で、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売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる」と判示している。

(3) 物権的請求権の否定

一方、「銀行に対する船荷証券の交付は、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」として否定した。これは、船荷証券の物権（処分権）としての性質³⁾や債権としての性質³⁾からの観点を否定したものである。

(4) 代金回収行為としての荷為替取組と恣意的調整

大竹貿易が採用している為替取組日基準は、船積みによって確定した代金請求権を、「為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより代金を回収する時点」まで待って、収益に計上するものであり、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、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いえないと否認している⁹⁾。このように判決は、大竹貿易の主張を否定し課税庁側の主張を認めるものとなった。しかし、その内容は、5人の判事のうち2人が反対し大竹貿易の主張を認めるものであった。この後は、その二人の判事の反対意見をみてみたい。

（5）味村判事の反対意見

味村判事は、法人税法からの観点と、商法からの観点で反対意見を述べている。

（ア）法人税法からの解釈

法人税法22条4項及び同74条1項は一致するものであり、法人税法74条1項は、内国法人の確定申告は確定した決算に基づくことを要するとしている。その趣旨は、確定した決算における当該決算期の利益の計算を基礎とし、これに法人税法の規定による修正・変更を行って課税所得を計算することにある。

法人税法22条4項は、法人税の所得の金額を計算する場合において、同法に規定がないときは、当該事業年度の収益の額等は、確定決算の内容に関する規範によって計算すべき旨、すなわち、確定決算の内容が、その規範に適合しているときはその確定決算により、その規範に適合していないときは、その規範によって計算すべき旨を定めたものと解すべきである。

（イ）商法からの解釈

売主が取引銀行に船荷証券を交付した場合には、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきことは完了し、売主は船荷証券の所持を失い、運送中の商品の所有権を実質的に失う。慣行によれば、商品の引渡義務が消滅した時に、代金債権が貸借対照表能力を取得し、商品が貸借対照表能力を失うこととなる。本件では船荷証券を銀行に引渡すことによって商品の支配を失い貸借対照表から商品が減少し、それと引換えに売上が計上される。ゆえに、上記による収益を計上する会計処理も、商法の規定に適合するというべきである。

（6）大白判事の反対意見

売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務

を履行すべきすべての行為を完了したこととなる上、これによって、売主が取引銀行に交付した船荷証券は、為替手形の支払と引換えに買主に引き渡されることが確実にされたものといえる。輸出取引の場合には、売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあったものとして、為替取組日基準も、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述べている。

さらに、「為替取組日基準による会計処理を継続して行っている場合には、右のような会計処理の方法が採られているからといって、各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるとまではいえないと考える。」と反対意見を述べている。

6.小括

最高裁判所の判決は賛成3反対2で課税庁側の勝訴となった。

最高裁判決では、今日の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とし、船積日に収益認識するものと判断した。

一方、荷為替取組日基準について、船荷証券の交付を、為替手形を買い取ってもらうための担保として判断した。船荷証券を取引銀行に提供するものである荷為替取組については、権利の確定という観点からは肯定したものの、荷為替取組が代金の回収行為と判断された。荷為替取組日基準は、商品の船積みによって確定した売買代金請求権を、荷為替取組時点まで遅らせて収益に計上することが出来、その収益計上時期を人為的に操作する可能性を生じさせるため、「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く公正処理基準に該当しないと判断した。

以上のように大竹貿易事件の概要をみてきたが、この事件には反対意見が2名も存在するため、反対意見を中心に先行研究者の意見をいくつか取り上げたい。

Ⅲ 先行研究者の評釈

先程述べたように、2名が反対意見を表明した。その反対意見について理解を深めるため先行研究者の評釈を確認していきたい。まず、判例の構図を端的に表現している綿引氏の評釈から取り上げ、次に反対意見の判事を肯定するものとして岸田雅雄氏及び石倉文雄氏を取り上げる。続いて、公正処理基準を判断する上で新しい観点が取り入れられたことを指摘する野田博氏の評釈と続けたい。

1. 綿引万里子氏

「多数意見と反対意見とが結論を分かった最大の理由は、多数意見は、取引銀行における為替手形の取り組みは、売買契約に基づく買主の引渡し義務の履行としてされるものではなく、その法的性質に従い、船荷証券を担保とする為替手形の売買、すなわち、資金回収の手段とみるのに対し、反対意見は、これをもって『買主に対する船荷証券の発送』(味村裁判官)ないし『売主の引渡義務履行のために必要な行為』(大白裁判官)とみる点にあるものと思われる。」⁷⁾と分析している。

2. 岸田雅雄氏

味村裁判官の意見、大白裁判官の意見を引き合いに出したうえで、「為替取組日基準の公正会計処理基準に合致することの根拠はこれにつきと思われ、私もこれを支持したい」⁸⁾と述べている。さらに「確かに取引銀行に対する船荷証券の交付、荷為替取組は売買契約に基づく義務の履行でないことはその通りである。しかし法律上の義務の履行でないから収益計上の時期と考えられないとする論理を貫けば、売買契約の義務の履行として船荷証券が買主に引き渡されるまで収益は計上されないこととなる。すなわち船積みを行っても実際に船荷証券が買主に交付されず売主の義務が終了しない以上、売主はその義務を尽くしたとはいえないからである。それにもかかわらず本件多数意見は、船積日を法律上の権利変動ではなく『輸出取引の実態から』権利が確定した日と見る。このように船積日を法律上の権利変動ではなく経済的実態に即して権利の確定と見るのであれば、為替取組日も法律上の権利変動は生じていないがその経済的実態に即して権利変動があった日と認

めても論理的にはおかしくない」⁹⁾と売主の給付義務の完了をもって収益認識を行うことの適正性を述べている。

3. 石倉文雄氏

本判決について、「租税回避の抽象的危険があると言うだけで、更正処分をしたことに問題があるとみるのが妥当と筆者は考えている」¹⁰⁾とし「格別具体的租税回避が認められないならば、それを否認するのは行き過ぎであろう。」¹¹⁾と指摘している。また、「公正な会計基準も幅のある観念であり、継続性を前提とする限り、為替取組日基準も一つの公正妥当な会計基準とみて差し支えない」¹²⁾と述べ、「具体的に原告が為替取組日によったことが租税回避行為に当たると課税庁が立証した場合には更正処分が許されるとするのが正当であろう」¹³⁾と恣意性の可能性だけで荷為替取組日基準を否定することに反対の意見を述べている。

4. 野田博氏

「何時をもって商品の引き渡し完了したかということだけを捉えると、為替取組日基準が不合理とまでは一概にいえない面があると思われるところ」¹⁴⁾、多数意見はまた、為替取組日基準が収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせること(船積日が当事者双方の合意によって決定されるのと対比のこと)に言及する。この点につき大白裁判官の反対意見が存するが、しかし、収益計上時期を人為的に操作することが可能であるということは、それ自体、当期の収益の正確な把握に適さない会計処理であるというだけでなく、収益計上基準時を人為的に遅らせることにより納税の繰り延べが可能となるという問題も含む」¹⁵⁾ことを指摘している。さらに、「ここでは、法人税法が企図する公平な課税の実現という立場が重要な観点として加わっている」¹⁶⁾と述べている。

5. 小括

先行研究者による評釈を見るかぎり、綿引氏が指摘するように、本件は収益認識を経済的な実質で判断するのか、給付義務の完了をもって認識するのかという二択であった。判決は、経済的な実質に着目した船積日基準の方が優れているということであったが、給付義務の完了による収益認識は、売主の「引渡義務履行のために必要な行為」

を尽くした時に収益認識を行うものであった。岸田氏は、厳密な引き渡しの履行を「船荷証券が買主に引き渡される」時点とさだめ、経済的実態に即して権利変動を判断するなら、船積日基準も荷為替取組日基準も同じ性質であることを理由に荷為替取組日基準を肯定している。しかしながら、荷為替取組日基準には恣意的調整の可能性があるという理由で否定された。この理由についての石倉氏の意見であるが、荷為替取組日基準を否定するにあたって、課税庁が恣意的行為の存在を立証することなく、恣意的行為を行うことができるという可能性だけで更正処分が行うことは許されないということであった。

最後に法人税法22条4項のいわゆる公正処理基準の解釈において、野田氏から法人税法の趣旨目的を持ち出したことについての指摘があった。ただし、この点について野田氏からの肯定又は否定の意見はなかった。

IV 最高裁判決に対する私見

まず、最高裁判所の判断では、引渡基準は継続性を前提に、発送日から着荷検収までの期間で「納税者が一番合理的だと考える日」に収益認識を行う自由があるものとされている。船積日基準を採用する者が多いという理由だけで、船積日基準だけを比較の対象として取り上げるのは合理性がないように思われる。同じ収益認識基準として比較するのであれば、社会通念上、一番に引渡し概念と一致する着荷の基準と比較することも可能であり、この点、荷為替取組日より収益認識のタイミングを早める船積日基準による所得の金額の増加を前提とした恣意的な判決に見えてしまう。

次に、船荷証券を用いた場合の妥当な収益認識についてである。貿易は、遠隔地者間の取引となること、また、海上輸送ゆえの気象条件に起因する不可抗力の事故が発生することがあり、国内取引よりも相当のリスクがあるものである。この海上輸送のリスクを誰が負担するのかという国際的な取り決め（以下、「インコタームズ」¹⁷⁾という）は、輸出者の立場で、特に売掛債権の回収のリスクを軽減する工夫がなされている。具体的には、

1924年に、「船荷証券」という貨物代表証券というものが考案された。この船荷証券は有価証券（商品の引換証券）であり、商品としての物権の性質をもち、流通性（転売できる）があるものである¹⁸⁾。この船荷証券は、その所持人しか商品を受け取ることができないものである。この船荷証券を海上輸送中の商品に先んじて買主の手元に届けることになるのであるが、輸出地で銀行に船荷証券と為替手形を買い取ってもらうことにより売主は船荷証券を現金化し、銀行が船荷証券と為替手形を買主に郵送するものである。この船荷証券を利用して商品が海上輸送中であっても、売主は早々に「商品の現金化」を図ることができるというものである。

さらに、大竹貿易事件では、インコタームズを契約に利用していた。この慣習によると買主が船荷証券を取得した時に船積み時に遡及して「買主にリスクが移転」というところに特徴がある。

大竹貿易事件では、船荷証券の引渡の時に商品の処分権や商品の引渡請求権の移転がみられる。これまでの所有権の移転や給付債務の履行に着目して収益認識を行うという法人税法の考え方に従うと、荷為替手形の取組の時も公正妥当な収益認識のタイミングではないかと考えられる。

そして、恣意的調整についてである。違法行為となる利益調整が、法人税法の趣旨目的に反することは理解できるところである。荷為替取組日基準は、恣意的調整が可能となる会計処理の基準であったが、従来、法人税法は課税上問題となることを別段の定めとして立法化し、法人税法22条4項は「それ以外」のところとされることから創設時は確認的規定とされてきた。その法人税法22条4項に法人税法の趣旨目的を持たせることは租税法律主義に反するのではないかと考えられる。したがって、次章では大竹貿易事件が法人税法22条4項に与えた影響について考察したい。

V 大竹貿易事件が法人税法22条4項に与えた影響

法人税法では同法22条1項で所得の金額の計算構造を規定し、益金の額から損金の額を控除する

こととなっている。次に、同法22条2項では益金の額の概念を法人税法固有の収益の概念として規定している。その益金の額は、別段の定めがある場合を除き同法22条4項によることとされ、この法人税法22条4項の創設目的は法人税法の簡素化であった。先ほども述べたように法人税法22条4項は、創設当初、確認的規定という考え方が主流であった。

しかし、大竹貿易事件を境に法人税法22条4項は創設的規定であるという意見が見受けられるようになったため、まずは両者の意義を確認しながら、法人税法22条4項の位置づけの変化を確認したい。

1. 確認的規定

昭和42年5月23日、北野弘久氏は、衆議院大蔵委員会において「法人税法22条4項に、課税所得は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する旨の基本規定が設けられることになっておりますが、実は、現行法のもとにおいてもそのように解せられるのでありまして、その意味においてもこの規定は確認的規定であると解されます。」¹⁹⁾と発言している。つまり、法人税法22条4項の創設前後で何ら変わるものがないということである。また、松本茂郎氏は、「別段の定め」にこそ、いろいろな問題があるから、「別段の定め」以外の範囲についてはあまり重要な事項を含んでいないと指摘している²⁰⁾。

2. 創設的規定

他方で、創設的規定とは、「法律創設の趣旨目的」をもって創設された規定ということである。金子宏氏によると法人税法22条4項の一般に公正妥当な会計処理の基準の意義については、公正妥当性に注意する必要があると述べている。つまり、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある」²¹⁾と述べている。

つまり、大竹貿易事件において吟味され否定された荷為替取組日基準が、これに該当するものと考えられる。商法における公正妥当な会計慣行として認められていても、法人税法22条4項の一般

に公正妥当な会計処理の基準（以下、「公正処理基準」とする）に該当するとは限らず、常に公正処理基準に該当するのかを検証するための創設的規定であるということである。ここで何についての公正妥当なのかと言うことが触れられていないが、法人税法について述べたものであることから、法人税法における趣旨目的に照らして公正妥当と解釈していると考えられる。

3. 課税の公平からの観点

大竹貿易事件では、荷為替取組日基準だけが「所得の金額の調整」ができるならば他の企業との課税の公平が保てないということになった。

この大竹貿易事件における「所得の金額の調整」とは、その行為に客観性が伴うか否かということではないかと考えている。つまり、「商品の引渡し」という行為は、少なくとも売主と買主の二者間で行われる行為であり、常に利益（キャッシュイン）を追求する法人にとって、その行為（引渡し）を繰り延べる経済的理由が存在しない。また、その行為は相互に証明できる客観性を備えるものである。

一方、荷為替手形の取組は、売主の単独行為、つまり、(21日間という信用状の有効期限の中で)売主自身の都合と自由意思により銀行において荷為替手形を取り組むことができるものである。したがって、荷為替取組手形の取組は、単独行為ゆえに、その取組時点で、その行為が行われる必然性が希薄であり、その行為の必然性や客観性を証明することが困難なものである。このような理由により、課税庁は、法人税法22条4項の公正処理基準に「法人税法の趣旨目的である課税の公平」という観点を持ち出したものと考えられる。

しかし、国民の中で周知され一般化していない「新しい基準」は予測可能性を害することになる。そこで最初に課税の公平の根拠となる「公平負担の原則」について、続けて、予測可能性の根拠となる「課税要件法定主義」を考察したい。

金子宏氏によれば、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。これは、近代法の基本

原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法14条1項の命ずるところであるが、内容的には、『担税力に即した課税』と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものである²²⁾と述べている。ここに担税力とは、「各人の経済的負担能力のことである」²³⁾と述べている。

また、渡辺淑夫氏によると、公平負担の原則とは「租税は納税者に対して直接の反対給付を伴わない経済的負担を強いるものであるから、税負担は、担税力に応じて合理的に、かつ『公平に』配分されなければならない」²⁴⁾と述べている。納税者に対して単純に同じように一律に課税するものではないが、その担税力に応じて公平に課税を行うという考えは、この「公平負担の原則」を基礎にしているものと考えられる。

これまで、法人税法22条4項は、確認的規定と解釈されていたことは先に述べたのであるが、大竹貿易事件で判示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」が、大竹貿易事件後において公正処理基準の内容を法人税法の独自の観点から判断すべきとする解釈に拡大していった。

渡辺哲也氏によると、このような見解の背景について「適正な法人税の課税のために企業会計の基準に従うのだから、そのような法人税法の目的からみて当該基準に従えない場合は当然にありえるといった発想があるように思える。すなわち、そもそも法規でもない会計基準に法人税法が盲目的に依拠することなどできるはずもなく（22条4項は課税要件を企業会計に丸投げしているわけではない）、会計基準に依拠するのは、二度手間省きといった簡便性のために法人税法が会計処理基準を利用しているだけであり、その意味で法人税法のための会計基準であって、その逆ではない（法人所得の計算に悪影響を与える会計基準であればそれを利用することはない）」という考え方である。²⁵⁾と述べている。

以上のように、大竹貿易事件前後では、法人税法22条4項が、もの言わぬ「確認的規定」から、企業会計の基準や慣行を「法人税法の法目的や趣旨」に合致するものか否かを選別することを法目的とする「創設的規定」に変化していると解釈でき

るようである。

しかし、法人税法の固有概念である「別段の定め」は法律の規定の内容が具体的であるところ、法人税法22条4項は「一般に公正妥当な会計処理の基準に従う」という内容だけであり、その意味するところが抽象的であり、租税法律主義が包括する課税要件法定主義や課税要件明確主義に反するのではないかという考え方ができる。次は、これらを取り上げてみたい。

4. 課税要件法定主義および課税要件明確主義からの観点

金子宏氏は、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という」²⁶⁾と述べ、続けて「国民の自由と財産を保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は法律の根拠に基づかなければならない」²⁷⁾と述べ、これが憲法原理として定着した²⁸⁾と述べている。また、渡辺淑夫氏は、「租税法律主義は、憲法84条《課税》の規定に由来するもので、租税の賦課・徴収はすべて法律によって明確にされたところによらなければならないということを意味する」²⁹⁾と述べている。この租税法律主義を構成する具体的内容が「課税要件法定主義」、および「課税要件明確主義」である。

本件では、大竹貿易事件以前に、国民に対して「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を内容とする「具体的な明文の規定」を設けていなかったところ、課税庁は荷為替取組日基準を否定するために、唐突に「法人税法の企図とする公平な所得計算」という考え方を持ち出した印象を強く受ける。これは、法的安定性と予測可能性とを与えることに反し、法人税法の法目的を斟酌した目的論的な判決といって良いのではないかと考えられる。その点について、課税庁の恣意的な行政執行を排除するという租税法律主義の主旨に抵触する可能性があるのではないかと考えられる。

5. 小括

これまで、法人税法22条4項は確認的規定とされていたところ、大竹貿易事件では、法人税法22条4項に法人税法の法目的である課税の公平を加

味して「荷為替取組日基準」を否定した判決となったといえる。

本件では、結果として法人税法22条4項の解釈を複雑化させる結果を導いたのではないかと考えている。

課税要件は、なるべく一義的で明確でなければならないところ、不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることや、みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をすることと同じ結果になるということである。様々な取引を対象とするために具体的な規定のない法人税法22条4項は、抽象的な印象を強く受ける。法人税法22条4項が、創設的規定であると仮定すると、解釈により恣意的課税の可能性を包含するものといえるかもしれない。

VI 結び

大竹貿易事件の再検討の結果、主な論点となっているのは、「課税の公平」であると考えた次第である。法人税法において「課税の公平」は重要なものであると考えるところであるが、大竹貿易事件における「課税の公平」についての問題点を述べたい。

本件の争点の構図は収益認識を「経済的な実質」で判断するのか、「給付義務の完了」をもって認識するのかであった。前者は「船積日基準」であり、後者は「荷為替取組日基準」であった。最高裁判所の判断は賛成3反対2で課税庁側の勝訴となった。つまり、船積日に基づき収益認識するものと判断した。荷為替取組日基準については、権利の確定という観点から肯定したものの、その収益認識を人為的に操作する可能性があるため、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」という観点からは是認し難く公正処理基準に該当しないと判断した。

従来からの法人税法の収益認識基準である権利確定主義からの観点では、荷為替取組日基準は公正処理基準に合致するものであると考えられるところ、法人税法の趣旨目的の観点から、これを看過することができず、唐突に公正処理基準に「課税の公平」という判断基準を持ち込み、荷為替取組日基準を否定したものであった。しかし、現在

も含めて、「課税の公平」を内容とする具体的な明文の規定は存在していない。その理由は、一般否認規定に該当すること、そして、「課税の公平」は、法人税法の別段の定め、その都度、織り込まれているものであるからと考えられる。

この一般否認規定の懸念は、法人税法22条4項においても同じように捉えるべきではないかと考えている。法人税法22条4項は法人税法の固有概念である「別段の定め以外」を射程とする。つまり、様々なものを取り扱う規定である。法人税法22条4項は、わざわざ「規定化するに及ばないところ」を一つの法律にまとめたものと解釈する方が自然であると考えられ、簡素化の趣旨とも合致するものである。このことを根拠として「確認的規定」と解釈されていたと考えられる。しかしながら、この公正処理基準に「課税の公平という判断基準」を持ち込むことの意味は、何であろうか。そもそも、企業の財務諸表の作成目的には企業間の公平という観点が存在しない。そのため、法人税法22条4項の創設の趣旨目的が、「一般に公正妥当な会計基準や会計慣行が、法人税法の趣旨目的とする課税の公平に合致しているのかを検証するもの」ということであろうか。そうであるとすれば、本件では、大竹貿易側に対して「法的安定性」と「予測可能性」とを与える機会が必要であったのではないかと考えている。

申告納税制度というものが、所得の計算要素となる取引の取り扱いについて「納税者と課税庁の認識が共通であること」が前提となる制度と理解している。また、課税行為は、国民の財産権を侵害するものであるが、それならば「課税庁が国民の理解や合意を尽くすこと」が民主主義であり国民主権であると理解している。

一般否認規定の議論は本旨でないためおいておくが、少なくとも公正処理基準に「課税の公平」という概念を持ち込む場合には、事前に周知が必要なのではなかったかと考えられる。課税庁が納税者に「一般に公平妥当な取り扱いを求める」ように、課税庁にも国民から、「課税の公平」という基準が一般化されるまで周知し、それが国民である納税者に「公平妥当なもの」と認められた上での運用が求められているのである。その周知が

租税法律主義における立法行為の一つの目的ではないかと考えられる。

他にも、法人税法22条4項の解釈に伴う恣意的課税についての問題が生じていると考えられる。これについても触れて、本論文の結びとしたい。

最高裁判所の判断では、引渡基準は継続性を前提に、発送日から着荷検収までの期間で「納税者が一番合理的だと考える日」に収益認識を行う自由があるものとされている。しかし、本件では荷為替取組日基準より収益認識のタイミングが遅くなる「着荷基準」や「検収日基準」は否定されることも、ましてや、検討が行われることもなかった。船積日基準が優れている、又は採用する者が多いという理由だけで、船積日基準だけを比較の対象としているが、それでは合理性がないように思われる。同じ収益認識基準として比較するのであれば、社会通念上、引渡し概念と一致する着荷基準と比較することが一番合理的であるようにも考えられる。この点、本判決は、荷為替取組日より収益認識のタイミングを早める船積日基準による所得の金額の増加を前提とした課税庁の主張を肯定したものと考えられ、恣意的な判決と考えられることは指摘しておきたい。

注

- 1) 大竹貿易事件最高裁の判決文には、「収益は、その実現があった時」という記述があり、実現主義の原則を想起させる。実現主義の原則の下での収益認識要件として、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」が求められていると考えられる（日本公認会計士協会『収益認識』2009（平成21）年1頁）。そして、「財貨の移転の完了」要件は、必ずしも法律上の所有権や占有の買手への移転の時点を目指すわけではないと解されている（同上、42頁）。この点、次の権利確定主義とは異なる。実現主義は「財貨の移転又は役務の提供の完了」を待たずに経済的実質により収益認識を行うというものである。
- 2) 法人税法では、課税行為が国民の財産権を侵害するため慎重に課税するという考えか

ら、私法関係における権利や義務に着目して収益を認識することになっている。これを権利確定主義という。資産の譲渡については、実現主義と同じく「引渡基準」によることとされているが、具体的な根拠は、給付債務の履行の完了によって、売掛債権だけが残る時点で収益を認識するというものである。この点、企業会計の実現主義の原則とは異なる点である。

- 3) 商法第761条（運送品に関する処分）船荷証券が作成されたときは、運送品に関する処分は、船荷証券によってしなければならない。商法第763条（船荷証券の引渡しの効力）船荷証券により運送品を受け取ることができる者に船荷証券を引き渡したときは、その引渡しは、運送品について行使する権利の取得に関しては、運送品の引渡しと同一の効力を有する。
- 4) 石川雅啓『新しい貿易実務の解説』文眞堂、2019、（令和元）年82-83頁。
貿易取引について、石川雅啓氏は、「しばしば貨物の所有権のことについて問題となる。しかし、インコタームズでは貨物の所有権の移転時点について規定していない。インコタームズ規則が所有権の移転については扱わないことを明確にしている。（中略）有価証券である船荷証券(B/L)の所有者もまた、貨物の所有権者ではなく、貨物の処分権(Disposal Right)者と解されると述べている。また、所有権の移転の時期については、「2009年8月に我が国で発効したウィーン売買条約でも、売主の義務として所有権の移転が規定された（同条約第30条）ものの、その移転時点については、規定することを断念している（同条約第4条）」とし、国際的な足並みの乱れが存在することが伺われる。そのため、所有権の移転については特約により「当事者間であらかじめ契約書等で取り決めるほかない」そうである。
- 5) 商法第674条（運送品の引渡請求）船荷証券が作成されたときは、これと引換えでなければ、運送品の引渡しを請求することができな

- い。
- 6) 大竹貿易事件では、荷為替取組日基準が商法における公正妥当な会計慣行として問題にならないものであった。したがって、商法上、その恣意的調整も問題のないものとなった。
 - 7) 綿引万里子「最高裁判所判例解説」『法曹時報第47巻第12号』法曹会、1995(平成7)年、225頁。
 - 8) 岸田雅雄「輸出取引による収益計上基準」『私法判例リマークス第10号』日本評論社、1995(平成7)年、110-111頁。
 - 9) 同前書、110頁。
 - 10) 石倉文雄「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』有斐閣、1994(平成6)年、124頁。
 - 11) 同前書、124頁。
 - 12) 同前書、124頁。
 - 13) 同前書、124頁。
 - 14) 酒巻俊雄「平成5年重要判例解説」『ジュリスト臨時増刊1046号』有斐閣、1994(平成6)年、106頁。
 - 15) 佐藤孝一「輸出取引に係る収益の計上時期(船積日基準の合理性・妥当性)」『税経通信49巻3号』税務経理協会、1994(平成6)年、239-265頁。
 - 16) 野田博「所得の年度帰属 輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選 第4版』有斐閣、2005(平成17)年、127-128頁。
 - 17) 石川雅啓、前掲書、72頁。
 - 18) 運行技術研究会『積貨と海上輸送』成山堂書店、1983(昭和58)年、328-329頁。
 - 19) 北野弘久「昭和42年度税法改正への若干の疑問」『税法学198号』税法学会、1967(昭和42)年、27頁。
 - 20) 松本茂郎「法人税法22条4項の意味するもの」『税法学198号』税法学会、1967(昭和42)年、22-23頁。
 - 21) 金子宏『租税法第24版』弘文堂、2021(令和3)年、358頁。
 - 22) 同前書、88頁。
 - 23) 同前書、89頁。
 - 24) 渡辺淑夫『法人税法 令和3年度版』中央経

済社、2021(令和3)年、104頁。

- 25) 渡辺徹也『スタンダード法人税法第2版』弘文堂、2019(平成31)年、47頁。
- 26) 金子、前掲書、77頁。
- 27) 同前書、78頁。
- 28) 同前書、78頁。
- 29) 渡辺淑夫、前掲書、105頁。

参考文献

- ・石川雅啓『新しい貿易実務の解説』文眞堂、2019(令和元)年。
- ・石倉文雄「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』有斐閣、1994(平成6)年。
- ・運行技術研究会『積貨と海上輸送』成山堂書店、1983(昭和58)年。
- ・金子宏『租税法第24版』弘文堂、2021(令和3)年。
- ・岸田雅雄「輸出取引による収益計上基準」『私法判例リマークス第10号』日本評論社、1995(平成7)年。
- ・北野弘久「昭和42年度税法改正への若干の疑問」『税法学198号』税法学会、1967(昭和42)年。
- ・酒巻俊雄「平成5年重要判例解説」『ジュリスト臨時増刊1046号』有斐閣、1994(平成6)年。
- ・佐藤孝一『税経通信49巻3号』税務経理協会、1994(平成6)年。
- ・日本公認会計士協会『収益認識』日本公認会計士協会出版局、2009(平成21)年。
- ・野田博「所得の年度帰属 輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選 第4版』有斐閣、2005(平成17)年。
- ・松本茂郎「法人税法22条4項の意味するもの」『税法学198号』税法学会、1967(昭和42)年。
- ・山田二郎『税法講義 第2版』信山社出版、2001(平成13)年。
- ・綿引万里子「最高裁判所判例解説」『法曹時報第47巻第12号』法曹会、1995(平成7)年。
- ・渡辺淑夫『法人税法 令和3年度版』中央経済社、2021(令和3)年。
- ・渡辺徹也『スタンダード法人税法 第2版』弘文堂、2019(平成31)年。