

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 5 月 30 日現在

機関番号：14501

研究種目：基盤研究(B)（一般）

研究期間：2014～2016

課題番号：26285101

研究課題名（和文）課税所得計算における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関する研究

研究課題名（英文）Study of the accounting standards generally accepted as fair and appropriate for tax purposes

研究代表者

鈴木 一水（SUZUKI, Kazumi）

神戸大学・大学院経営学研究科・教授

研究者番号：90235937

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 10,500,000円

研究成果の概要（和文）：法人税法22条は、会社が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算された会計上の利益に基づいて課税所得を計算することを要請している。他方、近年の財務報告制度においては、グローバルに活動する大企業向けの国際的共通化を志向する高度で複雑な企業会計基準等のほかにコストとベネフィットに配慮した中小企業向けの会計指針等が存在している。このような一般に公正妥当と認められる会計慣行の多様化に伴い、税務上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈について、企業と税務当局との間で争いが増加している。本研究では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を検討し、問題点を指摘した。

研究成果の概要（英文）： Article 22 of the Corporation Tax Act requires that a firm should determine its taxable income on the basis of accounting income in conformity with the accounting standards generally accepted as fair and appropriate. On the other hand, there are a variety of accounting standards including international convergence-oriented accounting standards for global firms and cost and benefit-oriented accounting standards for small and medium-sized firms in the financial reporting system in these days. Such diversification of accounting standards has induced a lot of disputes between firms and tax authorities. This study discusses the contents and points out issues of the accounting standards generally accepted as fair and appropriate for tax purposes.

研究分野：税務会計

キーワード：税務会計 企業会計 財務会計 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準 法人税法

1. 研究開始当初の背景

法人税法22条4項は、会社を含む法人の課税所得を、租税法に別段の定めのあるものを除いて、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算された収益および原価・費用・損失に基づいて計算することを求めている。ここでの「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、たとえば企業会計原則のような特定の文書を指すものではなく、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する。この規定の制定時の立法事務担当者は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について、「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っと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にされていくものと考えます」(藤掛1967,76)と述べて、将来の事例の積み重ねによる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容の明確化を期待している。

その後45年が経過し、この間、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関連する多くの租税裁判例や判決例が積み重ねられてきた。他方、企業会計とくに証券取引法(金融商品取引法)会計の側では、1990年代後半に始まる会計制度改革によって、国際的共通化を志向する会計基準が設定されるとともに、会計基準と商法(会社法)との調整も図られてきた。さらに、国際会計基準(以下「IFRS」)の連結財務諸表への任意適用が認められたほか、その積上げを図るために、IFRSの任意適用要件を緩和するとともに、IFRSの一部基準を削除または修正して採用するエンドースメントの仕組みがとられることになった。また、米国の証券取引所に上場している会社については、従来通り、米国財務会計基準の適用も認められている。一方、こうした大企業向けの会計基準とは別に、中小企業向けにコスト・ベネフィットの観点から「中小企業の会計に関する指針」(以下「中小会計指針」)および「中小企業の会計に関する基本要領」(以下「中小会計要領」)が公表された。この結果、現在わが国において会計慣行を成文化したのものとして公表され実際に利用されている各種の文書(以下「会計基準書等」)には、会社法、金融商品取引法、いわゆる業法における会計規定、および企業会計原則のほか、企業会計基準、米国財務会計基準、プアなIFRS、エンドースメントされたIFRS、中小会計指針、および中小会計要領が併存することになり、会計慣行の多様化が進行している。

以上のように、法人税法22条4項制定後45年以上が経過し、この間「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関連する多くの裁判例や判決例が積み重ねられてきたにもかかわらず、当初の期待通りにその内

容が明確になったとは言い難い。それどころか、租税法研究者からは、「企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に、企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確でないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目はきわめて粗い、といわなければならない。」(金子2012,289-290)と、企業会計基準その他の会計慣行の非網羅性・不明確性が今なお指摘されている。さらに、大企業の事業活動・資金調達グローバル化を背景とした国際的共通化を志向する企業会計基準の整備と、その高度化・複雑化に対してコスト・ベネフィットの観点から中小企業向けの会計慣行を確立しようとする動向との同時進行に伴う目的・内容・特徴の異なる多種多様な会計基準書等の併存によって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容は、むしろ混迷を深めつつある。新しい取引技術や金融手段の発達は、この混迷にさらに拍車をかけることが予想される。

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を整理し、各種会計基準書等その他の会計慣行の公正妥当性を吟味し、課税所得計算における法人税法22条4項の規定の意義を再検討することによって、上述の税務会計実務が抱える混乱を収束させるための有益な知見を提供できると期待される。

2. 研究の目的

国際的共通化を志向する企業会計基準、IFRSおよび米国会計基準、他方コスト・ベネフィットに配慮する中小会計指針および中小会計要領など目的・内容・特徴を異にする会計基準書等の並立によって会計慣行の多様化が進行するなかで、課税所得計算の根幹をなす「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4項)の解釈適用について混乱が増幅している。本研究では、各会計基準書等を比較整理して会計基準書等間の相違とその背景を明らかにするとともに、実際に積み重ねられてきた裁判例等を分析し、課税所得計算における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の意義を再検討することによって、税務会計実務における混乱を解消し、財務会計と課税所得計算の関係のあり方に関する議論に資することを目的とする。

3. 研究の方法

本研究は、租税法主義の下で課税所得計算にあたって準拠すべき会計規範を研究対象とするため、会計研究の方法と租税法研究の方法を併用する。両研究とも、さまざまな研究方法を有するが、本研究は法人税法22条4項の立法趣旨とその制定後の会計基準の整備および事例の積み重ねを考察することを通じて知見を引き出すことを目的とするので、会計研究者と租税法研究者が共同して、国際比較のほか、会計研究における計算構造の理論的解明、会計基準の比較、事例分析などの手法、および租税法研究における同規定の解釈をめぐる裁判例・学説の比較・分類・整理および事例分析などの手法を併用し、会計研究と租税法研究を融合させた総合的な考察を行う。

具体的には次の手順で研究を実施する。

法人税法22条4項の制定過程に関する文献その他の資料(税制調査会資料、国会議事録、立法事務担当者の解説など)の収集と分析および分析結果に関する検討

海外における類似制度の趣旨と現状に関する資料の収集と分析および分析結果に関する検討

会計基準書等の設定過程に関する文献その他の資料の収集と分析および分析結果に関する検討

法人税法22条4項をめぐる税務争訟に関する裁判事例や裁判例の収集と分析および分析結果に関する検討

4. 研究成果

(1) 初(平成26)年度では、次の論点について明らかにした。ドイツでは連単分離によって公正価値測定を多用するIFRSの課税所得計算に及ぼす影響を限定し、単体財務諸表では原価-実現主義が堅持されている。

法人税法22条4項の立法趣旨である税制簡素化は、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上を図り、自主的経理を容認するという観点から、各種の改正において実現されてきた。裁判例等には、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容について、課税の公平といった租税法の要請・観点から解釈する傾向がみられるだけでなく、「別段の定め」の規定のない事項について会社の経理を否認するという立法趣旨とは異なる意図で、補完的否認規定的に適用されている事例もある。原価-実現主義を堅持する企業会計原則系統の会計基準書等は、担税力指標としての課税所得の計算と親和性が高いが、公正価値測定を多用する企業会計基準系の会計基準書等の出現によって、これらの要素を課税所得計算から除外するための「別段の定め」が必要とされる。収益認識について、租税法は、権利確定基準を原則とし、権利の確定が不明か遅れる場合に限って、会計上の伝統的な収益の実現要件と整

合的な管理支配基準が適用されている。原価・費用・損失の認識について、22条3項は企業会計における費用等が損金の基本であることを示し、同条4項は課税所得計算上の公正妥当性を満たすことを要求している。資本等取引について、株主の最終的な課税までを俯瞰しなければならない法人税法は、課税所得計算の枠外で22条5項を規定しなければならない。演繹的アプローチをとる中小会計指針は新しい合理的な慣行であるのに対して、帰納的アプローチをとる中小会計要領は既に慣行となっている事実を明確にしたものであり、そもそも中小企業にとって一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行は複数存在している。

(2) 研究2(平成27)年度では、個別事項ごとに租税法における「別段の定め」等と裁判例等との検討を通じて、租税法の立場からの「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を明らかにする研究を行った。研究の結果、個別事項によって、会計慣行等と会計基準等と租税法上の「別段の定め」等の関係には相違があるため、会計基準等と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係についても相違のあることがわかった。たとえば、役員給与の会計処理では、まず会計慣行が先行し、それを租税法の立場から規制するための「別段の定め」が置かれ、その後企業会計基準が設定されたことを受けて、同様にその費用性を認めるものの、課税の公平の立場から制約を課すように「別段の定め」も変更されたことから、役員給与に関する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は企業会計基準と同一と考えられる。これに対して、固定資産の減価償却のように、まず会計慣行が成立していたものの詳細な手続に関する会計基準書等は存在しないために「別段の定め」が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」となるどころか事実上の会計基準として機能している事項もある。請負収益については、企業会計原則と法人税法との考え方に時代的変遷がみられるものの、現在は法人税法が会計基準との整合性に配慮しつつも成果の確実性ではなく外形基準を「別段の定め」で採用している。このように、個別事項によって、会計慣行の成立過程や、会計基準書等と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との関係は異なるので、個別項目ごとに「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を特定することは、企業会計と課税所得計算の関係に関する議論に資する。

(3) 研究3(平成28)年度では、裁判例において「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈の観点として示された公平な課税所得計算の意味する内容をより深く検討するとともに、個別事項における「別段の定め」の性格と、「一般に公正妥当と認め

られる会計処理の基準」の内容を明らかにした。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」をめぐる裁判例は近年増加傾向にあり、そこで言及されている「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と会計基準書等との関係および公平な課税所得計算の意味するものは、多様であり首尾一貫性を欠いていることが、明らかになった。各事例に共通して採用されている観点としては、企業の裁量を制限し恣意的な会計処理を排除するという点しか見出せず、担税力ある所得の計算という観点は抜け落ちている。個別事項について明らかにした論点は次のとおりである。営業収益の年度帰属については、最高裁判例が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」から実現原則と権利確定主義を導いているものの、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行からは正当化されるのに法人税法上は許容されないものがあることがはっきりしつつあり、その傾向は、会計基準が詳細になり明瞭性が高まるに依り、事実認定の問題が内容に入り込むようになってから拡大している。金融商品については、産業構造の変化に伴って所得概念にも変化がみられ、有形財から金融財さらに無形財へと資産評価の対象が変わると、リスクを含む実現可能性ある利益さらにはのれん価値も含めるべきか否かが検討課題となる。棚卸資産については、適正な原価計算を行った結果として製造原価に算入した金額が法人税法上も原価を構成すべきであるが、製造原価を構成する労務費に退職給付引当金繰入額や賞与引当金繰入額が含まれるか否かが未解明である。また、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当する原価差額の調整もはっきりしない。固定資産の減価償却については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を租税法の立場から解釈するという考え方は、減価償却費の損金経理要件の存在意義に疑いを生じさせる。固定資産の評価損益は、その物質的な消滅や損壊がない限り、課税所得計算には含まれないが、会計上の減損処理の本質を費用性資産から貨幣性資産への変換と理解するならば、税務上も減損損失を減価償却から切り離して検討することは可能になるが、税務上の回収可能価額概念の検討が必要になる。引当金については、法人税法は、その時々々の国の経済政策を達成するために、収益費用の対応という会計の論理と、課税の公平性と中立性を確保するという租税法の論理とを使い分けてきた。寄附金については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は存在せず、「別段の定め」のみに依拠していることから、租税法固有の問題として議論される。会計上の変更・誤謬の訂正については、法人税法は、会計方針の変更に係る所得計算規定を設けていないものの、遡及処理会計基準を前提とした会社計算規則の規定を許容している。

(4) 従来、課税所得計算の枠組みに関しては、企業会計という下部構造の上に申告調整という上部構造が存在し、会計基準書等に基づいて計算された会計上の利益に「別段の定め」に基づく修正を申告調整で加えることによって課税所得を誘導的に算定する、という2段階構造の説明が一般的にされてきた。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」と会計基準書等との間に乖離が存在し、税務会計固有の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」なるものが存在するとすれば、従来の2段階構造に基づく説明は正確でなくなる。すなわち、課税所得は、第1段階で会計基準書等に従って計算された会社法上の利益に対して第2段階で租税法の観点からの「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に基づく修正を加えて税務会計利益が計算され、さらに第3段階において「別段の定め」に基づく修正が加えられて算定されるという3段階構造をとることになる。伝統的な税務会計の研究・教育では、「別段の定め」の趣旨と効果の分析に重点が置かれてきた傾向があり、租税法の立場からの「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容や、それに基づいて算定される税務会計利益の本質および特徴に関する研究は軽視されてきた。本研究は、税務争訟において重要性が増しているにもかかわらず、従来の税務会計研究では欠けていた研究領域を示すとともに、財務報告利益と課税所得の差異の投資意思決定への有用性という財務会計研究の領域でも新たな知見を提供したことで、学界に貢献したといえる。

<引用文献>

- ・ 金子 宏、租税法[第17版] 弘文堂、289-290、2012
- ・ 藤掛 一雄、法人税法の改正、大原 一三他編、改正税法のすべて(昭和42年版) 大蔵財務協会、75-95、1967

5. 主な発表論文等

(雑誌論文)(計31件)

- 鈴木 一水、会計制度上の利益計算思考の変遷、国民経済雑誌、2017(印刷中)、査読無
- 佐藤 信彦、有価証券とデリバティブ、税研、Vol.32No.6、89-94、2017、査読無
- 坂本 雅士、グローバル時代の税務会計、會計、第191第巻2号、53-65、2017、査読無
- 一高 龍司、法人税法上の減価償却に関する主要な裁判例 - 昭和63年以降 -、日税研論集、69号、213-255、2017、査読無
- 藤井 誠、制度会計のグローバル化が及ぼす税務会計への影響、會計、第191巻第2号、204-218、2017、査読無

鈴木 一水、法令解釈型税務会計研究の課題、税経通信、71 巻 7 号、148-154、2016、査読無

鈴木 一水、課税ベースのあり方、税務会計研究、第 27 号、69-121、2016、査読無

鈴木 一水、課税所得計算における会計基準等、税研 Vol. 32No. 2、73-77、2016、査読無

鈴木 一水、金銭債権の貸倒れ、税研、Vol. 32No.5、75-79、2016、査読無

齋藤 真哉、会計上の費用と税務上の損金、税研、Vol. 32No.4、79-83、2016、査読無

藤井 誠、ドイツの減価償却、日税研論集、69 号、285-308、2016、査読無

浦崎 直浩、公正価値測定の意義と構造、商学論纂、第 57 巻、1-39、2016、査読無

<http://ir.c.chuo-u.ac.jp/repository/search/binary/p/8722/s/6972/>

万代 勝信、引当金に係る会計の論理と税法の論理、税研、Vol. 32No.3、16-23、2016、査読無

坂本 雅士、上松 公雄、岩井 恒太郎、渡邊 宏美、神尾 篤史、平松 智史、東条 美和、わが国の税務会計教育をめぐる現状と課題(中)、立教経済学研究、第 70 巻第 2 号、1-54、2016、査読無

古田 美保、アメリカの減価償却制度、日税研論集、69 号、257-284、2016、査読無

齋藤 真哉、減価償却と減損、日税研論集(減価償却課税制度)、69 号、149-183、2016、査読無

齋藤 真哉、異なる資本維持概念に起因する法人税等の会計処理、商学論究、第 63 巻第 3 号、173-190、2016、査読無
<file:///C:/Users/Onishi/Downloads/63-3-10.pdf>

一高 龍司、濫用的取決めに係る情報開示と協力的コンプライアンス~OECD 及び米国の動向からの示唆、グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方~BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクトの討議文書の検討~、85-111、2015、査読無

佐藤 信彦、会計利益と課税所得に関する基本思考、税務会計研究、第 26 号、1-15、2015、査読無

佐藤 信彦、リース会計基準の現状と課題、RID ディスクロージャーニュース、vol.28、93-101、2015、査読無

- ②① 鈴木 一水、課税所得計算の基礎としての利益、国民経済雑誌、第 211 巻第 5 号、73-86、2015、査読無

<http://www.lib.kobe-u.ac.jp/repository/81009260.pdf>

- ②② 鈴木 一水、公正処理基準の再検討(最終報告)、税務会計研究、第 26 号、

119-140、2015、査読無

- ②③ 万代 勝信、わが国への収益認識基準の導入に向けて、会計、第 188 巻第 3 号、1-14、2015、査読無

- ②④ 渡邊 宏美、ロイヤルティの収益認識、産業経理、Vol.75No.2、114-126、2015、査読無

- ②⑤ 一高 龍司、恒久的施設帰属所得の具体的内容と関連する課題、租税研究、785 号、44-60、2015、査読無

- ②⑥ 坂本 雅士、会計基準の多様化に伴う税務論点 公正処理基準の観点から、会計、第 187 巻第 3 号、1-15、2015、査読無

- ②⑦ 鈴木 一水、会計基準の多様化に伴う損金問題、会計、第 187 巻 3 号、16-29、2015、査読無

- ②⑧ 古田 美保、事業体の多様化に伴う税務上の課題、会計、第 187 巻第 3 号、30-44、2015、査読無

- ②⑨ 浦崎 直浩、公正価値測定と所得概念、税務会計研究、第 26 号、29-45、2015、査読無

- ③⑩ 坂本 雅士、法人税法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ついて 解釈論の展開と課題、会計、第 186 巻第 2 号、28-42、2014、査読無

- ③⑪ 八ツ尾 順一、公正処理基準と租税回避、税経通信、69 巻 13 号、2-3、2014、査読無

[学会発表](計 7 件)

藤井 誠、制度会計のグローバル化が及ぼす税務会計への影響、日本会計研究学会第 75 回大会、2016 年 9 月 13 日 - 2016 年 9 月 14 日、静岡コンベンションアーツセンター(静岡県静岡市)

齋藤 真哉、非営利法人における会計主体~余剰計算と貸借対照表の表示~、非営利法人研究学会第 12 回関東部会、2016 年 3 月 21 日、横浜国立大学(神奈川県横浜市)

齋藤 真哉、IFRS に基づく財務業績の報告~純損益と包括利益~、国際会計研究学会第 6 回東日本部会、2015 年 12 月 19 日、明治大学(東京都千代田区)

鈴木 一水・一高 龍司・上松 公雄・浦崎 直浩・齋藤 真哉・坂本 雅士・佐藤 信彦・藤井 誠・古田 美保・万代 勝信・八ツ尾 順一・渡邊 宏美、公正処理基準の再検討、税務会計研究学会第 26 回大会、2014 年 10 月 25 日 - 2014 年 10 月 26 日、熊本学園大学(熊本県熊本市)

鈴木 一水、会計基準の多様化に伴う損金問題、日本会計研究学会第 73 回大会、2014 年 9 月 5 日 - 2014 年 9 月 6 日、横浜国立大学(神奈川県横浜市)

坂本 雅士、会計基準の多様化に伴う税務論点、日本会計研究学会第 73 回大会、

2014年9月5日 - 2014年9月6日、横浜国立大学(神奈川県横浜市)
古田 美保、事業体の多様化に伴う税務上の課題、日本会計研究学会第73回大会、2014年9月5日 - 2014年9月6日、横浜国立大学(神奈川県横浜市)

〔図書〕(計3件)

八ツ尾 順一、図解租税法ノート(9訂版)、清文社、270、2016

八ツ尾 順一、資産税の実務研究、清文社、274、2016

岡村 忠生編、八ツ尾 順一、租税回避研究の展開と課題、ミネルヴァ書房、346(185-210)、2015

6. 研究組織

(1) 研究代表者

鈴木 一水 (SUZUKI, Kazumi)
神戸大学・大学院経営学研究科・教授
研究者番号：90235937

(2) 研究分担者

佐藤 信彦 (SATO, Nobuhiko)
熊本学園大学・大学院会計専門職研究科・教授
研究者番号：20225981

渡邊 宏美 (WATANABE, Hiromi)
近畿大学・経営学部・講師
研究者番号：20631964

一高 龍司 (ICHITAKA, Ryoji)
関西学院大学・法学部・教授
研究者番号：30330137

八ツ尾 順一 (YATSUO, Junichi)
近畿大学・法学部・教授
研究者番号：30340855

齋藤 真哉 (SAITO, Shinya)
横浜国立大学・大学院国際社会科学研究科・教授
研究者番号：40215538

坂本 雅士 (SAKAMOTO, Masashi)
立教大学・経済学部・教授
研究者番号：40279930

万代 勝信 (MANDAI, Katsunobu)
一橋大学・大学院商学研究科・教授
研究者番号：80209709

藤井 誠 (FUJII, Makoto)
日本大学・商学部・准教授
研究者番号：80409044

古田 美保 (FURUTA, Miho)
甲南大学・経営学部・教授
研究者番号：90368473

(3) 連携研究者

浦崎 直浩 (URASAKI, Naohiko)
近畿大学・経営学部・教授
研究者番号：60203600

(4) 研究協力者

上松 公雄 (UEMATSU, Mikio)
税理士