

〈論文〉

## 法人税法 22 条 4 項に関する考察 － 公正処理基準と公正会計慣行との関係性を基に －

井 上 太 人

### 1 問題の所在

法人税の課税所得は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額で計算されている（法人税法 22 条 1 項）。この場合の益金の額に算入すべき収益の額と損金の額に算入すべき原価、費用、損失の額は、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。）に従って計算しなければならない（同法 22 条 4 項）。

この公正処理基準は、昭和 42 年の税制改革の一環として設けられたものであり、したがって、課税所得の計算に関して、法人税法自体に規定するのは必要最低限にとどめ、できるだけ一般の会計慣行を尊重して、個別に設けられた規定、すなわち「別段の定め」のあるもの以外はこの基準に従って計算するという、いわゆる「確定決算主義」のもとで計算される。

この公正処理基準がどのような基準を指しているのか、その解釈を巡っては、昭和 42 年の同規定の創設以来、多くの議論がなされている。これを争点とする判例も多く見られ、公正処理基準がどのような基準であるか明らかでないことが「公正処理基準」を正確に理解することを困難にしている理由の一つである。

会社法 431 条は、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」（以下、「公正会計慣行」という。）に従うものとする旨の包括規定を置いている。

学説では公正処理基準は、公正会計慣行と準拠し、ある会計処理が公正処理基準に該当するためには、その会計処理が公正会計慣行に該当すればよいとするのが通説だが、他方で法人税法独自の観点から判断する判例も多くみられる。

これは近年、会計ビッグバンと呼ばれる一連の会計制度の改革、法人税制の改正により企業会計と税法との乖離が加速しており、ある会計処理が法人税法の「公正処理基準」に該当するか否かを判断するにあたり、何らかの判断基準が必要なのではないかと考える。

したがって本論文では学説、判例等を用いて、ある会計処理が公正処理基準に該当するための条件はなんなのか、公正処理基準と公正会計慣行との関係を基に考察する。

## 2 公正処理基準の立法経緯

法人税法 22 条 4 項が制定される前の昭和 40 年、法人税法の課税所得の計算方法にかかる定めが現行のように改められた。すなわち、課税所得は益金の額から損金の額を控除したものとされたうえ、益金は収益の額、損金は原価、費用及び損失の額である、とされた。しかし、収益・原価・費用・損失という文言について、定義や解釈の指針が法に置かれることはなかった。

この点につき、武田昌輔教授は、「課税実務上としては、これら（収益・原価・費用・損失の各文言）の意味内容は、企業会計の立場を考慮しながら、実際上は国税庁通達としてその取扱いが明らかにされているところである。このような取扱通達は、(…中略…) きわめて詳細にわたって定められていたところである。つまり、その内容は、企業会計上の取扱いを定めた項目がきわめて多かったところであって、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわば複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった。」<sup>1</sup>と述べている。

つまり、収益・原価・費用・損失という文言の解釈を通達で明らかにしなければならないために通達が複雑化し、かえって納税者と課税庁の双方の側において事務負担が増大してしまっていた、ということであり、このような背景から税制の簡素化が望まれていた。

以上のような状況を受けて、昭和 41 年 12 月に、税制調査会は「税制簡素化についての第一次答申」<sup>2</sup>（以下、「第一次答申」という。）を公表した。

第一次答申は、税制複雑化の弊害として、①煩雑な納税手続が納税者の生産性や納税協力意欲を減退させること、②税務職員も法令通達に習熟し難いこと、③納税者及び課税庁の双方の事務負担が増大することで、税務職員は形式的否認事項の指摘に追われることになり真の不正摘発のための能力が減退する結果、課税の実質的公平の維持に支障をきたす、という点を指摘した<sup>3</sup>。

そして、かかる弊害を是正するため、として、「商法や企業の会計慣行等と税法の開差の縮小」<sup>4</sup>を答申した。

「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経

1 武田昌輔『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』（TKC 出版、2009 年）141-145 頁。

2 <[http://www.soken.or.jp/p\\_document/zeiseishousakai\\_pdf/s4202\\_s42zeiseikaiseihoka.pdf](http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)> 参照。

3 前掲注 2 参照。

4 第一次答申第 3-I 1 (1) (ウ) 43 頁。

済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制を加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である<sup>5</sup>。

このような理由から、課税所得を原則として健全な会計慣行により計算することを法人税法 22 条 4 項で宣言し、必要最小限の税法独自の計算原理を「別段の定め」として法人税法に残したのである。

法人税法 22 条 4 項は、昭和 42 年に、事実上、この答申に従って制定された。この答申における「基本規定」が法人税法 22 条 4 項の公正処理基準、「税法独自の計算原理」が法人税法 22 条 2 項及び 3 項のいう「別段の定め」であるといえる。

したがって、法人税法 22 条 4 項の立法の経緯からすると、法人税法 22 条 2 項及び 3 項における「別段の定め」とは、「税法独自の計算原理」であり、これだけが公正処理基準の及ばない例外であるというべきである<sup>6</sup>。

よって、公正処理基準は公正会計慣行と基本的に準拠するものであると解するのが妥当である<sup>7</sup>。

### 3 会社法上の会計慣行

会社法 431 条は、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」（以下、「公正会計慣行」という。）に従うものとする旨の包括規定を置いている。会社法が包括的な規定を置いた理由は、近年、会計基準の整備が進むとともに、最新の会計基準と会社法（商法）の計算関係規定に齟齬が生じないように法改正が繰り返されてきた事情を踏まえ、会社法では個別の詳細な計算規定をほとんど設けず、会計処理や表示の問題に関しては、一般に公正妥当と認められている会計慣行に従うことを示すためである<sup>7</sup>。

---

5 前掲注 4 43-44 頁参照。

6 武田・前掲注 1 147 頁、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法学協会雑誌 100 巻 9 号（1983 年）1567 頁参照。

7 弥永真生『会計基準と法』（中央経済社、2013 年）82 頁参照。

ある会計処理が公正会計慣行に該当するためには、理論上、その会計処理が公正性と慣行性という独立した要件を備えている必要があるとされている<sup>8</sup>。

公正性は、会社の財産及び損益の状況を明らかにするという会計帳簿と計算書類の作成目的から判断され、慣行性は、ある業種・業態あるいは一定規模の企業の間でならわしとなっている。すなわち、その会計処理方法が反復的に採用されていることが基本となっている。

これまでの判例の傾向として、裁判所は、公正性と慣行性とを独立の判断要素と扱わず、両者を勘案して公正会計慣行の該当性を判断している<sup>9</sup>。

#### 4 会社法上の「公正会計慣行」と金商法上の「企業会計の基準」の関係

会社法上の「公正会計慣行」と似た表現の定めが金融商品取引法（以下、「金商法」という。）とその内閣府令である財務諸表等規則にあるので、それらの関係についても確認しておく。

金商法193条は、金商法に基づき提出される財務諸表は、「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」により作成されなければならない旨を定め、ここでの内閣府令である財務諸表等規則の1条1項は、財務諸表の用語、様式及び作成方法は、当該規則に定めがあるもののほかは「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（以下、「企業会計の基準」という。）に従う旨を定めている。そして、同条2項は企業会計審議会が公表した企業会計の基準が、同条3項は、実質的に公益財団法人財務会計基準機構が設置した企業会計基準委員会が公表した企業会計の基準<sup>10</sup>が、それぞれ「企業会計の基準」に該当する旨を定めている。

会社法431条は「一般に公正妥当と認められる企業会計の『慣行』」という文言を使用しているのに対して、財務諸表等規則1条は「一般に公正妥当と認められる企業会計の『基準』」という文言を使用しており、用語に差異がある。この差異は、そのまま両者の間に範囲の差異が存在することを表すと考えられる<sup>11</sup>。

---

8 江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系会社法3株式会社Ⅲ』（第一法規、2012年）472頁参照〔本多正樹執筆部分〕。

9 弥永・前掲注7 111-112頁参照。弥永真生教授は、一例として最判平成20年7月18日刑集62巻7号2101頁を挙げている。94-96頁参照。

10 金融庁告示70号（平成21年12月11日）参照。

11 弥永・前掲注7 82頁参照。

両者の関係であるが、まず、公正会計慣行には、「企業会計の基準」が含まれると解されている<sup>12</sup>。このことは、会社計算規則 3 条において、「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」と定められていることにも表れている。

一方で、金商法に基づき財務諸表を作成しなければならない会社は、いわゆる上場会社をはじめとする、全体から見れば少数の会社である。しかし、会社法は、非上場の中小企業も含めた会社全体を対象とするから、会社法の「公正会計慣行」が、上場会社のような大規模会社に適するよう作られている金商法上の「企業会計の基準」だけに限られるとは考えにくい。よって、会社法の公正会計慣行には、中小企業に適用されるような会計基準<sup>13</sup>をも含まれる。

したがって、「企業会計の基準」より、公正会計慣行の方が適用範囲は広く、この意味で「企業会計の基準」が唯一の公正会計慣行と解すべき理由はない<sup>14</sup>。

公正会計慣行は「企業会計の基準」を包含するさらに大きな概念であり、換言すれば、公正会計慣行は複数存在するということになる。

## 5 公正処理基準と公正会計慣行との関係

公正処理基準と公正会計慣行の関係について考察すると、①公正処理基準と公正会計慣行は準拠するとする考え、②公正処理基準と公正会計慣行は基本的に準拠するが、一定の場合法人税法独自の観点により判断するとする考え、③公正処理基準と公正会計慣行は準拠しないと考える、以上の 3 つの考え方に分類できるとされる<sup>15</sup>。

### ①公正処理基準は公正会計慣行に準拠するとする考え方

①の考えをもっともよく説明する学説として、会計の三重構造説がある。金子宏教授は、企業会計、会社法会計、租税会計の三者の関係を、企業会計が一番基底にあり、その上に会社法会計があり、さらにその上に租税会計が乗っている関係であるとしており、税会計は法人税法 74 条 1 項の確定決算主義を通じて会社法会計に依存し、会社法会計は前記の会社法 431 条を通じて企業会計に依存している、としている。

---

12 弥永・前掲注 7 921 頁参照。

13 例えば、中小企業の会計に関する指針や中小企業の会計に関する基本要領である。

14 江頭憲治郎『株式会社法〔第 6 版〕』（有斐閣、2015 年）629 頁参照。

15 金子宏『租税法第二十一版』（弘文堂、2016 年）321-324 頁、成道秀雄「法人税法 22 条第 4 項『公正処理基準』の検証」租税研究 800 号（2016）311 頁参照。

つまり、会計の三重構造説によれば、公正処理基準とは、公正会計慣行(会社法等に明文の定めのある計算規定を含む)に準拠するものである、ということになる。したがって、公正処理基準は、法人税法の趣旨目的から離れて、あくまで企業会計の領域で独自の基準をもって構成されるのであって、法人税法の解釈が入る余地はないという考え方である。これは、他の多くの論者も採るところである<sup>16</sup>。また、判例では大竹貿易事件<sup>17</sup>における味村裁判官の反対意見で示されている。

上記のような、考え方に基づく、ある会計処理が公正処理基準に該当するためには、その会計処理が公正会計慣行に該当すればそれでよいことになる。

②公正処理基準は公正会計慣行に基本的に準拠するが、一定の場合法人税法独自の観点により判断するとする考え方

この考え方は、①を原則としつつ、例外的に公正会計慣行以外の会計処理が公正処理基準たり得る場合がある、とする点に特徴がある。

例えば、松沢智教授は、まず、「税法は強行法規であるが故に、法に別段の規定のない領域について、制定法によらず効力を認めるための規定を明らかにする必要があるとして、明文化したのが法二二条四項の本質」とし、このように考えると、会社法431条の前身である旧商法32条と矛盾なく統一的な理解が可能、としている。したがって、一見して①と立場が近いようであるが、しかしその上で、法人税法の基本原則である権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方は所得計算の画一性・確実性を確保し、「租税公平負担の基本原則に合致」するから、それらに対して公正処理基準は働かない<sup>18</sup>としている。

②の考えに基づくと、ある会計処理が公正処理基準に該当するためには、その会計処理が公正会計慣行に該当し、「租税公平負担」の確保に資する限りで、公正会計慣行以外の会計処理による所得計算を「別段の定め」なく認めるということになる。

また大竹貿易事件以降、この考え方に依った判例も多くみられる<sup>19</sup>。それらは、やはり学説と同様、公正会計慣行と公正処理基準との間に乖離を認めるが、しかし、どの程度の乖離

---

16 例えば、成道秀雄『新版税務会計論第4版』(中央経済社、2013年)6頁、吉牟田勲『新版法人税法詳説—立法趣旨と解釈—平成8年版—』(中央経済社、1996年)45頁、山田二郎『山田二郎著作集I 租税法の解釈と展開(1)』(信山社、2007年)322頁、武田昌輔『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』(TKC出版、2009年)141-145頁がある。

17 最高裁平成5年11月25日判決民集47巻9号5278頁。

18 松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』(中央経済社、1994年)162-163頁参照。

19 大竹貿易事件以外にも例えば、プリペイドカード事件(名古屋地裁平成13年7月16日判決税務訴訟資料251号順号8948)やエス・ブイ・シー事件(最高裁平成6年9月16日判決刑集48巻6号357頁)などがある。

を認めるのかという点で相当の幅がある。

例えば、大竹貿易事件判決では、商品の輸出取引をしていた会社が、収益の計上日を、船荷証券を銀行に交付して為替手形を買い取ってもらった日（為替取組日）としていたところ、商品の船積日とするべきだとして課税庁がした更正処分について争われた（以下、納税者が採用した収益計上基準を「為替取組日基準」、課税庁が主張したものを「船積日基準」という）。

裁判所は、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人がした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当との見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」としたうえ、為替取組日基準は公正処理基準に該当せず船積日基準は該当する、と判示した。

これは、公正会計慣行に該当する会計処理であっても、法人税法の求める「公平な所得計算の要請」に反する会計処理は公正処理基準から除外される、とする見解である。

また、プリペイドカード事件判決では、石油類の卸・小売業を営む会社は、プリペイドカードを発行し、発行の対価のうち未使用部分の金額について、実際に使用されるまでの間、預り金として負債に計上していた（この方法は、簿記会計の教科書に記載されるなどして社会的に認知され、一定期間継続的に行われていたものであった）。これに対して、会社が採用した方法は公正処理基準に反しており、法人税基本通達の定めに従った会計処理をすべきとして課税庁が行った更正処分について争われた。

裁判所は、「法 22 条 4 項は、税法が複雑なものになることを避ける目的で、客観的にみて規範性、合理性があり、公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得計算がなされている限り、これを認めようとするものであると解されるが、税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法 22 条 4 項にいう公正妥当処理基準に該当しないというべきである」と判示して、納税者の主張を退けた。

これは、公正会計慣行に該当する会計処理であっても、適正公平な税収の確保の観点から弊害のある会計処理は公正処理基準から除外される、とする見解である。

この両判決とも、「公平な所得計算の要請に反する場合」であるとか、「適正公平な税収の確保の観点から弊害がある場合」と判示しているが、具体的にどのような場合に公正会計慣行を否定するのか、慎重な検討が必要である。

### ③公正処理基準は公正会計慣行に準拠しないとする考え

この考え方に依れば、公正処理基準が公正会計慣行とは全く別個の概念であるとし、ある会計処理が公正処理基準に該当するためには、法人税法独自の観点のみから判断されることになる。これはビックカメラ事件<sup>20</sup>で示された考え方である。

第一審は、大竹貿易事件判決を参照したうえで、「法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこ(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』(税会計処理基準<sup>21</sup>)に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法(法人税法)独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(公正会計基準)とされるものと常に準拠することを前提とするものではないと解するのが相当である」と判示して、納税者の主張を退けた。

これは、大竹貿易事件判決が公正処理基準に持ち込んだ「公平な所得計算の要請」という観点をさらに拡張したものであり、「公正会計基準」(＝公正会計慣行)と「税会計処理基準」(＝公正処理基準)は別個のものであり、公正処理基準への該当性は法人税法独自の観点からのみ判断される、という見解であると考えられる<sup>22</sup>。

この見解によると、会社が公正会計慣行に基づき行った利益計算について、その構成要素である個別の会計処理のすべてを法人税法独自の観点でスクリーニングして、必要な修正を加えて所得計算を行わなければならないことになる。

以下からは、ある会計処理が公正処理基準に該当するかを判断するのにあたり、前述した①から③の考え方のどれが適当かを検討していく。

## 6 検討

前述した公正処理基準のそもそもの立法趣旨を前提に考えると、公正処理基準は基本的に公正会計慣行に準拠するものと考えるのが妥当である、と思われる。

したがって、もし、公正処理基準が公正会計慣行と完全には準拠せず、法人税法独自の観点から一定の例外を認める②の考え方、または公正処理基準と公正会計慣行は全く別個のものであり公正処理基準とは法人税法独自の観点から所得計算の基準を定めるものとする③の

---

20 東京高裁平成25年7月19日判決(訴月60巻5号1089頁)。

21 判旨の中で裁判所は公正処理基準のことを税会計処理基準と表現している。

22 岡村忠生教授は、本判決の意義は、租税法外の領域に会計基準といえるものが存在しない場合にも、租税法の観点から会計基準を策定することができる(そのような会計基準が「税会計処理基準」である。)ことを認知したところにある、としている。



考え方が公正処理基準の解釈として正しいのであれば、そこに法人税法独自の観点をもち込むことを肯定する理由が必要である。

立法趣旨と最も親和的な解釈は、公正処理基準は公正会計慣行に準拠し、税法独自の観点から公正会計慣行を修正したい場合には必ず「別段の定め」によらなければならない、と考える①の考え方だといえる。

しかし、①の方法は公正会計慣行の多様性が問題になる。成道教授は、第 1 に、今後会社が所得計算に適用できる会計基準は 6 つ（企業会計原則、企業会計基準委員会が公表する国内会計基準、中小企業の会計に関する指針、中小企業の会計に関する基本要領、国際会計基準、中小企業版国際会計基準）あるとし、そのどれに準拠するかにより 6 つの課税所得が計算されてしまう、という問題を指摘している<sup>23</sup>。1 つの取引について複数の会計基準が存在し、そのどれを適用するかによって計算される所得が異なることがある。この点が、公正処理基準と公正会計慣行が完全に準拠するとする①の問題点であると考ええる。

第 2 に、企業会計上、1 つの取引について、同一の会計基準の中において 2 つ以上の会計処理方法の選択適用が認められることがある<sup>24</sup>。そのどれを採用するかにより、所得が異なって計算されることがある。

すなわち、同一の取引を行った納税者の間でも、数ある公正会計慣行の中からどのような会計処理方法を選択するかにより所得が異なり、ひいては税負担が異なる状況下では、租税の公平負担の観点から問題が生じる場面があり得、そこに公正処理基準に法人税法独自の観点が持ち込まれる余地があると考ええる。

また、②の考え方も、基本的には公正処理基準は公正会計慣行に準拠すると考えるため、立法趣旨とはある程度親和的である。ただし、立法趣旨からすると、公正会計慣行の枠外にある法人税法独自の観点から要請される所得の計算方法は、原則として「別段の定め」として明文化されていなければならないから、もし法人税法独自の観点から要請される所得の計算方法を公正処理基準に内在するものとして読み込むのであれば、その範囲は極力狭く解されなければならない。

例えば、大竹貿易事件を基に考えると、判決がいう「公平な所得計算の要請という観点から公正処理基準該当性を判断すること」とは、公正会計慣行に該当する会計処理は公正処理基準として広く認めることを前提に、同一の取引を行った者の間の公平という観点から、その取引に適用し得る公正会計慣行の中から問題があるもののみを除外することである。そし

23 成道秀雄「6 つの会計基準と 6 つの課税所得」企業会計 62 巻 12 号（2010 年）64-67 頁参照。

24 企業会計原則第一・五、同原則注解注 3 参照。

て、そこで法人税法独自の観点から否認されるのは、納税者による恣意的な所得計上時期の操作の可能性がある場合である。

この観点は、公正会計慣行の多様性からくる納税者間の公平負担の問題に対処し得る観点であるし、公正会計慣行の例外をなるべく狭く解するべきことを求める法人税法22条4項のそもそもの立法趣旨とも整合的である。

また、公正処理基準は、所得計算上、公正会計慣行に該当する会計処理の中からその一部を公平性の観点により除外する機能を有する、と考えれば、同じく公平性の観点等から公正会計慣行の枠外の会計処理を所得計算に採用する機能を有する「別段の定め」と、公正処理基準の役割分担も説明できると解される。

したがって、大竹貿易事件判決が示したこの観点は、採用し得る観点であると考ええる。

最後に、立法趣旨からは公正処理基準が公正会計慣行とは全く別個の概念であるとはいえ、公正処理基準の内容が法人税法独自の観点のみから判断されるものともいえないはずであるから、③の考え方は妥当性を有しない、といえる。

さらに、納税者の予測可能性の確保の観点からも妥当な解釈ではない。法令における課税要件の定めはなるべく一義的で明確でなければならないことは通説であり、その理由は、法令における不明確な定めは、課税庁への課税要件の白紙委任と同じ結果となりかねず、また会社が公正会計慣行に基づき行った利益計算について、その構成要素である個別の会計処理のすべてを法人税法独自の観点でスクリーニングして、必要な修正を加えて所得計算を行わなければならない、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになるからである<sup>25</sup>。

公正処理基準の解釈として①の考え方を採る場合、公正処理基準は完全に公正会計慣行と準拠するものであると解する。そのように解すると、法人税法22条4項は課税庁に対する自由裁量を認めているわけでないのは明らかであり、裁判所も納税者も、公正会計慣行を考慮することにより公正処理基準及び収益等の解釈をある程度明確に決定することができ、また、②の考え方を採る場合でも、公正処理基準は公正会計慣行と基本的に準拠するものであると解するのであるし、その例外の範囲(公平な所得計算の要請の観点)についても狭く解するので、その解釈はある程度の明確さをもって決定できるといえると考ええる。

これに対して、③の考え方を採る場合には、公正処理基準とは完全に法人税法独自の概念であることになり、その解釈を一義的・明確にすることには困難さが付きまとう。

---

25 金子・前掲注15 79頁参照。

③の方法は、「別段の定め」なく公正会計慣行と異なる会計処理を広範に強制することにつながる論理であることを想起すれば、その困難さが理解できる<sup>26</sup>。

さらには、法人税が申告納税制度を採用していることからすると、納税者自らがまず法令を解釈、適用して申告しなければならず、その意味で法令の第一次的判断、適用が納税者に強制されているので、法人税法における解釈の明確さとは、納税者が申告する際に具体的な判断ができるだけの納税者にとっての明確さをいうと解される<sup>27</sup>。

③の考え方を採った場合には納税者が法人税法独自の概念を自ら解釈しなければならず、納税者の予測可能性の確保の観点から致命的な問題を抱えており、採用し得ないと考える。

したがって、ある会計処理が公正処理基準に該当するための条件について最も妥当な解釈は、②の方法であり、なかでも大竹貿易事件判決が示した解釈であると考えられる。

すなわち、ある会計処理が公正処理基準に該当するためには、まず、その会計処理が公正会計慣行に該当する必要がある、さらに、法人税法独自の観点にも適合することが必要である。

ここでの法人税法独自の観点とは、公平な所得計算の要請の観点である。その具体的な内容とは、公正会計慣行に該当する会計処理は公正処理基準として広く認めることを前提に、同一の取引を行った者の間の公平という観点から、その取引に適用し得る公正会計慣行の中から公平性を損なうもののみを除外すること、である。

## おわりに

公正処理基準と公正会計慣行との関係は、公正処理基準は会社法上の公正会計慣行と基本的に準拠するが、一定の場合に、公正会計慣行に該当する会計処理であっても公正処理基準に該当しないことがある、と解することが適当である。ここで、ある会計処理が公正処理基準に該当しない場合とは、同一の取引を行った者の間の所得計算上の公平性の観点から問題のある会計処理である場合であって、例えば、恣意的に所得計上時期を操作し得る会計処理の場合である。公正処理基準は、公正会計慣行から、このような公平性を損なう会計処理を除外したものである。

この解釈は、まず、公正処理基準が、法人税法の所得計算は基本的に健全な会計慣行に準拠する旨を明らかにするために設けられたという立法趣旨と整合的である。そして、1つの取引について複数の会計処理方法が存在することからくる所得計算上の不公平性にも対処し

---

26 中里教授も、このような解釈は租税法主義に反する可能性がありうると指摘している（中里実「判批」税研 18 卷 1 号（2002 年）42 頁参照）。

27 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992 年）213-215 頁参照。

得るものである。さらにこのように解すれば、公正会計慣行の枠外の会計処理を所得計算上認める機能を有する「別段の定め」と、公正処理基準との役割分担についても整合的に理解できる。この解釈は、以上のような妥当性を有する解釈である。

これに対して、公正処理基準を法人税法独自の概念と解することは、納税者の予測可能性を害し、不意打ちの課税処分に繋がる不適当な解釈である可能性がある。

したがって、ある会計処理が法人税法の「公正処理基準」に該当するか否かを判断するにあたっては、まず公正会計慣行に該当するかを判断し、取引を行った納税者間の公平負担の公平という観点から判断しなければならない。

同様に、ある新しい会計基準を採用するにあたっては、その事案ごとに同条項の規定する「公正処理基準」という法人税法のフィルターを通して判断することになる。

#### 参 考 文 献

- 弥永 真生 『会計基準と法』(中央経済社、2013年)
- 江頭憲治郎 『株式会社法〔第6版〕』(有斐閣、2015年)
- 江頭憲治郎=中村直人編『論点体系会社法3株式会社Ⅲ』(第一法規、2012年)
- 岡村 忠生 『法人税法講義〔第3版〕』(成文堂、2007)
- 角田 享介 「法人税法22条4項に関する一考察」税大論叢79号(2014)
- 金子 宏 『租税法第二十一版』(弘文堂、2016年)
- 北野弘久編 『現代税法講義』(法律文化社、1989)
- 『租税実体法I』(学陽書房、1979)
- 酒井 克彦 「法人税法22条4項にいう『公正処理基準』該当性にかかる判断アプローチ」商学論集(中央大学)57巻1・2号(2015)
- 坂本 雅士 「会計基準の多様化に伴う税務論点-公正処理基準の観点から-」会計187巻3号(2015)
- 「法人税法における公正処理基準について-解釈論の展開と課題-」会計186巻2号(2014)
- 塩崎 潤 「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』22巻5号(1967)
- 末永 英男 『法人税法会計論題〔第6版〕』(中央経済社、2011)
- 「簿記・会計理論は『公正処理基準』となりえるか?:プリペイドカード発行に係る収益計上時期に関する判例(名古屋地裁平成13年7月16日判決)を中心にして」『熊本学園商学論集』10巻2・3号(2004)
- 武田 昌輔 『法人税回顧六〇年~企業会計との関係を検証する~』(TKC出版、2009年)
- 原 省三 「公正処理基準と通達の関係について-東京地裁平成19年1月31日判決を契機として-」『税大ジャーナル』6号(2007)
- 「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-」『税務大学校論叢』58号(2008)

成道 秀雄 「法人税法 22 条第 4 項『公正処理基準』の検証」租税研究 800 号 (2016)

----- 「6 つの会計基準と 6 つの課税所得」企業会計 62 卷 12 号 (2010 年)

松沢 智 『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』(中央経済社、1994 年)

三木 義一 『現代税法と人権』(勁草書房、1992 年)

「税制簡素化についての第一次答申」

[http://www.soken.or.jp/p\\_document/zeiseishousakai\\_pdf/s4202\\_s42zeiseikaiseihoka.pdf](http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)

Consideration on Article 22 Clause 4 of corporate tax law  
— Based on the relationship between fair treatment  
standards and fair accounting practices —  
Takato Inoue

This article considered it based on Corporate Tax Law Article 22 and relations of company law Article 431.

Basically, the relationship between Article 431 of the Companies Act and Article 22 Clause 4 of the Corporation Tax Law is in agreement. However, account processing corresponding to Article 431 of the Companies Act may not fall under Article 22, Clause 4 of the Corporate Tax Law in some cases.

First judge whether it falls under Article 431 of the Companies Act.

Next, judge whether it falls under Article 22, Clause 4 of the corporate tax law.

This interpretation is consistent with the idea that it was established to clarify the legislative purpose of the Corporation Tax Law, that is, income calculation is basically compliant with sound accounting practices.

In addition, it is possible to cope with unfairness in income calculation.

In order to judge that a transaction falls under Article 22 Clause 4 of the Corporation Tax Law, judgment must be made from the viewpoint of fairness of equitable burden among taxpayers who made transactions.