

法人税法22条4項に規定された公正処理基準についての一考察

廣 永 雅 士

目 次

- 第一章 はじめに
- 第二章 法人税法22条4項について
 - 第一節 法人税法22条4項の内容
 - 第二節 法人税法22条4項の規定の設定趣旨
 - 第三節 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容
- 第三章 企業会計原則と公正処理基準
 - 第一節 企業会計原則の成立とその目的
 - 第二節 企業会計原則の成立以後、法人税法22条4項創設までの経緯
 - 第三節 企業会計原則ではないとする見解
 - 第四節 小括
- 第四章 商法と公正処理基準
 - 第一節 商法改正と企業会計原則
 - 第二節 商法が規定する「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」の内容
 - 第三節 「公正ナル会計慣行」の法的規範性
 - 第四節 小括
- 第五章 租税法律主義と公正処理基準
 - 第一節 租税法律主義の内容
 - 第二節 租税法律主義と公正処理基準
 - 第三節 小括
- 第六章 判例分析
 - 第一節 大竹貿易株式会社事件
 - 第二節 株式会社エス・ヴィー・シー事件
 - 第三節 ピックカメラ事件
 - 第四節 小括
- 第七章 おわりに

第一章 はじめに

法人税法22条4項の規定は、昭和42年の法人税法の改正において税制の簡素化のために設けられたものである。税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査の複雑さを減少させるため⁽¹⁾、課税所得の計算をするに際し、企業が継続して適用する健全な会計慣行によっ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したものである⁽²⁾。つまり、法人税法22条4項を「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定」であるとした⁽³⁾。しかし、この規定は創設当初から、その解釈について様々な議論が行われてきた。その中でも特に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）」とはいかなるものかについての解釈が、この規定の理解を困難にしている。日本の企業会計制度は税法会計と商法会計及び証券取引法会計（企業会計原則）のトライアングル体制あるいは、三層構造といわれるが、これら会計制度間の関係を考えて場合、この「公正処理基準」の問題に突き当たる。また、近年の裁判例などから、上記トライアングル体制が時代の変化に伴ってお互いに分離している方向にある⁽⁴⁾。この問題は企業会計準拠主義を採用する現在の税法会計に大きな問題を及ぼすと考えられる。一つは租税法主義との関係である。もう一つは、企業会計準拠主義に依存する課税所得計算構造自体の維持についてである。

本論文は、公正処理基準とは何かについて、創設当初からの議論をまとめ、

(1) 税制調査会「税制簡素化についての一次答申」（昭和42年12月）

(2) 武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規・1979年）1114頁

(3) 金子宏『租税法（第20版）』（弘文堂・2015年）316頁

(4) 新井清光『日本の企業会計制度 形成と展開』（中央経済社・1999年）

税法会計、商法会計、証券取引法会計（企業会計原則）との関係性を検討し、また判例を用い現在の傾向を考察する。また、公正処理基準と租税法律主義についての関係について考察する。

第二章 法人税法22条4項について

第一節 法人税法22条4項の内容

法人税法は、第22条において、課税所得計算のルールを定めている。まず、第1項において、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と定め、次の第2項において収益の額を、第3項において費用の額を規定する。そして第4項について、「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つて計算されるものとする。」というものである。金子宏は、法人税法22条4項を「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定⁽⁵⁾」であるとした。

松沢智は、「法22条4項を解釈するにあたっては、法的基準説に立ったうえで公正妥当な会計処理の基準の本質を明らかにすることを前提に、商法との関係をふまえて同項を解釈すべきこと、さらに税法の分野においては、企業会計原則はそれ自体は法的判断の基準たりえないこと、同項2項、3項とを統一的に理解すべきことを考えるべき⁽⁶⁾⁽⁷⁾」とした。松沢は、企業会計原則が法的基準そのものではないと捉え、「22条4項の規定は、会計慣行化している会計処理の基準があれば、それは法的基準として扱うということを定めた規定と解すべき」

(5) 金子・前掲注(1)316頁

(6) 松沢智『租税実体法（補正第2版）』（中央経済社・2003年）162頁

としている。

第二節 法人税法22条4項の規定の設定趣旨

この条文は、昭和42年の法人税法の改正において規定されたものである。この規定の設定の趣旨は、昭和41年税制調査会「税制簡素化についての一次答申」の中で述べられ、その名のとおり税制の簡素化を目的に設定されたものである。内容としては、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」と題して次のように述べている。「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため⁽⁸⁾」として、所得計算の基本規定を設置する必要があるとする。その所得計算の基本規定の考え方として、「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っ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、税法独自の規制の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って計算する旨の基本規定を設けるととも

(7) 松沢は、法的基準説について、「税法の対象とする所得概念がもともと経済的概念であったとしても、税法という法律に取り込まれた以上法的概念である。従って、その把握は法的視覚において捉えるべきである」とすることを前提として、租税実体法の解釈は法学の視覚から考察しようとする考え方である。」とし、そして、「極端な法的基準説に拠れば、租税法律主義を以てその原点として捉え、租税法それ自体において自己完結的なものとして整備体系化されるべきことを要するとする。しかして法の解釈につき刑事法における罪刑法定主義のそれと同視して厳格解釈を基礎に類推解釈を否定するか、または“疑わしきは納税者の利益に”解釈しようとする。最終的に、租税法は納税者の財産権を保護するためのみ存立するというを基礎原理とする。」としている。

(8) 税制調査会・前掲注(1)43頁

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、必要最小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⁽⁹⁾。」と述べられている。

当時の大蔵省主税局長塩崎潤は、「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ほうが企業にも税務当局にも簡便であり、…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、さらには税務側のケース・バイ・ケースの思想の習熟さえあれば削除してもよい筈の当然の規定と考えている⁽¹⁰⁾。」と述べている。塩崎は、企業側や税務当局側の双方の熟練がすすめば自ずと税法の計算規定も通達も不要となるはずであるが、すぐにこれら法令や通達を廃してしまうのは現実的ではないとして、企業会計の自主性を重視し、この規定を設定することで、今後、企業と税務双方の努力により負担を減少させることができると考えているようである。しかし、従来からの課税所得計算も確定した決算を基礎としている部分は変わらず、この規定の設定により、塩崎が考えるような効果が得られるのか疑問である。事実、当規定設定時の担当官の吉牟田勲は、「昭和42年の改正で、当時の塩崎潤主税局長の強い意見で入れられたが、宣言的、確認的規定で不要だというのが私を含めた当時の担当官のほとんどの意見であった⁽¹¹⁾」と述べている。また、当時の国税庁法人税課長・中西清は、「課税所得の計算に当たって、確定決算原則というようなこともいわれておりまして、課税所得は、本来、原則的には法人の決算利益と同じものだという精神で法人税法は取り扱ってこられたと思う⁽¹²⁾」と述べ、従来からも、法人税法は企業の利益と課税所得は基本的には同じと考え、この規定設定により特段変化する点はないように考えているようである。今回の改正について、中西は、「その精神をさらに一歩進めて、企業の適正な会計処理の自主性を重んじようという精神のあらわれだと思います。…こ

(9) 税制調査会・前掲注(1)43-44頁

(10) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信（1967年・第22巻5号）5頁

(11) 吉牟田勲「会社の計算・公開改正試案と税法（上）」商事法務（1985年・第864巻）6頁

(12) 中西清「緊急座談会—昭和42年度改正税法の焦点」税経通信（1967年・第22巻7号）79頁

の条文の改正については、改正の精神を税務当局側も納税者側も十分によく理解していないと、適切な運営が行われにくいんじゃないかと思えます⁽¹³⁾」と述べている。企業の適切な会計処理の自主性を認めてはいるが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について、その公正妥当性や、会計処理の基準の内容について、何も明らかにされておらず、確認的、宣言的規定にすぎないと批判されている状態である。はたして「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とはいかなる内容を含むものであろうか。次節において検討していく。

第三節 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とはいかなるものを言うのであろうか。その解釈については様々な見解があるが、代表的な見解を見ていくことにする。

① 明文の基準を持つものではないとする見解

法人税法22条4項の規定創設時の主税局税制第一課長補佐・藤掛一雄は、「ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の「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妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもったものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。むしろこの規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正

(13) 中西・前掲注(12)79頁

妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針をしめしたものといえましょう。したがって、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⁽¹⁴⁾」であると述べている。ここでは、企業会計原則のどの部分を指して規範性をもつものばかりではないと述べているかは不明である。

松沢は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について、明文の基準のあることを予定していないと述べている。法人税法22条4項を解釈するにあたって、「法的基準説に立ったうえで公正妥当な会計処理の基準の本質を明らかにすることを前提に、商法との関係をふまえて同項を解釈すべきこと、更に税法の分野においては、企業会計原則はそれ自体は法的判断の基準たりえないこと、及び同項と同条二項、三項とを統一的に理解すべき⁽¹⁵⁾」と述べている。松沢は、商法の計算規定が強行規定であること、そして、商法32条2項において、公正なる会計慣行を斟酌する旨を定めていることについて、「商法32条2項は、社会において公正妥当な会計慣行と認められる会計処理であれば、これに法規規範性を認め法的基準とする旨を定めたもの⁽¹⁶⁾」とし、法的基準説とは、「法人税法の対象たる法人は商法という法規規範によって規制されており、しかも、利益の計算処理の方法が会計慣行という「事実たる慣習」（商習慣）として規範性を帯びると認められる限り、法人税法はそれに依拠しなければならない⁽¹⁷⁾」とする考え方であると述べる。つまり、企業会計原則であろうが、他の会計基準であろうが、そこに法的規範性があるかないかが重要であり、その法的規範性は商法32条2項によって斟酌された会計慣行として表現されると理解され

(14) 藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報（1967年・第2023号）75-76頁

(15) 松沢・前掲注(6)157頁、158頁

(16) 松沢・前掲注(6)160頁

(17) 松沢・前掲注(6)160頁

る。

② 企業会計原則を指すとする見解

この見解は、法人税法22条4項が設定される当初から議論されてきたが、企業会計原則が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」そのものであるとする見解はほとんど見受けられない。むしろ、前述した藤掛の見解は、はっきりと「企業会計原則ではありえない」としており、この説を肯定するのは難しいのかもしれない。ただ、武田昌輔は、「企業会計原則は、周知のように「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、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であるとされ…種々の批判があるにしても、公正処理基準が、我が国の場合、この企業会計原則が中心になることは、他に会計に関するまとまった基準が存しない以上は、自然の成り行きである⁽¹⁸⁾。」としている。酒井克彦は、法人税法22条2項の「収益」の意味を企業会計原則第二（損益計算書原則）に従って理解する説をとりあげ、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する意見書（以下、「連続意見書」という。）について、「このような連続意見書の存在は、法人税法上の基準が企業会計との調整の上に存在することを意味するとすれば、法人税法22条4項にいう「会計処理の基準」とは企業会計ということになるかもしれない⁽¹⁹⁾。」と、企業会計原則を指すとする見解を紹介している例もある。しかし、あくまで、収益に関する限定的な話であり、企業会計全般において機能する、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として説明する文献は見当たらない。企業会計原則が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるかどうかの議論については、その企業会計原則の成り立ちや目的から語られなければ見えてこない。従って、その件については、次の第三章で明らかにしていく。

(18) 武田昌輔・前掲注(2)1184頁

(19) 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』（中央経済社・2014年）89頁

③ 企業会計原則や会社法等を含む確立された会計慣行を含むとする見解

次に、金子は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則（Generally accepted accounting principles）」に相当する概念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する…。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい…。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針）、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である…が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう…⁽²⁰⁾。」としている。しかし、金子は、公正妥当な会計処理の基準の意義について、次の3つの点を注意する必要があるとしている。第1は、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らない…、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある⁽²¹⁾。」第2は、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。企業会計原則は、…原理的・基本的な事項に限られている。…何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。…通達・裁決例・裁判例等は、企業会計の内容を補充する機能を果たしており、租税会計が逆に企業会計に影響を与えているのである⁽²²⁾。」第3は、「公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならない⁽²³⁾」としている。

(20) 金子・前掲注(3)317頁

(21) 金子・前掲注(3)318頁

(22) 金子・前掲注(3)318頁

(23) 金子・前掲注(3)318頁

④ 商法・会社法を指すとする見解

中里実は、「法人税法が課税所得の算定に関して依拠しているのは、直接的には、あくまで商法であり、企業会計原則（その法的根拠は、少なくとも、公法的には、一行政庁の、一諮問機関の、一小委員会の、一中間報告でしかなく、それが公法的に意味があるなどとはとうてい考えられない）ではなかろう。また、証券取引法は、ごく一部の企業に対してのみ適用される、しかも独自の規制目的をもった公法的なものであり、法人税法がこれに依拠して課税要件を定めるということはいくも。したがって、トライアングル体制というものは存在しないのではないだろうか。存在するのは、会計学・商法・法人税法という、単線的な関係である⁽²⁴⁾。」として、法人税法が従う基準としては直接的には商法であり、企業会計原則ではありえないとしている⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾。中里は、税法が直接的に関係するのは商法であり、商法と会計基準については別個の問題として検討すべきであるとしている。金子が指摘する三層構造を言いながらも結論的に金子と微妙に異なっているようである。

(24) 中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事法務（1996年・第1432巻）26頁

(25) 中里は、トライアングル体制を否定し、金子がいう「三層構造」について述べる。「三層構造」について金子は、「一番基礎に企業会計があり、その上に会社法会計があり、その上に租税会計があるという三重構造とみることができる…。それから、損金経理の規定が法人税法や租税特別措置法の中には少なからずありますので、その損金経理の規定を通じて租税会計が会社法会計に影響を及ぼすことがあります。そういう意味では逆基準現象ともいべきものが起こっている…。他方では、租税会計が企業会計に影響を及ぼすかどうか…今日では、仮に影響があっても、実線ではなく点線ではないかと思えます。人によっては否定する人ももちろんいるわけです。それから、会社法会計が企業会計に影響を及ぼすかどうか。これもネガティブに私は考えておまして、仮にあるとしても点線の程度のものであろうと考えています。ですから、トライアングル体制の場合は3つとも他の2つに影響を及ぼし合うという点が要点になっているわけですが、私の場合は下からは大いに影響するけれども、上からはそれほど影響がないという考え方になるかと思えます。」と述べている。

(26) 新井清光は中里の指摘に対して、「租税法律主義の原則（憲法第84条）および租税法（公法）の視点からする「課税所得算定の基礎として」のあり方をめぐる法律論としては十分理解できるが、戦後の法人税法規定の改正と企業会計原則との関係にみられる歴史的事実や公正処理基準の解釈・適用をめぐる企業会計原則の役割などにみられる制度的事実を照らすならば、証券法会計・企業会計原則系統の企業会計も、税法会計に多くの影響を与えてきているといえよう。」と反論している。

以上、各論を見てきたが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、規定創設前から創設時にかけての議論と、商法32条2項の規定創設後にかけての議論を分けて考えなければならない。前者の議論として、①における藤掛の見解と、②における企業会計原則に関する見解は、第三章で改めて検討する。後者については、①における松沢の見解、③における金子の見解、④における中里の見解ともに、商法が強行規定であることから、会計学（会計慣行）・商法・税法というラインを前提に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を考えることについては変わらないと考えられる。その上で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とはなにかを考えるに、税法は、商法32条2項に規定する、「公正なる会計慣行を斟酌すべし」という規定に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を委ねてしまったのか、そうでないならば、この両者の関係はどのように理解されなければならないか、規定創設の経緯や目的などをふまえて、第四章で検討していく。

なお、武田隆二は、上記規定創設時からの議論と、商法32条2項の規定創設後の議論について、次のように、「課税所得計算は、直接に、「公正ナル会計慣行」を基礎として成り立つものとする基定体系」と「課税所得計算は、確定決算主義に基づき、商法を介して「公正ナル会計慣行」に連係するという規定体系⁽²⁷⁾」の二つの流れがあるとし、前者はアメリカ型の規定、後者はドイツ型の規定であるとする。そして、昭和42年の法人税法22条4項の規定創設時には、商法32条2項の規定が存在しなかったため、前者の体系で確定決算の不備を補う必要があったとし、昭和49年の商法改正により、商法32条2項の規定が創設されたことにより、後者の体系によるべきであるとあるとし、そのことにより「法人税法22条4項の歴史的使命は終わった⁽²⁸⁾」と述べている。しかし、法人税法22条4項の規定は、依然残っており、その意味する内容についていまだに明

(27) 武田隆二『法人税法精説』（森山書店・1996年）42頁

(28) 武田隆二・前掲注27/42頁

らかにはされていない。

第三章 企業会計原則と公正処理基準

上記、第二章、第三節において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容としていくつかの見解を取り上げたが、その中でも、企業会計原則に対する考え方は各論者によって大きく異なるようである。そこで、企業会計原則がどのような内容を含んでいるのか、成立過程を含めて少し見ていくことにする。

第一節 企業会計原則の成立とその目的

企業会計原則は、戦後の日本において、連合国総司令部の指導の下、経済安定本部企業会計制度対策調査会によって設定されたものである。その設定目的として、昭和24年7月9日の経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告に、「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…ため速やかに改められなければならない。」とし、又、「我が国経済再建上当面の課題である外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的な解決のためにも、企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題」であり、その改善のため設定されたとしている。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、一般に公正妥当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に当たって従わなければならない基準」「公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準」「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないもの」であるとしている。

第二節 企業会計原則の成立以後、法人税法22条4項創設までの経緯

企業会計原則設定以降、企業会計原則と商法及び税法との不一致についての調整に関する意見書が順次発表された。特にここでは、企業会計原則と税法との関係を見ていくと、昭和27年6月16日に、経済安定本部企業会計基準審議会により、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」が発表された。この意見書は、企業会計原則と税法との不一致を、企業会計原則の立場から調整を希望する問題点を提起したものである。その中で、課税所得は、「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の利益から誘導されたものであり、…税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、「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⁽²⁹⁾」と述べられており、後の法人税法22条4項に通じる議論がなされている。なお、この時点における「一般に認められた会計原則」とは、「企業会計原則」のことを指していると解される。その後、昭和35年6月22日には、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書・第一から第三が公表され、昭和37年8月7日には、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書・第四、五が発表された。また、同年に商法改正が行われたが、その辺りから、企業会計原則の法的規範性について、商法の立場から批判的な意見が述べられるようになったようである。詳しくは、次の第四章に述べるが、これを機に、企業会計原則の強力な立場が、少し弱くなったようである。それは、昭和41年10月17日に、大蔵省・企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」が公表されたが、意見書のタイトルが、従来からの「企業会計原則」とはせずに、「企業会計」となり、内容についても、総論の三として、「企業会計原則における問題」と題し、企業会計原則自体に問題があると考える項目について検討する必要性を述べているとこ

⁽²⁹⁾ 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」総論第1（昭和27年6月16日経済安定本部・企業会計基準審議会中間報告）

ろからも推察される。それでも、企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入については、上記昭和27年の意見書の考え方をひきつぐものである。その中の法人税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的に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ものとする」旨の規定を設けることが適当であるとしている。企業会計審議会としては、企業会計原則という用語は用いず、健全な会計慣行という用語を使用し、さらに、税法との間の不一致については、税務官庁の判断によるべき文言を挿入している。

そして、昭和41年12月26日に、税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」が発表され、前述したように、「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っ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、必要最小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。」とする旨を述べ、昭和42年5月31日の法人税法改正、法人税法22条4項の規定が設定されることとなる。

以上のように、戦後の税法改正に関する議論は、企業会計原則を中心にして進められてきた。企業会計原則の設定目的でも述べられているように、税法が改正される際に尊重されなければならないものとしているから当然のことなのかもしれない。しかし、課税庁側は、企業会計審議会が主導する企業会計原則に相当反発があったものと思われる⁽³⁰⁾。そして、設定趣旨のところでも触れ

(30) 塩崎・前掲注(8)塩崎は、法人税法22条4項の規定の挿入について、「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、…税制の当然の理論を追認することが目的であるから、これは、会計学者が思う「鬼の首」ではなさそうである。」と述べている。

たように、課税庁側の担当者の意見として、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、「企業会計原則」ではないと述べている。なぜ、企業会計原則ではないとしているのかについての、意見について、その担当者の意見や学説上の問題点について、次に検討していく。

第三節 企業会計原則ではないとする見解

戦後の企業会計に関する議論については、企業会計原則がその中心となり、行われてきたことについては上記で述べたが、しかし、企業会計原則が、「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないもの」としているにもかかわらず、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にすら該当しないというのはどういった理由からであろうか、見ていくこととする。

上記でも触れたが、藤掛は、「企業会計審議会の「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妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもったものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります⁽³¹⁾。」と述べている。この規範性を持たない部分のことは具体的に述べられていない。その点に関して、松沢は、「企業会計原則は、その性格上必ずしもすべてが慣行を要約したものでもなく、また、実践規範としてのものほかに、指導原理としての企業会計原則の双方の性格も混在している。従って企業会計原則それ自体が「公正な会計慣行」といえず、寧ろ、その指導原理、指導理念として示されていることに、会計実務家がそれに従ってその処理の方法を続行していくことにより、社会も公正なものとして容認し慣行化されていけば、まさに公正な会計慣行となり得ると解すべきであ

(31) 藤掛・前掲注(14)75-76頁

る⁽³²⁾。」と述べる。両者とも明文の基準を予定しないとする点、企業会計原則が、規範性を有しないものであり、公正な会計慣行ではないと考える点については同じであるが、将来において、企業会計原則自体が、会計慣行として成熟していけば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」になり得るとしている。松沢は、「一般に公正妥当と認められる」とは、「健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習という意味であって、法規規範性を有するものに限って、それを会計処理の基準として所得を計算する⁽³³⁾」としている。

中里もまた、上記で述べたように、企業会計原則には、法的根拠がなく、企業会計を直接的に規制するのは商法であると考えており、その場合の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」も商法との関係において考えるべきであるとしている。

第四節 小括

以上において、企業会計原則の設定の経緯と、企業会計原則が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には該当しないとする見解を見てきたが、塩崎や藤掛など、課税庁側の見解として、税法が企業会計原則に従ってその内容を変更することについて強い反発を持っていることは非常に強く感じられ、その反発は必然のものとする。なぜなら、企業会計原則も、後で取り上げる商法も、税法も、それぞれ目的が違うからである。すべてを企業会計原則に合わせていくことには限界がある。そして、それぞれの目的に一致する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、存在しないのは当然であり、税法の側からすれば、それは「企業会計原則ではない」とするのも当然である。し

(32) 松沢・前掲注(6)159-160頁

(33) 松沢・前掲注(6)160頁

かし、企業会計原則の目的に従ってなされた会計処理は、企業会計原則にとって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」のはずであり、税法におけるそれと差異があるならば、法律の規定や別段の定めによって、規制するのが筋であるとする。

企業会計原則が設定された当初は、他に会計基準と呼ばれる基準があまり存在せず、課税庁側が主張する、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は企業会計原則ではなく、明文の基準はないとしたとしても、公正妥当な会計処理を選択することはそれほど困難はなかったものと思われる。前述した藤掛の規定設定時の意見として、法人税法22条4項は、「企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針をしめしたもの⁽³⁴⁾」であるとしているところからも、既存の基準や会計慣行はある程度成熟しており、判断を迷うことは少ないかもしれない。しかし、新しい基準が設定された場合には、どう対応するつもりであるのか疑問が残る。新基準であれば、会計慣行として定着するまで時間がかかるし、その基準を強制される企業については、税法において一般に公正妥当と認められないものを自ら吟味して、自己で税務調整を検討しなければならないことになるのではないか。そうなると、企業会計は結局、税法の基準に沿って経理をしなければならないことになるのではないかと、また、経理担当者や経営判断を担う経営者は多くの研究を必要としその検討に割く時間は計り知れない。企業会計と商法と税法の目的は違うから、「一般に公正妥当」とは企業会計や商法などそれぞれの立場から「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるべきであると考えられる。企業会計に関する基準が多数存在する現代にあっては尚更そうあるべきであるとする。この考え方について、渡邊進教授がその趣旨の内容について述べており、筆者もその意見に賛成である⁽³⁵⁾。しかし、後述する判例の傾向な

(34) 藤掛・前掲注(14)76頁

どから、現在そのような考え方とは違う方向に向かっているようである。

第四章 商法と公正処理基準

商法は、昭和49年に、商法32条2項の規定の設定を行っている。この規定が定めた内容は、「商業帳簿の作成に関する規定の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし」とするものである。その後、この規定は、会社法431条に、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる会計処理の慣行に従うものとする。」と少し文言を変えた形で引き継がれて現在に至っている。この条文が規定されるまでの経緯は、第三章で述べたように、戦後の経済の安定と企業会計の整備を目的に企業会計原則を中心とする法整備の必要から、企業会計原則と税法の調整に関する経緯を見てきたが、商法も同様に、企業会計原則との調整を迫られることとなった。この章では、商法を中心に、公正処理基準について検討していく。

35) 渡邊進「公正妥当な基準と税法」会計（1968年6月号）

渡邊は、法人税法22条4項の趣旨について、「税法の目的に適合する基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であると判定することはできない。期間損益計算は課税所得算定のみを目的として行われるものではないからである。…企業の財政状態および経営成績を明らかにするための企業会計、商法および税法の三者に共通する会計原則は存在しない（もちろん部分的には多くの共通点はあろうが）と考える。したがって三社に共通する「公正妥当な会計処理の基準」もあり得ない。…企業会計の見地からみて「公正妥当」な会計処理の基準は、商法または税法において必ずしも「公正妥当」とならない。したがって、税法が、収益の額および費用・損失の額は、別段の定めがないかぎり、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という場合の「公正妥当」とは税法独自の要求を加味しないところで考えるべきである。…企業会計が一般に公正妥当と認められる（税法的計算を加味しないで）会計処理の基準に従って計算されており、かつ、その計算によっても税法上の目的が達せられる場合には、課税所得計算においてもその計算を認め、税法上の目的が達成されないと認められる場合…には、「別段の定め」によって修正する趣旨を表明したものと解すべき」と述べている。

第一節 商法改正と企業会計原則

昭和24年に企業会計原則が設定され、その後昭和26年9月28日に、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告として、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が発表された。この意見書と、昭和35年、37年と続く連続意見書の内容は、昭和37年の商法改正、昭和38年の計算書類規則の制定へとつながっていく。昭和37年の商法改正の内容としては、企業会計原則との調整から、流動資産、固定資産などの評価の原価主義の採用、繰延資産として、開業費、試験研究費、開発費などの計上、引当金の計上を認めるなどである。この昭和37年の商法改正を機に、商法の側から企業会計原則への批判が強まった件についてはすでに述べたが、その内容は、「企業会計原則が会計に関する習慣を要約したものであっても、商法は強行法規であって、これに矛盾する慣習は否定されるべきものである。」とするもので、企業会計原則の法的規範性の問題である。味村治は、「調査会又は審議会は諮問機関に過ぎないから、企業会計原則が法令として効力を有しないことは明らかである。…商法は強行法規であって、これに矛盾する慣習は否定されるべきものである。したがって、企業会計原則と商法が矛盾する時は、商法にしたがった会計処理を行わなければならない⁽³⁶⁾」と述べ、強行法規たる商法に、企業会計原則こそ従うべきであるとする考えを示した。その考えのとおり、企業会計原則は、昭和38年11月に、商法の計算規定と矛盾する箇所について、その修正を行った。その前文において、「昭和37年4月に企業会計原則を大幅に取り入れた商法の改正が行われ昭和38年4月1日から実施されるにいたった。しかし商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているため、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになったのである⁽³⁷⁾。」

⁽³⁶⁾ 味村治「企業会計原則に望む」企業会計（1962年・10月号）

⁽³⁷⁾ 新井清光『日本会計・監査規範形成資料』（中央経済社・1989年）128頁

としている。つづく昭和49年の商法改正にあたって、昭和44年12月16日に、企業会計審議会より、「商法と企業会計原則との調整について」（企業会計原則修正案）が発表された。その内容としては、「企業会計原則は、本来、関係法令の将来の改廃に際して提言するための根拠となるべきものであるが、今回の調整に当たっては、商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよることとした。これにより両者に残されている相違点は一掃されることとなった⁽³⁸⁾」とし、昭和49年8月30日には、「昭和49年4月2日に公布された商法の改正により、商法第32条第2項に「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という規定が設けられ…公正ナル会計慣行を要約したものである⁽³⁹⁾」としてその修正を確定させるに至った。この昭和49年の商法改正において、企業会計原則は、その立場を商法の解釈指針であると、その役割を限定させたようである。

第二節 商法が規定する「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」の内容

法人税法74条1項は、法人は、確定した決算に基づき確定申告書を提出しなければならない旨を定めており、その確定した決算とは、商法（会社法）の手続きにより確定された計算書類に基づき行われるということである。法人税法が、この確定した決算、すなわち商法の規制の下で行われる会計を基礎として課税所得計算を行っている以上、その商法が準拠する会計基準の内容がどのようなものであるのかを明らかにする必要がある。そこで、商法が規定する「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」が示す内容について検討する。

(38) 新井・前掲注(37)130頁

(39) 新井・前掲注(37)132頁

まず、商法32条2項の規定について、一般的な見解は、商法における会計処理に関する原則規定（包括規定とも呼ばれる）とされており、その規定設定の趣旨としては、「一つには、商法の規定だけではすべてを尽くしておらない。したがって、規定のない点についても、商業帳簿作成の目的から見て正しい処理を行う必要があるというために、公正な会計慣行をしんしゃくせよということを規定した⁽⁴⁰⁾」とし、「もう一つ技術的な問題といたしまして…同じ会社に対して商法上の監査と証取法上の監査と監査の基準が食い違ったのではぐあいが悪い、二重手間になるであろうというような点も考慮いたしまして、なるべく両者の会計処理の基準というものを同一にしよう⁽⁴¹⁾」という説明がなされている。

次に、「公正ナル会計慣行」の用語については、「会計の世界で行われているならわし、…単純に行われている慣習、ならわしではございませんので、それが商法から見て公正なものであると考える場合のならわしを組み入れて判断しろ、こういう表現でございます⁽⁴²⁾。」と説明されている。それが公正であるか否かの判断については、「第一義的には作成者…が、終局的には、問題となりました場合に裁判所が決定いたします⁽⁴³⁾。」としている。この「慣行」という用語は、企業会計原則が、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもの」と表現する「慣習」という用語と似ているが、両者が同義であるのか否かについて、見解が対立している⁽⁴⁴⁾。いずれにせよ、両者ともに、将来において、新しい会計基準ないし会計慣行が生じた場合に、それらを採用入れる必要がある点を論じているところは同じであり、ここでは、慣習と慣行の区別の議論は置いておき、同じ意味である前提で議論を進めていく。

(40) 第71回国会衆議院法務委員会議録第29号（1973年6月5日）6-7頁 川島一郎政府委員発言

(41) 前掲注(40)7頁 川島一郎政府委員発言

(42) 前掲注(40)7頁 田邊明法務省民事局参事官発言

(43) 第71回国会衆議院法務委員会議録第31号（1973年6月12日）10頁 川島一郎政府委員発言

そして最後に、「斟酌」については、「公正な会計慣行をとりいれて解釈するということである。斟酌の語は、商法その他の法令において、ある事柄を決定するについて、事情や条件などをとりいれて決定する趣旨に用いられている。…公正な会計慣行に依る、または基づくとされなかったのは、商業帳簿の作成について、いまだ慣行とならない会計の理論や方法もとりいれて解釈する余地を残すためのものであって、その意味では、会計理論の進歩や発展を予定し、慣行のみによることとする場合の解釈の固定化を避けようとする趣旨である⁽⁴⁵⁾。」とされている。

第三節 「公正ナル会計慣行」の法的規範性

以上見てきたように、商法が規定する「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」の内容については、商法の目的から見て公正な会計のしきたりをくみ取って会計処理を行うことを規定したものであると理解できる。前述した、松沢の見解について、繰り返しになるが、商法32条2項において、公正なる会計慣行を斟酌する旨を定めていることについて、「商法32条2項は、社会において公正妥当な会計慣行と認められる会計処理であれば、これに法規規範性を認め法的基準とす

44) この見解の対立として、矢沢惇は、「『会計慣行』の意味について考えると、慣習というよりも広く実際慣行として実施されていなくても、近く実行される見込が確実にあればよいという見解もあるが…、慣習と区別する必要はないであろう。」（矢沢惇「要綱案に関する改正問題」商事法務研究（1970年・524号））とし、一方、田中誠二は、「慣行は、慣習と異なって、事実のくりかえしが慣習よりもはるかに少なくてもよいし、またその行われる範囲も慣習よりも狭くてもさしつかえがないと解するべきである。さらに、その制定の経緯からみて、この規定は、企業会計原則を解釈指針の主要なものとする趣旨で定められていることに基づき、この慣行というのはすでに實際上慣行として実施されていないものでも、近く実行される見込が確実にあるならば、充分であると思われる。もし慣行の語が慣習の語と同一義とすれば、民法92条およびその解釈に関する通説判例により、慣習は、当事者がとくにこれに従わない意思を有すると認められないかぎり、これによるとされているから、従来の民法92条の規定だけで足り、この要綱案のような規定を設ける必要は全く存しない。」（田中誠二「商法改正要綱案の問題点」商事法務研究（1970年・520号））としている。

45) 田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱の解説」産業経理（1970年・30巻5号）

る旨を定めたもの」とし、法的基準説とは、「法人税法の対象たる法人は商法という法規範によって規制されており、しかも、利益の計算処理の方法が会計慣行という「事実たる慣習」（商慣習）として規範性を帯びると認められる限り、法人税法はそれに依拠しなければならない」とする考え方である。この、「事実たる慣習」（商慣習）として規範性を有するとは、どういった法的効力のことを言うのであろうか。それを理解するためには、まず、商法は、商法1条1項において、「商人の営業、商行為その他商事については、他の法律に特別な定めがあるものを除くほか、この法律の定めるところによる。」と定め、同条2項において、「商事に関し、この法律に定めがない事項については商慣習に従い、商慣習がないときは、民法（明治二十九年法律第八十九号）の定めるところによる。」としている。一般的に、まず、商事に関しては商法が適用され、次に商法に定めがないときは商慣習が、そして最後に民法が適用されると理解されている。商慣習については、商慣習法と商慣習を区別する必要があるか否かについて見解が分かれるが、ここでは、松沢が、「事実たる慣習」（商慣習）とあえて使っていることから、商慣習法と、商慣習を区別して話を進めていく。まず、商慣習法と、商慣習の違いとして、「商慣習法は、法規範たる性質を有するが、商慣習は単に意思表示の解釈の材料たる事実上の慣行にすぎない（民法92条参照⁴⁶⁾）。したがって、①商慣習は当事者がこれによる意思を有したと認められるときに限り、拘束力を有するにすぎないが、商慣習法の場合には、当事者がこれによる意思を有したかどうかにかかわらず、拘束力を有する。②商慣習があるかないかは事実問題であり、事実を審理する裁判所において事実認定の間

⁴⁶⁾ 民法92条は、「法令中ノ公ノ秩序ニ関セサル規定ニ異ナリタル慣習アル場合ニ於テ法律行為ノ当事者カ之ニ依ル意思ヲ有セルモノト認ムヘキトキハ其慣習ニ従フ」と定めている。本条の趣旨について、「任意規定に反する慣習がある場合に、直に、慣習を適用するのではなく、また慣習の効力を全く認めないのでもなく、当事者が慣習による意思を有するものと認むべきときに、それによることとしたものである。…本条の趣旨につき、民法典起草者は、慣習の効力を定めた規定だと解している。」（川島武宜、平井宜雄『新版注釈民法(3)総則(3)』252頁-254頁参照）

題として処理されるにとどまるが、商慣習法の存在は法律問題であり、これを適用しなかったときは上告理由となる。③商慣習は当事者がこれによる意思を有する場合には、任意法規に反しても拘束力を有するが、商慣習法は任意法規に反して適用されない（商法1条参照）。そして、両者の区別の標準については、商慣習に法的確信が加わった場合に、商慣習は商慣習法となる⁽⁴⁷⁾と説明されている。まとめると、まず商法の規定が適用され、次に商法の定めがないときは商慣習法が適用され、次に事実たる慣習（商習慣）について当事者が之による意思表示を有する場合に、民法の任意規定に優先すると理解される。そのうえで、松沢は、「法人税法22条4項は、これをうけて商事法令や商慣習として用いられている計算基準については法人税法のなかに「別段の定め」として特別に規定されている例外的な領域を除いては、収益と原価、費用、損失の額等の範囲に関する所得計算の原則的な通則の領域につき適用されることになる⁽⁴⁸⁾」としている。以上が、松沢、金子、中里が商法を中心に据える根拠となるところであろう。

ところで、商法32条2項の規定は、平成17年の商法改正に伴い、会社法431条の規定に引き継がれ、その文言は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と改められた。その内容については、改正前商法32条2項と内容が異なるものではないとの見解が一般的である。しかし、1990年代後半以降、金融資本市場のグローバル化、金融商品の多様化等に伴い、あたらしい会計基準の設定が企業会計基準委員会を中心に行われるようになることにより、商法の「公正な会計慣行」についての考え方も変化してきているようである。江頭憲治郎は、「企業会計原則等の会計基準が「公正な会計慣行」に該当するかは商法の立場から改めて判断されるという商法の独自性を強調する考え方はやや後退し、むしろ、会計基準の国際的調和・収斂の動きに対し商法の計算

(47) 服部栄三『商法総則（第二版）』（青林書院新社・1975年）19頁

(48) 松沢・前掲注(6)162頁

規定が障害となつてはならない、商法会計を証券取引法会計及びその会計基準に合わせるべきであると考えられるようになった⁽⁴⁹⁾。」と述べているように、時代の変化に伴って、商法の規定は柔軟に対応しているようである。

第四節 小括

以上において、商法32条2項における「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」が規定する内容と、事実たる慣行の法的規範性を見てきたが、商法において「公正ナル会計慣行」であるものは、法人税法22条4項においても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するのであろうか。この点について中里は、「商法の計算規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とが異なる場合が存在するか否かはともかく、やはり、租税法上尊重されるのは原則として（すなわち、別段の定めのない限り）商法上適法な会計方法⁽⁵⁰⁾」であると述べる。しかし、実際は、法人税法22条4項の規定創設時の議論や後述する裁判例を見る限り、そうではないようである。藤掛は、「具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針をしめしたものといえましょう⁽⁵¹⁾。」と述べているように、規範性を判断するにおいて商法準拠には触れず、単に税法で判断すると述べるに過ぎない。そうなると、法人税法における法的規範性はどのように確保されるのであろうか。藤掛は裁判における判例の積み重ねが解決すると述べるが、会計基準が現在のように整備されていなかった法人税法22条4項創設時ならば、それでも対応できたかもしれないが、現在の状況には合わないだろう。会計基

(49) 江頭憲治郎・中村直人『論点体系会社法・第3巻』（第一法規・2012年）471-472頁

(50) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五）」法学協会雑誌（1983年・100巻9号）1615頁

(51) 藤掛・前掲注(4)76頁

準が整備され、それに従った処理を行う法人がある以上、その処理が商法上、あるいは証券取引法上適法なものであるにもかかわらず、法人税法で認められないとするならば、別段の定めに規定されるべきものであると考える。中里は、法人税法は「企業が商業帳簿等の作成において現実に採用している基準が課税所得算定上も尊重されることを規定しているのが22条4項であると解すれば、22条4項が課税庁に自由裁量を認めているわけではないことは明らかである。ある会計方法が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に沿ったものであるか否かを決断するのは裁判官である⁽⁵²⁾。」とするが、藤掛の見解とは、あくまで商法準拠という点で異なる。中里は、あくまで商法を法的規範とするならば、「法的安定性と予測可能性の確保という租税法律主義の機能を害しないから、課税要件明確主義に反しないと考えられる⁽⁵³⁾。」と述べるが、藤掛の見解ではそれが確保されていることになるのか疑問が残る。そこで次章において、法人税法22条4項における租税法律主義の関係を検討していく。

第五章 租税法律主義と公正処理基準

第一節 租税法律主義の内容

一般的に、租税法律主義がどのように理解されているのか確認していく。まず、金子宏は、租税法律主義とは、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。…法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない⁽⁵⁴⁾。」と説明されている。そして、具体的に日本国憲法によ

(52) 中里・前掲注501597頁

(53) 中里・前掲注501597頁

(54) 金子・前掲注373頁

り、憲法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」とし、租税の賦課・徴収に関しては必ず法律の根拠に基づかなければならないことを定め、憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」とし、国民の納税の義務を確認するとともに、法律の定めるところを限度とする国民の納税義務の限界⁽⁵⁵⁾をも定めていると説明される。租税法律主義の説明として特に異論のないところであると思われる。

次に、租税法律主義が含む内容について金子は、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性原則」および「手続的保障の原則」の4つをあげることができる。その他、遡及立法の禁止および納税者の権利保護も、租税法律主義の内容として理解すべき⁽⁵⁶⁾として以上の6点を挙げている。租税法律主義が含む内容について、各論者によって諸説あり、租税法律主義を最も限定的にとらえたものとして、「課税要件法定主義」が唯一の内容であるとの立場もある。本論文のテーマから租税法律主義のうち、「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」に絞って話を進めていく。

まず、「課税要件法定主義」の意義として金子は、「課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならない⁽⁵⁷⁾」ことを意味するとしている。次に、「課税要件明確主義」について、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない⁽⁵⁸⁾。」とするものである。ここで特に問題とされるのが、法律と命令（政令・省令等）との関係である。

55) 北野弘久『税法学原論（第三版）』（青林書院・1992年）75頁

56) 金子・前掲注(3)76頁

57) 金子・前掲注(3)76頁

58) 金子・前掲注(3)79頁

日本国憲法は73条6項において、政令や省令を定めることを認めているが、法律の根拠なしにそれを定めることはできないことはもちろん、法律の定め違反する政令や省令を定めることもできないとされる。「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」の趣旨から、政令や省令に委任するに際し、「具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解すべき⁽⁵⁹⁾」とされる。そして最後に、租税法律主義の機能として、金子は、「国民の経済生活に法的安定性…と予測可能性…とを与える⁽⁶⁰⁾」としている。

ところで、前章において商法の法的規範性について触れてきたが、租税法についてはどのように法的規範性を考えるべきであろうか。まず、租税法の法源として、金子は、憲法・法律・命令（政令・省令）・告示・条例・規則・条約・行政先例法（慣習法）・通達・判例の順に並べている。告示・条例・規則・条約は本章のテーマから少し外れるのでそれ以外のところを少し見ていくことにする。憲法は国の最高法規であるから憲法違反の法律は無効であることは言うまでもない。次に、法律が租税法で最も重要であるとし、その法律から、具体的・個別的委任を受ける命令があり、行政先例法については、租税法律主義の趣旨からして、国民に不利益を与えるような慣習法の成立する余地はないとしている。そして、通達については、租税法の法源ではないが、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているとしている。そして最後に判例であるが、判例については、裁判の判決のその理由の中で示された法の解釈のうち合理的なものが、先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認されたものであり、判例も租税法の法源の一種であるとしている⁽⁶¹⁾。法人税法22条について当てはめてみると、法律で定めた以外に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を示すものは何もない。松沢や、中里が述べたように、商法準拠により法規範性が確保されるとするのでなければ、判例以外に法規範性を見

(59) 金子・前掲注(3)77頁

(60) 金子・前掲注(3)75頁

(61) 金子・前掲注(3)100頁-110頁参照

いさせない。藤掛が規定創設時に述べていたところである。租税法律主義の見地から、このような規定設定は問題があるのではないか。その点を、次節において検討していく。

第二節 租税法律主義と公正処理基準

前節において、法人税法22条4項の規定設定は、租税法律主義の見地から問題があるのではないかとの問題提起を行った。それについて、金子は、「公正妥当な会計処理の基準という概念が、解釈によってその意味内容を確認したり明らかにすることができるので、不明確な規定ではないと考えています。」とし、また、「企業会計準拠主義を採用すること…からもこれが課税要件法定主義に反するものではない、…両立しうるものだと今のところは考えています⁽⁶²⁾。」としている。金子は、解釈によって公正妥当な会計処理の基準の概念を明らかにすることができるため、不明確な規定ではないとするが、解釈が一義的でないことでやはり不明確な規定となるのではないか。また、企業会計準拠基準を採用することで課税要件法定主義に反するものではないとするが、そもそも、その会計基準が何を指すかも定まっていない以上、やはり不明確なものと言わざるを得ないと考える。長島弘は、「課税要件法定主義からは、公正処理基準を、会計慣行を含んだ会社法として認識すべきものとなろう。また、課税要件明確主義からいえば、…公正処理基準を税の価値判断からの公正妥当性と位置付けた場合には…何ら明文がない、税法的な公正妥当性という抽象的な判断基準が存することになり、課税要件明確主義に反することは、論を俟たないものであろう⁽⁶³⁾。」としている。長島は、課税要件法定主義と課税要件明確主義は、あ

(62) 金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条4項）について」租税研究（2008年・第707号）9頁

(63) 長島弘「公正処理基準とは何か—租税法律主義の視点から—」産業経理（2018年・第78巻第2号）99頁

くまで会社法準拠を前提に、その成立が可能であるとし、会社法を介さない税法独自の価値判断は租税法律主義に反するとしている。清永敬次は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何を意味するのか、具体的にどのような内容をもつものか明確にされていない…。…このような内容の明確でない立法の仕方は排斥されるべき⁽⁶⁴⁾」であるとしている。清永は、藤掛が述べた判例の集積を待つような立法の仕方には批判的である。一方、武田隆二は、「一般に公正妥当」の意味内容が明瞭でないとする批判に対しては、もちろん、その通りだと答えなければならない。すなわち、それは概念的・抽象的性質のものであって、「客観的基準」の存在をその内容とするものではない…。客観的・具体的に規定できないところに、この基準のもつ意義がある⁽⁶⁵⁾」としている。しかし武田隆二は、前述したように、商法32条2項の規定準拠を基本と考えているため、法人税法22条4項が概念的・抽象的であっても問題ないと考えているようである。その点において、金子の考え方と近いようである。

第三節 小括

以上において、租税法律主義と公正処理基準を見てきたが、積極的に、法人税法22条4項の規定のあり方が、租税法律主義の観点から問題がないと考える説は見当たらない。法人税法22条4項が、松沢や中里が主張する商法に準拠する限りにおいて、法的規範性が確保されるとする考え方をとらないものだとすれば、法人税法において、明確な法律の規定を置くべきであると考えられる。基本的には、法人税法22条4項の規定は維持しつつ、収益の認識についての、権利

64) 清永敬次「法人税法22条4項の規定について」税法学（1967年・202号）28頁 清永は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について、「具体的な内容は、学説判例の積重ねによって明らかにされていくことが期待されている状態である。このような問題の解決が将来に委ねられる立法の仕方は他の法律領域にはみられなくもないのであるが、少なくとも税法の領域では、その規定は一義的な内容をもつように立法されるべき」として、課税庁側の意見に否定的である。

65) 武田隆二・前掲注2735頁

確定主義の規定、費用の認識についての債務確定主義の規定の設定である。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が、法人税法の価値判断から導かれるものであるとするならば、税法の価値判断により、収益費用の計上基準を定めるべきであると考えからである。

第六章 判例分析

第一節 大竹貿易株式会社事件

最高裁第一小法廷平成5年11月25日判決（平成4年（行ツ）45号：法人税更正処分等取消請求事件（最高裁判所民事判例集47巻9号5278頁）

本判例は、原告である大竹貿易株式会社が、輸出取引における収益の計上について荷為替手形を取引銀行に引き渡した日（以下「為替取組日基準」という）をもって収益計上を行っていたものであるが、為替取組日基準は、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、輸出取引における収益を、船積日基準により計上すべきとされた事例である。

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としながらも、判決文において、「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」という制約があるとし、公正処理基準もその制約の枠内において認められると解される。そして、船積日基準が採用される理由として、「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、…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う実情にあるから、右船積み時点において、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できる。」として、船積時点において、収入すべき権利がすでに確定したもの

として法人税法が一般的に採用する権利確定基準⁽⁶⁶⁾により、船積基準を、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している。

これに対して、原告が採用する為替取組日基準について、判決は、「(取引銀行に対する) 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ものとするとはできない。…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って、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がたいものである。」として否定されている。確かに人為的な操作がなされたとすれば、公正妥当な会計処理とは言い難いが、恣意的ではない資金の回収が行われるとすれば、船積日基準より少し遅れて収益計上することになるが、每期継続採用する限り、特別課税の公平を害する処理ではないのではないかと考える。

本判決において、裁判官の判断も分れたようで、2人の裁判官の反対意見も付されている。裁判官味村治は、法人税法22条4項を、同法74条1項と統一的に理解したうえで、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を商法の規定

⁶⁶⁾ 昭和61年12月22日/千葉地方裁判所/民事第二部/判決/昭和58年(行ウ)8号 更正処分取消等請求事件において、不動産の譲渡による収益の計上について、「法人税法上、益金及び損金の額は、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される(法22条4項)から、収益の計上時期についても一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によるのが相当と考えられる。そして、今日の会計処理において、収益の計上は、特別な事情のない限り、権利確定主義又は権利発生主義に行われるのが公正妥当と解される。そこで、不動産の譲渡による収益も、売買契約の効力の発生する時(権利発生主義)又は引渡し、所有権移転登記、代金の相当部分の收受などのように収益実現の可能性が客観的に確実になったと認められる時期(権利確定主義)を含む事業年度にこれを計上すべきである。」として、収益計上を権利確定主義によるべきと明言している。

が該当するものであると考える。商法の計算に関する規定は、財産の増減により利益を計算する方法を採用し、商品の販売による収益を計上する時点を「商法上は、代金債権が貸借対照表能力を取得する時点及び商品が貸借対照表能力を失う時点」とらえている。そして、「船荷証券の取引銀行への交付の時に、代金債権が貸借対照表能力を取得し、商品が貸借対照表能力を失うとして、収益を計上する会計処理も、商法の前記規定に適合するというべきである。」として、原判決を破棄すべきとの見解を示した。もう一人の裁判官大白勝は、まず、「たな卸資産の販売による収益については、これを引渡し時点で益金に計上する会計処理が、企業会計原則において採用されている会計慣行であるというだけでなく、商法上も、株式会社の決算に当たってしんしゃくすべき「公正なる会計慣行」に当たるとの法的評価を受けているものということができるから、これが、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）に適合する会計処理であるというべきである。」と述べている。大白裁判官は、引渡基準が、企業会計原則はもとより、商法の規定においても採用される「公正なる会計慣行」であるとしたうえで、船荷証券が発行される輸出取引は、「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上、…為替手形の支払と引換えに買主に引き渡されることが確実になったものということができる。」として、為替取組日基準による会計処理も、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と述べている。さらに、「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、右のような会計処理がとられているからといって、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」としている。収益計上時期を人為的に操作する余地があるというが、最終的に買主に船荷証券を引渡さなければならないわけで、どんなに遅らせようと

しても、相手先に商品が届く段階までであるから、問題ないのではないかと考える。

本判例は、法人税法の価値判断により、法人税法22条4項の内容を決定したものであるが、あくまで従来から行われてきた慣行のうち、船積日基準が法人税法におけ公正処理基準に該当し、為替組日基準は公正処理基準に該当しないものであるという結論である。法人税法が企図する公平な所得計算の要請に反しているか否かは明解ではないが、どちらも会計慣行として認められるべきところのものであり、二名の反対意見が出るのも当然であると思われる。反対意見のうち、味村裁判官は、法人税法22条4項の内容は、商法の計算書類の内容に関する規定であるとし、大白裁判官は、法人税法22条4項は、企業会計原則と商法を挙げそれぞれ異なる見解を示している。

第二節 株式会社エス・ヴィー・シー事件

最高裁第三小法廷平成6年9月16日判決（平成1年（あ）28号：法人税法違反被告事件）（最高裁判所刑事判例集48巻6号357頁）

株式会社エス・ヴィー・シー事件は、脱税工作協力に対する報酬の支払いが、事業上の費用または損失として損金に算入できるか否かを争った事案である。平成18年の税制改正により、脱税行為により生ずる損失の額（以下、「脱税経費」という。）は損金の額に算入しないことが明確化されたが、それ以前においては、脱税経費の損金性については見解が分れていた。本判決では従来からの損金性を否定する見解とは異なる観点から、損金性を否定した点で注目された。

従来、脱税経費の損金性の有無については、違法支出の損金性を認める見解⁽⁶⁷⁾、利得の処分とする見解⁽⁶⁸⁾、パブリック・ポリシーの理論を援用して違

⁽⁶⁷⁾ 金子・前掲注(3) 金子は、「不法ないし違法な支出も、それが利益を得るために直接に必要なものである限り、費用として認められる。」と述べている。

法支出金の損金性を否定する見解⁽⁶⁹⁾などが主張されてきたが、中村利雄は、「わが国の法人税法のもとにおいては、違法支出金については、罰金、科料、過料及び課徴金等…を除き、損金不算入の別段の定めはないからそれが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に照らし、企業会計上費用性を有するものである限り、損金算入が認められるものと解される⁽⁷⁰⁾。」と述べ、違法支出金であっても、収益との対応関係又は、業務遂行上必要なものであれば損金性を否定できないとしている。同様の見解として、武田昌輔は、「違法な費用の取扱いについての明文の規定がない以上、法人税法にあっては公正処理基準に照らして判断すべき⁽⁷¹⁾」として、違法支出金の損金性の有無の判断を、公正処理基準に求め、「法律の明文の規定なくして、課税庁が倫理性を守るために、これに反する支出の控除を否認することは許されないと解すべきである。」とした。

本判例の最高裁の判決文において「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。したがって、前記支出について損金の額に算入することを否定した原判決は、正当である。」と述べている。判決では、違法支出金の損金性の有無の判断を公正処理基

68) 松沢・前掲注(6)123頁 「収益について、経済的成果（利得）を現に支配している限り、適法、違法を問わないとともに、違法な支出であっても、法が所得の課税要件事実たる損金として定めようの原価、費用、損失のいずれかに該当すれば損金となるが、しかしそのいずれにもあたらない場合には、法律の定めた構成要件事実以外のもの、すなわち利得の処分（資本等取引）とみて損金とならない。すなわち、法律の定めたプロセスを経て支出したものでないかぎり、」

69) 山田二郎「交際費課税をめぐる問題」『田中二郎先生古稀記念 公法の理論下Ⅱ』（1977年1927頁）

70) 中村利雄『法人税法の課税所得計算（改訂版）』（ぎょうせい・1990年）131頁

71) 武田昌輔「違法支出と税法上の経費」会計ジャーナル（1983年・第15巻5号）67頁

準に求めているが、上記、中村、武田昌輔が述べていた結論とは少し違うようである。武田は、脱税協力金であっても、収益との対応関係や費用の削減効果から損金性を論ずるのに対し、本判決においては、架空経費の計上が公正処理基準に反するから、その協力の対価も公正処理基準に反するとの見解である。ただし、ここではそもそも公正処理基準とは何かについては述べられていない。第一審と第二審において少し触れられているので見ていくと、第一審では、「右法人税法二二条四項は、昭和四二年五月の法人税法の改正により新設されたものであるが、その趣旨は、課税所得の計算については、一般に行われている企業会計の原則や慣行について、税法独自の見地からこれに修正を加えるべきものは別段の定めを設けることによつて対応しうるものと考え、別段の定めがないものについては、一般に客観的・常識的にみて規範性をもつと認められる会計処理の基準というものが存在する限り、それに従つて計算するという従来からの税法の基本的態度を明らかにしたものであつて、同項の新設によつて、税法が独自の所得計算を放棄したのもでもなく、また、一般に行われている会計処理基準をすべてそのまま法人税法が容認するというものではなく、ましてや大蔵省所管の企業会計審議会が公表している「企業会計原則」が、そのまますべて法人税法において課税所得計算の基礎として規範化されたと考えるのは正当ではない。」と述べ、税法独自の所得計算にそぐわない処理は認められないとした前述した課税庁側の意見を踏襲した内容となっている。

第二審では、「何をもつて公正妥当な会計処理基準といい得るかが問題であり、商法、税法、会計学等それぞれの立場があつて、一概には決し難いけれども、差し当たり企業会計の実務において慣習として発生したものの中から、一般に公正妥当と認められるところを要約し、証券取引法に基づく財務諸表の監査においても、その公正妥当な基準として実質的に機能している企業会計原則を中心にして、種々の事例ごとに判断すべきであろう。」と述べている。この考え方は、企業会計原則を中心に据え、事例ごとに考えると述べるにとどまっているが、少なくとも、法人税法の価値判断から決定されるべきであるとほされ

ていない。企業会計を中心にその公正妥当性を判断すると理解される。この点について、渡辺徹也は、「企業会計原則が公正妥当な基準として実質的に機能しているとしましたが、企業会計原則や会社計算規則が、明文で脱税工作支出金の費用性等を否定しているわけではありません。…企業会計では費用性・損失性を認める見解の方が強いといえます⁽⁷²⁾。」と述べているように、企業会計を中心に考えるならば、違法支出金の損金性を認める判決が合理的であるとする。そうであるならば、第二審についても、公正処理基準からその損金性を否定する見解については、やはり、法人税法における価値判断に基づき行われていると解するのが妥当であると思われる。

第三節 ビックカメラ事件

東京高裁平成25年7月19日判決（平成25年（行コ）第117号：更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件）（訴訟月報60巻5号1089頁）

本判決は、原告が行った信託受益権の譲渡について、当初の申告において信託財産の譲渡と取り扱った内容の会計処理を行い、その会計処理を前提とした法人税の確定申告を行っていたが、その後、その信託受益権の譲渡について、証券取引等監視委員会の指導により、不動産流動化実務指針に従って金融取引として取り扱う会計処理をすべきであるとして、過年度の会計処理の訂正を行った。その会計処理の訂正に伴い、同年度の法人税の確定申告（以下「本件確定申告」という。）により納付すべき税額が過大になったとして更正の請求をしたところ、更正すべき理由がない旨の通知（以下、「本件更正請求」という。）を受けたため、その取消しを求めた事案である。

本判決において、不動産流動化実務指針が、法人税法に言う「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するかどうか争点となったが、一審、

(72) 渡辺徹也「企業会計と租税会計の乖離」租税研究（2017年・12月号）85頁

二審ともに、不動産流動化実務指針は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には該当しないとされた。判決の中で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容について言及しているのを見ていくと、上記、第一節に挙げた大竹貿易事件と同様に、法人税法が目的とする公平な課税所得計算という要請に反するものでない限りにおいて、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの立場を示し、さらに不動産流動化実務指針は、「企業会計上の公正処理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。」と述べ、企業会計上の「公正処理基準」と、法人税法の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（本判決においては、「税会計処理基準」という用語を採用している。）」を区別しており、第一節の大竹貿易事件の内容よりさらに踏み込んで、企業会計上の公正処理基準と税法上の公正処理基準は違う旨を述べている。この内容については学説も意見が分かれている。金子宏は、「①不動産流動化指針5項等は、投資家にリスクが及ぶことを防止するという限定的な目的を持った指針であるのみでなく、企業会計原則・同注解よりもランクが低い会計基準であること、および、②企業会計原則・同注解は、実現主義・権利確定主義を採用しており、法人税法も、同原則注解に従い、特別な規定がない限り、所得は実現の時点で権利確定主義に従って課税されるべきであるという考え方をとっていると解すべきであることから、論拠は異なるが、判決の結論は正当であると考え⁽⁷³⁾。」としている。金子は、第三章で触れたように、企業会計基準委員会の会計基準等の確立した会計慣行を広く含むと解すべきであると述べているように、不動産流動化実務指針も、公正処理基準の一つと考えているようであるが、公正処理基準の中でもランクがあり、より優先すべき会計処理の基準として、企業会計原則・同注解があるとして、それに従えば、判決は妥当であると述べていると解すること

(73) 金子・前掲注(3)

ができる。他方、岡村忠生は、「本判決は、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。ここに、本判決の意義が認められる。本判決による「税会計処理基準」の誕生は、企業会計・会社法会計・税務会計によるトライアングル体制の終焉を宣言したものといえよう⁽⁷⁴⁾。」と批判している。

本判決は、法人税法22条4項の内容について、不動産流動化指針のように「企業会計上の公正処理基準」と「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）」は違うものであるとはっきり述べている。

第四節 小括

以上、判例における、法人税法22条4項が規定する、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かを検討してきたが、裁判官の考え方は様々である。大竹貿易事件については、まず、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かについて、明確に規定はしていない。その前提を置いたうえで、従来から存在する会計処理の方法のうち、船積日基準を、法人税法22条4項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるとし、為替取組日基準は公正処理基準に該当しないとした。その選択の基準として、「法人税法の公平な課税所得計算の要請に反しない限り」という制約を持ち出し、恣意性を排した船積日基準が妥当であるとした。しかし、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が明確に示されていない前提において、一般的な会計慣行であり、引渡基準の一つである、為替取組日基準を否定するのは無理があるのではないか。この点について、二名の裁判官の反対意見が付されたことから議論が多いところであろう。また、租税法律主義の観点から佐藤は、「租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。…

(74) 岡村忠生「法人税法22条4項と「税会計処理基準」」税研（2014年・178号）

税負担の公正性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない⁽⁷⁵⁾。」としている。租税の公平に優先すべきは、規定解釈の予測可能性、つまり、明解な規定設定であると考ええる。

株式会社エス・ヴィー・シー事件は、第一審、第二審、最高裁と、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が一貫していない、あるいは、その定義がされていない判例であろう。最高裁では特にその内容には触れられていない。第一審においては、法人税法22条4項の規定創設時の課税庁側の見解がそのまま踏襲され、第二審では、企業会計を中心とした会計慣行の中から判断すべき趣旨であると読み取れるが、その判決は、法人税法における価値判断により行われたものと解することができる。最高裁においては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何かについての言及はなく、中村が述べたように、違法支出金であっても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に照らし、損金性を判断していた従来判例から、法人税法における価値判断から、法人税を免れるための費用は公正処理基準に反するとして認められないとした事例である。

ビックカメラ事件については、明確に、企業会計における公正処理基準と、法人税法における税会計処理基準を区別し、企業会計上の公正処理基準として有力なものであっても、法人税法22条4項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には該当しないとした。金子は、あくまで従来企業会計の枠組みの中から公正妥当性を判断し、判決の理由とは違うが、その判決については妥当であると述べる。しかし、ここで問題とされるべきは、判決の妥当性よりも、法的規範性についてであると考ええる。法人税法の価値判断から公正処理基準を判断する考え方については、前章でも触れたが、「課税要件明確主義からいえば、…公正処理基準を税の価値判断からの公正妥当性と位置付けた場合には…何ら明文がない、税法的な公正妥当性という抽象的な判断基準が

(75) 金子宏ほか『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）70頁

存することになり、課税要件明確主義に反することは、論を俟たないものであろう⁽⁷⁶⁾。」と、長島が述べるように、租税法律主義の観点から問題がある。裁判例がルールをつくることについては、当然受け入れるべきであると考え、その前段階である、法律において、明確な規定をつくるべきであると考え。

第七章 おわりに

以上において、法人税法22条4項に規定する、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が示す内容について検討を行ってきたが、課税庁側の見解は、規定創設時から、法人税法の価値判断からその内容を決定するものとしており、現在の判例にもその考え方が踏襲されている。今後もこのような判決の傾向は続くものと考えられる。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の示す内容が、「税会計処理基準」であるとするならば、その内容を法律において明確に規定すべきであるとするのはすでに述べたところである。財務省は、平成30年度税制改正に際し、「収益認識に関する会計基準等への対応」を発表し、企業会計基準委員会が平成30年3月30日に公表した、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」の適用に対応する本改正についての解説を行っている。その解説において、「収益認識に関する会計基準」も、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するという前提を置いたうえで、法人税法の所得計算上認められない部分について明示する必要があるとし、法人税法22条の2の規定を創設し、収益の額として益金の額に算入する金額と時期についての取り扱いを明確にした。この規定の適用順序や法人税法22条4項との関係など詳細な研究は行っていないが、「税会計処理基準」の考え方からこのような規定設定は当然の流れであると思われる。

(76) 長島・前掲注(63)99頁

税制の簡素化という当初の目的を果たすのであれば、商法を中心に据え、法的規範性を確保し、法人税法は別段の定め以外についてを企業会計の自主性に委ねる方法が一番簡素化される方法であると考え。しかし、「税会計処理基準」という、何の法的規範性をもたない曖昧な基準により、「企業会計上の公正処理基準」が認められない現状であるならば、納税者の法的安定性や予測可能性の見地から、明確な法律の規定を置くことのほうが、より重要であると考え。

◆参考文献◆

【書籍】

- 新井清光『日本の企業会計制度 形成と展開』（中央経済社・1999年）
新井清光『日本会計・監査規範形成資料』（中央経済社・1989年）
江頭憲治郎ほか『論点体系会社法・第3巻』（第一法規・2012年）
金子宏『租税法』（弘文堂・2015年）
金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）
北野弘久『税法学原論（第3版）』（青林書院・1992年）
清永敬次『税法（第7版）』（ミネルヴァ書房・2010年）
酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』（中央経済社・2014年）
末永英男『税務会計と租税判例』（中央経済社・2019年）
武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規・加除式）
武田隆二『法人税法精説』（森山書店・1996年）
中村忠ほか『税務会計の基礎 企業会計と法人税』（税務経理協会・1998年）
服部栄三『商法総則（第2版）』（青林書院新社・1975年）
松沢智『租税実体法（補正第2版）』（中央経済社・2003年）
水野忠恒『租税法』（有斐閣・2003年）
弥永真生『企業会計と法』（中央経済社・2013年）
山本守之『新版 検証税法上の不確定概念』（中央経済社・2015年）

【雑誌】

（税法学／日本税法学会）

- 北野弘久「昭和42年度税法改正への若干の疑問」税法学（1967年・198号）27頁
中川一郎「法人税法22条4項に関する問題点」税法学（1967年・199号）41頁

法人税法22条4項に規定された公正処理基準についての一考察（廣永）

- 近江亮吉「法人税法第22条第4項の規定の位置、機能及び適用について(1)」税法学（1967年・202号）12頁
- 清永敬次「法人税法22条4項の規定について」税法学（1967年・202号）27頁
- 中川一郎「法人税法22条4項に関する問題点の整理」税法学（1967年・202号）33頁
- 近江亮吉「法人税法第22条第4項の規定の位置、機能及び適用について(2)」税法学（1967年・203号）9頁
- 日本税法学会「第33回大会記録(1)」税法学（1967年・204号）1頁
- 日本税法学会「第33回大会記録(2)」税法学（1967年・205号）1頁
- 弓削忠史「確定決算主義と法人税法22条4項について」税法学（2005年・553号）143頁
- 相京博士「法人税法22条4項と会社法」税法学（2007年・558号）3頁
- 小林敬和「租税法律主義の実質化について」税法学（2011年・565号）75頁
- 相京博士「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」税法学（2011年・566号）5頁
- 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学（2011年・566号）243頁
- 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突」税法学（2011年・566号）347頁

（租税研究／日本租税研究協会）

- 金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条4項）について」租税研究（2008年・9月号）5頁
- 角田亨介「法人税法22条4項に関する一考察」租税研究（2015年・3月号）89頁
- 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（2016年・6月号）311頁
- 渡辺徹也「企業会計と租税法会計の乖離」租税研究（2017年・12月号）79頁

（会計／森山書店）

- 塩崎潤「『税務会計特別委員会報告』への若干の疑問」会計（1966年・第90巻第5号）69頁
- 番場嘉一郎「税法と企業会計との調整に関する意見書「総論」について」会計（1967年・第91巻第1号）1頁
- 武田昌輔「税法と企業会計との調整に関する意見書について」会計（1967年・第91巻第1号）35頁
- 塩崎潤「『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務の側から眺めて」会計（1967年・第91巻第1号）87頁
- 塩崎潤「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書への若干の疑問」会計（1967年・第92巻第1号）67頁
- 渡邊進「公正妥当な会計基準と税法」会計（1968年・第93巻第6号）1頁

（税経通信／税務経理協会）

- 金子宏「租税法律主義について」税経通信（1965年・第20巻第5号）20頁
塩崎潤「租税に関する通達の役割と機能」税経通信（1965年・第20巻第5号）35頁
塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信（1967年・第22巻第5号）2頁
泉美之松ほか「緊急座談会 42年度税法改正の焦点」税経通信（1967年・第22巻第7号）66頁

（企業会計／中央経済社）

- 黒澤清「公正な会計慣行と会計基準」企業会計（1970年・第22巻第4号）22頁
味村治「『商法改正案要綱案』について」企業会計（1970年・第22巻第4号）86頁
服部栄三「会計の慣行と法律」企業会計（1971年・第23巻第2号）4頁

（会計ジャーナル／第一法規出版）

- 武田昌輔「違法支出と税法上の経費」会計ジャーナル（1983年・第15巻第5号）64頁

（商事法務研究／商事法務研究会）

- 味村治「企業会計原則の性格」商事法務研究（1970年・512号）2頁
田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱案について」商事法務研究（1970年・517号）2頁
田中誠二「商法改正要綱案の問題点」商事法務研究（1970年・520号）2頁
矢沢惇「要綱案に関連する改正問題」商事法務研究（1970年・524号）2頁

（商事法務／商事法務研究会）

- 吉牟田勲「会社の計算・公開改正試案と税法（上）」商事法務（1985年・第864巻）2頁
中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事法務（1996年・第1432巻）26頁

（法学協会雑誌／有斐閣）

- 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（四）」法学協会雑誌（1983年・第100巻第7号）1295頁
中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五）」法学協会雑誌（1983年・第100巻第7号）1545頁

（産業経理／産業経理協会）

- 武田昌輔「税制簡素化の方法」産業経理（1966年・第26巻第9号）53頁
田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱の解説」産業経理（1970年・第30巻第5号）41頁
田邊明ほか「対談 商法総則の改正」産業経理（1970年・第30巻第5号）134頁

法人税法22条4項に規定された公正処理基準についての一考察（廣永）

矢沢惇「商法改正要綱における商法と企業会計原則」産業経理（1970年・第30巻第6号）74頁
中村忠「公正な会計慣行と会計原則」産業経理（1970年・第30巻第6号）84頁
高木清三郎「公正な会計慣行と企業会計原則」産業経理（1970年・第30巻第6号）90頁
居林次雄「公正な会計慣行について」産業経理（1970年・第30巻第6号）96頁
長島弘「公正処理基準とは何か—租税法主義の視点から—」産業経理（2018年・第78巻第2号）90頁

（税務事例／財経詳報社）

和泉彰宏「信託受益権の譲渡を含む不動産流動化取引に係る法人税法上の会計処理の変更と更正請求の許否」税務事例（2014年・5月号）20頁
多賀谷博康「不動産流動化実務指針が法人税法22条4項にいう公正処理基準には当たらないとされた事例」税務事例（2018年・12月号）55頁
酒井克彦「法人税法22条4項と中小企業の会計（上）」税務事例（2018年・3月号）1頁
酒井克彦「法人税法22条4項と中小企業の会計（中）」税務事例（2018年・5月号）1頁
酒井克彦「法人税法22条4項と中小企業の会計（下）」税務事例（2019年・2月号）1頁

（税研／日本税務研究センター）

岡村忠生「法人税法22条4項と「税会計処理基準」」税研（2014年・第30巻第4号）141頁

（税理／ぎょうせい）

弥永真生「確定決算主義—税務と会計の乖離と接近」税理（2007年・第50巻第10号）114頁

（商学論纂／中央大学商学研究会）

酒井克彦「法人税法22条4項にいう「公正処理基準」該当性に係る判断アプローチ」商学論纂（2015年・第57巻第1・2号）79頁

（経営と経済／長崎大学経済学会）

清水一夫「法人税法22条4項と企業会計基準の関係についての一考察」経営と経済（2016年・第95巻第3・4号）279頁

（国税速報／大蔵財務協会）

藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報（1967年・第2023号）75頁