

企業会計の変容と法人税法の対応

—解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら—

細川 貴徳

企業会計の変容と法人税法の対応

— 解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら —

細川貴徳

[要旨]

わが国の法人税法 74 条 1 項は、確定した決算に基づいて申告書を作成し提出しなければならないことを規定している。このことは、会社法 438 条による企業利益をベースに課税所得を算定する計算体系を指しており、一般にこれが確定決算主義と称されている。

しかしこの確定決算主義については、明確にそれ自体を定めた条文が存在せず、ここに内包される要素も、これを指すと思しき名称も、統一の見解を有さないという実情が存在している。例えば、ある論者はこれを確定決算基準といい、またある論者はこれを確定決算原則と称しているのである。

このうち内容に関しては、平成 8 (1996) 年における法人課税小委員会報告以前では、確定決算主義自体に法的根拠が存在しないことも相俟って、その意味内容が異なるといういわば「混迷の状況」にあったと評しても過言ではない時代が存在していた。

現行の法人税法では、確定した決算をベースに課税所得を算定することが大前提となっているにもかかわらず、その計算構造の根幹規定に係る解釈が統一されていないことは由々しき事態であり、今一度その内容が再検討されるべきではなかろうか。

また、この確定決算主義をマクロとして捉えると、ここには法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定がミクロとして内包されている。同基準については、解釈と立法の双方の観点からの分析が想定され、解釈における議論の中核は、会計と税の二項関係に分類されていた。しかしこれら多様な議論の理解にあたっては、分類による整理も重要ではあるが、解釈の議論を二項の関係に落とし込み、一義的な判断で括ることが相応しいのか否かについての慎重な考察も必要になる。

もとより同条項は、昭和 42 (1967) 年に税制の簡素化を目的として設けられたものであるが、これもまた明文規定を有しておらず、その言わんとする所が不明確であることが、これを正確に理解することを難儀たらしめていた。

同条項の立法趣旨にもあるように、公正処理基準は「今後、種々の事例についての判断の積み重ねによって明確にされていくもの」であり、司法上の判断もまた、綿密に確認される必要がある。

この点につき、大竹貿易最高裁判決において、初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これ以降では税法側の解釈が支配的であった。そうはいつても、会計側からの解釈は終えておらず、依然としてこれに係る解釈の議論は平行線の一途を辿っていた。

ところが、ある種の膠着状態にあるように思われるこの二項の関係は、切り口を変えて

俯瞰してみると、どうやらここには当てはめることが困難な解釈も見受けられる。この見解については司法上からも言及がなされており、ここに学説と司法の間における何らかの結びつきを確認することができる。

また、当該判決以降で、公正処理基準の適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになったが、これについてはさらなる検証の余地が見受けられる。

そこで本稿では、上述の諸命題を解明すべく、以下の論点に着目したい。長らくわが国の課税所得算定の歴史を紡いできた確定決算の思考が如何にして誕生し、どのような過程を経て明文化され、今日に至っているのか。そして、公正処理基準への解釈は、いかにしてこれ以上の発展を成し遂げるのか。その解釈と司法上の判断は、如何にして結合し得るのか。

膨大な量の先行研究を有する本研究テーマではあるが、従前の研究とは異なる角度からここに接近し、これら命題に焦点をあてながら歴史に埋もれた事実を掘り起こし、それらをここに詳らかにすることを目的とする。

目次

序章	1
第1節 問題意識	1
第2節 論文構成	4
第1章 税法と企業会計の交渉.....	6
第1節 賦課徴収の時代における課税体系	7
第1項 明治32年～大正8年：黎明課税の時代	7
第2項 大正9年～昭和14年：独立課税萌芽の時代.....	11
第3項 昭和15年～昭和21年：独立課税確立の時代.....	16
第2節 申告納税制度の時代.....	18
第1項 申告納税制度の誕生	18
第2項 シェアアップ勧告による税制改正.....	22
第3項 昭和27年調整意見書を中心に.....	24
第3節 確定決算基準から損金経理へ	28
第4節 確定決算主義の混迷.....	36
第1項 「基準」と「主義」の関係	36
第2項 混迷のブラックボックス	39
第5節 「確定した決算」の軌跡.....	50
第2章 公正処理基準の立法趣旨と解釈論.....	51
第1節 立法担当者の見解と立法趣旨	51
第1項 藤掛一雄大蔵省税制第一課課長補佐の解釈.....	52
第2項 久保田一信大蔵省税制第一課課長補佐の解釈	53
第3項 立法担当者の見解を踏まえて.....	54
第2節 解釈論の発展.....	55
第1項 黎明期における議論の萌芽	56
第2項 会計ルールそのものを指すとする解釈	62
第3項 税法の趣旨目的が介入する余地があるとする解釈.....	71

第4項 二項対立では把握しきれない第三の解釈	81
第3節 学説上からの解釈.....	97
第3章 租税判例による解釈	99
第1節 裁判例の射程.....	100
第1項 抽出・分類方法.....	101
第2節 社会通念の判断に係る判例分析.....	101
第1項 東京地判昭和50年8月28日行裁例集26巻7・8号944頁	102
第2項 東京地判昭和52年8月30日税資95号402頁.....	104
第3項 東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁.....	106
第4項 東京地判昭和54年9月19日判タ414号138頁.....	108
第5項 興銀事件.....	111
第6項 小括.....	113
第3節 公正処理基準の解釈に係る判例分析	114
第1項 大竹貿易事件	116
第2項 リース事件.....	128
第3項 連帯保証人事件.....	129
第4項 マサシマ社事件.....	132
第5項 互助会事件Aおよび互助会事件B.....	135
第6項 互助会事件C	137
第7項 織物事件.....	138
第8項 小括.....	140
第4節 司法上からの解釈.....	141
終章	144
第1節 研究成果	144
第2節 今後の課題.....	145
参考文献	147
公正処理基準に係る裁判例一覧.....	159

図表目次

図表 1 一要素からの課税体系	42
図表 2 二要素からの課税体系	44
図表 3 三要素からの課税体系	47
図表 4 その他の要素からの課税体系	49
図表 5 税務会計学者の学説.....	70
図表 6 租税法学者の学説	80
図表 7 金子学説の変遷（解釈）	86
図表 8 金子学説の変遷（具体的な内容）	87
図表 9 社会通念による学説.....	96

序章

第1節 問題意識

わが国の法人税の課税標準である所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額で計算されている（法法 22 条①）。この場合の益金の額および損金の額は、別段の定めがあるものを除き、収益の額および原価、費用、損失の額である。これら収益の額および原価、費用、損失の額は、同法 22 条四項による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」とする。）に従って計算しなければならない。

公正処理基準の規定は、昭和 42（1967）年に税制の簡素化を目的として設けられたものであり、課税所得の算定において、法人税法のみで完結するのではなく、その相当部分を企業会計の慣行に委ねている。この仕組みは、課税所得の算定と企業会計を別々に行うという重複処理を省くことや、税法が要請する要素の 1 つである簡素という側面からみて、社会的なコストを削減できるというメリットがある。また、課税対象を所得に求める限り、その計算の基礎を法人の利益に求めるということは当然のことである。しかしながら、このような計算構造は、税法に規定のない、いわゆる白地部分を必然的に伴うため、これをどのように捉えるべきかという見解の対立も生じやすい。課税所得の算定については、その規定となる別段の定めが多数設けられており、そうした明文規定が存在しない白地部分をうめるために、法人税法 22 条 4 項が置かれている（坂本（雅）2014, 164 頁）。

創設より半世紀以上が経過した同条項であるが、その核心部分である公正処理基準の解釈に関しては、明文の規定が存在しないこともあり、解釈をめぐる多くの議論が制定当初より¹重ねられてきた。これを争点とした判例も数多く存在し、公正処理基準の言わんとする所が不明確であることが、これを正確に理解することを難儀たらしめていた。

¹ 議論に関する一例として、昭和 42（1967）年 11 月の日本税法学会第 33 回大会（以下、「第 33 回大

今日における議論の中核は、公正処理基準が「会計処理そのものを指す²⁾」のか、「税法の趣旨目的が介入する余地がある³⁾」のかという二項関係に分類される。坂本（雅）（2014）によれば、「大きく二つの考え方があり、きわめて乱暴に通観すれば、…税務会計学の側では前者の見解を、租税法の側では後者の見解をとるきらいがなくもない。」（168頁）とされている。これら多様な議論の理解にあたっては、分類による整理も重要ではあるが、解釈の議論を二項対立の関係に落とし込み、一義的な判断で括ることが相応しいのか否かについての慎重な考察も必要になるであろう。

法人税法 22 条 4 項の立法趣旨にもあるように、公正処理基準は「今後、種々の事例についての判断(裁判所の判断も含む。)の積み重ねによって明確にされていくもの」(藤掛 1967, 76 頁)であり、司法上の判断もまた綿密に確認される必要がある。この点につき、最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 号 5278 頁（以下、「大竹貿易事件」とする。）において、最高裁で初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これをターニングポイントとして、二項対立の関係は後者の解釈が支配的である⁴⁾。当該判決以降、公正処理基準の解釈において、税法の趣旨目的との関係性に言及する判決が登場し始め、その適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになったが⁵⁾、それらについては、あらためて精緻な判例分析を経ることにより、異なる角度からのメルクマールを導出できる可能性が存在する。

平成 30 (2018) 年度の税制改正では、基本規定たる法人税法 22 条に対し、創設以降初め

会」とする。)において報告されたもののうち、会計慣行基準説や税法特有会計処理基準説、憲法違反説などが挙げられる。

²⁾ 例えば、武田（昌）（1981, 4 頁）、新井（益）（1984a, 222-224 頁）、井上（1988, 53 頁）、成道（2014, 48 頁）を参照。

³⁾ 例えば、田中（二）（1968, 406 頁）、神森（1994, 103 頁）、中島（1997, 77 頁）、増田（2016, 111 頁）、山本（2013, 211 頁）を参照。

⁴⁾ 詳しくは後述によるが、以降の裁判例では大竹貿易事件最高裁判決を引用し、公正処理基準の解釈を後者の側から考察している。

⁵⁾ 東条（2018）は、「公正処理基準に係る司法上の判断にあたり大きく 2 つのメルクマールが導出される。一つは、納税者の処理に慣行性があること。そしてもう一つは公平性があることである。」（109 頁）と述べている。

て手が加えられた。その内訳としては、同法 22 条の 2 だけでなく、これに関連する法人税法施行令第 18 条の 2 の新設、そして同法 22 条 4 項への修正が含まれる。収益の認識基準については引渡基準⁶が採用され、したがって公正処理基準の範囲が狭くなり、それだけ訴訟が起きる可能性は低くなったといえる（東条 2018, 109 頁）。言い換えるならば、公正処理基準の解釈の土俵は狭くなり⁷、同条項に係る問題は沈静化したようにも思われる。

しかしながら、いわゆる確定決算主義⁸を採用している以上、依然として企業会計に準拠する部分は存在するため、その部分に関しての重要性は否定できない。また、税法の趣旨目的の観点からの解釈が司法上では通説になっているが、公正処理基準の解釈に係る学説に関する議論は、平行線の一途を辿っている。

ところが、ある種の膠着状態にあるように思われるこの二項対立の関係は、切り口を変えて俯瞰してみると、どうやらここには当てはめることが困難な解釈も見受けられる。この見解については司法上からも言及がなされており、ここに学説と司法の間における何らかの結びつきを確認することができる。

そこで本稿では、公正処理基準の規定が確定決算主義の体系に内包されることから、マクロ的な視座より整理を開始し、会計と税の交渉に係る議論の変遷を追うことを出発点とする。なお、ここでの確定決算主義の内容は、「法人課税小委員会報告」（税制調査会・法人課

⁶ 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」における「支配の移転」の概念に整合する形で、引渡基準が採用された。

⁷ 上述のとおり、課税所得の算定に関する別段の定めは多数置かれており、そうではない白地部分を公正処理基準に委ねていることから、同条に関する別段の定めが新設されるにつれて、これに係る白地部分が狭くなる。

⁸ わが国の法人税法 74 条 1 項は、確定した決算に基づいて申告書を作成し提出しなければならないことを規定している。このことは、会社法 438 条に規定される企業利益をベースに課税所得を算定する計算体系を指しており、これが一般に確定決算主義と称されている。この確定決算主義については、明確にそれ自体を定めた条文が存在せず、ここに内包される要素も、これを指すと思しき名称も、統一的理解を有さないという実情が存在している。よって、「いわゆる」とした前置詞を添加し、この確定決算主義に係る名称が用いられているのである。例えば、中村（利）（1992, 46 頁）や鈴木（1996, 231 頁）、坂本（雅）（2009, 93 頁）は「いわゆる確定決算主義」とした名称を使用している。なお、以降では、「いわゆる」を省略し、これを「確定決算主義」と称することとする。

税小委員会 1996, 第一章・四・3)⁹に従い、以下の三要素に整理する。

- (1) 会社法上の確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること (法法 74 条①)
- (2) 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること (損金経理) 等を要件とすること (法法 2 条二十五)
- (3) 別段の定めがなければ、「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」こと (法法 22 条④)

さらに、そのルーツにも手を伸ばし、ここに含まれる各要素の淵源を辿り、これらに係る議論を整理する。また、学者ごとにその定義するところが異なる確定決算主義の内容¹⁰についても言及し、上記報告に至るまでに生じていた混迷の時代を紐解いていく。

以降では、ミクロ的な視座へ推移すべく、未だ議論の終えない公正処理基準の規定についての考察へ移行する。その立法趣旨を明らかにした後、解釈に係る議論を通時的に整理する。

続けて、同条項の適用要件たるメルクマールの再検証を含めて裁判例の分析を行い、上述の第三の解釈を含んだ学説と司法上の認識との関係を整理することで、当該分野における研究の発展を図りたい。

第 2 節 論文構成

⁹ 詳しくは後述によるが、ここでは、「課税ベースの拡大と税率の引下げ」を表題とし、法人課税の見直し提案された。本報告は、全 2 章で構成されており、第 1 章が基本的考え方について、第 2 章が課税ベースに関する個別的検討についてのものであった。

¹⁰ 詳しくは後述によるが、例えば、吉牟田 (1994, 260-261 頁) は、確定決算主義には広狭 2 つの理解があるとし、いずれを言及するかにより、その内容が異なるとした。また、武田 (隆) (1982, 40-41 頁) は、決算が確定した計算書類にもとづいて課税所得の計算を行わなければならないとする要請を確定決算主義と呼び、この根拠規定は、法人税法 74 条 1 項の「確定した決算に基づく申告」に求められるとしている。その一方で、中里 (1999, 103 頁) は、同条項は申告手続を定めたものであり、これを確定決算主義と呼ぶ必然性は存在しないとしている。

上記研究目的を達成するため、本稿でマクロとして定める、確定決算主義を第1章に据え、会計と税の交渉を追いつつ、各要素のルーツとこれらに係る議論を整理する。第2章からはミクロとして議論の余地を有する公正処理基準の規定を取り上げ、その立法趣旨に始まり、同条項に係る解釈論の萌芽、税務会計学者および租税法学者の意見と、ここに落とし込むことが困難な第三の解釈を導出する。第3章では、同条項に関する裁判例をあらためて分析し、これの適用要件としてのメルクマールを再検証する。終章では、立法に付随する諸論点を挙げ、本稿をもとに展開される今後の研究課題を簡潔に記載する。

第1章 税法と企業会計の交渉

法人税法において企業会計に準拠して課税所得を算定することを定めた明文規定は、昭和42(1967)年における公正処理基準の規定の誕生によりその産声をあげることとなった。同時に、この時をもって確定決算主義の三要素は完成したのだが、法人課税が開始された明治32(1899)年より、約70年の年月を要している。この間、会計と税の間には幾重にも渡る議論が蓄積されていることから、ここでは当時の社会的諸情勢と合わせて両者の変遷を辿ることにより、時代別による会計と税の関係を整理する。

また、所得課税を採用しているわが国の法人税法にとって、確定した決算をベースに課税所得を算定することは今や大前提となっている。しかし、その計算構造の主軸となる根幹規定に係る解釈が統一されていないことは由々しき事態であり、先行研究が蓄積されている当該研究分野ではあるが、今一度その内容が再検討されるべきではないだろうか。

そこで、わが国における課税所得算定の根幹たる確定決算主義を再考するにあたり、種々の議論を有する本課税体系につき、論者ごとにその定義するところが異なっていた混迷のブラックボックスに光をあて、その原因を探りたい。さらに、その本質を検証するべく、法人所得課税が開始された明治32(1899)年より会計と税の変遷を辿ることにより、今一度その意味内容を跡づけることとする。

したがって本章では、会計と税の交渉に係る議論を追うべく、法人所得課税の原点たる明治32(1899)年から公正処理基準の規定が創設された昭和42(1967)年までの期間を対象とし、わが国の税制に多大な影響を与えた申告納税制度が導入された昭和22(1947)年、法人税法全文改正の年である昭和40(1965)年で大きく区分けをする¹¹。

¹¹ 時代区分に関しては、武田(昌)(2009)は「法人税の課税標準の算定には、昭和24(1949)年のシャープ勧告が1つの大きな転機を与えた」(25頁)とし、さらに「税務会計に関しては、やはり、大きな影響を与えたことは明らかである」(23頁)とした。畑山(1984頁)もまた「税務会計と企業会計との交渉は、『企業会計原則』と『シャープ勧告』の公表を契機として急速に活発化した…この頃から、両者の関係をめぐる論攻が目立つようになってきた。」(44頁)としている。これらの見解から、企業会計原

初節では賦課徴収課税の時代における課税体系を、第2節では申告納税制度におけるそれを、そして第3節では昭和40(1965)年から昭和42(1967)年までの議論の整理を行う。最後に第4節では、ここまでに明文化された要素から成る確定決算主義に関する諸見解につき、その整理・分析を行う。

第1節 賦課徴収の時代における課税体系

本節では、法人所得課税が開始された明治32(1899)年を起点とし、賦課徴収課税の時代が終わりを告げる昭和21(1946)年までを射程とする。なお、最初の期間を“黎明課税の時代”、次の期間を“独立課税萌芽の時代”、最後の期間を“独立課税確立の時代”と呼ぶこととする¹²。

第1項 明治32年～大正8年：黎明課税の時代

わが国における法人所得に対する課税の歴史は古く、その前身となる所得税法は明治20(1887)年に創設された。当時の租税収入の大部分は地租および酒税等によったものであったが、国費の膨張は国の進展や国際的な情勢を鑑みれば甚だ緊切するものであった。し

則制定の年度である昭和24(1949)年は、大きなターニングポイントであると断定できる。

しかし本稿では、昭和22(1947)年における申告納税制度の導入および同年における法人税法18条1項の条文に重きを置いて推敲を重ねることから、シャープ勧告が公表された昭和24(1949)年ではなく、上述昭和22(1947)年を境に分類することとしている。

なお、「シャープ勧告」とは改革案であり、これが実際に明文化され法律に組み込まれた税制度は「シャープ税制」として呼ばれることが多い。また、上述のとおりシャープ勧告は昭和24(1949)年に発表され、シャープ税制は昭和25(1950)年に施行された。

¹² なお同時代の区分に関しては、吉国・武田(1975, 89-90頁)はそれぞれの期間の名称を、明治32(1899)年から大正8(1919)年までを「法人源泉課税の時期」、大正9(1920)年から昭和24(1949)年までを「法人税独立課税の時期」、シャープ税制が施行された昭和25(1950)年から昭和35(1960)年までを「法人税受取配当調整の時期」、最後に昭和36(1961)年から同書が発行された昭和50(1975)年までを「法人税支払、受取配当調整併用の時期」としている。

たがって、租税負担の軽減や均衡を図り、さらに歳入の増加を期するとともに、制度自体の革新を目的として、全 29 条にわたる所得税法が設けられたのである（大蔵省編纂 1957, 977 頁）。同法において、その課税対象は個人のみであったが、当初より法人が課税の範囲から除かれていたわけではない。明治 17（1884）年 12 月の所得税法草案では、個人だけでなく法人に課税する旨が議論されていた（織井・山本 1990）。

所得税法創設より 12 年後の明治 32（1899）年に、第一種所得税として法人への課税が開始された。明治 20（1887）年の段階での所得税法 4 条では、「所得税ノ等級及税率左ノ如シ」として、第一等級から第五等級まで区分けされていたが、これが改正を受け、新しく同条「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金、前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」と規定された（大蔵省編纂 1957, 984 頁）。この段階では、総損金、総益金の内容については明らかにされてないが、続く 7 条および 9 条において、所得の金額につき損益計算書の提出を要求していることから、法人の課税所得算定は損益計算に基づいていたことが窺える¹³。当時の状況に関して、藤澤（1920）は「総益金、総損金ノ何タルカニ付テハ税法上ニ規定ナク現行所得税法施行規則中ニモ亦之ニ関スル特別ノ規定ナキヲ以テ主トシテ一般会計上ノ知識解釈ニ依リ併セテ所得税課税ノ趣旨ニ稽ヘ之ヲ判定スルノ外ナシ」（44 頁）としており、旧所得税法においては、課税所得を算定するための定めが存在しておらず、その算定にあたっては会計上の数値に準拠せざるを得なかった。なお、この時点での企業会計に関しては、明治 23（1890）年創定の商法のもとで、すでに会社会計として制度化されていた（畑山 1984, 41-42 頁）。

ところで、この時代の課税所得算定に関しては、忠（1979）は「法律に規定はなくとも、明治 32 年に第一種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的には確定した決算にも

¹³ 大蔵省編纂（1957, 986 頁）より、実際の条文は以下のとおりである。

「第 7 条 納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ 但シ第 2 条ニ該当スル法人ハ各事業年度毎ニ此法律施行地ニ於ケル資産又ハ営業ニ関スル損益ヲ計算シ其計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」「第 9 条 第一種ノ所得金額ハ損益計算ヲ調査シ政府之ヲ決定シ第三種ノ所得金額ハ所得調査委員会ノ調査ニ依リ正負之ヲ決定ス」

とづくという一貫した方針がとられてきたはずである。いうまでもなく、その確定した決算は、会社は商法の規定による。」(11頁)としている。ここで注目すべきは、「確定した決算」に基づくことは、「商法に従う」ことにより成されるものであると指摘されていることである。ここでいう商法に従うとは、他でもない今日的な企業会計に準拠することに通ずるものがあり、「確定した決算」の本質もここに求められ得る。

武田(昌)(2007)もまた、「税法では、戦前、戦後を通じて一貫して確定決算基準主義を採用してきたところであって、これは、いわば商法依存主義の現れであるといつてよい。…法人税の課税標準が、法人の所得によることとした以上は、企業利益が基礎となることはすでに前提とされているのである」(96頁)としており、企業会計準拠の姿勢はここからも見て取れる。また、この時代での申告は現代のそれとは形態を異にしており、所得税法7条にて「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」とされるのみであった。しかし、大正2(1913)年の同法同条における施行規則3条では、「第一種ノ所得ニ付納税義務アル法人ハ每事業年度決算確定ノ日ヨリ7日以内ニ所轄税務署ニ所得税法第7条ノ申告ヲ為スヘシ」として定められており、この条文内で初めて「決算確定ノ日」の用語が登場した¹⁴。

申告に係る提出書類に関しては、改正前の同法3条では「納税義務アル法人ハ每事業年度通常総会後七日以内ニ損益計算書ヲ所轄税務署ニ提出スヘシ」と規定されており、総会後7日以内に提出が要求されているものは損益計算書であって、貸借対照表も申告書も提出を要しないこととされていた(武田(昌)2001, 54頁)。これが改正後の同法7条において「第

¹⁴ このことは、武田(昌)(1993, 10頁)や中村(利)(1990, 165頁)、柳(2001, 171頁)も同様の見解を示している。なお、この「決算確定」という文言は、株主総会に提出した計算書類がその総会において承認を受けた事実を指しており、その日から7日以内に申告書および計算書類を提出することを要求したものである(武田(昌)2001, 55頁)。また、改正前の所得税法3条の条文内に登場する「通常総会」と「決算確定」の関係について、武田(昌)(1999, 101頁)は「まず同等と解してよい」としている。さらに別の議論(武田(昌)1954)では、「『決算の確定』ということは、当然従来から問題にされたものに違いない。」(77頁)として、「決算確定の日」に対する矢部(1929, 289頁)と片岡(1943, 552頁)の意見を取り上げている。

一種ノ所得ニ付納稅義務アル者ハ命令ヲ以テ定ムル期間内ニ各事業年度ニ於ケル財産目録、貸借対照表、損益計算書、第 4 条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ノ明細書添付シ政府ニ提出スヘシ…」とされ、損益計算書だけでなく、財産目録や貸借対照表などの財務諸表の添付が明記された（柳 2001, 171 頁）。この理由としては、当時の法人の事業内容や規模から推測して、その課税物件数や政府にとっての税収の側面から、それらに係る規定はさほど重要性を帯びていなかったことが考えられる¹⁵。

ところで、賦課徴収課税方式を採用しているこの時代に、なぜ「申告」という概念が登場しているのでしょうか。申告形態や添付書類に関しては上述のとおりであるが、なぜそれらを申告する必要があったのでしょうか。これについては、明治 32（1899）年の時点での所得税法施行上取扱方心得にて、「所得ニ関スル申告書ハ所得決定ノ参考ニスキサル」とされており、申告により提出された資料は課税所得決定の参考として用いられていたに過ぎないことがここから読み取れる¹⁶。したがって、ここで言及されている「申告」とは、確定決算主義の三要素のうち、今日の法人税法 74 条 1 項による「確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること」の意図するところとは、どうやら意味合いを異にしていることが窺える。

さて、ここまで黎明課税の時代を概観してきたが、この時代では「決算確定ノ日」として、本稿が追い求める「確定した決算」に似通う文言が明文化された。また、申告の意味合いは今日のそれとは違えども、条文は深化していることも窺うことができた。しかしながら、やはり「確定した決算」に対する思考は、前掲小委員会報告にて集約された三要素のうちどの

¹⁵ この点に関し、大村（1977）は「法人所得税の課税対象となる法人数が少なく、その収入も全体から見ても極めて僅少であり、個々の負担もさして重くない時期においては、それほど問題は深刻化することはなかったであろう。」（5 頁）としている。

¹⁶ 当該疑問に対するアプローチには、牛米（2010, 154-155 頁）を参照している。また牛米（2010, 140 頁）は、明治 32（1899）年以前では「納税義務者には申告の義務があり、申告により所得調査委員の選挙権を得る」ことができていたが、「明治 32 年法により申告書は税務署にとって単なる参考資料に過ぎなくなり、申告の重要度は低くなった。」としている。なお、その後の大正 2（1913）年での改正をもって、申告を奨励する制度の方針転換がなされ、大正 9（1920）年より「諸控除申請と申告書提出をセットにした申告奨励が推進される」ことになったのだが、これについては牛米（2009）を参照。

要素に該当しているのかという疑問に対しては、この時点では明確な解答を導き出すことはできない。

以降ではこれに引き続き、昭和 22（1947）年での法人税法改正にて「確定した決算」に基づくという文言が明文化されるまでの変遷を追うこととする。

なお、この時代に制定された法人所得に対する課税制度は、第一次世界大戦が終了した後の大改正に至るまで、実に 20 年の間継続して採用されることとなった。

第 2 項 大正 9 年～昭和 14 年：独立課税萌芽の時代

大戦が終結したことで、国は軍備の拡張に必要な財源を確保することに加え、社会政策的見地にたった税制改正を実施し、既存の所得税制度の不公平を是正する必要があった（大蔵省編纂 1957, 1081 頁）。当時の所得税法は「到底課税ノ公平、負担ノ権衡其ノ完キヲ得タルモノト称スルヲ得ザルモノアリ」とされ、「社会政策ノ加味」による改善が急がれた（大蔵省編纂 1937, 1081 頁）。そこで時の政府は、新たに税制改正を行うことで、法人所得課税の抜本的改革を行うこととしたのである。大正 9（1920）年における税制改正は、所得税法の全文を改正するだけの大規模なものであり、この改正をもって法人は独立課税の対象となり始めた。本改正において、課税対象の法人に対しては、第一種所得として所得税を課するとともに、法人から受け取る配当および利益処分賞与についても、これを第三種所得として算入し、累進課税を行うという大改革が提案された（吉国・武田（昌）1975, 92 頁）。

また、本改正より法人に対しての第一種所得は細かく分類され、これらの内訳として、法人の超過所得、留保所得、配当所得、清算所得、そして外国法人の所得へと区分された¹⁷。

¹⁷ 本改正に関する議論については、吉国・武田（昌）（1975, 92 頁）に詳しい。本書によれば、「改正案のドラスティックな内容については野党憲政会の反対はもちろん、与党である立憲政友会においても、あまりに激変にすぎるとして緩和の修正が行われ、たまたま衆議院の解散によってこれが特別会に再提出されたときは恐慌襲来して経済情勢は一変していたため、再び衆議院で修正を受け、さらに貴族院の修正を受けてようやく成立した。」とされている。また、柳（2019, 11-12 頁）によれば、「従来個人所得税の計算

これにより、前3項の所得を発生させる法人は、それぞれの税率に従い¹⁸課税されることとなった。

この改正に伴い、申告書に付すことを要求される書類として、先の時代より求められていた財産目録や貸借対照表、損益計算書に加えて、留保所得等に係る明細書および資本金額の明細書が追加されている。法人の所得を定めた同法4条では、「法人ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル」（大蔵省編纂 1957, 1106 頁）とあり、この時点でも総益金・総損金に関する説明は施されていない。しかし、改正後の施行規則16条によれば、申告の提出期限を「法人ノ各事業年度ノ所得ハ每事業年度ノ決算確定ノ日…ヨリ14日内…ニ之を…申告スヘシ」（大蔵省編纂 1957, 1130 頁）と定められ、先の時代に比べ「決算確定ノ日」の属する条文には深化が見て取れる¹⁹。

なお、総益金の定義に関し、渡辺（善）（1921）は「会社ノ益金トハ資本ノ払込以外ニ於テ純資産ノ増加ノ原因トナルベキ一切ノ事実ヲサスモノトス」としており、これに対し武田（昌）（2009）は「課税所得の計算が、純資産増加額によって支配されていたことによるものと思われる。」（29 頁）としている。

さらに、この時代の諸論点を整理するにあたり、大村（1977）が当時の情勢に言及するだけでなく、会計と税の関係にも触れている。ここでは、「論争を見る場合に、その前提として、企業側の会計処理の実態がどうであったか、また、税務側の行政の実情がどうであったかを知っておく必要がある。」（9 頁）として、彼の議論がなされた社会情勢にも言及している。そしてその実情は「企業の会計処理の実情であるが、会計側の資料がないので、…この

上、受取配当金等は非課税であったため、配当所得を受け取る者とそうではない者との間に租税負担の不公平が生ずる結果となり、法人と個人双方をそれぞれ独立の納税主体として課税するに至ったのである。」とされている。

¹⁸ 法人の超過所得は 5/100 ないし 20/100 の超過累進、留保所得は 4/100 ないし 20/100 の超過累進、配当所得は 5/100、そして清算所得および外国法人の所得は 7.5/100 の税率であった。

¹⁹ 申告の期限が 7 日から 14 日に延長されたことについて、武田（2001）は「このように申告期限が延長された点についての経緯は必ずしも明らかではないが、従前の 7 日はあまりにも短かすぎるといった批判があったことにもよるものと考えられる。」（56 頁）としている。

論争で最も活躍した中村継男氏が…述べた一句が示唆的である。」(10 頁)とした。この点中村(継)(1917)によると、「東京都内に会社が一万あります。そのなかで完全なる複式簿記の帳面をもっている会社は約六千、後の四千はその複式簿記の元帳すらない。」(79 頁)とされていた²⁰。

一方で税務側においても、大村(1977, 10 頁)は「職員の定員は今日に比べて極めて少なく、…限界があった。」「なるべく簡単に、形式的基準で課税標準を算定できるようにしたいという意向があったのも、やむをえない事情にあった。」としている。

また、会計と税の関係については、中村(継)(1919)に記載されており、「一個ノ私見トシテハ税法ノ解釈ノ如キハ関係諸法規ニ於テ明ラカニ会計的諸原則ヲ否定セザル限り会計上ノ原則ヲ採用シ以テ関係諸法規ヲ活用スヘキヲ相当ト信ズルモノナリ」(107 頁)としている。大村(1977)はこの考え方に対し「当時、税務職員として、このようにはっきりと言いきっていた人は少なかった。」(48 頁)として、中村(継)を「『税務会計』の権威として草分け的存在」として認識しており、このことから、本稿では中村(継)の発言に大きな優位性を見出すことができる。

なお、この時代の課税所得の算定に関し、武田(昌)(2009)は、「商法・企業会計の発展とともに、課税所得の算定方法も影響を受けてきたことは紛れもない事実である。」(29 頁)としており、やはり商法とは切っても切れない関係にあったことが窺える。

その後大正 12 (1923) 年には、同族会社または保全会社²¹につき、一定額以上の留保を行った場合に、所得審査員の決定により、その超過留保分を配当したものとみなす特例規定が設けられた(吉国・武田(昌)1975, 93 頁)。

²⁰ 中村(継)の論述に対して大村は次頁にて、「当時の会社は、今日のような個人企業類似の零細企業を含まず、レッキとした会社が多かったことを考えると、決して良好な状態とはいえないと判断される。」としており、複式簿記による適切な経理が必要とされる大企業も、その帳面を有していなかったことを指摘しており、ここから当時の日本には経理の習慣が浸透していなかったことが窺える。なおこの部分に関しては、シャープ視察団による勧告の一項目の対象となるが、詳しくは後述によることとする。

²¹ 本文下記注同書同頁によれば、保全会社とは「株主または社員の 1 人またはその縁故者が 50%以上の数の株式または出資を保有する会社」をいう。

この課税所得の算定に関する議論に関して、大正最後の年である 15（1926）年における繰越欠損金の損金算入制度を廃止することを定めた同年の所得税法大改正に言及しないわけにはいかない²²。この論題は、改正後の施行規則 1 条において「法人ノ前事業年度ヨリ繰越シタル益金又ハ損金ハ其ノ事業年度ノ所得計算上益金又ハ損金ニ之ヲ算入セス」（大蔵省編纂 1957, 1207 頁）として規定され、この制度自体は、同年の 4 月より適用が開始された。これに係り、この時点まで認められていた繰越欠損金の損金算入の規定が外されたことによる問題²³も生じた。さらに、この改正が法律でなく、政府限りで決定できる施行規則で同条を規定したことに対する風当たりも強かった（大村 1977, 42 頁）。

この年には、加えて大きな改正²⁴がなされた。大正 9（1920）年の改正で細かく定められた所得区分に係る税率が、その補修を受けたのである（大蔵省編纂 1957, 1201-1202 頁）。

こうして、大正 9（1920）年の時点では存在していた配当所得と留保所得の区分が廃止され、第一種の所得は法人の普通所得²⁵、超過所得、そして清算所得の 3 種類となった。

繰越欠損金の取扱いに関する改正、そして所得区分の変更は、それまでの商法依存の所得計算に一石を投じた体制変更であり、これについては忠（1976, 13 頁）の述べるように、「新しい税務会計のジャンルの息吹」が感じられることとなったのである。かくして、大正の時代は幕を閉じた。

そして時は流れ、法人税法創設の時代たる昭和の時代へと突入する。昭和 2（1927）年に

²² 大村（1977）によれば、「大蔵大臣内訓でなく施行規則の改正で行ったことは、それまでの所得計算の規定の仕方に、新たな方式をもたらしたという意義も認められる。」（43 頁）とすると同時に、慣例とされていた事項に対し手を加えたことにつき、疑義を呈してもいる。

²³ これに関しては、大村（1977, 42-45）に詳しい。

²⁴ この改正の理由について、大蔵省編纂（1957）によれば、「現法人に於いては法人の所得中配当したる部分と留保したる部分とに対する課税を異にし、配当所得に対しては 100 分の 5 の比例税なるに拘らず、留保所得に対しては 100 分の 5 より 100 分の 20 に達する累進課税率を適用するが故に、自ら法人の社内留保を少なからしむる傾向を生じ、其の結果事業の基礎を薄弱ならしめ、延て産業の発達を阻害するとの避難あり。」（1192 頁）としている。

²⁵ 大蔵省編纂（1957, 1198 頁）によれば、大正 15 年改正をもって、「法人の所得」は「法人の普通所得」に改められた。

は、主秘第一号として主税局通牒²⁶が公表された。この中で、法人の所得税に関しては、総益金と総損金に該当する項目について言及がなされている²⁷。この後は、昭和6(1931)年、昭和10(1935)年と税制改正が行われたが、より強い重要性を帯びているのが昭和12(1937)年に行われた所得税率引上げの税制改正である。同年の改正では、激増する財政需要を賄うため臨時租税増徴法が施行され、法人の普通所得と清算所得に対して増税が行われた。普通所得は内国法人と外国法人に区分され、前者は5%から10%へ、後者は10%から20%に引上げられた。同時に、清算所得および同族会社の加算税額も増税を受け、さらに翌年の昭和13(1938)年には内国法人の普通所得税率は12.25%にまで引上げられた。こうした増税に次ぐ増税は、当時の法人に関する認識の強化、新興事業開発の促進に政府が尽力していたことが窺える。

これまで法人の所得に関する課税は所得税の概念の内に存在していたが、次の時代の到来により、法人の所得は単独のものとして認識され、これを体系的に定めた法律が誕生するのである。

さて、ここまで独立課税萌芽の時代を概観してきたが、この時代では先の時代に比べ条文の文言が深化していた。また、税法側の見解として、企業会計準拠の姿勢の重要性を主張する見解が存在していたことも注目すべきであろう。

次節では、いよいよ法人税法がその姿を露わにする時代が到来するため、これに引き続き変遷を追うこととする。

²⁶ これについて、新井(益)(1980, 11-12頁)は、「公開の場で論ぜられることなく、当時の会計文献においても真正面から取り扱われることはなかった」とする一方で、「現実の税務取扱としては整一性が図られていたため、その内容については間もなく会計実務家や会計学者の知るところとなった」として、その公表に後の時代へと紡がれる可能性を見出していた。

²⁷ 詳しくは、武田(昌)(2009)を参照。また、同書によれば、この時期に「ようやく実務上問題が生じてきていたところであって、実務に適用する措置が定められている。」(32頁)とされている。

第3項 昭和15年～昭和21年：独立課税確立の時代

そして昭和15（1940）年、税制の簡明化を目的として、所得税は個人の所得に課税する一方で、法人の所得については独自の法体系をもって課税を行うこととし、そのために所得税法中の第一種所得税と法人資本税²⁸を統合することにより、法人税法が創設された。

法人の所得につき、法人税法が施行されたことにより、その課税経路が大きく変わったのかと問われると、実際にはそうではない。同法18条に定めるところでは「納税義務アル法人ハ命令ヲ以テ定ムル所ニ依リ期間内ニ財産目録、貸借対照表、損益計算書…並ニ第四条ニ規定ニヨリ計算シタル所得金額オヨビ資本金額ノ明細書ヲ添付シ、ソノ所得金額オヨビ資本金額ヲ政府ニ申告スベシ」とされており、旧法の定めるところと基本的には変わらないのである。また、施行規則の18条をみても、「法人ハ…決算確定ノ日ヨリ14日以内ニ…所轄税務署長ニ申告スベシ」とされており、申告期限に関しても同様に、旧法からの大きな変更はなかった（柳2001, 172頁）。

この時点での所得計算について、柳（2001）は同書同頁にて、「当時はまだ法人の課税所得を計算するための税法の規定は不十分であり、商法等の法令の規定に準拠していたようである。」として、独自の税目が設けられたとはいっても、先の時代に引き続き、この時期の法人所得に対する課税は発展途上であったことが窺える。

また、同書同頁において、「『確定決算の日』という用語が使用されているが、…確定決算主義について定めたものかどうかは定かではない。」としながら、この時点で現代の課税所得計算におけるような、「商法依存の思想が存在していたことは確かなようである」としつつ、その理由は「税法の課税所得の計算に関する規定が未だ不完全であったこと」として、

²⁸ これは、昭和12（1937）年に臨時租税増収法で採用されたものであり、この時代は法人の資本金（積立金額を含む）に対して、0.1%の税率で課税されていた（欠損法人を除く）。翌年の昭和13（1938）年には、税率が0.12%に引き上げられた。

企業会計に依存しつつ課税所得を算定するという事実が存在していたことを指摘している。つまり、この時代においても先の時代で概観した内容と同様に、税法独自の規定を発展させつつも、やはり商法に依存し、会計にその算定を委ねる必要があったのである。その後、わが国は第二次世界大戦の佳境へと突入し、戦費を中心とした財政需要による増税が実施され、昭和 17 (1942) 年には 25%、2 年後の昭和 19 (1944) 年²⁹には 30%、さらに翌年の昭和 20 (1945) 年には 33%へと引上げられた (吉国 1996, 10-12 頁)。そして同年、日本は大戦の敗北を宣言し、6 年に渡る戦争は終結した。大戦中には増税に次ぐ増税が行われ、この間の増税項目は多岐にわたるが、本稿ではこれを取り扱わないものとする。

また、同年には「法人各税の取扱」という通達が公表され、これにより資本金 500 万円以上の法人と、大蔵大臣の定めた法人³⁰に対して、申告納税が要求された。この年は一部の法人に対し、申告納税制度が先行して採用された年であり、武田 (昌) (2009, 9 頁) はこの制度を「申告納付制度」と呼び、申告することよりも納付することに意味があるとしていた³¹。

同年における公開通達のうち、5 条 20 項によれば、「税法ニ於テ総益金トハ資本ノ払込以外ニ於テ純資産ノ増加ノ原因トナルベキ一切ノ事実ヲ言イ、総損金トハ資本ノ払戻、利益ノ処分以外ニ於テ純資産ノ減少ノ原因トナルベキ一切ノ事実ヲ言ウ」とされ、総益金および総損金の内容について明らかにおり、これを含む多くは、前述の守秘第一号を承継したものとなっている (武田 (昌) 2009, 33-39 頁)。

さて、ここまで賦課課税の時代における課税体系を概観してきたが、この時代では法人に

²⁹ この年には、14 日以内となっていた法人税の申告期限が「30 日」へと延長された。武田 (昌) (2001, 57 頁) はこの理由を「戦争もいよいよ末期的な症状を呈してきたが、企業も昭和 16 年以来、企業設備、疎開などのために、決算確定の日から 14 日以内の申告期限では実情に即応しない状態となってきたことが挙げられる。」としている。

³⁰ 武田 (昌) (2009, 33 頁) によれば、ここには銀行、保険会社、無尽会社、信託金社、地方鉄道会社、軌道会社のうち、資本金が 500 万円未満の法人が該当するとされている。

³¹ なおこの年には、従来 30 日以内とされていた法人の申告期限が、決算確定後「60 日」以内とされた。これに対し武田 (昌) (2001) は、「この 60 日については、必ずしも確たる根拠はないようである。…申告納付においてそれから 1 月程度の余裕を置いて納付せしめることとしたものと考えられる。」(58 頁) としている。

対する課税体系として独自の税目たる法人税法が成立し、今日に至るまで存続するものとなっている。

しかしその一方で、確定決算主義と「確定した決算」に基づくこととの関係は不明確ではあったものの、そこには、商法に依存して課税所得を算定すること、つまり今日的な企業会計準拠の姿勢が色濃く存在しており、二者は強い結びつきを有していた。

この関係は次章ではどのように展開されていくのであろうか、引き続きこれらの変遷を追ってみたい。

第2節 申告納税制度の時代

ここまで確定決算主義に内包される三要素の変遷を追ってきたが、前節ではそのいずれに対しても、臍氣に痕跡が感じられるのみであった。本節では先の区分を引き継ぎ、昭和40（1965）年の法人税法全文改正までを射程とする。

ここでは、昭和22（1947）年の申告納税制度の導入、昭和24（1949）年におけるシャウプ勧告による改正、そして昭和27（1952）年より幕を開ける怒涛の連続意見書の時代を機に、各項で整理を行う。

第1項 申告納税制度の誕生

敗戦の年から二年後の昭和22（1947）年、わが国の法人税法は大きな転換期を迎える。同年の改正による法人税法18条1項では、「納税義務ある法人は、…各事業年度終了の日から2箇月以内にその確定した決算に基づき当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金額を記載した申告書を政府に提出しなければならない」とされ、この改正をもつ

て初めて「確定した決算」に基づくという文言が採用され、法律に織り込まれた³²。これと同時に、所得税および法人税につき、申告納税制度も導入された³³。品川（1982, 161 頁）はこのことを、「課税所得の計算は、…商法等に…依存してきたものであり、…申告納税制度においてもそれが踏襲された」とし、「このことは何よりも租税の執行の便宜性から支持されてきたものと理解されるのである。」としている。やはり企業会計に準拠して課税所得を算定する姿勢は伝統的なものであり、ここからもそのことが明らかになる。

なお、この条文による「確定した決算」に基づくことに対し、武田（昌）（2004）は「現行法人税法 74 条の『……確定した決算に基づき』という文言は、この昭和 22 年の改正において挿入されたものである」（57 頁）としている。さらに、後述の昭和 40（1965）年における法人税法全文改正により判明する確定決算基準の本質と合わせて、この改正後の同条項の明文化をもって、現行の法人税法 2 条二十五号および同法 74 条 1 項の起源をここに見ることができる。

翌年の昭和 23（1948）年および昭和 24（1949）年にも税制改正が行われ、法人税法の定めるところは、その厚みを増していくこととなった³⁴。申告納税制度が導入されたことによ

³² 同年の法人税法 18 条 1 項より、その申告期限が事業年度終了の日から 2 月以内となった。武田（昌）（2001）はこれに関して、「往年においては、決算確定（中略）から 7 日とか、14 日、30 日、60 日というように、決算確定（原文ママ）を申告期限の始期としていた。しかし、昭和 22 年の改正では、事業年度終了の日となって、事業年度の終了の日の翌日が申告期限の始期となったのである。」（58 頁）としている。なお、所得税の申告期限もまた法人の申告期限と共に変遷を遂げてきたが、本稿ではこれを取扱わないものとする。

³³ なおここで設定された同制度は、今日のそれと変わらないものであり、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限り、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」をいう。同制度について詳しくは、金子（2019, 918-919 頁）を参照。

³⁴ 吉国（1996, 51-62 頁）によれば、昭和 23（1948）年と昭和 24（1949）年の税制改正は、以下の要素に集約される。

昭和 23（1948）年税制改正：①特別法人税法の廃止と法人税法への統合②税率の改正③資本に対する法人税の廃止④加算税および追徴税額の課税強化⑤納税地指定制度の創設と視点調査権の付与⑥その他の改正。昭和 24（1949）年改正：①額面超過金の積立額の益金不算入②法令に基づく固定資産の譲渡益に対する超過所得税の非課税③中小企業等協同組合に対する課税④国際観光ホテル事業用の固定資産の耐用年数の特例の創設⑤学校法人についての収益事業課税。

り、税法は独自の定めを充実させつつ、その中でも企業会計準拠の姿勢を顕示していた。

ところで、昭和 24 (1949) 年には企業会計原則が設定³⁵されたのだが、この創設背景についても、興味深い点が多々存在する。

戦後の日本について、昭和 22 (1947) 年の経済実相報告書によれば、「政府、企業および家計のすべての部門において、また生産、雇用、財政、金融、貿易などあらゆる局面において極度に悪化・疲弊し、『国も赤字、企業も赤字、家計も赤字』³⁶」といったように、国全体の経済状況は崩壊しきっていた。この状況に対して国は、経済の安定と復興を目指し、これに係る施策遂行の中心として経済安定本部を設置した(新井(清)1999, 88 頁)。この経済安定本部は、「計画・統制経済の司令塔として政府において格別の地位を与えられた。」(福永1997, 157 頁)とされており、それ自体に大きな重要性が見て取れる³⁷。翌年の昭和 23 (1948) 年には、企業会計制度の整備などを図ることを提言した「会計基準及び教育会議」に関する建議書が当時の総理大臣へ提出され、経済安定本部において、企業会計制度対策調査会が発足された³⁸。

こうして、戦後の混沌とした経済を復興に向かわすべく、企業会計制度対策調査会を中心とした、企業会計制度の統一を目指す動きが始まった。その結果、「企業会計原則」が成立し³⁹、この後の連続意見書において、大いにその役割が発揮されるのである。

³⁵ 企業会計原則は同年の7月9日に設定されたが、以降企業会計審議会より多くの調整意見書が公表されている。特に、昭和 27 (1952) 年における「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(以下、「昭和 27 年調整意見書」とする。)と、昭和 41 (1966) 年における「税法と企業会計との調整に関する意見書」(以下、「昭和 41 年調整意見書」とする。)は、公正処理基準の規定が成立するまでの大きな役割を果たしている。これに関しては、後述にて言及することとする。

³⁶ この表現は、後述の経済安定本部による経済実相報告書に附せられた、「経済緊急対策(昭和 22 年発表)」より引用したものである。

³⁷ 経済安定本部の重要性について、森(1993)は「各省に優先する存在である」とするだけでなく、「経済復興計画を実施する内閣の中心的官庁となった。」(81 頁)としており、同時にその権限も明確なものとなっていた。

³⁸ 「企業会計制度対策調査会」は後に「企業会計審議会」、つづいて「企業会計審議会」と改称を受けたが、昭和 27 (1952) 年に経済安定本部が廃止されたことに伴って、同組織は大蔵省へ移管された。詳しくは、新井(清)(1999, 20 頁)を参照。

³⁹ 企業会計原則のより細かな成立過程・背景に関しては、黒澤(1978, 1694-1701 頁)、黒澤・番場他

ところで、昭和 25（1950）年の法人税基本通達直法 1-100「314」においては、「確定した決算」の意義について言及されており、それ即ち「その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものの承認があったことをいう」とされている。

当時はこの「確定した決算」に基づいた経理を確定決算基準と公称していた⁴⁰が、この文言が含まれる法人税法 18 条 1 項とは、上述のとおり今日的な法人税法 2 条二十五号および同法 74 条 1 項が混在した、明瞭性を欠く条文となっていた。このことについて、坂本（雅）（2020）は「評価、償却、引当金等の内部取引、あるいは外部取引でも特に確定した決算における経理が要請されている…使用人兼務役員賞与等の個々の項目については、旧法の規定は必ずしも条文表現が十分ではなかったことは否めない。」（4 頁）としており、当該条文に係る不明確さを指摘している。さらに、前原（2005）は減価償却に関して「法人が…償却をなした場合の当該償却額は…」（143 頁）とあるのみで、確定した決算については言及されていないことから、個別規定と旧法 18 条 1 項を合わせて解釈していたとしている。

ここまで、今日的な法人税法 2 条二十五号および同法 74 条 1 項の規定は厚みを増し始める一方で、先の黎明課税の時代で最も早く出現した気配のある企業会計準拠の明文規定は未だに登場していない。

さて、ここに至るまで税務会計と企業会計における各々の変遷を追ってきたが、これらに関する直接的な議論はさほど発展していないことが判明した⁴¹。しかしここからは、シャウプ勧告、企業会計側の意見陳述である第一次税法意見書、そして税務会計側の意見陳述である税制簡素化についての第一次答申（以下、「第一次答申」とする。）をはじめとした、怒涛

（1978, 1702-1728 頁）などを参照。

⁴⁰ 詳しくは後述の本章第 3 節によるが、昭和 40（1965）年での法人税法全文改正において、この「確定した決算」という文言が「確定決算基準」を示していたことが公表される。

⁴¹ 畑山（1984）は、「戦前においては、税務会計と企業会計とが何らかの交渉をもちつつ発展の道を行ってきたとしても、両者の間の関係をめぐる問題は、学問レベルでの現実の課題になりえなかったものといえよう。企業会計が制度として未確立の状態にあるなかで、税務会計は、基本的に税務官庁のために存在し、実務家や学者の論議の対象に容易になりうるものではなかったのである。」（43 頁）としており、両者の形態の相違から、その交渉は発展し得なかったとしている。

の交渉時代⁴²が幕を開けることとなる。

これらを時代に沿った議論の流れに基づいて分析すべく、次項ではシャウプ勧告による税制改正に始まり、これら論点を整理してみたい。

第2項 シャウプ勧告による税制改正

戦後の税制の見直しを主たる目的として、昭和24(1949)年にシャウプ教授を団長とするシャウプ使節団は、日本税制報告書(以下、「第1次勧告」とする。)を公表した。この第1次勧告は、「会計の役割」という1項目を設けたほか、ほぼ全編にわたって所得課税制度が近代会計に立脚すべきことの重要性を指摘するとともに、棚卸資産の評価方法や減価償却の方法の改善、資産の評価減容認制度の廃止、貸倒準備金制度の創設などにつき、具体的な提言が行われた(畑山1984, 45頁)。

翌年の昭和25(1950)年には、シャウプ勧告に基づいたシャウプ税制が施行され、第1次勧告事項も法令に反映されることになると同時に、通達が一般に公開され、統一的な基準による税務の運用に道が開かれることとなった(畑山1984, 同頁)⁴³。

このように、シャウプ勧告は日本の税制に大きな影響を与え、これより前述の会計と税の本格的な交渉が開始されることとなったのである⁴⁴。

ここまで順調に“税法は企業会計に準拠して課税所得の計算を行う”旨の規定を定めんと

⁴² 詳しくは後述によるが、前述の昭和27年調整意見書の後には、昭和35(1960)年に企業会計原則と関連諸法令との調整に関する連続意見書 第一・第二・第三(以下、「昭和35年連続意見書」とする。))が、昭和37(1962)年には「企業会計原則と関連諸法令との調整に関する連続意見書 第四・第五(以下、「昭和37年連続意見書」とする。))がそれぞれ公表された。

⁴³ ここで黒澤は、「25年改正法人税法は、シャウプ勧告を受け入れた結果として、しかも商法改正の影響を受けて、「企業会計原則」上の原則・基準のいくつかを導入することになったのである。」としており、シャウプ勧告を機に税法と会計が接近していたことを明らかにしている。

⁴⁴ シャウプ勧告を受け、翌年の昭和25(1950)年の税制改正では、「青色申告制度」の導入が開始された。この背景としては、当時のわが国に経理の習慣が存在していなかったことなどが想定され、これに伴う複式簿記普及の論点も存在するが、本章の趣旨目的に沿わないため、ここでは言及しないこととする。

する議論が進展しているように一見思われるが、そうではないとする見解も存在していた。例えば富岡（1950）は「税務会計を『理念としての税務会計』と『現実としての税務会計』とに便宜的に概念的に区分し…両者の計算規則に於ける離反を認識し、これが解決を計る方法として税務会計原則を樹立し…課税所得金額計算の明確なる基準を提供することに依り、課税の公平と其の明確性、合理性が期し得られるものとする。」（22-23頁）とし、企業会計原則とはその目的を異にする税務会計原則の必要性について言及していたのである。

翌年の昭和 26（1951）年には、日本会計研究学会第 10 回大会において企業会計原則と税法に関する調整のあり方について議論がなされ、そこで明里（1951）が注目すべき発言をしている。その内容は、「企業会計原則が一般に公正妥当と認められた場合においては、損益確定の理論として税務経理は全面的にそれを基礎とすべきであると考えられる。」（24 頁）としたものであり、前述の富岡に拠るところの、税務会計の領域に存在していた独自性を尊重するという考え方を揺るがす見解も、一方では存在していたのである（高橋 2011, 93-97 頁）。

したがってシャープ勧告が当時の会計と税に与えた影響は大きく、この時代での二者の関係は、先の時代に比べ大きく動いていた。

ここまでの通時的な分析から、企業会計は企業会計原則に基づいて適正な企業利益算出を、税法は税務会計原則に基づいて課税の公平を追求していることが窺える。さらに、税法内部には企業会計に準拠せず、独自に原則規定を設け、課税所得計算を行う必要があるという見解も存在していた。そうは言っても、終戦より数年が経過し、日本経済は復興しつつある中で、両者の調和の必要性に着目した議論はその重要性を増していった⁴⁵。

また、企業会計原則は理念的・啓蒙的色彩が濃く、具体性・詳細性を欠いているとされる

⁴⁵ このように判断できる理由としては、後述の昭和 27 年調整意見書の前文において、税法の方向性を明らかにする基準を策定する項目が設けられており、企業会計から税務会計に向けて何らかの意思疎通を図らんとする動きが見て取れるためである。

一方で、税法は課税の公平を目的として恣意的処理を排除するとしたことから、その計算規定は詳細かつ画一化し、もとより存在していた溝は次第に大きくなり、やはり二者間での調整が必要となっていく（中田 2000, 10 頁）。これら会計と税における調整につき、次項では昭和 27 年調整意見書を中心とした論点整理を開始したい。

第 3 項 昭和 27 年調整意見書⁴⁶を中心に

企業会計審議会は、昭和 27 年 6 月に昭和 27 年調整意見書を小委員会報告の形で公表した。この意見書が本節において大きな役割を果たすこととなる。本意見書の目的は、もとより税法と企業会計は異なる理論と体系を持っており、これら二者間の矛盾対立につき、企業会計の立場より税法に対して調整を希望する問題点を提起し、これに係る解決の方向性を指摘したものであった⁴⁷。

ところが、本意見書には「税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならない」、「税法においても、…企業の純所得の決定に関しては、健全な会計慣行を尊重するとき規定の設けられることが望ましい。」⁴⁸とする主張があり、こうした「企業会計原則優先の立場」ないし「企業会計原則至上主義」と受けとめられかねない内容であったことから、とりわけ税務当局者から痛烈な批判が寄せられた。

例えば、泉（1952, 88 頁）はこの意見書に対し、「企業会計原則そのものにおいても純粋な会計原則の立場からは果してどうかと思われるような妥協を、実務の使宜といったような考え方からしている点が少なくない」にもかかわらず、「企業会計原則が唯一絶対なものであって、商法も税法もこれに調整するようにならなければならないと説くのは、全く

⁴⁶ 意見書の各部分から本項の趣旨に沿った部分のみを引用している。

⁴⁷ 詳しくは、昭和 27 年調整意見書 前文二を参照。

⁴⁸ 詳しくは、昭和 27 年調整意見書 総論 第一 租税目的のための会計原則の適用を参照。

の独断に過ぎないのではあるまいか」としている。また、中田（2000）は、「基本理念とされる『一般に認められた会計原則』についての内容の具体的な説明を欠き、さらに税法の立場の検討がなされず、税法側を納得させる説得力を欠くものであった。」（10頁）とした。

一方で、新井（益）（1984b, 104-105頁）は「本意見書の範囲は以上のように極めて多岐にわたるものであり、…『「企業会計原則」の立場から調整を希望する問題点を提起し、解決の方向を示唆したに過ぎない…』と述べているにもかかわらず、当時の法人税法規定に対して強烈的な改正を求めたものである。」としながらも、「本意見書について当時散発的に税法の側よりする批判も行われたが、…課税所得は企業利益とは別個に算定されるものではなく、企業利益を土台として算定されなければならないとする見解を大胆に且つ率直に表明したことが、…その功績は大きいものがある。」として、本意見書を評価している。

この昭和27年調整意見書に対して税法側は、同年7月に通達として「『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』の発表について」を公表している。ここでは意見書に対する税法上の批判として、「税法においては課税所得に対する固有の理論があるのであるから、企業会計原則と税法の課税原則との間に本質的に一致に至らない部面のあるのはやむをえないことである、…税法が一般の会計実務と一致しているのは、税法上の所得と会計上の利益とでは理論上には異なる構成を有しながら、実際上はその範囲がきわめて接近していることと、税法が実務上の便宜によりできるだけ会計実務を技術的に採り入れていることによるものである。…この意見書は、…その内容について更に十分な検討を必要とするものであり、また、立法上は考うべき点もあるが、これを現行法の改正に直ちに移すにはなお相当の時日と研究を要するものと認められる。」⁴⁹としており、税法が説得されるには至らなかったが、反批判を行ったという点において、この意見書が交渉の出発点として

⁴⁹ 詳しくは、国税庁長官・国税局長『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』の発表について 直法1-101を参照。

の役割を果たしたことは明らかである⁵⁰。

翌年の昭和 28（1953）年には日本会計研究学会第 12 回大会が開催され、「会計と税」を統一テーマとした税務会計と企業会計との関係をめぐる論争が行われた⁵¹。また同年には原価差額取扱いの統一を目的として、「原価差額の調整について」、および「法人税基本通達の一部改正について」が発せられた。昭和 25（1950）年の「法人税基本通達」以降、発せられた通達はその数を増していき、税法はそれらの整理が必要とされていた。これに関して坂野（1959）は、「数多くの個別通達が出たにもかかわらず、これをそのつど、これを基本通達に総合しなかったため、…極めて不便なものになっていることは周知の事実であって、これがため、早くから総合通達制定の要請があったわけである。」（28 頁）としている。

そこで、税務当局はこれらの体系化を目的として、昭和 34（1959）年に「改正法人税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」や、「改正租税特別措置法の施行に伴う法人税の取扱いについて」に関する通達と共に、法人税法改正を行うこととなったのである⁵²。この時点での改正について、武田（昌）（1990）は「これらの改正は、…税務会計の沿革という面からは重視されるべき改正であるといってよい。…いずれにしても、『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』与って力があつた（原文ママ）」（42 頁）としており、昭和 27 年調整意見書がここでも大きな影響を及ぼしていたのであつた。

この後に企業会計審議会は、昭和 35（1960）年に第一から第三までの昭和 35 年連続意

⁵⁰ 武田（昌）（2001）は昭和 27 年調整意見書に対して、「企業会計と税法の活発な論争は、特に、この税法調整意見書を中心として行なわれたが、これが税法のなかに実現されたのは、昭和 34 年における法人税法施行規則の改正であつた。」（44 頁）としており、やはり本意見書に対しては大きな優位性が見受けられる。

⁵¹ 畑山（1984）はこの論争に対して「初めて本格的な展開をみせた」（45 頁）としている。

⁵² 武田（昌）（2001, 45-47 頁）は本改正に対して、役員賞与等や繰延資産の処理が明確にされたこと等から、企業会計との関連においてみれば重要な点を有しており、「企業会計における諸問題を明らかにしたという意味において、画期的なものであつた」と評価している。

見書⁵³を、昭和 37（1962）年には続く第四・第五の昭和 37 年連続意見書⁵⁴がそれぞれ公表された。連続意見書全てに共通して、昭和 27 年調整意見書と同様に、抽象的な意見が多く、これもまた税法側を納得させることはできなかった（中田 2000, 11 頁）。

ところが、昭和 36（1961）年と昭和 38（1963）年には、連続意見書の内容を部分的に踏まえた税制改正が法人税法に施され⁵⁵、税法側は全面的に会計側の意見を採用しないまでも、その重要性は認識されていた⁵⁶。

なお、昭和 38（1963）年において税制調査会から提出された「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」⁵⁷は、複雑化した税法を整備することを目的としたものであり、次項にて言及する昭和 40（1965）年の法人税法全文改正の基盤となっているものである。また、本答申の第 4 の 2 では、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。」とされており、簡素化の要請を後の時代に条文化される

⁵³ 各連続意見書の表題は、以下のとおりである。

連続意見書 第一・財務諸表の体系について、連続意見書 第二・財務諸表の様式について、連続意見書 第三・有形固定資産の減価償却について

⁵⁴ 各連続意見書の表題は、以下のとおりである。連続意見書 第四・棚卸資産の評価について、連続意見書 第五・繰延資産について

⁵⁵ 例えば連続意見書の第四では、棚卸資産の評価方法について時価法を廃止する旨の要請を税法に対して行っている。これに従い、昭和 38（1963）年に行われた法人税法施行規則の改正にて、棚卸資産評価方法における時価法は廃止された。武田（昌）（2001）はこれに対し、「連続意見書第四（中略）…においても、時価法は適切でない旨が述べられており、また商法も、この方法は適当でないとする解釈が多かったので、税法においてもこの時価法を削除したのである。」（47 頁）としている。

⁵⁶ 畑山（1984, 46 頁）は、昭和 27 年調整意見書と連続意見書の関係について、昭和 27 年調整意見書が連続意見書に対して与えた影響は定かではないが、昭和 27 年調整意見書が公表された時点での「企業会計審議会側と税務当局側との厳しい対立からわかるように、それほど大きくはなかったものと思われる。」としている。しかし一方で、ここまでの税制改正や通達による種々の明文化から、「税務会計を企業会計に接近させる要素をもある程度含んでいたとみることができよう。」としており、ここにも二者の関係を読み解く大きな手掛かりがあるといえる。

⁵⁷ 武田（昌）（2001, 47 頁）より、本答申においては、以下をその内容として、整備が行われた。

①所得の帰属及び課税単位②所得の発生時期③たな卸資産④固定資産⑤その他の資産及び損益⑥準備金及び引当金等について。詳しくは、税制調査会による本答申を参照。

「損金経理」に絡めていたことが明らかになる⁵⁸。

さて、ここまで申告納税制度の時代を概観してきたが、この時代では「確定した決算」に基づくという文言が明文化され、法律に織り込まれることとなった。これにより今日の法人税法 74 条 1 項の系譜となる規定が誕生した。

さらに先の時代に比べ、今日の法人税法 22 条 4 項による「別段の定めがあるものを除き、公正処理基準に従って計算すること」に対しての必要性も強調され、その明文化への道は着実に進展していた。今日の法人税法 2 条二十五号に関しても、この段階で今日のそれとは異なる表現で存在していたが、今日的な法人税法 74 条 1 項と同一の条文内に内包されていた。

なお、ここまでの会計と税の交渉には如何ともし難いものがあったが、困難ながらも懸命に着実に交渉を重ねていた。そしてついに次項では、ここまで検証を重ねてきた「確定した決算」に基づく思考のルーツと、その全貌が顕になる。

第 3 節 確定決算基準から損金経理へ

昭和 40（1965）年の税制改正において施行された「法人税法全文改正」により生まれた新たな法人税法は、前述のとおり昭和 38（1963）年の答申の趣旨を取り入れたものであるが、さらに今日における法人税法の基盤ともなるものである（畑山 1984, 47 頁）⁵⁹。同年における答申では、表現の平明化や規程の明確化、さらには課税の合理化や制度の簡素化を基本方針として実施されたのだが、これらの内容の大部分は、昭和 40（1965）年の全文改正

⁵⁸ この段階では、「損金経理」という名称は誕生していないものの、これに等しい用語たる「確定決算基準」に関して、本答申に係る議論中に展開されていることから、このように判断できる。詳しくは、武田（昌）（2001, 135-136 頁）を参照。

⁵⁹ 武田（昌）（2001）もまた、「これら（昭和 38（1963）年に公表された『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』を指している：筆者注作成）の内容の大部分は、昭和 40 年の法人税法の全文改正において実現されている。」（47 頁）としている。

で実現されることとなった（畑山 1984, 47 頁）。

本改正に対して武田（昌）（2001）は、「第一は課税所得計算について必要な用語等の定義を明らかにした…第二に、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…第三は、課税上許される範囲内で弾力的な取扱いとされた…この全文改正は、主として従来の規定の整備を図るという立場からのものであった。」（47 頁）としており、必ずしも法人税法自体の簡素化を念頭においた改正ではなかったことを指摘している。

また、畑山（1984）は本改正に対して、課税所得の計算に関する「改正事項…には、…『企業会計原則』の立場から歓迎されるべきものも、少なからず含まれている。したがって、昭和 40 年の法人税法全文改正は、税務会計を企業会計に近接させる形でその間の調整を図る役割をも果たしたといえるのである。」（48 頁）としており、二者の関係はこの時期に大きく調和へと向かっていったことを指摘している。

さて、この昭和 40（1965）年の改正では「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と明記されたのだが、今日の法人税法 2 条二十五号による「課税所得計算において、損金経理等を要件とすること」のうちの「損金経理」という文言がここで登場していることに着目したい。これは、先の昭和 38（1963）年における「所得税及び法人税法の整備に関する答申」での損金経理に関する規定を設けることへの要請に応えたものであり、新井（清）（1999）も「税法調整意見書による提言の内容は、その相当部分が、その後の連続意見書などとともに、昭和 37 年の税制改正や 38 年の税制調査会の答申にもとづく 40 年の全文改正に、さらに昭和 42 年の法人税法の改正（中略）に採り入れられた。」（222 頁）としている。

また武田（昌）（2001）は、「確定決算基準の対象となるものは、きわめて限定されているということである。つまり、通常の客観的証拠のある取引、すなわち売上高等の収益の計上、あるいは、給与等の費用には、確定決算基準の適用はない。…これに対して、いわゆる内部取引とされる減価償却費、各種引当金、準備金の繰入額、評価損益の計上等は、その企業の意思に依存するというのが確定決算基準の意図であると考える。」（134 頁）としている。か

くして、損金経理を定めた条文は規定の明確化を図らんとし、税法の理解を容易にする見地から設けられたものであったことが判明する⁶⁰。

では、そのルーツはどこまで遡られるのであろうか。この疑問に併せて、本章がここまで追ってきた「確定した決算」の本質を解明するに資する大きな証拠が、国税庁編（1965）「昭和40年改正税法のすべて」にて公開されている。同書によれば、損金経理とは「法人税法が評価、償却、引当金等の内部取引および役員退職給与金等の特定の外部取引について、いわゆる確定決算基準を要求し、申告調整を認めない…、従来この確定決算基準は、内部取引については、旧法第18条または旧法第21条の『その確定した決算に基づき（原文ママ）当該事業年度の課税標準たる所得金額および当該所得に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない』という規定を基にその解釈によっていたものです。」（100頁）とされている。

つまり、ここまで登場した「確定した決算」に基づくという概念には、先の時代までに明らかになりつつあった企業会計準拠の思考だけでなく、損金経理の意もまた同様に、ここに込められていたことが判明する⁶¹。

また、この時点で損金経理という文言が採用された理由について、同書同頁によれば、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求される事項については、『損金経理』という用語をもちいることによりこの点が明らかにされています。」とされている。やはり旧法ではその明瞭さを欠いており、こ

⁶⁰ 詳しくは、原（1965, 124頁）や田中（嘉）（1966, 49頁）を参照。

⁶¹ 武田（昌）（1975）は「昭和40年改正前の法律においては、このような表現（損金経理を指す：筆者注）はなかつたが、実体は同様に扱われていた。すなわち、旧法18条においては『その確定した決算に基づき当該事業年度の課税標準たる所得金額（中略）に対する法人税額を記載した申告書を』提出しなければならないものとされていた。この『確定した決算に基づき』という点が、会社の内部取引（減価償却、引当金、準備金の繰入）等について確定した決算において計上することを条件として認めることとされていたのである。」（837頁）としており、損金経理がその名称を有する以前にも、確かに存在していたことが窺える。

ここに改定の必要性が見受けられる。

したがって、法人税法 2 条二十五号による損金経理が指すところの「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」とする条文が誕生し、損金経理は旧法 18 条 1 項から独立し、その明瞭性も同時に確保されたのである。

しかし、この時点で損金経理が独立し、別個に立法されたことにより、確定決算主義の意図するところを定めんとする議論にはさまざまな諸相が生じ始めた。つまり、前述の確定決算主義に係る「混迷の状況」の起源は、この昭和 40（1965）年における法人税法全文改正に求められ得るのである⁶²。

なお、この全文改正を経て条文が重複したことに対し、大蔵省主税局（1965）は次のように見解を示した。「…確定した決算に基づき確定申告書を提出しなければならない趣旨は、（1）税法において特別の規定がない場合においても、所得の計算に当つては、基本的には法人の確定した決算における経理を基礎として判断するものとする原則的な考え方を明らかにするとともに

（2）法人税の確定申告書は、法人の確定した決算における財務諸表から誘導的に計算して作成されるという、いわゆる申告調整の計算的メカニズムを明らかにしたものである」。

坂本（雅）（2020）はこのことに対し、「旧法人税法第 18 条第 1 項の内容が、損金経理（旧法 2X XVI）と確定申告（法 74①）に分けられ、前者によって従来の確定決算基準の取扱いが明確にされ、後者により申告の手続きとともに課税所得計算の原則的な考え方が示された」（8 頁）と整理している。

その翌年の昭和 41（1966）年には、本章にとって終着点となる昭和 42（1967）年での税制改正に対し、強い影響を及ぼすこととなる意見書・答申が連続して発表された。本年にお

⁶² 坂本（雅）（2019）も同様の意見を示しており、「全文改正では法人税法第 74 条第 1 項（確定申告）において旧法人税法第 18 条第 1 項の『確定した決算に基づき』という文言を踏襲している。これについては、本改正により各個別規定に確定した決算による経理を要件とする旨を規定したのであるから、かような条文表現は不要ではないかとの指摘もあり得る。現に、同条項の解釈とも相俟って、確定決算主義の捉え方が多様化した観が強い。」（7 頁）としている。

いてこの一連の流れの先頭に位置するものが、昭和 41（1966）年 5 月の日本会計研究学会税務会計特別委員会における「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」の報告である。ここでの「まえがき」によれば、「税法と企業会計原則との調整を議論するにあたっては、…税務会計についての理論的研究をすすめ、…基本原則及び所得計算原則をまずもって解明しなければならないと考える。かくしてはじめて、…税法規定の批判と調整のための提案が可能になる」⁶³として、二者の調整のためには先の企業会計原則至上主義のような限定的な視野ではなく、税法の諸原則もまた考慮されることの必要性が主張された。中田（2000）はこの報告に対して、「その論調は、税法の立場を理解した上で、企業会計原則と税法との差異について実現可能な調整を考えるべきであるとする、新たな方向を示したものだといえよう。」（11 頁）としており、二者の議論の進展をここに評価している。さらにこの報告については、税法の計算規定を検討対処に織り込んだという点について、当時の税務当局者から歓迎されるという側面も存在していた⁶⁴。

同年 10 月には、企業会計審議会が昭和 41 調整意見書を発表した。この意見書は、同年 5 月の特別報告委員会での報告から大いに影響を受けたものであった⁶⁵。本意見書には、上述の税務会計特別委員会の調整問題に対する取組みの基本姿勢がここに織り込まれており、

⁶³ 詳しくは、日本会計学会税務会計特別委員会（1966）での「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」における「まえがき」を参照。

⁶⁴ 例えば、泉（1966, 4-9 頁）は、この前年における日本会計研究学会の税務会計特別委員会の特別報告は「税法についての理解が必ずしも十分でないように見受けられ、…一方的な考え方が目についた」としていたが、当年の改正に対しては「一步前進したものが感ぜられ、税法に対する理解も深くなったように考えられるのは、調整の前進のために喜ばしいことと思われる。税務当局としても、これに応え、調整への努力を怠らないようにする必要がある。」として、調整のためには温和な歩み寄りが必要であるとしている。また、塩崎（1966, 69-84 頁）も上記報告については「僅かの歩み寄りはみられたけれども、その大部分は受け入れられなかったように見える。しかも、…税務側の反応は、まさに『馬耳東風』、あるいは『蛙の面に水』のようなものだとしていたが、当年の報告内容のうち、「地に足のついた税法規定の批判と調整のための提案」とした文言について「大きな前進であり、進歩すべき税法の大いに歓迎するところである。…企業会計の方から税務の内側に飛びこんでそのよって立つ基盤を解明する努力が続けられることは、これまで以上の進歩を税法の上にもたらすことは疑いを入れないところであろう。」としており、やはり税法の側にとってこの昭和 41 年調整意見書は大きな影響を有していたことが確認できる。

⁶⁵ 両者は、ほぼ同じ構成員による審議・研究がなされ、その報告内容が類似していることからそのように判断できる。

調整における立脚点を「企業会計原則」のみならず、税法における課税所得計算の原則を考慮することを検討対象とし、これに係る調整の対象を大きく拡大したものである(畑山 1984, 49 頁)。同時に企業会計原則自体のいくつかの問題⁶⁶を指摘し、税法に対していくつかの要請も行われた⁶⁷。このうちの1つに「企業会計に準拠する旨の基本規定の設置」が設けられており、ここに昭和 41 年調整意見書の大きな有意性が存在する⁶⁸。

ここで、昭和 27 年調整意見書と昭和 41 年調整意見書の関係を整理したい。両意見書は、それぞれが発表された時代は違えども、税法の所得金額の計算に対して基本的な考え方を明示している点で共通している。しかし、昭和 27 年調整意見書は税法の立場を考慮することなく、企業会計の立場のみに立脚した主張であったことに対し、昭和 41 年調整意見書はその反省を活かし、税法の立場を考慮して検討されたものであった。

では次に、両意見書の内容を比較⁶⁹してみたい。まず昭和 27 年調整意見書の前文では、「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益に誘導されるものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである」としている。

これに対し昭和 41 年調整意見書の総論 1 (1) では、「税法の各事業年度の課税所得は、

⁶⁶ 具体的には、企業会計審議会による昭和 41 年調整意見書を参照。

⁶⁷ 詳しくは中田 (2000, 11-12 頁) によるが、本意見書は税法に対して適正な企業経理尊重の要請を行ったものであり、そのために後述の基本規定の設置、自主的経理の容認、さらに事実認定の自主性の尊重および決算表示上の規制の排除を主張したものがここに含まれている。

⁶⁸ なお、昭和 27 年調整意見書と昭和 41 年調整意見書の関係について、清水 (勇) (1987, 56 頁) によれば、『41 年調整意見書』は、企業が、商法その他の法令の計算規定を遵守し、健全な会計慣行による経理をすることを前提として、税法が課税所得の計算上基本的に企業の自主的経理を尊重すべき旨の主張を基調としている点で、『27 年意見書』の延長線上にあると解し得よう。」としている。

⁶⁹ 本比較、および導出された結論は、上松 (2014) を参照に作成している。なお、ここでの結論では「両意見書ともに、課税所得の計算上、健全な会計慣行を尊重すべきことの明文の規定を設けることを提言している。ただし、総則的規定を設けることへの目的は、企業会計が想定する所得金額の計算に関する基本的な考え方を税法上明確にすることにあり、税制簡素化を意図するものではない点に注意を要する。」(34-35 頁) とされている。

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」としており、企業利益を基礎とはするものの、税法の所得計算原則も配慮するといった歩み寄りの姿勢が見取れる。つまり、この時点で企業会計側は税法独自の計算規則を認めていたという認識が成立する。

ここで最も注目すべきこととして、両意見書ではあくまで健全な会計慣行を尊重した上で課税所得を算定することに関する明文規定を設ける要請をしていることが挙げられる。その目的は、企業会計が税法に要求する課税所得算定に係る基本的な考え方を明確にすることであり、税制の簡素化を目的としているわけではない。ここから、税制の簡素化という概念は、税法側による独自の思考であったとすることができる。

ところで、税制調査会税制簡素化特別部会は同年9月に、「税制簡素化についての中間報告」を公表している。ここでの報告内容は、新规定導入に伴った社会情勢への対応としての要素が主たる部分を占めていた⁷⁰。

同年12月、税制調査会は上記の中間報告を踏まえ、第一次答申を公表した⁷¹。これによれば、「課税所得は、…一連の別個の体系によってのみ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言わねばならない。絶えず流動する社会経済現象を反映する課税所得については、…税法においても完結的にこれを規制するよりも、…会計慣行にゆだねることの方がより適切と思われる部分が相当多い。…課税所得は、…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、…企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最低限の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」⁷²とされており、税制の簡素化のため、健全な会計慣行によって課税所得を算定する旨の規定を設けること

⁷⁰ 詳しくは、昭和41(1966)年における税制簡素化についての中間報告を参照。

⁷¹ なお、翌年の昭和42(1967)年12月には「税制簡素化についての第二次答申」が、翌々年の昭和43(1968)年には「税制簡素化についての第三次答申」が出されているが、本章での論考の流れから、これらは取り扱わないこととする。

⁷² 詳しくは、昭和41(1966)年における第一次答申を参照。

提言したのである⁷³。

翌年の昭和 42（1967）年 2 月、大蔵省は第一次答申の提案に基づいて「税制簡素化の具体的措置について（以下、「具体的措置」とする。）」を発表した。この内の所得計算の基本規定に関して言及された部分で、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設けることとする」とされた⁷⁴。

そしてついに同年の税制改正にて、具体的措置に基づき、税制簡素化を目的として税法の計算規定に対して大幅な修正が加えられた。その 1 つに、課税所得算定の基本規定として「各事業年度の収益の額及び費用の額は、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」⁷⁵旨の規定が設けられた⁷⁶。かくして法人税法 22 条 4 項が定めるところの、公正処理基準の規定は誕生し、今日に至るまでその地位を築き続けることとなったのである。

以上より、確定決算主義の三要素は、今日の法人税法 74 条 1 項による「会社法上の確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること」が昭和 22（1947）年に、法人税法 2 条二十五号による「課税所得計算において、損金経理等を要件とすること」が昭和 40

⁷³ ところで、この時期には税制調査会の簡素化路線と企業会計審議会の自主性尊重路線が結合し、税務会計と企業会計とは急速かつ密接に結びつくこととなった。これにより二者の議論は大きく前進したが、このことは同時に「課税所得の侵食化現象」という新たな問題を招くこととなった。詳しくは、畑山（1984, 51 頁）を参照。

⁷⁴ 詳しくは、昭和 42（1967）年における「税制簡素化の具体的措置について」を参照。

⁷⁵ 昭和 42（1967）年における改正文によれば、正しくは「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げるは、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。」とされており、まさしく今日のそれと変わらない規定文となっている。また、意見書では「健全な会計慣行」という表現がここで「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」へと変更されたことについて、武田（昌）（1977）は「会計慣行という語は用いられていないが、実質的には会計慣行を前提としている」（78 頁）として、この 2 つの関係を整理している。

⁷⁶ 武田（昌）（2001, 118 頁）は、「いわば税法が企業会計に対しての歩みよりを示して一応の決着をみたといってよい。」として、彼の議論は形式的に終息したことを明らかにしている。その一方で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言の導入には、税法側にとって強い抵抗があったようだ。これについて詳しくは、武田（昌）（2009, 130-131 頁）を参照。

(1965)年に、そして法人税法22条4項による「別段の定めがあるものを除き、公正処理基準に従って計算すること」が昭和42(1967)年に明文化され、ここに確定決算主義は誕生した。

このうちの法人税法2条二十五号については、その沿革を辿ることにより、昭和40(1965)年での全文改正を受け、別個独立した規定として誕生するまで、旧法18条1項内に、今日の法人税法74条1項と共に存在していた。

さらにその起源は、法律に規定がなくとも、「確定した決算」に基づくという文言に企業会計準拠の思考と共に集約され、実に明治32(1899)年より存在していたのであった⁷⁷。

第4節 確定決算主義の混迷

さて、ここまで確定決算主義の成立過程を追うことにより、ここに含まれる三要素がどの時点で発生し、今日に至るまでどのように深化してきたのかが明らかになった。この三要素のうち、例えば今日の法人税法2条二十五号に関しては、従前より損金経理が採用されてきており、制度として存置させる以上はその内容を明確にする必要があったため、従来の確定決算基準という文言に置き換えて、昭和40(1965)年税制改正で生まれ変わる事となった。しかしながら、公式的な見解ではこのようなシフトが成立していても、確定決算基準という文言は生きたままであり、後の昭和42(1967)年の公正処理基準の規定が創設され

⁷⁷ 一方で、吉国(1996)は、「法人の課税所得の計算においては、いわゆる確定決算基準主義が採用されている。この確定決算基準主義というのは、損金の額に算入される費用および損失については、これが内部取引である場合においては、商法の承認をえた計算書類にこれが計上されていることを条件として損金算入を認めるということである。…このような方法は、昭和40年法において、はじめて採用されたものではなく、法人税法の施行されて以来採られてきた方法である。(圏点筆者作成)」(398頁)としていることに留意したい。これに従えば、「確定した決算に基づく」ことに関する二要素の起源は、法人税法が施行された昭和15(1940)に後退することになるが、いずれにせよ昭和22(1947)年に誕生した申告の要素よりも古い歴史を有することとなる。

たことも相俟って、確定決算主義の捉え方が曖昧になりつつあったのである。

前述したように、確定決算主義の内容については、平成8(1996)年における法人課税小委員会報告においてその定めるところが明らかになったのだが、これより以前では論者ごとにその定義するところやその名称は諸相を呈しており、いわば混迷の状況が存在していた。本稿が目的とする確定決算主義の再考を行う上では、この混迷の時代におけるブラックボックスを解明することを避けては通れない。

したがって本章では、この命題に則って混迷を究明すべく、どの時代にどの名称がどの要素を指しているのかを分析し、確定決算主義に対する諸見解を整理する。以降では、確定決算基準と確定決算主義の名称に係る相違点を第1節にて、混迷のブラックボックスを解明するために確定決算主義に係る諸見解の分析を第2節にて取り扱いたい。

第1項 「基準」と「主義」の関係

ここまで登場した確定決算“主義”と確定決算“基準”に係る名称の違いに対して、言葉の意味における観点からすれば、果たしてどのような考察を行うことができるのであろうか。本節では当該命題を検討すべく、「収益の計上時期から考える「主義」と「基準」の違い」と題された朝長(2019)(日本税制研究所代表理事/税理士(組織名・肩書は掲載当時のもの))の投稿を引用し、これに資するものとした。

朝長(2019)では、収益の計上時期に関して権利確定主義⁷⁸に依ることの議論から、「主義」と「基準」の違いに関する認識不足が故に、見解の相違が生じるとした。この考察は以下の5点に整理されているので、以下に概略を示したい。

⁷⁸ 権利確定主義とは、資産の譲渡や役務の提供により対価に係る権利が確定した時に収益が課税の対象となるとする考え方である。法令上の明示的根拠を欠いているが、後述による大竹貿易事件の判決を境に、判例実務をほぼ支配している。詳しくは、岡村(2007, 58頁)や一高(2014, 192頁)を参照。

1. 昔から「主義」と「基準」を同列のものと捉えたり混在させたりした説明は、近年に始まったものではなく、昔から行われてきた。
2. 「主義」とは基本的な考え方をいうものであり、「基準」とは実務の指針をいうものである。
3. どのような「基準」を採るべきかという判断には、「主義」が影響を与えることとなるが、「基準」が決まれば「主義」がどのようなものであったとしても、答えは決まる。したがって、「主義」が議論の対象となるのは「基準」が決まっていない場合のみである。
4. 現在の法人税法 22 条 2 項には、「権利確定主義」や「実現主義」に代わる「主義」が存在しない。
5. 法人税基本通達 2-1-1 および 2-1-14 において、「引渡基準」を原則としつつ「契約基準」を特例として認めるものとされている。

以上のとおり、現在の収益の計上時期に関する税制は、「主義」を定めずに「基準」だけを定めるということでスタートしている、とした。

これを踏まえても、確定決算基準と確定決算主義は明らかに意味しているものが違って、ここまでの流れから確定決算基準については損金経理として紐付けることができる。昭和 40（1965）年を境に確定決算主義という用語が出現したと考える⁷⁹と、複数のものや計算システム全体を捉えるようになっていったと認識できるのである。

⁷⁹ この昭和 40（1965）年の時点までは確定決算基準（もしくは確定決算基準主義）という文言が用いられていたが、昭和 38（1963）年での座談会では、番場嘉一郎一橋大学教授（組織名・肩書きは当時のもの）を司会者として、「税法における確定決算主義の検討」と題した議論が展開された。詳しくは、番場（1963, 131-107 頁）を参照。さらに、武田（隆）（1966, 59-66 頁）や忠（1966, 30-39 頁）においても、確定決算主義に関する議論がなされていたことにも留意したい。

しかし、法的根拠がないことにより、論者ごとに定めるところが異なっていて、ある論者は確定決算主義として捉えるべきところを、狭い範囲⁸⁰でこれを定義し、基準という言葉を用いられている。この不統一な用語の使われ方にも混迷の起源は主張される。

第2項 混迷のブラックボックス

ここまで確認してきたように、確定決算主義に係る議論は諸相を呈しており、その内容・名称は一致をみてない⁸¹。また、どの時点をもって確定決算基準から確定決算主義へのシフトが始まったのかについても釈然としない。

したがって本項では、それぞれの論者ごとの見解を大きくグループ化し、整理する。第1目では確定決算主義を一要素より捉えるものを、第2目では二要素として、第3目では二要素全てをもって確定決算主義と捉えるものを取り扱う。そして第4目では、確定決算主義をその他の要素から捉える諸見解を用い、これに係る解釈を体系化することで、その共通項を導出したい。

第1目 一要素からの要請

武田(隆)(1966, 59-66頁)は確定決算主義について整理した。この考え方としては、「本来、内部取引のみならず、外部取引に対しても一般的に当てはまるものであり、商法上、一定期間において生起せる一切の取引が、株主総会の決議に基づき承認された決算書類に原則的に依存(原文ママ)して、税務上、課税所得を算定しようとする」ものであるとした。また、商法と税法とはその適用対象が同一であり、商法は税法に対して「基本的な性格」を

⁸⁰ 詳しくは後述によるが、確定決算主義に係る議論には広狭のそれが存在している。

⁸¹ 確定決算主義や確定決算基準だけでなく、確定決算基準主義や確定決算原則という名称をここで取扱うこととする。

有している。したがって確定決算主義とは、税法が課税所得計算を行うにあたり、商法決算に対しての「原則的依存関係（原文ママ）を表現した思考」を示したものであるとした。

後の議論（武田（隆）1982, 40-41 頁）でも、決算が確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならないとする要請を「確定決算主義」と呼ぶとしている。また、「税務会計における課税所得計算が、企業会計における企業利益計算に対して第 2 次的計算（原文ママ）としての性格を持つ。」としていた。

なお「確定した決算に基づく申告」については、「株主総会等で承認された計算書類における利益に基づき、税法規定による所得計算を行い、その所得金額、および利益と所得金額の差異を申告書において表現すること」を意味するとした。さらに、「このことを法と法との関係からみるならば、税法上の課税所得の計算は、商法上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないこと（原則的依存関係）を表現」していることを指摘している。

武田（昌）（1967, 76-78 頁）は、課税所得とは会計により測定された利益を修正・加工して計算されるものであり、これは企業会計に依存しているという事実を指していることから、「依存の原則」と呼ぶべきであるとしている。これに係る原則規定として、「確定決算原則」についても言及しており、これは「もともと便宜の原則から生じたものであって、これが主として内部取引について求められている原則であり、簡便性の原則の下位段階にあることに注意する必要がある。もちろん、これを原則と呼ぶことは自由であるが、上位にある原則と下位にある原則との関係を明確にする必要がある」とし、税務会計に係る原則を体系化する必要性に言及している。

米山（1978, 111 頁）は「確定決算基準」について整理している。これは、「法人の各事業年度の所得の金額の基礎となる益金の額および損金の額は、原則として、法人の確定決算における経理が、適正な計算基準に従ったものであり、または税法の定める要件に該当するものである限り、当該確定決算の基礎となつた損益の額によることとし、別段の定めおよびその他の事由（債務確定原則、資本等取引の範囲の差異等）による差異を調整して所得計算を行うべき」ことであるとしている。

清水（治）（1993, 56 頁）は、「確定決算原則の意義」について言及した。これについて端的に表現すれば、「確定した決算に基づいて法人税の課税所得の計算を行い、申告をすること」であるものの、「法人税法の 22 条と法人税法の 74 条の関係で議論される」とした。この議論に対して、清水自身は「課税所得の計算に関する基本的な整理というのは、やはり法人税法の 22 条で行われていて、法人税法の 74 条は、むしろ手続的なプロセスの観点・側面から確定した決算ないし計算書類に基づいて申告を行うという側面で捉えている」としている。

富岡（1993, 36-37 頁）によれば、課税所得の計算とは、「法人の確定した決算およびその結果として計上された企業利益の額を基礎として、これに租税目的の見地からする所要の調整を加え、最終的に把握する建前をとっている」ことから、「法人税法では、商事法上の計算書類と、そこに表示された確定決算利益を基礎として課税所得を誘導的に計算しようとする基本的態度をとっているのである。」とした上で、「このように確定した商事法上の決算にもとづいて課税所得の計算を行わなければならないとする税務上の要請とその考え方は、いわゆる『確定決算基準の原則』または『確定決算主義』と称されるとされた。さらに、前者の確定決算基準の原則については、「基本的にはドイツ税法学で論じられてきている『税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則』（中略）に類似する考え方である。」としている⁸²。

山田（暁）（1995, 71-81 頁）は「確定決算基準主義」について言及している。ここには、租税政策に基づいた課税の安定性の観点から、損金経理の条項が実質的内容をなしているとしている。

斎藤（1995, 47-69 頁）は「確定決算基準」の内容を整理した。法人税法の確定申告書には、「確定した決算」を基にして課税所得金額と法人税額が記載されており、同法 74 条に則り、この「確定した決算」を基礎として法人税の確定申告書を作成し、これを申告すること

⁸² ドイツ法における税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則については、渡辺（進）（1968, 68-72 頁）や忠（1979, 10-18 頁）、浦野（1993, 97-111 頁）も言及している。

を、一般に「確定決算基準」と呼ぶとしている。

浦野（1996, 218 頁）は、確定決算基準主義について言及している。これは、法人税法 22 条 4 項の条文に含まれる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って法人が最適な方法を選択した場合には、税法もこれを尊重し、その意思決定の判断基準にするものとした。また、この考え方は、「確定した決算（＝確定決算）の権威が保証されてこそ初めて成り立つ」とし、企業会計に準拠して課税所得を算定するという体系が維持されてきたことにより、「わが国の法人企業における確定決算の権威は、著しく高められてきた。」としている。

以上、8 名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表 1 になる。

図表 1 一要素からの課税体系

論者	要素	名称
武田隆二（1966）	商法依存	確定決算主義
武田昌輔（1967）	企業会計依存	確定決算原則
米山鈞一（1978）	経理要件	確定決算基準
清水治（1993）	法 22 条	確定決算原則
富岡幸雄（1993）	商法決算に基づき課税所得を算定	確定決算基準の原則または 確定決算主義
山田暁（1995）	損金経理	確定決算基準主義
斎藤奏（1995）	法 74 条 1 項	確定決算基準

浦野晴夫（1996）	法 22 条 4 項	確定決算基準主義
------------	------------	----------

（筆者作成）

上掲図表 1 より、要素に係る呼称の差こそあれど、企業会計に準拠して課税所得を算定する一要素をもって、課税体系を説明する見解が最多となっていた。また、用いた名称は同一であっても、その内容は統一されていないことが判明した。

第 2 目 二要素からの要請

松本（1966, 7 頁）は、「確定決算主義」には 2 つの意味があるとした。1 つは法人税法 74 条 1 項による「確定した決算に基づいて確定申告書を提出すること」で、もう 1 つは同法における「課税標準である所得金額を計算する過程である益金算入または損金算入の要件としての確定決算の意味である。」としている。また、この確定決算主義については、法人税法における根本的な論点であるとしつつ、その理論においては断片的に叙述されていることから、その体系には明確さを欠いていることを指摘している。そして、「税務の実務と行政においては、いろいろな解釈や便宜主義が横行している。」とした。

井上（1988, 322-323 頁）の見解としては、「確定決算主義」の意味を所得計算と経理要件の 2 要素から成ると言及しており、その内容となる収益費用については「法人が確定決算において所定の経理をしている場合に限り所得計算に受入れるもの」とし、「その経理がない場合には、法的経済的事実のいかんにかかわらず所得計算に含めないとする考え方」を確定決算主義と一般に呼ぶとしている。

また、この考え方は「(1) 公正会計基準に従う収益・費用の計算、(2) 経理要件に関する別段の定めのある項目の計算」の 2 つの側面に現れているとした。前者は、複数の基準の組み合わせである場合には、公正会計基準の選択は、確定決算における財務意思として決定さ

れるものであるとされた。後者に係る益金・損金の計算に関しては、「確定決算において所定の経理をすることを前提条件として定められている項目（経理要件型）と、経理に関係なく一定の計算をすることを定めた項目（経理無関連型）とがある。」として、確定決算主義という場合には、通常は経理要件型を指していることが多いとした。

中田（2000, 204-205 頁）は、確定決算主義を以下の 2 項目のと通りの解釈をとっている。

I. 所得の計算および申告に関する手続的側面

これは、「商法の計算利益を出発として課税所得を算定するという、計算・申告手続に関するもの」としている。

II. 損金経理規制による所得計算内容の側面

これは、「損金経理等の経理を要件として損金算入等がなされるという、計算内容に関するもの」としている。

武田（昌）（2004, 58 頁）では、「確定決算基準主義」についても言及している。法人税法における確定決算基準主義については、「統一的理解がなされていないうらみがある」とし、「法人における内部取引について、企業が行った処理を前提として税法上の規定を適用するということである」としている。また、損金経理の対象が内部的取引であり、そのような「内部の意思決定によって生ずるものについては、…株主総会に依存する」とした。これは「伝統的なものであって、いわば税法における商法依存主義の現われである」と指摘した。

以上、4 名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表 2 になる。

図表 2 二要素からの課税体系

論者	要素	名称
----	----	----

松本茂郎（1966）	① 法 74 条 1 項 ② 経理要件	確定決算主義
井上久彌（1988）	① 公正会計基準 ② 経理要件	確定決算主義
中田信正（2000）	① 所得の計算および申告 ② 損金経理	確定決算主義
武田昌輔（2004）	① 損金経理 ② 商法依存	確定決算基準主義

（筆者作成）

上掲 2 図表より、損金経理および経理要件の要素が全ての論者の見解に共通して含まれていたことが判明する。また、中田（2000）の①に関しては、課税所得の算定に係る要素と申告に係る要素とに分類することも可能ではあるが、ここでは中田自身の論調に従い、本項に分類した。また、松本（1966）の時点では公正処理基準の規定は誕生していなかったことにも留意したい。

第 3 目 三要素からの要請

品川（1982, 159-181 頁）は、企業会計と法人税法には密接な関係があり、この二者をつなぐ関係として、確定決算基準があるとした。すなわち、「法人の各事業年度の所得の金額の計算の基礎となる益金の額及び損金の額は、原則として、法人の商事上の確定決算における経理が、適正な計算基準に従ったものであり、かつ、税法の定める要件を満たすものである限り、当該確定決算の基礎となった損金の額によることとし、別段の定め等の事由により当該確定決算の経理と相容れない事項については、申告書上で調整され、各事業年度の所得

金額が計算されることになる。かかる課税所得の計算構造」を指したものであるとしている。したがってここには、損金経理、公正処理基準、そして申告の要素が含まれるとしたものである。

吉牟田（1994, 260-261 頁）は、確定決算主義には広狭 2 つの理解がある⁸³とし、広義では次の①から③を、狭義では②のみが含まれるとした。

① 法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、確定した決算、すなわち、商事貸借対照表の当期純利益に基づいて計算する。（誘導原則；法法 74 条）

② 減価償却費、引当金等の計上額、工事進行基準延払基準の適用は、法人の確定した決算すなわち商法決算による計上額を税法上の計上額として所得を計算する。（損金経理等；法法 2 条 26 号及び関係各条）

③ 税法に別段に定めのない益金（収益）、損金（費用等）については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される。（公正処理基準；法法 22 条 4 項）

狭義の確定決算主義については、「特に引当金、減価償却費の税法上の損金算入額が税法上の限度額未満でも商法計算上の計上額を限度とされること（中略）である。このことから、企業会計上本来、引当金等として計上すべきでないものが、税法上損金算入をするために計

⁸³ 中村（利）（1992, 43 頁）も、「確定決算主義の意義については、広狭二義に解されており、広義においては商法上の決算に基づく課税所得の算定方式を意味し、狭義においては内部取引等の特定事項について確定決算において所定の経理を行った場合にのみ課税所得の計算上これを認める方式を意味する。」としている。また、中村（利）は同書同頁において、狭義の確定決算主義、つまり課税所得の計算上で確定決算における法人の意思表示に従うこととされているものを広義のものと区別する意味で、便宜的に「確定決算基準」と名付けていた。

清水（治）（1993）もまた、広狭の議論にも触れている。確定決算原則を広義でとらえる場合には、「確定した決算、企業会計に準拠した課税所得の計算をそうする」ということがここに含まれる。狭義には、「法人税の所得計算において、損金経理を要件とするように、一定の決算処理においてとられた方法方式を課税所得計算上の要件にする」ということがあるとされた。また、その論調から確定決算原則と確定決算基準は同義のものとして捉えられており、確定決算原則に関して損金経理を中心に説明される場合に、とり上げられるのは、内部取引、選択的会計処理についてであると指摘している。

鈴木（1996, 225-252 頁）は広狭の議論に触れつつ、この二義は「確定決算での会社の意思表示を課税所得計算上も有効とする効果をもたらす」点で共通しており、「確定決算主義は広義・狭義を問わず、課税所得計算の形式的及び実質的な商法会計への原則的依存関係を要請する基準であると考えられる。」としている。

上される、いわゆる逆基準性（税務貸借対照表基準性の原則）の一つが生ずる」として、損金経理の抱える問題点にも言及している。

以上、2名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表3になる。

図表 3 三要素からの課税体系

論者	要素	名称
品川芳宣（1982）	① 損金経理 ② 公正処理基準 ③ 法 74 条 1 項	確定決算基準
吉牟田勲（1994）	③ 損金経理（狭） ④ 公正処理基準（広） ⑤ 法 74 条 1 項（広）	確定決算主義

（筆者作成）

上掲図表3より、用いられた名称は異なるものの、二者の見解は統一していることが判明する。両者の見解は、本稿において整理した平成8（1996）年における法人課税小委員会報告での三要素と相違なく、今日的な確定決算主義と同一の内容となっていた。

第4目 その他による要請

田中（二）（1968, 412-413頁）は、課税所得の算定構造につき、租税法の面から言及し、「確定決算原則」という用語について整理している。これは、「租税法上の所得計算においては、企業の決算が示したところを租税法の面から要請される基準をもって修正して所得

を得ようとするのが、租税法における所得計算の原則である。」としている。さらに、「企業内部での計算で会計上収益または費用として計上されて然るべき各種の引当金、圧縮記帳による損金等は、もっぱら企業の会計処理に依存する。…これらの内部取引に係る損益については、租税法上の所得計算の原則においては、一定の限界を定め、その範囲内において企業の行った会計処理を最終のものとし、それ以外の計算はこれを認めないこととしているのである。」とした。

中里（1983, 1545-1623 頁）は、別個の課税所得算定方法を規定するとされている法人税法 22 条 4 項と同法 74 条 1 項の関係を統合的に理解するために、その法的構造を整理した。ここで中里は「法人税法が二系統の課税所得算定方法を定めているという議論には賛成できない」（1548 頁）とし、前者は同法における一規定であるのに対し、後者の 74 条 1 項は「申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定」（1557 頁）であるとした。

また、課税所得算定の基礎となる企業会計は商法系統のそれと考えるべきであり、このように解すればその算定方法が 2 つ併存するという見解は成立しなくなることを指摘している。さらにこの議論は中里（1999, 96-110 頁）に整理されており、「課税所得算定の企業会計準拠は、実定法的には法人税法 22 条 4 項に、また申告手続的には 74 条 1 項に定められているのであるが、このような課税所得算定の企業会計準拠を『確定決算主義』と呼ぶ必然性は存在しない」とされている。

品川（2007, 23-40 頁）はさらに、確定決算主義には形式的なものと実質的なものがあるとしている。法人は法人税法 74 条 1 項により「確定した決算」に基づいて申告書を提出することが義務付けられている。ここで「確定した決算に基づく申告」とは、株主総会等で承認を受けたものが該当することから、「その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当該利益の計算と当該所得の金額との差異を申告書において表現する」ことが、形式的な意義とされる。

一方で、「確定決算において採用した具体的な会計処理（選択し得る複数の会計処理がある場合には、その選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法

上も許容するものである限り、その計算を所得金額計算の上で、みだりに変更してはならないこと(申告調整が許されないこと)」が、実質的な意義とされた⁸⁴。

以上、3名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表4になる。

図表 4 その他の要素からの課税体系

論者	要素	名称
田中二郎 (1981)	企業会計の数値を租税法からの基準により修正	確定決算原則
中里実 (1983)	実定法：法 22 条 4 項 申告手続：法 74 条 1 項	×
品川芳宣 (2007)	形式：法 74 条 1 項 実質：経理要件	確定決算基準

(筆者作成)

上掲図表4より、第3章までに整理してきた要素から捉えきれない確定決算主義の側面が顕になった。さらに、ここまで本章を通観することにより、確定決算主義に関する諸見解は法人税法74条1項との関係からも諸相を呈しており、その一致はみていないことが判明した。

⁸⁴ 形式と実質に関する議論に関しては、渡辺(進)(1968, 47頁)や浦野(1993, 101-102頁)も整理している。黒澤は形式的な側面を「単に現行税法のよって立つ確定決算主義(原文ママ、傍点および下線は本脚注で以下同。)の原則を側面的に確認するという意味をもっている。」とし、実質的なそれは「会計処理方法の全体的画一性から個別的画一性への重点移動を意味している。」とした。浦野はドイツにおける「基準性原則」との関係から、「具体的な商事貸借対照表」での記載がそのまま税務上での計上金額になることをいわゆる形式的基準性とし、「抽象的な商法上の規範」が税務を拘束することをいわゆる実質的基準性とした。

第5節 「確定した決算」の軌跡

わが国で確定決算主義が採用されていることは、周知の事実であった。その内訳としては平成8(1996)年に三要素へと集約されたが、それ以前ではさまざまな見解が混在していた。これに係る論点を整理していく中で、どうやら旧法の残滓として確定決算基準という用語が存在しており、それは今日的な損金経理に係る明文規定と変わらないことが明らかになった。しかしこの時代においても、損金経理の思考のみならず確定した決算に基づく申告、企業会計準拠の姿勢をもって、確定決算主義と称していた論考も散見される。

したがって確定決算主義とは、従前の確定決算基準を内包する用語であり、これを極めて限定的に狭く捉える解釈と、広く捉える解釈が生まれることとなったのである。

また、法人税法22条4項および同法74条1項の導入により、論者によって確定決算主義の意味するところも名称も異なる、いわば同床異夢の状況が成立してしまった。かくして、三要素の中で最後に明文化された公正処理基準の規定の誕生をもって、これらに係る論点を絞り切ることが困難になり、混迷の具合は深刻化の一途を辿っていた。

しかしながら、その中でも企業会計に準拠して課税所得を算定することへの思想は、明治32(1899)年より見受けられ、昭和42(1967)年における同規定の誕生に至るまで一貫して堅持され続けており、その要請は確かに存在していたのである。

本章冒頭にて言及したとおり、所得課税を採用しているわが国の法人税法にとって、今や確定した決算をベースに課税所得を算定することは大前提となっている。この古い歴史を有する企業会計準拠の考え方については、ここまでの整理・分析を経ることにより、その大きな重要性をあらためて確認することができた。

これより以降では、確定決算主義の三要素として並列しながらも、最も土台となった「企業会計に準拠して課税所得を算定する」とした考え方に照準を合わせて、公正処理基準の規定に関する考察へと移行するものとする。

第2章 公正処理基準の立法趣旨と解釈論

前章での分析から、法人税法 22 条 4 項の規定は昭和 41 (1966) 年の「第一次答申」に直接的な影響を受け、税制の簡素化を目的として創設されたことが理解できる。金子 (2019, 348-349 頁) は会計と税の関係について、「両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」としており、同条項が簡素の概念を追求していたことは自明である。

昭和 42 (1967) 年に制定された同規定であるが、これをどのように解釈するのかという命題に対しては、わが国で豊富な議論や判決・裁決の蓄積を有している。それらの分類には特定の対立関係に落とし込むことが困難な解釈も存在しており、本稿では多角的に整理・分析を行うことにより、解釈の議論に幅を持たせることを目的とする。

ところで、課税所得の算定を企業会計に委ね、簡素化を追求していくという計算構造はこの時点で既に周知であったはずなのに、どのような理由のもとに規定を設け、明文化に至ったのであろうか。この疑問に対する解答には、公正処理基準の規定の立法趣旨だけでなく、当時の経済情勢も大いに影響している。

したがって以降では、公正処理基準の立法趣旨だけでなく、これに係る解釈論がどのように展開されてきたのかに着目し、その整理を行うべく、第 1 節で立法担当者の見解と立法趣旨を制定当初の時代背景に触れながら、そして第 2 節では解釈論の展開を 4 項構成にて推考していきたい。

第1節 立法担当者の見解と立法趣旨

まず、立法当時の段階では、公正処理基準はどのように解されていたのであろうか。解釈論の展開に即し、時系列順にて議論を整理したい。当時の立法に携わっていた藤掛 (1967,

76 頁) と久保田 (1967, 83-86 頁) による解説には、この疑問に対しての大きな有意性が存在すると考えられるため、その趣旨を正確に反映すべく、それをここに引用する。

第 1 項 藤掛一雄大蔵省税制第一課課長補佐 (組織名・肩書きは当時のもの) の解釈⁸⁵

藤掛 (1967, 76 頁) は、法人税法 22 条 4 項の理解として、「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、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、明文の基準があることを予定しているわけではありません。」とし、同条項には明確な線引きが存在していないことを示した。

さらに同条項と企業会計原則との関係については、「企業会計審議会の『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もつものばかりではありません。」として、ここから「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。」と説明し、二者は異なる存在であることを指摘した。

そして、「むしろ、この規定は、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指針を示したものであるといえましょう。」として同条項を認識した。

以上より、「特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断 (裁判所の判例を含む。) の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」とした。その後、藤掛 (1967) の見解は多くの論者に引用され、本稿でもその解釈を基本に展開している。

⁸⁵ 西原宏一大蔵省税制第一課 (組織名・肩書きは当時のもの) も同様の見解を有している。詳しくは、西原 (1967, 75 頁) を参照。

第2項 久保田一信大蔵省税制第一課課長補佐（組織名・肩書きは当時のもの）の解釈⁸⁶

久保田（1967）は、「簡素化のための税制改正につきましては、主として企業の課税、企業の利益の計算というものと、法人税の課税所得の計算というものをできるかぎり一致させるという方向で簡素化をはかるべきである。これが税制簡素化の、一言でいえば精神ではなかろうかと思いますが、この精神を生かしまして、できるかぎりのことを今回の改正でやっつけてしまおう」（83頁）としたことが、法人税法22条4項が創設された前提であるとした。この理解の現れとして「法人税の第二十二條第四項に入りました適正な会計慣行を尊重していくという基本精神、さらにこの精神にのつとりまして、たとえば減価償却制度におきましては、かなり思い切つたいろいろな改正が行われております。」（同頁）として、その立法経緯にも言及している。

続けて、「誰が公正妥当と認めるか」という議論については、「両者（会社の経理担当者と税務関係者を指す：筆者注）それぞれの立場からその会計処理を眺めてみた場合に、どちらからもそれぞれの判断の基準をもつた意見がある」（86頁）ことを前提とし、「そのときに、その意見を調整する機能はどこにあるのか、…これはやはり、それぞれ二人が話し合いました、そこである程度の結論が得られる、あるいはまた結論が得られない場合にはもつと大きな土俵、たとえば意義の申し立て、あるいはまたもつと大きな土俵となりますと裁判といったようなこと、こういつたようなものの実績の積み上げといつたようなものが、結局最終的には一般に公正妥当と認められる判断基準というものをつくつてくるのではないだろうかと、そういう意味におきまして、特定の人が判断をきめるということではなく、もつと客観的なものといいたいのであります…。」（同頁）として、究極的にその解釈は司法の場に持ち込まれ得ることを指摘した。

⁸⁶ なおここでの座談会は、昭和42（1967）年度税法改正の問題点を主題とし、明里長太郎日立製作所参与（組織名・肩書きは当時のもの）を司会者として、「誰が公正妥当と認めるのか」「『公正妥当』のモノサシは何か」などといった題目に関して、5人の論者が意見を交わした。詳しくは、明里他（1967, 82-97頁）を参照。

第3項 立法担当者の見解を踏まえて

前掲諸見解より、公正処理基準には条文としての明確な定義が存在せず、企業が行う会計処理が一般に公正妥当と認められるかどうかは、「種々の事例についての判断の積み重ね」によって、つまり実務上の判断に委任されることとなった旨が読み取れる。また、立法趣旨からもその内容を読み解くことはできず、創設当初よりその解釈に関しては議論の対象ともなっていた⁸⁷。

また、第一次答申の発表に伴う社会経済事情等に対応するための新たな規定と膨大に膨れ上がった通達の整理が必要であったことは紛れもない事実であり、同時に会計と税の一致に対する要請が存在していた⁸⁸。塩崎（1967, 2-5頁）は「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進捗し、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身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。」としており、公正処理基準の規定の導入が、計算規定の削減、条文・通達の簡素化に貢献することが大いに期待されていた⁸⁹。

⁸⁷ 詳しくは後述によるが、昭和42（1967）年に行われた第33回大会の主題が「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」であったことから、これが制定された当初より、その意味するところが議論の対象になっていたことが判明する。

⁸⁸ 例えば武田（昌）（1981, 4頁）は、「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ことを知らずといった状況になりつつあった。…取扱通達は益々複雑化し、…税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。」と当時の状況について言及し、したがって簡素の要請とは「天の声・地の声であるともいわれた。」と整理した。

⁸⁹ 法人税法22条四項が導入された昭和42（1967）年には、本章での流れから特筆すべき座談会も開催されている。ここでの座談会は、第一次答申を受け、複雑化した通達と税制簡素化に関して発生しうる諸問題に関して「税法通達の簡素化」を主題とし、武田昌輔成蹊大学助教授（組織名・肩書きは当時のもの）を司会者として、「通達複雑化の原因」「通達のきめ細かさの問題」などといった題目に関して、5人の論者が意見を交わした。詳しくは、武田（昌）他（1967, 131-144頁）を参照

さらに、この簡素化への要請は昭和 40（1965）年の全文改正から継続して進行されていたものであり、昭和 44（1969）年税制改正⁹⁰において通達が大幅に圧縮されるまでの過程で、同規定が導入されたという経緯がある（上松 2014, 78 頁）。しかし、公正処理基準の規定が創設され、課税所得の計算構造を条文化したことにより簡素化が実現された一方で、本章が以降で追求していく解釈の多様化を招くことにもなった。その議論は多岐にわたり、公正処理基準は会計学と租税法との学際領域に該当することから、これがどちらに属するものなのかという議論も登場していくこととなる。

これらの議論を次節の主題として掲げ、以降ではこの解釈に係る学説整理を行うことにより、上記でいうところの「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ね」を解釈に係る学説整理と判例分析に求め、公正処理基準の定むるところに光をあてるべく、解釈論が如何に展開されてきたのかを追って整理していきたい。

第 2 節 解釈論の発展

本節では、公正処理基準の解釈論が如何にして誕生し、どのような過程をたどり発展したのかを解明する。第 1 項では解釈論の萌芽を、第 2 項と第 3 項では二項対立の議論を、そ

⁹⁰ 同年の税制改正にて複雑化した通達は大幅に圧縮され、簡素化が実現された。この経緯として富山(1969, 169-168 頁)は「従来の法人税に関する通達には、昭和 25 年に定められた基本通達のほかに、その後の税制改正に伴って定められた改正法通達があり、また、新しい経済事象の発生等に応じて定められた多くの個別通達があって、通達全体としてはその数はぼう大(原文ママ)で、体系的にも複雑なものとなっていたため、実務面における運用にも不便であり、一方、原価計算の細部にわたる取扱いが定められていた等のため、実情に即した弾力的な運用が妨げられるといった批判もあったところである。このような事情に加えて、昭和 40 年に法人税法の前文改正が行われたことに伴って、法人税法の解釈、適用に関する既往通達を新法施行後における通達体系として整備する必要もあったわけである。」とした。なお、同年における通達制定に際して改廃の対象とされた項目は 1,349 項目であり、そのうち 732 項目が廃止されたが、このうちの 532 項目のものは、上記の基本的な考え方に従って廃止されたとされる(富山 1969, 168 頁)。また、同年の「法人税基本通達の制定について(直審(法) 25(例規))」の前文では、「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排除し、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」(国税庁 HP, <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/zenbun/01.htm>)と記され、全面的に検討を加えながら、整備統一していくことが明らかにされた。

して第 4 項ではこの関係に落とし込むことが困難な解釈を整理し、上述のとおり解釈論の議論をさらに発展させることを目的とする。

第 1 項 黎明期における議論の萌芽

法人税法 22 条 4 項が創設された昭和 42 (1967) 年、同条項に係る解釈論と立法論を議題として、第 33 回大会が開催された。ここでは 2 日間の行程でシンポジウムが開催され、中川一郎福岡大学教授 (組織名・肩書きは当時のもの、本項では以下同。) を司会者とし、数多くの論者により意見交換がなされた。本節では、本大会内での主要な論点に言及した新井隆一早稲田大学助教授、竹下重人弁護士、山田二郎広島法務局訟務部長、清永敬次京都大学助教授の見解に着目し、その論点を整理する⁹¹。

第 1 目 新井隆一早稲田大学助教授による税法特有会計処理基準説

まず新井隆一氏は、中川 (1967, 33 頁) の問題提起⁹²に対して、同年に新設された同条項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて」における理解より整理を始めた。この条文により「従つて」計算される額とは、「当該事業年度の収益の額と、当該事業年度の原価・費用・損失の額だということは、…明文の規定ではつきりしている…そこから『別段の定め』のあるものと、それから『資本等取引』が除外されるものであるということも、はつきりしている…。そういたしますと、『別段の定め』と『資本等取引』とを、企業の一般的な会計処理から除外した…残りだけを、一般の企業会計の基準なり、原則なり、方法なりというもので処理する、そういうものが果たして企業会計の処理とい

⁹¹ 本項での引用・参考元は、中川他 (1967, 1-26 頁) による。

⁹² 第 33 回大会に向けて問題点を整理すべく、中川 (1967, 33-43 頁) は論点を大きく分けて以下の 3 点へと集約した。第一 解釈法論上の問題点、第二 適用上の問題点、第三 立法論上の問題点。

うようにいえるものであるのか、どうか、ということが、ここで問題になると思います。」として、例えば寄付金については税法の定めがなければ、その全額が損金算入されることから、「法人税法に特有な『会計処理の基準』ということにならざるをえないのではないか」とした。

さらに、同条項の解釈については「『一般に公正妥当』という場合の『認められる』』というは、法人税法に特有な会計処理の基準」としては、一般に『公正妥当な』というふうに解釈せざるをえない…。』として、会計処理の基準を法人税法特有のものであるか否かを判断基準としている。この見解は、法人税法が企業会計に準拠することなく、自ら課税所得を算定することを主張するものであり、前章までの流れとは展開を異にするものである⁹³。

第2目 竹下重人弁護士による商事法的規定説

竹下重人氏は、わが国における法人税法での納付税額が、確定した決算に基づいた申告により確定するという、いわゆる申告納税制度を採用していることから、「従つて法人税額計算のための課税所得計算の前提として、企業において確定した決算、従つて企業自身が組立てた損益計算というものが前提とされているものであるというふうに考えるわけがあります。」として、確定決算の思考より整理を開始した。

そして、「企業の確定決算を規制していく法規としては、先ず商法の規定する計算規定並びにそれに附属する省令、規則および特殊な業種についての各取締法規、それに基づく

⁹³ ただし、新井隆一氏は報告の冒頭で「私の申しあげますことは、概要にも記載しておきますように、問題の提起でありますので、…こういう解釈のしかたもできるのではなかろうか、あるのではないであろうか、ということをお願いしようというわけでございます。…決して、これが、私の見解だということでもありません。あくまで研究の中間的な経過を報告するということだけの意味であります。…こういう考え方を採つたら、…問題点についてはどのような解答がでてくるであろうか、ということを考えてみたい…」として、この解釈を本心から主張しているわけではなく、論点を浮き彫りにすべく、このような論調を展開したことを説明している。

ところの会計規則、そういう商事法令があるはずであります。それらの商事法令における会計処理に関するいろいろの明文の規定も、必ずしもその法人の会計処理のすべてについて明文の規定をもって書き上げているわけではございません。…その商事法令の明文の規定の欠けている部分について、それを補充するものとして予定されているのが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というものではないか、というふうに私は考えるわけであります。」として、公正処理基準の規定が法人税法上のものではなく、商事法的な規定であることを述べた。

また、課税所得計算の基本的な規定とは、同法 22 条 1 項から 3 項、および 5 項のそれであるとし、22 条 4 項は「課税所得の計算そのものについての規定ではない…。いいかえればこの規定は納税義務者にとっては注意的な規定、あるいはプログラムの規定、税務職員に対しては訓示的な規定にすぎないであろう」とし、公正処理基準の規定は税法上では強制的な効力を有さず、その注意的・訓示的なものに過ぎないと述べた。

第 3 目 山田二郎広島法務局訟務部長による会計慣行基準説

山田二郎氏は税法の実態規定は明確なものでなければならないとする要請から、法人税法は企業会計と商法に準拠して、必要な限りにおいてのみ個別的な定めのみを置くとした、同法 22 条 4 項は合理的なものであると評価した。しかし、同条項にはその規定の意味・内容の不明確さにおける問題点があるとして、規定自体の曖昧さを指摘した。

続いて「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という規定については、①単なる会計処理の基準、②会計慣行化している会計処理の基準、③会計慣行化しているもののうちで慣習法化している会計処理の基準の三つに分けられるが、同条項の適用範囲としては、「慣習法化していることは必要ではない、会計慣行化しておれば、それで足りるのではないか。」としたものの、「肝心な会計慣行化している会計処理の基準とは、どのような内容のものであるのか、会計慣行化している会計処理の基準とは何んであるのか、不明

確であります。」として、上述の問題点を指摘している。

そこで、「22条4項は、収益・原価・費用の額に関する所得計算の原則的な領域について適用されるべきものでありますが、会計慣行化している会計処理の基準についてこれに依拠すべきことを定めているかぎりのものであり、未だ会計慣行化していないものについて触れているものではありません。…22条4項は、所得計算の原則的領域のうちで会計慣行化している会計処理の基準をめぐって適用されるかぎりのものであり、会計慣行化している会計処理の基準といえるものが多くない現状では、その法律効果はそう広範囲に及ぶものではないのではないかと考えております。」として、規定自体の曖昧さは存在するものの、その内容・効果はある程度範囲が限定できるとした。

第4目 清永敬次京都大学助教授による憲法違反説

清永敬次氏はドイツ税法との比較を述べた後、22条4項への評価・創設に係る是非について問うている。

その創設については、「従来も税法の空白の部分といたしますか、一々具体的な規定がなされていなかった部分については、やはり一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というようなものに照らして、その空白の部分をうめていたといたしますか、そういうふうな解釈がなされてきたように思います。…その点を今度は22条4項というような規定をおくことによって、法律上明文をもって明らかにするという点、この点はやはり一つのメリットと考えていいのではないかと思います。」として、一定の評価はしたものの、「立法論としては、もつと具体的な規定を置くようにすべきであろうと思います。」と述べ、簡素化を目的として設けられた同条項の役割を疑問視した。また、第33回大会に向けて事前に提出された資料⁹⁴では、「不必要な条文を削除するとか法文を読みやすくするとかあるい

⁹⁴ 詳しくは、清永（敬）（1967, 27頁）を参照。

は課税所得の計算の仕方を簡単なものにするとかを通じて行なわれうるもの」であるが、「そのような改正が行われた形跡は見出しえないようである。とすれば従来の課税所得に関する諸規定はそのままにおかれ、その上にさらに新しく 22 条 4 項の規定がつけ加えられた…。少なくとも条文の改廃に関する限り新 22 条 4 項の規定はなにももたらすものではなかつた…。むしろ新しい 22 条 4 項がつけ加えられただけ法人税法の規定は複雑化したともいえるように思われるのである。」と、同条項の立法理由とは相反する事態を招いたことを指摘している。

さらに、「このような明確でない規定は憲法の租税法律主義の原則から考えて、おそらく憲法上の問題として当然問題になり得るのではないかというふうに考えております。」と、同条項の意図するところが不明確であるがゆえに、それは違憲であるとして、非常に厳しい論調を採っている。

第 5 目 小括

以上より、この時代は解釈の議論においては黎明期のそれであり、当該規定に対しての捉え方として、土台の部分に係る議論が交わされていた。この時点では本章において用いる二項対立の議論は見受けられないが、各論者の見解は多種多様であり、まさに玉石混交の様相を呈していた。

その中でも、論者によっては今日の二項対立へと発展しうる会計と税各々の見解が見取れ、この対立軸の原型と思しき解釈もあり、これらは今日的な議論のルーツを辿る上では優位性の高いものであった。しかし、第 33 回大会での諸見解には、それらを明確に二分できるだけの境界は存在せず、この時点より二項対立による判断枠組みがふさわしいのか否かについては、やはり慎重な判断が必要になる⁹⁵。

⁹⁵ 解釈の対立関係について、松沢（1976, 138-140 頁）は第 33 回大会の議論を踏まえ、「規定の解釈をめぐって、周知のように見解が対立している。」（138 頁）と指摘している。その対立は「税法上の所得概念を以

やがてこの解釈の議論は発展し、公正処理基準の規定が示すところを明らかにすべく、さらに多くの論者が自説を展開し始めた。次項以降では各論者の見解を整理していくが、その解釈は大きく分けて「企業会計制度そのものを指すとする考え方」と「租税法的な要素も入り込む余地があるとする考え方」、さらに「対立関係の要素へと落とし込むことが困難な第三の解釈」に大別できると仮定する⁹⁶。以降ではこれらを整理するにあたり、次項にて第一

って経済的観点から決するものとする見解に立つ経済的基準説」(139頁)と、「会計学は単なる収支計算の技術方法にすぎず、…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。」とする「法的基準説」とに集約されるとした。前者の経済的基準説については、「税法は企業利益を対象とするものであるから、この企業利益が、企業会計という技術的手段によってのみ正しく把握される以上は、…所得は企業会計に依存せざるをえないため、…簿記、会計という技術的手法によってのみ把握が可能である」とした。さらに、「税法は、企業会計の従者としての地位に甘んじ、会計理論に顎使されることになる」とまで言わしめ、二者間での企業会計の優位性を指摘している。後者の法的基準説については、会計学には規範性が存在しないことから、これを「法的判断の基準たらしめるためには、それに規範性が付与される根拠を考えねばならぬ。…会計的技術によって得られた数値は、単なる帳簿という書面に描かれた結果にすぎない。…会計学的手段は法によって定められた所得を数値で表わすことはできても何が所得となるかという法概念を決定することはできないといわねばならぬ。」(140頁)として、単独では基準となりえないことを述べている。さらに社会通念上の判断に着目して、「争点の解決をはかるための準拠は、あくまでも法律、政令や慣習ないし条理、社会通念といった法概念の分野のみが基準となる」(139頁)とも言及しており、同概念への接近を試みていた。これについては、後述にて詳しく分析することとする。

⁹⁶ なお、富岡(1993, 28-29頁)は公正処理基準の規定に対する解釈を大きく分けて以下の6つへと集約した。①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。②あくまでも税法の目的理念に即し基準の取捨選択を行ったうえでその画定すべきとする見解。③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だとする見解。④商法第32条第2項の「公正ナル会計慣行」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。⑤客観的な規範性をもつという意味において、単に習慣として一般に行われているという程度ではなく、規範にまで高められた慣習としての処理基準を意味するという見解。⑥概念的・抽象的性質のもので客観的基準の存在をその存在とするものではないとする見解。

さらに、「この規定があることにより、税法に明確に規定されている事項は別として、明確に規定されていない場合には一般に公正妥当な会計処理の基準によれば、どのようになるかが探究されなければならないことになるわけであるから、課税所得について解釈をする場合に、極めて大きな効用をもつとみられている。」として、同規定の解釈に係る議論の重要性を指摘している。

清水(勇)(1987, 137-139頁)もまた、法人税法22条4項はその性格および内容が不明確であり、これが具体的に何を指しているのかについては、様々な見解が見られるとして、そのいくつかを紹介している。以下、その概略を示す。①同条項の中心をなすのは企業会計原則や商法、証券取引法の計算規定であるが、広くは公正妥当なものとして一般的な承認を受けている会計慣行を含むとする見解。②企業会計原則を中心として、商法の計算規定も含むとする見解。③企業会計原則ではなく、判例の積み重ねにより明らかに

のそれとして会計側から公正処理基準の規定を解釈する見解を取り上げ、その整理・分析を行いたい。

第2項 会計ルールそのものを指すとする解釈

本項では、公正処理基準の規定を企業会計制度そのものとして解釈する見解を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することとする。

なおこの考え方を有する代表的な論者として、武田昌輔成蹊大学名誉教授、新井益太郎成蹊大学名誉教授、そして成道秀雄成蹊大学名誉教授が挙げられることから、以降では各論者の学説を引用し、その認識の分析を図りたい。

第1目 武田昌輔成蹊大学名誉教授の学説

武田（昌）（1981）は、法人税法 22 条 4 項が実務界からの要請に応えた形で、税制簡素化を目的として設けられたものであるとした。これを背景として、「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』に従って計算されるものであることを明らかに

されていくとする見解。④慣習法となっているもしくは慣行化した会計処理基準であるとする見解。⑤企業会計原則および財務諸表規則であるとする見解。

続けて、同条項は「公正なる企業会計の方法を尊重しようという趣旨の規定である」（138 頁）と理解できることから、『公正妥当な会計処理基準』を狭く解釈するのは妥当ではない。（同頁）とし、①の見解が妥当であるとした。なおこの「公正妥当な会計処理基準」とは、具体的には「(i) 人的会社の場合には、小包装速中の会計規定と『公正ナル会計慣行』(ii) 一般の株式会社の場合には、上記のほかに、商法第 2 編第 4 章第 4 節『会社ノ計算』の諸規定および『計算書類規則』(iii) 上場会社の場合には、さらにそのほかに、『財務諸表規則』」（同頁）といった会計基準を指していると解することができるとした。

したがって法人税法 22 条 4 項は、「ある法人企業が、商法上の商法帳簿あるいは計算書類の作成において、通常採用している会計処理の方法が、商法上適法であり、且つ企業会計の観点からも一般に公正妥当と認められるものであれば、…課税所得の計算上も尊重される旨の規定として理解されるべき」であるとし、最後に藤掛（1967）の指摘と同様に、その会計処理が一般に公正妥当な会計処理の基準に従ったものであるか否かについては「具体的事例についての判断（裁判所の判決を含む）の積重ねによって明確になっていくもの」（139 頁）とした。

することによって、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⁹⁷」とし、このことは「ある意味において当然のことを明らかにしたものと解すべきである」として、同条項の立法は周知の事実が明文化されたことを述べた。

また、同条項が「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。」としているが、当時の会計側の規定は不十分な点が存在していたことから、「とにかく、企業会計原則が具体的問題について、しばしば明確な解決の手段たりえない点を指摘して税法の独自の解釈に走るという傾向を生むことについては、警戒を要するであろう。」としており、解釈の議論は税法のそれではなく、企業会計自体のものとして認識している。

さらに、公正処理基準の規定は「客観的な規範性をも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、特に明文の規定があることを予定していることでもなければ、税務官署の側だけで定められるべきはずのものでもない」（武田（昌）（1990, 39 頁））ものであるから、同規定に係る「課税所得の解釈は、納税者によって行われるべきものであることを明らかにした重要な規定であると考えべき」であるとし、税務執行の観点からは大きな意義が存するとしている。

商法および企業会計と公正処理基準の関係については別稿⁹⁸にて整理されており、その前提として「公正処理基準は、企業会計プロパーの問題として採り上げるべき」としたうえで、企業会計原則に係る問題点として以下の3点を指摘した。

⁹⁷ さらに、「税法においても、また商法においても、会計それ自体を直接的に扱っているわけではない。それぞれの法の目的に応じて、企業会計により行われる財産、負債、資本、利益等について一定の規制を行っているにすぎないのである。」（武田（昌）1977, 89 頁）とするだけでなく、「所得金額について担税力を求める法人税としては、…基本的には企業会計の会計技術に依存するほかないのである。人間の健康管理については適正な医療に依存しなければならないのと同様である。」（武田（昌）1981, 6 頁）として、企業会計の強い優位性を主張した。

⁹⁸ 詳しくは、武田（昌）（1970, 137-138 頁）を参照。

- (1) 企業会計原則には実務において会計慣行となっていないものも含まれること
- (2) 企業会計原則で会計慣行とはならないが一般に公正妥当と認められるものの所在
- (3) 一般に公正妥当と認められたと判断した企業会計原則が公正処理基準に含まれるか否か

(1) および (2) については、実務において会計慣行として発達していなくとも、一般に公正妥当と認められるのであれば、それは公正処理基準に含まれるとした。したがって、(3) の命題こそが重要なのであり、「『一般に公正妥当と認められたもの』としてい『企業会計原則』は、そのすべてが公正処理基準にてらしてみても妥当であるとはいえないであろう。」とし、企業会計原則に属する各項目が公正処理基準に含まれるか否かは、逐一検討される必要があるとした⁹⁹。

商法との関係に対しては、まず商法の諸規定およびその解釈を基準とする考え方を前提とし、税法で定められていないものが直ちに商法のそれに一致するか否かについては問題があることを指摘している。しかし、「商法における会計慣行の根底が、まず社会通念を基礎として健全な会計慣行の集団を考え、…健全な会計原則が成立するという前提をとるのであれば、税法の公正処理基準とまず一致するものと考えてよい」(武田(昌)1970, 141頁)として、全てのケースに当てはまるわけではないが、商法上の健全な会計慣行と税法における公正処理基準の関係を整理した¹⁰⁰。

以上より公正処理基準の規定は、「具体的には企業が会計処理において用いている基準

⁹⁹ さらに武田(昌)(1970, 139頁)は負債性引当金や繰延資産の取扱いについて言及し、「公正処理基準にてらして適当と認められないものも多々存するところであるから、これらを理論的に再検討する必要がある。しかし、…会計を成立せしめている重要な考え方には、いわゆる重要性の原則が存するのであるから、理論と実践との調和ある方式が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と考えるべきである。」ともしている。

¹⁰⁰ さらに武田(昌)(1977, 88)頁は、旧商法32条にて「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」としていることから、公正処理基準の理解には企業会計原則を参考として、商法上の規定もまた重要な判断材料となることを指摘している。

ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものだけを税法でも認めないこととし、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明らかにしたもの」(武田(昌)(1990, 39 頁)と解釈できるとした¹⁰¹。

第2目 新井益太郎成蹊大学名誉教授の学説

新井(益)(1984a)は、今日における法人税法22条4項における「一般に公正妥当と認められる」という文言は、前章にて整理した昭和24(1949)年に公表された「企業会計原則」の前文に起源が見受けられるとした(210頁)¹⁰²。続いて「一般に」の部分に関しては、「社会通念としての『一般に』ということではない。会計専門家の中で一般に認められたという意味である。」としながらも、「唯一つ存在するのではなく、会計原則の組立て方は幾通りにも分かれていることが特色であり、時代の移り変りによって変化していくものである。」とし、会計理論上では「企業会計原則」と等式を結び、この企業会計原則が税法における公正処理基準あるいは商法における会計慣行の前提条件となる思考であることを確認した(212頁)。

続いて公正処理基準の理解には2つの見解があるとし、以下のように整理した。

¹⁰¹ さらに武田(昌)(1981, 6-7頁)は、「人間の生理の状況が各人ごとに異なるために、それに対応する適切な処理が必要であろうが、他面、一般的に対処する基準もまた理念的に存するはずである(いわば免責基準として、このような基準が存するはずである)。公正妥当な処理の基準の性格も、…いわば社会的責任を免れるという点を重視すべきである。」ともしており、免責の側面からの見解を同規定に対して指摘している。

¹⁰² 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告が公表した「企業会計原則」の前文中には、次の表現があった。「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なかから、一般に公正妥当と認められた(圏点筆者作成)ところ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である。」続く昭和27年調整意見書においても「一般に認められた会計原則」の表現は継承されていくこととなり、これは各論でも同様であった(新井(益)1984a, 210頁)。

(1) 法的立場からみて法人税法が予定する公正処理基準であり、法理解を前提として可能となるとした見解

(2) 導入経緯からして「企業会計原則」そのままではないとしても、これと同様のものであるとする見解

(1) の見解に対しては、公正処理基準の占める領域が益金の額および損金の額全てにわたって作用することは不可能であり、「企業利益を前提として…課税所得を算出することを認めるとしても、公正処理基準はこれを『企業会計原則』として理解することなく、法人税法取扱通達によって作成しうる」(213 頁) として、実務的には通達の影響が多大に影響することを鑑みて、つまり「会計理論はかかる通達が会計理論としての公正処理基準からみて妥当かどうかを判定せざるをえない。」(214 頁) とした。

(2) の見解に対しては、公正処理基準の立法経緯からこのように考えることはおおむね当然であるとした。しかし、同規定を定めた法人税法 22 条 4 項然り、「税法には明確な成分法としての基準が存在するわけではない」ため、この考え方に基つけば、「『企業会計原則』や商法規定は、課税所得計算上は単に参考とされるにすぎず、…企業実務に対して説得力を欠いているといわねばならない。」とし、続けて通達が実務上大きな影響を及ぼしていることから、「法人税取扱通達を…作成するならば、できるだけ『企業会計原則』ならびに会計理論を参考として作られるべきだ」(同頁) とする主張が必要であるとした。

なお、「会計理論としての公正処理基準」という用語は公正処理基準と区別して用いられており、その理由については、以下のように示している。

「公正処理基準といえは会計理論では『一般に公正妥当と認められた会計原則』の意味であり、アメリカにいう『一般に認められた会計諸原則』ということである。この公正処理基準が商法においては『公正ナル会計慣行』として表現せられ、法人税法においては第 22 条第 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』として理解されるとい

うのが普通の考え方である。しかし、わが『企業会計原則』は、『一般に公正妥当と認められた会計原則』の枠内に入るとはいえ、『企業会計原則』以外の会計原則が考えられる余地が残されているという観点、ならびに『企業会計原則』があくまで原則であって、必ずしも会計処理についての網羅的な指針を提供することができないという理由をもって、その指針とすべき内容は、ときに論者により多彩を極めるとまではいわないにしても争いのある点是否定できない。かかる現状からみて、法人税法（施行令などを含む。）においては、『企業会計原則』から誘導される会計指針は会計理論上、必ずしも同じ意味をもつものとして受け取られていないといえることができる。…いったん公正処理基準の用語が税法に導入されると、これが一人歩きをはじめて、税法の考え方で『企業会計原則』などの会計理論をいったんスクリーンを通して見直し、税法の考え方になじまないものは、税法上の公正処理基準から外すという事態が生ずるに至ったとみることも無理からぬことである。）（222-223 頁）としており、同稿にて「公正なる会計慣行は『企業会計原則』を中心とする会計理論によって明らかにされるものを考えていることは疑いようのないところである。」（208 頁）としていることから、商法と企業会計との関係については武田（昌）（1977）と同様の見解を有している。

そして、「公正処理基準の用語が会計理論上のそれを法人税法のなかに取り入れたという歴史的経緯からみて、筆者はこれを会計理論にいう公正処理基準として理解し、加えて、これを最大限にとりあげることを要望するが、その意味で公正処理基準の再検討が行われることを期待したい」（224 頁）と結論づけた。

第3目 成道秀雄成蹊大学名誉教授の学説¹⁰³

成道（2014）は、昭和24（1949）年に設定された企業会計原則は当時の会計実務に十分

¹⁰³ 成道（2014）は公正処理基準を「一般公正会計処理基準」と称している。

に耐えうるものではなく、その後の経済の発展に伴う税制・通達の複雑化を背景とし、簡素化の要望に応えるべく法人税法 22 条 4 項が定められたとして、その立法経緯に触れている (35 頁)。

その内容については、同条項の規定分に含まれる「公正」の概念は「商法上の法概念」であり、一般公正会計処理基準により算定される収益および原価、費用、損失の額は、「企業会計制度で慣習として発達してきた概念であって、…借用概念としてとらえられよう」とし、「借用概念であれば、…その借用された側の制度、法律での意義と同じに解釈すべきといえる。」(36 頁)として、法人税法における「一般公正会計処理基準」とは借用概念であり、税法の趣旨・目的からは乖離したものである必要があるとした¹⁰⁴。

なお、商法と企業会計との関係に関しては、同規定に含まれる「公正」とは旧商法 32 条 2 項中の「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という表現の「公正」と同義であり、現行会社法 431 条に定められた「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」、具体的には会計計算規則 3 条の「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」における「公正」を指すものである (36 頁)とした。公正の概念を企業会計と連動させるこの思考は、新井 (益) (1984a)、武田 (昌) (1977) と同様の見解である。

さらに同頁では、この一般公正会計処理基準には以下の 3 点が含まれるとした (36-37 頁)。

(1) 「別段の定め」にて確認規定として示されたもの

(2) 通達の「別段の定め」にて創設規定の運用またはその解釈以外で内容が明らかにされたもの

(3) 裁決例や裁判例等にて示されたもの

(1) については、法令で整備された方法、例えば減価償却に関しては、法令で認められ

¹⁰⁴ 租税法と借用概念の関係については、村井 (1972) や加藤 (2008)、中里 (2007) に詳しい。

ている定率法・定額法には租税回避の防止規定の意義があり、それらについては「一般公正会計処理基準」として認められる。その一方で、その法令で明らかにされていないものは、「一般公正会計処理基準」によって判断される必要があるとした。

(2)については、通達の内容が正しいことを前提条件として、その命令の性格上では必ずしも「一般公正会計処理基準」に該当するとも思われぬものも存在するとした¹⁰⁵。

(3)については、裁決例や裁判例等にて「一般公正会計処理基準」の判断が下されるべきであるが、その解釈には租税法のそれが混在するものもあるとして、いくつかの裁判例を指摘した¹⁰⁶。

したがって、通達の内容が必ずしも「一般公正会計処理基準」を指しているとは限らず、裁決や判決等においても法人税法の趣旨目的を含意したものも見受けられ、「もし仮に…法人税法の考え方が入れ込んでいくとなると、…当然に『一般公正会計処理基準』として用いられる余地はかなり狭められることとなる。」(44-45頁)とし、あくまで同基準は借用概念であり、法人税法とは離れて確立される必要があることを指摘している。

成道(2014)は最後に、「そのため、『法人税法』の中身が、一般に公正妥当と認められる会計慣行と十分に解されるもののみが用いられるべきであり、そのためには『法人税法の定め』とか『税法基準』という基準はせずに具体的にその会計処理を明文化していくべきであろう。」(48頁)と結論づけた。

第4目 小括

¹⁰⁵ 次章にて同一の通達を取り扱うが、ここでは以下のものが整理された。「①法人税基本通達2-1-39 [商品引換券等の発行に係る収益の帰属の時期] ②法人税基本通達9-1-7 [上場有価証券等の著しい価額の低下の判定] ③旧法人税基本通達8-1-7 [ソフトウェアの開発費用]」

¹⁰⁶ 次章にて同一の判例を取り扱うが、ここでは以下の判例が整理された。「①冠婚葬祭互助会の長期中断払込掛金の計上時期(神戸地裁平成14年9月12日) ②過払電気料金等の返戻を受けた清算金の損金処理(最高裁第一小法廷判決平成4年10月29日) ③脱税工作のための支出金の損金性(最高裁第三小法廷判決平成6年9月16日) ④輸出取引に係る収益の計上時期(最高裁平成5年11月25日)」

本項では、公正処理基準の規定に係る解釈論の議論に対し、これを企業会計制度そのものとして解釈する見解を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することを目的とした。ここで分析した諸見解は、二項対立の片羽に集約こそされるものの、その内容は様々なものが含まれていた。ある論者は、「当然のことを明らかにしたまで、税法独自の解釈を許さない」、「解釈を企業会計に委譲したことで税務の簡素化を目的とした」としており、またある論者は「公正処理基準を会計理論の『一般に公正妥当と認められた会計原則』と同義とし、これを最大限取り上げることとする」としていた。

以上、3名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表5になる。

図表 5 税務会計学者の学説

論者	要素
武田昌輔（1981）	当然のことを明らかにしたまで、税法独自の解釈を許さない
新井益太郎（1984）	公正処理基準を会計理論の「一般に公正妥当と認められた会計原則」と同義とし、これを最大限取り上げる
成道秀雄（2014）	借用概念であり、法人税法の趣旨目的とは離れて解釈されるべき

（筆者作成）

全ての論者に共通する論点は公正処理基準に係る導入の経緯を重視していることであり、前章での通時的分析からもその主張の優位性は見受けられる。

引き続き次項では、二項対立の関係上で本項と対を成す見解の整理・分析を図りたい。

第3項 税法の趣旨目的が介入する余地があるとする解釈

本項では、公正処理基準の規定に租税法的な要素も入り込む余地があるとする見解を取り上げ、前項に引き続き論者ごとにその論点を整理することとする。

なおこの考え方を有する代表的な論者として、田中二郎東京大学名誉教授、山本守之税理士、神森智松山大学名誉教授、中島茂幸北海商科大学名誉教授、そして増田英敏専修大学教授が挙げられることから、以降では各論者の学説を引用し、同様にその認識の分析を図りたい。

第1目 田中二郎東京大学名誉教授の学説

田中（二）が著す『租税法〔初版〕』（1968）では、研究対象としての租税法を理解する上では、経済学や会計学をはじめとする隣接科学の知識もまた必要とされたとした。特に会計学との関係では、租税法における法人税法および所得税法は、「それぞれ法人企業及び個人企業の所得を課税対象とするのであるから、その所得の計算に当っては、このような企業の利益計算を前提とせざるを得ず、その意味で、租税法と会計学は密接な関係をもっている。」（60頁）とし、二者の関係を整理した。

続けて、企業会計原則は正確な損益計算を経て、これを外部の利害関係者に報告することを目的としている一方で、租税法における課税所得計算では租税政策上の見地から税務調整を図る必要があり、「租税法と企業会計原則とがすべて一致しているわけではない。…企業経理健全化のためには、今後とも租税法と企業会計原則との調和がすすめられることが望ましい。」（61頁）として、二者には隔たりがあるものの、いずれは調和へと向かうべきである旨指摘した。なお、同書〔新版初版〕（1981）では、上記税務調整以外にも租税法の画一性や企業会計原則の抽象性等が理由となり「租税法と企業会計原則とがすべて一致し

ているわけではない。」(57 頁)としている。さらに、これを司法上にて示した東京高判昭和 53 年 3 月 29 日税資 97 号 1079 頁を当該引用部分の注が付しており、ここでの見解が司法のそれに裏付けられたことを示している。同書同版で見受けられるような学説と司法の整合は、次項における金子が著した租税法でも確認することができるので、引き続き分析を図りたい¹⁰⁷。

さらに、税務における所得計算は、その概念が明治 32 (1899) 年より議論がなされ、各時代背景や経済活動の変化に伴い租税法も複雑化し、その中で数多の租税判例に支持された税務慣行としての近代的な成果原理計算へと推移していくこととなったと示した。この近代的な成果計算の諸原理として、法人税法では企業会計において算定された利益をベースにすることが前提であることを踏まえ、税法が独自の表現を採用することはあれど、「企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる。」¹⁰⁸ (406 頁)として、ここに企業会計準拠の必要性を指摘した。

そしてこの態度は法人税法 22 条 4 項へと集約され、同条項は「税務における会計慣行尊重の原則を裏書きしている」(411 頁)ということができるのであるとした¹⁰⁹。

¹⁰⁷ また、田中(二)(1968)は企業会計原則に対して、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」(60 頁)とされており、公正処理基準を会計側からの見地で認識している。さらに、この引用部分は司法上でも織り込まれており、ここにも学説と司法の関係を指摘できる。本文中にて引用した「租税法と企業会計原則とがすべて一致しているわけではない。」とする部分には、その後の〔新版初版〕(1981)にて司法の裏付けがなされている一方で、上記会計側からの見地を公正処理基準の解釈に反映させた部分については脚注が付されていないことから、この見解の先後関係は明白ではないものの、何らかの影響を与え合っている可能性は十分に存在する。

¹⁰⁸ この引用部分は、後述の大竹貿易事件の最高裁判決に影響を与えた可能性が大いに考えられる。詳しくは後述によるが、次項の金子学説と併せて、ここに学説と司法の整合を図ることができよう。なお、『租税法〔初版〕』(1968)より公正処理基準の解釈を会計側のものとして認識されていることが明らかになったが、当該引用部分によれば、税の趣旨目的を導入させてこれの理解を図ると解することができるため、田中学説は本項にて整理・分析している。

¹⁰⁹ 本目で整理・分析し引用した田中(二)の解釈は、その全てが最新の〔第 3 版〕(1990)でも変わらないものとなっている。

第2目 神森智松山大学名誉教授の学説

神森(1994)は、商法における「公正ナル会計慣行」と法人税法における「公正処理基準」の両者に共通する「公正」のコンセプトを明らかにするべく、それらの意義と範囲、関連について考える必要がある(97-98頁)として整理を開始した¹¹⁰。

まず、「企業会計原則」は商工業を前提とし、その適用領域を設定していることから、これ以外の業態に対する企業会計については、「企業会計原則」以外の「公正ナル会計慣行」に準拠することになり、その適用領域に関しては、「公正ナル会計慣行」の基本的な部分を占めるとしても、また商工業以外の業種にも援用できるとしても、その全てではないとし、商法による「公正ナル会計慣行」が「企業会計原則」とイコールになるわけではない(99頁)ことを指摘した。この「企業会計原則」は、もとより「企業会計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」とされているが、それは「『企業における会計実務の立場ないし都合』」に立ったものであり、したがって「公正」の意味もまた、基本的には債権者の保護のために株主との利害調整を図ることを意図した商法上の定めにより制約を受けることになるため、「『公正ナル会計慣行』と『企業会計原則』とは、個々の計算ルールにおいて一致するものがあるとしても、本質的・根本的には、必ずしも一致するものではない」(99-100頁)として、この二者の関係を整理した。

さらに法人税法では、租税法律主義に要請された法的安定性のもとに、公平な課税の実現を企図するものであり、「『公正処理基準』のいう『公正』の意味も、…法人税法のもつ基本的な姿勢によって規定され限定されることとなるはずである。」(103頁)とし、「公正ナル

¹¹⁰ なお神森(1994)は、証券取引法第193条が「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、大蔵大臣が一般に公正妥当と認められるところに従って大蔵省令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」(97-98頁)としていることに着目し、同条もまた同様に「公正」の文言を含むことから商法による「公正ナル会計慣行」および法人税法による「公正処理基準」と同列に比較対象として挙げていたが、証券取引法による「一般に公正妥当と認められる…用語、様式及び作成方法」の内容は財務諸表等の形式的側面に重きを置いたものであるため、ここでは検討の対象から除外することとしている。

会計慣行」と「企業会計原則」との関係と同様に、「公正処理基準」と「企業会計原則」とは本質的・根本的には一致し得ない関係にある（同頁）ことを指摘した。

最後に、法人税法の「公正処理基準」と商法の「公正ナル会計慣行」との関係については、後者の「公正ナル会計慣行」は「企業会計原則」の要求するクライテリオンを満たす必要が、前者の「公正処理基準」は税法の要求するそれを満たす必要があり、後者が前者の要素をならしめることは難しい（106頁）とした。さらに、「企業会計原則」は、「商法との調整」や「税法との調整」を理由とし、「企業会計の実務の中に慣習として発達したものから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」という性格を、「部分的にだが、失いつつあるふしがあるようにみえる」として、昭和24（1949）年での制定当初における趣旨からの乖離を指摘した（同頁）¹¹¹。

第3目 中島茂幸北海商科大学名誉教授の学説

中島（1997）は、公正処理基準の立法経緯について、昭和27年調整意見書、昭和41年調整意見書、そして第一次答申での報告を経て制定されたものであって、「技術的には従来から、所得金額の計算は、企業が算出した利益を基礎にして、これに税務上の固有の要請に基づく所要の調整を加えて算出してきている。」（75頁）とした。

続けて、「公正処理基準は、課税所得計算においても、継続性と重要性の観点から、…税法に特段の定めがない基準については、一般に公正妥当な企業会計の解釈を委ねたものであると解される」（76頁）としているのだが、これ自体の解釈については「制定当初の議論にもあったように、直ちに、企業会計原則そのものを意味するのではないと考える。すなわち、経済社会の変化は企業会計に影響をもたらし、会計処理の原則及び手続きについても従来の基準の変更、新規の基準の発生が生じる」と（同頁）であるとした。

¹¹¹ さらに神森（1994, 106-109頁）は、いわゆる確定決算の原則または確定決算基準の繋がりに基づく、税務計算と商法計算との関連についても言及している。詳しくは、神森（1994, 106-109頁）を参照。

さらに、「公正処理基準とは、経済社会の構造的変化と価値観変化に対応しながらも、その時代において、実務の中で長期間安定的に用いられている合理的な会計処理の原則及び手続き、並びに、公的な機関によって新たに制定されたり、変更されながらも社会的に理解され、認知されるような会計処理の原則及び手続きである。」(同頁)として、同基準は前述のとおり「企業会計原則」そのものではないが、税法の趣旨目的に照らした時に、課税の公平の見地から合理的であると判断されるような会計処理の原則及び手続きがここに含まれるとした(77頁)¹¹²。

なお、次章にて整理する公正処理基準を判断基準とした最高裁判決に関して、その解釈の限界を言及しているのだが、これについては後述によることとする。

第4目 山本守之税理士の学説

山本(1984)もまた、課税所得算定の基礎となる収益、原価、費用、損失を企業会計に委ね、税制簡素化を意図して法人税法22条4項が立法されたことを示している。そして、この規定が制定された当初の情勢についても言及している。

同条項が創設された昭和42(1967)年周辺では、経済が複雑化・高度化の一途を辿っており、「法令のみによって即応しようとするれば、その規定は必要以上に細微にわたり、容易に理解し難いものとなり、簡明であるべき税法の姿に逆行することになる」(95頁)ことから、法令にて必要最小限の個別規定を設け、それ以外の部分を健全な会計処理に委

¹¹² なお中島(1997, 76-77頁)は中村(利)(1990)が示すところの、企業会計原則は「一般に公正妥当」性について判断されたものであり、「公正処理基準の一つの有力な源泉となることから、企業会計原則に従った処理がなされておれば、公正処理基準に該当するものと考えて差し支えなかろう」(84頁)とした見解や、飯野・中村(利)(1984)の「企業会計原則というようなものは斟酌しなければならない。…もしそれに準拠しない場合には、それ相当の理由を述べなければならない」(11-12頁)という理解とは意を異にしているものの、松沢(1994)による、簿記、会計という技術的手法を判断基準とし、法人税法においてそのことに明文根拠を与えた条文が同条項である(157-158頁)とした理解には賛同している。

ねるとした考え方に基づき、「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ている限りは、これを認めるという基本姿勢を明らかにしたものと解すべきである。」(同頁)として、昭和41年調整意見書が要求していた「課税所得計算における基本的な考え方を明らかにする」とした思考と共通する見解を有している。

そして、公正処理基準の規定が示す「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の具体的な内容については、初版(1984)の段階では「企業会計原則そのものをストレートに指すものではないことは明らかである。企業会計原則は事実たる慣行を要約したものでなく、多くの指導原則、指導原理を含んでいるからである。」(96頁)とし、社会の中で妥当性を得て、継続適用され慣行性を帯びるのであれば、そこに法的な規範性を見出すことができるとした。

さらにこの解釈は、後の版(1990)で洗礼され、「公正妥当な会計処理は、社会情勢や経済的要因により相対的に変化していくものであり、固定的な概念と解すべきではない」(118頁)とされている。また、前掲松沢(1976)が指摘するところの法的規範がこれに付与されるならば、その部分については結果的に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」となり得るとし、続けて「この意味では、企業会計原則は社会的・経済的变化に伴って修正が行われたとはいっても、長い年月にわたって企業における会計処理の基準として現実に容認され、多くの企業における会計処理がこれに依拠した事実を考えればその全てではないとしても、相当部分が結果として規範性を持っているといえよう。」(118-119頁)としており、企業会計原則が絶対的なものではないにせよ、中心に位置することは否定できない見解を示した。

条文の内容については、「一般に」とする部分より言及している。この文言は、「税法的要求を除外して考えられたものであり、政策的要素を含む旧商法的要求(繰延資産の償却等)も除外して考えるべきである」とした武田(昌)(1970, 156頁)の解説¹¹³を引用し

¹¹³ なお武田(昌)(1970, 156頁)は、渡辺(進)(1967, 4-5頁)の引用であることを留意したい。

た。また、この場合の「一般に」は誰の視点からのものであるのかについては、「企業のグローバル化のなかで比較可能性又は同一性を強く認識しすぎると、利害関係者のなかの特定の者の視点から『一般に』が考えられ、これが課税標準としてワークすることが適正かという問題が派生する」（山本 1998, 146-147 頁）として、特定の利害関係者からは適正な会計処理であっても、課税所得の算定においては不適正な処理が「一般」とみなされる可能性があるとした。

結局のところ、「一般に」という言葉は「会計学者や会計処理を行う者という固定的な考え方だけでは解決できない複雑な事態」（147 頁）なのであり、『会計処理の基準』には、税法的又は商法的要求がなく、あくまでも会計上の適正処理基準であるとしても、これが補充規定ではあっても税法という法律のなかに組み込まれた以上は、政策的要素を除外しても公平な課税標準計算の規定として適正であるか否かの検討を免れるわけにはいくまい。」（同頁）とし、公正処理基準の規定が法人税法として立法されたからには、その趣旨目的に沿った解釈がなされるべきであるとの見解を示した¹¹⁴。

第 5 目 増田英敏専修大学教授の学説

増田（2008）は、法人税法 22 条 4 項の立法経緯について、課税所得の算定が企業会計に準拠することとした理由は、「法人の利益と法人の所得は概念それ自体に差異があるわけではなく、共通するものといえるから、法人所得を測定するための独自の法人税法のための会計帳簿を法人に作成させるなどの手間を省くことに求めることができよう」（109 頁）として、税制簡素化の一環として設けられたものとしての認識を確認した。

続けて、法人税法と企業会計の目的の違いに着目した。法人税法は「租税公平主義の要請に対応して、法人の担税力に応じた課税を実現すること」（同頁）を目的とする一方

¹¹⁴ 本目で整理・分析し引用した山本の解釈は、その全てが最新版（2016）でも変わらないものとなっている。

で、企業会計は「適正な期間損益計算に基づいて、企業の経営成績と財政状態を企業の利害関係者である株主や債権者、そして従業員などに提供すること」(109-110頁)を目的としており、二者間には大きな差異が存在していることを指摘した。

そして、岡村(2004)が「企業会計における公平さと、法人税法における公平さの間には、齟齬が生じる。したがって、企業会計の過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義(中略)を阻害する可能性がある…すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経ていない会計方法によって税負担が決定されてしまう可能性が考えられる」(31頁)ことから、増田(2008)は「企業会計原則の内容や会計慣行の全てが公正妥当とは言い切れず、その射程も網羅的であるとは言い難いことから、「企業会計原則が法人税法の処理基準である『公正妥当な会計処理の基準』とはイコールではないのである。」(110頁)とした。

なお、この企業会計原則については企業会計の中心を成す要素であるのだが、会計慣行も同様に、「それ自体では法的判断の基準たり得ないという点がとりわけ重要である」(111頁)として、その構造的な問題を指摘した。続けて、「企業会計原則は会計処理の基準たりうるものと指導原理とが混在しており、決して網羅的とはいえない。さらに、法人税法の目的が適正かつ公平な課税の実現を目的として立法されているところからすれば、裁判規範としての批判に耐えうる、公正妥当な基準が求められているのである。」(同頁)ともしており、同原則内での多要素の混在、網羅性の問題、そして法的規範の欠如を課題として挙げた。

そして、課税の公平からの観点から「法人が行った益金及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、結局のところ、その会計処理の基準によって担税力が適正に測定されているといえるか否か、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである」(同頁)ことを理解の前提とすれば、法人税法22条4項の意義とは、「法人の所得が単なる計算技術により測定されるのではなく、税法の解釈・適用により法的に確定することを強調することにあつたと理

解することができよう。この4項の意義は、まさしく事実認定の基準を明示した…。個別取引をいかに…認識し、測定し、記録するかについて、『公正妥当な会計処理の基準』により、法的に認定すべきことを命じたところにこの4項の意義は求められる。この4項が定める『会計処理の基準』を法は、当初から明文の規定であることを予定していない。なぜならば、事実認定の問題は税法独自の問題ではないからである。益金・損金の範囲を法的に確定していくプロセスは、裁判官の法的な批判に耐えうる程度の規範性を持つ、社会通念の視点からも認容されねばならないことを命じたものであるといえよう。」(113頁)として、公正処理基準の規定を「事実認定の基準」とし、さらに法的規範性と社会通念上の判断としての要素にクローズアップした論調であった¹¹⁵。

第6目 小括

本項では、公正処理基準の規定に係る解釈論の議論に対し、これを税法の趣旨目的が介入する余地があると解釈する見解を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することを目的とした。ここで分析した諸見解は、二項対立の片羽に集約こそされるものの、前項と同様にその内容は様々なものが含まれていた。ある論者は、「企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる。」としており、またある論者は「法人が行った計算が公正処理基準に該当するか否かは担税力が適性に測定されるか否か、または

¹¹⁵ 増田(2008)の中には、本章次項にて整理する「第三の解釈」たる社会通念にも言及している。増田(2008)はこれに関し、一般に公正妥当と認められるべきとしている理由は、この基準が「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」(111頁)とし、続けて「税法が裁判規範であるところからすれば、社会通念に照らして公正妥当な処理の基準か否かが問われることは当然である。」(同頁)とした認識を示した。しかし同頁において、本文にて言及したとおり「法人が行った…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、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである。」として、課税の公平に重きを置いていと判断できることから次項ではなく本項に含めている。

なお、この増田(2008)の見解は最新版(増田2019)でも変わりがない。

課税の公平が実現されるか否かによる」としていた。

以上、5名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表6になる。

図表 6 租税法学者の学説

論者	要素
田中二郎（1968）	企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる
神森智（1994）	「公正」の意味は、法人税法のもつ基本的な姿勢によって規定され限定され、企業会計原則とは本質的・根本的には一致し得ない関係にある
中島茂幸（1997）	企業会計原則そのものではなく、課税の公平の観点から妥当な結果をもたらす合理的な会計処理が該当する
山本守之（1998）	税法に組み込まれたからには、より積極的に税法の趣旨目的を解釈に織り込むべき
増田英敏（2008）	法人が行った計算が公正処理基準に該当するか否かは担税力が適性に測定されるか否か、または課税の公平が実現されるか否かによる

(筆者作成)

全ての論者に共通する論点は、課税の公平を目的とした公正処理基準の解釈であり、これは法人税法の要請へと帰納する。ここまで二項対立の関係を整理し、その解釈を分析してきたが、やはりここに落とし込むことが困難な、第三の解釈が見受けられた。

したがって次項では、この第三の解釈たる「社会通念」上の要素を含んだ解釈の整理・分析を図りたい。

第4項 二項対立では把握しきれない第三の解釈

本項では、公正処理基準の規定には社会通念上の判断¹¹⁶が必要であるとした見解を取り上げ、前項に引き続き論者ごとにその論点を整理することとする。

なおこの考え方を有する代表的な論者として、金子宏東京大学名誉教授、井上久彌日本大学商学博士、そして武田隆二神戸大学名誉教授が挙げられることから、以降では各論者の学説を引用し、同様にその認識の分析を図りたい。

第1目 金子宏東京大学名誉教授の学説

金子は『租税法〔初版〕』（1976）にて、課税所得の算定につき「種々の政策的・行政的配慮から、企業会計の原則とは異なる取扱が定められていることが多いが、かかる『別段

¹¹⁶ 前掲松沢（1976, 139頁）は、「税法の対象とする私法上の取引が、…民・商法の規制を受けるものであること」、「所得の存否をめぐる課税庁と納税者との理論的対立も、…司法裁判所の法的判断にかかっているものであること」、そして注100にて整理したように、司法裁判所では社会通念等の概念に重きが置かれるようになり始めたことから、同概念への重要性は否定できないものとなった。なお松沢（1976, 同頁）は続けて、「決して、会計学というような技術的手段が基準となるものではないことがようやく認識されるようになった。」としている。

の定め』がない限りは、…企業会計に基づいて行われる。」(33頁)とし、このことを明らかにしているものが、法人税法22条4項であるとした。

同条項による公正処理基準の解釈については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準というのは、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」(196頁)であるとしている。この見解は同書〔補正版〕(1981, 196頁)でも同様のものであるが、同書〔第2版〕(1988)での該当部分では、「『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、…一般社会通念にてらして(圏点筆者作成)公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する(東京地判昭和五二年十二月二六日判時九〇九号一一〇頁、同判昭和五四年九月一九日判タ四一四号一三八頁等参照)」(223-224頁)とされていることに留意したい。同版(1988)にて新たに加えられた「一般社会通念にてらして」という文言は、引用文にて記載された二つの事件をはじめとする判事に裏付けられるものであり、ここから同版(1988)の公正処理基準の解釈に対する理解は、司法のそれに影響されていたことが判明する¹¹⁷。

さらに、同書〔第5版〕(1995)では、これに続けて「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えてもよい(大阪高判平成三年十二月一九日行裁例集四二卷一一・一二号一八九四頁-最判平成五年十一月二五日民集四七卷九号五二七八頁の原審判決)」という部分が追加された。これも時系列的に考えると、司法上の判断を同版(1995)が採用したことになり、この点も前述部分の考察を裏付けるものであろう。

なお、同書〔第2版〕(1988)の解釈は、公正処理基準を税法側・会計側のいずれからこれを捉えるのかとした二項対立の議論ではなく、一般社会通念上での判断によりこれを認識するとしていることから、本章においては第三の解釈として整理している¹¹⁸。

¹¹⁷ ここで挙げられた二つの事件は、次章の判例分析のパートにて取り扱うこととしている。

¹¹⁸ 会計学における未整備の部分税法が手当てし、これをフォローする関係を広く捉えるのであれば、この見解を本章第3項による税側の見解として取り扱うことも可能ではあるが、その文面からこれを同項に落とし込むことは明らかではなく、本章においては第三の解釈を別個独立したものとして設けているの

その具体的な内容については、同書〔初版〕(1976) および〔補正版〕(1981) では「その中心をなすのは、企業会計原則（中略）¹¹⁹や商法および証券取引法の計算規定であるが、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であろう。」(196-197 頁)¹²⁰とされているが、同書〔第 2 版〕(1988) での該当部分が「その中心をなすのは、…解すべきであろう（商品の船積日を基準日として輸出取引にかかる収益の計上時期とした例として、神戸地判昭和六一年六月二五日月報三二卷一・二号二九〇八頁参照。）」(224 頁) とした記載が追加されている。当該判示が出された時点は昭和 61 (1986) 年であるが、金子は『租税法〔初版〕』(1976) よりこの認識をしていた。したがって、先の一般社会通念のケースとは異なり、司法が金子（同書〔初版〕および〔補正版〕）の解釈に影響を受けていたことが判明する。

さらにこの部分は、『租税法〔第 23 版〕』(2019) では「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）¹²¹、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）¹²²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であろう（原文ママ）（中略）¹²³。」(350 頁) として、その解釈は今日的なそれへと変遷し、その射程についても武田（昌）(1981) の認識と共通したものが見受けられる。

また、同条項の立法経緯に対しては、同書〔第 2 版〕(1988) は「この規定は、昭和四

で、ここでは第三の解釈として整理している。

¹¹⁹ 裁判例が掲載されているわけではないため、この記載を省略した。

¹²⁰ 租税法〔初版〕(1976) および〔補正版〕(1981) で同頁での記載となっている。

¹²¹ 裁判例が掲載されているわけではないため、この記載を省略した。

¹²² この部分の見解は、〔第 14 版〕(2009) 以降で今日のそれに言い換えられ、東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順号 10623 が挿入された。

¹²³ この部分の見解は、『租税法〔初版〕』(1977) より一貫して採用されてきた部分であり、〔第 2 版〕(1988) では前掲神戸地判が、〔第 5 版〕(1995) では前掲神戸地判昭和六一年六月二五日に代わり、前掲大阪高判平成三年十二月一九日および前掲最判五年十一月二五日が、〔第 6 版〕(1997) では高松地裁平成七年四月二五日月報四二卷二号三七〇頁が、そして〔第 10 版〕(2005) では後ほど分析する神戸地裁平成 14 年 9 月 12 日税資 252 号 9188 頁が追加されている。

二年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人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なわれるべきこと(『企業会計準拠主義』)を意味している。」(223頁)として認識している。

企業会計と租税会計との関係については、「両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」(同頁)と、課税所得算定に係る税制簡素化を目的とした企業会計準拠の姿勢を立法化したことを示しており、この思考は前項にて整理した武田(1981)をはじめとする税務会計学者のそれと同様のものである。

そして最後に同書〔第2版〕(1988, 224-225頁)より、公正処理基準の注意点として下記の3点を指摘している。

第一に、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らない」ことを挙げた。これが同書〔第5版〕(1995, 237頁)では、文末に「同旨、…大阪高判平成三年十二月一九日参照」という文言が付記され、同書〔第2版〕(1988)の見解を司法が踏襲したことが窺える。続けて、「その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある。」とした。

第二に、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。…結局、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。したがって、この点に関する通達・裁決例・裁判例等は、企業会計の内容を補充する機能を果たしており、租税会計が逆に企業会計に影響を与えているのである。また、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを学問的・理論的に究明するのは、会計学の

任務であると同時に租税法の任務でもあるから、租税法は会計学に影響を与えうる立場にある」ことから、租税法と会計学の間には、密接な関係が認められるとした。

そして第三に、「公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである。法的な観点から見た場合には、『公正妥当』という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれていると解すべきである。」¹²⁴とし、公正処理基準の規定が全ての項目に対してその効力を発現するわけではないことを指摘している。これは前掲新井（益）（1984a）と同様の見解であり、同書〔第2版〕（1988）では「公正妥当」という観点からこれを整理していた。その解決にあたっては裁判実務や学説がその役割を担っており、さらにここには解決手段としての法的救済の機会が含まれるとした¹²⁵。

以上より、同書〔第2版〕（1988）での見解は前項にて整理した論者たちの諸見解と基本的には理解を一にしているが、その判断においては「公正妥当」の観点からの斟酌が必要であり、この見地より規定の補充を行う必要があるとしていた。

一般社会通念については司法の影響を受けていることが明らかである一方、例えば会計慣行に対する部分では、司法が金子の影響を受けていたのである。初期の段階では、「確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう。」とされていたものが、版を重ねるごとに司法の裏付けが加えられ、「その中心をなすのは、…解すべきであろう（…神戸地判昭和六一年六月二五日月報三二卷一十二号二九〇八頁参照）」といったように、文言が追加されていくこととなった。ここには時の司法上による解釈が反映され、時代によってその指し示すところが異なっていたのである。

『租税法〔初版〕』（1976）より、金子の見解は基本的には会計寄りの考え方を採用しながら

¹²⁴ さらに金子（2019）は、「21世紀に入り、わが国を含め、各国において、自国の企業会計を国際会計基準に準拠させる動き（コンバージェンス（convergence））が加速しつつある。その結果、わが国においても、国際会計基準が一定の範囲で、一定の条件のもとに、公正処理基準の内容となっていくであろう」（351頁）としており、コンバージェンスに対して法人税法が調和した項目が公正処理基準の規定へともたらす影響を指摘している。本稿においてもこれらに対して同様に重要性を認め、後述の終章にて立法対応の整理・分析を行うこととする。

¹²⁵ なお、問題点の第二と第三に関して関係判例は付記されておらず、後の版でも変わらない。

らも、そこには異なる要素が介入しうる可能性を持たせた、“含み”を持った表現をしていることも窺える。その含みについては、意味内容について明示されていないものの、それが税法からのものである根拠は存在せず、ここにも第三の解釈としての存在意義が挙げられるのであろう。

したがって、当初は会計慣行を広く含むと解すべきであろうとしていたが、その後この見解は一般社会通念へと変遷したのである。前者は判例にも影響を及ぼし、後者は逆に判例から影響を受けていた。一般社会通念は会計・税のいずれかに与するものではないが、「べきであろう」とした当初の見解から、会計慣行に重きを置きながら、そこにはまた別の解釈が入り込む余地を残したものであり、横断的なそれを有していると捉えてもいいのではなかろうか¹²⁶。

以上の金子学説の遷り変りを簡潔に整理したものが、以下の図表7と8になる。

図表 7 金子学説の変遷（解釈）

論者	要素
『租税法〔初版〕』（1976）	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に相当する観念である
『租税法〔第2版〕』（1988）	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に相当する観

¹²⁶ 本目で整理・分析し引用した金子の解釈は、その全てが最新の〔第23版〕（2019）でも変わらないものとなっている。

	<p>念であって、一般社会通念にてらして（圏点筆者作成）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（東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、同判昭和54年9月19日判タ414号138頁等）</p>
<p>『租税法〔第5版〕』（1995）</p>	<p>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に相当する観念であって、一般社会通念にてらして（圏点筆者作成）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（東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、同判昭和54年9月19日判タ414号138頁等）</p> <p>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えてもよい（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁の原審判決）</p>

（筆者作成）

図表 8 金子学説の変遷（具体的な内容）

論者	要素
『租税法〔初版〕』（1976）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、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であろう
『租税法〔第2版〕』（1988）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、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であろう（神戸地判昭和61年6月25日月報32巻12号2908頁）
『租税法〔第5版〕』（1995）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、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であろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁）
『租税法〔第6版〕』（1997）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、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であろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、高松地裁平成7年4月25日月報42巻2号370頁）

『租税法〔第10版〕』（2005）	その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、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であろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、高松地裁平成7年4月25日月報42巻2号370頁、神戸地裁平成14年9月12日税資252号9188頁）
『租税法〔第14版〕』（2009）	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（東京地判平成19年1月31日税資257号順号10623）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であろう（大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11・12号1894頁、高松地裁平成7年4月25日月報42巻2号370頁、神戸地裁平成14年9月12日税資252号9188頁）

（筆者作成）

第2目 井上久彌日本大学商学博士の学説

井上(1988)は法人税法22条4項を「公正会計基準」と称し、企業会計の構造と所得計算のそれに関する整理を開始している。

まず、企業会計を「簿記構造という装置を会計基準というルールに従って操作することによって、資本増殖の質量を測定し、報告する企業の行為」(50頁)であるとし、これを前提として、企業所得課税とは「それを応用する方法によって形成された法制度である。」(同頁)として、ここで算定される企業所得の額は企業会計の算定値に基づくことが法の根拠を有することを指摘した。さらに、所得計算の構造と原理から、企業会計のそれらに必然的に依存する必要がある、その関係は大きく、①会計記録機能への依存と②会計判断機能とに分けられるとし、この依存関係は「企業所得課税制度に内在する特性」(51頁)とも言えることから、同条項が帯びる依存の性質とは、「格別の創設的な意味を持つというのではなく、課税所得計算原理としての自明のことを確認的に宣言したに過ぎないと解釈されるものである。」(同頁)として、他の論者と見解を一にしている。

そしてここには、個別規定との関係から①公正会計基準に委ねられる領域、②これの作用しない領域、さらに③これが部分的に作用する領域の3つの類型¹²⁷に分類されるとした。

続いて、「公正会計基準」の有する実質的な意味についての理解へと論考が移行する。その意味としては、「その原型である『会計処理の基準』そのものは、法概念でも理論概念でもなく、多数の企業が会計実践における会計処理の慣習として採用しているルールと手続の集合」(55頁)から、「企業会計の慣習の中に存在するものであること」(同頁)が第一の要素として求められた。

¹²⁷ 例えば①の領域の典型には収益の計上時期の論点、②はさらに2つの概念に分かれ、「税法固有概念」として受取配当金の益金不算入の規定や「税法固有の技術的限定がされた項目」として棚卸資産の評価方法の論点、それぞれ例示されている。さらに③では、個別規定を採用していながらも、「公正会計基準」に従うべき部分も含んだものもあり、例えば棚卸資産の期末評価について言及している。詳しくは、井上(1988, 52-54頁)を参照。

さらに、企業の経営環境は千差万別であり、その経理の目的も多様であることから、「会計が社会的情報伝達の機能を果たすためには普遍的な原理が要求され、…個々の経済事象に適用される具体的基準は個別性に富んでいる。同時に、…不断に変動するものであり、きわめて流動性を帯びる」(同頁)のものであり、ここに第二の要素として「個別的、流動的な内容を持つものであること」(同頁)が求められた。

最後に第三の要素として、「公正妥当の意味は、会計の論理に従うものであること」(同頁)とされた。ここでいう公正妥当の意味については、アメリカにおける一般に認められる会計諸原則 (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) の土台となるは「公正性 (fairness) であり、信義善管 (good faith and due care) を内容とする経営者の会計責任として要求されるものであり、良き事業慣行の反映 (reflection of good business practice) または良き会計判断 (good accounting judgement) として経験的に求められるもの」(56-57 頁) であり、法人税法における公正妥当の意味合いもこれと同一のそれであるとした。

そのように考えると、「公正会計基準」の指す内容とは、「絶対的、固有的なものでは必ずしもなく、…相対的、可変的なものとなるのである。その意味では、『公正会計基準』は、…不確定概念である。税法がそのような不確定概念を所得計算の軸とするのは、…『一般に公正妥当と認められる』という社会的な保障の枠内で会計実践に信託することが合理的であるとしたもの」(57 頁) とされており、この理解は前掲武田 (隆) と似通うものを有している¹²⁸。

第3目 武田隆二神戸大学名誉教授の学説

前掲武田 (昌) の見解は偏に会計制度であることを主張していたが、抽象的な表現を交

¹²⁸ 井上 (1988, 58 頁) 自身も武田 (隆) (1984, 36-37 頁) の見解を引用し、「私の見解と同一の方向である」としている。なお、ここで引用された武田 (隆) (1984, 36-37 頁) の解釈は、前目にて整理した内容と同様のものである。

えてこれを表現している論者も存在する。そのうちの一人が武田（隆）である。

武田（隆）（1981）も武田（昌）と同様に、税制簡素化を目的として公正処理基準の規定が設けられたとしている。その論考では、塩崎（1967, 2-9 頁）の見解を四つの論点に要約¹²⁹し、『「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によるという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小限の規定にかざることが、税制の当然の論理であるという点に求められる。このことは、税制の簡素化という形で具体化される。』として、可能なものは会計慣行に一任し、税法の規定は必要最小限に限定することにより、税制簡素化が実現されうるとした¹³⁰。さらに解釈論の議論が見解の一致をみていないことを紹介し¹³¹、これに係る解釈に関しては「未だ一義的結論に到達していない」として、この原因としてここには「抽象的、普遍的概念」が存在していること

¹²⁹ 要約された4つの論点は以下のとおりである。「(1) 法人税法の所得計算は、本来、企業利益を前提として行わなければならない。(2) しかし、現在の税法においては、数多くの所得計算に関する規定や会計処理の基準についての通達が無数にあり、それらがいかなる基準で採りあげられているかが不明となっている。(3) それゆえ、所得計算に関する基本規定を設けることにより、税制の簡素化を果たす必要がある。(4) かかる帰結は、税制の当然の論理を追認したにすぎないものである。」(武田（隆）1981, 23-24 頁)

¹³⁰ しかし基本規定としての同規定に対しては多くの税法学者からの批判を招き、それらを以下のように要約した。「(1) 『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の内容が明瞭ではなく、しかも、商法の計算規定に違反する会計処理であっても、一般に公正妥当と認められるものがあれば、この会計処理も尊重すべきことになるものと解されるので、ここに問題があるとする批判。(2) 『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な基準の存在を前提とするもので、そのような基準が存在しなければ、無意味であるとする批判。(3) 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と認める者は誰かということ。すなわち、その判断主体が税務職員だということになれば、問題があるとする批判」(武田（隆）1981, 24 頁)

これら疑問に対しては別稿にて整理されており、まずその理解の前提として「繰返すまでもなく、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ざることが、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。」(武田（隆）2005, 38 頁) ことを指摘した。

¹³¹ ここでは例えば、武田（昌）（1967）の「企業会計原則及び商法の規定を中心とするもの」(72 頁) や、富岡（1969）の「今後における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準則の生成および発展、ならびに企業会計慣行の健全性の現実的な実態形成の実情にかかることが大きいもの」(231 頁) とした見解が紹介されている。

を指摘した。

この理解にあたっては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が「無限な広がりをもつ概念」であることから、同基準と企業会計原則をはじめとした個別概念とを関連づけるために、「媒介概念を必要とする」とした。この媒介概念をもって無限の広がりを限定し、この解釈を図らんとしている。

同稿では上記媒介概念に関して論考が進められているのだが、この概念自体は抽象度が高く、本項および次項において取り扱う二項対立の関係へと落とし込むことが困難なものである。したがって、武田（隆）が提唱する媒介概念を、本章が追究する「第三の解釈」として認識し、本項にて分析を行うこととしている。

なお、商法および企業会計と公正処理基準の関係については、まず企業会計とは企業の自主的判断に基づいた「適正な経理に関する基準」とされ、これは『『相当に権威ある支持を有する基準』とみなされ、それゆえに『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に相応する』（41 頁）とした。この場合の企業会計とは、「法的制約から開放（原文ママ、傍点については以下同。）され、…会計方法の選択適用を意味するものではない。…自主的経理の（企業会計）の尊重とは、『企業が商法…を遵守し健全な会計慣行によって経理をおこなうことを前提としている』ことを意味する。」とし、税法が長らく確定決算主義を採用してきている以上は、商法等の規定に基づき計算書類が作成される必要があることを指摘している。

続けて商法との関係については、「法律上の性質は異なるが、その適用される対象が同一であるというところから、商法は税法に対して基本法的性格を帯びている」（武田（隆）2005, 43 頁）ことを前提とした上で、同頁にて「税法上の課税所得の計算は、商法上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないこととなる。」として、税法における課税所得は商法の規定に基づくことが必要でありここに商法の優位性が主張されるとした。さらに公正処理基準の規定に関しては「商法を介して『公正ナル会計慣行』の斟酌に関する明文の規定が商法上存在しなかったため…法人税法 22 条 4 項において『一

般に公正妥当と認められる会計処理の基準』によるべき旨の規定を創設することにより、確定決算主義の法体系上の不備を側面的に補う必要があった。しかしながら、昭和49年の商法改正により、『公正ナル会計慣行』の斟酌規定が創設されたため、法人税法22条4項の歴史的使命は終わったものと解することができる。」とし、同条項は補助的な役割を果たすものであるとした。

続けて公正処理基準の規定に対しては一般概念という言葉をあてて、これを個別概念としての会計基準と両者の媒介概念としての判断主体という一連の関係で理解することが重要であるとし、この一般概念については、公正処理基準の概念的・抽象的性質として、以下のように整理している。

『一般に公正妥当』の意味内容が明瞭でないという批判に対しては、…それは概念的・抽象的性質のものであって、『客観的基準』の存在をその内容とするものではないからである。換言するならば、客観的（原文ママ、本目では以下同。）・具体的に規定できないところに、この基準のもつ意義があるといいうる。

すなわち、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、その時々^レの社会経済的意味状況下において成立する価値（妥当な会計的判断）の均衡体系であって、長い歴史的^レ時間の中で安定的となった行為基準としての性格を持っている。かかる安定的行為基準は、…決して客観的・固定的なものでもなければ、具体的・個別的なものでもない。

…つまり、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』といわれるものは、本来、特定の会計処理の基準を限定的に指し示すものとして用いられるものではない。…変動・発展する経済社会のなか^レにあって、流動的・弾力的な変化を認め、…その用語のもつ普遍性を確認しなければならない」（38-39頁）とし、その定義には絶対的なものが存在するのではなく、むしろこれが不明確であることが、同基準をならしめていることを指摘した。

そして、「一般に公正妥当」とする概念は抽象的・概念的なものであり、これを「言語または記号によって表現した命題の体系が『会計原則』または『会計基準』といわれる。」（39頁）とした。

さらに、媒介概念については、以下のように整理している。

『『抽象的・観念的概念』(一般に公正妥当と認められる会計処理の基準)を命題化する操作を経て『具体的・個別概念』(会計原則・基準)として定立するためには、両概念の間に『命題化の操作』というプロセスが介在しなければならない。つまり、媒介概念を必要とするということである。この媒介概念として『相当に権威ある支持を有する基準』という概念を設定することにより、『何が相当に権威ある支持を有する基準』であるのかということ『命題化の操作』との関連で決定することが可能となる。つまり、『一般に公正妥当』を誰が判断し命題化したかという判断主体の問題に切り替えることによって、それとの関わり合いで『特定の原則・基準』(具体的・個別概念)を『一般的公正妥当性』(抽象的・観念的概念)に関連づけることが可能となる。』(同頁)

以上より、これら三つの概念の関係は「『一般に公正妥当(一般概念)－有力な権威ある支持(媒介概念)－特定の原則(個別概念)』という一連の関係で概念上の整備・一貫性が図られる。』(40頁) ことになるとされた¹³²⁾。

第4目 小括

本項では、公正処理基準の規定に係る解釈論の議論に対し、二項対立の関係へと落とし込むことが困難な第三の解釈を取り上げ、論者ごとにその論点を整理することを目的とした。

ここで取り上げた3名の論者の見解を簡潔に整理したものが、以下の図表9になる。

¹³²⁾ しかし前掲山本(2016, 163頁)は、公正処理基準の解釈について「公正処理基準は概念的・抽象的なもので客観的基準の存在をその内容とするものではないかもしれない。経済取引の変化に伴って相対的に変化するものであろう」として、前掲武田(隆)(2005)の解釈を直接的に言及しないまでも、間接的に異議を唱えている。

さらに、「会計処理基準は会計学者の頭のなかにあるものではなく、会計学のためにだけあるものではない。法人税法第22条第4項という実定法に規定された以上は租税法との関係を見捨てず、『一般に公正妥当か否か』は課税庁、国税不服審判所、裁判所ともに、実際に取引を行った納税者が参加し意見を交換しながら判断すべきものといえよう。」(山本2016, 164頁)と、裁判例・裁決事例も含めた税法の理論も念頭に置いた議論の必要性を説いたことも留意しておきたい。

図表 9 社会通念による学説

論者	要素
金子宏（1988）	<p>企業会計原則の内容や会計慣行は必ずしも公正妥当であるとは限らず、網羅的とはいえないので、通達や裁判例等は企業会計の内容を補完する機能を果たす</p> <p>その解釈は、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を指す</p>
井上久彌（1988）	<p>絶対的、固有的なものでは必ずしもなく、相対的、可変的なものであり、社会的な保障の枠内で会計実践に信託することが合理的である</p>
武田隆二（2005）	<p>抽象的・観念的概念であり、客観的・具体的に規定できず、一般に公正妥当（一般概念）－有力な権威ある支持（媒介概念）－特定の原則（個別概念）という一連の関係で概念上の整備・一貫性が図られる</p>

（筆者作成）

ここで分析した諸見解は、公正処理基準の判断に関して「社会通念」における判断を要す

るとしたものに集約されると考えられる¹³³。これすなわち裁判所が昭和 50（1975）年頃から指摘され始めたところの社会通念で判断するといっても過言ではなからう。

第 3 節 学説上からの解釈

昭和 42（1967）年に創設された法人税法 22 条 4 項に規定される公正処理基準の規定は、立法担当者の解釈然り、その制定当初より議論の対象となっていた。その黎明期には明確な分類こそ存在しておらず、論点の手探り感こそ否めなかったものの、今日のそれへと通ずる萌芽は見受けられた。その後議論は洗礼され、同条項の解釈は大きく分けて「会計制度そのものを指すとした解釈」、そして「税法の趣旨目的が介入する余地があるとした解釈」へと変遷を遂げていくこととなった。

そこでこれら二項の関係を整理していく中で、それぞれの解釈の中にも温度差があり、明確にそれを指す解釈と、そうとは言い切れない解釈とが混在していた。

さらに解釈の議論の整理・分析を進めていくことにより、ある意味の膠着状態にあった二項対立へと落とし込むことが困難な第三の解釈、つまり「社会通念説」の存在が指摘できた。また、この新たな第三の解釈により解釈論の議論に幅をもたせることが可能となり、従来の研究とは異なる学説整理を行うことができた。

そうはいってもやはり、それぞれの解釈に優劣をつけることは難しく、どの説が有力であるかを示す決定的な議論も見受けられない。したがって、公正処理基準の規定を理解するにあたっては、藤掛（1967, 76 頁）が示した「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含

¹³³ その他にも、「課税庁や裁判所が、…『公正妥当な会計処理の基準』という文言を利用して、…立法されていないルールを作り出そうとする試み」（岡村 2007, 38 頁）に着目した解釈や、「配当規制を考慮する必要がない証券取引法の計算規定に基づく損益情報・財務情報は、商法計算規定に基づく損益情報・財務情報と異なってよいものとして、情報提供を充実させる」（弥永 2001, 33 頁）という観点から同基準を考える解釈なども存在するが、本項での趣旨目的と乖離する思考であるため、ここでは取り扱わないものとする。

む。)の積み重ね」を判例分析に求め、司法上の判断に委ねることとなる¹³⁴。

よって次章以降からは、公正処理基準の規定に関して言及した代表的な裁判例を分析し、その解釈を整理することにより、先行研究¹³⁵にて導出された適応要件たるメルクマールを再検証する。さらに、第三の解釈たる「社会通念」での判断に対する認識を司法上から分析することで、本稿における同規定への接近を強めてみたい。

¹³⁴ さらに金子（2019, 351頁）「何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判断するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。」として、立法趣旨と同様の指摘をしていることから、本章における判例分析の重要性は主張される。

¹³⁵ 詳しくは後述によるが、本稿「はじめに」にて言及したとおり、東条（2018, 109頁）は公正処理基準の適用要件たるメルクマールとして、納税者の会計処理に「慣行性」があること、そして「公平性」があることの2つを導出している。

第3章 租税判例による解釈

前章での学説整理からは、法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に関する解釈の議論について、そのうちどの見解が優位性を有しているのか詳らかになることはなかった。ところが司法上では、本稿「はじめに」にて述べたとおり、大竹貿易事件にて最高裁で初めて公正処理基準の解釈に関する判断がなされ、これをターニングポイントとして、この解釈論の議論は税法の観点からの解釈が支配的となっている。以降も税法の趣旨目的との関係性に言及する判決が登場し始め、公正処理基準の適用要件としてある一定のメルクマールが存在することが明らかになった¹³⁶。

しかし、同条項の解釈論の展開次第では、後述による多様化した会計基準の影響が直接的に課税所得計算に及ぶこともあれば、会計処理によっては税務上否認される可能性もある（坂本（雅）2015, 5 頁）。そこで、同条項の解釈を司法上の観点からの判断に委ね、これに係る裁判例をより精緻に分析する必要がある。さらにこの作業により、より緻密なメルクマールを導出できる可能性も存在する。

また、ここまでの解釈論に対する整理・分析からは、同条項と密接にリンクする裁判例も浮上し始めている。通時的にこれらをリストアップしていくと、昭和 50（1975）年前後¹³⁷より同規定へと直接的な判断がなされ始めていることは先行研究¹³⁸でも指摘されているのだが、平成期に入ってから、同規定の理解に資する有意的な裁判例も多々見受けられるようになっている。

¹³⁶ この分野の先行研究としては東条（2018, 109 頁）が挙げられ、ここでは「慣行性」と「公正性」の要件が指摘された。さらに後者については、裁判官の言及内容に従うと、「利益操作の可能性」、「課税機会を逸失する可能性」、そして「不当な所得減少の可能性」の判断要件を、公正処理基準の適用要件たるメルクマールとして導出している。

¹³⁷ 詳しくは後述によるが、東京地判昭和 50 年 8 月 28 日行裁例集 26 卷 7・8 号 944 頁、東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判時 909 号 110 頁などが挙げられる。次節においては、これらを含めた 4 件の事例を取り扱うこととする。

¹³⁸ 例えば、原（2008, 289-297 頁）や坂本（雅）（2014, 32-33 頁）を参照。

これら裁判例の重要性は言うまでもなく、その司法上からの認識を本稿に織り込むべく、本章では同規定が議論的となった代表的な裁判例を分析し、その判断基準となり得るメルクマールの検証がなされるべきである。

したがって本章では、既存のメルクマールに対する検証を含む先行研究へのブラッシュアップを行うことにより、その理解を深めることを目的とする。第1節では取り扱う裁判例の範囲を限定し、第2節および第3節では通時的に裁判例への分析を行い、これらの分析から導き出される時代別の解釈論を整理することにより、公正処理基準の規定に係る解釈に対して司法からの接近を試みたい。

第1節 裁判例の射程

本節では、次節移行にて分析を開始する裁判例の射程を決定する。もとより公正処理基準に関する判例は決して多いわけではないが、先に述べた大竹貿易事件後は「収益認識の場面に限らず下級審判決では当該判示が直接引用され、あるいはその考え方を踏襲する姿勢を確認でき、さらには公正処理基準による判断枠組みを用いて納税者の会計処理を否認するといった裁判例すらみられるようになった。」(坂本(雅) 2015, 10頁)とした指摘もあり、当該判決の影響力の大きさは言うまでもない¹³⁹。

したがって以降では、同規定の判断基準に言及され始めた昭和50(1975)年代の事例に始まり、大竹貿易事件から展開される平成の事例を含め、本章執筆時点現在(2020年11月30日)までの期間における代表的な事例を通時的に取り扱いたい。

¹³⁹ さらに坂本(雅)(2015, 9頁)は、大竹貿易判決には2つの重要な意義があるとした。その1つは「最高裁として初めて法人税法における収益計上基準を示した」ことであり、また1つは「公正処理基準の解釈に直接的に言及したことである」とした。続けて本判決では、「収益計上基準の法的根拠を公正処理基準に求めた上で、収入は『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』として、所得税法同様に権利確定主義によることを、また公正処理基準はその解釈において、『公平な所得計算という要請』を受けることを明らかにしている」ことから、これらはいずれも「租税法の観点からの公正処理基準の解釈と捉えることができよう」と結論づけた。

第1項 抽出・分類方法

次節以降で取り扱う裁判例の抽出には、「LEX/DB インターネット・TKC 法律情報データベース」および「TAINS 日税連税法データベース」を利用し、「公正処理基準」・「22条4項」・「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」のキーワードにより検索を行っている。その結果ヒットした裁判例について、裁判官が公正処理基準の解釈を判断基準とした事例を抽出することにより、代表的な裁判例を渉猟した。

この作業により抽出した事件数は122件、裁判例数は地裁・高裁・最高裁をそれぞれカウントすると243件となる。各裁判例は事件ごとに整理し、各判例には通し番号を付けている（論文末に添付資料として掲載）。

第2節 社会通念の判断に係る判例分析¹⁴⁰

本節では、前述の検索方法に「社会通念」のキーワードを加えた方法により再検索をし、昭和50（1975）年頃のものに渉猟した。この作業により抽出した事件数は66件、裁判例数は地裁・高裁・最高裁をそれぞれカウントすると143件となる。そのうち、公正処理基準の解釈について、その判断基準について言及され始めた初期のものをいくつか取り上げ、その内容を紹介する。

以降では、解釈の土俵に黎明期の段階で影響を与えていたと判明した東京地判昭和50年8月28日行裁例集26巻7・8号944頁、東京地判昭和52年8月30日税資95号402頁、東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、そして東京地判昭和54年9月19日判

¹⁴⁰ 本節および次節における事件の概要および判示は、「LEX/DB インターネット・TKC 法律情報データベース」および「TAINS 日税連税法データベース」から引用した情報をもとに作成している。また、同節内における略称は、各項にて別個独立したものとする。

タ 414 号 138 頁の 4 件を取り扱う。さらに、これら事件の概要と、その判示の要旨、そして各判決に対する考察を述べていく。

なお、前章での学説整理にて見受けられた裁判例については次節にて取り扱うのだが、本節では社会通念に関して具体的に明示された最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 卷 9 号 2637 頁（以下、「興銀事件」とする。）を取り上げる。この事例に関しても同様に事件の概要と判示の要旨だけでなく、本判決に対する考察を掲載する。本事例は本稿での射程とはやや異なるものの、これらの作業を経ることにより、第三の解釈としての「社会通念説」に対する司法上での認識へと接近してみたい。

第 1 項 東京地判昭和 50 年 8 月 28 日行裁例集 26 卷 7・8 号 944 頁

（1）事件の概要

X 社¹⁴¹（原告）は、昭和 44（1969）年 7 月 1 日から昭和 45（1970）年 6 月 30 日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）において、O 市内に有する建物を O 市に収用され、その対価補償金等を受領した。その後 X 社は、本件事業年度中に当該補償金の一部で S 市所在の土地（以下、「本件土地」という。）を代替資産として取得し、その取得に際し、不動産仲介業者に対し、本件土地の仲介手数料（以下、「本件仲介手数料」という。）を支払った。

X 社は、本件土地について租税特別措置法六四条の規定による固定資産圧縮記帳損失として一定額を、また、同法六四条の二所定の期間内に前記補償金の残額をもって代替資産を取得する見込みであるとして、同条の特別勘定繰入として一定額を決算書に計上し、修正申告に際しては、当該金額の合計額から X 社の計算に係る圧縮限度超過額及び特別勘定繰入限

¹⁴¹ 本章では、各裁判例に登場する動作主体・対象を共通して代名詞で表現するものとする。ただし、それらは各事例で別個独立した名称であるとする。

度超過額の合計額を控除した残額を損金に算入したほか、本件仲介手数料についても本件土地の取得価額に算入せずに損金として計上した。

しかしながら、本件仲介手数料は本件土地の取得価額に算入すべきであり、損金に算入すべきではないため、S 税務署長（被告）は、当該仲介手数料の損金算入を否認し、当該金額を本件土地の取得価額に算入したうえ、当該算入後の取得価額を基礎に本件土地に係る圧縮限度額及び特別勘定繰入限度額を再計算したところ、X 社の計算に係る前記圧縮限度超過額及び特別勘定繰入限度超過額の外に、さらなる圧縮限度超過額および特別勘定繰入限度超過額が算出されたので、これを X 社の修正申告に係る欠損金額に加算して更正処分（以下、「本件更正」という。）を下したが、X 社はこれを不服として、本件更正の取消しを請求したものである。

（２）判示

X は、減価償却資産の取得価額を定めた法人税法施行令 54 条 1 項 1 号が、その資産の取得原価が償却されて結局損金となることを前提として、その資産の取得価額に付随費用を含ませ、費用配分の原則を定めたものにすぎないことから、土地をはじめとする非減価償却資産に同令の適用の余地はなく、このことは同施行令が減価償却資産に限って本規定を設けていること、さらに『利益なきところに課税なし』との税法の根本原則からも明らかである旨主張した。

しかし、「一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則（圏点筆者作成）や施行令の改正の経緯等からすれば、同施行令の規定が非減価償却資産についても類推適用されるべきことは明らか」であり、「その取得価額の範囲を確認的に明らかにする必要があるとされたことによるものと解せられ、非減価償却資産の取得価額の範囲については別異に解すべきであるとの見解を示しているものとは到底いえず、またそのように解さなければならない理由もなく、また、非減価償却資産の取得価額の範囲を減価償

却資産のそれと同様に解しても、右取得価額はその資産を譲渡した時点において損金の額に算入されることとなる」ものであり、本件での X が主張するような「利益のないところに課税する結果となるものではない」とされ、X 社の請求は棄却され、訴訟費用を X 社の負担とした。

(3) 判決に対する考察

本件判示からは、司法上における企業会計原則や施行令の改正は、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものとして認識されていたことが窺える。つまり、公正処理基準の規定に関して争われた黎明期では、前章で整理した三項の解釈のうち、会計側のそれを司法上では採用していたのである。

しかし、本件のみではこれを裏付けるに至らないことから、引き続き同時期の裁判例を分析したい。

第2項 東京地判昭和52年8月30日税資95号402頁

(1) 事件の概要

X社(原告)は、昭和49(1974)年2月28日、昭和48(1973)年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下、「本件事業年度」という。)中にS区の宅地(以下、「本件土地」という。)購入に際し、訴外Yに対し仲介手数料(以下、「本件仲介手数料」という。)を支払い、同金額をX社の本件事業年度の所得の算定上損金の額に算入し、本件事業年度の法人税につき確定申告をした。

しかしながらM税務署長は、本件仲介手数料は税法上固定資産の取得価額に仲介手数料等の付随費用が含まれるとする見解が裁判例にて支持されていることを踏まえ、一般に公

正妥当と認められる会計処理の基準に従えば、土地の所得に際し支出した仲介手数料が、当該土地の取得価額に含まれることは明らかであるとして、昭和 50（1975）年 6 月 30 日付で、当該申告に係る所得金額に対して更正処分（以下、「本件更正」という。）をした。

これに対し X 社は、租税法律主義の原則および公平負担の原則から税法の分野では安易な類推適用は許されず、その実質的根拠が示されなければならないとし、さらに当該会計処理は法 22 条 4 項の趣旨に沿ったものであるからこれを否認した被告の本件更正は違法であるとして、その本件更正の取消しを請求したものである。

（2）判示

法人税法では、土地の取得に際して支出した仲介手数料がその土地の取得価額を構成するが否かについて定められた明文規定は存在していないが、同法 22 条 3 項、および 4 項からすれば、本件は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い判断すべきであり、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則（圏点筆者作成）」のうち第三の五によれば、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」とされる。

さらに、従来から行われていた公正妥当な会計慣行を確認的に明文化したものとすぎないものと解される昭和 49（1974）年 8 月 30 日改正後の第三の五の D によれば、「有形固定資産の取得原価とは、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める」こととされている。

その一方で、同法施行令 54 条 1 項は、「減価償却資産の取得価額の範囲についてその取得の態様に応じて規定しているが、旧法人税法施行規則 21 条の 7 において減価償却資産と非減価償却資産とを特に区別することなく固定資産の取得価額の範囲について右規定と同様のことが規定されていたこと及び前記公正妥当な会計慣行を斟酌すれば、非減価償却資産の取得価額の範囲についても、減価償却資産のそれに関する右規定を類推適用するのが

相当である。」として、X社の請求を棄却し、訴訟費用をX社の負担とした。

(3) 判決に対する考察

本件判示では、前項での判示と同様に、司法上では企業会計原則が一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものとして認識されていた。したがって、どうやら公正処理基準の規定に関して争われた黎明期では、会計側からの解釈を織り込んだ認識を司法上では採用していた可能性が強まってきた。

第3項 東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁

(1) 事件の概要

X社(被告)は、M区に本店を置き、印章販売を目的とする有限会社であり、Y(被告人)は、X社の代表取締役として同会社の業務全般を統括していたものであるが、YはX社の業務に関し法人税を免れようと企て、売上の一部を除外して簿外預金を蓄積するなどの方法により所得を秘匿したうえ、昭和48(1973)年9月1日から昭和49(1974)年8月31日までの事業年度(以下、「本件事業年度」という。)におけるX社の実際所得金額が発生していたにもかかわらず、昭和49(1974)年10月30日、M区所轄のM税務署において、同税務署長に対し、その所得金額およびに対する法人税額につきの虚偽の法人税確定申告書を提出し、そのまま法定納期限を徒過させ、これをもって不正の行為によりX社の本件事業年度における正規の法人税額と申告税額との差額を免れ、昭和49(1974)年9月1日から昭和50(1975)年8月31日までの事業年度(以下、「本件第二事業年度」という。)におけるX社の実際所得金額が発生していたにもかかわらず、昭和50(1975)年10月31日、同M税務署長に対し、その所得金額およびこれに対する法人税額につきの虚偽の法人税確定

申告書を提出し、これをもって不正の行為により X 社の本件第二事業年度における正規の法人税額額の算定と当該告税額との差額を免れたものである。

(2) 判示

企業は、その会計処理において決算手続上その他の理由により、特定の期間損益事項につき帳簿締切日を当該事業年度終了の日の前若しくは後の日に近接した一定の日であり、かつ、毎期同一の日に締切られ、しかも、かかる基準を適用することについて相当の理由があり、継続的に適用される会計処理として、そこに恣意性や偶然的な要素が介入する余地がなく、税法における期間計算の趣旨に反しない場合には、その限度において税法適用上でも、かかる処置を敢えて否定すべきではない。本件の場合では、毎期継続して同一日である 9 月 5 日までの期間損益を算定していたこと、そしてそこに何ら意識的な利益操作の手段でなされたものではないことから、税法における期間損益の趣旨に反するものではなく、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行であると考えられる。

実務の観点に際しても、一般の決算においては、「各勘定科目について正確に月末までの計数等を整理することが困難な場合も少なくない」ことから、事業年度の末日から若干繰上げるなどの調整を図り、その締日を変更する必要性が認められる。そのことは、「一般社会通念に照らし、公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである」とした。

続けてこれは、「厳密に言えば、それは税法上の所得と企業利益との間に開差を生じている場合であるが、それが期間損益の本旨に反しない限り、税法上の所得計算は、できるだけ会計慣行との間に差異が生じないように、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いけば、その意思を尊重して計算するのが妥当であり、それが法人税法二二条四項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになる」と解せられるからである。」として、同条項と一般社会通念との関係を指摘し、X 社を罰金刑に、Y を懲役刑に

それぞれ処罰が下された。さらに Y に対しては、この裁判確定の日から二年間、懲役刑の執行猶予が付された。

(3) 判決に対する考察

本件は、金子(1988)の解釈に影響を与えた裁判例の1つである。この判示においては、一般に実務上における決算ではべ日を変更することの必要性が生じることもあり、それは「一般社会通念に照らし、公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである。」とされた。そして、納税者が税法における期間計算の趣旨に反することのない継続適用された会計処理が健全な会計慣行であることから、「それが法人税法二二条四項の『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになると解せられる」とされた。

ここで初めて、同条項の解釈に「一般社会通念」という判断基準が用いられ、これは「健全な簿記会計の慣習」と言い換えられ、司法の判示に採用された。前章における第三の解釈がここで登場し、この判示には税法の趣旨目的を介入させんとした税法側の意図は見受けられない。したがって、この時代では公正処理基準の規定を解釈する際には「社会通念説」を用いて、さらにその本質は会計側の見地から判断することとしていたのであろう。

第4項 東京地判昭和54年9月19日判タ414号138頁

(1) 事件の概要

X社(被告)は、C区に本店を置いた建設重機の賃貸、販売等を目的とする会社であり、Y(被告人)は、X社の代表取締役として同会社の業務全般を統括していたものであるが、YはX社の業務に関し法人税を免れあるいは法人税の還付を受けようと企て、架空修繕費

を計上するなどの方法により所得を秘匿したうえ、昭和 49（1974）年 1 月 21 日から昭和 50（1975）年 1 月 20 日までの事業年度（以下、「第二事業年度」という。）における X 社の実際所得金額につき、K 税務署長に対し、同事業年度における欠損金額の発生により納付すべき法人税はない旨の虚偽の青色申告書である確定申告書を提出すると同時に、昭和 48（1973）年 1 月 21 日から昭和 49（1974）年 1 月 20 日までの事業年度（以下、「第一事業年度」という。）における法人税相当額の一部の還付を請求する旨記載した欠損金の繰戻還付請求書を提出し、これをもって、不正の行為により第二事業年度における法人税額を免れ、かつ、昭和 50（1975）年 6 月 30 日に還付金を X 社の第一事業年度の納付すべき法人税等に充当させ、これをもって不正の行為により同額の法人税の還付を受け、さらに昭和 50（1975）年 1 月 21 日から同 51（1976）年 1 月 20 日までの事業年度（以下、「第三事業年度」という。）における X 社の所得金額につき、K 税務署長に対し、第三事業年度における所得金額に対する法人税額につき、虚偽の青色申告書である確定申告書を提出し、これをもって、不正の行為により、X 社の第三事業年度における正規の法人税額と当該申告税額との差額を免れたものである。

（2）判示

法人税法が確定決算による意思表示を要請している理由は、「租税公平負担の原則との権衡において、納税者の自主的な納税申告によって租税債権債務を確定させようとする申告納税制度の本質に根ざすものであり、すなわち、法は納税者の申告によって租税債権債務を確定させる」ことに拠るものである。

しかし、企業内部における取引については、企業外部との取引とは異なり、「専ら企業の自主的な判断に委ね、ある事項につきこれを採用するか否か、どの程度の金額を計上するか等を最も熟知している企業自身にその法の範囲内において選択を委ね、或いは更に申告書上において納税者の意思を明瞭にさせ、必要な書類の添付ある場合に限ってこれを認める」

こととされている。

さらに、「企業において、法の要求する経理処理、或いは更に申告書上の必要な手続処理を行っていないければ、その規定の適用を許さないこととして、公平負担の原則の要請から、厳格性が求められ、かつ、納税者自身にその責任を負わせ、もって申告納税制度の実を挙げようとしているのである。」ともして、租税法律主義からの観点に際しても言及した。

Xが主張した所得算定に関しては、これは「公正妥当な合計慣行にもとづく経理処理によって算出される『所得』を遁脱する表象認識をもって責任を問う根拠としなければならない」とした。

続けて『「一般に公正妥当な会計処理の基準」(法二二条四項)とは、健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習をいう意味と解すべきである」として、前掲昭和東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁と同様の認識を示し、X社を罰金刑に、Yを懲役刑にそれぞれ処罰が下された。さらにYに対しては、この裁判確定の日から二年間、懲役刑の執行猶予が付された。なお、訴訟費用はX社およびYの連帯負担とされた。

(3) 判決に対する考察

本件もまた、金子(1988)の解釈に影響を与えた裁判例の1つである。この判示においても同様に、公正処理基準の規定とは「健全な一般社会通念に照らし公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習というべきである。」としている。前項でのそれと同様に、ここにも税法側の意図は見受けられず、会計側よりこれを認識していると判断できよう。

以上4件の裁判例を分析してみたが、その黎明期では会計側の見地からこれを認識していたことが判明した。この結果は大変興味深く、さらなる検証を行うことにより、この時代の適応要件たるメルクマールに至ることが期待される。

第5項 興銀事件

本件は、法人税法における貸倒れを争点としたものである。一般的に、金融機関の貸付債権等が回収不能になったときは、貸倒れによる損失の額が当該金融機関の所得の計算上損金の額に算入されるべき損失額となる。しかし、当該金銭債権が貸倒れになったかどうかの個別の判定は難しく、法人税基本通達¹⁴²により一般的な基準が設けられている。

(1) 事件の概要

X銀行(原告・被控訴人・上诉人)は、Z社の母体行¹⁴³となっていたが、同社の経営悪化及び債務超過に伴い、その営業譲渡及び解散の登記を先送りにすることを解除条件¹⁴⁴として、これに係る債権を放棄した。Xは平成8(1996)年3月期の法人税の申告につき、当該債権放棄相当額を貸倒損失として損金の額に算入した。これに対して、Y税務署長(被告・被訴人・被上诉人)は、当該債権は全額回収不能には至っていないとして、その貸倒損失の損金算入を否認する更正処分等を行った。

(2) 判示

原判決は、当該債権放棄相当額が本件事業年度の損失の額として損金の額に算入されるべきであるとして破棄され、上诉人の請求を認容した第1審判決は正当であり、被上诉人の

¹⁴² 法人税基本通達9-6-1(金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ)、9-6-2(回収不能の金銭債権の貸倒れ)、及び9-6-3(一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ)までが該当する。

¹⁴³ 大手の銀行が住宅金融専門会社(住専)を子会社として設立し、その会社を通して住宅ローンや不動産ビジネスへの融資を行っていた。このときの親会社である銀行を母体行という。

¹⁴⁴ 特定の「条件」を充たしたときに、法律行為がその効力を失うという特約をいう。

控訴は以下を理由として棄却された。

「法人の各事業年度の所得の金額の計算において、金銭債権の貸倒損失を法人税法22条3項3号にいう『当該事業年度の損失の額』として当該事業年度の損金の額に算入するためには、当該金銭債権の全額が回収不能であることが客観的に明らかでなければならず、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきである。」

なお、本件判示において指摘された社会通念とは、これが「経験則と評価基準の一体的機能を意味するもの」であるとして、具体的には以下の項目が該当するとした。

- (a) 債務者の資産状況、支払能力等（債務者側の事情）
- (b) 債権回収に必要な労力（債権者側の事情）
- (c) 債権額と取立費用との比較衡量（債権者側の事情）
- (d) 債権回収を強行することにより生ずる他の債権者との軋轢等による経営的損失等（債権者側の事情）
- (e) 経済的環境

(3) 判決に対する考察

貸倒れの判定基準について、法人税法では特に定めを置いておらず、基本通達が代替の役割を果たしていた。貸倒れの有無については、厳格に判断されることから、課税実務上は基本通達により判断する場合が大半であった。

ところが、本件最高裁判決が採用した社会通念の判断基準は、貸倒れの判断基準として独立した一つのそれであり、通達基準と同格のものとして取り扱われるべきであると考えられる。現段階では、社会通念基準の射程は大掴みであり、実務においてはどの程度の規範性、

普遍性を持つのかは不透明な部分が多い。しかし、東京地判平成 19 年 4 月 20 日税資 257 号順号 10699¹⁴⁵では、本判決然り、債権者の個別の事情に配慮して特例の規定の適用を認めるべきと判示しており、その普遍性は明らかになったと考えられる。

なお、現段階では部分貸倒れを認めるまでには至っておらず、これに関してはさらなる議論がなされ、より進歩・発展した社会通念基準の中に取り組むか、あるいは立法論で対処するかを検討されるべきであると考えられる（渡辺（充）2008, 76 頁）¹⁴⁶。

第 6 項 小括

前章での学説整理を踏まえて推敲すると、法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に関して争われた初期の判決文では、社会通念上でこれを判断することが 1 つの判断基準として存在していた時代があった。前章にて学説上では第三の解釈として整理した社会通念説が、司法上では初期の段階で登場しており、その本質は会計側の見地からの認識であったことは大変興味深い¹⁴⁷。

¹⁴⁵ 本件は所得税法の保証債務の特例における求償権の行使不能判断について争われた事件である。

¹⁴⁶ 中里（2011, 42 頁）は、本件最高裁判決の影響力について「貸倒の有無という租税実体法上基本的な点に関する判断において、社会通念に基づいて正面から結論を下したものであって、その重要性は…かなり大きいといえよう。」として、当該判決を評価している。なお、これ以後の裁判例でも社会通念の概念は頻繁に用いられている。例えば東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順号 10623 は、電気事業者が従うべき法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準は、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当な会計処理基準を含むとされた事例であるのだが、火力発電所設備に費用と時間を費やして再稼働したとしても「低効率で経済性が劣る経年火力発電設備が再稼働されるにすぎないから、原告がこのような選択をするはずがないことは、社会通念上（圏点筆者作成）明らか」とされた。さらに福岡地判平成 19 年 6 月 22 日税資 257 号順号 10733 では、「所得税法 64 条 2 項…にいう『保証債務を履行するための資産の譲渡があつた場合』とは、一般に、保証債務を履行するための資産を譲渡し、社会通念上（圏点筆者作成）相当な期間内にその譲渡代金でその保証債務を履行した場合又は保証債務を代物弁済した場合における資産の譲渡をいう。」とされ、判断根拠に社会通念のそれを用いている。

¹⁴⁷ 本節では取り上げていないが、京都地判昭和 32 年 12 月 11 日税資 25 号 945 頁や大阪高判昭和 37 年 2 月 28 日訟務月報 8 巻 4 号 569 頁、東京高判昭和 41 年 2 月 16 日税資 51 号 531 頁、さらには名古屋地判昭和 42 年 7 月 14 日税務訴訟資料 48 号 278 頁でも、会計側の見地より公正処理基準を認識している。

しかし、この社会通念とはあいまいな概念¹⁴⁸であり、具体的な適応要件としてのメルクマールにはなり得なかった。その実態についてはこの時代では明示されておらず、法律でも具体的な内容について言及されていないがゆえに、時代によってその指すところは柔軟に対応ができるのかもしれない。曖昧であるだからこそ、その時々状況に応じて対応できるのではなかろうか¹⁴⁹。

さて、ここまで法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に対し、司法上による判断の黎明期のそれを概観してきた。ここからは、同規定へと直接的に言及した裁判例を取り扱い、その具体的な適応要件たる解釈の指標を分析してみたい。

第 3 節 公正処理基準の解釈に係る判例分析

¹⁴⁸ なお、この「社会通念」とは、「社会一般で受け容れられている常識または見解」（広辞苑第七版）とされており、前章で整理した二項対立のいずれに該当するものであるのか、さらには司法上からの判断でもいずれを指しているのかについて、明示されているわけではない。司法上ではむしろ「積極的に税法の趣旨や目的を含意して公正処理基準を解釈する場面を確認することができる」（坂本（雅）2014, 33 頁）ものであり、これは本章での裁判例に対する分析からも明らかである。

¹⁴⁹ いわゆる社会通念という観点から判断するという姿勢は司法上では高い頻度で用いられており、この傾向は昭和 50（1975）年前後より見受けられる。例えば最判昭和 48 年 7 月 10 日判決税資 84 号 296 頁では、「実定法上特段の定めのない実施の細目については、…これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度（圏点筆者作成）にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく…」とし、さらに最判昭和 51 年 3 月 18 日税資 87 号 858 頁では「上告人の事業に従事したことの対価であることを否定し、家族間の扶養の一態様として支給された生活費にすぎないとみることは、社会通念に照らし（圏点筆者作成）当を得たものとはいいがたい」として、社会通念という概念を司法上の判断根拠として用いた。

さらに、税目は違えども、この態度は共通して見受けられる。この社会通念上の判断を司法上の観点から考察するにあたり、所得税法 56 条において問題となった重要判例として妻税理士事件の地裁判決（東京地判平成 15 年 7 月 16 日判決税資 253 号順号 9393）がある。本事件に対する当該判決は、「旧態依然とした解釈に膠着せず、時代性を加味して、…法解釈に反映させたことは画期的な判断であり、言々、肺腑を衝く（渡辺（充）2008, 28 頁）」ものであり、形式的な課税体系に対して強く疑問を投げかけた判決となった。

ところがこの社会通念を判断根拠とする考え方には、この「社会通念」という概念は「裁判官が自分の根拠のない判断を判決で正当化するための、特製の裁判用語」（長谷川 1980, 19 頁）とした見解もあることを留意しておきたい。

本節では大竹貿易事件を始めとした、公正処理基準の解釈に関して言及された8件の裁判例を取り扱う。初項にて同事件を、次項から福岡地判平成11年12月21日判決税資245号991頁（以下、「リース事件」とする。）、宮崎地判平成12年11月27日判決税資249号731頁（以下、「連帯保証人事件」とする。）、横浜地判平成13年10月10日判決税資251号順号8999（以下、「マサシマ社事件」とする。）、神戸地判平成14年9月12日判決税資252号9188頁（以下、「互助会¹⁵⁰事件A」とする。）、神戸地判平成17年3月23日判決税資255号9966頁（以下、「互助会事件B」とする。）、東京地判平成19年6月26日判決税資256号順号10513（以下、「互助会事件C」とする。）、東京地判平成19年6月27日判決税資257号順号10737（以下、「織物事件」とする。）を時系列順に取り扱う。

なお、公正処理基準の解釈が注目を集めた事例として、最判平成6年9月16日刑集48巻6号357頁（以下、「SVC事件」とする。）、名古屋地判平成13年7月16日判決税資251号順号8948（以下、「商品券事件」とする。）、最判平成18年6月23日判決税資256号順号10434（以下、「ソフトウェア事件」とする。）、東京高判平成25年7月19日判決税資263号順号12263（以下、「ビックカメラ事件」とする。）があるが、これらは争点記載がないため、本文中での分析を省略し、脚注にて整理することとする¹⁵¹。

¹⁵⁰ 本章では、一般消費者との間で前払月掛方式により所定の掛金を積み立て、その申し出があった際に冠婚葬祭等の施行をすることを業としている法人を「互助会」という。

¹⁵¹ 以下、それぞれの事件に関して簡潔に記載する。

①SVC事件は、最高裁が脱税工作のための支出金、いわゆる脱税経費の損金性否認の根拠につき、初めて司法上で判断を下した事案である。地裁では法人税法の趣旨目的等から、高裁では法人税法における政策的、技術的配慮の観点等から、そして最高裁ではアメリカの公序の理論等を用いて、脱税経費の損金性は否認されたのだが、その理由としては一貫して公正処理基準が用いられた。

そこで、本判決のように公正処理基準を解釈すると、支出内容の「公正性」が妥当であるか否かだけでなく、同基準が含む「公正」という単語につき、公序の理論を用いて会計上の費用性に関する議論も見受けられる（北口2019, 26-27頁）。さらに北口（2019）は本件の特徴として、「従来考えられてきた純会計的思考に基づく公正処理基準の解釈とは異なり、公正処理基準自体に法人税法の趣旨・目的という税法的価値判断を組み込むところ」（26頁）が挙げられるとした。

さらに前掲中島（1997）は、『支出の事実』が存在するものを『事実に反する行為』といった表現を用いて『公正処理基準』によって否定することは、法人税法二二条四項の『公正処理基準』の規定に『処理基準』以上に支出自体についての価値判断基準の意味を与えることとなり、妥当な適用とは思われない」（82頁）とし、あえて公正処理基準を判断基準とする必要はなく、損金の妥当性を問うべきであった旨を指摘

第1項 大竹貿易事件

(1) 事件の概要

した。

また、「仮に、本件の…ように『もし、違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえないというべきである』というように支出の性質から損金算入の是非を判断するために公正処理基準を用いるのであれば、…公正処理基準の解釈限界を不明確にしたもの批判しなければならない。」(83頁)とし、ここに同条項の認識に対する瑕疵が認められるとした。

②商品券事件では、健全な会計慣行に基づいた会計処理が、本件における公正処理基準には該当しないと判断された事例である。原告(納税者)は、商品引換券等は発行者がその商品券を持参した顧客に対し、券面額まで商品等を給付する債務を負担したことを示すものであることから、その発行の際に収受する対価の性質は預り金というべきであり、原告が採用した方式は正規の簿記の原則に従ったものである旨主張した。

しかし被告(課税局)は、一度商品引換券等が発行されると、その引渡し等がなされるかどうかは商品引換券等の所持者の一方的な意思によって決定されることとなり、所持者が商品引換券等を紛失・退蔵した場合は、この引渡し等がされないままの状態が継続することとなり、永久にこれに対する収益計上がされないこととなり、税務処理上大きな弊害が発生する。したがって、原告は採用した方式が公正妥当処理基準に適合するとは認められないとして、原告の処理を否認した。

③ソフトウェア事件では、ソフトウェア開発に関する委託料が、平成10(1998)年に公表された「研究開発等に係る会計基準」と、旧法規通8-1-7のどちらに従って計上されるべきであるかが争われた。納税者は新会計基準に従い、委託料を無形固定資産として資産計上し、その販売可能期間から類推して一年で償却したが、最高裁は「新会計基準は当然に法人税法二二条四項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に該当するものではない」とした上で、旧通達を適用し、繰延資産にこれを計上させ、五年間均等償却が適切であり、その超過償却額は損金不算入である旨が判示された。

④ビックカメラ事件では、いわゆる不動産流動化実務指針に基づいて金融取引として処理したことが妥当か否かが争点とされた事例である。本件地裁判決では後述による大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、『「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」とした部分を引用し、その他の下級審裁判例や学説に照らせば、この税会計処理基準と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、…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したものとするのが相当である。』として、不動産流動化実務指針が税会計処理基準に該当しない旨を判示した。司法上で法人税法22条4項を「税会計処理基準」と称した点は大変興味深く、本稿における論調からして発展性のある項目であるため、これについては後述により詳しく言及する。

X社は、ビデオデッキ、カラーテレビ等の輸出取引業を行う株式会社であり、X社と海外の顧客との間の輸出取引は、X社において輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形として、これをX社の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。

この取引についてX社が従来採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上するものであり、昭和54(1979)年4月1日から昭和55(1980)年3月31日まで、および昭和55(1980)年4月1日から昭和56(1981)年3月31日までの各事業年度(以下、「本件事業年度」という。)においても、輸出取引による収益を為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告を行った。

これに対しK税務署長は、当該為替取組日基準による収益計上に係る会計処理は公正処理基準に該当せず、船積時を基準として収益を計上する会計処理(以下、この会計処理基準を「船積日基準」という。)により収益計上を行うべきとして係争対象事業年度分の所得金額および法人税額の更正(以下、「本件更正」という。)を行った。X社はこれを不服とし、本件更正の取消しを請求した。

(2) 判示

商品等を販売した際の収益の帰属時期については、法人税法上での損益の計算について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきものと定められるに過ぎないが、今日のように経済が複雑化した状況では、多くは信用取引であり、例えば現金主義を採用している企業では、その期間損益を正確に把握することは困難であるように、多くの債権債務

が同時に併存している。

その収益は、一般に公正処理基準により算定されるのだが、これについては「企業会計の実務のなか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るところを要約した企業会計原則」であり、ここでは損益の計算につき原則として発生主義を採用すべきものと定め、商品の売上高については実現主義の原則に従うことを定めている。

法人税法においては、「すべての納税者を画一的かつ統一的に扱う必要があり、そのため課税の公平、明瞭、確実、普遍等の要求があることからすると、収益の認識基準については、客観的にみて収益実現の可能性が確実になったものと認められるような状態が存し、かつ会計処理の基準からみても、会計事実として確認記帳するに適したものであるかどうかを基準にして判断すべき」であるとし、商品等の販売に関しての収益の認識基準については、「原則として商品等の引渡しを基準とするのが相当である。」として、X社の請求は棄却された。

本地裁判決から、船積日基準は法人税法 22 条 4 項による実務上で一般に採用されている公正妥当な会計処理基準であり、本件輸出販売における収益認識基準としては船積日基準によることが相当であるとの見解が、司法上では採用されていることが理解できる。

この判断を X 社は不服とし、さらに控訴を行ったのだが、司法は以下の判示を下した。

地裁判決のとおり、一般に公正妥当と認められる会計原則とは、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、これに該当する部分を要約したものであり、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない（第二・損益計算書原則一・A）。

原則としていわゆる発生主義を採用すると共に未実現収益は計上してはならないとしており、また、売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によつて実現したものに限る（第二・損益計算書原則三・B）として、売上高については実現主義によることとした。なお、販売基準では財貨または役務が外部に販売されることをもって、収益が

実現するものとしているが、この場合における収益の実現とは、「販売による財貨の移転等によつて発生した価値が、客観的にみて確実となつたと認められるような状態となり、かつ会計的に、その取引について仕訳記帳がしうるような客観性と確実性を備えるに至つたことを指すもの」と解される。

そして、その企業会計実務においては、商品の引渡しの特時をもつて、販売に係る収益を認識する具体的な基準としており、「法人税法基本通達 2-1-1 及び 2-1-2 は、法人税法においても右趣旨にしたがうこととし、商品の販売による収益計上基準の具体的な基準として、引渡基準による旨を定めたものと解される。」として、X の請求は同様に棄却された。X 社はこれを受け、さらに最高裁へと上告したのだが、以下の判示が下され、この内容が大きな影響を及ぼすこととなる。

法人税法では、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、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つて計算すべきものとされている（法法 22 条④）ので、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必要がある。したがって、収益は、その実現があつた時、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であり、「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（圏点筆者作成）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つて計上すべきものと定めたもの」¹⁵²と解される。

したがって、「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のみられる収益計上の基準の中から、その法人が特定

¹⁵² 当該引用部分については、前章および本章との整合を図る上で重要性が高いため、本章での論調との関係から、後述にて詳しく言及する。

の基準を選択し、継続してその基準によつ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」とし、その権利が未確定の段階でこれを収益に計上することや、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待つて収益に計上するなどの会計処理は、公正処理基準の規定を充足しているとは認め難いとした¹⁵³。

本件最高裁判決では、公正処理基準の具体的内容に関して「収益は、その実現があつた時、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」としている点に注目したい。本事例に当てはめると、商品を船積した時点で引渡しに係る役務の提供は完了しているため、その部分に関しては公正処理基準に該当するとされた。一方で為替取引組日基準は、商品を船積した時点では代金が回収可能な状態にあるにもかかわらず、その為替手形の買取時点まで収益計上を行わないことには恣意性が認められるとし、同基準には該当しないとされた。

なお、本最高裁判決において、法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定と意義については以下のようにも示されており、以降多数の判示において引用されている。

「法人税法 22 条 4 項にいう『公正妥当な会計処理の基準』とは、企業会計原則や商法、証券取引法の計算規定に代表される財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企

¹⁵³ この最高裁判決については、裁判官のうち 2 人が反対意見を有しているのだが、本稿での論考の都合上、これは本文にて取り扱わないこととする。そのうちの 1 人である味村裁判官は、以下のように解釈している。「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は、法人税法 74 条（確定申告）1 項と統一的に理解すべきであつて…株式会社である場合にはその計算書類の内容に関する商法の規定が右の基準に該当し、つまり前法条は、確定した決算に基づくことを要するとしているが、…すべて内国法人には確定決算の内容に関する規範があると考えられ、法人税法に定めがない場合にまで、右規範と異なる会計処理の基準により収益等を計算すべき旨を法 22 条 4 項が定めていると解することは、74 条 1 項の趣旨との間にそごを生じ不合理であるから、法 22 条 4 項は、確定決算の内容が右の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つて計算すべき旨を定めたものと解すべきこと、株式会社にあつては、計算書類の内容に関する商法の規定が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に該当し、そして商法 32 条（包括規定）2 項は、商業帳簿の作成に関する規定の解釈について公正な会計慣行をしんしやくしなければならないとして、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なかから、一般に公正妥当と認められるところを要約したものであるから、公正な会計慣行を記述している限りにおいて、株式会社の計算に関する規定の解釈についてしんしやくされることとなる。」なお、大白裁判官もこの見解に同調し、反対意見を掲げている。

業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものと解される。もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものではないから、例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえることができ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することができるものと解するのが相当である」。

本最高裁判決から、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理は、公正処理基準に適合し、実務上でも広く一般的に採用されていることから、被上告人が船積日基準によって本件更正処分を行ったことには問題がないとの司法上での判断が確認できる。

(3) 判決に対する考察

本件判決の意義として、①法人税法 22 条が定める法人の所得算定における収益の計上基準につき、原則として権利確定主義が妥当する旨を最高裁が明示的に述べた点、そして②船積日基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するのに対し、為替取組日基準がこれに適合しないとの判断に際し、人為的な操作の可能性を重視した点が考えられる（神山 2016, 123 頁）。

ここでは、(i) 権利確定主義による収益計上の論点、さらに (ii) 利益操作の可能性という二つの判断基準が示された。したがって以降では、これら 2 つの論点に焦点を当て、清永 (1994)、綿引 (1994)、小塚 (2011)、そして酒巻 (1994) の見解を中心に考察を進める。

(i) 権利確定主義による収益計上

そもそも権利確定主義とは「外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方」（金子 1995, 284）として定義されていた。そして収益の計上時期については、例えば他の税目として所得税法では、36 条 1 項の条文から、原則として権利確定主義によることと解されてきた¹⁵⁴。

一方法人税法では、これと同様または類似の文言は見受けられず、「その根拠が見出だせないにもかかわらず、判例実務をほぼ支配している」（岡村 2007, 58 頁）とされている。

ところで、本件判決における収益の計上基準については、法人税法 22 条 4 項による公正妥当な会計処理基準に従うべきであることから、清永（1994）は「その実現のあった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」とする考え方につき、「一般に従来もそのように解されてきていると思われ、筆者としても特に異論はない。」（153 頁）としているのだが、「その『実現』がなにを意味するかは特に本件判決では説明はない。本件判決では、『その実現があった時』を言い換えて『その収入すべき権利が確定したとき』といている…。そして、『その収入すべき権利が確定したとき』とは、…『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』によって原則として判定されることになるようである。しかしながら、法律上『権利の行使が可能となる』とはどういう状態になった時をいうのか、直接的かつ具体的な説明は本件判決には残念ながら見出せないように思われる。」（同頁）として、計上時期についての認識は明示されていないことを指摘した。

この認識時点の論点につき、綿引（1994）が「本件で問題となった、たな卸資産の販売についてみると、商品が現実に販売（引渡し）された時点において、売買代金債権が確定したとみられるのであって、その意味で両者¹⁵⁵は異なる会計処理基準を意味するものとは思われないのである。」（79 頁）としていることを踏まえ、清永（1994）もまた「要するに、実現主義と呼ぶか権利確定主義と呼ぶかいずれにせよ、通常販売基準とか引渡基準とされ

¹⁵⁴ 詳しくは、最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 186 頁や最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁を参照。

¹⁵⁵ ここでは実現主義と権利確定主義を指す。

ているものによる、というのである。」(154頁)とし、綿引(1994)と清永(1994)は共通の見解を示している¹⁵⁶。

ところが小塚(2011)は、上掲諸見解に対し「実現主義は、Xが継続的に適用してきた為替組日基準を排斥するものであるのだろうか。資産の販売の場合、実現主義によると、収益計上時期は販売時となる。だが、販売時は画一的に決まるものではなく契約時、引渡時、発送時、研修時などから取引の実態に応じてこれを選択し継続的に適用されるべきとされる。企業会計では、明らかにXが荷為替を取り組む時よりも後となる検収時や、売買代金請求権の額面相当額の回収に不確実性が付きまとう契約時を収益計上時期とすることも、継続適用により認められる可能性があるのである。そうすると、権利確定主義と実現主義を同一のものと理解する。あるいは同視するのであれば、企業会計において、為替組日基準が取引の実態に合わないとの見解が一般に通用していることの指摘が必要であったように思われる」(207頁)として、異論を唱えている。

ここで繰り返しになるが、本件最高裁判決では2名の反対意見が出されていることに着目したい。以降では、この反対意見を「少数意見」、これ以外のものを「多数意見」とし整理を続ける。

清永(1994, 155頁)は、上述の認識に基づいて、本件での具体的な収益計上時期について、多数意見と少数意見を対比して考察した。まず多数意見については、「船積日基準をもって公正妥当な会計処理基準に適合するものとしたのであるが、その理由の要点は、『今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、前記のとおり、売主は、商品の船積みを完了す

¹⁵⁶ なお、清永(1994)は、本判決における権利確定主義とは企業会計における実現主義に等しいものであり、その「具体的な内容は必ずしも明らかにされていないことであって、その具体的な内容を明らかにしていくことが今後に残されている」(154頁)とし、この概念もまたある種の不確定概念であることを指摘している。さらにこの権利確定主義には、本稿が前章にて整理分析した公正処理基準の解釈に係る多様な見解と同様に、様々な解釈が展開されている。しかしこの部分については、本稿での趣旨目的と乖離するため、ここでは取り扱わないこととする。これらについては例えば、谷口(2011, 282頁)や川端(1995, 223頁)、清永(1965, 90頁)等を参照。

れば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るとい実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。』ということであろう。…為替取組目基準については基本的には、『この船荷証券の〔取引銀行への〕交付は、売買契約に基づく〔商品の〕引渡義務の履行としてなされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。…為替取組目基準は、…現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益を計上するもの』であるという理由で、これを公正妥当な会計処理基準に適合しないとして退けたのである。』（155 頁）とした。

一方少数意見については、「要するに、『荷為替手形の仕組みにおいては、…、売主による取引銀行への船荷証券の交付は、買主への船荷証券の発送と類似』し、『売主が取引銀行に荷為替手形を譲渡して船荷証券を交付した場合には、売主としては買主への商品の引渡しのために行うべきことは完了』しているとみられること、『売主としては、取引銀行に船荷証券を交付することによって、売買契約に基づく商品の引渡義務を履行するために自らが行うべきすべての行為を完了したことになる』ことを主たる理由として、為替取組目基準も公正妥当な会計処理基準に適合する」（155-156 頁）とした。

ここで、本最高裁判決が法人税法 22 条 4 項の趣旨について直接的に言及してはいるのだが、もとより公正処理基準の規定は、「広く一般的に採用されている会計慣行であるか」が問われるべきであり、そのことは前章までの分析からも明らかである。にもかかわらず本件では、商品引渡しの完了時点の議論がなされており、ここに認識の溝が見受けられる。清永（1994）もこれについては、「公正妥当な会計処理基準によるとする法人税法二二条四項の規定は、もともと、企業の会計慣行を尊重するという趣旨で設けられたものであり、…同項にいう公正妥当な会計処理基準というのは、広く企業間において会計慣行として行われているものを指すのである。したがってまた、本件においても、多数意見及び反対意見が力を入れて論じているような、何時をもって商品引渡しが完了したとみることができるかが重

要なのではなくて、どのような基準が現実に会計慣行として行われてきているかが重要であると思われるのである。この点、本件判決の多数意見は、船積日基準が『実務上は、広く一般的に採用されている』ことを指摘しているが、しかしそのことにどの程度ウェイトを置いているのか必ずしも釈然としない。…反対意見には、為替取組日基準が企業間で広く会計慣行として現実に行われてきているとの指摘は全くみられないのである。」(156頁)としている。

このように、清永(1994)と小塚(2011)の見解は、本件判決について為替取組日基準に会計慣行の有無に関する記述がないことに対して、対極のそれを有している。

そして論点は実務上での話題へと移行し、清永(1994)は、本件をはじめとする輸出取引に係る収益の計上時期については、収益計上基準として為替取組日基準に言及したものを見出せないとして、多賀谷(1973, 42頁)や坂本(一)(1989, 107頁)に基づいて、輸出に係る収益計上時期として最も一般的な慣行は船積日により認識をすることであり、「具体的には船荷証券の日付がそれに該当することから、結局、本件判決の多数意見と同じ結論に達することになる」(157頁)とした¹⁵⁷。

これら諸見解から、公正処理基準における収益の認識の計上時期は、原則として「権利確定主義」により、その収益の認識基準は「広く一般に採用されている会計慣行」であるか否かにより判断されることが窺える。

(ii) 利益操作の可能性

続いて、小林(1987)が本件地裁判決での商品引渡し時期につき、「(ア) 法的観点からみて、契約内容からする商品の占有、所有権、危険負担の移転時期は何時か、(イ) 実現主義の観点からみて、売主の販売代金回収の確実性が収益の実現とみられるほどになるのは何時か、(ウ) 課税の公平の観点からみて、期間損益の操作のおそれがないか、(エ) 実務的に

¹⁵⁷ 綿引(1994, 79頁)も同様の見解を有している。

は、どのような基準が多く採用されているか、の四つの観点から、本件で争われている船積日基準と為替取組日基準の相当性についてそれぞれ詳細に検討している。」(142頁)とした分類を踏まえ、酒巻(1994)は「荷為替取組の法的性質をどのように解するにせよ、…為替取組日基準を不合理なものとして判断することは、難しいように思われる。とすれば、結局、会計処理の画一性とそれによる課税の公平という観点が問題にならざるをえない。」(106頁)とした。さらに、荷為替取組は船籍日基準に比して自由度が高いことから、「これを利用して期間損益の調整が可能となり恣意的操作の余地が生ずることは否定できない。現に本件でも、一審の事実認定において、年度末になると船積日から為替取組日までの間隔が長くなり、為替取組が次年度になるなどの操作の形跡が顕著にうかがわれるとしている。…多数意見はこのような会計処理を『法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いもの』と評価し、それに総合的判断の結果を加味したものと考えられる。」(同頁)として、課税の公平からの観点と期間損益への恣意性の介入の関係を整理した。

岸田(1995)は、商法32条2項による公正なる会計慣行の解釈に関する裁判例とは考え難いが、「法人税法上の公正会計処理基準の解釈に当たっては租税負担の公平さを重視すべきであるとする場合には、本件のような結論となることも理解できないわけではない。」

(111頁)として、課税の公平の観点から判断すると、収益計上時期に恣意性が介入することは認められないとする考え方に対しては理解が示されていることがわかる。

そして、この恣意性を排除することに貢献するは、前述の権利確定主義であり、これもまた租税法のフィルターを介した認識を経て、採用されているのである。

以上、大竹貿易事件について概観してきたが、本件判決においては、収益の計上時期について、納税者の選択した会計処理が、(イ)一般に広く認められた慣行性があること、そして(ロ)課税の公平性を満たすことにより公正処理基準の規定を充足するか否かを判断すること、そして(ハ)権利確定主義に基づいた収益計上時期であること、が示されていた。しかし、最後の要素については、収益認識の判断基準に係る論点であることから、本稿ではこれを取り扱わず、それ以外の2つの論点に焦点をあてていく(以下、それぞれの論点を

「(イ)」、「(ロ)」とする。)。この中でも特に (ロ) の示すとおり、租税法のフィルターを介してこれを解釈することが司法上で明示されたことは非常に大きな優位性が見受けられるであろう。これ以降では公正処理基準の解釈に際し、税法の趣旨や目的に言及し、本件最高裁判決を引用する判決も増加した。当該判決が公正処理基準の解釈に大きな影響を与えたことは瞭然としている (東条 2019, 205 頁)。

したがって次項以降では、本件判決以降に公正処理基準の解釈に関して言及された事例を取り上げ、司法上での認識を確認するとともに、本件判決の影響の程度を分析したい。

なお、本件最高裁判決のうち、「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 (圏点筆者作成) 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」とした部分は、学説との関係での重要性が見受けられるため、改めて言及したい。

前章および本章にて、学説と司法上の認識が整合されることが判明したが、公正処理基準の解釈に大きな影響を与えた本件最高裁判決においても、その傾向は見受けられる。司法が下した判示のうち、上記圏点部分は田中 (二) (1968, 494 頁) が指摘した「企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を規定することによって所得計算を全うすることができる。」とした部分を踏襲したものである可能性は相当程度に高く、ここに司法の認識が田中 (二) 学説の影響を受けていることが指摘できよう。

実に公正処理基準の規定がこの世に生を受けた昭和 42 (1967) 年の翌年 (1968) に、田中 (二) (1968) は最高裁判決が引用する解釈を示していたことは大変興味深い。

第2項 リース事件¹⁵⁸

(1) 事件の概要

X社(原告)は、金属旋盤加工などを目的とする株式会社であり、訴外Yとの間で横中ぐりフライス盤一台(以下、「本件リース設備」という。)のリース契約(以下、「本件リース契約」とする。)を締結した。X社はリース会計基準に従って、本件リース契約を売買取引として扱い、本件リース設備を減価償却資産として平成7(1995)年3月1日から平成8(1996)年2月29日までの事業年度分の法人所得を計算し、法人税の申告を行った。

ところがO税務署長は、X社が本件リース契約を賃貸借として扱い、X社が必要経費として算入していた減価償却費を否認する更正処分(以下、「本件更正」とする。)を下した。この本件更正を不服として、X社はこれを取り消す請求をしたことが、本件の概要である。

(2) 判示

リース会計基準が設定・公表されたのは平成5(1993)年であり、係争事業年度の最終日に至っても、未だ3年足らずの期間しか経過していない。したがって、係争事業年度においては、同基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえない。また同基準は、ファイナンスリース取引については、原則としては通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うとする一方、ファイナンスリース取引のうちリース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引については、借手側及び貸手側とも、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるものである。なので、X社が行った取引については、例えば借手側は、同一態様のリー

¹⁵⁸ 以降の判例では、公正処理基準の規定に関する争点のみを取り上げる。

ス契約によるリース物件について、これを減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてリース料を損金として計上することも可能となるのである。

このような結果を是認することは、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するもの」であり、同基準は係争事業年度においては未だ会計慣行として確立しておらず、さらにその内容もまた「公平な所得計算の要請に合致しているとはいえないことから、法人税法22条4項の公正妥当処理基準に当たるとはいえないと解するのが相当である。」として、X社の請求は棄却された。

(3) 判決に対する考察

本地裁判決では、リース契約に係る法形式的な側面と、経済的実質の観点から司法上の判断が下された。さらに、公平な課税からの見地もその解釈に織り込まれている。

そして、公正処理基準を「法人のした所得計算が法人税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これを是認するもの」と解釈している。その上で、減価償却費の計上方法について、リース会計基準におけるファイナンスリース取引については、同一態様のリース契約によるリース物件について自由な会計処理を行うことができるため、利益操作に恣意性の介入する余地があり、公平な所得計算の要請、すなわち課税の公平を損なうものと司法上では認識されている。この点においては、大竹貿易事件における(ロ)と解釈を一にしている。

(イ)の論点については、リース会計基準の設定・公表から3年足らずの期間しか経過していないことから、法人の会計慣行として確立するに至っていないと判断された。

第3項 連帯保証人事件

(1) 事件の概要

X社は消費者金融業を営んでおり、Yを代表取締役とする同族会社であった。X社は金融機関からの借入れに際し、Yを連帯保証人又は連帯債務者とする借入金につき、平成元(1988)年4月1日より保証料として年利率2%に相当する保証料(以下、「本件保証料」とする。)を支払った。X社は本件保証料を平成5(1993)年4月1日から平成6(1994)年3月31日、平成6(1994)年4月1日から平成7(1995)年3月31日、および平成7(1995)年4月1日から平成8(1996)年3月31日までの係争事業年度の各事業年度の損金の額に算入して法人税の申告を行った。

ところがM税務署長は、当該申告額は保証料としての適正額を超えており、当該超過部分は損金に算入できない過大な役員報酬であると認定し、X社の法人税につき、当該超過額の損金算入を否認した更正処分を行った。X社はこの処分を不服とし、その取り消しを請求したことが、本件の概要である。

(2) 判示

会社の代表取締役等の役員がその債務について保証を行う場合には、その対価として会社から支払われる保証料につき、本来は会社と当該役員との間の合意により、商法等に定める手続を行ったうえ、その金額等の内容を自由に決定し得るものである。これを法人税法の観点から当該保証料を損金に算入することを認める場合には、その保証料の額を操作することにより、会社が自由に利益を減少させるような恣意性を介入することが可能となる。

したがって、「法人税法上損金算入に制限のある役員に対する報酬を保証料の名目により支払い、右制限を事実上無意味にする結果を容易に実現できることになるから、公正処理基準の観点から、損金に算入できる保証料額は、諸般の事情に照らし社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られると解することが相当である。」として、X社の請求は棄却され

た。

本地裁判決では、法人税法では収益の額および原価、費用、損失の額は法人税法 22 条 4 項による公正処理基準の規定に従って計算されるべきであることから、損金の額に算入することができる保証料の額は、一般社会通念に照らして決定される判示が下された。この判断基準は、前節でのそれと同一のものである。

(3) 判決に対する考察

本件判決では、大竹貿易事件やリース事件では収益・費用の計上時期や計算方法の選択に係る論点が争われていたことに対して、損金の算入額に制限を設けていることに特徴がある。以降では、品川（2002）および三谷（2002）の見解を中心に考察を進める。

まず品川（2002）は、本件判決の意義は「本件のような債務保証は、所有と経営が分離していない同族会社において一般に行われているが、保証料の収受が少ないだけに、当該保証料の適正額が問題となることは極めて稀有である。その意味では、本件は、このような場合の先例として注目される」（10 頁）ことにあるとした。

しかし同時に、『「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、明文化された特定の基準を指すものではなく、企業会計原則等の諸規定と健全な会計慣行によって構築されるものと解される。ところが、本判決の規定によれば、役員の子会社の債務保証に係る保証料の収受がほとんど存在してないというのであるから、そもそも本判決の基となる健全な会計慣行などは存しないわけであり、保証料を 1%とする公正妥当な会計処理の基準も存しないことになる。」（8 頁）とし、「本件のような場合の保証料の適正額の認定方法については、本件で問題となっているように幾つかの方法が考えられるが、本判決の認定方法が一つの参考になるものの必ずしも万全でない」（10 頁）といった問題点を指摘した。

三谷（2002）もまた、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は会計処理方法についての基準に限定されるわけではなからうが、本事案のように金額の妥当性についての判

断基準として、本基準を用いるのはどうなのであろうか。…本事案においては公正処理基準よりは、同族会社の行為計算否認規定が適用されるべきではないだろうか。」(14 頁)として、公正処理基準を本件判決に当てはめ、その金額の妥当性に言及することには納得していない。

大竹貿易事件との関係では、(ロ)における課税の公平の観点からは、利益操作への介入に言及しているものの、(イ)の争点は存在せず、はっきりと大竹貿易事件の最高裁判決を踏襲しているとは言い難い。

しかし、上掲三谷(2002)の解釈然り、これが司法上における公正処理基準の一解釈として存在しているのであろう。

第4項 マサシマ社事件

(1) 事件の概要

X社は海運業等を営む株式会社であり、外国にY子会社を設立しその名義で外航船(以下、「本件船舶」とする。)を取得した。この子会社はいわゆるペーパーカンパニーであり、外航船は実質的にはX社の所有であるとして、その取得に租税特別措置法上の特定資産の買換えの特例を適用した金額、本件航船の減価償却費及びこれに係る購入等のための諸費用を損金の額に算入し、平成7(1995)年4月1日から平成8(1996)年3月31日までの係争事業年度の法人税の確定申告を行った。

これに対しT税務署長は、本件船舶がY子会社の所有であり、本件船舶の取得に際し発生した諸経費はX社の損金の額に算入することは認められないとして、係争事業年度分の所得金額および法人税額の更正処分を行った。そこで、Xがこれを不服として処分の取り消し請求をしたことが本件の概要である。

(2) 判示

X会社はキプロスに設立した子会社M社はペーパーカンパニーであり、ここに法人格は存在せず、M社の名義で取得した船舶の実質的な所有者はX会社である。その船舶の取得につき、特定資産の買換えの特例が適用されるべき旨をX社は主張しているが、認定事実によれば、M社はX会社が本件船舶を外国船籍の船舶とするためにキプロスに設立した法人であり、その目的はM社がキプロスにおいて法人かつ本件船舶の船主となり、本件船舶のキプロス船籍を維持することである。M社は、そのような目的達成のため、法人となった後に、本件造船契約の発注者となり、これを維持するための手数料を支払っている。

また、これにより本件船舶を外国船籍の船舶とし、外国人船員を乗船させることが可能となっている。そうであれば、「M社は、客観的にも主観的にも法人としての実体を有しているものというべき」であり、もとより「課税は法律実質に従って決することが法の要請であり、租税法律主義の観点からも実質に即さない課税は許されないから、租税関係においては、形式を作出していた者自身がその形式を否認する主張をすること自体は禁止されないと解すべきである。」として、X社の請求は棄却された。

なお、本地裁判決では、公正処理基準の規定に関して原告（納税者）と被告（課税局）で異なる見解を有しているため、その概略を以下に示す。

(原告の見解)

被告が主張するように解釈して会計処理を行う¹⁵⁹と、収入は原告に帰属するが、その収入を生む本件船舶に係る経費の算入が認められないことになり、利益だけを計上した所得金額に基づいて課税される結果を招く。本件更正等は、収益と費用等の対応において利益を計算するという法人税法22条4項に定められた企業会計の基本原則である「一般に公正

¹⁵⁹ ここでは、本件での損金算入のみを否認する処理を指す。

妥当と認められる会計処理の基準」に違反する。

(被告の主張)

法人税法 22 条 4 項はいわば補充規定として位置づけられ、基本規定のうち税務上特別の定めをしたもの又は別段の定めがある場合には、この補充規定の適用はないこととなる。しかし同法 22 条 2 項の規定は、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であると解されるから、その部分については公正処理基準の規定の適用はない。

(3) 判決に対する考察

本件判決においては、X と課税庁の双方の主張に問題が見受けられる。X は公正処理基準を企業会計の基本原則として認識し、収益と費用の対応において利益を計算することがそれであるとしている。

しかし、例えば企業会計原則において費用収益対応の原則が示されているものの、本件判決に示されているとおり、そもそも所得の法的帰属者の判定を省略し、これを論ずることはできないので、この主張は意味を成さない。

一方の課税庁については、22 条 4 項を補充規定とし、22 条 2 項を無償取引の収益性を規定した創設的規定であるから、これは基本規定のうち税務上特別の定めをものに当たり、公正処理基準の規定の適用範囲外としている。

しかし、同規定はその趣旨から基本規定として設けられたことは前章までに明らかになっており、この主張には正当性が見受けられない。したがって、当該主張は同基準を誤って認識したものであり、ゆえに整合性の取られた議論は生まれず、有意な理解も導出することは能わない。

第5項 互助会事件 A および互助会事件 B¹⁶⁰

(1) 事件の概要

X社（原告）は割賦販売法35条3の2に基づき、旧通産大臣の許可を得て、同法2条5項に規定する前払式特定取引に該当する冠婚葬祭等に関する役務の提供等を業とする株式会社であり、契約者である会員から受けた前払月掛方式による所定の掛金を積み立て、当該会員からの申出に応じて冠婚葬祭等の施行をする旨の契約を締結していた。

しかしこの会員の中には、転居や債務不履行等を理由として、月掛金の払込みを中断する者が存在していた（以下、その者が中断前に払い込んでいた月掛金を「長期中断払込済掛金」とする。）。

なおX社は、設立以降会員が払い込んだ月掛金を「預り金」として計上する経理処理を一貫して行っており、月掛金のうち払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金についても、「預り金」として計上する経理処理（以下、これを「X社方式」と称する。）を行っている。そこでX社は、平成6（1994）年4月1日から平成7年3月31日まで、平成7（1995）年4月1日から平成8（1996）年3月31日まで、平成8（1996）年4月1日から平成9（1997）年3月31日までの各事業年度（以下、併せて「本件各事業年度」という。）の法人税について、長期中断払込済掛金を「預り金」とする経理処理をした上で、当該法人税につき確定申告をした。

これに対しN税務署長は、昭和55（1980）年に公布された、原則として月掛金の払込みが中断した後5年を経過した時点で益金に算入する方法（以下、「通達方式」とする。）が業界団体に敷衍していることを踏まえ、この通達方式が互助会業界で広く会計慣行として採用されていることから、X社方式は公正処理基準に該当せず、払込み中断後10年を経過し

¹⁶⁰ 当該二判決は、附属明細書の金額、更正処分決定時期、さらには裁判中に池田市へ移転していることから、同一法人に係る同一の裁判内容であると判定できる。

た長期中断払込済掛金については本件各事業年度の所得の計算上「益金」の額に算入すべきであるとし、法人税額の更正処分等を行った。しかし、Xがこれを不服として処分の取り消し請求をしたことが本件の概要である。

(2) 判示

本件地裁判決では、大竹貿易事件での最高裁判決を引用し、公正処理基準の規定の定義について言及した上で、「実務上で広く一般に採用されている通達方式は同基準に該当すると考えられることから、払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金については、本件各事業年度の所得の計算上『益金』に参入すべきである」とされ、X社の請求は棄却された

X社はこれを不服とし控訴したのだが、控訴審でも同様に大竹貿易事件の最高裁判決を引用した上で、「長期中断払込済掛金は、実務上も広く一般的に採用されている通達方式によって各事業年度の所得計算上『益金』の額に算入するのが適当である」とされ、X社の請求は同様に棄却された。

その後にX社は上告したのだが、これは「適法な上告理由に当たらない」として、上告の受理申立は棄却された。

(3) 判決に対する考察

本判決では、公正処理基準を「業界団体の独自に定めた会計基準であっても、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている会計慣行は、規範性を有するものであるから、課税所得計算上これに依拠することが認められる」と解釈している。

さらに、通達方式による経理処理が互助会業界の慣行として広く採用されていることから、大竹貿易事件における(イ)に基づいた判決が下されたと認識できる。また、収益の時

期の操作には恣意性が介入すると考えられることから、(ロ)における課税の公平性を損なうものとして捉えることができる。

第6項 互助会事件 C

(1) 事件の概要

X社(原告)は割賦販売法35条3の2に基づき、旧通産大臣の許可を得て、同法2条5項に規定する前払式特定取引に該当する冠婚葬祭等に関する役務の提供等を業とする株式会社であり、契約者である会員から受けた前払月掛方式による所定の掛金を積み立て、当該会員からの申出に応じて冠婚葬祭等の施行をする旨の契約を締結していた。

しかしこの会員の中には、転居や債務不履行等を理由として、月掛金の払込みを中断する者が存在していた(以下、その者が中断前に払い込んでいた月掛金を「長期中断払込済掛金」とする。)

なおX社は、設立以降会員が払い込んだ月掛金を「預り金」として計上する経理処理を一貫して行っており、月掛金のうち払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金についても、「預り金」として計上する経理処理(以下、これを「X社方式」とする。)を行っている。そこでX社は、本件各事業年度の法人税について、長期中断払込済掛金を「預り金」とする経理処理をした上で、当該法人税につき確定申告をした。

これに対しT税務署長は、昭和55(1980)年に公布された、原則として月掛金の払込みが中断した後5年を経過した時点で益金に算入する方法(以下、「通達方式」とする。)が業界団体に敷衍していることを踏まえ、さらにこの通達方式が社団法人全日本冠婚葬祭互助協会によりその標準約款が改定され、昭和59(1984)年に同様の経理基準(以下、「互助会経理基準」とする。)による処理を要請していたことを指摘した。

したがって、この互助会経理基準は業界で広く会計慣行として採用されていることから、

公正処理基準に該当するものであり、X 社方式を認容すると預り金とされた長期中断払込済掛金の大半が収益計上および課税対象とならず、これは公正処理基準に該当しないものとされ、所得金額および法人税額の更正処分等を行った。しかし、X がこれを不服として処分の取り消し請求をしたことが本件の概要である。

(2) 判示

本件地裁判決においては、大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、公正処理基準の定義について言及した上で、長期中断払込済掛金発生額を収益に計上すべき時期に関して同基準に該当すると認められるのは互助会経理基準であり、X 社方式は法人税法上正当な会計処理と認めることはできないと判示し、X 社の請求は棄却された。

(3) 判決に対する考察

本件判決は前項での裁判諸例と酷似しており、その中でも 5 年を経過した長期中断払込済掛金のうち、転居や債務不履行等を理由として、月掛金の払込みを中断する者に係るものについては、雑収入として益金の額に算入しているとした点で、互助会経理基準に従った処理を行っている。

しかし、ここから導かれる解釈は前項と同様のものであり、詳細には言及することは避ける。

第7項 織物事件

(1) 事件の概要

X（原告）は織物の卸売等を業とする株式会社であり、本店のほか4つの支店を有していた。各店舗における取引につき、いずれも商品出荷日が平成14（2002）年1月31日以前であったものの、翌事業年度である同年2月1日以降に出荷されたものとして会計処理（以下、「本件経理」とする。）をし、本件経理に基づき、平成13（2001）年2月1日から平成14（2002）年1月31日までの事業年度分の所得金額を計算して、法人税の申告を行った。

ところがA税務署長は、本件経理において、現実の出荷が平成14（2002）年1月31日までに行われたものであるにもかかわらず、いったん作成した納品書や売上傳票に記載した出荷日を同年2月1日以後の日付に書き換えたり、最初から出荷日を同年2月1日以後の日付とする虚偽の内容の納品書や売上傳票を作成するなどした上で、これらの売上げを本事業年度のものとして計上せず、これを翌事業年度の売上げに繰り延べるものであり、これはXが採用する出荷基準に反するとした。

したがって、本件経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しないものであるとし、当該事業年度分の所得金額および法人税額の更正処分等を行ったのだが、Xはこれを不服とし、処分取り消しの請求をした。

（2）判示

本件各取引については、Xが平成14（2002）年1月28日に値札取付業者に対して商品を発送し、その値札取付作業を経た後、同年2月1日以降に取引先に納品されたものと認められる。Xと取引先との間では、Xにおいて値札取付作業をすることが合意されていたのであるから、値札取付業者は、取引先との関係では、Xの債務の履行補助者ということができ、また当該商品につきXが取引先から受け取る代金は、値札が取り付けられた商品に対する対価であるから、値札取付業者から取引先への出荷を基準として収益を計上すべきである。

したがって、本件各取引については、平成14（2002）年1月末日以前に出荷がなされた

といえず、「これらについて本件事業年度内に出荷されたとの経理処理をしなかった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していないとはいえない。」とされた。

なお、「継続性」の争点については、「本件経理は、一般的に公正妥当と認められる会計基準に適合しない処理を継続してしたものにすぎず、それが継続しているからといって、一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合することになるとはいえない。」とされ、以上をもって更正処分の一部取り消しがなされた。

(3) 判決に対する考察

本件判決では大竹貿易事件での(イ)による慣行性の争点が見受けられたものの、Xの行った処理は公正処理基準に該当しないものであり、到底これが有意な理解には至らない。また、売上収益の計上時期然り、明らかな利益操作に対する恣意性の介入が見受けられ、(ロ)の論点の発展に資する見解も導出できない。

第8項 小括

本章では、前章で分類された学説整理を受け、二項対立の関係へと落とし込むことが困難な第三の解釈、社会通念説に対する司法上の認識を確認した。その結果、公正処理基準の判断基準に言及した裁判例は昭和50(1975)年前後では、例えば昭和54年9月19日東京地裁の判決では「健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習をいう」とし、この「一般社会通念」に照らして公正処理基準を解釈していた時代があった。公正処理基準の学説上の解釈としては注目されていなかった第三の解釈が、司法上の黎明期では通説となっていたのである。

その後平成の時代を迎え、例えば平成3年12月19日大阪高裁の判決では「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」とする判決が登場し始め、そして平成5年11月25日の大竹貿易事件最高裁判決が下された。本件判決では、前述のとおり初めて公正処理基準の解釈につき、直接的に司法上の判断がなされ、そこには税法の趣旨目的を介入させる旨の判示が下された。本件判決はその後の同基準に対する解釈の議論に大きな影響を及ぼし、以降の裁判例ではここでの認識を踏襲したものとなっていく¹⁶¹。

ここでの最高裁判決からは3つの要素が導出され、この共通項は本節第2項以降での判例分析からも導かれるものであり、全体を概観すると（イ）一般に広く認められる慣行性があること、そして（ロ）課税の公平性が保たれること、この2つの要件が公正処理基準の適用要件たるメルクマールとして存在している傾向が存在していた。

しかし、この傾向然り、これら検証についてはさらなる租税判例の整理・分析がなされ、より精緻なものが導出できる可能性が十分に存在するため、本稿では学説との裁判例全体の整理というところに留めておき、研究の余地を残しておきたい。

第4節 司法上からの解釈

本章における租税判例の分析を経た結果、公正処理基準の解釈がなされ始めた当初の段階、その黎明期のうち前掲東京地判昭和50年8月28日では、企業会計原則を要約したものが公正処理基準の内容であるとして認識されていた。事実、司法上では基本的に会計

¹⁶¹ さらに、前掲ビックカメラ事件での地裁判決では、「法人税法22条4項の規定が創設されたことにより、企業会計と税法との調整が図られたが、…企業会計における公正処理基準と完全に一致するものではなく、…その立法趣旨に照らしても明らかである。

…さらに、税法が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と定義したことについては、実質的な会計処理を重視する立場から『企業会計の基準』としなかったものである等の指摘（乙31）がされているし、公正会計基準が必ずしも税会計処理基準と一致するものではないことは、学説（乙32）上も認められている。

…これらのことからすれば、税会計処理基準が公正処理基準に該当するか否かは、租税の公平負担の原則に沿うという租税法の目的に照らして判断されると解することは、何ら不自然なことではない。」として、司法上では、もはや公正処理基準の解釈をするにあたり、租税法のフィルターを介して理解することが主流であるように述べていることにも留意したい。

側からこれを解釈していたのである。その傾向は、前掲東京地判昭和 52 年 8 月 30 日や東京地判昭和 54 年 9 月 19 日でも同様であり、黎明期において同条項は会計側の見地より判断がなされていた。これらの司法上の判断は、地裁判決に留まったものではあるが、判決が下されている以上はこれが法源としての効力を有し、その解釈はここに拘束されるので、これが社会通念となっていた。平成 5 (1993) 年における大竹貿易事件最高裁判決より前の段階で、税の趣旨目的をここに介入させる旨の判示がなされていなかったことは、ここからも裏付けられるのであろう。

なお、この社会通念に関する判示は大竹貿易事件の判決後も首尾一貫して見受けられ、その初期の段階で限定されるわけではないことを留意しておきたい。この社会通念による「社会一般の常識・捉え方」というものは、当初は会計制度を指すものであったが、大竹貿易事件最高裁判決後には、税の趣旨目的を介入して判断するとした見解へと変遷していた。こうした解釈の推移に対し、社会通念に対する認識の変容が影響を及ぼしていることは、もはや否定できないのではなかろうか。

また、本節で直接取り扱った事例以外にも、社会通念と公正処理基準を絡めた判示を下した裁判例は存在しており、例えば前掲東京地判平成 19 年 1 月 31 日では、「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、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる」とされ、社会通念説への認識が未だに終えていないことが窺える。

以上より、前章で整理した二項の考え方は、その両者が司法上の認識に対して影響を及ぼしており、田中 (二) (1981) や金子 (1988) の解釈然り、時の判決に影響を受け、学説もまた影響を受けていたことが明らかになった。また、公正処理基準が立法された当初は、これを会計制度として捉えていたが、法律が時代や環境の変化の影響を受け、社会通念の名のもとにその趣旨もまた遷り変わっていたことが判明した。

これら学説と裁判例の分析を行うことにより、第三の解釈が根底に存在しており、その概

念に対しは上述のとおり初期の段階では会計が、その後には税側から認識するとして解釈が変遷していたことが明らかになり、これにより全般的に学説との整合性をつけることができた。

本章冒頭にて述べたとおり、今日における司法上での解釈論の議論は、税法の観点からの解釈が支配的となっていた。しかしその前段階には会計側からの判断が主流であった時代が存在していたものの、これに係る最高裁判決を有しておらず、メルクマールの抽出には至らない。しかし、大竹貿易事件最高裁判決では賛成意見3名、反対意見2名の対立であったことから、その司法上の判断に会計側からの見地が介入していないことは否定できない。今や税の趣旨目的を介入することが通説とはなっているものの、今一度この重要性については検討がなされるべきであろう。

ところで、通達は反復継続した企業会計の慣行とした認識がなされ、司法上においても、この有効性は指摘されている¹⁶²が、会社法431条による会計慣行から会計制度が用いられていると捉えれば、公正処理基準を会計の側から判断することができよう。ここでさらに、通達が会計慣行であるのであれば、税法または会計のいずれの観点から解釈するのかとした命題にはいかなる意味があるのでしょうか。司法上の判断が、「会計上の処理が通達の処理を持って」というように強調されているのであれば、会計側からの解釈として捉えることができるのであるかもしれない。

司法上の分析からは税法の観点からの判断が優勢であったが、これを会計側から捉えようと、先の学説で見た認識による解釈も可能である。会計側からの捉え方は今や少数派であるものの、学説の分類にさらなる研究の余地があることを踏まえれば、この考え方に拠ることもできるのではなかろうか。これら諸見解については通達に限定される論点ではあるが、その立証性も含め、今後の課題としたい。

¹⁶² 前節で整理した以外にも、例えば東京地判平成17年1月13日税資255号順号9891では法基通2-2-14が、東京高判平成23年4月20日および最判平成24年2月16日税資262号順号11884などでは旧法基通9-2-34を理由とした判示が下されている。

終章

第1節 研究成果

本稿では「企業会計の変容と法人税法の対応」を標題に掲げ、まず確定決算主義の再考を行うべく、会計と税の議論を通時的に分析し、その過程で発生した混迷に光をあてることを出発点とした。これはいわば史上の点と点を紡ぎ「線」を作り出し、さらに線と線を紡ぎ合わせ「面」を露呈する作業である。生成された幾重にもわたる面が織りなす全体像は、各時代に埋もれた事実を掘り起こしながら解明することに貢献し、したがってこれこそが歴史的研究の真髄といえるだろう。確かにここでの分析結果は直接的に今日の税制改正や理論的な展開に直結するものではないが、ここで諸論点を追究することが、誰もが知るわが国の確定決算主義という構造の歴史を紐解く上で、学問上の発展に何らかの形で貢献できることを願ってやまない次第である。

そして続く第2章・第3章では、第三の解釈としての「社会通念説」を導出し、平行線の一途を辿っていた解釈論に幅を持たせた。もともと法令上では確定決算主義は明文化されておらず、公正処理基準もまた同様に具体的な内容については明示されていない不確定概念であった。それが故に、見解の相違が発生し訴訟も発生してきたが、むしろ時代に応じて対応できるというところもまた、確定決算主義および公正処理基準の強みでもあるのであろう。それは本稿にて整理・分析したように、その形を変えながら、その時々に応じた処理が可能となっていた。

したがって見解の相違がもたらすは、デメリットが全てではないことが指摘できる。つまり、確定決算主義の名称が時代によって移り変わっていたように、公正処理基準の解釈論もまた、時代によって変遷を遂げていたことが明らかになったのであった。

さらに、その学説は時の司法に影響を与え、そしてその司法もまた学説に影響を与えていた。この分析結果は、二者の整合性を図ることに留まらず、今後の検証可能性も含めて、さ

らなる議論の発展に少なからず貢献することができたのではなからうか。

第2節 今後の課題

平成も終わりに差し掛かる平成30（2018）年、この公正処理基準が大きな転換期を迎えた。基本規定たる法人税法22条に対し、創設以降初めて手が加えられたのである。その内訳としては、同法22条の2だけでなく、これに関連する法人税法施行令第18条の2の新設、そして同法22条4項への修正が含まれる。

この対応は、平成17（2005）年度より開始されたコンバージェンスプロジェクトに対して、法人税法が調和の策を採った結果である。このことは、公正処理基準の1つの発展形態として、しっかりと固まった部分については確認規定を置くこととした、いわば令和の時代における新しい公正処理基準の変化形態であろう。同時にこれは、ドラスティックな“代替化”であり、ある意味では空洞化とも取れるが、むしろ同基準に拠る部分をより強固にしていると言い換えることができる。すなわち、これは決して形骸化という意味合いではなく、企業会計準拠の姿勢を強めていると認識できるのである。

ところで、立法対応に関する研究を完遂するためには、最新年度までの毎年のコンバージェンスに対し、これを取り込んで変容した会計と調和するか、もしくは乖離するか、この2パターンを前提として、論考を進めていく必要がある。そこで、税法自体は別段の定めと公正処理基準に委ねている部分の2つによりその法体系が整理されていることから、別段の定めが調和するか、乖離するか、公正処理基準に委ねている部分が調和するか、乖離するか、全部で4パターンのマトリクスが想定されることを前提事項として挙げておきたい。

別段の定めが調和するのであれば、コンバージェンスを経て取り込んだ部分に沿って、別段の定めを改正する必要があるが、公正処理基準に委ねている部分が調和するのであれば、これまでどおり定めをおかないか、あるいは確認規定をおくといった選択肢が存在する。反対に乖離する場合には、別段の定めは基本的にはそのままだが、公正処理基準に委ねていた

部分は新たな別段の定めを置くことにより手当されることになる。したがって、立法による対応の整理・分析を行うべく、毎年の改正項目を4つのパターンへと当てはめていき、その結果により、毎年の税制改正の是非を問うてみたい。

例えば調和に関しては、前述のとおり平成30（2018）年度の税制改正における新しい収益認識ルールの導入等が挙げられるのだが、その前は平成21（2009）年の棚卸資産評価の変更による後入先出法の廃止、さらに平成20（2008）年には工事進行基準の適用範囲の拡大といった項目が挙げられる。

このように調和項目と乖離項目を通時的にソートしていくと、どうやら調和項目には共通項として、税法が会計と同じ別段の定めをおいている傾向がある。先の収益認識ルールに係る改正然り、時代を遡ってみても同様のものが見受けられる。

もしこの仮説が立証できれば、企業会計に準拠することを定めた公正処理基準という規定自体の“代替化”も指摘できる可能性がある。なお、乖離項目に関しては現時点では不明であるものの、改正項目に対する調和と乖離の度合いから、その傾向が明らかになると予測できる。

かくして、公正処理基準のあり方は変わりつつある。その明文規定は修正され、従来の趣旨目的からは何らかのパラダイムシフトが起きており、異なる発展形態へと変遷を遂げている最中にあると言えよう。これより法人税法22条4項は、いかにして企業会計との関係で舵を取るのか、大衆の関心を寄せるところであり、公正処理基準の全貌が詳らかになることが期待されることは言うまでもない。

ここではこの点を指摘するに留まるが、浮かび上がった様々な論点は今後の課題とし、本稿への筆を擱くこととする。

参考文献

- ・明里長太郎（1950a）「改正法人税法の焦点」『産業経理』第10巻第4号, 26-29頁
- ・明里長太郎（1950b）「法人税法改正の概要」『税務会計』第3巻第4号, 43-54頁
- ・明里長太郎（1950c）「改正法人税法の解説－1－」『財政』第15巻第6号, 50-58頁
- ・明里長太郎（1950d）「改正法人税法の解説－2－」『財政』第15巻第7号, 99-105頁
- ・明里長太郎（1951）「企業経理と税務経理の相違点について」『會計』第60巻第1号, 24頁
- ・明里長太郎・久保田一信・藤掛一雄・竹内益五郎・関谷輝男（1967）「昭和42年度改正税法を企業はどうみるか－法人税務関係に限って－（座談会）」『税経通信』第22巻第8号, 82-97頁
- ・新井清光（1999）『日本の企業会計制度－形成と展開』中央経済社
- ・新井益太郎（1965）「改正税法批判－確定決算基準の検討」『産業経理』第25巻第7号, 125-129頁
- ・新井益太郎（1980）「会計理論と税法規定の交渉序説」『企業会計』第32巻第2号, 11-12頁
- ・新井益太郎（1984a）「公正処理基準」『税務会計体系』（黒澤清監修, ぎょうせい）203-224頁
- ・新井益太郎（1984b）「税法に対する提言－調整意見書を中心に」『企業会計』第36巻第1号, 104-110頁
- ・飯野利夫・中村忠（1984）『新会計諸則の考え方・学び方：特別対談』税務経理協会, 11-12頁
- ・石倉文雄（1994）「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』第1054号, 121-123頁
- ・泉美之松（1952）「意見書の『総論』について」『企業会計』第4巻第8号, 86-92頁
- ・泉美之松（1966）「企業利益と課税所得との差異及び調整について」『税務弘報』第14巻第10号, 4-9頁
- ・泉美之松（1980）『法人税法の読み方－法人税法の基礎－』東京教育情報センター
- ・一高龍司（2014）「法人税法二二条二項と四項の関係」『公正処理基準の再検討』税務会計研究学会特別委員会, 191-204頁
- ・一般財団法人新村出記念財団（2018）『広辞苑〔第7版〕』岩波書店
- ・井上久彌（1988）『税務会計論』中央経済社
- ・上松公雄（2014）「法人税法22条4項の趣旨」『2013・2014年度特別委員会 公正処理基準の再検討 研

究報告書』税務会計研究学会

- ・牛米努（2009）「大正期における所得の申告奨励方針について」『税大ジャーナル』第12巻, 157-169頁
- ・牛米努（2010）「所得調査委員会の研究－個人所得税の賦課課税」『税務大学校論叢』第20号, 140-155頁
- ・浦野晴夫（1993）「ドイツにおける新商法下の確定決算基準の動向」『租税研究』第522号, 97-111頁
- ・浦野晴夫（1996）『会計原則と確定決算基準主義－減価償却・国際会計基準・棚卸資産評価・逆基準性－』森山書店
- ・大蔵省編纂（1937）『明治大正財政史 第6巻 内国税』財政経済学会, 1081頁
- ・大蔵省編纂（1957）『明治大正財政史 第6巻 内国税（上）』財政経済学会, 977-982頁
- ・大村巍（1977）「会計思考の発展と所得計算論争」『税務大学校論叢』第11号, 5-48頁
- ・岡村忠生（2007）『法人税法講義〔第3版〕』成文堂
- ・織井喜義・山本洋（1990）「創成期の所得税制叢考」『税務大学校論叢』第20号, 1-376頁
- ・角田享介（2015）「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』第79号, 1-177頁
- ・加藤義幸（2008）「借用概念について-最近の判例を通して」『税法学』第560巻, 15-35頁
- ・片岡政一（1943）『会社税法の詳解』文精社
- ・金子宏（1976）『租税法〔初版〕』弘文堂
- ・金子宏（1981）『租税法〔補正版〕』弘文堂
- ・金子宏（1988）『租税法〔第2版〕』弘文堂
- ・金子宏（1990）『租税法〔第3版〕』弘文堂
- ・金子宏（1992）『租税法〔第4版〕』弘文堂
- ・金子宏（1995）『租税法〔第5版〕』弘文堂
- ・金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣
- ・金子宏（1997）『租税法〔第6版〕』弘文堂
- ・金子宏（1999）『租税法〔第7版〕』弘文堂

- ・金子宏（2001）『租税法〔第8版〕』弘文堂
- ・金子宏（2002）『租税法〔第8版増補版〕』弘文堂
- ・金子宏（2003）『租税法〔第9版〕』弘文堂
- ・金子宏（2004）『租税法〔第9版増補版〕』弘文堂
- ・金子宏（2005）『租税法〔第10版〕』弘文堂
- ・金子宏（2006）『租税法〔第11版〕』弘文堂
- ・金子宏（2007）『租税法〔第12版〕』弘文堂
- ・金子宏（2008）『租税法〔第13版〕』弘文堂
- ・金子宏（2009）『租税法〔第14版〕』弘文堂
- ・金子宏（2010）『租税法〔第15版〕』弘文堂
- ・金子宏（2011）『租税法〔第16版〕』弘文堂
- ・金子宏（2012）『租税法〔第17版〕』弘文堂
- ・金子宏（2013）『租税法〔第18版〕』弘文堂
- ・金子宏（2014）『租税法〔第19版〕』弘文堂
- ・金子宏（2015）『租税法〔第20版〕』弘文堂
- ・金子宏（2016）『租税法〔第21版〕』弘文堂
- ・金子宏（2017）『租税法〔第22版〕』弘文堂
- ・金子宏（2019）『租税法〔第23版〕』弘文堂
- ・上谷佳宏（1994）「船荷証券が発行されている商品の輸出取引に係る法人税法上の収益の計上時期」『海事法研究会誌』第123巻, 24-30頁
- ・神山弘行（2016）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『別冊ジュリスト』第228号, 122-123頁
- ・川端康之（1995）「法人税法における収益の計上時期－権利確定主義に関する二つの最高裁判決」『判例時報』第1512号, 216頁
- ・神森智（1994）「『公正ナル会計慣行』と『公正処理基準』」『松山大学論集』第6巻第3号, 97-112頁
- ・岸田雅雄（1995）「輸出取引による収益の計上時期」『私法判例リマークス』第10号, 108-111頁

- ・北口りえ（2019）「エス・ブイ・シー事件にみる公正処理基準の解釈[最高裁平成 6.9.16 決定]」『税研』第 35 巻第 2 号, 24-29 頁
- ・清永敬次（1965）「権利確定主義の内容」『税経通信』第 20 巻第 11 号, 90 頁
- ・清永敬次（1967）「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』第 202 号, 27-30 頁
- ・清永敬次（1994）「船積日基準による会計処理に基づく課税の合法性」『民商法雑誌』第 111 巻第 1 号, 145-158 頁
- ・久保田一信（1967）「昭和 42 年度改正税法を企業はどうみるかー法人税務関係に限ってー（座談会）」『税経通信』第 22 巻第 8 号, 83-86 頁
- ・黒澤清（1978）「企業会計制度の発展と企業会計原則の役割」『企業会計』第 30 巻第 12 号, 1694-1701 頁
- ・黒澤清監修（1984）『税務会計体系 税務会計原理』ぎょうせい
- ・黒澤清・番場嘉一郎・矢澤淳・江村稔・浅地芳年・武田昌輔・新井清光（1978）「企業会計制度の基盤ーわが国会計法制の 30 年」『企業会計』第 30 巻第 12 号, 14-40 頁
- ・黒澤清・山下勝治・番場嘉一郎編（1968）『近代会計学体系 税務会計論』第 9 巻, 中央経済社
- ・小塚真啓（2011）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『別冊ジュリスト』第 207 号, 120-121 頁
- ・小林克己（1987）『輸出取引による収益の計上時期』『税務弘報』第 35 巻第 10 号, 142 頁
- ・斎藤奏（1995）『「確定決算基準主義」の意義』『税務会計研究』第 6 号, 45-69 頁
- ・酒井克彦（2013a）「法人税の事例研究(第 4 回)法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の法規範性〔上〕エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として」『月刊税務事例』第 45 巻第 7 号, 64-72 頁
- ・酒井克彦（2013b）「法人税の事例研究(第 5 回)法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の法規範性〔下〕エス・ブイ・シー事件及び大竹貿易事件における最高裁判断を素材として」『月刊税務事例』第 45 巻第 8 号, 63-68 頁
- ・堺貴晴（2015）「確定決算主義を前提とした中小企業会計の構築」『中小企業会計研究』第 1 号, 53-64 頁
- ・坂野常和（1959）「法人税法等の取扱通達（総論）」『税務弘報』第 7 巻第 10 号, 28 頁
- ・酒巻俊雄（1994）「輸出取引による収益計上の時期」『ジュリスト』第 1046 号, 104-106 頁

- ・坂本一（1989）「業種別税務調査対策－商社」『税経通信』第44巻第11号, 107頁
- ・坂本雅士（2004a）「サロン・ド・クリティーク 税法と企業会計との関係について(1)法人所得課税の行方」『企業会計』第56巻第3号, 398-400頁
- ・坂本雅士（2004b）「サロン・ド・クリティーク 税法と企業会計との関係について(2)・完－確定決算主義」『企業会計』第56巻第4号, 574-576頁
- ・坂本雅士（2014）「法人税法における公正処理基準について－解釈論の展開と課題－」『會計』第186巻第2号, 164-178頁
- ・坂本雅士（2015）「会計基準の多様化に伴う税務論点－公正処理基準の観点から－」『會計』第187巻第3号, 277-291頁
- ・坂本雅士（2019）「損金経理要件を考える」『會計』第196巻第6号, 581-595頁
- ・坂本雅士（2020）「損金経理要件－確定決算主義の淵源を辿る－」『税務会計研究』第31号, 17-33頁
- ・坂本雅士編（2020）『現代税務会計論〔第3版〕』中央経済社
- ・塩崎潤（1966）「『税務会計特別委員会報告』への若干の疑問－総論の部」『會計』第90巻第5号, 69-84頁
- ・鈴木一水（1996）「契約理論にもとづく確定決算主義の評価」『総合税制研究』第4巻, 231-236頁
- ・鈴木一水（2009）「課税所得計算の企業会計依存性の形成過程」『商経学叢』第56巻第2号, 49-69頁
- ・鈴木一水（2015）「税務会計研究会特別委員会最終報告 公正処理基準の再検討」『税務会計研究』第26巻, 119-140頁
- ・品川芳宣（1982）『課税所得と企業利益』税務研究会, 159-181頁
- ・品川芳宣（2003）「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』第51巻第7号, 6-12頁
- ・品川芳宣（2007）「会社法と確定決算基準（統一論題報告 会社法と税務会計）」『税務会計研究』第18巻, 23-40頁
- ・清水勇（1987）『税務会計の基礎理論』中央経済社
- ・清水治（1993）「確定決算主義について」『租税研究』第524号, 56-62頁
- ・高橋志郎（2011）『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館

- ・多賀谷恒八（1973）「業務別にみた税務経理の留意点 総合商社について」『税務弘報』第 21 巻第 14 号, 42 頁
- ・武田昌輔（1967）『税務会計通論』森山書店
- ・武田昌輔（1967）「『公正妥当と認められる会計処理の基準』について」『税務弘報』第 15 巻第 9 号, 72 頁
- ・武田昌輔他（1967）「通達の簡素化をめぐって（座談会）」『税経通信』第 22 巻第 3 号, 131-144 頁
- ・武田昌輔（1970）「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』第 3 号, 109-174 頁
- ・武田昌輔（1975）『法人税法コンメンタール』ぎょうせい
- ・武田昌輔（1977）「公正処理基準と税法」『租税法研究』第 4 号, 71-91 頁
- ・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－法人税法二十二条を中心として－」『判例時報』第 986 号, 3-7 頁
- ・武田昌輔（1982）『法人税法精説〔昭和 57 年版〕』森山書店
- ・武田昌輔（1990）『立法趣旨 法人税法の解釈』財経詳報社
- ・武田昌輔（1990）『税務会計の史的発展とその現代的意義』第一法規出版
- ・武田昌輔（1993）『会計・商法と課税所得』森山書店
- ・武田昌輔（1999）「確定決算基準主義（特集 会計基準の変遷と展望）－（第 3 部 税法会計 50 年の変遷）」『企業会計』第 51 巻第 1 号, 100-107 頁
- ・武田昌輔（2001）『武田昌輔 税務会計論文集』森山書店
- ・武田昌輔（2004）「法人税の原点を探る〔15〕確定決算基準主義の帰趨」『月刊税務事例』第 36 巻第 12 号, 57-61 頁
- ・武田昌輔（2007）『企業課税の理論と課題』税務経理協会
- ・武田昌輔（2009）『法人税回顧六〇年：企業会計との関係を検証する』TKC 出版
- ・武田隆二（1966）「調整意見書の周辺」『産業経理』第 26 巻第 12 号, 59-66 頁
- ・武田隆二（1981）「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の意味－法人税法第二二条四項に関連して－」『会計』第 100 巻第 3 号, 20-33 頁

- ・ 武田隆二（1984）『法人税法精説〔昭和 59 年版〕』森山書店
- ・ 武田隆二（2005）『法人税法精説〔平成 17 年版〕』森山書店
- ・ 田中二郎（1968）『租税法〔初版〕』有斐閣
- ・ 田中二郎（1981）『租税法〔新版初版〕』有斐閣
- ・ 田中二郎（1990）『租税法〔第 3 版〕』有斐閣
- ・ 田中二郎・雄川一郎（1979）『租税法』第一法規出版
- ・ 田中嘉男（1966）「改正法人税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」『産業経理』第 26 巻第 2 号, 48-52 頁
- ・ 谷口勢津夫（2011）「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』第 566 巻, 282 頁
- ・ 忠佐市（1966）「会社決算と法人税法上の期間損益」『税経通信』第 21 巻第 5 号, 30-39 頁
- ・ 忠佐市（1975）「プレ税務会計史 2－シャウブ税制の発足に至るまでの税務会計の進展」『商学集志』, 13 頁
- ・ 忠佐市（1979）「確定決算基準主義の原則と法第 22 条第 4 項」『税経通信』第 34 巻第 11 号, 10-18 頁
- ・ 東条美和（2017）「裁判例からみる公正処理基準：俯瞰マップからの示唆」『産業経理』第 77 巻第 2 号, 121-133 頁
- ・ 東条美和（2018）「司法判断にみる公正処理基準－裁判例分析を敷衍して－」『産業経理』202 号, 107-111 頁
- ・ 東条美和（2019）「法人税法第 22 条第 4 項の再検討－裁判例分析からの示唆－」『税務会計研究』第 30 号, 203-210 頁
- ・ 富岡幸雄（1950）「税務会計論序説－税務会計の理念と現実－」『税経通信』第 5 巻第 8 号, 22-23 頁
- ・ 富岡幸雄（1963）「確定決算基準の根本的再検討と改革意見-会社決算と税務申告」『企業会計』第 15 巻第 9 号, 13-24 頁
- ・ 富岡幸雄（1969）『税務会計総論』森山書店
- ・ 富岡幸雄（1984）「確定決算基準をめぐる企業会計原則と法人税法との交流（企業会計原則と法）－（企

- 業会計原則と法人税法)』『企業会計』第36巻第1号, 166-172頁
- ・富岡幸雄 (1993)『税務会計論講義』中央経済社
 - ・富岡幸雄 (1995)『税務会計研究の現代的課題』第一法規
 - ・朝長英樹 (2019)「収益の計上時期から考える「主義」と「基準」の違い」aMidAs Partners, (最終更新日: 2019年8月15日) (最終閲覧日: 2020年6月14日) www.amidaspartners.com/column/165.html
 - ・富山哲 (1969)「法人税基本通達の重要事項について」『産業経理』第29巻第7号, 155-169頁
 - ・中川一郎・新井隆一・竹下重人・徳島米三郎・山田二郎・近江亮吉・清永敬次 (1967)「第33回大会記録」『税法学』第204号, 1-26頁
 - ・中里実 (1983)「企業課税における課税所得算定の法的構造〔五・完〕」『法学協会雑誌』第100巻第9号, 1545-1623頁
 - ・中里実 (1996)「租税法と企業会計 (商法・会計学)」『旬刊商事法務』第1432号, 26-31頁
 - ・中里実 (1999)「金融取引と確定決算主義」『税研』第15巻第1号, 96-110頁
 - ・中里実 (2007)「借用概念と事実認定－租税法における社会通念」『税経通信』第62巻第14号, 17-23頁
 - ・中里実 (2011)「興銀事件に見る租税法と社会通念[最高裁平成16.12.24第二小法廷判決]」『月刊税務事例』第43巻第5号, 38-47頁
 - ・中島茂幸 (1997)「法人税法の公正処理基準と企業会計－最高裁判決をめぐって－」『會計』第152巻第2号, 73-85頁
 - ・中村信正 (1993)「法人税法における公正処理基準の本質」『桃山学院大学経済経営論集』第35巻第3号, 161-190頁
 - ・中田信正 (2000)『財務会計・税法関係論－国内的調和から国際的調和へ－』同文館
 - ・中村継男 (1917)「所得税と簿記」『簿記世界』79頁
 - ・中村継男 (1919)「第一種所得金額の算定に関しては資産の評価は時価に依るべしとなす行政裁判例に対する批判」『會計』第6巻, 107頁
 - ・中村利雄 (1990)『法人税の課税所得計算－その基本原理と税務調整〔改訂版〕』ぎょうせい, 165-166頁

- ・中村利雄（1992）「我が国における確定決算主義について（上）」『税研』第44号, 43-46頁
- ・成道秀雄（2014）「中小企業会計要領等と一般公正会計処理基準－税務基準の代替性について－」『法人税法の理論と実務』第一法規出版, 35-48頁
- ・西原宏一（1967）「法人税法の一部改正」『税務弘報』第15巻第8号, 83-86頁
- ・長谷川正安（1980）「憲法判例と社会通念－マクリーン事件を素材としつつ」『法律時報』第52巻第5号, 17-23頁
- ・畑山紀（1984）「税務会計と企業会計」『税務会計体系』（黒澤清監修, ぎょうせい）41-68頁
- ・原一郎（1965）「法人税法の全文改正について」『税経通信』第20巻第7号, 121-183頁
- ・原省三（2007）「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』第6巻, 88-105頁
- ・原省三（2008）「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』第58号, 245-309頁
- ・黒澤清・山下勝治・渡辺進・番場嘉一郎・阪本安一・江村稔（1963）「税法における確定決算主義の検討－いわゆる圧縮記帳の問題を中心として(座談会)」『産業経理』第23巻第11号, 131-107頁
- ・福浦幾巳（2017）「顕在化した『公正処理基準』の判断基準」『税研』第33巻第1号, 30-37頁
- ・福永文夫（1997）『占領下中道政権の形成と崩壊』岩波書店
- ・藤掛一雄（1967）「法人税の改正」『改正税法のすべて（昭和42年版）』, 75-76頁
- ・藤澤弘（1920）『改正所得税法通義』経済社, 255-256頁
- ・藤澤弘（1920）『改正所得税講義』経済社
- ・藤曲武美（2013）「裁判例にみる 法人税の基礎(第24回)公正処理基準に関する最近の裁判例」『税務弘報』第61巻第10号, 149-155頁
- ・松本茂郎（1966）「法人税法における確定決算基準性の意義-損金経理と減額修正に関連して」『税法学』第184号, 7-14頁
- ・前原真一（2005）「法人税法の損金経理要件について」『税務大学校論叢』第48号, 113-168頁
- ・増田英敏（2008）『リーガル・マインド租税法〔初版〕』成文堂

- ・増田英敏（2019）『リーガル・マインド租税法〔第5版〕』成文堂
- ・松沢智（1976）『租税実体法－法人税法解釈の基本原則』中央経済社, 136-148 頁
- ・三谷慎治（2002）「代表取締役に対して支払う連帯保証料の適正額と役員報酬の認定」『TKC 税研情報』第 11 巻第 2 号, 11-15 頁
- ・村井正（1972）「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」『自治研究』第 48 巻第 7 号, 109-126 頁
- ・森武磨（1993）「日本経済再建の“参謀本部”」『エコノミスト』第 71 巻第 21 号, 80-84 頁
- ・矢部俊雄（1929）『会社の改正所得税営業収益税資本利子税とその実際』東京税務二課会
- ・弥永真生（2001）『企業会計と法〔第2版〕』新世社
- ・柳裕治（2001）『税務会計制度の研究』森山書店
- ・柳裕治編（2019）『税務会計論〔第三版〕』創成社
- ・山田暁（1995）「『確定決算基準主義』の問題点」『税務会計研究』第 6 号, 71-81 頁
- ・山本守之（1984）『体系法人税法〔昭和 59 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（1990）『体系法人税法〔平成 2 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（1993）『体系法人税法〔平成 5 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（1998）『体系法人税法〔平成 10 年版〕』税務経理協会
- ・山本守之（2016）『体系法人税法〔33 改訂版〕』税務経理協会
- ・吉国二郎・武田昌輔（1975）『法人税法〔理論篇〕』財経詳報社, 92 頁
- ・吉国二郎（1996）『戦後税制史〔創立 50 周年記念出版〕』税務研究会
- ・吉牟田勲（1994）「確定決算主義-最近の批判的論文を中心に-」『日税研論集』第 28 巻, 260-261 頁
- ・吉牟田勲（1998）『新版 法人税法詳説－立法趣旨と解釈〔平成 10 年度版〕』中央経済社
- ・米山鈞一（1978）「確定決算基準（わが国会計制度 30 年の歩み）－（現行会計制度のしくみ－税法にもとづく所得計算規定）」『企業会計』第 30 巻第 12 号, 1799-1803 頁
- ・綿引万里子（1994）「時の判例」『ジュリスト』第 1047 号, 78-79 頁
- ・綿引万里子（1995）「最高裁判所判例解説 45」『法曹時報』第 47 巻第 12 号, 204-227 頁

- ・ 渡辺進（1967）「税務会計の基本問題」『税経通信』第 22 卷第 7 号, 4-5 頁
- ・ 渡辺進（1967）『近代会計学体系 税務会計論』第 9 卷（黒澤清・山下勝治・番場嘉一郎編, 中央経済社）
- ・ 渡辺徹也（2017）「企業会計と租税法会計の乖離：公正処理基準の現代的意義」『租税研究』第 818 号, 79-94 頁
- ・ 渡辺充（2008）『検証！藤山税務訴訟判決－税理士実務からのアプローチ』ぎょうせい
- ・ 渡辺善蔵（1921）『所得税法講義』東京財務協会

意見書等

- ・ 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告（1952）「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告（1960）「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第一・第二・第三」
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告（1962）「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 第四・第五」
- ・ 税制調査会（1963）「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
- ・ 大蔵省主税局（1965）「昭和40年2月第48回大会 法人税法関係想定問答 第1分冊（所得計算）第1次案」
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告（1966）「税法と企業会計との調整に関する意見書」
- ・ 日本会計学会税務会計特別委員会（1966）「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」
- ・ 税制調査会税制簡素化特別部会（1966）「税制簡素化についての中間報告」
- ・ 税制調査会（1966）「税制簡素化についての第一次答申」
- ・ 税制調査会・法人課税小委員会（1996）「法人課税小委員会報告」

公正処理基準に係る裁判例一覧

1. 京都地判昭和 32 年 12 月 11 日税資 25 号 945 頁
2. 大阪高判昭和 37 年 2 月 28 日訟務月報 8 卷 4 号 569 頁
3. 新潟地判昭和 39 年 7 月 7 日税資 51 号 573 頁
4. 東京高判昭和 41 年 2 月 16 日税資 51 号 531 頁
5. 最判昭和 41 年 12 月 5 日税資 51 号 493 頁
6. 名古屋地判昭和 42 年 7 月 14 日税資 48 号 278 頁
7. 名古屋高判昭和 44 年 11 月 27 日税資 57 号 602 頁
8. 東京地判昭和 46 年 5 月 12 日税資 62 号 669 頁
9. 甲府地判昭和 46 年 9 月 29 日税資 107 号 221 頁
10. 東京高判昭和 47 年 5 月 10 日税資 107 号 203 頁
11. 東京高判昭和 52 年 2 月 28 日税資 107 号 171 頁
12. 最判昭和 53 年 2 月 22 日税資 107 号 170 頁
13. 東京地判昭和 46 年 6 月 29 日税資 62 号 1002 頁
14. 東京高判昭和 49 年 1 月 31 日税資 74 号 293 頁
15. 最判昭和 50 年 2 月 25 日税資 80 号 259 頁
16. 東京地判昭和 50 年 5 月 6 日税資 81 号 496 頁
17. 東京高判昭和 51 年 7 月 19 日税資 89 号 300 頁
18. 最判昭和 57 年 2 月 23 日税資 122 号 345 頁
19. 東京地判昭和 47 年 2 月 28 日税資 65 号 328 頁
20. 大阪地判昭和 49 年 5 月 28 日判時 758 号 42 頁
21. 大阪高判昭和 51 年 12 月 8 日税資 90 号 742 頁
22. 東京地判昭和 50 年 8 月 28 日行裁例集 26 卷 7・8 号 944 頁
23. 東京地判昭和 52 年 8 月 30 日税資 95 号 402 頁

24. 東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判時 909 号 110 頁
25. 東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判夕 414 号 138 頁
26. 東京地判昭和 57 年 5 月 20 日税資 123 号 407 頁
27. 東京高判昭和 59 年 4 月 26 日税資 136 号 464 頁
28. 長崎地判昭和 58 年 2 月 18 日税資 129 号 185 頁
29. 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 193 頁
30. 最判昭和 61 年 10 月 9 日税資 154 号 8 頁
31. 横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日税資 146 号 12 頁
32. 東京高判昭和 61 年 11 月 11 日税資 154 号 524 頁
33. 最判昭和 62 年 7 月 10 日税資 159 号 65 頁
34. 秋田地判昭和 61 年 5 月 23 日税資 152 号 169 頁
35. 神戸地判昭和 61 年 6 月 25 日税資 152 号 428 頁
36. 大阪高判平成 3 年 12 月 19 日税資 187 号 419 頁
37. 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁
38. 大阪地判昭和 61 年 9 月 25 日税資 153 号 785 頁
39. 千葉地判昭和 61 年 12 月 22 日税資 154 号 875 頁
40. 東京高判昭和 63 年 12 月 6 日税資 166 号 663 頁
41. 東京地判昭和 62 年 12 月 15 日税資 203 号 2219 頁
42. 東京高判昭和 63 年 11 月 28 日税資 203 号 2375 頁
43. 最判平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁
44. 東京地判昭和 63 年 4 月 26 日税資 164 号 258 頁
45. 大阪地判平成元年 6 月 29 日税資 170 号 952 頁
46. 東京地判平成元年 9 月 25 日税資 173 号 859 頁
47. 東京高判平成 3 年 6 月 26 日税資 183 号 1011 頁
48. 札幌地判平成 2 年 3 月 29 日税資 176 号 401 頁

49. 札幌高判平成4年2月20日税資188号365頁
50. 新潟地判平成2年7月5日税資180号1頁
51. 東京高判平成3年5月29日税資3号856頁
52. 最判平成4年10月29日税資193号397頁
53. 横浜地判平成5年8月12日税資204号3484頁
54. 東京高判平成6年12月14日税資204号3474頁
55. 神戸地判平成6年9月28日税資205号669頁
56. 大阪高判平成7年9月21日税資213号650頁
57. 最判平成10年10月13日税資238号668頁
58. 高松地判平成7年4月25日税資209号246頁
59. 大阪地判平成7年10月3日税資214号1頁
60. 大阪高判平成8年6月28日税資216号739頁
61. 最判平成9年11月13日税資229号546頁
62. 静岡地判平成7年10月13日税資214号27頁
63. 東京高判平成8年10月30日税資221号244頁
64. 最判平成9年11月28日税資229号916頁
65. 大阪地判平成7年12月20日税資214号981頁
66. 大阪高判平成9年1月29日税資222号247頁
67. 最判平成9年9月10日税資228号506頁
68. 大分地判平成8年2月27日税資215号682頁
69. 福岡高判平成11年2月17日税資240号702頁
70. 最判平成15年1月16日税資253号順号9259
71. 名古屋地判平成8年4月25日税資224号647頁
72. 名古屋高判平成8年10月14日税資224号624頁
73. 最判平成9年3月12日税資224号611頁

74. 松山地判平成 9 年 5 月 16 日税資 223 号 675 頁
75. 高松高判平成年 1 月 27 日税資 230 号 201 頁
76. 東京地判平成 9 年 10 月 27 日税資 229 号 238 頁
77. 東京高判平成 10 年 7 月 1 日税資 237 号 1 頁
78. 名古屋地判平成 9 年 12 月 24 日税資 229 号 1083 頁
79. 名古屋高判平成 10 年 7 月 15 日税資 237 号 154 頁
80. 最判平成 10 年 12 月 17 日税資 239 号 478 頁
81. 松江地判平成 10 年 6 月 17 日税資 232 号 654 頁
82. 広島高判平成 11 年 9 月 10 日税資 244 号 694 頁
83. 宇都宮地判平成川年 7 月 23 日税資 237 号 837 頁
84. 東京高判平成 10 年 11 月 26 日税資 239 号 126 頁
85. 最判平成 11 年 4 月 13 日税資 242 号 130 頁
86. 大阪地判平成 10 年 10 月 28 日税資 238 号 892 頁
87. 大阪高判平成 13 年 7 月 26 日税資 251 号順号 8954
88. 最判平成 13 年 12 月 20 日税資 251 号順号 9040
89. 福岡地判平成 11 年 1 月 26 日税資 240 号 222 頁
90. 福岡地判平成 11 年 3 月 25 日税資 241 号 313 頁
91. 東京地判平成 11 年 3 月 30 日税資 241 号 556 頁
92. 鹿児島地判平成 11 年 11 月 29 日税資 245 号 422 頁
93. 福岡高判平成 13 年 1 月 12 日税資 250 号順号 8813
94. 最判平成 13 年 7 月 13 日税資 251 号順号 8947
95. 福岡地判平成 11 年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁
96. 長崎地判平成 12 年 1 月 25 日税資 246 号 192 頁
97. 福岡高判平成 12 年 12 月 15 日税資 249 号 1133 頁
98. 最判平成 13 年 6 月 8 日税資 250 号順号 8918

99. 千葉地判平成 12 年 3 月 27 日税資 247 号 1 頁
100. 大分地判平成 12 年 4 月 24 日税資 247 号 413 頁
101. 福岡高判平成 13 年 10 月 23 日税資 251 号順号 9008
102. 最判平成 15 年 1 月 16 日税資 253 号順号 9258
103. 那覇地判平成 12 年 4 月 25 日税資 247 号 440 頁
104. 福岡高判平成 13 年 2 月 6 日税資 250 号順号 8832
105. 最判平成 13 年 9 月 27 日税資 251 号順号 8984
106. 宮崎地判平成 12 年 11 月 27 日税資 249 号 731 頁
107. 東京地判平成 13 年 3 月 2 日税資 250 号順号 8851
108. 東京高判平成 14 年 3 月 14 日税資 252 号順号 9086
109. 最判平成 16 年 10 月 27 日税資 254 号順号 9795
110. 最判平成 16 年 10 月 27 日税資 254 号順号 9794
111. 最判平成 16 年 12 月 24 日税資 254 号順号 9877
112. 名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日税資 251 号順号 8948
113. 横浜地判平成 13 年 10 月 10 日税資 251 号順号 8999
114. 松江地判平成 13 年 10 月 24 日税資 251 号順号 9010
115. 広島高判平成 15 年 5 月 30 日税資 253 号順号 9358
116. 最判平成 17 年 3 月 1 日税資 255 号順号 9946
117. 神戸地判平成 14 年 9 月 12 日税資 252 号順号 9188
118. 大阪高判平成 16 年 5 月 11 日税資 254 号順号 9645
119. 最判平成 16 年 10 月 14 日税資 254 号順号 9779
120. 富山地判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9532
121. 名古屋高判平成 17 年 1 月 12 日税資 255 号順号 9886
122. 福島地判平成 16 年 2 月 24 日税資 254 号順号 9569
123. 仙台高判平成 16 年 6 月 18 日税資 254 号順号 9676

- 124.高知地判平成 16 年 3 月 26 日税資 254 号順号 9609
- 125.高松高判平成 16 年 12 月 17 日税資 254 号順号 9867
- 126.最判平成 17 年 6 月 17 日税資 255 号順号 10057
- 127.大阪地判平成 16 年 4 月 20 日税資 254 号順号 9633
- 128.鹿児島地判平成 16 年 4 月 28 日税資 254 号順号 9642
- 129.福岡高判平成 16 年 12 月 22 日税資 254 号順号 9876
- 130.最判平成 17 年 4 月 22 日税資 255 号順号 10008
- 131.東京地判平成 16 年 6 月 30 日税資 254 号順号 9689
- 132.東京高判平成 16 年 12 月 13 日税資 254 号順号 9859
- 133.最判平成 18 年 6 月 23 日税資 256 号順号 10434
- 134.東京地判平成 16 年 12 月 6 日平成 15 年(特々) 5946 号
- 135.東京地判平成 17 年 1 月 13 日税資 255 号順号 9891
- 136.東京高判平成 17 年 9 月 21 日税資 255 号順号 10140
- 137.最判平成 18 年 11 月 24 日税資 256 号順号 10581
- 138.神戸地判平成 17 年 3 月 23 日税資 255 号順号 9966
- 139.大阪高判平成 18 年 4 月 14 日税資 256 号順号 10367
- 140.横浜地判平成 17 年 5 月 18 日税資 255 号順号 10032
- 141.東京高判平成 17 年 10 月 26 日税資 255 号順号 10176
- 142.秋田地判平成 17 年 10 月 28 日税資 255 号順号 10184
- 143.那覇地判平成 17 年 12 月 14 日税資 255 号順号 10226
- 144.京都地判平成 18 年 5 月 19 日税資 256 号順号 10400
- 145.大阪高判平成 19 年 1 月 18 日税資 257 号順号 10612
- 146.最判平成 19 年 6 月 28 日税資 257 号順号 10742
- 147.さいたま地判平成 18 年 5 月 25 日刑集 65 卷 1 号 194 頁
- 148.東京高判平成 19 年 9 月 19 日刑集 65 卷 1 号 321 頁

- 149.最判平成 23 年 1 月 26 日刑集 65 卷 1 号 1 頁
- 150.東京地判平成 18 年 9 月 26 日税資 256 号順号 10513
- 151.東京地判平成 19 年 1 月 31 日税資 257 号順号 10623
- 152.岡山地判平成 19 年 5 月 22 日税資 257 号順号 10716
- 153.広島高判平成 20 年 1 月 31 日税資 258 号順号 10881
- 154.最判平成 20 年 6 月 13 日税資 258 号順号 10969
- 155.東京地判平成 19 年 6 月 27 日税資 257 号順号 10737
- 156.新潟地判平成 19 年 10 月 5 日税資 257 号順号 10796
- 157.鹿児島地判平成 19 年 11 月 27 日税資 257 号順号 10831
- 158.福岡高判平成 20 年 6 月 25 日税資 258 号順号 10972
- 159.東京地判平成 20 年 2 月 15 日税資 258 号順号 10895
- 160.東京高判平成 21 年 2 月 18 日税資 259 号順号 11144
- 161.最判平成 21 年 7 月 10 日税資 259 順号 11243
- 162.東京地判平成 20 年 7 月 11 日税資 258 号順号 10988
- 163.東京高判平成 20 年 12 月 2 日税資 258 号順号 11097
- 164.東京地判平成 21 年 4 月 28 日税資 259 号 259 号 11191
- 165.東京高判平成 22 年 9 月 15 日税資 260 号順号 11511
- 166.最判平成 23 年 3 月 29 日税資 261 号順号 11656
- 167.東京地判平成 21 年 6 月 24 日税資 259 号順号 11231
- 168.東京高判平成 21 年 12 月 17 日税資 259 号順号 11351
- 169.最判平成 22 年 5 月 10 日税資 260 号順号 11433
- 170.札幌地判平成 21 年 8 月 28 日税資 259 号順号 11264
- 171.東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392
- 172.東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号順号 11571
- 173.最判平成 24 年 5 月 8 日税資 262 号順号 11945

- 174.東京地判平成 22 年 4 月 22 日税資 260 号順号 11426
- 175.東京高判平成 23 年 2 月 24 日税資 261 号順号 11624
- 176.最判平成 24 年 7 月 5 日税資 262 号順号 11990
- 177.東京地判平成 22 年 4 月 28 日税資 260 号順号 11431
- 178.東京高判平成 23 年 3 月 30 日税資 261 号順号 11657
- 179.最判平成 24 年 8 月 15 日税資 262 号順号 12021
- 180.東京地判平成 22 年 10 月 7 日税資 260 号順号 11527
- 181.大阪地判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11650
- 182.大阪高判平成 24 年 2 月 24 日税資 262 号順号 11891
- 183.東京地判平成 23 年 10 月 11 日税資 261 号順号 11781
- 184.東京高判平成 24 年 6 月 20 日悦資 262 号順号 11970
- 185.最判平成 26 年 5 月 26 日税資 264 号順号 12475
- 186.東京地判平成 24 年 2 月 28 日税資 262 号順号 11892
- 187.東京地判平成 24 年 11 月 2 日税資 262 号順号 12088
- 188.東京高判平成 26 年 8 月 29 日税資 264 号順号 12523
- 189.広島地判平成 25 年一月 15 日税資 263 号順号 12126
- 190.東京地判平成 25 年 2 月 25 日税資 263 号順号 12154
- 191.東京高判平成 25 年 7 月 19 日税資 263 号順号 12263
- 192.東京地判平成 25 年 10 月 30 日税資 263 号順号 12324
- 193.東京高判平成 26 年 4 月 23 日税資 264 号順号 12460
- 194.最判平成 27 年 4 月 14 日税資 265 号順号 12647
- 195.東京地判平成 26 年 1 月 27 日税資 264 号順号 12397
- 196.東京地判平成 26 年 3 月 18 日税資 264 号順号 12437
- 197.東京高判平成 26 年 8 月 6 日税資 264 号順号 12513
- 198.最判平成 27 年 6 月 25 日税資 265 号順号 12684

- 199.東京地判平成 26 年 7 月 18 日税資 264 号順号 12510
- 200.東京地判平成 27 年 2 月 5 日税資 265 号順号 12600
- 201.東京地判平成 27 年 2 月 26 日税査 265 号順号 12613
- 202.東京地判平成 27 年 3 月 27 日税資 265 号順号 12643
- 203.東京高判平成 28 年 4 月 21 日税資 266 号順号 12848
- 204.東京地判平成 27 年 4 月 24 日税資 265 号順号 12657
- 205.東京高判平成 27 年 11 月 26 日税資 265 号順号 12761
- 206.最判平成 28 年 12 月 21 日税資 266 号順号 12948
- 207.大阪地判平成 27 年 8 月 27 日税資 265 号順号 12716
- 208.東京地判平成 27 年 9 月 25 日税資 265 号順号 12725
- 209.東京地判平成 28 年 4 月 22 日税資 266 号順号 12725
- 210.東京高判平成 29 年 2 月 23 日税資 267 号順号 12981
- 211.最判平成 30 年 1 月 25 日税資 268 号順号 13117
- 212.東京地判平成 28 年 6 月 9 日平成 26 年（特わ）第 368 号
- 213.東京高判平成 29 年 2 月 1 日平成 28 年（う）第 1408 号
- 214.熊本地判平成 28 年 9 月 21 日税資 266 号順号 12903
- 215.大阪地判平成 30 年 1 月 15 日税資 268 号順号 13107
- 216.大阪高判平成 30 年 10 月 19 日税資 268 号順号 13199
- 217.最判令和 2 年 7 月 2 日裁判時 1747 号 7 頁
- 218.東京地判平成 30 年 1 月 25 日税資 268 号順号 13107
- 219.東京高判平成 30 年 7 月 18 日税資 268 号順号 13170
- 220.さいたま地判平成 30 年 2 月 7 日税資 268 号順号 13122
- 221.東京高判平成 30 年 7 月 17 日税資 268 号順号 13169
- 222.東京高判平成 30 年 9 月 26 日税資 268 号順号 13194
- 223.東京高判平成 30 年 9 月 26 日税資 268 号順号 13195

- 224.東京地判平成 30 年 3 月 6 日税資 268 号順号 13126
- 225.東京高判平成 30 年 9 月 5 日税資 268 号順号 13182
- 226.福岡地判平成 30 年 5 月 24 日税資 268 号順号 13155
- 227.東京地判平成 29 年 10 月 12 日税資 267 号順号 13075
- 228.東京高判平成 30 年 6 月 28 日税資 268 号順号 13159
- 229.福岡地判平成 30 年 7 月 10 日税資 268 号順号 13165
- 230.福岡地判平成 30 年 9 月 19 日税資 268 号順号 13187
- 231.東京地判平成 30 年 3 月 1 日判タ 1407 号 222 頁
- 232.東京高判平成 30 年 9 月 20 日平成 30 年（ネ）第 1827 号
- 233.東京地判平成 30 年 12 月 18 日平成 28 年（ワ）第 24710 号
- 234.東京地判平成 31 年 3 月 14 日平成 29 年（行ウ）第 142 号
- 235.東京高判令和 1 年 9 月 26 日訟務月報 66 卷 4 号 471 頁
- 236.東京地判平成 31 年 3 月 15 日訟務月報 66 卷 4 号 488 頁
- 237.東京高判令和 1 年 10 月 24 日平成 29 年（行ウ）第 403 号
- 238.大阪地判令和 1 年 12 月 5 日平成 29 年（行ウ）第 120 号
- 239.東京地判令和 2 年 2 月 28 日平成 27 年（行ウ）第 535 号
- 240.東京地判令和 2 年 3 月 24 日平成 28 年（行ウ）第 589 号
- 241.大阪地判令和 2 年 6 月 11 日平成 30 年（行ウ）第 149 号
- 242.東京地判令和 2 年 7 月 14 日平成 31 年（行ウ）第 144 号
- 243.東京地判令和 2 年 8 月 6 日平成 31 年（行ウ）第 101 号