

法人税法22条4項「公正処理基準」についての一考察

石曾根 浩

目 次

- 第1章 はじめに
- 第2章 法人税法22条4項制定の経緯
 - 2.1 序文
 - 2.2 「企業会計原則」（経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）
 - 2.3 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和27年6月 企業会計基準審議会中間報告）
 - 2.4 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月 企業会計審議会）
 - 2.5 「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月 租税調査会）
 - 2.6 昭和42年税法改正-法人税法22条4項「公正処理基準」の制定-
 - 2.7 創設的規定と確認的規定
 - 2.8 小括-制定当初における公正処理基準の趣旨とは-
- 第3章 公正処理基準を巡る近年の判例
 - 3.1 序文
 - 3.2 大竹貿易事件
 - 3.2.1 事案の概要
 - 3.2.2 判決要旨（上告棄却）
 - 3.2.3 大竹貿易事件判決の検討
 - 3.3 ビックカメラ事件
 - 3.3.1 事案の概要
 - 3.3.2 判決要旨（控訴棄却）
 - 3.3.3 ビックカメラ事件判決の検討
 - 3.4 その他公正処理基準を扱った事例
 - 3.4.1 大阪高判平成16年5月11日・税資254号順号9645（上告不受理、確定）
 - 3.4.2 東京高判平成26年8月29日・税資264号順号12523（原審破棄・確定）
 - 3.4.3 東京地判平成27年2月26日・税資265号順号12613（一部認容）
 - 3.5 小括-判例から考える法人税法22条4項の位置付け-
- 第4章 最後に-法人税法22条4項の今日的な意義-

4.1 税制改正（案）について

4.2 まとめ-公正処理基準の今日的な意義と課題について-

第1章 はじめに

我が国の法人税においては、法人の課税所得を算定するにあたりその課税標準となる所得の金額は、益金の額から損金の額を控除した金額（法人税法22条1項）であり、益金の額及び損金の額に参入すべき収益の額、費用及び損失の額は、別段の定めがあるものを除き（同法2項及び3項）一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算されるもの（同法4項）とされている。

これら条文の意味するところは、法人税における課税所得は、企業会計によって算出された利益を基に、法人税法の独自の観点から行う（主に「別段の定め」を中心とした）一定の調整により加減算することによって算出されるということである。

実務上、課税所得を算出するにあたっての前提となる金額は、各事業年度において企業会計によって算出された利益であることも、これを裏付けていると言えるだろう。

つまり、法人税は課税所得の算定という非常に重要なところにおいて、その基本的なルールを企業会計に委ねていることになるのだが、規定上これを示しているのが、法人税法22条4項と言える。

この法人税法22条4項は、昭和42年に制定された当初より、同項の規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、個々の事案についての課税実務、審査事例、判例等の積み重ねによって明らかになっていくもの⁽¹⁾」とされており、近年においてはこの条文の解釈のあり方について大きな影響を与える判例も出されている。

そこで、この法人税法22条4項、すなわち公正処理基準規定は、今日どの様

(1) 水野勝『租税法』227頁（有斐閣、1993）

な解釈をされているのか。本論文ではこれを問題意識の起点とし、いくつかの判例を通じ検討を行っていくものとする。

第2章 法人税法22条4項制定の経緯

2.1 序文

周知のとおり、法人税法22条4項は、昭和42年の税制改正によって制定されたものであるが、直接的には、その前年に出された「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に対応する形で制定されたものと考えられる。

もっとも、これ以前より本条文の制定に関わるような議論はなされており、本論文においては、「企業会計原則」「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」「税法と企業会計との調整に関する意見書」及び「税制簡素化についての第一次答申」の内容を検討し、公正処理基準が制定当初どの様な位置づけであったかを概観したい。

2.2 「企業会計原則」（経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）より一部抜粋

昭和24年7月に出された「企業会計原則」は、本邦において初の統一的な会計制度とされている。その前文には、「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにも、その弊害は速かに改められなければならない。」と、当時の我が国の企業会計制度についての問題提起を行っている。

また、「企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定し

て、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。」として、企業会計原則を制定する、その目的を示している。

そして、企業会計原則は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するのに当たって従わなければならない基準である。」としている。この時点で「一般に公正と認められたところを要約したもの」という表現がされており、ここから公正処理基準の考え方の萌芽が読み取れるといえるだろう。

2.3 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和27年6月 企業会計基準審議会中間報告）より一部抜粋

「税制上または税務上の理由により、企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。

税法における所得計算の基本理念もまた究極において、「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである。」

ここでは、「企業利益と課税所得の間において、税制上又は税務上の理由による差異が生ずることについて、その事実を認めつつも、税法における課税所得計算の基本理念も一般に公正妥当と認められた会計原則に根拠を求めなければならないと述べているのである⁽²⁾。」

ただし、この意見書については、「企業会計原則側からの一方的な主張であるとの批判⁽³⁾」もあったようである。この意見書が出された同年の7月に「「税

(2) 山本守之『体系法人税法31訂版』200頁（税務経理協会、2014）

法と企業会計原則との調整に関する意見書」の発表について」という通達が出されており、そこには「この意見書は、(中略) 企業会計原則の立場から細部にわたって税法の改正についての見解を述べたものであるから、その内容について更に十分な検討を必要とするものであり、また、立法上は考うべき点もあるが、これを現行法の改正に直ちに移すには、なお相当の研究を要するものと認められる。」と書かれている。この通達は、「税法の立場からの検討が残されており、税法の立場をも考慮して、これを税制改正で直ちに移すとなれば、相当の時間を要するとして、一旦突き放した感⁽⁴⁾」もあり、実際ここから「税法と企業会計との調整に関する意見書」が発表されるまで、14年近くの間があくこととなる。

2.4 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月 企業会計審議会）より一部抜粋

「法人税法の課税標準の総則的規定として、『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又は会計方法を継続して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。』旨の規定を設けることが適当である。」

前述のとおり、昭和27年の意見書は、企業会計原則の立場からであったといえるが、本意見書は、企業会計との調整をし、健全な会計慣行や会計方法の継続適用がない場合は、税務官庁の判断により妥当な方法で計算を行うとして課税庁側からの視点も盛り込んでおり、より広い立場からの意見書であることが

(3) 成道秀雄「法人税法第22条4項『公正処理基準』の検証」租税研究353頁（日本租税研究協会、2016.6）

(4) 成道・前掲注(3)353頁

窺える。また、前述の文章は、実際に規定を制定した場合の具体的な表現を意識しているものと言え、注目すべき点であろう。

2.5 「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月 税制調査会）より一部抜粋

「企業利益と課税所得との間に差異があることは好ましいことではなく、税法は、特別な政策的考慮に基づくときであつても、できる限りその仕組みを考えて適正な企業利益の計算を妨げないこととするとともに、負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。」

「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つ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、税法独自の規制を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、適切に運営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つ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、必要最低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。」

この答申においては、適正な企業会計を基礎とした法人所得の計算の必要性について、税制の簡素化を全面に出しており、その点が前述の意見書とは異なるところであろう。規制を加えるべき分野が存在した場合において、これを税法が独自に規制してしまうよりも、適正な運営がされているならば、会計慣行

に委ねることが適当な部分が多いと考え、税法独自の計算原理を規定することは必要最低限度にすることで、企業利益を基に課税所得を算出するという流れを煩雑にしない事を意識していることが窺えるだろう。

2.6 昭和42年税法改正-法人税法22条4項「公正処理基準」の制定-

以上のような意見や答申を経て、昭和42年の税法改正により制定されたのが、法人税法22条4項の公正処理基準であるが、これが制定された当時は、様々な受け入れ方をされたようである。その受け入れ方については多くの論文等が発表されているが、「会計学者のなかには、税法が企業会計原則を全面点に受け入れたとする者もあり、他方税務当局者のなかには、この規定は従来から採ってきた税法の原則を成文化したものに過ぎず、単なる訓示的規定又は宣言的規定であるから、これによって課税庁は何ら新たな拘束を受けるものでないとする者もいた。⁽⁵⁾」というのが大まかなところであろう。

この点については、当時の大蔵省主税局長である塩崎潤氏が以下のように述べている。「課税所得と企業利益とは一致し、税法独自の計算原理や規制が少ない方が企業にも税務当局にも簡便であり、また本来、税制は、税制以前に存在する企業や企業利益を前提として構成されている。現在の税制でも暗にこのことを前提として組み立てられている筈であるが、この前提が明文化されていないことや過去のいきさつ等税法のなかに数多くの所得計算規定が挿入されている外、通達で無数の会計処理基準が示されていて、それらが果して、企業会計上当然の計算規定であるのか、税法独自の規定であるのか、つまり、そもそも税法のなかの計算規定は、いかなる基準で採り上げられているかが不分明となっている。これらの税法の通達の計算規定の大部分は、企業会計の進歩、納税者の自信、更には税務側のケース・バイ・ケースの意思の習熟さえあれば削

(5) 山本・前掲注(2)203頁

除してもよい筈の当然の規定と考えている。しかし、このようなドラスティックな削除案を提案すると、法令や通達で示された計算規定という『より所』に慣れて、自ら解釈することに慣れていない納税者あるいは企業の経理担当者や税務官吏とを奈落の底につき落とすことにもなりかねない。そこで、当然のことであるが、『課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする』旨の基本規定を税法のうちに設けることとしている。

会計学者のうちには、この基本規定の挿入をもって、税法がいわゆる企業会計原則の軍門に降ったものとみて、鬼の首でも取ったかのように主張する者もいるが、この挿入の趣旨は、前述のようなものであって、税制の当然の論理を追認することが目的であるから、これは会計学者の思う『鬼の首』ではなさそうである。むしろ、この規定の功德は、この規定の挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろうということに求めるべきである。法人税法改正法律案は、このような趣旨から、その表現は、サラリと、法第22条第4項に『第2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、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』と追加しているだけである。⁽⁶⁾

また、「昭和42年改正税法のすべて」においては、法人税法第22条第4項の創設の趣旨について、「現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされていますが、この課税所得は、本来、税法およ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であります。もちろん絶えず流動

(6) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信第22巻第5号5頁（税務経理協会、1967）

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ります。しかしながら、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企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行ってきたところであります。しかし、最近ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられる事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額および当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業が継続して適用する『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旨を規定することにより、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したのであります。⁽⁷⁾と述べられている。以上に挙げた発言は、当該条文の制定に少なからず関わった人物が発信した意見であるので、公式の見解ではないとは言え、ここから当時の空気感を読み取ることは可能であろう。

2.7 創設的規定と確認的規定

新たな条文が制定される際に、その条文が創設的規定か確認的規定かが議題となることは多い。本論文においては、当該条文が創設的規定なのか確認的規定なのか、各意見等の詳細な紹介は割愛させていただくが、通説においては確認的規定とされている。

仮に創設的規定、確認的規定の定義を、「新たな条文につき、新たな解釈が発生するのであれば創設的規定、現状の追認であり新たな解釈が発生しないのであれば確認的規定⁽⁸⁾」とするならば、前述の塩崎氏、藤掛氏はそれぞれ、「サラ

(7) 藤掛一雄「昭和42年改正税法のすべて」76頁（国税庁、1968）

りと、法第22条第4項に『第2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、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』と追加しているだけである」、「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した」と述べられており、直接的な言及はされていないが、確認的規定との認識をしていたと言えるだろう。

確認的規定とする立場から考えると、法人税法は「別段の定め」としての種々の規定が存在するが、これら法人税法23条以下の別段の定め規定が優先的に適用され、それによっても解決し得ない場合に初めて補完的に同法22条4項が適用されるということになる。かような理解からすれば、法人税法22条4項がすべてに先じて原則的規定として適用され筋合いのものではないということ⁽⁹⁾になるであろう。

しかし同時に、公正処理基準のその具体的基準については、将来の積み重ねで明らかになっていくとする立場から考えると、制定当初より将来的に公正処理基準について新たな解釈が生じる可能性を残していたこととなり、事実、後述のとおり新たな解釈ともとれる判例も出ているのである。

つまり、公正処理基準の規定は、確認的規定とされてはいるものの、それだけではなく、創設的規定としての側面も存在したと考えられるのではないだろうか。

2.8 小括-制定当初における公正処理基準の趣旨とは-

昭和42年に制定されたこの公正処理基準の規定は、まず、法人の課税所得を

(8) 阪田大作「法人税法22条4項（公正処理基準）の解釈」16頁（租税資料館賞第23回入賞作品、2014）

(9) 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論「公正処理基準」の考え方』78頁（中央経済社、2014）

算定するにあたり、法人税法以前の健全な会計の慣行を前提とした企業利益を基にすることを明らかにする。そして、その結果として企業利益と課税所得が原則一致すれば、法人税の簡素化が実現し、納税者である法人、税務署等の税務当局双方にとって客観的な自信を持って予見可能性の担保が可能となる、この様な趣旨をもって制定された規定と言えると考えられる。よって、前述のとおり「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の具体的な基準については個々の事案についての課税実務、審査事例、判例等の積み重ねによって明らかになっていくものとしていくということは、制定の目的を考えれば当然のこととも言え、その当時において、具体的な基準を示すことは喫緊の課題ではなかったと判断していたとも言えるだろう。

つまり、公正処理基準についてしばしば指摘される当該基準の具体性が明示されていないという問題は、将来に明らかにされるという期待をもって、半ば意図的に、曖昧さをもって当該条文が制定されたことによるものとも言え、(制定当時において、当該問題がどの程度で解決するか想定していたかは定かではないが)ある意味当然の帰結であったと言えるであろう。

第3章 公正処理基準を巡る近年の判例

3.1 序文

第2章において、公正処理基準の制定以前における議論に係る意見書等を紹介しつつ、当該基準が当時どのような位置づけであったかを概観した。そこから読み取れるのは、法人税の簡素化を目的とする上で、課税所得の算定については健全な会計慣行を前提とした企業会計を基にすることがその制定目的である法人税の簡素化を実現すること。企業が算出した利益と課税所得が原則一致することを企図することは、法人、税務官吏双方の予測可能性を助けるものであるという姿勢であり、また、その具体的な基準については、以降の実務や判例

の積み重ねをもって明らかにしていくというものであった。実際のところ、その具体的基準を明らかにするような判決は、当該条文制定以降、あまり多くは出されていなかったようである⁽¹⁰⁾が、平成に入って以降その数は増加傾向にある。これは、後述の判例に見られるように、実務指針等をはじめとした企業が行う会計処理と税務処理の乖離が、別段の定め等で対処できる範囲を超えてきており、法人税の課税所得について、必要に応じて商法や企業会計原則における会計処理と異なった取扱いを認めたことの影響も否定はできないだろう⁽¹¹⁾。

その中で、公正処理基準の解釈、判断について、税法の趣旨や目的を解釈に織り込み、「法人税法22条4項に「適正かつ公平な課税の実現」といった機能⁽¹²⁾」があると明示し、その後の公正処理基準に関連する判決において大きな影響を与えたと言えるのが、「大竹貿易事件」であろう。

本章では、当該「大竹貿易事件」と、そこで示された公正処理基準の考え方を踏襲した「ビックカメラ事件」の判例、その他公正処理基準がとなった判例をいくつか紹介し、同基準が示す具体的な基準についての検討を行っていくこととする。

(10) 東京地判昭和52年8月30日（税資95号402頁）、東京地判昭和52年12月26日（判タ363号337頁）等が挙げられる。

(11) 平成8年に税制調査会によって出された「法人課税小委員会報告」において、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おり、税法におけるそれは、税負担の公平性等といった立法趣旨から、適正な課税の実現である。よって法人税の課税所得については、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、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をすることが適切であるとする旨の報告が出された。これは、実質的には、企業会計と課税所得計算の乖離が容認されたことを示すと考えられ、公正処理基準を争った裁判の一つの指針として影響を与えたことは否定しにくいところであろう。

(12) 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」會計第187巻第3号284頁（2015.3）

3.2 大竹貿易事件（最判平成5年11月25日・民集47卷9号5278頁）

3.2.1 事案の概要

X（原告・控訴人及び上告人）は、ビデオデッキ、カラーテレビ等の輸出取引を業とする株式会社であるが、上告人と海外の顧客との間の輸出取引は、上告人において輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形として、これを上告人の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。なお、国際商業会議所において採択された貿易条件の解釈に関する国際規則（インコタームス）に示された主要貿易条件に関する統一的解釈によれば、右のように船荷証券が発行されている場合には、上告人が採用しているいずれの貿易条件によっても、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供したときに、商品の所有権は買主に移転し、その効果が船積みの時にさかのぼるものとされている。

今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図り得る実情にある。このような輸出取引の実情を背景として、輸出取引による収益の計上については、船積時を基準として収益を計上する会計処理（以下、この会計処理基準を「船積日基準」という。）が、実務上は、広く一般的に採用されている。

ところが、上告人は、前記の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、従前から、荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上してきており（以下、この会計処理基準を「為替取組日基準」という。）、昭和55年3月期及び同56年3月期においても、輸出取引による収益を右の為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った。

これに対し、Y税務署長（被告、被控訴人及び被上告人）は、為替取組日基

準により収益を計上する会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日基準によって計上すべきものとして、上告人の昭和55年3月期及び同56年3月期の所得金額及び法人税額の更正を行った。

3.2.2 判決要旨（上告棄却）

判決では、まず、法人税法における収益の認識基準と法人税法22条4項の関係について、以下のように述べている。

（収益の認識基準について）

「法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ（22条2項）、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている（同条4項）。したがって、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。

法人税法22条4項は、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。

法人の収益の権利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。」

そして、以下のように述べ、Xの行った会計処理は公正処理基準に該当しないとし、上告を棄却している。

（公正処理基準に該当するかの判断）

「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、前記の事実関係によれば、船荷証券が発行されている本件の場合には、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のもとして、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。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、前記のとおり、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ふ実情にあるから、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出来る。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のもとして、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。

本件でX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ものではなく、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。（中略）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売買代金相当額を回収する時点まで待つて、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。」

3.2.3 大竹貿易事件判決の検討

本判決は、公正処理基準について二つの大きな意義を有すると言える。一つは、公正処理基準が「法人税法が企図する公平な所得計算という要請」を受けると、その解釈について直接的に言及したことである。法人税法22条4項の制定当初、「同項は税法の趣旨に照らして定められるべき性格のものではなく、一般に公正妥当と認められる基準であることを要し、税法における空白部分を当該基準が補完するものとみるべきあり、税法を顧慮しないものである⁽¹³⁾」という趣旨の見解がみられた。しかし、本判決では、「法人税法22条4項は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

(13) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」172頁（税務大学校論叢3号、1970）

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。」と判示した。これは、「企業会計として行われた処理を、「課税の公平性」というフィルターを通して、会計基準や会計慣行の処理を課税所得の計算に取り込むことを意味し、法人税法の条文適用がなければ、直ちに企業会計基準の処理が妥当するのではなく、課税の公平という観点から客観的な所得計算ができるかどうかを判断する必要がある⁽¹⁴⁾」ということを示していると言える。

二つ目は、最高裁としては初めて、法人税法における収益計上基準が示され、公正処理基準がその法的な根拠となったことである。

まず、判旨では、収益計上の時期について、「収益は、その実現があった時」とし、「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」と言い換え権利確定主義を用いている⁽¹⁵⁾。そして、権利確定主義は、一般的には法的な権利関係が基準と考えられるが、その権利の確定時期については、「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のみられる」会計処理について、「継続してその基準によって収益を計上している場合」に是認するとし、その権利確定の時期に一定の幅を持たせた。その上で、本件においてXが採用した為替取組日基準について、「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる」ことが可能である点で、「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」とは言えず、「法人税法が企図する公正な所得計算という要請」という点からも認められないと

(14) 小林裕明「判決から読み解く税務会計第1回公正処理基準を考える①-大竹貿易事件-」税務QA60頁（税務研究会、2017.5）

(15) 権利確定主義の意義については、平成30年4月時点の法人税において規定として明文化されていない。判旨で直接的な引用がされている訳ではないが、最判昭和40年9月8日（刑集19巻6号630頁）「収入すべき金額とは、収入すべき権利の確定した金額」、最判昭和53年2月24日（民集32巻1号43頁）「収入金額が生じた時期を決定する基準について、その収入の原因となる権利が確定的に発生した時点で所得の実現があつたとする」等、これらの文言から所得税法における判断と一致させていると考えられる。

したのである。

「大竹貿易事件」は、公正処理基準に対して法人税法からの解釈がなされた重要な事例であるが、本判決が3対2という僅少な差での判決であり、最高裁判事の2人が、為替取組日基準も公正処理基準に適合するとして反対意見を述べている点は無視しえないだろう。その内の大自裁判官は、「売主が取引銀行に船荷証券を交付する行為は、買主に対するその引渡義務を履行するために必要な行為であるとみることができ、しかも、売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務を履行するために自らが行うべきすべての行為を完了したこととなる」とし、為替取組日基準も公正処理基準に適合すると述べた。更に、「為替取組日基準による会計処理を継続して行っている場合には、(中略)各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるとまではいえないと考える」とした。そもそも、「会計上の真実は相対的の真実であり、会計処理方法にも絶対的に正しいものがないとすれば、二つ以上の正当な会計処理方法も当然に存することとなる⁽¹⁶⁾。」そして、継続性の原則は常に二つ以上の会計処理方法があり得ることを前提として定められている。「二つ以上の会計処理方法がある場合には、会計上どの会計処理が正しいということができないという考え方に立つからこそ、どちらか一方を選択した場合には、原則としてそれを継続して使用しなければならない⁽¹⁷⁾。」つまり、継続適用がされている以上は、収益の計上時期を人為的に操作する「余地を生じさせる」という可能性をもって、公正処理基準に該当しないとすべきではないのではないだろうか。その点、本判決の多数意見は、公正処理基準が複数あるという前提をとっていないように思われるのである。これは、「公正処理基準は、必ずしも唯一つだけの基準が存すると解すべきでなく、二以上の処理基準が妥当なものとして存する限りは、

(16) 岸田雅雄「輸出取引による収益の計上基準」リマークス1995（上）109頁（日本評論社、1995）

(17) 岸田・前掲注(16)111頁

いずれも妥当なものとして取り扱われるべきである⁽¹⁸⁾。」とする考え方とも通じるものであろう。

その他にも、課税庁等が、「公平負担や税収確保を目的として、「公正妥当な会計処理の基準」という文言を利用し、別段の定めとして立法されていないルールを作り出そうとすることで、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の観点からの公正さにすり替えられるという指摘⁽¹⁹⁾」もされている。

そう考えると、本件の判断は、為替組日基準を利用して益金の計上時期を操作するという租税回避行為が問題となり、為替組日基準が公正処理基準に該当するか否かは別の問題とも言えるのではないだろうか。

以上の通り、本判決が公正処理基準の解釈に租税法の視点を持ち込んだ点について批判的な意見もある。しかしながら、税法という法律に組み込まれた以上、「税負担の公平を維持するために企業の会計処理を否認してもあながち不合理とはいいきれない部分はあるのだろう⁽²⁰⁾。」

3.3 ビックカメラ事件（東京高判平成25年7月19日・訟月60巻5号1089頁）

3.3.1 事案の概要

X（原告・控訴人）は、家庭用電気製品の売買等を目的とする株式会社であり、本件事業年度中の平成20年6月以降その発行する株式を東京証券取引所市場第一部に上場しているところ、これに先立つ平成14年に、資金の調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契約（以下「本件信託契約」といい、これに係る信託財産を、以下「本件信託財産」という。）を締結した上で、それに基づく受益権（以下「本件信託受益権」という。）を総額290億円で第三者に譲渡すること等を内容とするいわゆる不動産の流動化をし、こ

(18) 武田・前掲注(13)173頁

(19) 岡村忠生『法人税法講義第3版』38頁（成文堂、2007）

(20) 坂本・前掲注(12)286頁

れについて、法人税の課税標準である所得の金額の計算上本件信託受益権の譲渡をもって本件信託財産の譲渡と取り扱った内容の会計処理をして、以降、本件信託契約及びこれに係る契約を終了させた本件事業年度までの間、この会計処理を前提とした内容の法人税の各確定申告をしていたが、その後、上記の不動産の流動化について本件信託財産の譲渡を金融取引として取り扱う会計処理をすべきである旨の証券取引等監視委員会の指導を受け、過年度の会計処理の訂正をした。

本件は、本件事業年度の法人税について、原告が、前記のとおり、その前提とした会計処理を訂正したことにより、同年度の法人税の確定申告（以下「本件確定申告」という。）に係る確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）の提出により納付すべき税額が過大となったとして、国税通則法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下「通則法」という。）23条1項1号に基づき、更正をすべき旨の請求（以下「本件更正請求」という。）をしたところ、豊島税務署長から更正をすべき理由がない旨の通知（本件通知処分）を受けたため、その取消しを求めた事案である。

3.3.2 判決要旨（控訴棄却）

補足修正があるものの、概ね原審（東京地判平成25年2月25日・訟月60巻5号1103頁）を支持したものとなっており、公正処理基準の考え方等については後述をするが、本件においてXの行った会計処理については、以下のとおり判示している。

（Xの行った本件不動産投資信託に係る会計処理について）

「一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には、有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきところ、本件不動産流動化取引の経緯は、前提事実（中略）のとおりであり、Xは、平成14年8月23日、Dに代金290億円で本件信託受益権を譲渡する旨の本

件信託受益権譲渡契約を締結し、平成14年8月期から本件事業年度までの間の原告の各事業年度において、原告については、本件信託受益権譲渡契約及び本件買戻契約に基づく本件信託受益権の各譲渡を含む（中略）本件不動産流動化取引及びその終了に係る取引により、それらの取引に関してされた合意により形成された法律関係に従って、本件信託受益権の譲渡の対価その他の各種の収入があったものとして会計処理をしたものであって、（中略）それらが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであったことや、上記の各合意の内容と取引の実態との間にそごがあったこと等をうかがわせる証拠ないし事情は見当たらない。（中略）その上で、既に収益として実現済みであるその収入したところを、（中略）それらを収入する原因となった法律関係に従って、有償による本件信託受益権の譲渡等の取引に係る各事業年度の収益の額に当たるものとして、各金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、各事業年度の所得の金額を計算して、法人税の確定申告をしたものである。原告が上記のとおり本件信託受益権譲渡等の取引により収益があったとして会計処理をし、当該事業年度の益金の額に算入して所得の金額を計算したことが実体ないし実質を欠くものであったということはできない。」

そして、本件における公正処理基準の判断及び不動産流動化実務指針との関係について以下のとおり判示し、Xの控訴を棄却している。

（公正処理基準に該当するかの判断）

「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、これを不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合についていうならば、同条2項が、別段の定めがあるものを除き、有償による資産の譲渡により収益が生じる旨規定しており、一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には

有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきであることを踏まえて判断すべきであって、企業会計上の公正会計基準として有力なものであっても、当然に同条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないと解するのが相当である。

当該事業年度の収益等の額の計算に当たり、本件におけるように、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した場合（この場合に同法上収益の実現があったと解すべきことは明らかである。）において、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合ではなくても、また、同法において他の法人との関係を考慮することができる定められたときにも当たらないにもかかわらず、なお、他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的と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っ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解し難いといわざるを得ないものである。」

3.3.3 ビックカメラ事件判決の検討

本件は、不動産流動化実務指針⁽²¹⁾による会計処理を巡る判例であり、簡潔的には、目的となった不動産に係る信託受益権を特別目的会社に譲渡した場合に、信託不動産の譲渡があったものとして課税所得の計算を行うのか、それとも、不動産流動化実務指針に従い金融取引として扱うのか、どちらが公正処理基準に適するのかが争われた裁判である。

本判決は、前述のとおり概ね原審を支持したものとなっているが、原審において、「法人税法22条4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」と、前述の大竹貿易事件の判例を踏襲している。その上で、「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、（中略）企業会計上の公正会計基準として有力なものであっても、当然に同条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないと解するのが相当である」とし、また、本件不動産流動化実務指針の取り扱いについても、「公平な課税所得という要請とは別の観点に立っ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解し難い」と判示した。法的に不動産が譲渡され、対価を得ていたとしても、当該不動産に係るリスクと経済的価値のほとんど全てが特定の他の者に移転していると認められない場合は売買取引ではなく金融取引とするという、不動産流動化実務指針に沿ってXが行った会計処理は、大竹貿易事件が示した「収入すべき権利が既に確定したもの」という観点から、公正処理基準には該当しないと判断されたとも言えるだろう。

本判決は、「大竹貿易事件」で示された公正処理基準の考え方を持ち込みつつ、さらに、「税会計処理基準」という概念を用いて、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）との違いを強調⁽²²⁾したものとなっているが、経緯として、Xの行った会計処理の訂正は、金融取引とすべき旨、証券取引等監視委員会の指導を受けてのものだったことに留意する必要があるだろう。つ

(21) 不動産流動化実務指針においては、「金融資産のリスクと経済価値のほとんどすべてが他に移転した場合に当該金融資産の消滅を認識する」（27項）という考え方を採用している。この考えに基づき、「不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されており、かつ、当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんど全てが、譲受人である特別目的会社を通じて他の者に移転していると認められる場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を売却取引として会計処理する。不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されているが当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんど全てが、譲受人である特別目的会社を通じて他の者に移転していると認められない場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を金融取引として会計処理する。」（5項）としている。

(22) 坂本・前掲注12287頁

まり、証券取引等監視委員会という行政機関に指導を受けて訂正した会計処理を、同じ行政機関である課税庁が否定したことになる。これは、公正処理基準には、本件で言われる「税会計処理基準」つまり税法独自の視点を取り入れることが必要であり、その視点というのは、「大竹貿易事件」が示した公正処理基準の考え方だと本件が示したと理解することも可能ではないだろうか。

しかしながら、行政機関の指導に沿った会計処理が公正処理基準とは認められない、その可能性があるとな法人が予見することは出来るだろうか。本件は、公正処理基準について「税会計処理基準」という新たな概念を持ち込んだ一方で、法人が行う会計処理については、それが公正妥当な会計処理であっても公正処理基準とは認められない可能性があることを示したことで、法人の予見可能性を損なう判例でもあったと言えるのではないだろうか。

「大竹貿易事件」と、この「ビックカメラ事件」から見える公正処理基準は、前述の塩崎氏の内容等にあった「税制の簡素化」を目的として制定された規定という立ち位置からは、かなり離れているのではないだろうか。

3.4 その他公正処理基準を扱った事例

3.4.1 大阪高判平成16年5月11日・税資254号順号9645（上告不受理、確定）

割賦販売法所定の冠婚葬祭等に関する前払式特定取引を業とするXが、将来の冠婚葬祭等のために会員が払い込んだ月額掛金のうち、長期にわたって払い込みが中断している掛金を預り金として経理処理する方法により確定申告をしたところ、当該掛金払込中断後10年を経過したときは、これを益金に算入すべきとし、法人更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行ったことに対し、益金に算入すべきものは、月額掛金払込中断後5年を経過した長期中断払済掛金であるとする裁決などによる一部取り消しを経て、同処分の取消しを求めた事案であり、Xが行った長期中断払済掛金の会計処理が公正処理基準に該当するかが争われたものである。

判旨では、まず「通達方式⁽²³⁾」については、一定の割合で月掛金の払込みを中断する会員が存在し、互助会において当該会員に係る長期中断払込済掛金について事実上確定的な利益を享受できるという互助会業界の実態に合致し、合理的な内容であり、互助会各社の財務諸表の作成の指針になるほか、互助会業界の慣行として広く採用されていることから「公正妥当な会計処理の基準」であると認めた。その上で、本件における長期中断払込済掛金は、実質的にXが自由に運用し得るもので、所得の実現があったものとみることができ、Xが行った会計処理は、半永久的に負債として処理することが可能な方式であると判じた。そして、そ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見地からも到底是認し難いものであり、公正処理基準に適合しないとした。

公正処理基準に合致するとされた「通達方式」は、益金参入時期について、払込中断後5年を経過した時点と明示することで、「大竹貿易事件」の為替取組日基準において指摘された恣意性は排除されているとされ、また、Xが行った会計処理については、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」という「大竹貿易事件」で示された基準を踏襲し、認められないとしている。

原審（神戸地判平成14年9月12日・訟月50巻3号1096頁）においては、公正処理基準について次のように述べられている。「法人税法22条4項にいう「公正妥当な会計処理」とは、（中略）経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものである。（中略）企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているもので

⁽²³⁾ 払込が中断された後4か月経過時に催告をするとともに、会員からの解約申出又は月掛金支払に関する特段の合意が成立した場合以外は払込中断後5年を経過した時点で払込済掛金を益金に計上する旨の通産省通達及びこれに依拠した互助会の業界団体が定めた経理処理の方法（通達方式）

あれば、会計慣行としての規範性を有するものと解される。」

上記のように、企業会計原則等に網羅されていない部分については、何かしらの基準が検討されることとなるが、その検討にあたっては、「法人税法の要請する適正・公平な課税という資格が持ち込まれる可能性は十分にあり得る⁽²⁴⁾」と言え、本件の考え方は、原審から「大竹貿易事件」と同じ論理で判示されていると言えるだろう。

3.4.2 東京高判平成26年8月29日（オリックス銀行事件）・税資264号順号12523（原審破棄、確定）

銀行業務や信託業務等を目的とするXが、保有するローン債権の流動化取引を行い、その収益について金融商品会計実務指針に基づき償却原価法を用いて確定申告したところ、Yが、法人税更正処分、消費税更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、それらの処分の取消しを求めた件につき、請求を棄却した原審判決を不服として控訴した控訴審である。原告の会計処理は正当であり、これを会計基準に適合しないものとした各更正処分及びそれを前提とした賦課決定処分は違法であるとして、原判決が取り消され、請求がいずれも認容された事例である。

本件は、「ビックカメラ事件」と同様に実務指針に関する裁判となるが、「ビックカメラ事件」が、指針が公正処理基準に該当するかが争われたのに対し、本件は公正処理基準に該当するものとして、実務指針そのものの争いがなかったのは、大きく異なる点である。これは、「大竹貿易事件」で示された判断の枠組みからすると、「ビックカメラ事件」の不動産流動化実務指針は公正処理基準とはいえないと判断され、当該事例におけるについては該当すると判断されたからと考えられる⁽²⁵⁾。

また、本件が償却原価法という法人内部の会計処理であった点も、前述の

(24) 酒井・前掲注(9)123頁

「ビックカメラ事件」と異なるところであろう。公正処理基準に該当するかの判断基準として、法人外部の取引であるか、内部の取引であるかを用いると明確に示したものはないが、「法人外部の取引については、課税所得計算上、関係当事者との間の法律関係を尊重して会計処理を行うこととなり、リスク・経済価値アプローチなど企業会計固有の考え方が通用する余地は狭いと考えられ、（中略）一方、法人内部の取引については、外部の取引当事者との法律関係の拘束から離れ、会計の論理が通用する余地が多分に残されていると考えられ⁽²⁶⁾」るのである。

3.4.3 東京地判平成27年2月26日・税資265号順号12613（一部認容）

本件は、Xが、役員に支給決定をした退職慰労金の一部を支払った際、これを退職給与に該当することを前提とし損金の額に参入し、また当該金額が退職所得に該当することを前提として計算した源泉徴収に係る所得税を納付したところ、退職給与に該当せず、損金の額に参入できないとして更正処分を及び過少申告加算税賦課決定処分を受け、また、退職所得に該当しないとして、賞与であることを前提として計算された源泉所得税額との差額につき、納税告知処分及び不能賦課さん税の賦課決定処分を受けたことに対し、この取り消しと充當、納付した金額の返還を求めた事案である。

本件においては、「大竹貿易事件」の引用はされておらず、公正処理基準につ

(25) 西村あさひ法律事務所「劣後受益権に係る会計処理と公正処理基準の解釈論が問題となった事例」『ビジネス・タックス・ロー・ニューズレター』（2015）においては、法的に不動産や信託受益権が譲渡されている以上、既に確定した収入すべき権利が存在しており、不動産のリスク及びその経済価値のほとんど全てが特別目的会社を通じて他の者に移転しているという独自の観点から売却処理か金融取引かを決定している不動産流動化実務指針は、公正処理基準とはいえないと判断されたと理解できる。一方、本件の金融商品会計実務指針に係る会計処理については、取引の経済的実態を正確に反映したものと判断され、「大竹貿易事件」のいう取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる会計処理の基準と位置付けられると理解することができるとしている。

(26) 小林裕明「判決から読み解く税務会計第3回公正処理基準を考える③-オリックス銀行事件-」税務QA66～67頁（税務研究会、2017.9）

いては、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味すると解すべき」とし、個別具体的に判断すべきものであるとした。よって、前述してきたような、法人税法独自の観点からの判断をする、すべきとの言及はされていないことになる。原告の主張が一部認容されているが、本件における退職慰労金の分割支給については、その意図の有無に関わらず、人為的操作による利益の調整、つまり租税回避の余地は生じていると言われる可能性はあるだろう。「大竹貿易事件」の判旨等から、法人税法独自の観点と、公正な所得計算がされ得るかという点は紐付いていると考えられ、本件が公正処理基準の考え方について「大竹貿易事件」を引用していた場合、出された結論は同様であり得たかどうかという疑問は残るところである。

3.5 小括-判例から考える法人税法22条4項の位置付け-

公正処理基準は、法人税の簡素化を企図し制定されたものであり、企業会計によって算出された企業利益と課税所得は、別段の定めを除けば原則一致することを明らかにする。以上の様な制定当時の考え方に立脚するならば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、法人税法の別段の定めを主とした計算規定や、これも含めた租税法の手の届く範囲外のところにある「白地部分」について、健全且つ確立された会計慣行や会計基準を、所得計算の簡素化の為に取り込むことを認めた規定と言えるだろう。納税者である企業側からすると、企業会計での計算と法人税の計算が全く異なると、2つの計算を行う必要が出てくるため、法人税の簡素化にはつながらないからである。よって、公正処理基準は、法人税法で規定されていない領域において（且つ、その領域が企業会計の実務にカバーされる領域で）、確立された会計基準から「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を選択し、これを所得計算に利用することを定めたもの、と考えられる。

しかし、「大竹貿易事件」や「ビックカメラ事件」、その他本章で紹介した判

例を通して導き出せる基準は、上記とは異なるのではないだろうか。つまり、公正処理基準の示す会計基準は、確立された会計基準から、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を選択するというような限定されたものではない、ということである。

例えば「ビックカメラ事件」が示した「税会計処理基準」という概念は、法人税法で規定されていない領域で、税法の観点から導き出した会計処理の基準を適用したと考えられる。「ビックカメラ事件」において、公正処理基準は、法人税法の企図する公平な所得計算を要請するものであるという「大竹貿易事件」で示された考え方に立脚し、「金融取引処理を求めた租税法外の会計基準を拒絶し、課税庁主張の「税会計処理基準」を法22条4項の基準として認知した⁽²⁷⁾」のである。つまり、近年の判例から見られる公正処理基準の考え方は、公正な課税所得の実現という税務側からの要請を起点としており、課税所得と企業利益との乖離についても、これが存在していることを前提としたものとなっていると考えられるのである。

第4章 最後—法人税法22条4項の今日的な意義—

4.1 税制改正（案）について

まず、平成30年度の税制改正において法人税法22条4項の改正案が出されているので、少しばかり触れておきたい。

改正案として示された箇所は、条文中に「別段の定めがあるものを除き」という文言を入れる、つまり、「第2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

(27) 岡村忠生「法人税法22条4項と「税会計処理基準」—ビックカメラ事件」税研178号143頁（日本税務研究センター、2014）

れる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（下線部著者）となる。

この改正は、企業の売上の計上ルールに関する新たな会計基準「収益認識に関する会計基準（案）」の開発を受けてのもの⁽²⁸⁾であり、今回の改正においては、当該22条4項公正処理基準の改正の他、法人税22条の2も新たに制定される⁽²⁹⁾ことになっている。しかし、本論文で述べてきた判例の通り、公正処理基準の争点となるのは「別段の定め」がない白地部分であることが多く、今回の改正のように「別段の定め」の文言を入れたとしても、網羅できないところは今なお存在する以上、今後も公正処理基準を巡る争いは起こり得ると考えられる。つまり、その状況を前提とした上で、今回の改正案において「別段の定め」を入れたことは、公正処理基準の考え方の前に、「法人税法が企図する公正な所得計算という要請」が優先される、法人税法の視点を通して公正処理基準を捉えるということを明記したものではないかと言えるのではないだろうか。つまり、企業会計よりも法人税法の別段の定めが優先され、それが無い白地領域については企業の行う会計処理に従い計算するが、この計算が公正処理基準に該当するか否かは法人税法の視点によって判断を行うということを、今回の改正

(28) 企業会計原則の損益計算書原則には「売上高は実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と示されているが、収益認識に関する包括的な会計基準は、わが国には存在していなかった。他方、海外においては、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）が共同し、収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い既に適用が開始されている。この様な背景も影響し、当該会計基準は、平成29年7月20日に草案として出され、平成30年3月に承認を受け公表された。

(29) 22条2項の2では「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。」とし、「引渡し基準」を明文化していると考えられる。一方、2項においては「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。」とされ、これは、「大竹貿易事件」で示された「権利確定主義」が明文化したものと読める。

案によって明らかにしたのではないか、ということである。

4.2 まとめ-公正処理基準の今日的な意義と課題について-

公正処理基準は、課税所得と企業利益が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し、税制の簡素化を企図するものであるという趣旨をもって制定された。これを出発点として、その具体的な基準については、以後の課税実務や判例等の積み重ねによって明らかになっていくものと期待されていたが、実際にその積み重ねがなされてきた中で示された公正処理基準は、当初の姿とは幾分違ってきていると言えるだろう。

会計基準が新設され、これに個別対応する別段の定めが税法上の規定にない、規定されないとすると、そこに現れる白地部分を埋めるのは、「ピックカメラ事件」が示した「税会計処理基準」という、法人税法が要請する公平な所得計算という観点から、法人が行った「公正会計処理基準」を検討するという手段となるのは、今日までに示された判例等を鑑みると必然の流れとも考えられる。それはつまり、公正処理基準は、納税者である法人の主観的な認識を排除し、画一的に所得を算定できるものである必要があると言え、会計と税の乖離が頻出する昨今においては、(別段の定めがあるものを除いた)企業が算出する利益と、課税所得が一致するということは最早考え難い状況になっていると言える。

制定当初の公正処理基準は、税制の簡素化、企業利益と課税所得の一致を企図したものではあったが、現状その役割を果たしていないのは明白であろう。ならば、今日における公正処理基準とはどのようなものであろうか。思うに、今日における公正処理基準とは、納税者である法人が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に則って行った処理というよりも、法人が行った会計処理について、「法人税法上における公平な課税所得の計算を実現しているもの」が、公正処理基準となる、そう言えるのではないだろうか。つまり、納税者側が判断する基準ではなく、課税庁から判断する基準となっているのが、今日の

公正処理基準ではないか、そう考えるのである。

企業会計から導き出した利益と課税所得が一致せず、公正処理基準を満たす会計処理か否かについて、法人が行った会計処理に該当する会計指針の有無に関わらず、「法人税法上における公平な課税所得の計算を実現しているもの」である必要があるのであれば、公正処理基準には、法人が課税所得を予見する機能はない、少なくともその機能が薄れているということになる。

確かに、法人税法の条文に公正処理基準が組み込まれている以上、法人の行った会計処理をそのまま認めるのではなく、法人税法のフィルターを通すということは必要であるだろう。しかし、納税者である法人の予見可能性が担保されないのであれば、法人が主体性を持ち、自らの責任において会計処理を行うことに対しての必要性を損なうことに繋がってくる恐れがあり、それは課税庁側の実務的な負担を増すだけでなく、公平な課税所得の計算の実現を結果妨げる可能性にも繋がるのではないだろうか。

法人税法22条4項の改正がなされれば、公正処理基準についての解釈、その具体的な基準について改めて議論が起こることも予想される。それはつまり、その改正後の考え方、具体的な基準については、制定当初と同様、以後の実務や判例の積み重ねによってまた明らかになっていくことが期待されるものであるのかもしれない。しかし、例え明らかになっていくとしても、会計と税の乖離が前提とされる状況においては、法人の予見可能性は担保されないままになってしまいうだろう。

ならば、課税庁から納税者である法人に対し、予見可能性を担保し得る指針の提供は必要ではないだろうか。つまり、別段の定めで代表される、法人税法における会計と税の乖離の調整や、「ビックカメラ事件」のようなある一定の会計指針が税と乖離する可能性を示す通達等、法整備の必要性である。特に前者については、同様の文言を改正案に入れている以上必要ではないだろうか。今日における公正処理基準が、法人税法上から要請されるものであっても、前提となるのは企業の行う会計処理であり、これをないがしろにしてはならないの

は自明であろう。これからの公正処理基準を考えるにあたっては、課税実務や判例の積み重ねるだけでなく、法整備等を積極的に行うことにより、具体的な基準を作り上げることが必要であり、それこそが今日の公正処理基準が求める「法人税法上における公平な課税所得の計算」を実現たらしめるのではないだろうか。

《参考文献》

- 岡村忠生（2007）岡村忠生『法人税法講義第3版』成文堂
- （2014）「法人税法22条4項と「税会計処理基準」—ビックカメラ事件」『税研178号』
- 岸田雅雄（1995）「輸出取引による収益の計上基準」『リマークス1995（上）』日本評論社
- 小林裕明（2017）「判決から読み解く税務会計第1回公正処理基準を考える①-大竹貿易事件-」『税務QA』
- （2017）「判例から読み解く税務会計第2回」公正処理基準を考える②-ビックカメラ事件-『税務QA』
- （2017）「判決から読み解く税務会計第3回公正処理基準を考える③-オリックス銀行事件-」『税務QA』
- 酒井克彦（2014）『プログレッシブ税務会計論「公正処理基準」の考え方』中央経済社
- 阪田大作（2014）「法人税法22条4項（公正処理基準）の解釈」公益財団法人租税資料館
- （2017）「近時の判例から考える公正処理基準の解釈」『税務会計研究』
- 坂本雅士（2015）「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』
- 塩崎潤（1967）「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信第22巻第5号』
- 品川芳宣（2001）「企業会計の変貌と税制」『租税研究』
- 末永英男（2015）「会計基準と公正処理基準の乖離」『税経通信』
- 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3号』
- 成道秀雄（2016）「法人税法第22条4項『公正処理基準』の検証」『租税研究』
- 西村あさひ法律事務所（2015）「劣後受益権に係る会計処理と公正処理基準の解釈論が問題となった事例」『ビジネス・タックス・ロー・ニューズレター』
- 藤掛一雄（1968）「昭和42年改正税法のすべて」国税庁
- 松沢智（2003）『新版 租税実体法（補正第2版）—法人税法解釈の基本原則』中央経済社
- 水野勝（1993）『租税法』有斐閣
- 山本守之（2014）『体系法人税法31訂版』税務経理協会
- 公益財団法人財務会計基準機構（2018）「収益認識に関する会計基準」等の公表

https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html