

公正処理基準の法的意義

——税法における恣意の排除と民主的正統性の確保——

谷 口 勢 津 夫

I はじめに

本稿は、法人税法22条4項が定める「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)について、これに該当するか否か(公正処理基準該当性)の判断をめぐる近時の裁判例の分析を通じて、公正処理基準の法的意義を明らかにしようとするものである。公正処理基準の法的意義は、法人税の課税所得計算における税務会計と企業会計との関係に関して問題とされるだけでなく、租税に関する憲法原則である租税法主義との関係(これについてはⅢで検討する)、税法の宿命的課題ともいべき租税回避との関係^①など税法の幅広い文脈で問題とされるが、本稿では、公正処理基準の法的意義を明らかにするために、公正処理基準該当性の判断に対する裁判所の態度を検討することにした。

公正処理基準該当性をめぐる裁判例については、以下の2つの観点からの分析・整理がみられる。1つには、その判断「対象」の観点から、次のような分析・整理がされている。すなわち、「これまでの公正処理基準に係る争訟は、明文化されていない会計慣行の公正処理基準の該当性や、企業が実際に行った会計処理に関して、明文化された基準の適用及び解釈上、妥当な処理であったのかを判断するものであり、明文化された基準それ自体の公正処理基準の該当性を争うものはほとんどなく、地裁での事例がわ

ずかにあるのみであった。

一方、本件裁判例〔=ビックカメラ事件・東京高判平成25年7月19日訟月60巻5号1089頁〕は、公正処理基準に該当するものとして、相当の期間、実際に広く使用された明文化された基準であっても、税法における公正処理基準に該当しないものがあることを高裁において判断したものであり、また、以前にも増して明文化された基準が急速かつ多量に公表され続けている現状を鑑みた際、公正処理基準に該当しないと判断される基準が他にも出てくる可能性があることを示唆していると思われる。^②

もう1つには、公正処理基準該当性の判断「基準」の観点から、次のような分析・整理がされている。すなわち、「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。^③

本稿では、公正処理基準該当性の判断「対象」の観点からは、明文化された会計処理基準の公正処理基準該当性を、判断「基準」の観点からは、「基準内容アプローチ」に従って、判断した裁判例を検討することにする。具体的には、ビックカメラ事件・東京地判平成25年2月25日訟月60巻5号1103頁（以下「ビックカメラ事件・東京地判」という）及び同控訴審・東京高判平成25年7月19日訟月60巻5号1089頁（以下「ビックカメラ事件・東京高判」という）と旧武富士事件^④・東京地判平成25年10月30日訟月60巻12号2668頁（以下「旧武富士事件・東京地判」という）及び同控訴審・東京高判平成26年4月23日訟月60巻12号2655頁（以下「旧武富士事件・東京高判」という）を検討することにする。なお、本稿は、冒頭で述べたよ

うに、公正処理基準該当性の判断に対する裁判所の態度を検討しようとするものであり、その判断「対象」である会計処理基準それ自体の内容の検討は本稿の課題ではないが、本論に入る前に、それらの事件で公正処理基準該当性が問題となった会計処理基準の名称だけを挙げておくと、ビックカメラ事件では、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」（平成12年7月31日。いわゆる不動産流動化実務指針）であり、旧武富士事件では、前期損益修正を定める企業会計原則（第2の6）及び企業会計基準委員会・企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（平成21年12月4日）である。

前記の2つの事件における公正処理基準該当性の判断に対する裁判所の態度について、次のような論評がされている。すなわち、「法22条4項を、いわば法人税法の外にある企業会計の基準を法人税法における規範として『そのまま』受け入れるのではなく、法人税法の価値観によるフィルターをかけて適切なもののみを規範として受け入れるという態度は、本判決〔＝旧武富士事件・東京地判〕が引用する最高裁平成5年判決（大竹貿易事件）で示され、プリペイドカード販売の対価の処理が争われた名古屋地判平成13年7月16日訟月48巻9号2322頁、いわゆるビックカメラ事件における東京地判平成25年2月25日裁判所サイト（控訴審東京高判平成25年7月19日裁判所サイト）などにより、採用されている考え方である（東京高判平成14年3月14日訟月49巻5号1571頁（興銀事件控訴審判決）も、同じ流れに属するものと解することができようか。」⁶⁾（下線筆者）

この論評（の下線部）でいわれる「態度」は、ビックカメラ事件・東京地判の次のような判示にみられる考え方であろう。それは、「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、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」（下線筆者）という考え方である（旧武富士事件・東京地判もこの判示の前半部分を、「税会計処理基準」ではなく「公正処理基準」とする以外は、同様に判示している）。この考え方は、「同法の独自の観点」が（控訴理由に関する判示の中で）「同法固有の観点」という表現に改められたほかは、ビックカメラ事件・東京高判でも基本的に是認されている。

本稿では、このような考え方を「法人税法独自（固有）観点説」^⑥と呼び、その当否を検討することにする。このことが、本稿における筆者の直接の問題意識であり検討課題であるが、研究の方向性としては、本稿の検討を通じて、税法における恣意の排除（租税法律主義の自由主義的側面）と民主的正統性の確保（租税法律主義の民主主義的側面）との関係やそのあり方を明らかにしたいと考えている。

II 法人税法独自（固有）観点説の論拠と性格

1 法人税法22条4項に関して説示された2つの「要請」

ビックカメラ事件・東京地判は、前記引用判示部分に先立って、法人税法22条4項の立法の経緯及び趣旨を説示した上で「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年判決参照）、法人が収益等の額の計算に当たって……〔以下は前記引用部分であるから省略する〕」（下線筆者）と判示している（旧武富士事件・東京地判も同旨の判示を行っており、両事件の控訴審・東京高判もこの判示を是認している）。ここで参照されている「最高裁平成5年判決」は、大竹貿易事件・最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁（以下「大竹貿易事件・最判」という）である。この判決は次のように判示している。少し長くなるが、後の検討に関連する部分も含め次の罫線囲み（以下「罫線囲み①」という）の中で引用しておこう（下線筆者）。

【罫線囲み①】

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。

ここで問題とすべきは、ビックカメラ事件や旧武富士事件で裁判所が法人税法22条4項について（前記引用判示部分の下線部で）説示した「要請」が、大竹貿易事件・最判が（前記引用判示部分の下線部で）説示した「要請」と同じ内容の要請であるかどうか、換言すれば、ビックカメラ事件や旧武富士事件で裁判所が、大竹貿易事件・最判が説示した「要請」を正解しているかどうか、である。この問題を検討するに当たって、まず、大竹貿易事件・最判が説示した「要請」の意味内容を明らかにすることから、検討を始めることにしよう。長くはなるが、できるだけ丹念に検討することにした。

2 「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」の意味内容

(1) 法人税法22条4項の立法経緯

①法人税の課税所得計算の考え方の変遷

大竹貿易事件・最判は、既に引用したとおり、「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」と判示しているが、この解釈の中で示された「見地」は、法人税法22条4項の立法趣旨を意味するものと解される⁽⁷⁾。その立法趣旨を確認・分析する前に、法人税法22条4項の立法経緯を概観しておこう⁽⁸⁾。

明治32年に、法人の所得を第一種所得として所得税法の中で課税対象とする法人所得課税制度が創設されて以後、昭和15年に法人税が所得税から分離され独立の租税とされてからも、「賦課課税制度は、形式的には、商法規定に基づく計算書類の申告への添付を定めた税法規定のもとで、課税所得計算の商法会計依存性という思考を形成しながら、実質的には、税務当局による税務法令の解釈適用や実務講習を通じて機能させられるという二重構造をとっていた。」⁽⁹⁾といわれるが、昭和22年に、法人税について申告納税制度が全面的に採用され確定決算主義が法人税法上明文で定められた後も、法人税の課税所得計算は、「申告書に添付すべき計算書類や明細書は従来通りであったことから、確定決算に基づく課税所得計算という思考は、1899年の法人所得課税制度創設以来すでに培われ定着しており、だからこそ申告納税制度を円滑に採用できたと考えられる」⁽¹⁰⁾一方で、「税務当局における解釈適用は専門的に日常の業務として広範な系統的組織の力によって実施されるため、事実上は税務当局の解釈が先行して組織化・体系化されていた。納税者はその解釈を認めるか争うかを定めるしかなかったといわれている」⁽¹¹⁾というような状況にあった。

このような状況は、昭和24年7月に「企業会計原則」が経済安定本部企業会計制度対策調査会によって公表されたとはいえ、昭和25年のシャープ税制改革によっても、基本的には変わらなかった。すなわち、「シャープ

勧告は、税法の近代化を財務会計の尊重という精神に立脚して展開しようとし¹⁰²、「棚卸資産評価、減価償却に各種の処理方法を容認し、貸倒引当金、資本積立金を新しく認めるなど近代会計理論による多彩な自主的経理の方法への道を開いたのである。しかしながら他面、税法はなお企業会計原則などにくらべれば、権利確定主義の厳格な適用、損金計上の画一基準、益金、損金の額の別段の定めなど、経理の自由にたいして税法独自の枠をはめようとするものであった。」¹⁰³といわれるのである。

とはいえ、実際には、「シャープ勧告により触発されて、課税所得は企業会計に依存すべき傾向が生じ」¹⁰⁴、「従来ともすれば、民商法に依存していた税法の所得計算が、会計に依存するという芽生えが現われ」¹⁰⁵、これを受けて、昭和27年6月に経済安定本部企業会計基準審議会（後の大蔵省企業会計審議会の前身）が「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会中間報告）」¹⁰⁶を公表した。この意見書は「税法と企業会計との調整に対する起爆剤」¹⁰⁷となり、「たしかに、税法における課税所得計算上の不備や、非近代的な面を衝いたのであったが、他方、『企業会計原則』至上のものとしたきらいがあったこと、税法の側においてまだこれらを全面的に受け入れる十分な用意がなかったため、しばらくの間は、そのまま対峙の状態が続いた。」¹⁰⁸といわれている。

その後、昭和34年の法人税法施行規則（当時は政令）改正や昭和40年の法人税法全文改正などで、企業会計との関連も視野に入れて従来の規定の整備が図られ¹⁰⁹、特に昭和40年の法人税法全文改正及びその基礎となった税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月）については「企業会計上公正妥当と認められる会計原則をできるだけ広範に取り入れた」¹¹⁰と評価されることがあるものの、企業会計との関係が法人税法上明文の規定で定められたのは昭和42年度の法人税法改正においてであった。この改正の背景には、以下でみるように、大きく分けて2つの流

れ^{②)}があるように思われる。

②昭和42年度法人税法改正の背景（その1）：税法と企業会計との調整

1つは、これまでみてきた税法と企業会計との調整の流れである。昭和41年10月17日に大蔵省企業会計審議会が公表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」^{②)}（以下「税法調整意見書」という）は、「企業会計原則至上主義」^{③)}と評される昭和27年6月の前記意見書の「改訂版ともみられるもの」^{④)}ではあるが、それと比べてみると、「調整問題検討の立脚点を企業会計原則の立場のみにおかず、できるだけ税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の可能性を検討し、企業会計原則自体に問題があると思われる主なものを指摘している。」^{⑤)}と前置きした上で、その「総論」において「税法における適正な企業経理の尊重」を標榜し、「企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入」と「自主的経理の容認」という基本的な考え方を提示し、前者に関して「法人税法の課税標準の総則的規定」を「後述の税制調査会の答申と対応する形で」^{⑥)}提案した。その部分を次の罫線囲み（以下「罫線囲み②」という）の中で引用しておこう（下線筆者）。

【罫線囲み②】

一 税法における適正な企業経理の尊重

1 企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入

- (1) 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。

- (2) 本来、企業利益は、当該企業に妥当と認められて選択された会計方法によって算出されたものであり、その選択適用については継続性を前提とする限り弾力性が認められているものである。したがって、企業の業種、規模等が同一の状態にある企業にあっても、会計方法の選択が異なれば企業の期間利益もまた異なることは当然である。

課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。

- (3) 以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、「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定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。

2 自主的経理の容認

- (1) 税法は、企業間における課税の公平性を維持するために、課税所得の算定に当たって、企業の会計方法の選択性の抑制、会計方法の適用条件の規制、費用の損金算入額及び重要性の判断についての画一的基準の設定を行なっている。たとえば、たな卸資産の評価方法、原価差額の調整方法、付随費用の取得価額への算入、減価償却資産の償却方法、少額多量資産の資産計上、貸倒引当金の繰入限度額の設定などについての税法の規制がこれに当たる。

- (2) 税法がこのように会計方法の選択性を抑制し、また会計方法の適用条件の規制を行なっているのは、企業間の課税の公平性を維持することを目的とするものであり、また費用の損金算入限度額及び重要性の判断について画一的基準を設けているのは、このほかに税務運営上の簡便化を図るためであると考えられる。しかし、税法としては、企業が選択適用している会計方法が不合理なものでない場合には、これを課税所得の計算において用いることを許容しても、継続性が、遵守される限りそれほど課税の公平を害することとはならないであろう。また費用の損金算入額及び重要性の判断についての画一的基準の設定は、時に企業の実際に即応しない場合を生ぜしめる。《中略》
- (3) 以上のように、税法の各種の規制は、企業会計をゆがめ、また企業の実態に即応しない結果を生ぜしめるので、これを大幅に緩和することとし、可能な限り課税所得の計算を継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理にゆだねることとすることが適当である。

③昭和42年度法人税法改正の背景（その2）：税制簡素化

もう1つの流れは、昭和40年頃から高まってきた税制簡素化の流れである。その流れは、税務行政の簡素化に端を発している。すなわち、「税務行政の簡素化はかねてから納税者の不断の要望であり、当局側もこれに応えるべく常に苦心せられつつあったところであるが、簡素化の具体的方策について双方が納得する成案が得られないまま今日に至っていた。」^⑧ という状況の下で、国税庁は、昭和40年10月9日付で社団法人（当時）日本租税研究協会に対して「企業利益と課税所得との計算原理の不一致から生ずる各種の手数を〔ママ〕を小さくする等、課税標準計算等に関する手数を省略する具

体的方法」等の諸点を中心として税務行政の簡素化・能率化に関する意見の提出を要請し⁸⁹⁾、同協会がこれに応じて同年12月6日付で「税務行政の簡素化に関する意見」という意見書⁹⁰⁾を提出したところ、「当局はこれに対して、昭和41年度の税法改正に際し、その一部について即刻この意見を採用せられて改正に反映せしめるとともに、昭和42年度以後の税制のあり方について大幅に税制簡素化の必要性を認められ、税制調査会に、特に税制簡素化特別部会を設けるなど、真剣にこの問題解決に着手した。」⁹¹⁾ので、これを受けて、同協会は「税制簡素化の問題をさきに提出した税務行政の簡素化・能率化に関する意見を含めて全面的に再検討し」⁹²⁾改めて昭和41年8月25日に「税制簡素化に関する意見」という意見書⁹³⁾（以下「税制簡素化意見書」という）を発表した。

この意見書は、「最近の税制をみるに、きわめて複雑な規定を設け、又各種の適用要件を著しく細密に考案するのあまり、企業実務はこれに追従することができず、その限界に達している現状にある。かくして、このような税法の要求は、ただに企業のみならず税務官庁にも著しい時間と経費とを浪費せしめているので、国民経済全体からみても巨額の損失を生ぜしめているといえよう。」⁹⁴⁾（下線筆者）という基本的認識に基づき、税制複雑化の原因と税制簡素化の基本的方向（の1つ）について、次の罫線囲み（以下「罫線囲み③」という）の中で引用する意見を述べた⁹⁵⁾（下線筆者）。

【罫線囲み③】

そもそも、税制がこのように複雑となったのは、その原因が主として経済社会の複雑化にあるとはいえ、他面、税法の予定する課税所得の基本的な考え方に存するものと思われる。すなわち、税法が戦後企

業会計原則の底を流れる真実性を追求するのあまり、純粹な会計理論を根拠として課税所得を計算する体制としたことによるものと考えられる。このことは、税法のみに限らず、商法、財務諸表規則等にもみられるところであって、税法の規定と相俟って、ますます実務会計を束縛しているといつて過言でない。

いうまでもなく、実務会計は企業利益の真実性を根幹とするものではあるが、他面、経済性、弾力性、迅速性を重視するものであって、これらの原則に支えられているのであり、この要請は、今後ますます増大するものと考えられる。この意味において、税制簡素化への道は、課税所得計算において純粹な会計理論のみによることを避けて、健全な会計慣行を大幅に認める基本的態度を採ることが必要であると考えられる。

税制簡素化の問題が、実務会計に携わる者の間において真剣に議論され、又その論議が全国的に広がった事實は、この問題の重要性を示しているものであり、切実な願としてこれを受け取るべきである。又、今回の要請が、減税問題を一応度外視して検討されていることによつても、この間の事情を知ることができよう。

《中略》

I 税制簡素化の基本的方向

- 一 課税所得は健全な会計慣行によつて計算する旨を法令において規定すること。

課税所得は、本来企業利益を基礎として算定されるものであつて、企業はこの企業利益を健全な会計慣行に従つて計算している

のである。

したがって、企業利益は、その企業の業種、業態、規模の大小等によっても多少の差異は免れないから、これらを見做して理論のみを重視した純粋な企業利益をもって課税所得の基礎とすることは適当でない。しかるに、現行の課税所得は、このような行き過ぎた純粋な企業利益を基礎としている傾向がある。

このように企業利益は、健全な会計慣行にしたがって計算されるものであるから、課税所得も健全な会計慣行によって計算されるものであることを法令において明らかにすることが適当である。すなわち、企業会計自体の問題については、企業の健全な会計慣行を尊重することとし、他方、現行法令通達のうち企業会計に関するもので健全な会計慣行等が確立されているものについては、これを削除することが適当である。

他方、先に触れた「当局」側の動きとして、政府税制調査会では税制簡素化特別部会が昭和41年5月20日から同年9月8日までに6回の会合を開き税制簡素化について審議し、また、税制簡素化に関する具体的事項について審議するために税制簡素化専門小委員会が同年7月22日から同年9月8日まで6回にわたり検問的な検討を行った結果、税制簡素化特別部会が「税制簡素化についての中間報告」⁶⁵⁾を発表した。その内容は、税制調査会が昭和41年12月に出した「税制簡素化についての第一次答申」⁶⁶⁾（以下「税制簡素化答申」という）に基本的にそのまま引き継がれた。

税制簡素化答申は、その「第2」で検討する「税制簡素化の基本的方向」（の1つ）について、「簡素化のためには、現行税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制について、ある程度これを緩和するという態度が必要である。」と述べ、この「態度」を次の罫線囲み（以下「罫線囲み④-1」と

いう)の中で引用するように敷衍している(下線筆者)。

【罫線囲み④-1】

すなわち、現行税制の基礎にはそれ相応の精密な理論があり、また特殊な場合には税法独特の規制を必要とする面もあるが、複雑化のもたらす利点と欠陥とを十分彼此秤量し、欠陥が大きいと認められる場合にはより簡便な他の仕組みを工夫する等、精密性や独特の規制を緩和するもやむをえないという勇断が望まれる。もとより、課税の公平の維持等税制の大本を崩すことはできないが、現行の場合に比べてより個別性を加味することが必要な仕組みもあれば、一方逆に概括性を取り入れる必要のある仕組みもあり、このような探求をすることが税務行政の適正円滑を期するゆえんである。このような観点から、もつぱら税務上の要請に基づく独特の制度はできる限りこれを縮小整理することとし、社会の一般常識、企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべきである。

その上で、税制簡素化答申は、その「第3」で検討する「税制簡素化のための具体的措置」(の1つ)として、次の罫線囲み(以下「罫線囲み④-2」という)の中で引用するように、「課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」(第3の一I 1(1)(ウ))とそのための措置(の1つ)としての「所得計算の基本規定」の制定とを提言している(下線筆者)。

【罫線囲み④-2】

税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように、次のような措置を検討することが必要である。

(a) 所得計算の基本規定

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つ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、税法独自の規制を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つ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、必要最少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。

ここで提言された「所得計算の基本規定」は、税法調整意見書で提案された「法人税法の課税標準の総則的規定」に対応するものであり、昭和42年度税制改正において法人税法22条4項として新設・挿入されたものである。なお、その際、それまでの意見書や答申で用いられてきた「健全な会計慣行」という文言ではなく「一般に公正妥当と認められる会計処理の基

準」という文言が用いられたが、このことは、法人税法22条4項が意見書や答申の考え方を変更したことを意味するものではないと考えられる³⁹⁾。また、それまでの意見書や答申では健全な会計慣行について「継続性」や「継続して適用する」という条件が付加されることがあったが、法人税法22条4項ではこれらに相当する文言は用いられていない。もっとも、後の(4)で述べるように、法人税法22条4項は健全な会計慣行の継続性を前提としていると解される。

(2) 法人税法22条4項の立法趣旨

法人税法22条4項の立法趣旨は、直接的には、税制簡素化答申の考え方の中に見出すことができ、かつ、見出すべきであると考えられるが、その際に問題になるのが、法人税法22条4項の新設・挿入の背景にあるように思われる前記の2つの流れの相互関係をどのように理解するかである。この点については、次のような理解が妥当であるように思われる。

「これ [=法人税法22条4項の挿入] は『税法と企業会計との調整に関する意見書』においては、いわば法人税が課税物件を所得に求めている限り、当然のことでありとしているのに対して、現実的・社会的な要請としては、税法の簡素化という面から実現の運びとなったことは興味深い。いかえれば、税法の複雑さを緩和する方策として、細部にわたって規定することに代えて、他の諸制度に依存するという考え方が税制簡素化につながるから、このような簡素化の立場から前記の会計基準に依存する旨を確認的に宣言したものとみることができる。」⁴⁰⁾（下線筆者）

この理解は、税法と企業会計との調整のための、課税所得計算の企業会計への依存（企業会計準拠主義³⁹⁾）を、税制簡素化の「方策」（手段）として捉えるものであり、法人税法22条4項の新設・挿入の「目的」はあくまでも税制簡素化にあるとみるものである⁴⁰⁾。この理解は、昭和42年度税制

改正の有力な立案担当者（大蔵省主税局長）が次のように説く「税制簡素化の真の狙い」に合致するように思われる。

「税制簡素化の真の狙いは、減税でも増税でもなければ、また、単純な課税所得と企業利益の一致にあるのでもない。それは、煩雑さから解放して人員の適正配置等により納税者、税理士、税務当局ひいては社会全体の生産性を向上させて経済の成長を助けるとともに、納税者の税制に対する理解を容易にし、自発的協力を一層促進することにあると思われる。税法、商法、企業会計あるいは課税所得と企業利益の一致というようなことは、それを達成するための現時点的な一つの方法に過ぎない。」⁴⁰⁾（下線筆者）

ここで説かれている「税制簡素化の真の狙い」は、日本租税研究協会の前掲「税制簡素化に関する意見」（昭和41年8月25日）が「国民経済全体」からみて税制簡素化の必要性を説くスタンスに通ずるところがあり、実際、税制簡素化答申はその「第1」で検討する「税経簡素化の原因とその弊害」に関して、その「3」の最後で「このような〔税制複雑化の〕弊害は、すべて国民経済的にも大きな損失といわなければならない。この際税制の簡素化を推進する必要はここに存する。」と述べている。そこにこそ、前記の理解が税制簡素化を「現実的・社会的要請」とみる理由があるように思われる。

もっとも、課税所得計算の企業会計への依存（企業会計準拠主義）が「税制簡素化の真の狙い」（目的）を達成するための「方策」（手段）であるからといって、税制簡素化答申はその手段をその目的に比べて軽く捉えていたわけではなく、むしろ、税制簡素化が達成困難な目的であるが故に、その目的を達成するための手段である課税所得計算の企業会計への依存（企業会計準拠主義）についても、重大な覚悟をもって取り組んだものと考えられる。その覚悟は、税制簡素化答申が「企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべき」こ

とについて、税制の設計者に対して「勇断」（「複雑化のもたらす利点と欠陥とを十分彼此秤量し、欠陥が大きいと認められる場合にはより簡便な他の仕組みを工夫する等、精密性や独特の規制を緩和するもやむをえないという勇断」）を望んだ（罫線囲み④-1参照）ところに、認められるように思われる。その意味で、税制簡素化答申は、企業会計審議会の前掲「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）が示した「税法における適正な企業経理の尊重」という考え方にも、「税制簡素化の真の狙い」に匹敵する意味ないし価値を認めていたと考えられる。

以上を要するに、法人税法22条4項の立法趣旨は、法人税の課税所得計算の場面における税制簡素化及び適正な企業経理の尊重にあると考えられる⁴²⁾。

(3) 「課税の公平の維持等税制の大本」の意義

ところで、公的処理基準の意義に関して、立案担当者（大蔵省主税局税制第一課課長補佐）は、「この規定 [=法人税法22条4項] 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であるといえましょう。」⁴³⁾（下線筆者）と解説していた。この解説は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として肯定形で表現されるいわば「ポジ基準」である公正処理基準を、「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」としていわば「ネガ基準」的に解釈する点で、形式的論理操作の上では、法人税法22条4項の前記の立法趣旨に適合するように思われるが、その判断の実質的当否は、「一般に」を企業会計の観点から捉えるか又は法人税法の観点から捉えるかにかかっているように思われる。

本稿で検討する法人税法独自（固有）観点説は、「一般に」を法人税法

の観点から捉えるものであるが、伝統的には、以下の見解にみられるように、企業会計の観点から捉える傾向が強かったように思われる。

「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は、税務計算からの要請を加味しないで考えられたものと理解するのが正当である。もしそうでなければ、税務計算上の要請がすでに加味されている会計処理に対して、税法がさらに別段の定めを設けることになり、論理上矛盾を生ずることとなるからである。」⁴⁴⁾

「ここに『一般に公正妥当と認められる』という『一般に』とは、税法的要求は介入しないで（税法的要求を除外して）考えられた『一般』であり、また、政策的な商法的要求（例えば繰延資産の償却）も除外して考えられるべきものである。」⁴⁵⁾

「公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものではなく、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものとみるべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である。」⁴⁶⁾

「税法の立場からみれば、企業会計における会計慣行だけでは、いかに健全であっても正確性の要求からは適当でないということになるのであろう。また、企業会計の立場からみれば、単に『公正妥当と認められる会計処理の基準』といただけでは、厳密性を過度に要求されるのではないかという危惧の念を抱かしめる。もちろん、この文言では『一般に公正妥当……』といているので、課税官庁だけが公正妥当と認めるものに限るというわけではない。

それならば、具体的にこのような基準が存するか、という現実的な問題については、直ちに具体的基準が存在するとはいえないであろう。しかし、他方、存在しないからこの規定は空文に等しいと考えることも早計である。

企業会計原則（わが国の企業会計原則そのものを必ずしも意味しない。）によって、できるだけ真実な経営成績および財政状態を示すための企業会計原則が存し、また、その方向に向かって検討されていることは事実であり、かかるものが一般に公正妥当な会計処理の基準と解すべきである。」⁴⁰⁾（頭点原文）

なお、税制簡素化答申が「社会の一般常識、企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべきである。」（罫線囲み④-1）として「企業の健全な会計慣行」を「社会の一般常識」と併記していることからすると、公正処理基準を「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準」⁴⁰⁾の意味に解する見解も、この伝統的な傾向に属するものとみてよからう。

以上のような伝統的な傾向に対して法人税法独自（固有）観点説が登場してきた背景には、「I はじめに」で引用した裁判例に関する論評にみられるように、大竹貿易事件・最判があるように思われるが、更に遡れば、次の見解にみられるように、税制簡素化答申（罫線囲み④-1）における「課税の公平の維持等税制の大本を崩すことはできない」という考え方があるように思われる。

「公正処理基準の制定が、課税の公平等、税制の大本を崩すことも当然できない。……。公正処理基準の解釈を通して、公平な所得計算と、企業会計の尊重との最適なバランスをどこ見いだすのかは、判例の集積に拠ることが期待されていた。最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁〔＝大竹貿易事件・最判〕は、『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』だと解している。会計慣行が一般化し、健全な慣行として

継続的に適用が行われ、社会的に認知されていても、そのことのみで税法とは無関係に公正処理基準に該当すると評価されるものではない（名古屋地判平成13年7月16日訟月48巻9号2322頁。東京高判平成25年7月19日訟月60巻5号1089頁〔=ビックカメラ事件・東京高判〕も参照）。⁴⁹⁾

この見解の冒頭の一文が税制簡素化答申における「課税の公平の維持等税制の大本を崩すことはできない」という考え方を念頭に置いたものであることは、その一文の表現や前後（特に前）の文脈からしてまず間違いないであろうが、「課税の公平の維持等税制の大本」（税制簡素化答申）から「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」（大竹貿易事件・最判）を導き出しこれを論拠として法人税法独自（固有）観点説を立論することが、果たして妥当であろうか。まず、「課税の公平の維持等税制の大本」の意義から検討しよう。そのために前掲の罫線囲み④-1（下線筆者）を以下に再掲しておく。

【罫線囲み④-1】

すなわち、現行税制の基礎にはそれ相応の精密な理論があり、また特殊な場合には税法独特の規制を必要とする面もあるが、複雑化のもたらす利点と欠陥とを十分彼此秤量し、欠陥が大きいと認められる場合にはより簡便な他の仕組みを工夫する等、精密性や独特の規制を緩和するもやむをえないという勇断が望まれる。もとより、課税の公平の維持等税制の大本を崩すことはできないが、現行の場合に比べてより個別性を加味することが必要な仕組みもあれば、一方逆に概括性を取り入れる必要のある仕組みもあり、このような探求をすることが税務行政の適正円滑を期するゆえんである。このような観点から、もつ

ばら税務上の要請に基づく独特の制度はできる限りこれを縮小整理することとし、社会の一般常識、企業の健全な会計慣行によりうる事項については、極力これを基礎として税制を組み立てるべきである。

この引用部分は3つの文章から構成されており、第1文と第2文の内容を第3文が「このような観点」で受けて「このような観点から」税制の組み立て（制度設計）を提言したものと解される。では、「このような観点」とはどのような観点をいうのであろうか。第1文が「[現行税制の]精密性や独特の規制を緩和する」という意味での税制簡素化について「勇断」を望むものであることは明らかであるが、その「勇断」の意味するところは、税制簡素化意見書が求めたように「経済性、弾力性、迅速性を重視」し「課税所得計算において純粋な会計理論のみによることを避けて、健全な会計慣行を大幅に認める基本的態度を採ること」（野線囲み③）という意見に応えることにあったとってよからう。問題は第2文である。

第2文のうち「もとより、課税の公平の維持等税制の大本を崩すことはできない」という部分は、第1文で述べられた意味での税制簡素化が課税の公平の維持等税制の大本を崩すことはできないのは勿論ないし当然のことであるということを前置きする部分であると解される。第2文のその後続く部分は、本論として、現行税制（「現行の場合」）に比べて「より個別性を加味することが必要な仕組み」や「逆に概括性を取り入れる必要のある仕組み」を指摘し、「このような探求をすることが税務行政の適正円滑を期するゆえんである」と述べている。ここで指摘された「仕組み」は、前者が第1文における「精密性」、後者が「独特の規制」にそれぞれ対応すると解されるが、いずれも、第1文で述べられている「[現行税制の]精密性や独特の規制を緩和する」という意味での税制簡素化に反する仕組みであると解される。

以上のように検討してみると、第1文と第2文の本論部分とは、一見すると、相反する事柄を内容としているようにも思われる。しかし、第2文の前置き部分を間に挿入して第1文と第2文の本論部分とを連結して読むと、第1文は税制簡素化に関する「原則」を述べ、第2文の本論部分は、その「原則」が前置き部分でいう「課税の公平の維持等税制の大本」を崩す場合にこれに一定の仕組みで対処するという、税制簡素化に関する「例外」を述べるものと解することができるように思われる。

このような理解によれば、第3文の冒頭で述べられている「このような観点」とは、税制簡素化には「原則」と「例外」があり、「例外」は「課税の公平の維持等税制の大本」を崩さず維持するために必要である、という観点（考え方）をいうものと解される。しかも、第2文は本論の後半部分で「このような探求をすることが税務行政の適正円滑を期するゆえんである」と述べているが、この部分の主語を「これらの仕組みを探求することが」ではなく「このような探求をすることが」としたのは、本論の前半部分で述べた2つのタイプの「仕組み」を税制簡素化に関する「例外」として、「課税の公平の維持等税制の大本」を崩さず維持するために、探求することを含意として表現するためであると解される。

したがって、税制簡素化答申は「このような観点から」法人税の課税所得計算の場面における税制簡素化に関する「原則」と「例外」を提言したものと解される。その「原則」は、具体的には、「所得計算の基本規定」(野線囲み④-2)としての法人税法22条4項の新設・挿入を意味し、その「例外」は「課税の公平の維持等税制の大本」を崩さず維持するための「仕組み」すなわち「別段の定め」を意味すると考えられる。換言すれば、「課税の公平の維持等税制の大本」は、法人税法22条2項及び3項にいう「別段の定め」に関する要請であり、法人税法上「別段の定め」のない「空白部分」⁶⁰を補完する公正処理基準に関する要請ではないと考えられるのである⁶⁰。

もっとも、法人税の課税所得計算の場面における税制簡素化に関する「原則」、具体的には「所得計算の基本規定」としての法人税法22条4項の新設・挿入が、「課税の公平の維持等税制の大本」と無関係であるということではなく、むしろ、税法調整意見書における次の想定と同じような想定の下、「課税の公平の維持等税制の大本」を崩すことはほとんどないであろうと考えられていたのではないかと推察される。すなわち、それは、「税法としては、企業が選択適用している会計方法が不合理なものでない場合には、これを課税所得の計算において用いることを許容しても、継続性が、遵守される限りそれほど課税の公平を害することとはならないであろう。」(罫線囲み②)という想定である。

以上の検討からして、公正処理基準の意義については、先に述べたような、企業会計の観点から捉える伝統的な傾向が妥当であるように思われる。そうすると、「課税の公平の維持等税制の大本」(税制簡素化答申)から公正処理基準に関して「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」(大竹貿易事件・最判)を導き出すという、前記の見解にみられるような論理展開を、法人税法22条4項の解釈において成り立たせることは、困難であるように思われる。

(4) 大竹貿易事件・最判の意義

以上の検討からすると、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」(大竹貿易事件・最判)は、「課税の公平の維持等税制の大本」(税制簡素化答申)とは区別して(淵源関係を断ち切って)理解すべきものであると考えられる。では、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から理解すべきものであろうか。

まず、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」について、そ

ここで用いられている文言に着目して、検討することから始めよう。この要請において、「公平な所得計算」は法人税法の「企図」するものであって「目的」とするものとはされていない。一般に、「企図」は何らかの「目的」をもってなされるものであるが、法人税法が「公平な所得計算」を「企図」する場合の「目的」を考えると、それは「法人税の公平な課税の実現」であるといってよかろう。ただ、法人税法も税法（租税に関する法）である以上、租税法律主義の制約に服し租税法律主義を具体化するものでなければならぬことはいうまでもない。そうすると、「法人税の公平な課税の実現」という目的は、租税法律主義の目的（恣意的課税の排除⁶²⁾と両立し得るものでなければならぬと考えられる（この点については後のⅢ1(1)で改めて検討する）。つまり、法人税法は租税法律主義に従って「法人税の公平な課税の実現」という「目的」をもって「公平な所得計算」を「企図」するものといえようが、問題は、その「企図」をどのような方策によって「実行」するかである。

その方策として、既にみたように、昭和42年度税制改正において、企業会計準拠主義を定める法人税法22条4項という所得計算の基本規定が新設・挿入された。この点について、既にみたこの規定の立法趣旨の観点から、次のような見解が示されている。すなわち、「基本規定の設置の目的は、できるかぎり一般の会計実務を尊重することによって、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は課税所得計算に必要な最少限の規定にかぎることが、税制の当然の論理であるということを追認することにあつた。このことが実態に即した公平な課税所得計算の前提となる、という認識がそこに内在している。」⁶³⁾（頭点原文・下線筆者）この見解からすれば、「公平な所得計算」という「企図」は企業会計準拠主義によって「実行」されることになるが、そうであるが故に、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」は企業会計の観点から理解すべきものとな

ろう。このことは、以下のとおり、税法調整意見書や税制簡素化答申の考え方によっても、裏付けられるように思われる。

税法調整意見書は、「税法としては、企業が選択適用している会計方法が不合理なものでない場合には、これを課税所得の計算において用いることを許容しても、継続性が、遵守される限りそれほど課税の公平を害することとはならないであろう。」(罫線囲み②。下線筆者)として、合理的な会計処理の「継続性」の遵守が課税の公平の実現に資する旨を述べているが、そうすると、合理的な会計処理の「継続性」の遵守が、法人税の公平な課税の実現を目的として企図される「公平な所得計算」という要請にも適うことは明らかであろう。このことは、税制簡素化答申が「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」(罫線囲み④-2。下線筆者)と提言していることからしても、法人税法22条4項において前提とされていると理解することができるように思われる。大竹貿易事件・最判は、法人税法22条4項をそのように理解する⁶⁴からこそ、次のように判示したものと考えられる。すなわち、「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。」(罫線囲み①。下線筆者)

要するに、合理的ないし公正妥当な会計処理の継続性は、企業会計においては、企業による恣意的な利益操作を排除するために要請されるが(企業会計原則第1の5参照)、法人税の課税所得計算においては、法人税法が恣意的な所得計算を排し「公平な所得計算」を企図するために要請されるのである。大竹貿易事件・最判は、このような意味において「法人税法

の企図する公平な所得計算という要請」を企業会計の観点から判示したところに、法人税法22条4項の解釈上重要な意義を有すると考えられる。

この結論を大竹貿易事件・最判の争点（法人の収益計上時期）に即して整理してみると、調査官解説は「企業会計原則においては、……、実現主義によった収益計上の原則が明らかにされ……ている。」⁶⁵⁾と述べた上で「本判決は、……、法人の収益計上の時期につき、実現主義にいう収益が実現した時に収入すべき権利が確定したとみられるとの理解に立って、権利確定主義の原則に従って収益を計上することが、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の判断を示した。」⁶⁶⁾（下線筆者）と解説しているところ、実現主義による収益計上が企業会計原則に従った会計処理である以上、「権利確定主義の原則」を「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」の収益計上の場面での現れとみるならば、上記引用の解説中で示された「理解」は、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を企業会計の観点からみて、その要請の（収益計上の場面での）現れである「権利確定主義の原則」を企業会計上の実現主義の枠内で捉えること（「実現主義としての権利確定主義」）を前提とした「理解」であると解することができるように思われる⁶⁷⁾。

以上の一般論に基づき、大竹貿易事件・最判は、一般に、①未実現収益の計上、現金主義による収益計上などの会計処理を、公正処理基準に適合するものとは認め難いものと判示し（罫線囲み①参照）、輸出取引に関して、②船積日基準による収益の計上を、公正処理基準に適合するものと判示する反面、③為替取組日基準による収益の計上を、公正処理基準に適合するものとはいえず、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」という観点からも是認し難い旨を判示している。これは、一見すると、①②③の会計処理について異なる判断を示しているようにみえるかもしれないが、しかし、いずれも前記の「実現主義としての権利確定主義」を基準

とする判断であると解されるので、上記の判断の異同が、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を企業会計の観点から理解すべきであるという結論を左右することにはならないと考えられる。

なお、大竹貿易事件・最判における多数意見と反対意見との関係について、調査官解説は、「多数意見と反対意見との一般論の差異もさることながら、多数意見と反対意見とが結論を分った最大の理由は、多数意見は、取引銀行における為替手形の取り組みは、売買契約に基づく買主の引渡義務の履行としてされるものではなく、その法的性質に従い、船荷証券を担保とする為替手形の売買、すなわち、資金回収の手段とみるのに対し、反対意見は、これをもって『買主に対する船荷証券の発送』（味村裁判官）ないし『売主の引渡義務履行のために必要な行為』（大白裁判官）とみる点にあるものと思われる。」⁶⁸と解説しているが、（結論を決定的に左右するものではないにしても）本稿における以上の検討との関係で問題となるのは、「多数意見と反対意見との一般論の差異」がどのようなことを意味するかである。

味村裁判官の反対意見は次のような一般論を述べている。すなわち、「すべて内国法人には、その種類ごとに、確定決算の内容に関する規範があると考えられる。そして、内国法人の確定決算の内容が右の規範に適合していて、法人税法に定めがない場合にまで、右の規範と異なる会計処理の基準により当該事業年度の収益の額等を計算すべき旨を同法22条4項が定めていると解することは、同法74条1項の趣旨との間にそごを生じ、法人税法の解釈上不合理である。したがって、同法22条4項は、法人税の課税標準となる各事業年度の所得の金額を計算する場合において、同法に規定がないときは、当該事業年度の収益の額等は、確定決算の内容に関する規範によって計算すべき旨、すなわち、確定決算の内容が右規範に適合しているときはその確定決算により、右の規範に適合していないときは右の規範

によって計算すべき旨を定めたものと解すべきである。各種の内国法人の確定決算の内容に関する規範はすべて、会計処理の基準に関する事項を内容とし、しかも一般に公正妥当と認められるという性質を有しているとみられるから、この解釈は、同項の文理にも適合する。」(下線筆者)

この一般論の中で示されている法人税法22条4項の「解釈」は、この規定の新設・挿入に至る過程で出された意見書や答申で示された考え方にはみられない「独自の解釈」であるように思われる。企業会計の立場に軸足を置いていた税法調整意見書でさえ、「課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。」(罫線囲み②。下線筆者)と提言していた。また、税制簡素化答申が「課税の公平の維持等税制の大本」に言及したのも、既に(3)で述べたように、特に(少なくとも直接的には)「別段の定め」を念頭に置いてのことであったと考えられる。そうすると、多数意見の一般論のいう「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を反対意見のように法人税法の観点から理解する⁶⁹のではなく、企業会計の観点から理解する方が、法人税法22条4項の立法経緯及び立法趣旨に適合するよう思われる。繰り返しになるが、「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」(罫線囲み①。下線筆者)という多数意見の一般論は、このような意味で理解すべきであると考えられる。

(5) 小 括

以上の検討結果を端的にまとめると、大竹貿易事件・最判のいう「法人

税法の企図する公平な所得計算という要請」は企業会計の観点から理解すべきものであるから、その要請から、公正処理基準該当性を法人税法独自（固有）の観点から判断するという考え方すなわち本稿でいう法人税法独自（固有）観点説を導き出すことはできない、換言すれば、法人税法独自（固有）観点説が論拠とする「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」は、大竹貿易事件・最判のいう「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」とは意味内容を異にする、ということである。したがって、法人税法独自（固有）観点説の立場に立つ裁判例は、大竹貿易事件・最判の説示する「要請」を正解しておらず、それ故、同最判を参照するのは妥当でないと考えられる。

3 法人税法独自（固有）観点説の性格

では、「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」を論拠とする法人税法独自（固有）観点説は、公正処理基準該当性の判断においてどのような意味・機能をもつのであろうか。また、法解釈方法論上どのように性格づけられるであろうか。

法人税法独自（固有）観点説は、「適正な課税及び納税義務の履行の確保」という目的を有する法人税法の「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」会計処理基準を、公正処理基準から除外する意味・機能を有するものと考えられる（ビックカメラ事件・東京地判及び東京高判参照）。つまり、企業会計の観点から定められた会計処理基準のうち「適正な課税及び納税義務の履行の確保」を目的とする法人税法独自（固有）の観点に適合しないものを、公正処理基準から除外する意味・機能を有するものと考えられるのである。そうすると、法人税法独自（固有）

観点説は、法解釈方法論上は、公正処理基準に対する法人税法の目的を斟酌した限定解釈を説く考え方であるといえよう。

法人税法独自（固有）観点説の説く限定解釈も、目的論的解釈⁶⁰に属する解釈方法ではあるが、しかし、それは文理解釈の補完としての目的論的解釈ではない。というのも、法人税法独自（固有）観点説が斟酌する「目的」は、解釈の対象となる個々の租税法規（ここでは法人税法22条4項）に関する明確な立法者意思やその文言・文脈等から個別的・具体的に厳格かつ確に探知し得る当該租税法規の目的（これこそが文理解釈の補完としての目的論的解釈において斟酌されるべき目的である）ではなく、当該租税法規を含む当該租税に関する法律（ここでは法人税法）それ自体の一般的・抽象的な目的であるからである。

法人税法独自（固有）観点説は法人税法1条を参照して⁶¹、同法の目的を「適正な課税及び納税義務の履行の確保」として捉えているが、それは「法人税の公平な課税の実現」と言い換えてもよいであろうし、課税の公平が税収確保の「対概念」であること⁶²からすれば、「法人税の課税の公平の実現及び税収の確保」と言い換えてもよからう。このような目的は、法人税の目的あるいは法人税法の立法動機という一般的抽象的な「目的」であって、法人税法上の個々の制度や規定の立法目的ではない⁶³。このような一般的抽象的な「目的」を斟酌してなされる目的論的解釈は、税収確保及び公平負担実現のための目的論的「解釈」と呼ぶべきものである。これも「目的論的解釈」と呼ばれることがあるが、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、一種の法創造であり、可能な語義の枠という解釈の限界を超えてもなお依然として広い意味で「解釈的」方法を用いているとはいえ、租税法律主義の下では許容されるべきものではないと考えられる⁶⁴。

法人税法独自（固有）観点説は、このように、法解釈方法論の観点から

みて、租税法律主義に反する考え方であると考えられるが、これにとどまらず、租税法律主義の観点からみて、ジレンマに陥るという意味で、しかも終局的価値判断としては租税法律主義に反するという意味で、問題のある考え方であると考えられる。この問題については、項を改めて検討することにする。

Ⅲ 法人税法独自（固有）観点説のジレンマ

1 公正処理基準の「第三者性」との関係

(1) 公正処理基準と課税要件法定主義

法人税法22条4項については、従来から、「それ [=法人税の課税物件の構成要素である収益、費用及び損失の計算に関する事項] を法律で規定せず、企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが、租税法律主義あるいは課税要件法定主義に違反しないかどうかという問題」⁶⁵⁾が議論されてきた。

確かに、租税法律主義ないし課税要件法定主義によれば、法人税の課税要件のうち課税物件の構成要素である収益、費用及び損失の計算に関する事項についても、本来は、立法者がそれぞれの内容を自己の民主的責任において法律によって明確に定めるべきであり、そうすることが望ましいことはいうまでもない。租税法律主義の「背骨」を形成するのが「質の高い立法力」であること⁶⁶⁾からすれば、なおさらである。ただ、租税法律主義のそのような「本来あるべき姿」が実際の租税立法において常に良好な結果をもたらすとは限らない。昭和42年度税制改正において税制簡素化が議論され法人税法22条4項が新設・挿入された背景には、そのような認識があったものと思われる。昭和42年度税制改正をめぐる国会論議の中で政府側の説明員は次のように述べていた。

「われわれ税制を毎日の仕事としておる者にとりましても、現在の税制は複雑にして、非常にわかりにくい点がたくさんございます。

ただ、しいてその点について若干の論拠を求めますと、やはり公平の原則を貫くために、それぞれの具体的な事情を考慮すればするほど、詳しく複雑になるということがまず第1点かと思えます。それから、第2点といたしましては、やはり租税法定主義ということがございますので、こまかい点まで法律に規定するというところでございますので、これも非常に複雑化の一因かと思うのであります。」⁶⁷⁾ (下線筆者)

この説明は「税法における完璧主義 (Perfektionismus im Steuerrecht)」⁶⁸⁾の弊害を的確に指摘するものであるが、その弊害が租税公平主義からだけでなく租税法律主義・課税要件法定主義からも生ずることを明確に述べていたのである。しかも、当時は、「税法における完璧主義」は通達行政中心の税務行政にも及んでおり、そのため、税務行政は、次の引用の中で述べられているように、法人税の課税所得計算に関して「崩壊寸前」の如き状態にあったともいわれていた (別の論者はそのような状態を「計算規定のジャングル」⁶⁹⁾と呼んでいた)。

「税法のようなきわめて厳格な解釈を必要とする法令においては、これらの用語については種々の解釈が可能である。……。このような問題は、法22条の規定の文言からは直接には解答は得られないであろう。いいかえれば、収益、費用・損失の用語の解釈の問題として検討されなければならない。

しかし、これらの解釈をしようとする場合には、所得金額の計算というきわめて限定された立場が必要であることはいうまでもないところであって、税務実務上としては、これらの意味内容は、企業会計の立場を考慮しながら、実際上は国税庁通達としてその取扱いが明らかにされているところである。このような取扱通達は、いうまでもなく官庁側の立場からの解

積である。つまりその内容は、企業会計上の取扱いを定めた項目がきわめて多いところであって、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわばその複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった。実際問題としては、税務行政は通達行政が中心となっていたのである。つまり、納税者の側では、課税上の疑義が生ずると、まず取扱通達を克明に調べ、その取扱いが明確でない場合には、課税官庁に伺を立てるという有様であった。このような状態であったから、その取扱通達は益々複雑化し、他方納税者は、逆にその発せられる多量の取扱通達をフォローするのに汲々とするという結果となった。いわば、税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。⁷⁰⁾（下線筆者）

以上のような時代背景の下で新設・挿入された法人税法22条4項については、確かに、法人税法の簡素化という観点からみると、「税法の簡素化が実現されたか」という問題のたて方からするならば、むしろ、あいまいな不明確な条項が導入されたことによつて、かえつて税法が複雑化した、といつていいのではないかと思われるのである。⁷¹⁾ というようにむしろ消極的に評価されることさえあるが、しかし、税務行政の簡素化という観点からみると、「一つの画期的なこと」ないし「大きな変革」と評価されることがある⁷²⁾。それは次のようなことを意味するところである。すなわち、「法22条4項は、このような背景の下に、前記の収益、費用・損失は、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従つて計算されるものであることを明らかにすることによつて、かかる会計基準に依存すべきことを明らかにしたのである。これは、ある意味においては当然のことを明らかにしたものと解すべきであると同時に、他方、税法独自の解釈は許さないという意味で重要な規定であると考える。また、このように企業会計の基準に従つて解釈をするという意味において、つまり、その解釈については

企業会計に委譲することを明らかにしたという意味において、税務の簡素化を目的としたのである。権限の委譲こそが簡素化するための要諦であるからである。⁷³⁾ (下線筆者)

このような評価によれば、法人税法22条4項の実質的な法的意義は、収益、費用及び損失の計算に関する事項の解釈権限を、個別的計算規定がある場合を除き、従来は、事実上(明文の規定なしに)税務行政に委譲していた⁷⁴⁾のに対して、同項の新設・挿入によって企業会計に委譲することにしたところにあると考えられる⁷⁵⁾。冒頭で述べた課税要件法定主義違反の問題は、この解釈権限の委譲を租税法律主義の観点からどのように評価するかにかかっていると考えられる。

公正処理基準に関する解釈権限を企業会計に委譲することは、公正処理基準該当性を企業会計の観点から判断することを意味するが、そのような意味での権限委譲は、確かに、外形上は、命令(行政立法)への一般的・包括的委任と同じように見える。それ故、いずれも課税要件法定主義に違反することになりそうである。しかし、租税法律主義の目的の見地からは、両者には異なる評価がなされるべきであると考えられる。

そもそも、租税法律主義は、課税権者たる行政による恣意的課税から被課税者たる国民の財産及び自由を保護することを目的とする自由主義的憲法原則であり、その目的を達成する手段として、国民の代表者で構成される議会という行政以外の国家機関が制定した法律に基づく課税を要請するものである。したがって、租税法律が規律事項を命令(行政立法)に委任する場合には、その委任は個別的・具体的委任でなければならない。というのも、命令への一般的・包括的委任は、実質的には、行政が自ら定立したルールに従って課税すること(いわゆる「お手盛り」による課税)を容認することになり、行政による恣意的課税を排除するという租税法律主義の目的を阻害することになるからで

ある。

これに対して、公正処理基準に関する解釈権限を企業会計に委譲することは、公正処理基準を行政にとって「第三者性」のあるルールとすることを意味するので、法人税法22条4項が収益、費用及び損失の計算を公正処理基準によることにしても、行政による「お手盛り」による課税すなわち恣意的課税を排除するという租税法律主義の目的を阻害することにはならない。つまり、法人税法22条4項が公正処理基準に依拠すること（企業会計準拠主義）は、一見すると、一般的・包括的な命令委任の場合と同じように課税要件法定主義に反することになりそうであるが、しかし、公正処理基準の「第三者性」（税務行政の外部における基準の定立）の故に、課税要件法定主義に反することにはならないと考えられる⁷⁶⁾。むしろ、法人税法22条4項の企業会計準拠主義は、法人の適正な自主的経理、したがって法人の会計処理の場面における私的自治を尊重しようとする考え方であり、私法関係準拠主義⁷⁷⁾の系譜において租税法律主義と「同根」の自由主義的法原則として性格づけることができるが故に、そもそも、租税法律主義の目的（恣意的課税の排除）とは抵触することはないといってもよからう⁷⁸⁾。

（2）公正処理基準における「自由と民主の不可分性」

もっとも、以上のように法人税法22条4項の課税要件法定主義違反の問題に対して公正処理基準の「第三者性」からアプローチする私見のような立場に対しては、次のような疑問が提起されている。すなわち、「この立場は、会計処理の基準は自然法則と異なり、取引社会において自生する側面がたしかにあるものの、それがルールとして認識され、まとめられていく過程ではかならず誰かの『人』の手が加わるものであり、『誰かが決めている』ものである以上、課税要件法定主義の要請を満たすためにはその

『誰か』は『立法府』ではなくてよいのか、という疑問がある。また、公正処理基準の第三者性の強調は、この基準がとりわけ課税当局の恣意的な課税の根拠となることを防ぐという実践的意図の下に主張されている側面があると理解されるところ、そのような自由主義的な発想（課税権による納税者の権利侵害を防ぐことを意図した発想）で、本来、課税の民主主義的統制を意図した課税要件法定主義の要請を満たす論理が紡げるのかという点にも、疑問がないわけではない。⁷⁹⁾

これらの疑問は、租税法律主義の民主主義的側面からみて公正処理基準の民主的正統性を問題にするものであり⁸⁰⁾、一般論ないし法理論としては十分に成り立ち得るものであると考えられる。しかし、法人税法22条4項が新設・挿入された昭和42年当時の税制とりわけ税務行政の状況（前記(1)参照）に鑑みると、立法者が、「複雑化のもたらず利点と欠陥とを十分彼此秤量し、欠陥が大きいと認められる場合にはより簡便な他の仕組みを工夫する等、精密性や独特の規制を緩和するもやむをえないという勇断」（野線囲み④-1）をする覚悟をもって税制簡素化に取り組んだ結果、法人税法22条4項を新設・挿入し、その限りで（最低限ではあるが⁸¹⁾）公正処理基準の民主的正統性を確保しつつも、公正処理基準に関する解釈権限を企業会計に委譲し公正処理基準の民主的正統性を犠牲にすることを「勇断」したと考えるならば、前記の疑問は、公正処理基準の「第三者性」をもって法人税法22条4項の課税要件法定主義違反を否定することを妨げるものではないといえよう。このことを一般化していえば、「近代憲法の発展と進化を支配する原則と言ってよい」「自由と民主の不可分性」⁸²⁾（頭点原文）は、その限界においては、立法者に「自由」の優先を迫ることを内包していると考えられる。

以上のように考えてくると、法人税法独自（固有）観点説は、法人税法22条4項において犠牲にされた公正処理基準の民主的正統性を、解釈を通

じて回復しようとする試みであるとみることもできるかもしれない。しかし、公正処理基準の民主的正統性の回復は、そもそも、立法者がなすべきことであり、裁判所の任務ではない（行政の任務でないことは無論いうまでもない）。立法者がそうするかどうかはともかく、公正処理基準の民主的正統性は、立法者が収益、費用及び損失の計算に関する事項を個別具体的に詳細に規定することによって、回復されるべきである。裁判所がそのような立法者の任務を肩代わりしようとするれば、既にⅡ 3で述べたように、法解釈の限界を超え、租税法律主義に反する領域に足を踏み込むことになる。ここに、法人税法独自（固有）観点説のジレンマがある。

2 公正処理基準の「不明確性」との関係

(1) 公正処理基準と課税要件明確主義

法人税法22条4項については、新設・挿入当初から、その意味内容の不明確性が問題とされてきた⁸³⁾。しかも租税法律主義との関係で、課税要件明確主義違反が問題とされてきた⁸⁴⁾。この問題は、一般化すれば、税法における不確定概念の問題として議論されてきたものであり、本稿の検討対象である法人税法独自（固有）観点説の射程外の問題であると考えられるので、ここでは深く立ち入ることはしないが、1点だけ、公正処理基準における課税要件明確性の問題の特殊性を指摘しておくことにする。

一般に、租税法律の定めが不明確である場合、その定めは、税務行政による自由な解釈ないし裁量に対する枠や歯止めとして機能せず、ひいては実質的に法律によらない課税を容認してしまうことになるので、租税法律主義（法律によらない課税の禁止）からは、租税法律及びその委任に基づく命令の定めを、税務行政に自由な解釈・裁量の余地を認めない、一義的かつ明確なものにすることが、要請される。税法の法文の定め方（書き方）に関するこのような要請が課税要件明確主義である。税法における不確定

概念の使用はこの要請に反するおそれがあるとして、古くから議論されてきた。

しかし、公正処理基準という不確定概念については、このような議論の立て方は妥当しないように思われる。というのも、既に述べたように、公正処理基準に「第三者性」を認めるならば、公正処理基準が不確定概念であるからといって、法人税の課税物件の構成要素である収益、費用及び損失の計算に関する事項について税務行政による自由な解釈ないし裁量を容認することにはならないからである。法人税法22条4項は、公正処理基準に関する解釈権限を企業会計に委譲しているのである。

もっとも、企業会計への解釈権限の委譲は、課税要件明確主義違反とは別の問題を惹起する。それは、公正処理基準の意味内容に関するいわば「立証責任の転換」の問題である。すなわち、公正処理基準の意味内容の解明に関する第一次的責任は、一般論としては、立法者や税務行政ではなく、企業会計の側に課されたことになるが、具体的な紛争の場面においては、当該会計処理を採用した納税者が、当該会計処理が「一般に公正妥当と認められる」ことを立証しなければならないと考えられる。法人税法独自（固有）観点説は、この「立証責任の転換」を「再転換」させる、すなわち、立証責任を国（税務行政）に「戻す」契機を孕むことになるが、公正処理基準の民主的正統性の文脈とは異なる文脈においてとはいえ、ここにも、法人税法独自（固有）観点説のジレンマがあるように思われる。

(2) 公正処理基準の「静態的解釈」と「動態的解釈」

公正処理基準の不明確性は、近時、不確定概念に関する課税要件明確主義違反の問題とは別の問題を惹起するようになってきたように思われる。「2000年前後のいわゆる金融ビッグバンの一環としての会計制度改革と、それに続く会計基準の国際的共通化の流れを受けて、わが国においても個

別事項に対する詳細な会計基準が設けられるようになってきた。」⁶⁵⁾が、企業会計におけるこのような動向は、企業会計基準委員会による「財務会計の概念フレームワーク」⁶⁶⁾における収益費用アプローチと資産負債アプローチの検討にみられる会計観の展開⁶⁷⁾を反映したものであろう。企業会計におけるこのような動向を受けて、公正処理基準が会計観の展開にどのように対応するのかが問われることになった⁶⁸⁾が、ここに、不確定概念の問題とは異なる意味において公正処理基準の不明確性が問題となってきたのである。

公正処理基準のこの意味での不明確性を解消する方法としては、法人税法22条4項の新設・挿入当時の会計観及びこれに基づく会計基準・慣行に従って公正処理基準を解釈する方法（以下「静態的解釈」という）と、この規定を適用する時点における会計観及びこれに基づく会計基準・慣行に従って公正処理基準を解釈する方法（以下「動態的解釈」という）があり得ると考えられる⁶⁹⁾。法人税法独自（固有）観点説は、ビックカメラ事件や旧武富士事件において納税者が主張する動態的解釈を否定するために裁判所が採用した考え方であるように思われる。しかし、裁判所のそのような判断は妥当であったであろうか。

この点に関して注目されるのが、オリックス事件・東京高判平成26年8月29日税資264号順号12523（裁判所ウェブサイト。以下「オリックス事件・東京高判」という）である。特にビックカメラ事件における裁判所の態度（法人税法独自（固有）観点説）は、この判決との対比において興味深いものである。確かに、オリックス事件・東京高判は、「一般に、金融商品会計実務指針105項の要件に該当する場合において、その債権の取得価額と債権金額の差額について同項所定の償却原価法により会計処理することは、法人税法22条4項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った適法な処理であると解され、この点については当事者間に争

いがない。」ことを前提にして、金融商品会計実務指針105項の要件該当性及び類推適用可能性について判断し後者を肯定したものであり、ビックカメラ事件とは前提を異にするので、ビックカメラ事件における裁判所の態度の検討においては、意味がないように思われるかもしれない。

しかし、オリックス事件・東京高判が、実現主義による収益計上の公正処理基準該当性の承認を前提として判断したものと解される大竹貿易事件・最判（Ⅱ 2(4)参照）を引用し、これに従って償却原価法による会計処理の公正処理基準該当性の承認を前提として判断したことは、ビックカメラ事件において裁判所が法人税法独自（固有）観点説とは異なるアプローチを採用する可能性を示唆してくれるように思われる。つまり、償却原価法は取得原価主義に属する会計処理方法であるが、取得原価主義は大竹貿易事件・最判が判断の前提とした実現主義と同じく伝統的な会計観（収益費用アプローチ）に基づく考え方であるから、ビックカメラ事件において裁判所は大竹貿易事件・最判を参照する以上、「リスク・経済価値アプローチ」が実現主義とは異なる会計観に基づく考え方であることを理由にして、「リスク・経済価値アプローチ」を採用する不動産流動化実務指針による会計処理について公正処理基準該当性を否定することができたように思われるのである。実現主義や取得原価主義は法人税法22条4項の新設・挿入当時において既に確立されていた会計観（企業会計原則の会計観）に基づく考え方であるから、これらによって公正処理基準を解釈することは静態的解釈を採用することを意味する。

このように、ビックカメラ事件において裁判所は公正処理基準に関する静態的解釈によって、法人税法独自（固有）観点説によるのと同じく、不動産流動化実務指針による会計処理の公正処理基準該当性を否定することができたと考えられる。では、公正処理基準の解釈について静態的解釈又は動態的解釈のいずれによるのが妥当であろうか。

「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』には、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会が策定する企業会計基準、中小企業の会計に関する指針、会社法や金融商品取引法の計算規定などのように明文化されたものだけでなく、確立された会計慣行が含まれる。これらの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。』⁹⁰⁾ というのは、そのとおりである。しかし、会計基準・慣行の変化に応じて公正処理基準を動的に解釈することを認めるならば、昭和42年度税制改正において税制簡素化のために犠牲にされた公正処理基準の民主的正統性を、その後の解釈によって更に犠牲にすることになる。というのも、昭和42年度税制改正において立法者が今日における会計観の展開及びこれに伴う会計基準・慣行の変化を想定して法人税法22条4項を定めたとは、到底考えられないからである。

そうである以上、立法者は、会計基準・慣行の変化が税制簡素化答申にいう「課税の公平の維持等税制の大本」(罫線囲み④-1)を崩すことになる場合には、「別段の定め」で対処することによって、公正処理基準の民主的正統性の犠牲を少なくとも昭和42年度税制改正当時の程度に維持すべきであろうし、実際にそのようにしてきたと考えられる。例えば、「平成12年に、企業会計における金融商品会計基準の設定に合わせて、法人税法において、金融取引に関する取扱いの抜本改正を行い、企業会計における取扱いと法人税法における取扱いの細部にわたる調整を行っているが、これは、両者の調整の模範例であると考えてよいものである。』⁹⁰⁾ といわれているところである。

このように検討してみると、法人税法独自(固有)観点説は、公正処理基準の民主的正統性の犠牲を動的解釈によって拡大させることを阻止する点では、妥当であるが、しかし、「課税庁や裁判所が、公平負担や税収確保の目的を背後に、『公正妥当な会計処理の基準』という文言を利用し

て、別段の定めとして立法されていないルールを作り出そうという試み⁹²⁾によって、立法者による「別段の定め」の定立の必要性（立法事実の重要性）を減じることにもなりかねない。ここにも、法人税法独自（固有）観点説のジレンマがある。

IV おわりに

以上、本稿では、公正処理基準該当性の判断に対する裁判所の態度として法人税法独自（固有）観点説を取り上げ、これを法人税法22条4項の立法経緯及び立法趣旨に照らしつつ解釈論的に検討することを通じて、公正処理基準の法的意義を明らかにしようとした。その結果、①法人税法独自（固有）観点説が依拠する「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」は、大竹貿易事件・最判の説示した「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」とは意味内容を異にする、したがって、②法人税法独自（固有）観点説の立場に立つ裁判例は、大竹貿易事件・最判の説示する上記「要請」を正解しておらず、それ故、同最判を参照するのは妥当でない、③法人税法独自（固有）観点説は、法解釈論の観点からみると、法人税法1条を参照し同法の目的を「適正な課税及び納税義務の履行の確保」として捉え、このような一般的抽象的な「目的」を斟酌してなされる目的論的「解釈」であり、狭義の法解釈の限界を超えた一種の法創造として租税法律主義に反する考え方である、との結論に至った。その上で、法人税法独自（固有）観点説を租税法律主義の観点から更に検討し、同説が公正処理基準の「第三者性」及び「不明確性」との関係で、同説が公正処理基準の民主的正統性の確保を指向しながら租税法律主義に反する事態を招来するというジレンマに陥ることを明らかにした。

以上の検討結果をより一般化してまとめると、公正処理基準は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。法人税法独自（固有）観点説は、税法における恣意の排除（租税法律主義の自由主義的側面）と民主的正統性の確保（租税法律主義の民主主義的側面）のうち後者を当然の前提とするかのようであり前者への配慮が十分でないところに、その問題性の本質があると考えるところである。

【注】

- (1) ハツ尾順一教授は租税回避を視野に入れて公正処理基準を検討しておられる（同『租税回避の事例研究 [七訂版]』（清文社・2017年）第6章 [初出・2015年]）。なお、租税回避が税法の宿命的課題であること（谷口勢津夫『税法基本講義 [第5版]』（弘文堂・2016年）【66】参照）について、ハツ尾教授は「税法の世界で解決し得ないテーマ」（前掲書・初版はしがき）、「古くて新しいテーマ」（同3頁）と述べ、筆者と共通の認識を持っておられる。
- (2) 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—」税務大学校論叢79号（2014年）1頁，45-46頁。
- (3) 酒井克彦「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—」商学論纂（中央大学）57巻1・2号（2015年）79頁，90-91頁。
- (4) 武富士事件としては最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁の事案が有名であるが、本稿では、これと区別するために、会社更生手続開始後の事件であることから本件を「旧武富士事件」と呼ぶことにする。
- (5) 佐藤英明「判批」判評672号（2015年・判例時報2241号170頁）8頁，9頁。酒井・前掲注(3)も全体を通じて同様の認識を示し、しかもそれを支持している。本稿で扱う裁判例より前の論文ではあるが、池田誠「収益認識に関する一考察—法人税基本通達に与える影響—」税務大学校論叢70号（2011年）165頁，233頁も参照。

なお、佐藤英明教授はほぼ同じ時期（2015年2月）に発表された判例評釈・TKC 税研情報24巻1号19頁，23-27頁で、特に大竹貿易事件・最判に関して、本文で引用した論評に比べてより詳細かつ慎重な検討を加えておられる。また、佐藤教授は、本文での引用部分の次の箇所、「脱税協力金の損金算入を否定したエス・ヴィ・シー事件最高裁決定（最決平成6年9月16日刑集48巻6号357頁）やその控訴審判決（東京高判昭和63年11月28日高刑集41巻3号338頁）も、この系譜に連なるものと考えられる」と述べ、自身の判例評釈（「脱税工作のための支出金の損金性」『租税判例百選 [第4版]』（平成17年，有斐閣）102頁）

を参照しておられる。この点については、本稿では採り上げないが、筆者は異なる理解をしている（谷口・前掲注(1)【419】【491】参照）。

- (6) 法人税法独自（固有）観点説は、本文で先に引用した「基準内容アプローチ」に相当するものと考えるところであるが、そのアプローチという「内容」を「法人税法独自（固有）の観点」として明示するために、法人税法独自（固有）観点説という名称を用いることにした。なお、そのような考え方は、税務会計学の学説においてもみらるところである。富岡幸雄『新版税務会計学講義（第3版）』（中央経済社・2013年）52頁は、公正処理基準の内容に関する見解の1つとして「あくまでも税法の目的理念に即して基準の取捨選択を行ったうえでその範囲を確定すべきとする見解」を挙げている。
- (7) 綿引万里子「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇 平成5年度（下）』（法曹会・1996年）991頁、1009-1010頁は、「本判決の以上のような判断は、……、これまでの最高裁判例の流れを踏襲しつつ、法人税法22条4項の立法趣旨に照らして、取引の経済的実態からみて合理的なものと思わ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ている場合には、これを是認すべきであるとして、権利の確定時期についての弾力的な解釈の下に、収益計上時期については納税者の選択の余地があることを明らかにしたものと見える。」（下線筆者）と解説している。佐藤・前掲注(5)TKC 税研情報24巻1号24頁も参照。
- (8) 以下では、賦課課税制度と申告納税制度という法人税の課税手続に着目して法人税法22条4項の立法経緯を概観したが、法人所得税の本質ないし個人所得税との関係の観点から概観するものとして、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(1)」法学協会雑誌100巻1号（1983年）50頁、56頁以下がある。同56頁は「我が国においても、擬制説→実在説→擬制説と立法が揺れ動いたにもかかわらず、課税所得を企業利益にリンクさせる方式が立法上一貫して採用されてきた。」と述べ、同頁以下で、法人税法22条4項を中心とする現行法人税法成立の直前までを3期に分けて概観している。
- (9) 鈴木一水『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合—』（森山書店・2013年）201頁。
- (10) 鈴木・前掲注(9)202頁。武田昌輔『武田昌輔 税務会計論文集』（森山書店・2001年）133頁〔初出・1993年〕も、「当時 [=明治32年] においても、株主総会の議決された損益計算書に基づいて政府が所得金額を決定していたのである。この意味においては、確定決算主義は、法人所得課税が始まって以来終始一貫しているといってよい。」と述べている。黒澤清監修・富岡幸雄編集『税務会計体系 第1巻 税務会計原理』（ぎょうせい・1984年）42頁〔畑山紀執筆〕も同旨。
- (11) 鈴木・前掲注(9)204頁。
- (12) 鈴木・前掲注(9)205頁。
- (13) 河合信雄「法人税法上の会計処理基準の創設」経済論叢103巻2号（1969年）

- 187頁, 192頁。
- (14) 武田・前掲注(10)121頁 [初出・1999年]。黒澤監修・富岡編集・前掲注(10)44頁 [畑山執筆] も「税務会計と企業会計との交渉は、『企業会計原則』と『シャウプ勧告』の公表を契機として急速に活発化した」と述べている。
 - (15) 武田昌輔『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』(TKC出版・2009年) 115頁 [初出・1973年]。
 - (16) この意見書について、本稿では、会計62巻1号(1952年)119頁以下に「資料」として収録されたものを参照した。
 - (17) 武田・前掲注(15)113頁 [初出・1973年]。
 - (18) 武田・前掲注(15)116頁 [初出・1973年]。
 - (19) この間の動向・状況については、鈴木・前掲注(9)209-215頁, 武田・前掲注(15)117-122頁 [初出・1973年] 参照。
 - (20) 武田・前掲注(15)122頁 [初出・1973年]。
 - (21) 黒澤監修・富岡編集・前掲注(10)51頁 [畑山執筆] は「税制調査会の税制簡素化路線と企業会計審議会の自主性尊重路線」と呼んでいる。
 - (22) この意見書について、本稿では、会計90巻6号(1966年)1086頁以下に「資料」として収録されたものを参照した。
 - (23) 中里・前掲注(8)62頁。
 - (24) 武田・前掲注(15)122頁 [初出・1973年]。
 - (25) 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書について」会計90巻6号(1966年)1086-1087頁。
 - (26) 中里・前掲注(8)63頁。
 - (27) 日本租税研究協会「税務行政簡素化に関する諸問題」租税研究188号(1965年)2頁。
 - (28) 日本租税研究協会・前掲注(27)2頁に収録された、国税庁長官吉岡英一の社団法人日本租税研究会会長金子佐一郎宛の書簡参照。
 - (29) 日本租税研究協会「税務行政の簡素化に関する意見」租税研究189号(1965年)3頁以下参照。
 - (30) 日本租税研究協会「税制簡素化に関する意見」租税研究198号(1966年)2頁。なお、「税務行政の簡素化に関する意見」(前掲注(29))に対して国税庁長官泉美之松から日本租税研究会会長金子佐一郎宛に昭和41年3月9日付で届いた書簡については、「税務行政の簡素化に関する国税庁長官書簡」租税研究192号(1966年)34頁参照。
 - (31) 日本租税研究協会・前掲注(30)3頁。
 - (32) 日本租税研究協会・前掲注(30)2頁以下参照。
 - (33) 日本租税研究協会・前掲注(30)2頁。
 - (34) 日本租税研究協会・前掲注(30)2-4頁。
 - (35) 本稿では、政府税制調査会税制簡素化特別部会「税制簡素化についての中間

報告(案)」(昭41.9.8 税簡小6-1)として産業経理26巻10号(1966年)156頁以下に収録されたものを参照した。

③⑥ この答申については、公益社団法人日本租税研究協会のHPで参照することができる。参照、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf [最終確認日：2017年12月18日]。

③⑦ 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務大学校論叢3号(1970年)110頁、143頁は次のように述べている。すなわち、「会計慣行という場合には感覚としては、現に企業実務のなかにおいて実践されているものであることを要し、健全という場合には妥当というよりもむしろ保守的な匂をもっているように思われる。

法人税法において、『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、会計慣行とか、会計原則とかの用語を用いることを避けたのは、このような点にあるものと思われる。換言すれば、企業実務における会計慣行とか、『企業会計原則』とかに拘束されない趣旨のもとに、公正妥当と認められる会計処理の基準という用語を用いたものと解される。」

③⑧ 武田・前掲注⑤125頁[初出・1973年]。

③⑨ 金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂・2017年)330頁、谷口・前掲注(1)【413】等参照。

④⑩ 法人税法22条4項の趣旨を同様に捉えるものとして鈴木・前掲注⑨216-217頁参照。

④⑪ 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年)2頁、3頁。

④⑫ 谷口・前掲注(1)【413】、角田・前掲注(2)21頁参照。なお、法人税の課税所得計算の場面において税制簡素化という考慮と適正な企業経理の尊重という考慮について、筆者は両者に同等の意味ないし価値を認めるものであるが、論者によっては力点の置き方が異なることがあるように思われる。

中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(4)」法学協会雑誌100巻7号(1983年)1295頁、1303頁は、「課税所得算定が企業会計に基づいて行なわれることの背景には、ドイツやアメリカにおけると同様、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。」と述べていることからすると、前者の考慮を重視しているように思われる。ほかに金子・前掲注⑨330-331頁も参照。ビックカメラ事件・東京地判も「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[る]」と判示するが、同地判が法人税法独自観点を採用したのは、中里・上掲1306頁注(16)が上記引用部分に関する注記として「このように考えることは、解釈論上少なからぬ意味をもつといえよう。例えば、このように考えれば、企業会計に租税会計を近

づけること自体に意味を見出すが如き議論を、租税法上の公平や租税行政の便宜といった租税法独自の要請により斥けることが一層容易となろう。」と述べているようなことを考慮したからかもしれない。もっとも、中里実教授は実際にはそのような解釈を行っておられないように思われる。むしろ、興銀事件・東京高判平成14年3月14日訟月49巻5号1571頁が公正処理基準該当性を「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」とする考え方を判示したことに対して、「これは、法人税法22条4項を一種の否認規定として用いる考え方であり、到底賛成し難い。高裁判決の考え方は、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、別段の定めのない場合であっても、法人税法の基本構造を無視したものであるのみならず、租税法主義に反する可能性さえあるといえよう。」(同「貸倒損失一時価主義の下の資産評価」税研104号(2002年)39頁, 42頁)と述べておられる。

これに対して、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『判例研究日本税法体系2 租税実体法I』(学陽書房・1979年)3頁, 15頁は「この規定 [=法人税法22条4項] が昭和42年にはじめて追加規定された趣旨は、本来、課税所得は、確定決算主義(税法74条参照)に基づき企業利益を基礎として誘導されて算定されるため、その前提条件として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。」と述べていることからすると、後者の考慮を重視しているように思われる。

- (43) 藤掛一雄「法人税法の改正」国税速報2023号(1967年)75頁, 76頁。これは、税法学202号(1967年)37頁以下にも転載されているが、須貝修一「法人税法22条4項」法学論叢82巻6号(1968年)1頁, 18頁では、法人税法22条4項に関する「ポスト、ファクターの立案者解説としてほとんど經典視されている資料」とされている。
- (44) 渡邊進「公正妥当な会計基準」税経通信26巻5号(1971年)2頁, 4頁。
- (45) 中村利雄『法人税の課税所得計算(改訂版)—その基本原理と税務調整』(ぎょうせい・1990年)84頁。武田・前掲注(40)132頁も、「商法はそれ自体政策立法であることから、純粹の企業会計の立場は歪められているといってよい。したがって、税法としては本来課税所得の算定という立場から、常に企業会計を出発点とすべきであって、商法会計を出発点とすべきではない。」と述べている。
- (46) 武田・前掲注(37)172頁。
- (47) 吉国二郎・武田昌輔『法人税法〔理論篇〕』(財形詳報社・1975年)182頁。
- (48) 金子・前掲注(39)332頁。
- (49) 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法』(弘文堂・2017年)30-31頁[一高

龍司執筆]。一高龍司「損金の算入時期に関する基本的考察—費用を中心に」金子宏監修・中里実ほか編集代表『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』(日本評論社・2017年)135頁,142-144頁も参照。

60) 武田・前掲注87)172頁。

61) 武田昌輔『企業会計と税法(新訂版第2刷)』(森山書店・1985年)1頁は、「税法においては、税法の立場からの要請としての所要の規定を設ける場合には、いわゆる『別段の定め』をもって明らかにすることとなるが、これ以外の事項については、原則としては、一般に認められる会計処理の基準にしたがって計算されることとなるのである。」と述べている。また、成道秀雄『税務会計—法人税の理論と応用—』(第一法規・2015年)12頁も、「公正妥当な会計処理の基準の解釈はあくまで企業会計の領域でなされるもので、法人税法の解釈が入る余地はない。それゆえ法人税法の考え方が一般に公正妥当な会計処理の基準と整合しないところについては『別段の定め』をもって対処することになる。」と述べている。

62) 金子・前掲注89)73-75頁,谷口・前掲注(1)【11】等参照。

63) 武田隆二『法人税法精説〔平成17年版)』(森山書店・2005年)38頁。

64) 大竹貿易事件・最判で検討された実現主義について継続性の原則の重要性を説くものとして、川端康之「判批」判例評論432号(1995年・判例時報1512号216頁)30頁,34頁の次の指摘は傾聴すべきものである。すなわち、『『企業会計原則』は実現主義によることだけを明らかにするとどまり、特殊な取引形態を除き(……)、個別具体的取引においてどの時点で『実現』があったかについては触れておらず、『実現』の意義をはじめすべてを学説に委ねている。そこで、法人税との関係で観察した場合、『一般に企業会計の網は相当に粗』い(金子宏『総論—権利確定主義は破綻したか』日税研論集22号3頁,14頁(1992))との批判もある。しかし、このような意味での実現主義がその具体的基準を特定しない背景には、実現にはさまざまな形態が存在し、それらのうちのいずれかを継続的に適用して収益計上を行なっていれば、複数の会計期間を通じて観察した場合には特に問題とされる必要はないという配慮が働いているのである(継続性の原則)。従って、企業会計上の実現主義については同時に継続性の原則も考慮されなければならない。」

65) 綿引・前掲注(7)1003頁。

66) 綿引・前掲注(7)1009頁。

67) 谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法学566号(2011年)267頁,286頁は、大竹貿易事件・最判が法人の収益計上時期について示した考え方を「実現主義としての権利確定主義」として理解する。この判決も踏まえた筆者の考え方については同289-290頁,同「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義—判例分析を中心に」阪大法学64巻6号(2015年)1529頁,同・前掲注(1)【403】【404】参照。

- 658 綿引・前掲注(7)1012頁。
- 659 そのような理解を示しながら、そのような理解の射程を限定的に捉える見解として、伊藤剛志「公正処理基準に従った収益の計上—流動化取引の裁判例の考察」金子宏監修・中里実ほか編集代表『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』（日本評論社・2017年）97頁，113-116頁，122頁参照。
- 660 目的論的解釈に関する筆者の考え方については、谷口・前掲注(1)【48】参照。
- 661 法人税法1条の解釈論上の意義については、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論 I—租税法と企業会計の接点—』（中央経済社・2016年）70-73頁参照。
- 662 谷口・前掲注(1)【18】参照。
- 663 谷口・前掲注(1)【18】参照。
- 664 谷口・前掲注(1)【48】のほか【418】も参照。
- 665 金子宏『税日本租税研究協会創立60周年記念 所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会・2010年）126頁。中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法学協会雑誌100巻9号（1983年）1545頁，1596頁のほか、岡村忠生『法人税法講義【第3版】』（成文堂・2007年）38頁，柳裕治「税務会計研究における確定決算主義」斎藤静樹ほか総編集・安藤英義ほか責任編集『体系現代会計学【第5巻】企業会計と法制度』（中央経済社・2011年）295頁，318頁も参照。
- 666 谷口勢津夫「租税回避の法的意義・評価とその否認」税法学577号（2017年）245頁，268頁参照。「質の高い立法力」という言葉は、宮崎裕子「一般的租税回避否認規定—実務家の視点から〈国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える〉」ジュリスト1496号（2016年）37頁，43頁で用いられているものである。
- 667 第55回国会参議院大蔵委員会会議録第12号（昭和42年5月26日）3頁に記録された結城義人説明員の発言。
- 668 K. Vogel, Perfektionismus im Steuerrecht, StuW 1980, 206. この論文は冒頭で、完璧主義の弊害について、「立法者は、税法をより精確に規定しようとすればするほど、詳細規定の上によりぎっしりと詳細規定を積み上げれば積み上げるほど、税法を『制御』することがますますできなくなる。」と述べているが、その本旨は完璧主義からの離脱にある（谷口勢津夫『租税条約論』（清文社・1999年）186頁，222頁注（2）参照）。なお、須貝・前掲注(43)25頁は、正当にも、「課税所得の計算は課税要件事実^①に属するものである。ところが税法の要件事実の多くは既に取引であり行為であり会社であり他の法の法律事実である。しかし税法プロパーの規定とからみ合った複雑な事実である。このような事実のすみずみにまですべて租税法主義を徹底させることは不可能であるし、またそのようなことをすべきではない。税法は税法の分を心得るようにせよ、というのが今回の税制簡素化である。」（下線筆者）と述べている。
- 669 須貝脩一「税法の基礎理論 法人税法22条4項のはなし」納税月報21巻1号

(1968年) 60頁, 67頁。

- (70) 武田昌輔「課税所得金額の計算構造」金子宏ほか編『実践租税法大系(下) 法人税編』(税務研究会・1981年) 96頁, 145頁。武田・前掲注(70)107頁 [初出・1981年] もほぼ同文。
- (71) 清永敬次「法人税法22条4項の規定について」税法学202号(1967年) 27頁, 28頁。
- (72) 武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法研究4号(1977年) 71頁, 81頁。塩崎・前掲注(4) 5頁は、「私は、これらの税法の通達の計算規定の大部分は、企業会計の進歩、納税者の自信、さらには税務側のケース・バイ・ケースの思想の習熟さえあれば削除してもよい筈の当然の規定と考えている。しかし、このようなドラスティックな削除案を提案すると、法令や通達で示された計算規定という『より所』に慣れて、自ら解釈することに慣れていない納税者あるいは企業の経理担当者と税務官吏とを奈落の底につき落とすことにもなりかねない。」ので、「その表現は、サラリと」法人税法22条4項を追加した旨を述べている。
- (73) 武田・前掲注(70)146頁。
- (74) 本文Ⅱ 2(1)①で概観したように、法人所得課税制度が創設されて以来、各事業年度の総益金から総損金を控除するという計算方法は昭和40年の法人税法全文改正まで維持され、しかも総益金及び総損金の意義についてはすべて解釈に委ねられていた。このことは、昭和40年の法人税法全文改正で益金及び損金の概念が定められた後も、それらの概念の構成要素である収益、費用及び損失の計算に関しては、基本的に同じ状態であった。
- (75) 「法人税基本通達の制定について」(昭和44年5月1日直審(法) 25(例規)) は、「この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が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理を行なうための基準となるよう配慮した。」とし、「第一に、従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少ないと認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして規定化を差し控えることとした。」としているが(下線筆者)、この点について、藤井茂男「課税ベース—公正処理基準の視点から—」税務会計研究23号(2012年) 53頁, 61頁は「別段の定め以外に関する解釈権が、課税庁から公正処理基準への移行に伴って課税庁の解釈も公正処理基準に従うことになる。」と述べている。
- (76) 北野弘久「昭和42年度税法改正への若干の疑問—第55回国会公述要旨—」税法学198号(1967) 27頁は、「この規定 [=法人税法22条4項] が、税務行政の実際において、事実において、通達行政をジャスティファイする手段として利用される危険性があるように思われます。」(第55回国会衆議院大蔵委員会会議録第16号(昭和42年5月23日) 2頁参照) と述べており、その意味するところ

は重要であると考えられる。

ただ、本文中で述べた考え方からすれば、通達は公正処理基準を創設することはできないと考えるべきである。むしろ、「法解釈としての法人税基本通達等のすべてが公正妥当なものであるかどうかについては再検討の余地が存するもの」（黒澤清絵編集・武田昌輔責任編集『体系近代会計学ⅩⅢ 税務会計論』（中央経済社・1979年）19頁〔武田昌輔執筆〕）といえよう。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年1月31日判決を契機として—」税大ジャーナル6号（2007年）88頁，102頁は、「通達の定める取扱いに基づく会計処理が一般社会通念に照らして公正で妥当なものであり、それが企業会計における慣行となっていると認められる場合には、その通達に定められた取扱いは公正処理基準に該当する」と述べているが、それは、通達による公正処理基準の創設を認める趣旨ではなく、清永・前掲注(7)29頁が述べる次のような趣旨に理解すべきものと考えられる。すなわち、「ある通達が新規定の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に適合するものである場合は、その通達の解釈は裁判所によつても支持されるであろう。しかしこのことは通達自身に一般的な法的拘束力が付与されることを意味しない。裁判所はあくまでも法22条4項を適用するのであつて通達それ自身を法的拘束力あるものとして適用するのではないからである。たとえばある学説が法22条4項の正しい解釈を示すならばその学説は裁判所によつて支持されることになるであろうがそのことによつて学説に法的拘束力が与えられるものではない」と事情は同じことであろう。」

(77) 谷口・前掲注(1)【60】参照。

(78) 以上の私見について、基本的には既に谷口・前掲注(1)【414】で述べたところである。

(79) 佐藤・前掲注(5) TKC 税研情報24巻1号28頁。課税要件法定主義に対する佐藤英明教授の考え方については、同「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）55頁，特に64頁以下（課税要件法定主義を中心とする「租税法律主義の二層化」）参照。

(80) 中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事法務1432号（1996年）26頁は、「侵害規範としての租税法の特質を考慮すれば、租税法が課税要件を法律以外のものに委任するということは考えられない。」と述べた上で、「会計の三重構造」（金子・前掲注(9)331-332頁。）に基づき、法人税法22条4項が直接依拠する会計処理の基準を商法（会社法）という「法律」の中に求めているが、これは、そうすることによって公正処理基準の民主的正統性を承認し、もって法人税法22条4項の課税要件法定主義違反の問題を回避しようとする見解であると考えられる（中里・前掲注(6)1596頁参照）。この見解は、法人税法22条4項の立法経緯及び立法趣旨や租税法律主義の目的を踏まえそれらの見地からこの規定の課税要件法定主義違反の問題を検討する私見（本文(1)参照）とは異なるが、課税要件法定主義の観点からは十分に成り立ち得るものと考えられる。この見

解を支持するものとして、伊藤・前掲注⑤9111頁、酒井・前掲注⑥158頁、77頁参照。

なお、金子宏教授は、「会計の三重構造」を説いておられるが、課税要件法定主義違反の問題を「非常に難しい問題」とされつつ、「会計の三重構造」に言及されることなく「課税要件法律主義と両立し得るものだ」と今のところは考えております。」(金子・前掲注⑥127頁)と述べるにとどめておられる。

- ⑧1) 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』(中央経済社・1994年)157頁は、「会計学は単なる収支計算の技術方法にすぎず、それ自体何ら規範性はない。若しも、その技術的手段が法的判断の準拠となる資格を獲得するためには、更に法的ヴェールを覆皮しなければならない。」と述べているが、法人税法22条4項は少なくとも会計学の技術的手段を覆皮する「法的ヴェール」にはなり得るものと考えられる。
- ⑧2) 芦部信善『憲法学Ⅰ 憲法総論』(有斐閣・1992年)51頁。
- ⑧3) 日本税法学会は、第33回大会(1967年11月11日・12日)で法人税法22条4項を取り上げシンポジウムを行ったが(同「第33回大会記録(1)(2)」税法学204号(1967年)1頁・205号(1968年)1頁参照)、それに先立ち、中川一郎教授が「法人税法22条4項に関する問題点」税法学199号(1967年)41頁以下で問題提起を行い、それに対する回答(梗概)が税法学202号(1967年)・203号(同年)に掲載された。それらのうち特に清永・前掲注⑦1)、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)」税法学202号30頁は法人税法22条4項の不明確性を問題にしていた。
- ⑧4) この問題を最初に指摘されたのは清永敬次教授(当時は助教授)ではなかったかと思われる。清永教授は日本税法学会「第33回大会記録(1)」税法学204号(1967年)26頁で「立法論としてはこのような内容の明確でない規定は憲法の租税法律主義の原則から考え、明確性の要請というようなものから考えて、おそらく憲法上の問題として当然問題となり得るのではないかというふうに考えております。」と述べておられる。ほかに、山田二郎「公正処理基準の機能—消極論の立場から—」同『山田二郎著作集Ⅰ 租税法の解釈と展開(1)』(信山社・2007年)321頁[初出・1994年]、中里・前掲注⑤1596頁、酒井・前掲注⑥158-59頁参照。
- ⑧5) 鈴木・前掲注⑨221頁。
- ⑧6) 企業会計基準委員会・討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(2006年12月。https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/misc/begriff/2006-1228.html [最終確認日:2017年12月18日])。
- ⑧7) 谷口・前掲注(1)【412】では、醍醐聰「会計的配分と価値評価」企業会計56巻1号(2004年)26頁、同『会計学講義〔第4版〕』(東京大学出版会・2008年)38-41頁に従い、会計観について「会計的配分思考」と「価値評価思考」という表現を用いたが、前者は収益費用アプローチに、後者は資産負債アプローチに

- それぞれ相当するものと考えられる。なお、谷口勢津夫「法人税法における評価損益と四層の包括的所得概念」阪大法学64巻2号（2014年）317頁も参照。
- 88) この点については、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」税務大学校論叢51号（2006年）299頁，363-367頁，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—」税務大学校論叢58号（2008年）245頁，262-272頁参照。
- 89) 谷口・前掲注(1)【417】参照。「静態的解釈」及び「動態的解釈」という解釈方法は、例えば、条約に定義のない用語に関する1995年改正前のOECDモデル租税条約3条2項の解釈をめぐる議論されたことがある。この点については、谷口・前掲注(88)22頁，53頁注(64)参照。
- 90) 増井良啓『租税法入門』（有斐閣・2014年）204頁。
- 91) 朝長・前掲注(88)364頁。他の調整例については谷口・前掲注(1)【417】参照。
- 92) 岡村・前掲注(85)31頁。