

《論 説》

法人税法 22 条 4 項の公正処理基準の現代的意義

— 企業会計制度との関係性の視点から —

森 下 幹 夫

1 はじめに

我が国の法人税法における重要な基本原則の一つに、昭和42（1967）年の法人税法改正によって導入された、企業会計準拠主義（法人税法22条4項）を始めとする法人税の課税所得計算方式がある（以下「昭和42年体制」という）。昭和42年体制は、法人税の課税所得の計算基礎を、原則として企業会計において算出される利益に置くことで、税制の簡素化を目指した画期的な制度であったと思われるが、このような法制度の基本理念は、成立から約半世紀を経過し、当時とは企業会計制度や法人税制を巡る状況が大きく変わった現代においても、十分機能し得るのか、また、機能するとすれば、その意義はどこに見出されるのか、というのが本稿の問題意識である。

昭和42年体制の成立後、企業会計制度と法人税制との間には、会計学の立場からは、「トライアングル体制」と称される、また、租税法の立場からは「三層構造」と称される、密接な相互関係性の存在が指摘されてきたが、バブル崩壊後の1990年代後半に始まった「会計ビッグバン」といわれる我が国の構造改革を契機に、その関係は一変する。会計ビッグバン後、企業会計制度と法人税制は、急激に変化する経済社会状況への対応のため、それぞれ抜本的な制度改革を進め、既存制度の改正や新制度の構築を行ってきた。しかし、その改正経過や内容を見る限り、双方の制度立案者は、自己固有の制度目的の達成を優先し、相手の制度との調整については、ほとんど関心を失っているように思われ、近時では、企業会計制度と法人税制の乖離が指摘されている。

企業会計制度も法人税制も、経済社会を規律する社会規範である以上、時代の要請に応じて制度改革を行うことは当然のことであり、また、それぞれの制度目的の相違から、必ずしも、すべての領域において、制度間の整合性をとる必要性はないと考えられる。

他方、このようなダイナミックな環境変化にもかかわらず、法人税法22条4項の文言自体は、昭和42年体制成立当時のまま改正されていない。一般に、条文の文言が変更されていないということは、租税法の課税要件明確主義の観点からも、文理解釈上、その基本理念が制定当時のまま変更されていないことを意味する。したがって、仮にその制度理念が、現代における法規範としての適格性を失ってきているとすれば、速やかな法改正が必要であるし、逆に、現代においても十分存在意義を有しているとすれば、その意義を改めて検証する必要がある。

そこで本稿では、会計ビッグバン前後でその内容が質的に大きく変容した企業会計制度との関係性

というアプローチから昭和42年体制を考察することにより、後述する「公正処理基準」に象徴される昭和42年体制の基本理念が、会計ビッグバンという劇的な転換点を経た現代においても、法人税制としての普遍的な存在意義を有することを明らかにしたい。

そのため、本稿では、まず、昭和42年体制の成立に至る経緯を概観した上で、主として企業会計制度を構成する金融商品取引法（証券取引法）会計及び会社法（商法）会計サイドの視点から、会計ビッグバンがもたらした具体的な影響について考察する。そして、会計ビッグバンにより、そのコンセプトが大きく変容した企業会計制度と、それに対する法人税制の対応等を比較検討することにより、法人税法の基本理念としての公正処理基準の現代的意義を明らかにする。

なお、旧証券取引法は、平成18年の改正により金融商品取引法に継承されており、本稿では、引用等の関係で両方の表記が混在しているが、本稿の主目的は、総体としての企業会計制度と法人税制との関係性を考察することであり、両者をほぼ同義のものであるとして使用している。

2 我が国の企業会計制度の変遷

2.1 序論

(1) 企業会計制度と税制の一般的関係

財務会計は、企業の経営成績及び財政状態等といった会計情報を利害関係者に提供することを主目的としているが、当該会計情報の信頼性を担保するために、法令等の社会規範により、一定の規制が行われている。このような社会的規制の下で行われる会計制度を、企業会計制度（制度会計）といい、現在、我が国には、会社法に基づく会計制度及び金融商品取引法に基づく会計制度が存在する¹。

他方、法人税制に基づく税務会計とは、課税の基準となる課税所得の計算や課税価額の評価等、課税ベース（課税標準）の決定を目的とする会計であり²、企業会計制度とはその制度目的を異にしている。

企業会計制度と法人税制（税務会計）との関係については、大別して2つの類型があるとされる。すなわち、①アメリカやイギリスのように、企業会計上の利益と税法上の課税所得を一応分離して計算する方式と、②ドイツやフランスのように、両者を密接に結びつけて計算する方式である。会社法と証券市場向けの会計が近い関係にある国では前者の方式が、会社法と税法が密接に結びついている国では、後者の方式が採用される傾向にあるとされ、会計と法人税制（税務会計）の関係は、会社企業を規律する会社法会計が、証券市場向け会計（日本では金融商品取引法会計）に近いのか、税務会計に近いのかによって決定されるとされる³。

1 佐藤信彦ほか「スタンダードテキスト財務会計論Ⅰ〈基本論点編〉第9版」（中央経済社2015）76頁以下。

2 富岡幸雄「新版税務会計学講義（第3版）」（中央経済社2013）2頁以下。

3 齋藤真哉ほか「企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題」調査報告（2008年12月 財団法人財務会計基準機構）56頁以下。

(2) 「公正処理基準」

我が国の法人税法は、課税所得の計算に当たり、「益金」及び「損金」という、企業会計制度にいう収益や費用等とは別の、税法固有の概念を設けているが、同時に、この「益金」及び「損金」として算入すべき額については、別段の定めがない限り、「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。）に従って計算される旨規定し（法人税法22条4項）、この公正処理基準の射程には企業会計制度も含まれると理解されている。

この公正処理基準が、実質的にどのような意味を持ち得るかについては、我が国の企業会計原則や実質的な意味における企業会計基準等の形成実態、現実の企業の会計慣行の健全性の程度、及び税務会計原則の形成・成熟度合い等に関わるとされるが⁴、企業会計制度と法人税制（税務会計）の関係性を巡っては、昭和42年体制の構築と、1990年代後半に始まった会計ビッグバンという、2つの大きな転換点が存在すると考えられる。

そこで本章ではまず、昭和42年体制成立前後から会計ビッグバンを経て現在に至る、企業会計制度の基本的スタンスの推移を、この2つの転換点を中心に考察する。

2.2 昭和42年体制の成立

(1) 企業会計原則の創設

昭和24（1949）年7月に、当時の企業会計制度対策調査会によって公表された企業会計原則は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののの中から、一般に公正妥当と認められたもの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⁵」であるとされ、我が国における企業会計制度の統一及び改善を図ることを目的とした、企業会計の一般的処理原則である。

この表現に見られるように、企業会計原則は、「従うべき会計理論が先にありき」ではなく、制度理念的には、企業の実務慣行の存在を前提とし、それらを一般的な公正妥当性というスクリーンを通じて選別し、具体的な基準として整備していくという、ボトムアップ方式によって形成された点に特徴があると考えられる。

(2) 企業会計制度と法人税法の接近

その後、企業会計制度対策調査会は、企業会計審議会に引き継がれ、企業会計制度の基礎的なインフラの確立に努めてきたが、商法や税法等との調整過程においては、自己の見解の尊重を要請しつつも、時には妥協するという柔軟な態度⁶も採り、税制サイドも、税制の簡素化等の必要性から、会計原理との協調等を図った結果、1960年代頃から企業会計制度と法人税制との差異が縮小し、両者の接

4 富岡幸雄・前掲注2 53頁以下。

5 「企業会計原則の設定について」（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）。

6 例えば、「商法と企業会計原則との調整について」（昭和44年12月16日 企業会計審議会報告）においては、「企業会計原則は、本来、関係法令の将来の改廃に際して提言するための根拠となるべきものであるが、今回の調整に当たっては、商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよることとした。これにより両者の間に残されている相違点は一掃されることになった」と述べられている。

近が図られることになる。そして、昭和41（1966）年に、企業会計審議会と税制調査会の双方から出された、次のような基本的な考え方が、昭和42（1967）年度の法人税法改正に反映され、昭和42年体制が構築されることになる。

○ 「税法と企業会計との調整に関する意見書」⁷（抄）

「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。（中略）たとえば、法人税法の課税所得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。」

○ 「税制簡素化についての第一次答申」⁸（抄）

「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。」

(3) 公正処理基準の創設

このような両者の基本的な考え方にに基づき、まず、昭和40（1965）年度の法人税法全文改正時に、課税所得計算に関する通則規定（法人税法22条1項）として、内国法人の課税標準たる所得の金額は、益金の額から損金の額を控除した金額とすると規定され、更に、昭和42（1967）年度改正において、同条4項に、当該益金及び損金の額は、別段の定めがあるものを除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に従って計算される旨の規定が明文化された。これにより、法人税の所得計算は、原則として企業会計に準拠して行うという「企業会計準拠主義」の考え方が採用されることになった⁹。

7 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日 大蔵省企業会計審議会中間報告）。

8 「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月16日 政府税制調査会）。

9 塩崎潤氏（当時の大蔵省主税局長）は「会計学者のうちには、この基本規定の挿入をもって、税法がいわゆる企業会計原則の軍門に降ったものとみて鬼の首でも取ったかのように主張する者もいるが、この挿入の趣旨は、（中略）税制の当然の論理を追認することが目的であるから、これは会計学者の思う『鬼の首』ではなさそうである。むしろ、この規定の功德は、この規定挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理もシンボシ、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税法上の否認は著減するであろうということに求めるべきであろう。」と述べられている（塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信

その結果、企業会計制度と法人税制は、法人税法22条4項という、法人税法の具体的な条文を媒介として、一定の関係性を有することになった。この「一定の関係性」の位置づけを巡っては、以後、会計理論や租税法理論の分野において、さまざまな議論が惹起されることになるが、当時の立法担当者の理解によれば、公正処理基準とは「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」を意味するものであり、企業が用いる会計処理の基準や慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものを除いたものが、原則として該当すると説明されている¹⁰。

(4) 昭和42年体制に関する学説

企業会計制度と法人税制との「一定の関係性」に関する理解については、会計理論と租税法理論との間に温度差がある。会計理論の理解によれば、企業会計制度を支える商法、証券取引法及び法人税法は、それぞれ別個・独立にあるのではなく、三つの法令が、商法を中心として相互に密接に結びついている（トライアングル体制）とされる¹¹。他方、租税法理論の理解によれば、法人税法22条4項は、法人税法の簡素化の一環として、法人税の課税所得の計算が、原則として、企業利益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り、法人の利益と法人の所得が共通の観念であるため、二重の手間を避ける意味で採用されたものとされる¹²。

金子宏教授は、企業会計制度と法人税制との関係について「我が国の法人税法は、企業所得の計算については、まず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三層構造』を前提としている」とした上で、「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』というのは、アメリカの企業会計における『一般に承認された会計原則』（generally accepted accounting principles）に相当する観念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかけてもよい。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針（中略）、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である（中略）が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべき」と述べられている¹³。そして更に、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らず、企業会計原則や確立

22巻5号5頁（1967）。

10 国税庁「昭和42年改正税法のすべて」（1967）76頁。

11 新井清光・白鳥庄之助両教授は「日本では、企業会計制度を支える法令として商法、証券取引法及び法人税法の三つがありますが、注意すべき点は、これらの法令がそれぞれ別個・独立にあるのではなく、相互に強く密接に結びついているという点であります。（中略）我々は、このように三つの法令が、商法を中心として密接に結びついている日本の会計制度を、しばしばトライアングル体制と呼んでいます。」と述べておられる（「日本における会計の法的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル435号（1991）29頁）。

12 金子宏「租税法（第19版）」（弘文堂2014）305頁以下。

13 金子宏・前掲注12 306頁以下。更に、中里実教授は「租税法が課税要件を法律以外のものに委任することは考えられない。したがって、法人税法が課税所得の算定に関して依拠しているのは、直接的には、あくまでも商法であり、企業会計原則（中略）ではなかろう。（中略）したがって、トライアングル体制というもの存在しないのではなかろうか。存在するのは、会計学－商法－法人税法という、単線的な関係である。」と述べておられる（「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事法務1432号（1996）26頁）。

した会計慣行については、その公正妥当性を常に吟味する必要があるとも指摘されている¹⁴。

このように会計理論と租税法理論との間での理論構成の差異は見られるが、純粋に現象面からみれば、企業会計制度に定める会計諸基準によって計算された結果を、法人税の課税所得の計算上、どの程度加工するかという「程度の問題」ともとらえることもできると考えられる。ただし、後述するように、公正処理基準の「公正妥当性」の判断を巡っては、純粋な会計理論上の判断に委ねるべきか、それとも「課税の公平」といった法人税法固有の価値判断を加味すべきかという、より本質的な見解の対立がある¹⁵。

2.3 会計ビッグバンによる企業会計制度の変容

(1) 序論

会計ビッグバンとは、一般に、バブル経済崩壊後の1990年代後半、我が国企業の生き残りをかけた事業再編等への対応と、米国の会計基準や欧州の国際会計基準等との調和を目指し、会計責任の充実と一層の情報開示の観点から、我が国の会計基準の大幅な見直しが行われたことを指すものとされている¹⁶。

昭和42年体制の成立後、企業会計制度と法人税制との間には、「トライアングル体制」と称される密接な関係が構築されたと指摘する見解もあるが、この会計ビッグバンによって、両者の関係は変質し、現在では、企業会計制度と法人税制との乖離が進んでいるとされる。

会計ビッグバンは、企業会計制度全体に大きな影響をもたらしたが、筆者が特に注目するのは、それまでトライアングル体制と称される「諸現象」の陰に隠れて注目されることのなかった、企業会計制度と法人税制の「本質的な差異」が、会計ビッグバンを機に一気に顕在化したのではないかという点である。ここでは、そのような観点から、まず、企業会計制度を構成する金融商品取引法会計と商法（会社法）会計の変容、そして、企業会計制度内部における会計基準の複線化論の台頭について考察する。

(2) 金融商品取引法（証券取引法）会計の変質

金融ビッグバン前の我が国の会計基準と国際会計基準との差異について、新井清光教授は、我が国の企業会計制度は、取得原価主義を厳格に採用している商法を基本法としており、かつ、商法・証券取引法・法人税法の3つの会計規定が密接に結びつき、企業会計実務が税指向型（tax-oriented）である結果、配当可能利益及び課税所得の算定という処分可能利益計算を重視しているのに対し、国際会計基準は、投資者指向型（investor-oriented）であって、投資者意思決定情報の提供に重点を置いてお

14 金子宏・前掲注12 306頁以下。

15 前者の立場を採るものとして、武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(税大論叢3号(1970)172頁)、成道秀雄「第1章 総説」新井益太郎監=成道秀雄編著「税務会計論(第3版)」(中央経済社2004)6頁、谷口勢津夫「税法基本講義(第4版)」(弘文堂2014)389頁などがある。これに対し、後者の立場を採るものとして、増田英敏「リーガルマインド租税法(第4版)」142頁(成文堂2013)、増井良啓「租税法入門」(有斐閣2014)204頁などがある。

16 辻正雄「会計基準と経営者行動－会計政策の理論と実証分析」(中央経済社2015)64頁以下。

り、会計目的を巡るコンセプトの相違があると指摘されている¹⁷。

そして、国際会計基準との調和を進めていくには、①トライアングル体制から証券取引法会計を切り離す、②商法の会計規定を、国際会計基準との調和を進める方向に改正するか、細則を廃止して包括的な規定のみを定めるよう改める、③商法及び法人税法の規制を受けない連結財務諸表の作成に関してのみ、国際会計基準と調和させる、という選択肢があるが、①及び②の選択肢については、大幅な、ドラスティックな法改正を伴う可能性があり、また、立法論的にも、産業界からも多様な議論が予想されると指摘されていたが¹⁸、これらの選択肢のすべてを、政府の強力なリーダーシップによって、マクロ会計政策的に断行したのが、我が国における会計ビッグバンであったと思われる。

会計ビッグバンの内容について論ずることは本稿の目的ではなく、ここでは、我が国の企業会計制度の主たるコンセプトが、「配当可能利益・課税所得の算定」から、「投資家情報の提供」へと大きく転換したことについて考えてみたい。

配当可能利益の算定と投資家情報の提供とでは、会計目的が大きく異なるため、その会計処理方針も当然異なる。前述のとおり、企業会計準拠主義の一般的根拠は、法人の利益（＝配当可能利益）と法人の所得が共通の観念である点に求められるため¹⁹、このような証券取引法（金融商品取引法）会計のコンセプトの転換は、課税所得計算と企業会計制度上の会計基準との親和性の程度に大きく影響することになる。ただし、租税法理論の通説的見解によれば²⁰、法人税法が直接依拠するのは、金融商品取引法会計ではなく商法会計であるから、仮に、前記②のような商法制度の改正が行われなければ、商法会計と法人税法との関係性は従前どおり維持されることになったはずである。

(3) 商法会計の変質と会社法の制定

イ 商法会計（計算規定）の目的

商法における利益概念については、商法の成立以来、企業会計原則との調整等、数々の変遷を重ねてきたが、昭和37（1962）年改正により、「配当可能利益の計算方式の明定、原価主義に基づく資産評価原則の確立、引当金規定の新設などを通じて大幅に整備・拡充」²¹されたとされる。

この商法会計（計算規定）の目的は、①計算書類を基礎として計算される配当可能利益（分配可能額）を適正に算定させることにより、現在の株主及び将来の潜在的株主と現在の会社債権者との利害調整を図ること、及び、②現在の株主・将来の潜在的株主、現在の会社債権者・将来の潜在的会社債権者に対して、会社の経営成績及び財政状態に関する情報を提供し、それぞれの利害関係を適切に判断し、意思決定ができるようにすることにあるとされる²²。

17 新井清光「会計基準の国際的調和と我が国の対応」企業会計46巻1号（1994）29頁。

18 新井清光・前掲注17 29頁以下。

19 金子宏・前掲注12。

20 金子宏・前掲注13、中里実・前掲注13。

21 畑山紀「第2章 税務会計と企業会計」黒澤清監＝富岡幸雄編「税務会計体系 第1巻 税務会計原理」（ぎょうせい1984）42頁。

22 弥永真生「商法会計から会社法会計へ」企業会計68巻1号（2016）52頁。

会計ビッグバン前の商法の主目的は、前者の「適正な配当可能利益」の算定であるとされ²³、これは、法人税の課税ベースとしても親和性を有していたと考えられる。すなわち、法人税法と商法の規律対象がほぼ同質であることや、商法会計が目的とする「適正な配当可能利益」が、会社企業に対して法人税という税負担を求めるベースとしての合理性を有していたと考えられる。

この点につき、金子宏教授は、法人税の課税物件は法人の所得であるが、これは基本的に、法人の利益（profit）と同義であって、法人の事業活動の成果を意味するとした上で、我が国の企業会計では、法人の利益が、損益法、すなわち一定期間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算されることを前提として法人税の所得の計算方法が定められている（法人税法22条1項）と述べられている²⁴。

ロ 商法会計の変質

しかし、会計ビッグバンは、証券取引法会計だけでなく商法会計に対しても、会計処理方法についてのコンセプトの転換を迫るものであった。その理論的根拠とされたのが、平成10（1998）年の「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」²⁵であり、その理念が法改正という形で具体化されたのが、平成14（2002）年の商法改正及び平成17（2005）年の会社法制定である。

同報告書は、まず、平成9（1997）年6月に公表された、企業会計審議会の「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」及び「金融商品に係る会計処理基準に関する論点整理」において、時価評価の導入及び税効果会計の採用について、商法の原価主義、利益計算上の取扱いとの調整を行う必要があるとの提言を受けたことが検討の発端であるとし、商法改正の必要性が、証券取引法の要請によるものであることを明らかにしている。

そして、商法も、証券取引法と実質的に同一の、投資家に対する情報提供機能を担っているとした上で、情報提供の観点からの会計規制と配当規制とを分けて考えるべきであるとし、商法と企業会計制度の調整に関して、純資産額を基礎とした配当可能利益の計算方法との関係、配当規制の当否や規定方法等の基本的な問題については、「企業会計審議会の会計基準が明らかにされた上で、今後、商法の考え方を確立していくことが必要である」と提言した。

この提言内容に沿う形で、まず、平成14（2002）年の商法改正により、従来、法律事項であった財産価額の評価方法についての規定と、貸借対照表の記載事項である繰延資産と引当金に関する規定を、法務省令に委任することとされた。その目的は、証券取引法上の会計基準の変更作業の効率化と、証

23 弥永真生教授は、商法会計のこの2つの目的のうち、少なくとも1990年ごろまでは、「適正な配当可能利益の算定」という目的の方が、より重要な目的であると考えられており、企業会計原則等に対しても商法会計の独自性が意識されていたが、会計基準の国際的調和の必要性等を背景として、会計処理方法について企業会計の考え方を尊重するという方向に変化したと指摘されている（弥永真生・前掲注22 52頁以下）。

24 金子宏・前掲注12 295頁。

25 「商法と企業会計の調整に関する研究会」（座長：江頭憲治郎東京大学教授）は、企業会計審議会から公表された意見書の提言を踏まえ、法務省と大蔵省が共同で、商法学者、会計学者及び実務家の参加を求め、商法と企業会計との調整についての検討を行うことを目的として平成9（1997）年7月に設置された研究会であり、平成10年6月16日に報告書が公表された。

券取引法会計適用会社の事務負担軽減であった²⁶。

ハ 会社法の制定

その後、平成17（2005）年に会社法が制定され、その431条において「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されることになった。このような一連の商法改正の性格について、弥永真生教授は、会社法が制定される平成17（2005）年以前の商法の下では、商法や商法施行規則といった法令が会社の計算を規律するとの考え方が採られており、公正なる会計慣行は、あくまでも隙間を埋めるものという位置づけがなされていたが、会社法においては、まず一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に株式会社等の会計は従うものとされ、商法の計算規定は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行という大きな枠組みの中に存在するという位置づけに変わったと指摘しておられる²⁷。

また、会社法制定後の会社法会計と金融商品取引法会計の関係について、会計理論においては、会社法の会計関係の規律のあり方からすれば、会計処理や表示の問題に関しては、会社法が、原則としてその独自性を主張しないことを同法431条において明らかにし、会社法会計が全面的に金融商品取引法（証券取引法）会計に合わせるという方向で調整されたという理解がなされている²⁸。

(4) 金融商品取引法会計と会社法会計の法的連動性

ここで改めて、会社法制定後の金融商品取引法会計と会社法会計と関係を、具体的な法令の規定ぶりに即して整理してみたい。

企業会計審議会や企業会計基準委員会が公表した企業会計の基準が、会社法431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」として法的に評価されるプロセスは、概ね次のとおりである。

イ 金融商品取引法及び財務諸表等規則

金融商品取引法193条は、この法律の規定により提出される財務計算関係書類は、内閣総理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内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、作成しなければならない旨規定している。そして、内閣府令である財務諸表等規則1条は、同条2項において、企業会計審議会により公表された企業会計の基準を、また、同条3項において、基準委員会等が作成・公表し、かつ、金融庁長官が認めた企業会計の基準を、同条1項にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するものとする旨規定している。

ロ 会社法431条及び会社計算規則

会社法431条は「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。」（傍線部は筆者）と規定している。また、法務省令である会社計算規則3条は「この省令の用語

26 始関正光「平成14年改正商法の解説（XI）」商事法務1649号（2002）4頁。

27 弥永真生「会社法・会計基準・法人税法」（平成21年2月17日 税務会計研究会報告）73頁以下。

28 郡谷大輔ほか「会社法の計算詳解＜第2版＞株式会社の計算書類から組織再編行為まで」中央経済社（2008）3頁以下。

の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」(傍線部は筆者)と規定している。

ここで「企業会計の基準その他の企業会計の慣行」部分の法解釈については、法令技術上、「企業会計の基準」が「企業会計の慣行」の例示であることを意味するから、「企業会計の基準」であれば「企業会計の慣行」に該当することになる。このような条文構造からしても、会社法は、会社の計算について、企業会計の考え方を尊重するという姿勢を採っていると解することができる²⁹。

ハ 両会計の法的連動性

会社法431条は、株式会社が従うべき会計ルールとして「企業会計の慣行」を規定しているが、この「慣行」という用語の一般的な解釈からは、ルールとして従うべきとされる会計処理方法(基準)には「相当期間の反復継続性」という要件が要求されるはずである。しかし、前述のような会社法431条及び会社計算規則の法令解釈を前提にすると、企業会計基準委員会等が公表した企業会計の基準は、①財務諸表等規則によって「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と認定されることで、②「相当期間の反復継続性」という要件を満たす必要もなく、③直ちに会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当し、会社法によって担保された規範となると考えられる。

このように、金融商品取引法会計と会社法会計は、関係法令の構造上も連動関係にあり、企業会計審議会や企業会計基準委員会が公表した企業会計の基準が、会社法431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当然に該当することが、法制度上も予定されていると考えられる。このような法的な構造により、マクロ会計政策上の必要等があれば、我が国の会計実務には「慣行」として存在していない、全く新しい会計原理についても、会社法上の「企業会計の慣行」としての法規範性を持たせることが可能となる。会計基準の国際化対応(新会計基準の創設とそれらに対する規範性の付与)は、法理論的には、このような仕組みを我が国の会社法上に新たに構築することで、初めて実現可能となったのではないかと考えられる。

(5) 会計基準の複線化論の台頭

イ 平成14年商法改正の影響

このような商法改正・会社法制定の影響は、その主たる規律対象である証券取引法会計適用会社にとどまらず、中小企業を含めた株式会社全体に波及することになった。

同改正の影響範囲について、当時の法務省の立法担当者は、「計算関係規定の法務省令への委任は、証券取引法会計が適用される会社の負担の増大を避けるための商法会計の変更を、証券取引法会計の変更の際して機敏に行うことができるようにするためのものにすぎず、証券取引法会計の適用がない中小企業等についてまで証券取引法会計と同様の会計処理を要求しようとするものではない。」と説明したが³⁰、中小企業関係者には、中小企業にも、証券取引法会計適用企業と同様の事務負担が強いられるのではないかと、強い危機意識をもって受け止められ、その結果、同改正に際しては、会

29 弥永真生・前掲注22 55頁。

30 始関正光・前掲注26。

社計算規則の国際化・複雑化により中小企業に過重な負担が生じないよう必要な措置をとる旨の国会の衆参両院の附帯決議がなされている。

そして、この附帯決議を受ける形で、平成14年以降、中小企業庁、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会等が、中小企業のための独自の会計ルールの検討に着手し、その後「中小企業の会計に関する指針」³¹や「中小企業の会計に関する基本要領」³²といった、金融商品取引法会計とは異なる、中小企業の実務の特性に配慮した独自の会計ルールを相次いで作成・公表することになる。

ロ シングルスタンダード論とダブルスタンダード論の対立

この中小企業向け会計ルールの検討過程においては、シングルスタンダード論とダブルスタンダード論という、2つの見解が対立することになる³³。前者は、「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」³⁴のように、適正な計算書類を作成する上で基礎となる会計基準は、会社の規模に関係なく一つであるべきであり、中小会社特有の会計基準を別個に設定する必要はないとする見解である。一方、後者は、「中小会社会計基準研究会」報告書³⁵のように、大企業と中小企業とでは異なった会計原則ないし会計基準の存在も、一定の要件の下で許容すべきとする見解である。

また、法人税法が定める基準（税法基準）の位置づけについても、①原則として会社の財政状態及び経営成績を適切に表示するための会計基準としての規範にはなり得ないとする見解と、②法人税法上の所得計算規定が、商法上の利益計算に影響を及ぼす場合があることや、中小企業の負担軽減等の理由から、法人税法上の所得計算規定とその取扱い（税務通達）についても、会計基準として合理性が認められれば、公正なる会計慣行に該当するものとして取り扱う必要があるとする見解との対立が生じることになった。

ハ 中小企業向け会計基準制定の意義

このような経緯の下で策定された中小企業向け会計ルールについては、中小企業の実態の多様性等の問題もあり、現時点では広報・普及段階にあると考えられるが、注目すべきは、会社企業に適用される会計処理の基準は、必ずしも一つである必然性はなく、企業の実態等に応じた複数の選択肢があっても構わないのではないかという問題意識を、中小企業を中心とした企業実務家を持つようになった点にあると考えられる。これは会計基準の複雑化につながる重要な動きであると考えられる。

品川芳宣教授は、国会附帯決議にいう「必要な措置」の意味するところについて、「中小企業会計に関して、商法上の計算規定の趣旨に沿いながらも、独自の会計ルール作りの必要性を指摘したものであろう。」と述べられ、また、「中小企業の会計に関する基本要領」の意義について、①取得原価主義、企業会計原則等を踏まえたボトムアップ・アプローチが採用され、中小企業関係団体が組織的に普及

31 「中小企業の会計に関する指針」（平成17年8月1日 日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所・企業会計基準委員会）。

32 「中小企業の会計に関する基本要領」（平成24年2月1日 中小企業の会計に関する検討会）。

33 品川芳宣「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）10頁以下。

34 「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」（平成15年6月 日本公認会計士協会）。

35 「中小会社会計基準研究会」報告書（平成14年12月 日本税理士会連合会）。

に努めるとされたことで、今後、会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」となっていくことが想定されるとともに、②国際会計基準（IFRS）の影響を遮断することを明記したことで、シングルスタンダード論の考え方や、国際化対応を指向する金融商品取引法会計をベースとした企業会計基準作りとは一線を画すものとして、我が国全体の会計基準のあり方に一石を投じたと述べられている^{36, 37}。

3 公正処理基準の法的性格

3.1 序論

以上、考察してきたように、企業会計制度における会計目的のコンセプトは、商法会計を含め、会計ビッグバンを契機に大きく転換することになった。このことを前提に、企業会計制度と法人税法上の公正処理基準との関係性について考察するとすれば、次の2つの視点が考えられる。

第一に、「配当可能利益＝課税所得」という一定の価値観を共有し、かつ、租税法律主義上の根拠となってきた商法会計が、少なくとも会計規制（会計処理・表示）に関しては、金融商品取引法会計への依存を強め、「商法（会社法）会計＝金融商品取引法会計」という形に変質したことである。このことは、必ずしも法人税の課税ベースとしての適格性を有しない金融商品取引法会計に定められた会計基準が商法会計にも反映される結果、商法会計が課税所得算出ベースとしての適格性を失うことを意味する。

第二に、シングルスタンダードが当然の前提と考えられてきた会計基準のあり方に関して、主として中小企業の立場から「会計基準は一つとは限らない」とするダブルスタンダード論が台頭し、会計基準の複線化の動きが生じてきたことである。このことは、法人税制が用意する「別段の定め」とは別次元の、企業会計制度内部の問題として、同一の企業活動の成果に対して、異なる複数の会計基準に基づく利益計算が可能になることで、企業会計制度自体が、課税の公平性を担保するために必要な、統一基準としての性格を失うことを意味する。

このような2つの視点からすれば、仮に、昭和42年体制が、企業会計制度への「完全準拠」を意味するものであるとすれば、会計ビッグバン後の企業会計制度の変質により、企業会計制度と法人税制の理念の整合性は失われており、昭和42年体制は、もはや使命を終えたとの議論もあり得ることになり、逆に「完全準拠」を意味しないとすれば、企業会計制度の変容や流動化によっても失われない、昭和42年体制の普遍的な意義が存在すると考えられる。

そこで本章では、おそらく立法当時から想定されていたと思われる、公正処理基準の制度設計思想や法的性格について、裁判例を手掛かりに明らかにしていきたい。

36 品川芳宣・前掲注33 50頁以下。

37 品川芳宣「『中小会計要領』の制定と今後の中小企業会計」企業会計64巻4号（2012）1頁。

3.2 公正処理基準に関する裁判例

(1) 公正処理基準の一般的性格に関する判断事例

公正処理基準の解釈を巡っては、学説の対立が見られるものの、企業会計審議会や企業会計基準委員会が公表した企業会計の基準が、会社法や内閣府令である財務諸表等規則に基づいて法規範性を付与されるのと同様に³⁸、公正処理基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言で、法人税法という法律に条文として規定されたものである以上、その意義は、法人税法の法解釈に基づいて明らかにされる必要があると考えられる。ここでは、公正処理基準を巡る裁判例について考察していくが、金子宏教授は、何が公正処理基準であるかの判定は、税務当局や裁判所の任務であり、通達や裁判例等は、企業会計の内容を補充する機能を果たしていると述べておられる³⁹（以下、傍線部は筆者）。

○ 東京地裁昭和62年12月15日判決（税資203号2219頁）（抄）

「その趣旨は、課税所得の計算については、一般に行われている企業会計の原則や慣行について、税法独自の見地からこれに修正を加えるべきものは別段の定めを設けることによって対応しうものと考え、別段の定めがないものについては、一般に客観的・常識的にみて規範性をもつと認められる会計処理の基準というものが存在する限り、それに従って計算するという従来からの税法の基本的態度を明らかにしたものであって、同項の新設によって、税法が独自の所得計算を放棄したものでなく、また、一般に行われている会計処理基準をすべてそのまま法人税法が容認するというものではなく、ましてや大蔵省所管の企業会計審議会が公表している『企業会計原則』が、そのまますべて法人税法において課税所得計算の基礎として規範化されたと考えるのは正当ではない。」

○ 大阪高裁平成3年12月19日判決（行集42巻11＝12号1894頁）（抄）

「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではないと解される。（中略）一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含み、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある。」

○ 最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）（抄）

「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、取

38 このような見解に対しては、企業会計原則が、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業が従わなければならない基準とされていることを根拠とした反論も考えられる。しかし、企業会計原則は、我が国における企業実務慣習の存在という慣習法的性格を有するゆえに、法理論上、規範性が認められるものであると解される。したがって、例えば、我が国における実務慣行の裏付けのない、全く新しい会計基準を設定し、同基準に規範性を付与しようとする場合には、このような理解が必要であると考えられる。

39 金子宏・前掲注12 308頁。

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」]

○ 最高裁平成6年9月16日第三小法廷判決（刑集48巻6号357頁）（抄）

「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費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。」

○ 東京高裁平成14年3月14日判決（民集58巻9号2768頁）（抄）

「同条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ない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。」

前述のように、学説においては、公正処理基準の解釈に当たり、法人税法固有の価値判断要素を考慮すべきではないとする見解も見られるが⁴⁰、裁判例においては、公正処理基準該当性の判断に当たっては、法人税法独自の価値判断を行うことを当然の前提とし、公正処理基準は企業会計制度の諸基準と必ずしも一致するものではないばかりか、企業会計制度上の基準として既に存在するものであっても、法人税法の制度目的に鑑み、採用し得ない場合があるとの判断が一貫してなされている。

(2) 企業会計制度上認められた会計基準の適用を否定した事例

更に、次に掲げる裁判例は、企業会計制度においてGAAP（財務諸表規則ガイドライン第1条にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」）として採用されている「不動産流動化実務指針」⁴¹について、法人税法上の公正処理基準には該当しないとの司法判断を明確に示したことで注目されるものである。

イ 事件の概要

原告会社X社は、資金調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契約を

40 前掲注15。

41 日本公認会計士協会会計制度委員会報告15号「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」（平成12年7月31日付）。

訴外信託銀行と締結し、その信託受益権を本件不動産流動化取引のために設立したX社の関連会社に譲渡した。X社は当初、当該信託受益権の譲渡行為を譲渡として取扱い、会計上、売却取引処理を行って確定申告をしたが、その後、証券取引等監視委員会からの指導に基づき、これを金融取引として改め、有価証券報告書の訂正を行うとともに、所轄税務署長に対し、国税通則法23条1項1号に基づく更正の請求を行ったところ、同税務署長から、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その取り消しを求めて提訴した。

ロ 原告・被告の主張

本件では、法人税法22条4項の基本的な法的性格についても争われており、結論部分の判断だけでなく、原告・被告の主張内容も併せて見ていくこととしたい。

(イ) 原告の主張 (要旨)

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「公正なる会計慣行」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。

(ロ) 被告の主張 (要旨)

法人税法22条4項の税会計処理基準（筆者注：「公正処理基準」。以下同じ。）は、客観的な規範性をもつ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の金額の計算がされている限り、これを認めようとするものと解されるが、同法の企図する公平な所得の金額の計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理の方式は、税会計処理基準に該当しないとされたものと解するのが相当である。また、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。

○ 東京地裁平成25年2月25日判決（平成24年（行ウ）第26号）（抄）

「同項（筆者注：法人税法22条4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（筆者注：法人税法）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』（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、本判決は、上記の判示に続けて、括弧書きとして、次のように判示している。

「（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（乙20）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⁴²（乙35）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うことが出来る。）」

そして、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、次のように判示している。

「法人税法は、（中略）資産又は事業から生ずる収益に係る法律関係を基礎に、（中略）基本的に入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と解されるところ、（中略）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。」

同事件の控訴審である、東京高裁平成25年7月19日判決（平成25年（行コ）第117号）においても、同様に、リスク・経済価値アプローチに基づく不動産流動化実務指針の取扱いは、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する法人税法の所得計算とは別の観点から定められたものであり、法人税法上の公正処理基準には該当しない旨判示されている。

(3) 裁判例の意義とその射程

小林裕明教授は、東京高裁平成25年7月19日判決の意義について「本件の信託受益権の譲渡は、権利の法的移転及び対価の受領が合理的に行われており、それだけで実現要件を満たし課税取引（法22条2項）となる。流動化指針は、買戻し条件の存在や関係者への売却等による譲渡人の継続的な関与がある場合には、不動産に係る経済価値・リスクが譲渡人に残存していることから売却処理を認めない方針を採っているが、このような法形式をオーバーライドした経済的実質優先の認定処理は、法人

⁴² 日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」（平成22年6月15日）。

税法の課税所得計算には相容れないと考えられる。」と述べておられる⁴³。

また、成道秀雄教授は、新たな金融商品の開発等に対応する形で新たな会計基準が公表された結果、課税の公平性を目的とする法人税法との間にずれが生じており、本判決は、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準とは区別して、法人税法独自の「税会計処理基準」の概念を確立し、法人税法22条4項に取り込むこととしたものであると指摘されている⁴⁴。

成道秀雄教授が指摘されるように、本判決が、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準とは区別して、法人税法独自の「税会計処理基準」の概念を確立したと解すると、その「税会計処理基準」の射程が問題となる。つまり、「税会計処理基準」が、課税の公平という法人税法固有の目的を達成するための「一般的規定」として機能するとすれば、例えば、租税回避行為のような課税の公平を害すると思われるものに対しても、「税会計処理基準」を適用し、これを否認できるのではないかとの疑問が生ずる。

この点について、酒井克彦教授は、法人税法22条4項に、法人税法の企図する公平な所得計算の担保という機能があるという理を強調すると、租税回避行為も法人税法22条4項によって否認され得ることになるが、「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、法人税法の視角からの判断を持ち込んではいない」のであり、法人税法22条4項は、あくまでも所得計算の簡素化を目的とする規定であって、租税回避の否認という趣旨までも同項の趣旨としてとらえることは困難であると述べられている⁴⁵。

筆者としても、公正処理基準が、課税の公平等を目的とする税法上の固有概念であることは疑いないとしても、やはり酒井克彦教授のご指摘のように、租税回避行為の否認までの射程をもつものではないととらえるのが妥当ではないかと考える。なぜなら、本判決は、法人税法の適用場面において、リスク・経済価値アプローチといった、「法律関係よりも経済的実質を優先する」会計理論の考え方が適用されないことを明らかにした事案であるが、課税上、当事者間で締結された法形式と経済的実質のどちらに依拠するかという問題は、租税回避行為の否認に関する論点そのものであるからである。

租税回避行為とは、当事者間において法律関係を形式的に整えた上で、それによって得られる経済的実質の実現を通じて、意図的に租税負担の軽減を図るものである。このような行為に対して裁判所は、基本的に、経済的実質ではなく、当事者間で締結された法形式に依拠した判断を行ってきた。本判決も、そのような裁判例の延長線上での判断を示したものと解されるから、仮に、法人税法独自の「税会計処理基準」という概念が確立されたとしても、本判決は、公正処理基準の適用による租税回避行為の否認まで認めているわけではないと理解するのが自然な解釈であると考えられる。

なお、このような租税法の基本的な考え方に対し、法人税法自体が、課税の公平を確保するという目的を達成するために、法律関係よりも経済的実質を優先するという考え方に基づいて課税関係を律

43 小林裕明「公正処理基準該当性の判断基準に関する一考察－平成25年7月19日東京高裁判決を題材として」税務会計研究26号（2015）215頁以下。

44 成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる『企業会計』とは？」企業会計68巻1号（2016）59頁以下。

45 酒井克彦「プログレッシブ税務会計論－『公正処理基準』の考え方」（中央経済社2014）128頁以下。

しようとする規定が存在する。「別段の定め」としての個別の租税回避防止規定である。このような規定が存在することも、公正処理基準が、租税回避行為の否認を射程外に置いていることの証左であると考えられる。

3.3 トライアングル体制の検証

(1) 昭和42年体制の検討の視点

法人税法22条は、その条文構造上、「別段の定め」の適用領域においては、公正処理基準の適用を先取り的に排除していると解されているが⁴⁶、前述のような一貫した裁判例の態度からすれば、「別段の定め」がない領域においても、企業会計制度上の会計基準や会計理論がそのまま無条件に適用されるのではなく、「課税の公平」といった租税法固有の法的価値判断を考慮した上で、個別の事案に応じて、当該価値判断を担保できるような公正処理基準が認定されることになると考えられる。

裁判例が判示するような法解釈については、昭和42年体制成立の当初から、税制サイドの立法担当者には意識されていたと思われるが⁴⁷、「企業会計準拠主義」という言葉が独り歩きた結果、あたかも企業会計制度と法人税制が、予定調和的ないし整合的な制度としてとらえられてきた傾向があったのではないと思われる。成道秀雄教授は、昭和42（1967）年当時においては、「公正処理基準＝企業会計原則・企業会計原則注解」であり、また、企業会計の実現主義と法人税法の権利確定主義もほぼ同義に解されていたため、法人税法独自の公正処理基準の解釈の必要はなかったが、近年になって、両者の基準のずれが生じてきたため、法人税法は、これまでのように、無条件で企業会計の公正会計基準に依存するのではなく、同法固有の会計処理基準を適用して課税所得を計算すべきとしていると指摘されている⁴⁸。

このように企業会計制度と法人税制との間で基準のずれが生じた場合、法人税制サイドではどのような対応が必要となるのであろうか。仮に、公正処理基準の判断に際しては、純粋な会計理論上の判断に委ね、「課税の公平」といった法人税法固有の価値判断は加味すべきではないとの立場を採った場合、法人税制の制度目的を維持しようとするれば、企業会計制度と法人税制の理念の乖離が生じた時点で、公正処理基準は必然的にその使命を終えることになると考えられる。このような学説は、企業会計制度と法人税制双方の基準は高い親和性を有し、両者の間には半永久的に大きなずれは生じないという仮定を置いているようにも思われる。

しかし、会計ビッグバンが明らかにしたように、企業会計制度は、決して静的なものではなく、時代の要請に応じて動的に変化していくものである。また、本来、別々の目的を持った制度である企業会計制度と法人税制が、他制度との理論的整合性や制度の簡素化といった形式面を過度に重視するあまり、課税の公平確保といった、本来の目的を見失うことがあってはならないと考える。金子宏教授や増井良啓教授も、「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」

46 酒井克彦・前掲注45 27頁、44頁以下。

47 前掲注9参照。

48 成道秀雄・前掲注44 63頁以下。

と指摘されている⁴⁹。

このように考えれば、法人税制における公正処理基準の意義の検討に当たっては、企業会計制度との予定調和・整合的理解を前提とするアプローチよりも、企業会計制度の理念とは別次元の、税制固有の概念であるとの視点からとらえるアプローチの方が、より正確かつ本質的な理解につながると考えられる。

(2) 会社法会計との比較

ここで、企業会計制度との予定調和・整合的理解を前提としないアプローチについての理解を更に深めるために、法人税制とは対照的に、会計ビッグバン期に、金融商品取引法会計との「予定調和・整合的の制度」として再構築された会社法会計モデルとの比較を行うこととしたい。

前述のように、金融商品取引法会計と会社法会計は、関係法令の構造上も連動性が担保されるよう措置されており、会社法会計は、少なくとも会計基準の部分については、金融商品取引法会計に大きく依存するという仕組みとなった。

ここで理論モデルとして、金融商品取引法会計において、前掲の東京地裁平成25年2月25日判決事件のケースのような、会社法の趣旨目的に反する、ないしは弊害を及ぼすような会計基準が作成・公表された場合を想定してみると、当該基準も、前述したような法的仕組みにより、会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当することにより、会社法によって担保された会計規範となる。その結果、会社法はその内部に、自己否定的な法規範を抱えることになる。このような事態は、会計ビッグバン期に金融商品取引法会計と会社法会計が「予定調和・整合的の制度」として再構築されたことに起因すると考えられる。

これに対し、法人税制と企業会計制度との関係を見ると、法人税法22条4項は、益金及び損金の額は「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されるものとする。」(傍線部は筆者)と規定し、金融商品取引法にいう「企業会計の基準」や会社法にいう「企業会計の慣行」とは別の表現が用いられているほか、「会計処理の基準」の定義規定や、金融商品取引法会計や会社法会計との関係性を直接規定する法令は見当たらず、その射程については、当該条文の文言解釈に委ねられていると考えられる。

このことが、昭和42年体制が成立した後も、その解釈を巡る学説の対立により、学界を超えた見解の一致をみなかった要因ではないかと思われるが、視点を変えれば、公正処理基準は当初から、一方で、企業会計制度への準拠による税制簡素化を意図しつつも、他方で、法人税法固有の概念であることを堅持して本来の法目的を担保するという二面性を有するものとして設計されたと考えられる。そしてこのような制度設計により、会計ビッグバンに象徴される、会社法や金融商品取引法等の変容等に左右されることなく、法人税の課税関係に関して、法人税法本来の目的に従った解釈・適用を可能

49 金子宏・前掲注14、増井良啓・前掲注15。なお、角田享介氏は「当該条項は企業会計準拠主義を示すための確認的規定であり、過度に会計基準に従うべきことを厳格に要請するものでもなく、また、税法固有の観点の名のもとに、企業会計準拠をゆがめることを許す規定でもない」と述べている（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（2014）156頁）。

としてきたわけであり、これこそが、その成立当初から変わらない、昭和42年体制の本質部分ではないかと考えられる。

(3) トライアングル「現象」

公正処理基準がこのような二面性を有する概念であるとの観点からみれば、昭和42年体制の成立以来、その存在が指摘されてきた「トライアングル体制」は、制度間の相互調整を当然の前提とした「システム論」としてではなく、一時的な「現象論」としてとらえるのが妥当ではないかと考えられる。つまり、会計ビッグバンによってトライアングル体制が「変質」したのではなく、もともと「トライアングル体制」と称されるほどの密接な関係は、制度的には存在していなかったという視点である⁵⁰。

イ 税制サイドからの視点

まず、これを税制サイドからみれば、「トライアングル体制」は、法人税制と企業会計制度との制度間調整システムではなく、税法固有の目的達成ということを大前提として、企業会計制度に対する税制サイドの関心やメリットが、どの程度あるかによって説明できるのではないかと考えられる。

すなわち、法人税制の理念を損なうことなく制度の簡素化が可能であるといった、企業会計制度準拠によるメリットが意識された時期には、企業会計制度との調和が進み、「トライアングル体制」という「現象」が出現し、他方、会計ビッグバンによって、法人税制と企業会計制度の理念の乖離が進み、税制サイドの企業会計準拠に対する関心やメリットが低下すると、そのような「現象」に代わって、それまでも潜在的に存在していた、法人税法固有の目的の実現という側面がクローズアップされることになると考えられる。

ロ 企業会計制度サイドからの視点

次に企業会計制度サイドからみると、平成14（2002）年の商法改正及び平成17（2005）年の会社法制定を通じて金融商品取引法会計と会社法会計との間に構築された、両者の会計処理に関する連動性を担保する法的仕組みが、法人税制との間には構築されなかったという事実注目すべきである。このことは、企業会計制度サイド、特に、金融商品取引法会計の基本スタンスとして、商法（会社法）会計との調整の必要性は認めるが、法人税制との調整の必要性は認めていなかったことを意味すると考えられる。

この時期、既に、企業会計制度サイドは、平成10（1998）年の「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」において、「法人税等の課税所得の計算に当たっては企業会計上の利益の額が基礎となるが、企業会計と課税所得計算とはその目的を異にするため、収益又は費用（益金又は損金）の

50 この点につき、原省三氏は、法人税法と商法、企業会計の三者の間には「三位一体」又は「トライアングル体制」と呼ばれるほどの密接な関係はなく、各制度の固有の目的達成のために必要な合理的な取扱いについては、無理に調和を図るべきではなく、それぞれの立場を明確に主張した上で、相互に十分な調整を行うことが重要であると述べられている（原省三「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（2006）479頁以下）。

認識時点や、資産又は負債の額に相違が見られるのが一般的である。」(傍線部は筆者) という基本認識を有していた。そして、その基本的なスタンスについては「企業会計審議会にも企業会計基準委員会にも税法の立場を議論に反映させることができる委員は選任されておらず、企業会計基準の設定・開発の主体は、税法の問題は税法の側で検討すべきであって、税法上のインパクトを考慮に入れて、会計基準を設定・改廃を行うことはしないという立場をとってきた」⁵¹ という見解に端的に示されているように思われる。

(4) 小括

税制や金融商品取引法会計は、税制調査会答申や企業会計審議会意見書等をベースとして制度設計が行われるのが通例であるが、これらはいわば一方的な「自己宣言」であり、相手方の制度に対する法的拘束力を持たず、相互調整に関する法的な努力義務もない。したがって、両制度の目指す目的が一致しなくなった際に、その関係が乖離するのは、むしろ当然の帰結であるとも考えられる。

両制度について、金融商品取引法会計と会社法会計との関係のような法的連動性を持たせるか否かについては、まさに立法政策の問題であるが、少なくとも会計ビッグバン期においては、法人税制と企業会計制度との間に、対会社法会計におけるような連動性や整合性を持たせるという立法政策的判断はなされなかった。そのような中において、法人税制と企業会計制度との関係性を規律する唯一の法的根拠規定であり、実務上のスクリーニングとしての意義を問われているのが、この公正処理基準であると位置づけることができると考えられる。

4 会計ビッグバン後の税制サイドの対応

4.1 序論

商法会計を含めた企業会計制度は、会計ビッグバンを契機に、会計基準の国際化対応等を目的として、マクロ会計政策的に、その内容について大幅な改廃を行ってきた。他方、企業会計準拠主義の根拠規定とされる法人税法22条4項の文言については、昭和42年体制のまま、現在に至っている。

前章で明らかにしたように、公正処理基準は、金融商品取引法会計や会社法会計にいう、一般に公正妥当と認められる会計基準・慣行とは異なる、法人税法固有の概念と解され、両者間に法的な連動性はない。このため、企業会計制度の理念と法人税制の理念がほぼ一致している場合には、企業会計制度に基づく会計処理を、法人税法がそのまま公正処理基準として原則的に認めても、法人税法についての弊害は少なく、「別段の定め」方式による個別対応で十分であったと考えられる。しかし、法人税制と企業会計制度の理念の乖離が進んだといわれる現在、税制サイドはどのように考え、また、公正処理基準には、どのような役割が期待されているのであろうか。

本章では、会計ビッグバン後の企業会計制度の変容に対して、税制サイドが具体的にどのように対応してきたかについて、会計ビッグバン後の主要な税制改正の内容を類型化して分析すること等を通じ、前章で述べた「トライアングル現象」を更に検証するとともに、改めて公正処理基準の意義につ

51 弥永真生「確定決算主義－税務と会計の乖離と接近」税理50巻10号(2007)118頁。

いて考察する。

4.2 会計ビッグバン後の税制改正

(1) 政府税制調査会法人課税小委員会報告⁵²

企業会計制度の変容に対する税制サイドの基本的な考え方は、平成8（1996）年の「政府税制調査会法人課税小委員会報告」に端的に表現されている（傍線部は筆者）。

○「政府税制調査会法人課税小委員会報告」（抄）

「法人の課税所得計算においては、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきた。これは、課税所得はその期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、企業の内部取引に経理基準を課すことによって恣意性を排除する考え方、さらには財務諸表を統一し、会計処理の煩雑さを解消するという考え方に立脚するものであった。こうした点は、基本的には評価されるべきものとする。」

「しかし、税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。すなわち、企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の『利害調整機能』と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための『情報提供機能』の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。」

「近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっている。しかしながら、現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。」

このように、商法（会社法）会計が、金融商品取引法会計に準拠したのとは対照的に、税制サイドは、会計ビッグバン期の平成8（1996）年の段階で、法人税の課税所得は、適正課税という税法固有の目的から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いを積極的に行うという姿勢を鮮明にしている。そして、その後、このような基本的考え方に基づき、企業会計制度の理念とは必ずしも一致しない方向性での税制改正が行われることになる。

52 平成8年11月26日 政府税制調査会法人課税小委員会報告。

このような傾向を顕著に示すものとして注目されるのが、同じく平成 8（1996）年の「政府税制調査会法人課税小委員会報告」において明らかにされた、引当金制度を巡る、税制サイドの次のような見解である（傍線部は筆者）。

○「政府税制調査会法人課税小委員会報告」（抄）

「引当金は、具体的に債務が確定していない費用又は損失の見積りであることから、常にその見積りが適正なものであるかどうかの問題となる。公平性、明確性という課税上の要請からは、そうした不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制すべきである。特に、貸倒引当金及び製品保証等引当金は、法定率によって繰入限度額を計算することができ、適正な費用又は損失の見積りを超えた引当金となっているおそれがある。」

「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、我が国企業会計においても、こうした会計処理方法が採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は限界があると考える。」

従来、法人税法においても、引当金制度については、①利益の有無にかかわらず計上するという会計慣行が確立していること、②繰入率について、客観的かつ合理的な経験値があること、③当期の収益に対応するその費用が翌期以降に支出されることが確実であること、④引当額が相対的に大きいため企業経営に相当影響すること、といった要件を満たすと判断される引当金は基本的に認めることとされてきた⁵³。しかし、まさに会計ビッグバン期の平成10（1998）年度において、賞与引当金等の廃止や貸倒引当金等の縮減等を内容とする抜本的な税制改正が行われた。

このような引当金制度の抜本的改廃については、法人税率の引き下げによる税収減の補填や課税ベースの拡大といった税収確保の側面があると言われているが、それとともに無視できない要因として、この報告内容から読み取れる、税制サイドの国際会計基準に対する強い警戒感があると考えられる。すなわち、単に引当金制度の問題にとどまらず、国際会計基準が指向する資産・負債アプローチに必然的に伴う「費用等の積極的な見積計上」の容認は、課税の公平確保、債務確定主義といった、我が国の法人税制の基本原則を根本から揺るがしかねないと税制サイドが判断したためではないかと思われる。この小委員会報告が出されたタイミングや内容を見る限り、このような会計ビッグバン期における企業会計制度のコンセプトの変容が、長期にわたり企業実務として定着してきた、

53 「長期税制のあり方についての答申」（昭和46年8月 政府税制調査会）。

税法上の引当金制度の改廃を一気に加速したという側面は否定できないと思われる⁵⁴。

(2) 税制改正の類型化

平成8（1996）年の「政府税制調査会法人課税小委員会報告」に見られるように、企業会計制度と法人税制との基本理念の乖離は、税制サイドにおいても明確に認識されることになったが、企業活動のグローバル化等に伴う法人の組織形態の多様化や、企業経営効率化のための組織再編等といった会計ビッグバン後の経済社会状況の変化は、法人税制にとっても、企業会計制度と同様に、制度改革等の対応を迫るものであった。

会計ビッグバンの後の税制改正につき、小林裕明教授は、法人税法はコンバージェンスによる企業会計基準の新設・改正の動向に合わせ、必要に応じて別段の定めを整備充実を図ってきており⁵⁵、近時の税制改正においては、売買目的有価証券や短期売買商品の時価評価といった、会計基準の処理との親和性を保持する改正が行われる一方、退職給与引当金の廃止や減損損失、資産除去債務の取扱いについて、会計基準の設定と逆行ないし一線を画するような改正が行われるなど、税制当局は是々非々で対応していると指摘されている⁵⁶。

筆者は、これらの税制改正の内容は、次の4つの類型に分類できるのではないかと考える。

第一の類型は、小林裕明教授も指摘されるような、売買目的有価証券や短期売買商品の時価評価といった、金融商品取引法会計との親和性を有する改正である。ただし、例えば、「子会社株式及び関連会社株式」と「企業支配株式」といった有価証券の区分・定義の相違や、「その他有価証券」に関する評価方法に相違が存在することに鑑みると、これは、税制サイドが金融商品取引法会計との整合性を意図したというよりは、たまたま結果的に、改正の方向性が金融商品取引法会計と一致したものとみることでもできると考えられる。

第二の類型は、これも小林裕明教授も指摘されるような、退職給与引当金の廃止や減損損失、資産除去債務の取扱いについて、金融商品取引法会計における会計基準の設定と逆行ないし一線を画するような改正であるが、連結納税制度、企業組織再編税制、グループ法人税制といった、金融商品取引法会計とは基本理念や取扱いが全く異なる、パッケージ型の新税制も、これに含めることができると考えられる。

第三の類型は、税法上の貸倒引当金制度（法人税法52条）のような、中小企業に対する政策的配慮という、会計とは別次元の法目的から、その適用対象を限定して認められている会計処理の方法である。適用可能企業が中小企業等に限定されるこの類型に対して、一般的な会計基準という呼称は適切ではないかもしれないが、前述した、企業会計制度内部における会計基準のダブルスタンダード論の台頭という視点からすると、この種の類型の存在は、従前から「逆基準性」として議論のある、いわ

54 森下幹夫「会計ビッグバン後の会計と税務－中小企業会計の視点から」岡山大学産業経営研究会研究報告書51集（2016）。

55 小林裕明・前掲注43 219頁。

56 小林裕明「資産の向下的評価損失を巡る会計と税務の対立と交錯－債務（損失）確定主義と公正価値会計との相克」岡山大学経済学会雑誌43巻3号（2011）11頁。

ゆる「税法基準」の存在とも相まって、今後無視できないものとなる可能性を秘めていると考えられる。

第四の類型は、例えば、「内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得」に係る外国税額控除を排斥する法人税法69条のように、租税法原則の例外として、あえて「法律関係よりも経済的実質に着目した課税関係」を規定することで、租税回避行為を防止し、課税の公平を図るという法人税法上の規定である。この類型は、企業会計制度との関連で登場してきたものではないが、「租税回避行為」という、課税の公平を揺るがすものでありながら、租税法原則では対応できない分野に関して、その対抗策として設けられた規定であり、今後、取引の経済的実質の認識・測定等を本務とする会計理論との共同研究が望まれる分野であると考えられる。

そして、これら法人税制の明示的な規定の射程外の分野については、税法固有の概念である公正処理基準によるスクリーニングが期待されていると考えられる。

5 公正処理基準の現代的意義と今後の方向性等

これまで見てきたように、近年、企業会計制度と法人税制との基本理念の乖離傾向は著しく、公正処理基準の存在意義自体を疑問視し、制度の再構築を図るべきとも考え方もあり得る。企業会計制度と法人税制との乖離は、もはや調整不可能であるかもしれず、また、無理に調整すれば、かえって制度趣旨を歪める結果となると考えられる。

本章では、これまで考察してきたことを踏まえ、企業会計制度と法人税制の両制度に内在する制度的限界の検討を通して、公正処理基準の意義は、両者が乖離したといわれる現代においても、引き続き存在するというを明らかにしたい。

5.1 法人税制及び企業会計制度における制度的限界

(1) 「別段の定め」方式の限界

法人税法が、ある立法目的から、企業会計制度とは異なる取扱いをしようとした場合、採りうる立法技術として、個別に「別段の定め」を設けるという方式が考えられる。「別段の定め」は、法人税法22条においてもともと予定されている制度であるとともに、特に、課税要件明確主義や納税者の予測可能性の確保という点では、重要な意義があるものと考えられる。

しかし、すべての経済取引に対して「別段の定め」で網羅的に対応することは不可能であり、仮に対応できたとしても、「別段の定め」を多用することは、税制構造の更なる複雑化を招くことになり、税制簡素化という理念に抵触することになる。また、仮に、現行の公正処理基準を廃止して、それに代わる新たな会計処理の基準を設けるとすれば、企業会計制度以外の制度に根拠を求めるか、あるいは、税制自ら、公正妥当な会計処理の基準を策定する必要があるが、これらについては現実問題として非常に困難を伴うものと考えられる。

(2) シングルスタンダード論の限界

金融商品取引法会計が、国際会計基準との調和の観点から、投資家にとって有用な企業情報のディ

スクローズを目的とした会計処理を優先しつつあり、会社法会計も、その会計処理方法を金融商品取引法会計に大きく依存するようになったこと、また、そのような変化に対応する形で、中小企業関係者を中心に、「中小企業の会計に関する基本要領」といった、国際会計基準の影響を遮断する、独自の会計ルール設定の動きが活発化し、更には、これまで問題視されてきた税法基準についても、会計基準の複線化の流れの中で、会計基準の根拠の一つとなり得るといふ議論がなされていることについては、前述したとおりである。

法人税制の基本スタンスとして、税制上の「別段の定め」によることなく、同一の経済取引に対して課税関係のダブルスタンダードを認めることは、課税の公平確保という観点から不可能である。企業会計制度における会計基準の複線化は、企業会計制度内部の問題にとどまらず、この点において、法人税の課税所得の計算基礎としての適格性を損なうものと考えられる。

企業会計制度におけるシングルスタンダード論が、マクロ会計政策的にも、純粹理論的にも有用なものであるとしても、数的に圧倒的多数を誇る中小企業の「実務ニーズ」に対応できないという理由から批判されるというのは、非常に興味深いことである。それは、かつての企業会計原則等が有していた、企業の実務慣行の存在を前提としたボトムアップ方式という性格が希薄化し、企業会計基準委員会等が作成した新しい会計基準が、実際に企業実務の慣行として定着しているか否かにかかわらず、いわばトップダウン式に、会社法上、直ちに「会計慣行」として認定されるという方式を許容したこと、すなわち、実務慣行と会計理論（基準）との乖離傾向にも遠因があるのではないかと思われる。

逆説的ではあるが、国際会計基準よりも、これまでシングルスタンダード論の立場から批判されてきた税法基準の方が、少なくとも「実務慣行性」という点では、会計ルールたる資格を満たしているとも考えられる。会社法431条は、「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したがうものとする。」と規定し、この「企業会計の慣行」には、企業会計基準委員会等が作成した会計基準のみならず、「中小企業の会計に関する基本要領」等も含まれると解されている⁵⁷。仮に、将来的に「中小企業の会計に関する基本要領」が、中小企業の実務上慣行化しているとされる税法基準を明示的に受け入れるとすれば、税法基準が会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つとして認められることで、企業会計制度の再編にもつながる可能性も否定できないと考えられる。

5.2 公正処理基準の現代的意義等

以上のような両制度における理念の乖離及び制度的限界という観点からすると、公正処理基準の現代的意義や今後の方向性は、次のような点に認められると考えられる。

(1) 税制の安定性

法人税制や租税法理論の視点からみた、会計ビッグバンから得られた最も留意すべき知見は、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（法人税法上も）公正妥当とは限らない⁵⁸と

57 郡谷大輔ほか・前掲注28 6頁。

58 金子宏・前掲注14, 増井良啓・前掲注15。

いう事実である。

租税法律主義が厳格に適用される税制においては、法律以外の手段によって課税関係のあり方が変更されることは許されない。この観点から、公正処理基準は企業会計制度に完全準拠すべきであり、法人税法独自の要素を考慮してはならないという見解については、租税法律主義との関連もさることながら、会計ビッグバン後の企業会計制度の変容という実例に鑑みれば、法人税制の制度目的を達成するための安定的な理論モデルとしても、批判を免れないと考えられる。

これまで考察してきたように、公正処理基準は、法技術的には、企業会計制度への準拠によって税制簡素化を意図しつつ、実質的には、法人税法固有の概念としての価値判断を行い、本来の法目的を実現するという二面性を有するものとして設計されたと考えられる。そして、会計ビッグバンによる、会社法会計や金融商品取引法会計等の劇的な変化等にもかかわらず、法人税の課税関係に関して、一貫して法本来の目的に従った法解釈・適用を可能としてきた。この環境変化等に対する安定性・一貫性こそが、公正処理基準の本質であり、このような性格は、今後の経済社会状況の変化等に対しても、引き続き機能し得るものと考えられる。

(2) 税制の簡素化・立法政策の多様化

「別段の定め」方式が、網羅性・機動性に難点があり、税制の更なる複雑化を招くという観点からすれば、法人税制の立法政策上の選択肢として、立法目的の性格に応じた、「別段の定め」と公正処理基準の併用という意義が指摘できる。例えば、連結納税制度や組織再編税制といった、影響範囲が広く、パッケージ化されたボリュームのある分野であり、かつ、企業会計制度上の連結会計制度や組織再編会計制度とは「似て非なる」性格を有するものについては、企業会計制度上と法人税制上で全く別の取扱いをすることについて、納税者の正確な理解や予測可能性を確保するという観点からも、「別段の定め」方式によることが望ましいと考えられる。他方、例えば、企業会計制度の理念との一般的共通性があり、かつ、個別性が強く、個別具体的な対応が適切と思われる分野については、公正処理基準の解釈で対応するという方法が考えられる。

このような立法政策上の意義に着目すれば、公正処理基準については、企業会計制度との乖離が進んでいることを考慮しても、これを直ちに廃止するという議論は早計であると考えられる。小林裕明教授は「別段の定めを機動的に設けて多様な会計処理のうち所得計算に不適合な部分を悉皆的に排斥することは困難である。『公平な所得計算』という観点から課税所得計算に適合的な処理を限定していくことが現実的と思われる。」と述べられている⁵⁹。そして、そのためには、当然のことながら、租税法律主義や課税要件明確主義の観点から、企業会計制度との乖離という現実を踏まえた、公正処理基準概念の一層の明確化のための努力が求められると考えられる。

(3) 企業会計基準の複線化への対応

前述したように、法人税制が目的とする課税の公平という観点からは、「別段の定め」が存在しない限り、同一の経済行為に関して、金融商品取引法適用企業とそれ以外の企業との間に課税上の差異

59 小林裕明・前掲注43 219頁。

があつてはならず、そのことは、仮に今後、企業会計制度内部で会計基準のダブルスタンダード化が進行したとしても基本的に維持される必要がある。公正処理基準には、このような税制の中立性・公平性を担保するという意義や機能も求められると考えられる。

例えば、会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当する複数の選択可能な会計基準が企業会計制度上に存在し、その選択いかんによって課税関係が異なるという理論モデルを想定すると、納税者の主観的な選択次第によっては、課税の公平が害される可能性がある。このため、公正処理基準が、納税者の主観的な選択いかんにかかわらず、税法固有の概念として独自のスクリーニングを行うことにより、会計基準選択の恣意性による課税上の不公平といった弊害を排除するという意義が認められると考えられる。ただし、この場合においても、租税法律主義や課税要件明確主義の観点からの、公正処理基準概念の一層の明確化のための努力が強く求められることは言うまでもない。そしてその検討においては、前述したように、これまで主としてシングルスタンダード論の立場から、「逆基準性」として問題視されてきた税法基準の位置づけについても、会計基準の複線化という企業会計制度自体の変化を踏まえた、幅広い建設的な議論がなされることが望まれる。

6 結びに代えて

1990年代後半以来、政府の強力なリーダーシップの下で進められた会計ビッグバンが、我が国のさまざまな既存の社会制度に対して構造改革を迫り、我が国の経済社会に大きな変化をもたらしたことは周知の事実である。しかしこのような一連の構造改革が、はたして対日投資促進や規制緩和等を通じた日本経済の活性化といった、当初目標の達成につながったのか、また、その成果が現代社会において十分に活かされているのかという点に関しては、各分野の専門家の研究に委ねるしかない。

企業会計制度及び法人税制の分野においては、会計ビッグバンの影響は決定的であったと思われる。本稿では、「昭和42年体制（公正処理基準）」、「トライアングル体制」、「会計ビッグバン」という3つのキーワードを用いて、企業会計制度と法人税制との関係について考察してきた。会計ビッグバンにより、企業会計制度と法人税制は、その基本理念において、必然的に乖離する形になったが、そもそも「トライアングル体制」型と「企業会計制度と法人税制との分離」型のどちらが、法人税制として望ましい姿なのかという問いに対しては、正解がないというのが正しい解答ではないと思われる。なぜなら、どちらも合理性を有する、立法政策上の選択肢だからである。今後の方向性として、前者の方向性を指向するならば、法人税法22条4項を維持しつつも、その内容のより一層の明確化・精緻化が求められるであろうし、後者の方向性を指向するならば、法人税法22条4項及び「別段の定め」を廃止し、それに代わる新たな課税所得計算原理の構築が求められるであろう。

ただ、いずれにしても、本稿で明らかにしたとおり、法人税法22条4項の公正処理基準が、その制定以来、約半世紀を経過した現代においても、制度的に十分機能し得るものとして設計されたことについては、当時の制度設計者に対して敬意を表するほかないと思われる。

参 考 文 献

- 佐藤信彦ほか「スタンダードテキスト財務会計論Ⅰ＜基本論点編＞第9版」（中央経済社2015）
富岡幸雄「新版税務会计学講義 第3版」（中央経済社2013）
齋藤真哉ほか「企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題」調査報告 財団法人財務会計基準機構（2008）
塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号（1967）
国税庁「昭和42年改正税法のすべて」（1967）
武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢3号（1970）
谷口勢津夫「税法基本講義（第4版）」（弘文堂2014）
金子宏「租税法（第19版）」（弘文堂2015）
辻正雄「会計基準と経営者行動－会計政策の理論と実証分析」（中央経済社2015）
新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法理的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル435号（1991）
新井清光「会計基準の国際的調和と我が国の対応」企業会計46巻1号（1994）
中里実「租税法と企業会計（商法・会计学）」商事法務1432号（1996）
畑山紀「第2章 税務会計と企業会計」黒澤清監＝富岡幸雄編「税務会計体系 第1巻 税務会計原理」（ぎょうせい1984）
弥永真生「確定決算主義－税務と会計の乖離と接近」税理50巻10号（2007）「会社法・会計基準・法人税法」（税務会計研究会2009）「商法会計から会社法会計へ」企業会計68巻1号（2016）
始関正光「平成14年改正商法の解説（XI）」商事法務1649号（2002）
郡谷大輔ほか「会社法の計算詳解＜第2版＞株式会社」の計算書類から組織再編行為まで」（中央経済社2008）
品川芳宣「『中小会計要領』の制定と今後の中小企業会計」企業会計64巻4号（2012）「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）
増田英敏「リーガルマインド租税法（第4版）」（成文堂2013）
増井良啓「租税法入門」（有斐閣2014）
成道秀雄「第1章 総説」新井益太郎監＝成道秀雄編著「税務会計論（第3版）」（中央経済社2004）
谷口勢津夫「税法基本講義（第4版）」（弘文堂2014）
日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」（2010）
小林裕明「資産の下向的評価損失を巡る会計と税務の対立と交錯－債務（損失）確定主義と公正価値会計との相克」岡山大学経済学会雑誌43巻3号（2011）「公正処理基準該当性の判断基準に関する一考察－平成25年7月19日東京高裁判決を題材として」税務会計研究26号（2015）
成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる『企業会計』とは？」企業会計68巻1号（2016）
酒井克彦「プロGRESS税務会計論－『公正処理基準』の考え方」（中央経済社2014）
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（2014）
原省三「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（2006）
森下幹夫「会計ビッグバン後の会計と税務－中小企業会計の視点から」岡山大学産業経営研究会研究報告書51集（2016）

Tax System and Corporate Accounting System in Japan: Generally Accepted Accounting Standards

Mikio Morishita

Abstract

The purpose of this paper is to consider the relationship between the tax system and the corporate accounting system in Japan by comparing accounting standards in the tax system with those in the corporate accounting system.

The tax base of Japanese corporation tax on income is the corporation's net income for each business year. The 1967 Amendment added a provision stating that taxable income must be computed in accordance with "Generally Accepted Accounting Standards" (article 22 of the Japanese Corporation Tax Law). Since then, the tax system and the corporate accounting system had been very closely related to each other. But after the 1990's, "Accounting Big Bang" in Japan (globalization of corporate accounting standards) has significantly changed the relationship between them and discrepancy has been pointed out in recent years.

We should notice that the accounting standards are not merely a technical issue but are closely related to legal systems and business culture.