

法人税法22条4項にいう「公正処理基準」 該当性に係る判断アプローチ

——東京高裁平成25年7月19日判決を素材として——

酒 井 克 彦

目 次

はじめに

I 素材となる事例

II 法人税法22条4項該当性の判断アプローチ

III トライアングル体制の崩壊論と公正処理基準

IV 実質基準

結びに代えて——公正処理基準非該当の先にあるもの

はじめに

法人税法は、その最も重要と思われる所得計算ルールの基本について、これを企業会計に依拠する建付けを採用している。その考え方の実定法上の根拠は、法人税法22条《各事業年度の所得の金額の計算》4項が収益の額及び原価・費用・損失の額につき、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（いわゆる「公正処理基準」）に従った計算を要請するところにある¹⁾。もっとも、同条項が「企業会計原則」とか「一般に公正妥当と認

1) 金子宏教授は、法人税法22条4項はアメリカの企業会計における Generally Accepted Accounting Principles（GAAP：一般に承認された会計原則）に相当する概念であると説明されている（金子『租税法〔第20版〕』317

められる会計処理の慣行」などという表現を用いず、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」としていることから、かかる基準が何を指しているのかという点についての論議は絶えることがない。すなわち、通説は、法人税法22条4項について、「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」であるとしているが^{2), 3)}、こ

頁（弘文堂 2014）。

なお、アメリカ内国歳入法典（Internal Revenue Code：IRC）Sec. 446 (a) は、課税所得は納税者が自己の帳簿において規則的に計算する会計方法に基づいて計算されねばならない旨規定をしており、また、IRC. Sec. 446 (b) は、かかる会計処理方法が納税者によって規則的に用いられていなかったり、あるいは、採用された会計処理方法が所得を明確に示していない場合には、財務長官の判断において、かかる課税所得の計算は、所得が反映されるように計算される旨を規定している。

(a) General rule

Taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which the taxpayer regularly computes his income in keeping his books.

(b) Exceptions

If no method of accounting has been regularly used by the taxpayer, or if the method used does not clearly reflect income, the computation of taxable income shall be made under such method as, in the opinion of the Secretary, does clearly reflect income.

(c) Permissible methods

Subject to the provisions of subsections (a) and (b), a taxpayer may compute taxable income under any of the following methods of accounting —

- (1) the cash receipts and disbursements method ;
- (2) an accrual method ;
- (3) any other method permitted by this chapter ; or
- (4) any combination of the foregoing methods permitted under regulations prescribed by the Secretary.

2) 金子・前掲注1), 316頁。

3) 野口浩「確定決算主義の意義と必要性」税法550号27頁、濱田洋「国際化

にいう「原則として」ということの意味をいかに理解すべきかの問題が残されていると思われるところである⁴⁾。

したがって、法人税法がかような建付けを採用していることから、一定の見解の収斂を待たずにこの点に関する探求を諦めることは到底許されな
いものといわざるを得ない。

本稿では、問題とされている会計処理の基準が公正処理基準に該当しな
いとされた事例（東京高裁平成25年7月19日判決等）を素材として、公正処
理基準該当性がいかなる「基準」により判断されるのかという点に関心を
置いて、そこで展開されている判断アプローチについて考えることとした
い。すなわち、本稿の中心的関心事項は、公正処理基準該当性を判断する
「基準」を明らかにする道筋を模索することにある。

I 素材となる事例

1 事案の概要

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、平成19年9月1日から平成20年8月31日までの事業年度（以下「本
件事業年度」という。）中の平成20年6月以降その発行する株式を東京証券
取引所市場第一部に上場しているところ、これに先立つ平成14年に、資金
の調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契

の中の確定決算主義」租税40号47頁も参照。

- 4) 清永敬次教授は、「このような基準が、各事業年度の所得の金額の計算に
当たり、具体的にどの領域において意義を持つことになるのか、必ずしも明
らかでない」とされる（清永『税法〔新装版〕』125頁（ミネルヴァ書房
2013））。また、岡村忠生教授は、「法的道具概念として、公正処理基準が具
体的にどう作用しているのかは、必ずしも明らかではない。また、その中味
を誰がどのような手段で判断するのかも、明らかではない」とされる（岡村
『法人税法講義〔第3版〕』35頁（成文堂2007））。

約（以下「本件信託契約」といい、これに係る信託財産を「本件信託財産」という。）を締結した上で、それに基づく受益権（以下「本件信託受益権」という。）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した（以下「本件不動産流動化取引」という。）。Xは、この不動産の流動化について、法人税の課税標準である所得の金額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う内容の会計処理をして、以後、本件信託契約及びこれに係る契約を終了させた本件事業年度までの間、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。

本件は、本件事業年度の法人税について、Xが、上記のとおり、その前提とした会計処理を訂正したことにより、同年度の法人税の確定申告（以下「本件確定申告」という。）に係る確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）の提出により納付すべき税額が過大となったとして、国税通則法23条《更正の請求》1項1号に基づき、更正をすべき旨の請求（以下「本件更正請求」という。）をしたところ、所轄税務署長から更正をすべき理由がない旨の通知（以下「本件通知処分」という。）を受けたため、国Y（被告・被控訴人）に対しその取消しを求めた事案である。

〔事実の経緯〕

Xは、平成14年8月期（平成13年9月1日から平成14年8月31日までの事業年度をいう。以下同じ。）において、①本件信託受益権の譲渡を本件信託財産の譲渡と取り扱って、その譲渡の対価の額である290億円から原価の額（帳簿上の取得価額）である263億9,000万円を控除した26億1,000万円を収益の額に、②本件各建物賃貸借契約に基づく賃借料の額を費用の額に、

③ 本件匿名組合契約に係る配当金の額を収益の額に、それぞれ計上する会計処理をして、上記の事業年度の法人税について、この会計処理を前提とした内容の確定申告をした。

Xは、その後の各事業年度の法人税についても、上記の会計処理を前提とした内容の各確定申告をしていた。

証券取引等監視委員会は、平成20年12月、調査の結果、本件不動産流動化取引の会計処理について、信託受益権のEへの譲渡を信託財産の譲渡として取り扱い、本件信託財産である不動産を貸借対照表上の資産の部に計上しないものとする（売却取引処理）は不適切であり、信託受益権の上記の譲渡を信託財産である不動産の譲渡とは認識せずに金融取引として処理し、信託財産である不動産を貸借対照表上の資産の部に計上すること（金融取引処理）が適切であるとの判断をし、Xに対して、その旨の行政指導（以下「本件行政指導」という。）をした。

Xは、本件行政指導を踏まえ、平成12年7月31日付け日本公認会計士協会「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」（以下「不動産流動化実務指針」という。）に従い、平成14年8月期に遡って本件不動産流動化取引に係る会計処理を金融取引処理に改めるなどし、平成21年2月20日、関東財務局長に対し、上記の事業年度から本件事業年度までの有価証券報告書の訂正届出書等を提出する等した。なお、Xは、同年7月30日、金融庁長官から、有価証券報告書等に虚偽の記載があったとして、納付すべき課徴金の額を2億5,353万円とする課徴金の納付命令の決定（以下「本件課徴金納付命令」という。）を受けた。

Xは、平成21年6月12日、本件事業年度の法人税について、前記の会計処理の訂正に伴い、本件確定申告書の提出により納付すべき税額が過大となったとして、国税通則法23条1項1号に基づき、本件更正請求をし、これに対し、所轄税務署長は本件通知処分をした。

2 争 点

本件の争点は、本件通知処分⁴の適法性であり、具体的には、Xの本件事業年度の法人税の所得の金額を計算するに当たり、平成14年8月期にされた本件信託受益権の譲渡について、本件確定申告後に不動産流動化実務指針に従って金融取引処理に訂正したXの会計処理が、法人税法上相当なものといえるか否かであった。

すなわち、かかる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（本事案において「税会計処理基準」という。）に該当するか否かが論点となる⁵⁾。

5) 当事者の主張は次のとおり。

(1) Xの主張

法人税法22条2項及び4項は、同法固有の考慮から「別段の定め」が設けられている場合を除き、収益（益金）及び原価・費用・損失（損金）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」する旨を定めているところ、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、平成17年法律第87号による改正前の商法（以下「旧商法」という。）32条2項の「公正ナル会計慣行」（以下「公正会計慣行」という。）と一致するから、上記「別段の定め」が存在しない限り、株式会社がする税務処理は、公正会計慣行に従って当該会社がする会計処理と一致することとなる（なお、Xの主張は、企業会計原則等の明文の会計基準や確立した会計慣行であっても、これらが直ちに税会計処理基準に該当するというものではなく、その時々⁶⁾の企業会計の考え方に照らして公正妥当であると認められなければ、税会計処理基準には該当しない旨をいうものである。）。

Xは、自社の所有する不動産の流動化をし、当該流動化に伴う本件信託受益権の譲渡を不動産の売却取引とする会計処理をし、これを前提に税務申告をしていたが、証券取引等監視委員会から本件行政指導を受け、その指導の下、過年度の決算の訂正をした。

本件不動産流動化取引について、法人税法22条2項にいう「別段の定め」はないから、その税務処理は会計処理と一致することとなり、本件行政指導及び本件課徴金納付命令における見解によれば、本件不動産流動化取引については、税務処理においても、金融取引処理を前提とすべきこととなる。

3 判決の要旨

(1) 第一審東京地裁平成25年2月25日判決・訟月60巻5号1103頁

第一審判決は、次のように、不動産流動化実務指針が法人税法22条4項

(2) Yの主張

税務処理上は、本件信託受益権の譲渡を金融取引として取り扱う会計処理によるのではなく、本件信託財産である不動産を譲渡したものとする売却取引処理を前提として、Xの各事業年度の所得の金額を計算するのが適正な所得の金額の計算であると考えられる。

不動産流動化実務指針では、不動産の売却を認識する基準をリスク負担割合がおおむね5%の範囲内かどうかにより判断する旨を定めているところ、当該基準は、不適切な会計処理を防止することにより、財務情報に基づき投資等をする株主や投資者の保護のためのものと認められる。

しかし、適正公平な税収の確保という観点からすれば、譲渡契約により資産の移転が生じ、したがって、収入すべき権利が確定しているにもかかわらず、不動産の流動化取引に限って、かつ、当該取引において一定割合を超える経済的リスクが譲渡人に残されている場合に限って、譲渡に係る収益を計上しないものと取り扱うことは、これ以外の場合と比して所得の金額の計算にアンバランスが生ずる結果となり、ひいては課税の公平を害する等の弊害が生ずることになりかねない。

また、同指針がリスク負担割合の判定に財務諸表等規則に基づく子会社を考慮する点は、企業会計が企業グループ全体の経営成績や財政状態に関する情報を開示することを基本的な目的としていることによるものと認められるところ、法人税法が連結納税制度の適用される場合を除けば法人単位での課税を原則としていることからすれば、子会社を考慮する会計処理を前提として所得の金額の計算をすることは、同法の予定しないところといわざるを得ない。

このように、同指針は、投資者保護の目的という観点から、会計処理上、不動産の流動化取引を売却と認定する上での特別な基準を設けたにとどまるものと解すべきであって、同法の適用場面としての信託財産の譲渡の認定の場面においては、このような目的は妥当せず、かつ、当該特別な基準を機械的に適用するのでは、上記の弊害等が生じかねないというのであるから、こうした場面においてまで当該特別な基準が適用されるという趣旨のものではないと解するのが相当である。

にいう公正処理基準に該当しないとした。

「法人税法22条4項の定めは、税法といわゆる企業会計原則との調整に関する議論を経て、政府税制調査会が、昭和41年9月、『税制簡素化についての中間報告』において、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するものであるが、絶えず流動する社会経済の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ことの方がより適当と思われる部分が相当多く、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旨の『税制簡素化についての中間報告』を公表し、次いで、同年12月、これと同旨の『税制簡素化についての第一次答申』を公表したことを受け、昭和42年度の税制改正において新設されたものであり……、〈2〉同項の税会計処理基準とは、客観的な規範性を有する公正妥当と認められる会計処理の基準を意味し、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たところを要約したものとされるいわゆる企業会計原則をいうものではなく、同項は、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である……。

このような同項の立法の経緯及び趣旨のほか、同項が、『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、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法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〔筆者注：後述する大竹貿易事件最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決〕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（なお、同法、商法及び企業会計原則の三者の会計処理において、近年、それらの間の差異を縮小する調整よりも、それらの各会計処理それぞれの独自性が強調され、三者間のかい離が進んでいる旨の指摘……や、企業会計にいわゆる国際会計基準を導入した場合、企業会計の指向と法人税の理念とが相反することが予想される旨の日本公認会計士協会の研究報告……があり、同項の税会計処理基準が公正会計基準と常に一致するものではないことは、一般に当然の前提として理解されているものといえることができる。）。〔下線筆者〕

「不動産流動化実務指針が税会計処理基準に該当するか否かについては、同指針は、……〈1〉特別目的会社を活用した不動産の流動化（不動産を特別目的会社に譲渡する〔不動産の信託に係る受益権を譲渡した場合を含む。同指針19項〕ことにより、当該不動産を資金化することをいう。同指針2項）に係る譲渡人の会計処理についての取扱いを統一するために取りまとめられたものであり（同指針1項）、〈2〉当該不動産を売却したものと

する取扱いをするか否かについては、当該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、『リスク・経済価値アプローチ』によって判断するものとし（同指針3項）、〈3〉具体的には、当該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、当該不動産のリスク（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をいう。同指針4項）及びその経済価値（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。同項）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、譲渡人は当該不動産の譲渡を売却取引として会計処理するが、そのように認められない場合には、譲渡人は当該不動産の譲渡を金融取引として会計処理するものとした上で（同指針5項）、〈4〉このリスク及び経済価値の移転の判断については、譲渡人に残るリスク負担割合がおおむね5%の範囲内であれば、不動産のリスク及びその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り扱い（同指針13項）、〈5〉その際、譲渡人の子会社等が特別目的会社に出資をしていること等により、当該子会社等が当該不動産に関する何らかのリスクを負っている場合には、当該子会社等が負担するリスクを譲渡人が負担するリスクに加えてリスク負担割合を判定するものとする（同指針16項）旨を定めている。

このように、同指針は、その対象を同指針にいう特別目的会社を活用した不動産の流動化がされた場合に限って、当該不動産又はその信託に係る受益権の譲渡人の会計処理についての取扱いを定めたものであり、当該不動産又はその信託に係る受益権の譲渡を当該不動産の売却として取り扱うべきか否かについて、当該不動産等が法的に譲渡され、かつ、その対価を譲渡人が収入しているときであっても、なお、子会社等を含む譲渡人に残された同指針のいう意味での不動産のリスクの程度を考慮

して、これを金融取引として取り扱うことがあるとしたものである。

[下線筆者]

「法人税法は、既に述べたとおり、適正な課税及び納税義務の履行を確保することを目的とし、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、基本的に収入の原因となった法律関係に従って、各事業年度の収益として実現した金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、当該事業年度の所得の金額を計算すべきものとしていると解されるところ、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（この場合に同法上収益の実現があったと解すべきことは明らかである。）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と定められたときにも当たらないにもかかわらず、なお、他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、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扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的と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ものとして、税金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。[下線筆者]

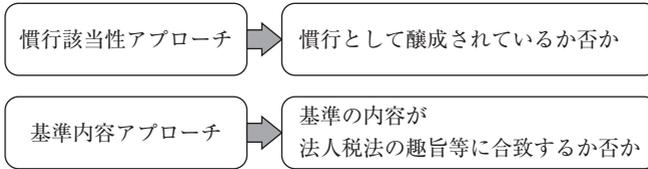
(2) 控訴審東京高裁平成25年7月19日判決・訟月60巻5号1089頁
控訴審判決は、次のように判示し、おおむね原審判断を維持した。

「法人税法は、適正な課税及び納税義務の履行を確保することを目的とし、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、基本的に収入の原因となった法律関係に従って、各事業年度の収益として実現した金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、当該事業年度の所得の金額を計算すべきものとしていると解されるのであるから、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として得た場合において、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と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ものとし、ない取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いえないといわざるを得ない。〔下線筆者〕」

Ⅱ 法人税法22条4項該当性の判断アプローチ

1 二つのアプローチ

過去の判決等を分析すると、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観点から検討するアプローチ（以下、便宜的に「慣行該当性アプローチ」と呼ぶ。）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、便宜的に「基準内容アプローチ」と呼ぶ。）の二つがあると思われる。

なお、ここでは、法人税法22条4項にいう公正処理基準とは、商法・会社法上の会計基準を指すという租税法解釈論における通説（いわゆる三層構造論）に従った検討を前提としたい⁶⁾。

2 慣行該当性アプローチ

上述のとおり、慣行該当性アプローチとは、かかる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察するアプローチである。

このアプローチを検討するに当たっては、例えば、新しい合理的な会計慣行が生まれようとしている場合に商法上の「公正ナル会計慣行」に該当するか否かが争点とされた、いわゆる長銀配当損害賠償事件が参考となる。

この事件は、旧商法32条2項にいう「公正ナル会計慣行」該当性が争われた事例であるが⁷⁾、法人税法22条4項にいう公正処理基準とは、商法・

6) 三層構造については、金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条4項）について」租税研究707号5頁、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』88頁（中央経済社 2014）参照。

7) 現行法でみた場合には、商法19条が「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」とし、会社法431条が「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。」

会社法における「会計慣行」を指していると思われていることからすれば⁸⁾、慣行該当性アプローチと十分な関係性を有していると思われる。

長銀配当損害賠償事件第一審東京地裁平成17年5月19日判決（判時1900号3頁）⁹⁾は、「『会計慣行』の意義・内容については、その文言に照らし、民法92条における『事実たる慣習』と同義に解すべきであり、一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われている企業会計の処理に関する具体的な基準あるいは処理方法をいうと解すべきである。言い換えると、企業会計の処理に関する具体的な基準あるいは処理方法が、少なくともわが国の特定の業種に属する企業において広く行われていることが必要であり、また、相当の時間繰り返して行われていることが必要と解すべきである……。そして、当該会計慣行が特定の業種に属する企業において広く行われ、しかも、相当の時間繰り返して行われているという事実があつてはじめて、当該会計慣行が『公正なる会計慣行』となり、これによって当該会計慣行とされた会計処理の方法が、法改正等の手続を経ずに、商法32条2項を介して法的な強制力を持ち得ることになると解される。〔下線筆者〕と論じている¹⁰⁾。

と規定しているところが参考となろう。なお、民法92条《任意規定と異なる慣習》は、「法令中の公の秩序に関しない規定と異なる慣習がある場合において、法律行為の当事者がその慣習による意思を有しているものと認められるときは、その慣習に従う。」と規定する。

- 8) 酒井克彦「租税法律関係における慣習法の成立—法人税法22条4項に内包される『慣習』に対するスクリーン機能—」アコード・タックス・レビュー5号7頁参照。
- 9) 判例評釈として、船繁夫・税経新報543号39頁、大塚和成・増刊銀行法務21-658号92頁、片木晴彦・平成17年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕104頁、太田剛彦・平成17年度主要民事判例解説〔判夕臨増〕178頁、得津晶・ジュリ1369号114頁、韓敬新・法研論集132号313頁、更田義彦・上智法学論集57巻1=2号231頁など参照。
- 10) この長銀配当損害賠償事件やその他の事例を素材とした法人税法22条4項

この事件において、原告らは、「会計慣行」とは、既に行われている事実に限らず、新しい合理的な慣行が生まれようとしている場合には、それを含むと解すべきであると主張しているが、この点について、東京地裁は、「商法32条2項が『会計基準』という用語ではなく『会計慣行』という文言を用いて、企業会計の技術・実務の発展に伴い、立法作用によらないで企業会計の基準を変更し得ることを容認した趣旨からすると、企業会計の実務の実際の動向を考慮することが当然の前提になっていると解すべきである。」とした上で、次のように判示した。

すなわち、「もっとも、……商業帳簿に関する規定を解釈するに当たっては、『公正なる会計慣行』を斟酌することが要請されているとはいえ、特段の事情があれば『公正なる会計慣行』以外の会計処理の理論や方法によることも許されると解すべきであり、原告が主張するような合理的な会計処理の方法が生まれようとしている場合には、これを後述の特段の事情のある場合に当たるとして、そのような新しい会計処理の方法によることも許されると解する余地はあるというべきである。」とするのである。

通常、「会計慣行」という以上は、広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われていることが必要というべきであって、いかにその内容が合理的なものであっても、そのことだけで直ちに「会計慣行」になり得ると解することはできないというべきであろう。しかし、長銀配当損害賠償事件において東京地裁は、特段の事情のある場合には、新しい会計処理の方法によることも許されるとの立場を示したのである。

そして、原告らの主張する資産査定通達等によって補充された改正後の決算経理基準が、銀行の不良債権の償却・引当に関する唯一の基準としての「公正ナル会計慣行」に当たるとするためには次の要件を満たすことが

の公正処理基準に係る分析については、酒井克彦『フォローアップ租税法』185頁（財経詳報社 2010）を参照。

必要と解すべきであるとした。

- ① 当該銀行の利害関係人に対し、営業上の財産及び損益の状況を明らかにするという目的に照らして、社会通念上、合理的なものであること。
- ② 変更に伴って企業会計の継続性の確保の観点から支障が生じ、ひいては関係者に対する不意打ちになるような場合には、これに対する必要な手当がなされていること。
- ③ 改正手続が適正なものであること。
- ④ 新たな基準が新たに法規により企業会計の基準が定められた場合と同程度に一義的で明確なものであること。
- ⑤ 新たな銀行の決算処理に関する基準に拘束されることになる関係者（銀行の取締役、公認会計士、税理士等）に対し、当該基準が広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われた場合と同視し得る程度に、これが唯一の規範として拘束性を有するものであることの周知徹底が図られていること。

また、福岡地裁平成11年12月21日判決（税資245号991頁）は、所有権移転外ファイナンス・リース取引が売買に当たるか否かが争点となった事例であるが¹¹⁾、そこでは、賃貸借としての取扱いを示す昭和53年7月20日付け国税庁長官通達「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」が公正処理基準に該当するとされ、売買として取り扱うとした平成5年6月17日付け企業会計審議会の「リース取引に係る会計基準」は、公正処理基準に該当しないと判断された事例である。

福岡地裁は、「法人税法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

11) 渡辺貞夫「前払式支払手段の発行に係る収益の帰属の時期」税大論叢66号1頁も参照。

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当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、基本的には公正妥当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を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。

しかしながら、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。

これをリース取引についていえば、それが企業の会計処理上、どのように処理するのが慣行とされているか、また、そのような会計処理が『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、その会計処理が公正妥当処理基準に当たるか否かを決定すべきものである。」とする。

さらに、リース取引に係る会計基準について、福岡地裁は、「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我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と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という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。」としながらも、「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までの間には、係争事業年度の最終日（平成8年2月29日）に至っても、未だ3年足らずの期間しか経過していないことからすると、少なくとも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ないとまではいえないというべきである。〔下線筆者〕」とする。

そして、「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。」とするのである。

このように、慣行該当性アプローチの見地から公正処理基準該当性を判断する事例は多い*。

* 慣行該当性アプローチが採用されたと思われる事例としては、例えば次のようなものがある。

(1) 土地の取得に要した仲介手数料が、土地の取得価格に含まれるか否かが争点とされた東京地裁昭和50年8月28日判決（行裁例集26巻7=8号944頁）は、「土地の取得に際して支出した仲介手数料が当該土地の取得価額を構成するか、あるいは支出した事業年度の損金に算入されるべきかについて、法人税法上明文

の規定はないが、同法は、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原価、費用及び損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるべきことを規定している(同法22条3項、4項)から、右の問題も一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い解釈すべきである。

ところで、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則(第3の5)によれば、貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならないこととし、有形固定資産の取得原価には、原則として、当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとされている。

法人税法施行令54条1項が固定資産のうち減価償却資産の取得価額の範囲について定めているのも、右の会計慣行を明文をもって規定したにすぎないものと解せられる。そして同施行令は、土地等の非減価償却資産の取得価額の範囲について規定していないが右の公正妥当な会計慣行を斟酌すれば、非減価償却資産の取得価額についても、減価償却資産の取得価額に関する右の規定を類推適用するのが相当である。

本件土地は購入により取得されたものであるから、同条1項1号を類推適用すると、その取得価額の範囲は当該資産の購入の代価(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)と当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額ということになり、したがって、本件仲介手数料は、本件土地の取得価額に含まれると解すべきである。〔下線筆者〕として、会計慣行に従うべきことをその説示の基礎に置いているとみられる(判例評釈として、大淵博義・税務事例8巻7号16頁、竹下重人・シュト169号23頁、荒井久夫・税通32巻11号158頁、同・税通38巻15号240頁など参照)。

(2) 東京地裁昭和52年8月30日判決(税資95号402頁)も同様に、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則(昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告「企業会計原則の設定について」二1参照。)第3の5によれば、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」とされ、昭和49年8月30日改正(大蔵省企業会計審議会報告)後の同第3の5Dによれば、「有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める。」こととされているという点から、会計慣行としての妥当性を論じた上で、上記東京地裁昭和50年8月28日判決と同様の結論を導出している。

(3) 法人税法上、売買契約の譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度に

おける右売買契約の解除によって売買代金債権及びこれに付随する利息債権が消滅した場合には、それは右解除をした事業年度の損金に計上すべきものであり、先の事業年度の経理処理及び納税義務には何らの影響を及ぼさないとして、国税通則法23条2項1号所定の事由が満たされたことを理由とする更正の請求が、同条1項所定の税額の過大等の実体的要件を欠くとされた事例として横浜地裁昭和60年7月3日判決（行裁例集36巻7=8号1081頁）がある。同地裁は、「企業会計原則は、その性格上、公正な会計慣行を要約し、成文化したものであるが、これは、昭和24年7月経済安定本部企業会計制度対策調査会によって定められ、これを基礎として、昭和25年に証券取引委員会によって、財務諸表等規則が制定され、その後、同38年に企業会計原則及び財務諸表等規則の一部修正がなされ、これが会計慣行として実界に定着していることは公知の事実である。企業会計原則第二の一は『損益計算書は、……一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。A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当てられるように処理しなければならない。』旨定め、更に同原則第二の六、財務諸表等規則95条の3に加え、計算書類規則42条等においては、企業会計上臨時的異常な損失も前期以前の売上げに対する異常な返品等は、前期損益修正項目等として特別損益に計上すべき旨定められていることから明らかなように、企業会計原則等は、法人の収益及び費用、損失について発生主義（いわゆる権利確定主義）を建前としているものといえることができる。

そして、……法人の場合には、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用、損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に計上された譲渡益について当期において当該契約の解除等がなされた場合には、右譲渡益を遡及して修正するのではなく、解除等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われていることが認められる。

以上の事実によれば、法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるといえることができる。……そうすると、法人の所得の計算につき、法人税法22条4項は法人の当該事業年度の収益の額及び費用、損失の額についていわゆる権利確定主義を採っており、それが公正処理基準であるものといえることができる。〔下線筆者〕としている（この事例を取り扱った論稿とし

て、島村芳見・税務事例18巻3号2頁、堺澤良・TKC税研時報1巻1号55頁、酒井克彦・会社法務A2Z 78号60頁など参照)。

(4) 電気事業固定資産の除却、すなわち、既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止した場合には、除却時点における除却物品の帳簿価額を電気事業固定資産勘定から減額するとともに、当該除却物品の適正な見積価額をもって貯蔵品勘定その他の勘定へ振り替えることとし、当該帳簿価額と適正な見積価額との差額(物品差損)及び旧工費差損の金額の合計額を除却損として計上すべきであるとされた事例として、中部電力事件東京地裁平成19年1月31日判決(税資257号順号10623)がある。同地裁は、「公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行も含んでいる。〔下線筆者〕」とした上で、「ところで、電気事業者における会計の整理(会計処理)について、電気事業法34条1項は、『電気事業者(括弧内省略)は、経済産業省令で定めるところにより、その事業年度並びに勘定科目の分類及び貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する諸表の様式を定め、その会計を整理しなければならない。』と規定しているところ、上記経済産業省令として、電気事業会計規則が定められている。

電気事業会計規則は、電気事業経営の基盤である会計整理を適正にし、その事業の現状を常に適確に把握し得るようにしておく必要があり、このためには適正かつ統一的な会計制度を確立しておく必要があるとして、電気事業法34条の委任により制定されたものであるところ……、株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則の特例に関する省令(商法施行規則附則2条5号による廃止前のもの)5条、商法施行規則(平成18年法務省令第12号による改正前のもの)98条、財務諸表等規則2条などの規定によれば、電気事業会計規則は、公正処理基準の中心となる旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の特例として位置付けられているといえることができる。

このような電気事業会計規則の位置付けに加えて、同規則1条4号において、電気事業者は、一般に公正妥当であると認められる会計の原則によってその会計を整理しなければならない旨定められていること、さらには、膨大な電気事業者の会計の中に生起する複雑多岐にわたる現象をすべて規則をもって律することはもとより不可能であることを考慮すると、電気事業者が従うべき公正処理基準とは、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。」と説示している。この事例を扱った論稿として、山本守之・税理50巻7号120頁、平石雄一郎・ジュリ1358号189頁、藤井保

憲・税研148号98頁，原省三「公正処理基準と通達との関係について—東京地裁平成19.1.31判決を契機として」税大ジャーナル6号88頁，酒井克彦・会社法務A2Z 71号60頁など参照。

(5) やや異例な判断が示されたと思われる刑事判決として，東京地裁昭和52年12月26日判決（判時909号110頁）がある。同地裁は，「被告会社の決算締切日につき，定款所定のそれとは異なって5日間の期ずれがあるが，それは事業取引上からのやむを得ない理由があったためと認められる。しかし，每期継続して10数年にわたって同一日たる9月5日を一定日として決算締切日とし，従って，9月6日から翌年の9月5日までの期間損益を算定していたこと，ならびにそこに何ら意識的な利益操作の手段でなされたものでなかったことが認められる。

しかし，それは定款等で定められた決算締切日によらない会計処理ではあるが，何等税法における期間計算の趣旨に反せず，納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行であると解することができる。

けだし，一般に決算の実務上，各勘定科目について正確に月末までの計数等を整理することが困難な場合も少なくないところから，決算手続上，決算締切日を事業年度の末日から若干繰上げたり，或いは，本件のように事業取引上の理由からやむを得ず繰下げすることも実務上その必要性が認められる。それは，一般社会通念に照らし，公正妥当と評価しうるに足るもの，すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである。しかしながら，厳密に言えば，それは税法上の所得と企業利益との間に開差を生じている場合であるが，それが期間損益の本旨に反しない限り，税法上の所得計算は，できるだけ会計慣行との間に差異が生じないよう，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いれば，その意思を尊重して計算するのが妥当であり，それが法人税法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』に従うことになると解せられるからである。

かえって，形式的に，当該事業年度の所得金額を定款等の期間によって5日分について調整否認しても，その翌事業年度においては，右5日分を認容することとなってこれを繰返すに過ぎないことになる。〔下線筆者〕と論じている。合法性の原則の見地からみれば，この見解には疑問も惹起されるが，ここで注意をしたいのは，同地裁が，事務処理の必要上，決算締切日を繰り下げたり，繰り上げることも実務上の健全な簿記会計の慣習であるとして，かかる処置が慣行該当性アプローチの見地から妥当であるとしている点である。

3 基準内容アプローチ

これに対して，問題とされている会計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考察するアプローチとして、基準内容アプローチが考えられる。この基準内容アプローチこそが多くの論者の関心事項であるといっても過言ではなからう。

この点につき、例えば、谷口勢津夫教授が、「公正処理基準の意味内容を法人税法の目的等の『同法の独自の観点』から解釈することによって、企業会計の考え方の変更に『静態的に』対応することは妥当ではない。」と論じられるように、基準内容アプローチに対しては消極的に捉える見解も有力である¹²⁾。このような見解にみられるように、基準内容アプローチについて最も重要な論点は、それが法人税法の趣旨等に合致しているか否かを問うものであるという点である。そもそも、かような観点ではなく、問題となっている会計処理の基準が公正処理基準に相応しい合理性を帯有する会計処理の基準といい得るかかどうかということを、法人税法の趣旨等から離れてスクリーンにかけるアプローチもあり得るが¹³⁾、本稿で取り上

12) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』393頁(弘文堂2014)。藤井誠一「課税所得の概念—法人所得概念を中心として」北野弘久編『租税実体法Ⅰ』15頁(学陽書房1979)は、「企業利益が公正処理基準に従って企業の恣意を排しつつ自主的に経理処理されて計算されることが要求される。つまり、税務における画一的処理の排除と自主的経理の尊重と会計慣行の尊重である」とされる。

13) 例えば、原告会社が信用保証協会に支払った信用保証料は、融資が実行された時に返戻されないことが法的に確定するので、融資が実行された時の一時の費用として損金算入すべきであるとの納税者の主張が、信用保証料の返戻は保証委託者である中小企業者と信用保証協会との間の信用保証委託契約の内容となるものであるから、信用保証料を返戻すべき事由が発生した場合には信用保証協会において信用保証料を返戻すべき義務が生じるものであり、そのことは、信用保証料が前払費用に該当することを否定するものではないとして排斥された事例として、富山地裁平成16年1月28日判決(税資254号順号9532)がある。同地裁は、「法人の所得金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、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である(法人税法22条4項)から、合理的な計

げるのかような論点ではない。まさに、谷口教授が批判を展開される意味での基準内容アプローチである。したがって、本稿ではこの観点から基準内容アプローチを論じることとする。

しかしながら、他方で、基準内容アプローチについては肯定的な裁判例も多く散見される**。

** 例えば次のような裁判例がある。

(1) さいたま地裁平成18年5月25日判決(刑集65巻1号194頁)は、「法人税法22条4項は、当該事業年度の収益の額及び原価等の額は、『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。』旨規定しているから、法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っているものと解される。そうすると、法人が横領行為により損害をこうむった場合、その金額を損害が発生した事業年度の損金として計上すべきであると同時に、横領者に対して同額の損害賠償請求権を取得している以上、その額を益金に計上すべきであり、債務者の無資力等の事由により損害賠償請求権の実現不能が明白になった時点においてはじめて、損金に計上することが許されると考えるべきである。」と判示する。ところで、法人税基本通達2-1-43(平12課法2-7による改正前の同通達2-1-37)について、上記原則に対する例外として、「他の者から支払を受ける損害賠償金(債務の履行遅滞による損害金を含む。……)の額は、その支払を受けべきことが確定した日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、法人がその損害賠償金の額について実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金の額に算入している場合には、これを認める。」と定めているところ、弁護士も同通達を挙げ、「本件においては、横領損害が発生した時点で損害賠償請求権を益金として計上する必要はなく、その支払を受けるべきことが確定した時点、又

算方法によれば足りるものである。本件各更正処分における計算方法は、信用保証料が保証期間中の役務提供を受けるために支出した費用であることに着目したもので、合理性のある方法であり、かつ、計算方法も簡便である。〔下線筆者〕と説示している。このような説示は、基準内容を検討した上で、公正処理基準に適合するか否かを論じている点で基準内容アプローチのようにも見えるが、法人税法の趣旨等の見地からの分析ではないので、本稿の分析の対象から外すこととする。なお、控訴審名古屋高裁平成17年1月12日判決(税資255号順号9886)は原審判断を維持している(この事例を扱った論稿として、和泉彰宏・アコード・タックス・レビュー3号56頁参照)。

は、実際に支払を受けた時点において、益金として計上すればよい」旨主張した。これに対して、同地裁は、「同通達は、一般に、損害賠償請求権の有無や金額の確定には時間がかかる場合が多い上、確定したとしても、相手方の支払能力に疑問があり、実際の支払を受けるまでは確定的な収益といい難い場合が多々あることに鑑み、損害賠償請求権の計上時期について例外的扱いを認めた趣旨であると考えられる。」とした上で、「もっとも、同通達には、『他の者から支払を受ける損害賠償金』との限定が付されているところ、このような限定が付されたのは、例えば、法人の役員又は使用人等がその業務の過程で、法人の資金を横領すると同時に、横領した資金相当額を架空費用として計上したような場合、外形的には個人の横領行為なのか、法人の脱税行為なのかを識別できないため、このような場合に上記の例外的扱いを認めると徴税事務に著しい支障を生じるためであると考えられるのであって、そもそも権利確定主義が法人税法上の原則であることも考慮すれば、上記限定が非合理であるとはいえない。〔下線筆者〕と論じており、同通達が公正処理基準に合致する取扱いであることを前提として、同地裁は論を進めている。その上で、「本件においては、仮にBによる横領行為があったとしても、既に述べたとおり、Bは、甲社の実質的な取締役として決算・確定申告業務等を統括し、その過程で、甲社の社員に指示し、架空経費の計上等の不正会計処理を行わせたものであり、外形的にみて、その会計処理がBの横領行為なのか、甲社の脱税行為なのかを識別することは困難であったと認められる。したがって、Bが同通達の『他の者』に該当するとみることはできず、法人税法上の権利確定主義の原則に従い、横領損失の損金計上と同時に損害賠償請求権ないし不当利得返還請求権を益金計上すべきであった。」と断じているのである。これは、公正処理基準の基準内容アプローチを採用したものとみることができよう。

このように、通達に従った処理を指向する判断自体が既に課税実務上の要請を織り込んだ構成であるから、かような構成を採る判断の多くは基準内容アプローチの一つと数えることができると思われる「公正ナル会計慣行」と通達との関係は重要論点であるが、本稿では取り上げない。なお、この点について、原・前掲*(4)、88頁参照)。

(2) もっとも、この(1)の事件は控訴され、控訴審東京高裁平成19年9月19日判決(刑集65巻1号321頁)においては、「法人税法22条4項は、法人の当該事業年度の収益及び費用等の額について、『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。』旨規定しており、法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っているものと解されている。したがって、詐欺ないし横領により損失が発生したとしても、これと同額の損害賠償請求権を取

得することになるから、その額を益金に計上すべきであり、債務者の無資力等の事由により損害賠償請求権の実現不能が明白になった時点においてはじめて、損金に計上することが許される。所論が指摘する前記……の通達は、一般に、損害賠償請求権の有無や具体的な金額の確定のためには、当事者間の合意又は裁判の結果等を待たなければならず、時間がかかる場合が多い上、確定したとしても、相手方の支払能力に疑問があり、実際にその支払を受けることができるかどうかについて問題があり、具体的な給付を受けるまでは確定的な収益といい難い場合が多々あることにかんがみ、損害賠償請求権の計上時期について例外的な扱いを認めた趣旨である。同通達には、『他の者から支払を受ける損害賠償金』との限定が付されているところ、このように限定が付されたのは、例えば、法人の役員又は使用人等がその業務の過程で、法人の資金を横領すると同時に、横領した資金相当額を架空費用として計上したような場合、外形的には個人的な横領行為なのか、法人としての脱税行為なのかを識別しにくい事例が多く、このような場合に上記の例外的な扱いを認めると、徴税事務に著しい支障を生じるためであると解される。したがって、同通達が、『他の者から支払を受ける損害賠償金』に該当しない役員又は使用人に対する損害賠償金について、上記例外的な取扱いを適用しないとすることに合理性がないとはいえない。そして、本件において、仮にBによる詐欺（ないし横領）行為があったとしても、Bは、実質的に甲社の経理担当の取締役として、決算・確定申告の業務等を統括し、その過程で、甲社の経理担当社員らに指示し、架空経費の計上等の不正な会計処理を行わせたものであり、外形的にみて、その会計処理がBの詐欺（ないし横領）行為なのか、甲社の脱税行為なのかを識別することは困難である。したがって、Bが同通達の『他の者』に該当するとみることができないから、法人税法上の権利確定主義の原則に従い、詐欺（ないし横領）損失の損金計上と同時に損害賠償請求権ないし不当利得返還請求権を益金計上すべきであった〔下線筆者〕としているが、説示内容に変更はあるものの、基準内容アプローチが採用されている点では同じであるといえよう。なお、上告審最高裁判平成23年1月26日第一小法廷決定（刑集65巻1号1頁）において上告は棄却されている。

(3) 東京地裁昭和54年9月19日判決（判タ414号138頁）は、「法人税法上、収益の帰属年度については権利確定主義によることを本則とすると一般に解されているが、資産の延払条件付譲渡については、その取引の性質上、特に法が収益計上の時期につき特例として確定した決算において延払基準により経理することができる」とされている。そのいずれの方法をとるかは、本来、納税者がこれを任意に選択すべきであるが、右延払基準を採用するためには、公平負担の原則との権衡上、納税者の恣意に委ねることは適当ではないから、当該法人において、これ

に依る所得計算が可能となる程度に確定決算において経理処理をしていることが必要である。〔下線筆者〕」と判示する。ここでは、次にみる大竹貿易事件最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決(後掲)と同様、権利確定主義を法人税法上の要請であると捉えているようである。

(4) 東京地裁昭和57年5月20日判決(訟月28巻8号1675頁)は、「法人税法には、このような仲介手数料の経理方法について定めた明文規定はないから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従ってこれを経理すべきである(同法22条4項)。ところで、右会計処理基準を要約した企業会計原則によれば、貸借対照表に記載する資産の価額は原則として当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならず、有形固定資産の取得原価には原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めることとされている。そして、法人税法施行令54条1項は、取得価額の決定が重要な意味を持つ減価償却資産について、右の会計慣行を確認的に明文化し、購入手数料等、当該資産の購入のために要した費用を取得価額に算入する旨規定しており、土地等の非減価償却資産についても、同様の取扱いを行うのが公正妥当な会計処理といえる。したがって、本件仲介手数料は、Hの土地の取得価額に含まれるべきものであり、その損金算入は否認すべきである。」としており、慣行該当性アプローチに加えて、法人税法施行令の規定も同様の立場を表明しているという点から論じており、これは、基準内容が法人税法上の取扱いに合致しているか否かを判断に織り込んだ判断枠組みとみることもできよう(判例評釈として、横山茂晴・税理27巻10号97頁、辻井治・ひろは36巻1号72頁、泉水一・税通39巻2号243頁、広瀬喜一・税通40巻6号212頁など参照)。なお、控訴審東京高裁昭和59年4月26日判決(税資136号464頁)においても原審判断は維持されている。

(5) いわゆる興銀事件控訴審東京高裁平成14年3月14日判決(民集58巻9号2768頁)が、「同条項〔筆者注：法人税法22条4項〕が単なる会計処理の基準に従うとはせず、それが一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならぬとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。〔下線筆者〕」として、法人税法22条4項の公正処理基準該当性の判断については、課税の公平の見地からの検討をも要する旨論じている(判例評釈として、居林次雄・金判1145号62頁、木村弘之亮・税理45巻8号7頁、大淵博義・税務事例34巻9号1頁、同10号9頁、税通61巻12号

36頁、同13号47頁、同14号53頁、武田昌輔・税務事例34巻10号1頁、品川芳宣・TKC 税研情報11巻5号27頁、浦野広明・判時1803号174頁、岩倉正和・ジュリ1245号110頁、森富義明・平成14年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕242頁、酒井克彦・会社法務A2Z 67号60頁など参照）。

さらに、同高裁は、「同条4項は、当該事業年度の収益の額及び損金の額に算入すべき金額は、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旨を定めている。これは、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項と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。」として、法人税法22条4項と通達との関わりについて論じている。もっとも、上告審最高裁平成16年12月24日第二小法廷判決（民集58巻9号2637頁）は、この判断を覆している（判例評釈として、品川芳宣・TKC 税研情報14巻3号58頁、鈴木雅博・税務事例37巻9号45頁、中井稔・税通60巻13号31頁、阪本勝・ジュリ1301号78頁、福家俊朗・判時1906号195頁、佐藤英明・ジュリ1310号180頁、谷口勢津夫・民商133巻3号120頁、増田英敏＝常世田正之・TKC 税研情報15巻2号1頁、阪本勝・曹時58巻5号186頁、同・最高裁 時の判例〔平成15年～平成17年〕〔5〕〔ジュリ増刊〕100頁、大淵博義・税通61巻12号36頁、13号47頁、14号53頁、阪本勝・平成16年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕833頁、高須要子・平成17年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕262頁、中里実・租税判例百選〔第4版〕106頁、矢田公一・税大論叢58号151頁、吉村政徳・税研148号116頁、中里実・税務事例43巻5号38頁、吉村政徳・租税判例百選〔第5版〕108頁など参照）。

(6) また、いわゆるエス・ブイ・シー事件控訴審東京高裁昭和63年11月28日判決（判時1309号148頁）が、「具体的にいかなるものを損金と認めるかは、単に損金の性質論だけでなく、同法〔筆者注：法人税法〕22条4項に規定されている公正妥当な会計処理基準（もっとも、何をもって公正妥当な会計処理基準といえるかが問題であり、商法、税法、会計学等それぞれの立場があって、一概には決し難いけれども、差し当たり企業会計の実務において慣習として発生したものの中から、一般に公正妥当と認められるところを要約し、証券取引法に基づく財務

諸表の監査においても、その公正妥当な基準として実質的に機能している企業会計原則を中心にして、種々の事例ごとに判断すべきであろう。)など、法人税法の各規定に現われた政策的、技術的配慮をも十分検討して、これを決すべきものとする。」と論じるように、「法人税法の各規定に現われた政策的、技術的配慮をも十分検討して」公正処理基準該当性の判断を行うとしているのである(判例評釈として、一杉直・租税判例百選〔第3版〕78頁参照)。後述するとおり、同事件の最高裁判決も法人税法上の観点から公正処理基準該当性を論じており、基準内容アプローチを採用したものといえよう。

基準内容アプローチの代表的事例として、大竹貿易事件上告審最高裁判成5年11月25日第一小法廷判決(民集47巻9号5278頁。以下「大竹貿易事件最高裁判決」という。)¹⁴⁾がある。同最高裁は、「法人税法上、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、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ(22条2項)、当該事業年度の収益の額は、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すべきものとされている(同条4項)。したがって、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

14) 判例評釈として、例えば、清永敬次・民商111巻1号145頁、綿引万里子・ジュリ1047号78頁、同・曹時47巻12号3232頁、石倉文雄・ジュリ1054号121頁、川端康之・判時1512号216頁、有賀文宣・訟月40巻10号298頁、岸田雅雄・私法判例リマークス10号108頁、野田博・租税判例百選〔第4版〕126頁、小塚真啓・租税判例百選〔第5版〕120頁、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』252頁(財経詳報社2011)A2Zなど参照。

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も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。〔下線筆者〕と判示した。

大竹貿易事件最高裁判決は裁判官5名中2名が反対意見を表明するというものではあったが、結果的に「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」として、権利確定主義の見地から、「為替取組日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しない」との判断を下したのである。

このように最高裁判例は、公平な所得計算という法人税法上の要請・趣旨から会計処理の公正処理基準該当性の判断をしているといえ、基準内容アプローチを採用していると理解することができる¹⁵⁾。

「企業会計と法人税法の関係について考えてみると、課税所得は、企業

15) このような判断枠組みを踏襲したと思われる事例として、東京地裁平成22年4月28日判決(税資206号順号11431)などがある。同事件を扱ったものとして、例えば、池本征男・国税速報6151号33頁、伊藤義一＝竹内修・TKC税研情報21巻3号1頁、酒井克彦・会社法務A2Z 74号60頁などがある。

による会計処理の結果を基礎として、これに租税法を適用して計算されるにすぎないのであるから、租税法以前の概念や原理を前提としていることは明らかである。従来、租税法上の所得計算規定には、「租税法独自の」規定であるのか、企業会計上当然の規定である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人税法22条4項が新設されたのである。このような経緯に照らすと、同条項は、租税法が複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趣旨のものであると解されるのである。一見すると、そこに法人税法の趣旨等を包摂させる会計基準であることという要請は導出し得ないようにも思われるが、改正前の取扱いにおいても根底に流れていた租税法の独自の視角を排除しようとする趣旨に出たものとして同改正を解釈することはできないのである。また、租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、同条項にいう公正処理基準に該当しないという解釈は成立し得ると思われるのである。

4 本件東京地裁及び東京高裁の判断アプローチ＝基準内容アプローチ

本件東京地裁判決の意義は次の点にあるとあってよいと思われる。

すなわち、本件東京地裁判決は、法人税法は、法律的地から権利確定主義に基づいて収益の認識を行うのに対して、資産流動化実務指針は、法

律関係を離れて「リスク・経済価値アプローチ」に基づいて収益の認識を行うものであり、「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もの」であるとして、「税会計処理基準」(=公正処理基準のこと)に該当するものとはいえないと論じたのである。すなわち、本件は、これまで述べてきた二つのアプローチのうち、基準内容アプローチを採用した事案であるといえよう。

ところで、本件において裁判所がこの基準内容アプローチを採用したものとすれば、次の段階では、本件における「リスク・経済価値アプローチ」が果たして法人税法の要請に合致するようなものであるのかについて考える必要がある¹⁶⁾。

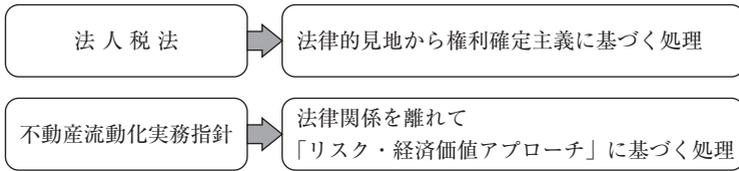
この点につき、Yは、不動産流動化実務指針は、「財貨の移転」等と「対価の成立」の二つの要件によって具体化される企業会計における一般的な実現主義の考え方とは異なり、リスク、経済価値といった異なる用語で説明される考え方であって、法人税法の考え方と必ずしも整合するとは限らない旨を次のような論拠に基づき主張した。

すなわち、同指針は、次のような特徴を有している。

- ① 金融商品取引法に基づく財務諸表作成の実務指針であること。
- ② 投資者の保護を主要な目的としており、課税の公平を重視する法人税法とは異なる次元から基準や指針の内容が検討される場面があり得ること。
- ③ 不動産の売却取引を一般的な実現主義に基づく会計処理によっては、投資者保護が図れないとの問題意識に立脚していること。
- ④ ③から、特定の分野についての実務上の指針として公表されたものであること。

16) 本稿は、判例評釈が目的ではないので、「リスク・経済価値アプローチ」における評価問題は取り上げない。

収益の認識に関する処理



そのようなことから、Yは、「投資者保護のために特に必要な分野に限って一般的な実現主義とは異なる基準で収益の認識に係る基準を適用するという考え方が、課税の公平を重視して一般的な実現主義の考え方を基礎とした権利確定主義を広く採用してきた法人税法の税会計処理基準と必ずしも合致するとは限らないのであって、実務的にも、同指針は、同法における収益計上の基準とは必ずしも整合性が取られているものではないことに留意しなければならない。」と論じたのである。

本件東京地裁判決及び本件東京高裁判決は、結論的にこのYの主張を採用したものといえよう。

Ⅲ トライアングル体制の崩壊論と公正処理基準

1 トライアングル体制に関する近時の議論

法人税法における所得の金額の計算と企業会計における利益の計算との関係について¹⁷⁾、かつては、法人税法、商法及び企業会計原則の三者間の

17) 企業会計と税務会計との関係についての先行業績として、飯塚毅『正規の簿記の諸原則〔改訂版〕』(森山書店 1988)、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(1)～(5・完)」法協100巻1号50頁、同3号477頁、同5号935頁、同7号1295頁、同9号1545頁、中村利雄『法人税の課税所得計算—その基本原理と税務調整〔改訂版〕』(ぎょうせい 1990)、安藤英義「わが国税務会計の商法依存と自立化—歴史と展望」日本租税研究協会『税財政の今後の課題と展望—創立60周年記念大会記録』204頁、岸田雅雄「法人税

調整のための改正が幾度もされており、これら三者間の関係は、一般にトライアングル体制と称せられ、相互の調和が重視されていた¹⁸⁾。

しかしながら、平成8年に政府税制調査会・法人課税小委員会は、「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立って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、我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求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には限界があると考える」と論じている¹⁹⁾。

の課税ベース」租税17号26頁、成道秀雄「会計基準の階層化と法人税法の検討課題」税通65巻13号35頁、同「6つの会計基準と6つの課税所得」企業会計62巻12号1768頁、川端康之「米国内国歳入法典における『会計方法』と帳簿適合性要件」総合税制研究4号60頁、渡辺徹也「確定決算主義の再考」蓮井良憲先生=今井宏先生古稀記念『企業監査とリスク管理の法構造』591頁（法律文化社1994）、油井雄二「企業会計・税務会計と企業行動」証券税制研究会『企業行動の新展開と税制』158頁（日本証券経済研究所2006）、相京博士「法人税法22条4項と会社法」税法558号3頁、同「法人税法と企業会計」同559号107頁、同「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」同566号5頁、齊藤明『シュトイエルピランツの研究—税務財務諸表の創造性原理』（税務経理協会1985）、品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会1982）、同『中小企業の会計と税務—中小会計要領の制定の背景と運用方法』（大蔵財務協会2013）など参照。

- 18) 新井清光=白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル435号28頁も参照。なお、金子宏教授は、三者間の関係について三層構造を指摘されている（金子・前掲注6）、5頁）。筆者も賛同する。

トライアングル体制との関係を念頭に置くか否かは論者によって見解の開きがあるが、この点については措いておくとしても、学説においては、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する結論を導出し得ないとする見解が台頭しているというべきであろう²⁰⁾。

19) 平成8年11月付け政府税制調査会『法人課税小委員会報告』40頁。

20) 水野忠恒教授は、「企業会計、法人税法、商法・会社法、さらに金融商品取引法は、それぞれ独自の計算目的をもつ」とされる。「具体的に、会計慣行を含む企業会計とは、ゴーイング・コンサーンとしての企業の成果、収益力、将来性等を予測させる情報の提供を目的とする。また、制度会計である商法、会社法ないし金融商品取引法では、会社債権者、株主、さらには一般投資家の保護を念頭においている。これに対して法人税法の目的は、歳入の公平な徴収、つまり負担の公平な配分であると同時に、国庫の歳入を保障することにある。いわば、企業会計においては合理的な予測や蓋然性で足りるが、法人税法においては、不確実なルールは適正とはされない。会計においては、健全性のため保守主義が妥当するが、法人税法では、保守主義ゆえに歳入を見合わせることは考えられない。また、会計ルールに認められる裁量は、租税行政においては許されないものである」とされ、「企業会計も法人税法も、期間損益の計算という意味では共通するとはいっても、……両者は目的を異にしている。特に法人税法においては、その課税要件は明確でなければならないのであって、また、公平や行政の実行可能性からみても、画一的なルールが求められている。これに対して企業会計上の処理基準は、会計実務上の経験を通じて形成されてきたものであって、認識の基準が明確であるとはいえず、一般通念にとどまっており、細部については個別の企業の判断にゆだねられているところが少なくない。」とされる(水野『租税法〔第5版〕』364頁(有斐閣2011))。また、井上徹二教授は、トライアングル体制を批判され、「確定決算主義と損金経理要件は必要ではない。歴史的に見てそれなりの役割を果たしたことを認めた上で、現在の環境の下では必要ではなくむしろ有害であることを指摘したい。」とされる。また、「会計基準、会計実務がまだ成熟、発展していない状況においては、税法の規定が会計実務の指針として機能したのは事実として承認して良い。その場合、商法会計と連動した形を採ることが企業にとっても税務当局にとっても便宜であり、確定決算基準、損金経理要件の規定が必要とされたのである。」とされ

2 トライアングル体制崩壊論の影響如何

上記のトライアングル体制崩壊論の台頭に呼応するように、最近の裁判例では、基準内容アプローチによる判断が多くの特例において散見されるようになってきたように思われる。

例えば、東京地裁平成25年10月30日判決（判時2223号3頁²¹⁾は、「同項〔筆者注：法人税法22条4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を旨として設けられた規定であると解さ

る（井上『税務会計論の展開』73頁（税務経理協会 1997））。その他、品川芳宣『中小企業の会計と税務』104頁（大蔵財務協会 2013）、同「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢40周年記念論文集205頁、広瀬義州『財務会計〔第12版〕』102頁（中央経済社 2014）、神田秀樹『会社法〔第15版〕』253頁（弘文堂 2013）、加古宜士「新会計基準と利益概念」会計159巻3号2頁、田村威文『わが国における会計と税務の関係』（清文社 2006）、原省三「棚卸資産の評価に関する会計基準と法人税法の調整の方向性」税大論叢56号179頁、同「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51号449頁、朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢51号299頁、小林裕明「企業利益と課税所得の概念と調整関係の今後の方向性」岡山大学経済学会雑誌42巻3号142頁、渡辺徹也「企業への所得課税」岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第6版〕』211頁（有斐閣 2011）、高木美満子「法人税法における有価証券の時価評価—その理論的根拠と拡大可能性」税大論叢51号509頁など参照。

- 21) これは、会社更生を申し立てた会社が、利息制限法の制限を超える利息等について益金の額に算入して法人税の確定申告をしていたところ、同更生会社に対する過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したことから、同社の管財人である原告が、益金の額に算入された金額のうち過払金に係る部分が過大であるとして、法人税額等につき更正すべき旨の請求をしたが、税務署長が更正すべき理由がないとして通知処分をしたため、同処分取消し等を求めたことにつき、国税通則法所定の更正理由には該当しないとして請求が棄却された事例である。判例解説として、酒井克彦・会社法務A2Z 83号58頁参照。

なお、控訴審は東京高裁平成26年4月23日判決（金法2004号107頁）。

れるところ、『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すと、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的(同法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においては、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4年(行ツ)第45号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47卷9号5278頁〔筆者注:前述の大竹貿易事件最高裁判決〕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いう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』(公正処理基準)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と解するのが相当である。」とする。

本稿で素材としている本件事案において、Yは、「最近では、三者の会計処理は独自性が強調される傾向にあり、具体的には、企業会計の分野では、国際会計基準との調和を図るために新たな企業会計基準が相次いで設定され、商法においては、会社法制定の前後において会社の計算規則と企業会計基準との新たな調和関係が構築されるようになる一方で、中小企業の会計に関する指針……が制定されるようになり、法人税法においては、経済のグローバル化に対応した『税率の引下げと課税ベースの拡大』という独自路線を歩んでいるところである。」と論じる。そして、その論脈に従って、「企業会計と税法がそれぞれの固有の目的を重視した立場を踏まえた関係に変容してきていることからすれば、企業会計における会計処理の方式が公正妥当であるといえるかどうかは、慎重に判断されるべきである。〔下線筆者〕」と主張している。

確かに、かような傾向を看取することができるのではあろうが、そのことが、個別事例の法人税法22条4項の公正処理基準該当性を考えるに当た

って、「企業会計における会計処理の方式が公正妥当であるといえるかどうかは、『慎重に』判断されるべきである。」とまでいうのはいささか議論が先走りしすぎているように思えてならない²²⁾。けだし、三層構造論を前提とするのであれば、商法・会社法における企業会計処理に対する態度というものについても検討が必要であろうし、現在問題とされている会計処理の基準が果たして本当にそこにいう「独自性」の洗礼に晒されているのか否かについての具体的な検証が重要であると考えられるところ、まず、第一にそれらの検討が優先的になされるべきと考えるからである。

Ⅳ 実質基準

1 実質基準としての基準内容アプローチ

ところで、前述の東京地裁平成25年10月30日判決が、「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』（公正処理基準）に該当するといえるか否かについては、……同法の独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。」と説示するところに関心を寄せてみたい。

この説示のように、問題とされている会計処理基準なるものがいかなる処理を要請しているか、という点が重要視されるべきとする考え方が妥当であるといえるのではなからうか²³⁾。

宇都宮地裁平成10年7月23日判決（税資237号837頁）²⁴⁾が、「これ〔筆者

22) 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58号245頁。なお、個別検討を要するとの立場として、例えば、大屋貴裕・新判例解説 Watch103号（TKC ローライブラリー）参照。

23) 渡辺淑夫『法人税法〔平成26年度版〕』137頁（中央経済社 2014）。

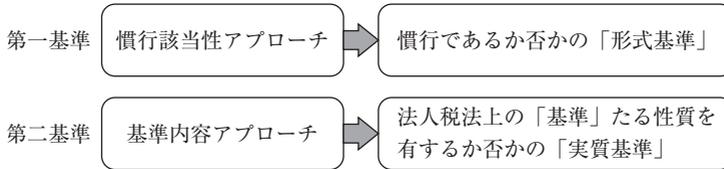
24) 判例解説として、例えば、橋本清治・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増〕152頁、酒井克彦・会社法務 A2Z 77号60頁など参照。

注：法人税法22条4項]は、法人所得の計算については、法人税法自体で網羅的に定めることをせず、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うということを明らかにしたものであり、具体的には、企業が会計処理において実際に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課税所得金額の計算上認めないこととし、法令に別段の定めのあるものを除いては、原則として企業の会計処理を尊重するという基本方針を示したものである。」とした上で、「したがって、ある収益や損失をどの事業年度に計上すべきかについては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきことになるが、この『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』自体が、一義的に明らかではないことから、いかなる会計処理であれば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として是認できるかが問題となる。」とするように、である。

すると、二つのアプローチは、それぞれが独立していると捉えるべきではなく、むしろ形式基準であるか実質基準であるかという観点での捉え方の違いであるとみるべきであろう。そして、対象となっている会計基準が、法人税法22条4項における公正処理基準に当たるといえるか否か、すなわち、同法上の所得計算ルールとされるべきか否かという判定の具体的な問題関心としては、基準内容によって検討していくべきということになっており、そこでは基準内容アプローチが妥当するということになるのであろう。

次図のように、第一次的な形式基準としてのスクリーンが慣行該当性アプローチであり、第二次的な実質基準としてのスクリーンが基準内容アプローチであるといえよう。

もっとも、実質基準としての意味を有する基準内容アプローチについては、必ずしも、法人税法の趣旨等の見地からのスクリーニングのみを問題



とする議論に限定されるわけではなかろう。法人税法の趣旨等などから恣意的な課税計算の排除や公平な課税の実現という点のみを強調する議論とは別に、果たして、法人税法上の「基準」たる性質を有するか否かの「実質基準」からのみを問題とすべきとまでは即断できない。すなわち、本件事案については、不動産流動化実務指針5項等は、投資家にリスクが及ぶことを防止するという限られた目的をもった指針であるのみではなく、企業会計原則や同注解よりもランクの低い会計基準であることを基準内容アプローチの見地から理解することも可能であろう²⁵⁾。本稿では、かような整理で基準内容アプローチを論ずることを否定するものではないが、以下では、より特徴的には法人税法の趣旨等によって基準内容が吟味されている傾向を前提に同アプローチに注目してみたい。

2 二重の基準テスト

前述のファイナンスリース事件福岡地裁平成11年12月21日判決は、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だけでなく、更に、「リース会計基準

25) 金子宏教授は、このような点と「企業会計原則・同注解は、実現主義・権利確定主義を採用しており、法人税法も、同原則注解に従い、特別の規定がない限り、所得は実現の時点で権利確定主義に従って課税されるべきである」という考え方をとっていると解すべき」という点を理由に、本件東京地裁判決の判断を「論拠は異なるが、判決の結論は正当であると考え。」と支持される（金子・前掲注1）、320頁）。

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。」とも論じており、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。

このように二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ところである。

例えば、前述の大竹貿易事件最高裁判決もそうである。また、商品引換券等の発行に際して收受する対価の益金計上時期が争点とされた名古屋地裁平成13年7月16日判決(訟月48巻9号2322頁)²⁶⁾においても同様である。同事件は、所持者が商品等と引換えをした時点で収益計上する方法(引換時基準)については公正処理基準に該当しないとし、法人税基本通達2-1-33〔筆者注：現行2-1-39《商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期》〕が示す発行時基準が公正処理基準に該当するとした事例である。

26) 判例評釈として、高橋靖・ジュリ1232号201頁、岸田貞夫=森陰輝夫・TKC 税研情報12巻1号1頁、加藤就一・平成14年度主要民事判例解説〔判夕臨増〕246頁、古矢文子・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増〕90頁など参照。

原告は、法が特段の定めを置いていない分野については、ある会計慣行が一般化して、それが健全な慣行として継続的に行われ、かつ社会的に認知されておりさえすれば、当該会計慣行は公正処理基準に該当するとし、その判断は税法と無関係になされるべきものであるかの如く主張していた。これに対し、名古屋地裁は、「法22条4項が、適正公平な税収の確保という観点から看過し難い重大な弊害を有する会計慣行をも許容する趣旨で新設されたとは到底解し難いから、原告の上記主張は採用できない。」とした上で、これを本件についてみるに、「商品引換券等を発行した場合の発行代金については、これを一種の預り金として処理する会計慣行が古くから存したところ、簿記に関する解説書の中にも、商品引換券等が発行された場合の会計処理について、商品引換券等が後日それと引換えに商品を引き渡すという債務を示す証券であることから、発行した際に商品券勘定の貸方に記載し、後日商品を引き渡した際に借方に記入する旨解説しているものがあり、平成10年4月に税務大学校が発行した簿記会計の解説書にも同旨の記載があることが認められる。したがって、原告方式は簿記の方式としては社会的に一応認知された方法であり、かつ一定期間継続的に行われてきたことは否定できない。」としており、まずは、慣行該当性アプローチによる判断を展開し、原告納税者が主張した引換時基準についても公正処理基準の第一基準たる形式基準を満たすものとしているのである。

しかしながら、その一方で「商品引換券等、ことにプリペイドカードが発行された場合、残額が僅少であるとか、当初から収集目的で購入した等の理由から、顧客が引換えをすることなく死蔵したり、あるいはカード自体を紛失したり失念したために長期間引換えがなされないまま、発行者において事実上給付義務を免れることとなる部分が一定の確率で必ず発生すると考えられるのであって、現に……、戦前に発行された商品引換券等が

本件通達の制定された昭和55年ころまで預り金処理されていたという事例もあったことが認められる。原告方式により処理した場合には、このような引換え未了部分に係る発行代金相当額は永久に預り金として処理され続けることとなるが、かかる事態は企業の会計処理として妥当なものとはいえない上、発行者が事実上、確定的な利益を享受するにもかかわらず、税務当局は当該発行代金部分に対する課税をなし得なくなるという税務上重大な弊害を生ぜしめることが明らかである。」と説示するのである。すなわち、引換時基準は、第二基準たる基準内容アプローチの見地から公正処理基準該当性に問題ありとされたのである。

他方、旧法人税基本通達2-1-33による処理方式については、「通達の制定後、税務会計に関する解説書や税務関係雑誌、法人税法や基本通達の解説書において、原告方式〔筆者注：引換時基準〕に弊害があること及び商品引換券等の発行代金については通達方式〔筆者注：発行時基準〕によるべきことが繰り返し説明されていることが認められるところ、本件通達が発せられたのは昭和55年であり、本件事業年度までの間に17年近くもの期間が経過していることからすれば、……遅くとも本件事業年度当時においては、税務申告上は原告方式によらず通達方式によるべきこと及びその合理性が既に広く知られていたというべきである。したがって、原告方式によりなされた本件申告は、……公正妥当処理基準に合致しない方式に基づく申告として国税通則法24条所定の更正の要件を具備していたというべきである。」と論じているのである。

そして、この通達方式の公正処理基準該当性については、第二基準たる基準内容アプローチにより、「商品引換券等の発行代金が発行時において発行者の確定的な収入になると解することに会計理論上特段の問題はない」とした上で、「通達方式は、原告方式のような弊害がなく、公正かつ妥当な方法であると認められる」と判示しているのである。

また、冠婚葬祭互助会の会費の払込済掛金の収益計上時期が争点とされた神戸地裁平成14年9月12日判決（訟月50巻3号1096頁）²⁷⁾では、預り金に計上する処理については公正処理基準に該当せず、雑収入に計上する処理を示す通商産業省通達基準ないし互助会経理基準が公正処理基準に該当するとしている。すなわち、同地裁は、「法人税法22条4項にいう『公正妥当な会計処理基準』とは、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものであると解される。」とし、「もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものでない。そのため、企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているものであれば、会計慣行としての規範性を有するものと解される。」とする。

そして、「例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することが認められるものと解するのが相当である（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号24頁）。」として、第二基準（基準内容アプローチ）+第一基準（慣行該当性アプローチ）による判断が妥当であると論じ

27) 判例評釈として、古矢文子・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増〕93頁参照。

ているのである²⁸⁾。

3 基準内容アプローチの位置付け

前述した大竹貿易事件最高裁判決は、企業会計と法人税法の関係について、「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」と述べているが、ここでのスタンスは、「法人税法の企図する公平な

28) この事件の控訴審大阪高裁平成16年5月11日判決(税資254号順号9645)は、「通達方式〔筆者注：最終的に裁判所が是認した通商産業省通達基準ないし互助会経理基準〕によれば、中断会員に対する支払催告をした上で、会員からの契約解除の申出があった場合及び未払の月掛金の支払延期に係る特段の合意が成立した場合以外は、月掛金の払込みが中断し5年間が経過した長期中断払込済掛金を雑収入と認め『益金』の額に算入することになる。

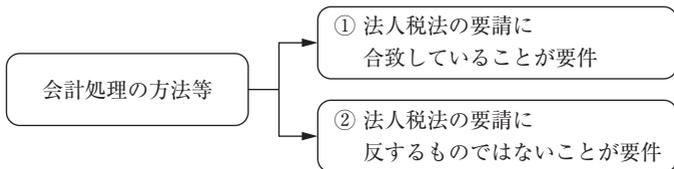
法的には、長期中断払込済掛金に対する中断会員の返還請求権は中断後5年が経過したからといって直ちにその時点で消滅するものではないから、この時点で上記長期中断払込済掛金が収入として確定したとはいえない。しかし、上記の権利確定主義が妥当とされるのは、課税に当たって常に現実収入の時まで課税することができないとしたのでは納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いことから、徴税政策上の技術的見地から収入の原因となる時期を捉えて課税することとしたと考えられ、よって、本件の場合において、法的には長期中断払込済掛金に対する中断会員の返還請求権が消滅せず存続しているとしても、控訴人〔筆者注：第一審原告〕がこれを自己の管理支配下におき、所得の実現があったとみることができると状態が生じたときは、その時期の属する年度の益金の額に計上すべきものと解するのが相当である(なお最高裁昭和53年2月24日第二小法廷判決・民集32卷1号43頁参照)。』として第二基準たる基準内容アプローチの見地から論じ、原審判断を維持している。判例評釈として、大淵博義・税研148号125頁など参照。なお、最高裁平成16年10月14日第一小法廷決定(税資254号順号9779)は上告棄却、上告不受理としている。

所得計算という要請に反するものでない限り」企業会計上の処理を法人税法は是認するというものであったはずである。

かような問題関心は、問題となっている会計処理が法人税法22条4項にいう公正処理基準に合致するというためには、① 会計処理の方法等が法人税法の要請に合致していることが要件なのか、あるいは、② 会計処理の方法等が法人税法の要請に反するものではないことが要件なのかという問題に繋がり得る。

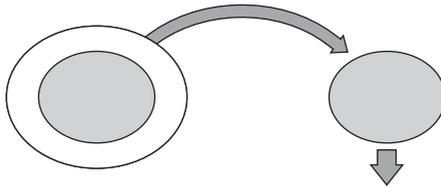
例えば、損益の計算基準としての公正処理基準といっても、租税法の解釈上妥当でなければ、当然、受け入れられるものではないとする見解があるとするれば²⁹⁾、それは上記①の見地に立つものかもしれない。

これに対して、②のような考え方は、前述の福岡地裁平成11年12月21日判決などから看取することができる。同地裁が、「法人税法22条4項は、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しない限り、現にした法人の所得計算を課税所得の計算上も是認するのが相当であるとするものであるから、適切に運用されている企業の会計慣行が公正妥当処理基準に当たる場合には、それが商法、証券取引法上認められている計算であるか否かを問わず、法人税法上も是認されるべきものと解するのが相当であ



29) 渡辺淑夫=山本守之『法人税法の考え方・読み方〔4訂版〕』99頁〔山本発言〕(税務経理協会 1997)は、このように租税法の解釈上妥当なものであることが公正処理基準の要件であるとされるが、上記①の見地に立ったものかもしれない。

図1 ① 法人税法の要請に合致していることが要件:エス・ブイ・シー事件判決
企業会計領域の「会計処理の慣行」



「法人税法22条4項の公正処理基準」に該当するとして抽出

り、当該法人のとした会計処理が課税所得の計算上是認できるか否かは、結局は、その会計処理が公正妥当処理基準に当たるか否かにより決められるべきものである。

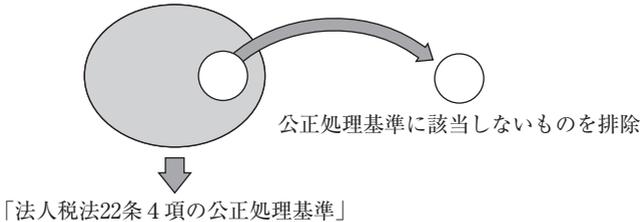
また、所得に対する課税に当たっては、……課税の公平性の確保が求められるというべきであるが、法人税法22条4項は、公正妥当処理基準に従った法人の所得計算を課税所得の計算上も是認しようとするものであるから、ある一つの経済事象について同時に二つ以上の会計処理方法がある場合であっても、その会計処理方法が公平〔ママ〕妥当処理基準に当たるものであれば、法人税法上も、法人の課税所得の計算上これを是認するのが相当であると解される。

したがって、右の公正妥当処理基準は、必ずしも厳格に一つに限定されたものではなく、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しない限り、場合によっては複数あり得るものと解するのが相当である。

もっとも、このように解した場合、その限度で……課税の画一性の要請は後退することになるが、法人税法22条4項は、法人のした会計処理が公正妥当処理基準に当たる限り、課税所得の計算上も、その自主性を尊重しようとしたものであるから、法人税法自体、……課税の画一性の要請よりも、法人の自主性尊重を重視したものと解するのが相当であって、そのよ

図2 ② 法人税法の要請に反するものではないことが要件

企業会計領域の「会計処理の慣行」



うな後退が生じることは、法人税法も予定しているというべきである。」と説示するところである。

この問題は、公正処理基準該当性の判断を肯定する側から出発するのか、あるいは否定する側から出発するのかの違いと捉えることも可能である。

法人税法22条4項が制定された際の議論がそうであったように、原則はあくまでも企業会計における慣行等への依拠にあるのであるから、そのことを等閑視するような判断姿勢は妥当ではない。

この点は、前述の大竹貿易事件最高裁判決が、「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」と説示するとおりであり、②の考え方が妥当であると考ええる。すなわち、法人税法は法人の自主的な処理を尊重することに基礎を置きつつ³⁰⁾、他方で、公平な課税の実

30) 昭和42年度税制改正当時の立案担当者は、法人税法22条4項について、「この課税所得の計算は、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

現が担保できない場合には、かかる法人の採用した処理方法を公正処理基準に該当しないとする余地があるにすぎないと解するべきであろう³¹⁾。それが、基準内容アプローチすなわち実質基準の意味するところであると考えらるべきであろう。

かような意味では、本件東京地裁判決及び本件東京高裁判決が②の要件から判断したものと思われる点では妥当であると考えらる。

る部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行なってきたところであります」と説明している(藤掛一雄「法人税法の改正」国税庁『昭和42年改正税法のすべて』75頁)。

立法時の議論について、例えば、武田昌輔「『公正妥当と認められる会計処理の基準』について」税弘15巻9号70頁、新井隆一「法人税法22条4項に関する問題提起(概要)」税法202号21頁、北野弘久「昭和42年度税法改正への若干の疑問」税法198号27頁、中川一郎「法人税法22条4項に関する問題点」税法199号41頁、同「法人税法22条4項に関する問題点の整理」税法202号33頁、山田二郎「法人税法22条4項と商法の計算規定との関係(梗概)」税法202号30頁、松本茂郎「法人税法22条4項の意味するもの」税法201号22頁、近江亮吉「法人税法第22条第4項の規定の地位、機能及び適用について(1)～(4)」税法202号12頁、同203号9頁、同207号20頁、同208号1頁、清永敬次「法人税法22条4項の規定について」税法202号27頁、竹下重人「法人税法22条4項の問題点について(梗概)」税法202号32頁、徳島米三郎「税法における理想と現実—法人税法22条4項をめぐる」税法202号24頁、山上一夫「『公正妥当と認められる会計処理の基準』と改正税法」税弘15巻9号77頁、渡邊進「会計処理の公正妥当な基準の探究」税通22巻12号2頁など参照。

- 31) 当時の立案関係者は、「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えよう。」と説明している(西原宏一「法人税法の一部改正」税弘15巻7号74頁)。

結びに代えて——公正処理基準非該当の先にあるもの

翻って、公正処理基準該当性の判断を慣行該当性アプローチのみに委ねることはできないのであろうか。

結論からいって、それは難しいといわざるを得ない。その理由は次のとおりである。すなわち、あくまでも、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従うとしたのは、税制簡素化の観点³²⁾、「二重の手間を省く」ことにあったからであって³³⁾、本質的な租税法上の思考を排除するという趣旨に出たものではないと考えられるからである³⁴⁾。換言すれ

32) 昭和41年12月に発表された政府税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」は、「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することが適当である」と論じている(同答申第3・一・I・1・(1)・ウ・a 43頁)。昭和42年度税制改正では、かかる答申の趣旨を法文上明らかにするために、現行法人税法22条4項が制定されたのである(武田昌輔『新版立法趣旨法人税法の解釈』40頁(財経詳報社 1988))。

33) 金子・前掲注1), 316頁, 昭和41年10月付け大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」。中里実教授は、課税所得算定が企業会計に基づいて行われることの背景には、「二度手間を省くという実際的な理由が存在すると考えるべきである。法人税法22条4項が税制簡素化に関する税制調査会の作業をもとに成立したことは、このことを端的に物語るものといえよう」と論じられる(中里・前掲注21))「企業課税(4)」, 1303頁)。谷口・前掲注12), 389頁も同旨。

ば、法人税法22条4項は、あくまでも租税法固有の実質的な要請を排除するという趣旨に出た創設の規定ではなく、企業会計に準拠してきたこれまでの法人税法上の課税所得計算の仕方についての確認の規定³⁵⁾であるに

- 34) 松澤智教授は、「税法に明文のある場合、ないし税法に基本規定たる22条2, 3項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては事実たる慣習(公正処理基準)は働かないといわねばならない。けだし、権利確定主義は、所得計算における恣意を排除し客観的証拠によって計算を統一かつ確実に担保するには法的基準によるのが明瞭確実と解されているからであり、法的支配の観点は、まさに恣意を防止し公正確実であって画一確定に最適であり租税公平負担の基本原則に合致するからである。このような税法固有の基本原則を除いては、企業において適切に運用されている会計慣行に委ねるということを明らかにしたのが4項の公正処理基準の本質なのである。

したがって、4項が存在することを以って、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原則を無視するような会計学的発想は妥当でないといわねばならぬ」とされる(松澤『新版租税実体法〔補正第2版〕』163頁(中央経済社2003))。

武田昌輔教授も、「税法におけるこれらの収益の額、損費の額については、『別段の定め』のほかに、すでに基本的な規定が税法のなかに定められていることに注意する必要がある。換言すれば、第22条の規定においては、別段の定めによって規定されている事項以外の事項についてはすべて公正処理基準に従うわけではなくて、税法の基本規定においてすでに税法において独自の考え方が存すると考えるべきである」とされる(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3号125頁)。

- 35) 渡辺淑夫氏は、「こういう規定がなければ、税法が全く企業会計を無視し、あるいは企業会計が税法によって歪められていたかといえば、必ずしもそうではありません。第22条第4項が書かれるようになった背景には、そこまで日本の企業会計が成熟してきたということがあって、いいかえれば税法が本来その底流としてもっていた企業会計の尊重という考え方が、鮮明にされるような雰囲気が出てきたということではないかと思います。」「この第22条第4項は、一種の確認規定ないしは宣言規定にすぎない、と私は思っているわけです。」と述べられる(渡辺=山本・前掲注29, 99頁)。その他、確認規定説として、武田昌輔『新版税務会計通論』55頁(森山書店1972)、富岡幸雄『新版税務会計学講義』63頁(中央経済社2008)、井上久彌『税務会計

とどまるからであると説明することもできよう³⁶⁾。

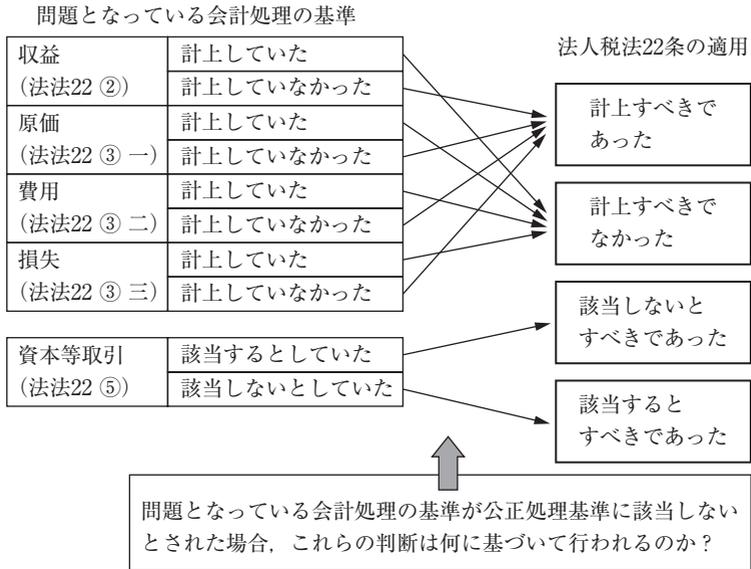
さて、上記のとおり、本稿においては、法人税法22条4項にいう公正処理基準該当性の判断アプローチについて若干の確認を行った。問題となっている会計処理の手法や基準が、同条項にいう公正処理基準に該当するか否かを經由して、かかる会計処理の基準において、収益計上が認められていなくても、同基準が法人税法22条4項にいう公正処理基準には該当しないから、結局は益金に算入すべき金額（法法22②）に当たるとか、その反対に、問題となっている会計処理の基準によれば、例えば費用に計上することになるとはいつても、かかる基準が公正処理基準に該当しないため、損金に算入すべき金額（法法22③）には該当しないなどというケースが生じ得る。このことは、かかる二つのケースのみならず、次にみるようにいくつかの組み合わせが考えられる。また、「資本等取引」該当性の問題としても議論し得るところである。

ところで、ここで留意すべきは、仮に、本稿において述べた二つのアプローチによって、問題となっている会計処理の基準等が法人税法22条4項にいう公正処理基準に該当しないとされた場合に、いかなる基準をもつ

論』51頁（中央経済社 1988）、菅原計『税務会計学通論』16頁（白桃書房 2004）、中村忠＝成松洋一『企業会計と法人税』103頁（税務経理協会 1992）、中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕』83頁（ぎょうせい 1990）、成道秀雄「総説」新井益太郎＝成道編著『税務会計論〔第3版〕』6頁（中央経済社 2004）、松澤・前掲注34）、161頁、水野勝『租税法』227頁（有斐閣 1993）、中田信正『税務会計要論〔16訂版〕』23頁（同文館出版 2008）、鈴木明男「益金と損金」鈴木＝鈴木豊『総説税務会計〔3訂版〕』59頁（税務経理協会 1998）、酒井・前掲注6）、87頁など参照。

36) 法人税法22条4項が確認の規定であることから、法人税法上の判断を同条項の適用に織り込むことができるとする見解として、角田享介「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観点から—」税大論叢79号1頁。

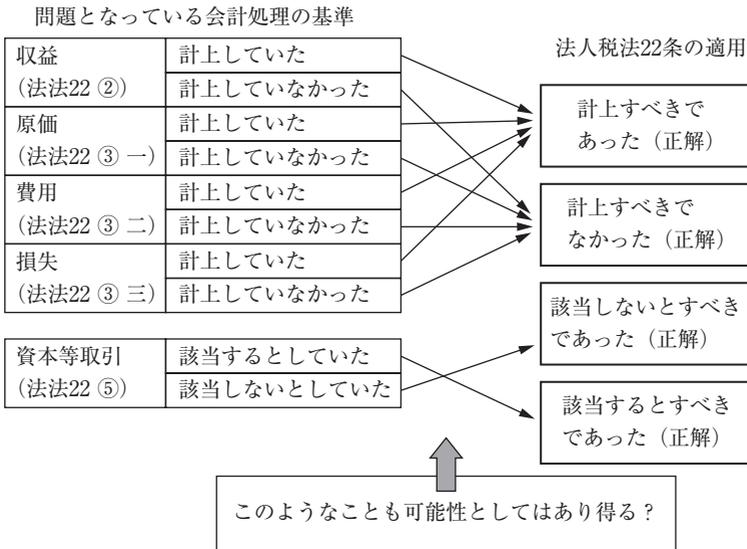
図3 公正処理基準に該当しないとされた会計処理(ケース1)



て、問題となっている事項が「収益」「原価」「費用」「損失」に該当する、あるいはしないなどと判断されるのかという点である。すなわち、問題となっている会計処理の基準等が法人税法上の公正処理基準に該当しないとされたとしても、そこでは単に公正処理基準に該当しないとされたのみであって、そこに本来あるべき処理の「基準」が判然としない限り、収益計上をすべきとも費用計上を否認すべきともいえないはずのものである。

そして、もう一つの理論上の問題はここに所在すると考えるところである。すなわち、問題となっている会計処理の基準が法人税法上の公正処理基準に該当しないとされた場合、これらの判断は何に基づいて行われるのかという問題である。問題となっている会計処理の基準が法人税法上の公正処理基準に該当しないとされたとしても、法人が行った会計処理の方法が間違いであるのかどうかは、その段階では未だに判然とはしないはずで

図4 公正処理基準に該当しないとされた会計処理（ケース2）



ある。したがって、そのような場合であっても、法人が採用していた会計処理の基準による処理が法人税法22条の適用において問題がないということもあり得よう（図4）。

かような問題意識の下でこの点を考えると、そもそも法人税法22条4項以前の問題として、同法にはア・プリオリに何らかの処理の基準たるものがどこかにあると考えるべきなのかという素朴な疑問にも辿り着く。法人税法以前の処理のルールとして妥当な会計処理の基準がない場合には、結局のところ同法の趣旨等に反しない処理に拠らざるを得ないということになろう。ところで、仮に当初から会計基準となり得るものがないケースを考えた場合にも同様に法人税法の趣旨等に反しない処理に拠らざるを得ないことになろう。企業会計のルールが必ずしも完全網羅性を有しているとまではいえないことからすれば³⁷⁾、そのような場面は十分に考え得る。こ

これらの場合、結局は法人税法の趣旨等に反しない処理を行うことになるということは、処理の妥当性は同法の解釈に委ねられることを意味しているといってもよいと思われる。公正処理基準該当性の判断に当たって基準内容アプローチが採られるという理解は、上記の問題をインクルードしているともいえよう。

もっとも、租税訴訟を前提に考えると(かような問題が顕在化されるのは訴訟においてである。)、当事者主義の下では、本来あるべき所得計算を模索することは裁判所の役目ではないことからすれば、問題が惹起されるのは、当然に、法人(納税者)の行った税務会計処理を租税行政庁が否認をする場合のみである。したがって、問題となっている会計処理の基準が公正処理基準に該当しないとしても、かかる処理が法人税法22条適用上の課税所得の計算において、租税行政庁に否認されない限り現実的な問題とはされないことになるのは当然である。

また、この問題関心は、課税要件の主張・立証責任が当事者のうち、いずれにあるのかという点の分析と同時に議論することで自ずと結論の出る論点であるともいえよう。すなわち、法律要件分類説に従えば、納税者の採用した会計処理に基づく収益計上について、租税法が要請する計上基準たる権利確定主義(大竹貿易事件最高裁判決での規範)からみれば遅すぎるという主張を行う租税行政庁側から否認の直接的根拠の提示がなされるべきであることになる³⁷⁾。このように、この議論は租税法律主義との緊張を招来する限界領域であることから、同主義を強く意識した上での慎重な議論がなされるべきであると考えるところである³⁸⁾。ここで常に問題となる

37) 金子宏教授は、「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」とされる(金子・前掲注1)、318頁)。

38) 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第3版〕』42頁(財経詳報社2014)。

のは、法人税法上の「基準」たる性質を有するか否かの「実質基準」を検討するに当たって、何に基づいてかかる基準を実質的に判断するのかという点である。ここに租税回避否認の論理が介入するとすれば、それは問題があるというべきである。ここにいう実質基準は法人税法の解釈問題として議論すべき重要な領域であるというべきであるが⁴⁰⁾、租税回避をかかると実質基準によって否認することができるかと解することは妥当でなかろう。

エス・ブイ・シー事件上告審最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定(刑集48巻6号357頁)⁴¹⁾が、脱税協力金について、「右手数料は、架空の経費

39) 井上久彌教授は、「税法には、その目的に応ずる固有の原理(実質主義、租税回避防止、技術的明確性、行政簡便性など)が顕在的あるいは潜在的な法理として存在する。それらは、課税所得計算における『公正会計基準』の適用についても、部分的な修正または否定の原理として作用することがある。しかし、それらは『公正会計基準』の適用の修正、否定であって、『公正会計基準』そのものの意味の変更ではないのである。すなわち、実定法の解釈上『公正会計基準』に委ねられていると解すべき事項については、もっぱら『公正会計基準』に従ってのみ計算されるべきであるとともに、『公正会計基準』の意味の理解そのものに税法の論理を介入させるべきものではないのである。『公正会計基準』に従うことによって課税目的上不合理な結果を招来することがあるとするならば、税法の個別規定の整備によって対処が図られるべきものである。しかし、その場合でも、所得計算構造が企業会計に依存せざるを得ないという基本的条件から、個別規定による『公正会計基準』の適用の修正、否定には自ずからなる限界が生じよう。それが法と会計との妥協の限界なのである。」と論じられる(井上・前掲注35)、57頁)。

40) 増井良啓教授が、「会計基準は時代とともに変化するものであり、必ずしも常に公正妥当であるとは限らない。『一般に公正妥当と認められる』か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある」と論じられるとおりである(増井『租税法入門』204頁(有斐閣2014))。

41) 同最高裁判決の評釈として、佐藤孝一・税通50巻5号201頁、青柳勤・ジュリ1065号78頁、黒川弘務・ひろば48巻5号45頁、鶴田六郎・平成6年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕156頁、水野忠恒・ジュリ1081号129頁、武田昌輔・判評449号224頁、吉村典久・戦後重要租税判例の再検証78頁、佐藤英明・租税判例百選〔第4版〕102頁、渡辺徹也・租税判例百選〔第5版〕102

を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、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損金の額に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。〔下線筆者〕と論じている点には異論がある。ここにいう「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」を、法人税法違反のための費用と解釈できるから、これはあくまでも脱税のための費用と位置付けられ、租税回避の議論とは一線を画することになる。すなわち、基準内容アプローチによる判断を得て、脱税のための費用を「費用計上」する処理が公正処理基準に該当しないと判断したものと判断し得よう。

すなわち、最高裁はこれまで法人税法の根幹を揺るがすような場合にしか、基準内容アプローチによる判断を採用していないのである⁴²⁾。前述の大竹貿易事件では法人税法の根底に流れると解される権利確定主義を堅持し、エス・ブイ・シー事件では脱税のための費用の損金を算入させないことで適正な課税所得計算を維持したのである。二重の基準テストの二つめのテスト（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ろうか。

頁、酒井・前掲注14)、258頁、同・前掲注6)、110頁など参照。

42) 酒井・前掲注6)、128頁。

