

第5回 税法の収益年度帰属について①
—権利確定主義を巡る判決—

青山学院大学大学院教授 | 小林 裕明

今回は、「権利確定主義」と呼ばれる税法上の収益の年度帰属に関する原則的な考え方について、過去の最高裁判決を引用しながら考察していきます。

加えて、この権利確定主義の意義、機能、批判について、企業会計上の収益認識基準である実現主義との比較や、昨年7月に公表された「収益認識に関する会計基準（案）」との考え方の相違などに触れながら考察を深めていきたいと思います。

1 権利確定主義について

(1) 権利確定主義の意義

所得税法36条1項は、「収入すべき金額」という文言を用いて、各種所得計算の収入金額に係る総括的規定を置いています。所得計算の上で収入金額は、収入すべきことが法的に確定している時に計上するものと解されており、これが「権利確定主義」と呼ばれています。

権利確定主義は、取引の法的事実の側面を捉えて収入金額の年度帰属を決定する、リーガル・テスト（法的基準・法律関係への当てはめによる判断）として用いられています。すなわち、「収入金額の発生を伴う取引に関して生ずる事実のうち、法的に意味を有する事実を捉え、それに収入金額の年度帰属の決定基準を結びつける」¹機能を果たしています。

(2) 権利確定主義の考え方に係る経緯

権利確定主義の考え方は、昭和26（1951）年に発遣された所得税の旧基本通達に規定されていました²。同通達は、「収入金額とは、収入すべき金額をいい、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。」（旧所基通194）という内容を基本原則とし、それに続けて所得の区分ごとに権利確定時期を定めていました。そこでは、事業所得は「契約の

効力発生の時」、譲渡・山林所得は「所有権その他の財産権移転の時」、利子・不動産・給与所得は「支払期」という定め方をしていました。

この通達は、所得税法全文改正（昭和40（1965）年）後の昭和45（1970）年に廃止されました。新通達は、以後改正を重ね、所得区分ごとの収益計上時期をより具体的に定めました。一方、「収入すべき金額」については、基本通達において「その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない」（所基通36-1）ことを明らかにしました。これは、収入金額は権利確定主義の下で法律上の権利が確定したものに限られるという理解を排除するためと説明されています³。

2 権利確定主義に関する最高裁判決

権利確定主義については、過去の最高裁判決等において重要な判断が示されています。それらを次の(1)～(3)で概観した上で、(4)で権利確定の考え方についてまとめます。

(1) 最決昭和40年9月8日⁴

① 事件の概要

不動産業を営む被告人が虚偽の申告を行った昭和34年度の所得のうち、土地売買契約に基づく代金債権の計上時期及び昭和33年度

参考

所法36①
旧所法10
所基通36-1
旧所基通194
法法22④
法基通2-1-1、2-1-2
2-1-5
「収益認識に関する会計基準（案）」（平成29年7月20日、企業会計基準委員会）
「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（同上）