

博 士 学 位 論 文

公正処理基準の妥当性に関する研究

—税法固有の視点を中心にして—

2022年度

河村 徳彦

熊本学園大学大学院

商学研究科商学専攻

論 文 要 旨

法人税の課税所得の計算については、今日、法人税法（以下「法」という。）22条1項で「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」とされる。そして、同条2項及び3項で規定する収益の額や原価・費用・損失の額の計算に関して、4項で「第二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れる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定されている。

すなわち、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がいわゆる「公正処理基準」と呼ばれるものであり、何をもって「公正処理基準」とするのかという解釈を巡って、昭和42年の創設以来、多くの議論が交わされ、また、時に訴訟が起こされてきた。

公正処理基準が創設されたのは昭和42年改正であったが、この改正については、昭和41年10月に企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」が提出され、それを踏まえて同年12月に政府税制調査会から「税制の簡素化についての第一次答申」が出されるなど、公正処理基準の新設は、企業会計と租税会計との差異について、もはや会計学の立場からだけでなく、広く経済界からも見直しの機運が醸成されていった結果の改正であった。

なお、「税制の簡素化についての第一次答申」では、見直しの理由として、「絶えず流動化する社会現象を反映する課税所得については、税法独自の規制に加えられべき分野が存在することも当然ではあるが、税法において完結的に規制するよりも、適正に運用されている会計慣行に委ねることの方が適当と思われることが相当多い」ことを挙げて、「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規定は除外して、必要最低限の税法独自の計算原理を規定することが適当である」と述べていた。

他方で、当時課税庁側としても、課税所得と企業利益が一致し、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るとの基本的な認識をもっており、加えて、仮に将来特殊な会計処理が問題になった場合には、裁判も含めた事例の判断の積み重ねに期待していたことが伺えたのである。

したがって、法22条4項の立法趣旨は、一義的には、税制の簡素化により、二度手間を省き、社会全体の生産性を向上させるところにあったことが読み取れるのであった。

昭和42年当時、法人税法に基づく租税会計、商法に基づく商法会計及び企業会計の三者は相互に密接に結びついており、会計学の立場からは「トライアングル体制」と呼ばれていた。また、税法の立場からは、基底に企業会計があり、それを基に商法の会計規定があつて、さらに、その上に租税会計があるとの理解から「三重構造」と呼ばれ、今日、この理解が通説となっているところである。

しかしながら、2000年（平成12年）前後のいわゆる会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計は、国際会計基準とのコンバージェンスが進み、従来とは違った会計思考が入り込んできて、それまでは商法を介して密接な関係にあった企業会計と租税会計との距離は近年離れつつある。近年の企業会計では、投資家の意思決定有用性の観点から、情報の一つとして時価情報を提供することがあるが、課税所得計算ではそのような企業会計を基礎として税額を計算することとなり、こうした見積もり要素の多い時価情報はやはり、課税の公平性の観点から問題を生じさせるのである。

このように企業会計を取り巻く環境が変化する中で、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）を契機に、税法固有の観点から法22条4項の公正処理基準を解釈する判決が示されるようになってきた。そして、そのような税法固有の観点からの解釈は、東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）では「税会計処理基準」と称されて、今日、定着してきたようにも思える。

このような現状に対して、会計学の立場や一部の租税法学者からも懸念が示されている。例えば、岡村忠生教授は、上記「税会計処理基準」について、「問題となるのは、『税会計処理基準』をいったい誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかでないことである。」¹と指摘されている。

そのため、今日、改めて法22条4項とは何かが問われている。「税会計処理基準」とはいったい誰がどのように決定するのか、そこには課税庁の恣意的な判断が入り込む余地があるのではないか、納税者の予測可能性を損なうのではないか、様々な懸念が抱かれている。

そこで本論文では、いわゆる税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を行うこととする。

ところで、今日までの先行研究を概観すると、公正処理基準該当性を判断する要素に税法固有の視点を持ち込むことに否定的な見解が多い²。しがたって、公正処理基準は企業会計又は商法（会社法）会計と一致とする見解と税法固有の観点から解釈すべきとの見解とに大きく2つに分けるとするならば、前者を支持する見解が多いのである。

¹ 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』第178号（2017）、143頁。

² 例えば、武田昌輔教授は、法22条4項創設当時、「公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものでなく、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものと見るべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である」（武田「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第3号、171-172頁。）との見解を示していた。また、近年においても、岡村忠生教授は、前述のとおり最高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）で判示された「税会計処理基準」について懸念を示されているほか、谷口勢津夫教授も「公正処理基準は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。法人税法独自（固有）観点説は、税法における恣意性の排除（租税法律主義の自由主義的側面）と民主的正当性の確保（租税法律主義の民主主義的側面）のうち後者を当然の前提とするかのようであり前者への配慮が十分でないところに、その問題性の本質がある」（谷口「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第65巻第3.4号、216頁）との見解を示されている。これらのほか、第4章の注釈に詳しく述べているが、税務大学の原省三教授や角田亨介教授も公正処理基準該当性の判断アプローチに税法固有の視点を持ち込むことに否定的な見解を示されている。

しかしながら、筆者は、結論から先に言ってしまうと、あえて公正処理基準該当性の判断の場面における税法固有の観点から解釈の妥当性を主張したい。ただし、岡村教授の指摘のとおり、課税庁の恣意的な判断が入り込む余地が生じるのではないかと、あるいは納税者の予測可能性を損なうのではないかと懸念についても理解できるものである。

果たして、公正処理基準を税法固有の観点から解釈することは妥当なのであろうか。妥当であるということ判断するためには、何をどう検討すれば適切な判断ができるのであろうか。つまり、公正処理基準の解釈について文理解釈に限界がある場合に、税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を、どうすれば、慎重に行うことができるのであろうか。なお、税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究では、公正処理基準該当性の判断のために、様々な判断アプローチが研究されてきているが、これらの有用性について検証する必要がある。ただし、筆者は、これまでの研究を通して、様々な判断アプローチの中でも、末永英男教授の「二段階のチェック」による公正処理基準該当性の判断アプローチが法 22 条 4 項を税法固有の観点から解釈する際にもっとも有用なアプローチであると考えている。したがって、本論文では、他の税法固有の観点からの判断アプローチに対する「二段階のチェック」の優位性を確認しつつ、この「二段階のチェック」が税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を慎重に行う場合に有用であるかについて検討する必要があると考えた。

そこで、本論文では、上記の問題意識のもとに、税法固有の視点からの公正処理基準の妥当性に関する研究を進めるため、以下のとおり検討を行った。

第 1 章では、法人税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討する前提として、「公正処理基準の該当性」を判断する場合に、何をもちいて妥当と判断できるかということについて考えてみた。そのために、法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈として、どのような解釈が正しいのかについて検討した。

その結果、法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、字義通りの文理解釈の結果として、ひとまずは、「企業会計原則」そして「企業会計基準」などのわが国社会において広く認められた基準である、いわゆる「企業会計上の公正処理基準」を指すことに間違いはないと考えた。この意味では、企業会計上の公正処理基準であれば、課税庁から特段の指摘がなければ、これがすなわち法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するのであろう。また、決算確定主義を踏まえて、商法（会社法）を通じた文理解釈を試みた場合でも、少なくとも昭和 49 年以前からある「企業会計原則」は、商法（会社法）における公正妥当な会計慣行に含まれており、こちらもまた公正処理基準に該当するものと考えて差し支えないと考えた。

しかしながら、ひとたび課税庁から課税所得計算上の問題点³を指摘され、さらには不服

³ ここでの課税所得計算上の問題点とは、例えば、法人税法 22 条 2 項又は 3 項の益金又は損金の金額を計算する際に基礎となる企業の収益や費用（原価・損失）の金額の計算を企業の都合により恣意的に操作するなどして、結果として課税所得を減少させることなどが考えられる。

審査や訴訟へと発展すると、やはり公正処理基準は、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、つまり、「税法上の公正処理基準」によって「企業会計上の公正処理基準」が判断される構造になっているものと考えた。このように考えると、納税者の側からすれば、自らした会計処理について、課税庁から指摘されるまでは課税所得計算上の問題点がわからない可能性があるため、非常に心もとないが、解釈方法としては、文理解釈に限界がある以上やむを得ないであろう。

ただし、できる限り、公正処理基準の妥当性の意義を明らかにするという意味では、第1章での検討を踏まえ、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が向上するのではなかろうかと考えた。

第2章では、法 22 条 4 項の公正処理基準の意味内容をさらに明らかにするために、公正処理基準が創設されるまでの経緯と概要について確認した。

法人税法 22 条 4 項の創設までの道のりについては、昭和 27 年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（企業会計基準審議会中間報告）を契機に議論がはじまり、昭和 41 年 12 月の「税制の簡素化についての第一次答申」（政府税制調査会）の公表を経て、昭和 42 年税制改正につながったものであったことがわかった。そして、ここでの簡素化は、当時課税庁側が「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」と説明したように、特殊なケースを除いては、一義的には確定決算主義を通じて取り込んだ商法上の会計慣行が妥当するとされた。

また、公正会計基準・公正会計慣行・公正処理基準の3つの制度について概観した。そして、これら3つの制度は、類似した概念であるが、必ずしもすべてが一致するものではないことを確認した。つまり、租税法における通説である「会計の三重構造」を前提に言えば、土台の公正会計基準については、公正会計慣行との関係では、企業会計原則に代表される明文化された会計基準そのものを指すものではなく、また、公正会計慣行についても、そのすべてが公正処理基準になるわけでないことがわかった。つまり、公正処理基準として採用されるかどうかの判断基準の1つとして法人税法 1 条にある「納税義務の適正な履行を確保」という法人税法のフィルターを通すことが予定されているのである。

それでは、上記の「税制の簡素化」や「納税義務の適正な履行を確保」することとは一体何を意味するのであろうか。

「税制の簡素化」については、公正処理基準が特殊なケースを除いて一義的には公正会計慣行と一致することと理解できる。確かに、二度手間を省くという実務的な目的からすれば、特殊なケースは除かれるとして、このような規定ができたことは、納税者と課税庁双方にと

って意義あるものではなかろうか。したがって、公正処理基準の妥当性を評価する上では、「税制の簡素化」という視点からは、法人税法固有の観点からの判断はむしろ消極的に理解されるのであろう。すなわち、税法上問題が少なければ、公正処理基準は公正会計慣行と一致するものと考えられる。

一方、「納税義務の適正な履行を確保」することについては、課税庁の当時の説明からも、公正処理基準が創設時から、その後判例などの積み重ねに期待されていたことがわかる。つまり、いいかえれば、「税制の簡素化」のためにはじめたものの、その影響を見極めることが非常に困難であったということであろう。

第3章では、今日における公正処理基準の問題点について考えた。前述のとおり、2000年（平成12年）前後の会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計を取り巻く環境が変容して、今日、税法固有の観点から公正処理基準が解釈される裁判例が定着してくるなど、納税者の予測可能性の観点から懸念されることが生じているため、今日の公正処理基準を取り巻く問題を整理して、その内容を確認した。その結果、法22条4項の問題点として、「企業会計を取り巻く環境の変化」と「法人税法固有の観点からの解釈の定着」の2つを確認した。

企業会計を取り巻く環境は、1990年代後半以降、国際会計基準へのコンバージェンス等により、「会計基準の複線化（国際的共通化を志向する会計基準と中小企業の事務負担を軽減するために公表された「中小企業の会計に関する指針」などの内容の異なる会計制度が併存すること一筆者注）」と呼ばれる状況になってきており、そのために、公正処理基準とは何かを明らかにすることが一層困難になってきていることがわかった。

また、一方で、近年の裁判例では、法人税法固有の観点からの解釈が定着してきていることを確認した。

ただし、こうした状況について、会計学の立場から「立法趣旨とは異なる機能を果たしている」との批判もある。また、一部の税法学者からも懸念が示されている。

しかしながら、批判や懸念は理解できるが、結局のところ、平成12年7月に税制調査会から公表された「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択―」で述べられていたとおり、「情報開示のために見積もりの要素が増えつつある企業会計を基礎にして、法人税法が課税所得を計算することには、公平性・明確性という課税上の要請という観点から限界がある」ということに行き着くのであろう。

それでは、確定決算主義と法22条4項によってこれまで維持されてきた企業会計準拠主義をあきらめる時期に来たのであろうか。このような考え方を支持する意見もある。

しかし、法22条4項は、そもそも、税制の簡素化によりわが国の経済社会の生産性を向上させ、経済を発展させるために導入されたものである。そうであれば、安易にこれまでの体制を大きく変更するのはわが国の経済社会へ大きな混乱をもたらす可能性があるものと考えられる。

したがって、本論文においては、以下、確定決算主義と法22条4項における企業会計準拠主義の維持を前提にして、これに関する先行研究やこれまでの判例研究を通じて、法人税

法固有の解釈の妥当性について考察を深めることとした。

第4章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について検討した。第1節では、先行研究において、公正処理基準該当性の判断アプローチとしてどのような手法が研究されてきたかについて考察した。なお、本論文では、税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証することを視野に入れた判断アプローチに絞って、それらの内容を確認することとした。また、ここでは、「二段階のチェック」に判断アプローチが他の判断アプローチに対して優位性があることを確認することとした。また、第2節では、「二段階のチェック」の判断アプローチの有用性について検討した。

その結果、第1節においては、先行研究である酒井克彦教授の「2つのアプローチ」と末永英男教授の「二段階のチェック」の内容を確認し、両者を比較検討して、税法固有の観点からの解釈を行うための、公正処理基準該当性の判断アプローチとしては、末永教授の「二段階のチェック」が適していることがわかった。

また、第2節では、「二段階のチェック」の有用性について検討した。ここでは、まず「税法上の公正処理基準」への批判的見解を確認した上で、公正処理基準該当性を判断する際に税法固有の観点からの解釈が必要であることを改めて確認した。そして、その上で、「二段階のチェック」のうち「税法上の公正処理基準」の内容である①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立の要求という三つの観点から「企業会計上の会計処理基準」をフィルターにかけることが非常に有用であることがわかった。

つまり、「二段階のチェック」が、税法固有の観点からの解釈を行う場合の判断アプローチとして有用であることがわかったのである。そして、また、3つの要素はいずれも、筆者が目的論的解釈する際に、「適正な納税義務の履行の確保」ができていないのか否かを確認するためには、非常に有用な判断要素であると考えた。

第5章では、税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究を行った。なお、これに際しては、第4章の先行研究に関する考察で有用性を確認した「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、裁判例における税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行った。第1節では、税法固有の観点からの解釈が初めて採用された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）を検討した。また、第2節では、大竹貿易事件での判決を踏まえて、違法支出金の公正処理基準該当性が争われ、その中で税法固有の観点からの解釈に際して「公正の判断」が論じられた最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）について検討した。

その結果、大竹貿易事件において原告が主張した為替取組日基準は、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」の双方に該当することなく、公正処理基準該当性が否定された。また、エス・ブイ・シー事件における違法支出金については、「企業会計上の公正処理基準」には該当するが、「税法上の公正処理基準」には該当せず、公正処理基準該

当性を否定されることとなった。

本章の判例研究を通じて確認できたこととして、筆者は、「企業会計上の公正処理基準」該当性と「税法上の公正処理基準」該当性を分けて二段階でアプローチすることにより、争点となる会計処理の内容を、会計学の視点からと税法固有の観点から、それぞれ詳細に分析することが可能となったということである。

税法固有の観点からは、とくに、「税法上の公正処理基準」の3つの構成要請のうち、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であることや②適正・公平な税収の確保が要求に応じるものであることについて、より詳しい分析を行うことが可能となったものと考えた。

また、エス・ブイ・シー事件の判例研究に関しては、「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」の中に、限定的に法が予め罰則をもって禁止している行為について「公正の判断」を行うことも含まれるということが明らかになったものと考えた。

結論として本章の判例研究の結果としていえることは、「二段階のチェック」の判断アプローチによれば、公正処理基準該当性を恣意的に判断することを防ぐことが可能になるということではなからうか。

つまり、「二段階のチェック」によれば、エス・ブイ・シー事件において議論された「公序の理論」(パブリック・ポリシー)のような考え方を持ち出してくるのではなく、税法上で求められる「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」といった思考に基づき慎重に検証することが可能となって、その結果として納税者をはじめとする関係者への納得を得ることが可能となるのではなからうかと考えた。

第6章では、税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究を行った。具体的には、第1節では、新しく設定された会計基準が慣行性がない、すなわち会計慣行として認められるに至っていないとの理由から公正処理基準該当性が否定された福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)を取り上げた。そして、第2節では、日本公認会計士協会が定めた「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、いわゆる「不動産流動化実務指針」に基づく、信託受益権取引に係る会計処理について公正処理基準該当性が争われた東京高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)について検討した。

その結果、いずれの会計処理も「税法上の公正処理基準」の3つの要素に関して、福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)では少なくとも2つが、最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)では3つの要素のいずれにも該当することなく、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)の後に出された判決である東京高裁平成26年8月29日判決(「オリックス事件」)においては、税法上の公正処理基準に該当するか否かという点についての争いはなく、従って、当該判決により税法固有の解釈に関して新たな見解が示されることはなかった。また、さらに、東京高判平成26年4

月 23 日判決（「TFK 事件」）や大阪高判平成 30 年 10 月 19 日判決（「クラヴィス事件」）においては、過年度損益修正にかかる会計処理の公正処理基準該当性が争点となったのであるが、判決の結果は異なっていたものの、公正処理基準該当性の判断にあたっては、税法固有の観点から判断することは共通していたものと考えられることから、振り返って考えると、筆者は、やはり最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）において税法固有の観点からの解釈が示されたことが、昭和 42 年改正で公正処理基準が創設されて以後続けられてきた議論に一つの区切りとなったものと考えた。

第 6 章の判例研究では、前章同様に、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」のそれぞれについて詳しい分析を行うことが可能となったと考える。すなわち、「二段階のチェック」の有用性が検証できたものとする。

第 7 章では、前章までの検討結果を踏まえて、公正処理基準における予測可能性について考えた。具体的には、第 4 章、第 5 章及び第 6 章で有用性を検証した公正処理基準該当性判断アプローチ、つまり「二段階のチェック」について、それが公正処理基準の予測可能性を向上させることに寄与しているかどうかについて検討した。

第 1 節では、公正処理基準における予測可能性の意義について考えた。公正処理基準における予測可能性には、そもそも、企業会計上の公正処理基準に該当しているかどうかを予測できるかという企業会計上の予測可能性と、課税の公平性の観点、すなわち税法固有の観点からの判断が予測可能であるかという税法上の予測可能性があることがわかった。つまり、公正処理基準の予測可能性は、「企業会計上の予測可能性」と「税法上の予測可能性」の二つの予測可能性からなるものと考えた。

ただし、税法上の予測可能性については、これまでに裁判例が積み重ねられてきたものの未だに不十分との指摘も存在する。

しかしながら、そもそも租税法における予測可能性については、課税要件明確主義などのように予測可能性原則として課税要件法定主義以外のものとして括られる種々の準則については、課税要件法定主義のように必ずしも「固い」原則ではなく、実質的な租税負担の公平性確保と立法技術の問題などの諸問題を前にして、必要に応じて柔軟な対応が期待されるという指摘⁴がある。

したがって、公正処理基準の予測可能性については、課税要件明確主義の観点から、法律上一義的に明確でなくとも、すなわち、公正処理基準と企業会計が一致することのみをもって予測可能性を確保する必要はなく、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）以後の裁判例などを基礎として、納税者間の平等などの価値との衡量に向けて必要に応じて柔軟に対応しながら税法上の予測可能性を確保すべきものである。つまり、公正処理基準の予測可能性については、企業会計上の予測可能性と税法上の予測可能性の二つの予測可能性を確保することで、確保されるべきものであると考えた。

⁴ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」（『租税法の基本問題』（金子宏編）、有斐閣、2007）、65-66 参照。

第2節では、「二段階のチェック」の判断アプローチは、2つの予測可能性を確保するために有効であるか否かについて検討した。その結果、納税者又は課税庁がある会計処理について公正処理基準該当性を検討する場合には、「企業会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が概ね確保されると考えた。すなわち、公正処理基準該当性判断のための「二段階のチェック」は、予測可能性を確保するためのものであり、いわば「予測可能性の二段階チェック」であるといえるのではなからうかと考えた。

最後に第8章では、税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈のあり方について論じている。

第1節では、公正処理基準における予測可能性を確保する上で残された課題と思われる法22条2項に規定される無償取引について、この規定に公正処理基準が及ぶのか否かについて整理した。

法22条4項の公正処理基準と実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）に基づく無償取引との関係性について考えてみると、昭和24年のシャープ勧告においてすでに指摘されているキャピタル・ゲインに対する課税は、そもそも、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタルゲインが課税適状である場合に課税するものであると考えられるため、昭和40年改正で創設された法22条2項においても、昭和42年改正で創設された法22条4項の公正処理基準においても、この思考を当然に踏まえたものであると考えられる。

したがって、通説である適正所得算出説のように、法22条2項に公正処理基準が及ばないと考えのではなく、むしろ、法22条2項で規定された無償取引への課税は、やはり、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタル・ゲインに対する課税をするという思考の影響を受けた4項により収益計上（認識）されるものと理解できるのではないかと考えた。

ここで筆者は、法22条2項→4項への創設時点という時系列的な関係性とは逆の関係性についても指摘したい。

つまり、上記のように、法22条2項創設前から確認できる「課税の公平性を維持するためにキャピタルゲインに課税するという思考」を取り込んできたものと考えられる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法22条2項の無償取引を理解するのならば、このような法22条2項による無償取引への課税こそが、法22条4項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考が入り込んでいるという証左であるといえるのではなからうか。

したがって、公正処理基準に係る税法固有の観点からの解釈を「二段階のチェック」の判断アプローチによって予測可能性が向上することを立証したい本論文の目的からすれば、筆者は、上記のとおり、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の理解を前提として、法22条2項に例示される無償取引に、同条4項の公正処理基準は及ぶものであると理解した

い。そして、その上で、法 22 条の無償取引は、とりわけ「無償による資産の譲渡」については、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものではないが、直接的に「税法上の公正処理基準」に該当するという意味で、法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するものであると理解したい。

第 2 節では、最後に、税法固有の解釈の今後のあり方について考えた。

近時、企業会計基準委員会の「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）を受けて、平成 30 年改正で、法 22 条 4 項の別段の定めとして、法 22 条の 2 が創設された⁵。これについて、金子宏教授は、「本条は、別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計処理の基準（たとえば、権利確定主義）を修正ないし否定するものではない。また、本条の規定は、22 条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、同上と抵触する要素は少ないと考える」⁶との見解を示されている。つまり、法 22 条の 2 は、法 22 条 4 項の別段の定めであるため、一義的には「収益認識基準」は公正処理基準ではなく、収益認識に関しては法 22 条の 2 が優先的に適用されることとなるのである。

しかし他方で、金子教授は、「なお、本条についても、将来、…種々の解釈問題が生じることが予想されるが、その解釈にあたっては、従来の公正・妥当な会計処理の基準に関する考え方が参考にされる」⁷とも述べられている。すなわち、ある会計処理について、法 22 条の 2 を適用する際も、法解釈が必要となれば法 22 条 4 項の公正処理基準該当性の判断アプローチのような思考も引き続き必要という指摘であろう。

よって、「収益認識基準」に対応した法 22 条の 2 の創設により、収益の認識については、公正処理基準該当性を判断する必要がなくなってしまうのではなく、一部には引き続き判断を必要とする部分が残るものと考えられるのである。そして、そこには、税法固有の観点からの解釈が必要とされ、そして、合わせて納税者の予測可能性の確保も求められるのではなかろうか。したがって、こうした状況の中で、今後も引き続き、公正処理基準該当性の判断アプローチにおいて、「二段階のチェック」により予測可能性を確保しつつ、とりわけ「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に検討し、結論を得ていくことが求められるものだと考えた。

⁵ 金子宏 『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021）、363 頁。

⁶ 金子 同上、365 頁。

⁷ 金子 同上。

目次

はじめに	1
第1章 公正処理基準の妥当性の意義	7
第1節 法令解釈における現実的妥当性	7
第2節 租税法における法令解釈	9
第3節 公正処理基準の妥当性の意義	12
第4節 小括	20
第2章 導入経緯と概要	22
第1節 導入経緯	22
第2節 概要	33
第3節 小括	39
第3章 公正処理基準の問題点	41
第1節 企業会計を取り巻く環境の変化	41
第2節 税法固有の観点からの解釈の定着	46
第3節 小括	47
第4章 税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究	49
第1節 公正処理基準該当性の判断アプローチ	49
第2節 判断アプローチの有用性	54
第3節 小括	59
第5章 税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究	61
第1節 最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）	61
第2節 最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）	73
第3節 小括	84
第6章 税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究	86
第1節 福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）	86
第2節 東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）	96

第3節 小括	102
第7章 公正処理基準における予測可能性	105
第1節 公正処理基準における予測可能性の意義	105
第2節 予測可能性の「二段階のチェック」	110
第3節 小括	112
第8章 税法固有の観点からの解釈の今後のあり方	113
第1節 公正処理基準と法人税法22条2項における無償取引との関係性	113
第2節 税法固有の観点からの解釈の今後のあり方	122
おわりに	125

参考文献

はじめに

法人税の課税所得の計算については、今日、法人税法（以下「法」という。）22条1項で「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」とされる。そして、同条2項及び3項で規定する収益の額や原価・費用・損失の額の計算に関して、4項で「第二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れる会計処理の基準に従って計算されるものとする」と規定されている。

すなわち、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がいわゆる「公正処理基準」と呼ばれるものであり、何をもって「公正処理基準」とするのかという解釈を巡って、昭和42年の創設以来、多くの議論が交わされ、また、時に訴訟が起こされてきた。

そもそも、法人税における課税所得の計算については、法人税法の昭和40年改正前までは、旧法人税法（昭和25年法律第72号）第9条1項に、「内国法人の各事業年度の所得金額は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」によると規定し、総益金と総損金については、当時の法人税基本通達（昭和25年制定、以下「旧基本通達」という。）において、「総益金とは、法令により別段の定めがあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう」（旧基本通達51）、「総損金とは、法令により別段の定めがあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となる一切の事実をいう」（同、51）とされていた。

しかしながら、昭和32年12月に税制調査会から「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」が出され、法人税法の構成について、「租税法律主義を根本としつつ、同時に一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮」すべきであり、「平明化を図る」べきとの考えが示され、それを踏まえて昭和40年改正により、法22条が新設されたのである。

ただし、この昭和40年改正では、収益の額や原価・費用・損失の額の計算に関する一般的な規定である今日の法22条4項はまだ創設されなかった。

結果として、公正処理基準が創設されたのは、2年後の昭和42年改正であった。改正に至るまでには、昭和41年10月に企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」が提出され、それを踏まえて同年12月に政府税制調査会から「税制の簡素化についての第一次答申」が出されるなど、公正処理基準の新設は、企業会計と租税会計との差異について、もはや会計学の立場からだけでなく、広く経済界からも見直しの機運が醸成されていった結果の改正であった。

なお、「税制の簡素化についての第一次答申」では、見直しの理由として、「絶えず流動化する社会現象を反映する課税所得については、税法独自の規制に加えられるべき分野が存在することも当然ではあるが、税法において完結的に規制するよりも、適正に運用されている会計慣行に委ねることの方が適当と思われることが相当多い」ことを挙げて、「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規定は除外して、必要最低限の税法独自の計算原理を規定することが適当である」と述べていた。

他方で、当時課税庁側としても、課税所得と企業利益が一致し、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るとの基本的な認識をもっており、加えて、仮に将来特殊な会計処理が問題になった場合には、裁判も含めた事例の判断の積み重ねに期待していたことが伺えたのである。

したがって、法 22 条 4 項の立法趣旨は、一義的には、税制の簡素化により、二度手間を省き、社会全体の生産性を向上させるところにあったことが読み取れるのであった。

昭和 42 年当時、法人税法に基づく租税会計、商法に基づく商法会計及び企業会計の三者は相互に密接に結びついており、会計学の立場からは「トライアングル体制」と呼ばれていた。また、税法の立場からは、基底に企業会計があり、それを基に商法の会計規定があつて、さらに、その上に租税会計があるとの理解から「三重構造」と呼ばれ、今日、この理解が通説となっているところである。

しかしながら、2000 年（平成 12 年）前後のいわゆる会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計は、国際会計基準とのコンバージェンスが進み、従来とは違った会計思考が入り込んできて、それまでは商法を介して密接な関係にあった企業会計と租税会計との距離は近年離れつつある。近年の企業会計では、投資家の意思決定有用性の観点から、情報の一つとして時価情報を提供することがあるが、課税所得計算ではそのような企業会計を基礎として税額を計算することとなり、こうした見積もり要素の多い時価情報はやはり、課税の公平性の観点から問題を生じさせるのである。

このように企業会計を取り巻く環境が変化する中で、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）を契機に、税法固有の観点から法 22 条 4 項の公正処理基準を解釈する判決が示されるようになってきた。そして、そのような税法固有の観点からの解釈は、東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）では「税会計処理基準」と称されて、今日、定着してきたようにも思える。

このような現状に対して、会計学の立場や一部の租税法学者からも懸念が示されている。例えば、岡村忠生教授は、上記「税会計処理基準」について、「問題となるのは、『税会計処理基準』をいった誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかでないことである。」¹と指摘されている。

そのため、今日、改めて法 22 条 4 項とは何かが問われている。「税会計処理基準」とはいった誰がどのように決定するのか、そこには課税庁の恣意的な判断が入り込む余地があるのではないかと、納税者の予測可能性を損なうのではないかと、様々な懸念が抱かれている。

¹ 岡村忠生 「法人税法 22 条 4 項と『税会計処理基準』ービックカメラ事件」『税研』第 178 号（2017）、143 頁。

そこで本論文では、いわゆる税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を行うこととする。

ところで、今日までの先行研究を概観すると、公正処理基準該当性を判断する要素に税法固有の観点を持ち込むことに否定的な見解が多い²。しがたって、公正処理基準は企業会計又は商法（会社法）会計と一致するとする見解と税法固有の観点から解釈するべきとの見解とに大きく2つに分けるとするならば、前者を指示する見解が多いのである。

しかしながら、筆者は、結論から先に言ってしまえば、あえて公正処理基準該当性の判断の場面における税法固有の観点からの解釈の妥当性を主張したい。

ただし、岡村教授の指摘のとおり、課税庁の恣意的な判断が入り込む余地が生じるのではないか、あるいは納税者の予測可能性を損なうのではないかと懸念についても理解できるものである。

果たして、公正処理基準を税法固有の観点から解釈することは妥当なのであろうか。妥当であるということ判断するためには、何をどう検討すれば適切な判断ができるであろうか。つまり、公正処理基準の解釈について文理解釈に限界がある場合に、税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を、どうすれば、慎重かつ適切に行うことができるのであろうか。

税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究では、公正処理基準該当性の判断のために、様々な判断アプローチが研究されてきているが、これらの有用性について検証する予定である。ただし、筆者は、これまでの研究を通して、様々な判断アプローチの中でも、末永英男教授の「二段階のチェック」による公正処理基準該当性の判断アプローチが法 22 条 4 項を税法固有の観点から解釈する際にもっとも有用なアプローチであると考えている。

したがって、本論文では、他の税法固有の観点からの判断アプローチに対する「二段階のチェック」の優位性を確認しつつ、この「二段階のチェック」が税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を慎重に行う場合に有用であるかについて検討することになる。

また、もし、仮に先行研究における「二段階のチェック」による判断アプローチが有用で

² 例えば、武田昌輔教授は、法 22 条 4 項創設当時、「公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものでなく、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものと見るべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である」（武田「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第 3 号、171-172 頁。）との見解を示していた。また、近年においても、岡村忠生教授は、前述のとおり最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）で判示された「税会計処理基準」について懸念を示されているほか、谷口勢津夫教授も「公正処理基準は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。法人税法独自（固有）観点説は、税法における恣意性の排除（租税法律主義の自由主義的側面）と民主的正当性の確保（租税法律主義の民主主義的側面）のうち後者を当然の前提とするかのようであり前者への配慮が十分でないところに、その問題性の本質がある」（谷口「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第 65 巻第 3.4 号、216 頁）との見解を示されている。これらのほか、第 4 章の注釈に詳しく述べているが、税務大学の原省三教授や角田亨介教授も公正処理基準該当性の判断アプローチに税法固有の観点を持ち込むことに否定的な見解を示されている。

あれば、公正処理基準における予測可能性を確保できるのかについても確認する必要があるが、そもそも、公正処理基準において求められる予測可能性の意義を明らかにしなければならないであろう。したがって、これを明らかにしつつ、「二段階のチェック」による判断アプローチが納税者の予測可能性を向上させることができるのか否かについて検討してみたい。

そして、最後には、予測可能性の観点から課題が指摘される法 22 条 2 項に規定される無償取引と公正処理基準との関係を整理した上で、平成 30 年改正で法 22 条の 2 が創設された後の、公正処理基準における税法固有の観点からの解釈の今後のあり方について、私見をまとめたい。

本論文では、上記の問題意識のもとに、税法固有の視点からの公正処理基準の妥当性に関する研究をすすめるため、以下のとおり検討を行うものとする。

第 1 章では、法人税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討する前提として、「公正処理基準の該当性」を判断する場合に、何をもちいて妥当と判断できるかということについて考えてみる。そのために、法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈として、どのような解釈が正しいのかについて検討する。なお、検討に際しては、一般的な法令解釈として、どのような解釈方法が妥当であるかについて概観した後、租税法の解釈方法として何が重要であるのかについて検討した上で、法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈としてどのような解釈が正しいのか、つまり、公正処理基準の妥当性の意義について検討する。

第 2 章では、法 22 条 4 項の公正処理基準の意味内容をさらに明らかにするために、公正処理基準が創設されるまでの経緯と概要について確認することとする。第 1 節では、法人への課税が始まった明治 32 年の所得税改正から、昭和 41 年 12 月の政府税制調査会によるいわゆる「税制の簡素化についての第一次答申」を踏まえた昭和 42 年改正で、法 22 条 4 項が創設されるまでの経緯を確認する。また、第 2 節で、法人の課税所得の基礎とされる企業会計や、確定決算主義の拠り所となる商法（会社法）のそれぞれの目的並びに課税所得の計算や利益の算定方法を概観した上で、それぞれの関係性について確認することとする。

第 3 章では、今日における公正処理基準の問題点を明らかにする。前述のとおり、2000 年前後の会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計を取り巻く環境が変容して、今日、税法固有の観点から公正処理基準が解釈される裁判例が定着してくるなど、納税者の予測可能性の観点から懸念されることが生じているため、今日の公正処理基準を取り巻く問題を整理して、その内容を明らかにする。

第 4 章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について検討する。第 1 節では、先行研究において、公正処理基準該当性の判断アプローチとしてどのような手法が研究されてきたかについて考察する。なお、本論文では、税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証することを視野に入れた判断アプローチに絞って、それらの内容を確認することとする。また、「二段階のチェック」に

よる判断アプローチが、他の判断アプローチと比較して優位性を有することについて確認することとする。そして、第2節では、「二段階のチェック」の判断アプローチの有用性について検討するものとする。

第5章では、税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究を行う。なお、これに際しては、第4章の先行研究に関する考察で有用性を確認した「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、裁判例における税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行うものとする。

なお、第1節では、税法固有の観点からの解釈が初めて採用された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）を検討する。また、第2節では、大竹貿易事件での判決を踏まえて、違法支出金の公正処理基準該当性が争われ、その中で税法固有の観点からの解釈に際して「公正の判断」が論じられた最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）について検討するものとする。

第6章でも、第5章に引き続き判例研究を行う。第6章では、税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究を行うものとする。

具体的には、第1節では、新しく設定された会計基準が慣行性がない、すなわち会計慣行として認められるに至っていないとの理由から公正処理基準該当性が否定された福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）を取り上げる。

そして、第2節では、日本公認会計士協会が定めた「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、いわゆる「不動産流動化実務指針」に基づく、信託受益権取引に基づく会計処理について公正処理基準該当性が争われた東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）について検討する。

第7章では、前章までの検討結果を踏まえて、公正処理基準における予測可能性について考える。具体的には、第4章、第5章及び第6章で、有用性を検討して、判例研究においてその有用性を検証した公正処理基準該当性判断アプローチ、つまり「二段階のチェック」について、それが公正処理基準の予測可能性を向上させることに寄与しているかどうかについて検討するものである。第1節では、そもそも、公正処理基準において求められる予測可能性とは何であるのか、すなわち、公正処理基準における予測可能性の意義について明らかにしたい。その上で、第2節において、「二段階のチェック」による判断アプローチが予測可能性の確保に有効に機能しているのかどうかについて検討するものとする。

最後に第8章では、税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈のあり方について論じたい。まず、第1節では、公正処理基準における予測可能性を確保する上で残された課題と思われる法22条2項に規定される無償取引について、この規定に公正処理基準が及ぶのか否かについて論点を整理して私見を述べたい。そして、第2節では、平成30年改正において、企業会計基準委員会により設定された「収益認識に関する会計基準」に対応するために新設された法22条の2が公正処理基準に与えた影響を考察し、その上で、今後の、公正処理基準におけ

る税法固有の観点からの解釈のあり方について私見をまとめたい。

本論文では、以上の章立てで、いわゆる税法固有の視点を中心にした公正処理基準の妥当性に関する研究を行うものとする。

第1章 公正処理基準の妥当性の意義

法人税法固有の観点からの解釈の妥当性を判断する際に、そもそも、何をもって妥当と判断するのが問題となってくる。

したがって、第1章において、「公正処理基準の妥当性」を判断する場合に、何をもって妥当であると判断できるかということについて考えてみる。つまり、このことは、法人税法（以下「法」という。）22条4項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈¹として、どのような解釈が正しい解釈なのかについて考えてみるものである。厳密な文理解釈のみが妥当であるのか、それとも趣旨目的を踏まえた論理解釈（目的論的解釈）も許容される余地があるのか。許容されるとすれば、どのような内容の解釈であれば許容されるかについて考えてみることにする。

ただし、「公正処理基準の妥当性」の判断については、予測可能性や法的安定性の観点からの懸念も指摘されている²。

そのため、まずは、一般的な法令解釈の方法として、どのような解釈方法が妥当であるのかについて概観する。そして次に、租税法における法令解釈として何が重要であるのかということについて検討した上で、法22条4項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈としてどのような解釈が正しい解釈なのか、つまり、公正処理基準の妥当性の意義について考えてみたい。

第1節 法令解釈における現実的妥当性

租税法に限らず、一般的に法令は、ある程度、抽象化しているからこそ、解釈によって新たな事柄を吸収することができるとの指摘がある³。つまり、社会や経済が発展し、複雑化していくにつれて発生するであろう、立法当時に予測できなかった事柄に対応するには、法令にある程度抽象的な部分が残らざるを得ないというのである。

したがって、このように法令に抽象的な部分が残る場合には、法令の適用に際して、「解釈」によって、その規定の意味内容を明らかにする必要がある⁴。

¹ 金子宏教授によれば、法の解釈について、「具体的な事実法に適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。この作用を法の解釈という。」と説明されている（金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）、123頁）。

² 例えば、岡村忠生教授は、東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）で示された「税会計処理の基準」について、いった誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかでないことであると指摘される。つまり、法治主義の考え方から見ても立法の経緯から見ても、法人税法22条4項を、包括的な税務会計基準の策定権限を行政機関に与えた規定と解釈することは、明らかに無理であると考えられている（岡村忠生「法人税法22条4項と『税会計処理の基準』ービックカメラ事件」『税研』第178号（2017）、143頁）。

³ 吉田利宏『新法令解釈・作成の常識』（日本評論社、2017）、6頁。

⁴ 同上、7頁。

法令解釈については、わが国が法的安定性を重視して成文法を中心に据えた以上、法の解釈はその文言から出発しなければならないといわれている⁵。つまり、文理解釈こそが、法令解釈のスタートだと指摘されているのである。

しかしながら、元内閣法制局長官であった林修三氏は、法令解釈について次のように説明している。「大きく分けてこの文理解釈と論理解釈の二つの方法があるわけであるが、この二つの方法を、場合場合に応じて適切に配合して、それぞれの法令の規定の文字や文章の意味を考え、それをその規定全体、あるいは法令全体の趣旨に照らし、さらには、その法令の背後にあるいろいろな社会的、経済的、政治的諸条件に照らしつつ明らかにし、また、同時に結果の妥当性、つまり、社会における正義と公平の観念ないし公共の福祉に合致するかどうかということを検証しながら、具体的な特定の問題にその法令の規定をどういうふうにあてはめ適用するのが最も正しいかということ判断し決定するのが、法令の解釈の仕事である」⁶。

つまり、解釈の結果が妥当であるかどうかについては、社会的、経済的、政治的諸条件にも配慮しながら、社会における正義と公平の観念ないし公共の福祉が実現できているかが重要であり、そのためには、場合に応じて文理解釈と論理解釈⁷を融合させてうまく運用していくこと必要となるということであろう。

それでは、このように文理解釈と論理解釈を適宜使い分けることで、予測可能性や法的安定性を保つ観点から懸念されることはないのであろうか。当然ながら、行政が法の趣旨目的を持ち出して、論理解釈、なかでも類推解釈やもちろん解釈などを多用すれば、予測可能性や法的安定性が損なわれる可能性が高まるものと考えられる。

そこで、法令解釈においては、現実的妥当性が重要であると指摘される⁸。そして、この現実的妥当性へのアプローチとして、「独りよがりの判断ではないこと」という点、と「利益衡量がうまくなされているか」という点が重要視される⁹。すなわち、「恣意的な判断」ではないという点と「納税者間の公平」が確保されるという点が重視されるのである。これらを具体的にいえば、前者は、「解釈は、条文の文言、法律の目的や趣旨、判例、立法者意思などから導かれるものでなければならない」ものであり、後者は、「その法律が行っている

⁵ 同上、3頁。

⁶ 林修三『法令解釈の常識』（日本評論社、1975）、10-11頁。

⁷ 吉田利宏氏によれば、論理解釈は、条文の意味に従って解釈する方法で、法令が達成しようとする目的やあるべき趣旨から解釈する面があることから「目的論的解釈」とも呼ばれる。また、論理解釈はさらに、拡張解釈、縮小解釈、変更解釈、反対解釈、類推解釈に細分化され、さらに類推解釈の中には、「明文の規定がなくとも、他の規定と同様の規定があるように解釈することが、法令の規定の趣旨や目的から当然であることとする解釈方法」である「もちろん解釈」が含まれると説明されている（前掲注3、33-34頁、41頁）。

⁸ 吉田利宏 前掲注3、48頁。吉田氏は、「行政職員はもちろん、裁判官であろうと弁護士であろうと、現実の問題をどう解決すべきなのか、実際には、その結論から逆算して法令の解釈を行うことも多いだろうと思います。その際に大切なのは『現実的妥当性』です。この現実的妥当性は、少し思い切きって言い換えると『説得的であること』といえます。」との述べられている（吉田 前掲注3、48頁）。

⁹ 吉田 同上、48-49頁。

利益衡量が、問題となっているその事例についてうまく行えている」ということである¹⁰。そうであれば、現実的妥当性を求めることは、基本的に法制定時に調整しようとした利益への目配せを踏まえた上で、その後の社会変化を取り込むことで得られるものであると考えられる¹¹。

つまり、上記をまとめると、法令は、発展し複雑化していく社会や経済に対して、立法当時に予測できなかった事柄に対応するために、ある程度抽象化されているが、これを解釈する際には、文理解釈だけでは必ずしも社会における正義と公平の観念ないし公共の福祉が実現できるとは限らない。そのためには、文理解釈と論理解釈を融合させてうまく運用することが重要になってくるのである。

ただし、このように2つを融合させてうまく運用しながら法令解釈を行う場合において重要なのは、現実的妥当性のある解釈を行うということであって、そのためには、「独りよがりの判断」すなわち「恣意的な判断」にならないように、条文の文言、法律の目的や趣旨、判例、立法者意思について十分に検討を行いつつ、解釈しようとする法令が、だれの、どのような利益を調整する必要があるのかを明らかにしながら、関係者間の納得が得られるように「利益衡量をうまく行うこと」、すなわち「納税者間の公平」の確保が重要である。

第2節 租税法における法令解釈

租税法における法令解釈について、金子宏教授は、「租税法は、侵害規範 (Eingriffsnorm) であり、法的安定の要求が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」¹²とする。しかしながら、一方で、「ただし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的にてらしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない」¹³と述べられている。つまり、金子教授は、侵害規範である租税法の分野での法解釈の方法としては、一般的な法令解釈よりも法的安定の要求が強くはたらく点を強調しており、それにより、みだりに拡張解釈や類推解釈を行われることは許されないとされている。確かに、文理解釈によって意味内容を明らかにすることが困難な場合に限り、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもないが、それでも文理解釈を原則とすることを強調されていることからすると安易に拡張解釈や類推解釈することは慎まなければならないと考えるべきである。

岡村忠生教授も同様に、租税法の解釈は文理解釈が基本であるとされているが、金子教授よりもさらに文理解釈の重要性を強調されている。岡村教授によれば、「租税法の解釈では、

¹⁰ 吉田 同上。

¹¹ 吉田 同上、49頁。

¹² 金子 前掲注1、124頁。

¹³ 金子 同上。

法文から離れた自由な解釈は認められず、基本的には厳格な文理解釈（言葉の通常用いられる意味、言葉の意味の中心に従った解釈）が要求され、類推（類推解釈）はもちろん、拡大解釈や縮小解釈も原則として許されないと理解されている¹⁴とされる。そして、多くの学説は、厳格な解釈では法文の意味を1つに確定できない場合には、規定の趣旨・目的を参酌して解釈を行うことを認めた上で、法文に用いられた言葉が通常の意味から離れて理解される場合に、「それが離れすぎれば、新たな立法と変わらないことになり、逆に国会の立法権を侵してしまう」¹⁵ことを懸念されている。確かに、岡村教授が指摘されるように、法文の言葉が通常の意味から離れて理解される場合には慎重に解釈する必要があるものと考えられる。

しかしながら、租税法の分野では、不確定概念（抽象的・多義的概念）をもって課税要件その他の法律要件を定めている例が少ない¹⁶。そのため、文理解釈に拘泥しすぎて、論理解釈（目的論的解釈）にあまりに慎重になってしまえば、法が目的とする社会の正義や公平といったものを実現できなくなってしまうのではなかろうか。

この点については、岡村教授も、「文理解釈も目的論的解釈も働かない場合がないとはいえない」¹⁷とした上で、その場合には、「国庫の不利益に」（納税者の税負担を有利に計算する）が最後の方針となるであろうが、このような解決は、法解釈といえるほどの一貫性や整合性を持たないため、租税法の解釈とはいえない¹⁸と評価されている。つまり、文理解釈が困難な場合に、論理解釈（目的論的解釈）を試みるも、慎重になりすぎて、安易に「国庫の不利益に」なる方針を決めてしまうこともまた、慎まなければならないのである。

それでは、租税法において解釈をおこなう場合は、どのような姿勢で臨むべきであろうか。

例えば、不確定概念の解釈について、金子教授は、租税法において不確定概念を用いることには慎重でなければならないとしながらも、その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることについて、規定の中に不確定概念を用いること自体は課税要

¹⁴ 岡村忠生『租税法』（有斐閣、2017）、26頁。

¹⁵ 岡村、同上。なお、租税法が厳格な解釈である文理解釈を要請する理由として、酒井克彦教授は、具体的に「①租税法が財産権の侵害規範であるため ②納税者の予測可能性を担保するため ③行政裁量の余地を否定し、恣意的な課税を防止するため ④自己に都合のよい解釈を許容せず、公平な課税を実現するため」という4点を挙げられている（酒井『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂、2015年）、7頁）。

¹⁶ 金子 前掲注1、85頁。なお、本稿で取り扱う「公正処理基準」、正確には「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」もこの不確定概念の一つと考えられている（山本守之『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015年）、337頁）。

¹⁷ 岡村 前掲注14、28頁。

¹⁸ 岡村 前掲注14、同上。一方で、谷口勢津夫教授は、「合法性の原則を支える実体税法も完全無欠ではないから、それを厳格に解釈するだけで、あらゆる解釈問題についての的確な答えを常に見出すことができるわけではない。税法上許される解釈でもって規定の意味内容を一義的に確定できない場合が存在しないとはいえないであろう。そのような場合には、『疑わしきは納税者の利益に・国庫の不利益に』が税法の解釈原理として成り立つかが問題となる。……具体的な訴訟において当該規定について納税者が課税要件明確主義違反を主張せず、しかも複数の合理的な解釈可能性のうち納税者の主張する解釈がある場合には、『疑わしきは納税者の利益に』を税法の解釈原理としてみとめるべきであろう」（『税法基本講義（第5版）』（弘文堂、2016年）、44頁）と述べられている。

件明確主義に反するものではない¹⁹と述べられている。そうであれば、立法者からすれば、それらの必要性和合理性をどのように説明して納税者や裁判官から納得を得られるか、認められるかが重要になるのである。

つまり、租税法の解釈を行う場合には、文理解釈を基本としながらも、法が目的とする社会の正義や公平といった実現しなければならないものを念頭に、前述の現実的妥当性がある解釈になるように、論理解釈（目的論的解釈）を試みなければならないのである。そして、その際は、論理解釈（目的論的解釈）によって得られた結論の必要性和合理性について十分に説明する姿勢が重要であり、最終的には、納税者をはじめとする関係者から十分な理解を得る必要があるものと考えられる。

それでは、ここで、法が目的とする社会の正義や公平といった実現しなければならないものについて、とりわけ租税法における正義や公平について考えてみる。

松沢智教授は、「租税法を解釈し、適用するということは、それにより『租税正義』を実現することを意味する」²⁰と表現される。そして、この租税正義の意味について、『租税正義』とは、人間の尊厳をはかり、すべての国民の幸福を確保するために作った国家社会の一員として、国家生活を営むうえに必要な費用を共同分担するために法令に定めた納税義務を適正実現することという²¹と説明される。

末永英男教授は、さらに具体的に課税の公平と社会正義の関係について、「租税が国民から強制的に徴収されるものであると前提すると、租税は、徴収の目的が公共的で社会正義にかなっており、しかも税負担が公平でなければならない。課税の公平は、租税制度成立の根本原則であり、公平性が維持されない限り民主的な租税制度そのものが成立しがたい」²²と述べられている。

つまり、租税法の解釈の場面では、文理解釈が基本であるが、社会正義の視点を全く欠いてしまっている国民の信頼に基づく租税制度は成立しないものと考えられる²³。したがっ

¹⁹ 金子 前掲注1、84-85頁。金子教授は、「不確定概念にも、2種類のものがあることに注意する必要がある。1つは、その内容があまり一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものである。たとえば、『公益上必要のあるとき』とか『景気対策上必要があるとき』というような、終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念がそれである。租税法規がこのような不確定概念を用いた場合は、その規定は課税要件明確主義に反して無効であると解すべきであろう。これに対し、いま1つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的にてらしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない、と解すべきであろう。」と述べられている。

²⁰ 松沢智編著『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、2003年）、序1頁。

²¹ 松沢 同上。

²² 末永英男「会計学の視点からみた租税法理主義と租税公平主義」『税研』第199号（2018）、22頁。

²³ 木村弘之亮氏は、「人間によって作成される制定法が、法制史に照らして、完全無欠な法規範から構成されているわけでは決してない。日本国憲法84条の規定する租税法律主義が想定する法律も又、不完備な法規範群であり法秩序である。ある法律制定後に、立法が、社会状況の変動に応じた人々の新法又は法改正の要求にことごとく即応しうるわけではない。」とした上で、「可能な語義の限界を超えたところ、又は、類推のできないところでは、法律規定が明確に法定されていない限り、法的問題は存在せず

て、現実的妥当性のある論理解釈（目的論的解釈）を試みる際には、社会正義の視点を必ず念頭において解釈を行うことが極めて重要なこととなるのではなかろうか。

ただし、社会正義の視点は大事ではあるけれども、社会正義の視点自体が非常に抽象的であるために、つまり、多様な価値判断が反映されやすく、恣意的な課税につながる恐れもある。

したがって、租税法の解釈の場面においても、現実的妥当性を担保するために、「恣意的な判断」にならないように、条文の文言、法律の目的や趣旨、判例、立法者意思について十分に検討を行いつつ、解釈しようとする法令が、だれの、どのような利益を調整する必要があるのかを明らかにしながら、関係者間の納得が得られるように「納税者間の公平」を確保することこそが重要であるものとする。

第3節 公正処理基準の妥当性の意義

それでは次に、法22条4項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」、いわゆる公正処理基準の解釈について考えてみる。

1 厳格な文理解釈

最初に法令解釈の原則である文理解釈を試みる。文理解釈とは、法令に用いられている用語の意味を、法文の規則及び通常の方法から確定する解釈方法である。したがって、まず、法文の規則を踏まえて、この一文をみると、「会計処理の基準」という用語に対して、「一般に公正妥当と認められる」という文章が修飾語としてかかっていることがわかる。では、ここで用いられている「一般」「公正妥当」「会計処理の基準」という用語の意味内容を字義通りに解釈するとどうであろうか。

まず、「一般」とは、辞書的な意味でいうと「広く認められ成り立つこと。ごく当たり前であること。すべてに対して成り立つ場合にも、少数の特殊例を除いて成り立つ場合にも使う」²⁴とされている。

次に「公正妥当」とは、まず「公正」は「公平で邪曲のないこと。明白で正しいこと」²⁵とされている。そして、「妥当」とは、「よくあてはまること。適切であること」²⁶とされている。

そして、最後に、「会計処理の基準」であるが、まず、ここにある「会計」とは、「金銭・

又は法的解決はできない、という主張は心地よい響きであり、いうに優しい。しかしそれでは、現に社会に生起する諸問題は、適時に法的に解決しえない。とりわけ、立法能力の不足している社会では、そうである。」と指摘している。そして、さらに「日本における租税法の特質は、租税法律主義の名の下において、正義なき法実証主義の定着にある。」と厳しく非難されている（木村弘之亮・酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』3頁（信山社、2018年））。

²⁴ 『広辞苑（新村出編）（第7版）』（岩波書店、2018）、188頁。

²⁵ 同上、989頁。なお、「邪曲」とは「よこしま、不正」という意味である（前掲注21、1352頁）。

²⁶ 同上、1816頁。

物品の出納の記録・計算・管理」「企業の財政状態と経営成績を取引記録に基づいて明らかにし、その結果を報告する一連の手続き」²⁷とある。また、「処理」とは、「物事をさばいて始末をつけることされる²⁸。そして、「基準」については、「ものごとの基礎となる標準、比較して考えるためのよりどころ」²⁹とある。なお、類似する用語として「規準」があるが、こちらは、「規範・標準とするもの」³⁰とされていることから、「基準」とは、「規範」「標準」そのものを指すのではなく、それよりももう少し緩やかなものさしであって、意味内容を若干曖昧にしているものであるのではなかろうか。

上記の字義を踏まえると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、「少数の特殊例を除いて、広く認められ成り立つものであって、その内容が、公平で邪曲なく（よこしまなことや不正はなく）、そして、明白で正しく、適切なもの」であるところの「会計処理の基準」つまり「企業の財政状態と経営成績を取引記録に基づいて報告するための一連の手続きの基準やよりどころ」ということになる。

このように解釈すると、例えば、昭和24年に経済安定本部企業会計対策調査会により設定され、その後大蔵省企業会計審議会が改定を加えてきた「企業会計原則」はこれに該当するのであろうか。

「企業会計原則」は、当然に企業の財政状態と経営成績を取引記録に基づいて報告するための手続きの基準やよりどころとなるものに違いなく、少数の例外の有無は別として、今日わが国の社会に認められ成り立つもので、その内容は、記録する主体である経営者や経理責任者が意図して不正を行おうとしなければ、利害関係者にとっては公平なもので、正しく適切なものといえるであろう。

それでは、今日、民間組織である企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan、以下「ASBJ」という。）により設定されている各種の会計基準や適用指針などはどうであろうか。さらには、国際的な基準である国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards 以下「IFRS」という。）はどうであろうか。

これらについても、わが国の経済社会の中で、大企業を中心に、各企業が適切に選択し、継続適用されている基準であることから、「一般に公正妥当な会計処理の基準」に該当しないといえないのではないか。すなわち、法22条4項において、字義通りの意味での「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するのではないかと考えられるのである。

つまり、文理解釈を試みれば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、一義的には、「企業会計原則」などの比較的歴史があってわが国の経済社会に定着しているものから、今日の新しい会計基準まで含めて企業会計上のこうした基準はすべて該当するの

²⁷ 同上、478頁。

²⁸ 同上、1478頁。

²⁹ 同上、706頁。

³⁰ 同上。

ではないかと考えられる。

2 確定決算主義を踏まえた文理解釈

他方で、法 74 条 1 項の確定決算主義を踏まえて、商法（会社法）の規定を通じて、文理解釈を試みた場合はどうであろうか。

法人税法と商法（会社法）の関係性については、第 2 章で詳しく述べることにするが、法 74 条 1 項では、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない…（略）…」と規定し、ここでの確定した決算については、会社法 431 条では、「株式会社の会計は、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。」と規定されている。

また、会社法の委任省令である会社計算規則第 3 条では、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定しており、財務諸表等規則 1 条 1 項に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と同じ文言を用い、これを「企業会計の慣行」の一つと位置付けている³¹。

それでは、上述した「企業会計原則」、そして、ASBJ が設定する各基準や適用指針については、商法（会社法）において公正妥当であることが求められることになるが、果たしてどうであろうか。

そもそも商法の利益計算については、その計算思想において、債権者保護のための会計の計算はいかにあるべきかに主眼がおかれていたと考えられている³²。また、資産の評価に関しては、明治 23 年の旧商法と明治 32 年の新商法はともに時価主義を採用し、その後、明治 44 年の改正では時価以下主義に変更され、そして、昭和 13 年の改正では、株式会社の固定資産について取得原価主義以下主義が採用されたものの、その他の資産については時価以下主義によることとされた³³。つまり、債権者保護を目的に、時価主義又は時価以下主義による財産評価を行う計算思想を有していたというのである。

一方で、企業会計は、明治 32 年の商法施行前より、配当可能利益を算定する利害調整機能の性質が伺われるとされている³⁴。また、資産評価においては、取得原価主義が採用されていた³⁵。つまり、企業会計は、そもそも、商法とは異なる目的、そして異なる資産評価の方法を通じて利益計算されていたのである。

³¹ 原省三 「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」『税大論叢』第 58 号（2008）、282 頁。

³² 稲垣富士夫『損益計算論』（同文館出版、1977）、15 頁。

³³ 渡辺和夫『財務会計変遷論』（同文館出版、2007）、20 頁。渡辺氏によると、旧商法と新商法の違いについて、「商法が制定されたのは明治 23 年である。しかし、それは旧商法と呼ばれているように、法典論争による施行延期という経緯をたどった。そして、明治 32 年に現行の新商法が制定された」（渡辺、同上）と説明される。

³⁴ 角田亨介「法人税法 22 条 4 項に関する一考察—企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の視点から—」『税大論叢』第 79 号（2016）、79 頁。

³⁵ 角田 同上、80 頁。

したがって、商法と企業会計の成り立ちの中で初期においては、これらは一致しておらず、この段階では、「企業会計原則」でさえ、商法において公正妥当と評価できたかは不明である。

しかしながら、今日の企業会計と商法の関係についても第2章で詳しく述べるが、例えば、昭和49年に、企業会計原則が包括主義に基づく利益概念を採用するなど、商法の会計処理に近づけるための修正を行い、商法においても旧商法32条2項³⁶を設けて公正会計慣行に従う旨を示すことなどにより、双方の利益概念が一段と類似したものとなり、この段階でトライアングル体制が構築されることになったとの指摘がある³⁷。

したがって、昭和49年の時点では、企業会計と商法の利益概念が類似しているものであったと考えられることから、近年ASBJが設定した基準や指針、そしてIFRSが商法や今日の会社法上必ず公正妥当であるかどうかは後ほど詳しく検証するが、少なくとも「企業会計原則」など昭和49年以前から存在するものについては、公正処理基準に該当するものと考えられるのではなかろうか。

すなわち、確定決算主義を踏まえた文理解釈を行うとすれば、少なくとも昭和49年以前からある「企業会計原則」などは、商法（会社法）上も公正処理基準に該当するといつて差し支えないことになるのであろう。

しかしながら、このような文理解釈は、法人税法22条4項の解釈として果たして正しいのであろうか。

確定決算主義を踏まえた文理解釈においては、ASBJが設定してきた基準や適用指針そしてIFRSについては、上記のとおり、公正処理基準に明確に該当するかどうかはさらなる検討が必要であるし、字義的な文理解釈においても、すでに存在している会計基準だけではなく、将来設定される可能性のある会計基準やその適用指針まで含めて、すべての会計基準が無条件に公正処理基準に該当するかいえば、そこまでのことをいい切るのは困難ではなかろうか³⁸。

³⁶ 昭和49年に改正された旧商法32条2項では、「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」と規定されていた。

³⁷ 新井清光「日本の会計制度 形成と展開」（中央経済社、1999年）、53頁）。新井教授は、「わが国の企業会計制度について、これをトライアングル体制とみる考え方は、日本会計研究学会『会計フレームワークと会計基準』特別委員会（委員長・安藤英義 1993-1994年度）の報告書のほか、伊藤教授、広瀬教授、浦野教授、川村教授などの所論にもみられる」（新井 同上、54頁）と述べられている。なお、角田亨介教授は商法の計算規定について、初期は「利益算定の方式は純資産増加概念に基づき、また、資産評価は時価主義に基づく利益概念を採用していた」が、昭和37年改正により、「利益算定方式は、純資産増加概念の要素を含んだ損益法概念に、資産評価は取得原価主義に基づく利益概念になり、商法上の企業利益概念が大きく変革した」として、昭和49年のトライアングル体制が確立されるまでの過程で、企業会計と商法との利益概念の調整が行われてきたことを指摘されている（角田、前掲注33、89、93頁）。

³⁸ そもそも、わが国における一般的な企業会計制度については、安藤英義教授は、「長い間、商法会計、証券取引法会計および税法会計の三つがいわれてきた。」（安藤英義「商法・会社法会計の展開『企業会計と法制度』」（中央経済社、2011）、3頁）と指摘されているが、これらのうち、商法、証券取引法（金融商品取引法）については、それぞれの法分野において、税法とは異なる意味で「公正妥当」を用いているものと考えられる。

3 文理解釈の限界

そもそも、法人税法が課税所得を算定するための規定の一部として法 22 条 4 項があるの
であるから、その解釈には、法の趣旨目的が反映される可能性があるのもであって、それゆえ
に、文理解釈として一義的には公正処理基準に該当するものと考えられる会計基準の中にも、
必ずしも法の趣旨目的からして適当とはいえないものが出てくる可能性があるのでは
なかろうか。

そもそも、一般的に法規範の中には、抽象的な文言が多く、例えば「公共の福祉」や「公
序良俗」などの一般条項については、文理解釈はほとんど役に立たないといわれている³⁹。
法文的には多義的なことばが使われることも免れないが、この場合に文理解釈は、一定の役
割は果たすものの、それだけでは決め手にならないことが多い⁴⁰。

法 22 条 4 項にある「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用語も、その
意味内容を一つに確定することは困難である不確定概念である⁴¹との指摘もある。

つまり、ここでは、「一般に公正妥当」という抽象的な表現を採用しているために、意味
内容が多義的になっており、そこには多様な価値判断を持ち込むことが可能になってしま
っているのである。

したがって、極端な言い方をすれば、上記の文理解釈によって一義的には公正処理基準に

例えば、弥永真生教授は、商法計算規定の目的について「目的の第 1 は、配当可能金額の算定を適正
に行わせることによって、現在および将来の潜在的株主と現在の会社債権者との間の利害の調整を図る
ことであり、目的の第 2 は、現在の株主および将来の潜在的株主、現在の会社債権者および将来の潜在
的会社債権者に対して、それぞれの利害関係を適切に判断し、意思決定するための資料を与えること
である。そして商法計算規定は配当可能金額算定を主目的としていると解される。」と述べている（弥永真
生『企業会計と法（第 2 版）』（新世社、2001）、12 頁）。つまり、配当可能金額算定という目的が優先
され、次いで、現在の株主等をはじめとする利害関係者が意思決定するための資料を提供することが目
的とされるというのである。すなわち、これらの目的に資するものが商法（会社法）において公正妥当
なものとして判断されるのである。したがって、これらは、課税の公平という税法における公正妥当とは異
なる意味で使用されるものである。

他方で、金融商品取引法に関して、松尾直彦教授は、同法では、同法 1 条で①目的を達成するための方
策、②直接的な目的および③最終的な目的が定められているとした上で、「第 1 に、目的を達成するため
の方策として、企業内容等の開示の制度を整備すること、金融商品取引業を行う者に関し必要な事項を
定めること、および金融商品取引所の適切な運営を確保すること等が挙げられている。第 2 に、直接的
な目的として、有価証券の発行および金融商品等の取引等を公正にすること、有価証券の流通を円滑に
すること、および資本市場の機能の十分な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図ることがあげ
られている。第 3 に、最終的な目的として、国民経済の健全な発展に資すること、および投資者の保護
に資することがあげられている。」と述べている（松尾直彦『金融商品取引法』（商事法務、2011）、1
頁）。つまり、同法においては、国民経済の健全な発展や投資者の保護に資するために、資本市場におい
て、金融商品等の公正な価格形成等を図ること、そして、そのために、企業内容等の開示の制度を整備
することが目的であって、これらに資するものが、同法において公正妥当なものであると判断されるの
である。したがって、金融商品取引法における公正妥当は、商法同様に、税法における公正妥当とは異
なるものであるし、また、商法における公正妥当とはことなるものであるということがいえよう。

³⁹ 五十嵐清 『法学入門（第 4 版新装版）』（日本評論社、2020 年）、141 頁。

⁴⁰ 同上。

⁴¹ 山本守之氏は、法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当な会計処理の基準」も税法上の不確定概念の一つに
整理されている（山本守之・守之会著『新版検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015 年）、337
頁）。

該当するのではないかと考えられる会計基準は、いずれもそれぞれの設定主体が公正妥当であるものと考えて設定した基準であるから、相対的な価値観に基づいて、多様な価値判断が可能になればどのような会計基準であっても公正処理基準に該当するとの主張がまかり通ってしまうのである。

このように考えると文理解釈だけで法文中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を解釈するのは困難なように思われる。

また、仮に、法 22 条 4 項において、金融商品取引法上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正会計基準」という。）や会社法上の「一般に公正妥当な会計慣行」（以下「公正会計慣行」という。）という用語を使用していれば、借用概念⁴²としてそれらと同義に解することも可能であったかもしれない。

しかしながら、公正処理基準と公正会計基準や公正会計慣行は密接な関係を持つ類似概念⁴³であるにも関わらず、法令においては、少し異なる文言を使用しており、借用概念として考えるにも無理があると考えられる。

したがって、文理解釈や文理解釈を支える借用概念だけではその意味内容を明らかにすることは困難であるとあると考えられる。

4 法人税法の趣旨目的を踏まえた論理解釈（目的論的解釈）

そこで、公正処理基準については、論理解釈（目的論的解釈）を試みるべく、社会正義を念頭におきながら、法人税法の趣旨目的、そして法 22 条 4 項の趣旨目的に照らして考えてみる。

なお、ここでの論理解釈（目的論的解釈）は、数多く存在する会計基準や会計慣行の中から、これらの趣旨目的に合致しないものを除外する試みであるため、縮小解釈（法令の規定の文字等をそれが普通に意味するところよりも狭く解釈）する手法により考えてみる。

まずは、法人税法の趣旨目的、そして法 22 条 4 項の趣旨目的の順に確認することとする。

法 1 条では、その趣旨について「この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続き並びにその納税義務の適正な履行を確保するために必要な事項を定めるものとする。」と規定している。そのため、この法律において何が公正妥当な公正処理基準なのかといえ、租税法律主義の下で納税義務の適

⁴² 酒井克彦教授は、「文理解釈を重視するからには、その当然の帰結として、租税法上の条文にどのように規定されているのかという点を丁寧に読み解く必要がある。その際、いかなる用語が使用されているのかという点への関心を抜きにして解釈論は成立しえない。租税法律関係において、概念論が重視されるのはここに理由がある。」とした上で、「そこでは、借用概念論が中心に議論される」と述べられている（『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂、2015 年）、184 頁）。借用概念については、統一説、独立説、目的適合説の 3 つの見解があるが、金子宏教授は、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義=法的安定性に合致している。」として、統一説を支持されている（金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021 年）、127 頁。なお、酒井教授もこの統一説を通説であるとの見解を示されている。

⁴³ 原省三「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」『税大論叢』第 58 号（2008）、279 頁

正な履行を確保できるものがそれに該当するものと考えられる⁴⁴。

しかしながら、このような抽象的な要件で、公正処理基準としての妥当性を判断することは、さすがに、課税要件明確主義に反するものとの批判を免れないであろう。

そもそも、納税義務の適正な履行が何を指すのかがかなり抽象的である。例えば、仮装隠蔽により所得の一部を申告から除外して脱税することは、ここにいう納税義務の適正な履行とはいえないと誰もが認めるであろう。しかし、例えば、公正処理基準の妥当性が問題になる場合に、企業会計上選択可能な会計処理が複数ある場合など、これらの計算の結果として納税者間の税負担額が異なることとなったとしても、税負担が少なくなる会計処理を指して、納税者間の公平性を欠くので納税義務の適正な履行をしていないとは判断できないのではないか。

つまり、法1条の趣旨目的に照らして、脱税など法が予め禁止している行為については不正な行為として認められるのであろうが、その他の要素で法1条の趣旨目的に反しているか否かを判断することは非常に困難であるといわなければならない。

5 法22条4項の趣旨目的を踏まえた論理解釈（目的論的解釈）

次に、法22条4項を確認する。法22条4項では、法人の収益・費用等の額は、「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ものとする規定されている。

そして、この規定は、昭和42年に税制の簡素化を目的に、つまり、企業利益と課税所得の算定における二度手間を避けるために設けられたものであったと考えられる⁴⁵。

金子宏教授は、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について、過去の裁判例を踏まえて、「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、一般に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」⁴⁶ものであり、それはまた、「客観

⁴⁴ 末永英男教授は、「所得税法や法人税法に組み込まれている所得計算における企業会計準拠主義は、税収の確保ができて、さらに納税者の財産権が保障されて、かつ担税力に応じた負担を可能にする計算技術として採用されたことになる。」と述べられている（末永英男「会計学の視点からみた租税法律主義と租税公平主義」『税研』第199号（2018）、22頁）。

⁴⁵ 「税制の簡素化についての第一次答申」（昭和42年12月政府税制調査会）では、「税法は、…できる限りその仕組みを考えて適正な企業利益計算を妨げないこととともに、負担の公平という角度からややもすれば画一的にとり扱いがちな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さげ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。」とした。そして、それを踏まえて税制改正をした課税庁は、当時、「課税所得の計算は、税法において完結的に規制するよりも、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」とした上で、「課税所得と企業の利益とは原則として一致すべきことを明確にすることとした。」と述べている（主税局税制第一課長補佐 藤掛一雄『昭和42年改正税法のすべて』（国税庁）、76頁）。なお、政府税制調査会が「客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争がさげられると認められる場合には」としている点は注目すべきであって、ここでの趣旨は、企業会計の慣行が即一般に公正妥当な会計処理の基準になるということではなく、あくまで、税制の簡素化が第一義的なものであったものと考えられるのである。

⁴⁶ 金子宏 『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）、357頁。

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いかえてもよい」⁴⁷ものであると説明されている。

ただし、金子教授は、公正処理基準の意義に関して注意する必要があることとして、「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こと」⁴⁸、「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」⁴⁹などを挙げられている。つまり、企業会計においては、一般に公正妥当と認められている企業会計原則の内容や確立した会計慣行と考えられる会計処理であったとしても、そのまま、法 22 条 4 項で規定される公正処理基準として受け入れられるわけではないと指摘されているのである。

したがって、法 22 条 4 項は、税制の簡素化を目的としていたため、一見すると公正会計基準や公正会計慣行はすべて公正処理基準に該当するように思えるが、個別に検討しなければ、必ずしも法人税法の趣旨目的に照らして公正妥当といいきることはできないであろうし、ましてや、公正会計基準や公正会計慣行以外にも公正妥当と認められる会計処理の基準がある可能性も出てくるのである。

また、末永英男教授は、「法 22 条 4 項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は、『企業会計上の公正処理基準』を指すことに間違いはないが、これがすべてではなく、さらに法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、『税法上の公正処理基準』によって、『企業会計上の公正処理基準』が判断される構造になっている」⁵⁰と説明される。

したがって、公正処理基準として妥当かどうかということは、個別の事例ごとに判断する必要があるのではないかと考えるが、前述のとおり、租税法の解釈を行う場合には、文理解釈を基本としながらも、法が目的とする社会の正義や公平といった実現しなければならないものを念頭に、現実的妥当性がある解釈になるように、論理解釈（目的論的解釈）を試みなければならないと考える。そして、その際は、論理解釈（目的論的解釈）によって得られた結論の必要性や合理性について十分に説明することが重要であると考えられる。

そのため、公正処理基準の妥当性の意義、つまり、何をもちて公正妥当というかということについて論理解釈（目的論的解釈）を試みると、公正処理基準とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」であるといえるのではないかと。そして、これに該当することを合理的に説明できて、かつ納税者や裁判官などの関係者の納得を得られ

⁴⁷ 金子 同上。

⁴⁸ 金子 同上。

⁴⁹ 金子 同上。

⁵⁰ 末永英男（編著）『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）、273 頁。なお、末永教授は、この「税法上の公正処理基準」による判断、すなわち、法 22 条 4 項の趣旨目的解釈においては、「①大竹貿易事件：『法人税法の企図する公平な所得計算という要請』、取引の経済実態からみて合理的で継続適用」「②法人税法 1 条：適正・公平な税収確保」「③会計慣行として確立」などの観点が求められると述べられている。そして、上記のような「企業会計上の公正処理基準」であって、さらに「税法上の公正処理基準」でなければならないという判断について、「二段階のチェック」と称されている。

たものこそが、法 22 条 4 項に規定される公正処理基準になるのではないだろうか。

第 4 節 小括

第 1 章では、法人税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討する前提として、「公正処理基準の妥当性」を判断する場合に、何をもちて妥当であると判断できるかということについて考えた。そして、そのために、法人税法（以下「法」という。）22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈として、どのような解釈が正しい解釈なのかについて考えてみた。

その結果、法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、字義通りの文理解釈の結果として、ひとまずは、「企業会計原則」そして「企業会計基準」などのわが国社会において広く認められた基準である、いわゆる「企業会計上の公正処理基準」を指すことに間違いはないと考える。この意味では、企業会計上の公正処理基準であれば、課税庁から特段の指摘がなければ、これがすなわち法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するのであろう。

また、決算確定主義を踏まえて、商法（会社法）を通じた文理解釈を試みた場合でも、少なくとも昭和 49 年以前からある「企業会計原則」は、商法（会社法）における公正妥当な会計慣行に含まれており、こちらもまた公正処理基準に該当するものと考えて差し支えないと考えた。

しかしながら、ひとたび課税庁から課税所得計算上の問題点⁵¹を指摘され、さらには不服審査や訴訟へと発展すると、やはり公正処理基準は、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、つまり、「税法上の公正処理基準」によって「企業会計上の公正処理基準」が判断される構造になっているものと考えられる。

このように考えると、納税者の側からすれば、自らが採用した会計処理について、課税庁から指摘されるまでは課税所得計算上の問題点がわからない可能性があるため、非常に心もとないが、解釈方法としては、文理解釈に限界がある以上やむを得ないであろう。

ただし、できる限り、公正処理基準の妥当性の意義を明らかにするという意味では、上記のとおり、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が向上するのではなかろうか。

なお、このように解釈するにしても、やはり、「税制の簡素化」とは、「適正な納税義務の履行の確保」とは、さらには、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保を可能

⁵¹ ここでの課税所得計算上の問題点とは、例えば、法人税法 22 条 2 項又は 3 項の益金又は損金の金額を計算する際に基礎となる企業の収益や費用（原価・損失）の金額の計算を企業の都合により、恣意的に操作するなどして結果として課税所得を減少させることなどが考えられる。

するためには何が必要となるのかについてさらに検討する必要があると考える。これらが明らかでなければやはり予測可能性や法的安定性の観点からの批判は免れない。

よって、以下本論文においては、このような公正処理基準の解釈を前提にしながらも、さらに公正処理基準の意味内容を明らかにしていくために、公正処理基準の導入経緯や概要並びに問題点を確認した上で、先行研究や判例研究を通じて法人税法固有の解釈が公正処理基準の解釈として妥当であるかについて検討するものとする。

第2章 導入経緯と概要

第2章では、法22条4項の公正処理基準の意味内容をさらに明らかにするため、公正処理基準が創設されるまでの経緯と概要について確認することとする。

第1節では、法人への課税が始まった明治32年の所得税改正から、企業会計における利益と課税所得の計算方法の差異に関する議論が活発化する契機となった昭和27年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（経済安定本部企業会計制度対策調査会、以下「税法調整意見書」という。）の提出を経て、昭和41年12月の政府税制調査会による「税制の簡素化についての第一次答申」（以下「税制簡素化第一次答申」という）を踏まえた昭和42年改正で法22条4項が創設されるまでの経緯を確認する。

第2節では、課税所得の計算方法を規定する法人税法に関して今日通説とされる「三重構造」の考え方を前提として、法人の課税所得の基礎とされる企業会計や、確定決算主義の拠り所となる商法（会社法）のそれぞれの目的並びに課税所得の計算や利益の算定方法を概観した上で、それぞれの関係性について確認することとする¹。

第1節 導入経緯

1 税法調整意見書の提出前

そもそも法人の所得に対する課税は、明治20年に創設された所得税法が明治32年に全面的に改正され、三つの所得のうちの一つとして始まった²。改正された所得税法では、第一種が法人所得、第二種が公社債利子、第三種が300円以上の個人所得とされたが、第三種が1%から5.5%までの12段階の累進税率で課税される一方で、第一種及び第二種の所得に対しては低い比例税率で課税された。

¹ 酒井克彦教授は、「法人税法の要請する課税所得の算定ルールの基本部分が法律に依拠しないということは租税法律主義の観点からして問題があるという指摘はこれまでもしばしばなされてきた。…（略）…この見解によれば、課税要件を定める基礎に、例えば企業会計原則等の会計諸規則を直接据えることには抵抗があることになる。そこで、この点については、租税会計と商法・会社法と企業会計の三者を横並びで捉えるのではなく、租税会計と企業会計の間に商法・会社法をおくことによってこの問題を解決しようと提案されてきた。すなわち、法人税法22条4項にいう公正処理基準とは商法・会社法における『一般に公正妥当と認められる（企業）会計の慣行』を指すものとし、商法・会社法の会計慣行が企業会計原則およびその注解など会計諸規則をさすと理解するのである。この『三重構造』による理解が租税法の通説である。」と述べられている（酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ－公正処理基準－』（中央経済社、2019年）、28-29頁）。

² 金子宏教授は、所得税の創設目的、背景及び創設後の課題について「所得税の創設目的は、主として財政需要の増大に対応して新しい財源を確保することにあった。それと同時に、従来は、国税収入において地租と酒税の比率が圧倒的に大きく、そのため農業者と商工業者、富者と貧者の間で税負担の不公平が生じていたが、所得税はこのような不公平を是正してすべての階級と職業を通じて公平に税負担を課しうる租税である、というのが採用理由であった。…（略）…もともと、法人所得が課税の対象から除外されたこと、所得概念が制限的に構成され、譲渡所得が課税の対象から除外されたことなど、多くの問題が残されていた。」と説明されている（金子、『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）、46頁）。

第一種所得の算定は、同法4条1項1号で「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及び保険責任準備金ヲ控除シタルモノニヨル」とされていたが、同法には、ここで使われた総益金や総損金についての定義規定はなかった。

ただし、「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府に提出スヘシ」（同法7条）、及び「第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定ス」（同法9条1項）とされていたところからみて、同法は課税所得金額が企業会計上の計算書類に基づいて算定されるべきことを定めていたと考えられる³。つまり、法人所得への課税ははじまった当初から、企業会計上の利益計算を基礎として計算されていたことが伺われるのである。

しかしながら、この明治32年税法の規定は、極めて簡単なものであったため、実務上の解釈は、旧商法の利益計算規定とその解釈によることを基本としていたことから、これに反する税法独自の解釈は、通常、許されなかった⁴。

つまり、税法は企業会計上の利益計算を基礎として計算されるが、直接的に企業会計上の利益計算に依存していたのではなく、あくまで商法の利益計算規定を通じて、課税所得計算が行われていたのである。すなわち、この時点においては、今日のように確定決算主義に導かれる企業会計に準拠しながら、租税法目的に合わせて調整するという関係ではなかったのである⁵。

その後、大正2年に所得税法は改定され、課税所得の金額の算定については基本的に変化がなかったが、同法7条は、「第一種ノ所得ニ付納税義務アル者ハ命令ヲ以テ定ムル期間内ニ各事業年度ニ於ケル財産目録、貸借対照表、損益計算書第4条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ノ明細書ヲ添付シ政府ニ申告スベシ・・・」とされた。つまり、提出する書類の範囲が拡大したわけであるが、これについて、企業会計との関連がより明確にされた点が注目されるとの指摘がある⁶。

また、この命令をもって定める期間については、施行規則3条において「第一種ノ所得ニ付納付義務アル法人ハ毎事業年度決算確定ノ日ヨリ七日以内ニ所管税務署ニ所得税法第七条ノ申告ヲ為スベシ」とされた。これについては、今日の確定決算主義につながるものであるとの見解がある⁷。

つまり、明治32年から始まった法人所得への課税は、当初は企業会計上の利益計算を基礎としながらも、あくまで旧商法を通じて課税所得計算をおこなっていたが、大正2年の改正により、企業会計との関連がより明確にされ、さらには、今日の確定決算主義につながるような規定まで盛り込まれたのである。

³ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（1）」（『法学協会雑誌』第100号第1号（1983）、57頁）。

⁴ 末永英男「税務会計の現状と課題」『企業会計と法制度』（2011年）、260頁。

⁵ 末永 同上。

⁶ 金子 前掲注2、57頁。

⁷ 武田昌輔教授は、現在の法74条1項の確定決算主義につながるものとして、「ここではじめて『確定決算ノ日』という用語が用いられた。」と説明されている（武田昌輔、『会計・商法と課税所得』（森山書店、1993）、9-10頁）。

昭和 15 年の税制改正により、法人税は、はじめて所得税から制度的に分離され、はじめて制度として独立することになったが、各事業年度の所得の算定や提出すべき計算書類などについては、特段の変化はなかった。

また、終戦後、昭和 22 年には法人税法が全文改正されたが、ここでも、課税所得の算定については、同法 9 条で「法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」とされ、従来とくらべて特段の変化は見られなかった⁸。

つまり、法人所得への課税は昭和 15 年には法人税法として独立したものとなったが、課税所得計算の基礎は引き続き企業会計に準拠して計算されていた。そして、それは昭和 22 年改正にも引き継がれ、確定決算主義とともに、課税所得計算と企業会計の利益計算との関係性はより密接なものになったといえる。

その後、昭和 25 年にシャープ勧告に基づく改正が行われたが、その際、旧法人税法（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 72 号）9 条 1 項でも、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」と規定され、ここでも各事業年度の所得算定方法についての変更は見られなかった。また、確定決算主義についても踏襲された。これらについては、結局のところ現在の法人税法 22 条が創設される昭和 40 年まで改定されることはなかった。

以上のとおり、明治 32 年に始まった法人への課税は、昭和 15 年に所得税から独立して法人税法が制定された後も、戦後シャープ勧告を受けた改正の後も、確定決算主義のもと、一貫して課税所得算定の方法を企業会計上の利益計算を基礎にして行ってきたことがよくわかる。

中里実教授は、このことについて、「我が国においては課税所得計算を企業利益とリンクさせる方式が立法上一貫して採用されてきた」⁹と指摘されている。そして、このことは、つまり「第一に、我が国では一貫して、法律上定義の与えられていない『総益金』、『総損金』という概念を用いて課税所得の算定方式が定められてきたが、これは、法人課税所得が租税法以前に存在する企業利益を前提として定義されてきたことを示す」¹⁰、そして、「第二に、同じく一貫して、法人が企業会計において作成した計算書類の提出義務（後には、それに基づいて申告する義務も）が規定されてきた。これは、課税所得が企業会計上の計算書類に基づいて算定されるという方式が採用されてきたことを示している」¹¹と述べられている。つまり、法人税法の課税所得計算は、一貫して企業会計に準拠してきたとの指摘であろう。

しかしながら、税法と企業会計の関係は、個別の会計処理においては調整が必要なものも存在していた。

⁸ 中里 前掲注 3、58 頁。なお、法 18 条では、「納税義務がある法人は、・・・各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金額を記載した申告書を提出しなければならない。」とされたことから、中里教授は、これにより確定決算主義が採用されたとの見解を示されている。

⁹ 中里 同上。

¹⁰ 中里 同上。

¹¹ 中里 同上。

例えば、減価償却費の取扱いについては、課税庁は当初、固定資産の時価評価に基づく減価は、これを損金に認めていたものの、減価償却額は損金に認めていなかった¹²。また、その他にも、当時、株式会社が発行する株式の額面超過額（いわゆる「株式プレミアム」）は利益であるとして課税されており、これについて多くの行政訴訟が起こされていた¹³。

要するに、法人税法の課税所得計算は、企業会計の利益計算を基礎に計算されてきたわけであるが、個別会計処理の取扱いにおいては、未だ調整すべき課題が存在していたのである。

結局、このような調整すべき課題が存在していたことから、昭和 24 年に企業会計原則が創設された後、昭和 27 年の税法調整意見書の提出を契機に、企業会計における利益と課税所得の計算方法の差異に関する議論が活発化することになるのである。

2 税法調整意見書の提出以後

上記より法人税法の成り立ちと課税の基礎として確定決算が用いられるようになる経緯、並びに税法と企業会計との間には未だ調整すべき課題があったことを確認したが、このような状況の中で、昭和 24 年 7 月には、企業会計原則が当時の経済安定本部企業会計制度対策調査会によって公表されることとなった。

そして、同調査会によれば、企業会計原則は、確定した決算として法人税法が基礎とする企業会計の処理の原則を示したもので、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められるもの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処理をするにあたって従わなければならない基準とされた¹⁴。

その後、企業会計制度対策調査会は、企業会計審議会へ引き継がれて、昭和 27 年に同審議会は、税法調整意見書を公表した。

そして、その中で「企業所得が、『継続的に適用される一般に認められた会計原則』に立脚して算定されなければならないことは、今日では税法上においても疑問の余地のないところであるが、企業の損益計算において算定される毎期の純利益は、租税目的のために算定される課税所得との間に差異が生ずることは実際には免れないのである。それは租税政策上、所得であっても免税されるものがあり、会計上の非所得であっても課税されるものがありうる等種々の理由があるからである」との認識を示した。

しかしながら、企業会計審議会は、両者の間における差異の諸原因について、租税政策上の理由や収益の年度所属に関する判断など 6 つの原因¹⁵を挙げた上で、「かように税制上ま

¹² 末永 前掲注 4、258 頁。この点について、末永教授は、「課税当局のこうした態度は、旧商法の評価規定である『財産評価ニハ、動産、不動産、債券、其他ノ財産ニ其目録調製ノ時ニ於ケル価格ヲ付スルヲ要ス』（第 26 条第 2 項）という規定に従ったもので、時価評価による減差額は認めるが、定期的な償却額は、財産評価ではないので認めないとするものであった。」と説明されている（末永、同上）。

¹³ 末永 同上、260 頁。

¹⁴ 「企業会計原則の設定について」経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告（昭和 24 年 7 月）。

¹⁵ 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（企業会計審議会、昭和 27 年）では、原因として次のように要約している。（1）企業の損益計算においては、当然総収益を構成する要素たるある種の所得

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不一致を生ずる事実を無視しえないとしても、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、税法上における企業の所得概念は、この意味における企業の利益から誘導される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」とした。

この意見書について、当時、会計学の立場から、黒沢清氏は、昭和 24 年に企業会計原則、昭和 26 年に商法と企業会計原則との調整に関する意見書、そして昭和 27 年に税法調整意見書が公表された経緯を踏まえ、「会計原則と税法との調整という観点から、会計原則についてのべるところに主眼がおかれている」¹⁶と評している。そして、税法調整意見書は、『企業会計原則』をデヴェロープしたものにほかならない。『企業会計原則』では、会計原則そのものが表明されたのであるが、会計原則については何等説明されなかったのである。この意見書では、会計原則を説明されている。会計原則を説明するということが、本意見書の一つの目的となっている」¹⁷とした上で、「税法が、真実の所得を決定するにあたり根拠としなければならない会計原則はどのようなものであるかを、あきらかにすることが眼目である」¹⁸と指摘している。

一方で税法の立場から、税法調整意見書に対する当時の課税庁の見解として国税庁長官通達『「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」発表について』（昭和 27 年 7 月 23 日）（以下「昭和 27 年長官通達」という。）にこの意見書に対する批判として次のように記されている。

まず、この昭和 27 年長官通達では、「この意見書は、企業会計原則の立場から税法に対する見解を述べたものである。会計学者、会計実務家等が一年有余にわたって研究した結果であるから参考となる意見書であることは言うまでもないが、その根本的な考え方は、租税政策上差異があるものを除いては企業会計原則を至上のものとしてそれに一致せしめらるべきものであるとの立場をとっている」との認識を示している。その上で、「しかし、税法においては、課税所得に対する固有の理論があるのであるから、企業会計原則と税法の課税原則との間に本質的に一致にいたらない部面のあることはやむをえないことである。又現在

項目が、租税政策上の理由で課税を免ぜられる場合があること。(2) 企業の損益計においては、総収益を構成せずしたがって所得として計上されないある種の項目が、税法上課税の対象となる場合があること。(3) 収益の年度所属に関する判断について、企業目的のための会計と、租税目的のための計算との間に差異が生ずる場合があること。すなわち企業の損益計算上ある会計期間に合理的に配分された収益項目、または次の会計期間に繰り延べられた収益項目に関して、税務上これと異なる年度所属の解釈が成立する場合である。(4) 企業目的上総収益に負担せしめるべき費用項目を、租税目的上総収益から控除することを否認する場合があること。(5) 企業目的上費用を構成しないある種の項目を、租税目的上総収益から控除することを是認する場合があること。(6) 費用負担の年度所属の解釈について、企業目的のための会計と、租税目的のための計算との間に差異を生ずる場合があること。

¹⁶ 黒沢清「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」（産業経理、昭和 27 年）第 12 巻第 7 号、7 頁。

¹⁷ 黒沢 同上。

¹⁸ 黒沢 同上。

多くの点において、税法が一般の会計実務と一致しているのは税法上の所得と会計上の利益とでは理論的には異なる構成を有しながら、実際上はその範囲が極めて接近していること、税法が実務上の便宜によりできるだけ会計実務を技術的に採り入れていることによるものである」と述べている。そして、「かかる観点から、意見書については、根本的な両者の相違点を明確に認識した上において両者の調整を行うべきものであるから、意見書のよって立つ立場自体に対して更に批判がなされなければならない」と指摘している。

このように、当時の会計学の立場から意見と税法の立場からの意見を比べてみると、企業会計原則の公表時点では説明されることがなかった会計と税法との差異について、税法調整意見書においてその調整方針が提案されることになったが、未だ議論が十分でなく、当時の税法調整意見書については、会計学の立場と税法の立場から異なる受け止め方や指摘等があったことがわかる¹⁹。

特に、当時の国税庁の反応は、会計が税法の理論を考慮せずに意見書をだしていることに対して、厳しい批判をしており、当時まだ両者の差異について十分な研究がなされていなかったものと考えられる。

3 昭和 40 年改正及び昭和 42 年改正

昭和 40 年改正では、今日の法人税の課税所得計算の前提となる法 74 条 1 項（確定決算主義）²⁰と課税所得計算に関する規定として法 22 条²¹が整備された。そして、昭和 42 年改

¹⁹ 国税庁調査査察部長であった忠佐市氏は「問題は、(1) 規範としての税法がいかにあるべきかと、(2) 実体租税法の規範の意味をいかに理解すべきかの論点の整理にある。税法調整意見書には 1 のみの問題も考えられておれば、2 のみの問題も考えられておれば、その双方に通じて考えられている問題もあるはずである。そのうち、課税所得が一般に認められた会計の慣習を基礎として整理する、という考え方は 1 と 2 に通ずるものであるはずである。」との考えを示しつつも、企業会計原則が一般に認められた会計の慣習であると言い切ることに疑念があると述べている。そして、「税法を法律として、社会共同生活の行動の基準的な意味を探究するときは、規範としてはいかにあるべきかを論じて立法された立法趣旨を租税理論によってたずね、かつ、実体租税関係法令の成分を立体的に組み立てて、その規範の意味を純客観的に論定することになる」（忠佐市、「税法調整意見書の示唆するもの」（産業経理、昭和 27 年）第 12 巻第 8 号、92 頁）。

²⁰ 確定決算主義については、昭和 22 年に改正前法人税法 18 条 1 項で「確定した決算に基づき」という文言が使用されていたが、改めて法人税法 74 条 1 項においても、「内国法人は、・・・税務署長に対し、確定した決算に基づき、・・・申告書を提出しなければならない」と規定された。

²¹ 法 22 条については、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。」とした上で、第 2 項において益金について、「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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」、そして第 3 項において、損金について「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損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、次に掲げる額とする。一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と規定された。昭和 40 年の改正では、それまでの旧法 9 条の規定が抽象的であったため、当時の規定にあった総益金と総損金それぞれ何であるかについて議論が多くなされていたため、益金と損金の内容を具体化したものであった（『法人税法の改正（一）』『改正税法のすべて（昭和 40 年）』、大蔵財務協会、102 頁）。

正では、法 22 条 2 項及び 3 項で定める益金及び損金の金額の計算に関する基本規定として 22 条 4 項（公正処理基準）が整備されているが、これらの改正は、法人税法上の課税所得のあり方を論ずる上での一つの節目となっている。

そもそも法人税における課税所得の計算については、昭和 40 年改正前までは、前述のとおり、旧法人税法（昭和 25 年法律第 72 号）第 9 条 1 項に、「内国法人の各事業年度の所得金額は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」と規定していた。そして、総益金と総損金については、当時の法人税法基本通達（昭和 25 年制定、以下「旧基本通達」という。）において「総益金とは、法令により別段の定めがあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」（旧基本通達 51）、「総損金とは、法令により別段の定めがあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」（旧基本通達 52）と述べていた。

しかし、昭和 22 年改正に際して、税法が複雑かつ難解であるとの非難を受けていたことから、昭和 38 年 12 月には税制調査会から「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」が出され、法人税法の構成について、「租税法律主義の建前を根本としつつ、同時に一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮」すべであり、「平明化を図る」べきとの考えが示された。そして、これを踏まえて、昭和 40 年改正により法 22 条が新設されることとなった。

当時課税庁は、「旧法における所得計算についての原則規定は、明治 32 年に改正税法に法人に対する所得税が創設されて以来変わっていない規定ですが、その後における企業会計の発達等も考慮されて、今回の改正を機に具体化が図られています。ただ、今回のこの規定の改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によって既に税務慣習として充分熟していると考えられる従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではまったくありません」²²と説明している。

なお、この時点で、法 22 条では益金及び損金が例示されるにとどまり、金額の計算に関する一般的な規定は、依然として創設されなかった。

その後、課税所得の金額の計算に関しては、法 22 条が昭和 40 年 11 月 30 日の国税庁長官通達（直審（法）84）が公表されるが、そこでは、まず、「法人は、各事業年度ごとに、税務署長に対し、確定した決算に基づき所定の事項を記載した申告書を提出しなければならないが、この『確定した決算に基づく申告』とは、次のことを表明したものであることに留意する」とした上で、法人の利益の計算に関する事項（税法が所得の計算上特別の定めをしているものを除く）について、「商法その他の法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法（利益の計算上妥当と認められる方法で、その方法による計算につき法人が一定の申告を調整することにより所得の金額の計算上も合理的と認め

²² 同上。

られるにいたるものを含む。)」が二つ以上ある場合においては、「法人が当該事項につき株主総会の承認を受けた利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一つの方法であるときは、当該事項については、所得金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきである」と述べていた。

こうした状況において、日本会計研究学会からは、昭和41年5月に「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」（日本会計研究学会特別委員会、以下「学会意見書」）が示された。

これによれば、昭和27年の税法調整意見書に対する税法の立場からの批判に対する反省から、「われわれは、税法と企業会計原則との調整を議論するにあたっては、その前提として、税務会計についての理論的研究をすすめ、税務会計自体の立脚点、税務会計を支配する基本原則及び所得計算原則をまずもって解明しなければならない」とした上で、企業利益と課税所得との差異がもたらす原因について、「一 税法及び税務会計のおかれている環境条件から生ずる差異」「二 租税理論における二重負担排除の思考から生ずる差異」「税務会計上の基本原則から生ずる差異」、そして、「所得計算原則から生ずる差異」の四つを挙げた。

これまで、昭和27年の税法調整意見書では、主に会計学の立場からの要望を述べていたが、学会意見書では、一転して、税法の立場についても研究を重ねた上で、計算基準明確性の原則や計算簡便性の原則といった後の税制簡素化につながる考えが示された²³。

その後、学会意見書を踏まえて、昭和41年9月に、政府税制調査会が「税制簡素化についての中間報告²⁴」を答申し、さらに、同年10月に企業会計審議会が公表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」（以下「昭和41年税法調整意見書」という）²⁵においては、

²³ 学会意見書では、研究の成果として、今後議論をすすめるために、「三 税務会計上の基本原則から生ずる差異」の内容として「(1) 所得計算における公平性の原則 (2) 所得計算における租税負担能力主義の原則 (3) 所得計算における明確性の原則 (4) 所得計算における簡便性の原則」が示された。また、「四 所得計算原則から生ずる差異」の内容として、「(1) 実質主義の原則 (2) 企業の自主判断抑制の原則 (3) 租税支払能力配慮の原則 (4) 計算基準明確性の原則 (5) 計算簡便性の原則」が示された。

なお、学会意見書に対して、当時大蔵省主税局の塩崎潤氏は、「地に足のついた税法規定の批判と調整のための提案」として、「まさに大きな前進であり、進歩すべき税法の大いに歓迎するところ」との感想を述べている。しかしながら、塩崎氏は、「課税所得計算を支配する原則は何か、という問題はこれからの問題であり、会計学者だけではなく、税法の立案当局者との間の討論と検討によって出来上がるものであろう。」とした上で、学会意見書に対して「労作ではあるが、税法の本質ではなく、・・・または企業会計原則的立場を押しつけるような感じを与える点も多いようである。」として若干の疑問を呈していた（『税務会計特別委員会報告』への若干の疑問（『会計』第90巻第5号、84頁））。

²⁴ 税制化の基本方向として、「①納税者の便宜を優先的に考慮すること、②簡素化のためには、税制の理論の精密さあるいは税法独自の規制についてある程度緩和すること、③税制の簡素化は、できる限り税負担の変動や財政上の影響の少ない方向で検討する必要がある」が示された。

²⁵ 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日大蔵省企業会計審議会中間報告）においては、「税法における適正な企業経営の尊重」と題して、①企業会計に準拠する基本的な考え方の導入、②自主的経営の容認、③事実認定における自主性の尊重、④決算表示上の規制の排除が述べられている。なお、総論部分において、「本来、企業利益は、当該企業に妥当と認められて選択されてきた会計方法によって算出されるものであり、その選択適用については、継続性を前提とする限り弾力性が認められているものである。したがって、企業の業種、規模等が同一の状態にある企業にあっても、会計方法の選択が異なれば企業利益もまた異なることは当然である。」として、採用された会計方法が

「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。(中略)たとえば、法人税法の課税所得の総則的规定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、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」とされた。

その後、昭和41年12月の政府税制調査会は、税制簡素化第一次答申を公表し、「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い。税法は、特別な政策的配慮に基づくときであっても、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」とした。また、「絶えず流動する社会現象事象を反映する課税所得については、税法独自の規制に加えられべき分野が存在することも当然ではあるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適正に運用されている会計慣行に委ねることの方が適当と思われる部分が相当多い」ことから、「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規定は除外して、必要最低限の税法独自の計算原理を規定することが適当である」とした²⁶。

不適正なものでないかぎり、「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、適正な会計慣行を選択している場合は、選択の継続性を前提として企業の自主的経理を尊重すべきと主張した。

²⁶ 税制簡素化第一次答申では、税制複雑化の原因とその弊害について当時次のように説明している。「税制は複雑で難解であるという批判や非難は日常しばしば耳にするところであって、税法の表現の平明化とともに、その精密な計算規定や煩雑な手続きの簡略化を望む声は、従来から納税者の間に極めて強い。限られた人員をもって事務量の増大に対処する必要をますます強くしつつある現状においては、税制の簡素化は、単に企業の生産性の向上のみならず、税務行政の適正化、効率化を図る上においても、真摯に検討を要する重要課題であるといわなければならない。今日、税務当局内部においても税制簡素化の必要性が従来になく強調され、民間各界においてもその具体的方途について真剣に議論が展開されている。この機会をとらえて税制の簡素化を強力に推進しなければ、税制は経済社会事象の複雑化につれてさらに複雑化の途をたどり、ますます一般納税者の理解を離れ、その弊害の長ざるところ納税意欲の減退に導くことは想像に難くない。」と強い危機感を示している。そして、複雑化を招いた原因として、2つの要因を挙げている。「第一は社会的な要因である。税制が、社会経済事象を基盤とするものである以上、社会経済事象のたえずの変動と複雑化につれて、税制が複雑化することはいわば宿命的な傾向といわなければならないが、さらに経済的な誘因措置としての税制の役割に対する期待の増大が、税制を一層複雑にしていくことは明らかである。また、わが国においては、異議申立てや税務訴訟にまで訴えて個別的事情に則した問題の解決を図ろうとしない納税者の慣習が、もっぱら税法通達にそのよりどころをもとめることとなり、これが税務当局の画一的な基準や精密な規定を生むという傾向が看取られる。」と指摘し、さらに「第二の要因は、税制の立案とその執行の態度から生じたものとい

以上のような経緯を踏まえ、昭和 42 年度税制改正において、法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）が創設されることとなった。

4 昭和 42 年改正への反応

当時、識者の中からは、法人税法 22 条 4 項の創設が果たして簡素化につながるのか疑問も呈されていた。

清永敬次教授は、「税法の簡素化はたとえば不必要な条文を削除するとか、あるいは課税所得の計算の仕方を簡単なものにするとかを通じて行われるものであって、この改正が簡素化になると判断されるためには、新しい規定が何を意味しているかが明確に理解された上で初めてそのような判断が可能となるべきであるが、これまでの新規定の議論では実はそこにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』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」²⁷と指摘された。

また、この他にも、「一般に公正妥当と認められる」とは、健全な社会通念に照らして公正妥当と評価するにたることで、企業会計原則に集約された会計処理の基準はおおむねこれにあたり、すでに実定法に定められた会計処理の基準を、公正妥当ならずとして排斥することはできないとの指摘があった²⁸。そして、今後判決によって是認された会計処理の方法が、判例の累積によって公正妥当な処理基準となることはあっても、取扱通達が直ちにそれに該当するものではない²⁹と主張するなど、課税庁の恣意的な運用の可能性について警戒感を抱く者もあった。

一方で、当時の大蔵省主税局長であった塩崎潤氏は、税制簡素化の真の狙いについては、「減税でも増税でもなければ、また、単純な課税所得と企業会計の一致にあるものでもない。それは、煩雑さから解放して人員の適正配置等により納税者、税理士、税務当局ひいては社会全体の生産性を向上させて経済の成長を助けるとともに、納税者の税制に対する理解を容易にし、自発的協力を一層促進することにあると思われる。税法、商法、企業会計あるいは課税所得と企業利益の一致というようなことは、それを達成するための現時点的な一つの

える。社会経済事象の複雑化とともに精密化する税法は、戦後一般に法令の規定が精密化する傾向につれて、特に明確性を求める見地から条理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮を強くし、さらにいわゆる抜け穴防止のための規定が数多く設けられるにいたって、…逐年複雑化の様相を濃くしてきた。」と指摘した。その上で、「一方的にこれを論難し、あるいはまた税法の規定の精密化を指摘して、企業会計との間に相互の進歩向上のために果たしてきた役割を評価することなく、一概にその非を鳴らすことは、必ずしも今後の簡素化の方向を正しく導くゆえんではなからう。」としながらも、「税制の複雑化の程度がすぎれば、…納税者及び税務当局双方の事務負担の増大を招き、税務職員は形式的な否認事項の指摘におわれ真の不正事実摘発のための調査能力を減殺し、ひいては課税の実質的公平の維持に支障をきたすというようなことが生じてくる。」と指摘して、「このような弊害は、すべて国民経済的にも大きな損失といわなければならない。」と述べて、税制簡素化の必要性を強調した（「税制簡素化第一次答申」第 1 税制複雑化の原因とその弊害）。

²⁷ 清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』202 号（1967）27 頁。

²⁸ 竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について」『税法学』202 号（1967）32 頁。

²⁹ 竹下 同上。

方法に過ぎない」³⁰としている。

また、同氏は、法人税法 22 条 4 項に定める公正処理基準について、「課税所得の計算の弾力化」、つまり「商法、企業会計慣行等との開差の縮小」を目的としているものとして、この弾力化について、「簡素化に当たって最も重要な簡素化の内容をなすものである。現在の課税所得の計算は、企業会計処理の未進捗や恣意に起因して、あるいは負担の公平という観念にとらわれて、やや画一的に過ぎ、弾力性に欠ける面が相当ある。それが、原因となって、企業に対する税務調査は、おびただしい項目の否認を毎期のように発生する一方、否認項目のうちの期間損益については翌期から直ちに認容といった手数のかかることを繰り返しているのが現況である。課税所得の弾力化ないし自由化と企業会計処理の客観性の確立こそ、わが国の税制と企業に課された大きな課題である」³¹と述べている。

そして、さらにこの所得計算の基本規定について、「課税所得と企業利益は一致し、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から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、それらが果たして、企業会計上の当然の計算規定であるのか、あるいは税法独自の計算規定であるのか、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あげられているかが不分明となっている」³²とした上で、「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、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。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と税務官吏とを奈落の底に突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適正な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」³³と述べている。

また、当時、課税庁側の見解として、西原宏一氏は、法人税法 22 条 4 項について、「この『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、具体的に何をいうのかということ、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るが、特に明文の基準があることを予定しているわけではない。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ものを要約した』といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではない。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。」とし、「むしろこの規定は、

³⁰ 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』第 22 号第 5 号（1967）3 頁。

³¹ 塩崎 同上、4-5 頁。

³² 塩崎 同上、5 頁。

³³ 塩崎 同上。

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見えるとした。そして、さらに、「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とっているかどうかは、今後、事例についての判断（裁判所の判決を含む。）の積み重ねによって明確になっていくものと考えられる」³⁴と述べている。

このように、課税庁側の意図としても、税制の簡素化を目的としてなされた法人税法 22 条 4 項の創設は、制度創設当初から、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を巡り、仮に将来特殊な会計処理が生じて、これを巡る問題が生じた場合に、そもそも「事例の判断の積み重ね」に大きく期待していたことが伺われる³⁵。

結局、当時の反応をまとめると、法 22 条 4 項の規定にある「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の文言が抽象的であるが上に、課税庁が恣意的に解釈することへの警戒感が一部の識者にあったものの、課税庁側は、決してそのような課税庁の都合のいい運用を意図していたものでなく、やはり、立法趣旨としては一義的には、税制の簡素化により、二度手間を省き、社会全体の生産性を向上させることにあったことが読み取れるのである。

第 2 節 概要

わが国の企業会計制度は、法人税法に基づく税務会計、商法（会社法）に基づく商法（会社法）会計及び金融商品取引法（以下「金商法」という。）に基づく企業会計の三つの会計から成り立っているとされ、三者が相互に密接に結びついていることから、会計学の立場から、いわゆる「トライアングル体制」と呼ばれてきた。

他方、税法の立場から、この関係について金子宏教授は、「わが国の法人税法は、企業所得の計算についてまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎にして会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計があるという意味での『会計の三重構造』を前提として

³⁴ 西村宏一「法人税法の一部改正」『税務弘報』15 卷 7 号 75 頁（1967）。

³⁵ なお、当時課税庁側にあった武田昌輔氏は、公正処理基準について、「税法において明確な別段の定めのあるものについては、税法固有の目的から収益、損費について明確にされているので立法論の問題は別として、この公正処理基準の効力は及ばない」と述べている。さらに、「公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものでなく、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものと見るべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である。」との見解を示している。また、武田氏は、商法との関係について、「公正処理基準は、商法の規定が明確に存する場合においても、直ちにその規定が公正処理基準とはならないものと解される。商法においては、商法自体の政策的目的が存するものであるからである。ただ、商法における規定が会計慣行となっていることが多いから、会計慣行を尊重する立場から、商法の規定が尊重されるべきことになるだろう。」と述べている。そして、最後に、武田氏は、「公正処理基準は、実践的なものであることが要請されるから、重要性の原則、特に計算経済性は十分に配慮されなければならない。」とし、また、「特に個別的妥当性が重視されるべきであって、画一的に解することによって企業の実態に即しない結果を招かないように配慮すべきである。」と指摘している（「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第 3 号 171-172 頁）。

いる、と解して良いだろう。」³⁶と述べている。租税法の分野においては、今日この考え方が通説とされている。

第2節においては、この「会計の三重構造」を前提として、法人税の課税所得の基礎とされてきた企業会計、すなわち金商法の委任省令である財務諸表等規則1条1項に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（以下「公正会計基準」という。）、確定決算主義によりその拠り所とされてきた商法（会社法）会計、すなわち会社法431条に規定する「一般に公正妥当と認められる会計慣行」（旧商法32条2項では、「商業帳簿の作成に関する着ての解釈については公正妥当なる会計慣行を斟酌すべし」と規定されていた。）（以下「公正会計慣行」という。）、そして、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）について、それぞれの目的並びに課税所得の計算や利益の算定方法を概観し、さらに、それぞれの関係性について確認することとする。

1 公正会計基準

まず始めに公正会計基準について確認する。金商法第1条において、法の目的を次のように規定している。

「この法律は、企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行うものに関し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等により、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十分な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もって国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的とする。」

つまり、ここで求められる公正さとは、有価証券の発行や金融商品等の取引等における公正さで、それが結局のところ国民経済の健全な発展や投資者の保護に資するというのである。

投資者の保護について、松尾直彦教授は、より具体的に次のように説明されている。

「金商法における投資者保護は、有価証券およびデリバティブ取引の価値自体を保証するものではない。有価証券およびデリバティブ取引には、リターンが得られる可能性がある一方、リスクが存在するものであり、その価格変動に伴う損益は、投資者が自らの投資判断に基づくものとして引き受けるべきものである（自己責任の原則）。一方、情報・交渉力格差の存在から、投資者に自己責任を問うための前提条件として、投資者保護制度が必要となる。その内容として、従前から①事実を知らされないことによって被る損害からの保護、および②不公正な取引によって被る損害からの保護があげられてきた。そして、①のために開示制度が、②のための方策として不公正取引規制制度が、それぞれ整備されている。」³⁷

「資本市場の健全性が確保されるためには、第1に、市場参加者（有価証券の発行者、投

³⁶ 金子宏 前掲注2、332頁。

³⁷ 松尾直彦『金融商品取引法』（商事法務、2011）、5-6頁。

資者、市場仲介者や市場情報提供者)に関する情報が適切に開示されるとともに、その行動の健全性が確保される必要がある。」³⁸。

つまり、自己責任の原則の前提として、投資者を、事実を知らされないことによって被る損害から保護する必要があり、そのためには、市場参加者の情報が適切に開示されることが必要であるというのである。

また、松尾教授は、国民経済の健全な発展について、『国民経済の健全な発展』における『国民経済』とは、個々の経済主体（ミクロ）ではなく、日本経済全体（マクロ）を指すものである。『金融商品取引業の健全な発展』が目指されているものでもない。また、『健全』な発展であるから、経済効率性のみならず、公正性が求められる³⁹と述べられている。

つまり、適切な情報開示の先にある国民経済の健全な発展とは、日本経済全体の健全な発展であり、そこには、公正性が必要とされるというのである。

したがって、金商法において、国民経済の健全な発展や投資者の保護に資するとは、市場参加者に関する適切な情報開示が可能となることで、資本市場に経済効率性や公正性が確保され、そのことが日本経済全体の健全な発展に貢献することになるということではなかろうか。

次に、計算規定を確認する。同法 193 条では、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」と規定されている。

また、これを踏まえて財務諸表等規則 1 条 1 項では、「金融商品取引法（中略）の規定により提出される財務計算に関する書類（中略）のうち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書（中略）の用語、様式及び作成方法は、次条を除き、この章から第八章までの定めるところによるものとし、この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定している。さらに、同条 2 項では、「金融庁組織令（平成十年政令第三百九十二号）第二十四条に規定する企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」と規定している。

したがって、企業会計審議会や A S B J により公表された企業会計原則や新会計基準は、すべて公正会計基準に該当することになると考えられる⁴⁰。

³⁸ 松尾 同上、6 頁。

³⁹ 松尾 同上、7 頁。

⁴⁰ 原省三「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」『税大論叢』第 58 号（2008）、280 頁。なお、弥永真生教授は、「これら以外に「公正会計基準」にあたる解されるものとして、企業会計審議会が公表した企業会計の基準による委任に基づいて日本公認会計士協会が作成した実務指針を挙げられ、企業会計基準委員会が開発・公表した企業会計基準適用指針及び実務対応報告、企業会計審議会の公表した企業会計の基準の設定に関する意見書に基づくことなく、たとえば、日本公認会計士協会が策定した実務指針も、一般に公正妥当と認められる限りにおいては『公正会計基準』の 1 つにあたる解する余地がある」と述べている（弥永真生「コンバージェンスと受容—金

まとめると、金商法が投資者の保護等を目的として、公正な有価証券の発行や金融商品等の取引等を行うために採用される会計は、企業会計原則をはじめ、今日ASBJで設定される新会計基準のことを指しており、したがって、将来設定されるものも含めて、ASBJで設定されるものは公正会計基準に該当するものといえよう。

そうであれば、確かに法人税法と目的の異なる公正会計基準が直接的に公正処理基準とつながると考えるのは困難であり、やはり確定決算主義により商法（会社法）を通じてしかつながりようがないものと考えられる。

2 公正会計慣行

次に公正会計慣行について確認する。会社法は法の趣旨を次のように規定している。

「会社の設立、組織、運営及び管理については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。」（会社法第1条）。

つまり、会社法は、株式会社や持分会社の設立に始まり、機関や会計帳簿、さらには剰余金の配当に至るまで実に幅広く規定しているのである。

そして、会計については、同法431条に「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されている。

また、会社法の委任省令である会社計算規則第3条では、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならない。」と規定しており、財務諸表等規則1条1項に規定する「公正会計基準」と同じ文言を用い、財務諸表等規則における公正会計基準を「企業会計の慣行」の一つと位置付けている⁴¹。

会社法431条に規定される公正会計慣行は、果たして前述の公正会計基準と同一のものであろうか。それとも異なるものであろうか。

当該規定に関しては、もともと旧商法32条2項は、「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」と規定していたが、この「公正ナル会計慣行」の意義を明らかにするにあたっては、さまざまな考慮の結果、本条の文言が決定されたことに留意する必要がある。

まず、企業会計審議会の意見書では「会計基準」という文言での立法が要請されていたのに対して、法務省レベルでは、「会計基準」という語句の採用に難色が示されたが、その理由は、「会計基準」というのでは会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあった⁴²。また、次に「公正ナル」との語句については、会計専門家には認めがたいとされるような事実上の実践に法的効力を認めるのは問題であるため、「公正ナル」という形容詞が付されたと解すべきであろう。そして、商法計算規定の趣

融商品取引法・会社法の観点から」企業会計（2008）60巻4号61-62頁）。

⁴¹ 原 前掲注40、282頁。

⁴² 弥永真生 『企業会計と法』（第2版）（新世社、2001）31頁。

旨からは、「公正ナル」とは商人の財産及び損益の状況を明らかにするのに適したということの意味するものであった⁴³。

つまり、会計基準をそのまま採用するには法的規制の観点から問題があり、そのため、「公正ナル」という形容詞を付した上で従来の「慣行」という用語を維持して、明文化された会計基準に限定されないとしたのではないか。

したがって、会社法 431 条が旧商法第 32 条第 2 項と実質的に変わらない⁴⁴とされていることを勘案すると、会社計算規則 3 条に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と「公正会計基準」を同義に捉え、企業会計原則等の明文化された会計基準そのものを指すものと解することには疑問があり、会社法上の公正会計慣行とは、企業会計原則に代表される明文化された会計基準そのものを指すのではなく、それらの基準の中で定められた個々の会計処理のうち、一般に公正妥当と認められるものを指している概念であると解すべきであろう⁴⁵。

ここで、商法（会社法）上において、何が公正妥当なのかについて考えてみる。

弥永真生教授は、会社法制定以前に、「株式会社の計算規定の目的は、会社債権者と株主との利害を調整するという観点から、配当可能利益を算定することと、株主を主として念頭に置き、会社を取り巻く利害関係者に意思決定に有用な情報を提供させるところにあるといわれている。そして、商法改正の沿革、商法の計算規定の構造からは、最も重要な目的は配当可能利益算定目的であると理解するのが自然である」⁴⁶とした上で、「現行商法の下で、配当可能利益に期待されている機能は、会社財産の維持であり、これは、主として会社債権者保護を目的とするものである」⁴⁷と述べている。

つまり、旧商法において株式会社の計算規定の目的は、配当可能利益の算定と利害関係者への情報提供と 2 つあるが、最も重要なものは配当可能利益の算定であって、その配当可能利益に期待される機能は、会社財産の維持を通じて、会社債権者を保護することであるというのである。すなわち、旧商法における株式会社の利益計算に求められる公正妥当は、配当可能利益の算定に期待される会社財産の維持機能を通じて、会社債権者を保護することに資するものということなのであったのであろう。

しかしながら、その後、平成 10 年に公表された「商法と企業会計の調整に関する研究会報告」（大蔵省・法務省 平成 10 年 6 月 16 日公表 江頭憲治郎委員長）⁴⁸（以下「平成 10 年

⁴³ 弥永 同上。

⁴⁴ 神田秀樹 「〈座談会〉新会社法と企業会計上の諸問題（斎藤静樹他）」『新「会社法」詳解』（中央経済社、2005）、121 頁。

⁴⁵ 原 前掲注 40、283 頁。

⁴⁶ 弥永真生「商法における配当可能利益算定目的と開示目的—当初認識時測定主義との整合性—」『会計』第 153 号第 2 号（1998）、184 頁。

⁴⁷ 弥永 同上、186 頁。

⁴⁸ 平成 10 年意見書では、商法への金融商品の時価評価の導入及び税効果会計の採用の必要性について意見を述べるにあたり、次のような考えを示している。

「商法の会計目的は、多数の株主が存在する公開会社に関する投資家に対する証券取引法の情報提供機能と実質的に同一の役割を担っていると考えられる。情報提供機能は両者に共通する観点において、企

意見書」という。)や「金融商品に係る会計基準」(平成11年1月22日 企業会計審議会)を踏まえ、平成11年の商法改正(平成11年法律第125号)により、市場価格の金銭債権・株式・債券当について時価評価を付すことが認められるなど、情報提供のための会計規制と配当限度額の適正な算定のための配当規制との分離が推し進められた⁴⁹。そして、その後の流れについて、神田秀樹教授は、「会社法および株式会社の計算に関する法務省令は企業会計の考え方をより一層尊重する方向で進められている」⁵⁰と指摘されている。

つまり、平成10年意見書の公表を境に、旧商法においても情報提供機能の役割が強化され、今日の会社法や会社計算規則は、企業会計の考えがより一層尊重される傾向にあるというのである。すなわち、会社法における株式会社の利益計算に求められる公正妥当は、利害関係者への情報提供に資するものであることが強く求められるようになったものと考えられる。

まとめると、商法(会社法)における公正会計慣行は、完全に公正会計基準と一致するわけではないが、平成10年意見書の公表以降、企業会計の意見を一層尊重する態度を強めていることがわかる。

したがって、「会計の三重構造」を前提とした場合、企業会計審議会やASBJにより設定されてきた基準あるいは将来設定される基準は、商法(会社法)との調整なしに直接法人税法の課税所得計算に取り込まれることはないと考えが、法人税法の公正処理基準は、確定決算主義を通じて、情報提供機能を強化する企業会計を尊重する会社法により適切と判断された会計処理を取り込むことになるものとする。

3 公正処理基準

最後に公正処理基準について確認する。改めて法人税法1条で法の趣旨を次のとおり規定している。

業の財政状態及び経営成績を表す基礎となる利益計算に違いが生じることは利害関係者の判断を誤らせる虞がある。また、商法における債権者保護の観点からも、配当可能利益が恣意的に操作されること排除するため、利益計算が公正な会計処理を通して適正に行われることが望ましいと考えられる。したがって、公開会社を対象とする証券取引法と非公開会社も対象に含む商法では、要求される情報について差異があるとしても、財産計算及び利益計算は基本的に一致するように調整が図られてきたところである。」としながらも、「配当規制は、主として債権者保護あるいは債権者と株主との利害調整機能という商法の役割からの規制である。そこで、配当規制の方法としてはいろいろなものがありうるし、また貸借対照表上の純資産額を配当規制の基礎とするにせよ、個々の資産評価をどのような方法(時価法、原価法等)により行うかが、配当可能利益が算定に必ずしも直結するわけではない。したがって、商法で個々の資産の評価をどのような方法により行うかという問題と、配当可能利益額をいかに算定するかという問題は、分けて考え得る事柄ではないと考えられるので、まず、会計処理方法としての適否の観点から資産評価規定を検討し、その上で、配当規制の観点からの問題の有無を検討していくことが適当であると考えられる。」(「商法と企業会計の調整に関する研究会報告」(大蔵省・法務省 平成10年6月16日公表 江頭憲治郎委員長))。

⁴⁹ 弥永真生 「企業活動の国際化とトライアングル体制 会計基準と会社法・証券取引法・法人税法」『企業会計・ディスクロージャーと税制等の将来像について(展望と課題)』(金融研究研修センター、2009年)、6頁。

⁵⁰ 神田秀樹 「会社法の企業会計への影響」企業会計第58巻第1号(2006)、27頁。

「この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続き並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」。

したがって、納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項として、とりわけ公正処理基準は税額の計算の方法に関する規定として設けられているのである。つまり、ここにもやはり、金商法や商法（会社法）と同様に、それぞれの法の趣旨があつて、それぞれのフィルターを通じて適用されるものであつて、確定決算主義により取り込まれる公正会計慣行も法人税法に取り込まれるためにはこのフィルターを通じて取り込まれることになるのである。

公正処理基準については、もともと旧商法の「公正ナル会計慣行」と公正処理基準との関係については、それらの同一性を認める見解⁵¹が多かつたが、公正処理基準の内容には法人税法の要請する「課税の公平」の要請を勘案すべきとする見解⁵²や判決も見受けられる。

この点については、法人税法 22 条 4 項の規定が、法人税法の簡素化を図るにあたり、課税所得の計算は、税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行によって算出された企業利益を前提としていることを明らかにした確認的規定であると位置づけられていることからすれば、「公正処理基準」について法人税の要請する「課税の公平」を要請していると解することは難しい⁵³とする考えがある。そして、「公正処理基準」という概念は、他の法分野で用いられているものではなく、固有概念⁵⁴であると考えられるものの、「税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行」を意味する「公正処理基準」の概念を、税法独自の見地から決定することが相当であるとは思えない⁵⁵との指摘もある。

しかしながら、やはり、公正会計基準と公正会計慣行とが完全に一致する概念でないように、納税義務の適正な履行を確保するために規定されている公正処理基準もまた、公正会計慣行と完全に一致するものではないと解するのが自然であるように考えられる。

第3節 小括

法人税法 22 条 4 項の創設までの道のりは、昭和 27 年の税法調整意見書を契機に本格化

⁵¹ 新井隆一「公正なる会計慣行と法人税」『企業会計』 29 巻 7 号 (1977) 14 頁、忠佐市『租税法要綱 [第 9 版]』(森山書店 1979) 207 頁、松沢智『新版租税実態法 補正第 2 版』(中央経済社 2003) 162 頁。

⁵² 中島茂幸「法人税法の公正処理基準と企業会計—最高裁判決をめぐって—」『會計』 152 巻 2 (1997) 77 頁、山本守之『体系法人税法 [平成 18 年版]』(税務経理協会 2008) 167 頁。

⁵³ 原省三 前掲注 40、283 頁。

⁵⁴ 金子宏教授は、「固有概念は、社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中に取り込んでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして、租税法独自の見地から決めるべきである。」と述べられている(金子、前掲注 1、12 頁)。

⁵⁵ 原 前掲注 40、283 頁。

したものであったが、当初は、会計学の立場から一方的な要求であったため、大きな前進はなかったが、昭和41年学会意見書では、会計学においても、当時の税法の立場を十分に研究して提言を行った結果、昭和41年12月の税制簡素化第一次答申の公表、そして42年税制改正につながったものである。

そして、ここでの簡素化は、当時課税庁側が「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たもの」と説明したように、特殊なケースを除いては、一義的には確定決算主義を通じて取り込んだ商法上の会計慣行が妥当するとされた。

第2節では、公正会計基準・公正会計慣行・公正処理基準の3つの制度について概観した。これら3つの制度は、類似した概念であるが、必ずしもすべてが一致するものではない。つまり、「会計の三重構造」を前提に言えば、土台の公正会計基準については、公正会計慣行との関係では、明文化された企業会計原則に代表される明文化された会計基準そのものを指すものではなく、また、公正会計慣行についても、そのすべてが公正処理基準になるわけでないことがわかる。つまり、公正処理基準として採用されるかどうかの判断基準の1つとして法人税法1条にある「納税義務の適正な履行を確保」という法人税法のフィルターを通すことが予定されているのである。

それでは、上記の「税制の簡素化」や「納税義務の適正な履行を確保」することとは一体何を意味するのであろうか。

「税制の簡素化」については、公正処理基準が特殊なケースを除いて一義的には公正会計慣行と一致することと理解できる。確かに、二度手間を省くという実務的な目的からすれば、特殊なケースは除かれるとして、このような規定ができたことは、納税者と課税庁双方にとって意義あるものではなかろうか。したがって、公正処理基準の妥当性を評価する上では、「税制の簡素化」という視点からは、法人税法固有の観点から判断はむしろ消極的に理解されるのであろう。すなわち、税法上問題が少なければ、公正処理基準は公正会計慣行と一致するものと考えられる。

一方、「納税義務の適正な履行を確保」することについては、公正処理基準が創設時から、その後判例などの積み重ねに期待されていたことがわかる。つまり、いいかえれば、「税制の簡素化」のためにはじめたものの、その影響を見極めることが非常に困難であったということであろう。

したがって、当然ながら、公正処理基準として採用されるかどうかを判断する過程において「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保をどのように行っていくかなどについては、当時はまったく想定し得なかったのではなかろうか。

結局のところ、これらが曖昧であるために、公正処理基準を巡ってはこれまで多くの訴訟が提起されてきているのである。

そこで、第3章では公正処理基準の問題点を確認することとする。

第3章 公正処理基準の問題点

第3章では、今日における公正処理基準の問題点を明らかにする。法22条4項は昭和42年の創設以来約半世紀が経過しているが、当時、商法を介して密接な関係を構築した公正会計基準と公正処理基準の距離が近年離れつつある。

公正会計基準に関しては、2000年（平成12年）前後の会計ビックバンを契機に、国際会計基準とのコンバージェンスが進み、従来とは違った会計思考が入り込んできている。しかし、一方で、近年の裁判例においては、法人税法固有の観点から法22条4項を解釈するケースが増えてきており、このような現状に、会計学の立場や一部の租税法学者からも懸念が示されている。

したがって、第3章においては、企業会計を取り巻く環境の変化と法人税法固有の観点からの解釈という2つの問題点について確認することとする。

第1節 企業会計を取り巻く環境の変化

1 会計学の立場からの認識

昭和42年改正による公正処理基準の導入当時、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容は、その後の種々の事例についての判断（裁判所の判例含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えられてきた¹。しかしながら、その後の企業会計を取り巻く環境の変化について平成26年10月に公表された『公正処理基準の再検討（研究報告書）』（税務会計研究学会、2013・2014年度特別委員会（鈴木一水委員長））では、次のように説明している。

「その後45年以上が経過し、この間、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に関連する多くの裁判例や裁決例が積み重ねられてきた。しかしながら、当初の期待通りに『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の内容が明確化したか否かに関する検討が十分に行われてきたとは言い難い」²。

「一方、この間、会計制度も大きく変貌を遂げてきた。1990年代後半に始まった会計制度改革によって、国際的共通化を志向する会計基準が設定されるとともに、会計基準と商法（会社法）との調整も図られてきた。この調整は、金融商品取引法と会社法で、財産計算および利益計算が基本的に一致するように図られてきた。その結果、会社法においては、個別の資産に対する会計処理方法の適否と配当可能利益額算定とが分けて議論されるようになった。また、企業会計基準委員会は、高品質な一組みの会計基準を志向する国際的共通化に

¹ 藤掛一雄 「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和42年版）』大蔵財務協会、75-76頁。

² 『公正処理基準の再検討（研究報告書）』（税務会計研究学会、2013・2014年度特別委員会（鈴木一水委員長）、1頁。

配慮しながら、企業会計基準を開発してきた。さらに、国際会計基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）の連結財務諸表への任意適用が認められたほか、その積み上げを図るために、IFRSの一部基準を削除または修正して採用するエンドースメントの仕組みがとられることになった。なお、米国の証券取引所に上場している会社の連結財務諸表については、従来通りの米国会計基準の適用も認められている。他方、こうした会計基準の国際化・高度化・複雑化は、資金調達や事業を海外で行っていない中小企業に多大な事務負担をかけることになる。そこで、中小企業向けにコスト・ベネフィットの観点から、2005（平成17）年8月の日本公認会計士協会・日本税理士連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体による『中小企業の会計に関する指針』（以下『中小会計指針』）及び2012（平成24）年2月の中小企業庁・金融庁による『中小企業の会計に関する基本要領』（以下『中小会計要領』が公表された）³。

「既に述べたように、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は特定の文書を指すものではない。しかしながら、会計基準書等は、特定の会計処理の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』への準拠性の評価において参考になろう。とすると、内容の異なる多種多様な会計基準書等の併存によって、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の内容は、むしろ混迷を深めつつあるといえよう」⁴。

「このような会計基準の複線化（国際的共通化を志向する会計基準と中小企業の事務負担を軽減するために公表された「中小企業の会計に関する指針」などの内容の異なる会計制度が併存すること一筆者注）という制度的背景の下で、法人税法22条4項を取り巻く制度環境は、制定当時とはかなり変わってきている。そこで、裁判例等の積み重ねを踏まえながら、現在の制度環境における法人税法22条4項の意義及びあり方を再検討することは、税務会計の研究の実務の両面にとってきわめて重要な課題であると考えられる」⁵。

つまり、公正処理基準は、制度創設後45年経過してもその意義内容が依然として明確にならないまま、一方の会計制度が1990年代後半以降会計基準の複線化したことにより、以前よりも一層、意義内容を明らかにすることが困難になってきているというのである。

税務会計研究会は、上記のような課題認識を示した上で、「法人税法22条4項の立法趣旨である税制簡素化の達成度」や「裁判例等における『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の意義と内容」などについて検討している⁶。

そして、前者については、「ここでの税制簡素化の意味するところは、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上にあり、その態様としては、開差の縮小と実務簡便性の追求が

³ 税務会計研究学会 同上。

⁴ 税務会計研究学会 同上。

⁵ 税務会計研究学会 同上、2頁。

⁶ 税務会計研究学会では、この報告書において、このほか、「諸外国における法人税法22条4項に類似の規定の趣旨と現状」「各種会計基準書における「一般に公正妥当」性の意味、利益観または計算構造と、担税力指標としての課税所得との関係」「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と法人税法22条2項の規定する収益概念、3項の規定する原価・費用・損失概念、5項の規定する資本等取引概念との関係」についても検討を行っている（税務会計研究学会、前掲注2、269頁）。

考えられる。開差の縮小の内容は、規定の廃止と自主的経理容認のための要件の整備（規定の新設を含む。）、および要件の縮小に整理される。また、実務簡便性の追求は、税法固有の制度上の必要性からの簡便法の整備や、手続要件の緩和などを内容とする⁷とした上で、「法人税法 22 条 4 項の規定の制定後、税法規定の量が減ったとはいえないけれども、実務上の混乱の回避あるいは予測可能性の向上という意味での簡素化は進んできた⁸と評価している。

つまり、会計基準の複線化により公正処理基準が意義内容を明らかにすることが、公正処理基準の創設当時よりもいっそう困難な状況になってきているものの、それでも、会計の立場から見ても、予測可能性の向上に寄与したことを認めているのである。

一方で、後者については、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の意義に関しては、『一般に公正妥当』であるということは、継続して適用する健全な会計慣行として説明されるとしても、何をもってそのように判断されるかは、税法において規定されていない不確定概念であるため、結局、企業会計上の考え方から解釈せざるを得ない。企業会計上の考え方からは、『一般に公正妥当』概念は、社会的合意ないしは社会的容認に基づく概念であり、法人税法上の概念としては、慣習として社会に定着していることよりも、むしろ社会的規範として機能していることが重要であると考えられる⁹と述べている。

そして、税務会計研究学会は、今後の展望として、「時代の変化に伴う新しい取引形態、金融手段、情報技術などの開発に応じて、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の内容も変わるはずである¹⁰とした上で、「そこでの『一般に公正妥当と認められる』過程では、裁判例等の過去先例を積み重ねるだけでは不十分であり、環境変化に対応した企業会計の研究成果と実務慣行をまとめ、税務会計実務に影響を及ぼすことによって社会的承認を得ていく努力も必要とされよう¹¹と結んでいる。

つまり、現状すでに複線化している会計基準も、今後さらに経済社会の進展による取引形態や金融手段の変化により、さらに変化していくことを予想した上で、会計学の立場からも社会的承認を得る努力も必要とされるとの見解を示しているのである。

2 税法の立場からの認識

平成 8 年 11 月付け税制調査会・法人課税小委員会報告（以下「平成 8 年小委員会報告」という。）では、課税ベースの見直しの前提となる社会情勢の変化の一つとして、企業会計の分野の変化を挙げている。そして、「我が国の企業会計の分野においても、時価基準や連結財務諸表のあり方について検討が進められている。また、経済実態に即した処理や会計の

⁷ 税務会計研究学会 同上。

⁸ 税務会計研究学会 同上。

⁹ 税務会計学会 同上、270 頁。

¹⁰ 税務会計研究学会 同上、273 頁。

¹¹ 税務会計研究学会 同上。

選択制の抑制にも配慮した国際会計基準の議論の進展がみられている¹²との認識を示している。その上で、次のように論じられている。

「近年の国際的な会計基準の動向をみると、費用収益対応の考え方にたっている企業の財政状態や経営成績を測定・開示する方法から決算期末の資産・負債の金額を確定することによってこれらを測定・開示する方法に比重が移ってきている。今後、わが国の企業会計においても、こうした会計処理方法が取り入れられていく可能性がある。この方法によれば、従来以上に資産・負債を確定するために見積もりの要素が増え、また、長期の潜在的な債務についてもできる限り財務諸表に計上することがもとめられることになると考えられる。しかし、こうした情報開示のための企業会計上の要請と、公平性・明確性という課税上の要請には違いがあるので、税制が企業会計上の処理に合わせることは限界があると考えられる¹³」。

つまり、情報開示のために見積もりの要素が増えつつある企業会計を基礎にして、法人税法が課税所得を計算することには、公平性・明確性という課税上の要請という観点から限界があるというのである。

また、平成8年小委員会報告を踏まえて、同じく政府税調査会より公表された、平成12年7月「わが国税制の現状と課題 ― 21世紀に向けた国民の参加と選択 ―」では、以下のとおり述べている。

「今後は、法人課税小委員会で指摘され見直し視点を中心として、残された課題を含め、法人課税の課税ベースの一層の適正化に向けて引き続き取り組むことが重要です。こうし

¹² 「法人課税小委員会報告」（平成8年11月、税制調査会）、21頁。

¹³ 税制調査会 同上、40頁。なお、具体的な見直し検討項目としては、①費用又は収益の計上時期の適正化、②保守的な会計処理の抑制、③会計処理の選択制の抑制・統一化、④債務確定主義の徹底、⑤経費概念の厳格化、⑥租税特別措置の一層の整理・合理化、⑦国際課税の整備があげられた。

このうち、①については、「税制の立場から、各年の企業業績を的確に把握するため、費用又は収益の計上時期の適正化が必要である」こと、②については、「商法・企業会計原則においては、いわゆる保守主義の観点から、企業の健全性に配慮した会計処理方法を規定している。これは、費用や損失の計上を収益の計上よりも優先させるものとなっており、法人税法においては、課税所得計算の適正化を確保する観点から、過度に保守的な会計処理を抑制する必要がある」ことが述べられた。

また、③については、「会計処理方法の選択制は、商法・企業会計原則の面からは合理性があるとしても、課税所得計算に差異をもたらす、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である」こと、④については、「費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある」ことが述べられた。

さらに、⑤については、「法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概念を従来以上に厳格に捉える必要がある」こと、⑥については、「産業間・企業間の中立性の確保の観点から、租税特別措置等の一層の整理合理化が必要である。また、利用者が特定の者に偏在している措置については、これを極力抑制し、真に必要なものに限る必要がある」こと、そして⑦については、「経済の国際化が進展する中で、租税回避を防止する等の観点から、移転価格税制、タックス・ヘイブン税制、外国税額控除制度の適正化等、国際課税のより一層の整備を図る必要がある」ことが述べられた。

なお、検討の具体的な内容としては、費用・収益の計上基準については、工事、割賦販売等、長期金融商品などが検討され、また、資産の評価について、棚卸資産や有価証券などが検討された。さらに、減価償却、リース資産、繰延資産、引当金などについても検討が行われた（平成8年小委員会報告、22-23頁）。

た課税ベースの適正化により、産業間で実質的な税負担がことなっていたり税制が特定の産業・企業に奨励的ないし抑制的となっている場合に、これを改めることは、税制の中立性の向上に資するものです。また、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から課税ベースを見直すことにより、企業活力の発揮や新規企業・産業の創出、経済全体の効率性の向上など、経済社会の構造改革に資すると考えます。」¹⁴。

つまり、情報開示のための企業会計上の要請と公平性・明確性という課税上の要請には違いがあることから税制が企業会計上の処理に合わせることは限界があるため、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から課税ベースを見直すことにより、経済全体の効率性につながり、経済社会の構造改革に資することになると主張しているのである¹⁵。

すなわち、昭和42年改正による公正処理基準の導入による税制の簡素化の試みは、1990年代後半に始まった会計制度改革以降に大きな転換点を迎えたと考えられるのではなかろうか。つまり、この時期に、商法を介して密接な関係を構築してきた公正会計基準と公正処理基準の乖離が始まったと考えられるのである。そして、この時期以後、公正処理基準を巡る裁判例において、税法固有の観点からの解釈が散見されるようになるのである。

このような状況に対しては、昨今では、企業会計と租税法との目的の差異に注目して、法人税法が、企業会計に完全に従うべきとは考えない見解が台頭してきているとの指摘がある¹⁶。

中里実教授は、税法と企業会計との関係について、そもそも、確定決算主義の問題点として、「法律によらない課税」、「保守主義の租税法への導入」、「逆基準性の問題」の3つの問題点があったが、さらに近年、企業会計における「時価主義の台頭」といったさらなる問題点が出てきていることを指摘されている¹⁷。

そして、この「時価主義の台頭」については、「今は時価主義の流れが押し寄せてきていて、これによって確定決算主義は維持しにくくなるのではないかという考え方があります。」
「ここでの問題は、企業会計で時価主義が採用されたとしても企業会計の方では脚注で済

¹⁴ 税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（平成12年7月）、168頁。

¹⁵ 税制調査会 同上。

¹⁶ 酒井克彦『プロGRESS税務会計論Ⅲ-公正処理基準-』（中央経済社、2019年）、73頁。

¹⁷ 中里実『租税法の潮流Ⅰ第一巻課税問題の変遷』（税務経理協会、2021年）、80-84頁。中里教授は、そもそもの問題点のうち、「法律によらない課税」については、「課税標準の算定の仕方等については法律でこれを書かなければならないというのが憲法84条の租税法主義の要請ですが、その法人税法の課税所得計算の基本的な部分が企業会計に委ねられていると法律以外のものによって課税所得計算がなされることになるので、これは憲法違反になりかねません。」と指摘する。また、「保守主義の租税法への導入」については、「納税資金の問題等、いろいろな実際的な考慮があって、保守主義にも意味はあったと思いますが、租税法上課税所得は少なく見積もる原則があるとは思えないので、保守主義を租税法に直接持ってくることにはいろいろ問題あります。」と述べられている。そして、「逆基準性の問題」については、「法人税法で税務会計上の基準を決めると、それに引きずられるかたちで企業会計が影響を受けてしまうという問題」とした上で、「単に税金が安くなるから租税法に引きずられるという程度の企業会計であれば、確定決算主義を放棄しても今度は別の理由に引きずられて開示目的は適正には達成されないような状況になるのではないのでしょうか。」として、企業会計に対して厳しい指摘をしている（中里、同、82頁）。

ますことができるのではないかというところです。時価情報をどうにかたちで提示するかはいろいろあるかとおもいますが、租税法で課税所得計算において脚注というやり方、確定申告書に脚注をつけてこちらの会計基準だと課税所得がこれだけ減る増えるなんてことはできない話」であると述べられている¹⁸。

つまり、情報の一つとして時価情報を提供する企業会計に対して、課税所得計算は税額を決める基礎となり、納税を通じて国民の財産権を侵害することになるため、公平性の観点から、問題があるというのであろう。すなわち、このような見積もり計算要素の強いものを導入することに対して懐疑的な考えを述べられているのである。

第2節 税法固有の観点からの解釈の定着

最近の公正処理基準に関する判決については、第5章以下でいくつかの判例を取り上げて、それらの内容を具体的に検討することにするが、先に最近の判例に関して概していえば、法人税法固有の観点から解釈されることが増えてきており、公正処理基準はあくまで企業会計の考え方で良いという説¹⁹と法人税法の解釈も入れ込んでいくのだという説²⁰との2つの説では、後の説の方が有力になってきているとの指摘がある²¹。

また、最高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）などの近時の判決については、法22条4項を、いわば法人税法の外にある企業会計制度の基準を法人税法の規範として「そのまま」受け入れるのではなく、法人税法の価値観によるフィルターをかけて適切なもののみを規範として受け入れるという態度と評されることもある²²。

¹⁸ 中里 同上、83頁。中里教授は、「そもそも配当可能利益の計算とディスクロージャーという2つの目的を持った会計制度、あるいは会計学の考え方から租税政策がでてくるということはありません。」とした上で、「企業会計と法人税法がリンクしている仕組みは多少なりとも不健全なものであると言わざるを得ないわけです。」として、企業会計と法人税法を切り放す必要があるとの見解を示されている（中里、同、84-85頁）。

¹⁹ 例えば、岡村忠生教授は、「法人税法22条4項の導入経緯や立法趣旨を考えれば、他のソフトローよりも法的ルールにより近い、すなわち尊重されるべきものであったはずの企業の会計実務の領域の会計基準の中から、『一般に公正妥当と認められる』ものを選択して所得計算に用いるべき」（「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』第178号、2017、143頁）と指摘されている。また、谷口勢津夫教授は、公正処理基準について、「法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。」（「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第65巻第3、4号、216頁）と指摘されている。と指摘されている。

²⁰ 金子宏教授は、公正妥当な会計処理の基準について、前述の「三重構造」を前提に、「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ことである。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行については、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。」（前掲注2、332～333頁）と述べられている。また、酒井克彦教授は、適正公平な課税という法人税法独自の目的に照らし、対象となる会計処理の基準を法人税法上妥当といえるかどうかという判断を「基準内容アプローチ」と称されるが、このアプローチについて「『法人税法』、『商法・会社法』、『企業会計』の三者は、各々の目的や趣旨に則り徐々に乖離している段階にあるとされ、基準内容アプローチの重要性は高まっているようにも思われる。」と述べられている（『プログレッシブ税務会計論Ⅱ』中央経済社、2016、124頁）。

²¹ 弥永真生・成道秀雄 「公正処理基準の真相」『税研』第198号（2018）、2頁。

²² 佐藤英明 「批判」判評672号『判例時報』2241号（2015）、140頁。

しかしながら、このような近年の裁判の傾向について、岡村忠生教授は、例えば、最高裁判平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）に関して、「問題となるのは、『税会計処理基準』をいった誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかでないことである」²³との懸念を示されている。

また、会計学の立場からも、前出の税務会計研究学会は次のとおり述べている。

「裁判例等の先例における『一般に公正妥当と認められる』のが、企業会計の立場あるいは会計基準の観点からなのか、それとも課税の立場あるいは税法の観点からなのかを、裁判例等の検討を通じて明らかにした。裁判例を検討すると、納税者の会計処理と課税庁が推奨する処理（通達）のどちらが『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』にあたるか、納税者の会計処理を 22 条 4 項を根拠に否認できるのかという二つが争点として浮き彫りとなった」²⁴。

そして、「納税者の会計処理と課税庁が推奨する処理（通達）のどちらが、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』を法人税法の趣旨や目的を合意して解釈しており、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』が法人税法上の規定であるという点も強調されることが判明した」²⁵との認識を示した上で、「さらに、裁判例の検討を通じて、法人税法 22 条 4 項の規定が、別段の定めのない事項に関する包括的否認規定として使われていることも判明した。この現象は、税制簡素化という立法趣旨とは異なる意図で法人税法 22 条 4 項の規定が適用される傾向のあることを示している」²⁶として、懸念を表明している。

つまり、せつかく公正処理基準が導入されて、予測可能性が向上してきたにもかかわらず、裁判例を確認すると、法 22 条 4 項が、あたかも包括的否認規定のように使われているというのである。すなわち、税務会計研究会報告書は、このことについて「立法趣旨とは異なる機能を果たしている」として、裁判例を含む現状に対して批判をしているのである。

第 3 節 小括

²³ 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』第 178（2017）143 頁。なお、谷口勢津夫教授は、この判決について、「法人税法独自（固有）観点説は、ビックカメラ事件東京地判の先の引用判示にみられるように、法人税法 1 条を参照して同法の目的を『適正な課税及び納税義務の履行の確保』として捉えた上で、『この目的を有する同法の〕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』会計基準を、公正処理基準から除外する意味・機能を有すると考えられるのである。つまり、企業会計の観点から定められた会計処理基準のうち、『適正な課税及び納税義務の履行の確保』を目的とする法人税法独自（固有）の観点に適合しないものを、公正処理基準から除外する意味・機能を有すると考えられる。」とした上で、「そうすると、法人税法独自（固有）観点説は、法解釈方法論上は、法人税法の目的を考慮して行う公正処理基準の限定解釈（目的論的限定解釈）を説く考え方として、性格づけることができよう」と述べている。そして、「このような一般的抽象的な『目的』を考慮して行う目的論的解釈は、税收確保及び公平負担実現のための目的論的『解釈』と呼ぶべきものである。これは、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、一種の法創造（法の継続形成）であり、…（略）…租税法律主義の下では許容されるべきものではない」と厳しき批判している（谷口『税法の基礎理論—租税法律主義論の展開—』（清文社、2021 年）、92-93 頁）。

²⁴ 税務会計研究学会 前掲注 2、270 頁。

²⁵ 税務会計研究学会 同上。

²⁶ 税務会計研究学会 同上、271 頁。

上記のとおり法 22 条 4 項の問題点として、「企業会計を取り巻く環境の変化」と「法人税法固有の観点から解釈の定着」の 2 つを確認した。

企業会計を取り巻く環境は、1990 年代後半以降、国際会計基準へのコンバージェンス等により、「会計基準の複線化」と呼ばれる状況になってきており、そのために、公正処理基準とは何かを明らかにすることが一層困難になってきていることがわかった。

また、一方で、近年の裁判例では、法人税法固有の観点からの解釈が定着してきていることを確認した。

ただし、こうした状況について、会計学の立場から「立法趣旨とは異なる機能を果たしている」との批判もある。また、一部の税法学者からも懸念が示されている。

しかしながら、批判や懸念は理解できるが、結局のところ、平成 12 年 7 月に税制調査会から公表された「わが国税制の現状と課題 ― 21 世紀に向けた国民の参加と選択 ―」で述べられていたとおり、「情報開示のために見積もりの要素が増えつつある企業会計を基礎にして、法人税法が課税所得を計算することには、公平性・明確性という課税上の要請という観点から限界がある」ということに行き着くのであろう。

それでは、確定決算主義と法 22 条 4 項によってこれまで維持されてきた企業会計準拠主義をあきらめる時期に来たのであろうか。このような考え方を支持する意見もある²⁷。

しかし、法 22 条 4 項は、そもそも、税制の簡素化によりわが国の経済社会の生産性を向上させ、経済を発展させるために導入されたものである。そうであれば、安易にこれまでの体制を大きく変更するのはわが国の経済社会へ大きな混乱をもたらす可能性があるものと考えられる。

したがって、本論文においては、以下、確定決算主義と法 22 条 4 項における企業会計準拠主義の維持を前提にして、これに関する先行研究やこれまでの判例研究を通じて、法人税法固有の解釈の妥当性について考察を深めることとする。

なお、次章では、先行研究として、ある会計処理が公正処理基準としての妥当であるかどうかの判断手法について研究する。

²⁷ 例えば、中里実教授は、前述のとおり、企業会計における「時価主義の台頭」に踏まえて、「今は時価主義の流れが押し寄せてきていて、これによって確定決算主義は維持しにくくなるのではないかという考え方があります。」と述べられている（中里、前掲注 17、82 頁）。

第4章 税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究

第4章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について確認する。第1節では、先行研究において、公正処理基準該当性の判断アプローチとしてどのような手法が研究されてきたのかについて、第2節では、それらの有用性について検討することにする。

なお、第1節で確認する公正処理基準の判断アプローチについての先行研究に関しては、2000年（平成12年）前後の会計ビックバン以後、公正会計基準と公正処理基準の距離が離れはじめて以降、様々な見解が示されてきている¹が、本論文では、税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証することを視野に入れた判断アプローチに絞って、それらの内容を確認することとする。

第1節 公正処理基準該当性の判断アプローチ

¹ 近年における公正処理基準該当性の判断アプローチに関する研究においては、例えば、原省三教授は、公正処理基準に関する主な判決について、「それぞれの判断の内容を分析し、『公正処理基準』の意義や範囲についての裁判所における主要な判断要素をみてみると、多くの裁判例において、実態面では、会計処理の『慣行性』が重視されており、内容面では、『合理性』や『公平性』といった判断要素が重視されていることが認められる。ただし、この『公平性』とは、『公正処理基準』にいう『公正』性を判断する際の一要素であり、法人税法の要請する『課税の公平性』ではなく、税法以前の企業利益の算定における『公平性』と解すべきと考える。」（原、「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」『税大論叢』第58号、250頁）とした上で、「『公正処理基準』創設の趣旨からすると、法人税法は、「公正処理基準」を掲げることにより、自らの規定の簡素化を図っているものであり、この「公正処理基準」の意義は、現行法人税法においても何ら変わるものではないと思われる。」（原、同上）と述べている。つまり、公正処理基準の判断アプローチに過程に、税法固有の観点を持ち込まないとの見解であると考えられる。

また、角田亨介教授も、法22条4項について「当該条項は企業会計準拠主義を示すための確認的規定であり、過度に会計基準に従うべきことを厳格に要請するものでもなく、また、税法固有の観点のもとに、企業会計準拠をゆがめることを許す規定でもない。公正処理基準の該当性の判断においては、税法固有の観点で何か新たな基準をあたかも加えるような判断を行うというのではなく、単に、法人税法の空白でない部分に関わる基準は該当しないとし、もともと条項の意義をあらわした考え方であると思われる。そして、法人税法の空白でない部分は、別段の定めだけが該当するのではなく、法人税法及び租税特別措置法等における、法人税の所得算定に係る規定すべてが該当すると解するのが妥当であると考えられる。その帰結として、公正処理基準には、法人税法等の規定に反する会計処理は含まれないということがいえる。この点こそが、公正会計慣行及び公正会計基準と公正処理基準との相違であるといえる。」（角田、「法人税法22条4項に関する一考察—企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から—」、『税大論叢』第79号、3-4頁）と述べている。したがって、原教授と同様の見解であると考えられる。

他方で、相京博士氏は、「一般論としては、法第74条第1項が存在する限り、公正処理基準とは各法人の法源、すなわち各法人が存続するために従うべき法の計算規定と解すべきである。」（相京、「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」『税法学』第566号、26-27頁。）とした上で、「法人税法が現行の所得計算構造を維持する限り、公正処理基準とは会社法の計算規定と理解し、会社法の計算規定との乖離は別段の定めで対応し、いたずらに公正処理基準の解釈を拡張すべきではない。」（相京、同上、27頁）との見解を示されている。つまり、公正処理基準は、商法（会社法）に依拠しており、したがって、税法固有の解釈を持ち込まないとの考えを示しているものと考えられる。

税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究として、酒井克彦教授の「2つのアプローチ」と末永英男教授の「二段階のチェック」について確認する。これらは、近年の裁判において税法固有の解釈が定着してきたと考えられるようになって以降に示された判断アプローチであり、その内容が具体的であることから、予測可能性の向上に寄与するものであると考えられる。したがって、これらの内容を確認した上で、次節でその有用性について検討するものとする。

1 2つのアプローチ

まず、はじめに、酒井克彦教授の「2つのアプローチ」について確認する。

酒井教授は、過去の裁判例を分析した上で、会計基準が法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準に該当するか否かを判断する基準としては、①（新設された）その会計基準が慣行として醸成されているか否かという視点から検討するアプローチ（以下「慣行該当性アプローチ」という。）と②会計基準の内容が法人税法の趣旨や同法 22 条の要請に合致するか否かという観点から検討するアプローチ（以下「基準内容アプローチ」という。）の2つがあると思われる²と述べられている。

酒井教授によれば、①の慣行該当性アプローチとは、その会計基準が慣行やならわし等として醸成されたものと評価し得るか否かという観点から考慮するアプローチである³。すなわち、ある会計基準が、特定の業種に属する企業等において広く、かつ、相当の時間繰り返して行われる場合に、かかる会計慣行は、商法・会社法上の「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」と認められ、ひいては法 22 条 4 項にいう公正処理基準として、法人税法上の計算に影響を及ぼすという理解である⁴。したがって、慣行該当性アプローチにおいては、判断の対象となる会計処理の基準が、対象とされている業界などにおいてどれだけ浸透しているか、どれほど周知され、繰り返し行われているのかといった点が重要視されることとなる⁵。

他方で、②の基準内容アプローチについては、問題とされている会計処理の基準が法人税法の趣旨等に合致しているか否かという観点から判断するアプローチをいう⁶。すなわち、ある会計処理の基準による場合、適正・公平な課税を阻害すると判断されれば、かかる会計

² 酒井克彦 『プログレッシブ税務会計論Ⅲ—公正処理基準—』（中央経済社、2019）、60 頁。なお、酒井教授は、2つのアプローチについては、法人税法上の通説である三層構造論を前提に検討するものである旨説明されている。また、22 条 4 項について、学説上、確認規定説が多数を占めていると思われる²と見解を示した上で、今日的には「創設的規定」としての独自の意味を有していると述べられている。そして、その理由として、「大竹貿易事件最高裁判決など、公正処理基準該当性の判断にあたって法人税法の趣旨を考慮してきた判決の姿勢が、同条項の性格を従来の通説であった確認規定から創設的規定へと変容させてきたといえるのではなかろうか」（酒井、同上、37 頁）と説明されている。

³ 酒井 同上、60-61 頁。

⁴ 酒井 同上、61 頁。

⁵ 酒井 同上。

⁶ 酒井 同上。

処理は公正処理基準に該当しないと判断するアプローチである⁷。

つまり、上記をまとめると公正処理基準として判断されるには、判断の対象となる会計処理の基準が、対象とされている業界などにおいてどれだけ浸透しているか、どれほど周知され、繰り返し行われているのかといった点、すなわち慣行として成熟しているかどうか。さらには、適正・公平な課税を阻害しなかいかどうかという点の2つの点から判断されるというのである。

それでは、この2つのアプローチの関係性はどうか。これらのうちいずれか一方の要件を満たせば十分であるのか。あるいは、両方の要件を満たす必要があるのか。

これについて、酒井教授は、「これらの2つのアプローチは別個独立したものと解すべきではなく、第一次的なテストと第二次的なテストといった関係にあると捉えておくべきである」⁸と説明されているまた、この2つのテストを行うことを二重の基準のテストとして説明されている⁹。

つまり、まずは、形式的な基準である慣行該当性アプローチにより判断され、その上で、第二次的なテストである基準内容アプローチにより判断されるというのである。そして、この二重の基準のテストをクリアして初めて公正処理基準に該当することになる。

ただし、酒井教授は、過度な基準内容アプローチによる判断は認めるべきでないと主張している¹⁰。その理由として、「基準内容アプローチによる判断は、租税法律主義に抵触するおそれと隣り合わせといえるのであり、むやみに法人税法の趣旨目的といったところを強調し判断することは租税法律主義に反することにもなりかねない」¹¹とした上で、「すなわち、同アプローチによる判断は法人税法の根幹を揺るがすような場合にしか採用すべきではなく、… (略) …二重の基準テストの2つ目のテスト、すなわち『基準内容アプローチ』は『最

⁷ 酒井 同上。

⁸ 酒井 同上、75 頁。

⁹ 酒井 同上。酒井教授は、二重の基準のテストについて、福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決（「ファイナンスリース事件」）、名古屋地裁平成 13 年 7 月 16 日判決（「プリペイドカード事件」）及び大阪高裁平成 16 年 5 月 11 日（「冠婚葬祭互助協会事件」）の3つの判例を挙げて検討している。例えば、ファイナンスリース事件では、第一の慣行該当性アプローチによりリース会計基準が法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準に該当しないとすることはなく、続けて「リース会計基準は、ファイナンスリース取引については、借手側及び貸手側とも、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うとする一方で、ファイナンスリース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、借手側及び貸手側とも、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとするものであるから、右の取引については、例えば借手側は、同一態様のリース契約によるリース物件について、これを減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてもリース料を損金として計上することも可能となるのであって、このような結果を是認することは、課税の公平を害し、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものであるといわざるを得ない。」と示し、第二の基準内容アプローチの見地からも検討を加えていると述べている。そして、このような2つの基準テストを踏むことによって、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準該当性を論じる判断はしばしば散見されることであると述べられている（酒井、同上、75-76 頁）。

¹⁰ 酒井 同上、80 頁。

¹¹ 酒井 同上。

後の砦』であると理解すべきではなかろうか¹²と述べている。

つまり、二重の基準テストのうち、第二次的なテストである基準内容アプローチによる判断に対しては非常に慎重な態度を示されているのである。

したがって、法人税法の根幹を揺るがすような場合を除いて、通常は第一次的なテストである慣行該当性アプローチにより、判断の対象となる会計処理の基準が、対象とされている業界などにおいてどれだけ浸透しているか、どれほど周知され、繰り返し行われているのかといった点のみにより判断されることになるものと考えられる。

2 二段階のチェック

次に、末永英男教授の「二段階のチェック」について確認する。末永教授は、著書の中で関連する判例を取り上げて、「大竹貿易事件（最高裁平成5年11月25日判決）以降鮮明になってきた企業会計と税務会計の乖離、つまり、法22条4項に規定されている『公正処理基準』は企業会計上の基準のみを指すのではなく、税法独自の適正かつ公平な課税を行う立場からの基準であることが明確になってきた¹³との認識を示された上で、「検討の結果、明らかになった点は、まず、法22条4項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は、『企業会計上の公正処理基準』を指すことに間違いはないが、これがすべてではなく、さらに、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、『税法上の公正処理基準』によって、『企業会計上の公正処理基準』が判断される構造になっている。すなわち、私法上で発生した取引は、『公正処理基準』として妥当かどうかの判断を、企業会計と税法による二段階のチェックを受けるのである¹⁴と述べられている。

上記の「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」について、末永教授は、まず、「企業会計上の公正処理基準」に関しては、企業会計原則、財務諸表規則、各種会計基準、実務指針及び会社法の会計規定を挙げておられる¹⁵。

そして、「税法上の公正処理基準」については、「大竹貿易事件以降、明らかになってきたもので、それは、公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準でなければならず、また、適正・公平な税収の確保、ならびに会計としての慣行性の確立などを要求するものである¹⁶と説明をされている。

つまり、まずは、「企業会計上の公正処理基準」である企業会計原則、財務諸表規則、各種会計基準、実務指針及び会社法の会計規定であることが求められるが、それらの中から、さらに、上記のような「税法上の公正処理基準」というフィルターを通して、残ったものだけが法22条4項の公正処理基準に該当するというのである。

それでは、細かく「税法上の公正処理基準」の内容を見てみると、それは、①公平な所得

¹² 酒井 同上。

¹³ 末永英男 『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）、273頁。

¹⁴ 末永 同上。

¹⁵ 末永 同上、274頁「図2」より。

¹⁶ 末永 同上、274頁。

計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であつて、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が求められるというのである。

つまり、「税法上の公正処理基準」の内容が、3つの要素として、かなり具体的に明らかにされているものと考えられる。

3 両者の比較

ここで、酒井教授の2つのアプローチと末永教授の二段階のチェックを比較すると、前者は法人税法の趣旨目的を強調する判断である基準内容アプローチに対して慎重で、法人税法の根幹を揺るがす場合を除いては、通常は慣行該当性アプローチによってのみ判断されるのに対して、後者は、企業会計上の公正処理基準という確立されている会計基準等を、必ず税法上の公正処理基準というフィルターを通して判断することとなっている。

前者でいうところの法人税法の根幹を揺るがす場合というのが、具体的にどのような場面を指すのかは明確ではないが、仮に裁判所の判断を仰ぐほどのケースを想定しているのであれば、公正処理基準該当性の判断アプローチとして、通常は慣行該当性アプローチだけで判断することとなるのであろう¹⁷。つまり、前者については、税法固有の観点からの解釈を行うためのアプローチとしては、後者と比較するとかなり慎重であることがわかる。果たしてこれほどまでに慎重でいいのであろうか。

公正処理基準該当性の判断は、日々の税務実務の中でも求められるのであり、そこでの判断の対象となる会計処理の基準が、業界などにおいて浸透しており、周知され、繰り返し行われていれば、それだけで自動的に公正処理基準に該当するものと判断してよいのであろうか。

前者では、むしろ、法人税法の根幹を揺るがすような場合を除いて、「税法上の公正処理

¹⁷ 酒井克彦教授は、東京地裁平成17年5月19日判決を踏まえて、「会計慣行」を民法92条の「事実たる慣習」とした上で、「法人税法22条4項は、それ単独では法源としての拘束力のない『事実たる慣習』について、実体法の根拠をもってして、実務慣行に法的拘束力を付与しているとみることができる。」(酒井、前掲注2、96頁)と述べられている。

一方で、「法人税法22条4項が、商法(会社法)を經由して、『事実たる慣習』に従うことに規範性を見出す根拠になるとしても、同条項は、企業会計の中に『事実たる慣習』として成立した会計処理方法等をそのまま承認するのではなく、法人税法が『一般に公正妥当と認められる会計処理の『基準』』に適合するに相応しいものみに依拠するという態度を宣明したものと理解することができるのであれば、商法(会社法)が『事実たる慣習』として規範性を付与したとしても、そのことを直接の根拠とするのではなく、さらに、法人税法の趣旨というスクリーンを經由させることによって、租税法律主義の要請に合致させることができる」(酒井、同上、101頁)と述べている。つまり、慣行該当性アプローチの過程でも、事実たる慣習である会計慣行をそのまま取り込むことはなく、法人税法の趣旨を踏まえて取り込むことになるとのことである。

ただし、ここでいう法人税法の趣旨というスクリーンとは、基準内容アプローチのように、適正・公平な課税を阻害するか否かを判断するものではなく、あくまで「法人税法22条4項という実体法がある限り、法人税法上の慣習に対する慎重な態度は同条項によって担保されているということもできる」(酒井、同上、102頁)ということに過ぎないものと考えられる。したがって、酒井教授の「2つのアプローチ」のうち、慣行該当性アプローチだけでは、やはり税法固有の観点からの解釈を行うためのアプローチとしては機能しないものと考えられる。

基準」の内容のうち、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であることや、②適正・公平な税収の確保が要求されることという観点を欠いているものと考えられるため、日々の税務実務の中で、本来重視されなければならない法人税法の趣旨や目的といったものが考慮されることなく公正処理基準該当性が判断されてしまうものと考えられる。これでは、結果的に適正な納税義務の履行の確保や「恣意的な判断」を排除しつつ、「納税者間の公平」を確保することを困難にしてしまうケースが生じてしまうのではなかろうか。

したがって、公正処理基準該当性判断アプローチとしては、とりわけ税法固有の観点からの解釈を行うためには、末永教授が示している「二段階のチェック」がより適しているものと考えられる。

第2節 判断アプローチの有用性

1 税法固有の観点からの解釈への批判的見解

税法固有の観点からの解釈を含む判断アプローチに対して批判的な見解もある。

例えば、谷口勢津夫教授は、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）で説示された「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を踏まえ、例えば、最高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）において不動産流動化実務指針を「同法の公平な所得計算という要請とは別に観点に立って定められたもの」とした考え方を法人税法独自（固有）観点説と称している¹⁸。

まず、この法人税法独自（固有）観点説について、谷口教授は、「企業会計の観点から定められた会計処理基準のうち、『適正な課税及び納税義務の履行の確保』を目的とする法人税法独自（固有）の観点に適合しないものを、公正処理基準から除外する意味・機能を有すると考えられる」¹⁹とした上で、「法解釈方法論上は、法人税法の目的を考慮して行う公正処理基準の限定解釈（目的論的解釈）を説く考え方として、性格づけることができよう」²⁰と述べている。

そして、「適正な課税及び納税義務の履行の確保」という目的について、「このような目的は、法人税法という租税の目的あるいは法人税法の立法動機という意味における一般抽象的な『目的』であって、法人税法上の個々の制度や規定の立法目的を直接示すものではない」²¹とした上で、「このような一般的抽象的な『目的』を考慮して行う目的論的解釈は、税収確保及び公平負担実現のための目的論的『解釈』と呼ぶべきものである。これは、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、一種の法創造（法の継続形成）であり、可能

¹⁸ 谷口勢津夫 『税法の基礎理論－租税法律主義論の展開－』（清文社、2021）、91-92頁。

¹⁹ 谷口 同上。

²⁰ 谷口 同上。

²¹ 谷口 同上。

な語義の枠という法解釈の限界を超えてもなお依然として広い意味で『解釈的』方法を用いているとはいえ、租税法律主義の下では許容されるべきではない²²と指摘している。

つまり、「適正な課税及び納税義務の履行の確保」という目的は、一般的抽象的な目的であって、これを考慮して行う目的論的解釈は、可能な語義の枠を超えており、租税法律主義の下では許容されないと断じているのである。

また、谷口教授は、「企業会計に関する会計観やこれに基づく会計基準・慣行の変化に対して、公正処理基準の解釈論上、どのように対応すべきかという問題については、その変化が公正処理基準を介して法人税の課税にいわば『自動的に』反映することを否定する立場（公正処理基準の静態的解釈）と肯定する立場（公正処理基準の動態的解釈）があり得る²³とした上で、「公正処理基準の静態的解釈によれば、公正処理基準は、法人税法の昭和42年度改正当時の会計観や会計基準・慣行に基づいて解釈すべきことになるので、それらの変化に対しては立法者が法改正で対応すべきことになる。ただ、そのような立法的対応は、必ずしも迅速かつ（法人税法独自（固有）の観点からみて）適切に行われるとは限らない。公正処理基準の動態的解釈はこの点を問題にし、企業会計の変化を公正処理基準の解釈によって公正処理基準の中にいわば『自動的に』受容することを通じて、企業会計の変化に迅速に対応しようとするものといえよう²⁴と主張されている。

つまり、企業会計に関する会計観やこれに基づく会計基準・慣行の変化があった場合に、公正処理基準の中に「自動的に」受容することで、迅速に対応できるというのである。

しかしながら、このような主張に対して、課税要件法定主義に反するのではないかとの疑問が出てくる。

これに対して、谷口教授は、「法人税法22条4項が収益及び費用・損失の計算に関する規律を企業会計に委ねることは、公正処理基準が行政の外部にある企業会計で定立される基準であり行政にとって『第三者性』を有するものである以上、行政の『お手盛り』による恣意的課税を禁止するという租税法律主義の目的を阻害することにはならない²⁵と述べている。

つまり、企業会計に委ねる方が、むしろ、行政による恣意的な課税を防ぐことができるものであり、すなわち、租税法律主義に抵触しないということであろう。

²² 谷口 同上、92-93頁。

²³ 谷口 同上、94頁。

²⁴ 谷口 同上。

²⁵ 谷口 同上、96頁。谷口教授は、さらに、「むしろ、法人税法22条4項が収益及び費用・損失の計算に関する規律を原稿として企業会計に委ね準拠させること（企業会計準拠主義）は、法人の適正な自主的経理を、したがって法人の会計処理の場面における私的自治を尊重しようとするものであり、私法関係準拠主義（自由主義の発現としての私的自治・契約自由の原則に従って形成される私法上の法律関係に基づいて経済的成果を把握し課税するという税法の根本規律。）のコロラリーとして、したがって租税法律主義と『同根』の、自由主義原理に基づく法原則として、積極的に評価されるべきである。以上により、…（略）…企業会計において形成される公正処理基準の『第三者性』の故に、自由主義的憲法原則としての租税法律主義を阻害するものでなく、課税要件法定主義に、少なくともその自由主義的側面においては、反するものではないと考えるところである」（谷口、同上）と述べられている。

ただし、このような主張に対しては、課税要件は、立法府の責任において明確にされるべきもので、企業会計に委ねることは許されるものではないのではないかと疑問が生じてくる²⁶。

この疑問に対して、谷口教授は、「当時の税務の実際は、通達行政を中心とする…（略）…状況にあったが、そのような状況の下では、納税者は予測可能性・法的安定性を著しく欠く状態に置かれていただけでなく、経済活動の自由を大きく制約された状態におかれていたといえるのである」²⁷とした上で、税制簡素化第一次答申を受けて行われた昭和42年改正を踏まえ、「法人税法22条4項は、これを企業会計への委任の根拠規定として（最低限ではあるが）公正処理基準の民主的正当性を確保しつつ、他方で、公正処理基準の内容形成を企業会計に委ね、その意味では公正処理基準の民主的正当性を犠牲にすることを立法者が『勇断』した結果定められた規定であると考えれば、前記の疑問は、公正処理基準の『第三者性』をもって法人税法22条4項の課税要件法定主義違反を否定することを防げるものではないと考えられる」²⁸と説明されている。

つまり、税制簡素化の趣旨を踏まえた法22条4項の新設は、立法者が民主的正当性を犠牲にしてまでも行った勇断であり、公正処理基準の第三者性には問題はないとの主張である。

果たして、上記の谷口教授の主張は妥当なのであろうか。

そもそも、第1章で確認したとおり、一般に法令については、立法当時に予測できなかった事柄に対応するためある程度抽象的な部分が残らざるを得ないが、租税法の分野でも、不確定概念（抽象的・多義的概念）をもって課税要件その他の法律要件を定めている例が少なくない。そして、法22条4項でも「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という不確定概念が用いられている状況である。

そして、このような不確定概念が多用される租税法の解釈を行う場合には、文理解釈を基本としながらも、法が目的とする社会の正義や公平といった実現しなければならないものを念頭に、現実的妥当性がある解釈になるように、論理解釈（目的論的解釈）を試みなければならないし、その際は、論理解釈（目的論的解釈）によって得られた結論の必要性や合理性について十分に説明する姿勢が重要であり、最終的には、納税者をはじめとする関係者から十分な理解を得る必要があるものと考えられるのである。

²⁶ 佐藤英明教授は、谷口教授の立場に対して「この立場は、会計処理の基準は自然法則と異なり、取引社会において自生する側面が確かにあるものの、それがルールとして認識され、まとめられていく過程では必ず誰かの『人』の手が加わるものであり、『誰かが決めている』ものである以上、課税要件法定主義の要請を満たすためにはその『誰か』は『立法府』ではなくてよいのか、という疑問がある。公正処理基準の第三者性の強調は、この基準がとりわけ課税当局の恣意的な課税の根拠となることを防ぐという実践的意図の下に主張されている側面があると理解されるところ、そのような自由主義的な発想（課税権による納税者の権利侵害を防ぐことを意図した発想）で、本来、課税の民主主義的統制を意図した課税要件法定主義の要請を満たす論理が紡げるのかという点にも、疑問がないわけではない。」と述べられている（佐藤英明「批判」TKC税研情報24巻1号）、19頁、28頁）。

²⁷ 谷口 前掲注18、98頁。

²⁸ 谷口 同上。

また、租税法の解釈の場面では、文理解釈が基本であるが、社会正義の視点を全く欠いてしまっていては国民の信頼に基づく租税制度は成立しないものと考えられる。したがって、現実的妥当性のある論理解釈（目的論的解釈）を試みる際には、社会正義の視点、すなわち、租税法における「社会正義」の実現を必ず念頭において解釈を行うことが極めて重要なこととなるものと考えられるのである。

このような考察を踏まえて、筆者は、公正処理基準の妥当性の意義、つまり、何をもって公正妥当というかということについて論理解釈（目的論的解釈）を試みると、公正処理基準とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」であるといえるのではないかと考える。そして、これに該当することを合理的に説明できて、かつ納税者や裁判官などの関係者の納得を得られたものこそが、法 22 条 4 項に規定される公正処理基準になるのではないだろうかとの考えを示したところである。

したがって、上記のような公正処理基準の妥当性の意義を前提に考えると、谷口教授の見解は、確かに、税制の簡素化に資するものであることは間違いないが、「適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義を実現できるもの」という視点を欠いており、このような法解釈には限界があるものと考えられる。

谷口教授は、「適正な課税及び納税義務の履行の確保」という目的は、一般的抽象的な目的であって、これを考慮して行う目的論的解釈は、可能な語義の枠を超えており、租税法律主義の下では許容されないと指摘されているが、だからといって、企業会計をそのまま受け入れてしまう態度は、やはり、課税の民主主義的統制を意図した課税要件法定主義の要請を満たすことはできないものと考えられる。

ただし、谷口教授の上記のような懸念も理解できる。確かに、適正な納税義務の履行の確保という文言については、さらに、その意味内容を具体的に明らかにする必要があるものと考えられる。

そこで、次に「税法上の公正処理基準」の内容を①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるものと分析している「二段階のチェック」の有用性について検討することとする。

2 「二段階のチェック」の有用性

「税法上の公正処理基準」の内容をひとつずつ確認する。

まず、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準について確認する。これを細分化すると、「公平な所得計算の要請に適った」基準であること、「取引の経済実態からみて合理的でかつ継続的」な基準であることが求め

られていることがわかる²⁹。そして、これらは最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）に由来するものであることがわかる³⁰。

注目すべきは、「取引の経済実態からみて合理的でかつ継続的」とされる部分である。取引の経済実態からみて合理的であるか否かは、当事者の取引慣行により多様であるために、これだけでは客観性が十分ではないが、継続的であることにより、恣意的な判断が介入する余地を限りなく小さくすることができるものと考ええる。

例えば、棚卸資産の評価方法については、複数ある評価方法³¹の中から、どの方法を選ぶかによって、売上原価が変動し、結果的に課税所得計算に大きな影響を与えるが、その選択については、どれが取引の経済実態からみて合理的であるかどうかは当事者以外の者が評価することは困難であろう。そのため、当事者が、恣意的に課税所得が過少になるような方法を選択しても、それを合理的でないとして否定することは困難であろう。

しかしながら、選択した方法を継続的に適用することで、中長期的にみれば、棚卸資産もいずれかのタイミングで損金計上され、結果的に恣意的に課税所得計算を操作する意味をなくさせてしまうのである。

また、継続的であるか否かということは、客観的かつ容易に判定することができるため、公平な所得計算の要請に大きく貢献するものと考えられる。

次に、②適正・公平な税収の確保について確認する。ここで注目するのは、税収の確保である。そもそも、租税の本来の機能は、公共サービスを提供するための資金を調達することにある³²。課税所得計算をめぐって、もちろん課税庁の恣意的な判断は介入させてはならないが、やはり基本的には一定の税収が確保されるように思考するべきではなかろうか。

適正な納税義務の履行の確保という要請にはこのような思考が入っているということは、納税者として予め自覚しておく必要があるものと考ええる。今日わが国において国や地方公共団体が提供する社会保障やインフラをはじめとする行政サービスの財源として、租税が徴収されているのだという視点は、非常に重要なものである。

最後に、③慣行性の確立について確認する。ここでの慣行性とは、「企業会計上の公正処理基準」を「税法上の公正処理基準」のフィルターに通す際に求められる慣行性であることから、単に、企業経理として会計慣行化しているだけでなく、課税所得計算過程で慣行化さ

²⁹ 末永 前掲注13、274頁（図2）より。

³⁰ 末永 同上。

³¹ 法人税法で認められる評価方法として、①個別法、②先入先出法、③総平均法、④移動平均法、⑤最終仕入原価法、及び⑥売価還元法による原価法（原価法を基礎とする低価法を含む）が認められている。

³² 金子宏 『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）、1頁。金子教授は、公共サービスの資金の調達手段としての租税について、「国その他公共団体（以下では、一括して『国家』と呼ぶ）は、国民に各種の公共サービス（財政学でいう『公共財』（public goods）と同義で用いる）を提供することをその任務としているが、国家がこの任務を果たすためには、膨大な額の資金を必要とする（公共サービスを提供するための資金上の必要を、通常、財政需要（Finanzbedarf）と呼ぶ）。租税（Tax, Steuer）とは、かかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない。…（略）…国家の公共サービスに対する国民の要求の総和を、仮に「公的欲求」（public wants）と呼ぶとすると、租税は公的欲求を充足する（satisfy）ための資金にほかならない。」と述べられている（金子 同上）。

れていることが求められるものと理解する。

そして、そのように理解することができれば、例えば、ASBJによりある会計基準やそれらの実務指針等が公表され、一定の年月を経て、特定の業界で会計慣行として根付いても、あくまで、課税所得計算過程で慣行として定着していなければ、慣行性が確立したとは評価されないため、公平な課税を行う観点からは、有用ではなかろうか。

以上、「税法上の公正処理基準」の内容である3つの要素を確認したが、いずれも、「適正な納税義務の履行の確保」ができていのか否かを確認するためには、つまり、公正処理基準該当性の判断要素として、非常に有用であると考えられる。

第3節 小括

そもそも、筆者は第1章で、公正処理基準の妥当性の意義について、論理解釈（目的論的解釈）を試みると、公正処理基準とは、「法22条4項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法1条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」であるといえるのではないかと述べた。

そして、これに該当することを合理的に説明できて、かつ納税者や裁判官などの関係者の納得を得られたものこそが、法22条4項に規定される公正処理基準になるのではないだろうかと思慮した。

ただし、ここにいう「税制の簡素化」や「納税義務の適正な履行を確保」することとは何か、さらには、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保を可能するためには何が必要となるのかを明らかにする必要があるため、第2章にて、公正処理基準の導入経緯や概要を概観し、さらには、第3章で公正処理基準の問題点を明らかにした。

第2章においては、導入経緯や概要を概観した上で、「税制の簡素化」については、公正処理基準が特殊なケースを除いて一義的には公正会計慣行と一致することが確認できた。ただし、一方で、「納税義務の適正な履行を確保」することについては、課税庁の当時の説明からも、公正処理基準が創設時から、その後判例などの積み重ねに期待されていたことがわかった。したがって、「『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能するためには何が必要となるのか」ということに至っては、制度の創設当初から、何か具体的な考え方を念頭にスタートすることはできなかつたであろうと思慮した。すなわち、これらについては、導入経緯や概要を概観しただけでは、その内容を分析することができなかつた。

第3章では、今日における公正処理基準の問題点として、「企業会計を取り巻く環境の変化」と「法人税法固有の観点から解釈の定着」の2つを確認したものの、やはり、ここでも「納税義務の適正な履行の確保」の内容や「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保を可能するためには何が必要となるのかということを明らかにすることはできなかつた。

ただし、ここでは、法 22 条 4 項は、そもそも、税制の簡素化によりわが国の経済社会の生産性を向上させ、経済を発展させるために導入されたものである。そうであれば、安易にこれまでの体制を大きく変更するのはわが国の経済社会へ大きな混乱をもたらす可能性があるものと考えられるため、本論文においては、やはり、確定決算主義と法 22 条 4 項における企業会計準拠主義の維持を前提にして、これに関する先行研究やこれまでの判例研究を通じて、法人税法固有の解釈の妥当性について考察を深めることとすることの必要性を再確認した。

そして、第 4 章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について確認した。

第 1 節においては、先行研究である酒井克彦教授の「2つのアプローチ」と末永英男教授の「二段階のチェック」の内容を確認し、両者を比較検討して、税法固有の観点からの解釈を行うための、公正処理基準該当性の判断アプローチとしては、末永教授の「二段階のチェック」が適していることがわかった。

第 2 節では、「二段階チェック」の有用性について検討した。ここでは、まず「税法上の公正処理基準」への批判的見解、具体的には谷口勢津夫教授の見解を確認した上で、公正処理基準該当性を判断する際に税法固有の観点からの解釈が必要であることを改めて確認した。

そして、その上で、「二段階チェック」のうち「税法上の公正処理基準」の内容である①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立の要求という三つの観点から「企業会計上の会計処理基準」をフィルターにかけることが非常に有用であることがわかった。

つまり、「二段階のチェック」が、税法固有の観点からの解釈を行う場合の判断アプローチとして有用であることがわかったのである。そして、また、3つの要素はいずれも、筆者が目的論的解釈する際に、「適正な納税義務の履行の確保」ができていないのか否かを確認するためには、非常に有用な判断要素であると考えた。

ただし、3つの要素を駆使することで、公正処理基準該当性の判断が「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保が可能なものになるかどうかについては、具体的な事例に当てはめながら検証する必要があるものとする。

そこで、次章及び第 6 章において、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、裁判例における税法固有の観点からの解釈の妥当性の検証を行うものとする。

第5章 税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究

第5章では、税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究を行うこととする。なお、これに際しては、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、裁判例における税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行うこととする。つまり、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いることで、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保を可能にすることができるかどうか検証することとする。

第1節では、税法固有の観点からの解釈が初めて採用された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）を検討する。

第2節においては、大竹貿易事件での判決を踏まえ、違法支出金の公正処理基準の該当性が争われ、その中で税法固有の観点からの解釈に際して「公正の判断」が論じられた最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）について検討することとする。

第1節 最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）

1 事実の概要

X（原告・控訴人・上告人）（以下「原告」という。）は、ビデオ・デッキ、カラービデオ等の輸出取引を業とする株式会社である。原告と海外顧客の輸出取引は、原告において輸出商品を船積みし、輸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、これを原告の取引銀行で買い取ってもらうものであった。

輸出取引において、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、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことで売買代金の回収を図り得る実情にあった。このような実情を背景として、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「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た。

ところが、原告は、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銀行に交付することによって商品の引き渡しをしたものとして、従前から、荷為替手形の買取り時点で、輸出取引による収益を計上しており（以下「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為替取組日基準によっ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（税務署長一被告・被控訴人・被上告人）（以下「課税庁」という。）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の計上については、船積日基準によるべきものであ

るとして、原告の昭和 55 年 3 月期の所得金額及び法人税額の更正処分を行った。

これらの取消しを求めて原告が本件訴えを提起したところ、第一審判決（神戸地判昭和 61.6.25）及び控訴審判決（大阪高判平成 3.12.19）は、原告の請求を棄却したため、原告が上告した¹。

2 争点

課税庁は、まず法人税の売上計上基準については、法人税法 22 条 4 項において、法人所得の計算についても発生主義、すなわち、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生するとした権利確定主義が妥当するとした。

その上で、①権利の確定時期について輸出取引における売上計上の会計慣行について、輸出商品等の所有権が売主から買主へ移転する時期は、F O B 条件（本船渡し条件）、C & F 条件（運賃込み条件）、C I F 条件（運賃保険料込み条件）のいずれにおいても、船積みにより、所有権は条件付きで移転し、船荷証券を含む船積み書類の引渡しにより、船積みの時に遡及して所有権が移転すると解され、船積日基準は、商品の船積完了日に収益計上するもので、実務上広く採用され、支持されていると主張した。

次に、②公平な所得計算の観点から、原告が銀行で荷為替手形を取り組んだ日は、極端なものでは船積日から約 5 か月経過した日もあり、輸出取引の一連の流れのうち、船積みから売上代金回収にいたる期間について全く統一性がなく、恣意的に為替取組日を調整する可能性があり、為替取組日基準をもって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは認められないと主張する一方で、「引渡し」は販売意図の存在及びそのための具体的行為をあらわす正常な経済活動の表示であり、所得実現の蓋然性が高まり、その実現が確実になったとという状態に達したと客観的に認められるに至ったことをいうものと解すべきで、これを本件にあてはめると、本件商品が船積みされて、貿易業者である原告の管理し得ない状態になり、売主は自己の給付義務を完了し、商品の占有移転により売主の代金債権は確定し、その時に収益が実現したと認められるのであると主張した。

これに対して、原告は、為替取組日基準は優れており、次の理由から、船積日基準が合理的でないと主張した。まず、船荷証券は運送品（商品）を表彰するのだから、船積みしても船荷証券の発行を受けてこれを保持するかぎり、売主は商品に対する所持、支配を失わず、荷為替手形を銀行で買い取ってもらって船荷証券を銀行に引き渡す（信託的に譲渡する）ことにより、はじめて商品の所持、支配を失うものであるとした。そして、次に、船積日基準は、便宜的な発送基準であり、予想収益は計上しないとの企業会計原則に反する恐れがあり、実現主義の見地からは、少しでも代金回収の確実な為替取組日基準（船荷証券引渡基準）の方が公正妥当な会計処理の基準として優れているとした。また、船積日基準は、現実の船積みの日ではなく、船荷証券に発効日として記載されている日を基準とするものであり、現実

¹ LEX/DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 22001540・22005101・22006451。

の船積日を確認するのは困難であるため合理的な基準とはいえないとした。

さらに、仮に船積日基準が合理的な基準の一つであるとしても、為替取組日基準（船荷証券引渡日基準）もまた、合理的な基準であるから、これを継続して適用してきた原告の会計処理を否認して、船積日基準を強制することは許されないと主張した²。

3 判旨

判決では、まず、国際貿易における取引慣行について、「国際商業会議所において採用された貿易条件に関する国際規則（インコタームス）に示された主要貿易条件に関する統一の解釈によれば、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、その効果が船積の時にさかのぼるものとされている」³とした上で、「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が、実務上は、広く一般的に採用されている」⁴との認識を示した。

そして、収益の計上時期について、「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に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現のあった時、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。もっとも、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、課税の所得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から、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上の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考え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もって収益に計上するなどの会計処理は、一般

² LEX/DB 同上。なお、江頭健治郎教授によれば、一般の理解としての F・O・B 条件とは、「売買契約で定められた船積港において、売主が船舶に目的物を船積することで、売主の引渡義務が完了する契約条件（売主は海上輸送費を負担しない）である。売主は、目的物を必要書類とともに買主に引渡し、契約期日又は期間内に、契約の積込港にて、買主指定の船舶上に物品が置かれる形で引き渡す」（『商取引法（第 8 版）』（弘文堂、2018）、65 頁）と説明され、また、C & F 条件とは、「海上運賃を売主が負担し、貨物海上保険料は買主負担とする契約条件である」（江頭、69 頁）、そして、C・I・F 条件については、「売主が…貨物海上保険および海上運賃を負担する売買契約条件である」（江頭、同上）であると説明される。

³ LEX/DB 同上。

⁴ LEX/DB 同上。

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がたいものというべきである」⁵とした。

また、「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、商品の完全な引き渡しは完了し、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、商品の引き渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、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、前期のとおり、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う実情にあるから、右船積時点において、その取引によって収入すべき権利がすでに確定したものとして、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」⁶との考えを示した。

これに対して、原告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き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。そうすると、原告が採用している為替取組日基準は、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といわざるを得ない」⁷と判示した。

なお、反対意見を表明した2人の裁判官のうちの一りである味村治裁判官は、「多数意見は、法人税法22条4項の『一般に公正妥当と認められている会計処理の基準』の意義を明らかにしていないが、私は、同項は、同法74条1項と統一的に理解すべきであって、右の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、法人税の納税義務者である内国法人がその確定決算の内容について従うべき規範をいい、納税義務者が株式会社の計算書類

⁵ LEX/DB 同上。

⁶ LEX/DB 同上。

⁷ LEX/DB 同上。

の内容に関する商法の規定が右の基準に該当すると考える」⁸とした上で、「荷為替手形の仕組みにおいては、売主が荷為替手形を譲渡した取引銀行又はその銀行の取引銀行が買主から荷為替手形の支払等を受けるものと引換えに船荷証券を買主に引渡すことになっていて、売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似するから、…（略）…売主が取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交付した場合には、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきとことは完了し、国際的銀行取引の現状からすれば、船荷証券が荷為替手形の支払等と引換えに買主に引き渡されることは確実とみられ、船荷証券の引渡費用を含め商品の引渡しに要する付随費用の額も確定しているとみられること、売主は船荷証券の所持を失い、運送中の商品の所有を実質的に失うこと、船荷証券の買主への引渡し時点を知るには時間と手数を要するが、取引銀行への交付の時点は容易に知ることができることなどを考慮すると、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…（略）…規定に適合するというべきである」⁹との見解を示した。

4 本判決の意義

本判決の意義については、課税所得計算の過程で所得を計上（認識）する時期については権利確定主義を採用し¹⁰、そして、その権利確定の時期について判断を示したものと考えられる。またさらに、公平な所得計算についても、最高裁の判断が示されたと考えられる。

権利確定の時期については、本判決では、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するのではなく、取引の経済的実体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特定の基準を選択している場合に、これを是認すべき旨を判示しており、法人税法が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法人に

⁸ LEX/DB 同上。

⁹ LEX/DB 同上。なお、同じく反対意見として、大田勝裁判官は、「船荷証券が発行されている輸出取引の場合には、売主は、船荷証券を買主に引き渡すことによって、売買契約に基づく商品引渡義務を完全に履行したとすることができることとなるのであるが、今日の国際間取引の実情からすると、売主が右の引渡義務の履行として船荷証券を直接買主に引き渡すことは極めてまれであり、むしろ、売主は、取引銀行において荷為替を取り組み、船荷証券は、為替手形の支払いに際して、取引銀行から買主に提供されるのが通例であると考えられることからすると、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行うべきすべての行為を完了したこととなる上、これによって売主が取引銀行に交付した船荷証券は、為替手形の支払い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えることができる。そうすると、このような輸出取引の場合には、売主が取引銀行に船荷証券を交付した時点で、商品の引渡しがあったものとして、当該商品の輸出取引による収益を益金に計上するという為替取組日基準による会計処理も、……一般に公正妥当な会計処理の基準に適合するものといえることができるものと考えられるのである」（LEX/DB、同上）と述べている。

¹⁰ 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（3・完）-法人税法に関する議論を中心として-」『国士館法學』第49号（2016）、206頁。

選択の余地があると解していると考えられる¹¹。

また、公平な所得計算については、本判決では、法 22 条 4 項の公正処理基準が「法人税法の企図する公平な所得計算」の要請を内容とすることが明確にされた。これは、「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計算に取り込むことを意味し、法人税法の条文の適用がない場合は、直ちに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ということである¹²。

なお、この判決については、「この事案の最高裁判決が、のちの判例法として機能するようになるものでありながら、裁判官 5 人中 2 人が反対意見を表明しており、公正処理基準を法人税全体の体系の中でどう位置付けられるべきかという、最も重要な点について十分な議論がなされていないものである」¹³との指摘がある。

長島弘教授によれば、「味村裁判官の反対意見は、税法と商法の間を的確に捉えた上での指摘」¹⁴であるとした上で、「もし、判決等のように、税法独自の『公正妥当性』テストを要するというのならば、この三重構造のなかで、会社法と税法の価値観が一致していない場合に、そして税法に損金経理要件等がある場合には逆基準性の問題が生じる事となるが、『逆』の語が示すように、それは決して望ましいものではなく、また法 22 条 4 項で『一般に公正妥当』と規定しているこの『一般に』を無意味にしてしまうだろう。… (略) …選択可能な会計処理の基準や慣行の中で、税法の価値判断から相応しくないものがあるならば、別段の定めで規定すべきなのである」¹⁵と述べられている。

つまり、「課税の公平性」というフィルターに対して否定的な意見が反対意見で表明されているにもかかわらず、そして、当該判決は僅差で下されたものであるにもかかわらず、当該判決が後に法 22 条 4 項の解釈として税法固有の解釈を容認する契機になったことへの危機感を表明されているのである。

長島教授の指摘のとおり、僅差の判決であったことを考慮すれば、確かに、本判決では、法 22 条 4 項の公正処理基準が「法人税法の企図する公平な所得計算」の要請を内容とすることが明確にされたものであるが、無条件に「課税の公平性」というフィルターを持ち込むことが許されるわけでないことに留意すべきであると考えられる。

¹¹ 神山弘行「輸出入にかかる収益の計上時期」『別冊ジュリスト租税判例百選（第 6 版）』（有斐閣、2016）、122 頁。

¹² 小林裕明「公正処理基準を考える①—大竹貿易事件—」『税務 Q A』2017.5 月号、60 頁。

¹³ 長島弘「最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決以前の公正処理基準に関する裁判例とその当該最高裁判決への影響」『立正大学法制研究所研究年報』第 21 号（2016）、54 頁。

¹⁴ 長島 同上、57 頁。

¹⁵ 長島 同上。弥永真生教授は、「裁判所が、何が公正処理基準にあたるかを判断するときに重点をおいているのは会計慣行性であるを見たほうが適切なのではないかと思います。… (略) …裁判所は、見かけ上あるいは建前上は、法人税法特有の視点から見た公正性を強調していますが、裁判例の結論を説明しようと思うと、慣行となっている会計処理方法を尊重しているという解釈もできそうです」（弥永真生・成道秀雄、「公正処理基準の真相」『税研』第 33 巻第 6 号（2018）、2 頁）との見解を示されている。

5 本判決の検討

以下、原告が採用した為替取組日基準と課税庁が主張する船積日基準の公正処理基準該当性について、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて検討するものとする。

(1) 「企業会計上の公正処理基準」該当性

まず、争点となった為替取組日基準と船積日基準が「企業会計上の公正処理基準」に該当しているかどうかについて検討する。

企業会計原則（昭和 24 年 7 月経済安定本部企業会計制度調査会中間報告）¹⁶によれば、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」（第二損益計算書原則（一）A（損益計算書の本質））としている。つまり、収益は実現していなければならないのである。すなわち実現主義を採用しているのである。

それでは、実現とはどのような事実をとらえて認識するのであろうか。

黒沢清教授は、「たとえば、製造工業会社がその製品を得意先に販売した場合、通常製品引渡と同時にその対価が確定し、代金の請求権が成立するわけであるが、この時点をもって製品の売上に関する収益が認識され、損益計算書に計上することが認められる。収益に関するこの会計処理の方法を実現主義と名づける」¹⁷とした上で、「収益の認識については、なぜ…（略）…実現主義が適用されるのであろうか。それは収益の認識を確実な客観的な根拠に基づかせる必要があるからである。もし製品の生産が完成した時点において、未だ販売せずに在庫の状態にあるときにただちに、その製品の市場価格を予想して、これを収益として計上することが認められるとすれば、未実現利益が当期の収益に算入されることとなる。それは製品の一部が将来売残りとなった場合、事実上成立しなかった利潤を、あらかじめ収益として計上する方法であるから、企業にとってきわめて危険である。かような未実現利益の計上が許されるとすれば、手持商品の市場価格が騰貴した場合、評価益を利益として計上することも当然認められることとなる。…（略）…実現主義は、未実現利益排除の原則にほかならない」¹⁸と述べられている。

つまり、企業の経営成績を示す損益計算書において、企業経営を危険に晒してしまうような行為である未実現利益の計上（認識）を許さないために実現主義が採用されていることで

¹⁶ 企業会計原則・会計原則では、企業会計自体について「1 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共済されないでも、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である。」「2 企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基づ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となる。」「3 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係す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。」と説明している。

¹⁷ 黒沢清 『会計学の基礎（改訂新版）』（千倉書房、1983）53 頁。

¹⁸ 黒沢 同上。

あろう。

また、黒沢教授は、実現主義による収益の計上（認識）については、販売基準と回収基準があるが、「通常、商品の販売に関する収益計上の基準としては販売基準が適用される」¹⁹とした上で、「販売の完了の時点をもって収益が実現するものと認めるのが、販売基準の特徴であるが、この場合商品の引渡と対価の取得が要件となっている。対価を現金で収入した場合にのみ収益は実現すると考えるは現金主義であって、販売基準は現金主義を拡張して、債権の確定の時点において収益の実現を認めるのである」²⁰と述べられている。

つまり、実現主義による通常の収益計上（認識）基準である販売基準は、商品の引渡と対価の取得、しかも、現金で収入する場合だけでなく、債権の確定をもって収益を計上（認識）するということになるのである。

なお、実現主義は裁判において示された権利確定主義と一致するとの見解²¹もあるが、本章における二段階のチェックによる検証においては、実現主義は「企業会計上の公正処理基準」として、権利確定主義は「税法上の公正処理基準」としての判断基準として、両者を使い分けることとする。

それでは、この実現主義に照らした場合に、為替取組日基準や船積日基準は、収益計上（認識）の基準として適切なのであろうか。

為替取組日基準について、原告は、「船荷証券は運送品（商品）を表彰するのだから、船積みしても船荷証券の発行を受けてこれを保持するかぎり、売主は商品に対する所持、支配を失わず、荷為替手形を銀行で買い取ってもらって船荷証券を銀行に引き渡す（信託的に譲渡する）ことにより、はじめて商品の所持、支配を失うものであるとした。…（略）…実現主義の見地からは、少しでも代金回収の確実な為替取組日基準（船荷証券引渡基準）の方が公正妥当な会計処理の基準として優れているとした」と主張している。

しかし、実現主義の見地からとはいっているが、「少しでも代金回収が確実な為替取組日基準」との説明ぶりからすれば、企業会計上の実現主義ではなく、むしろ現金主義に基づく収益計上（認識）に該当することになるのではなからうか。そうであれば、為替取組日基準は「企業会計上の公正処理基準」には該当しないという結論になるものと考えられる。

なお、裁判における大臼裁判官の反対意見に関しては、多数意見との違いは「取引銀行へ為替手形を譲渡した時点で売主として商品引渡しのためになすべきことが完了したものと

¹⁹ 黒沢 同上、54 頁。

²⁰ 黒沢 同上。一方、回収基準について、黒沢教授は、「回収基準とは、割賦契約により販売した商品の代金を分割払で入金する都度、入金した分を収益として計上する方法をいう。…（略）…割賦販売の場合に回収基準を認める理由は、代金の回収が通常の延払（掛売）の場合よりも長期にわたり、売上債権が固定する傾向があるとともに、回収上の費用や危険も高いからである」（黒沢、同上、57 頁）と説明されている。

²¹ 武田隆二『会計学一般教程（第6版）』（中央経済社、2004）、142 頁。武田教授は、実現原則の2面性として「債権の確定という側面から収益の実現をみると、権利確定主義という名称が用いられる」（武田、同上）と述べられている。また、このような見解（実現原則＝権利確定主義）について清永敬次教授は、「会計に関する書物としてはむしろ例外のように思われる」（清永、「船積日基準による会計処理に基づく課税の合法性」『民商法雑誌』第111巻第1号、156頁）との見解を示されている。

とらえる点にある」²²と思われるが、上記の実現主義の説明に基づけば、商品の引渡と対価の取得が要件となっており、さらに対価の取得とは、現金回収のみをいものではなく、債権の確定の時点において収益の実現を認めるのであるから、今日の輸出保険制度などが発達した国際貿易における取引慣行を考慮すれば、反対意見のように、取引銀行への為替手形を持ち込む時期まで待つまでもなく債権は確定しているものと考えられるため、やはり、為替取組日基準は企業会計上の実現主義に基づく収益計上（認識）として適切ではないと考えられる。

一方、船積日基準は、今日の国際貿易の取引慣行からすれば、課税庁が主張するように、FOB条件（本船渡し条件）、C&F条件（運賃込み条件）、CIF条件（運賃保険料込み条件）のいずれにおいても、船積みにより、所有権は条件付きで移転し、船荷証券を含む船積み書類の引渡しにより、船積みの時に遡及して所有権が移転すると解されるものと考えられる²³ため、企業会計上の実現主義に基づく収益計上（認識）の基準であるものと考えられ、したがって、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものと考えられる。

（２）「税法上の公正処理基準」該当性

つづいて、為替取組日基準と船積日基準の「税法上の公正処理基準」該当性について検討する。ここでは、「税法上の公正処理基準」の要素である①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるものに該当するか否かについてそれぞれ検討するものとする。

なお、為替取組日基準については、「企業会計上の公正処理基準」に該当しないものと考えられるため、「税法上の公正処理基準」該当性を検討するまでもなく法 22 条 4 項の公正処理基準該当性は否定されるものとするが、「税法上の公正処理基準」該当性の判断に至る過程を検証するために、一応の検討をするものとする。

①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準

まず、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準に該当するかについて検討する。

この内容をさらに分析すると、ア) 取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準が、イ) 公平な所得計算の要請に適ったものでなければならないということを意味するものと理解するが、そもそも、原告の主張する為替取組日基準は、ア) 取引の経済実態

²² 清永敬次 「船積日基準による会計処理に基づく課税の合法性」『民商法雑誌』第 111 巻第 1 号、156 頁。

²³ 酒巻俊雄 「輸出取引による収益の計上基準」『ジュリスト平成 5 年度重要判例解説』（有斐閣、1994）、106 頁。

からみて合理的でかつ継続適用されている基準なのであろうか。

原告の一連の取引は、毎期継続的に為替取組日基準により売上収益を計上（認識）しており、継続適用されている。さらに、輸出取引という、通常の国内取引よりも、代金回収の不確実性が懸念される取引において、代金回収を待って売上収益を計上（認識）することは、取引の経済実態から考えて一定の合理性があるものと考えられる。つまり、為替取組日基準は、取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であるといえる。

一方で、課税庁が主張する船積日基準に関しては、継続適用するものとの仮定で考えるしかないが、その合理性は、企業会計上の実現主義に基づく収益計上（認識）の基準であることからすれば合理的であるといえよう。

それでは、両基準は、果たしてイ) 公平な所得計算の要請に適ったものといえるのであろうか。

そもそも、公平な所得計算の要請とは、公平な利益計算と違い、法人税法上の課税所得計算として、納税者間に不公平を生じさせる可能性のある計算方法であってはならないということである。したがって、ここでは「税法上の公正処理基準」該当性を判断する基準としては、権利確定主義²⁴が採用されるものとする。

なお、権利確定主義について、「最高裁判所判例解説 民事編（下）平成五年度」（財団法人法曹会）によれば、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）では、「権利の確定時期は、基本的には『法律上権利行使が可能となった時』という法的基準によって判断すべきであるが（最二小決昭和40年9月8日）、『収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮して決定されるべきものである』（最二小判昭和53年2月24日）という、これまでの最高裁判例の流れを踏襲しつつ、法人税法22条4項の立法趣旨に照らして、取引の経済実態からみて合理的なものと考え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ている場合には、これを是認すべきあるとして、権利の確定時期についての弾力的な解釈の下に、収益計上時期については納税者に選択の余地があることを明らかにした」²⁵と述べられている。つまり、権利確定主義は、最高裁の考え方として最高

²⁴ 金子宏教授は、所得の年度帰属について「租税法の世界では、従来、一般に、権利確定主義が妥当すると解されてきた。権利確定主義とは、外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方である」（『所得概念の研究』（有斐閣、1995）284頁）との見解を示されている。

また、酒井克彦教授は、大竹貿易事件での最高裁判決で採用された権利確定主義に関して、「法人税法22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』とは、なるほど企業会計原則等の会計諸規則を念頭に置くことになるとはいっても、通説の採用するところの三層構造を前提とすれば、直接に企業会計基準等の会計諸規則を採用するのではなく、商法・会社法の『（企業）会計の慣行』をいうのであるから、その段階で法的な視角が持ち込まれているはずである。しかしながら、それはあくまでも商法・会社法が認定する（企業）会計の慣行であって、法人税法の視角からの議論ではない。そこで、ある会計処理の基準が『公正処理基準』として認定されるためには、何らかのリーガル・テストにより、対象となる会計処理の基準が適正な課税の実現の観点から妥当なものであるといえるか否かのふりにかけられる必要があるのである。大竹貿易事件最高裁判決は、そのスクリーニングに権利確定主義を用いたわけである」（酒井、前掲注8、214頁）。と述べられている。

²⁵ 「最高裁判所判例解説 民事編（下）平成五年度」（財団法人法曹会）、1009-1010頁。

裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）以前から採用されていたものであるが、当該裁判により、さらにその内容が明らかにされたものと考えられる。

ところで、ここで検討する「公平な所得計算の要請に適ったもの」というのは、②適正・公平な税収の確保の要求と似て見えるが、筆者は、②は「適正・公平」な「税収の確保」であるから、公平な所得計算の要請に応えた結果として、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違い、すなわち特別利益や特別損失、さらには過去からの繰越欠損金などの違いがなければ、同程度の税負担を求めるものであると理解している。

それでは、為替取組日基準と船積日基準が公平な所得計算の要請に適ったものであるかについて検討する。

そもそも、権利確定主義においては、「権利の確定」の時期は、取引の種類ごとに検討し、各々の類型に即した妥当な結論を得るべきである²⁶とされるが、本判決では、為替取組日基準について、「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²⁷と判示している。

つまり、裁判の中で為替取組のタイミングを意図的に操作したことが立証されているわけでもないが、判決では、「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点」に着目して、すなわち、人為的に操作することが可能な状態であることをもって公平な所得計算の要請に適っていないと判断しているのである。

これに対して、原告は裁判の中で為替取組日基準によると恣意的な操作が可能になるとの指摘は、信用状の書類提示期間、有効期間の制約があるのみならず、資金運営上、売主はなるべく早く為替に取り組むことを必要とする立場にあるから、税務上の考慮だけで、取組を不当に遅らせることなどするはずもなく、全く当たらないと主張した²⁸。また、反対意見では、大自裁判官は、「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の方法が採られるからといって、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²⁹と述べ、人為的操作の可能性を否定している。

しかしながら、人為的操作の可能性は低いかもしれないが、操作することが可能な状態であることには違いなく、やはり最高裁が判示するように、為替取組日基準は、権利確定主義に基づく収益計上（認識）としては問題があり、公平な所得計算の要請に適っていないもの

²⁶ 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995）304頁。金子教授は、「なお、権利確定主義の適用の結果は、通達の引渡し基準、さらには企業会計の収益計上基準と一致しない場合もあるが、実際上両者の相違が問題になることは少ないと思われる」（金子、同上）とも述べられている。

²⁷ LEX/DB 前掲注1。

²⁸ LEX/DB 同上。

²⁹ LEX/DB 同上。

と考える。

一方で、船積日基準は、船積日に収益認識するわけであるが、為替取組日と違って、輸出する商品（製品）の船積日を操作するのは、為替取組日基準において取引銀行に持ち込む時期を操作するのに比べて非常に困難であるため、人的操作の可能性は低いものと考えられる。また、船積時を基準として収益を計上する会計処理が、実務上は、広く一般的に採用されている現状を踏まえれば、船積日基準は、権利確定主義の観点から、公平な所得計算の要請に適っているものと考えられ、

②適正・公平な税収の確保

次に②適正・公平な税収の確保の要求に応えているかどうかについて検討する。これについては、上記のとおり、筆者は、「適正・公平」な「税収の確保」であるから、公平な所得計算の要請に応えた結果、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違い、すなわち特別利益や特別損失、さらには過去からの繰越欠損金などの違いがなければ、同程度の税負担を求めるものであると理解している。

したがって、船積日基準の場合は、広く実務上採用されていることから、このような検討するまでもなく適正・公平な税収の確保ができているものと考えられるが、一方の為替取組日基準については、この基準が否定されることで原告に大きな税負担が生じている可能性があるため、為替取組日基準についてのみ検討する。

為替取組日基準が否定された場合に関しては、そもそも、広く採用されている出荷基準に改めることになるのである。

したがって、同一業種でかつ取引規模が同程度で、特別利益や特別損失など経営環境に大きな違いがない他の納税者との税負担は同じになることから、「適正・公平」な「税収の確保」が実現するものと考えられることから、為替取組日基準を否定することで、むしろ②適正・公平な税収の確保の要求に応えることができるようになるものと考えられる。

確かに、為替取組日基準が否定されても、同一業種で他にも多数の売上収益の計上（認識）基準が慣行として存在すれば「適正・公平」な「税収の確保」が実現するとははいえないが、当該事案においては、同一業種内での一般的な売上収益の認識基準への統一が進められれば、確実に「適正・公平」な「税収の確保」が図られることになるのではなかろうか。

③慣行性の確立

最後に③慣行性の確立である。上記でも検討したように、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を前提に、実務上は、船積日基準が慣行となっており、一方で、為替取組日基準は慣行性を有していない。

すなわち、③慣行性の確立の観点からも、船積日基準が「税法上の公正処理基準」に該当するものと考えられる一方で、為替取組日基準は、「税法上の公正処理基準」に該当しないということになるものと考えられる。

上記のとおり「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて検討した結果、為替取組日基準は、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」のいずれにも該当しな

いと考える一方で、課税庁が主張する船積日基準は「企業会計上の公正処理基準」であり、かつ「税法上の公正処理基準」に該当するものと考えた。

とりわけ、為替取組日基準については、「税法上の公正処理基準」該当性の判断に用いた3つの要素のうち、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準に関して、原告は每期継続的に為替取組日基準により売上収益を計上（認識）しており、一見するとア) 取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されているために、要件を満たしているかのように見えたが、さらにイ) 公平な所得計算の要請に適ったものかどうかについて詳しく検討したことにより、為替取組日基準は要件を満たしておらず、結果的に「税法上の公正処理基準」該当性を否認することができた。

したがって、このように「税法上の公正処理基準」をさらに細かく分析して、該当性を検討することによってはじめて慎重かつ適切な判断が可能になったものとする。

確かに、「税法上の公正処理基準」該当性を、課税の公平性を持ち出して漫然と議論すれば、判断の妥当性に疑問符がついてしまうが、今回の「二段階のチェック」のアプローチのように、法22条4項の公正処理基準に求められている要素を細かく分析して、それぞれの該当性を慎重に検討した結果であれば、納税者にとって納得いく判断が可能となるものと考えた。

第2節 最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）

当該事案については、第一審から最高裁判決までの一連の裁判を通じて、違法支出が、「二段階のチェック」の判断アプローチでいう「企業会計上の公正処理基準」及び「税法上の会計処理基準」に該当するかが争われているものと思われることから、地裁、高裁及び最高裁の各判例を対象に検討するものとする。

1 東京地裁昭和62年12月15日判決

（1）事実の概要及び争点

当該事案は法人税法違反による刑事裁判であり、罪となるべき事実及び被告の主張等は以下のとおりである。

被告人甲は、自身が不動産売買等を目的として設立した株式会社A（以下「被告会社A」という。）等の法人税を逃れようと企て、架空造成費を計上し、あるいは架空支払手数料を計上するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告等を行った。

なお、裁判の中で弁護人らは、判示の事実につき、被告会社Aは、架空造成費の計上に伴い、知人丁に対し、昭和58年9月期においては、200万円、昭和59年9月期において1700万円を手数料として支払っているが、これらは同会社の右各事業年度における損金であるからいずれも所得から控除されるべきであると主張し、検察官は、これらはいずれも法人税法22条3項所定の損金にあたらないと主張した。

(2) 判旨

関係証拠によれば、被告人甲は、昭和 58 年春以降被告会社Aの業務に関し、簿外資産等に充てるため、架空の造成費を計上して土地の仕入価格を水増ししようとして、知人の丁に依頼して、I 興産またはJ 興産等の名義で造成工事に関する架空の見積書、請求書を提出させ、これに基づき被告会社の経理部長に指示して架空造成費を計上させたうえ、支払依頼書を作成させ、いったん I 興産等に対し小切手で支払ったうえ、丁から架空の領収書を徴すると共に、協力手数料（一回 100 万円）を差し引いた残額を現金で返戻させ、株式の購入資金等充てていたこと、このようにして被告会社Aは、右丁の関係で、昭和 58 年 9 月期において 4172 万円、昭和 59 年 9 月期に 2 億 4291 万円の架空造成費を計上し、その謝礼ないし手数料として同人に対し、昭和 58 年 9 月期において合計 200 万円、昭和 59 年 9 月期において合計 1700 万円を支払ったことがそれぞれ明らかである。

法人税法 22 条 3 項は、「損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、次に掲げる額とする。」として、「一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」「二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（中略）の額」と規定し、同条 4 項は、「(前略) 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。」と規定している。法 22 条 4 項は、昭和 42 年 5 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っ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、それに従っ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って、同項の新設によって、税法が独自の所得計算を放棄したものでもなく、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。

本件において、被告会社Aが丁に支払った手数料（以下「本件手数料」という。）なるものは、同会社の会計処理上土地造成費として販売用土地の仕入原価を構成するものとされているが、右部分が法人税法 22 条 3 項 1 号所定の原価に含まれないことは多言を要しないし、また同項 2 号の費用とは、事業活動との直接的関連性を有し、事業遂行上必要なものに限られるべきであるから、本件の手数料のように事業遂行上必要とはいえないものは、右の費用に含まれないものといわなければならない。

かりに、本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な費用であるとの会計慣行が存するとすれば、それは法人税法が課税所得の計算に関し容認する公正妥当な会計処理の基準とはどういなり得ないものといわな

ければならない。

そもそも法人税法は、わが国法人税に関する基本法であって、法人税に関するすべての納税義務者が、同法の定めるところに従って誠実に納税義務を履行するよう期待し不正行為によって法人税を免れる行為を刑罰をもって禁止しているのであるから、法人税法は、右不正行為を行うこと及びこれにからむ費用を支出すること自体を禁止しているものと解すべく、したがって、法人が右のような費用を支出しても、法人の費用としては容認しない態度を明らかにしているものと解すべきである。そして、かかる不正行為への協力者はおおむね法人役員等の脱税の共犯となるものであり、したがって、法人役員が法人の業務に関し、脱税協力者に手数料等の名目で報酬を支払ったとしても、それは実質的にみれば、共犯者間の利益の分配にほかならないのであるから、脱税のための不正行為を行う役員負担において支出するならともかく、明文の禁止規定がないからといって、これを法人の費用として損金に計上することを容認することは法解釈の矛盾といわなければならない。

次に、右の支出が法 22 条 3 項所定の損失に該当するか否かを検討するに、損失とは企業会計上は一般に企業活動において、通常の活動とは無関係に発生する臨時的ないしは予測困難な原因に基づき発生する純資産の減少をいうものと解され、固定資産除去損、火災損失、風水害損失、盗難損失の如きものを指称するとされているが、本件手数料の如く実質上脱税協力報酬として法人外に流失した金員の如きは、右の通常の意味における損失には含まれないものと解される。

なお、最高裁判所大法廷昭和 43 年 11 月 13 日判決³⁰は、旧法人税法 9 条 1 項所定の損金の解釈として、「法人の純資産減少の原因となる事実のすべてが、当然に、法人所得金額の計算上損金算入されるべきものとはいえない」とし、「仮りに経済的・実質的には事業経費であるとしても、そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、すくなくとも法人税法の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」と判示しているところ、法人税法はその後改正されて課税所得金額の計算に関し、法 22 条 1 項ないし 4 項が設けられ、さらに昭和 42 年の改正において同条 4 項（公正妥当な会計処理基準の採用）が追加されて現在に至っているものであるが、右改正及び法 22 条 4 項の新設によって、法人税法上の課税所得の計算に関する姿勢に変更があったとはどうもい解することができないのであり、右最高裁判決がアメリカ税法におけるいわゆる公序の理論をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かともかくとして、右最高裁判決に示された法理は、少なくとも本件の如く法人税法自体がその支出を禁止しているものについては、一層強く妥当するものといわなければならない³¹。

³⁰ いわゆる株主相互金融を営む会社において、融資を希望しない株主に対し「株主優待金」の支払をしても、法人税法上はその支出を会社の損金に算入することは許されないと判示された（清永敬次「いわゆる株主相互金融における『株主優待金』と損金算入の拒否」『民商法雑誌』第 61 巻第 1 号、56 頁）。

³¹ LEX/DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 21090117。

(3) 本判決の意義

本判決の意義については、争点となった違法支出金が、法 22 条 3 項 1 号から 3 号に該当するかどうかを検討された結果、各号に規定される売上原価、費用及び損失のいずれにも該当しないことに加えて、仮に該当する場合でも 22 条 4 項の公正処理基準に当たらないと判示したもので、法 22 条 3 項に定める損金の該当性につき費用・損失の双方の観点から判断を行っており、さらに 22 条 4 項の「公正処理基準」と併用している³²と考えられる。

注目すべきは、「本件のごとき脱税協力者への支払も広義において事業との関連性を有するもので、事業遂行上必要な費用であるとの会計慣行が存するとすれば」と仮定した場合、そのような会計慣行は「法人税法が課税所得の計算に関し容認する公正妥当な会計処理の基準とはとうていなり得ないものといわなければならない」と述べている点である。

つまり、法 22 条 4 項の解釈として、不正行為により課税所得計算が歪められる結果になってしまうようなことは、仮に会計慣行として一定の慣行性があったとしても容認しないとの考えを述べているのである。本判決では、この点について、「そもそも法人税法は、わが国法人税に関する基本法であって、法人税に関するすべての納税義務者が、同法の定めるところに従って誠実に納税義務を履行するよう期待し不正行為によって法人税を免れる行為を刑罰をもって禁止している」として、法人税法の趣旨・目的及びそれに反する不正行為に対する刑罰規定の意義に触れた上で、「法人税法は、右不正行為を行うこと及びこれにかからむ費用を支出すること自体を禁止しているものと解すべ」きで、したがって、「法人が右のような費用を支出しても、法人の費用としては容認しない態度を明らかにしているものと解すべきである」との考えを表明しているものと考えられる。

また、同じく注目すべき点として、「アメリカ税法におけるいわゆる公序の理論³³をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かともかくとして」と述べている点である。つまり、本判決においては、いわゆる公序の理論については検討の対象外である旨を述べているものと考えられる。

3 東京高裁昭和 63 年 11 月 28 日判決

(1) 争点

被告人は、控訴審において、違法支出金の損金性について、原判決は法 22 条 3 項、4 項及び法 38 条 2 項の解釈を誤り、ひいては事実を誤認したものであって、その誤認が判決に影響を及ぼすことはあきらかであると主張した。

³² 濱田 「脱税工作のための支出金の損金性」(『別冊ジュリスト租税判例百選(第6版)』(有斐閣)、103頁)。

³³ アメリカでは、ある特定の行為を禁止している連邦又は州のパブリック・ポリシー(公共政策)に反する場合には、そのような経費控除を否認すべきであるという考え方判例の集積を経て打ち立てられており、罰金のほか、脱税工作費、賄賂等がパブリック・ポリシーに反する支出としてその損金控除が否定されている(山田二郎『公法の理論(下)』、1927-1929頁)。

(2) 判旨

判決では第一審同様に、法 22 条 3 項への該当性を検討し、その該当性を否定した上で、次のように判示した。

法人税法は、納税義務者が同法の定めに従い、正規に算出された税額を確実に納入することを期待し、これを実現すべく、偽りその他不正な行為により、これを免れようとする者に対し、刑罰をもって臨み、納税者相互間における税の均衡を図っているのであるから、本件手数料のような違法支出を法人の所得計算上、損金の額に算入することを許すと、脱税を助長させるとともに、その納税者に対して、それだけ税の負担を軽減させることになる反面、その軽減させた部分の負担を国に帰せしめることになるのであって、国においてこれを甘受しなければならない合理的な理由は全く認められない上、刑罰を設けて脱税行為を禁止している本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない。もし、違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえないというべきである³⁴。

(3) 本判決の意義

控訴審においても第一審同様に、法 22 条 3 項に定める損金の該当性につき費用・損失の双方の観点から判断を行っており、さらに法 22 条 4 項の「公正処理基準」と併用している³⁵。

控訴審判決で重要な点は、法 22 条 4 項の解釈に関しても第一審と同様に、法人税法の趣旨・目的に触れている点である。

判旨によれば、法人税法は公平な課税の実現に向けて、「納税義務者が同法の定めに従い、正規に算出された税額を確実に納入することを期待し、これを実現すべく、偽りその他不正な行為により、これを免れようとする者に対し、刑罰をもって臨み、納税者相互間における税の均衡を図っている」と述べている。

つまり、法 1 条では、その趣旨について、「この法律は、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適切な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」と規定しており、その納税義務の適切な履行を確保するために必要なこととして罰則が規定されているのであって、これを踏まえて判決では上記のように、「納税者相互間の均衡を図っている」と評価している。

そして、その上で、「刑罰を設けて脱税行為を禁止している本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定」とまで表現しており、こうしたことから、公正処理基準に該当するか否かを判断する際に、単に公平な課税ができるかどうかということだけでなく、本件違法支出につ

³⁴ LEX/DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 22002901。

³⁵ 濱田 前掲注 32、103 頁。

いては、「公正の判断」が必要であることを示しているのではないかと考える。

4 最高裁平成6年9月16日判決

(1) 争点

弁護人は上告趣意書において、本件手数料について、「原判決は、本件手数料の損金算入を容認することが何故に脱税を助長させることになるのかの理由、判断過程を何一つ示してはいない。法律上損金となるべきものを損金に算入したからといって脱税を助長することにはならない。・・・(略)・・・損金となるべきものを損金に算入したからといって税の負担が軽くなる筋合いではなく、あるべき課税標準はいか程の金額であるかの問題であるに過ぎない。あまつさえ、国は本件手数料についてみてもその受取に対し所得税を課すのであるから、国はどのように見ても『その軽減させた部分の負担の負担を国に帰せしめることになる』との立論は成立の余地なく、・・・(略)・・・、素朴な『けしからん論』を大上段にかぶっただけのことで、このような『けしからん論』で法人税法21条・22条及び37条の解釈論を避けて通れるとするならば、その判決は正に法に基づかない大衆裁判に等しいものとなる」と述べている。

(2) 判旨

法人税法は、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損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、売上原価等の原価の額、販売費、一般管理費その他の費用の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとし(22条3項)、これらの額は、一般に公正妥当と認めらえる会計処理の基準(以下「公正処理基準」という。)に従って計算されるものとしている(同条4項)。

ところで、原判決の認定するところによると、不動産販売等を目的とする被告人会社Aは、所得を秘匿する手段として、社外の協力者に架空の土地造成工事に関する見積書及び請求書を提出させ、これらの書面を使用して二事業年度で総額2億8464万円の架空の造成費を計上して原価を計算し、損金の額に算入して法人税の確定申告をし、右協力者に手数料として合計1900万円を支払ったというのである。

この場合、架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と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ことのものであるところ、右手手数料は、架空の経費を計上するという会計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³⁶。

³⁶ LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース文献番号22007281。

(3) 本判決の意義

本件は、多様な違法支出のうち架空の経費を計上する脱税協力者に対する支出金につき、法 22 条 4 項の「公正処理基準」を根拠に損金性が否定される旨を最高裁がはじめて明らかにしたものであると考えられる³⁷。結論自体は下級審から最高裁まで変わらないものの、最高裁は、第一審及び原審で展開された法 22 条 3 項の解釈には一切言及することなく、もっぱら同条 4 項の解釈により結論を導いたものと考えられる³⁸。つまり、「二段階のチェック」の視点からみると、「企業会計上の公正処理基準」該当性の検討は全くなされずに、「税法上の公正処理基準」該当性だけで判断したものと考えられる。

なお、この判決において重要なのは、いわゆる違法支出一般についての損金算入制限の議論を展開していないということである³⁹との指摘がある。この点について、渡辺徹也教授は、「違法支出には、賄賂、麻薬の仕入原価など様々なものが考えられるが、そのような中でも本件のような脱税工作金は、法人税法の存在自体を脅かす悪質性の高いものだから、これだけは損金算入を認めないという考え方は十分に成り立ちうる。その意味で、本件の最高裁が、違法支出一般ではなく、脱税工作金についてだけ論じていることは重要である」⁴⁰と述べられている。

5 検討

本件の争点は、架空の経費を計上する脱税協力者に対する支出金の公正処理基準該当性である。ここで当該違法支出金について、「二段階のチェック」を用いて検討するものとする。

(1) 「企業会計上の公正処理基準」該当性

まず、争点となった違法支出金が「企業会計上の公正処理基準」に該当しているかどうかについて検討する。

企業会計原則第二損益計算書原則 A (発生主義の原則) では、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間にただしく割当てられるように処理しなければならない。(略)」とされるが、そもそも費用の認識については、厳密な発生主義が適用⁴¹され、毎期の継続的営業活動のために生じる賃金、給料、電力料、保管料、保険料、通信費、修繕費、減価償却費等の諸費用は、当期の活動から生じた収益に負担させる費用項目として処理されるものとされる⁴²。また、風水害によって生じた臨時の財産損失は、期間外取引から生じた損失として、経常利益の算定に含めないで、特別損失として計上しな

³⁷ 濱田 前掲注 32、103 頁。

³⁸ 渡辺徹也 「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選 (第 5 版)』(有斐閣)、103 頁。

³⁹ 佐藤英明 「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選 (第 4 版)』(有斐閣)、103 頁。

⁴⁰ 渡辺 前掲注 38、103 頁。

⁴¹ 黒沢 前掲注 17、53 頁。

⁴² 黒沢 同上、39 頁。

ければならいとされる⁴³。

それでは、今回の違法支出金は、上記「費用」や「損失」に該当するのであろうか⁴⁴。

被告人甲は、自身が不動産売買等を目的として設立した被告会社A等の法人税を逃れようと企て、架空造成費を計上し、あるいは架空支払手数料を計上するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告等をおこなった。その中で、被告会社Aは、架空造成費の計上に伴い、丁に対し、昭和58年9月期においては、200万円、昭和59年9月期において1700万円を手数料として支払っている。

つまり、被告人甲が、明らかに当初から脱税を目的として、架空造成費等を計上し、それへの協力金として丁に対して手数料を支払っているというのである。

それでは、これら手数料は、費用や損失に該当しないのであろうか。上記の企業会計原則の定義によれば、経営活動の過程において、収益の獲得のために財やサービスを消費した時点で認識されるものであるが、本件手数料は、収益の獲得のためのものであろうか。

本件手数料は、通常の経営活動の成果のために支出されたものでなく、あくまで税負担を軽減するためのものであって、その意味では継続的営業活動のために生じる費用ではないものと考えられる。また、東京地裁昭和62年12月15日判決で、「損失とは企業会計上は一般に企業活動において、通常の活動とは無関係に発生する臨時的ないしは予測困難な原因に基づき発生する純資産の減少をいうものと解され」と判示しているが、脱税のための違法支出金は、このような支出ではないため、損失にも該当しないものと考えられる。

しかしながら、東京地裁昭和62年12月15日判決では、違法支出金について法人の費用とすることを否定しながらも、「脱税のための不正行為を行う役員の負担において支出するならともかく」⁴⁵と表現している点を踏まえると、役員給与として支出するのであれば一定の合理性があるとも考えられる。そうであれば、違法支出金であっても費用として認識することも可能となってくるのである。

したがって、本件手数料は、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものとも考えることも可能であろう。

(2) 「税法上の公正処理基準」該当性

次に、違法支出金の「税法上の公正処理基準」該当性について検討する。

まず、違法支出が①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準か否かについて考えると、少なくとも「公平な所得計算の要請に適った」ものではないのは明らかである。

また、②適正・公平な税収の確保の要求に応じるものであるかということについても、全

⁴³ 黒沢 同上。

⁴⁴ なお、売上原価（製造原価）への該当性については、筆者も東京地裁判決昭和62年12月15日判決と同様に、「法人税法22条3項1号所定の原価に含まれないことは多言を要しない」ものとも考えるため、検討からは除外するものとする。

⁴⁵ LEX/DB 前掲注31。

くもって該当しないものである。さらには、③慣行性についても否定されるのは誰も異論はないものと考えられる。

したがって、違法支出金については、「税法上の公正処理基準」には全くもって該当しないことがわかる。

なお、「二段階のチェック」の要素である「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」よりも、さらに納税者に対して厳格な態度をとる見解として、違法支出金の損金性については、アメリカのパブリック・ポリシーの理論を引き合いにだして、社会正義の観点から否定することを積極的に肯定する見解⁴⁶もある。

ただし、本判決のような解釈については否定的な見解が多い。武田昌輔教授は、違法支出金である本件手数料について、「公正処理基準を持ち出してその否認の根拠としようとするものであるが、その支出金額は現実には支出しているのであり、それが法人の費用・損失として否認されるという根拠があればともかく、単に公正処理基準に反しているからというだけでは否認の根拠たりえない」⁴⁷とした上で、この判決に対して、「判旨は、公正取引基準と公正処理基準を混同している」⁴⁸と批判し、「現行税法の解釈論としては、これを否認するには無理がある」⁴⁹として判旨に反対している。

同じく、確井光明氏も「公序の理論は、アメリカにおいて一定の役割を果たしてきたことは否定できないが、違法支出の扱いは、同国においてさえも、第一次的には立法によって解決すべきことと考えられている」⁵⁰と否定的な見解を示されている。

また、水野忠恒教授も、最高裁が公正処理基準を根拠としたことについて、「そもそもここでいう公正の判断のよりどころは何かという問題が新たに生ずる。下級審判決のいうように、脱税を禁止する法人税法の趣旨というのであるとするならば、実務上の会計慣行と法人税法のルールとが遊離する場合も生ずるのであり、そうなると、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨ともそぐわなくなるのではないかという疑問が生ずる」⁵¹と指摘し上で、こうした解釈は、法 22 条 4 項の解釈として、「従来の方針とは適合しなくなるのではないか」⁵²として最高裁の決定には賛成するが、決定理由には問題があると指摘している。つまり、違法支出を法 22 条 4 項の解釈により否認することについて否定的な見解を示されているわけであ

⁴⁶ 本判決に対するものではないが、第一審で引用された最高裁判所大法廷昭和 43 年 11 月 13 日判決における「経済的・実質的には事業経費であるとしても、そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、すくなくとも法人税法の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」という判旨について、山田二郎氏は、「わが国にも、パブリック・ポリシーの理論を導入する先鞭をつけたものと高く評価したい。」としている（『公法の理論（下）』、1927-1929 頁）。

⁴⁷ 武田昌輔「所得を秘匿するために要した費用を法人税の課税標準である所得の計算上損金の額に算入することの許否（消極）について」『判例時報』449 号、224 頁。

⁴⁸ 武田 同上。

⁴⁹ 武田 同上。

⁵⁰ 確井光明「法人税における損金算入の制限—損金性理論の基礎的考察—」（金子宏編『所得課税の研究』）、381 頁。

⁵¹ 水野忠恒「脱税協力のために支払った手数料が、会計の公正処理基準に従ったものであるということではできないとして、その損金算入を否定した事例」『別冊ジュリスト』1081 号、131 頁。

⁵² 水野 同上。

る。

他にも、違法支出については、その必要経費該当性について、「税法の基本的な視点は、行為の適法、違法の判定ではなく、担税力の正しい測定にある。・・・(略)・・・違法な行為や支出は決して容認されてよいものではないが、逆に、そうであるからといって、担税力の正しい測定という要請に、違法支出に対する制裁という要請を優先させてよい、またはこれを優先させるべきだということにはならない」⁵³との指摘もある。

つまり、これらは、「税法上の公正処理基準」該当性を判断する際に、また、特に「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」に適うものであるかという観点から解釈する際に、単に公平な課税ができるかどうかということだけでなく、そこに「公正の判断」という要素を持ち込むことに対しての懸念が示されているものと考えられる。

また、このように「公正の判断」の要素を持ち込むことについて、水野忠恒教授は、最高裁平成6年9月16日判決に関して、当時「法人税法22条4項の今後の方向性として、『公正』を根拠に、会計慣行を否定する性格をもつようになるのか議論を呼ぶものと考えられる」⁵⁴とも指摘されている。

さらに、長島弘教授は、「確定決算主義の下で、法人税法22条4項における『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』が『会計基準—会社法—税法』という三重構造においての前段階である(会計基準を含んだ)会社法…(略)…において公正妥当な会計処理を指すものと理解している」⁵⁵との認識を示した上で、「公正処理基準の解釈においては、税法の価値基準が入るべきではない」⁵⁶と主張される。特に最高裁における上告審については、「事業遂行上の必要性や法人税法22条3項の該当性に全く触れず、公正処理基準に反する処理をするための支出を費用又は損失として損金の額に算入することは公正処理基準に反する旨判示」⁵⁷したものとして批判し、『「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という公正処理基準は、あくまでも、会計処理法に関する『公正さ』を求めている基準であり支出内容の『公正さ』については何も触れていない。しかし現に法人の財産が減少しながら、それを記録しない会計処理もまた決して公正妥当な会計処理ではないはずである」⁵⁸と指摘されている。そして、「違法支出金の費用処理を公正処理基準では否定すべくもなく、この損金算入を否定するのであるなら、根拠は別に求められるべきものであった」⁵⁹と述べられている。

つまり、公正処理基準は、「会計処理に関する公正さ」を求めているのであって、「支出内容の公正さ」には何も踏み込むべきでない、換言すれば、公正処理基準は商法(会社法)上

⁵³ 田中治 「違法支出の必要経費該当性」『税務事例研究』48巻(1993)、84頁。

⁵⁴ 水野 前掲注51、131頁。

⁵⁵ 長島弘 「法人税法における、脱税経費の損金性と二二条四項」『立正法学論集』第49巻第2号(2016)、164頁。

⁵⁶ 長島 同上。

⁵⁷ 長島 同上、173頁。

⁵⁸ 長島 同上。

⁵⁹ 長島 同上、174頁。

の公正妥当な会計処理であれば十分であって、「支出内容の公正さ」について法人税法固有の価値判断を持ち込むべきではないと主張されているのである。

確かに、前年に示された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）では、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点」という言葉が使用されたが、ここでいう「公平な所得計算の要請」が違法支出金の損金性を否認する際の「公正」という価値的な判断基準と同義か否かは不明である。したがって、違法支出一般を前提にしていえば、公正処理基準のみを根拠に、損金性を否認できると解することには疑問がある。

しかしながら、最高裁平成6年9月16日判決においては、違法支出一般ではなく、脱税協力金に限定していると考えられる場合ではどうであろうか。東京高裁昭和63年11月18日判決で示されたとおり、「刑罰を設けて脱税行為を禁止している本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない」⁶⁰と考えるのが自然な理解というべきではないかと考える。

また、長島教授は、違法支出金の損金性を否定する根拠は別に求めるべき旨主張されるが、長島教授が指摘されるように、「現に法人の財産が減少しながら、それを記録しない会計処理もまた決して公正妥当な会計処理ではないはずである」⁶¹と考えるのなら、結局のところ、違法支出金は、確定決算主義の下で商法（会社法）上の費用とされ、別段の定めがなければ、それはそのまま三重構造を前提として損金として税法上処理されてしまうことを容認するだけになってしまう。つまり、違法支出金を前にして何もしないまま見過ごすことになるだけになってしまう。

『最高裁判所判例解説 刑事編 平成6年度』（財団法人法曹会）によれば、公正処理基準の中に原判決のような法的価値判断を持ち込むことができるのかは一つの問題であるとの考えを示しながらも、「しかし、法的価値判断を離れて中立的な『一般に公正妥当』というようなものがあるのだろうか」⁶²とした上で、「公正処理基準を公序良俗と同じように解し、これに過度な正義論を持ち込むのは問題があり、取り得ない考え方であるとしても、『公正妥当』という言葉自体が規範的なものであり、法人税法という法に規定されたものである以上、それが法的価値判断を前提とした基準であることは明らかであるように思われる」⁶³と述べている。

つまり、公正処理基準の妥当性の判断要素の中に「公正の判断」という、ある種の法的価値判断を持ち込まざるを得ないと認識を示しているのであろう。

そうであれば、やはり重要になってくるのは最高裁平成6年9月16日判決の射程であると考えられる。

⁶⁰ LEX/DB 前掲注33。

⁶¹ 長島 前掲注55、173頁。

⁶² 『最高裁判所判例解説 刑事編 平成6年度』（財団法人法曹会）、148頁。

⁶³ 『最高裁判所判例解説 刑事編 平成6年度』（財団法人法曹会）、同上。

判決では、まず、「架空の経費を計上して所得を秘匿すること」について、「事実と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」と評価した上で、本件手数料は、このような会計処理に協力したことへの対価として支払われたもので、これについても「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」であるとして否認しているのである。

つまり、この判決では、違法支出一般についてまでも公正処理基準を根拠に損金性を否認できるとしたのではなく、あくまで脱税協力金については公正処理基準に該当しないとの判断を示したのみであると考えべきである⁶⁴。

したがって、本判決では、あくまで脱税協力金のような法が予め禁止している行為についての会計処理に限定して、つまり、法が禁止しているが故に当該行為を社会正義に反するものと判断することについて国民の合意があると考えて問題ないものに限定して、大竹貿易事件で示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」に反するものと判断しており、このような判断は、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」に適うものとして、法 22 条 4 項の解釈としての、このような「公正の判断」は妥当なものであると考えられる。

なお、前述の『最高裁判所判例解説 刑事編 平成 6 年度』（財団法人法曹会）でも、「公正処理基準は客観的規範であるとされており、その規範に何を取り込むかは、企業会計原則等を考慮しつつ、争いがあれば最終的には判例を通じて示されていくことが予定されているものであるが、本決定により、その規範の中には、公正処理基準自体を否定しようとするものに対して否定的評価をするという規範も含まれるということが明らかにされたものと考えられる」⁶⁵との見解を示している。

最高裁平成 6 年 9 月 16 日判決は、大竹貿易事件以後の判決として、公正処理基準の内容をさらに明らかにしたものとして評価できるのではなからうか。

つまり、当該裁判は、公正処理基準には単に「会計処理の公正さ」だけが求められるのではなく、公正処理基準の内容には、限定的に「公正の判断」の要素が含まれることを明らかにして、大竹貿易事件よりもさらに一步踏み込んだ重要な判決として評価されるべきではなからうか⁶⁶。

第 3 節 小括

第 5 章においては、末永教授の「二段階のチェック」という判断アプローチを用いて、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）と最高裁平成 6 年 9 月 16 日判決（「エス・

⁶⁴ 佐藤英明教授は、本判決について、いわゆる違法支出一般についての損金算入制限の議論を展開していないと述べられている（佐藤 前掲注 38、103 頁）。

⁶⁵ 『最高裁判所判例解説 刑事編 平成 6 年度』（財団法人法曹会）、150 頁。

⁶⁶ なお、最高裁判決について、渡辺徹也教授は、「脱税協力金や賄賂以外の違法支出については、依然として解釈上の問題が残されている」（渡辺、前掲注 37、103 頁）と指摘されている一方で、「法人税法 22 条 4 項を適用して脱税工作に関する支出の損金性（だけ）を否定した本決定の意義は、決して失われぬ」（渡辺、同上）と述べられている。

ブイ・シー事件)) において争点となった会計処理の公正処理基準該当性について検討した。

その結果、大竹貿易事件において原告が主張した為替取組日基準は、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」の双方に該当することなく、公正処理基準該当性が否定された。

また、エス・ブイ・シー事件における違法支出金については、「企業会計上の公正処理基準」には該当するが、「税法上の公正処理基準」には該当せず、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

本章の判例研究を通じて確認できたこととして、筆者は、「企業会計上の公正処理基準」該当性と「税法上の公正処理基準」該当性を分けて二段階でアプローチすることにより、争点となる会計処理の内容を、会計学の視点からと税法固有の観点から、それぞれ詳細に分析することが可能となったということである。

税法固有の観点からは、とくに、「税法上の公正処理基準」の3つの要素のうち、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であることや②適正・公平な税収の確保が要求に応じるものであることについて、より詳しい分析を行うことが可能となったものとする。

また、エス・ブイ・シー事件の判例研究に関しては、「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」の中に、限定的に法が予め罰則をもって禁止している行為について「公正の判断」を行うことも含まれるということが明らかになったものとする。

結果として、本章の判例研究の結果としていえることは、「二段階のチェック」の判断アプローチによれば、公正処理基準該当性を恣意的に判断することを防ぐことが可能になるということではなかろうか。

つまり、「二段階のチェック」によれば、エス・ブイ・シー事件において議論された「公序の理論」(パブリック・ポリシー) のような考え方を持ち出してくるのではなく、税務上で求められる「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」といった思考に基づき慎重に検証することが可能となって、その結果として納税者をはじめとする関係者への納得を得ることが可能となるのではなかろうか。したがって、「二段階のチェック」によれば、「恣意的な判断」を排除して、「納税者間の公平」の確保が可能となるものとする。

それでは、次章においては、「税法上の公正処理基準」該当性の3つの要素のうち、慣行性に着目することになる福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)と税法固有の解釈が定着してきたと考えられるに至った最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)について、本章同様に「二段階のチェック」を用いて検討することとする。

第6章 税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究

第6章では、引き続き、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、公正処理基準に係る近時の判例研究を行い、税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行うこととする。

なお、本章では、税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究を行うものとする。

第1節では、当時新設されて間もないリース取引に関する会計基準（平成5年6月17日企業会計審議会第一部、以下「リース会計基準」という。）に基づく会計処理の慣行性が争点となった福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）を取り上げる。また、第2節では、今日、公正処理基準に、税法固有の観点からの解釈を持ち込むことが定着したと考えられる契機となった東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）を取り上げて検討する。

第1節 福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）

1 事実の概要

原告は、金属旋盤加工などを目的とする株式会社である。本件は、原告が、リース契約を売買として扱い、リース設備を減価償却資産として法人所得を申告したところ、被告である課税庁が右リース契約を賃貸借として扱い、原告が必要経費として算入していた減価償却費を否認して更正処分をしたため、当該更正処分は違法であるとしてその取消しを求めたものである。

原告は、平成7年10月2日に、財団法人A（以下「訴外法人」という。）との間で、次の内容のリース契約（以下「本件リース契約」という。）を締結し、平成8年5月7日、本件リース取引に関する公正証書を次のとおり作成した。

（以下当該公正証書の抜粋。また、条文は当該公正証書の条文。）

第1条 契約の趣旨・目的

訴外法人は、中小企業近代化資金等助成法に基づく設備の近代化及び合理化を目的として、横中ぐりフライス盤一台（4,680万円相当。以下「本件リース設備」という。）を原告にリースし、原告はこれを借り受ける。

第3条 リース期間

平成8年1月24日から平成15年1月23日まで7年間

第4条 リース料

総額を 5,633 万 400 円（うち設備取得価格分 4,680 万円）とし、第一回は 67 万 600 円（うち設備取得価格分 55 万 700 円）とする。

第 9 条 支払期間及び支払方法

支払期間は、平成 8 年 3 月 1 日から平成 15 年 2 月 1 日まで毎月一日 84 回払いとし、支払方法は、訴外法人が指定する金融機関における預金口座振替とする。

第 16 条 解除の制限

原告は、災害その他やむを得ない事由に基づき、あらかじめ訴外法人の承認を受けた場合を除き、本件リース契約を解除することができない。

第 21 条 リース設備の引揚げ

訴外法人は、リース期間が満了したときは、本件リース設備を速やかに引揚げるものとし、これに要する通常の取壊し、解体及び搬出のための費用は、訴外法人が負担する。

原告は、平成 8 年 4 月 30 日、平成 7 年 3 月 1 日に始まり平成 8 年 2 月 29 日終わる事業年度（以下「係争事業年度」という。）の法人所得について、原告の所得金額は 92 万 6,773 円であり、納付すべき税額は 25 万 6,900 円である旨の確定申告をした。なお、原告は、申告にあたり以下の処理をしている。

原告は、本件リース契約を売買として扱い、本件リース契約に基づきリース期間中に支払うべきリース料の総額 5,633 万 400 円について、本件リース設備の取得価額を 4,543 万 6,893 円、仮払消費税を 136 万 3,107 円、及び長期前払費用を 953 万 400 円とする会計処理を行い、本件リース設備は減価償却資産に当たるとした上、本件リース設備に係る減価償却費として、普通償却費の額 368 万 388 円と租税特別措置法 45 条の 2 の規定による特別償却費の額 590 万 6,796 円の合計額 958 万 7,184 円を損金の額に計上した。

これに対して、被告である課税庁は、原告は本件リース設備を訴外法人から賃借しており、本件リース契約は賃貸借として扱うべきものであるから、原告が損金の額に計上した本件リース設備に係る減価償却費 958 万 7,184 円は否認すべきであるとする一方で、係争事業年度に係るリース料の金額 79 万 5,381 円を損金に算入すべきとして、債権償却特別勘定繰入額の損金算入の否認と合わせて更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

原告は、平成 9 年 3 月 21 日、本件更正処分のうち本件リース契約に係る部分の取消し及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち本件リース契約に係る部分の取消しを求めて、福岡国税不服審判所長に審査請求したが棄却されたため福岡地裁に提訴した¹。

2 争点

本件の主な争点は、次のとおりである。（1）法 22 条 4 項の趣旨をどのように解するか。

¹ LEX/DB インターネット T K C 法律情報データベース 文献番号 28081097。

(2) 本件リース通達をどのように解釈すべきか。(3) リース会計基準が公正処理基準に当たるといえるか。以上を踏まえて、(4) 本件リース契約を賃貸借として扱うべきか、又は売買として扱うことも許されるか²。

3 判旨

(1) 法人税法 22 条 4 項の趣旨について

法 22 条 4 項は、現に法人のした所得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、収益及び損金の金額を公正妥当処理基準に従って計上すべきものと定めたものと解される。

すなわち、法 22 条 4 項は、課税所得が、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成り立っているものであり、た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会計慣行に委ねる方がより適当であると思われる部分が相当に多いことから、このような観点を明らかにするため、税法において、課税所得の計算は納税者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相当であるとの趣旨の下に立法されたものであると解される。

したがって、法 22 条 4 項の立法趣旨からすれば、同項にいう公正妥当処理基準とは、経済社会において確立された会計慣行のうち、一般の社会通念に照らして公正で妥当であると評価することができる会計処理の基準を意味するものと解するのが相当である。

企業会計原則は、「企業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あたって従わなければならない基準」（同原則前文）であり、弁論の全趣旨によれば、本件意見書を含む企業会計審議会の連続意見書もこれに関連するものと認められる。

したがって、企業会計原則及び企業会計審議会の意見書は、基本的には公正処理基準に当たるといえるし、商法等の中の企業の会計処理に関する規定についても、右の規定は、企業の会計処理が公正妥当な会計慣行によるものであること前提としたものと解されるから、同様に、基本的には公正妥当会計処理基準に当たるものといえることができる。

したがって、これらの中には、未だ企業の会計慣行となっていないものや、必ずしも公正妥当と認められるとはいえないものもないわけではないと考えられるから、最終的には、それらが「一般に公正妥当と認められる」ものといえるか否かを吟味して、公正妥当処理基準

² LEX/DB 同上。

に当たるか否かを決すべきであると解するのが相当である³。

(2) 本件リース通達について

本件リース通達が発出された経緯は、次のとおりであることが認められる。

ファイナンスリースとは、賃借人が必要とする設備投資資金を融資する代わりに、リース会社はその設備自体を貸し付けるもので、金融に対して物融ともいわれるものである。その月額リース料は、通常その設備自体の取得価額にその取得資金の金利及び手数料等を加算した額をリース期間の月数によって除して定められ、当初契約のリース期間内にリース物件の取得価額とその資金金利等をリース会社は回収できることになっており、リース期間中の解約は原則として予定されていない。

ところで、一般的に、企業会計上、動産又は不動産の賃借料は費用とされており、法人税法上も、損金とされる（法 22 条 3 項 2 号）。

この一般原則をファイナンスリースに適用するとすれば、賃借人が賃貸人（一般的にはリース会社）に支払う賃借料は損金となる。法人が、そのリース対象物件と同一の物件を延払条件で取得したとすれば、当該法人にあっては減価償却により費用配賦を行うことになるから、ファイナンスリースにあってそのリース期間が法定耐用年数と同一であれば、その資産につき所得の計算上損金の額とされる額は、自己が取得して使用する場合とほぼ同一になり、課税所得の計算上の問題は生じない。

しかし、多くのファイナンスリースのリース期間は、法定耐用年数に比して短く定められていることから、同一物件を自己取得したものにつき計上した減価償却費に比し、ファイナンスリースによる支払う賃借料が多くなり、これをそのまま損金と容認することは負担の公平を原則とする税法の所得計算上問題がある。

原告は、本件リース通達は、売買等の処理をすべきリース取引を定めているにとどまるから、文理上、売買等の処理が強制されるもの以外のリース取引については、これを賃貸借として処理することも、売買として処理することも許容している旨主張するけれども、本件リースをそのように解することはできず、原告の主張は採用できない。

本件リース通達は、もとより、所得税及び法人税におけるファイナンスリースの取扱いに関する行政上の解釈指針にすぎないが、リース取引の経済的実質に応じてその税務上の取扱いを定めたものであるということができる。そして、本件リース通達発出後、係争事業年度までの間には十数年が経過していることからすれば、係争事業年度においては、本件リース通達に定める基準は、社会通念上も公平で妥当であると評価されていたものといえるから、公正妥当処理基準に当たるということができる⁴。

(3) リース会計基準について

³ LEX/DB 同上。

⁴ LEX/DB 同上。

リース会計基準は、リース取引に関する会計処理及び開示方法を総合的に見直し、リース取引の実態やこれに関するわが国の会計実務等を調査検討した上で、公正妥当な会計基準を設定するために取りまとめられたものであり、このようなリース会計基準の設定・公表の経緯からすれば、それが会計慣行として確立したものであり、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反しないものであれば、法人税法 22 条 4 項の公正妥当処理基準に当たると解する余地がある。

しかしながら、リース会計基準は、従前のリース取引に関する会計処理及び会計処理を見直すべく設定・公表されたものであるから、リース会計基準が設定・公表されるまでは、リース取引についての会計処理及び開示方法はリース会計基準とは異なっていたといえること、法人の会計処理が慣行として確立するに至るためには、一定の年月を要すると考えられるところ、リース会計基準が設定・公表されたのは平成 5 年 6 月、これを受けた実務指針が設定・公表されたのは平成 6 年 1 月であり、証券局長通知が発出されたのも同年 3 月であって、これらが設定・公表ないし発出されてから係争事業年度においては、リース会計基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえないというべきである。

また、リース会計基準は、ファイナンスリース取引については、借手側及び貸手側とも、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うとする一方で、ファイナンスリース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、借手側及び貸手側とも、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとするものであるから、同一態様のリース契約によるリース物件について、減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてリース料を損金として計上することも可能になるのであって、このような結果を是認することは、課税の公平を害し、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものであるといわざるを得ない。

そうすると、リース会計基準は、係争事業年度においては未だ会計慣行として確立しておらず、また、その内容も公平な所得計算の要請に合致しているとはいえないから、法人税法 22 条 4 項の公正妥当処理基準に当たるとはいえないと解するのが相当である⁵。

(4) 本件リース契約について

本件リース契約についての原告の会計処理は、リース会計基準に従って、本件リース設備を買い受けたものとしているけれども、本件リース通達に定める基準によれば、本件リース契約は、売買ではなく、賃貸借として取り扱うべきものである。

訴外法人は、原告に対し、本件リース設備の貸与者として、その維持管理、改造等、訴外法人の本件リース設備についての所有権侵害への対処、契約の解除等様々の義務ないし制約を課しており、リース期間の終了後は原則として本件リース契約は、これを売買として取

⁵ LEX/DB 同上。

り扱うべきものではなく、その法形式どおり、賃貸借として取り扱うのが相当である⁶。

4 本判決の意義

本判決の意義については、当時、設定されて間もない新しい基準であったリース会計基準が、会計慣行として成熟していないとして、公正処理基準該当性を否定され、他方で、当時定着していた本件リース通達による会計処理について公正処理基準該当性が認められたものである。

5 本判決の検討

(1)「企業会計上の公正処理基準」該当性

平成19年改正前のリース会計基準（平成5年6月17日企業会計審議会第一部会）⁷によれば、「リース取引」とは、特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料を貸手に支払う取引をいう⁸。

そして、リースをファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の2つに分けた上で、ファイナンス・リース取引を、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引とされる。他方で、オペレーティング・リース取引については、ファイナンス・リース取引以外のリース取引とされる。

そして、それぞれ取引において借手の会計処理については、ファイナンス・リース取引については、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うものとされ、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、かつ、リース期間の中途において当該契約を解除することができるオペレーティング・リース取引を除き、貸借対照表日後一年以内のリース期間に係る未経過リース料や貸借対照表日後一年を超えるリース期間に係る未経過リース料を財務諸表に注記することとされていた⁹。

⁶ LEX/DB 同上。

⁷ リース会計基準は平成19年に改正され、現在基準は、「企業会計基準第13号リース取引に関する会計基準」として企業会計基準設定委員会（ASBJ）に設定された基準によることとされている。

⁸ リース会計基準 一 リース取引の定義

⁹ なお、リース会計基準によれば、「ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らし、リース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。ただし、この場合には、次に掲げる事項を財務諸表に注記しなければならない。」とし、注記すべきものとして「リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び期末残高相当額」や「未経過リース料期末残高相当額」、さらに、「当期の支払リース料、減価償却費相当額及び支払利息相当額」や「減価償却費相当額及び利息相当額の算定方法」を掲げていた。

それでは、本件リース契約は、このリース会計基準に合致しているかについて検討する。

まず、規定にある「特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料を貸手に支払う取引」となっているか確認する。

本件リース契約では、貸手である訴外法人が借手である原告に、合意された期間、すなわち、平成8年1月24日から平成15年1月23日までの7年間は、本件リース設備を使用収益する権利を与えている。つまり、借手が、当該契約に基づき使用する物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができるであろう。また、中途解約が原則としてできないことから、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引とされるため、ファイナンス・リース取引に該当するものと判断できる。

したがって、企業会計審議会が設定したリース会計基準に合致した本件リース取引に係る会計処理は、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものとする。

(2) 「税法上の公正処理基準」 該当性

① 公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準

つづいて、「税法上の公正処理基準」 該当性について検討する。はじめに、前章と同様に、ア) 取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であるか否か、そして、このア) はイ) 公平な所得計算の要請に適ったものであるか否かということについて検討する。

リース会計基準は、上記ア) に関しては、本件リース契約に基づくもので、取引の経済実態に合致しており、「企業会計上の公正処理基準」であることから合理的であるといえるものであると考える。また、原告は当初からリース会計基準に基づき会計処理を行っており、判決までの日が浅いものの、一応継続適用していたものである。

それでは、イ) に関してはどうかであろうか。判決では、「リース会計基準は、ファイナンスリース取引については、借手側及び貸手側とも、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うとする一方で、ファイナンスリース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、借手側及び貸手側とも、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとするものであるから、同一態様のリース契約によるリース物件について、減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてリース料を損金として計上することも可能になるのであって、このような結果を是認することは、課税の公平を害し、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものであるといわざるを得ない」¹⁰とされた。

¹⁰ LEX/DB 前掲注1。

つまり、同一態様のリース契約なのに、異なる会計処理を是認することが、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するもの」というのである。

このような判決に対して批判的な見解もある。

例えば、鈴木一水教授によれば、まず、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）以降、「企業会計の立場からではなく、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『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』を解釈し、会計基準等の規定には『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に反するものもあると判示する裁判例が続いている」¹¹との認識を示した上で、これらの判例について「個別の会計処理が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に適合するか否かを、会計基準等とは無関係に、公平な課税所得計算の観点から判断するという立場をとっている。そこでの公平性は、…（略）…、取引実態に適合していることと、利益操作を可能にする恣意の介入する余地の有無とで判定されること」¹²との見解を示している。

つまり、鈴木教授は、判例において「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、取引実態に適合しており、かつ、利益操作を可能にする恣意の介入する余地が無いものでなければ、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に適ったものとは評価されないとの考えを示しているのである。

しかしながら、一方で、鈴木教授は、「取引実態への適合性と恣意の排除とは、相容れないことが多い」¹³と指摘する。その理由として、「会計処理方法の選択や会計判断に経営者の裁量を許容することは、利益操作の余地を与える反面、経営者しか知らない企業の実態に関する内部情報を外部に伝えることを可能にする」¹⁴というのである。そして、「公平な課税所得計算の観点から取引実態への適合性と恣意の排除との釣合いをとるためには、経営者の裁量に対する行き過ぎた抑制には注意しなければならない」¹⁵と懸念を示している。

つまり、恣意の排除に重点を置きすぎると、すなわち、画一的な会計処理を強制しすぎると、それらの会計処理は、取引実態を正しく反映しなくなる可能性を含んでいるとの示唆であろう。

したがって、鈴木教授は、法人税法における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会計基準等に従った会計処理を、さらに経済実態を反映した担税力を表す利益の

¹¹ 鈴木一水「課税所得計算における会計基準等」（『税研』第188号（2016）、74頁。鈴木教授は、このような裁判例の一つとして、福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）を挙げている。

¹² 鈴木 同上。

¹³ 鈴木 同上。

¹⁴ 鈴木 同上。鈴木教授は、例として、「たとえば、減価償却方法の選択や耐用年数の見積りを経営者に許すことは、減価償却費の恣意的な計上を可能にする半面、資産の稼働率や回収期間に関する経営者の見通しを利益計算に反映させることにもなる。」（鈴木、同上）と述べている。

¹⁵ 鈴木 同上。鈴木教授は、会計学の立場から、「会計基準の設定にあたっては、このような情報伝達効果も考慮して、経営者に許容される裁量の大きさを注意深く制限する努力をしている。にもかかわらず、減価償却方法の選択肢を狭くし、耐用年数を画一的に決めている税務上の取扱い、むしろ企業による固定資産の実態を覆い隠すおそれがある。」（鈴木、同上）と述べている。

計算と、利益操作を可能にする恣意の排除の観点から検討する必要がある」¹⁶と指摘している。

つまり、「経済実態を反映した担税力を表す利益の計算」と「利益操作を可能にする恣意の排除」とバランスを欠くことがないように配慮する必要があるということであろう。

確かに、リース取引という同一態様の取引であっても、所有権が移転するのかどうかということが、企業の経済実態として大きな違いを生むのであれば、同一態様のリース契約なのに異なる会計処理を是認することが、直ちに「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するもの」となるかどうかは簡単に判断できないであろう。

しかしながら、この点について、すなわち、所有権が移転するのかどうかということが、企業の経済実態として大きな違いを生むのか否かについて、判決では特段何も検討されていない。

したがって、イ) 公平な所得計算の要請に適ったものであるかどうかに関しては、判決を見る限り、必ずしも否定する根拠が十分とは言えないと考えられる。

②適正・公平な税収の確保

前章では、筆者は、「適正・公平」な「税収の確保」であるから、公平な所得計算の要請に応えた結果、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違い、すなわち特別利益や特別損失、さらには過去からの繰越欠損金などの違いがなければ、同程度の税負担を求めるものであると理解していることを述べた。

したがって、本章でも同様に、争点とされる会計処理の基準、すなわち本節ではリース会計基準が否定されることで原告に大きな税負担が生じているかどうかについて検討する。

上記の事実の概要のとおり、原告の納付すべき税額は、当初の申告時点で25万6,900円だったものが、更正処分により、326万4,400円と著しく増加している。

この点だけで考えると納税者である原告に大きな追加負担を強いるもののように思えるが、あくまで、「適正・公平」な「税収の確保」を公平な所得計算の要請に応えた結果、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違いがなければ、同程度の税負担を求めるものであると理解するのであれば、特に問題ないのではなかろうか。

反対に、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違いがないにもかかわらず、所有権移転か移転外かの選択一つで税額が大きく違ってくるような会計処理の基準は、「適正・公平」な「税収の確保」の観点から問題があると言えないであろう。

③慣行性の確立

慣行性の確立について、判決では、「リース会計基準が設定・公表されたのは平成5年6月、これを受けた実務指針が設定・公表されたのは平成6年1月であり、証券局長通知が発出されたのも同年3月であって、これらが設定・公表ないし発出されてから係争事業年度に

¹⁶ 鈴木 同上、77頁。

においては、リース会計基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえな
いというべきである」と判示する。

慣行性について、酒井克彦教授は、「導入されてからの『期間』と業界における『周知』
がその判断基準とされていると考えられる」¹⁷と述べている。

すなわち、ある会計処理が、慣行性があると判断するためには、導入されてからの時間的
な経過と業界内でいかに周知されてきたかが重要であるということである。

したがって、導入されてからの期間が短いものや業界内であまり周知できていないもの
は、慣行として熟成していないということであるであろう。

リース会計基準が公表されたのが、平成5年6月で、本件リース契約が締結されたのが、
平成7年12月である。この間わずか1年余りである。また、当初確定申告をした平成8年
5月でさえも、わずか3年程度である。

これに対して、判決では、「本件リース通達は、もとより、所得税及び法人税におけるフ
ァイナンスリースの取扱いに関する行政上の解釈指針にすぎないが、リース取引の経済的
実質に応じてその税務上の取扱いを定めたものであるということが出来る。そして、本件リ
ース通達発出後、係争事業年度までの間には十数年が経過していることからすれば、係争事
業年度においては、本件リース通達に定める基準は、社会通念上も公平で妥当であると評価
されていたものといえるから、公正妥当処理基準に当たるとということが出来る」と述べてい
る。

つまり、本件リース通達は、通知発出から係争事業年度までの間、十数年かけて、社会通
念上も公平で妥当であると評価されるに至ったということである。すなわち、通達の法源性
についての議論¹⁸は別として、リース会計基準と本件リース通達の慣行性に関しては、明ら
かに本件リース通達の方が会計慣行として熟しているものといえるのではなかろうか。

したがって、当該事案において、リース会計基準は、平成11年時点で、慣行性を有して
いなかったといえるのである。

上記をまとめると、リース会計基準は、「企業会計上の公正処理基準」には該当すると考

¹⁷ 酒井克彦 『プログレッシブ税務会計論Ⅱ』（中央経済社、2016年）、122頁。

¹⁸ 金子宏教授は、「通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつ
て、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。したがって、通達は租税
法の法源ではない。…（略）…しかし、実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納
税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に則して解決されるこ
とになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているといっても過言ではない。」（金子宏、
『租税法（第24版）』（弘文堂、2020年）、116頁）と述べている。つまり、法源ではないが、現実には法
源と同様の機能を果たしていることを認めている。

他方で、岡村忠生教授は、「納税者は、処分を避けようとする限り、通達に従うことになる。」（岡村忠
生・酒井貴子・田中昌国（著）『租税法（第3版）』（有斐閣、2021年）、15頁。）とした上で、「もちろ
ん、通達は裁判所を拘束しないから、裁判で争うことは可能であり、覆された通達もある。なお、通達
がしばしば社会通念を基準としていることには、注意が必要である。」（同上、15-16頁。）と指摘してい
る。つまり、実態としては、法源と同様の機能を果たしてしまっていることを消極的に認めてながら
も、通達が社会通念という決して明確とはいえない基準に依っていることへの注意喚起をしているもの
と考える。

えられるものの、「税法上の公正処理基準」(①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるもの)の3つの要素うち、①について検討不十分な点もあるが、少なくとも②や③には該当しないものと考えられる。

したがって、「二段階のチェック」のアプローチを用いて検討すると、このような検討過程で、法22条4項の公正処理基準該当性を否定されることになるものとする。

第2節 東京高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)

1 事実の概要

内国法人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第一部に上場しているが、これに先立つ平成14年8月に、資金調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託義務の契約を締結した上で、それに基づく信託受益権を総額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行った。そして、本件不動産流動化取引について、課税所得の計算上、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、以降、本件信託契約及びこれに係る契約を終了させた事業年度までの間、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。ところが、その後、本件不動産流動化取引について、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。

Xは、本件事業年度の法人税について、その前提とした会計処理を訂正したことにより、同年度の法人税法の確定申告に係る確定申告書の提出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、所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知を受けたため、その取消しを求めて出訴した¹⁹。

2 争点

「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針²⁰」(以下「不動産流動化実務指針」という。)の公正処理基準該当性が争点となった。裁判において、Yは資金調達目的で実施した土地等の信託受益権の譲渡について、日本公認会計士協会が定める「不動産流動化指針」に基づき、譲渡取引でなく、金銭の貸借取引(金融取引)

¹⁹ LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース 文献番号 25502562、25510724。

²⁰ 不動産流動化実務指針第3項では、特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る会計処理売却の認識について「3. 不動産の売却の認識は、不動産が法的に譲渡されていること及び資金が譲渡人に流入していることを前提に、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法、すなわち、リスク・経済価値アプローチによって判断することが妥当である。」とされている。

と主張したが、課税庁はこれを否認した²¹。

3 判旨

東京高裁は控訴を棄却した。東京高裁は次のとおり判示した。「法人税法は、資産又は事業から生ずる収益に係る法律関係を基礎に、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を除き、当該収益が法律上帰属主体に着目して、法人税の課税に係る同法の規定の適用の在り方を決するものとするところ（同法 11 条）、旧法人税法 12 条 1 項本文は、・・・信託財産に帰せられる収入及び支出について、受益者が特定している場合は、その受益者が当該信託財産を有するものとみなして、法人税法の規定を適用する旨定めている。」²²。

「そして、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・・・のとおりであり、Xは、・・・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したものであ[る]・・・。その上で、Xは、・・・上記のようにすでに収益として実現済みであるその収入したところを、旧法人税法 12 条 1 項本文、法人税法 22 条 2 項等の規定従い、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計算をして、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で本件信託受益権譲渡の取引により収益があったとして所得の金額を計算したこと自体が実体ないし実質を欠くものであったということとはできない。」²³。

「・・・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もと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も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。」²⁴。

²¹ LEX/DB 前掲注 19。

²² LEX/DB 同上。

²³ LEX/DB 同上。

²⁴ LEX/DB 同上。

「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、他の法人との関係をも考慮し、リスク・経済価値アプローチにより、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り扱いを定めた同指針は、上記目的を有する同法の公平な所得計算という要請とは別の観点にた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いえないといわざるを得ない。」²⁵。

4 本判決の意義

本判決の意義については、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）で判示された、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」という法人税法固有の考えが、法22条4項の解釈上、予測可能性・法的安定性の観点から未だ課題は残るにせよ定着してきたものと考えられる。

なお、本判決以後に示された判決である東京高裁平成26年8月29日判決（「オリックス事件」）においては、争点となった会計処理が、「金融商品会計に関する実務指針」（会計制度報告委員会第14号）105項に基づく償却原価法の適用要件に該当する場合には、それが、税法上の公正処理基準に該当するか否かという点についての争いはなく、従って、当該判決により税法固有の解釈に関して新たな見解が示されることはなかった。また、さらに、東京高判平成26年4月23日判決（「TFK事件」）や大阪高判平成30年10月19日判決（「クラヴィス事件」）においても、過年度損益修正にかかる会計処理の公正処理基準該当性が争点となった両事件においても、判決の結果は異なっていたものの、公正処理基準該当性の判断にあたっては、税法固有の観点から判断することは共通していたものと考えられる²⁶。

したがって、振り返って考えると、やはり、東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）において税法固有の観点からの解釈が示されたことが、昭和42年改正で公正処理基準が創設されて以後続けられてきた議論に一つの区切りをつけたものと考えられる。

²⁵ LEX/DB 同上。

²⁶ 岩武一郎 『法人税における収益認識の研究』（熊本学園大学産業経営研究所、2021）、149頁。岩武教授は、2つの判決の結論の違いについては、「この点に関しては、TFK事件もクラヴィス事件も共に大竹貿易事件判決を引用し、公正処理基準該当性の判断にあたっては、法人税法の独自の観点から判断されることは共通している。しかし、…（略）…TFK事件が前期損益修正を、公正処理基準として唯一の方法であるとしたのに対して、クラヴィス事件は公正処理基準に該当する会計処理方法は必ずしも1つとは限らないとして、原告が採用した過年度遡及処理も破綻会社にとっては経済的合理性を有する方法であり、公正処理基準に該当する点にある」（岩武、同上）と述べられている。

5 本判決の検討

(1)「企業会計上の公正処理基準」該当性

日本公認会計協会により作成された不動産流動化実務指針は、特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理について、その取扱いを統一するために必要と認められる事項を実務指針として取りまとめたものである²⁷。

当該指針によれば、特別目的会社とは、資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体をいう。特別目的会社を活用した不動産の流動化とは、特別目的会社に不動産を譲渡することにより、当該不動産を資金化することをいう²⁸。

当該指針では、不動産の売却の認識は、不動産が法的に譲渡されていること及び資金が譲渡人に流入していることを前提に、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法、すなわち、リスク・経済価値アプローチによって判断することが妥当であるとされる²⁹。なお、ここでの不動産のリスクとは、経済環境の変化等の要因によって当該不動産の価値が下落することであり、不動産の経済価値とは、当該不動産を保有、使用又は処分することによって生ずる経済的利益を得る権利に基づく価値をいう³⁰。

また、会計処理については、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³¹。

なお、リスクと経済価値の移転についての判断に関する考え方実質的な判断については、

²⁷ 不動産流動化実務指針では、作成された背景について次のように述べている。「我が国の企業における資産の流動化は、最近の経済情勢の動向及びこれに係る金融機関の対応状況等を反映して、企業の活性化に繋がる観点から注目され、多様化する資金調達活動と相俟って、その取組にも様々なものが見受けられる状況となっている。また、平成10年9月1日には、債権や不動産等の特定資産の流動化を行う制度を確立することを目的として、特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律（平成10年法律第105号）が施行されている。この法律は、平成12年5月に改正され、その題名が資産の流動化に関する法律と改められた。このような状況の中で、特に不動産の流動化を行って不動産を譲渡したにもかかわらず、地価下落その他の当該流動化した不動産に係るリスクが依然として譲渡人に存在していると認められる場合もあり、不動産流動化による売却処理を行うための根拠としてのリスクの移転に係る判断等については、必ずしも明確になっていない面がある。本報告は、特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理について、その取扱いを統一するために必要と認められる事項を実務指針として取りまとめたものである。」（不動産流動化実務指針（平成12年5月日本公認会計協会）第1項）

²⁸ 日本公認会計士協会 同上、第2項。

²⁹ 日本公認会計士協会 同上、第3項。

³⁰ 日本公認会計士協会 同上、第4項。

³¹ 日本公認会計士協会 同上、第5項。

不動産の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か否かは、実質的に判断すべきであり、形式的に判断すべきではないとされ、例えば、不動産の流動化に伴って証券が発行されていても、当該証券の保有者が譲渡人と実質的融資者のみの場合には、譲渡人が買い戻す可能性が極めて高いと推定されるため、売却取引としてではなく金融取引として会計処理すべきものと考えられる³²。

すなわち、不動産のリスクと経済価値の移転に関しては、スキーム全体の構成内容等を踏まえて実質的な判断を行うことが重要であるとされた³³。

それでは、原告が行った会計処理が、上記の不動産流動化実務指針に規定される会計処理に合致しているかどうかについて検討する。

原告は、判決によれば、そもそも「平成14年8月に、資金調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託義務の契約を締結した上で、それに基づく信託受益権を総額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行った。そして、本件不動産流動化取引について、課税所得の計算上、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、以降、本件信託契約及びこれに係る契約を終了させた事業年度までの間、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」³⁴のである。

ところが、「その後、本件不動産流動化取引について、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」³⁵というのである。

したがって、更正処分を受けた申告については、証券取引等監視委員会の指導を受けて、正しく不動産流動化実務指針に沿った会計処理を行ったものであり、これは、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものといえよう。

(2)「税法上の公正処理基準」該当性

①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準

つづいて、「税法上の公正処理基準」について検討する。はじめに、ア)取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であるか否か、そして、このア)はイ)公平な所得計算の要請に適ったものであるか否かということについて検討する。

まず、ア)取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されているかについては、上記のとおり、証券取引等監視委員会により、不動産実務指針の適用を指導されていることから、取引の経済実態からみたら合理的であって、かつ、本件信託契約及びこれに係る契約を

³² 日本公認会計士協会 同上、第6項。

³³ 日本公認会計士協会 同上。

³⁴ LEX/DB 前掲注19。

³⁵ LEX/DB 同上。

終了させた事業年度までの間、継続して適用していることから、継続性の点も問題はないものと考えられる。

次に、イ) 公平な所得計算の要請に適ったものであるか否かということについてであるが、確かに、証券取引等監視委員会が指導するように、不動産流動化実務指針は、同様の取引を行った場合に、必ず適用すべき「企業会計上の公正処理基準」であるから、一見すれば、公平な所得計算の要請にかなっているようにも考えられる。

しかしながら、判決では、今回の不動産流動化取引について、「法人税法は、資産又は事業から生ずる収益に係る法律関係を基礎に、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を除き、当該収益が法律上帰属する主体に着目して、法人税の課税に係る同法の規定の適用の在り方を決するものとするところ(法人税法 11 条)、旧法人税法 12 条 1 項本文は、・・・信託財産に帰せられる収入及び支出について、受益者が特定している場合は、その受益者が当該信託財産を有するものとみなして、法人税法の規定を適用する旨定めている」³⁶と説示している。

つまり、法律関係に基づけば、当該取引は、X が主張する金融取引ではなく、資産の譲渡であるとしているのである。したがって、法 22 条 2 項によって、「別段の定め」がない場合には、有償による資産の譲渡は、当然に益金に算入されるべきものであると考える。

末永英男教授は、不動産実務指針が採用するリスク・経済価値アプローチについて、同指針第 30 項に挙げられている 3 つの条件 (①不動産が適正な価額で法的に譲渡されること②資金が譲渡人に流入していること③譲渡した不動産のリスクと経済価値のほとんどすべてが譲受人たる特別目的会社を通じて、他の者に移転していること) のうち、①②の条件を満たしているのであれば、つまり、法的には譲渡され、対価としての資金が流入しているのであれば、収益は実現しており、法人税法の解釈からは収益の額として計算されることになるが、実務指針は③の条件を付してこの条件を重視していると指摘されている³⁷。

つまり、法律関係とは無関係に、とりわけ③譲渡した不動産のリスクと経済価値のほとんどすべてが譲受人たる特別目的会社を通じて、他の者に移転していることを重視して、「企業会計の公正処理基準」として、資産の譲渡としなかったということなのである。

そうであれば、通常資産の譲渡を行った納税者との公平性を保つことができないため、公平な所得計算の要請に適ったもの言えず、したがって、当該事案においては、「税法上の公正処理基準」とは判断できないものと考えられる。

②適正・公平な税収の確保

第 1 節と同様に、争点とされる会計処理の基準、すなわち本節では不動産流動化実務指針が否定されることで原告に大きな税負担が生じているかどうかについて検討する。

まず、原告に生じた税負担であるが、原告が、証券取引等監視委員会からの指導を受けて

³⁶ LEX/DB 同上。

³⁷ 末永英男『「実務指針」は公正処理基準たり得るか?』『熊本学園大学専門職紀要』第 5 巻 (2014)、63 頁。

更正の請求をした際の納付すべき法人税額が約 43 億 9 百万円であったのに対して、課税庁が主張する当初申告の際の納付すべき法人税額は約 60 億 5 千 5 百万円であった³⁸。つまり、約 17 億円ほどの追加の負担が生じている。

この点だけで考えると第 1 節の事例と同様に、納税者である原告に大きな追加負担を強いるもののように思えるが、あくまで、「適正・公平」な「税収の確保」を公平な所得計算の要請に応えた結果、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違いがなければ、同程度の税負担を求めるものであると理解するのであれば、特に問題ないのではなかろうか。

反対に、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違いがないにもかかわらず、企業の選択一つで税額が大きく違ってくるような会計処理の基準は、「適正・公平」な「税収の確保」の観点から問題があるとしかねないであろう。

③慣行性の確立

不動産流動化実務指針は、日本公認会計士協会より、平成 12 年 7 月に発出された指針であるが、平成 14 年 8 月に、資金調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託義務の契約を締結しており、指針が出されてから会計処理を行うまでに約 2 年程度の時間が経過している。

確かに、不動産流動化実務指針については、証券取引等監視委員会で指導されるほど周知された指針であったことに違いないが、前節の福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）におけるリース会計基準の公正処理基準としての慣行性が基準設定から会計処理までの期間が 3 年程度であることを理由に否定されたことを踏まえれば、期間的に短く、慣行性があつたとはいえないものと考えられる。

上記をまとめると、リース会計基準は、「企業会計上の公正処理基準」には該当すると考えられるものの、「税法上の公正処理基準」（①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であつて、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるもの）の 3 つの要素うち、いずれの要素としても公正処理基準に該当しないものと考えられる。

したがって、「二段階のチェック」のアプローチを用いて検討すると、このような検討過程で、法 22 条 4 項の公正処理基準該当性を否定されることになるものと考えられる。

第 3 節 小括

そもそも、筆者は第 1 章で、公正処理基準の妥当性の意義について、論理解釈（目的論的解釈）を試みると、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするも

³⁸ LEX/DB インターネット T K C 法律情報データベース 文献番号 25510724。

ので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの』であるといえるのではないかと述べた。

そして、これに該当することを合理的に説明できて、かつ納税者や裁判官などの関係者の納得を得られたものこそが、法 22 条 4 項に規定される公正処理基準になるのではないだろうかと思慮した。

ただし、ここにいう「税制の簡素化」や「納税義務の適正な履行を確保」することとは何か、さらには、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保を可能するためには何が必要となるのかを明らかにする必要があるため、第 2 章にて、公正処理基準の導入経緯や概要を概観し、第 3 章では、公正処理基準の問題点を明らかにした。そして、第 4 章で先行研究の中から「二段階のチェック」による公正処理基準該当性の判断アプローチの有用性を確認し、第 5 章においては、その有用性を検証するために、税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究を行った。

そして、第 6 章においても、前章に引き続き、末永教授の「二段階のチェック」という判断アプローチを用いて、福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）及び最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）において争点となった会計処理の公正処理基準該当性について検討した。

その結果、いずれの会計処理も「税法上の公正処理基準」の 3 つの要素に関して、福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）では少なくとも 2 つが、最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）では 3 つの要素のいずれにも該当することなく、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

なお、最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）に関していえば、その後出された判決である東京高裁平成 26 年 8 月 29 日判決（「オリックス事件」）においては、税法上の公正処理基準に該当するか否かという点についての争いはなく、従って、当該判決により税法固有の解釈に関して新たな見解が示されることはなかった。

また、さらに、東京高判平成 26 年 4 月 23 日判決（「TFK 事件」）や大阪高判平成 30 年 10 月 19 日判決（「クラヴィス事件」）においては、過年度損益修正にかかる会計処理の公正処理基準該当性が争点となったのであるが、判決の結果は異なっていたものの、公正処理基準該当性の判断にあたっては、税法固有の観点から判断することは共通していたものと考えられることから、振り返って考えると、筆者は、やはり最高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）において税法固有の観点からの解釈が示されたことが、昭和 42 年改正で公正処理基準が創設されて以後続けられてきた議論に一つの区切りとなったものと考えた。

ところで、本章の判例研究においても前章同様に、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」のそれぞれについて詳しい分析を行うことが可能となったと考える。すなわち、「二段階のチェック」の有用性が検証できたものとする。

とりわけ、筆者は、「二段階のチェック」によって、つまり、本章で行ったとおり、「企業

会計上の公正処理基準」該当性と「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に確認することにより、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保が可能になったのではないかと考える。

ただし、これが、納税者の予測可能性の確保にどれだけ貢献できるかについては、そもそも法 22 条 4 項の公正処理基準該当性の判断において求められる予測可能性の意義について確認する必要があるため、次章でこれらについて確認した上で、「二段階のチェック」による判断アプローチが果たして予測可能性の向上にどのように貢献できるのか、また、課題があるとすればどのような課題があるのかについて確認することとする。

第7章 公正処理基準における予測可能性

第1章で述べたとおり、筆者は、法22条4項の解釈においては文理解釈に一定の限界があると考えられることから、前章までにみてきたように論理解釈（目的論的解釈）を行いつつも、「二段階のチェック」の手法を用いることにより、納税者の予測可能性が向上するのではないかと考えた。

しかしながら、一方で、公正処理基準該当性の判断において求められる予測可能性とは何かということ、すなわち公正処理基準における予測可能性の意義を明らかにしなければ、納税者の予測可能性が向上したかどうかの検証ができない。

そこで、第7章においては、まず、第1節では、公正処理基準における予測可能性の意義について検討する。そして、第2節において、これまでに検討してきた「二段階のチェック」が果たして、予測可能性の確保に有効に機能するのか否かについて検討するものとする。

第1節 公正処理基準における予測可能性の意義

金子宏教授は、租税法律主義の機能である予測可能性については、「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない」¹と述べている。

つまり、租税法律主義の機能である予測可能性が基礎となって国民の経済生活を支えているということであろう。

したがって、企業活動を継続的に記録するための会計処理の基準を選択する際も、すなわち、納税者が、自らが採用する会計処理の基準について、公正処理基準該当性を判断する過程においても、この予測可能性の確保、つまり、公正処理基準における予測可能性を確保することは極めて重要なこととなる。

そこで、第1節においては、公正処理基準該当性判断の過程において、何をもちて予測可能性が確保されたと考えるべきなのか、つまり、公正処理基準における予測可能性の意義について検討する。

1 公正処理基準における予測可能性に関する問題点

公正処理基準における予測可能性として、納税者の側から最も歓迎されるのは、「別段の定め」を除いて、課税所得計算上の取扱において、企業会計と公正処理基準が完全に一致することではなかろうか。公正処理基準が税制の簡素化の一環として導入された経緯を踏ま

¹ 金子 『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）、79頁。

えれば、これが、法人税法で申告納税制度を採用しているわが国において最良の状態であるといえる。

しかしながら、第5章及び第6章の判例研究で確認したとおり、企業会計と公正処理基準が完全に一致するとの仮定であっても、そもそも、企業が選択した会計処理の基準が「企業会計上の公正処理基準」に該当するかどうかの判断が必要であるし、福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）で争点となったリース会計基準や、東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）での不動産流動化実務指針については、法22条4項創設後にできた比較的新しい会計基準や実務指針であり、課税の公平性を全く考慮しないわけにもいかないであろう。つまり、新しい会計基準や実務指針の適用については、納税者である当該企業が意図していなくても結果的に税負担を従前よりも大きく軽減することが可能になるのであれば、課税の公平性の観点から看過できないのではなかろうか。

確かに、新しい会計基準等には、「別段の定め」を設けて対応できればよいのであるが、企業活動の国際化が今後ますます進展していくことが見込まれる中で、毎年のように会計基準等が新たに設定あるいは改訂されていく状況にあつては、法改正にて「別段の定め」を設けて対応していくことは容易なことではないであろう。

したがって、やはり、筆者が第1章にて論じたように公正処理基準については論理解釈（目的論的解釈）が必要であると考えらる。

しかしながら、上記のとおり、公正処理基準における予測可能性には、そもそも、①企業会計上の公正処理基準に該当しているかどうかを予測できるかという「企業会計上の予測可能性」と、②課税の公平性の観点、すなわち税法固有の観点（最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）で判示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」という観点）からの判断が予測可能であるかという「税法上の予測可能性」があることがわかる。そこで、以下この公正処理基準における二つの予測可能性について検討する。

2 企業会計上の予測可能性

末永英男教授は、「納税者の予測可能性が確保されないと自己の納税額の確定ができず、申告納税制度が全く機能しない」²とした上で、「かかる納税者の予測可能性を確保するために、申告納税制度の下で、所得計算において採用されているのが、企業会計に基づいた記帳と利益（所得）計算方式である。利益を計算し、利害関係者に報告するという計算方式が、納税者の利便性や簡便性とも相成って、租税法においても予測可能性を与えるツールとして租税法律主義の中に組み込まれているのである」³と述べられている。

つまり、企業会計に基づいた計算方式は、納税者の利便性や簡便性という観点から租税法において予測可能性を与えるツールとなって、わが国の申告納税制度を機能させていると

² 末永英男「会計学の視点からみた租税法律主義と租税公平主義」『税研』第199号、19頁。

³ 末永 同上。

いうのである。

さらに、末永教授は、このような企業会計に基づいた計算方式については「申告納税制度のもつ利便性や簡便性は、租税を徴収する課税庁においても優位に働くであろう」⁴とも述べられている。

つまり、企業会計に基づいた計算方式は、納税者のみならず課税庁にも予測可能性を与えるツールとして機能しているという指摘であろう。

したがって、企業会計は利便性や簡便性の観点から採用されているため、企業会計上の予測可能性については、企業会計原則や企業会計審議会や企業会計基準委員会が設定した各会計基準や実務指針など、できるだけ既存の企業会計基準等との取扱いが一致することが、納税者と課税庁の双方にとって、最も簡易でかつ予測可能性が高いと評価されるであろう。

換言すれば、企業会計上の予測可能性とは、一義的には公正処理基準と企業会計の一致であるといえる。

企業会計においては、収益認識は実現主義により、費用は発生主義と費用収益対応の原則によって認識されることが大原則となる。また、さらに、リース会計基準であるとか不動産流動化実務指針のような個別の会計基準や実務指針を適用することになる。

しかしながら、納税者・課税庁の双方にとって、近年の国際会計基準を指向した企業会計は、従来の会計に比べて、割引計算などによる将来の予測値を多用するなど複雑化しているために、ある会計処理が各個別の基準に該当しているかさえも容易に判断できないケースもあると思われる。

したがって、単に企業会計と一致すれば予測可能性が確保されるというほど安易なことではなく、まずは、納税者自身と課税庁の双方によって、今日の複雑化した会計基準等に基づいた正確な処理であることの確認がなされなければならない。

つまり、納税者と課税庁の双方に、今日の複雑化した会計基準等への正確な理解が求められるが、筆者は、このことが企業会計上の予測可能性の前提であると考えている。

したがって、ある会計処理について公正処理基準該当性が争点となった訴訟が起きた場合には、裁判所は、企業会計上の公正処理基準該当性の検討を省くことなく、かならず慎重にこれを、企業会計への正確な理解を基に検討しなければならないものと考えている⁵。

3 税法上の予測可能性

上記で検討した企業会計上の予測可能性に関しては、簡素化の観点を除けば、原価－実現をベースとする過去指向の税務は、将来・市場指向的性格を有する企業会計とは一線を画さ

⁴ 末永 同上。

⁵ 末永英男教授は、最近の判例における法人税法独自の公正処理基準の存在について、「企業会計の制度や論理を基に法令の解釈を行っていけば結論が違ったと思われる判例も、裁判の現場において出てきたようにも思われる」（末永「税務会計と判例」『税務会計研究会特別委員会中間報告』（税務会計研究会第28号、2017）、156頁）と述べられている。

ざるを得ないのではないか⁶との指摘がある。

つまり、この点は第3章第1節で企業会計を取り巻く環境の変化について論じたとおり、法22条4項が制定された昭和42年当時には原価―実現をベースとして接近していた企業会計と税務が、今日の企業会計が国際会計基準を指向し、投資者の意思決定有用性を重視する企業会計へと変容してきたことより、両者が乖離しているとの指摘である。

したがって、公正処理基準該当性の検討に際しても、税法固有の観点からの公正処理基準該当性の判断が必要となってくる。そして、そこでは税法上の予測可能性が重要となってくる。

この税法上の予測可能性に関しては、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）で示された「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」であるとか、東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）で判示された「税会計処理基準」が、どの程度予測可能であるかということがポイントとなるものと考えられるが、岡村忠生教授は、この「税会計処理基準」に対して、「これについて問題となるのは、『税会計処理基準』をいった誰がどのようなプロセスで作るのか、また、正式なルールである法令との関係をどう考えるかが明らかでないことである」⁷と指摘される。

つまり、税法上の予測可能性は、やはり明確さを欠いており、したがって、未だに税法上の予測可能性は低いとの指摘であろう。

しかしながら、そもそも、昭和42年の法22条4項の創設当時に、課税庁側も「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とっているかどうかは、今後、事例についての判断（裁判所の判決を含む。）の積み重ねによって明確になっていくものと考えられる」⁸との見解を示しており、判決が出された当時の予測可能性は低くとも、今日までの裁判例の積み重ねにより、予測可能性が向上してきているものと考えられる。

例えば、判例研究でも確認したとおり、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）では、収益の計上時期として権利確定主義⁹が採用されることが、また、最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）では、違法支出金について、違法支出金一般の損金性が否定されるわけではないが、少なくとも法が予め刑罰をもって禁止している行為に協力する違法支出金について損金性が否定されることが明らかにされてきたものと考えられる。さらには、福岡地裁平成11年12月21日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事

⁶ 末永 同上、158頁。末永教授は、「要は、現在価値で割り引いたキャッシュ・フローで評価される価値を、担税力ある課税所得として認められるかが問われている」（末永、同上）とも述べられている。

⁷ 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』第178号（2017）143頁。

⁸ 西村宏一「法人税法の一部改正」『税務弘報』15巻7号75頁（1967）。

⁹ 最高裁は、権利確定主義に関して、さらに詳しく「右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上の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思わ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。」（LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース文献番号22001540・22005101・22006451）と判示している。

件) では、新しい会計基準が設定されても、慣行性が認められなければ、公正処理基準として判断されないことも明らかにされてきた。

したがって、今日、税法上の予測可能性が全く機能していないというわけでないとする。ただし、今後新しい会計基準等が設定されるなどした場合に、これまでに形成された税法上の予測可能性が必ずしも機能するかどうかはわからない。よって、企業会計上の予測可能性同様に事案ごとに、これまでの裁判例で示された見解と照らし合わせながら、税法上の予測可能性を確保することが極めて重要になってくるものと思われる。

4 公正処理基準における予測可能性の意義

上記の検討により、筆者は、公正処理基準における予測可能性には、企業会計上の予測可能性と税法上の予測可能性の2つの予測可能性があるとする。

しかしながら、このうち税法上の予測可能性については、これまでに裁判例が積み重ねられてきたものの未だに不十分との指摘も存在する。

そもそも租税法における予測可能性については、佐藤英明教授は、「租税法律主義は課税要件法定主義に並ぶ基本的な原則として、予測可能性の原則を内容とすることになる」¹⁰とした上で、その予測可能性原則の内容の一つとして、「第1に、国民が自らが負う租税負担を予測可能な程度に法令の定めが明確でなければならないという意味で、課税要件明確主義が含まれる。これは、予測可能性を確保する方法であれば足り、形式的な意味での法律によらねばならないという要請を含まない点で、課税要件法定主義とは異なる内容の考え方である」¹¹との見解を示している。

その上で、課税要件法定主義は、違反すれば直ちに違憲と評価されるべき「固い」原則¹²であるのに対して、予測可能性原則については、「予測可能性原則に含まれる種々の準則は、憲法84条、30条の定め¹³の直接の内容ではなく、そこから派生した原則だと見るべきある。そのため、その適用においては種々の考慮要素との衡量が必要とされ、必要に応じて例外が設けられるなど、柔軟な対応が期待されることになる」¹⁴と述べている。そして、例えば不

¹⁰ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」(『租税法の基本問題』(金子宏編)、有斐閣、2007)、65頁。

¹¹ 佐藤 同上。

¹² 佐藤 同上、66頁。

¹³ 日本国憲法では、「第30条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」「第84条 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。」と規定する。

¹⁴ 佐藤 前掲注10、66頁。なお、増田英敏教授は、佐藤教授の課税要件法定主義と予測可能性の原則という分類について、「前者は絶対的原則であり、後者、すなわち予測可能性確保原則に収斂される派生原則として課税要件明確主義等の原則は位置付けられ、これらの原則は相対的原則として制約が認められる原則とされる。このように租税法律主義の内容は、佐藤教授の表現によれば『固い』原則とされる課税要件法定主義と課税要件明確主義等のその他の原理をまとめた予測可能性原則の二層化を試みられている。」(増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突」(『税法学』第566号)、353頁)との理解を前提として、「佐藤教授は、租税法律主義と租税公平主義の衝突の場面では、租税法律主義が優先されることを、租税法律主義の内容を検討し、その上で租税法律主義の機能とされる予測可能性の確保が現代社会の要請であり、この予測可能性の確保の重要性から租税公平主義に租税法律主義が優先されるとの結論を学説の通説をも整理のうえ導出されている。同教授のこの論考は我々に租税法律主義の意義と内

確定法概念の使用と課税要件明確主義との間に生じている問題などについては、実質的な租税負担の公平性確保と立法技術の限界、納税者間の平等などの価値との衡量によって準則の内容が決定されている例である¹⁵と指摘されている。

つまり、課税要件明確主義などのように予測可能性原則として課税要件法定主義以外のものとして括られる種々の準則については、課税要件法定主義のように必ずしも「固い」原則ではなく、実質的な租税負担の公平性確保と立法技術の問題などの諸問題¹⁶を前にして、必要に応じて柔軟な対応が求められるということであろう。

したがって、公正処理基準の予測可能性については、課税要件明確主義の観点から、法律上一義的に明確でなくとも、すなわち、公正処理基準と企業会計が一致することのみをもって予測可能性を確保する必要はなく、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）以後の裁判例などを基礎として、納税者間の平等などの価値との衡量に向けて必要に応じて柔軟に対応しながら税法上の予測可能性を確保すべきものである。

つまり、公正処理基準の予測可能性については、企業会計上の予測可能性と税法上の予測可能性の二つの予測可能性を確保することで、確保されるべきものであると考える。

第2節 予測可能性の「二段階のチェック」

第2節では、企業会計上の予測可能性と税法上の予測可能性の二つの予測可能性からなる公正処理基準の予測可能性の確保について、第4章以降、公正処理基準該当性の判断アプローチとして有用性を確認してきた「二段階のチェック」の判断アプローチが有効であるか否かについて検討する（仮に、有効であることが検証できれば、「二段階のチェック」により予測可能性が向上するものと考えられる。）。つまり、判例研究等を通じて、事後的な検証手段としての有用性が確認できた「二段階のチェック」の判断アプローチが、事前に予測可能性を確保するために機能するのかということについて検討するものである。

前述のとおり、「二段階のチェック」は「企業会計上の公正処理基準」該当性のチェックと「税法上の公正処理基準」該当性のチェックの2つのチェックからなる。

末永教授は、「企業会計上の公正処理基準」に関しては、企業会計原則、財務諸表規則、各種会計基準、実務指針及び会社法の会計規定を挙げておられる¹⁷。他方で、「税法上の公正処理基準」については、「大竹貿易事件以降、明らかになってきたもので、それは、公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準で

容、租税公平主義との関係性について基本的な考え方を提示したものとして、有益といえよう」（増田、同上、354-355頁）と評価されている。

¹⁵ 佐藤 同上。

¹⁶ 佐藤教授は、「実質的な租税負担の公平性確保と立法技術の問題」のほかにも「遡及立法の禁止に関する多くの例外」や「信義則が適用される範囲に関する問題」などを例として挙げられている（佐藤 同上）。

¹⁷ 末永英男 『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）、274頁「図2」より。

なければならず、また、適正・公平な税収の確保、ならびに会計としての慣行性の確立などを要求するものである¹⁸と説明されている。

そして、「法 22 条 4 項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は、『企業会計上の公正処理基準』を指すことに間違いないが、これがすべてではなく、さらに、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、『税法上の公正処理基準』によって、『企業会計上の公正処理基準』が判断される構造になっている¹⁹と説明されている。

つまり、まず、ある会計処理について「企業会計上の公正処理基準」該当性を、企業会計原則等の諸会計基準の取扱いと一致するかどうかの視点から判断し、その後、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものについて、「税法上の公正処理基準」該当性を判断するのである。しかも、「税法上の公正処理基準」該当性の判断に際しては、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるものに該当するか否かについてそれぞれ検討されるというのである。

それでは、このような一連のアプローチによって、予測可能性が確保できるのであろうか。

「企業会計上の公正処理基準」該当性を上記のように検討することにより、当然に、企業会計上の予測可能性は確保できるものと考えられる。それでは、「税法上の公正処理基準」該当性の判断アプローチは、税法上の予測可能性を確保できるのであろうか。

例えば、①については、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）で判示された内容と符合し、③についても、福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決（「所有権移転外ファイナンスリース事件」）で判示された内容と符合するものである。

したがって、「税法上の予測可能性」の観点からも十分に機能し得るものではないかと考える。

ただし、②については、「適正・公平な税収の確保」は、筆者は、第 5 章で「公平な所得計算の要請に応えた結果、同じ業種で同規模の取引をする納税者がそれぞれ経営環境に大きな違い、すなわち特別利益や特別損失、さらには過去からの繰越欠損金などの違いがなければ、同程度の税負担を求めるものであると理解した」と述べたが、抽象的な表現であるため、「税法上の予測可能性」の確保の観点からは、さらに明確にする必要があるものと考えられる。

以上より、筆者は、結論としては、納税者又は課税庁がある会計処理について公正処理基準該当性を検討する場合には、「企業会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が概ね確保されると考える。すなわち、公正処理基準該当性判断のための「二段階のチェック」は、予測可能性を確保するためのものであり、いわば「予測可能性の二段階チェック」であるといえるのではなかろうか。

¹⁸ 末永 同上、274 頁。

¹⁹ 末永 同上、273 頁。

このように、「二段階のチェック」は事前の予測可能性の確保に有効に機能すると考えられるため、「二段階のチェック」によれば、公正処理基準の予測可能性が向上するものと考えられる。

なお、最後に、「二段階のチェック」による予測可能性の確保について、若干の疑問もある。それは、「二段階のチェック」が「企業会計上の公正処理基準」の「税法上の公正処理基準」該当性を判断する構造になっているため、法 22 条 2 項の規定にある無償取引をどのように考えるかである。つまり、無償取引については、「企業会計上の公正処理基準」に該当しなければ、「税法上の公正処理基準」該当性の判断そのものできないため、これをどのように考えるか検討が必要であると考えられる。

第 3 節 小括

本章では、第 1 節において、公正処理基準における予測可能性の意義について考えた。検討の結果、公正処理基準の予測可能性は、「企業会計上の予測可能性」と「税法上の予測可能性」の二つの予測可能性からなるものと考えた。

そして、第 2 節では、「二段階のチェック」の判断アプローチは、2つの予測可能性を確保するために有効であることを確認した。

結論として、筆者は、「二段階のチェック」は予測可能性の確保に有効に機能すると考えられるため、「二段階のチェック」によれば、公正処理基準の予測可能性が向上するものと考えた。

ただし、「二段階のチェック」が「企業会計上の公正処理基準」の「税法上の公正処理基準」該当性を判断する構造になっているため、法 22 条 2 項の規定にある無償取引については、「企業会計上の公正処理基準」に該当しなければ、「税法上の公正処理基準」該当性の判断そのものできないため、これをどのように考えるか検討が必要であると考えた。

無償取引については、そもそも「法人税法 22 条 2 項の取引の例示中『無償による資産の譲渡又は役務の提供』に係る部分は、単なる例示ではなく、企業会計上の基準が確立していないため、税務上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした税務上の特別の定めをしたものと解され、従って、この部分については同上 4 項の公正処理基準の適用はないものといえることができる」²⁰との指摘もある。

したがって、無償取引と公正処理基準の関係については、公正処理基準の予測可能性を確保する観点から、次章において整理するものとする。

そして、次章では、最後に、本論文で研究してきた、いわゆる税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈のあり方について論じるものとする。

²⁰ 中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計-無償譲渡等と法人税法 22 条 2 項一」『税大論叢』第 11 号 189 頁。

第8章 税法固有の観点からの解釈の今後のあり方

これまで、筆者は、公正処理基準の妥当性を、いわゆる税法固有の視点を中心として、研究を行ってきた。

第1章では、公正処理基準の妥当性の意義について、「法22条4項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法1条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が向上するのではなかろうかと考え、以降第7章までに、これらの意義内容をさらに明確するべく、公正処理基準の導入経緯や概要を確認しながら、問題点を明らかにし、先行研究を基礎として、予測可能性を向上させるための手段として、「二段階のチェック」が大変有用であることを確認してきた。

しかしながら、残された課題として、「無償取引」の問題がある。「二段階のチェック」が「企業会計上の公正処理基準」の「税法上の公正処理基準」該当性を判断する構造になっているため、法22条2項の規定にある無償取引については、「企業会計上の公正処理基準」に該当しなければ、「税法上の公正処理基準」該当性の判断そのものできないこととなり、これをどのように考えるかの検討が必要であると考えた。したがって、本章では、まず、第1節にて、無償取引と公正処理基準の関係について整理する。

そして、最後に、税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈の今後のあり方について論じるものとする。

第1節 公正処理基準と法人税法22条2項における無償取引との関係性

法22条2項は、「内国法人の各事業年度の所得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、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」と定めている。

つまり、益金の額として算入すべき取引の例示として「資産の販売」、「有償による資産の譲渡」、「無償による資産の譲渡」、「有償による役務の提供」、「無償による役務の提供」及び「無償による資産の譲受け」その他を挙げている¹。

この規定では「無償による資産の譲渡」、「無償による役務の提供」及び「無償による資産

¹ 中村利雄教授は、「法人税法二十二条二項では資本等取引以外の取引（損益取引）の例示として次のものを掲げている①資産の販売②有償による資産の譲渡③無償による資産の譲渡④有償による役務の提供⑤無償による役務の提供⑥無償による資産の譲受け」（同、「法人税法の課税所得計算と企業会計」（税大論叢第11号、179-180頁）と説明されている。

の譲受け」も益金に算入すべきことを定めているが、これらがいわゆる無償取引である²。

他方、法 22 条 4 項は、同条 2 項に規定する益金と同条 3 項に規定する損金に算入すべき金額は、「別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定している。

したがって、字義どおりに解釈すれば、上記の無償取引も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ことになるわけであるが、企業会計においては、通常、無償で資産を譲渡した場合には収益は生じない³ため矛盾が生じることになる。そこで、本節では、法 22 条 4 項すなわち公正処理基準と法 22 条 2 項の関係性について整理するものとする。

1 無償取引の概要

この無償取引に係る収益の根拠に関する見解としては、適正所得算出説、同一価値移転説、有償取引同視説（二段階説）、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）があり、また、無償取引に係る収益の範囲に係る見解としては、無限定説と限定説がある⁴。

まず、無償取引に係る収益の根拠に関する見解から確認する。

適正所得算出説について、金子宏教授は、「収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、正常な対価で取引をおこなった者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解すべきであろう」⁵と述べられている。

すなわち、負担の公平を維持するために無償取引から収益が生じるように擬制させる規定であるとの見解を示されている。今日、この適正所得算出説が通説とされている⁶。

この他、同一価値移転説、有償取引同視説（二段階説）、実体的利益存在説（キャピタル

² 金子宏教授は、「法人税法二二条二項は、『無償による資産の譲渡又は役務の提供…その他の取引』にかかる収益も益金に算入される旨を定めている。対価を伴わない取引を、仮に『無償取引』と呼んだ場合に、無償取引からも益金に算入すべき収益が生じることを定めていることになる」（金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996））と述べられている。

³ 「企業利益と課税所得との差異及び調整について」（昭和 41 年 5 月 26 日日本会計研究学会特別委員会）においては、「企業会計では、無償取得資産（低廉譲渡を受けた資産を含む。）を適正時価で計上することになっているが、無償譲渡をした場合に資産の適正時価をもって収益を計上する経理は採用されていない。しかし、資産を無償譲渡した場合に収益が生ずるとする法人税法の考え方を企業会計上採用するかどうかについては、収益の本質をいかに理解するかの根本問題に関連するものであるから、今後慎重に検討されるべきものと思われる。」（各論Ⅱ一（6））とされた。また、「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和 41 年 10 月 17 日、企業会計審議会中間報告）では、「資産を無償譲渡又は低廉譲渡した場合に、当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」（総論三（7））とされた。

⁴ 藤巻一男「無償取引に関する法人税法上の解釈について」税大ジャーナル第 9 号（2008）、16-17 頁。

⁵ 金子宏『租税法（第 24 版）』（有斐閣、2021）、346 頁。なお、金子教授は、低額での譲渡についても「通常の対価よりも低い対価で取引を行った場合にもこの規定が適用されるかどうかは、明文上は明らかではないが、積極的に解すべきである」（金子、同上）との見解を示されている。

⁶ 藤巻 前掲注 4、17 頁。

ゲイン説)があるが、このうち同一価値移転説は、無償取引の場合に通常対価に相当する額が一方の当事者から他方の当事者に移転することをもって収益発生根拠とみる考え方である⁷。この見解に対しては、受入れ側に経済的利益が発生したとしても、その反面として、経済的利益を流出させた側になぜ収益が生じるかの根拠としては、必ずしも説得的ではないとの指摘がある⁸。

また、有償取引同視説(二段階説)は、無償による資産の譲渡又は役務の提供があった場合には、まず通常対価相当額で取引を行ったものとし、次いで収受した対価相当額を相手方に贈与したものとみる見解である⁹。これについても、無償取引を二段階の行為から構成されているものとし、第一段階の行為によって収益が発生するとみるものである。しかし、第二段階の対価相当額を贈与とみる点についてはかなり技巧的であり、法文からはこのような擬制を読み取ることはむずかしいのではないかと指摘がある¹⁰。

そして、実体的利益存在説(キャピタルゲイン説)については、昭和40年の法22条の改正以前から行われていた帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益(キャピタルゲイン)を、その利益が流出する際に益金として顕現させることを、法22条2項が確定的に定めたものと解する見解である¹¹。しかし、この説では、キャピタルゲインの存在を吟味するプロセスを有していることから、無償取引に係る収益を制限的ないし選択的に認識することとなり、適正所得に対する課税の機会を失する可能性があるのではないかと考えられる¹²。

次に、無償取引に係る収益の範囲に係る見解としての無限定説と限定説について確認する。

無限定説は、すべての無償取引について収益を認識するものであって、法22条2項の趣旨を適正所得算出説、すなわち適正な対価で取引を行った者との間の公平の維持にもとめるところから導かれるものである¹³。無償取引に係る収益の根拠としての通説は、適正所得算出説であったが、収益の範囲についての通説は、この無限定説である¹⁴。

一方の限定説は、収益を認識すべき無償取引の範囲に何らかの限定を付すべきであるとするものである¹⁵。限定説の中にもいくつかの見解はあるが、例えば岡村忠生教授は、「企業会計においては、無償による資産の譲渡や役務の提供から、時価の対価を得たときと同じ収

⁷ 藤巻 同上。

⁸ 金子宏「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集第2巻』(有斐閣、1983)、161頁。

⁹ 藤巻 前掲注4、18頁。

¹⁰ 藤巻 同上。

¹¹ 藤巻 同上。

¹² 藤巻 同上。

¹³ 藤巻 同上、19頁。

¹⁴ 藤巻 同上、17頁。なお、金子宏教授は「無限定説が、22条2項の趣旨に合致していると考えられる。…22条2項の趣旨を適正所得の算出、すなわち適正な対価で取引を行ったものとの間の公平の維持に求める限り、損金面の処理とは無関係にすべての無償取引について収益を認識する必要があるからである」(金子、前掲注8、167頁)と主張されている。

¹⁵ 藤巻 同上、19頁。

益を認識することは、一般には認められていない（税法と企業会計との調整に関する意見書総論3・(7)、各論4・3）。そして、公正処理基準は無償取引についても及んでいるはずであるから、無償取引による収益は、別段の定めがあって初めて、課税の対象となると解される。これを限定説という。たとえば、法人が資産を寄付したとき、寄付金の額は寄付資産の時価で算定すると定められているから（37条7項）、益金側で22条2項により時価までの値上がり益が課税の対象として認識され、損金側で寄付資産の時価として寄付金額の額が算定されるのである¹⁶との見解を示されている。

以上のとおり無償取引に関しては、収益の根拠や範囲について諸説あるが、筆者は、公正処理基準該当性について税法固有の観点からの判断の妥当性を肯定的に捉える立場としては、通説とされ、税負担の公平を重視している適正所得算出説及び無限定説を基本的に支持するものである。

2 公正処理基準と無償取引の関係性

公正処理基準と無償取引の関係性に関しては、岡村忠生教授は、「文言解釈上は、この部分にも公正処理基準が及ぶと解される」¹⁷とする。その上で、「通説は、22条2項に無償取引からも収益が生ずると規定されていることを根拠として、22条2項の無償取引に係る部分は、公正処理基準の規律が及ばない特別の定めであると理解した上で、無償取引について

¹⁶ 岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007）、43頁。

¹⁷ 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（三）」『法学論叢』第122巻第1号（1987）、4頁。なお、公正処理基準と無償取引の関係性について、中村利雄教授は、「無償による資産の譲渡」及び「無償による役務の提供」と「無償による資産の譲受けその他の取引」（その他の取引について「その他の資本剰余金」とされるものに限る。）を区分した上で、まず、前者について「法人税法第二十二條二項の取引の例示中『無償による資産の譲渡又は役務の提供』に係る部分は、単なる例示ではなく、企業会計上の基準が確立していないため、税務上は資産の無償譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした税務上の特別の定めをしたものと解され、従って、この部分については同条四項の公正処理基準の規定の適用はないものということができる。何故ならば、公正処理基準に関する規定は、…基本規定及び『別段の定め』により税法独自の規制が加えられていない白地部分を埋めるための補充規定であるからである。」（中村「法人税法の課税所得計算と企業会計」税大論叢第11号、189頁）との見解を示されている。

一方で、後者、「無償による資産の譲受けその他の取引」（その他の取引について「その他の資本剰余金」とされるものに限る。）については、昭和49年の企業会計原則修正以前は、「資本取引の範囲特に『その他の資本剰余金』項目について企業会計と税法との間に大幅は食違い生じていたので、企業会計上資本取引とされる『その他の資本剰余金』項目であっても税法上は損益取引に係る収益の額に算入することを特に定めたものと解され、従って、この部分については同条四項の公正処理基準の規定の適用はなかったものということができる」（同上、223頁）とした上で、企業会計原則修正後は「実務上は商法に合わせて処分可能利益として当期純利益に含めることとして調整を図った結果、従来生じていた資本取引の範囲の相違による企業利益と課税所得との差異は、原則として解消されることとなったので、…同条四項の公正処理基準の規定の適用があることとなったものということができる。」（同上）との見解を示している。

つまり、「無償による資産の譲渡」及び「無償による役務の提供」については、公正処理基準の適用はないが、一方で、「無償による資産の譲り受け」については、公正処理基準の適用があるとの考えを示されているのである。なお、中村教授は、法22条2項中に例示されていない「無償による役務の享受」については、「思うに、無償による役務の受入れについては、それが事業活動に関して生じたものであるときは、その受入れによる経済的利益の額は企業活動とともに経営成果として企業利益に含まれてくることになるので、課税上考慮する必要がないことから、特に規定しなかったものと考えられる。」（同上）との見解を示されている。

は、別段の定めの有無に関わらず、常に 22 条 2 項により、時価による有償取引があった場合と同様の収益が発生するという、無限定説の考え方をとっているものと考えられる¹⁸との見解を示し、さらに、この考え方について「なぜ無償取引の部分にのみ公正処理基準が及ばないという不自然な法文解釈を行うのか」という点が、根本的な疑問として存在する¹⁹と指摘する。

つまり、法 22 条 2 項の無償取引による益金の金額の計算にも、一義的には公正処理基準が適用されるはずであるのに、通説では、法 22 条 2 項の無償取引の部分に公正処理基準が適用されない特別の定めであるとし、さらに、別段の定めの有無に関係なく、収益が発生すると理解するため、これについて「不自然な法文解釈」であると批判するのである。

確かに、岡村教授が指摘するように、字義通りに解釈すれば、法 22 条 2 項には無償取引も含めて、公正処理基準が適用されるのであって、もし仮に適用がないのであれば、それはすなわち、課税所得が計算されないことになるのではなかろうか。

しかしながら、法人税法の昭和 40 年改正で、わざわざ無償取引を例示として法 22 条 2 項に入れておきながら、その後の昭和 42 年改正で同条 4 項を新たに設けたのに、その適用の関係で、無償取引に関して課税所得が計算できなくなるような立法が行われるはずはないものと考えられる。

したがって、法 22 条 2 項が規定する無償取引に関しては、公正処理基準が及ばないのではないかと考えるのが自然であるように思われる。つまり、法 22 条 2 項の無償取引は、公正処理基準によって課税所得を計算するというものではなく、あくまで法人税法固有の観点から、無償取引を有償取引があったものと擬制する規定として存在するのであって、企業会計でいうところの認識と測定のいずれも、法 22 条 2 項を根拠にするものであると考えるのである。なお、このように考えることは、通説である適正所得算出説・無限定説とも矛盾しないものと思われる。

ところで、昭和 40 年に法人税法が全文改正され 22 条 2 項が新設されたのであるが、無償取引に関して言えば、それ以前から、無償による資産の譲渡については、収益を認識し総益金に算入することが認められていた²⁰との指摘がある。そして、その根拠については、法

¹⁸ 岡村 同上、5 頁。

¹⁹ 岡村 同上。

²⁰ 関子善信 「法人税法 22 条 2 項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」『税大ジャーナル』第 4 号 (2006)、23 頁。また、無償取引については、「無償または低額でなされる資産の譲渡にあたり、譲渡所得の基因である資産利益は、資産そのものの値上がりという形で既に発生しており、この種の所得は昭和 25 (1950) 年所得税法第 10 条第 1 項の、いわゆる「総収入金額」では所得と把握できないことから、みなし譲渡課税の規定の明文化が必要であったと考えられるのに対して、『純資産増加説』に拠る法人税法上の『総益金』には、もとより資産の評価益を含むと解釈されており、所得税の場合とは異なり、無償または低額でなされる資産の譲渡、換言すれば、譲渡価額と時価との差額を所得と観念する規定を置かなくてもよかったものだと推察される」(星田善幸「法人税法における『無償取引』に係る収益の認識に関する研究：法人税法における課税所得概念を中心にして」(熊本学園大学大学院博士論文)(2017)、133 頁)との指摘もある。つまり、この指摘は、関子氏同様に、法改正以前から、法人税は無償取引に対してキャピタルゲインを捉えて課税を行ってきたことを示すものであり、実体的利益説(キャピタルゲイン説)の正当性を示す一つの根拠になるものと考えられる。

改正以前の事案について改正後に判決が示された最高裁判決昭和41年6月24日判決（「相互タクシー事件」）において、被上告会社がその重役等に新株引受権に係る経済的利益（プレミアム）を無償で授与したことについて「その重役等に移転した利益に同社の未計上の資産価値が含まれると認められる限り、当該事業年度においてそれに相当する益金の発生を肯定せざるをえないのであって、他面その重役等に対する利益授与による被上告会社の資産の減少が事業上の損金となしがたいものとすれば、右益金の発生が総益金の増加の原因となることはいうまでもない」²¹と判示していることを挙げた上で、実体的利益存在説は、昭和40年の法人税法改正以前から行われていた帳簿価額と時価との差額である未計上の値上がり益（キャピタルゲイン）をその利益が流出する際に益金として顕現させることを、22条2項が確信的に定めたと解するものである²²との見解がある。

つまり、無償取引の根拠に関する通説である適正所得算出説のように、負担の公平を維持するために無償取引から収益が生じるように擬制させるための創設規定とするのではなく、法改正以前から認められるキャピタルゲインに依拠した無償取引への課税を引き続き採用するための確認規定であるというのである。

そして、このようにキャピタルゲインに依拠した課税であるとの考え方として、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）がある。

この実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）について、岡村忠生教授は、法22条2項の無償取引は、「所得課税の論理からは、資産の値上がり益は、その資産を値上がり時に保有していた者に対して課税されるべきである。つまり、資産値上がり益は、資産を保有していた者、すなわち、資産を譲渡した者に帰属する。譲渡という行為は、資産を保有していた者に対して値上がり益に課税ができる最後の機会である。したがって、譲渡者は譲渡資産に係る価値変動を、譲渡を機会として清算し課税を受けるべきことになる（清算課税説）。…（略）…たとえ対価が無償であっても、値上がり益は存在するから、清算課税は発生する。これが、無償譲渡に対する課税の論理である」²³と説明されている。

ここでいう清算課税説とは、キャピタル・ゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである²⁴とされるが、岡村教授の説明によれば、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）は、所得税における清算課税説のように、資産が譲渡によって所有者の手を離れる機会を捉えて、所有期間中の増加益を清算するも

²¹ LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース文献番号21023790。

²² 凶子 前掲注20、23頁。なお、吉牟田勲教授は、当時、新設された法22条について、「規定の明確化を旨として新たに設けられたものであって、これにより従来行われていた所得計算の原則を変更するつもりはなく、また、これにより、納税者が不利になるようなおそれはないと考える」（吉牟田「所得計算関係の改正」『税務弘報』第13巻第6号（1965）、139頁）との見解を示した上で、同条2項が定める無償取引について「有償、無償の資産の譲渡または役務の提供を特に例示しているのは一般に譲渡代金は会計用語として『収益』といわれぬという懸念もあるので特に掲げたものである」（吉牟田、同上、140頁）と述べられている。

²³ 岡村 前掲注16、42頁。

²⁴ 金子 前掲注5、264頁。

のであるというのである。

そもそも、キャピタル・ゲインに対する課税に関しては、昭和 24 年に発表された「シャウプ使節団 日本観察報告書」（以下「シャウプ勧告」という。）において次のように指摘されていた。

「発生した所得に対する厳格な課税理論にしたがえば、納税者の資産の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなる。しかし、これは困難であるので、実際においては、この利得は、納税者が、その資産を売却して、利得を現金または他のより流動的な形態で実現する場合に限って課税すべきものとされている。この実現が適当な期間内に行われる限り、課税は僅かに延期されたにすぎず基本原則の重要性は何ら害されない。しかし、利得の算定を無制限に延期すれば、納税者は本来なら課せられるべき税負担の相当分を免れることができるから、無制限の延期は防止する必要がある。これを防止する最も重要な方法の一つは、資産が贈与または相続によって処分された場合に、その増加を計算して、それを贈与者または被相続人の所得に算入せねばならないものとするることである」²⁵。

つまり、シャウプ勧告において、利得の算定を無制限に延期することを防止するため、すなわち、納税者間の公平を維持するために、贈与または相続のタイミングで、この利得を算定して課税をすることが重要であると指摘されているのである。

また、岡村教授によれば、キャピタル・ゲインに対する課税は、「課税の対象となる譲渡所得とは、資産の値上がり益自体であり、所得は資産の値上がりとして発生 (accrue) しているのであるが、純粋な包括的所得概念が要請するように発生所得を年度ごとに算定・課税することは現実には不可能なので、なんらかの適切な機会 (課税適状) をとらえ、これを課税時期 (timing) として、それまでの値上がり益を清算、課税するということになる」²⁶とした上で、「実現による課税、すなわち、実現主義は、譲渡所得課税における原則とされてきた。… (略) …これに対して、贈与を譲渡とみなして課税機会とする旧所得税法 5 条の 2 第 1 項や、これを受け継ぐ現行 59 条 1 項は、実現主義の例外規定 (現行 59 条 1 項は 36 条 1 項 にいう『別段の定め』と位置づけられる) として、課税時期を純粋な包括的所得概念の方向に近づけ、未実現利得を課税の対象とするものである」²⁷と述べられている。

つまり、適切な機会、すなわち課税適状にある場合に、これを課税時期として、実現主義の例外として未実現の利得に課税をするものであるとの指摘である。

したがって、このような清算課税をベースとした実体的利益存在説 (キャピタルゲイン説) については、時価で資産を譲渡した者との公平を図り、資産の所有期間中のキャピタルゲインの課税の無限の繰延を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとする考え方²⁸であると言えるであろう。

²⁵ 福田幸弘監修 『シャウプ勧告』 (霞出版社、1985)、311 頁。

²⁶ 岡村忠生 「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト 租税法判例百選 (第 3 版)』 (有斐閣、1992)、60 頁。

²⁷ 岡村 同上。

²⁸ 清永敬次 「無償取引と寄付金の認定」『税経通信』第 33 巻第 13 号 (1978)、84 頁。

注目すべきは、時価で資産を譲渡した者との公平を図り、課税の無限の繰延を防止するため、未実現の利得に対しての課税であるという点である。すなわち、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）にも、通説である適正所得算出説と同様に、公平を維持しようとする考え方がベースにあって、その手段としてキャピタルゲインという未実現の利得に対して課税適状になったタイミングで課税するというのである。

収益計上（認識）に関しては、企業会計では実現主義が採用されている。しかしながら、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の考え方をベースにして法 22 条 2 項の無償取引を考える場合、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタルゲインが課税適状にある場合に、課税の機会を逃すことなく課税することになるのである。すなわち、これこそが、税法固有の観点からの解釈による課税であるともいえよう。

ところで、アメリカ合衆国では、連邦政府が内国歳入法で規定される個人・法人所得等の連邦税に関する課税権を有するが²⁹、このアメリカ合衆国内国歳入法典 482 条では、仮に同一の利害関係者によって直接または間接に所有されあるいは支配されている複数の組織・営業または事業を関連企業グループと呼び、同一の関連グループに属する個別の組織・営業または事業を関連企業と呼んだ場合に、この規定は、関連企業の間で、相互に特殊関係のない独立の当事者間の正常な取引（以下「独立当事者間取引」という。）と異なる条件で取引が行われた場合に、独立当事者間の正常な取引の基準に即して所得を計算し直す権限を内国歳入庁に与えるものである³⁰。

そして、適正所得算出説を主張される金子宏教授は、「この規定は、法人税法 22 条 2 項に対応するものであり、この規定の検討を通じて、われわれは、法人税法 22 条 2 項の解釈について、種々の有益な示唆を得ることができると思われる」³¹とした上で、法人税法 22 条 2 項の租税回避否認効果に関して、「今日の経済社会においては、…（略）…非同族の法人が関連会社との間で無償取引を行うことによって租税回避を企図することが少なくない。22 条 2 項は、そのような場合に対処することを期待されているのであるが、…（略）…今日の経済社会の実態に即応していないという意味で、それは、大きな限界をもっているというべきであろう。今後、租税回避の手段が巧妙化するにつれて、その限界はますます強く意識されるようになるのではなかろうか。そして、それにつれて、アメリカ合衆国内国歳入法典 482 条のような独立当事者間取引の法理の導入の必要性が認識されるようになるのではなかろうか」³²と述べられている。

つまり、適正所得算出説とアメリカ合衆国内国歳入法典 482 条との共通性を指摘される金子教授は、法 22 条 2 項の解釈に際して、上記のとおり租税回避を強く意識されているも

²⁹ 国税庁国際業務課「米国税制及び税務行政の概要」『税大ジャーナル』第 24 号（2014）、199 頁。

³⁰ 金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）、255 頁。

³¹ 金子 同上。アメリカ合衆国内国歳入法典 482 条の規定に関する一般的な文献として、次の文献などが紹介されている。Boris Bittker and James Eustice, *Federal Income Taxation of Corporation and Shareholders*, 3 ed. 15・06(1971)

³² 金子 同上、361 頁。

のと思われるのである。

そもそも、金子教授は、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）に関して、「法人税法 22 条 2 項は、所得税法 40 条および 59 条の規定に準じて、未実現のキャピタルゲインに課税し、…（略）…時価相当額の益金が生ずるものであると説明することが可能である」³³としながらも、「しかし、これは、無償譲渡の場合の説明となりえても、無利息融資を含む無償取引全体について収益を擬制する根拠とはなりえない」³⁴と述べられている。

それゆえ、金子教授は、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を否定的に捉えたのではなく、あくまで、租税回避防止を念頭に、アメリカ合衆国内国歳入法典 482 条のような独立当事者間取引と同じ思考を持った適正所得算出説を主張されたのではなかろうか。つまり、無償による資産の譲渡を前提に考えれば、適正所得算出説の本質は清算課税をベースにしたキャピタルゲインへの課税であり、独立当事者間取引の法理は、このキャピタルゲインへの課税を補完する考えとして整理されるのではないか。そうであれば、法 22 条 2 項の無償取引の解釈に関しては、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の説明の方が妥当であるように考えられる。

ここで、法 22 条 4 項の公正処理基準と実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）に基づく無償取引との関係性について考えてみる。

昭和 24 年のシャープ勧告においてすでに指摘されているキャピタル・ゲインに対する課税は、そもそも、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタルゲインに課税適状の場合に課税するものであると考えられるため、昭和 40 年改正で創設された法 22 条 2 項においても、昭和 42 年改正で創設された法 22 条 4 項の公正処理基準においても、この思考を当然に踏まえたものであると考えられる。

したがって、通説である適正所得算出説のように、法 22 条 2 項に公正処理基準が及ばないと考えるのではなく、むしろ、法 22 条 2 項で規定された無償取引への課税は、やはり、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタル・ゲインに対する課税をするという思考の影響を受けた 4 項により収益計上（認識）されるものと理解できるのではないか。

ここで筆者は、法 22 条 2 項→4 項への創設時点という時系列的な関係性とは逆の関係性についても指摘したい。

つまり、上記のように、法 22 条 2 項創設前から確認できる「課税の公平性を維持するためにキャピタルゲインに課税するという思考」を取り込んできたものと考えられる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法 22 条 2 項の無償取引を理解するのならば、このような法 22 条 2 項による無償取引への課税こそが、法 22 条 4 項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考が入り込んでいるという証左であるといえるのではなかろうか。

³³ 金子 同上、343 頁。

³⁴ 金子 同上。

そうであれば、通説である適正所得算出説を前提に法 22 条 2 項の無償取引を理解して、法 22 条 2 項に 4 項の公正処理基準が及ばないと理解するよりも、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に法 22 条 2 項の無償取引を理解して、法 22 条 2 項に 4 項の公正処理基準が及ぶと考えた方が、前述の法改正以前の事案について改正後に判決が示された最高裁判決昭和 41 年 6 月 24 日判決（「相互タクシー事件」）や昭和 40 年・昭和 42 年の法改正の時系列との整合性があるのではなかろうかと考える。

ところで、無償取引と公正処理基準の関係については、東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）で判示された、公正処理基準を法人税法固有の観点からなる「税会計処理基準」として捉える考え方をを用いると、無償による資産の譲受け以外の無償取引については、企業会計等には収益が生ずる旨の定めが存在しないが、その場合にも、租税法の観点、すなわち、無償取引の場合には税負担の公平と競争中立性の確保・維持という観点から、会計基準を見出すことができるとも考えられるとの見解もある³⁵。

しかしながら、この見解に対しては、筆者は、公正処理基準の妥当性の意義を「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と考え、「二段階のチェック」により予測可能性を向上させようとする立場であるため、同意できない。

すなわち、公正処理基準該当性の判断に際して、無条件に税法固有の解釈を許容するような見解は、明らかに納税者の予測可能性を阻害するものであるため、そのような見解は認めべきではないと考える。

公正処理基準に係る税法固有の観点からの解釈を「二段階のチェック」の判断アプローチによって予測可能性が向上することを立証したい本論文の目的からすれば、筆者は、上記のとおり、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の理解を前提として、法 22 条 2 項に例示される無償取引に、同条 4 項の公正処理基準は及ぶものであると理解したい。

そして、その上で、法 22 条の無償取引は、とりわけ「無償による資産の譲渡」については、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものではないが、直接的に「税法上の公正処理基準」に該当するという意味で、法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するものであると理解したい。

第 2 節 税法固有の観点からの解釈の今後のあり方

本節では、税法固有の観点からの解釈に関して、本論文で論じてきたことを総括し、今後のあり方について筆者の考えを整理したい。

筆者は、第 4 章以降、税法固有の観点からの解釈の課題である予測可能性の確保について

³⁵ 戸塚裕輔 「益金が生ずる無償取引について—無償による役務の享受の取扱いに関する理論的検討—」『税大論叢』第 97 号（2019）、148 頁。

は、末永英男教授が示された「二段階のチェック」が有用であることを検証して、それが、すなわち予測可能性の二段階チェックとして機能することを確認してきた。

とりわけ、「税法上の公正処理基準」該当性の判断アプローチは、いわゆる税法固有の観点をより具体的に、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるものと分析することで、これら3つの要素に該当するものであるかどうかという慎重な検討を行うことで、予測可能性を確保できるものあることを判例研究などを通じて検証できたものとする。

したがって、税法固有の観点からの解釈に関しては、従来から、課税庁の恣意的な判断が入る余地があり、それに対する懸念があったわけであるが、「二段階のチェック」は、懸念を抱く者にたいして、納得性の点で大きく貢献するものであると考える。

また、法22条2項に例示される無償取引と公正処理基準については、本章第1節で整理したように、公正処理基準に係る税法固有の観点からの解釈を「二段階のチェック」の判断アプローチによって予測可能性が向上することを立証したい本論文の目的からすれば、筆者は、実体的利益実存説（キャピタルゲイン説）の理解を前提として、法22条2項に例示される無償取引、とりわけ「無償による資産の譲渡」や「無償による役務の提供」は、「企業会計上の公正処理基準」には該当しないものの、直接的に「税法上の公正処理基準」に該当し、したがって法22条4項の公正処理基準に該当するものであると理解したい。

そして、このように理解することで、予測可能性という点でも、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いれば、法22条2項に例示される無償取引にも「税法上の公正処理基準」該当性の判断というアプローチが適用されることで、予測可能性も向上するのではなかろうか。

なお、法22条2項の無償取引と公正処理基準との関係性を考察する中で、筆者は、シャープ勧告や昭和40年改正以前の判例、そして昭和40年、昭和42年改正の時系列を踏まえて、法22条2項創設前から確認できる、課税の公平性の維持するためにキャピタル・ゲインが課税適状にある場合に課税するという思考を取り込んできたものと考えられる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法22条2項の無償取引を理解した。そして、その上で、このような法22条2項による無償取引への課税こそが、法22条4項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考が入り込んでいるという証左であるといえるのではなかろうかと考えた。

従来の公正処理基準の議論においては、「企業会計上の公正処理基準」該当性の議論なのか、「税法上の公正処理基準」該当性の議論なのか、はたまた公正処理基準が及ぶものかどうかははっきりしない無償取引の議論なのか、議論を整理することなく、予測可能性の観点からの漠然とした懸念を訴えるだけの主張も見受けられたが、本論文での研究により、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、こられる議論を整理しながら、最終的に税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証でき、そして、予測可能性を確保できることが明らかに

できたのではないかと考える。

最後に、税法固有の解釈の今後のあり方について考える。

近時、企業会計基準委員会の「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）を受けて、平成30年改正で、法22条4項の別段の定めとして、法22条の2が創設された³⁶。これについて、金子宏教授は、「本条は、別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計処理の基準（たとえば、権利確定主義）を修正ないし否定するものではない。また、本条の規定は、22条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、同上と抵触する要素は少ないと考える」³⁷との見解を示されている。

つまり、法22条の2は、法22条4項の別段の定めであるため、一義的には「収益認識基準」は公正処理基準ではなく、収益認識に関しては法22条の2が優先的に適用されることとなるのである。

しかし他方で、金子教授は、「なお、本条についても、将来、…種々の解釈問題が生じることが予想されるが、その解釈にあたっては、従来の公正・妥当な会計処理の基準に関する考え方が参考にされる」³⁸とも述べられている。

すなわち、ある会計処理について、法22条の2を適用する際も、法解釈が必要となれば法22条4項の公正処理基準該当性の判断アプローチのような思考も引き続き必要という指摘であろう。

例えば、法22条の2第2項には、「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。」と規定されるが、ここにも「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用語が使用されているため、ここでの解釈についても、やはり、公正処理基準該当性の判断が必要となってくるものと考えられる。

よって、「収益認識基準」に対応した法22条の2の創設により、収益の認識については、公正処理基準該当性を判断する必要がなくなってしまうのではなく、一部には引き続き判断を必要とする部分が残るものと考えられるのである。そして、そこには、税法固有の観点からの解釈が必要とされ、そして、合わせて納税者の予測可能性の確保も求められるのではなかろうか。

したがって、こうした状況の中で、今後も引き続き、公正処理基準該当性の判断アプローチにおいて、「二段階のチェック」により予測可能性を確保しつつ、とりわけ「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に検討し、結論を得ていくことが求められるのではなかろうか。

³⁶ 金子 前掲注5、363頁。

³⁷ 金子 同上、365頁。

³⁸ 金子 同上。

おわりに

本論文では、法 22 条 4 項の規定中にある「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」、いわゆる公正処理基準について、近年商法（会社法）会計が採用する企業会計が従来とは違う会計思考を取り込んできたことにより租税会計との乖離が進み、今日、裁判例でも、その解釈に際して、税法固有の観点からの解釈が定着してきたことから、このような解釈の妥当性について研究を行った。

そもそも、昭和 42 年の法人税法改正により創設された公正処理基準は、租税法主義を根本としつつ、同時に納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮し、平明化を図るべく、つまり、税制の簡素化を図るべく創設されたものであった。この改正は、当時、会計学の立場からだけではなく、広く経済界からも支持されるものであった。

しかしながら、2000 年（平成 12 年）前後の会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計は、国際会計基準とのコンバージェンスが進み、近年では投資家の意思決定有用性の観点から見積もり要素の多い時価情報を多用することにより、課税の公平性の観点から問題を生じさせるようになってきたのである。

このように企業会計を取り巻く環境が変化する中で、最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（「大竹貿易事件」）を契機に、税法固有の観点から法 22 条 4 項の公正処理基準を解釈する判決が示されるようになってきた。そして、そのような税法固有の観点からの解釈は、東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（「ビックカメラ事件」）では「税会計処理基準」と称されて、今日、定着してきたようにも思える。

このような現状に対して、会計学の立場や一部の租税法学者からも懸念が示されている。

そのため、今日、改めて法 22 条 4 項とは何かが問われている。「税会計処理基準」とはいったい誰がどのように決定するのか、そこには課税庁の恣意的な判断が入り込む余地があるのではないかと、納税者の予測可能性を損なうのではないかと、様々な懸念が抱かれている。

それゆえ、税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究では、公正処理基準該当性の判断のために、様々な判断アプローチが研究されてきているが、これらの有用性について検証する必要がある。ただし、筆者は、これまでの研究を通して、様々な判断アプローチの中でも、末永英男教授の「二段階のチェック」による公正処理基準該当性の判断アプローチが法 22 条 4 項を税法固有の観点から解釈する際にもっとも有用なアプローチであると考えている。したがって、本論文では、他の税法固有の観点からの判断アプローチに対する「二段階のチェック」の優位性を確認しつつ、この「二段階のチェック」が税法固有の観点からの解釈という論理解釈（目的論的解釈）を慎重に行う場合に有用であるかについて検討する必要があると考えた。

そこで、本論文では、以下のとおり研究を行った。

第 1 章では、法人税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討する前提として、「公

正処理基準の該当性」を判断する場合に、何をもって妥当と判断できるかということについて考えてみた。そのために、法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈として、どのような解釈が正しいのかについて検討した。

まず、一般的な法令解釈として、文理解釈だけでは必ずしも社会における正義と公平の観念ないし公共の福祉が実現できるとは限らないために、文理解釈と論理解釈を融合させて運用することが重要になってくるのであることを確認した¹。

次に、租税法の解釈方法として何が重要であるのかについて検討した。その結果、租税法の解釈を行う場合には、文理解釈を基本としながらも、法が目的とする社会の正義や公平といった実現しなければならないものを念頭に、前述の現実的妥当性がある解釈になるように、論理解釈（目的論的解釈）を試みなければならないのであることを確認した²。

そして、法 22 条 4 項中の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈としてどのような解釈が正しいのか、つまり、公正処理基準の妥当性の意義について検討した。

その結果、法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、字義通りの文理解釈の結果として、ひとまずは、「企業会計原則」そして「企業会計基準」などのわが国社会において広く認められた基準である、いわゆる「企業会計上の公正処理基準」を指すことに間違いないと考えた。また、決算確定主義を踏まえて、商法（会社法）を通じた文理解釈を試みた場合でも、少なくとも昭和 49 年以前からある「企業会計原則」は、商法（会社法）における公正妥当な会計慣行に含まれており、こちらもまた公正処理基準に該当するものと考えて差し支えないと考えた。

しかしながら、ひとたび課税庁から課税所得計算上の問題点³を指摘され、さらには不服審査や訴訟へと発展すると、やはり公正処理基準は、法人税法の趣旨目的に適った会計基準でなければならず、つまり、「税法上の公正処理基準」によって「企業会計上の公正処理基準」が判断される構造になっているものと考えた。

このように考えると、納税者の側からすれば、非常に心もとないが、解釈方法としては、文理解釈に限界がある以上やむを得ないであろう。

ただし、できる限り、公正処理基準の妥当性の意義を明らかにするという意味では、上記のとおり、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法 22 条 4 項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法 1 条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が幾分かは向上するのではなかろうかと考えた。

¹ 林修三 『法令解釈の常識』（日本評論社、1975）、10-11 頁参照。

² 金子宏 『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021）84-85 頁及び岡村忠生『租税法』（有斐閣、2017）、28 頁参照。

³ ここでの課税所得計算上の問題点とは、例えば、法人税法 22 条 2 項又は 3 項の益金又は損金の金額を計算する際に基礎となる企業の収益や費用（原価・損失）の金額の計算を企業の都合により恣意的に操作するなどして、結果として課税所得を減少させることなどが考えられる。

第2章では、法22条4項の公正処理基準の意味内容をさらに明らかにするために、公正処理基準が創設されるまでの経緯と概要について確認した。

その結果、法人税法22条4項の創設までの道のりについては、昭和41年学会意見書において、会計学でも当時の税法の立場を十分に研究して提言を行った結果、昭和41年12月の税制簡素化第一次答申の公表、そして42年税制改正につながったものであったことがわかった。そして、ここでの簡素化は、当時課税庁側が「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示したもの」と説明したように、特殊なケースを除いては、一義的には確定決算主義を通じて取り込んだ商法上の会計慣行が妥当するとされた。

第2節では、公正会計基準・公正会計慣行・公正処理基準の3つの制度について概観した。そして、これら3つの制度は、類似した概念であるが、必ずしもすべてが一致するものではないことを確認した。つまり、「会計の三重構造」を前提に言えば、土台の公正会計基準については、公正会計慣行との関係では、企業会計原則に代表される明文化された会計基準そのものを指すものではなく、また、公正会計慣行についても、そのすべてが公正処理基準になるわけでないことがわかった。つまり、公正処理基準として採用されるかどうかの判断基準の1つとして法人税法1条にある「納税義務の適正な履行を確保」という法人税法のフィルターを通すことが予定されているのである。

それでは、上記の「税制の簡素化」や「納税義務の適正な履行を確保」することとは一体何を意味するのであろうか。

「税制の簡素化」については、公正処理基準が特殊なケースを除いて一義的には公正会計慣行と一致することと理解できる。確かに、二度手間を省くという実務的な目的からすれば、特殊なケースは除かれるとして、このような規定ができたことは、納税者と課税庁双方にとって意義あるものではなかろうか。したがって、公正処理基準の妥当性を評価する上では、「税制の簡素化」という視点からは、法人税法固有の観点からの判断はむしろ消極的に理解されるのであろう。すなわち、税法上問題が少なければ、公正処理基準は公正会計慣行と一致するものと考えられる。

一方、「納税義務の適正な履行を確保」することについては、課税庁の当時の説明からも、公正処理基準が創設時から、その後判例などの積み重ねに期待されていたことがわかる。つまり、言い換えれば、「税制の簡素化」のためにはじめたものの、その影響を見極めることが非常に困難であったということであろう。

したがって、当然ながら、公正処理基準として採用されるかどうかを判断する過程において「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」をどのように確保していくかなどについては、当時はまったく想定し得なかったのではなかろうかと考えた。

第3章では、今日における公正処理基準の問題点について考えた。前述のとおり、2000年（平成12年）前後の会計ビックバンを契機に、わが国の企業会計を取り巻く環境が変容し

て、今日、税法固有の観点から公正処理基準が解釈される裁判例が定着してくるなど、納税者の予測可能性の観点から懸念されることが生じているため、今日の公正処理基準を取り巻く問題を整理して、その内容を確認した。

その結果、法 22 条 4 項の問題点として、「企業会計を取り巻く環境の変化」と「法人税法固有の観点から解釈の定着」の 2 つを確認した。

企業会計を取り巻く環境は、1990 年代後半以降、国際会計基準へのコンバージェンス等により、「会計基準の複線化（国際的共通化を志向する会計基準と中小企業の事務負担を軽減するために公表された「中小企業の会計に関する指針」などの内容の異なる会計制度が併存すること―筆者注）」と呼ばれる状況になってきており、そのために、公正処理基準とは何かを明らかにすることが一層困難になってきていることがわかった。

また、一方で、近年の裁判例では、法人税法固有の観点からの解釈が定着してきていることを確認した。

ただし、こうした状況について、会計学の立場から「立法趣旨とは異なる機能を果たしている」との批判もある。また、一部の税法学者からも懸念が示されている。

しかしながら、批判や懸念は理解できるが、結局のところ、平成 12 年 7 月に税制調査会から公表された「わが国税制の現状と課題 ― 21 世紀に向けた国民の参加と選択 ―」で述べられていたとおり、「情報開示のために見積もりの要素が増えつつある企業会計を基礎にして、法人税法が課税所得を計算することには、公平性・明確性という課税上の要請という観点から限界がある」ということに行き着くのであろう。

それでは、確定決算主義と法 22 条 4 項によってこれまで維持されてきた企業会計準拠主義をあきらめる時期に来たのであろうか。このような考え方を支持する意見もある。

しかし、法 22 条 4 項は、そもそも、税制の簡素化によりわが国の経済社会の生産性を向上させ、経済を発展させるために導入されたものである。そうであれば、安易にこれまでの体制を大きく変更するのはわが国の経済社会へ大きな混乱をもたらす可能性があるものと考えられる。

したがって、本論文においては、以下、確定決算主義と法 22 条 4 項における企業会計準拠主義の維持を前提にして、これに関する先行研究やこれまでの判例研究を通じて、法人税法固有の解釈の妥当性について考察を深めることとした。

第 4 章では、近年裁判例において定着してきたと考えられる税法固有の観点からの解釈の妥当性に関する先行研究について検討した。第 1 節では、先行研究において、公正処理基準該当性の判断アプローチとしてどのような手法が研究されてきたかについて考察した。なお、本論文では、税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証することを視野に入れた判断アプローチに絞って、それらの内容を確認することとした。また、第 2 節では、それらの有用性について検討した。

その結果、第 1 節においては、先行研究である酒井克彦教授の「2 つのアプローチ」と末永英男教授の「二段階のチェック」の内容を確認し、両者を比較検討して、税法固有の観点

からの解釈を行うための公正処理基準該当性の判断アプローチとしては、末永教授の「二段階のチェック」が適していることがわかった。

また、第2節では、「二段階のチェック」の有用性について検討した。ここでは、まず「税法上の公正処理基準」への批判的見解、具体的には谷口勢津夫教授の見解を確認した上で、公正処理基準該当性を判断する際に税法固有の観点からの解釈が必要であることを改めて確認した。そして、その上で、「二段階のチェック」のうち「税法上の公正処理基準」の内容である①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立の要求という三つの観点から「企業会計上の会計処理基準」をフィルターにかけることが非常に有用であることがわかった。

つまり、「二段階のチェック」が、税法固有の観点からの解釈を行う場合の判断アプローチとして有用であることがわかったのである。そして、また、3つの要素はいずれも、筆者が論理解釈（目的論的解釈）する際に、「適正な納税義務の履行の確保」ができていのか否かを確認するためには、非常に有用な判断要素であると考えた。

第5章では、税法固有の観点からの解釈が示される契機となった判例に関する研究を行った。なお、これに際しては、第4章の先行研究に関する考察で有用性を確認した「二段階のチェック」を用いて、裁判例における税法固有の観点からの解釈の妥当性について検討を行った。第1節では、税法固有の観点からの解釈が初めて採用された最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）を検討した。また、第2節では、大竹貿易事件での判決を踏まえて、違法支出金の公正処理基準該当性が争われ、その中で税法固有の観点からの解釈に際して「公正の判断」が論じられた最高裁平成6年9月16日判決（「エス・ブイ・シー事件」）について検討した。

その結果、大竹貿易事件において原告が主張した為替取組日基準は、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」の双方に該当することなく、公正処理基準該当性が否定された。また、エス・ブイ・シー事件における違法支出金については、「企業会計上の公正処理基準」は該当するが、「税法上の公正処理基準」には該当せず、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

本章の判例研究を通じて確認できたこととしては、筆者は、「企業会計上の公正処理基準」該当性と「税法上の公正処理基準」該当性を分けて二段階でアプローチすることにより、争点となる会計処理の内容を、会計学の視点からと税法固有の観点から、それぞれ詳細に分析することが可能となったということである。

税法固有の観点からは、とくに、「税法上の公正処理基準」の3つの要素のうち、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であることや②適正・公平な税収の確保が要求に応じるものであることについて、より詳しい分析を行うことが可能となったものと考えた。

また、エス・ブイ・シー事件の判例研究に関しては、「公平な所得計算の要請」や「適正・

「公平な税収の確保」の中に、限定的に法が予め罰則をもって禁止している行為について「公正の判断」を行うことも含まれるということが明らかになったもの考えた。

結論として本章の判例研究の結果としていえることは、「二段階のチェック」の判断アプローチによれば、公正処理基準該当性を恣意的に判断することを防ぐことが可能になるということではなかろうか。

つまり、「二段階のチェック」によれば、エス・ブイ・シー事件において議論された「公序の理論」(パブリック・ポリシー)のような考え方を持ち出してくるのではなく、税法上で求められる「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」といった思考に基づき慎重に検証することが可能となって、その結果として納税者をはじめとする関係者への納得を得ることが可能となるのではなかろうかと考えた。

第6章でも、第5章に引き続き判例研究を行った。なお、第6章では、税法固有の観点からの解釈が定着するようになった時期の判例に関する研究を行った。

具体的には、第1節では、新しく設定された会計基準が慣行性がない、すなわち会計慣行として認められるに至っていないとの理由から公正処理基準該当性が否定された福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)を取り上げた。

そして、第2節では、日本公認会計士協会が定めた「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、いわゆる「不動産流動化実務指針」に基づく、信託受益権取引に係る会計処理について公正処理基準該当性が争われた東京高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)について検討した。

その結果、いずれの会計処理も「税法上の公正処理基準」の3つの要素に関して、福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)では少なくとも2つが、最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)では3つの要素のいずれにも該当することなく、公正処理基準該当性を否定されることとなった。

最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)後に出された判決である東京高裁平成26年8月29日判決(「オリックス事件」)においては、税法上の公正処理基準に該当するか否かという点についての争いはなく、従って、当該判決により税法固有の解釈に関して新たらしい見解が示されることはなかった。また、さらに、東京高判平成26年4月23日判決(「TFK事件」)や大阪高判平成30年10月19日判決(「クラヴィス事件」)においては、過年度損益修正にかかる会計処理の公正処理基準該当性が争点となったのであるが、判決の結果は異なっていたものの、公正処理基準該当性の判断にあたっては、税法固有の観点から判断することは共通していたものと考えられることから、振り返って考えると、筆者は、やはり最高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)において税法固有の観点からの解釈が示されたことが、昭和42年改正で公正処理基準が創設されて以後続けられてきた議論に一つの区切りとなったものと考えた。

第6章の判例研究では、前章同様に、「企業会計上の公正処理基準」と「税法上の公正処理基準」のそれぞれについて詳しい分析を行うことが可能となったと考える。すなわち、「二

段階のチェック」の有用性が検証できたものとする。

とりわけ、筆者は、「二段階のチェック」によって、つまり、第6章で行ったとおり、「企業会計上の公正処理基準」該当性と「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に確認することにより、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保が可能になったのではないかと考える。

ただし、これが、納税者の予測可能性の確保にどれだけ貢献できるかについては、そもそも法22条4項の公正処理基準該当性の判断において求められる予測可能性の意義について確認する必要があるため、第7章でこれらについて確認した上で、「二段階のチェック」による判断アプローチが果たして予測可能性の向上にどのように貢献できるのか、また、課題があるとすればどのような課題があるのかについて確認することとした。

第7章では、前章までの検討結果を踏まえて、公正処理基準における予測可能性について考えた。

第1節では、公正処理基準における予測可能性の意義について考えた。公正処理基準における予測可能性には、そもそも、企業会計上の公正処理基準に該当しているかどうかを予測できるかという企業会計上の予測可能性と、課税の公平性の観点、すなわち税法固有の観点からの判断が予測可能であるかという税法上の予測可能性があることがわかった。つまり、公正処理基準の予測可能性は、「企業会計上の予測可能性」と「税法上の予測可能性」の二つの予測可能性からなることものと考えた。

税法上の予測可能性については、これまでに裁判例が積み重ねられてきたものの未だに不十分との指摘も存在する。

しかしながら、そもそも租税法における予測可能性については、課税要件明確主義などのように予測可能性原則として課税要件法定主義以外のものとして括られる種々の準則については、課税要件法定主義のように必ずしも「固い」原則ではなく、実質的な租税負担の公平性確保と立法技術の問題などの諸問題を前にして、必要に応じて柔軟な対応が期待される指摘⁴がある。

したがって、公正処理基準の予測可能性については、課税要件明確主義の観点から、法律上一義的に明確でなくとも、すなわち、公正処理基準と企業会計が一致することのみをもって予測可能性を確保する必要はなく、最高裁平成5年11月25日判決（「大竹貿易事件」）以後の裁判例などを基礎として、納税者間の平等などの価値との衡量に向けて必要に応じて柔軟に対応しながら税法上の予測可能性を確保すべきものである。

つまり、公正処理基準の予測可能性については、企業会計上の予測可能性と税法上の予測可能性の二つの予測可能性を確保することで、確保されるべきものであると考えた。

第2節では、「二段階のチェック」の判断アプローチは、2つの予測可能性を確保するために有効であるか否かについて検討した。その結果、納税者又は課税庁がある会計処理

⁴ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」（『租税法の基本問題』（金子宏編）、有斐閣、2007）、65-66頁参照。

について公正処理基準該当性を検討する場合には、「会計上の公正処理基準」該当性のチェックによって「企業会計上の予測可能性」が確保され、次に、「税法上の公正処理基準」該当性のチェックによって「税法上の予測可能性」が概ね確保されると考えた。すなわち、公正処理基準該当性判断のための「二段階のチェック」は、予測可能性を確保するためのものであり、いわば「予測可能性の二段階チェック」であるといえるのではなかろうか。

結論として、筆者は、「二段階のチェック」は予測可能性の確保に有効に機能すると考えられるため、「二段階のチェック」によれば、公正処理基準の予測可能性が向上するものと考えた。

ただし、「二段階のチェック」が「企業会計上の公正処理基準」の「税法上の公正処理基準」該当性を判断する構造になっているため、法 22 条 2 項の規定にある無償取引については、「企業会計上の公正処理基準」に該当しなければ、「税法上の公正処理基準」該当性の判断そのものがないため、これをどのように考えるか検討が必要であると考えた。

最後に第 8 章では、税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究を総括して、公正処理基準の税法固有の観点からの解釈のあり方について論じることとした。

第 1 節では、公正処理基準における予測可能性を確保する上で残された課題と思われる法 22 条 2 項に規定される無償取引について、この規定に公正処理基準が及ぶのか否かについて論点を整理した。

法 22 条 4 項の公正処理基準と実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）に基づく無償取引との関係性について考えてみると、昭和 24 年のシャープ勧告においてすでに指摘されているキャピタル・ゲインに対する課税は、そもそも、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタルゲインが課税適状である場合に課税するものであると考えられるため、昭和 40 年改正で創設された法 22 条 2 項においても、昭和 42 年改正で創設された法 22 条 4 項の公正処理基準においても、この思考を当然に踏まえたものであると考えられる。

したがって、通説である適正所得算出説のように、法 22 条 2 項に公正処理基準が及ばないと考えるのではなく、むしろ、法 22 条 2 項で規定された無償取引への課税は、やはり、公平を維持するために、あえて未実現の利得であるキャピタル・ゲインに対する課税をするという思考の影響を受けた 4 項により収益計上（認識）されるものと理解できるのではないかと考えた。

ここで筆者は、法 22 条 2 項→4 項への創設時点という時系列的な関係性とは逆の関係性についても指摘したい。

つまり、上記のように、法 22 条 2 項創設前から確認できる「課税の公平性を維持するためにキャピタルゲインに課税するという思考」を取り込んできたものと考えられる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法 22 条 2 項の無償取引を理解するのならば、このような法 22 条 2 項による無償取引への課税こそが、法 22 条 4 項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考が入り込んでいると

いう証左であるといえるのではなかろうか。

そうであれば、通説である適正所得算出説を前提に法 22 条 2 項の無償取引を理解して、法 22 条 2 項に 4 項の公正処理基準が及ばないと理解するよりも、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に法 22 条 2 項の無償取引を理解して、法 22 条 2 項に 4 項の公正処理基準が及ぶと考えた方が、前述の法改正以前の事案について改正後に判決が示された最高裁判決昭和 41 年 6 月 24 日判決（「相互タクシー事件」）や昭和 40 年・昭和 42 年の法改正の時系列との整合性があるのではなかろうかと考えた。

公正処理基準に係る税法固有の観点からの解釈を「二段階のチェック」の判断アプローチによって予測可能性が向上することを立証したい本論文の目的からすれば、筆者は、上記のとおり、実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）の理解を前提として、法 22 条 2 項に例示される無償取引に、同条 4 項の公正処理基準は及ぶものであると理解したい。

そして、その上で、法 22 条の無償取引は、とりわけ「無償による資産の譲渡」については、「企業会計上の公正処理基準」に該当するものではないが、直接的に「税法上の公正処理基準」に該当するという意味で、法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するものであると理解したい。

第 2 節では、今後の、公正処理基準における税法固有の観点からの解釈の今後のあり方について私見をまとめた。

筆者は、第 4 章以降、税法固有の観点からの解釈の課題である予測可能性の確保については、末永英男教授が示された「二段階のチェック」が有用であることを検証して、それが、すなわち予測可能性の二段階チェックとして機能すること確認してきた。

とりわけ、「税法上の公正処理基準」該当性の判断アプローチは、いわゆる税法固有の観点をより具体的に、①公平な所得計算の要請に適った取引の経済実態からみて合理的でかつ継続適用されている基準であって、②適正・公平な税収の確保が要求され、さらに、③慣行性の確立が要求されるものと分析することで、これら 3 つの要素に該当するものであるかどうかという慎重な検討を行うことにより、予測可能性を確保できるものであることを判例研究などを通じて検証できたものとする。

したがって、税法固有の観点からの解釈に関しては、従来から、課税庁の恣意的な判断が入る余地があり、それに対する懸念があったわけであるが、「二段階のチェック」は、懸念を抱く者にたいして、納得性の点で大きく貢献するものであると考える。

従来の公正処理基準の議論においては、「企業会計上の公正処理基準」該当性の議論なのか、「税法上の公正処理基準」該当性の議論なのか、はたまた公正処理基準が及ぶものかどうかははっきりしない無償取引の議論なのか、議論を整理することなく、予測可能性の観点からの漠然とした懸念を訴えるだけの主張も見受けられたが、本論文での研究により、「二段階のチェック」の判断アプローチを用いて、これらの議論を整理しながら、最終的に税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証でき、そして、予測可能性を確保できることが明らかにできたのではないかと考える。

最後に、税法固有の解釈の今後のあり方について考えた。

近時、企業会計基準委員会の「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）を受けて、平成30年改正で、法22条4項の別段の定めとして、法22条の2が創設された⁵。これについて、金子宏教授は、「本条は、別段の規定であるから、従来の学説・判例を含む公正・妥当な会計処理の基準（たとえば、権利確定主義）を修正ないし否定するものではない。また、本条の規定は、22条との関係では、確認的、明確化的、補充的ないし追加的であって、同上と抵触する要素は少ないと考える」⁶との見解を示されている。

つまり、法22条の2は、法22条4項の別段の定めであるため、一義的には「収益認識基準」は公正処理基準ではなく、収益認識に関しては法22条の2が優先的に適用されることとなるのである。

しかし他方で、金子教授は、「なお、本条についても、将来、…種々の解釈問題が生じることが予想されるが、その解釈にあたっては、従来の公正・妥当な会計処理の基準に関する考え方が参考にされる」⁷とも述べられている。

すなわち、ある会計処理について、法22条の2を適用する際も、法解釈が必要となれば法22条4項の公正処理基準該当性の判断アプローチのような思考も引き続き必要という指摘であろう。

よって、「収益認識基準」に対応した法22条の2の創設により、収益の認識については、公正処理基準該当性を判断する必要がなくなってしまうのではなく、一部には引き続き判断を必要とする部分が残るものと考えられるのである。そして、そこには、税法固有の観点からの解釈が必要とされ、そして、合わせて納税者の予測可能性の確保も求められるのではなかろうか。

したがって、こうした状況の中で、今後も引き続き、公正処理基準該当性の判断アプローチにおいて、「二段階のチェック」により予測可能性を確保しつつ、とりわけ「税法上の公正処理基準」該当性を慎重に検討し、結論を得ていくことが求められるのではなかろうかと考えた。

繰り返しになるが、筆者は、まず、はじめに第1章で、公正処理基準の妥当性の意義とは、「法22条4項の趣旨である税制の簡素化に資するものであり、かつ法1条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもので、さらに最終的に社会正義の実現を念頭に、『恣意的な判断』を排除し、『納税者間の公平』の確保を可能にするもの」と解することで予測可能性が向上するのではなかろうかと予想した。

ただし、このように解釈するにしても、やはり、「税制の簡素化」とは、「適正な納税義務の履行の確保」とは、さらには、「恣意的な判断」を排除し、「納税者間の公平」の確保を可能するためには何が必要となるのかについてはさらに検討する必要があると考えた。

⁵ 金子 『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）、363頁。

⁶ 金子 同上、365頁。

⁷ 金子 同上。

そのため、第2章で公正処理基準の導入経緯と概要を概観した結果、「税制の簡素化」については、公正処理基準が特殊なケースを除いて一義的には公正会計慣行と一致することと理解できるとした。すなわち、税法上問題が少なければ、公正処理基準は公正会計慣行と一致するものと考えた。

そして、第3章で公正処理基準の問題点を明らかにした上で、第4章で先行研究を確認した。確かに、これによって、「法1条にある適正な納税義務の履行の確保を可能とするもの」とは一体何なのかについて完全な答えを見つけることはできなかったが、末永教授が示された「二段階のチェック」が、少なくとも税法固有の観点からの解釈を行う場合の判断アプローチとして有用であることがわかった。すなわち、「税法上の公正処理基準」該当性を判断するための3つの要素はいずれも、筆者が論理解釈（目的論的解釈）する際に、「適正な納税義務の履行の確保」ができていないのか否かを確認するためには、非常に有用な判断要素であると考えた。

その後、第5章及び第6章での判例研究の結果として、「二段階のチェック」の判断アプローチによれば、公正処理基準該当性を恣意的に判断することを防ぐことが可能になるということではなかろうかと考えた。つまり、「二段階のチェック」によれば、エス・ブイ・シー事件において議論された「公序の理論」（パブリック・ポリシー）のような考え方を持ち出してくるのではなく、税法上で求められる「公平な所得計算の要請」や「適正・公平な税収の確保」といった思考に基づき慎重に検証することが可能となって、その結果として納税者をはじめとする関係者への納得を得ることが可能となるのではなかろうかと考えた。

したがって、「二段階のチェック」によれば、「恣意的な判断」を排除して、「納税者間の公平」の確保が可能となるものと考えた。

そして、また、このような、公正処理基準該当性を事後的に判断するための「二段階のチェック」は、事前に予測可能性を確保する観点からも、「予測可能性の二段階チェック」として有効に機能するものとの結論に至った。

以上が、本論文における税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究の結論である。

最後に、本論文の独自性、すなわち先行研究との違いについて述べたい。上記のとおり、本論文は、税法固有の視点を中心とした公正処理基準の妥当性に関する研究であるが、端的に言えば、法22条4項の公正処理基準を解釈する際に税法固有の観点からの解釈を行うことが重要であって、かつ、このような論理解釈（目的論的解釈）を行った場合でも十分に予測可能性も確保できるものであることを論ずるものである。

筆者のこのような主張に関しては、今日までの先行研究を概観すると、公正処理基準該当性を判断する要素に税法固有の視点を持ち込むことに否定的な見解が多い。例えば、武田昌輔教授は、法22条4項創設当時、「公正処理基準は、税法の趣旨に照らして定められるべき性格のものでなく、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものとするべきであり、かつ、

この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である⁸との見解を示していた。また、近年においても、岡村忠生教授は、前述のとおり最高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）で判示された「税会計処理基準」について懸念を示されている。

つまり、公正処理基準については、企業会計又は商法（会社法）会計と一致するとする見解と税法固有の観点から解釈するべきとの見解とに大きく2つに分けるとするならば、前者を支持する見解が多いのである。

また、税法固有の観点からの解釈を行うための判断アプローチに関する先行研究に関しても、例えば酒井克彦教授は、過去の裁判例を分析した上で、会計基準が法人税法22条4項にいう公正処理基準に該当するか否かを判断する基準としては、①（新設された）その会計基準が慣行として醸成されているか否かという視点から検討するアプローチ（以下「慣行該当性アプローチ」という。）と②会計基準の内容が法人税法の趣旨や同法22条の要請に合致するか否かという観点から検討するアプローチ（以下「基準内容アプローチ」という。）という「2つのアプローチ」⁹を提案されている。

ただし、酒井教授は、過度な基準内容アプローチによる判断は認めるべきでないと主張している¹⁰。その理由として、「基準内容アプローチによる判断は、租税法律主義に抵触するおそれと隣り合わせといえるのであり、むやみに法人税法の趣旨目的といったところを強調するし判断することは租税法律主義に反することにもなりかねない」¹¹とした上で、「すなわち、同アプローチによる判断は法人税法の根幹を揺るがすような場合にしか採用すべきではなく、…（略）…二重の基準テストの2つ目のテスト、すなわち『基準内容アプローチ』は『最後の砦』であると理解すべきではなからうか」¹²と述べている。つまり、二重の基準テストのうち、二次的なテストである基準内容アプローチによる判断に対しては非常に慎重な態度を示されているのである。

しかしながら、筆者は、あえて公正処理基準該当性の判断の場面における税法固有の観点から解釈の妥当性を本論文において主張したところである。

具体的には、概ね第1章から第3章で、公正処理基準の妥当性の意義を明らかにした上で、第4章から第6章にかけて、税法固有の観点からの解釈の妥当性を検証することを視野に入れた判断アプローチに絞って、それらの内容を比較検討し、末永英男教授の「二段階のチェック」の判断アプローチの有用性を、判例研究を通じて確認した。その上で、第7章にて

⁸ 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第3号、171-172頁。）

⁹ 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ—公正処理基準—』（中央経済社、2019）、60頁。なお、酒井教授は、2つのアプローチについては、法人税法上の通説である三層構造論を前提に検討するものである旨説明されている。また、22条4項について、学説上、確認規定説が多数を占めていると思われるとの見解を示した上で、今日的には「創設的規定」としての独自の意味を有していると述べられている。そして、その理由として、「大竹貿易事件最高裁判決など、公正処理基準該当性の判断にあたって法人税法の趣旨を考慮してきた判決の姿勢が、同条項の性格を従来の通説であった確認規定から創設的規定へと変容させてきたといえるのではなからうか」（酒井、同上、37頁）と説明されている。

¹⁰ 酒井 同上、80頁。

¹¹ 酒井 同上。

¹² 酒井 同上。

「二段階のチェック」の判断アプローチが「予測可能性の二段階チェック」として、予測可能性の確保に有効に機能すると主張したものである。

そして、さらに、第8章では、法22条2項の無償取引と同条4項の公正処理基準との関係について整理した上で、通説である適正所得算出説のように法22条2項に公正処理基準が及ばないと考えるのではなく、昭和24年のシャウプ勧告の時から確認できる課税の公平性を維持するためにキャピタル・ゲインに課税するという思考を取り込んできたものと考えられる実体的利益存在説（キャピタルゲイン説）を前提に、法22条2項の無償取引を理解するのならば、このような法22条2項による無償取引への課税こそが、法22条4項の公正処理基準に税法固有の観点からの解釈、すなわち、課税の公平を維持するという思考が入り込んでいるという証左であるといえると指摘した。

このような筆者の主張は先行研究では確認することできず、本論文の独自のものであるといえるのではなかろうか。

本論文では、これまでの先行研究で指摘されてきた東京高裁平成25年7月19日判決（「ビックカメラ事件」）で示された「税会計処理基準」への懸念に対して、税法固有の観点からの解釈の妥当性を論理的に主張することができたのではなかろうか。とりわけ、「二段階のチェック」の判断アプローチの有用性、すなわち、「二段階のチェック」によれば「税法上の公正処理基準」該当性について慎重に判断できることを判例研究を通じて確認し、さらに、この「二段階のチェック」の判断アプローチがそのまま「予測可能性の二段階チェック」として有効に機能することを検証できたことは、僭越ながら法22条4項の公正処理基準に関する研究に対して一定の貢献ができたのではないかと考える次第である。

ただし、第8章での法22条2項の無償取引と同条4項の公正処理基準との関係性の整理に関しては、本論文では無償取引のうち「無償による資産の譲渡」について検討をしたものであるが、「無償による役務の提供」や「無償による資産の譲受け」について詳しい検討を行えなかった。この点については、今後の課題として引き続き研究を行ってまいりたい。

参考文献

【 著 書 】

- (1) 五十嵐清 『法学入門（第4版新装版）』（日本評論社、2020）
- (2) 稲垣富士男 『損益計算書論』（同文館出版、1977）
- (3) 岩武一郎 『法人税における収益認識の研究』（中央経済社、2021）
- (4) 占部裕典 『租税法における文理解釈と限界』（慈学社、2003）
- (5) 岡村忠生 『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007）
- (6) 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国（著）『租税法（第3版）』（有斐閣、2021）
- (7) 金子宏 『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）
- (8) ——— 『租税法理論の形成と解明（上巻）』（有斐閣、2010）
- (9) ——— 『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）
- (10) 金子宏編 『所得概念の研究（所得課税の基礎理論上巻）』（有斐閣、1995）
- (11) ——— 『租税法の基本問題』有斐閣（2007）
- (12) 神田秀樹 『会社法（第23版）』（弘文堂、2021）
- (13) 北野弘久 『現代税法講義（改訂版）』（北野弘久編）（法律文化社、1991）
- (14) ——— 『現代企業税法論』（岩波書店、1994）
- (15) ——— 『税法原論』（勁草書房、2016）
- (16) 木村弘之亮・酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018）
- (17) 清永敬次 『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013）
- (18) 黒沢清 『会計学の基礎（新訂版）』（千倉書房、1975）
- (19) 酒井克彦 『プログレッシブ税務会計論Ⅰ—租税法と企業会計の接点—』（中央経済社、2016）
- (20) ——— 『プログレッシブ税務会計論Ⅱ—収益費用と損金益金の関係—』（中央経済社、2017）
- (21) ——— 『プログレッシブ税務会計論Ⅲ—公正処理基準—』（中央経済社、2019）
- (22) ——— 『プログレッシブ税務会計論Ⅳ—会計処理要件—』（中央経済社、2020）
- (23) ——— 『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂、2015）
- (24) 桜井久勝 『財務会計講義（第20版）』（中央経済社、2019）
- (25) 佐藤信彦 『財務諸表論の要点整理（第12版）』（中央経済社、2015）
- (26) 品川芳宣 『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982）
- (27) 末永英男 『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1994）
- (28) ——— 『法人税法会計論（第8版）』（中央経済社、2016）
- (29) 末永英男編著 『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）
- (30) 武田昌輔 『立法趣旨 法人税法の解釈（第四訂版）』（財経詳報社、1991）
- (31) ——— 『会計・商法と課税所得』（森山書店、1993）
- (32) 武田昌輔編著『企業課税の理論と課題（2訂版）』税務経理協会（2007）
- (33) 武田昌輔編『DHCコンメンタール法人税法第1巻』（第一法規）
- (34) 武田隆二 『会计学一般教程（第6版）』（中央経済社、2004）
- (35) ——— 『法人税法精説〔平成17年版〕』（森山書店、2005）
- (36) 田中治 『田中治税法著作集第1巻』（清文社、2021）
- (37) 田中誠二・久保欣哉（共著）『全訂新株式会社社会計法』（中央経済社、1975）
- (38) 谷口勢津夫 『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂、2016）
- (39) ——— 『税法の基礎理論-租税法律主義の展開-』（清文社、2021）

- (40) 忠佐市 『租税法要綱〔第9版〕』（森山書店、1979）
- (41) 富岡幸雄 『税務会計学〔第4版〕』（森山書店、1983）
- (42) 中里実 『租税法の潮流第一巻Ⅰ課税問題の変遷』（税務経理協会、2021）
- (43) 中里実・藤谷武史編著『租税法主義の総合的検討』（有斐閣、2021）
- (44) 林修三 『法令解釈の常識』（日本評論社、1975）
- (45) 福田幸弘監修 『シャープ勧告』（露出版社、1985）
- (46) 増田英敏 『リーガルマインド租税法（第4版）』（成文堂、2016）
- (47) 松尾直彦 『金融商品取引法』（商事法務、2011）
- (48) 松沢智 『新版租税実体法 補正第2版』（中央経済社、2003）
- (49) ——— 『租税実体法の解釈と適用』（中央経済社、2003）
- (50) 水野忠恒 『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）
- (51) 村井正 『租税法—理論と政策—（改訂版）』（青林書院、1993）
- (52) 弥永真生 『企業会計と法』（第2版）（新世社、2000）
- (53) ——— 『商法計算規定と企業会計』（中央経済社、2000）
- (54) 山田二郎 『公法の理論（下）』（有斐閣、1977）
- (55) 山下勝治 『所得会計論』（中央経済社、1964）
- (56) 山本敬三・中川丈久（編）『法解釈の方法論—その諸相と展望—』（有斐閣、2021）
- (57) 山本守之 『体系法人税法〔平成18年版〕』（税務経理協会、2008）
- (58) ——— 『新版 検証税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）
- (59) 渡辺和夫 『財務会計変遷論』（同文館出版、2007）

【 論 文 】

- (1) 相京博士 「法人税法と企業会計」『税法学』第559号（2008）
- (2) ——— 「時価評価と税法会計」『目白大学経営学研究』創刊号（2003）
- (3) 青木倫太郎 「発生主義と権利確定主義」『會計』第62巻第3号（1952）
- (4) ——— 「『意見書』読後の所感」『企業会計』第19巻第1号（1967）
- (5) 明里長太郎ほか「昭和42年度改正税法を企業はどうみるか—法人税関係に限って—」『税経通信』第22巻第8号（1967）
- (6) 新井益太郎「税法整備は企業会計および商法の計算規定に近接して行われたか」『税経通信』第20巻第6号（1952）
- (7) 新井隆一 「法人税法22条4項に関する問題提起（概要）」『税法学』第203号（1967）
- (8) ——— 「公正なる会計慣行と法人税」『企業会計』第29巻7号（1977）
- (9) 新井清光 「企業会計制度小論—会計学の視点から—」『企業会計』第50巻第11号（1998）
- (10) 安藤英義 「会計の機能と会計制度—確定決算主義の背景—」第48巻第5号（1996）
- (11) 石川純治 「企業会計の変容と企業会計原則の今日的課題（一）」『會計』第166巻第3号（2004）
- (12) 石倉文雄 「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』1054号（1994）
- (13) 岩武一郎 「法人税における過年度損益修正の問題点：いわゆるTFK事件とクラヴィス事件の検討を中心に」『税法学』第583号（2020）
- (14) 泉水一 「確定決算と税務調整をめぐって」『税経通信』第25巻第10号（1970）
- (15) 泉美之松 「昭和40年税制改正の概要」『税経通信』第20巻第7号（1965）
- (16) 井上久彌 「企業課税原理と会計基準の交錯」『企業会計』第42巻第5号（1990）
- (17) ——— 「確定決算主義見直し論の吟味」『企業会計』第45巻第8号（1993）

- (18) 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』第 178 号 (2017)
- (19) ——— 「無利息貸付課税に関する一考察 (一)」『法學論叢』第 121 卷第 3 号 (1987)
- (20) ——— 「無利息貸付課税に関する一考察 (二)」『法學論叢』第 121 卷第 5 号 (1987)
- (21) ——— 「無利息貸付課税に関する一考察 (三)」『法學論叢』第 122 卷第 1 号 (1987)
- (22) ——— 「無利息貸付課税に関する一考察 (四)」『法學論叢』第 122 卷第 2 号 (1987)
- (23) ——— 「無利息貸付課税に関する一考察 (五)・完」『法學論叢』第 122 卷第 3 号 (1987)
- (24) ——— 「譲渡所得の意義」『別冊ジュリスト 租税法判例百選 (第 3 版)』有斐閣 (1992)
- (25) 金子宏ほか 「租税法規および通達の構造と機能」『税経通信』第 20 卷第 5 号 (1965)
- (26) 金子宏 「第一章 租税法主義と公平負担原則」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社 (1972)
- (27) ——— 「無償取引と法人税」『法学協会百周年記念論文集第 2 卷』有斐閣 (1983)
- (28) ——— 「無償取引と法人税—法人税法二二条二項を中心に—」『所得課税の法と政策』有斐閣 (1996)
- (29) 神山弘行 「輸出取引にかかる収益の計上時期」『別冊ジュリスト租税法判例百選 (第 6 版)』有斐閣 (2016)
- (30) 川端康之 「法人税法における収益の計上時期—権利確定主義に関する二つの最高裁判例」『判例時報』1512 号『判例評論』432 号
- (31) 神田秀樹 「会社法の企業会計への影響」『企業会計』第 58 卷第 1 号 (2006)
- (32) ——— 「〈座談会〉新会社法と企業会計上の諸問題 (斎藤静樹他)」『新「会社法」詳解』中央経済社 (2005)
- (33) 岸田雅雄 「企業会計法の発展と問題点」『ジュリスト』第 1235 号 (2002)
- (34) ——— 「会社法と会計理論」上村達男編『企業法制の現状と課題』日本評論社 (2009)
- (35) 北口りえ 「エス・ブイ・シー事件にみる公正処理基準の解釈」『税研』第 206 号 (2019)
- (36) 吉良実 「違法所得と権利確定主義」『税法学』第 200 号 (1967)
- (37) 清永敬次 「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』202 号 (1967)
- (38) ——— 「いわゆる株主相互金融における『株主優待金』と損金算入の拒否」『民商法雑誌』第 61 卷第 1 号 (1969)
- (39) ——— 「1. 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を船積みの時点で計上する会計処理と一般に公正妥当と認められる会計処理の基準 2. 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取りの時点で計上する会計処理と一般に公共妥当と認められる会計処理の基準(最判平成 5. 11. 25)」『民商法雑誌』第 111 卷第 1 号 (1994)
- (40) 黒沢清 「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」『産業経理』第 12 卷第 7 号
- (41) ——— 「税法と企業会計原則問題序説」『會計』第 62 卷第 3 号 (1952)
- (42) ——— 「会計原則と税法との調整に関する基本的見解」『産業経理』第 7 号 (1952)
- (43) 小塚真啓 「輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税法判例百選 (第 5 版)』別冊ジュリスト第 207 号 (2011)
- (44) 小林克己 「輸出取引による収益の計上基準」『税務弘報』第 35 卷 10 号 (中央経済社、1993)
- (45) 小林裕明 「法人税法 22 条 4 項の制定経緯を踏まえた企業会計と課税所得計算の関係性に関する一考察」『会計プロフェッション (17)』(青山学院大学大学院、2021)
- (46) 小松芳明 「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』第 893 号 (1987)

- (47) 酒井克彦 「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（一）-法人税法に関する議論を中心として-」『国土館法學』第41号（2008）
- (48) ———— 「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（二）-法人税法に関する議論を中心として-」『国土館法學』第42号（2009）
- (49) ———— 「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（三・完）-法人税法に関する議論を中心として-」『国土館法學』第49号（2016）
- (50) ———— 「法人税法22条4項にいう公正処理基準の法規範性（上）-エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として-」『税務事例』第45巻第7号（2013）
- (51) ———— 「法人税法22条4項にいう公正処理基準の法規範性（下）-エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として-」『税務事例』第45巻第8号（2013）
- (52) ———— 「会計慣行の成立と税務通達（下）-東京地裁平成27年2月26日判決（判例集未登載）を素材として-」『税務事例』第48巻第2号（2016）
- (53) ———— 「法人税法22条2項にいう有償譲渡と無償譲渡の限界（上）-公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか-」『税務事例』第51巻第8号（2019）
- (54) ———— 「法人税法22条2項にいう有償譲渡と無償譲渡の限界（中）-公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか-」『税務事例』第51巻第9号（2019）
- (55) ———— 「法人税法22条2項にいう有償譲渡と無償譲渡の限界（下）-公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか-」『税務事例』第52巻第3号（2020）
- (56) ———— 「法人税法22条2項にいう有償譲渡と無償譲渡の限界（補論）-公正処理基準か法人税法に内在するルールによるべきか-」『税務事例』第52巻第11号（2020）
- (57) 阪田大作 「法人税法22条4項（公正処理基準）の解釈」『租税資料館受賞論文集23』（2014）
- (58) 酒巻俊雄 「輸出取引による収益の計上基準」『平成5年度重要判例解説』ジュリスト第1046号（1994）
- (59) 佐藤孝一 「輸出取引に係る収益の計上時期（船積日基準の合理性・妥当性）」『税経通信』第49巻第3号（1994）
- (60) 佐藤英明 「批判」判評672号『判例時報』2241号（2015）
- (61) ———— 「批判」TKC税研情報第24巻1号（2015）
- (62) ———— 「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選（第4版）』（2005）
- (63) ———— 「租税法法律主義と租税公平主義」『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）
- (64) ———— 「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」『法解釈の方法論-その諸相と展望-』有斐閣（2021）
- (65) 真田正次 「会計基準の法的根拠に関する一考察-IASB・FASB・ASBJの比較を中心として」『経済論叢』京都大学経済学会、第183巻第4号（2009）
- (66) 品川芳宣 「租税判例と公正なる会計慣行」『企業会計』第42巻第5号（1990）
- (67) ———— 「企業会計の変貌と税制」『租税研究』第615号（2001）
- (68) ———— 「企業会計の変容と税制」『税研』第17巻第4号（2002）
- (69) 塩崎潤 「税務会計特別委員会報告」への若干の疑問『会計』第90巻第5号（1966）
- (70) ———— 「税制の簡素化の実施にあたって」『税経通信』第22巻第5号（1967）
- (71) 末永英男 「初期所得税法における所得計算構造」服部俊治・藤田昌也編『会計構造の諸問題』九州大学出版会（1995）
- (72) ———— 「初期所得税法における所得計算構造-明治期初期所得税法を中心にして-」『近畿大学九

- 州工学部研究報告（理工学編）』第24号（1995）
- (73) ——— 「商法の計算構造について—資本金と資本準備金を中心にして—」『會計』第150巻第4号（1996）
- (74) ——— 「税務会計の現状と課題」安藤英義・古賀智敏・田中健二責任編集『体系現代会計学（第5巻）企業会計と法制度』（中央経済社、2011）
- (75) ——— 「『実務指針』は公正処理基準たり得るか？」『熊本学園大学専門職紀要』第5巻（2014）
- (76) ——— 「税務会計研究の原理—IFRS会計—国際会計の導入時に税務会計の研究の原点を考える—」『経理研究』第57号（2014）
- (77) ——— 「総論—会計基準の複線化に対する税務会計の対応—」『税務会計研究』第25号（2014）
- (78) ——— 「会計基準と公正処理基準の乖離」『税経通信』（2015）
- (79) ——— 「会計学の視点からみた租税法律主義と租税公平主義」『税研』（2018）
- (80) 須貝修一 「法人税法二二条四項」『法学論叢』京都大学法学会、第82巻第6号（1968）
- (81) 鈴木一水 「課税所得計算における会計基準等」『税研』第188号（2016）
- (82) 冨子善信 「法人税法22条2項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」『税大ジャーナル』第4号（2006）
- (83) 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』第50巻第12号（2018）
- (84) 高橋秀至 「公平負担原則に基づく税法解釈の是非—法人税法第22条の解釈を中心として—」『税法学』第567号（2012）
- (85) 竹下重人 「法人税法22条4項の問題点について」『税法学』202号（1967）
- (86) ——— 「課税所得計算における収益の計上時期について——権利確定主義への疑問」『税法学』第285号（1974）
- (87) 武田昌輔 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第3号（1970）
- (88) ——— 「所得を秘匿するために要した費用を法人税の課税標準である所得の計算上損金の額に算入することの許否（消極）について」『判例時報』449号（1996）
- (89) ——— 「確定決算主義」『企業会計』第51巻第1号（1999）
- (90) 武田隆二 「『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』の意味」『會計』第100巻第3号（1971）
- (91) ——— 「確定決算主義と会計基準」『企業会計』第48巻第1号（1996）
- (92) 田中治 「違法支出の必要経費該当性」『税務事例研究』48巻（1993）
- (93) ——— 「租税法律主義の現代的意義」『税法学』第566号（2011）
- (94) 田中弘 「複眼思考の会計学（第16回）利益は発生するか（上）発生主義と実現主義」『税経通信』第915号（2009）
- (95) 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」『税理』（2018）
- (96) 谷口勢津夫 「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」『税法学』第566号（2011）
- (97) ——— 「公正処理基準の法的意義 —税法における恣意の排除と民主的正当性の確保—」『近畿大学法学』第65巻第3.4号（2018）
- (98) 忠佐市 「税法調整意見書の示唆するもの」『産業経理』第12巻第8号（1952）
- (99) ——— 「税法における権利確定主義の展開」『會計』第63巻第1号（1953）
- (100) ——— 「企業の自主的経理容認の基盤」『企業会計』第19巻第1号（1967）
- (101) 手塚貴大 「租税法律主義」日税研75号（2019）
- (102) 東条美和 「裁判例からみる公正処理基準—俯瞰マップからの示唆—」『産業経理』第77巻

(2017)

- (103) 戸塚裕輔 「益金が生じる無償取引について—無償による役務の享受の取扱いに関する論理的検討—」『税大論叢』第97号(2019)
- (104) 富岡幸雄 「公正な会計慣行の意味」『會計』第100巻第3号(1971)
- (105) 中川一郎 「法人税法22条4項に関する問題点」『税法学』198号(1967)
- (106) 中川一郎ほか 「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」『税法学』第204号(1967)
- (107) ———— 「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」『税法学』第205号(1968)
- (108) ———— 「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」『税法学』第206号(1968)
- (109) 中里実 「企業課税における課税所得算定の法的構造(1)」『法学協会雑誌』第100号第1巻(1983)
- (110) ———— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(2)」『法学協会雑誌』第100号第3巻(1983)
- (111) ———— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(3)」『法学協会雑誌』第100号第5巻(1983)
- (112) ———— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(4)」『法学協会雑誌』第100号第7巻(1983)
- (113) ———— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(5)」『法学協会雑誌』第100号第9巻(1983)
- (114) ———— 「租税会計の向かうべき方向」『税研』第15巻第5号(2000)
- (115) 中島茂幸 「法人税法の公正処理基準と企業会計—最高裁判決をめぐって—」『會計』第152巻第2号(1997)
- (116) 長島弘 「法人税法22条4項『公正妥当な会計処理の基準』とは—東京高裁平成25年7月19日判決から—」『税経新報』第623巻2014号(2014)
- (117) ———— 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と会計慣行—平成27年2月26日判決(同年3月3日変更判決)を題材にして—」『税経新報』第636号(2015)
- (118) ———— 「大竹貿易事件最高裁判決と法人税法22条4項(上)」『税経新報』第642号(2016)
- (119) ———— 「大竹貿易事件最高裁判決と法人税法22条4項(下)」『税経新報』第643号(2016)
- (120) ———— 「最高裁平成5年11月25日判決以前の公正処理基準に関する裁判例とその当該最高裁判決への影響」『立正大学法制研究所研究年報』第21号(2016)
- (121) ———— 「法人税法における、脱税経費の損金性と二二条四項」『立正法学論集』第49巻第2号(2016)
- (122) ———— 「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)第78巻第2号
- (123) 成道秀雄 「6つの会計基準と6つの課税所得」『企業会計』第62巻第12号(2010)
- (124) ———— 「会計基準の階層化と法人税法の検討課題」『税経通信』(2010)11月号
- (125) ———— 「公正処理基準と税会計処理基準」『企業会計』第68巻第1号(2016)
- (126) ———— 「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる『企業会計』とは？」『企業会計』第68巻第1号(2016)
- (127) 西村宏一 「法人税法の一部改正」『税務弘報』15巻7号75頁(1967)
- (128) 野田博 「輸出入取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選(第4版)』別冊ジュリスト第178号(2005)
- (129) 原省三 「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」『税大論叢』第51号(2006)
- (130) ———— 「公正処理基準に関する一考察—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—」『税

- (131) 林 仲宣 「「新会計基準」の概要と法人税法の対応」『税理』(2018)
- (132) 濱田洋 「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選 (第 6 版)』(2016)
- (133) 番場嘉一郎ほか「企業利益と課税所得との差異及び調整方式」『企業会計』第 17 巻第 10 号 (1965)
- (134) 平川雄士 「近時の判例等にみる租税法の原理・原則」『租税研究』2013 年 11 月号 (2013)
- (135) 福浦幾巳 「顕在化した『公正処理基準』の判断基準」『税研』第 193 号 (2017)
- (136) 藤掛一雄 「法人税法の改正」『改正税法のすべて (昭和 42 年度版)』大蔵財務協会 (1967)
- (137) 藤巻一男 「無償取引に関する法人税法上の解釈について—「適正所得算出説」と「無限定説」の正当性の検証」『税大ジャーナル』9 号 (2008)
- (138) 星田善幸 「法人税法における『無償取引』に係る収益認識に関する研究：法人税法における課税所得概念を中心として」(熊本学園大学大学院博士論文) (2017)
- (139) 増井良啓 「無利息融資と経済的価値の移転」『所得課税の研究』(金子宏編) 有斐閣 (1991)
- (140) 増田英敏 「租税法律主義と租税公平主義の衝突—租税法解釈の在り方—」『税法学』第 566 号 (2011)
- (141) 松尾直彦 「金融商品取引法制の制定過程における主要論点と今後の課題 (1)」『商事法務』第 1823 号 (2008)
- (142) 平松一夫 「国際会計基準の導入と税法への影響」『税研』第 16 巻第 5 号 (2001)
- (143) 水野忠恒 「脱税協力金のために支払った手数料が、会計の公正処理基準に従ったものであるといふことはできないとして、その損金算入を否定した事例」『ジュリスト』1081 号 (1995)
- (144) 森下幹夫 「法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の現代的意義—企業会計制度との関係性の視点から」『岡山大学経済学会雑誌』(2016)
- (145) 矢内一好 「戦後税制史を探る・税務会計と企業会計その 4」『税務事例』第 51 巻第 1 号 (2019)
- (146) ——— 「戦後税制史を探る・税務会計と企業会計その 5」『税務事例』第 51 巻第 2 号 (2019)
- (147) ——— 「戦後税制史を探る・公正処理基準創設前後」『税務事例』第 51 巻第 6 号 (2019)
- (148) 弥永真生 「商法における配当可能利益算定目的と開示目的」『会計』第 153 巻第 2 号 (1998)
- (149) ——— 「新会社法の制定—会社の計算」『ジュリスト』1295 号 (2005)
- (150) ——— 「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」『判例時報』第 1911 号 (2006)
- (151) ——— 「会計基準の会社法における受容」『会計』第 171 巻 3 号 (2007)
- (152) ——— 「コンバージェンスと受容—金融商品取引法・会社法の観点から」『企業会計』第 60 巻第 4 号 (2008)
- (153) ——— 「企業活動の国際化とトライアングル体制 (会計基準と会社法・証券取引法・法人税法)」『企業会計・ディスクロージャーと税制等の将来像について (展望と課題)』(金融研究研修センター・研究会報告書) (2009)
- (154) ——— 「リース会計基準と法人税法の対応」『租税研究』第 729 号 (2010)
- (155) ——— 「商法会計から会社法会計へ」『企業会計』第 68 巻第 1 号 (2016)
- (156) 弥永真生・成道秀雄 「公正処理基準の真相」『税研』第 198 号 (2018)
- (157) 柳瀬成博 「税務会計における公正処理基準の研究：予測可能性と無償取引における収益認識を中心として」(熊本学園大学大学院博士論文) (2021)
- (158) 山崎祐美恵 「法人税法における権利確定主義の妥当性に関する考察：大竹貿易事件判決を主な題材にして (平成 5 年 11 月 25 日判決)」『青山ビジネスロー・レビュー 8 (1)』(青山学

院大学大学院法学研究科ビジネスローセンター、2018)

- (159) 山下勝治 「発生主義・実現主義の理論」『税経通信』第6巻第4号(1951)
- (160) 結城義人 「税制簡素化について」『税経通信』第21巻第12号、(1966)
- (161) 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』第553号(2005)
- (162) ———— 「税法の固有論と確定決算主義について」『公会計研究』第3巻第1号(2001)
- (163) 吉国二郎 「税法と企業会計原則」『産業経理』第12巻第8号(1952)
- (164) ———— 「法人税法上の損益」『税経通信』第20号第12号(1965)
- (165) 吉田真也 「公正処理基準の帰納法的分析-裁判例の検証を中心として-」『租税資料館受賞論文集26』(2017)
- (166) 吉牟田勲 「現行法人税法各条の立法過程の研究⑳第21条、22関係」『税務弘報』第46巻第4号(1998)
- (167) ———— 「現行法人税法各条の立法過程の研究㉑第22関係」『税務弘報』第46巻第5号(1998)
- (168) ———— 「現行法人税法各条の立法過程の研究㉒第22関係」『税務弘報』第47巻第1号(1999)
- (169) ———— 「現行法人税法各条の立法過程の研究㉓第22関係」『税務弘報』第47巻第2号(1999)
- (170) ———— 「現行法人税法各条の立法過程の研究㉔第22関係」『税務弘報』第47巻第5号(1999)
- (171) ———— 「現行法人税法各条の立法過程の研究㉕第22関係」『税務弘報』第47巻第8号(1999)
- (172) 若杉明 「企業会計原則、その現代的意義」『企業会計』第68巻第1号(2016)
- (173) 渡辺進 「権利確定主義と発生主義」『會計』第76巻第4号(1959)
- (174) ———— 『税務会計特別委員会報告』への論評 調整意見書批判『企業会計』第8巻第9号(1966)
- (175) ———— 「公正妥当な会計基準と税法」『會計』第93巻第6号(1968)
- (176) 渡辺進ほか 「〈座談会〉企業会計審議会 税法意見書をめぐって」『企業会計』第19巻第1号(1967)
- (177) 渡辺徹也 「税法と商法の乖離-資本の部の取扱いを中心に-」『租税研究』第656号(2004)
- (178) ———— 「脱税工作のための支出金の損金性」『別冊ジュリスト租税判例百選(第5版)』(2005)
- (179) ———— 「企業会計と租税法会計の乖離-公正処理基準の現代的意義」『租税研究』第818号(2017)
- (180) 渡辺淑夫 「納税者の予測可能性に市民権を」『税経通信』第53巻第3号(739号)(1998)

【 裁判例 】

- (1) 最高裁平成5年11月25日判決(「大竹貿易事件」)
LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース文献番号 22001540・22005101・22006451
- (2) 最高裁平成6年9月16日判決(「エス・ブイ・シー事件」)
LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース文献番号 21090117・22002901・22007281
- (3) 福岡地裁平成11年12月21日判決(「所有権移転外ファイナンスリース事件」)
LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース 文献番号 28081097
- (4) 東京高裁平成25年7月19日判決(「ビックカメラ事件」)
LEX/DB インターネットTKC法律情報データベース 文献番号 25502562・25510724

- (5) 最高裁判決昭和 41 年 6 月 24 日判決（「相互タクシー事件」）
LEX/DB インターネット T K C 法律情報データベース文献番号 21023790。

【 その他の資料 】

- (1) 「企業会計原則の設定について」（昭和 24 年 7 月経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）
- (2) 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和 27 年経済安定本部企業会計制度対策調査会）
- (3) 『「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」発表について』（昭和 27 年 7 月 23 日付国税庁長官通達）
- (4) 『改正税法のすべて（昭和 40 年度版）』『法人税法の改正』（大蔵財務協会、1965）
- (5) 「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」（昭和 41 年 5 月日本会計研究学会特別委員会）
- (6) 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和 41 年 10 月大蔵省企業会計審議会中間報告）
- (7) 「税制の簡素化についての第一次答申」（昭和 42 年 12 月政府税制調査会）
- (8) 『改正税法のすべて（昭和 42 年度版）』『法人税法の改正』（大蔵財務協会、1967）
- (9) 「法人課税小委員会報告」（平成 8 年 11 月税制調査会）
- (10) 「商法と企業会計の調整に関する研究会報告」（平成 10 年 6 月大蔵省・法務省）
- (11) 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（平成 12 年 5 月日本公認会計協会）
- (12) 「最高裁判所判例解説 民事編 平成 5 年度（下）」（法曹会）
- (13) 「最高裁判所判例解説 刑事編 平成 6 年度」（法曹会）
- (14) 「最高裁判所判例解説 民事編 平成 15 年度（下）」（法曹会）
- (15) 「最高裁判所判例解説 民事編 平成 17 年度（下）」（法曹会）
- (16) 『公正処理基準の再検討（研究会報告書）』（税務会計研究学会 2013・2014 年度特別委員会）
- (17) 『広辞苑（新村出編第 7 版）』（岩波書店、2018）
- (18) 『租税訴訟の審理について（第 3 版）』（法曹会、2018）

【外国語文献】

- (1) Boris I. Bittker, James S. Eustice/with the collaboration of Gersham Goldstein, *Federal income taxation of corporations and shareholders, vol. 1, 7th ed.* Warren Gorham & Lamont (2000)
- (2) Boris I. Bittker, James S. Eustice/with the collaboration of Gersham Goldstein, *Federal income taxation of corporations and shareholders, vol. 2, 7th ed.* Warren Gorham & Lamont (2000)
- (3) Harold Q. Langenderfer, *The Federal income tax, 1861-1872, v. 1 Dimensions of accounting theory and practice* Arno Press (1980)
- (4) Harold Q. Langenderfer, *The Federal income tax, 1861-1872, v. 2 Dimensions of accounting theory and practice* Arno Press (1980)