

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人田宮敏元、同香山仙太郎の上告理由について

一 原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

1 上告人は、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、上告人と海外の顧客との間の輸出取引は、上告人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、いわゆる荷為替手形として、これを上告人の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。なお、D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解釈によれば、右のように船荷証券が発行されている場合には、上告人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。

2 今日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、船積時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。

3 ところが、上告人は、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、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してきており（以下、この会計処理基準を「為替取組日基準」という。）、昭和五五年三月期及び同五六年三月期においても、輸出取引による収益を右の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、被上告人は、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基準によって計上すべきものとして、上告人の昭和五五年三月期及び同五六年三月期の所得金額及び法人税額の更正を行った。

二 法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（二二条二項）、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すべきものとされている（同条四項）。したがって、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。もっとも、法人税法二二条四項は、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上すべきものと定めたものと解されるから、右の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して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みら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、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。

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、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認め難いものというべきである。

三 1 これを本件のようなたな卸資産の販売による収益についてみると、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡しが完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。したがって、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。しかし、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ともに、前記のとおり、売主は、商品の船積み完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという実情にあるから、右船積時点において、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。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、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いうことができる。

2 これに対して、上告人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。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、右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。そうすると、上告人が採用している為替取組日基準は、右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つて、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、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いうべきである。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。

3 以上のとおり、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、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるのに対し、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、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合し、しかも、前記のとおり、実務上也広く一般的に採用されていることからすれば、被上告人が、船積日基準によって、上告人の昭和五五年三月期及び同五六年三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。

四 これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。論旨は、これと異なる見解に立ち又は原判決を正解しないでこれを論難するものであって、採用することができない。

よって、行政事件訴訟法七条、民訴法四〇一条、九五条、八九条に従い、裁判官味村治、同大白勝の反対意見があるほか、裁判官全員一致の意見で主文のとおり判決する。

裁判官味村治の反対意見は、次のとおりである。

私は、多数意見と異なり、原判決を破棄し、上告人の本件請求を認容すべきもの
と考えるので、以下その理由を述べる。

一 多数意見は、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」の意義を明らかにしていないが、私は、同項は、同法七四条一項と統一的
に理解すべきであって、右の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、
法人税の納税義務者である内国法人（以下単に「内国法人」という。）がその確定
決算の内容について従うべき規範をいい、納税義務者が株式会社である場合には、
株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が右の基準に該当すると考える。そ
の理由は、次のとおりである。

法人税法七四条一項は、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
るとしているが、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、これに同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。内国法人には種々あり、会社のように確定決算の内容について商法、有限会社
法に定めがあるものもあれば、法人とみなされる人格のない社団のように確定決算
の内容について不文の規範に従うと考えられるものもあるが、すべて内国法人には、
その種類ごとに、確定決算の内容に関する規範があると考えられる。そして、内国
法人の確定決算の内容が右の規範に適合していて、法人税法に定めがない場合にま
で、右の規範と異なる会計処理の基準により当該事業年度の収益の額等を計算すべ
き旨を同法二二条四項が定めていると解することは、同法七四条一項の趣旨との間
にそごを生じ、法人税法の解釈上不合理である。したがって、同法二二条四項は、
法人税の課税標準となる各事業年度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、確定決算の内容が右の規範に適合しているときは

その確定決算により、右の規範に適合していないときは右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。各種の内国法人の確定決算の内容に関する規範はすべて、会計処理の基準に関する事項を内容とし、しかも一般に公正妥当と認められるという性質を有しているとみられるから、この解釈は、同項の文理にも適合する。

そうすると、納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が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」に該当すると考えられる。そして、商法三二条二項は、商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正な会計慣行をしんしゃくしなければならないとされていて、昭和二四年七月九日経済安定本部企業会計制度対策調査会が発表し、その後大蔵大臣の諮問機関である企業会計審議会が修正した企業会計原則は、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、一般に公正妥当と認められるところを要約したものと発表されたものであるから、公正な会計慣行を記述している限りにおいて、株式会社の計算に関する規定の解釈についてしんしゃくされることとなる。

二 1 商法の計算に関する規定は、財産の増減により利益を計算する方法を採っていて、同法三三条一項及び二項の規定によれば、会社は毎決算期における営業上の財産を貸借対照表に記載しなければならず、この財産には資産も負債も含まれる。したがって、株式会社が商品を販売した場合、販売による収益を計上する時点がいつかという問題は、商法上は、代金債権が貸借対照表能力を取得する時点及び商品が貸借対照表能力を失う時点はいつかという問題である。

2 企業会計原則は、第二損益計算書原則三 B において「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って実現したものに限り」とし、注解注 6 (3) が予約販売について予約金受取額のうち決算日までに商品の引渡し又は

役務の給付が完了した分だけを当期の売上高に計上するとし、同(4)が割賦販売については商品等を引き渡した日をもって売上収益の実現の日とするとしていることからすると、一般的には商品の引渡しの時点をもって収益の計上の時点とすることが会計慣行であることがうかがわれる。この会計慣行は、公正な会計慣行と認められるから、前記の商法上の問題については、この会計慣行をしんしゃくして判断すべきこととなる。

3 会社は、商品の販売契約により代金債権を取得するとともに商品の引渡義務を負う。しかし、右の会計慣行によれば、商品の引渡し前には、この両者は貸借対照表能力を有せず、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。商品の引渡義務を貸借対照表に負債として計上するとすれば、その貸借対照表価額は、引渡しの対象となる商品の取得価額及び運送費等引渡しに要する付随費用の額からなると考えられるが、一般的には、これらの額は、商品の引渡し前には未確定で確実に算定することは困難であること、商品の引渡し前にその所有権が売主から買主に移転することもあるが、商品の所有権がいつ買主に移転するかは商品の売買契約の内容によって様々であって、大量の取引を会計帳簿に記載する上で、商品の所有権がいつ買主に移転したかを判断するには困難を伴う一方、商品の引渡しの有無は容易に判断できること、商品の所有権は遅くとも引渡しの時には買主に実質的に移転しているとみられること、商品の引渡し前には売主が商品を事実上支配するという利益を有していることなどを考慮すると、右の会計慣行は合理的であり、これに従った会計処理は、商法の前記規定に適合するというべきである。

4 隔地者間の売買においては、右の会計処理以外にも商法の前記規定に適合する会計処理がある。すなわち、売主が運送業者に運送を依頼して貨物引換証、船荷証券等の発行を受けないで商品を発送した場合には、売主としては商品の引渡しの

ために行うべきことは完了し、商品が買主に引き渡されることは確実とみられ、運送費等引渡しに要する付随費用の額も確定しているとみられること、商品の発送の時点とその所有権が売主から買主に移転する時点とは一致しないこともあるが、大量の取引を会計帳簿に記載する上で、商品の所有権がいつ買主に移転したかを判断するには困難を伴い、隔地者間では商品の買主への引渡しの時点を知るには時間と手数を要する一方、商品の発送の時点は容易に知ることができること、商品の発送時には売買の対象となる商品は特定し、商品の所有権は買主に移転していることが多いとみられること、商品の発送前には売主が商品を事実上支配するという利益を有していることなどを考慮すると、商品の発送の時に、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として、収益を計上する会計処理も、合理的であり、商法の前記規定に適合するというべきである。

三 本件においては、商品の輸出契約に基づき商品が船積みされて船荷証券が発行された場合に、取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交付した時に収益を計上する会計処理は商法の前記規定に適合するか否かが問題となる。

船荷証券は運送品の引渡請求権を表象し、運送品に関する処分は船荷証券をもってしなければならず、船荷証券と引換えでなければ運送品の引渡しを請求できないから、買主に船荷証券を引き渡さなければ売主の商品引渡義務は消滅しない。そうすると、二の3で述べたところと同様、船荷証券を買主に引き渡した時に収益を計上する会計処理が商法の前記規定に適合するというべきである。

しかし、荷為替手形の仕組みにおいては、売主が荷為替手形を譲渡した取引銀行又はその銀行の取引銀行が買主から荷為替手形の支払等を受けるのと引換えに船荷証券を買主に引き渡すこととなっていて、売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似するから、二の4で述べたところと同様に考えることができる。すなわち、売主が取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交

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、国際的銀行取引の現状からすれば、船荷証券が荷為替手形の支払等と引換えに買主に引き渡されることは確実とみられ、船荷証券の引渡費用を含め商品の引渡しに要する付随費用の額も確定しているとみられること、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こと、船荷証券の買主への引渡しの時点を知るには時間と手数を要するが、取引銀行への交付の時点は容易に知ることができることなどを考慮すると、船荷証券の取引銀行への交付の時に、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として、収益を計上する会計処理も、商法の前記規定に適合するというべきである。

四 以上のとおり、上告人の採用する会計処理の方法は、株式会社の計算に関する商法の規定に適合し、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものである。したがって、被上告人が、この方法を右の基準に適合しないものとして、上告人の昭和五五年三月期及び昭和五六年三月期の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、違法というべきであり、原判決を破棄し、上告人の本件請求を認容すべきである。

裁判官大白勝の反対意見は、次のとおりである。

私は、多数意見と異なり、輸出取引による収益を為替取組日基準によって益金に計上する会計処理もまた、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考える。その理由は、以下のとおりである。

たな卸資産の販売による収益については、これを当該資産の引渡しの時点で益金に計上する会計処理が、企業会計原則において採用されている会計慣行であるというだけでなく、商法上も、株式会社の決算に当たってしんしゃくすべき「公正なる会計慣行」に当たるとの法的評価を受けているものといえることができるから、これが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（法人税法二二条四項）に適合す

る会計処理であるというべきである。

ところで、船荷証券が発行されている輸出取引の場合には、売主は、船荷証券を買主に引き渡すことによって、売買契約に基づく商品引渡義務を完全に履行したとすることができることとなるのであるが、今日の国際間取引の実情からすると、売主が右の引渡義務の履行として船荷証券を直接買主に引き渡すことは極めてまれであり、むしろ、売主は、取引銀行において荷為替を取り組み、船荷証券は、為替手形の支払に際して、取引銀行から買主に提供されるのが通例であると思われる。このように、売主は、取引銀行を介して船荷証券の引渡義務を履行しているのが通例であると考えられることからすると、売主が取引銀行に船荷証券を交付する行為は、買主に対するその引渡義務を履行するために必要な行為であるとみることができ、しかも、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るために自らが行う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 became したものである。そうすると、このような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、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、前記の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であるとすることができるものと考えられるのである。また、右の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。

以上によれば、右の為替取組日基準による会計処理が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないものであるとしてされた上告人の昭和五五年三月期

及び同五六年三月期の所得金額及び法人税額の更正は、違法なものというべきである。論旨は、この点において理由があることになるから、原判決を破棄し、第一審判決を取り消して、右各更正を取り消すのが相当である。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官	小	野	幹	雄
裁判官	大	堀	誠	一
裁判官	味	村		治
裁判官	三	好		達
裁判官	大	白		勝