

〈論文〉

課税所得計算における企業会計の役割

柳 瀬 成 博

要 旨

法人税法 22 条 4 項は、企業会計準拠主義に基づき確定決算主義を採用していることは事実であり、課税所得の計算については、企業会計に準拠して行われていることに間違いはない。しかし大竹貿易事件以降、法人税法の企図する公平な所得計算という要請が強調されるようになり、課税所得の計算においては、「法人税法の独自の観点」というフィルターが設けられるようになった。つまり、企業会計上の会計処理の基準をそのまま公正処理基準として取り入れるというわけではなく、法人税法における趣旨・目的といった独自のフィルターを介することで判断されるようになったのである。

そこで本稿は、企業会計が所得の計算において機能していたと思われる予測可能性について指摘し、近年の裁判例からこの予測可能性の無機能化現象を検証している。とりわけ、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨に顧みること、現代における公正処理基準の変容及び解釈について再検討している。そこでは、立法趣旨が税制の簡素化を目的としていることについて触れ、この簡素化と企業会計とが互いに機能することで、国民の予測可能性を充足しようとするものであったということを検証している。したがって、大竹貿易事件以降、予測可能性の視点が軽視され、「課税の公平」がより強調されるようになったことで、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の公正さにすり替えられ、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した目的論的な限定解釈は、租税法主義の観点からも問題があるのではないかと指摘するものである。

目次

はじめに

1. 判例にみる公正処理基準の変容

- (1) 大竹貿易事件（最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決）
- (2) ビックカメラ事件（東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決）

2. 公正処理基準の立法の経緯と趣旨

- (1) 公正処理基準の内容
- (2) 立法の経緯
- (3) 税制の簡素化という立法趣旨

3. 公正処理基準の予測可能性

- (1) 公正処理基準の予測可能性
- (2) 公正処理基準と「別段の定め」の関係

おわりに

はじめに

我が国の法人所得計算においては、簿記・会計上の取引を基点として、法人税法（以下、「法」という。）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に従って計算されるものとする」（以下、「公正処理基準」¹という。）としている。したがって、取引の会計処理にあたっては、「別段の定め」が存在しない場合において、同条同項の企図する会計処理の基準に従って処理されることになる。

この公正処理基準が何を指すのかについては、議論があるが、法は企業会計準拠主義に基づき確定決算主義（法74①）を採用していることは事実であるから、課税所得の計算は企業会計に準拠して行われていることに間違いはない。しかし、この際の企業会計への準拠の根拠は、通説では会社法を含む企業会計と法人税法での利益・所得計算の二度手間を省くという「二度手間論」（これについては後述する）で片付けられている感がある。

しかし、税法の中に企業会計が組み込まれているのであれば、税法の大原則である租税法主義（憲法84条）の下で、企業会計は法的安定性と予測可能性を納税者に与えるものでなければならないと考えられる。したがって、これまで議論されてきていない企業会計が有する税法における法的安定性と予測可能性、とりわけ予測可能性について考えてみたい²。

周知のように、大竹貿易事件（最高裁平成5年11月25日判決）以降、法人税法の企図する公平な所得計算という要請が強調されるようになり、課税所得の計算において、「法人税法の独自の観点」といったフィルターが設定されるようになった。つまり、企業会計上の会計処理の基準をそのまま公正処理基準として取り入れるというわけではなく、法人税法における趣旨・目的といった独自のフィルターを介することで判断するようになったのである。いわば、企業会計が所得計算において機能していたと思われる予測可能性が無機能化しているのである。

そこで本稿では、この予測可能性の無機能化現象を検証するために、大竹貿易事件ならびにビックカメラ事件（東京高裁平成25年7月19日判決）を検討する³。そのうえで、公正処理基準の解釈・適用が変容し、企業会計の予測可能性の無機能化が生じているのであれば、元々の法22条4項の立法趣旨に顧み、現代における公正処理基準の解釈について再検討したい。

¹ 本稿における公正処理基準の呼称については、企業会計上の公正処理基準、すなわち企業会計原則や企業会計基準委員会が公表する国内会計基準などの公正会計慣行に係る公正処理基準と、税法上の公正処理基準、すなわち法22条4項が掲げる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とを区分して用いる。

² 本稿の問題点として、公正処理基準が導入された昭和40年代の会計基準は、会計慣行として定着していた企業会計原則及び同注解を中心とした会計基準しか存在していなかった。しかしながら今日では、金融商品会計基準やリース会計基準といった新たな会計基準の創設、また、平成18年の会社法の新設を契機に、組織再編に係る会計や税務及び中小企業と大企業との会計基準の複線化等々もあり、改めて法人税法における公正処理基準の解釈が問われている時代である。したがって本稿では、法人税法における公正処理基準の意義を再考すると共に、同法における企業会計の予測可能性の確保を主張するものである。

³ この他に法22条4項の公正処理基準を扱った裁判例はいくつかあるが（例えばマツダリース事件[福岡地裁平成11年12月21日判決]、オリックス銀行事件[東京高裁平成26年8月29日判決]など）、本稿は博士論文を構成するひとつの章であり、別の章で触れていることから、それらを整理すれば本稿の考え方をさらに明確にでき、企業会計による予測可能性の確保という本稿の結論が導かれることになると思う。本稿では紙幅の都合上、改めて別稿に譲ることとする。

1. 判例にみる公正処理基準の変容

法 22 条 4 項の公正処理基準の捉え方や考え方は新たな局面を迎えている。その傾向を端的に言うならば、課税所得計算が企業会計から乖離し、公正処理基準が変容してきているということである。この傾向は、大竹貿易事件以降、顕著に現れてきており、とりわけ、公正処理基準の解釈について法人税法独自の解釈基準が示されるようになってきていると言える。

（1）大竹貿易事件（最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決）

本件では、輸出取引による収益の計上について、船積日基準と為替取組日基準という 2 つの会計処理のうち、どちらが法 22 条 4 項の公正処理基準に該当するのかが争点となった。

まず、最高裁は、当該判決において、「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の基準に従うべきであり、これによれば、収益はその実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に算入すべきものとする」とする。これは、収益の計上は、公正処理基準に従うべきであり、具体的には、収益は実現＝収入すべき権利の確定したときに計上すると述べているのである。

さらに、法 22 条 4 項については、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」としている。つまり、公正処理基準は、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に合致しなければならないのである。

最高裁は、船積日基準の方を選択することになるが、為替取組日基準を排斥する理由として、「為替取組日基準は・・・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」、「このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難い」と述べている。この部分は、実現している収益の計上時期を人為的に操作することは、公平な所得計算という法人税法の目的に反すると判断している。

つまり、大竹貿易事件では、為替取組日基準が公正処理基準に該当する理由を、「公平な所得計算」という法人税法の目的が根拠の 1 つになったと考えられる。

本件では、企業会計の収益計上基準である引渡し基準が実現＝権利確定となり、本件ではそれは船積日基準であるので、公平な所得計算に合致するという点において、企業会計上の公正処理基準＝法 22 条 4 項の税法上の公正処理基準となり、予測可能性が機能しているといえる。問題は、すべての企業会計上の公正処理基準が、公平な所得計算という要請に適った税法上の公正処理基準であるといえるのかである。この判断を的確にできるのかであるが、極めて不確定であるので、租税法律主義が要請する課税要件明確主義⁴の点で問題といえよう。

⁴ 課税要件明確主義とは、法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする租税法律主義を基調とする考え方である。また、みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙の委任をするのと同じ結果になりかねず、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りかねない。

（2）ビックカメラ事件（東京高裁平成25年7月19日判決）

大竹貿易事件の考え方をさらに鮮明にしたと思われるのが、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第15号「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7月31日、以下、「不動産流動化実務指針」という）と公正処理基準の関係が問題となったビックカメラ事件である。

この事件では、法人が、いわゆる不動産の流動化を行い、当該不動産の信託に係る受益権を特別目的会社に譲渡した場合に、不動産流動化実務指針に基づく金融取引としての処理が、公正処理基準に合致するかが争われた。

原審である東京地裁⁵（高裁支持）では、法22条4項について、次のように述べている。

「同項（法22条4項—筆者注）が、『企業会計の基準』等の文言を用いず、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と規定していることにも照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとすることを旨として設けられた規定であり、現に法人のした収益等の額の計算が、適切な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法（法人税法—筆者注）1条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成5年判決参照）、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ある『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、上記に述べたところを目的とする同法の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一致するものではない」。

このように、ビックカメラ事件の判決は、法22条4項にいう公正処理基準を「税会計処理基準」と定義付け、法人が収益等の額の計算にあたって採った会計処理の基準が当該税会計処理基準に該当するといえるか否かについては、適正な課税および納税義務の履行の確保（法1条）を目的とする法人税法固有の観点から判断されるものである。さらに、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準を「公正会計基準」と定義付け、税法上の公正処理基準（ここでは税会計処理基準）と企業会計上の公正処理基準（ここでは、公正会計基準）とが、常に一致することを、法22条4項が規定しているわけではないと解している。

では、本件での所得計算における企業会計の予測可能性は、どう考えたらよいのか。不動産の信託に係る受益権を特別目的会社に譲渡した場合に、不動産流動化実務指針に基づいてリスクの程度を考慮して金融取引とする会計処理、いわゆる「リスク・経済価値アプローチ」⁶は、適正・公平な課税所得を計算する税法上の公正処理基準となるのか。この点に関して、

⁵ 東京地裁平成25年2月25日判決、『訟務月報』第60巻第5号、1103頁。

⁶ 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場合に、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ことが認められる。

なお、リスクと経済価値の移転についての判断に当たっては、リスク負担を流動化する不動産がその価値の全てを失った場合に生ずる損失であるとして、リスク負担割合によって判定し、流動化する不動産の譲渡時の適正な価額（時価）に対するリスク負担の割合がおおむね5%の範囲内であれば、リスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転しているものとして取扱い、その場合売却処理を行うことになる。一方、リスク負担の割合が5%を超える場合には、金融取引として処理することになる（「不動産流動化実務指針」4項参照）。

納税者と課税庁は真っ向から対立する。

納税者は、企業会計審議会「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」（平成 16 年 2 月 13 日、以下、「論点整理」という）を持ち出して「事業投資リスクからの解放」をもって収益実現の判断基準とする（論点整理 38）もので、この「リスク・経済価値アプローチ」は、法律上の基準とは異なるものの、不動産流動化に係る取引の経済的実体からみて、合理的といえる収益計上基準を採用したのであると主張する（東京地裁における納税者の主張）。

一方、課税庁は、「一般的な実現主義（権利確定主義）と異なるリスク・経済価値アプローチによる収益の認識をするというものであり、実現主義（権利確定主義）の範囲から外れた基準というべきであって、このような実現主義（権利確定主義）の例外というべき同指針（不動産流動化実務指針—筆者注）の取扱いを、『別段の定め』もなく認めることは、租税公平の見地から認められるものではない。」（東京地裁における課税庁の主張）と主張した。同様に、裁判所も不動産流動化実務指針について、「公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである。」（東京地裁判決）との判断を下している。

判示で出された「別の観点」とは、何か。それは、課税庁がいうように、不動産流動化実務指針は、「投資家保護の目的という観点から、企業会計上、特別目的会社を活用した不動産の流動化取引における譲渡人の会計処理に限り、これを売却と認定する上での特別な規定を設けたにとどまるもの」と解しているのである。

以上のように、本件では、企業会計上の公正処理基準（この場合は、不動産実務指針）は、税法上の公正処理基準には該当せず、所得計算における企業会計の予測可能性は無機能化している事例であるといえる。さらに付け加えるならば、本件における収益は、まず法 22 条 2 項の『有償による資産の譲渡』に該当し、これにより収益が生じたというべきであることを踏まえて判断すべきである」（東京高裁判決）と解しており、法的判断を優先すべきで、どんなに企業会計上の公正処理基準として有力であっても、法 22 条 4 項の税法上の公正処理基準にはならないのだということを強調している。

2. 公正処理基準の立法の経緯と趣旨

（1）公正処理基準の内容

法 22 条 4 項は、『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と規定しているが、かかる文言は極めて抽象的であり、導入当初から違憲の疑いが強いとの指摘がみられていた⁷。

この文言が極めて抽象的であるという点について、法 22 条 4 項の立法当事者であった藤掛一雄氏は次のように説明している。

「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。・・・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、種々の事例についての判断（裁判所の判断を

⁷ 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』204 号（1967）、7 頁参照。

含む。)の積み重ねによって明確にされていくものと考えます」⁸。

すなわち、何が公正処理基準に当たるのかについては、法 22 条 4 項の導入時点では明確に定まっておらず、実務における事例の積み重ねによって次第に明らかにされていくものと理解されていたと考えられる。ただ一つ、明確にされていることは、「客観的な規範性をもつ」公正処理基準でなければならないと述べている。

このように、公正処理基準の内容が立法時より明らかでなかったことから、学説上も様々な見解が主張されてきたが、近年は金子宏教授の次の見解が、多数説であると考えられている。

「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する……。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針……。中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……。それに止まらず確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう」⁹と述べておられる。

金子教授の公正処理基準についての見解は、公正妥当とは、①一般社会通念に照らして判断されること、②客観的な規範性をもつこと、③その内容は、いわゆる企業会計原則を含めた会計基準や会社法、金融商品取引法等の計算規定等および確立した会計慣行を含めたものであるとしている。このなかで、公正妥当という用語は、不確定概念¹⁰であるので、①と②が課税要件明確主義や企業会計の予測可能性の観点からは、重要である。

上述したように、近年の公正処理基準における解釈においては、企業会計と法人税法会計とが乖離し、企業会計の予測可能性が機能しなくなっている傾向にあると言わざるを得ない。このような状況の下、ここでは、法 22 条 4 項の立法の経緯並びに趣旨を顧みること、法人税法の課税所得の計算と企業会計の利益計算との関係について、どのような要素が含まれていたのか確認し、変容する公正処理基準を立法当時の観点から考察する。

(2) 立法の経緯

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、益金の額は収益の額、損金の額は原価、費用及び損失の額であるとされたのである（法 22 条 2 項・3 項）。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。このことについて、立法を担当した武田昌輔教授は、次のように立法当時を回顧している。

「課税実務上としては、これらの意味内容は、企業会計の立場を考慮しながら、実際上は

⁸ 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年 6 月）』（大蔵財務協会、1967）、75 頁。

⁹ 金子宏『租税法〔第 21 版〕』（弘文堂、2016）、323 頁。

¹⁰ 不確定概念とは大別して 2 種類のものがある。1 つは、その内容があまりに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、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるものである。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・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。（金子、前掲注 7、79-80 頁参照）。

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…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ことを知らずといった状況になりつつあった。実際問題としては、税務行政は通達行政が中心となっていたのである。つまり、納税者の側では、課税上の疑義が生ずると、まず取扱通達を克明に調べ、その取扱いが明確でない場合には、課税官庁に何を立てるという有様であった。……いわば、税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。」¹¹。

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かった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たのである。

本稿の立場でいえば、課税所得の計算が通達に規定されて、複雑・多岐にわたっていたので、社会通念に照らして客観性を有する企業会計上の公正処理基準をもって、課税所得を計算する原則として採用することによって、予測可能性を与えようとしたと評価できる。

（3）税制の簡素化という立法趣旨

上述した状況を受けて、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」を公表した。そこでは、税制複雑化の背景として、「多数の事案を公平に処理しようとする態度が、ややもすれば課税所得等の画一的取扱いに結びつきがちであつたため、課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにもかかわらず、必ずしも社会の実態に即さないと思われる独自の観念を生み……」（答申、39 頁）などと現状を分析した。そのうえで、税制複雑化の弊害として、①煩雑な納税手続き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（答申、39 頁参照）。

そして、かかる弊害を是正するため、次のように「商法や企業の会計慣行等と税法の開差の縮小」（答申、43 頁）を答申した。これが、いわゆる簡素化である。

「絶えず流動化する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制を加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運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って計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」（答申、43-44 頁）。

したがって、法 22 条 4 項は、この昭和 41 年における税制の簡素化答申に従って制定されたのである。

¹¹ 武田昌輔『法人税回顧六十年～企業会計との関係を検証する～』（TKC 出版、2009）、140-141 頁。

また、金子宏教授は、法 22 条 4 項について、「この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である。企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」¹²と述べておられる。

以上のようなことから、法 22 条 4 項の立法趣旨は、税制の簡素化と二度手間の防止の観点から、課税所得の計算においては、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基本規定と位置付けることができる。したがって、法人税法と企業会計の双方が親和性を保つことで、税制の簡素化を維持し、二度手間の排除に繋がるものと解していたと考えることができる。税制の簡素化および二度手間の防止の観点から、課税所得計算における公正処理基準として企業会計が採用されたということは、所得計算における予測可能性を企業会計が担保するようになったといえる。

こうして税制の簡素化によって、企業会計に従うことで、膨大な通達の中から該当する会計処理を見つけ出すという複雑さや利益・所得計算の二度手間から解放されて、企業利益に基づいた課税所得を計算することができるようになり、まさしく、課税所得計算における予測可能性を機能させることに成功したのである。

3. 公正処理基準の予測可能性

(1) 公正処理基準の予測可能性

法 22 条 4 項は税制の簡素化が目的とされていたが、その背景には、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、企業会計上の取扱いを定めた項目について、その内容を詳細に定める傾向が生じ、通達行政となっていたことを確認することができた。このような状況のなかで、税制の簡素化を図る必要性について、昭和 41 年 12 月税制調査会答申の中で、「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させる」（答申、43 頁）と述べている。

これは、課税所得と企業利益との開差をできるだけ縮小させ、企業会計を公正処理基準として法 22 条 4 項に取り込むことで、実務上の混乱の回避及び予測可能性の向上を志向するものと考えられる。とりわけ、煩雑さを招いていた通達の取り扱いについては、「法令の解釈上必要性が少ないと認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理に委ねることとして通達による規定化を差し控えることとした。」¹³とされている。つまり、課税所得計算の通達から企業会計への移行が、所得計算の明確化を招き、企業会計の役割に予測可能性の機能が期待されていることを推測できる。

ではなぜ企業会計が予測可能性を与えることができるのであろうか。

税制の簡素化および二度手間の排除の要請から導かれるところの税法が採用し得る企業会

¹² 金子、前掲注 9 321 頁。

¹³ 小原一博 編著『法人税基本通達逐条解説（八訂版）』（税務研究会出版局、2016）、1 頁。

計の会計処理は、税制調査会答申にも現れているように、「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」でなければならない。法 22 条 4 項の公正処理基準が創設された昭和 42 年当時の企業会計は、取得原価主義を基本に、収益には実現主義、費用には発生主義を採用する費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とする会計であり、商法は同様の原則に基づいた配当可能利益の計算を目的とする会計を行っていた¹⁴。つまり、継続性の確保、予測見積りの極力排除、実現主義の徹底等を実行してくれる限りにおいて、税法の課税所得計算と取得原価主義から計算される企業利益の計算とは親和性を有することができたのである。

したがって、「法 22 条 4 項の公正処理基準＝企業会計の会計処理基準」と理解されることで、日常の企業会計（商法会計）がそのまま適用でき、その結果、公正処理基準を用いることで課税所得計算における予測可能性が機能することになるのである。

（２）公正処理基準と「別段の定め」の関係

法 22 条 4 項の規定では、税制の簡素化の成果として、公正処理基準に従うことで、企業会計制度を尊重することになるが、法人税法独自の考え方や要請については、「別段の定め」において規定を設けることとしている。大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和 41 年 10 月 17 日）によれば、「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」とされている。また、昭和 41 年 12 月税制調査会第一次答申では、「当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額は、企業が継続して適用する公正処理基準に従って、計算されるものである旨を規定することにより、課税所得計算と企業利益とは、別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にする」との見解が表明されている。

したがって、法 22 条 4 項の規定がもたらす税法規定の簡素化は、税法の目的等に照らして企業会計とは異なる処理が求められる内容については、「別段の定め」に規定し、それ以外の内容については、企業会計に依存することになる。これにより、企業会計と税法とが重複している部分は削除されるという簡素化が達成され、納税者の予測可能性が担保されることになる考える。

つまり、公正処理基準は、税法の枠内で解釈されたり、理解されたりするものではなく、まずは企業会計の範疇で会計処理がなされるべきであると考えるのである。

会計処理に当たり、まず第一次的には、企業会計上の公正処理基準の検討を行うが、その際に「別段の定め」の有無をチェックし、「別段の定め」があれば、これを優先適用することになる。換言すれば、「別段の定め」は、企業会計上の公正処理基準による所得計算の予測可能性を阻害するものであるが、「別段の定め」として規定することで、予測可能性を支援・補完するものであるといえる。

¹⁴ 富岡幸雄『税務会計学〔第 4 版〕』（森山書店、1983）、136-140 頁参照。

おわりに

大竹貿易事件では、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」から企業が行った利益計算が否定される場合があることを認めているが、企業会計、会社法会計、法人税法会計という会計の三重構造¹⁵のもと、企業会計、会社法会計を尊重することによる予測可能性および法的安定性を軽視すべきではないと考える。その意味で、企業会計、会社法会計において適正に認められている会計処理を、法人税法の固有の観点から否定することは疑問と言わざるを得ない。法人税法において、企業会計、会社法会計と異なる会計処理を要求する場合には、法人税法の固有の観点とされている「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」の内容が明確にされるべきであると考え¹⁶。さらに、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨から窺えたのは、税制の簡素化には企業会計が大きな役割を果たしていたと考えられ、それは同時に会計処理への予測可能性を機能させる働きを有していたと考えられる。

しかしながら、大竹貿易事件以降、「課税の公平」がより強調され、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の観点の公正さにすり替えられ、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した目的論的な限定解釈は、租税法律主義の観点からも問題があるのではないかと考える。

<脚注以外の主な参考文献>

- ・岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007）
「法 22 条 4 項と『税会計処理基準』－ビッグカメラ事件－」『税研』第 178 号
- ・酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』（中央経済社、2014）
「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』57 巻 1・2 号（中央大学、2015）
- ・塩崎 潤「税制簡素化の意味」『企業会計』第 19 巻第 12 号
「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』第 22 第 5 号
- ・品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982）
- ・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
「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
- ・末永英男ほか「税務会計と租税判例」『税務会計研究会報告要旨集』第 29 号
- ・高木克己「法人税法上の『公正処理基準』の変容」『駒大経営研究』第 43 号
- ・武田隆二『法人税法精説（平成 17 年版）』（森山書店、2005）
- ・富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部、2004）
『税務会計総論』（森山書店、1973）

¹⁵ 金子、前掲注 9 322 頁参照。

¹⁶ 中里実・米田隆・岡村忠生編集代表『企業・市場』（現代租税法講座（第 3 巻））（日本評論社、2017）、122 頁参照。

- ・ 成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準」『企業会計』第 68 巻第 1 号
「法人税法 22 条第 4 項『公正処理基準』の検証」『租税研究』第 800 号
「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
- ・ 阪田大作「法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）の解釈」『租税資料館賞受賞論文集 23』
- ・ 峯岸秀幸「会計制度委員会報告の公正処理基準への該当性」『青山ビジネスロー・レビュー』第 6 巻第 1 号
- ・ 弥永真生『会計基準と法』（中央経済社、2013）
- ・ 吉田真也「公正処理基準の帰納的分析－裁判例の検証を中心として－」『租税資料館賞受賞論文集 26』
- ・ 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202s42zeiseikaiseihoka.pdf

（平成 30 年 6 月 17 日最終確認）

The Role of corporate accounting in taxable income calculation

Narihiro Yanase

It is true that Article 22(4) of Corporate Tax Law of Japan adopts the principle of final settlement accounts based on the principle of corporate accounting compliance and there is no doubt that the calculation of taxable income is made in accordance with corporate accounting. However, since the Otake trade case, the request for equitable income calculation proposed by the law became emphasized, and in the calculation of taxable income, a filter called “the independent perspective of the Corporate Tax Law” was established. In other words, it did not mean that the standards for accounting in corporate accounting were adopted as it is as the generally accepted accounting principles, but it has been judged by going through the filter such as the intent and purpose of the law.

Therefore, this paper pointed out the predictability that corporate accounting seemed to be functioning in the calculation of income, and verified the ineffectiveness phenomenon of the predictability from recent court cases. In particular, by scrutinizing the legislative intent of Article 22(4) of the law, this paper reviews the transfiguration and interpretation of the generally accepted accounting principles in modern times. It is mentioned that the aim of the legislative intent is to simplify the tax system, and it is verified that this simplification and corporate accounting worked together to satisfy the national predictability. Therefore, since the Otake trade case, the point of view of the predictability was neglected, and "equity of taxation" became more emphasized, so that the original accounting fairness became the fairness in the law and social norm. It is pointed out that the teleonomic limited interpretation which takes account of the general and abstract purpose of the law such as "equity of taxation" may be problematic from the viewpoint of the principle of no taxation without law as well.