

氏 名	小 林 裕 明
学 位	博士（プロフェッショナル会計学）
学 位 記 番 号	博会計乙 第4号
学位授与の日付	2025年3月1日
学位授与の要件	学位規則（昭和28年4月1日文部省令第9号） 第4条第2項該当
学 位 論 文 題 目	課税所得計算と企業会計の接点と乖離
論文審査委員	主 査 教 授 野 口 浩 副 査 教 授 古 庄 修 副 査 特任教授 望 月 文 夫 副 査 立正大学教授 長 島 弘

論 文 の 内 容 の 要 旨

小林裕明

本論文は、課税所得計算と企業会計との関係性を探究する研究の一環として、両者の接近及び乖離の諸相を明らかにすることを目的としている。

企業会計原則が公表され会計実務の中に浸透し定着する過程の中で、商法、証券取引法、法人税法の制度会計は互いに接近し、「トライアングル体制」と呼ばれる協調関係を形成していた。しかし近年は、企業会計基準の国際的な会計基準との収斂、更には IFRS の任意適用を推進するのに対し、法人税法は一定の距離を置きその動向を注視しつつ、課税所得計算に受容可能なものと課税所得計算の独自性を貫くものと是非々々で対応を行っている。このように課税所得計算と企業会計との開差が拡大する様相を呈しているが、制度的には会計上の利益を基礎とする確定決算主義が維持され、両者の牽連性は基本的に保たれている。

本論文はかかる制度会計の変遷を意識しながら、課税所得計算の特徴的な処理及びその背景にある考え方を抽出しながら、随所において企業会計の基本的思考との対比を試みている。

以下、本論文の構成に従って、各章の内容を簡述する。

第1章は、課税所得計算の基本規定である法人税法（以下、「法」という。）22条4項の立法背景及び趣旨に言及し、公正処理基準の意義を明らかにしている。そして、法22条4項の先例的解釈を示した大竹貿易事件最判（H5.11.25）の判旨を分析し、課税所得計算が基本的に法律関係に立脚した処理を指向しながらも、継続適用を前提とした「取引の経済的実態からみて合理的」な処理を許容する判断を示した点に、現代の会計と税との関係に通ずる示唆を与えたものと評価している。この点を踏まえ、近年の裁判例（ビックカメラ事件・オリックス銀行事件）における公正処理基準の該当性の判断から、会計処理の適用において、外部取引に対しては法的安定性を重視する要請が強いのに対し、内部取引に対しては専ら損益配分思考を重視する会計基準の考え方が通用する余地が広い点を示している。

第2章は、益金の年度帰属に関する原則的基準である権利確定主義、及びその補完的基準である管理支配基準について、裁判例における判断や課税実務における適用事例を交えながらその関係性を考察している。具体的には、年度帰属の判定におけるリーガルテストの重視と、課税実務における経済的利得の重視の関係を対比して論じている。

第3章は、収益認識会計基準の早期適用に伴う2018年度税制改正を取り上げ、新設の法22条の2において権利確定主義を年度帰属の原則と位置付けることに加え、「近接する日」の文言を用いて、課税所得計算に収益認識会計基準の取扱いを弾力的に採り入れる基本方針であると評価している。一方、同時に改正された法人税基本通達における新たな収益認識の技術的な処理、特に変動対価を構成する将来見積りの要素が、収益の認識時期及び計上金額に及ぼす影響を示し、従来からの権利確定主義との整合性や債務確定主義の主旨に抵触する点を指摘している。

第4章は、損金の年度帰属原則である債務確定主義の要件及び主旨に言及し、課税所得計算における引当経理の縮減の経緯と問題点を指摘している。一方、原価及び損失は法文上、債務確定主義を明定していないが、学説及び裁判例において損金計上に対し、その主旨を踏まえた一定の確定性が要請されると主張している。さらに、資産除去債務会計基準の処理と、基本通達の処理及び最判（H16.10.29）判旨との類似性を指摘し、これらの基本思考の下で一定の見積除去費用の年度配分額が原価として損金算入し得る可能性を示唆している。

第5章は、金銭債権の貸倒損失の計上について、興銀事件最判（H16.12.24）の判旨における全額回収不能の判断における「債権者側の事情」の具体化を試み、最判が説

示した基準の運用の困難性を説いている。また、債権償却特別勘定及びそれを法制化した個別評価貸倒引当金と、金子(2002)「部分貸倒れの損金算入—不良債権処理の一方策」が説く部分貸倒れとの同質性を主張し、貸倒引当金制度の2012年度改正による適用対象の大幅縮減によって、全額回収不能という厳格な貸倒認定基準を緩和する機能が損われ課税実務上の障害となり得ることを主張している。

第6章は、デット・エクイティ・スワップ取引の券面額説及び評価額説の会計処理において、その論拠に関する学説の対立点を整理し、商法会計と企業会計及び法人税法との基本思考の相違を導く試論を展開している。

第7章は、NTT ドコモ事件を題材に、減価償却資産の単位については、物理的・機能的一体性に着目した考え方が裁判例及び課税実務の運用において定着している点を指摘し、エントランス回線一回線のみで資産単位と認めた判旨と対照的な点を述べている。また、法の減価償却単位の一体的捉え方が、償却単位を細分化し計算を精緻化する目的を有する IFRS のコンポーネント・アプローチと異なる点を指摘している。さらに、法の加速償却制度が国際競争力の確保を意識して導入された政策的な制度であり、逆基準性の先鋭的な批判の対象となっていることから、企業会計がガイドラインを定めることにより法人税の取扱いとの調和を目指す方向性を主張している。

第8章は、過大役員給与課税制度について、会社法施行後の税制改正により、配当とすべき利益を役員への対価報酬に化体するのを抑止する規制に変容したことや、上場会社のみを対象とする利益連動給与制度の創設を捉え、同族会社規制の性格を強めた点を主張している。また、近年の課税事件判決において、中小同族法人の役員個人の会社経営への貢献が反映され難い傾向があるのに対し、上場企業役員に関しては株式等の現物支給を含めた報酬形態を多様化する会社法及び法人税法の制度改正が整備されている点を挙げ、両者の乖離の進行を指摘している。

第9章は、交際費等の認定について、三要件を示した萬有製薬事件東京高判(H15.9.9)において「行為の形態」の要件の認定が、「支出の目的」に依存していることを捉え、過去の下級審判決の分析と併せ、交際費等の認定が三要件の相互関連によって総合的に判断されることを主張している。また、納税者の福利厚生費の処理を容認した福岡地判(H29.4.25)と過去の類似の課税事件とを比較し、支出の高額性を判定する基となる社会通念が時代とともに変遷する点を指摘している。さらに、交際費等の政策的課税の側面として、不正行為に対する課税や公正取引・正常な価格形成という目的が期待されていることに言及している。

第10章では、租税回避行為に対する課税事件として、リース取引を用いた2件の下級審判決を素材に取り上げ、判決で示された数値に基づいた経済的合理性の分析を行い、スキームの節税効果を示し税負担の軽減を目的とした納税者の意図を明らかにしている。そして、判決の帰結及びのちの最判が示した意見を踏まえ、課税庁の課税根拠である「私法上の法律構成による否認」の理論とその限界を主張している。

第11章では、同族会社の行為計算否認規定と個別否認規定が競合する場合の課税事例を取り上げ、後者の適用が必ずしも優先されるとは限らない場面を指摘しつつ、仮装行為に対して前者を適用した場合にその認定を容易にするという課税上の効果に言及している。また、近年の国際的グループ内の再編行為における行為計算否認規定の適用事例の下級審判決を横断的に検討し、不当性に関する判断を比較しながら課税の限界と個別否認規定の整備の必要性を説いている。

第12章では、以上の考察を踏まえ、課税所得計算と企業会計の基本的な差異として、法律関係を重視し法形式を基礎とした処理を構築する課税所得計算の傾向に対し、企業会計は「投資のポジションとその成果」の測定と表示を重視し、必ずしも法形式にこだわらない経済的実質優先の立場を取ることを指摘し、現実に行われているいくつかの会計処理事例を摘示しながら法形式と経済実質を対置した試論を展開している。

会計という社会的インフラを基盤とし、それぞれの制度会計が協調して制度目的に利用するのが効率的で合理的な会計制度の在り方であると考え。今後も税法と会計の技術的な乖離が進行するとしても、両者の基本思考の差異を明確に認識することで、引き続き制度間の調整と連携を維持していくことは可能と考える。本論文は、その点を意識しながら、課税所得計算の処理や基本的思考について考察を加えている。

審 査 の 結 果 の 要 旨

1 論文の内容と成果

小林裕明氏（以下、「申請者」という。）より提出された博士学位申請論文『課税所得計算と企業会計の接点と乖離』（以下、「本論文」という。）は、申請者が課税庁に勤務した経験と、同庁を退職後に10年以上に渡り研究機関において研究を行うことで得られた知見に裏打ちされた法人税法22条4項に関する研究を総括した内容となっている。そこでは、企業会計と課税所得計算との関係及びその関係の変化が生み出す乖離を論理的に分析し、企業会計の視点を加えた解釈論を展開している。

本論文は、法人税法22条2項が規定する益金及び同条3項が定める損金、さらに平成

30年度税制改正において新設された法人税法22条の2までも研究対象に含めることで、法人税法22条4項に関する論点を体系的に研究している。また、本論文は、課税所得計算と企業会計の差異の解明を一貫して行っているが、そのための方法として、租税法の理論や著名な判決に表れる課税所得計算の特質を抽出し、それらと企業会計の理論及び会計基準とを対比しながら、両者の基本思考の相違を明らかにする試みが随所に見られる。

本論文は、法人税法22条4項、同条2項、同法22条の2及び同法22条3項の研究の4つに分かれており、さらにそれらの総括的な研究を加えて全部で12章構成となっている。各章の要約は、以下の通りである。

第1章は、法人税法22条4項が規定する公正処理基準に関する研究である。同章は、近年、会計基準の相次ぐ新設、改正や国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards）の任意適用の拡大といった状況によって、企業会計と課税所得との乖離が進んでおり、会計基準が課税所得計算に適合しないケースが増えている状況の下で、近年の不動産流動化に係る二つの課税処分取消請求事件を検討することにより、裁判所は、公正処理基準に関して、原則的には法律関係に即した会計処理を尊重しながらも、経済的実態とのバランスを取った判断を行っていることを明らかにしている。

第2章は、法人税法22条2項に関する研究である。ここでの研究は、法人税法22条4項に関する研究を益金の側面から支えるものとなっている。同章は、法人税法22条2項が規定する益金に係る年度帰属の基本的な考え方である権利確定主義及び管理支配基準を考察している。考察の結果、権利確定主義は、課税所得の算定における年度帰属の原則的な判断基準と評価される一方、権利確定を觀念し得ない違法所得を得た場合などにおいては管理支配基準の並立が認められ、裁判例において同基準も定着してきているが、管理支配基準の適用は慎重に行われるべきであると提言している。

第3章は、法人税法22条の2に関する研究である。平成30(2018)年3月30日に、財・サービスの移転における収益計上の認識基準として「収益認識に関する会計基準」が公表された。税法はそれに合わせて、平成30年度税制改正においてそれに対応する法人税法22条の2を新設したが、同章は、「収益認識に関する会計基準」が示す会計処理と法人税法22条の2との整合性について検討するものである。履行義務の充足に伴い収益を認識することを要請する「収益認識に関する会計基準」は、税法における年度帰属の原則的な判断基準である権利確定主義と整合性を有しており、課税所得の算定

にも適合することを本章で明らかにしている。

第4章ないし第10章は、法人税法22条3項に関する研究である。ここでの研究は、法人税法22条4項に関する研究を損金の側面から支えるものとなっている。第4章では、法人税法上の損金の年度帰属に関する原則的基準である債務確定主義（法人税法22条3項2号）について考察する。そこでは、債務確定主義に基づく損金の計上は、企業会計と比較してより厳格かつ限定的に規律されており、それが課税所得計算の特性の1つであることを明らかにしている。第5章では、金銭債権の貸倒れに対する貸倒損失及び貸倒引当金の計上に関する論点が取り上げられている。同章では特に、法人税法52条が規定する個別貸倒引当金制度の沿革を研究し、同制度の縮減は会社計算規則及び会計基準から乖離する結果となり、部分貸倒れの計上を阻害することになることを指摘して、同制度の必要性を主張するものとなっている。第6章では、デット・エクイティ・スワップ取引の処理に関して、商法（会社法）、企業会計及び法人税法の立場から、その処理方法の変遷を辿る考察を行っている。同取引に対しては長期間2つの処理が存在していたことを明らかにし、両説による処理が並存する曖昧な状態を解消するために、多角的な視点を持って会計処理及び課税関係を捉えていく必要があると論じている。第7章では、減価償却に関する企業会計と法人税法の処理の乖離について取り上げる。同章では、いわゆる逆基準性の問題に触れて、減価償却費を損金とするために損金経理（法人税法2条25号）を要求する法人税法31条の問題点を指摘する。その問題点を解決するために、企業会計上において耐用年数や残存価額の取扱いを含めた総合的な償却計算のルールを作る必要性を述べている。第8章では、会社法の制定を機に大きく変更された法人税法34条に基づく役員給与課税制度が、上場企業の役員報酬に対しては有利に働く一方で、会社の成長を自負する中小企業の創業者の報酬には厳しいものとなっている問題点を指摘する。第9章では、交際費等の損金算入を制限する租税特別措置法61条の4の意義を考察し、隣接費用との関係を多くの裁判例を用いることで明確化した後に、時代の要請で政策的に交際費等の範囲が拡大もしくは縮小することは自制すべきであると主張している。第10章では、課税庁が勝訴して終結したフィルムリース事件と同庁が敗訴して終結した航空機リース事件を取り上げ、判決で認定された数値をベースに、裁判所の判断に影響を与えた要因を分析している。また、航空機リース事件においては、出資者である組合員には投資リスクが残存しており、組合員としての本質的な権限が組合契約上留保されている点を、裁判における結果を分かち要因の1つとなったものと分析している。

第11章は、同族会社の行為計算否認規定を巡る裁判例を丁寧に分析して、同規定の現代的意義を明らかにしている。同章における研究は法人税法22条4項に関する解釈論に影響を与えるものである。第12章は、税法における実質主義の考え方を深く研究し、それを裁判所がどのように判断しているのかを明らかにしており、本論文を総括する意義を有するものとなっている。

2 評価

本論文の評価は、以下の3点にまとめることができる。

第1に、課税所得計算と企業会計との関係及びその関係の変化が生み出す乖離を、各章において論理的に分析して、法人税法22条4項に関する解釈論を展開することで、同条に対する納税者及び課税庁並びに裁判所の予測可能性を高めることに寄与している点である。

第2に、法人税法22条4項が規定する公正処理基準の判断に際し、原則的には法律関係に即した会計処理を尊重しながらも、経済的実態とのバランスを取った判断がなされるべきことを首尾一貫して論理的に提言している点である。

第3に、取り上げる論点に関する制度の沿革、立法趣旨が詳細に述べられており、また、それらのテーマに関する重要裁判例が多く紹介され、かつ丁寧に分析されている点である。各論における分析は秀逸であり、特に、法人税法22条の2に関する研究は他に類を見ない優れたものとなっている。

以上述べたように、本論文は高く評価され、博士の学位を与えるにふさわしいものである。また、本論文の学術的貢献は非常に高いと考えられる。課題としては、政策論を加えて各論を総括した考え方を構築するまでには至っていないことである。ただし、これはあくまでも今後の課題であって、現段階において本論文の水準が不十分であるという意味ではなく、本論文の評価を損なうものではない。なお、本論文は、第32回（2023年）租税資料館賞・著書の部で入賞作品として選ばれている。これは、本論文が高く評価されている証左である。

3 結論

以上、本論文を総合的に評価した結果、大学院学則第36条第2項の基準に照らして、大学院学位規則第7条第2号に規定する論文として判定し、博士（プロフェッショナル会計学）の学位を授与するに値するものと認める。