

## 税務会計論序説(3)

矢 内 一 好

### 目 次

- 第1章 本稿の分析視角
- 第2章 企業会計論前史（以上、商学論纂第61巻1・2号）
- 第3章 賦課課税制度時代の税法と企業会計の関連
- 第4章 シャウプ勧告における税法と企業会計の関連
- 第5章 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」  
（以上、商学論纂第61巻3・4号）
- 第6章 1965（昭和40）年法人税法全文改正
- 第7章 企業会計及び商法の動向
- 第8章 1967（昭和42）年「公正処理基準」創設（以上本号）

### 第6章 1965（昭和40）年法人税法全文改正

#### 1 関連事項の年表

1965年の法人税法全文改正に向けて、関連する事項は整理すると次のとおりである<sup>1)</sup>。

1952（昭27）年	経済安定本部企業会計基準審議会中間報告（小委員会報告）「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（以下「第1次調整意見書」という。）
1960（昭35）年	大蔵省主税局「臨時税法整備室」設置（1962年5月廃止）

1) 吉国二郎総監修『戦後法人税制史（創立50周年記念出版）』税務研究会  
1996年 388頁（武田昌輔氏執筆 昭和40年度）を参考にした。

1960（昭35）年	「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」
1961（昭36）年	税制調査会第二次答申「国税通則法制定に関する答申」
1962（昭37）年	税制調査会「税法整備小委員会」（～1964年12月）
1963（昭38）年	夏：法人税法草案起草に着手～1964年5月以降内閣法制局審議
1963（昭38）年	12月：税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
1965（昭40）年	所得税法，法人税法の全文改正
1965（昭40）年	吉国二郎『法人税法』（1965年改正法人税法の解説書） <sup>2)</sup>

## 2 第1次調整意見書

第1次調整意見書の効果という点では、企業会計側と税務関係者の意見の溝が埋まらないままであったが、企業会計側の以下の意見の一部がその後の税法解釈等に取り入れられるのである。

- ① 総論部分では、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ることから、税法上における企業の所得の概念は、企業の利益から誘導されたものであることを認めなければ

2) 吉国二郎『法人税法』財経詳報社 1965年。同氏の著書『税金こぼれ話—わが国の租税変遷体験記』（財経詳報社 1996年）に、1965年の全文改正について、当時の党税制調査会会長の坊秀男氏より、解説書を書くように要請された経緯が書かれている（同上 246頁）。同氏は、1954年に『法人税法講義』（大蔵財務協会）を出版していることから、その辺りの経験が買われたものと思われる。その後、同氏は『法人税法』の後継として、『法人税法実務篇』と『法人税法 理論篇』を財経詳報社から出版している。この一連の著書について、武田昌輔氏が手助けをしたことは、同氏の『税金こぼれ話—わが国の租税変遷体験記』に書かれているが（同上 246頁）、後年の『法人税法 理論篇』では、共著の形となっている。なお、1964年当時の主税局の役職者は次のとおりである。

- ① 主税局長：泉美之松氏（1963年4月～1965年11月）、塩崎潤氏（1965年11月～）  
 ② 財務調査官：吉国二郎氏（1964年7月～）

ならない。

② 法人税法は、発生主義の会計原則に関する限りこれを厳密な意味で採用している。しかし、判決例における解釈として権利確定主義が採用されている。課税所得の検証の方法として、権利確定の基準を設定することに問題はないが、それは事実の立証であって所得計算の原理ではない。

③ 発生主義に基づく会計処理は、発生の事実すなわち一定の取引原因に従って会計記録を行うにあたり、実現の事実の認識や、費用収益の期間的対応というごとき会計的判断を併せ適用していることは明らかである。

上記の引用は、第1次調整意見書の一部であるが、武田昌輔氏は、シャープ勧告による改正後、第1次調整意見書が、税法における課税所得計算上の不備や、非近代的な面を衝いた、という評価である<sup>3)</sup>。第1次調整意見書から1965年改正までは間隔があいているようであるが、これまで異なる領域からの批判を受けていなかった国税関係者にとって、新しい領域を意識するという意味の影響はあったものと思われる。

### 3 税制調査会の動向

税制調査会という名称による租税制度等に関する審議会の活動は、当初断続的であったが、その後政府税制調査会の活動が恒久化したのは1959年以降といえる。それ以前の税制調査会会長は、衆議院議員の木暮武太夫氏<sup>4)</sup>、実業家の原安三郎氏<sup>5)</sup>であったが、1959年に経済学者の中山伊知郎

3) 武田昌輔『税務会計論文集』森山書店 2001年 44頁。

4) 1953年11月の「税制調査会答申とその理由及び説明」の委員は、会長を含めて24名である。内訳は、学者2名、政治家4名、官僚4名、実業家10名、報道2名、その他2名という構成で、委員に京都大学教授の汐見三郎氏が含まれているが、いわゆる税法プロパーという意味の税務関係者は1名も含まれていない。

氏<sup>6)</sup>が就任して1965年まで会長職に在職している。

(1) 1960年の税制調査会第一次答申

この時期は、当時の池田内閣による「所得倍増計画」の進行中である。この答申の主たるテーマは税負担と税制改正である。

法人税関係では、減価償却、租税特別措置法関連事項等が検討されているが、税制調査会において検討を示唆された事項は次のとおりである。

- ① 企業の資金調達に対する法人税等の影響としての配当課税の改正（配当を支払う法人側で二重課税を調整する支払配当軽減方式の採用）
- ② 減価償却の耐用年数の改訂等
- ③ 法人企業と個人企業との負担の調整
- ④ 中小法人の税負担の問題と同族会社の留保金課税の軽減

(2) 1961年の国税通則法制定に関する答申

1959年4月に設置された税制調査会（会長：中山伊知郎氏）により第二次答申として1961年7月5日に「国税通則法制定に関する答申」が出され、その二に「実質課税の原則等」という項目がある。この答申は、現在でも租税回避を検討する場合の原点ともいえるものである。本稿とは直接的な関連はないが、税法の整備という観点からは重要な答申である。

- 
- 5) 1955年12月8日の「臨時税制調査会中間答申」の会長は原安三郎氏である。会長を含めて委員は29名であり、国税関係者は松隈秀雄氏であり、他に財政学の汐見三郎氏、行政法の田中二郎氏が含まれている。
  - 6) 1960年12月の税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」では、委員に国税関係者の平田敬一郎氏と松隈秀雄氏が入り、税法整備小委員会には、金子宏氏と会計学の渡辺進氏が選任されている。

## イ 実質課税の原則

答申では、税法の解釈・適用に関して、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるという認識に立って、税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定として実質課税の原則を設けることを提言している。

実質課税の原則が、所得税法或いは法人税法に実質課税の原則として規定されていることについて<sup>7)</sup>、答申当時の検討において、吉国二郎氏は、中小企業協同組合法に規定する企業組合の例を挙げて、多数の個人業者が集まって法人組織により活動している事態を踏まえて、課税技術的な側面の強い規定であると述べている<sup>8)</sup>。また、忠佐市氏は、実質課税の原則を同族会社の行為計算否認規定まで持ち込むのは拡張された用例という考え方を示している<sup>9)</sup>。

さらに、忠佐市氏は、実質課税の意義について、所得の帰属者を特定する場合と、法律事実について法律の形式を越えて物事を経済的客観的に集約する場合の2つがあるが、所得税法及び法人税法に掲げた規定は、前者の所得の帰属者を特定する実質所得者課税の原則と考えるべきものと述べている<sup>10)</sup>。

これについてコメントすると、実質主義は、取引等の法形式と課税における実態が異なる場合、法形式を実態に即して引き直すというものであり、実質主義を租税法律主義との調和を図ろうとする意図が上記の答申の

---

7) 「実質所得課税の原則」という見出しで1953年に所得税法第3条の2、法人税法第7条の3にこの規定が置かれた。現行では、実質所得者課税の原則という見出しに改正されている(所得税法第12条、法人税法第11条)。

8) 租税法研究会編『租税法総論』有斐閣 1958年 55-56頁(吉国発言)。

9) 同上 57頁(忠発言)。

10) 同上 65-66頁(忠発言)。

記述から窺うことができるのである。このことから、上述の忠佐市氏による、実質課税の原則を同族会社の行為計算否認規定まで持ち込むのは拡張された用例という見解は妥当な解釈といえるものと考えてるのである。

#### ロ 租税回避行為

答申では、租税回避を、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減すること、と定義し、税法においては、租税回避を許されるべきではないという考えがあることを指摘している。そして、実質課税の原則の一環として、租税回避行為を否認できる規定を国税通則法に設けるべきであると提言している。

結果として、この提言は国税通則法の制定に盛り込まれることがなく、いわゆる租税回避行為を否認できる規定としての一般否認規定の創設に関して、現在においても議論の対象となっている事項である。

#### ハ 行為計算の否認

答申における提言は、法人税法等の個別税法に規定されている同族会社及び特定の行為計算の否認規定について、その適用範囲の拡大と当時通達に定められていた態様を国税通則法に基本的な規定を設けるとしている。

その理由として、同族会社等の行為計算のみに限定する理由に乏しいと認められることから、その適用範囲を特殊関連者間の行為計算についても以下に掲げる取引等を否認できる規定を設けることが主張されている。

- ① 非同族である会社とその系列下にある会社間及びそれら系列下にある会社間の行為計算
- ② 非同族である会社と株主（社員）又は役員間の行為計算
- ③ 企業組合等と組合員間及び組合の構成員相互間の行為計算
- ④ 医療法人、財団法人等とその理事者等との間の行為計算
- ⑤ 親族等の特殊関係にある個人間の行為計算

結果として、上記の主張は立法されることはなかったのであるが、上記

① は、関連者間における移転価格等の問題であり、これは現在においても、検討すべき対象となっている。

そして、否認の対象となる行為計算の態様として、当時の通達において示された取引等が行為計算の態様であるとして、法令において明らかにすることを提言している。

## ニ 行為計算の態様

行為計算の態様については1969年の法人税基本通達改正まで各態様が列挙されていたことはすでに述べたとおりである。その態様の例として、1950年に発遣された法人税取扱通達その後の法人税基本通達にもある、過大出資に対する出資払込否認がある。

この過大出資については、同族会社設立時等において、株主或いは社員から時価以上の価額で現物出資を受け、当該出資された資産の譲渡時に譲渡損が発生して法人利益を減殺することになり、また、譲渡しない場合にあっては、多額の償却費、評価損の発生を招くというのがその内容である。

その根拠となった裁決及び判決が片岡氏の著書には引用されている<sup>11)</sup>。裁決としては、「第一種所得金額及び営業純益金額審査決定に対する訴願裁決(昭和9年8月15日蔵文第65号)」において、同族会社がその社員より買入れたる建物及び器具の価格について、税務官庁が所得税法第73条の2、収益税法第27条を適用して、会社の計算を否認し適当と認める価格を評定したことを正当という判断を示している。

これ以外にも、片岡氏の著書には14の態様が記述されているが、いずれも判決等により解釈が行われたことを示している。この態様別に何に(例えば、判決等) 基因したのかは、それ以降に出版された法人税法の解説等

11) 片岡政一『税務會計』森山書店 1931年 287-289頁。

を主とする著作にはその記述がない。

### (3) 1963年12月答申の概要

1963年12月の税制調査会答申「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」は1965年の所得税法及び法人税法の全文改正の前段となる重要な答申である<sup>12)</sup>。

吉国二郎氏の著書によれば<sup>13)</sup>、氏が主税局総務課長に着任した1961年7月当時、主税局は、1957年以来の総合的な租税制度の改革の輪郭について、税制調査会との間で綿密な調査と審議を行っていたことが記述されている。

税制に関する検討の順序として、1960年答申における国民の税負担の問題から始まり、税法の整備としての1959年の国税徴収法の全文改正、1962年の国税通則法の制定、そして、1963年の所得税法及び法人税法の整備に関する税制調査会の答申ということで、技術的な問題は、大蔵省主税局が案を作り、税制調査会「税法整備小委員会」で検討したという筋道であろう。

本答申の内容は後述するが、これまで、税制改正に関する意見を発信するメイン・プレイヤーは、国税関係者であったが、彼らは、税制調査会の委員というより、税制調査会において検討の原案を作るという実質的な役

---

12) 税法整備小委員会の委員は、① 雄川一郎（行政法）、② 木村元一（財政学）、③ 松宮隆（税理士）、④ 遠藤湘吉（財政学）、⑤ 渡辺進（会計学）、⑥ 明里長太郎（大蔵省）、⑦ 飯野利夫（会計学）、⑧ 星野英一（民法）、⑨ 矢沢淳（商法）、⑩ 上田明信（法務省）、⑪ 杉本良吉（法務省）、⑫ 茂申俊（内閣法制局）、である。大蔵省関係では、税制調査会委員の松隈秀雄氏と渡辺喜久造氏が小委員会委員から外れ、国税関係者として、大蔵省主税局の明里長太郎氏が委員となっている。

13) 吉国二郎『税金こぼれ話一わが国の租税変遷体験記』財経詳報社、1996年237頁。



割を担う一方、活動自体が目立たない裏方の役割へと変わったものと思われる。

本答申は、その「まえがき」にあるように、1962年9月14日から1963年10月10日までの間で44回審議検討を行ったことが述べられている。

#### 4 法的基準の提唱

1963年12月答申の第2「課税所得の範囲及び計算等に関する問題」の4「所得の発生時期」に法的基準である権利確定主義について4頁にわたり答申の記述がある。

以下は、その要旨を抜粋したものである。この答申における法的基準が1965年の法人税全文改正でどのように取り入れられたかが本稿における焦点の1つである。

- ① 税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるともいわれている。
- ② 現行税法の全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴った期間損益決定についての1つの体系を形成しているものと考えられる。
- ③ 権利確定主義は、企業会計における場合の発生主義と結果的に一致している面が多い。
- ④ 税法が権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税義務者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別な定めがない場合の一般的判断基準としては、何らかの法的基準を求めなければならないためである。
- ⑤ 税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けてお

く必要がある。

- ⑥ 下記の法人税基本通達249は、本文では、権利確定主義を規定し、ただし書きとして商品等の販売には引渡基準を認めている。

249 資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生の日の属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。

引渡基準については、引渡時期を発送時にするか、検収時にするか等各種の会計処理方法があるがこれらはいずれも認められている。

- ⑦ 税法上の損金の計上については、費用収益対応の原則が適用され、さらに、権利確定主義に対応する債務確定の有無によってテストされる。若干これについてコメントすると、引当金等の計上の問題である。費用収益対応の原則に従うと多くの引当金等の見積もり計上が発生することから、これらについては、法令の規定のあるものに限ったのである。

## 5 申告調整

1963年12月答申において、当時の法人税が確定決算の利益を申告調整しているのであるが、答申では、申告調整を以下の3分類に分けて説明している。

- ① 必要的調整事項（申告調整をしなければならない事項）
- ② 任意的調整事項（申告調整をしてもしなくてもよい事項）
- ③ 申告調整できない事項

ここで注目すべきは上記③である。これは、1965年の改正により定義された「損金経理」に関するもので、現行法でも文言の改正は行われていない（法法2二十五）。

損金経理：法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。

まず、答申における「損金経理」に関する記述は、創設的な内容かどうかという点であるが、1947年に全文改正された法人税法第18条第1項に確定した決算に基づき申告書を政府に提出しなければならないことが規定され、内部取引についても申告調整を認めないこととされていたことから、法人税法第2条に定義規定を設けることで規定の明確化を図ったといえる。

また確定決算は、1965年改正前の法人税基本通達 [314] に次のように規定されている。

法第18条又は第21条に規定する「確定した決算」とは、その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意をその他これに準ずるものがあつたことをいうのであるから、事業年度終了の日から2か月以内に決算を確定した申告をなすべきものとする。

上記③は、圧縮記帳、減価償却、準備金、評価損益等主とした内部取引に関する事項である。これらについて申告調整を認めるべしという意見に対して、税法と商法との関係については、企業に与える手数等を考慮すれば、それぞれの利益計算の仕組みが基本的には一致するように配慮することが望ましいが、企業の評価、判断ないし決算態度に属する事項については、できるだけ統一的に扱って課税上の公平を図ろうとするその固有の目的ないし性格から、税法がその特有の規定を加えることはやむを得ないというのが答申の見解である。

## 6 1965年改正における所得計算

### (1) 1965年改正に向けた2つの流れ

本稿冒頭の年表にあるように、1965年改正に至るには大きな2つの流れがあるというのが筆者の認識である。

1つは、1949年の企業会計原則の制定、1952年の第1次調整意見書の公表である。それまで、外部からの表立った批判にさらされることもなく、国税関係者というプロフェッショナル集団が理論形成を行ってきた法人税法の領域に、国税関係者からするとある種の部外者である会計専門家が、理論的な面で税法に遅れがあることを指摘したことは、国税関係者にとって、法人税法改革という宿題を課された感がある。

他の1つは、法人税が、1947年の全文改正により、申告納税制度を導入するという大きな改正を行ったが、所得計算原理については、1899年の法人税の創設以降、1947年改正の確定決算主義の導入、1950年のシャウプ税制と改正が続いたことで複雑化した規定を整理する意味から、所得税法と法人税法の全体的な整備が必要という認識に立ち、1962年頃から税制調査会「税法整備小委員会」における検討を行い、1963年の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において改正の骨格が見えてきたのである。

この2つの流れを集約したのが1965年の所得税法、法人税法の全文改正である。そして、この改正に関して直近で、しかも税務関係者の手になる解説書が出版されている。それが、吉国二郎『法人税法』である<sup>14)</sup>。

---

14) 吉国氏は1954年に『法人税法講義』（大蔵財務協会）を出版していることから、解説書の筆者として白羽の矢が立ったものと思われる。この著書『法人税法』（財経詳報社 1965年）はその後、1967年まで3年間にわたり年度版で出版され、1968年以降、吉国二郎・武田昌輔共著となり『法人税法〔理論篇〕』（財経詳報社）と吉国二郎『法人税法〔実務篇〕』（財経詳報社）に分かれて出版されている。武田昌輔氏は、『税務会計論文集』（森山書店 2001

(2) 所得計算及び企業会計との関係

すでに述べたように、1965年改正について、その改正に携わった者で、同時代に作成された解説書は、吉国二郎『法人税法』（1965年版：以下「解説書」という。）と吉国二郎・武田昌輔共著『法人税法〔理論篇〕』（以下「理論篇」という。）である。

これ以外に『改正税法のすべて』<sup>15)</sup>があるが、いずれも情報源は大蔵省主税局ということになる。

以下は解説書における所得計算及び企業会計との関係を記述した箇所の抜粋である。

- ① 近代的会計においては、発生主義の原則、費用収益対応の原則、実現主義の原則が相互に有機的に結合されて企業の成果を計算する<sup>16)</sup>。
- ② 法人税においてその課税標準たる所得を算出する場合においては、企業会計の利益計算の機構、その結果としての財務諸表、ことに損益計算書、貸借対照表を前提とすることが必要である。もとより法律の規定としては所得の計算は法律独自の表現をとることはいうまでもないが、それらの表現によって示される所得計算の原則は、これらの前提に立って適用されるべきものである<sup>17)</sup>。
- ③ 税務計算では、累進税率が適用される場合、所得の多寡によって負担が異なることから、収益実現の時期を画一的に把握する必要がある。このような税法特有の構造から、所得の計算における収益、費用の期間帰属は、企業会計原則の場合以上に的確であることが必要である<sup>18)</sup>。

---

年）、『法人税回顧60年 企業会計との関係を検証する』（TKC出版）等において、多くの論稿を残しているが、上記の『法人税法〔理論篇〕』が後年の論稿の原点ではないかと推測している。

15) 『改正税法すべて』（1965年版 財団法人大蔵財務協会）。

16) 吉国二郎『法人税法』（財経詳報社 1965年）205頁。

17) 同上 207頁。

- ④ 内部計算に係る損益は、税務の所得計算の原則においては、一定の限界を定め、その限界の範囲内においては企業の行った計算を最終のものとし、それ以外の計算を認めない<sup>19)</sup>。

### (3) 益金と損金

法人税の課税所得は、1899年の創設時から1965年の改正まで、総益金から総損金を控除して計算する原則に変更はなく、1965年改正が、各事業年度の所得の金額は、益金から損金を控除した金額とする、と規定を改めたことの意義が問題となる。

これについて、吉国氏は次のように説明している。

従来の総益金と総損金という合計的な概念を、益金の額、損金の額という表現に改めたことは、規定を明らかにする意味にすぎず、特別の意味を持つとは考えられない<sup>20)</sup>。

そして資本等取引を規定したことで、資本等取引に基づく金額と、これらの益金不算入、又は損金不算入の金額を質的に区分した<sup>21)</sup>。

吉国氏の見解では、総益金、総損金は、他の補足的な規定、例えば、棚卸資産の評価、減価償却の計算、繰延資産の計算等の諸計算を前提とするその総体としての所得計算を基礎に解釈すべきであって、近代的な成果計算を取り入れていないという批判は当たらず、近代的な成果計算に一致す

---

18) 同上 209頁。

19) 同上 210頁。なお、1965年改正前の法人税法第18条（中間申告を要しない法人の確定申告）では、納税義務のある法人は、各事業年度終了の日から2か月以内にその確定した決算に基づき当該課税年度の所得金額及び当該所得に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない、と規定されている。また第21条（中間申告を要する法人の確定申告）にも同様の規定がある。

20) 同上 214頁。

21) 同上 216頁。

るものになっていた。改正法は、これをさらに明らかにするために、益金の額及び損金の額が、通常の収益、費用の対応の計算と同じカテゴリーに属することを法律上明らかにしたものと説明している<sup>22)</sup>。

#### (4) 法的基準としての権利確定主義を巡る議論

企業会計における収益の認識とはいつの時点で収益とするのかということであるが、そこに適用される原則は「実現主義」である。

これに対して1963年12月の税制調査会答申では、税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けておく必要がある、と述べており、また、当時の法人税基本通達249は、本文では、「権利確定主義」を規定し、ただし書きとして商品等の販売には引渡基準を認めていたのである。

#### イ 検討の前提と焦点

第1のポイントは、既に引用している通達であるが、権利確定主義を規定しつつ、ただし書きで引渡基準を規定していることから本項の検討材料となるため再度引用する。要するに、1965年改正の前に、このような通達が存在していたということである。

第2のポイントは、1952年公表の第1次調整意見書において、「課税所得計算の検証の方法として、権利確定の基準を設定することはよいが、それは事後の立証手続であって、所得計算の原理ではない。」と批判され、「税務上においても発生主義の解釈としてこの権利確定主義が採用されているのである。」と理解され、さらに、「一般に認められた会計諸基準こそ、企業の所得決定の原則として基本をなすものである。」と上記ポイント1とは異なる立場を企業会計側は示したのである<sup>23)</sup>。

22) 同上 217頁。

23) 解説書では、税務計算における権利確定主義については、企業会計におい

第3のポイントは、1965年の全文改正における益金の年度帰属の原則として、ポイント1に示した「権利確定主義」とポイント2における企業会計における収益認識の基準である「実現主義」のいずれも規定上は明記されなかったのである。この第3のポイントが本項における焦点となる問題である。

#### ロ 権利確定主義を巡る検討

1965年改正後の法人税法第22条第2項の益金の額に関する規定は以下のとおりである。

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。

解説書は、この規定について、収益が当該事業年度の対外的な取引により実現したものであることを意味するもので、このことは会計的意味における実現主義とは必ずしも同じものではなく、対外的実現を所得の限定要素とする限り、より根本的なものといえることができる、としている<sup>24)</sup>。

---

てはこれを一種の財産計算に基づく古い原理であり、企業会計における販売主義等の実現主義の原則を採用すべきであるという主張がかつてなされた(同上 220頁)、と記述しているが、第1次調整意見書ではこのような見解は示されていない。この解説書の説明の根拠は、税法が純財産増加という表現をとったところから、税法の計算を財産計算とみなし、権利確定主義がその基準とされるという主張となったという理解である(同上 220頁)。

24) 同上 219頁。なお、1965年版『改正税法のすべて』にはこのような記述はない。企業会計原則では、第二損益計算書原則の三の営業利益に次のような規定がある。

「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理



従来の原則である「権利確定主義」という原則は、① 収益が実現したのもをもって所得の計算に取り入れるという意味、② その実現がいつ行われたかを示す原則で、収益についてその收受すべき権利が確定したときをもって事業年度帰属の基準とするものである<sup>25)</sup>。

「権利確定主義」によるリーガルテストは、資産に関する収益が対外的に実現することを収益計上のメルクマールとすることを重要な意義としているので、企業会計の慣習を取り入れるべきという主張が妥当な場合はこれを受け入れるのである<sup>26)</sup>。

ここにおける解説書のポイントは次の3点である<sup>27)</sup>。

- ① 「権利確定主義」に包摂される概念は、企業会計における実現主義の概念を包括するものである。
- ② 企業会計における実現主義は、発生主義における収益の認識の基準をさらに明確化するもので、税法が主張している対外的実現を契機として収益を認識すべきであるという意義と実質的に同じである。したがって、「権利確定主義」という考え方と販売基準というものが違っているという認識そのものが理解しがたい、という認識である。
- ③ 益金の額の年度帰属について、法律は原則を明らかにしていないが、税法自体は実現のテストをもって年度帰属を考えていることは間違いない。

---

的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる。注6)注7)」

そして、[注6]の実現主義の適用について「委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売等特殊な販売契約による売上収益の実現の基準は、次によるものとする。」と規定されている。また、[注7]工事収益において、工事進行基準と工事完成基準が説明されている。

25) 同上 220頁。

26) 同上 221頁。

27) ①と②について、同上 221頁。

## 7 理論篇における検討

解説書は、改正後それほど日を置かず出版されたことから、改正当時の雰囲気は伝わるものであるが、吉国氏は改正から3年後の1968年に「理論篇」を武田昌輔氏と共著で出版している<sup>28)</sup>。

理論篇では、解説書よりもより整理された形で論点が記述されているが、収益実現における法的基準<sup>29)</sup>について再論していることである<sup>30)</sup>。

ここでは、法的基準と経済的基準を対立関係でみるのではなく、法的基準を踏まえて、経済的ファクターをより重視するかどうかという点が問題である。具体的には、商品の販売の場合、所有権の移転という法的基準のみによるべきではなくて、経済的にみて販売されたとみなされる時期として、具体的に代金を請求しうる時期をもって収益計上の時期とするものである<sup>31)</sup>。

理論篇では、一般論として、企業側では、引当金の設定等損費について経済的な基準によって計上することが考えられるが、収益についてはむしろ法的基準を重視して計上する傾向が強いが、税務当局は、見積損費としての引当金の設定を制限し、収益の計上については法的基準によらずに経済的基準によって計上する場合が少なくないことを指摘している<sup>32)</sup>。

---

28) 吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論篇〕』財経詳報社 1968年。

29) 理論篇は、「権利確定主義」という用語ではなく「法的基準」という用語を使用し、企業会計における「実現主義」については、「経済的基準」という用語を使用している。法的基準の欠点は違法利得等を所得と認識できないことであり、実現主義は所得の認識の基準が明確でない欠点があり、いずれか一方を採用することには問題があるとしたのであろう。

30) 吉国二郎・武田昌輔 前掲書 153-156頁。

31) 同上 153-154頁。

32) 同上 156頁(注)。

## 第7章 企業会計及び商法の動向

### 1 1966(昭和41)年「税法と企業会計との調整に関する意見書」

これまで、1965年の全文改正までの税法の動向を検討したが、これと並行して企業会計側も1949年の企業会計原則の制定、1952年の第1次調整意見書以後も、税法等との調整に係る検討を継続して、1966年には第2次調整意見書を作成公表している。また、企業会計審議会とは別に、日本会計研究学会税務会計特別委員会は1965年に「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」を作成した。

この一連の動向に対する視点としては、これら企業会計側の努力が法人税法にどのように影響をしたのかという点からの評価である。

本稿におけるこれまでの検討では、第1次調整意見書において、理論的に遅れている法人税法に新しい会計理論を導入すべしとして意気込む会計側に対して、それまで、いわゆる動態論に立脚した会計理論からの批判を受けたこともなく、国税関係者というある種のサークル内の議論に終始してきた税法側の具体的な反応は見られなかったが、一般に認められた会計原則に基づく企業利益を調整して課税所得計算が行われ、その企業利益の算定には、発生主義、実現主義、費用収益対応の原則が適用となるという認識が国税関係者間にも定着したのである。

1966年10月17日公表の第2次調整意見書は、1965年の法人税の全文改正後であり、かつ、1967年の法人税法第22条第4項の公正処理基準創設前に出されたものである。

第1次調整意見書が、企業会計原則至上主義の感がある硬直的な主張を基盤としていたのに対して、第2次調整意見書は、1965年の法人税法全文改正等における税法サイドからの企業会計への接近を踏まえて、税法と企業会計原則との調整に検討の焦点がシフトしている。

## (1) 企業会計に準拠する旨の基本的な考え方の導入

第2次調整意見書の総論1「企業会計に準拠する旨の基本的な考え方の導入」の(3)において、法人税法に課税標準の総則的規定を設けることを提言している。この規定は、米国内国歳入法典第446条の規定をモデルとしたものである。

この第446条は、拙著においてこの条項を検討した内容をまとめると次のとおりである<sup>33)</sup>。

この第446条は、移転価格を規定した第482条と関連がある。現行の内国歳入法典における第446条と第482条の関係は次のようになっている。

現行の内国歳入法典第446条(a)の一般規定(General Rule)は次のような内容である。

「課税所得は、納税義務者が帳簿における所得計算に通常使用している会計処理の方法に基づいて計算される。」

この第446条(a)の例外は第446条(b)に次のように規定されている。

「納税義務者により通常使用される会計処理の方法がない場合、或いは、使用している方法が所得を明瞭に反映しない場合、財務長官の判断により所得を明瞭に反映する方法に基づいて課税所得の計算は行われる。」

この上記の第446条(a)及び同条(b)の規定は、1918年歳入法第212条及び第232条に係る規定を起源としている。

これらの規定は、その後変遷を重ねたが、1939年内国歳入法典第41条に規定する企業会計準拠規定では、納税義務者が適用している会計処理の方法等が所得を明瞭に反映していない場合、内国歳入局長官の指示する会計処理の方法により修正することが規定されている。これらの規定の文言に大きな変化はない。すなわち、企業会計準拠と所得明瞭基準の2点がその

---

33) 矢内一好『米国税務会計史』中央大学出版部 2011年 第Ⅱ部第7章。

要点である。

しかし、1954年法における第446条は、一般に公正妥当な会計処理の基準（Generally Accepted Accounting Principles：以下「GAAP」という。）と税務会計の調整を図る趣旨であり、税法の規定にGAAPに基づく規定である引当金、前受金に係る処理を導入して、結果的に失敗したのである。言い換えれば、1918年当時には存在しなかったGAAPの概念が1954年には確立していたということである。したがって、第446条の意義は、税務会計の目的である課税所得計算において、GAAPの進展を受けて、GAAPを基準とすることを原則とするということである。

日本の法人税の規定と比較すると、企業会計準拠は、法人税法第22条4項に規定のある公正処理基準とほぼ同義ということになる。そして、所得明瞭基準は、日本の法人税法における「別段の定め」と同種の内容ということになるが、所得明瞭基準の判断を行うのが内国歳入庁長官であることから、条文の趣旨は日本と米国では異なることになる。

以上のことを踏まえて、総論1(3)において、「納税者が健全な会計慣行に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いて妥当な方法によりこれを計算するものとする」旨の規定を設けることが適当である、としているが、上記引用の後段部分「課税所得は税務官庁の判断に基づいて妥当な方法によりこれを計算する」という規定は、税法にある行為計算の否認の意味を持つ文言であり、企業会計サイドから提言されるのは奇異に感じるものがある。

また、日本は、確定決算による企業利益を申告調整して課税所得を誘導する形式であるが、米国は、企業会計の数値を個別に修正して、売上高、控除額を計算する分離型であることから、この両国の相違等にも言及があってしかるべきではなかったのかと思えるのである。

## (2) 自主的経理の容認

ここで意見書の主張は次の2点である。

- ① 税法では、会計方法を抑制し、会計方法の適用条件の規制を行っているが、企業が選択適用している会計方法が不合理であっても継続性が遵守される限り課税の公平を害することにはならない。
- ② 税法の規定が企業会計を規制する逆基準性等が、企業の実態にそぐわないとしている。

## (3) 決算表示上の規制の排除

意見書は、1965年の法人税法全文改正により明定された損金経理については、課税の安定性の要請及び租税政策に基づくものという理解を示している。

## 2 商法改正の動向

## (1) 商法改正

本稿における検討の順序からすると、1967年の法人税法第22条第4項の公正処理基準創設をはさんで、1964年及び1965年に発生した大企業の粉飾事件に端を発して、1966年以降、株式会社の監査制度の検討を開始し、1974年に、証券取引法に基づく従来の公認会計士監査に加えて、商法監査を導入したのである。以下の表は、これらの動きをまとめたものである。

1962（昭37）年	商法改正：財産法重視から損益法重視に転換として計算規定が整備され、取得原価主義の採用、繰延資産の範囲拡大、引当金規定の新設等が行われた <sup>34)</sup> 。
1965（昭40）年	法人税法全文改正
1965（昭40）年	山陽特殊製鋼倒産、サンウエーブ工業の粉飾（1964年）

1974 (昭49) 年	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 商法改正：会計包括規定として「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ (第32条2項)」を規定 (以下「斟酌規定」という。)</li> <li>・ 商法監査 (株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律が制定) (2006年廃止)</li> </ul>
--------------	--

(2) 商法第32条第2項の創設

2005年の会社法の創設に伴い廃止された旧商法の第32条の条文は下記のとおりである。

<p>第5章 商業帳簿</p> <p>第32条 商人ハ営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス</p> <p>2 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</p>
--

34) この改正により創設された規定 (第287条ノ2) は次のとおりである。

「第287条ノ2 特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキハ其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明カニスルコトヲ要ス

② 前項ノ引当金ヲ其ノ目的外ニ使用スルトキハ其ノ理由ヲ損益計算書ニ記載スルコト」

企業会計原則の注解18 (引当金について) において、次の4要件を規定している。① 将来の特定の費用又は損失であること、② その発生が当期以前的事象に起因していること、③ 発生の可能性が高いこと、④ その金額を合理的に見積ることができる場合で、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当するが、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできないとしている。

税法は、引当金については、債務が確定していないことから、別段の定めとして規定のある貸倒引当金、返品調整引当金 (2018年度廃止) がある。

旧商法では、① 債務としての負債性引当金 (例：退職給付引当金)、② 債務ではない負債性引当金 (例：修繕引当金)、③ 評価性引当金 (例：貸倒引当金) であり、① は債務であるから負債として計上されることから除かれ、② が負債性引当金のみである。

上記の第32条第2項の斟酌規定は、上述のように、商法監査導入に基因した改正である。

また証券取引法（昭和23年4月13日法律第25号）の第193条には次のような規定がある。

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、大蔵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大蔵省令で定める用語、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。

上記の規定にある大蔵省令は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和38年11月27日大蔵省令第59号）の第1条の規定は次のとおりである（第1項についてはカッコ書き部分を削除してある。）。

1 証券取引法第5条、第7条、第9条第1項、第10条第1項、第24条第1項若しくは第2項又は同条第5項の規定により提出される財務計算に関する書類のうち、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書又は損失処理計算書及び附属明細表の用語、様式及び作成方法は、第1条の2を除き、第1章から第6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。

2 大蔵大臣が、法の規定により提出される財務諸表に関する特定の事項について、その作成方法の基準として特に公表したものがあつた場合には、当該基準は、この規則の規定に準ずるものとして、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優先して適用されるものとする。

上記のように、証券取引法に基づく監査（以下「証取監査」という。）では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に財務諸表が従うことが明記されている。

1974年の商法監査導入に伴い、公認会計士は証取監査と重複した監査を



行うことになり、会計基準の一元化としての企業会計原則修正等が行われ、このような背景から商法第32条第2項が創設されたのである<sup>35)</sup>。

斟酌規定は、商法監査導入に伴う証取監査における証券取引法との調整一元化から創設された規定であり、後述することになる公正処理基準とはその創設された基盤が異なるのであるが、法人税法第74条の確定決算主義の規定にある「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2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。」と規定されている確定した決算は、現行では「確定した会社法上の決算」、1974年当時では、「確定した商法上の決算」を意味するものである。

斟酌規定の創設は、公正処理基準と重複して、商法で規定した以上、税法の規定は不要という主張も存在するのである<sup>36)</sup>。

1974年当時の旧商法の時代、斟酌規定により、企業利益を前提として課税所得の計算が行われるということである。したがって、企業会計との関連は、(企業会計の慣行) → (企業利益) → (課税所得)、ということになり、課税所得の計算は、旧商法を経由して間接的に企業会計と関連している「間接関連説」ともいえるのである。

しかし、「間接関連説」は、発生史的には、1974年の商法改正後の事態を前提とした理解であり、1967年の公正処理基準創設時の意義は、課税所得の計算が基本的には企業会計に従っていることを示したものであり、税

---

35) 1974年に商法改正と商法特例法(株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法)の制定により資本金額が一定以上の株式会社は、いわゆる商法監査を受けることになった。また、証券取引法による上場法人に対する証取法監査が行われていたことから、監査一元化の観点から商法総則に会計慣行を斟酌する規定(商法第32条第2項)を規定したのである(鈴木竹雄『新版会社法 全訂第3版』弘文堂 1993年 212-213頁)。

36) 武田隆二『平成17年版 法人税法精説』森山書店 2005年 45頁。

法の固有の必要性による要請である別段の定めのないものについては、公正処理基準に従って計算されるものとすることになる。

課税所得は企業利益に基づいて計算され誘導されるものであるが、課税所得の計算においては、「間接関連説」ばかりではなく、その計算構造が、企業会計に基づく公正処理基準と別段の定めから構成されていることを示しているのである。このことを言い換えれば、損金経理要件等を織り込んだ企業利益に基づいて、企業会計と別段の定めから構成される計算構造により課税所得が誘導されるということになる。結論として、一見すると不要のように思われるが、斟酌規定と公正処理基準は、その規定の内容は同様であっても、それぞれの役割が異なることから、不要ということにはならないものと思われる。

## 第8章 1967（昭和42）年「公正処理基準」創設

### 1 斟酌規定及び公正処理基準の意義

1974年に創設された旧商法第32条第2項に規定された斟酌規定及び現行の会社法第431条及び第614条に規定された「株式会社（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。」という規定は、会社法自体が自己完結的に企業利益算定の規定を設けていないことから、その算定において会社法に規定のないものの多くを会計慣行に依存していることを示している<sup>37)</sup>。

他方、1967年の税制改正により公正処理基準（法人税法第22条第4項）の規定が創設されたが、立法者側による説明によれば<sup>38)</sup>、この規定の趣旨は、課税所得と企業利益を原則として一致すべきであることを明確にすること

37) 武田昌輔「税務会計と企業会計」『体系 近代会計学 XIII』所収 中央経済社 1979年 7頁。

38) 藤掛一雄「法人税法の改正」『国税速報』1967年 75-76頁。

であるが、この規定創設前においても、税法が課税所得の計算について完結的に規定するよりも企業の会計慣行に委ねることも多く存在したので、従前の課税所得計算もこの前提で行われていたとしている。また、この規定は税制簡素化の一環であり<sup>39)</sup>、この規定の意義は、創設的ではなく、宣言的、確認的の規定であり、この規定が大きな影響を与えた領域は、国税庁通達における期間損益の取扱い通達の制定等であるとされている<sup>40)</sup>。

また、立法趣旨とは別に、課税所得計算における法人税法第22条第2項及び第3項に規定されている収益、原価、費用、損失等の諸概念は、企業会計に依存していることは事実である。したがって、法人税法自体が自己完結的に企業利益算定の規定を設けていないことから、その算定において法人税法に規定のないものの多くを公正処理基準に依存していることを示している。公正処理基準は、課税所得の計算が基本的には企業会計に従っていることを明示したものともいえるのである。

## 2 1967(昭和42)年「公正処理基準」創設までの経緯

この時代の国税関係者であり1965年の全文改正の解説書の著者の吉国二郎氏は、1965年当時財務調査官、1966年東京国税局長、1967年8月から11月まで証券局長、1967年11月7日から1969年8月まで主税局長ということで、この当時の主税局長は1965年11月から1967年11月まで塩崎潤氏である。また、1967年改正の実務に関与した武田昌輔氏は、1967年に退官して成蹊大学教授に就任している。しかし、1965年の改正前後から1967年の改正までの背景に詳しい武田氏の退官後の論文<sup>41)</sup>に記載のある事項はま

39) 座談会「改正税法を企業はどう見るのか」『税経通信』Vol. 22 No. 8, 1967年 83頁 久保田発言。

40) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈』[1991年度版] 中央経済社 1991年 44頁。

めると次のとおりである。

1950年	「法人税基本通達」(1950年9月25日 直法1-100) 通達の集約・整理統合
1952年	第1次調整意見書
1953年	棚卸資産の評価、減価償却等の会計処理に関する通達
1959～1960年	賞与、棚卸資産、固定資産及び繰延資産に関する通達
1965年	通達(直審(法)84)「一般に認められた適正な企業会計の原則」
1966年9月	税制調査会「税制簡素化についての中間報告」
1966年10月	第2次調整意見書
1966年12月	日本租税研究協会「税制簡素化に関する意見」
同上	税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」
1967年	法人税法第22条第4項創設
1969年	「法人税基本通達」(直審(法)25)

上記の1966年の日本租税研究協会による「税制簡素化に関する意見」は、1965年10月9日付で、当時の国税庁長官吉岡英一氏から日本租税研究協会宛に出された意見聴取に対しての日本租税研究協会からの回答が1966年12月の「税制簡素化に関する意見」(以下「簡素化意見」という。)である。

国税庁側からは、5つの意見聴取項目が掲げられているが、その1が次の項目である。

- 1 企業利益と課税所得との計算原理の不一致から生ずる各種の手数を少なくする等、課税標準計算等に関する手数を省略する具体的方法

上記に引用した武田氏の論文に引用された事項及び国税庁側から日本租税研究協会宛に出されたパブリックコメントの内容は、法制度の簡素化と

41) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務大学校論叢』3号 1970年。

いうよりも、税務執行の簡素化という意味合いが強い。

この上記の項目について、簡素化意見は、直接的な意見を述べていないが、法人税の取扱通達について、次のような意見が述べられている。

すなわち、納税義務者に対して、法規解釈の基準手引を渡さないで、下級官庁に対する通達をもって代用してきたことは明らかにミスであった。しかもその通達ですら、一部に独断的なものもあったために実務的でなく、ために下級官庁が承服実行していないものもあった。納税義務者がその一部を無視したとしても不思議はなかった。

この上記の意見で述べられていることは、納税義務者に対する基準手引を出すべきであるということである。この手引は、通達よりも選択性、弾力性があり、かつ、その内容作成にあたっては、一般に行われている企業会計の実務に大きく抵触しないことの限界を十分に心得るべきとしている。

1965年の法人税全文改正の際に、公正処理基準の規定は創設されず、2年後に創設された理由は、通達の整備を含めた税務執行の簡素化であり、条文の改正以外の領域の問題であったといえよう。

### 3 1966年12月の税制簡素化についての第一次答申

1965年の所得税・法人税の全文改正に先立つ1963年に税制調査会は「所得税及び法人税の整備に関する答申」を出しており、この答申等を受けて、1965年の全文改正が行われたのである。

1967年の公正処理基準の創設は、税制調査会における税制簡素化の流れから由来したことは明らかであるが、最初に、第一次答申における直接税に関連する項目を抜き出すと次のとおりである。

- ① 記帳手続の簡略化
- ② 申告手続の簡略化

- ③ 納税手続の簡略化
- ④ 税法，通達の構成の平明化

そして本答申における税制簡素化の基本的方向2において、「簡素化のためには、現行税制の理論の精密さ或いは税法独特の規制について、ある程度これを緩和するという態度が必要である。」として、「企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべきである。」としている。

日本租税研究協会による簡素化意見では、「一般に行われている企業会計の実務」と表現し、第一次答申では、「企業の健全な会計慣行」と使用されている用語の相違はあるにせよ、企業会計に対して同様の思考法に基づいているものである。

また、税法，通達の構成の平明化については、税制として極めて微細な点まで明確に規定を設けることによって制度そのものを独自に形造ろうとする風潮が強くなってきていると分析した上で、税制だけがかけ離れて複雑であるという印象を生じないようにしなければならないし、税法や通達の内容は、納税義務者にできる限り平易に理解されるように、一層の工夫をつくすことが必要である、と提言している。

以上、簡素化意見及び第一次答申は同じ時期に、同様の内容の提言をしている。特に、簡素化意見は、税務行政を担当する国税庁長官名で求めたパブリックコメントであり、第一次答申よりもより具体的な内容となっているが、企業会計を法人税制の基礎とする点では共通していること、通達行政が壁にぶつかっている状況であること等、その打開策を求めているのである。

#### 4 公正処理基準までの変遷

用語の表現としては、若干異なるものもあるが、1949年制定の企業会計

原則以降、公正処理基準制定前後においてどのような用語が使用されてきたのかをまとめると次のようになる(下線筆者)。

1949年 企業会計原則前文	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、 <u>一般に公正と認められたところ</u> 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のに当たって従わなければならない基準である。
1950年 改正証券取引法第193条(証券取引法は1948年成立)	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、大蔵大臣が <u>一般に公正妥当であると認められるところ</u> に従って大蔵省令で定める用語、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。
1952年 第1次調整意見書	<ul style="list-style-type: none"> <li>・継続的に適用される一般に認められた会計原則</li> <li>・公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益</li> <li>・健全な会計慣行における発生主義</li> </ul>
1966年 第2次調整意見書	納税者が継続的に <u>健全な会計慣行</u> によって企業利益を算出している場合
1966年 税制簡素化についての第一次答申	納税者たる企業が継続して適用する <u>健全な会計慣行</u> によって計算する旨の基本規定
1967年 法人税法第22条第4項	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、 <u>一般に公正妥当と認められる会計処理の基準</u> に従って計算されるものとする。
1974年 商法第32条第2項	商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ <u>公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ</u>
2006年 金融商品取引法第193条	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 <u>一般に公正妥当であると認められるところ</u> 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。
財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(財務諸表規則)	・この規則において定めのない事項については、 <u>一般に公正妥当と認められる企業会計の基準</u> に従うものとする。

<p>2 金融庁組織令（平成十年政令第三百九十二号）第二十四条第一項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<u>一般に公正妥当と認められる企業会計の基準</u>に該当するものとする。</p>
--

上記以外に、1967年当時の法人税基本通達132(2)には、「一般に認められた適正な企業会計の原則」という規定がある。

以上の比較においても、公正処理基準と同じ用語を使用した例はない。以下では、公正処理基準成立について検討する。

## 5 公正処理基準の解釈

上記4による規定の変遷を分析した結果、次のような疑問が生じたのである。

第1は、用語上の問題として、公正処理基準は、「会計原則」ではなく、「会計処理の基準」とした意義は何か。

第2は、公正処理基準における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は企業会計原則を意味するのか。

### (1) 第1の点

第1の点について、吉国氏は、その著書において次のよう記述している<sup>42)</sup>。

「税法、通達のなかには数多くの所得計算規定ないしは会計処理の基準が規定されており（以下略）」

この基準については、次のように説明している<sup>43)</sup>。

「ここにいう基準は、客観的な規範性をもつ公正かつ妥当と認められる

42) 吉国二郎『法人税法』財経詳報社 1967年 234-235頁。

43) 同上 235頁。



会計処理の基準という意味であり、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。もちろん、いわゆる「企業会計原則」だけを意味するものでもなければ、税務官署の側だけで定められるべきはずのものでもない。」

武田昌輔氏は、第1の点について公正処理基準に至る過程において、次のような用語があったことを挙げている<sup>44)</sup>。

- ・健全な会計慣行
- ・一般に認められた会計原則
- ・継続的に健全な会計慣行
- ・適正な会計慣行

上記の用語について、武田氏は、会計慣行という場合には感覚としては、現に企業実務の中において実践されているものであることを要すること、健全という場合には妥当というよりもむしろ保守的な匂いをもっていると思われたからである<sup>45)</sup>。

また、「一般に公正妥当と認められる」という文言は証券取引法の用例を参考にしたものと推測され、企業会計の基準といわなかった理由としては、実質的会計処理を重視する立場からこのような表現になったという説明がある<sup>46)</sup>。

## (2) 第2の点

すでに吉国氏の著書の引用でも明らかのように、公正処理基準は企業会計原則だけを意味しないとしている。

武田昌輔氏は、企業会計原則が公正処理基準に該当するのかということ

---

44) 武田昌輔 前掲論文 142-143頁。

45) 同上 143頁。

46) 同上 145頁。

について、企業会計原則には公正処理基準にてらして適当と認められないものも多々存在する、として上記の吉国氏と同様の結論である<sup>47)</sup>。

### (3) 小 括

企業会計原則は、その前文において、「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と認められたところを要約したものの」と記述しているが、これについて、井上達雄氏は、「日本において会計原則を作成するにあたり、日本に会計実務のうちに慣習として発達したもののみをもって原則を作ることができないことから米国の会計実務のうちに慣習として発達したもののなかから抽出し、日本の会計実務と一体として構成するものとしたのである」と述べている<sup>48)</sup>。

したがって、企業会計原則に続く、証券取引法第193条の規定以降、公正処理基準創設までの規定は、暗黙のうちに企業会計原則を想定していたと理解しても問題はないように思われるがこの段階を第1期とする。

次に、公正処理基準と企業会計原則の関連では、前出の武田昌輔氏の綿密な分析があるが、公正処理基準の内容について企業会計原則を含む会計処理の基準というある種の受け皿作りが行われ、その後、1996年の金融ビッグバンに伴う会計ビッグバンといわれる一連の会計基準の制定もこの受け皿に含めて対処したといえる。この時期は第2期である。

この受け皿からはみ出したのが、2018年改正の法人税法第22条の2の規定であり、この期は第3期である。

本稿は紙幅関係からここで一応終了するが、上記の第2期及び第3期の検討は他日を期したい。(終)

---

47) 同上 139頁。

48) 井上達雄『企業会計原則の解明』酒井書店 1972年 2頁。