

米国所得課税における課税所得の認識の法的統制

山本直毅
(専修大学法学部助教)

目 次

I はじめに	1 収入金額と費用の課税のタイミングと実現
II 年次期間制度と各課税期間における課税所得の認識手法の選択	2 金銭の収受と支出に基づく現金主義手法
1 課税所得の認識の基礎としての年次期間制度	3 全事象基準に基づく発生主義手法
2 所得の明確な反映要件と認識手法の選択	IV 現金主義手法と発生主義手法に対する判例法理による法的統制
III 課税所得の認識手法に対する実定法上の法的統制—法的構造を中心に—	1 認識手法としての現金主義手法の発展
	2 発生主義手法における全事象基準の萌芽
	V 結論

I はじめに

担税力に応じた課税の実現が、課税の公平を中核的価値概念とする租税正義の実現と理解できる⁽¹⁾。そうすると所得税法（以下、「法」という。）における租税正義の実現は、個人の所得を適正に測定するための法体系の構築により可能となる。

租税法律主義の下では、所得の測定は法規定により合理的に体系化されなければならない。

所得概念は、経済的利益を意味するのであるから、その範囲は所得概念を明確に普遍化することで確定できる。すなわち、所得概念の明確化で所得の範囲は反射的に確定する。

問題は、所得概念が明確化されたとしても、どの段階で所得を認識し課税対象とするかについて普遍化し明確化することが容易でない

点にある。経済的利益が所得に包摂されても、それをいつの段階で課税対象等となる所得と認識するかについて明確なルールが存在しないと恣意性が入る。

すなわち、経済的利益の範囲の外延を画定できても、納税者の一定期間の担税力の増加をもたらす経済的利益を課税所得として取り込むためには、その経済的利益を認識する必要がある。課税所得として納税者の経済的利益の年度帰属を確定する時的認識基準（いつ課税所得として認識するかという認識のタイミングと理解する）は、法に明定されていない。

課税所得の範囲は経済的利益の該当性の観

(1) 増田英敏「租税憲法学の展開—租税正義の実現と租税憲法学—」同編『租税憲法学の展開』2頁（成文堂、2018）、木村弘之亮『租税法総則』75頁以下（成文堂、2002）。

点と、経済的利益をいつの時点で認識するかというタイミングの問題が論点とされる。後者の経済的利益の認識は、課税所得の範囲をダイレクトに左右するものであるから、恣意性を排除しなければならない。経済的利益の認識に法的統制を加えることが租税法律主義の要請でもある。

この認識時機の問題は、沿革的に法36条1項の解釈論として展開されてきた。法36条1項は、所得金額の計算の通則として課税年度における納税者の各種所得の金額の計算上、(総)収入金額(以下、「収入金額」という。)とすべき算入すべき金額は、「別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする」と定めている。

判例は、納税者の恣意的な課税所得の認識操作を防止し、課税の公平を実現するために、同条同項を「現実の収入がなくても、その収入の原因たる権利が確定的に発生した場合には、

その時点で所得の実現があつたものとして、右権利発生の時期の属する年度の課税所得を計算するという建前(いわゆる権利確定主義)を採用している」⁽²⁾と解釈して、所得の実現を認識基準とし、その判定基準として権利確定主義⁽³⁾および管理支配基準⁽⁴⁾を用いてきた⁽⁵⁾。

学説は、演繹的に当該規定を解釈してきたが⁽⁶⁾、論者の用いる一定の前提が異なれば必然的に異なる結論を導出する結果となろう。すなわち、所得の認識手法として現金主義と発生主義が存在し、さらに今日の経済取引が信用取引により支配され、そして納税者の恣意的な課税所得の認識の操作により租税負担の回避が行われることを前提として、同条同項の「収入すべき金額」とは、「実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のことであり、……広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用し」⁽⁶⁾、所得の発生は課税所得の実現と同義に理解してその時点を基準に所得計算の中に取り込むべき⁽⁷⁾であり、例外的に管理支配基準がある⁽⁸⁾

(2) 最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁。

(3) 最判昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁。

(4) 最判昭和60年4月18日訟月31巻12号3147頁、福岡高判平成8年10月31日行集47巻10号1067頁。

(5) 最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁。権利確定主義に管理支配基準を包含する見解として高松高判平成8年3月26日行集47巻3号325頁。

(6) 金子宏『租税法〔第23版〕』310頁(弘文堂, 2019)。

(7) 金子・同上書358頁、田中二郎『租税法〔第三版〕』444, 453, 502頁、同頁注記(-)(有斐閣, 1990)、注解所得税法研究会編(植松守雄編著)『六訂版注解所得税法』260頁(大蔵財務協会, 2019)。

(8) 金子宏「所得の年度帰属—権利確定主義は破綻したか—」同『所得概念の研究』283頁以下(有斐閣, 1995)(初出:日税22巻(1993))、浅妻章如「第四章 個人の所得課税」中里実ほか編『租税法概説〔第2版〕』117頁以下(有斐閣, 2015)、佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』241

頁以下(弘文堂, 2018)。収入金額の範囲が画定することで所得概念の範囲が画定することを前提として、所得概念を法的に把握し収支の実現、権利確定主義、管理支配基準が採用され納税者の担税力の増加を認識するとの見解として、松沢智『新版租税実体法(補正第2版)』110頁以下(中央経済社, 2003)、同『租税法の基本原理解』144頁以下(中央経済社, 1983)。法は論理的に現金主義と実現主義に結びついているが、包括的所得概念は発生主義と論理的に結びつかず、納税者の担税力の増加をいかなる手法で認識するかについて政策判断が迫られていると指摘されている(木村弘之亮「所得税法における包括的所得説と発生主義の接点—包括的所得説は実現主義を排斥するか—」税法562号40, 48, 51頁(2009))。また法的視点から所得概念を構築する市場所得説は、実現原則と結実している(奥谷健「市場所得と応能負担原則」43, 49頁以下(成文堂, 2018))。

と解釈されてきた。この他にも、広義の発生主義のうち権利確定主義を採用しているものの、金銭または金銭同等物の獲得をもって認識する会計上の実現主義は採られていないことを明示する見解⁽⁹⁾、積極的に発生主義に言及せずに現金主義は採用されておらず、権利確定主義、租税法上の実現、そして管理支配基準が採られているとする見解⁽¹⁰⁾、租税法上の所得の実現（実現主義）が認識のタイミングを決定し⁽¹¹⁾、実現を主要事実として権利確定主義と管理支配基準を事実認定規範と位置づける見解⁽¹²⁾、権利義務確定主義（半発生主義）を売掛金などの債権が発生した時点で収益・費用の認識を行うとする見解⁽¹³⁾などがある。

他方で、租税法律主義の見地から同条同項それ自体の文理上、「権利の確定を法的基準とすること（権利確定主義）が明確に規定されているとはどうしてもいえない」⁽¹⁴⁾とする批判的見解、同条の解釈で現金主義を排除することの妥当性を疑問視する見解⁽¹⁵⁾など同条同項の解釈に疑義を呈する見解もある。

課税所得の認識基準をめぐる問題は、一向に収束を見ない。我が国では、課税所得の認識手法が法律で明定されずに、通達の定めによって課税実務の運用がされてきた⁽¹⁶⁾。いうまでもなく、法律適合性を検証できない我が国では、この問題をめぐる租税行政と納税者との見解の対立は後を絶たない。しかし、

(9) 水野忠恒『大系租税法（第2版）』285頁以下（中央経済社、2018）。

(10) 清永敬次『税法 [新装版]』82頁以下、100頁以下、102頁注(5)、103頁注(11)（ミネルヴァ書房、2013）、岡村忠生「第二章 所得税法」同ほか『租税法』60頁以下、90頁以下（有斐閣、2017）、瀧圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編著『租税法の基本問題』200頁（有斐閣、2007）。

(11) 渡辺徹也「実現主義の再考」税研147号72頁以下（2009）。瀧・同上書206頁は、実現主義を資産の帰属の年度帰属の問題に限定している。

(12) 谷口勢津夫「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義—判例分析を中心に—」阪法64巻6号1544頁以下（2015）、泉絢也「所得の実現の判断過程において機能する経験則—所得の年度帰属との関係における主要事実の模索—」税務事例47巻12号30頁（2015）、田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属—権利確定主義と管理支配基準の接続—」法政84巻2号260頁（2017）。権利確定主義を収入実現の蓋然性の客観的認識の確証度の度合いとして検討する文献として、田中晶国「所得の年度帰属」税法579号107頁以下（2018）参照。

(13) 桜井久勝『財務会計講義（第19版）』73頁以下（中央経済社、2018）。

(14) 山田二郎「判批」同『租税法重要判例解説(1)』41頁（信山社、2007）（初出：ひろば19巻1号（1961））。同旨、和田正明「確定時期の歴史的考

察」税法404号34頁（1984）、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる問題」司法研究報告書19輯1号55頁（1967）、伊川正樹「所得の年度帰属に関する一考察—アメリカ連邦所得税法におけるTiming Issueを参考に—」寺田友子ほか編『現代の行政紛争』247頁（成文堂、2004）。

(15) 田中治「税法における所得の年度帰属—権利確定主義の論理と機能—」経済研究32巻2号194頁（1986）。

(16) 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題—「権利確定主義」をめぐる—」租税8号31頁（1980）、田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』29頁（ミネルヴァ書房、1995）、清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信20巻11号89頁（1965）、北野弘久『現代企業税法論』85頁（岩波書店、1994）。我が国の個人の課税所得の認識の一般原則は、一般に公正妥当な会計処理の基準に依拠せずに発生主義により課税所得が算定され、制限的な条件の下で小規模事業および個人は現金主義が許容されていると紹介されている。HUGH J. AULT & BRIAN J. ARNOLD, COMPARATIVE INCOME TAXATION: A STRUCTURAL ANALYSIS 85-86 (2nd ed. 2004). [hereinafter cited as Ault & Arnold]; REUVEN S. AVI-YONAH, NICOLA SARTORI, OMRI MARIAN, GLOBAL PERSPECTIVES ON INCOME TAXATION LAW 83 (2011). [hereinafter cited as Avi-Yonah et al].

我が国の課税所得の認識の問題は、そもそも、それが法律で明定されていないことにある。

筆者の問題意識は、この課税所得の認識基準に関する現状を、いかにして法的に統制すべきかに集約される。明確な法的基準が存在しなければ、法律適合性を検証できない。法律適合性判断の法律またはその明確性の欠如は、必然的に場当たりに課税所得の認識を判断することに繋がり、租税法律主義の形骸化を招来する¹⁷⁾。正義の中核的要素である公平は、立法で法律に反映される。執行の段階で正義に合致するか否かは、法律適合性により検証される¹⁸⁾ことで公平性を担保することが可能となる。納税者および租税行政庁による課税所得の認識時機の恣意性の余地は排除されねばならない。しかし、適法な課税所得の認識時機の判断は、法律適合性により判断されるべきである。

本稿は、米国所得課税における課税所得の時的認識に関する実定法上の構造および判例を確認し、いかにして課税所得の認識を法的に統制しているのかについて整理することを目的とする。

以下では、米国所得課税における課税所得の認識手法を明らかにするために、まず、その前提となる課税期間および認識手法である現金主義手法と発生主義手法¹⁹⁾の制定法上の仕組みを俯瞰する。そのうえで、Ⅲでは、両者の認識手法の制定法上の統制を概観し、Ⅳでは判例法としての地位を確立し、その後の裁判例に多大な影響を与え続けている代表的な判例が両認識手法にいかに統制を加えてきたのかについて整理する。

(17) なお、平成29年7月に企業会計基準委員会が公表した収益認識に係る会計基準の草案を踏まえ、平成30年度税制改正で法人税法22条4項の改正並びに別段の定めとして同法22条の2および同法施行令18条の2が新設され、同法の収益認識は法令上、明確化された。同条の新設で法人税法基本通達の各項目の取扱い並びに判例および裁決で議論された内容が明確化された（吉村政穂「税制改正大綱を評価する—法人税—」税研199号51頁以下（2018）、藤曲武美「法人税法における収益認識基準の見直し」税弘66巻5号105頁以下（2018）、林仲宣「『新会計基準』の概要と法人税法の対応」税理61巻10号16頁以下（2018）、谷口智紀「新法人税法・施行令における収益認識基準の原則」同書28頁以下等参照）。

(18) 増田英敏『紛争予防税法学』14頁（TKC出版、2015）。

(19) 米国では、認識手法の選択を容認している。通常「method」は方法・手法等と訳すことができ、「basis」は基準・基礎等と訳しうる。下記の著名な先行研究は、「cash (basis) method」と「accrual (basis) method」に「現金主義」と「発生主義

との訳語をあてている。本論文では、米国では認識手法に選択肢があることから「cash (basis) method」と「accrual (basis) method」に「現金主義手法」と「発生主義手法」との訳語を用いる。米国の認識手法に関する先行研究として、田中勝次郎「税務会計における現金主義と発生主義」税経通信7巻11号77頁以下（1952）、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」（一）法協100巻1号50頁（1983）、（二）法協100巻3号1頁（1983）、（三）法協100巻5号8頁（1983）、（四）法協100巻7号89頁（1983）、（五・完）法協100巻9号1頁（1983）、一高龍司「米国内国歳入法典における経済的履行基準の基礎理論—債務確定基準徹底の行方—」総合税制研究10号1頁（2002）、神山弘行「租税法における年度帰属の理論と法的構造」（一）法協128巻10号1頁（2011）、（二）法協128巻12号194頁（2011）、（三）法協129巻1号99頁（2012）、（四）法協129巻2号135頁（2011）、（五）法協129巻3号153頁（2012）、倉見智亮「米国連邦所得税における所得の課税適状時期—全事象基準における「権利確定」概念の解釈—」税法564号21頁（2010）等参照。

II 年次期間制度と各課税期間における課税所得の認識手法の選択

1 課税所得の認識の基礎としての年次期間制度

一定期間の納税者の適正な租税債務を算定するためには、①課税期間とその期間における②総所得に包含される(総)所得(収入)項目((gross) income items)(以下、「収入金額」という。)と費用(債務または控除)項目(expense or liability items)(以下、「費用」という。)を認識し、課税所得を確定しなければならない。ここで課税所得の認識手法とは、収入金額がいつ租税法で認識されるのか、および費用がいつ租税法で認識されるのかを確定する手法²⁰⁾をいう。

課税所得の認識手法は、納税者の適正な租

税債務の算定に不可欠の要素である。そこで、米国の個人の租税債務の算出過程を簡潔に整理し、課税期間を位置づけていく。

個人所得税の納税者の租税債務は、課税所得に税率を適用することで算定される。租税債務算定までの全体像は、おおまかに整理すると少なくとも以下の五つのプロセスを経る²¹⁾。すなわち、①経済的利益の発生、②総所得該当性の判定および算入²²⁾、③所得調整控除²³⁾を行い調整総所得を算定²⁴⁾、④標準控除²⁵⁾(または項目別控除²⁶⁾)と人的諸控除²⁷⁾により課税所得を算定²⁸⁾、⑤課税所得に税率を適用し租税債務を算定、というステップを踏み租税債務が算定される²⁹⁾。

これらの課税所得算定のプロセスにおいて、それぞれの金額を認識しなければならない。納税者の適正な租税債務の算定のためには、適正な納税義務の主体(taxable entity)など

20) JOSEPH M. DODGE, J. CLIFTON FLEMING, JR., ROBERT J. PERONI, FEDERAL INCOME TAX: DOCTRINE, STRUCTURE, AND POLICY TEXT, CASES, PROBLEMS 532 (4th ed. 2012). [hereinafter cited as Dodge et al].

21) 石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開』4頁、24頁以下(財経詳報社、2017)、伊藤公哉『アメリカ連邦所得税法(第6版)』40、189、277頁以下(中央経済社、2017)、谷口智紀『知的財産権と課税問題』123頁以下(成文堂、2013)参照。個人所得の計算構造にて所得と総所得を区別するものとして伊藤・同書41頁参照。

22) I.R.C. § 61, 71-100, 101-139.

23) 当該控除は、講学上、所得調整控除(Above-the-line deductions)として言及される。当該控除には、納税者が継続的に行う取引や事業から獲得する生産所得に関する通常かつ必要な必要経費の控除や項目別控除で容認される財産の売却または交換から生じる損失等の控除が含まれる。当該控除は、一般に、議会が最も重要視し経済的な純所得を具体的に描写する中で控除されなければならない所得の減殺要因を列挙している。I.R.C. § 162

(a).併せて、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究」(1)法協93巻4号77頁以下(1976)、(2)法協93巻5号102頁以下(1976)参照。Dodge et al, *supra* note 20) at 64.

24) I.R.C. § 62(a). 課税所得金額が2万ドルに満たない納税者が利用しうる税額表上の所得(tax table income)の算定は、I.R.C. § 3. 調整総所得は、正確な課税所得には合致せず、一般的な意味での純所得と課税所得の中間地点に位置する。JOHN K. McNULTY & DANIEL J. LATHROPE, FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS IN A NUTSHELL 13 (8th ed. 2012). [hereinafter cited as McNulty & Lathrope].

25) I.R.C. § 63(b),(c).

26) I.R.C. § 63(d),(f). 項目別控除(Itemized Deductions)は、所得調整控除、人的諸控除(Personal Exemptions)、そして標準控除(Standard Deduction)以外の他のすべての控除を指す。Cf. Dodge et al, *supra* note 20) at 66.

27) I.R.C. § 151, 152.

28) I.R.C. § 63, 67, 68, 161-240.

の課税要件、それに応じた税務上の取扱いおよび申告手法が肝要である²⁹⁾が、とりわけ、本稿では課税期間とそれと連係する収入金額の認識手法の法的統制に焦点を絞る。

納税者の担税力の増加を測定するためには、ある時点から他の時点までの時的隔たりを設け、租税債務確定の対象となる時的に継起する課税事象を限定する基準が必要である。申告納税制度の下では、個人の租税債務算定の目的上、実定法で課税対象期間の定義並びに起算日および期間の終了日を定め、課税所得として認識する納税者の収入金額と費用を、特定の課税期間に割り当て確定させなければならない。

実定法は、納税者の収入金額と費用を確定し算定された課税所得に所得税を課すための周期の基準として課税期間 (taxable period) を設けている³⁰⁾。課税期間を設けることで、

各々の独立した課税期間に各独立した租税債務を生じさせ、定期的に所得課税がなされる。米国個人所得税では、課税期間を課税年度として捉え、その基礎として年次(会計)期間制度 (annual system or annual accounting principle)³¹⁾を採用している。

内国歳入法典は、所得税の課税期間を課税年度 (taxable year) という概念を用いて明定している。すなわち、同441条(a)項³²⁾は、「課税所得は、納税者の課税年度 (taxpayer's taxable year) に基いて算定されなければならない」として、納税者の課税所得が納税者の課税年度を土台に据えて算定されるべきことを命じている。

そして、年次会計期間 (annual accounting period) を「納税者が、帳簿を保有して定期的に所得を算出する、その基準に基づく年次期間」³³⁾をいうと定義し、課税年度の意義を

29) 租税債務到達までのプロセスを簡潔に定式化すると、[(普通所得 (Ordinary Income) - 所得調整控除 - 人的諸控除 - 標準控除または項目別控除のより多い金額) × 納税者の普通税率] + [純資本利得 (Capital Gains) × 納税者の資本利得税率] - [税額控除 (Credits)] = 租税債務となる。Cf. SHARI MOTRO, THE INCOME TAX MAP A BIRD'S-EYE VIEW OF FEDERAL INCOME TAXATION FOR LAW STUDENTS 2017 (Deborah H. Schenk ed., 16th ed. 2017).

30) 申告資格には、夫婦合算申告 (Married Individuals filing jointly) (I.R.C. § 1 (a)), 夫婦個別申告 (Married individuals filing separately) (I.R.C. § 1 (d)), 寡婦(寡夫) (surviving spouse) (I.R.C. § 1 (a)(2), 2 (a)), 特定世帯主 (Heads of Households) (I.R.C. § 2 (b)), 単身者 (Unmarried individual) (I.R.C. § 1 (j)) がある。超過累進税率構造の採用される個人所得税では、課税標準の各段階である課税段階に差異があるがいずれの申告資格でも課税段階に適用される段階税率は同様である。KEVIN E. MURPHY & MARK HIGGINS, CONCEPTS IN FEDERAL TAXATION 2-6 (2019ed. 2018).

[hereinafter cited as Murphy & Higgins.]. 法人所得税は、I.R.C. § 11 (b), (c). 米国の申告手法と課税単位については、金子宏「所得税における課税単位の研究」同『課税単位及び譲渡所得の研究』7頁以下(有斐閣, 1996) (初出: 田中二郎先生古稀記念『公法の理論(中)』(有斐閣, 1977)) 参照。

31) 課税期間は、会計期間 (fiscal periods), 課税年度 (tax years), 基準期間 (basis periods), 評価年度 (years of assessment) と相まって重要な概念である。Avi-Yonah et al, *supra* note (16) at 77. 会計期間 (accounting period) とは、企業会計とその帳簿の目的上、企業の収益と費用を割り当てる周期の基準である。所得課税制度における時間的選考を検討する文献として、中里実「所得概念と時間—課税のタイミングの観点から—」金子宏編『所得課税の研究』129頁以下(有斐閣, 1991) 参照。

32) 「Calendar year」を暦年と訳すためここでは「年次期間」と訳出した。

33) I.R.C. § 441(a).

34) I.R.C. § 441(c).

〔(1)納税者の年次会計期間が暦年 (calendar year) または事業年度 (fiscal year) の場合, その納税者の年次会計期間; (2)サブセクション(g)が適用される場合, 暦年; (3)申告が, 12か月未満の期間でされる場合, 申告される期間……を意味する〕³⁵⁾と分類している。

当該規定は, 所得算定の課税年度を「12月31日を末日とする12か月の期間」の暦年または「12月以外の他の月の末日を最終日とする12か月の期間」の事業年度のいずれか12か月と定義している³⁶⁾。同規定は, 納税者の課税期間は, 12か月に満たない短期間で申告がなされなければならない場合を除き, 帳簿を保有して定期的に課税所得を算出する納税者の有する年次会計期間を基礎にして課税年度が決定されることを明らかにしている³⁷⁾。つまり, 帳簿保有の要件と規則性の要件を満たした場合に課税年度の選択を容認している。

米国では, ほとんどの個人の納税者が年次会計期間として暦年を用い, 事業主等の一部の個人を含めた法人または組合など季節的あるいは市場の周期がある事業の場合には, 事業年度を用いている³⁸⁾。課税年度として事業年

度を選択する資格が納税者に付与されるためには, 納税者の使用する年次会計期間が12月以外の月の末日を最終日としなければならない³⁹⁾。事業年度を用いる場合, 帳簿保有の要件と規則性の要件を満たした課税所得の算定が求められ, 課税年度と帳簿上の会計期間の一致が要請される。

納税者が採用した課税年度は, 連邦所得課税の申告のために, 継続して用いられなければならない。しかし, 納税者が事業内容の変更などにより年次会計期間を変更する場合, 内国歳入庁長官により公表される行政上の手続きに定められた時期と手法により承認を求め, 内国歳入庁長官に変更が承認された場合に新たな年次会計期間が納税者の課税年度となる⁴⁰⁾。

内国歳入法典は, 納税者の年次会計期間の採用, 変更等は, 「納税者が要求した年次会計期間が事業目的の確立にあり, 採用, 変更または維持するための内国歳入長官の規定した条件, 定款, 調整に合意する場合に承認される。納税者が事業目的 (business purpose) を確立し, その条件, 定款, 調整が要求される

35) I.R.C. § 441(b).

36) I.R.C. § 441(d), (e).

37) 課税期間の選択, 帳簿の保有あるいは年次会計期間のないまたは事業年度として資格が与えられない年次会計期間を用いる納税者は, 暦年の課税年度を用いなければならない。I.R.C. § 441(g)。この他に, 個人の納税者が課税年度中に死亡, 信託, 法人の開始あるいは終焉または課税年度を変更した場合等の特定の状況の下では, 一年間よりも短い短期課税年度や暦年よりも長い期間で所得の申告が認められる場合があるI.R.C. § 443(a)。また, 帳簿を保有する納税者が, 定期的に52から53週の会計期間に基づき所得を算出し, 必ずその週の同日を最終日とする場合, 52-53週の課税年度を選択できる。例えば, 毎年, 7月の最終土曜日また

は7月の最終日に最も近い土曜日に決算する場合である。この手法以外の課税年度は, 12か月を超えない。I.R.C. § 441(f); Treas. Reg. § 1.441-1.わが国の法人税法も事業年度に関して同様に会計期間を尊重している (法人税法13条1項)。他方, 法は課税期間に対する規定がなく法が「その年分」(法36条1項)と定め, 期間は暦に従うと定めるに留まる (国税通則法10条1項, 同15条2号)。

38) Dodge et al, *supra* note (20) at 627-628.

39) BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS, ¶ 105.2.1, at 105-26-105-27 (2nd ed. 1992). [hereinafter cited as Bittker & Lokken].

40) I.R.C. § 442; Treas. Reg. § 1.442-1 (a), (b)(1).

か否かの判断にあたって、考慮すべき事柄には、その結果生じる租税効果を含む採用、変更、維持に関するあらゆる事実と状況を踏まえる。」⁽⁴¹⁾と定め、内国歳入長官により規定された年次会計期間の変更の承認を得るための事業目的の要件および必要な条件等の行政手続に該当することが求められる。

かつて財務省規則は、事業目的の要件に実質的事業目的 (substantial business purpose) の要件を課していた⁽⁴²⁾が、現在は当該要件や租税中立化等の要請が緩和され、個人が新たに婚姻し夫婦合算申告をする場合等、適正と認められる場合に年次会計期間の変更が承認される⁽⁴³⁾。年次会計期間の選択は規則的に所得を算出する納税者の保有する帳簿に依拠するが、内国歳入法典は、年次会計期間または課税所得の認識手法に関して企業会計の便益の基点が連邦所得税の減少となる場合、経済的実質の原理の規定の目的上、企業会計の便益の達成は取引の目的上考慮に入れてはならないと規定することで、内国歳入庁に納税者の帳簿に基づく会計手法からの逸脱を可能にする権限を付与している⁽⁴⁴⁾。

課税年度を決定した場合、納税者は、規則性の要件を満たさなければならないから、内国歳入庁に是認される場合を除き変更が認められない。課税年度の選択は、納税者の最初の申告時に適切な課税年度を選択することが最も重要となる⁽⁴⁵⁾。納税者の保有する帳簿に基づく会計手法が、そのまま納税者の選択に委ねられていないことが注目される。

また年次期間制度は、すべての納税者は、取引ごとに租税債務を算定する手法ではなく、原則として一年を基準として他の課税年度から独立している各課税年度の経済的成果 (課税所得) を算定するために、納税者の選択した会計手法およびその他の基本的な課税原則に応じて収入金額または費用を申告しなければならない⁽⁴⁶⁾ことが要請されている。

同制度の採用は、第一に規則的に国家にもたらされる歳入の総額を明確化させ、第二に申告納税制度の下で納税者に対する申告納税の総合的な負担を削減することを目的としている⁽⁴⁷⁾。したがって、たとえ異なる課税年度の取引の一部の結果に基づくものであったとしても、また納税者に全体的に損失または利益

(41) Treas. Reg. § 1.442-1 (b)(2). 変更の条件等には、ある課税年度から別の課税年度への所得認識の繰延べあるいは控除の移転または遺産の受益者のように所得を他者へ移転するまたは実質的に純損失・欠損金、資本損失、税額控除の短期間で創出、失効する純損失・欠損金、資本損失、税額控除を控除するために実質的に所得金額を短期間で創出するなどの実質的な所得の算定に歪みをもたらす租税効果の中立化の調整が含まれる。Treas. Reg. § 1.442-1 (b)(3).

(42) Bittker&Lokken, *supra* note (39) ¶ 105.2.4, at 105-43.

(43) *Id.*, ¶ 105.2.4, at 105-44 n.89; Treas. Reg. § 1.442-1 (d). なお、法人、組合等は、財務省規則に詳細に定められた課税年度に該当する場合事業目

的の要件は満たされる。See, Treas. Reg. § 1.441-1 (b)(2).

(44) I.R.C. § 7701(o)(4). See, also MOSHE SHEKEL, THE TIMING OF INCOME RECOGNITION IN TAX LAW AND TIME VALUE OF MONEY 39 (2009).

(45) Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.2.1, at 105-27.

(46) Treas. Reg. § 1.441-1 (a). McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 24; Murphy & Higgins, *supra* note (30) at 2-9. 年次期間制度は、一年よりも短いまたはそれを超える期間、暦年課税以外の生涯累積 (cumulative lifetime averaging) 制度、私法上の行為または事実を対象とする制度、非期間的または時間に関連しない手法によるものと区別される。McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 305.

として作用する可能性があるとしても、年次期間制度の下では、一年間に所得として獲得し最終的に累積した個々の所得を基礎として課税することとなる⁴⁸⁾。

適正な純所得の算定にあたって厳格な年次期間制度の適用は、納税者に対して過酷で不公平な結果をもたらす場合がある⁴⁹⁾。年次期間制度は、収入金額と費用（または税額控除あるいはその他の控除）の認識のタイミングと連携し、さらに累進税率構造と組み合わせることで、タイミングの重要性を創出している⁵⁰⁾。

2 所得の明確な反映要件と認識手法の選択

年次期間制度を機能させるためには、納税者の各独立した課税期間に適正な収入金額と費用を割り当てるための原則が必要である。

内国歳入法典は、納税者の申告納税において柔軟に企業会計に対応している⁵¹⁾。連邦所得課税は、企業会計に依存しつつも、所得課税の目的上、課税年度の選択および課税所得の認識手法に対し、内国歳入庁に広範な権限を付与するまたは法により制約を課して企業会計と異なる税務会計手法（methods of tax accounting）を創出している⁵²⁾。

内国歳入法典446条(a)項⁵³⁾は、「課税所得は、納税者の保有する帳簿において、所得を規則的に算出する手法に基づく会計手法の下で算出されなければならない。」と定めている。年次期間制度を基礎に据える課税所得の認識手法は、課税年度への収入金額等の算入に関する別段の定めを除き⁵⁴⁾、納税者の保有する帳簿で規則的に所得を算出する一般に公正妥当と

(47) SAMUEL A. DONALDSON, FEDERAL INCOME TAXATION OF INDIVIDUALS: CASES, PROBLEMS & MATERIALS 425 (2nd. ed. 2007). 納税者の課税所得を算定するために、納税者の収受した損害賠償金および利子を取引手法または年次期間制度のいずれかを優先すべきかを争点とした事案で、連邦最高裁は、「憲法修正16条は、課税によって政府の歳入の調達を可能にするために採用された。一定の間隔で、政府に確定可能な、かつ、支払い可能な歳入を創出することが課税制度の本質である。そのような課税制度によってのみ、規則的な所得の流入を算出し、事実上機能可能な計算、評価、徴収方法の適用を実行可能にしている。」と述べている。Burnet v. Sanford & Brooks Co., 282 U.S. 359, at 365 (1931).

(48) McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 306. 年次期間制度と遡及修正については、別稿に譲る。

(49) JOSEPH BANKMAN, DANIEL N. SHAVIRO, KIRK J. STARK, EDWARD D. KLEINBARD, FEDERAL INCOME TAXATION 197 (17th ed. 2017). [hereinafter cited as Bankman et al.].

(50) 納税者の課税年度中に税率が変更された場合には、その変更の効果は施行日（effective date）が基準とされ、課税年度中の課税所得に配分される。例えば、納税者の用いる事業年度（課税年度）中

の税率変更の施行日前日までの課税所得には、税率変更前の旧税率が適用され、施行日以降の課税所得には新税率が適用される。なお、総所得算入または除外、費用控除などその他の税額に関する制限に関する税法の改正は、税率の変更時の適用と異なり変更の適用はない。Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.2.1. at 105-27-105-28.これに対して、我が国の法人税法の税率の変更の場合には、新税率の施行日以後に開始する事業年度の所得に対して新税率が適用される（平成28年3月31日法律15号附則26条参照）。併せて、確井光明「租税法の改正と経過措置・遡及禁止」ジュリ946号120頁（1989）参照。

(51) Shekel, *supra* note (44) at 39.

(52) Ault & Arnold, *supra* note (16) at 152.

(53) I.R.C. § 446(a).

(54) 課税所得の認識の別段の定めには、納税者の死亡に基づき生じた金額のその死亡時の課税年度への不算入（I.R.C. § 451(b)）、雇用者が受領したチップの陳述書の記載に関するみなし算入規定（I.R.C. § 451(c)）、そして作物に対する保険収益または災害による支払金の選択規定（I.R.C. § 451(d)）などがある。なお、2018年度改正で新たに内国歳入法典451条(b)項が新設されている。

認められた会計原則 (the Generally Accepted Accounting Principles) に従った会計手法に依拠し、一貫して会計実務を優先することを明らかにしている⁵⁵⁾。

そのうえで、同条(a)項の別段の定めとして、同条(b)項⁵⁶⁾は、「会計手法が、納税者によって規則的に用いられていない場合またはその用いられている手法が所得を明確に反映していない (clearly reflect income) 場合、課税所得の算定は、内国歳入庁の判断により、明確に所得を反映する手法の下で行われなければならない」と規定し、納税者の判断で、特定の項目を含む所得を明確に反映する自己の求める形式と体系に最も適合する会計手法の採用を容認している⁵⁷⁾。

その反面、同規定は内国歳入庁に納税者が所得を明確に反映する会計手法を規則的に用いていると認められて、はじめて納税者の選択した会計手法が容認されることを明らかにしている。内国歳入庁に付与される一般に認められた会計原則の首尾一貫した適用を含む所得の明確な反映の要件の判断は、納税者の

課税所得の認識手法に関する広範な修正権を付与するものといえる⁵⁸⁾。

企業会計から借用された伝統的手法 (convention) は、租税法と企業会計の目的の相違⁵⁹⁾から、課税の目的上、税務会計のルールとして修正されてきた⁶⁰⁾。両者の目的の相違を前提として、米国では、租税法で尊重される価値を保護するための税務会計手法を創出している (区別された手法 (Separating Approach))⁶¹⁾。連邦所得税は、区別された手法を前提として、資本不可侵の原則など課税の公平に適合する租税法の原則の観点から、その目的に合致する認識手法を企業会計から選定または企業会計を基底に据えて部分的に課税の目的上逸脱するという、二重構造 (Dualistic Doctrine) を採用している⁶²⁾。

米国の課税所得の認識手法の実定法の特徴は、第一に両者の目的の相違を認めながらも、すべての納税者に適用可能な統一的な税務会計手法を定めることが困難であることを前提としている。そのうえで、第二に二つの会計

55) Shekel, *supra* note (44) at 38. 中里・前掲注(19)(二) 50頁。アメリカ会社法と企業会計の関係と米国の会計手法の変遷については、中里・同書58, 49頁以下、倉見・前掲注(19)25頁以下参照。

56) I.R.C. § 446(b).

57) Treas. Reg. § 1.446-1 (a)(1),(2).

58) 伊川・前掲注(14)253頁。

59) Shekel, *supra* note (44) at 23. 一般に公正妥当な会計原則の目的は、特定の期間にわたる企業活動の財務状態と成果 (実績) を定量化し測定するための原則を定めることで、企業の財務状態に関わる当事者に正確な情報を提供することにある。租税法は、公共財を提供するための資金調達および租税正義 (justice or fairness) に適った公平な課税をするために、認識時機と測定の問題を法的に統制することを目的としている。Id. at 4-5, 17;

See, Deborah A. Geier, *The myth of the Matching Principle as a Tax value*, 15 Am. J. Tax Pol'y 17, 25 (1998). 併せて、吉村政穂「所得の計上時期の選択に関する覚書」ジュリ1268号214頁以下 (2004) 参照。

60) Donaldson, *supra* note (47) at 349.

61) Shekel, *supra* note (44) at 25.

62) その他に公平の原則、中立性の原則、确实性の原則、効率性の原則、不当な課税の優遇の防止の原則などがある。See, Id. at 4, 17-19, 23-24. 我が国の法人税法も、法人税法22条4項にて企業会計準拠主義を採用している (金子・前掲注(6)348頁、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』140頁 (成文堂, 2013)、渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第2版〕』35頁 (弘文堂, 2019))。

制度（税務会計と企業会計）を設ける手間を省き租税法の執行上の利便性を最大限にするため、租税法の目的に合致する手法を存続させ、制定法と両立しない一般に公正妥当な会計原則を排除するという、一貫した手法を用いている⁶³。そして、第三に一般に公正妥当な会計原則が、租税法の目的上の所得を明確に反映するとは限らないことから、租税法上の明確な所得の反映の基準を用い、裁判所が場当たり的な司法判断を行うことで租税法における税務会計を創出している（一貫した選択的手法（Consistent Selective Approach）⁶⁴）。

所得税の課税対象となる課税所得は、経済的に把握された所得概念を根底に据え、その上に市場取引を扱う企業会計上の所得、そして法的概念としての課税所得に到達する、という三段構造が採られている⁶⁵といえる。

課税所得の算定の目的上、切り分けられた課税年度に収入金額または費用を割り当てるための一般的手法は、現金主義手法（cash receipts and disbursements method）と発生主義手法（accrual method）の二つがある。規則性の要件と所得の明確な反映の要件を満たした納税者の選択しうる認識手法について内国歳入法典446条(c)項⁶⁶は、「納税者は、以下の会計手法の下で、課税所得を算定することができる—

(1) 金銭の收受および支出の手法（the cash

receipts and disbursements method）

(2) 発生主義手法（accrual method）

(3) 本チャプターで容認されるその他の手法

(4) 財務省により規定された規則の下で容認された前記手法の組み合わせ」と定めている。

同条同項は、①現金主義手法（cash model or cash basis method）、②発生主義手法（accrual basis method or accrual model）、③内国歳入法典により規定されたその他の手法、④財務省規則により容認されている課税所得の算定の認識手法の組み合わせの選択を明定している。

米国では、個人の納税者は、現金主義手法と発生主義手法のいずれかを選択する権限が付与されてきた。規則性の要件と所得の明確な反映の要件を満たす納税者の選択可能な認識手法は、法律により明示されている。これは、租税政策の現れとして個人の納税者に期間帰属手法の選択権を付与することで、個々の経済的利益の認識とそれぞれの納税者の担税力を斟酌している⁶⁷。とりわけ、発生（取得）型の包括的所得概念の下では厳格な発生主義手法の適用が理想とされるが、米国では、明確に所得を反映する手法の一つとして法律で現金主義手法が規定されている⁶⁸ことが注目される。

選択された会計手法は、納税者自身が帳簿を保持し、その納税者が用いる帳簿と帳簿上

⁶³ Shekel, *supra* note (44) at 26.

⁶⁴ *Id.* at 60, 223.

⁶⁵ See, KEVIN HOLMES, THE CONCEPT OF INCOME A MULTI-DISCIPLINARY ANALYSIS 240-241 (2001).

⁶⁶ I.R.C. § 446(c).

⁶⁷ 木村・前掲注(8)48頁。

⁶⁸ Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.3.1, at 105-47-105-48. 一般に公正妥当と認められた会計原則の下では、現金主義手法は発生主義手法と異

なり、第一に収入と費用を簡単に調整し正確な利益を算定できないこと、第二に收受や支出時機に納税者の偶発の出来事や計画で毎年一貫した所得を算出できないこと、第三に納税者の計略により、収入金額の認識を繰延べ、費用控除だけを行うなどの認識時機の操作を防ぐことが困難であると批判される。Bankman et al, *supra* note (49) at 206-207.

の会計手法が一致しなければならない。現金主義手法を用いる個人の納税者の保有する帳簿 (books) は、通常、元帳 (ledgers) や貸借対照表 (balance sheets) を用いる必要はなく、単なる小切手帳 (checkbook)、領収書 (receipts) や契約書 (contracts) の保有が求められる⁶⁹⁾。仮に、商品の製造、仕入れ、売買を行う事業者が棚卸資産を用いるならば、内国歳入庁が他の方法によることを正当と認めない限り発生主義手法を用いなければならない⁷⁰⁾。認識手法を変更する場合には、納税者は、内国歳入庁の同意を得なければならない⁷¹⁾。

内国歳入法典446条(d)項は、異種の複数の取引または事業を行う納税者は、各取引または事業に対して異なる認識手法を用いることを認めている。納税者は、事業のために一つの計算手法を用い、個人的事柄 (事情) のために別の計算手法を用いることができる⁷²⁾。その場合、納税者はそれぞれの経済的活動に対して課税年度を選択しなければならない。一般に、個人には現金主義手法が適用され、法人、組合、自営業は発生主義手法が適用されている。

III 課税所得の認識手法に対する実定法上の法的統制—法的構造を中心に—

1 収入金額と費用の課税のタイミングと実現

所得税の対象として経済的利益と損失を認識するというその脈絡では、実現原則 (realization principle) は、課税所得の認識時機の決まり (timing rule) としての機能を有する⁷³⁾。財産の処分から生じる利益または損失は、実現事象が生じるまでそれらに対する課税は延期されている。

所得課税のタイミングの問題は、その大部分が実現の範疇に包摂される⁷⁴⁾。実現は、いつ所得税の対象として現れるのかということ判断するための基準に関連がある。総所得、費用控除、利得、そして損失は、実現時に所得税の対象事項として性質を帯びる⁷⁵⁾こととなる。実現概念に関連する認識は、実現した所得税の対象事項が、いつ実際に所得税制度の計算の中に取り込むのかを取捨選択している。すなわち、実現して所得税の対象事項としての性質を付与された総所得、費用控除、利得、そして損失は、所得税で計算の中に算入され

(69) McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 309.

(70) Treas. Reg. § 1.446-1(a)(4)(i), 1.446-1(c)(2)(i), (ii), 1.471-1. この他にもC法人、パートナーシップ、タックス・シェルターは、現金主義手法の採用が認められていない。IRC. § 448(a), 6700(a). ただし、3年間の課税年度における総収入金額が500万ドルを超えない個人事業主の納税者は現金主義手法の採用制限から除外される。IRC. § 448(b)(3), 448(c). 個人の現金主義手法の例外には、社債 (corporate bonds) や割引価値で発行された債務証券 (debt instrument) などがある。

(71) IRC. § 446(e), 481(a).

(72) Reg. § 1.446-1(c)(1)(iv)(b). 分類所得税 (a scheduler system) を採用するイタリアでは、勤労性所得、自営業所得、資本所得、土地からの所得その他の規定された所得に属する所得が現金主義手法により認識され、事業所得に属する所得は発生主義手法が採用されている。Avi-Yonah et al, *supra* note (16) at 17-20, 80. 金子宏「所得税の理論と課題」同編著『第2巻所得税の理論と課題〔二訂版〕』6頁 (税務経理協会, 2001) 参照。

(73) Murphy&Higgins, *supra* note (30) at 2-14; Dodge et al, *supra* note (20) at 493.

るか否かを認識により確定している。

財産の処分から生じる利得ばかりでなく、総所得に算入されることとなる項目は、実現したときに認識される。納税者の保有する財産の処分から生じる利得または損失以外の総所得に包含される収入金額や費用等は、実現と認識を同義または同時に行うことで、所得税の対象事項として取り込んでいる⁷⁴⁾。

例えば、製造業、商業、鉱業に係る事業から生じる総所得⁷⁵⁾は、「総売上高から売上原価 (the cost of goods sold) を差し引き、投資お

よび付随の事柄あるいは事業外の活動あるいは源泉からの所得を加えたもの⁷⁶⁾をいうが、総所得に算入される経済的利益の価格 (収入金額)⁷⁷⁾は、「金銭、財産または役務のいずれかの形式の実現した所得」が認識され、その認識される所得は、「金銭ばかりでなく、役務、食事、宿泊施設、株式またはその他の財産の形式で実現される可能性がある」として、総所得に算入される所得の構成要素としての利得または収益ばかりでなく投下資本の回収部分たる控除項目をも実現を基準として認識

74) *Id.* at 491. 企業会計では、企業の財務状態の情報、不確実性の排除を主眼とする保守主義 (prudence or conservatism) を前提として、真実かつ公正 (true and fair) の基準に適合する手法に基づいて明示されなければならない。国際会計基準審議会 (IASB) による会計基準の下では、金銭同等物ではなく取引およびその他の事象が生じたときに認識する発生主義会計に基づいて会計帳簿に記録し報告されるが、債務者の履行を通じて所得が実現され、獲得されるまで認識されない。企業会計における所得の認識は、実現主義と獲得要件 (earned requirement) により定められた取引等で所得の獲得段階のうち特定の時点で所得を認識する。Shekel, *supra* note (44) at 5-8. これに対し米国の課税所得の実現は、認識の判断基準であるばかりでなく、課税所得として所得税を課す対象に取り込まれる憲法上の所得の範囲をも画定している。Eisner v. Macomber, 252 U.S. 189; Commissioner v. Glenshaw Co., 348 U.S. 426 (1955). See, also, Calvin H. Johnson, *The Illegitimate "Earned" Requirement in Tax and Non-Tax Accounting*, 50 Tax L. Rev. 373, 379, 401 (1995); Shekel, *supra* note (44) at 65. また、課税所得の実現は、所得の獲得を必要不可欠の要件としておらず、さらに所得の移転の法理を導出する課税物件の人的帰属との関連においても企業会計における実現主義とは異なる。Helfering v. Horst, 311 U.S. 112 (1940). 併せて、水野・前掲注(9)288頁以下、294頁以下、拙稿「アメリカ租税法における課税所得の実現」専大院63号48頁以下 (2018)

参照。米国企業会計における収益の認識のステップについては、長谷川茂男『米国財務会計基準の実務 (第10版)』477頁以下 (中央経済社, 2018) 参照。実定法にない実現主義の利用が議論を混乱させていることから会計学等から独立した認識基準として実現を実定法の支配下に置くべきことが指摘されている (忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信19巻7号53頁 (1964), 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」論叢166巻6号130頁 (2010))。実現は税法上の「欠点を回避するための執行の便宜の観点から説明されるべきで、画一的な内容を有するものではない」(小塚真啓『税法上の配当概念と課題』19頁以下 (成文堂, 2016)) と指摘されている。

75) Dodge et al, *supra* note (74).

76) 課税所得を構成する経済的利益または費用控除項目の認識としての実現が⁷⁸⁾、会計手法と一致することを前提に検証する論文として、Thomas S. Adams, *When is Income Realized?*, in *THE FEDERAL INCOME TAX* 29 (Haig ed., 1921).

77) I.R.C. § 61(a)(2).

78) Treas. Reg. § 1.61-3 (a).

79) Treas. Reg. § 1.61-1 (a). 当該引用部分は、重要なので原文を引用する。

"Gross income includes income realized in any form, whether in money, property, or services. Income may be realized, therefore, in the form of services, meals, accommodations, stock, or other property, as well as in cash."

の有無を決定している。

伝統的な税務会計手法は、総所得に該当する経済的利益の項目と費用控除の項目のタイミングのルールに属する。税務会計のルールは、タイミングのルールであるから、それらは、広く実現の範囲に属することとなる。二次元原則を採用する米国連邦所得税では、納税者による租税回避 (tax avoidance) の防止および租税を支払うための必要な資力 (wherewithal-to-pay) の二つの要請に基づき一般に公正妥当な会計原則で理解される個々の会計手法を修正し、税務会計手法を創出している⁸⁰⁾。

2 金銭の収受と支出に基づく現金主義手法

一般に公正妥当な会計原則に合致する発生主義は、認識時機と定量化に関する一般的手法として受け入れられている。その原則に反する現金主義は、特定の経済活動または経済的領域で発展してきた⁸¹⁾。企業会計の現金主義は、納税者の所得に算入する利益が金銭その他の等価物などの納税者の収受する対象の形式に関わらず、納税者が現実に金銭を収受した時に、その事業年度の所得として認識する。所得の獲得に要した支出は、納税者がそれを実際に支払った時にその事業年度の費用の対象として認識する (以下、「純粋な現金主義 (pure cash basis method)」という。)⁸²⁾。

米国では、課税所得の認識手法の選択が容認されているから、別段の定めにより除外されない限り、認識手法が選択可能である。米国の賃金、給与、専門家報酬などを収受する大部分の個人と小規模事業者は、一定の形式の小切手帳しか持たないことから、事実上、帳簿を保有しない納税者は、現金主義手法による認識手法を用いることが想定される⁸³⁾。

内国歳入法典446条(c)項(1)は、「金銭の収受および支出の手法」として簡潔な規定方法により現金主義手法を規定している。

米国連邦所得税の現金主義手法は、財産権としての請求権に着目するものではないが、純粋な現金主義と異なり⁸⁴⁾、以下の三つの特徴を有している。第一に、基本的に納税者による金銭の収受および支出の事実を捉えて認識する。第二に、現金主義手法を採用した場合であっても、例えば、使用者から雇用者へ報酬として与えられた権利など課税所得の実現と同様の課税事象が生じた課税所得の場合には課税所得として認識される⁸⁵⁾。第三に、収受可能なもの、手形、そして将来の金銭に対する契約上の権利など将来の金銭の支払いに対する権利という形式を用いて支払いを延期する経済的利益が認識される。

この現金主義手法は、納税者の課税年度の課税所得を構成する収入金額または費用を納税者が現実に金銭で収受 (受領) (receipt or

80) Murphy&Higgins, *supra* note (30) at 2-16, 3-33. 租税を支払うための必要な資力の概念 (wherewithal-to-pay concept) の概念は、同種資産の買換えの課税所得の不認識などの様々な課税所得の認識を繰延べるための理論的基礎を提供している。課税所得の実現は、会計手法に影響を与え税務会計手法の創出の一要因となっている。See, Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 5.9, at 5-76.

81) Shekel, *supra* note (44) at 27-28. 米国連邦所得

税における現金主義手法を網羅的に検証される文献として、神山・前掲注(19) (一) 44頁以下参照。

82) Donaldson, *supra* note (47) at 349; Shekel, *supra* note (44) at 28.

83) Donaldson, *supra* note (47) at 351; Dodge et al, *supra* note (20) at 538-539.

84) Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.3.2, at 105-49.

85) Dodge et al, *supra* note (20) at 541.

receive) したあるいは支出 (支払) (disbursement or pay or bear) したとき、またはそのように擬制される場合にだけ、その事実に基づいて課税年度に割り当てるまたは認識する手法⁸⁶⁾として定義することができる。当該手法は、現実に納税者が金銭または等価物を收受または費用を支出した課税年度に帰属させる (impute) ことが可能であり、可視的に明確かつ単純な手法で認識することができる。

現金主義手法は、主として簡素の価値に適用ことのほかに、納税資金の確保および徴税費用の縮減の観点から支持されてきた。

発生主義手法と異なり現金主義手法は、所得と費用の計算を複雑にする会計帳簿の保存を要求しない。そのため、単純に金銭の出入りを証明する記録を保持する必要性のみが求められ、専門的知識の獲得と収入と支出の流れを適正に帳簿に記載することが求められる発生主義手法よりも、より簡素となる⁸⁷⁾。また各々の収入金額の收受または費用の支払いごとに算入あるいは控除可能な金額は、可視的に数量として把握可能である⁸⁸⁾。

次に、納税者の納税資金の確保の要請は、現金主義手法の根底にある簡素とは別の政策上の考えの表れである⁸⁹⁾。金銭や小切手の收受に基づく認識手法は、納税者が租税債務の履行のための流動資産を確保することを保障す

る。さらに、現金主義手法は、発生主義手法と異なって、租税行政による納税義務の法律適合性を調査するための執行上の費用 (administrative costs) や納税者の法令遵守に係る費用 (compliance costs) をより低くすることを可能にし、効率的に実施することができる⁹⁰⁾。

もっとも、簡素および効率性を重視した現金主義手法の下では、明確に所得を反映するが、納税者による認識時機の操作可能性を付与するために実質的な課税繰延の利益を生み出すことを容認する結果となる。つまり、納税者が費用の支出を早めて控除し、他方で收受した金銭のみを認識することで、課税標準の総額を減少させて所得課税を繰延べる利益を与えることとなる⁹¹⁾。また同手法は、基本的に経済的な関連を持って金銭の收受と支出を対応させることが求められていない⁹²⁾。

先に定義したように現金主義手法は、課税所得の認識の目的上、多様かつ広範囲の経済的利益を認識するために「金銭」および「收受」の文言を拡張解釈してきた⁹³⁾。

納税者が金銭で收受 (支出) する場合、その認識時機は收受時であることは明白であるが、納税者の獲得 (支出) 対象が、現物給付⁹⁴⁾、小切手 (check)、クレジット・カードによる支払い、約束手形 (promissory note) または契約上報酬として株式で支払われるな

⁸⁶⁾ Dodge et al, *supra* note (20) at 534,541; McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 24; Avi-Yonah et al, *supra* note (16) at 80; Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.3.1, at 105-46.

⁸⁷⁾ Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.3.1, at 105-48.

⁸⁸⁾ Fred B. Brown, *Proposing a single, Simpler Test for Cash Equivalency*, 71 Tax Law. 591, 597 (2018).

⁸⁹⁾ *Id.*

⁹⁰⁾ See, Avi-Yonah et al, *supra* note (16) at 81.

⁹¹⁾ Donaldson, *supra* note (47) at 351-352.

⁹²⁾ McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 311.

⁹³⁾ Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 5.9, at 5-77.

⁹⁴⁾ ただし納税者への便宜として食事や宿泊施設の提供等は総所得から除外されている。I.R.C. § 119 (a).

ど金銭の形式で行われない取引である場合、同条の金銭の文言を文字通り解釈したならば、総所得に該当する当該経済的利益を認識することができない。

財務省規則1.446-1条(c)項(1)(i)⁹⁵⁾は、「(金銭、財産、または役務のいずれの形式であっても)総所得を構成するあらゆる諸項目が、現実または擬制的に収受した課税年度に算入されるものとする」と規定して金銭の文言の意味内容を明らかにしている。同条括弧内の「金銭、財産または役務の形式」は、内国歳入法典の「金銭」の概念を拡張解釈することで、現金等価の法理(The Cash Equivalency Doctrine)⁹⁶⁾を導出している。同法理は、金銭の形式に限定することなく納税者が現実収受しうる財産や役務などの経済的利益を認識する。

現金等価の法理の下では、総所得からの除外規定に該当しない限り、その財産等を換金する(した)か否かに関わらず、財産の公正市場価格を含む金銭または金銭同等物として課税所得が実現し認識された課税所得を申告することが論理的必然として導かれる⁹⁷⁾。現金等価の法理は、納税者が金銭に代わる資産等の財産権を収受したときに、その獲得したものを公正市場価格で評価して課税所得を認識する⁹⁸⁾ことで法的に現金主義手法を統制している。

次に、経済的利益をもたらす事象の発生を判断要素としない純粋な現金主義手法の下で

は、獲得した自由に処分可能な(earned and available)課税所得を自発的に取り立てまたは回収(collection)を先延ばしすることで、収入金額の認識を延期することができるという問題が生じる。

内国歳入法典は、収入金額および費用等の課税年度の認識の一般原則を以下のように定めている。総所得について、内国歳入法典451条(a)項⁹⁹⁾は、「課税所得の算出において用いる会計手法の下で、異なる期間にその金額が適正に計算されることとならない限り、収入金額は、納税者が受領した課税年度の総所得に算入されなければならない。」と規定している。同条は、納税者が年次会計期間を選択して保存する帳簿で用いる会計手法の下で異なる課税年度に算入することが求められない限り、納税者が経済的利益を収受した課税年度に収入金額を認識することを要求している¹⁰⁰⁾。

さらに、財務省規則1.451-2条(a)項¹⁰¹⁾は、「所得が、たとえ納税者の事実上の支配に服していないとしても、それが彼の預金口座に振り込まれ(credited)、彼から引き離されまたはその他の方法で利用可能となる、すなわち、彼がいつでも引き出すことができ、あるいは彼が取り戻す(withdraw)意思の通知がされたならば、彼がその課税年度中に引き出すことができるその課税年度中に、擬制的に彼によって収受される。しかしながら、もし納税者のその収入の管理支配が実質的制限または制約が課されるならば、所得は擬制的に収受

⁹⁵⁾ Treas. Reg. § 1.446-1 (c)(1).

⁹⁶⁾ Donaldson, *supra* note (47) at 364.

⁹⁷⁾ McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 311; Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 105.3.2, at 105-48. 例えば、役務の対価として支払われる株式がその契約上の支払いの価額を超える場合(報酬

が80ドルで公正市場価格が100ドルの株式を付与された場合)、財務省規則の金銭、財産または役務の文言に該当しない報酬であっても、報酬の金額を超える株式の公正市場価格の金額も認識する。

⁹⁸⁾ *Id.*; Murphy&Higgins, *supra* note (30) at 3-9.

⁹⁹⁾ I.R.C. § 451(a).

されない。したがって、もし法人が雇用者に特別配当株式 (bonus stock) を信用貸しするが将来の日まで雇用者がその株式を利用できない場合、法人の帳簿の単なる貸方への記入は、収入 (receipt) を構成しない。」と定められている。

同条は、現金主義手法における収入 (receipt) の概念を拡張し、納税者の手許にある収入金額ばかりでなく実質的制限の課されていない管理支配可能な収入金額を認識するみなし収受の法理 (doctrine of constructive receipt) を明確化している⁽¹⁰⁰⁾。現金主義手法の納税者が、役務を提供し収受可能な課税所得に対する権利を保持するが、実際 (身体的 (physically)) に⁽¹⁰¹⁾自発的に報酬などの収入金額を収受しない、または収受の機会を延期する場合に、経済的利益を既に収受したものとしてみなされて認識することを命じ法的に統制している。

同法理は、現金手法を用いる納税者が、金銭または財産のいずれの場合であっても、納税者により、その所得を収受する権利を保持し、かつ、その所得を無条件に直接または間接的に事実上の完全な支配⁽¹⁰²⁾ (占有 (possession)) を獲得するための権限を得たときに、収入金額を認識する手法である⁽¹⁰³⁾。同法理の適用は、第一に納税者の預金口座に入金された利子や給与などの所得の支払い、第二に所得が納税者の計算から分離されて控除される、または納税者から分離され、将来、納税者に移転することを予定する所得の支払い、第三に支払者に意思を通知することで自由に所得を引き出すことが可能な納税者により収受されていないが、納税者が入手可能な所得からの支払いの三点を主眼に置く⁽¹⁰⁴⁾。

3 全事象基準に基づく発生主義手法

発生主義手法は、実際の収受または支出に

(100) 内国歳入法典461条(a)項は、「本サブタイトルによって認められた控除または税額控除の金額は、課税所得の算出において用いる会計手法の下で、適正な課税年度であるその課税年度に算入されなければならない。」と定め、費用または税額控除は、課税年度の確定のために納税者が保存する帳簿で用いる会計手法の下で適正に課税年度に取り込まなければならないことを求めている。I.R.C. § 461(a), 控除項目の認識の領域で長期発展していない、みなし支出の法理 (a doctrine of constructive payment) は、多くの控除に関する規定が「支払われた」と規定しているため、納税者の事実上の金銭または金銭等価物が支出されたか否かの審査以上のことが求められていない。現金主義手法を用いる納税者が、次の課税年度に支払い可能な金額を支払うことを約して約束手形を取得し、当該約束手形を事業活動の支払いに充てた場合には、単に取得した価額の約束手形を与えたことで支払いがなされるから、みなし支出の法理の下では、その約束手形の一定の期日が到来し、振出人によ

り支払われたときに費用として認識する。これは小切手やクレジット・カードにも当てはまる。McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 312; Dodge et al, *supra* note (20) at 546; Donaldson, *supra* note (47) at 368.

(101) Treas. Reg. § 1.451-2(a). 財務省規則に定められるみなし収受の法理は、既に1919年に、同形式で規定されていた。Patricia Ann Metzger, *Constructive Receipt, Economic Benefit and Assignment of Income: A Case Study in Deferred Compensation*, 29 Tax L. Rev. 525, 529-530 (1974).

(102) Bittker&Lokken, *supra* note (39) ¶ 5.9, at 5-78.

(103) Shekel, *supra* note (44) at 41-42.

(104) 田中英夫『英米法辞典』649頁(東京大学出版会, 1991), 小山貞夫『英米法律語辞典』847頁(研究社, 2011) 参照。

(105) Dodge et al, *supra* note (20) at 545; McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 311; Murphy&Higgins, *supra* note (30) at 2-16, 3-33.

関わらず、收受するための権利が確定あるいは支払い義務が到来するときに、担税力の変化を捉えることから、現金主義手法と区別される。現金主義手法と対比すると、発生主義手法の採用は、収入金額と費用を適正に配分するため、納税者に帳簿の保存を義務付け租税行政庁による納税義務の法律適合性の調査が複雑化し、納税者の法令遵守に係る費用と行政執行上の費用が高額となる⁽¹⁰⁶⁾ことが指摘されている。

現金主義手法の選択が認められない商業や製造業などの事業を営む納税者は、発生主義手法を用いなければならない。

一般に公正妥当な会計原則の下では、会計年度の収益と費用の認識と測定に関して適正な認識手法として発生主義が受容されている。当該原則に従った発生主義は、会計上の実現主義と獲得要件 (earned requirement) により収益の認識が定義され、そして費用収益対応の原則 (matching principle) によりその収益の認識に平仄を併せて費用の認識も具体化されている。つまり、納税者が現実に利得 (あるいは利得獲得活動の費用) を收受 (支出あるいは履行) したかまたは契約で給付の履行日が明記されているか否かに関わらず、特定の定量可能な時点で納税者が収益を取得する権利が発生し獲得した (earned) 時に課税所得は認識され、費用を支払うための債務が発生した (incurred) 時に費用は認識される (以

下、「純粋な発生主義 (pure cash basis method)」という。)⁽¹⁰⁸⁾。

憲法修正16条の批准に基づき制定された最初の1913年内国歳入法において、連邦所得税法は、すべての納税者に現金主義を用いることを要請していた⁽¹⁰⁹⁾。しかし、純粋な発生主義を採用する一般に公正妥当な会計原則の下で、帳簿を保有する事業主等に現金主義を要求することで、様々な不都合が生じた。そこで、内国歳入局は、1913年内国歳入法制定の一年以内に費用の認識について純粋な発生主義を容認し、1915年に特定の納税義務者の収入金額の認識についても同手法が容認され、1916年内国歳入法で同手法が認められた⁽¹¹⁰⁾。

米国所得課税における発生主義手法は、納税者の課税年度の課税所得を構成する収入金額と費用を、納税者が現実に所得を收受並びに費用を支出したか否かに関わらず、契約上の将来の金銭、財産または役務に係る収入金額を收受する権利が確定し (fix the right to receive)、かつその収入金額が合理的正確性 (reasonable accuracy) をもって確定することができる全事象 (all the events) が生じたときに、あるいは債務の事実が確定し、かつ債務の支払い金額が合理的正確性をもって確定することができる全事象 (all the events) が生じ、無条件 (unconditional) に獲得したあるいは支払義務のあらゆる条件 (conditions) または不確実な状況

(106) 例えば、売買契約において納税者が当該契約を締結した年度ではなく、次年度の財産の公正市場価格で対価を支払うことを約し財産を移転した場合、債務者が納税者に次年度に直ちに支払うことに同意するならば、次の課税年度に申告することとなる。仮に、契約締結の課税年度に支払うことを約していたが履行されなかった場合、契約を修

正する必要がある。

(107) Avi-Yonah et al, *supra* note (16) at 80-81.

(108) Shekel, *supra* note (44) at 26-27; Donaldson, *supra* note (82).

(109) Adams, *supra* note (76) at 31-32.

(110) Donaldson, *supra* note (47) at 380-381.

(contingency) が取り除かれたときにだけ、その事実に基づいて課税年度に割り当てるまたは認識する手法と定義される⁽¹¹¹⁾。

内国歳入法典446条(c)項(2)は、発生主義手法を定めている。連邦所得課税は、純粋な発生主義を受容しつつも、課税の目的上、特定の取引や特定の所得については、収入金額と費用の認識時機について条件または制限を加えることで、純粋な発生主義の意義を認識および測定の道具として修正している(複合的発生主義手法(the mixed accrual basis method))⁽¹¹²⁾。

財務省規則1.446-1条(c)項(1)(ii)(A)⁽¹¹³⁾は、「所得は、その所得を取得する権利が確定(fix the right to receive)するすべての事象(all the events)が生じ、かつ、その所得の金額が合理的正確性(reasonable accuracy)をもって確定されうるときに、その課税年度に算入される」と規定している。同条は、課税年度の終焉において納税者が利用することのできるあらゆる情報に基づいて、第一に納税者の所得を獲得するための権利が確定するためには、収入金額を獲得する納税者のなすべき債務のすべてが履行され、第二に、それに続いてその収入金額の合理的見積りの基準および正確な金額が確定されたときに、その収入金額を認識する⁽¹¹⁴⁾。納税者のなすべき債務の履行には、事務执行的な履行は含まれない⁽¹¹⁵⁾。

また内国歳入法典461条(h)項(4)⁽¹¹⁶⁾は、「全事象基準一本サブタイトルの目的上、全事象基

準は、債務の事実が確定するすべての事象が生じ、かつ、その債務の金額が合理的正確性をもって確定することができるときに、すべての項目が満たされる」と定め、同条同項(1)⁽¹¹⁷⁾は、「本サブタイトルの目的上、課税年度中の何らかの項目に係る金額が生じたか否かの判断にあたり、全事象基準は、その項目の発生に関し経済的履行の時よりも早いときに満たされるものとして取扱われてはならない」と規定して、算入金額について厳密な確実性を要求していないが、確定される債務に先立つすべての条件(経済的履行)が発生し、確定され限定されることを要求している⁽¹¹⁸⁾。この経済的履行基準は、1984年に制定され、早すぎる控除を防止し、課税繰延を防止することを目的としている⁽¹¹⁹⁾。費用の認識は、発生概念を採用しつつも、実際の発生主義手法が、経済的履行(economic performance)より先に全事象基準の要請を満たすことができないことから、発生概念の基準からやや離れていることが確認できる。

連邦所得課税では、所得を明確に反映しない納税者の課税所得の認識を内国歳入法典により明らかにすることにより法的に統制している。費用については、特に納税者の早すぎる費用の認識による課税繰延を防止するために、詳細な規定が設けられている。例えば、内国歳入法典7701条(a)(25)は、「支払った(paid)または負担した(incurred)」および「支払ったまたは生じた(accrued)」という、内国歳

(111) McNulty & Lathrope, *supra* note (24) at 24,317; Avi-Yonah et al, *supra* note (16) at 80; Dodge et al, *supra* note (20) at 554.

(112) Shekel, *supra* note (44) at 27.

(113) Treas.Reg. § 1.446-1(c)(1)(ii)(A).

(114) Treas.Reg. § 1.451-1(a).

(115) 倉見・前掲注(19)33頁。

(116) I.R.C. § 461(h)(4).

(117) I.R.C. § 461(h)(1).

(118) Bankman et al, *supra* note (49) at 207-208.

(119) 神山・前掲注(19)(二)213頁以下。

入法典上の規定に記述されるそれらの文言は、課税所得の算定のために納税者が用いる認識手法に応じて解釈されなければならない⁽¹²⁰⁾として、現金主義手法と発生主義手法の両者の費用の解釈に言及している。

以上のように、連邦所得課税は、内国歳入法典または財務省規則により認識手法を明定している。認識手法を法的に統制するにあたって、課税所得を算定するために年次期間制度を根底に据えて、第一に、納税者が帳簿を保有して定期的に所得を算出することを条件に、納税者に課税年度を決定することを求めている。次に、年次期間制度を有効に機能させる目的で、課税年度中の適正な課税所得を算定するために一般に公正妥当な会計原則を根底に租税法独自の税務会計手法として認識手法を法定している。そして、その手法は、課税年度中の課税所得を明確に反映するか否かという、法律上の制約に服していることを確認しておきたい。

IV 現金主義手法と発生主義手法に対する判例法理による法的統制

1 認識手法としての現金主義手法の発展

前述のとおり内国歳入法典は、現金主義手法を純粋な現金主義に加え現金等価の法理およびみなし収受の法理を内包した租税法独自の現金主義手法を446条に規定している。現金主義手法の下で課税所得を構成する収入金額を認識するか否かは、納税者による現金の収受および両法理の基準に該当するか否かに集約される。

まず初めに、Cowden v. Commissioner⁽¹²¹⁾事件を取り上げる。同事件は、Cowden氏が所有する土地上の石油等に係る権利に関して、

1951年4月に石油会社との間に締結された石油・鉱物リース契約に基づき、土地上の権利を使用させる債務を負い、三年間にわたる使用料および支払い可能な2年分の割増金(bonus)を受け取る権利(以下、「本件受給権」という。)を無条件で得た。同年10月に同氏は1952年と1953年分の受給権を割り引いた価格で銀行に譲渡し、本件受給権の譲渡に係る所得を長期譲渡所得として申告したのに対し、内国歳入庁は普通所得に該当すると主張した。

本事案では、普通所得と資本利得いずれの所得に分類されるかが争われているが、実質的な争点は、1951年に現金主義手法を採用する納税者が取得した本件受給権の価格は、契約上の名目額を割り引かれた価格(履行または申告時の市場価格)か、それとも契約上の額面価格全額を認識するか否かである。

租税裁判所の多数意見⁽¹²²⁾は、本件受給権は、石油会社が契約履行時に完全に支払う意思を有し可能であったこと、契約満了を待たずに直ちに受給権全額を支払う合意がなされていたこと、そして契約上の履行において石油会社が割増額を直ちに支払わなかった理由が唯一賃貸人がそれを収受することを拒絶したという事実に着目し、その割増額の支払いは、容易に直ちに転換可能で、その契約上の額面価格に等しい公正市場価格を1951年の課税所得として認識する⁽¹²³⁾と判断した。

これに対して、連邦第五巡回区控訴裁判所は、「例えリース契約がそのリースの履行時に全額を支払う意思を有し支払い可能な能力を

(120) I.R.C. § 7701(a)(25).

(121) Cowden v. Commissioner, 289 F.2d 20 (1961).

(122) Cowden v. Commissioner, 32 T.C. 853 (1959).

(123) 32 T.C. at 858-859.

有する賃借人となされたとしても、必ずしも租税債務が生じるとは限らない。当事者が、例えば租税の減少を期待して選択された形態で特定の形式に適合させて法的取り決めを締結できることは真実であるが、当事者の一方の対価が金銭と等価であるならば、その公正市場価格の範囲で租税が課されるであろうこともまた真実である。将来に割増額を支払わせることを賃借人が引き受け、支払われたときに金銭と等価であり、そのように現在の所得として課税可能か否かが……問題である……。形式において換金可能な (negotiable) 約束手形は、必ずしも金銭と等価とは限らない。そのような手段は、疑わしい支払い能力を有する振出人により発行されるかもしれないし、他の理由でその手形が市場で直ちに受け入れられない場合がある。我々は、この原則の確信が当てはまるはずであると考えている。我々は、仮に支払い能力のある債務者の支払う約束が、無条件かつ譲渡可能 (unconditional and assignable) であり、相殺 (set-offs) の対象ではなく、そして金銭の利用のために一般的に普及する額面超過額 (premium) よりも実質的に高くない割引率で貸主または投資家に頻繁に移転される種のものであるならば、そのような契約は金銭と等価であり、その債務というよりもむしろ納税者が収受した課税可能な金銭を獲得し、金銭と同様の手法で課税対象となると確信している。流通性 (negotiability) は、そのような我々の目前にある現金等価の事例で課税可能性の基準 (test of taxability) ではないという原則は、納税者が可能であれば租税を最小限に抑えるように調整するという決まりと本質的に所得税法の適用において阻止すべきではないという教義を強調することと調和する⁽¹²⁴⁾として流通性

(換金可能性)は課税対象の基準ではない⁽¹²⁵⁾と判示し、租税裁判所の適示した事実に基づく評価を破棄して差し戻した。

本件差戻審の租税裁判所は、連邦第五巡回区控訴裁判所による現金等価の法理の認定基準に基づいて、支払い能力のある債務者の支払いが、無条件で譲渡可能であり、少なくとも金銭の利用のために一般的に普及する額面超過額よりも実質的に高いことが納税者に立証されていない割引率で納税者により譲渡され、内国歳入庁の認定した契約上の名目額を割り引かれた価格で1951年に容易かつ直ちに金銭に転換可能であったことから、契約締結時に、内国歳入庁の認定した石油会社が支払うこととなっていた当該価格を公正市場価格として現金等価の所得を納税者が収受した⁽¹²⁶⁾と判示した。

現金等価の法理は、金銭、財産、役務と異なり、契約上の債権または債務に対して適用することが非常に困難な法理である。現金主義手法と発生主義手法の大きな差異は、売掛金など信用取引の場合には、前者はその収受時に、後者は、当該取引により請求権が生じたときに課税所得として認識することにある⁽¹²⁷⁾。現金等価の法理の下で現金主義手法を採用する納税者が、仮に、役務の提供による報酬をすべて財産により収受した場合には、その請求権が与えられた時というよりも、むしろ、役務を提供したときに当該財産が評価され、課税所得として認識することとなる。

(124) 289 F.2d at 23-24.

(125) McNulty & Lathrope, *supra* note (24) at 311, 313.

(126) Cowden v. Commissioner, 1961 Tax Ct. Memo LEXIS 120, at 4-6 (1961).

(127) Bittker & Lokken, *supra* note (39), ¶105.3.2, at 105-49.

現金等価の法理が、債権や債務に対して適用される場合、現金主義手法と発生主義手法の境界を確定することが難しい。また、報酬の価額が確定している役務の対価として市場性の高い株式を収受した場合には、課税所得に算入されることとなる収入金額は、株式の価格と同等である場合が少なくない。もし、支払い債務などをその射程に含めるとすると、結果的に、現金主義手法と発生主義手法の差異がなくなることとなる⁽¹²⁸⁾。特に、条件が付された契約である場合や納税者の意思では管理できない場合には、いつの時点で認識すべきかが困難となる。

みなし収受の法理と現金等価の法理を区別するには、納税者が財産および役務に対する支払いとして小切手や約束手形を用いる場合、納税者が現金を入金し口座の残高が減少しない限り、実際にいつ現金を収受したと判別するのが判然とせず、現実的ではない。確かに良い格付けがなされた振出人により支払い可能で、換金が可能であるならば、納税者は現金等価物を収受し、適正に課税可能な評価しうる財産を収受したといえる。しかし、支払いに約束手形を用いないまたは単なる契約上の約束は、一般的に、現金等価物として取扱われず、他の事例では納税者の現金主義手法における利益または損失の実現を生じさせないために、現金等価の法理が、現金主義手法の認識時機と評価を困難にするという問題が依然として残っている。

次に、みなし収受の法理の適用事例として、*Hornung v. Commissioner*⁽¹²⁹⁾事件を取り上げる。同事案は、みなし収受の法理の適用に関して極めて重要な役割を果たし法的に統制を加えてきた判例である。

本事案は、1961年12月31日のおよそ16時30

分に、フットボール選手である原告がスポーツ誌から国際フットボール選手権の優秀選手に選定されたことで自動車を授与されることが発表され、1962年1月3日に当該自動車を受け取り、1962年の所得として申告した事案である。本事案の争点は、原告の取得した自動車に係る所得の認識時機は、1961年か、それとも1962年であるかである。原告は、1961年に当該所得が擬制的に収受されたと主張している。

租税裁判所は、「みなし収受の基準は、本質的に事実上の収受の日以外に取得者により自由に管理支配 (unfettered control) されることにある……。1961年12月31日に……スポーツ部の編集者は、自動車に対する権限 (title) または鍵のいずれも持っておらず、またその時に彼の自動車に対する所有権または占有権を原告に証明または発表してもいない……。1961年12月31日は日曜日であり、自動車が、……編集長の協力があってさえも、月曜日よりも前に原告に移転されたかどうかは疑わしい。自動車の置かれていたニューヨークのディーラーは、休日だった。自動車は、原告の利用のために取っておかれていなかったし、そして配達が原告の意思決定に唯一左右されるものではなかった。したがって、みなし収受の法理は適用されず、我々は……、1962年の所得税の申告で申告したもとして……所得税の目的上、原告がコルベットを収受したことを支持する」⁽¹³⁰⁾として、1961年12月31日の時点でみなし収受の法理の適用要件を満たしていないため、同法理の適用がないことを判

(128) Donaldson, *supra* note 96.

(129) *Hornung v. Commissioner*, 47 T.C. 428 (1967).

(130) 47 T.C. at 434-435.

示している。

みなし収受の法理は、「納税者が単に所得の占有を弱める年度を選択することで申告年度を選択することを妨げることを目的として財務省により考案され」⁽¹³¹⁾、財務省規則と判例は、所得の占有の妨げが唯一納税者の意思決定である場合にだけ、いつ納税者が経済的利益を受受 (receipt) したのかを慎重に明確化し、課税所得の認識の機会を制限してきた。

みなし収受の法理は、納税者の収受することになる課税所得の収受の時機 (control over the timing of receipts) に対する管理支配が、同法理の適用上の試金石となっている⁽¹³²⁾。みなし収受の法理は、効率的に純粋な現金主義手法を拒絶し、発生主義手法の下での考慮や原則を課税所得の認識手法としての現金主義手法の中に取り入れている⁽¹³³⁾。みなし収受の法理は、現金等価の法理と異なって、納税者が行った取引の実際の価額を収入として認識する点に差異がある。

最後に、現金等価物の法理とみなし収受の法理に類似する経済的利益 (economic benefit) という文言を用いた租税法のコモン・ローとして理解されている、経済的利益の法理がある。同法理は、現金主義手法を用いる納税者が、将来に解除条件の付されていない所有権の確定した (indefeasibly vested right) 金銭または財産などの経済的利益を提供する信託や条件付き第三者預託 (escrow) などの取り決めがなされ、債務者が付与する経済的利益を積み立てずに、かつ保証のない (unfunded and unsecured) 取り決め以外の経済的利益を付与する場合、公正市場価格が突きとめられる範囲に限り、課税所得を認識する手法である⁽¹³⁴⁾。

同法理を適用した著名な事例として Sproull

v. Commissioner⁽¹³⁵⁾事件がある。本件は、1945年12月に取締役会にて、代表取締役就任する納税者 (原告) の株式会社が納税者の役務の提供に対する報酬として賞与10,500ドルを納税者を受益者として信託に預託し支払う旨の決議をし、同月に信託契約を締結した。同契約で受託者は、投資・再投資を行う権限が付与され、報酬の支払いを撤回できないことおよび1946年にその半分を、1947年に全残高を支払う旨が定められた。内国歳入庁は、賞与10,500ドルは、みなし収受の法理が適用され1945年の課税所得に算入され (主位的主張)、同法理の適用がないならば現金等価の法理が適用されると予備的に主張した。

本事案の争点は、現金主義手法を採用する納税者は、実際に金銭を受受しない1945年に課税所得として本件賞与を認識すべきか否かである。納税者は、支払金額が確定され支払われるとしても1945年には現金を受領していないこと、同年に信託から所有する現金を引き出せないこと、そして信託契約締結において自身で管理支配が及ばず、また当該締結は彼の指示ではないことを主張した。

租税裁判所は、「例え一般に理解されるみなし収受の法理が、ここで正確に適用できないとしても、内国歳入庁が1945年の原告の所得に算入した金額は彼の利益としてその年度に用いられたものであ……ることは疑いのない真実である。……その取引の被雇用者の関係

(131) Ross v. Commissioner, 169 F.2d 483, at 491 (1948).

(132) McNulty & Lathrope, *supra* note (24) at 312.

(133) Shekel, *supra* note (44) at 42.

(134) Metzger, *supra* note (101) at 550; Dodge et al., *supra* note (20) at 549.

(135) Sproull v. Commissioner, 16 T.C.244 (1951).

は1945年に終了した。つまり、報酬金額は、10,500ドルで確定され、かつ原告の唯一の利益として撤回できない(irrevocably)支払いであった。この要因だけでは決定的ではないが、報酬の正確な金額は、将来の不確実性(future contingency)または雇用主に変換する可能性に服するこれらのものから当該事案を十分に区別することができる。……思うに、原告に経済的または財務上の利益(economic or financial benefit)を付与する信託の設立において10,500ドルの支出が適正に1945年に彼に課税できることが支持されなければならない。その資金はその年に確実かつ原告の雇用主から彼の利益のために支払われる。……受託者の他には、その金銭における利益を保持または管理支配できない。その信託の合意は、彼に付与するその利益の譲渡またはその他の処分のための原告の権利にいかなる制限も課していないことを含む。」⁽¹³⁶⁾と述べて、原告の利益のために受託者に支払われる金額に等しい価格を1945年の所得として認識すると判示した。

同法理は、納税者の経済的好機(economic opportunities)⁽¹³⁷⁾により金銭や財産権の価額を超える評価額を認識し、上述した現金等価の法理を拡大したものと解されているため、経済的利益の法理は、現金等価の法理の一部として表現されることがある⁽¹³⁸⁾。例えば、使用者が移転できない退職年金契約を雇用者と締結し、その報酬として没収できない権利を購

入して保持する場合、その後、使用者が退職年金として雇用者に権利を付与したまたは支出したときではなく、その権利を購入したときに、雇用者の所得として認識することとなる⁽¹³⁹⁾。

またそれは、実際に財産を受け取るまたは将来の財産を収受する権利を事実上収受したときに、突き止めうる公正市場価格の現在価値で経済的利益を認識することを要求している⁽¹⁴⁰⁾。みなし収受の法理が、現金主義手法を採用する納税者の財産の直接または間接的支配の管理支配を基準としてその現在価値を認識する。これに対し、経済的利益の法理は、現金主義手法と発生主義手法の納税者に対して適用されうることから、両法理の射程は異なる⁽¹⁴¹⁾といえるが、純粋な現金主義を課税の公平の観点から修正したために現金主義手法が発生主義手法に接近する結果を招来させ、適用基準が不明確となるという問題を指摘しうる。

2 発生主義手法における全事象基準の萌芽

上述したように、発生主義手法を採用する納税者の課税所得を認識するためには、大前提として内国歳入法典に定められる所得の明確な反映の基準に合致することが必要である。そして、全事象基準を定める財務省規則に規定されるように、収入金額を獲得する納税者のなすべき債務のすべての履行の要件およびその収入金額の合理的見積りの基準および正

(136) 16 T.C. at 247-248.

(137) Bittker&Lokken, *supra* note (39), ¶ 5.9, 5-77-5-78.

(138) Metzger, *supra* note (101) at 551. 神山・前掲注(19)(一) 63頁。

(139) McNulty&Lathrope, *supra* note (24) at 313-314.

(140) Metzger, *supra* note (138).

(141) *Id.* 現金主義手法の一部として捉える見解がある。Dodge et al, *supra* note (134). また、現金等価の法理の一部として捉える見解がある。Bittker&Lokken, *supra* note (102).

確な金額が確定されたときに、その当該収入金額を認識することが容認される。

本稿では、全事象基準の起源とされる2つの連邦最高裁判所の判決を簡潔に確認し、詳細な発生主義手法の整理検討は別稿に譲る。

まず、費用の認識時機の全事象基準の淵源である *United States v. Anderson*⁽¹⁴²⁾ 事件を整理する。

1916年、納税者（被上告人）は、軍需品（munitions）を製造し販売していた。同年、連邦政府は軍需品の利益に軍需税（munitions tax）を課していた。納税者は1916年度分の軍需税の支払に備えて帳簿に納税準備金（reserves for taxes）勘定を設け、1917年に申告納税し、その後修正再評価を行い、支払い、負担した同年度の所得から同税額を控除した。内国歳入局は、1916年に負担または発生した費用を総所得から控除すべきと主張し、納税者がこれを争った事案である。

本事案の争点は、発生主義手法を容認する制定法の下で同手法を採用する納税者の軍需税に係る費用は、いつ発生したかである。

連邦最高裁判所は、「その費用がその期間中の所得獲得過程において負担し、かつ適切に帰属可能であり、課税期間中に獲得する所得に対し請求することで、納税者に科学的な会計原則に応じた帳簿の保持および彼の申告書の作成を可能にさせる……。法技術的感覚において、租税が評価され、そして負担するまで発生していないと主張されるかもしれない。しかし、租税の評価に先立って、その租税の金額を確定され、かつそれを支払う納税者の債務が確定する全事象（all the events）が生じうることもまた事実である。この点に関して会計の目的およびある特定の会計期間に真実の所得を確定する目的上、本事案の争点で

ある軍需税は、被上告人の帳簿上に現れるその他の発生した費用と異なる基盤に立つものではない。係る制定法と財務省の決定に伴う経済的および簿記の感覚において、その租税は生じている」⁽¹⁴³⁾と判示して、軍需税は1916年の所得から控除されるべきだと判示した。

連邦最高裁判所は、企業会計と税務会計に相違をもたらすことを意図していなかった。実際に、企業会計に順応させるにあたって帳簿に記帳された同一の年度に税額控除を請求すべきことを納税者に求めている。しかし、結果として、全事象基準は租税法独自の独立した法理として確立することとなった⁽¹⁴⁴⁾。

次に、収入金額の認識時機の基準として全事象基準が採用されていることを明らかにした *Spring City Foundry Co. v. Commissioner*⁽¹⁴⁵⁾ 事件を確認する。

1920年に納税者である *Spring City Foundry Co.*（原告）は、訴外C社に商品の売掛取引を行ったところ、同年に訴外Cが資金難に陥り倒産した。1922年に訴外Aの破産管財人Bは、買掛金の15%相当額を分配し、1923年に最終配当として買掛金の12.5%相当額を原告に支払ったが、原告は1920年に帳簿上で買掛金の全額を損金処理（charged off）し控除していた。原告は、1922年と1923年に収受した分配金を当該年分の所得として申告した。これに対し内国歳入局は、1920年に控除した請求金額を認めずに、最終配当がなされた1923年に、負債額と2度の分配金との差額の控除を容認した。

(142) *United States v. Anderson*, 269 U.S. 422 (1926).

(143) 269 U.S. at 440-441.

(144) *Dodge et al. supra* note (20) at 555-556.

(145) *Spring City Foundry Co. v. Commissioner*, 292 U.S. 182 (1934).

本件では、回収不能な買掛金をいつ控除すべきかという問題に関連して、実質的に総所得の認識時機はいつかが争われた。原告は、1920年の時点で当該買掛金は価値がなくなることが確実となったため、当該金額は、すべて課税所得にならないと主張した⁽¹⁴⁶⁾。

連邦最高裁判所は、「現金主義手法と区別される発生主義手法において帳簿を保持し、申告書を作成することは、総所得にその金額を算入することを確実にする、それを受領する権利 (*right to receive*) であり事実上の収受 (*actual receipt*) ではない、ということの意味する。ある金額を受領する権利が確定した (*becomes fixed*) ときに、権利は発生する……。納税者が、その負債を単に損金処理することにより権利は確定しない。課税年度に価値がなくなることが確実でなければならない。本件において1920年にその負債は債務者の破産を理由として未決定の状態 (*in suspense*) となったが、すべてが失われている。結局、それが取り戻されることは不確実ではあるが、一部の範囲を取り戻すことが合理的に期待された。受領者は、事業を継続し、実質的な金額がその後債権者に実現された。」⁽¹⁴⁷⁾と判示して、1918年法では負債を部分的に控除することは認められていないから、1920年に損失の控除は容認されず、1923年に最終配当が行われて負債が無価値となることが確実となった1923年に受取配当との控除を容認する⁽¹⁴⁸⁾とした。

連邦最高裁は、売掛金の収受可能性は、例え回収可能性が予測できない場合であっても、将来の収入に対する全事象基準の下では単なる未払いの蓋然性の存在だけでは所得の発生を排除することはできないから、収受可能性の判断は、課税の目的上、収入金額の全額が

総所得として生じなければならないこととしている⁽¹⁴⁹⁾。最高裁は、収入金額を収入する権利が確定し、その後合理的見積り要件および正確な金額の確定要件が満たされるべきことを確認している。

当該判決は、発生主義手法における発生概念を解釈することで、権利の確定要件を導出し、発生主義手法における発生概念を法的に統制していることが確認できる。

V 結論

本稿の目的は、米国所得課税における課税のタイミングの議論の主たる論点の一つである課税所得の時的認識に関する法的統制の実際を検証することにあつた。すなわち、米国所得課税における実定法上の構造を確認し、所得の認識手法に関する制定法および判例法がいかなる法的統制を加えて、経済的利益を所得税の適正な課税対象として取り込んでいるのかを確認することにあつた。

米国租税法は、納税者の担税力に応じた課税をなすにあたって、課税所得の認識としての会計手法に対して、第一に課税期間、第二に企業会計から借用された伝統的会計手法、第三に納税者の所得の期間帰属手法の3つに対して法的に統制を加えている。つまり、米国租税法では、不明確な規定を一つまたは複数定めて、事実上、内国歳入庁または納税者が課税所得の認識手法として取扱うまたは申告するのではなく、内国歳入法典等に定められた法規により、課税所得の認識手法が統制

(146) なお現行法は課税年度において価値のなくなった負債の控除を容認している。I.R.C. § 166(a).

(147) 292 U.S. at 184-186.

(148) 292 U.S. at 186-189.

(149) Dodge et al. *supra* note (20) at 557.

されていることが、本稿で明らかにできた。

その内容を簡潔に整理すると、まず、内国歳入法典は、所得税の課税期間を課税年度として捉え、原則として、納税者が帳簿を保有して定期的に所得を算出する場合に年次会計期間の選択を容認する。年次会計期間の選択・変更は、帳簿を保有する納税者の事業目的の要件とある課税年度から別の課税年度への所得の認識の繰延べなど、実質的な所得の算定に歪みをもたらす租税効果を中立化するための調整が含まれ、課税の公平の観点から許容できない納税者の選択・変更の阻止を制定法で制約している。

申告納税制度の採用にあたり、内国歳入庁と納税者の総合的負担を削減する目的で、基本的に、一般的に公正妥当と認められた会計原則に依拠するが、租税法の目的との相違を前提として、所得を明確に反映しない場合には、租税法上で所得を明確に反映する手法に変更することで税務会計手法を創出している。

個人所得税の明確に所得を反映する手法の下で、帳簿を保存し定期的に所得を算定している場合、納税者に会計手法の選択が認められる。我が国と異なり米国個人所得税では、法律上の明確に所得を反映する手法として、現金主義手法と発生主義手法などが容認されている。

現金主義手法は、我が国で理解される現金主義と異なり、その現金主義の手法を基礎に据えたうえで、納税者による恣意的な認識時機の操作を防止するために所得を明確に反映する手法として、現金等価の法理、みなし収受の法理により法的に統制してきた。これらの法理は、財務省規則により明確化されている。

発生主義手法を採用する納税者は、全事象

基準により収入金額と費用を認識することとなる。費用の全事象基準は、内国歳入法典に規定され、収入金額の全事象基準は、財務省規則により費用の裏側から明確化した形式を採用している。

詳細な判例の検討が不十分であるが、米国租税法では、上記の内容をすべて事実上の取扱いではなく、法規により課税所得の認識手法としての税務会計手法を明らかにしており、実現との整合性を担保し、課税所得の認識の恣意的な操作を排除して納税者の課税所得の認識手法を法的に統制している。

最後に、以下のことを指摘することができる。

納税者による恣意的な認識時機の操作を防止するため、米国の現金主義手法の下では、金銭概念の解釈により現金等価の法理を導出し、財務省規則で明確化している。この法理は、我が国の法36条1項の金額概念および括弧書きに対応する。また米国の収入概念の解釈により導出され、内国歳入法典の要請を受けて財務省規則で明確化されたみなし収受の法理は、我が国の管理支配基準に対応する。そうすると、我が国の判例・学説は、同条の解釈で現金主義を排除してきたが、解釈で現金主義を排除することの限界を既に超えているように思われる。

我が国の課税所得の認識手法に対する法的な統制手法は、明確な法規定が存在しないために、その法の不備を実定法の解釈により補充してきたが、現在では法解釈の限界を超えていると指摘できる。

所得認識の具体的な手法を明確に法定化すべきであろう。本稿の米国の法の整理・紹介により、我が国の法の不備を立法措置により克服するための一つの示唆を得ることができた

と思われる。

国家の課税権の行使に対する法的統制は、事前の立法による法的統制、裁判所による事後の法的統制、裁判所の事後の法的統制の立法による明確化または修正による法的統制が考えられる⁽¹⁵⁰⁾。租税法律主義の要請の本質が、国民の同意を経るという民主主義の決まりを手続的に保障することで、法の正当性を担保していることを考慮すると、課税所得の認識

手法の法的統制も、事前および裁判所による事後の法的統制の立法による明確化または修正によることで、はじめて租税法律主義の下で法的に統制されていると評価できることを確認して本稿の結びとしたい。

(150) 増田英敏「租税行政立法の氾濫と租税法律主義」同『租税憲法学第3版』110頁（成文堂，2006）。