

博士學位論文

(内容の要旨及び論文審査の結果の要旨)

氏名	Ueno Takaya 上野 隆也
学位の種類	博士 (経営情報科学)
学位記番号	博 甲 第 12 号
学位授与	平成24年2月27日
学位授与条件	学位規程第3条第3項該当
論文題目	企業税務所得概念としての純資産増加説 — 税務会計における所得概念の変遷と形成 — Net Worth Increasing Theory as Taxable Income Concept for Enterprise — The Transition and Formation of Income Concepts in Tax Accounting —
論文審査委員	(主査) 教授 野村 健太郎 ¹ (審査委員) 教授 岡崎 一浩 ¹ 教授 鈴木 達夫 ¹

論文内容の要旨

本研究は、企業における伝統的な税務所得概念である純資産増加説を再考することにより、税務会計における現代的意義を明らかにしたものである。欧米では、19世紀から20世紀にかけて所得概念論争が展開され、所得源泉説や純資産増加説といった所得概念について活発に議論が行われた。

しかし、現在、わが国の法人税法規定は、純資産増加説を根本思考としながらも、課税所得に関する積極的な概念規定はなく、その本質の探究は解釈に委ねられることになっている。不完全性そのまま放置されてきた。そこで、本研究では、欧米で展開された所得概念論争の議論を踏まえつつ、それを基礎的論拠としながら、わが国における企業税務所得概念の在り方を理論的に考究することにしたのである。

本論文は、如上の問題意識に基づいて、以下の2部8章で構成している。

序章	本研究の基本的視座
第1部	欧米における所得概念の変遷と形成
第1章	イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説
第2章	ドイツにおける所得概念論争—その対立構造と所得源泉説—
第3章	ドイツにおける純資産増加説の実務的発展
第4章	アメリカにおける純資産増加説の展開
第2部	わが国における純資産増加説の現代的意義
第5章	わが国における純資産増加概念の形成と展開
第6章	純資産増加説と企業会計における時価評価
第7章	NPO法人の所得概念—純資産増加説アプローチの提案—
第8章	課税所得の侵食化と純資産増加説—あるべき課税所得概念の提言—
終章	本研究の結論

本研究では、第1部「欧米における所得概念の変遷と形

成」において、イギリス、ドイツ、アメリカにおける所得概念の変遷と形成過程について、まず考察した。その第1章では、イギリスにおいて所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして18世紀および19世紀初期の社会に根差していた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにしている。

第2章では、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、されにゲオルグ・シャンツ (Schanz,G.) の論述に従って、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにしている。

第3章では、シャンツの論述に従い、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにして、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加 (キャピタル・ゲイン) の所得性」について考察している。

第4章では、まず、純資産増加説が制度上で導入されるまでのアメリカにおける所得税の課税規定を考察している。そして、シャンツの「純資産増加説」を受け入れ展開していったヘイグ (Haig,R.M.) およびサイモンズ (Simons,H.C.) の所得概念を検討し、それ以降に発現した純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程について検討している。

第2部は、「わが国における純資産増加説の現代的意義」としている。第5章においては、わが国における純資産増加概念の形成過程について概観し、財務会計と税務会計に内在する純資産増加概念について検討している。具体的には、まず、わが国で創設されて所得税制度に対して欧米で展開された所得概念がどのような影響を及ぼしたかについて、その変遷過程を辿っている。次に、複式簿記の基礎原理の展開や財産法の計算構造を検討することによって、財務会計に内在する純資産増加概念を考察し、最後に推計課税の方法の一つである純資産増減法に関する判例を検討することによって、税務会計に内在する純資産増加概念を考察している。

1 愛知工業大学 経営学部 経営学科 (豊田市)

第6章では、企業会計において時価評価が行われた場合に、純資産増加説をどのように考えるかについて検討を行っている。ここでは、企業会計上、従来の研究成果である「物価変動会計」と将来の検討課題である「IFRS」が採用された場合、純資産増加説に基づく課税を行うことで公平な課税が実現できるかについて検討している。

第7章では、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにし、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりにして、NPO法人の所得把握方法として、「純資産増加説アプローチ」の提案を行っている。

第8章では、理論的に望ましい純資産増加説による所得と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにし、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念について検討している。具体的には、国税庁が公表している統計資料に基づいて、業種間にある「修正実効税率」の格差について分析を行い、さらに、現行の法人税法と旧法人税基本通達による課税所得計算規程および企業会計の概念フレームワークによる定義を比較検討し、租税公平主義の観点から「あるべき課税所得概念」の提言を行っている。

最後に終章では、本研究の議論を総括し、本研究における結論を提示している。

本研究では、以上の論述に基づき以下のようにまとめることができる。「純資産増加説」は、欧米におけるさまざまな論争を経て、税務所得概念として、わが国をはじめ諸外国に強い影響を与えてきた。さらにそれは実際の税制として実務的に採用されてきたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は大きいと主張しているのである。

このような歴史的展開をみて、「所得源泉説」は、19世紀初頭までの「個人」の所得概念論争が中心とされた時代における論点となっており、19世紀後期から20世紀初頭にかけて、所得課税の中心が「企業体（法人ないし個人事業主）」を対象に考えられるようになるに従い、「純資産増加説」が所得理論の主流になっていったと筆者は考えている。

「法人ないし個人事業主」は、一般に複式簿記を基盤とする企業体であり、複式簿記原理は、純資産増加概念が内在していることから、「法人所得ないし個人事業所得」概念、言い換えれば、「企業税務所得」概念が純資産増加説であることは理論的に当然の思潮になることを主張することができる。しかし、わが国の現行の法人税法では、課税所得計算の基礎となる「益金の額」および「損金の額」の概念を積極的に定義せず、例示的に列挙する構成をとっている。従って、「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく、その本質については解釈に委ねられるという不十分性となっている。

これに対して、旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられており、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示していたが、「法人に指定されており、又は法令の解釈上の疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がない」という理由で廃止された経緯がある。

また、企業会計においても、IASB（国際会計基準審議会）の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」やFASB（米国財務会計基準審議会）の「概念フレームワーク」において、「収益＝純資産増加」、「費用＝純資産減少」、「収益＝期末純資産－期首純資産」ということが

明確に定義されており、これらの定義により、企業会計上の利益概念は「純資産増加説」を採用していることが明らかであると主張した。

そこで、「純資産増加概念」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として盛り込むことなしに、NPO法人に対する非課税措置や租税優遇措置など、適切な租税政策を判断することはできないと述べた。わが国における「あるべき課税所得概念」は、旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」であるので、現行法人税法においても、「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要ではないかと主張した。

論文審査結果の要旨

本研究の結論として、まず、「企業税務所得概念としての純資産増加説」の意義を強調した近代的所得税制の起源は、1799年にイギリスのウィリアム・ビットが創設した所得税制度にあり、その最大の特徴は「所得源泉説」を所得概念とするところにあることを強調した。「所得源泉説」は、「資本」と「資本からの収益」とを明確に区分し、「臨時的・非反復的收入」を所得とは見なさない所得理論であり、1832年から始まったドイツの所得概念論争においても、議論の中心となる代表的な所得理論であったことを述べた。そして、このドイツ所得概念論争においても、議論の中心となる代表的な所得概念であることを指摘した。当該所得概念論争に終止符を打ったのが、1896年にシャンプスが提唱した「純資産増加説」である。それは、「一定期間の純資産増加」をもって所得とみなすため、「臨時的・非反復的收入」についても所得とみなす所得理論であり、この純資産増加説はアメリカに渡り、基本的にシャンプス理論を受け入れたヘイグ（1921年）やサイモンズ（1938年）によって理論的に発展を遂げていった。

純資産増加説は、このように欧米における様々な論争を経て、税務所得概念として、わが国を始め、諸外国に強い影響を与えてきた。さらに、それは実際の税制として実務的に採用されてきたという点で租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいと指摘した。わが国においても、「シャンプス勧告」に基づく昭和25年（1950年）の法人税基本通達に「純資産増加・減少」という文言が入り、純資産増加説の採用が明確に定義づけられている。

如上の歴史的な発展に鑑みて、「所得源泉説」は、19世紀初頭までの「個人」の所得概念論争が中心とされた時代における論調であり、19世紀後半から20世紀初頭にかけて、所得課税の中心が「企業体（法人ないし個人事業主）」を対象に考えられるようになるに従い、「純資産増加説」が所得理論の主流になっていったのではないかと主張した。

従って、所得源泉説と純資産増加説の関係は、対立関係とはみないで、所得源泉説は「個人所得」を対象とする所得理論、純資産増加説は「法人所得ないし個人事業所得」を対象とする所得理論というように、対象の異なる所得理論として理解すべきという。

この思考により、「法人ないし個人事業主」は、一般に複式簿記を基盤とする企業体であり、複式簿記原理には純資産増加概念が内在していることから、「法人所得ないし個人事業所得」概念、言い換えると、「企業税務所得概念」が純資産増加説であることは理論的に当然の流れであるという主張を明らかにしている。

さて、本研究の第2の特徴としてグローバル化との関連で税務会計を考えていることである。企業を取り巻く環境は、急速なグローバル化によって激変している。企業会計の分野では、企業の資産および負債について公正価値（時価）評価を求めるIFRS（国際財務報告基準）を「採択（adoption）」するか、「収斂（convergence）」するかという選択に迫られている。

サイモンズが言及した「純資産増加説の限界」として、「貨幣価値変動による影響」がある。つまり、物価変動等により資産および負債を時価評価した場合には、純資産増加説に基づく所得は課税所得として適切ではないということである。この限界は企業会計においてIFRSを採択した場合にも同様のことが言える。

しかし、グローバルな投資者の投資意思決定に役立つ財務情報の開示を目的とする財務会計は、各国会計基準ではなく、グローバルに統一された財務会計基準に基づくことが不可欠であるが、他方、国別、地域別の税法に準拠する税務会計は、各国・地域別の税務当局に対する所得、税額の申告を目的としている。従って、財務会計がグローバル化することにより、たとえ資産および負債の時価評価が標準化（グローバル・スタンダード）されることになっても、税務会計は「国内基準（ナショナル・スタンダード）」により、従来どおり、純資産増加説に基づく課税所得で税額計算を行うべきと考えている。

その理由として、公正の諸原則または公正な租税配分の諸原則から見れば、担税力は「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではないため、時価評価による未実現利益に対して課税を行うべきではないから、としている。本研究では、そのための複式簿記技法として「リサイクリング法」の検討も行っている。

本研究の第三の特徴は、「純資産概念」定義の必要性にふれていることである。わが国の税務申告は、「確定決算主義」を採用しており、税務会計における課税所得計算は、企業利益計算に対して第二次的計算の性格をもっている。その際、企業会計については、IASBの「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」やFASBの「概念フレームワーク」において、「純資産増加説」が明確に採用されている。

しかるに、わが国における現行の法人税法では、課税所得についてとくに概念規定はなく、その本質は解釈に委ねられるままになっている。ただし、旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる益金、損金について、純資産を増加、減少させるすべてを包含することを定義づけられており、従って法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示していたにも拘わらず、「法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がない」という理由で廃止された経緯がある。

しかし、「純資産増加概念」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として盛り込まないで、例えばNPO法人に対する非課税措置や租税優遇措置などに対して、適切な租税政策を判断することはできないと主張している。

これらの経緯により、わが国における「あるべき課税所得概念」は、旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」を採用していたので、現行法人税法においても、「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要ではないかと述べている。この論調は十分受け入れらるべきではないかとみられ、この点においても本研究の価値は尊重されるべきものとみられる。

以上、上野氏の研究は、企業税務所得概念を巡って基本的にいかなる構想に基づいているかの重要性に着眼するに当たり、まず根源的に、歴史的に先行した欧米、とくにイギリス、ドイツの制度規範および学説を緻密に考察することにした。そこでは著名な代表的研究者による学説を丹念に追及し、実務上への適用の実態について考察した。所得概念として、純資産増加説が採用されてきたことを引き出し、アメリカにおいてもその流れが引き継がれてきたことを跡付けた。これを受けて、日本の企業税務所得概念の実態を分析したとき、企業所得に対する基本的フレームワークが概念規定の中では明確にされておらず、疑心暗鬼を生んでいると批判した。

日本の現行法人規定においても、国際的標準化の潮流・思潮を勘案して明確に純資産増加説にかかる概念規定を盛り込むべきではないかと提言している。このような研究は着実で、国際的視点から、丹念、かつ綿密に行われており、上野氏が各種研究会や学会で報告してきた実績を織り込み、客観的評価も受けており、高い水準の研究であると推定され、博士（経営情報科学）の称号を授与するのに的確と判定される。

（受理 平成24年2月27日）