

## 論 説

我が国における老人ホーム入居一時金の  
租税法上の取扱い

——アメリカ合衆国との比較を中心として——

池 脇 信一郎

## 要 旨

本稿は、我が国税務会計における収益の認識・測定概念の明確化を目的に、アメリカ合衆国との比較分析を通じて、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いを検討するものである。

我が国税務会計において、収益は、法人税法22条4項のいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」のもとで、「収入すべき権利の確定」した時点で認識・測定される。この点については、アメリカ合衆国においても、内国歳入法典（Internal Revenue Code: I.R.C.）§451のいう「全事象テスト（all events test）」のもとで、同様ないしは類似する収益の認識・測定概念を採用している。しかしながら、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについては、我が国とアメリカ合衆国の裁判所で、異なる結論が導出されている。

そこで、本稿では、アメリカ合衆国との比較分析を通じて、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いを検討することにより、我が国税務会計における収益の認識・測定概念の明確化を試みた。

キーワード：法人税法22条4項、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準、I.R.C. §451、全事象テスト（all events test）、入居一時金

## I. はじめに

本稿では、我が国税務会計における収益の認識・測定概念の明確化を目的に、アメリカ合衆国との比較分析を通じて、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いを検討する。

我が国税務会計において、収益は、法人税法22条4項のいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って認識・測定される。<sup>1)</sup> 当該認識・測定概念については、一般に「収入すべき権利の確定」と解されている。<sup>2)</sup> そして、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについて争われた事件としては、東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁が挙げられる。本件は、入居一時金のうち返済不要部分の金額に係る収益の年度帰属が争われた事例であり、係る収益は、法人税法22条4項のもとで、返還を要しないことが確定した額ごとに、その返還を要しないことが確定した時の収益として計上すべきである、と判示された。<sup>3)</sup>

アメリカ合衆国税務会計において、収益は、内国歳入法典（Internal Revenue Code: I.R.C.）§451のいう「全事象テスト（all events test）」に従って認識・測定される。<sup>4)</sup>この全事象テストとは、所得（income）を収受する権利を固定し、当該所得の金額が合理的正確性をもって決定可能となる<sup>5)</sup>ときに、充足されるものである。そして、入居一時金のうち返済不要部分の金額に係る収益の年度帰属が争われた事件としては、*Continuing Life Cmtys. Thousand Oaks LLC v. Commissioner*, T.C. Memo 2022-31, (2022)（Thousand Oaks LLC 事件）が挙げられる。本件では、入居一時金の返済不要部分の取扱いについて、全事象テストのもとで、想定される入居期間で按分した金額をその想定入居期間内の各事業年度の収益として計上すべきである、と判示された。<sup>6)</sup>

このように、我が国とアメリカ合衆国では、同様ないしは類似する収益の認識・測定概念を有している一方で、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについては、異なる結論が導出されている。そのため、これらを詳細に比較分析することは、我が国税務会計における収益の認識・測定概念の明確化において、一定の示唆に資すると考えられる。そこで、本稿では、我が国における老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについて、アメリカ合衆国との比較分析を行うこととする。

## Ⅱ．我が国税務会計における収益の認識・測定概念

### 1. 関係法令

#### (1) 法人税法22条

我が国において、法人税の課税標準である所得の金額は、法人税法22条1項のもとで、益金の額から損金の額を控除して計算される。<sup>7)</sup>この益金の額に算入すべき金額については、法人税法22条2項のもとで、「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。」<sup>8)</sup>と定められている。また、損金の額に算入すべき金額については、同法同条3項のもとで、別段の定めがあるものを除き、原価・費用・損失の額とされる。<sup>9)</sup>

もっとも、法人税法は、上記収益、原価・費用・損失についての明確な定義を設けていない。ただし、これら諸項目の金額については、法人税法22条4項のもとで、「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。」<sup>10)</sup>と定められている。それゆえ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言は、収益、原価・費用・損失の帰属事業年度及び金額を決定するものであり、諸項目が法人所得の構成要素に算入されるための認識・測定概念を有していることとなる。

なお、我が国における課税所得の会計方法は、一般に、収益及び費用を、発生した期間に正しく割当てられるように認識する「発生主義」<sup>11)</sup>に従うことが自明とされる。

#### (2) 法人税法22条4項

益金に係る諸項目は、法人税法22条4項のいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従い、認識・測定される。当該認識・測定概念について、最高裁判所は、「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。」と判断しており、当該事件判決は、その後の裁判例でも広く支持されている<sup>13)</sup>。それゆえ、益金に係る諸項目についていえば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の有する認識・測定概念とは、「収入すべき権利の確定」を指し、これを充足することによって、収益は認識・測定されることとなる。

もっとも、上記収益の認識・測定概念について、最高裁判所は、「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。」<sup>14)</sup>と判断している。そのため、収入すべき権利がいつ確定するかについては、一般に、事実認定の問題と解されている<sup>15)</sup>。

## 2. 裁判例

### (1) 事案の概要

本節では、老人ホーム入居一時金に係る収益の帰属事業年度について争われた東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁を概観する。本件事案の概要は、以下のとおりである。

老人ホームを運営する納税者（原告・控訴人）は、入居者との間で、終身にわたって施設を利用させ、介護等の役務を提供することを主たる内容とする終身入居契約（本件終身入居契約）を締結している。当該契約のもとで、入居者は、月々の管理費に加え、入居一時金として会員費（本件終身入居金）を支払って、終身にわたり専用住居及び共用利用施設を利用する権利を取得し、納税者は、入居者の介護、健康相談及び健康診査、生活全般の相談・助言を行うなどの役務を提供する。

また、本件終身入居契約は、入居者が死亡したとき、入居者が解約を申し出たとき、入居者が同契約の条項に違反したときなど一定の事由に基づき納税者が契約を解除したときに終了する。そして、本件終身入居契約が入居日から5年（返済保証期間）以内に終了したときは、納税者は、入居者に対し、本件終身入居金の一部の返済として、入居期間に応じて逡減した額（返済保証金）を返還することとなっている。

本件における争点は、本件終身入居金のうち、納税者が収益として計上していなかった部分（本件終身前受金）に係る収益の帰属事業年度である<sup>16)</sup>。本件争点について、納税者は、本件終身前受金の総額を、平均余命等をもとに算定した想定入居期間で按分した金額を各事業年度の収益として計上する「想定入居期間基準」を採用すべきであると主張した。これに対して、課税庁は、中途終了返済条項の適用がなくなった時点で、本件終身前受金の額を収益として計上する「返済保証期間基準」を採用すべきであると主張した。

なお、本件事件の結果は、東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁は請求棄却、東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁も請求棄却、最判平成24年8月15日税資262号順号12021頁も上告不受理であり、いずれも納税者敗訴となっている。

### (2) 判 旨<sup>17)</sup>

「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、その収入の原因とな

る権利（収入すべき権利と同義。以下同じ。）が確定したときの属する年度の益金に計上すべきであり、また、その収入の原因となる権利が確定する時期は、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきである。<sup>18)</sup>」

「本件終身入居契約は、……控訴人は入居者に対し施設の利用及び各種サービスなどの役務を終身にわたり提供することを義務づけられる契約内容となっているため、本件終身入居金がこの提供されるべき役務全体に対する対価であると仮定しても、入居者の死亡等による契約終了前には、契約上役務提供を義務付けられる全期間を把握して役務提供の期間に応じた対価の額を適正に確定させることは不可能である。そして、控訴人が本件終身入居金額算出の前提としたとする想定入居期間の経過前に契約が終了した場合であっても、……中途終了返済条項の定める額以外の額は、控訴人が契約上その返還義務を負うものではなく、また、想定入居期間の経過後も入居者の死亡等により契約が終了するまでの間は、控訴人は引き続き入居者に対し役務の提供を契約上義務付けられているのであって、本件終身入居契約において、想定入居期間が、同契約に係る権利の発生とその内容を左右する旨を定める条項は存在しないのである。このような契約内容に基づいて本件終身入居契約に係る権利が発生し、権利の内容が定まることに照らすと、本件終身入居金は、一定期間の役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価からなるものではなく、上記役務を終身にわたって受け得る地位に対応する対価であり、いわば賃貸借契約における返還を要しない保証金等に類するというべきである……<sup>19)</sup>」

「このような本件終身入居金に係る権利の特質に照らせば、本件終身入居金の収入の原因となる権利が確定する時期は、上記役務の提供の有無等にかかわらず決せられるべきところ、本件終身入居契約の定めによれば、本件終身入居金は、返済保証期間内に解約されたときは、中途終了返済条項の定めに基づき、当該期間内で遡減する一部額の返還を要し……、返済保証期間の経過後に解約されたときは、その全額の返還を要しないことになるのであるから、その収入の原因となる権利は、期間の経過により、その返還を要しないことが確定した額ごとに、その返還を要しないことが確定した時に実現し、権利として確定するものと解するのが相当である。<sup>20)</sup>」

「以上のとおり、……本件終身前受金の収益計上時期については、返済保証期間基準を採用するのが相当であって、想定入居期間基準を採用することはできない。<sup>21)</sup>」

### 3. 小 括

本章では、まず、我が国税務会計における収益の認識・測定概念を概観した。我が国において、法人所得は、益金の額から損金の額を控除して計算され、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、収益の額を指す。そして、発生主義のもとでの益金に係る諸項目は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の有する認識・測定概念、すなわち「収入すべき権利の確定」によって判定される。ただし、その充足可否については、一般に、事実認定の問題と解されている。

次に、東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁をもとに、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについて概観した。本件において、裁判所は、第一に、法人税法22条4項の解釈を行い、益金に係る諸項目が「収入すべき権利の確定」に従って認識・測定されるものであると解釈している。第二に、当裁判所は、入居一時金の返済不要部分の性質より、その経済的実態を

「一定期間の役務の提供ごとに、それと具体的な対応関係をもって発生する対価からなるもの」ではなく、「役務を終身にわたって受け得る地位に対応する対価」と判断している。第三に、当裁判所は、入居一時金の返済不要部分については、返還を要しないことが確定した額ごとに、その返還を要しないことが確定した時に、その収入すべき権利が確定するものであり、返済保証期間基準が妥当であると判断している。

### Ⅲ. アメリカ合衆国税務会計における収益の認識・測定概念

#### 1. 関係法令

##### (1) I. R. C. §446

アメリカ合衆国において、法人税の課税標準である課税所得 (taxable income) は、総所得 (gross income) から所得控除 (deduction) を控除して計算される。<sup>23)</sup> ここでいう総所得の額に算入すべき金額とは、「あらゆる源泉から獲得されるすべての所得」と定義され、金銭、財またはサービスの移転から実現される所得<sup>24)</sup>を指す。

課税所得の会計方法については、I. R. C. §446 のもとで、「課税所得は、納税者が帳簿を記録するにあたり、継続的に所得を計算する会計方法に基づいて計算されるものとする。」と定められている。そのうえで、本規定は、普通法人 (C Corporation) の採用すべき会計方法として、「発生主義 (an accrual method)」<sup>26)</sup>を原則としている。

もっとも、ここでいう発生主義については、明確な定義が存在していない。ただし、財務省規則 (Treasury Regulation: Treas. Reg.) §1.446-1 は、財務会計上の「一般に妥当と認められる会計原則 (generally accepted accounting principles: GAAP)」との関係性について、以下のように解説している。

「特定の取引または事業における GAAP を継続適用する会計方法は、当該取引または事業において認められた条件または慣行に従っている場合に限り、通常として所得を明瞭に反映する会計方法として認められる。」<sup>27)</sup>

なお、この点について、連邦最高裁判所は、「財務会計の主要な目的は、投資者、債権者、その他の利害関係者の意思決定に有用な情報を提供することであり、……税務会計の主要な目的は公平な歳入確保 (equitable collection) であり、内国歳入庁の責任は公的な財政の保護である。……この目的の相違は取扱いの相違にも反映される。」<sup>28)</sup>と判断している。そのため、税務会計上の発生主義は、一般に、財務会計上の GAAP とは異なるものとして解されている。<sup>29)</sup>

##### (2) I. R. C. §451

###### ① 全事象テスト

I. R. C. §451 は、総所得に係る諸項目の認識・測定について、「総所得に係る諸項目の金額は、納税者によって収受される事業年度の総所得に算入されるものとする。ただし、課税所得計算において採用する会計方法のもとで、当該金額が当該事業年度以外の事業年度に適切に計上される場合を除く。」<sup>30)</sup>と定めている。そして、本規定は、発生主義のもとでの一般原則として、「全事象テスト」を設けている。

この全事象テストとは、以下のとおりであり、「所得を収受する権利を固定」及び「当該所得の金額が合理的正確性をもって決定可能」を要件とする。なお、本稿では、それぞれを「権利固定要件」、「金額合理的正確性要件」と表現することとする。

「全事象テストは、総所得に係る諸項目に関して、当該所得を収受する権利を固定し、かつ、当該所得の金額が合理的正確性をもって決定可能となるための全事象が生じた場合、充足される。」<sup>31)</sup>

このように、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目は、権利固定要件と金額合理的正確性要件で構成される全事象テストを充足することによって、認識・測定される。そして、この権利固定要件の充足時点については、一般に、収入、収入期限到来、財またはサービスの移転のうち、いずれかの事象が最初に生じる時点とされている。<sup>32)</sup>ただし、当該要件の充足可否については、事実認定の問題と解されており、当該要件を捕捉するための具体的な指標までは、明文化されていない。<sup>33)</sup>

また、全事象テストについては、2017年税制改正により、みなし要件として「AFS 所得算入ルール (applicable financial statement income inclusion rule)」が加えられた。当該ルールとは、「全事象テストは、当該項目（またはその一部の項目）が<sup>i)</sup>納税者の適用財務諸表 (applicable financial statement: AFS) ……において収益として計上されるよりも遅い時点で、充足したものとして取り扱われてはならない。」とするものである。<sup>34)</sup>これにより、総所得に係る諸項目の認識・測定は、従来では、「収入、収入期限到来、財またはサービスの移転のうち、いずれかの事象が最初に生じる時点」とされていたが、現在では、「収入、収入期限到来、財またはサービスの移転、適用財務諸表における収益計上のうち、いずれかの事象が最初に生じる時点」へと変更されている。<sup>35)</sup>

## 2. 裁判例

### (1) 事案の概要

本章本節では、老人ホーム入居一時金に係る収益の帰属事業年度について争われた Thousand Oaks, LLC 事件を概観する。本件は、前章で概観した東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁とおおむね同様であり、事案の概要は以下のとおりである。<sup>36)</sup>

老人ホーム (Continuing Care Retirement Community: CCRC) を運営する納税者 (Continuing Life Communities Thousand Oaks, LLC) は、入居者との間で、終身にわたって施設を利用させ、介護等の役務を提供することを主たる内容とする終身入居契約 (本件終身入居契約) を締結している。当該契約のもとで、入居者は、月々の管理費に加え、入居時に入居一時金 (本件入居一時金) を支払っている。

また、本件終身入居契約は、入居者が死亡したとき、入居者が解約を申し出たとき、入居者が同契約の条項に違反したときなど一定の事由に基づき納税者が契約を解除したときに終了する。そして、本件入居一時金は、契約終了時に入居者に対して返還されるが、その一部については、契約期間の経過により償却され、納税者の返還義務が解除されることとなっている。なお、この償却額の総額を「繰延利用料 (Deferred Fees)」という。

また、本件終身入居契約は、州法の規制に従っており、次の3つの条件が付されている。すなわち、① CCRC は、契約が解除されるまで、入居者に対し施設及び介護サービスを終身にわた

り移転し続ける義務を負うこと、②CCRCは、入居者の想定入居期間の経過後においても、引き続き入居者に対し役務を提供する契約上の義務を負うこと、③納税者が当該義務を履行しなかった場合、納税者は入居一時金の返済不要部分を収受できないことである。

2008年から2010年（本件係争事業年度）において、納税者は、老人ホーム入居一時金の取扱いとして、財務会計上のGAAPに従い、想定入居期間基準を適用し、契約期間の経過により返済不要部分となる償却額の総額を入居者の平均余命で按分した金額を各事業年度の収益として計上していた。<sup>37)</sup>これに対して、Internal Revenue Service (IRS) は、係る取扱いについて、契約期間の経過により償却された金額を各事業年度の収益として計上する返済保証期間基準を採用すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件における争点は、入居一時金の返済不要部分に係る収益の帰属事業年度である。なお、本件事件の結果は、租税裁判所及び巡回裁判所において、納税者が勝訴している。<sup>38)</sup>

## (2) 判 旨

「全事象テストは、発生主義の基礎であり、“税務会計の基本原則”である。裁判所は、実際の収入があったかどうかにかかわらず、納税者が収入するための固定された権利を有する時点で判定する。収入するための権利は、対価を収受するための無条件の権利を取得した時点で固定される。納税者の収入する権利がいつ“無条件”となるかは、曖昧な基準である。……収入の偶発性を考慮する必要はないが、その代わりに“法的権利または義務の有無”に着目する必要がある。<sup>39)</sup>」

「終身入居契約により生じるCCRCの費用は、各入居者の生存期間全体にわたって発生するものである。……このことから、納税者の採用した会計方法が、IRSの提案する加速的な会計処理よりも、収益と費用を対応させるものである、と結論付けられる。また、年次ベースでみた場合でさえ、入居者が施設に入居し続ける事業年度ごとに収益を認識するものであり、それゆえ、納税者が入居者の代わりに費用を負担するように強制されるのであるから、IRSの会計処理よりも収益と費用が対応する、と結論付けられる。<sup>40)</sup>」

「I.R.C. §446の文理及び財務省規則では、繰延利用料の取扱いにおいて、GAAPへの準拠が所得を明瞭に反映することを示している。I.R.C. §451の文理及び財務省規則は、終身介護を提供する納税者の約束が、当該利用料の金額が時の経過によって固定されるときに収益として認識する必要があることも示している。<sup>41)</sup>」

## 3. 小 括

本章では、まず、アメリカ合衆国税務会計における収益の認識・測定概念を概観した。アメリカ合衆国において、課税所得の会計方法は、I.R.C. §446のもとで、所得を明瞭に反映する方法に基づいて計算されるものであり、普通法人においては、発生主義が原則とされる。そして、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目は、I.R.C. §451のもとで、権利固定要件と金額合理的正確性要件で構成される「全事象テスト」によって判定される。ただし、その充足可否については、一般に、事実認定の問題と解されている。

次に、Thousand Oaks, LLC事件をもとに、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについて概観した。本件において、租税裁判所は、I.R.C. §451のいう全事象テストについて、対価を収受するための無条件の権利を取得した時点で固定されるものであるが、収入する権利がいつ

無条件となるかは事実認定の問題である、と判断している。そして、当裁判所は、入居一時金の返済不要部分の性質より捕捉した経済的実態、及び、各入居者の生存期間全体にわたって発生する費用との関係をもとに、係る取扱いについては、GAAPに準拠した納税者の取扱いが所得を明瞭に反映するものであり、平均余命で按分した金額を各事業年度の収益として計上する想定入居期間基準は全事象テストを充足するものである、と判断している。<sup>42)</sup>

## IV. 考 察

### 1. 比較分析

以下に、これまでの内容を整理し、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いについて、我が国とアメリカ合衆国とを比較分析する。

まず、我が国税務会計において、益金に係る諸項目は、法人税法22条4項のいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の有する認識・測定概念である「収入すべき権利の確定」に従って認識・測定される。そして、東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁において、入居一時金の返済不要部分とは、契約上、入居者の介護等に係る将来のサービス対価の前受金であるが、下記性質を有するため、「役務を終身にわたって受け得る地位に対応する対価」を経済的実態とするものであり、その取扱いとしては、法人税法22条4項に基づき、返済保証期間基準が導出されている。<sup>43)</sup>

- 納税者は、契約が解除されるまで、入居者に対し施設の利用及び各種サービス等の役務を提供する義務を負うこと、
- 納税者は、入居者の想定入居期間の経過後においても、引き続き入居者に対し役務を提供する義務を負うこと、
- 終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることは、不可能であること。

次に、アメリカ合衆国税務会計において、総所得に係る諸項目は、I.R.C. §451のいう全事象テストに従って認識・測定される。ここでいう全事象テストとは、権利固定要件と金額合理的正確性要件で構成される。<sup>44)</sup>そして、Thousand Oaks, LLC 事件において、入居一時金の返済不要部分とは、下記性質を有するため、「将来のサービス対価の前受金」を経済的実態とするものであり、その取扱いとしては、I.R.C. §451に基づき、想定入居期間基準が導出されている。

- 納税者は、契約が解除されるまで、入居者に対し施設及び介護サービスを終身にわたり移転し続ける義務を負うこと、
- 納税者は、入居者の想定入居期間の経過後においても、引き続き入居者に対し役務を提供する義務を負うこと、
- 納税者が当該義務を履行しなかった場合、納税者は入居一時金の返済不要部分を収受できないこと、
- 平均余命を用いることにより、終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることは、可能であること。

以上を整理すると、両事件判決は、入居一時金の返済不要部分について、性質論的解釈からそ

の経済的実態を捕捉したうえで、益金・総所得に係る諸項目の認識・測定概念を定めた規定に基づき、その取扱いを導出している点で共通する。その一方で、両事件判決には、2つの相違点がみられる。第一は、経済的実態を捕捉する上で考慮された下記性質(i)及び(ii)にある。第二は、導出された租税法上の取扱いにある。

(i) 義務不履行時、納税者が入居一時金の返済不要部分を収受できるかどうか

(ii) 終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることが可能かどうか

このことから、入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いは、経済的実態を捕捉する上で考慮された上記性質(i)及び(ii)に依存する、ということが示される。つまり、入居一時金の返済不要部分について、上記性質(i)及び(ii)が考慮されない場合、その経済的実態は「役務を終身にわたって受け得る地位に対応する対価」となり、その取扱いは、返済保証期間基準が導出される。一方、上記性質(i)及び(ii)が考慮される場合、その経済的実態は「将来のサービス対価の前受金」となり、その取扱いは、想定入居期間基準が導出される。したがって、両事件判決の比較分析の結果より、上記性質(i)及び(ii)のうち少なくとも一方が、返済保証期間基準と想定入居期間基準の峻別基準となる、ということが示される。

## 2. 考 察

### (1) 検 討

上記比較分析の結果より、入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いには、返済保証期間基準と想定入居期間基準があり、これらの峻別基準が下記性質(i)及び(ii)のうち少なくとも一方であることが示された。そこで、本稿では、そのいずれが峻別基準として機能したのかについて、検討を試みることにする。

(i) 義務不履行時、納税者が入居一時金の返済不要部分を収受できるかどうか

(ii) 終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることが可能かどうか

まずは、(i)「義務不履行時、納税者が入居一時金の返済不要部分を収受できるかどうか」である。(i)とは、将来における役務提供の不履行という「後発事象」が、税務会計上の収益の認識・測定概念の充足可否に影響を及ぼすかどうか、と換言できる。そして、結論からいえば、(i)は峻別基準に該当しない。その理由は以下のとおりである。

第一に、後発事象が収益の認識・測定概念に影響を及ぼすと仮定する。当該仮定では、収益の認識・測定概念は、後発事象が生じる可能性の残る時点ではなく、その可能性が生じなくなった時点で、その要件を充足する。そうすると、当該仮定において、入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いは、後発事象が生じなくなった時点、つまりは、終身入居契約の契約終了時点で、その総額を収益として計上する方法が導出されることになる。

第二に、後発事象が収益の認識・測定概念に影響を及ぼさないと仮定する。当該仮定では、収益の認識・測定概念は、後発事象以外の事象が生じた時点で、その要件を充足する。そうすると、当該仮定において、入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いは、後発事象以外の事象により要件を充足した時点で、充足した部分の金額を収益として計上する方法が導出されることになる。

このように、(i)とは、入居一時金の返済不要部分に係る収益計上時点が終身入居契約の契約終

了時点かどうかを論点とするものであり、それ以外を射程としていない。そして、返済保証期間基準と想定入居期間基準は、いずれも当該論点と無関係に収益を計上する方法である。それゆえ、(i)とは、返済保証期間基準と想定入居期間基準のうち、いずれかの妥当性を示す機能を有しておらず、峻別基準に該当しない、ということが示される。また、このことから、収益の認識要件の充足可否の判定にあたっては、将来における役務提供の不履行という後発事象は考慮されない、ということも示される。

次に、(ii)「終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることが可能かどうか」である。仮に、(ii)が可能であるとする場合、将来のサービス対価の前受金である入居一時金の返済不要部分は、適正に確定された役務の提供期間にわたって収益を認識する想定入居期間基準が導出されることとなる。これに対して、(ii)が可能でないとする場合、返済保証期間基準のような、終身入居契約における役務の提供期間以外の期間にわたって収益を認識する方法が導出されることとなる。

このように、(ii)については、入居一時金の返済不要部分に係る収益を按分する期間を論点としている。そして、返済保証期間基準と想定入居期間基準は、それぞれ収益計上額を按分する期間を異にするものであり、当該論点の射程となる。それゆえ、(ii)とは、返済保証期間基準と想定入居期間基準のうち、いずれかの妥当性を示す機能を有しており、峻別基準に該当する、ということが示される。また、これに加えて、我が国とアメリカ合衆国裁判所において、係る取扱いが収益の認識・測定概念から導出されていることを踏まえると、収益の測定要件は、我が国とアメリカ合衆国との間で判断基準が異なる、もしくは、判断基準は同一であるが、その硬度が異なる、ということも示される。

以上を整理すると、(i)については、入居一時金の返済不要部分に係る収益計上時点が終身入居契約の契約終了時点かどうかを論点とするものであり、それ以外の時点で収益計上する方法である返済保証期間基準と想定入居期間基準の峻別基準には該当しないこと、そして、(ii)については、入居一時金の返済不要部分に係る収益を按分する期間を論点とするものであり、係る峻別基準に該当することが示された。それゆえ、両事件判決の妥当性を前提とした場合、入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いは、(ii)「終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることが可能かどうか」に依存するものであり、(ii)が可能なときは想定入居期間基準、不可能なときは返済保証期間基準が導出されることとなる。

また、上記結果より、収益の認識・測定概念については、副次的に次の2点が示される。第一は、我が国とアメリカ合衆国における収益の認識要件は、その充足可否の判定において、将来における役務提供の不履行という後発事象が考慮されないこと、第二は、収益の測定要件については、判断基準が異なる、もしくは、判断基準は同一であるが、その硬度が異なる、ということである。

## (2) 推 論

(1)では、我が国とアメリカ合衆国における裁判例の比較分析より、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱い、及び、収益の認識・測定概念について検討を試みた。ただし、この検討は、両事件判決がいずれも妥当性を有する、という前提に立脚するものである。

次に、上記前提を取り払い、両事件判決のうち、少なくとも一方が誤りであった場合について

推論を行う。なお、本稿では、我が国における裁判所の判断が誤りであった場合のみを想定して議論を展開する。その理由は次の3点、すなわち、①終身入居契約における役務提供の期間、②費用収益対応の原則、③入居一時金の財務会計上の取扱いについて、我が国裁判所の判断に議論の余地が残るためである。

そこで、本稿では、上記3点に対する裁判所の判断を整理したうえで、我が国における入居一時金の返済不要部分の租税法上の取扱いとして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の有する認識・測定概念から、想定入居期間基準を導出することが可能かどうかを検討する。

#### ①終身入居契約における役務提供の期間

①に関して、我が国裁判所は、「本件終身入居契約は、……控訴人は入居者に対し施設の利用及び各種サービスなどの役務を終身にわたり提供することを義務づけられる契約内容となっているため、本件終身入居金がこの提供されるべき役務全体に対する対価であると仮定しても、入居者の死亡等による契約終了前には、契約上役務提供を義務付けられる全期間を把握して役務提供の期間に応じた対価の額を適正に確定させることは不可能である。<sup>45)</sup>」と判断している。

このように、裁判所は、契約上、入居一時金の返済不要部分が「将来のサービス対価の前受金」であるとしたうえで、その金額を適正に確定させることができないことを根拠に、想定入居期間基準が妥当性を有していないと判示している。もっとも、これは、終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることが不可能でなければ、入居一時金の返済不要部分の取扱いとして、想定入居期間基準が導出されることを示唆している。そこで、想定入居期間基準の計算要素である平均余命をもってして、「役務提供の期間に応じた対価の額を適正に確定させることは不可能」かどうかを検討する。

平均余命とは、ある期間における死亡状況が今後変化しないと仮定したときに、「 $x$ 歳における生存数( $lx$ )人について、これらの者が $x$ 歳以降に生存する年数の平均<sup>46)</sup>」をいう。そして、この数理計算の基礎となる「人口」・「死亡数」・「出生数」は、5年ごとに作成される「完全生命表<sup>47)</sup>」において、国勢調査による日本人口（確定数）や人口動態統計（確定数）をもとに入力される。そのため、この平均余命の数理計算については、一企業の判断が介入する余地は存在しない。

これに対して、我が国税務会計では、法人所得の計算上、一企業の判断が介入する余地の存在する見積計算を容認している。例えば、法人税法64条「工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度」における工事進行基準が挙げられる。工事進行基準とは、工事に係る進行割合に基づき、収益・費用を計上する方法であり、<sup>48)</sup>ここでいう進行割合については、「一定の見積もり工事原価の額のうちにその工事のために既に要した原材料費、労務費その他の経費の額の合計額の占める割合<sup>49)</sup>その他の工事の進行の度合を示すものとして合理的と認められるものに基づいて計算した割合」と定められている。

以上のことから、恣意性の観点からみれば、平均余命の数理計算がその他の見積計算よりも客観性かつ合理性を有することは明らかである。そして、この平均余命の定義は、アメリカ合衆国においても同様であり、<sup>50)</sup>租税裁判所は、この数理計算を「長い歴史があり、人口に関連するあらゆる値と同じくらい客観的<sup>51)</sup>」と判断している。それゆえ、客観性・合理性の観点からみても、平均余命をもってして、終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることは不可能ではなく、入居一時金の返済不要部分の取扱いとして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の

基準」の有する認識・測定概念から想定入居期間基準を導出することも、十分可能であると解される。

## ② 費用収益対応の原則

②に関して、我が国裁判所は、費用収益対応の原則とは、収益に対して費用を対応させるものであり、「費用に対し、それ以前の事業年度に確定すべき収益を繰り延べて対応させることは、……許されないものというべきである。」<sup>52)</sup>と判断している。ただし、この点についても議論の余地が残る。

金子宏（2021）は、財務会計上の費用収益対応の原則について、「期間損益を正確に把握するために、収益とそれを生み出すのに要した費用とは、同一の会計年度に計上されなければならない」<sup>53)</sup>ものであり、「法人所得の計算についても妥当すると解すべき」<sup>54)</sup>と述べられている。この見解に従えば、当該原則の目的とは、一事業年度の適正な所得計算を行うことであり、経済活動の成果（収益）とその成果を獲得するために要した努力（費用）との対応にあるといえる。

そして、大阪地判平成16年4月20日税資254号9633頁では、当該原則のもとで、費用に対して収益を対応させる取扱いが認められている。本件は、車両盗難による損失及びこれに対する保険金収入の帰属事業年度について争われた事例であり、納税者は、車両盗難に係る損失を「盗難にあった日の属する事業年度」、これに対する保険金収入に係る収益を「保険金の支払通知のあった日の属する事業年度（盗難にあった日の属する事業年度の翌事業年度）」に計上していた。これに対して、大阪地方裁判所は、「保険金請求権を行使することによって取得すべき保険金額は、……適正な期間損益の算定という観点からは、費用収益対応の原則に準じて、盗難損失との間に収支対応の関係を認めることができる。」<sup>55)</sup>ものであり、「盗難による損害発生を原因とする保険金収入については、……保険金請求権は盗難発生と同時に発生し、権利の実現の可能性が客観的に認識し得る状況になったといえることができる。」<sup>56)</sup>として、法人税法22条4項のもとで、「保険金請求権は、盗難発生時に直ちに確定したものと<sup>57)</sup>して、盗難損失を計上すべき事業年度に同時に益金として計上すべきものである。」<sup>58)</sup>と判断している。

また、推論(i)を踏まえれば、上記裁判所の判断のうち、「それ以前の事業年度に確定すべき収益を繰り延べて対応させること」という部分についても議論の余地が残る。

まず、東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁において、裁判所は、入居一時金を「サービス対価の前受金」と認定している。そして、推論(i)より、平均余命をもってして、「終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させること」が不可能ではないと仮定する。そうすると、入居一時金の返済不要部分とは、アメリカ合衆国租税裁判所判決と同様、「将来のサービス対価の前受金」を経済的実態とするものであり、係る収益は、役務の提供に応じて計上されていくことになる。つまり、係る取扱いとしては、収益の認識・測定概念に基づき想定入居期間基準が導出されるため、当裁判所のいう「収益の繰り延べ」には該当しない。

このように、「終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させること」が不可能ではないと仮定すると、裁判所の判断のように、費用収益対応の原則を収益に対して費用を対応させるための原則と解するか否かにかかわらず、入居一時金の返済不要部分の租税法上の取扱いとして、想定入居期間基準を採用することは、当該原則に反するものではない。そして、上記仮定の成立可能性については、推論(i)で示したとおりである。したがって、費用収益対応の原則の観点

からみても、係る取扱いとして、想定入居期間基準を導出することに、特段の問題はないと解される。

### ③ 入居一時金の財務会計上の取扱い

③に関して、我が国裁判所は、「入居一時金のうち、本件終身前受金部分についても、その返還を要しないことが確定した額ごとに、その返還を要しないことが確定した時に、その収入の原因となる権利が実現すると考えられるのであるから、返済保証期間基準は、企業会計原則にいう実現主義と何ら矛盾するものではなく、これに適合するものといえる<sup>59)</sup>。」と判断しており、財務会計上の取扱いから、返済保証期間基準の妥当性を補足している。ただし、この点についても議論の余地が残る。

我が国において、入居一時金の返還不要部分における財務会計上の取扱いについては、企業会計原則においても、企業会計基準においても明示されていない。ただし、企業会計基準委員会の公表した「収益認識に関する会計基準」<sup>60)</sup>より、その取扱いは導出される。

収益認識に関する会計基準とは、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準であり、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される<sup>61)</sup>。そして、当該会計基準は、その開発するにあたっての基本的方針について、「国内外の企業間における財務諸表の比較可能性を確保する観点から、IFRS 第15号の定めを基本的にすべて取り入れることとしており、その結果として、収益認識に関する会計処理についてはIFRS 第15号及びTopic 606と同様の基準となっている。」<sup>62)</sup>として、当該会計基準がAccounting Standards Codification (ASC) 606「顧客との契約から生じる収益」と同様の基準であることを明らかにしている。また、当該会計基準における収益認識は、一般に、企業会計原則のいう実現主義の原則と齟齬はないと解されている<sup>63)</sup>。

そして、アメリカ合衆国において、CCRCにおける各種取扱いは、ASC 606を指針としたASC 954「Health Care Entities」に定められている。当該会計基準は、「入居一時金の返済不要部分（nonrefundable advance fees）とは、将来のサービス対価を表すものであり、繰延収益（deferred revenue）<sup>64)</sup>として計上すべきである。」<sup>65)</sup>として、その金額の負債計上を要求している。そして、この繰延収益については、「顧客の平均余命または契約期間のうち、いずれか短い期間に基づいて、将来の期間にわたって収益へと償却されるものとする。」<sup>66)</sup>とされる。つまり、ASC 954は、入居一時金の返済不要部分における財務会計上の取扱いとして、想定入居期間基準を採用している。

以上を整理すると、我が国において、入居一時金の返済不要部分における財務会計上の取扱いは、収益認識に関する会計基準のもとで、ASC 606を指針とするASC 954と同様、想定入居期間基準を指しており、これは、企業会計原則のいう実現主義の原則のもとでも同様ということになる。そのため、我が国裁判所が「返済保証期間基準は、企業会計原則にいう実現主義と何ら矛盾するものではなく、これに適合するものといえる。」と判断したことについては、財務会計上の取扱いに対する誤認が存在するといえる。

以上の推論結果を整理すると、次のとおりとなる。すなわち、①より、客観性・合理性の観点からみても、平均余命をもってして、終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることは不可能ではなく、入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いとして、平均余命を計算要素とする想定入居期間基準を導出することは十分可能であること、②より、想定入居期

間基準が費用収益対応の原則に反するものでないこと、③より、財務会計では、想定入居期間基準が導出されるため、これをもって、租税法上の取扱いとして返済保証期間基準の妥当性を示したことには誤りがある、ということである。これらを踏まえると、我が国入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いとしては、アメリカ合衆国同様、返済保証期間基準よりも想定入居期間基準の方が妥当性を有すると解することに、特段の問題はないといえる。

## V. おわりに

本稿では、我が国税務会計における収益の認識・測定概念の明確化を目的に、アメリカ合衆国との比較分析を通じて、老人ホーム入居一時金の租税法上の取扱いを検討した。その結果、入居一時金の返済不要部分の租税法上の取扱いとしては、我が国裁判所では返済保証期間基準、アメリカ合衆国裁判所では想定入居期間基準が導出されていること、この相違が捕捉された性質上の差異に依存すること、そして、その峻別基準が「終身入居契約における役務の提供期間を適正に確定させることが可能かどうか」であることが示された。また、これらを踏まえて推論を行った結果、費用収益対応の原則などの観点からみても、我が国入居一時金の返済不要部分における租税法上の取扱いとしては、アメリカ合衆国同様、返済保証期間基準よりも想定入居期間基準の方が妥当性を有すると解することに、特段の問題がないということが示された。

もっとも、本稿は、上記目的の範囲で、東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁と Thousand Oaks, LLC 事件判決のみを素材として検討を行ったものであり、限界がある。そのため、今後の課題としては、他の裁判例をもとに、上記結論に対する検証を行ったうえで、本稿結論の一般化を試みることなどが挙げられる。

## 注

- 1) 法人税法22条4項参照。
- 2) 水野忠恒（2024）『大系租税法 第5版』中央経済社、432頁参照。また、この点については、拙稿（2022）「我が国租税法における法人所得の会計方法に関する研究—アメリカ合衆国内国歳入法典との比較分析を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集』第31巻第1号、37-283頁を参照されたい。
- 3) 東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁。
- 4) この点については、神山弘行（2019）『所得課税における時間軸とリスク—課税のタイミングの理論と法的構造—』有斐閣、62-67頁、倉見智亮（2021）『課税所得計算調整制度の研究』成文堂、20-125頁が詳しい。
- 5) I.R.C. §451(b)(1)(C)。
- 6) *See. Continuing Life Cmtys. Thousand Oaks LLC v. Commissioner*, T.C. Memo 2022-31, (2022), *aff'd*, 2024 U.S. App. LEXIS 12068, (2024)。
- 7) 法人税法22条1項参照。
- 8) 法人税法22条2項。
- 9) 法人税法22条3項参照。
- 10) 法人税法22条4項参照。
- 11) 金子宏（2021）『租税法 第24版』弘文堂、365頁参照、水野忠恒（2023）前掲注2、432頁参照。
- 12) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

- 13) 大阪高判平成16年5月11日税資254号順号9645頁、東京高判平成26年8月29日税資264号順号12523頁ほか参照。
- 14) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。
- 15) 金子宏（2021）前掲注11、358頁参照。
- 16) なお、本件では、入居一時金の返済不要部分の金額が益金を構成するかどうかとも争点となっている。この点について、裁判所は、「少なくとも返済保証期間の経過後は、個々の入居者に対し、原告のいう返済保証金勘定に対応した債務を負っているわけではないのであるから、返済保証期間の経過後も、それを負債として処理することは許されず、当該勘定部分も含め、益金として計上すべきものというべきである。（東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁）」と判断している。
- 17) 東京高判平成23年3月30日は、原判決を一部補正したものである。そのため、本資料では、補正以外の部分は原判決（東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁）をそのまま引用している。
- 18) 東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁。
- 19) 東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁。
- 20) 東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁。
- 21) 同上。
- 22) 同上。
- 23) See. I.R.C. §63(a).
- 24) See. I.R.C. §61(a) and Treas. Reg. §1.61-1(a).
- 25) I.R.C. §446(a).
- 26) See. I.R.C. §448(a).
- 27) Treas. Reg. §1.446-1(a)(2).
- 28) *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979), pp.542-543.
- 29) See. *Surrey, et al, Federal Income Taxation Case and Materials Successor ed.*, The Foundation Press, (1986), pp.584-586, *Bittker, et al, Federal Tax of Income, Estates and Gifts*, Warren Gorham & Lamont, (2003), para.105.1.6 and *Schmalbeck, et al, Federal Income Taxation Sixth Edition*, Aspen Publishing, (2023), p.672.
- 30) I.R.C. §451(a).
- 31) I.R.C. §451(b)(1)(C).
- 32) See. 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), p.47192.
- 33) See. *Grodts & McKay Realty, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 1221, (1981), pp.1237-1238, and *Derr v. Commissioner*, 77 T.C. 708, (1981), p.723.
- 34) I.R.C. §451(b)(1)(A).
- 35) なお、ここでいう適用財務諸表とは、一般に、財務会計上のGAAPに従って作成される財務諸表（GAAP statements）を指す（See. I.R.C. §451(b)(3) and Treas. Reg. §1.451-3(a)(5).）。
- 36) 本章本節については、拙稿（2023）「アメリカ合衆国における法人所得の会計方法— *Continuing Life Cmtys. Thousand Oaks LLC v. Commissioner*, T.C. Memo 2022-31 を素材として—」『明治大学大学院会計専門職研究科』第18号、53-69頁をもとに作成している。
- 37) なお、納税者の取扱いは、本件係争事業年度における財務会計上のGAAP（Statement of Position 90-8）に従ったものである（See. T.C. Memo 2022-31, (2022), *supra* note 6, pp.12-13.）。
- 38) See. T.C. Memo 2022-31, (2022), *aff'd*, 2024 U.S. App. LEXIS 12068, (2024).
- 39) T.C. Memo 2022-31, (2022), *supra* note 6, p.22.
- 40) *Ibid.*, p.20.
- 41) *Ibid.*, p.30.
- 42) なお、納税者の準拠した会計基準では、入居一時金の返済不要部分とは、「将来のサービス対価の前受金」であり（AICPA, *Statement of Position: Financial Accounting and Reporting by Continuing*

- Care Retirement Communities*, AICPA, (1990), para. 43.), その取扱いとしては、「顧客の平均余命または契約期間のうち、いずれか短い期間に基づいて、将来の期間にわたって収益へと償却されるものとする。(Ibid., para. 23.)」とされている。このことから、同様のことが示される。
- 43) なお、当該判決については、先行研究においても広く支持されている。青山慶二（2012）「重要判決の比較法研究」『TKC 税研情報』21巻4号、164頁、167-168頁、伊藤義一（2012）「判例評釈 有料老人ホームの入居一時金の収益計上時期」『TKC 税研情報』21巻3号、45頁参照。
- 44) なお、Thousand Oaks, LLC 事件の係争事業年度においては、AFS 所得算入ルールが導入されていないため、当該ルールについては考慮していない。
- 45) 東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁。
- 46) 厚生労働省（2023）「令和4年簡易生命表の概況」12頁。
- 47) 同上、1頁参照。なお、毎年作成される簡易生命表では、計算要素となる「人口」・「死亡数」・「出生数」は、推計人口による日本人人口、人口動態統計（概数）が用いられ、出生数は100,000人となる（同上、1、12頁参照）。
- 48) 法人税法施行令129条3項。
- 49) 同上。
- 50) Arias, *et al*, “United States Life Tables, 2021” National Vital Statistics Reports, Vol. 72, No. 12, (2023), pp. 60-61. なお、本報告書は、アメリカ疾病予防管理センター（Centers for Disease Control and Prevention: CDC）のもとで公表されたものであり、連邦裁判所において、証拠として認められている。
- 51) T. C. Memo 2022-31, (2022), *supra* note 6, p. 31.
- 52) 東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁。
- 53) 金子宏（2021）前掲注11、361頁参照。
- 54) 同上。
- 55) 大阪地判平成16年4月20日税資254号9633頁。
- 56) 同上。
- 57) 同上。
- 58) さらにいえば、「長期大規模工事」では、工事進行基準が強制適用されており、すでに要した費用の割合に基づいて収益を計上する方法が採用されている（法人税法64条1項参照）。
- 59) 東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁。
- 60) なお、企業会計基準委員会の公表する「収益認識に関する会計基準の適用指針」では、顧客から企業に返金が不要な前払いがなされた場合、「契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識する。（企業会計基準委員会（2020b）「企業会計基準適用指針第30号 収益認識に関する会計基準の適用指針」, para. 54.）」とされる。
- 61) 企業会計基準委員会（2020a）「企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準」, para. 3.
- 62) 同上, para. 101-2. なお、ここでの Topic 606 は、ASC 606 を指す。
- 63) この点について、伊藤邦雄（2020）は、収益認識に関する会計基準について、「そのエッセンスは、伝統的な実現主義と大きく矛盾するものではない。……新基準は、この伝統的な考え方を精緻化し、収益を発生源（履行義務）別に識別し、その認識タイミングを充足時点に求めることで、実現主義を個別具体的に明文化したものであると整理することができる。（伊藤邦雄（2020）『新・現代会計入門』日経 BP, 209頁。）」と述べられている。また、秋葉賢一ほか（2020）は、IFRS 第15号について、「これまで収益・費用の計上を説明すると考えられてきた実現・対応の考え方と相反するものではない。それらの IFRS では、「契約の履行」は何か焦点を当てることによって、広義の実現の弾力的な解釈の範囲を制約していると考えられる。（秋葉賢一ほか（2020）「IFRS における収益認識に関する帰納的検討」『金融研究』第39巻第3号、103頁。）」と述べられている。このことから、収益認識

に関する基準と企業会計原則のいう実現主義の原則との関係性に、矛盾がないことが推察される。

64) FASB, *Accounting Standards Codification Volume 4*, FASB, (2020), 954-430-25-1.

65) *See. Ibid.*, 954-430-25-1.

66) *Ibid.*, 954-430-35-1.

#### 【参考文献一覧】

青山慶二（2012）「重要判決の比較法研究」『TKC 税研情報』第21巻第4号，160-169頁。

秋葉賢一・羽根佳祐（2020）「IFRSにおける収益認識に関する帰納的検討」『金融研究』第39巻第3号，65-108頁。

池脇信一郎（2022）「我が国租税法における法人所得の会計方法に関する研究—アメリカ合衆国内国歳入法典との比較分析を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集』第31巻第1号，37-283頁。

池脇信一郎（2023）「アメリカ合衆国における法人所得の会計方法—*Continuing Life Cmtys. Thousand Oaks LLC v. Commissioner*, T. C. Memo 2022-31 を素材として—」『明治大学大学院会計専門職研究科』第18号，53-69頁。

伊藤邦雄（2020）『新・現代会計入門』日経 BP。

伊藤義一（2012）「判例評釈 有料老人ホームの入居一時金の収益計上時期」『TKC 税研情報』第21巻第3号，1-49頁。

金子宏（2021）『租税法 第24版』弘文堂。

企業会計基準委員会（2020a）「企業会計基準第29号 収益認識に関する会計基準」，[https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/shueki20200331\\_02\\_20200706.pdf](https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/shueki20200331_02_20200706.pdf)（最終アクセス日2025年3月27日）。

企業会計基準委員会（2020b）「企業会計基準適用指針第30号 収益認識に関する会計基準の適用指針」，[https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/shueki20200331\\_05\\_20200706.pdf](https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/shueki20200331_05_20200706.pdf)（最終アクセス日2025年3月27日）。

倉見智亮（2021）『課税所得計算調整制度の研究』成文堂。

厚生労働省（2023）「令和4年簡易生命表の概況」<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/life/life22/dl/life22-15.pdf>（最終アクセス日：2024年10月30日）。

神山弘行（2019）『所得課税における時間軸とリスク—課税のタイミングの理論と法的構造—』有斐閣。

水野忠恒（2024）『大系租税法 第5版』中央経済社。

AICPA, *Statement of Position: Financial Accounting and Reporting by Continuing Care Retirement Communities*, AICPA, (1990).

Arias Elizabeth, Xu Jiaquan and Kochanek Kenneth, "United States Life Tables, 2021", National Vital Statistics Reports, Vol. 72, No. 12, (2023), <https://www.cdc.gov/nchs/data/nvsr/nvsr72/nvsr72-12.pdf> (accessed August 24, 2024).

Bittker Boris I. and Lokken Lawrence, *Federal Tax of Income, Estates and Gifts*, Warren Gorham & Lamont, (2003).

FASB, *Accounting Standards Codification Volume 4*, FASB, (2020).

Schmalbeck Richard, Zelenak Lawrence, Lawsky Sarah B. and Oei Shu-Yi, *Federal Income Taxation Sixth Edition*, Aspen Publishing, (2023).

Surrey Stanley S., Warren William C., McDaniel Paul R. and Ault Hugh J., *Federal Income Taxation Case and Materials Successor ed.*, The Foundation Press, (1986).

84 F.R. 47191, (September 9, 2019).

## 【裁判例】

（日本：裁判所降順，年代昇順）

最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

最判平成24年8月15日税資262号順号12021頁。

東京高判平成23年3月30日税資261号順号11657頁。

大阪地判平成16年4月20日税資254号9633頁。

東京地判平成22年4月28日税資260号順号11431頁。

（アメリカ合衆国：納税者アルファベット順）

*Continuing Life Cmtys. Thousand Oaks LLC v. Commissioner*, T.C. Memo 2022-31, (2022), *aff'd*,  
2024 U.S. App. LEXIS 12068, (2024).

*Derr v. Commissioner*, 77 T.C. 708, (1981).

*Grodt & McKay Realty, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 1221, (1981).

*Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979).