

法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）の解釈

阪田大作

法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）の解釈

阪田 大作

1. 問題意識

法人税法 22 条 4 項が法人税の課税所得計算における益金及び損金の内容を規定しているという前提をとると、益金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている収益、損金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている費用・損失、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは企業会計の基準を意味するとするのが論理的帰結となる。企業会計上の利益に、別段の定めのある項目を加算・減算することにより法人税の課税所得を実務上計算していることから、企業会計がまずありきで、それに対し、法人税の課税所得計算のために調整を行っていると理解するのが自然である。しかし、22 条 4 項が創設された目的がいまひとつはっきりしないことと、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは具体的にどの基準を指しているのかは明示されていないことが、22 条 4 項を正確に理解することを困難なものとしている理由の一つである。

2. 検討

①法人税法 22 条 4 項創設の経緯と論点整理（第 1 章）

22 条 4 項は、昭和 42 年の税制改正において、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に従い、創設された。立案当局の見解からは、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は判例の積み重ねによって今後明確になっていくとされている。22 条 4 項創設時には、雑誌の座談会や学会などでさまざまな議論や問題点が指摘されており、主要な学説を概観したが、22 条 4 項の解釈にはかなりばらつきがある。

②法人税法 22 条 4 項は確認的規定なのか（第 2 章）

22 条 4 項が創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論について、通説は確認的規定とされるようであるが、商法との関係を重視して商法準拠の考えから導く見解もあれば、益金・損金の内容が実質的に変更されていないとの考えから導く見解もあり、論者によってその論拠はまちまちである。また、各論者の見解からは、収益、費用・損失の中身を定義しているだけの条文、あるいは、課税所得算定の基礎は企業利益に基づき、その企業利益は健全な会計慣行に基づき算定されているという定義をしている条文という 2 つの解釈があるのではないかと考えられるが、条文の位置や表現からすると前者であり、「一般に公

正妥当と認められる会計処理の基準」について租税法のフィルターを通して解すべきと考えることができ、創設的規定という余地が出てくる。

③「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か（第3章）

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準だけではなく、広く会計慣行となっているものを含むと解釈できる。そこには、組合課税通達など通達で補充されているものも含まれていると考えられる。しかし、企業会計原則には規範的なものもあり、公正妥当といえないものがあるが、企業会計原則のすべてが公正妥当ではないとはいきれないわけで、租税法のフィルターを通して解釈すれば含めることができる。近年の判例は、租税法のフィルターを通して解釈する方向にあり、租税法における「公正妥当」とは何なのかをはっきりしてくれば、22条4項をより明確に解釈できる。

④商法の「公正ナル会計慣行」との関係（第4章）

22条4項と商法の「公正ナル会計慣行」は用語も同一ではなく、借用概念と考えるには問題も多い。商法と租税法の目的は異なるが、商法の「公正ナル会計慣行」と重複する部分は多いわけで、租税法のフィルターを通して、商法の「公正ナル会計慣行」が含まれてくると、解釈すべきである。

⑤法人税法22条4項と租税法律主義（第5章）

租税法のフィルターを通して解釈することから、会計基準への白紙委任ではない。しかし、租税法における「公正妥当」が明示されていない以上、類推解釈を許すと、租税法律主義に違反してくる可能性がある。租税法における「公正妥当」が明確にならない限り、22条4項違反で罰することは難しく、多くの場合、事実認定の問題となるとした。

3. 結論

22条4項は租税法のフィルターを通して解釈していくべきであるが、租税法における「公正妥当」とは何かが明確になることが求められる。判例の積み重ねにより、明らかにされることが望まれるが、企業会計の会計基準にもっぱら準拠していくのが、22条4項創設の趣旨でもあったわけで、租税法の目的に合わないのであれば別段の定めにより明記していけばよいわけである。加えて、企業会計の基準と大きな齟齬が出るようであれば、それこそ企業会計と税法がお互いに調整していくのが望ましい。

《目次》

第0章	はじめに	1
0.1	問題意識	
0.2	法人税法 22 条 4 項とは何か	
0.3	本論文の構成	
第1章	法人税法 22 条 4 項創設の経緯と論点整理	4
1.1	22 条 4 項創設までの経緯	
1.2	22 条 4 項創設の趣旨	
1.3	22 条 4 項の論点整理	
第2章	法人税法 22 条 4 項は確認的規定なのか	16
2.1	通説への疑問	
2.2	22 条 4 項が確認的規定と解される理由	
2.3	22 条 1～3 項の基本規定との関係	
2.4	22 条 4 項は創設的規定とはいえないのか	
第3章	「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か	26
3.1	22 条 4 項創設時の議論	
3.2	『企業会計原則』を指すのか	
3.3	会計基準との関係	
3.4	通達との関係	
3.5	近時の判例の傾向	
3.6	小括	
第4章	商法の「公正ナル会計慣行」との関係	45
4.1	22 条 4 項創設前後の商法改正	
4.2	公正ナル会計慣行と同一と考えてよいのか	
4.3	公正ナル会計慣行を借用していると考えたことの問題点	
4.4	公正ナル会計慣行についての近時の判例の傾向	
4.5	確定決算主義をどのように考えるべきか	
4.6	小括	

第5章 法人税法22条4項と租税法律主義	58
5.1 22条4項創設時の議論	
5.2 22条4項は租税法律主義に反するのか	
5.3 22条4項違反で罰せられることはあるのか—罪刑法定主義との関係	
第6章 おわりに	70
6.1 22条4項はどのように解釈していくべきか	
6.2 会計基準のコンバージェンスや商法の「公正ナル会計慣行」の影響	
《参考文献》	72

《本文》

第0章 はじめに

0.1 問題意識

法人税法 22 条 4 項が法人税の課税所得計算における益金及び損金の内容を規定しているという前提をとると、益金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている収益、損金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている費用・損失、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは企業会計の基準を意味するとするのが論理的帰結となる。企業会計上の利益に、別段の定めのある項目を加算・減算することにより法人税の課税所得を実務上計算していることから、企業会計がまずありきで、それに対し、法人税の課税所得計算のために調整を行っていると理解するのが自然である。

他方で、いわゆる「トライアングル体制」という描写が会計学の研究者などによってなされてきた。トライアングル体制という表現は、新井清光と白鳥庄之によって提唱されたが¹、トライアングル体制といっても単にお互いが影響しあうだけのことをいっているのか、つまり、企業会計の基準が新しく作成されると、法人税法もそれに伴って改正されるといったことをいっているだけなのか、筆者はそれだけではないと、長年疑問を抱いてきた。それは、会計基準・会社法・法人税法といった法をベースとする関係なのか、企業会計・会社法会計・租税会計といった会計をベースとする関係なのか、トライアングル体制にもさまざまな切り口があると考えられるからである。

そこで、本論文では、この「トライアングル体制」の内容及び理解に対する疑問を少しでも解決すべく、法人税法 22 条 4 項に焦点を絞って考察を進めることとする。

0.2 法人税法 22 条 4 項とは何か

法人税法 22 条 4 項は、「第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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。」と規定する。

法人税法 22 条 4 項は、昭和 42 年の税制改正により、法人税法 22 条の中の所得金額の計

¹ 新井 (1999) 53 頁では、「わが国の企業会計制度は、前述したように、主として商法会計、証券取引法会計（企業会計原則）および税務会計の 3 つから成り立っており、しかもそれらは、相互に関係し、または影響し合って形成されてきている」とし、この 3 つの会計から成り立っているわが国の企業会計制度をトライアングル体制とされている。

算規定の一部として制定されたが、22条4項の創設にあたっては、制定当時、各方面から様々な議論がなされている。この議論についての検討は、次章以降で行うこととするが、昭和42年の税制改正が「税制簡素化についての第一次答申」を受けてなされていることや、制定当時の主税局長であった塩崎潤が、税経通信昭和42年5月号において「税制簡素化の実施にあたって」と題して解説をされていることから、法人税法の簡素化の一環として設けられた規定であることは明らかであろう。もっとも、文字通り簡素化と受け取ってよいかは、制定当時、各方面から様々な意見を概観する限り疑わしい。つまり、簡素化だけであれば、22条4項創設以外にも他に方法があったのではないかと考えられるわけで、まして22条4項のようなあいまいな規定にする必要もなかったのではないかと考えられる。22条4項の創設された目的がいまひとつはっきりしないことと、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かははっきりしないことが、22条4項を正確に理解することを困難なものとしている理由の一つである。

また、22条4項は創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論がある。そもそも創設的規定と確認的規定という用語の定義をしないといけないわけではあるが、通説では、確認的規定とされる²ようだが、果たしてそうなのか。22条1～3項との関係や、確定決算主義から確認的規定であるという結論が導き出せるようだが、22条4項は、益金と損金そのものの内容を定義していると読めるわけで、この読み方だと確認的規定といいきれるかは疑わしい。

0.3 本論文の構成

第1章では、22条4項創設までの経緯をまとめ、どのような議論を経て規定が創設されたか検証する。特に、制定当時の主税局長の見解や、日本税法学会第33回大会でなされた議論、主要な学説をふりかえることで22条4項についての論点を洗い出すことを目的とする。

第2章では、22条4項が創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論について、通説は確認的規定とされるようだが、どのような論拠で導き出されているか概観する。そのうえで、22条1～3項との関係を整理することで、創設的規定とも考える余地がないかどうか検討する。

第3章では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かについて検討する。

² 中里（1983c）1560～1569頁参照。

創設時には、企業会計原則を指すのかどうかについて最も議論されており、これについてまずは概観する。その上で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは具体的にどのような基準を指すのか考察する。

第4章では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は商法の「公正ナル会計慣行」を指すとの主張もある。22条4項が借用概念であるという見解もあり、商法との関係を検討する。また、22条4項が確認的規定であると解する論拠として、確定決算主義が挙げられてきた。おおよそ、確定決算主義を通して、商法の「公正ナル会計慣行」(会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」)に結びつけられるという説明がなされてきているが、この議論が成り立つのか検討する。

第5章では、22条4項のあいまいさが租税法律主義に反するのではないかという議論がある。租税法律主義とは何かを概観し、22条4項との関係について検証する。仮に租税法律主義に反しないとすれば、22条4項の規定違反として罰せられることはあるのだろうか。罪刑法定主義の側面から22条4項について検討する。

第6章では、第1章から第5章までの議論を踏まえて、22条4項を今後どのように解釈していくべきなのか検討する。その上で、近年の会計基準のコンバージェンスとの関係や商法の「公正ナル会計慣行」(会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」)についての判例の影響について検討する。

第1章 法人税法 22条 4項創設の経緯と論点整理

1.1 22条 4項創設までの経緯

昭和42年の税制改正において22条4項は制定されたが、この規定の創設までには様々な議論がなされてきている。品川芳宣『課税所得と企業利益』では、課税所得と企業利益との差異と調整に係る報告書がまとめられている³が、22条4項に関するものとして、ここでは、①昭和27年6月16日経済安定本部企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、②昭和41年10月17日大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」、③昭和41年12月26日税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」を中心に創設の経緯と趣旨を整理することとする。

①が公表される前、昭和24年7月9日に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告として『企業会計原則』が発表された。「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある」ことから、「企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定して、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとする」ことを目的として設定されたのである。

その企業会計原則の公表をもとに、経済安定本部企業会計基準審議会は、昭和27年6月16日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表した。まず前文において、「本意見書は差当り「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すぎないものであって、税法との実際的調整については、更に関係者の間における今後の慎重なる研究に俟たなければならないのである」とされ、総論において「企業の所得が、「継続的に適用される一般に認められた会計原則」に立脚して算定されなければならないことは、今日では税法上においても疑問の余地のないところであるが、企業の損益計算において算定される毎期の純利益と、租税目的のために算定される課税所得との間に差異の生ずることは実際においては免がれないのである」とされた上で、「企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、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から誘導された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。」とされている。

³ 品川（1982）261～266頁参照。

ここでいう「公正妥当な会計原則」や「一般に認められた会計原則」はおそらくは企業会計原則を想定しているのであろう。はっきりいえば、税法側に企業会計原則を根拠に算定した企業の純利益をもとに課税所得を計算するよう求めたのである。

これに対し、同年 7 月に、国税庁はこの意見書が「審議会の正式の意見書ではないにしても、これが経済界に与える反響は無視しえない」として、通達を出している⁴。通達では、課税所得と企業利益は重複する部分が多く、実務上の要請から多くの点で税法が一般の会計実務と一致していることは認めつつも、その「一般の会計実務」がイコール『企業会計原則』というには検討を要するとしており、現段階では『企業会計原則』を受け入れることはできないとしており、意見書の内容については更に十分な検討が必要であるとしている。次章以降でも取り上げるが、おそらくは、「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って従わなければならない基準である」とされている部分がどうも税法の側からはあまりよくは思われていないようである。

その後、昭和 41 年 10 月 17 日に大蔵省企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」が出されるまで長きにわたり議論が止まってしまったわけである⁵が、10 年以上も議論がとまってしまったものが再度議論されることになったのは、昭和 37 年 8 月 10 日付で内閣総理大臣から「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」について諮問を受けたからであろう。昭和 38 年 12 月に税制調査会は「所得税及び法人税の整備に関する答申」をしている。この答申では、「課税所得の範囲及び計算等に関する問題」として、課税所得の意義や所得の発生時期などが挙げられている⁶。

⁴ 「会計学者、会計実務家等が 1 年有余にわたって研究した結果であるから参考となるべき意見書であることはいうまでもないが、その根本的な考え方は、租税政策上差異があるものを除いては企業会計原則を至上のものとしてそれに一致せしめらるべきものであるとの立場を採っている」と評した上で、「税法においては課税所得に対する固有の理論があるから、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ことはやむをえない」、「現在多くの点において、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的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」としている。

⁵ 厳密には、大蔵省企業会計審議会から、昭和 35 年 6 月 22 日と昭和 37 年 8 月 7 日に「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」が出されており、議論がなかったわけではない。(品川 (1982) 261~266 頁参照。)

⁶ 所得の発生時期については、「企業会計における場合の発生主義と結果的には一致してい

昭和 40 年には、昭和 38 年の答申を受け、規定の簡素平明化など税制の整備を図るため、法人税法の全文改正が行われ、課税標準及び税額の計算に関し、「税法上の損益については、従来どおり純資産の増加を来たすものを収益とし、費用は、収益に対応させて計算する原則を明らかにする」とされ、4 項を除き、22 条の条文が今のような形になったのである。従来は、旧法 9 条 1 項にて「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」とされていただけであり、「この法律の規定が抽象的であるため、この総益金または総損金の何たるかについて議論の多かったところであり」「総益金」と「益金」の関係、「総損金」と損金についても明らかでないと思われる点があります」といった問題があったとされている⁷。一方で、「その後における企業会計の発達等も考慮されて、今回の改正を機にその具体化が図られています。ただ、今回のこの規定の改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によって既に税務慣習として充分熟していると考えられる従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではなくありません。」⁸とされ、新旧で変更がないとされている。税務慣習というのが通達のことを意味しているのかはわからないが、条文ではない慣習により課税所得の計算が行なわれていたことが想像される。

その後、昭和 41 年 5 月 26 日に日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」が公表される⁹など、学会から様々な発表がなされて

る面が多い」とし、「合理的な範囲において、できる限り会計上の意味における費用収益対応の原則の実現を図る方向で考える」とした。また、税法と商法との調整についても、「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、多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」とし、いわゆる内部取引については、「株主総会の承認による内部意思の決定を条件」とすべきとした。

⁷ 伊豫田（1965）102 頁参照。

⁸ 伊豫田（1965）102 頁参照。

⁹ 昭和 41 年 5 月 26 日に日本会計研究学会税務会計特別委員会は「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」を公表したが、22 条 4 項の創設については直接触れていないものの、課税所得と企業利益の差異の原因を追究した報告書である。「企業会計を支配する会計諸原則も、税務会計を支配する所得計算諸原則もともに生成発展し、両者の間に存する差異は漸次縮小する傾向にある。しかし、現存する差異はなお少なしとしない。そこには、納税者（企業）間における租税負担の公平性、納税手続と税務行政との双方の簡便性、企業の租税負担能力を考慮する関係上ならびに税法の産業政策及び社会政策参加の関係上発生している差異、したがって、排除の不可能な又は著しく困難な差異がある。また著しい支障なしに、税法が一般に認められた企業会計の諸原則に歩みよることによって消滅せしめうる差異がある。前者の差異については、企業会計を税法の計算原則に従わせしめることによって、これを消去する行き方がとられてはならない。むしろ差異の存在を容認し、申告調整による調和が図られなければならないのである。」とされ、企業会計と調整不

いる¹⁰。

これらの経過を経て、昭和 41 年 10 月 17 日には、②大蔵省企業会計審議会が「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表している¹¹。まず前文において、「本意見書は、調整問題検討の立脚点を企業会計原則の立場のみにおかず、できるだけ税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の可能性を検討し、企業会計原則自体に問題があると思われる主なものを指摘している。」「本意見書は、投資の対象を税法と企業会計原則のみに限定せず、税法・税務行政と企業会計原則・企業会計実務との間に存する差異についても取り上げている。」「本意見書は税法が課税所得の計算に当たり基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことの主張を基調としている。」とされている。①の意見書の「企業会計原則」が「企業会計」に置き換わったのは、①の「一般に認められた会計原則」=『企業会計原則』であることにこだわらず、企業会計が税法に歩み寄ろうとしたといえる¹²。

総論で「税法における適正な企業経理の尊重」と「企業の会計実務における継続性の重視」の 2 つが挙げられている¹³。特に、前者については、「課税所得は、企業利益を基礎と

可能な差異についてはやむを得ないが、それ以外では税法は企業会計に歩み寄るべきだとしている。

¹⁰ 昭和 41 年 5 月 26 日に日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」以外にも、品川（1982）261～266 頁によれば、日本会計研究学会税務会計特別委員会からは、昭和 40 年 7 月 1 日に「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」、昭和 42 年 6 月 16 日に「税務会計の基本問題に関する研究—税法における所得計算原理の解明と批判—」、昭和 43 年 5 月 17 日に「課税所得の計算に関する研究」が公表されており、文部省科学研究費補助金による総合研究委員会として発足した企業利益研究委員会からは、昭和 42 年 3 月 20 日に「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書が公表されている。また、これらを受けて、『会計』などにおいて、様々な議論がなされている。例えば、「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書については、『会計』92 巻 7 号に、泉美之松(国税庁長官)、塩崎潤(大蔵省主税局長)、武田昌輔(成蹊大学)、新井益太郎(成蹊大学)が寄稿している

¹¹ 当意見書に対してもまた、様々な議論がなされている。例えば、『税経通信』Vol.22 No.1 に、渡辺進(神戸大学)、塩崎潤(大蔵省主税局長)、近山仁郎(公認会計士)、久保欣哉(青山学院大学)が寄稿している。

¹² 塩崎（1967a）88～89 頁では、「昭和 27 年以來の会計学界の叫び、つまり「税法は企業会計原則（企業会計そのものではない。）に当然従うべきである。」という要請に対して事務の側は比較的冷淡であった。」「時代の移り変りは恐ろしい。企業会計側も、なぜ、税務側が昭和 27 年以來長らくあれほど主張した「企業会計原則」に耳をほとんどかさなかつたかを十分反省検討し、このような反省と検討に基づいて新しい角度から税法と企業会計との調整に関する意見書を提唱してきた」と述べられている。

¹³ 後者については、「会計方法の継続的な適用が行われない場合には、企業の期間利益は、恣意的に操作されることになるから」、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。」とし、税法が企業の自主的経理を尊重すべきことを強調しているが、これに基づいて税法が企業利益を基礎とするためには、企業

して税法特有の規定を適用して計算されるものである。」「課税所得が企業利益に基礎を置いて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。」「以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする。」旨の規定を設けることが適当である。」と述べられている。健全な会計慣行→企業利益→課税所得という関係がはっきりと述べられており、22条4項の規定がどのように書かれるべきかについて踏み込んだ意見書といえる。

昭和41年12月26日の税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」では、「課税所得の計算の弾力化」において、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように、次のような措置を検討することが必要である。」とし、所得計算の基本規定として、「課税所得は、本来、税法、通達という一連の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」とされた。

が自ら適正な会計方法によって会計処理を行なうことはもちろん、会計方法の継続的適用を特に厳守し、適正な企業利益の算出に努力しなければならない。」とされている。22条4項の規定の書き方につき、「健全な会計慣行によって企業利益が算定していない場合」を明記しているのは、会計方法の継続適用が行われていないケースが当時多く、健全な会計慣行によらずに課税所得を計算することがありうることも念頭に置かれていたからで、健全な会計慣行に対し、依然として懐疑的だったのであろう。

そうして、昭和 42 年の税制改正で、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に従い、22 条 4 項として規定が創設された¹⁴。

1.2 22 条 4 項創設の趣旨

22 条 4 項については、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に従い、創設されたが、立案当局・課税当局の方々が各方面で見解を述べられており、22 条 4 項創設の趣旨を明確にするためにもすこし見てみることにする

藤掛一雄(大蔵省主税局税制第一課課長補佐)は、「法人の各事業年度の所得の金額は、企業が健全な会計慣行に基づいて算出したいいわゆる企業利益を基礎にし、これに税務上の要請に基づく所要の調整を加えて算出することとされています。ところが、近年、このような事業を顧みない傾向が認められましたので、今回の改正を機に、税法における課税所得は、納税者である企業が継続して適用する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の上に立って計算されるものである旨を規定することにより、課税所得と企業の利益とは原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。」¹⁵と述べており、西原宏一(大蔵省主税局税制第一課)も同様のことを述べている¹⁶ところからすると、このことがおおそ立案当局の見解といえる。また、「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、明文の規定があることを予定しているわけではありません。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。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。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方針を示したものである¹⁷。つまり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則ではないが、一般に公正妥当と認められないものを除けば、企業の会計処理でよいとしたのである。さらに、

¹⁴ なお、昭和 41 年 12 月に「税制簡素化についての第一次答申」が公表された後も、昭和 42 年 12 月に「税制簡素化についての第二次答申」も出されている。

¹⁵ 藤掛 (1967) 76 頁参照。

¹⁶ 西原 (1967) 74~75 頁参照。

¹⁷ 藤掛 (1967) 76 頁、西原 (1967) 75 頁参照。

一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は、「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」¹⁸としている。

立案当局の見解には、「簡素化」というキーワードが見られないが、塩崎潤(大蔵省主税局長)は、「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歩し、税務からも画一的な取り扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろう」¹⁹ということが導入の趣旨とされており、ここには「簡素化」が出てくる。塩崎は、第一次答申の趣旨通り、簡素化という目標を掲げているが、その理由付けは第一次答申とは少し異なり、「税法の通達の計算規定の大部分は、企業会計の進歩、納税者の自信、さらには税務側のケース・バイ・ケースの思想の習熟さえあれば削除してもよい筈の当然の規定と考えている。しかし、このようなドラスティックな削除案を提案すると、法令や通達で示された計算規定という「より所」に慣れて、自ら解釈することに慣れていない納税者あるいは企業の経理担当者と税務官吏とを奈落の底につき落とすことにもなりかねない」ことから、「当然のことである」として、22条4項を創設したと述べられている²⁰。もっとも、塩崎は、「税法と企業会計との調整に関する意見書」が出されたころより、企業利益の客観性に対する疑問を述べられており、簡素化の阻害要因はどちらかといえば企業会計側にあるとの考え²¹であるようだが、企業会計の進歩と税法規定の減少により、企業利益と課税所得が一致し、簡素化が進展されるという願いを込めて、導入したとされているのである。その意味では、規定の導入自体は確認的な意味合いが強いものの、規定を導入したことにより、企業利益と課税所得の一致による簡素化の進展を促進させようとする確認的な意味合い以上の目的があったといえる。

他方、国税庁は、この「簡素化」を懸念しているようである。中西清(国税庁法人税課長)は、税経通信の座談会²²において、「課税所得の計算に当たって、確定決算原則というようなこともいわれておりまして、課税所得は、本来、原則的には法人の決算利益と同じものだという精神で法人税法は取り扱ってこられたと思うんです。今回の改正は、その精神をさらに一歩進めて、企業の適正な会計処理の自主性を重んじようという精神のあらわれだ

¹⁸ 藤掛（1967）76頁、西原（1967）75頁参照。

¹⁹ 塩崎（1967b）5頁参照。

²⁰ 塩崎（1967b）5頁参照。

²¹ 塩崎（1967a）参照。

²² 「緊急座談会—42年度税法改正の焦点」『税経通信』Vol.22 No.7 79頁参照。

と思います。」とし、塩崎の考えに追随しているものの、「改正の精神を税務当局側も納税者側も十分によく理解していないと、適正な運営が行われにくいんじゃないか」とし、22条4項が機能するかどうか懸念を示している。また、大塚俊二(国税庁審理課課長)は、税務弘報の座談会²³において、「簡素化」の名のもとに、通達をなくすことへの疑問を呈している。

立案当局・課税当局の見解をまとめると、企業が会計処理において用いている基準や慣行については、一般に公正妥当と認められないものを除き、原則として税務でも認めるという方針を出しているが、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は判例の積み重ねによって今後明確になっていくとしている。一方で、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は企業会計原則ではないともしている。企業利益と課税所得の一致による簡素化をしたいとしているが、実際のところは簡素化により通達等が削除されてしまうと、執行時の判断にばらつきが出てしまい、トラブルが多くなるのではないかと懸念も示されている。

1.3 22条4項の論点整理

22条4項の創設時には、各方面で座談会²⁴が開催され、学会などからさまざまな見解が出ている。特に、日本税法学会第33回大会では、「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」というテーマのもと、活発な議論がなされている。議論の前提として、中川一郎は22条4項に関する問題点を挙げており、22条4項を検討するにあたっての骨組みが明確に示していることから、これを手掛かりとして整理していく²⁵。中川の問題点をまとめると、おおよ

²³ 大塚は、現状の通達について、「一面あまり簡素化、簡素化ということで通達事項を非常に少なくした場合に、実際の執行の面で逆に調査官の判断が人によって非常にまちまちなるといようなことから、かえってトラブルが多くなるという懸念もないではない」とした上で、「ただ通達を少なく簡単にする、薄っぺらなものにするというだけでは、また反面の弊害もあるかと思しますので、簡素化については十分努力はいたしますが、なかなかむずかしい問題がかなりあるのじゃないかと考えております」と述べている。(「座談会—所得計算についての簡素化通達の動向」『税務弘報』Vol.15 No.9 57頁参照)

²⁴ 1.2で挙げた座談会以外にも、「座談会—改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』Vol.22 No.8などが挙げられる。

²⁵ 中川は、22条4項の解釈法論上の問題点として、以下のとおり区分している。(中川(1967a)41~45頁参照)

- 一 文言の解釈「会計処理」「会計処理の基準」「一般に公正妥当と認められる」「計算されるものとする」「別段の定めがあるものを除き」
- 二 商法の計算規定との関係といった明文による諸規定・原則との関係
- 三 通達との関係

そ、①「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何を指すのか、②課税所得の計算上どのように位置づけるのか、③商法や通達などとの関係をどのように考えるのか、④22条4項違反で争うことはできるのか、⑤「事前確認制度」はどのように考えればよいのか²⁶という議論に集約されそうである。

中川の問題提起に対し、日本税法学会第33回大会では、新井隆一、竹下重人(弁護士)、徳島米三郎氏(公認会計士)、山田二郎(広島法務局訟務部長)、清永敬次、近江亮吉が見解を述べられている。各論者の見解については、各章にてその都度取り上げることにするが、少しだけ触れると、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する解釈としては、新井は、「法人税法の目的なり趣旨なりにてらして、「一般に公正妥当と認められる」ような内容を織り込まなければならない」としている²⁷が、竹下は企業会計原則に集約された会計処理の基準や実定法に定められた会計処理の基準である²⁸とし、新井の解釈とは正反対である。山田は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容や範囲が明瞭でなく、商法の計算規定との関係でも問題があると指摘する²⁹。清永は、「あいまいな不明確な条項が導入されたことによって、かえって税法が複雑化した」と評している³⁰。日本税法学会第33回大会を受けて、須貝脩一は各論者の見解を整理しているが、特筆すべきは租税法主義に反するのではないかという議論を展開しているところであろう。これについては第5章において取り上げる。

次に、22条4項創設後から現在までの間に各論者がどのように22条4項を解しているのか、主要な学説として、金子宏、武田昌輔、武田隆二、松沢智、北野弘久、中里実の見

四 課税所得計算の基本規定であるか

五 課税所得の計算に関する個別規定は、22条4項に優先して適用されるか。

六 税務官庁に自由裁量権を与えたものであるか

七 申告所得額の是否認の基本方針を示したものであるか

八 「税法と企業会計との調整に関する意見書」の考え方を導入したものか

九 明文の基準があることを予定していないというのであれば、今後具体的な事例はいかなる具体的な基準によって判断するのか

十 この規定に反することを理由とする更正処分における課税所得の計算が、かえってこの規定に反することを理由として更正処分取消の訴を提起することができるか。

十一 「事前確認制度」に対して、この規定はその法的根拠となるであろうか。

十二 法132条(同族会社の行為計算否認)の適用上の関係

²⁶ 事前確認制度については、本稿では触れないが、22条4項の解釈が課税当局にゆだねられる可能性があることは問題であろう。

²⁷ 新井(1967)21頁参照。

²⁸ 竹下(1967)32頁参照。

²⁹ 山田(1967)30頁参照。

³⁰ 清永(1967a)28頁参照。

解を取り上げる。各論者の見解に関する詳細な検討は、第 2 章以降にて行うため、ここでは紹介にとどめる³¹。

金子宏は、「法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、その上に租税会計がある」という「会計の三重構造」という見解を述べている³²。22 条 4 項については、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定」であり、「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」としている。また、金子は 22 条 4 項の注意点として、1 点目は、「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である。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、2 点目は、「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。」とし、3 点目は、「公正妥当な会計処理の基準は、法

³¹ 他に重要な学説として、田中二郎、品川芳宣の見解が挙げられる。

田中二郎は、法人税法 22 条 1 項～3 項につき、「課税所得に関する法人税法の基本構造を示すものというべきものであるとともに、課税所得の定義的な既定の意味を有するものとして重要である。ここに課税所得の定義的な規定の意味を有しているというのは、直接に課税所得の定義を与えることをせず、益金、損金の例示を試みることによって、課税所得の意義ないし計算原理を少しでも明らかにしようとしているものと認められるからである。すなわち、法人税法は、各事業年度の所得を課税所得として認識し、それを自明の前提とし、その実質的内容は、これを企業会計の理論ないし慣行に委ねているのである。」とされ、4 項については、「税務における会計慣行尊重の原則を裏書きしていることができる。」とする。（田中（1990）497～498 頁参照。）

品川芳宣は、「税法上の課税所得の計算と他の会計制度上の企業利益の計算は、それぞれの目的の違いはあろうけれども、資産の評価方法や減価償却方法等のいわゆる期間損益項目については、基本的には計算目的を同じくするものである。しかも、現行制度の課税所得の計算は企業の利益計算に基礎を置くのであるから、然程違わない目的観にとらわれ互いに自己の計算論理に固執することは、税務行政の円滑化、企業の利益計算コスト等の面からみて決して賢明なことではない」とし、課税所得と企業利益の共通基盤を明確にした点で、22 条 4 項創設の意義があるとする。（品川（1982）13～14 頁参照）

なお、法人税法 22 条 4 項に関する学説を整理している文献として、中里（1983）、中田（1993）、高木（2012）、酒井（2013b）があげられる。特に、中田は、富岡幸雄、武田昌輔、武田隆二、井上久彌、吉牟田勲、松沢智、山本守之、泉美之松、品川芳宣の見解を個別にまとめている。また、学説以外にも 22 条 4 項が検討されたものとして、税務会計研究学会では統一論題として取り上げられ、平成 6 年に「税務会計における公正処理基準の総合的検討」として公表されている。

³² 本記述及び以下の金子の記述は、金子（2012）287～291 頁参照。

の救済を排除するものであってはならないことである。」と、3つ挙げている

武田昌輔は、22条4項を訓示的規定、かつ、補充的規定であるとしているが、「課税所得に関する取扱通達を簡単なものとして、「公正処理基準」に依存することとしたことは、税務行政上の面からみれば、一つの画期的なこと」であったとし、「税務行政上は、創設的な意味をもつものとして評価されるべきであり、したがって、課税所得の内容も実際には変更されたものとみるべき」としている³³。さらに、「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」と踏み込んでいる。

武田隆二は、22条4項はもはや不要であるという見解を述べている³⁴。「昭和42年当時は商法上「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、「確定決算主義の法体系上の不備を側面的に補う必要」から、22条4項が創設されたが、「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」としている。

松沢智は、22条4項は「公正妥当な会計処理の基準の本質を明らかにすることを前提に、商法との関係をふまえて同項を解釈すべきこと、さらに税法の分野においては、企業会計原則はそれ自体は法的判断の基準たりえないこと、及び同項と同条2項、3項とを統一的に理解すべきことを考えるべき」とし、経済的基準説ではなく、法的基準説に立ち理解すべきという見解を述べている³⁵。法的基準説とは、「法人税法の対象たる法人は商法という法規範によって規制されており、しかも、利益の計算処理の方法が会計慣行という「事実たる慣習」（商慣習）として規範性を帯びると認められる限り、法人税法はそれに依拠しなければならないと考える」ことをいい、企業会計原則は規準とならないとしている。また、「法に明文がない場合の法解釈として当然のことを定めた確認的規定」であり、「会計慣行化している会計処理の基準があれば、それは法的規準として扱うということ定めた規定」であるとしている。

北野弘久は、22条4項は借用概念であるという見解を述べている³⁶。「現行法の法論理構造によれば、税法に特段の規定がない限り、法人の所得金額は、収益の額および費用等の額によって計算されることになる。益金および損金の概念自体は、税法固有の概念であるが、その中身は、結局、一般に公正妥当と認められる収益および費用等に依存しているわ

³³ 本記述及び以下の武田昌輔の記述は、武田昌輔（1977）79～81頁参照。

³⁴ 本記述及び以下の武田隆二の記述は、武田隆二（2000）42頁参照。

³⁵ 本記述及び以下の松沢の記述は、松沢（1994）156～166頁参照。

³⁶ 本記述及び以下の北野の記述は、北野（1994）35～38頁参照。

けである。もっとも、税法は、所得金額の計算について広範囲にわたってさまざまな税法規定を設けているので、現実には右の中身（企業会計レベルの収益・費用等の概念）自体をとりだして論じなければならない例はさして多くないといってよいであろう」としている。その上で、この依存構造について、「税法は商法の特別法」の理論が当てはまり、「収益とか費用等とかの所得計算上の概念は、商法からの借用概念」としている。借用概念とすると、収益・費用等の概念を「税法に特段の規定がない限り、企業会計において一般に理解されているところに従って、その税法的意味をとらえるべき」とする。

中里実は、これまでの学説を取り上げながら、22条4項について体系的に研究した論文を発表しており、そこでは「法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシエマ化するわけであるから、法人税法22条4項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったので、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定」とし、22条4項を確認的規定であるとしている³⁷。22条4項は、「従来説かれてきたように、単に企業会計の一般的な基準の総体が課税所得算定の準則となることを漠然と述べた規定ではなく、ある企業が商法上の商業帳簿・計算書類の作成において採用している会計方法が企業会計上「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、それが租税会計上も尊重されることを定めた規定である」と結論付けている³⁸。

主要な学説だけをみても、各論者が22条4項をどのように理解しているのかは同じではないことがわかる。22条4項に関する論点として、武田隆二のように22条4項が不要だとする見解もあるわけで、確認的規定であるのかどうかをまずは検討すべきであろう。次に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か、これは企業会計原則を指すのか、商法の「公正ナル会計慣行」と同一なのか、さらに商法とはどういう関係なのか、例えば北野のように借用概念と解すべきなのか検討すべきであろう。また、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何か明確ではないということは、須貝の指摘のとおり、22条4項は租税法律主義に違反するのではないかという議論が出るわけで、このことについても検討を要するであろう。

³⁷ 中里（1983c）1564～1565頁参照。

³⁸ 中里（1983c）1621頁参照。

第2章 法人税法 22条 4項は確認的規定なのか

2.1 通説への疑問

22条 4項は創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論があり、通説は確認的規定とされるようであると前述した。これは、中里が「確認的規定」か「創設的規定」かという疑問に対し、第1章で取り上げた田中二郎や武田隆二などの論文を引用し、確認的規定と解する説が有力であると述べ、中里自身も「法人税法 22条 4項が商法準拠という課税所得算定方法を定めているということを前提としたうえで、同項は確認的規定であると解したい」と主張されている³⁹からである。もっとも、「通説は確認的規定とされるようである」としたのは、1.3で主要な学説を取り上げたものの、確認的規定という表現を用いて明確に述べられている論者が少ないからであり、また、創設的規定か確認的規定かという用語の解し方が論者によって異なるからである。中里のように、創設的規定を「新たな改革をもたらした」規定、確認的規定を「当然のことを規定した」規定というように解する⁴⁰のであれば、各論者ともどちらかといえば確認的規定として整理できるのかもしれない。しかし、22条 4項が「新たな改革をもたらした」規定ではないといえるかどうかは、各論者の見解や判例などを概観する限り、新たな改革をもたらしていないとは必ずしもいえないのではないかというのが筆者が抱いている疑問である。そうすると、まずはこの議論を始める場合には、創設的規定と確認的規定とは何なのかを定義しなければならない。新たに法律に条文を設けた場合に、創設的規定か確認的規定かという議論は必ず起こるわけであるが、そもそもこの2つが対立する概念であるのかどうか疑問であるし、どちらかといいきれるのか疑問である。しかし、中里の定義だと、「当然のことを規定した」ところ、新たな改革ももたらされたといった場合、創設的規定なのか確認的規定なのか、はっきりしなくなるため、筆者は「解釈」という文言により、対立する概念として次のように仮に定義したい。新たな条文につき、新たな解釈が発生するのであれば創設的規定、現状の追認であり新たな解釈が発生しないのであれば確認的規定であると筆者は定義する。そうすると、新たに条文が設けられる場合には、おおよそ新たな解釈を発生させたいがため設けるのであり、創設的規定といわれる場合のほうが大半なのかもしれない。それでもなお、確認的規定と解される条文が設けられる理由は、現状において当該条文がないと問題が発生すると考えられる場合に、新たな解釈が発生しない範囲で、条文を新たに設ける必要があると解され

³⁹ 中里（1983c）1560～1564頁参照。

⁴⁰ 中里（1983c）1561頁参照。

るからかもしれない。このように考えた場合に、22条4項が確認的規定と解されるのは、現状の追認であり、新たな解釈が発生しないということなのか、各論者の見解を取り上げながら、次に検討する。

また、1.3でも述べたとおり、武田昌輔は創設的規定か確認的規定かという対立軸以外にも基本規定か補充規定かという対立軸でも見解を述べているが、これが創設的規定か確認的規定かという対立軸とどのように異なるのかについて解釈しなければ、確認的規定といえるかどうか正しく判断できないであろう。もっとも、中里も基本規定と呼ばれている点について、須貝の批判を取り上げた上で、基本規定であるという解釈をしている⁴¹。

さらに、創設的規定か確認的規定かという議論を理解する際に検討されている事項として挙げられるのは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の用語解釈であるが、これについては章を分けて取り上げることとする。

2.2 22条4項が確認的規定と解される理由

2.1にて、22条4項の通説は確認的規定とされるようであるとしたが、確認的規定であると解される理由として挙げられてきたものを検討する。

藤掛一雄は確認的規定かどうかについて明確に述べているわけではないが、22条4項を規定することにより、「課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります」⁴²と述べられているところをみると、おそらくは確認的規定と考えられている。また、塩崎潤もまた、「サラリと、・・・追加しているだけである」⁴³と述べられているところをみると、確認的規定と考えていると思われる。

次に学説であるが、先に取り上げた中里の説を検討する。中里は、田中二郎、忠佐市博士、武田隆二、横山茂晴弁護士の説を引用した上で、「法人税法22条4項が商法準拠という課税所得算定方法を定めているということを前提とした上で、同項は確認的規定であると解したい」としている⁴⁴。また、田中耕太郎の見解を取り上げ、「商法32条2項制定以前においても、(私見のように、法人税の課税所得算定が商法に基づくことを認める以上)、法人税法の課税所得算定が商法を介して公正な会計慣行に依拠していたと解することは可

⁴¹ 中里(1983c)1566頁参照。

⁴² 藤掛(1967)76頁参照。西原宏一も同様の見解を述べている。

⁴³ 塩崎(1967b)5頁参照。

⁴⁴ 中里(1983c)1561～1564頁参照。

能だったと考えられる」とした上で、「商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず、我が国法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化するわけであるから、法人税法 22 条 4 項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったのも、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定」と結論付けられている⁴⁵。つまり、中里は、法人税法の課税所得算定は、商法 32 条 2 項の制定以前からも商法の公正な会計慣行に依拠しており、この依拠していることを明文化したにすぎないことから、「当然のことを規定した」として確認的規定であるとしているのである。しかし、①「法人税法の課税所得算定が商法を介して公正な会計慣行に依拠していたと解することは可能」としているが、公正な会計慣行と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係は同義なのか、②「商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず、我が国法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化する」としているが、商法改正のほうの方が後でも成立するのか、シェーマ化できるのかどうかは疑わしい。この点は第 4 章にて引き続き検討する。

商法 32 条 2 項の制定前でも 22 条 4 項は確認的規定であることは明らかであるとする見解をとるのは、武田隆二で、昭和 49 年商法改正により公正ナル会計慣行の斟酌規定が入ったことにより、22 条 4 項の歴史的使命は終わったとし、昭和 49 年以降の 22 条 4 項不要論を唱えていた。武田隆二は、22 条 4 項が商法 32 条 2 項よりも先行した理由として、「もともと確定決算主義を採用している税法としては、・・・商法を介して「公正ナル会計慣行」に連係する体系によるべきであった」ため、「確定決算主義の法体系上の不備を側面的に補う必要」からとしている⁴⁶。この考えのもとには、「商法（私法領域）と税法（公法領域）とはその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」⁴⁷とし、「税法は、確定決算主義に従い、商法決算に原則的に依存する旨を明記している」⁴⁸としていることにある。

次に、武田昌輔は、22 条 4 項を創設的規定か訓示的規定かという対立軸で、訓示的規定であるとしている。武田昌輔は、創設的規定か訓示的規定かはこのような規定が必要かどうかという定義をしており、「この規定によって益金・損金の内容が実質的に変更されたかどうか、つまり、実質概念に相異をきたしたかどうかという点と、税務行政上の独自の解

⁴⁵ 中里（1983c）1564～1565 頁参照。

⁴⁶ 武田隆二（2000）42 頁参照。

⁴⁷ 武田隆二（2000）40 頁参照。

⁴⁸ 武田隆二（2000）41 頁参照。

積（主として通達）に相異をきたしたかどうかの二つの面から接近する必要がある」としている⁴⁹。前者については、22条4項を益金・損金の内容をなすものとして収益及び費用・損失があり、これが企業会計という技術を用いて確立されていることから、課税所得の計算構造においては補充的規定とされ、訓示的規定とみるべきとし、さらに、「極端にいえば不必要な規定である」とまでしている⁵⁰。他方、後者については、「できるだけ課税所得に関する取扱通達を簡単なものとして、「公正処理基準」に依存することとしたことは、税務行政上の面からみれば、一つの画期的なこと」であったとし、創設的な意味をもつものとして評価できるとしている⁵¹。武田は、益金・損金の内容が実質的に変更されていないとして訓示的規定としているが、実質的に変更が本当になかったのかどうかについては疑問である。一方で、武田昌輔は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「税法の建前からみてそれが一般に公正妥当と認められるもの」であるとし、企業会計原則や商法の規定が直ちにそのまま該当しないとしている⁵²。そうすると、おそらく従来から企業会計をもとに課税所得を計算しているが、税法の建前からみて公正妥当と判断された企業会計がもとになっていることから、22条4項が導入されたことによって何ら変わることはないという見解なのだと推測される。

松沢は、22条4項を確認的規定であるとしているが、中里や武田隆二のアプローチとは異なる。「法人税法は課税所得の計算に関して別段の定めとして種々の規定を設けているので、23条以下の規定が先ず適用され、それによって解決しえない場合にはじめて補充的に22条4項が適用される」とし、「同条4項がすべてに優先する原則的規定と解すべきではない」とされ、「法に明文がない場合の法解釈として当然のことを定めた」ものとして、確認的規定であるとしている⁵³。23条以下の規定で解決しなかったものを22条4項で補足するという意味で確認的規定とされており、確認的規定とする論拠が他の論者とは異なる。また、松沢は、商法32条2項との関係については、法的基準説の考え方を示した上で、「企業の確定決算を規制する法規は、商法の計算規定、附属省令、規則等の商事法令であるが、必ずしも法人の会計処理のすべてにつき明文を以って規定しているわけではないから、商事法令の規定の欠缺している部分については、商事法令の解釈により、更に会計慣行のう

⁴⁹ 武田昌輔（1977）80頁参照。

⁵⁰ 武田昌輔（1977）80頁参照。

⁵¹ 武田昌輔（1977）81頁参照。

⁵² 武田昌輔（1977）88頁参照。

⁵³ 松沢（1994）161頁参照。

ちの慣習法ないし商慣習として一般に行なわれているもの、最後には条理によって判断することになる」とし、ここでいう商事法令や商慣習として用いられている計算基準こそが22条4項と説かれ、このように考えれば商法32条2項と矛盾なく統一的な理解ができるとしている⁵⁴。ただ、やはり、公正な会計慣行と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係は同義なのかについては疑問が残る。この点は第4章にて引き続き検討する。

北野もまた、22条4項を確認的規定であるとしているが、そのアプローチは中里のアプローチに近い。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は企業会計で発達した会計慣行といえるが、法的にはそれは商法の計算秩序の予定するところであって、その意味では単なる事実概念ではなく、商法上の法規範概念である」とし、22条4項を商法からの借用概念と位置付けられ、「22条の計算構造上、税法に別段の規定がない限り、収益、費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うものであることは法論理上自明である」とされ、確認的規定としている⁵⁵。これに対し、中里は、北野の見解を引用しているわけではないが、文言が異なることから借用概念の問題は生じないとしている⁵⁶。北野の見解が正しいかどうかについては、租税法において長年論争が繰り広げられている借用概念の問題について検討しなければ結論を見出し得ないであろう。この点についても、第4章にて引き続き検討する。

まとめると、確かに確認的規定とする見解が多数であるが、その論拠はまちまちである。中里のように商法との関係を重視して商法準拠の考えから確認的規定と導く見解もあれば、武田昌輔のように益金・損金の内容が実質的に変更されていないとの考えから導く見解もある。ただ、商法との関係を重視する見解には、22条4項は商法32条2項の公正ナル会計慣行が創設された時期より前であることをどのように説明するかなど検討すべき事項が多く含まれており、商法32条2項と22条4項は同じ意味なのかどうか、異なるとすればどのように異なるのかが検討されなければならない。

⁵⁴ 松沢（1994）162頁参照。

⁵⁵ 北野（1994）74頁参照。また、北野は、第55回国会公述要旨において、「法人税法22条4項に、課税所得は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する旨の基本規定が設けられることになっておりますが、実は、現行法のもとにおいてもそのように解せられるのでありまして、その意味においてもこの規定は確認的規定であると解されます。」と述べた（北野（1967）27頁参照）。

⁵⁶ 中里（1983c）1553頁参照。

2.3 22条1～3項の基本規定との関係

次に、基本規定か補充規定かという対立軸について検討する。

そもそも22条4項が基本規定かどうかについては、「税制簡素化についての第一次答申」において、「税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適切と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」としているわけであるから、この答申をそのまま受け入れるのであれば、当然に基本規定であり、議論の余地はないだろう。しかし、実際には基本規定かどうかを疑問視する見解も多数あり、基本規定であるかどうかについては、今一度確認する必要がある。ここで基本規定とは何かという問いに対し、22条1～3項を指すことに対して異論はないであろう。そうすると、4項が基本規定に当たるとするのは、1～3項に並ぶ規定であるということになる。逆に、基本規定でないとするならば、1～3項で不足している部分を補足する規定であるということになる。

まずは、基本規定か補充規定かという対立軸で議論を展開している武田昌輔の見解を取り上げる。2.2でも取り上げたとおり、武田は22条4項を補充規定としている。その一方で22条4項が「収益、費用・損失の中味をカバーすることは大きい」とされ、「公正処理基準によって課税所得を計算するとしているのは、実質的には大きな意義がある」とし、基本規定といえなくもないとしているが、「法概念としては、益金、損金があること、そして、その内容をなすものとして収益及び費用・損失があること」とし、補充規定としている⁵⁷。おそらく実質的には基本規定なのだが、形式的には補充規定という解釈をしているのであろう。また、武田は、補充規定とした場合に基本規定と公正処理基準の問題を再検討する必要があるとし、収益の発生する取引について公正処理基準が限定できるかどうかという問題と実現主義の原則に関する問題の2つを挙げている⁵⁸。

次に、中里の見解であるが、22条4項を基本規定であると解していることは先に述べた。「法人税法が企業利益を前提としてこれに修正を加えて課税所得算定を行なうという構造を採用していること、及び、「別段の規定」という文言が用いられていること等からみて、

⁵⁷ 武田昌輔（1977）79～80頁参照。

⁵⁸ 武田昌輔（1977）82頁参照。

基本規定であるとしているが、この議論はあまり重要ではなく、「租税法の明文規定がどこまで規定しており、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がどのような場合にどの程度適用されるのかを明らかにすること」が重要であるとしている⁵⁹。しかし、租税法の明文規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係こそ明らかにしないと、お互いのいいとこどりで処理をしてもよいのか、あるいはそうではないのか、解釈の余地が残るわけで望ましい状況とはいえない。また、別段の定めとの関係については、別段の定めが該当しない場合に、22条4項が適用されるとしている⁶⁰。

他方、須貝は、「4項は2項、3項の額の計算に関する原則規定であり、別段の定めは例外的のものであるから、所得計算の基本規定であるとするのは、形式的な解釈であるにすぎない。別段の定めこそが法人税法ほんらいの規定であって、法人税法の規定に優越的な重要性を認め、不文の基準にたいしてはむしろこれに補充性を認めるにすぎなかった従来の解釈が右のような一片の形式論によってくつがえされるものではない。」⁶¹とし、4項を基本規定と解することに対し、強烈に批判している。

松沢は、2.2でも取り上げたとおり、23条以下の規定で解決しなかったものを22条4項で補足するという見解をとっている。22条4項の適用につき、「最初に「別段の定め」の規定が先ず優先し、次いで2項、3項が適用されるが、「事実たる慣習」と認められる会計慣行が存在する場合には、その慣行に依拠することを確認したものである」とし、補完的にのみ働くとしている⁶²。また、「4項が存在することを以って、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原理を無視するような会計学的発想は妥当でない」⁶³とされ、4項を基本規定とする見解には批判的である。

まとめると、22条4項を基本規定とする見解はどうやら少ないようで、むしろ補充規定とする見解のほうが多い。22条4項を確認的規定とする論者が、22条4項を積極的に評価し基本規定とするのはおおよそ考えられないことなのかもしれない。

創設的規定か確認的規定かという議論と基本規定か補充規定かという議論を整理すると、基本規定を確認的規定として入れたのか、補充規定を確認的規定として入れたのか、あるいは、単に基本規定か補充規定かを判断せずに確認的規定として入れたのかという議論に

⁵⁹ 中里（1983c）1566～1567頁参照。

⁶⁰ 中里（1983c）1567頁参照。

⁶¹ 須貝（1968）3頁参照。

⁶² 松沢（1994）163頁参照。

⁶³ 松沢（1994）164頁参照。

分けることができそうである。

2.4 22条4項は創設的規定とはいえないのか

しかし、こうして考えてくると、そもそも22条4項はいったい何を規定しているのだろうか。創設の趣旨を振り返ると、「税制簡素化についての第一次答申」では、「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定」を設けるべきとしているところからは、課税所得の計算は健全な会計慣行を何らかの形で参照すべきということは少なくともいえるだろう。各論者の見解が分かれるのは、健全な会計慣行が課税所得とどのように結びついているのかということである。そして、さらに理解を困難にしている原因は、課税所得は企業利益をもとに実務上は算定するのであるが、実際の条文には企業利益という用語がつかわれていないことであろう。各論者の見解を踏まえると、22条4項を、①益金・損金の中身である収益、費用・損失は健全な会計慣行に基づくべきと定義している条文、あるいは、②課税所得算定の基礎は企業利益に基づき、その企業利益は健全な会計慣行に基づき算定されているという定義をしている条文という2つの解釈があるのではないかと考えられる。

実際の条文から②の解釈と読み取ることができるかどうかについては、創設の趣旨などをみればそのように理解できるかもしれないが、条文だけをみると困難であり、収益、費用・損失の中身を定義しているだけの条文としてしかみえないであろう。もしかすると、課税所得算定の基礎は企業利益に基づくというのは、22条4項創設以前からも自明の論理だとして、このような条文になったのかもしれない。第4章の確定決算主義でも取り上げますが、明治17年から課税所得の計算は企業利益に基づいていたようである⁶⁴。

しかし、問題の本質は「公正妥当」の判断が、企業会計の観点からなされるのか、租税法の観点からなされるのかということであろう。②の解釈であれば、健全な会計慣行の判断は企業会計の観点からなされる。①の解釈であれば、企業会計の観点からなされることも、租税法の観点からなされることも両方ありうる。ただ、①の解釈であれば、益金・損金の中身である収益、費用・損失が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づくという条文の順番になっており、課税所得の計算は22条1～3項までで決まっているわけで、4項は補充的な役割となることから、租税法の観点からなされるべきと考えるべきである。もっとも、①②の解釈で企業会計の観点から判断される場合であっても、健全な会計

⁶⁴ 日本公認会計士協会（2010）6～7頁参照。

慣行の判断が租税法の観点からまったくなされないわけではなく、租税法の観点から、健全な会計慣行だとされないものは、本来は別段の定めで規定すればよいわけである。しかし、それでもなお企業会計の観点から判断されるべきというのであれば、条文の位置も1項や2項といった最初のほうに規定されるべきであるし、たとえば、「課税所得は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する」といった形で、もっとその旨が明確にされてもいいはずである。そうすると、収益、費用・損失の中身を定義しているようにしかみえない規定である以上は、租税法の観点から判断すべきであろう。

まとめると、4項という条文の位置、そして、4項の条文の表現からすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は租税法の観点から、つまり、租税法のフィルターを通して判断されるべきと考えられる。そうすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中身は何か、租税法のフィルターを通すとはどういうことなのかという疑問が生じるわけである。中身については、例えば、中里のように商法準拠という考え方からは商法32条2項の公正ナル会計慣行と同じ意味なのかといった議論が生じるわけである。そうすると、商法の「公正」とは何か、租税法の「公正妥当」とは何かということになるわけで、これが同じなのかという議論になるわけであるが、このあたりはお互いの関係を含め、第4章で詳しくみる。少なくとも、商法と租税法の目的の違いから、商法の公正ナル会計慣行とはその射程範囲が異なるであろう。

租税法のフィルターを通すという考え方については、先に取り上げたとおり、武田昌輔が「税法の建前からみてそれが一般に公正妥当と認められるもの」と指摘している。この点につき、第5章で取り上げるが、谷口勢津夫は、租税法のフィルターを通すこと、つまり、法人税法1条による否認については批判的である。一方で、酒井克彦は、課税の公平というスクリーンを持ち込んで判断した過去の判例で判断するのは短絡すぎるが、「租税法の観点からの課税の公平というスクリーンを持ち込む法的根拠」は、条理等に求めるほか、法人税法1条の「私法上の会計慣行を尊重しつつ、個別の法人税法上の規定の適用に当たって、それらの規定が適正な課税の実現のための実体的法規範であるから」とし、このような法的構成を承認するならば、22条4項を確認的規定と解釈するのは不可能ではないとしている⁶⁵と指摘している⁶⁶。

⁶⁵ 酒井（2013b・上）67～68頁参照。もっとも、酒井は更なる検討を要するところで、試論であるとしている。

⁶⁶ 酒井は、「同条項は「一般に公正妥当と認められる会計処理に従って」としているのでは

さて、創設的規定と確認的規定についての筆者の定義に戻ると、確認的規定を現状の追認であり、新たな解釈が発生しないことと定義したが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について租税法のフィルターを通して解するということになっても確認的規定といえるだろうか。租税法の目的に照らして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」だと判断することは、22条4項創設以前は条文がなかったわけであるから積極的に判断する必要がなかったわけで、この意味で創設的な意味があるといえるかもしれない。

今となつては、なぜ22条4項のような条文になったのかは知るすべもないが、近時の判例（例えば、平成25年2月25日東京地裁判決（不動産流動化事件）など）は筆者のような解釈で行われる傾向にある。

ただ、やはり、そうはいつでも創設時に様々な議論がなされ、創設の趣旨などを踏まえると、条文にみえないもの以上のものが規定されているようであり、創設的規定とするにはさらなる検討が必要であろう。

なく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」としているのであって、単に公正妥当と認められる会計慣行に従わせようとする規定ではない。そこに「基準性」を求めるといふ法人税法の要請を念頭に置けば、上記のような法人税法の目的適合的な整理も考えられるのではなかろうか」（酒井（2013b・上）72頁）としているが、この点は第3章にて検討する。ただ、条文は「会計処理の基準」としているのに、立案当局者の解説では「健全な会計慣行」となっており、22条4項が「基準性」を求めているかどうかはわからない。企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準以外の会計慣行などを広く含むのだと解釈するのであれば、基準性が必要とはいえないかもしれない。

第3章 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か

前章で問題となった、22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の本身とは何か。22条4項創設時の議論や判例の傾向を整理する。

3.1 22条4項創設時の議論

22条4項創設時にもっとも意識されていたのが、『企業会計原則』である。1.2でも取り上げたが、大蔵省主税局税制第一課の藤掛一雄や西原宏一の見解では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、『企業会計原則』ではないと明確に述べられている。『企業会計原則』がなぜ「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないのかは3.2において検討する。また、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は、「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」とされており、近時の判例を3.5にて概観する。

藤掛一雄や西原宏一の見解をもう少しみてみると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、1.2でも取り上げたが、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」をいい、明文の基準があることを予定しておらず、『企業会計原則』ではないとのことである。その上で、「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」⁶⁷としている。まずは、一義的には企業が現実に用いている基準を広く含むと解釈するのであろうが、一般に公正妥当と認められないものとは何かをどのように判断しているのかが明確ではない。企業が慣行として行っている会計処理には、一般に公正妥当と認められないものがあるのだとすると、税法の観点から、一般に公正妥当と判断しているのかもしれない。そうなると、「一般に公正妥当と認められる」かどうかは、前章でも述べたが、租税法のフィルターを通して解釈することになるのかもしれない。

税経通信の座談会での「改正税法を企業はどうみるか」において、久保田一信(大蔵省税制第一課課長補佐)は、誰が公正妥当と認められるかという問いかけに対し、「まず第一に、この企業の収益、あるいは費用、損失といったようなものを認識いたします方は、これは第一次的には会社の経理担当の方々、あるいはその背後にごぞいます会社の経理規定といったようなものになると思います。その次に、その行なわれました処理について、一般に

⁶⁷ 藤掛(1967)76頁参照。西原宏一も同様の見解を述べている。

公正妥当と認められるかどうかという判断をいたしますのは、税務の側ではないだろうか
とこう思います。」⁶⁸とされており、税法の観点からも一般に公正妥当と判断すべきと踏み
込まれているのである。さらに、会社の経理担当者と税務関係者の意見が一致しない場合
には、異議申し立てや裁判によって判断すべきとされているのである⁶⁹。

そうすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、22条4項創設当初か
ら、租税法のフィルターを通して解釈されるべきであるとされていたのであり、裁判所
の判断の前に税務関係者、つまり税法側の判断が入ると解されていたのである。

3.2 『企業会計原則』を指すのか

次に、『企業会計原則』が、22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」
ではないとされる理由として挙げられてきたものを概観する。

『企業会計原則』は、昭和24年7月9日に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報
告として発表され、それを受けて、昭和27年6月16日に「税法と企業会計原則との調整
に関する意見書」が公表されている。これに対し、国税庁は同年7月に通達を出し、意見
書の内容については更に十分な検討が必要として、暗に『企業会計原則』をそのまま受け
入れることはできないとしたのである。ただ、この通達の中では『企業会計原則』のどの
部分が受け入れられないかは述べられていない。おそらく、「企業会計原則を至上のもの
として」と表現しているところを鑑みると、『企業会計原則』を受け入れるのが当然である
とするような態度に国税庁が反発したのではないかと思われる⁷⁰。

その後、十数年にわたる空白期間を経て、昭和41年10月17日に、大蔵省企業会計審議
会が「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表した。この意見では前述したとお
り、調整が進まなかったことから、『企業会計原則』にこだわらず、企業会計が税法に歩み
寄ろうとしたのである。「税法と企業会計との調整に関する意見書」には、「税法と企業会
計原則との間に存在する差異のうちには、企業会計原則自体に問題があると考えられるも
のがある」とし、①未収収益、②割賦販売収益、③委託販売収益、④臨時巨額の損失、⑤
繰延資産、⑥キャピタル・ゲイン、⑦無償譲渡又は低廉譲渡に係る収益を挙げており、今
後十分な検討を行う必要があるとされていた。

⁶⁸ 「座談会—改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』Vol.22 No.8 85頁参照。

⁶⁹ 「座談会—改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』Vol.22 No.8 85頁参照。

⁷⁰ このあたりは、1.1の塩崎主税局長の見解参照。

そうして、昭和 42 年改正によって、22 条 4 項が創設されたが、その時点では、大蔵省主税局税制第一課 西原宏一や藤掛一雄は、企業会計原則の内容は規範性をもつものばかりではないとして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は『企業会計原則』ではないと明確に述べていた。具体的に企業会計原則のどの部分に規範性がないといているかは定かではないが、学説上は多くの批判がある。

1.3 でも取り上げたが、金子宏は、公正処理基準には 3 つの注意点があるとしその 1 つとして、「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」としている。企業会計原則については、「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」とし、「法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく」「仮に、企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確ではないことが少なくない」と批判を加えているものの、公正処理基準には、企業会計原則や企業会計基準委員会の会計基準などを含むとしている⁷¹。

武田昌輔は、「(1) 企業会計原則には実務の中において会計慣行となっていないものもあること、(2) 会計慣行とはなっていないが、一般に公正妥当と認められるもの」の 2 点を指摘されている⁷²。

1.3 でも取り上げたが、松沢智は、「企業会計原則はそれ自体は法的判断の基準たりえないこと」から公正処理基準に含まれないとしている。この理由としては、「現行の企業会計原則は、その性格上必ずしもすべてが慣行を要約したものでもなく、また、実践規範としてのもののほかに、指導原理としての企業会計原則の双方の性格も混在している」からであり、「会計慣行化されて社会もそれを容認していると認められる限りにおいてのみ規範性を有する」ことにならないと含まれないとしている⁷³。

そうすると、『企業会計原則』にはまだ会計慣行となっていないものが含まれていることから、『企業会計原則』を意味するものではないとも考えられるが、その一方で、『企業会

⁷¹ 金子 (2012) 288~290 頁参照。

⁷² 「(1) については、企業会計の実務の中に会計慣行として発達したものでなくとも、それが一般に公正妥当なものであれば、税法にいう公正処理基準に該当するものと解される。例えば、未収収益はすべて計上することを原則とすべきことなどがこれに該当する。(2) は、「その他の資本剰余金」のように、まだ定着していないものであるが、現在では、「その他の剰余金」として処理することとされている。」と指摘している (武田昌輔編 (1979) 1156~1157 頁参照)。

⁷³ 松沢 (1994) 158~160 頁参照。

計原則』には会計慣行となっているものも含まれてもいるわけである。『企業会計原則』の規定の中にも規範性をもつものもあるわけで、その意味では公正処理基準に含まれると解すべきである。ただし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、租税法のフィルターを通して解釈するという観点からは、『企業会計原則』のうち規範性がないものについては含まれないと解釈すべきであろう。その意味では、『企業会計原則』そのものが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではなく、『企業会計原則』のうち、租税法のフィルターを通して公正妥当と認められたものが 22 条 4 項に含まれると解釈すべきであろう。

3.3 会計基準との関係

『企業会計原則』以外の会計基準であるが、3.2 のように解釈するのであれば、その後、『企業会計原則』の修正を行っている企業会計審議会が設定した会計基準についても同様といえよう。その意味では、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準には、複数の会計基準が含まれていると解してよいであろう。

しかし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、租税法のフィルターを通して解釈するとしても、いったいどこまでが対象なのであるだろうか。「会計処理の基準」であるから、企業会計審議会が出している会計基準だけに限定すべきなのかといえ、おそらくそうではないだろう。金子宏は、「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」⁷⁴としており、会計慣行という用語を使われている。「税法と企業会計との調整に関する意見書」でも「税制簡素化についての第一次答申」でも、「健全な会計慣行」という表現が用いられている。しかし、昭和 42 年改正では、「健全な会計慣行」という表現ではなく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現に変わっているのである。昭和 41 年 12 月の第一次答申では、「健全な会計慣行」であったのが、昭和 42 年 5 月の第 55 回国会公述要旨で北野が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現を用いており、昭和 42 年 12 月の税制簡素化についての第二次答申でも、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現が選択されていたことをみると、この間に表現が変わったのである。企業会計原則の表現を用いたのか、昭和 40 年 11 月の国税庁長官通達（直審（法）84）の「一般に認められた適正な企業会計の原則」とい

⁷⁴ 金子（2012）289 頁参照。

う表現にあわせたのか、あるいは、「大蔵省主税局「税制簡素化の実施の方向について」（試案）（昭和 43 年 1 月）においては、所得計算の基本規定として「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したが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。」としていた。この適正な会計慣行という表現は、会計慣行に適正という考え方がありうるかどうかの問題となってこれを避けたといわれている。」⁷⁵との武田昌輔の指摘どおりなのかはわからない。大蔵省主税局税制第一課の藤掛一雄や西原宏一の論稿では、第一次答申の「健全な会計慣行」が引用されているところをみると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用語は用いていないものの、「健全な会計慣行」と同一の意味と解してよいかどうかは議論の余地があるものの、ほぼ同義に用いられており、同一の会計基準なり、会計慣行なりを想定していると考えてよいであろう。

そうすると、「健全な会計慣行」とは何かという議論になるわけだが、「慣行」とは何か、つまり、どういう状況になれば慣行となりえるのかという疑問も出てくるわけである。このあたりは商法の公正ナル会計慣行についての議論を参考にすべきであろう。ただ、第 4 章でもふれることになるが、商法では「公正ナル会計慣行」とされており、「会計処理の基準」とはされていないわけである。この点について、商法では、「会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあったよう」⁷⁶であるとされており、租税法でこの点に注意が払われなかったものだとすると、法的規制の観点から問題がある、つまり、会計専門家の決めた基準に対して白紙委任していることになるのかもしれない。この点、なぜ租税法が「健全な会計慣行」という文言にしなかったかには疑問が残る。

3.4 通達との関係

次に、22 条 4 項の議論をする際に、通達との関係を明らかにしなければならないであろう。つまり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に通達が含まれるかどうかである。

議論に入る前に、そもそも通達とは何かについて、その位置付けを明確にしなければならないであろう。国家行政組織法 14 条 2 項において、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対

⁷⁵ 武田昌輔（1969）120～121 頁参照。

⁷⁶ 弥永（2001）31 頁参照。

し、訓令又は通達を発することができる。」とされている。金子宏は、「通達とは、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。したがって、通達は租税法の法源ではない。」⁷⁷として、通達は法律ではない旨を明確にしている。しかし、他方で、「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。」⁷⁸としており、通達は形式的には法源ではないが、実質的には法源であるとしている⁷⁹。これが従来から、通達が租税法律主義に反するのではないかと主張されてきた根本原因であろう⁸⁰。

しかし、なぜ通達が作成されるのであろうか。田中二郎によると、運用の問題が大きいとしている⁸¹。

⁷⁷ 金子（2012）104頁参照。

⁷⁸ 金子（2012）104頁参照。

⁷⁹ 通達が法源であるかどうかについては、田中二郎も「通達は、それ自体として、法源としての意義をもつものとはいえない。ただ、通達によって示達された租税法規の解釈が、長年にわたり、税務行政庁によって実施され、相手方である人民の側においても、その取扱いが意義なく諒承され、それが正しいほうの解釈として、法的確認にまで高められるようになった場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立するに至ったとみることができるであろう。」（田中（1990）100～101頁参照）とされ、北野弘久も「税務通達は法社会学的には重要な法源性を構成しているといわねばならない」（北野（1999）176頁参照）とし、実質的には法源であるとしている。

⁸⁰ 「租税に関する通達については、その効力問題を中心として昭和27年頃から数年間主として税法学者から租税法律主義との関係において問題が提起され、税務当局から若干の弁護が行なわれて一応その論争は終結したかのようにみえた。しかしこの論争は、昭和37年の国税通則法の制定の際にもある程度再燃したようであるが、過去のそれほどでもなかったようである。」（塩崎（1965）36頁参照）

⁸¹ 田中は、通達を作成される理由として、「租税法においては、租税法律主義の原則に従い、課税要件等は、すべて原則として、法律によって定められているが、これらの法律の具体的適用に当たっては、解釈上の疑義を生ずる場合が少なくない。従って、現実にその適用に当たる第一線の税務署又は税関等において、その取扱いが区々に分かれ、租税の公平負担の原則等に反する結果を生ずるおそれもないではない。そこで、各租税法について、国税庁が基本通達とか個別通達とかを発し、これによって、法律の解釈を示し、取扱基準を明らかにし、第一線における取扱いの統一を図ることにしている」としている（田中（1990）100頁参照）。

他に、通達の役割と機能をまとめたものとして、塩崎潤氏が大蔵省大臣官房財務調査官時代に書かれた文献では、以下の5つにまとめられている。（塩崎（1965）43～44頁参照）

①通達は、上級官庁が下級官庁の権限行使を指揮するために発する命令である。従って、国民の権利を制限しあるいは義務を課する法規ではない。

②法規ではない通達は、もちろん、憲法にいう租税法律主義に違反しない範囲で機能する。

③通達は、国税庁が国税局および税務署という下級官庁に対して租税法規の解釈を明らか

さて、22条4項に通達が含まれるかどうかについてであるが、中川一郎は22条4項に関する問題点として、「通達が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を具現化しているものとするならば、通達は、本項を介して法的根拠を有することになり、その結果、実質的には、法的拘束力を有するものと認めることになりはしないか。」⁸²としている。これに対して、清永は、「ある通達が新規定の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものである場合は、その通達の解釈は裁判所によっても支持されるであろう。しかし、このことは通達自身に一般的な法的拘束力が付与されるということの意味しない。裁判所はあくまでも法22条4項を適用するのであって通達それ自身を法的拘束力があるものとして適用するのではないからである。」⁸³とされ、法的拘束力はないとしている。他に、竹下重人(弁護士)も新井隆一も通達は公正処理基準に該当しないとしている⁸⁴。

他方で、課税当局側の見解としては、塩崎潤が大蔵省主税局長であったときには、数多くある通達を減らすべきだとされているだけで、22条4項に通達が含まれているかどうか言及していない⁸⁵が、大蔵省大臣官房財務調査官時代に書いた解説では、「租税法主義に違反せず、しかも企業の会計慣行の最大公約数的なものを課税所得計算の指針としている通達は、行政処分合法性ないし適法性の推定とも関連して裁判所の判断に重要な参考となりうるという説に賛成である。もちろん、通達が裁判所を拘束するものではないことは、税法学者の述べる通りである。」⁸⁶とされており、企業の会計慣行＝通達と読める表現から

にし、税務官庁を通じて解釈の統一を図る役割と機能を持つものである。

④③の解釈機能は同時に、税務官庁に委ねられた裁量の幅を縮小し、あるいは、解釈の幅を一本の線にきめるなどマチマチの行為となることをできるだけ少くして、納税者との間の争いを少くする役割と機能を持っている。

⑤戦後は、アメリカ法体系の影響を受けたけれどもそれでもまだドイツ法体系の影響が強いと思われるわが国の法律では、必要な最小限度の簡潔な抽象的表現を持つ規定から成っているが、行政庁の解釈通達は、この簡潔な抽象的表現の規定を国民にわかりやすく理解させる役割と機能を持つ、殊に、通達の90%をしめる課税所得に関する所得税や法人税の通達は、まさにむずかしい租税法規の国民に対する解説であり、計算例という貴重な役割と機能を果たしているといえよう。

⁸² 中川(1967b) 34頁参照。

⁸³ 清永(1967a) 29頁参照。

⁸⁴ 竹下(1967) 32頁、新井(1967) 21頁参照。

⁸⁵ 「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歩し、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信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろうということに求めるべき」としている(塩崎(1967b) 5頁参照)。

⁸⁶ 塩崎(1965) 44頁参照。

は、22条4項に通達が含まれると解されるであろう⁸⁷。

筆者は、通達が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に含まれると解してよいのではないかと考えている。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ないし「健全な会計慣行」に通達が含まれるかどうかは、それが会計慣行となっているかどうかにある。そうすると、公表されている通達をもとに、企業の経理担当が会計処理をしている場合に、それでも通達だからといって「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないとすることはできないであろう。

しかし、そもそも通達をもとに、企業の経理担当が会計処理をするという場合が想定できるのであるか。つまり、22条4項が導入される以前であれば、簡素化されていないため、企業会計と調整されていない膨大な数の通達があるわけで、通達をもとに会計処理をするということが想定されるが、22条4項が導入されてからは企業会計と通達の調整がなされていくわけであるから、そういったことがない、あるいはなくなっていくわけである。そうすると、企業会計原則などにのっていないものが通達にのっており、その通達をもとに会計処理する場合は該当することになる。

実際、増井良啓は、通達の用いられている領域には、①法律の規定を前提として、それを補完するもの、②かなり広範なことがらが通達限りで決められているものの2つに分け、②については、課税ルールの骨格自体を通達で定めている場合と事実認定のやり方を定める場合を挙げている⁸⁸。とりわけ課税ルールの骨格自体を通達で定めている場合については、組合課税に関する通達を挙げられ、法令が未整備であり、通達が実務上重要な指針となっていることを指摘している⁸⁹。

酒井克彦もまた、「租税法上の取扱いが明らかではない点を税務通達においてカバーしている領域の代表例として、組合課税通達がある」され、「かような組合通達に依拠した会計処理が、商法（会社法）上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」として認定

⁸⁷ 税務弘報の座談会にて、大塚俊二(国税庁審理課課長)は、22条4項を受けての通達をつくるかどうかという質問に対し、公正妥当な会計処理の基準とは何かということをいった通達はつくらないが、「会計方法を一つに限るというようなことではなしに、妥当なものであれば広く認めていくという方法、それぞれ個別の取扱事項をきめるところでそういった趣旨の表現にしていくことになりましょう」と述べており、他方で通達には納税者に対する拘束力はないと明確に述べている。（「座談会—所得計算についての簡素化通達の動向」『税務弘報』Vol.15 No.9 57～59頁参照）

⁸⁸ 増井（2008）193～194頁参照。

⁸⁹ 増井（2008）194頁参照。

され得る余地はあるのではなかろうか」とし、22条4項に含まれる余地があるとしている⁹⁰。

原省三(税務大学校教育官)は、平成19年1月31日東京地裁判決をもとに、通達の補充的要素から、一般に公正妥当と認められれば、通達も公正処理基準に該当するとされている⁹¹。

上記の各論者などの見解から、通達で補完するようなものもあり、そういったものが租税法のフィルターを通して、22条4項に含まれることになるのである⁹²。

そうなると、いよいよ通達が22条4項を通して法的拘束性が強まるわけで、租税法主義に反するのではないかという議論が出てくるわけである。つまり、通達が22条4項に含まれるとすると、法源でないから裁判所は通達に拘束されないといいつつも、22条4項を通して通達に拘束されることになってしまい、租税法主義に反するのではないかという問題が再燃してしまう。もっとも、先に企業会計原則や企業会計審議会が設定した会計基準もまた、法律ではないのに含まれるのに対し、法源ではないとされる通達が含まれないとするのもつじつまが合わないのではないかという疑問もある。ただ、注意したいのは、通達そのものをそのまま受容するわけではなく、租税法のフィルターを通して解釈することであろう。したがって、通達そのものが「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」ではないのである。ただ、通達は租税法のフィルターを通して解釈するとしても、最終的には裁判所が判断するものの、裁判にならない限りは争われないことから、通達を

⁹⁰ 酒井(2013a)42～43頁参照。酒井は、22条4項の公正処理基準については、金子と中里の見解を引用され、「商法(会社法)を経由して、一般に公正妥当と認められる会計処理の「慣行」による」と理解されている(酒井(2013a)40頁参照)。

なお、酒井は、組合課税通達の「課税上弊害がない限り、これを認める」という文言について、租税回避的な意味内容が含まれていると解して、「租税回避対策処理が含有された通達上の要請が法人税法22条4項にいう公正処理基準とされる余地を許容することになる」と問題提起している(酒井(2013a)43頁参照)。

⁹¹ 「通達は、租税法規の統一的な執行を確保するために、法令の解釈を明確にするとともに、適正な企業会計慣行が成熟していない事項についての課税処理の基準を示したものであり、企業会計の内容を補充し、税務執行における法的安定性と予測可能性を保障する機能を持つものであることから、通達の定める取扱いに基づく会計処理が一般社会通念に照らして公正で妥当なものであり、それが企業会計における慣行となっていると認められる場合には、その取扱いは公正処理基準に該当することを再認識することができたのではないかと思われる。」(原(2007)104頁参照)

⁹² 判例でも、例えば、平成14年3月14日東京高裁判決(興銀事件)では、「国税庁は、適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達(昭和44年5月1日直審(法)25(例規))を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法22条4項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる」としており、通達も公正処理基準に含まれるとしている。

作成している課税庁の処理を受容することになるため、批判も強いであろう。その意味では、租税法の「公正妥当」というのが何なのかが重要になってくるであろう。しかし、22条4項が租税法律主義に反しないかどうかについて検討しなければ結論を見出し得ないわけで、これについては第5章で引き続き検討する。

しかし、通達も含まれるのだとすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の射程範囲はかなり広いものを対象としていると考えられる。そうすると、まずはそれを租税法のフィルターを通して、どのように解釈するかが重要になるといえる。もっとも、22条4項を商法準拠という見解で考える場合に、通達をどのように位置づけるかについては、通達が商法の公正ナル会計慣行に含まれるかどうかということになる。

3.5 近時の判例の傾向

判例とは、「具体的な争訟の解決を目的とするが、その理由中に示された法の解釈が合理的である場合には、それは先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認される」ようになった裁判所の解釈である⁹³。通達同様、法律ではないものの、通説では判例は法源とされる⁹⁴。そうすると、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について争いが生じた場合には、その法解釈がなされて、法源となっていくであろう。

1.2でも取り上げたが、大蔵省主税局税制第一課の藤掛一雄も西原宏一も、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は、「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」とされている。そこで、これまで出ている公正処理基準に関する判例について、ここで取り上げる。

公正処理基準に関する判例は多数あるが、公正処理基準に該当するかどうかを争った事案はそれほど多くはない⁹⁵。その中で初の最高裁判決が平成5年11月25日最高裁判決であ

⁹³ 金子（2012）106頁参照。

⁹⁴ 金子（2012）106頁参照。田中二郎は、「裁判所の判決は、直接には、具体的な事件を解決するだけにすぎないが、その中に示された合理性は、他の類似の事件についても、自然、同じ解決に導く傾向をもつので、判決の積重ねにより、一般的な法規範を成立させることになる。」「もっとも、最高裁判所の判例も不変ではないが、最高裁判所の判例は、むやみに変更できないことになっているから、判例の積重ねによって、判例法が形成され、これが一種の法源としての地位をもつことになるというてよい。」としている。（田中（1990）99頁参照）

⁹⁵ 公正処理基準に関する近時の判例を複数取り扱っている文献としては、原（2008）、高木（2012）、平川（2013）、酒井（2013b）（2013c）、藤曲（2013a）（2013b）（2013c）などがあげられる。

る。その後、平成 24 年 11 月 2 日東京地裁判決や平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決などここ最近、公正処理基準について争う事案が発生している。そこで、最高裁判決を中心に、①平成 5 年 11 月 25 日最高裁判決（以下、大竹貿易事件）⁹⁶、②平成 6 年 9 月 16 日最高裁判決（以下、エスブイシー事件）⁹⁷、③平成 16 年 12 月 24 日最高裁判決（以下、興銀事件）⁹⁸、④平成 19 年 1 月 31 日東京地裁判決（以下、発電設備有姿除却事件）⁹⁹、⑤平成 24 年 11 月 2 日東京地裁判決（以下、債権流動化事件）¹⁰⁰、⑥平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決（以下、不動産流動化事件）¹⁰¹と最近の事案を取り上げ、公正処理基準をどのように解釈しているのかに絞って検討する¹⁰²。

⁹⁶ 大竹貿易事件については、昭和 61 年 6 月 25 日神戸地裁判決（請求棄却／民集 47 卷 9 号 5347 頁）、平成 3 年 12 月 19 日大阪高裁判決（控訴棄却／民集 47 卷 9 号 5395 頁）、平成 5 年 11 月 25 日最高裁判決（上告棄却・反対意見あり／民集 47 卷 9 号 5278 頁）という経過をたどっている。一貫して納税者敗訴であるが、最高裁で反対意見が付されているところが注目される。本件の評釈として、小塚（2011）、野田（2005）、清永（1994）、酒巻（1994）、岸田（1995）などがある。また、第一審の評釈として、小松（1987）などがある。

⁹⁷ エスブイシー事件は刑事事件であるが、昭和 62 年 12 月 15 日東京地裁判決（有罪／刑集 48 卷 6 号 396 頁）、昭和 63 年 11 月 28 日東京高裁判決（控訴棄却／高等裁判所刑事判例集 41 卷 3 号 338 頁）、平成 6 年 9 月 16 日最高裁判決（上告棄却／刑集 48 卷 6 号 357 頁）という経過をたどっている。一貫して納税者敗訴となっている。本件の評釈として、渡辺（2011）、佐藤（2005）、水野（1995）、品川（1998）などがある。

⁹⁸ 興銀事件については、平成 13 年 3 月 2 日東京地裁判決（請求認容／民集 58 卷 9 号 2666 頁）、平成 14 年 3 月 14 日東京高裁判決（原判決取消／民集 58 卷 9 号 2768 頁）、平成 16 年 12 月 24 日最高裁判決（破棄自判／民集 58 卷 9 号 2637 頁）という経過をたどっている。いわゆる住専問題として社会的注目を集めた事件であり、第一審で納税者勝訴、控訴審で課税庁勝訴、上告審で納税者勝訴となり判決が二転三転したところが注目される。本件の評釈として、中里（2005）（2011）、吉村（2009）（2011）、佐藤（2006）、谷口（2005）など数多くある。

⁹⁹ 発電設備有姿除却事件については、平成 19 年 1 月 31 日東京地裁判決（税務訴訟資料 257 号順号 10623）で請求認容となり、確定している。本件の評釈として、藤井（2009）、平石（2008）、加藤（2008）などがある。

¹⁰⁰ 債権流動化事件については、平成 24 年 11 月 2 日東京地裁判決（裁判所 HP）で請求棄却となり、現在控訴中である。本件の評釈として、浅妻（2013）、品川（2013a）（2013b）、吉村（2013）、中澤（2013）藤曲（2013c）などがある。

¹⁰¹ 不動産流動化事件については、平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決（請求棄却／裁判所 HP）、平成 25 年 7 月 19 日東京高裁判決（控訴棄却／LEX/DB25502562・T&A master No.517）という経過をたどっており、上告されなかったことから確定している。本件の評釈として、藤曲（2013c）などがある。

¹⁰² なお、これ以外にも公正処理基準に関する近時の判例として、平成 16 年 10 月 14 日最高裁判決（冠婚葬祭互助会事件）などがある。冠婚葬祭互助会事件については、平成 14 年 9 月 12 日神戸地裁判決（請求棄却／判例タイムズ 1139 号 98 頁／LEX/DB28081901）、平成 16 年 5 月 11 日大阪高裁判決（控訴棄却／LEX/DB28141110）、平成 16 年 10 月 14 日最高裁判決（上告棄却／LEX/DB28141456）となっており、一貫して納税者敗訴となってい

①大竹貿易事件では、輸出取引にかかる収益を為替取組日基準で行うことが公正処理基準に適合するかどうか争われた事案であるが、収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点から、為替取組日基準は公正処理基準に適合しないとされている。

「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」とした上で、為替取組日基準による処理については、「企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない」とし、公正処理基準に適合しないとしたのである。つまり、収益計上時期を人為的に操作できる点が課税の公平に反するとされたのである。しかし、裁判官味村治と大白勝が反対意見を出しており、3 対 2 で納税者敗訴となったことから為替取組日基準が公正処理基準に適合しないとすることについては批判が強く、学説も判断は分かれている¹⁰³。味村治は、「納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当すると考えられる」とされており、商法準拠の考え方を取られた上で、為替取組日基準は商法の規定に適合しているので、公正処理基準に適合するとされている。また、大白勝は、為替取組日基準による会計処理を継続して行なっている場合には、「各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるまではいえない」とされ、継続性の観点から、為替取組日基準は公正処理基準に適合するとされている。この点につき、岸田も、継続性の原則が「会計においては常に 2 つ以上の正当と見られる会計処理方法があり得ることを前提として定められて」おり、会計上は操作の可能性を認めているため、人為的操作があるからという理由では否認できないとしている¹⁰⁴。酒巻は、「船積日基準が輸出取引の収益計上基準の鉄則であるかのように実務上広く一般的に採用されている」という理由だけでは船積日基準の合理性は肯定しても、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としている¹⁰⁵。

問題は、人為的に操作できる点だけで為替取組日基準を公正処理基準に適合しないとま

る。また、平成 7 年 4 月 25 日高松地裁判決（訟務月報 42 卷 2 号 370 頁）、昭和 54 年 9 月 19 日東京地裁判決（判例タイムズ 414 号 138 頁）などもある。

¹⁰³ 評釈のうち、岸田は判旨に反対であるが、清永は正当としている。

¹⁰⁴ 岸田（1995）111 頁参照。

¹⁰⁵ 酒巻（1994）106 頁参照。

でいえるかどうかである。この人為的に操作できるというのが程度の問題なのか、それとも操作できるという時点でまったく認められないのか疑問である。確かに、人為的に操作できる点があれば、人為的な操作ができない会計処理をしている場合に比べると、課税の公平を害する可能性があるが、それであれば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によらず、租税法ですべて画一的に定めればよいわけである。しかし、22条4項の趣旨はそもそも健全な会計慣行によっていこうとするものであり、課税の公平が多少害されることがあってもある程度はやむをえないということだったのではなかろうか。そうすると、為替取組日基準を用いたからというよりも、為替取組日基準により、操作をしたことが問題だったのではなかろうか。結局は、為替取組日基準が公正処理基準に該当するかどうかという問題ではなく、為替取組日基準による租税回避行為が問題で、事実認定の問題だったのかもしれない。

②エスブイシー事件では、架空の経費を計上して所得を秘匿するためにかかった手数料が損金に算入できるかどうかを争った事案であるが、公正処理基準に反する処理に対する手数料であることから公正処理基準に従ったものではないとされている。

「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。」とされているが、公正の意味がこれまで述べてきたものとは異なる。佐藤も、「会計処理の方法に関する「公正さ」と支出内容の「公正さ」を混同した立論ではないかという批判が可能である」¹⁰⁶とされていることから、支出内容が公正かどうかということで判断しているのであろう。そうすると、なぜ公正処理基準にその根拠を求めたのだろうか。佐藤は、「22条4項にいう「公正処理基準」を、必ずしも法人税法の外にあるものとはせず、ある会計慣行が法人税の趣旨・目的に反する場合には、そのような会計慣行は同項の公正処理基準に反するものであると解する傾向にあることを考え合わせると、いわゆる脱税協力金の損金算入は法人税の趣旨・目的に反するがゆえに認められない」¹⁰⁷とされており、法人税の趣旨・目的から判断すべきとこ

¹⁰⁶ 佐藤（2005）103頁参照。

¹⁰⁷ 佐藤（2005）103頁参照。

ろは 22 条 4 項とは同じかもしれない。しかし、そうであれば法人税法 1 条から判断すればよいわけで、22 条 4 項の公正処理基準に理由を求める必要はないだろう。渡辺は、「おそらく最高裁は、法人税法 22 条 4 項の解釈から、本件の手数料支払いに損金性を認めるような会計処理は、法人税法上（すなわち、法人税法の趣旨・目的に照らして）、「公正」な基準とはいえないと考えたのであろう」¹⁰⁸とされた上で、公序の理論を正面から導入するよりも、22 条 4 項を理由としたほうが据わりがよいとされており、22 条 4 項に積極的に理由を求めたわけではないとされている¹⁰⁹。この点、水野は、最高裁判所が「脱税を禁止する法の趣旨をもって公正処理の基準と考えている」のではないかとされ、「公正の判断のよりどころは何かという問題」と「法人税法 22 条 4 項は、支出の損金性を否定する根拠という規定であるのかどうかという問題」があるとされている¹¹⁰。前者については、脱税協力金を損金とする会計慣行を否定するものになるため、22 条 4 項の会計慣行尊重の趣旨と適合しなくなるとされ、後者については、違法支出を否認するための根拠としての性格は導けないとされている¹¹¹。確かに、水野の指摘からすると、22 条 4 項で判断するのであれば、脱税協力金を損金とする会計慣行は、租税法フィルターを通して解釈すると公正でないと判断することもできよう。しかし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に、脱税協力金を損金とする会計慣行が含まれているかどうか疑問を感じざるを得ないわけで、そもそも会計慣行なのかどうかという以前に、そもそも脱税協力金が損金なのかどうかという議論が先である。そうであれば、22 条 4 項で判断する必要がないと考えられる。

③興銀事件では、不良債権に係る貸倒損失の損金算入時期が争われた事案であるが、高裁判決にて公正処理基準に触れているので取り上げる。

22 条 4 項が「単なる会計処理の基準に従うとはせず、それが一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の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、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」として、租税法フィルターを通して解釈すべきとしている。そ

¹⁰⁸ 渡辺（2011）103 頁参照。

¹⁰⁹ 渡辺（2011）103 頁参照。

¹¹⁰ 水野（1995）131 頁参照。

¹¹¹ 水野（1995）131 頁参照。

して、通達が公正処理基準に含まれるとした上で、「損金算入時期についても、これを恣意的に早め、あるいはこれを遅らせるなどして、課税を回避するための道具として利用することは、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反し、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとはいえないのであって、その許されないことは当然である。」としており、このあたりは大竹貿易事件と同じく、人為的に操作する余地があることが課税の公平に反するとされている。

④発電設備有姿除却事件では、電気事業者が行った火力発電設備の有姿除却に伴う除却損を損金に算入できるかどうかを争った事案であるが、電気事業者が採用した「電気事業会計規則」の「電気事業固定資産の除却」の要件が充足されるとして損金算入できるとされている。本件は、公正処理基準に反するかどうかではなく、複数の公正処理基準がある場合の適用関係について判示されたことが注目される。

「電気事業会計規則」が公正処理基準に該当するかどうかについては、「電気事業者が従うべき公正処理基準とは、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。」としていることから、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が広く会計慣行を含むとする考え方からは、「電気事業会計規則」も公正処理基準に該当するといえる。その上で、「電気事業会計規則の諸規定は、旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の特則として位置付けられるものであるから、電気事業者における会計の整理（会計処理）においては、電気事業会計規則の規定が、これらの一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に優先して適用されるというべきである。」とされており、「電気事業会計規則」と他の会計慣行との位置づけが明確にされている¹¹²。しかし、優先がつけられたからといって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が適用されないと考えるのは拙速であり、22条4項の解釈からは、租税法の観点から「電気事業会計規則」のほうがなぜ優先されるのかを考えるべきではないだろうか。また、「電気事業会計規則は、電気事業経営の基盤である会計整理を適正にし、その事業の現状を常に適確に把握し得るようにしておく必要から、電気事業法34条の委任により制定された経済産業省令であることに照らすと、その解釈に当たっては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のほか、電気事業の所管官庁等によるこのような解

¹¹² 藤井は、「特定事業のための法令による会計規定、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則および当該事業分野の確立した会計慣行がある場合の、公正処理基準適用の考え方を具体的に示しているところに、本判決の意義が認められる。」としている。(藤井(2009)99～100頁参照。)

説の趣旨を十分に考慮に入れるべきであり、したがって、同規則にいう「電気事業固定資産の除却」とは、「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」ことを意味するものと解するのが相当である。」とされ、所管官庁等の趣旨も考慮すべきとしている。しかし、電気事業会計規則は、22条4項を通じて法規範性をもつことを考えると、租税法の観点から公正妥当が判断されるべきであり、所管官庁等の趣旨は参考程度にすぎないと考えるべきである。もっとも本判例については、事実認定の問題という議論¹¹³もあるため、公正処理基準について積極的に判断する必要はないのかもしれない。

⑤債権流動化事件では、債権流動化取引の劣後受益権につき、金融商品会計実務指針105項に基づき償却原価法により会計処理することが公正処理基準に従った適法な処理がどうかについて争われた事案であるが、金融商品会計実務指針105項の債権には該当しないため償却原価法は適用されないとされている。

金融商品会計実務指針（日本公認会計士協会会計制度委員会報告14号）が公正処理基準に該当するかどうかについては、「一般に、金融商品会計実務指針105項の要件に該当する場合において、その債権の取得価額と債権金額の差額について同項所定の償却原価法により会計処理することは、法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った適法な処理であると解するのが相当であり、この点については当事者間にも争いが無い。」としていることから該当するとはしているものの、なぜ該当するかについては争点になっていないため言及されていない。そうすると、本件の問題は金融商品会計実務指針105項の債権に該当するかどうかになり、裁判所は該当しないと判断したわけであるが、この点については多くの評釈が批判的である。吉村は、金融商品会計実務指針105項の適用がないことをもって、「適法な会計処理とはいえない」との結論を導くことに対し、実務指針を「唯一の公正処理基準だとアприオリに考えることは適切ではない」と指摘している¹¹⁴。浅妻は、原告の「会計処理を裏付ける明示の規定が金融商品会計実務指針に存在しないことを論証しようとしているものの、税務署長の主張する会計処理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ものであることを論証しようとはしていない」としており、税務署長の主張する会計処理についても公正処理基準に該当するかどうか検証すべきとしている¹¹⁵。その上で、浅妻は「控訴審においては、【本件各流動化取

¹¹³ 平石（2008）190頁、加藤（2008）137頁参照。

¹¹⁴ 吉村（2013）9頁参照。

¹¹⁵ 浅妻（2013）100頁参照。

引が金融商品会計実務指針 105 項に該当するかしらないか】、のみならず、【該当しないとしても取引類型の経済的実態に照らして類推適用すべきか否か】、更には【X（原告：筆者加筆）の会計処理が法人税法 22 条 4 項に照らして違法としなければならない程度に「法人税法の企図する公正な所得計算という要請に反する」ことを税務署長が主張・立証したか】を審査すべきである」と指摘しており、筆者の考えも同じである¹¹⁶。また、本件は、租税法主義も争点となっているが、こちら裁判所は金融商品会計実務指針 105 項の適用がないことにより、租税法主義に違反しないとしているが、適用がないのであればどのような会計処理をとるべきか、税務署長の主張する会計処理でよいのかが分からなければ、租税法主義に違反しないとはいいきれないだろう。

⑥不動産流動化事件では、不動産流動化実務指針（日本公認会計士協会会計制度委員会報告 15 号）に従い金融取引として会計処理したことが妥当かどうか争われた事案であるが、不動産流動化実務指針は公正処理基準に該当しないと、当初の譲渡取引としての会計処理のまま確定した。

本件で注目すべきは、不動産流動化実務指針が公正処理基準に該当しないと明確に指摘したことである。「現に法人のした収益等の額の計算が、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法 1 条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを前提とするものではないと解するのが相当である」としており、筆者の主張する租税法フィルターを通して解釈すべきとする見解をとっている。しかし、不動産流動化実務指針については、「他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取り扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたもの」として、公正処理基準には該当しないと

¹¹⁶ 藤曲も浅妻と同様に、税務署長の主張する会計処理が公正処理基準に該当するかどうかの検討がなされていないと指摘している。（藤曲（2013c）152 頁参照）

ている。結論としては賛成できる¹¹⁷が、不動産流動化実務指針に基づき行われた会計処理はすべて公正処理基準には該当しないとなってしまうことには疑問を感じざるを得ない。つまり、不動産流動化実務指針の中にも租税法の目的に合うものがないとはいきれないのではないだろうか。また、本件では、不動産流動化実務指針が租税法の目的とは別の観点に立って定められているから公正処理基準に該当しないとしており、不動産流動化実務指針のどこが租税法の目的に合っていないのか明確にしていない。つまり、不動産流動化実務指針が公正処理基準にならないというのであれば、本来は租税法の目的から、不動産流動化実務指針の何が「公正妥当」といえないのか判断しなければならないであろうが、そのあたりは明確ではない。そうすると、不動産流動化実務指針に基づき行った今回の会計処理が公正処理基準に該当しないと、あてはめ段階にて判断すべきだったかもしれず、結局は事実認定の問題なのかもしれない。

不動産流動化事件についても、租税法律主義が争点になっているが、22条4項の「立法の経緯等を踏まえた解釈をすることをもって、課税要件明確主義に反するものとはいえない」とし、「旧法人税法12条1項本文の規定や土地信託に関する通達3-1及び3-2の定めがあったことに照らせば」、予見可能性を害するとはいえないとし、租税法律主義に反しないとしている。

まとめると、近時の判例の傾向としては、租税法のフィルターを通して解釈するという方向になっている。ただ、何が公正妥当なのかという判断基準が明確に述べられていない。ある会計基準が公正妥当でないとするには、課税の公平にどのように反するのか明確にされなければならないわけでハードルが高いのかもしれない。そうすると、ある会計基準に基づき行った会計処理に対して行うほうが容易なのかもしれないが、結局はあてはめ段階での判断となり、多くの場合、事実認定の問題となるのかもしれない。

3.6 小括

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準だけではなく、広く会計慣行となっているものを含むと解釈できる。そこには、組合課税通達など通達で補充されているものも含まれていると考えられ、実質的に

¹¹⁷ 藤曲は、租税法のフィルターを通して解釈をすることには批判的で、本件については、法人税法12条1項に抵触するから、不動産流動化実務指針は公正処理基準に該当しないとすべきだとされている。(藤曲(2013c)155頁参照)

通達が 22 条 4 項を通じて法的拘束性が強まるとした。一方で、企業会計原則には規範的なものもあり、公正妥当といえないものがあり、22 条 4 項創設当時から企業会計原則は含まれないとされてきたが、企業会計原則のすべてが公正妥当といえないとはいえないわけで、租税法のフィルターを通して解釈すれば含めることができるとした。近年の判例の傾向からは、租税法のフィルターを通して解釈する方向にあり、租税法における「公正妥当」とは何なのかがはっきりしてくれば、22 条 4 項をより明確に解釈できそうである。

第4章 商法の「公正ナル会計慣行」との関係

第2章でも取り上げたが、商法準拠（あるいは商法からの借用概念）という見解をとる論者も多いわけで、商法の「公正ナル会計慣行」との関係を無視することはできないだろう。また、商法準拠という見解の根底には、いわゆる「確定決算主義」という概念がある。商法の「公正ナル会計慣行」ができた経緯をみながら、商法の「公正ナル会計慣行」と22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は同じ意味なのか、あるいは、借用概念なのか、また、どのような関係にあたるのか検討する。

4.1 22条4項創設前後の商法改正

商法32条2項の規定は、昭和49年の商法改正により創設されたわけで、22条4項よりも後に創設されている。なぜ、商法に公正ナル会計慣行の規定が導入されたかについてもまた、22条4項同様、様々な議論があるわけで、ここですべてを取り上げることはできないが、簡単にその背景を取り上げる¹¹⁸。

昭和24年7月9日に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告として企業会計原則が発表されたわけであるが、経済安定本部企業会計基準審議会は、昭和27年6月16日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」を出す前に、昭和26年9月28日に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を出している。ここでは、「第六 計算書類の作成」において、「損益計算書、貸借対照表等の計算書類は、正規の会計原則にしたがって作成すべき旨の規定を設けること」とされており、その理由として、「計算書類に関する商法の白紙的規定を健全な会計実務に適応せしめることとなり、上記諸問題の解決に資することを可能ならしめる」とされ、企業会計原則に合うように商法の調整を求めたのである。

法制審議会商法部会にて議論がなされ、昭和35年8月27日「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」が出されるに至ったが、原則規定を設けるべきかどうかの議論がなされたものの、結局は設けないこととされた¹¹⁹。

その後、山陽特殊鋼事件などもあり、昭和44年7月6日に法制審議会商法部会から「株

¹¹⁸ なお、商法に公正ナル会計慣行の規定が導入された経緯や公正ナル会計慣行の学説については、弥永（2000）、（2001）、（2013）参照。

¹¹⁹ 上田・味村（1960）122～125頁参照。原則規定は設けられなかったものの、「商法上。計算の内容について規定のない部分については条理または社会通念にしたがって解釈または補充しなければならないのは当然であると指摘されていた。」とされている。（弥永（2013）52頁参照）

式会社監査制度改正要綱案」が出され、これを受けて、企業会計審議会から昭和 44 年 12 月に「企業会計原則修正案」、昭和 44 年 12 月 16 日に「商法と企業会計原則との調整について」が出される。ここでは、「商法と証券取引法とにおける会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行なわれることを明確にするための規定を商法に置くこと」とされ、原則規定を設けるべきとは断じていないが、企業会計審議会は法制審議会商法部会に参考として原則規定の申し入れをしている¹²⁰。

こうして、昭和 49 年商法改正にて、「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正ナル会計慣行を斟酌すべし」の規定が設けられたのである。なお、「公正ナル」は「商人の財産および損益の状況を明らかにするのに適した」ということを意味し、会計基準ではなく、会計慣行とされたのは、「会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあったよう」であり、慣習でなく、慣行とされたのは、「ある程度の実践が前提」とされている¹²¹。

なお、会社法への改正により、商法 32 条 2 項は、会社法 431 条として「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と変更されたが、実質的には変わらないといわれている¹²²。

4.2 公正ナル会計慣行と同一と考えてよいのか

さて、2.2 でも取り上げたが、商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は同じ意味なのであろうか。商法 32 条 2 項と

¹²⁰ 「企業会計審議会は、商法の明文をもって、つぎの三つの案のうち、いずれか一つを規定すべきことを、当時、商法改正の作業に当たっていた法制審議会商法部会に参考として申し入れるにいたった。すなわち、(1) 公正妥当な企業会計の基準によって計算を行わなければならない、(2) 監査報告書には、公正妥当な企業会計の基準に従っているかどうかについても記載しなければならない、(3) 貸借対照表および損益計算書は、財産及び損益の状況を正しく判断できるものでなければならない、の三つである。」(江村(1977) 68~69 頁参照) また、弥永(2013) 56~58 頁参照。

¹²¹ 弥永(2001) 31 頁参照。また、弥永(2000) 19 頁では、「公正ナル会計慣行」という表現となった背景には、「公正なる会計慣行=『企業会計原則』と解されることに対する商法の立場からの懸念があったことを指摘しなければならない(新井の引用)。たしかに、「公正ナル会計慣行」を『企業会計原則』と結び付けて考えなくてよければ、公正なる会計慣行に準拠(依拠)すべきことは条理にかなうが、そうであれば、包括規定を設ける意義はないであろう。逆に、公正なる会計慣行=『企業会計原則』と考えるのは、行政官庁の諮問機関である企業会計審議会に白紙委任するに近く、それは法律上疑問であると考えられるも無理はない(矢沢、大住の引用)」とされていることから裏付けられる。なお、昭和 49 年商法改正に至るまでの商法部会での検討状況については、弥永(2013) 52~68 頁参照。

¹²² 弥永(2013) 917 頁、岸田(2011) 198 頁参照。

22条4項の射程範囲が同一なのかどうか、異なるとすればどのように異なるのか、加えてお互いどのような関係にあるのか検討する。

その前に、もうすこし、「公正ナル会計慣行」の用語の意味について考えてみる。注目すべきは、22条4項とは同一の用語でないというところである。会社法への改正後についても、「一般に公正妥当と認められる」という部分は同じ表現になっており、22条4項は「会計処理の基準」、商法は「企業会計の慣行」という部分が異なる表現になっている。そもそも商法準拠の考え方からすれば、会社法への改正の際に22条4項を会社法の表現に合わせる、あるいは会社法が22条4項の表現に合わせるのいずれかをとれば、商法準拠ということ、さらには借用概念ということもいえたかもしれない。しかし、先の「会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあったよう」という部分がひっかかっているのか、結局は「会計慣行」という表現を採用したのである。ただ、この点については、租税法は22条4項の表現でも「健全な会計慣行」という解説がなされているわけであるから、それほど変わらないのかもしれない。

しかし、重要なのはどちらかといえば、22条4項の「公正妥当」と商法の「公正ナル」の方である。22条4項の「公正妥当」についてはすでにこれまで述べているとおりだが、商法の「公正ナル」とは何を意味するのであろうか。さきに取り上げたとおり、「公正ナル」は、「商人の財産および損益の状況を明らかにするのに適した」という意味だとされているわけで、これは商法の目的からみてと解してよいのではないか。この点については、弥永は、「公正ナル会計慣行」をめぐっては、「公正ナル」と「会計慣行」とを分けて考察するのが商法学においては通説的なアプローチであった。これは、会計慣行であっても、商法の観点から「公正」であると評価されない限り、斟酌することは要求されないのみならず、適用してはならないからである。そして、「公正ナル」会計慣行であるか否かは、商法計算規定の目的、すなわち、商人（会社を含む）の財産および損益の状態を明らかにするという目的に照らして判断される（矢沢などの引用）という点でも、学説は一致していたと考えられる。」¹²³とされ、商法のフィルターを通して判断されるのが通説的とされている¹²⁴¹²⁵。

¹²³ 弥永（2013）79頁参照。

¹²⁴ なお、この点については、江村の見解も参考になる（江村（1977）70～71頁参照）。「公正なる会計慣行の斟酌とは、とりも直さず、「企業会計原則」の尊重であるとする考え方は、今日、一般に広く支持されているといつてよい。「企業会計原則」と商法計算規定との関係につき、「企業会計原則」自身が、商法の解釈指針であると述べていることも、上記の考え方の有力な根拠となっているといわなければならないであろう。」「商法計算規定の適用にあたっては、「企業会計原則」に述べられているところが公正な会計慣行かどうか

商法もまた、租税法と同様、商法のフィルターを通して、「公正ナル会計慣行」を判断することになるといえる。そうすると、商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」はそれぞれのフィルターを通して、つまり、それぞれの目的に適合するように解釈することになるため、同じ意味ではないといえよう。

さて、改めて、22 条 4 項を商法準拠とする見解について検討してみる。

まず、中里の見解について、2.2 にて、2 つの疑問を指摘した。①について、中里は、「法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には、商法 32 条 2 項にいう「公正ナル会計慣行」の他に商法等の会計規定も含まれるのであるから、法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」とでは文言が異なるのは当然のことと考えることが許されよう」¹²⁶「22 条 4 項を、ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定」¹²⁷とされ、22 条 4 項は商法の公正な会計慣行を広く含むという見解を示されている。そうすると、商法の公正ナル会計慣行であれば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にすべて含まれると考えてよいのかという疑問がおこるが、この点につき、中里は、商法の計算規定に違反する会計処理でも、一般に公正妥当と認められる場合について、「商法の計算規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とが異なる場合が存在するか否かはと

ついて判断を加え、公正な会計慣行であると認めるときにのみ、これを斟酌すれば足りる。商法第 32 条第 2 項は、まさに、そのような表現によっているはずである。「企業会計原則」をうのみにし、「企業会計原則」に拠る計算規定の解釈であるが故に、それは正しい解釈であるとするような態度は、明らかに誤りというべきである。」とされ、商法の観点から公正かどうかの判断をすべきであるとしている。

¹²⁵ 国会における議論においても、例えば、第 72 回国会参議院法務委員会会議録第 6 号では、川島政府委員は「企業会計原則というのは公正な会計慣行というものを具体化したものであるというふうにいわれておりますが、しかし、現実につくられるのは、これは企業会計審議会という一つの機関によって決定されるものであります。したがって、それが商法の立場から見て、公正であるかどうかということは、また別の判断が入ってくるわけでありまして、企業会計原則の内容が、かりに商法の立場から見て公正でないという場合があります場合には、それは商法の公正な会計慣行には当たらない」とされ、商法の立場から見るべきとされている。(川島政府委員の発言については、弥永(2013)68 頁を参照した)。また、弥永(2013)52~68 頁によると、川島政府委員以外にも同様の発言がある。

¹²⁶ 中里(1983c)1552 頁参照。

¹²⁷ 中里(1983c)1552~1553 頁参照。

もかく、やはり、租税法上尊重されるのは原則として（すなわち、別段の定めのない限り）商法上適法な会計方法のみであって、商法上違法な会計方法は 22 条 4 項により課税所得算定上尊重されないと解すべきであろう¹²⁸とされ、商法で認められるものは租税法でも認められ、商法で認められないものは租税法でも認められないとされている。しかし、例えば、商法では認められるが、租税法では認められないといったケースや商法で認められないが、租税法で認められるといったケースはないのだろうか。商法の目的と租税法の目的の違いにより、商法の「公正」と租税法の「公正妥当」の判断基準は異なると考えられるわけで、やはり、「商法の計算規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とが異なる場合」は無視できないであろう。その意味で、商法で認められ、租税法でも認められるものについては、中里の指摘のとおりであるが、認められないものについては検討の余地が残る。

次に、②について、「商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず」としているが、昭和 42 年に 22 条 4 項が創設されたわけであるが、その際には商法には公正ナル会計慣行の斟酌規定はなかったわけで、その後、昭和 49 年商法改正により公正ナル会計慣行の斟酌規定が設けられている。昭和 49 年以降については、中里の見解通りといえそうだが、昭和 42～49 年の間をどのように考えるかということになる。中里は、「昭和 37 年改正法（商法）について同項と同様の趣旨が解釈上認められるとするのが商法上の通説であった」¹²⁹とし、商法に規定はなかったものの、解釈で補っていたとされている。しかし、少なくとも昭和 42～49 年の間は 22 条 4 項があるわけで、商法の公正ナル会計慣行に該当するといわれるだろうものに依拠するというのは、租税法が条文のないものにあるものとして依拠するわけでいささか無理があるのではないか。公正かどうかを問わない会計慣行ということであればよいかもしれないが、それであればもはや商法に依拠する必要がないのではないか。「会計慣行→商法→租税法」というシェーマ化されるというわけであるが、この期間だけは、「会計慣行→租税法」となってしまうかもしれない。商法準拠を前面に出すのであれば、租税法は商法に規定がなされた後に規定すればよいわけで、確認的規定というのであればなおさら、商法で規定されるのを待てばよかったわけである。立法論の問題と言われればそれまでだが、現実には商法よりも先に 22 条 4 項を導入したという事実があるわけで、この事実は無視できないはずである。

¹²⁸ 中里（1983c）1615 頁参照。

¹²⁹ 中里（1983c）1564 頁参照。

こう考えてくると、「会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化する」というのはどのように考えればよいのか理解できなくなる。つまり、単に課税所得算定の基礎が企業利益にあるということだけを意味しているのか、それとも公正かどうか問わない会計慣行が、まず商法の「公正ナル会計慣行」になるかどうか判断されて、租税法に入ってくるということをいっているのであろうか。後者の意味だとすると、先にも述べたとおり、商法の「公正」と租税法の「公正妥当」の判断基準が異なることから、このシェーマ化が成り立つかどうかは疑わしい。

次に、武田隆二の見解については、1.3 や 2.2 でも取り上げたが、22 条 4 項が商法 32 条 2 項よりも先行した背景には、商法と税法の関係を適用される対象が同一であることを理由として説明されているが、それぞれの目的に踏み込んでおらず、22 条 4 項と商法 32 条 2 項の用語の違いについても触れていないことから、やや一方通行的な見解であり、賛成できない。

松沢の見解については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と公正ナル会計慣行の対象範囲は同一だが、実際に適用する段階では 22 条 4 項は補充的に用いられるとされているのであろう。「あろう」としたのは、対象範囲が同一というのは同じ意味ということを行っているのか、それともさらに踏み込んで商法の「公正」と租税法の「公正」まで同一と解されているのかわからない。また、22 条 4 項を補充的に用いるという点は、第 2 章でも述べたとおり、22 条 4 項が収益、費用・損失の中身を定義しているものだとすると、そもそも補充的に用いるということはあるにないわけである。

いずれの見解も商法の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は同一であると解しているようであるが、商法と租税法の目的が異なる場合についての検討が欠けており、同一と解するには不十分である。また、商法と租税法の関係がどのような関係にあるのかについても検討の余地がある。その関係について、「確定決算主義」という概念をどのように考えるかということになるのかもしれない。

ただ、いずれにしても 22 条 4 項は、商法の「公正ナル会計慣行」と同一の意味ではないとしても、重複する部分は多いと考えられるわけである。この点について、金子も一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中に会社法の計算規定が含まれているとされており¹³⁰、弥永も商法 32 条 2 項にいう「公正ナル会計慣行」等も含むとされている¹³¹ことから

¹³⁰ 金子 (2012) 289 頁参照。中里は金子の説を妥当と考えている (中里 (1983c) 1550～1551 頁参照)。

も裏付けられよう。そうすると、22条4項には、租税法のフィルターを通して、商法の公正ナル会計慣行を含むべきとは考えるべきであろう。

4.3 公正ナル会計慣行を借用していると考えることの問題点

2.2でも取り上げたが、北野のように22条4項を商法からの借用概念として考える見解もある。ただ、中里は、北野の見解を引用されているわけではないが、文言が異なることから借用概念の問題は生じないとされている。北野の見解が正しいかどうかについては、租税法において長年論争が繰り広げられている借用概念の問題について検討しなければ結論を見出し得ないであろう。

結論からいえば、そもそも同一の用語でないから、借用概念と考えるべきではないだろう。このことは、中里も、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と「公正ナル会計慣行」とでは文言も異なるし、また、商法32条2項自体が企業会計の基準を商法上斟酌するための規定であるから、借用概念の問題は論ずる必要はなかろう。」と指摘している¹³²。また、酒井は、「公正処理基準をどこに求めるかという」「議論はあくまでも借用概念の問題ではなく法人税法の基本的規定の議論であるし、そこに法人税法の視角を欠落させることには、やはり躊躇を覚えるのである。」として、借用概念とすることに疑問を呈している¹³³。

同一の用語ではないが、そもそも商法32条2項の「公正ナル会計慣行」と22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」で重複する部分は多く、22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には商法32条2項の「公正ナル会計慣行」を広く含むと解されるわけで、22条4項は「公正ナル会計慣行」のすべてではないが借用して、租税法のフィルターを通して解釈するという理解をすることもできよう。

¹³¹ 弥永は、「企業会計原則は、法律上、すべての企業の会計指針について採用されたものではないことからみて、企業会計原則に従わなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従わないことになるとはいえない。かえって、すべての会社企業は商法の規制の下にあることを考えると、商法上の会計規制が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を決めると考えるべきであり、企業会計原則等は商法32条2項を通じて意味を持つにすぎないとみるべきであろう。もちろん、商法の計算規定、計算書類規則、企業会計原則、財務諸表規則などは、通常、一般に公正妥当とみられるものであるから、それらが原則として「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に当たることは当然であるが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」はそれらにつけるものではない。」とし、「公正ナル会計慣行」も含むとしている。(弥永(2001)26～27頁参照)

¹³² 中里(1983c)1553頁参照。

¹³³ 酒井(2013b・下)82頁参照。

しかし、このように解釈するのは、筆者は次の 2 点で問題があると考ええる。一つ目は、そもそも借用概念と考えること自体の問題である。二つ目は、仮に商法の「公正ナル会計慣行」を借用していると考える場合に、その商法の「公正ナル会計慣行」自体も借用概念ではないという問題である。

まず、一つ目であるが、そもそも借用概念とは何か¹³⁴について、金子の定義によると、租税法が用いている概念につき、他の法分野で用いられている概念を借用概念、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を固有概念という¹³⁵。また、借用概念については、「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解」（独立説）、「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである、とする考え方」（統一説）、「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方」（目的適合説）の 3 つの見解¹³⁶があり、統一説と目的適合説が有力とされている¹³⁷。しかし、統一説でも、「租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくとも規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではない。」とされ、目的適合説でも、「その本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものではない。」とされ、二つの説が完全に対立するものではないとされている¹³⁸。その上で、目的適合説をとる場合には、自由な解釈により、法的安定性と予測可能性が損なわれ、租税法律主義に反する可能性があることを指摘されている¹³⁹。また、借用概念が問題になるのは、租税回避行為に関するものが多く、私法の概念を租税法に借用したときに、私法におけるものと同義とするのか、あるいは、目的論的解釈をするのかで、対立し

¹³⁴ 借用概念についての研究・判例は膨大であり、学説も分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、通説といわれる金子の論文をもとに検討することとする。なお、借用概念の理解にあたって、筆者は、金子（1978）（2010c）（2013）、須貝（1957）、中川（1962）、村井（1972）（1982）（2002）を中心に、近時のものとして中里（2004a~c）（2007）（2008）、渋谷（2010）、渕（2009）などを参考にしている。

¹³⁵ 金子（2012）112~113 頁参照。

¹³⁶ 金子（1978）4 頁参照。また、同論文内にて、独立説は田中勝次郎博士、統一説は中川一郎博士、目的適合説は田中二郎博士が主張されているとしている。

¹³⁷ 金子（1978）11 頁参照。なお、金子は統一説を支持されている。（金子（2012）113 頁参照）

¹³⁸ 金子（1978）11 頁参照。

¹³⁹ 金子（1978）11 頁参照。

てしまうのである¹⁴⁰。

そうすると、22条4項を商法からの借用概念と考える場合には、まずは、統一説と目的適合説の考え方から、商法の「公正ナル会計慣行」と同義に解するか、あるいは、商法の「公正ナル会計慣行」を租税法の目的に合うように解釈するかということになる。これまで述べてきたとおり、22条4項は租税法のフィルターを通して解釈されるべきであるから、商法の「公正ナル会計慣行」と同義に解するというにはならず、目的適合説から解釈することになる。しかし、目的適合説から解釈するにしても、同一の用語を使っていないことから、そもそも借用しているのかという疑念は依然として残るわけで、また、同一の会計慣行なり、同一の会計処理の基準を想定しているのかについても疑問が残る。もちろん、目的適合説からは、租税法のフィルターを通して、商法の「公正ナル会計慣行」を解釈することには、自由な解釈がなされる余地があり、租税法律主義に反するのではないかという問題もある。

次に、二つ目であるが、商法の「公正ナル会計慣行」自体も借用概念ではないという問題については、商法の「公正ナル会計慣行」も具体的にどの基準といっているわけではない。そもそも借用先は、法に限定されるわけであるので、会計基準を借用するという考え方は適切ではない。そもそも会計基準は法ではないわけであり、そこに法規範性を見出すのは適切とはいえないであろう。そうすると、22条4項は、法ではない会計基準を借用したいわけであるから、あえて商法のフィルターを通した「公正ナル会計慣行」を借用する必要はどれほどあるのか疑問である。そもそも租税法自身で、会計基準を直接見にいき解釈すればいいのである。商法のフィルターを通す必要があると考えるのは、やはり「確定決算主義」という概念が念頭にあるからかもしれない。

こうして考えてくると、借用概念と考えるのは難しいし、借用概念と考える必要がそもそもない。

4.4 公正ナル会計慣行について近時の判例の傾向

22条4項と公正ナル会計慣行は同一の意味ではないとしても、重複する部分は多いと考えられる。そうなれば、商法の「公正」の解釈がどのようになされているかは注目しなければならぬ。

¹⁴⁰ この問題について、中里のように事実認定の問題だとする見解もある（中里（2007）など参照）。

公正ナル会計慣行に関する判例は少なからずある¹⁴¹が、その中で初の最高裁判決が平成20年7月18日最高裁判決であるといわれている¹⁴²。近時の判例としては、①平成20年7月18日最高裁判決（以下、長銀事件）¹⁴³、②平成21年12月7日最高裁判決（以下、日債銀粉飾決算事件）¹⁴⁴、③平成16年5月25日大阪高裁判決（以下、日債銀損害賠償請求事件）¹⁴⁵、④平成16年4月27日大阪高裁判決（阪急電鉄事件）¹⁴⁶、⑤平成24年9月28日大阪地裁判決¹⁴⁷などがあげられるが、商法の「公正」とは何かを示し、「公正ナル会計慣行」に反するという公判裁判例はいまだないようである¹⁴⁸。長銀事件や日債銀事件では、

¹⁴¹ 弥永（2013）83頁では、「ある会計処理が「公正ナル会計慣行」（平成17年改正前商法32条2項）、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法431条）、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（財務諸表等規則1条1項など）に該当するか否かについて判断を示した裁判例は必ずしも多くはない。しかも、「公正ナル会計慣行」ないし「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の意義について言及した裁判例はさらに少ない。」とされている。

¹⁴² 弥永（2009）47頁参照。

¹⁴³ 長銀事件については、刑事事件は平成14年9月10日東京地裁判決（有罪／刑集62巻7号2469頁）、平成17年6月21日東京高裁判決（控訴棄却／刑集62巻7号2643頁）、平成20年7月18日最高裁判決（破棄自判・無罪／刑集62巻7号2101頁）という経過をたどっている。第一審の評釈として、岸田（2003）、野村（2004）、控訴審の評釈として、弥永（2006）、片木（2007）、得津（2010）、最高裁の評釈として、弥永（2009）、片木（2011）、尾崎（2013）、岸田（2008）（2009）、須藤（2011）、渡部（2009）などがある。

また、民事事件については平成17年5月19日東京地裁判決（請求棄却／裁判所HP）、平成18年11月29日東京高裁判決（控訴棄却／判例タイムズ1275号245頁）となり、平成20年7月18日最高裁決定（上告棄却・無罪／判例集未掲載）という経過をたどった。第一審の評釈として、片木（2006）、得津（2008）などがある。

¹⁴⁴ 日債銀粉飾決算事件（刑事事件）については、平成16年5月28日東京地裁判決（有罪／刑集63巻11号2400頁）、平成19年3月14日東京高裁判決（控訴棄却／刑集63巻11号2547頁）、平成21年12月7日最高裁判決（破棄差戻し／刑集63巻11号2165頁）、平成23年8月30日東京高裁判決（原判決破棄、無罪／判例時報2134号127頁）という経過をたどっている。本件の評釈として、久保（2013）、弥永（2010）、渡部（2010）、任介（2011）、佐久間（2013）、須藤（2010a）などがある。

¹⁴⁵ 日債銀損害賠償請求事件については、平成15年9月24日京都地裁判決（請求棄却／LEX/DB28092351）、平成16年5月25日大阪高裁判決（控訴棄却／判例時報1863号115頁）で確定している。本件の評釈として、久保（2008）、岸田（2005）などがある。

¹⁴⁶ 阪急電鉄事件については、平成15年10月15日大阪地裁判決（請求棄却／金融・商事判例1178号19頁）、平成16年4月27日大阪高裁判決（控訴棄却／LEX/DB28092880）、平成17年8月3日最高裁決定（上告棄却／判例集未掲載）という経過をたどっている。第一審の評釈として、加藤（2007）などがある。

¹⁴⁷ 平成24年9月28日大阪地裁判決（判例時報2169号104頁）で請求棄却となり、平成25年12月26日大阪高裁判決（判例集未掲載）により控訴棄却という経過をたどっている。第一審の評釈として、弥永（2013b）などがある。

¹⁴⁸ 弥永（2013）85頁では、「裁判例の多くは、「公正ナル会計慣行」に該当するか否かについて、具体的な判断基準を示すことなく、ある会計処理方法が「公正ナル会計慣行」に該当するかどうかの判断を下している。」としている。

罪刑法定主義の問題が指摘されているが、この点については第 5 章で少し触れることにする。

商法の目的と租税法の目的とは異なり、22 条 4 項は課税所得計算の中の一部の規定であるのに対し、商法の「公正ナル会計慣行」は包括規定であるため、どれほど重複する部分があるかは疑問であるが、商法の「公正ナル会計慣行」の判例において、会計慣行に該当するかどうか争っている事案などは租税法においても大いに参考になる。

4.5 確定決算主義をどのように考えるべきか

さて、商法準拠という見解の根底には、いわゆる「確定決算主義」がある。「確定決算主義」があるから、課税所得は企業利益に基づくべきだという考え方である。

そもそも「確定決算主義」とは何か¹⁴⁹であるが、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義（租税調査会研究報告第 20 号）」によると、①株主総会の承認等により確定した決算に基づき課税所得を計算し、確定申告を行うこと（形式的意義）、②一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って課税所得を計算すること（実質的意義）の 2 つがあるとされる¹⁵⁰。

形式的意義は、法人税法 74 条 1 項の「確定した決算」に基づき申告書が提出されることを論拠としている。そこでいう「確定した決算」とは、一般的には株主総会による承認決議のことをいうとされているが、これについては平成 19 年 6 月 19 日福岡高裁判決をはじめとする判例¹⁵¹に照らせば必須のものと考えられているわけではなく、法人の意思が確認

¹⁴⁹ 確定決算主義についての研究・判例は膨大であり、学説も分かれている。また、論者によって、確定決算主義の定義の仕方も異なる。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、日本公認会計士協会（2010）をもとに検討することとする。なお、確定決算主義の理解にあたって、筆者は、日本租税研究協会確定決算研究会（1994）、醍醐（1994）、浦野（1994）、弓削（2005）（2006）、柳（2001）（2011）、中里（1999）、弥永（2007）、品川（2003）（2007）などを参考にしている。なお、参考までに、確定決算研究会（1994）清水（69 頁）では、22 条 4 項や 74 条 1 項をから解釈する方法でなく、「企業会計に準拠するという課税所得の計算」（広義）、「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意味」（狭義）があるとして論じている。

¹⁵⁰ 日本公認会計士協会（2010）3 頁参照。

¹⁵¹ 総会決議を要求しない主な裁判例としては、以下のようなものがある。

①平成 19 年 6 月 19 日福岡高裁判決（控訴棄却／LEX/DB28140272）

②昭和 57 年 1 月 19 日最高裁判決（棄却／LEX/DB21075630）

③昭和 54 年 9 月 19 日東京地裁判決（有罪／LEX/DB21067110）

①について、第一審は平成 19 年 1 月 16 日福岡地裁判決（請求棄却／LEX/DB28140273）

できれば問題がない。また、学説上も形式的意義は不要ではないかという見解も多い¹⁵²。もともと 74 条 1 項を論拠とすることについては、中里の、「法人企業が商法等に従って行なっている企業会計において通常用いられている会計処理方法が企業会計の観点から「一般に公正妥当と認められた」ものであればその会計方法は課税所得算定上も尊重されるといふ 22 条 4 項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行なわれるべきことを規定したのが 74 条 1 項であり、したがって 74 条 1 項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない」ため、74 条 1 項は手続的規定であるから、過度に重視すべきではない¹⁵³との指摘のとおりである。

実質的意義については、昭和 42 年税制改正により、22 条 4 項が創設されたことにより公正妥当な会計処理の基準に基づいて計算された企業利益をもとに所得計算を行うことが明文化されたといわれるが、所得税（法人税）法の草案創設時の明治 17 年より課税所得の計算は企業利益に基づくということがいわれている¹⁵⁴。そうすると、22 条 4 項が明文化されたことにより、課税所得算定の基礎が企業利益に基づくという以上のこと、つまり、その企業利益が健全な会計慣行に基づくということが明文化されたのかということになる。しかし、この論理展開は、22 条 4 項があるから確定決算主義が成り立つということになるため、確定決算主義があるから 22 条 4 項が成り立つということにはならない。つまり、実質的意義から、22 条 4 項の解釈をすることはできないのである。

そうすると、確定決算主義を論拠に 22 条 4 項を説明するのは形式的意義しかないことになる。「確定した決算」であるから、商法の確定した決算は企業利益に基づいて算定されているわけであり、ここでいう企業利益は商法の「公正ナル会計慣行」に基づいて算定されたものである。しかし、第 2 章でも述べたとおり、22 条 4 項は収益、費用・損失の中身を

である。本件の評釈として、吉村（2011）、渡邊（2008）などがある。

②について、第一審は昭和 52 年 7 月 11 日和歌山地裁判決（請求認容／LEX/DB21058600）、控訴審は昭和 53 年 6 月 29 日大阪高裁判決（原判決取消、本訴却下／LEX/DB21062540）の経過をたどっている。本件の評釈として、岸田（1979）がある。

③について、第一審で確定している。

¹⁵² 代表的なものとして、渡辺（1994）では、確定決算主義を採用する根拠の中には説得力があるものが少ないとし、商法計算と税法計算はそれぞれ独自に行ったほうがよいとまで指摘している。そして、「もし商法計算の基準となるべき企業会計原則や確立した会計慣行が、課税所得の計算上適当と認められない場合が存するとすれば、その際に税法の規定が妥当な基準として機能することはむしろ必要なことである。」と指摘する。（600～603 頁参照）

¹⁵³ 中里（1983c）1548 頁、1556～1557 頁参照。

¹⁵⁴ 日本公認会計士協会（2010）6～7、33～34 頁参照。

定義している条文としてしか読めないわけである。形式的意義には不要論も強く、74 条 1 項は手続的規定にすぎないことから、確定決算主義を論拠として、22 条 4 項を説明することはできなさそうである。

4.6 小括

商法の「公正ナル会計慣行」となるものについては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に含まれると解してよいだろう。しかし、企業会計原則などと同様、その中には租税法では「公正妥当」と認められないものもあるかもしれないわけであり、そもそも商法と租税法の目的は異なることから、22 条 4 項では、租税法のフィルターを通して、商法の「公正ナル会計慣行」が含まれてくると、解釈しなければならないであろう。しかし、商法の「公正」と租税法の「公正妥当」がどの程度異なるのかが明確ではなく、今後、判例や研究を通じて明らかにされるべきであろう。

第5章 法人税法 22条4項と租税法律主義

22条4項は租税法律主義に反するのではないかという指摘もなされてきた。しかし、22条4項のどの部分が租税法律主義に反するとされるのかは必ずしも整理されていない。そこで、以下では、租税法律主義の意義を概観し、22条4項と租税法律主義との関係を整理する。また、租税法律主義に反しないとした場合に、22条4項違反で罰せられることはあるのか、罪刑法定主義の観点からも検討する。

5.1 22条4項創設時の議論

22条4項が租税法律主義に反するのではないかという議論は、22条4項創設時からなされてきた議論である。日本税法学会第33回大会にて、清永は、「立法論としてはこのような内容の明確でない規定は、憲法の租税法律主義の原則から考え、明確性の要請というようなから考えて、おそらく憲法上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。」¹⁵⁵とし、さらに「立法論としては、もっと具体的な規定をおくようにすべきであろうというふうに思います。・・・年度帰属に関する原則について、こういうふうなことも22条4項がおそらく解決してくれるであろうというのではなしに、もっとそれについて具体的にこういうふうにする、これとこれについては選択的に納税者がやってもよろしいとか、もう少し細かく規定をおく必要があるであろうと思います。」¹⁵⁶とし、明確性の観点から、租税法律主義に反するのではないかとしている。

また、須貝は、「税法で規定しないということを税法で規定することにより、それ自身が税法の規定となったのではないか。「税法以前の原理」とされるものが税法に取り入れられて単なる借用制度となり、税法独自の立場からする評価を受けるのではないか。あるいはこのような考え方とは反対に、4項の規定は税法以前、税法以外のものであって税法に属しないとする者も出てくるだろう。あるいはまたこれを税法の一部であると考えるにしても、不文の法源として従来どおり補充的意味のものとする解釈も出てくるかもしれぬ。このような規定が従来の考え方からすれば明確性を欠き、租税法律主義に反するとされることはたしかである。」¹⁵⁷としている。

¹⁵⁵ 中川他（1967）26頁参照。

¹⁵⁶ 中川他（1967）26頁参照。

¹⁵⁷ 須貝（1968）10頁参照。

5.2 22条4項は租税法律主義に反するのか

22条4項が租税法律主義に反するのではないかという問題に対し、各論者がどのような見解をとっているかを概観する¹⁵⁸。

まず、金子は、「法律で規定せずに、企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが、租税法律主義にあるいは課税要件法定主義に違反しないかどうかという問題があります。課税は法律の根拠に基づかなければならない、それが広い意味での租税法律主義ですが、その内容としては、納税義務が成立するための要件である課税要件は法律で定めなければいけない、政令や省令に白紙的に委任することは許されない、委任する場合には、具体的、個別的な委任でなければならないということが、租税法律主義の内容としていわれるわけですが、22条4項は、収益、費用、損失の意義や計算の基準を企業会計に準拠しているわけでありまして、法律では定めていないことになるわけです。」と指摘したうえで、「公正妥当な会計処理の基準という概念が、解釈によってその意味内容を確認したり明らかにすることができるので、不明確な規定ではない」としており、これに加えて、企業会計準拠主義を採用した理由からも、租税法律主義に反しないとしている¹⁵⁹。

中里は、①「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が明確でないという批判、②このような内容の明確でない規定は、憲法の租税法律主義の原則から考え、また明確性の要請から考えて、おそらく憲法上当然問題になりうるのではないかという批判の2つがあるとされる¹⁶⁰。その上で、課税要件法定主義については、「企業が現実に採用している商法上の商業帳簿等作成に関する基準である」と考えれば批判をある程度免れうるとされており、課税要件明確主義については、「商法上の商業帳簿や計算書類の作成に関しては商法や計算書類規則に規定があり、また、そこに既定のない事項についても「公正ナル会計慣行」としての様々な会計慣習や会計基準が存在する、そして、これらの中で企業が商業帳簿等の作成において現実に採用している基準が課税所得算定上も尊重されることを規定しているのが22条4項であると解すれば、22条4項が課税庁に自由裁量を認めているわけではないことは明らかである。」ことから、「法的安定性と予測可能性の確保という租

¹⁵⁸ 第4章で取り上げた谷口の見解も租税法律主義を論じている。なお、各論者がどのような見解をとっているか検討している近時のものとして、酒井（2013b・上）64～65頁がある。酒井は、租税法律主義の議論において、中里の見解、及び西原宏一、山田二郎、清永の22条4項創設当時の見解を引用している。

¹⁵⁹ 金子（2010a）126～127頁参照。

¹⁶⁰ 中里（1983c）1595頁参照。

税法律主義の機能を害さない」ため、反しないとしている¹⁶¹。

岡村は、企業会計における会計方法のあり方と税法における法的規範のあり方の相違¹⁶²から、「企業会計における公正さと、法人税法における公正さの間には、齟齬が生じる。したがって、企業会計への過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義を、阻害する可能性があることに注意すべきである。すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経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ある。つまり、法人税法が外部の異質なルールによって左右される可能性である。」¹⁶³と指摘している。

以上に加え、山田は、22条4項と租税法律主義の問題を解決するには、「「公正処理基準」の適用される領域（原則領域）と法人税法の「別段の定め」（例外領域）との限界領域」について解明すべきだと主張している¹⁶⁴。

さて、そうすると、22条4項が租税法律主義に反するかという議論は、①4項の規定を入れること自体が租税法律主義に反していないか（課税要件法定主義）、②4項の射程範囲があいまいなのは租税法律主義に反しないか（課税要件明確主義）という2つに分けられそうである。

そもそも租税法律主義¹⁶⁵とは、金子の定義によると、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」とする原則であり、日本国憲法84条の「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する

¹⁶¹ 中里（1983c）1596～1597頁参照。

¹⁶² これについて、岡村は、3つの相違があるとする。「第1に、その内容において、画一的な税法規範とは異なり、企業が形成してきた会計における慣行（会計慣行）を重視することや、複数の合理的な会計方法からの選択を認めた上でその会計方針に継続性を要求するという特徴が認められる。第2に、その生成・発展に関して、会計方法のほとんどは企業と投資家との関係の中で醸成されてきたものであり、合理的な会計方法やその選択についても、主に専門家からなる企業会計制度調査会等が基準（企業会計原則等）を公表するという形がとられてきた。これに対して、税法は、国と納税者との関係を規律するものとして、国民全体を代表する国会において立法されてきた。第3に、その目的において、企業会計が配当可能利益の計算等の利害調整と情報開示を目的とするのに対して、税法は、公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念としている。」（岡村（2007）37～38頁参照）

¹⁶³ 岡村（2007）38頁参照。

¹⁶⁴ 山田（1994）88頁～89頁参照。山田は、限界領域の例として、無償取引と益金・損金の計上時期を挙げている。

¹⁶⁵ 租税法律主義についての研究・判例は膨大であり、学説も分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、通説といわれる金子の論文をもとに検討することとする。なお、租税法律主義の理解にあたって、筆者は、金子以外にも、佐藤（2007）、田中（2011）などを参考にしている。

には、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」を根拠にしており、法的安定性と予測可能性が保障されなければならないとしている¹⁶⁶。そして、租税法律主義の内容として、「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」「合法性原則」「手続的保障原則」の4つをあげ、「課税要件法定主義」とは、「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならない」ことをいい、「課税要件明確主義」とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」ことをいうとしている¹⁶⁷。

まずは、課税要件法定主義に違反するかどうか、つまり、22条4項の規定は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うとされ、法律によって規定されていないのではないかという問題である。金子は先にも取り上げたとおり、法律で定めていないが、22条4項の創設理由から企業会計準拠主義を採用することは、課税要件法定主義に反しないとしている¹⁶⁸。しかし、金子はそもそも課税要件法定主義が問題になるのは、「課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許される」が、一般的・白紙的委任することは許されないとしている¹⁶⁹。22条4項が、課税所得算定の基礎が企業利益であり、この企業利益は健全な会計慣行に基づくという考え方からすれば、健全な会計慣行は企業会計の観点から判断されているわけで、これを租税法でそのまま受け入れるとすれば、企業会計への白紙委任になるわけで、課税要件法定主義に違反するといえよう。しかし、筆者のように、22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、租税法のフィルターを通して解釈すべきという立場からは、会計基準への白紙委任ではなく、租税法の目的に照らして受容していることから、課税要件法定主義には反していないと考えている。

次に、課税要件明確主義に違反するかどうか、つまり、22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何を指しているのか、そこでいう「公正妥当」とは何かにつ

¹⁶⁶ 金子（2012）70～72頁参照。

¹⁶⁷ 金子（2012）73～78頁参照。なお、ここでは、課税要件法定主義と課税要件明確主義のみ取り上げるが、租税法律主義の定義に、課税要件法定主義と課税要件明確主義が含まれていないことはほとんどない。（岡村他（2010）、谷口（2012）など参照）

¹⁶⁸ 金子（2010a）123～127頁参照。

¹⁶⁹ 金子（2012）73～74頁参照。

いて明確ではないという問題である。金子は、「不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない」とし、不確定概念を用いることには慎重になるべきだとしている¹⁷⁰。その上で、不確定概念のうち、「その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるもの」については課税要件明確主義に反するが、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」については、その必要性和合理性が認められる限り、課税要件明確主義に反しないとされている¹⁷¹。これについては、租税法が一般的な取引を対象としている以上、すべてを法律で規定することが難しいため、解釈の余地のある条文を入れるのはやむを得ないであろう。その一つが 22 条 4 項であると筆者は考えており、22 条 4 項を租税法のフィルターを通して解釈すべきという立場からは、租税法の目的や 22 条 4 項の趣旨に照らして解釈するため、課税要件明確主義に反しないと考えている。しかし、22 条 4 項だけの問題ではないが、そもそも法の趣旨・目的に照らして判断するというのは、法的安定性や予測可能性に反しないのだろうか。少なくとも、不確定概念で罰せられる場合には、法の趣旨・目的が明確にされた上で、趣旨・目的にどのように反したのかが明示されなければならないであろう。22 条 4 項についても、租税法のフィルターを通して解釈すべきとしたが、22 条 4 項の趣旨・目的を明確にした上で、租税法における「公正」とは何かが明示され、どの部分が公正でなかったから処罰されたのかが明示されなければならないであろう。少なくともこれまでの判例はこの部分は明確ではない。明示されず、類推解釈（目的論的解釈）がなされてくると、法的安定性や予測可能性に違反する可能性が出てくる。この点、22 条 4 項の趣旨・目的をもとにした否認には注意すべきであろう。

興味深いのが、谷口勢津夫の解釈である。谷口は、公正処理基準の「公正妥当」を租税法のフィルターを通して解釈する見解について、興銀事件を取り上げたうえで、「法人税法の各規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的制限（目的論的な限定解釈）であり、しかも公正処理基準の「第三者性」を損なうものでもあるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない。」とし、公正処理基準を借用概念と考えられているかはわからないが、目

¹⁷⁰ 金子（2012）75～76 頁参照。

¹⁷¹ 金子（2012）76～77 頁参照。

目的論的解釈をすることに批判的である¹⁷²。谷口は、目的論的制限を「租税法規に欠缺（法規の文言と趣旨・目的との不一致・ずれ）がある場合に、当該租税法規の文言がその趣旨・目的に合致しない場合を除外して、当該租税法規を「解釈」し、もってその欠缺を補充すること」というとしているが、外国税額控除余裕事件¹⁷³のように、「目的論的制限のように「解釈的」方法を用いず（すなわち、法規の「解釈」において、その趣旨・目的を参酌して、その欠缺を補充するというような間接的な方法を用いず）、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用」とする考え方が登場してきており、目的論的解釈の限界が問題となっていると指摘している¹⁷⁴。谷口の指摘からすると、22条4項は課税減免制度ではないものの、「目的論的制限のように「解釈的」方法を用いず、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用」とする考え方が入ってくる可能性もないとはいえないからである。

また、谷口の指摘からすると、公正処理基準を租税法のフィルターを通して解釈することは、公正処理基準の趣旨・目的を参酌せず、租税法の目的である「課税の公平」を一足飛びに見に行くことになるから、租税法律主義に反し、認められないという解釈になるだろう。しかし、この点について、公正処理基準の趣旨・目的を参酌していないとされているが、これまでに述べてきたとおり、創設当初より租税法のフィルターを通して解釈することが予定されていたわけであり、公正処理基準の趣旨・目的に沿った解釈をしていると考えるべきである。むしろ、谷口の解釈は、法ではない会計基準への白紙委任という解釈になりそうであるが、これについては、「企業会計への準拠については、確かに、一見すると、一般的・包括的な命令委任の場合と同じように、課税要件法定主義違反が問題になりそうである。しかし、公正処理基準の「第三者性」は、課税権者による恣意的課税に対する歯止めとなり得るという意味で、企業会計準拠主義に対しては、むしろ私法関係準拠主義のコロラリーとして、したがって、租税法律主義と同じく自由主義原理に基づく法原則として、積極的な評価を与えてよいように思われる。」¹⁷⁵としている。しかし、法ではない会計基準に法規範性を認めることになり、かつ、「第三者」への白紙委任をすることになるため、むしろ租税法律主義に違反しそうである。また、公正処理基準は、企業会計原則や

¹⁷² 谷口（2012）389～390頁参照。

¹⁷³ この事件について、谷口（2004）参照。

¹⁷⁴ 谷口（2012）40～42頁参照。

¹⁷⁵ 谷口（2012）385～386頁参照。

企業会計審議会が設定した会計基準以外のものも含むわけであり、この点については「第三者性」があるかは疑わしい。

5.3 22条4項違反で罰せられることはあるのか—罪刑法定主義との関係

さて、前項からは22条4項は租税法律主義に違反しないとしたが、22条4項違反で罰せられることはあるのだろうか。前項でも述べたとおり、22条4項の趣旨・目的や租税法の目的である「課税の公平」に反する場合には、22条4項に違反することになるだろう。22条4項の創設時における西原宏一の見解のように、判例により今後明らかにされるべきであろうが、判例にならなければ明らかにならないというのは、それこそ予測可能性に反するわけで、もうすこしどういった場合に22条4項違反となる可能性があるのか検討してみることにする。

第3章で取りあげた判例からは、①不動産流動化事件のように、会計基準そのものを公正処理基準ではないと判断するケース、②債権流動化事件のように、会計基準の適用がないことを理由に公正処理基準違反とするケース、③大竹貿易事件や興銀事件のように、会計基準に基づいた会計処理について、人為的な操作ができることが課税の公平に反するため、当該処理は公正処理基準違反とするケースに分けられそうである、①については、該当する会計基準のすべてを租税法では公正ではないとして否定することになるので、公正な部分がないとはいいきれず、ハードルはかなり高い。②については、会計基準の適用がない場合は別の会計基準の適用を受けるわけで、その会計基準が公正処理基準に該当するかどうかを判断しないといけない点で公正処理基準違反とはできない。そうすると、③のケースが22条4項違反とされるには現実的といえる。その場合に、租税法の「公正」を明らかにした上で、違反となった会計処理が課税の公平を害する理由と本来採用すべき会計処理が課税の公平を害しない理由の両方が明らかにされなければならないであろう。もっとも、会計基準すべてを否定する場合にも、その会計基準が課税の公平を害する理由と本来採用すべき会計基準が課税の公平を害しない理由の両方が明らかにされれば問題ないであろう。そうすると、課税の公平に害するかどうか、つまり、法人税法1条により判断されるわけである。しかし、1条をもとにする判断は、谷口の指摘からすると、目的論的制限がなされるわけであるから、22条4項の趣旨・目的が1条にあるとはいえ、22条4項違反とするには目的論的解釈を許容せざるをえない。そうすると、22条4項違反として、「公正」ではないとして罰することは、どの程度、目的論的解釈をしてよいかということになり、

現実的にはかなり難しいのではないかと考えられる。そうであれば、22条4項違反とするには、公正妥当かどうかを判断しない範囲で、会計基準へのあてはめが正しいかどうかという事実認定の問題に多くの場合はなってしまうかもしれない。

さて、公正妥当かどうかの判断、つまり、課税の公平を害するとは何かをもう少し明確にするため、租税法における違反とは何か¹⁷⁶について検討する。金子の定義によると、「個々の租税の確定・徴収および納付に直接的に関連する犯罪」を租税犯とし、租税犯には、「国家の租税債権を直接侵害する脱税犯と、国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされる租税危害犯」の2つがあるとされる¹⁷⁷が、22条4項違反で罰せられるかどうかについては、前者の脱税犯に該当するかどうかということになる。さらに、脱税犯の中の遁脱犯は、「納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことを構成要件とする犯罪」とされ、そこには「故意が必要である」とされている¹⁷⁸。ここでいう故意は、刑法38条1項の「罪を犯す意なき行為は罰せず但し法律に特別の規定ある場合は此限に在らず」に求められるとされている¹⁷⁹。石井は、故意の成立については、「個々の収入、費用などの認識はあるが、税法上益金となることを誤信してこれを益金に計上しない場合、または税法上損金に計上してはならないのに誤ってこれを計上した場合のように、個々の収入、費用などの益金性、非損金性について錯誤がある場合」に発生するとし、そこには事実の錯誤と法律の錯誤の問題があると指摘している¹⁸⁰。その上で、石井は、「益金性または非損金性についての錯誤がある場合に、裁判官が、租税債権の侵害という法益侵害の観点から、その

¹⁷⁶ 租税法違反、つまり、租税犯についての研究はそれほど多くはないが、学説は分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、金子の見解をもとに検討することとする。なお、租税犯についての理解にあたって、筆者は、金子以外にも、佐藤（1992）、波多野（1972）、板倉（1966a～d）などを参考にしている。

¹⁷⁷ 金子（2012）897頁参照。田中（1990）409頁、波多野（1972）218頁でも同一の定義をされている。

¹⁷⁸ 金子（2012）898～903頁参照。波多野（1972）224頁でも故意が必要であるとされている。石井も、「租税遁脱罪における故意の内容を確定するには、同罪の保護法益である租税債権を基軸として考察することが必要である」とされている（石井（1992）90頁）。

¹⁷⁹ 金子（2012）902頁参照。板倉（1966d）は、刑法38条1項が租税法においても適用されることについては、判例や刑法学者の間では異論はないが、行政法学者の間では異論があるとされ、租税犯を刑事犯と行政犯に区別し、行政犯の一種と考える田中二郎の見解を取り上げられている（2頁参照）。

¹⁸⁰ 石井（1992）94～95頁参照。事実の錯誤と法律の錯誤の区別についてはさまざまな学説があるが、石井は課税法令が非刑罰法規であるなら事実の錯誤、課税法令が法規であるなら法律の錯誤として論じられている。

他の事情を総合的に判断して行為者に租税逋脱行為についての故意を構成することができるかどうか、重要となってくる。また、この判断はまさに故意帰責を可能とする認識が行為者に存しているかどうかを問題にするのであるから、その錯誤が租税逋脱行為の反対動機形成可能性を阻害するかという判断ということになる」とし、「故意非難に値するかという観点から、その錯誤が相当であるかという考慮が故意の認定に混入することになる」が、「それは故意概念の要件として規定されるわけではなく、故意を認定する場合の事実認定の合理性、または経験則に関係するものとして位置付けるべき」だとする¹⁸¹。

22条4項の文脈におきかえてみると、22条4項違反となるには、租税債権を侵害したとして、脱税犯として認識されたうえで、採用した会計処理の基準、あるいはその会計基準に基づき行った会計処理について、故意があるとされなければならない。そして、故意の成立には、行為者の租税逋脱行為が認定されなければならない。そうすると、採用した会計処理の基準、あるいはその会計基準に基づき行った会計処理について、22条4項に反するかどうかを認識していたかどうかということになるわけで、22条4項に反するということを認識していたならば、22条4項違反になるだろう。しかし、22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中身はあいまいであり、かつ、租税法における「公正」とは何かが明示されていない以上は、22条4項違反だと認識するのはそもそも困難かもしれない。少なくとも不動産流動化事件や債権流動化事件については、故意の成立は困難であろう。大竹貿易事件については、為替取組日基準を採用し、人為的に操作したことにより租税回避をしたという認定をしなければ、故意が成立したとはいえないだろう。そうすると、故意を認定する場合の事実認定の合理性の問題として、人為的に操作したことにより租税債権の侵害がどれほどのものなのかという問題になるのかもしれない。

一方で、板倉は租税法における故意の認定の困難さを以下のように指摘する。「租税法規がきわめて技術的で複雑・難解でかつ明確を欠き、しかも課税標準等の計算は高度に技術的な会計と結びつくものであることを考えあわせると、立法論としても過失犯処罰をみとめることは妥当でない」としたうえで、「逋脱の故意がないことを立証することは必ずしも容易ではな」く、「逋脱犯の構成要件も、偽りその他不正の行為により××税を免れた者というだけで価値概念が用いられ」ており、租税の「内容は難解・不明確であり、租税法律主義を軽視した納税義務の認定徴税が行われている」とし、「逋脱の事実の認定が拡張され

¹⁸¹ 石井（1992）97～98頁参照。

た解釈のもとに行われ」ていると指摘されている¹⁸²。さらに、「逋脱犯の故意の成立について、意味内容の認識を不要だとすることは、結局納税義務の存在についての認識がなくても故意逋脱犯をみとめることになり、過失による逋脱を故意犯という名のもとに、故意犯として処罰することになる」ことが、「実質的に刑法 38 条 1 項の適用を排斥することであり、責任主義のみならず、罪刑法定主義にも反することになる」と指摘する¹⁸³。

22 条 4 項の文脈におきかえてみると、偽りその他不正の行為により法人税を免れたという価値概念で 22 条 4 項違反とされ、事実認定が正確になされないと、22 条 4 項に違反しているという認識がなくても過失犯でなく故意犯とされてしまうということになり、罪刑法定主義の面からも問題になる。大竹貿易事件にあてはめてみると、為替取組日基準により人為的に操作したことで法人税法を免れたということが強調されているだけで、為替取組日基準が 22 条 4 項に違反しているかどうかの事実認定が正確に行われていないと、22 条 4 項に違反しているという認識がなく過失であるにもかかわらず、故意に行ったということで 22 条 4 項違反として罰せられてしまうということになる。そうすると、22 条 4 項が明確性を欠いているから、納税者側で判断ができず、過失なのに故意となってしまうことになり、22 条 4 項の規定自体に問題があるということになる。

さて、そもそも租税法でも罪刑法定主義の問題は観念できるのだろうか。罪刑法定主義には、「制定法主義、慣習刑法の禁止、不遡及処罰（事後法）の禁止、類推解釈の禁止、刑罰法規の適正さ、罪刑の均衡性、刑罰法規の明確性、刑法の謙抑性」があげられる¹⁸⁴。租税法律主義と罪刑法定主義を同列にみるべきでないとする見解や行政法律主義よりは罪刑法定主義に近いとする見解などがある¹⁸⁵が、先に取り上げたが、金子は租税法律主義の内容である課税要件法定主義が「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則」であるとしていることから、少なくとも租税法律主義と罪刑法定主義は類似概念と考慮されているとみてよいであろうし、例えば、田中は「租税罰も一種の罰であるから、これを科するためには、常に法律の根拠を必要とする。いわゆる罪刑法定主義の原則は、刑事

¹⁸² 板倉（1966d）4 頁参照。

¹⁸³ 板倉（1966d）5 頁参照。

¹⁸⁴ 小林（2011）81 頁参照。

¹⁸⁵ 租税法律主義と罪刑法定主義の関係については、学説も分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、金子（2012）をもとに検討することとする。租税法律主義と罪刑法定主義を同列にみるべきではないとする見解として、田中（1990）84～85 頁参照。行政法律主義よりは罪刑法定主義に近いとする見解として、南（1983）5～9 頁参照。なお、筆者は、小林（2011）、岡村（2010a）、原田（2010）などを参考にしている。

犯に限らず、租税犯にも等しく妥当する。」¹⁸⁶としていることから、租税法においても罪刑法定主義の適用があると解していると推測される。

この点については、商法の「公正ナル会計慣行」についても、「公正ナル会計慣行」違反として罰せられるのかどうかという議論があり、商法ではかつてから、会計基準などが商法の包括規定を通じて法規範化することで、罪刑法定主義の問題が生じてくるとの指摘がなされてきた¹⁸⁷。また、第4章で取り上げた長銀事件や日債銀事件では、罪刑法定主義についての指摘が多い¹⁸⁸。例えば、須藤は慣習刑法により処罰されることが罪刑法定主義に反するのではないか、つまり、「法律主義の原則に収まるものなのか、法律主義の例外たる事実たる慣習への委任立法として許容されるのか」という問題があると指摘し、加えて、法律主義に反しないとしても罪刑法定主義の明確性の原則に反する可能性もあると指摘している¹⁸⁹。

租税法と商法の目的の違いや、第2章で述べたとおり課税所得の計算は22条1～3項で決まっており、22条4項は補完的な役割であることなどを考えると、商法の議論が租税法にも同様に当てはまるわけではないが、罪刑法定主義の観点からは商法と同様の議論がおこるであろう。小林によると、課税要件法定主義と制定法主義、課税要件明確主義と刑罰法規の明確性に対比され¹⁹⁰。5.2で述べたことと同様の問題が生じると考えられる。しかし、罪刑法定主義で特筆すべきは、明確性が厳格に求められることや類推解釈が禁止されていることであろう。つまり、22条4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中身があいまいであることや、租税法の目的や22条4項の趣旨による解釈がどこまで認められるかという議論については、罪刑法定主義に反する可能性がある。租税法における罪刑法定主義の適用や租税法法律主義との関係についての更なる考察が必要であるが、租税法法律主義の観点だけではなく、罪刑法定主義の観点を考慮するとした場合には22条4項違反とするには、なおのこと事実認定の問題にならざるをえないであろう。

このように考えてくると、故意により租税債権が侵害されたということが立証されなければ、22条4項違反できないであろう。そして、故意があるかどうかについては、22条4

¹⁸⁶ 田中（1990）395頁参照。

¹⁸⁷ 弥永（2013）954頁参照。この問題を早くから指摘してきたものとして、岸田（2002）9～10頁、野村（2004）61～63頁があげられる。

¹⁸⁸ 岸田（2010）、佐久間（2013）、須藤（2010a）（2010b）（2011）、弥永（2013）などが挙げられる。

¹⁸⁹ 須藤（2010a）114～115頁参照。

¹⁹⁰ 小林（2011）92～93頁参照。

項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中身はあいまいであり、かつ、租税法における「公正」とは何かが明示されていない以上、故意ではなく、過失かもしれないため、納税者が採用した会計処理の基準、あるいはその会計基準に基づき行った会計処理を否定するのは困難と言わざるを得ない。さらに、罪刑法定主義の観点からは、明確性が厳格に求められることなどを考えると、なおのこと 22 条 4 項違反とするのは困難であり、結局は事実認定の問題に多くの場合はなるであろう。

第6章 おわりに

6.1 22条4項はどのように解釈していくべきか

これまで述べてきたとおり、22条4項は租税法のフィルターを通して解釈していくべきと考えるが、租税法における「公正妥当」とは何かが明確になることが求められる。

22条4項が租税法のフィルターを通して解釈される限り、会計基準への白紙委任にはならないため、租税法主義にただちに違反するわけではないが、租税法の目的を強調しすぎて、類推解釈（目的論的解釈）がなされると、法的安定性や予測可能性を害するため、その意味でも租税法における「公正妥当」とは何かが明確にされるべきである。

しかし、判例の積み重ねにより、明らかにされることが望まれるが、訴訟にならなければわからないというのは、納税者側が租税法の目的である「課税の公平」を常に意識せよということになるので少々酷なのではないだろうか。納税者側はまずは企業会計により会計処理を行うわけで、その後、別段の定めをみて申告調整をするのが一般的であり、租税法の目的からみて、申告調整を要求するのは難しいだろう。そうすると、訴訟になる以前に、租税法における「公正妥当」が何らかの形で少しでも明示されることが望まれる。しかし、解釈論なので条文に明記することは難しいであろうし、課税庁側がそれを通達で出すのは批判が強いところであろう。そうすると、企業会計の会計基準にもっばら準拠していくのが、22条4項創設の趣旨でもあったわけで、それこそ妥当といえる。そうであれば、企業会計の会計基準のうち、租税法の目的に合わないのであれば別段の定めにより明記していけばよいわけである。加えて、企業会計の基準と大きな齟齬が出るようであれば、それこそ企業会計と税法がお互いに調整していくのが望ましい。しかし、これはいわゆる逆基準性の現象を生み出すことがいわれるわけで批判の強いところであろう。ただ、22条4項創設の趣旨である納税者側の負担軽減や租税法の簡素化という目的からすれば、企業会計の目的と租税法の目的が達成されるぎりぎりの範囲まで調整すべきである。

また、本項では触れていないが、22条4項を論じる際に、22条2項の無償取引をどのように考えるのかという問題は重要である。一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に無償取引が含まれるのか、あるいは租税法独自の取引であり含まれないのか解決すべき問題は多いだろう。

6.2 会計基準のコンバージェンスや商法の「公正ナル会計慣行」の影響

近年、会計基準のコンバージェンスにより、次々と新しい会計基準が導入されている¹⁹¹。これについても、22条4項を通じて租税法に入ってくるわけであるが、租税法のフィルターを通して解釈していくべきであろう。しかし、先にも述べたとおり、22条4項創設の趣旨からすれば、企業会計の目的と租税法の目的が達成されるぎりぎりの範囲まで調整すべきであろう。

また、コンバージェンスとは別に、国際会計基準（IFRS）そのものを適用するという議論もある。この点については、企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準以外の会計慣行を広く含むと解してよいわけであるから、国際会計基準もまた含むと考えてよいであろう。しかし、これもまた租税法のフィルターを通して解釈されるべきであるが、国際会計基準には、企業会計原則のように規範性がないものもあるといわれる。そうすると、ますます租税法の目的とどれほど違うのかという議論がおこるわけであるが、これについては今後の導入議論をみながら検討されるべきであろう。

最後に、先に述べたとおり、商法の「公正ナル会計慣行」の影響は少なからずあるわけであり、商法改正の動向や商法の判例には注視すべきであろう。特に、商法の「公正ナル会計慣行」の判例で、「公正」の判断がどのようになされているかは、目的相違から租税法の「公正妥当」とは同じではないが、判断の過程などは少なからず影響してくることから注視すべきであろう。

¹⁹¹ なお、会計基準のコンバージェンスと法人税法の関係に関する研究が近年増えている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないが、理解にあたって、筆者は、日本公認会計士協会（2010）、日本租税研究協会（2010）（2011）、弥永（2011）、坂本（2013）などを参考にしている。

《参考文献》

- 相京博士（2007）「法人税法 22 条 4 項と会社法」『税法学』558 号
——（2008）「法人税法と企業会計」『税法学』559 号
新井清光（1999）『日本の企業会計制度—形成と展開』中央経済社
新井隆一（1967）「法人税法 22 条 4 項に関する問題提起（概要）」『税法学』203 号
——（1976）「第九章 租税法の適用と解釈」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会
——（1977）「公正なる会計慣行と法人税法」『企業会計』29 卷 7 号
石井徹哉（1993）「租税遁脱罪の故意」『早稲田法学会誌』43 卷
板倉宏（1966a）「いわゆる行政犯の観念にたいする批判的考察」『判例タイムズ』17 卷 2 号
——（1966b）「租税刑法の性格（上）」『判例タイムズ』17 卷 3 号
——（1966c）「租税刑法の性格（下）」『判例タイムズ』17 卷 5 号
——（1966d）「租税犯と刑法 38 条 1 項」『判例タイムズ』17 卷 7 号
伊豫田敏雄（1965）「法人税法の改正（一）」国税庁編『昭和 40 年改正税法のすべて』
上田明信・味村治（1960）「株式会社の計算内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案について」『企業会計』12 卷 12 号
浦野晴夫（1994）『確定決算基準会計—日・米・独の確定決算基準主義と国際会計基準の新たな視点』税務経理協会
江村稔（1977）『企業会計と商法』中央経済社
近江亮吉（1967～1968）「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について（1～4）」『税法学』202 号、203 号、207 号、208 号
岡村忠生（2007）『法人税法講義（第 3 版）』成文堂
——（2010a）「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563 号
——（2010b）「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」『法学論叢』166 卷 6 号
岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介（2010）『ベーシック税法（第 5 版）』有斐閣
金子宏（1972）「第一章 租税法律主義と公平負担原則」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社
——（1974）「第七章 租税法の基本原則」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会

- (1978) 「租税法と私法」『租税法研究』6号
- (2010a) 「公正妥当な会計処理の基準—(法人税法22条4項)について」『所得税・法人税の理論と課題』日本租税研究協会
- (2010b) 「第二章 租税法の基本原則」『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣
- (2010c) 「第十八章 租税法と私法」『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣
- (2012) 『租税法(第17版)』弘文堂
- 川端康之(1997) 「法人税法における収益の計上時期」『総合税制研究』5号
- 岸田雅雄(1985) 「企業会計における税法の機能的考察(一)」『神戸法学雑誌』35巻1号
- (1989) 「法人税の課税ベース」『租税法研究』17号
- 北野弘久(1967) 「昭和42年度税法改正への若干の疑問—第55回国会公述要旨—」『税法学』198号
- (1994) 『現代企業税法論』岩波書店
- (1999) 『税法学原論(第四版)』青林書院
- 清永敬次(1967a) 「法人税法22条4項の規定について」『税法学』202号
- (1967b) 「実質主義と租税回避」『法律時報』39巻10号
- (2008) 『税法(第7版)』ミネルヴァ書房
- 栗山徳子(1972) 「第二章 租税法の意義と内容」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社
- 後藤喜一(1994) 「公正処理基準の本質と変遷」『税務会計研究』5号
- 小林敬和(2011) 「租税法律主義の実質化について」『税法学』565号
- 酒井克彦(2013a) 「公正妥当な会計処理の基準と税務通達」『月刊税務事例』Vol45 No4
- (2013b) 「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(上・中・下)」『月刊税務事例』Vol.45 No.4、No.5、No.6
- (2013c) 「法人税法22条4項にいう公正処理基準の法規範性(上・下)」『月刊税務事例』Vol.45 No.7、No.8
- (2013d) 「租税法律関係における慣習法の成立—法人税法22条4項に内包される「慣習」に対するスクリーン機能—」『Accord Tax Review』No.5
- 佐藤英明(1992) 『脱税と制裁』弘文堂
- (2007) 「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣
- 坂本雅士(2013) 「企業会計基準の複線化と法人税法」『会計』183巻6号
- 塩崎潤(1965) 「租税に関する通達の役割と機能」『税経通信』Vol.20 No.5

- (1967a) 「税法と企業会計との調整に関する意見書」を税務の側から眺めて『会計』91巻1号
- (1967b) 「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』Vol.22 No.5
- 品川芳宣 (1982) 『課税所得と企業利益』税務研究会出版局
- (1997) 「法人税における損金の本質」『税務会計研究』8号
- (2001) 「企業会計の変貌と税制」『租税研究』2001年1月号
- (2003) 「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』Vol51 No7
- (2007) 「会社法と確定決算基準」『税務会計研究』18号
- (2008) 「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」『税大論叢』40周年記念論文集
- 渋谷雅弘 (2010) 「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』有斐閣
- 須貝修一 (1957) 「税法と民法との交わる問題点について」『民商法雑誌』36巻2号
- (1968) 「法人税法22条4項」『法学論叢』82巻6号
- 杉村章三郎 (1940) 『租税法』日本評論社
- 醍醐聰 (1994) 「確定決算基準と逆基準性」『JICPA ジャーナル』No.466
- 高木克己 (2012) 「法人税法上の「公正処理基準」の変容」『駒大経営研究』43巻3・4号
- 竹下重人 (1967) 「法人税法22条4項の問題点について(梗概)」『税法学』202号
- 武田昌輔 (1969) 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』3号
- (1977) 「公正処理基準と税法」『租税法研究』4号
- 編 (1979) 『DHC コメントール法人税法』第一法規
- (1993) 『会計・商法と課税所得』森山書店
- (1995) 『新講 税務会計通論(最新版)』森山書店
- (2001) 『武田昌輔税務会計論文集』森山書店
- 武田隆二 (1971) 「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味『会計』100巻3号
- (2000) 『法人税法精説(平成12年版)』森山書店
- 田中治 (2011) 「租税法律主義の現代的意義」『税法学』566号
- 田中二郎 (1990) 『租税法(第三版)』有斐閣
- 谷口勢津夫 (2004) 「司法過程における租税回避否認の判断構造—外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として—」『租税法研究』32号

- (2012) 『税法基本講義 (第3版)』 弘文堂
- 徳島米三郎 (1967) 「法人税法 22 条 4 項をめぐって」 『税法学』 202 号
- 富岡幸雄 (1971) 「公正な会計慣行の意味」 『会計』 100 卷 3 号
- 中川一郎 (1962) 「税法と私法」 『石田文治郎先生古稀記念論文集』 石田文治郎先生古稀記念論文集刊行会
- (1967a) 「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」 『税法学』 199 号
- (1967b) 「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」 『税法学』 202 号
- 中川一郎他 (1967) 「日本税法学会第 33 回大会記録」 『税法学』 204 号
- 中里実 (1983a) 「企業課税における課税所得算定の法的構造 (1)」 『法学協会雑誌』 100 卷 1 号
- (1983b) 「企業課税における課税所得算定の法的構造 (4)」 『法学協会雑誌』 100 卷 7 号
- (1983c) 「企業課税における課税所得算定の法的構造 (5・完)」 『法学協会雑誌』 100 卷 9 号
- (1996) 「租税法と企業会計」 『商事法務』 1432 号
- (1999) 「金融取引と確定決算主義」 『税研』 86 号
- (2000) 「租税会計の向かうべき方向」 『税研』 90 号
- (2004a) 「事実認定による「否認」と、契約の読み替え」 『税研』 113 号
- (2004b) 「「租税法と私法」論再考」 『税研』 114 号
- (2004c) 「「租税法と私法」論再々考」 『税研』 115 号
- (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』 Vol.62 No.14
- (2008) 「制定法の解釈と普通法の発見 (上・下)」 『ジュリスト』 1368 号、1369 号
- 中田信正 (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』 35 卷 3 号
- 中村利雄 (1990) 『法人税の課税所得計算<改訂版>』 ぎょうせい
- 西原宏一 (1967) 「法人税法の一部改正」 『税務弘報』 Vol.15 No.8
- 日本租税研究協会 (2010) 『(税務会計研究会報告) 企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』
- (2011) 『(税務会計研究会報告) 企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』

- 日本租税研究協会確定決算研究会（1994）「確定決算についての報告」
- 日本公認会計士協会（2010）「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義（租税調査会研究報告第20号）」
- 波多野弘（1972）「第十章 租税に関する犯罪と処罰」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社
- （1976）「第八章 租税法の法源と効力」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会
- 原省三（2008）「公正処理基準に関する一考察」『税大論叢』58号
- 原田裕彦（2010）「罪刑法定主義から見た質問検査権—租税法律主義と罪刑法定主義の関係—」租税訴訟学会編『租税訴訟第3号』財経詳報社
- 藤掛一雄（1967）「法人税法の改正」国税庁編『昭和42年改正税法のすべて』
- 藤曲武美（2013a）「収益計上基準」『税務弘報』Vol61 No2
- （2013b）「公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務弘報』Vol61 No7
- （2013c）「公正処理基準に関する最近の裁判例」『税務弘報』Vol61 No10
- 渕圭吾（2009）「租税法と私法の関係」『学習院大学法学会雑誌』44巻2号
- 平川雄士（2013）「近時の判例等にみる租税法の原理・原則」『租税研究』2013年11月号
- 増井良啓（2007）「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣
- （2008）「租税法の形成における実験—国税庁通達の機能をめぐる一考察」中山信弘編集代表・中里実編『政府規制とソフトロー』有斐閣
- 増田英敏（2001）「通達課税の現状と租税法律主義」『税法学』546号
- （2011）「租税法律主義と租税公平主義の衝突」『税法学』566号
- 松沢智（1993）『租税実体法の解釈と適用—法律的視点からの法人税法の考察』中央経済社
- （1994）『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則』中央経済社
- 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』184号
- （1967）「法人税法22条4項の意味するもの」『税法学』201号
- 南博方（1983）「租税法と行政法」『租税法研究』11号
- 宮谷俊胤（1976）「第五章 租税法の意義と特色」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会
- 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』48巻7号

- (1982)「第七章 借用概念」『租税法と私法』大蔵省印刷局
- (2002)『租税法—理論と政策— (三訂版)』青林書院
- 矢沢惇 (1973)『企業会計法講義』有斐閣
- 弥永真生 (2000)『商法計算規定と企業会計』中央経済社
- (2001)『企業会計と法 (第2版)』新世社
- (2007)「確定決算主義—税務と会計の乖離と接近」『税理』Vol50 No10
- (2011)「国際会計基準の会社法制への影響」岩原紳作・小松岳志編『会社法施行5年 理論と実務の現状と課題』有斐閣
- (2013)『会計基準と法』中央経済社
- 柳裕治 (2001)『税法会計制度の研究』森山書店
- (2011)「第13章 税務会計研究における確定決算主義」安藤英義他編『体系現代会計学 (第5巻) 企業会計と法制度』中央経済社
- 山田二郎 (1967)「法人税法 22条 4項と商法の計算規定との関係 (梗概)」『税法学』202号
- (1994)「公正処理基準の機能—消極論の立場から」『税務会計研究』5号
- 山本守之 (2012)『体系法人税法』税務経理協会
- 弓削忠史 (2006)『会計規範論—企業会計と税法』創成社
- (2005)「確定決算主義と法人税法 22条 4項について」『税法学』553号
- 渡邊進 (1968)「公正妥当な会計基準と税法」『会計』93巻6号
- 渡辺徹也 (1994)「確定決算主義の再考」森淳二郎編『企業監査とリスク管理の法構造：蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念』法律文化社

【判例評釈等】

①大竹貿易事件

- 岸田雅雄 (1995)「輸出取引による収益の計上基準」『私法判例リマックス』10号
- 清永敬次 (1994)「判批—最高裁第一小法廷平成5年11月25日判決」『民商法雑誌』111巻1号
- 小塚真啓 (2011)「輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選 (第5版) (別冊ジュリスト 207号)』
- 小松芳明 (1987)「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』893号

酒巻俊雄（1994）「輸出取引による収益の計上基準」『平成 5 年度重要判例解説（ジュリスト 1046 号）』

野田博（2005）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選（第 4 版）（別冊ジュリスト 178 号）』

② エスピーシー事件

佐藤英明（2005）「脱税工作のための支出金の損金性」『租税判例百選（第 4 版）（別冊ジュリスト No.178）』

品川芳宣（1998）「脱税工作費の損金性」『TKC 税研情報』 Vol7 No1

水野忠恒（1995）「判批一最高裁第三小法廷平成 6 年 9 月 16 日決定」『ジュリスト』 1081 号

渡辺徹也（2011）「脱税工作のための支出金の損金性」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト No.207）』

③ 興銀事件

佐藤英明（2006）「金銭債権の貸倒れを損金に算入するための要件」『ジュリスト』 1310 号

谷口勢津夫（2005）「判批一最高裁第二小法廷平成 16 年 12 月 24 日判決」『民商法雑誌』 133 卷 3 号

中里実（2005）「コラム③興銀事件」『租税判例百選（第 4 版）（別冊ジュリスト 178 号）』

——（2011）「興銀事件に見る租税法と社会通念」『月刊税務事例』 Vol.43 No.5

吉村政穂（2009）「不良債権に係る貸倒損失の損金算入時期—日本興業銀行事件」『税研』 148 号

——（2011）「貸倒れの意義—興銀事件」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト 207 号）』

④ 発電設備有姿除却事件

加藤晴美（2008）「有姿除却／火力発電設備の再使用可能性の有無」『税務弘報』 Vol56 No10

平石雄一郎（2008）「固定資産の有姿除却について、法人税法上の損金認定の可否」『ジュリスト』 1358 号

藤井保憲（2009）「有姿除却に係る一括除却損計上と公正処理基準」『税研』 148 号

⑤債権流動化事件

浅妻章如（2013）「債権流動化における信託劣後受益権者の元本充当・益金算入の振り分け（金融商品会計実務指針 105 項の償却原価法）の是非に関する東京地判平成 24 年 11 月 2 日評釈」『立教法学』87 号

品川芳宣（2013a）「金融商品（信託受益権）に係る収益配当金の収益計上時期」『T&Amaster』No.517

—————（2013b）「金融商品（信託受益権）に係る収益配当金の収益計上時期」『税研』172 号

中澤栄仁（2013）「債権流動化取引で譲渡人が保有する劣後受益権の会計処理」『旬刊経理情報』No.1341

吉村政穂（2013）「判批一東京地判平成 24 年 11 月 2 日判決」『ジュリスト』1451 号

⑥株主総会の承認

新井隆一（1967）「第二章 企業経理における税務調整の前提問題」『税法の原理と解釈』早稲田大学出版

—————（1999）「異論「確定した決算」」『税研』86 号

岩崎政明（2009）「株主総会又は社員総会の承認を得ていない決算書類に基づく確定申告の有効性」『税研』148 号

岸田貞夫（1979）「判批一大阪高裁昭和 53 年 6 月 29 日判決」『ジュリスト』694 号

清永敬次（1966）「株主総会の承認を得ていない決算書に基づく確定申告の適否」『シュトイエル』52 号

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』34 卷 11 号

藤曲武美（1999a）「税理士のための法律学講座 租税法」『税研』83 号

—————（1999b）「確定した決算の意義と申告の効力」『税研』87 号

吉村政穂（2011）「確定決算主義」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト 207 号）』

渡邊幸則（2008）「株主総会又は社員総会の承認を得ていない決算書類に基づく確定申告の有効性」『ジュリスト』1367 号

⑦商法の公正ナル会計慣行

- 尾崎安央（2013）「公正な会計慣行（1）」『金融商品取引法判例百選（別冊ジュリスト 214号）』
- 片木晴彦（1994）「会計包括規定の役割について」龍田節・森本滋編『商法・経済法の諸問題（川又良也先生還暦記念）』商事法務研究会
- （2006）「「公正なる会計慣行」の意義」『ジュリスト』1313号
- （2007）「公正な会計慣行と取締役の責任：日本長期信用銀行事件の考察」『広島法科大学院論集』3号
- （2011）「公正な会計慣行と取締役等の責任」『会社法判例百選（第2版）（別冊ジュリスト205号）』
- （2012）「公正妥当と認められる会計慣行および会計基準」『商事法務』1974号
- 加藤貴仁（2007）「会計方針の変更と「公正ナル会計慣行」」『商事法務』1799号
- 岸田雅雄（2002）「企業会計法の発展と問題点」『ジュリスト』1235号
- （2003）「不良債権と取締役の責任—長銀判決の検討」『商事法務』1669号
- （2005）「金融機関における不良債権処理の会計基準」『ジュリスト』1291号
- （2008）「旧長銀事件最高裁判決の検討」『商事法務』1845号
- （2009a）「判批—最高裁第二小法廷平成20年7月18日判決」『私法判例リマックス』39号
- （2009b）「会社法と会計理論」上村達男編『企業法制の現状と課題』日本評論社
- （2010）「会計基準違反に対する刑事罰と公正会計慣行」『早稲田法学』85巻3号
- （2011）「公正な会計慣行」岩原紳作・小松岳志編『会社法施行5年 理論と実務の現状と課題』有斐閣
- 久保大作（2007）「商法上の会計規範の決定に関する一考察（一）」『法学協会雑誌』124巻12号
- （2008）「「公正な会計慣行」の立証責任、および会計基準の類推適用」『法学新報』115巻5・6号
- （2009）「「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」ことの意味」浜田道代・岩原紳作編『会社法の争点』有斐閣
- （2012）「「公正なる会計慣行における明確性の位置付け—長銀事件・日債銀事件の分析から—」『阪大法学』62巻3・4号
- （2013）「公正な会計慣行（2）」『金融商品取引法判例百選（別冊ジュリスト 214号）』

号)』

佐久間修 (2013) 「判批一最高裁第二小法廷平成 21 年 12 月 7 日判決」『判例時報』 2166 号

須藤純正 (2010a) 「判批一最高裁第二小法廷平成 21 年 12 月 7 日判決」『刑事法ジャーナル』 No.23

———— (2010b) 「会社経営に関する罪について」経済刑法研究会編『民事法・商事法・消費者保護法の改正と経済刑法』

———— (2011) 「旧長銀粉飾決算事件—「公正なる会計慣行」と罪刑法定主義について—」『志学法林』 109 卷 2 号

得津晶 (2008) 「「公正なる会計慣行」と通達等の改正—旧長銀違法配当事件」『ジュリスト』 1369 号

———— (2010) 「公正なる会計慣行の認定手法—特に民事判決（東京地判平成 17 年 5 月 19 日判時 1900 号 3 頁）との対比から」『北大法学論集』 61 卷 2 号

任介辰哉 (2011) 「判批一最高裁第二小法廷平成 21 年 12 月 7 日判決」『ジュリスト』 1416 号

野村稔 (2004) 「資産査定基準と罪刑法定主義—旧長期信用銀行粉飾決算事件：東京地裁平成 14 年 9 月 1 日判決を契機として—」『現代刑事法』 6 卷 2 号

弥永真生 (2006) 「会計基準の設定と「公正ナル会計慣行」」『判例時報』 1911 号

———— (2009) 「「税法基準」と「公正ナル会計慣行」」『ジュリスト』 1371 号

———— (2010) 「「公正ナル会計慣行」の意義と虚偽記載有価証券報告書提出罪」『ジュリスト』 1395 号

———— (2013b) 「公正なる会計慣行」と経営者の判断」『ジュリスト』 1449 号

渡部晃 (2009) 「旧長銀「違法配当」事件最高裁判決・最高裁決定をめぐって（上・中・下）—最二小判平 20.7.18 刑事事件判決と最二小決平 20.7.18 民事事件決定—」『金融法務事情』 1857 号、1858 号、1859 号

———— (2010) 「旧日債銀「粉飾決算」事件最高裁刑事判決をめぐって（上・中・下）—最判平成 21 年 12 月 7 日—」『商事法務』 1894 号、1895 号、1896 号