

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-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2022-03-29 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 池脇, 信一郎 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/22265

2021年度 経営学研究科
博士学位請求論文（要旨）

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—

経営学専攻
池脇 信一郎

1. 問題意識と目的

本稿は、我が国法人所得の会計方法に関する規定、法人税法 22 条 4 項の問題を取り扱うものであり、その研究課題は、本規定のいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の有する認識概念、つまりは税務会計上の収益及び原価・費用・損失が益金及び損金として算入されるタイミングに関する概念を明確化することにある。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（いわゆる公正処理基準）については、その具体的内容に関する見解の対立がみられ、立法から 50 年以上経過する現在においても、統一の見解が存在しない状況にある。このことは、諸項目（収益及び原価・費用・損失）を法人所得の構成要素（益金及び損金）に算入するための認識及び測定概念を曖昧にするものであり、法的安定性、及び、納税者の予測可能性、ひいては、法人所得概念そのものに影響を及ぼす問題を指摘しうる。さらには、この点から派生して、法人税法 22 条 4 項の性質、及び、法人税法 74 条 1 項（いわゆる確定決算主義）の趣旨についても、議論の余地が残されている。

このように、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ついては、課税公平性を主要な目的とする税務会計において、検討必要性のある論点を有していると考えられる。そこで本稿では、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に関する具体的内容として、その有する認識概念に焦点を絞り、検討を試みた。

2. 構成及び各章の要約

本稿はおもに三編構成となっており、以下のように展開される。

第一編は、法人税法 22 条 4 項に関する立法趣旨解釈及び裁判例分析に基づき、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概念を検討する部分であり、第 2 章から第 4 章からなる。第 2 章では、論点整理として、本規定の立法経緯及び先行研究を概観している。第 3 章では、本規定の立法趣旨解釈に基づき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する意義について検討している。第 4 章では、本規定に関する裁判例分析を行い、その有する認識概念を帰納的に検討

している。また、本章では、本章検討によって明確化されなかった部分の検討方法として、目的論的解釈に基づくアメリカ合衆国との比較分析を提案している。

第二編は、上記提案に基づき、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法を定めた規定、内国歳入法典（I.R.C.） § 446 を中心に、本規定のいう「発生主義（an accrual method）」の有する認識概念を検討する部分であり、第 5 章から第 7 章からなる。第 5 章では、I.R.C. § 446 について検討、本規定の立法趣旨解釈及び裁判例分析から、その有する意義を概観している。第 6 章及び第 7 章では、その下位概念として位置づけられる規定、I.R.C. § 451(b)及び I.R.C. § 461(h)について検討、アメリカ合衆国における法人所得の構成要素「総所得（gross income）」及び「所得控除（deductions）」に係る諸項目の認識概念を体系的に整理している。

第三編は、アメリカ合衆国との比較分析に基づき、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概念を検討する部分であり、第 8 章からなる。本章では、本稿第一編結論を検証対象、第二編結論を比較対象とし、目的論的解釈に基づくアメリカ合衆国との比較分析より、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概念のうち、第 4 章検討によって明確化されなかった部分の推論を試みている。

各章の要約については、以下のとおりである。

第 1 章では、序説として、本稿の研究課題を整理、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概念についての検討必要性を提示している。また、本章では、本稿全体を通しての検討方法、前提、用語の定義を確認している。

第 2 章では、論点整理として、法人税法 22 条 4 項に関する立法経緯及び先行研究を概観し、本稿研究課題の妥当性を確認した。また、本章では、その概観内容をもって、次章における立法趣旨解釈を行ううえでの留意点を提示している。

第 3 章では、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈に基づき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する意義を検討している。そして、本章では、その検討結果として、その意義が「事例についての判断の積み重ねにより明確化される」ものであることを示した。

第 4 章では、法人税法 22 条 4 項に関する裁判例分析に基づき、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概念について、帰納的検討を行っている。本章検討にあたっては、裁判例分析を立法趣旨解釈の展開として位置づけるため、上記意義に整合する裁判例を検討素材に選定、その結果として、当該認識概念に反映される目的が「課税公平性」であることを示すとともに、その認識概念の一部を明確化した。また、本章では、上記結果より、本章検討によって明確化されなかった部分の検討方法として、目的論的解釈に基づくアメリカ合衆国との比較分析を提案している。

第 5 章では、上記提案に基づき、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法を定めた規定、I.R.C. § 446 について検討、その結果として、本規定のいう発生主義に反映される目的が「課税公平性」であることを示した。また、本章では、その発生主義について、財務会計上の GAAP（Generally

Accepted Accounting Principles) との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在すると判示した連邦最高裁判所判決、*Thor Power Tool Co. v. Commissioner*; 439 U.S. 522, (1979) より、その検討方法として、目的論的解釈に基づく財務会計との比較分析が妥当性を有することを提示している。

第6章では、I.R.C. § 446 の下位概念に位置づけられる I.R.C. § 451(b) について検討、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念を体系的に整理した。そして、本章では、その検討結果から、我が国一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する益金に係る諸項目の認識概念の推論にあたって必要となる情報、つまりは課税公平性を反映した認識概念を洗い出した。

第7章では、I.R.C. § 446 の下位概念に位置づけられる I.R.C. § 461(h) について、目的論的解釈に基づく財務会計との比較分析を中心とした検討を行い、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念を体系的に整理した。そして、本章では、第6章同様、その検討結果から、我が国一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する損金に係る諸項目の認識概念の推論にあたって必要となる情報、つまりは課税公平性を反映した認識概念を洗い出した。

第8章では、アメリカ合衆国との比較分析に基づき、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概念についての検討を試みた。本章検討にあたっては、まず、法人税法 22 条 4 項と I.R.C. § 446 の比較可能性分析を行い、目的論的解釈に基づくアメリカ合衆国との比較分析という検討方法の妥当性を立証、次に、その立証結果に基づき、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概念のうち、第4章検討によって明確化されなかった部分については、第6章及び第7章において洗い出した情報をもって推論、最後に、これまでの検討結果を体系的に整理したものを本稿結論として提示している。また、本章では、その結論を踏まえて、目的論的解釈に基づく財務会計との比較分析から、派生論点である法人税法 22 条 4 項の性質、及び、法人税法 74 条 1 項の趣旨についても私見を示している。

第9章では、総括として、本研究の意義を整理、第一に、我が国法人所得の会計方法である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概念を明確化したこと、第二に、アメリカ合衆国法人所得の会計方法である発生主義の有する認識概念を体系化したこと、第三に、我が国法人所得の会計方法に関する検討方法として、目的論的解釈に基づくアメリカ合衆国との比較分析の有効性を示したこと、第四に、我が国及びアメリカ合衆国における法人所得の構成要素に係る諸項目の認識概念に関する検討方法として、目的論的解釈に基づく財務会計との比較分析の有効性を示したことを確認した。そして、本章では、最後に、本稿結論に対する限界を指摘したうえで、今後の研究課題を整理した。