

研究ノート

中小企業向け会計基準の公正処理基準該当性

Applicability of the fair treatment standard in accounting standards for SMEs

星野 有理子^{1),3)}

Yuriko Hoshino

平川 茂²⁾

Shigeru Hirakawa

末次 卓也³⁾

Takuya Suetsugu

星野 宗広⁴⁾

Munehiro Hoshino

■Abstract

This paper examines the applicability of the SMEs accounting standards to the fair treatment standard under Article 22 Clause 4 of corporate tax law. Under the first approach, none of the accounting standards for SMEs is highly applicable to the fair treatment standard. In addition, since their existence itself is not recognized by many SMEs, the number of firms complying with them as accounting standards is considered to be small. Therefore, the applicability to the fair treatment standard is low.

Under the second approach, we conclude that the accounting treatment is consistent if it is clearly stated that the accounting treatment under the corporate income tax law is to be applied by election if such accounting treatment is deemed appropriate in corporate accounting practice.

キーワード：公正処理基準，中小企業向け会計基準，税務会計，企業会計

Key Words: Fair Treatment Standards, Accounting Standards for SMEs, Tax Accounting, Corporate Accounting

1 はじめに

法人税法第22条第4項では、法人の当該事業年度の収益および費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、公正処理基準と称する。）に従って計算するものと規定されている。この規定は1967（昭和42）年の税法改正にて法人税法の簡素化を目的として「法人の事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと」（金子 2021、356）を定めた規定である。

その結果、税務会計と企業会計は確定決算主義（法人税法第74条第1項）のもと、できる限りその内容が一致するように調整が図られてきた。

公正処理基準における企業会計の基準の該当性については制定当初から多くの議論がなされてきた。日本税務協会が1967（昭和42）年に公表した「昭和42年改正税法のすべて」では、「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性を持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、企業会計審議会の『企業会計原則』は『企業の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの』といわれており、その内容は規範性を持つものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、

この『企業会計原則』のことではないのであります。」（日本税務協会 1967、76）と述べられており、会計学者が考えていたものとは異なっていたようである¹⁾。その一方で、「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」（日本税務協会 1967、76）のみ税法でも認めず、原則としては企業の会計処理を認めている。したがって、特殊な会計処理について、それが公正処理基準にのっとっているかどうかは判例の積み重ねにより明確になるとしている（日本税務協会 1967、76）。学説においても、「公正処理基準とは、必ずしも企業会計基準に拘泥しないし、企業会計基準に示されている処理方法であるからといって、それに法人税法が常に依拠しなければならないものでもない」（酒井 2018a、1）と指摘する論者もいる。

わが国では、中小企業向け会計基準²⁾として、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会民間4団体が2005（平成17）年に公表した「中小企業の会計に関する指針」（以下、中小会計指針と称する。）および、中小企業の会計に関する検討会が2012（平成24）年に公表した「中小企業の会計に関する基本要領」（以下、中小会計要領と称する。）が存在している。中小企業向け会計基準の淵源は、企業会計原則の公表と同時に法

1) 近畿大学大学院産業理工学研究科 産業理工学専攻 博士後期課程

2) 近畿大学産業理工学部経営ビジネス学科 准教授

3) 一般財団法人M&A食品技術研究所 指導研究員

4) マルボシ酢株式会社 指導研究員

人形態をとらない中小商工業者に向けて課税の合理化を目的に公表された「中小企業簿記要領」(経済安定本部企業会計制度対策調査会 1950)に求めることができる³。

本稿は、中小会計指針および中小会計要領が公正処理基準に該当するか否かについて、学説に基づいて考察するものである。

2 企業会計における公正処理基準の該当性に関する議論

公正処理基準に企業会計の基準(例えば、企業会計原則、国際会計基準(IFRS)、日本基準(J-GAAP)、米国基準(US-GAAP)、修正国際基準(J-MIS)、中小会計指針、中小会計要領など)が該当するかということに関する先行研究は多く、様々な見解が存在する。

法人税法第22条第4項が導入された社会的背景について概観すると、第一に、実際問題として従前の税務実務の複雑化があったことが挙げられる。武田昌輔(1981、107)は、課税上の疑義が生じた場合、納税者はその都度通達を調べ、それでも解決しない場合には課税官庁に伺いを立てていた現状があったと述べ、会計処理の拠り所ともいえる取扱通達が複雑化することで税務実務として崩壊寸前であったとする。

第二に、税務実務の複雑化の問題に対して、税制簡素化の要望が実務界から現れたことが挙げられる。武田昌輔(1995、118)は「この基準の導入自身は、企業会計への歩みよりを示したというよりは、むしろ、法人税法の課税所得の計算の簡素化という面からのものであって、特に企業会計との調整を目論んだ規定ではない。」(武田昌輔 1995、118)と述べる。また、末永(2011、246)は「従前から課税当局が主導権をもって税務会計を指導してきたものが、今度は、企業会計の側からの攻撃により公正な会計慣行を無視できなくなり、税務の側からは二度手間の回避という要請とマッチすることとなったものと理解できる」とする。

第三に、課税所得の算定が会計実務に依存することに対する確認的な規定が存在していなかったことが挙げられる。計算構造上の位置づけとして、中里(1983、1565)は「法人税法第22条第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のである」とし、確認的な規定であるという認識を示している⁴。

以上に示すような社会的背景から導入された法人税法第22条第4項であるが、法の解釈上の問題として、法人税の課税物件である収益、費用および損失について、法人税法上の規定を設けずに企業会計や会社法会計に委任すること

が租税法律主義⁵に違反しないかどうかということが挙げられる⁶。租税法律主義の考えに拠れば、課税物件である収益や費用の計算に関わる要素について、本来は立法者が明確に法の下で定めるべきである。

しかしながら、この公正処理基準は、収益、費用および損失について「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にしたがって計算することと定め、かかる会計基準に委任すべきとしたのである。これについて武田昌輔(1981、107)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する意味で重要な規定である」と考える。」(武田昌輔 1981、107)と述べる。更に谷口(2018、245)は、「法人税法第22条第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。」(谷口 2018、245)と述べ、「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」(谷口 2018、245)とする。このことから、法人税法第22条第4項が、仮に租税法律主義に違反しないということになれば、すなわち公正処理基準への企業会計の該当性が認められることとなろう。

このような公正処理基準に企業会計の基準が該当するかという問題について、是認する立場をとる論者と、否認する立場をとる論者とが存在している。本章では、先行研究から、この是非に関する見解について概観したい。

2.1 該当性を是認する立場をとる先行研究

法人税法第22条第4項に規定されている、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、具体的に何を指しているのだろうか。このことについて武田隆二(2004、39)は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、何らかの具体的な会計処理の基準を限定的に指すものではなく、「一般に公正妥当」とする尺度自体の流動的・弾力的な変化を認め、固定的な概念や原則をもってそれを限界づけることを避けることにこそ用語の持つ普遍性があることが確認できるとする。

そして、「一般に公正妥当」という抽象的・観念的概念を具体的・個別的にするためには媒介概念が必要となる。この媒介概念を「何か相当に権威ある支持を有する基準」と設定することにより、誰が「一般に公正妥当」を判断し命題化したのかという判断主体の問題に切り替わり、それとの関わりで「特定の原則・基準」(具体的・個別概念)

と「一般的公正妥当性」（抽象的・観念的概念）に関連付けることができる（武田隆二 2004、39）。

そのうえで、「例えば、企業会計審議会（判断主体）が定めた『企業会計原則』は『相当に権威ある支持を有する基準』とみられるがゆえに『一般的公正妥当性』を主張することができる。」（武田隆二 2004、39）とし、この団体に関連する意見書や、規制団体の会計規則、そして特定の業界における特殊な会計規約等は、「相当に権威ある支持を有する基準」の源泉になるとしている（武田隆二 2004、39-40）。

武田隆二（2004）が述べたような、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何を指すかということ踏まえて、武田昌輔（1981）の見解をみていく。武田昌輔（1981、110）は、企業会計の基準の例として企業会計原則に着目し、これが商法計算規定の解釈の指針とされており、公認会計士が監査をなす場合に指針とするものであると述べる。そして、「企業の経理が妥当に処理されているかどうかは、企業会計原則に従っているかどうかによって、判定をすることになる。この意味において、上述の企業会計原則、商法の計算規定等が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の基礎をなすものと解してよい。」（武田昌輔 1981、110）とし、企業会計原則を公正処理基準として容認する立場を示している⁷。

そして、解釈権限の委譲が租税法律主義の観点に違反しないかどうかということについて、谷口（2018）は、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命令への一般的・包括的委任と同じように見えるが、むしろ「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」と指摘する。そして、企業会計が公正処理基準に対する解釈権限を与えられることの「第三者性」（税務行政の外部における基準の定立）が行政による恣意的課税を排除する⁸という自由主義憲法原則に従う租税法律主義の目的を阻害することにはならない（谷口 2018、248-249）と述べ、法人税法が企業会計に省令委任することは租税法律主義に違反しないとしている。

2.2 該当性を否認する立場をとる先行研究

該当性の否認を根拠づける要因の一つとして、租税法の性質が関わっている。金子（2021、31）は、「租税法は、国民の納税義務を定める法であり、その意味で国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範（Eingriffsnorm）であるから、成文の形式をとることが要

求される。租税法においても、慣習法の成立する余地が全然ないとはいきれないが、租税法が侵害規範であることにかんがみ、納税義務を根拠づけ、あるいはそれを加重するような内容の慣習法の成立を認める余地はなく、例外的な場合に、納税義務者に利益を与える慣習法（例えば、納税義務の軽減ないし免除を内容とする行政先例法）の成立を認めうるにすぎないと考えるべきであろう」（金子 2021、31-32）と述べており、基本的には企業会計原則などの法規範ではない基準を容認しない立場をとっているといえよう。

次に藤井（1979、15-16）は、公正処理基準の意義について「わが国におけるこの条項の具体的内容については、かならずしも明確にされているとはいえないものがあり、この『宣言的規定』は客観的な規範性をもった公正妥当と認められる会計処理基準という程度の意味をもちながら、明文の基準が定められていることを予定しているものではない。」とし、とくに企業会計原則そのものを意味しないことは法解釈上の通説であるとする。そして本条項は、一般的には将来に向かって税務官庁と法人との間の気の長い努力により『社会通念としての客観的存在』にまで高められた、確立された会計慣行ないし会計処理基準として理解することができる。」と述べる。

そして柳（2011、310-311）も藤井（1979）と同様に、公正処理基準は従来の法人税法の基本的な考え方を示したものであって創設的な規定と解すべきではなく宣言的・確認的な規定と理解されなければならないと述べる。企業会計原則等については「それ自体がここに要求される法的規範たる公正処理基準かどうかは疑問である。それゆえに、判例の積み重ねによって次第に客観的に決定されるものということになるのである。」（柳 2011、310）と企業会計原則の該当性を疑問視している。更に、「税法の最高法原則としての租税法律主義から種々の批判があることはいうまでもない。」（柳 2011、310-311）と批判的な立場をとる。

水野（2011）は、企業会計と法人税法はそれぞれの計算目的⁹を独自に持つため、公正処理基準において「すべての企業の会計慣行」（水野 2011、364）が認められるわけではないとする。「現実の問題としても、租税会計と企業会計とを統一することは、租税行政上困難であるとされている。『一般に公正妥当と認められる』企業会計のルールとは、同様の取引を同様に扱うような確固とした基準のセットではないからである。つまり、『一般に公正妥当と認められる』企業会計の基準としては、取扱いに合理的な幅があり、会計処理に選択の余地を残すものである。」（水野 2011、365）と公正処理基準と企業会計における基準は必ずしも直結しないことを指摘する。

中里 (1997, 79) は、まず「税務は法律の問題でしかない」(中里 1997, 79) とし、課税と会計は別の問題であるとの立場を示す。確定決算主義は商法上の企業利益を課税物件としているため、会計実務上の理由で二度手間を避ける目的があり、それ以外に理論的な根拠はないとして、確定決算主義の問題点を指摘する。そのうち、「企業会計上の利益を前提として、会計原則を別段の規定で修正する、その別段の定めとして法人税法が存在するという仕組みをとると憲法違反になるのではないか」(中里 1997, 80) という点について、結論として文章としての企業会計原則には法的根拠はないとする。この理由は、例えば企業会計原則が部分的に変わった場合、必然的に法人税法上の計算もその限りにおいて変わるとすれば、憲法84条¹⁰違反になるといわざるを得ないというのだ。その根拠は、「企業会計審議会というのは議会でも行政庁でもなく、大蔵大臣という1行政庁の1諮問機関の1小委員会の1中間報告という位置づけ」(中里 1997, 80) であり、そこに法的な意味がないためである。課税方式を変えるのであれば法律で変えなければならないと述べる。

更に中里 (2000, 193) は「確定決算主義の下、企業会計上の処理が課税所得算定の基礎となるということの意味は、企業会計が私法上の法律構成を乗り越える効果を有するということを意味しない。」とし、「法人税法第22条第4項が、私法上の法律構成を企業会計の見地から否認することを認めるような効力を持つ規定では決してない。」と企業利益が課税物件であるからといって、企業会計等を「一般に公正妥当な会計処理」とはいえないと述べている。

そして末永 (2011, 269-270) は、ここまで述べた論者と同様に、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(例えば、『企業会計原則』を含む一連の会計基準)に委任するということは考えられない。課税要件法定主義や課税要件明確主義をその内容とする租税法主義からして、全く受け入れられないのである。(末永 2011, 269) と述べている。前述した憲法84条との関連で考えれば、公正処理基準は企業会計と直接繋がるのではなく、会社法や商法といった私法を媒介として企業会計との関係を定めているとするのが通説であるという(末永 2011, 270)。

後に末永 (2016, 37) は、公正処理基準のいう「一般に公正妥当な会計処理の基準」とは何を指すのかという問いに対して「企業会計審議会が設定した『企業会計原則』をはじめとする会計基準はもちろん公正処理基準の1つとして考えてよいが」と是認する立場に理解を示している。しかし、「『企業会計原則』等が、課税所得の算定という最も重要な法的基準となり得るのか」という点に対しては否定

的で、企業会計と税法とが直接繋がっているのではなく、あくまでも会社法第431条において認められる企業会計の慣行の1つとして企業会計原則等をとらまえないとしないとする。

最後に、企業会計の公正処理基準としての是否が状況により変化すると主張する論者もいる。富岡 (2013, 53) は、公正処理基準の内容に対する見解にはいくつかあるとする¹¹。それらについて、「『公正処理基準』の尊重規定の適用範囲は、税法目的の見地から別段の定めが規定されている事項以外のものに限られる。この意味において、課税所得の算定における企業利益の計算制度への依存性は、まさに絶対的な依存関係ではなく、相対的な依存関係をもって形成されているのである。この規定が、実質的にいかなる意味を有するかは、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や準則の形成状態と、現実の企業の会計慣行の健全性の程度とにかかわることになる。」(富岡 2013, 53) とする。その一方で、税法独自の考え方である税務会計原則の形成と進展やその成熟の度合いにも関わる企業会計の公正処理基準としての是否が変わると述べている。

3 中小企業向け会計基準と公正処理基準

ここまで述べた先行研究を踏まえると、企業会計の基準は法律ではなく、会計慣行であるため、これに従って法人税の計算や課税方式に関わる箇所を変更するなどの行為は租税法主義に違反するように思われる。

しかしながら、法人税法が課税物件の算定を省令委任した事実と、法人税法上に計算に関する細かな規定が明文化されておらず、課税物件の算定を行うことには限界がある点、谷口 (2018) が述べるように、企業会計が公正処理基準に対する解釈権限を与えられることの「第三者性」が、行政による恣意的課税を排除するという点から考察すれば、例えば企業会計原則などの企業会計の基準は公正処理基準に該当すると考えられる。

では、仮に企業会計原則などが公正処理基準に該当するとするならば、中小企業向け会計基準はどうであろうか。中小会計指針や中小会計要領の公正処理基準該当性に関する学説は未だ多くなく、裁判所の判断によりその該当性を判断できるほどの判例も存在しない。これに関する議論を深めることは、重要な課題であるといえよう。

したがって、本稿では、酒井 (2015) が述べる「公正処理基準該当性がいかなる『基準』により判断されるのか」(酒井 2015, 81) という観点について、「慣行該当性アプローチ」と「基準内容アプローチ」の2つの判断基準から中小企業向け会計基準の公正処理基準該当性について検討

したい。

3.1 2つの判断アプローチ

3.1.1 慣行該当性アプローチ

慣行該当性アプローチとは「(新設された) その会計基準が慣行として熟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」(酒井 2015、90) であり、「かかる会計基準が慣行やならわし等として醸成されたものと評価し得るか否かという観点から考察する」(酒井 2015、91) 判断基準である。

例えば、「新しい合理的な会計慣行」(酒井 2015、91) が生まれようとしている場合、商法上¹²の公正ナル会計慣行に該当するか否かが争点とされ、該当すると認められた長銀配当損害賠償事件が参考になる。これについて酒井 (2015、93) は、「『会計慣行』という以上は、広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われていることが必要というべきであって、いかにその内容が合理的なものであっても、そのことだけで直ちに『会計慣行』になり得ると解することはできないというべきであろう。しかし、長銀配当損害賠償事件において東京地裁は、特段の事情のある場合には、新しい会計処理の方法によることも許されるとの立場を示したのである。」(酒井 2015、93) とし、慣行該当性アプローチを採用した判例としている。

3.1.2 基準内容アプローチ

基準内容アプローチとは、「問題とされている会計基準が法人税法の趣旨等に合致しているか否かという観点から考察するアプローチ」(酒井 2015、101) である。このアプローチの重要な論点は、「それが法人税法の趣旨等に合致しているか否かを問うものであるという点」(酒井 2015、101) である。

例えば、基準内容アプローチによる事例には、大竹貿易事件があげられる。これは輸出取引の収益について、商品の船積み後に振り出した為替手形を現金として回収した時点で収益認識をした貿易会社に対して、税務署が収入すべき権利が確定した前年の事業年度における船積みの時点で収益認識をするよう更正処分を行ったものである。これを不服とした貿易会社が処分の取り消しを求めたが、判決では貿易会社の主張を認めなかった。このように、大竹貿易事件は「公平な所得計算という法人税法上の要請・趣旨から会計処理の公正処理基準該当性の判断をしている」(酒井 2015、108) ため、基準内容アプローチを採用した判例といえる (酒井 2015、108)。

3.2 中小企業向け会計基準と慣行該当性アプローチ

慣行該当性アプローチにおける「会計基準が慣行やならわし等として醸成されたものと評価し得るか否か」(酒井 2015、91) という判断について、まず、「慣行やならわし等として醸成されたもの」とはどのような会計基準を指すのかということをはっきりと示さなければならない。

前述の長銀配当損害賠償事件では、次のように判示している。

「『会計慣行』の意義・内容については、その文言に照らし、民法92条における『事実たる慣習』と同義に解すべきであり、一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われている企業会計の処理に関する具体的な基準あるいは処理方法をいうと解すべきである。」

更に、「公正ナル会計慣行」に該当するとするためにはいくつかの要件を満たす必要があるとしている。そのうち、「関係者に対する規範として拘束性を有するものであることの周知徹底の有無について」、次のように判示する。

「新基準に拘束されることになる関係者に対し、新基準が一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われた場合と同視し得る程度に、新基準が唯一の規範として拘束性を有することの周知徹底が図られていることが必要と解すべきである。」

以上のことを踏まえると、中小会計指針は「大企業会計基準のうち、中小企業に『適正な』基準を選別する方式」(河崎 2016、49)、つまり大企業会計基準を簡素化したものである。そして簡便な会計処理については例外的な位置づけとなっていることから、より大企業会計基準を意識したものであることがうかがえる。

次に中小会計要領は中小企業の会計実務を出発点として、中小企業にとって必要最小限の会計基準を抽出し、「最適な」(河崎 2016、49) 基準を生成するものである。そのため税効果会計等の中小企業にとっては高度と考えられる会計基準に関しては、中小会計指針や企業会計基準等を参照することとなっている。

中小会計指針においても、中小会計要領においても、策定の基礎とする会計基準が「慣行やならわし等として醸成されたもの」であり、参照先の会計基準として容認していたとしても、それ自体を会計慣行であると言い切ることは疑問が残る。先行研究で武田隆二 (2004) が述べていたような、「一般に公正妥当」という概念を個別具体化するための媒介概念を「何か相当に権威ある支持を有する基準」(武田隆二 2004、39) と設定し、企業会計の基準が公正処理基準に該当するかどうかを関連付けることができるとすれば、「何か相当に権威ある支持を有する基準」に中小企業向け会計基準が該当しているとはいえないのではないだ

ろうか。例えば、「周知」という観点から両会計基準をみると、公表されて10数年ほど経過しているが多くの中小企業では存在自体が認知されていない¹³。このことから会計基準として準拠している企業もわが国の中小企業全体からみれば過少であるといえる。

以上の理由から、慣行該当性アプローチの立場から考察すれば、中小企業向け会計基準の公正処理基準該当性は低いと考えられる¹⁴。

3.3 中小企業向け会計基準と基準内容アプローチ

基準内容アプローチについて、酒井 (2018a, 7) は「中小企業会計においては、租税法が採用し『別段の定め』に規定する処理の方法や通達の処理方法に準拠するという態度を示しているのであればかような問題は惹起されないことにもなり得る。」(酒井 2018a, 7) と述べる。「かような問題」とは、「会計基準が法人税法の趣旨に合致しているか否か」(酒井 2018a, 7) という基準内容アプローチの観点である。

中小会計指針は中小企業の会計実務は法人税法による処理が容認される場合が多いとして、法人税法の適用について次のように定めている (日本税理士会連合会他 2021、総論7)。

〔(1)会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理に拠った結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められる場合

(2)会計基準は存在するものの、法人税法で定める処理に拠った場合と重要な差異がないと見込まれる場合〕

そして容認する場合、法人税法の規定をはじめとする他の会計基準を関連項目として設けている。これらのことから、中小会計指針は法人税法上の会計処理が企業会計の慣行上妥当であると判断した場合には依拠する立場である。したがって、基準内容アプローチの観点からは、中小会計指針の公正処理基準該当性は高いものと考えられる。これについて酒井 (2018a, 7) は、中小会計指針に従うということは基準内容アプローチに「合格したことを意味している」(2018a, 7) としている。

次に中小会計要領について検討していく。中小会計要領は、中小企業の会計実務を尊重し、実際に現場で取り入れられている会計基準や会計慣行のなかから重要であるものを抽出し、構成されている。そのなかでも、税務申告は計算書類作成の重要な目的の一つである。したがって、法人税法上の会計処理について当該会計処理が「公正なる会計慣行」と認められた場合には、商法上の計算書類の作成に際して積極的に利用していくことが中小企業の会計実務の観点からも望ましいとの立場をとっている。

中小会計要領では、規定がない会計処理を他の会計基準に委任することについて、「本要領で示していない会計処理の方法が必要になった場合には、企業の実態等に応じて、企業会計基準、中小指針、法人税法で定める処理のうち会計上適当と認められる処理、その他一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の中から選択して適用する。」(中小企業庁 2012、総論5) と明示している。

一方、会計基準の簡素化を進めた結果、法人税法との整合性に問題が生じているとの意見もある。例えば、中小会計要領の各論10にはリース取引について「リース取引に係る借手は、賃貸借取引又は売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。」と定められている。この規定されている内容について酒井 (2018b, 9) は法人税法におけるリース取引の要件を示したうえで、「基本要領は、このようなリース取引の要件について、踏み込んだ処理指針を示しているわけではない。それは前述したとおり、『簡索性』が重視された結果であると思われるものの、法人税法との整合性を担保するという中小企業の会計基準の立場からすれば、この辺りについては問題はないのであろうか。」(酒井 2018b, 9) と疑問を呈している。

この問題点については、筆者も同意見である。中小会計要領が簡易化を会計基準策定の重要な点とした結果、他の会計基準に委任することを定めた規定がみられる。中小会計要領の各論によっては、リース取引のように、会社法上の会計基準として法人税法上の会計基準との整合性を担保できるほどの規定がないといえるのではないだろうか。そうであるならば、酒井 (2015) が提言する「基準内容アプローチ」の観点からは、中小会計要領の公正処理基準該当性は低いものとする。

4. おわりに

本稿は、法人税法第22条第4項との関りで、中小企業向け会計基準である中小会計指針と中小会計要領についての公正処理基準該当性について考察するものである。

まず、企業会計の基準が公正処理基準に該当するか否かについて、法人税法が課税物件の算定を省令委任している事実と、法人税法上の条文に計算に関する細かな規定が明文化されておらず、条文上だけで課税物件の算定を行うことには限界がある点、そして谷口 (2018) が述べるように、企業会計が公正処理基準に対する解釈権限を与えられることの「第三者性」が、行政による恣意的課税を排除するという点などから、企業会計原則などの「相当に権威ある支持を有する基準」(武田隆二 2004, 39) といえる企業会計の基準は公正処理基準に該当すると結論付けた。

一方で、中小企業向け会計基準では、2章で整理した先

行研究のように、租税法律主義の観点から公正処理基準該当性を検討するだけの先行研究や裁判所の判断が未だ過少であるといえる。

したがって、中小企業向け会計基準が公正処理基準に該当するか否かを判断する基準として、酒井（2015；2018a）が提唱する、「慣行該当性アプローチ」と「基準内容アプローチ」に従って検討した。

「慣行該当性アプローチ」の下では、2つの中小企業向け会計基準とも「慣行やならわし等として醸成されたもの」とは断言できないため、公正処理基準該当性が高いとはいえず、更に公表されて10数年ほど経過しているが多くの中小企業では存在自体が認知されていない現状から会計基準として準拠している企業も過少であるといえるため、公正処理基準該当性は低いとの結論に至った。

次に「基準内容アプローチ」の下では、中小会計指針において、法人税法上の会計処理が企業会計の慣行上妥当であると判断した場合には選択適用する旨を明確にしている点を考慮したとき、「会計基準が法人税法の趣旨に合致しているか否か」という点に対して整合性があることから、公正処理基準該当性は高いものと推察される。その一方で中小会計要領については酒井（2018b、9）が指摘するように、基準の簡素化を重視しすぎた結果、法人税法との整合性を担保する中小企業の会計基準として問題がある部分が見受けられることから、公正処理基準該当性は低いと結論付けた。

本稿では、酒井（2015；2018a；2018b）の提言する2つのアプローチによって、中小企業向け会計基準が公正処理基準に該当するか否かということについて考察し、それぞれのアプローチでは必ずしも同一の結論には至らないことを明らかにした点や、租税法律主義の観点から、企業会計原則などが公正処理基準に該当すると判断された場合、中小企業向け会計基準はどうであるのかということについて考察する必要があることを示し、今後の課題を再確認した点に意義がある。しかしながら、本稿における議論はまだ浅く課題が残される。

今後は、本稿で論じたテーマについて、公正処理基準に該当する企業会計の基準に関する論点に対し、中小企業向け会計基準ではどのように解釈されるのかを明らかにしたうえで、より具体的に考察していきたい。

注

1 例えば黒澤（1970、22）は、「本来、企業会計原則は、企業会計に関する最高規範であつて、その総体は法規範として限定しえないものであり、一定の社会的秩序を前提として公準化されて、慣習的に維持されている規範の体系である。」と述べる。

- 2 河崎（2016、2）を参考にされたい。
- 3 河崎（2016、25-32）を参考にされたい。
- 4 富岡（2008、63）、末永（2016、37）などを参考にされたい。
- 5 租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。」という原則である（金子 2021、77）。
- 6 中里（1983、1596-1597）、柳（2011、317-318）、角田（2014、150-156）、谷口（2018、245-256）などを参考にされたい。
- 7 企業会計原則以外の企業会計の基準については、「わが国の企業会計原則のみが公正処理基準ということではできないから、理論的妥当性があるものについては、かりに『企業会計原則』に反するものであっても、その採用を妨げるものではないであろう。」（武田昌輔 1981、110）としている。
- 8 谷口（2021、416）は、公正処理基準の「第三者性」は、「課税権者（税務行政）による恣意的課税に対する歯止めとなり得るという意味で、企業会計準拠主義に対しては、むしろ私法関係準拠主義のコロラリーとして、したがって、租税法律主義と同根の、自由主義原則に基づく法原則として、積極的な評価を与えてよいように思える。」と述べる。
- 9 「会計慣行を含む企業会計とは、ゴーイング・コンサーンとしての企業の成果、収益力、将来性等を予測させる情報の提供を目的とする。また、制度会計である商法、会社法ないし金融商品取引法では、会社債権者、株主、さらには一般投資家の保護を念頭においている。これに対して法人税法の目的は、歳入の公平な徴収、つまり負担の公平な配分であると同時に、国庫の歳入を保証することにある。いわば、企業会計においては合理的な予測や蓋然性で足りるが、法人税法においては、不確実なルールは適正とはされない。」（水野 2011、364）と双方の目的の異なりについて述べている。
- 10 憲法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」という規定である。
- 11 具体的には「(i) 客観的な規範性を持つ公正かつ妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、特に明文の基準があることを予定しているわけではないとする見解、(ii) あくまでも税法の目的理念に即して基準の取舍選択を行ったうえでその規範を画定すべきとする見解、(iii) 企業会計審議会の『企業会計原則』そのものを意味するわけではないがこれを中心として構成されるべきとする見解、(iv) 旧商法第32条第2項の『公正ナル会計慣行』さらに、会社法第431条の『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』そのものともいえないが、これを中心として事実たる慣習として現実に継続して適用され会計処理として妥当視されながら法的規範性を帯びたものとする見解」（富岡 2013、53）である。
- 12 「公正ナル会計慣行」について現行法では、商法第19条に「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」、会社法第431条に「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。」と規定する。

- 13 帝国データバンク (2013, 21-24) を参考にされたい。
- 14 中小企業向け会計基準が公正処理基準に該当するとした判例として、消費税更正処分等取消請求事件東京地裁平成31年3月15日判決がある。同判決は、「同法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とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、中小企業の会計に関する指針及び基本要領も含まれるところ、中小企業においても、収益については権利確定主義が妥当するものと解されその余の法人と異なる取扱いがされているわけではないから原告の主張は、失当である。」とする。

【参考文献】

金子宏. 2021. 『租税法 [第24版]』 弘文堂.

河崎照行. 2016. 『最新中小企業会計論』 中央経済社.

黒澤清. 1970. 「公正な会計慣行と会計基準」 『企業会計』 22 (4) : 22-27.

経済安定本部企業会計制度対策調査会. 1950. 『中小企業簿記要領』 大蔵財務協会.

酒井克彦. 2015. 「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 (1・2) : 79-135.

酒井克彦. 2018a. 「法人税法22条4項と中小企業の会計(上)-中小企業会計における指針の公正処理基準該当性-」 『税務事例』 50 (3) : 1-8.

酒井克彦. 2018b. 「法人税法22条4項と中小企業の会計(中)-中小企業会計における指針の公正処理基準該当性-」 『税務事例』 50 (5) : 1-12.

酒井克彦. 2019. 「法人税法22条4項と中小企業の会計(下)-中小企業会計における指針の公正処理基準該当性-」 『税務事例』 51 (2) : 1-5.

末永英男. 2011. 「税務会計の現状と課題」 斎藤静樹・安藤英義・伊藤邦雄・大塚宗春・北村敬子・谷武幸・平松一夫 『企業会計と法制度』 中央経済社 : 257-278.

末永英男. 2016. 『法人税法会計論[第8版]』 中央経済社.

武田昌輔. 1981. 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準-法人税法22条を中心として-」 武田昌輔. 2011. 『税務会計論文集』 森山書店 : 105-117.

武田昌輔. 1995. 「課税所得と企業利益-課税所得は企業会計と袂を分かつべきか-」 武田昌輔. 2011. 『税務会計論文集』 森山書店 : 118-128.

武田隆二. 2004. 『平成16年版法人税法精説』 森山書店.

谷口勢津夫. 2018. 「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当性の確保-」 『近畿大学法学』 65 (3) : 213-267.

谷口勢津夫. 2021. 『税法基本講義[第7版]』 弘文堂.

角田亨介. 2014. 「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 : 1-177.

帝国データバンク. 2013. 「平成24年度中小企業における会計の実態調査事業報告書」 (<https://dl.ndl.go.jp/view/>

[download/digidepo_11252626_po_E003483.pdf?contentNo=1&alternativeNo=](https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11252626_po_E003483.pdf?contentNo=1&alternativeNo=)

富岡幸雄. 2008. 『税務会計講義[新版]』. 中央経済社.

富岡幸雄. 2013. 『税務会計講義[第3版]』. 中央経済社.

中里実. 1983. 「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 (9) : 1545-1623.

中里実. 1997. 「確定決算主義をめぐる議論について」 中里実. 2021. 『租税法の潮流[第一巻]課税問題の変遷』 税務経理協会 : 77-79.

中里実. 2000. 「租税会計の向かうべき方向」 中里実. 2021. 『租税法の潮流[第二巻]金融取引の課税』 税務経理協会 : 181-196.

中小企業の会計に関する検討会. 2012. 「中小企業の会計に関する基本要領」 (<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/youryou/about/download/0528KaikaiYouryou-1.pdf>).

日本税務協会. 1967. 『昭和42年改正税法のすべて』.

日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会. 2005. 「中小企業の会計に関する指針」 (<https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/cpta/business/tyushoushien/indicator/chyushoshishin190227.pdf>).

藤井誠一. 1979. 「課税所得の概念-法人所得税を中心として-」 北野弘久編著 『租税実体法 I』 学陽書房 : 3-18.

水野忠恒. 2011. 『租税法[第5版]』 有斐閣.

柳裕治. 2011. 「税務会計研究における確定決算主義」 斎藤静樹・安藤英義・伊藤邦雄・大塚宗春・北村敬子・谷武幸・平松一夫 『企業会計と法制度』 中央経済社 : 295-329.

【判例】

大竹貿易事件 (最判平成5年11月25日・民集47巻9号5278頁)

長銀配当損害賠償事件 (最判平成20年7月18日・刑集62巻7号2101頁)

消費税更正処分等取消請求事件 (東京地裁平成31年税務訴訟資料第269号「順号13254」)