

法人税法22条4項に関する 確認規定説についての再考

——確認規定説から創設規定説へ——

酒 井 克 彦

目 次

はじめに

- I 法人税法22条4項は確認的規定か創設的規定か
- II 法人税法22条2項の法的性質論
- III 法人税法22条4項の今日的意義——私見
結びに代えて——確認規定説の先にあるもの

はじめに

法人税法上の課税所得の金額の計算については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従うこととされている。この旨を規定する法人税法22条《各事業年度の所得の金額の計算》4項については、それが創設的規定であるのか、あるいは確認的規定であるのかという点がこれまでも議論されてきた¹⁾。同条項が創設的規定

1) 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35頁、酒井克彦『裁判例からみる法人税法』100頁（大蔵財務協会2012）など参照。なお、角田氏は、法人税法22条4項は会計基準によるべきとか、租税法の要請を無視すべきとの創設的規定ではなく確認的規定であるから、会計基準のみを尊重しなければならないといういわれはないと論じられる。同条項が会計基準のみを尊重しな

であれば格別、確認の規定であるのであれば、何も法人税法22条4項にいう「一般に」の意味や「公正妥当」の意味について厳格な文理解釈をする必要はない。すなわち、確認の規定であるとすれば、どこまで文理解釈が有用な解釈手法となり得るのかという疑問が浮かぶが、この疑問は看過できない解釈論上の影響を及ぼすことになる²⁾。

また、そもそも、法人税法22条2項が創設規定説で説明されている中にあって、同条4項を確認の規定と整理することに不整合はないのであろうか。

これらの問題関心は、法人税法22条4項が確認の規定として整理されていることの是非に直結し、その結論次第では法人税法上の解釈論の根底を揺さぶることにもなる。本稿は、この点についての若干の卑見を提示することを目的とするものである。

I 法人税法22条4項は確認の規定か創設の規定か

1 確認の規定出発説

(1) 通説

法人税法22条4項については、学説上、確認規定説が多数を占めていると思われる³⁾。

ければならないという意味ではないことをもって、創設規定説を否定する根拠となるか否かについては議論もあろう。

2) 筆者は、以前、法人税法22条4項を訓示の規定と解することに対する疑問を呈示した(酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』87頁(中央経済社2014))。

3) 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持っていた企業会計の尊重という考え方が、鮮明にされる

例えば、水野忠恒教授は、収益計上の時期についての議論ではあるが、「法人税法22条2項の解釈によっても同じ結論は導かれると思われるので、22条4項は確認規定にすぎないということもできる」と論じられる⁴⁾。また、中里実教授は、「法人税法22条4項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったので、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定ということになる」とされる⁵⁾。

ところで、通説の説く法人税法22条4項にいう公正処理基準は、法律で

ような雰囲気が出てきたということではないかと思えます。」「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＝山本守之『法人税法の考え方・読み方〔4訂版〕』99頁（税務経理協会1997））。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）、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2）、87頁など参照。

- 4) 水野忠恒『大系租税法』396頁（中央経済社2015）。
- 5) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法協100巻9号1565頁。また、吉牟田勲教授も、「この規定の趣旨は、従来から法人税の課税所得は企業利益を前提としており、税法独自の目的からいわば最小限その修正を行うものであるということをも明らかにするというものである。……税法は、完結的な所得計算体系を規定して、企業会計の修正部分のみ規定し、その他の大部分は企業会計に依存しているのである。この点から考えると、この規定は創設的な規定ではなく、宣言的、確認的規定と解されるべきものである」として、やはり確認規定説に立たれる（吉牟田『新版法人税法詳説』44頁（中央経済社1995））。

ある商法ないし会社法にいう会計処理の基準を指し、そこにいう「会計の慣行」ないし「企業会計の慣行」が原則的に企業会計原則等の諸規則に該当すると考え、法人税法、商法・会社法、企業会計の三層構造を前提として理解されている⁶⁾。かような理解によれば、かつてのトライアングル体制などというものは崩壊し⁷⁾、法人税法は商法との関わりについてのみ関心を寄せるべきということになる。極端に言えば、法人税法は商法に依拠することだけを意識しており、商法が企業会計を取り入れているのかどうかについてはあくまでも間接的な影響を受けるにとどまるということでもある。

すると、「確認規定説」にいう「確認」とは、従来商法上の取扱いを租税法が取り込んできたことを法人税法22条4項が確認するという意味であると説明されないと、理論的に整理が付かないことになるように思われる⁸⁾。しかしながら、そのような意味での確認的規定としての性質を法人税法22条4項は有しているのであろうか。

6) 金子宏教授は、我が国の法人税法について、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としていると論じられる（金子『租税法〔第21版〕』322頁（弘文堂2016））。中里実「税制改革の背景」税務大学校『税務大学校論叢40周年記念論文集』296頁も参照。

7) 中里実教授は、トライアングル体制などというものは存在していないとされ、「存在するのは、会计学—商法—法人税法という、単線的な関係である」と論じられる（中里「租税法と企業会計（商法・会社法）」商事1432号26頁）。神田秀樹教授は、トライアングル体制について、近年では、「商法（会社法）・金融商品取引法・税法の目的の違いにかんがみて、むしろこれら3つの会計は必要な範囲で分離する傾向がある。」と指摘される（神田『会社法〔第17版〕』277頁（弘文堂2015））。

8) 酒井・前掲注2), 92頁。

【確認規定説が確認する流れ（仮定）】



従来の取扱いを法人税法22条4項で確認

(2) 確認の規定と規範性

昭和42年の法人税法22条4項創設当時の立案関係者は、「現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされているが、この課税所得は、本来、税法およびその通達のみによって形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ものである。もちろん、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、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在することは当然である。しかしながら、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る部分が相当多いことも事実である。事実、法人税法においては、このような現実を暗に前提として従来、課税所得の計算を行なうこととしているのである。〔下線筆者〕と、説明している⁹⁾。すなわち、租税法以前の概念や原理を前提としているとはしつつも、「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、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在する」ことが当然であるという理解が改正当時の現状認識としてあったのである。ただし、かような「分野」のみならず、会計慣行に委ねることが適当と思われる「部分」が相当多いという認識も当時同じようにあったことも事実である。創設当初、このような認識があったことを踏まえれば、同法22条4項を確認の規定と理解してきたという点を等閑に付すべきではなかろう。

9) 西原宏一「法人税法の一部改正」税弘15巻7号74頁。

2 創設の規定から確認的规定への変容説

他方で、法人税法22条4項について、創設当初独自の役割を担っていた規定であったものが、その後の立法状況の変化によって確認的规定に変容したと理解する学説がある。田中久夫教授は、「昭和49年の商法改正において商法32条第2項の企業会計依存を宣言した規定が新設されるまで、商法中に企業会計を前提とする旨の明文規定はなかった。そのため、税法の課税所得計算が企業会計を前提とすることは明らかであっても、法人税法74条の規定のみで、税法は商法を媒介として企業会計に接続するとした説明には不十分なものがあつた……。そこで税法では、昭和42年の税法改正において、法人税法22条中に『公正会計基準』規定を設けることによって、いわば商法規定の不備を側面から補うといった方策をとることになつた……。つまり同法22条第4項の創設は、確定決算基準規定のみでは不十分であつた商法、税法及び企業会計の三者における連係関係についての法規定上の不備を補足するといった機能を担つていたということが出来るのである。その後、昭和49年の商法改正において、商法32条第2項の規定が新設されたことによって、『税法→確定決算基準→商法→商法32条第2項→企業会計』の関係は整つたが……、それ以降法人税法22条第4項の規定は、税法の課税所得計算は企業会計を前提とするということを、文字どおり確認するための訓示的规定となるに至つたと理解されている〔下線筆者〕とされる¹⁰⁾。すなわち、法人税法22条4項は、三者の連携関係の不備を補足するという独自の機能が期待されて創設されたものであるという。

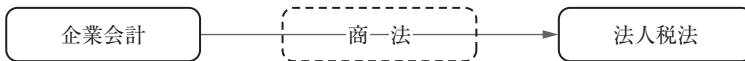
このように考えると、少なくともその創設当時の立法状況下にあつては、法人税法22条4項を単なる確認的规定と理解することはふさわしくない、すなわち、「確認的规定」という表現では、その創設当初に求めら

10) 田中久夫『商法と税法の接点〔3訂版〕〕9頁（財経詳報社1996）。

れた性質や機能を言い表しているとはいえなかったことになる。そのような独自の役割を期待して創設された規定である法人税法22条4項は、その後商法32条2項の新設によって、事後的に確認的あるいは訓示的規定としての性質へと変容したというわけである。なるほど、かように法人税法22条4項の性質が変容してきた経緯を確認することができると思えば、同じ条項であっても、いわば創設的な役割から確認的な役割に転換することもあり得るのかもしれない。

今日的に法人税法22条4項が、商法の取扱いに従うという意味での確認的規定となったものであると位置付けるとすれば、商法32条2項ができる以前にかような理解をすることは困難である。商法を経由して企業会計の処理に依拠するという従来を取扱いを「確認」したに過ぎないと理解されてきた法人税法22条4項であるが、商法32条2項の創設前の段階、すなわち法人税法22条4項創設時に目を向ければ、商法32条2項のない中で、法人税法74条《確定申告》にのみ頼っていた法人税法と企業会計との連結を補足するという創設的な意味をもってたと解すべきではなからうか。そうすると、商法上の規定の不備を補足するという意味で、法人税法22条4項の示す企業会計準拠主義が創設的役割を果たしていたとみる必要がありそうである。

【制定当時の法人税法22条4項：創設的規定】

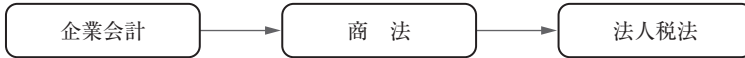


商法の不十分を補い、企業会計と法人税法を連結

すなわち、後に商法32条2項が制定されたことにより、三層構造論の実定法上の根拠が構築されるに至り、そこで初めて、企業会計慣行→商法→法人税法というルートが確立したということになる。そして、この段階

で、企業会計準拠主義を採用する商法に法人税法が依拠するというルールについての確認がなされたと理解するのである。

【商法32条2項制定後の法人税法22条4項：確認的規定への変容】



商法32条2項の制定により三層構造の完成

このように考えると、当初は、創設的規定であったものが、商法32条2項が明定された以後、確認的規定に変容したとみることができるとい理解に近づく。

もっとも、法人税法22条4項の立法当時においても、同条項が今日いう三層構造に係る確認的規定であるか創設的規定であるかについては、必ずしも明確な決着はついていなかったようである。武田昌輔教授は、「会計学者の一部には、企業会計原則を全面的に受け入れたとみる人もいましたし、また商法の規定こそが一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するという考え方もあろう。また会計実務家のうちには、自ら行っている会計実務はほぼこれに該当すると考えられている向もあるようです。他方、税務当局者のうちには、この規定は従来税法（通達を含めて。）のなかを通過していた原則を単に表わしたまでのことであって、別にこれによって課税官庁が何ら新たな拘束を受けるものではないとする考え方をとっている向も存するようであった。いわば、三者三様の受け取り方をしていたように思われる。」とされるとおり¹¹⁾、立法当時から、法人税法22条

11) 武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法〔第1巻〕』1449頁（第一法規加除式）。同教授は、「しかし、このように、一見混乱しているのは、ともに我田引水の考え方を捨てることによって、あるいは相手方に対する不信任感を捨てることによって、少なくとも課税所得計算の公道が拓かれるように思われ

4項に対する捉え方には様々なものがあったようである。

3 確認的規定としての法人税法22条4項の意味

渡辺淑夫氏は、法人税法22条4項について、一種の確認的規定ないし宣言的規定であると指摘した上で、「それ以前には、企業会計から税法に対する意見書などがあったように税法が会計に対して一線を画したような時代がありました。そういう歴史的な流れの中で、企業会計の成熟と、さらには税法と企業会計の接近が不断の努力のものではかられてきたわけであって、そのような歴史的な背景を無視しては語れないことではないかと思えます。」とされる¹²⁾。また、同氏は、「いまでこそ、企業会計と税法の一致は当然のこととして受け止められていますけれども、そのころ、特に戦後間もないころは、日本の企業会計は、ある意味では見るべきものがなかったといってもよいと思うのです。その後企業会計原則がつくられましたけれども、それだけで企業会計がコントロールできるものでもありません。率直に言って、税務会計イコール企業会計であった時代が非常に長かったことは否定できないと思います。」とされる¹³⁾。

このように考えると、企業会計の処理の基準に準拠するという考え方自体が確認的規定であるといいながらも、実質は、租税法が主導してきた企業会計（税務会計）に準拠するというだけの意味しか有していない中での「確認的規定」であったということである。さすれば、確認的規定あるいは訓示的規定と整理し得たとしても、そこにどれほどの意味があるのかと

る」ともされる。法人税法22条4項の創設前夜についての分析として、成道秀雄「法人税法第22条第4項『公正処理基準』の検証」租税研究800号311頁参照。

12) 渡辺=山本・前掲注3), 100頁。

13) 渡辺=山本・前掲注3), 100頁。

いう根本的な疑問に突き当たるのである¹⁴⁾。

そのような中、いずれにしても、現下の通説は、法人税法22条4項を確認の規定と捉えていることは前述のとおりである¹⁵⁾。

II 法人税法22条2項の法的性質論

1 確認的規定としての法人税法22条2項¹⁶⁾

昭和40年2月26日、衆議院大蔵委員会において法人税法案の提案理由の説明が行われている。そこでの法人税法案の内容説明では、規定の整備合理化の内容として「課税標準及び税額の計算に関しましては、法人税法上の損益の計算の原則、割賦販売等の収益計上の時期、有価証券の譲渡原価の計算及び評価の方法並びに寄付金の意義等を明らかにするとともに、賞与引当金制度及び返品調整引当金制度等を新設する等所要の規定の整備をはかることとしております。」とされている。また、同年3月19日の参議院大蔵委員会でも法人税法案の提案理由の説明が行われている。そこでは、「まず、課税標準及び税額の計算に関しましては、従来の考え方でございます総益金から総損金を控除するという税法上のいわゆる純資産増加

14) この際、適正課税の要請を受けて私法上の会計処理の慣行を法人税法の基礎に据えるという考え方を「確認」した規定が法人税法22条4項であると解釈することも不可能ではない。このような試論については、酒井克彦「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの—法人税法における『課税標準』の計算構造—(上)(中)(下)」税務事例45巻4号63頁、同5号73頁、同6号79頁を参照。

15) 東京地裁平成22年3月5日判決(税資260号順号11392)や東京高裁平成22年12月15日判決(税資260号順号11571)は注意の規定と性格付け、「同項にいう『収益』を企業会計原則において収益として計上する範囲に限定したものと解するのは相当ではない。」とする。

16) この点の着想は、圖子善信「法人税法22条2項の無償取引の解釈について—本規定は租税回避の否認規定か—」税大ジャーナル4号21頁に依るところが大きい。

をもって所得を考えるという考え方は、従来どおりでございますが、これを収益、費用についてそれぞれ内容を規定いたしまして、さらに、収益と費用が対応して所得が計算される理由を明らかにする所得計算の基本規定を置いたわけでございます。」と説明している。

昭和40年の法人税法の全文改正の後に、大蔵省主税局執筆による「改正税法のすべて」が刊行されている。そこでは、当時主税局税制第一課課長補佐であった伊豫田敏雄氏が、法人税法22条2項について次のとおり述べている。すなわち、「ここに書かれていることは要するに、益金の額に算入すべき金額は資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とするということであって、資産の販売、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供等はいずれも取引の例示であって、非常に重要な意味を持つというものではありません。ただ、受贈益および贈与によって生ずる譲渡益が課税の対象とされるものであることがこれらの例示によって表されている点には注意を要するものと考えられます。〔下線筆者〕と説明しているのである¹⁷⁾。

これらを前提とすると、法人税法22条2項も当初は確認的規定として立案当局者は考えていたように思われる。

2 創設的規定たる法人税法22条2項と確認的規定たる4項の関係

(1) 問題意識

他方で、今日、法人税法22条2項については、「創設的規定」と説明されることが多い。例えば、いわゆる南西通商事件第一審宮崎地裁平成5年9月17日判決（民集49巻10号3139頁）¹⁸⁾は、「資産譲渡にかかる法人税は、法

17) 伊豫田敏雄「法人税法の改正(1)」『改正税法のすべて〔昭和40年版〕』102頁（日本税務協会1965）。

18) 判例評釈として、中里実・租税23号167頁。

人が資産を保有していることについて当然に課税されるのではなく、その資産が有償譲渡された場合に顕在化する資産の値上がり益に着目して清算的に課税がされる性質のものであり、無償譲渡の場合には、外部からの経済的な価値の流入はないが、法人は譲渡時まで当該資産を保有していたことにより、有償譲渡の場合に値上がり益として顕在化する利益を保有していたものと認められ、外部からの経済的な価値の流入がないことのみをもって、値上がり益として顕在化する利益に対して課税されないということは、税負担の公平の見地から認められない。したがって、同項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定と解される。〔下線筆者〕と説示する¹⁹⁾。これは適正所得算出説といわれる考え方であり、金子宏教授がその代表的論者である。

金子教授は、法人税法22条2項について、「この規定は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的な規定であると解すべきであろう」とされる²⁰⁾。

前述のとおり、昭和40年当時、少なくとも立案当局者らは法人税法22条2項を確認的な規定として捉えていたものと思われる。そうであるから、後の昭和42年に、法人税法22条4項が設けられたときに、同条項を同様に確

19) これは、法人税法22条2項の無償譲渡には時価より低い価額による取引が含まれるとして、時価と譲渡価額との差額に相当する金額を益金に算入した更正処分は適法とされた事例であるが、控訴審福岡高裁宮崎支部平成6年2月28日判決（民集49巻10号3159頁）及び上告審最高裁平成7年12月19日第三小法廷判決（民集49巻10号3121頁）においても、第一審判断は維持されている。上告審判決についての判例評釈として、松澤智・ジュリ1101号119頁、岡村忠生・民商116巻3号86頁、川神裕・曹時49巻11号261頁、進藤直義・法協115巻4号554頁、増井良啓・租税判例百選〔第5版〕96頁など参照。

20) 金子・前掲注6), 312頁。

認の規定であると説明することに何ら疑問はなかったことになる。しかし、その後、学説の有力説は、法人税法22条2項を創設的規定と理解するようになったことにより（適正所得算出説）、ここに法人税法22条内におけるある種の解釈の矛盾が生じてきたのではなからうか。

すなわち、益金に算入すべき金額を規定する法人税法22条2項が「創設的規定」であり、同規定が示す「収益の額」の計算規定である同条4項が「確認的規定」であるという捻れが生じてくるのである。

適正所得算出説が示すように、法人税法22条2項を創設的規定と捉えるなら、その規定にいう「収益の額」の計算を企業会計のルールに従って行うという同条4項を確認的規定とみるのは難しいのではなからうか。そもそも、無償取引に係る収益の額の計算を、企業会計に準拠する旨を単に確認したにすぎないルールに委ねることは、規定としてどれだけの意味を有するのであろうか。企業会計が取り入れない無償取引に係る収益の額の計算を法人税法22条2項が求めているのであれば、企業会計に準拠することを確認・宣言しただけのものとして同条4項を理解することには限界があるのではなからうか。

(2) オープンシャホールディング事件

いわゆるオープンシャホールディング事件上告審最高裁平成18年1月24日第三小法廷判決（集民219号285頁）²¹⁾は、上告人会社の保有する外国子会

21) 判例評釈として、瀧圭吾・租税判例百選〔第5版〕100頁、品川芳宣・TKK税研情報15巻3号60頁、高野幸大・民商135巻1号238頁など参照。なお、木村弘之亮「租税立法の不作為と租税回避の否認—オープンシャホールディング事件を振り返って」『租税の複合法的構成』〔村井正先生喜寿記念論文集〕63頁（清文社2012）、占部裕典「法人税法22条2項の適用範囲について—オープンシャホールディング事件における第三者割当増資と通して」税法551号3頁、瀧圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税32号27頁なども参照。

社株式に表章された同社の資産価値について、上告人会社は、このような利益を外国関連会社との合意に基づいて同社に移転したというべきであり、この資産価値の移転は、上告人会社の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人会社において意図し、かつ、外国関連会社において了解したところが実現したものであるといえることができるから、法人税法22条2項にいう「取引」に当たるといえるべきであると結論付けている。すなわち、同最高裁は、法人税法22条2項にいう「取引」が簿記上の取引を指すのではなく、それよりも広い概念であると解した上で、子会社に対する支配力ないし影響力の行使をもそれに含めているのである²²⁾。

このような判決を念頭に置くと、法人税法22条2項の適用対象が簿記上の「取引」から既に乖離しているのであるから、会計上の処理ルール、すなわち公正処理基準をもってして、同条項にいう「収益の額」の計算を行うことは不可能といわざるを得ない²³⁾。さすれば、かような最高裁判決は、法人税法22条4項を単なる確認的規定として企業会計のルールに準拠するものとして捉えることの限界を示唆しているのではないかと思われるのである。

22) 金子・前掲注6), 313頁。

23) 法人税法施行規則53条《青色申告法人の決算》は、「資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い」記録することを要請しており、資産、負債又は資本の増減が簿記上の取引であること（安藤英義ほか編『会計学大辞典〔第5版〕』1060頁（中央経済社2007）、広瀬義州『財務会計〔第12版〕』78頁（中央経済社2014）と併せ考えると、簿記上の処理を念頭に置くことに違和感はないが、もともと青色申告制度の設計は完全無矛盾であったともいえそうにない（酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』144頁（弘文堂2015）参照）。

Ⅲ 法人税法22条4項の今日的意義——私見

立法当時の議論はさておき、通説的理解に従い法人税法22条2項を創設的規定と捉えるのであれば、同条4項も創設的規定と考えなければ整合性が保てないのではなからうか。すなわち、法人税法22条4項のみを確認的規定として位置付けることには無理があるのではないかという不安を覚えるのである。

法人税法22条4項は、今日的には、創設的規定としての独自の意味を有しているように思えるのである。同条項を確認的規定として位置付けることは、同法22条2項との関係性に鑑みれば矛盾しているように見え、かかる矛盾は同法22条4項の解釈に大きな影響を与える可能性があるものと解される。

当然ながら、創設的な意味が当該条項によって付与されたと考えるのであれば、そこには自ずから慎重なる解釈論が展開されることになるであろうし、かかる慎重さは文理に従った厳格な解釈姿勢に結び付くはずである。他方で、確認的規定として位置付けるのであれば必ずしもかような解釈姿勢を持つものではなく、極端に言えば、それが会計処理の「基準」であろうが、「慣行」であろうがさしたる深い関心を寄せる必要もないということになりかねない。なぜなら確認的規定であるということは、ある法律関係について確認的に示したものにすぎないのであるから、その規定がなくても、当然に規律されるものと理解されるからである。したがって、その条項の文理上、採用されている「一般に」の意義や、「公正妥当と認められる」の意味についても必ずしも慎重なる判断を必要とはしないことになり得る。すなわち、文理上の用語や表現振りを検討する解釈論はあまり意味をなさないことにもなる。

しかしながら、例えば、いわゆる大竹貿易事件上告審最高裁平成5年11

月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）が、「上告人〔筆者注：納税者〕が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待つて、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」とするように、法人税法22条4項にいう公正妥当性は法人税法内において文理上の意味を有するものと理解されているのである。

また、例えば、法人税法22条2項や3項が指すところの「別段の定め」を理解するに当たっては、同条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従う必要はないということになるのか、あるいは「別段の定め」の扱いに従うに当たっても、同基準に従う必要があると考えるべきなのかという論点は、課税所得金額の計算に当たって解釈論上重要な違いをもたらすはずであるが、同条項を確認的規定であると理解するのであれば、「別段の定め」であっても、文理に拘らずに公正処理基準の影響を受けるという理解さえも可能となるかもしれない。

加えて、法人税法22条4項が、「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〔下線筆者〕」と規定していることから、この条項は、「計算」に関して企業会計に準拠する規定であると解することが可能であるが、この点も、かかる「計算」という文言に拘る必要はないとする考え方もあり得よう。やはり、この場合も、同条項を創設的規定と解する立場からは、文理解釈の見地より、公正処理基準は「計算」のみに関するルールであると理解することになるだろうが、確認的規定と

解する立場からはかような厳格な理解を求めることは要しないであろう。

すなわち、文理解釈を尊重する立場は創設規定説の採るところであるということである²⁴⁾。

- 24) 所得税法にいう実質所得者課税の原則が確認の規定であるか創設の規定であるかが争点とされた事例において、いわゆる共栄企業組合事件控訴審福岡高裁昭和34年3月31日判決（高刑集12巻4号337頁）は、「『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、当該収益を享受せずその者以外の者が当該収益を享受する場合においては、当該収益については、所得税はその収益を享受する者に対してこれを課するものとする』旨のいわゆる実質所得者に対する課税の原則を宣明した規定は、従来所得税法に内在する条理として是認されて来た右原則をそのまま成文化した確認の規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設の規定ではないと解するのが相当である。尤も、実質課税の原則は私法上の法律関係を前提とし乍ら、税法の目的と必要よりしてこれに実質的修正を加える結果をもたらし、個人の権利関係に重大なる影響を及ぼす関係からと、租税法律主義に厳格解釈を採用し、殊に租税法律関係につき権力関係説よりも債務関係説を強調する結果、納税義務者、課税物件、税率等すべての課税要件を法定すべきものとして課税当局の裁量的行為を極力排斥しようとする立場より、条理としての実質課税の原則の存在を否定し、所得税法第3条の2は創設の規定であると解する説もないではないが、税法が負担の公平を指導原理とし徴税の確保を目的とするものなることに深く思を致せば、かかる見解には到底左袒することはできない。」〔下線筆者〕と論じている。

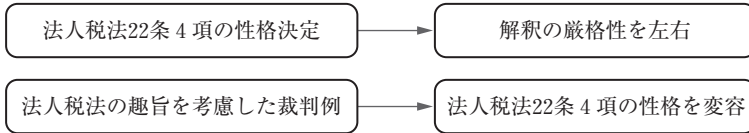
これは、実質所得者課税の原則は昭和28年8月の所得税法の一部改正法律により、初めて同法3条の2に明文をもって創設的に規定されたものであるとして、かかる原則は本件以前より税法に潜在していた法理で、これを同条制定以前の本件に適用したのは憲法31条の罪刑法定主義、同法39条の刑法不遡及の原則に違反し、かつ所得税法の解釈を誤った違法があるとの納税者側の主張に対する説示部分である。また、同規定が確認の規定であることの理由については、「所得税法第2条所定の課税対象となっている個人の所得とは当該個人に帰属する所得を指称するものであることは勿論であるが、その所得の外見上又は法律形式上の帰属者が単なる名義人に過ぎずして、他にその終局的実質的享受者が存在する場合、そのいずれを所得の帰属者として課税すべきであるかについて問題を生ずる。思うに、国家経費の財源である租税は専ら担税能力に即応して負担させることが、税法の根本理念である負

かように、法人税法22条4項の性格決定の影響は広範囲に及ぶとみるべきである²⁵⁾。また、逆にいえば、上記大竹貿易事件最高裁判決など、法人税法22条4項という公正処理基準該当性を判断するに当たって法人税法の

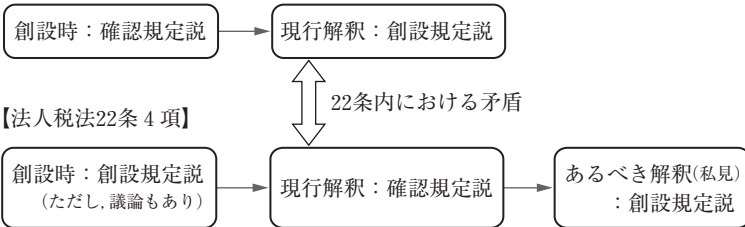
担公平の原理に合し且つは社会正義の要請に適うものであると共に、租税徴収を確保し実効あらしめる所以であって、各種税法はこの原則に基いて組み立てられており、又これを指導理念として解釈運用すべきものと謂わねばならない。さすれば、所得の帰属者と目される者が外見上の単なる名義人にしてその経済的利益を実質的、終局的に取得しない場合において、該名義人に課税することは収益のない者に対して不当に租税を負担せしめる反面、実質的の所得者をして不当にその負担を免れしめる不公平な結果を招来するのみならず、租税徴収の実効を確保し得ない結果を来す虞があるから、かかる場合においては所得帰属の外形的名義に拘ることなく、その経済的利益の実質的享受者を以て所得税法所定の所得の帰属者として租税を負担せしむべきである。これがすなわちいわゆる実質所得者に対する課税（略して実質課税）の原則と称せられるものにして、該原則は我国の税法上早くから内在する条理として是認されて来た基本的指導理念であると解するのが相当である。そして大正11年法律第45号所得税法中改正法律は夙にその第3条の2第1項において、信託財産に付生ずる所得に関しては其の所得を信託の利益として享受すべき受益者が信託財産を有するものと看做して所得税を賦課すと規定し、外形的所有名義に拘りなく当該財産より生ずる所得の実質的享受者に課税する趣旨を明文を以て宣明し、爾來数次の改正にも拘らず同一の立言形式を保持し現行所得税法第4条第1項本文となるに至ったものであり、更に昭和7年1月30日の判決以来屢次の行政裁判所判例が、所得税法上株式配当金の帰属を定めるに当ってその名義によるべきではなくしてその実質により決定すべきものである旨判示している事実を徴しても、亦その一端を窺うに十分である。」とする。実質所得者課税の原則を確認的規定と整理すれば、文理解釈に縛られずに基本的指導理念として理解することができる。

- 25) さらに、法人税法22条4項のような規定がない所得税法においても、ても、企業会計準拠主義が採用されていると解釈できるかという問題も、確認規定説の影響を受ける論点であろう。すなわち、確認的規定であるというのであれば、実定法上の根拠のみを基礎として企業会計準拠主義を論じる必要はないのであるから、同様に、所得税法においても、企業会計あるいは小商人会計に準拠すべきとするルールが法人税法22条4項のような実定法上の根拠なくして措定されていても問題はないように思われるのである。

趣旨を考慮してきた各種判決の姿勢が、同条項の性格を従来の通説的理解であった確認的規定から創設的規定へと変容させていると考えることもできなくはないように思われるのである。



【法人税法22条2項】



結びに代えて——確認規定説の先にあるもの

これまでの検討に加えて、さらにいくつかの疑問が浮上する。

例えば、確認的規定であるがゆえに、企業会計の動向に柔軟に対処すべきとの意見があり得るが、しかしながら、法人税法22条4項は商法・会社法を受けたものであるから、商法・会社法を経由して企業会計に依存している限り企業会計の動向に柔軟に対応することにはそもそも限界がある。すなわち、商法・会社法が企業会計に依拠する程度や深度に大きく依存することになるというのが、今日的には通説とされている三層構造の建付けである。このように考えると、法人税法22条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」の解明は、「法人税法の解釈問題」²⁶⁾として吟味する必要があるのではなからうか。すなわち、これは同条項を「創設の規定」として捉える見解と親和的な解釈であると思われる。

ところで、法人税法22条4項が確認の規定であったとしても、文理解釈による厳格な解釈が重視されるべき条文であるとする立論もあり得ることはない。もっとも、そのような場合、そもそもその条文がなくとも、同様に解釈されるべきと解することと、文理を尊重すべきとする解釈姿勢とをいかに矛盾なく整合的に説明できるかという宿題が残されるが、筆者はこの点についての解答を持ち合わせていない。したがって、創設の規定であると理解しない限り、文理に拘った解釈論を展開することについて説得力がないように思われるのである。

法人税法22条4項は、企業会計に従うという漠然としたことのみを確認しているという点では確認の規定であるが、その従う内容については、実定法の範囲内という縛りがかけられており、法人税法上の目線からみて、「一般に公正妥当と認められる」会計処理の基準でなければならないという点では、そこには十分に創設的な意味合いがあると理解すべきであろう。そうであるからこそ、文理解釈を尊重する必要があるのである。その限りにおいて、既に同条項は創設的な意味合いを有していると解釈することがリーズナブルであると思われるのである。

確認の規定と解するにもかかわらず文理尊重を論じるのは説得力に欠けるといわざるを得ない。ここにいう「確認」とはせいぜい、それまでの課税処理が行ってきた「法人税法の趣旨に反しない限り企業会計のルールに従う」ということを承継する程度の意味を有するにすぎず、いかなる企業

26) 増井良啓『租税法入門』204頁（有斐閣2014）は、法人税法22条4項にいう「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されるべきと説く。

会計のルールに従うかは、昭和42年に制定された「一般に公正妥当と認められる」という文理上の要件が適用されるべき必要があるのではなからうか。また、このように解さないと、商法32条2項がない時代から法人税法22条4項が変更されていないことを説明することはできないと思われるのである。

岡村忠生教授が指摘されるように²⁷⁾、企業会計における公平さと法人税法における公平さとの間には齟齬が生じ得ることを考慮に入れると、法人税法22条4項以外の処理がすべて「別段の定め」に収まっていなければならないのか否かという議論自体、正解を得ない問答に足を踏み入れることになりはしないかとの不安を覚えるところである。

かくして、「確認的規定」であるという整理はあまり意義を有しないばかりではなく、文理を重視する考え方からすれば解釈論上の障壁とさえなるといっても過言ではないと思うのである。

27) 岡村忠生教授は、「企業会計における公平さと、法人税法における公平さの間には、齟齬が生じる。したがって、企業会計への過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義（納税義務は法律に基づくことが必要であるとする原則。憲法84条）を、阻害する可能性があることに注意すべきである。すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経ない会計方法によって税負担が決定されてしまう可能性が考えられる。つまり、法人税法が、外部の異質なルールによって左右される可能性である。」とされる（岡村『法人税法講義〔第3版〕』38頁（成文堂2007））。

