

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—

池脇 信一郎

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—

明治大学大学院 経営学研究科
水野忠恒研究室 池脇 信一郎

【論文要旨】

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。

目次

第1章 序説.....	1
第1節 背景及び研究課題.....	1
第2節 検討方法及び前提.....	3
第1項 検討方法.....	3
第2項 検討にあたっての前提.....	4
第3節 用語の定義.....	5
第2章 我が国法人税法 22 条 4 項に関する論点整理.....	7
第1節 はじめに.....	7
第2節 規定の概要.....	7
第3節 規定の沿革.....	10
第1項 規定の沿革概要.....	10
第2項 規定の沿革詳細.....	12
第3項 小括.....	20
第4節 先行研究.....	21
第5節 論点整理.....	25
第3章 我が国法人税法 22 条 4 項に関する検討—立法趣旨解釈を中心として—.....	28
第1節 はじめに.....	28
第2節 検討素材及び方法.....	28
第3節 検討.....	30
第1項 留意点の妥当性検証.....	30
第2項 留意点の検討.....	32
第4節 結果及び考察.....	38
第5節 本章のまとめ.....	39
第4章 我が国法人税法 22 条 4 項に関する立法趣旨解釈の展開—裁判例分析を中心として—... 41	41
第1節 はじめに.....	41
第2節 検討素材及び方法.....	41
第3節 検討.....	44
第1項 裁判例分析（最判平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷）.....	44
第2項 裁判例分析（最判平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷）.....	47
第4節 結果及び考察.....	49
第5節 本章のまとめ.....	54

第5章 アメリカ合衆国法人所得の会計方法に関する検討—I.R.C. § 446 を中心として—	59
第1節 はじめに	59
第2節 規定の概要及び沿革	60
第1項 規定の概要	60
第2項 規定の沿革	62
第3項 小括	75
第3節 論点整理	76
第1項 <i>Thor Power Tool Co. v. Commissioner</i> , 439 U.S. 522, (1979).	76
第2項 論点整理	78
第4節 検証	79
第1項 検証素材及び方法	79
第2項 検証	80
第3項 結果及び考察	90
第5節 本章のまとめ	91
第6章 I.R.C. § 451(b)のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念に関する検討	93
第1節 はじめに	93
第2節 規定の概要	94
第3節 論点整理	99
第1項 本節概要	99
第2項 留意点検討1	100
第3項 留意点検討2	115
第4項 論点整理	132
第4節 検討	133
第1項 本節概要	133
第2項 本節課題提示	133
第3項 検討	137
第4項 結果及び考察	148
第5節 本章のまとめ	151

第7章 I.R.C. § 461(h)のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念に関する検討	153
第1節 はじめに.....	153
第2節 規定の概要.....	153
第3節 論点整理.....	158
第1項 本節概要.....	158
第2項 全事象テスト概要.....	158
第3項 経済的効果テスト概要	169
第4項 論点整理.....	174
第4節 検討.....	175
第1項 本節概要.....	175
第2項 検討素材及び方法.....	175
第3項 検討1	177
第4項 検討2	191
第5項 結果及び考察	207
第5節 本章のまとめ.....	208
第8章 我が国法人税法 22 条 4 項に関する推論—アメリカ合衆国との比較分析を中心として—	211
第1節 はじめに.....	211
第2節 検討素材及び方法.....	211
第3節 検討.....	212
第1項 比較可能性分析.....	212
第2項 比較分析.....	215
第4節 結果及び考察	218
第5節 本章のまとめ.....	223
第9章 総括.....	226
【参考文献一覧】	228
(日本文献：五十音順)	228
(外国文献：アルファベット順)	232
【参考裁判例】	237
(日本：裁判所降順、年代昇順)	237
(米国：納税者アルファベット順)	238
【初出一覧表】	241

「略語一覧（略語アルファベット順）」

略語	正式名称	訳
AAA	American Accounting Association	アメリカ会計学会
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	アメリカ公認会計士協会
ASBJ	Accounting Standards Board of Japan	企業会計基準委員会
ASC	Accounting Standards Codification	会計基準編纂書
FASB	Financial Accounting Standards Board	財務会計基準審議会
F.R.	Federal Register	連邦官報
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	一般に認められた会計原則
IASB	International Accounting Standards Board	国際会計基準審議会
IFRS	International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
I.R.C.	Internal Revenue Code	内国歳入法典
IRS	Internal Revenue Service	内国歳入庁
Rev. Proc.	Revenue Procedure	歳入手続
Rev. Rul.	Revenue Ruling	歳入規則
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	会計概念書
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards	財務会計基準書
T.D.	Treasury Decision	財務省決定
Treas. Reg.	Treasury Regulation	財務省規則

（出典：筆者作成）

第1章 序説

第1節 背景及び研究課題

本稿は、我が国租税法における法人所得の会計方法に関する規定¹、法人税法 22 条 4 項について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。

税務会計とは、法人税法に従い、各事業年度の法人所得を計算することを目的とする会計である。我が国法人税法の課税標準は、各事業年度の所得の金額であり、益金の額から損金の額を控除した金額とされる²。ここでいう益金の額とは、法人税法 22 条 2 項のもとで、別段の定めがあるものを除き、収益の額³、損金の額とは、法人税法 22 条 3 項のもとで、別段の定めがあるものを除き、原価・費用・損失の額と定義される⁴。そして、この収益及び原価・費用・損失は、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⁵」に従って計算される⁶。つまり、税務会計において、法人所得の会計方法を定めた法人税法 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とは、同法 2 項及び 3 項により法人所得の構成要素に算入されるべきものとして峻別された諸項目を、いつ各構成要素に算入し、それらにどのような貨幣額を割り当てるのか、という認識及び測定概念を有していることになる⁷。

法人税法 22 条 4 項とは、1965 年法人税法全文改正に対するレビューを契機とした議論の末、1967 年税制改正において創設された規定である。そして、係る議論の主たる論点とは、課税所得と企業利益との関係性であり、別段の定めがある項目以外の項目の認識時点の差異をどの程度まで縮小させるかにある⁸。その結果として定義されたのが税務会計独自の抽象的な文言「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」である。

¹ 本稿における租税法とは、特筆しない限り、法人税法を指す。

² 法人税法 22 条 1 項参照。

³ 法人税法 22 条 2 項参照。ここでいう収益の額とは、法人税法 22 条 2 項のいう「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」を指す。

⁴ 法人税法 22 条 3 項参照。ここでいう「原価・費用・損失」のいう原価とは、法人税法 22 条 3 項 1 号のいう「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」、費用とは、同法同条同項 2 号のいう「前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額」、損失とは、同法同条同項 3 号のいう「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」を指す。

⁵ 法人税法 22 条 4 項参照。

⁶ 水野忠恒 (2021)『大系租税法 第3版』中央経済社、461 頁参照。水野忠恒教授は、この法人所得の会計方法について、フローから一定の期間の利益を測定する「損益法」と表現している (同上、461 頁参照)。

⁷ ここでいう認識とは、諸項目を法人所得の構成要素に算入すること、測定とは、所得の構成要素に算入される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。

⁸ この点については、第 2 章で詳述する。

法人所得の会計方法としては、現金主義と発生主義が存在する⁹。前者は、法人所得の構成要素に係る諸項目を、収入及び支出時点で認識する会計方法、後者は、発生した期間に正しく割当てられるように認識する会計方法である。そして、現行法のもとでは、明文規定は存在しないものの、一般に、発生主義に従うことが自明とされる¹⁰。

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がその認識概念として発生主義を有することは明らかである。しかしながら、その下位概念については、立法経緯の複雑さ、及び、文言の抽象さゆえに曖昧な点が多い¹¹。本規定のその主たる論点を整理すると、以下の 3 点であり、これら論点は、本規定立法から 50 年以上経過する現在においても、統一の見解が見い出されていない状況にある。

第一の論点は、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についてである。本文言については、大別して 2 つの見解が存在する。第一が本文言を「税務会計独自の観点から判断すべきとする見解」、第二が「財務会計独自の観点から判断すべきとする見解」である。両見解の相違点は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が企業利益の計算原理をそのまま受け入れるかどうかという点にあり、その有する認識概念を異にする。そして、このことは、いずれの見解を支持するかにより、法人所得の算出結果に影響を及ぼすことを意味するものであるため、統一の見解が存在しない現状は、法的安定性及び納税者の予測可能性の観点から、解消の必要性が指摘される。

第二の論点は、法人税法 74 条 1 項の趣旨についてである。本規定は、内国法人が確定した決算に基づき所得の金額を記載した申告書を提出しなければならないことを定めた規定であり¹²、その趣旨については、狭義解釈と広義解釈が存在する。狭義解釈とは、本規定の趣旨として、「内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続きを要件とすることにより、内部的なコントロールを期待すること¹³」という「形式的意義」を有するとする見解であり、広義解釈とは、この形式的意義に加え「実質的意義」、すなわち「株主総会の承認等を得て確定した決算の利益を基礎とし、法人税法の別段の定めによる一定の申告調整を行い、課税所得を計算すること¹⁴」を有するとする見解である。両見解の相違点は、実質的意義を有するかどうかであり、これは、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益が一致するかどうか、つまり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の解釈に依存するものである。

⁹ 金子宏（2019）『租税法 第 23 版』弘文堂、357 頁参照。

¹⁰ 同上、358 頁参照、水野忠恒（2021）前掲注 6、469 頁参照。

¹¹ 水野忠恒（2021）前掲注 6、465-466 頁参照、鈴木一水（2015）「公正処理基準の再検討」『税務会計研究』第 26 巻、119 参照。

¹² 法人税法 74 条 1 項参照。

¹³ 水野忠恒（2021）前掲注 6、468 頁。

¹⁴ 日本公認会計士協会（2010）「租税調査会研究報告第 20 号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」、6 頁。

そのため、法人税法 74 条 1 項の趣旨についても、第一の論点に付随して統一の見解が見い出されていない現状にある。

第三の論点は、法人税法 22 条 4 項の性格についてである。この性格とは、水野忠恒教授が指摘されるように、「第一に、この規定が基本規定か、あるいは補充規定かということであり、第二に、この規定が、創設規定か、あるいは訓示規定か¹⁵」ということであり、換言すれば、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及び測定概念が、法人所得の構成要素に係る諸項目の性質から導出される会計方法（いわゆる権利確定主義の原則、及び、債務確定主義の原則）のそれと同義かどうか、そして、本規定の創設が法人所得の定義に変更を及ぼしたかどうかということである。そして、第一の論点が解消されていない現状においては、当該論点もまた、統一の見解が見い出されていない。

以上のとおり、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、その具体的内容が曖昧な状態にあり、ここから派生する論点も存在する点で、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に影響を及ぼし得る問題を残している。そして、これらの論点は、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及び測定概念が明確化されることによって解消され得るものであるから、係る認識及び測定概念については、その検討必要性が指摘される。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の有する認識概念に焦点を絞り、その具体的内容についての検討を試みる。

第 2 節 検討方法及び前提

第 1 項 検討方法

本稿の目的は、我が国法人所得の会計方法を定めた法人税法 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、その有する認識概念を明確化することにある。そのため、本稿検討方法については、三編構成とし、以下のように展開される。

第一編は、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概念について、法人税法 22 条 4 項に関する立法趣旨解釈、及び、その展開として裁判例分析を行う部分であり、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する。第 3 章では、立法趣旨解釈として、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する意義について検討する。第 4 章では、第 3 章結論を踏まえて、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益金及び損金に係る諸項目の認識概念を可能な限り具体化する。また、本章では、本章検討により残された不明確部分の検討方法として、アメリカ合衆国との比較分析に基づく推論を提案する。

¹⁵ 水野忠恒（2021）前掲注 6、465 頁。

第二編は、推論における比較対象として、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 のもとでの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、立法趣旨解釈、及び、裁判例分析に基づき、本規定の有する意義を概観する。第 6 章及び第 7 章では、本規定の下位概念として、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定めた規定、I.R.C. § 451(b) 及び I.R.C. § 461(h) の有する認識概念を検討する。

第三編は、我が国法人税法 22 条 4 項に関する推論として、アメリカ合衆国との比較分析を行う部分であり、第 8 章からなる。本章では、検証対象を第一編結論、比較対象を第二編結論とし、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、第一編結論で残された不明確部分についての推論を行う。

第 2 項 検討にあたっての前提

本稿では、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概念について、上記検討方法により明確な結論を提示するため、以下 7 点の前提を設けることとする。

第一は、本稿は、法人所得の会計方法を対象とするものであるため、我が国所得税法のもとでの個人所得の会計方法を検討の対象外とする。ただし、アメリカ合衆国においては、法人所得の会計方法が個人所得の会計方法と区別されていないため、この前提は適用されない。

第二は、本稿は、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概念について検討するものであるため、測定概念に関する検討については必要な範囲に留める。

第三は、本稿では、現行法のもとでの法人所得の会計方法を検討対象とするため、過去及び将来志向的考察については必要な範囲に留める。

第四は、本稿では、我が国法人所得の会計方法が発生主義を採用することについては自明とし、その定義を「益金及び損金に係るすべての項目は、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」とする。また、認識概念に関する文言について、概念レベル降順で「主義・原則・要件・基準・指標」とする。そして、本稿において、「主義」とは、法人所得の構成要素すべてに対応する認識概念、「原則」とは、各構成要素にのみ対応する認識概念、「要件」とは、原則を捕捉するための認識概念、「基準」とは、要件を捕捉するための認識概念、「指標」とは、基準を捕捉するための認識概念を指す¹⁶。

第五は、本稿では、我が国法人税法 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を検討対象とするものであるため、法人税法 22 条 2 項及び 3 項のもとで、法人所得の構成要素

¹⁶ 例えば、先行研究では、一般に、益金の認識概念として「権利確定主義」ないし「実現主義」、損金の認識概念として「債務確定主義」ないし「発生主義」という文言が用いられる。ただし、これらの文言は、各構成要素にのみ対応する原則に相当するものであり、構成要素すべてに対応する主義と区別するため、本稿では、以下、前者を「権利確定主義の原則」ないし「実現主義の原則」、後者を「債務確定主義の原則」ないし「発生主義の原則」と表現する。

に係る諸項目の性質から導出される導出される会計方法（いわゆる権利確定主義の原則、及び、債務確定主義の原則）については議論しない。

第六は、本稿では、検討方法として、財務会計との比較分析を用いる。ただし、本稿は、租税法の観点から検討を行うものであるため、会計基準等の財務会計上の素材については、そのもとで存在する議論に立ち入ることはせず、これを固定された情報として利用することとする。

第七は、本稿でいう税務会計とは、法人税法 21 条及び 22 条より、各事業年度の法人所得を計算することを目的とする会計とし、その位置づけについては、営利を目的とする企業を対象とする企業会計の機能的分類の一つとして、財務諸表を通して企業の経営成績と財政状態を企業外部の利害関係者に報告することを目的とする会計、財務会計と対比される¹⁷。また、本稿では、租税法（法人税法）については、税務会計において従うべき源泉とし、財務会計において従うべき源泉のすべてと対比される¹⁸。

第 3 節 用語の定義

本稿における用語の定義は、それぞれ図表 1-1 のとおりとする。

¹⁷ この点については、伊藤邦雄教授の企業会計の機能的分類に基づくものである。同教授は、営利を目的とする組織体を対象とする企業会計を、機能別に、財務会計・管理会計・税務会計に分類している（伊藤邦雄（2020）「新・現代会計入門 第 4 版」日本経済新聞、47 頁参照）。そして、同教授によれば、財務会計とは、財務諸表を通して企業の経営成績と財政状態を企業外部の利害関係者に報告することを目的とする会計、管理会計とは、企業内部の関係者に報告することを目的とした会計、税務会計を企業の課税標準となる法人所得を計算し、確定申告書を作成することを目的とする会計とされる（同上、48-50 頁参照）。

¹⁸ ここでいう財務会計において従うべき源泉としては、企業会計原則、旧商法、会社法、金融商品取引法、ASBJ の公表した会計基準、公認会計士協会の公表した実務指針や「中小企業の会計に関する指針」などが該当する。ただし、本稿では、これらの源泉が税務会計において従うべき源泉と対比されるものとして位置づけられるため、それぞれの源泉を区別しないこととする。また、本稿では、税務会計と財務会計との比較分析の際、それぞれの源泉の有する認識概念ないしは取扱いレベルでの比較が行われるため、それぞれの源泉の抽象度の相違については考慮しないこととする。

図表 1-1 「用語の定義一覧」

用語	定義
税務会計	各事業年度の法人所得を計算することを目的とする会計
法人所得	法人税法の課税標準である「所得」 (アメリカ合衆国においては「課税所得」を指す)
法人所得の 構成要素	法人所得を構成する「益金」及び「損金」 (アメリカ合衆国においては「総所得」及び「所得控除」を指す)
構成要素に係る 諸項目	別段の定めがあるものを除き、収益及び原価・費用・損失
別段の定め	当該規定以下の法人税法、法人税法施行令、法人税法施行規則
算入	諸項目を構成要素として認識及び測定すること
認識	諸項目を法人所得の構成要素に算入すること
測定	認識される諸項目に貨幣額を割り当てること
会計方法	各事業年度の法人所得を計算するための方法
主義	法人所得の構成要素すべてに対応する認識概念
原則	各構成要素にのみ対応する認識概念
要件	「原則」を捕捉するための認識概念
基準	「要件」を捕捉するための認識概念
指標	「基準」を捕捉するための認識概念
発生主義	諸項目を発生した期間に正しく割当てる認識及び測定概念

(出典：筆者作成)

第2章 我が国法人税法 22 条 4 項に関する論点整理

第1節 はじめに

本章では、法人所得の会計方法を定めた法人税法 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、その認識概念を検討する前に、論点整理として、規定の概要を整理する。本章の主たる目的は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に関する解釈として、統一的見解が見い出されていない現状を把握すること、そして、本稿第3章において立法趣旨解釈を行う際の留意点を提示することにある。

以上のことから、本章の全体の構成は次のとおりとする。まず、第2節では、法人税法 22 条 4 項の概要を概観する。次に、第3節では、本規定の立法経緯、第4節では、先行研究を整理する。最後に、第5節では、論点整理として、これまでに概観した内容を踏まえ、本稿第3章において立法趣旨解釈を行うための留意点を提示する。

第2節 規定の概要

我が国において、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額であり¹⁹、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定義される²⁰。そして、当該事業年度の益金の額、及び、損金の額は、それぞれ法人税法 22 条 2 項、3 項のもとで、以下のように定義される²¹。

「各事業年度の所得の金額の計算の通則」

「法人税法 22 条 2 項」

「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。²²」

「法人税法 22 条 3 項」

「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損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、次に掲げる額とする。

1. 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

¹⁹ 法人税法 21 条参照。

²⁰ 法人税法 22 条 1 項参照。

²¹ 法人税法 22 条 2 項。

²² 法人税法 22 条 3 項。

2. 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
3. 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの²³⁾

そして、本稿の中心となる法人税法 22 条 4 項は、法人所得の会計方法に関する規定として、以下のように定められる。

「法人税法 22 条 4 項」

「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、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。²⁴⁾」

このように、我が国法人所得は、益金及び損金を構成要素、別段の定めがあるものを除き²⁵⁾、収益及び原価・費用・損失をそれぞれの諸項目とし、法人税法 22 条 4 項のもとで、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」に従って益金及び損金に算入される。つまり、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とは、同法 2 項及び 3 項により法人所得の構成要素に算入されるべきものとして峻別された諸項目を、いつ各構成要素に算入し、それらにどのような貨幣額を割り当ててるのか、という認識及び測定概念を有していることになる。

法人所得の会計方法としては、現金主義と発生主義という考え方が存在する²⁶⁾。現金主義とは、各構成要素に係る諸項目を、収入及び支出時点で認識する方法、発生主義とは、係る諸項目を発生した期間に正しく割当てられるように認識する方法である²⁷⁾。

現行法のもとで、法人所得の会計方法が発生主義を採用するという明文規定は存在していない。ただし、一般に、「複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権債務が併存し、現金主義によっては、企業の期間損益を性格に把握することが困難であるため、……発生主義が妥当する²⁸⁾」とされており、発生主義を採用することについては、先行研究で見解の統一がみられる²⁹⁾。そのため、本稿では以下、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が、その有する認識概

²³⁾ 法人税法 22 条 2 項及び 3 項。

²⁴⁾ 法人税法 22 条 4 項。

²⁵⁾ 本稿では、法人税法 22 条 4 項のいう別段の定めを「法人税法 22 条の 2 以下の法人税法、法人税法施行令、法人税法施行規則」と定義している。

²⁶⁾ 金子宏（2019）前掲注 9、357 頁参照。

²⁷⁾ 同上、310 頁参照。

²⁸⁾ 同上、358 頁。

²⁹⁾ 水野忠恒（2021）前掲注 6、469 頁参照。

念に関して、発生主義を採用することを前提として議論を進める。

また、「各事業年度の所得の金額の計算の通則」を定めた法人税法 22 条については、2018 年税制改正により、新たな規定が加えられている。それが益金に係る諸項目に関する取扱いを定めた規定、法人税法 22 条の 2「収益の額」である。

法人税法 22 条の 2 は、「収益認識に関する会計基準等への対応」として、「企業会計基準第 29 号収益認識に関する会計基準」との関係性を明確化するために創設された規定である³⁰。本規定の条文については以下のとおりであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する益金に係る諸項目の認識及び測定概念の一部分を明文化した規定として、法人税法 22 条 4 項の確認的な意味を有するものである³¹。簡潔に言えば、本規定は、当該会計基準の対象とする「顧客との契約から生じる収益」に係る収益の認識時点を、原則として財またはサービスの移転時点とし³²、例外として、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うことを容認している³³。

「法人税法 22 条の 2 1 項」

「内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。³⁴」

「法人税法 22 条の 2 1 項」

「内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。³⁵」

³⁰ 大蔵財務協会（2018）『改正税法のすべて（平成 30 年度版）』大蔵財務協会、270 頁参照。

³¹ 同上、270 頁参照。なお、本稿は、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概念について議論するものであるから、これに該当しない場合、つまりは収益の認識時点を定めた法人税法 22 条の 2 第 3 項、及び、測定に関する同法同条 4 項から 7 項については取り上げないこととする。

³² 法人税法 22 条の 2 1 項参照。

³³ 法人税法 22 条の 2 2 項参照。

³⁴ 法人税法 22 条の 2 1 項。

³⁵ 法人税法 22 条の 2 2 項。

第3節 規定の沿革

第1項 規定の沿革概要

本節では、法人税法 22 条 4 項の立法経緯について概観する。

1950 年（昭和 25 年）法人税法では、各事業年度の法人所得の金額について、「各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。³⁶⁾」とされていた。その後、1965 年（昭和 40 年）法人税法全文改正において、係る定義は変更され、現行法である「各事業年度の益金の額から各事業年度の損金の額を控除した金額」とされた。法人税法 22 条 4 項が創設されたのは、その 2 年後の 1967 年税制改正のことであり、その契機は全文改正された法人税法に対するレビューにある。

法人税法 22 条 4 項の創設にあたっては、活発な議論が展開されており、その主たる論点は課税所得と企業利益との関係性に由来する。本項では、まずその概要を整理する。

法人税法 22 条 4 項創設の契機は、1965 年 7 月 1 日に日本会計研究学会が公表した「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」であり、当該意見書は、「税法が一般に認められた企業会計の諸原則に歩み寄ることによって消滅せしめうる差異がある³⁷⁾」として、全文改正された法人税法に対して、課税所得と企業利益の差異を解消すべき旨を提言した。その後、課税所得と企業利益との関係性に関する多方面での研究成果が公表されており、例えば、企業会計審議会が「税法と企業会計との調整に関する意見書」が挙げられる³⁸⁾。

このような意見書を受け、税制調査会は、新たに設置した税制簡素化特別部会、及び、税制簡素化専門小委員会のもとで、課税所得と企業利益との関係性についての本格的な議論を開始した。そこで公表されたのが、1966 年（昭和 41 年）9 月「税制簡素化についての中間報告（案）」、同年 12 月「税制簡素化についての第一次答申」、翌年 2 月「税制簡素化の具体的措置について」である。そして、これらの報告書では、係る関係性について、全文改正により複雑化した法人税法を簡素化することを目的に、租税法独自の規制を緩和するという基本的方向を掲げ、その具体的措置として、課税所得はできる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないようにするための基本規定を設けることが適当である旨を提言している³⁹⁾。

以上のような議論の末、1967 年（昭和 42 年）3 月「法人税法の一部を改正する法律案」が国会に提出、法人税法 22 条 4 項が創設され、法人所得の構成要素に係る諸項目は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されることとされた⁴⁰⁾。

³⁶⁾ 旧法人税法 9 条 1 項。

³⁷⁾ 日本会計研究学会税務会計特別委員会（1965）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」『會計』第 88 巻第 3 号、196 頁。

³⁸⁾ 企業会計審議会特別部会（1966）前掲注 38、80 頁。

³⁹⁾ 税制調査会（1967）「税制簡素化についての第一次答申」『長期税制のあり方についての中間答申；税制簡素化についての第一次答申；昭和 42 年度税制改正大綱についての答申；昭和 42 年度の税制改正に関する答申』大蔵省印刷局、44 頁参照。

⁴⁰⁾ なお、厳密に言えば、法人税法 22 条 4 項に「別段の定めがあるものを除き、」という文言が加えられたのは、法人税法 22 条の 2 が創設された 2018 年度税制改正のことである。

以上の経緯を時系列に整理すると、図表 2-1 のようにまとめることができる⁴¹。表 2-1 から確認できるとおり、本規定の創設にあたっては、様々な報告書を交わして議論が展開されていたことが確認できる。

図表 2-1 「法人税法 22 条 4 項の立法経緯概要」

年月日	報告書	
昭和 40 年 7 月 1 日	日本会計研究学会 税務会計特別委員会	「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」
昭和 41 年 5 月 26 日	日本会計研究学会 税務会計特別委員会	「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」
昭和 41 年 9 月 8 日	税制調査会 税制簡素化特別部会	「税制簡素化についての中間報告(案)」
昭和 41 年 10 月 17 日	企業会計審議会 特別部会	「税法と企業会計との調整に関する意見書」
昭和 41 年 12 月 26 日	税制調査会	「税制簡素化についての第一次答申」
昭和 42 年 2 月 10 日	税制調査会 税制簡素化特別部会・専門小委員会	「税制簡素化の具体的措置について」
昭和 42 年 3 月 20 日	衆議院	「法人税法の一部を改正する法律案」
昭和 42 年 6 月 1 日	法人税法 22 条 4 項施行	
昭和 42 年 6 月	大蔵省	「法人税法の一部改正」

(出典：筆者作成)

⁴¹ 品川芳宣 (1982) 『課税所得と企業利益』税務研究会出版局、261-262 頁参照。なお、1967 年 3 月 20 日に企業利益研究委員会から「「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書」が公表されている。当該意見書では、企業利益と課税所得の概念上の相違を明確化したうえで、当時における企業利益と課税所得の差異を、(1)「絶対的・恒久的差異（全体存続期間における企業利益と課税所得の総計とが食い違う部分）」、(2)「相対的・暫定的差異（全体存続期間における企業利益と課税所得の総計は一致するが、期間企業利益と期間課税所得との食い違いを招来する部分）」に分類している（企業利益研究委員会（1967）「「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書」『産業経理』第 27 巻第 4 号、63 頁参照）。そして、当該意見書は、課税所得と企業利益との関係性について、(2)の差異うち、「認識基準の創意から生ずる期間的量的差異を形造る諸項目は、企業会計と税法とのあゆみよりにの可能性がある諸項目であるから両者の取扱いを一致させることが好ましい（同上、64 頁）」と提言している。

第2項 規定の沿革詳細

次に、本項では、図表 2-1 に従い、各報告書の内容を整理する。整理にあたっては、課税所得と企業利益との関係性についての提言、そして、これに反映される趣旨に焦点を置く。これは、法人税法 22 条 4 項創設において、別段の定めがある項目以外の項目における認識時点の差異をどの程度まで縮小させるかということが、その主たる論点とされていたことによる。

本項で取り上げる素材は、図表 2-1 のうち以下の 7 つの報告書とする。なお、①から⑤については法案提出前の報告書、⑥及び⑦については法案提出後の報告書になる⁴²。

- ① 「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」（日本会計研究学会）
- ② 「税制簡素化についての中間報告」（税制調査会）
- ③ 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（企業会計審議会）
- ④ 「税制簡素化についての第一次答申」（税制調査会）
- ⑤ 「税制簡素化の具体的措置について」（税制調査会）
- ⑥ 「第 55 回大蔵委員会」
- ⑦ 「法人税法の一部改正」（大蔵省）

①「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」（日本会計研究学会）

「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」とは、1966 年 5 月 26 日、日本会計研究学会（税務会計特別委員会）により公表された報告書である。当該報告書の主要な研究課題は次の 2 点にある。第一は、総論として、「法人に関する税法の環境条件をかえりみ、租税理論及び租税原則にさかのぼって、企業利益と課税所得との間に差異をもたらす根本原因を探求すること」、第二は、各論として、「両者の差異のうち、税法規定を改めることによって調整がなされるべきもの申告調整を通じて調和が図られるべきものとを明らかにすること」である⁴³。

当該報告書の特徴は、課税所得が企業利益を基礎とすることを前提に⁴⁴、そのもとで、各論とし

⁴² 1965 年（昭和 40 年）7 月 1 日に日本会計研究学会が公表した「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」については、当時委員長であった番場嘉一郎教授が、非常に欠陥だらけであったと述べられている（番場嘉一郎（1965）「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」『企業会計』第 17 巻第 10 号、67 頁参照）。そのため、本稿ではこれを取り上げないこととする。

⁴³ 日本会計研究学会税務会計特別委員会（1966）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」『産業経理』第 26 巻第 8 号、88 頁参照。

⁴⁴ 当該報告書は、企業利益と課税所得との差異をもたらす原因について、(1)税法及び税務会計の置かれている環境条件から生ずる差異、(2)租税理論における二重負担排除の思考から生ずる差異、(3)税務会計上の基本原則から生ずる差異、(4)所得計算原則から生ずる差異を挙げている。そして、このうち、(1)、(2)、(3)の差異を排除不可能な差異とし、(4)の差異を排除可能な差異としている（同上、89-92 頁参照）。

て、課税所得と企業利益との差異のうち、申告調整を通じて調和が図られるべきではない項目については、会計慣行を認めることが適当であると提言していることにある⁴⁵。つまりは、当該報告書は、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益が一致すべきであるとしている。

そして、当該報告書は、総論において、「税務会計は広義の企業会計の一部面である⁴⁶」として、「企業会計の認識及び測定方法によって把握された企業利益を租税負担能力の見地から修正して課税所得を算定することを要する。⁴⁷」とされている。このことから、上記提言の趣旨は、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益にあるといえる。

この点については、日本会計研究学会が後に公表した「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」からも裏付けられる。当該報告書では、「企業利益が、……一般に認められた会計原則及び会計慣行に従って計算されるものとすれば、企業利益を算定する決算の段階までは、企業会計と異なった特に税務会計と称すべきものは存在せず、税務会計は申告書以後の段階においてのみ存在することとなる。⁴⁸」と述べられている⁴⁹。

以上のとおり、日本会計研究学会は、当該報告書において、法人税法 22 条 4 項に相当する具体的な規定案まで提言していないものの、課税所得が企業利益を基礎とすることを前提に、その趣旨及び具体的措置を別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益の一致としていたものと解される。

②「税制簡素化についての中間報告（案）」（税制調査会税制簡素化特別部会）

「税制簡素化についての中間報告（案）」とは、1966 年 9 月 8 日、税制調査会（税制簡素化特別部会）により公表された報告書であり、全文改正された法人税法に対して多くの批判を受けたことを契機に、税制簡素化を果たすべく議論した内容を取りまとめたものである。当該報告書の構成は、第 1 章「税制複雑化の原因とその弊害」、第 2 章「税制簡素化の基本的方向」、第 3 章「税制簡素化のための具体的措置」からなる。

第 1 章では、問題の所在を「税制複雑化」とし、その要因を「社会的な要因」と「税制の立案とその執行の態度から生じたもの」に分類している。そして、後者要因については以下のように述べられている。

⁴⁵ 例えば、各論「収益の概念及び認識」において、引渡し概念が挙げられている（同上、94 頁参照）。

⁴⁶ 同上、89 頁参照。

⁴⁷ 同上、90 頁参照。

⁴⁸ 日本会計研究学会税務会計特別委員会（1967）「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」『会計』第 92 巻第 1 号、132 頁。

⁴⁹ 当該意見書に対しては、後に様々な議論が展開されている。例えば、次のものが挙げられる。渡邊進（1966a）『税務会計特別委員会報告』批判『企業会計』第 18 巻第 9 号、134-141 頁、塩崎潤（1966）「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」（税務会計特別委員会報告）を税務の側から眺めて『企業会計』第 18 巻第 11 号、143-152 頁参照。

「社会経済事象の複雑化とともに細密化する税法は、条理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮を強くし、さらにいわゆる抜け穴防止のための規定が数多く設けられるにいたって、毎年のように税制改正が行われることも関連し、逐年複雑化の様相を濃くしてきた。このほか、多数の事案を公平に処理しようとする態度が、ややもすれば課税所得等の画一的取扱いに結びつきがちであったため、課税所得概念等については、社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにもかかわらず、必ずしも社会の実態に則さないと思われる税法独特の概念を生み、また、税制執行においても、画一性を追うあまり個別的事情を阻害し、弾力的な処理ができなくなっているという事情が税制複雑化の印象を一層強めているものと思われる。⁵⁰⁾

そして、税制調査会は、上記要因により生じた税制複雑化について、「それなりに理由もあり多くの利点を持っていることも否定できないところである。⁵¹⁾」としたうえで、過度な税制複雑化によって生じる弊害を以下のように説明し、税制簡素化の必要性を説いている。

「税制の複雑化の程度が過ぎれば、税制はその果たすべき役割や利点をこえて、より多くの弊害を生ずることになる。すなわち、税制複雑化の弊害としては、煩雑な納税手続は、納税者の生産性の向上の妨げとなり、また税制は複雑難解であるというあきらめが納税者に生ずれば、納税協力意欲はおのずから減退するであろう。さらに、税制が複雑であれば納税者のみならず税務職員も法令通達に習熟することが困難となり、さらに課税所得を画一的に取り扱おうとする税制の態度が、期間損益等について企業の会計慣行との不一致を生ぜしめていることも加わって、納税者及び税務当局双方の事務負担の増大を招き、税務職員は形式的な否認事項の指摘に追われ、心の不正事実摘発のための調査能力を減殺し、ひいては課税の実質的公平の維持に支障をきたすというようなことが生じてくる。⁵²⁾

次に、第2章では、「税制簡素化の基本的方向」として、上記の税制複雑化を解消するために、次の3つの基本的方向を掲げている。第一は、「税制の簡素化にあたっては、納税者の便宜を優先的に考慮し、全般的な視野から近郊のある簡素化を図る必要がある。」、第二は、「簡素化のためには、現行税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制について、ある程度これを緩和するという態度が必要である。」、第三は、「税制の簡素化は、できるだけ税負担の変動や財政上の影響の少ない方向で

⁵⁰⁾ 税制調査会税制簡素化特別部会（1966）「税制簡素化についての中間報告（案）」『産業経理』第26巻第10号、155頁。

⁵¹⁾ 同上、155頁。

⁵²⁾ 同上、155頁。

検討する必要がある。」である⁵³。このうち第二の基本的方向が法人税法 22 条 4 項に直接関連するものであるため、これを以下に引用する。

「すなわち、現行税制の基盤にはそれ相応の精密な理論があり、また特殊な場合には税法独特の規制を必要とする面もあるが、複雑化のもたらす利点と欠陥とを十分彼此秤量し、欠陥が大きいと認められる場合にはより簡便な他の仕組みを工夫する等、精密性や独特の規制を緩和するもやむを得ないという勇断が望まれる。……このような観点から、もっぱら税務上の要請に基づく独特の制度はできる限りこれを縮小整理することとし、社会の一般常識、企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべきである。⁵⁴」

最後に、第 3 章「税制簡素化のための具体的措置」では、上記基本的方向に沿うような具体的措置が検討されている。このうち、法人税法 22 条 4 項に関連する具体的措置については、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」の中の「所得計算の基本規定」において、以下のように提言されている。

「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」

「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように、次のような措置を検討することが必要である。⁵⁵」

「所得計算の基本規定」

「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定すること

⁵³ 同上、154 頁。

⁵⁴ 同上、154 頁。

⁵⁵ 同上、153 頁。

が適当である。⁵⁶⁾

以上のとおり、当該報告書では、税制複雑化による弊害解消を目的に、現行税制の規制緩和という基本的方向のもとで、その具体的措置として、健全な会計慣行に委ねるための基本規定を設けることを提言している。そのため、当該報告書の趣旨とは、租税法独自の規制緩和であり、そのための具体的措置として、課税所得と企業利益との開差の縮小を挙げていたものと解される。

③「税法と企業会計との調整に関する意見書」（企業会計審議会特別部会）

「税法と企業会計との調整に関する意見書」は、1966年10月17日に企業会計審議会が公表した報告書であり⁵⁷⁾、租税法と企業会計との間に存在する差異のうち、調整の実現可能な項目に対する具体的措置を提言している⁵⁸⁾。

当該報告書は、まず、「課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。⁵⁹⁾」とし、課税所得が企業利益を基礎とすることを前提としている。そして、その前提のもとで、当該報告書は、その総論として、「税法の各種規制は、……これを大巾に緩和することとし、可能な限り課税所得の計算を、継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理に委ねることとすることが適当である。⁶⁰⁾」としている。

次いで、当該報告書は、上記総論を明確化するために、具体的な規定案を提示しつつ、以下のような提言を行っている。

「たとえば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。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合または会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき、妥当な方法によりこれを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。⁶¹⁾

⁵⁶⁾ 同上、152-153 頁参照。

⁵⁷⁾ 武田隆二教授によれば、当該意見書は、日本会計研究学会の「税法と企業会計との調整に関する意見書」を基礎としてしているとされる（武田隆二（1966）「調整意見書の周辺—税法と企業会計との調整に関する意見書の批判—」『産業経理』第26巻第12号、59頁参照）。

⁵⁸⁾ 企業会計審議会特別部会（1966）前掲注38、79頁。

⁵⁹⁾ 同上、80頁。

⁶⁰⁾ 同上、80頁。

⁶¹⁾ 同上、80頁。

このように、当該意見書は、課税所得が企業利益を基礎とすることを前提に、全文改正された法人税法のもとで存在する差異のうち、調整の実現可能なものについて、企業利益を基礎とする旨の規定を設けるべきであると提言している⁶²。したがって、当該報告書は、日本会計研究学会同様、課税所得が企業利益を基礎とするという前提のもとで、その趣旨及び措置を、別段の定めがある項目以外の項目におけるにおける課税所得と企業利益の一致としていたものと解される。

④「税制簡素化についての第一次答申」（税制調査会）

「税制簡素化についての第一次答申」は、1966年12月26日、税制調査会が公表した答申であり、その内容は、先に紹介した「税制簡素化についての中間報告（案）」と一致する。そのため、その内容については省略するが、税制調査会は、本答申において、係る中間報告同様、租税法独自の規制緩和を趣旨とし、そのための具体的措置として、課税所得と企業利益との開差の縮小を挙げているものと解される。

⑤「税制簡素化の具体的措置について」（税制調査会）

「税制簡素化の具体的措置について」とは、1997年2月10日に税制調査会（税制簡素化特別部会及び税制簡素化専門部会）が公表した報告書であり、その内容は、税制調査会の「税制簡素化についての第一次答申」を部分的に修正したものである。当該報告書は、「税制簡素化についての第一次答申」と同様、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行との開差の縮小」の「所得計算の基本規定」において、以下のような具体的措置を提言している。

「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする。上記の基本規定の執行上、企業がその採用する会計慣行について事前に税務当局の判断を必要とするときは、税務当局の確認を求めることができるものとする。（注）上記の基本規定の執行上、企業がその採用する会計慣行について事前に税務当局の判断を必要とするときは、税務当局の確認を求めるこ

⁶² 当該意見書については、様々な議論が展開されている。例えば、『企業会計』第18巻第11号に寄稿された論文としては次のものが挙げられる。居林次雄（1966）「税法と企業会計との調整意見に寄せて」『企業会計』第18巻第11号、128-133頁、高木清三郎（1966）「「税法と企業会計との調整に関する意見書」審議概要」『企業会計』第18巻第11号、102-107頁、武田昌輔（1966a）「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『企業会計』第18巻第11号、143-148頁参照。また、『産業経理』第26巻第12号に寄稿された論文としては次のものが挙げられる。武田昌輔（1966b）「税法と企業会計との調整に関する意見書の問題点」『産業経理』第26巻第12号、77-83頁、武田隆二（1966）前掲注57、番場嘉一郎（1966）「税法における自主的企業経理の容認—「税法と企業会計との調整に関する意見書」の解説—」『産業経理』第26巻第11号、87-95頁、渡邊進（1966b）「税法と企業会計との調整意見書批判」『産業経理』第26巻第12号、54-58頁参照。

とができるものとする。⁶³⁾

もっとも、当該報告書では、具体的措置のみが記載されており、これに反映される趣旨については記載がない。ただし、上記具体的措置が「税制簡素化についての第一次答申」と同様のセクションのもとで提言されていることから、その趣旨については、本答申同様、租税法独自の規制緩和にあると解される。

⑥ 「第 55 回大蔵委員会」

1967 年 3 月、「法人税法を一部改正する法律案」が国会に提出され、法人税法 22 条の中に新たに第 4 項が加えられた。そして、本規定のもとで、収益及び原価・費用・損失は、「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。⁶⁴⁾」とされた。

上記法律案については、第 55 回大蔵委員会で質疑応答が行われている。この質疑応答において、結城義人氏（大蔵大臣官房財務調査官）は、本法律案について、「(税制簡素化についての) 第一次答申を頂きまして、今回の税制改正には、その七、八〇%の部分を盛り込んでおります。(カッコ内筆者加筆)⁶⁵⁾」とし、「課税所得計算に関して企業の会計慣行の尊重の趣旨を明確に規定する規定等の改正を行っております。⁶⁶⁾」と述べられている⁶⁷⁾。また、中橋敬次郎氏（大蔵省主税局税制第一課長）は、本法律案について以下のように説明されている。

「会社側が継続的に、しかも恣意的でございまして、客観的に通用いたすようなそういう確立した会計基準をもって処理しております場合には、税務署のほうは、むしろ個別的に具体的にその適否を判断いたしまして、そういう処理そのままを是認しようということをはっきりと税法上も明らかにいたすという趣旨から、二十二条の改正規定を設けたわけでございます。⁶⁸⁾

⁶³⁾ 税制調査会税制簡素化特別部会・税制簡素化専門小委員会（1967）「税制簡素化の具体的措置について」『産業経理』第 27 巻第 3 号、90 頁参照。

⁶⁴⁾ 旧法人税法 22 条 4 項。

⁶⁵⁾ 参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）」参照。

⁶⁶⁾ 同上。

⁶⁷⁾ この他、第 55 回衆議院大蔵委員会 11 号（昭和 42 年 5 月 12 日）において、塩崎潤氏（大蔵省主税局長）が 22 条 4 項について、「課税所得の計算原理でも、……社会慣行的に確立したところで認められる方向に従っておるならば、これはもう税法に書いてなくても当然な所得計算原理ではないか（衆議院「第 55 回衆議院大蔵委員会 11 号（昭和 42 年 5 月 12 日）」）」と述べられている。

⁶⁸⁾ 参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）」前掲注 65 参照。

このように、第 55 回大蔵委員会では、法人税法 22 条 4 項の法律案について、「税制簡素化についての第一次答申」を受けたものであると位置付けている。したがって、本答申同様、本法律案に反映される趣旨とは、租税法独自の規制緩和にあると解される。

⑦ 「法人税法の一部改正」(大蔵省)

法人税法 22 条 4 項が昭和 42 年 6 月 1 日に施行された後、大蔵省は「法人税法の一部改正」を公表、本規定についての解説が行われた。当該報告書は、「課税所得は、本来、税法及びその通達のみによって形成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているもの⁶⁹⁾」であり、「課税所得の計算は税法において完結的に規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多いことも事実である。⁷⁰⁾」として、「税制簡素化についての第一次答申」を引用し、「答申の趣旨にそい、法人税法第 22 条を改正して、……課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとされた。⁷¹⁾」とされた。

さらに、当該報告書は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に関する意味について、企業会計原則のことではないとしたうえで⁷²⁾、以下のように解説している。

「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味であり、明文の基準があることを予定しているわけではない。……むしろ、この規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては、企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものだといえよう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準に則っているかどうかは、今後、種々の事例についての判断(裁判所の判例を含む。)の積み重ねによって明確化されていくものと考えられる。⁷³⁾

このように、当該報告書では、法人税法 22 条 4 項について、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨にそうものであると位置付けている。したがって、当該報告書における本規定の趣旨とは、本答申と同様、租税法独自の規制緩和にあると解される⁷⁴⁾。

⁶⁹⁾ 西原宏一(1967)「法人税法の一部改正」『税務広報』第 15 巻第 8 号、74 頁。

⁷⁰⁾ 同上、75 頁。

⁷¹⁾ 同上、75 頁。

⁷²⁾ 同上、75 頁。

⁷³⁾ 同上、75 頁。

⁷⁴⁾ なお、国税庁においても同様の解説がなされている(藤掛一雄(1967)「法人税法の改正」『昭和 42 年改正税法のすべて』、大蔵財務協会、74・75 頁参照)。

第3項 小括

前項において、法人税法 22 条 4 項の立法経緯において公表された報告書を概観し、その沿革を整理した。その結果として示されることは、法人税法 22 条 4 項創設にあたっての趣旨には、2 つの異なる見解が存在していたということである。

第一は、日本会計研究学会及び企業会計審議会の報告書にあるように、課税所得が企業利益を基礎とするという前提のもとで、その趣旨を別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益の一致とする見解である。この見解のもとでは、法人税法 22 条 4 項創設により、係る項目における課税所得と企業利益は必ず一致することになるため、両者間の差異は完全に解消される。つまり、当該見解については、課税所得と企業利益の差異のうち、排除不可能な項目については、別段の定めを設け、それ以外の項目については、企業利益の計算原理をそのまま是認すべきことを提言するものとなっている。

第二は、税制調査会の報告書及び大蔵省解説にあるように、租税法独自の規制緩和を趣旨とする見解である。この見解のもとでは、法人税法 22 条 4 項創設により、別段の定めがある項目以外の項目については、本規定創設前と比較して、課税所得と企業利益の差異が縮小されることになる。ただし、係る趣旨は、第一の見解と異なり、当該差異の完全な解消を趣旨としているものではないため、緩和の程度によってはその差異が残存する可能性を残す。

このように、法人税法 22 条 4 項の創設にあたっては、本規定に反映される 2 つの異なる趣旨が存在していたといえる。このことは、いずれを支持するかによって、本規定のもとでの認識概念の解釈に相違が生じるものであるから、本規定の立法趣旨解釈にあたっては、本稿のスタンスとして、いずれの趣旨に立脚すべきかを明示すべき必要がある。そこで本稿では、以下の理由から、第二の見解を支持し、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨については、租税法独自の規制緩和とする。

法人税法 22 条 4 項の沿革において、法律案提出後に着目すると、第 55 回大蔵委員会では、本規定に係る法律案について、「昭和 42 年度税制改正は「税制簡素化についての第一次答申」をおおむね受けたもの⁷⁵⁾」と説明されている。そして、立法後の大蔵省解説では、いずれも本規定が本答申の趣旨にそうものであるとされている⁷⁶⁾。このように、法律案提出後においては、本規定の趣旨が本答申に見い出されていることが確認できる。したがって、本規定の趣旨については、本答申のいう租税法独自の規制緩和にあると捉えることが妥当といえる。

以上のことから、本稿では以下、法人税法 22 条 4 項の趣旨を租税法独自の規制緩和とし、本規定により、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益との開差をどの程度縮小することを意図していたのかという観点から、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に關す

⁷⁵⁾ 第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）における結城義人氏の発言を参照（参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）」前掲注 65 参照）。

⁷⁶⁾ 西原宏一（1967）前掲注 69、75-76 頁参照。

る具体的内容についての検討を試みることにする。

第4節 先行研究

本節では、先行研究について概観する。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関しては、概ね次の 2 つの見解に大別される⁷⁷。第一は、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に関して、「税務会計独自の観点から判断すべきとする見解」であり、第二は、「財務会計独自の観点から判断すべきとする見解」である⁷⁸。換言すれば、前者見解のもとでは、本規定の対象とする別段の定めがある項目以外の項目において、課税所得と企業利益は必ずしも一致しないが、後者見解のもとでは、当該項目における課税所得と企業利益が必ず一致することとなる。

そこで本節では、上記の分類に従い、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に関する先行研究を概観する。そして、その結果をもって、法人税法 22 条 4 項について統一の見解が見い出されていない現状を確認する。なお、本稿で取り上げる先行研究は、立法趣旨解釈に基づくものに限定することとする。

① 税務会計独自の観点から判断すべきとする見解

本見解を支持する先行研究としては、法人税法 22 条 4 項の立案責任者である塩崎潤氏（元主税局長）、金子宏教授の見解等が挙げられる。

塩崎潤氏（元主税局長）は、22 条 4 項の立法趣旨について、「税務行政上の見地に重点が置かれて画一的取扱いが多きにすぎ、納税者の個別的事情が軽視されることがないような方向、つまり、……自発的に納税協力が進んで行われる方向……を税制の中に取り入れようとする強い意欲の表れである。⁷⁹」とし、「税制簡素化の真の狙いは、……、また単純な課税所得と企業利益の一致にあるものでもない⁸⁰」と述べられている。

このように、同氏は、法人税法 22 条 4 項の趣旨について、「税制簡素化についての第一次答申」と同様、租税法独自の規制緩和とし、さらに、その具体的措置が別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益の一致ではないとしている。したがって、同氏は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を税務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持しているものと

⁷⁷ 本分類については、坂本雅士（2014）「法人税法における公正処理基準について—解釈論の展開と課題—」『會計』第 186 巻第 2 号、167 頁を参考にしている。

⁷⁸ 坂本雅士教授は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が依拠すべき企業会計制度とは、制定当時から、企業会計原則を指すのか、商法を指すのかという点で議論が存在すると述べられている（同上、176 頁）。ただし、本節の目的は、統一の見解が存在しないことを示すことにあり、先行研究を詳細に分類整理することを目的としていないため、この点については省略する。

⁷⁹ 塩崎潤（1967a）「昭和 42 年度税制改正の展望—税制改正の流れ—」『ジュリスト』第 379 号、31-35 頁。

⁸⁰ 塩崎潤（1967b）「税制簡素化の具体的構想」『税務弘報』第 15 巻第 4 号、10 頁参照。

解される。

金子宏教授は、法人税法 22 条 4 項について、「税制簡素化についての中間報告（案）」を基礎として立法した規定であり⁸¹、その意義を「法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定である⁸²」と述べられている。

ただし、同教授は、注意点として、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないこと、及び、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことを挙げている⁸³。さらに、同教授は、「公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである。法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれていると解すべきである。⁸⁴」と述べられている。

このように、同教授は、本規定を企業会計に準拠したものとしつつも、企業利益の計算原理が一義的に一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の意義に該当するものではないこと、そして、法的救済の機会の保障という観点から判定することの必要性を説いている。したがって、同教授は、本規定について、「税制簡素化についての第一次答申」を基礎とし、税務会計独自の観点から独自の観点から判断すべきとする見解を支持しているものと解される。

この他、立法時において、須貝脩一教授⁸⁵、清永敬次教授も⁸⁶、同様に、「税制簡素化についての第一次答申」を基礎に、税務会計独自の観点から判断すべきとする見解を導いており、本見解が現在においても広く支持されていることを確認できる。

⁸¹ 金子宏（2008）「公正妥当な会計処理の基準（法人税法 22 条 4 項）について」『租税研究』第 707 号、5 頁参照、金子宏（2019）前掲注 9、348 頁参照。

⁸² 同上、348 頁。

⁸³ 同上、350-351 頁参照。

⁸⁴ 同上、351 頁参照。

⁸⁵ 須貝脩一教授は、22 条 4 項について「税法の空白とされていたものが、今度は税法の立入り禁止区域とされ……不文法による事の宣言が行われることになった」としつつも、本規定が「従来どおり、会計原則、会計慣行というような一般的命題化されたものを個別の場合に適用することも含むがそればかりではなく、ケース、ローの考え方が導入されている点で、従来の考え方の確認的、追認的規定であるばかりでなく、実は創設的な意味を有するとされるのである」と述べられている（須貝脩一（1968）「法人税法二二条四項」『法學論叢』第 82 巻第 6 号、京都大学法學會編、2-23 頁参照）。したがって、同教授は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、税務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持されているものと解される。

⁸⁶ 清永敬次教授は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する意義について、「その文言自体からは、商法の計算規定に合致しているものというふうには読めない。もしそういうようなことであれば、おそらく規定の仕方も今のような規定の仕方とはだいぶ違っていた、いや違わなければならないのではなかろうか、こういうふうに思います。……どうも商法の規定と合致しておればイコウル 22 条 4 項のいう「基準」となると、こういうふうにはいえないのではないかと、そういう事情があるのではないかと思うのであります（中川一郎（1967a）「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」『税法学』第 199 巻、24 頁参照）」と述べられている。したがって、同教授は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、税務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持されていると解される。

もっとも、上記先行研究は、厳密に言えば、自主的経理の容認という観点や、企業会計における問題点を指摘する観点が存在するため、それぞれの具体的内容が同一かどうかについては議論の余地が残る。ただし、これらの先行研究はいずれも、別段の定めがある項目以外の項目において、課税所得と企業利益が必ずしも一致しないという点において共通するものであり、もう一方の財務会計独自の観点から判断すべきとする見解と対立するものであることは明らかである。

② 財務会計独自の観点から判断すべきとする見解

本見解を支持する先行研究としては、武田昌輔教授、武田隆二教授が挙げられる。

武田昌輔教授は、法人税法 22 条 4 項について、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨を法文上明らかにするために設けられたものであり⁸⁷、「収益、費用・損失は、「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であることを明らかにすることによって、……会計基準に依存すべきことを明らかにした⁸⁸」と述べられている。さらに、同教授は、本規定が「当然のことを明らかにしたもの」と解すべきであると同時に、他方、租税法独自の解釈は許さないとする意味で重要な規定であるとする。また、このように企業会計の基準に従って解釈をするという意味において、つまり、その解釈については、企業会計に移譲することを明らかにしたという意味において、税務の簡素化を目的としたのである。権限の委譲こそが簡素化をするための要諦だからである。⁸⁹」と述べられている。

このように、同教授は、法人税法 22 条 4 項を会計基準に依拠すべきことを明文化した規定であるとしている。したがって、同教授は、本規定について、「税制簡素化についての第一次答申」を基礎に、財務会計独自の観点から判断すべきとする見解を導かれている。

武田隆二教授は、法人所得の計算構造について、「課税所得計算は企業利益計算に対し、第二次的な計算として位置付けられるべきものである。税務会計が企業会計に対し、第二次的であるとする根拠規定は、いわゆる「確定した決算に基づく申告」にかかる規定においてみられる。……法人税法では、商法上の確定した決算利益を基礎として課税所得を誘導しようとする基本的態度を表明している。⁹⁰」と述べられている。そして、同教授は、法人税法 22 条 4 項について、「健全な会計慣行を基礎としながら、それに税法独自の規制を加えるという補完・規制的性格をも⁹¹」ち、「商法を介して健全な会計慣行に結び付くという関連を補完的に確認するという意味を持っていたと解すべきである⁹²」と述べられている⁹³。

⁸⁷ 武田昌輔（1998）『立法趣旨 法人税法の解釈（平成 10 年度版）』財経詳報社、61-62 頁参照。

⁸⁸ 武田昌輔（1981）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準—法人税法 22 条を中心として—」『判例時報』、第 986 号、3 頁参照。

⁸⁹ 同上、第 986 号、7 頁参照。

⁹⁰ 武田隆二（1970）『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』同文館出版、79-81 頁。

⁹¹ 武田隆二（1983）『制度会計論』中央経済社、149 頁参照。

⁹² 武田隆二（1970）前掲注 90、81 頁。

このように、同教授は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、税制簡素化についての第一次答申を基礎に、商法の計算原理を指すものとされていることから、財務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持されているものと解される。

また、近年の先行研究として、谷口勢津夫教授は、「22 条 4 項の立法趣旨は、直接的には、税制簡素化（についての第一次）答申の考え方の中に……見出すべきである」⁹⁴（カッコ内筆者加筆）とし、22 条 4 項の意義を「法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである⁹⁵」と導き出している。このことから、同教授もまた、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、本答申の趣旨から企業会計依存性という見解を導かれているといえる。また、鈴木一水教授も同様、本見解を支持しており⁹⁶、本見解が現在においても広く支持されていることを確認できる。

もっとも、ここで取り上げた先行研究は、厳密に言えば、会計基準に依存すべきことを目的として創設された規定であるという観点や、課税所得が商法上の確定した決算利益を基礎として誘導されるものであるという観点が存在しており、それぞれの具体的内容が同一かどうかについては議論の余地が残る。ただし、これらの先行研究はいずれも、別段の定めがある項目以外の項目において、課税所得と企業利益が必ず一致するという点において共通するものであり、もう一方の税務会計独自の観点から判断すべきとする見解と対立するものであることは明らかである。

以上、本節では、法人税法 22 条 4 項に関する先行研究として、税務会計独自の観点から判断すべきとする見解と、財務会計独自の観点から判断すべきとする見解を概観した。この結果から示されることは、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益が一致するかどうかと

⁹³ なお、武田隆二教授は、「昭和 49 年の商法改正において「公正なる会計慣行」を斟酌すべき旨の規定が設けられたので、その限りにおいて、法人税法第 22 条第 4 項の使命は一応果たされたことになるであろう。（同上、81 頁）」として、法人税法 22 条 4 項は不要と述べられている。

⁹⁴ 谷口勢津夫（2018a）「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第 65 巻第 3・4 号、近畿大学法学会、229 頁。

⁹⁵ 同上、257 頁。

⁹⁶ 鈴木一水教授は、「健全な会計慣行への準拠を明示的に規定することによって、税制簡素化を図ろうとしたのが、税制簡素化（についての第一次）答申を受けた法人税法 22 条 4 項の趣旨であった。（鈴木一水（2013）「税務会計分析—税務計画と税務計算の統合—」森山書店、217 頁）」（カッコ内筆者加筆）とし、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、「企業が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従っている限り、……課税所得計算と財務会計は一致することになる。法人税法 22 条 4 項は、課税所得計算の財務会計依存性の意味が、商法会計依存性ではなく、会計基準依存性であることを明確にした規定なのである。（同上、218-219 頁）」という見解を導かれている。また、同教授は、「法人税法では、……一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う財務会計を基礎として課税所得を計算するという基本的考え方が踏襲されてきた。（同上、219 頁）」として、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準、及び、「税制簡素化についての第一次答申」のいう「健全な会計慣行」をいずれも財務会計の計算原理として捉えている。したがって、同教授は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、会計基準依存性という財務会計独自の観点から判断すべきとする見解を導かれている。

いう点で、両見解が相反するものであること、そして、立法時から現在に至るまで、両見解ともに広く支持されているということである。このことから、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については、統一の見解が存在しない現状を確認できる。

その一方で、両見解には次の共通点が存在する。それは、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈として、「税制簡素化についての第一次答申」を基礎としている点である。例えば、税務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持する金子宏教授は、後に本答申として公表された「税制簡素化についての中間報告（案）」を基礎としたものと述べられており、もう一方の財務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持する武田昌輔教授もまた、本規定は本答申の趣旨を明文化したものであると述べられている。

このように、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈において、「税制簡素化についての第一次答申」を基礎としている点は、先行研究一般において共通する。これは、本答申が趣旨解釈において重要な素材であることを示すと同時に、その解釈によって、2 つの異なる見解が導出されていることを示している。つまり、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、統一の見解が存在しない原因は本答申の解釈にあり、その解釈方法に留意すべき点が存在するといえる。

第5節 論点整理

本節では、論点整理として、第3章における法人税法 22 条 4 項に関する立法趣旨解釈を行う際の留意点について検討する。本章において概観した規定の概要、規定の沿革、先行研究を整理すると、以下のとおりである。

まず規定の概要では、法人税法 22 条を中心に概観し、法人所得の構成要素である益金及び損金に係る諸項目、収益及び原価・費用・損失が、法人所得の会計方法を定めた法人税法 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」に従って計算されること、そして、この一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が諸項目を構成要素として認識及び測定するための概念を有していることを確認した。

次に、規定の沿革では、法人税法 22 条 4 項創設に関する報告書を概観し、本規定創設の趣旨として 2 つの見解が存在すること、そして、第一が、課税所得が企業利益を基礎とするという前提のもとで、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益との一致を趣旨とする見解、第二が、租税法独自の規制緩和を趣旨とする見解が存在したことを確認した。本稿では、法律案提出後に焦点を置き、そのスタンスとして、「税制簡素化についての第一次答申」にみられる第二の見解に従い、議論を展開すべきことを明示した。

最後に、先行研究では、立法趣旨解釈に基づくものに限定し、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に関する 2 つの見解として、「税務会計独自の観点から判断すべきとする見解」と「財務会計独自の観点から判断すべきとする見解」を概観した。その結果、両見解

が現在に至るまで広く支持されており、抽象的レベルでさえ統一の見解が存在していない現状を確認するとともに、立法趣旨解釈において、「税制簡素化についての第一次答申」という素材の重要性の高さ、及び、その解釈にあたっては留意すべき点が存在することを示唆した。

以上を踏まえて、本稿では、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈における留意点として、次の点を指摘する。それは、本規定が「税制簡素化についての第一次答申」における具体的措置をどの程度取り入れたのかということである。

先述のとおり、法人税法 22 条 4 項に係る法律案提出後の報告書より、本規定が「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨を受けたものであることは明らかであり、先行研究を踏まえても、この点については議論の余地は生じないものと解される。ただし、これは本規定が本答申の趣旨を受けたということを示すものであり、厳密に言えば、本規定が本答申のいう具体的措置をそのまま取り入れたことを示すものではない。実際に、「第 55 回大蔵委員会」では、「第一次答申を頂きまして、今回の税制改正には、その七、八〇%の部分を盛り込んでおります。⁹⁷」とされ、さらには、立法後の大蔵省解説では、「答申の趣旨にそい⁹⁸」と表現されるにとどまっている。つまり、本規定が、答申のいう具体的措置、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける」と同義かどうかという点については、定かでないということである。

そして、このことは、以下に整理した法人所得の会計方法に関する文言の変更からも裏付けられる。

- | | | |
|---------------------|---|---|
| ・ 「税制簡素化についての第一次答申」 | : | 課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける |
| ・ 「税制簡素化の具体的措置について」 | : | 課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設ける |
| ・ 法人税法 22 条 4 項 | : | 収益及び原価・費用・損失の額は、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 |

このように、法人所得の会計方法に関する文言の変更に着目すれば、本規定が「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨を反映したということをもって、一義的に、法人税法 22 条 4 項と本答申のいう具体的措置を同義と解することは留意すべきであり、係る文言の変更変更については、よ

⁹⁷ 参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）」前掲注 65 参照。

⁹⁸ 西原宏一（1967）前掲注 69、75 頁。

り詳細な検討必要性が指摘される⁹⁹。この留意点は、本答申を基礎とした先行研究において、少なくとも2つの異なる見解が導出されていることから示されるものである。そこで本稿では、次章において、以上のことを留意点として、これを解消すべく、適切な素材の選定に焦点を置き、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に関する具体的内容についての検討を試みることにする。

⁹⁹ もっとも、「税制簡素化についての第一次答申」及び「税制簡素化の具体的措置について」については、あくまで立法過程において公表された報告書であるから、法人所得の会計方法に関する文言の変更については、留意すべきではないと解することも可能である。しかしながら、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の解釈として、統一の見解が見い出されていない以上、これらの文言の相違を無視し、暗黙に同一の意義を有すると解することは妥当でないと考えられる。また、この点については、武田昌輔教授も同様に指摘されている（武田昌輔（1970）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務大学校論叢』第3号、120-121頁参照）。

第3章 我が国法人税法 22 条 4 項に関する検討—立法趣旨解釈を中心として—

第1節 はじめに

本章では、法人税法 22 条 4 項に関する検討として、立法趣旨解釈を試みる。検討にあたっては、前章で提示した留意点として、本規定が「税制簡素化についての第一次答申」における具体的措置をどの程度取り入れたのかという観点から、立法趣旨解釈を行うにあたっての適切な素材の選定に焦点を置く。なお、当該留意点は、本答申から本規定に至るまでに法人所得の会計方法に関する文言が変更されていること、及び、本答申を基礎とした先行研究において見解に相違が生じていることをもって指摘されたものである。

そのため、本章の構成は次のとおりとする。まず、第2節において、検討方法を提示する。次に、第3節は、まず、上記留意点の妥当性検証として、「税制簡素化についての第一次答申」から「税制簡素化の具体的措置について」、法人税法 22 条 4 項に至るまでの法人所得の会計方法に関する文言の変遷理由を整理する。次に、留意点の検討として、それぞれの報告書における法人所得の会計方法に関する具体的内容を検討する。そして、第4節では、結果及び考察として、第3節検討結果を踏まえて、立法趣旨解釈を行うにあたっての適切な素材を選定し、その選定した素材に基づく立法趣旨解釈として、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についての結論を提示する。最後に、第5節では、本章の全体のまとめを行い、本章結論に対する課題を示す。

第2節 検討素材及び方法

本章の目的は、適切な素材の選定に焦点を置き、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈から、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を検討することにより、本規定が「税制簡素化についての第一次答申」における具体的措置をどの程度取り入れたのかということを留意点とする。そのため、検討素材については以下のとおりとする。

1. 「税制簡素化についての第一次答申」における法人所得の会計方法
2. 「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法
3. 「法人税法の一部改正」における法人所得の会計方法

本章検討方法については、留意点の妥当性検証、留意点の検討、適切な素材の選定からなる。

留意点の妥当性検証では、上記留意点が留意点として成立するかどうかの検証を行う。検証にあたっては、法人所得の会計方法に関する文言の変更理由が不明確であることを示すことにより、その妥当性を判定する。次に、留意点の検討では、上記検討素材について個別分析を行い、租税法独自の規制緩和という趣旨のもと、各素材が課税所得と企業利益との開差をどの程度縮小することを意図していたのかを検討する。最後に、適切な素材の選定にあたっては、上記検討結果を比較分析することにより、それぞれの具体的内容が同義かどうかを判定する方法を採用する。

なお、留意点の検討における個別分析では、それぞれの報告書を体系的に整理するため、入手可能な情報は、法人所得の会計方法に直接言及した部分に限定されない。そのため、本稿では、サブセクション「期間損益計算」から入手可能な情報も用いられる。また、本稿では、それに合わせて、別段の定めがある項目以外の項目を、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」と「従来から租税法独自の計算原理規定が存在しない項目」に分割し、これらを整合的に捉えることにより、法人所得の会計方法の具体的内容を明確化する。この検討方法を採用する理由は以下のとおりである。

先行研究では、一般に、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈にあたり、「税制簡素化についての第一次答申」における「所得計算の基本規定」から入手可能な情報が用いられる¹⁰⁰。ただし、この方法では、前章で示したとおり、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、相反する 2 つの見解が導出される。そのため、当該サブセクションから入手可能な情報のみを用いることは、その情報不足が指摘される。

さらに、法人税法 22 条 4 項創設にあつての趣旨が租税法独自の規制緩和であることを踏まえると、別段の定めがある項目以外の項目については、次の 2 つに分割されることになる。第一は、法人税法 22 条 4 項に相当する規定を創設することによって、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」、第二は、「従来から租税法独自の計算原理規定が存在しない項目」である。そして、「税制簡素化についての第一次答申」及び「税制簡素化の具体的措置について」に従えば、前者項目は、サブセクション「原価差額の調整」、「償却不足額の 3 年繰越の制度」、後者の項目は「期間損益計算」が該当する¹⁰¹。つまり、「期間損益計算」は、別段の定めがある項目以外の項目に該当するものであり、検討において、当該サブセクションから入手可能な情報を用いることは特段の問題がないといえる。

以上のことから、留意点検討においての上記素材の個別分析では、必要に応じて、別段の定めがある項目以外の項目を「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」、及び、「従来から租税法独自の計算原理規定が存在しない項目」に分割し、それぞれ「所得計算の基本規定」及び「期間損益

¹⁰⁰ 例えば、第 2 章で概観した先行研究以外で、「税制簡素化についての第一次答申」を基礎に法人税法 22 条 4 項を検討しているものとしては、次のものが挙げられる。河合信雄（1969）「法人税法上の会計処理基準の創設」『経済論叢』第 103 巻第 2 号、115-131 頁、品川芳宣（1982）前掲注 41、中川一郎（1977）『税法学体系』ぎょうせい、松沢智（2003）『新版租税実体法 —法人税法解釈の基本原則— 補正第 2 版』中央経済社参照。（著者五十音順）。また近年においては、次のものが挙げられる。阪田大作（2014）「法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）の解釈」『租税資料館論文集』第 23 巻（中）、357-443 頁、高木克己（2012）「法人税法上の「公正処理基準」の変容」『駒大経営研究』第 43 巻第 3・4 号、1-37 頁、森下幹夫（2016）「法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の現代的意義—企業会計制度との関係性の視点から—」『岡山大学経済学会雑誌』第 48 巻第 1 号、岡山大学経済学会、15-44 頁、山下壽文（2015）「シャープ勧告と公正処理基準」『佐賀大学経済論集』第 48 巻第 2 号、佐賀大学経済学会、1-47 頁参照（著者五十音順）。

¹⁰¹ もっとも、昭和 42 年当時において、期間損益計算に関する通達が存在していた（旧法人税基本法基本通達 249 参照）。ただし、水野忠恒教授によれば、通達は法ではないとされるため（水野忠恒（2021）前掲注 6、10 頁参照）、本稿では通達については言及しない。

計算」から入手可能な情報を整合的に捉える方法で、検討素材それぞれの法人所得の会計方法に関する具体的内容を明確化する。

また、適切な素材の選定にあたって行われる比較分析では、上記個別分析結果の同一性から、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈において考慮すべき報告書を明らかにすることとする。

なお、本稿は、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を検討するものであるため、企業利益の計算原理については、企業会計原則や商法の計算原理を区別せず、いずれかに該当する会計方法を企業利益の計算原理として取り扱うこととする。

第 3 節 検討

第 1 項 留意点の妥当性検証

以下に、本検討における留意点の妥当性検証として、「税制簡素化についての第一次答申」から、「税制簡素化の具体的措置について」、そして、法人税法 22 条 4 項に至るまでの法人所得の会計方法に関する文言の変遷を概観する。

第一は、「税制簡素化についての第一次答申」から「税制簡素化の具体的措置について」への法人所得の会計方法に関する文言の変更である。税制調査会は、本答申において、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行との開差の縮小」の中の「所得計算の基本規定」のもとで、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける¹⁰²⁾」と述べられている。その後、税制調査会は、「税制簡素化の具体的措置について」を公表し、係る文言を修正、税制簡素化についての第一次答申と同様のサブセクションのもとで、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする。(注) 上記の基本規定の執行上、企業がその採用する会計慣行について事前に税務当局の判断を必要とするときは、税務当局の確認を求めることができるものとする。¹⁰³⁾」とした。

このように、税制調査会は、その過程において、法人所得の会計方法に関する文言を変更しているが、その理由については言及していない。ただし、先行研究によれば、係る理由については、本答申直前に企業会計審議会が公表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」、ないしは、I.R.C. § 446 の影響を受けたものとされる¹⁰⁴⁾。

「税法と企業会計との調整に関する意見書」は、税法と企業会計との調整を図るための具体的措置として、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法に関する規定、I.R.C. § 446 を参考に、「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

¹⁰²⁾ 税制調査会 (1967) 前掲注 39、44 頁参照。

¹⁰³⁾ 税制調査会税制簡素化特別部会・税制簡素化専門小委員会 (1967) 前掲注 63、90 頁。

¹⁰⁴⁾ 「税制簡素化の具体的措置について」と「税法と企業会計との調整に関する意見書」との類似性については、鈴木一水 (2013) 前掲注 96、215-216 頁参照、I.R.C. § 446 との類似性については、須貝脩一 (1967) 「米国税法上の会計処理基準の意義」『税法学』第 199 巻、1 頁参照。

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。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合または会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は内国歳入庁長官の判断に基づき、妥当な方法によりこれを計算するものとする。」と提言している¹⁰⁵。

そして、その基礎となった I.R.C. § 446 は、租税法と GAAP との調和を目的に創設された規定であり¹⁰⁶、「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。¹⁰⁷」としたうえで、「納税者が継続して採用する会計方法を有していない場合、または、その会計方法が所得を明瞭に反映しない場合、課税所得は、財務長官またはその代理人 (Secretary) の意見するところにより、所得を明瞭に反映するような会計方法のもとで、計算されるものとする。¹⁰⁸」と定めている。

上記の文理の類似性より、「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法に関する文言は、「税法と企業会計との調整に関する意見書」及び I.R.C. § 446 を参考にしたものとして解される¹⁰⁹。ただし、先述のとおり、税制調査会は、この文言の変更理由を明確にしておらず、係る文言変更が内容の変更を伴うものであったかどうかは定かではない。

第二は、「税制簡素化の具体的措置について」から法人税法 22 条 4 項への法人所得の会計方法に関する文言の変更である。当該報告書における法人所得の会計方法に関する文言については、先述のとおりであるが、これが法人税法 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」という文言へと変更された。大蔵省では、本規定が税制調査会の意見をほぼ全面的に受けたものであるとしているものの¹¹⁰、係る文言の変更理由については明確な説明を行っていない。これ

¹⁰⁵ なお、厳密に言えば、当該意見書は、ドイツ所得税法 5 条「法律の規定に基づいて記帳および定期決算を行わなければならない営業者または法律上の義務がなく記帳および定期決算を行う営業者は、事業年度末において、商法上の正規の簿記の原則にしたがって明示すべき事業資産を評価しなければならない。」についても参考になっている（企業会計審議会特別部会（1966）前掲注 38、80 頁参照）。ただし、「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法に関する文言については、明らかに I.R.C. § 446 との類似性が高いため、本稿では、ドイツ所得税法 5 条については言及しない。

¹⁰⁶ See Austin, Maurice, Surrey, Stanley S., Warren, William C. and Winokur, Robert M., “The Internal Revenue Code of 1954: Tax Accounting”, 68 Harv. L. Rev. 257, (1954), pp.258-263.

¹⁰⁷ I.R.C. § 446(a).

¹⁰⁸ I.R.C. § 446(b).

¹⁰⁹ なお、高木克己（2012）は、日本とアメリカは課税所得の計算構造が異なるため、同様な文章表現を用いているが、本質的に異なるものであると述べられている（高木克己（2012）前掲注 100、10-11 頁参照）。

¹¹⁰ 結城義人氏（大蔵大臣官房財務調査官）は、「第一次税制簡素化答申をいただきまして、今回の税制改正には、その七、八〇%の部分を盛り込んでおります。（参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）」前掲注 65 参照）と述べられている。また、松隈秀雄氏（参考人）も同様の発言をされている（衆議院「第 55 回衆議院大蔵委員会 16 号（昭和 42 年 5 月 23 日）」参照）。この他にも、塩崎潤氏（主税局長）、中橋敬二郎氏（大蔵省主税局長第一課長）が同様の解説を行っている（参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号（昭和 42 年 5 月 26 日）」前掲注 65 参照、衆議院「第 55 回衆議院大蔵委員会 11 号（昭和 42 年 5 月 12 日）」前掲注 67 参照）。

は「第 55 回大蔵委員会」においても同様である。

もっとも、係る文言の変更理由については、立法関係者の個人見解から検討する方法として考えられる。ただし、その立法関係者間においても、本規定についての見解に相違が生じており、上記方法に従い、係る理由を推断することは困難であるといえる。

例えば、塩崎潤氏（立案責任者）は、法人税法 22 条 4 項について「税制簡素化の真の狙いは、減税でも増税でもなければ、また単純な課税所得と企業利益の一致にあるものでもない¹¹¹。」と述べられている¹¹²。これに対して、番場嘉一郎教授（税制調査会特別委員）は、「商法としても妥当を欠く点に対しては妥当なものに改めてもらうという前提を置いて、税法は、私のほうは自由にお任せしますという態度をとるのではないかと思う¹¹³」と述べられている¹¹⁴。

以上のとおり、法人所得の会計方法に関する文言については、「税制簡素化についての第一次答申」、「税制簡素化の具体的措置について」、そして、法人税法 22 条 4 項へと変更されているが、その理由については特段の言及もなく、また、それを推断することも困難である。したがって、係る文言の変更については留意点として、妥当性を有するものであり、これを解消することは立法趣旨解釈を行ううえで必要不可欠といえる。

第 2 項 留意点の検討

1. 「税制簡素化についての第一次答申」における法人所得の会計方法

(1) 「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」における計算原理

「税制簡素化についての第一次答申」は、サブセクション「所得計算の基本規定」のもとで、法人所得の会計方法について以下のように記されている。

「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。¹¹⁵」

このように、「継続して適用する健全な会計慣行」である法人所得の会計方法は、「税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」とされていることから、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」については租税法独自の計算原理以外の計算原理となる。

¹¹¹ 塩崎潤（1967b）前掲注 80、10 頁参照。

¹¹² また、竹内益五郎氏（税制調査会専門委員）も同様の見解を示されている（松隈秀雄（1967）「税務行政に望むもの」『税務弘報』第 15 巻第 12 号、29 頁参照）。

¹¹³ 番場嘉一郎（1967）「座談会・改正税法について」『産業経理』第 27 巻第 8 号、126 頁参照。

¹¹⁴ なお、番場嘉一郎教授は、昭和 42 年当時、企業会計審議会特別部会の委員長も務められている。

¹¹⁵ 税制調査会（1967）前掲注 39、43-44 頁。

本サブセクションはこれ以上の記載がないため、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行との開差の縮小」を検討する。本セクションでは、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないよう、次のような措置を検討することが必要である。¹¹⁶⁾」としている。したがって、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」については、少なくとも企業利益の計算原理を部分的に包括することになる。

以上を整理すると、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」において、法人所得の会計方法は、租税法独自の計算原理以外の計算原理であり、少なくとも企業利益の計算原理を部分的に包括する計算原理を意味することになる。そして、水野忠恒教授によれば、租税法では行政の自由裁量は排除されるため¹¹⁷⁾、これを考慮すると、係る法人所得の会計方法に企業利益の計算原理以外の計算原理が該当すると解することは妥当でない。したがって、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」における法人所得の会計方法は企業利益の計算原理を指すことになる。

(2) 「従来から計算原理が存在しない項目」における計算原理

次に、サブセクション「期間損益計算」より、「従来から計算原理が存在しない項目」における「継続して適用する健全な会計慣行」における法人所得の会計方法について検討する。

「期間損益計算」では、「企業としては、付随収入である社宅等家賃等はその支払を受けるときの収入とし、また、消耗品、前払費用等はその支出をするときの費用に計上する経理処理を行っていることが多いが、これらについて厳密な期間計算を行って税務上別個の計算を行う実益を捨ててもさして弊害もないと思われるので、企業におけるこれら期間損益の処理を大幅に是認することとすべきである。¹¹⁸⁾」とされる。そして、ここで例示された取扱い¹¹⁹⁾は、いずれも昭和 38 年企業会計原則注解 11（簿外資産及び簿外負債について）において認められるものである¹¹⁹⁾。したがって、「従来から計算原理が存在しない項目」における法人所得の会計方法とは、「厳密な期間計算を行って税務上別個の計算を行う実益を捨ててもさして弊害もないと思われる」場合、企業利益の計算原理を

¹¹⁶⁾ 同上、43 頁。

¹¹⁷⁾ 水野忠恒教授によれば、行政上の自由裁量が生じる規定は、課税要件明確主義（自由裁量の排除）の観点から、租税法律主義に違反すると述べられている（水野忠恒（2021）前掲注 6、9 頁参照）。そこで本稿では、これに従い、行政上の自由裁量の観点からの検討を行う。

¹¹⁸⁾ 税制調査会（1967）前掲注 39、44 頁参照。

¹¹⁹⁾ 昭和 38 年企業会計原則注解 11「簿外資産及び簿外負債について」は、「貸借対照表完全性の原則によれば、決算日において企業の所有するすべての資産並びに企業の債務に属するすべての負債は、貸借対照表に記載されなければならないが、正規の簿記の原則に従って処理された場合に生ずることのある簿外資産は、その例外として認められる。負債については貸借対照表完全性の原則の例外は認められないから、簿外負債を設ける余地は生じない。(1)消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等の期中買入高又は期中払出高を費用として処理する会計方法を継続的に採用している場合に生ずる簿外資産」としている。

意味することになる。

「期間損益計算」は、上記場合に関する具体例を提示していない。そのため、「税制簡素化についての第一次答申」第1章「税制複雑化の原因とその弊害」を検討する。本章は、税制複雑化の原因とその弊害について、以下のように分析している。

「多数の事案を公平に処理しようとする態度が、ややもすれば課税所得等の画一的取扱いに結びつきがちであったため、課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにも関わらず、必ずしも社会の実態に即さないと思われる税法独特の概念を生み、……期間損益に関する税務調査が複雑化してきたことも、その要因の一つとして指摘しておく必要があるであろう。¹²⁰⁾

「課税所得を画一的に取り扱おうとする税制の態度が、期間損益等について企業の会計慣行との不一致を生ぜしめていることも加わって、……ひいては課税の実質的公平の維持に支障をきたすというようなことが生じてくる。¹²¹⁾

上記解説に、「税制簡素化についての第一次答申」のいう趣旨、租税法独自の規制緩和を考慮すると、「厳密な期間計算を行って税務上別個の計算を行う実益を捨ててもさして弊害もないと思われる場合」とは、「租税法独自の規制を緩和することにより、実質的公平の維持に対する実益を捨ててもさして弊害もないと思われる場合」と換言でき、「期間損益計算」においては、係る場合に該当するかどうかにより、企業利益の計算原理が是認されるかどうかの判定が行われることを示している。したがって、「期間損益計算」を含む「従来から計算原理規定が存在しない項目」において、法人所得の会計方法は、実質的公平の維持に対する実益を有する計算原理となる。

(3) 「税制簡素化についての第一次答申」における法人所得の会計方法

以上を整理すると、「税制簡素化についての第一次答申」における法人所得の会計方法とは、「企業が継続して適用する健全な会計慣行」であり、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」においては企業利益の計算原理、「従来から計算原理規定が存在しない項目」においては実質的公平の維持に対する実益を有する計算原理ということが示された。この結果を両項目間の整合性の観点から捉えたと、前者項目は、「厳密な期間計算を行って税務上別個の計算を行う実益を捨ててもさして弊害もないと思われる」場合に該当した結果、企業利益の計算原理が是認されたものであると解することができる。

以上のことから、「税制簡素化についての第一次答申」における法人所得の会計方法「企業が継続して適用する健全な会計慣行」とは、実質的公平の維持に対する実益を有する計算原理を意味する。

¹²⁰⁾ 税制調査会（1967）前掲注39、39頁。

¹²¹⁾ 同上、39頁。

つまり、「実質的公平の維持に対する実益を有すること」が、これに該当するための必要十分条件となるということである。したがって、係る文言の意義とは、租税法独自の規制緩和を趣旨に、実質的公平の維持という規制を従来よりも緩和することによって、課税所得と企業利益の開差を縮小することを意図したものであるということが示される。

2. 「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法

(1) 「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」における計算原理

「税制簡素化の具体的措置について」は、サブセクション「所得計算の基本規定」において、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする¹²²⁾」としている。

上記文言を整理すると、「継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する」は「企業利益」を修飾するものであるから、ここでいう「継続して適用する適正な会計慣行」とは、企業利益の計算原理を意味することになると同時に、「継続して適用する」の「継続」も同様、企業利益計算上の継続を意味することになる¹²³⁾。なお、ここでいう「基礎とする」の「基礎」とは、「それを前提として事物全体が成り立つ、もとい¹²⁴⁾」を意味する。

以上を整理すると、当該項目における法人所得の会計方法とは、「課税所得が企業利益の計算原理に従って計算する企業利益を前提とする」と換言できるため、企業利益の計算原理を部分的に包括する計算原理となる。そして、これに行政上の自由裁量の排除という観点を踏まえれば¹²⁵⁾、係る会計方法は、企業利益の計算原理以外の計算原理が該当すると解することは妥当でないため、企業利益の計算原理を指すことになる。

(2) 「従来から計算原理が存在しない項目」における計算原理

次に、「従来から計算原理が存在しない項目」における法人所得の会計方法について、サブセクション「期間損益計算」から検討する。

「期間損益計算」は、「その期中の経理が技術的に煩雑な付随収入、付随費用その他については、継続性の条件のもとに重要性の原則に従った企業の処理を認める方向をとることとする。¹²⁶⁾」としている。「税制簡素化についての第一次答申」同様、ここで例示された取扱い、いずれも昭和 38

¹²²⁾ 税制調査会税制簡素化特別部会・税制簡素化専門小委員会（1967）前掲注 63、90 頁。

¹²³⁾ 企業利益計算上の継続の具体例としては、昭和 38 年企業会計原則・第一・一般原則・五、いわゆる継続性の原則が挙げられる。

¹²⁴⁾ 「税制簡素化についての第一次答申」については、昭和 41 年に公表されたものであるから、その当時の意味を参照する必要があるため、本稿では、昭和 44 年に発行された『広辞苑第 2 版』を用いている。

¹²⁵⁾ この点については、前掲注 117 と同様の理由による。

¹²⁶⁾ 税制調査会税制簡素化特別部会・税制簡素化専門小委員会（1967）前掲注 63、90 頁。

年企業会計原則注解 11（簿外資産及び簿外負債について）において認められるものである¹²⁷。したがって、「従来から計算原理が存在しない項目」における法人所得の会計方法は、「継続性」を条件に、企業利益の計算原理を指すことになる。

「期間損益計算」は、「継続性」という文言について、具体的な言及をしていない。そこで「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」との整合性から検討する。(1)において、当該項目については、企業利益計算上の継続が要求されることを示した。これを両項目間の整合性の観点から捉えたと、「期間損益計算」における「継続性」が、企業利益計算上の継続以外の継続を要求することになると、行政上の自由裁量の排除という観点から問題が生じるため¹²⁸、係る「継続性」とは、企業利益計算上の継続と解することが妥当となる。

以上のことから、「期間損益計算」における法人所得の会計方法は、企業利益の計算原理と完全に一致するものであり、「期間損益計算」を含む「従来から計算原理規定が存在しない項目」においても、その法人所得の会計方法は、企業利益の計算原理を意味することになる。

(3) 「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法

以上を整理すると、「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法とは、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする」であり、「租税法独自の計算原理規定が除外される項目」及び「従来から計算原理規定が存在しない項目」においては、いずれも企業利益の計算原理であることが示された。そのため、係る会計方法とは、租税法独自の規制緩和を趣旨に、課税所得と企業利益の開差を完全に解消することを意図したものであることが示され、「企業利益の計算原理に該当すること」がこれに該当するための必要十分条件となる。

3. 「法人税法の一部改正」における法人所得の会計方法

法人税法 22 条 4 項は、法人所得の会計方法を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とする。「法人税法の一部改正」は、本規定について、「課税所得と企業利益とは、原則として一致すべきことを明確にすること¹²⁹」としている。これは、両者の一致しない「例外」を示唆するものである。したがって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、少なくとも企業利益の計算原理を部分的に包括するものであるといえる。

また、「法人税法の一部改正」は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の意味について、「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である¹³⁰」としている。これを整理

¹²⁷ 昭和 38 年企業会計原則注解 11「簿外資産及び簿外負債について」は、前掲注 119 を参照。

¹²⁸ この点については、前掲注 117 と同様の理由による。

¹²⁹ 西原宏一（1967）前掲注 69、75 頁。

¹³⁰ 同上、75 頁。

すると、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、「客観的な規範性をもつと認められること」と、「公正妥当と認められること」を要件としていることになる¹³¹。また、当該報告書は、企業利益の計算原理に該当する企業会計原則、つまりは、「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たものを要約したもの」について、「その内容は規範性をもつものばかりではない。もちろん、税法でいっている基準は、「企業会計原則」のことではない。¹³²」としている。

以上のことから、企業会計原則とは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する必要条件のうち、「公正妥当と認められること」を充足するが、「客観的な規範性をもつと認められること」を充足しないということが示される。そして、これは、前者必要条件が企業利益の計算原理に該当することを要求するものであり、後者必要条件が課税所得と企業利益の一致しない「例外」を生じさせるものであることを意味する。

さらに、「法人税法の一部改正」は、法人税法 22 条 4 項のもとの特殊な会計処理に関して、以下のように解説している。

「この規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては、企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものといえよう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのつとつているかどうかは、今後、事例についての判断（裁判所の判決を含む）の積み重ねによって明確にされていくものと考えられる。¹³³」

このことから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、事例についての判断の積み重ねによって明確化される計算原理であることが確認できる。そして、ここでいう「事例についての判断の積み重ねによって明確化される」とは、上記必要条件のいう「客観的な規範性をもつと認められること」と同義であると解される。

この「客観的」とは、「特定の個人的主観の考えや評価から独立で、普遍性をもつこと」、「規範」

¹³¹ 「日本租税法学会第 33 回大会記録」において、「客観的な規範性をもつ」という文言については、「公正妥当」を修飾する可能性についても検討された。その結果、「客観的な規範性をもつ」という文言については、条文の「一般に」に対応し、それが「認められる」という文言を修飾することから、「客観的な規範性をもつ」も「認められる」を修飾するという結論を導いている（中川一郎（1967a）前掲注 86、41-45 頁、中川一郎（1967b）「日本税法学会第 33 回大会記録(1)」『税法学』第 204 巻、1-26 頁、中川一郎（1968a）「日本税法学会第 33 回大会記録(2)」『税法学』第 205 巻、1-29 頁、中川一郎（1968b）「日本税法学会第 33 回大会記録(3)」『税法学』第 206 巻、1-36 頁参照）。

¹³² 西原宏一（1967）前掲注 69、75 頁参照。

¹³³ 同上、75 頁。

とは「のっとるべき規則 (norm)」を意味する¹³⁴。そして、この「のっとるべき規則」とは、Posner, (1997) によれば、「裁判所や立法府といった公的機関から公布されておらず、法的制裁の脅威によって強制されていないが、定期的に遵守されているルールを意味する。¹³⁵」ものであり、慣習法を含むとされる¹³⁶。したがって、慣習法という社会規範性を要求する「客観的な規範性をもつと認められること」は、その意味において、「事例についての判断の積み重ねによって明確化される」と整合する。

以上を整理すると、「法人税法の一部改正」における法人所得の会計方法、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、租税法独自の規制緩和を趣旨に、事例についての判断の積み重ねによって明確化される計算原理を是認することにより、課税所得と企業利益の開差を解消することを意図したものであることが示され、「事例についての判断の積み重ねによって明確化されること」がこれに該当するための必要十分条件となる。

第4節 結果及び考察

本節では、前節検討結果をもとに、法人税法 22 条 4 項の趣旨解釈を行ううえでの適切な素材を選定し、その選定した素材をもとに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についての検討を行う。選定にあたっては、前節検討結果の比較分析より、「税制簡素化についての第一次答申」、「税制簡素化の具体的措置について」、「法人税法の一部改正」それぞれの法人所得の会計方法に関する具体的内容の同一性から、本規定の立法趣旨解釈において考慮すべき素材を判定する。前節検討結果は以下のとおりである。

「税制簡素化についての第一次答申」における法人所得の会計方法とは、「企業が継続して適用する健全な会計慣行」であり、その意義は、租税法独自の規制緩和を趣旨に、実質的公平の維持という規制を従来よりも緩和することによって、課税所得と企業利益の開差を縮小することを意図したものであるということである。そして、これに該当するための必要十分条件は、「実質的公平の維持に対する実益を有すること」である。

「税制簡素化の具体的措置について」における法人所得の会計方法とは、「企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする」であり、その意義は、租税法独自の規制緩和を趣旨に、課税所得と企業利益の開差を完全に解消することを意図したものであることである。そして、これに該当するための必要十分条件は、「企業利益の計算原理に該当すること」である。

「法人税法の一部改正」における法人所得の会計方法とは、「一般に公正と認められる会計処理の基準」であり、その意義は、租税法独自の規制緩和を趣旨に、事例についての判断の積み重ねによ

¹³⁴ 大蔵省解説は、昭和 42 年に公表されたものであるから、その当時の意味を参照する必要があるため、本稿では、昭和 44 年に発行された『広辞苑第 2 版』を用いている。

¹³⁵ Posner, Richard A., “Social Norms and the Law: An Economic Approach”, American Economic Review, Vol.87, No.2, (1997), p.365.

¹³⁶ See. *Ibid.*, p.365.

って明確化される計算原理を是認することにより、課税所得と企業利益の開差を解消することを意図したものであることである。そして、これに該当するための必要十分条件は、「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」である。

以上の個別検討結果を比較すると、それぞれの法人所得の会計方法は、その意義及び必要十分条件において、明らかに異なるものであることが観察される¹³⁷。そして、この観察結果は、法人所得の会計方法に関する具体的内容が、文言の変更に伴い変更されたことを示すものである。したがって、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈においては、その検討素材として、「税制簡素化についての第一次答申」及び「税制簡素化の具体的措置について」における具体的措置を考慮すべきではないこと、そして、考慮すべき適切な素材が「法人税法の一部改正」であるということが示される。

以上のことから、立法趣旨解釈における適切な素材の選定に焦点をおいた場合、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とは、「法人税法の一部改正」に基づく解釈、すなわち、「事例についての判断の積み重ねによって明確化される計算原理」であり、その意義とは、租税法独自の規制緩和を趣旨に、係る計算原理を是認することにより、課税所得と企業利益の開差を解消することを意図したものであるということが本章の結論として導かれる。

第 5 節 本章のまとめ

本章では、法人税法 22 条 4 項が「税制簡素化についての第一次答申」における具体的措置をどの程度取り入れたのかということを留意点として、適切な素材の選定に焦点を置き、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に関する具体的内容について検討を試みた。

その結論としては、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨解釈において、「税制簡素化についての第一次答申」及び「税制簡素化の具体的措置について」における具体的措置を考慮すべきではないこと、考慮すべき適切な素材が「法人税法の一部改正」であることを示したうえで、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が、「事例についての判断の積み重ねによって明確化される計算原理」を意味し、その意義が、租税法独自の規制緩和を趣旨に、係る計算原理を是認することにより、課税所得と企業利益の開差を解消することを意図したものであるということを示した。

もっとも、上記結論については、立法論上の問題が指摘される。つまり、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が不確定であるがゆえに、行政上の自由裁量が生じる規定として、租税法律主義に反するおそれがあるということである¹³⁸。

¹³⁷ 最判昭和 62 年 7 月 7 日務資 159 号 31 頁は、慣行である社会通念について、「諸科学の成果をも取入れ、これと整合性を有するものとして形成されるべきもの」として、「会計的意義性格については、先ず第一義的に企業会計の立場から判断されるべきものであって、いわゆる社会通念が優先されるべきものではない」と判示している。このことから、「法人税法の一部改正」において示した一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の必要条件「客観的な規範性をもつと認められること」は、租税法及び企業会計と区別されるものであるといえる。

¹³⁸ 法人税法 22 条 4 項に関して、不明確性を根拠に租税法律主義に反するとした先行研究としては、

ただし、金子宏教授は、「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要でもある¹³⁹⁾」とし、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、……法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確になしうるもの¹⁴⁰⁾」について、「その必要性と合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではないと解すべきであろう。¹⁴¹⁾」と述べられている。

この金子宏教授の見解に従えば、「事例についての判断の積み重ねにより明確化される」とは、経験概念を意味するものであるから、その内容が不明確ないし不確定であるからといって、法人税法 22 条 4 項を一概に租税法理主義に反すると解することは妥当でなく、むしろ問題とすべきは、その後の動向において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が確立された経験概念を有するかどうかにあると考えられる。つまり、法人税法 22 条 4 項は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が経験概念として確立された内容を有する場合には、立法上の問題は生じず、これを有しない場合には、立法上の問題が生じ、租税法理主義に反する規定となるということである。そこで次章では、本章結論を踏まえて、経験概念という観点から、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、裁判例分析をもとに検討を試みることにする。

次のものが挙げられる。中川一郎 (1967b) 前掲注 131、26 頁、谷口勢津夫 (2018a) 前掲注 94、256 頁参照。

¹³⁹⁾ 金子宏 (2019) 前掲注 9、85 頁。

¹⁴⁰⁾ 同上、86 頁。

¹⁴¹⁾ 同上、86 頁。

第4章 我が国法人税法22条4項に関する立法趣旨解釈の展開—裁判例分析を中心として—

第1節 はじめに

そこで本章では、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関して、裁判例分析をもとに、その有する認識概念についての検討を試みる。これは、本稿第3章において、法人税法22条4項に関する立法趣旨解釈に基づき、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が「事例についての判断の積み重ねによって明確化される計算原理」を意味すること、そして、その留意点として、内容の不明確性という観点から、係る文言が経験概念を有するかどうかを検討する必要があることを指摘したことによる。

したがって、本章の全体の構成は次のとおりとする。まず、第2節において、検討素材及び方法を提示する。次に、第3節では、選定した2つの裁判例を分析し、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それぞれ整理する。第4節では、第3節の結果を体系的に整理するとともに、係る文言が経験概念を有するかどうかという上記課題についての結論を示す。また、本節では、その結論に基づく考察として、現在における税務会計と財務会計との関係性、及び、法人税法74条1項の趣旨についての私見を述べる。最後に、第5節では、本章全体のまとめを行い、本章の結論に対する課題及びその展開方法を提示する。

第2節 検討素材及び方法

本章の目的は、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ついて、「事例についての判断の積み重ねにより明確化される計算原理」という意味から、裁判例分析に基づき、その有する認識概念を明確化することにある。そのため、検討にあたっては、その検討素材を、本規定に関する裁判所判決を無作為にないし作為的に抽出するのではなく、係る意味と整合するものを抽出する必要がある。つまり、本章検討においては、検討素材の選定が重要となるということである。

この点については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が、その要素として、慣行を含むことから指摘される。大蔵省「法人税法の一部改正」は、法人税法22条4項について、「具体的には、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては、企業の会計処理を認めるという基本方針を示したもの¹⁴²⁾」としている。そして、この慣行とは、「その定義が時間や場所によって少しずつ変化するものであり、その変化の過程は観察できるが、どのように変化をするのかは観察できない。¹⁴³⁾」ものであり、「慣行の必要十分条件を特定することは不可能である。¹⁴⁴⁾」とされる。そのため、

¹⁴²⁾ 西原宏一（1967）前掲注69、75頁。

¹⁴³⁾ Sunder, Shyam, “Rethinking Financial Reporting: Standards, Norms and Institutions”, *Foundations and Trends in Accounting*, Vol.11, Nos.1-2, (2016), pp.54-55.

¹⁴⁴⁾ *Ibid.*, pp.54-55.

慣行を含む一般に公正妥当と認められる会計処理の基準もまた、時間の経過により変化する性質を有するものであるから、ある特定時点における裁判例分析の結果とは、その特定時点における必要十分条件を示したものに過ぎず、検討素材を無作為にないし作為的に抽出する検討方法は、本稿の性質上、成立し得ない。

そこで本稿では、「事例についての判断の積み重ねにより明確化される」という意味を、限定的に「事例についての判断の積み重ねにより明文化される」と解し、これに整合するものとして、次の裁判所判決を検討素材として選定する。第一に、最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷（及び法人税法 22 条の 2 1 項）、第二に、最判平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷（及び法人税法 55 条 1 項）である。

第一の検討素材、最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷（及び法人税法 22 条の 2）の選定理由は次のとおりである。法人税法 22 条の 2 1 項とは、顧客との契約から生じる収益を財またはサービスの移転時点に益金として認識することを定めた規定である¹⁴⁵。本規定は平成 30 年度税制改正により創設されたものであり、その趣旨とは、ASBJ が 2020 年に公表した「収益認識に関する会計基準」への対応として、「収益認識に関する会計基準に従った収益の額の計算のうち、法人税の所得の金額の計算として認めるべきでない部分があれば、その部分を明示する必要が生ずる¹⁴⁶」とされる。

そして、立法時解説は、法人税法 22 条の 2 1 項と最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷の関係性について、以下のように解説し、本規定が当該事件判決におけ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文化したものとされている。

「法人税法上、収益の益金算入時期について、「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」（最高裁平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷判決）と述べられており、以後多く引用されています。……今回、収益認識に関する会計基準の導入を契機として、収益の認識時期についても通則的な規定が設けられました。¹⁴⁷」

もともと、法人税法 22 条の 2 1 項が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すべてを示すものでないことは、同法同条 2 項から示される。本規定は、納税者が財またはサービスに係る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認識する場合、これを

¹⁴⁵ 法人税法 22 条の 2 1 項参照。

¹⁴⁶ 大蔵財務協会（2018）前掲注 30、270 頁。

¹⁴⁷ 同上、271 頁。

是認するとし¹⁴⁸、同法同条1項における認識が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一部分を明確化したものに過ぎないことを明らかにしている。したがって、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概念の検討にあたっては、その基礎となった最高裁平成5年11月25日第一小法廷の分析が求められる。

第二の検討素材、最判平成6年9月16日第三小法廷（及び法人税法55条1項）の選定理由は次のとおりである。法人税法55条1項とは、「不正行為等に係る費用等の損金不算入（法人税法55条）」のうちの隠蔽仮装行為に要する費用等の損金不算入についての規定である。本規定は、「内国法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装すること（以下この項及び次項において「隠蔽仮装行為」という。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当該隠蔽仮装行為に要する費用の額又は当該隠蔽仮装行為により生ずる損失の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。¹⁴⁹」と定められる。そして、本規定は平成18年度税制改正により創設されたものであり、その趣旨は以下のように解説されている。

「違法支出の一形態である賄賂の損金不算入を明確にする場合、反射的にそれ以外の違法支出、とりわけ隠ぺい仮装行為に要する費用等の損金算入が許容されるといった解釈につながりかねないことも懸念されたことから、特に法人税法自らを否定する支出である隠ぺい仮装行為に要する費用等については、……損金不算入となることを明確化する整備を行うこととされました。¹⁵⁰」

「いずれも現行の取扱いの明確化を図る措置であって、これら以外の違法支出一般に対する現行の基本的な考え方を変更するものではありません。したがって、賄賂等および隠蔽仮装行為に要する費用等以外の違法支出については、これまでの判例等の実務（法人税法第22条第4項等による否認）に沿って取り扱われることとなる。¹⁵¹」

このように、立法時解説において、法人税法55条1項は、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概念の一部分を明文化したものとされている。そして、最判平成6年9月16日第三小法廷とは、隠蔽仮装行為に要する費用等の損金性について、初めて法人税法22条4項を適用した事例であり、かつ、当該事件判決は以後広く引用されている¹⁵²。そのため、本規定につい

¹⁴⁸ 法人税法22条の2 2項参照。

¹⁴⁹ 法人税法55条1項。

¹⁵⁰ 大蔵財務協会（2006）『改正税法のすべて（平成18年度版）』大蔵財務協会、351頁。

¹⁵¹ 同上、351-352頁。

¹⁵² 水戸地判平成14年12月21日、裁判所ウェブサイト、岡山地判平成19年5月22日税資257号順号10716頁参照。

ては、当該事件判決における一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に関する判断が積み重ねられ明文化されたものであると解することができる。

もっとも、第一検討素材と同様、法人税法 55 条 1 項の取扱いが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すべてではないことは、先に引用した立法時解説より明らかである。したがって、係る認識概念を明確化するためには、その基礎となった最判平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷の分析が求められる。

以上のことから、本章第 3 節では、第 1 項において、最判平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷、第 2 項において、最判平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷を分析し、第 4 項において、それらを体系化することにより、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を検討することとする。

第 3 節 検討

第 1 項 裁判例分析（最判平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷）

本件は棚卸資産の輸出取引から生じる収益の認識時点について争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである。納税者（上告人）は、その輸出取引において、①顧客との契約に基づき商品を運送人の船舶に船積み、②運送人から船荷証券の発行を受け、輸出商品にかかる代金取立てのための為替手形を振り出し、③当該為替手形に船荷証券を添付し、荷為替手形として取引銀行に交付、本件商品代金と同等の金額を収受している。

係争事業年度において、納税者は、上記③における荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際、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、係る収益を認識する「為替取組日基準」を採用していた。これに対して、所轄税務署長（被上告人）は、当該基準が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当しないものであり、上記①における船積時点で収益認識する「船積日基準」によって当該収益を認識すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、本件輸出取引に係る収益の認識時点であり、連邦最高裁判所は、法人税法 22 条 4 項のもとで以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「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。¹⁵³」

「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、……船荷証券が発行されている本件場合には、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。¹⁵⁴」

「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、……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。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。¹⁵⁵」

「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は売買代金相当額を回収する時点まで待って、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

¹⁵³ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

¹⁵⁴ 同上。

¹⁵⁵ 同上。

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。¹⁵⁶⁾

「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、実務上も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。¹⁵⁷⁾

このように、当裁判所は、法人税法 22 条 4 項のもとで、棚卸資産の輸出取引から生じる収益の認識時点について、経済的実態からみて代金請求権の行使が法律上可能となる時点としたうえで、所轄税務署長の主張する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に該当し、さらには、納税者の採用した「為替取組日基準」が、収益認識時点を人為的に操作する余地を生じさせるものであるとして、これに該当しないと判示している¹⁵⁸⁾。

そして、当該事件判決から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抽出すると、これに関連する判断は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が公平な所得計算という目的、つまりは「課税公平性」を反映する点、収益の認識を「実現」という文言で捕捉している点、その実現を「収入すべき権利の確定」で捕捉している点、「収入すべき権利の確定」を「財またはサービスの移転」で捕捉している点、「財またはサービスの移転」を「資産の引渡し」で捕捉している点である。

発生主義を自明とし、これを概念レベルに応じて整理すると、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、益金に係る諸項目においては、反映される目的・主義・原則・要件・基準・指標を、それぞれ課税公平性・発生主義・実現原則・収入すべき権利の確定・財またはサービスの移転・財の引渡しとなり、図表 4-1 のようにまとめられる。なお、図表 4-1 について

¹⁵⁶⁾ 同上。

¹⁵⁷⁾ 同上。なお、当該事件判決には味村治氏、大白勝氏による反対意見がある。これらの反対意見では、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、商法の「公正ナル会計慣行」に合致するものであり、上告人の採用した為替取組日基準もこれに該当するものであるから、為替取組日基準はこれに該当するとして、納税者の請求を棄却した原判決を破棄すべきであるとされている（同上参照）。

¹⁵⁸⁾ なお、清永敬次教授は、当該事件判決の結論を正当としているが、「公正妥当な会計処理の基準というのは、広く企業間において会計慣行として行われているものを指す」としたうえで、「どのような基準が現実には会計慣行として行われてきているかが重要である。」とし、当該事件判決の問題点を指摘されている（清永敬次（1994）「判批—最高裁第一小法廷平成 5 年 11 月 25 日判決」『民商法雑誌』第 111 巻第 1 号、156-157 頁）。また、谷口勢津夫教授は、租税法主義の観点から、本判決を批判されている（谷口勢津夫（2018a）前掲注 94、213-243 頁参照）。

は、収入すべき権利の確定について、認識要件と測定要件が存在するものと想定して記載している。
また、当該事件判決から入手可能な情報以外の情報については、「N/A」を入力している¹⁵⁹。

図表 4-1 「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」

目的	主義	原則	要件			基準	指標
課税 公平性	発生 主義	実現 原則	収入すべき 権利の確定	認識 要件	N/A	財またはサービスの 移転	財の引渡し
				測定 要件	N/A	N/A	N/A

(出典：筆者作成)

第2項 裁判例分析（最判平成6年9月16日第三小法廷）

本件は隠蔽仮装行為に要する費用が損金算入されるかどうか争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである。不動産売買等を目的とする納税者（被告人）は、所得を秘匿する手段として、社外の協力者に架空の土地造成工事に関する見積書及び請求書を提出させた。そして、納税者は、これらの書面を使用して架空の造成費を計上したうえで、法人税の確定申告を行い、右協力者に手数料を支払った。

本件争点は、脱税工作の協力者に支払った本件手数料が損金算入されるかどうかであり、最高裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する会計処理であり、公正処理基準（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）に照らして否定されるべきものであるところ、右手手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできないと解するのが相当である。したがって、前記支出について損金の額に算入することを否定した原判決は、正当である。¹⁶⁰」（カッコ内筆者加筆）

¹⁵⁹ 本稿は、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概念を検討するものであり、測定概念については検討対象外としている。ただし、法人税法 22 条の 2 が「販売若しくは譲渡をした資産の引渡の時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。（法人税法 22 条の 2 4 項）」とし、測定概念を有していることから、その基礎となった一般に公正妥当と認められる会計処理の基準についても、同様、測定概念を有するものと仮定して、これを記入している。

¹⁶⁰ 最判平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 巻 6 号 357 頁。

このように、当裁判所は、法人税を免れるための本件手数料を費用または損失として損金算入することは一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当しないと判示している。そして、当該事件判決が正当であるとした原判決、東京高判昭和 63 年 11 月 28 日判時 1309 号 148 頁は、本件について以下のように判示している。

「具体的にいかなるものを損金と認めるかは、単に損金の性質論だけでなく、同法二二条四項に規定されている公正妥当な会計処理基準……など、法人税法の各規定に現われた政策的、技術的配慮をも十分検討して、これを決すべきものとする。161」

「その支払いにつき、……当該事業年度の益金の額に算入された収益に対応するものではないから、その性質上、同項一号の原価に当たらないことは勿論、同項二、三号の費用や損失にも該当せず、他にこれを損金に算入すべき合理的理由を見出し難いので、結局、本件手数料は、同法二二条一項の損金に当たらないものというべきである。162」

「このことは、次のことからいえることである。すなわち、法人税法は、……偽りその他不正な行為により、これを免れようとする者に対し、刑罰をもって臨み、納税者相互間における税の均衡を図っているのであるから、……刑罰を設けて脱税行為を禁遏している法人税法の立法趣旨にも悖るので、実質的には同法違反の共犯者間における利益分配に相当する本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない。もし、違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえないというべきである。163」

このように、原判決では、納税者相互間における税の均衡を目的とする法人税法のもとで、本件手数料を損金算入することは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当しないと判示されており、係る文言が課税公平性を反映したものであることを明らかにしている。そして、最高裁判所はこれを正当としていることから、当該事件判決より示され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とは、損金に係る諸項目において、反映される目的が課税公平性であることが示され¹⁶⁴、図表 4-2 のようにまとめられる。なお、当該事件判決から入手可能な情報以

¹⁶¹ 東京高判昭和 63 年 11 月 28 日判時 1309 号 148 頁。

¹⁶² 同上。

¹⁶³ 同上。

¹⁶⁴ もっとも、水野忠恒教授は、当該事件判決の結論を正当としているが、その決定理由については不明確な点が残るとして、「最高裁決定では、公正処理の基準のみを上げて原判決を支持しているが、……最高裁が、第二審判決を是認する趣旨が結論についてのみであるのか、あるいは他の根拠をも含めて是認するものであるのかは明らかにされていない。(水野忠恒 (1995)「判批 最高裁第

外の情報については、「N/A」を入力している。

図表 4-2 「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」

目的	主義	原則	要件			基準	指標
課税 公平性	発生 主義	N/A	N/A	認識 要件	N/A	N/A	N/A
				測定 要件	N/A	N/A	N/A

(出典：筆者作成)

第4節 結果及び考察

本節では、前節における裁判例分析の結果を踏まえ、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体系的に整理するとともに、本規定を介した考察として、現在における税務会計と財務会計との関係性、及び、法人税法 74 条 1 項の趣旨についての私見を述べる。

前節の裁判例分析の結果は次のとおりである。最判平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷より示され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益金に係る諸項目の認識概念とは、反映される目的・主義・原則・要件・基準・指標を、それぞれ課税公平性・発生主義・実現原則・収入すべき権利の確定・財またはサービスの移転・財の引渡しとする。そして、最判平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷より示される損金に係る諸項目の認識概念とは、反映される目的・主義をそれぞれ課税公平性・発生主義とする。

以上より、それぞれの結果において、反映される目的の同一性が観察できるため、本章の結論としては、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及び測定概念が、益金か損金かを問わず、課税公平性を反映したものであるということが示される。

もっとも、上記結論については、厳密に言えば、法人税法 22 条の 2 及び法人税法 55 条 1 項の対象とする項目、つまりは顧客との契約から生じる収益、及び、隠蔽仮装行為に要する費用等においてのみ成立するものであり、法人税法 22 条 4 項の対象とする別段の定めがある項目以外の項目すべてにおいても同様に成立するかどうかという点は議論の余地を残す。ただし、検討素材として選定した裁判所判決が、いずれも法人税法 22 条 4 項の意義を判示したうえで、係る意義をもとにそれぞれの事実認定を行っていることを踏まえれば、上記結論が別段の定めがある項目以外の項目すべてにおいても同様に成立すると解することに、特段の問題はないといえる。そして、このことは、事例についての判断の積み重ねにより明確化される計算原理として、経験概念としてその内容が確定されたこと、またはその内容が目的論的解釈により確立され得ることを示すものである。したが

三小法廷平成 6 年 9 月 16 日決定『ジュリスト』No.1081、130-131 頁)」と述べられている。

って、本規定は、「経験概念を内容とする不確定概念であって、……法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確になしうるもの¹⁶⁵⁾」に該当するものであり、前章で指摘した立法上の問題は生じ得ないということが示される。

さらに、上記の本章結論より、次の副次的結論が導かれる。第一は、現在における税務会計と財務会計との関係性について、第二は、法人税法 74 条 1 項の趣旨についてである。

第一、現在における税務会計と財務会計との関係性に関する副次的結論とは、課税公平性を反映する一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、意思決定有用性を反映する会計基準との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するということである。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準へと反映される目的が課税公平性であることは、本章結論として先に示したとおりである。これに対して、現在、ASBJ により公表される会計基準に反映される目的については、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」にみられる。当該討議資料は、「財務報告の目的は、投資家による企業成果の予測や企業評価のために、将来キャッシュフローの予測に役立つ情報を提供することである。会計情報に求められる最も重要な特性は、その目的にとっての有用性である。¹⁶⁶⁾」とし、この特性を「意思決定有用性」と表現している¹⁶⁷⁾。そして、ASBJ は当該討議資料を以下のように位置付けている。

「概念フレームワークは、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、それによって、会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まるであろう。……概念フレームワークは、将来の基準開発に指針を与える役割も有するため、既存の基礎的な前提や概念を要約するだけでなく、吟味と再検討を加えた結果が反映されている。したがって、概念フレームワークの内容には、現行の会計基準の一部を説明できないものが含まれていたり、いまだ基準化されていないものが含まれていたりする。しかし、概念フレームワークは個別具体的な会計基準の新設・改廃をただちに提案するものではない。その役割は、あくまでも基本的な指針を提示することにある。¹⁶⁸⁾」

このように、ASBJ は「財務会計の概念フレームワーク」のもとで、財務会計の目的を意思決定有用性とし、当該討議資料を会計基準開発のための指針として位置付けている。したがって、当該討議資料に従えば、ASBJ の公表した会計基準とは、意思決定有用性を反映するものとして、課税公平性と異なる目的を反映するものであり、課税公平性を反映する一般に公正妥当と認められる会

¹⁶⁵⁾ 金子宏（2019）前掲注 9、86 頁。

¹⁶⁶⁾ 企業会計基準委員会（2006）「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」、第 2 章序文。

¹⁶⁷⁾ 同上、第 2 章序文。

¹⁶⁸⁾ 同上、前文。

計処理の基準との間には、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するということが示される。

この点については、法人税法 22 条の 2 と「収益認識に関する会計基準」の関係性からも裏付けられる¹⁶⁹。当該会計基準は、別段の定めがあるものを除き、顧客との契約から生じる収益を対象とした会計基準であり¹⁷⁰、収益認識のためのステップとして、以下の「基本となる原則」を定めている。

「基本となる原則¹⁷¹」

Step 1：顧客との契約を識別する。

Step 2：契約における履行義務を識別する。

Step 3：取引価格を算定する。

Step 4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

Step 5：履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

そして、「収益認識に関する会計基準」は、収益認識時点に関する Step 5 について、「企業は約束した財又はサービス……を顧客に移転することにより 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。¹⁷²」とし、その履行義務の充足パターンを「一定の期間にわたり充足される履行義務」と「一時点で充足される履行義務」に大別している¹⁷³。そして、後者履行義務については、「企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のあ

¹⁶⁹ もっとも、「収益認識に関する会計基準」は、基準開発の背景について、「開発にあたっての基本的な方針として、IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の 1 つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れること（企業会計基準委員会（2020）「企業会計基準第 29 号 収益認識に関する会計基準」、para.97.）」としており、当該討議資料との関係性について、直接言及していない。そのため、ここで当該会計基準を上記副次的結論の裏付けの根拠とすることについては、議論の余地が残る。ただし、当該会計基準は、「収益に関する情報によって、財務諸表利用者は、企業の顧客との契約及び当該契約から生じる収益を適切に理解できるようになり、……より適切な経済的意思決定ができるようになると考えられる。（同上、para101-3.）」として、当該討議資料のいう意思決定有用性との関係性が間接的に示唆されている。したがって、本稿では、当該会計基準については、意思決定有用性を反映したものとして取り扱うこととする。

¹⁷⁰ 同上、para.3 参照。

¹⁷¹ 同上、para.17 参照。なお、ここでいう「認識」とは、財務会計上の認識であり、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」によれば、構成要素（資産や負債、純資産、株主資本、包括利益、純利益、収益、費用）を財務諸表の本体に計上することと定義される（企業会計基準委員会（2006）前掲注 166、第 3 章 para.2、第 4 章 para.1.参照）。以後、我が国財務会計における認識については、この定義に従う。

¹⁷² 企業会計基準委員会（2020）前掲注 169、para.35。

¹⁷³ 同上、para.36 参照。

る権利を有していること¹⁷⁴」を満たす場合¹⁷⁵、「履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。¹⁷⁶」とされる。これに対して、法人税法 22 条の 2 は、顧客との契約から生じる収益の認識時点について、財又はサービスの移転時点を原則とし、このような進捗度に応じた益金算入を是認していない¹⁷⁷。

さらにいえば、上記副次的結論については、1996 年に公表された税制調査会「法人課税小委員会」からも保証される。当該報告書は、税務会計と財務会計との関係性について、以下のように記し、目的の相違に基づく課税所得と企業利益の会計方法との間に差異が存在することを当然のこととしている。

「税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。……税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。¹⁷⁸」

「現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。¹⁷⁹」

以上より、本章副次的結論として、課税公平性を反映する一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、意思決定有用性を反映する会計基準との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するということが示される。

第二の法人税法 74 条 1 項の趣旨に関する副次的結論とは、本章結論及び第一の副次的結論より、本規定が「実質的意義」を有していないということである。

¹⁷⁴ 同上、para.38 参照。

¹⁷⁵ 同上、para.38 参照。

¹⁷⁶ 同上、para.41 参照。

¹⁷⁷ 法人税法 22 条の 2 1 項参照。もっとも、法人税法 22 条の 2 と「収益認識に関する会計基準」のもとでの会計方法が一致する場合も存在する。例えば、当該会計基準は、法人税法 22 条の 2 1 項同様、資産に対する支配の移転に関する指標として、「顧客が資産を検収したこと」としている（企業会計基準委員会（2020）前掲注 169、para.40.参照）。しかしながら、このことをもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が、当該会計基準と同一の認識及び測定概念を有すると解することが妥当でないことは、法人税法 22 条の 2 が「一定の期間にわたり充足される履行義務」に関する収益認識の会計方法を是認していないことから明らかである。

¹⁷⁸ 税制調査会（1996）「法人課税小委員会（平成 8 年 11 月）」、24 頁。

¹⁷⁹ 同上。

法人税法 74 条 1 項とは、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。¹⁸⁰⁾と定める規定である。ここでいう「次に掲げる事項」とは、「当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額¹⁸¹⁾」、「確定した決算」とは、一般に、「定時株主総会による計算書類の承認（会社法 438 条 2 項）または定時株主総会に提出された計算書類の取締役による内容の報告（同 439 条）¹⁸²⁾とされる。

本規定の趣旨については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する解釈に応じて、大別して 2 つの解釈、広義解釈と狭義解釈が存在する¹⁸³⁾。

狭義解釈とは、法人税法 74 条 1 項の趣旨を「形式的意義」、すなわち「内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続きを要件とすることにより、内部的なコントロールを期待すること¹⁸⁴⁾と解する見解である。より具体的にいえば、当該解釈は、本規定のもとで、減価償却費等の内部取引の適正性に関する代替的判断基準として、税務行政の簡素化という観点から、株主総会の承認を採用したとする見解である¹⁸⁵⁾。

これに対して、広義解釈とは、法人税法 74 条 1 項の趣旨を「形式的意義」に加え、「株主総会の承認等を得て確定した決算の利益を基礎とし、法人税法の別段の定めによる一定の申告調整を行い、課税所得を計算すること¹⁸⁶⁾という「実質的意義」有すると解する見解である。そして、この実質的意義の根拠は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が企業利益の計算原理と一致すること、つまりは別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益が一致することによる¹⁸⁷⁾。

このように、法人税法 74 条 1 項の趣旨については、狭義解釈と広義解釈が存在し、それぞれの見解の相違は実質的意義を有するかどうか、つまりは一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が企業利益の計算原理と一致すると解釈するかどうかに依存する。そして、本稿では、本章結論及

¹⁸⁰⁾ 法人税法 74 条 1 項。

¹⁸¹⁾ 法人税法 74 条 1 項 1 号。

¹⁸²⁾ 金子宏（2019）前掲注 9、933 頁参照。

¹⁸³⁾ この点については、高木克己（2005）「確定決算主義のあり方」『駒大経営研究』第 36 巻第 1・2 号、駒沢大学経営研究所、1-45 頁、濱田洋（2012）「国際化の中の確定決算主義」『租税法研究』第 40 号、47-65 頁を参考にしている。

¹⁸⁴⁾ 水野忠恒（2021）前掲注 6、468 頁。

¹⁸⁵⁾ 同上、468 頁。なお、内部取引としては、この他に「資産の評価損」、「貸倒引当金」が挙げられる（同上、469 頁参照）。

¹⁸⁶⁾ 日本公認会計士協会（2010）前掲注 14、6 頁。

¹⁸⁷⁾ そのため、本規定について、財務会計独自の観点から判断すべきとする見解を支持される先行研究については、狭義解釈を支持されている。例えば次のものが挙げられる。品川芳宣（1982）前掲注 41、31 頁参照、鈴木一水（2013）前掲注 96、235 頁参照、武田隆二（1970）前掲注 90、79-81 頁参照、谷口勢津夫（2018b）「税法基本講義（第 6 版）」弘文堂、para.413 参照、成道秀雄（2009）「確定決算主義か分離主義かーアメリカの状況を含めてー」『税研』第 25 巻第 1 号、52 頁参照。

び副次的結論として、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が課税公平性を反映し、意思決定有用性を反映する会計基準との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在することを示した。したがって、本稿においては、法人税法 22 条 4 項を介して本規定を解釈すると、その趣旨として実質的意義を導くことが不可能であるから、狭義解釈が支持されることになる¹⁸⁸。そして、これは、法人税法 74 条 1 項が単なる手続規定であることを示すものであるため、実務上の企業利益を調整して課税所得を算出する計算構造とは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のもとでの課税所得と企業利益の算定結果が一致するケースが多いという事実をもとに、それぞれを分離して計算することによって生じる企業負担の軽減手段として、便宜的に採用されたものに過ぎないということが示される。

第 5 節 本章のまとめ

本章では、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ついて、裁判例分析をもとに、その有する認識概念についての検討を試みた。検討にあたっては、係る文言の意味である「事例についての判断の積み重ねにより明確化される計算原理」と整合する裁判例として、最判平成 5 年 11 月 25 日第一小法廷、及び、最判平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷を素材として選定し、それぞれの分析結果を体系的に整理する方法を採用した。裁判例分析の結果については、図表 4-1 及び図表 4-2 のとおりであり、その共通項から、本章結論として、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及び測定概念が、益金か損金かを問わず、課税公平性を反映したものであるということ、そして、係る認識概念をもって、本規定が「経験概念を内容とする不確定概念であって、……法の趣旨、目的に照らしてその意義を明確になしうるもの¹⁸⁹」に該当し、立法上の問題が生じ得ないことを示した。

また、本章では、上記本章結論を踏まえ、副次的結論として次の 2 点を示した。第一の副次的結論とは、現在における税務会計と財務会計との関係性として、目的論的解釈に従えば、課税公平性を反映する一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、意思決定有用性を反映する会計基準との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在すること、第二の副次的結論とは、法人税法 74 条 1 項として、その趣旨が形式的意義のみを有するものであり、実質的意義を有していないということである。

もっとも、本章結論については、次の留意点が存在する。それは検討素材の選定方法により生じるものであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の意味「事例についての判断の積み重ねにより明確化される」を限定的に解釈し、「事例についての判断の積み重ねにより明文化される」としたうえで、これに整合する裁判所判決を検討素材として選定していることによる。つまり、上

¹⁸⁸ もっとも、当該副次的結論については、二律背反的に狭義解釈を支持する私見を導出している点で議論の余地を残すが、少なくとも本章結論と広義解釈が整合しないことは明らかといえる。

¹⁸⁹ 金子宏（2019）前掲注 9、86 頁。

記結論とは、厳密に言えば、諸項目を構成要素として認識するための十分条件に該当するものであり、必要十分条件を表すものではない。これは図表 4-1 及び図表 4-2 において、不明確部分が残ることからも明らかである。したがって、本章結論については、検証必要性、及び、さらなる検討必要性が指摘される。

以上のとおり、明確化された認識概念が部分的である本章結論については、不明確部分を残す点で限界があり、さらなる展開が必要とされる。そこで以下にその展開方法について検討する。

法人税法 22 条 4 項の検討方法として採用される方法としては、一般に、次の方法が存在する。第一は、裁判例分析、第二は、法人税法 22 条 2 項及び 3 項のもとで、益金及び損金に係る諸項目の性質から導出される会計方法、権利確定主義の原則及び債務確定主義の原則との比較分析、第三は、財務会計との比較分析である。

まず、第一の方法、裁判例分析について、本稿における適用可能性を検討する。本稿で取り上げた裁判例以外の裁判例を素材として検討する方法としては、例えば、名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日訟月 48 巻 9 号 2322 頁、大阪高判平成 18 年 4 月 14 日税資 256 号順号 10367 頁、東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 巻 5 号 1089 頁等が候補として挙げられる。

名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日訟月 48 巻 9 号 2322 頁とは、プリペードカードの販売から生じる収益の認識時点が争点となった事件であり、裁判所は、「税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法 22 条 4 項にいう公正妥当処理基準に該当しない¹⁹⁰」として、「発行者が収受した対価が商品引換券等の所持者に対して返還されることは通常ないから、商品引換券等の発行の対価が会計理論上預り金に該当すると解することには疑問があり、発行時において発行者の確定した収入になるというべきである。¹⁹¹」と判示している。このことから、実現要件である収入すべき権利の確定とは、対価の返還義務の解除により捕捉されるものと解される。

そして、大阪高判平成 18 年 4 月 14 日税資 256 号順号 10367 頁は、冠婚葬祭に係る将来提供するサービスのために収受した掛金のうち、長期にわたり払込みを中断している顧客が中断前に払い込んでいた掛金（長期中断払込済掛金）の収益認識時点について争われた事件である。当裁判所は、法人税法 22 条 4 項のもとで、「業者が長期中断払込済掛金をその管理支配下に置き、所得の実現があったとみることのできる状態が生じたときは、その時期の属する年度の益金の額に計上すべきものとするのが合理的である。¹⁹²」と判示している。このことから、収入すべき権利の確定とは、対価の処分可能性により捕捉されるものと解される。

また、東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 巻 5 号 1089 頁は、日本公認会計士協会「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」に従い、受益権の所有

¹⁹⁰ 名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日訟月 48 巻 9 号 2322 頁。

¹⁹¹ 同上。

¹⁹² 大阪高判平成 18 年 4 月 14 日税資 256 号順号 10367 頁。

に伴うリスク及び経済価値のすべてが移転していないとして、当該受益権の譲渡にかかる収入を益金算入しなかった納税者の取扱いが、所轄税務署長によって否認された事件である。当裁判所は、法人税法 22 条 4 項について、「所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であり、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにあるという「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記目的を有する同法固有の観点から判断されるもの¹⁹³」であり、「信託に係る受益権が契約により法的に譲渡され、当該契約に定められた対価を現に収入として得た場合において、……当該譲渡に係る収益の実現があったものとし、ない取扱いを定めた同指針は、上記目的を有する同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立つて定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとはいえないといわざるを得ない。¹⁹⁴」と判示している。このことから、財またはサービスの移転は、法的所有権の移転により捕捉されるものと解される¹⁹⁵。

以上のとおり、当該検討方法は、本章結論を展開するものとして、不明確部分に係る情報を補完することを可能にする方法といえる。ただし、本稿は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が「事例についての判断の積み重ねにより明確化される計算原理」を意味することを前提とするものであるため、当該検討方法を採用するためには、係る前提と整合する検討素材の選定が必要となる。そして、その選定においては、数多く存在する法人税法 22 条 4 項に関する裁判例に対して¹⁹⁶、何を判定基礎とするかという点に恣意性が介入するとともに、採用する判定基礎によっては、前提との整合が曖昧になるため、不確実性の高い結論が導出されるおそれがある。したがって、当該検討方法は、客観性及び確実性の観点において問題が指摘されるものであり、先の前提を有する本稿の性質上、採用し得ない方法となる。

次に、第二の方法、権利確定主義の原則及び債務確定主義の原則との比較分析について、本稿における適用可能性を検討する。益金に係る諸項目の性質から導出される会計方法としては、権利確定主義の原則、損金のうち法人税法 22 条 3 項 2 号のいう費用の性質から導出される会計方法としては、債務確定主義の原則という会計方法が存在する。これらの会計方法は、一般に、課税公平性を反映したものとされるため¹⁹⁷、目的論的解釈に従えば、同一の目的を反映する一般に公正妥当と

¹⁹³ 東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 巻 5 号 1089 頁。

¹⁹⁴ 同上。

¹⁹⁵ もっとも、吉村政穂教授は、当該事件判決について、法人税法がリスクの負担を全く考慮の外にしているかは疑問があると述べられている（吉村政穂（2016）「公正処理基準—ビックカメラ事件—」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選 第 6 版』有斐閣、111 頁参照）。そのため、当該事件判決をもって、一概にリスク及び経済価値が財またはサービスの移転を捉えるための指標となり得るかどうかについては、議論の余地が残る。

¹⁹⁶ 東條美和（2017）「裁判例からみる公正処理基準：俯瞰マップからの示唆」『産業経理』第 77 巻第 2 号、121-133 頁、吉田真也（2017）「公正処理基準の帰納的分析—裁判例の検証を中心として—」『租税資料館論文集』第 26 巻（上）、5-221 頁参照。

¹⁹⁷ 水野忠恒（2021）前掲注 6、462-463 頁、水野忠恒（2018）『テキストブック租税法（第 2 版）』

認められる会計処理の基準の有する認識概念を推論することを可能にすると考えられる。

しかしながら、当該検討方法は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が課税公平性を反映することを前提としたものであり、この点についての検証必要性を指摘した本稿では、当該方法を採用し得ない。

さらにいえば、法人税法 22 条 2 項及び 3 項は、「何が法人所得の構成要素に該当するか」を判定する規定であり、そのもとで導出される会計方法は、係る判定に従属するものとして、「諸項目が構成要素としていつ認識されるか」を判定するものである。したがって、厳密に言えば、権利確定主義の原則及び債務確定主義の原則とは、会計方法に依存しない認識及び測定概念であり、これを比較対象として検討することは、法人所得の会計方法を検討する本稿においては、採用し得ない方法といえる。

また、上記原則については、複数の見解が存在することも、当該検討方法の採用を困難とする要因の一つといえる。例えば、債務確定主義の原則についていえば、法人税法基本通達 2-2-12 は、係る要件の一つとして、「当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」を挙げているが¹⁹⁸、その一方で、有力とされる見解では、当該要件が不要とされる¹⁹⁹。

以上のことから、当該検討方法については、先に指摘した本章結論に対する検証必要性を解消できるものではなく、また、導出される結論に不確実性が介入するおそれがあるため、本稿の性質上、採用し得ない方法といえる。

最後に、第三の方法、財務会計との比較分析について、本稿における適用可能性を検討する。当該検討方法としては、例えば、先に紹介したように、「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当しないと判示された東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 巻 5 号 1089 頁等を検討素材として、本章結論の展開が考えられる。

しかしながら、当該検討方法については、「何が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か」という点を裁判所判決に委ねるものであるから、第一の検討方法同様、検討素材の選定における問題が指摘される。また、仮に検討素材とする裁判所判決が選定できたとしても、裁判所が検証対象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と比較対象とする会計基準等の認識概念を突合させていない限り、導出される結論は、当該会計基準等が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かどうかということのみである。したがって、当該検討方法とは、議論が抽象的であり、具体的な認識概念を明確化し得ない方法であり、また、導出さ

中央経済社、148-149 頁参照。

¹⁹⁸ 法人税法基本通達 2-2-12 参照。

¹⁹⁹ 泉絢也 (2015)「法人税法における債務確定主義 (債務確定基準)―債務確定の判断基準を中心として―」『国士館法研論集』第 16 号、国士館大学法学会、59 頁参照。

れる結論の客観性及び確実性の観点においても問題が指摘される。さらにいえば、当該検討方法は、本章結論に対する検証必要性が解消されるものではない。したがって、当該検討方法については、本稿の性質上、採用し得ない方法となる。

以上のとおり、法人税法 22 条 4 項に関して、一般に採用される検討方法については、その検討方法自体に存在する問題点のみならず、本稿の性質上、採用し得ないものである。そこで本稿では、本章結論の検証可能性、及び、展開としての推論可能性の観点から、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検討方法として、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 との比較分析を提案する。その根拠は以下 6 点である。

第一は、法人税法 22 条 4 項同様、I.R.C. § 446 が法人所得の会計方法について定めた規定であること、第二は、アメリカ合衆国においては、内国歳入法典のもとで、法人所得の構成要素に係る諸項目の認識概念が明文化されていること、第三は、係る認識概念を判例法に基づき精緻化可能なこと、第四は、裁判所において、本規定における法人所得の会計方法が課税公平性を反映したものであると判示されており²⁰⁰、本章結論に対する検証可能性が示唆されること、第五は、水野忠恒教授によれば、本規定のいう法人所得の会計方法は、GAAP との間に重要な差異が存在すると述べられており²⁰¹、本章結論と類似性が確認できること、第六は、本規定が法人税法 22 条 4 項創設にあたり参照されていることである²⁰²。

このように、I.R.C. § 446 を比較対象とする検討方法は、法人税法 22 条 4 項との類似性が示唆されるものであり、本章結論の検証可能性及び推論可能性を充足し得るものであり、本稿の性質上、採用し得る妥当性のある方法と考えられる。そこで本稿では、次章において、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法の有する認識概念の検討として、I.R.C. § 446 についての検討を試みることにする。

²⁰⁰ See, *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979), pp.542-543.

²⁰¹ 水野忠恒 (2021) 前掲注 6、463 頁。

²⁰² 須貝脩一 (1967) 前掲注 104、1 頁参照。

第5章 アメリカ合衆国法人所得の会計方法に関する検討—I.R.C. § 446 を中心として—

第1節 はじめに

本章では、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法に関する規定、I.R.C. § 446 を中心に、その有する認識概念を概観する。

アメリカ合衆国において、内国歳入法典の課税標準である「課税所得 (taxable income)」は、「総所得 (gross income)」から「所得控除 (deductions)」を差し引いて計算される²⁰³。そして、各構成要素に係る諸項目は、I.R.C. § 446 のもとで、原則として、所得を明瞭に反映する会計方法の一つである「発生主義 (an accrual method)」に従って認識及び測定される²⁰⁴。

ここでいう発生主義とは、GAAP との調和を背景に、1954 年税制改正において取り入れられた法人所得の会計方法である²⁰⁵。そして、この発生主義については、明文化された定義自体は存在しないものの、I.R.C. § 451(b)及びI.R.C. § 461(h)のもとで、それぞれ発生主義のもとでの総所得及び所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念が明文化されている。また、連邦最高裁判所は、*Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979) において、発生主義が GAAP 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ている²⁰⁶。

このように、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法は、発生主義を採用し、その背景、及び、財務会計との関係性において、我が国法人税法 22 条 4 項に関する前章結論との間に、高い類似性がみられる。さらに、本規定のもとでの総所得及び所得控除に係る諸項目の認識概念が明文化されていること、本規定を参考に法人税法 22 条 4 項が創設されたことを踏まえれば、これを検討することは、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概念を検討するうえで、多くの示唆が得られると考えられる。

以上のことから、本章では、I.R.C. § 446 のいう発生主義について、立法経緯、及び、裁判例沿革の中心に整理する。そのため、本章の構成は次のとおりとする。まず、第2節において、規定の概要及び沿革を整理する。次に、第3節では、発生主義と GAAP との関係性を判示した *Thor Power Tool Co.* 事件判決を紹介するとともに、その留意点として、1979 年当該事件判決の現在における成立可否に検証必要性が存在することを提示する。そして、第4節において、係る留意点を検証し、その検証結果をもとに、発生主義についての若干の考察を行う。最後に、第5節において、全体のまとめを行うとともに、本章の課題を提示する。

²⁰³ See. I.R.C. § 63(a).

²⁰⁴ See. I.R.C. § 446(a), (b) and I.R.C. § 448(a).

²⁰⁵ See. Austin, *et al.*, (1954), *supra* note 106, pp.258-263.

²⁰⁶ See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

第2節 規定の概要及び沿革

第1項 規定の概要

アメリカ合衆国において、内国歳入法典の課税標準は課税所得の金額であり、総所得の額から所得控除の額を差し引いて計算される²⁰⁷。ここでいう総所得とは、内国歳入法典のもとで、「あらゆる源泉から獲得されるすべての所得 (income)²⁰⁸」と定義され、具体的な項目として、金銭、財またはサービスの移転から獲得される所得²⁰⁹、所得控除に係る諸項目については、営業または事業費等として、原価・費用・損失が挙げられている²¹⁰。そして、法人所得の会計方法については、I.R.C. § 446 のもとで、以下のように規定される。

「I.R.C. § 446(a)」

「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。²¹¹」

「I.R.C. § 446(b)」

「納税者が継続して採用する会計方法を有していない場合、または、その会計方法が所得を明瞭に反映しない場合、課税所得は、財務長官またはその代理人 (Secretary) の意見するところにより、所得を明瞭に反映するような会計方法のもとで、計算されるものとする。²¹²」

このように、アメリカ合衆国において、法人所得の会計方法は、I.R.C. § 446 のもとで、所得明瞭に反映することが要請される。そのため、本稿では以下、これを「所得を明瞭に反映する会計方法」と表現することとする。さらに、本規定は、納税者に対して、所得を明瞭に反映する会計方法として列挙される以下の会計方法のうち、いずれかを採用することを要請している。

「I.R.C. § 446(c)²¹³」

- ① 現金主義 (the cash receipts and disbursements method)
- ② 発生主義 (an accrual method)
- ③ 本チャプターで承認されるその他の方法 (any other method permitted by this

²⁰⁷ See I.R.C. § 63(a).

²⁰⁸ I.R.C. § 61(a).

²⁰⁹ See I.R.C. § 61(a).

²¹⁰ See I.R.C. § 162.

²¹¹ I.R.C. § 446(a).

²¹² I.R.C. § 446(b).

²¹³ See I.R.C. § 446(c).

chapter)

- ④ 財務長官またはその代理人によって定められた財務省規則のもとで承認される①から③を組み合わせた方法 (any combination of the foregoing methods permitted under regulations prescribed by the Secretary)

ただし、納税者が選択可能な会計方法については、I.R.C. § 448 のもとで制限されており、「納税者が普通法人 (C Corporation)、普通法人をパートナーとするパートナーシップ (Partnership) ……に該当する場合、課税所得は、会計方法として、現金主義に基づき、課税所得を計算できないものとする。²¹⁴」とされる。そのため、本稿の対象とする法人については発生主義が原則となる。

内国歳入法典のもとで、発生主義に関する定義は存在しない。ただし、発生主義のもとでの総所得及び所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念については、それぞれ I.R.C. § 451 及び I.R.C. § 461 のもとで明文化されている。

I.R.C. § 451 は、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識及び測定概念を定めた規定であり、一般原則として、「全事象テスト (all events test)」の充足を要請している。本規定のいう全事象テストとは、「総所得に係る諸項目に関して、当該所得 (income) を収受する権利を固定し (fixed)、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 (can be determined) ための全事象が生じた場合、充足される。²¹⁵」とされる。

このように、総所得に係る諸項目は、全事象テストの充足時点で総所得として認識される。ただし、係る認識概念については、2017 年税制改正において、当該テストに対する制約として「AFS 所得算入ルール (Applicable financial statement (AFS) income inclusion rule)」が導入され、当該ルールのもとで、適用財務諸表における収益計上をもって、当該収益は全事象テストを充足したとみなされることとされた²¹⁶。

I.R.C. § 461 は、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念を定めた規定であり、一般原則として、「全事象テスト (all events test)」及び「経済的効果テスト (economic performance test)」の充足を要請している。本規定のいう全事象テストとは、「いかなる項目に関して、債務 (liability) の事実を確定し (determine)、かつ、当該債務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。²¹⁷」とされる。そして、経済的効果テストとは、「いかなる項目に関して、各事業年度中にある金額が発生したかどうかを決定する際、全事象テストは、当該項目に関する経済的効果 (economic performance) が発揮される時点よりも

²¹⁴ I.R.C. § 448(a). ただし、上記に例示された納税者のうち、納税者が農業を営む場合等、一定の法人に該当する場合には、当該法人は発生主義以外の方法を採用することが認められる (See. I.R.C. § 448(b)).

²¹⁵ I.R.C. § 451(b)(1)(C).

²¹⁶ See. I.R.C. § 451(b)(1)(A).

²¹⁷ I.R.C. § 461(h)(4).

早い時点で、充足するものとして取り扱われなければならない。²¹⁸」とされる。そして、ここでいう経済的効果の発揮時点については、内国歳入法典のもとで、具体的に、(A)納税者の債務が顧客による財またはサービスの移転により生じた場合、財またはサービスの移転時点、(B)納税者の債務が納税者に対して財またはサービスの移転を要請する場合、財またはサービスの移転時点と定義されている²¹⁹。

以上のとおり、アメリカ合衆国において、法人所得である課税所得は、総所得及び所得控除を構成要素、所得及び原価・費用・損失を構成要素に係る諸項目とし、その会計方法については、発生主義を採用すること、さらには、それ以下の認識及び測定概念が明文化されている。これは財務省規則においても同様である²²⁰。

ただし、財務省規則には、次の点で特徴がある。それは、Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2)のもとで、発生主義と GAAP との関係性が言及されていることにある。本規則は、「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。²²¹」と定めており、通常として、財務会計上の GAAP が I.R.C. § 446 のいう発生主義に該当することを明らかにしている。

第2項 規定の沿革

本稿では、法人所得の会計方法に関する規定の沿革を概観する²²²。本項の目的は、所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義が取り入れられることとなった背景を整理することにある。そのため、本項で取り上げる素材は以下の規定ものとする。下記素材は、いずれも法人所得の会計方法、ないしは、その下位概念である総所得及び所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念に改正が加えられたものであり、上記目的と整合する。なお、本項で紹介する裁判例については第6章及び第7章で詳述する。

- ① Corporate Tax Act of 1909
- ② Revenue Act of 1916
- ③ Revenue Act of 1918
- ④ Revenue Act of 1928

²¹⁸ I.R.C. § 461(h)(1).

²¹⁹ See I.R.C. § 461(h)(2)(A) and (B).

²²⁰ See Treas. Reg. § 1.446-1(c)(1)(ii).

²²¹ Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2).

²²² 本項は、拙稿「内国歳入法典 § 446「所得を明瞭に反映する方法」についての一考察—Thor Power Tool Company v. Commissioner を素材として—」『経営学研究論集』第51号、pp.79-98、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

- ⑤ I.R.C. of 1954
- ⑥ I.R.C. of 1984
- ⑦ I.R.C. of 1986
- ⑧ I.R.C. of 2017

① Corporate Tax Act of 1909

1909 年、法人所得の会計方法は、Corporate Tax Act of 1909 § 38 のもとで、各事業年度の「純所得（net income）は、株式会社、協会、保険会社のような法人があらゆる源泉から当該事業年度中に収入した所得総額（gross amount of the income）から、次のものを控除することによって計算されるものとする。²²³」とされ、当該控除項目については、当該事業年度中に実際に支払った通常かつ必要な費用²²⁴、実際に被った損失²²⁵、実際に支払った利子²²⁶、実際に支払った税金とされていた²²⁷。

このように、1909 年における法人所得の会計方法では、実際に収入した金額から実際に支出した金額を控除する方法、いわゆる「現金主義（cash basis）」が採用されていた²²⁸。これは Corporate Tax Act of 1909 § 38 に関する裁判所判決においても同様であり、マサチューセッツ州裁判所は、「係争事業年度内に発生した、または、期限が到来したが、実際に収受していない保険料の額に対して、……本規定は「当該事業年度内に収受した所得」に算入することを要求していない。²²⁹」と判示し、支払期限の到来した未収保険料を収入総額に算入することを否認している。

この点については、*Maryland Casualty Co. v. United States*, 52 Ct. Cl. 201, (1917) における連邦請求裁判所（United States Court of Claims）判決からも明らかである。当該事件判決では、所得の定義について、以下のように判示している。

「所得」という文言は、法的意味を有するものである。裁判所は、……所得について、期待される未収入の現金ではなく、実際に収受した現金のみを算入するものであると一律に解釈している。……企業の資産と負債は異なる会計の規則によって測定されるかもしれないが、裁判所によって定義される所得とは、*United States v. Schillinger*, 14 Blatchf., 71, (1876) によって判示された「別段の定めがあるものを除き、所得とは金銭（money）」

²²³ Corporate Tax Act of 1909 § 38 Second, 36 Stat., 113.

²²⁴ See. Corporate Tax Act of 1909 § 38 Second (first), 36 Stat., 113. 具体例としては、賃借料またはフランチャイズ料等、資産の継続的使用または占有を条件として行われる必要のあるすべての料金が挙げられている（*See. Ibid.*）。

²²⁵ See. Corporate Tax Act of 1909 § 38 second (second), 36 Stat., 113.

²²⁶ See. Corporate Tax Act of 1909 § 38 second (third), 36 Stat., 113.

²²⁷ See. Corporate Tax Act of 1909 § 38 second (fourth), 36 Stat., 113.

²²⁸ See. *Lumber Mut. Fire Ins. Co. v. Malley*, 256 F. 380, (1916), p.382.

²²⁹ *Ibid.*, p.382.

を意味するものであり、それを収受する期待、または、将来においてそれを収受するための権利を意味するものではない。」という意味を有する。²³⁰」

以上のとおり、*Corporate Tax Act of 1909* のもとで、課税標準である純所得の会計方法は、規定及び裁判所判決において、現在のような発生主義ではなく、現金主義のみを容認しており、この規定内容は、憲法修正第 16 条 (*Sixteenth Amendment to the United States Constitution*) を受けて制定された *Revenue Act of 1913* においても、そのまま踏襲された²³¹。

② *Revenue Act of 1916*

1916 年税制改正において、法人所得の会計方法は、*Revenue Act of 1916* のもとで、*Revenue Act of 1913* 同様、現金主義のみが容認されたが²³²、その一方で、例外として、現金主義以外の会計方法の採用も容認されることとなった。それが *Revenue Act of 1916 § 13(d)* であり、本規定の内容は以下のとおりである。

「現金主義以外の主義に従い帳簿を記録する……法人は、当該主義が所得を明瞭に反映しない場合を除き、内国歳入庁長官によって定められた規則に従い、財務長官の承認を得て、当該主義により申告することができ、当該場合において、税額は当該申告に基づく所得をもとに計算されるものとする。²³³」

このように、*Revenue Act of 1916 § 13(d)* は、現金主義以外に、帳簿記録の会計方法が所得を明瞭に反映する場合に限り、当該会計方法を法人所得の会計方法として容認しており、実質的な法人所得の会計方法が所得を明瞭に反映する会計方法へと変更された。そして、本規定のもとで、裁判所は発生主義の概念を取り入れている。

例えば、未払軍需税に係る所得控除の帰属事業年度について争われた *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926) において、連邦最高裁判所は、「見越または引当金に基づく申告が真の純所得を反映していない場合、納税者は実際の現金収支以外の基準で申告することを認められていない。²³⁴」としたうえで、「技術的な条文の解釈では、本規定は、租税は賦課され支払期限が到来するまで発生しないと解される。しかしながら、租税の賦課に先立って、税額を固定し (fix)、かつ、納

²³⁰ *Maryland Casualty Co. v. United States*, 52 Ct. Cl. 201, (1917), pp.209-210.

²³¹ See *Revenue Act of 1913 § II(G)*, 38 Stat., 172.

²³² See *Revenue Act of 1916 § 10*, 39 Stat., 765 and *§ 12(a) First, Second, Third and Forth*, 39 Stat., 767.

²³³ *Revenue Act of 1916 § 13(d)*, 39 Stat., 771.

²³⁴ *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926), p.438.

税者の支払うべき義務を確定する (determine) ための全事象が生じることもまた真実である。²³⁵」として、未払費用を収入総額から控除すべきであると判示している。

また、*North American Oil Consol. v. Burnet*, 286 U.S. 417, (1932) では、連邦最高裁判所は、「納税者が稼得 (earnings) を収受し、かつ、その処分の制限がない場合、たとえ納税者がいまだ金銭を保有する資格を有していないと主張される可能性があったとしても、そして、納税者がその同等額を返還する義務を有すると裁定される可能性があったとしても、納税者は申告すべき所得を収受している。²³⁶」と判示しており、実際に収受した金銭に対して、処分可能性という観点から収入総額に係る諸項目の帰属事業年度が判定されている。

③ Revenue Act of 1918

1918 年税制改正において、Revenue Act of 1918 は、Revenue Act of 1916 における純所得の定義を再構築し、「純所得は、総所得 (gross income) から所得控除 (deductions) を差し引いたもの²³⁷」と定義した。そして、法人所得の会計方法については、Revenue Act of 1918 § 232 のもとで、以下のように改正された。

「Revenue Act of 1918 § 232」

「純所得は、納税者の年次会計期間に基づき、納税者の帳簿記録として継続して採用する会計方法に従って計算されるものとする。ただし、当該会計方法がこれに従っていない場合、または、当該会計方法が所得を明瞭に反映しない場合、その計算は内国歳入庁長官の意見するところにより、所得を明瞭に反映する基準及び方法で行われるものとする。²³⁸」

このように、Revenue Act of 1918 では、Revenue Act of 1916 と同様、法人所得の会計方法として、所得を明瞭に反映する会計方法としたうえで、帳簿記録に基づく会計方法を容認することを明文化している。ただし、本規定については、Revenue Act of 1916 との比較より、次の 2 つの特徴がみられる。第一は「継続して採用する」という文言が追加されたこと、第二は、帳簿記録の会計方法を容認するためのプロセスの変更である。このプロセスの変更とは、Revenue Act of 1916 では、帳簿記録の会計方法のうち所得を明瞭に反映するもの容認するとしていたのに対して、Revenue Act of 1918 では、帳簿記録の会計方法のうち所得を明瞭に反映しないものが、法人所得の会計方法として容認されないとしている。これは、Revenue Act of 1918 が現金主義にとらわれ

²³⁵ *Ibid.*, p.441.

²³⁶ *North American Oil Consol. v. Burnet*, 286 U.S. 417, (1932), p.424. なお、この理論は「権利の請求理論 (claim of right doctrine)」と呼ばれ、判例理論として広く引用されている (*See. United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, (1951), p.591-592.)。

²³⁷ Revenue Act of 1918 § 232, 40 Stat., 1077 and § 212(a), 40 Stat., 1064.

²³⁸ Revenue Act of 1918 § 232, 40 Stat., 1077 and § 212(b), 40 Stat., 1064-1065.

ず、継続して採用する帳簿記録の会計方法を法人所得の会計方法として積極的に容認することを打ち出したことを示している。

もっとも、純所得の構成要素である総所得については、規定上、あらゆる種類及び形式の収入が含まれるものであり²³⁹、「事業年度中に納税者が収入した金額²⁴⁰」と定義され、依然として、現金主義の志向が強く打ち出されている。また、所得控除についても同様であり、規定上、「支出または発生した (incurred)」すべての通常かつ必要な費用とされ²⁴¹、発生という文言が取り入れられたが、その定義については、あくまで「帳簿記録の会計方法」とされるにとどまった²⁴²。そして、これらの規定は *Revenue Act of 1928* 税制改正まで踏襲された²⁴³。

なお、裁判所では、所得控除に係る諸項目に関して、*Revenue Act of 1918* における上記「支出または発生」をもとに、発生の概念が広く取り入れた。例えば、租税訴願庁 (*Board of Tax Appeals*) は、*H. H. Brown Co. v. Commissioner*, 8 B.T.A. 112, (1927) において、以下のように判示し、未払税金を所得控除に算入した納税者の取扱いを容認している。

「会計における発生システムのもとでの基本的な考え方とは、支払いが行われたか、または、支払期日が到来したかどうかに関係なく、帳簿が確実に発生した義務及び費用、及び、確実に稼得された所得を直ちに反映することにある。特定の事業年度に事業活動で発生した費用は、当該事業年度の勘定科目に適切に計上されるが、支払期限は翌事業年度まで到来しない。発生システムのもとで、発生という文言は、その時点で支払われるという意味ではない。むしろ、発生システムは、全体として、支払期日を無視するものである。また、発生する負債の金額が正確に評価される必要もない。²⁴⁴」

ただし、当該事件判決では、発生という文言の具体的内容までは示されず、発生の概念は、その後も多くの裁判所においても独自の観点から補足された。例えば、連邦最高裁判所は、*Spring City Foundry Co. v. Commissioner*, 292 U.S. 182, (1934) において、「発生主義に基づく帳簿の記録及び申告とは、現金主義と異なり、総所得の金額に算入されるかどうかの決定は、収入するための権利であり、実際の収入を意味するものではない。ある金額を収受するための権利が固定するとき、係

²³⁹ See. *Revenue Act of 1918* § 233(a), 40 Stat., 1077 and § 213(a), 40 Stat., 1065.

²⁴⁰ *Revenue Act of 1918* § 233(a), 40 Stat., 1077 and § 213(a)(1), 40 Stat., 1065.

²⁴¹ See. *Revenue Act of 1918* § 234(a)(1), 40 Stat., 1077 and § 214(a)(1), 40 Stat., 1066. この他、利子及び税金についても、「支出または発生 (accrued)」とされ、「発生」という文言が用いられている (See. *Revenue Act of 1918* § 234(a)(2), 40 Stat., 1077, § 214(a)(2), 40 Stat., 1066, § 234(a)(3), 40 Stat., 1077 and § 214(a)(3), 40 Stat., 1066.). また、損失については、「実際に被った損失」から「被った損失」と変更され、「実際に」という文言が削除されている (See. *Revenue Act of 1918* § 234(a)(4), 40 Stat., 1078 and § 214(a)(4), 40 Stat., 1066.).

²⁴² *Revenue Act of 1918* § 200, 40 Stat., 1059.

²⁴³ See. *Revenue Act of 1924* § 232, 43 Stat., 283 and *Revenue Act of 1926* § 232, 44 Stat., 41.

²⁴⁴ *H. H. Brown Co. v. Commissioner*, 8 B.T.A. 112, (1927), p.117.

る権利は発生する。²⁴⁵」と判示し、権利の観点から発生概念を捕捉している。

また、連邦最高裁判所は、*Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193, (1934) において、「勘定科目が発生主義で記録されている場合、所得は実際に収受していなくても、実現した (realized) 事業年度に計上され、所得控除は、控除可能な項目が発生した事業年度に計上される。²⁴⁶」と判示しており、所得の実現という観点から発生概念が捕捉されている。その他にも、連邦巡回裁判所は、*H. Liebes & Co. v. Commissioner*, 90 F.2d 932, (1937) において、「発生した (accrued)」という文言を「生じた (arose)」という文言から²⁴⁷、「完全な定義とは、権利が金銭またはそれに類するものに交換される合理的な期待がある場合、所得は、それを収受する固定または無条件の権利が生じるときに、納税者に発生する²⁴⁸」と判示している²⁴⁹。

④ Revenue Act of 1928

Revenue Act of 1928 において、純所得の定義は、従来同様、「総所得から所得控除を差し引いて計算されるもの²⁵⁰」と定義され、その会計方法についても、帳簿記録の会計方法によって計算されること、そして、当該方法が内国歳入庁長官により所得を明瞭に反映しないと判断された場合には、内国歳入庁の指定する会計方法に従って計算されることが規定された²⁵¹。また、総所得の定義についても、従来同様、いかなる種類及び形式の収入が含まれるものとされ²⁵²、依然として現金主義が原則とされた²⁵³。その一方で、所得控除に関する規定については、以下のように改正された。

「Revenue Act of 1928 § 43」

「所得控除及び税額控除 (credit) は、「支出または発生 (paid or accrued)」または「支

²⁴⁵ *Spring City Foundry Co. v. Commissioner*, 292 U.S. 182, (1934), pp.184-185. 本件は、適切な実務に従い、商品販売事業年度において、売掛金に係る貸倒引当金の額を所得から控除した納税者の取扱いが、内国歳入庁長官によって否認された事件である。連邦最高裁判所は、「適切な実務は、制定法に影響を与えるものでもなく、また、債権全体が貸倒れておらず、回収不能となる金額も確定していない事業年度において、貸倒引当金を控除することを認めるものでもない。(Ibid., p.190.)」と判示し、納税者の請求を棄却している。

²⁴⁶ *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193, (1934), p.199.

²⁴⁷ *See. H. Liebes & Co. v. Commissioner*, 90 F.2d 932, (1937), p.936.

²⁴⁸ *Ibid.*, p.938.

²⁴⁹ ただし、連邦租税裁判所は、係る場合を例外として位置付け、*United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926)、及び、*Spring City Foundry Co. v. Commissioner*, 292 U.S. 182 をもとに、「顧客が義務を履行することによって金銭を収受するための権利は発生する。発生主義のもとで、売掛金の発生と発生した所得としての申告を正当化するものは、金銭を収受するための権利である。

(*Georgia School-Book Depository, Inc. v. Commissioner*, 1 T.C. 463, (1943), p.468.)」と判示している。

²⁵⁰ Revenue Act of 1928 § 21, 45 Stat., 797.

²⁵¹ *See. Revenue Act of 1928 § 22*, 45 Stat., 797.

²⁵² *See. Revenue Act of 1928 § 22*, 45 Stat., 797.

²⁵³ *See. Revenue Act of 1928 § 42*, 45 Stat., 805.

出または発生 (paid or incurred)」した事業年度に算入される。ただし、所得を明瞭に反映するために、所得控除及び税額控除が当該事業年度以外の事業年度に算入されるべき場合を除く。^{254]}

そして、この「支出または発生」については、Revenue Act of 1928 § 44 のもとで、パートIVのもとで純所得を計算するための会計方法に従うと定義された²⁵⁵。なお、ここでいうパートIVとは、会計方法の変更等に関する規定を除くと、Revenue Act of 1928 § 44「割賦基準 (installment basis)」を指す²⁵⁶。本規定については、以下のとおりであり、納税者が不動産の販売を営む場合、購入代価の所得控除を実際に収受した割賦金と直接的に対応させることを容認している。

「Revenue Act of 1928 § 44」

「割賦契約のもとで、不動産を継続して販売または処分する納税者は、各事業年度において、実際に収受した割賦金の額のうち、総利益 (gross profit) が実現した、または、対価の支払いが完了した時点で実現する契約価格に占める割合を、所得として申告することができるものとする。^{257]}

このように、Revenue Act of 1928 のいう法人所得の会計方法については、純所得に係る諸項目において、従来同様、現金主義を原則とし、所得控除に係る諸項目において、明確な定義をもって発生の概念が取り入れられたが、その対象は棚卸資産の割賦販売取引に限定され、販売対価と購入代価の直接的対応の関係性の中で容認されるものに過ぎなかった。そして、上記規定は、I.R.C. of 1939 へとそのまま踏襲され²⁵⁸、1954 年税制改正まで維持された。

一方、裁判所では、本規定のもとで、引き続き様々な観点から発生の概念が捕捉された。例えば、連邦巡回裁判所は、*United States v. Harmon*, 205 F.2d 919, (1953) において、「納税者が発生主義で帳簿を記録し、確定申告を提出することは、十分に確立された法理^{259]}であるとして、発生主義が所得を明瞭に反映する会計方法に該当すると判示したうえで、総所得に係る諸項目について、「所得は最終的にいつ収受するかどうかに関係なく、実現した事業年度に計上される。……所得がいつ

²⁵⁴ Revenue Act of 1928 § 43, 45 Stat., 805.

²⁵⁵ See. Revenue Act of 1928 § 48(c), 45 Stat., 807.

²⁵⁶ 厳密に言えば、Revenue Act of 1928 § 45「所得及び所得控除の配分 (allocation of income and deductions)」(いわゆる移転価格税制) も含まれるが、本規定は測定に関する規定であるため、本稿では、これを除外している。

²⁵⁷ Revenue Act of 1928 § 44(a), 45 Stat., 805. また、本規定は、契約価格が 1,000 ドルを超える棚卸資産の販売または処分においても同様の取扱いを認めている (See. Revenue Act of 1928 § 44(b), 45 Stat., 805.)。

²⁵⁸ See. I.R.C. of 1939 § 41, 53 Stat., 24.

²⁵⁹ *United States v. Harmon*, 205 F.2d 919, (1953), p.920.

総所得に算入されなければならないかを決定するのは、収入するための権利であり、実際の収入ではない。²⁶⁰」と判示している。

また、所得控除については、*Beacon Publishing Co. v. Commissioner*, 218 F.2d 697, (1955) において、連邦巡回裁判所が「納税者が発生主義で帳簿を記録し、確定申告を提出する場合、所得は、最終的に対価を収受する時点にかかわらず、その金額が稼得または確定される事業年度に計上される。²⁶¹」ものであり、「発生主義システムの重要な特徴は、可能な限り、所得が当該所得の稼得に付随する支出と相殺される時点で報告されることである。²⁶²」と判示しており、総所得との直接的対応関係から発生概念が捕捉されている。

その他にも、所得控除に係る諸項目については、債務の観点から発生概念が捕捉されており、連邦巡回裁判所は、「納税者は発生主義に基づき帳簿を記録し、確定申告を行っており、所得は支払いが後の事業年度のある時点まで繰り延べられたとしても、債務が確定し、債務が固定されるすべての事象が発生した時点で発生する。決定的な要因は、強制力のある債務の創出である。²⁶³」と判示している。

さらに、連邦最高裁判所は、*United States v. Consol. Edison Co. of N.Y., Inc.*, 366 U.S. 380, (1961) において、先決例の判断を体系化する方法によって、発生概念を捕捉しており、*United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926) における連邦最高裁判所判決が広く引用されていることを踏まえ、当該事件判決のいう「全事象」テストを、所得控除に関する項目がいつ発生するかを決定する際の「試金石」であり、「税務会計上の基本原則」と判示している²⁶⁴。

⑤ I.R.C. of 1954

上記のとおり、税務会計上、法人所得の会計方法は、部分的に発生概念を取り入れつつも、規定上はあくまで現金主義を原則としていた。これに対して、当時の財務会計では、企業利益の会計方法として、発生主義が採用されていた²⁶⁵。例えば、1938年に American Institute of Accountants (AIA) が公表した *A Statement of Accounting Principles* (いわゆる SHM 会計原則) では、「すべての収益及び費用は、帰属する会計期間に正しく割り当てられなければならない²⁶⁶」として、収益は商品の販売または用役の提供によって実現した (realized) もののみが損益計算書に表示され²⁶⁷、

²⁶⁰ *Ibid.*, p.920.

²⁶¹ *Beacon Publishing Co. v. Commissioner*, 218 F.2d 697, (1955), p.699.

²⁶² *Ibid.*, p.699.

²⁶³ *Clark v. Woodward Constr. Co.*, 179 F.2d 176, (1950), p.178.

²⁶⁴ *See. United States v. Consol. Edison Co. of N.Y., Inc.*, 366 U.S. 380, (1961), p.385.

²⁶⁵ Bittker, Boris I. and Lawrence, Stone M., *Federal Income Estate and Gift Taxation Fourth Edition*, Little Brown and Company, (1972), p.808.

²⁶⁶ Sanders, Thomas T., Hatfield Henry R. and Moore Underhill, *A Statement of Accounting Principles*, AIA, (1938), p.25.

²⁶⁷ *Ibid.*, p.114.

費用は一定の期間的基準等に応じて配分すべき旨が記されている²⁶⁸。

このように、1939年当時、税務会計上の純所得と税務会計上の企業利益は、異なる会計方法を採用していたため、純所得の構成要素に係る諸項目の認識時点において、長期的にみれば歳入に影響しない「期間的差異（differences of timing）²⁶⁹」が生じていた²⁷⁰。そして、議会は、納税者からの意見を受け、これを解消すべきかどうかの議論を開始、以下のように結論を見い出している²⁷¹。

「期間的差異は、ある特定の収益及び費用がどの事業年度の純所得として考慮されるべきかという問題に集約される。……課税所得に関する規定を GAAP と調和させ、所得と所得控除が一度の計算で、つまりは課税所得の計算が一度で済むように考慮すべきである。

²⁷²」

その結果、1954年税制改正において、I.R.C. of 1939における純所得という文言は課税所得へと変更され、その会計方法については、I.R.C. of 1954 § 446 のもとで、現金主義と発生主義のいずれかを選択することが容認された²⁷³。さらに、本改正では、本規定と整合するように、総所得及び所得控除算入の会計方法が以下のように改正された²⁷⁴。

²⁶⁸ *Ibid.*, pp.75-76. SHM 会計原則とは、会計実務において承認される会計原則を体系化し整理した報告書である。この他にも、1939年当時の財務会計上の会計原則に関する報告書としては、会計原則が会計理論上どうあるべきかを検討したものとして、AAA, *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*, AAA, (1936) が挙げられる。ただし、ここでは、1939年当時の認識概念の実態把握に焦点を置くため、これを省略する。

²⁶⁹ Bittker, *et al.*, (1972), *supra* note 265, p.809. なお、Bittker, *et al.*, (1972) は、税務会計と財務会計における認識概念の差異を「期間的差異」と「仕様の差異（differences of specification）に分類し、前者の具体例として、将来提供されることが期待されるサービス料の課税、不確実な金額の債務に関する引当金の否認等を挙げている（*See. Ibid.*）。そして、後者については、租税法固有の目的による控除の否認や制限により生じる差異と定義し、その具体例として、生命保険の収益の免除、定率法の承認、保証料の支払いの控除の否認、賃金安定化の法律に違反した報酬控除の否認、寄付金の控除の制限を挙げている（*See. Ibid.*）。

²⁷⁰ *Ibid.*, p.808. なお、Bittker, *et al.*, (1972) によれば、期間的差異は、当時の租税法が財務会計上の発生の概念を理解できなかったことにより生じたものであると述べられている（*See. Ibid.*）。

²⁷¹ United States, *Congressional Record Proceedings and Debates of the 83d Cong. 2d Sess.*, Vol.100, part.7, U.S. Government Printing Office, Washington, (1954), p.8998.

²⁷² H.R. Rep. No. 1337, 83d Cong., 2d Sess., (1954), p.48. この点については、上院議会も同様の結論を見い出している（*See. S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess., (1954), p. p.62.*）。

²⁷³ I.R.C. of 1954 § 446(c), 68A Stat., 151. なお、I.R.C. of 1954 § 446(c)は、現金主義及び発生主義以外に、「本チャプターで承認されるその他の方法」、及び、「財務長官またはその代理人によって定められた財務省規則のもとで承認される①から③を組み合わせた方法」も容認している（*See. Ibid.*）。

²⁷⁴ また、本改正では、発生主義と整合するように、次のような改正が行われた。例えば、前受金を財またはサービスの移転時点に応じて認識する規定として、I.R.C. of 1954 § 452、引当金繰入額の所得控除算入を容認した規定として、I.R.C. of 1954 § 462 が挙げられる（*See. I.R.C. of 1954 § 452, 68A Stat., 152 and I.R.C. of 1954 § 462, 68A Stat., 158.*）。

「I.R.C. of 1954 § 451(a)」

「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。²⁷⁵⁾

「I.R.C. of 1954 § 461(a)」

「所得控除または税額控除に係る諸項目の金額は、……課税所得計算において採用する会計方法のもとで適切な事業年度とされる事業年度に算入されるものとする。²⁷⁶⁾

もつとも、1954 年税制改正では、発生主義が定義されることはなく、本改正により GAAP との調和がどの程度図られたのかという点は不明確であった。これは、財務省規則が発生主義を以下のように解説したことからも裏付けられる。

「Treas. Reg. of 1958 § 1.446-1」

「一般に、発生主義のもとで、所得は、当該所得を収受する権利を固定し、そ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事業年度に算入される。発生主義のもとで、所得控除は、当該所得控除を生じさせる債務の事実を確立 (establish) し、そ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事業年度に容認される。……納税者が採用する会計方法は、一般に認められ承認された税務会計原則 (generally recognized and accepted income tax accounting principles) に準拠し、納税者によって毎事業年度継続して採用される場合、容認されるものとする。²⁷⁷⁾

このように、Treas. Reg. of 1958 § 1.446-1 では、発生主義のもとでの構成要素に係る諸項目について、Anderson 事件判決における判例理論「全事象テスト」が認識及び測定概念として明文化され²⁷⁸⁾、さらには、法人所得の会計方法として容認されるものが「一般に認められ承認された税務会計原則」とされたことにより、発生主義と GAAP との関係性については曖昧なものとされた。

もつとも、Treas. Reg. of 1974 § 1.446-1 のもとで、「一般に認められ承認された税務会計原則」という文言は GAAP へと変更された。しかしながら、本規則のもとでも、「納税者がいつ所得を計上するかを決定する際に採用する方法は、当該方法が GAAP に準拠し、当該方法を毎事業年度継続して採用し、財務省規則と整合する場合において承認される。²⁷⁹⁾」とされ、全事象テストとの整合

²⁷⁵⁾ I.R.C. of 1954 § 451(a), 68A Stat., 152.

²⁷⁶⁾ I.R.C. of 1954 § 461(a), 68A Stat., 157.

²⁷⁷⁾ Treas. Reg. of 1958 § 1.446-1(c)(1)(ii), 22 F.R. 10686, (December 25, 1957).

²⁷⁸⁾ See. 366 U.S. 380, (1961), *supra* note 264, p.385.

²⁷⁹⁾ Treas. Reg. of 1974 § 1.446-1(c)(1)(ii), 38 F.R. 26184, (September 19, 1973).

性が要求される点において、発生主義と GAAP との関係性については、依然として曖昧さを残すものとされた²⁸⁰。

一方、1970 年代に入り、裁判所では、明文化された Treas. Reg. of 1958 § 1.446-1 のもとで、発生概念が捕捉されている。とりわけ注目すべきは、*Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979) における連邦最高裁判所判決である。当該事件判決は、「財務省規則は、GAAP が租税法上も是認される場合が多くあることを認めているが、内国歳入庁長官が自身の裁量権に基づき GAAP が所得を明瞭に反映しないと判断した場合には、これを否認することができることを示している。²⁸¹」としたうえで、「税務会計と財務会計の推定上の同等性は、目的の相違、さらには相反を考慮すると、認められるものではない。²⁸²」として、目的論的解釈から、発生主義と GAAP との間に差異が存在すると判示した。

また、1980 年代には、*United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986) において、連邦最高裁判所は以下のように判示し、上記財務省規則のいう全事象テストを税務会計上の基本原則と位置付けた。

「長年にわたり、連邦所得税法上、費用がいつ発生したかを決定するための基準は、財務省規則のいう「全事象」テストによって判定されてきた。当該テストは、*Anderson* 事件判決において示された一つのフレーズに由来するものである。それ以降、裁判所は、全事象テストを、*Anderson* 事件判決において「確立された」ものであり、「所得控除算入に関する項目の帰属事業年度を決定するための試金石」、及び、「税務会計上の基本原則」と判示してきた。²⁸³」

当該事件判決については、*United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987) 連邦最高裁判所判決においても支持されており、「*Hughes Properties, Inc.* 事件で判示したように、発生主義納税者が所得控除算入するために必要となる事業費用が発生しているかどうかは、*Anderson* 事件判決を起源とする全事象テストにより支配される。……この全事象テストの基礎とは、債務が完全に確立されなければならないということを最優先とする。²⁸⁴」と判示されている。

このように、財務省規則及び裁判所判決は、GAAP との調和を目的に取り入れられた発生主義のもとでの認識及び測定概念である全事象テストについて、税務会計上の一般原則とし、GAAP との

²⁸⁰ また、1955 年税制改正において、前掲注 274 で紹介した I.R.C. of 1954 § 452 及び I.R.C. of 1954 § 462 が遡及廃止されている (See. H.R. No. 293, 84th Cong., 1st Sess., (1955), pp.2-3.)。このことから、法人所得の会計方法として発生主義を取り入れたことにより、GAAP との調和がどの程度図られたのかは不明確といえる。

²⁸¹ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.540.

²⁸² *Ibid.*, p.544.

²⁸³ *United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986), p.600.

²⁸⁴ *United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987), pp.242-243.

間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在すると位置付けた。

さらには、*Ford Motor Co. v. Commissioner*, 71 F.3d 209, (1995) において、連邦巡回裁判所が発生主義のもとでの認識及び測定概念である全事象テストについて、I.R.C. § 446(b)のもとで承認される内国歳入庁長官の裁量権との関係性を判示している。当該事件判決では、まず、「内国歳入庁長官は、I.R.C. § 446(b)のもとで、特定の会計方法が所得を明瞭に反映するかどうかを決定するための幅広い裁量権を有する。……本規定のいう明瞭に反映するという基準に対する内国歳入庁長官の解釈は、明らかに違法でない限り、妨げられるものではない。²⁸⁵」とし、次に、全事象テストについて、「所得と所得控除が発生した事業年度を定義するために考案された手段に過ぎないものであり、明らかに、I.R.C. § 446(b)のいう明瞭に反映する基準に従属 (subordinate) するものである。²⁸⁶」と判示した。そして、下級審判決「所得控除が支払いよりも前に発生するということは、単なる事実 (タイミングの要因) であり、その事実が所得を明瞭に反映するという要件に反するものではないという因果を引き起こすものではないことは明らかである。²⁸⁷」を支持している²⁸⁸。

⑦ I.R.C. of 1984

1984 年、所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念に関して改正が加えられた。本改正の趣旨は、財務省規則における所得控除に係る全事象テストを内国歳入法典のもとで明文化すること、そして、全事象テストによる弊害の解決方策として、経済的效果テストを導入することにあった。

この経済的效果テストが導入された契機については、*Mooney Aircraft, Inc. v. United States*, 420 F.2d 400, (1969) における連邦巡回裁判所判決にあり、当該事件判決は、本件債務に関して、全事象テスト充足から債務履行までの時間的間隔が長すぎるということを理由に、内国歳入庁長官の決定、すなわち、係る債務を全事象テスト充足時点で認識した納税者の取扱いを否認したことは、裁量権の濫用に当たらないと判示した²⁸⁹。そして、当該事件判決を受け、議会は、「納税者が将来の支出額を早期に所得控除する場合、その所得控除額は、時間価値を反映していないため、実際の費用の額よりも過大評価される。²⁹⁰」として、債務の経済的效果が発揮されるまで、全事象テストの充足を遅らせることを決定した²⁹¹。

なお、本改正以後、裁判所では、法人所得の会計方法について、総所得に係る項目は財務省規則における全事象テスト、所得控除に係る項目については内国歳入法典における全事象テスト及び経済的效果テストのもとで判定されている。そして、この前事象テストについては、Hughes

²⁸⁵ *Ford Motor Co. v. Commissioner*, 71 F.3d 209, (1995), p.212.

²⁸⁶ *Ibid.*, p.213.

²⁸⁷ *Ibid.*, p.216.

²⁸⁸ *See. Ibid.*, p.216.

²⁸⁹ *See. Mooney Aircraft, Inc. v. United States*, 420 F.2d 400, (1969), p.410.

²⁹⁰ H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), pp.260-261.

²⁹¹ *See. I.R.C. of 1984 § 461(h)(1)*. なお、経済的效果テストが財務省規則に反映されたのは、1993 年のことである (*See. Treas. Reg. of 1993 § 1.461-1(a)(2)*, 57 F. R. 12420, (April 10, 1992).)。

Properties, Inc.事件判決、及び、これを支持した General Dynamics Corp.事件判決が広く引用されている²⁹²。

⑧ I.R.C. of 1986

1986 年以前、法人所得の会計方法は、内国歳入法典のもとで、現金主義や発生主義等、I.R.C. § 446 のもとで列挙された会計方法の中から、いずれかを任意に選択することが容認されていた²⁹³。これが 1986 年税制改正により、I.R.C. of 1984 § 448 のもとで、株式会社等の普通法人については現金主義の採用が制限され、普通法人の採用可能な法人所得の会計方法については、発生主義が原則とされた²⁹⁴。

なお、議会は、上記改正理由を現金主義採用における問題解消としており、その具体的問題点として、現金主義は経済事象と無関係に所得及び所得控除に係る諸項目が認識されること、所得とこれに関連する費用の潜在的対応関係に不一致が生じる点で GAAP に準拠していないこと、そして、すべての取引当事者が異なる会計方法を採用する場合、総所得と所得控除の対応に不一致が生じることを挙げている²⁹⁵。

⑨ I.R.C. of 2017

2017 年、総所得に係る諸項目の認識及び測定概念に関して改正が加えられた。本改正の趣旨は、財務省規則における総所得算入に関する全事象テストを内国歳入法典のもとで明文化すること、そして、GAAP との調和を目的とした「AFS 所得算入ルール」を導入することにあった。当該ルールについては、以下のとおりであり、全事象テストが充足しない場合であっても、適用財務諸表における収益計上をもって、当該テストが充足したとみなされることとされた。なお、議会は、ここでいう適用財務諸表における収益計上について、2014 年に FASB が公表した ASC 606「顧客との契約から生じる収益」を指すとしており、当該ルール導入は当該会計基準の公表を契機としたものと解説されている²⁹⁶。

「I.R.C. § 451(b)(1)(A)」

²⁹² See. *Amergen Energy Co., LLC v. United States*, 113 Fed. Cl. 52, (2013), *Albemarle Corp. & Subsidiaries v. United States*, 118 Fed. Cl. 549, (2014), *Giant Eagle, Inc. v. Commissioner*, 822 F.3d 666, (2015), *Gregory v. Commissioner*, 149 T.C. 43, (2017), *King Solarman, Inc. v. Commissioner*, 840 Fed. Appx. 74, (2020).

²⁹³ See. I.R.C. of 1954 § 446(c), 68A Stat., 151 and I.R.C. of 1984 § 446(c), 98 Stat., 696.

²⁹⁴ See. I.R.C. § 448(a), 100 Stat., 2345. ただし、中小法人 (S Corporation) においては、現金主義の採用が認められている (See. I.R.C. § 448(a), 100 Stat., 2345.).

²⁹⁵ See. Joint Committee on Taxation, “General Explanation of the Tax Reform Act of 1986”, Public Law 99-514, (1987), p.474.

²⁹⁶ See. Joint Committee on Taxation, General Explanation of Public Law 115-97, (2018), p.161.

「課税所得が発生主義のもとで計算される納税者の場合、総所得のいかなる項目（またはその一部の項目）に関する全事象テスト（all events test）は、納税者の適用財務諸表（applicable financial statement）……において、かかる項目が収益計上される充足するものとして取り扱われなければならない。²⁹⁷」

第3項 小括

本節で概観した法人所得の会計方法に関する沿革を整理すると、以下のようにまとめることができる。

まず、法人所得の会計方法に関する沿革については、1954年以前、Corporate Tax Act of 1909のもとで現金主義のみを容認されていたが、Revenue Act of 1916のもとで、所得を明瞭に反映する会計方法へと変更され、Revenue Act of 1918以後、所得控除に係る項目に関して、発生概念が明文規定として取り入れられた。これに応じて、裁判所では、本規定のもとで、発生概念が取り入れられ、その発生概念が権利、債務、所得の実現等の観点から捕捉された。その後、GAAPとの調和を目的とした1954年税制改正において、現金主義以外に、発生主義が明文規定上選択可能となり、1986年税制改正において、現金主義の弊害解消のため、普通法人においては発生主義が原則とされた。

次に、発生主義のもとでの法人所得の構成要素に係る諸項目の認識及び測定概念については、現金主義を原則とする1954年以前、法人所得の会計方法として発生主義が取り入れられるのに先立って、所得控除に係る諸項目においては、発生概念が明文規定として取り入れられており、総所得に係る諸項目との直接的対応関係に基づく認識が容認された。そして、発生主義の選択が容認された1954年税制改正以後、Anderson事件判決において確立された判例理論「全事象テスト」が財務省規則のもとで明文化され、それぞれ権利及び債務の観点から認識及び測定されることとされた。その後、この当該テストを基調に、総所得に係る項目においては、GAAPとの調和を目的にAFS所得算入ルールが導入され、所得控除に係る項目においては、時間価値の概念を取り入れる目的から経済的効果テストが導入された。

以上の経緯を経て、現行法における法人所得の会計方法については、第1節で整理したように、I.R.C. § 446のもとで、所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義を原則とし、具体的な定義は存在しないものの、そのもとでの諸項目の認識及び測定概念がI.R.C. § 451及びI.R.C. § 461のもとで明文化されている。したがって、発生主義以下の具体的な認識概念を明確化するためには、総所得及び所得控除それぞれI.R.C. § 451及びI.R.C. § 461を検討する必要があるといえる。

また、我が国法人税法22条4項との比較可能性において、とりわけ注目すべき裁判所判決がある。それが目的論的解釈をもとに、GAAPとの関係性を判示したThor Power Tool Co事件判決で

²⁹⁷ I.R.C. § 451(b)(1)(A).

あり、これを検討することは、課税公平性を反映した一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が意思決定有用性を反映した会計基準との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するとした本稿第4章結論との類似性において、当該結論の検証可能性の観点から、重要な示唆が得られると考えられる。そこで次節では、Thor Power Tool Co.事件判決を概観するとともに、当該事件判決の留意点を提示する。

第3節 論点整理

第1項 Thor Power Tool Co. v. Commissioner, 439 U.S. 522, (1979).

本節では、以下に Thor Power Tool Co.事件判決を概観する²⁹⁸。本件事案の概要は次のとおりである²⁹⁹。製造業者である納税者 (Thor Power Tool Co.) は、在庫の見直しにより生じた過剰な棚卸資産について、GAAP に従い、低価法 (lower of cost or market) に基づく期末評価を行い、市場価格と帳簿価額との差額により算定した評価損を損失として計上、同額を所得控除に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、係る算定方法が納税者のビジネスモデルによる見積りであり、恣意的な判断に基づくとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、納税者の取扱いを否認した内国歳入庁長官の決定が裁量権の濫用にあたるかどうかである³⁰⁰。連邦最高裁判所は、本件争点に対して、目的論的解釈から以下のように判示し、納税者の請求を棄却している³⁰¹。

「第一に、……財務省規則は、GAAP が租税法上も是認される場合が多くあることを認めているが、内国歳入庁長官が自身の裁量権に基づき GAAP が所得を明瞭に反映しないと判断した場合には、これを否認することができることを示している。³⁰²」

「第二に、納税者の主張は先決例とも合致しない。……先決例は、納税者が将来の見積費用または損失を現在において控除する場合において、税務会計と財務会計の間に差異が生じることが一般的であることを示している。³⁰³」

「第三に、納税者の主張は、税務会計と財務会計それぞれの有する目的の相違に照らして、

²⁹⁸ 本節は、拙稿「内国歳入法典 § 446「所得を明瞭に反映する方法」についての一考察—Thor Power Tool Company v. Commissioner を素材として—」『経営学研究論集』第51号、pp.79-98、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

²⁹⁹ See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.525-535.

³⁰⁰ なお、本件について、下級審である連邦租税裁判所及び連邦巡回裁判所は、納税者の採用した棚卸資産の評価損の計算方法が GAAP に従ったものであることを認めたうえで、当該方法が所得を明瞭に反映する会計方法として認められないものであり、内国歳入庁長官の決定は裁量権の濫用にあたらないと判示し、納税者の主張を棄却している (See. Thor Power Tool Co. v. Commissioner, 563 F.2d 861, (1977), pp.867-871.)。

³⁰¹ See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.533-538.

³⁰² *Ibid.*, p.540.

³⁰³ *Ibid.*, p.541.

支持できるものではない。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。……税務会計と財務会計の推定上の同等性は、目的の相違、さらには相反を考慮すると、認められるものではない。(そして、) この目的の相違は取扱いの相違にも反映される。すなわち、租税法は債務が固定かつ確定する (fixed and certain) ための全事象が生じるまで所得控除を繰り延べることを要求するが、会計原則は合理的な見積りが可能となった時点をもって債務を認識する。³⁰⁴」(カッコ内筆者加筆)

「最後に、税務会計と財務会計を同等とみなすことは、税務管理に克服できないほどの弊害を生じさせる。……GAAP は代替的な選択肢を残すことで合理的な取扱いの幅を許容している。……しかしながら、可能な限り課税の公平性を保証することを目的とした税制において、その選択の多様性は不確実なものであり、認められるものではない。経営者の選択が税務上許容される場合、企業は会計士が示す範囲内ではあるものの、納税額を一方的に決めることができるようになる。このような恣意的な納税額の決定は内国歳入法典を不公平なものとする。……したがって、……内国歳入庁長官の決定は裁量権の濫用にあたらない。³⁰⁵」

このように、当裁判所は、第一に、内国歳入庁長官が納税者の課税所得計算が所得を明瞭に反映するかどうかの裁量権を有すること、第二に、先決例をもとに、税務会計と財務会計の間に差異が生じることが一般的であること、第三に、税務会計と財務会計は異なる目的を有すること、そして、この目的の相違が具体的取扱いを定めた租税法と GAAP の相違にも反映されること、第四に、両会計を同等のものとみなすことは、公平な歳入確保に弊害が生じることとしたうえで、選択の多様性を容認する GAAP に従い本件棚卸資産の評価損の額を所得控除算入した納税者の取扱いは、所得を明瞭に反映する会計方法として認められるものではないと判示している。これは、税務会計の主要な目的である公平な歳入確保、つまりは、課税公平性を反映した発生主義が、意思決定有用性を反映した GAAP との間に目的の相違に基づく認識概念の相違が存在することを示すものである。したがって、発生主義とは、GAAP に依拠したものではないということが示される。

そして、上記分析結果より、Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2)について次の説明が可能となる。当該規則は、「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。³⁰⁶」とする。そして、この「通常として」とは、当該事件判決に従えば、別段の定めの有無を表すもので

³⁰⁴ *Ibid.*, pp.542-543.

³⁰⁵ *Ibid.*, p.544.

³⁰⁶ Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2).

はなく、異なる目的を反映する発生主義と GAAP の有する認識概念から、結果として同一の取扱いが導出されるケースが多いことを表したに過ぎないということが示される。

第2項 論点整理

前節で示したとおり、法人所得の会計方法は、1954 年税制改正において、GAAP との調和を目的に、所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義が取り入れられ、財務省規則のもとで、通常として GAAP が当該会計方法に該当するとされてきた。そして、本節前項で紹介した Thor Power Tool Co.事件判決より、課税公平性を反映した発生主義とは、意思決定有用性を反映する GAAP との間に認識概念の差異が存在すること、そして、財務省規則のいう「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。³⁰⁷⁾」とは、別段の定めの有無を表すものではなく、異なる目的を反映する発生主義と GAAP の有する認識概念から、結果として同一の取扱いが導出されるケースが多いことを表したに過ぎないことを示した。

もっとも、上記結論については、先行研究においても一般的に理解されている。例えば、Surrey, *et al.*, (1986) は Thor Power Tool Co.事件判決を参照し、「税務会計と財務会計の間には、それぞれの目的の間に根本的な相違がある。……税務会計と財務会計の目的の相違はそれぞれの会計処理にも相違をもたらす。……会計原則では、一般に法的責任が合理的に推定されるとすぐにそれを発生したと認識することを要求するが、租税法では、所得は請求権の原則、支払能力、支配という基本原則のもとで認識されることを要求する。」と述べられている³⁰⁸⁾。また、Bittker, *et al.*, (2003) も同様に Thor Power Tool Co.事件判決を参照し、「多くの項目は税務上の目的に応じた方法で取り扱われるし、取り扱われなければならない。そして、その方法は債権者、投資家等のために作成された財務報告とは異なる。」と述べられている³⁰⁹⁾。

さらに近年においても同様であり、Bankman, *et al.*, (2018) が I.R.C. § 446(b)について、「IRS は多くのケースにおいてその裁量権を積極的に行使しており、本質的に特定の事実パターンに適用される特定の会計方法は、所得税制以外の領域で経営者が会計方法として採用する可能性のあるものを容認できない結果をもたらしている。³¹⁰⁾」として、Thor Power Tool Co.事件判決と同等の見解を示している。

ただし、上記結論及び紹介した先行研究は、厳密に言えば、Thor Power Tool Co.事件判決を基礎

³⁰⁷⁾ Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2).

³⁰⁸⁾ 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), pp.584-586.

³⁰⁹⁾ Bittker, Boris I. and Lokken Lawrence, *Federal Tax of Income, Estates and Gifts*, Warren Gorham & Lamont, (2003), para.105.1.6.

³¹⁰⁾ Bankman Joseph, Shaviro, Daniel N., Stark, Kirk J. and Kleinbard, Edward D., *Federal Income Taxation Eighteenth Edition*, Wolters Kluwer, (2018), p.209.

とするものであるため、1979年当時における税務会計と財務会計との関係性においてのみ成立するものであり、これが現在においても同様に成立するかどうかについては、検証必要性が指摘される。換言すれば、上記結論が現在においても同様に成立するためには、1979年年以後現在に至るまでのそれぞれの動向を考慮する必要があるということである。

上記検証必要性を指摘する理由については、とりわけ 1979 年以後の財務会計の動向にある。例えば、財務報告の基本目的を記した 1978 年 SFAC No.1 は、2010 年及び 2018 年にリプレースメントされており、さらに、GAAP の定義に関しては、1979 年当時において、明確な定義が存在しなかったが、2008 年に SFAS No.162 のもとで構築され、さらに当該定義は 2009 年に ASC 105 のもとで再構築されている。

このように、財務会計においては、1979 年以後、財務会計の目的及び GAAP の定義に変更が生じている可能性が示唆される。そして、このことは、1979 年当時の財務会計を比較対象とした Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可否に対して、検証必要性を指摘するものであり、その検証方法として、当該事件判決以後の税務会計及び財務会計の動向を考慮すべきことを示唆する³¹¹。そこで次節では、上記留意点を踏まえ、当該事件判決の現在における成立可否について検証を試みる。

第 4 節 検証

第 1 項 検証素材及び方法

本節の目的は、1979 年 Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可否、すなわち、所得を明瞭に反映する会計方法である課税公平性を反映した発生主義には、同目的とは異なる意思決定有用性を反映した GAAP 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いうことが、現在においても同様に成立するかどうかを検証することにある³¹²。

そのため、本節検証にあたっては、上記目的を踏まえ、Thor Power Tool Co.事件判決以後の税務会計及び財務会計それぞれの動向を観察する。具体的には次の方法に従う。第一は、税務会計の動向として、現在における所得を明瞭に反映する会計方法が課税公平性を反映し、かつ、財務会計の主要な目的である意思決定有用性を反映していないかどうかについての検証、第二は、財務会計の動向として、現在における GAAP が意思決定有用性を反映し、かつ、課税公平性を反映していないかどうかについての検証である。したがって、検証素材は以下のとおりとする。

³¹¹ Bittker, *et al.*, (2003) もまた、「GAAP の概念は、……税務会計のルールを組み込むことによって格差を縮小する方向へ動いている。」と述べられており、税務会計と財務会計との関係性に何らかの変化が生じていることを指摘されている (Bittker, *et al.*, (2003), *supra* note 309, para.105.1.6.)。

³¹² 本項は、拙稿「内国歳入法典 § 446「所得を明瞭に反映する方法」についての一考察—Thor Power Tool Company v. Commissioner を素材として—」『経営学研究論集』第 51 号、pp.79-98、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

1. Thor Power Tool Co.事件判決以後の税務会計の動向

- (1) Thor Power Tool Co.事件判決に関する動向
- (2) 法人所得の会計方法の規定に関する動向

2. Thor Power Tool Co.事件判決以後の財務会計の動向

- (1) 財務会計の主要な目的に関する動向
- (2) GAAP の定義に関する動向
- (3) 税効果会計に関する会計基準の動向

上記 1.では、現在の税務会計において、所得を明瞭に反映する会計方法が課税公平性を反映し、かつ、意思決定有用性を反映していないかどうかを検証する。(1)では、1979 年以後の裁判所が Thor Power Tool Co.事件判決をどのように評価しているかを観察する。そして、(2)では、法人所得の会計方法の規定に関する動向より、所得を明瞭に反映する会計方法が現在においても課税公平性という目的を反映し、かつ、意思決定有用性という目的を反映していないかどうかを観察する。

上記 2.では、現在の財務会計において、GAAP が意思決定有用性を反映し、かつ、課税公平性を反映していないかどうかを検証する。(1)では、財務報告の基本目的を定めた SFAC の動向より、Thor Power Tool Co.事件判決のいう財務会計の主要な目的の動向を観察する。(2)では、GAAP の定義に関する動向より、係る定義が意思決定有用性を反映しているのかどうかを観察する。(3)では、税効果会計に関する会計基準より、GAAP が課税公平性を反映していないかどうかを観察する。

最後に、以上の結果を踏まえ、1979 年 Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可否を評価するとともに、法人所得の会計方法についての本稿の結論を示す。また、その結論から副次的に、発生主義のもとでの法人所得の構成要素に係る諸項目の認識概念についての検討方法について、若干の考察を行う。

第 2 項 検証

1. Thor Power Tool Co.事件判決以後の税務会計の動向

(1) Thor Power Tool Co.事件判決に関する動向

以下に、裁判所判決において、Thor Power Tool Co.事件判決がどのように評価されているかを観察する。結論からいえば、当該事件判決は広く引用されており、当該事件判決の現在における有効性が観察できる。

例えば、1986 年 Hughes Properties, Inc.事件判決が挙げられる。本件事案の概要は次のとおりである。ネバダ州でカジノ業を営む発生主義納税者 (Hughes Properties Inc.) は、プログレッシブスロットマシンを所有している。当該マシンは、特定のシンボルの組み合わせがリールに表示されたとき、固定された賞金を顧客に支払うことに加え、指定されたシンボルの組み合わせがリールに表示されたときのみ賭け数に応じて増加する賞金を顧客に払い戻すシステム「プログレッシブジ

ジャックポット」を導入している。そして、プログレッシブジャックポットの賞金額については、ネバダ州賭博規制委員会（the Nevada gaming commission）規則のもとで、払戻し以外の方法により減額することを禁止されている。

課税所得の計算上、発生主義を採用する納税者は、各事業年度に増加したプログレッシブジャックポットに係る金額を未払債務として負債計上、同額を各事業年度の所得控除の額に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、本件未払債務が偶発債務であり、全事象テストを充足しないとして、納税者の取扱いを否認した³¹³。

本件争点は、プログレッシブジャックポットの増加額を実際の払戻し前に所得控除として認識できるかどうかであり、連邦最高裁判所は、Thor Power Tool Co.事件判決をもとに、「財務会計は税務会計の目的を支配するものではない³¹⁴」としたうえで、以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「Thor Power Tool Co.事件判決がいうように、「租税法は債務が固定かつ確定するための全事象が生じるまで、損金算入を繰り延べることを要求している。」と判示されている。³¹⁵」

「国は、……納税者のプログレッシブジャックポットに係る債務が事業年度終了時点までに、「固定かつ確定」しておらず、「無条件」または「絶対」ではないと主張する。……また、国は、納税者のプログレッシブジャックポットは事業年度終了時点において獲得されていないのであるから、本件債務は事業年度終了時点で発生していなかったと主張する。……しかしながら、ネバダ州賭博規制委員会の規則は、納税者の債務が固定するための効果を有している。同規則は、……プログレッシブジャックポットを支払うことなくその額を減少することを禁止している。それゆえ、納税者の本件債務には支払義務が生じており、偶発的ではない。ジャックポットが決して獲得されないという発生の可能性が非常に低いこと、及び、その蓋然性が推測的であるということは、回避不可能な本件債務が固定されたという事実を妨げるものではない。³¹⁶」

「内国歳入庁長官の決定、すなわち、財務会計が租税法を支配していないこと、そして、収益と費用の対応が望ましいということだけが必ずしも納税者の損金算入を維持するものではないとしたことは認められるが、本件における内国歳入庁長官の否認は正当ではない。上記のように、本件債務は明らかに固定されている。プログレッシブスロットマシンが積み上げた金額の一部は、支払われることになっており、その金額が明らかであったことに加え、唯一残されていたのは正確な支払い時点と将来の獲得者の特定のみである。し

³¹³ 476 U.S. 593, (1986), *supra* note 283, p.593.

³¹⁴ *Ibid.*, p.603.

³¹⁵ *Ibid.*, pp.600-601.

³¹⁶ *Ibid.*, pp.601-602.

かしながら、発生主義それ自体は、納税者が現金主義を採用する場合に支配するタイミングの要素とは無関係である。³¹⁷」

この他にも、連邦最高裁判所は、*Shalala v. Guernsey Memorial Hospital*, 514 U.S. 87, (1995) においても、Thor Power Tool Co.事件判決を支持している。本件は債務消滅損失の認識時点について争われた事件である。ヘルスケア提供者を営む納税者（Guernsey Memorial Hospital）は、債務の借換えにより生じた債務消滅損失の一部を、GAAP に従い、債務を借り換えた事業年度に所得控除として認識した。これに対して、連邦厚生省長官は、連邦厚生省の公表した「メディケア償還ガイドライン」に従い、借換え前の債務に係る償還期間にわたって償却しなければならないとして、当該事業年度に当該債務消滅損失を所得控除できないと主張した³¹⁸。

連邦最高裁判所は、Thor Power Tool 判決の引用し、所得を明瞭に反映する会計方法と GAAP は性質と目的の観点からみて完全には一致しないとしたうえで³¹⁹、上記ガイドラインは GAAP に従うことを要求していないと判示し、GAAP に従った納税者の請求を棄却している³²⁰。

さらに、Thor Power Tool Co.事件判決は、近年の裁判例、*Petersen v. Commissioner*, 148 T.C. 463, (2017) 連邦租税裁判所判決、*Transupport, Inc. v. Commissioner*, 882 F.3d 274, (2018) 連邦巡回裁判所判決等においても支持されている³²¹。このように、目的論的解釈から所得を明瞭に反映する会計方法と GAAP の相違を明らかにした Thor Power Tool Co.事件判決は、その後も広く引用されており、当該事件判決が現在においても支持されていることが観察できる。以上のことから、当該事件に関する動向という観点において、1979 年 Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性に影響は生じないということが示される。

(2) 法人所得の会計方法の規定に関する動向

以下に、法人所得の会計方法の規定に関する動向から、所得を明瞭に反映する会計方法が現在においても課税公平性を反映するかどうかを観察する。なお、Thor Power Tool Co.事件の係争事業年度は 1964 年であり、当該事件判決は I.R.C. of 1954 及び Treas. Reg. of 1964 に基づくものであるため、以下に取り上げる規定は 1954 年以後に限定される。

I.R.C. of 1954 § 446 は、「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。³²²」としたうえで、「納税者が継続して採用する

³¹⁷ *Ibid.*, pp.603-604.

³¹⁸ *See. Shalala v. Guernsey Memorial Hospital*, 514 U.S. 87, (1995), p.90.

³¹⁹ *See. Ibid.*, p.100.

³²⁰ *See. Ibid.*, pp.100-102.

³²¹ この他にも、*Petersen v. Commissioner*, 148 T.C. 463, (2017) 連邦租税裁判所判決、*United Launch Servs., LLC v. United States*, 139 Fed. Cl. 664, (2018) 連邦請求裁判所判決が Thor Power Tool Co.事件判決を引用している。

³²² I.R.C. § 446(a), 68A Stat., 151.

会計方法を有していない場合、または、その会計方法が所得を明瞭に反映しない場合、課税所得は、財務長官またはその代理人の意見するところにより、所得を明瞭に反映するような会計方法のもとで、計算されるものとする。³²³」とされた。そして、法人所得の会計方法である所得を明瞭に反映する会計方法としては、選択適用として発生主義が容認されていた。

これは現在の内国歳入法典のもとでも同様に定められている³²⁴。そこで、所得を明瞭に反映する会計方法の下位概念、発生主義のもとでの総所得及び所得控除に係る諸項目の認識概念に着目する。

発生主義のもとでの総所得に係る諸項目においては、その認識概念として、全事象テストが1958年に財務省規則のもとで明文化されており、「発生主義のもとで、所得は、当該所得を収受する権利を固定し、そ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事業年度に算入される。³²⁵」とされた。その後、当該テストについては、2017年税制改正において、内国歳入法典にコード化されるとともに、AFS 所得算入ルールが加えられ、GAAP における収益計上をもって、全事象テストが充足したとみなされることとされている³²⁶。

AFS 所得算入ルールについては、議会報告書において、「所得の認識のタイミングに関するルールを修正したもの³²⁷」として、「ある項目が連邦所得税法において実現するタイミングに関する連邦所得税法上のルールを修正するものではない。³²⁸」と解説されている。これは、当該ルールを介したGAAPとの調和であり、全事象テストに意思決定有用性を反映させることではないということを示すものである。したがって、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念である当該テストは、従来同様、課税公平性を反映し、かつ、Thor Power Tool Co.事件判決のいう意思決定有用性を反映していないといえる。

発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目においては、その認識概念として、1958年財務省規則のもとで全事象テストが明文化されており、「発生主義のもとで、所得控除は、当該所得控除を生じさせる債務の事実を確立し、そ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事業年度に容認される。³²⁹」とされた。その後、当該テストについては、1984年税制改正において、内国歳入法典にコード化されるとともに、新たに経済的効果テストが導入され、経済的効果が発揮されるまで充足しないこととされた。

経済的効果テストが導入された経緯については、議会報告書において、全事象テストによる問題

³²³ I.R.C. § 446(b), 68A Stat., 151.

³²⁴ 厳密に言えば、発生主義の位置付けは、1986年税制改正において、I.R.C. § 448のもとで、選択適用から原則として適用すべきものへと変更されている（*See. Joint Committee on Taxation*, (1987), *supra* note 295, p.474.）。ただし、Thor Power Tool Co.事件において、納税者が発生主義を採用しており、本改正は本検証に影響を及ぼすものではないため、これを省略する。

³²⁵ Treas. Reg. of 1958 § 1.446-1(c)(1)(ii), 22 F.R. 10686, (December 25, 1957).

³²⁶ *See.* I.R.C. § 451(b)(1)(A).

³²⁷ H.R. Rep. No. 115-466, (2017), p.428.

³²⁸ H.R. Rep. No. 115-466, (2017), p.428, footnote.872.

³²⁹ Treas. Reg. of 1958 § 1.446-1(c)(1)(ii), 22 F.R. 10686, (December 25, 1957).

点として、「納税者が将来の支出額を早期に所得控除する場合、所得控除額は、時間価値を反映してため、実際の費用の額よりも過大評価される。³³⁰⁾」ことが指摘されたためである。そして、議会は、当該テスト導入について、課税所得計算上、割引計算を取り入れるかどうかを検討した結果、「将来の費用を過大に所得控除させないため、また、割引評価のシステムに関する複雑さを回避するため、将来の費用は、経済的効果が発揮される時点でのみ所得控除されるべきである。³³¹⁾」と解説している。

さらに、議会は、「非資本項目については、納税者は、理論的にいえば、債務履行時点で負債の額を所得控除する方法、もしくは、割引後の負債の額を早期に所得控除する方法のいずれかが認められるべきである。³³²⁾」と解説している。これは、経済的効果テストが課税公平性以外の目的を取り入れることではなく、課税公平性という目的の範囲内で導出されたものであることを示している。したがって、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念である全事象テスト及び経済的効果テストは、従来同様、課税公平性を反映し、かつ、Thor Power Tool Co.事件判決のいう意思決定有用性を反映していないといえる。

以上のとおり、法人所得の会計方法については、規定、及び、その構成要素に係る諸項目の認識概念においても、1979 年以後も同様の状態が維持されている。したがって、規定に関する動向の観点においては、1979 年 Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性に影響は生じないということが示される。

2. Thor Power Tool 判決以後の財務会計の動向

(1) 財務会計の主要な目的に関する動向

以下に、財務報告の基本目的を定めた SFAC の動向をもとに、Thor Power Tool Co.事件判決のいう財務会計の主要な目的に関する動向を観察する。なお、ここで取り上げる素材は、FASB が 1978 年に公表した SFAC No.1、これをリプレイスメントした現行の SFAC No.8 とする。

1978 年の SFAC No.1 は、財務報告の基本目的について、「財務報告は、現在及び将来の投資者、債権者及びその他の情報利用者が合理的な投資、与信及びこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない³³³⁾」としている。そして、ここでいう情報利用者について、SFAC No.1 は、「主要な投資者とは、持分証券保有者及び債務証券保有者であり、主要な債権者とは、商品やサービスの供給者、請求権を有する顧客及び従業員、金融機関、個人の与信者、債務証券保有者³³⁴⁾」としている。

³³⁰⁾ H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), *supra* note 290, p.260.

³³¹⁾ *Ibid.*, p.261.

³³²⁾ *Ibid.*, p.261.

³³³⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, (1978), para.34.

³³⁴⁾ *Ibid.*, para.35. また、SFAC No.1 は、情報利用者として、アナリストやアドバイザー、ブロー

このように、SFAC No.1 は、財務報告の基本目的を投資者、債権者その他の情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することと定義している。そして、その文言の類似性からいえば、Thor Power Tool 事件判決が財務会計の主要な目的とした意思決定有用性とは、これを指しているものと解される。

そして、現行の SFAC No.8 は、財務報告の基本目的について、SFAC No.1 の定義を修正しており、「財務報告の一般目的は、既存及び将来の投資者、与信者、その他の債権者が企業の資源提供に関する意思決定を行うのに有用な報告主体の企業に関する財務情報を提供すること³³⁵」としている。そして、その主要な情報利用者について、既存及び将来の投資者を「配当、元本及び利子の支払い、または市場価格の増加といったリターンに依存して意思決定を行う³³⁶」者、既存及び将来の与信者、その他の債権者を「期待される元本及び利子の支払い、またはその他のリターンに依存して意思決定を行う³³⁷」者と定義している。

このように、現行の SFAC No.8 では、SFAC No.1 の財務報告の基本目的に関して、若干の文言を変更しているものの、その具体的内容としては、財務報告の基本目的を投資者、与信者、その他の債権者の意思決定に有用な情報を提供することを挙げている点で従来と同様である。したがって、SFAC No.8 における財務報告の基本目的も、SFAC No.1 と同様、Thor Power Tool Co.事件判決のいう財務会計の主要な目的と同義であると解される。

以上のことから、SFAC No.1 及び No.8 のいう財務報告の基本目的は、いずれも Thor Power Tool 判決のいう財務会計の目的、すなわち「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³³⁸」と同義であることが観察できる。したがって、財務報告の基本目的に関する動向という観点においては、1979 年 Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性に影響は生じないといえる。

(2) GAAP の定義に関する動向

次に、Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性として、GAAP の定義に関する動向を観察する。なお、ここで取り上げる素材は、FASB が GAAP を定義した 2008 年 SFAS No.162、2009 年にその定義を再構築した SFAS No.168、そして、現行の ASC 105 とする³³⁹。

カー、弁護士、規制機構、そのほか投資者や債権者の利益を助言または代表する者、投資者や債権者の運用状態に関心がある者を含むとしている（*See. Ibid.*）。

³³⁵ FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.8: Conceptual Framework for Financial Reporting*, FASB, (2018), OB2.

³³⁶ *Ibid.*, OB3.

³³⁷ *Ibid.*, OB3.

³³⁸ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.542.

³³⁹ なお、AICPA は、1992 年に *Statements on Auditing Standards No.69* を公表し、当時の GAAP を階層構造で定義している（*See. AICPA, Statements on Auditing Standards No. 69: The Meaning of Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles*,

SFAS No.162 とは、GAAP の源泉及び非政府エンティティの財務諸表作成にあたって用いられる会計原則を選択するためのフレームワークを明らかにすることを目的とした会計基準である³⁴⁰。当該会計基準は、GAAP の定義を権威の階層構造で表し、その源泉を以下のように降順で記している³⁴¹。

- (a) SFAS、FASB Interpretations (FIN)、SFAS No.133 の Implementation Issues、FASB Staff Positions、AICPA の Accounting Research Bulletins (ARB) 及び、FASB によって置き換えられていない APB Opinions
- (b) FASB Technical Bulletins (FTB)、AICPA Industry Audit and Accounting Guides 及び Statements of Position (FASB の審査を通過したものに限る)
- (c) FASB によって明確化された AICPA Accounting Standards Executive Committee Practice Bulletins、consensus positions of the FASB Emerging Issues Task Force (以下、EITF とする)の作業部会による合意、EITF D-Topics の議題
- (d) FASB のスタッフにより公表された実務指針、AICPA 会計解釈指針、AICPA Industry Audit and Accounting Guides 及び Statements of Position ((b)に掲げたものを除く)、一般的または産業において広く認識され普及している実務

さらに、SFAS No.162 は、適用すべき会計処理が上記源泉に記載されていない取引においては、第一に、一般に認められた会計原則を類推適用すること、第二に、SFAC、AICPA Issues Papers、IFRSs、専門機関や規制機構の文書、AICPA Technical Practice Aids に含まれる Technical Information Service Inquiries and Replies、会計の教科書、手引書及び論文等を考慮すべき素材として挙げている³⁴²。

次いで、2009 年 SFAS No.168 とは、SFAS No.162 と GAAP を定義する目的を同一に³⁴³、その階層構造を再構築した会計基準である。当該会計基準は、GAAP の定義について、権威的 GAAP と非権威的 GAAP に分類し、権威的 GAAP を、その目的達成の観点から権威的と認められる GAAP をコード化した ASC と定義している³⁴⁴。そして、非権威的 GAAP については、ASC にコード化

AICPA, (1992).)。ただし、当該基準書は、企業よりも監査人のために作成された報告書であるため、これを省略する。

³⁴⁰ See. FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.162: The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, (2008), para.1.

³⁴¹ *Ibid.*, para.3.

³⁴² See. *Ibid.*, para.5.

³⁴³ See. FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.168: The FASB Accounting Standards Codification™ and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, (2009), para.2.

³⁴⁴ See. *Ibid.*, para.3.

されていない場合に考慮すべき源泉を指すとし³⁴⁵、具体例として、「一般ないし業界において広く認識され支配的な会計実務、SFAC、AICPA Issues Papers、IFRSs、専門機関や規制機構の文書、AICPA Technical Practice Aids に含まれる Technical Information Service Inquiries and Replies、会計の教科書、手引書及び論文³⁴⁶」を列挙している。また、現行の ASC 105 については、SFAS No.168 のいう GAAP を定義する目的、GAAP の定義、及び、その源泉がそのまま踏襲されている³⁴⁷。

以上を踏まえて、GAAP を定義する目的、及び、その源泉の観点から、Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可否を評価する。

まず、GAAP を定義する目的に関する観点である。係る目的については、SFAS No.162、SFAS No.168、ASC 105 のいずれにおいても、財務諸表作成において用いられる会計原則を選択するためのフレームワークを明らかにすることとされている³⁴⁸。そして、ここでいう財務諸表作成という文言については、SFAC によれば、財務報告と明確に区別されるものではないとされる³⁴⁹。したがって、GAAP を定義する目的は、換言すれば、財務報告において用いられる会計原則を選択するためのフレームワークを明らかにすることであり、SFAC を介して、意思決定有用性を反映したものであると解することができる。

次に、GAAP の源泉に関する観点である。係る源泉については、SFAS No.162、SFAS No.168、ASC 105 のいずれにおいても、その源泉に SFAC を含み、税務会計上の取扱いを定めた内国歳入法典、及び、財務省規則等が含まれていない。これは、GAAP の源泉に着目した場合、GAAP が SFAC のいう財務報告の基本目的と整合するものであり、かつ、課税公平性を考慮していないことを示すものである。

以上のことから、GAAP を定義する目的、及び、その源泉に着目すれば、SFAS No.162、SFAS No.168、ASC 105 における GAAP は、反映される目的において、定義を同義とすることが観察できる。したがって、GAAP の定義に関する動向という観点においては、1979 年 Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性に影響は生じないといえる。

³⁴⁵ See. *Ibid.*, para.9.

³⁴⁶ *Ibid.*, para.10.

³⁴⁷ See. FASB, *Accounting Standards Codification Volume 1*, FASB, (2019a), 105-10-05-1, 2 and 3. 厳密に言えば、ASC 105-10 は、SFAS No.168 で列挙された非権威的 GAAP を階層構造で表している点で、その定義を形式上変更している。ただし、その源泉が完全に一致するため、源泉の種類という観点では、実質的な変更はないといえる。

³⁴⁸ See. *Ibid.*, 105-10-05-1 and 2. また、SFAS No.162 及び SFAS No.168 においても、同様の旨が記されている (See. FASB, (2008), *supra* note 50, para.1 and FASB, (2009), *supra* note 52, para.2.)。

³⁴⁹ See. FASB, (1978), *supra* note 333, para.5. また、SFAC No.8 においても、同様の旨が記されている (See. FASB, (2018), *supra* note 335, BC1.4.)。

(3) 税効果会計に関する会計基準の動向

最後に、Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性として、税効果会計に関する会計基準の動向を観察する。なお、ここで取り上げる素材は、AICPA が 1967 年に公表した *Accounting Principles Board Opinion* (APB Opinion) No.11、FASB が 1992 年に公表した SFAS No.109、現行の ASC 740 とする³⁵⁰。

APB Opinion No.11 とは、税務会計上の未払法人所得税額と財務会計上の法人所得税の費用額との不一致をどのように対応させるかについて検討した意見書であり³⁵¹、期間的差異を以下の 4 項目に分類している³⁵²。

- (a) 収益または利得が税引前利益よりも遅く課税所得に計上される場合。例えば、割賦販売の売上総利益であり、これは、財務会計の目的では販売された会計期間に認識されるのに対し、税務会計の目的では割賦金が回収された事業年度に認識される。
- (b) 費用または損失が税引前利益よりも遅く課税所得から控除される場合。例えば、保証金や製品保証債務の見積原価であり、これは、財務会計の目的では当該会計期間に認識されるのに対し、税務会計の目的では支払ったまたは債務の確定した事業年度に認識される。
- (c) 収益または利得が税引前利益よりも早く課税所得に計上される場合。例えば、前受賃借料であり、これは、税務会計の目的では受領した事業年度に認識されるのに対し、財務会計の目的では稼得される会計期間まで繰り延べられる。
- (d) 費用または損失が税引前利益よりも早く課税所得から控除される場合。例えば、減価償却費であり、これは、税務会計の目的では定率法により認識されるのに対し、財務会計の目的では定額法により認識される。

このように、APB Opinion No.11 は、上記 4 項目の期間的差異を税務会計と財務会計における目

³⁵⁰ FASB は、APB Opinion No.11 から SFAS No.109 の間に、SFAS No.96 を公表している (See, FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.96: Accounting for Income Taxes*, FASB, (1987).)。

³⁵¹ See, AICPA, *Accounting Principles Board Opinion No.11: Accounting for Income Taxes*, AICPA, (1967), para.8. 当該意見書は、課税所得と税引前利益の間に生じている差異を「期間的差異」と「永久差異 (permanent differences)」に分類し、前者を「ある取引が課税所得に影響を及ぼす事業年度とそれが税引前利益に影響を及ぼす会計期間との間に生じる差異」、後者を「ある取引について、租税法や財務省規則の適用により生じる課税所得と税引前利益の差異であり、翌会計期間に解消されないものである」と定義している (See, *Ibid.*, para.13.)。そして、当意見書は、ある会計期間の租税法上の法人所得税額と財務会計上の法人所得税の費用額との不一致を改善するための方法として、期間的差異により生じた税効果を繰り延べ、その差異が解消される会計期間の法人所得税の費用額に配分する「繰延法 (deferred method)」を提言している (See, *Ibid.*, para.19.)。

³⁵² *Ibid.*, para.15.

的の相違から整理している。このことから、当該意見書において、期間的差異とは、財務会計と税務会計の目的の相違により生じるものとして捉えられると解することができる。

次いで、FASB が 1992 年に公表した SFAS No.109 は、会計期間における法人所得税の金額、及び、将来の税効果のための繰延税金資産及び繰延税金負債の認識を目的とした会計基準である³⁵³。そして、当該会計基準は、課税所得と税引前利益の認識の間に生じる「一時差異（temporary differences）³⁵⁴」を 8 項目に分類している³⁵⁵。このうち、APB Opinion No.11 の期間的差異と類似する項目を取り上げると、以下のとおりとなる³⁵⁶。

- (a) 収益または利得が財務上の利益より後に課税される場合。例えば、割賦販売の債権のような資産は、その債権が回収されるときをもって課税対象額となる収益または利得として課税される。
- (b) 費用または損失が財務上の利益より後に所得控除される場合。例えば、製品保証債務のような負債は、その債務が決済されるときをもって所得控除額となる費用または損失として認識される。
- (c) 収益または利得が財務上の利益より前に課税される場合。例えば、前受購読料のような負債は、来提供される商品またはサービスのための前受金として認識される。これに対して、税務会計の目的では前受所得は現金を受領したときに課税所得として計上される。そして、商品やサービスを提供するための将来の犠牲は負債の決済時に将来の所得控除額となる。
- (d) 費用または損失が財務上の利益より前に所得控除される場合。例えば、減価償却資産のような資産の原価は、財務報告のために償却されるよりも早く税務会計の目的のために控除される。資産の金額の回収時に受領する金額は、財務報告のための金額であり、その資産の課税標準を超過する。そして、その超過分がその資産の回収時に課税される。

このように、SFAS No.109 における一時差異は、APB Opinion No.11 における期間的差異と同

³⁵³ See. FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.109: Accounting for Income Taxes*, FASB, (1992), para.6.

³⁵⁴ *Ibid.*, para.10. 当該会計基準は、一時差異について、法人所得税法と財務会計基準の間には資産、負債、持分、収益、利得、損失に関する認識の差異により、課税所得と税引前利益の金額、資産または負債の課税標準と財務諸表で報告される金額に相違が生じていると述べられている（*See. Ibid.*）。そして、その用語を期間的差異及び企業結合による差異をあわせたものと解説している（*See. Ibid.*）。

³⁵⁵ *See. Ibid.*, para.11.

³⁵⁶ *See. Ibid.*, para.12. なお、残りの 4 項目は、資産または負債に関する課税標準と財務諸表で報告される金額の差異を記したものであり、本節の論点とは目的を異にするため、これを省略する。

様の具体例を提示し、さらに、差異要因を税務会計と財務会計の目的によるものとしている³⁵⁷。そのため、当該会計基準において、一時差異とは、SFAS No.109の期間的差異と同様、財務会計と税務会計の目的の相違により生じるものとして捉えられているといえる。なお、当該会計基準の一時差異は現行のASC 740へと踏襲されている³⁵⁸。

以上のとおり、GAAPに含まれるAPB Opinion No.11、SFAS No.109、ASC 740は、いずれも財務会計と税務会計との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するとしていることが観察できる。したがって、税効果会計に関する会計基準の動向という観点においては、1979年Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可能性に影響が生じないといえる。

第3項 結果及び考察

本項では、以上の検討を踏まえ、現在における1979年Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立可否を評価したうえで、当該事件判決のいう税務会計と財務会計の関係性、所得を明瞭に反映する会計方法とGAAPの関係性についての検証結果を示す。そして、その結果をもとに、法人所得の会計方法に関する具体的内容の検討方法について若干の私見を述べる。

前項1. Thor Power Tool 判決以後の税務会計の動向では、Thor Power Tool Co.事件判決、及び、法人所得の会計方法の規定に関する動向を観察し、その結果として、両観点において、当該事件判決の現在における成立可能性に影響を及ぼす変更は生じていないことが示された。また、前項2. Thor Power Tool 判決以後の税務会計の動向では、財務会計の主要な目的、GAAPの定義、税効果会計に関する会計基準の動向を観察し、その結果として、いずれの観点においても、当該事件判決の現在における成立可能性に影響を及ぼす変更は生じていないことが示された。

以上の観察結果は、現在における税務会計と財務会計の関係性、所得を明瞭に反映する会計方法とGAAPの関係性が、当該事件判決の1979年当時と同様であるということを示すものであり、これより、Thor Power Tool Co.事件判決の現在における成立が立証される。したがって、本節検証結果より、その結論として、1979年から現在に至るまで、所得を明瞭に反映する会計方法である発生主義とは、課税の公平性を反映するものであること、同目的とは異なる意思決定有用性を反映するGAAP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いうことが導かれる。そして、上記結論は、別段の定めがある項目以外の項目における課税所得と企業利益が完全に一致しないこ

³⁵⁷ もっとも、それぞれの項目の具体例として、APB Opinion No.11は収益及び費用の認識から差異を説明しているのに対し、SFAS No.109は資産及び負債の認識から差異を説明している点で、説明方法に相違がみられる。ただし、いずれも差異を税務会計と財務会計の目的により生じるものとして捉えている点で共通するうえ、SFAS No.109は、一時差異という用語を、APB Opinion No.11のいう期間的差異及び企業結合等により生じる差異をあわせたものとしている(See. FASB, (1992), *supra* note 63, Summary.)。したがって、SFAS No.109の(a)から(d)は、APB Opinion No.11の(a)から(d)を引き継いだものであると解される。

³⁵⁸ See. FASB, *Accounting Standards Codification Volume 2*, FASB, (2019b), 740-10-25-20.

とを示すものであるから、Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2)のいう「GAAP の継続適用を反映する会計方法は、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。³⁵⁹⁾」とは、別段の定めの有無を表すものではなく、異なる目的を反映する発生主義と GAAP の有する認識概念から、結果として同一の取扱いが導出されるケースが多いことを表したに過ぎないということが示される。

また、上記結論は副次的に次のことを示唆する。それは、I.R.C. § 451 及び I.R.C. § 461 のもとでの総所得及び諸項目の認識概念に関する検討方法として、GAAP との比較分析が高い有用性を示すということである。より具体的にいえば、当該検討方法とは、ある会計基準が意思決定有用性を反映する場合、当該会計基準の当該会計基準の有する認識概念をもって、発生主義のもとでの認識概念を具体化できるだけでなく、両者間に生じる認識概念の差異を反映される目的の相違により説明可能とする。

税務会計上、所得を明瞭に反映する会計方法については、原則として発生主義を採用するが、その明確な定義はなく、さらに、下位概念として定められる発生主義のもとでの認識概念についても、全事象テストという抽象的な要件が定められているのみである。これに対して、財務会計上、GAAP にあたる会計基準は、その具体的内容として、対象範囲、認識及び測定要件、それを捕捉するための判断基準及び指標まで明確化されている³⁶⁰⁾。そのため、I.R.C. § 451 及び I.R.C. § 461 の対象項目のうち、ある会計基準の対象項目における税務会計上の認識時点を裁判所判決から抽出することができれば、当該会計基準の具体的内容をもって、係る規定の有する認識概念を具体化することが可能となる。そして、両者間の共通点及び相違点は、そのすべてが反映される目的の観点から説明可能となるため、目的論的解釈における他の項目への援用可能性という点でも、多くの示唆が得られると考えられる。

以上のことから、GAAP との比較分析は、I.R.C. § 451 及び I.R.C. § 461 の有する認識概念の検討として有用性が高く、示唆に資する検討方法であるといえる。そこで本稿では、必要に応じて当該検討方法を以後の検討に用いることとする。

第5節 本章のまとめ

本章では、法人税法 22 条 4 項の比較対象として、アメリカ合衆国法人所得の会計方法に関する規定、I.R.C. § 446 を、規定の沿革、及び、Thor Power Tool Co.事件判決を中心に概観した。

まず、第2節では、規定の沿革として、現行の発生主義が原則とされるまでの経緯を概観し、その背景が GAAP との調和にあること、明文規定上、発生主義の定義は存在しないものの、その下位概念として I.R.C. § 451 及び I.R.C. § 461 のもとで具体的な認識及び測定概念が定められているこ

³⁵⁹⁾ Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2).

³⁶⁰⁾ 例えば、ASC 606 では、顧客との契約から生じる収益を対象に、当該収益計上のための要件を識別された履行義務の充足、基準を財またはサービスに対する支配の移転と明記するだけでなく、さらにそれを捕捉するための 5 つの指標も示されている (See. FASB, (2019b), *supra* note 358, 606-10-05-1, 606-10-05-4 and 606-10-25-30.)

とを確認した。

次に、第3節では、発生主義とGAAPとの関係性について判示したThor Power Tool Co.事件判決を取り上げ、所得を明瞭に反映する会計方法である発生主義には、課税公平性を反映すること、意思決定有用性を反映するGAAP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ことを整理した。また本節では、当該事件判決が1979年当時の状況に依存すること、そして、税務会計及び財務会計のその後の動向から、当該事件判決の留意点として、現在における成立可否の検証必要性を指摘した。

最後に、第4節では、上記留意点の検証として、Thor Power Tool Co.事件判決以後の税務会計及び財務会計の動向を観察した。その結果、現在における税務会計と財務会計の関係性、所得を明瞭に反映する会計方法とGAAPの関係性が、当該事件判決の1979年当時と同様であることが示されたことをもって、当該事件判決が現在においても成立することを立証した。さらに、本節では、上記結論より、Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2)のいう「GAAPの継続適用を反映する会計方法は、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。³⁶¹」が、別段の定めの有無を表すものではなく、異なる目的を反映する発生主義とGAAPの有する認識概念から、結果として同一の取扱いが導出されるケースが多いことを表したに過ぎないということを示すとともに、これを踏まえて、法人所得の構成要素である総所得及び所得控除に係る認識概念を定めたI.R.C. § 451及びI.R.C. § 461の検討方法として、GAAPとの比較分析の有用性を提示した。

もともと、本章結論は、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法について、課税公平性を反映すること、発生主義を採用すること、GAAPとの関係性を示したに過ぎないものであり、限界がある。つまり、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推論に必要となる情報として、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得及び所得控除に係る諸項目の認識概念を明確化できていない。そこで本稿では、第6章及び第7章において、それぞれ総所得及び所得控除に係る諸項目の認識概念を定めたI.R.C. § 451、及び、I.R.C. § 461の有する認識概念について検討し、その内容の具体化を試みることにする。

³⁶¹ Treas. Reg. § 1.446-1(a)(2).

第6章 I.R.C. § 451(b)のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念に関する検討

第1節 はじめに

本章の目的は、我が国法人税法 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比較対象として、益金に係る諸項目の認識概念に相当する内容を定めた I.R.C. § 451(b)を検討することにある。そのため、本章検討にあたっては、本規定のもとでの認識概念のうち、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念を明確化する必要がある。

アメリカ合衆国において、納税者が発生主義を採用する場合、法人所得の構成要素である総所得に係る諸項目は、I.R.C. § 451(b)のもとで、「全事象テスト (all events test)」の充足によって認識及び測定される。ここでいう全事象テストとは、「全事象テストは、総所得に係る諸項目に関して、当該所得 (income) を収受する権利を固定し (fixed)、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 (can be determined) ための全事象が生じた場合、充足される。³⁶²」とされ、権利固定要件と金額合理的正確性要件で構成される。

そして、全事象テストについては、2017 年税制改正において、財務会計との調和を目的に³⁶³、AFS 所得算入ルール (Applicable financial statement (AFS) income inclusion rule)」が導入されており、適用財務諸表における収益計上をもって、当該収益は全事象テストを充足したとみなすこととされている³⁶⁴。

また、所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念については、全事象テスト以外に、判例理論として確立された「権利の請求理論 (claim of right doctrine)」が存在する。当該理論については、金銭の収受、及び、当該金銭の処分可能性を要件とするものであり³⁶⁵、明文化されていないものの、裁判所において広く引用されている。

このように、総所得に係る諸項目の認識及び測定概念については、全事象テストと権利の請求理論という 2 つの認識概念が存在し、当該テストの認識要件については、権利固定要件、金額合理的正確性要件で構成される全事象テスト、近年導入された当該テスト充足のためのみなし要件「AFS 所得算入ルール」が存在する。さらにいえば、権利固定要件については、一般に、財またはサービスの移転、収入期限到来、収入のうち、いずれかの事象が最初に生じる時点とされ³⁶⁶、3 つの認識基準が存在するだけでなく、その充足可否に関しては事実認定の問題とされている³⁶⁷。

以上のことから、本章では、その目的上、次の 3 点を明らかにする必要がある。第一は、全事象テストのいう金額合理的正確性要件の位置付けにであり、当該要件が認識概念としての機能を有す

³⁶² I.R.C. § 451(b)(1)(C).

³⁶³ See. 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), p.47192.

³⁶⁴ I.R.C. § 451(b)(1)(A).

³⁶⁵ See. *Concord Instruments Corp. v. Commissioner*, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992), p.10.

³⁶⁶ See. 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47192.

³⁶⁷ See. *Grodt & McKay Realty, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 1221, (1981), pp.1237-1238.

るかどうかという点、第二は、権利の請求理論の位置付けであり、当該理論と全事象テストの関係性、第三は、権利固定要件における認識基準についてであり、当該要件充足時点とされる「収入」が課税公平性を反映した発生主義との整合性するのかという点である。

そこで本章では、上記3点を解消したうえで、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念についての検討を試みる。そのため、本章の全体の構成は次のとおりとする。まず、第2節では、規定の概要として、I.R.C. § 451(b)を概観するとともに、本稿における金額合理的正確性要件の位置付けを示す。次に、第3節では、論点整理として、権利の請求理論、及び、権利固定要件における認識基準の位置付けについて検討するとともに、本章検討課題を整理する。そして、第4節では、第3節を踏まえて、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念についての体系化を行う。最後に、第5節では、全体のまとめを行うとともに、本章の課題を提示する。

第2節 規定の概要

1. 規定の概要

アメリカ合衆国において、法人所得である課税所得は、総所得から所得控除を差し引いて計算される³⁶⁸。このうち総所得については、「あらゆる源泉から獲得されるすべての所得³⁶⁹」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を指す³⁷⁰。なお、内国歳入法典のもとでは、具体例として次の14項目、(1) 手数料、委託、付加給付その他同様の項目を含むサービスに係る報酬、(2) 事業から獲得された総所得、(3) 財産取引から獲得される利得、(4) 利子、(5) 賃借料、(6) ロイヤリティ、(7) 配当、(8) 私的年金、(9) 生命保険、養老保険から生じる所得、(10) 公的年金、(11) 債務免除益から生じる所得、(12) パートナーシップの総所得の分配持分、(13) 非相続人に関する所得、(14) 不動産または信託の利子から生じる所得が挙げられている³⁷¹。

総所得の会計方法については、I.R.C. § 451(a)のもとで、「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。³⁷²」とされる。そして、I.R.C. § 446に基づき、納税者が所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義を選択した場合、総所得に係る諸項目については、発生主義のもとでの認識及び測定概念「全事象テスト」によって判定される。全事象テストについては以下のとおりである。なお、本稿では、この全事象テストを構成する「所得を収受する権利を固定」、「当該所得の金額が合理的正確性をもって決定可能 (can be determined) となる」を、それぞれ「権利固定要件」、「金額合理的正

³⁶⁸ See I.R.C. § 63(a).

³⁶⁹ I.R.C. § 61(a).

³⁷⁰ See I.R.C. § 61(a) and Treas. Reg. 1.61-1(a).

³⁷¹ See I.R.C. § 61(a).

³⁷² I.R.C. § 451(a).

確性要件」と表現する。

I.R.C. § 451(b)(1)(C)「全事象テスト」

「全事象テストは、総所得に係る諸項目に関して、当該所得 (income) を収受する権利を固定し (fixed)、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 (can be determined) ための全事象が生じた場合、充足される。³⁷³」

全事象テストについては、2017 年税制改正において、一定の制約が付されている。それが AFS 所得算入ルールであり、規定については以下のとおりである³⁷⁴。なお、ここでいう適用財務諸表 (applicable financial statement : AFS) とは、財務会計上の GAAP に従って作成される財務諸表 (GAAP statements)、IFRS に従って作成される財務諸表 (IFRS statements)、その他の目的のために作成される監査財務諸表、納税申告書を除く連邦政府に提出する財務諸表をいう³⁷⁵。

I.R.C. § 451(b)(1)(A)「AFS 所得算入ルール」

「課税所得が発生主義のもとで計算される納税者の場合、総所得に係る諸項目（またはその一部の項目）に関して、全事象テストは、当該項目（またはその一部の項目）が(i) 納税者の適用財務諸表……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。³⁷⁶」

総所得の定義について、議会では、「総所得は、I.R.C.61(a)のもとで、一般に、……あらゆる源泉から獲得されるすべての所得を算入する。総所得には、一般に、あらゆる形式において、富の増加が明瞭に実現されるすべての項目を算入する。³⁷⁷」と解説されている。そして、議会は、「総所得は、総所得として取り扱われるために十分に固定、かつ、明確となる (fixed and definite) 時点で明瞭に実現される。³⁷⁸」ものであり、「連邦所得税法上、総所得が明瞭に実現されると判断された場合、I.R.C. § 451、及び、本規定のもとでの財務省規則は、販売、総収入、及び、その他の所得項目が納税者の会計方法のもとで総所得に算入されることによって認識されるタイミングに関する一

³⁷³ I.R.C. § 451(b)(1)(C).

³⁷⁴ なお、AFS 所得算入ルールという文言は、内国歳入法典のもとで用いられていないが、財務省規則のもとで用いられているため、本稿では、財務省規則に準じている (See. Treas. Reg. § 1.451-3(a)(2) and Treas. Reg. § 1.451-3 (b)(1).).

³⁷⁵ See. I.R.C. § 451(b)(3) and Treas. Reg. § 1.451-3(a)(5).

³⁷⁶ I.R.C. § 451(b)(1)(A).

³⁷⁷ Joint Committee on Taxation, “General Explanation of Public Law 115-97”, U.S. Government Printing Office, Washington, (2018), p.148. なお、議会は、総所得の定義について、*Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U.S. 426, (1955) を参照している (See. *Ibid.*, p.148, footnote.699 and *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U.S. 426, (1955), p.431.).

³⁷⁸ Joint Committee on Taxation, (2018), *supra* note 377, p.148.

般原則を定めている。³⁷⁹⁾としている³⁸⁰⁾。

このように、議会は、総所得に係る諸項目の総所得算入を「実現」という文言によって捕捉しており、その実現を捕捉するための認識及び測定概念を I.R.C. § 451(b) のいう全事象テストとしている。したがって、これを概念レベルで整理すると、I.R.C. § 451(b) の有する認識概念については、主義・原則を、それぞれ発生主義・実現原則、認識要件については、全事象テストを構成する権利固定要件、金額合理的正確性要件、及び、AFS 所得算入ルールとなる。これをまとめると図表 6-1 のようになる。

図表 6-1 「I.R.C. § 451(b)のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念概要」

主義	原則	要件	
発生主義	実現原則	全事象テスト	権利固定要件
			金額合理的正確性要件
			AFS 所得算入ルール

(出典；筆者作成)

2. 規定の沿革

全事象テストのうち、権利固定要件及び金額合理的正確性要件は、*United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926) における連邦最高裁判所判決を起源とする。当該事件は未払軍需税に係る所得控除の帰属事業年度について争われた事件であり、全事象テストは、連邦最高裁判所判決のいう「税額を固定し、かつ、納税者の支払うべき義務を確定するための全事象が生じること³⁸¹⁾」に由来する。

この *Anderson* 事件判決において確立された判例理論は、所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念であったが、後の裁判所判決において拡張され、総所得に係る諸項目へと援用されている。例えば、*Klein v. Commissioner*, 20 B.T.A. 1057, (1930) において、租税訴訟庁は、上記理論を「所得の発生は、当該所得の金額を固定し、当該所得が納税者によって収受されることを確定するため

³⁷⁹⁾ *Ibid.*, p.151.

³⁸⁰⁾ 議会は、総所得の定義について、*Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189, (1920) を参照している (*Ibid.*, p.148, footnote.700.)。当該事件判決における総所得の定義について、水野忠恒教授は、「有名なマッコンバー判決は、「所得とは、資本ないし労働もしくは両者の結合から生じる利得 (gain) である」としつつ「資本に生じた交換利得 (again accruing to capital) や投資の価値の成長増加分ではなく、何か財産から生じた交換価値をもつもの」であるという。そして、「投資されたものや労働されたものであれ、資本から由来し (severed from capital) 納税者の手元へ分離され、使用・収益・処分 (for his separate use, benefit, and dispose) されるもの——それが財産からの所得である」と定義づけたのであった。所得たりうるには、増加益が何らかの行為・取引によって分離されることが要求されるわけである。(水野忠恒 (1988)『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論—』有斐閣、16 頁。)」と解説されている。

³⁸¹⁾ 269 U.S. 422, (1926), *supra* note 234, p.441.

の全事象が生じることである。³⁸²」として、その適用対象をそのまま総所得に係る諸項目まで拡張した。また、*Lucas v. North Texas Lumber Co.*, 281 U.S. 11, (1930) では、連邦最高裁判所は、納税者の総所得に係る諸項目の認識及び測定概念について、上記理論を顧客の所得控除に係る項目に適用し、当該理論の適用対象を拡張している³⁸³。

その後、1954 年税制改正において、法人所得の会計方法として発生主義が明文化されたことを契機に、*Anderson* 事件判決における判例理論は、1958 年財務省規則のもとで明文化され、「発生主義のもとで、所得は、当該所得を収受する権利を固定し、そ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事業年度に算入される。³⁸⁴」とされた。そして、権利固定要件については、1984 年、IRS の公表した Rev. Rul. 84-31 のもとで、その充足時点を、「財またはサービスの移転」、「収入期限到来」、「収入」のうち、いずれかの事象が最初に生じる時点とされ、これが現在においても引き継がれている³⁸⁵。

上記財務省規則については、裁判所において、「税務会計上の基本原則」と表現され³⁸⁶、GAAP の認識概念との関係性において、反映される目的の相違に基づく認識概念の差異が存在すると判示されている³⁸⁷。このような背景から、税務会計上では、2017 年税制改正において、財務会計上の ASC 606「顧客との契約から生じる収益」との調和を目的とした措置として、AFS 所得算入ルールが導入された。当該ルールとは、全事象テストに対する制約であり、適用財務諸表における収益計上をもって、全事象テストが充足したこととする「みなし要件」である³⁸⁸。その結果、権利固定要件及び金額合理的正確性要件を充足していない場合であっても、ASC 606 における収益計上をもって、全事象テストは充足したとみなされ、税務会計と財務会計との調和が図られることとされた。

AFS 所得算入ルール導入の趣旨について、議会では、「本改正は、I.R.C. § 451 における全事象テストのもとでの総所得の認識のタイミングに関するルールを修正するものである。特に、本規定は、全事象テストの対象につき適用財務諸表……を有する納税者に対して、売上、総収入、その他総所得における収益項目を、適用財務諸表……において収益計上される事業年度までに、総所得の額に算入することを要求するものである。³⁸⁹」と解説されている。そして、この収益計上の取扱いについては、ASC 606 であることが明言されており³⁹⁰、この点については、財務省解説においても同

³⁸² *Klein v. Commissioner*, 20 B.T.A. 1057, (1930), pp.1059-1060.

³⁸³ *See. Lucas v. North Texas Lumber Co.*, 281 U.S. 11, (1930), pp.13-14.

³⁸⁴ Treas. Reg. of 1958 § 1.451-1(a), 22 F.R. 10686, (December 25, 1957).

³⁸⁵ *See. Rev. Rul. 84-31*, 1984-1 C.B. 127, (1984), and 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47192.

³⁸⁶ *See. 476 U.S. 593*, (1986), *supra* note 283, p.600.

³⁸⁷ *See. 439 U.S. 522*, (1979), *supra* note 200, p.543.

³⁸⁸ *See. I.R.C. § 451(b)(1)(A)*.

³⁸⁹ Joint Committee on Taxation, General Explanation of Public Law 115-97, (2018), *supra* note 296, p.161.

³⁹⁰ *See. Ibid.*

様である³⁹¹。したがって、現在における発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念を整理すると、権利固定要件の充足時点とは、財またはサービスの移転、収入期限到来、収入、ASC 606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とされたことになる。

3. 金額合理的正確性要件の位置付け

全事象テストのうち、権利固定要件については、その充足時点を「財またはサービスの移転、収入期限到来、収入」としていることから、当該要件が認識概念に位置付けられることは明らかである。また、金額合理的正確性要件は、その文言から測定要件に該当することも明らかである。ただし、当該要件については、一般に、その金額が合理的正確性を有する限り、見積りを容認するものであり、その要求する合理的正確性が認識のタイミングに影響を及ぼす可能性が示唆される。

本稿では、総所得に係る諸項目の認識概念についての検討を行うものであるため、この金額合理的正確性要件が認識概念としての機能を有するかどうかを示す必要がある。結論からいえば、金額合理的正確性要件は、*Bentley Laboratories, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 152, (1981) における連邦租税裁判所判決より、認識概念としての機能を有していないため、測定要件として位置付けられるものと解される。

*Bentley Laboratories, Inc.*事件とは、子会社に対する製品販売から生じた所得の帰属事業年度が争われた事件であり、本件事案の概要は次のとおりである。11月30日を事業年度終了日とする発生主義納税者（*Bentley Laboratories, Inc.*）は、I.R.C. of 1954 § 482（いわゆる移転価格税制）に従い³⁹²、子会社（*Bentley International Ltd.*）に対する製品販売に係る独立企業間価格（*arm's-length price*）を、子会社の事業年度終了日1月31日以後に確定する情報に基づき算定していた。そのため、納税者は各事業年度2月1日から11月30日までの間における子会社への製品販売に係る所得については、金額が確定していないとして、販売日の属する事業年度に総所得として認識せず、1月31日以後の金額確定日の属する事業年度（販売日の属する事業年度の翌事業年度）に認識していた。これに対して、内国歳入庁長官は、本件製品販売に係る独立企業間価格の見積額を販売日の属する事業年度の総所得に算入すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、係争事業年度2月1日から11月30日における子会社に対する製品販売から生じる所得が販売日において全事象テストを充足していたかどうかであり、連邦租税裁判所は以下のよ

³⁹¹ 財務省は、本改正について、「一般に財務会計と税務会計の調和を増幅させるものである。（84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47192.）」と述べられている。

³⁹² I.R.C. of 1954 § 482 とは、「複数の組織、取引、事業（法人格の有無を問わず、米国内で設立されたかどうかを問わず、特殊関連の有無を問わない）が同一の持分所有者によって、直接・または間接に所有または支配される場合において、財務長官またはその代理人が、租税のほ脱を防止するため、または、当該組織、取引、または事業の所得を明瞭に反映するために必要なときと決定したときは、当該財務長官またはその代理人は、当該組織、取引、事業の間の総所得、所得控除、税額控除、またはその他の控除を分配、配分、または、割り当てることのできるものとする。（I.R.C. of 1954 § 482, 68A Stat., 162.）」とされる。

うに判示し、納税者の請求を棄却している。

「本件製品販売は、ある所得の金額を収受するための明確で破棄できない(indefeasible)権利を納税者に供与しており、……それゆえ、納税者は、発生主義会計の認められた原則に従って、子会社に対して完了した販売から生じる所得を販売した日の属する事業年度の所得として申告することを要求される。³⁹³」

「総所得算入に関する財務省規則は、発生主義のもとで、所得の金額が「合理的正確性をもって」確認可能であることを要求するものであり、金額が確実に確立されることを要求するものではない。……帳簿情報によって決定される所得について、事後的な調整が要求される可能性があるという事実は、少なくとも納税者がその時点で決定した所得に対する明確な権利を有する場合、当該所得の発生を妨げるものではない。……納税者は本件製品販売により所得に対する権利を有していたため、本件所得は、販売が生じた日の属する事業年度において、納税者の所得に算入されなければならない。³⁹⁴」

このように、当裁判所は、発生主義のもとでの本件製品販売から生じる所得の認識時点を、所得に対する権利を有する時点とし、それを販売時点、つまりは財の移転時点であると判示している。そして、財務省解説は、権利固定要件の充足時点として、財またはサービスの移転を挙げている。このことから、総所得に係る諸項目の認識時点は、権利固定要件のみによって判定されるものであり、金額合理的正確性要件の充足可否は認識のタイミングに影響を及ぼしていないといえる。

以上のことから、本稿では、*Bentley Laboratories, Inc.*事件判決に従い、以下、権利固定要件を認識要件、金額合理的正確性を測定要件として位置付け、前者要件の具体的内容についての検討を試みることにする。

第3節 論点整理

第1項 本節概要

前節において、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識及び測定概念について概観したが、本章の目的は、そのうちの課税公平性を反映した認識概念を検討することにある。そのため、総所得に係る諸項目の認識概念として確立された判例理論「権利の請求理論」、そして、財務省解説のいう権利固定要件の認識基準「財またはサービスの移転、収入期限到来、収入」については、その位置付けを整理する必要がある。

第一のいう権利の請求理論とは、*North American Oil Consol. v. Burnet*, 286 U.S. 417, (1932)において、連邦最高裁判所が確立した総所得に係る諸項目の認識に関する判例理論であり、金銭の

³⁹³ *Bentley Laboratories, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 152, (1981), p.162.

³⁹⁴ *Ibid.*, pp.171-172.

収受、及び、当該金銭の処分可能性を要件とする。そして、当該理論は明文化されていないものの、これまで広く引用されてきている。ただし、上記理論については、明文化された全事象テストとの関係性が判然とせず、当該理論がどのような場合に全事象テストに優先して適用されるのかということが曖昧なままとなっている。そのため、本章の目的上、当該理論については、その位置付けの検討必要性が指摘される。

第二は、権利固定要件における認識基準についてである。当該認識基準については、Rev. Rul. 84-31 の公表された 1984 年以後、一般に、「財またはサービスの移転」、「収入期限到来」、「収入」とされてきた³⁹⁵。ただし、上記認識基準のうち、収入期限到来及び収入については、現金主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識基準「実際に収受した、または収受したとみなされる時点³⁹⁶」と一致するものである。そのため、「収入期限到来」及び「収入」については、現金主義と整合する可能性が示唆される点で、発生主義との整合性における議論の余地が残る。そのため、当該要件の認識基準のうち、「収入期限到来」及び「収入」については、本稿の目的上、その位置付けを明確化する必要がある。

そこで本節では、論点整理として、権利の請求理論、及び、権利固定要件における認識基準について、その位置付けを検討する。そのため、本節の全体の構成は次のとおりとする。まず、第 2 項では、第一の留意点検討として、権利の請求理論、第 3 項では、第二の留意点検討として、権利固定要件における認識基準の位置付けを整理する。そして、第 4 項では、その検討結果を踏まえて、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念を整理することにより、本章の検討対象を選定する。

第 2 項 留意点検討 1

1. 権利の請求理論の概要

本項では、権利の請求理論 (claim of right doctrine) の位置付けについて検討を行う。権利の請求理論とは、総所得に係る諸項目の認識概念として、North American Oil Consol. 事件における連邦最高裁判所判決における「権利の請求 (claim of right) のもとで、納税者が稼得 (earnings) を収受し、かつ、その処分の制限がない場合、……納税者は申告すべき所得を収受している。³⁹⁷」を起源とする。そして、当該理論における認識要件は、一般に、金銭の収受、及び、当該金銭の処分可能性とされ³⁹⁸、規定上、明文化されていないものの、判例理論として広く引用されている。

³⁹⁵ See Rev. Rul. 84-31, 1984-1 C.B. 127, (1984), Rev. Proc. 2004-34, 2004-1 C.B. 991, (2004) and 86 F.R. 836, (January 6, 2021), p.810.

³⁹⁶ I.R.C. § 1.451-1(a).

³⁹⁷ 286 U.S. 417, (1932), *supra* note 236, p.424.

³⁹⁸ 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992), *supra* note 365, p.10. なお、Dubroff, (1985) は、権利の請求理論を 3 要件で捉え、(1) 納税者による金銭またはその他の資産の収受、(2) 納税者による金銭またはその他の資産の利用または処分に対する支配、(3) 納税者による収受に係る権利 (right)

そこで本項では、この権利の請求理論に関する沿革を概観することにより、裁判所判決のもとでの適用関係を観察し、当該理論の具体的内容、及び、全事象テストとの関係性を整理する。そして、その結果を踏まえ、本章の目的とする課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念として、当該理論を検討対象とすべきかどうかを判定する。なお、本節では、権利の請求理論に対する法的救済を定めた規定、I.R.C. § 1341 については言及しないものとする³⁹⁹。

2. 留意点の検討

以下に、権利の請求理論の沿革を概観する⁴⁰⁰。概観にあたっては、当該理論の確立、及び、その後の展開に区分し、それぞれ以下の素材を取り上げることとする。

(1) 権利の請求理論の確立

- ① *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, (1931).
- ② *North American Oil Consol. v. Burnet*, 286 U.S. 417, (1932).

(2) 権利の請求理論の展開

- i. 不法行為により収受した金銭に関する裁判例
 - ① *Commissioner v. Wilcox*, 327 U.S. 404, (1946).
 - ② *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130, (1952).
 - ③ *James v. United States*, 366 U.S. 213, (1961).
- ii. 返還義務を伴う過誤入金に関する裁判例
 - ① *United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, (1951).
 - ② *Concord Instruments Corp. v. Commissioner*, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992).

または資格 (entitlement) の請求の主張と定義している (Dubroff, Harold. “The Claim of Right Doctrine”, 40 Tax L. Rev. 729, (1985), p.733.)。

³⁹⁹ I.R.C. § 1341 とは、後発事象により収受した金銭の全部または一部に対して処分可能性を有していないことが判明した場合の法的救済を容認する規定であり、その概要は、納税者が権利の請求理論のもとで総所得に係る項目を総所得に算入した場合において、後の事業年度に当該項目の全部または一部に対して無制限の権利を有していなかったことが判明したときは、当該権利を有していないことが判明した部分に係る金額を判明した日の属する事業年度において所得控除する、または、当該金額に係る税額を総所得に算入した事業年度における税額から控除することができるものとする旨が定められている (See. I.R.C. § 1341(a).)。ただし、本規定の適用は、当該所得控除の額が 3000 ドルを超える場合にのみ限定される (See. I.R.C. § 1341(a)(3).)。

⁴⁰⁰ なお、権利の請求理論の沿革は、Barrett, (1977) 及び Wootton, (1981) を参考に行っている (See. Barrett, Marilyn, “Claim of Right: A Tax Doctrine Unjustly Applied to Accrued Income Subject to Litigation”, 24(4) UCLA L. Rev. 877, (1977), pp.879-886 and Wootton, Robert R., “The Claim of Right Doctrine and Section 1341”, 34(2) Tax Law. 297, (1981), pp. 298-316.)。

- ③ *Smarthealth, Inc. v. Commissioner*, 2001 Tax Ct. Memo LEXIS 173, (2001).

iii. 前受金に関する裁判例

- ① *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957).
② *Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co.*, 493 U.S. 203, (1990).

(1) 権利の請求理論の確立

- ① *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, (1931).

権利の請求理論とは、Barrett, (1977) によれば、*Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, (1931) を起源とし、North American Oil Consol.事件判決において確立された判例理論とされる⁴⁰¹。この Sanford & Brooks Co.事件とは、国から収受した損失補填の補償金が所得に該当するかどうか争われた事件であり、事案の概要は以下のとおりである⁴⁰²。

各事業年度の帳簿記録において、収受した金額を総所得に算入、支出した費用を総所得から控除する会計方法、いわゆる現金主義を採用する納税者（Sanford & Brooks Co.）は、国との契約のもとで、1913 年から 1915 年までの間にデラウェア川の浚渫業務を行った。事業活動の結果、1914 年以外の事業年度において、納税者は、本件浚渫業務の収支がマイナスとなり、純損失（net loss）を計上したため、1915 年に国との契約に基づき本件浚渫業務を中止した。1916 年、納税者は、浚渫業務に伴う原材料の補填を受けるために国を提訴、国から純損失と同額の補償金を収受することが決定され、1920 年にこれを収受した。

納税者は、本件補償金が所得の定義を充足しないとして、その金額を 1920 年の総所得に算入しなかった。これに対して、内国歳入庁長官は、本件補償金は所得を構成するものであり、同年の総所得に算入すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、本件補償金が所得の定義を充足するかどうかであり、連邦最高裁判所は、本件争点に対して、憲法修正第 16 条後に制定された Revenue Act of 1918 § 213(a)を引用、総所得とは、利得または利益のために行われた事業または取引から稼得された所得、または、あらゆる源泉から獲得された利益または利得及び所得を含むとしたうえで⁴⁰³、以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「納税者が 1920 年に収受した本件補償金が……当該事業年度の総所得に該当すること
に疑いの余地はない。収受した金銭は、納税者が事業活動を行う過程で締結された契約
から稼得されたものである。本件補償金はだまかにいえば返還であり、契約を履行する

⁴⁰¹ See. Barrett, (1977), *supra* note 400, p.879.

⁴⁰² See. *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, (1931), pp.361-362.

⁴⁰³ See. *Ibid.*, p.363.

ための支出と同額であるが、利益を稼得する目的で、契約に基づく業務遂行により生じた費用を負担するために支出されたものである。……特定の取引が純利益をもたらすかどうかにかかわらず、事業活動の行為として収受した金銭は、納税者の申告書において、総所得の一部に算入されなければならないということは、Revenue Act of 1918 § 213(a)の文理、及び、差し引かれる所得控除の性質から十分に明らかである。⁴⁰⁴」

「憲法修正第 16 条は、課税による歳入確保のために批准されたものである。課税システムの本質は、一定の間隔で確認可能 (ascertainable) な歳入を生み出し、政府に支払うべきであるということである。このようなシステムによってのみ、定期的な所得の流れを生み出し、実際に運用可能な会計方法、評価方法、徴収方法を適用することが可能となる。その他の基準に基づき所得に課税するための一般的なスキームが存在していたということは、これまでに示唆されていない。すべての取引の正味の結果としての年次所得計算は、よく知られた慣習であり、そのように到達した所得に対する課税は、憲法修正第 16 条以前においても広く認知されていたものである。⁴⁰⁵」

このように、当裁判所は、事業活動の行為として収受した金銭が総所得の定義を充足するとして、本件補償金の額を収受した事業年度の総所得に算入すべきであると判示した。Barrett, (1977) によれば、当該事件判決のいう年次所得概念、すなわち、定期的な所得の流れを生み出し、実際に運用可能な会計方法、評価方法、徴収方法を適用することを可能にする課税システムを容易に適用するために定式化されたスキームが権利の請求理論の基礎となっていると述べられている⁴⁰⁶。

② *North American Oil Consol. v. Burnet*, 286 U.S. 417, (1932).

North American Oil Consol.事件は、総所得の帰属事業年度について争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである⁴⁰⁷。納税者 (North American Oil Consol.) は、国が法的所有権を有する油田に係る受益的所有権 (beneficial ownership) を所有し、純利益 (net profits) を享受していた。1916 年、政府は本件受益的所有権の返還訴訟を提訴し、管財人を任命した。翌 1917 年、第一審で政府が敗訴したため、納税者は 1916 年分の本件油田から獲得された純利益に係る金銭を管財人から収受した。なお、政府は上訴したが、1922 年に政府の敗訴が確定している。

納税者は、管財人から収受した金銭が 1916 年の所得を構成するとして、これを 1916 年の総所得に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、本件金銭の額を 1917 年 (第一審で政府が敗訴した事業年度) の総所得に算入すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

⁴⁰⁴ *Ibid.*, pp.363-364.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, p.365.

⁴⁰⁶ *See* Barrett, (1977), *supra* note 400, pp.879-880.

⁴⁰⁷ *See* 286 U.S. 417, (1932), *supra* note 236, pp.420-422.

本件争点は、管財人から収受した 1916 年分の本件油田から獲得された純利益に係る金銭の総所得算入事業年度であり、納税者は 1916 年または 1922 年（政府敗訴が確定した事業年度）に係る金銭を総所得算入すべきであると主張した。しかしながら、連邦最高裁判所は、本件争点に対して、以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。なお、本件金銭が所得の定義を充足するということについては、当事者間で争いが無い。

「第一に、管財人は納税者の運営する油田の一部に対する管財人であったため、1916 年に稼得され、同年に管財人により差し押さえられた所得は、管財人の所得として課税されるものではない。……財務省は、一貫して、法律 (Revenue Act of 1918 § 239) は、管財人が法人の不動産または事業全体を支配する場合にのみ適用されるものであり、それ以外の場合については、法人の所得として申告することを要求する、と定めている。⁴⁰⁸」
(カッコ内筆者加筆)

「第二に、本件純利益は 1916 年における納税者の所得として課税されるものではない。……1916 年において、納税者は、管財人に対して金銭の支払うことを要求する権利を有していなかったため、同年の純利益のみなし収受 (constructive receipt) は存在しない。……本件において、納税者の申告書が現金主義または発生主義に基づき申告されたかどうかは重要ではない。いずれの場合であっても、1916 年において、いまだ収受していない、そして、収受しない可能性のある所得に対して、課税することはできない。⁴⁰⁹」

「第三に、1916 年において、油田から獲得された本件純利益は、……1922 年に帰属する所得ではない。本件純利益は、1917 年に納税者が最初に本件純利益に対する権利を獲得し、実際に収受した時点で、納税者の所得となった。仮に、権利の請求 (claim of right) のもとで、納税者が稼得 (earnings) を収受し、かつ、その処分の制限がない場合、たとえ納税者がいまだ金銭を保有する資格を有していないと主張される可能性があったとしても、そして、納税者がその同等額を返還する義務を有すると裁定される可能性があったとしても、納税者は申告すべき所得を収受している。⁴¹⁰」

このように、当裁判所は、第一に、管財人から収受した金銭に係る所得の帰属が管財人ではなく、納税者にあること、第二に、納税者は 1916 年に管財人に対して金銭の支払いを要求する権利を有していないとして、同年の総所得に算入されないこと、第三に、納税者が 1917 年に本件金銭に対する権利を獲得し、実際に収受したとして、本件金銭が同年の総所得に帰属すると判示している。そして、この第三の理由において用いられた「納税者が稼得を収受し、かつ、その処分の制限がな

⁴⁰⁸ *Ibid.*, pp.422-423.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, pp.423-424.

⁴¹⁰ *Ibid.*, p.424.

い場合」が、総所得に係る項目の認識に関する要件として、後に「権利の請求理論」と称され、(2)で紹介するように、広く引用されていくことになる。

(2) 権利の請求理論の展開

North American Oil Consol.事件判決のもとで確立された権利の請求理論は、主に、次の3項目で展開されている。第一は、不法行為により収受した金銭、第二は、返還義務を伴う過誤入金、第三は、前受金である。そこで以下に、それぞれの項目に関する裁判例を概観し、当該理論のその後の展開を整理する。

i. 不法行為により収受した金銭に関する裁判例

以下に、*Commissioner v. Wilcox*, 327 U.S. 404, (1946)、*Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130, (1952)、及び、*James v. United States*, 366 U.S. 213, (1961)を概観し、不法行為により収受した金銭に対して、権利の請求理論がどのように機能したのかを整理する。

① *Commissioner v. Wilcox*, 327 U.S. 404, (1946).

Wilcox事件は、横領により収受した金銭が納税者の所得の定義を充足するかどうか争われた事件である⁴¹¹。本件において、連邦最高裁判所は、North American Oil Consol.事件判決を参照して、以下のように判示し、納税者の横領した金銭は所得の定義を充足しないとされた。なお、厳密に言えば、連邦最高裁判所は本件において権利の請求理論を適用していない。

「課税所得の本質は、I.R.C. § 22(a)で使用されるように、納税者への利得 (gain)、利益 (profit)、または便益 (benefit) の発生である。もちろん利得の要件は、文脈で理解されなければならない。納税者が労働または投資から収受した便益のすべてが必ずしも納税者に課税するわけではない。また、金銭または財産に対する単なる支配が、すべてのケースに置いて決定的な要件とはならない。実際に、あらゆる状況において、所得課税の賦課を裏付ける十分な利得を決定するための唯一無二の基準はいまだ生み出されていない。……しかしながら、……完全に他人の占有する財産または金銭の収受は、本規定の意味において、利得または利益の本質的な性質を欠くものである。⁴¹²」

② *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130, (1952).

Wilcox事件判決の6年後、Rutkin事件において、恐喝により収受した金銭が納税者の所得の定

⁴¹¹ See. *Commissioner v. Wilcox*, 327 U.S. 404, (1946), p.407.

⁴¹² *Ibid.*, pp.408-409.

義を充足するかどうか争われた⁴¹³。連邦最高裁判所は、本件について、恐喝によって収受した本件金銭が合意によって獲得されたものであり、横領によって獲得された金銭が所得の定義を充足しないとした *Wilcox* 事件判決と区別されるとして、本件金銭が所得の定義を充足すると判示している⁴¹⁴。

そして、当裁判所は、本件金銭の総所得算入事業年度に関して、「取引を拒否する可能性が低く、金銭の返還が要求されない限り、納税者はその所有を通じて、本件金銭を自由に使用することができたことは明白である。⁴¹⁵」として、「本件金銭は、……納税者が自由に処分できる方法で本件金銭を引き渡されたときに発生する。⁴¹⁶」と判示し、権利の請求理論と同様、金銭の処分可能性という観点から、係る金銭の認識を判定した⁴¹⁷。

③ *James v. United States*, 366 U.S. 213, (1961).

James 事件とは、*Wilcox* 事件と同様、納税者 (*James*) が横領により収受した金銭が所得の定義を充足するかどうか争われた事件であり⁴¹⁸、連邦最高裁判所は、*Rutkin* 事件判決を支持したうえで、不法行為により収受した金銭が所得を構成しないとした *Wilcox* 事件判決を無効とした⁴¹⁹。

そして、連邦最高裁判所は、不法行為により収受した金銭について、*Revenue Act of 1916* の税制改正により所得の定義から「合法」という文言が削除された経緯を踏まえ、「本改正は、合法及び不法な源泉から獲得された所得に課税するという議会の明確な意図を明らかにしたものである⁴²⁰」として、所得の定義を充足すると判示した。そのうえで、当裁判所は、係る所得の定義のもとで、*North American Oil Consol.* 事件判決における権利の請求理論を展開、その対象項目を「納税者が明示的または黙示的かを問わず、返還義務の合意に基づく認識なく、稼得を合法または不法に獲得した場合⁴²¹」に拡張したうえで、当該理論のもとで、本件金銭は収受した事業年度における総所得に算入すべきであると判示した⁴²²。

以上を整理すると、不法行為により収受した金銭については、*Wilcox* 事件判決において、一度は所得の定義を充足しないと判示されたものの、*Rutkin* 事件判決において、所得を構成すると判示され、係る金銭の総所得算入事業年度が処分可能性の観点から判定された。その後、*Rutkin* 事件

⁴¹³ See. *Rutkin v. United States*, 343 U.S. 130, (1952), p.131.

⁴¹⁴ See. *Ibid.*, pp.138-139.

⁴¹⁵ *Ibid.*, pp.136-137.

⁴¹⁶ *Ibid.*, p.137.

⁴¹⁷ なお、厳密に言えば、本件事件判決は、権利の請求理論という文言を使用していない。

⁴¹⁸ See. *James v. United States*, 366 U.S. 213, (1961), pp.213-214.

⁴¹⁹ See. *Ibid.*, p.222.

⁴²⁰ *Ibid.*, p.218.

⁴²¹ *Ibid.*, p.219.

⁴²² See. *Ibid.*, p.220.

判決を支持した *James* 事件判決において、所得の定義が拡張されたことにより、係る金銭については権利の請求理論が適用されることとなり、当該理論のもとで、係る金銭の処分可能性から総所得算入事業年度が判定されることとなった。このように、当該理論は、不法行為により収受した金銭に関する沿革を通じて、適用対象が所得の定義拡張に応じて拡張されている。

ii. 返還義務を伴う過誤入金に関する裁判例

以下に、*United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, (1951)、*Concord Instruments Corp. v. Commissioner*, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992)、*Smarthealth, Inc. v. Commissioner*, 2001 Tax Ct. Memo LEXIS 173, (2001) を概観し、返還義務を伴う過誤入金に対してどのように機能したのかを整理する。

① *United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, (1951).

Lewis 事件の事案の概要は次のとおりである⁴²³。納税者 (*Lewis*) は、雇用主の計算上の誤りにより、通常得べき賞与の額の 2 倍の金額 (22,000 ドル) を収受し、その全額を収受した事業年度の総所得に算入した。その後、納税者の雇用主が返還訴訟を提訴、州裁判所は納税者に対して不適切に収受した賞与の額 (11,000 ドル) を返還することを決定した。

本件争点は、本件賞与の額のうち過誤入金された金額が所得の定義を充足するかどうかであり、納税者は所得の定義を充足しないとして、係る金額を収受した事業年度の総所得の額を減額修正すべきであると主張した。これに対して、国は、州裁判所の決定により返還義務が生じた事業年度において、係る金額を損失として所得控除に算入すべきであると主張した。

本件争点に対して、連邦最高裁判所は、権利の請求理論を適用し、返還義務が生じるまでの間、納税者が 22,000 ドルの全額を無条件に請求、使用することができたとしたうえで⁴²⁴、以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「この (権利の請求理論) 文言は、納税者の請求の有効性に関して「誤り」であるという理由だけで例外を認めるものではない。連邦所得税は、年次会計期間中に収受した (または、発生した) 所得に対して支払われる必要がある。租税法上の「権利の請求理論」の解釈は、係る期間の最終決定を与えるために長く用いられており、現在においても、連邦税制に深く根ざした理論である。納税者に対して有利または不利になるという結果によって、裁判所がこの十分に定着した解釈から逸脱すべき理由は存在しないと解される。⁴²⁵」(カッコ内筆者加筆)

⁴²³ See. 340 U.S. 590, (1951), *supra* note 236, p.590.

⁴²⁴ See. *Ibid.*, pp.590-591.

⁴²⁵ *Ibid.*, pp.591-592.

② *Concord Instruments Corp. v. Commissioner*, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992).

Concord Instruments Corp.事件は、過大に徴収した物品税（excise taxes）の総所得算入事業年度が争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである⁴²⁶。自動車部品を製造販売する納税者（Concord Instruments Corp.）は、部品に係る物品税を顧客から徴収している。1971年、納税者は、製品の一部が物品税の課税対象となるかどうかを内国歳入庁との間で争っていたが、当該製品に係る物品税を顧客から徴収していた。

1972年、当該製品が物品税の課税対象とならないことが明らかとなったため、納税者は、10年間の制限を設け、不適切に徴収した物品税を顧客に返還、1982年に未返還物品税の額を所得として申告した。なお、1971年及び1972年事業年度において、納税者は、当該製品が物品税の課税対象とならなかった場合、当該製品に係る物品税を顧客の請求に応じて返還することを予定していたため、当該製品に係る物品税の額については、帳簿上、準備金として計上したうえで、市場性の高い有価証券の購入代価として使用していた⁴²⁷。

本件争点は、1982年に確定した未返還物品税の額における総所得算入事業年度についてであり、課税所得の計算上、発生主義を採用する納税者は、本件不適切に徴収した物品税の額について、1971年から1982年までの間、処分可能性を有しておらず、返還しないことが確定した1982年の総所得に算入すべきであると主張した。これに対して、内国歳入庁長官は、係る物品税の額については、顧客から徴収した事業年度の総所得に算入すべきであると主張した。

本件争点について、連邦租税裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「課税システムの基礎となる年次会計システムは、ある所得に係る項目の所有権が争いの対象となり、当該項目が納税者によって収受された事業年度中に解決しない場合が存在するという現実と調和することを困難とする。このような状況では、最終的な権利の所有関係は不明確であるが、当該係争中の項目を収受した課税事業年度において、当該項目を総所得に算入するかどうかを選択する必要がある。そのような選択に直面した場合、連邦最高裁判所は、収受した課税事業年度における納税者の総所得から当該項目を除外することを正当化するためには、所有権に関する争いが存在するというだけでは十分でないと判示した。⁴²⁸」

さらに、当裁判所は、North American Oil Consol.事件判決を引用したうえで、本件について権利の請求理論を適用し、「返還を要求するすべての顧客に対して課税を免除された物品税を返還する

⁴²⁶ See. 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992), *supra* note 365, pp.4-7.

⁴²⁷ See. *Ibid.*, p.16.

⁴²⁸ *Ibid.*, pp.8-9.

という納税者の行為は、権利の請求のもとで、係る資金を保有していたという主張と矛盾する。権利の請求理論は、1971 年及び 1972 年において適用されない⁴²⁹」と判示し、内国歳入庁長官の主張を退けている。

③ *Smarthealth, Inc. v. Commissioner*, 2001 Tax Ct. Memo LEXIS 173, (2001).

Smarthealth, Inc. 事件は、商品販売対価として顧客から収受した過誤入金に対する総所得算入事業年度が争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである⁴³⁰。ヘルスケア関連製品を通信販売する納税者 (*Smarthealth, Inc.*) は、代金引換、クレジット払い、小切手のいずれかの方法により販売対価を回収していた。そして、製品販売につき、納税者が顧客から販売対価を超える金額を収受した場合、顧客は、係る金額を次の購入時に利用、返還請求、または、顧客アカウント口座の残高として保有する方法のうち、いずれかを選択することが納税者によって認められていた。

課税所得の計算上、発生主義を採用する納税者は、過誤入金を収受した場合、収受した事業年度において、販売対価を超える金額を預り金として負債に計上し、係る金額を総所得に算入しなかった。これに対して、内国歳入庁長官は、少なくとも 2 年以上経過した部分の金額については、総所得に算入すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

連邦租税裁判所は、*North American Oil Consol.* 事件判決、及び、これを拡張した *James* 事件判決のいう権利の請求理論を引用したうえで、「顧客の過払金が所得から除外されるためには、納税者は次のいずれかを確立する必要がある。(1) 送金された過払金を顧客に返還するという納税者の義務に関して、合意に基づく認識が存在すること、(2) 顧客による過払金に対して納税者の処分に制限が存在することである。⁴³¹」と判示した。

そして、当裁判所は以下のように判示し、本件過払金は上記(1)を充足するものであり、権利の請求理論は適用されないとして⁴³²、納税者の請求を容認している。

「納税者と顧客との間には、顧客が過払金の返還を受ける権利を有するという暗黙の認識が存在した。さらに、過払金を支払った顧客は、実際に過払いしたことを判断するために必要な情報を自由に利用できた。……過払金は納税者の行為ではなく、顧客の行為に基づくものであることを考慮すると、顧客の有する情報レベルは、過払金を返還するための納税者の義務に関して、合意に基づく認識の存在を充足するのに十分であると解される。したがって、納税者は、本件係争事業年度終了時点において、……顧客の過払いに起因する預り金の額を、権利の請求理論のもとで所得に算入することを要求されな

⁴²⁹ *Ibid.*, pp.16-17.

⁴³⁰ *See. Smarthealth, Inc. v. Commissioner*, 2001 Tax Ct. Memo LEXIS 173, (2001), pp.1-8.

⁴³¹ *Ibid.*, pp.10-11.

⁴³² *Ibid.*, pp.13-14.

い。433]

以上の返還義務を伴う過誤入金に関する裁判例より、権利の請求理論については、次のことが示唆される。過誤入金を収受した事業年度以後の事業年度において、納税者に返還義務が生じた *Lewis* 事件において、連邦最高裁判所判決は、係る金銭を収受した事業年度において、納税者は係る金銭に対する処分可能性を有していたと判示している。これに対して、過誤入金を収受した事業年度において、すでに納税者が返還義務を有していた *Concord Instruments Corp.* 事件、及び、*Smarthealth, Inc.* 事件において、連邦租税裁判所は、係る金銭を収受した事業年度において、納税者は係る金銭に対する処分可能性を有していないと判示している。

これらを比較すると、処分可能性を有するかどうかは、金銭を収受した事業年度において、納税者が返還義務を有するかどうかにより判定されるということが示される。したがって、この判定基礎が権利の請求理論における処分可能性を補足するための認識基準に該当するものと解される⁴³⁴。このように、当該理論は、返還義務を伴う過誤入金に関する沿革のもとで展開、その認識基準が具体化されている。

iii. 前受金に関する裁判例

以下に、*Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957)、*Indianapolis Power & Light Co. v. Commissioner*, 857 F.2d 1162, (1986) を概観し、前受金に対して、権利の請求理論がどのように機能したのかを概観する。なお、*Automobile Club of Michigan* 事件については本節第3項で詳述する。

① *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957).

Automobile Club of Michigan 事件は、前受会費の総所得算入事業年度について争われた事件である。発生主義を採用する納税者 (*Automobile Club of Michigan*) は、収受した前受会費の額を月割計算により、各事業年度の総所得の金額に比例配分したが、内国歳入庁長官は、本件前受会費は、権利の請求理論のもとで、収受した事業年度の総所得に算入されるべきであるとして、納税者の取扱いを否認した⁴³⁵。

⁴³³ *Ibid.*, pp.13-14.

⁴³⁴ この点について、Walberg, (2021) は、「当該理論は、認められた無条件の返還義務を納税者が負う収入には適用されない。(Walberg, Glenn, “The all events tests in an era of self-regulation”, 12(2) Wm. & Mary Bus. L. Rev. 329, (2021), pp.396.)」と述べられている。また、これは近年の裁判所判決においても同様であり、「権利の請求理論の免除 (rescission) を適用するためには、過誤入金を収受した事業年度において、納税者が返還義務を認識し、かつ、返還のための負債 (provision) をすることを要求する。(Clay v. Commissioner, T.C. Memo 2018-145, (2018), p.14.)」と判示されている。

⁴³⁵ See. *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957), p.188.

連邦最高裁判所は、本件会費に係るサービスが顧客からの要求に応じて提供されるものであり、不定期であるとして、「月額で会費収入を比例配分する方法は純粋に人工的であり、納税者が実際に会員に提供することを要求されるサービスとは関連していない⁴³⁶。」と判示し、権利の請求理論を適用することなく、納税者の請求を棄却した。

その後、*American Automobile Association v. United States*, 367 U.S. 687, (1961)、及び、*Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128, (1963) において、それぞれ会費及び授業料に係る前受金の総所得算入事業年度が争われた。前受金の総所得算入事業年度に関する当事者の主張としては、いずれの事件においても *Automobile Club of Michigan* 事件同様、納税者は各事業年度の総所得の金額に比例配分すべきと主張し、内国歳入庁長官は権利の請求理論に基づき前受金を収受した事業年度の総所得に算入されるべきであると主張した。

連邦最高裁判所は、納税者の請求を棄却し、前受金を収受した事業年度の総所得に算入すべきと判示したが、その根拠については、あくまで納税者の期間配分が純粋に人工的であるとする *Automobile Club of Michigan* 事件判決を援用することとどまり、権利の請求理論を適用することはなかった⁴³⁷。

② *Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co.*, 493 U.S. 203, (1990).

Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co. 事件は、前受金の性質を部分的に有する保証金の総所得算入事業年度が争われた事件であり、本件事案の概要は次のとおりである⁴³⁸。電力供給サービスを提供する納税者 (*Indianapolis Power & Light Co.*) は、信用度の低い顧客に対して保証金を請求している。そして、納税者は、顧客との契約のもとで、顧客が信用度を回復した場合、または、その他一定の場合⁴³⁹、収受した保証金を顧客に返還する、もしくは将来における顧客の電気料金と相殺することを定めていた。

発生主義を採用する納税者は、保証金を収受した事業年度において、保証金の額を預り金として

⁴³⁶ *Ibid.*, p.189.

⁴³⁷ *See. American Automobile Association v. United States*, 367 U.S. 687, (1961), pp.691-692 and *Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128, (1963), pp.135-136. この点について、Dubroff, Harold, *et al.*, (1983) は、「最高裁判所は、権利の請求理論と一致する結論を導き出している。それにも関わらず、当裁判所は、明示的に当該理論に依拠することを避けるために手間を掛けた

(Dubroff, Harold, Cahill, M. Connie, and Norris Michael D, “Tax Accounting: The Relationship of Clear Reflection of Income to Generally Accepted Accounting Principles”, 47 Alb. L. Rev. 354, (1983), pp.387.)」として、「権利の請求理論が「実体法」の原則にあたるかどうかは不明確である。(Ibid., p.387.)」と述べられている。

⁴³⁸ *See. Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co.*, 493 U.S. 203, (1990), pp.204-206.

⁴³⁹ ここでいう一定の場合とは、顧客が10ヶ月連続で請求された電気料金を支払期限までに支払うこととされる (*See. Ibid.*, p.205.)。なお、納税者は、12ヶ月経過ごとに、保証金の額の6%を利息として顧客に支払っており、また、顧客から請求することなく7年経過した保証金を州に引き渡している (*See. Ibid.*, p.205.)。

負債計上し、係る金額を総所得の額に算入しなかった。これに対して、内国歳入庁長官は、本件保証金は収受した事業年度の総所得に算入されるべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。なお、納税者は、顧客から収受した保証金の額を事業用資金と物理的に分離することなく、事業の用に供していた。

連邦最高裁判所は、「どのような種類の経済的便益が所得として適正であるかを決定する際、裁判所は、様々な定式を行使してきた。⁴⁴⁰⁾ として、権利の請求理論を引用、所得の定義を充足するかどうかの定式として当該理論を位置付けたうえで、以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「納税者は顧客から収受した保証金に対する「完全な支配」をほとんど享受していない。むしろ、これらの保証金は、サービスを完了した時点、または、顧客が高い信用を確立した時点のいずれかにおいて、明示的な「返還義務」の対象として取得されたものである。顧客が適時に支払いを行うという法的義務を履行する限り、保証金は最終的に払い戻されるものであり、そのタイミングと方法は、いずれも主に顧客の支配下にある。⁴⁴¹⁾

「内国歳入庁長官の主張は、本件保証金が……納税者のその他の資金から分離されておらず、それゆえ、金銭の無制限の仕様を享受していた事実を強調する。……（しかしながら、）納税者が係る金額を「完全な支配」として享受しているかどうかを決定する際、重要となる点は、事業年度中において、納税者の資金の使用が拘束されないかどうかではない。重要なのは、納税者が金銭を保有することを容認されるという保証が存在するかどうかである。納税者の保証金の収受には、そのような保証が存在していない。⁴⁴²⁾（カッコ内筆者加筆）

以上のとおり、権利の請求理論については、Automobile Club of Michigan 事件において、前受金を収受した事業年度に総所得算入すべきとした内国歳入庁長官の主張の根拠とされたが、連邦最高裁判所は、内国歳入庁長官の主張と同一の結論を導いているにもかかわらず、当該理論を適用していない。また、Indianapolis Power & Light Co.事件判決は、当該理論を金銭に対する「完全な支配」を享受するかどうかの定式として、所得を構成するかどうかの理論として適用している。このように、当該理論は、前受金に関する裁判例のもとで展開されることはなく、むしろ所得の定義を充足するかどうかの理論として位置付けられた。

⁴⁴⁰⁾ *Ibid.*, p.209.

⁴⁴¹⁾ *Ibid.*, p.209.

⁴⁴²⁾ *Ibid.*, pp.209-210.

3. 結果及び考察

最後に、権利の請求理論に関する沿革を踏まえ、当該理論の位置付けとして、明文規定上の全事象テストとの関係性について、若干の考察を行う。

権利の請求理論とは、1932年、*North American Oil Consol.*事件判決において確立された判例理論として、その認識要件を金銭の收受、及び、当該金銭の処分可能性とする。そして、当該理論については、その後も広く引用されており、不法に收受した金銭に関する裁判例では、所得の定義に応じて適用対象が拡張され、また、返還義務を伴う過誤入金に関する裁判例では、処分可能性を補足するための基準が具体化されてきた。一方、前受金に関する沿革では、連邦最高裁判所は、当該理論を適用した場合と同様の結論を導出しているにもかかわらず、その根拠として当該理論を適用せず、また、*Indianapolis Power & Light Co.*事件判決では、当該理論が所得の定義を充足するかどうかの理論として位置付けられた。

以上の沿革から示されることは、権利の請求理論とは、厳密に言えば、ある項目が所得の定義を充足するかどうかを判定する理論であり、当該理論のもとでの認識概念とは、あくまで所得の定義の充足可否に従属する機能に過ぎないということである。

権利の請求理論は、その認識要件として、金銭の收受、及び、当該金銭の処分可能性を要求するが、当該認識要件の意味するところは、処分可能性のある金銭に対して課税することにある。そのため、当該理論は金銭に対する支配を判定する理論といえる。そして、この支配とは、*Indianapolis Power & Light Co.*事件判決より示されるとおり、ある経済的便益が所得の定義を充足するかどうかの判定基礎である。このことから、当該理論の本質的な機能は、ある項目が所得の定義を充足するかどうかの判定にあり、その認識概念としての機能は、当該項目が所得定義を充足する場合に限り、その充足時点を総所得算入事業年度と判定するためのものに過ぎないということが示される。

このように、権利の請求理論とは、所得の定義充足を総所得算入のための必要十分条件とするものであるから、その適用関係としては会計方法に依存しない。つまり、当該理論は、現金主義においても同様に適用されることになる⁴⁴³。これは、*North American Oil Consol.*事件判決において、当該理論の適用が「会計方法を問わず」とされていることから裏付けられる。

この点については、近年の裁判例からも保証される。例えば、*Yoklic v. Commissioner*, T.C. Memo 2017-143, (2017)において、連邦租税裁判所は、後に返還することが確定した失業補償について、納税者が現金主義を採用するにも関わらず、権利の請求理論のもとで收受した事業年度の総所得に

⁴⁴³ この点については、*Automobile Club of Michigan* 事件判決の反対意見において、*Harlan* 判事が、同様の見解を示しており、内国歳入庁が権利の請求理論のもとで、自らの主張を正当化しようとしたことに対して、「当該原則は、收受または保有する権利に係争中であるという事実により、所得に関する項目の取扱いが影響を受けるべきかどうかを決定する際にのみ、機能するものであると解される。すなわち、納税者が明らかに所有する項目が、発生主義の原則に従って收受した事業年度以外の事業年度に帰属するかどうかという異なる問題に対して、一切関与するものではない。

(353 U.S. 180, (1957), *supra* note 435, pp.191-192.)」と述べられている。

算入すべきであると判示している⁴⁴⁴。その他にも、*Blagaich v. Commissioner*, T.C. Memo 2016-2, (2016) において、連邦租税裁判所は、I.R.C. § 451 のいう「総所得に該当する項目の金額は、納税者が収受した事業年度の総所得に算入されるものとする。」という文理を引用したうえで⁴⁴⁵、「一般に、判例法で明確化された権利の請求理論に照らして考慮された I.R.C. § 451 のもとで反映された年次会計原則は、後発事象に関わらず、納税者によって当該理論のもとで収受され、かつ、事業年度終了時に保有された所得は、当該事業年度の総所得に算入さなければならないとされるように、免除例外の適用を制限している。⁴⁴⁶」と判示している。

そして、現金主義においても適用される権利の請求理論については、発生主義との関係性において、次のような批判的見解が存在する。例えば、Barrett, (1977) は、権利の請求理論について、発生主義の会計方法として確立された全事象テストと相反するものであり、「収益 (revenues) と費用の対応という一般的な租税概念と矛盾する。⁴⁴⁷」として、当該理論が発生主義においても適用されることを意図されていたかどうかは疑わしいと述べられている⁴⁴⁸。また、Dubroff, (1985) は、「権利の請求理論のもとで収受した所得の算入は、ある項目が実際またはみなし収受された事業年度における所得に算入されるという現金主義会計の一般原則と整合するものである。⁴⁴⁹」と述べられている⁴⁵⁰。

以上のとおり、先行研究においては、権利の請求理論のもとでの認識概念が発生主義固有のものではなく、むしろ現金主義と整合するものとして位置付けられている。さらにいえば、当該理論の適用については、全事象テストのいう権利固定要件の充足時点と比較しても、発生主義のもとでは適用し得ない理論といえる。

権利の請求理論は、金銭の収受、及び、当該金銭の処分可能性を認識要件とする。これに対して、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念である全事象テストについては、財務省解説のもとで、権利固定要件の充足時点、財またはサービスの移転、収入期限到来、収入、ASC 606 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とされる⁴⁵¹。そのため、総所得に係る項目として金銭を収受した場合、当該金銭は、当該理論のもとで処分可能性の有無が判定される前に、権利固定要件のもとで収入時点に総所得として認識されることになる。つまり、全事象テストが収入という認識基準を有する限り、当該理論が適用されるケースは、事実上、存在し得ない⁴⁵²。

⁴⁴⁴ See. *Yoklic v. Commissioner*, T.C. Memo 2017-143, (2017), pp.4-6.

⁴⁴⁵ See. *Blagaich v. Commissioner*, T.C. Memo 2016-2, (2016), pp.11-12

⁴⁴⁶ *Ibid.*, pp.13-14.

⁴⁴⁷ Barrett, (1977), *supra* note 400, p. 901.

⁴⁴⁸ See. *Ibid.*, p.906.

⁴⁴⁹ Dubroff, Harold, (1985), *supra* note 398, p.769.

⁴⁵⁰ この他、Wootton, (1981) は、権利の請求理論の沿革を整理したうえで、「権利の請求理論は、……静かに権力を低下していった。(Wootton, (1981), *supra* note 400, pp. 316.)」と述べられている。

⁴⁵¹ See. 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47192.

⁴⁵² もっとも、権利の請求理論は、収受した金銭が所得の定義を充足するかどうか争点となった

以上を整理すると、権利の請求理論については、その性質として、所得の定義の充足可否を判定する理論であること、その有する認識要件が当該判定に従属してするものとして位置付けられること、当該認識要件が会計方法に依存しないこと、現金主義のもとでの会計方法と整合する理論であること、全事象テストとの関係性において、当該テストに優先して適用されるケースが存在しないことが挙げられる。したがって、本稿では、当該理論の位置付けを、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合しないものとして、本章の検討対象から除外することとする⁴⁵³。

第3項 留意点検討2

1. 本項概要

本項では、第二の留意点、権利固定要件における認識基準の位置付けについて検討を行う⁴⁵⁴。本項の目的は、財務省解説のいう権利固定要件の充足時点、「財またはサービスの移転、収入期限到来、収入」のうち、収入期限到来及び収入が課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合するかどうかである。そのため、検討にあたっては、「前受金 (advance payment)」を素材とし、その取扱いに関する沿革を整理することにより、帰納的に上記留意点を検討する方法を採用する。当該検討方法を採用する理由については以下のとおりである。

第一は、前受金が収入を最初の事象とする項目であること、第二は、従来、裁判所において、前受金は、財またはサービスを移転する確実性がある場合、財またはサービスの移転に応じて認識する方法が発生主義と整合するものであると判示されていたこと⁴⁵⁵、第三は、現在、発生主義のもとでの認識要件である権利固定要件との整合性の観点から、前受金の原則的取扱いが収入時点に総所得算入する方法とされていることによる。以上3点は、前受金の原則的取扱いが変更されたこと、そして、変更前後の取扱いがいずれも発生主義と整合するものであることを示すものであるから、前受金の取扱いの変更理由をもって、本項留意点を帰納的分析することは、本項の目的上、妥当性を有する検討方法といえる。

そこで本項では、前受金を素材に、その沿革を整理することによって、権利固定要件の認識基準

場合、当該金銭の総所得算入事業年度の判定としての適用可能性が示唆される。

⁴⁵³ この点については、Thor Power Tool Co.事件判決が、課税公平性を反映した認識及び測定概念を全事象テストとしていることから、同様の結論が導出可能である (See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.)。

⁴⁵⁴ 本項は、拙稿「アメリカ合衆国における前受金の租税法上の取扱い—内国歳入法典 § 451 (b)の観点を中心に—」『経営学研究論集』第54号、pp.1-20、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

⁴⁵⁵ 218 F.2d 697, (1955), *supra* note 261, p.699, *Artnell Co. v. Commissioner*; 400 F.2d 981, (1968), p.985 and *Boise Cascade Corp. v. United States*, 530 F.2d 1367, (1976), pp.1375-1376. 財またはサービスの移転に応じて認識する方法とは、換言すれば、前受金を財またはサービスの移転まで負債として帳簿に記録する方法と表現できる。

とされる「収入」が課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合するかどうかを検討する。そのため、本項の構成は次のとおりとする。まず、2.では、現在及び従来における前受金の取扱いを概観し、それを比較することにより、本項留意点の妥当性を検証する。次に、3.では、検討として、前受金の取扱いに関する沿革を整理する。最後に、4.では、その結果を踏まえて、本項留意点についての帰納的分析を行う。

2. 留意点の妥当性検証

(1) 現在における前受金の取扱い

前受金とは、I.R.C. § 451(c)のもとで、その全額が総所得に算入されるものであり、かつ、その一部の金額が適用財務諸表のもとで収益として計上される財、サービス、その他の諸項目に関するあらゆる収入と定義される⁴⁵⁶。ただし、賃貸料、一定の保険料、金融商品、第三者が主要な債務者となる保証または保障契約等に関するものは、前受金の対象から除かれる⁴⁵⁷。そして、本規定は、前受金の取扱いについて、以下のように定めている。なお、ここでいうサブセクション(b)とは、AFS 所得算入ルールを含む全事象テストを指す。

I.R.C. § 451(c)「前受金の取扱い」⁴⁵⁸

(1) 一般原則

発生主義のもとで課税所得を計算し、事業年度中に前受金を収受した納税者は、

- (A) サブパラグラフ(B)を除き、当該事業年度において、当該前受金を総所得に算入するものとする、または
- (B) 当該前受金が属する前受金のカテゴリーに関して、納税者が本サブパラグラフの適用を選択する場合、
 - (i) サブセクション(b)のもとで、当該前受金を収受した事業年度において、当該前受金の一部が総所得に算入することを要求される限りにおいて、当該一部を総所得に算入する、そして、
 - (ii) 当該前受金を収受した事業年度の翌事業年度において、当該前受金の残りの部分を総所得に算入する。

このように、I.R.C. § 451(c)のもとで、前受金の取扱いについては、その位置付けを、前受金を収受した事業年度の総所得算入する方法を原則的取扱い、当該前受金のうち適用財務諸表で収益認識した金額を総所得算入し、残額すべてを翌事業年度に総所得の額に算入する方法、いわゆる「適用

⁴⁵⁶ See. I.R.C. § 451(c)(4)(A).

⁴⁵⁷ See. I.R.C. § 451(c)(4)(B).

⁴⁵⁸ See. I.R.C. § 451(c)(1)(A).

財務諸表繰延法 (AFS deferral method : AFS 繰延法)」を選択的取扱いとしている⁴⁵⁹。

I.R.C. § 451(c)は、2017 年税制改正により、IRS が公表した Revenue Procedure (以下、これを Rev. Proc.とする) 2004-34 をコード化されたものである⁴⁶⁰。そのため、上記原則的取扱いは、財務省解説における権利固定要件の充足時点、すなわち、財またはサービスの移転、収入期限到来、収入のうち、いずれかの事象が最初に生じた時点と整合する⁴⁶¹。つまり、前受金は、原則として、財またはサービスの移転については考慮することなく、総所得に算入されることになる。

また、ここでいう収入とは、一定の契約のもとで前受金に返金義務が残存する場合においても権利固定要件を充足するものとして取り扱われる。これは IRS における以下の解説より示される。

「繰延法を選択する納税者は、前受金を収受した事業年度において、当該事業年度に稼得した範囲の金額を総所得算入し、当該前受金の残額については、収受した事業年度の翌事業年度の総所得の額に算入しなければならない。ある事業年度に金額が稼得されるかどうかは、後続の条件の発生により、納税者が前受金の返還を要求されるかどうかにかかわらず、決定されるものとする。⁴⁶²」

このように、IRS は、前受金の総所得算入に関して、返還義務を考慮しないことを明示しており、この点については連邦租税裁判所においても同様の旨が判示されている⁴⁶³。したがって、現在における前受金の原則的取扱いとは、全事象テストのもとで、財またはサービスの移転、及び、返還義務の有無にかかわらず、収入時点で総所得算入されることとなる。

(2) 従来における前受金の取扱い

次に、1954 年以前における前受金の取扱いについて概観する。

従来、前受金の取扱いは、I.R.C. of 1939 § 42 のもとで、「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、I.R.C. of 1939 § 41 のもとで容認され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。⁴⁶⁴」とされていた。そして、ここでいう I.R.C. of 1939 § 41 とは、「純所得は、納税者の年次会計期間に基づき、納税者の帳簿記録として継続して採用する会計方法に従って計算されるも

⁴⁵⁹ See I.R.C. § 451(c)(1)(B) and Treas. Reg. 1.451-8(c)(1).

⁴⁶⁰ See Joint Committee on Taxation, (2018), *supra* note 389, p.182 and H.R. No.1, 115th Cong., 1st Sess., (2017), p.429.

⁴⁶¹ See 84 F.R. 47175, (September 9, 2019), p.47176.

⁴⁶² Rev. Proc. 2004-34, 2004-1 C.B. 991, (2004), Sec.5.02(3)(b).

⁴⁶³ 例えば、前受授業料の総所得算入事業年度が争われた *Cvancara v. Commissioner*, T.C. Memo 2013-20, (2013) が挙げられる (See *Cvancara v. Commissioner*, T.C. Memo 2013-20, (2013), p.22.)。

⁴⁶⁴ I.R.C. of 1939 § 42, 53 Stat., 24.

のとする。ただし、当該会計方法がこれに従っていない場合、または、当該会計方法が所得を明瞭に反映しない場合、その計算は内国歳入庁長官の意見するところにより、所得を明瞭に反映する基準及び方法で行われるものとする。⁴⁶⁵」をいう。

このように、従来、前受金の取扱い、所得を明瞭に反映する会計方法に従うこととされるのみであり⁴⁶⁶、具体的取扱いを定めた明文規定は存在しなかった。そこで以下に、従来の前受金の取扱いを整理するため、前受金の総所得算入事業年度が争われた裁判例を概観する。取り上げる素材は以下のとおりである。

- ① *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957).
- ② *American Automobile Association v. United States*, 367 U.S. 687, (1961).
- ③ *Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128, (1963).
- ④ その他の裁判例

① *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957).

Automobile Club of Michigan 事件は、会員会費に係る前受金の総所得算入事業年度が争われた事件である。自動車クラブを運営する発生主義納税者 (*Automobile Club of Michigan*) は、各事業年度の所得の金額の計算上、収受した会員会費の額を月割按分し、各事業年度に帰属する金額を総所得算入したうえで、その残額を負債として計上していた⁴⁶⁷。これに対して、内国歳入庁長官は、本件会員会費に係る前受金が事業用資産から分離しておらず、無制限に使用されていたことを理由に、権利の請求理論を適用、当該前受金を収受した事業年度の総所得に算入すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、納税者の取扱いを否認した内国歳入庁の決定が裁量権の濫用にあたるかどうかである。なお、本件会員会費に係るサービスとは、緊急ロードサービス等、会員の要求により提供されるものである⁴⁶⁸。

連邦最高裁判所は、「納税者は、収受した事業年度に会費収入の無制限に使用していたことを否定しなかったが、発生主義の会計方法が明確に係る所得を反映するものであり、……内国歳入庁長官はこれを容認する義務があると主張する。……しかしながら、納税者の主張は容認されるものではない。月額で会費収入を比例配分する方法は純粋に人工的であり、納税者が実際に会員に提供する

⁴⁶⁵ I.R.C. of 1939 § 41, 53 Stat., 24.

⁴⁶⁶ なお、I.R.C. of 1939 § 41 及び I.R.C. of 1939 § 42 は、1954 年度税制改正により、それぞれ I.R.C. § 446 及び I.R.C. § 451 へと移行されている (See. I.R.C. of 1954 § 446, 68A Stat., 151 and § 451(a), 68A Stat., 152.)。そのため、1954 年以後、財務省及び IRS によって具体的な規則が創設される 1971 年までの間、前受金の原則的取扱いについては、I.R.C. § 446 のもとで所得を明瞭に反映する会計方法に該当することとされていた。

⁴⁶⁷ See. 353 U.S. 180, (1957), *supra* note 435, p.189.

⁴⁶⁸ See. *Ibid.*, footnote.6.

ことを要求されるサービスとは関連していない。……この状況において、内国歳入庁長官の任意の裁量行動が許可された制限を超えていると判断することはできない。⁴⁶⁹」と判示し、納税者の請求を棄却した⁴⁷⁰。

このように、連邦最高裁判所は、本件前受会費の総所得算入時点を収入時点と判示しているものの、その判断は収入をもって一義的に判定したものではなく、納税者の取扱いと提供するサービスとの関連性から検討されている。このことから、当該事件判決では、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法が所得を明瞭に反映する会計方法に該当するものであり、その認識基準を財またはサービスの移転としていたことが示唆される⁴⁷¹。

② *American Automobile Association v. United States*, 367 U.S. 687, (1961).

American Automobile Association 事件は、*Automobile Club of Michigan* 事件同様、会員会費に係る前受金を期間配分した発生主義納税者 (*American Automobile Association*) の取扱いが内国歳入庁長官に否認された事件である。本件会員会費に係るサービスは緊急ロードサービス等会員の要求により提供されるものであり⁴⁷²、この点についても *Automobile Club of Michigan* 事件と同様である。

連邦最高裁判所は、本件について、*Automobile Club of Michigan* 事件判決を引用、以下のよう

「会計システムが「純粹に人工的」であるとした *Automobile Club of Michigan* 事件判決は「実質的にすべてのサービスは会員の要求に基づいてのみ提供され、そして、納税者のパフォーマンスは当該事業年度後の確定した日付に関連するものではなかった。」という結果に基づいている。これは本件においても同様である。……この「不規則性 (irregularity)」は、会費によって支払われたサービスの一部または全部が提供されるかもしれないし、または全く提供されないかもしれない事業年度まで、稼得した所得として会費収入を繰延べる、会計システムの明確性に非常に関連するものである。……稼得した所得としての収入を 2 以上の事業年度に配分して認識する場合、その会計方法は

⁴⁶⁹ *Ibid.*, p.189.

⁴⁷⁰ なお、当該事件判決には反対意見があり、反対意見では、内国歳入庁長官の提示した方法が納税者の会計方法よりも所得を明瞭に反映することを立証していない点で、内国歳入庁長官の決定は裁量権の濫用にあたるとされている (*See. Ibid.*, pp.192-193.)。

⁴⁷¹ この点について、*Freeman*, (1958) は、「連邦最高裁判所は、指定された時点で移転される実際のサービスに対して、相殺費用を発生させる権利を容認したと解される。 (*Freeman, Harrop A., "Tax Accrual Accounting for Contested Items (without the Benefit of I.R.C. Sections 452 and 462)", 56 Mich. L. Rev. 727, (1958), p.731.*)」と述べられている。

⁴⁷² *See. 367 U.S. 687, (1961), supra note 437, footnote.2.*

財務構造の全体の写像をより正確に表現するが、年次税務会計の基準に従うものではなく、内国歳入庁長官によって否認される。⁴⁷³」

このように、連邦最高裁判所は、納税者が収受した前受金に対して、納税者の取扱いと提供するサービスとの関連性から、前受金の総所得算入事業年度を検討している⁴⁷⁴。それゆえ、当該事件判決もまた、*Automobile Club of Michigan* 事件判決同様、財またはサービスの移転を発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識基準とし、そのもとで前受金の取扱いを判定していたものと解される。

③ *Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128, (1963).

Schlude v. Commissioner, 372 U.S. 128, (1963) は、授業料に係る前受金の総所得算入事業年度が争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである。ダンスレッスンを提供する発生主義納税者（*Schlude*）は、各事業年度の所得の金額の計算上、授業料を次のように帳簿に記録していた。まず、契約締結時において、前受授業料の全額を負債として計上、次に、各事業年度終了時において、提供したサービスに係る金額を収益勘定に振り替え、同額を総所得の額に算入、最後に、いまだ提供していないサービスに係る負債の残高については、契約から1年を経過した時点で収益勘定に振り替え、同額を総所得の額に算入するというものである⁴⁷⁵。

本件の争点は、納税者の前受授業料に関する上記取扱いを否認した内国歳入庁長官の決定が裁量権の濫用にあたるかどうかであり、連邦最高裁判所は、本件争点に対して、*Automobile Club of Michigan* 事件判決及び *American Automobile Association* 事件判決と同様の観点から、以下のよう

「本件で採用される（納税者の帳簿記録上の）システムは、納税者が確定した日付でレッスンを提供しない契約に基づいて収受した現金を当該事業年度後に繰延べることを要求したが、その日付はインストラクターと生徒の間で調整されていたという点で、先の

⁴⁷³ *Ibid.*, pp.691-692. また、当裁判所は、当該判断の裏付けとして、GAAP との調和により創設され、財またはサービスの移転に応じて総所得算入することを原則とした I.R.C. of 1954 § 452 が遡及廃止された経緯を挙げている（*See. Ibid.*, pp.695-696.）。

⁴⁷⁴ なお、当該事件判決は、5 対 4 の多数意見によって決定されたものである。少数意見では、納税者の会計方法が一般に認められる商業上の会計原則及び会計実務に従っており、また、稼得とこれに関連する支出の対応を認めない多数意見は課税所得を歪めるものであり、所得を明瞭に反映するものであるとして、多数意見に反対している（*See. Ibid.*, p.698 and p.714.）。

⁴⁷⁵ 372 U.S. 128, (1963), *supra* note 437, pp.131-132.

⁴⁷⁶ なお、当該事件判決は、5 対 4 の多数意見によって決定されたものである。少数意見では、納税者の会計方法は提供するサービス及び関連する費用を正確に計算したものであり、所得を明瞭に反映するものであるとして、多数意見に反対している（*See. Ibid.*, p141.）。

事件 (Automobile Club of Michigan 事件及び American Automobile Association 事件) と全く同じ欠点を有する。顧客は、契約に基づき、追加のレッスンの一部または全部を調整すること、または単に契約のもとでその権利を放棄することができた。しかしながら、たとえ顧客が残りのレッスンを要求しなかったとしても、本件契約のもとで、納税者は義務に応じて授業料を請求することができ、そして、收受した前受金は使用に制限なく返還義務もなしに保有することが認められていた。提供されたレッスン数は各事業年度終了時において厳密に反映されていたが、納税者はレッスンを提供しない、もしくはレッスンの一部または全部を提供するかどうかという点で不確実性を有するものである。これは American Automobile Association 事件及び Automobile Club of Michigan 事件のように、サービスが需要によってのみ提供されていたことを示している。⁴⁷⁷」(カッコ内筆者加筆)

④ その他の裁判例

上記①から③で示したとおり、1960 年前後、連邦最高裁判所は、所得を明瞭に反映する会計方法である発生主義のもとで、「財またはサービスの移転」を総所得に係る諸項目の認識基準とし、当該基準のもとで前受金の取扱いを判定していた。これは、前受金を財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法が発生主義と整合することを示唆する。実際に裁判所は、いくつかの事件において、上記 3 つの連邦最高裁判所判決をもとに、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法を導出している。

例えば、野球の試合のチケットに係る前受金について、試合開催日に応じて総所得算入額を配分した納税者の取扱いが内国歳入庁長官により否認された事件、*Artnell Co. v. Commissioner*, 400 F.2d 981, (1968) が挙げられる。本件において、連邦巡回裁判所は、「本件前受金の状況は、Automobile Club of Michigan 事件、American Automobile Association 事件、Schlude 事件で検討された状況よりも、遥かに確実性を有する。⁴⁷⁸」として、本件前受金の性質が上記 3 つの事件とは区別されるとしたうえで、「納税者の採用した会計方法の優劣にかかわらず、販売益を収入時点で所得とした租税裁判所判決は誤りである。⁴⁷⁹」と判示し、納税者の取扱いが支持されている。

また、エンジニアリングサービスに係る前受金について、いまだサービスを提供していない部分の金額を負債として計上した納税者の取扱いが国によって否認された事件、*Boise Cascade Corp. v.*

⁴⁷⁷ *Ibid.*, pp.135-136. また、当裁判所は、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止を判断の裏付けとした American Automobile Association 事件判決を援用するとともに、サービスに係る販売手数料を支出時点で損金算入した納税者の取扱いについて、会計方法の首尾一貫性の観点から所得を明瞭に反映しないと判断している (*See. Ibid.*, pp.134-135 and pp.136-137.)。

⁴⁷⁸ 400 F.2d 981, (1968), *supra* note 455, p.985.

⁴⁷⁹ *Ibid.*, p.985.

United States, 530 F.2d 1367, (1976) においても同様である⁴⁸⁰。連邦請求裁判所は、上記①から③の連邦最高裁判決が「将来サービスを提供する契約のもとで收受または発生する所得の認識を……繰延べられない、という法の普遍的ルールを確立したとはいえない。⁴⁸¹」として、これを根拠とする国の主張を退けたうえで、「納税者はその会計方法が……所得を明瞭に反映することを実証した。それゆえ、前受収益勘定として計上した金額は、納税者が収益を稼得するためのサービスを提供する事業年度まで課税されない。⁴⁸²」と判示している。

以上のとおり、従来、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目については、「財またはサービスの移転」を認識基準とし、当該基準のもとで、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法が前受金の理論的取扱いとして導出されてきた。

(3) 留意点の妥当性検証

これまでの検討を整理すると、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念については、現在、全事象テストのいう権利固定要件のもとで、財またはサービスの移転、収入期限到来、収入の認識基準とし、当該認識基準と整合するものとして、前受金の原則的取扱いは収入時点で総所得算入する方法とされている。これに対して、従来では、「財またはサービスの移転」を認識基準とし、前受金については、当該判断基準と整合する財またはサービスの移転時点で総所得算入する方法を理論的取扱いとされていた。

以上を比較すると、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識基準が変容したということが示される。ただし、議会及び財務省は上記変容について明確な理由を説明していない。そして、このことは、*Beacon Publishing Co. v. Commissioner*, 218 F.2d 697, (1955) における連邦巡回裁判所判決を踏まえれば、留意すべき点として指摘される。

*Beacon Publishing Co.*事件は、新聞の定期購読に係る前受金を財の販売に応じて総所得算入した納税者 (*Beacon Publishing Co.*) の取扱いが内国歳入庁長官によって否認された事件である。連邦巡回裁判所は、発生主義における「総所得算入事業年度の決定は、所得課税の目的上、実際の収入ではなく、収入する権利である。⁴⁸³」としたうえで、収入よりも前に財を販売した場合の課税関係との整合性から、本件における権利固定時点を定期購読の販売時点として⁴⁸⁴、内国歳入庁長官の決定は裁量権の濫用にあたると判示した⁴⁸⁵。

さらに、当裁判所は、「発生主義システムの重要な特徴は、可能な限り、所得が当該所得の稼得に

⁴⁸⁰ See. 530 F.2d 1367, (1976), *supra* note 455, p.1370.

⁴⁸¹ *Ibid.*, pp.1375-1376.

⁴⁸² *Ibid.*, p.1378.

⁴⁸³ 218 F.2d 697, (1955), *supra* note 261, p.699.

⁴⁸⁴ See. *Ibid.*, p.699.

⁴⁸⁵ See. *Ibid.*, p.701.

付随する支出と相殺される時点で報告されることである。⁴⁸⁶」としたうえで、前受金を収入時点で総所得算入する方法は、「納税者が発生主義のもとで収益を計上し、……収益を獲得するのに必要な費用が生じていないという事実を考慮していない。⁴⁸⁷」ものであり、「このルール適用は前受金を現金主義で報告し、(収益を獲得するのに必要な費用を) 発生主義で所得控除算入をすることを納税者に対して要求するものである。これはハイブリッドの帳簿作成システムを創り出し……発生主義の固有の原則の大部分を破壊する。(カッコ内筆者加筆) ⁴⁸⁸」と判示している⁴⁸⁹。

このように、連邦巡回裁判所は、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念として、収入を基準とすることを痛烈に批判している。そして、この批判は、収入を権利固定要件の充足時点とする財務省解説に対しても等しくあてはまるものである。

もっとも、前受金を財またはサービスに応じて総所得算入する方法に関しては、批判的見解も存在する。例えば、Geier, (1998) は「たとえ関連する将来の費用に関して偶発性が存在していないとしても、これらの費用への対応として総所得算入を繰り延べることは、総所得の額を過小評価するものであり、換言すれば、収入時点と総所得算入時点の間に生じる収入に関する投資収益を効果的に減免する。⁴⁹⁰」とし、「時間価値の理由から、報告と収入の不一致は問題である。⁴⁹¹」と述べられている。また、Johnson, (1995) は、「課税を延期することは、複雑さに加え純資産が即座に改善するという単純な経済的実体を不明確にする。⁴⁹²」と述べられている⁴⁹³。

ただし、上記見解は、認識概念から指摘されたものではなく、また、現行法及びその解釈の説明としては充分であるが、従来の連邦裁判所判決との整合性、及び、総所得算入のための判断基準が変容した事実に関しては不十分である。さらにいえば、上記見解に対する批判的見解も存在する。

⁴⁸⁶ *Ibid.*, p.699.

⁴⁸⁷ *Ibid.*, p.700.

⁴⁸⁸ *Ibid.*, pp.700-701.

⁴⁸⁹ なお、Automobile Club of Michigan 事件判決及び American Automobile Association 事件判決は、前受金の性質の観点から Beacon Publishing Co.事件判決と区別されている (See. 353 U.S. 180, (1957), *supra* note 435, footnote.20 and 367 U.S. 687, (1961), *supra* note 437, footnote.4.)。また、Schlude 事件判決は、Beacon Publishing Co.事件判決について特段の言及をしていないが、発生主義による総所得算入と現金主義による損金算入というハイブリッドな納税者の会計方法に対して脆弱性を指摘し、内国歳入庁長官の主張は正当であると判断している (See. 372 U.S. 128, (1963), *supra* note 437, pp.136-137.)。それゆえ、連邦最高裁判所は、Schlude 事件と Beacon Publishing Co.事件を会計方法の観点から区別しているものと解される。

⁴⁹⁰ Geier, Deborah A., “The Myth of the Matching Principle as a Tax Value”, 15 Am. J. Tax Pol’y, 17, (1998), p.123.

⁴⁹¹ *Ibid.*, p.123.

⁴⁹² Johnson, Calvin H., “The Illegitimate Earned Requirement in Tax and Nontax Accounting”, 50 Tax L. Rev. 373, (1995), p.379.

⁴⁹³ この他にも、Klein, (1994) は、当該方法について「預金と前受金の区別を経済的に理解しようとする無駄な努力で、……取引の経済的効果と取引の資金調達方法を混乱させる。(Klein, William A., “Tailor to the Emperor with No Clothes: The Supreme Court's Tax Rules for Deposits and Advance Payments”, 41 UCLA L. Rev. 1685, (1994), p.1687.)」と述べられている。

例えば、Surrey, *et al.*, (1986) は、「発生主義納税者が適用される前受金の規則は、事実上、現金主義納税者の適用される規則それに匹敵するものである。⁴⁹⁴」として、係る規則が変更されない理由については検討すべきであると述べられている⁴⁹⁵。また、Kragen, *et al.*, (1985) は、当該方法について、「現金の収受を課税対象として識別することは、正確かつ実用可能な繰延べの規則を策定するよりも容易である。⁴⁹⁶」とし、行政上のメリットを認めただうえで、前受金の税務会計上の規則は未稼得部分を総所得算入するものであり、所得を歪めると述べられている⁴⁹⁷。その他にも、Hasen, (2008) は、「前受サービスの合意は富の創出ではなく、富を創出するための契約にすぎない。⁴⁹⁸」とし、現在の規則は「契約締結という便宜的手段により所得を無制限に増加することを可能にする。⁴⁹⁹」と述べられている。

さらにいえば、*Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979) における連邦最高裁判所判決からも、認識概念の変容という事実は留意すべきである。当該事件判決は、目的論的解釈から、発生主義のもとでの構成要素に係る諸項目の認識概念が課税公平性を反映したものであると判示している⁵⁰⁰。この当該事件判決を踏まえれば、係る変容事実とは、反映された目的の変容を示すものであり、課税公平性を反映した法人所得の会計方法を検討する本稿の目的と整合しない可能性が示唆される。

以上のことから、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識基準が、財またはサービスの移転から収入へと変容した理由については、検討の必要性が指摘される。そして、その検討にあたっては、従来及び現在それぞれにおいて、係る認識概念と整合し、かつ、その変容に伴い原則的取扱いが変更されている前受金を素材とすることが妥当性を有する検討方法といえる。そこで本稿では、以下に、上記留意点の検討として、前受金に関する規定ないし規則の沿革を整理したうえで、前受金の取扱いの変更理由をもとに、上記変容理由を帰納的に検討することとする。

3. 留意点の検討

(1) 検討素材及び方法

本検討の目的は、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念として、収入が認識基準となり得るかどうかという点について、前受金の取扱いの変更理由から帰納的に検討を行うことである。そのため、検討にあたっては、まず、(2)において、前受金の取扱いの変遷を反映される目的の観点から整理する。そして、ここで取り上げる検討素材については以下のと

⁴⁹⁴ Surrey, *et al.*, (1986), *supra* note 308, p.714.

⁴⁹⁵ See. *Ibid.*, p.717.

⁴⁹⁶ Kragen, Adrian A. and McNulty, John K., *Cases and Materials on Federal Income Taxation Individuals, Corporations, Partnerships*, West, (1985), p.328.

⁴⁹⁷ See. *Ibid.*, p.328.

⁴⁹⁸ Hasen, David., "The Tax Treatment of Advance Receipts", 61 Tax L. Rev. 395, (2008), p.456.

⁴⁹⁹ *Ibid.*, pp.456-457.

⁵⁰⁰ See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

おりであり、これらはいずれも前受金に関する取扱いを定めた規定ないし規則として、本項での検討目的と整合するものである。

- ① I.R.C. of 1939 § 42
- ② I.R.C. of 1954 § 452
- ③ I.R.C. of 1958 § 455
- ④ I.R.C. of 1961 § 456
- ⑤ Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5
- ⑥ Rev. Proc. 71-21 (1971 年)
- ⑦ Rev. Proc. 2004-34 (2004 年)
- ⑧ I.R.C. of 2017 § 451(c)

次に、4.において、前受金を収入時点で総所得算入する方法が原則的取扱いとされるに至った経緯を整理し、その変遷として説明可能な理由を反映される目的の観点から検討する。最後に、その結果を踏まえ、収入が課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合するものかどうかを帰納的に分析する。なお、本稿は上記変容理由の解釈にあたり、前受金の取扱いに関する変遷以外の点については考慮しない。

(2) 検討

① I.R.C. of 1939 § 42

1954 年以前については、先述のとおり、裁判所判決において、前受金の原則的取扱いは、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法とされており、これは発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念より導出されている⁵⁰¹。そして、Beacon Publishing Co.事件判決では、係る取扱いを税務会計上の目的から導出しており⁵⁰²、その目的は、Thor Power Tool Co.事件判決において、課税公平性であることが明らかにされている⁵⁰³。したがって、上記前受金の取扱いは課税公平性を反映したものであるといえる。

② I.R.C. of 1954 § 452

1954 年、議会は、GAAP との調和を背景に I.R.C. of 1954 § 452 を創設し⁵⁰⁴、財またはサービス

⁵⁰¹ See. 218 F.2d 697, (1955), *supra* note 261, p.699.

⁵⁰² See. *Ibid.*, p.699.

⁵⁰³ See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

⁵⁰⁴ S. Rep. No.372, 84th Cong., 1st Sess., (1955), p.3. もっとも、I.R.C. of 1954 § 452 は、「前受所得 (prepaid income)」に関する規定であり、その対象を「事業年度終了時点を超える義務に関連して収受される金額、かつ、その義務に直接起因する (総所得の額に算入することができる) 金額

に係る前受金の原則的取扱い、本規定のもとで、財またはサービスを移転する義務の履行に応じ、総所得算入する方法とされた⁵⁰⁵。ただし、本規定は、翌 1955 年税制改正において、I.R.C. of 1954 § 452 によって生じる歳入減少を問題視した財務省長官の要請を受け⁵⁰⁶、遡及廃止された。本改正に伴い、前受金の原則的取扱い、1954 年以前と同様、所得を明瞭に反映する会計方法とされることとなり⁵⁰⁷、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法とされることとなった。

しかしながら、上記の I.R.C. § 452 に関する改廃は、前受金の取扱いに関して一定の影響を及ぼしている。例えば、American Automobile Association 事件判決、及び、Schlude 事件判決は、納税者の収受した前受金を収入時点で総所得算入するべきであると判示しており、その根拠の裏付けとして、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止を挙げている⁵⁰⁸。つまり、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止により、裁判所において、前受金の取扱い、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法が、課税公平性を反映した発生主義と整合するにも関わらず、財務会計上の取扱いとして位置付けられ、一方、収入時点で総所得算入する方法が、歳入確保を反映したものであるにも関わらず、発生主義と整合する税務会計上の取扱いとして位置付けられた。

③ I.R.C. of 1958 § 455

I.R.C. of 1954 § 452 を遡及廃止した 1955 年税制改正については、批判が多く、様々な業界から本規定を再設する要請が出された。その一つがアメリカ新聞発行者協会であり、同協会は、GAAP との調和の観点から、新聞の定期購読に係る前受金の繰延べを容認すべきとする意見を表明している⁵⁰⁹。この意見を受け、議会は、1958 年税制改正において、I.R.C. of 1958 § 455 を創設、定期購読に係る前受金の取扱いに関して、収入時点で総所得算入する方法を原則としたうえで、選択適用

(I.R.C. of 1954 § 452(a), 68A Stat., 152.)」とし、具体例として「サービスの提供、商品またはその他の財の販売、または、財の消費の認可 (I.R.C. of 1954 § 452(e)(2), 68A Stat., 154.)」と定義していた。そのため、厳密に言えば、本規定の対象とする前受所得は、前受金の対象項目以外に、前受金の対象除外項目（賃借料等）も含んでいる。ただし、本規定が本稿の検討素材とする前受金を射程としていることから、本稿では、本規定を前受金に関する規定として取り扱うこととする。

⁵⁰⁵ See I.R.C. of 1954 § 452(a)(1), 68A Stat., 152 and § 452(b)(1), 68A Stat., 152. なお、本規定のもとでの配分可能期間は、収受した事業年度以後、最長 6 事業年度とされた (See *Ibid.*).

⁵⁰⁶ See H.R. No. 293, 84th Cong., 1st Sess., (1955), *supra* note 280, pp.2-3.

⁵⁰⁷ この点について、議会は改正前の法を妨げる意図はないと解説している (See *Ibid.*, pp.4-5.).

⁵⁰⁸ See 367 U.S. 687, (1961), *supra* note 437, pp.695-696 and 372 U.S. 128, (1963), *supra* note 437, pp.134-135. そして、この点については、後の裁判例でも支持されている (See *Hagen Advertising Displays, Inc. v. Commissioner*, 407 F.2d 1105, (1969), p.1107.).

⁵⁰⁹ See Committee on Ways and Means, “Hearings before A Subcommittee of the Committee on Ways and Means House of Representatives 84th Cong. 2d Sess. on Technical Amendments to the Internal Revenue Code”, U.S. Government Printing Office, Washington, (1956), pp.307-308 and Joint Committee on Internal Revenue Taxation, “Digest of Testimony Presented before the Committee on Ways and Means with Respect to Tax Revision”, U.S. Government Printing Office, Washington, (1958), p.73.

として、財を移転する義務の充足に応じて総所得算入する方法を容認した⁵¹⁰。

もともと、議会は、I.R.C. of 1958 § 455 のもとで、収入時点に総所得算入する方法を原則としたことについて、明確な理由を説明していない。ただし、本規定が GAAP との調和を背景に創設されたものであること、そして、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止にあたり、議会が歳入を確保した上で GAAP との調和を図るための前受金の取扱いを技術的に検討していたことを踏まえれば⁵¹¹、上記理由については、財を移転する義務の充足に応じて総所得算入する方法を、課税公平性を反映した発生主義と整合するにも関わらず、財務会計上の取扱いとして位置付け、収入時点で総所得算入する方法を、歳入確保を反映したものであるにも関わらず、発生主義と整合する税務会計上の取扱いとして位置付けたことによるものと解される。

④ I.R.C. of 1961 § 456

1961 年、I.R.C. of 1958 § 455 に続き、AICPA 連邦所得税委員会他からの意見を受け⁵¹²、議会は GAAP との調和を目的に I.R.C. of 1961 § 456 を創設し、会員組織の会費に係る前受金の総所得算入事業年度に関して、収入時点に総所得算入する方法を原則としたうえで、選択適用として、サービスを移転する義務の充足に応じて総所得算入する方法を容認した⁵¹³。

もともと、議会は、I.R.C. of 1961 § 456 のもとでの位置付けに関して、明確な理由を説明していない。ただし、この点については、1957 年 *Automobile Club of Michigan* 事件判決が、会費に係る前受金の総所得算入事業年度について、サービスの移転という観点から検討されていたにもかかわらず、収入時点において総所得に算入すべきであると判示したこと、そして、規定の文理及び改正理由が I.R.C. of 1958 § 455 と同様であることを踏まえれば、I.R.C. of 1958 § 455 と同様、サービスを移転する義務の充足に応じて総所得算入する方法を財務会計上の取扱いとして位置付けたことによると解される。

⑤ Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5

1971 年、財務省は、Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5 を創設⁵¹⁴、本規則のもとで、財及び長期契約に係る前受金について、収入時点で総所得算入とする方法と財の販売に係る義務の履行に応じて配分する方法のうち、いずれかを選択できることとした⁵¹⁵。ただし、後者の方法については、選択に

⁵¹⁰ See I.R.C. of 1958 § 455(a), 72 Stat., 1625.

⁵¹¹ See S. Rep. No. 372, 84th Cong., 1st Sess., (1955), *supra* note 504, pp. 7-11.

⁵¹² See Committee on Ways and Means, (1956), *supra* note 509, p. 309 and Joint Committee on Internal Revenue Taxation, (1958), *supra* note 509, p. 73.

⁵¹³ See I.R.C. of 1961 § 456(a), 75 Stat., 222.

⁵¹⁴ See 36 F.R. 5461, (March 24, 1971), p. 5495.

⁵¹⁵ See Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5(b)(1) and (2), 36 F.R. 5495, (March 24, 1971). なお、ここでいう長期契約とは、契約締結日から最終的に契約が完了し、受理されるまでの期間が一年を超える建物、設置、または建設に係る契約とされる (See Treas. Reg. § 1.451-3(a)).

あたり多くの制限が設けられていたことから⁵¹⁶、財務省は前者の方法を原則的取扱い、後者の方法を例外的取扱いとする意図があったと解される⁵¹⁷。

そして、それぞれの方法については、後述する Rev. Proc. 71-21 において、後者の方法と同様の方法が GAAP との調和により取り入れられていること⁵¹⁸、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止が財務省長官による意見を契機としていることから⁵¹⁹、前者の方法とは、歳入確保を反映したものであり、後者の方法とは、財務会計の調和により取り入れられたものとして位置付けられたと解される。

⑥ Rev. Proc. 71-21 (1971 年)

1971 年、IRS は、Rev. Proc. 71-21 を公表し、サービスに係る前受金に関して、収入時点で総所得算入する方法を原則としつつ、選択適用としてサービスの提供に応じて総所得算入を繰り延べる方法を容認した⁵²⁰。ただし、後者の方法では、前受金を収受した事業年度に総所得算入すべき金額は、株主等に対して報告する金額以上の額とされ、また、総所得算入しなかった部分の金額は当該事業年度の翌事業年度にまでに総所得算入しなければならないとされた⁵²¹。

IRS は、Rev. Proc. 71-21 公表の趣旨について、「一般に、税務会計は、将来提供するサービスのために収受した金額については、収受した事業年度の総所得の額に算入されるものとすることを要求する。しかしながら、この取扱いは、……多くの発生主義を採用する納税者が一貫して採用する財務会計上の慣行と異なる。本手続の目的は、……係る金額の税務会計と財務会計上の取扱いを調和させることにある。⁵²²」としている。

以上のことから、IRS は、サービスの提供に応じて総所得算入を繰り延べる方法を財務会計上の取扱いとして位置付けていることは明らかである⁵²³。もっとも、前者の方法が原則とされた理由に

⁵¹⁶ 例えば、後者の方法の選択にあたっては、義務に応じて配分できない金額が契約価格総額のうち 5% 未満であること、そして、配分する金額については、納税者が株主等に対して報告する金額と一致することが要件とされた (See. Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5(a)(3) and Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5(b)(2).)。また、棚卸資産に係る前受金については、Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5(c) の例外に該当する場合、前受金のすべての額を収受した事業年度の翌事業年度までに総所得算入しなければならないとされた (See. Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5(c).)。

⁵¹⁷ この点について、Olafsson, (1972) は、多くの納税者がこの例外に該当すると述べられている (See. Olafsson, Craig W., “New Tax Rules Permitting Limited Deferral of Unearned Income”, 55 Marq. L. Rev. 525, (1972), pp.536.)。

⁵¹⁸ See. Rev. Proc. 71-21, 1971-2 C.B. 549, (1971), Sec.2.

⁵¹⁹ See. Thrower, Randolph W., “Recent Developments in Federal Income Taxation”, 21 Proc. Ann. Tul. Tax Inst. 1, (1972), p.34.

⁵²⁰ See. Rev. Proc. 71-21, 1971-2 C.B. 549, (1971), Sec.3.02.

⁵²¹ See. *Ibid.*, Sec.3.02 and Sec.3.11.

⁵²² *Ibid.*, Sec.2.

⁵²³ この点について、Long, (1982) は、「Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5 は、企業会計原則のアドプションに向けた一種の消極的かつ緩やかな動向を反映したものである。(Long, David C., “Prepayments: The Historical Tension between Tax and Commercial Accounting”, 21 Duq. L. Rev. 159, (1982), p.173.)」と述べられている。

については、明確な説明がなされていないが、財務省が同年に *Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5* を公表したことを踏まえれば、本規則と同様、前者の方法は、歳入確保を反映したものであると推断される。

⑦ Rev. Proc. 2004-34 (2004 年)

2004 年、IRS は Rev. Proc. 71-21 を修正した Rev. Proc. 2004-34 を公表した。本手続では、従来サービスのみに限定されていた前受金の定義を非サービス (non-services) まで拡張し、商品販売、知的財産の消費、これらの取引に付随する保障及び保証契約がその対象に追加された⁵²⁴。また、本手続では、前受金を収受した事業年度に総所得算入する方法を「全額総所得算入法 (full inclusion method)」、前受金を収受した事業年度において、当該前受金の額のうち適用財務諸表で収益認識する金額を総所得算入し、残額すべてを翌事業年度に総所得算入する方法を「繰延法 (deferral method)」とされた⁵²⁵。

Rev. Proc. 2004-34 の最大の特徴は、全額総所得算入法を原則的取扱いとした理由が示されたことである。IRS は、Rev. Rul. 84-31 をもとで、全事象テストのいう権利固定要件の充足時点を財またはサービスの移転、収入期限到来、収入のうち、いずれかの事象が最初に生じる時点とし、原則的取扱いである全額総所得算入法が当該充足時点と整合するものであることを明らかにした⁵²⁶。

もっとも、IRS は、Rev. Rul. 84-31 のいう「財またはサービスの移転、収入期限到来、収入」が権利固定要件の充足時点となることについて、明確な根拠を示していない。ただし、収入という認識基準が存在することを踏まえれば、サービスに係る前受金として、収入時点で総所得算入する方法を原則的取扱いとした Rev. Proc. 71-21 との整合性を図る意図があったものと解される。

以上のことから、全額総所得算入法とは、権利固定要件の充足時点から導出されているものの、ここ反映される目的は、Rev. Proc. 71-21 同様、歳入確保であり、Rev. Proc. 71-21 を踏襲した繰延法が選択適用とされたことについては、同手続と同様、財務会計上の取扱いとして位置付けられたことによると解される⁵²⁷。

⑧ I.R.C. of 2017 § 451(c)

⁵²⁴ See Rev. Proc. 2004-34, 2004-1 C.B. 991, (2004), Sec.4.01.

⁵²⁵ See *Ibid.*, Sec.5.02. なお、ここでのいう適用財務諸表とは、米国証券取引委員会に提出する財務諸表、監査財務諸表、納税申告書を除く連邦政府に提出する財務諸表をいう (See *Ibid.*, Sec.4.06.)。また、納税者が適用財務諸表を有していない場合においては、当該事業年度に稼得した金額とされる (See *Ibid.*, Sec.5.02.)。

⁵²⁶ See *Ibid.*, Sec.5.01.

⁵²⁷ なお、Mirkay, (2010) によれば、Rev. Proc. 2004-34 と *Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5* は、繰延の方法及び期間に差があるが、相互に排他的ではないとされる (See Mirkay, Nicholas A., “It's All about Timing: Wills Karns Impact the IRS Battles over Advance Receipts”, 12 Del. L. Rev. 55, (2010), p.66.)。

2017 年、財またはサービスに係る前受金の取扱い、内国歳入法典のもとで、I.R.C. of 2017 § 451(c)としてコード化された。本規定は、先に示したとおり、前受金を収入時点に総所得算入する方法を原則としつつ、AFS 繰延法、すなわち、前受金のうち適用財務諸表で収益認識した金額を総所得算入し、残額すべてを翌事業年度に総所得の額に算入する方法を選択適用として容認したものとなっている⁵²⁸。

議会は、I.R.C. of 2017 § 451(c)の立法趣旨について、Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5 をオーバーライドすること、そして、Rev. Proc. 2004-34 をコード化することと解説している⁵²⁹。そして、財務省は、本改正に合わせて、本規則を 2019 年に廃止したうえで、Rev. Proc. 2004-34 と整合する Treas. Reg. § 1.451-8 を公表している⁵³⁰。したがって、本規定においては、Rev. Proc. 2004-34 と同様の解釈が成立し、原則的取扱い、歳入確保を反映したものであり、AFS 繰延法が選択適用とされたことについては、財務会計上の取扱いとして位置付けられたことによるといえる。

4. 結果及び考察

最後に、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念として、収入が認識基準となり得るかどうかという点について、前受金の取扱いの変更理由から帰納的に検討を行う。前受金の取扱いに関する変遷を整理すると、以下のようにまとめられる。

1954 年以前において、前受金の取扱い、財またはサービスに応じて総所得算入する方法が、課税公平性を反映した発生主義と整合するものとされていた。しかしながら、1954 年税制改正に GAAP との調和を背景に創設され I.R.C. of 1954 § 452 が、翌 1955 年税制改正のもとで歳入確保を目的に遡及廃止されたことによって、その位置付けが一転する。I.R.C. of 1958 § 455、及び、I.R.C. of 1961 § 456 では、それぞれ定期購読及び会費に係る前受金、Treas. Reg. of 1971 § 1.451-5、及び、Rev. Proc. 71-21 では、財またはサービスに係る前受金に関して、収入時点に総所得算入する方法が原則的取扱いとされ、財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法が選択適用へと位置付けられた。そして、この位置付けについては、Rev. Proc. 2004-34、これをオーバーライドした現行法である I.R.C. of 2017 § 451(c)へと踏襲されている。

このように、前受金の取扱いに関しては、GAAP との調和を背景に創設された I.R.C. of 1954 § 452 が歳入確保を目的に遡及廃止されたことを契機に、本来、課税公平性を反映した発生主義のも

⁵²⁸ なお、Rev. Proc. 2004-34 が本手続きのいう繰延法の適用にあたり、適用財務諸表に基づく制限を加えていなかったことを踏まえて、Treas. Reg. § 1.451-8 では、Rev. Proc. 2004-34 と首尾一貫する AFS 繰延法を規定するとともに、Treas. Reg. § 1.451-8(d)のもとで、I.R.C. § 451(b)のいう適用財務諸表に該当しない財務諸表を使用する納税者についても、AFS 繰延法と同様方法である「非 AFS 繰延法(non-AFS deferral method)」の選択適用を容認している (See. 84 F.R. 47175, (September 9, 2019), *supra* note 461, pp.47176-47177.)。

⁵²⁹ See. Joint Committee on Taxation, (2018), *supra* note 460, p.182 and H.R. No.1, 115th Cong., 1st Sess., (2017), *supra* note 460, p.429.

⁵³⁰ See. 84 F.R. 47175, (September 9, 2019), *supra* note 461, p.47176.

とでの取扱いと整合する財またはサービスの移転に応じて総所得算入する方法が、財務会計上の取扱いとして位置付けられ、収入時点で総所得に算入する方法が、係る発生主義のもとでの取扱いと整合しないにも関わらず、歳入確保を目的に原則的取扱いとして位置付けられている。

以上の前受金の取扱いに関する沿革をもとに、上記留意点について帰納的検討を行うと、次のような推論が成立する。すなわち、財務省解説において、権利固定要件の充足時点とされる収入とは、前受金の原則的取扱いとの整合性を保つために取り入れられた認識基準であり、歳入確保を反映したものであるということである。これは、従来及び現在における前受金の原則的取扱いが、それぞれ総所得に係る諸項目の認識概念と整合すること、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止以後、規定ないし規則のもとで、収入時点で総所得算入する方法が原則的取扱いとして位置付けられたこと、その後、1984 年に Rev. Rul. 84-31 のもとで、権利固定要件の充足時点として収入が取り入れられたことから示される。

さらに、上記推論結果は、裁判所判決からも裏付けられる。American Automobile Association 事件判決、及び、Schlude 事件判決は、いずれも収入時点で総所得算入する方法を税務会計上の取扱いであると判示する根拠として、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止を挙げており⁵³¹、当該判断については、その後引用されている。例えば、連邦租税裁判所は、「I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止、American Automobile Association 事件判決及び Schlude 事件判決は、明らかに前受所得が繰り延べられるべきではないという一般的ルールを確立した⁵³²」と判示しており、また、連邦巡回裁判所は、I.R.C. of 1954 § 452 の遡及廃止が前受金の繰延べを容認できないものとして義務付けたとして、前受金の総所得算入時点を収入時点と判示している⁵³³。

このように、1970 年代にかけて、議会、財務省及び IRS、連邦裁判所は、総所得に係る一項目において、収入という認識基準を導入しており⁵³⁴、これと整合する総所得に係る諸項目の認識基準を設ける必要が生じていた。その結果が、権利固定要件の充足時点として収入という認識基準を取り入れた 1984 年 Rev. Rul. 84-31 である。したがって、この収入とは、時系列にみれば、前受金の原則的取扱いとの整合性から取り入れられた認識基準であり、歳入確保を反映したものであると推論できる。

そして、上記推論結果、及び、1954 年税制改正以前の前受金の取扱いより、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識基準とは、財またはサービスの移転であり、これが必要十分条件に該当するということが示される。さらに、このことは、財務省解説のいう権利固

⁵³¹ See. 367 U.S. 687, (1961), *supra* note 437, pp.695-696 and 372 U.S. 128, (1963), *supra* note 437, pp.134-135.

⁵³² *William O. McMahon, Inc. v. Commissioner*, 45 T.C. 221, (1965), p.226.

⁵³³ See. 407 F.2d 1105, *supra* note 508, p.1107.

⁵³⁴ See. Rev. Rul. 74-607, 1974-2 C.B. 149, (1974). なお、Rev. Rul. 74-607 は、建設ローンに係る利息の総所得算入に関する規則であり、ここで示された権利固定要件の充足時点に対する IRS の見解が現在の一般的見解の基礎となる Rev. Rul. 84-31 へと踏襲されている (See. Rev. Rul. 84-31, 1984-1 C.B. 127, (1984).).

定要件の充足時点「収入期限到来」についても、収入同様、係る認識概念と整合しないことを示すものである⁵³⁵。以上のことから、本稿では、以下、収入期限到来及び収入については、本稿の目的と整合しないものとして、検討対象から除外し、取り扱わないこととする⁵³⁶。

第4項 論点整理

本節では、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念を検討するにあたっての留意点として、権利の請求理論、及び、権利固定要件における認識基準の位置付けについて検討を試みた。その結果は以下のとおりである。

第2項では、権利の請求理論について検討し、権利の請求理論の沿革より、当該理論が、その性質として、所得の定義の充足可否を判定する理論であること、その有する認識要件が当該判定に従属してするものとして位置付けられること、当該認識要件が会計方法に依存しないこと、現金主義のもとでの会計方法と整合する理論であること、全事象テストとの関係性において、当該テストに優先して適用されるケースが存在しないことを示した。次に、第3項では、権利固定要件における認識基準について、前受金を素材に検討し、財務省解説のいう「財またはサービスの移転、収入期限到来、収入」のうち、収入期限到来及び収入については、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合しないこと、財またはサービスの移転がこれと整合することを示した。

以上の留意点検討より、権利の請求理論、及び、権利固定要件における認識基準のうち収入期限到来及び収入については、本稿の検討対象から除外されたため、本項の検討対象は、全事象テストのいう権利固定要件の認識基準「財またはサービスの移転」、そして、これを捕捉するための指標となる。そこで次節では、財またはサービスの移転のもとでの認識指標について検討を試みることにする。なお、検討方法としては裁判例分析を採用する。その理由は、「納税者の会計方法が所得を明瞭に反映するかどうかの問題は、ケース・バイ・ケースで決定される事実認定の問題である。⁵³⁷」とした *Ford Motor Co. v. Commissioner*, 71 F.3d 209, (1995) における連邦巡回裁判所判決によるものであり、事実認定の結果の把握として、裁判所判決に基づく帰納的分析が必要となるためである。

⁵³⁵ なお、本稿は、歳入確保という目的を租税法上の取扱いに反映させることを否定するものではない。ただし、規定の解釈方法として、規定創設の目的に基づく方法が存在し成立する以上、現在の総所得算入のための必要十分条件が発生主義と整合するものではなく、歳入確保という目的を反映したものであるという事実は、議会、財務省及びIRSによって開示される必要があると考える。

⁵³⁶ もっとも、上記留意点に対する結論は、前受金のみを素材に推論したものであるため、限界があり、本稿の結論に対する妥当性については、前受金以外の項目からの検証必要性が指摘される。

⁵³⁷ 71 F.3d 209, (1995), *supra* note 285, p.216.

第4節 検討

第1項 本節概要

本節では、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念として、権利固定要件の判断基準である「財またはサービスの移転」を捕捉するための指標について、裁判所判決に基づく帰納的分析を行う。また、それと同時に、2017年税制改正により導入されたAFS所得算入ルール⁵³⁸の位置付けについても検討を行う⁵³⁸。その理由は以下のとおりである。

AFS所得算入ルールとは、先述のとおり、2017年税制改正により導入された全事象テスト充足のみなし要件であり、当該ルールにより、適用財務諸表における収益計上をもって、全事象テストは充足したとみなされる⁵³⁹。ただし、当該ルールについては不明確な部分があり、例えば、財務省は、当該ルール導入の趣旨について、税務会計と財務会計との調和と解説する一方、当該ルールが従来の取扱いを変更するものではないと解説している⁵⁴⁰。これは、仮に、AFS所得算入ルールが従来の全事象テストのもとでの取扱いを変更しないものである場合、当該ルールが課税公平性のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合することとなるため、本稿の目的上、当該ルールにおける認識概念についても検討対象に含まれることを示すものである。

以上のことから、本節では、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念について、AFS所得算入ルール導入前後の比較分析から、当該ルールの位置付け、及び、権利固定要件の認識基準である財またはサービスの移転を捕捉するための指標について、裁判所判決に基づく帰納的分析を行うこととする。そのため、本稿の全体の構成は次のとおりとする。まず、第2項では、AFS所得算入ルールが導入された2017年税制改正を概観し、本節検討課題を確認する。次に、第3項では、当該ルール導入前後における財またはサービスの移転のもとでの認識指標を整理する。最後に、第4項では、それぞれの指標を比較分析することで、当該ルールの位置付けを明示するとともに、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する。

第2項 本節課題提示

1. 2017年税制改正の概略

発生主義のもとで総所得に係る諸項目は、I.R.C. § 451(b)のいう全事象テストの充足により認識される⁵⁴¹。2017年税制改正以前において、全事象テストは、権利固定要件、及び、金額合理的正

⁵³⁸ 本項は、拙稿「アメリカ合衆国における益金算入の一般原則—Tax Cuts and Jobs Actを中心として—」『経営学研究論集』第55号、pp.1-20、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

⁵³⁹ See. I.R.C. § 451(b)(1)(A).

⁵⁴⁰ See. 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47193. また、財務省は、AFS所得算入ルールについて、両者間の差異を拡大するおそれがあるという懸念も示している (See. 2015-24 I.R.B. 1057, Notice 2015-40, (June 15, 2015), p.1057 and 2017-15 I.R.B. 1074, Notice 2017-17, (April 10, 2017), p.1073.).

⁵⁴¹ See. I.R.C. § 451(b)(1)(A).

確性要件で構成され⁵⁴²、連邦最高裁判所判決では、一般に、目的論的解釈から GAAP と間に、認識概念の差異が存在すると判示された⁵⁴³。

このような背景から、2017 年税制改正において、税務会計上の発生主義と財務会計上の GAAP のもとの認識時点を調和するため、AFS 所得算入ルールが導入された。本改正は、財務会計上の ASC 606「顧客との契約から生じる収益」の 2014 年公表を契機とするものであり、全事象テスト充足のためのみなし要件である当該ルールを介して、本規定の対象項目のうち、顧客との契約から生じる収益については、適用財務諸表において収益計上される時点よりも遅い時点で全事象テストを充足したものとして取り扱うことが禁止された⁵⁴⁴。

本改正について、議会は、「本改正は、I.R.C. § 451 における全事象テストのもとの総所得の認識のタイミングに関するルールを修正するものである。特に、本規定は、全事象テストの対象につき適用財務諸表……を有する納税者に対して、売上、総収入、その他総所得に係る所得項目を、適用財務諸表……において収益計上される事業年度までに総所得の額に算入することを要求するものである。⁵⁴⁵」と解説している。そして、係る収益計上の取扱いについては、具体的に ASC 606 とされている⁵⁴⁶。この点については、財務省においても同様に解説されている⁵⁴⁷。

このように、I.R.C. § 451(b)の対象項目のうち、ASC 606 の対象とする顧客との契約から生じる収益については、AFS 所得算入ルールが導入されたことにより、従来の全事象テストの認識要件である権利固定要件の充足に加え、ASC 606 における収益計上をもって、認識されることとなり、GAAP との調和が図られることとされた。そして、これを権利固定要件に関する財務省解説に基づき具体的な認識時点に置き換えると、総所得に係る諸項目は、財またはサービスの移転、収入期限到来、収入、ASC 606 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で認識されることとされた⁵⁴⁸。

2. AFS 所得算入ルールに関する設例

AFS 所得算入ルールについては、議会報告書のもとで具体的な設例が紹介されている。当該設例では、AFS 所得算入ルール導入前後の取扱いが対比的に示されおり、当該ルールを概観するうえで有用である。そこで本節では、以下にこれを紹介する。なお、ASC 606 における収益計上の取扱いについては、次節において詳述するが、簡潔にまとめれば、当該会計基準は、顧客との契約から生じる収益について、識別した履行義務 (performance obligation) を充足するとき、または、充足

⁵⁴² I.R.C. § 451(b)(1)(C).

⁵⁴³ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.543.

⁵⁴⁴ *See* I.R.C. § 451(b)(1)(A).

⁵⁴⁵ Joint Committee on Taxation, (2018), *supra* note 296, p.161.

⁵⁴⁶ *See. Ibid.*

⁵⁴⁷ 財務省は、本改正について、「一般に財務会計と税務会計の調和を増幅させるものである。(84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47192.)」と述べられている。

⁵⁴⁸ *See. Ibid.*

するにつれて財務諸表に計上（認識）し⁵⁴⁹、係る充足時点については、財またはサービスに対する支配の移転を認識基準としている⁵⁵⁰。

〔設例 1⁵⁵¹〕 納税者は、顧客との間で清掃サービスを継続して提供する 1 年契約を締結し、各月終了後、提供したサービスに係る対価 200 ドルを請求している。本契約のもとで、納税者は、第 1 事業年度に 5 回、第 2 事業年度に 7 回のサービスを提供し、係る収益については、ASC 606 に従い、それぞれ 1,000 ドル、1,400 ドルを財務諸表に計上した⁵⁵²。なお、納税者は顧客から第 1 事業年度に 800 ドル、第 2 事業年度に 1,600 ドルの対価を収受している。

この場合、従来の規定では、全事象テストにおける権利固定要件がサービスの移転時点に充足するため、各事業年度の総所得算入額は、それぞれ 1,000 ドル、1,400 ドルとなる⁵⁵³。そして、現在の規定のものとは、AFS 所得算入ルールに従い、各事業年度の適用財務諸表において収益計上された金額、それぞれ 1,000 ドル、1,400 ドルが総所得算入される。

〔設例 2⁵⁵⁴〕 納税者は、顧客との間で機械の受注生産に関する契約を締結している。本契約は、顧客が当該機械を検収し、法的所有権が移転されるまで、納税者が対価 50,000 ドルを請求しないことを定めている。また、当該機械の性質上、納税者は当該機械を別の用途に転用できないため、本契約では、顧客が契約を中途解除した場合、契約が完了したかどうかに関わらず、対価を請求する権利を行使できる旨が定められている。本契約のもとで、納税者は、第 1 事業年度に機械の製造を開始、第 2 事業年度に出荷しており、係る収益については、ASC 606 に従い、それぞれ 30,000 ドル、20,000 ドルを財務諸表に計上した⁵⁵⁵。

⁵⁴⁹ See. FASB, (2019b), *supra* note 358, 606-10-05-4.

⁵⁵⁰ See. *Ibid.*

⁵⁵¹ See. Joint Committee on Taxation, (2018), *supra* note 296, p.162, example 1. なお、本稿では、紙幅の都合上、設例を一部簡素化している。

⁵⁵² この点について、議会は、「顧客は、納税者が清掃サービスを提供するにつれて、納税者の履行により提供される便益を同時に享受し消費するため、納税者は、清掃サービスを提供するための履行義務を充足するにつれて、一定期間にわたり収益を認識する。(*Ibid.*, p.162, footnote.808.)」と解説している。したがって、議会は、各事業年度の財務諸表に計上した収益の額を、提供したサービスの回数に対価を乗じて計算しているものと解される。

⁵⁵³ See. *Ibid.*, p.162, footnote.809.

⁵⁵⁴ See. *Ibid.*, p.163, example 4.

⁵⁵⁵ この点について、議会は、「企業の義務の履行が別の用途に転用することのできる資産を生じないこと、かつ、企業が義務の履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有するため、納税者は、機械を製造するための履行義務を充足するにつれて、一定期間にわたり収益を認識する。(*Ibid.*, p.163, footnote.815.)」と解説している。そして、ASC 606 は、「一定の期間にわたり充足される履行義務について、企業は、当該履行義務の完全な充足に対する進捗度を評価することによって、一定期間にわたり収益を認識する。(FASB, (2019b), *supra* note 358, 606-10-25-31.)」としている。したがって、議会は、本設例において、企業が第 1 事業年度における履行義務の充足に係る進捗度を 60% (=30,000 ドル/50,000 ドル) と評価した場合を想定しているものと解される。

この場合、従来の規定では、全事象テストにおける権利固定要件が財またはサービスの移転時点とされる出荷または検収時点に充足するため、各事業年度の総所得算入額は、それぞれ 0 ドル、50,000 ドルとなる⁵⁵⁶。これに対して、現在の規定のものとは、AFS 所得算入ルールに従い、適用財務諸表において収益計上された金額、それぞれ 30,000 ドル、20,000 ドルの収益が総所得算入される。

3. 本節課題提示

以上のとおり、税務会計では、2017 年税制改正において、GAAP との調和を目的に、全事象テストのみなし要件として AFS 所得算入ルールを導入したことで、部分的に ASC 606 との認識時点を一致させることを可能にした。本改正が上記目的を達成していることは、先に紹介した設例において、総所得に係る諸項目の認識時点が変更されていることから明らかである。

ただし、本改正については不明確な点があり、議論の余地が存在する。先に紹介した設例 1 及び 2 は、設例の対象とする総所得に係る項目の認識が、全事象テストにおける権利固定要件の充足時点、すなわち財またはサービスの移転時点から、ASC 606 における収益計上時点である財またはサービスに対する支配の移転時点へと変更されている点で共通する。ただし、設例 1 では、両時点が同一のため、実質的に AFS 所得算入ルールの影響を受けないのに対して、設例 2 では、両時点が異なるため、当該ルールの影響を受ける。このことから、全事象テストのもとの認識基準「財またはサービスの移転」とは、ASC 606 のいう「財またはサービスに対する支配の移転」と基本的考え方を同じくするものの、それぞれを捕捉する認識指標レベルでの差異が存在するものと解される。

しかしながら、議会報告書は、本改正により、全事象テストの認識指標がどのような変更されたのかという点について、明確な説明を行っていない。これは財務省解説においても同様である。さらにいえば、本改正に対する財務省解説においても、曖昧な点が存在する。財務省解説では、AFS 所得算入ルールについて、財務会計との調和を目的に ASC 606 の取扱いを部分的に取り入れたものとされているが、その一方で、「AFS 所得算入ルールは従来の取扱いを変更するものではない。⁵⁵⁷」や、「新基準のアドプションは財務会計と税務会計の差異を生み出す、または増加させるおそれがある。⁵⁵⁸」とも解説されている。

もっとも、上記財務省解説については、上記設例 1 のように、AFS 所得算入ルールによる実質的な影響を受けないケースが存在することも事実である。しかしながら、当該ルールにより認識時点が変更された上記設例 2、そして、従来の全事象テストが GAAP との間に差異が存在すると判示した Thor Power Tool Co. 事件判決を踏まえれば、当該ルールにより、全事象テストの充足時点は、

⁵⁵⁶ See. Joint Committee on Taxation, (2018), *supra* note 296, p.163, footnote.816.

⁵⁵⁷ 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47193.

⁵⁵⁸ 2017-15 I.R.B. 1074, Notice 2017-17, (April 10, 2017), *supra* note 540, p.1073. また、財務省及び IRS は、本改正による影響を捉えられておらず、ASC 606 が I.R.C. § 451 の要求からどの程度逸脱するのかという点についてのコメントを募集している (See. *Ibid.*).

何らかの変更が生じているべきであり、この点において、上記財務省解説についての矛盾が指摘される。

以上のことから、AFS 所得算入ルールについては、法的安定性及び納税者の予測可能性という観点から、より具体的な認識指標レベルでの検討が必要となると考えられる。そこで本節第3項では、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念に関する検討として、AFS 所得算入ルール導入前後の比較分析を行い、当該ルールの位置付け、及び、権利固定要件の認識基準である財またはサービスの移転を捕捉するための指標について、裁判所判決に基づく帰納的分析を行うこととする。

第3項 検討

1. 検討素材及び方法

本項の目的は、AFS 所得算入ルールの位置付け、及び、権利固定要件の認識基準である財またはサービスの移転を捕捉するための指標を明確化することにある。そのため、検討にあたっては、当該ルール導入前後の認識指標を比較分析する方法を採用する。

本項の構成は次のとおりである。まず、2.では、AFS 所得算入ルール導入後の検討として、当該ルールに介して部分的に取り入れられることとなった ASC 606 を概観し、収益計上のための認識要件・基準・指標を概観する。次に、3.では、AFS 導入前の検討として、権利固定要件の認識基準「財またはサービスの移転」の認識指標について、裁判所判決に基づく帰納的分析を行う。最後に、4.において、両者の比較分析を行い、その結果を踏まえて、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念について具体化を試みる。

なお、AFS 所得算入ルールのいう適用財務諸表は ASC 606 に従って収益計上された財務諸表以外の財務諸表を含むとされるが、本稿では、以下、これを ASC 606 に従って収益計上された財務諸表に限定する。

2. 現在の規定

AFS 所得算入ルール導入の趣旨は、財務会計との調和であり、ASC 606 における収益計上を全事象テスト充足のみなし要件とすることにより、当該会計基準の取扱いを部分的に取り入れることにある。そこで以下に、当該ルールを介して取り入れられることとなった ASC 606 を概観し、その認識概念を整理する。

ASC 606 とは、「顧客との契約から生じる収益」を対象とする会計基準であり⁵⁵⁹、リース契約等の別段の定めがあるものを除き⁵⁶⁰、すべての顧客との契約から生じる収益を対象とする⁵⁶¹。当該

⁵⁵⁹ See. FASB, (2019b), *supra* note 358, 606-10-05-1.

⁵⁶⁰ ここでいう別段の定めとは、保険契約、金融資産および金銭債権等の会計基準 (Topic) の範囲に含まれる契約上の権利または義務、(製品またはサービス保証を除く) 保証、顧客または潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との非金銭的交換取引をいう (See. *Ibid.*,

会計基準は、収益計上のための「基本となる原則」を確立しており⁵⁶²、約束した財またはサービスの顧客への移転を、当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を反映した金額で描写するように、収益を計上するとして⁵⁶³、以下の5ステップに従うことを定めている。

「基本となる原則⁵⁶⁴」

Step 1：顧客との契約を識別する。

Step 2：契約における履行義務を識別する。

Step 3：取引価格を算定する。

Step 4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

Step 5：企業が履行義務を充足した時点で収益を認識（財務諸表に計上）する。

そして、収益認識に関する Step 5 は、「企業は、約束した財またはサービスを顧客に移転する（顧客が当該財またはサービスに対する支配を獲得する）ことによって、履行義務が充足した時点において（または充足するにつれて）収益を認識する。⁵⁶⁵」とし、履行義務の充足パターンを次の2つに大別している。第一は「一定の期間にわたり充足される履行義務」、第二は「一時点で充足される履行義務」であり、そのふり分けについては、「契約における取引開始日に、企業が一定の期間にわたり履行義務を充足しない場合、履行義務は一時点で充足される。⁵⁶⁶」とされる。

一定の期間にわたり充足される履行義務とは、通常、顧客へのサービスの移転に関する契約に基づくものであり⁵⁶⁷、当該履行義務は、以下の要件のいずれかを満たす場合、財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するにつれて、一定の期間にわたり充足する⁵⁶⁸。

- (a) 企業が義務を履行するにつれて、履行により提供される便益を顧客が同時に享受し消費すること

606-10-05-2.)。

⁵⁶¹ See. *Ibid.*, 606-10-15-1.

⁵⁶² See. *Ibid.*, 606-10-05-2.

⁵⁶³ See. *Ibid.*, 606-10-05-3.

⁵⁶⁴ See. *Ibid.*, 606-10-05-4. なお、ここでのいう財務会計上の認識とは、「ある項目を資産、負債、収益、費用、またはこれに類するものとして、企業の財務諸表に正式に記録または組み込むプロセス (FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, (1984), para.6.)」と定義される。

⁵⁶⁵ FASB, (2019b), *supra* note 358, 606-10-05-4.

⁵⁶⁶ *Ibid.*, 606-10-25-24.

⁵⁶⁷ See. *Ibid.*, 606-10-05-4.

⁵⁶⁸ See. *Ibid.*, 606-10-25-27. なお、ここでのいう資産とは、「財またはサービスは、たとえ瞬時であるとしても、(多くのサービスの場合のように) 収受し使用される時点で資産である。資産に対する支配とは、当該資産の使用を便図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力である。(Ibid., 606-10-25-25.)」とされる。

- (b) 資産が生じるまたは価値が増加するにつれて、企業の義務の履行が顧客の支配する当該資産を生じさせるまたは価値を増加すること
- (c) 企業の義務の履行が別の用途に転用することのできる資産を生じないこと、かつ、企業が義務履行を完了した部分について対価を収受する強制力のある権利を有すること

一方、一時点で充足される履行義務とは、通常、顧客への財を移転に関する契約に基づくものであり⁵⁶⁹、一定の期間にわたり履行義務を充足しない場合、当該履行義務は一時点に充足するとされる⁵⁷⁰。そして、当該履行義務の充足時点、つまりは約束した財またはサービスを顧客に移転する（顧客が当該財またはサービスに対する支配を獲得する）時点は、以下の指標を考慮して決定される⁵⁷¹。

- (a) 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有していること
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること
- (e) 顧客が資産を検収したこと

以上の ASC 606 における認識概念を整理すると、当該会計基準は、顧客との契約から生じる収益計上について、識別された履行義務の充足を認識要件とし、履行義務の充足パターンにかかわらず、財またはサービスに対する支配の移転を当該要件充足のための認識基準としている。そして、当該会計基準は、その基準を捕捉する指標として、対価を収受する現在の権利、法的所有権、物理的占有、所有に伴う経済価値享受及びリスク負担、資産の検収という 5 指標を挙げている。したがって、当該ルールを介して、ASC 606 における収益計上を取り入れた現在の規定のもとで、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念とは、従来の権利固定要件の有する認識概念に対して、上記 ASC 606 における認識概念が総所得に係る諸項目の認識のための十分条件として組み込まれたものとなる。

3. 従来の規定

(1) 権利固定要件における認識基準「財またはサービスの移転」

従来の規定のもとで、発生主義のもとでの認識要件である権利固定要件は、財またはサービスの移転を認識基準とする⁵⁷²。そして、当該基準について、裁判所は、「所有に伴う便益と負担 (benefits

⁵⁶⁹ See. *Ibid.*, 606-10-05-4.

⁵⁷⁰ See. *Ibid.*, 606-10-25-30.

⁵⁷¹ See. *Ibid.* ただし、ASC 606 は、支配の移転はこれらの指標に限定されるものではないとしている (See. *Ibid.*)。

⁵⁷² See. 84 F.R. 47191, (September 9, 2019), *supra* note 363, p.47192.

and burdens of ownership) の移転が行われた時点をもって生じる。⁵⁷³」と判示し、その具体的な指標として、以下のものを挙げている⁵⁷⁴。

- (A) 法的所有権が顧客に移転したかどうか
- (B) 当事者が取引をどのように取り扱うか
- (C) 顧客が財の持分を取得したかどうか
- (D) 納税者が履行及び引き渡す現在の義務を有し、顧客が対価を支払う現在の義務を有するかどうか
- (E) 顧客が物理的占有を有するかどうか
- (F) 取引当事者のうち、いずれが固定資産税を納付したか
- (G) 取引当事者のうち、いずれが財に対する損失または損害のリスクを負うか
- (H) 取引当事者のうち、いずれが財の運用または販売から生じる利益を享受するか

以上の8指標は、*Grodt & McKay Realty, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 1221, (1981) において、連邦租税裁判所が体系化したものであり⁵⁷⁵、現在も広く引用されている⁵⁷⁶。したがって、権利固定要件における認識基準「財またはサービスの移転」とは、「所有に伴う便益及び負担の移転」によるアプローチ（以下、「便益負担アプローチ」）を採用し、これを捕捉するための指標として、上記8指標が存在することになる。

もっとも、連邦裁判所は、財またはサービスが移転されたかどうかの決定を事実認定の問題とし⁵⁷⁷、各指標と財またはサービスの移転との関係性、つまりは、財またはサービスの移転のための必要十分条件を明らかにしていない。そのため、以下に、裁判所判決に基づく帰納的分析を行い、これを検討する。分析方法については以下のとおりである。

現在の規定において、発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念は、先述のとおり、権利固定要件に対して ASC 606 の認識概念が十分条件として組み込まれたものである。そして、具体的に組み込まれる認識指標については、(a) 対価を収受する現在の権利、(b) 法的所有権の移転、(c) 物理的占有の移転、(d) 所有に伴う経済価値及びリスクの移転、(e) 資産の検収である。これは、ASC 606 における認識指標の充足時点が権利固定要件のいう財またはサービスの移転時点よりも

⁵⁷³ *Route 231, LLC v. Commissioner*, T.C. Memo 2014-30, (2014), p.49.

⁵⁷⁴ *Ibid.*, p.50.

⁵⁷⁵ 77 T.C. 1221, (1981), *supra* note 367, pp.1237-1238.

⁵⁷⁶ 例えば、*Sollberger v. Commissioner*, 691 F.3d 1119, (2011) や *Hutchinson v. Commissioner*, 116 T.C. 172, (2001) が挙げられる。

⁵⁷⁷ 77 T.C. 1221, (1981), *supra* note 367, pp.1237-1238. この点については、先決例においても同様の判断がなされている。例えば、*Derr v. Commissioner*, 77 T.C. 708, (1981) において、連邦租税裁判所は、販売が完了したかどうかのテストはすべての事実と状況を考慮するものであると判示している (See, *Derr v. Commissioner*, 77 T.C. 708, (1981), p.723.)。

早い場合、当該ルールを介して、全事象テストが充足したとみなされることを示すものであるから、AFS 所得算入ルール的位置付けを明確化するためには、Grodt & McKay Realty, Inc. 事件判決のいう上記 8 指標のうち、(a)から(e)と同一または類似する指標を比較することで十分である。

したがって、Grodt & McKay Realty, Inc. 事件判決のいう財またはサービスの移転に関する上記 8 指標のうち、検討すべき対象は (A)、(E)、(G)、(H) となる。本稿では、これら検討対象を ASC 606 との比較可能性の観点から、「法的所有権」、「物理的占有」、「所有に伴う利益及びリスク」と分類整理する。また、ASC 606 における認識指標である(e)「資産の検収」については、「資産の引渡しに関する指標」とする。なお、本稿では、ASC 606 における認識指標「対価を収受するための現在の権利」については、その文言の類似性から、全事象テストの認識要件である権利固定要件と対比させることとする。

検討にあたっては、(2)において、「法的所有権」、「物理的占有」、「所有に伴う利益及びリスク」、(3)において、「資産の引渡しに関する指標」について、裁判所判決に基づく帰納的分析を行う。そして、その結果をもって、財またはサービスの移転のための必要十分条件を特定することにより、課税公平性を反映した生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念を具体化する。

(2) 「法的所有権」、「物理的占有」、「所有に伴う利益及びリスク」

以下に、財またはサービスの移転に対して、法的所有権、物理的専有、所有に伴う利益及びリスクがどのように機能しているのかを整理する。検討にあたっては、以下の裁判例を素材とするが、これらはいずれも財またはサービスの移転に関する認識時点を争点とする事件であり、本検討の目的と整合するものである。なお、以下の裁判例における納税者は、いずれも所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義を採用している。

① *King Solarman, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo 2019-103, (2019).

② *Hallmark Cards, Inc. v. Commissioner*, 90 T.C. 26, (1988).

③ *Keith v. Commissioner*, 115 T.C. 605, (2000).

① *King Solarman, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo 2019-103, (2019).

納税者 (King Solarman, Inc.) は、メーカーの製品 (ソーラータワー) を製造する会社であり、本件製品をリース会社 Fund (顧客) に販売、顧客は、仲介会社を介して、本件製品をエンドユーザーにリースしている。納税者は、顧客との契約において、本件製品の保証義務を負い、当該保証がメーカー及び King Solarman LLC (製品保証会社) の保証対象外である場合に限り、その義務を履行することが定められている。

2014 年事業年度 (係争事業年度) において、納税者は、顧客に販売した製品につき、製品保証義務を根拠に、当該事業年度に顧客から収受した割賦金を総所得として認識しなかった。これに対し

て、内国歳入庁長官は、全事象テストのもとで、本件製品対価の全額が財の移転時点で稼得されているため、係る全額に係争事業年度の総所得として認識すべきとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、本件対価の額が財の移転によって稼得されたかどうかであり、連邦租税裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「納税者は、出荷日である 2014 年 12 月 30 日（本件係争事業年度）において、販売契約のもとで本件製品の移転を完了した。それゆえ、本件製品に係る法的所有権及び物理的占有は顧客に移転している。……（そして、）本件製品出荷後、ソーラータワーの修理及び維持に係るすべての責任は、別の会社である製品保証会社に移転している。⁵⁷⁸」（カッコ内筆者加筆）

「納税者の主張は、ソーラータワーが故障し、故障した部品が製造業者の保証対象外であり、製品保証会社が修理することができず、エンドユーザーが顧客にリース料を支払わず、顧客がそれ以上の製品対価の支払いを拒否する、という将来のシナリオを想定したものである。この想定される将来の事象は、対価の総額を収受するための権利を喪失させる可能性があるという後発事象にすぎない。しかしながら、係る後発事象が生じる可能性は、2015 年（本件係争事業年度）の実績より、納税者が全体としての対価を稼得したという事実を否定するものではない。したがって、後発事象に基づく未精算の保証義務が存在するにもかかわらず、納税者が財の移転を完了したと結論づけた内国歳入庁長官の決定は、裁量権の濫用にあたらぬ。⁵⁷⁹」

このように、当裁判所は、本件製品に関する法的所有権、物理的占有、そして、修理及び維持に係る責任というリスクが顧客に移転した本件製品を、財の移転として判断している。また、当裁判所は、本件製品の移転後、顧客が直ちにエンドユーザーへリースした事実をもって、本件製品が所有に伴う利益享受を納税者から顧客へ移転されていたことを確認していることから⁵⁸⁰、当該事件判決において、法的所有権、物理的占有、所有に伴う利益及びリスクの移転した財は、財の移転に該当すると判定されていることになる。

② *Hallmark Cards, Inc. v. Commissioner*, 90 T.C. 26, (1988).

納税者（Hallmark Cards, Inc.）は、係争事業年度において、翌事業年度まで商品の法的所有権が顧客に移転しないとす商品販売契約のもと、顧客に商品を出荷した。そして、納税者は、法的

⁵⁷⁸ *King Solarman, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo 2019-103, (2019), p.30, *aff'd*, 840 Fed. Appx. 74, (2020) *supra* note 292.

⁵⁷⁹ *Ibid.*, pp.31-32.

⁵⁸⁰ *See. Ibid.*, p.9.

所有権を移転していないことを理由に、本件商品に係る対価の額を商品出荷事業年度（係争事業年度）の総所得として認識しなかった。これに対して、内国歳入庁長官は、本件商品出荷時点で物理的占有は移転しており、係る対価の額を係争事業年度に認識すべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、法的所有権の移転していない本件商品の販売が全事象テストを充足するか否かであり、裁判所は、「販売が行われる時点は、状況全体から決定される。単一の要因が支配しているわけではなく、法的所有権の移転は考慮すべき最も重要な要因である。ただし、物理的占有の移転もまた重要である。目的は売り手が契約のもとで対価を収受する無条件の権利を取得した時点を決定的にすることにある。⁵⁸¹」としたうえで、以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「本件商品に係る販売契約のもとで、納税者の権利が係争事業年度の翌事業年度1月1日まで生じていないことについては疑いの余地がない。納税者はこの時点まで対価を収受する権利と交換に、商品所有に伴う便益と負担を放棄していない。（したがって、）納税者は翌事業年度1月1日より前に所得に係る権利を有しておらず、全事象テストの第一要件は充足していない。……法的所有権と損失に係るリスクの移転という性質について、単なる「自由裁量」や「形式的」であるとした内国歳入庁長官の主張は、支持されるものではない。買い手への法的所有権と損失に係るリスクの移転は、自由裁量であるどころか、取引の中心を構成するものであり、納税者が対価を収受する権利の必須条件である。法的所有権が移転されるその瞬間まで、潜在的な買い手は単に本件商品を占有するだけであり、それ以上のものはない。買い手が物理的占有を有する間に商品が破壊された場合、損失は納税者が被ることとなっている。そして、買い手が取引を進行する意思がないと決定した場合、顧客は罰則なく納税者に商品を返品することができる。顧客が当該権利をめったに行使しないという事実は重要ではなく、支配とは権利の存在によるものである。⁵⁸²」（カッコ内筆者加筆）

このように、当裁判所は、物理的占有のみが顧客に移転した本件商品について、契約上、法的所有権とリスクを移転していないことを理由に、納税者は所有に伴う便益と負担を放棄していないと判示している。そして、当裁判所は、物理的占有を単なる占有にすぎないと判示していることから、本件商品にかかる所有に伴う利益もまた、移転していないと判定していると解される。したがって、当該事件判決において、物理的占有の移転した財、つまりは法的所有権及び所有に伴う利益及びリスクを移転していない財は、財の移転に該当しないと判定されていることになる。

⁵⁸¹ *Hallmark Cards, Inc. v. Commissioner*, 90 T.C. 26, (1988), p.32.

⁵⁸² *Ibid.*, pp.32-33.

③ *Keith v. Commissioner*, 115 T.C. 605, (2000).

不動産の販売取引を行う納税者（Keith）は、不動産売買契約の期間中、法的所有権の移転前において、顧客から収受した対価のすべてを収受するまで負債として計上し、契約価格の全額を収受した時点で総所得として認識した。これに対して、内国歳入庁長官は、不動産売買契約締結により本件不動産の所有に伴う便益と負担は顧客へ移転したため、本件不動産の販売は完了しており、納税者の取扱いが所得を明瞭に反映していないとして、これを否認した⁵⁸³。

本件争点は、法的所有権の移転前の不動産売買契約時点で、本件不動産の売却益を認識すべきかどうかである。連邦租税裁判所は、先決例に基づき、「法的所有権の移転は販売完了のための前提ではない⁵⁸⁴」としたうえで、本件不動産売買契約が「所有に伴う便益及び負担を顧客に与えるのに十分かどうかを判断する必要がある。⁵⁸⁵」としたうえで、以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「本件において、不動産売買契約は、契約期間中、財の物理的占有を顧客に与えられる。これは、住宅として財を使用する権限が与えられていることから明らかである。また本件契約は、顧客に対して、契約締結日から……法的所有権を保有するかのよう、すべての責任を負うことを要求するものである。⁵⁸⁶」

「（*Tucker Fed. Sav. & Loan Association v. Alford*, 169 Ga. App. 38, 311 S.E.2d 229 において、）ジョージア州裁判所は、まず「本件取引は所有に伴う利益と責任のすべてを……顧客に明確に与えている。」と判示した。そのうえで最終的に、「本件不動産売買契約は、もちろん、……顧客に法的所有権を与えるものではなかったが、所有に伴う正当な持分と権利を与えた。」と結論付けた。以上のことから、ジョージア州裁判所と同様、本件不動産売買契約は顧客に対して正当な所有を移転した……と結論付けられる。⁵⁸⁷」（カッコ内筆者加筆）

「発生主義のもとで、不動産売買契約から生じる利得は、所得を収受するための権利が確定し、係る所得の金額が合理的に決定できる事業年度に報告可能となる。……本件契約に基づき、買い手が対価の全額を支払う義務は無条件となったため、本件契約の締結は、係る金額に対する納税者の権利を確定している。……これは、発生主義納税者に対して特定の事業年度に総所得算入することを要求する事実上の根拠が当該事業年度の販売の完了であるとしてきた裁判所の長年の立場と首尾一貫するものである。⁵⁸⁸」

⁵⁸³ See *Keith v. Commissioner*, 115 T.C. 605, (2000), pp.609-610.

⁵⁸⁴ *Ibid.*, p.611.

⁵⁸⁵ *Ibid.*, p.611.

⁵⁸⁶ *Ibid.*, p.612.

⁵⁸⁷ *Ibid.*, pp.613-614.

⁵⁸⁸ *Ibid.*, pp.617-618.

このように、当裁判所では、本件不動産売買契約は本件不動産に係る物理的占有と所有に伴う利益及びリスクを顧客に移転したものであるとして、本件不動産が顧客に移転したと判示されている。そして、当裁判所は、法的所有権について、財の移転のための前提ではないこと、本件契約期間中に移転されないことを確認している。したがって、当該事件判決において、物理的占有及び所有に伴う利益及びリスクを移転した財、つまりは法的所有権を移転していない財が、財の移転に該当すると判定されていることになる。

以上の裁判例分析から、便益負担アプローチを採用する財またはサービスの移転と、法的所有権、物理的占有、所有に伴う利益及びリスクという指標の関係性について、次のような結論が導かれる。それは、所有に伴う利益及びリスクの移転が財またはサービスの移転のための必要十分条件であり、法的所有権及び物理的占有の移転が財またはサービスの移転のための必要条件にも十分条件にも該当しないということである。

まず、King Solarman, Inc.事件判決では、財に係る法的所有権、物理的占有、所有に伴う利益及びリスクが移転した場合、当該財は移転したと判定されている。次に、Hallmark Cards, Inc.事件判決では、財に係る物理的占有のみが移転した場合、当該財は移転していない、つまりは法的所有権、及び、所有に伴う利益及びリスクを有する納税者が財を所有するものと判定されている。最後に、Keith 事件判決では、財に係る物理的占有、及び、所有に伴う利益及びリスクが移転した場合、当該財は移転した、つまりは法的所有権のみを有する顧客が財を所有していないと判定されている。

以上を整理すると、財またはサービスの移転に関して、次の3つの結果が導かれる。第一は、法的所有権の移転は財またはサービスの移転のための必要条件にも十分条件にも該当しないということである。これは、法的所有権のみを移転していない財が財の移転に該当すると判示された Keith 事件判決より明らかである。また、この結果は、King Solarman, Inc.事件判決と Keith 事件判決との比較より、法的所有権の移転が財またはサービスの移転に直接関係していないといえるため、間接的にも示されるものである。実際に、連邦巡回裁判所は、*Boykin v. Commissioner*, 344 F.2d 889,(1965) において、財またはサービスの移転に関して、法的所有権を唯一の指標とすることを批判しており、「法律上、法的所有権という技術的な方法だけで、財産に関する納税者の保有期間がどの時点で終了するかを決定することは支持できるものではない。⁵⁸⁹」と判示している。

第二は、物理的占有の移転が財またはサービスの移転のための必要条件にも十分条件にも該当しないということである。これは、物理的占有のみを移転した財が財の移転に該当しない判示された Hallmark Cards, Inc.事件判決より明らかである。また、この結果は、King Solarman, Inc.事件判決と Hallmark Cards, Inc.事件判決との比較より、物理的占有が財またはサービスの移転に直接関

⁵⁸⁹ *Boykin v. Commissioner*, 344 F.2d 889, (1965), pp.893-894.

係していないといえるため、間接的にも示されるものである⁵⁹⁰。

第三は、所有に伴う利益及びリスクの移転は財またはサービスの移転のための必要十分条件に該当するということである。これは、第一及び第二の結果と King Solarman, Inc.事件判決より示される。King Solarman, Inc.事件判決では、法的所有権、物理的占有、所有に伴う利益及びリスクの移転した財が財の移転に該当すると判示されているが、第一と第二の結果より、所有に伴う利益及びリスクの移転のみをもって、財またはサービスの移転を捕捉することが可能となる。また、この結果は、Hallmark Cards, Inc.事件判決と Keith 事件判決との比較からも示される。両事件判決は、納税者が法益所有権、顧客が物理的占有を有している点で共通し、所有に伴う利益及びリスクの帰属と、財またはサービスが移転したかどうかという点で相違が存在する。このことから、当該指標が財またはサービスの移転のための必要十分条件に該当するということが示される。

以上を整理すると、裁判例分析の結果として、課税公平性を反映した発生主義のもとでの権利固定要件の認識基準、便益負担アプローチを採用する「財またはサービスの移転」とは、所有に伴う利益及びリスクの移転を財またはサービスの移転のための必要十分条件とし⁵⁹¹、法的所有権及び物理的占有については、財またはサービスの移転のための必要条件にも十分条件にも該当しないという結論が導かれる⁵⁹²。

(3) 引渡しに関する具体的指標

ASC 606 は、財またはサービスに対する支配の移転の指標として、資産の検収が挙げられている。

⁵⁹⁰ この点については、Marsh Jr., (1986) において、「財が長期賃貸借または売主に賃貸されている場合、物理的占有の権利は意味をなさない。(Marsh Jr., Richard E., “Tax Ownership of Real Estate”, 39 Tax Law 563, (1986), p.578.)」と指摘されている。

⁵⁹¹ Paul, (1996) は、財産が受益者に資産を販売したかどうかを決定する際、損益のリスクがしばしば重要であり、Grodt & McKay Realty, Inc.事件判決における 8 指標のうち(G)及び(H)、つまりは所有に伴う利益及びリスクが重要であると述べられている (See. Paul, Deborah L., “Another Uneasy Compromise: The Treatment of Hedging in a Realization Income Tax”, 3 Fla. Tax Rev. 1, (1996), p.9.)。また、Simonson, (1984) も、リース物件が移転したかどうかの議論の中で、同様の見解を示しており、「租税法上の所有に関する論点の最終的な審理は、貸手がリース物件に伴う重要な経済的利益が実現する、または、経済的損失が発生する立場にあるかどうかの評価に影響する。

(Simonson, Michael H., “Determining Tax Ownership of Leased Property”, 38 Tax Law. 1, (1984), p.3.)」と述べられている。

⁵⁹² この点について、Marsh Jr., (1986) は、「取引における所有に伴う経済的な便益と負担を判定する上で、多くのうわべだけの指標が与えられているが、法的所有権、当事者の意図、物理的占有、会計上の利益または損失の発生等の無関係な考慮事項に無駄な労力が費やされている。(Marsh Jr., (1986), *supra* note 590, p.599.)」と述べられており、法的所有権等の指標と便益と負担の移転との間に、直接的関係性がないことを指摘している。また、Raskolnikov, (2005) は、当事者間の権利及び義務がいつ確定するかを決定するに中心的な役割を担うものであるとしつつも、両指標が必然的に分割される状況においては、経済的な便益と負担が競合する所有の権利を測るための重要な考慮事項であると述べられている(See. Raskolnikov, Alex, “Contextual Analysis of Tax Ownership”, 85 B.U.L. Rev. 431, (2005), p.504.)。

そのため、全事象テストのいう権利規定要件のもとで、資産の引渡しがどのようなタイミングによって認識されていたのかを整理する。

財務省規則は、資産の引渡しについて、「納税者がどの時点で総所得算入するかを決定する際、納税者によって採用される方法は、GAAPに従い、当該方法が継続適用されており、かつ、当該方法が財務省規則と首尾一貫する場合に限り、一般に容認される。⁵⁹³」としたうえで、「納税者は、納税者の帳簿作成のために継続して採用される方法に従い、請求の有無に関わらず、商品の船積、製品の出荷または検収時点で、……係る売上を総所得の額に算入するものとする。⁵⁹⁴」と定めている。

この点については、裁判所においても同様であり、連邦租税裁判所は、全事象テストのもとでの引渡しについて、「特定の状況に応じて、商品の船積、検収、出荷、またはその他の時点で充足される。⁵⁹⁵」ものであり、「所得を明瞭に反映するとみなされる許容可能な会計方法を首尾一貫して利用することが要求される。⁵⁹⁶」と判示している。そして、これは以下の具体的な裁判例からも示される。

まず、資産の引渡しが出荷時点とされた裁判例としては、*Record Wide Distributors, Inc. v. Commissioner*, 682 F.2d 204, (1982) が挙げられる。本件において、連邦巡回裁判所は、「発生主義のもとで、商品の出荷及びそれに対応する棚卸資産の減少時点において、請求額が売掛金勘定として適切に総所得の額に算入されるとした連邦租税裁判所の判断は正当である。⁵⁹⁷」と判示し、収入時点で本件商品に係る収益を総所得として認識した納税者の取扱いを否認している。

次に、資産の引渡しが船積時点とされた裁判例としては、*Challenge Publications, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo. 1986-36, (1986) が挙げられる。本件において、連邦租税裁判所は、「船積された雑誌の総売上額は、納税者が船積した時点で所得として発生している。⁵⁹⁸」とし、船積時点で本件商品に係る収益を総所得として認識した納税者の取扱いを容認している。

最後に、資産の引渡しが検収時点とされた裁判例としては、*Peninsula Steel Products & Equipment Co. v. Commissioner*, 78 T.C. 1029, (1982) が挙げられる。本件では、顧客との契約のもとで、納税者が販売した製品を現場で組み立てることを約束されていた事実から、連邦租税裁判所は、「出荷日から契約履行が完了した日までかなりの時間差が生じる可能性がある。この事実は、製品が出荷された時点ではなく、製品が顧客によって検収された時点で、発注（または契約）が完了したことを示している。⁵⁹⁹」として、出荷時点で本件製品に係る収益を総所得として認識した納

⁵⁹³ Treas. Reg. § 1.446-1(c)(ii)(C).

⁵⁹⁴ Treas. Reg. § 1.446-1(c)(ii)(C).

⁵⁹⁵ 90 T.C. 26, (1988), *supra* note 581, p.35.

⁵⁹⁶ *Ibid.*, pp.35-36.

⁵⁹⁷ *Record Wide Distributors, Inc. v. Commissioner*, 682 F.2d 204, (1982), p.206.

⁵⁹⁸ *Challenge Publications, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo. 1986-36, (1986), pp.18-19, *aff'd*, 845 F.2d 1541, (1988), p.545.

⁵⁹⁹ *Peninsula Steel Products & Equipment Co. v. Commissioner*, 78 T.C. 1029, (1982), pp.1040-1041.

税者の取扱いを否認している。

第4項 結果及び考察

最後に本項では、AFS 所得算入ルール導入前後の認識指標を比較分析することにより、当該ルールの位置付けを整理するとともに、課税公平性を反映した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化する。これまでの検討を整理すると以下のとおりである。

従来の総所得に係る諸項目の認識概念については、全事象テストにおける権利固定要件のもとで、財またはサービスの移転を認識基準とする。当該判断基準については、前項検討より、便益負担アプローチを採用し、所有に伴う利益及びリスクの移転が総所得算入のための必要十分条件に該当すること、そして、法的所有権及び物理的占有の移転が総所得算入のための必要条件にも十分条件にも該当しないこと、資産の引渡しに関する指標としては、継続適用を条件に、船積、出荷、検収のいずれの時点も容認されることが示された。

これに対して、AFS 所得算入ルールが導入された現在では、権利固定要件に対して、当該ルールを介して ASC 606 における収益計上が十分条件として組み込まれる。そして、ASC 606 における収益計上については、識別された履行義務の充足を認識要件、財またはサービスに対する支配の移転を認識基準とし、当該基準を捕捉するための指標を、対価を収受する現在の権利、法的所有権、物理的占有、所有に伴う経済価値の享受及びリスク負担、資産の検収とする。

以上の検討結果を比較すると、全事象テストに対する AFS 所得算入ルールによる影響について、以下の4つの結果が導かれるため、当該ルールが課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合しないという結論が示される。

第一は、法的所有権及び物理的占有の捉え方の相違により生じる影響である。法的所有権及び物理的占有の移転は、従来、財またはサービスの移転のための必要条件にも十分条件にも該当しないのに対して、現在ではこれが AFS 所得算入ルールを介して十分条件として機能する。この変化は、法的所有権と物理的占有のうち少なくとも一方が顧客に移転した場合、係る移転から生じる収益が ASC 606 のもとで財務諸表に計上されるため、権利固定要件充足の前に係る収益が総所得として認識されることを意味する。したがって、当該ルールは、法的所有権及び物理的占有の移転の捉え方において、全事象テストに変更をもたらしたといえる。

第二は、権利固定要件のもとでの認識指標「所有に伴う利益及びリスク」と、ASC 606 のもとでの認識指標「所有に伴う経済価値及びリスク」の相違により生じる影響である。両文言は、いずれも認識指標としてその概念レベルを同一とし、また、その文言の類似性より、その基本的考え方を同じくするものといえる。ただし、両文言については、いずれも明確な定義が設けられていないため、文理解釈の観点からいえば、少なくとも前者のいう「利益」は後者のいう「経済価値」と同義ではなく、対象範囲に差異が存在するものと解される。それゆえ、前者が後者よりも狭義である場合、全事象テストが充足する前に総所得算入されることとなるため、本観点においても、AFS 所

得算入ルールは全事象テストに対して変更をもたらす可能性があるといえる。

第三は、資産の引渡しに関する捉え方の相違により生じる影響である。資産の引渡しに関して、従前の規定では、出荷、船積、検収のいずれも時点も容認しているが、現在ではこれに加え、AFS 所得算入ルールにより、資産の検収を財またはサービスの移転のための十分条件とする制限が付されている。ただし、この資産の検収とは、一般に、資産の検収が出荷、船積よりも後に生じる事象であるため、権利固定要件のもとでの認識時点に変更は生じない。したがって、本観点においては、当該入ルールは全事象テストに対して実質的な変更をもたらさないといえる。

第四に、権利固定要件と ASC 606 の指標「対価を収受する現在の権利」の相違により生じる影響である。ASC 606 のいう権利とは、強制力のある権利を含む点で、権利固定要件のいう権利よりも広義であり、それぞれのいう権利の範囲に差異が存在している。そのため、先に紹介した議会報告書における設例 2 のように、ASC 606 に従い納税者が対価を収受するための現在の強制力のある権利をもって適用財務諸表に収益を計上した場合、係る収益は、全事象テストが充足する前に認識されることになる。したがって、本観点において、AFS 所得算入ルールは全事象テストに対して変更もたらしたことになる。

さらにいえば、権利固定要件と ASC 606 における「対価を収受する現在の権利」は、それぞれ要件と指標という点で概念レベルに相違がある。そのため、権利固定要件は、下位概念である認識基準及び指標の影響を受けることとなる。そして、上記の第一及び第二の結論から、全事象テストと ASC 606 の間には、下位概念において差異が存在することが示されている。したがって、この概念レベルの相違もまた、本観点において、AFS 所得算入ルールが全事象テストに対して変更をもたらした点といえる。

そして、上記検討結果のうち、第一、第二、第四の結果は、AFS 所得算入ルールが課税公平性を反映した発生主義のもとでの認識概念である従来の全事象テストに対して変更を及ぼしたことを示すものであるから、当該ルールが同目的を反映したものではないということが示される。以上を踏まえて、本章の検討対象である課税公平性を反映した発生主義のもとでの認識概念を整理すると、図表 6-2 のようにまとめることができる。なお、本項の検討対象外については、「N/A」を入力している。

図表 6-2 「I.R.C. § 451(b)のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念詳細」

目的	主義	原則	要件		基準	指標
課税公平性	発生主義	実現原則	全事象テストの充足	認識要件 権利固定要件	財またはサービスの移転：便益負担アプローチ	・ 財の引渡し（出荷、船積み、検収） ・ 所有に伴う利益及びリスクの移転
					収入期限到来	N/A ⁶⁰⁰
					収入	N/A ⁶⁰¹
			測定要件	金額合理的正確性要件	N/A ⁶⁰²	N/A ⁶⁰³
			みなし要件	AFS 所得算入ルール	N/A ⁶⁰⁴	N/A ⁶⁰⁵

(出典：筆者作成)

さらに本章結論より副次的に、第 5 章で検討した Thor Power Tool Co. 事件判決の現在における正当性が示される。当該事件判決は、「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であり、内国歳入庁の責任は公的な財政の保護である。……税務会計と財務会計の推定上の同等性は、目的の相違、さらには相反を考慮すると、認められるものではない。⁶⁰⁶」として、所得を明瞭に反映する会計方法である発生主義と GAAP との間には、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在することを明らかにした。そして、本章結論は、AFS 所得算入ルール導入により、両者間の差異が縮小したこと、つまりは従前において、両者間の認識概念に差異が存在していたことを示すもの

⁶⁰⁰ 本稿では、収入期限到来という認識基準を、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合しないものとして位置付けているため、「N/A」を入力している。

⁶⁰¹ 本稿では、収入という認識基準を、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合しないものとして位置付けているため、「N/A」を入力している。

⁶⁰² 本稿では、金額合理的正確性要件を、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の測定概念と位置付けているため、「N/A」を入力している。

⁶⁰³ 同上の理由により、「N/A」を入力している。

⁶⁰⁴ 本稿では、AFS 所得算入ルールを、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念と整合しないものとして位置付けているため、「N/A」を入力している。なお、ここで入力される認識基準とは、「ASC 606 における収益計上」である。

⁶⁰⁵ 同上の理由により、「N/A」を入力している。なお、ここで入力される認識指標とは、ASC 606 における認識指標であり、具体的には、対価を収受する現在の権利の移転、法的所有権の移転、物理的占有の移転、所有に伴う経済価値享受及びリスク負担の移転、資産の検収が挙げられる。

⁶⁰⁶ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.542.

である。そして、ASC 606 は、「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期、不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するための原則を確立したものである。⁶⁰⁷」としており、その文言の同一性から、Thor Power Tool Co.事件判決のいう財務会計の主要な目的と整合する目的を反映するものである。

以上のことから、権利固定要件と ASC 606 における認識概念の相違は、税務会計と財務会計という目的の相違により説明可能となるため、本章結論より、Thor Power Tool Co.事件判決が現在においても同様に成立することが示される。そして、この副次的結論は、AFS 所得算入ルールによって認識される場合、総所得に係る諸項目が実現する前に早期に総所得として認識されることを意味する⁶⁰⁸。

第5節 本章のまとめ

本章では、我が国法人税法 22 条 4 項のいう課税公平性を反映した一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の比較対象として、I.R.C. § 451(b)をもとに、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念についての検討を試みた。

第2節では、規定の概要として、I.R.C. § 451(b)の有する認識概念が、主義・原則を、それぞれ発生主義・実現原則とし、これを捕捉するための全事象テストが認識要件である権利固定要件、測定要件である金額合理的正確性要件、みなし要件である AFS 所得算入ルールで構成されることを確認した。

第3節では、本章検討目的との整合性より、North American Oil Consol.事件判決において確立された判例理論「権利の請求理論」、そして、権利固定要件における認識基準「財またはサービスの移転、収入期限到来、収入」のうち、収入期限到来及び収入の位置付けに関して、その留意点を提示し、これを検討した。

その結果、権利の請求理論については、所得の定義の充足可否を判定する理論であること、その有する認識要件が当該判定に従属してするものとして位置付けられること、当該認識要件が会計方法に依存しないこと、現金主義のもとでの会計方法と整合する理論であること、全事象テストとの関係性において、当該テストに優先して適用されるケースが存在しないことが示されたため、本章の検討目的と整合しないことを明示した。また、第二の留意点については、前受金を素材に帰納的分析を行った結果、収入期限到来及び収入については、歳入確保という目的を反映したものであり、

⁶⁰⁷ See. FASB, (2019b), *supra* note 358, 606-10-05-2. FASB は、財務報告の目的について、「既存及び将来の投資者、与信者、その他の債権者が企業の資源提供に関する意思決定を行うのに有用な報告主体の企業に関する財務情報を提供すること (FASB, (2018), *supra* note 335, OB2.)」とし、既存及び将来の投資者、与信者、その他の債権者を財務報告の主要な利用者としている (See. *Ibid.*, OB5.)。

⁶⁰⁸ この実現と認識の関係性については、2017 年税制改正で議論されながらも、依然として明確化が避けられた論点である (See. T.D. 9941, (December 14, 2020), pp.9-10.)。

本稿の検討目的とは整合しないこと、そして、財またはサービスの移転がこれと整合するものであることが示されたため、本章における検討対象が財またはサービスの移転にあることを示した。

第4節では、これまでの検討を踏まえ、課税公平性を反映した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化するため、AFS 所得算入ルール的位置付け、及び、権利固定要件の認識基準「財またはサービスの移転」を捕捉するための指標についての検討を試みた。その結果、当該ルールが本章目的と整合しないこと、そして、係る認識基準については、便益負担アプローチを採用すること、これを捕捉するための指標として、財の引渡し（出荷、船積み、検収）、及び、所有に伴う利益及びリスクの移転が存在することが示された。また、本章結論より副次的に、第5章結論、すなわち Thor Power Tool Co. 事件判決の現在における成立可能性を保証した。

もっとも、本章結論は、裁判所判決に基づく帰納的分析により導出されたものであり、限界がある。つまり、本章結論として示した認識指標とは、厳密に言えば、財またはサービスの移転のための十分条件に該当するものであり、必要十分条件を表すものではない。そのため、本章結論をもって係る認識指標のすべてが明確化されたと解することは妥当でなく、より詳細な結論を導出するためには、さらなる裁判例分析を行うことが要求される。

このように、本稿の結論については、帰納的分析ゆえの限界が存在する。しかしながら、本章結論が検証対象である第4章結論、すなわち、我が国法人税法 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益金に係る諸項目の認識概念よりも、多くの情報を有していることは明らかであり、この点において、本章結論は比較対象としての機能を十分に果たし得るものである。そこで本稿では、第7章において、法人所得の構成要素である所得控除に係る諸項目の認識概念を検討したうえで、第6章及び第7章結論から入手可能な情報をもって、第8章において、我が国法人税法 22 条 4 項との比較分析を試みることにする。

第7章 I.R.C. § 461(h)のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念に関する検討

第1節 はじめに

本章の目的は、我が国法人税法 22 条 4 項のいう課税公平性を反映した一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の比較対象として、その有する損金に係る諸項目の認識概念に相当する内容を定めた I.R.C. § 461(h)を検討することにある。そのため、本章検討にあたっては、本規定のもとでの認識概念のうち、課税公平性を反映した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明確化する必要がある。

アメリカ合衆国において、納税者が発生主義を採用する場合、法人所得の構成要素である所得控除に係る諸項目は、I.R.C. § 461(h)のもとで、「全事象テスト (all events test)」及び「経済的効果テスト (economic performance test)」により判定される⁶⁰⁹。ここでいう全事象テストとは、「全事象テストは、いかなる項目に関して、債務 (liability) の事実を確定し (determine)、かつ、当該債務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。⁶¹⁰」、経済的効果テストとは、「いかなる項目に関して、各事業年度中にある金額が発生したかどうかを決定する際、全事象テストは、当該項目に関する経済的効果 (economic performance) が発揮される時点よりも早い時点で、充足するものとして取り扱われなければならない。⁶¹¹」とされる。

このように、所得控除に係る諸項目は、全事象テスト及び経済テストの充足によって所得控除として認識及び測定されるが、その充足可否を判定する認識基準及び指標に関しては、事実認定の問題によるとされ⁶¹²、体系的に整理されていない状況にある。そこで本章では、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念についての検討を試みる。そのため、全体の構成は以下のとおりとする。

第2節では、規定の概要として、現行法である I.R.C. § 461(h)の有する認識概念である全事象テスト及び経済的効果テストについて概観する。次に、第3節では、論点整理として、連邦最高裁判所判決を中心とした裁判例沿革、及び、立法経緯を概観し、全事象テスト及び経済的効果テストの基本的考え方を整理する。そして、第4節では、第5章副次的結論として提示した検討方法、財務会計との比較分析に基づき、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念についての検討を行う。最後に、第5節では、全体のまとめを行うとともに、本章の課題を提示する。

第2節 規定の概要

アメリカ合衆国において、法人所得である課税所得は、総所得から所得控除を差し引いて計算さ

⁶⁰⁹ See I.R.C. § 461(h)(1) and (4).

⁶¹⁰ I.R.C. § 461(h)(4).

⁶¹¹ I.R.C. § 461(h)(1).

⁶¹² 71 F.3d 209, (1995), *supra* note 285, p.216.

れる⁶¹³。このうち所得控除に係る諸項目については、営業または事業費用、利子、税金、損失、貸倒れ、減価償却費等が挙げられる⁶¹⁴。つまり、原価・費用・損失がこれに該当する⁶¹⁵。

所得控除の会計方法については、I.R.C. § 461(a)のもとで、「所得控除……に係る諸項目の金額は、……課税所得計算において採用する会計方法のもとで適切な事業年度とされる事業年度に算入されるものとする。⁶¹⁶」とされる。そして、I.R.C. § 446に基づき、納税者が所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義を選択した場合、所得控除に係る諸項目の認識及び測定は、別段の定めがあるものを除き、全事象テスト及び経済的効果テストのもとで判定される⁶¹⁷。規定は以下のとおりである。

I.R.C. § 461(h)(4)「全事象テスト」

「全事象テストは、いかなる項目に関して、債務 (liability) の事実を確定 (determine) し、かつ、当該債務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。⁶¹⁸」

I.R.C. § 461(h)(1)「経済的効果テスト」

「いかなる項目に関して、各事業年度中にある金額が発生したかどうかを決定する際、全事象テストは、当該項目に関する経済的効果 (economic performance) が発揮される時点よりも早い時点で、充足するものとして取り扱われなければならない。⁶¹⁹」

このように、所得控除に係る諸項目である原価・費用・損失は、その認識及び測定として、全事象テストのもとで債務の事実の確定、及び、金額の合理的正確性、経済的効果テストのもとで経済的効果の発揮が要求される。本稿では、以下、それぞれ「債務事実確定要件」、「金額合理的正確性要件」、「経済的効果発揮要件」と表現する。

債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件については、明文規定上、具体的な内容は定められ

⁶¹³ See I.R.C. § 63(a).

⁶¹⁴ See I.R.C. § 162, I.R.C. § 163, I.R.C. § 164, I.R.C. § 165, I.R.C. § 166 and I.R.C. § 167.

⁶¹⁵ Treas. Reg. § 1.162-1(a). なお、ここでいう原価とは、I.R.C. § 471のもとで、期末棚卸資産評価額に関する別段の定めが存在するため (See I.R.C. § 471(a).)、厳密に言えば、その計算要素のうち、棚卸資産の取得価額を指す。

⁶¹⁶ I.R.C. of 1954 § 461(a), 68A Stat., 157.

⁶¹⁷ 厳密に言えば、経済的効果テストという文言は、内国歳入法典には存在しない。ただし、裁判所においては、広く用いられているため (See *Setliff v. Commissioner*, T.C. Memo 1987-330, (1987), *Maxus Energy Corp. v. United States*, 31 F.3d 1135, (1994) and *IES Industries, Inc. v. United States*, 253 F.3d 350, (2011).)、本稿でもこれに準じて、I.R.C. § 461(h)(2)を「経済的効果テスト」と表現する。

⁶¹⁸ I.R.C. § 461(h)(4).

⁶¹⁹ I.R.C. § 461(h)(1).

ていない。ただし、経済的効果発揮要件については、I.R.C. § 461(h)(2)のもとで、以下のように規定される⁶²⁰。

I.R.C. § 461(h)(2)「経済的効果が発揮される時点⁶²¹」

- (A) 納税者に移転されるサービスまたは財
 - i. 第三者による納税者へのサービスの提供により納税者の債務が生じた場合、経済的効果は第三者が当該サービスを提供した時点で発揮される。
 - ii. 第三者による納税者への財の移転により納税者の債務が生じた場合、経済的効果は第三者が当該財を移転した時点で発揮される。
 - iii. 納税者による財の使用により納税者の債務が生じる場合、経済的効果は納税者が当該財を使用した時点で発揮される。
- (B) 納税者により移転されるサービスまたは財
納税者の債務が納税者に対して財またはサービスを移転することを要請する場合、経済的効果は、納税者が当該財またはサービスを移転した時点で発揮される。

以上のとおり、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目は、別段の定めがあるものを除き、債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件で構成される全事象テスト、経済的効果発揮要件で構成される経済的効果テストを充足することによって、所得控除として認識及び測定される。これは財務省規則においても同様であり、Treas. Reg. § 1.461-1(a)(2)は、「発生主義のもとで、債務は、債務の事実を確立し (establish)、係る債務の額が合理的正確性をもって決定可能となり、係る債務に関して経済的効果が発揮されるための全事象が生じる事業年度に発生し、連邦所得税法上、計上される。⁶²²」と定めている。

また、所得控除に係る諸項目は、その認識及び測定概念として、「発生 (incurred)」を原則とする。これは次のことから明らかである。I.R.C. § 162 は、「取引または事業遂行において、当該事業年度中に支出または発生 (paid or incurred) したすべての通常かつ必要な費用すべてを所得控除として認めるものとする。⁶²³」とし、所得控除に係る諸項目を「支出または発生」という文言で捕捉している。そして、財務省規則は、所得控除に係る諸項目の捕捉として、現金主義のもとで「支出」、

⁶²⁰ なお、経済的効果テストは、例外として、所得控除に係る諸項目のうち反復する項目が全事象テストを充足し、かつ、当該事業年度終了時点から少なくとも 8.5 か月以内に経済的効果が発揮される場合において、当該項目の重要性がなく、かつ、全事象テスト充足時点で所得控除算入することが所得に対してより適切な対応を図れるとき、当該項目は、全事象テストを充足した時点で所得控除算入することを容認している (See I.R.C. § 461(h)(3).)

⁶²¹ I.R.C. § 461(h)(2).

⁶²² Treas. Reg. § 1.461-1(a)(2).

⁶²³ I.R.C. § 162(a).

発生主義のもとで「発生」という文言を用いている⁶²⁴。したがって、発生主義のもとでの所得控除については、発生原則に従うこととなる。

この点については裁判所判決からも示される。例えば、連邦最高裁判所は、*Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193, (1934) において、「勘定科目が発生主義で記録されている場合、所得控除は、控除可能な項目が発生した事業年度に計上される。⁶²⁵」、そして、*United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987) において、「I.R.C. § 162(a)のもとで、発生主義納税者が所得控除算入するために必要となる事業費用が発生しているかどうかは、Anderson 事件判決を起源とする全事象テストにより支配される。⁶²⁶」と判示している。

以上を整理すると、I.R.C. § 461(h)のもとでの所得控除に係る諸項目の認識及び測定概念は、主義・原則を、それぞれ発生主義・発生原則とし、それを捕捉するための要件を、全事象テストを構成する債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果テストを構成する経済的効果発揮要件とする。これをまとめると図表 7-1 のようになる。なお、債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件は、裁判所において、一般に、それぞれ控除算入のための第一要件、第二要件、第三要件と表現されている⁶²⁷。

図表 7-1 「I.R.C. § 461(h)のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念概要」

主義	原則	要件		通称
発生主義	発生原則	全事象テスト	債務事実確定要件	第一要件
			金額合理的正確性要件	第二要件
		経済的効果テスト	経済的効果発揮要件	第三要件

(出典；筆者作成)

次に、本節では、債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件がそれぞれ認識概念か測定概念かを整理する。

要件の文理より、債務事実確定要件及び経済的効果発揮要件が認識要件であること、そして、金額合理的正確性要件が測定要件であることは明らかである⁶²⁸。ただし、金額合理的正確性要件につ

⁶²⁴ See. Treas. Reg. § 1.461-1(a)(1) and (2).

⁶²⁵ 291 U.S. 193, (1934), *supra* note 246, p.199.

⁶²⁶ 481 U.S. 239, (1987), *supra* note 284, p.242.

⁶²⁷ See. *United State v. O'Cheskey (In re Chama Land & Cattle Co.)*, 310 Fed. Appx. 726, (2009) and 118 Fed. Cl. 549, (2014) *supra* note 292.

⁶²⁸ See. 291 U.S. 193, (1934), *supra* note 246, p.200, 281 U.S. 11, (1930), *supra* note 383, p.13, 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.543, *Dixie Pine Products Co. v. Commissioner*, 320 U.S. 516, (1943), p.519, *Security Flour Mills Co. v. Commissioner*, 321 U.S. 281, (1944), pp.286-287, 476 U.S. 593, (1986), *supra* note 283, pp.601-602 and 481 U.S. 239, (1987), *supra* note 284, pp.242-244.

いては、見積額を容認するため⁶²⁹、当該要件が認識要件としての機能を有するかどうかという点については明らかにする必要がある。結論からいえば、本稿では、以下の理由により、金額合理的正確性要件を認識要件と位置付けることとする。

財務省規則のもとで、所得控除に係る諸項目の正確な金額が決定可能とならない事実は、納税者に対して、当該事業年度中に合理的正確性をもって計算される金額の一部を所得控除に算入することを妨げないとされる⁶³⁰。そして、財務省規則は、契約の当事者間で、債務の額の一部について争いが生じていた場合、当該一分の金額については認識されないとしている⁶³¹。これは、金額を合理的正確性をもって決定可能でない債務が所得控除として認識されないことを表すものであり、金額合理的正確性要件が認識時点に影響を及ぼしていることを意味する。

そして、このことは *Utah Power & Light Co. & Subsidiary v. Commissioner*, 1991 Tax Ct. Memo LEXIS 584, (1991) における連邦租税裁判所判決においても同様の旨が判示されている。本件は、内務省が納税者の支払うべき石炭生産価格の使用料率を 5%から 8%に利上げしたことにつき、異議を申し立てた納税者 (*Utah Power & Light Co. & Subsidiary*) が、係争中の事業年度において、利上げ前の 5%をもとに計算した使用料の額を所得控除として認識できるかどうかを争われた事件である。

連邦租税裁判所は、本件争点に対して、「本件事実において、係争事業年度中に、本件石炭生産価格の使用料率が 5%未満の割合で確立される可能性は非常に低く、投機的である。係争事業年度終了時点で、納税者の債務の額は……、少なくとも 5%の割合に基づくことが合理的正確性をもって確立されていた。納税者が石炭生産価格の 5%を超える割合で使用料を支払うべきかどうかは、合理的正確性をもって確立されておらず、そして、(納税者が現在主張するように、) 本件係争事業年度中において、石炭生産価格の 5%を超える割合での発生は認められるものではない。⁶³²」と判示している。

以上のとおり、金額合理的正確性要件は、規定及び裁判所において、認識要件として位置付けられている。したがって、本稿では、これに従い、当該要件を認識及び測定要件として位置付けることとする。

⁶²⁹ See McNulty, John K. and Lathrope, Daniel J., *Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell 8th Edition*, West, (2011), p.319 and Chirelstein, Marvin A. and Zelenak, Lawrence, *Federal Income Taxation Fourteenth Edition*, Foundation Press, (2018), p.323.

⁶³⁰ Treas. Reg. § 1.461-1(a)(2)(ii).

⁶³¹ Treas. Reg. § 1.461-1(a)(2)(ii).

⁶³² *Utah Power & Light Co. & Subsidiary v. Commissioner*, 1991 Tax Ct. Memo LEXIS 584, (1991), p.25.

第3節 論点整理

第1項 本節概要

本節では、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念について、裁判例沿革、及び、立法趣旨を概観する。所得控除に係る諸項目の認識概念である全事象テストとは、*United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926) 連邦最高裁判所判決において確立された判例理論であり、1958年に財務省規則、1984年に内国歳入法典にコード化されたものである。そして、経済的効果テストについては、*Mooney Aircraft, Inc. v. United States*, 420 F.2d 400, (1969) 連邦巡回裁判所判決により指摘された全事象テストの問題点を解消することを目的に導入されたものであり、1984年に全事象テストとともに内国歳入法典にコード化されている⁶³³。

以上の経緯から、所得控除に係る項目の認識概念の基本的考え方を捉えるためには、全事象テストの起源とされる *Anderson* 事件判決、及び、当該事件判決のその後の動向、そして、1984年税制改正における経済的効果テストの立法趣旨を整理する必要がある。そこで本節では、まず、第2項において、裁判例沿革から全事象テストの基本的考え方を概観する。次に、第3項において、立法趣旨から経済的効果テストの基本的考え方を概観する。最後に、第4項において、論点整理として、本節の全体のまとめを行い、本章における検討課題を整理する。

第2項 全事象テスト概要

本項では、裁判例沿革から全事象テストの基本的考え方を整理する。検討にあたっては、以下の裁判例を時系列に取り上げる。なお、本稿では、全事象テストが明文化された *Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1* 創設の前後で区分している。

1. *Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1* 創設以前

- ① *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926).
- ② *Lucas v. North Texas Lumber Co.*, 281 U.S. 11, (1930).
- ③ *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193, 200, (1934).
- ④ *Dixie Pine Products Co. v. Commissioner*, 320 U.S. 516, (1943).
- ⑤ *Security Flour Mills Co. v. Commissioner*, 321 U.S. 281, (1944).

2. *Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1* 創設以後

- ① *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979).
- ② *United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986).
- ③ *United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987).

⁶³³ See. H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), *supra* note 290, pp.260-261.

まず、1. Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1 創設以前においては、Anderson 事件判決をはじめとし、全事象テストが明文化されるまでの裁判所判決を概観する。次に、2. Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1 創設以後においては、明文化された全事象テストに対する裁判所判決を概観する。なお、上記裁判例は、いずれも連邦最高裁判所が全事象テストに対する判断を示したものであり、本節の目的と整合する。

1. Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1 創設以前

① *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926)

本件は、法人所得の計算にあたって、未払税金を収入総額（総所得）から控除できるかどうかが争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである⁶³⁴。発生主義に基づき帳簿を記録していた納税者（Anderson）は、1916 年事業年度の所得に対して賦課された未払軍需税の額について、同年に負債（reserves for taxes）を計上、係る金額を実際に支出した翌事業年度の総所得から控除した。なお、納税者は、本件未払軍需税以外の未払費用の額については、係る費用が発生した事業年度に控除している。これに対して、内国歳入庁長官は、本件未払軍需税とそれ以外の未払費用の取扱いが首尾一貫していないとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、納税者の採用する発生主義に基づき、本件軍需税に係る費用に係争事業年度において発生していたかどうかである。連邦最高裁判所判決は以下のとおりであり、本件未払軍需税の額について、負債を計上した事業年度の所得から控除すべきであると判示し、納税者の請求を棄却した。なお、本件における法人所得の会計方法に関する規定は、Revenue Act § 13(d)のもとで、「現金主義以外の主義に従い帳簿を記録する……法人は、当該主義が所得を明瞭に反映しない場合を除き、……当該主義により申告する」と定められている⁶³⁵。

「Revenue Act § 13(d)は、「発生する (accrue)」や「発生 (accrual)」という文言を使用せず、……ただ単に納税者が継続して記録する方法が所得を反映する場合、当該方法に基づき申告することを容認しているに過ぎずないことについては、留意すべきである。しかしながら、仮に、本規定が「発生した (accrued)」や「発生」という文言を使用し、かつ、納税者が帳簿に記録した項目を所得控除に算入することを定めたとしても、財務省決定がそれ以外の方法により申告することを企図していたと解することはできない。⁶³⁶」

「係争事業年度における納税者の真の所得は、当該事業年度における所得を生み出すのに起因する原価及び費用の総額を総所得から控除することなく、確定されるものではない。

⁶³⁴ See. 269 U.S. 422, (1926), *supra* note 234, pp.434-436.

⁶³⁵ Revenue Act of 1916 § 13(d), 39 Stat., 771.

⁶³⁶ 269 U.S. 422, (1926), *supra* note 234, p.441.

……技術的な文理解釈では、租税は賦課され支払期限が到来するまで発生しないと解される。しかしながら、租税の賦課に先立って、税金の額を固定し (fix)、かつ、それを支払うための納税者の債務を確定する (determine) ための全事象 (all events) が生じることもまた真実である。この点において、……本件軍需税は、納税者の帳簿に記載されるその他の未払費用と異なるものではない。⁶³⁷」

このように、当裁判所は、所得控除に係る諸項目を所得控除として認識するにあたり、発生という文言を用い、本件未払軍需税について、金額を固定し、かつ、それを支払うための納税者の債務を確定するための全事象が生じており、発生しているとして、引当金を計上した係争事業年度において、本件未払軍需税に係る金額を所得控除に算入すべきであると判示している。つまり、当該事件判決における所得控除に係る諸項目の認識概念とは、発生原則を採用し、「金額の固定、かつ、債務の確定」を認識要件としたことになる。この認識概念が後の裁判所判決で広く引用されながら、若干の文言の変更を伴いつつ、全事象テストとして確立されていくことになる。

② *Lucas v. North Texas Lumber Co.*, 281 U.S. 11, (1930)

続いて取り上げるのは、*North Texas Lumber Co.* 事件である。本件は総所得に係る項目の帰属事業年度が争われた事件であり、所得控除に係る諸項目の帰属事業年度を争点とするものではない。ただし、当該事件判決は、総所得の帰属事業年度について、*Anderson* 事件判決を参照し、取引相手における債務の発生により判定しているため、これを以下に紹介する。本件事案の概要は以下のとおりである⁶³⁸。

森林購入のためのオプションを販売する納税者 (*North Texas Lumber Co.*) は、1916 年に顧客との契約のもとでオプションを販売し、同年に購入者からオプションの行使を通知された。翌 1917 年、納税者は購入者から販売代価を収受し、本件契約は完了した。発生主義に基づき帳簿を記録する納税者は、顧客によりオプション行使を通知された事業年度において、本件取引から生じた利益を総所得に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、本件利益は本件契約を完了した翌 1917 年の総所得に算入されるべきであるとして、納税者の取扱いを否認した。

本件争点は、顧客によりオプション行使の通知を受けた事業年度において、本件利益に係る金額が総所得として認識されるかどうかであり、本件争点について、連邦最高裁判所は、*Anderson* 事件判決を参照したうえで、以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「1916 年 12 月 30 日、……本件オプション購入者による通知では、オプション購入者は、

⁶³⁷ *Ibid.*, pp.440-441.

⁶³⁸ 事案の概要については、第一審における事実認定を参考にしている (*See. North Texas Lumber Co. v. Commissioner*, 7 B.T.A. 1193, pp.1194-1196.)。

「書面の準備でき次第」……購入代価を支払う準備ができることを宣言していた。ただし、同年、納税者は、譲渡の効力または権利や所有権の譲渡、または、購入代価の請求に必要な書面を作成しなかった。つまり、法的所有権、及び、物理的占有に係る権利は、……納税者が有していたことになる。したがって、1916 年事業年度において、購入代価に係る購入者の無条件（unconditional）な債務は発生していない。（つまり、）納税者の勘定に所得として計上された金額は保証されたものではない。……Anderson 事件判決参照。（以上のことから、）納税者は、1916 年における所得を明瞭に反映しなかったため、上記方法に基づき課税所得を計算し、申告することは認められない。⁶³⁹」（カッコ内筆者加筆）

このように、当裁判所は、本件取引から生じる利益の額が保証されていないとして、本件利益の額をオプション行使の通知を受けた 1916 年の所得に算入すべきではないと判示しており、その判断にあたり、Anderson 事件判決を参照し、顧客の無条件な債務が発生していないことをもって判定している。つまり、当該事件判決は、Anderson 事件判決における発生原則を捕捉するための要件「金額の固定、かつ、債務の確定」を、当該事件判決のもとで「無条件」という文言に変更し、債務の無条件を認識要件としたことになる。

③ *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193, (1934)

Brown 事件の概要は次のとおりである⁶⁴⁰。火災保険会社の代理店である納税者（Brown）は、顧客との契約のもとで、火災保険の契約者から特別手数料（overriding commissions）を収受している。ただし、本契約は、納税者に対して、顧客により契約を解約された場合、特別手数料を顧客に返還する義務を負うことを定めている。

発生主義に基づき帳簿を記録する納税者は、1923 年（本件係争事業年度）において、収受した特別手数料の額のうち将来返還する可能性のある見積金額を費用（引当金繰入）として計上、同額を所得控除に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、本件引当金の計上額は偶発的であり、係争事業年度に発生していないとして、納税者の取扱いを否認した。

本件の争点は、係争事業年度において、将来返還する可能性のある見積金額が発生していたかどうかであり、連邦最高裁判所は、Anderson 事件判決を参照し、以下のように判示、納税者の請求を棄却している。

「返還手数料引当金勘定として記録された費用は、その事業年度に発生した費用であるという根拠によって、所得控除として請求されるものである。当該事業年度中に債務が発生した場合、当該債務は支払期限がいまだ到来しておらず、当該債務の額が明確に確認され

⁶³⁹ 281 U.S. 11, (1930), *supra* note 383, pp.13-14.

⁶⁴⁰ *See* 291 U.S. 193, (1934), *supra* note 246, pp.194-198.

ていないとしても、発生した費用として取り扱われ、所得控除の基礎となることは、真実である。Anderson 事件判決……参照。しかしながら、将来の事業年度に生じることが期待される解約として計上された当該債務は、当該債務を創出するために必要な事象が当該事業年度中に生じていないため、発生していない。つまり、債務とは、別段の定めがあるものを除き、偶発性が存在する限り、発生するものではない。⁶⁴¹」

「期待される将来の解約から生じる納税者の債務は、固定かつ絶対 (fixed and absolute) ではないではないため、総所得から控除することはできない。……企業の経験は、当該事業年度中に締結した契約の多くが解約される可能性が高いことを示している。しかしながら、係る経験は、同時に、確実性 (certainties) に対処したものではないことも示している。これは、直近 5 年間に於いて、特別手数料総額に対する返還総額のパーセンテージのばらつきによって示される。⁶⁴²」

このように、当裁判所は、Anderson 事件判決を参照し、本件返還手数料に係る債務は偶発的であり、固定かつ絶対ではないとして、本件返還手数料を所得控除として算入すべきではないと判示している。これは、当該事件判決が Anderson 事件判決における認識要件「金額の固定、かつ、債務の確定」の下位概念として、蓋然性基準を取り入れたことを示している。

もっとも、当該事件判決は、発生という文言を「債務の固定かつ絶対」と表現しており、Anderson 事件判決のいう認識要件に係る文言を変更している。また、当該事件判決においては、蓋然性基準を「固定かつ絶対」のいずれの文言に係る内容として位置付けたのかという点も不明確であり、当該基準が発生のため十分条件であることは明らかであるものの、必要十分条件に該当するかどうかという点については、議論の余地を残すものとなっている。

④ *Dixie Pine Products Co. v. Commissioner*, 320 U.S. 516, (1943)

Dixie Pine Products Co.事件は、係争中の未払税金の額が所得控除に算入できるかどうか争われた事件であり、事案の概要は次のとおりである⁶⁴³。1936 年、ミシシッピ州課税当局が溶媒に対してガソリン税を賦課したことにより、係る溶媒を使用する納税者 (Dixie Pine Products Co.) は、ガソリン税の納付義務が生じた。納税者は、同事業年度に賦課されたガソリン税を納付したうえで、本件課税が違法であるとして、納付額を還付する訴訟を提起した。

翌 1937 年 (係争事業年度)、納税者は、同年に賦課されたガソリン税を納付することなく、これを未払税金に係る債務として負債計上、同額を所得控除に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、本件係争事業年度において、本件未払税金に係る債務は納付義務を争うため、偶発的であり、

⁶⁴¹ *Ibid.*, pp.199-200.

⁶⁴² *Ibid.*, pp.200-201.

⁶⁴³ *See*. 320 U.S. 516, (1943), *supra* note 628, pp.517-518.

所得控除に算入することはできないとして、納税者の取扱いを否認した。

連邦最高裁判所は、Anderson 事件判決を参照したうえで、以下のように判示し、納税者の請求を棄却している⁶⁴⁴。

「長い間、ある事業年度の真の所得を反映するためには、……控除される負債 (indebtedness) 項目に係る納税者の債務に関して、金額及び事実を固定するための全事象が生じる必要があると判示された。ただし、この判断は、債務が偶発的であり納税者によって争われている本件においてあてはまるものではない。本件において、納税者は、本件債務について係争中であると同時に、それは支持されるものではない。本件の状況において、納税者は、訴訟という事象を待つ必要があり、そして、本件未払税金に関して、最終的に判決が下された事業年度においてのみ、所得控除を請求することができる。⁶⁴⁵」

このように、当裁判所は、Anderson 事件判決を参照し、債務の偶発性の観点から、本件を Anderson 事件と区別したうえで、納税義務に係争中の本件未払税金について、訴訟が解決する事業年度まで所得控除に算入すべきではないと判示している⁶⁴⁶。このことから、当該事件判決は、したがって、当該事件判決における発生原則とは、「債務の金額の固定、かつ、債務の事実の固定」を要件とし、その下位概念として、蓋然性基準を位置付けたものと解される。

また、当該事件判決は、Anderson 事件判決のいう認識要件「金額の固定、かつ、債務の確定」に係る文言を変更し、「債務の確定」を「債務の事実の固定」とした点に特徴がある。この債務の事実によって発生を捕捉する考え方については、後に定められる Reg. § 1.461-1 of 1958 と共通する点で、当該事件判決が財務省規則に対して一定の影響を及ぼしたものと解される。

⑤ *Security Flour Mills Co. v. Commissioner*, 321 U.S. 281, (1944)

最後に取り上げるのは、Security Flour Mills Co.事件である。本件は、Dixie Pine Products Co. 事件と同様、係争中の未払税金の額を所得控除に算入できるかどうか争われた事件であり、事案の概要は以下のとおりである⁶⁴⁷。

小麦の製粉業を営む納税者 (Security Flour Mills Co.) は、小麦の販売価格について、1933 年農業調整法 (Agricultural Adjustment Act of 1933) に基づいて課税される連邦加工税 (federal processing tax) の金額を加算している。1935 年事業年度において、納税者は、同年に帰属する連邦加工税を納付したうえで、当該連邦加工税及び追加徴収額に係る納付義務を否認する訴訟を提起

⁶⁴⁴ See. *Ibid.*, pp.517-518.

⁶⁴⁵ *Ibid.*, p.519.

⁶⁴⁶ もっとも、現在、争いのある未払税金に係る債務は、I.R.C. § 461(f)のもとで、所得控除算入が容認されている (See. I.R.C. § 461(f).)。

⁶⁴⁷ See. 321 U.S. 281, (1944), *supra* note 628, pp.282-284.

した。翌 1936 年、裁判所が納税者に対する税徴収を違憲としたことに伴い、納税者は連邦加工税の一部を返還された。なお、1938 年までの間に、納税者は返還された連邦加工税を顧客へ払い戻している。

発生主義に基づき帳簿を作成する納税者は、1935 年（係争事業年度）において、翌 1936 年に返還された連邦加工税額及び追加徴収額に係る債務を負債として計上、同額を所得控除に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、係争事業年度において、納付義務を争う本件債務は偶発的であり、所得控除に算入することはできないとして、納税者の取扱いを否認した。

連邦最高裁判所の判断は以下のとおりであり、Dixie Pine Products Co.事件を全面的に支持し、納税者の請求を棄却している。

「憲法修正第 16 条の採択により制定された歳入法は、納税者が採用する……特定の会計期間における納税者のすべての取引の正味の結果を示している年次申告書に基づき、税額を公平に評価する。……この法的原則は、頻繁に引用及び適用されている。そして、この公平に評価することとは、政府と納税者の両方に対して、……納税者が発生主義を適用する場合、……支払義務が最終かつ確実な金額（final and definite in amount）となる事業年度以外の事業年度に収益及び費用を賦課する特権（privilege）を否定することである。⁶⁴⁸」

「本件は、金額が確定していない費用、または、偶発的な債務を計上してはならないとする多くの決定によって解決される。そして、この原則は、税金、納税者が否認する債務、係争中の支払いに対しても完全に適用可能である。納税者は、原価及び顧客に対する販売価格を計算する際、連邦加工税の額を加算しているが、……税額部分を明示していなかった。そして、納税者はこの購入価額をそのまま収受した。仮に納税者が国に対する本件債務を否認していなければ、本件債務はその他の債務と異なるものではない。しかしながら、納税者は 1935 年事業年度における連邦加工税に係る債務を否認しており、税務会計の立場において、この政府の請求を発生した債務として取り扱うことは認められるものではない。⁶⁴⁹」

このように、当裁判所は、納付義務について係争中の本件未払税金に係る債務を偶発的であるとして、所得控除に算入することは認められないと判示している。当該事件判決の特徴は、発生原則を金額の観点から捕捉し、その金額が「最終かつ確実」となることを認識要件としていること、そして、その下位概念として、蓋然性基準を位置付けていることにある。この蓋然性基準の位置付けは、当該事件判決が全面的に支持した Dixie Pine Products Co.事件判決と異なるものであり、基本

⁶⁴⁸ *Ibid.*, pp.286-287.

⁶⁴⁹ *Ibid.*, p.284.

的考え方を変更していることを示すものである。そのため、両事件判決における認識概念の基本的考え方が完全に一致するかどうかについては、議論の余地が残る結果となっている。

これまでに、Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1 創設以前における全事象テストに関連する裁判所判決を概観したが、この動向から示される特徴は以下の2点である。

第一の特徴は、発生原則の基本的考え方として、Anderson 事件判決が広く採用されているということである。これは、上記に紹介した連邦最高裁判所判決が当該事件判決を引用ないし参照していることから明らかである。つまり、所得控除に係る諸項目の認識概念については、発生主義のもとで発生原則に従い、係る原則を「金額の固定、かつ、債務の確定」によって捕捉するという基本的考え方が一定の存在意義を有しているといえる。

第二の特徴は、Anderson 事件判決における認識要件に係る文言の変更である。当該事件判決は、発生原則を捕捉するための要件として、「金額の固定、かつ、債務の確定」という文言を用いたが、この文言は当該事件判決を引用したその後の裁判所判決において変更されている。具体的にいえば、認識要件に関する文言については、North Texas Lumber Co.事件判決では、債務の無条件、Brown 事件判決では、債務の固定かつ絶対、Dixie Pine Products Co.事件判決では、債務の金額の固定、かつ、債務の事実の固定、Security Flour Mills Co.事件判決では、債務の金額の最終かつ確実とされた。また、この変更に伴うように、蓋然性基準の位置付けについても変化がみられる。

このように、全事象テストが財務省規則として明文化される1958年以前、発生原則については、Anderson 事件判決の基本的考え方が広く引用されてきたものの、発生を捕捉するための認識要件については、当該事件判決の文言が踏襲されることはなく、それぞれの裁判所判決のもとで独自の観点から捕捉されてきた。したがって、当時の裁判所においては、発生主義のもとでの認識概念を完全に確立するまでにとりまて至らなかったといえる⁶⁵⁰。

2. Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1 創設以後

1954年、GAAPとの調和を目的に、内国歳入法典は、I.R.C. of 1954 § 446のもとで、所得を明瞭に反映する会計方法として発生主義の選択を容認した。それに伴い、所得控除の会計方法については、「所得控除または税額控除に係る諸項目の金額は、……課税所得計算において採用する会計方法のもとで適切な事業年度とされる事業年度に算入されるものとする。⁶⁵¹」とされ、I.R.C. of 1954 § 446を介して、発生主義に従うことが容認された。そして、1958年、財務省は、本改正を受けて、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念として、以下の規則を定めた。

⁶⁵⁰ なお、この点については、Anderson 事件判決が固定や確定という抽象的文言を用いたことにより、その解釈に幅が生じたためと解される。

⁶⁵¹ I.R.C. of 1954 § 461(a), 68A Stat., 157.

Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1

「発生主義のもとで、費用は、その債務の事実を確定し、当該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る事業年度に所得控除できるものとする。⁶⁵²」

本規則は、一般に、「全事象テスト」と呼ばれ⁶⁵³、Anderson 事件判決に由来するものとされるものとされる⁶⁵⁴。本規則の創設を契機に、以後の裁判所判決においては、主に、*Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979)、*United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986)、*United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987) のもとで、全事象テストの基本的考え方が確立されていくこととなる⁶⁵⁵。そこで以下に、上記 3 つの連邦最高裁判所判決を概観し、当該テストの基本的考え方を整理する。

① *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979)

まずは、Thor Power Tool Co.事件である。本件事件の詳細については、第 5 章において紹介しているため、所得控除に係る諸項目の認識概念に関する判断部分のみを以下に引用する。

「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であり、内国歳入庁の責任は公的な財政の保護である。……税務会計と財務会計の推定上の同等性は、目的の相違、さらには相反を考慮すると、認められるものではない。(そして、) この目的の相違は取扱いの相違にも反映される。すなわち、租税法は債務が固定かつ確定する (fixed and certain) ための全事象が生じるまで所得控除を繰り延べることを要求するが、会計原則は合理的な見積りが可能となった時点をもって債務を認識する。⁶⁵⁶」(カッコ内筆者加筆)

当該事件判決の特徴については、第 5 章で示したとおりであり、全事象テストを税務会計の主要な目的である課税公平性と関連させることにより、意思決定有用性を反映した GAAP との認識概念

⁶⁵² Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1(a)(2), 22, F.R. 10690, (December 25, 1957).

⁶⁵³ See. 476 U.S. 593, (1986), *supra* note 283, p.600.

⁶⁵⁴ See. *Ibid.*, p.600.

⁶⁵⁵ 1954 年から 1979 年 Thor Power Tool Co.事件までの間の裁判例としては、*United States v. Consol. Edison Co. of N.Y., Inc.*, 366 U.S. 380, (1961) が挙げられる。本判決は、「Anderson 事件判決により全事象テストの考え方が確立した。……そして、Dixie Pine Co.事件により発生主義を採用する納税者は偶発債務を所得控除算入することはできないということが洗練された。(366 U.S. 380, (1961), *supra* note 264, pp.384-385.)」と判示されており、1954 年以前における連邦最高裁判所の判断を支持している。

⁶⁵⁶ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

の相違を明らかにしたことにある。ただし、当該事件判決は、Anderson 事件判決を参照しつつも、同事件判決の発生原則に関する文言を踏襲せず、さらには、財務省規則とも異なる文言を用いている点は留意すべきではある。ただし、当該事件判決が Anderson 事件判決のみを参照し、上記判断を行っていることを踏まえれば、これを財務省規則と統合させることにより、その基本的考え方の再構築を試みたものと解される。

② *United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986)

次いで取り上げる *Hughes Properties* 事件判決については、発生原則を様々な文言により補足してきた先決例を体系化した点で重要な意義をもつ。なお、本件の詳細については、第 5 章において紹介しているため、所得控除に係る諸項目の認識概念に関する判断部分のみを以下に引用する。

「長年にわたり、連邦所得税法上、費用がいつ発生したかを決定するための基準は、財務省規則のいう「全事象」テストによって判定されてきた。当該テストは、Anderson 事件判決において示された一つのフレーズに由来するものである。それ以降、裁判所は、全事象テストを、Anderson 事件判決において「確立された」ものであり、「所得控除算入に関する項目の帰属事業年度を決定するための試金石」、及び、「税務会計上の基本原則」と判示してきた。⁶⁵⁷」

「財務省規則のもとで、全事象テストは 2 要件で構成され、それぞれの要件は費用の発生が適切となる前に充足されなければならない。第一は、債務の事実の確立するための全事象が生じなければならないということである。第二は、係る金額が「合理的正確性をもって」決定される可能性がなければならないということである。⁶⁵⁸」

「本件において、第二要件は完全に充足しているということで、当事者間の争いがないため、本件の争点は、第一要件のみである。Brown 事件判決及び *Dixie Pine Products Co.* 事件判決は、「債務は偶発性が残る限り発生しない」ことを強調している。それゆえ、全事象テストを充足するためには、債務が、*Security Flour Mills Co.* 事件判決のいう「最終かつ確実な金額 (final and definite in amount)」となり、Brown 事件判決のいう「固定かつ絶対 (fixed and absolute)」となり、Lucas 事件判決のいう「無条件 (unconditional)」とならなければならない。さらに、*Thor Power Tool Co.* 事件判決がいうように、「租税法は債務が固定かつ確定する (fixed and certain) ための全事象が生じるまで所得控除を繰り延べることを要求する」と判示されている。⁶⁵⁹」

⁶⁵⁷ 476 U.S. 593, (1986), *supra* note 283, p.600.

⁶⁵⁸ *Ibid.*, p.600.

⁶⁵⁹ *Ibid.*, pp.600-601.

当該事件判決の特徴は、財務省規則のいう全事象テストが *Anderson* 事件判決を起源とするものであること、先決例を体系的にまとめ上げたこと、そして、蓋然性基準を第一要件である債務事実確定要件の下位概念として位置付けたことにある。もっとも、当該事件判決において体系化された発生に関する文言は、全事象テストのいう要件のうち、債務事実確定要件と金額合理的正確性要件のいずれに対応するのかという点において、不明確さを残すものであり、文理解釈の観点においては議論の余地を残す結果となっている。

③ *United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987)

最後に取り上げるのは *General Dynamics Corp.* 事件である。本件の特徴は、*Hughes Properties, Inc.* 事件判決を援用することにより⁶⁶⁰、当該事件判決における全事象テストの判断を確固たるものにした点にある。そこで以下に、*General Dynamics Corp.* 事件を概観する。本件事案の概要は以下のとおりである⁶⁶¹。

納税者は、従業員の医療制度プランに関する自家保険会社であり、従業員は、医療費給付の払戻金を収受するために、その適格性を確認する福利厚生担当者に請求書を提出しなければならないこととなっている。係争事業年度において、納税者は、発生主義のもとで、請求書の提出されていない払戻金に係る債務について、見積額を引当金として計上、同額を所得控除に算入した。これに対して、内国歳入庁長官は、係争事業年度において、従業員から請求書の提出を受けていない本件債務は全事象テストを充足していないとして、納税者の取扱いを否認した。連邦最高裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「*Hughes Properties, Inc.* 事件判決で示したように、発生主義納税者が所得控除算入するために必要となる事業費用が発生しているかどうかは、*Anderson* 事件判決を起源とする全事象テストにより支配される。……この全事象テストの基礎とは、債務が完全に確立されなければならないということを最優先とする。これは納税者が偶発的な債務を所得控除算入できないとした先決例である *North Texas Lumber Co.* 事件または *Security Flour Mills Co.* 事件と首尾一貫する。また、納税者は、予想される費用が事業年度終了時までには生じていない事象に基づくものである場合、統計的に確定していたとしても、係る費用を控除することは認められない。⁶⁶²」

「本件医療制度プランの対象とする従業員は、請求書を記入及び提出することによってのみ、医療費給付の払戻金を収受できる。従業員は、……十分な証明を提出することが必要となることを知らされていた。したがって、納税者は、適切に文書化された請求書が提出

⁶⁶⁰ 481 U.S. 239, (1987), *supra* note 284, pp.242-243.

⁶⁶¹ *See. Ibid.*, pp.241-242.

⁶⁶² *Ibid.*, pp.242-244.

された場合のみ、医療費給付金を払い戻す義務を負う。……請求書が提出されていないことは、全事象テストの目的上、負債を計上するための事象において、鎖の最後のリンクを (the last link in the chain) を構築するものでない。⁶⁶³」

このように、当裁判所は、*Hughes Properties, Inc.*事件判決を支持したうえで、全事象テストの基本的考え方を債務の完全な確立とし、係争事業年度において、請求書の提出されていない本件債務は、支払義務を生じていない債務であり、全事象テストを充足していないと判示している。ここで当該事件判決が *Hughes Properties, Inc.*事件判決を全面的に支持したこと、さらには、両事件判決がその後の裁判所判決において広く引用されていることから⁶⁶⁴、これらをもって、全事象テストの基本的考え方については確立されたといえる。

ここでは、*Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1* 創設以後の裁判所判決として、3つの裁判所判決を概観した。その結果から示されることは、財務省規則が創設される以前において曖昧さを残していた全事象テストの基本的考え方が *Hughes Properties, Inc.*事件判決の内容で確立されたということである。つまり、裁判所における全事象テストとは、その基本的考え方として、債務が最終かつ明確な金額となること、固定かつ絶対となること、無条件となることを要求するものであり、係る債務を固定かつ確定するための全事象が生じるまで、所得控除算入を容認しないことを定めた認識概念といえる。

第3項 経済的効果テスト概要

次に、本項では、所得控除に係る諸項目の認識概念である経済的効果テストに関して、1984年税制改正における立法趣旨に焦点を置き、その基本的考え方を整理する⁶⁶⁵。なお、本改正の主要な目的は、全事象テストの制約として経済的効果テストを導入することにある⁶⁶⁶、その契機とされるのが *Mooney Aircraft, Inc. v. United States*, 420 F.2d 400, (1969) である⁶⁶⁷。そこで本項では、まず、*Mooney Aircraft, Inc.*事件における連邦巡回裁判所判決を概観したうえで、次に、1984年税制改正に関する議会報告書を取り上げる。そして、その結果と踏まえ、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念についての立法趣旨解釈を試みる。

⁶⁶³ *Ibid.*, pp.244-245.

⁶⁶⁴ *See. supra* note 292.

⁶⁶⁵ 本項は、拙稿「アメリカ合衆国連邦裁判所における資産除去債務の租税法上の取扱い―内国歳入法典 § 461 (h)の観点を中心に―」『経営学研究論集』第52号、pp.167-186、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

⁶⁶⁶ *See. Jensen, Erik M., "The Deduction of Future Liabilities by Accrual-Basis Taxpayers: Premature Accruals, the All Events Test, and Economic Performance", 37 U. Fla. L. Rev. 443 (1985), p.478.*

⁶⁶⁷ *See. H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), supra* note 290, p.259.

1. *Mooney Aircraft, Inc. v. United States*, 420 F.2d 400, (1969).

Mooney Aircraft, Inc.事件の概要は次のとおりである⁶⁶⁸。航空機の製造及び販売を事業とする発生主義納税者（Mooney Aircraft, Inc.）は、販売した各航空機に対し、航空機を除去する際に無条件で償還する債券「Mooney 債」を発行している。そして、納税者は、本件債券を発行した事業年度（係争事業年度）において、最終的に償還する額面価額に係る債務を負債（引当金）として計上、同額を所得控除に算入した。これに対して、国は、債券の発行から償還までに 20 年以上の期間が存在するため、本件債務は係争事業年度において全事象テストを充足していないとして、納税者の取扱いを否認した。

本件の争点は、納税者の取扱いを否認した国の決定が裁量権の濫用にあたるかどうかである。本件争点に対して、連邦巡回裁判所は、「国は、……本件債務は関連する航空機の除去という将来の事象の発生を条件とし偶発的であるから、係争事業年度において、本件債務を所得控除算入することはできないと主張する。しかしながら、……本件債務は、債務がいつ生じるかに関して偶発性を有するだけであり、債務の事実に関する偶発性を有していない。⁶⁶⁹」として、本件債務が全事象テストを充足するとしうえて、以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「全事象テストは内国歳入庁長官が所得控除算入を否認するための唯一の基礎ではない。内国歳入長官は、I.R.C. § 446(b)のもとで、所得を明瞭に反映しない会計方法を否認するための裁量権を有している。⁶⁷⁰」

「本件における最も顕著な特徴は、納税者が係争事業年度に所得控除算入しようとした債務の多く、またはそのほとんどが、15 年、20 年、または 30 年の間に実際に償還されないであろうという事実である。……金銭の収受から Mooney 債の償還までの時間的な乖離は、両者の関係性を完全に希薄なものにしている。……つまり、引当金の計上は、差し迫った償還額の支払いというより、むしろ事業拡大のための資本として用いられる可能性はるかに高い。……それゆえ、本件において、本件債務を現在の所得控除に算入することを認めることは、所得の反映よりも、むしろ歪曲（distort）にあたると解される。⁶⁷¹」

「さらに、時間的期間があまりにも長すぎるということは、別の問題も内在している。時間的間隔は、長くなればなるほど債務が実際に償還される蓋然性を低下させる。……（つまり、）金銭の収受と関連する費用の支払いとの間の時間的間隔が長くなればなるほど、その金銭は消費され、支出されない可能性を高くする。仮に金銭が支出されない場合、それ

⁶⁶⁸ 420 F.2d 400, (1969), *supra* note 289, pp.401-402.

⁶⁶⁹ *Ibid.*, pp.405-406.

⁶⁷⁰ *Ibid.*, p.406.

⁶⁷¹ *Ibid.*, pp.409-410.

は費用に該当するものではなく、課税されるべきである。本件において、納税者の償還能力がなくなった場合、係る費用は決して支払われないうえ、収受した金銭も非課税所得として使用可能となる。(したがって、) 本件における時間的間隔の長さゆえ、内国歳入庁長官が **Mooney** 債を現在の費用として所得控除算入することを否認したことについて、その有する裁量権の範囲内であることは明らかである。⁶⁷²⁾ (カッコ内筆者加筆)

このように、当裁判所は、本件債務が全事象テスト充足から償還までの時間的間隔が長すぎるとして、本件債務の額を全事象テスト充足時点で所得控除することは、所得を明瞭に反映する会計方法に該当しないと判示した。そして、この全事象テストの問題点を指摘した当該事件判決を契機に、1984 年税制改正において、経済的效果テストは導入されることとなる。

2. 1984 年議会報告書

上記 **Mooney Aircraft, Inc.** 事件判決を受け、議会では、当該事件判決において指摘された全事象テストの問題点、すなわち、全事象テストの充足時点と債務履行時点の乖離より生じる蓋然性の低下、そして、それに伴う所得の歪曲をどのように解消するかが議論された。その結果として導入されたものが 1984 年税制改正における経済的效果テストである。そこで以下に議会報告書を概観する。

議会報告書では、経済的效果テストを導入するにあたり、従前の制度である全事象テストについて、以下のように解説している。

「初期の裁判例では、債務の履行に関する「事実」が確定した場合ではなく、実際に債務が履行された場合にのみ、納税者は支出額を所得控除できると判示された。……しかしながら、近年の裁判例では、初期の裁判例とは異なる結論が見出されており、たとえ実際に債務が履行されていなくても、債務を固定するための全事象が生じ、かつ、その債務の額が合理的正確性をもって決定できる場合、納税者はその債務の額を所得控除できると判断されている。……そして、偶発債務の所得控除は、債務の固定に必要な全事象が生じていないため、依然として認められていなかったが、……近年の裁判例では、将来の債務履行時点が不確実であるという事実は、全事象テストのもとでの所得控除を妨げるものではないと判示されている。⁶⁷³⁾

「ある債務の額を全事象テストのもとで所得控除するためには、その債務の額は合理的正確性をもって決定可能とならなければならない。……裁判例では、債務の額が合理的正確に見積られている場合、当該債務の見積額は全事象テストの要件を充足すると判断されて

⁶⁷²⁾ *Ibid.*, p.410.

⁶⁷³⁾ H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), *supra* note 290, pp.258-259.

いる。そして、一般に、裁判所は、業界の経験、または、納税者の経験に基づく見積りを合理的なものとして容認している。⁶⁷⁴」

「裁判例において、全事象テスト充足から債務履行までの期間の長さは、負債の発生に影響しないと判示されてきた。しかしながら、……Mooney Aircraft, Inc.事件において、1969年第5連邦巡回裁判所は、航空機購入者に提供された債券が、航空機の使用終了時点で償還可能なものであり、全事象テスト充足から債務履行までの時間的間隔があまりにも長過ぎるため、当該債券の額を全事象テスト充足時に所得控除できないと判示し、……債務履行までの時間的間隔が長くなるにつれて債務履行の蓋然性は低下すると結論づけた。⁶⁷⁵」

このように、議会は、従前の制度における先決例を整理したうえで、Mooney Aircraft, Inc.事件判決が指摘した全事象テストの問題点、つまりは、全事象テストの充足時点と債務履行時点の乖離より生じる蓋然性の低下を課題として提示している。そして、この課題の解決方策、つまりは経済的效果テストの導入理由について、議会は以下のように解説している。

「所得控除の帰属事業年度に関する規則 (Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1) は、発生主義を採用する納税者に対して、貨幣の時間価値、及び、所得控除の経済的な発生時点を考慮すべきとしているが、近年の裁判例では、経済的效果が発揮される前の費用を早期に所得控除することが容認されている。ただし、納税者が将来の支出額を早期に所得控除する場合、その所得控除額は、時間価値を反映していないため、実際の費用の額よりも過大評価される。……そして、過大評価の影響は間隔が長くなるにつれて大きくなる。……そのため、理論的にいえば、納税者は、債務履行時点で（割引前の）債務の額を所得控除する方法、もしくは、（債務発生時点で）割引後の債務の額を早期に所得控除する方法のうち、いずれかの方法が容認されるべきである。しかしながら、すべての将来の費用の割引額を決定することは非常に複雑であり、管理を困難とする。……したがって、将来の費用を過大に所得控除させないため、また、割引評価に関するシステムの複雑さを回避するため、将来の費用については、経済的效果が発揮される時点でのみ所得控除されるべきである。⁶⁷⁶」
(カッコ内筆者加筆)

3. 立法趣旨解釈

本稿では、最後に、1984年議会報告書をもとに、全事象テストを構成する債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、そして、経済的效果テストを構成する経済的效果発揮要件について、立法趣

⁶⁷⁴ *Ibid.*, p.259.

⁶⁷⁵ *Ibid.*, p.259.

⁶⁷⁶ *Ibid.*, pp.260-261.

旨解釈を試みる。

まずは、債務事実確定要件について整理する。1984年税制改正における議会報告書は、従前の制度として、「たとえ実際に債務が履行されていなくても、債務を固定するための全事象が生じ、かつ、その債務の額が合理的正確性をもって決定できる場合、納税者はその債務の額を所得控除できる⁶⁷⁷」とし、所得控除算入のための要件として、債務の固定、及び、金額の合理的正確性をもって決定できることを挙げている。これを全事象テストと対応させると、前者が債務事実確定要件、後者が金額合理的正確性要件に対応する。つまり、議会報告書における債務の固定とは、財務省規則のいう債務の事実の確定を指す。

そして、議会報告書は、実際に債務が履行されていない場合であっても、債務は固定するとしており、債務の固定と債務履行がそれぞれ独立すること、偶発債務が所得控除算入されないこと、債務履行時点の不確実性が全事象テストの充足を妨げないことを明らかにしている⁶⁷⁸。このことから、当該要件とは、債務履行時点の確実性を問わない蓋然性基準を有しているといえる⁶⁷⁹。

次に、金額合理的正確性要件について整理する。議会報告書は、近年の裁判例において、「債務の額が合理的正確に見積られている場合、当該債務の見積額は全事象テストの要件を充足すると判断されている⁶⁸⁰」こと、そして、「裁判所は、業界の経験、または、納税者の経験に基づく見積りを合理的なものとして容認している。⁶⁸¹」と解説している。このことから、当該要件とは、金額の合理的正確性の程度を判定するものであり、業界及び納税者の経験に基づく見積計算を容認しているといえる⁶⁸²。

最後に、経済的効果発揮要件について整理する。議会報告書は、まず、全事象テストの問題点として、当該テスト充足と債務履行時点の乖離が債務履行の蓋然性を低下させること、そして、当該テスト充足時点で債務が負債計上される場合、負債の額が過大評価されることを提示している。そして、議会報告書は、この理論上の解決方策として、債務履行時点で債務の総額を所得控除算入する方法と、債務発生時点で債務の割引額を所得控除算入する方法が存在することを示し、そのうえ

⁶⁷⁷ *Ibid.*, p.258.

⁶⁷⁸ *See* 291 U.S. 193, (1934), *supra* note 246, p.200, 281 U.S. 11, (1930), *supra* note 383, p.13 and 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.543.

⁶⁷⁹ *United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986) においても同様の旨が判示されており、債務が固定されたかどうかは、債務の履行の可能性がほとんどないということに影響されるものではないとされている (476 U.S. 593, (1986), *supra* note 283, pp.601-602.)。

⁶⁸⁰ H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), *supra* note 290, p.259.

⁶⁸¹ *Ibid.*, p.259.

⁶⁸² 見積計算が当該要件において認められていることは、先行研究においても、一般に理解されている。例えば、McNulty *et al.*, (2011) は、「負債の発生とは、債務の額が正確に確定することを要求していない。その額が合理的正確性をもって見積られているならば、負債は発生する。」と述べられている (McNulty, *et al.*, (2011), *supra* note 629, p.319.)。また、Chirelstein *et al.*, (2018) は、*United States v. General Dynamics Corp.*事件判決を参照し、見積計算が連邦最高裁判所によって認められていると述べられている (Chirelstein, *et al.*, (2018), *supra* note 629, p.323.)。

で、割引計算を伴う後者方法の複雑性及び管理の困難性を理由に、前者方法を採用したと解説している⁶⁸³。

さらに、本改正により創設された I.R.C. § 461(h)(2)は、経済的效果発揮時点、つまりは債務履行時点について、(A)納税者の債務が顧客による財またはサービスの移転により生じた場合、財またはサービスの移転時点、(B)納税者の債務が納税者に対して財またはサービスの移転を要請する場合、財またはサービスの移転時点と定めている⁶⁸⁴。このことから、経済的效果発揮要件については、その認識基準を債務履行とし、I.R.C. § 461(h)(2)が当該基準を捕捉するための指標として位置付けられる⁶⁸⁵。

以上を整理すると、債務事実確定要件とは、債務の偶発性の程度を判定するものであり、債務履行時点の確実性を問わない蓋然性基準を有する要件、金額合理的正確性要件とは、金額の合理的正確性の程度を判定する基準が存在し、そのもとで業界及び納税者の経験に基づく見積計算を容認する要件、経済的效果発揮要件とは、債務履行基準を有し、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とする要件となる。

第4項 論点整理

本節では、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念について、裁判例沿革、及び、立法趣旨を概観し、全事象テスト及び経済的效果テストに関する基本的考え方を整理した。

第2項では、裁判例沿革として、連邦最高裁判所判決を中心に全事象テストの基本的考え方を整理した。その結果、Anderson 事件判決を起源とする当該テストとは、Hughes Properties, Inc.事件判決において体系化された基本的考え方、すなわち、債務が最終かつ明確な金額となること、固定かつ絶対となること、無条件となることを要求するものであり、係る債務を固定かつ確定するための全事象が生じるまで、所得控除算入を容認しないことを定めた認識概念であることを確認した。

次に、第3項では、立法趣旨として、経済的效果テストが導入された1984年税制改正を中心に、所得控除に係る諸項目の発生要件である債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的效果発揮要件について整理した。その結果としては、債務事実確定要件とは、債務の偶発性の程度を判定するものであり、債務履行時点の確実性を問わない蓋然性基準を有すること、金額合理的正確性要

⁶⁸³ Butler, (1995) は、本改正において、将来の負債の割引計算が認められず、経済的效果テストまで繰り延べる方法が採用された理由について、管理の困難性が租税回避、容認できないほどの即時損失を創出するためと述べられている (Butler, Gordon T., “I.R.C. 461(h): Tax Fairness and the Deduction of Future Liabilities”, 26 U. Mem. L. Rev. 97, (1995), p.127.)。

⁶⁸⁴ I.R.C. § 461(h)(2)(A) and (B).

⁶⁸⁵ この点について、Gunn, (1984) は、経済的效果テストが負債の発生と履行義務充足の間隔が生じる問題を解決すると述べられている (See. Gunn, Alan, “Matching of Costs and Revenues as a Goal of Tax Accounting”, 4 Va. Tax Rev. 1, (1984), p.35.)。また、Butler, (1995) においても同様の見解が示されているが、それと同時に、将来の債務に関する取引をどの程度繰り延べるかということについての問題が指摘されている (See. Butler, (1995), *supra* note 683, pp.126-127.)。

件とは、金額の合理的正確性の程度を判定する基準が存在し、そのもとで業界及び納税者の経験に基づく見積計算を容認すること、経済的効果発揮要件とは、債務履行基準を有し、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とすることが示された。

もつとも、上記検討結果は、裁判例の沿革及び立法趣旨から示された基本的考え方に過ぎず、認識基準及び指標レベルの内容が明確化されていない点で限界がある。そして、これを検討するにあたっては、*Ford Motor Co. v. Commissioner*, 71 F.3d 209, (1995) において、連邦巡回裁判所が判示したように、「納税者の会計方法が所得を明瞭に反映するかどうかの問題は、ケース・バイ・ケースで決定される事実認定の問題である⁶⁸⁶」ため、裁判所判決における事実認定を整理することが要求される。そこで次節では、裁判例分析をもとに、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念についての検討を試みることにする。

第4節 検討

第1項 本節概要

本節では、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念についての検討を行う。より具体的にいえば、全事象テストを構成する債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件、そして、経済的効果テストを構成する経済的効果発揮要件について、その下位概念である認識基準及び指標を具体化する。

そのため、本節の構成は次のとおりとする。まず、第2項では、検討素材及び方法を提示し、これに従い、第3項及び第4項において、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念の具体化を試みる。最後に、第5項では、これまでの検討結果を踏まえて、係る認識概念の体系化を行う。

第2項 検討素材及び方法

本節の目的は、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念について、裁判例分析をもとに検討を行うことにある。検討にあたっては、本稿第5章で提案した検討方法、財務会計との比較分析を用いることとし、検討素材については、「資産除去債務 (Asset Retirement Obligations : ARO)」及び「偶発損失」とする。本節で ARO 及び偶発損失を取り上げる理由については、以下のとおりである。

⁶⁸⁶ 71 F.3d 209, (1995), *supra* note 285, p.216, (See. *Hamilton Industries, Inc. v. Commissioner*, 97 T.C. 120, (1991), pp. 128-129.). この他、*Peninsula Steel Products & Equipment Co. v. Commissioner*, 78 T.C. 1029, (1982) において、租税裁判所は、「特定の会計方法が所得を明瞭に反映するかどうかは主に事実認定の問題であり、事業や事実の状況によって大きく異なる。(78 T.C. 1029, (1982), *supra* note 599, p.1045.)」と判示されている。さらには同様の旨を判示したものとして、次の裁判例が挙げられる。See. *Bien v. Commissioner*, 20 T.C. 49, (1953), p.53 and *Sam W. Emerson Co. v. Commissioner*, 37 T.C. 1063, (1962), p.1067.

本節検討方法である財務会計との比較分析は、Thor Power Tool Co.事件判決、すなわち、発生主義と GAAP との間には、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するということを前提とする。そして、当該事件判決は、「納税者が将来の見積費用または損失を現在において控除する場合において、税務会計と財務会計の間に差異が生じることが一般的である⁶⁸⁷」として、とりわけ「将来の見積費用または損失」の認識時点において差異が生じると判示している。つまり、財務会計との比較分析を行うにあたっては、別段の定めがある項目以外の項目のうち、将来の見積費用または損失に関する項目を検討対象とすることが、当該事件判決との整合性の高さという観点において、高い有用性を発揮すると考えられる。そして、ここでいう将来の見積費用または損失に関する項目としては、財務会計上の ARO 及び偶発損失が挙げられる。

この財務会計上の文言である ARO は、税務会計上、別段の定めが存在しないため、I.R.C. § 461(h) の適用対象となる。そして、ARO については、税務会計上の定義が存在せず、類似する項目も存在していないため、その取扱いを法律学的観点から捉えた先行研究は少ない。したがって、ARO 所得控除に係る一項目として、その取扱いを整理することは、I.R.C. § 461(h) の有する具体的な認識概念の検討において多くの示唆が得られると考えられる。

偶発損失については、税務会計上、別段の定めが存在しないため、I.R.C. § 461(h) の適用対象であり、所得控除として認識されないことが一般に理解されている。ただし、先行研究一般では、その根拠について、偶発損失の認識を容認した I.R.C. of 1954 § 462 が廃止されたこととされており⁶⁸⁸、その取扱いの理論的根拠が I.R.C. § 461(h) との関係性のもとで示されていない。そのため、偶発損失に関する会計基準を比較対象として、係る関係性を明確化することは、法的安定性のみならず、I.R.C. § 461(h) の有する具体的な認識概念の検討において多くの示唆が得られると考えられる。

以上のことから、本節では、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念に関する検討として、ARO 及び偶発損失を素材とした財務会計との比較分析を試みる。本節の構成は次のとおりである。第 3 項及び第 4 項において、それぞれ ARO 及び偶発損失を素材とした財務会計との比較分析を行い、係る認識概念の具体化を試みる。そして、第 5 項では、それぞれの検討結果を整理することにより、係る認識概念を体系化する。

なお、本節では、以下、債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件をまとめて「負債計上要件」と表現する。その理由は以下のとおりである。

税務会計上、将来の見積費用または損失である ARO 及び偶発損失が所得控除として認識されるということは、帳簿記録上、その相手勘定として同額の負債が計上されることを意味する。そのため、将来の見積費用または損失を素材とする限りにおいて、所得控除に係る諸項目の認識とは、帳簿上の負債計上と同義となる。そして、ARO 及び偶発損失は、財務会計上、財務諸表の構成要素の「負債」に該当する項目であり、その取扱いは、係る項目が負債として財務諸表に計上（認識）

⁶⁸⁷ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, p.541.

⁶⁸⁸ See. Bankman, *et al.*, (2018), *supra* note 310, p.226.

され、その相手勘定として、その全部または一部が費用として認識される⁶⁸⁹。そのため、税務会計と財務会計との比較分析においては、両者の負債計上時点を比較することで十分といえる。

以上のことから、本節では、以下、財務会計との比較分析にあたり、所得控除に係る諸項目の認識を負債の観点から捉えることとし、債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件をまとめて「負債計上要件」と表現することとする。

第3項 検討1

1. 検討1 概要

本項の目的は、ARO を素材として、税務会計と財務会計の比較分析から、I.R.C. § 461(h)のいう負債計上要件を具体化することにある⁶⁹⁰。そのため、本項の構成は次のとおりとする。まず、2.において、本検討の前提、ARO を素材に税務会計と財務会計の比較分析を行うことの妥当性を検証する。次に、3.において、ARO に関する裁判所の判断を分析し、ARO の租税法上の取扱いを整理したうえで、I.R.C. § 461(h)のいう負債計上要件についての具体化を試みる。

なお、本検討は、ARO に関する会計基準、ASC 410-20 におけるARO の性質をもとに、I.R.C. § 461(h)の具体的内容を検討するものであり、当該会計基準に従い、納税者が課税所得計算をした裁判例をもとに、I.R.C. § 461(h)の具体的内容を検討するものではない。

2. 前提検証

(1) 概要

本検討における財務会計との比較分析は、Thor Power Tool 事件判決、すなわち「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であり、……この目的の相違は取扱いの相違にも反映される。⁶⁹¹」及び、「将来の見積費用に関して、税務会計と財務会計の間に差異が存在する。⁶⁹²」という判断を前提とする。そのため、検討を行う前に、ARO に関する会計基準であるASC 410-20 が当該事件判決のいう意思決定有用性を反映したものであること、ARO が将来の見積費用または損失に該当すること、そして、ARO がI.R.C. § 461(h)の適用対象となることの3点を示す必要がある。

そこで本項では、本検討の前提検証として、(2)において、ASC 410-20 を概観し、反映される目的、及び、将来の見積費用または損失に該当するかどうかを整理する。次に、(3)において、I.R.C. §

⁶⁸⁹ See. FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-25-5, 410-20-35-2, 3, 4 and 5, and 450-20-25-2.

⁶⁹⁰ 本項は、拙稿「アメリカ合衆国連邦裁判所における資産除去債務の租税法上の取扱い―内国歳入法典 § 461 (h)の観点を中心に―」『経営学研究論集』第 52 号、pp.167-186、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

⁶⁹¹ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

⁶⁹² *Ibid.*, p.541.

461(h)と ARO の適用関係を整理する。

(2) 財務会計の目的と ARO に関する会計基準

i. ARO に関する会計基準 ASC 410-20

ASC 410-20 において、ARO は、「有形固定資産の除去に関する債務⁶⁹³」であり、「取得、建設、開発、及び（または）、長期性資産の通常の使用によって生じる有形固定資産の除去に関する法的債務⁶⁹⁴」と定義される。ここでいう法的債務とは、「既存または制定された法律、法令、条例、または、書面または口頭契約、もしくは、禁反言の原則の下での法的契約の結果として、当事者間で決済されることが要請される債務⁶⁹⁵」をいう。そして、ARO に該当する具体的な取引については、廃棄物埋立処分場の閉鎖及び閉鎖後管理、採鉱現場の原状復帰、原子力発電所の廃炉、油井の封鎖及び放棄、アスベスト含有資材の除去等が挙げられる⁶⁹⁶。

次に、ASC 410-20 における ARO の会計処理を整理する。まず、企業は、ARO に係る負債の「公正価値 (fair value)⁶⁹⁷」を合理的に見積ることができる場合、発生した期間に当該負債の公正価値を当初認識する⁶⁹⁸。この「公正価値を合理的に見積ることができる場合」とは、公正価値に関する重要な情報の入手可能な場合とされる⁶⁹⁹。また、ARO に係る負債を当初認識するときに、関連する有形固定資産の帳簿価額を増加させる方法により、当該負債と同額の資産除去費用が資産として計上される⁷⁰⁰。

ARO に係る負債は、公正価値で当初測定される。そして、公正価値は、通常、ARO に係る負債の公正価値の見積りに唯一の適切な方法「期待現在価値技法 (expected present value technique)⁷⁰¹」により見積られる⁷⁰²。つまり、当初認識時点である公正価値を合理的に見積ることができる場

⁶⁹³ FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-20.

⁶⁹⁴ *Ibid.*, 410-20-15-2.

⁶⁹⁵ *Ibid.*, 410-20-20.

⁶⁹⁶ *See. Ibid.*, 410-20-55 and Flood, Joanne M., *Wiley GAAP 2019: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley, (2019), p.476.

⁶⁹⁷ ここでいう公正価値とは、「測定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われた場合に、資産の譲渡により受領するまたは負債の移転により支払う価格 (FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-20.)」と定義される。

⁶⁹⁸ *See. Ibid.*, 410-20-25-4. ARO が生じた時点で公正価値を合理的に見積ることができない場合、公正価値を合理的に見積ることができるようになった時点で、ARO に係る負債は認識される (*See. Ibid.*)。それゆえ、ARO に関連する有形固定資産の取得日において、ARO が生じていた場合は、当該資産の取得日に ARO に係る負債は当初認識されることになる (*See. Ibid.*)。

⁶⁹⁹ *See. Ibid.*, 410-20-25-6.

⁷⁰⁰ *See. Ibid.*, 410-20-25-5.

⁷⁰¹ 期待現在価値技法とは、債務履行時点に関する不確実性により公正価値の測定が困難な状況においても、合理的な見積りを可能とする方法とされ、その計算方法は、法的債務に係る費用及び除去時点に関する査定を可能な限り反映し、期待されるキャッシュ（アウト）フローを見積り、その額を、企業の信用度基準の影響を加味した「信用調整後リスクフリーレート (credit-adjusted risk-free rate)」で割り引く方法をいう (*See. Ibid.*, 410-20-25-7, 410-20-30-1 and 410-20-55-13.)。

合とは、期待現在価値技法を適用するための十分な情報が存在する場合を意味する⁷⁰³。

次に、当初測定以後、各会計期間において、企業は時の経過による ARO の調整額を ARO に係る負債の額の増加分として認識するとともに、資産計上した資産除去費用を体系的かつ合理的な方法 (systematic and rational method) を通じて費用配分する⁷⁰⁴。また、新たに取得された情報により、債務の履行時点及び割引前キャッシュアウトフローの見積額が修正された場合、この修正による変更は、資産除去債務に係る負債の額、及び、資産計上された資産除去費用の額の調整額として認識される⁷⁰⁵。そして、ARO に係る負債は債務履行時点において決済される⁷⁰⁶。

ii. 財務会計の目的と ASC 410-20

次に、ASC 410-20 が Thor Power Tool 事件判決のいう財務会計の主要な目的、すなわち「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」を反映し、かつ、ARO が将来の見積費用または損失に該当するかどうかを検証する。なお、本稿は、上記の財務会計の主要な目的を、その文言の類似性から、SFAC No.8 のいう財務報告の基本目的「既存及び将来の投資者、与信者、その他の債権者が企業の資源提供に関する意思決定を行うのに有用な報告主体の企業に関する財務情報を提供すること⁷⁰⁷」と同一のものとして取り扱うこととする。

まず、ASC 410-20 と SFAC No.8 との関係性について検証する。FASB は、ASC 410-20 の目的を「ARO に係る負債の認識と測定のための会計基準の確立⁷⁰⁸」とするのみであり、上記の関係性については直接的に言及していない。ただし、ASC 410-20 の従前の会計基準である SFAS No.143 は、「当該会計基準における開示は、企業の ARO に係る負債の影響を理解するために有用な情報を提供するものであり、……基本的かつ必要な開示である。⁷⁰⁹」として、開示目的を有用な情報の提供という観点から説明している。このことから、開示項目を SFAS No.143 と同じくする ASC 410-20 についても、同様の説明が可能となるため、ASC 410-20 が SFAC No.8 における財務報告の基本目的を反映していると推断できる⁷¹⁰。

また、上記関係性については、SFAC No.6 における財務諸表の構成要素「負債」の定義からみて

⁷⁰² See. *Ibid.*, 410-20-30-1.

⁷⁰³ See. *Ibid.*, 410-20-25-6 and 410-20-30-1. なお、ASC 410-20 は、この他、公正価値を合理的に見積ることができる場合について、公正価値が資産の取得価額に具体化されている場合、及び、債務の移転のための活発な市場が存在する場合を挙げている (See. *Ibid.*)。ただし、ASC 410-20 において、期待現在価値技法が唯一の適切な方法とされているため、本稿では上記 2 つの場合については省略する。

⁷⁰⁴ See. *Ibid.*, 410-20-35-2, 3, 4 and 5.

⁷⁰⁵ See. *Ibid.*, 410-20-35-3, 6 and 8.

⁷⁰⁶ See. *Ibid.*, 410-20-40-1.

⁷⁰⁷ FASB, (2018), *supra* note 335, OB2.

⁷⁰⁸ See. FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-05-1.

⁷⁰⁹ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.143: Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB, (2001), para.B74.

⁷¹⁰ See. *Ibid.*, para.22 and FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-50-1.

も示される。ASC 410-20において、AROはSFAC No.6における負債の定義を充足するとされる⁷¹¹。そして、SFAC No.6は、SFAC No.8を含むすべてのSFACに共通する経済的な意思決定における財務報告情報の有用性という観点から、財務諸表の構成要素を定義している⁷¹²。このことから、AROがSFAC No.6の負債の定義を充足としたASC 410-20は、SFAC No.6を介して、SFAC No.8における財務報告の目的を反映するといえる。

次に、AROと将来の見積費用または損失との関係性について検証する。AROは、法的債務のうち、有形固定資産の除去という将来の費用に係る債務とされる。そして、AROに係る負債は、通常、キャッシュアウトフローを見積る期待現在価値技法に基づき当初測定される。このことから、AROは、将来の費用または損失に関連する債務であり、かつ、その金額が見積計算されるものである点で、将来の見積費用または損失に該当するといえる。

このように、ASC 410-20は、SFAC No.8における財務報告の基本目的を反映するものとして、Thor Power Tool 事件判決のいう意思決定有用性を反映したものであり、かつ、AROは将来の見積費用または損失に該当する。この結果は、本検討前提のうち、GAAPが意思決定有用性を反映するという部分についての成立を示すものであるから、同観点においては、財務会計との比較分析として、AROを素材とすることの適切性が示される。

(3) I.R.C. § 461(h)とAROの適用関係

AROに関する規定の適用関係は、ASC 410-20における会計処理に従えば、AROに係る負債計上、及び、資産除去費用の資産計上という2つの観点からの検証が必要となる。

まず、負債計上の観点であるが、税務会計において、AROは所得控除に係る一項目として捉えられていないため、AROに関する別段の定めは存在しない。また、AROに該当する個々の取引についても、規定上、AROに係る負債に関する取扱いは定められていない⁷¹³。そのため、AROに係る負債計上の観点からみれば、別段の定めのないAROは、別段の定めがある項目以外の項目を対象とするI.R.C. § 461(h)の適用対象となる。

⁷¹¹ See. FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-25-1, 2, 3 and 3A. なお、SFAC No.6は、負債について、「過去の取引のまたは事象の結果として、特定の企業が有する将来に他の企業に資産の譲渡または役務の提供をしなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である。(FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements*, FASB, (1985), para.35.)」と定義している。そして、ここでいう債務は「法的債務よりも広い意味で使われる。(Ibid., footnote.22.)」とされる。

⁷¹² Ibid., para.9.

⁷¹³ なお、原子力発電所の廃炉債務に関しては、I.R.C. § 468Aの選択適用が認められている。本規定は、原子力廃炉準備基金(Nuclear Decommissioning Reserve Fund)に支払った金額を支出事業年度に所得控除することを容認するものである(See. I.R.C. § 468A(a).)。ただし、本規定は、基金への支出額の所得控除を認めるものであり、廃炉債務に係る負債がいつ発生するかを定めたものではない。そのため、本稿では、I.R.C. § 468Aを別段の定めから除外している。採鉱現場の原状復帰債務に関するI.R.C. § 468についても同様である(See. I.R.C. § 468(a)(1) and § 468(c).)。

次に、後者の資産除去費用の資産計上という観点である。この場合においても、次の理由により、ARO は I.R.C. § 461(h) の適用関係にあると解される。ASC 410-20 のもとで、資産除去費用は、ARO に係る負債の当初認識時点で資産計上され、以後の会計期間にわたり費用配分される。この会計処理の根拠は、資産への投資を利益獲得期間にわたって費用に賦課する「対応原則 (matching principle)」であり、発生した費用の繰延べとされる⁷¹⁴。そして、税務会計上、費用の発生は I.R.C. § 461(h) により判定される⁷¹⁵。したがって、資産除去費用の資産計上という観点からみても、ARO は I.R.C. § 461(h) が適用されることになる。また、裁判所においても、ARO に関する取引の租税法上の取扱いは、費用の資本化に関する規定、I.R.C. § 1012 により直接的かつ排他的に解決されるものではなく、I.R.C. § 461(h) をもとで検討されると判示されている⁷¹⁶。

このように、ARO に係る負債計上、及び、資産除去費用の資産計上のいずれの観点においても、ARO は I.R.C. § 461(h) の適用対象となり、同観点においても、財務会計との比較分析として、ARO を素材とすることの適切性が示される。

3. 検討

(1) 検討素材及び方法

i. 負債計上要件と ARO の性質との対応関係

本検討の目的は、ARO の性質論的観点から、I.R.C. § 461(h) における負債計上要件の具体的内容を検討することにあるため、ARO の性質と負債計上要件の対応関係を整理する必要がある。そこで以下に、I.R.C. § 461(h) における負債計上要件、及び、ARO に関する会計基準から示される ARO の性質を概観し、その内容から、負債計上要件と ARO の性質の対応関係を整理する。

① 負債計上要件

前節で示したように、裁判例の沿革及び立法趣旨から示される負債計上要件は、次のとおりである。債務事実確定要件とは、債務の偶発性の程度を判定するものであり、債務履行時点の確実性を問わない蓋然性基準を有すること、金額合理的正確性要件とは、金額の合理的正確性の程度を判定する基準が存在し、そのもとで業界及び納税者の経験に基づく見積計算を容認すること、経済的効果発揮要件とは、債務履行基準を有し、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とする。

② ARO の性質

次に、ARO の性質を整理する。ARO の定義より示される性質としては、主に以下 3 点が挙げら

⁷¹⁴ See. Flood, Joanne M., (2019), *supra* note 696, p.480 and p.618.

⁷¹⁵ See. I.R.C. § 461(a) and (h).

⁷¹⁶ See. 113 Fed. Cl. 52, *supra* note 292, p.60.

れる。

第一の性質は、ARO は、債務履行前の当初認識時点において、すでに債務を履行すべきことが確定しているということ、第二の性質は、当初認識時点における債務履行時点の不確実性である。これは、ASC 410-20 において、「ARO は、通常、債務履行時点及びその金額に関する不確実性を有する。⁷¹⁷」とされ、さらに、当初認識以後において、新たに取得された情報による債務履行時点及び割引前キャッシュフローの見積額の修正を反映するための取扱いを定めていることから示される⁷¹⁸。そして、第三の性質は、当初認識から債務履行までの時間的間隔が長いことが挙げられる。これは、ARO の具体例、債務履行時点及びその金額に関する不確実性、当初測定にあたり見積キャッシュアウトフローを割り引くという点から示される。

以上を整理すると、ARO の租税法上の取扱いを検討するうえで重要となる ARO の性質とは、以下のようにまとめることができる。

- (a) 債務履行時点よりも前の時点で債務を履行すべきことが確定する法的債務であるが、債務履行時点に関する不確実性を有する。
- (b) 債務履行前における見積額には、計算要素に関する不確実性、及び、後発事象による修正可能性が存在する。
- (c) 債務履行までに長い時間的間隔を有する。

③ 負債計上要件と ARO の性質との対応関係

①及び②より、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件と ARO の性質の対応関係を整理すると、債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件は、②において示した ARO の性質として示した(a)、(b)、(c)にそれぞれ対応すると解される。そこで本検討では、この対応関係に基づき、ARO の性質が各要件を充足するかどうかを整理することで、その具体的な認識概念についての検討を試みる。

ii. 検討素材及び方法

本項では、以下に、上記 ARO の性質と I.R.C. § 461(h)における負債計上要件の対応関係をもとに、ARO に関する裁判例を分析し、その結果を踏まえ、ARO の租税法上の取扱いを体系的に整理するとともに、本規定のいう負債計上要件の具体的内容の明確化を試みる。本検討において取り上げる素材は以下のとおりであり、これらの素材は、いずれも ARO に該当する債務を債務履行前の事業年度に負債計上できるかどうか、つまりは当該事業年度に ARO の性質が負債計上要件を充足していたかどうかを争点とする点で、本検討の目的と整合するものである。

⁷¹⁷ FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-30-1.

⁷¹⁸ *Ibid.*, 410-20-35-8.

なお、負債計上要件については、1984 年税制改正において、従来の全事象テストに加え、経済的効果テストが導入されているため⁷¹⁹、裁判例分析においては、係争事業年度に基づき、全事象テストのもとで争われた事例「係争事業年度が 1984 年以前の裁判例」と、全事象テスト及び経済的効果テストのもとで争われた事例「係争事業年度が 1984 年以後の裁判例」に区分している。

i. 係争事業年度が 1984 以前の裁判例

- ① *Ohio River Collieries Co. v. Commissioner*, 77 T.C. 1369, (1981).
- ② *Exxon Mobil Corp. v. Commissioner*, 114 T.C. 293, (2000).

ii. 係争事業年度が 1984 以後の裁判例

- ③ *United States v. ConocoPhillips Co.*, 744 F.3d 1199, (2014).
- ④ *AmerGen Energy Co. v. United States*, 779 F.3d 1368, (2015).

(2) 裁判例分析

i. 係争事業年度が 1984 以前の裁判例

① *Ohio River Collieries Co. v. Commissioner*, 77 T.C. 1369, (1981).

本件は、オハイオ州法に基づく ARO「鉱山採掘現場の原状復帰債務」に係る負債を債務履行前の事業年度（係争事業年度）に早期計上した納税者（Ohio River Collieries Co.）の取扱いが、内国歳入庁長官に否認された事件である⁷²⁰。納税者は本件原状復帰債務の額をオハイオ州原状復帰法（Ohio reclamation law）に基づき見積計算している。また、オハイオ州法は、採掘業者の債務不履行に備え、採掘業者が見積額を州に預け入れた場合に限り、採掘業者に対して、同額の保証債

⁷¹⁹ なお、厳密に言えば、Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1(a)(2)は、費用の所得控除の帰属事業年度に関する債務を対象としているが、I.R.C. § 461(h)は、すべての債務を対象としており、1984 年税制改正において、全事象テストにより判定される対象が変更されている。ただし、いずれも負債計上要件に関しては、「債務の事実の確定」及び「債務の額の合理的正確性」を要件としており、その文言を同じくしている。そして、先行研究は、一般に、I.R.C. § 461(h)について、Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1(a)(2)の全事象テストを逐語的に取り入れたものとしている（*See. Cunningham, Noel B., "A Theoretical Analysis of the Tax Treatment of Future Costs", 40 Tax L. Rev. 577, (1985), p.585, Jensen, (1985), supra note 666, p.478 and Jensen, Erik M., "The Supreme Court and the Timing of Deductions for Accrual-Basis Taxpayers", 22 Ga. L. Rev. 229, (1988), p.252.*）。また、本稿の分析対象は、1984 年前後の全事象テストを同一のものとして取り扱っている（*See. United States v. ConocoPhillips Co.*, 744 F.3d 1199, (2014), p.1202 and *AmerGen Energy Co. v. United States*, 779 F.3d 1368, (2015), p.1374.）。そのため、ARO という項目に関しても、少なくとも 1984 年税制改正による全事象テストの対象とする債務の範囲の変更は、考慮すべき事項ではなく、これらを同一のものとして取り扱うことに特段の問題はないと考えられる。そのため、本稿では、Treas. Reg. of 1958 § 1.461-1(a)(2)と I.R.C. § 461(h)、それぞれのいう全事象テストを同一のものとして取り扱う。

⁷²⁰ *See. Ohio River Collieries Co. v. Commissioner*, 77 T.C. 1369, (1981), pp.1369-1371.

(surety bond)、及び、採鉱業開始のためのライセンスを発行する方法を採用しており、納税者はこれに従っている。

本件の争点は、係争事業年度において、本件原状復帰債務が全事象テストの 2 要件を充足していたかどうかである。連邦租税裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「内国歳入庁長官の主張は、オハイオ州法が原状復帰に係る費用の額を見積ること、及び、これを保証するための保証債を発行することを採掘業者に対して要請している事実を無視したものである。採掘業者は、上記事実が生じ、かつ、採掘業を開始した場合、……原状復帰に係る債務履行、もしくは、保証債の喪失のいずれかを強いられる。⁷²¹」

「本件原状復帰債務は、……係争事業年度において、採掘業開始という事実により固定されており、また、その金額も当事者の合意により固定されている。……係争事業年度中において、見積原状復帰債務の事実が固定されるための事象が生じた場合、当該債務を履行する事業年度まで、納税者は当該債務を負債として計上することを……遅らせるべきではない。⁷²²」

このように、当裁判所は、原状復帰債務に関して、債務履行が法的に強制されているかどうかという観点から検討し、本件債務が固定しているとして、債務事実確定要件を充足すると判示している。このことから、本件債務の性質は、当該要件のもとでの蓋然性基準を充足するものであり、当該要件充足のための十分条件に該当することになる。また、当該事件判決は、本件債務の額が全事象テストの要件を充足すると判示していることから、納税者の採用した法的に定められた算定方法は、金額合理的正確性要件を充足のための十分条件に該当するといえる。

② *Exxon Mobil Corp. v. Commissioner*, 114 T.C. 293, (2000).

本件は、アラスカ石油及びガス環境保全委員会 (Alaska Oil and Gas Conservation Commission : AOGCC) の規則に基づく ARO「油井現場の解体、除去、原状復帰 (dismantlement, removal, restoration : DRR) 債務」について、債務履行前の事業年度 (係争事業年度) に負債計上した納税者 (Exxon Mobil Corp.) の取扱いが、内国歳入庁長官に否認された事件である⁷²³。なお、納税者は本件 DRR 債務の見積額を納税者の経験に基づく算定方法に基づき計算している。

本件の争点は、係争事業年度において、本件 DRR 債務が負債計上要件である全事象テストを充足するかどうかであり、連邦租税裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を容認している⁷²⁴。

⁷²¹ *Ibid.*, p.1374.

⁷²² *Ibid.*, pp.1375-1376.

⁷²³ *See. Exxon Mobil Corp. v. Commissioner*, 114 T.C. 293, (2000), pp.294-312.

⁷²⁴ 本件では、油井採掘に不可欠な周辺設備における DRR 債務が全事象テストの 2 要件を充足するかどうか争われている。この点について、当裁判所は、AOGCC 規則の対象外であり、かつ、契

「油井現場に係る本件 DRR 債務は、アラスカ州との間で交わした油井現場の土地リース契約により、履行すべきことが明確に規定及び確立されており、(係争事業年度において) 全事象テストの第一要件(債務事実確定要件)を充足している。……内国歳入庁長官は、債務の放棄または譲渡の可能性から、(係争事業年度において) 本件 DRR 債務を固定したとみなすべきではないと主張するが、……この主張は、すべての債務に関しても同様にいえることであり、単なる債務譲渡の可能性をもって、債務が固定していないとすることは十分ではない。⁷²⁵」(カッコ内筆者加筆)

このように、当裁判所は、債務事実確定要件について、債務履行が確定しているかどうかという観点から検討し、本件 DRR 債務が当該要件を充足すると判示している。このことから、本件 DRR 債務の性質は、当該要件のもとでの蓋然性基準を満たすものであり、当該要件充足のための十分条件に該当することになる。また、当該事件判決は、債務譲渡の可能性が債務の固定に影響しないと判示していることから、当該要件は後発事象による影響を考慮しない要件であるといえる。

次いで、当裁判所は、「石油業界において、……DRR 債務の額は、一般的な内容及び経験に基づき合理的に見積ることができる。⁷²⁶」としたうえで、同じ油井現場で事業経験のある大手油井サービス会社及び土木会社による見積額をもとに、納税者の計算した本件 DRR 債務の見積額が合理的正確性を有すると判示している⁷²⁷。このことから、金額合理的正確性要件は、算定方法に関する基準を有しており、業界の経験に基づく算定方法は当該要件充足のための十分条件に該当するといえる。

ii. 係争事業年度が 1984 年以後の裁判例

③ *United States v. ConocoPhillips Co.*, 744 F.3d 1199, (2014).

本件は、国及びアラスカ州との契約に基づく ARO「石油パイプラインの DRR 債務」に係る負債を履行前の事業年度(係争事業年度)に早期計上した納税者(ConocoPhillips Co.)の取扱いが、

約により原状復帰を期待及び予測されるだけの当該債務は、債務が固定される水準に達しておらず、法的債務にも該当しないため、全事象テストの 2 要件を充足しないと判示している (*See. Ibid.*, pp.314-317.)。

⁷²⁵ *Ibid.*, pp.318-320.

⁷²⁶ *Ibid.*, p.320.

⁷²⁷ *See Ibid.*, pp.321-323. なお、納税者は、係争事業年度において、加速償却等の減価償却を通じて、見積 DRR 債務の全額を所得控除しており、この点について、当裁判所は、「このような取扱いは、油井から石油生産が生じ、石油の販売からの所得が実現する事業年度とは無関係であり、また、……DRR 費用の生じる事業年度とも無関係である。したがって、納税者のした会計方法が所得の歪曲(distortion)をもたらすとした内国歳入庁長官の決定は、認められるものである。(*Ibid.*, p.324.)」とし、納税者の請求を棄却している。

国によって否認された事件である⁷²⁸。納税者は、納税者を合併法人とする企業合併により本件 DRR 債務を取得した。そして、納税者は、合併時に当該債務の額を再評価しており、被合併法人と内国歳入庁の間で締結された「終結合意 (Closing Agreement)⁷²⁹」における金額をもとに算出している。なお、終結合意では、債務の額が実際の DRR 費用を超過する場合、その差額を総所得として認識すべき旨が記載されており⁷³⁰、係る金額は、後発事象による修正可能性が反映されたものとなっている。

本件争点は、係争事業年度において、本件 DRR 債務が負債計上要件、つまりは債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件を充足したかどうかである。本件争点に対して、連邦巡回裁判所は、1984 年以前において、DRR 債務が全事象テストの 2 要件を充足する時点で所得控除に算入できるとされてきたことを確認し⁷³¹、本件 DRR 債務が債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件を充足し得るものであると判示している。そのうえで、当裁判所は、終結合意における債務の額が単なる債務の額の上限を表したものに過ぎず、保証されたものではないとして、これを基礎とした DRR 債務の額は全事象テストの要件を充足するものではないと判示している⁷³²。このことから、金額合理的正確性要件とは、見積計算に関して、後発事象による修正可能性が存在すること自体を容認するが、その修正可能性を見積額に反映させることを容認しないということが示される。したがって、当該要件とは、入力値に関する基準を有するとともに、修正可能性を反映させないことという指標を有するといえる。

さらに、当裁判所は、経済的効果発揮要件に関して、「固定された債務の額は、債務の経済的効果発揮時点でのみ所得控除を容認されるが、係争事業年度において、納税者は本件 DRR 債務を履行していなかった。⁷³³」として、本件 DRR 債務が経済的効果テストの要件を充足していないと判示している。このことから、当該要件とは、DRR 債務に関する経済的効果の発揮が意味する債務の履行を唯一の認識基準とするものであり、これが当該要件の必要十分条件に該当することになる。

なお、当裁判所では、債務事実確定要件については言及していないが、本件 DRR 債務が当該要件を充足し得ることを明らかにしていることから、本件 DRR 債務の性質は、当該要件の有する蓋然性基準を満たすものであり、当該要件充足のための十分条件に該当するものと解される。

⁷²⁸ See. 744 F.3d 1199, *supra* note 719, pp.1201-1204.

⁷²⁹ ここでいう最終合意とは、被合併法人を含む石油パイプラインの持分所有者と内国歳入庁長官で争われた DRR 債務の租税法上の取扱いに関する合意である。本件では、石油パイプラインの完成した事業年度において、当該債務が全事象テストの 2 要件を充足するか否か、そして、当該債務の額を当該事業年度に所得控除できるか否かが争われていた。最終的に、当事者は、DRR 債務の租税法上の取扱いに関して、石油パイプライン完成時における持分所有者が持分に応じた額を負債及び資産計上し、当該資産の減価償却費を各事業年度の所得控除額とする内容で、最終合意を締結している (See. *Ibid.*, pp.1202.)。

⁷³⁰ See. *Ibid.*, p.1203.

⁷³¹ See. *Ibid.*, p.1202.

⁷³² *Ibid.*, p.1211.

⁷³³ *Ibid.*, p.1211.

④ *AmerGen Energy Co. v. United States*, 779 F.3d 1368, (2015).

本件は、原子力規制委員会（Nuclear Regulatory Commission : NRC）に基づく ARO「廃炉（decommissioning）債務」に係る負債を債務履行前の事業年度（係争事業年度）に早期計上した納税者（AmerGen Energy Co.）の取扱いが、国に否認された事件である⁷³⁴。納税者は本件廃炉債務に係る金額を業界の経験に基づく方法で見積計算している。

本件では、係争事業年度において、本件廃炉債務が債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件を充足するという点については、当事者間で争いがない⁷³⁵。そのため、本件争点は、係争事業年度において、本件廃炉債務が経済的効果発揮要件を充足するかどうかのみである。

本件争点に対する当事者の主張は次のとおりである⁷³⁶。納税者は、廃炉債務とは、原子力発電所の取得により債務履行が確定するものであるから、当該債務の経済的効果発揮時点は当該有形固定資産の取得時点であると主張する。これに対して、国は、廃炉債務とは、NRC の要請により生じるものであるから、当該債務の経済的効果発揮時点は当該債務の履行時点であると主張する。本件争点について、連邦巡回裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「I.R.C. § 461(h)は、納税者に対して、将来の債務が発生している場合、当該債務を（負債として）計上することを認めている。……ただし、立法時の解説によれば、将来の債務の見積額を早期に負債計上することは、実際の費用の額を過大評価としている。そして、納税者の廃炉プロセスは、原子力発電所の稼働終了以後、完了するまでに 60 年かかる。……そのため、納税者の主張は、廃炉債務を同様に扱う第三者との間で、不公平性を生じさせることになる。⁷³⁷」（カッコ内筆者加筆）

「廃炉債務は、納税者により提供されるサービスであり、第三者が納税者に提供する財またはサービスには該当しないため、……本件は色債務の経済的効果は、……廃炉開始時点で発揮される。将来の廃炉に係る活動は、NRC または州及び地方自治体により要請されるサービスであり、……係争事業年度において、納税者は本件廃炉債務を履行していない。したがって、廃炉というサービスに係る当該債務は、……係争事業年度において、経済的効果を発揮していない。⁷³⁸」

このように、当裁判所は、債務履行までの時間的間隔により生じる負債の過大評価について、1984

⁷³⁴ See. 779 F.3d 1368, *supra* note 719, pp.1369-1372.

⁷³⁵ See. 113 Fed. Cl. 52, *supra* note 292, p.62.

⁷³⁶ See. *Ibid.*, p.1375. 控訴人の主張は I.R.C. § 461(h)(2)(A)(ii)、被控訴人の主張は I.R.C. § 461(h)(2)(B)を根拠にしている。

⁷³⁷ *Ibid.*, p.1374.

⁷³⁸ *Ibid.*, pp.1375-1376.

年税制改正の議会報告書を引用したうえで、本件債務が第三者との不公平性を生じさせるものであるとして、課税公平性に反するものであると判示している。さらに、当裁判所は、本件廃炉債務が納税者により提供されるサービス、つまりは I.R.C. § 461(h)(2)(B) に該当するとし、本件廃炉債務の経済的効果発揮時点が納税者によるサービスの移転時点であると判示している⁷³⁹。したがって、経済的効果発揮要件とは、課税公平性を反映した要件であり、当該要件のもとでの債務履行基準とは、本件廃炉債務のように、納税者の債務が納税者に対してサービスを移転することを要請する場合、納税者による当該サービスの移転時点が唯一の指標として、当該要件充足のための必要十分条件に該当するということが示される。

また、本件では、本件廃炉債務が債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件を充足するという点において、当事者間の争いがないため、本件廃炉債務の有する性質である債務履行の確定、及び、業界の経験に基づく算定方法については、それぞれの要件充足のための十分条件に該当するものと解される。

4. 結果及び考察

以上の裁判例分析の結果を踏まえて ARO の租税法上の取扱いを体系化するとともに、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件の認識概念を整理する。

まずは ARO の租税法上の取扱いである。1984 年以前の裁判例では、負債計上要件が全事象テストである債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件で構成されており、ARO は両要件を充足するものとして、債務発生時点での負債の早期計上が容認されていた⁷⁴⁰。これは、1984 年以後の事例においても同様であり、ConocoPhillips Co.事件判決、及び、AmerGen Energy Co.事件判決において、ARO の性質は全事象テストを充足すると判示されている。その一方で、1984 年以後の事例では、ARO は経済的効果発揮要件を充足しないものとして、債務履行時点での負債の早期計上は容認されていない。

以上のことから、ARO は、I.R.C. § 461(h)のもとで、一般に、負債計上要件のうち、債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件を充足するが、経済的効果発揮要件を充足しないものであり、ARO に係る負債は、経済的効果発揮要件の要求する債務履行時点、つまりは、納税者が財またはサービスを移転した時点において計上されるということが示される。換言すれば、税務会計におい

⁷³⁹ Wellen, (2014) では、当裁判所と 744 F.3d 1199 は、経済的効果テストに関して、同じ見解を採用していると述べられている (Wellen, Robert H., “Contingent Consideration, Contingent Liabilities and Indemnities in Acquisitions (Outline)” William & Mary Annual Tax Conference. 712, (2014), p.72.)。

⁷⁴⁰ この他、近年の ARO に関する裁判例においても、法的に義務付けられている ARO 「廃棄物埋立場の原状復帰費用及び閉鎖債務」の額は合理的に見積り可能であり、全事象テストを充足すると判示されている (See. 149 T.C. 43, (2017), *supra* note 292, p.54.)。

て、ARO は、債務履行時点よりも前の時点で負債として計上することを容認されないことになる⁷⁴¹。

そして、上記結論より副次的に、本稿第5章結論、つまりは、Thor Power Tool Co.事件判決の現在における正当性が保証される。上記のとおり、ARO の租税法上の取扱いは、経済的効果発揮要件を充足しないため、ARO を債務履行時点まで負債として計上することが容認されない。そして、裁判例分析の結果において、当該要件が課税公平性を反映することが示されている。これに対して、GAAP である ASC 410-20 は、意思決定有用性を反映したものであり、その取扱いとして、ARO を債務履行時点よりも前の時点で負債として計上することが容認される。これは、両者間の取扱いの差異が、少なくとも課税公平性を反映する経済的効果発揮要件によって生じる差異であること、そして、その差異要因を目的の相違によって説明可能とすることを示している。したがって、目的論的解釈から発生主義と GAAP の間には、認識概念の差異が存在すると判示した Thor Power Tool Co.事件判決における現在の成立可能性は、ARO という所得控除に係る一項目を素材とした本項結論によって保証されたことになる⁷⁴²。

次に、裁判例分析の結果をもとに、負債計上要件の具体的内容について整理する。裁判例分析の結果より示される各要件の具体的内容はそれぞれ以下のとおりである。

第一に、債務事実確定要件の有する蓋然性基準の具体的内容についてである。前節において、裁判例沿革及び立法趣旨より、当該要件が債務履行時点の確実性を問わない蓋然性基準を有することを示した。そして、ASC 410-20 より、ARO の性質が債務履行時点よりも前の時点に、債務を履行すべきことの確定している法的債務であるが、債務履行時点に関する不確実性を有することを確認した。そして、係る性質を有する ARO が当該要件を充足することは本項検討より示されている。

したがって、債務事実確定要件のもとでの蓋然性基準とは、法的債務、つまりは、「既存または制定された法律、法令、条例、または、書面または口頭契約、もしくは、禁反言の原則の下での法的契約の結果として、当事者間で決済 (settlement) されることが要請される債務⁷⁴³」を指標とすること、そして、当該基準が債務履行時点の不確実性を問うための指標を有していないということが

⁷⁴¹ また、このことから、I.R.C. § 461(h)のもとで ARO に係る負債の発生が債務履行時点まで繰り延べられるという観点に立てば、ASC 410-20 において当初測定以後の各期間に認識される「時の経過による ARO の調整額」、及び、「資産計上した資産除去費用の費用配分額」は、税務会計上、所得控除として認識されないということが示される。

⁷⁴² もっとも、これは、全事象テストが租税法と GAAP の間の差異要因とはならないということを意味するものではない。本稿は、納税者が ASC 410-20 に従い課税所得を計算した事例を分析したものではないため、とりわけ ASC 410-20 における当初認識及び当初測定に関連する「公正価値の合理的な見積り」が、租税法上の「債務の額の合理的正確性」という要件を充足するかどうかについては、本稿の分析結果から判断し得ない。したがって、少なくとも債務履行時点まで負債の計上を繰り延べることとする経済的効果テストが租税法と GAAP の間の差異要因となることは示されたが、全事象テストが租税法と GAAP の間の差異要因となるかどうかについては、異なる観点からの検討必要性が指摘される。

⁷⁴³ FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-20.

示される⁷⁴⁴。

第二に、金額合理的正確性要件の具体的内容についてである。前節において、裁判例沿革及び立法趣旨より、当該要件が金額の合理的正確性の程度に関する基準を有しており、業界及び納税者の経験に基づく見積計算を容認するものであることを示した。そして、ASC 410-20 より、ARO の性質が債務履行前における見積額として、計算要素に関する不確実性、及び、後発事象による修正可能性を有していることを確認した。

また、裁判例分析より、当該要件は、その認識基準として、算定方法及び入力値に関する基準を有することが示されている。そして、前者基準については、本項検討より、法的に定められた方法、業界の経験に基づき確立された方法、納税者の経験に基づき確立された方法が当該要件充足のための十分条件に該当することが示されたことから、これらの方法が当該基準を捕捉するための指標として具体化される⁷⁴⁵。また、後者基準については、ConocoPhillips Co.事件判決において、入力値に後発事象による修正可能性を反映させた算定結果が当該要件を充足しないと判示されていることから、これを入力値に反映させないことが一つの指標として具体化される。

第三に、経済的効果発揮要件の具体的内容についてである。前節において、立法趣旨及び規定より、当該要件が債務履行を基準とし、指標を納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とすることを確認した。そして、ASC 410-20 より、ARO 性質が債務履行までに長い時間的間隔を有していることを確認した。また、裁判例分析より、ARO は、I.R.C. § 461(h)(2)(B)「納税者により移転されるサービスまたは財」に該当するものであり、その経済的効果発揮時点が財またはサービスの移転時点であることが示されている。このことから、当該要件の認識基準である債務履行とは、明文化されている規定内容が唯一の認識指標であるといえる⁷⁴⁶。

以上を整理すると、本検討の結論は次とおりである。債務事実確定要件とは、蓋然性基準を有し、法的債務であることを指標とすること、金額合理的正確性要件とは、算定方法及び入力値に関する基準を有し、前者基準の指標は法的に定められた方法、業界及び納税者の経験に基づき確立された方法、後者の指標は後発事象に基づく修正可能性を入力値に反映させないこと、そして、経済的効果発揮要件とは、債務履行基準を有し、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とする。

⁷⁴⁴ また、裁判所によっては、当該要件の充足関係について、実務の確立という観点についても言及していることから、当該要件には、会計実務の確立という必要条件が存在する可能性も示唆される（*See*. 114 T.C. 293, *supra* note 723, p.319.）。

⁷⁴⁵ これは、それぞれ Ohio River Collieries Co.事件判決、AmerGen Energy Co.事件判決、Exxon Mobil Corp.事件判決より示される。

⁷⁴⁶ また、このことから、I.R.C. § 461(h)(2)(B)に該当する債務に関しては、「債務の額の合理的正確性」という要件が租税法と GAAP の取扱いに相違をもたらす要因になるということも示唆される。

第4項 検討2

1. 検討2 概要

本稿の目的は、偶発損失を素材として、前項検討と同様、税務会計と財務会計の比較分析から、I.R.C. § 461(h)のいう負債計上要件を具体化することにある。そのため、本項の構成は次のとおりとする。まず、2.において、本検討の前提、偶発損失を素材に税務会計と財務会計の比較分析を行うことの妥当性を検証する。次に、3.において、偶発損失に関する裁判所の判断を分析し、偶発損失の租税法上の取扱いを整理したうえで、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件についての具体化を試みる。

なお、本検討は、偶発損失に関する会計基準、ASC 450-20における偶発損失の性質をもとに、I.R.C. § 461(h)の具体的内容を検討するものであり、納税者が当該会計基準に従い、課税所得計算をした裁判例をもとに、I.R.C. § 461(h)の具体的内容を検討するものではない⁷⁴⁷。

2. 前提検証

(1) 概要

本検討における財務会計との比較分析は、検討1同様、Thor Power Tool 事件判決、すなわち「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であり、……この目的の相違は取扱いの相違にも反映される。⁷⁴⁸」、及び、「将来の見積費用に関して、税務会計と財務会計の間に差異が存在する。⁷⁴⁹」という判断を前提とする。そのため、検討を行う前に、偶発損失に関する会計基準であるASC 410-20が当該事件判決のいう意思決定有用性を反映したものであること、偶発損失が将来の見積費用または損失に該当すること、そして、偶発損失がI.R.C. § 461(h)の適用対象となることの3点を示す必要がある。

そこで本項では、本検討の前提検証として、(2)において、ASC 450-20を概観し、反映される目的、及び、将来の見積費用または損失に該当するかどうかを整理する。次に、(3)において、偶発損失に関する規定の沿革を概観しつつ、I.R.C. § 461(h)と偶発損失の適用関係を整理する。最後に、(4)において、本検討の前提検証を行い、その成立可否についての見解を示す。

(2) 財務会計の目的と偶発損失に関する会計基準

i. 偶発損失に関する会計基準ASC 450-20

ASC 450-20は、偶発損失について、「少なくとも一以上の将来の事象が発生または発生しなかつ

⁷⁴⁷ 本項は、拙稿「アメリカ合衆国連邦裁判所における偶発損失の租税法上の取扱い―内国歳入法典 § 461(h)の観点を中心に―」『経営学研究論集』第53号、pp.23-42、明治大学大学院に加筆修正を加えたものである。

⁷⁴⁸ 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

⁷⁴⁹ *Ibid.*, p.541.

た時点で、最終的に判明する、企業に生じる可能性のある損失として、不確実性を含む現存する条件、状態、一連の状況⁷⁵⁰」と定義し、その具体例として、受取勘定の回収可能性、製品保証及び製品欠陥に関する債務等を列挙している⁷⁵¹。そして、当該会計基準は、偶発損失の認識、つまりは負債計上について、以下のすべての要件を充足することとしている⁷⁵²。なお、この認識要件は、従前の SFAS No.5 から文言を変更することなく踏襲されている⁷⁵³。

- a. 財務諸表の発行または発行前に利用可能な情報が、財務諸表日に資産が減損していたか、または負債が発生していた可能性が高い (probable) ことを示していること。財務諸表日とは、財務諸表で表されている最新の会計期間終了日を意味する。この条件のもとで、損失の事実を確認する少なくとも一以上の将来の事象が生じる可能性が高いことがこの条件の下で暗示されていること。
- b. 損失の額を合理的に見積もることができること。

このように、財務会計において、偶発損失の取扱い、要件 a (以下、「蓋然性要件」)、及び、要件 b (以下、「測定可能性要件」) を充足する時点で偶発損失に係る金額が負債として計上、同額が費用として計上される。

ASC 450-20 は、蓋然性要件のいう「可能性が高い」について、「発生する可能性が高い (likely to occur)」と定義し、「合理的に可能性のある (reasonable possible)」及び「可能性がほとんどない (remote)」という文言との階層付けによって、認識すべき蓋然性の高さを表現している⁷⁵⁴。また、測定可能性要件については、「唯一の金額が合理的に見積もられるまで、損失の計上を遅らせるものではない。当該条件を充足し、利用可能な知識が損失の見積額が一定の範囲内であることを示している場合、その損失額は発生し、かつ、合理的見積もりである。⁷⁵⁵」としている。

このように、偶発損失は、ASC 450-20 において、企業に生じる可能性のある損失であり、認識要件において、合理的に見積もられるものであることが示されている。したがって、偶発損失は、将来の見積費用または損失に該当するといえる。

⁷⁵⁰ FASB, (2019a), *supra* note 347, 450-20-20.

⁷⁵¹ *Ibid.*, 450-20-05-03. ASC 450-20 はこの他に偶発損失の具体例として、損害保険会社によって引き受けられる災害から生じる損失の危険性、他者の債務保証、スタンドバイ信用状に対する商業銀行の債務、売却済み債権の買戻しに対する合意を挙げている (*See. Ibid.*).

⁷⁵² FASB, (2019a), *supra* note 347, 450-20-25-2.

⁷⁵³ *See. Ibid.*, 450-20-25-2 and FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.5: Accounting for Contingencies*, FASB, (1975), para.8.

⁷⁵⁴ *See. FASB*, (2019a), *supra* note 347, 450-20-20. ASC 450-20 は、「合理的に可能性のある」という文言を「可能性が高い以下であり可能性がほとんどない以上」と定義し、「可能性がほとんどない」を「可能性がわずかにある (slight)」と定義したうえで、蓋然性に関する文言を降順に「可能性が高い」、「合理的に可能性のある」、「可能性が僅かにある」としている (*See. Ibid.*).

⁷⁵⁵ *Ibid.*, 450-20-25-5.

ii. 財務会計の目的と ASC 450-20 の関係性

次に、ASC 450-20 における偶発損失の取扱いが Thor Power Tool Co. 事件判決のいう財務会計の目的、すなわち「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」を反映しているかどうかを検証する。なお、本稿では、検討 1 同様、上記の財務会計の目的をその文言の類似性から、SFAC No.8 における財務報告の基本目的「既存及び将来の投資者、与信者、その他の債権者が企業の資源提供に関する意思決定を行うのに有用な報告主体の企業に関する財務情報を提供すること⁷⁵⁶」と同一のものとして取り扱うこととする。

FASB は、ASC 450-20 が財務会計の目的を反映したものであるかどうかについて、特段の言及をしていない。ただし、この関係性は、SFAC No.6 における財務諸表の構成要素「負債」の定義を紹介することにより示すことができる。SFAC No.6 は、SFAC No.8 を含むすべての SFAC に共通する経済的な意思決定における財務報告情報の有用性という観点から⁷⁵⁷、負債を「過去の取引または事象の結果として、特定の企業が有する将来に他の企業に資産の譲渡または用役の提供をしなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性が高い (probable) 将来の経済的便益の犠牲⁷⁵⁸」と定義している。そして、SFAC No.6 は、「可能性が高い」という文言については、「(SFAS No.5 の para.3 のような) 会計的または技術的な意味というより、むしろ通常の一般的な意味で 사용되는もの⁷⁵⁹」としている。

このように、SFAC No.6 は、蓋然性に関する文言に関して、ASC 450-20 と同様、「可能性が高い」という文言を用いているものの、それぞれ異なる定義が設けられている。そして、Botosan *et al.*, (2005) は、この定義の相違により生じる矛盾の解決策として、「第一のアプローチは、FASB は SFAC No.6 の負債の定義を改定し、SFAS No.5 の「可能性が高い」の概念を取り入れる方法である。これは、犠牲が「発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い (more likely than not)」となるまで負債の認識を遅らせるものである。⁷⁶⁰」と述べられている。

このように、蓋然性基準に着目し、かつ、Botosan *et al.*, (2005) に従えば、SFAC No.6 のいう「可能性が高い」という文言は偶発損失の認識基準のよりも広義であるから、ASC 450-20 における偶発損失に係る負債は、SFAC No.6 の負債の定義を充足することになる。また、この関係性については、従前の SFAS No.5 が「蓋然性要件は、……財務会計及び財務諸表の概念と一致する⁷⁶¹」と明言されており、当該会計基準の認識基準が ASC 450-20 へと踏襲されていることから、同様

⁷⁵⁶ FASB, (2018), *supra* note 335, OB2.

⁷⁵⁷ See, FASB, (1985), *supra* note 711, para.9.

⁷⁵⁸ *Ibid.*, para.35.

⁷⁵⁹ *Ibid.*, footnote.21.

⁷⁶⁰ Botosan, Christine A., Koonce, Lisa., Ryan, Stephen G., Stone, Mary S. and Wahlen, James M., “Accounting for liabilities: Conceptual issues, standard setting, and evidence from academic research.”, *Accounting Horizons*, Vol.19, No.3, (2005), p.162.

⁷⁶¹ See, FASB, (1975), *supra* note 753, para.68.

に解することができる。

続いて、測定可能性要件に着目した場合である。ASC 450-20 は SFAC No.6 の負債の定義との関係性について特段言及をしていない。ただし、SFAS No.5 が「測定可能性要件は負債の概念の特徴と首尾一貫する。⁷⁶²」とされていることを踏まえれば、これと文言を同じくする ASC 450-20 においても同様⁷⁶³、偶発損失に係る負債は SFAC No.6 の負債の定義を充足すると解することができる。

以上のことから、ASC 450-20 は、SFAC No.6 を介して、SFAC No.8 における財務報告の目的を反映するものとして、Thor Power Tool Co.事件判決のいう意思決定有用性を反映することが示される。

(3) 税務会計の目的と偶発損失の租税法上の取扱い

i. 偶発損失の租税法上の取扱い

先行研究一般において、税務会計上、偶発損失に対応する取引または事象については、負債計上が容認されないと解されている⁷⁶⁴。そして、その根拠は、財務会計の調和を目的に創設された「将来の見積費用⁷⁶⁵」の負債計上を容認した規定、I.R.C. of 1954 § 462 の遡及廃止によるものとされる⁷⁶⁶。そこで以下に、本規定が遡及廃止された 1955 年税制改正解説を引用する。

「1954 年に創設された I.R.C. of 1954 § 462 は、納税者が当該事業年度に「通常の発生方式」から引当金発生方式へと会計方法を変更した場合、将来の見積費用である引当金繰入額、及び、当該事業年度中に支出または発生した同様の費用の両方を所得控除算入することを認めている⁷⁶⁷。同一事業年度において、2 つの類似する所得控除算入を認めることは I.R.C. of 1954 § 462 によって生じた主要な問題であり⁷⁶⁸、予想外に大きな歳入損失の原

⁷⁶² *Ibid.*, para.73.

⁷⁶³ *See. Ibid.*, para.8 and FASB, (2019a), *supra* note 347, 450-20-25-2.

⁷⁶⁴ *See. Bankman, et al.*, (2018), *supra* note 310, p.226.

⁷⁶⁵ ここでいう将来の見積費用とは、(A) 将来の事業年度に所得控除の額に算入することが要求される一部または全部、(B) 当該事業年度の所得または本規定適用後の当該事業年度以前の所得に起因するもの、(C) 内国歳入庁長官またはその代理人が合理的正確に見積もられていると判断できるものを満たすものとされる (*See. I.R.C. § 462(d)*, 68A Stat., 158.)。

⁷⁶⁶ *See. Bankman, et al.*, (2018), *supra* note 310, p.226. なお、本規定創設の理由について、議会は、「1954 年 1 月に提出された予算教書……における勧告は、税務会計は認められた企業会計

(accepted business accounting) と一致させることが望ましく、……将来の費用として確立した引当金の所得控除算入を容認すべきであるとしている。この勧告に基づき、1954 年内国歳入法典は、……見積費用の引当金の所得控除算入を容認する I.R.C. § 462 を導入した。(*See. S. Rep. No.372*, 84th Cong., 1st Sess., (1955), *supra* note 504, p.3.)」としている。

⁷⁶⁷ これは「本規定の初度適用前の事業年度に関連する所得に起因する所得控除算入額については、本規定適用前の方法で、かつ、同程度の額を所得控除算入できるものとする。(*See. I.R.C. § 462(e)*, 68A Stat., 159.)」という規定による。

⁷⁶⁸ 当該報告書は、この問題を「二重の所得控除算入 (doubling up of deductions)」と呼称し、「こ

困となっている。⁷⁶⁹」

「財務省長官もまた「……これらの規定 (I.R.C. of 1954 § 452 及び I.R.C. of 1954 § 462) の存続が認められるならば、予想よりも大きな歳入損失を引き起こすであろう。そして、これを規則によって適切に修正することは不可能である。それゆえ、上記規定は効力発生日に直ちに遡及廃止されることを要請する。」とした。この財務省長官の要請を受け、上院議会議長は……I.R.C. of 1954 § 462 を廃止するための関連法案を提出した。⁷⁷⁰」(カッコ内筆者加筆)

このように、議会は、I.R.C. of 1954 § 462 を遡及廃止した理由について、移行に伴う技術的な問題により生じる歳入減少を回避することとし、歳入確保を目的に本規定を廃止したことを明らかにしている⁷⁷¹。そして、先行研究一般において、上記改正理由が現行法のもとでの偶発損失の取扱いの根拠とされている⁷⁷²。

ただし、上記解説には留意すべき点が存在する。それは、将来の見積費用の取扱いが I.R.C. § 461(h) との関係性のもとで示さなかったことである。I.R.C. of 1954 § 462 の遡及廃止により、将来の見積費用については、別段の定めがある項目から別段の定めがある項目以外の項目へと移行され、その取扱いは、当該項目を対象とする I.R.C. § 461(h) のもとで判定されることとされた。しかしながら、上記解説においては、将来の見積費用の取扱いが負債計上要件の充足可否の観点から示されていない。これは、将来の見積費用が負債計上を容認されない根拠を I.R.C. of 1954 § 462 の遡及廃

の二重の所得控除算入はテレビセットに付随する 2 年間の製品保証によって説明できる。A 社が 2 年の保証期間内にそのテレビセットを適切な動作状態に保つために、企業の経験上 1 単位あたり 10 \$ の支出が必要となる場合を想定する。つまり、1953 年に販売したテレビセットの一単位は 1954 年に 10 \$ の製品保証サービスを提供することが必要となる。この 10 \$ は納税者が 1954 年に引当金方式に変更していたとしても、通常の事業費用として 1954 年に所得控除算入される。……そして、同時に I.R.C. § 462 は、1954 年において、1955 年に 10 \$ の費用が生じると予想される金額の所得控除算入を認めている。(S taff of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation, *Staff Data on Sections 462 and 452 of the Internal Revenue Code of 1954: Prepared for the Committee on Finance of the U.S. Senate*, U.S. Government Printing Office, Washington, (1955), pp.9-10.)」としている。

⁷⁶⁹ *Ibid.*, pp.9-10.

⁷⁷⁰ H.R. No. 293, 84th Cong., 1st Sess., (1955), *supra* note 280, pp.2-3.

⁷⁷¹ もっとも、この点について、議会在「I.R.C. § 462 による問題の本質は、……納税者が引当金方式に変更した事業年度において、納税者が、引当金繰入額に加え、当該事業年度以前の所得に起因して発生した費用の額を所得控除算入する権利を有しているかどうかである。たとえ I.R.C. § 462 が法制化されなかったとしても、これらの費用は、現在または将来の事業年度に発生するものであるかどうかにかかわらず、内国歳入法典のもとでいずれ所得控除算入を認められるべきものである。(S. Rep. No.372, 84th Cong., 1st Sess., (1955), *supra* note 504, pp.4-5.)」としていることは留意すべきである。

⁷⁷² 先行研究については注 688 を参照。また、連邦最高裁判所においても本改正目的が租税法上の取扱いの根拠とされている (See. 367 U.S. 687, (1961), *supra* note 437, pp.694-695 and 372 U.S. 128, (1963), *supra* note 437, p.134.)。

止に求める先行研究においても同様である。つまり、上記解説及び先行研究においては、仮に歳入確保に関する問題が解消された場合、その取扱いを導出するための根拠を失うものであり、問題を有している。そこで次に、偶発損失と I.R.C. of § 461(h) の適用関係について、別の観点から検討を試みる。

ii. I.R.C. of 1954 § 462 と I.R.C. of 1954 § 166 の関係性

従来の税務会計において、財務会計上の偶発損失に該当する取引または事象は、次の 2 つの規定のもとで、負債（引当金）として計上することが容認されていた。第一の規定は、I.R.C. of 1954 § 166(c) であり、財務会計上の偶発損失のうち受取勘定の回収可能性を対象項目とする。第二の規定は、先に取り上げた将来の見積費用に関する I.R.C. of 1954 § 462 であり、製品保証に関する債務等、財務会計上の偶発損失のうち受取勘定の回収可能性以外の項目を対象項目とする。

I.R.C. of 1954 § 462 と I.R.C. of 1954 § 166 は、いずれも偶発損失に該当する将来の見積費用の引当金計上を容認した規定であり、その取扱いを同じくするものである。そのため、「一方の規定の解釈が他方にも適合する」と一義的に解釈することに特段の問題はないと考えられる。ただし、両規定が異なるセクションに定められていたこと、及び、その沿革を鑑みれば、上記解釈を自明とすることは留意すべきであり、検証必要性が指摘される。したがって、以下に、I.R.C. § of 1954 166(c) を介して、現行法のもとでの偶発損失の租税法上の取扱いを検討することの妥当性について、文理及び趣旨の観点から検証を行う。

第一は文理の観点である。I.R.C. of 1954 § 462 は、「将来の見積費用に係る引当金の合理的繰入額は、(内国歳入庁長官またはその代理人の裁量権のもとで)、所得控除に算入することができるものとする。⁷⁷³」と規定されていた。そして、I.R.C. of 1954 § 166(c) も同様、「貸倒損失 (bad debts) に係る引当金の合理的繰入額は、(内国歳入庁長官またはその代理人の裁量権のもとで)、当該事業年度に所得控除に算入できるものとする。⁷⁷⁴」と規定されていた。このように、両規定は、規定の適用対象項目以外の文理が一致している。また、議会は、I.R.C. of 1954 § 462 の文理について、I.R.C. § 166(c) の文理と一致するように調整したものであることを明らかにしている⁷⁷⁵。したがって、文理の観点においては、「一方の規定の解釈が他方にも適合する」と解釈することの正当性は存在するといえる。

第二は趣旨の観点である。先述のとおり、I.R.C. of 1954 § 462 は財務会計との調和を目的に創設

⁷⁷³ See. I.R.C. of 1954 § 462(a), 68A Stat., 158.

⁷⁷⁴ See. I.R.C. of 1954 § 166(c), 68A Stat., 50.

⁷⁷⁵ これは、上院議会報告書が「下院法案は、I.R.C. § 462(a) について「将来の見積費用に係る引当金の合理的繰入額は、当該事業年度に所得控除算入できるものとする。」としている。しかしながら、……「(内国歳入庁長官またはその代理人の裁量権のもとで)」という文言を追加修正する。これは、……貸倒引当金繰入額の所得控除算入に関する既存の条文 (I.R.C. § 166(c)) に準じたものである。(See. H.R. No.2543, 83d Cong., 2d Sess., (1954), p.47.)」とされていることから明らかである。

された規定であるが、これは I.R.C. of 1954 § 166(c)においても同様であるとされる⁷⁷⁶。そして、その調和を図るとされた財務会計において、両規定の対象項目とする製品保証に関する債務と不良債権に係る将来の見積損失は、偶発損失の具体例として同列に挙げられている⁷⁷⁷。したがって、趣旨の観点においても、「一方の規定の解釈が他方にも適合する」と解釈することの正当性は存在するといえる。

以上のことから、現行法上の偶発損失の取扱いを検討するうえで、I.R.C. of 1954 § 462 と I.R.C. of 1954 § 166(c)のうち、「一方の規定の解釈が他方にも適合する」と解することに、特段の問題はなく、I.R.C. § of 1954 166(c)を介して、現行法のもとでの偶発損失の取扱いを検討することは、妥当性を有する方法といえる。そこで次に、I.R.C. of 1954 § 166(c)の廃止理由について概観する。

iii. I.R.C. of 1954 § 166(c)の廃止理由

I.R.C. of 1954 § 166(c)とは、不良債権に係る将来の見積損失（受取勘定の回収可能性）の負債計上を容認した規定である⁷⁷⁸。そして、財務会計との調和を目的に創設された本規定は、負債計上要件として経済的効果発揮要件が導入された 2 年後、1986 年税制改正に廃止されている。そこで、本改正における議会報告書を以下に引用し、本規定の廃止理由を概観する⁷⁷⁹。

「議会では、不良債権に係る損失額の決定のために引当金方式を採用することが、実際の損失の発生よりも前の事業年度における損失額の所得控除算入を容認すると解されていた。しかしながら、この従来の取扱いは、全事象テストのもとで所得控除算入される他の項目と首尾一貫しない。仮に実際の損失の発生よりも前の事業年度の所得控除算入が容認されるならば、納税者のその所得控除算入額は過大評価され、課税所得の金額は過小評価され

⁷⁷⁶ この点について、Colvert, (1973) は、「金銭債権勘定の調整として貸倒引当金を容認することは、租税法において、会計原則が財務諸表に反映する経済的実体を反映する意図を有している。(Colvert, Christopher A., “Tax Treatment of Bad Debt Reserves upon Disposition of Accounts Receivable”, 51 Tex. L. Rev. 318 (1973), p.324.)」と述べられている。また、Rosen (1971) は、I.R.C. § 166(c)を課税事業年度の概念が適用されない特別なケースと主張する見解に対し、信用取引経済と健全な会計原則に矛盾するものであるとしたうえで、本規定が会計原則に首尾一貫したものであると述べられている (See. Rosen, Michael J., “Treatment of the Bad Debt Reserve under Section 337 of the Internal Revenue Code”, 51 B.U. L. Rev. 483 (1971), p.488.)。

⁷⁷⁷ See. FASB, (1975), *supra* note 753, para.4 and FASB, (2019a), *supra* note 347, 450-20-05-3.

⁷⁷⁸ See. I.R.C. of 1954 § 166(c), 68A Stat., 50.

⁷⁷⁹ もっとも、不良債権に係る将来の見積損失については、I.R.C. § 448(d)(5)のもとで、人的役務の提供により受領した債権のうち納税者の経験において回収されないと見込まれる金額を発生していないものとして取り扱うことが容認されている (See. I.R.C. § 448(d)(5))。ただし、この取扱いは、回収可能性がないと見込まれる金額について、総所得算入の観点から、実現した所得の繰延べを容認した規定であり、本稿が目的とする負債性の観点から定められた規定ではない。そのため、本稿ではこれを考慮しないこととする。

る。⁷⁸⁰⁾

このように、議会報告書は、不良債権に係る将来の見積損失を所得控除に算入することが、I.R.C. § 461(h)における負債の発生要件と首尾一貫しないとして、I.R.C. of 1954 § 166(c)を廃止したと解説している。そして、議会報告書が指摘した金額の過大評価による問題については、I.R.C. § 461(h)においても同様に指摘されており⁷⁸¹⁾、その解決方策として導入された要件が、経済的効果発揮要件である。さらに、当該要件については、ARO の検討において示したとおり、裁判所において、課税公平性を反映した要件と解されている⁷⁸²⁾。

以上のことから、上記解説のいう I.R.C. of 1954 § 166(c)の廃止理由とは、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件のうち、課税公平性を反映した経済的効果発揮要件との整合性によるものであり、本規定の対象とする不良債権に係る将来の見積損失については、当該要件を充足しないために、負債計上が容認されないということが示される。そして、この取扱いの根拠が I.R.C. of 1954 § 462 の対象とする項目においてもあてはまることは先に示したとおりであるから、現行法のもとでの偶発損失の取扱いについては、不良債権に係る将来の見積損失の取扱いと同様の説明が成立することとなる。

(4) 小括

これまでの検討において、ASC 450-20 が意思決定有用性を反映したものであること、偶発損失が将来の見積費用または損失に該当すること、当該会計基準のもとで、偶発損失が蓋然性要件及び測定可能性要件を充足した時点で負債計上されること、また、税務会計上、偶発損失は I.R.C. § 461(h)における負債計上要件のうち、課税公平性を反映した経済的効果発揮要件を充足しないために、負債計上が容認されないことを確認した。これは、租税法と GAAP における偶発損失の取扱いの差異要因が目的論的解釈によって説明可能であることを示すものであり、検証結果として、本項検討の前提成立、つまりは偶発損失を素材とした財務会計との比較分析を行うことの妥当性が示される⁷⁸³⁾。

もともと、上記検証結果は、租税法と GAAP における偶発損失の差異要因が経済的効果発揮要件にあるということのみである。つまり、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件のうち、債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件が、ASC 450-20 における蓋然性要件及び測定可能性要件との間

⁷⁸⁰⁾ H.R. No.3838, 99th cong., Public Law 99-514, (1986), p.531.

⁷⁸¹⁾ H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), *supra* note 290, pp.260-261.

⁷⁸²⁾ *See* 779 F.3d 1368, *supra* note 719, p.1375.

⁷⁸³⁾ なお、Biek, (1986) は、経済的効果テストにより総所得と所得控除の対称性が低下するとして、債務の経済的効果の発揮要件の問題点を指摘している (*See* Biek, John A., “Salvaging Accrual Method Deductions: Adding a Time Value of Money Component to the All Events Test.” 40 Tax Law. 185, (1986), pp.202-203.)。

に差異が存在するかどうかという点については、依然として不明確であり、それぞれの要件の下位概念についても具体化されていない。そこで本項では、以下に、偶発損失に関する裁判例分析をもつて、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件のうち、債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件の有する認識概念について、具体化を試みることにする。

3. 検討

(1) 検討素材及び方法

本項検討目的は、偶発損失に関する事例をもとに、I.R.C. § 461(h)における債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件の有する認識概念の具体化にある。そのため、検討にあたっては、要件ごとに裁判所判決に基づく帰納的分析を行う。検討素材については以下のとおりであり、これらはいずれも偶発損失を負債計上できるかどうかを争点とする裁判例として、本章の目的と整合するものである。

i. 債務事実確定要件に関する裁判例分析

- ① *Kaiser Steel Corp. v. United States*, 717 F.2d 1304, (1983).
- ② *Fred Nesbit Distributing Co. v. United States*, 604 F. Supp. 552, (1985).

ii. 金額合理的正確性要件に関する裁判例分析

- ① *Kaiser Steel Corp. v. United States*, 717 F.2d 1304, (1983).
- ② *Thompson v. Commissioner*, 761 F.2d 259, (1985).
- ③ *Deauville Operating Corp. v. Commissioner*, 49 T.C.M. 464, (1985).

(2) 裁判例分析

i. 債務事実確定要件に関する裁判例分析

債務事実確定要件のもとの認識基準の裁判例分析にあたり、第一に *Kaiser Steel Corp. v. United States*, 717 F.2d 1304, (1983) を取り上げる。本件は、カリフォルニア州法によって課された従業員に対する将来の労働補償債務を負債として計上できるかが争われた事件である⁷⁸⁴。納税者 (*Kaiser Steel Corp.*) は、本件債務に係る損失を所得控除として認識したが、国は支払義務の生じる事象が発生するまで本件債務は偶発的であり、当該要件を充足していないとしてこれを否認した。連邦巡回裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「納税者は、税務会計の目的上、従業員が障害を被った事業年度において、将来の支出す

⁷⁸⁴ *Kaiser Steel Corp. v. United States*, 717 F.2d 1304, (1983), p.1306.

る労働補償の額を所得控除に算入することができ、本件はカリフォルニア州法によって課された義務に従っている。カリフォルニア州法のもとで、労働者の障害が労働過程で発生し、その債務の額が従業員によって異議が唱えられない場合、債務の事実が確定するための全事象は生じており、全事象テストの第一要件は充足される。……そして、将来の事象が債務の額に影響を与える可能性があるという事実は、債務の額が合理的正確性をもって決定できる場合、負債の計上を阻害するものではない。⁷⁸⁵」

「また国は、GAAP は予想される将来の費用及び債務を引当金処理することを容認しているが、税務会計は所得の年次報告に焦点を当てたものであり、四半期報告に不確実性を与えることを容認していないと主張する。そして、この根拠をもとに国は、別段の定めがあるものを除き、税務会計システムは引当金処理を容認していないと主張する。しかしながら、この主張は支持されるものではない。実際に、全事象テストが充足された場合、納税者は引当金方式により所得控除算入する以外の代替的方法を有していない。そのため、納税者の取扱いとは財務会計と一致することになる。⁷⁸⁶」

このように、Kaiser Steel Corp.事件判決では、法的要請に基づく債務が債務事実確定要件を充足すると判示された。続いて取り上げる Fred Nesbit Distributing Co.事件は、連邦地方裁判所が Kaiser Steel Corp.事件を参照しつつ、当該要件の充足可否の判定にあたり、発生の可能性の高さに言及した点で注目される⁷⁸⁷。本件事案の概要は以下のとおりである。

飲料物の販売業者である納税者（Fred Nesbit Distributing Co.）は、デポジット制度に基づき、デポジットの額を飲料物の販売価格に上乗せして販売し、容器回収時に顧客に返還している。納税者は、事業年度終了時点において、容器未回収分のデポジットの額のうち、返還見込みのある金額に係る債務を負債として計上、同額の損失を所得控除として認識した。これに対して、国は、偶発的な本件債務は債務事実確定要件を充足していないとして、納税者の取扱いを否認した。

連邦地方裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。なお、納税者は企業の経験に基づき本件債務が発生する可能性が90%であることを示しており、この点について当事者間の争いはない⁷⁸⁸。

「Thor Power Tool Co.事件判決によれば、納税者が将来の見積費用または見積損失を現

⁷⁸⁵ *Ibid.*, p.1306.

⁷⁸⁶ *Ibid.*, p.1307.

⁷⁸⁷ Fred Nesbit Distributing Co.事件判決は、連邦租税裁判所等においても支持されている（*See. Colonial Wholesale Beverage Corp. v. Commissioner*, 1988 T.C.M. LEXIS 431, (1988), pp.26-27 and *Dana Distributors, Inc. v. Commissioner*, 1988 T.C.M. LEXIS 537, (1988), pp.14-17.）。

⁷⁸⁸ *Fred Nesbit Distributing Co. v. United States*, 604 F. Supp. 552, (1985), pp.552-553.

在に所得控除算入する場合、税務会計と財務会計の間の相違はよくみられるとされる。⁷⁸⁹」

「財務会計において、企業の経験が債務の確立するための全事象が将来に生じうる確立を90%と示した事実は、納税者の取扱いを正当化するかもしれない。しかしながら、この事実では、債務の確立するための全事象は生じないため、全事象テストを充足しない。⁷⁹⁰」

「また、納税者が主張の根拠とする……裁判例は、将来の事象における債務に偶発性が存在しないため、本件とは区別される。……Kaiser Steel Corp.事件は、過去の事象が障害を被った事業年度に……労働補償請求のための債務を確立していた。そして、本件の唯一の論点は補償額であった。しかしながら、本件の場合、納税者の債務は、係争事業年度終了時において、偶発的であり発生していない。⁷⁹¹」

上記 Kaiser Steel Corp.事件判決、及び、Fred Nesbit Distributing Co.事件判決より、債務事実確定要件に関しては、以下の2点が示される。

第一は、債務事実確定要件とは、当該要件の有する蓋然性基準を捕捉するための指標として、債務履行の回避不可能性を挙げているということである。この点については、2つの事件における債務の性質と裁判所の判断の相違点により示される。Kaiser Steel Corp.事件における債務は、法的要請という過去の事象に起因するものであり、裁判所は係る債務が当該要件を充足するものであると判示している。一方で、Fred Nesbit Distributing Co.事件における債務は、発生の可能性が高いものの、過去の事象に起因しない債務であり、裁判所は係る債務が当該要件を充足しないものと判示している。つまり、両事件の相違点は、過去の事象に起因するかどうかという債務の性質、及び、当該要件の充足可否にある。そして、この過去の事象について、裁判所は偶発性の排除という観点から、法的要請という債務履行の回避不可能性に焦点を置いている⁷⁹²。したがって、当該要件のもとでの蓋然性基準とは、発生の可能性の高さを指標とするものではなく、債務履行の回避不可能性を指標とするということ、また、企業の経験に基づく発生の可能性の高さを指標としていないということが示される。

第二点は、債務事実確定要件と金額合理的正確性要件は、それぞれ独立した要件であるということである。これは、将来の事象が債務の額に影響を与える可能性があるという事実が負債の計上を阻害するものではないとした Kaiser Steel Corp.事件判決、及び、本件事件の問題を補償額のみで

⁷⁸⁹ *Ibid.*, p.554.

⁷⁹⁰ *Ibid.*, p.554.

⁷⁹¹ *Ibid.*, pp.554-555.

⁷⁹² また、Fred Nesbit Distributing Co.事件判決は、「Ohio River Collieries Co.事件において、オハイオ州法に基づく鉱山採掘現場の原状復帰債務が発生する決定的な事象は、所得控除算入した事業年度に生じており、納税者は鉱山採掘を履行していた。そして、唯一の偶発性は将来の事業年度に履行されるための実際の原状復帰債務の額であった。*(Ibid., p.554.)*」と判示している。このことから、当裁判所が当該要件の充足可否に関して、債務の法的要請という性質に焦点を置いていたといえる。

あったと判断した **Fred Nesbit Distributing Co.**事件判決より明らかである。そして、この結果は、債務事実確定要件が測定可能性に関する基準を有していない、つまりは金額の合理的正確性に依存しないということを示している⁷⁹³。

以上を整理すると、I.R.C. § 461(h)のいう債務事実確定要件とは、蓋然性基準を有し、債務履行の回避不可能性を指標とすること、そして、当該要件が測定可能性に関する基準を有していない要件であり、少なくとも金額の合理的正確性を問わず、債務履行が回避不可能となった時点で充足することになる。

ii. 金額合理的正確性要件に関する裁判例分析

次に、金額合理的正確性要件について検討する。検討にあたっては、第一に、納税者の債務の見積額が当該要件を充足すると判断された **Kaiser Steel Corp.**事件及び **Thompson** 事件、第二に、納税者の債務の見積額が当該要件を充足しないと判断された **Deauville Operating Corp.**事件を取り上げる。そして、両者の比較から、当該要件の具体的内容について検討を試みる。

第一に、納税者の債務が金額合理的正確性要件を充足すると判断された事件、**Kaiser Steel Corp.**事件である。事案の概要については、先述のとおりであるため省略するが、本件では、納税者の負債計上した労働補償債務の見積額が金額合理的正確性要件を充足するかどうかについても争点とされている。

本件争点に対して、連邦巡回裁判所は以下のとおり判示し、納税者の請求を容認している。なお、納税者は、本件債務の額について、労働法に定められている計算式に納税者の経験に基づく数値を入力することにより算定している⁷⁹⁴。

「財務省規則は、債務が客観的事実により固定、確定、決定可能となることよりも、合理的正確であることを要求している。したがって、本件の争点は、将来の事業年度に支払うことになる債務の額が納税者の医療及び会計慣行の適用により、係争事業年度終了時において合理的正確性をもって決定されていたかどうかである。連邦地方裁判所は、納税者の専門証人、労働補償分野において広範な政府、及び、商業での実績と経験を有する **Edward D Struck** 氏の証言を認めており、……**Struck** 氏は納税者の引当金の見積計算が業界全体のものよりも優れていると判断した。そして、当該裁判所は、納税者の労働補償債務の引当金計上システムが適切な法に従っており、商業的観点から合理的、論理的かつ科学的、そして、係争事業年度の所得を創出する過程で生じた労働補償債務を正確に反映するという

⁷⁹³ この点については、*Bolling v. Commissioner*, 357 F.2d 3, (1966) においても同様の旨が示されており、連邦巡回裁判所は、債務の事実の確定要件の充足が所得控除算入に関する数学的な問題を自動的に解消するものではないと判示されている（*See. Bolling v. Commissioner*, 357 F.2d 3, (1966), p.10.）。

⁷⁹⁴ *See. Kaiser Steel Corp. v. United States*, U.S. Dist. LEXIS 15276, (1982), p.28.

目的に適していると判断した。……この判断は支持されるものである。⁷⁹⁵」

このように、当裁判所は、下級審である連邦地方裁判所判決を支持し、本件債務の額が金額合理的正確性要件を充足すると判示している。そして、連邦地方裁判所判決では、本件債務の額が当該要件を充足するか否かについて、医療業界における情報の反映、及び、信頼性かつ再現性の観点から検討し⁷⁹⁶、本件債務の額が適切かつ十分な定性的かつ定量的な情報を考慮したものであると判示されている⁷⁹⁷。

上記連邦地方裁判所判決に、債務の額が納税者の企業の経験に基づく入力値により算定されたことを踏まえれば、金額合理的正確性要件とは、入力値に関する基準を有しており、業界及び企業の経験に基づく情報を源泉とすること、そして、係る源泉に基づく定性的かつ定量的な情報を反映することが指標となると解される。また、当裁判所は、本件争点について、論理性かつ科学性という観点にも言及していることから、当該要件には、算定方法に関する基準も存在すると解される。

続いて取り上げる *Thompson* 事件は、納税者の算定した不良債権に係る将来の見積損失額（引当金繰入額）が金額合理的正確性要件を充足すると判断された事件である。連邦巡回裁判所は「引当金繰入額を構成するものは、一般的な事業の状況に関連する事実と環境に依存する。⁷⁹⁸」としたうえで、以下のように判示し、納税者の請求を容認している。

「……引当金の合理性のある評価について、規則は納税者が事業年度終了時において、利用可能な知識に基づき算定しなければならないとされる。……そして、納税者は、本件債権の回収可能性が事象の本質的な流れにより十分に裏付けられる根拠に基づくことを証明した。したがって、本件引当金繰入額の算定方法が合理的であることは明らかである。⁷⁹⁹」

このように、当該事件判決は、金額合理的正確性要件の充足として、利用可能な知識を反映すること、係る知識が一般的な事業の状況に関連する事実及び環境に依存するものであり、債権の回収可能性という個別的事象の本質的な流れにより裏付けられることと判示している。これは、当該事件判決が当該要件充足のために反映すべき情報の源泉を、一般的な事業の状況に関連する事実と環境及び個別的事象という業界及び企業の経験に基づく情報としていることを意味する。したがって、当該事件判決より示される当該要件とは、*Kaiser Steel Corp.*事件判決と同様、入力値に関する基準を有し、業界及び企業の経験に基づく情報を源泉とすることを指標としていることになる。また、当裁判所は、*Kaiser Steel Corp.*事件判決と同様、算定方法の合理性についても言及されていること

⁷⁹⁵ *Kaiser Steel Corp. v. United States*, 717 F.2d 1304, (1983), p.1308-1309.

⁷⁹⁶ *See* U.S. Dist. LEXIS 15276, (1982), *supra* note 794, p.39 and p.44.

⁷⁹⁷ *Ibid.*, pp.44-45.

⁷⁹⁸ *Thompson v. Commissioner*, 761 F.2d 259, (1985), p.262.

⁷⁹⁹ *Ibid.*, p.269.

から、当該要件には、算定方法の合理的正確性に関する基準が存在すると解される。

第二に、納税者の見積額が金額合理的正確性要件を充足しないと判断された **Deauville Operating Corp.**事件を取り上げる。本件は、納税者の計算した不良債権に係る将来の見積損失額(引当金繰入額)が金額合理的正確性要件を充足したかどうかを争点とする。本件争点について、連邦裁判所は以下のように判示し、納税者の請求を棄却している。

「引当金繰入額の合理性は、事業年度終了時に存在する事実を考慮して決定される。内国歳入庁長官は I.R.C. § 166(c)に基づき引当金繰入額の合理性に関する裁量権を与えられているため、……納税者は納税者の貸倒引当金繰入額が合理的であること、かつ、内国歳入庁長官の決定が恣意的かつ裁量権の濫用であることを立証しなければならない。⁸⁰⁰」

「納税者は、納税者の公認会計士 **Lecinson** 氏の証言により、その地域及び旅行業界における経済状況の変化に関する証拠を提示している。……しかしながら、納税者は一般的な経済状況としての概括のみを提示したに過ぎず、これは貸倒引当金繰入額の算定方法の合理性を証明するという納税者の責任を果たすには不十分である。また、経済状況の変化に関する証拠は、……あまりに推測的な要素でしかない。したがって、納税者は I.R.C. § 166(c)に基づく立証責任を果たせていないため、本件請求を棄却する。⁸⁰¹」

このように、当裁判所は、本件債務の額について、一般的な業界における情報のみを反映することが合理的正確性の立証に不十分であるとして、当該要件を充足しないと判示している。つまり、当該事件判決より、本件債務の額が反映すべき情報の源泉を不足しているということが示唆される。

もっとも、当裁判所は、その具体的な情報の源泉を明らかにしていないが、この点については、第一で取り上げた事件との比較より推断される。**Kaiser Steel Corp.**事件判決、及び、**Thompson** 事件判決は、当該要件を充足するための指標として、業界及び企業の経験に基づく情報を反映することを挙げている。その一方で、**Deauville Operating Corp.**事件判決では、一般的な業界における経済状況の変化に関する情報のみを反映した債務の見積額が当該要件を充足しないと判示されている。つまり、両者間に存在する相違点は、企業の経験に基づく情報を反映したかどうかという点と、その見積額が当該要件を充足すると判示されたかどうかである。したがって、当裁判所において不足するとされた情報の源泉とは、企業の経験に基づく情報であると解することができる。

以上を整理すると、金額合理的正確性要件とは、入力値に関する基準を有しており、当該基準は、業界及び企業の経験に基づく情報を反映することを指標とするものであるといえる。また、**Kaiser Steel Corp.**事件判決、及び、**Thompson** 事件判決より、当該要件が算定方法に関する基準を有すると解することに特段の問題はないと考えられる。

⁸⁰⁰ *Deauville Operating Corp. v. Commissioner*, 49 T.C.M. 464, (1985), p.17.

⁸⁰¹ *Ibid.*, pp.18-20.

4. 結果及び考察

最後に、これまでの検討結果を整理する。そして、その結果を踏まえて、財務会計との比較分析に基づき、税務会計上の負債の計上に関して若干の考察を行う。

まず、偶発損失を素材とした負債計上要件に関する検討結果を整理する。負債計上要件のうち、債務事実確定要件とは、蓋然性基準を有し、債務履行の回避不可能性を指標とすること、そして、当該要件が測定可能性に関する基準を有していない要件である。金額合理的正確性要件とは、算定方法及び入力値に関する基準を有し、後者指標として、業界及び企業の経験に基づく情報を反映することを要求する。経済的効果発揮要件とは、課税公平性を反映したものであり、GAAP との間に、負債計上時点の相違を生じさせる要件である。

そして、以上の検討結果を踏まえて、I.R.C. § 461(h)の負債計上要件と ASC 450-20 の認識要件を比較すると、以下の3点が示唆される。

第一は、蓋然性に関する捉え方の相違である。I.R.C. § 461(h)は、債務事実確定要件において、蓋然性基準を有し、債務履行の回避不可能性を指標とする。これに対して、ASC 450-20 における蓋然性要件は、可能性が高いことを要求としている。これは、蓋然性として要求する内容が異なることを示している。

そして、この蓋然性に関する捉え方の相違は、前節で取り上げた Fred Nesbit Distributing Co. 事件のような事例において、負債計上時点の差異として現れる。つまり、事業年度終了時において、発生の可能性が高く、かつ、債務履行が回避不可能ではない債務に関して、税務会計では、債務履行が回避不可能ではないため、債務事実確定要件が充足せず、負債として計上されない。これに対して、財務会計では、当該債務は、発生の可能性が高いため、蓋然性要件を充足し、負債として計上される。このように、税務会計と財務会計では、負債計上に関して、蓋然性の捉え方に相違があり、その相違は租税法と GAAP における取扱いの相違へと反映されることになる⁸⁰²。

第二は、見積額の算定方法の選定に関する捉え方の相違である。税務会計では、偶発損失の見積額に関して、金額合理的正確性要件の有する入力値に関する基準のもとで、業界及び企業の経験に基づく情報を反映することを要求する。この点は財務会計と共通する。ASC 450-20 は、測定可能性要件のもとで、利用可能な情報に基づき算定することを要求しており、この利用可能な情報について、企業の経験やその他の情報とし⁸⁰³、その源泉として企業の同様のケースにおける経験や他の

⁸⁰² もっとも、Kaiser Steel Corp.事件判決は「全事象テストが充足された場合、……納税者の取扱いが財務会計と一致することになる。(717 F.2d 1304, (1983), *supra* note 795, p.1306.)」と判断していることは留意すべきである。しかしながら、これは、あくまで全事象テストを充足した債務に関して、租税法と GAAP における取扱いが一致する場合があることを示したに過ぎず、I.R.C. § 461(h)の債務の事実の確定要件が ASC 450-20 の蓋然性要件と同義であることを示したものではないと解される。

⁸⁰³ See. FASB, (2019a), *supra* note 347, 450-20-55-2 and 450-20-55-8.

企業の経験に基づく情報を挙げている⁸⁰⁴。

このように、ASC 450-20 は、企業の経験や他の企業の経験に基づく情報、つまりは業界及び企業の経験に基づく情報を要求していることから、入力値に関する基準においては、税務会計と財務会計において、大きな相違は存在しない。

ただし、見積額の算定方法の選定に関しては相違が存在すると解される。税務会計では、過去の事例において、貸倒引当金の算定方法は、内国歳入庁長官またはその代理人の有する裁量権により確立された「ブラックモーター算式（6年間の貸倒実績率の移動平均法）」が、唯一の適切なものとされていた⁸⁰⁵。これは、金額の算定方法として、税務会計独自に確立された方法を要求される場合が存在することを示している⁸⁰⁶。そして、税務会計及び財務会計が、負債計上に際して、測定可能性を要求していることを踏まえれば、この相違は負債の計上額のみならず、負債計上時点にも相違を生じさせることになる。したがって、税務会計と財務会計では、認識及び測定に影響を及ぼす見積額の算定方法の選定に関して、その捉え方に相違が存在するといえる。

第三は、I.R.C. § 461(h)における経済的効果発揮要件という税務会計固有の要件により示される相違である。課税公平性を反映する当該要件は、債務履行を認識基準とし、規定上、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とする。そして、当該要件のもとで、偶発損失は、債務履行時点よりも前の時点で偶発損失を負債として計上することが容認されない⁸⁰⁷。一方、財務会計では、意思決定有用性を反映した ASC 450-20 において、これと同一または類似する要件を有していない。そのため、債務履行時点よりも前の時点で偶発損失を負債計上することが容認される。このように、税務会計と財務会計では、それぞれの目的の相違が具体的な要件の相違として表されている。そして、当該要件の沿革を考慮すれば、当該要件によって生じる租税法と GAAP との間の取扱いの相違は、当該要件が導入された 1984 年税制改正をもって顕在化したといえる。

以上のとおり、I.R.C. § 461(h)における負債計上要件については、債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件のすべてにおいて、ASC 450-20 の認識要件である蓋然性要件及び測定可能性要件との間に、捉え方の相違が存在しており、その相違が租税法と GAAP における取扱いの相違として反映されている。そして、このことは、別段の定めがある項目以外の項目を対象とする I.R.C. § 461(h)の目的論的解釈に基づき導出されたものである。それゆえ、税務会計上の負債の定義が財務会計上の負債の定義と異なることを示すものであり、別段の定めがあるかどうか

⁸⁰⁴ See. *Ibid.*, 450-20-55-12.

⁸⁰⁵ See. Rev. Rul. 76-362, 1976-2, C.B. 45, (1976).

⁸⁰⁶ もっとも、税務会計上、このような履行前の債務は債務の経済的効果の発揮要件を充足せず負債として計上されないため、債務の額の算定という観点のみが税務会計と財務会計の間で取扱いの相違を生じさせることは、事実上存在しないと考えられる。

⁸⁰⁷ See. Cunningham, (1985), *supra* note 719, p.585, Jensen, (1985), *supra* note 666, p.478 and Jensen, (1988), *supra* note 719, p.252.

を問わず、負債計上時点、つまりは、所得控除に係る諸項目の認識時点について、財務会計との間に差異が生じることは自明である、という結論が導かれる。

第5項 結果及び考察

最後に、検討1.及び検討2.を踏まえて、I.R.C. § 461(h)のいう負債計上要件である債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件について、その有する認識概念を体系化する。

検討1.より導かれた結論は次のとおりである。債務事実確定要件とは、蓋然性基準を有し、法的債務であることを指標とすること、金額合理的正確性要件とは、算定方法及び入力値に関する基準を有し、前者基準の指標は、法的に定められた方法、業界及び納税者の経験に基づき確立された方法、後者の指標は、後発事象に基づく修正可能性を入力値に反映させないこと、そして、経済的効果発揮要件とは、認識基準として、債務履行基準を有し、明文規定どおり、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とする。

検討2.より導かれた結論は次のとおりである。債務事実確定要件とは、蓋然性基準を有し、債務履行の回避不可能性を指標とすること、当該要件が測定可能性に関する基準を有していない。金額合理的正確性要件とは、算定方法及び入力値に関する基準を有し、前者基準の指標は、法的に定められた方法、業界の経験に基づき確立された方法、納税者の経験に基づき確立された方法、税務会計独自に確立された方法、割引計算以外の方法、そして、後者基準の指標は、業界及び企業の経験に基づく情報を反映する。経済的効果発揮要件とは、課税公平性を反映し、GAAPとの間に、負債計上時点の相違を生じさせるものである。

そして、以上の結果について、本章第2節における規定の概要、第3節における裁判例の沿革、及び、立法趣旨解釈を考慮して体系化すると、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念は、図表7-2のようにまとめることができる。

図表 7-2 「I.R.C. § 461(h)のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念詳細」

目的	主義	原則	要件			基準	指標
課税公平性	発生主義	発生原則	全事象テスト	認識要件	債務事実確定要件	蓋然性基準	- 法的債務であること - 債務履行が回避不可能であること
				認識・測定要件	金額合理的正確性要件	算定方法に関する基準	- 法的に定められた方法 - 業界の経験に基づき確立された方法 - 納税者の経験に基づき確立された方法 - 税務会計独自に確立された方法 - 割引計算以外の方法
						入力値に関する基準	- 業界及び企業の経験に基づく情報を反映すること - 後発事象に基づく修正可能性を入力値に反映させないこと
			経済的効果テスト	認識要件	経済的効果発揮要件	債務履行基準	- 納税者に対する財またはサービスの移転 - 納税者による財またはサービスの移転

(出典：筆者作成)

第5節 本章のまとめ

本章では、我が国法人税法 22 条 4 項のいう課税公平性を反映した一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の比較対象として、I.R.C. § 461(h)を素材とし、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念に関する検討を試みた。

第2節では、規定の概要として、所得控除に係る諸項目が発生主義のもとで発生原則に従うこと、I.R.C. § 461(h)のいう全事象テスト及び経済的効果テストの充足により判定されること、全事象テストが認識要件である債務事実確定要件、認識及び測定要件である金額合理的正確性要件で構成されること、そして、経済的効果テストが経済的効果発揮要件で構成されることを確認した。

第3節では、全事象テスト及び経済的効果テストの基本的考え方の整理として、裁判例沿革及び立法趣旨を概観した。裁判例の沿革では、全事象テストの起源である Anderson 事件判決をはじめとして、その後の連邦最高裁判所判決の動向を整理し、その結果として、現在における全事象テストの基本的考え方が、Hughes Properties 事件判決、すなわち、債務が最終かつ明確な金額となる

こと、固定かつ絶対となること、無条件となることを要求するものであり、係る債務を固定かつ確定するための全事象が生じるまで、所得控除算入を容認しないことを定めた認識及び測定概念であることを確認した⁸⁰⁸。

次いで、立法趣旨では、全事象テストが内国歳入法典にコード化され、経済的効果テストが導入された 1984 年税制改正に焦点を置き、本改正における議会報告書を概観した。その結果、各要件の基本的考え方については、債務事実確定要件とは、債務の偶発性の程度を判定するものであり、債務履行時点の確実性を問わない蓋然性基準を有すること、金額合理的正確性要件とは、金額の合理的正確性の程度を判定する基準が存在し、そのもとで業界及び納税者の経験に基づく見積計算を容認すること、経済的効果発揮要件とは、債務履行基準を有し、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とすることを確認した。

さらに、本節では、発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念が、裁判所判決において、事実認定の問題であると判示されていることを確認し⁸⁰⁹、係る認識概念の具体化にあたっては、具体的取引ベースでの裁判例分析が必要となることを示した。

第 4 節では、これまでの検討、及び、本稿第 5 章結論において提案した財務会計との比較分析を前提に、財務会計上の項目である ARO 及び偶発損失を素材とし、裁判所判決に基づく帰納的分析を行い、課税公平性を反映した所得控除に係る諸項目の認識概念を検討した。その結果を概念レベルに応じて体系化したものが図表 7-2 であり、これを本章の結論として提示した。

もっとも、本章結論は、ARO 及び偶発損失を素材として導かれたものであり、限界がある。つまり、本章結論のいう認識指標とは、厳密に言えば、所得控除に係る諸項目に係る諸項目を認識するための十分条件に該当するものであり、必要十分条件を表すものではない。そのため、本章結論をもって認識概念のすべてが明確化されたと解することは妥当でなく、より詳細な結論を導出するためには、ARO 及び偶発損失以外の項目を素材とした検討が要求される。

さらに、本章結論は、経済的効果発揮要件の意義についても議論の余地を残す。当該要件は、1984 年税制改正の議会報告書に従えば、全事象テストにおける所得控除額の過大評価という問題に対して、複雑性及び管理の困難性という弊害の観点から導入されたものである⁸¹⁰。そして、議会報告書では、所得控除に係る諸項目の認識として、理論上、債務履行時点で債務の総額を所得控除算入する方法と、債務発生時点で債務の割引額を所得控除算入する方法が存在することが示されている⁸¹¹。そのため、当該要件は、1984 年当時において生じる割引計算導入に伴う技術的問題を背景とした要件といえる。

そして、現在、裁判所は、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法として、割引計算を

⁸⁰⁸ See. 476 U.S. 593, (1986), *supra* note 283, pp.600-601.

⁸⁰⁹ See. 71 F.3d 209, (1995), *supra* note 285, p.216.

⁸¹⁰ See. H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984), *supra* note 290, pp.260-261.

⁸¹¹ See. *Ibid.*, pp.260-261.

容認している⁸¹²。また、AROのように、会計基準のもとで、割引計算（期待現在価値技法）が業界及び納税者の経験に基づき確立された方法となっていることも事実である。このような状況を踏まえれば、将来的に、係る技術的問題は解消し得るものであり、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念として、金額合理的正確性要件のもとで割引計算を導入し、経済的効果発揮要件を廃止するということも選択肢として考えられる。

以上のとおり、本章結論については、所得控除に係る諸項目を認識するための必要十分条件を明確化できていない点、そして、将来志向的の観点が不足している点で限界がある。しかしながら、本章結論が第4章結論、すなわち、我が国法人税法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損金に係る諸項目の認識概念よりも、多くの情報を有していることは明らかであり、この点において、本章結論は比較対象としての機能を十分に果たし得るものである。そこで本稿では、次章において、前章及び本章結論から入手可能な情報をもって、我が国法人税法22条4項との比較分析を試みることにする。

⁸¹² See. *Nestle Holdings v. Commissioner*, 1995 Tax Ct. Memo LEXIS 439, (1995).

第8章 我が国法人税法22条4項に関する推論—アメリカ合衆国との比較分析を中心として—

第1節 はじめに

本章では、これまでの検討を踏まえて、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概念について、アメリカ合衆国との比較分析をもって検討する。本稿では、第2章から第4章において、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について、立法趣旨解釈及び裁判例分析から、その有する認識概念を検討した。ただし、その結論については、その認識概念の一部が明確化されたに過ぎず、不明確部分を残す点で、検証及び展開の必要性が指摘される。そこで第4章では、その検討方法として、アメリカ合衆国との比較分析を提案し、第5章から第7章にわたり、アメリカ合衆国における課税公平性を反映した発生主義のもとでの法人所得の会計方法の有する認識概念について検討を試みた。

そこで本章では、アメリカ合衆国との比較分析をもとに、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章結論における不明確部分についての推論を試みる。そのため、本章の全体の構成は次のとおりとする。第2節では、本章全体の検討素材及び方法を提示し、第3節において、比較分析に基づく推論を行う。そして、第4節において、その結果をもとに、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若干の考察を行う。最後に、第5節では、本章全体のまとめを行い、本章結論に対する課題を示す。

第2節 検討素材及び方法

本章の目的は、アメリカ合衆国との比較分析をもって、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概念を推論することにある。ただし、本稿第4章結論については、導出した検討方法ゆえに限界が指摘されるものであり、その留意点として、検証必要性、アメリカ合衆国との比較分析という検討方法としての成立可否、そして、成立する場合における比較分析を行う際の差異調整の有無を明らかにする必要があると指摘される。そこで本章検討にあたっては、まず比較可能性分析を行い、上記留意点を検討し、その結果を踏まえて、比較分析を行い、本稿第4章結論の不明確部分についての推論を行うこととする。

比較可能性分析にあたっては、法人税法22条4項を検証対象、I.R.C. § 446を比較対象とし、検証対象及び比較対象のもとでの法人所得の会計方法の性質が同一または類似するかどうかを判定する方法を採用する。具体的な比較検証項目については、上記検討目的から、必要十分なものとして、「法人所得」、「法人所得の構成要素」、「各構成要素に係る諸項目」、「法人所得の会計方法」、「構成要素すべてに係る認識及び測定概念」、「規定立法の背景」、「法人所得の会計方法の反映する目的」、「財務会計との関係性」を選択することとする。そのため、上記比較検証項目については、本稿第2章、第3章、第4章、第5章から入手可能な情報に限定される。

次に、比較分析にあたっては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する益金及び損金に係る諸項目の認識概念を検証対象、I.R.C. § 451(b)及びI.R.C. § 461(h)の有する認識概念を比較

対象とする。そして、検討にあたっては、比較可能性分析結果として導出された差異調整の有無を考慮して、検証対象の不明確部分を比較対象で補完する方法を採用する。そのため、比較分析における検討素材は、本稿第4章、第6章、及び、第7章から入手可能な情報に限定される。

第3節 検討

第1項 比較可能性分析

1. 検討

本稿では、我が国法人税法22条4項とアメリカ合衆国 I.R.C. § 446 を比較分析する。それぞれの規定のこれまでの検討結果は以下のとおりである。

法人税法22条4項に関して、本稿第2章から第4章より入手可能な情報は次のとおりである。我が国における法人税の課税標準は所得であり⁸¹³、益金から損金を構成要素とする⁸¹⁴。ここでいう益金に係る諸項目は、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、つまりは、財またはサービスの移転に係る収益、損金に係る諸項目は、別段の定めがあるものを除き、原価・費用・損失とされる⁸¹⁵。そして、収益及び原価・費用・損失が法人税法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⁸¹⁶。

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、本項検討より、その背景を課税所得と企業利益との開差の縮小とすること⁸¹⁷、その有する認識及び測定概念として発生主義を採用すること、現在において、当該発生主義が課税公平性を反映すること、さらには、財務会計との関係性において、企業利益の計算原理との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在することが示されている⁸¹⁸。

I.R.C. § 446 に関して、本稿第5章より入手可能な情報は次のとおりである。アメリカ合衆国における法人税の課税標準は課税所得であり⁸¹⁹、総所得及び所得控除を構成要素とする⁸²⁰。ここでいう総所得に係る諸項目は、別段の定めがあるものを除き、金銭、財またはサービスの移転から実現される所得であり⁸²¹、所得控除に係る諸項目の項目は、別段の定めがあるものを除き、原価・費

⁸¹³ 法人税法21条参照。

⁸¹⁴ 法人税法22条1項参照。

⁸¹⁵ 法人税法22条2項及び22条3項参照。

⁸¹⁶ 法人税法22条4項参照。

⁸¹⁷ 西原宏一（1967）前掲注69、75頁参照。

⁸¹⁸ 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁前掲注153、最判平成6年9月16日刑集48巻6号357頁前掲注160参照。

⁸¹⁹ *See* I.R.C. § 11(a).

⁸²⁰ *See* I.R.C. § 63(a).

⁸²¹ *See* I.R.C. § 61(a) and *Treas. Reg.* 1.61-1(a).

用・損失とされる⁸²²。そして、所得及び原価・費用・損失は、I.R.C. § 446 のもとで、所得を明瞭に反映する会計方法である発生主義に従い計算される⁸²³。

法人所得の会計方法である発生主義については、その背景を租税法と GAAP との調和とすること⁸²⁴、発生主義が課税公平性を反映すること、そして、現在において、GAAP 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ことが示されている⁸²⁵。

以上の情報を「法人所得」、「法人所得の構成要素」、「各構成要素に係る諸項目」、「法人所得の会計方法」、「構成要素すべてに係る認識及び測定概念」、「規定立法の背景」、「法人所得の会計方法の反映する目的」、「財務会計との関係性」に従い整理すると、図表 8-1 のようにまとめることができる。

⁸²² See. I.R.C. § 162(a) and Treas. Reg. 1.162-1(a).

⁸²³ See. I.R.C. § 446(a) and (b).

⁸²⁴ See. H.R. Rep. No. 1337, 83d Cong., 2d Sess., (1954), *supra* note 290, p.48 and S. Rep. No. 1622, 83d Cong., 2d Sess., (1954), *supra* note 290, p.62.

⁸²⁵ See. 439 U.S. 522, (1979), *supra* note 200, pp.542-543.

図表 8-1 「法人税法 22 条 4 項と I.R.C. § 446 との比較可能性分析の結果」

比較検証項目	我が国	アメリカ合衆国
法人所得 (課税標準)	所得	課税所得
法人所得の 構成要素	益金及び損金	総所得及び所得控除
益金（総所得）に 係る諸項目	財またはサービスその他の取引に 係る収益	金銭、財またはサービスの移転か ら実現される所得
損金（所得控除）に 係る諸項目	原価・費用・損失	原価・費用・損失
法人所得の 会計方法	一般に公正妥当と認められる 会計処理の基準	所得を明瞭に反映する会計方法
構成要素すべてに 係る認識及び測定概念	発生主義	発生主義
規定立法の背景	課税所得と企業利益との 開差の縮小	租税法と GAAP との調和
法人所得の会計方法の 反映する目的	課税公平性 (公平な所得計算という要請)	課税公平性 (公平な歳入確保)
財務会計との関係性	目的の相違に基づく差異が存在	目的の相違に基づく差異が存在

(出典：筆者作成)

2. 結果及び考察

以上の比較可能性分析の結果から示されることは、法人所得及び法人所得の会計方法に関する比較検証項目において、我が国とアメリカ合衆国との間に、同一性が観察できるということである。とりわけ、各構成要素に係る諸項目、規定立法の背景、法人所得の会計方法の反映する目的、財務会計との関係性における同一性は、法人税法 22 条 4 項が課税所得と企業利益との開差の縮小を背景としながらも、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が税務会計の目的である課税公平性を反映し、その結果として、企業利益の計算原理との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在することの正当性を示すものである。したがって、アメリカ合衆国との比較可能性分析より、本稿第 4 章結論については、検証結果として、その妥当性が示される。

さらに、上記比較可能性分析の結果は、反映される目的の同一性より、目的論的解釈の範囲内において、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示すものであり、一般に公正妥当

と認められる会計処理の基準の有する認識概念については、当該検討方法に基づき、I.R.C. § 451(b) 及び I.R.C. § 461(h) の有する認識概念をもって、差異調整なく推論可能であるということが示される。そこで次節では、検証対象を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及び損金に係る諸項目の認識概念、比較対象を I.R.C. § 451(b) 及び I.R.C. § 461(h) の有する認識概念とし、検証対象の不明確部分を比較対象でもって補完することにより、その認識概念を推論することとする。

また、上記比較可能性分析の結果として、本稿第 4 章結論の妥当性が示されたことは、当該結論から副次的に示された法人税法 74 条 1 項に対する私見についても、同様に妥当性を有するということが示される。

本稿第 4 章でも述べたように、法人税法 74 条 1 項とは、内国法人が確定した決算に基づき所得の金額を記載した申告書を提出しなければならないとし⁸²⁶、その趣旨に対する解釈としては、狭義解釈と広義解釈が存在する。前者については、形式的意義、すなわち「内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続きを要件とすることにより、内部的なコントロールを期待すること⁸²⁷」を有するとするものであり、後者については、この形式的意義に加え実質的意義、すなわち「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準で計算され、かつ株主総会の承認等を得て確定した決算の利益を基礎とし、法人税法の別段の定めによる一定の申告調整を行い、課税所得を計算すること⁸²⁸」を有するとするものである。

そして、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ついて、課税公平性を反映するものであり、意思決定有用性を反映する会計基準との間に、目的の相違に基づく認識概念の差異が存在するという本項第 4 章結論をもって、法人税法 74 条 1 項から実質的意義の導出が不可能であるとして、狭義解釈を支持するとともに、本規定が単なる手続規定にすぎないことを示した。この私見が第 4 章結論の妥当性に付随して、妥当性を有するものであるということが示される。

第 2 項 比較分析

1. 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

以下に、I.R.C. § 451(b) の有する認識概念との比較分析をもとに、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を行う。これまでの検討結果は以下のとおりである。

検証対象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益金に係る諸項目の認識概念は、本稿第 4 章図表 4-1 で示したとおりであり、反映される目的・主義・原則・要件・基準・指標を、それぞれ課税公平性・発生主義・実現原則・収入すべき権利の確定・財またはサービスの移

⁸²⁶ 法人税法 74 条 1 項参照。

⁸²⁷ 水野忠恒（2021）前掲注 6、468 頁。

⁸²⁸ 日本公認会計士協会（2010）前掲注 14、6 頁。

転・財の引渡しとする。比較対象である I.R.C. § 451(b)の有する認識概念のうち、課税公平性を反映した発生主義のもとでの総所得に係る諸項目の認識概念は、第6章図表 6-2 に示したとおりであり、原則・要件・基準を、それぞれ実現原則・全事象テストのいう権利固定要件・便益及び負担の移転によるアプローチを採用した財またはサービスの移転とする。そして、係る基準を捕捉するための指標としては、出荷、船積み、検収のうち、継続適用することを要求する財の引渡し、及び、所有に伴う利益及びリスク移転が挙げられる。なお、当該認識概念には、金額合理的正確性要件という測定要件が存在する。

推論にあたっては、検証対象と比較対象が目的・主義・原則を共通とし、かつ、財の引渡しという同一の指標を有するため、検証対象の情報を維持しつつ、その不明確部分を比較対象の情報をもって補完する。具体的には、検証対象の有する要件以下に、比較対象の有する権利固定要件以下の認識概念が組み込まれることとなり、その結果が図表 8-2 である。なお、測定要件については、本稿の検討対象外であるが、同様に補完される情報として組み込みつつ、その具体的内容として「N/A」を入力している⁸²⁹。

図表 8-2 「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」

目的	主義	原則	要件			基準	指標
課税公平性	発生主義	実現原則	収入すべき権利の確定	認識要件	権利固定要件	財またはサービスの移転：便益負担アプローチ	・ 財の引渡し（出荷、船積み、検収） ・ 所有に伴う利益及びリスクの移転
				測定要件	金額合理的正確性要件	N/A	N/A

(出典：筆者作成)

2. 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

以下に、I.R.C. § 461(h)の有する認識概念との比較分析をもとに、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を行う。これまでの検討結果は以下のとおりである。

⁸²⁹ 推論にあたっては、収入すべき権利の確定の「確定」と権利固定要件のいう「固定」を区別しない。その理由は、先行研究において、確定と固定という文言がいずれも「fixed」とされており、両者の相違が翻訳の相違に由来するものと考えられるためである（水野忠恒（2021）前掲注 6、190 頁、223 頁参照）。

検証対象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損金に係る諸項目の認識概念は、本稿第4章図表4-2で示したとおり、反映される目的・主義を、それぞれ課税公平性・発生主義とし、それ以下の概念については明らかにされていない。比較対象である I.R.C. § 461(h)の有する認識概念のうち、課税公平性を反映した発生主義のもとでの所得控除に係る諸項目の認識概念は、第7章図表7-2で示したとおり、発生原則に従い、認識要件を債務事実確定要件、金額合理的正確性要件、経済的効果発揮要件とする。

債務事実確定要件については、蓋然性基準を有し、係る基準を捕捉するための指標としては、法的債務であること、及び、債務履行の回避不可能であることが挙げられる。次に、金額合理的正確性要件については、算定方法に関する基準、及び、入力値に関する基準を有し、前者基準の指標としては、法的に定められた方法、業界の経験に基づき確立された方法、納税者の経験に基づき確立された方法、税務会計独自に確立された方法、割引計算以外の方法が挙げられる。また、後者基準の指標としては、業界及び企業の経験に基づく情報を反映すること、後発事象に基づく修正可能性を入力値に反映させないことが挙げられる。最後に、経済的効果発揮要件については、債務履行基準を有し、その債務の性質により、納税者に対する、または、納税者による財またはサービスの移転を指標とする。

推論にあたっては、比較対象及び検証対象が目的及び主義を共通とするため、検証対象の情報を維持しつつ、その不明確部分を比較対象の情報をもって補完する。具体的には、検証対象の有する原則以下に、比較対象の有する権利固定要件以下の認識概念が組み込まれ、その結果が図表8-3である。

図表 8-3 「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」

目的	主義	原則	要件		基準	指標
課税公平性	発生主義	発生主義の原則	認識要件	債務事実確定要件	蓋然性基準	- 法的債務であること - 債務履行が回避不可能であること
			認識・測定要件	金額合理的正確性要件	算定方法に関する基準	- 法的に定められた方法 - 業界の経験に基づき確立された方法 - 納税者の経験に基づき確立された方法 - 税務会計独自に確立された方法 - 割引計算以外の方法
					入力値に関する基準	- 業界及び企業の経験に基づく情報を反映すること - 後発事象に基づく修正可能性を入力値に反映させないこと
			認識要件	経済的効果発揮要件	債務履行基準	- 納税者に対する財またはサービスの移転 - 納税者による財またはサービスの移転

(出典：筆者作成)

第4節 結果及び考察

最後に、本章における検討結果を踏まえて、法人税法 22 条 4 項の性格についての若干の考察を行う。なお、本章比較分析の結果については、図表 8-2 及び 8-3 のとおりである。

第一は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する益金に係る諸項目の認識概念、及び、法人税法 22 条 2 項より示される法人税法 22 条 4 項の性格である。法人税法 22 条 2 項は、法人所得の構成要素である益金について定めた規定であり、「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。⁸³⁰⁾とされる。そして、この益金に係る諸項目である収益の性質から導出される会計方法が「権利確定主義の原則」である。

権利確定主義の原則は、反映される目的を課税公平性とされる⁸³¹⁾。そして、水野忠恒教授は、同原則について、所得の実現、すなわち「取引上の権利……が確定するに至った状態⁸³²⁾」を捕捉する

⁸³⁰⁾ 法人税法 22 条 2 項。

⁸³¹⁾ 水野忠恒 (2021) 前掲注 6、306 頁参照。

⁸³²⁾ 同上、470 頁。

会計方法であり、係る捕捉時点について、「収入すべき金額」が確定した時⁸³³と述べられている。さらに、同教授は、益金の諸項目である財またはサービスの移転に係る収益について、資産の現実の引渡しが勘案されると述べられている⁸³⁴。

同教授の見解を認識概念レベルで整理すると、権利確定主義の原則の有する認識概念とは、反映される目的・主義・原則・要件・基準・指標を、それぞれ課税公平性・発生主義・実現原則、収入すべき権利の確定・剤またはサービスの移転・資産の引渡しとする。そして、これは図表 8-2 で示した推論結果と一致するものである。したがって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する益金に係る諸項目の認識概念については、法人税法 22 条 2 項の解釈によっても同一の認識概念が導出されるという点で⁸³⁵、法人税法 22 条 4 項と法人税法 22 条 2 項は相互確認的な性格を有するといえる⁸³⁶。

第二は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する損金に係る諸項目の認識概念、及び、法人税法 22 条 3 項より示される法人税法 22 条 4 項の性格である。法人税法 22 条 3 項は、法人所得の構成要素である損金について定めた規定であり、同法同条同項 1 号、2 号、3 号において、それぞれ「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」、「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」とされる。そして、この費用の性質から導出される会計方法が「債務確定主義の原則」である。

債務確定主義の原則は、反映される目的を課税公平性とされる⁸³⁷。そして、同原則は、法人税法基本通達 2-2-12 のもとで以下のように記されている。

「法人税法基本通達 2-2-12⁸³⁸」

法第 22 条第 3 項第 2 号《損金の額に算入される販売費等》の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものとする。

⁸³³ 同上、300 頁。

⁸³⁴ 同上、470 頁。

⁸³⁵ 同上、466 頁参照。また、この点については、裁判所が「最高裁判所平成 5 年 11 月 25 日第 1 小法廷判決においては、法人の収益の計上は、法的な権利行使の可能性に基づく権利確定主義を原則とする（東京高判平成 26 年 4 月 23 日訟月 60 巻 12 号 2655 頁）」と判示していることから裏付けられる。

⁸³⁶ もっとも、有力とされる見解では、権利確定主義の原則は、「利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での「管理支配基準」を適用するのが妥当」とされる（金子宏（2019）前掲注 9、312 頁参照）。そのため、当該基準と本稿のいう便益負担アプローチが同義であるかどうかについては、検討必要性が指摘される。

⁸³⁷ 水野忠恒（2021）前掲注 6、306 頁参照。

⁸³⁸ 法人税法基本通達 2-2-12、佐藤友一郎（2019）『法人税法基本通達逐条解説 九訂版』税務研究会出版局、286 頁参照。

- (1) 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- (2) 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。
- (3) 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

当該通達に挙げられた(1)から(3)は、それぞれ債務事実確定要件、経済的効果発揮要件、金額合理的正確性要件と同一の内容を有する⁸³⁹。そのため、債務確定主義の原則とは、課税公平性を反映し、上記3要件を有するものであるから、その認識概念は図表8-3で示した推論結果と一致する。したがって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する損金に係る諸項目の認識概念については、法人税法22条3項の解釈によっても同一の認識概念が導出されるという点で⁸⁴⁰、法人税法22条4項と法人税法22条3項は相互確認的な性格を有するといえる。

もっとも、上記第二の私見については次の留意点が存在する。それは、上記に示した法人税法22条3項より示される法人税法22条4項の性格とは、厳密に言えば、損金に係る諸項目、原価・費用・損失のうち、費用の性質から導出されるものであり、原価及び損失においても、上記私見が同様に成立するかという点については、定かではないということである⁸⁴¹。しかしながら、以下の原価と費用、及び、損失と費用の関係性より、債務確定主義の原則は原価及び損失においても適用されることが示されるため、上記留意点は解消される。

まずは、原価と費用の関係性についてである。原価とは、法人税法22条3項1号のもとで、別段の定めがあるものを除き、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額⁸⁴²」とされ、費用性資産である棚卸資産の取得価額から期末棚卸資産評価額を控除することによって計算される⁸⁴³。つまり、原価を計算基礎で分解すると、「棚卸資産の取得価額」と「期末棚卸資産評価額」となる。

⁸³⁹ もっとも、債務の成立を蓋然性で捕捉するかどうかという点は議論の余地が残る。

⁸⁴⁰ 水野忠恒(2021)前掲注6、466頁参照。

⁸⁴¹ これは、原価及び損失に関して、一般に、債務確定主義の原則が要求されないとする見解が存在することから指摘されるものである。同見解を支持する先行研究としては、岡村忠生(2016)「法人税法22条3項1号の売上原価と費用見積金額」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選 第6版』有斐閣、104-105頁、谷口勢津夫(2018b)前掲注187、para.400、法人税法基本通達2-2-1等が挙げられる。

⁸⁴² 法人税法22条3項1号。

⁸⁴³ ここでいう棚卸資産は、法人税法2条20号のもとで、「商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産で棚卸しをすべきものとして政令で定めるもの」と定義される(法人税法2条20号参照)。

棚卸資産の取得価額については、法人税法 2 条のもとで、棚卸資産の購入代価に消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額⁸⁴⁴、期末棚卸資産評価額については、別段の定め（法人税法 29 条）のもとで、「棚卸資産の取得価額の平均額をもって事業年度終了の時ににおいて有する棚卸資産の評価額とする方法その他の政令で定める評価の方法のうちからその内国法人が当該期末棚卸資産について選定した評価の方法により評価した金額⁸⁴⁵」とされる。つまり、法人税法 22 条 3 項 1 号のいう原価とは、厳密に言えば、別段の定めのある期末棚卸資産評価額が除かれるため、棚卸資産の取得価額を指す。

そして、原価の計算方法、つまりは棚卸資産の取得価額から期末棚卸資産評価額を控除することは、一般に、棚卸資産販売に係る収益の獲得に直接貢献した部分の金額を計算する方法であり、対応原則に従うものとされる⁸⁴⁶。これを法人所得の構成要素に係る諸項目である収益及び費用の観点から換言すれば⁸⁴⁷、係る計算方法とは、棚卸資産取得時において、損金として認識されるべき棚卸資産の取得に要した費用を、対応原則に従い、収益獲得に直接貢献する時点に修正する方法といえる⁸⁴⁸。つまり、棚卸資産の取得価額とは、資本化された棚卸資産の取得に要する費用といえる。

また、原価とは、一般に、収益の獲得に直接貢献する項目、費用とは、収益獲得に間接的に貢献する項目とされる⁸⁴⁹。これは、原価と費用が、収益への対応関係において、直接か間接かによって峻別されることを示すものであり、その峻別が事業目的に依存することを意味する。そのため、事業目的に応じて相対的・流動的な原価と費用とは、根源的な性質の相違を有していないものである。さらに言えば、係る峻別は、対応原則のもとで棚卸資産の取得価額を配分する過程で行われるものである⁸⁵⁰。

このように、法人税法 22 条 3 項 1 号のいう原価、つまりは原価の計算基礎である棚卸資産の取得価額は、棚卸資産の取得に要する費用であり、同法同条同項 2 号のいう費用と同一の性質を有す

⁸⁴⁴ 法人税法施行令 32 条 1 項 1 号参照。

⁸⁴⁵ 法人税法 29 条 1 項。

⁸⁴⁶ 谷口勢津夫（2018b）前掲注 187、para.429 参照。なお、厳密に言えば、谷口勢津夫教授は、企業会計原則の「費用収益対応の原則」と表現している。しかしながら、立法趣旨である「法人税法の一部改正」において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と企業会計原則が同義ではないことが示されているため、本稿では、その区別として「対応原則」と表現する。

⁸⁴⁷ ここでいう収益及び費用の観点とは、フローから一定の期間の利益を測定する「損益法」の観点であり、本稿では、これを棚卸資産の資産性の観点と区別している。

⁸⁴⁸ ここであえて「修正」という文言を用いているのは、本稿において、対応概念を認識概念の上位概念に位置付けていることによる。つまり、本稿における対応原則とは、損金に係る諸項目について、損金としての認識を繰り延べるものではなく、間接的対応を射程とした認識概念のもとでの発生時点を直接的対応のもとでの発生時点へと修正するものとしている。

⁸⁴⁹ 谷口勢津夫（2018b）前掲注 187、para.399 参照。

⁸⁵⁰ 完成工事原価についても同様であり、その計算方法は、製造等のために要した費用の合計額から期末棚卸資産評価額を控除する方法であり、係る費用と法人税法 22 条 3 項 2 号のいう費用の峻別は、対応原則に従い、係る費用を完成工事原価と期末棚卸資産評価額とに配分する過程で行われる（法人税法 29 条、法人税法施行令 32 条 1 項 2 号参照）。

るものである。したがって、原価の性質から債務確定主義の原則の有する認識概念を導出することは可能であり、同原則は原価に対しても同様に適用されることになる⁸⁵¹。

次に、損失と費用の関係性についてである。損失は、法人税法 22 条 3 項 3 号のもとで、別段の定めがあるものを除き、「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの⁸⁵²」と定義される。そして、損失は、一般に、収益獲得に貢献しない項目であり⁸⁵³、費用との関係性において、相対的・流動的であるとされる⁸⁵⁴。そのため、損失は、費用と根源的な相違を有しておらず⁸⁵⁵、同一の性質を有するものである。したがって、損失の性質から債務確定主義の原則の有する認識概念を導出することは可能であり、同原則は損失に対しても同様に適用されることになる⁸⁵⁶。

以上のとおり、別段の定めがあるものを除き、法人税法 22 条 3 項 1 号及び 3 号のいう原価及び損失は、いずれも同法同条同項 2 号のいう費用と性質を同じくするものであり、それぞれの性質から債務確定主義の原則の有する認識概念の導出を可能とする。そして、このことは、上記第二の私見として、法人税法 22 条 4 項と法人税法 22 条 3 項が相互確認的な性格を有するとした本章副次的結論が、費用においてのみ成立するものではなく、原価及び損失においても同様に成立することを示すものであり、先に指摘した留意点が解消されることとなる。

⁸⁵¹ もっとも、最判平成 16 年 10 月 29 日第二小法廷において、最高裁判所は、「近い将来に上記費用を支出することが相当程度の確実性をもって見込まれており、かつ、同日の現況によりその金額を適正に見積もることが可能であったとみることができる。このような事情がある場合には、当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が確定していないときであっても、上記の見積金額を法人税法 22 条 3 項 1 号にいう「当該事業年度の収益に係る売上原価」の額として当該事業年度の損金の額に算入することができると解するのが相当である。(最判平成 16 年 10 月 29 日第二小法廷刑集 58 巻 7 号 697 頁)」と判示している。しかしながら、当該事件判決は、債務の確定していない、つまりは発生していない取得に要する費用を、対応原則のみをもって認識している点で留意すべきであり、費用の認識概念、及び、原価の計算方法の観点からみれば、当該事件判決の問題が指摘される。

⁸⁵² 法人税法 22 条 3 項 3 号。

⁸⁵³ 谷口勢津夫 (2018b) 前掲注 187、para.398 参照。

⁸⁵⁴ 同上、para.398 参照。

⁸⁵⁵ 例えば、財務会計上の定義にはあるが、概念フレームワークでは、費用と損失の関係性について、「費用と損失を特に区別することなく一括して…、費用と称している。それらを細分して独立の要素とみななければならないほど、根源的な相違があるとは考えられないからである。(企業会計基準委員会 (2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」、前掲注 166、para.25.)」とされている。

⁸⁵⁶ もっとも、先行研究においては、損失には、災害による資産の評価損のように、債務を觀念することができないものが存在するため、債務確定主義の原則が適用されないとする見解がみられる(岡村 105 頁参照。)。しかしながら、係る評価損については、損金算入を容認する別段の定め(法人税法 33 条)が存在するため、法人税法 22 条 3 高 3 号のいう損失からは除外されるものであり、これをもって、一義的に、同原則が損失に適用されないとするのは妥当でないと解される。

第5節 本章のまとめ

本章では、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概念について、アメリカ合衆国との比較分析をもって検討を試みた。

検討にあたっては、第一に、比較可能性分析として、我が国法人税法 22 条 4 項を検証対象、アメリカ合衆国 I.R.C. § 446 を比較対象とし、それぞれの規定の有する法人所得の会計方法の性質を比較した。その結果、両規定の性質において、同一性が観察されたため、これをもって、本稿第 4 章結論の妥当性、アメリカ合衆国との比較分析という検討方法の妥当性、そして、比較分析における差異調整が不要であることを示した。また、この結果より、第 4 章結論から副次的に示された法人税法 74 条 1 項の趣旨に関する私見についてもその妥当性を示した。

第二に、比較分析においては、検証対象を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、比較対象を I.R.C. § 451(b) 及び I.R.C. § 461(h) のもとでの認識概念とし、検証対象の不明確部分を比較対象から入手可能な情報をもって推論した。その結果については、図表 8-2 及び 8-3 で示したとおりである。また、この結果を踏まえて、法人税法 22 条 4 項の性格に関する私見として、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概念については、収益及び原価・費用・損失の解釈によっても同一の認識概念を導出されるという点で、法人税法 22 条 4 項と法人税法 22 条 2 項及び 3 項が相互確認的な性格を有することを示した⁸⁵⁷。

もっとも、本章結論については、現行法のもとで、目的論的解釈の範囲内から推論したものであり、限界がある。例えば、本稿第 6 章及び第 7 章で指摘したように、I.R.C. § 451(b) 及び I.R.C. § 461(h) における認識概念は、帰納的分析により導出された十分条件に該当するものであり、必要十分条件を表すものではない。そのため、これを比較対象とした本章結論についても同様の限界が指摘される。また、その検討方法が目的論的解釈に基づくものであり、それ以外の観点、例えば制度設計上の相違等を考慮していない点でも、本章結論については限界が指摘される。

さらにいえば、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の有する損金に係る諸項目の認識概念については、割引計算の導入可能性という点で別解が考えられる。これは、我が国移転価格税制

⁸⁵⁷ なお、本稿では、法人税法 22 条 2 項及び 3 項との間で示される法人税法 22 条 4 項の性格を、あえて「確認規定」と表現していない。これは、第 6 章において検討した「権利の請求理論」と同様の問題が指摘されるためである。法人税法 22 条 2 項及び 3 項における法人所得の構成要素に係る諸項目の性質から導出される会計方法とは、諸項目が構成要素に該当するかどうかを判定するものであり、その認識概念は係る判定に従属するものである。そのため、係る会計方法の有する認識概念とは、諸項目が構成要素に該当する時点を判定するものであり、現金主義か発生主義かを問わず適用されるものである。そのため、同一の認識概念が導出されたことをもって、法人税法 22 条 4 項の性格を法人税法 22 条 2 項及び 3 項の確認規定と捉えることは問題があり、法人税法 22 条 4 項については、諸項目の認識及び測定概念を定めた規定として、構成要素に係る諸項目を定めた法人税法 22 条 2 項及び 3 項と区別し、基本規定の性格を有すると解すべきである。このような観点から、本稿では、同一の認識概念が導出されたことについて、あえて「法人税法 22 条 4 項と法人税法 22 条 2 項及び 3 項が相互確認的な性格を有する」と表現している。

における算定方法として、割引計算が取り入れられていることによる⁸⁵⁸。つまり、金額合理的正確性要件として割引計算を導入することにより、経済的效果発揮要件を不要とする図表 8-4 のような推論結果も、本章推論から導出し得るということである⁸⁵⁹。

図表 8-4 「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（別解）」

目的	主義	原則	要件		基準	指標
課税公平性	発生主義	発生主義の原則	認識要件	債務事実確定要件	蓋然性基準	- 法的債務であること - 債務履行が回避不可能であること
			認識・測定要件	金額合理的正確性要件	算定方法に関する基準	- 法的に定められた方法 - 業界の経験に基づき確立された方法 - 納税者の経験に基づき確立された方法 - 税務会計独自に確立された方法
					入力値に関する基準	- 業界及び企業の経験に基づく情報を反映すること - 後発事象に基づく修正可能性を入力値に反映させないこと

（出典：筆者作成）

そして、この場合、少なくとも ARO については、税務会計上、「企業会計基準第 18 号 資産除去債務に関する会計基準」との間で、認識時点の相違が生じないこととなる。当該会計基準は、ARO について、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの⁸⁶⁰」と定義している。そして、当該会計基準は、ARO の認識について、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。⁸⁶¹」としたうえで、「資産除去債務の発生時に、当該債務の金額を合理的に見積ることができない場合には、これを計上せず、当該債務額を合理的に見積ることができるようになった時点で負債として計上する。⁸⁶²」としている。また、当該会計基準

⁸⁵⁸ 租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 6 号、財務省 (2019)「令和元年度 税制改正の解説」、592-593 頁参照。

⁸⁵⁹ これは、債務確定主義の原則を「債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できること」と主張する金子宏教授の見解と同様であると解される（金子宏 (2019) 前掲注 9、368 頁参照）。

⁸⁶⁰ 企業会計基準委員会 (2008)「企業会計基準第 18 号 資産除去債務に関する会計基準」、para.3。

⁸⁶¹ 同上、para.4。

⁸⁶² 同上、para.5。

は、ARO の測定について、「有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュフローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。⁸⁶³」としている。

このように、法的債務であり、割引計算により測定される ARO は、これを十分条件とする債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件を充足するため、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のもとで、当該会計基準と同一時点で認識されることとなる。また、この点については、当該会計基準における認識及び測定概念が ASC 410-20 と同様であること⁸⁶⁴、そして、アメリカ合衆国において、ARO がそれぞれ債務事実確定要件及び金額合理的正確性要件を充足することからも裏付けられる⁸⁶⁵。

このように、本章結論については、現行法のもとで、目的論的解釈の範囲内での推論に基づくものであるため、限界があり、上記に指摘した観点からの検証及び検討必要性が今後の課題として挙げられる。

⁸⁶³ 同上、para.6。

⁸⁶⁴ See. FASB, (2019a), *supra* note 347, 410-20-15-2 and 410-20-30-1.

⁸⁶⁵ もっとも、係る負債をどのように損金の額に算入させるかについては、議論の余地が残るところであり、負債計上時点で負債計上額と同額の費用を損金の額に算入する方法、もしくは財務会計上の取扱いと同様、負債計上時点で、負債計上額と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加え、減価償却を通じて損金算入する方法が考えられる。

第9章 総括

本稿では、我が国法人所得の会計方法、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、アメリカ合衆国との比較分析を中心に、その有する認識概念を検討した。検討にあたっては、本規定の立法趣旨解釈、そして、その結果に基づく裁判例分析から、可能な限り認識概念を明確化するとともに、残る不明確部分については、アメリカ合衆国の法人所得の会計方法の有する認識概念から入手可能な情報をもって推論を試みた。

本稿の結論は、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概念について整理した本稿第 8 章図表 8-2 及び 8-3 のとおりであり、その意義としては次の点が挙げられる。第一は、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について、その有する認識概念を具体化・体系化したこと、第二は、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、第三は、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、第四は、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である。

もっとも、本稿結論については、以下の点で限界が指摘される。

第一は、検討方法による限界である。本稿結論は、上記検討方法を採用した場合においてのみ成立するものである。そのため、本稿結論については、当該検討方法以外の方法に基づく検証必要性が指摘される。

第二は、検討素材による限界である。本稿結論は、本稿第 4 章裁判例分析において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の意味である「事例についての判断の積み重ねにより明確化される」を限定的に解釈し、「事例についての判断の積み重ねにより明文化される」としたうえで、係る意味と整合する裁判所判決を選定している。また、第 8 章でも指摘したように、第 6 章及び第 7 章結論、すなわち、アメリカ合衆国における法人所得の会計方法の有する認識概念の十分条件をもって推論したものである。そのため、本稿結論として示した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とは、厳密に言えば、十分条件に該当するものであり、必要十分条件を表すものではない。そして、この点については、検討素材の選定により生じるものであるから、この問題を解消するためには、とりわけ第 6 章及び第 7 章における検討素材数の拡張が求められる。

第三は、推論による限界である。本稿では、本稿第 8 章我が国とアメリカ合衆国との比較分析において、目的論的解釈に焦点を置き、推論における差異調整の有無を判定している。そのため、本稿結論については、アメリカ合衆国との比較分析において、反映される目的の同一性以外の観点を考慮していないものとして、その検証必要性が指摘される。

第四は、本稿結論の成立時点における限界である。本稿結論として体系化した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は、その成立時点が現在に限定される。そのため、過

去及び将来時点において成立するかどうかについては定かでなく、とりわけ、見解の対立が存在するに係る本規定に関しては、将来志向的な検討必要性が指摘される。

以上が本稿の限界として指摘される点であり、係る問題の解消としての検証及び展開が本稿の今後の課題として挙げられる。

【参考文献一覧】

(日本文献：五十音順)

- ・ 泉 絢也 (2015)「法人税法における債務確定主義(債務確定基準)—債務確定の判断基準を中心として—」『国士舘法研論集』第 16 号、国士舘大学法学会、47-72 頁。
- ・ 伊藤邦雄 (2020)「新・現代会計入門 第 4 版」日本経済新聞。
- ・ 居林次雄(1966)「税法と企業会計との調整意見に寄せて」『企業会計』第 18 巻第 11 号、128-133 頁。
- ・ 占部裕典 (2013)『租税法における文理解釈と限界』慈学社出版。
- ・ 大蔵財務協会 (2006)『改正税法のすべて (平成 18 年度版)』大蔵財務協会。
- ・ 大蔵財務協会 (2018)『改正税法のすべて (平成 30 年度版)』大蔵財務協会。
- ・ 金子 宏 (2008)「公正妥当な会計処理の基準 (法人税法 22 条 4 項) について」『租税研究』第 707 号、5-16 頁。
- ・ 金子 宏 (2019)『租税法 第 23 版』弘文堂。
- ・ 河合信雄 (1969)「法人税法上の会計処理基準の創設」『経済論叢』第 103 巻第 2 号、115-131 頁。
- ・ 企業会計基準委員会 (2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」、企業会計基準委員会 HP、
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/begriff_20061228.pdf (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 企業会計基準委員会 (2008)「企業会計基準第 18 号 資産除去債務に関する会計基準」、企業会計基準委員会 HP、
<https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/aro-1.pdf> (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 企業会計基準委員会 (2020)「企業会計基準第 29 号 収益認識に関する会計基準」、企業会計基準委員会 HP、
https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/shueki20200331_02_20200706.pdf (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 企業会計審議会特別部会 (1966)「税法と企業会計との調整に関する意見書」『産業経理』第 26 巻第 11 号、78-86 頁。
- ・ 企業利益研究委員会 (1967)「「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書」『産業経理』第 27 巻第 4 号、59-64 頁。
- ・ 清永敬次 (1994)「判批—最高裁第一小法廷平成 5 年 11 月 25 日判決」『民商法雑誌』第 111 巻第 1 号、145-158 頁。
- ・ 財務省 (2019)「令和元年度 税制改正の解説」、財務省 HP、
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0563-0711.pdf

f (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。

- ・ 阪田大作 (2014) 「法人税法 22 条 4 項 (公正処理基準) の解釈」『租税資料館論文集』第 23 巻 (中)、357-443 頁。
- ・ 坂本雅士 (2014) 「法人税法における公正処理基準について—解釈論の展開と課題—」『會計』第 186 巻第 2 号、164-178 頁。
- ・ 参議院「第 55 回参議院大蔵委員会 12 号 (昭和 42 年 5 月 26 日)」、衆議院 HP、
<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/105514629X01219670526> (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 塩崎 潤 (1966) 「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」(税務会計特別委員会報告) を税務の側から眺めて『企業会計』第 18 巻第 11 号、143-152 頁。
- ・ 塩崎 潤 (1967a) 「昭和 42 年度税制改正の展望—税制改正の流れ—」『ジュリスト』第 379 号、31-35 頁。
- ・ 塩崎 潤 (1967b) 「税制簡素化の具体的構想」『税務弘報』第 15 巻第 4 号、9-17 頁。
- ・ 品川芳宣 (1982) 『課税所得と企業利益』税務研究会出版局。
- ・ 衆議院「第 55 回衆議院大蔵委員会 11 号 (昭和 42 年 5 月 12 日)」、衆議院 HP、
<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/105504629X01119670512> (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 衆議院「第 55 回衆議院大蔵委員会 16 号 (昭和 42 年 5 月 23 日)」、衆議院 HP、
<https://kokkai.ndl.go.jp/minutes/api/v1/detailPDF/img/105504629X01619670523> (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 須貝脩一 (1967) 「米国税法上の会計処理基準の意義」『税法学』第 199 巻、1-25 頁。
- ・ 須貝脩一 (1968) 「法人税法二二条四項」『法學論叢』第 82 巻第 6 号、京都大学法學會編、1-25 頁。
- ・ 鈴木一水 (2009) 「会計基準見直しと法人税制」『税研』第 25 巻第 1 号、31-36 頁。
- ・ 鈴木一水 (2013) 「税務会計分析—税務計画と税務計算の統合—」森山書店。
- ・ 鈴木一水 (2015) 「公正処理基準の再検討」『税務会計研究』第 26 巻、119-140 頁。
- ・ 税制調査会 (1967) 「税制簡素化についての第一次答申」『長期税制のあり方についての中間答申 ; 税制簡素化についての第一次答申 ; 昭和 42 年度税制改正大綱についての答申 ; 昭和 42 年度の税制改正に関する答申』大蔵省印刷局。
- ・ 税制調査会 (1996) 「法人課税小委員会 (平成 8 年 11 月)」、日本租税研究協会 HP、
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf (最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日)。
- ・ 税制調査会税制簡素化特別部会 (1966) 「税制簡素化についての中間報告 (案)」『産業経理』第 26 巻第 10 号、145-156 頁。

- ・ 税制調査会税制簡素化特別部会・税制簡素化専門小委員会（1967）「税制簡素化の具体的措置について」『産業経理』第27巻第3号、90-93頁。
- ・ 高木克己（2005）「確定決算主義のあり方」『駒大経営研究』第36巻第1・2号、駒沢大学経営研究所、1-45頁。
- ・ 高木克己（2012）「法人税法上の「公正処理基準」の変容」『駒大経営研究』第43巻第3・4号、1-37頁。
- ・ 高木清三郎（1966）「「税法と企業会計との調整に関する意見書」審議概要」『企業会計』第18巻第11号、102-107頁。
- ・ 武田昌輔（1966a）「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『企業会計』第18巻第11号、143-148頁。
- ・ 武田昌輔（1966b）「税法と企業会計との調整に関する意見書の問題点」『産業経理』第26巻第12号、77-83頁。
- ・ 武田昌輔（1970）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務大学校論叢』第3号、109-174頁。
- ・ 武田昌輔（1981）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準—法人税法22条を中心として—」『判例時報』、第986号、3-7頁。
- ・ 武田昌輔（1998）『立法趣旨 法人税法の解釈（平成10年度版）』財経詳報社。
- ・ 武田隆二（1966）「調整意見書の周辺—税法と企業会計との調整に関する意見書の批判—」『産業経理』第26巻第12号、59-66頁。
- ・ 武田隆二（1970）『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』同文館出版。
- ・ 武田隆二（1983）『制度会計論』中央経済社。
- ・ 谷口勢津夫（2018a）「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第65巻第3・4号、近畿大学法学会、213-267頁。
- ・ 谷口勢津夫（2018b）「税法基本講義（第6版）」弘文堂。
- ・ 東條美和（2017）「裁判例からみる公正処理基準：俯瞰マップからの示唆」『産業経理』第77巻第2号、121-133頁。
- ・ 中川一郎（1967a）「法人税法22条4項に関する問題点」『税法学』第199巻、41-45頁。
- ・ 中川一郎（1967b）「日本税法学会第33回大会記録(1)」『税法学』第204巻、1-26頁。
- ・ 中川一郎（1968a）「日本税法学会第33回大会記録(2)」『税法学』第205巻、1-29頁。
- ・ 中川一郎（1968b）「日本税法学会第33回大会記録(3)」『税法学』第206巻、1-36頁。
- ・ 中川一郎（1977）『税法学体系』ぎょうせい。
- ・ 成道秀雄（2009）「確定決算主義か分離主義か—アメリカの状況を含めて—」『税研』第25巻第1号、46-52頁。
- ・ 西原宏一（1967）「法人税法の一部改正」『税務広報』第15巻第8号、74-102頁。

- ・ 日本会計研究学会税務会計特別委員会（1965）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」『會計』第 88 巻第 3 号、194-214 頁。
- ・ 日本会計研究学会税務会計特別委員会（1966）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」『産業経理』第 26 巻第 8 号、88-99 頁。
- ・ 日本会計研究学会税務会計特別委員会（1967）「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」『會計』第 92 巻第 1 号、131-141 頁。
- ・ 日本公認会計士協会（2010）「租税調査会研究報告第 20 号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」、日本公認会計士協会 HP、
https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-2-20-2-20101021.pdf（最終アクセス日 2021 年 8 月 25 日）。
- ・ 濱田 洋（2012）「国際化の中の確定決算主義」『租税法研究』第 40 号、47-65 頁。
- ・ 番場嘉一郎（1965）「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」『企業会計』第 17 巻第 10 号、66-89 頁。
- ・ 番場嘉一郎（1966）「税法における自主的企業経理の容認—「税法と企業会計との調整に関する意見書」の解説—」『産業経理』第 26 巻第 11 号、87-95 頁。
- ・ 番場嘉一郎（1967）「座談会・改正税法について」『産業経理』第 27 巻第 8 号、126-140 頁。
- ・ 藤掛一雄（1967）「法人税法の改正」『昭和 42 年改正税法のすべて』、大蔵財務協会、75-95 頁。
- ・ 松隈秀雄（1967）「税務行政に望むもの」『税務弘報』第 15 巻第 12 号、39-41 頁。
- ・ 松沢 智（2003）『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則— 補正第 2 版』中央経済社。
- ・ 水野忠恒（1988）『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論—』有斐閣。
- ・ 水野忠恒（1995）「判批 最高裁第三小法廷平成 6 年 9 月 16 日決定」『ジュリスト』第 1081 巻、129-131 頁。
- ・ 水野忠恒（2018）『テキストブック租税法（第 2 版）』中央経済社。
- ・ 水野忠恒（2021）『大系租税法 第 3 版』中央経済社。
- ・ 森下幹夫（2016）「法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の現代的意義—企業会計制度との関係性の視点から—」『岡山大学経済学会雑誌』第 48 巻第 1 号、岡山大学経済学会、15-44 頁。
- ・ 山下壽文（2015）「シャープ勧告と公正処理基準」『佐賀大学経済論集』第 48 巻第 2 号、佐賀大学経済学会、1-47 頁。
- ・ 山本守之（2015）『体系法人税法』税務経理協会。
- ・ 吉田真也（2017）「公正処理基準の帰納的分析—裁判例の検証を中心として—」『租税資料館論文集』第 26 巻（上）、5-221 頁。
- ・ 吉村政穂（2016）「公正処理基準—ビックカメラ事件—」中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選 第 6 版』有斐閣、110-111 頁。

- ・ 渡邊 進 (1966a) 『税務会計特別委員会報告』 批判 『企業会計』 第 18 巻第 9 号、134-141 頁。
- ・ 渡邊 進 (1966b) 「税法と企業会計との調整意見書批判」 『産業経理』 第 26 巻第 12 号、54-58 頁。

(外国文献：アルファベット順)

- ・ AAA, *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*, AAA, (1936).
- ・ AICPA, *Accounting Principles Board Opinion No.11: Accounting for Income Taxes*, AICPA, (1967).
- ・ AICPA, *Statements on Auditing Standards No. 69: The Meaning of Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles*, AICPA, (1992).
- ・ Austin, Maurice, Surrey, Stanley S., Warren, William C. and Winokur, Robert M., “The Internal Revenue Code of 1954: Tax Accounting”, 68 Harv. L. Rev. 257 (1954), pp.257-291.
- ・ Bankman, Joseph, Shaviro, Daniel N., Stark, Kirk J. and Kleinbard, Edward D., *Federal Income Taxation Eighteenth Edition*, Wolters Kluwer, (2018).
- ・ Barrett, Marilyn, “Claim of Right: A Tax Doctrine Unjustly Applied to Accrued Income Subject to Litigation”, 24(4) UCLA L. Rev. 877, (1977), pp.877-906.
- ・ Biek, John A., “Salvaging Accrual Method Deductions: Adding a Time Value of Money Component to the All Events Test.” 40 Tax Law. 185, (1986), pp.185-210.
- ・ Bittker, Boris I. and Lokken Lawrence, *Federal Tax of Income, Estates and Gifts*, Warren Gorham & Lamont, (2003).
- ・ Botosan, Christine A., Koonce, Lisa., Ryan, Stephen G., Stone, Mary S., and Wahlen, James M., “Accounting for liabilities: Conceptual issues, standard setting, and evidence from academic research.”, Accounting Horizons, Vol.19, No.3,(2005), pp.159-186.
- ・ Butler, Gordon T., “I.R.C. 461(h): Tax Fairness and the Deduction of Future Liabilities”, 26 U. Mem. L. Rev. 97, (1995), pp.97-204.
- ・ Chirelstein, Marvin A. and Zelenak, Lawrence, *Federal Income Taxation Fourteenth Edition*, Foundation Press, (2018).
- ・ Colvert, Christopher A., “Tax Treatment of Bad Debt Reserves upon Disposition of Accounts Receivable”, 51 Tex. L. Rev. 318 (1973), pp.318-334.
- ・ Committee on Ways and Means, “Hearings before A Subcommittee of the Committee on Ways and Means House of Representatives 84th Cong. 2d Sess. on Technical Amendments to the Internal Revenue Code”, U.S. Government Printing Office,

Washington, (1956).

- Cunningham, Noel B., “A Theoretical Analysis of the Tax Treatment of Future Costs”, 40 Tax L. Rev. 577, (1985), pp.577-622.
- Dubroff, Harold, Cahill, M. Connie, and Norris Michael D., “Tax Accounting: The Relationship of Clear Reflection of Income to Generally Accepted Accounting Principles”, 47 Alb. L. Rev. 354, (1983), pp.354-407.
- Dubroff, Harold, “The Claim of Right Doctrine”, 40(4) Tax L. Rev. 729, (1985), p.729-772.
- FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, (1978),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132512&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, (1984),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132744&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements*, FASB, (1985),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132802&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.8: Conceptual Framework for Financial Reporting*, FASB, (2018),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176171111398&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.5: Accounting for Contingencies*, FASB, (1975),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220126761&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.96: Accounting for Income Taxes*, FASB, (1987),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220128291&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.109: Accounting for Income Taxes*, FASB, (1992),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220123761&acceptedDisclaimer=true

- dDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.143: Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB, (2001),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220124991&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
 - FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.162: The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, (2008),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220125621&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
 - FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.168: The FASB Accounting Standards Codification™ and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*, FASB, (2009),
https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156308762&acceptedDisclaimer=true (accessed August 25, 2021).
 - FASB, *Accounting Standards Codification Volume 1*, FASB, (2019a).
 - FASB, *Accounting Standards Codification Volume 2*, FASB, (2019b).
 - Flood, Joanne M., *Wiley GAAP 2019: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley, (2019).
 - Freeman, Harrop A., “Tax Accrual Accounting for Contested Items (without the Benefit of I.R.C. Sections 452 and 462)”, 56 Mich. L. Rev. 727, (1958), pp.727-750.
 - Geier, Deborah A., “The Myth of the Matching Principle as a Tax Value”, 15 Am. J. Tax Pol’y, 17, (1998), pp.17-166.
 - Gunn, Alan, “Matching of Costs and Revenues as a Goal of Tax Accounting”, 4 Va. Tax Rev. 1, (1984), pp.1-48.
 - Hasen, David., “The Tax Treatment of Advance Receipts”, 61 Tax L. Rev. 395, (2008), pp.395-458.
 - H.R. No.2543, 83d Cong., 2d Sess., (1954).
 - H.R. No. 293, 84th Cong., 1st Sess., (1955).
 - H.R. No.3838, 99th cong., Public Law 99-514, (1986).
 - H.R. No.1, 115th Cong., 1st Sess., (2017).
 - H.R. Rep. No.1337, 83d Cong., 2d Sess. 48 (1954)
 - H.R. Rep. No. 432, pt. 2, 98th Cong., 2d Sess., (1984),
 - H.R. Rep. No. 115-466, (2017).
 - Jensen, Erik M., “The Deduction of Future Liabilities by Accrual-Basis Taxpayers:

- Premature Accruals, the All Events Test, and Economic Performance”, 37 U. Fla. L. Rev. 443 (1985), pp.443-489.
- Jensen, Erik M., “The Supreme Court and the Timing of Deductions for Accrual-Basis Taxpayers”, 22 Ga. L. Rev. 229, (1988), pp.229-282.
 - Johnson, Calvin H., “The Illegitimate Earned Requirement in Tax and Nontax Accounting”, 50 Tax L. Rev. 373, (1995), pp. 373-414.
 - Joint Committee on Internal Revenue Taxation, “Digest of Testimony Presented before the Committee on Ways and Means with Respect to Tax Revision”, U.S. Government Printing Office, Washington, (1958).
 - Joint Committee on Taxation, “General Explanation of the Tax Reform Act of 1986”, Public Law 99-514, (1987).
 - Joint Committee on Taxation, “General Explanation of Public Law 115-97”, U.S. Government Printing Office, Washington, (2018).
 - Klein, William A., “Tailor to the Emperor with No Clothes: The Supreme Court's Tax Rules for Deposits and Advance Payments”, 41 UCLA L. Rev. 1685, (1994), pp.1685-1736.
 - Kragen, Adrian A. and McNulty, John K., *Cases and Materials on Federal Income Taxation Individuals, Corporations, Partnerships*, West, (1985).
 - Long, David C., “Prepayments: The Historical Tension between Tax and Commercial Accounting”, 21 Duq. L. Rev. 159, (1982), pp.159-182.
 - Marsh Jr., Richard E., “Tax Ownership of Real Estate”, 39 Tax Law. 563, (1986), pp.563-600.
 - McNulty, John K. and Lathrope, Daniel J., *Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell 8th Edition*, West, (2011).
 - Mirkay, Nicholas A., “It's All about Timing: Wills Karns Impact the IRS Battles over Advance Receipts”, 12 Del. L. Rev. 55, (2010), pp.55-78.
 - Olafsson, Craig W., “New Tax Rules Permitting Limited Deferral of Unearned Income”, 55 Marq. L. Rev. 525, (1972), pp.525-552.
 - Paul, Deborah L., “Another Uneasy Compromise: The Treatment of Hedging in a Realization Income Tax”, 3 Fla. Tax Rev. 1, (1996), pp.1-50.
 - Posner, Richard A., ”Social Norms and the Law: An Economic Approach”, American Economic Review, Vol.87, No.2, (1997), pp.365-369.
 - Raskolnikov, Alex, “Contextual Analysis of Tax Ownership”, 85 B.U.L. Rev. 431, (2005), pp.431-516.
 - Rev. Proc. 71-21, 1971-2 C.B. 549, (1971).

- Rev. Proc. 2004-34, 2004-1 C.B. 991, (2004).
- Rev. Rul. 74-607, 1974-2 C.B. 149, (1974).
- Rev. Rul. 76-362, 1976-2, C.B. 45, (1976).
- Rev. Rul. 84-31, 1984-1 C.B. 127, (1984).
- Rosen, Michael J., “Treatment of the Bad Debt Reserve under Section 337 of the Internal Revenue Code”, 51 B.U. L. Rev. 483 (1971), pp.483-513.
- Sanders, Thomas T., Hatfield Henry R. and Moore Underhill, *A Statement of Accounting Principles*, AIA, (1938).
- Simonson, Michael H., “Determining Tax Ownership of Leased Property”, 38 Tax Law. 1, (1984), pp.1-32.
- S. Rep. No.1622, 83d Cong., 2d Sess. 62 (1954).
- S. Rep. No.372, 84th Cong., 1st Sess., (1955).
- Staff of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation, *Staff Data on Sections 462 and 452 of the Internal Revenue Code of 1954: Prepared for the Committee on Finance of the U.S. Senate*, U.S. Government Printing Office, Washington, (1955).
- Sunder, Shyam, “Rethinking Financial Reporting: Standards, Norms and Institutions”, Foundations and Trends in Accounting, Vol.11, Nos.1-2, (2016), pp1-113.
- 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).
- T.D. 9941, (December 14, 2020), pp.1-191.
- Thrower, Randolph W., “Recent Developments in Federal Income Taxation”, 21 Proc. Ann. Tul. Tax Inst. 1, (1972), pp.1-67.
- United States, *Congressional Record Proceedings and Debates of the 83d Cong. 2d Sess.*, Vol.100, part.7, U.S. Government Printing Office, Washington, (1954).
- Walberg, Glenn, “The all events tests in an era of self-regulation”, 12(2) Wm. & Mary Bus. L. Rev. 329, (2021), pp.329-400.
- Wellen, Robert H., “Contingent Consideration, Contingent Liabilities and Indemnities in Acquisitions (Outline)” William & Mary Annual Tax Conference. 712, (2014), pp.1-110.
- Wootton, Robert R., “The Claim of Right Doctrine and Section 1341”, 34(2) Tax Law. 297, (1981), pp. 297-340.
- 22 F.R. 10686, (December 25, 1957).
- 36 F.R. 5461, (March 24, 1971).
- 36 F.R. 5495, (March 24, 1971).
- 38 F.R. 26184, (September 19, 1973).

- 57 F.R. 12420, (April 10, 1992).
- 84 F.R. 47175, (September 9, 2019).
- 84 F.R. 47191, (September 9, 2019).
- 86 F.R. 810, (January 6, 2020).
- 86 F.R. 836, (January 6, 2021).
- 2015-24 I.R.B. 1057, Notice 2015-40, (June 15, 2015).
- 2017-15 I.R.B. 1074, Notice 2017-17, (April 10, 2017).
- 36 Stat., (1909).
- 38 Stat., (1913).
- 39 Stat., (1916).
- 40 Stat., (1918).
- 43 Stat., (1924).
- 44 Stat., (1926).
- 45 Stat., (1928).
- 53 Stat., (1939).
- 68A Stat., (1954).
- 72 Stat., (1958).
- 75 Stat., (1961).
- 98 Stat., (1984).
- 100 Stat., (1986).

【参考裁判例】

(日本：裁判所降順、年代昇順)

- 最判昭和 62 年 7 月 7 日務資 159 号 31 頁。
- 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。
- 最判平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁。
- 最判平成 16 年 10 月 29 日第二小法廷刑集 58 卷 7 号 697 頁。
- 東京高判昭和 63 年 11 月 28 日判時 1309 号 148 頁。
- 大阪高判平成 18 年 4 月 14 日税資 256 号順号 10367 頁
- 東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 卷 5 号 1089 頁。
- 東京高判平成 26 年 4 月 23 日訟月 60 卷 12 号 2655 頁。
- 名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日訟月 48 卷 9 号 2322 頁。
- 水戸地判平成 14 年 12 月 21 日、裁判所ウェブサイト、
https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/245/006245_hanrei.pdf (最終アクセス日 2021

年 8 月 25 日)。

- ・ 岡山地判平成 19 年 5 月 22 日税資 257 号順号 10716 頁。

(米国：納税者アルファベット順)

- ・ *Albemarle Corp. & Subsidiaries v. United States*, 118 Fed. Cl. 549, (2014).
- ・ *Amergen Energy Co., LLC v. United States*, 113 Fed. Cl. 52, (2013).
- ・ *AmerGen Energy Co. v. United States*, 779 F.3d 1368, (2015).
- ・ *American Automobile Association v. United States*, 367 U.S. 687, (1961).
- ・ *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422, (1926).
- ・ *Artnell Co. v. Commissioner*, 400 F.2d 981, (1968).
- ・ *Automobile Club of Michigan v. Commissioner*, 353 U.S. 180, (1957).
- ・ *Beacon Publishing Co. v. Commissioner*, 218 F.2d 697, (1955).
- ・ *Bien v. Commissioner*, 20 T.C. 49, (1953).
- ・ *Blagaich v. Commissioner*, T.C. Memo 2016-2, (2016).
- ・ *Boise Cascade Corp. v. United States*, 530 F.2d 1367, (1976).
- ・ *Bolling v. Commissioner*, 357 F.2d 3, (1966).
- ・ *Boykin v. Commissioner*, 344 F.2d 889, (1965).
- ・ *Brown v. Helvering*, 291 U.S. 193, (1934).
- ・ *Burnet v. Sanford & Brooks Co.*, 282 U.S. 359, (1931).
- ・ *Challenge Publications, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo. 1986-36, (1986), *aff'd*, 845 F.2d 1541, (1988).
- ・ *Clark v. Woodward Constr. Co.*, 179 F.2d 176, (1950).
- ・ *Clay v. Commissioner*, T.C. Memo 2018-145, (2018).
- ・ *Colonial Wholesale Beverage Corp. v. Commissioner*, 1988 T.C.M. LEXIS 431, (1988).
- ・ *Concord Instruments Corp. v. Commissioner*, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 607, (1992).
- ・ *United States v. ConocoPhillips Co.*, 744 F.3d 1199, (2014).
- ・ *United States v. Consol. Edison Co. of N.Y., Inc.*, 366 U.S. 380, (1961).
- ・ *Dana Distributors, Inc. v. Commissioner*, 1988 T.C.M. LEXIS 537, (1988).
- ・ *Deauville Operating Corp. v. Commissioner*, 49 T.C.M. 464, (1985).
- ・ *Derr v. Commissioner*, 77 T.C. 708, (1981).
- ・ *Dixie Pine Products Co. v. Commissioner*, 320 U.S. 516, (1943).
- ・ *Eisner v. Macomber*, 252 U.S. 189, (1920).
- ・ *Exxon Mobil Corp. v. Commissioner*, 114 T.C. 293, (2000).

- *Fred Nesbit Distributing Co. v. United States*, 604 F. Supp. 552, (1985).
- *Ford Motor Co. v. Commissioner*, 71 F.3d 209, (1995).
- *United States v. General Dynamics Corp.*, 481 U.S. 239, (1987).
- *Georgia School-Book Depository, Inc. v. Commissioner*, 1 T.C. 463, (1943).
- *Giant Eagle, Inc. v. Commissioner*, 822 F.3d 666, (2015).
- *Commissioner v. Glenshaw Glass Co.*, 348 U.S. 426, (1955).
- *Gregory v. Commissioner*, 149 T.C. 43, (2017).
- *Grodt & McKay Realty, Inc. v. Commissioner*, 77 T.C. 1221, (1981).
- *Shalala v. Guernsey Memorial Hospital*, 514 U.S. 87, (1995).
- *Hagen Advertising Displays, Inc. v. Commissioner*, 407 F.2d 1105, (1969).
- *Hallmark Cards, Inc. v. Commissioner*, 90 T.C. 26, (1988).
- *Hamilton Industries, Inc. v. Commissioner*, 97 T.C. 120, (1991).
- *United States v. Harmon*, 205 F.2d 919, (1953).
- *H. H. Brown Co. v. Commissioner*, 8 B.T.A. 112, (1927).
- *H. Liebes & Co. v. Commissioner*, 90 F.2d 932, (1937).
- *United States v. Hughes Properties, Inc.*, 476 U.S. 593, (1986).
- *Hutchinson v. Commissioner*, 116 T.C. 172, (2001).
- *IES Industries, Inc. v. United States*, 253 F.3d 350, (2011).
- *Indianapolis Power & Light Co. v. Commissioner*, 857 F.2d 1162, (1986).
- *Commissioner v. Indianapolis Power & Light Co.*, 493 U.S. 203, (1990).
- *James v. United States*, 366 U.S. 213, (1961).
- *Kaiser Steel Corp. v. United States*, 717 F.2d 1304, (1983).
- *Keith v. Commissioner*, 115 T.C. 605, (2000).
- *King Solarman, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo 2019-103, (2019), *aff'd*, 840 Fed. Appx. 74, (2020).
- *United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, (1951).
- *Lumber Mut. Fire Ins. Co. v. Malley*, 256 F. 380, (1916).
- *Maryland Casualty Co. v. United States*, 52 Ct. Cl. 201, (1917).
- *Maxus Energy Corp. v. United States*, 31 F.3d 1135, (1994).
- *Mooney Aircraft, Inc. v. United States*, 420 F.2d 400, (1969).
- *Nestle Holdings v. Commissioner*, 1995 Tax Ct. Memo LEXIS 439, (1995).
- *North American Oil Consol. v. Burnet*, 286 U.S. 417, (1932).
- *North Texas Lumber Co. v. Commissioner*, 7 B.T.A. 1193, (1927).
- *Lucas v. North Texas Lumber Co.*, 281 U.S. 11, (1930).

- *United State v. O'Cheskey (In re Chama Land & Cattle Co.)*, 310 Fed. Appx. 726, (2009).
- *Ohio River Collieries Co. v. Commissioner*, 77 T.C. 1369, (1981).
- *Peninsula Steel Products & Equipment Co. v. Commissioner*, 78 T.C. 1029, (1982).
- *Petersen v. Commissioner*, 148 T.C. 463, (2017).
- *Sam W. Emerson Co. v. Commissioner*, 37 T.C. 1063, (1962).
- *Security Flour Mills Co. v. Commissioner*, 321 U.S. 281, (1944).
- *Setliff v. Commissioner*, T.C. Memo 1987-330, (1987).
- *Smarthealth, Inc. v. Commissioner*, 2001 Tax Ct. Memo LEXIS 173, (2001).
- *Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128, (1963).
- *Sollberger v. Commissioner*, 691 F.3d 1119, (2011).
- *Spring City Foundry Co. v. Commissioner*, 292 U.S. 182, (1934).
- *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 563 F.2d 861, (1977).
- *Thor Power Tool Co. v. Commissioner*, 439 U.S. 522, (1979).
- *Thompson v. Commissioner*, 761 F.2d 259, (1985).
- *United Launch Servs., LLC v. United States*, 139 Fed. Cl. 664, (2018).
- *Utah Power & Light Co. & Subsidiary v. Commissioner*, 1991 Tax Ct. Memo LEXIS 584, (1991).
- *William O. McMahon, Inc. v. Commissioner*, 45 T.C. 221, (1965).
- *Yoklic v. Commissioner*, T.C. Memo 2017-143, (2017).

【初出一覧表】

※本博士論文のうち、以下の章については、筆者が明治大学大学院博士後期課程時に執筆した以下の論文に加筆修正を加えたものを中心に構成されている。

- ・ 第5章第2節第3項、第3節、及び、第4節…初出「内国歳入法典 § 446「所得を明瞭に反映する方法」についての一考察—Thor Power Tool Company v. Commissioner を素材として—」『経営学研究論集』第51号、pp.79-98、明治大学大学院。
- ・ 第7章第3節第4項、及び、第4節第2項…初出「アメリカ合衆国連邦裁判所における資産除去債務の租税法上の取扱い—内国歳入法典 § 461 (h)の観点を中心に—」『経営学研究論集』第52号、pp.167-186、明治大学大学院。
- ・ 第7章第4節第3項…初出「アメリカ合衆国連邦裁判所における偶発損失の租税法上の取扱い—内国歳入法典 § 461 (h)の観点を中心に—」『経営学研究論集』第53号、pp.23-42、明治大学大学院。
- ・ 第6章第3節第3項…初出「アメリカ合衆国における前受金の租税法上の取扱い—内国歳入法典 § 451 (b)の観点を中心に—」『経営学研究論集』第54号、pp.1-20、明治大学大学院。
- ・ 第6章第4節…初出「アメリカ合衆国における益金算入の一般原則—Tax Cuts and Jobs Act を中心として—」『経営学研究論集』第55号、pp.1-20、明治大学大学院。

