

〈論文〉

今後の一般に公正妥当な会計処理の基準の在り方の検討 — ソフトロー研究の可能性を踏まえて —

成 宮 広 理

要 旨

本稿の目的は、今後さらに複雑化する法人税法 22 条 4 項が規定する公正処理基準の問題を解決する際の視点として、ソフトロー研究がどのような可能性を有しているかを明らかにすることである。

本稿におけるソフトローの位置付けは、ソフトローに関する先行研究を参考として、成文法源及び不文法源に含まれるものをハードローとし、法的拘束力を有していないが納税者の判断に影響を及ぼす基準等をソフトローとする。

法人税法 22 条 4 項との関係におけるソフトロー研究の可能性は、ソフトローの形成主体の性質及びどのようなエンフォースメントによって納税者の判断に影響を及ぼしているのかを明らかにすることを通して、法人税法独自の観点から公正処理基準に該当するものを判断する際の視点になることである。

目次

はじめに

1. ソフトロー研究の概要

2. 法人税法22条4項の検討

3. ソフトロー研究の視点から考える公正処理基準

おわりに

はじめに

法人税法 22 条 4 項は、「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。」と規定している。

法人税法 22 条 4 項は、法人税法の簡素化を目的とした昭和 42 年の税制改正によって所得金額の計算規定として制定された¹⁾。しかし、法人税法22条4項をめぐる議論では、この規定の明確性に問題があると述べる見解が存在する。このような見解がなされる理由として、公正処理基準とは何を意味しているのかについて、明らかにされていないからである。また、法人税法 22 条 4 項が確認的規定であるのか、創設的規定であるのかという疑問も存在する。

本稿は、法人税法 22 条 4 項が規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関する問題を従来の公正処理基準に関する議論を踏まえ、ソフトロー研究の視点から検討を行う。この検討を通して、今後さらに複雑化する法人税法 22 条 4 項が規定する公正処理基準の問題を解決する際の視点として、ソフトロー研究がどのような可能性を有しているかを明らかにすることを目的とする²⁾。

1) 平成 30 年度の税制改正以前は、「別段の定めがあるものを除き」という文言はなかった。

2) 藤田友敬教授は、ソフトロー研究の意義について、次のようなことを挙げている。ソフトロー研究は、伝統的に実定法学に含まれていない現象をソフトロー研究の対象とすることによって、実定法学の考察領域を拡大することである。藤田友敬教授は、ソフトローを「裁判所その他の国の権力によってエンフォースメントされないような規範であって、私人（自然人および法人）や国の行動に影響を及ぼしているもの」としている。ソフトロー研究の目的は、第一に、国家が当然にはエンフォースしてくれないルールや国家以外の主体が作るルールのような従来の法律学の対象ではないものに対して、法律学の研究対象を拡大すること、また、そのような拡大した対象を研究することを可能にする方法論を見つけることである。第二に、ハードローとソフトローの相対化を行うことによる実定法学全体に影響を与えることである（藤田友敬（2008 年）「はじめに」藤田友敬編『ソフトローの基礎理論』（有斐閣）、1-3 頁）。

1. ソフトロー研究の概要

(1) ソフトロー研究に関する先行研究

2008年に開始された東京大学21世紀COEプログラム「国家と市場の相互関係におけるソフトロー—ビジネスローの戦略的研究教育拠点形成」(以下、「ソフトロー・プロジェクト」とする。)は、ソフトローを「最終的に国家による強制的なエンフォースメントが保証されていないにもかかわらず、国・企業・個人が何らかの拘束感をもって従っている規範」³⁾と解している⁴⁾。

租税法におけるソフトロー研究について、先行研究は、「納税義務は国家によって作成され国家によってエンフォースされる規範の典型である。しかし、そのエンフォースメントの過程で、通達・解釈指針といった形で、それ自体としては必ずしも拘束力のないさまざまなルーリングが行われるケースがある。これらの通達・解釈は当プロジェクトが取り上げるソフトローの一種ではあるが、あくまで国家によって形成され、国家によってなされるエンフォースメントを補充するという性格である。より一般的に言うなら、国家が作成し国家がエンフォースする規範についても、どこまでをハードローの世界に上げ、どこから下をソフトローの世界にとどめるか、またその棲み分けが変化していくといったことがあるかといった問題があることになる。」⁵⁾としている。ハードロー及びソフトローの区別は、形成主体が

3) 藤田友敬(2006年)「規範の私的形成と国家によるエンフォースメント：商慣習・取引慣行を素材として」『ソフトロー研究』第6号、1頁。

4) 藤田友敬教授は、ソフトロー対象の判断基準について、主に研究対象を形成主体及びエンフォースメントの有無によって4つのカテゴリーに分類している。第1のカテゴリーは、国家以外の主体が作成した規範であって、国家はそのエンフォースメントに関与しないものとしている。第1のカテゴリーに分類される具体例として、チップを置く慣習等の社会規範が挙げられている。チップを置く慣習は、多くの人が従っているが、それは、法律によって強制されたものではなく、また、サービス提供者がチップの支払いを裁判所に求めることができない。第2のカテゴリーは、国家が形成し、国家がエンフォースしない規範である。具体例として、法律によって罰則等の法的な効果とは結びつけられていない努力義務が挙げられている。第3のカテゴリーは、国家以外が形成し国家がエンフォースする規範である。このカテゴリーは、①法制度自体が特定の経済主体に対して規範の作成を命じているタイプと②国家によるエンフォースを念頭に置かず、事後的に裁判等の国家が関与する活動によってエンフォースされるタイプに分類される。①の具体例として会計基準、②の具体例として商慣習等を裁判所がエンフォースする場合が想定されている。第4のカテゴリーは、国家が作成し国家がエンフォースする規範である。第4のカテゴリーは、ハードローとしている(同上2-7頁。)。増井良啓教授は、この判断基準を踏まえ、国税庁の発する法令解釈通達を例として、第4のカテゴリーに含まれるとしている(増井良啓(2008年)「租税法の形成における実験—国税庁通達の機能をめぐる—考察」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣)、187頁)。

5) 藤田友敬・前掲注3)、7頁。

国家であるか否か、また、国家のエンフォースメントの有無によって区別している。

岡村忠生教授は、租税法におけるソフトローを「租税法律主義の下で、それ自体には課税要件または租税手続を規律する直接の法的効力を認めることはできないが、これらに有意味な影響を与えるものすべてを指す概念として用いる。租税法律主義が租税を課すために要求する法（以下、「ハードロー」という）を基準とし、それ以外のものをすべてソフトローに含める」⁶⁾と解している。岡村忠生教授は、上記の理解を基準にソフトローの対象を「租税法律主義を満足する法令によって担保された納税義務の内容に有意味な影響を与えるが、租税法律主義の要請を満足できないため、ハードローとして認められないもの」⁷⁾と位置付けている。

上記のような先行研究から、本稿の検討対象である公正処理基準は、ソフトローであるのか、ハードローであるのかという疑問がある。この疑問を解決するために、以下では、まず、本稿におけるソフトローとハードローの位置付けを明らかにする。

(2) ソフトローとハードローの関係 — 法源論を参考に —

本稿におけるソフトローとハードローが何を意味しているのか。この点を明らかにするために、法の存在形式であり、裁判官が判決を正当化する際に援用されるものである法源⁸⁾の議論を参考に、本稿におけるソフトローとハードローの関係を検討する。

法源は、通常、文字・文章で表現され所定の手続に従って定立される成文法と、社会における実践的慣行を基礎とする不文法に分類される。成文法の対象としては、成文憲法、法律、命令、各種の自治法規などがある。不文法の対象には、慣習法、判例法、条理などがある。法源の範囲及びその効力については、大陸法系の成文法主義と英米法系の判例法主義とでは、それぞれ異なった制度を採用している。大陸法系の日本では、国家の制定法を中心的な法源とする成文法主義をとっている。他方で、成文法主義のもとでも、国家の制定法以外の法源に対しても補充的効力が認められている。日本では、国家の制定法の他にも、慣習法、判例法、条理が法源として認められている⁹⁾。

岡村忠生教授の先行研究は、租税法律主義との関係から、ソフトローを「租税法律主義を満足する法令によって担保された納税義務の内容に有意味な影響を与えるが、租税法律主義

6) 岡村忠生(2010年)「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563号、142頁。

7) 同上144頁。

8) 中川淳(2009年)『法学講義 第2版 基礎へのアプローチ』(世界思想社)、22頁。

9) 田中成明(2006年)『法学入門 新版』(有斐閣)、19-24頁。

の要請を満足できないため、ハードローとして認められないもの¹⁰⁾としている。

不文法源との関係については、増井良啓教授の先行研究においてソフトローとして位置付けられている通達¹¹⁾の議論から、法的確信の程度によって両者は区別される。通達は、納税者に事実上の影響力を与えているが、法的確信に至るまでの影響を与えているとはいえない。また、岩崎政明教授は、通達を含む行政規則について、外部効果が認められるとしても、租税法律主義との関係から、法的拘束力を認めることは避けるべきであり、そのような行政規則については積極的に法規命令化するべきであるとしている¹²⁾。この点から、通達のようなソフトローを不文法源として扱うことはできない。しかし、金子宏教授の見解¹³⁾では、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合に、納税者に有利なソフトローが不文法源化する可能性も否定できないとされている。

上記の議論をまとめると、ソフトローが一定の法的確信を得た場合には、不文法源化もしくは成文法源化する（本稿では、これらをまとめて「ハードロー化」とする。）可能性がある。ソフトローとハードローの関係を研究する際には、ソフトローの形式的な性質だけではなく、ソフトローが税務行政上、どのように扱われているかという実質的な性質も考慮に入れる必要がある。また、ソフトロー研究と法源論は、何を法として捉えるのかという点で関係する。その際、ソフトローと不文法源を、同一のものであるとする見方も考えられる。しかし、慣習法のように社会の実践的慣行の中で継続して行われ法的確信に至ったものとソフトローを同一のものであることに疑問がある。このような理解から、本報告におけるハードローとソフトローを次のように考える。

本稿では、ソフトローに関する先行研究を踏まえた上で、ソフトローとハードローの意味として、成文法源及び不文法源に含まれるものをハードローとし、法的拘束力を有していないが納税者の判断に影響を及ぼす基準等をソフトローと位置付ける。このような視点から公正処理基準を検討する。

10) 岡村忠生・前掲注6)、144頁。

11) 増井良啓・前掲注4)、185頁。

12) 岩崎政明（1996年）「租税行政規則の外部効果—特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について」『横浜国際経済法学』4巻2号、50頁。

13) 金子宏（2019年）『租税法 第23版』（弘文堂）、115頁。

2. 法人税法 22 条 4 項の検討

(1) 法人税法 22 条 4 項の創設経緯

法人税法 22 条 4 項が創設された経緯として、昭和 27 年の企業会計審議会では、「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のである。」とした。その後、昭和 40 年の国税庁長官通達においては、「商法その他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調整をすることにより所得の金額の計算上最も合理的と認められるにいたるものを含む。）」としていた。

昭和 41 年 12 月 26 日の税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」では、「税法は、特別な政策的考慮に基づくときであつても、できる限りその仕組みを考えて適正な企業利益の計算を妨げないこととするとともに、負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。」¹⁴⁾としている。また、課税所得の計算の弾力化については、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように、次のような措置を検討することが必要である。」¹⁵⁾としている。所得計算の基本規定として、「課税所得は、本来、税法、通達という一連の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運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

14) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」42 頁 [s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf](https://www.soken.or.jp/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf) (soken.or.jp) (2021 年 10 月 27 日参照)。

15) 同上 43 頁 [s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf](https://www.soken.or.jp/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf) (soken.or.jp) (2021 年 10 月 27 日参照)。

することが適当である。」¹⁶⁾とされた。その後、昭和42年の税制改正において、昭和41年12月26日の税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨を反映した法人税法22条4項が制定された。

本稿は、法人税法22条4項が要請する税制簡素化が、ソフトロー研究の視点からどのように評価されるべきであるかという点が問題になると考える。

また、その他にも、法人税法22条4項に関する論点として、法人税法22条4項が確認的な意味としての規定であるか、創設的な意味としての規定であるかの問題がある。この点について以下では取り扱う。

(2) 法人税法22条4項に関する議論 — 確認的規定及び創設的規定との関係を中心に —

法人税法、会社法及び企業会計は、相互に密接な関係にある¹⁷⁾。企業所得の計算については、まず基底に企業会計があり、それを基礎と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する会計の三重構造を前提として検討する。

法人税法22条4項に関する論点として、確認的規定か創設的規定かがある。学説は、この論点について、確認的規定であるとする見方が強い¹⁸⁾。その理由として北野弘久教授は、

16) 税制調査会・前掲注14)、43-44頁 [s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf \(soken.or.jp\)](#) (2021年10月27日参照)。

17) 金子宏教授は、「法人税法22条4項は、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べき旨を定めている。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（『企業会計準拠主義』）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。なお、この規定と、①会社法431条の『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。』という規定および同法614条の『持分会社の会計は、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。』という規定（さらに会社計算規則3条の『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。』という規定をあわせて見ると、会社法は、商法旧会社法規定（32条3項）に比べて、ずっと企業会計準拠的である）、ならびに、②法人税法74条1項の確定申告は『確定した決算』に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎と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』を前提としている、と解してよいであろう。」としている（金子宏・前掲注13）、348-349頁）。

18) 中里実教授は、「法人税法22条4項が商法準拠という課税所得算定方法を定めているということをも前提とした上で、同項は確認的規定である」と解している（中里実（1983年）「企業課税における課

「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は企業会計で発達した会計慣行といえるが、法的にはそれは商法の計算秩序の予定するところであって（現行商法1条＝商慣習法、32条2項＝『公正ナル会計慣行』等）、その意味では単なる事実概念ではなく、商法上の法規範概念である。税法の別段の定めは、右の商法秩序を修正する『特別法』といえよう。このようにみえてくると、現行法人税法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』それ自体も商法からの『借用概念』とみることができる。」¹⁹⁾としている。

中里実教授は、「商法32条2項制定以前においても、（私見のように、法人税の課税所得算定が商法に基づくことを認める以上）、法人税法の課税所得算定が商法を介して公正な会計慣行に依拠していたと解することは可能だったと考えられる」ことを前提として、「商法32条2項の制定の前後を問わず、我が国法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化するわけであるから、法人税法22条4項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったのだから、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定」としている²⁰⁾。このような学説から、法人税法22条4項は、たとえ存在しておらずとも、会社法に依拠した課税所得算定が行われていたことから、確認的意味しかないとい解されている²¹⁾。

税所得算定の法的構造（5・完）』『法学協会雑誌』100巻9号、1564頁）。

北野弘久教授は、法人税法22条4項を次のように評価されている。法人税法22条4項は、「『税法と企業会計との調整』という視角から、税法において企業会計、より具体的にいえば企業の自主的経理を尊重するようにしてほしいという経済界等からの要望を背景にして、導入された。しかし、このような規定を導入しなくても、新法22条の計算構造上、税法に別段の規定がない限り、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』に従うものであることは法論理上自明である。その意味では、この規定は法論理上自明である右の計算構造を単に確認する『確認的宣言規定』といえよう。」としている（北野弘久（1994年）『現代企業税法論』（岩波書店）、74頁）。

松沢智教授は、「法人税法は課税所得の計算に関して別段の定めとして種々の規定を設けているので、23条以下の規定が先ず適用され、それによって解決しえない場合にはじめて補充的に22条4項が適用される。同条4項がすべてに優先する原則的規定と解すべきではない。従って、同項は、法に明文がない場合の法解釈として当然のことを定めた確認的規定であると解すべきである。」と評価している（松沢智（1999年）『新版租税実体法 補正版』（中央経済社）、161頁）。

19) 北野弘久・前掲注18)、74頁。

20) 中里実・前掲注18)、1565頁。

21) この点に関連して、松沢智教授は、商法32条2項との関係について、「企業の確定決算を規制する法規は、商法の計算規定、附属省令、規則等の商事法令であるが、必ずしも法人の会計処理のすべてにつき明文を以て規定しているわけではないから、商事法令の規定の欠缺している部分については、商事法令の解釈により、更に会計慣行のうちの慣習法ないし商慣習として一般に行われているもの、最後には条理によって判断されることになる」（松沢智・前掲注18)、162頁）としている。

本稿は、上記のような先行研究を参考に、確認的規定と創設的規定を次のように位置付ける。確認的規定は、会社法に依拠した課税所得算定が行われることを確認する規定である。一方、創設的規定は、会社法に依拠した上で、法人税法独自の観点から意味を創設する規定である。

法人税法 22 条 4 項を確認的規定であるとする前提から考えると次のような問題がある。①法人税法 22 条 4 項は会社法に依拠した課税所得算定を確認するだけの意味しか存在しないのであれば、それは「法」としてどのような意味をもつのか。②法人税法 22 条 4 項が要請する税制簡素化は、どのような意味を有しているのか。③法人税法 22 条 4 項は、公正処理基準の具体的な内容を明記しておらず、どのようなものを一般に公正妥当と認められるかが不明確である。④公正処理基準の不明確な部分を通達によって補充することは、租税法律主義との関係において妥当なものであるのか²²⁾。本稿はこのような問題点をソフトロー研究の視点から検討し、解決を試みる。

3. ソフトロー研究の視点から考える公正処理基準

(1) ソフトロー研究における確認的規定及び創設的規定の位置付け

学説では、法人税法 22 条 4 項を確認的規定であるとする見方が強い。その場合、法人税法 22 条 4 項は、会社法に依拠した課税所得算定を確認するだけの意味しか存在しないのであれば、法としてどのような意味をもつのかという疑問が生じる。この疑問について、ソフトロー研究の視点から検討する。

法人税法 22 条 4 項は、確認的規定であるとした場合、法人税法 22 条 4 項の内容に法的拘

22) 北野弘久教授は、「(1) この規定は、実定法人税法の計算構造上法論理的に当然のことから確認するものにすぎず、そこから積極的な法規範の意味をひきだし得ない。(2) 法人税法は単なる『法律』であって、準憲法的性格をもつとされる『基本法』の形式ではない。したがってこの規定から『税法が企業会計を尊重すべきである』という機能を期待し得ない。(3) 何人も『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の具体的規範内容を判断し得ない。つまり、このような一般的・抽象的規定を税法規範に持ち込んでも、現実に行為規範・裁判規範として機能しない。(4) 『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』なるものは、論理的には税法以前のレベルの問題である。論理的には商法レベルの問題である（前出の現行商法 32 条 2 項の『公正ナル会計慣行』の規定は、その後、昭和 49 年に導入された）。その意味においてもこのような規定を税法に持ち込んでも税法論の構成・展開にあたって有意義ではない。(5) 『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の具体的規範意味が不明であるので、現実には多く税務通達が示されることになる。法人税法 22 条 4 項はそのような『通達行政』を正当化・合法化する実定法的根拠として機能する。つまり、この規定は、法社会学的には『通達行政』の正当化・合法化という有害な機能を果たす。」としている（北野弘久・前掲注 18）、74-75 頁）。

束力は存在しないと解される。しかし、法人税法の形成主体は、憲法41条で規定されているように、国権の最高機関であり国の唯一の立法機関である国会であることから、成文法源に含まれる。したがって、本稿におけるソフトロー研究の分類においては、ハードローとして扱う。

では、ハードローである法人税法22条4項が規定する公正処理基準は、ソフトロー研究においてどのように位置付けるべきか。この問題については、公正処理基準の例として、企業会計原則を検討する。

企業会計原則は、1949年に旧・大蔵省の経済安定本部・企業会計制度対策調査会によって中間報告として公表がなされた。企業会計原則の内容は、企業会計実務の中で慣習として発達し、さらに、一般に公正妥当と認められる基準として扱われるものを要約したものである。財務諸表作成において守るべき原則として扱われている。企業会計原則をソフトロー研究の視点から検討すると、形成主体は、旧・大蔵省の経済安定本部・企業会計制度対策調査会であることから、法律のような法的拘束力は有していない。しかし、企業会計実務の中で慣習として発達し、さらに、一般に公正妥当と認められる基準として扱われるまでに継続して扱われてきたことから生じる納税者に対する影響力の存在、また、会社法431条等の規定からエンフォースメントがなされてきたことから、本稿におけるソフトローとしての性質を有するものと考えられる²³⁾。よって、本稿では、公正処理基準をソフトローとして位置付ける。

では、ハードローである法人税法22条4項とソフトローである公正処理基準は、どのような関係にあるのであろうか。この点について、武田昌輔教授の見解を参考として、検討する。

武田昌輔教授は、法人税法22条4項によって益金・損金の内容が実質的に変更されたかどうかという点と税務行政上の独自の解釈に相異をきたしたかどうかの二つの面から評価している²⁴⁾。法人税法22条4項によって益金・損金の内容が実質的に変更されたかどうかという点については、「従来の課税所得の基本的な考え方とは異っていないと考えられる。したがって、この規定は補完的規定であり、訓示規定とみるべきものである。税法自体だけでは直接的に収益、費用・損失を明らかにすることはできないからであり、またその目的からみても詳細に収益、費用等を規定する必要もないからである。」²⁵⁾として、不必要な規定であると述べている。税務行政上の独自の解釈に相異をきたしたかどうかについては、「税務行政に

23) 会計基準とソフトローの関係に関する先行研究として、松原有里(2008年)「会計とソフトロー」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣)、69頁を参考とする。

24) 武田昌輔(1977年)「公正処理基準と税法」『租税法研究』4号、80頁。

25) 同上80頁。

においては、具体的な課税所得に関する取扱いとしては、法人税基本通達等がある。これらの取扱いは一般的諸条件を前提として、その処理について下級官庁に対して指針を与えているが、これらのなかには、必ずしもその処理方法のみが正当であるとはいえないものも存し、また諸条件のうち一つでも変っている場合には、結論を異にすべきであるものも存する。いわば、税務行政上は、従来から独自の会計処理を画一的に要求するという傾向がないとはいえなかったのである。このことが他方においては、夥しい取扱通達として現われたのである。この意味において、できるだけ課税所得に関する取扱通達を簡単なものとして、『公正処理基準』に依存することとしたことは、税務行政上の面からみれば、一つの画期的なことであった。いかえれば、この『公正処理基準』に関する規定は、税務行政上は、創設的な意味をもつものとして評価されるべきであり、したがって、課税所得の内容も実際には変更されたものとみるべきである。」²⁶⁾と述べている。

本稿は、このような見解を参考に、法人税法 22 条 4 項の法としての性質と税制簡素化について次のようなことを考える。法人税法 22 条 4 項を通して、企業会計原則等を公正処理基準として扱うことによって、税務行政の簡素化という役割を果たしている。この点について、ハードローである法人税法 22 条 4 項のエンフォースメントによって、企業会計原則等がソフトローとして法人税法の領域において意味を有する。

したがって、本稿は、法人税法 22 条 4 項をソフトロー研究の視点からの検討を通して、次のように考える。法人税法 22 条 4 項は、確認的規定である。それと同時に、企業会計原則等をエンフォースすることによって、税制簡素化のために法人税法において法ではないが納税者の判断に影響を与えるようになったことから、法人税法独自の観点から一般に公正妥当であることを判断するという意味も有する。他方で、法人税法 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を明記しておらず、課税要件法定主義及び課税要件明確主義を内容とする租税法律主義との関係から問題があるのではないかと、また、ソフトロー研究の視点からどのように評価すべきであるのかという疑問も存在する。

(2) 租税法律主義と法人税法 22 条 4 項の関係

法人税法 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を明記していない。そのため、法人税法 22 条 4 項は、租税法律主義との関係に問題がある。

本稿では、法人税法 22 条 4 項との関連から、租税法律主義の内容として課税要件法定主

26) 武田昌輔・前掲注 24)、81 頁。

義²⁷⁾と課税要件明確主義²⁸⁾を対象とする。租税法律主義は、課税要件を法律で定めなければならないこと、また、政令や省令に委任する場合には具体的・個別的なものでなければならないとしている²⁹⁾。そのため、法人税法22条4項は、租税法律主義に反するようにも考えられる。その一方で、租税法は、租税公平主義との関係から、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」³⁰⁾である。この原則は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」という憲法14条1項から求められている。

租税公平主義は、租税法の立法の場面と執行の場面に分けて捉えられている³¹⁾。立法の場面において租税公平主義は、担税力に応じた租税負担を実現できるように租税法の立法過程を統制する立法原理である³²⁾。執行の場面において租税公平主義は、機会の均等を要請し、担税力に応じた公平な負担を実現させるために租税法をすべての国民に平等に適用することを要請する原則である³³⁾。本稿は、一般に公正妥当な会計処理の基準の内容を法律に明確に規定さ

27) 課税要件法定主義は、「課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないこと」（金子宏・前掲注13）、81頁）である。

28) 課税要件明確主義は、「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」（金子宏・前掲注13）、84頁）ことである。

29) 租税は、国民生活に深くかかわっていること及び経済取引の複雑化により専門技術的な知識を必要とされていることから、租税に関する内容を法律で全て規定することは不可能である（谷口勢津夫（2006年）「税法の基礎理論—租税憲法論序説」『税法学』555号、309頁等を参照）。この点について、東京高判平成7・11・28判タ896号95頁は、「いわゆる租税法律主義を規定したとされる憲法84条のもとにおいては、租税の種類や課税の根拠のような基本的事項のみでなく、納税義務者、課税物件、課税標準、税率などの課税要件はもとより、賦課、納付、徴収の手続もまた、法律により規定すべきものとされており（最高裁大法廷昭和30年3月23日判決民集9巻3号336頁、最高裁大法廷昭和37年2月21日判決刑集16巻2号107頁）、租税の優遇措置を定める場合や、課税要件として手続的な事項を定める場合も、これを法律により定めることを要するものである。そして、このような憲法の趣旨からすると、法律が租税に関し政令以下の法令に委任することが許されるのは、徴収手続の細目を委任するとか、あるいは、個別的・具体的な場合を限定して委任するなど、租税法律主義の本質を損なわないものに限られるものといわねばならない。」と判示している。

30) 金子宏・前掲注13）、89頁。

31) 増田英敏（2019年）『リーガルマインド租税法 第5版』（成文堂）、59頁。

32) 同上17-18頁。

33) 租税法律主義と租税公平主義の関係について、佐藤英明教授は、「予測可能性の確保を重視するという租税法律主義の理解は、租税法律主義と並ぶもう1つの租税法における重要な基本原理である租

れていないことが課税要件法定主義及び課税要件明確主義に反しているかという点について、ソフトロー研究の視点も踏まえ、検討する。

本稿は、法人税法 22 条 4 項を確認の規定であると同時に、企業会計原則等をエンフォースすることによって法人税法において法ではないが納税者の判断に影響を与えるようになったことから、法人税法独自の観点から一般に公正妥当であることを判断するという意味も有すると考える。しかし、法人税法 22 条 4 項が定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、その内容が明記されておらず、課税要件法定主義及び課税要件明確主義に反することになるのではないかという疑問もある。この疑問について、金子宏教授は、公正妥当な会計処理の基準という概念を解釈によって、明らかにすることができることから不明確な規定ではない、また、企業会計準拠主義を採用している点から課税要件法定主義に反するものではないとしている³⁴⁾。その他の学説においても、法人税法 22 条 4 項が定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、課税要件法定主義及び課税要件明確主義に反するものではないとする見解が存在する³⁵⁾。

税公平（平等）主義と租税法律主義との関係をどのように考えるかという点にも重要な影響を及ぼしている。すなわち、かつては実質的な租税負担の公平を最重要視する見解も有力に主張されたが、現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説と云う状況であり、租税回避の否認、借用概念の解釈、租税法規の厳格解釈の要請などの個別の論点においてそのような態度が明確に示されている。ただし、このような租税法律主義、とりわけ合法性の原則に関しては、一定の制約要因があるとされている。すなわち、行政先例法が成立している場合、平等取扱い原則に抵触する場合、および、信義則の適用を認めるべき場合には、租税法律主義の内容とされる合法性の原則はその適用が制約され、現存する租税法規との関係では形式的に『違法』と考えられる措置が実質的に適法だと考えられるとされるのである。これらは事案に即した個別的な救済を可能にする」（佐藤英明（2007年）「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣）、59頁）としている。

34) 金子宏（2010年）「公正妥当な会計処理の基準—（法人税法 22 条 4 項）について—」金子宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会）、127 頁。

35) このような見解の例として、中里実教授は、①一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ではないこと、②租税法律主義の原則（明確性の要請）から考えて憲法上当然問題になりうるのではないかとする批判の存在に対して次のように述べている。①の批判に対しては、「法人税法が課税所得算定方法を完結的に定めることが不可能もしくは妥当でないと考えられる以上、このような規定をおくことは已むを得ないと考えられよう。」としている。また、②の批判に対して、課税要件法定主義との関係については、「22 条 4 項を『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』への包括的な委任規定と解した場合には、課税所得算定の根幹部分が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』という法律以外のもの—それが慣習法であれ条理であれ—に委ねられるわけであるから、22 条 4 項は、租税法律主義の一内容である課税要件法定主義に反するという疑いが生じてくる。しかし、私見のように、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』を、企業が現実に採用している商法

その一方で、課税の公平の観点から安定性が害されるのではないかと指摘する見解も存在する。岡村忠生教授は、企業会計における公正と法人税法における公正の違いから、「企業会計への過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義（納税義務は法律に基づくことが必要であるとする原則。憲法84条）を、阻害する可能性があることに注意すべきである。すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経ていない会計方法によって税負担が決定されてしまう可能性が考えられる。つまり、法人税法が、外部の異質なルールによって左右される可能性である。」³⁶⁾と述べている。谷口勢津夫教授は、東京高裁平成14年3月14日判決³⁷⁾を踏まえ、公正処理基準の公正妥当について、法人税法独自の観点からみた公正妥当の意味を含めて解釈することに批判的である³⁸⁾。谷口勢津夫教授は、「法人税法の規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、『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、目的論的解釈（⇒【45】）であり、しかも公正処理基準の『第三者性』（⇒【414】）を損なうものでもあるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない。」³⁹⁾としている。

その他にも、企業会計原則等の内容が必ずしも公正妥当なものとは限らないこと、また、

上の商業帳簿等作成に関する基準であると考えれば、22条4項は課税要件法定主義に反するという批判がある程度免れうるのではなかろうか。」としている。一方、課税要件明確主義との関係については、租税公平主義との関係から租税法において不確定概念の使用が必要とされる場面があることを前提とした上で、「22条4項の解釈について私見を採用すれば、同項は課税要件明確主義に反しないと解したい。すなわち、商法上の商業帳簿や計算書類の作成に関しては商法や計算書類規則に規定があり、また、そこに規定のない事項についても『公正ナル会計慣行』としての様々な会計慣習や会計基準が存在する、そして、これらの中で企業が商業帳簿等の作成において現実に採用している基準が課税所得算定上も尊重されることを規定しているのが22条4項であると解すれば、22条4項が課税庁に自由裁量を認めているわけではないことは明らかである。ある会計方法が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に沿ったものであるか否かを決定するのは裁判官である。裁判官は、右の商法における基準を考慮して、何が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』であるかをある程度明確に決定することができる。他方、企業も、自らの経済行動の租税法的効果を予測することが可能である。このように、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』という概念の使用は法的安定性と予測可能性の確保という租税法律主義の機能を害しないから、課税要件明確主義に反しないと考えられる。そして、このように考えると、そもそも『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』を『不確定概念』としてとらえる必要もないように思われる。」と述べている（中里実・前掲注18）、1595-1597頁）。

36) 岡村忠生(2007年)『法人税法講義 第3版』(成文堂)、38頁。

37) 東京高判平成14・3・14判時1783号52頁。

38) 谷口勢津夫(2018年)『税法基本講義 第6版』(弘文堂)、408頁。

39) 同上408頁。

企業会計原則等が網羅的な内容ではないこととする問題がある⁴⁰⁾。この問題について、国税庁が発する通達などによって補完する解決方法が唱えられている⁴¹⁾。

上記のような学説は、ソフトロー研究の視点から判断すると次のようになる。ハードローである法人税法 22 条 4 項の不明確な部分をハードローである会社法、ソフトローである企業会計原則等に依拠することによって、課税要件法定主義及び課税要件明確主義に反することはないとしている。企業会計原則等が網羅性に欠ける点については、ソフトローに分類される通達等によって補完することによって解決するとしている⁴²⁾。このような議論から、本稿は、ハードローとソフトローの関係について、本来、租税法領域において、法的拘束力を有しないソフトローをハードローによるエンフォースメントを通して有意義なものとすることによってハードローの不明確な部分をソフトローが明確性を与える関係にあると考える。

しかし、このようなハードローとソフトローの関係は、租税法律主義との関連から必ずしも望ましいことではないと考える。なぜなら、中川一郎教授が指摘されているように、伝統的に租税法律主義は、「納税義務の限界を租税法をもつて明定することを要請するものであるから、税法の解釈に対しては、納税義務についての租税法の規定が完結的 (abschließend) であると考えなければならないことを要請する。換言すれば、納税義務については、租税法の規定だけで完全に、かつ最終的に確定されているということを前提として解釈しなければならない」⁴³⁾ ことを求めている。ソフトローの活用が拡大することによって、法律によらない課税がなされる恐れがある。

本稿は、ソフトローについて、法人税法 22 条 4 項の創設経緯から確認できるように税制簡素化にも貢献する一方で、納税者の法的安定性及び予測可能性を確保するために、租税法律主義に反しない範囲内でのみ限定的に活用されることが望ましいと考える。上記のような検

40) 金子宏・前掲注 34)、127 頁。

41) しかし、この解決方法についても、租税法律主義との関係から、許容されるか否かという指摘がなされている (酒井克彦 (2013 年)「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの (下) — 法人税法における「課税標準」の計算構造 —」『月間税務事例』45 巻 6 号、84 頁)。

42) この点について、東京高判平成 14・3・14 判時 1783 号 52 頁は、「法人所得の計算が原則として企業利益の算定技術である企業会計に準拠して行われるべきことを意味するものであるが、企業会計の中心をなす企業会計原則 (昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度調査会中間報告) や確立した会計慣行は、網羅的とはいえないため、国税庁は、適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達 (昭和 44 年 5 月 1 日直審 (法) 25 (例規)) を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法 22 条 4 項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる。」と判断している。

43) 中川一郎 (1961 年)『税法の解釈及び適用』(三晃社)、154 頁。

討を踏まえ、今後の公正処理基準の在り方について、ソフトロー研究の視点から考察する。

(3) 今後の公正処理基準の在り方

本稿は、今後の公正処理基準の在り方について、公正処理基準の国際化及び税務行政のICT化・AI化による公正処理基準の対象範囲の拡大に対応することが必要であると考ええる。

公正処理基準の国際化については、国際財務報告基準(IFRS)を自国の企業会計とする動き(コンバージェンス)が指摘されている。

税務行政のICT化・AI化による公正処理基準の対象範囲の拡大の例として、暗号資産(仮想通貨)の取扱いがある⁴⁴⁾。暗号資産の取扱いは、国税庁のFAQを参考としている⁴⁵⁾。暗号資産の取扱いの例から、インターネット上の情報が租税法の不明確な部分を補完する目的で活用される場合がある⁴⁶⁾。このようなインターネット上の情報も公正処理基準の内容に含まれる、もしくは通達と同様の働きをすることが予測される。

上記のような状況を踏まえ、本稿は、拡大する公正処理基準の対象に対応するために、法人税法22条4項の観点から、公正処理基準とは何かを明確にすることが必要であると考ええる。

公正処理基準に関連する判例として、大竹貿易事件(最判平成5・11・25判タ842号94頁) プリペイドカード事件(名古屋地判平成13・7・16月報48巻9号2322頁)及びビックカメラ事件(東京高判平成25・7・19訟月60巻5号1089頁)がある。

大竹貿易事件における公正処理基準該当性の判断は、「現に法人のした利益計算が法人税法

44) 令和元年度税制改正において、法人税法は、実務対応報告第38号を踏まえた上で、暗号資産について法人税法2条、61条、61条の6、61条の8、法人税法施行令118条の5～118条の11に規定している財務省「法人税法等の改正」[p0254-0316.pdf \(mof.go.jp\)](https://www.mof.go.jp/p0254-0316.pdf) (2021年10月27日参照)。

45) 国税庁「暗号資産に関する税務上の取扱いについて(情報)」[virtual_currency_faq_03.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/virtual_currency_faq_03.pdf) (2021年10月27日参照)。

46) 「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」では、財務省設置法第19条を根拠として、申告納税制度の下で、納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現することを国税庁の使命としている。国税庁は、税務行政を取り巻く環境が大きく変化する中で、納税者の理解と信頼を得て、国税庁の使命を十分に果たしていくために、その時々における課税・徴収上の個々の課題に的確に対応していくことはもとより、経済社会の急激な変化に税務行政が的確に対応できるよう、中長期的に国税庁が向かうべき将来像を明らかにし、そこに向けて着実に取り組んでいくことが重要であると考えている。この中で示している将来像は、おおむね10年後のイメージを示したもので、ICTの活用による「納税者の利便性の向上」と「課税・徴収の効率化・高度化」を柱として、「スマート税務行政」に進化していくことを示している(国税庁「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」[syuraizo_r0106.pdf \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp/syuraizo_r0106.pdf) (2021年10月27日参照))。

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から、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」⁴⁷⁾と示している。

プリペイドカード事件における公正処理基準該当性の判断は、「企業会計と税法の関係について検討するに、課税所得は、企業による会計処理の結果を基礎として、これに税法等を適用して計算されるものであるから、税法以前の概念や原理を前提としている。ところで、従来、税法及び通達により規定されていた所得計算規定ないし会計処理の基準の中には、税法独自の規定なのか、企業会計上当然の規定なのか明らかでないものが多かったことから、昭和41年12月に『税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。』とする『税制簡素化についての第一次答申』が発表され、これを受けて、昭和42年5月の税制改正により法22条4項が新設された。このような経緯に照らすと、法22条4項は、税法が繁雑なものと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。」⁴⁸⁾としている。

ビックカメラ事件における公正処理基準該当性の判断は、「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、上記目的を有する同法固有の観点

47) 最判平成5・11・25判タ842号94頁。

48) 名古屋地判平成13・7・16月報48巻9号2322頁。

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ことを規定するものではないと解するのが相当である。上記に関連して控訴人が主張するところを踏まえ検討するも、同判断に変更を来すものではない。」⁴⁹⁾としている。

上記の3つの判例から、次のようなことが導き出せる。大竹貿易事件では、法人税法の目的である公平な課税という観点を踏まえ、公正処理基準の該当性を判断している。その後のプリペイドカード事件では、「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。」とする判旨から、大竹貿易事件で示した法人税法の趣旨目的の観点の中で公正処理基準の該当性を判断することを明確にしている。さらに、ビックカメラ事件では、判旨の中で「税会計処理基準」という用語を用いて、公正処理基準と会計基準を別個のものとして捉え、法人税法の趣旨目的に照らして、公正処理基準に該当するか否かという判断をしている。この点は、上記で述べたハードローとしての法人税法22条4項とソフトローとしての公正処理基準の検討と合致する。

確かに、法人税法22条4項が税制簡素化のために創設されたとする経緯から、法人税法独自の観点から公正処理基準を判断することは望ましいことではないと解することもできる。しかし、公正処理基準の対象範囲の拡大及び複雑化する法人税法において、法人税法22条4項には単なる確認的規定にとどまらない役割が求められるように解される。したがって、本稿は、上記の学説や判例を参考に、法人税法22条4項が確認的規定であると同時に、今後、さらに拡大する公正処理基準に該当する内容をより明確にするために法人税法独自の観点から一般に公正妥当であることを判断することも必要であると考えられる。

ソフトロー研究の視点からも同様の判断である。ソフトローは、納税者に対し迅速に情報を提供すること及びハードローが整備されていない領域において、事前に国税庁等の見解を提供することが可能である。そのため、複雑化する法人税法において、国際財務報告基準(IFRS)のコンバージェンス及びインターネット上の情報の積極的な活用から、ソフトローである公正処理基準の拡大に対応することは、避けては通れない課題である。本稿は、この課題に対応するために、法人税法22条4項というハードローによるエンフォースメントの意味をより明確化するとともに、ソフトローの対象がどのような形成主体によって成立したのか、また、どのようなエンフォースメントによって納税者の判断に影響を及ぼしているのか

49) 東京高判平成25・7・19 訟月60巻5号1089頁。

という検討が求められると考える。

本章をまとめると、公正処理基準の対象範囲は、租税法を取り巻く環境の国際化や ICT 化・AI 化との関連からより拡大することになる。このような状況に対して、会社法の定める公正妥当と認められる会計処理の慣行に依拠した判断によって、公正処理基準を認めることは妥当であるのかという疑問が生じる。この点について、本稿は、法人税法 22 条 4 項により法人税法独自の観点からの役割が求められると考える。また、ソフトロー研究の視点からこの問題を検討した場合、法人税法 22 条 4 項というハードローによるエンフォースメントの意味をより明確化すること、公正処理基準の内容を判断する際に、どのような形成主体によって成立したのか、また、どのようなエンフォースメントによって納税者の判断に影響を及ぼしているのかという観点からの検討も必要である。

おわりに

本稿は、今後さらに複雑化する法人税法 22 条 4 項が規定する公正処理基準の問題を解決する際の視点として、ソフトロー研究がどのような可能性を有しているかを明らかにするために以下のような検討を行った。

第 1 章は、ソフトローに関する先行研究を参考として、ソフトローとハードローをどのように位置付けるかを検討した。本稿では、成文法源及び不文法源に含まれるものをハードローとし、法的拘束力を有していないが納税者の判断に影響を及ぼす基準等をソフトローと位置付けた。

第 2 章は、本稿における問題意識を明確にした。法人税法 22 条 4 項の創設経緯を踏まえた上で、確認的規定であるとする前提から次のような問題点を指摘した。①法人税法 22 条 4 項は、会社法に依拠した課税所得算定を確認するだけの意味しか存在しないのであれば、それは「法」としてどのような意味をもつのか。②法人税法 22 条 4 項が要請する税制簡素化は、どのような意味を有しているのか。③法人税法 22 条 4 項は、公正処理基準の具体的な内容を明記しておらず、どのようなものを一般に公正妥当と認められるかが不明確である。④公正処理基準の不明確な部分を通達によって補充することは、租税法律主義との関係において妥当なものであるのか。このような問題に対して、本稿は、ソフトロー研究の視点から解決を試みた。

第 3 章は、法人税法 22 条 4 項をソフトロー研究の視点から検討した際、確認的規定であると同時に、企業会計原則等をエンフォースすることによって法人税法において法ではないが納税者の判断に影響を与えるようになったことから、法人税法独自の意味も有すると解し

た。他方で、法人税法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を明記しておらず、租税法律主義との関係から問題があるのではないかと、また、ソフトロー研究の視点からどのように評価すべきであるかという疑問も存在した。この疑問に対して、ソフトローの活用は、法人税法22条4項の創設経緯から確認できるように税制簡素化にも貢献する一方で、納税者の法的安定性及び予測可能性を確保するために、租税法律主義に反しない範囲内でのみ限定的に活用されることが望ましいと述べた。上記のような検討を踏まえ、今後の公正処理基準の在り方については、租税法を取り巻く環境の国際化やICT化・AI化との関連からより公正処理基準の対象範囲の拡大に対応することが必要であると考えた。また、会社法の定める公正妥当と認められる会計処理の慣行に依拠した判断によって、公正処理基準を認めることは妥当であるのかという疑問も生じた。この点について、本稿は、今後、法人税法22条4項により法人税法独自の観点から一般に公正妥当であることを判断する役割が求められると考え、ソフトロー研究の視点からこの問題を検討した場合、法人税法22条4項というハードローによるエンフォースメントの意味をより明確化すること、公正処理基準の内容を判断する際に、どのような形成主体によって成立したのか、また、どのようなエンフォースメントによって納税者の判断に影響を及ぼしているのかという観点からの検討も必要であると述べた。

以上から、ハードローである法人税法22条4項の不確定な部分については、同じくハードローである会社法を通して、ソフトローである企業会計原則等に準拠することによって、明確性を確保しようとしている。このような検討から、本稿は、ハードローとソフトローの関係について、本来、租税法領域において、法的拘束力を有しないソフトローをハードローによるエンフォースメントを通して有意味なものとすることによって、ハードローの不確定な部分をソフトローが補完する関係にあると考える。この見解を参考とした場合、今後の公正処理基準の内容は、国際化やICT化・AI化の進展により、ソフトローによって補完される不確定な部分がさらに拡大すると考えられる。このような傾向は、租税法律主義との関係から、望ましいことではない。この問題に対して、ハードローである法人税法22条4項のエンフォースメントの意味をより明確にすることが必要である。したがって、本稿は、今後の法人税法22条4項との関係におけるソフトロー研究の可能性について、ソフトローの形成主体の性質及びどのようなエンフォースメントによって納税者の判断に影響を及ぼしているのかを明らかにすることを通して、法人税法独自の観点から公正処理基準に該当するものを判断する際の一つの視点になると考える。

その一方で、今後の解決すべき課題として、ソフトローが税制簡素化の達成に貢献するのか、課税所得算定に影響を与える程度をどのように測定するのか及び租税法律主義に反しな

い範囲をどのように決定するのかといった点が残されている。

【参考文献】

- 相京博士(2007年)「法人税法22条4項と会社法」『税法学』558号、3頁
———(2008年)「法人税法と企業会計」『税法学』559号、107頁
- 岩崎政明(1996年)「租税行政規則の外部効果—特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について」『横浜国際経済法学』4巻2号、25頁
- 岡村忠生(2007年)『法人税法講義 第3版』(成文堂)
———(2010年)「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563号、141頁
- 金子宏(2010年)「公正妥当な会計処理の基準—(法人税法22条4項)について—」金子宏『所得税・法人税の理論と課題』(日本租税研究協会)、123頁
———(2010年)「租税法の基本原則」金子宏編『租税法理論の形成と解明(上)』(有斐閣)、42頁
———(2019年)『租税法 第23版』(弘文堂)
- 北野弘久(1967年)「昭和42年度税法改正への若干の疑問」『税法学』198号、27頁
———(1994年)『現代企業税法論』(岩波書店)
- 酒井克彦(2013年)「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(上)—法人税法における「課税標準」の計算構造—」『月間税務事例』45巻4号、63頁
———(2013年)「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(中)—法人税法における「課税標準」の計算構造—」『月間税務事例』45巻5号、73頁
———(2013年)「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(下)—法人税法における「課税標準」の計算構造—」『月間税務事例』45巻6号、79頁
———(2016年)『アクセス 税務通達の読み方』(第一法規)
- 佐藤英明(2007年)「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣)、55頁
- 塩野宏(2015年)『行政法I 行政法総論 第6版』(有斐閣)
- 末永英男(2015年)「会計基準と公正処理基準の乖離」『税経通信』70巻7号、198頁
- 武田昌輔(1977年)「公正処理基準と税法」『租税法研究』4号、71頁
- 田中成明(2006年)『法学入門 新版』(有斐閣)
- 谷口勢津夫(2006年)「税法の基礎理論—租税憲法論序説」『税法学』555号、299頁
———(2018年)「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統性の確保—」近畿大学法学65巻3・4号、213頁
———(2018年)『税法基本講義 第6版』(弘文堂)
- 中川一郎(1961年)『税法の解釈及び適用』(三晃社)
———(1967年)「法人税法22条4項に関する問題点」『税法学』199号、41頁
———(1967年)「法人税法22条4項に関する問題点の整理」『税法学』202号、33頁
- 中川淳(2009年)『法学講義 第2版 基礎へのアプローチ』(世界思想社)
- 中里実(1983年)「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、1545頁

- 藤田友敬(2006年)「規範の私的形成と国家によるエンフォースメント:商慣習・取引慣行を素材として」
『ソフトロー研究』第6号、1頁
———編(2008年)『ソフトローの基礎理論』(有斐閣)
- 増井良啓(2008年)「租税法の形成における実験—国税庁通達の機能をめぐり—考察」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣)、185頁
- 増田英敏(2001年)「通達課税の現状と租税法律主義—取引相場のない株式の評価をめぐり—裁判例を素材として—」『税法学』546号、245頁
———(2011年)「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』566号、347頁
———(2019年)『リーガルマインド租税法 第5版』(成文堂)
- 松尾弘、清水真希子、佐藤泉、齋藤民徒(2019年)「〔座談会〕ソフトローを通じた法形成の展開と課題」『法学セミナー』776号、12頁
- 松沢智(1999年)『新版租税実体法 補正版』(中央経済社)
- 松原有里(2008年)「会計とソフトロー」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣)、69頁
- 渡辺徹也(2018年)『スタンダード法人税法』(弘文堂)

国税庁「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」
[syouraizo_r0106.pdf \(nta.go.jp\)](#) (2021年10月27日参照)
———「暗号資産に関する税務上の取扱いについて(情報)」
[virtual_currency_faq_03.pdf \(nta.go.jp\)](#) (2021年10月27日参照)

財務省「法人税法等の改正」[p0254-0316.pdf \(mof.go.jp\)](#) (2021年10月27日参照)

税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」[s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf \(soken.or.jp\)](#) (2021年10月27日参照)

Summary

Examination of Future Generally Accepted Accounting Principles — Based on The Possibility of Soft Law Research —

Hironori Narumiya

The purpose of this paper is to clarify the potential of soft law research as a viewpoint for solving the problem of fair treatment standards stipulated by Article 22 (4) of the Corporation Tax Law, which will become more complicated in the future.

The position of soft law in this paper is based on the previous research on soft law, and the ones included in the statutory source and the non-grammatical source are defined as hard law, which is not legally binding but affects the judgment of taxpayers. Etc. are soft law.

The possibility of soft law research in relation to Article 22 (4) of the Corporation Tax Law is through clarifying the nature of the soft law forming entity and what kind of enforcement influences the taxpayer's judgment. It is a viewpoint when judging what corresponds to the Generally Accepted Accounting Principles from the viewpoint unique to the Corporation Tax Law.