

公正処理基準の帰納的分析

—裁判例の検証を中心として—

吉田 真也

【論文概要】

1 要旨

従来、わが国ではいわゆるトライアングル体制の下、法人税法と企業会計は協調路線を歩んできた。しかし、金融ビッグバン以降の企業会計の国際化を背景に、企業会計は独自の路線を進み、近年はトライアングル体制が崩壊しつつあるという状況にある。とりわけ、近年の会計基準のコンバージェンスの動向等を踏まえれば、今後はこのような流れが加速していくと予想され、両者はますます乖離していく可能性を秘めている。かくして、法人税法と企業会計をめぐる状況は不透明であり、納税者の予測可能性を確保することも難しくなりつつあるように思われる。法人税法 22 条 4 項は企業会計準拠主義の採用を明言するものであるが、これまでの裁判例をみる限り、企業会計には必ずしもセーフ・ハーバーとしての機能が付与されているとはいえない。このように、法人税法と企業会計の乖離が進み、納税者の予測可能性の確保が困難となりつつある現在、公正処理基準の内容やその判断枠組みについて改めて問い直す必要があると考える。

そこで、本稿では、公正処理基準に関する裁判例（全 56 事件）を網羅的に検証することによって、公正処理基準の内容を浮き彫りにし、何が公正処理基準に当たるのか、その判断枠組みを得ることを試みる。また、実務上重要となる法人税法 22 条 4 項の適用範囲の問題や、同項が果たしてきた機能を検証するとともに、それらを踏まえ、会計基準の国際化を見据えた今後の展望について考察する。

2 構成

第 1 章では、法人税法 22 条 4 項が導入された昭和 42 年当時の状況と現在とを比較し、その間における企業会計の変容等を踏まえ、納税者の予測可能性の確保という本稿の根底を流れる問題意識を明らかにするとともに、本稿で考察すべき対象項目について概述している。

第 2 章では、法人税法 22 条 4 項の背景にある考え方を整理するために、同項の導入に関する議論を概観するとともに、同項の趣旨、性格及び法的性質といった同項の根幹ともいべき各諸点に関する従来の議論を整理している。ここでは、特に、①法人税法と企業会計の調整は一朝一夕にはいかない問題であること、②法人税法 22 条 4 項はアメリカやドイツの立法例と類似する面があるものの、両国とは基盤を全く異にしており、わが国独

自の規定として理解されていること、③同項は、課税所得の計算は企業会計に準拠すべきという当然のことを定めた確認的規定として理解されていることなどを指摘している。

第3章では、実務上重要と考えられ、また本稿において検討の中心とする法人税法22条4項の論点について概述している。具体的には、①法人税法22条4項の適用範囲、②公正処理基準の内容（i 意義、ii 「公正妥当」の解釈、iii 「会計慣行」の意義）、③法人税法と他の法令等との関係について整理している。

第4章では、まず第1節において、裁判例の検証に先立ち、裁判例の選定方針を明らかにしているほか、裁判例を検証する際の視点を明らかにするため、法人税法と企業会計の関係をモデル化し、両者がどのような関係に立つのか本稿の立場を明らかにしている。

第2節では、法人税法22条4項が、同条2項及び3項の「別段の定め」並びに明文の定めがない場合における法人税法独自の会計処理の根拠規定としての機能を有しているとの考えに基づき、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」との仮説を設定している。

第3節では、第1節で設定した法人税法と企業会計のモデルを踏まえ、全56事件に及ぶ裁判例を分析し、それによって得られた結果を整理・考察している。その主たる結果の概要は次のとおりである。

- ① 法人税法22条4項の適用範囲は、同項2項及び3項の「別段の定め」並びに明文の定めがない場合に限定されていること。
- ② 公正処理基準は、「会計慣行」を意味し、民法92条の事実たる慣習と同義のものとして理解されていること。
- ③ 公正処理基準に当たるといえるためには、「慣行性」と「公正妥当性」の2つの要件を充たす必要があるところ、「慣行性」については少なくとも3年以上の期間の経過を必要とし、「公正妥当性」については法人税法独自の観点から判断される傾向にあること。
- ④ ある会計処理方法が規範性の高い会計基準に準拠している場合は、公正処理基準に当たることの一応の推定が働くこと。
- ⑤ 本章第2節で設定した仮説は真であり、法人税法22条4項は法人税法独自の会計処理の根拠規定としての機能を有しているほか、確認的規定の側面のみならず、創設的規定の側面をも併せもつこと。

第5章では、第4章における裁判例の検証によって得られた結果を整理したうえで、か

かる結果を踏まえ、ある会計処理方法が公正処理基準に適合するかどうかを判断するための枠組みについて考察している。

また、将来的に法人税法と企業会計が更に乖離していく可能性を見据え、本稿における検証結果に基づき、納税者の予測可能性を確保することの重要性を再確認している。そのうえで、納税者の予測可能性を確保していくための方策について提言している。具体的には、企業会計の変革に対し、法人税法としては、「別段の定め」を創設していくのが最も現実的かつ有効な方法であり、そのような対応が望まれること等を指摘している。

目次

第1章 序論.....	1
第2章 法22条4項の背景.....	3
第1節 導入の経緯.....	3
1 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」.....	4
2 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およびその調整について」.....	6
3 税制調査会税制簡素化特別部会「税制簡素化についての中間報告」.....	8
4 企業会計審議会特別部会「税法と企業会計との調整に関する意見書」.....	10
第2節 法22条4項の背景にある考え方.....	12
1 法22条4項の趣旨.....	12
2 法22条4項の法的性質.....	14
3 法22条4項の性格.....	15
第3章 法22条4項の重要論点.....	20
第1節 法22条4項の適用範囲.....	20
1 法22条2項及び3項の「別段の定め」との関係.....	20
2 法22条2項の無償譲渡等との関係.....	24
第2節 公正処理基準の内容.....	25
1 公正処理基準の意義及び「公正妥当」の解釈.....	25
2 確立した「会計慣行」の意義.....	28
第3節 法人税法と他の法令等との関係.....	32
1 法人税法と会社法（商法）との関係.....	32
2 法人税法と金融商品取引法との関係.....	35
3 法人税法と企業会計との関係.....	36
第4章 裁判例に基づく公正処理基準の帰納的分析.....	39
第1節 裁判例の検証に当たって.....	39
1 裁判例の選定方法.....	39
2 法人税法と企業会計のモデル化.....	39

第2節 仮説の設定	48
第3節 裁判例の検証結果	50
1 事案の分類（益金・損金別分類）	51
2 法22条4項の適用範囲	53
3 公正処理基準の意義及び会計基準との関係	60
4 図表4-6に基づく会計処理の分類	70
5 法人税法独自の領域（(d)領域）—仮説の検証	73
6 企業会計上適正であり、かつ、法人税法上違法となる領域（E、F、G領域）	81
第5章 総括と展望	101
第1節 総括	101
1 裁判例の検証から判明した事項	101
2 公正処理基準の適合性に関する判断枠組み	102
第2節 展望	105
【裁判例一覧】	107
【参考文献】	112

第1章 序論

法人税法 22 条 4 項は、税制簡素化の一環として昭和 42 年改正により導入された規定であり、いわゆる企業会計準拠主義を定めるものである。法人税法と企業会計はそれぞれ目的を異にしており、企業会計上の処理と法人税法上のそれとが完全に一致することはない。しかし、企業の実務において両者は一体的なものとして捉えられているため、企業会計準拠主義の採用は企業の便宜に資するという点で重要な意義が認められる。

ところで、法人税法が依拠する企業「会計」は、経済主体が営む経済活動及びこれに関連する経済事象を測定・報告する行為であり、しばしば「会計は切れば血がでる」といわれるように、リアリズムがつきものである⁽¹⁾。したがって、経済活動の内容やビジネスモデルが時代とともに変化するにつれ、企業会計もそれに対応する形で絶えず変化していく。

事実、企業会計をめぐるわが国の現況は、法人税法 22 条 4 項を導入した昭和 42 年当時と大きく様変わりしている。かつては個別財務諸表が中心であり、利害調整機能が重視されてきたのに対し、現在は連結財務諸表が中心となり、主として情報提供機能が重視されるようになるなど、企業会計においてパラダイムシフトが起きている⁽²⁾。

また、会計基準の点で大きな変化があったことも見逃せない。昭和 42 年当時は主たる会計基準として企業会計審議会の企業会計原則及び同注解しか存在しなかったものが、現在ではこのほかに、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan; ASBJ）の会計基準等、日本公認会計士協会の実務指針等、中小企業の会計に関する指針等、多くの基準が存在している。またこれら日本の基準以外にも、米国基準、ピュアな国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards; IFRS）、エンドースメントされた IFRS の採用が認められるなど、現在のわが国の企業会計は実に多様かつ複雑な状況となっている。

このような状況下において、法人税法と企業会計との調整をどのように図っていくかは難問であるし、絶えず進化を続ける会計基準が法人税法 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」（以下「公正処理基準」という）に適合するかどうかの判定も決して容易ではない。

従来は、いわゆるトライアングル体制の下、商法会計、企業会計又は証券取引法会計、

(1) 広瀬義州『財務会計（第 13 版）』2 頁（中央経済社、2015）参照。

(2) 広瀬義州「ビジネスモデルと会計」早稲田商学 434 号（2013）266 頁参照。

租税会計は協調路線を歩んできており、法人税法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」によるものは別論として、企業会計に準拠していれば基本的には法人税法上も適法と認められる傾向にあったといつてよい。しかし、金融ビッグバン以降の企業会計の国際化を背景にそれぞれの独自性が強調された結果、トライアングル体制が崩壊しつつある今日において^③、そのような保証はなくなる傾向にあるように思われる。その意味では、今日の法人税法と企業会計をめぐる状況は納税者にとって予測しづらいものがあり、法人税法と企業会計の乖離が顕著となった現在、公正処理基準の内容やその判断枠組みについて改めて問い直す必要があると考える。

このような問題意識から、本稿では、公正処理基準に関する裁判例（全 56 事件）を網羅的に検証することによって公正処理基準の内容を浮き彫りにし、何が公正処理基準に適合するのか、その判断枠組みを得ることを目的とする。

裁判例を検討の中心とする理由は、第 1 に、何が公正処理基準に適合するのかを判定するのは最終的には裁判所の任務であり^④、過去の裁判例こそが上述した点を紐解く重要な手がかりになることにある。第 2 に、裁判例は法律実務家等に対して強い影響力を有しており、特に最高裁判所の判例は「事実上の法源」^⑤として機能していることにある。

さらに、裁判例の検証を通じて、実務上重要となる法人税法 22 条 4 項の適用範囲を明らかにするほか、同項が課税実務においてどのような機能を果たしてきたのかを考察するとともに、それらを踏まえ、今後の展望について若干の提言を行うこととしたい。

なお、次章以下では、法人税法の条文を示す場合は、特に断りのない限り、法人税法を単に「法」と表記する。

③ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 51 巻 7 号（2003）6 頁参照。

④ 金子宏『租税法〔第 21 版〕』323 頁（弘文堂、2016）参照。

⑤ 田中英夫編『実定法学入門 第 3 版』198 頁（東京大学出版会、2004）参照。

第2章 法22条4項の背景

第1節 導入の経緯

法22条4項は、税制簡素化の一環として、昭和42年の法人税法改正（法人税法の一部を改正する法律〔法律第21号〕）で導入された。法22条4項が導入されるまでの経緯について、各団体から公表された主な意見書等をもとに整理すると表2-1のとおりとなる。

表2-1からわかるように、法人税法と企業会計の調整問題が活発に議論されはじめたのは昭和27年ごろのことであり、以後、法22条4項の導入まで15年近い年月を要している。法22条4項の導入までにこのような長期の年月を要した事実は、法人税法と企業会計の調整が一朝一夕にはいかない問題であることを物語るものといえよう。

本稿では、表2-1の各項目のうち、法22条4項の導入との関係で特に重要と思われる、①「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（No.1）、②「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」（No.4、6）、③「税制簡素化についての中間報告」（No.7）、④「税法と企業会計との調整に関する意見書」（No.8）をとりあげて、税法（法人税法）と企業会計の調整に関する当時の議論を概観する。

表2-1：法22条4項の導入の経緯

No	年月日	項目
1	昭和27年6月16日	「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」 (企業会計基準審議会小委員会)
2	昭和35年6月22日	「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」(企業会計審議会) 第一 財務諸表の体系について 第二 財務諸表の様式について 第三 有形固定資産の減価償却について
3	昭和37年8月7日	「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」(企業会計審議会) 第四 棚卸資産の評価について

		第五 繰延資産について
4	昭和 40 年 7 月 1 日	「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」 (日本会計研究学会税務会計特別委員会)
5	昭和 40 年 11 月 30 日	「改正法人税法(昭和 40 年 3 月改正)等の施行に伴う法人税の取扱いについて」(直審(法) 84)
6	昭和 41 年 5 月 26 日	「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」 (日本会計研究学会税務会計特別委員会)
7	昭和 41 年 9 月 14 日	「税制簡素化についての中間報告」 (税制調査会税制簡素化特別部会)
8	昭和 41 年 10 月 17 日	「税法と企業会計との調整に関する意見書」 (企業会計審議会)
9	昭和 41 年 12 月 26 日	「税制簡素化についての第一次答申」、「昭和 42 年税制改正大綱についての答申」 (税制調査会)
10	昭和 42 年 2 月 17 日	「昭和 42 年度税制改正に関する答申」 (税制調査会)
11	昭和 42 年 3 月 20 日	「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書」(企業利益研究委員会)
12	昭和 42 年 5 月 31 日	法人税法の一部を改正する法律(法律第 21 号)公布

1 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」

税法と企業会計との調整について最初に公表された公的意見書は、昭和 27 年 6 月 16 日に公表された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」(以下「昭和 27 年審議会意見書」という)であった。

昭和 27 年審議会意見書は、昭和 26 年 9 月 28 日に企業会計基準審議会より公表された「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」の姉妹版として、同審議会の小委員会によって取りまとめられ、中間報告という形で公表された。その主旨は、企業会計原則の立

場から税法との調整を希望する問題点を提起し、解決の方向性を示唆することにあつた⁽⁶⁾。

昭和 27 年審議会意見書の構成は、まず総論で、「租税目的のための会計原則の適用」及び「資本剰余金と利益剰余金の区別」を、次いで各論で、「損益の期間的割当の問題」及び「資本剰余金の問題」を論じるものとなっている。

本稿では、これらの項目の詳細には立ち入らないが、起草者の一人であつた黒沢清教授によれば、昭和 27 年審議会意見書の根底を流れる思想は次の 2 点にあつたという⁽⁷⁾。

① 「企業の真実の所得は、一般にみとめられた会計原則の適用によつてのみ決定されるものである」

② 「税法の精神は、企業の真実の所得を求めてこれに課税するものでなければならない」

このように、昭和 27 年審議会意見書は、企業会計原則の立場から税法の会計原則への歩み寄りを期待したものであつた。これは、古くから大勢を占めてきた「制度上の課税所得の計算が企業会計の利益計算に基礎を置く関係上、前者が後者に歩み寄るべき」とする議論を公的に具現するものといえる⁽⁸⁾。

しかしながら、昭和 27 年審議会意見書に対しては、税務側からはもちろん、会計側からも多くの批判が寄せられた⁽⁹⁾。

例えば、忠佐市教授（当時：国税庁調査々察部長）は、「今回の小委員会報告は、一つの理想を描いてそれを追うのにあまりにも急であり、全体のバランスに対する考慮がそれに伴っているかいないのかに、いささかの懸念がある。」⁽¹⁰⁾と指摘する。また、田中勝次郎弁護士は、「今回の意見書が、独断や誤解にみちたものとなつたのも、もとをただせば、税の専門外の人々をかつて意見書の立案を委嘱したことに原因があると思う。」⁽¹¹⁾と厳しい批判を加えている。そのほか、「租税目的上の所得は企業会計原則による所得と一致すべきものであるという如き理論の建て方には、同意し難い」⁽¹²⁾等々、昭和 27 年審議会意見書に対

(6) なお、昭和 27 年審議会意見書には、企業会計原則を敷衍するという附随的な目的があつたとされる（黒沢清ほか『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』を語る。」企業会計 4 巻 7 号（1952）48～49 頁〔黒沢発言〕参照）。

(7) 黒沢清「税法と会計原則問題序説」會計 62 巻 3 号（1952）1 頁参照。

(8) 品川芳宣『課税所得と企業利益』11 頁（税務研究会出版局、1982）参照。

(9) 黒沢清教授によれば、会計学界は、昭和 27 年審議会意見書に対して「四分五裂の外観を呈する。」とされる（黒沢・前掲注(7)3 頁）。

(10) 忠佐市「課税所得の計算と会計原則」企業会計 4 巻 8 号（1952）77～78 頁。

(11) 田中勝次郎「税法と企業会計原則との調整意見書を読み」企業会計 4 巻 10 号（1952）76 頁。

(12) 泉美之松「意見書の『総論』について」企業会計 4 巻 8 号（1952）88 頁。

する批判を挙げれば枚挙に暇がない⁽¹³⁾。

かくして、昭和 27 年審議会意見書は、多くの批判もあって、法人税法改正への気運を高めるには至らなかった。もっとも、昭和 27 年審議会意見書が関係各所の大きな反響を呼び、税法と企業会計の調整に関する議論の出発点となったことは、同意見書の重大な功績の 1 つとって差し支えない。この点については、黒沢清教授が、「意見書によつて投ぜられた一石は、期待した効果をあげえなかつたのごとくである。しかし深い洞見を敢て試みるならば、提出された諸問題についての、あらゆる立場からの論究の機会がつくられたことは、おそかれ早かれよき実を結ばないことはあるまい。税法の正しい発展が、それは同時に会計原則そのものの劃期的な改善を伴いつつ、出現するに違いないのである。」⁽¹⁴⁾と述べているとおりでである。

2 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およびその調整について」

昭和 27 年審議会意見書の公表以後、税法と企業会計の調整に関する議論は、沈静化の様相をみせていた⁽¹⁵⁾。そのような中、日本会計研究学会税務会計特別委員会（番場嘉一郎委員長）より、昭和 40 年 7 月 1 日と昭和 41 年 5 月 26 日に、相次いで「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」が公表された（以下、前者を「昭和 40 年学会意見書」、後者を「昭和 41 年学会意見書」という）。

昭和 40 年学会意見書は、委員長の番場嘉一郎教授自身が「非常に欠陥だらけの答申」⁽¹⁶⁾と述べるように不完全なものであったため、その改訂版として昭和 41 年学会意見書が公表されるに至ったのである。したがって、以下では、改訂版である昭和 41 年学会意見書に焦点を当てて、論を進めることとする。

⁽¹³⁾ なお、大住達雄氏によれば、昭和 27 年審議会意見書に対しては、企業会計基準審議会の委員からも「あまりにも会計原則を強調しすぎ、すこぶる独善的である」との意味の発言があったとされる（大住達雄「会計原則における具体的妥当性—これに関する二三の例題—」會計 62 卷 3 号（1952）26 頁）。

⁽¹⁴⁾ 黒沢・前掲注(7)4~5 頁。

⁽¹⁵⁾ 塩崎潤氏（大蔵省主税局長）は、昭和 27 年から昭和 41 年までの議論の状況について、「『課税所得と企業利益』あるいは『税法と企業会計』との間の調整の問題が昭和二七年以来一時休火山のような状態に陥っていたのにこれがどうしたものか再び噴火してこのところ花盛りのように派手に採り上げられてきているようである。」と述べている（塩崎潤『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」會計 91 卷 1 号（1967）87 頁）。

⁽¹⁶⁾ 番場嘉一郎ほか「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計 17 卷 10 号（1965）67 頁〔番場発言〕。

昭和 41 年学会意見書は、①企業利益と課税所得との間の差異をもたらす根本原因を探求すること、②両者の差異のうち、税法規定を改めることによって調整がなされるべきものと、申告調整を通じて調整がはかられるべきものとを明らかにすることを、その使命とするものであった。

昭和 41 年学会意見書は、まず総論において、企業利益と課税所得の差異をもたらす原因を次の 3 つに求められるとする。

- ① 税法及び税務会計のおかれている環境条件
- ② 租税理論における二重負担排除の思考
- ③ 税務会計上の基本原則（公平性の原則、租税負担能力主義の原則、明確性の原則、簡便性の原則）

次に各論において、7 つの個別的項目（1 収益の概念及び認識、2 費用・損失の概念及び認識、3 その他の資本剰余金、4 棚卸資産、5 有価証券、6 固定資産、7 繰延資産）をとりあげ、企業会計と税務会計との差異を検討・批判したうえで、差異調整の方法として損金経理を改めるなどの提言を行う。

かかる昭和 41 年学会意見書に対しては、依然として、「企業会計原則の立場から税法を批判することは自由であるが、それだからといって税法を企業会計原則の通りに改正すべき理由とはならない。」⁽¹⁷⁾や、「企業会計原則にマッチするごとくに、まず税法の側が改正されなければならないということは、法としての税法軽視の現われではなかろうか。」⁽¹⁸⁾等の指摘もみられた。

もっとも、泉美之松氏（国税庁長官）が、「率直にいつて、従来調整に関する検討・議論は、いずれも、企業会計原則の立場に立つて、税法に対して一方的に企業会計原則に従うように修正を求めるといった態度が見受けられるようである。……今回の改訂版は、その点で更に一步前進したものが感ぜられ、税法に対する理解も深くなつたように考えられるのは、調整の前進のために喜ばしいことと思われる。」⁽¹⁹⁾と述べるように、昭和 41 年学会意見書は、税務側からみて、少なくとも昭和 27 年審議会意見書よりは好意的に受け止め

(17) 渡辺進『『税務会計特別委員会報告』批判』企業会計 18 巻 9 号（1966）136 頁。なお、昭和 40 年学会意見書に対する批判については、渡辺進「調整意見書批判」企業会計 17 巻 10 号（1965）90 頁以下参照。

(18) 高尾忠男「企業利益と課税所得について」企業会計 18 巻 9 号（1966）145 頁。

(19) 泉美之松『『企業利益と課税所得との差異及び調整』に関する税務会計特別委員会報告について』税務弘報 14 巻 10 号（1966）5 頁。

られていたといえよう。

3 税制調査会税制簡素化特別部会「税制簡素化についての中間報告」

その後、昭和 41 年 9 月 14 日に、税制調査会税制簡素化特別部会より、「税制簡素化についての中間報告」（以下「税制簡素化中間報告」という）が公表された。税制簡素化中間報告は、税制調査会の税制簡素化特別部会と、その下に設置された税制簡素化専門小委員における審議を通じて取りまとめられたものである。

税制簡素化中間報告は、まず「税制複雑化の原因とその弊害」について述べたうえで、「税制簡素化の基本的方向」及び「税制簡素化のための具体的措置」について提言を行っている。特に、法 22 条 4 項との関係では、次のとおりの提言を行っていることが注目される。

「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に多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最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。」

課税所得が企業利益に準拠して計算されることは、すでに昭和 40 年 11 月 30 日付通達「改正法人税法(昭和 40 年 3 月改正)等の施行に伴う法人税の取扱いについて」(直審(法)84) 第 3・10(2)⁽²⁰⁾で間接的に示されていたところであるが、税制簡素化中間報告は、さら

⁽²⁰⁾ 昭和 40 年 11 月 30 日付通達(直審(法)84) 第 3・10 は、次のとおりの規定である。

「10 法人は、各事業年度ごとに、税務署長に対し、確定した決算に基づき所定の事項を記載した申告書を提出しなければならないが、この「確定した決算に基づく申告」とは、次のことを表明したものであることに留意する。

(1) (省略)

(2) 法人の利益の計算に関する事項(税法が所得の金額の計算上特別の定めをしているものを除く。)について、商法その他法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法(利益の計算上妥当と認められる方法で、その方法による計算につき法人が一定の申告調整をすることにより所得の金額の計算上も合理的と認められるにいたるものを含む。)が 2 以上ある場合において、法人が当該事項につき(1)の承認を受けた利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一の方法であるときは、当該事項については、所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものであること。(以下、省略)」

に一步進んで、税務側としてはじめて公的な形で会計準拠規定を設けるべき旨を明言したものである。

それでは、これまで昭和 27 年審議会意見書に同調することのなかった税務当局側が、会計準拠規定の導入へと舵を切った理由は何であったか。久保田一信氏（大蔵省主税局税制第一課課長補佐）は、次のとおり説明する。

「税法が独自の所得概念や計算原理を拡張し過ぎ、また商法、企業の会計慣行により計算される企業利益の個別性を無視して画一的処理を強調し過ぎると、課税所得と企業利益とに開差が生じ、これによりおこる複雑さが納税者および税務当局に与える影響は大きなものがあると思われる。このような観点から、まず、法人税法において、『課税所得は、納税者が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する』旨の基本規定を設けることによつて、上記の考え方の原則を明らかにするとともに、税法の規定は、税法独自の要請から否認すべき事項を規定したり、疑問とされそうな点の解決規定を設けたりすることに重点をおくことが検討される。」⁽²¹⁾

つまり、税法独自の所得計算を推し進めていくと、税制を複雑化させ、納税者や税務当局に悪影響を及ぼすことになるため、会計準拠規定が必要だとするのである。しかし、そうであれば、昭和 27 年以降の早い段階で会計準拠規定を設けてもよかったように思える。納税者や税務当局に悪影響を及ぼし得る税制複雑化の芽は、早期に摘んでおくことに越したことはないからである。

しかるところ、この時期に税務当局から会計準拠規定導入の動きが起きた背景には、当時の社会事情が大きく影響したものと考えられる。すなわち、昭和 41 年当時は、直近に行われた一連の法改正による税制の複雑化が世間の非難的となっており、税制簡素化が社会的な要請として強く叫ばれていたのである⁽²²⁾。このような、昭和 27 年当時にはみられなかった税制複雑化に対する世間の批判の高まりが、税務当局を税制簡素化へと駆り立て、会計準拠規定導入の動きに繋がったとみられる。

⁽²¹⁾ 久保田一信「税制簡素化の方向について」税務弘報 14 卷 11 号（1966）14 頁。

⁽²²⁾ 税制簡素化専門小委員会の委員である C 専門委員（匿名）は、「ローマは一日にして成らずの例えの通り、税制の精密化、複雑化といえども一朝一夕にして成立したものでなく、日本経済の高度成長を背景として十数年の長い歴史を経て実現したものであり、その実現の過程においてはそれ相当の必然性と効用をもっていたものであることは云うまでもない。しかるにここ一、二年来税制の複雑化が世の強い批判を受けるに至った根本原因は果して何処にあるのであろうか。」と述べ、昭和 40 年頃の法改正による税制の複雑化が、世間の強い非難的になったと指摘する（昭和 41 年 7 月 29 日・税簡小 2-2）。

4 企業会計審議会特別部会「税法と企業会計との調整に関する意見書」

税制簡素化中間報告の公表とほぼ同時期の昭和 41 年 10 月 17 日に、企業会計審議会特別部会（第二小委員会：番場嘉一郎委員長）より「税法と企業会計との調整に関する意見書」（以下「昭和 41 年審議会意見書」という）が公表された。

第二小委員会の委員であった新井清光教授によれば、昭和 41 年審議会意見書の作成に当たっては、昭和 41 年学会意見書が貴重な下敷になっており、その主要部分が昭和 41 年審議会意見書の中に盛り込まれたとされる⁽²³⁾。その中身についてみるに、昭和 41 年審議会意見書の特徴は次の 4 点に集約される⁽²⁴⁾。

- ① 企業会計原則の立場だけでなく、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が検討されていること
- ② 調整に際して、企業会計原則の側で問題があると思われる諸点が指摘されていること
- ③ 税法と企業会計原則との差異だけではなく、税務行政と企業会計実務との間にある差異についても採り上げられていること
- ④ 実現可能な調整方策を提起していること

昭和 41 年審議会意見書がこのような特徴をもつに至ったのは、独善的・一方的と批判されるくらいのあった昭和 27 年審議会意見書の反省を踏まえたものといえる⁽²⁵⁾。特に、昭和 41 年審議会意見書が企業会計原則自体の問題に言及した点（上記②）は、従来の会計側の姿勢とは大きく異なるものであった。

では、企業会計審議会が、昭和 41 年審議会意見書を公表した趣旨は何であったか。その趣旨を、一言で述べれば、「税法は企業の適正な自主的経理を尊重し、自主的に算定した企業利益に基づいて課税所得の計算を行いうるようにすべきである」ことに尽きる⁽²⁶⁾。

企業会計審議会が、なぜ自主的経理の尊重を求めるのかといえば、画一的形式基準を採

⁽²³⁾ 新井清光『企業会計原則論』あとがき 7 頁（森山書店、1985）参照。

⁽²⁴⁾ 武田隆二「調整意見書の周辺」産業経理 26 卷 12 号（1966）59 頁参照。

⁽²⁵⁾ 塩崎潤氏は、昭和 41 年審議会意見書に対して、「企業会計側も、なぜ、税務側が昭和二七年以来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のである。」と述べている（塩崎・前掲注(15)88 頁）。

⁽²⁶⁾ 番場嘉一郎「税法における自主的企業経理の容認—『税法と企業会計との調整に関する意見書』の解説—」産業経理 26 卷 11 号（1966）88 頁参照。

用する税法の各種の規制が、「企業会計をゆがめ、また企業の実態に即応しない結果を生ぜしめる」（同意見書一・2・(3)）からにはほかならない。すなわち、「画一的基準のあらわれとして形式基準を設定する結果、費用の損金算入額について税法上最高限度額が定められることとなり、企業にとって費用性のない金額を含む損金算入限度額まで費用を計上しようとする傾向が企業側に生ずるとともに、他面、企業にとって明らかに費用と認められる金額が、税務上、損金の額に算入されないことにもなる。」（同意見書一・2・(2)）のである。また、「重要性の判断についての形式基準として、損金算入許容額を一定額以内に定めている場合には、企業の規模の大小等による経理上の差異が考慮されないこととなつて、企業の実態にそぐわない場合が生ずる。」（同意見書一・2・(2)）ことも懸念されることであつた。

このような見地に立って、昭和41年審議会意見書は、税法の課税標準の総則的規定として、次のような基本規定を設けることが適当であると提唱する。

「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つ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つ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。」（同意見書一・1・(2)）

以上の昭和41年審議会意見書に対しては、昭和27年審議会意見書に対するものと同様、様々な批判が寄せられた。その一例として、①「健全な会計慣行」が何を指すのか明らかにされていない⁽²⁷⁾、②会計準拠規定を設けるならば確定決算主義との関連が商法規定を介しても必ずしも明確ではない⁽²⁸⁾、等を挙げることができる。

もともと、昭和41年審議会意見書に好意的な意見も散見され、とりわけ、会計準拠規定の導入に対しては目立った批判はみられていない⁽²⁹⁾。このような態度の変化は、昭和41年審議会意見書に先行して、すでに税制簡素化中間報告が同様の提言を行っていたことによ

(27) 忠佐市「企業の自主的経理容認の基盤」企業会計19巻1号（1967）93頁参照。

(28) 武田・前掲注(24)64頁参照。

(29) なお、青木倫太郎教授は、会計準拠基準を設けることについて、「条文に明記すべきか否かについて意見書は規定を設けるべきであるという意見であるが、青色申告制度が採用され、株式会社は原則として青色申告者であるとしている現状から見て実質的には目的が達せられているという見方もある。」と述べている（青木倫太郎『「意見書」読後の所感」企業会計19巻1号（1967）87頁）。

るところが大きいように思われる⁽³⁰⁾。

なお、昭和 41 年審議会意見書と税制簡素化中間報告は、いずれも会計準拠規定を設けるという点で共通しているが、その理由付けが異なることには留意すべきである。すなわち、税制簡素化中間報告はあくまで税制の簡素化をその理由とするのに対して、昭和 41 年審議会意見書は企業会計に対する影響への懸念を理由としている。一説には法 22 条 4 項が昭和 41 年審議会意見書を受けて導入されたとする向きもあるが⁽³¹⁾、同項が税制の簡素化という同意見書の主張と異なる理由から導入されたこと等に照らせば、そのような見方に与することはできない⁽³²⁾。

第 2 節 法 22 条 4 項の背景にある考え方

本章第 1 節でみたとおり、法 22 条 4 項は税制簡素化の一環として導入された規定である。もっとも、法 22 条 4 項の規定は文言が抽象的であり、その意味内容を一義的に理解することは困難である。そのため、法 22 条 4 項の導入以降、同項の解釈をめぐって様々な議論が展開されることとなった。

本稿の主たる目的は、裁判例の検証を通じて、公正処理基準の内容及びその判断枠組みを得ることであるが、法 22 条 4 項の背後にある考え方を無視して適切な検証を行うことはできない。そこで本節では、裁判例の検証に先立ち、法 22 条 4 項の趣旨、法的性質、性格といった同項の根幹ともいえるべき事項について概述しておきたい。なお、本稿で検討の中心とする法 22 条 4 項の重要論点については次章で述べる。

1 法 22 条 4 項の趣旨

すでに述べたとおり、法 22 条 4 項は税制簡素化の一環として昭和 42 年に新たに導入された規定である。法人税法が会計準拠規定を設けた理由は、企業にとって二度手間を省く

⁽³⁰⁾ 塩崎潤氏は、会計準拠規定の導入について、「税務側として税制簡素化の方向を是認する限り、原則的には異議はないであろう。」と述べている（塩崎・前掲注(15)97 頁）。

⁽³¹⁾ 須貝修一「米国税法上の会計処理基準の意義」税法学 199 号（1967）1 頁、税務会計研究会特別委員会中間報告「公正処理基準の再検討」〔上松公雄〕税務会計研究 25 号（2014）181 頁参照。

⁽³²⁾ 金子宏教授は、法 22 条 4 項の基礎となったのは税制簡素化中間報告であり、当該報告に基づいて同項が設けられたと述べている（金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法 22 条 4 項）について」租研 707 号（2008）5 頁参照）。

ことができ、会計処理の煩雑さを解消することができるということにある⁽³³⁾。このように法人の課税所得の計算を企業会計に準拠して行うものとする考え方は、「企業会計準拠主義」又は「課税所得計算に対する企業会計の基準性の原則」と呼ばれる⁽³⁴⁾。

ところで、法 22 条 4 項は、しばしばアメリカやドイツの法制度と比較されることがある。事実、昭和 41 年審議会意見書は、アメリカ及びドイツの事例を引き合いに出して、わが国においても会計準拠規定を設けるように提唱している（同意見書一・1・(2)注 1）。

アメリカでは、内国歳入法（Internal Revenue Code; I.R.C.）§446(a)が、会計方法の一般規定として、「課税所得は、納税者がその帳簿記帳を行う場合、規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない」と規定し、その例外として、I.R.C. §446(b)が、「納税義務者が規則的に採用している会計方法がない場合、あるいはその会計方法が所得を明確に反映していない場合は、課税所得の計算は財務長官の見解によって所得を明確に反映する方法によって行われなければならない。」と規定している⁽³⁵⁾。さらに、財務省規則（Treasury Regulation; Treas.Reg.）§1.446-1(a)(2)は、「すべての納税者に対して画一的な会計方法を規定することは出来ないというのは認識されている。各々の納税者は、自己の判断に従い、自己の必要性にもっとも適した様式や帳簿組織を採用すべきである。しかし、その会計方法は、内国歳入庁長官の意見に従い、所得を明確に反映しているものでなければ承認されない。特定の取引における条件あるいは慣行に従った、一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles）の継続的な適用を反映させる会計方法は、益金及び損金のすべての項目が毎年継続的に処理される場合、通常、明確に所得を反映しているとみなされる。」と規定している⁽³⁶⁾。

一方、ドイツにおいては、所得税法（Einkommensteuergesetz）第 5 条 1 項が、「法律の規定に基づき記帳及び定期的に決算を行うことが義務づけられている事業者または、法律上の義務はないが記帳し定期的に決算を行う事業者は、事業年度末において、商法上の正規の簿記の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung）に従って表示されなければならない事業用財産を計上しなければならない。」と規定し⁽³⁷⁾、法人税法

(33) 増井良啓『租税法入門』205 頁（有斐閣、2014）参照。

(34) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』398 頁（弘文堂、2016）参照。

(35) 高木克己「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（2012）10 頁参照。

(36) 高木・前掲注(35)10 頁参照。

(37) 高木・前掲注(35)11 頁参照。

(Körperschaftsteuergesetz) 第 6 条 (現行第 8 条) がこれを準用している⁽³⁸⁾。

このようにアメリカ及びドイツにおいて、課税所得は企業会計に依拠して算定される旨の規定が設けられているが、その趣旨は企業会計とは別個に課税所得算定のための会計を行うという二度手間を省く点にあり⁽³⁹⁾、法 22 条 4 項の趣旨と同じである⁽⁴⁰⁾。

ただし、周知のようにアメリカやドイツの法制度はわが国と相違しており、法 22 条 4 項をアメリカやドイツにおける上記各規定と同列にみてよいかは議論の余地がある。実際、アメリカの法制について、I.R.C.§446(b)が財務長官に与えている裁量権は、わが国の法人税法の推計課税の規定が税務署長に与えている裁量権よりも遥かに広く⁽⁴¹⁾、抑えがきかない規定であって、法 22 条 4 項とは全く基盤を異にするとの指摘がみられる⁽⁴²⁾。他方でドイツの法制に対しても、商法が税法に対して絶対的な優位性を有しており、わが国の会社法と税法との関係にその類似性が見いだせるか、一概には同視できないとの指摘等もみられる⁽⁴³⁾。

かくして、法 22 条 4 項は、アメリカ及びドイツの法制と同じ趣旨に基づく規定であるものの、それらとは全く基盤を異にしており、わが国独自の規定であると解されている⁽⁴⁴⁾。

2 法 22 条 4 項の法的性質

法 22 条 4 項は、「第二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、……計算されるものとする」と規定しており、「計算しなければならない」とは規定していない。このような規定の仕方から、法 22 条 4 項の法的性質は訓示規定であって、強行性を有しないのではないかという議論がある⁽⁴⁵⁾。

⁽³⁸⁾ ドイツでは、2005 年の EU の IFRS 導入に伴い、ドイツ所得税法 5 条の「逆基準性の原則」を廃止するなど税制改正が進められている (日本公認会計士協会租税調査会研究報告第 20 号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」50～51 頁参照)。

⁽³⁹⁾ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造 (四)」法学協会雑誌 100 巻 7 号 (1983) 1297 頁参照。

⁽⁴⁰⁾ 渡辺淑夫教授は、法 22 条 4 項について、アメリカ及びドイツの規定にならった規定であると述べている (渡辺淑夫『法人税法<平成 26 年度版>』126 頁 (中央経済社、2014) 参照)。

⁽⁴¹⁾ 近江亮吉「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 (2)」税法学 203 号 (1967) 16 頁参照。

⁽⁴²⁾ 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 206 号 (1968) 3～4 頁 [近江発言] 参照。

⁽⁴³⁾ 高木・前掲注(35)11 頁参照。

⁽⁴⁴⁾ 中川ほか・前掲注(42)5 頁 [須貝発言] 参照。

⁽⁴⁵⁾ 中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」税法学 202 号 (1967) 34 頁参

例えば、竹下重人弁護士は、「22条4項は、企業の損益計算について、納税者に対しては注意規定、税務職員に対しては訓示規定たる性格のものであつて、強行性を有しない。従つて確定申告是否認あるいは更正の根拠規定となり得ず、裁判規範ともなり得ない。」⁽⁴⁶⁾とし、法22条4項は訓示規定であるとの見解を主張していた。

確かに、「ものとする」という表現は、最高裁判所規則では訓示規定に用いられており⁽⁴⁷⁾、このような用語法からみると、法22条4項を訓示規定と解釈する見解も成り立たないわけではない。

しかし、法22条4項の「計算されるものとする」の意味は、「計算されることができかつ計算されなければならない」の意味であつて、同項は強行規定であると解するのが支配的見解である⁽⁴⁸⁾。また、法令用語の観点からみても、「ものとする」という表現について、「しなければならない」と解釈することも許容されており、訓示規定と解釈する必然性はない⁽⁴⁹⁾。

これまでの裁判例でも、法22条4項は強行規定として適用されており、今日では同項の法的性質に関する上述の議論は決着をみたものと思われる。

3 法22条4項の性格

(1) 確認的規定か創設的規定か

法22条4項は、企業会計準拠主義を規定するものであるが、これは当然のことを規定した確認的規定であるのか、それとも新たなことを規定した創設的規定であるのかが従来議論されてきた。この点について、例えば、新井隆一教授は次のとおり創設的規定であると主張されている。

「私はこの4項の規定を大体創造的規定というふうに考えておりますので、つまり企業会計的な基準によつて計算をし、それによつて出た答えについて、『別段の定め』によつて修正するのではなしに、『別段の定め』のあるものを除いてしまつて、その残りについて計

照。

⁽⁴⁶⁾ 竹下重人「法人税法22条4項の問題点について（梗概）」税法学202号（1967）32頁。

⁽⁴⁷⁾ 最高裁判所事務総局民事局監修『条解民事再生規則』29頁（法曹会、2000）参照。

⁽⁴⁸⁾ 清永敬次「法人税法22条4項の規定について」税法学202号（1967）28頁、松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』161頁（中央経済社、補正第2版、2003）参照。

⁽⁴⁹⁾ 吉田利宏『新法令用語の常識』47～48頁（日本評論社、2014）参照。

算をしようというのですね。」⁽⁵⁰⁾

もつとも、法 22 条 4 項の導入に主導的な役割を果たした塩崎潤氏は、同項を確認的規定であると説明しており⁽⁵¹⁾、学説上も確認的規定と解する見解が支配的である⁽⁵²⁾。確認的規定と解する主な学説を例示すれば以下のとおりである。

① 武田昌輔教授

「これは、むしろ当然のことを宣言的に規定したものと解せられる。課税所得の計算は、企業会計の技術によって算定された利益を基礎として行われることになる。つまり、企業会計といっても、その会計手法にはその目的によってかなりの幅が存するが、その会計処理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算されるべきことは当然であろう。」⁽⁵³⁾⁽⁵⁴⁾

② 中里実教授

「商法三二条二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、法人税法二二条四項は、課税所得計算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、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定ということになるのである。」⁽⁵⁵⁾

③ 吉牟田勲教授

「税法は、完結的な所得計算体系を規定していず、企業会計の修正部分のみ規定し、その他の大部分は企業会計に依存しているのである。この点から考えると、この規定は創設的な規定ではなく、宣言的、確認的規定と解されるべきものである。」⁽⁵⁶⁾

⁽⁵⁰⁾ 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 205 号（1968）20 頁〔新井発言〕参照。

⁽⁵¹⁾ 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信 22 巻 5 号（1967）5 頁参照。

⁽⁵²⁾ 江頭憲治郎＝弥永真生編『会社法コンメンタール 10－計算等(1)』25 頁〔弥永真生〕（商事法務、2011）参照。

⁽⁵³⁾ 武田昌輔『新講 税務会計通論（最新版）』70 頁（森山書店、1995）。

⁽⁵⁴⁾ なお、武田昌輔教授は、別の論文において、「この『公正処理基準』に関する規定は、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である。この点においては、課税所得の解釈は、納税者によって行われるべきものであることを明らかにした重要な規定であると考えべきである。」と述べ、税務行政上においては創設的な意味をもつとされる（武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法研究 4 号（有斐閣、1977）81 頁）。

⁽⁵⁵⁾ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五・完）」法学協会雑誌 100 巻 9 号（1983）1565 頁。

⁽⁵⁶⁾ 吉牟田勲『新版 法人税法詳説—立法趣旨と解釈<平成 8 年度版>』44～45 頁（中央経済社、1996）。

このように、法 22 条 4 項については確認的規定と解する見解が支配的であるが、いずれの見解を採るかによって、具体的な事案における課税関係（課税されるか否か）が変わるわけではない。具体的な事案との関係では、むしろ法 22 条 4 項の公正処理基準の内容をどのように解釈するのが重要であって、確認的規定か、それとも創設的規定かの議論は決定的な意味を持たないものと思われる。

(2) 基本規定か補充規定か

法 22 条 4 項は、同条 2 項及び 3 項とは異なり、条文に「別段の定めがあるものを除き」という文言が挿入されていない。このような条文の規定の仕方等から、法 22 条 4 項が、法人の課税所得の金額それ自体ではなく、その基礎になる損益計算の基本規定と解すべきか、それとも、あくまで「別段の定め」がない場合に初めて適用される補充規定と解すべきか見解の対立がある。塩崎潤氏は、同項を所得計算の基本規定であると説明しているが⁽⁵⁷⁾、学説上は補充規定と解する見解も有力である。

両説に関する主な学説は以下のとおりである。

ア 基本規定と解する見解

① 金子宏教授

「この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、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る。」⁽⁵⁸⁾

② 竹下重人弁護士

「22 条 4 項は企業の損益計算の基本規定であるから『別段の定め』の存在を予定していない。従って同項の『当該事業年度の収益の額』とは、第 2 項の規定を根拠とする益金不算入の制度によつて修正される前の、また益金算入制度によつて加算されるものを含まない、企業の収益の額をいう。原価、費用、損失についても同様である。」⁽⁵⁹⁾

③ 中里実教授

「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、『別段の定め』という文言が用いられていること等から

⁽⁵⁷⁾ 塩崎・前掲注(51)5 頁参照。

⁽⁵⁸⁾ 金子・前掲注(4)321 頁。

⁽⁵⁹⁾ 竹下・前掲注(46)32 頁。

みて、やはり、二二条四項は『基本規定』であると考えてさしつかえないであろう。」⁽⁶⁰⁾

イ 補充規定と解する見解

① 須貝修一教授

「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、不文の規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。新四項に所得計算の基本規定たる性格を認めるのは、例の皇帝の新しい衣装と題するおとぎばなしを連想させるものではなかろうかという疑問がある。」⁽⁶¹⁾

② 中村忠教授

「これ（法 22 条 4 項：筆者）は要するに補充規定であって、これがなくても当然そうならざるを得ないのであるから、そんなに重要な意味を持っていないと私は考える。『別段の定め』によって要所はすべて固められているとみてよい。この規定をみて、税法は企業会計を尊重していると考え人がいたら、それは勉強不足といわなければならない。」⁽⁶²⁾

③ 松沢智教授

「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、二三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二二条四項が適用される。同条四項がすべてに優先する原則的規定と解すべきではない。」⁽⁶³⁾

ウ 小括

以上のとおり、法 22 条 4 項の性格については、基本規定と解する見解、補充規定と解する見解の二つに分かれている。もっとも、この問題について中里実教授は、「いずれにせよ、法人税の課税所得は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』の双方を用いて算定されるのであるから、どちらが原則で、どちらが例外であるかを抽象的に議論すること自体にそれほどの意味はなかろう。」⁽⁶⁴⁾と述べている。

確かに、基本規定か補充規定かだけで法 22 条 4 項の解釈が一義的に定まるわけでは

⁽⁶⁰⁾ 中里・前掲注(55)1566 頁。

⁽⁶¹⁾ 須貝修一「法人税法二二条四項」法學論叢 82 卷 6 号（1968）3 頁。

⁽⁶²⁾ 中村忠『新版財務会計論』128 頁（白桃書房、1997）。

⁽⁶³⁾ 松沢・前掲注(48)161 頁。

⁽⁶⁴⁾ 中里・前掲注(55)1567 頁。

ないし、ましてや具体的な課税関係が決まることもない。

もつとも、第3章第1節で後述するとおり、法22条4項を基本規定と解するのか、それとも補充規定と解するのかは、同項の適用範囲の問題と全く無関係ではないように思われる。したがって、その限りにおいては、基本規定とみるか補充規定とみるかの議論の意味は未だ失われていないとみる余地がある。

第3章 法22条4項の重要論点

本章では、本稿で検討の中心とする法22条4項の重要論点について概述する。具体的には、①法22条4項の適用範囲、②公正処理基準の内容、③法人税法と他の法令等との関係について、それぞれみていくこととしたい。

第1節 法22条4項の適用範囲

個々の事案の課税関係を判断するうえで、法22条4項の適用があるか否かは重要な問題である。法22条4項の適用如何によって課税関係が変わる可能性があるからである。事実、裁判例において、法22条4項の適用範囲をどのように考えるかが結論を分けた事例が存在する。例えば、東京高判平成26年6月12日訟月61巻2号394頁は、株式消却を伴う減資を行い、時価を下回る商法上の払戻限度額の払戻しを受けた事案において、当該株式消却を株式の無償・低額譲渡に当たるとしたうえで、株式の無償・低額譲渡については法22条4項の適用が及ばないことを前提とした判示をしている。しかし同判決に対しては、株式の無償・低額譲渡であっても法22条4項の縛りがかかるとする有力な批判が展開されているところであり⁽⁶⁵⁾、まさに同項の適用範囲をどのように考えるかによって結論が変わり得る事例である。

このように、法22条4項の適用範囲の問題は個々の事案の課税関係を左右し得る重要な問題であるが、従来はそれほど活発に議論されてこなかったように思われる。本節では、第4章における裁判例の検証に先立ち、この点に関するこれまでの議論を整理しておく。

1 法22条2項及び3項の「別段の定め」との関係

法22条4項の適用範囲を検討するうえでまず問題となるのは、同条2項及び3項の「別段の定め」がある場合に、同条4項の適用があるか否かである。

ここで「別段の定め」の内容について、租税特別措置法の規定は「別段の定め」に含まれないとするのが伝統的な理解とされる⁽⁶⁶⁾。もっとも、租税特別措置法の規定であっても

⁽⁶⁵⁾ 中里実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法375条」法律時報86巻9号(2014)131頁参照。

⁽⁶⁶⁾ 増井・前掲注(33)221頁参照。

「別段の定め」と同様、法人税法の所得算定ルールを修正していることに違いはなく⁽⁶⁷⁾、本稿では租税特別措置法を「別段の定め」に含めることとする。すなわち、本稿で用いる「別段の定め」は、法 23 条ないし 64 条の規定、法 65 条の委任による各事業年度の所得の金額の計算の細目についての政令、租税特別措置法の規定の一部等を指している⁽⁶⁸⁾。

さて、法 22 条 4 項と「別段の定め」との関係について、「別段の定め」がある場合は、「別段の定め」が優先すると解されており⁽⁶⁹⁾、この点に異論はみられない。

しかし、「別段の定め」がある場合に、法 22 条 4 項が「別段の定め」の解釈指針として適用されるかどうかについては未だ決着をみていないように思われる。具体的にいうと、例えば、棚卸資産の範囲については「別段の定め」として法人税法施行令 10 条が規定されているが、同条 7 号の「前各号に掲げる資産に準ずるもの」の内容は一義的に明らかでない。そこで同号の解釈において法 22 条 4 項の適用が及ぶと考えるべきかどうかがこの問題の所在である。この点に関する主要な学説は以下のとおりである。

(1) 適用肯定説

① 近江亮吉教授

「問題は、会計処理に関する別段の定めと一般に公正妥当と認められる会計処理の基準との関係にある。法文の構成上からは、この種の規定を除いたところに第 4 項が働くことになる。しかし、……この種の規定と第 4 項とが全く無関係にあることはありえないわけである。……会計処理の実践面に対する別段の定めを以上のすぢみちに立つて理解すれば、法第 22 条第 4 項の規定は、次の機能を有することになる、その第 1 は、……その第 2 は、会計処理の実践面について別段の定めがある場合の解釈適用の指針としての機能である。」⁽⁷⁰⁾

② 中里実教授

「筆者は、法人税法が、租税会計が企業会計に基づいて行われるべきことを、明文の形で、しかも、申告に関する手続的諸規定中ではなく、『課税標準及びその計算』に関する規定中においたことには次のような意味があると考え。第一に、……。第二に、同項は、

⁽⁶⁷⁾ 増井・前掲注(33)221 頁参照。

⁽⁶⁸⁾ 中里・前掲注(55)1567 頁参照。

⁽⁶⁹⁾ 山田二郎『税法講義 (第 2 版)』96 頁 (信山社、2001)、岡村忠生『法人税法講義 [第 3 版]』34 頁 (成文堂、2008)、増田英敏『リーガルマインド租税法 [第 4 版]』143 頁 (成文堂、2013) 参照。

⁽⁷⁰⁾ 近江亮吉「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)」税法学 202 号 (1967) 21~23 頁。

法人税法に規定のない事項についての補充規定としての役割を果たすのみならず、法人税法における課税所得算定に関する諸規定の解釈の指針としての役割を果たしていると考え
べきであろう。」⁽⁷¹⁾

③ 井上久彌教授

「会計計算を規制、修正等をしている個別規定であっても、その中に『公正会計基準』
に準拠すべきであると解釈される部分を内包しているものがある。」⁽⁷²⁾

(2) 適用否定説⁽⁷³⁾

① 清永敬次教授

「その（法 22 条 4 項の：筆者）適用領域は抽象的にいうならば極めて狭い範囲のもので
あると解される。すなわち、法人税関係法令は課税所得の計算に関しては種々の規定がす
でにおかれているのであつて、それらの規定（23 条以下）がまず優先的に適用され、それ
によつては解決しえない場合にはじめて 22 条 4 項の原則規定が働きうる余地があると解
すべきであろうからである。」⁽⁷⁴⁾⁽⁷⁵⁾

② 新井隆一教授

「この規定が 22 条に占めている地位からみて、『一般に公正妥当と認められる会計処理
の基準』にしたがつて計算される額は、『別段の定めがあるもの』と『資本等取引』とを除
いた、『当該事業年度の収益の額』と『当該事業年度の損失の額』とである。」⁽⁷⁶⁾

⁽⁷¹⁾ 中里・前掲注(55)1565～1566 頁。

⁽⁷²⁾ 井上久彌『税務会計論』53～54 頁（中央経済社、1988）。

⁽⁷³⁾ なお、執筆者が明らかではないが、武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法第 2 卷』1153 頁（第一法規、加除式）には、「『別段の定め』や、資本等取引に係る取引は、税法固有の目的から定められている事項であつて、第 4 項の規定の適用の及ばないものであることに注意を要する。この規定は、『別段の定め』に及ぶとする考えをもつ向きもあるが、わざわざ第 2 項に規定する『当該事業年度の収益の額』としているのは、この『別段の定め』を除外する意味と解すべきであるし、また、この『別段の定め』を含めたのでは『別段の定め』の規定が意味を失うこととなるであろう。」との記述がみられる。

⁽⁷⁴⁾ 清永・前掲注(48)28 頁参照。

⁽⁷⁵⁾ 清永教授の当該見解は、一見する限り適用否定説に立脚するものかどうか判然としない。もっとも、当該見解に対しては、適用肯定説を採る中里実教授から、「必ずしもそう言えるかについては疑問の余地がある。個別的な会計処理は無数に存在するからである。そして、二二条四項が『別段の定め』の解釈の指針としての役割を持っていることを認めると、その適用領域はかなり広いと考えられる。」との指摘があり（中里・前掲注(55)1569 頁脚注 167）、かかる指摘を踏まえて考えると適用否定説に立つものと理解できるように思われる。

⁽⁷⁶⁾ 新井隆一「法人税法 22 条 4 項に関する問題提起（概要）」税法学 203 号（1967）21 頁。

(3) 小括

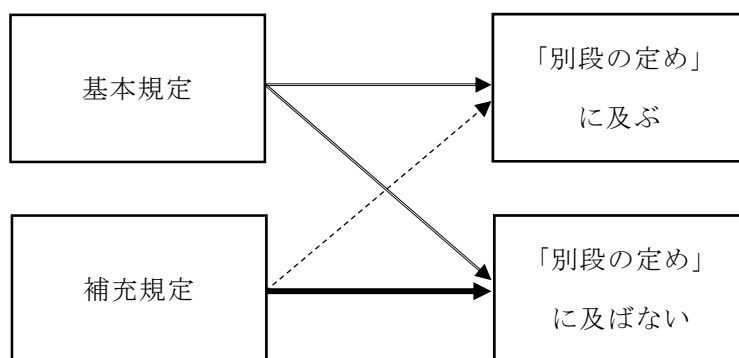
「別段の定め」がある場合には、法 22 条 4 項よりも「別段の定め」が優先的に適用されることは異論をみないが、そのような場合であってもなお「別段の定め」に同項の適用が及び得るかについて学説上見解の対立がみられる。

この問題をどのように考えるかは、第 2 章第 2 節 3(2)で述べた法 22 条 4 項の性格の解釈と全く無関係ではないように思われる。すなわち、法 22 条 4 項の性格について補充規定に過ぎないと理解するならば、「別段の定め」がある場合には同項の適用は及ばないと解釈するのが穏当である⁽⁷⁷⁾。

他方、法 22 条 4 項が損益計算の基本規定であることを重視するならば、「別段の定め」にも同項の適用は及び得ると解することとなろう。ただし、必ずしも基本規定＝「別段の定め」に法 22 条 4 項の適用が及ぶ、という関係になるわけではない。法 22 条 4 項を基本規定と解しても、同条 2 項及び 3 項の「別段の定めがあるものを除き」という文言等を重視して、「別段の定め」に同条 4 項の適用は及ばないと解釈することも可能である。

このような法 22 条 4 項の性格と「別段の定め」の関係を示すと、図表 3-1 のとおりになると思われる。なお、図表 3-1 中の矢印は、親和性の程度に応じて、太実線、実線、点線の 3 種類に分けて表記している。すなわち、太実線で示した矢印の親和性が最も高く、次いで実線、点線⁽⁷⁸⁾の順となる。

図表 3-1：法 22 条 4 項の性格と「別段の定め」との関係



⁽⁷⁷⁾ 武田昌輔教授は、「この『公正処理基準』が基本規定を適用する場合の補完的規定であるとするれば、『別段の定めがあるもの』には、公正処理基準の力は及ばないこととなる。」と述べている（武田・前掲注(54)85頁）。

⁽⁷⁸⁾ 法 22 条 4 項の性格を補充規定と解する場合、「別段の定め」に同項の適用は及ばないと解するのが穏当であるが、及び得ると解する余地も全くないわけではない。現に武田昌輔教授は、法 22 条 4 項の性格を補充規定と解する立場を採りながらも、「別段の定め」のうち、解釈上明確でない会計的な事項については同項の適用が及ぶとされる（武田・前掲注(54)86頁参照）。

2 法 22 条 2 項の無償譲渡等との関係

法 22 条 2 項は、益金の額に算入すべき金額について、「別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」とする。

ここで問題となるのは、法 22 条 2 項が規定する無償譲渡等（低額譲渡を含む）について同条 4 項の適用があるか否かである。すなわち、法 22 条 2 項が規定する無償譲渡等は「別段の定め」に含まれておらず、条文の規定ぶりからすると同条 4 項の適用は及ぶと解釈するのが自然である。もっとも、企業会計では、無償譲渡等に時価相当の収益性を認める見解は支持されておらず⁽⁷⁹⁾、法 22 条 2 項の無償譲渡等の規定は法人税法独自のものである。そうすると、法 22 条 2 項の無償譲渡等の規定が適用される場合には、同条 4 項の適用は及ばないと解すべきであるとも考えられる。

この問題については、以下のとおり学説上も見解が分かれている。

(1) 適用肯定説

① 新井隆一教授

「『無償による資産の譲渡に係る収益の額、及び無償による資産の譲受けに係る収益の額の計算と法 22 条 4 項の適用』という論題に対する回答として：筆者）適用がある。というよりも、それらの取引から収益を算出することを、『会計処理の基準』が内容としているとすることが可能。」⁽⁸⁰⁾

② 岡村忠生教授

「公正処理基準は無償取引についても及んでいるはずであるから、無償取引による収益は、別段の定めがあつて初めて、課税の対象となると解される。」⁽⁸¹⁾

(2) 適用否定説⁽⁸²⁾

① 松沢智教授

⁽⁷⁹⁾ 成道秀雄編『新版税務会計論（第 4 版）』20 頁〔成道秀雄〕（中央経済社、2013）参照。

⁽⁸⁰⁾ 新井・前掲注(76)22 頁。

⁽⁸¹⁾ 岡村・前掲注(69)43 頁。

⁽⁸²⁾ なお、品川芳宜教授は、「この問題（無償による資産の譲渡の問題：筆者）については企業会計においても定説がなく、法人税法第 22 条第 4 項の規定が適用される余地は乏しいようである。」と指摘される（品川・前掲注(8)16 頁）。

「税法に明文のある場合、ないし税法の基本規定たる二二条二、三項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては事実たる慣習（公正処理基準）は働かないといわねばならない。」⁽⁸³⁾

② 岸田雅雄教授

「税法上は益金と企業会計上の収益の範囲とは必ずしも一致しないこととしている。例えば、無償の譲渡等に収益性を認めるのはその一の現れであり、……このような明文で定める場合及び『別段の定めがある場合』を除き、一般に企業会計の原則に従うこととしている。」⁽⁸⁴⁾

(3) 小括

法 22 条 2 項の無償譲渡等に同条 4 項の適用が及ぶか否かについては学説上見解が分かれており、いずれの見解も有力に主張されている。無償譲渡等の規定は「別段の定め」ではないから、すでに述べた法 22 条 4 項と「別段の定め」の関係とは別個の問題である。

もともと、無償譲渡等の問題も法 22 条 4 項の性格と全く無関係ではなく、先にみた「別段の定め」との関係に係る議論がここでも当てはまると思われる。すなわち、法 22 条 4 項につき基本規定であることを重視するならば無償譲渡等にも同項の適用が及ぶという解釈に繋がり、他方で補充規定であることを重視するならば無償譲渡等には同項の適用は及ばないという解釈に繋がり易くなると考えられる。

もちろん、法 22 条 4 項の性格の解釈によって結論が自動的に定まるわけではないが、同項の性格は、少なくとも同項の適用範囲を考える際の解釈の指針になり得ると思われる。

第 2 節 公正処理基準の内容

1 公正処理基準の意義及び「公正妥当」の解釈

法 22 条 4 項は、収益の額等について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されると規定しているが、かかる文言は極めて抽象的であり、導入当初から違憲の疑いが強いとの指摘がみられていた⁽⁸⁵⁾。

⁽⁸³⁾ 松沢・前掲注(48)163 頁。

⁽⁸⁴⁾ 岸田雅雄「法人税の課税ベース」租税法研究 17 号（有斐閣、1989）32 頁。

⁽⁸⁵⁾ 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 204 号（1967）7 頁〔新井発言〕参照。

この点について、法 22 条 4 項の立法担当者であった藤掛一雄氏（大蔵省主税局税制第一課課長補佐）は、次のように説明している。

「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。……特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」⁽⁸⁶⁾

すなわち、何が公正処理基準に当たるのかについては、法 22 条 4 項の導入時点では明確に定まっておらず、実務における事例の積み重ねによって次第に明らかにされていくものと理解されていたのである。

このように、公正処理基準の内容が立法時より明らかでなかったことから、学説上も様々な見解が主張されてきたが、近時は金子宏教授の次の見解が多数説とあってよいであろう⁽⁸⁷⁾。

「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する……。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針……。中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……。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」⁽⁸⁸⁾

もっとも、法 22 条 4 項の「公正妥当」の意味については現在でも二つの見解に分かれている。すなわち、一つには専ら企業会計の観点からみた「公正妥当」を意味すると解する見解と、もう一つには法人税法独自の観点からみた「公正妥当」を意味すると解する見解である。公正処理基準の意義を同じように定義しても、「公正妥当」をどのように解釈するかによって結論は全く異なる。

「公正妥当」の意味に関する主な学説は以下のとおりである。

⁽⁸⁶⁾ 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年 6 月）』75 頁（大蔵財務協会、1967）。

⁽⁸⁷⁾ 同旨をいうものとして、例えば、増井・前掲注(33)204 頁、谷口・前掲注(34)401 頁、岡村・前掲注(69)37 頁、清永敬次『税法 [新装版]』125 頁（ミネルヴァ書房、2014）、増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』129 頁〔倉見智亮〕（成文堂、2014）、菊谷正人ほか『租税法要説—租税法の条文解釈と税務会計—』24 頁〔菊谷正人〕（同文館出版、2012）、岸田貞夫監修『法人税法講義 [五訂版]』36 頁（税務経理協会、2010）等を参照されたい。

⁽⁸⁸⁾ 金子・前掲注(4)322 頁。

(1) 企業会計の観点から判断すべきとする見解

① 渡辺進教授

「企業の財政状態および経営成績を明らかにするための企業会計、商法および税法の三者に共通する会計原則は存在しない……と考える。したがって三者に共通する『公正妥当な会計処理の基準』もあり得ない。……したがって、税法が、収益の額および費用・損失の額は、別段の定めのないかぎり、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という場合の『公正妥当』とは税法独自の要求を加味しないところで考えるべきである。」⁽⁸⁹⁾

② 成道秀雄教授

「公正妥当な会計処理の基準の解釈はあくまで企業会計の領域でなされるもので、法人税法の解釈が入る余地はない。それゆえ法人税法の考え方が一般に公正妥当な会計処理の基準と整合しないところについては『別段の定め』でもって対処することになる。」⁽⁹⁰⁾

③ 谷口勢津夫教授

「公正処理基準は、企業利益の計算と課税所得の計算との二度手間の省減と、適正な会計処理の尊重、という考慮に基づいて、採用されたものであることからすると、公正処理基準にいう『公正妥当』は、専ら企業会計の観点からみた『公正妥当』（すなわち期間損益計算の適正さ）を意味する、と解すべきである。」⁽⁹¹⁾

(2) 法人税法独自の観点から判断すべきとする見解

① 金子宏教授

「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。」⁽⁹²⁾

② 新井隆一教授

「『一般に公正妥当と認められる』ということばの意味も、財務諸表規則や監査証明規則などといわれているものとは異なりこの法人税法に特有な『会計処理の基準』として『一般に公正妥当と認められる』ものということであつて、結局は、このような『会計処理の

⁽⁸⁹⁾ 渡辺進「公正妥当な会計基準と税法」會計 93 卷 6 号（1968）10 頁。

⁽⁹⁰⁾ 成道秀雄『税務会計—法人税の理論と応用—』12 頁（第一法規、2015）。

⁽⁹¹⁾ 谷口・前掲注(34)401 頁。

⁽⁹²⁾ 金子・前掲注(4)323 頁。

基準』を理解するにあたっては、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、ということの意味するにすぎないものである。」⁽⁹³⁾

③ 増井良啓教授

「これらの会計基準は時代とともに変化するものであり、必ずしも常に公正妥当であるとは限らない。『一般に公正妥当と認められる』か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある。」⁽⁹⁴⁾

(3) 小括

以上概観したとおり、公正処理基準の意義について、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準」あるいは「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準」と解釈したうえで、企業会計原則をはじめとする各種規定のみならず、確立した会計慣行もこれに当たるとする見解が学説上は多数を占める。

もっとも、法 22 条 4 項の「公正妥当」の意味については、企業会計の観点から判断すべきとする見解、法人税法独自の観点から判断すべきとする見解の二つに分かれており、いずれも有力な見解である。法 22 条 4 項を導入した趣旨が企業の二度手間を省く点にあること等に照らせば、「公正妥当」はあくまでも企業会計の観点から判断し、法人税法独自の観点に立脚するものは「別段の定め」をもって規定すべきとする前者の見解も傾聴に値するものといえる。他方で、後者の見解に立ったとしても、「公正妥当」を如何様に解してもよいわけではなく、少なくとも納税者の予測可能性を害する恣意的な解釈は許されないとはいえよう。

いずれにしても「公正妥当」をいかなる観点から判断するのかは個々の事案における課税関係を左右し得る重要な問題であり、裁判例の検証によって明らかにすべき論点の 1 つである。

2 確立した「会計慣行」の意義

前述のとおり、確立した会計慣行が法 22 条 4 項の公正処理基準に当たり得るとしても、ここでいう会計慣行とはいかなる意味であろうか。会計慣行という用語は法人税法上定義

⁽⁹³⁾ 新井・前掲注(76)21 頁。

⁽⁹⁴⁾ 増井・前掲注(33)204 頁。

されておらず、その解釈が問題となる。

(1) 旧商法 32 条 2 項の「会計慣行」の意義

旧商法 32 条 2 項は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定し、明文で「会計慣行」という用語を用いていた（以下、旧商法についても、特に断りのない限り、単に「商法」という）。商法 32 条 2 項は、いわば商法版の会計準拠規定であるが、会計慣行については定義規定がなく、商法上もその解釈をめぐる議論が展開されてきた。

会計慣行の意義について、「一般的に広く会計上のならわしとして相当の期間繰り返し行われているものをいう」とするのが政府の見解であり⁽⁹⁵⁾、かかる見解は「会計慣行」を民法 92 条の事実たる慣習⁽⁹⁶⁾と同じ意味として理解するものである。

一方で、商法の学説の解釈は変遷してきたとされる⁽⁹⁷⁾。すなわち、1980 年代ごろまでの通説的見解は、会計慣行を事実たる慣習をいう、あるいは一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返し行われているものをいうと解していた⁽⁹⁸⁾。ところが、その後 1990 年代後半には、有価証券報告書提出会社については、企業会計審議会が公表した企業会計の基準の適用が証券取引法上強制される時点からは、その企業会計の基準が指示する会計処理方法は、商法上も会計慣行にあたりと解するのが多数説になったといわれる⁽⁹⁹⁾。つまり、近時の多数説は、事実たる慣習はもちろん、事実たる慣習でなくても、ある会計基準が指示する会計処理方法が近い将来に広く実施されることが確実視される場合には、会計慣行に当たると解釈するのである⁽¹⁰⁰⁾。

このような解釈は現行の会社法 431 条にも引き継がれており、例えば、尾崎安央教授は同条の解説の中で次のとおり説明している。

『慣行』とは、現在すでに行われている会計処理方法等である必要はなく、『将来慣行

(95) 味村治「商法の一部を改正する法律の解説（六）」法律時報 27 卷 7 号（1975）69 頁参照。

(96) 民法 92 条は、事実たる慣習が法律行為解釈の標準となることを定めた規定と解されている（我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』218 頁（日本評論社、第 4 版、2016）参照）。

(97) 弥永真生『会計基準と法』79 頁（中央経済社、2013）参照。

(98) 弥永・前掲注(97)79～80 頁参照。

(99) 弥永・前掲注(97)80 頁参照。

(100) 中里実教授も、商法 32 条 2 項の「会計慣行」について、「慣習となるに至っていない会計処理方法をも含むという意味で『会計慣習』よりも広いと解すべきである。」と述べている（中里・前掲注(39)1312 頁）。

となることが確実』と解される新しい合理的な会計処理方法を含むと解すべきである。現在のように新たな事象に対する会計処理基準等が適切な手続を経て公表される仕組みがある限り、その公表された新基準等は本条のいう『企業会計の慣行』の1つと評価されるべきものであるからである。」⁽¹⁰¹⁾

このように商法及び会社法上の近時の通説的見解は、会計慣行を事実たる慣習のみならず将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含む概念として解釈するものである。このような解釈は、例えば、東京高判平成18年11月29日判タ1275号245頁（長銀粉飾決算事件）や大阪地判平成24年9月28日判時2169号104頁（三洋電機違法配当事件）でも支持されているところであり、会社法上の確立した解釈になりつつあるとみて差し支えないであろう⁽¹⁰²⁾。

(2) 法人税法上の会計慣行

翻って法22条4項の公正処理基準を構成する会計慣行の意義はどのように考えるべきであろうか。この点について松沢智教授は、次のとおり、事実たる慣習＝公正処理基準とする見解を披瀝されている。当該見解は商法上の従来の多数説と同じ見解に立つものである。

「会計慣行として反復して実施されていけば、そこに規範化してくるので（それが更に法的確信によって裏付けられると慣習法となる）、従って会計慣行化している会計処理の基準が規範性をもち、法二二条における所得計算における原則規定となるのである。従ってこれに依拠すべき旨を定めたのが四項である。未だ会計慣行化していないような会計処理の基準については、四項の適用はないこととなる。」⁽¹⁰³⁾

これに対して酒井克彦教授は、商法1条2項が「商慣習」という用語を用いているながら、商法19条1項、会社法431条及び同法614条は「慣行」という用語を用いていることから、「商法（会社法）が準拠しようとするところは、会計の『慣行』であると理解すべきで

⁽¹⁰¹⁾ 江頭＝弥永・前掲注(52)54頁〔尾崎安広〕。

⁽¹⁰²⁾ もっとも、すべての「公正な会計慣行」について、「慣行性」が緩やかであるとは必ずしもいえないとの指摘がある（江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系会社法3株式会社Ⅲ』477頁〔本多正樹〕（第一法規、2012）参照）。すなわち、明文化されていない会計処理については、実際に実施されることが必要であろうし、明文化されているものでも「中小企業の会計に関する指針」のようなものは、一定の日から一斉に適用となるという性格のものではなく、その中に実施されていない会計処理が含まれている場合には、実施されることにより慣行になるとする（同頁参照）。

⁽¹⁰³⁾ 松沢・前掲注(48)162頁参照。

あろう。したがって、文理に忠実に解釈をすれば、法人税法 22 条 4 項が準拠する公正処理基準につき、『事実たる慣習』を前提とするものとの見解には与することはできない」と指摘する⁽¹⁰⁴⁾。酒井教授の当該見解は、「会計慣行」を事実たる慣習よりも広く捉えるものであり、近時の会社法（商法）上の多数説と同様の見解に立つものと思われる。

もともと、先にみたとおり商法上は、もともと「慣習」と「慣行」は同義のものとして理解されており、政府もそのような見解を示していたところである。したがって、商法が同じ法律内部において「慣習」と「慣行」を使い分けているといっても、そのような形式面の違いから直ちに会計慣行を慣習よりも広く解釈すべきことになるかは議論の余地がある。

もとより、法 22 条 4 項の趣旨が税制簡素化の観点から法人税法と企業会計の一致を志向する点にあることに照らせば、広く実施されることが確実な会計処理方法について、法人税法上も広くそれを取り入れるように解釈するのが同項の趣旨に適う。したがって、近い将来広く実施されることが確実な会計処理方法も「会計慣行」に含むとし、法 22 条 4 項の公正処理基準に当たり得ると解釈するのが同項の趣旨からみて妥当と思われる。

(3) 小括

以上のとおり、「会計慣行」の意義については、会社法（商法）上、事実たる慣習と解する見解、近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むと解する見解があり、近時は後者が会社法（商法）上の確立した見解となりつつある。

他方で、法人税法における「会計慣行」の意義について、会社法（商法）と別異に解する理由はなく、法人税法にも会社法（商法）における議論が同様に当てはまると考えられる⁽¹⁰⁵⁾。すなわち、法 22 条 4 項の公正処理基準を構成する「会計慣行」についても、事実たる慣習とみるのか、それとも近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むとみるのかが問題となる。すでに確立した会計基準を前提とする限り、いずれの見解を採用しても結論は変わらないが、未だ慣行となっていない新たな会計基準については結論が変わり得る。会計慣行を事実たる慣習とする見解からは、新たな会計基準に法 22 条

(104) 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論—「公正処理基準」の考え方—』95 頁（中央経済社、2014）。

(105) 岸田雅雄教授は、「一般には、この商法 32 条 2 項の公正会計慣行と、法人税法 22 条 4 項の公正会計処理基準を同じものと解することにより、両者は調和して考えられている。」とされる（岸田雅雄『会社税法』48 頁（悠々社、1997））。

4 項を適用する余地はないが、近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むとする見解からは同項の適用の余地が認められるからである。

企業会計の国際化が進み、新たな会計基準が次々と生み出されていく今日の状況に照らせば、法 22 条 4 項の基礎となる「会計慣行」の意義をどのように考えるかは、同項の解釈上の重要論点の 1 つである。

第 3 節 法人税法と他の法令等との関係

前節で述べたとおり、公正処理基準の意義については、学説上、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準」あるいは「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準」と解するのが多数を占める。もともと、公正処理基準を抽象的に定義しただけでは、具体的に何が公正処理基準に該当するのか、その手掛かりを得ることは依然として困難である。その点を明らかにしていくためには、同項のみを取り出して検討するのでは不十分であり、他の法令や企業会計との関係を踏まえたうえで同項の解釈を考えていく必要がある⁽¹⁰⁶⁾。

そこで以下では、法人税法と、①会社法（商法）、②金融商品取引法、③企業会計との関係について、順次概説していく。

1 法人税法と会社法（商法）との関係

法 74 条 1 項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次の掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定し、いわゆる確定決算主義を採用している。確定決算主義の趣旨は、「企業利益の測定について、外部の第三者と行われる外部取引とは異なり、内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続を要件とすることとし、内部的なコントロールを期待することによって、その適正な処理をはかろうとする」⁽¹⁰⁷⁾ことにある。

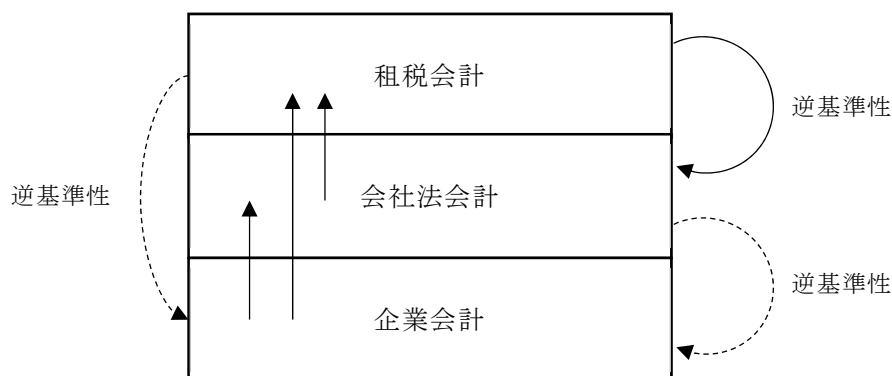
このように、法人税法は会社法会計に基づき計算された収益をもとに課税所得を計算す

⁽¹⁰⁶⁾ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（一）」法学協会雑誌 100 巻 1 号（1983）66～67 頁参照。

⁽¹⁰⁷⁾ 水野忠恒『大系租税法』397 頁（中央経済社、2015）。

ることを予定しており、このことから法 22 条 4 項の公正処理基準は会社法会計を念頭に置いていると解される。そのうえで、さらに会社法が企業会計準拠主義を採用している（会社法 431 条）ことから、法人税法は企業会計を第一層、会社法を第二層としたうえに成り立つ「会計の三重構造」を前提としていると捉える見解がある⁽¹⁰⁸⁾。法人税法上はかかる解釈が通説といわれている⁽¹⁰⁹⁾。

図表 3-2：会計の三重構造のイメージ⁽¹¹⁰⁾



これに対して、「会計の三重構造」ではなく、図表 3-3 で示すように、企業会計又は金融商品取引法⁽¹¹¹⁾、会社法（商法）、法人税法がそれぞれ相互に結び付くという「トライアングル体制」を採るとする見解があり⁽¹¹²⁾、企業会計上はこのような見解が支配的である。

⁽¹⁰⁸⁾ 金子・前掲注(4)322 頁参照。

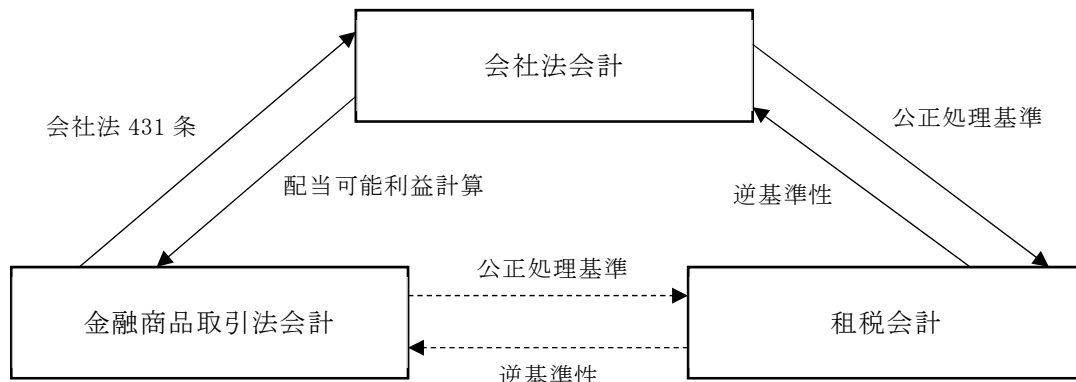
⁽¹⁰⁹⁾ 酒井・前掲注(104)95 頁参照。

⁽¹¹⁰⁾ 会計の三重構造のイメージ図については、金子・前掲注(32)6 頁を参考とした。

⁽¹¹¹⁾ 金融商品取引法に基づく会計は一般に企業会計と呼ばれている（神田秀樹『会社法〔第 17 版〕』276 頁（弘文堂、2015）参照）。

⁽¹¹²⁾ 新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435 号（1991）29 頁参照。

図表 3-3：トライアングル体制のイメージ⁽¹¹³⁾



トライアングル体制を採るとみる立場からは、法人税法と会社法（商法）、法人税法と企業会計又は金融商品取引法は相互に密接に結びつく制度と理解される。したがって、法 22 条 4 項の公正処理基準は、会社法会計を経由してではなく、企業会計又は金融商品取引法を直接念頭に置くこととなる。

もともと、会社法会計の圧倒的大部分は企業会計に依存している⁽¹¹⁴⁾。企業会計原則も、昭和 57 年まで行われた数次にわたる修正によって、商法との調整を終えており、一般の株式会社を適用範囲とすることに成功したとされる⁽¹¹⁵⁾。このように、今日においては会社法会計と企業会計は相当に接近しており、上記のいずれの見解を採用するかによって結論を異にする局面は限られているように思われる⁽¹¹⁶⁾。

ところで、会社法会計の目的は、①株主・会社債権者への情報提供と、②剰余金分配の規制の 2 つにある⁽¹¹⁷⁾。近年は、会計基準の国際化を背景に会社法会計においても①の目的が強調されるとともに、情報提供のための会計規制と分配可能額の算定のための規制を分

⁽¹¹³⁾ トライアングル体制のイメージ図については、末永英男「総論—会計基準に複線化に対する税務会計の対応—」税務会計研究 25 号（2014）24 頁図表 3 を参考とした。

⁽¹¹⁴⁾ 木下和夫＝金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理 第 3 巻企業課税の理論と課題』94 頁〔武田昌輔〕（税務経理協会、2007）参照。

⁽¹¹⁵⁾ 安藤英義「会計基準の設定主体と適用範囲—わが国における歴史的変遷」企業会計 57 巻 1 号（2005）9 頁参照。

⁽¹¹⁶⁾ もともと、会社法と企業会計が相違すると考えられる近時の例として、日本版 ESOP が挙げられる。太田洋弁護士は、日本版 ESOP の会計処理について、監査法人がしばしば会社法の矩をこえた処理を行うと指摘される（中里実ほか「会社法からみた租税法の意義—研究者の視点・実務家の視点」ジュリ 1445 号（2012）21 頁〔太田発言〕参照）。

⁽¹¹⁷⁾ 神田・前掲注(111)276 頁参照。

離する考え方もみられるところである⁽¹¹⁸⁾。これに対して、法人税法の目的は適正な所得計算を行うことであり、会社法会計の目的とは全く異なる。したがって、会社法会計＝租税会計（法人税法）という関係に立つわけではなく、それぞれの目的に違いから両者の間に齟齬を来す事態も当然に起こり得ると考えられる。

2 法人税法と金融商品取引法との関係

金融商品取引法 193 条は、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」と規定している。かかる法の委任を受け、財務諸表等規則 1 条 1 項は、「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定している。

これらの規定によれば、金融商品取引法上は、まず財務諸表等規則が適用され、財務諸表等規則に規定がない場合は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うことが求められる。ここで同規則 1 条 1 項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」については、同条 2 項により企業会計審議会によって公表された企業会計の基準がこれに当たるとされている。また、民間団体が策定した企業会計の基準であっても、同規則 1 条 3 項各号の要件を充たし、かつ金融庁長官が認めるものについては、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たるとされる⁽¹¹⁹⁾。現在では、企業会計基準委員会の公表した企業会計基準のうち第 26 号までの基準が金融庁長官の告示により「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に指定されている⁽¹²⁰⁾。

さらに、企業会計基準委員会が公表する適用指針及び実務対応報告については、平成 14 年 5 月 17 日に主要 9 団体の連名で「(財) 財務会計基準機構・企業会計基準委員会から公表される企業会計基準等の取扱い（準拠性）について」が公表され、「企業会計基準に対する詳細規定や解釈規定、あるいは補足・補完規定と位置付けられ、企業会計基準と一体性

(118) 江頭＝中村・前掲注(102)472 頁参照。

(119) 財務諸表規則 1 条 3 項は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として認められることが「見込まれるもの」と規定している。このことから、財務諸表規則上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は、必ずしも慣習である必要はないと解される。

(120) 平成 21 年 12 月 11 日金融庁告示第 70 号（最終改正：平成 26 年 9 月 30 日金融庁告示第 49 号）参照。

を有するものであることから、同様にこれらは上記市場関係者が準拠し、あるいは判断の拠り所となるもの」であることが表明されている。そのほか、日本公認会計士協会の実務指針も、財務諸表監査にあたり公認会計士を拘束するものであり、実質的には財務諸表の作成者である企業を拘束することとなるため、財務諸表等規則 1 条 1 項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たると解されている⁽¹²¹⁾。

したがって金融商品取引法上は、企業会計原則や企業会計基準、実務指針等が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たり、財務諸表等規則に規定のないところは、基本的にはこれらの会計基準に準拠することが求められているといえる⁽¹²²⁾。

ところで、租税会計（法人税法）と金融商品取引法会計の関係について、会計の三重構造をとるとみる立場からはもちろん、トライアングル体制をとるとみる立場からも、必ずしも金融商品取引法会計＝租税会計（法人税法）という関係に立つと理解されるわけではない。なぜなら、金融商品取引法会計の目的は、証券市場における投資者保護のための情報提供にあるのに対して、法人税法の目的は先にみたとおり適正な所得計算を行うことにあり、両者は目的を全く異にしているからである。とりわけ、近時の金融商品取引法会計は、会計基準の国際化の進展によって独自の路線を歩んでおり、今後もその方向性に変わりはなく、金融商品取引法会計と租税会計はますます乖離していく傾向にあるといえる。

3 法人税法と企業会計との関係

最後に、法人税法と企業会計との関係について、会計基準のうち特に重要性の高い企業会計原則及び企業会計基準に焦点を当てて概述する。

企業会計原則は、1949年に制定されたわが国で最初の本格的な会計基準である⁽¹²³⁾。企業会計原則は、その前文において「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たって従わなければならない

⁽¹²¹⁾ 河本一郎ほか『新・金融商品取引法読本』13頁（有斐閣、2014）参照。

⁽¹²²⁾ もっとも、財務諸表等規則 1 条 2 項及び 3 項並びに連結財務諸表規則 1 条 2 項及び 3 項は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の例示であり、当該基準はこれらに限られない（平松朗ほか『連結財務諸表規則逐条詳解』33頁〔平松朗〕（中央経済社、2011）参照）。

⁽¹²³⁾ なお、わが国において一般的な株式会社を対象とした（商法以外で）最初の会計基準は、昭和戦前期に商工省臨時産業合理局・財務管理委員会が公表した「財務諸表準則」（昭和 9 年 9 月）及び「財産評価準則」（昭和 11 年 2 月）であるといわれている（安藤・前掲注（115）4 頁参照）。

い基準である。」と謳っており、自らを慣習規範と位置付けている。このように、実際に行われている会計処理の諸方法を観察し、その中から一般的又は共通的なものを抽出することによって会計基準を設定する方法は「帰納的アプローチ」と呼ばれている⁽¹²⁴⁾。

しかし企業会計原則がいう「慣習」には、わが国の慣習だけではなく外国の慣習も含まれており、事実、財務諸表の体系としても、剰余金計算書、財務諸表付属明細表のようにわが国の慣習になかったものが含まれているなどとして、その慣習性に疑問を呈する見解もみられた⁽¹²⁵⁾。このような指摘は会計側からも呈されており、例えば、中村忠教授は、企業会計原則について、「本文の内容は決して日本の企業会計の実務の中に慣習として発達したもののばかりではなかった。むしろ重要な部分はアメリカの会計原則を採り入れたものであった。……したがって古い実務になじんできた人々は面くらったに違いない。だがそんなことをいっても仕方がないので、書かれていることを素直に受け入れるほかはなかった。」⁽¹²⁶⁾と述べている⁽¹²⁷⁾。

とはいえ、今日においては、すでに企業会計原則の公表から 60 年以上の歳月が流れており、その間に企業会計原則が果たしてきた役割⁽¹²⁸⁾に照らせば、その慣習性は疑いのないものとなったというべきであろう。

その後、2001 年に国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board; IASB）が誕生したことを背景として、わが国の会計基準の設定主体はパブリック・セクターである企業会計審議会から、プライベート・セクターである企業会計基準委員会（ASBJ）へと変更されるに至った。現在では、ASBJ がわが国の会計基準を開発しており、ASBJ が公表した会計基準が、金融商品取引法における「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）に当たることは本章第 3 節 2 ですでにみたとおりである。

⁽¹²⁴⁾ 桜井久勝『財務会計講義＜第 16 版＞』54 頁（中央経済社、2015）参照。

⁽¹²⁵⁾ 味村治「企業会計原則の性格」商事法務 512 号（1970）103 頁参照。

⁽¹²⁶⁾ 中村忠『財務会計論』31 頁（国元書房、1984）。

⁽¹²⁷⁾ その他にも、例えば、斎藤静樹教授は、わが国の会計基準について、「従来は監督官庁やそこに設けられた審議会などが、外国の制度や国内の関連法制と実務の動向とのバランスをとりながら、基準を設定してきた」のが実態に近く、現実には公正妥当な実務慣行を集約したもの（GAAP）になっているとは考えにくいと指摘される（斎藤静樹『企業会計とディスクロージャー [第 4 版]』10 頁（東京大学出版会、2010）参照）。

⁽¹²⁸⁾ 新井清光教授は、企業会計原則について、①企業会計法制の改善・統一、②会計理論のパラダイム効果、③会計教育の普及と知的水準の向上という役割を果たしてきたとされる（新井・前掲注(23)381 頁参照）。

ところで、企業会計の目的は、①経営者・株主・債権者の間の利害調整、②投資者に対する情報提供にあり⁽¹²⁹⁾、法人税法の目的とは大きく異なる。しかし前述したとおり、企業会計原則や企業会計基準は、金融商品取引法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たり、会計実務における実践規範として重要な役割を果たしている。そのため、これらの会計基準については、法人税法上も法 22 条 4 項の公正処理基準の中心をなすものと解釈されている⁽¹³⁰⁾。

ただし、これらの会計基準が常に公正処理基準に当たるとは限らないことには留意が必要である。たとえ企業会計上は有力な基準であっても、公正処理基準の意義をどのように考えるか、法 22 条 4 項の「公正妥当」をどのように解釈するかによって、公正処理基準に当たらないと判断されることも考えられる。要するに、企業会計＝公正処理基準という関係が常に成立するとは限らないのである。

⁽¹²⁹⁾ 桜井・前掲注(124)9 頁参照。

⁽¹³⁰⁾ 金子・前掲注(4)322 頁参照。

第4章 裁判例に基づく公正処理基準の帰納的分析

第1節 裁判例の検証に当たって

本節では、裁判例の検証に入る前に、まずは(1)裁判例の選定方法と、(2)裁判例の検証で用いる法人税法と企業会計のモデルについて確認しておきたい。

1 裁判例の選定方法

本稿で検証の対象とする裁判例は、①内容、②時期の2つの条件をもとに抽出することとした。すなわち、①については、裁判理由において公正処理基準に言及した裁判例を網羅的に抽出することとした。

また、②については、原則として法22条4項の施行後の裁判例を対象とした。ただし、後掲「裁判例一覧」記載のNo.1事件については、同項施行前の事件ではあるものの例外的に対象に加えている。これは、同事件の控訴審(東京高裁)が、「(法22条4項の:筆者)趣旨は本件においても同様に解することができる。」と判示し、実質的に法22条4項に基づいた判断を示したことによる。

以上の条件により裁判例を抽出したところ、全56事件、合計111の裁判例が該当した(後掲「裁判例一覧」参照。なお、「裁判例一覧」記載の裁判例を総称して「対象裁判例」ともいう)。事件数と裁判例数が相違しているのは、三審制の下、1つの事件につき最大3つの裁判例(差戻審は除く)が存在するためである。また本稿では、1つの事件のうち1つでも法22条4項に言及した裁判例があれば、当該事件の他の審級についても検証の対象に加えている。

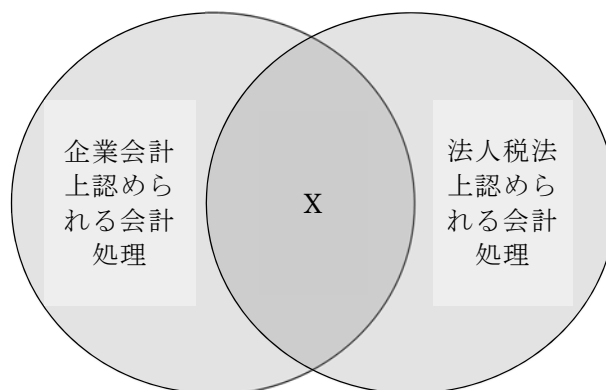
2 法人税法と企業会計のモデル化

すでに述べたとおり、法人税法と企業会計の目的は同じではない。すなわち、法人税法は適正な所得計算を目的とするのに対して、企業会計は投資家への情報提供や株主・経営者間等の利害調整を目的とする制度である。両者の目的の違いが、課税所得における益金と収益の差、損金と費用・損失の差となって現れることとなる。

図表4-1は、このような両者の目的の違いから生じる会計処理の差をベン図によって図示したものである。法人税法と企業会計のそれぞれの円の重複部分(X)が両者の会計処理

が一致する領域であり、それ以外が一致しない領域である。

図表 4-1：法人税法と企業会計の関係



本稿で検討の対象とする領域は、図表 4-1 のうち主として企業会計上でのみ認められる会計処理の領域である。なぜなら、企業会計上認められるものでありながら、法人税法上違法となる会計処理を検証することによって、公正処理基準の内容及びその外延を明らかにすることができるからである。

もともと、企業会計上で認められる会計処理と一口にいても、その内容は実に多様である。わが国では、企業会計上認められるかどうか、いかえれば財務諸表が適正であるかどうかについては、財務諸表が「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles; GAAP) に準拠して作成されていることをもって適正とみなすという立場が採用されている⁽¹³¹⁾。このような立場は、監査基準第四・一・1 の「監査人は、適正性に関する意見を表明する場合には、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見を表明しなければならない。」(傍点筆者)という規定にもみられるところである。

ところで、「一般に認められた会計原則」(GAAP) は、もともとアメリカの企業会計で用いられてきた用語であり、観念的には優良な会計実務を蒸留したものを指す概念である⁽¹³²⁾。かつてのアメリカでは、GAAP 概念の解釈について、大別して、広義説 (GAAP には会計基準設定主体の公式見解に加えて、アメリカ公認会計士協会 [American Institute of

⁽¹³¹⁾ 伊豫田隆俊ほか『新版ベーシック監査論』112 頁 (同文館出版、2006) 参照。

⁽¹³²⁾ 広瀬義州『会計基準論』89 頁 (中央経済社、1995) 参照。

Certified Public Accountants; AICPA] などの社会的に認められた機関の非公式の見解及び一般的慣行を通じて受け入れられている実務も含まれるとする見解)と、狭義説(GAAPは会計基準設定主体の公式見解であるとする見解)の2つの見解があったが、監査基準に関するステートメント(Statements on Auditing Standards; SAS)第5号及びSAS第52号が公表されたことによって広義説が市民権を得るようになったとされる⁽¹³³⁾。

かくして、わが国の監査基準で用いられている「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味も、アメリカにおけるGAAPの解釈と同様、会計基準設定主体の公式見解だけでなく、会計実務慣行等を広く含む概念として理解されている。このような考えは、旧監査基準委員会報告書第24号(中間報告)付録2からも明らかである。すなわち、同報告書第24号付録2は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の主な内容として、会計実務慣行を含む以下のものを例示している。

- ① 企業会計審議会又は企業会計基準委員会から公表された会計基準
- ② 企業会計基準委員会から公表された企業会計適用指針及び実務対応報告
- ③ 日本公認会計士協会から公表された会計制度委員会等の実務指針及びQ&A
- ④ 一般に認められる会計実務慣行

またそれに止まらず、日本公認会計士協会の委員会研究報告(会計に関するもの)、国際的に認められた会計基準、税法(法人税法等の規定のうち会計上も妥当と認められるもの)及び会計に関する権威のある文献なども「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の例示として列挙している(同報告書第24号付録2)。なお、同報告書第24号付録2には列挙されていないが、会社法(商法)系列の諸規定、金融商品取引法系列の諸規定については、当然に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に含まれると考えられている⁽¹³⁴⁾。

以上を要するに、企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」には、会社法(商法)系列の諸規定、金融商品取引法系列の諸規定、企業会計原則、企業会計基準、適用指針、実務対応報告、実務指針、Q&A等、様々な内容が含まれる⁽¹³⁵⁾。本稿では、これらを会計基準設定主体の観点から以下の3つに区分して整理することとした。

⁽¹³³⁾ 広瀬・前掲注(132)92~97頁参照。

⁽¹³⁴⁾ 伊藤邦雄『新・現代会計入門』83頁(日本経済新聞出版社、第2版、2016)、千代田邦夫『現代会計学の基礎6監査論の基礎』15頁(税務経理協会、1998)参照。

⁽¹³⁵⁾ 飯岡透ほか『会計監査概論』12頁(中央経済社、1995)参照。

- ① パブリック・セクター (public sector) ⁽¹³⁶⁾が設定した企業会計の基準⁽¹³⁷⁾ (以下「パブリック・セクター基準」という) に準拠した会計処理
- ② プライベート・セクター (private sector) ⁽¹³⁸⁾が設定した企業会計の基準 (以下「プライベート・セクター基準」という) に準拠した会計処理
- ③ ①及び②以外の会計処理 (以下「その他の GAAP」という)

ここで、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を会計基準設定主体の観点から区分する理由は法的確信⁽¹³⁹⁾の差にある。すなわち、パブリック・セクターが設定する会計基準とプライベート・セクターが設定するそれとでは、法的確信の形成に差が生じ得るのではないかということである⁽¹⁴⁰⁾。

確かに、会計基準が規範性を獲得して有効に機能するうえで、会計基準の設定主体が公的機関か民間団体かは本質的な問題ではないとする向きもある⁽¹⁴¹⁾。

しかしながら、例えば、パブリック・セクター基準の代表格である企業会計原則と、プライベート・セクター基準の1つである日本公認会計士協会の実務指針とで、法規範性の観点から全く同列に扱われると断言できるであろうか。一般に、企業会計原則については公正処理基準の中心をなすと説かれるのに対し⁽¹⁴²⁾、日本公認会計士協会の実務指針がその

⁽¹³⁶⁾ パブリック・セクターとは、会計基準の設定主体が公的機関であるものを意味する。ここでは、内閣府や省庁等が設定主体となる会社法施行規則、会社法計算規則、財務諸表等規則もパブリック・セクター基準に含めている。

⁽¹³⁷⁾ ここでいう「企業会計の基準」は、法規命令 (会計に関するもの)、適用指針、実務対応報告、実務指針及び Q&A を含む広義の企業会計の基準を意味する。もっとも、法人税基本通達はこれに含まれない。

⁽¹³⁸⁾ プライベート・セクターとは、会計基準の設定主体が民間団体であるものを意味する。ただし、民間団体であれば等しくプライベート・セクターに当たるわけではなく、「企業会計の基準についての調査研究及び作成を業として行う団体」(財務諸表等規則 1 条 3 項柱書) であることを前提とする。

なお、パブリック・セクターとプライベート・セクターのいずれに含めるか見方が分かれる中間パターンがあることを述べるものとして、真田正次「会計基準の法的根拠に関する一考察－IASB、FASB、ASBJ の比較を中心として－」経済論叢 (京都大学) 183 巻 4 号 (2009) 29 頁を参照。

⁽¹³⁹⁾ 法的確信とは、「国民が慣習についてそれに従わなければならないと一般に認める意識」をいう (広瀬・前掲注(1)20 頁)。

⁽¹⁴⁰⁾ 弥永真生教授は、「設定主体が省庁あるいはそこに設けられた審議会 (典型的には企業会計審議会) である場合には、短期間のうちに『唯一の』『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』となるのに対し、プライベート・セクターが設定主体である場合、たとえば、日本公認会計士協会が設定主体である場合には、より長い時間が必要とされる可能性がある」と一般論としてはいえるのではないかと思われる。」と指摘される (弥永・前掲注(97)941 頁)。

⁽¹⁴¹⁾ 大日方隆『アドバンスト財務会計<第 2 版>』193 頁 (中央経済社、2013) 参照。

⁽¹⁴²⁾ 金子・前掲注(4)322 頁参照。

ように説かれることがないのはなぜであろうか。こうしてみると、両者の間には何らかの違いがあるように思われるが、それこそがまさに法的確信なのではないかと考えられる⁽¹⁴³⁾。財務諸表等規則において、企業会計審議会が公表した企業会計の基準については無条件で「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当すると規定しているのに対し（同規則 1 条 2 項）、民間団体が公表する企業会計の基準については厳格な要件を課しているのは（同規則 1 条 3 項）、両者の間で法的確信の形成に差があることの現れとみることもできる⁽¹⁴⁴⁾。

ある会計基準に法的確信が形成されているか否かは、慣行性（慣行か否か）に関わる問題である。法的確信が形成されているならば慣行性を肯定し得るからである。そうであるとすれば、法的確信の有無は公正処理基準該当性の判断にかかわる問題であるから、裁判例を通して法的確信の形成要因を検証しておく必要があると考える。

このような観点から、本稿では、企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を会計基準設定主体の観点から区分し、会計基準設定主体の性格によって公正処理基準該当性に差が生じるか否かを検証することとした。

表 4-2 は、以上の卑見を踏まえ、企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の区分と、それに対応する具体的基準を整理（例示）したものである。

(143) 弥永真生教授は、「どのような主体が企業会計の（広義の）基準を開発・公表するかによって、法的確信が形成されるのかは異なる」と述べている（弥永・前掲注(97)941 頁）。

(144) 武田隆二教授は、企業会計基準委員会の公表する会計基準について、企業会計審議会の公表する会計基準と比較すれば、「公正性」は一段低い存在であると指摘される（武田隆二『最新財務諸表論〈第 11 版〉』176 頁（中央経済社、2008）参照）。

表 4-2 : 「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の区分とその内容

カテゴリー	内容（例示）
パブリック・セクター 基準	<ul style="list-style-type: none"> ①会社法施行規則、会社法計算規則 ②財務諸表等規則 ③企業会計審議会から公表された会計基準、意見書
プライベート・セクター 基準	<ul style="list-style-type: none"> ①企業会計基準委員会から公表された会計基準、企業会計適用指針及び実務対応報告 ②日本公認会計士協会から公表された会計制度委員会等の実務指針、Q&A 及び委員会研究報告⁽¹⁴⁵⁾(会計に関するもの) ③日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の連名で公表された「中小企業の会計に関する指針」（以下「中小指針」という） ④中小企業の会計に関する検討会が策定した「中小企業の会計に関する基本要領」（以下「中小会計要領」という） ⑤国際的に認められた会計基準
その他の GAAP	<ul style="list-style-type: none"> ①一般に認められる会計実務慣行 ②税法（法人税法等の規定のうち会計上も妥当と認められるもの。法人税基本通達も含む） ③会計に関する権威のある文献等

ところで、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」内部の関係については、どのように理解すべきであろうか。従来のアメリカでは、AICPA の SAS 第 69 号及び財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board; FASB）の財務会計基準に関するステートメント（Statement of Financial Accounting Standards; SFAS）第 162 号において、第 1 レベルの GAAP から第 5 レベルの GAAP までに区分された「GAAP のハイアラキー」が示されていた。もっとも、その後、2009 年 6 月 29 日に公表された SFAS 第 168 号においてコーディフィケーション（Codification）が策定されたことによって、「GAAP

⁽¹⁴⁵⁾ 一般的には、日本公認会計士協会委員会報告等のうち「委員会報告」は拘束力があり、「研究報告」は拘束力がないとされている（新井清光編『会計基準の設定主体－各国・国際機関の現状－』〔藤田厚生〕180 頁（中央経済社、1993）参照）。

のハイアラキー」がフラット化されるに至った⁽¹⁴⁶⁾⁽¹⁴⁷⁾。

他方で、わが国でも、従来から会計基準には階層構造があると考えられており⁽¹⁴⁸⁾、このような考えが SFAS 第 168 号の公表によって変更されたわけではないが、近年の会計基準の国際化を踏まえれば、基本的にはわが国の GAAP もフラット化の方向に進んでいるように思われる。現に連結財務諸表等規則は 2009 年 12 月改正によって指定国際会計基準の任意適用を認めることとなったし、また中小企業においては、企業の実態に応じて中小指針と中小会計要領のいずれを適用してもよいと解されている⁽¹⁴⁹⁾。これらはわが国の GAAP がフラット化しつつあることの一例とみることもできよう。

もっとも、仮にそうであるとしても、パブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP がカバーする領域はそれぞれ異なる。すなわち、パブリック・セクター基準は、その代表格である企業会計原則の規定ぶりから明らかにおり、主として基本的な事項を規定するものであって⁽¹⁵⁰⁾、詳細な事項については多くを規定していない。個々の案件を処理する上で必要となる詳細な事項は、プライベート・セクターが公表した適用指針や実務指針等で規定されており、実務上もそれらを参照することが多いのが実情であろう⁽¹⁵¹⁾。したがって、パブリック・セクター基準とプライベート・セクター基準のそ

⁽¹⁴⁶⁾ 弥永・前掲注(97)265 頁参照。

⁽¹⁴⁷⁾ コーディフィケーションが策定された真の意義について、広瀬義州教授は、「第 1 は、GAAP がランクづけされると、GAAP のなかでもベスト GAAP をチョイスしなければ、エンロン・ワールドコムにみられるような会社不正事件を招きかねないおそれがあるところから、逆にハイアラキーで会計基準のランクづけをしなければ、あくまでコーディフィケーションの範囲内での GAAP の選択になるので、それをもって会社不正事件につながる会計基準であるなどの批判リスクを払しょくできること、第 2 は、コーディフィケーションの範囲内の GAAP を発行体を選択させることにより、いささか逆説的であるが GAAP の選択幅が大きくなればなるほど SEC のエンドースメントが必要になり、プライベート・セクターに移譲している会計基準設定権限にパブリック・セクターである SEC が必要に応じて伝家の宝刀を抜きやすくなること、と考えるのはうがった見方なのであろうか。」と指摘される（広瀬義州『『公正ナル会計慣行』と会計基準』企業会計 67 巻 12 号（2015）24 頁）。

⁽¹⁴⁸⁾ 鳥羽至英『財務諸表監査理論と制度【基礎篇】』170 頁（国元書房、2009）、山浦久司『会計監査論<第 5 版>』370 頁（中央経済社、2008）参照。また、内藤文雄教授は、「会計規範あるいは監査規範という場合、明示的または暗示的に、そこにはヒエラルキーが存在している。」と指摘される（内藤文雄『財務諸表監査の変革』239 頁（税務経理協会、2003））。

⁽¹⁴⁹⁾ 品川芳宜『中小企業の会計と税務～中小会計要領の制定の背景と運用方法～』61 頁（大蔵財務協会、2013）、成道秀雄「6 つの会計基準と 6 つの課税所得」企業会計 62 巻 12 号（2010）67 頁参照。

⁽¹⁵⁰⁾ 金子宏教授は、「企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。」と指摘される（金子・前掲注(4)323 頁）。

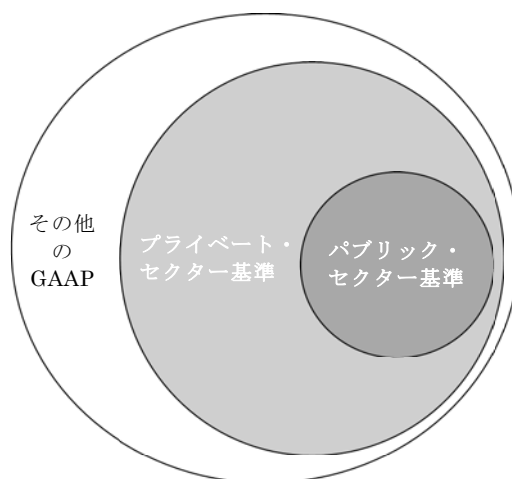
⁽¹⁵¹⁾ 奥山章雄・日本公認会計士協会会長声明「企業会計基準委員会の会計基準適用指針及び実務対応報告について」（平成 14 年 4 月 16 日）参照。

れぞれがカバーする領域は、基本的には「パブリック・セクター基準<プライベート・セクター基準」という不等式で表すことができると考えられる。

また、プライベート・セクター基準とその他の GAAP がそれぞれカバーする領域も同様に、基本的には「プライベート・セクター基準<その他の GAAP」という不等式で表すことができる。上述したとおり、その他の GAAP には会計実務慣行や会計に関する権威ある文献等が含まれるところ、これらは通常、パブリック・セクター基準やプライベート・セクター基準に明確な規定がない場合に参照されるものである。その証左として、旧監査基準委員会報告書第 24 号（中間報告）付録 2 は、「明確な企業会計の基準がない場合等、監査人が、経営者が採用した会計方針及び適用方法をはじめ財務諸表の適正性に関する判断を行うに当たり、実務の参考になるもの」（傍点筆者）として、会計実務慣行や会計に関する権威ある文献等を挙げている。

以上から、パブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP がそれぞれカバーする領域は、基本的には、「パブリック・セクター基準<プライベート・セクター基準<その他の GAAP」という不等式の関係に立つと考えられる。図表 4-3 は、このような三者の関係を図示したものである⁽¹⁵²⁾。

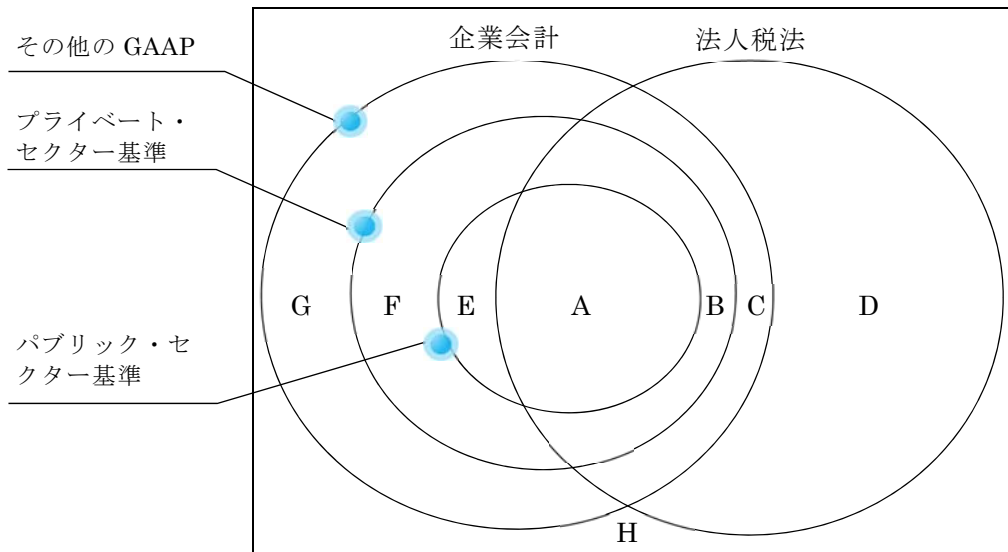
図表 4-3：企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の構造



(152) もちろん、パブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP が常に包摂関係に立つとは限らない。もっとも、現行の会計基準を前提とする限り、概ねこのような関係に立つとみてよいであろう。

そして、図表 4-1 と図表 4-3 を組み合わせると、図表 4-4 となる。図表 4-4 は、図表 4-1 の「企業会計上認められる会計処理」の内容をパブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP の 3 つに区分し、これを細分化して示したものである。

図表 4-4：法人税法と企業会計のモデル



すなわち、企業会計上認められる会計処理は、A、B、C、E、F、G の 6 つの領域に区分できる。このうち、法人税法上認められる会計処理と重複する領域が A、B、C であり、企業会計上でのみ認められる会計処理が E、F、G である。

他方で、法人税法上認められる会計処理は、A、B、C、D の 4 つの領域であり、このうち法人税法上でのみ認められる会計処理が D である。反対に、法人税法上違法となる領域は E、F、G、H であり、このうち H は、法人税法、企業会計の双方において認められない領域を意味する。これらアルファベットの意味を整理すると、表 4-5 のとおりである。

表 4-5：図表 4-4 の A ないし H の各アルファベットの意味

記号	意味
A	パブリック・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
B	プライベート・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
C	その他の GAAP に基づく処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
D	企業会計上認められない処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
E	パブリック・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理
F	プライベート・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理
G	その他の GAAP に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理
H	企業会計上認められない処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理

以上を要するに、本稿では、法 22 条 4 項に関する裁判例の検証を通じて、公正処理基準の内容を浮き彫りにし、いかなる会計処理が公正処理基準に適合するのか、その判断枠組みを得ようと試みる。そのために検証の対象とした裁判例は、後掲「裁判例一覧」記載のとおり全 56 事件、合計 111 の裁判例に及ぶ。

裁判例の検証に当たっては、①企業会計上認められる処理と法人税法上認められる処理とが完全には一致しないこと（図表 4-1）、②企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が会計基準設定主体の観点から 3 つに区分できること（図表 4-3）を前提として、図表 4-4 で示した法人税法と企業会計のモデルを用いることとする。

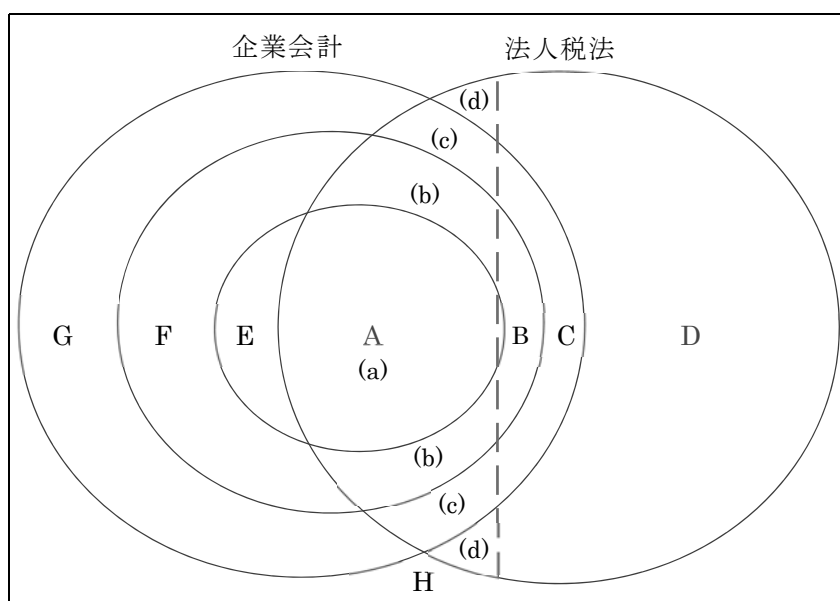
第 2 節 仮説の設定

第 3 章第 2 節 1 で述べたとおり、法 22 条 4 項の「公正妥当」について企業会計の観点から判断するのか、それとも法人税法独自の観点から判断するのか学説上は見解が分かれている。後述するとおり、これまでの裁判例には後者の見解に立つものが散見されるが、仮に後者の見解を採るならば、企業会計上適正な処理であっても、法人税法の趣旨・目的に沿わないものは法 22 条 4 項に違反することとなる。

そうであるとすれば、同項は、企業会計上適正と認められる会計処理を法人税法から排除する機能（図表 4-4 の E、F、G）だけでなく、法人税法独自の会計処理の根拠規定と

しての機能を有する可能性がある。すなわち、図表 4-6 で示すように、公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域（(d) 領域）が存在する可能性が考えられるのである。本稿では、かかる法 22 条 4 項の機能を裁判例の検証を通じて明らかにするため、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」（図表 4-6 の (d) 領域）との仮説を設定し、これを検証してみることにしたい。

図表 4-6：法人税法と企業会計のモデル（仮説）



図表 4-6 は、図表 4-4 をもとに法 22 条 4 項の適用領域等を示したベン図である。第 3 章第 1 節で述べたとおり、法 22 条 4 項は、同条 2 項及び 3 項の「別段の定め」及び無償譲渡等の明文の定め（以下、両者を併せて『別段の定め』等」という）のある場合には適用がないと解する見解が有力に主張されている。この見解に従えば、法 22 条 4 項は課税所得計算全般に適用される規定ではなく、あくまで「別段の定め」等のない場合にのみ適用される規定ということとなる。

このような理解を前提とすれば、法 22 条 4 項の適用領域は、図表 4-6 の法人税法の円（集合）のうち縦線の左側を指し、反対に「別段の定め」等のある領域は縦線の右側を指すと考えられる。つまり、法人税法の円内の縦線が法 22 条 4 項の適用領域と「別段の定め」等のある領域を分かち境界線となるのである。これにより、法 22 条 4 項の適用領域の中に (d) の領域があることを表現することが可能となる。

図表 4-6 からわかるとおり、法 22 条 4 項の適用領域ではパブリック・セクター基準で

ある A がその中心となる。ただし、A のうち一部の領域は、「別段の定め」等の領域にかかるため、A の一部が点線より右側にはみ出している。なぜなら、「別段の定め」等の中にはパブリック・セクター基準の確認規定といえるものが存在するからである⁽¹⁵³⁾。そこで、A を更に細分化し、A のうち「別段の定め」等のない領域（点線の左側）を (a) と表記する。

また B、C 及び D についても A と同様に考え、B のうち「別段の定め」等のない領域を (b)、C のうち「別段の定め」等のない領域を (c)、D のうち「別段の定め」等のない領域を (d) と表記する。仮説として掲げた「公正処理基準の中の法人税法独自の領域」は、このうち (d) を意味する。

表 4-7：図表 4-6 中の (a) ないし (d) 等の意味

記号	位置	意味
(a)	A のうち点線の左側	A のうち法 22 条 4 項が適用される領域
(b)	B のうち点線の左側	B のうち法 22 条 4 項が適用される領域
(c)	C のうち点線の左側	C のうち法 22 条 4 項が適用される領域
(d)	D のうち点線の左側	D のうち法 22 条 4 項が適用される領域
(a) ~ (d)		法 22 条 4 項の適用領域
点線 (.....)		法 22 条 4 項の適用領域と「別段の定め」等の適用領域の境界線

本稿では、本章第 3 節 5 において、① (d) の領域に当たる会計処理が存在するか否か、②存在するとすればいかなる会計処理が、いかなる理由から (d) の領域に分類されるのか、③それによって法 22 条 4 項にどのような機能があるといえるのかを考察する。

第 3 節 裁判例の検証結果

本稿は、納税者の予測可能性の確保という問題意識に基づき、法 22 条 4 項に関する裁判例の検証を通じて公正処理基準の内容を浮き彫りにし、何が公正処理基準に当たるのか、

⁽¹⁵³⁾ 金子・前掲注(4)326 頁参照。

その判断の枠組みを得ることを主たる目的としている。またその他に、法 22 条 4 項の適用範囲を明らかにするとともに、同項が課税実務においてどのような機能を果たしてきたのかを考察する。

これら本稿の目的を達成するため、以下では、次の各項目の順に沿って裁判例の検証結果の分析を行うこととする。

- ① 事案の分類（益金・損金別分類）
- ② 法 22 条 4 項の適用範囲
- ③ 公正処理基準の意義及び企業会計との関係
- ④ 図表 4-6 に基づく会計処理の分類
- ⑤ 法人税法独自の領域（(d)領域）一仮説の検証
- ⑥ 企業会計上適正であり、かつ、法人税法上違法となる領域（E、F、G 領域）

1 事案の分類（益金・損金別分類）

本稿で検証の対象とした全 56 事件を、法 22 条 4 項との関係で問題となった項目に着目して、主として益金（収益）に関する事案か、それとも損金（費用、損失）に関する事案かを分類した結果、表 4-8 のとおりとなった。なお、No.1 事件は、益金及び損金の双方について法 22 条 4 項が問題となった事案であるため、両方の項目で表記している。

表 4-8：益金・損金別分類

種類	数	事件番号及び問題となった項目
主として益金に関する事案	32/56	No.1（仲介手数料収益）、No.4（営業収益）、No.6（輸出取引に係る収益）、No.11（土地の受贈益）、No.14（金型の売上収益）、No.15（土地の譲渡収益）、No.18（商品券の売上収益）、No.21（長期中断払込掛金）、No.22（売上値引き）、No.24（原状回復義務相当額の受領）、No.25（土地の譲渡収益）、No.26（未収利息）、No.31（長期中断払込掛金）、No.32（請負契約における収益）、No.33（土地の譲渡収益）、No.34（損害賠償請求債権）、No.35（長期中断払込済掛金）、No.37（棚卸資産の販売収益）、No.38（土地の譲渡収益）、No.39（貸付金の未収利息）、No.40（損害賠償請求債権）、No.41（自己株式の譲渡

		に係る債務消滅益)、No.42(フランチャイズ契約におけるロイヤリティー収益)、No.43(有利発行に係る時価と払込価額の差額相当額)、No.44(有料老人ホーム入居料)、No.45(死因贈与による土地の受贈益)、No.48(債権流動化における劣後受益権の収益配当金)、No.49(減資払戻限度超過額の収益性)、No.50(信託受益権の譲渡収益)、No.51(制限利率を超過した過払金)、No.52(土地の一部に係る売買代金及び残地補償金)、No.54(土地の譲渡収益)
主として損金に関する事案	23/56	No.1(歩合給債務)、No.2(借入金、営業権償却費、借入金の支払利息金)、No.3(営業権の減価償却費)、No.5(特別償却、架空修繕費の計上等)、No.7(脱税工作金)、No.8(暴力団への上納金の支払い)、No.10(子会社株式の評価損)、No.12(支払保険料)、No.13(副生ガスの売上原価)、No.16(リース資産の減価償却費、リース料の支払い等)、No.17(貸倒損失)、No.19(圧縮記帳損、減価償却費等)、No.20(短期前払費用)、No.23(融資の保証に係る信用保証料)、No.27(ソフトウェアの開発に係る委託料の支払い)、No.28(脱税報酬の着服)、No.29(短期前払費用)、No.36(固定資産の除却損)、No.46(棚卸資産の売上原価)、No.47(自己株式に対して割当てを受けた株式移転完全親法人の株式の譲渡に係る原価の額) ⁽¹⁵⁴⁾ 、No.53(控除対象外消費税額等)、No.55(営業権の償却費)、No.56(過年分の外注費)
その他	2/56	No.9(相続税の事案)、No.30(所得税の事案)

これによると、全 56 事件のうち延べ 32 事件が主として益金に関する事案、延べ 23 事件が主として損金に関する事案、2 事件がその他の事案という結果となった。したがって、法 22 条 4 項との関係では益金側で問題となることがやや多いといえるが、損金に関する事案も全体の 4 割以上を占めており、両者の間にそれほど有意な差はみられない。このことから、公正処理基準の問題は、益金、損金の両面において等しく注意を払うべき問題で

⁽¹⁵⁴⁾ No.47 事件は、株式の譲渡収益等を益金に計上した自ら申告の訂正を求めた事案であるが、裁判では主として株式の譲渡原価が争点となっていることから、譲渡原価(損金)の事案に区分している。

あるといい得る。

益金側で特に多くみられた問題は、不動産の譲渡に関する収益計上時期の問題であり、その数は 32 事件中 6 件に及ぶ (No.15、No.25、No.33、No.38、No.52、No.54)。不動産の譲渡収益の計上時期については引渡基準が用いられているが、具体的な引渡しの時期をめぐって争訟になる例が目立っている。一方で、損金に関する事案では、前払費用が問題となる事案が 3 件とやや多くみられた (No.12、No.20、No.29)。

なお、No.9 事件と No.30 事件は、いずれも法人税法に関する事案ではなく、その他に分類している。

2 法 22 条 4 項の適用範囲

(1) 法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」との関係

第 3 章第 1 節 1 で述べたとおり、法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」がある場合は、同条 4 項よりも「別段の定め」が優先する。もっとも、「別段の定め」がある場合になお、法 22 条 4 項の適用が及び得るか否かは学説上見解が分かれている。

この点を検証するために裁判例を分析したところ、「別段の定め」のある事案は、表 4-9 記載のとおり 5 件であった。

表 4-9 : 「別段の定め」のある事案

事件番号	別段の定め (事件当時の条文番号を表記)
No.5	法 31 条、法 63 条、租税特別措置法 45 条の 2、同法 54 条
No.10	法 33 条
No.27	法 32 条
No.47	法 61 条の 2、法人税法施行令 119 条 1 項 10 号
No.53	(法 65 条)、法人税法施行令 139 条の 10

表 4-9 の各事件については以下で個別に触れるが、結論を先取りすれば、裁判所は、「別段の定め」がある場合には、基本的に法 22 条 4 項の適用は及ばないとする立場を採用している。ただし、No.53 については、「別段の定め」である法人税法施行令を解釈する際に法 22 条 4 項を参照しており、同項を「別段の定め」の解釈の指針としていることに留意する必要がある。

なお、表 4-9 には掲記していないが、裁判例 (No.11①) には、「別段の定め」がない場合に、法 22 条 4 項を介して法人税法施行令を類推適用できると判示したものがあつても注目される⁽¹⁵⁵⁾。

① No.5 事件 (東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判タ 414 号 138 頁)

No.5 事件は、被告人 X 社が法の不知により法人税法及び租税特別措置法上の特例規定を適用せずに確定申告を行い、高額な税額を納付することになった結果、資金繰りに窮して脱税をはたらいた事案 (刑事事件) である。X 社は、特例規定の存在を知っていればその適用が可能であつた以上、当該特例規定を適用して遁脱所得額を算定すべきであり、これを適用せよになされた所得計算方法は公正妥当な会計処理とはいえないと主張していた。これに対し東京地裁は、次のように判示して X 社の主張を排斥した (有罪判決。ただし、法の不知等につき刑の減輕を認めている)。

『一般に公正妥当な会計処理の基準』(法二二条四項) とは、健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習をいう意味と解すべきであるから、内部取引については、法に特別の規定がない場合には、右の慣習に委ねるものという趣旨であると解される。……本件のように、法律に特別の定めがあれば、寧ろ右の特例規定によつて処理すべきであつて、法の特例規定を離れて一般的な『公正妥当な会計処理の基準』によつて遁脱所得額を算定することはできない。故に、法の特例規定があるにも拘らず、その要件を履践していないために税法上その適用がないとしても、そのこと自体をもつて何ら公正妥当な会計処理の基準に反しているとはいえない。』

この判示は、「別段の定め」がある場合には法 22 条 4 項の適用はなく、同項違反の問題は生じない旨をいうものである (なお、本判決の担当裁判官は松沢智教授である)。

② No.10 事件 (東京地判平成元年 9 月 25 日行集 40 卷 9 号 1205 頁)

No.10 事件は、原告 X 社が保有する子会社株式の評価損の計上が損金として認められるか否かが問題となつた事案である。X 社は、評価損の計上について、法 22 条 4 項を適用し、商法 285 条、285 条の 6 第 1 項及び企業会計原則第三・五・B と統一的な取扱いをすべきであると主張していた。しかし東京地裁は、次のとおり判示して X 社の請求を棄却した (控訴審も同様)。

⁽¹⁵⁵⁾ なお、占部裕典教授は、No.11 事件において法人税法施行令の類推適用を認める必要があつたかについて疑問を呈している (占部裕典「判批」シュトイエル 366 号 (1992) 14 頁)。

「法人税法が特に商法や企業会計原則とは異なつた規定を置くことはあり得ることであつて、その場合には課税の関係では法人税法の規定によるべきことは当然のことであり、同法二二条四項はもとよりこのような同法の明文の規定を排除するものではないことはいうまでもない。法人税法三三条も右に述べたような規定の一つであり、……法人税法三三条は商法及び企業会計原則に依拠してそのとおりに解釈すべきであるとする原告の右主張は、採用することができない。」

この判示も、法 33 条や法人税法施行令 68 条 2 号ロのような「別段の定め」⁽¹⁵⁶⁾がある場合には法 22 条 4 項の適用が及ぶことはなく、法 33 条を商法や企業会計原則のとおりに解釈すべき理由はないとするものである。

③ No.27 事件（東京地判平成 16 年 6 月 30 日税資 254 号順号 9689）

No.27 事件は、原告 X 社がソフトウェアの開発業務を委託する際に支払った委託料について、その全額を係争事業年度の損金の額に算入できるか否か（委託料の一部が繰延資産に当たるか否か）等が争われた事件である。X 社は、企業会計審議会「研究開発等に係る会計基準」及び日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」によれば、委託料は法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハ（繰延資産）に該当しなくなると主張していた。

これに対して東京地裁は、「本件委託料に係る所得金額の計算に関しては、法人税法（改正前）2 条 25 号、法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハが適用される結果、税法上の別段の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法 32 条 1 項が適用されるのであるから、上記主張には理由がない。」として X 社の請求を棄却した。

かかる判示も、法 32 条という「別段の定め」がある場合には、法 22 条 4 項の適用が及ばないことを示している⁽¹⁵⁷⁾。

⁽¹⁵⁶⁾ 神田秀樹教授は、「法人税法は、会社法（商法）や企業会計原則（同第三 5B）と異なり、資産の評価損の取扱いについて独自の規定を設けている（法税 33 条）」とし、法人税法における資産の評価損の取扱いは同法独自のものであることを指摘されている（神田秀樹「判批」別冊ジュリ 178 号（2005）109 頁）。

⁽¹⁵⁷⁾ これに対して、遠藤みち税理士は、「本件の場合、法人税法 22 条 3 項の別段の定めである繰延資産としての適用及びこれに係る通達が、本件事案の実態に適合せず、一方、適正な企業会慣行に基づいて設定された会計基準による処理が適法し妥当であるときは、これによるのが、同法同条 4 項に規定する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになるのではなからうか。」と指摘する（遠藤みち「判批」税理 50 巻 14 号（2007）105 頁）。この指摘は、「別段の定め」がある場合にも法 22 条 4 項の適用が及び得るとするものと思われる。

④ No.47 事件（東京高判平成 24 年 6 月 20 日訟月 59 卷 4 号 1119 頁）

No.47 事件は、T 社（株式移転完全子法人）が自己株式を用いて適格株式移転を行った際に、株式移転完全親法人 X 社から割当てを受けた X 株式の取得価額について、時価で評価すべきか、それとも零円と評価すべきか等が争点となった事案である。原告 X 社（X 社は T 社を吸収合併したため原告となった）は、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」等の規定からすれば当該親法人株式の取得価額は時価で評価すべきであると主張していた。

これに対して控訴審の東京高裁は、「法人税法 61 条の 2、法人税法施行令 119 条 1 項 10 号は、同法 22 条 2 項及び 3 項に規定する『別段の定め』に該当するから、同条 4 項に規定する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算すべきものとはならない。」と判示して、X 社の主張を斥けた（第一審も同様）。

この判示も、「別段の定め」がある場合には法 22 条 4 項の適用が及ばないことを端的に示すものである。

⑤ No.53 事件（東京地判平成 26 年 3 月 18 日判例集未掲載）

No.53 事件は、法人税法施行令 139 条の 10 第 4 項及び 8 項（平成 12 年政令第 145 号による改正前）が、繰延消費税額等の損金算入限度超過額につき、損金経理をした事業年度に続く各事業年度において、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金算入限度額までの範囲内で法人が任意に選択する金額を損金の額に算入することを許容したものがどうか争点となった事案である。本件について、東京地裁は次のとおり判示して原告 X 社の請求を棄却した。

「各事業年度の収益の額や損金の額などについては一般に公正妥当と認められる企業会計処理の基準に従って計算されるものとされている（法人税法 22 条 4 項）ことからすると、法人税法は、内国法人が確定決算において採用した具体的な会計処理（損金経理を含むもの）が適正な会計処理基準に従って計算されているものであれば、原則としてそれに依拠して、各事業年度の所得の額を計算するという考え方を採用しているものと解される。これらの点を併せ考慮すれば、本件施行令 4 項が規定する『内国法人が当該繰延消費税額等につき当該事業年度において損金経理をした金額のうち、当該繰延消費税額等を 60 で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額』とは、……と解すべきであって、いずれの場合においても、損金経理した金額を下回る別の金額を法人が任意に選択しこれを損金の額に算入し、その内容で申告することを許容する趣旨のもの

ではないと解することが相当である。」

本判決は、法 65 条の委任を受けた「別段の定め」である法人税法施行令 139 条の 10（現 139 条の 4）⁽¹⁵⁸⁾第 4 項の解釈において法 22 条 4 項の趣旨を考慮し、解釈の指針とするものであり、これまでにみた①ないし④の裁判例とは趣を異にする。本判決からすれば、「別段の定め」がある場合にも、法 22 条 4 項を「別段の定め」の解釈の指針として適用する余地があると考えられる。

(2) 法 22 条 2 項の無償譲渡等との関係

法 22 条 2 項は無償譲渡等について時価相当の収益性を認めているが、企業会計ではこのような考えは支持されていない。そのため第 3 章第 1 節 2 で述べたとおり、法 22 条 2 項の無償譲渡等がある場合に同条 4 項の適用が及ぶか否か学説上見解が分かれている。

この点について対象裁判例を分析したところ、無償譲渡ないし低額譲渡に関する事案が 2 件該当した（No.43、No.49）。いずれの事案でも、法 22 条 2 項の無償譲渡ないし低額譲渡に当たる場合は、同条 4 項の適用は及ばないと解されている。以下では、当該 2 件について順次みていくこととする。

① No.43（東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392）

No.43 事件は、新株の取得価額と時価との差額を収益として計上すべきであったか否かが争点となった事案である。原告 X 社は、企業会計原則においては、新株の取得価額と適正な価額との差額を収益として計上することを予定しておらず、これを益金に加算すべきとする処分は法 22 条 4 項に反すると主張した。

これに対して東京地裁は、「法人税法 22 条 4 項は、その文言に照らせば、同条 2 項に規定する『収益の額』について『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算すべきことを注意的に規定したものにすぎないというべきであって、同項にいう『益金』を企業会計原則において収益として計上する範囲に限定したものと解するのは相当ではない。……同項にいう『益金』とは、資本等取引を除く取引によって生じた収益をすべて包含する包括的概念であるから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が収益の額として算入することを求めているもののみが『益金』に当たるというものではないというべ

⁽¹⁵⁸⁾ 法人税法施行令 139 条の 4 は、法 65 条の委任を受けた規定であり、「別段の定め」に含まれる。同施行令 139 条の 4 が法 65 条の委任を受けた規定であることを示す裁判例として、東京地判平成 24 年 11 月 2 日税資 262 号順号 12088（No.46①）がある。

きである。」と判示し、X社の請求を棄却した（控訴審も同様）。

本判決は、新株を時価より低い価額で引き受けた場合（有利発行）において、その取得価額と時価との差額は法 22 条 2 項の無償譲渡として益金に当たるから、同条 4 項違反の問題は生じないとしたものである⁽¹⁵⁹⁾。

② No.49 事件（東京高判平成 26 年 6 月 12 日訟月 61 卷 2 号 394 頁）

No.49 事件は、東証一部上場企業であるが原告 X 社が、事業の整理統合の一環として子会社株式の消却を行った際に、子会社から商法 289 条 3 項及び 375 条 1 項の定める払戻限度額（約 85 億円）の払い戻しを受け、そのうちみなし配当額を控除した残額約 41 億円を有価証券の譲渡に係る対価の額とし、消却した株式の帳簿価額である約 1432 億円を有価証券の譲渡に係る原価の額としたうえで、両者の差額 1391 億円を譲渡損失として損金の額に算入するなどした内容の確定申告を行った。これに対し課税庁は、上記払戻額は適正譲渡対価の額より低く、上記譲渡損失額は過大であるなどとして更正処分等を行ったという事案である。X 社は、会計上収益でないものを収益とみるのは法 22 条 4 項に反する等と主張したが、第一審及び控訴審ともに X 社の請求を棄却した（確定）。法 22 条 4 項との関係では、控訴審（東京高裁）の次の判示が注目される。

「控訴人は、旧商法の規定により收受できない本件払戻限度超過額を『収益』として計上することは、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算するとした法人税法 22 条 4 項にも反すると主張する。しかし、同項は適正な課税が行われることを目的とし、その実現を担保するための規定であって、上記のとおり、本件株式消却の実態に照らすと、そもそも本件払戻限度超過額は『収益』として計上されるべきものであったから、これを『収益』として計上したことは何ら同項に反するものではないというべきである。」

商法は株式消却に伴う減資を行う場合に払戻限度額を法定しており、当該払戻限度額を超過する払戻しは違法となる。したがって商法の規定を遵守するために、X 社が上述した会計処理を採ったことにも無理からぬ理由があったことは確かである。

しかし法人税法上は、株式消却について「有価証券の譲渡」に当たり（法 61 の 2 第 1 項）、法 22 条 2 項の無償・低額譲渡の規定に基づき、当該株式の時価と払戻額との差額を

⁽¹⁵⁹⁾ なお、本件は株式の有利発行の事案であるから、厳密には法 22 条 2 項の無償譲渡ではなく低額譲渡と認定すべきであったと考えられる。

収益として計上しなければならない⁽¹⁶⁰⁾。そのため、本判決が払戻限度超過額について法 22 条 2 項の「収益」に当たると判断したことは、従来の法人税法の解釈と軌を一にするものであったといえよう⁽¹⁶¹⁾。そして、法 22 条 2 項によって収益に計上すべきこととなる以上、同条 4 項の適用が及ぶことはなく、商法の規定に反するかどうかは法人税法の取扱いに何ら影響しないというのが本判決の論理である。このような本判決の考え方は、法 22 条 2 項の無償・低額譲渡の規定が適用される場合には、同条 4 項の適用が及ばないことを前提とするものである⁽¹⁶²⁾。

(3) 小括

以上検討してきたとおり、裁判例の多くは、「別段の定め」等がある場合には法 22 条 4 項の適用が及ばないことを所与の前提としており、このような解釈が大勢を占めている。

その理由については、「別段の定め」等が法定されていることを理由に挙げるものが多く、法 22 条 4 項の性格に言及したものは No.43①のみであった（No.43①は、法 22 条 4 項が注意的規定に過ぎないことを理由に挙げている。なお No.5①は、法 22 条 4 項の性格に言及していないが、その判示からは同項を補充規定と理解していると考えられなくもない）。こうしてみると、「別段の定め」等に法 22 条 4 項の適用が及ぶか否かは、同項の性格という実質論ではなく、「別段の定め」等の有無という形式論によって判断されることが多いといえる。

いずれにしても、「別段の定め」等に法 22 条 4 項の適用は及ばないと解釈するのがこれまでの裁判例の傾向であり、このような傾向を前提とする限り、同項の適用範囲は基本的に「別段の定め」等のない場面に限られると考えて差し支えない。

⁽¹⁶⁰⁾ もっとも、瀧圭吾教授は、そもそも有価証券の譲渡があったといえるかは自明ではないと指摘される（瀧圭吾「判批」ジュリ 1483 号（2015）33 頁参照）。

⁽¹⁶¹⁾ 吉村典久教授は、「違法利得も法人税法上の所得に含まれる……ことや、資産の低額譲渡の場合、資産の譲渡対価の額のほか、当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も法人税法 22 条 2 項の収益に含まれること（最判平成 7・12・19 民集 49 卷 10 号 3121 頁）に鑑みれば、本件払戻限度超過額を含む本件償却株式の時価総額を X の収益として計上するとの判示する本判決は支持することができるように思われる。」と指摘される（吉村典久「判批」ジュリ 1472 号（2014）9 頁）。

⁽¹⁶²⁾ これに対して、中里実教授は、「万が一、法 22 条 2 項を本判決のように適用することが許容されたとした場合においても、そこでは、収益は、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上されるという、法 22 条 4 項の縛りがかかる。」とし、法 22 条 2 項の無償ないし低額譲渡の規定が適用される場合であっても、同条 4 項の適用が及ぶと指摘される（中里・前掲注(65)131 頁）。

ただし、上述した裁判例の多くは「別段の定め」等の解釈が問題にならない事案であったことにも留意する必要がある。「別段の定め」等の解釈が問題となる事案では依然として法 22 条 4 項を解釈指針として用いる余地は残されていると思われる。このことは、No.53 ①が、法 22 条 4 項を法人税法施行令の解釈の指針として用いていることから窺い知ることができる。

3 公正処理基準の意義及び会計基準との関係

(1) 公正処理基準の意義

公正処理基準の意義について、法 22 条 4 項の立法担当者は、「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、「一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断(裁判所の判例を含む。)の積み重ねによって明確にされていくもの」であると述べている⁽¹⁶³⁾。

ところが、法 22 条 4 項の導入から現在に至るまでの間、下級審はともかく、最高裁判所は未だに公正処理基準の意義を明らかにしていない。公正処理基準の該当性が争点となった大竹貿易事件最高裁判決 (No.6③) も、味村治裁判官が指摘するとおり公正処理基準の意義を明らかにしてはしていない⁽¹⁶⁴⁾。このように公正処理基準の意義については、未だ裁判所の統一的な見解が明確にされたとはいえないが、本稿では、現在までに下級審で示された公正処理基準の意義を整理し、分析を試みることにしたい。

対象裁判例の中から、公正処理基準の意義について正面から判示したものを抽出すると表 4-10 のとおり 6 件の裁判例が該当した⁽¹⁶⁵⁾。

⁽¹⁶³⁾ 藤掛・前掲注(86)76 頁。

⁽¹⁶⁴⁾ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁 (No.6③) 味村治裁判官反対意見参照。

⁽¹⁶⁵⁾ なお、表 4-10 には掲記していないが、No.6③の味村治裁判官の反対意見によれば、公正処理基準とは、「法人税の納税義務者である内国法人がその確定決算の内容について従うべき規範」を意味し、「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右の基準に該当する」とされる。

表 4-10：公正処理基準の意義

裁判例番号	公正処理基準の意義
No.5①	健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習
No.6②	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 (企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではない)
No.16①	経済社会において確立された会計慣行のうち、一般の社会通念に照らして公正で妥当であると評価することができる会計処理の基準
No.21①	企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価される会計処理の基準
No.31①	同上 (No.21①の判示と同じである)
No.36①	一般社会通念に照らして公正妥当と評価され得る会計処理の基準

表 4-10 から、公正処理基準の意義については、(1) 会計の慣習又は慣行とする裁判例 (No.5①、No.16①、No.21①、No.31①) と、(2) 会計処理の基準とする裁判例 (No.6②、No.36①) に大別することができる。

もっとも、会計処理の基準とする裁判例 (特に No.6②) も、企業会計原則のような明文化された特定の基準を指しているわけではないから⁽¹⁶⁶⁾、意味するところは (1) と変わらない⁽¹⁶⁷⁾。また、会社計算規則 3 条にみられるように、法令用語上、「会計の基準」は「会計の慣行」の例示を意味する概念であるから⁽¹⁶⁸⁾、この点からからも (2) が意味するのは

⁽¹⁶⁶⁾ 藤掛一雄氏は、公正処理基準について「会計処理の基準」を意味するとしながらも、明文の基準があることを予定していないと説明している (藤掛・前掲注(86)75 頁参照)。

⁽¹⁶⁷⁾ 武田昌輔教授は、『「一般に公正妥当な会計処理の基準」の表現自体からは、会計慣行という語は用いられていないが、実質的には会計慣行を前提としているものと解される。』と指摘される (武田・前掲注(54)78 頁脚注)。

⁽¹⁶⁸⁾ 会社計算規則 3 条は、一般に公正妥当と認められる「企業会計の基準その他の企業会計の慣行」をしん酌しなければならないと規定している。ここで、「A その他の B」という表現は、A が B の例示であることを示すことから (吉田・前掲注(49)24 頁参照)、会社計算規則 3

(1) と同じと考えられる。

したがって、これまでの裁判例からすると、裁判所は、公正処理基準を会計の慣習又は慣行（以下、「会計慣行」に統一して表記する）として理解しており、公正処理基準該当性の要件として「慣行性」を要求していると考えられる⁽¹⁶⁹⁾。例えば、表 4-10 には掲記していないが、No.44①は有料老人ホームを運営する納税者（原告）が採用した会計処理（想定入居期間基準）について、「想定入居期間基準を採用する原告以外の有料老人ホームの存在をうかがわせる証拠もない」こと等を理由に挙げて公正処理基準に適合しないと判示している⁽¹⁷⁰⁾。かかる裁判例の判示も公正処理基準の要件として「慣行性」を要求する一例といえる。

では、公正処理基準の要件として「慣行性」が必要であるとしても、「慣行性」を充たすためにはどの程度の時間の経過を必要とするであろうか。裁判例の中には企業会計基準について 3 年未満では会計慣行となっていないとする一方で、通達について 10 数年が経過していることを公正処理基準該当性の根拠とするもの（No.16①）がある。そのほかに、納税者が 10 数年にわたって同じ会計処理を継続していたことをもって公正処理基準該当性を肯定するもの（No.4①）、通達の発出から約 17 年が経過していることを公正処理基準該当性の根拠とするもの（No.18①）、適用開始初年度の会計基準及び日本公認会計士協会の実務指針について直ちに公正処理基準に当たるとはいえないと判示するもの（No.27①）がみられる。他方で、近時の裁判例には、適用開始から 3 年を経た実務指針について公正処理基準に当たると判示したもの（No.48①、②）もある。

「慣行性」の問題は、後述するとおり会計基準設定主体の性質等の要素も関係していると解され、時間の経過だけで決まる問題ではないと考えられるが、上述した裁判例の傾向に照らせば、「慣行性」の要件を充たすには少なくとも 3 年以上の期間が必要になるといえる。このことからすれば、裁判所は、法 22 条 4 項の公正処理基準としての「会計慣行」を事実たる慣習と同義のものとして理解していると考えられる。

ただし、上述した裁判例を時期によって区分して分析すればまた違った見方ができる。すなわち、2004 年までの裁判例（No.4①、No.16①、No.18①、No.27①）はいずれも 10

条は、企業会計の基準が企業会計の慣行の例示であることを前提としているといえる。

⁽¹⁶⁹⁾ 松沢・前掲注(48)160 頁参照。

⁽¹⁷⁰⁾ No.44①の判例評釈として、青山慶二「収益に関する計上時期について—H.22.4.28 東京地裁（有料老人ホーム入居料判決）Vs.1963.2.18 米国最高裁（社交ダンススタジオ入会金に関する Schlude 判決）—」TKC 税研情報 21 巻 4 号（2012）160 頁以下参照。

年以上の経過がなければ公正処理基準として認めていないのに対し、2012年の裁判例(No.48 ①、②)は適用開始後3年が経過したに過ぎない実務指針について公正処理基準に当たるとしており、近時は「慣行性」の要件を充たすために必要な時間が短くなる傾向にあると考えられる。そうすると、公正処理基準としての「会計慣行」の解釈は、事実たる慣習だけでなく、近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むとする会社法(商法)上の通説的見解に接近しているとみることも可能である。

ところで、仮に「慣行性」の要件を充たしたとしても、それだけで直ちに公正処理基準に当たるわけではない。上述した裁判例は、いずれも会計慣行のうち公正妥当(もしくは健全)といえるものだけが公正処理基準に当たるとしている。要するに、「慣行性」の要件に加えて、「公正妥当性」の要件を充たす必要があるということである。上述した裁判例以外にも、例えば、No.56①は納税者が採用した会計処理(前期損益修正処理)について、「企業会計上広く行われているという理由だけで採用することはできない」と判示しているが、かかる判示は、「慣行性」と「公正妥当性」が別個の要件であり、「慣行性」の要件を充たすだけでは公正処理基準に当たるとはいえないことを端的に示している⁽¹⁷¹⁾。

以上のとおり、これまでの裁判例の傾向からすると、裁判所は、公正処理基準を「会計慣行」として理解しており、ある会計処理が公正処理基準に適合するというためには、①慣行性、②公正妥当性の2つの要件を充たす必要があると結論できる。

(2) 公正処理基準と企業会計との関係(パブリック・セクター基準)

法22条4項の公正処理基準足り得るために「慣行性」、「公正妥当性」の2つの要件が必要であるとして、パブリック・セクター基準はこれらの要件を充足し、公正処理基準に適合するといえるであろうか。パブリック・セクター基準と公正処理基準の関係を明らかにするために、まずは、パブリック・セクター基準のうち会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定(商法施行規則、計算書類規則、財務諸表等規則等)について判示した裁判例について検討を行う。

対象裁判例のうち、これらの規定について判示した裁判例を整理すると表4-11のとおりである。

⁽¹⁷¹⁾ これに対して、会社法(商法)上は、「慣行性」と「公正性」は独立の判断要素ではなく、両者が勘案されて「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」にあたるかどうか判断されるとされる(片木晴彦「公正な会計慣行と取締役の責任」広島法科大学院論集3号(2007)192頁、弥永・前掲注(97)111~112頁参照)。

表 4-11：法 22 条 4 項と会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定の関係

裁判例番号	判断の概要
No.3①	営業権の意義、評価は商法及び企業会計原則と同様に解すべき。
No.10①	法人税法の会計規定は商法の会計規定を念頭に置くものである。
No.16①	商法等の中の企業の会計処理に関する規定は、基本的には公正妥当会計処理基準に当たる。
No.21①	公正処理基準は、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいう。
No.22①	税務上の売上値引の意義は財務諸表等規則 72 条 1 項 2 号及び財務諸表等規則取扱要領 164 と同様に解すべき。
No.31①	No.21①と同じ。
No.36①	公正処理基準の中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定である。

表 4-11 から分かれるとおり、これまでの裁判例はいずれも会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定につき公正処理基準に当たるとしており、反対にこれらの規定が公正処理基準に当たらないと正面から判断したものはなかった。したがって、このような裁判例の傾向からすれば、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定については、原則として公正処理基準に該当するとみてよいと考えられる。

ただし、No.16①が商法等の規定であっても、「未だ企業の会計慣行となっていないものや、必ずしも公正妥当と認められるとはいえないものもないわけではない」と判示していることには留意が必要である。かかる判示からすれば、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定が常に公正処理基準に当たるわけではなく、例外があり得ることを念頭に置いておかなければならない。

次に、パブリック・セクター基準のうち企業会計審議会が作成した企業会計原則及び企業会計基準について判示した裁判例を整理すると表 4-12 のとおりとなる。

表 4-12：法 22 条 4 項と企業会計原則及び企業会計基準の関係

基準	公正処理基準該当性	裁判例番号
企業会計原則	無条件で肯定する立場 (172)	No.3①、No.7②、No.10①、No.12①、 No.13①、No.15①、No.17②、No.20①、 No.20②、No.21①、No.26②、No.29①、 No.31①、No.32②、No.36①、No.38①、 No.39①、No.39②、No.41①、No.55①
	留保をつける立場	No.6①、No.6②、No.7①、No.16①、 No.50①、No.50②
企業会計基準	無条件で肯定する立場	該当なし
	留保をつける立場	No.16①、No.27①、No.50①、No.50②

表 4-12 からは、多くの裁判例が企業会計原則について、ほぼ無条件に公正処理基準に当たると判断していることを指摘できる。企業会計原則が慣習規範であることからすれば、「慣行性」の要件は問題にならないにしても、少なくとも「公正妥当性」の要件の吟味は必要となるはずである。にもかかわらず、多くの裁判例が無批判に企業会計原則を公正処理基準と認めているのは、企業会計原則に準拠していれば公正処理基準に当たることの一応の推定⁽¹⁷³⁾が働いていることの現れといえる⁽¹⁷⁴⁾。

しかしその一方で、企業会計原則であっても当然には公正処理基準に該当しないと

⁽¹⁷²⁾ 公正処理基準該当性を「無条件で肯定する立場」には、企業会計原則を公正処理基準の「中心をなす」と判示した裁判例を含めている。

⁽¹⁷³⁾ 一応の推定とは、「原告が一定の間接事実から経験則に基づき、高度の蓋然性が認められる程度の立証を行った場合には、それにより一応因果関係が推定され、これに対して被告が間接反証に成功しない限り、事実上の推定として、因果関係が肯定されるという判断方法」である（高橋謙編『裁判実務シリーズ 5 医療訴訟の実務』551 頁〔秋吉仁美〕（商事法務、2013））。また、笠井正俊＝越山和弘編『新・コンメンタール民事訴訟法』762 頁〔下村眞美〕（日本評論社、第 2 版、2013）も参照。

⁽¹⁷⁴⁾ 武田昌輔教授は、公正処理基準該当性について、「特段の反証のない限りは企業会計原則（注解等を含む）は、主要な資料として有効に働くものと解すべきである。」と指摘される（武田・前掲注(54)70 頁）。

一方、会社法（商法）の議論であるが、江頭憲治郎教授は、企業会計審議会が公表する企業会計原則を始めとする会計基準は、一応「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）に当たると推定されるとする（江頭憲治郎『株式会社法 第 6 版』629 頁（有斐閣、2016）参照）。また同旨をいうものとして、岸田雅雄『会社会社法 会社法への会計学的アプローチ』30 頁（中央経済社、1996）を参照。

裁判例も散見される。これらの裁判例は、法 22 条 4 項の「公正妥当」の意味を法人税法独自の観点から判断すべきとする見解に立つものにほかならない。なぜなら、「公正妥当」を企業会計の観点から判断するならば、企業会計原則は当然に公正処理基準に該当するからである（企業会計原則については「慣行性」の要件は問題とならない）。したがってこのような裁判例が存在する以上は、企業会計原則による一応の推定が破られることも十分に念頭に置いておく必要がある。

さらに、企業会計審議会が作成した企業会計基準については、企業会計原則とは異なり、無条件で公正処理基準に該当することを肯定した例はなかった。このことから、企業会計原則と企業会計基準の間には公正処理基準該当性の判断に差が生じている可能性があることを指摘できる⁽¹⁷⁵⁾。企業会計基準は、企業会計原則と違って慣習規範ではないから⁽¹⁷⁶⁾、「慣行性」の要件の吟味も必要になる。その意味では、一般論として、企業会計基準が公正処理基準に当たるためのハードルは企業会計原則のそれよりも一段高いと考えることができるように思われる。

(3) 公正処理基準と企業会計との関係（プライベート・セクター基準）

対象裁判例のうち、プライベート・セクター基準の公正処理基準該当性が問題となった裁判例は表 4-13 のとおりであった。

表 4-13：法 22 条 4 項とプライベート・セクター基準の関係

公正処理基準該当性	裁判例番号及び会計基準
無条件で肯定する立場	No.48①（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」、No.48②（左に同じ）
留保をつける立場	No.27①（日本公認会計士協会委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」）

⁽¹⁷⁵⁾ もっとも、企業会計審議会が作成した企業会計基準が問題となった事例は少なく、これまでの裁判例を前提とする限り、公正処理基準該当性の判断について、企業会計原則との間に明確な差があると断定することまでは困難と思われる。

⁽¹⁷⁶⁾ 企業会計審議会の企業会計基準は、日本版金融ビッグバンの政府方針の一環として、国際化を目指して策定されたものであり（安藤英義「IFRS 導入と会計制度の展望」企業会計 61 巻 5 号（2009）21 頁参照）、わが国において一般的に広く会計上のならわしとして相当の期間繰り返して行われてきた会計処理を基準化したものではないから、慣習規範とみることはいえないと思われる。

	No.50①（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」、No.50②（左に同じ）
--	---

表4-13からわかるとおり、対象裁判例のうち、プライベート・セクター基準について公正処理基準該当性を無条件で肯定するものが2件、留保をつけるものが3件（うち2件は公正処理基準該当性を否定）認められた。

まず、公正処理基準該当性を無条件で肯定した裁判例として、No.48①及び②がある。同事件では日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という）105項が問題となった。

第一審及び控訴審はいずれも金融商品会計実務指針105項を公正処理基準に該当すると判断したが、その理由については明らかにしていない。両判決は、公正処理基準に当たることについて当事者間に争いがないとするが、ある会計基準が公正処理基準に該当するかどうかは法的評価に関わる事項であるから当事者の法的意見の表明が裁判所を拘束することはない。したがって当事者間に争いがないという一事をもって公正処理基準該当性を認めてしまってよいかどうかは疑問の余地がある。この点については、品川芳宣教授が、「本判決が、日本公認会計士協会という民間団体が定めた本件実務指針の取扱いを即公正処理基準に該当すると判示したことに違和感がある。」⁽¹⁷⁷⁾と指摘されているが、この指摘に筆者も共感を覚える。

これに対して、公正処理基準該当性に留保をつけた裁判例としてはNo.27①とNo.50①及び②がある。No.27事件は、日本公認会計士協会委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」等が問題となった事案であるが、裁判所は、当該実務指針等について「当然に法人税法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』に該当するものではない」と判示し、公正処理基準該当性に留保を付している。またNo.50事件は、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という）が問題となった事案であるが、裁判所は、法人税法独自の観点から当該実務指針の公正処理基準該当性を否定している⁽¹⁷⁸⁾。

⁽¹⁷⁷⁾ 品川芳宣『第三版 重要租税判決の実務研究』357頁（大蔵財務協会、2014）。

⁽¹⁷⁸⁾ なお、No.50事件で問題となった不動産流動化実務指針は、他の裁判例（No.27事件、

このように、プライベート・セクター基準について公正処理基準該当性を無条件で肯定するものと留保を付すものがほぼ拮抗しており、裁判例の傾向は未だ定まっていない。もっともこれまでの裁判例を前提とする限り、プライベート・セクター基準に公正処理基準であることの一応の推定が働いているとまでは認められず、公正処理基準該当性の判断においては①慣行性、②公正妥当性ともに慎重な吟味が必要になると考えられる。

(4) 小括

以上述べてきたとおり、多くの裁判例は、公正処理基準を「会計慣行」として理解しており、ある会計基準が公正処理基準足り得るためには、①慣行性、②公正妥当性の2つの要件を充たす必要があると考えて差し支えない。

これら①及び②の関係について、会社法（商法）上は必ずしも独立の判断要素として評価されていないのに対して、法人税法では独立の判断要素として評価されている。このような違いは、法人税法と企業会計との距離が、会社法と企業会計との距離よりも遠いことに要因があると考えられる。すなわち、会社法と企業会計は「情報提供」という点で目的に共通性があることに加え、近年、会社法会計は企業会計に接近しつつある。他方で、法人税法と企業会計はそもそも目的に共通性はなく、両者はむしろ乖離していく傾向にある。このことから、慣行性が認められる会計処理について、会社法上は公正妥当となりやすいのに対して、法人税法上は必ずしも公正妥当となりやすいわけではない。この点が、法人税法と会社法（商法）とで大きく異なるところといえる。

次に、公正処理基準と会計基準との関係について、パブリック・セクター基準のうち会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定並びに企業会計原則には、公正処理基準であることの一応の推定が働いており、原則として公正処理基準に該当すると判断してよいと思われる。一方で、パブリック・セクター基準のうち企業会計審議会が公表した企業会計基準については、そもそも一応の推定が働くとまでは認められず、また、企業会計原則とは異なり慣習規範でもないから、①及び②ともに慎重な吟味が必要になるといえよう。

No.48 事件) で問題となった各実務指針とは異なり、企業会計審議会から委任を受けて策定された指針ではない(弥永・前掲注(97)933 頁参照)。つまり、不動産流動化実務指針は法的位置付けが不明確な規定であり、他の実務指針とは明らかに性質を異にする。No.50①及び②の判示をみる限り、この点が結論に影響したかどうかは明らかではないが、一般論としては、実務指針の法的位置付けが公正処理基準該当性の判断に影響を及ぼすことはあり得ると思われる。

また、プライベート・セクター基準（実務指針）についても、公正処理基準であることの一応の推定が働くとは認められず、①及び②ともに慎重な吟味が必要になることに変わりはない。その意味では、企業会計審議会が作成した企業会計基準との間に有意な差は認められない。

ここで特筆すべきは、(1) 会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定並びに企業会計原則と、(2) 企業会計基準及び実務指針の間には公正処理基準該当性について、一応の推定が働くか否かという点で違いが認められることである。このような違いは、法的確信の差によるものと考えられるが、この差は会計基準設定主体の性質だけでは説明することができない。なぜなら、(1) の企業会計原則と (2) の企業会計基準の設定主体は同じ企業会計審議会だからである。

そうすると、法的確信の形成には会計基準設定主体の性質以外の要素が関与していることとなるが、(1) の基準と (2) の基準を対比した場合の特徴をみると、(1) に該当する会計基準は、(2) と比較して総じて高い規範性を有していることがみてとれる。すなわち、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定はそれ自体が法規範（法規命令）であり、また企業会計原則は実務に根付いた慣習規範（民法 92 条の事実たる慣習とあってよい）であり、会社法（商法）上の唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」となっていたと解される。他方で、(2) についてはいずれも慣習規範ではなく、また、必ずしも会社法（商法）上の唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たるわけでもない。そうであるとすれば、法的確信の形成要因としては、会計基準設定主体の性質よりも、むしろ「規範性」という要素が強く関与していると推察される。

この点に関して、新井清光教授が次のとおり述べていることが注目される。

「いかに『法的根拠をもった権威ある組織』たる企業会計審議会が作った立派な企業会計原則であっても、それを制度的に強制しうる法的効力が付与されていない限り、制度上実践規範として機能しえず、終局的にはかつての財管準則と同じ道を辿る可能性をもっている」⁽¹⁷⁹⁾

要するに、ある会計基準が実践規範として実務に定着するためには、会計基準の設定主体の性質よりも、法的効力が付与されているかどうかの方が重要であると考えられる。上述した裁判例の傾向は、まさに新井教授の上記見解を裏付けているように思われる。もち

⁽¹⁷⁹⁾ 新井・前掲注(23)404頁。

ろん、(1) の基準がいずれもパブリック・セクター基準であることに照らせば、会計基準の設定主体の性質も法的確信の形成と決して無関係ではない。権威ある設定主体が作成した基準と権威のない設定主体が作成した基準とで、法的確信に差が生じることは明白であり、設定主体の性質が法的確信の形成にある程度寄与していることは論を俟たない⁽¹⁸⁰⁾。

なお、法的確信が公正処理基準該当性との関係で意味を持つのは、主として「慣行性」の要件との関係であり、「公正妥当性」の要件との関係ではさしたる意味を持たないと考えられる。特定の会計基準に対して法的確信が形成されている場合は「慣行性」を認めやすいが、だからといって、当該基準が法人税法上「公正妥当」といえるとは限らない。法 22 条 4 項の「公正妥当」かどうかは、会計慣行となっているかどうかの判断とは全く異なる視点によって判断されるものだからである（この点は本節 6 で考察する）。

4 図表 4-6 に基づく会計処理の分類

対象裁判例の各事案（全 56 事件中「その他」に分類した 2 件を除く）で主張された納税者側（(X) と表記）の会計処理と、課税庁又は検察官側（(Y) と表記）の会計処理について、図表 4-6 を用いて分類した結果は表 4-14 のとおりであった。

なお、分類に当たっては裁判所が認定した事実を前提としている。また複数の審級にわたって争われた事案は最終審の判断で分類し、また、複数のカテゴリーに分類可能なものは若い方のアルファベットで分類している（例えば、(a) と (c) のいずれのカテゴリーにも分類可能な処理は (a) に分類している）。

⁽¹⁸⁰⁾ 吉永栄助教授は、「これらの人々の提供遵守する会計規範が法源性の形成についてどの程度支配力、影響力を有するかに関しては次の点を取り上げられよう。第 1 は会計会の合意（consensus）が得られるか、第 2 はこの合意的通説か強制的と感ずるか、第 3 は合理的なもの（ratio）を有するか、第 4 は権威を有するか、第 5 は外国にも通ずる普遍的妥当性を有するか等である。」と指摘される（吉永栄助「公正会計の慣行とその斟酌について」産業経理 39 巻 5 号（1979）8～9 頁）。

また、番場嘉一郎教授は、「日本も大蔵省の機関たる企業会計審議会が会計基準をつくるということはやめにして、公認会計士協会にゆだねるべきだとかなんとかつまらない議論をする者もあるけれども、こんな意見は時代錯誤も甚だしい。そんなことを言つて、会計基準に強制力を保たしめ得るのか。CPA 協会を基準設定主体にいう議論はアメリカの歴史をわきまえない愚論、イギリスの悩みに耳を塞ぐ認識不足論と言わなければならない。」と述べ、会計基準の設定主体の性質によって強制力（いいかえれば法的確信）に差が生じ得るとされる（番場嘉一郎ほか「Ⅱ／商法・特例法の改正と企業会計原則の課題」企業会計 33 巻 9 号（1981）164 頁〔番場発言〕）。

表 4-14 : 図表 4-6 に基づく会計処理の分類結果

領域		事件番号及び会計処理（納税者 X、課税庁又は検察官 Y）
A	(a)	No.1(X) ⁽¹⁸¹⁾ (Y) ⁽¹⁸²⁾ 、No.2(Y)、No.3(Y)、No.5(Y)、No.6(Y)、No.13(Y)、No.14(Y)、No.15(Y)、No.17(X)、No.19(Y)、No.20(Y)、No.22(Y)、No.24(Y)、No.25(Y)、No.26(Y)、No.29(Y)、No.32(Y)、No.33(Y)、No.34(Y)、No.36(X)、No.37(X) ⁽¹⁸³⁾ 、No.38(Y)、No.39(Y)、No.40(Y)、No.41(Y)、No.42(Y)、No.44(Y)、No.46(Y)、No.51(Y)、No.52(Y)、No.54(Y)、No.55(Y)
	A- (a)	該当なし
B	(b)	No.48(X) ⁽¹⁸⁴⁾
	B- (b)	該当なし
C	(c)	No.4(X)、No.12(Y) ⁽¹⁸⁵⁾ 、No.11(Y)、No.16(Y)、No.18(Y)、No.21(Y)、No.23(X) ⁽¹⁸⁶⁾ 、No.23(Y) ⁽¹⁸⁷⁾ 、No.31(Y)、No.35(Y)
	C- (c)	No.27(Y)
D	(d)	No.7(Y)、No.8(Y)、No.28(Y)、No.50(Y)、No.56(Y)
	D- (d)	No.10(Y)、No.43(Y)、No.47(Y)、No.49(Y)、No.53(Y)
E		No.4(Y)、No.6(X)、No.7(X) ⁽¹⁸⁸⁾ 、No.8(X)、No.10(X)、No.16(X)、No.18(X)、No.21(X)、No.27(X)、No.28(X)、No.31(X)、No.35(X)、No.43(X)、No.49(X)、No.56(X)
F		No.47(X)、No.50(X)
G		No.13(X)、No.45(X)、No.45(Y)
H		No.1(X) ⁽¹⁸⁹⁾ (Y) ⁽¹⁹⁰⁾ 、No.2(X)、No.3(X)、No.5(X)、No.11(X)、No.12(X)、No.14(X)、No.15(X)、No.17(Y)、No.19(X)、No.20(X)、No.22(X)、No.24(X)、No.25(X)、No.26(X)、

(181) 歩合給債務に係る原告の会計処理について判定している。

(182) 仲介手数料収益に係る被告の会計処理について判定している。

(183) 値札取付業者への商品発送に関する会計処理について判定している。

(184) 日本公認会計士協会が公表した実務指針の類推適用が認められていることから (b) と判定している。もっとも、直接適用されていないことを捉えて (c) と判定する余地もある。

(185) 国税庁長官通達に基づく処理であることから (c) と判定している。

(186) 予備的主張（比例面積計算方法）について判定している。

(187) 被告の会計処理（期間按分計算方法）について判定している。

(188) なお、脱税工作金について「費用」ではないとする見解に立てば H と判定される。

(189) 仲介手数料収益に係る原告の会計処理について判定している。

(190) 歩合給債務に係る被告の会計処理について判定している。

No.29(X)、No.32(X)、No.33(X)、No.34(X)、No.36(Y)、No.37(Y) ⁽¹⁹¹⁾ 、No.38(X)、 No.39(X)、No.40(X)、No.41(X)、No.42(X)、No.44(X)、No.46(X)、No.48(Y)、No.51(X)、 No.52(X)、No.53(X)、No.54(X)、No.55(X)
--

以上を集計したところ、納税者側が主張した会計処理 55 件のうち違法と判断されたのは 48 件であり、このうち H が 30 件であった。違法と判断された割合は全体の 9 割近くに上り、違法な会計処理のうち実に 6 割以上が企業会計上も認められない処理という結果であった。

一方で、課税庁又は検察官側が主張した会計処理 55 件のうち違法と判断されたのは 7 件であり、その割合は全体の 1 割強であった。適法と判断された会計処理 48 件のうち A が 30 件を占めており、その割合は 6 割を超える。これは、課税庁又は検察官側が主張する会計処理の多くが企業会計原則等のパブリック・セクター基準に適合したものであることを意味している。

納税者側の会計処理のうち、企業会計上は適正であるが法人税法上は違法と判断された例 (E、F、G 領域) は合計 18 件であった。当該 18 件の中には、「別段の定め」等のある事案が 7 件 (No.5、No.10、No.27、No.43、No.47、No.49、No.53) 含まれており、そのような事案は、「別段の定め」等に従うべきことが明確であるから納税者の予測可能性が害されるおそれは小さい。予測可能性が害されるおそれが高いのは残りの 11 件であり、そのような事案が全体の 5 分の 1 の割合を占めていることは憂慮すべき結果といえる。

また、課税庁又は検察官側の処理について、「別段の定め」等もなく法人税法独自の処理を肯定した例 ((d) 領域) も 5 件認められた。当該 5 件も、法人税法上違法となる根拠が「別段の定め」等で明らかにされておらず、納税者の予測可能性を害するおそれは大きい。

以上のとおり、法 22 条 4 項が問題となる事件の多くは法人税法と企業会計が一致する事案であるが、両者が一致しない事案も相当数に上っている。特に納税者の予測可能性を害するおそれのある事案 (E、F、G) が全体の 5 分の 1 を占めていることは注目に値する。このことから、企業会計に準拠していれば法人税法上も適法と判断されやすいことは確かであるものの、企業会計にはセーフ・ハーバーとしての機能はなく、たとえ企業会計上適正と認められる会計処理であっても、別途、法 22 条 4 項の公正処理基準に適合するかど

⁽¹⁹¹⁾ 値札取付業者への商品発送に関する会計処理について判定している。

うかを慎重に吟味しなければならない。

かかる結果を踏まえ、以下では、①法人税法独自の領域（(d) 領域）と、②企業会計上は適正であるが法人税法上は違法となる領域（E、F、G 領域）に焦点を当てて、法 22 条 4 項の機能や公正処理基準の外縁等について考察する。

5 法人税法独自の領域（(d) 領域）—仮説の検証

本章第 2 節で述べたとおり、法 22 条 4 項には法人税法独自の会計処理の法的根拠としての機能があるとの考えに基づき、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」との仮説を立てた。

この点を検証するため対象裁判例を分析したところ、表 4-14 で示したように、法 22 条 4 項の公正処理基準の適用範囲の中には (d) 領域に位置付けられるものが 5 件該当した (No.7、No.8、No.28、No.50、No.56)。いずれの事案も、課税庁又は検察官の会計処理が (d) 領域に分類されており、刑事事件が 5 件中 3 件に及んでいる。以下では、これら (d) 領域に分類した裁判例について順次みていくこととする。

① No.7 事件（最決平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁：エス・ブイ・シー事件）

No.7 事件は、所得を秘匿するために要した費用（脱税工作金）の損金算入の可否が問題となった事案である。最高裁は、被告人 X 社が脱税工作金として支出した金員について、次のとおり判示して損金算入を否定した。

「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであり、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。」

最高裁は、脱税工作金が法 22 条 3 項所定の費用に当たるか否かについては言及していないが、企業会計上はどのように考えられるであろうか。企業会計上の「費用」の意義は、収益費用アプローチ⁽¹⁹²⁾を採るか、資産負債アプローチ⁽¹⁹³⁾を採るかによって異なる。伝統

⁽¹⁹²⁾ 収益費用アプローチとは、「損益計算書における収益・費用を中心に財務諸表の構成要素を定義するアプローチ」を意味する（新井清光＝川村義則『新版現代会計学』48 頁（中央経済社、2014））。

⁽¹⁹³⁾ 資産負債アプローチとは、「貸借対照表における資産・負債を中心に財務諸表の構成要素

的な収益費用アプローチの立場からは、費用は、「収益を得るために費やされた努力」⁽¹⁹⁴⁾と解釈するのが一般的である。これに対して資産負債アプローチの立場からは、「持分参加者への分配にかかるもの以外の持分の減少を結果する資産の流出または減価あるいは負債の発生⁽¹⁹⁵⁾の形をとる当該会計期間中の経済的便益の減少」⁽¹⁹⁵⁾と広く定義される。また、いずれのアプローチも採用しない⁽¹⁹⁶⁾とする ASBJ 討議資料によれば、「純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分」と定義される（ASBJ 討議資料第 3 章 15 項）。

これを本件についてみるに、脱税工作金の支出は資産の流出の形をとる経済的便益の減少であるから、資産負債アプローチ及び ASBJ 討議資料の立場からは当然に費用に該当する。また、費用を狭く捉える収益費用アプローチの立場からも、脱税工作金を支出することで収益獲得に貢献する可能性がある以上は費用に該当すると考えられる。このように脱税工作金は、いずれのアプローチを採用しても「費用」に当たると解され⁽¹⁹⁷⁾、企業会計上は収益から控除すべきものといわなければならない（企業会計原則第二・一・柱書）⁽¹⁹⁸⁾。したがって X 社の会計処理は、企業会計原則に準拠した処理として図表 4-6 の E に分類できる。

他方で、検察官側が主張した処理は、企業会計上は「費用」に当たる支出を、「別段の定め」等もなく損金不算入とするものである。したがってかかる処理は、法人税法独自の観

を定義するアプローチ」を意味する（新井＝川村・前掲注(192)48 頁）。

⁽¹⁹⁴⁾ 藤井秀樹『入門財務会計』182 頁（中央経済社、2015）参照。

⁽¹⁹⁵⁾ 森田哲彌＝宮本匡章編著『会計学辞典〔第 5 版〕』461 頁〔新田忠誠〕（中央経済社、2008）。

⁽¹⁹⁶⁾ 斎藤静樹『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（第 2 版）』97 頁（中央経済社、2007）参照。

⁽¹⁹⁷⁾ 脱税工作金が企業会計上の「費用」に当たることについては、成道秀雄教授が、「一般公正会計処理基準においては、法人税法の趣旨・目的とは離れて存在しており、一般に公正会計処理基準によれば、脱税協力金も費用計上せざるを得ないはずである。」と指摘されるとおりである（成道秀雄「中小企業会計要領等と一般公正処理基準—税務基準の代替性について—」『法人税法の理論と実務』（第一法規、2014）43 頁）。

また、青柳勉調査官も、「脱税経費については、法的判断を全く除外して、純会計的に判断するならば、武田説や中村説がいうように『費用』に当たるという立論も成り立ち得るものではあろう。」と述べ、企業会計上は「費用」と考えられる余地があることを示唆している（青柳勉「判解」最判解刑事篇平成 6 年度（1994）139 頁）。

⁽¹⁹⁸⁾ これに対し、そもそも費用に該当しないと捉える見解も有力に主張されている（金子・前掲注(4)316 頁、谷口・前掲注(34)403 頁参照）。もっとも、仮に費用に該当しないと考えたとしても、その場合は企業会計上の損失となるに過ぎず、いずれにしても収益から控除されることには変わりはないと思われる。

点に基づくものとして図表 4-6 の (d) に分類することとなる。このことは、法 22 条 4 項がまさに法人税法独自の会計処理の法的根拠として機能していることを示すものにほかならない⁽¹⁹⁹⁾。

② No.8 事件（東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁）

No.8 事件は、特殊公衆浴場を経営していた被告人 X 社が暴力団に対して支払った上納金を損金に算入できるか否かが争点となった事案（刑事事件）である。X 社は、当該上納金は、他の暴力団員や酔客からの営業妨害等を防止するための警備費・環境保全対策費であり、損金に算入すべきであると主張していた。

これに対して東京地裁は、「法人税法は、法人所得の計算上損金に算入し得る額につき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されると定めているところ（同法 22 条 4 項）、本件の如き支出は、右基準に照らしても法人の費用又は損金として認容すべきでないものといわなければならない（暴力団への上納金を損金として認容するとすれば、国が企業を介して暴力団に補助金を出す結果を是認するもので、到底容認し難い。）」と判示し、損金算入を否定した。

すでに述べたとおり、企業会計上の「費用」の考え方には複数のアプローチがあるが、特殊公衆浴場の営業のために支出した暴力団への上納金は、純利益を減少させ、資産の減少を伴うこと等から、いずれのアプローチからも「費用」に当たると考えられる。したがって X 社の主張は、企業会計原則第二・一・柱書に基づくものとして図表 4-6 の E に分類できる。

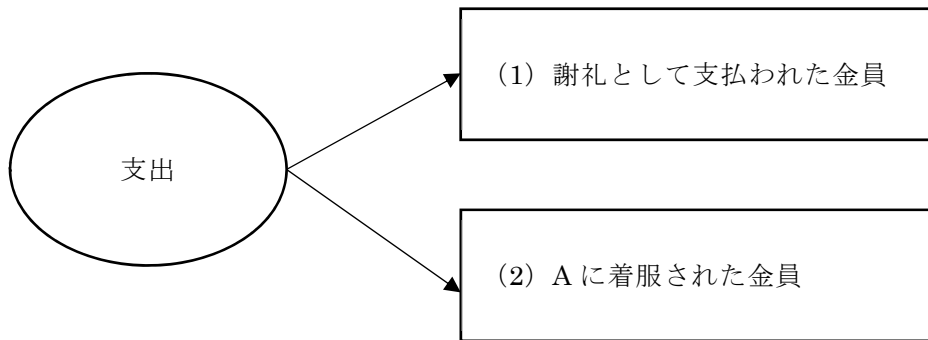
他方で、検察官側の主張は、企業会計上は「費用」となる上納金の支出を「別段の定め」等なく損金不算入とするものである。したがって検察官の処理は、企業会計上の処理とは異なる法人税法独自のものとして図表 4-6 の (d) に分類することとなる。

③ No.28 事件（東京地判平成 16 年 12 月 6 日判例集未登載）

No.28 事件は、被告人 X 社らが架空経費を計上するなどの方法により法人税を免れていたという脱税事件（刑事事件）であるが、被告人 X 社らの業務全般を補佐していた A が、架空経費計上の協力先に支払う謝礼の一部を着服していたという点が特徴的な事案である（図表 4-15 参照）。

⁽¹⁹⁹⁾ 濱田洋准教授は、「会計基準への原則的な準拠を求める本来の立法趣旨との間での整合性の問題は残るものの、本件のような一定の違法支出に対する損金性の判断につき法人税法 22 条 4 項に定める『公正処理基準』は法的根拠として機能する余地があると理解できよう。」と指摘される（濱田洋「判批」別冊ジュリ 228 号（2016）103 頁）。

図表 4-15：被告人 X 社らの支出の内訳



被告人 X 社らは、(2) の部分は認定賞与として損金の額に算入すべきであると主張していたが、東京地裁は次のとおり判示して損金算入を否定した。

「A の着服行為は法人税ほ脱のための架空経費計上による所得秘匿工作と密接に関連して行われたものであるところ、このような架空経費の計上は、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』に照らし否定されるべき会計処理であると解される（最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷決定・刑集 48 卷 6 号 357 頁参照）。」

この判示は、(1) の部分だけでなく (2) 部分についても No.7③（エス・ブイ・シー事件最高裁判決）の射程が及ぶとするものである。確かに、(2) の部分についても架空経費計上の謝礼という不正な目的を有していた以上は、(1) の部分と別異に解する理由はなく、No.7③の射程が及ぶと考えることも可能であろう。

ところで、企業会計上は (1) の支出が「費用」に当たることはすでにみたとおりであるが、(2) はどうであろうか。確かに、(2) の支出は、A に着服されているため収益獲得に貢献する余地はなく、企業会計上の「費用」に当たらないと解する余地がある。もっとも、仮に「費用」に当たらないと解したとしても、資産の減少がある以上は、少なくとも「損失」に当たることは明らかである⁽²⁰⁰⁾。したがって、(1) 及び (2) の支出は、いずれも企業会計上は収益から控除すべきものであり、これらを損金の額に算入する被告人 X 社らの処理は企業会計原則第二・一に準拠するものとして図表 4-6 の E に分類できる。

他方で、検察官側が主張した処理は、企業会計上の「費用」ないし「損失」に当たる支出を、「別段の定め」等がないにもかかわらず損金不算入とするものである。したがってか

⁽²⁰⁰⁾ 損失とは、「費用と同様に価値の減少を表す用語」であり、費用との違いは収益の獲得に貢献するか否かにある（伊藤・前掲注(134)203～204 頁参照）。

かる処理は、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の処理として図表 4-6 の (d) に分類することとなる。

④ No.50 事件（東京地判平成 25 年 2 月 25 日訟月 60 卷 5 号 1103 頁：ビックカメラ事件）

No.50 事件は、家庭用電気製品の売買等を目的とする東証一部上場会社である原告 X 社が、資金調達等の目的のため、自己の所有する不動産を信託譲渡し、その際に取得した信託受益権を売却する方法によって不動産の流動化を行い、信託受益権の譲渡を信託財産の譲渡として会計処理を行ったところ、証券取引等監視委員会より金融取引として処理するよう指導を受け、過年度の会計処理の訂正を行った。これを受けて X 社は、過年度に申告納付した税額が過大となったとして、更正をすべき旨の請求をしたところ、課税庁より更正をすべき理由がない旨の通知を受けたため、その取消しを求めたという事案である。

東京地裁は、まず法 22 条 4 項の公正処理基準について、「法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、……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」と判示した。そのうえで、不動産流動化実務指針について、「当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである。」として、X 社の請求を棄却した（控訴審も同様）。

不動産流動化実務指針によれば、不動産の売却の認識はリスク・経済価値アプローチ⁽²⁰¹⁾によって判断されるところ、流動化する不動産の譲渡時の時価に対するリスク負担割合がおおむね 5%の範囲内であれば、リスクと経済価値のほとんど全てが他者に移転しているとみなして売買処理を行う（同実務指針 13 項）。しかし本件では、X 社及びその子会社のリスク負担割合は合計約 31%であり、売買処理の基準となる 5%を遥かに超えるため金融

⁽²⁰¹⁾ リスク・経済価値アプローチとは、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法である（不動産流動化実務指針 3 項）。

取引として処理をしなければならない。したがって金融取引とした X 社の会計処理は、プライベート・セクター基準である不動産流動化実務指針に準拠したものとして図表 4-6 の F に分類できる。

これに対して課税庁が主張した会計処理（売買処理）は、企業会計上は金融取引として処理すべきものを、「別段の定め」等もなく売買処理するものであり、法人税法独自の観点に基づく会計処理にほかならない。したがって課税庁側の会計処理は、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の会計処理として図表 4-6 の (d) に分類できる。

⑤ No.56 事件（東京地判平成 27 年 9 月 25 日判例集未登載）

No.56 事件は、一般小型貨物自動車運送事業を営む原告 X 社が外注先に対して支払った過年分の外注費を当期の損金の額に算入できるか否か等が争われた事案である。X 社は、外注費の計上漏れが生じた場合、計上漏れを認識した決算期において前期損益修正項目として費用計上する処理が企業会計上の慣行として広く受け入れられているから、当該処理は公正処理基準に該当し、法人税法上も前期損益修正損として損金の額に算入できると主張していた。これに対して東京地裁は、次のとおり判示して X 社の請求を棄却した。

「企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当するということとはできず、公正妥当であるとはいえないものとして、法人税法上採用することができない……単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ないのであって、法人税法がそのような事態を容認しているとは解されない。」

前期損益修正の処理については、No.51①及び②（更生会社 TFK 事件）が法 22 条 4 項の公正処理基準に当たると判断していたが、本判決は、外注費（費用）に係る前期損益修正の処理を公正処理基準に当たると判断しなかったことが注目される。

ところで、企業会計原則第二・六及び同注解 12 は、過去の誤謬の取扱いについて前期損益修正として処理すると規定しているのみで、遡及訂正処理を認めていない。もっともそ

の後、国際的な会計基準において遡及処理の方式が採用されていること等から、わが国でも平成 21 年 12 月 4 日に企業会計基準委員会が「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(企業会計基準第 24 号)を公表し、原則として遡及訂正処理を行うこととなった。この規定は、平成 23 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から適用されている(同基準第 23 項)。

しかし本件は、企業会計基準第 24 号の適用前の事案であり、また、X 社は金融商品取引法の適用のない中小企業であるから、企業会計上は前期損益修正の処理しか想定できない事案である⁽²⁰²⁾。したがって企業会計上は、過年分の外注費の計上漏れはそれを認識した期の費用として計上すべきであり⁽²⁰³⁾、X 社の会計処理は企業会計原則第二・六及び同注解 12 に準拠したものとして図表 4-6 の E に分類できる。

これに対して課税庁が主張する処理は、企業会計上は前期損益修正処理すべきものを「別段の定め」等もなく損金不算入とするものであり、法人税法独自の観点に基づく処理である。したがって課税庁が主張する処理は、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の会計処理として (d) に分類できる。

以上の①ないし⑤の裁判例の検討から、次のことを指摘することができる。

第 1 に、法 22 条 4 項の適用領域の中には法人税法独自の領域である (d) が存在していることである。このことから、本章第 2 節で立てた「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域がある」との仮説は真であったと認められる。

ここで、(d) 領域が存在しているということは、法 22 条 4 項が、「別段の定め」等がない場合における法人税法独自の会計処理の根拠規定として機能していることを意味する。なぜなら、(d) 領域に分類した会計処理の法的根拠は法 22 条 4 項のほかには存在しないからである。法 22 条 4 項にかかる機能があるとすれば、同項は単なる確認的規定に止まらず、創設的規定としての側面をも有していると考えられる。すなわち、図表 4-6 でいう (a) ないし (c) の領域は法 22 条 4 項が企業会計に準拠すべきことを確認している部分で

⁽²⁰²⁾ 弥永真生編著『過年度決算訂正の法務(第 2 版)』34 頁(中央経済社、2011)によれば、「会計監査を受ける会社以外の会社にあつては、過年度遡及会計基準が誤謬の訂正に関する唯一の会計基準とは限らないため、これまでと同様、特別損益処理方式も容認されるものと考えられる」として、会計監査を受けない会社は、企業会計基準第 24 号適用後も前期損益修正処理が認められる可能性があるとする。

⁽²⁰³⁾ 酒井克彦教授は、「企業会計上の慣行としては、計上漏れを認識した事業年度において、前期損益修正項目として損金計上する処理(発見された日の属する事業年度の損金として計上する処理)が広く認められています」と述べている(酒井克彦「判批」会社法務 A2Z109 号(2016) 59 頁)。

あるのに対して、(d) の領域は企業会計の枠外の領域であり、同項が新たに創設した領域にほかならない。このように考えてくると、法 22 条 4 項は企業会計に準拠すべきことを定めた確認的規定の側面と、法人税法独自の会計処理を生み出す創設的規定としての側面の二面性をもった規定であると解釈するのが相当と思われる（もっとも、法 22 条 4 項の大部分は確認的規定であり、創設的規定としての側面は一部に過ぎない）。

第 2 に、公正処理基準の中の (d) 領域について、裁判所は、「慣行性」の要件を吟味していないということである。例えば、No.56①は、課税庁の主張する処理（損金不算入処理）が会計慣行となっていたかどうかについては判断していない。この事案では、納税者の会計処理（前期損益修正損の計上）が「公正妥当性」に欠けると判断されているため⁽²⁰⁴⁾、その裏返しとして、課税庁の主張する処理は「公正妥当性」の要件を充たすものであったと評価できる。しかし先にみたとおり、公正処理基準は「会計慣行」である以上、「公正妥当性」だけでなく、「慣行性」の要件も充たす必要があるはずである⁽²⁰⁵⁾。にもかかわらず本判決は、課税庁が主張する会計処理が「慣行性」の要件を充たすか否か検討することなく、更正処分を適法と判断している。このような判断は、No.56①に限らず、(d) 領域に該当するすべての裁判例に共通している⁽²⁰⁶⁾。

このように考えてみると、結局のところ裁判所は、事実上、課税庁に対して「公正妥当」のテストを課すだけで、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の会計処理を認めているとの疑念が生じる。かかる見方が正しいとすれば、課税庁は、自らの処分が「公正妥当」であることを主張立証しさえすれば否認できるわけであって、そのようなことを許容する法 22 条 4 項の規定は、実質的にみて、アメリカにおける I.R.C.§446(b)及び Treas.Reg.§1.446-1(a)(2)に極めて近い規定であるように感ぜられる⁽²⁰⁷⁾。つまり、第 2 章第 2 節で述べたと

⁽²⁰⁴⁾ No.56①の判示は必ずしも明確ではないが、前期損益修正処理が企業会計上の慣行であったことを否定していないことから、「公正妥当性」の要件を欠くと判示したものと考えてよいと思われる。

⁽²⁰⁵⁾ 現に No.6③や No.21①等の裁判例は、課税庁が主張する会計処理につき、「慣行性」の要件を充たすかどうかを検討している。

⁽²⁰⁶⁾ これに対して、(d) 領域に該当する裁判例は、いずれも課税庁又は検察官の主張する会計処理の当否が争点とならなかった事案であり、それゆえに「慣行性」の要件が検討されていないに過ぎないという見方もあり得る（特に刑事事件についてはそのように見ることができる）。しかし、No.50 事件についていえば、裁判所は課税庁の処理の当否につき争いが無いとは認定しておらず、そのような見方を採るのは困難と思われる。また仮にそのような見方を採ったとしても、裁判所が「慣行性」の要件を検討していないという事実には変わりはない。

⁽²⁰⁷⁾ なお、成道秀雄教授は、法 22 条 4 項に近い規定として I.R.C.§446 と Treas.Reg.§1.446-1(a)(2)を挙げている（成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる

おり、アメリカでは内国歳入庁に明瞭に所得を判定するために必要な変更を要求する広範な権限が認められているが、前述した裁判例の判断方法を前提とする限り、法 22 条 4 項もまさにアメリカの当該否認規定と同様の機能を有しているとみる余地がある。

なお、No.7 事件、No.28 事件については、平成 18 年度の法人税法改正により、隠蔽仮装行為に要する費用又は損失の額を損金不算入とする規定が設けられたこと（法 55 条 1 項）を受け、現在では立法的な解決が図られた。すなわち、両事件で確認された（d）領域は、現在では法改正によって「別段の定め」等のある領域に取り込まれ、その分だけ（d）領域が狭まったと解される。もとより（d）領域は、納税者の予測可能性を害するおそれが高く、租税法律主義の観点からすればこのような領域の創設には謙抑的であるべきである。したがって平成 18 年度の法人税法改正によって（d）の領域を狭める方向の立法的な手当てがなされたことは適切な対応であったと思われる⁽²⁰⁸⁾。

他方で、No.8 事件、No.50 事件及び No.56 事件については、未だ立法的な解決がなされていない。租税法律主義の観点からは、これらの事件で問題となった処理についても「別段の定め」を設けるなど立法的な手当てを行うのが望ましいと考える。

6 企業会計上適正であり、かつ、法人税法上違法となる領域（E、F、G 領域）

法 22 条 4 項は、企業会計準拠主義を定める規定であるから、「別段の定め」等のない事案においては、企業会計に準拠していれば課税（否認）されることはないかのような錯覚に陥りやすい。しかしながら、企業会計に準拠しているからといって必ずしも法人税法上適法と判断されるわけではなく、企業会計がセーフ・ハーバーとして機能しているわけではないことは本章第 3 節 4 で述べたとおりである。

もっとも、法 22 条 4 項の規定が上述のような誤解を招きやすい表現となっていることは否定できない。そうすると、企業会計に準拠している会計処理を、「別段の定め」等もなく否認することは納税者の予測可能性を害するおそれが典型的に高く、租税法律主義の観点からみて問題があるように思われる。

そこで以下では、企業会計に準拠した会計処理が如何なる理由から否認されるのかを検

「企業会計」とは？」企業会計 68 巻 1 号（2016）64 頁）。

⁽²⁰⁸⁾ 谷口勢津夫教授は、法 55 条 1 項の改正について、「公正処理基準（22 条 4 項）に法人税法独自の観点からみた『公正妥当』の意味を読み込むことはできず、そのためには『別段の定め』が必要であると判断したこと、を意味すると考えられる。」と指摘される（谷口・前掲注(34)470 頁）。

証し、公正処理基準の外縁を明らかにしていくこととしたい。具体的には、図表 4-6 の E、F、G に分類される会計処理について個別に検討していく。

(1) E 領域について

まず、納税者側、課税庁又は検察官側の会計処理が図表 4-6 の E（パブリック・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理）に該当した事案について検討を行う。対象裁判例のうち E 領域に該当した事案を整理すると表 4-16 のとおりとなる。

表 4-16 : E 領域に分類される事件

領域	事件番号及び会計処理（納税者 X、検察官 Y）
E	No.4(Y)、No.6(X)、No.7(X)、No.8(X)、 <u>No.10(X)</u> 、No.16(X)、No.18(X)、No.21(X)、 <u>No.27(X)</u> 、No.28(X)、No.31(X)、No.35(X)、 <u>No.43(X)</u> 、 <u>No.49(X)</u> 、No.56(X)

表 4-16 からわかるとおり、E 領域に該当する事例は全 15 件あり、そのうち 14 件が納税者側の処理であり、検察官側の処理は僅か 1 件であった。また 15 件中、「別段の定め」等のある事案は 4 件（事件番号に下線を付した事件）であり、当該 4 件については予測可能性を害するおそれは小さく、特に問題にならない。

予測可能性を害するおそれがあるのは残りの 11 件（検察官側の処理が問題となった No.4 事件を含む）であり、以下では、当該 11 件について、(1) 企業会計上適正と認められる理由、(2) 法人税法上違法と判断された理由を検討していくこととする。なお、No.7、No.8、No.28、No.56 については、すでに本節 5 で (1) は検討済みであるから、以下では専ら (2) についてのみ検討を行う。また、No.31 事件は、No.21 事件と事案及び裁判所の判断がほぼ同じであるため記載を省略する（No.31①と No.21①は裁判長も同じである）。

① No.4 事件（東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判タ 363 号 337 頁）

No.4 事件は、被告人 X1 社及びその代表取締役である被告人 X2 が、被告人 X1 社の業務に関して法人税を免れようと企て、売上の一部を除外して簿外預金を貯蓄するなどの方法により所得を秘匿したうえ法人税額を過少に申告したとして、法人税法違反の罪で起訴された事案（刑事事件）である。本件では、係争事業年度末の 8 月分の売上に、翌事業年度初めの 9 月 1 日から同月 5 日までの 5 日分の売上が含まれており、このような期ずれによる所得金額の差が遁脱所得となるかが争点となった。

東京地裁は、本件の期ずれについて、「事業年度終了の日の前若しくは後の日に近接した一定日であって、かつ、每期同一の日に締切られ、しかも、かかる基準を適用することについて相当の理由があり、継続的に適用される会計処理として、そこに恣意ないし偶然的な事情に左右される余地がなく、税法の期間計算の趣旨に反しない場合には、その限度において税法適用上でも、かかる処置を敢えて否定すべき理由はない」としたうえで、被告人 X1 社には翌月 5 日を締切日として帳簿を締切るやむを得ない理由があったほか、かかる処理が 10 数年にわたって継続して行われていたこと等から、「税法における期間計算の趣旨に反せず、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行であると解することができる」として、遁脱所得を構成しないと判示した。

被告人 X1 社の会計処理は、収益を 9 月 6 日～9 月 5 日で集計するのに対し、費用は 9 月 1 日～8 月末日で集計して損益計算を行うというものであるから、厳密に言えば企業会計上の費用収益対応の原則（企業会計原則第二・一・柱書）に反している。したがって検察官が主張する処理は、費用収益対応の原則の厳格な適用を求めるものであり、企業会計原則に準拠した処理として図表 4-6 の E に分類できる⁽²⁰⁹⁾。

では、企業会計原則に準拠した処理でありながら、なぜ検察官側の主張が排斥されたのであろうか。その理由は、被告人 X1 社の会計処理が実額計上であるのに対して、検察官の会計処理には推定の要素が含まれていることにあった。すなわち、検察官が主張する会計処理を採用した場合、8 月末日を締め日とするため収益の按分計算が必要となり、そこに不確定要素が入り込む余地があるために不合理と判断されたのである。かかる判示からすれば、企業会計上適正な会計処理であっても、そこに不確定要素が入り込む場合は経済的事態を適切に反映した会計処理とはいえず、法人税法上は否定される可能性があると考えられる。

② No.6 事件（最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁：大竹貿易事件）

No.6 事件は、輸出取引を業とする原告 X 社が、輸出取引に係る収益の計上を荷為替手形の取組日を基準として行っていたところ、課税庁より収益の計上時期は船積日を基準とすべきであるとして更正処分等を受けた事案である。

最高裁（多数意見）は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と

⁽²⁰⁹⁾ なお、旧通達（昭和 42 年 9 月 30 日・直審（法）82・1（5））では、「決算締切日を定款所定の事業年度終了の日前おおむね 10 日目にあたる以後の一定日としているもので、相当の理由があるもの」については、「課税庁さしたる弊害がないと認められる限り、法人の計算を認めるものとする」と規定されていた。

認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、……右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」としたうえで、「上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待つて、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、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。」として、X社の主張を排斥した。なお、この判決には2名の裁判官の反対意見が付されて、結論が3対2に分かれたいわゆるスプリット判決である。

最高裁は、X社が主張した為替取組日基準を違法と判断したものであるが、企業会計上はどのように考えられるであろうか。一つの見方として、同事件の第一審及び控訴審が判示するとおり、為替取組日基準は実質的に現金主義を採用するものであるから、実現主義に反する処理であると考えることができる。しかし企業会計原則は、必ずしも現金主義の採用を排除しておらず、実現主義もそのような例外を含んだ広い概念として理解されている⁽²¹⁰⁾。したがって為替取組日基準が現金主義に相当するとしても、そのことから直ちに為替取組日基準が実現主義に反するということはできない。

もとより、実現主義の下では、商品の販売に係る収益計上時期は引渡基準（販売基準）に基づいて判断されるところ、引渡しの細目として出荷基準⁽²¹¹⁾、到着（納品）基準、検収基準等の複数の基準が認められている⁽²¹²⁾。そして為替取組日基準は、時系列の上では、通

⁽²¹⁰⁾ 藤井・前掲注(194)132頁参照。

⁽²¹¹⁾ そもそも出荷基準については、理論的見地からではなく、あくまで実務上の便宜から採用されたきたものであるとされる（日本公認会計士協会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号『収益』に照らした考察－」）。

⁽²¹²⁾ 伊藤・前掲注(134)185頁、井上良二『財務会計論』232頁（財務経理協会、2003）、平野秀輔『財務会計〔第4版〕』168頁（白桃書房、2014）参照。

常は「出荷～到着（納品）」もしくは「出荷～検収」の間に位置するから、引渡基準として許容される域を出るものではない⁽²¹³⁾。現に広瀬義州教授は、「荷為替の取り組みによって、売上債権が確定することから、売り手サイドは、商品を発送し、荷為替を取り組んだ時点で売上に計上するとともに、売上債権も認識する。」⁽²¹⁴⁾とし、為替取組日基準が実現主義の下でも許容されることを示唆される。

図表 4-17：商品売買における出荷から検収までの流れ



このように為替取組日基準による会計処理については、引渡基準の範囲内の処理とみるのが時系列上は自然であり、企業会計上の実現主義に反するとまではいえないと思われる。このような理解を前提とすれば、為替取組日基準を採用した X 社の会計処理は、企業会計原則第二・三・B に準拠した処理として図表 4-6 の E に分類できる⁽²¹⁵⁾。

それでは、企業会計上適正と認められる為替取組日基準が法人税法上違法とされたのは如何なる理由からであろうか。その理由とするところは、為替取組日基準を採用すれば人為的な操作が可能となるということに尽きる。つまり、人為的な操作が可能となるような収益計上基準は法 22 条 4 項の公正処理基準とはいえず、また公平な所得計算の要請の観点からも認められないということである⁽²¹⁶⁾。

⁽²¹³⁾ 石倉文雄教授は、「買主に対する為替手形交付日と船積日を収益計上時期として是認しながら、その中間の為替取組日を違法とすることは論理的にも問題がある。」と指摘される（石倉文雄「判批」ジュリ 1054 号（1994）123 頁）

⁽²¹⁴⁾ 広瀬・前掲注(1)467 頁。

⁽²¹⁵⁾ これに対して、為替取組日基準は企業会計上も不適切であるとの見解も有力に主張されている。例えば、醍醐聰教授は、「今日の輸出取引の実態を踏まえると、輸出取引による収益獲得にあたっての決定的局面は荷為替手形を取り組んで輸出代金を回収する……ということではなく、輸出品の船積みを終えること……であると考えられる。むしろ、現金基準の一種である荷為替取組日基準を採用すると、手形取組日を恣意的に選択することによって収益の帰属時期を操作できる裁量を企業に与えることになる。」と指摘される（醍醐聰『会計学講義 [第 4 版]』288 頁（東京大学出版会、2009））。

また、成道秀雄教授は、「特に課税の公平性を持ち出すほどのこともなく、為替取組日基準によって利益操作が可能であるならば、『一般公正会計処理基準』として認められることはないであろう。」と指摘される（成道・前掲注(197)44 頁）。

⁽²¹⁶⁾ 酒巻俊雄教授は、為替取組日基準について、「結局、会計処理の画一性とそれによる課税

③ No.7 事件（最決平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁：エス・ブイ・シー事件）

すでにみたとおり、No.7 事件は、脱税工作金の損金算入の可否が問題となった事件である。最高裁は、脱税工作金について公正処理基準に反すると判断したが、その理由は必ずしも明らかではない。もともと既述のとおり、脱税工作金は企業会計上の「費用」に当たると考えられることから、最高裁が公正処理基準に反するとした理由は、「費用性の欠如」ではなく、あくまで「不正支出」に求められる考えられる⁽²¹⁷⁾。

④ No.8 事件（東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁）

No.8 事件は、前述したとおり暴力団への上納金の支払いの損金算入の可否が問題となった事案である。東京地裁は、上納金の支払いについて公正処理基準に反するとして損金算入を否定したが、その理由は、No.7③と同様、「不正支出」という点に求められると考えられる。

⑤ No.16 事件（福岡地判平成 11 年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁）

No.16 事件は、金属施盤加工などを目的とする原告 X 社が、訴外協会からリースを受けた資産について売買処理し、当該リース資産につき減価償却費等を計上して申告をしたところ、課税庁より賃貸借処理すべきとして更正処分等を受けた事案である。X 社は、本件リース契約は所有権移転外ファイナンスリースであり、企業会計審議会第一部会「リース取引に係る会計基準」(企業会計基準第 13 号)によれば売買処理すべきであると主張した。

福岡地裁は、「法人税法二二条四項の立法趣旨からすれば、同項にいう公正妥当処理基準とは、経済社会において確立された会計慣行のうち、一般の社会通念に照らして公正で妥当であると評価することができる会計処理の基準を意味するものと解するのが相当である。」としたうえで、「法人の会計処理が慣行として確立するに至るためには、一定の年月を要すると考えられるところ、リース会計基準が……設定・公表ないし発出されてから係争事業年度までの間には、……未だ三年足らずの期間しか経過していないことからすると、少なくとも係争事業年度においては、リース会計基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえないというべき」であり、また、「リース会計基準は、ファイナンスリース取引については、……借手側は、同一態様のリース契約によるリース物件について、これを減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとし

の公平という観点の問題とならざるをえない。」と指摘される（酒巻俊雄「判批」ジュリ臨増 1046 号（1994）106 頁）。

⁽²¹⁷⁾ これに対して、谷口勢津夫教授は、脱税工作金はそもそも企業会計上の費用に該当しない（費用不該当説）と主張されている（谷口・前掲注(34)403 頁参照）。

てリース料を損金として計上することも可能となるのであって、このような結果を是認することは、課税の公平を害し、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものであるといわざるを得ない。」と判示し、X社の請求を棄却した。

本件当時のリース会計基準では、所有権移転外ファイナンスリース取引について売買処理をするのが原則であったため、X社の会計処理はリース会計基準に準拠したものであったといえる。したがってX社の会計処理は、パブリック・セクター基準に準拠した処理として図表4-6のEに分類できる。なお、リース会計基準は平成19年3月30日に改正されており、改正後は所有権移転外ファイナンスリース取引について、例外なく売買処理を行うこととなった（同基準9項）。

それでは、なぜリース会計基準に準拠したX社の会計処理が法人税法上違法とされたのであろうか。本判決はその理由について次の2点を挙げる。すなわち、(1)リース会計基準が会計慣行となっていないこと、(2)リース会計基準によって売買処理、賃貸借処理のいずれも採用できるとすると、課税の公平を害することである。

(1)については、新たな基準が公表されてから3年足らずでは会計慣行にはならないとするものであり、会計慣行になるまでの期間に言及した興味深い判示である。かかる判示からすると、本判決は「会計慣行」を事実たる慣習と同義のものとして理解していると考えられる。他方で(2)は、納税者が恣意的に会計処理を選択できることを問題視するものであり、No.6③（大竹貿易事件最高裁判決）と同様の理由である。なお、現行のリース会計基準では、所有権移転外ファイナンスリース取引については売買処理に一本化されているため、(2)の理由は現行のリース会計基準には妥当しない。

⑥ No.18事件（名古屋地判平成13年7月16日判タ1094号125頁）

No.18事件は、原告X社が商品券の販売収入のうち未使用分について預り金として計上し、売上として計上しなかったところ、未使用分について売上に計上すべきであるとして更正処分を受けた事案である。X社は、自らが採用する会計処理は公正処理基準に適合するとして主張していたが、名古屋地裁は次のとおり判示してX社の請求を棄却した。

「法二二条四項は、税法が繁雑なものとなることを避ける目的で、客観的にみて規範性、合理性があり、公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得計算がなされている限り、これを認めようとするものであると解されるが、税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法二二条四項にいう公正妥当処理基準に該当しない

というべきである。……原告方式により処理した場合には、このような引換え未了部分に係る発行代金相当額は永久に預り金として処理され続けることとなるが、かかる事態は企業の会計処理として妥当なものとはいえない上、発行者が事実上、確定的な利益を享受するにもかかわらず、税務当局は当該発行代金部分に対する課税をなし得なくなるという税務上重大な弊害を生ぜしめることが明らかである。」

企業会計上は収益の計上時期を実現主義に基づいて判断するところ、実現主義からすれば商品を引渡した時点で売上計上するのが通常であり、商品を未だ引渡していない時点で収入全額につき売上計上することは実現主義に適合しない⁽²¹⁸⁾。したがって、商品を未だ引渡していない時点で受領した金員は負債（預り金）として処理するのが適切であり、X社の会計処理は企業会計上適正なものとして図表4-6のEに分類できる。

しかし本判決は、課税逃れのおそれがあることを理由にX社の会計処理を法人税法上違法と判断した。すなわち、X社の会計処理によれば、使用されなかった商品券に係る売上について永久に課税が行われぬという弊害が生じることである。このことから、企業会計上適正と認められる会計処理であっても、課税逃れのおそれがあるような会計処理は「公正妥当性」の要件を充足せず、公正処理基準に適合しないと考えられる。

⑦ No.21 事件（神戸地判平成14年9月12日判タ1139号98頁）

No.21 事件は、冠婚葬祭等に関する役務の提供等を業とする原告X社が、月掛金の払い込みが中断している会員から過去に払い込みを受けた掛金（長期中断払込済掛金）について、一律に「預り金」として処理し、これを益金として計上することなく確定申告を行ったところ、課税庁より益金に算入すべきであるとして更正処分等を受けた事案である。

神戸地裁は、「法人税法22条4項にいう『公正妥当な会計処理基準』とは、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものであると解される。」としたうえで、(1) X社が採用する会計処理（預り金処理）については、そもそも当該処理の合理的根拠が認められないほか、X社だけが独自の経理処理を行うことは、X社自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となり、また、(2) X社だけ

⁽²¹⁸⁾ 日本公認会計士協会東京会『相違点でみる会計と税務実務ポイントQ&A』6頁（清文社、2010）参照。

が預り金として処理することで半永久的に課税を回避することは、租税公平の原則に反して不合理であることを理由に、公正処理基準に反すると判示した。

長期中断払込掛金について、中断会員から役務の提供を求められる可能性が低くなっているとはいえ、X社は依然として中断会員に対して法律上の債務を負っていることに変わりはない。それゆえ、月掛金の払込みが一定期間中断しているという事実をもって、企業会計上一律に収益の実現があったと評価してよいかは疑問なしとしない。実現主義（実現原則）は、①財貨やサービスが相手に引渡されたこと、②対価として貨幣性資産が受け取られたことの2つの条件が充たされた時点で収益を計上するという考え方である⁽²¹⁹⁾。本件においてX社は未だ役務を提供しておらず、①の条件を明らかに欠くことから、実現主義を忠実に適用すれば収益の計上は認められないと解される⁽²²⁰⁾。したがって、長期中断払込掛金を収益として計上しなかったX社の会計処理は、長期中断払込掛金の負債性及び実現主義に照らせば、企業会計上適正な処理として図表4-6のEに分類できる⁽²²¹⁾。

一方で、X社の上記会計処理が法人税法上違法とされた理由について、第一審と控訴審は微妙に異なる判断を示している。すなわち、第一審の神戸地裁は、(1) X社だけが独自の経理処理を行うことは、X社自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となること、(2) 半永久的に課税を回避することができることの2点を理由として挙げている。要するに、(1) は比較可能性を、(2) は課税逃れの可能性を指摘するものである。これに対して、控訴審の大阪高裁は、(2) のみを理由として挙げており、(1) については触れていない。公正処理基準は一定の幅のある概念であり、複数の会計処理が併存し得ることに照らせば、他社と異なることは法の予定するところであって、比較可能性を問題にする(1)の理由は説得的ではないように思われる⁽²²²⁾。

⁽²¹⁹⁾ 桜井・前掲注(124)78頁参照。

⁽²²⁰⁾ もっとも、企業会計上は、法律上の債務であっても、債務履行の可能性を考慮して一定の要件を満たす場合に負債計上を中止（利益計上）する会計処理を行う場合があるとされる（監査・保証実務委員会報告第42号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」3(3)参照）。ただし、当該委員会報告の規定は、平成19年改正により新たに挿入された規定であり、No.21事件が起きた当時にこのような取扱いが許容されていたかは明らかではない。

⁽²²¹⁾ 長期中断払込掛金を一律に収益計上すべきとする課税庁の処理について、成道秀雄教授は、「確かに多くの互助会は強制的ともいえる通達方式（受入即時益金参入方式）を用いて会計処理をさせられているが、とても『一般公正会計処理基準』とみなすことができない。また、収益に計上しておきながら依然として前受金扱いを継続していくとしたら、整合性もとられていないように思われる。」と指摘される（成道・前掲注(197)41頁）。

⁽²²²⁾ No.21①の当該判示について、吉村政穂教授は、「取引の経済的実態から見て合理的な基準を採用している限りは、他の納税者と異なる計上基準を採用しているという事情を挙げて

⑧ No.28 事件（東京地判平成 16 年 12 月 6 日判例集未登載）

No.28 事件は、すでに述べたとおり、架空経費計上の協力先への謝礼の一部が着服されていたという事案（脱税事件）において損金算入が否定されたものである。東京地裁が着服分の損金算入を否定した理由は、No.7 事件や No.8 事件と同じように、「不正支出」という点に求められる。

⑨ No.35 事件（東京地判平成 18 年 9 月 26 日税資 256 号順号 10513）

No.35 事件は、No.21 事件や No.31 事件と同様、冠婚葬祭の役務提供を行う互助会に関し、長期中断振込掛金の処理が問題となった事件である。東京地裁は、次の理由から互助会である原告 X 社の請求を棄却した。

「原告経理方式によれば、原告は、長期中断払込掛金発生額のうち自らが所在不明と認めたもの以外のものについては、なお収益として計上することを要しないのであるから、このような取扱いは、上記の経済的実態に対応しないという点で、根本的に問題があるというべきである。……原告経理方式によれば、原告が所在不明と認定しない限り収益に計上されず、結果的に多額の収益について課税を免れることとなる……というのは、法人税法が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。」

同種の事案である No.21①は、「比較可能性の欠如」を公正処理基準に該当しない理由として挙げていたのに対し、本判決はこの点に触れずに、あくまで（1）経済的実態と一致しないこと、（2）課税逃れのおそれがあることを理由に挙げていることが注目される。

⑩ No.56 事件（東京地判平成 27 年 9 月 25 日判例集未登載）

No.56 事件は、過年分の外注費を当期の費用として損金の額に算入できるか否かが問題となった事案であり、東京地裁は外注費の損金算入を否定した。その理由について、東京地裁は、「単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実在即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法

課税の公平を論じるわけにはいかない。ましてや、そもそもの基準が合理的と認められないならば、課税の公平に関する検討を重ねて行う必要はないということになる。このように考えると、今までの計上時期に関する判例とはやや異なる判断といえる。」と指摘される（吉村政穂「判批」ジュリ（2003）1258号 201～202頁）。

上の要請に反する」ことを挙げている。要するに、本判決は、企業会計上適正と認められる処理であっても、(1) 恣意の介在する余地があり、(2) 事実在即して合理的に計算されていない場合には公正処理基準に該当しないと判断したものと考えられる。

(2) F 領域について

次に、対象裁判例のうち図表 4-6 の F (プライベート・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理) に該当する事案について検討を行う。対象裁判例のうち F 領域に該当する事案を整理すると表 4-18 のとおりである。

表 4-18 : F 領域に分類される事件

領域	事件番号及び会計処理 (納税者 X、課税庁 Y)
F	<u>No.47(X)</u> 、No.50(X)

表 4-18 によれば、F 領域に該当する事例は 2 件あり、いずれも納税者側の会計処理がこれに該当した。このうち、No.47 事件 (下線を付した事件) は「別段の定め」等のある事案であるから、納税者の予測可能性を害するおそれが典型的に高いのは No.50 事件のみである。

No.50 事件は、本章第 3 節 5 で述べたとおり、不動産流動化実務指針の公正処理基準該当性が問題となった事案である。同事件の第一審及び控訴審は、(1) 法律関係から乖離していること、(2) 公平な所得計算という要請とは別の観点に立っていることを理由に、不動産流動化実務指針の公正処理基準該当性を否定している (なお、No.50①の判示をみる限り、(1) と (2) は別個の理由ではなく、両者は表裏一体をなしている)。

ところで、(1) が公正処理基準に当たらないことの理由になるとすると、企業会計に及ぼす影響は小さくないように思われる。企業会計では、いわゆる「実質優先の原則」⁽²²³⁾が採用されているが、当該原則に基づく会計処理は法律関係と一致しないため、法人税法上違法と判断されるおそれが生じてくる。また (2) の理由についても、そもそも会計基準は、

⁽²²³⁾ 実質優先の原則とは、法的形式よりも経済的実質を重視するという考え方である (桜井・前掲注(124)94 頁参照)。なお、実質優先の原則は、1989 年概念フレームワークでは「信頼性」の特徴の 1 つである「表現の忠実性」の下位概念として位置付けられていたが、2010 年の IASB 概念フレームワークでは、忠実な表現と重複するため削除されたと解されている (秋葉賢一『会計基準の読み方 Q&A100』38 頁 (中央経済社、2014) 参照)。

情報提供や利害調整のために策定されるものであって、公平な所得計算のために策定されるものではない。したがって公平な所得計算の要請という観点に立脚していないことを理由とするならば、およそ全ての会計基準が公正処理基準から除外されてしまいかねない。

こうしてみると、No.50 事件の第一審及び控訴審が指摘する上記 (1) と (2) の理由は、いずれも企業会計に対して重大な影響を及ぼす可能性を秘めており、同判決の射程がどこまで及ぶのかを慎重に見極めていく必要がある。

(3) G 領域について

最後に、対象裁判例のうち図表 4-6 の G (その他の GAAP に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理) に該当する事案について検討を行う。対象裁判例のうち G に該当する事件を整理すると表 4-19 のとおりである。

表 4-19 : G 領域に分類される事件

領域	事件番号及び会計処理 (納税者 X、課税庁 Y)
G	No.13(X)、No.45(X)、No.45(Y)

表 4-19 によれば、G に該当する領域は 2 件であった (No.45 事件は、原告被告双方の処理が G に分類される)。

以下ではこれら 2 件について、(1) その他の GAAP として企業会計上適正と認められる理由、(2) 法人税法上違法と判断された理由について検討を行う。

① No.13 事件 (大分地判平成 8 年 2 月 27 日判タ 960 号 117 頁)

No.13 事件は、都市ガス供給業等を営む青色申告書の提出の承認を受けた会社である原告 X 社が、原料ガスの仕入価額について、通商産業大臣の認可を受けた認可価格で計上していたところ、課税庁より仕入価額の過大計上等を理由に処分を受けたという事案である。課税庁が認可価格を過大と認定したのは、X 社が一旦認可価格を支払った後、仕入先である S 社から仕入割戻しと称して認可価格の 60 パーセントを超える清算金の支払いを受けていたからであった。

大分地裁は、X 社の処理について、「本件の副生ガスは、S 社には無価値な副産物であるばかりか、投棄するには多大の費用を要するものであることから、本来、通常の商品の売

買価格にはなじみにくいものである上、S社にとって、副生ガスの供給先は原告だけであったことから、通商産業大臣の認可を受けるべき副生ガスの料金の認可申請価格を設定する際にも原告が主導権を握り、その後の精算においても、S社は原告に対し、右認可価格の六〇パーセントを越える極めて高率の清算金を支払い、S社自身も、右認可価格が仮価格であることを前提とした会計処理をしていたのであるから、ガス事業法上の認可価格をもって、法二二条三項一号の売上原価と評価するのは相当でない。」として排斥した。

他方、課税庁の処理については、「右売上原価等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される（法二二条四項）ものであるところ、右会計処理の基準としては、企業会計原則……、企業会計原則注解……、原価計算基準……をそれぞれ考慮するのが相当である。……本件課税処分は、本件副生ガス仕入価格が、後に精算することを予定した仮価格であることを前提に、右原価計算基準に従い、法二二条三項により、本件各事業年度の収益に対応した仕入価額を適正に見積ったものであるから、租税法律主義に違反するとは解されない。」と判示して、適法と判断した。

企業会計上は、仮価格である認可価格をもって仕入価額とできるか否かについて明確な規定はないが、X社の業界では認可価格を仕入価額として計上する処理が「会計慣行」となっていたと考えられる⁽²²⁴⁾。そうであるならば、X社の処理は「会計慣行」に準拠しているとみる余地があり、その他のGAAPに基づく処理として図表4-6のGに分類できる。

もっとも、たとえ業界の会計慣行であるとしても、認可価格の設定が実態と乖離し、妥当性に欠けるならば法人税法上は「公正妥当」と認められない。本件では、認可価格の60パーセントを超える金額が仕入割戻しとして返金されていたわけであるが、その金額の大きさに鑑みると当初の認可価格は仕入価額としての実態を有していないといわざるをえない。したがって、認可価格をもって仕入価額とするX社の処理は、企業会計上は会計慣行として認められる余地があるとしても⁽²²⁵⁾、法人税法上は公正処理基準に反することとなる。

② No.45 事件（東京地判平成22年10月7日税資260号順号11527）

No.45事件は、三筆の土地の死因贈与を受けた内国法人である原告X社が、死因贈与に係る受贈益として「相続税評価還元法」（相続税評価額を0.8で除して得た額を評価対象土地の時価額とする方式）により3億3040万9457円として算定して申告を行ったところ、

⁽²²⁴⁾ 岸田貞夫「判批」ジュリ1143号（1998年）144頁参照。

⁽²²⁵⁾ もちろん、企業会計上も、真实性の原則に違反する等として、不適切と判断される可能性はある。

課税庁より受贈益は5億6408万2311円に及ぶとして更正処分等を受けた事案である。本件では、X社側から沖田鑑定（不動産鑑定）が証拠として提出される一方で、課税庁側からは西村鑑定（不動産鑑定）が証拠として提出されている。図表4-20は本件訴訟で顕出した土地の評価額の一覧である。

図表4-20：評価額一覧

	土地1	土地2	土地3	合計
X社の主張 (相続税評価額 還元法)	6125万0575 円	1億4136万 3987円	1億2779万 4985円	3億3040万 9457円
沖田鑑定	8130万円	2億2400万円	1億7900万円	4億8430万円
課税庁の算定 (取引事例法)	1億0551万 1434円	2億3998万 0007円	2億1859万 0870円	5億6408万 2311円
西村鑑定	1億1706円	2億6111万円	2億6331万円	6億4148万円
福富鑑定 (裁判所鑑定)	9430万円	2億2800万円	1億6300万円	4億8530万円

東京地裁は、まず、「不動産鑑定評価基準は、不動産鑑定士が不動産の鑑定評価を行うに当たっての統一的基準に位置付けられるものであるから、本件各土地の時価額の算定については、特段の事情の存する場合は別論として、同基準に従うことが法人税法22条4項の趣旨に沿うものというべきである。」としたうえで、X社が主張した相続税評価額還元法について、「相続税評価額還元法によらなければならないとする法令の規定は存しない上、相続税評価額は、対象地が接する路線について定められた路線価に必要な画地調整率を乗じて算出されるものであって……、これを一律に0.8で除して得られる金額は、原告も自認するとおり、あくまで対象地の時価額に近似するものにとどまり、対象地の時価額を評価する手法として、福富鑑定における手法よりも当然に優れるものであるとはいえず、上記の原告の主張は採用することができない。」として、X社の主張を排斥した。一方で、課税庁が主張していた取引事例法についても信用性に疑問があるとして採用せず、結局、裁判所鑑定（福富鑑定）の結果を採用して更正処分のうち福富鑑定額を超える部分を違法と判断した。

本件は、土地の受贈益をどのように計算するのかが問題となった事案である。企業会計上、土地の受贈益の算定については時価等を基準とした公正な評価額を算定することが求められている（企業会計原則第三・五・F、連続意見書第三・第一・四・5）。

そうすると、次に、相続税評価還元法による算定結果が公正な評価額といえるのか問題となるが、この点については企業会計原則等では明らかにされていない。そこで、他の基準等を参照するに、企業会計準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」90項によれば、固定資産の減損の徴候を判断する指標として、路線価による相続税評価額等を用いることが認められている。本件で問題となっているのはあくまで土地の受贈益であるから、必ずしも減損の徴候の指標をそのまま用いることができるとは限らないが、少なくとも土地の受贈益の算定方法として参考になる基準であろう。

またその他に、不動産等の時価に関する研究資料として日本公認会計士協会が公表した「時価の算定に関する研究資料～非金融商品の時価算定～」がある。同研究資料によれば、重要性の乏しい不動産等については、一定の条件の下で、路線価による相続税評価額を適切に調整して、対象不動産の評価額とするといった実務も許容される場合があるとされる（同研究資料5(1)③）。

これらの記載からすれば、企業会計上は時価等を基準とした公正な評価額をもって土地の受贈益を算定するが、その際に路線価による相続税評価額を合理的に調整した価格を用いることは必ずしも否定されていない。また一般に、不動産鑑定にはある程度高額な費用がかかるため⁽²²⁶⁾、上場企業の場合は格別、中小企業の場合は不動産の評価に際して必ずしも不動産鑑定を用いているわけではないと考えられる。そうすると、相続税評価額還元法を用いたX社の処理は、企業会計上、「会計慣行」に当たるとみる余地があり⁽²²⁷⁾、図表4-6のGに分類できる。

他方で、課税庁が主張した取引事例法⁽²²⁸⁾も、不動産鑑定評価基準で認められている評価

⁽²²⁶⁾ 須藤典明裁判官は、不動産鑑定料は非常に高いものが多いと指摘される（加藤新太郎編『民事事実認定と立証活動 第I巻』189頁〔須藤発言〕（判例タイムズ社、2010）参照）。

⁽²²⁷⁾ 税理士法人山田&パートナーズ編『Q&A 親族・同族・株主間資産譲渡の法務と税務』109頁（ぎょうせい、2012）によれば、不動産取引において一般的に採用されている通常取引価額の算定方法の1つとして、「相続税評価額に1.25を乗じた算定方法」が紹介されている。

⁽²²⁸⁾ 取引事例比較法とは、「まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、必要に応じて事情補正および時点修正を行い、かつ、地域要因の比較および個別的要因の比較を行って求められた価格を比較考量して、対象不動産の試算価格を求める手法」をいい、「近隣地域または同一需給圏内の類似地域において、対象不動産と類似不動産の取引が行われている

手法の1つであり（不動産鑑定評価基準総論第7章第1節Ⅲ1）、会計慣行として認められる余地がある。したがって課税庁の処理も、図表4-6のGに分類することとなる。

では、X社及び課税庁が主張した処理が採用されなかった理由は何であったか。その理由は、両者が主張する価額がいずれも裁判所が採用した福富鑑定と乖離しており、時価を表すものとはいえないという点にあると考えられる。

実際、福富鑑定とX社の主張の間には約1億5000万円の差が、福富鑑定と課税庁の主張の間には約8000万円の差が生じている。時価に一定の幅があるとしても、福富鑑定との乖離の大きさに照らせば、X社及び課税庁の主張はいずれも時価の範疇を超えるものであったといわざるを得ない。つまり、X社及び課税庁の主張が排斥された理由は、両者が主張する価額が土地の価額、いいかえれば経済的実態を正確に表すものでなかったことに根本的な要因があるとみるのが相当である。

(4) 小括

以上のとおり、E、F、Gに該当する会計処理についてそれぞれ検討を行ってきたが、企業会計上適正と認められる会計処理でありながら、法人税法上違法とされた理由を整理すると表4-21のとおりとなる。

なお、No.17事件（興銀事件）については、上告審で納税者が勝訴したためE、F、Gに分類していないが、同事件控訴審判決（No.17②）の判示が参考になるため、表4-21ではNo.17②（納税者側の処理）をEとして掲記している⁽²²⁹⁾。

場合、あるいは同一需要圏内の代替競争不動産の取引が行われている場合に有効」とされる（澤野順彦『新版不動産評価の法律実務』106頁（住宅新報社、2003））。

⁽²²⁹⁾ No.17事件は、解除条件付の債権放棄の損金計上が問題となった事案であるが、No.17②が、「解除条件の付された債権放棄に基づく損失の損金算入時期を、当該意思表示のされたときの属する事業年度としたときには、……法人側の都合で損金計上時期を人為的に操作することを許容することになるのであって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえない。」と判示したことが注目される。なお、納税者が行った債権放棄は、企業会計上は「損失」として計上することができるため、これを損金の額に算入した納税者側の処理は企業会計上適正な処理として図表4-6のEに分類できる。

表 4-21：企業会計上適正と認められる処理が違法とされた理由

領域	裁判例番号	理由
E	No.4①	収益の計算上不確定要素を取入れており、合理性を欠く。 【経済的実態との不一致】
	No.6③	人為的な操作が可能となる。【操作可能性】
	No.7③	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。【不正支出】 ⁽²³⁰⁾
	No.8①	国が企業を介して暴力団に補助金を出す結果を是認する。【不正支出】
	No.16①	(1) リース会計基準は、会計慣行となっていない。【会計慣行性の欠如】 (2) リース会計基準は、売買処理、賃貸借処理のいずれの採用を許容している。【操作可能性】
	No.17②	損金計上時期を人為的に操作することを許容することになる。 【操作可能性】
	No.18①	永久に預り金として処理され続けることとなる。 【課税逃れの可能性】
	No.21①	(1) 独自の経理処理を行うことは、自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となる。【比較可能性の欠如】 (2) 半永久的に課税を回避することができる。【課税逃れの可能性】
	No.21②	半永久的に負債として処理することが可能となる。 【課税逃れの可能性】
No.28①	法人税ほ脱のための架空経費計上による所得秘匿工作と密接に関連して行われた。【不正支出】	

⁽²³⁰⁾ なお、企業会計上の費用に該当しないとする見解からは、真実性の原則に反すると判断したものと理解される（谷口・前掲注(34)403頁参照）。

	No.31①	(1) 独自の経理処理を行うことは、自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となる。【比較可能性の欠如】 (2) 半永久的に課税を回避することができる。【課税逃れの可能性】
	No.35①	(1) 経済的実態に対応しない。【経済的実態との不一致】 (2) 課税を免れることとなる。【課税逃れの可能性】
	No.56①	(1) 恣意の介在する余地が生じる。【操作可能性】 (2) 事実にして合理的に計算されているといえない。【経済的実態との不一致】
F	No.50①②	(1) 収入の原因となった法律関係を離れている。【法律関係との不一致】 (2) 公平な所得計算の要請に立っていない【公平な所得計算の要請】
G	No.13①	認可価額の設定が実態とかけ離れており、妥当性に欠ける。【経済的実態との不一致】
	No.45②	相続税評価額還元法によって算出した価額が裁判所鑑定の結果と大きく相違している。【経済的実態との不一致】

表 4-21 で整理したところから、次のことが指摘できる。第 1 に、裁判所が企業会計上認められる会計処理を公正処理基準に該当しないと判断する理由として、「公正妥当性」の欠如を挙げるものが多く、「慣行性」の欠如を理由に挙げるものは No.16 の 1 例だけであった。このことから、公正処理基準該当性を判断するうえで重要となるのは、主として「公正妥当性」の要件であるといえる。

もっとも、だからといって「慣行性」の要件が不要というわけではない。すでに述べたとおり、裁判所は公正処理基準の意義を「会計慣行」として理解する傾向にあり、「慣行性」の要件は公正処理基準の本質的な要素である。事実、表 4-21 に掲記した裁判例以外にも「慣行性」について言及する裁判例は少なくない⁽²³¹⁾。表 4-21 の裁判例の中に「慣行性」

⁽²³¹⁾ 酒井克彦教授は、慣行該当性アプローチの見地から公正処理基準該当性を判断する事例は多いと指摘される（酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性に係る判

の欠如を挙げる裁判例が少ないことの背景には、企業会計上適正と認められる会計処理は概ね会計慣行となっており、「慣行性」の要件を充たすと考えられることが関係していると思われる。

第2に、裁判所が判断した「公正妥当性」の内容を整理してみると、主として、①操作可能性、②不正支出、③経済的実態との不一致⁽²³²⁾、④課税逃れの可能性、⑤法律関係との不一致の5つの要素に集約することができる⁽²³³⁾。これら5つの要素は、法22条4項の「公正妥当」の内容をブレークダウンしたものと位置付けることができる。したがって法22条4項の下では、ある会計処理が、法22条4項の「公正妥当」といえるかどうかを判断する際には、上記5つの要素を具備しているかどうかを検討する必要があると考えられる。

では、法22条4項の「公正妥当」の中に上記5つの要素を取り込む法的根拠はどこにあるのであろうか。「公正妥当」という文言はそれ自体不明確であり様々な解釈の余地があるが、恣意的な解釈が許されるわけではない。租税法律主義の観点からすれば、「公正妥当」の中にどのような要素を取り込むのか、その法的根拠を明らかにしておく必要がある。

まず①、③、④及び⑤について、これらの各要素を具備した会計処理を法人税法上受容するならば他の納税者との公平を害するおそれがあると考えられる。したがってこれらの各要素については、多くの裁判例が言及するとおり⁽²³⁴⁾、法人税法の公平な所得計算の要請（憲法14条、法1条⁽²³⁵⁾）にその根拠を求めると考えられる。

これに対して、②については、公平な所得計算の要請ではなく、「税法を含む法秩序の一体性あるいはその基礎にある普遍的法原則」⁽²³⁶⁾に根拠を求めるほかないであろう。脱税工

断アプローチ—東京高裁平成25年7月19日判決を素材として— 商学論纂（中央大学）57巻1・2号（2015）96頁）

⁽²³²⁾ ③の要素は、そもそも企業会計上も認められない要素と考えられる。もっとも、法人税法は、適正な所得計算の観点から企業会計よりも経済的実態を厳格に判定しているため、企業会計上は経済的実態を反映したものといえる場合であっても、法人税法上は経済的実態を反映したものとはいえないと判断されることがあり得る。

⁽²³³⁾ ①と④は一見すると内容が共通しているようにみえるが意味するところは異なる。すなわち、①は複数の基準を自由に選択できることを意味するのに対し、④は特定の基準に準拠した場合に課税逃れのおそれが生じることを意味している。

⁽²³⁴⁾ 「公平な所得計算の要請」に言及する裁判例として、例えば、No.6③、No.16①、No.21①、No.31①、No.50①及び②、No.56①等がある。

⁽²³⁵⁾ 法人税法1条は、「納税義務の適正な履行」と規定しており「公平」という用語を使用していない。もっとも、No.50①やNo.56①は、法人税法1条を「公平な所得計算の要請」の根拠規定として用いている。

⁽²³⁶⁾ 谷口・前掲注(34)472頁。

作金や暴力団への上納金について損金算入を認めても、他の納税者との間に不公平な結果を招来するとは考えにくいからである。もっとも、普遍的法原則というだけでは法源として不明確であり、租税法律主義の観点からは依然として問題がないわけではない。一部の不正支出については、平成 18 年度の法人税法改正によって立法的な解決がなされたが、暴力団への上納金など同年改正で手当てがなされていない不正支出については、立法的な解決を図る必要性が高いと考える。

なお、不正支出については、アメリカにおける「公序 (public policy) の理論」⁽²³⁷⁾に根拠を求める向きもあるが⁽²³⁸⁾、アメリカの法原則それ自体がわが国の法源になるわけではない。したがって、「公序の理論」それ自体は、上述した法源の問題を解決するものではなく、いずれにしても不正支出を否認する根拠をどこに求めるのかという問題は残ると解される。

⁽²³⁷⁾ 確井光明教授によれば、アメリカでは 1940 年代以降、「公益 (public policy)」の観念が本格的に控除否認の根拠となりうるかのように解される傾向がみられるとされる (確井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(4)―控除可能な経費と控除不能な支出との区別―」法学協会雑誌 93 卷 8 号 (1976) 87~88 頁参照)。

⁽²³⁸⁾ 山田二郎 (山田二郎「交際費課税をめぐる問題」田中二郎先生古稀記念『公法の理論(下Ⅱ)』1927 頁以下 (有斐閣、1977)) 参照。

第5章 総括と展望

第1節 総括

1 裁判例の検証から判明した事項

本稿における裁判例の検証から、主として次のことが判明した（順不同）。

第1に、法22条4項は基本的に「別段の定め」等のない場合に初めて適用される規定であり、その適用範囲は限定的である。ただし裁判例には、「別段の定め」等が不明瞭な事案において法22条4項を解釈指針として用いる例も見受けられ、そのような場合に限り、なお同項の適用の余地はあると考えられる。

第2に、公正処理基準の意義は「会計慣行」を意味すると解されており、公正処理基準足り得るためには①慣行性、②公正妥当性の2つの要件を充たす必要がある。会社法（商法）上はこれらの要件は必ずしも独立して評価されていないようであるが、法人税法では独立の判断要素として評価されていると解される。

ここで、①については、「事実たる慣習」を意味しており、これまでの裁判例を総合する限り、慣行性を有するまでには少なくとも3年以上の期間を要すると考えられる。ただし、近時の裁判例だけをみればその期間は減少する傾向にあり、今日においては更に短い期間であっても会計慣行となる余地があることには留意が必要である。他方で、②については、法人税法独自の観点から判断される傾向にあり、たとえ企業会計上適正と認められる会計処理であっても、法人税法の観点から「公正妥当」といえなければ違法と判断される。具体的には、(1) 操作可能性、(2) 不正支出、(3) 経済的実態との不一致、(4) 課税逃れの可能性、(5) 法律関係との不一致の5つの要素のうち1つでも具備していれば、「公正妥当」ではないと判断される可能性がある。

第3に、会計基準のうち、公正処理基準該当性を無条件で認められる傾向にあるのは、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定並びに企業会計原則であり、これらの規定については公正処理基準に当たることの一応の推定が働くと考えられる。このような推定が働くのは、会計基準設定主体の性質というよりはむしろ、高い規範性を備えていることに主たる要因があると考えられる。このことから、法的確信の形成にとっては、会計基準設定主体の性質よりも、会計基準そのものに法的強制力が付与されることの方が重要な意味を持つといい得る。

なお、企業会計基準委員会（ASBJ）の会計基準については事案の集積が少なく、対象裁判例を前提とする限りにおいては、一応の推定が働くとは認められるまでには至らなかった。もっとも、ASBJの会計基準が現在の実務において果たしている役割に照らせば⁽²³⁹⁾、将来的に法的確信が醸成され、公正処理基準に当たることの一応の推定が働くとは認められる余地が出てくるように思われる。この点の検討は今後の課題としたい。

第4に、課税庁又は検察官側の会計処理には、図表4-6の(d)領域に該当するものが存在しており、法22条4項は「別段の定め」等のない場合における法人税法独自の会計処理の根拠規定として機能している。その意味において、法22条4項は確認的規定の側面のみならず、創設的規定としての側面をも有していると考えられることができる。

さらに、(d)領域に該当する課税庁又は検察官の会計処理については、裁判所から「慣行性」の要件のテストが課せられておらず、「公正妥当性」の要件を充たすだけで適法なものとして位置付けられていることが注目される。このような見方が正しいとすれば、法22条4項は、アメリカにおけるI.R.C.§446(b)及びTreas.Reg.§1.446-1(a)(2)と同様に、広範な裁量を付与された規定とみる余地があろう。

2 公正処理基準の適合性に関する判断枠組み

以上を踏まえ、ある会計処理が公正処理基準に適合するかどうかを判断するための判断枠組みを考察すると、次のとおりになると思われる。

まず、最初に検討すべきは「別段の定め」等があるか否かである。「別段の定め」等がある場合は、基本的に法22条4項の適用は及ばないため、そもそも公正処理基準の適合性は問題とならない（ただし、公正処理基準が「別段の定め」等の解釈指針として適用される余地はある）。

次に、「別段の定め」等がない場合は、自らが採用した会計処理が規範性の高い会計基準に準拠したものかどうかの問題となる。本稿で検証したとおり、規範性の高い会計基準（現在のところは、法規命令及び企業会計原則）に準拠したものと認められる場合は、公正処理基準に当たることの一応の推定が働くため、それを否定する側が一応の推定を妨げる特段の事情を立証しなければならない⁽²⁴⁰⁾。かかる立証に失敗すれば、当該会計処理は公正処

⁽²³⁹⁾ 武田隆二教授は、「実務の効果からみて、企業会計審議会の意見書も企業会計基準委員会からの企業会計基準も共に、『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』として同等に受け止められているのが、実情である。」と指摘される（武田・前掲注(144)176頁）。

⁽²⁴⁰⁾ 伊藤慈夫『要件事実の基礎 新版 裁判官による法的判断の構造』97頁（有斐閣、2015）

理基準に適合したものと認められる。

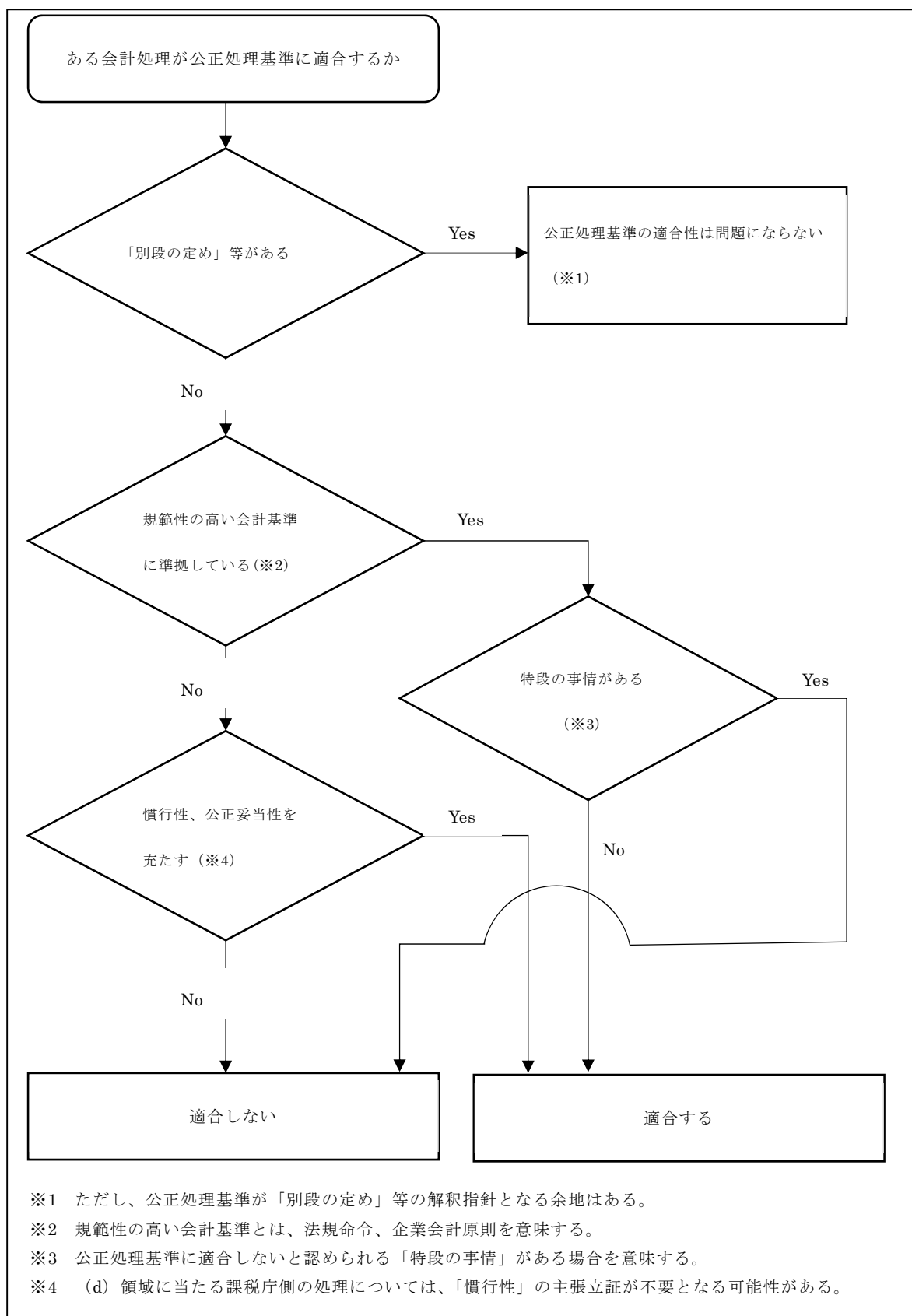
他方で、規範性の高い会計基準に準拠したものでない場合は、自らが採用した会計処理が、公正処理基準に該当すること、いいかえれば、①慣行性、②公正妥当性の2つの要件を充足することを主張立証しなければならない⁽²⁴¹⁾。この場合は、かかる立証に成功することによって初めて自らが採用した会計処理が公正処理基準に適合すると認められるのである。

以上の判断過程をフローチャートにしたものが図表 5-1 である（なお、図表 5-1 は、行政事件を念頭に置いている）。

参照。

⁽²⁴¹⁾ 本稿で検討したとおり、公正処理基準は会計慣行を指すところ、会計慣行の意義については事実たる慣習と同義として理解される傾向にある。ここで、事実たる慣習の主張立証責任の所在については、それによって利益を受ける当事者においてその存在と当事者がそれによるとの意思を有していることを主張立証する必要があると解されている（田中豊『法律文書作成の基本』47頁（日本評論社、2011））。したがって、ある会計処理が公正処理基準に適合するか否かが争われる場合は、公正処理基準に適合することによって利益を受ける当事者に主張立証責任があると考えられる。

図表 5-1 公正処理基準適合性の判断枠組み（フローチャート）



第2節 展望

IT革命と呼ばれた時代も今は昔、すでに時代はAI革命の時代に突入しつつある。ディープラーニング、ビッグデータ、IoT (Internet of Things) など新たな革新的技術の誕生により、近い将来、企業の経済活動やビジネスモデルは大きく変革していくと予想される。AI革命によって変革を迫られるのは経済活動やビジネスモデルに止まらない。リアリズムがつきものといわれる企業会計は、これらの変革に対応する形で確実に進化していくであろうし、進化しなければならない。

また、経済取引の国際化を背景に、企業会計の国際化が叫ばれてすでに久しいが、企業会計の国際化は着実に進んでおり、今後はこの流れが加速していくと思われる。事実、わが国においてIFRSを任意適用する企業も増加傾向にある。このような流れが続くとすれば、IFRSの強制適用もいよいよ現実味を帯びてくる話であり、その動向には引き続き注視していく必要がある。他方で、法人税法とて経済取引の国際化と決して無関係ではない。世界に目を転じると、EUにおけるCCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) 指令案の公表やBEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトにみられるように、税制のハーモニゼーションないし国際的な協調の動きが起きている⁽²⁴²⁾。わが国の法人税法の在り方もこのような国際化の動向の影響を受けていくこととなろう。

かくして、今日の法人税法及び企業会計をめぐる状況は、急激な変革化、国際化の流れの中にあり、今後、ますます両者の乖離が進んでいく可能性を秘めている。このような不透明ともいえる状況の中で、法人税法と企業会計の調整をどのように図っていくのかは今後の重要な課題となる。

この点に関連して、IFRSが法22条4項の公正処理基準に当たるかどうかも問題となってくる。現行の企業会計上の取扱いでは、いわゆる連単分離が採用されているため、IFRSが公正処理基準の解釈上直ちに問題になるわけではないようにもみえる。しかし、すでに裁判において、国際会計基準 (IAS) が公正処理基準に当たるかが争われる事案が出現してきている (No.54①)。同事件では、IAS第18号が定める収益計上基準が公正処理

⁽²⁴²⁾ CCCTB 指令案に関する解説として、青山慶二「EUにおける共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」筑波ロー・ジャーナル11号(2012)1頁以下参照。また、BEPSプロジェクトに関する解説として、21世紀政策研究所報告書「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPSプロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～」(2016)を参照。

基準に適合するかどうか争点となっており、課税庁側が当該基準を公正処理基準に該当しないと主張していることが注目される。このことからすれば、連単分離が採用されているとはいえ、国際化が進む会計基準に対して法人税法がどのような態度をとるのか、その答えが求められる時代に入ったといえよう。

法 22 条 4 項の公正処理基準が及ぶ範囲は限定的であり、企業会計の変容が法人税法に与える影響はさほど大きいものではないと考える向きもある。しかしながら、本稿で明らかになったように、納税者の予測可能性を害するおそれのある事案は決して少なくなく、公正処理基準の解釈が納税者に及ぼす影響は大きいといわなければならない。

いかに時代が変わろうとも、税法の基本原則である租税法律主義の考え方が変わることはないであろうし、納税者の予測可能性を確保することの重要性も普遍的な価値であるように思う。法人税法としては、いかに社会や企業会計が変容しようとも、それによって納税者の予測可能性を害することのない仕組みづくりが肝要である。そのためには、新たな取引が生まれる都度、新たな会計基準が策定される都度、「別段の定め」を設けていくという方法が、法 22 条 4 項の下では最も現実的かつ有効と思われる。

またそれとともに、本稿で検証した裁判例にみられるように、法人税法独自の観点から「公正妥当」を解釈し、新たな会計処理を創設することには謙抑的であるべきで、そのような処理についても、「別段の定め」を設けて納税者の予測可能性を確保するように対応すべきであると考えられる。

【裁判例一覧】

No	第一審 (①)	控訴審 (②)	上告審 (③)
1	東京地判昭和 48 年 1 月 30 日判夕 302 号 283 頁	東京高判昭和 48 年 8 月 31 日行集 24 卷 8=9 号 846 頁	
2	横浜地判昭和 48 年 6 月 5 日訟月 19 卷 12 号 184 頁	東京高判昭和 50 年 5 月 28 日高民 28 卷 3 号 205 頁	最判昭和 51 年 7 月 13 日裁 判集民 118 号 267 頁
3	大阪地判昭和 49 年 5 月 28 日判夕 311 号 216 頁	大阪高判昭和 51 年 12 月 8 日税資 90 号 742 頁	
4	東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判夕 363 号 337 頁		
5	東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判夕 414 号 138 頁		
6	神戸地判昭和 61 年 6 月 25 日判夕 625 号 142 頁	大阪高判平成 3 年 12 月 19 日行集 42 卷 11=12 号 1894 頁	最判平成 5 年 11 月 25 日民 集 47 卷 9 号 5278 頁
7	東京地判昭和 62 年 12 月 15 日刑集 48 卷 6 号 174 頁	東京高判昭和 63 年 11 月 28 日高刑 41 卷 3 号 338 頁	最決平成 6 年 9 月 16 日刑 集 48 卷 6 号 357 頁
8	東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁	東京高判平成 2 年 1 月 17 日高刑速平成 2 年 51 頁	
9	東京地判昭和 63 年 1 月 27 日税資 163 号 23 頁	東京高判平成元年 5 月 30 日税資 170 号 536 頁	最判平成 3 年 11 月 14 日税 資 187 号 91 頁
10	東京地判平成元年 9 月 25 日行集 40 卷 9 号 1205 頁	東京高判平成 3 年 6 月 26 日行集 42 卷 6=7 号 1033 頁	
11	東京地判平成 2 年 2 月 27 日行集 41 卷 2 号 352 頁	東京高判平成 3 年 2 月 5 日 行集 42 卷 2 号 199 頁	
12	高松地判平成 7 年 4 月 25 日訟月 42 卷 2 号 370 頁		

13	大分地判平成 8 年 2 月 27 日判夕 960 号 117 頁	福岡高判平成 11 年 2 月 17 日訟月 46 卷 10 号 128 頁	最判平成 15 年 1 月 16 日税 資 253 号順号 9259
14	名古屋地判平成 9 年 12 月 24 日税資 229 号 1083 頁	名古屋高判平成 10 年 7 月 15 日税資 237 号 154 頁	最決平成 10 年 12 月 17 日 税資 239 号 478 頁
15	東京地判平成 9 年 10 月 27 日行集 48 卷 10 号 778 頁	東京高判平成 10 年 7 月 1 日判夕 987 号 183 頁	
16	福岡地判平成 11 年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁		
17	東京地判平成 13 年 3 月 2 日訟月 48 卷 3 号 757 頁	東京高判平成 14 年 3 月 14 日訟月 49 卷 5 号 1571 頁	最判平成 16 年 12 月 24 日 民集 58 卷 9 号 2637 頁
18	名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日判夕 1094 号 125 頁		
19	横浜地判平成 13 年 10 月 10 日税資 251 号順号 8999		
20	松江地判平成 13 年 10 月 24 日税資 251 号順号 9010	広島高裁松江支判平成 15 年 5 月 30 日税資 253 号順 号 9358	最決平成 17 年 3 月 1 日税 資 255 号順号 9946
21	神戸地判平成 14 年 9 月 12 日判夕 1139 号 98 頁	大阪高判平成 16 年 5 月 11 日税資 254 号順号 9645	最決平成 16 年 10 月 14 日 税資 254 号順号 9779
22	前橋地判平成 15 年 9 月 5 日税資 253 号順号 9425		
23	富山地判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9532	名古屋高裁金沢支判平成 17 年 1 月 12 日税資 255 号 順号 9886	
24	福島地判平成 16 年 2 月 24 日税資 254 号順号 9569	仙台高判平成 16 年 6 月 18 日税資 254 号順号 9676	
25	高知地判平成 16 年 3 月 26 日税資 254 号順号 9609	高松高判平成 16 年 12 月 17 日税資 254 号順号 9867	最決平成 17 年 6 月 17 日税 資 255 号順号 10057

26	鹿児島地判平成16年4月28日税資254号順号9642	福岡高裁宮崎支判平成16年12月22日税資254号順号9876	最決平成17年4月22日税資255号順号10008
27	東京地判平成16年6月30日税資254号順号9689	東京高判平成16年12月13日税資254号順号9859	最決平成18年6月23日税資256号順号10434
28	東京地判平成16年12月6日判例集未登載		
29	東京地判平成17年1月13日税資255号順号9891	東京高判平成17年9月21日税資255号順号10140	最決平成18年11月24日税資256号順号10581
30	東京地判平成17年1月21日税資255号順号9905	東京高判平成17年6月29日税資255号順号10066	最決平成19年8月22日税資257号順号10762
31	神戸地判平成17年3月23日税資255号順号9966	大阪高判平成18年4月14日税資256号順号10367	
32	横浜地判平成17年5月18日税資255号順号10032	東京高判平成17年10月26日税資255号順号10176	
33	那覇地判平成17年12月14日税資255号順号10226		
34	さいたま地判平成18年5月25日判例集未登載	東京高判平成19年9月19日刑集65巻1号321頁	最決平成23年1月26日刑集65巻1号1頁
35	東京地判平成18年9月26日税資256号順号10513		
36	東京地判平成19年1月31日税資257号順号10623		
37	東京地判平成19年6月27日税資257号順号10737		
38	新潟地判平成19年10月5日税資257号順号10796		

39	鹿児島地判平成19年11月 27日税資257号順号 10831	福岡高裁宮崎支判平成20 年6月25日税資258号順 号10972	
40	東京地判平成20年2月15 日判夕1282号103頁	東京高判平成21年2月18 日訟月56巻5号1644頁	最決平成21年7月10日税 資259号順号11243
41	東京地判平成21年4月28 日訟月56巻6号1848頁		
42	東京地判平成21年6月24 日税資259号順号11231	東京高判平成21年12月 17日税資259号順号 11351	最決平成22年5月10日税 資260号順号11433
43	東京地判平成22年3月5 日税資260号順号11392	東京高判平成22年12月 15日税資260号11571	
44	東京地判平成22年4月28 日税資260号順号11431	東京高判平成23年3月30 日税資261号順号11657	
45	東京地判平成22年10月7 日税資260号順号11527		
46	大阪地判平成23年3月24 日税資261号順号11650		
47	東京地判平成23年10月 11日判夕1379号122頁	東京高判平成24年6月20 日訟月59巻4号1119頁	最決平成26年5月26日税 資264号順号12475
48	東京地判平成24年11月2 日税資262号順号12088	東京高判平成26年8月29 日判例集未登載	
49	東京地判平成24年11月 28日訟月59巻11号2895 頁	東京高判平成26年6月12 日訟月61巻2号394頁	最決平成27年9月24日判 例集未登載
50	東京地判平成25年2月25 日訟月60巻5号1103頁	東京高判平成25年7月19 日訟月60巻5号1089頁	
51	東京地判平成25年10月 30日判時2223号3頁	東京高判平成26年4月23 日訟月60巻12号2655頁	最決平成27年4月14日判 例集未登載

52	東京地判平成 26 年 1 月 27 日判例集未登載		
53	東京地判平成 26 年 3 月 18 日判例集未登載		
54	東京地判平成 27 年 2 月 5 日判例集未登載		
55	名古屋地判平成 27 年 3 月 5 日判例集未登載		
56	東京地判平成 27 年 9 月 25 日判例集未登載		

※ 斜線部分は、必ずしも裁判例が存在しないことを意味するものではない。

【参考文献】

- ・青木倫太郎『『意見書』読後の所感』企業会計 19 卷 1 号 (1967)
- ・青柳勉「所得を秘匿するために要した費用を法人税の課税標準である所得の金額の計算上損金の額に算入することの許否」最高裁判所判例解説刑事篇平成 6 年度 (1994)
- ・青山慶二「収益に関する計上時期について—H.22.4.28 東京地裁 (有料老人ホーム入居料判決) Vs.1963.2.18 米国最高裁 (社交ダンススタジオ入会金に関する Schlude 判決)—」TKC 税研情報 21 卷 4 号 (2012)
- ・青山慶二「EU における共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」筑波ロー・ジャーナル 11 号 (2012)
- ・明里長太郎ほか「昭和 42 年度改正税法を企業はどうみるか—法人税関係に限って—」税経通信 22 卷 8 号 (1967)
- ・秋葉賢一『エッセンシャル IFRS (第 5 版)』(中央経済社、2016)
- ・秋葉賢一『会計基準の読み方 Q&A100』(中央経済社、2014)
- ・秋葉賢一「債権流動化における劣後受益権に関する収益認識—東京地裁平成 24 年 11 月 2 日判決」税務弘報 61 卷 4 号 (2013)
- ・秋葉賢一ほか「IFRS 対応を考える<第 3 回>日本の会計法規の体系と IFRS」企業会計 61 卷 7 号 (2009)
- ・浅妻章如「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 (2013)
- ・味村治「企業会計原則の性格」商事法務 512 号 (1970)
- ・味村治「商法の一部を改正する法律の解説 (六)」法律時報 27 卷 7 号 (1975)
- ・新井清光『企業会計原則論』(森山書店、1985)
- ・新井清光＝川村義則『新版現代会計学』(中央経済社、2014)
- ・新井清光編『企業会計原則の形成と展開』(中央経済社、1988)
- ・新井清光編『会計基準の設定主体—各国・国際機関の現状—』(中央経済社、1993)
- ・新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435 号 (1991)
- ・新井清光「会計基準の国際的調和と我が国の対応」企業会計 46 卷 1 号 (1994)

- ・新井隆一「法人税法 22 条 4 項に関する問題提起（概要）」税法学 203 号（1967）
- ・安藤英義「会計基準の設定主体と適用範囲—わが国における歴史的変遷」企業会計 57 巻 1 号（2005）
- ・安藤英義「IFRS 導入と会計制度の展望」企業会計 61 巻 5 号（2009）
- ・飯岡透ほか『会計監査概論』（中央経済社、1995）
- ・石井一正『刑事事実認定入門』（判例タイムズ社、2007）
- ・石倉文雄「輸出取引に係る収益の計上時期」ジュリスト 1054 号（1994）
- ・泉美之松「意見書の『総論』について」企業会計 4 巻 8 号（1952）
- ・泉美之松「昭和四十年法人税改正の概要」税務弘報 13 巻 6 号（1965）
- ・泉美之松「『企業利益と課税所得との差異及び調整』に関する税務会計特別委員会報告について」税務弘報 14 巻 10 号（1966）
- ・伊藤公哉「IFRS 第 15 号と法人税法上の取扱い—収益認識と公正処理基準—」大阪経大論集 66 巻 4 号（2015）
- ・伊藤邦雄『新・現代会計入門』（日本経済新聞出版社、第 2 版、2016）
- ・伊藤邦雄編『別冊企業会計 企業会計制度の再構築』（中央経済社、2013）
- ・伊藤慈夫『要件事実の基礎 新版 裁判官による法的判断の構造』（有斐閣、2015）
- ・伊藤慈夫編『民事要件事実講義 第 2 巻』（青林書院、2005）
- ・伊藤慈夫編『租税法の要件事実』（日本評論社、2011）
- ・井上経敏「最近の脱税事件をめぐる諸問題（一）」判例タイムズ 662 号（1988）
- ・井上久彌『税務会計論』（中央経済社、1988）
- ・井上久彌＝平野嘉秋『平成 20 年版 法人税の計算と理論』（税務研究会出版局、2008）
- ・井上良二『財務会計論』（財務経理協会、2003）
- ・今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』（日本租税研究協会、2013）
- ・今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号（2006）
- ・今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号（2009）
- ・伊豫田隆俊ほか『新版ベーシック監査論』（同文館出版、2006）
- ・入江猛「旧株式会社日本長期信用銀行の平成 10 年 3 月期に係る有価証券報告書の提出及び配当に関する決算処理につき、これまで『公正ナル会計慣行』として行われていた税法基準の考え方によったことが違法とはいえないとして、同銀行の頭取らに対する虚偽記載有価証券報告書提出罪及び違法配当罪の成立が否定された事例」最高裁判所判例解説刑事篇平成 20

年度 (2012)

- ・上柳克郎ほか編『新版 注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』(有斐閣、1990)
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(4)―控除可能な経費と控除不能な支出との区別―」法学協会雑誌 93 卷 8 号 (1976)
- ・碓井光明「犯罪行為の摘発を阻止するための工作費の損金性の有無等」ジュリスト 970 号 (1990)
- ・浦野晴夫『会計原則と確定決算基準主義』(森山書店、1996)
- ・占部裕典「『みなし譲渡』における遺留分減殺請求の法的効果と資産の評価」シュトイエル 366 号 (1992)
- ・江頭憲治郎『株式会社法 第 6 版』(有斐閣、2016)
- ・江頭憲治郎『商取引法 [第 7 版]』(弘文堂、2013)
- ・江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系 会社法 3 株式会社Ⅲ』(第一法規、2012)
- ・江頭憲治郎＝弥永真生編『会社法コンメンタール 10―計算等(1)』(商事法務、2011)
- ・海老原諭「会計基準の拘束力に関する一考察―日・英・米、証券規制の比較検討を中心として―」経営論集 18 卷 1 号 (2008)
- ・遠藤みち「ソフトウェアの開発費用」税理 50 卷 14 号 (2007)
- ・近江亮吉「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)」税法学 202 号 (1967)
- ・近江亮吉「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 (2)」税法学 203 号 (1967)
- ・大江忠『要件事実租税法 下』(第一法規、2004)
- ・大住達雄「会計原則における具体的妥当性―これに関する二三の例題―」會計 62 卷 3 号(1952)
- ・岡村忠生『法人税法講義 [第 3 版]』(成文堂、2008)
- ・岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」税研 169 号 (2013)
- ・岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(2)」税研 170 号 (2013)
- ・岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(3)」税研 171 号 (2013)
- ・小津稚加子＝山口桂子『欧州財務会計』(白桃書房、1998)
- ・大日方隆『アドバンスト財務会計<第 2 版>』(中央経済社、2013)
- ・買手屋孝一監修『コンメンタール法人税基本通達』(税務研究会出版局、1988)
- ・角田享介「法人税法 22 条 4 項に関する一考察―企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈

- の観点から一」租税研究 785 号 (2015)
- ・片木晴彦『新しい企業会計法の考え方』(中央経済社、2003)
 - ・片木晴彦「公正な会計慣行と取締役の責任」広島法科大学院論集 3 号 (2007)
 - ・加藤厚ほか「IFRS 導入促進への道筋—日本の会計制度の将来的展望—」企業会計 67 巻 1 号 (2015)
 - ・加藤新太郎編『民事事実認定と立証活動 第 I 巻』(判例タイムズ社、2010)
 - ・金子友裕「有利発行における課税の検討」税法学 571 号 (2014)
 - ・金子宏『租税法〔第 21 版〕』(弘文堂、2016)
 - ・金子宏「公正妥当な会計処理の基準(法人税法 22 条 4 項)について」租税研究 707 号 (2008)
 - ・金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)
 - ・金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)
 - ・金子宏ほか編『ケースブック租税法〔第 4 版〕』(弘文堂、2014)
 - ・河合信雄「法人税法上の会計処理基準の創設」経済論叢(京都大学経済学会) 103 巻 2 号 (1969)
 - ・河本一郎ほか『新・金融商品取引法読本』(有斐閣、2014)
 - ・監査法人トーマツ編『会計処理ハンドブック<第 3 版>』(中央経済社、2004)
 - ・神田秀樹『会社法〔第 17 版〕』(弘文堂、2015)
 - ・神田秀樹「株式の評価損」別冊ジュリスト 178 号 (2005)
 - ・菊谷正人ほか『租税法要説—租税法の条文解釈と税務会計—』(同文館出版、2012)
 - ・岸田貞夫「事業年度終了の日において未確定の売上原価(法人税法二二条三項一号)の算定方法」ジュリスト 1143 号 (1998)
 - ・岸田貞夫監修『法人税法講義〔五訂版〕』(税務経理協会、2010)
 - ・岸田雅雄『会社税法』(悠々社、1997)
 - ・岸田雅雄『会計会社法 会社法への会計学的アプローチ』(中央経済社、1996)
 - ・岸田雅雄『金融商品取引法』(新世社、2010)
 - ・岸田雅雄「法人税の課税ベース」租税法研究 17 号 (有斐閣、1989)
 - ・北野弘久編『現代税法事典<第 2 版>』(中央経済社、1992)
 - ・北野弘久編『現代税法講義〔五訂版〕』(法律文化社、2009)
 - ・木下和夫=金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理 第 3 巻企業課税の理論と課題』(税務経理協会、2007)

- ・清田和夫「税法と企業会計との調整に関する意見書の概要と審議経過について」産業経理 26 卷 11 号 (1966)
- ・清永敬次『税法 [新装版]』(ミネルヴァ書房、2014)
- ・清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」税法学 202 号 (1967)
- ・久保大作「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 卷 12 号
- ・久保田一信「税制簡素化の方向について」税務弘報 14 卷 11 号 (1966)
- ・熊内脩一「税制簡素化についての中間報告の解説」企業会計 18 卷 12 号 (1966)
- ・黒沢清「税法と企業会計原則問題序説」會計 62 卷 3 号 (1952)
- ・黒沢清＝番場嘉一郎監修『基礎理論 体系制度会計<第 1 卷>』(中央経済社、1978)
- ・黒沢清＝番場嘉一郎監修『課税所得 体系制度会計<第 7 卷>』(中央経済社、1977)
- ・黒沢清＝忠佐市「企業会計座談会 『意見書』の問題点を衝く」企業会計 4 卷 8 号 (1952)
- ・黒沢清ほか「『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』を語る」企業会計 4 卷 7 号 (1952)
- ・黒沢清ほか「企業会計座談会 (I) 会計原則と商法と税法との関連を討究する」企業会計 4 卷 11 号 (1952)
- ・神戸大学会計学研究室編『会計学基礎論 [第五版]』(同文館出版、2013)
- ・小林秀行『詳解 企業会計基準—設例で学ぶ企業会計原則と個別会計基準のすべて』(ダイヤモンド社、2007)
- ・小林裕明「企業会計基準の新設・改正と税制改正との関係に関する一考察」会計プロフェッション 10 号 (2015)
- ・小松岳志ほか「国際会計基準が企業法務に与える影響 (上)」商事法務 1887 号 (2010)
- ・小松岳志ほか「国際会計基準が企業法務に与える影響 (中)」商事法務 1888 号 (2010)
- ・小松岳志ほか「国際会計基準が企業法務に与える影響 (下)」商事法務 1889 号 (2010)
- ・最高裁判所事務総局民事局監修『民事裁判資料第 228 号 条解民事再生規則』(法曹会、2000)
- ・斎藤静樹『企業会計とディスクロージャー [第 4 版]』10 頁 (東京大学出版会、2010)
- ・斎藤静樹『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(第 2 版)』(中央経済社、2007)
- ・斎藤静樹『企業会計入門—考えて学ぶ [補訂版]』(有斐閣、2016)
- ・斎藤静樹ほか編『体系 現代会計学 [第 1 卷] 企業会計の基礎概念』
- ・裁判所職員総合研修所『民事訴訟法講義案 (改定版)』(司法協会、2005)
- ・清陽監査法人編著『[平成 28 年 7 月改訂] 最新・会計処理ガイドブック』(清文社、2016)
- ・酒井克彦『ステップアップ租税法—租税法解釈の道しるべー』(財経詳報社、2010)

- ・酒井克彦『プログレッシブ税務会計論―「公正処理基準」の考え方―』（中央経済社、2014）
- ・酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性に係る判断アプローチ―東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として―」商学論纂（中央大学）57 卷 1・2 号（2015）
- ・酒井克彦「危ない『グレーゾーン』過去事例から学ぶ税務訴訟 74 外注費の計上時期」会社法務 A2Z109 号（2016）
- ・酒巻俊雄「輸出取引による収益の計上基準」ジュリスト臨時増刊 1046 号（1994）
- ・坂本雅士「IFRS をめぐる税務論点」税務会計研究 25 号（2014）
- ・桜井久勝『財務会計講義<第 16 版>』（中央経済社、2015）
- ・佐藤孝一「輸出取引に係る収益の計上時期（船積日基準の合理性・妥当性）」税経通信 49 卷 3 号（1994）
- ・佐藤英明「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト 178 号（2005）
- ・真田正次「会計基準の法的根拠に関する一考察―IASB、FASB、ASBJ の比較を中心として―」経済論叢（京都大学）183 卷 4 号（2009）
- ・澤野順彦『新版 不動産評価の法律実務』（住宅新報社、2003）
- ・塩崎潤『「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』會計 91 卷 1 号（1967）
- ・塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信 22 卷 5 号（1967）
- ・潮見佳男『不法行為法 I 〔第 2 版〕』（信山社出版、2013）
- ・品川芳宜『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982）
- ・品川芳宜『中小企業の会計と税務～中小会計要領の制定の背景と運用方法～』（大蔵財務協会、2013）
- ・品川芳宜『第三版 重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、2014）
- ・品川芳宜『国税通則法講義―国税手続・争訟の法律と実務問題を解説―』（日本租税研究協会、2015）
- ・品川芳宜「税率引下げと課税ベースの拡大―その問題点と実務への影響―」税経通信 53 卷 1 号（1998）
- ・品川芳宜「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 51 卷 7 号（2003）
- ・品川芳宜「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」企業会計 61 卷 4 号（2009）
- ・品川芳宜「会計基準のコンバージェンスと確定決算基準の行方」税経通信 64 卷 6 号（2009）
- ・司法研修所編『租税訴訟の審理について（改訂新版）』（法曹会、2002）

- ・司法研修所編『改訂 紛争類型別の要件事実—民事訴訟における攻撃防御の構造—』(法曹会、2007)
- ・白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』(中央経済社、2002)
- ・須貝修一「米国税法上の会計処理基準の意義」税法学 199 号 (1967)
- ・須貝修一「法人税法二二条四項」法學論叢 (京都大学法學會) 82 卷 6 号 (1968)
- ・税務会計研究学会特別委員会中間報告「公正処理基準の再検討」税務会計研究 25 号 (2014)
- ・税理士法人山田&パートナーズ編『Q&A 親族・同族・株主間資産譲渡の法務と税務』(ぎょうせい、2012)
- ・租税訴訟学会編『租税訴訟 第 7 号—租税公正基準論—』(財経詳報社、2014)
- ・染谷恭次郎ほか『会計学<<第 3 版>>』(中央経済社、1993)
- ・醍醐聰『会計学講義 [第 4 版]』288 頁 (東京大学出版会、2009)
- ・高尾忠男「企業利益と課税所得について」企業会計 18 卷 9 号 (1966)
- ・高木克己「法人税法上の『公正処理基準』の変容」駒大経営研究 43 卷 3・4 号 (2012)
- ・高木清三郎『『税法と企業会計との調整に関する意見書』審議概要』企業会計 18 卷 11 号 (1966)
- ・高橋靖「商品券と法人税」ジュリスト 1232 号 (2002)
- ・竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について (梗概)」税法学 202 号 (1967)
- ・武田昌輔『新講 税務会計通論 (最新版)』(森山書店、1995)
- ・武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法研究 4 号 (有斐閣、1977)
- ・武田昌輔「税制簡素化の方向」産業経理 26 卷 9 号 (1966)
- ・武田昌輔「営業権の譲渡」別冊ジュリスト 79 号 (1983)
- ・武田昌輔「外国子会社株式の評価損の損金算入の可否」判例時報 1346 号 (1990)
- ・武田昌輔ほか『立法趣旨 法人税法の解釈』(財経詳報社、1984)
- ・武田昌輔編『DHC コメントール法人税法第 1 巻』(第一法規、加除式)
- ・武田昌輔編『DHC コメントール法人税法第 2 巻』(第一法規、加除式)
- ・武田隆二『最新 財務諸表論<第 11 版>』(中央経済社、2008)
- ・武田隆二「調整意見書の周辺」産業経理 26 卷 12 号 (1966)
- ・田島秀則「有料老人ホームの入居一時金等に係る収益計上時期」ジュリスト 1463 号 (2014)
- ・竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について (梗概)」税法学 202 号 (1967)
- ・田中勝次郎「税法と企業会計原則との調整意見書を読みて」企業会計 4 卷 8 号 (1952)
- ・田中二郎『法律学全集 11 租税法 [第三版]』(有斐閣、1990)

- ・ 田中英夫編『実定法学入門 第3版』（東京大学出版会、2004）
- ・ 田中豊『法律文書作成の基本』（日本評論社、2011）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂、2016）
- ・ 垂井英夫「合意（売買）による自己株式の取得価額—東京地裁平成23年10月11日判決—」
税経通信 67 卷 14 号（2012）
- ・ 忠佐市『全訂修補 租税法入門』（森山書店、1960）
- ・ 忠佐市『租税法要論』（森山書店、1979）
- ・ 忠佐市『課税所得の概念論・計算論 課税所得概念論 課税所得計算論』（大蔵財務協会、1980）
- ・ 忠佐市「課税所得の計算と会計原則」企業会計 4 卷 8 号（1952）
- ・ 忠佐市「健全な会計慣行の考え方」税経通信 22 卷 4 号（1967）
- ・ 忠佐市「企業の自主的経理容認の基盤」企業会計 19 卷 1 号（1967）
- ・ 千代田邦夫『現代会計学の基礎 6 監査論の基礎』（税務経理協会、1998）
- ・ 千代田邦夫『現代会計監査論』（税務経理協会、2006）
- ・ 辻富久「外国関連会社の額面発行株式の引き受けに伴う受贈益課税」ジュリスト 1431 号（2011）
- ・ 鶴田六郎「いわゆる脱税経費の損金不算入」ジュリスト臨時増刊 1068 号（1995）
- ・ 鳥羽至英『財務諸表監査理論と制度【基礎篇】』（国元書房、2009）
- ・ 鳥羽至英『監査基準の基礎〔第2版〕』（白桃書房、2001）
- ・ 内藤文雄『財務諸表監査の変革』（税務経理協会、2003）
- ・ 内藤文雄『財務諸表監査の考え方』（税務経理協会、2004）
- ・ 中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」税法学 199 号（1967）
- ・ 中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」税法学 202 号（1967）
- ・ 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 204 号（1967）
- ・ 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 205 号（1968）
- ・ 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 206 号（1968）
- ・ 中井美雄『通説 民法総則 第2版』（三省堂、2001）
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（一）」法学協会雑誌 100 卷 1 号（1983）
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（二）」法学協会雑誌 100 卷 3 号（1983）
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（三）」法学協会雑誌 100 卷 5 号（1983）
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（四）」法学協会雑誌 100 卷 7 号（1983）
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五）」法学協会雑誌 100 卷 9 号（1983）

- ・中里実「資金調達に伴う課税」ジュリスト 1445 号 (2012)
- ・中里実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法 375 条」法律時報 86 巻 9 号 (2014)
- ・中里実ほか「会社法からみた租税法の意義—研究者の視点・実務家の視点」ジュリスト 1445 号 (2012)
- ・中里実ほか編『租税法概説〔第 2 版〕』(有斐閣、2015)
- ・中田信正『アメリカ税務会計論』(中央経済社、1988)
- ・中野次雄編『判例とその読み方〔三訂版〕』(有斐閣、2009)
- ・中村忠『新訂 現代会計学』(白桃書房、1982)
- ・中村忠『財務会計論』(国元書房、1984)
- ・中村忠『新版財務会計論』(白桃書房、1997)
- ・中村忠『制度会計の変革と展望』(白桃書房、2001)
- ・中村利雄『法人税法要論』(税務研究会出版局、2 年版、1990)
- ・中村宣一郎＝高尾裕二『エッセンシャル企業会計 (第 2 版)』(中央経済社、2004)
- ・中村稔『企業課税の事例研究』(税務経理協会、2010)
- ・長吉眞一『監査基準論 (第 3 版)』(中央経済社、2014)
- ・成松洋一『法人税法—理論と計算—〔十二訂版〕』(税務経理協会、2016)
- ・成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税法をめぐる諸問題」租税研究 751 号 (2012)
- ・成道秀雄『税務会計—法人税の理論と応用—』(第一法規、2015)
- ・成道秀雄「6 つの会計基準と 6 つの課税所得」企業会計 62 巻 12 号 (2010)
- ・成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる「企業会計」とは？」企業会計 68 巻 1 号 (2016)
- ・成道秀雄「法人税法第 22 条第 4 項『公正処理基準』の検証」租税研究 800 号 (2016)
- ・成道秀雄「法人税法上の公正会計処理基準とは」税経通信 71 巻 2 号 (2016)
- ・成道秀雄編『新版税務会計論 (第 4 版)』(中央経済社、2013)
- ・成道秀雄ほか編『法人税法の理論と実務』(第一法規、2014)
- ・成瀬継男『企業会計原則要論』(中央経済社、1994)
- ・日本公認会計士協会東京会『相違点でみる会計と税務実務ポイント Q&A』(清文社、2010)
- ・日本税理士会連合会編『企業会計と法人税』(税務経理協会、1992)
- ・濱田洋「国際化の中の確定決算主義」租税法研究 40 号 (有斐閣、2012)
- ・濱田洋「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト 228 号 (2016)

- ・ 番場嘉一郎『詳説 企業会計原則』（森山書店、1975）
- ・ 番場嘉一郎「税法における自主的企業経理の容認～『税法と企業会計との調整に関する意見書』の解説～」産業経理 26 巻 11 号（1966）
- ・ 番場嘉一郎「税務会計特別委員会報告要旨」企業会計 18 巻 8 号（1966）
- ・ 番場嘉一郎ほか「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計 17 巻 10 号（1965）
- ・ 番場嘉一郎ほか「企業会計関連諸法規の調整について〔I〕」企業会計 18 巻 6 号（1966）
- ・ 番場嘉一郎ほか「企業会計関連諸法規の調整について〔続〕」企業会計 18 巻 7 号（1966）
- ・ 番場嘉一郎ほか「Ⅱ／商法・特例法の改正と企業会計原則の課題」企業会計 33 巻 9 号（1981）
- ・ 平石雄一郎「所有する外国子会社の株式につき評価損の損金算入が否認された事例」ジュリスト 960 号（1990）
- ・ 平野秀輔『財務会計〔第 4 版〕』（白桃書房、2014）
- ・ 平松朗ほか『連結財務諸表規則逐条詳解』（中央経済社、2011）
- ・ 平松一夫編『財務諸表論〔第 2 版〕』（東京経済情報出版、2008）
- ・ 広瀬義州『財務会計（第 13 版）』（中央経済社、2015）
- ・ 広瀬義州『会計基準論』（中央経済社、1995）
- ・ 広瀬義州『新版 IFRS 財務会計入門』（中央経済社、2014）
- ・ 広瀬義州「ビジネスモデルと会計」早稲田商学 434 号（2013）
- ・ 広瀬義州『「公正ナル会計慣行」と会計基準』企業会計 67 巻 12 号（2015）
- ・ 広瀬義州編『財務報告の変革』（中央経済社、2011）
- ・ 藤井秀樹『入門財務会計』（中央経済社、2015）
- ・ 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年 6 月）』（大蔵財務協会、1967）
- ・ 藤曲武美「公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 巻 10 号（2013）
- ・ 渕圭吾「日産事件と子会社株式に関するキャピタル・ロス計上のタイミング」ジュリスト 1483 号（2015）
- ・ 本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）
- ・ 本庄資＝藤井保憲『法人税法 実務と理論』（弘文堂、2008）
- ・ 増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014）
- ・ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』（成文堂、2013）
- ・ 増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』（成文堂、2014）
- ・ 松井泰則『企業会計原則の解説 五訂版』（一橋出版、2005）

- ・ 松隈秀雄「税制簡素化部会の中問答申を終えて」税務弘報 14 卷 12 号（1966）
- ・ 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』（中央経済社、補正第 2 版、2003）
- ・ 松土陽太郎ほか『新版 財務諸表規則逐条詳解』（中央経済社、2010）
- ・ 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）
- ・ 水野忠恒編『テキストブック租税法』（中央経済社、2016）
- ・ 水野忠恒「脱税協力のために支払った手数料が、会計の公正処理基準に従ったものであると
いうことはできないとして、その損金算入を否認した事例」ジュリスト 1081 号（1995）
- ・ 水野勝『租税法』（有斐閣、1993）
- ・ 南博方＝高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第 3 版補正版〕』（弘文堂、2009）
- ・ 南成人ほか『財務諸表監査の実務—クラリティ対応』（中央経済社、2015）
- ・ 森田哲彌＝宮本匡章編『会計学辞典〔第 5 版〕』（中央経済社、2008）
- ・ 森田哲彌ほか編『会計学大辞典 第四版増補版』（中央経済社、2001）
- ・ 安島和夫「有価証券評価損の損金算入の適否が争われた事例」税務弘報 38 卷 2 号（1990）
- ・ 弥永真生『企業会計と法 第 2 版』（新世社、2001）
- ・ 弥永真生『会計基準と法』（中央経済社、2013）
- ・ 弥永真生『リーガルマインド会社法〔第 14 版〕』（有斐閣、2015）
- ・ 弥永真生『会計監査人論』（同文館出版、2015）
- ・ 弥永真生「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」判例時報 1911 号（2006）
- ・ 弥永真生「会社法・会計基準・法人税法」租税研究 716 号（2009）
- ・ 弥永真生「IFRS と会社法」企業会計 61 卷 5 号（2009）
- ・ 弥永真生「商法会計から会社法会計へ」企業会計 68 卷 1 号（2016）
- ・ 弥永真生編『過年度決算訂正の法務（第 2 版）』（中央経済社、2011）
- ・ 柳澤義一ほか『さて、IFRS を導入する！導入して気づく実務のポイント』（清文社、2015）
- ・ 山浦久司『会計監査論≪第 5 版≫』370 頁（中央経済社、2008）
- ・ 山浦久司『監査論テキスト〔第 6 版〕』（中央経済社、2016）
- ・ 山門由美「更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件」訟務月報 60 卷 5 号（2014）
- ・ 山田二郎『税法講義（第 2 版）』（信山社、2001）
- ・ 山田二郎「法人税法 22 条 4 項と商法の計算規定との関係（梗概）」税法学 202 号（1967）
- ・ 山田二郎「交際費課税をめぐる問題」田中二郎先生古稀記念『公法の理論（下Ⅱ）』
- ・ 山本紀生「米国 GAAP の設定主体と編纂—サーベンス・オクスリー法下の GAAP 構造改革

- 一」大阪国際大学紀要国際研究論叢 24 卷 2 号 (2011)
- ・吉田利宏『新法令用語の常識』(日本評論社、2014)
 - ・吉永栄助「公正会計の慣行とその斟酌について」産業経理 39 卷 5 号 (1979)
 - ・吉牟田勲『新版法人税法詳説—立法趣旨と解釈<平成 8 年度版>』(中央経済社、1996)
 - ・吉村典久「子会社株式の強制償却による減資等に係る払戻金と譲渡損益の計算」ジュリスト 1472 号 (2014)
 - ・吉村政穂「収益認識基準見直しの方向性と法人税法上の論点」租税研究 727 号 (2010)
 - ・吉村政穂「冠婚葬祭互助会における長期中断払込済掛金の計上時期」ジュリスト 1258 号 (2003)
 - ・吉村政穂「収益認識基準の見直しと税務会計との関係—租税立法における会計基準の受容—」租税研究 718 号 (2009)
 - ・米山正樹「会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度」租税研究 716 号 (2009)
 - ・我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』(日本評論社、第 4 版、2016)
 - ・渡辺進「調整意見書批判」企業会計 17 卷 10 号 (1965)
 - ・渡辺進『『税務会計特別委員会報告』批判』企業会計 18 卷 9 号 (1966)
 - ・渡辺進「税法と企業会計との調整意見書批判」産業経理 26 卷 12 号 (1966)
 - ・渡辺進「公正妥当な会計基準と税法」會計 93 卷 6 号 (1968)
 - ・渡辺進ほか「≪座談会≫企業会計審議会 税法意見書をめぐって」企業会計 19 卷 1 号 (1967)
 - ・渡辺淑夫『法人税法<平成 26 年度版>』(中央経済社、2014)
 - ・綿引万里子「一 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を船積みの時点で計上する会計処理と一般に公正妥当と認められる会計処理の基準 二 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取りの時点で計上する会計処理と一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度(下) (1996)
 - ・和田吉弘『民事訴訟法から考える要件事実』(商事法務、2009)
 - ・21 世紀政策研究所報告書「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～」(2016)