

租税特別措置法は 法人税法 22 条にいう「別段の定め」か

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 法人税法における「別段の定め」
 - II 「別段の定め」の範囲
 - III 租税特別措置法と法人税法との関係
 - IV 租税特別措置法と法人税法 22 条にいう「別段の定め」との関係
結びに代えて
-

はじめに

法人税法は、内国法人の所得の金額の計算上益金の額及び損金の額について、同法 22 条《各事業年度の所得の金額の計算》4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」ともいう。）に従って計算されることを要請している。もっとも、かかる要請は、同法 22 条 2 項及び 3 項にいう「別段の定め」がある場合には適用されない。

このことは、換言すれば、法人の所得金額の計算において、ここにいう「別段の定め」が何であるかが明らかにされない限り、公正処理基準によって処理を行うべきかどうか が判然としないという構造を法人税法が内包しているということを意味している。

ところで、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 卷 9 号 2768 頁）¹⁾ は、「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

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任

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。」とする。

これは、適正公平な課税の実現という法人税法の趣旨・目的を織り込んだかたちで同法 22 条 4 項を理解しようとする態度に出たものといえよう。

これに対して、例えば、中里実教授は、「高裁の考え方は、別段の定めのない場合であっても、企業会計と異なる処理を 22 条 4 項により強制することを正面から認めるものであり、法人税法の基本構造を無視したものであるのみならず、租税法律主義に反する可能性さえあるといえよう」と指摘されている²⁾。

別段の定めは公正処理基準の枠外にあるとの整理が妥当するとすれば、まさに中里教授の指摘されるように、上記東京高裁判決には疑問も残る³⁾。同教授が租税法律主義に反する可能性を示唆するほどの強い批判を展開されるのは、同判決が「別段の定め」なきところに、公正処理基準に反する処理を認めるかのように説示しているからにほかならない。このように、「別段の定め」がない場合は公正処理基準に従うべきとの考えには一応の説得力があるといえよう。ところで、「別段の定め」は、法人税法 22 条に規定されているのであるから、同法内における他の規定を指すと考えることが素直な理解であるが、他方で、法人税法以外の法律の規定を「別段の定め」と位置付けるべきか否かについては見解が分かれ得る。例えば、租税特別措置法の規定はどうであろうか。同法は「別段の定め」に当たり、その適用に当たっては、公正処理基準の枠外にあると解すべきであろうか。

そこで、本稿では、かような問題関心から、租税特別措置法が法人税法 22 条にいう「別段の定め」に当たるか否かという点について具体的に考察を加えることとしたい。仮に、租税特別措置法に示されている規定がかかる「別段の定め」に該当するとすると、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の適用を受けなくなり、他方「別段の定め」に該当しないとすれば、租税特別措置法上の所得金額の計算においても、公正処理基準の適用があり得ることになる。

I 法人税法における「別段の定め」

1. 法人税法 22 条 2 項及び 3 項にいう「別段の定め」と公正処理基準

まずは、法人税法 22 条の構造について確認をしておきたい⁴⁾。

同条は、次のように規定する（網掛け、囲み、下線は筆者による。）。

法人税法 22 条《各事業年度の所得の金額の計算》

- 1 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。
- 2 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。
- 3 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損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、次に掲げる額とする。
 - 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
 - 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
 - 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
- 4 第 2 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、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。

上記のとおり、例えば、法人税法 22 条 3 項柱書きは、損金の額に算入すべき金額につき、「別段の定め」があるものを除き「次に掲げる額」とする、と規定している。この規定振りからすれば、同柱書きにいう「次に掲げる額」とは、別段の定めがあるもの以外の額を指すことになる。そして、その「次に掲げる額」とは、同条項 2 号にいう

「……費用の額」を指し、かかる「費用の額」が、同条4項にいう「前項各号に掲げる額」を指すのは明らかである。すなわち、法人税法22条4項にいう「前項各号に掲げる額」とは、「別段の定め」があるもの以外の費用等の額を指しているのである。すると、仮に、「別段の定め」が規定されているものについては、かかる別段の定めが優先適用されることとなり、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」といういわゆる公正処理基準に従うことにはならないのである。

宇都宮地裁平成10年7月23日判決（税資237号837頁）⁵⁾は、説示において、このことを明らかにしている。すなわち、「法人税法においては、法人の課税所得は法人の期間損益を対象としているが、所得の金額の計算については、同法22条において、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする（1項）、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、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする（2項）、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損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、当該事業年度の収益に係る原価の額（3項1号）、当該事業年度の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了までの日までに債務の確定しないものを除く。）の額（同項2号）、当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（同項3号）と定めている。

そして、右金額の計算原理ないし計算方法については、同条2項及び3項各号に規定する当該事業年度の収益並びに原価、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ものとする（4項）と規定するに止めている。これは、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。〔下線筆者〕とする。

このような理解に則って課税実務は行われているし、現に、租税行政庁はそうのように裁判においても主張してきているのである。

法人税法22条4項は、「別段の定め」のある場合には適用がないという点は、例えば、横浜地裁平成13年10月10日判決（税資251号順号8999）⁶⁾において、被告側が、「法

人税法 22 条 4 項はいわば補充規定として位置づけられ、基本規定のうち税務上特別の定めをしたもの又は別段の定めがある場合には、この補充規定の適用はないこととなる。同条 2 項の規定は、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供からも収益が生ずることを擬制した創設的规定であると解されるから、その部分については同条 4 項の公正処理基準の規定の適用はない。」と主張するとおりである⁷⁾。この辺りは、松澤智教授が、「税法は強行規定であるが故に、法に別段の規定〔筆者注：別段の定め〕のない領域について、制定法によらずに効力を認めるための規定を明らかにする必要があるとして、明文化したのが法 22 条 4 項の本質なのである。」と論じられるところにも通じよう⁸⁾。

2. 「別段の定め」の意義

法人税法の全文改正が行われた昭和 40 年当時は、「益金」又は「損金」の明確化を図るために、その内容に関する細部にわたる多数の取扱通達が発遣され、また、法令の複雑化とともにその通達が年々膨大になる傾向にあったところから、法令の簡素化が議論の俎上に載せられていた。例えば、昭和 41 年に企業会計審議会は、課税所得の金額の計算に関する簡素化を論点とした中間報告書を提出している。すなわち、昭和 41 年 10 月付け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」は、「たとえば、法人税法の課税標準の総則的规定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって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き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。」と提言していた。

また、その後、昭和 41 年 12 月には政府税制調査会が「税制の簡素化についての第一次答申」を提出し、「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、必要最小限の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」〔下線筆者〕と提案したのである。

これらの提案を受けて、昭和 42 年の改正により法人税法の課税所得の計算原理として、収益の額や、費用等の額については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」旨の規定が同法 22 条 4 項に設けられたのである。すなわち、

法人の所得の金額の計算においては、企業会計に準拠すべきとする考え方（いわゆる企業会計準拠主義）が採用されるとともに、企業会計の計算ルールに馴染まない法人税計算上の特有のルールは「別段の定め」として、別に規定されることとなったのである。法人税法 22 条 2 項ないし 3 項にいう「別段の定め」は、前述の政府税制調査会答申の表現するところの「税法独自の計算原理」の規定であるといえる。

Ⅱ 「別段の定め」の範囲

1. 寄附金課税の例

このことは、寄附金課税を考えると分かりやすい。法人税法 37 条《寄附金の損金不算入》は寄附金の損金不算入の規定であるが、これは同法 22 条 3 項にいう「別段の定め」である⁹⁾。そうであるから、法人税法 22 条 3 項が「当該事業年度の販売費，一般管理費その他の費用……の額」の損金算入を認めているにもかかわらず、この例外を設けて損金算入の制限を行っているのである。つまり、寄附金については、「別段の定め」である同法 37 条が優先されるため、たとえ事業用の費用であったとしても、同法 22 条 3 項にいう「販売費，一般管理費その他の費用の額」には該当しないことになり、損金算入が制限されるのである。すると、前述のとおり、同法 22 条 4 項の規定の適用、つまり公正処理基準に従うべきとする要請はここでは働かないことになる。

なるほど、法人が寄附金を支出した場合、企業会計のルールに従えば費用計上すべきものであるから、寄附金の損金算入制限は、法人税法 22 条 4 項が示す企業会計準拠主義には反することになる。それにもかかわらず、同条項が適用されないのは、法人税法 37 条の規定が同法 22 条 3 項にいう「別段の定め」に該当し、同条項 2 号にいう「費用の額」に当たらないとされるからである。

法人税法 37 条《寄附金の損金不算入》

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

この点は、福井地裁平成 13 年 1 月 17 日判決（訟月 48 卷 6 号 1560 頁）¹⁰⁾ が、「法〔筆者注：法人税法〕37 条は同法 22 条 3 項にいう『別段の定め』に当たるから、商法や企業会計原則上の取扱いにかかわらず適用されるものである。」と判示するとおりである。

2. 租税特別措置法 61 条の 4 の例

上記の寄附金の損金算入制限規定と比較されることが多いのが交際費の損金算入制限規定である。寄附金と交際費との違いは、寄附金が事業活動に必ずしも直接に関係するか否かが明確ではないのに対して、「交際費は事業活動に伴う交際目的のための支出」であり、直接の関連性を有するという点にあるといえよう^{11), 12)}。このように、事業活動と直接の関連性を有するにもかかわらず、損金算入を制限する規定であるという点に着目をするならば、交際費の損金算入制限規定は寄附金の損金算入制限規定以上に、より強く「税法独自の計算原理」の性質を有する規定であるといえよう。

租税特別措置法 61 条の 4 《交際費等の損金不算入》は交際費の損金算入制限規定であるが、これは法人税法 22 条 3 項にいう「別段の定め」であるといわれている¹³⁾。そうであるから、法人税法 22 条 3 項が「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用……の額」の損金算入を認めながらも、この例外を設けて損金算入の制限を行っているのである。換言すれば、交際費については、別段の定めである租税特別措置法 61 条の 4 の規定の適用が優先されるため、企業会計上は費用として認識されるにもかかわらず法人税法 22 条 3 項にいう「販売費、一般管理費その他の費用の額」には当たらないということになるのである。したがって、前述の寄附金の損金算入制限規定と同様、交際費の損金算入制限規定には同法 22 条 4 項の規定の適用、つまり公正処理基準に従うべきとする要請が働かないことになる。

なるほど、法人が交際費を支出した場合、企業会計のルールに従えば費用計上すべきものであるから、交際費の損金算入制限は、法人税法 22 条 4 項が示す企業会計準拠主義には反することになる。それにもかかわらず、同条項が適用されないのは、租税特別措置法 61 条の 4 の規定が法人税法 22 条 3 項にいう「別段の定め」に該当し、同条項 2 号にいう「費用の額」に当たらないと理解されるからである。

租税特別措置法 61 条の 4 《交際費等の損金不算入》

法人が平成 26 年 4 月 1 日から平成 28 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度にお

いて支出する交際費等の額のうち接待飲食費の額の100分の50に相当する金額を超える部分の金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。〔下線筆者〕

したがって、少なくとも租税特別措置法61条の4は法人税法22条3項の「別段の定め」であるといえよう。このように考えると、法人税法の特例を定める租税特別措置法の第3章の規定は法人税法22条3項の「別段の定め」といえそうである。もっとも、租税特別措置法の第3章の規定がすべて法人税法22条の「別段の定め」に該当すると考えるべきであるか否かについては、更に検討を加える必要があると考えるため、次節において検証することとしたい。

Ⅲ 租税特別措置法と法人税法との関係

1. 租税特別措置法上の規定の位置付け

租税特別措置法の第3章の規定が法人税法22条2項又は3項の「別段の定め」であると考えべきかの検討に当たっては、そもそも、租税特別措置法が法人税法との関係において如何なる位置付けとなっているのかを明らかにする必要がある。

租税特別措置法とは、同法1条《趣旨》が「当分の間、……課税標準……の計算……につき、……法人税法……の特例を設けることについて規定する」と示すとおり、まさに「特例」であるのであるから、これが法人税法が規定する課税標準の計算等の原則的取扱いに対する例外であることは明らかであろう。

租税特別措置法1条《趣旨》

この法律は、当分の間、所得税、法人税……を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、所得税法（昭和40年法律第33号）、法人税法（昭和40年法律第34号）……の特例を設けることについて規定するものとする。

ここに、租税特別措置とは、「担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあ

るいは加重することを内容とする措置のこと」である¹⁴⁾。

昭和 39 年の政府税制調査会答申では、租税特別措置の性質について、「租税特別措置は、一定の政策目的を達成するための手段として租税のインセンティブ効果を活用しようとするものであって、経済政策の一環としての意義をもつものであるが、その反面、負担公平原則や租税の中立性を阻害し、総合累進構造を弱め、納税道義に悪影響を及ぼすなど、多くの短所がある点にかえりみ、当調査会が従来から答申してきた整理縮減の方向を引き続き推進すべきものとする。上記のような短所があるにもかかわらず、租税特別措置が認められるのは、まず、税制以外の措置で有効な手段がないかどうかを検討し、他に適当な方法が見出しえない場合に限られるべきである。さらに、この場合においても、少なくとも（イ）政策目的自体の合理性の判定（ロ）政策手段としての有効性の判定（ハ）附随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量などのテストを厳格に経たうえでなければならないと考えられる。また、この場合には、一般に租税特別措置はややもすれば特権化し易い性質をもっているから、できるかぎり短期に改廃することが必要であると考えられる。」と答申している。

我が国の税制において、租税特別措置が漸次拡大されて大きな地位を示すようになったのは、シャウプ勧告に基づく根本的な税制改正が行われた後の昭和 26 年以降のことであった。当時、多くの租税特別措置は、戦後の経済復興が軌道に乗り、企業利益が増大しはじめた経済情勢や昭和 26 年度に 35% の法人税率が一挙に 42% に引き上げられた事情などを背景とし、戦争とインフレーションによって失われた資本の蓄積を、政策的な租税の軽減免除を誘引手段として急速に取り戻すことを主な目的として設けられたのである。

租税特別措置の拡大期においても、昭和 28 年の政府税制調査会答申は、特別措置は租税負担公平の見地からみて、必ずしも好ましいものではなく、その拡張については、慎重な考慮を必要とするという態度を示していたのであるが、はっきりとその整理改廃を主張し、その方針を明確にしたのは昭和 31 年の臨時政府税制調査会答申からであった。

すなわち、同年の答申においては、当時既に我が国経済が戦後の復興を達成し、生産、消費等の経済水準が戦前の水準を乗り越え、今後の課題としては、むしろ経済の正常化を図るべきであるという経済事情を背景とし、改めて政策遂行上の必要性和租税負担の公平とを比較勘案する必要があるとして、租税特別措置の全般にわたる検討を行うこととし、その検討に当たっては、通常の場合には補助金ないし財政投融资等が、租税特別

措置よりも妥当かつ効率的であること、及び租税特別措置が税制の複雑化を招いていることの2点をまず指摘した上で、具体的には個々の租税特別措置のうち、①繰延べの性質を有するものは、特に行き過ぎだと思われる点を是正する程度にとどめたものの、②減税の性質を有するものは、まずこれを整理圧縮の対象とし、③適用期間の定めのあるものは、特別の事情のない限り適用期限の延長を行わないという一般の方針を立てて、租税特別措置の整理縮減を図ることを答申していたのである。

その後、租税特別措置について、その適用状況を透明化するとともに適切な見直しを推進し、国民が納得できる公平で透明な税制の確立に寄与するために、平成22年4月1日に「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が施行された。同法により、租税特別措置法に規定する措置のうち特定の政策目的の実現のために設けられたものを対象に、適用実態調査が実施されることとなった^{15), 16)}。

上記昭和31年の臨時政府税制調査会答申の捉え方は、京都地裁昭和49年5月30日判決（民集39巻2号272頁）¹⁷⁾の判断にも見て取れる。すなわち、同地裁は、「租税特別措置は、一般に、特定の経済政策的目的を、特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘引手段でもって達成しようとするものであり、国の経済政策の一環として重要な意義を有すると同時に、その反面、同じ経済的地位にある者に対しては同じ負担をという負担公平の原則を多少なりとも犠牲にし、また、所得税の総合累進課税構造を弱めたり、納税者の納税道義に悪影響を及ぼしたりする虞れのある性格を帯びしているものと認められる。しかして、特定の経済部門ないし国民層に対し財政上の優遇措置を講じる必要がある場合でも、税制以外の措置で有効な手段がないか否かを予め検討し、例えば補助金や財政投融资の交付等……によって目的を達成しうる場合にはこれらの手段によるべきであ[る]」とした上で、昭和31年の臨時政府税制調査会答申と同趣旨の説示をしている。

このように一般に租税特別措置とは租税負担の公平原則を多少なりとも犠牲にするものであり、かような意味で租税特別措置法は租税負担の公平原則に反する法律であると理解されることが多い。特に、租税優遇措置は、担税力の観点からは同様の状況にあるにもかかわらず、租税負担の上で特定の納税者に特別の利益を与えるものであるから、公平原則に正面から抵触することは明らかであるとも論じられている¹⁸⁾。

ところで、かような性質を有する租税特別措置法の規定の解釈態度は厳格でなければならないとされることが多く、裁判例では、解釈の狭義性及び厳格性が指摘されている。その根拠は必ずしも一様ではないが、例えば、大阪地裁昭和54年4月17日判決（判

タ 395 号 122 頁)¹⁹⁾ は、「特措法のような租税負担の例外を定めた法律を解釈適用する際には、厳格に解釈し、みだりに拡張解釈をするべきではない。」とする最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決（民集 27 卷 10 号 1333 頁）を引用した上で、「そうでないと、租税負担の公平の原則がたやすく崩される虞れが生じる」と判示している。控訴審である大阪高裁昭和 54 年 12 月 24 日判決（税資 109 号 788 頁）においてもこの考え方が維持されている。

このように租税特別措置法の解釈において狭義性・厳格性が要請されるとする根拠としては、まず同法が租税負担の公平原則に反するという点に求めることができることを指摘し得る。この根拠についていえば、非課税等の優遇規定のみならず、土地の譲渡等がある場合の特別税率のように租税重課措置についても同様に当てはめて考えることができよう。重課税規定にあっては、一部の者についてのみ租税が重課されることとなり、また、優遇規定にあっては、一部の者についてのみ優遇されることになるから、いずれにしても租税負担の公平原則に反することになる。

租税特別措置法 37 条《特定の事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の課税の特例》1 項 3 号は騒音発生施設について、廃棄又は移転を決定するについて法律上の権限を有する者が移転、廃棄に伴って譲渡したものについて適用されるとした事例として、横浜地裁昭和 62 年 12 月 23 日判決（訟月 34 卷 8 号 1741 頁）²⁰⁾ がある。同地裁は、「措置法 37 条 1 項の規定についてみるに、同規定は、個人が事業の用に供している騒音発生施設について騒音発生施設の譲渡又は廃棄に伴って譲渡したものについて特例措置の適用を認めるというものであって、その文言に照らすと、特例措置の適用は、騒音発生施設の移転又は廃棄を決定した者が、これに伴って譲渡したものについて生じるものと解される。そして、特例措置は、本来課せられるべき税負担を、特別の配慮から軽減するものであるから、その解釈、適用は、税負担公平の原則から厳格になされるべきものであって、安易にこれを拡張して解釈することは許されないところであるから、その適用は、右の場合に限られるものと解するのが相当である。」と説示している。

また、東京地裁昭和 54 年 9 月 19 日判決（判タ 414 号 138 頁）は、「租税特別措置法に係る特例規定については、その制定当時における各種政策上の公益的な要請から設けられた軽減措置であるから、その解釈、適用については特に厳格になすべきであり、たとえ、右特例の適用を受け得る実質的要件が備わっていた場合であっても、当然に適用されるわけのものではなく、納税者において、同法条の定める厳格な手続的要件を履践して初めてその適用が受け得られるものと解するのが相当である。」としている。

そのほか、大阪高裁平成2年11月15日判決（税資181号292頁）²¹⁾は、「租税特別措置法65条の7ないし同条の8に定める特定の資産の買換えの場合の課税の特例は、一定の政策目的のために、……これらの要件を充足する資産の譲渡に限ってのみ、その収益に対する課税の繰延べを例外的に認めようとする臨時の措置である」と判示し、東京地裁平成10年6月26日判決（訟月45巻3号742頁）²²⁾も、「措置法は、本来ならば、所得税法等に基づき課せられる税負担等について、政策的考慮から、その軽減等を図るための特例を規定したものである」と説示している。上記のような裁判例の傾向からは、租税特別措置法の解釈の狭義性及び厳格性の根拠として、おおむね、①租税特別措置法が租税負担の公平原則に反するなどの性質を帯有している点に求めるものや、②本来課税されるべきところを特別の配慮から軽減することとしている点に求めるものが認められる。

このように、租税特別措置の沿革及び裁判例を検証すれば、租税特別措置法が法人税法の例外規定であることは明らかであるといえよう。

Ⅳ 租税特別措置法と法人税法22条にいう「別段の定め」との関係

1. 租税特別措置法と公正処理基準

租税特別措置法と公正処理基準との関係につき、金子宏教授は、「課税所得を算出するための益金および損金の計算については、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の別段の定めがなされており、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が大幅に修正を受けている。〔下線筆者〕」とされる²³⁾。そして、その上で、法人税法及び租税特別措置法の益金及び損金に関する規定は、この点で、次の三つに分類することができるとされる。

- ① 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を確認する性質の規定
- ② 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、又は一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定
- ③ 租税政策上又は経済政策上の理由から、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する例外を定める規定

この③の規定につき、金子教授は、「たとえば、受取配当の益金不算入に関する規定（23 条）、特別減価償却や準備金に関する規定（租特 42 条の 5 以下、55 条以下）、交際費の損金不算入に関する規定（同 61 条の 4）等が、これである。一般的にいて、法人税法の規定は第 1 および第 2 のカテゴリーに属し、租税特別措置法の規定は第 3 のカテゴリーに属する。」と論じられる²⁴⁾。

大阪地裁平成 21 年 1 月 30 日判決（判タ 1298 号 140 頁）²⁵⁾ は、「法〔筆者注：法人税法〕は、22 条 1 項において、課税標準である各事業年度の所得の金額が当該事業年度の益金の額と損金の額から算定されることを定めて、益金及び損金の各額が課税標準の基礎となることを定めているところ、このように課税標準の要素を成す益金と損金については、22 条 2 項及び 3 項においてその内容及び帰属年度についての基本原則を定め、23 条ないし 64 条において各経済事象に応じた益金及び損金の内容及び帰属年度について個別に詳細に定めているのである。このような法の規定内容に加えて、法人税については租税特別措置法その他の法律においても個別の経済事象に応じて益金及び損金の内容及び帰属年度等について具体的に規定している」とする。すなわち、法人税法 22 条 2 項及び 3 項において、課税標準の内容や帰属年度についての基本的原則を定め、同法 23 条ないし 64 条において個別的詳細規定を定めるとともに、租税特別措置法等においても個別的詳細規定を設けているというのである。ここにいう個別的詳細規定こそが法人税法 22 条 2 項及び 3 項にいう「別段の定め」である。

このように、租税特別措置法が法人税法の例外的規定であることは、学説・判例ともに認めているところである。したがって、租税特別措置法が法人税法 22 条にいう「別段の定め」に当たることは明らかであるといえよう。

2. 租税特別措置法と法人税法 22 条の「別段の定め」

このように考えると、租税特別措置法の第 3 章のおよそ多くの規定が、法人税法 22 条にいう「別段の定め」に該当すると思われる。

すると、例えば、タックス・ヘイブン対策税制を規定する租税特別措置法 66 条の 6《内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入》も法人税法 22 条の「別段の定め」であると考えらるべきであろうか。同税制は政策的な意図の下での擬制所得加算説に基づいた擬制的な課税ルールである。この点は、いわゆるグラクソ事件東京地裁平成 19 年 3 月 29 日判決（民集 63 巻 8 号 1954 頁）²⁶⁾ が、擬制所得加算説こそがタックス・

ヘイブン対策税制の趣旨に沿うものであると説示しているとおりである。すなわち、同税制は、あくまでも企業会計に準拠するものではなく、「税法独自の計算原理」に基づくものであるといえよう。タックス・ヘイブン対策税制が租税特別措置法に規定されているという点のみならず、同税制がこのような擬制的な制度として理解されていることを併せ考えると、租税特別措置法 66 条の 6 は法人税法 22 条の「別段の定め」と理解することが素直であろう²⁷⁾。

結びに代えて

上述のとおり、租税特別措置の沿革、学説・判例からは、租税特別措置法の第 3 章のおよそ多くの規定は、法人税 22 条 2 項又は 3 項にいう「別段の定め」に該当すると理解することができる。例えば、本稿でみたように、交際費の損金算入制限規定である租税特別措置法 61 条の 4 やタックス・ヘイブン対策税制を定める租税特別措置法 66 条の 6 などが、かかる「別段の定め」に該当する租税特別措置法の規定の代表的なものといえよう。

このような理解からであろうか、東京地裁平成 22 年 1 月 27 日判決（税資 260 号順号 11369）²⁸⁾において、同事件の被告国側は、「法人に対するタックス・ヘイブン対策課税は、タックス・ヘイブンに所在する外国法人で、株式等の保有を通じて我が国の内国法人に支配されているものの留保所得のうち、その内国法人の保有する株式等の持分に応じた一定額を、その内国法人の収益の額とみなしてその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入するという制度であり、外国法人である関係会社につき、内国法人とは法人格が別で、かつ、我が国の課税権の及ばない外国に所在するという事実を前提としつつ、親会社たる内国法人との経済的な一体性に着目して制定された、法人税法 22 条 2 項に規定する内国法人の益金の額に関する『別段の定め』である。」と位置付ける主張を展開している。上記のとおり、租税特別措置法 66 条の 6 の規定は、租税特別措置法の第 3 章にあり、また擬制的な課税制度として構築されていることから、ここにいう「別段の定め」に該当すると考えられ、そのことの帰結として、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の処理方法等は、タックス・ヘイブン対策税制上の計算には影響を及ぼさないことになろうから、この主張は「別段の定め」を正しく理解したものといえよう。

注

- 1) 判例評釈として、品川芳宣・TKC 税研情報 14 巻 3 号 58 頁、同・TKC 税研情報 11 巻 5 号 27 頁、森富義明・判タ 1125 号 242 頁、山本守之・税理 52 巻 10 号 103 頁、大淵博義・租税研究 729 号 161 頁、酒井克彦・会社法務 A2Z 33 号 67 頁など参照。
- 2) 中里実「貸倒損失一時価主義の下資産評価」税研 104 号 42 頁。
- 3) 大淵博義教授は、かような東京高裁判決の考え方を「別段の定め化」と称され、批判を展開される（大淵『法人税法解釈の検証と実践的展開』290 頁（税務経理協会 2009））。もっとも、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う」という要請に適正課税といった企業会計の要請とは質を異にする理念の持ち込みを絶対的に許さないとこの考え方を前提としなければ、「別段の定め」の創設という議論には向かわないことになる（酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』83 頁（中央経済社 2014））。
- 4) 法人税法 5 条《内国法人の課税所得の範囲》は、「内国法人に対しては、各事業年度（連結事業年度に該当する期間を除く。）の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。」と規定する。そして、同法 21 条《各事業年度の所得に対する法人税の課税標準》は、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」と規定している。そこで、法人税法上の課税標準は、各事業年度の所得の金額を計算することになるのであるが、これを受けた規定が、同法 22 条である。
- 5) 判例評釈として、橋本清治・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増 59 巻 15 号〕152 頁、酒井克彦・会社法務 A2Z 77 号 60 頁など参照。
- 6) 判例評釈として、堺澤良・税務事例 34 巻 5 号 1 頁、長谷川博・税理 50 巻 8 号 122 頁、大熊一弘・争点と結論からは始める法人税重要判例・裁判例〔税通臨増 67 巻 13 号〕207 頁など参照。
- 7) 山本守之『体系法人税法〔20 年度版〕』187 頁（税務経理協会 2008）は、「法人税法第 22 条 4 項で『第 2 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…』としているのは、法人税法に定める別段の定め及び資本等取引に係るものを除外した収益、原価、費用、損失の額に適用される補充規定であることを意味しているのである。」とされる。
- 8) 松澤智『租税実体法—法人税法解釈の基本原則〔新版補正第 2 版〕』162 頁（中央経済社 2003）。
- 9) 松澤・前掲注 8、315 頁、渡辺淑夫『法人税法〔平成 26 年度版〕』128 頁（中央経済社 2014）、中村利雄＝岡田至康『法人税法要論〔22 年版〕』31 頁（税務研究会 2010）。
- 10) 判例評釈として、品川芳宣・税研 99 号 109 頁、品川芳宣＝安屋謙一・TKC 税研情報 10 巻 6 号 20 頁、今村隆・税理 45 巻 13 号 224 頁、岡村忠生・租税判例百選〔第 4 版〕116 頁、中島孝一・争点と結論からは始める法人税重要判例・裁判例〔税通臨増 67 巻 13 号〕192 頁など参照。
- 11) 松澤・前掲注 8、310 頁。
- 12) 谷口勢津夫教授は、交際費を販売及び一般管理業務に関して発生した費用とされる（谷口『税法基本講義〔第 4 版〕』378 頁（弘文堂 2014））。
- 13) 渡辺・前掲注 9、129 頁、中村＝岡田・前掲注 9、31 頁。
- 14) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』87 頁（弘文堂 2015）。
- 15) なお、租税特別措置の沿革については、泉美之松『税についての基礎知識〔10 訂版〕』410 頁以下（税務経理協会 1986）参照。
- 16) 平成 22 年 12 月付け「平成 22 年度税制改正大綱」は、「ふるい」による租税特別措置の抜本的な見直しとして、「税制の中には、『租税特別措置』と呼ばれるものがあります。租税特別措置には様々なものがありますが、その多くが特定の者の税負担を軽減することなどにより産業政策等の特定の政策目的の実現に向けて経済活動を誘導する手段となっています。他方、こうした租税特別措置は、『公平・透明・納得』の原則から見れば、税負担の公平の原則の例外であり、これが正当化されるためには、その適用の実態や効果が透明で分かりやすく、納税者が納得できるものでなくてはなりません。しかし、現状では、適用実態がはっきりしないものや、適用件数が非常に少ないもの、導入から相当期間が経過し役割を終えているもの、特定の業界や一部の企業のみ

が恩恵を受けていると思われるものが散見されます。税制における既得権益を一掃し、納税者の視点に立つて公平で分かりやすい仕組みとするためには、租税特別措置をゼロベースから見直し、整理合理化を進めることが必要です。この見直しのための『ふるい』として、『租税特別措置の見直しに関する基本方針』と『地方税における税負担軽減措置等の見直しに関する基本方針』を定めました…。租税特別措置のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う『政策税制措置』は、現在、国税で241項目、地方税で286項目ありますが、これらの全てを『ふるい』にかけて、平成22年度税制改正から始まる今後4年間で抜本的に見直します。見直しの初年度となる平成22年度税制改正では、平成21年度末までに適用期限が到来する措置を中心に、各府省から拡充や見直しの要望があった項目等を含め、国税で82項目、地方税で90項目の見直しを行いました。この結果として、国税で41項目、地方税で57項目を廃止又は縮減することとしました。」とする。

- 17) 判例評釈として、山田二郎・ジュリ567号36頁、波多野弘・シュト148号9頁、同・シュト149号9頁、清永敬次・ジュリ567号30頁、同・税通33巻14号18頁、畠山武道・自治53巻1号130頁、碓井光明・ジュリ590号9頁、同・憲法判例百選Ⅱ328頁など参照。
- 18) 金子・前掲注14, 88頁。
- 19) 判例評釈として、金子宏・ジュリ579号122頁、三木義一・法民97号32頁、北野弘久・民商71巻5号119頁、岸田貞夫・租税判例百選〔第2版〕134頁、越山安久・昭和48年度判例解説〔民事篇〕263頁、同・曹時26巻11号140頁、米田耕一郎・税通39巻15号338頁、石島弘・租税判例百選〔第3版〕136頁、碓井光明・租税判例百選〔第5版〕168頁、泉絢也・Accord Tax Review2号22頁など参照。
- 20) 判例評釈として、畑雅弘・関西大学大学院法学ジャーナル53号33頁参照。
- 21) 判例評釈として、佐藤孝一・税通46巻5号244頁参照。
- 22) 判例評釈として、山田二郎・ジュリ1169号144頁、同・租税28号154頁、品川芳宣＝竹本守邦・TKC税研情報9巻1号23頁、香取稔・税務事例33巻6号31頁など参照。
- 23) 金子・前掲注14, 321頁。
- 24) 金子・前掲注14, 321頁。
- 25) 判例評釈として、山田二郎・ジュリ1404号145頁、品川芳宣・税研152号70頁、林仲宣＝高木良昌・税弘58巻14号104頁、堀招子・税通66巻5号182頁、中村雅紀・税理54巻14号144頁、千田喜造・争点と結論からはじめる法人税重要判例・裁決例〔税通臨増67巻13号〕120頁など参照。
- 26) 判例評釈として、浅妻章如・ジュリ1363号140頁、同・立教76号164頁など参照。
- 27) 渡辺淑夫氏は、法人税法22条の「別段の定め」を、①会社法、企業会計等に依存しながら、その適用範囲や限界を明確にするもの、②主として租税政策上の見地から益金及び損金について特別の取扱いをするもの、③主として産業政策その他の政策目的から特別な計算を認め、又は計算を規制するものに分類した上で、タックス・ヘイブン対策税制の租税特別措置法66条の6を②の分類に属するものとし、法人税法22条2項の「別段の定め」と論じている（渡辺・前掲注9, 128頁）。妥当な見解であるといえよう。
- 28) これは、租税特別措置法66条の6の立法趣旨等に照らせば、同条1項に定める要件に該当し、その適用除外につき定める同条3項の適用がない以上、更に租税回避の意図の有無等が問題となる場合に限って同条1項を適用して課税することが認められると解すべき理由も見当たらないというべきであるとして排斥された事例である。

●Summary

The corporate tax law sets out the method of calculation of a company's profit and loss to determine taxable income. Article 22 allows for the subtraction of financial loss from the amount of profit.

Capital trading and special stipulation items are excluded from profit. Loss includes production costs, expenses, and other deficiencies except for special stipulations.

Therefore, the definition of special stipulations is important, and especially whether special tax measures are included. Those matters are the subject of this article.