

○ 主文  
本件控訴を棄却する。  
控訴費用は控訴人の負担とする。

○ 事実  
第一 申立  
(控訴人)

1 原判決を取り消す。

2 被控訴人が控訴人に対し、昭和五七年三月三十一日付でした控訴人の昭和五五年四月一日から昭和五六年三月三十一日まで（以下「昭和五六年三月期」という）の事業年度の法人税の更正処分及び過小申告加算税の賦課決定処分（但し、いずれも被控訴人が昭和五七年八月六日付でした再更正処分及び昭和六〇年一〇月三〇日付でした再々更正処分による法人税及び過小申告加算税の各減額部分を除く）を取り消す。

3 被控訴人が控訴人に対し、昭和五七年八月六日付でした控訴人の昭和五四年四月一日から昭和五五年三月三十一日まで（以下「昭和五五年三月期」という。）の事業年度の法人税の再更正処分及び過小申告加算税の賦課決定処分（但し、いずれも被控訴人が昭和六〇年一〇月三〇日付でした再々更正処分による法人税及び過小申告加算税の各減額部分を除く）を取り消す。

4 訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。

(被控訴人)

主文一、二項と同旨。

第二 当事者双方の主張

次のとおり付加、訂正するほかは、原判決事実摘示のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

1 原判決二枚目裏八行目の「原告は、」の次に「ビデオデッキ、カラーテレビ等の」を、同九行目の「各事業年度」の次に「（以下「本件係争各事業年度」という）」を、同三枚目表五行目の「同日付けをもって、」の次に「本件係争各事業年度の法人税につき、」を、同裏一二行目の「輸出取引」の次に「（以下「本件輸出取引」という）」をそれぞれ加える。

2 原判決四枚目表五行目の「しかしながら」から同一〇行目末尾までを次のとおり改める。

「しかし、以下の理由により、本件輸出取引による販売利益を計上すべき日については、被控訴人主張の船積日基準も適正な販売基準として一般に更正妥当と認められる会計処理の基準として認められ、法人税基本通達（以下単に「通達」ともいう）二一―二にいう収益計上の合理的な日の一つであるとしても、控訴人主張の船荷証券引渡日基準も、実現主義に基づく販売基準であって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準として認められ、通達にいう収益計上の合理的な日の一つであるから、みだりにこれを変更することは許されない。

したがって、本件輸出取引による販売の収益につき、控訴人が継続して船荷証券引渡の日の属する事業年度に計上していたのを、理由もなく船積の日の属する事業年度に計上すべきとしてこれを変更した本件各処分はいずれも違法である。」

3 原判決六枚目裏一行目の「以下の理由から、」の次に「控訴人が営んでいる輸出商品の販売においては、」を加え、同一二行目の「優れ」から同末行末尾までを「適しているため、控訴人においては、公正妥当と認められる会計処理の基準として船荷証券引渡日をもって収益計上日とする基準を採用してきた。」と、同八枚目裏六行目から同七行目にかけての「できず、円換算日が売上げの計上日にあたるといわなければならない。」を「できないから、円換算日を売上げの計上日と同日にしなければならない。」と、同一二行目の「最後に」を「なお」と、同九枚目裏二行目の「基準とした」を「基準とすべきであるとしてした」と、同一〇枚目表六行目の「次の」から同七行目末尾までを「提出したが、その内容は次のとおりである。」とそれぞれ改め、同一一枚目表三行目の「付けをもって、」の次に「本件係争各事業年度の法人税につき、」を、同裏末行の「次のとおり」の次に「、昭和五五年三月期の法人税については増額を内容とし、昭和五六年三月期の法人税については減額を内容とする」をそれぞれ加え、同一二枚目裏（五）の三行目の「各事業年度分の」を「各事業年度の法人税について、いずれも減額を内容とする」と、同二〇枚目表八行目から同九行目にかけての「計上しなかったのを」を「計上していなかったの」と改め、同二三枚目裏四行目の「戻し入れ額」の次の「が」を削除

し、同二四枚目表一〇行目の「売上計上基準」の次に「(以下「収益計上基準」ともいう)」を加え、同裏六行目の「企業」から同七行目の「されている」までを「企業会計原則では、収益の計上については、実現主義が採用されている」と、同裏一行目末尾の「発」から同二五枚目表二行目末尾までを「財貨やサービス」の「売」によって、その発生した価値が明確かつ客観的となった時に収益が発生するとする実現主義を原則的基準とすべきものとされる。」と、同二七枚目裏三行目の「F・O・Bは」を「F・O・Bでは」とそれぞれ改め、同二八枚目表五行目の「方法」の次に「)」を加え、同二九枚目裏七行目の「とも矛盾せず」を「に合致し」と、同八行目から同九行目にかけての「権利確定主義にも反しない」を「実現主義にも合致する」と、同三六枚目裏六行目の「更々正処分」を「再々更正処分」と、同三八枚目表六行目の「会計基準」を「会計事実」と、同四〇枚目表初行の「として」を「とすれば」とそれぞれ改め、同七行目の「右製造工場」の次に「あるいは」を加え、同一二行目の「収益基準」を「収益計上基準」と、同四一枚目表初行の「期限」を「期間」とそれぞれ改める。

(当審における主張)

## 一 控訴人の主張

### 1 法人税法二二条四項の意義

(一) 法人税法二二条四項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは「企業会計原則」を指すものである。企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般的に公正妥当と認められてきたものを要約したものであり、公認会計士法及び証券取引法に基づき財務諸表の監査をなす場合においてしたがわねばならない基準であり、商法、税法、物価統制令等の企業会計に關係のある諸法令が制定改廃される場合において尊重されねばならないものとして昭和二十四年七月九日に制定されたものである。その後、大蔵省の諮問機関である企業会計審議会の意見書に基づき、企業会計原則と商法における計算規定及び税法における課税所得の計算との調整を求め、企業会計原則がこれら法令の規定に逐次反映されてきたものである。そして、法人税法二二条四項は、昭和四一年一月一七日に公表された企業会計審議会の「税法と企業会計との調整に関する意見書」に基づいて制定されたものであり、右意見書では、法人税法の課税標準の総則規定として「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が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には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。」旨の規定を設けることが適当であるとしている。右法人税法二二条四項が規定されるに至った経緯、法人税法においても、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかの一般に公正妥当と認められてきた会計処理の基準即ち企業会計原則を取り入れるとの同項の立法趣旨に照らせば、同項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは「企業会計原則」を指すものであることは明らかである。

(二) したがって、企業が所得計算に当たって、企業会計原則にしたがっている限り適法なものとなる。

### 2 収益計上基準について

(一) (1) 収益認識基準としては、一般的に現金主義を排し、発生主義が採用されているが、商品の売上の収益については、企業会計原則は、不確定な収益の計上を排除するため、一般的な発生主義を採用せず「未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」(第二・損益計算書原則一・A)とし、「売上は、実現主義の原則にしたがい、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものにかぎる。」(第二・損益計算書原則三・B本文)として、生産された財貨やサービスが販売され、その発生した価値が明確かつ客観的になった時点で始めて収益を認識する実現主義を採用している。そして、企業会計原則においての収益の実現とは、一般には、(1) 販売またはこれと同等の手續を経て法律的に財貨またはサービスの引渡しが行われること、(2) 現金その他処分しうる確実な資産を取得することという二つの条件が満たされることであるとされており、委託販売等の特定の例外を除いては、販売をもって実現の要件を満たすものとし、販売基準をもって売上収益を認識する原則的な基準としている。そして、売上収益計上基準は、この販売基準によることが一般に公正妥当と認められる会計処理の原則である。

(2) 販売とは、法律のみれば、その所有権が買主に移転することを意味する。それによって代価を収受しうる完全な権利を取得するからである。

販売基準の一般的なものとして検収基準がある。即ち、商品の売買においては、買主は、商品の提供を受け、これを債務の本旨に合致するか否かを検査した上、瑕疵なき場合に受領するからである。したがって、検収基準が販売基準として最もオーソドックスなものであり、この基準が公正妥当と認められる会計処理の基準と認められることはいうまでもない。

しかし、公正妥当とする企業会計の慣行では、

ア 発送された商品が買主によって検収される時点を知ることは、買主による通知によらざるをえず

イ 多くの場合に特別な事故もなく検収されるから、検収時に収益を認識しても、また発送時に収益を認識しても実質的に差異がない

ウ 発送時点においては、受注、生産、荷造包装、発送という企業の販売活動がすべて完了し

エ 販売活動に伴う費用もこの時点までにすべて発生し終り測定された収益に対して費用を対応させるのに不都合はない

との便宜的理由で、発送時においても、これを販売として収益を認識することを認めている。

(3) このように、企業会計原則では、商品の販売については、発送から検収に至るまでの間における基準であれば、これを公正妥当な販売基準として認めているものである。

(二) 一方、通達においては、棚卸資産の販売による収益の計上については、引渡基準を採用しており（通達二一〇〇一）、かつ、引渡概念を拡張して、公正妥当な会計処理の基準としての販売基準に一致させている（通達二一〇〇二）。輸出取引にあっては、出荷日基準、通関日基準、船積日基準、船荷証券引渡日基準等いずれの基準であっても、販売基準としての条件を充たすものとして適法な基準とされているものである。

したがって、通達二一〇〇二の「引渡の日として合理的な日」とは、販売基準として合理的であるという意味であり、その判断は公正妥当な企業会計処理に委ねられたものである。

(三) このように、売上収益計上基準については、会計上も税法上も数種の基準の選択適用が認められているのであって、船積日基準が正しいとしても、船荷証券引渡日基準も正しい基準であり、いかなる会計処理の方法を採用するかは、企業の自主的判断に委ねられている。

(四) そして、企業会計原則において実現主義をとるべきものとされているの

は、未実現収益を損益計算に計上してはならないとされるからである。

実現主義とは、実現したときに売上を計上する主義であるが、それは未実現収益を売上に計上してはならないという消極的な実現主義であって、実現したときには必ず売上に計上しなければならないという積極的な実現主義ではない。もし、積極的な実現主義であれば、その最も早い時期に実現したときに収益を計上すべきことになり、唯一の収益計上基準のみが適用されることになるからである。

3 恣意の介入の余地について

(一) 引渡しには、法律上の引渡しと一般に公正妥当な会計処理上の引渡しとがあり、法律上の引渡しとは、買主に対する占有の移転であり、現実の引渡し、簡易の引渡し、指図による引渡し等であり、会計処理上もこれを引渡しの中核としている。しかし、会計処理上は、財貨やサービスの対価が明確かつ客観的になった時点で販売による価値が実現したものとして、かかる営業活動をも引渡しとして、その意義を拡張しているものである。

引渡基準は、引渡した日を販売の取引日とするものであり、その日が如何なる理由によって決定されようとも実際に引き渡された日をもって販売の日とすることを基準とするものである。

したがって、販売基準においては、「経営者の恣意の介入の余地」等をその適否の基準とすることは、税法上もまた企業会計原則上もありえない。

(二) 通達二一〇〇一は、棚卸資産の販売による収益の計上については、引渡基準を採用しており、これによれば、収益の認識は、引渡の有無により決定されるのであり、引渡しの可能性によって決定されるものではない。

引渡基準として適正かどうかは、客観的に現実的に、法律上又は会計処理上の引渡しに該当するかどうかにより定まるものであり、引渡しの日がどのような動機で決定されたか、その動機が不正であるか否か、当該事業年度内に引渡しが可能であったか否か等の主観的あるいは仮定的な事情によって決定されるのではなく、ま

た、引渡基準即ち売上収益計上基準が同じ基準で継続的に適用がなされる限り、その期間損益は正しいとされるのであって、それ以外に「恣意の介入する余地」があるか否かというような基準を要件とするものではない。

(三) また、すべて引渡しには決定の自由が存在するものであって、決定の自由をもって「恣意の介入する余地」のある引渡しとするならば、引渡しはすべて「恣意の介入する余地」のある引渡しとなり、引渡基準を否定することとなる。売買契約においては、通常、商品の引渡しは一定の期限内にすることを約定するものであって、特定の日を約定することはない。したがって、引渡しの日には選択可能性はある。選択可能性は、会計処理上の引渡しであっても同様である。このように一定の期限の猶予のあるものをもって恣意の介入する余地のある不合理な引渡しであるとすれば、引渡しのすべてが不合理な引渡しとなり引渡基準が否定されることになる。

したがって、前記のとおり通達二一一一の「引渡しの日として合理的である日」とは、販売基準として合理的であるという意味であり、その判断は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に委ねたものであり、恣意の介入する余地とは無関係であって、会計処理上、販売と引渡しの日として合理的な日であるかどうかを指すものである。右通達二一一一の例示以外のその他の日であっても、会計処理上、販売基準として合理的であれば引渡しとして認めるといえる。そして、合理的かどうかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に約束されるものであって全くの自由裁量ではない。しかも、これも会計処理上の引渡しに関するのみいえるものであって、法律上の引渡しについては、現実の引渡しがあるにもかかわらず、これを恣意で不合理であるとはいえない。船荷証券の引渡しであっても、現物の引渡しと同様、法律上の引渡しとして、通達二一一一の引渡しに当たるものであり、船荷証券引渡日が合理的な日か否かを検討する余地はない。

(四) また、期間損益の操作とは、本来、企業会計においてその処理の原則及び手続を每期継続して適用せず、みだりに変更してこれをなす場合をいうのである。このような場合は、同一会計事実について異なる利益額が算出されることとなり、期間比較を困難ならしめ、その結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らせることとなるから禁止されているものである。しかし、同じ収益計上基準が継続して採用されている限り、それが合理的か否かとは関係なく期間損益の操作とはならない。

その基準が合理的であるか否かは、その収益をどちらの期間に帰属させるかの問題である。しかし、収益の帰属は、ある引渡基準が選択されれば一義的に定まるから、どちらの期間にも帰属せしめる可能性はない。

事由の如何に係わらずその現実になされた日をもって会計事実としてとらえ会計処理をすることにより、その客観性を確保しようとするのが企業会計であり、法人税法である。

恣意の介入する余地があろうがなかろうが、現実になされた会計事実によって、何れの事業年度の収益に帰属させるかを決定すべきであるから、恣意の介入の余地などというものは、引渡基準や期間損益の操作などとは全く無関係である。

このことは法人税法にあっても同様である。特に、法人税法にあつては、期間損益とか期間損益の操作という観念は存在しない。

#### 4 個々の契約内容や取引条件との関係について

(一) 前記のとおり、引渡基準は、引渡しの日を販売の取引日とするものであり、その日が如何なる理由によって決定されようとも実際に引き渡された日をもって販売の日とすることを基準とするものであり、売買契約の内容や取引条件によって左右されるものではない。

また、公正妥当と認められる会計処理の基準としての販売基準は、実現主義によるべきものとされ、権利確定主義によらないものとされているから、売買契約の内容や取引条件によって判定され決定されるものではなく、公正妥当と認められる会計処理の基準（通達も同じ）では、売買契約の内容や取引条件に係わりなく発送から検収に至る過程における諸基準の採用を認めているものである。

(二) 販売における引渡基準とは、引渡ししたときに販売が実現したとする基準であり、通常、棚卸資産の販売については、如何なる場合においても、一般的に買主においてその商品を検収し收受したときに引渡しがあったとする検収基準につき異論はないのであって、物品の売買契約にあつては、個々の細部の契約内容によって販売基準が異なるものではない。

このことは、通達における例示に照らしても明らかであり、通達における「その棚

卸資産の種類、性質、その販売に係る契約の内容等に応じ引渡しの日として合理的な日」とは、通常の物品の売買契約とは異なるガス、電気等の供給契約において、法律上如何なる意味においても商品の引渡しの日とはいえない日であっても、これが企業会計上の販売に該当するものとして、これを販売基準に当たる引渡しの日として合理的であるとする趣旨である。

個々の契約内容により合理的な基準が唯一つ決まるものとするれば、他の基準はすべて不合理な基準となり、継続的適用などは全く意味がなくなる。

(三) また、個々の契約内容が如何にあらうとも、船荷証券の引渡しは商品の引渡しそのものであり、現物の引渡しと同じく、それが引渡しとして合理的であるかどうかを論ずるまでもない。

#### 5 船荷証券引渡日基準の適法性について

(一) 控訴人が船荷証券引渡日基準を採用しているのは、C・I・F条件は勿論のことF・O・B条件であっても、船荷証券を裏書により銀行に譲渡した時に商品の所有権が移転するためであり、この時点で売上収益を認識しているものである。厳密には、買主が船荷証券を取得したときとすべきであるが、この時点を確認し把握し難いから、船荷証券を銀行に引渡した時、即ち商品の所有権を喪失した時をもって販売基準としているものである。

そして、船荷証券引渡日は、一義的に明確であり、その時の実際為替レートで円換算して計上しうするため、控訴人にとって、実務上これにより売上を計上する方が遥かに優れているからである。

(二) (1) 船荷証券引渡日基準も、販売基準の要件である商品の引渡しまたは所有権の移転、代価の確定の要件を充たし、収益の実現を基準とするものというものである。

(2) 船荷証券引渡日基準は企業会計原則上一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準である。

商品の販売においては、現物による引渡しと物権的証券の引渡しとがあり、船荷証券の引渡しが商品の引渡しとして販売基準となることは当然のことである。

勿論この場合においても出荷基準もしくは運送基準をも販売基準とすることも認められている。しかし、これが買主に対する引渡しではないにもかかわらず、買主に対する引渡しと同様の販売基準と認められるのは、企業会計における会計慣行であるからである。これに対し、船荷証券の引渡しは、商品の引渡しそのものである。そして、輸出取引にあっては、F・O・B条件、C・I・F条件であっても、信用状に基づき、その指定銀行においてこの船荷証券を添付した荷為替手形を売却し、その商品代金を入手するのが通常である。そして、この荷為替手形は、当該信用状発行銀行に売却され、買主においてこの荷為替手形の決済を基に船荷証券が入手されるのである。したがって、荷為替手形においては、船荷証券が仮に裏書譲渡されても、厳密には未だ買主に対する引渡しとはならないかもしれない。しかし、信用状に基づき、確実に買主に引き渡され、しかも代金は船荷証券の添付と共に決済されるのであるから、船荷証券の引渡しの日をもって販売があったものと認めるものである。この点において、船会社が銀行か、現物が証券かの差異があるだけであって、船積日基準とは何ら変わりはない。したがって、船荷証券引渡日基準は、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準にあたる。

(3) 通達は引渡基準を採用しているところ、右引渡しは買主に対する引渡しを意味する。そして、通達は引渡しを拡張して、公正妥当と認められる会計処理の基準としての販売基準に一致させている。

ところで、船積は、引渡しではなく販売基準として合理的であることから、船積日も引渡しの日とされているものである。これに対し船荷証券の引渡しは、本来の引渡しに当たり、通達二一一一に定める引渡しとして適法な販売基準となる。即ち、通達二一一二には、船積の日及び船荷証券引渡の日は例示されていないが、運送基準が公正妥当な販売基準として認められていることは前記のとおりであり、出荷の日、検収の日の例示に照らせば船積の日がこれに当たることは解釈上明らかである。これに対し、船荷証券の引渡しは、本来の引渡しに当たり、船荷証券引渡の日は、合理的な日としての例示に含まれるか否かを判断するまでもなく、通達二一一一に定める引渡しの日そのものとして、適法な販売基準となる。

(4) 計上時期から見ても、船荷証券引渡日基準は、船積日基準と同じく検収以前に収益の実現を認識するものであるが、船積日基準が収益の実現で適正とされている限り、これより遅れる船荷証券引渡日基準を未実現収益とすることはできない。また、検収日基準が公正妥当な販売基準と認められていることは前記のとおり

であり、これに先立つ船荷証券引渡日基準を販売基準たりえないとすることはできない。

(5) 船荷証券引渡日基準は、船荷証券即ち商品の引渡しを販売基準とするものであり、現金基準でもなければ回収基準でもない。荷為替の取組によって荷為替代金（厳格に言えば商品代金ではなく手形買取代金である）を入手するが、それは、商品の代表物たる船荷証券と交換に入手したもので、いわば現金販売と同じ性質のものであり、商品の引渡しを基準とする販売基準に変わりはなく、回収基準とか入金基準ではない。

また、収益の客観化とは、会計上、現金・売掛債権・その他これに準ずる対価が客観的に明らかになったことを意味するのであって、対価の完全な回収とは無関係である。船荷証券引渡日基準も販売基準に変わりはないのであって、対価の完全な回収とは無関係であり、たまたま同時に代金全額の入金があったからといって、突然回収基準に変容するものでない。

船積日基準を販売基準として採用すれば、船荷証券の引渡しは会計上無視され同時に生じた手形による代金の手も代金の回収となる。しかし、収益計上基準の選択適用が認められる範囲において、船荷証券引渡日基準を採用している企業に対し、船積日基準を採用することによって生ずる会計処理が正しいとして、船積によって商品が引き渡されているから船荷証券の引渡しは商品の引渡しに当たらず船荷証券引渡日基準を販売基準とすることができず回収基準であるということにはならない。

## 二 被控訴人の主張

### 1 法人税法二二条四項について

法人税法二二条四項は、法人税の最も重要な課税標準である各事業年度の所得の金額は、基本的には健全な企業会計の方法によって計算される企業利益を前提に計算すべきことを規定したものである。同項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、同項の立法趣旨に照らし、客観的な規範性をもつた公正妥当と認められる会計処理の基準といった意味であり、明文の規定があることを予定しているというものではない。したがって、右基準は必ずしも企業会計原則を指しているものではない。しかし、企業会計原則は、企業会計審議会が「一般に公正妥当」性を判断したものであり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の一つの有効な源泉となるから、企業会計原則にしたがった処理がなされておれば、一応右基準に該当すると考えられる。

### 2 収益計上基準について

(一) (1) 企業会計原則では、収益の計上についていわゆる実現主義の立場をとっている。したがって、法人税法上の収益の計上も、前記同法二二条四項の規定から実現主義を原則的基準とすべきものとされる。

(2) これを受けて、通達は棚卸資産の収益の計上につき引渡基準を採用しているが（通達二一一一）、これは、引渡しの事実をもって実現があったものとする趣旨であり、企業会計原則でいう「販売基準」と同じ考え方であるといえるものである。

そして、引渡しには種々の態様が考えられるところ、通達二一一一は、引渡しの日の判定につき、引渡日を例示して、その棚卸資産の種類、性質、販売契約の内容等に応じてその引渡しとして合理的であると認められる基準、即ち現実の個々の取引に最も適合し、当該法人の期間収益を正確に算出し得る基準を選択し、これを継続的適用すべきことを明らかにしたものである。

このように、税務上認められる収益計上基準であるか否かは、あくまでも、個々の契約内容を検討して判断されるべきであり、一般的に、収益の計上基準として認める基準であるか否かを論ずることはできない。

(3) したがって、複数の収益計上基準があるということは、企業が公正妥当な会計処理に反した計上基準を採用しうることを意味するものではなく、その適用する基準が合理的である場合に限り、継続適用が認められるものであり、その基準に合理性がないと認められるものについては、いかに企業が継続適用したとしても、これをもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがっているとはいえず、選択適用の余地はないというべきである。

### (二) 実現主義について

(1) 販売基準の実現主義における実現とは、生産された財貨やサービスが販売され、その発生した価値が明確かつ客観的になった時点で初めて収益を認識するというものである。そして、それは、純法律関係としての権利の移転というような意



味ではなく、取引当事者がその取引の目的にしたがって一応満足し得る状態が到来したこと、会計的には、その取引について仕訳記帳をなし得るような確実性と客観性を備えるに至った時点を目指し、右時点において企業の収益が課税適状に達したものととして計上されるのである。

右実現主義の論拠には、一般的に確実性、客観性、便宜性といった特徴があげられる。ここで、確実性、客観性とは、価値増加（流入）が恒久的な事実としてあらわれるとともに、その金額の大きさが客観的に確認できる事実であることを意味する。したがって、収益の客観化というのは、対価の回収が合理的にできるという意味であって、会計上認識された対価が常に完全に回収されることを保証するものではない。対価の完全な回収ということに捉われるならば、現金主義（回収基準）に帰するはかないのであるが、現金主義が会計測定の基準として十分でないことは、既に確立された会計上の合意となっている。

（２） ア 発生主義と実現主義との関係は、会計上、収益は、発生しただけでは期間損益計算上、収益として計上されるのではなく、同時にそれが実現しなければならぬとするものである。

要するに、収益の認識がいかなる基準によって行われるかは、今日における期間損益計算の性格により判断されなければならないものである。そして、今日、期間損益計算は、一般的に、まず収益を把握し、次にこの収益に対応する原価を見出し、これを収益の属する期間の費用として計上することによって、純損益を算定する方法が取られているから、その計算の正確性、確実性を得るためには、まず収益が確実にとらえられなければならない。これを期するものが実現主義である。イ してみると、収益は本来企業の生産活動の結果として発生するものであるが、その会計上における計上は生産の時点を基礎とされるべきであるが、この段階では収益の対価が確定していない場合が多いので未だ実現しているとはいえないとされる。

ウ 右会計上の実現の概念によれば、未だ収益が認識しうる状態に至っていない場合は、その間については取引日決定の自由が存在するのは当然である。

しかし、一旦実現した後においては、会計上でもいうように、販売以外に確実かつ客観的に収益を認識し認定しうる手段でなければ認められないこととなり、さらに、税法上では、右会計上という実現主義の原則にしたがって商品の販売により実現したものと認識する販売を具体化して引渡しを収益計上のテストとして理解し、業種、業態、取引の慣行、契約の内容等の経済的実態に適合した合理的な方法でなければ認められないとしているのであるから、そこにはおのずから制約があり、取引日を決定する自由は存在しない。

エ 会計上における解釈は、発送から検収までの間のいずれの時点においても収益が実現したと認識して良いとするものではない。さらに税法上においては、引渡しの日の認定について取引条件等の具体的事情如何によることを重視しているのである。

一 一旦実現した以後においては、売主が主体となる取引日の決定の自由なるものは認められない。

（三） このように、収益計上基準は、その取引の実態に着目し、業種、業態、取引の慣行、契約の内容等の経済的実態に適合した合理的なものであるかどうかで判断されるべきであり、合理的でない事実収益計上の基準を求めることはできず、発送から検収までの間に収益を計上する販売基準のすべてが合理的であるということはいえない。

### 3 恣意介入の余地の排除

（一） 企業会計において、期間損益の操作は、企業会計の本来の課題である企業の真実の財政状態及び経営成績を表示をゆがめ、企業の利害関係者の判断を誤らしめるばかりでなく、ひいては、継続企業としての企業の存続を危うくするものである。

また、法人税法は、過去五年以内に生じた欠損金の当期の所得金額を限度とした損金額への算入（同法五七条）、欠損金額の繰戻し（同法八一条）、同族会社の留保金課税（同法六七条）、外国税額の控除（同法六九条）等各事業年度の所得の金額を基礎として条文が適用されるものが少なくない。したがって、期間損益の操作を認めることは、租税本来の要請である課税の公平が保ち得ないこととなる。

（二） 会計処理及びその手続に継続性の原則が要請されるのは、期間損益の操作を排除するためであり、収益計上基準に係る取引日を経営者等がその恣意により決定し、利益操作が行われるならば、継続性は何らその意義を有しなくなる。

したがって、恣意の介入の余地の大きい収益計上基準は排除されなければならない、収益計上基準に恣意の介入する余地があり、税法の期間計算の趣旨に反し、その基準に合理性がないと認められるものについては、いかに企業が継続適用したとしても、これをもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがっているとはいえず、収益計上基準の選択適用の余地はないというべきである。

#### 4 船荷証券引渡日基準の不合理性

(一) 船荷証券は運送品の引渡請求権を表章するに過ぎないのであるから、船荷証券の引渡しは直ちに商品の引渡しであるということとはできない。船荷証券を保有しなくても、買主は商品の引渡しを受けることができるのである。そして、荷為替の取組は、実質的には商品の引渡しではなく、商品の引渡しという事実行為とは別個の代金取立のための手段である。

(二) 船荷証券引渡日基準は、取引の事実行為としての商品の引渡しに収益実現の基準を置かず、形式的な権利の喪失のみに基準を置くものであり合理的な基準であるとはいえない。

(三) (1) 前記の実現主義の観点からは、船荷証券引渡日基準は、商品の現実的な引渡行為により、収益が客観的に明白となり実現しているにもかかわらず収益計上を行わず、代金回収のための手段である船荷証券の銀行への引渡し(引渡しといっても入金にはほかならない)を基準として収益計上を行うものであるから、実質的には回収基準にほかならない。

(2) また、船荷証券引渡日基準は、会計学上は為替取組日基準と呼ばれており、収益計上は、船荷証券の銀行への引渡しによって行うものではなく、荷為替手形の銀行による買取実行日または取立日をもって行うものであり、この点でも一種の回収基準である。

(四) (1) 仮に船荷証券の引渡しは法律上商品の引渡しにあたるとしても、本件の取引形態においては船荷証券の引渡しをもって商品の引渡しとは認められない。即ち、収益計上基準の対象となる引渡しについては、売買契約の内容により判定すべきである。ところで、本件輸出取引におけるF・O・B、C・&・F及びC・I・Fの各取引条件は、インコータムスによれば、商品を本船に積み込むことによって引渡しとするものであり、船荷証券や保険証券等船積書類の買主に対する引渡しは、売買契約に係る売主の付随的な義務であるというべきであるから、商品の船積をもって引渡しとすべきであり、船荷証券の引渡しをもって引渡しと見る余地はない。

(2) また、商品の所有権については、輸出地渡しのC・I・F条件では、所有権のうち受益利益は商品の船積によって売主から買主に移転し、担保利益は船荷証券が売主から買主に交付されたときに移転するとされていることから、所有権は、その書類を適法に提供したならばという条件付で船積日に売主から買主に移転すると解される。

したがって、仮に所有権移転時期を重視しても、船積書類が売主から買主に引き渡された場合には、所有権は船積日に遡及して移転するのであるから、収益の計上については、船積時を基準として行うべきことになり、船荷証券を銀行へ引き渡した時とはならない。

### 第三 証拠関係(省略)

#### ○ 理由

第一 当裁判所も控訴人の本訴各請求を棄却すべきものと判断するが、その理由は次のとおり付加、訂正するほかは原判決理由説示のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

一 原判決四二枚目裏六行目の「争いのない事実」及び同一行目の「並びに同2(二)ウエオカの実実」を削除し、同一二行目の次に改行のうえ次のとおり加える。

「成立に争いのない甲第一、第三、第八、第九号証によれば、本件各処分は、被控訴人が被控訴人の主張2項において主張するのとりの理由によるものであることが認められる。そして、このうち同項(二)(2)ウ、工、オ、カの実実は当事者間に争いがなく、前掲各証拠によれば、その余の各費目の金額は、控訴人の本件輸出取引の販売による収益を計上すべき日を、控訴人主張の船荷証券引渡日とするか、被控訴人主張の船積日とするかによって定まるものであることが認められる。

したがって、以下本件輸出取引による収益を計上すべき日につき検討する。」

二 原判決四三枚目表初行の「商品等」から同裏八行目末尾までを次のとおり改め



る。  
「法人税法では、法人の課税所得は法人の期間損益を対象としているが、所得の金額の計算については、同法二二条において、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする（一頁）、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額は、別段の定めがあるものを除き、資本取引以外のものである（二項）と定め、次に規定する当該事業年度の収益の額は、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（四項）と規定するとどまり、同法六二条ないし六四条に特例を定めておいて明文的規定を定めていない。したがって、収益計上基準については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によることとなる。ところで、今日のような、複雑化し、信用取引が支配的となり、多数の債権債務が併存する経済社会においては、現金の収支によつて損益を計算するいわゆる現金主義では、企業の期間損益を適正に把握しえなくなつたことから、現在の企業会計においては、現金主義は採られていない。そして、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められるところを要約したとされてる企業会計原則においては、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならないとされ（第二・損益計算書原則一・A）、原則としていわずに発生主義を採用すると共に未実現収益は計上してはならないとしており、また、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によつて、実現したものと限るとして（第二・損益計算書原則三・B）、売上高については実現主義によることとし、財貨または役務が外部に販売されることをもつて、収益が実現するものとして（販売基準）、この場合における収益の実現とは、販売による財貨の移転等によつて発生した価値が、客観的にみて確実となつたと認められるような状態となり、かつ會計的に、当該取引について仕訳記帳がしうるような客観性と確実性を備えるに至つたことを指すものと解される。そして、企業会計実務においては、商品の引渡しを、右実現（販売）の具体的な基準としている。そして、通達二一及び二一―二は、法人税法においても右趣旨にしたがうこととし、商品の販売による収益計上基準の具体的な基準として、引渡基準による旨を定めたものと解される。以上の事由と、租税法の目的である租税の公平負担の原則に沿うためにはすべての納税者に画一的かつ統一的に取り扱う必要があること等に照らせば、法人税法においても、商品の販売についての収益計上基準としては、右内容の実現主義にしたがい、商品の引渡しを基準とするのが相当である。ただ、この場合においても、法律上の引き渡し概念にとらわれることなく、右実現の内容に則して、個々の具体的な取引過程においてどのような条件が満たされたときに収益が実現したと認識すべきかを判断すべきものと解するのが相当である。」

三 原判決四四枚目表二行目の「成立」から同五行目末尾までを  
「控訴人が、本件輸出取引においては、F・O・B、C・&・FあるいはC・I・F条件のいずれかによつて輸出販売していたことは控訴人において明らかに争わないので自白したものとみなす。そこで、右各取引条件の内容につき検討するに、成立に争いのない甲第二〇号証、乙第五、第一五、第二三三号証によれば、インコータムスに採択された貿易慣習の定型化された右各条件の内容は次のとおりである。」と、同一〇行目の「船荷証拠」を「船荷証券」と、同一一行目から同一二行目にかけての「要請により」を「要請があれば」と、同四五枚目裏初行の「引渡」を「引渡し」と、同三行目の「引渡と」を「引渡し」とそれぞれ改め、同行の「なしに」の次に、「売主の」を加え、同行から同四行目にかけての「支払義務が」を「代金支払義務とが」と改める。

四 原判決四五枚目裏一行目から同一二行目にかけての「があるとされ」を「あり」と、同四六枚目表四行目の「信用状によらないDP・DA手形」を「信用状によらない場合において、売主の指示により銀行が、為替手形の支払いと引き換えに船積書類を引渡すDP手形、同じく為替手形の引受けと引き換えに船積書類を引渡すDA手形」と、同一一行目の「輸出申告書の年月日」を「輸出申告書記載の通関年月日」と、同末行の「すなわち船荷証券の」を「通常は船荷証券記載の船積」と、同裏一行目の「（」を「、」と、同四七枚目表四行目の「あげられる。）」を「あげられ、さらに、右のような輸出取引をめぐる諸条件の具備によ

り、輸出取引においては、商品の船積により、客観的にみて商品代金の回収が確実な状態となったと認識しうること、即ち、収益が実現したものと認められることにあること、そして、」と改める。

五 原判決四七枚目裏三行目の「本件」から同七行目末尾までを「本件においては、被控訴人は、船積日基準が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であり、船荷証券引渡日基準は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準ではない旨を、控訴人は、船荷証券引渡日基準も船積日基準と共に一般に公正妥当と認められる会計処理の基準である旨主張しているの以下検討する。」

(二) 船積日基準が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であることは当事者に争いのないところであるが、一応この点につき検討する。」と改め、同四八枚目表三行目の「権利」を削除し、同裏一二行目の「多く」から同四九枚目表初行冒頭の「る」までを「多いものと認められ、また、本件においては、いわゆる権利確定主義によることなく、実現主義によるべきことは前記判示のとおりである。そして、」と、同裏六行目の「したということ」を「し」のたものと認められる」とそれぞれ改め、同五二枚目表五行目の「商品に対する」の次に「現実の」を加え、同裏二行目の「権利確定主義」を「実現主義」と、同六行目から同七行目にかけての「みられている」を「認められる」とそれぞれ改める。

六 原判決五四枚目表九行目の「電信」から同十一行目「判断できない」までを「船積日基準にしたがえば、船積日における電信売買相場の調査が必要であり、かつ、後日、銀行で荷為替手形の買取りを受けた時点での買取価額との間の為替差損益の計上が必要となる」ところ、他方、船荷証券引渡日基準にしたがえば、荷為替手形の買取価額を売上高として計上すれば足り、右の手数が省略されることとなるが、単にそのことをもって、船荷証券引渡日基準が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に当たると解することはできない。そして、税法上重要なのは、期間損益の額であるから、事業年度中においては、仮に船荷証券引渡日に売上計上をしていても当該事業年度の益金の額には影響しないから、事業年度中において船荷証券引渡日に売上計上し、事業年度末においては、これを改め、船積日から船荷証券引渡の日までの間を事業年度終了の日を跨ぐ事例においては船積日基準によつて売上計上することも許されるものと解され、したがって、右船積日基準にしたがうことによる事務の繁雑さはさほどのものではないものと考えられる。」

と改め、同十一行目の「よると、」の次に、「内国法人が事業年度終了の時ににおいて有する外貨建債権のうちを、同裏初行の「第一項）、」の次に「内国法人は、短期外貨建債権を取得した場合は、当該短期外貨建債権につき、当該事業年度にかかる確定申告書の提出期限までに、一三九条の三第一項一号に規定する換算の方法のうちそのよるべき方法を書面により納税地の所轄税務署長に届け出なければならない（同令一三九条の五）、」をそれぞれ加え、同三行目の「弁論の全趣旨」から同五行目の「場合には」までを

「弁論の全趣旨によれば、本件輸出取引による控訴人の売掛債権が、同令一三九条の二第三号の短期外貨建債権であることが認められ、本来、右売掛債権は、船積日に売上計上すべきところ、控訴人の主張に照らせば、当該事業年度終了の時点において現金化されていなかったことは明らかであるから、当該事業年度終了時に控訴人が有する短期外貨建債権となる。そして、控訴人が同令一三九条の五に定める届出をした事実は認められない。そうすれば、右債権については、同令一三九条の五に定める届出がなされていない以上、同令一三九条の七の適用に関しては一三九条の三第一項一号に規定する換算の方法を選定しなかったこととなるものと解されるから、本件輸出取引にかかる右債権については」

と改める。

七 原判決五五枚目表一〇行目の「為替」から同行末尾までを「船荷証券引渡日基準は、輸出取引の実態、慣行、引渡手続、契約条件等から判断される収益実現の見地からみて難点があり、現行会計処理基準からみて合理的なものとは認め難く、」と、同十一行目の「の観点」から同裏初行末尾までを「とは認められない。」と、同裏十一行目の「相当である」を「相当であり、船荷証券引渡日基準によることはできない」とそれぞれ改める。

(当審における主張についての判断)

一 控訴人は、法人税法二二条四項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは企業会計原則を指す旨主張するのでこの点につき検討する。同項は、複雑、多様化し、流動的な経済事象については、税法によつて一義的、完結的に対応することは適切ではなく、健全な企業会計の慣行に委ねることのほう

適切であるとの趣旨で規定されたものである。したがって、右同項の趣旨に照らせば、同項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意義であり、企業会計原則のような明文された特定の基準を指すものではないと解される。勿論、企業会計原則が、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものとされていることから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の一つの源泉となるものとは解されるが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含み、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある。したがって、この点についての控訴人の主張は採用し得ない。

二 次に控訴人の収益計上基準に関する主張につき判断する。

1 (一) 収益計上基準としては、企業会計原則において、原則として発生主義を採用しながら、未実現収益は、原則として当期の損益に計上してはならないとし、売上高については実現主義によることとし、財貨または役務が外部に販売されることをもって、収益が実現するものとしていることは前記のとおりであり、商品の販売については、販売基準によることとしている。

ところで、収益計上基準が販売基準によるとしても、商品の販売は、通常、契約の成立から商品の検収さらには代金の受領に至る経過をたどるものであり、契約内容によっては、商品の検収以前に代金の受領が行われる場合もあり、これらの過程におけるいずれの時点をもって収益を計上するかが問題となるのであり、実現主義したがえば、右の過程のうち何れの時期に収益が実現したかを検討すべきであり、そのためには、商品の種類、性質、契約条件等を考慮して合理的に判断しなければならぬこととなる。即ち、機械設備等のいわゆるプラントの販売においては、プラントの設置が完了して検収が終了した後には代金の支払いがなされるのが通常であることから、それまでの間に収益が実現したものと認められないとして、検収の日をもって収益が実現したものと認められる場合が多く、他方、取引条件において代金先払いとされている場合においては、発送以前に収益が実現したものと認められる余地もあり、具体的取引における商品の種類、性質、契約条件等の如何に係わらず、一般的に発送から検収までの間のいずれの時点においても収益が実現したものと認めることはできない。したがって、控訴人主張のように、企業会計原則が、発送から検収に至るまでの間の基準であれば、これを公正妥当な販売基準として認めているものとは解しえない。

(二) 通達が、棚卸資産の販売による収益については、引渡しの日をもって収益計上基準とし(通達二一一一)、右引渡しの日について、出荷日、検収日、使用収益日、検針日の四つの例を挙げたうえ、当該資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする(同二一一二)と定めているが、右規定の文言にしたがえば、右出荷日等の四基準はあくまでも例示的なものであり、他に合理的な基準があればその基準によることも認められるものであり、また、具体的にどの基準を採用するかは企業の判断にまかされているが、全くの自由裁量ではなく、採用した基準がその資産の種類、性質、売買契約の内容に照らして合理的なものでなければならぬものと解される。

(三) したがって、複数の収益計上基準があり選択適用が認められているとしても、企業が選択すべき基準は、具体的な取引に照らして合理的なものでなければならず、公正妥当な会計処理に反した基準を選択することは許されず、選択した基準が合理性がないと認められるものについては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがったものとはいえない。

2 実現主義は、未実現利益を期間利益に含ませさせないために、収益が実現したと認められたときに収益を認識するとの原則であるが、会計上及び税法上、期間損益を正確に計上すべき旨が求められていることは後記判示のとおりであり、そのためには、売上に関しては、収益が実現したと認められたときに計上すべきであって、収益が実現したものと認められた後においては、その実現した収益の計上時期を企業の自由裁量に委ねることは、期間損益の操作につながることとなり許されない。

そしてまた、右の趣旨に照らせば、収益がいつ実現したかについては、客観的に判断すべきものであり、企業の主観的な判断によって決定されるべきものではない。

3 以上のように、収益の計上基準は、合理的なものでなければならず、そのためには当該商品の販売に係る商品の種類等や契約条件等を考慮して決定すべきである

ものと解される。

したがって、発送から検収までの間の基準であれば、これを公正妥当な販売基準として認められる旨、販売基準に基づく限り個々の契約内容により収益計上基準が定まるものでない旨あるいは恣意の介入の余地の有無が収益計上基準の決定の要件ではない旨の控訴人の主張も失当である。

### 三 恣意介入の余地についての判断

1 期間損益の操作は、企業の真実の財政状態及び経営成績を正確に明らかにすべきとの企業会計の目的に反し、企業の利害関係者の判断を誤らせるとともにひいては、継続企業としての企業の存続を危うくするものである。

また、法人税法は、過去五年以内に生じた欠損金の当期の所得金額を限度とした損金額への算入（同法五七条）、欠損金額の繰戻し（同法八一条）、同族会社の留保金課税（同法六七条）、外国税額の控除（同法六九条）等各事業年度の所得の金額を基礎として条文が適用されるものが少なくない。したがって、期間損益の操作を認めることは、租税本来の要請である課税の公平が保ち得ないこととなる。

2 企業会計上、継続性の原則が要請されるのは、右の趣旨に則って期間損益の操作を排除するためであり、収益計上基準に係る取引日を経営者等がその恣意により決定し、期間損益の操作が行われるならば、継続性の原則は何らその意義を有しなくなる。

そうすれば、恣意の介入の余地の大きい収益計上基準は排除されなければならないが、収益計上基準に恣意の介入する余地があり、税法の期間計算の趣旨に反し、その基準に合理性がないと認められるものについては、いかに企業が継続適用したとしても、これをもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがっているとはいえない。

3 企業会計の実務において、引渡しを収益の実現の具体的な基準としていることと、通達が引渡しを収益計上基準としていることは前記判示のとおりである。そして、純法律的にみれば、引渡しには、現実の引渡し、簡易の引渡し、占有改定及び指図による引渡し等があり、引渡しそのものの意味をとらえた場合にはその中に「恣意の介入の余地」の有無が入る余地が無いことが控訴人主張のとおりであるとしても、収益計上基準としての引渡しの日は、法律的観念にとらわれることなく、当該具体的取引の商品の性質、契約内容等に照らして判断し、具体的取引の実態に適合した合理的なものでなければならないことは前記判示のとおりである。そして、恣意の介入の余地のある収益計上基準は、期間損益の操作が可能であって、合理的基準とは認められないことも前記判示のとおりである。

4 そして、船荷証券引渡日基準が企業経営者の恣意の介入の余地のある基準であることは、引用にかかる原審判決理由説示のとおりである。

5 したがって、この点に関する控訴人の主張も採用しえない。

### 四 船荷証券引渡基準の適法性についての判断

1 この点に関する控訴人の主張（二）（１）ないし（３）の主張は、具体的な取引行為を考慮しない、所有権及び引渡しについての法律上の観念のみにとらわれた形式的な主張であり、先に判示した収益計上基準としての収益実現の概念に則ったものでなく採用し難い。

2 また、収益計上基準は、商品の性質や売買契約の内容によって合理的と認められる基準を定めるべきであり、正確な期間損益を計算するうえで収益が実現すれば売上として計上すべきであり、具体的取引における商品の性質や売買契約の内容如何に係わらず一般的に検収基準が公正妥当な収益計上基準となるものではないことは前記判示のとおりであるから、本件において、船荷証券引渡日基準が、船積日基準に時期的に遅れるからあるいは検収日基準に時期的に先立つからといって直ちに公正妥当な収益計上基準となるものではない。

3 船荷証券引渡日基準は、会計上、荷為替取組日基準と呼ばれているものであり、商品の船積みを完了し、船荷証券を入手後、輸出手形の買取りあるいは取立て依頼のため、為替銀行に輸出手形持ち込み、買取実行日又は取立日をもって収益を計上するものである。そして、船荷証券は、右輸出手形の担保の意味で銀行に引渡すものであって、荷為替取組の主たる目的は、輸出手形の買取り等を受けることによって手形代金を回収するものであり、実質的には商品代金を回収することにある。

そして、前記判示の収益実現の概念に照らせば、本件輸出取引においては、客観的には、船積によって収益が実現したものと認められることは前記判示のとおりであり、右荷為替の取組は、収益が実現した後における収益の回収と認めるのが相当で

ある。

したがって、控訴人主張の船荷証券引渡日基準は、実質的には回収基準（現金主義）にほかならない。

4 したがって、この点に関する控訴人の主張も採用しえず、原判決理由説示と併せ検討すれば、船荷証券引渡日基準は、一般に公正妥当と認められる会計基準にしたがったものとは認められない。

第二 以上のとおりであって、控訴人の本件各請求を棄却した原判決は相当であり控訴人の本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、控訴費用の負担につき民事訴訟法九五条、八九条を適用して、主文のとおり判決する。

（裁判官 篠原幾馬 長門栄吉 永松健幹）

（原裁判等の表示）

○ 主文

一 原告の請求をいずれも棄却する。

二 訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた裁判

一 請求の趣旨

1 被告が、原告に対し、昭和五七年三月三十一日付けでした原告の昭和五五年四月一日から昭和五六年三月三十一日まで（以下「昭和五六年三月期」という。）の事業年度の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも被告が昭和五七年八月六日付けでした再更正処分及び昭和六〇年一〇月三〇日付けでした再々更正処分による法人税及び過少申告加算税の各減額部分を除く。）を取り消す。

2 被告が、昭和五七年八月六日付けでした原告の昭和五四年四月一日から昭和五五年三月三十一日まで（以下「昭和五五年三月期」といい、昭和五六年三月期の事業年度と合せて「本件係争各事業年度」という。）の事業年度の法人税の再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、いずれも被告が昭和六〇年一〇月三〇日付けでした再々更正処分による法人税及び過少申告加算税の各減額部分を除く。）を取り消す。

3 訴訟費用は被告の負担とする。

二 請求の趣旨に対する答弁

主文と同旨

第二 当事者の主張

一 請求原因

1 課税処分に至る経緯等

原告は、輸出業を営む株式会社であるが、昭和五五年三月期及び昭和五六年三月期の各事業年度の法人税につき、法定期限内に、青色申告書により、別表1及び2の「確定申告」欄記載のとおり申告したところ、被告は、昭和五七年三月三十一日付けで別表1及び2の「当初更正処分」欄記載のとおり、それぞれ更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

原告は、昭和五六年三月期の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「昭和五六年三月期の更正処分等」という。）につき、昭和五七年四月三〇日被告に異議申立てをしたところ、被告は、昭和五七年八月六日付けをもって、右申立てを棄却すると同時に、同日付けをもって、別表1及び2の「再更正処分」欄記載のとおり、それぞれ再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした（以下、昭和五五年三月期の再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を「昭和五五年三月期の再更正処分等」といい、同処分等と前記昭和五六年三月期の更正処分等を合せて「本件各処分」という。）。

原告は、なお不服であったので、昭和五七年八月二七日、本件各処分につき国税不服審判所長に審査請求をしたところ、同所長は、昭和五八年一二月一三日付けで右審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

その後、被告は、別表1及び2記載のとおり本件係争各事業年度の法人税につき再々更正処分をした。

2 本件各処分の違法性

（一）原告の海外顧客との輸出取引の概要は次のとおりである。すなわち、原告は、輸出商品を船積みのうえ、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右船荷証券その他の書類を添付していわゆる荷為替手形とし、原告の取引銀行に右手形を買い取ってもらい右船荷証券等を右銀行に引き

渡し、手形買取代金の交付を受けていたものである。

(二) 原告は、別表3及び4記載の輸出取引の販売による収益については、同表記載の「入金日」(実は船荷証券引渡日)の属する事業年度の益金に算入していたところ、被告は、別表3及び4記載の「船積日」に属する事業年度の益金の額に算入すべきものとして、別表1及び2記載のように本件各処分をしたものである。

(三) しかしながら、以下の理由から、右輸出取引による販売の収益を計上すべき事業年度は、被告主張の「船積日」の属する年度よりは、原告主張の「入金日」(船荷証券引渡日)の属する事業年度とする方が優れているのであるから、原告の前記各申告を本件各処分をもって更正する理由はなく、この点を看過した本件各処分はいずれも違法である。

(1) 法人税法二二条四項は、収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算するとのみ定め、これを受けて法人税基本通達二一一一(棚卸資産の販売による収益の帰属の時期)は「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあつた日の属する事業年度の益金の額に算入する」とし、同基本通達二一一二(棚卸資産の引渡しの日の判定)は「右の場合において、棚卸資産の引渡しの日がいづであるかについては、たとえば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなつた日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいづであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあつたものとすることができる。

(1) 代金の相当部分(おおむね五〇パーセント以上)を收受するに至つた日

(2) 所有権移転登記の申請(その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。)をした日」と規定している。

同基本通達二一一一は、法律的には民法上のいわゆる意思主義を排除し、会計的には発送基準ではなく引渡基準が原則であることを明示したものである。そして、同基本通達二一一二は、その引渡しの概念を拡大し、「引渡しの日」の中に、出荷の日、相手方が使用収益のできることとなつた日、検針等の日(土地にあっては代金受領日、登記申請日)まで含め、「引渡しの日として合理的である」限り継続性を条件として発送基準その他までも幅広くこれを認めている。

以上、要するに、法人税基本通達は、収益計上の基準とすべき合理的な日は単一ではなく、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ことが明らかである。

(2) 本件取引のように船荷証券が発行されている場合、運送品の処分は船荷証券によってするのでなければこれをなしえず(商法七七六条(以下同条の引用省略)、五七三条)、船荷証券の引渡しは運送品の引渡しと同一の効力を有し(同法五七五条)、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(同法五八四条)のであって、船荷証券を引き渡さない限り、商品を引き渡してはならないのである(同法七七二条ないし七七五条参照)。

さらに、荷送人又は船荷証券の所持人は運送人に対し、運送の中止、運送品の返還その他の処分を請求することができる(国際海上物品運送法二〇条二項、商法五八二条)のであって、船積みによって買主に対する引渡しが完了し運送品の所有権が移転するものではない。

このように、船荷証券は運送品を表彰するものであり、F・O・Bその他いかなる取引条件の契約であっても、船荷証券なくして運送品を受け取りうる慣習はない。したがって、原告が、商品を船積みし、船荷証券の発行を受けたのみではいまだ商品に対する所持・支配を失ってはならず、前述のように荷為替手形を銀行に売り渡し、船荷証券を銀行に引き渡す(信託的譲渡)ことにより、はじめて輸出商品に対する所持・支配を失うにいたるものである。

そして、原告は、輸出商品の販売については船荷証券を取引銀行に引き渡した日をもって、継続的に、その収益計上をしてきたものである。

そうすると、「船荷証券引渡日」(以下「為替取組日」ともいう。)をもって、法人税基本通達にいう収益計上の合理的な日の一つということが出来る。

(3) さらに、以下の理由から、輸出取引の収益計上の基準として「船積日」よりは「船荷証券引渡日」の方が優れており、公正妥当な会計処理の基準として優れている。



ア 商品の輸出取引にあっては、国内販売と比較して商品の発送から検収まで距離的にも時間的にも著しい間隔があるのであるから、便宜的な発送基準（「船積日」を基準とする被告の主張はまさにこれである。）は、企業会計原則第一の一般原則六に定める保守主義の考え方すなわち予想収益は計上しないとの方針に反するおそれがある。また相手方の国籍が異なり、適用法も国内法と異なるものがあって代金回収の危険性は到底国内販売の比ではない。そして、企業会計原則は、売上高については実現主義を採用し、発生主義は採用していない（企業会計原則第二、損益計算書原則三B、一A）。この実現主義の見地からは、少しでも代金回収の確実な「船荷証券引渡日」基準の方が、「船積日」基準より販売基準としてより適している。

イ さらに、原告の輸出取引は、外貨特にドル建てによっており、他方会計処理は円で記入するのであるから船積日に売上げを計上するには、同日で円に換算しなければならない。ところで、法人税基本通達一三の二一（昭和五四年直法二一三改正後のもの）は、円に換算する基準として、売上げに対しては、取得時換算法に基づきその日における外国為替の電信売相場（電信買相場）によって換算することを要求している。船積みごとにこのような正しい電信売相場等を調べ、これを円に換算して売上げに計上することは、多大の労力を要し、その煩に耐え得ないものである。仮に、船積日に正しい換算を行ったとしても、数日後に荷為替手形が取り組まれその時の実相場で円の入金があるから、取組日には必ず実際の入金によって売上げを修正し為替差損益を修正しなければならない。これでは、船積日の円換算での売上げ計上は全く無意味であるばかりでなく、わずか数日のちがいで複雑な計算を二度も余分にしなければならず、不便である。しかも、被告は、再々更正処分において円換算方法を電信売相場の仲値に変更した（このこと自体は正しい。）が、その評価の時期をいずれも事業年度終了の時としていることは前記通達に反する。すなわち、同通達一三の二一（昭和五四年直法二一三）によれば、売上げ金額の円換算を行うのは法人がこれらの額として計上する日とされるところ、被告主張の船積日基準を採用するのであれば、船積日に円換算のうえ、売上げの計上をすることとなるが、前記再々更正処分においてはこれをしていない。すべて日本円で計上されるわが国の会計処理にあっては、ドル建て金額のままでは売上げに計上することはできず、円換算日が売上げの計上日にあたるといわなければならない。そうすると、被告主張の売上げの収益計上基準は、結局船積日基準ではなく、船積期末基準とならざるをえないが、これは被告の主張自体矛盾であるばかりか、公正妥当な会計処理とはいえない。

（4）最後に、被告主張の「船積日」は、法人税基本通達二一（昭和五四年直法二一三）にいう合理的な日の一つということとはできない。すなわち、別表3及び4の「船積日」は、必ずしも現実の船積日を示すのではなく、船荷証券に「発行日」として記載された日を指すもので、しかも必ずしも実際の船荷証券の発行日でもない（商慣習で認められている。）のであって、現実の船積日を確認することは事実上困難である。しかも、前記のような発券商品については、商品そのものより証券が重要であることからすると、「船積日」は前記基本通達にいう合理的な日の一つということとはできない。

仮に、「船積日」が、前記基本通達にいう合理的な日の一つとしても、「船荷証券引渡日」も同基本通達にいう合理的な日の一つであるから、その選択が原告に委ねられている以上、被告主張の「船積日」を基準とすることを強制されることはない。

3 よって、原告は、「船積日」を基準とした本件各処分の取消しを求める。

二 請求原因に対する認否

1 請求原因1の事実を認める。

2 同2の事実について

（一）（二）の事実を認める。（三）のうち（1）の事実及び（2）の事実のうち原告が輸出商品の販売につき船荷証券を取引銀行に引き渡した日をもって継続的に、その収益計上をしてきたことは認め、その余は否認又は争う。

3 同3の主張は争う。

三 被告の主張

1 本件課税の経緯について

（一）原告は、資本金四〇〇〇万円の株式会社であって、被告から青色申告書の提出の承認を受けた法人税法二条一〇号に規定する同族会社である。

（二）原告は、被告に対し、昭和五五年三月期及び昭和五六年三月期の法人税確

定申告書をそれぞれの法定申告期限内である昭和五五年五月二九日及び昭和五六年六月一日に次のとおり提出した。

(1) 昭和五五年三月期  
(2) 昭和五六年三月期  
(三) 被告は、原告が提出した確定申告書記載の所得金額及び税額等がその調査したところと異なっていたので、原告に対し昭和五七年三月三十一日付けをもって、次のとおりそれぞれ更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

(1) 昭和五五年三月期  
(2) 昭和五六年三月期  
(四) さらに、被告は、右更正処分に係る所得金額及び税額等がその調査したところと異なっていたので、原告に対し昭和五七年八月六日付けをもって、次のとおりそれぞれ再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

(1) 昭和五五年三月期  
(2) 昭和五六年三月期  
(五) さらに、被告は、昭和六〇年一〇月三〇日付けをもって別表1及び2の各「再々更正処分」欄記載のとおり本件係争各事業年度分の再々更正処分をし、右処分通知書は同月三十一日原告に送達された。

その理由は以下のとおりである。

(1) ア 被告は、昭和五五年三月期の再更正処分及び昭和五六年三月期の当初更正処分において、売上げの計上漏れ額(別表1の「再更正処分」及び別表2の「当初更正処分」の各「売上げの計上漏れ額」欄)の計算をする際、外貨建(ドル建)取引については、右各事業年度終了の時の対ドル電信売相場(昭和五五年三月期は二五〇・四五円及び昭和五六年三月期は二一・六五円。)により円換算をなした。

イ また、被告は、本件係争各事業年度分の各再更正処分において、売上げの過大計上額(別表1及び2の各「再更正処分」の「売上げの過大計上額」欄)の計算をする際、外貨建取引については、当該各事業年度の直前の事業年度終了の時の対ドル電信売相場(昭和五五年三月期は二一〇・三〇円及び昭和五六年三月期は二五〇・四五円。)により円換算をなした。

(2) ところが、外貨建取引に係る円換算は、当該事業年度終了の時の電信売買相場の仲値によりなすべきものである(昭和五四年改正後の法人税基本通達一三の二一―一四。)。ただし、原告の昭和五三年四月一日から昭和五四年三月三十一日までの事業年度以前の事業年度においては、当該事業年度終了の時の電信買相場によりなすべきである(昭和五四年改正前の法人税基本通達一三の二一―一四及び昭和五四年一〇月一八日付け直法二一三一例規通達「法人税基本通達等の一部改正について」)。

(3) そこで、右円換算方法を適用すると、本件係争各事業年度分の売上げの計上漏れ額は当該各事業年度終了の時の対ドル電信売買相場の仲値(昭和五五年三月期は二四九・四五円及び昭和五六年三月期は二一〇・六五円。)、昭和五五年三月期の売上げの過大計上額は当該事業年度の直前の事業年度終了の時の対ドル電信買相場(二〇八・三〇円。)及び昭和五六年三月期の売上げの過大計上額は当該事業年度の直前の事業年度(昭和五五年三月期)終了の時の対ドル電信売買相場の仲値(二四九・四五円)により円換算すべきである。

(4) したがって、昭和五五年三月期の再更正処分並びに昭和五六年三月期の当初更正処分及び再更正処分に係る外貨建取引の円換算方法は、前記(2)及び(3)の円換算方法と異なっていたので、被告は、昭和六〇年一〇月三〇日付けで、右円換算方法により本件係争各事業年度分の再々更正処分及びそれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分をそれぞれしたものである。

2 原告の所得金額について

原告の昭和五五年三月期及び昭和五六年三月期における所得金額の算出の内訳は、次のとおりである。

(一) 所得金額の算出の内訳票  
(1) 昭和五五年三月期  
(2) 昭和五六年三月期  
(二) 右内訳表の説明  
(1) 昭和五五年三月期

ア 売上げの計上漏れ

原告は、別表3「昭和五五年三月期末船積分」の「インボイスNo.」欄記載の輸

出取引を行い、昭和五五年三月三十一日までに相手方に当該輸出取引に係る商品を引き渡したにもかかわらず、同表「売上金額」欄記載の金額三億〇七六七万九四七八円を売上げとして収益に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

#### イ 受取手数料の計上漏れ

原告は、本店を福井県武生市<地名略>に置く訴外オリオンエレクトリックカンパニーリミテッド株式会社（以下「オリオンエレクトリック社」という。）から昭和五五年三月三十一日までに受け取るべき手数料のうち、八三万二七六三円を収益に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

#### ウ 価格変動準備金の積立限度超過額

被告は、原告が当期末に棚卸資産（商品勘定）に計上していた金額一七億五六〇九万五〇三八円のうち、別表3「昭和五五年三月期末船積分」の「仕入金額」欄記載の金額二億四六二万九〇三二円を棚卸資産の金額から減算し、右金額を売上原価として当期の所得金額から減算した（オ参照）。

そうすると、原告の当期末の棚卸資産の金額は一五億〇九八五万六〇〇六円となる。そこで、被告は、右金額に基づいて価格変動準備金の積立限度額を計算したところ、積立限度超過額四一八万五四四七円が生じたため、同金額を当期の所得金額に加算したものである。

#### エ 売上原価の過大計上

原告は、別表5「昭和五四年三月期末船積分」の「インボイスNo.」欄記載の輸出取引を行い、同表の「仕入金額」欄記載の金額六九七一万八〇〇〇円及び「輸出諸費用」欄記載の金額六六一万七一二円の合計金額七六三二万九七一二円を当期において売上原価として損金に計上していたが、右合計金額は、昭和五三年四月一日から昭和五四年三月三十一日までの事業年度（以下、「昭和五四年三月期」という。）の売上原価として損金に計上すべきものであって、当期の損金とは認められないから、被告は、右合計金額を当期の所得金額に加算したものである。

なお、右仕入金額及び輸出諸費用は、力で述べる売上げの過大計上に係る売上原価である。

#### オ 売上原価の計上漏れ

被告は、既にアで述べた売上げの計上漏れ三億〇七六七万九四七八円を所得金額に加算したことに伴い、同売上金額に係る売上原価として別表3「昭和五五年三月期末船積分」の「仕入金額」欄記載の金額二億四六二万九〇三二円及び「輸出諸費用」欄記載の金額四〇〇六万九一六〇円の合計金額二億八六三〇万八一九二円を当期の所得金額から減算したものである。

#### カ 売上げの過大計上

原告が当期の収益に計上していた売上金額のうち、別表5「昭和五四年三月期末船積分」の「売上金額」欄記載の金額八二五〇万八四七四円は、既にエで述べた売上原価に係る売上金額であり、昭和五四年三月期の収益に計上すべきものであるから、被告は、右金額を当期の所得金額から減算したものである。

#### キ 受取手数料の過大計上

原告が当期の収益に計上していたオリオンエレクトリック社から受け取るべき手数料のうち、一一万六一五三円は昭和五四年三月期の収益に計上すべきものであるから、被告は、右金額を当期の所得金額から減算したものである。

### (2) 昭和五六年三月期

#### ア 売上げの計上漏れ

原告は、別表4「昭和五六年三月期末船積分」の「インボイスNo.」欄記載の輸出取引を行い、昭和五六年三月三十一日までに相手方に当該輸出取引に係る商品を引き渡したにもかかわらず、同表「売上金額」欄記載の金額五億四五六万七千八百六十六円を売上げとして収益に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

#### イ 受取手数料の計上漏れ

原告は、オリオンエレクトリック社から昭和五六年三月三十一日までに受け取るべき手数料のうち、一七三万七千五百一十二円を収益に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

#### ウ 販売手数料の計上漏れ

原告は、オリオンエレクトリック社及び本店を石川県加賀市<地名略>に置く訴外オリオン電機加賀株式会社（以下「オリオン電機加賀」という。）から昭和五六年

三月三十一日までに受け取るべき販売手数料のうち、オリオンエレクトリック社分四七六万五八三七円及びオリオン電機加賀分一五三万五一〇六円の合計金額六三〇万〇九四三円を収益に計上しなかったため、被告は、右合計金額を当期の所得金額に加算したものである。

エ AL - A I a m i a hに対する売上げの計上漏れ

原告は、昭和五六年三月三十一日までにAL - A I a m i a hに売り上げた商品の売上代金のうち、三六八八万七三四二円を収益に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

オ IC部品の売上げの計上漏れ

原告は、次表記載のIC部品の売上げ七九万四〇〇〇円を収益に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

カ IC部品の棚卸資産の計上漏れ

原告は、次表記載のIC部品の仕入金額二万六〇〇〇円を当期末の棚卸資産の金額に計上していなかったため、被告は、右金額を当期の所得金額に加算したものである。

キ 価格変動準備金の積立限度超過額

被告は、原告が当期末に棚卸資産（商品勘定）に計上していた金額二億八千七百三十八万六千七百九十九円のうち、別表4「昭和五六年三月期末船積分」の「仕入金額」四億四千二百六十八万八千五百一十円を棚卸資産の金額から減算し、右金額を売上原価として当期の所得金額から減算し（ケ参照）、IC部品の棚卸資産の計上漏れとして二万六千〇〇〇円を当期の所得金額に加算した（カ参照）。

そうすると、原告の当期末の棚卸資産の金額は一億九千四百五十五万四千七百二十八円となる。そこで、被告は、右金額に基づいて価格変動準備金の積立限度額を計算したところ、積立限度超過額六十九万二千三百三十三円が生じたため、同金額を当期の所得金額に加算したものである。

ク 売上原価の過大計上

被告は、原告が当期に損金に計上していた売上原価の金額のうち、別表3「昭和五五年三月期末船積分」の「仕入金額」欄記載の金額二億四千六百二十三万九千〇三十二円及び「輸出諸費用」欄記載の金額四〇〇六万九千一百〇円の合計金額二億八千六百三十三万八千九百九十二円を既に（1）のオで述べたとおり昭和五五年三月期の売上原価として、同期の所得金額から減算したため、右合計金額を当期の所得金額に加算したものである。

ケ 売上原価の計上漏れ

被告は、既にアで述べた売上げの計上漏れ五億四千七百四十万二千二百〇四円を所得金額に加算したことに伴い、同売上金額に係る売上原価として別表4「昭和五六年三月期末船積分」の「仕入金額」欄記載の金額四億四千二百六十八万八千五百一十円及び「輸出諸費用」欄記載の金額三六〇七万九千八百〇円の合計金額四億七千八百四十七万三千二百一十円を当期の所得金額から減算したものである。

コ 未納事業税の認容

被告がした昭和五五年三月期の再々更正処分に伴い、原告が納付することとなる事業税の金額二七〇万〇〇六〇円を当期の所得金額から減算したものである。

サ 売上げの過大計上

被告は、原告が当期の収益に計上した売上金額のうち、別表3「昭和五五年三月期末船積分」の「売上金額」欄記載の金額三億〇七百六十七万九千四百七十八円は既に（1）のアで述べたとおり、昭和五五年三月期の売上げとして同期の所得金額に加算したため、右金額を当期の所得金額から減算したものである。

シ 受取手数料の過大計上

被告は、原告がオリオンエレクトリック社から昭和五五年三月三十一日までに受け取るべき手数料のうち、八万三千二百七十三円を既に（1）のイで述べたとおり昭和五五年三月期の受取手数料として同期の所得金額に加算したため、右金額を当期の所得金額から減算したものである。

ス 価格変動準備金戻入益の過大計上

被告は、原告が当期の収益に計上していた価格変動準備金の戻入れ額二億九千八百五十三万〇〇〇円のうち、四億一千八百五十四万七千四百円を既に（1）のウで述べたとおり、昭和五五年三月期の価格変動準備金の積立限度超過額として、同期の所得金額に加算した。そこで、右加算したことに伴い、原告が当期の収益に計上していた右戻し入れ額が四億一千八百五十四万七千四百円が過大となったため、被告は、右金額を当期の所得金額から減

算したものである。

3 原告の同族会社の特別税率について

法人税法二条一〇号に規定する同族会社は、同法六七条の規定により各事業年度の留保金額が留保控除額をこえる場合には、そのこえる部分の金額に一定の割合を乗じて計算した金額を各事業年度の所得金額に対する法人税の額に加算することとされている。

そこで、被告は、原告が右同族会社に該当するので、本件各再更正処分後の留保金額を基礎として法人税法六七条の規定に従って計算したところ、次のとおりとなる。

(一) 昭和五五年三月期

課税留保金額 一億三一六四万七〇〇〇円

右に対する税額 一九八二万九四〇〇円

(二) 昭和五六年三月期

課税留保金額 五五八六万七〇〇〇円

右に対する税額 六八八万〇〇五〇円

4 本件各処分の適法性

(一) 法人税法の売上計上基準

法人の所得金額の計算上益金の額に算入すべき金額は「当額事業年度に属する収益の額」という期間的限定を伴った収益の額である。

ところで、法人の収益及び費用をどの年度において計上すべきかについては、現金主義と発生主義の二つの考え方がありうるが、今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で多数の債権・債務が同時に併存し、現金主義によっては企業の期間損益を正確に把握することが困難であるため、企業会計上は、発生主義によって損益を認識すべきものとされている（企業会計原則第二、損益計算書原則一）。

法人税法は、この点について一般的な定めを置いていないが、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。そして法人税基本通達二一一一において、棚卸資産の売却による収益の額は、当該棚卸資産の引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するとし、収益計上の認識基準は対象物の「引渡し」にあるとしている。

(二) 貿易慣習について

(1) 原告は、海外顧客との輸出取引において、貿易条件 (Trade Terms) を F・O・B、C・&・F 及び C・I・F 条件により契約を締結し、同取引条件のもとに商品を輸出販売している。

右 F・O・B、C・&・F 及び C・I・F 条件は、「貿易条件の解釈に関する国際規則 (International Rules for the Interpretation of Trade Terms)」(以下「インコタームス」という。) に採択された貿易慣習の定型となる貿易条件の主たるものの形態の一つである。右インコタームスは、パリに本部を有する国際商業会議所が国際間の商取引の円滑化を図ることを企図して国際的に貿易条件の解釈を統一したものであり、右国際商業会議所がインコタームスに採択した定型貿易条件の主なものはおりのである。

ア 積地売買を条件としたもの

(ア) 「工場渡」条件 (EX Works)

(イ) 「鉄道渡」条件 (F・O・R)

(ウ) 「船側渡」条件 (F・A・S)

(エ) 「本船渡」条件 (F・O・B)

(オ) 「運賃込」条件 (C・&・F)

(カ) 「運賃保険料込」条件 (C・I・F)

(キ) 「輸送費済」条件

イ 揚地売買を条件としたもの

(ア) 「着船渡」条件 (EX Ship)

(イ) 「埠頭渡 (関税込)」条件 (EX Quay)

(2) ところで、原告が輸出取引条件としている F・B、C・&・F 及び C・I・F 条件は、貿易慣習として次のとおり解されている。

#### ア F・O・B条件

船積港（輸出港）における本船への約定品引渡し（FOB delivery）に基づき、本船渡し値段（FOB price）が採算・算定され、それを中心に売買契約が結ばれる慣例の貿易条件を指す。

#### イ C・&・F条件

輸出港における船積渡しの原価に、外国仕向地までの運賃をとくに加算した複合価格採算の貿易条件である。これは、買手側において、既に海上保険を付けた物品、又は付保すべき予定の物品を、C・I・F条件で売買しようとする場合に採用されるので、保険に関する事項をのぞけば、すべてC・I・F termsの原則による。

#### ウ C・I・F条件

「運賃保険料込み条件」をあらゆる貿易条件をいう。それは、目的物の船積港における輸出原価に、仕向地までの保険料と運賃を併算した複合価格で取り決められ、売手は、自己の費用と危険で約定品を船積みし、それに保険を付け、その船積書類を完整してこれを買手に提供することによってその義務をはたし、また買手は、その船積み以後の危険を負担し、船積書類と引替えに代金を支払うことにより、その義務を履行することを契約内容とする。

(3) さらに、貿易慣習としては、契約の指定地において、指定運送人に対する売手の約定品引渡しは、他に別段の定めがないかぎり、それは「買手への引渡し」と推定され、この占有移転は、無条件又は条件付きで、所有権の移転に移行するものとみなされる。この意味から、貿易品の原則的な受渡し条件は、船積み条件として表現される。そして、F・O・B条件は輸出港での本船渡しゆえ、約定品の受渡しは文字どおり「船積渡し」である。

またC・I・F条件も売手が送付義務をもつので、その引渡しは本船への「船積渡し」である。この両者は同じ積地での引渡しであるが、F・O・Bは、運送契約を結び、運賃を払い、船荷証券を得るのは、原則として買手であるのに反し、C・I・Fでは、それは売手の当然の義務であるところに、相違があるにすぎないと解されている。

#### (三) 輸出取引における売上計上の会計慣行

##### (1) 船積日基準

輸出商品等の所有権が売主から買主へ移転する時期は、F・O・B取引にあっては、船積みの時であるが、原告の採用するF・O・B取引並びにC・&・F取引及びO・I・F取引にあっては、船積みにより、所有権は条件付きで移転し、船荷証券を含み船積み書類の引渡しにより、船積みの時に遡及して所有権が移転すると解されているところ、船積日基準は、商品の船積完了日に輸出売上収益を計上するので、実務上広く採用され、支持されている（実務上、輸出取引の収益計上基準としては(1)出庫基準（物品の出庫日に売上げを計上する方法、(2)通関基準（税関を通過した日に売上げを計上する方法）、(3)船積日基準が採用されているが、国際的に一般的に採用されているのは右(3)の船積日基準とされており、為替組日基準は、実務上一般に採用されていない。）

右船積日基準が、採用、支持されている理由は次のとおりである。

ア 現在の輸出取引にあっては、輸出者が、船荷証券の買取りを銀行に依頼するに際し、荷為替手形を取り組ものである。そして、当該荷為替手形の買取りを、輸出の相手先に拒絶されないために、輸出相手先の取引銀行に、当該荷為替手形の買取りを当該銀行が保証する信用状をあらかじめ発行してもらうのである。

よって、信用状を基礎とする取引にあっては、輸出者は輸出代金の回収の危険から解放されるとともに、荷為替の買取りによる運転資金の調達が可能になる。

また、海上保険制度を中心とする遠距離輸送危険の回避、転嫁によって貿易取引が円滑に行われる。為替銀行の輸出為替買取りが円滑に運ぶのも、信用状や海上保険証券が船積書類に含まれていることなどによる。

イ そして、これらの貿易取引についての安全性を保証する諸条件の成熟によって、引渡し条件の完全達成を持つことなく、船積みという現実的引渡し状況のもとで輸出売上収益を計上することが容認されていると理解することができる。

つまり、

右に述べた輸出取引に係る諸制度の発達のため、売主は輸出商品の船積みによって、実務上は回収の危険性のない確定的な売上債権を取得したのと同様の状態となり、その結果、船積みにより売上収益は実現したのと同様となるのである。

ウ さらに、船積日は貿易取引において、売主と買主との間の契約により、履行期



限が定められている。また輸出の際には船会社等の運送業者を利用することが通例であり、当該運送業者に輸出商品を引き渡すと、当該事実の証拠として、船積日等を記載した船荷証券の交付を受ける。

したがって、売上計上基準として船積日基準を採用する場合には客観性が保たれ、また恣意性が入る余地は少ない。

エ そして、実務上一般に採用されている船積日基準は企業会計原則第二、損益計算書原則三Bにいう実現主義とも矛盾せず、また(一)で主張した法人税法上、所得の計算方法として妥当するとされている権利確定主義にも反しない。この点からも船積日基準は健全な会計慣行といえ、さらに、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準であるので、法人税法上、売上計上基準として認められているところである。

(2) 為替取組日基準(船荷証券引渡日基準)

ア 積地売買条件における売上計上基準としての為替取組日基準は、一種の回収基準と同様の考え方であるが発生・実現主義の観点から問題が残る。

船積みにより船会社から交付を受けた船荷証券は、一般的には船荷の権利者の記名はなく、「指図人又はその譲受人」(to order or their assigns)と記載され、裏書譲渡によって流通のできる指図式船荷証券(to order B/L)である。なお、原告の場合も、船会社から入手した船荷証券は、この指図式船荷証券である。

このため、当該船荷証券を入手した後は、銀行へ当該船荷証券を持ち込み現金化する方法を採らず、他に転売することも可能となる。

なお、売主は輸出商品の船積みにより、船会社から当然に船荷証券の交付を受けるのである。

したがって、船積みにより売上債権は確定し、売上収益も実現するのである。しかるに、為替取組日基準により売上収益を計上することは、右理由により、貿易取引の実態とはかけ離れたものとなり、発生・実現主義には合致しないと解される。

また、荷為替手形を銀行で取り組む行為は売主・買主間の契約における、実際の商品の引渡しとは離れ、

売主が比較的自由に決定することができ、これを利用することにより「期間損益」の調整が可能となり恣意性が入る余地が多いところから、為替取組日基準は、実務上一般に採用されているとはいえない。

イ 本件輸出取引において、原告が恣意により荷為替取組日を調整していた徴表は以下のとおりである。

すなわち、原告が銀行で荷為替手形を取り組んだ日は、別表6ないし14のとおり船積日と同日のものもあれば、極端なものは船積日から約五か月を経過した日のものもあり、輸出取引の一連の流れのうち、船積みから売上代金の回収に至る期間について全く統一性がない。

この点で原告が後記反論において主張するとおり、保険証券等をそろえるにしても、また、信用状の有効期限があるにしても、なぜ、自己の商品を自己以外の第三者の管理下に移す輸出取引において、その中心たる行為である船積みを早い時期に行ったものが、後で船積みされたものよりも遅れて荷為替手形の取り組みをし、現金化するため銀行に持ち込まれている場合があるのか、合理的な理由は見いだせない。

さらに、別の観点から見れば、船積みにより既に原告の手許を離れ、原告の管理下になく商品のうち、あるものは売上げとして計上されており、また、あるものはいまだ在庫品として棚卸資産に含められ、売上げとしては計上されていない。

かかる事実に対して、原告の恣意が全く介入していないとする理由は見いだせず、これらの事実の原因は原告が恣意により荷為替取組日を調整していたためであるとしきれない。

(3) 以上の理由により、為替取組日基準をもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と到底いうことはできず、法人税法上、売上計上基準とは認められない。

(四) さらに、租税法の目的である租税の公平負担の原則に沿うためにはすべての納税者に画一的かつ統一的に取り扱う必要があり、そのためには単なる会計事実をもってしては不十分であるから、税法が法である以上、可能な限り明確な基準としての法的基準が要請されるのである。

そこで所得概念を法律的に把握すれば、仮に当該資産の所有権の移転がなくても、現実に納税者が経済的利益を事実上、支配し享受しているとき、つまり社会通念上

「権利」を有していると認められるような客観的事実の存するとき、そこに担税力がある経済的利益が認められるのであり、そして、右利益が納税者に享受されているとみられるときに、法的支配すなわち「引渡し」があったと認め得るのである。換言すれば、「引渡し」とは販売意図の存在及びそのための具体的行為をあらわす正常な経営活動の表示であり、所得を生ずべき権利の所得実現の蓋然性が高まり、その実現が確実になったとという状態に達したと客観的に認められるにいたったことをいうものと解すべきである。

これを本件にあてはめると、本件商品が船積みされて、貿易業者である原告の管理し得ない状態になり、売主は自己の給付義務を完了し、商品の占有移転により売主の代金債権は確定し、その時に収益が実現したと認められるのである。

なお、貿易に関する条件であるF・O・B、C・I・F、C・&・Fは、いずれも売主と買主との間において、いずれが「危険負担による損害」を負担するかという区分をしているので、売主の危険負担の関係で「船積み」によって収益が実現したといえるか疑問もあるが、現在においては発達した海上保険制度が存し、原告も右保険制度による保障を享受しているのであるから、原告はいずれの条件によっても商品の船積みによって代金債権が事実上既に確定しており、右船積みから常に後に発生する荷為替手形取組日まで収益計上時期を遅らせる理由は全く存しないのである。

したがって、原告（商品の売主）は、右にいう「引渡し」すなわち「船積み」によって、危険負担から解放された本件商品にかかる代金債権を取得する。

(五) 以上要するに、貿易慣習、会計慣行、法人税基本通達等を総合すると、本件輸出取引による販売収益を計上すべき事業年度は、「船積み」の属する事業年度とすべきであり、「船荷証券引渡日」の属する事業年度とすべきではない。

(六) 本件各処分 of 計算根拠について  
原告は、本件輸出取引について収益計上の基準として、別表3ないし5の「入金日」欄記載の日すなわち「船荷証券引渡日」を継続して採用していた。ところで、原告の本件輸出取引は、別表3及び4の「取引条件」欄記載の「F・O・B、C・&・F、C・I・F」の各取引条件によって行われており、右取引条件によると、既に述べたとおり、輸出商品の引渡しは「船積み」において完了したものであると解されるところ、本件輸出商品は別表3及び4の「船積み」欄記載の日において船積みされたものであり、同日右商品の引渡しは完了して収益が実現したものであるから、右取引に基づく収入は同日を含6事業年度の益金の額に算入すべきである。したがって、被告は、右判断に基づいて、次のとおり本件再更正処分をしたもので何ら違法はない（以下の金額は再々更正処分により減額されたものを示す。）。

(1) 売上げの計上漏れ  
昭和五五年三月期 三億〇七六七万九四七八円  
昭和五六年三月期 五億四五六四万七八六六円  
被告は、前述のとおりの見解に基づいて、原告が別表3及び4の「入金日」欄記載の日に収益計上していた売上金額が、同表のそれぞれの「船積み」に売上金額を計上すべきであったので、昭和五五年三月期に別表3の「売上金額」欄記載の合計額三億〇七六七万九四七八円を、昭和五六年三月期に別表4の「売上金額」欄記載の合計額五億四五六四万七八六六円をそれぞれ所得金額に加算したものである。

(2) 受取手数料の計上漏れ  
昭和五五年三月期 八三万二七六三円  
昭和五六年三月期 一七三万七五一二円  
その根拠は、前述のとおりである（三2(二)(1)イ、同(2)イ参照）。

(3) 価格変動準備金の積立限度超過額  
昭和五五年三月期 四一八万五四四七円  
昭和五六年三月期 六一九万二二三三円  
価格変動準備金の積立額は、租税特別措置法（以下「措置法」という。）五三条の規定により、当該事業年度末の法人税法二条二一号に規定する棚卸資産の額又は当該事業年度の所得金額を基準として計算することとされている。  
被告は、原告の棚卸資産の額から前記(1)で述べた売上金額に対応する売上原価の額を後記(5)のとおり損金の額に算入したので、原告が本件各係争事業年度末に計上していた棚卸資産については右損金の額と同額が減少した。そこで、被告は、右減少後の棚卸資産の額を基準に価格変動準備金の積立限度額を計上したところ、本件係争各事業年度末の原告が計算した価格変動準備金の積立限度額を超過していたので、昭和五五年三月期に四一八万五四四七円を、昭和五六年

三月期に六一九万二二三三円を同超過額として所得金額に加算したものである。

(4) 売上原価の過大計上

昭和五五年三月期 七六三二万九七一二円

昭和五六年三月期 二億八六三〇万八一九二円

本件輸出取引の商品の引渡しは、「船積日」に完了して収益が実現したものであるから、後記(6)に述べる売上げに対応する売上原価は損金とは認められないので、昭和五五年三月期に別表5の「仕入金額」欄記載の合計六九七一万八〇〇〇円と「輸出諸費用」欄記載の合計六六一万七七一二円との合計額七六三二万九七一二円を、昭和五六年三月期に別表3の「仕入金額」欄記載の合計二億四六二万九〇三二円と「輸出諸費用」欄記載の合計四〇〇六万九一六〇円との合計額二億八六三〇万八一九二円をそれぞれ所得金額に加算したものである。

(5) 売上原価の計上漏れ

昭和五五年三月期 二億八六三〇万八一九二円

昭和五六年三月期 四億七八六四万七二三一円

その根拠は、前述のとおりである(三2(二)(1)オ、同(2)ケ参照)。

(6) 売上げの過大計上

昭和五五年三月期 八二五〇万八四七四円

昭和五六年三月期 三億〇七六七万九四七八円

その根拠は、前述のとおりである(三2(二)(1)カ、同(2)サ参照)。

(7) 受取手数料の過大計上

昭和五五年三月期 一万六千五百三円

昭和五六年三月期 八万三千七百六三円

その根拠は、前述のとおりである(三2(二)(1)キ、同(2)シ参照)。

(8) 未納事業税の認容

昭和五六年三月期 二七〇万〇〇六〇円

本件昭和五五年三月期の更々正処分に伴い、昭和五六年三月期において納付すべき事業税二七〇万〇〇六〇円が増加したので、右事業税の額を所得金額から減算したものである。

(9) 価格変動準備金戻入益の過大計上

価格変動準備金の金額は、措置法五三条一項の規定により、右準備金の積立額は当該積立てをした事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入し、同積立額は、同条三項の規定により、その翌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とされている。

したがって、被告は、昭和五五年三月期に価格変動準備金の積立額について、前記(3)で述べたとおり同積立限度超過額四一八万五四四七円を所得金額に加算したので、昭和五六年三月期には、右準備金の戻入益が同金額過大に計上したことになったことにより、同金額を所得金額から減算したものである。

よって、被告が船積日基準により国税通則法二四条、六五条一項に基づいてした本件各処分はいずれも適法である。

四 被告の主張に対する原告の認否

1 被告の主張1(一)ないし(四)の各事実及び(五)の事実のうち被告が再々更正処分をしたことは認める。

2 同2のうち(二)(2)ウエオカの各事実は認め、その余は否認又は争う。

3 同3の主張は争う。

4 同4のうち(二)(1)(2)を除くその余の主張はいずれも争う。

5 同5の主張は争う。

五 原告の反論

1 被告は、収益計上基準につき、原告主張の荷為替取組日基準(正確には「船荷証券引渡日基準」であるが、それが荷為替手形取組と同時に進行することから便宜上、被告において「荷為替手形取組日基準」と呼んだものである。以下両用語を適宜使用する。)においては、為替手形を銀行で取り組む日を早めたり遅らせたりして、いわゆる「期間損益」の調整が可能となり、損益が恣意的に操作できるので、法人税法上の収益計上基準とは認められないと主張するので、以下反論する。

(一) まず、被告は、会計事実と会計事実に対する認識とを混同している。すなわち、荷為替を取り組むこと、船積みをするとはいずれも会計事実である。収益計上基準は、そのどちらの会計基準をもって収益の実現と認識するかという問題である。そして、会計事実たる行為をするかどうか、いつするかは認識以前の問題である。したがって、会計事実たる行為(荷為替手形を取り組む行為)が妥当で

あるか（期間損益の調整になるか）という問題と、会計事実（荷為替手形を取り組む事実）が「売上げという収益実現」と認識されうるかという問題とは全く次元の異なる問題である。合理的であるかどうかという認識の妥当性の基準は、認識そのものによって判断されるべきでその前提である会計事実の妥当性によって判断されるべきものではない。

（二） 被告は、会計事実たる荷為替手形取組を遅らせることは、「期間損益」を調整すると主張するが、右は故意に商品を売却しないのは不当に利益を減少させるものであるとの法人税回避行為の主張が根底にあるものと理解される。しかし、右は法人税法五条、二二条一項に反する。つまり、法人税は収益に対して課されるもので、収益の可能性に課されるものではない。原告会社の事業年度の最終日である三月三十一日以前に取り組める荷為替手形を取り組まなくても、不当に利益を減少するものではなく、これを四月一日以降に取り組んでも「期間損益」を調整したことはない。

（三） 荷為替手形の取組日を、早めたり遅らせたりすることはできない。まず、荷為替手形を銀行で取り組めるのは、船荷証券その他がすべてそろったときであって、これ以前に取組日を早めることは物理的に不可能であることから被告の取組日を早めるとの主張は失当である。

次に、以下の理由から、右取組日を遅らせたりすることもない。すなわち、信用状には、通常、船積期限、書類呈示期限、有効期限が記載されているものであり、書類呈示期限が明示されていないときは、荷為替信用状に関する統一規則及び慣例

（Uniform Customs and Practice for Credits以下「統一規則」という。）四七条aに定めるとおり、信用状の有効期限を限度として、運送書類発行日後二日が書類呈示期限となり、これを過ぎると荷為替の取組みが拒絶されることとなっている。右を、別表3昭和五五年三月船積分のインボイスNo. 1122に基づき説明すると、船積期限一九八〇年六月三〇日、有効期限同年七月一五日であるので、荷為替取組期限は同年三月二七日から二日目の同年四月一五日と右有効期限である同年七月一五日のうちいずれか早い方すなわち同年四月一五日となる。これを同日以降に遅らせることはできない。そして、事実は同表記載のとおり、船積日は同年三月二七日、荷為替取組日は同年四月七日である。さらに、原告には荷為替手形を期限を待たずに取り組む必要がある。すなわち、右インボイスNo. 1122を例にとれば、その売上金額は三三五〇万九二〇八円、直接原価（仕入原価と浦費用の合計）は三〇七三万一三四七円でその差益は二七七万七八六一円にすぎない。この法人税等を五〇パーセントとしてその金額は一三八万八九三〇円で、これを一年遅らせても金利六パーセントで計算すると八万三三三五円の企業利益となるにすぎない。間接原価はもとより、直接原価も既に費消されているのであるから、一日も早くこれを回収し、仕入先である訴外オ里昂グループ各製造工場に支払わないと原告は勿論、右製造工場その下請工場等の資金面がゆきずまるおそれがないとはいえない。このように原告は、一日も早く荷為替手形を取り組む立場に立たされている。事実、原告は、別表3ないし5のすべての取引において故意に荷為替手形の取組みを遅らせたことはない。

（四） さらに、どのような収益基準を採用しても、その基準を変更しない限り、その各「期間損益」は正常である。そもそも、「期間損益」は企業継続を前提とするものであって、それを一定の会計期間に区切るものではあるが、同内容の会計事実につき同じ売上げの認識をしてはじめて、その「期間損益」を正しいものと評価し、各期間の成績を比較しうるものである。例えば、前期において船積日基準を採用し、当期において荷為替取組日基準を採用する、あるいはその逆ならば、「期間損益」は被告主張のように恣意により調整されたということが出来るが、原告は企業会計原則第一、五にしたがい、荷為替取組日基準を継続して採用しているから、「期間損益」を調整したとはいえない。

（五） 被告は、別表6ないし14を引用して、船積日と荷為替手形取組日との関係につき、同日のものから約五か月経過しているものまでその期限に統一がなく、このような事象は不合理で恣意が介入していると主張する。しかし、早く船積みしたものが、早く荷為替手形を取り組めるとは限らない。このようなことは一年を通じて起ることで、被告主張のように事業年度末の期間だけではない。そして、事業年度途中で右のようなことがあっても期間損益は変わらないのであるから、別表6ないし14を引用しての被告の主張は失当である。船積みから約五か月後に荷為替手形を取り組んでいる（インボイス番号K-866

3等) 事情は以下のとおりである。すなわち、右は、レバノン及びイラン向けの商品であり、当時レバノン及びイランは戦争状態であったため、荷為替手形は取り組んでもらえず、東京銀行に船荷証券等書類一切を預けその取立てを依頼していた。五か月後になって、やつと同書類の引渡しとともに代金受領があり、同銀行から代金取立手形代り金計算書とともに原告に入金があった。原告は、買主にいつ船荷証券の引渡しがあったかは、同計算書によってはじめて知ったもので、このときをもって収益が実現したものとして計上した。したがって、右処理も船荷証券引渡日基準にしたがったものである。

2 被告は、F・O・B取引等にあつては、船積みにより輸出商品の所有権は条件付で移転し、船荷証券等の引渡しにより船積みのときに遡及して所有権が移転すると主張するので、

以下反論する。

まず、被告のC・I・F条件に関しての右主張は、シー・アイ・エフ統一国際規則6所有権の「物品所有権移転の時期は「規則20」2項に規定した場合を除き、売主がその書類を買主の占有に移転したそのときである」とした規定に反する。また、被告主張のインコタームス規則の本文にも、右のような遡及の規定はない。仮に、輸出商品の所有権が、船積日に遡及するとしても、船荷証券等の引渡しを買主が受けない限り、遡及しえないのであるから、右所有権移転時期は船積時ではなく、停止条件の成就日たる右書類受領日である。

次に、F・O・B条件であっても、原告の場合のもとより、一般の場合においても、船荷証券の名宛人は、売主又はその指図人とされている今日では、その実質は、C・I・F条件と異なるどころではなく、価格条件に運賃・海上保険料を含まない点に差異があるにすぎない。船荷証券が発行されている限り、その書類の引渡しにより、輸出商品の所有権が移転するものと解すべきである。

第三 証拠(省略)

○ 理由

一 争いのない事実

請求原因1の事実、同2のうちの(一)(二)の事実、(三)(1)の事実及び同(2)の事実のうち原告が、輸出商品の販売につき船荷証券を取引銀行に引き渡した日をもって継続的に、その収益計上をしてきたこと、被告の主張1(一)ないし被告の事実及び同面の事実のうち被告が再々更正処分をしたこと並びに同2(二)

(2)ウエオカの実事は当事者間に争いが無い。

二 本件輸出取引による販売の収益を計上すべき基準について

1 商品等の販売に関する収益の帰属すべき事業年度については、法人税法及びその関係法令上直接の規定はなく、法人税法二二条四項は、損益の計算について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ものと規定するにとどまっている。ところで、今日のように複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権債務が同時に併存し、いわゆる現金主義によつては企業の期間損益を正確に把握しえないこと、企業会計の実務のなかに慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められるところを要約した企業会計現則には、損益の計算につき原則としていわゆる発生主義を採用すべきものと定め(同第二損益計算書原則一A)、商品の売上高については実現主義の原則に従うことと定めている(同三B)こと、法人税法についてはすべての納税者を画一的かつ統一的に扱う必要があり、そのため課税の公平、明瞭、確実、普遍等の要求があることからすると、収益の認識基準については、客観的にみて収益実現の可能性が確実になったものと認められるような状態が存し、かつ会計処理の基準からみても、会計事実として確認記帳するに適したものであるかどうかを基準にして判断すべきであり、とりわけ、商品等の販売に関しての収益の認識基準は、原則として商品等の引渡しを基準とするのが相当である(法人税法基本通達二一一一参照。)

ところで、引渡しを原則的な認識基準としても、引渡しの概念自体も必ずしも明瞭かつ画一的でないのみならず、原告のような貿易業者の対外的取引は、多面的、複雑、多様性に富んでいるので、引渡しの有無の判定に際しては取引形態、引渡手続、契約条件などの貿易の実態と慣習、会計慣行等をまず検討しなければならない。

2 成立に争いのない甲第二〇号証、乙第一五号証によると、インコタームスに採択された貿易慣習の定型となる貿易条件のうちF・O・B、C・&・F及びC・I・F条件の内容は次のとおりである。

(一) F・O・B条件

同条件は、商品の売主が買主の指定した船舶に売主の費用と危険をもつて約定品を船積みする義務を負うが、以後一切の負担から免れる意味の売買契約を内容とする。そして、同売主には、本船から船荷証券を取得し買主に提供する当然の義務はないとの前提に立ちながら、同売主は買主の要請により、買主が船荷証券を取得できないよう、助力しなければならないとする。そして、船荷証券が買主に引渡された場合における約定品の所有権移転の効果は、約定品の本船への引渡しの際に遡及するものとしている。

#### (二) C・&・F条件

同条件は、輸出港における船積み渡しの価格に外国仕向地までの運賃を特に加算した複合価格採算による売買契約を内容とする。これは、C・I・F条件の構成要素から特に保険に関する要素を除外したもので、本質的にはC・I・F条件と同一である。この条件における売主と買主との危険負担の限界は、約定品の船積み時である。そして、契約の履行としての引渡しもこれに対する代金の支払も、必ず船積書類（その中心となるものに船荷証券がある。）の授受によって履踐される。

#### (三) C・I・F条件

同条件は、目的物品の船積港における輸出原価に、仕向地までの保険料と運賃を加算した複合価格で取り決められ、売主は、自己の費用と危険で約定品を船積みし、それに保険を付け、船積書類を整えてこれを買主に提供することにより、また買主は、その船積み以降の危険を負担し船積書類と引換えに代金を支払うことにより、それぞれその義務を履行することを内容とする条件である。同条件では、通常は、船荷証券が売主の指図式で発行され、その場合は当該約定品の所有権は、「買主が船積書類を適法に提供する」という条件付きで買主に移転し、船積の右条件の成就により、船積みの時に遡及して所有権が移転することとされている。また、危険負担も、約定品が輸出地で船積みされた時に、売主から買主に危険が移転するとされる。さらに、この条件では、売主の目的物の引渡は船積書類の提供によってのみなされ、売主はその目的物を買主に引渡すべき義務を負わないものであり、同時に、現実の引渡とはなしに船積書類の提供と買主の支払義務が同時履行の関係にある。

3 成立に争いのない甲第一四号証、乙第一六ないし第二一号証、弁論の全趣旨により真正に成立したものと認められる甲第一五号証の一、二の各一と二並びに弁論の全趣旨を総合すると、今日の貿易取引においてはほとんどの場合いわゆる信用状の授受が行われていること、貿易等の実務のガイドラインとして普遍的に利用されている荷為替信用状に関する統一規則および慣例によると、信用状には取消可能信用状と取消不能信用状があるとされ、前者は、発行銀行がいつでも受益者に対する事前通知なしに変更又は取消しを行うことができるとされ、後者は一定の書類が呈示されかつ信用条件が充足されていれば発行銀行が金銭の支払を確約するものとされていること、原告会社を含め、一般には取消不能信用状によって貿易取引が行われていること、その他信用状によらないDP・DA手形の決済による取引もあり、原告会社においても右による取引を行っていることの各事実が認められ、右認定を左右するに足る証拠はない。

4 成立に争いのない乙第六、第七、第一四、第一五号証によると、輸出取引における収益計上の基準は、(1) 出庫基準（商品等の通関及び船積みいかににかかわらず出庫により収益を計上するもの）、(2) 通関基準（商品等の出庫された時点においては積送品勘定に計上し、通関日すなわち輸出申告書の年月日に収益を計上するもの）、(3) 船積日基準（商品等が出庫されたときは積送品勘定で処理し、船積みの日すなわち船荷証券の年月日に収益を計上するもの）、(4) 船荷証券等作成日基準（商品の船積み等を完了し、船荷証券等を入手した段階で当該船荷証券等作成日に輸出売上げの収益を計上するもの）、(5) 為替取組日基準（商品の船積み等を完了し、船荷証券等を入手後、輸出為替の買取依頼等のため為替銀行に輸出手形を持ち込み、買取実行日又は取立日をもって輸出売上げの収益を計上するもの）、(6) 揚地条件受渡し日基準（定型的貿易条件の揚地条件の各受渡し日をもって輸出売上げの収益を計上するもの）などがあるとされていること、右(3)の船積日基準が、輸出取引の収益計上基準の鉄則であるかのように実務上は広く一般的に採用されていること（その理由としては、おおむね(1)信用状を基礎とした国際間の取引の普及により、輸出者が輸出代金回収危険から解放され、輸出為替買取による運転資金の調達が可能となったこと、(2)信用状を基礎としない国際間取引にあっては輸出保険制度の利用によって輸出代金回収の危険、為替銀行の輸出為替買取についての難色が緩和されるにいたったこと、(3)海上保険制度を中



心とする遠距離輸送危険の回避などがあげられる。) 、企業会計上は、F・O・B条件、C・I・F条件(C・&・F条件はC・I・F条件の系列にはいる。) によって収益計上基準を区別する必要も実益もないとされること(その理由は、右各条件は販売価格の建て方を定めたものであって収益計上の基準である引渡し基準を定めたものでないことにある。) の各事実が認められ右記定を左右するに足りる証拠はない。

5 そこで、本件輸出取引の収益計上基準である引渡し時期について検討する。

(一) 引渡し時期として考えられる時期は、おおむね輸出商品の現実の移転に即してみると、出庫日、通関日、船積日(被告主張)、指定港到着証明日、先方指定場所受領日、検収日、為替取組日(原告主張)等が考えられるが、本件では原告は為替取組日基準を、被告は船積日基準をそれぞれ一般に公正妥当と認められる会計処理の基準として主張しているの以下検討する。

(二) まず、被告主張の船積日基準につき検討する。

(1) 輸出取引の場合は、売主としては商品を本船に積込んだ時に商品の現実的な管理支配をなしえない状態に至る。他方、信用状と保険制度の発達普及により、實際上売主は商品代金回収の危険性から解放されているので、売主は商品の本船積込みにより商品代金の取得が確実になったと客観的に認められる状態に至ったものといえる。

してみると、商品の本船積込み時にその引き渡しがあったとみる船積日基準は、占有移転の時期からみても、また収益実現の時期に関する損益計算原則としての権利実現主義の観点からみても妥当な基準といえる。

(2) 原告は前記貿易条件としてのF・O・B、C・&・F、C・I・F条件により輸出取引をしているので、同条件下の本件輸出取引においても船積日基準が妥当なものかにつき検討するに、

まず、F・O・B条件の場合は、商品等を本船に船積みした時点をもってその所有権及び危険負担がすべて売主から買主に移転するとされ、したがって収益計上基準を船積日に求めることは妥当である。しかし、船荷証券が提供された場合には、以下のC・I・F条件等と同様となる。すなわち、C・I・F条件(C・&・F条件はC・I・F条件の系列であるから、以下特別の理由のない限り、C・I・F条件で代用する。) においては、危険負担は本船に商品等を船積みした時点で売主から買主に移転するとされ、F・O・B条件と異なるところはなく、また商品等の所有権は船荷証券表裏が買主に提供されたときに買主に移転し、その効果は船積みのときに遡るとされる。したがって、いわゆる権利確定主義を厳格に適用すると、船荷証券が買主に到着したことを確認した時点で船積み時に遡及して収益を計上することになるが、原告のような貿易取引において、右のように所有権移転を確認した時点で船積み時に遡及して収益計上することは会計処理上困難なことが多く、原被告においてもこのような処理を主張していないところである。売主としては、会計手続上も船積みをもって売上げを記帳することが望ましいこととして実務上広く採用されていることからすると、F・O・B条件(通常は船荷証券が発行されるが、その場合は特に)、C・I・F条件の如何にかかわらず、船積日をもって収益計上の基準とすることは必ずしも不当とすべきものとはいえない。

(3) 次に、企業会計原則によると、商品等の売上げについては、実現主義の原則にしたがい、売上高は商品等の販売によって実現したものに限るとされている

(同第二損益計算書原則三B本文)。

ところで、原告のような貿易取引においては、国内取引と違い、海上運送の方法による、政治的、経済的、社会的な諸条件が異なる海外市場との取引であるから、販売代金の回収につき船積みをもって直ちに収益を実現したといえるか問題となる。しかしながら、前記認定のとおり(理由欄二三参照)、原告の輸出取引のほとんどは、信用状ないし保険制度等により、売主は、輸出商品等の代金回収の危険性から解放されているので、船積日をもって、収益が実現したということを妨げない。

(4) 前記認定のとおり(理由欄二三参照)、輸出取引における収益計上基準については、船積日基準が実務上では公正妥当な基準として広く一般的に採用されており、このことは会計慣行としても尊重すべきである。

(5) 最後に、船積日基準は取引日の客観性が担保され、恣意性が入る余地が少い。すなわち成立に争いのない甲第二〇号証によると、通常、船会社等の運送業者に輸出商品を引き渡すと、船積日等を記載した船荷証券の交付を受けるが、船荷証券の日付けが一般に船積完了日と認められていること、船荷証券は、船積確認の重要書類として理解されていることの実情が認められ、右認定を左右するに足りる証

拠はない。したがって、船荷証券により船積み日を確定することには十分な客観性が存し、公正妥当な会計処理に適用するものといえる。この点、原告主張の荷為替取組日基準によると、売主は船荷証券を受領しながら荷為替取組を故意に遅らせることによる期間損益の調整が可能とない態意性の入る余地が大きくなるといわなければならない。現に成立に争いのない甲第四号証及び引金額の多いものから銀行に持ち込んで荷為替を取組んでいる事情が窺われは取である。してみると被告主張の船積み日基準の方が原告主張の荷為替取組日基準より客観性を担保しているものといわなければならない。もつとも、船積み日基準によった場合でも、船積み完了日と船荷証券の日付けとが合致しないことが考えられるが、右はごく稀に生じるにすぎず船積み日基準の客観性を否定するには至らない。(6) 以上からすると、被告主張の船積み日基準は実務上一般に採用されている公正妥当な会計処理基準ということが出来る。

(三) 次に、原告主張の荷為替取組日基準について検討する。  
(1) 原告は、船荷証券の処分証券性(商法七七六条、五七三条)、受戻証券性(同法七七六条、五八四条)、物権的効力(同法七七六条、五七五条)等から船荷証券は運送品を表彰するものであることを根拠に、輸出者が船荷証券を保有する限りは引渡しははまだ完了しなるとはいえず、荷為替を取組み原告の取引銀行等に引き渡すことにより、はじめて輸出商品に対する所持、支配を失うに至ると主張する。

しかしながら、船荷証券は運送品引渡請求権を表彰しているにすぎないのであつて、船荷証券即商品と解しえないことは当然である。たとえば、商品等の買主が、船荷証券の延着等のため船荷証券の入手前に到着した商品等を船荷証券と引き換えなしで運送業者から引渡しを受けることがあるのである(古くから仮渡し、保証渡しの商慣習が存在することが認められている。大審院昭和四年(才)第一〇〇六号・同五年六月一八日判決法律新聞三一三九号四頁参照)。しかも、会計上の実現主義を厳格につらぬくと、船積み日、荷為替取組日いずれの日においても、輸入者である買主は、時間的には船荷証券等の船積書類を入手していないのであるから、収益が未実現と解されないわけでもなく、また買主が商品等の引渡しを受けた日を基準とすると、売主が容易に右基準日を知ることができない不便がある。また、前記のとおり、貿易三条件のいずれの場合においても、商品の本船積み時を基準として買手側にその所有権及び危険負担が移るとされている(原告も前記貿易三条件による権移転の基準日及び危険負担の移転の時期に合わない基準といわざるをえない。そして売主は、運送人に商品を引渡すことにより、商品に対する現実の所持・支配を失い、これに代って運送人が現実の所持・支配を得るものであり、原告が主張するように売主が荷為替手形を銀行に売り渡し、船荷証券を銀行に引き渡すことにより、はじめて輸出商品に対する所持・支配を失うものではないことは明らかである。却って売主は、運送人に商品を引き渡すことにより、売買契約上の本来的給付義務のうち事実行為の部分を終了し、その後における買主に対する引渡しは、あげて運送人の処理に委ねられることとなるのである。

(2) 荷為替取組日基準は、むしろ、現金(又はこれに代る有価証券)の収支に基づいて収益及び費用を計上する企業会計原則上の現金主義もしくは回収主義による売上収益計上の基準ともいふべきものと解されるので、損益計算原則としての発生主義、権利確定主義を採用した現行の会計処理基準に適合しない難点があることは否定できない。

また、前述のとおり、輸出取引の場合には、売主は商品の本船積みにより商品の引き渡しを実質的に完了し、他方商品代金の収益実現が確実なものとなつたとみられている。さらに、売主は商品の本船積みにより船会社から指図式の船荷証券を取得するのが通例とされているが、売主はこれを直ちに取引銀行で取り組まずに他に譲渡し現金化することも実務上行われているところである。しかし、荷為替取組日基準によると、荷為替を取引銀行で取り組まない限り売上収益を計上しないとするもので輸出取引の実態、収益実現の実際の時期にも反するものといわざるをえない。また、販売商品の計上についてみても、本船積みにより既に売主の現実の管理支配から離脱した商品についてまでも荷為替取組日までは売上商品に計上されないこととなり、公正妥当な会計処理基準にそぐわないものといわざるをえない。

(3) 荷為替を銀行で取り組む行為は、売主と買主間の契約における実際の商品の引き渡しとは異なって売主が比較的自由に決定できるのであり、売主はこれを利

用して期間損益の調整が可能となり恣意的操作の入る余地のあることは否定できないところである。また、そのために期間損益を正確に表示していない場合が生じる。したがって、為替取組日基準はこの点においても公正妥当な会計処理基準として採用できない。

(4) 次に、原告は、企業会計原則に定める保守主義、更に実現主義の考え方からすると、船積日基準より為替取組日基準の方がより販売基準として適している旨主張する。

しかしながら、原告の取引を含め今日では輸出取引は、前述のとおり、信用状及び種々の保険制度等により代金回収の危険性は相当の確率をもって回避されているので、船積日基準が必ずしも保守主義・実現主義に反するとはいえないこと、他方、為替取組日基準も保守主義、実現主義に適するものではないことは前述のとおりである。しかも、保守主義、実現主義を厳格につらぬくならば、買主が為替手形を引き受けるのを確認して始めて収益を計上するというきわめて迂遠な方法をとらざるをえないが、右が会計実務に適さないことは明らかであり、為替取組日基準の方が適しているとはいえない。

(5) さらに、原告は、外貨建てで取引をしていることから、法人税基本通達一三の二一三(昭和五四年直法二一三改正後のもの)によると船積日ごとに電信売買相場を調べなければならないがこれはすこぶる煩雑であり、再々更正処分のように電信売買相場の仲値の評価時期を事業年度終了の時としたことは被告の主張自体に矛盾を来し同通達にも反する旨主張する。

そこで、検討するに、電信売買相場を調査する面で船積日基準と荷為替取組日基準のいずれがより煩雑であるかはたやすく判断できない。また法人税法施行令による短期外貨建債権の換算法は、取得時換算法又は期末時換算法のうちいずれか法人が選定した方法によるものとされ(同令一三九条の三第一項)、法人が右換算法を選定しなかった場合には、期末時換算法により換算する(同令一三九条の七)とされているところ、弁論の全趣旨によれば、原告が右二つの換算法のうちいずれかを選定したことは認められないのであるから、原告の場合には期末時換算法により換算することとなる。そうすると、同令一三九条の三第一項一四号口により、当該事業年度終了の時に外貨為替の売買相場により円に換算することとなるが、右売買相場の具体的詳細についてはなんら規定がないのであるから、本件再々更正処分において前記基本通達一三の二一三(昭和五四年直法二一三改正後のもの)に基づき電信売買相場の仲値によったことには違法はない。要するに、原告の主張は、取得時換算法を採用したことを前提にしたもので、採用できない。

(6) また、原告は、現実の船積日を確認することが困難であること、船荷証券が発行されていると同証券が重要であることからして、船積日基準は不合理と主張する。

しかしながら船積日は船荷証券の発行日より容易に確認できるし、船荷証券が重要であってもそれは商品等そのものではないことからすると、原告の右主張は失当である。

(四) もとより公正妥当な会計処理基準は必ずしも一つに厳格に限定する必要はなく、他に適当な基準がある場合には複数存在することも認められるべきであるが、以上を総合検討すると、為替取組日基準は、現行会計処理基準からみても、また一般に公正妥当と認められる会計処理基準の観点からみても、さらに輸出取引の実態・慣行、引渡手続、契約条件等からみても難点があり、実務上も一般に採用されていない基準といわざるをえない。

これに比べて収益の計上時期についての引渡基準において、引渡の時期を船積み日とすることは、本件輸出取引の実態、慣行、引渡手続、契約条件や、会計慣行からみて、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致するものということができる。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準という点において荷為替取組日基準が船積日基準よりも優れているとか、或いはこれに代り得るものであるということとはできない。

そうすると、本件輸出販売における収益認識基準としては船積日基準によることが相当である。

### 三 本件各処分の適法性

成立に争いのない甲第八、第九、第一二号証の一、二、第一三号証の一、二、乙第一号証、第二号証の一ないし一〇、第三号証の一ないし一三、第四号証の一ないし一二、第九、第一一、第一二号証及び弁論の全趣旨によれば、船積日基準により計算した原告の本件係争各事業年度の所得金額及び原告の同族会社としての特別税率

の計算根拠、計算過程、計算結果に誤りはないことが認められるので、本件各処分は適法である。

#### 四 結論

よって、原告の本訴請求は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法七条、民事訴訟法八九条を適用して主文のとおり判決する。

別表1ないし14（省略）