

法人税法における『公正処理基準』の 再検討

～会社法と金融商品取引法等との比較において～

2024年9月15日

税理士・糸田孝一

(Ver.2)

1

はじめに

1. 法人税法22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」

法人税法が会社法または金融商品取引法と別個独立の法規範であることは勿論であり、それぞれその目的も違う。それを踏まえたうえで、税制の簡素化のために、法人税法は法22条4項によって、課税所得計算にあたっては、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計準拠主義』）」（金子2019、348）とされた。

2. 3つの制度会計には似たような概念がある。それらの関係を分析することによって、「公正処理基準」の在り方を考察することとする。

①法人税法22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」（以下では、「**公正処理基準**」という）。

②会社法431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下では、「**公正会計慣行**」という。）およびその委任規定である会社計算規則3条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」。

③金融商品取引法193条が「一般に公正妥当であると認められるところに従って」と規定し、これを受けて、財務諸表等規則1条1項に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（以下では、「**公正会計基準**」という。）。

I 企業会計と税務会計の沿革

「公正処理基準」は昭和42年の税制改正により創設されたのであるが、企業会計と税務会計との調和を目指したものである。しかし、それまでの企業会計と税務会計がどのような関係に立っていたかについての詳細な研究はあまりない。しかし、法人課税が創設された明治32年以来、課税所得計算の基本規定が、(総)益金から(総)損金を控除するというものであることは一貫して変わっていない。そこで、企業会計と税務会計との調和を目指した「公正処理基準」を考察するにあたっては、法人課税創設以来の企業会計と税務会計の関係性を検討する必要がある。したがって、まず、各制度の沿革を概観する。

1. 賦課課税時代の企業会計と税務会計との関係

(1) 会計

安藤 (2006,351-352) は、明治初期に導入された簿記書について、「その簿記法というのが、複式簿記ですから、その簿記法は損益勘定による利益の計算、いわゆる損益法、それから元帳記録の勘定残高による貸借対照表の作成、いわゆる誘導法ですね。それから取得原価主義による資産評価であります。このような複式簿記を前提とした会計が企業の会計慣行の基礎を作っていたわけであります。」とする。

たとえば、アラン・シャンドの『**銀行簿記精法**』大蔵省(明治6年)は日本初の複式簿記書とされる(友岡2018、20)。また、福沢諭吉の『**帳合之法 二編三**』慶應義塾出版局(明治7年)や、小林儀秀訳のマルシュ著『**複式記簿法(馬耳蘇氏)**』文部省(明治9年)などは複式簿記の紹介をしている。

片野(1974)、久野(1985ab)、千葉(2009)らの先行研究からすると、明治初期にはすでにイギリス方式の決算報告が銀行はじめ当時の大企業にはすでに実施されていた。

→利益計算方式は、**損益法** (フローに着目し、収入から費用を控除する)

(2) 商法

明治23年 旧商法

明治32年 新商法制定（法律第四十八号）

- ・開業・設立時及び年1回定時に、「**財産目録**」と「**貸方借方ノ対照表**」を作成し、「財産目録」は「**目録調整ノ時ニ於ケル價格**」(**時価主義**)を付すること(26条)
- ・年2回以上配当をするときは、その時毎に「財産目録」と「貸借対照表」を作成すること(27条)等が規定された。

→利益計算方式は**財産法**（ストックに着目し、期首期末の財産差額を利益とする）

★商法と会計実務の齟齬

- ・財産法に変更する企業もあるが、会計実務上は複式簿記を行い、決算方報告の際に「貸借対照表」から「財産目録」を作成する企業もあった（商法上は、「財産目録」が先行すべき）
- ・当時の会計学者である吉田（1904、100）は、「家屋、其他の建物、機械、什器の評価は通常其**原價**の儘置くなり」として、原価主義（損益法）を変えなかった。

(3) 税法

明治32 (1899) 年 法人課税創設

- ・ 所得税法4条

「第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金…ヲ控除シタル」

→ 「**所得 = 総益金 - 総損金**」 となり、いわゆる損益計算による所得計算方式
ただし、総益金、総損金は定義されず解釈に委ねられている。

- ・ 所得税法第7条, 9条

法人が政府に提出する計算書類および政府が賦課決定する際の調査資料はいずれも「**損益計算書**」
だけであり、財産法に必要な「財産目録・貸借対照表」ではない

(ただし、大正2年改正の際に、財産目録、貸借対照表、所得明細書が追加されたが、これらは、
損益計算書の確認資料に過ぎなかったと思われる。)

「これらの規定からすると、商法が予定する利益計算方式 (**財産法**) と所得税法が予定する利益計算方式 (**損益法**) とは利益の計算方法について全く異なる計算概念に基づいていたと思われる。そうであれば、法人課税創設期には、課税所得計算が『商法の手続きによる決算利益』に基づいていた、言い換えれば商法準拠性があったというには疑問が生じる。」 (糸田2022、26)

(4) 課税実務の実態 (期間損益計算)

財産法計算体系である商法では期末の在り高によって利益を計算するため、期間損益計算は無視される。一方で複式簿記に依る損益法では**期間損益計算**が重視される。

①有形固定資産の減価償却費

先進的企業は減価償却を取り入れていたのに対して大蔵省も行政裁判所も当初はこれを否認していたが、日本郵船らに依る行政裁判によって船舶の減価償却が認められた。その後大蔵省は減価償却の必要性を認め何度か減価償却を認める改正案を国会に提出していたが否決され立法化されなかったために、大正7(1918)年に通牒という内規として減価償却を認めることとされた。昭和22年改正の際に、施行細則13条に規定された。

他方、商法は**時価主義**を採用していたために、**原価主義**である減価償却費を認めず、昭和37年に初めて取得原価主義となり減価償却を認めた。

②繰延資産

- ・創業費：主税局通牒（明治三十二年十月二日）において認められていた。
- ・建設利息：税務監督局事務官であった薄田・柴田（1925, 85）は、「会社八創業費ト同一理由ノ下ニ費用ノ前拂即繰延資産ト為シ利息配當年度ノミノ損金ニ計算セサルモノアリ」として創業費と同じく繰延処理を認めていた。

・社債発行差金：大蔵省主税局の片岡（1935, 563）は、「社債割引発行に於ける較差金は、手形割引料と同様、利子前拂の性質を有し、償還期迄の全期間に於て、各事業年度に於ける経過日数の割合に依り同率の負擔を為すべきである。」

・その他の繰延資産：片岡(1935, 557) は、「繰延資産として整理した場合と雖も其の間遁脱の意思なく且つ之を認容するも著しき弊害なしと認めらるる場合に限り、例外として法人の計算を是認することとなつてゐる。」として当時の課税庁が柔軟な対応を示していたことが伺われる。

以上見てきたように、課税実務上は、繰延資産を大幅に認める傾向にある。しかし、商法上、繰延資産を認めたのは、建設利息（明治32年）を除いて、多くは昭和37年になってからである。

③見越繰延

見越繰延とは、継続的役務提供契約において、時間の経過基準に基づいて費用・収益を計上することをいい、期間損益に計算に基づいた発生原則の現れである。

片岡(1938, 151-152) は、「總普通所得計算は『各事業年度毎』にこれを爲すを原則とするが故に時の経過に依り發生する損金、即ち利子、賃貸料、保険料等の支拂額は、當該事業年度に属する期間に對する部分に限り之を損金と認むべきである。」

然れば年額を前拂したる場合に於ける半期決算に在りては普通未経過勘定を以て繰延整理すべきであるが、若し之を為さざるときは税務會計に於ては原則として、進んで右の整理を為して未経過部分を否認する。但し、不變の慣行として、継続的に未経過勘定を繰り越さずして整理する場合は、其の間大なる負擔の變動を生ぜざる限り強いて之を否認しない。」として費用の繰延べを認めている。

収入の繰延べについても、片岡(1938, 152)は「利子賃貸料その他定期金収入にして、時の経過に依り収入すべき権利の發生する場合に於て、前受金を収入したるときは、未経過勘定の要あること繰延資産の場合と同様であり、税務取扱上何等容認すべき限りでない。」として繰延べを認めている。

★財産法を主体とする商法上は、このような期間損益計算は認められない。

吉国(1965, 93)は、「繰延費用、前払費用等についての商法の規定は極めて制限的であって、損益計算の要求を十分に充たしえない状況であり、正確な、真実の所得を追求する税務計算の要求とは必ずしも合致するところがなかった。」としていた。

→課税実務上は、所得計算において財産法計算方式は必ずしも採用していなかったことからすると、賦課課税時代においては、課税所得計算は商法とは別に、むしろ會計に近い形で運用していたと思われる。

(5) 課税所得計算

大蔵省国税局の職員であり政府委員でもあった若槻(1903, 282)によれば、「總益金トハ法人ノ受領シタル一切ノ収入ハ勿論其所有財産ノ價格増加ニ因リテ生シタル利益モ亦之ヲ包含スルモノニシテ總損金トハ其支出シタル一切ノ經費ハ勿論所有財産ノ價格減少ニヨリテ生シタル損失モ亦之ヲ包含スルモノナリ」とされていた。

明治40年6月26 8日の行政裁判所判決においても「政府力決定スヘキ法人ノ所得ハ一事業年度ヲ通シ総テノ収入支出及ヒ價格ノ増減ヲ加除シタル計算金額ナラサルヘカラス」（『行政裁判所判決録』第一八輯四八五頁）とされていた。これらは損益計算の方式をとりながら、資産の評価に関する商法の規定の考え方を取り入れたものと解釈できる。

行政裁判所評定官であった関口(1911, 74)は、「損益ハ畢竟會社財産ノ増減ヲ云フモノナル力故ニ。本法ニ於テモ亦此ノ意義ニ解スルヲ相當トス」とし、大蔵属であった武本(1913, 93)は、「益金又は損金の性質に付ては税法中別に規定なしと雖。商法の規定に依れば損益は畢竟會社財産の増減を云ふものなるが故に。本法に於ても亦此の意味なりと解すへきものとす」としていた。ここでは所得は会社財産の増減を云うというように、商法の財産法の発想に近い表現を使っていた。

その後東京税務監督局事務官であった中村(1920, 61)は「益金損金の意義」について、「益金とは正味資産の絶対的増加を来たすべき取引原因を謂ひ、損金とは正味資産の絶対的減少を来たすべき取引原因を謂ふ。…即ち、會計學的言辞を以てすれば、益金とは収益的収入にして損金と収益的支出なりと稱するを得べし。」とした。中村は、益金・損金を結果たる財産の増減ではなく、その原因である取引に着目している点で損益利益計算の発想が色濃くなっている。

薄田・柴田(1925, 61)は、「益金トハ資本ノ拂込以外ニ所テ（原文ママ）純資産ノ増加スヘキ原因トナルヘキ一切ノ事實ヲ指スモノトス...（中略）...、損金トハ純資産減少ノ原因トナルヘキ一切ノ事實ヲ指スモノトス...（中略）...、會計學ニ於テ収益的収入ト稱スルハ即益金ニシテ収益的支出ト云フハ損金ナリ」とされた。

ここでの表現は、いわゆる**純資産増加説的**な表現であり、後の昭和25年法人税取扱通達第二章第一の51項、52項において同じような表現が採られている。そこで、これらの表現をもって、税法は財産法であるかのように思われるが、実際の計算においては前述したように、まさに損益法の手法を採用している。

そこでこれをどのように解すべきであるかであるが、商法が財産法を採用している以上は、それを否定することは出来ず、形式上は所得を財産法的な会社財産の増減と表現しながらも、実質上は損益法により計算していた解することが出来るのではないか。このように解したとしても、「これは現在の会計学でも同じであり、損益法利益計算により損益が求められ（正確には総合損益勘定で損益が求められる）、貸借対照表利益は純資産の増減という側面から利益を表し、損益計算書利益は損益という観点から利益を表しているに過ぎない。これは複式簿記に基づく損益法利益計算を採用する以上は当然の帰結であろう」（糸田2023, 11）から、何ら矛盾するものではないと解する。

その後、申告納税制度が始まるまで

(1) 税法

大正9年全文改正 法人を独立の課税主体

昭和15年 法人税法として独立

しかし、法人の所得計算の基本規定は、「総益金」から「総損金」を控除するという従来からの規定に変更はなかった。

(2) 商法

明治44年改正 時価以下主義

昭和13年改正 営業用固定資産取得原価主義, その他 時価以下主義

これらの改正と原価主義との関係は、当時の商法学者である松波(1923, 515)によれば、時価以下主義は商人の便宜を許し債権者等に何ら弊害が無いという理由であった(松波自身は時価以下主義(低価主義)に対しては真実に反するというため反対である(松波1923, 516))。

その後も、商法が一貫して財産目録と貸借封照表を用いた財産法利益計算方式を採用していた点については変更がない。

(3) 会計

黒澤(1990, 4-5)によると、「明治簿記史時代は、明治6年から明治32年前後にいたる前期と、その後大正初期にいたる後期とに区別することができる」とし、前期は「複式簿記の普及発展の時代に属する」とし、後期は、「明治中期にはじまる近代立法運動は、近代国家としての明治日本の新生面を聞いたものではあるが、明治初期以来旺盛な展開を示した明治簿記時代は、逆に**沈滞の時代**を迎えるにいたった。」

会計と税務との関係については、大正期に入ると、**日本会計学会**が設立され同学会が雑誌『**會計**』を発刊するようになって、議論が活発化されるようになった。

大村(1977,6)によれば「大正六年(一九一七年)には、日本会計学会が誕生し、雑誌『**會計**』が発刊されて、一つの転機が訪れた。それは、この雑誌が、所得計算の会計学的見地との論争の場となったからである。編集者の特別の意向もあって、これに税務職員が参加するようになると、税法の所得計算の解釈論、立法論を巡って華々しい論戦が展開された。そして、この論争を通じて、税務関係者と学者、実務家との間に意思の疎通が図られるとともに結果として、**税務会計**（この言葉は昭和になってからできたものであるが）の発展に寄与することになった」としている。

また、昭和9(1934)年に日本で最初の会計基準である**財務諸表準則**が、吉田良三らが中心となって商工省臨時産業合理局の財務管理委員会によって発表された（ただし、法制化されず、啓蒙的意味合いに過ぎないものとなった）。

その後は、戦後に入り、昭和23(1948)年に**証券取引法**の制定、昭和24(1949)年に**企業会計原則**が制定されるまでは特に大きな変化はなかった。

2. 申告納税制度以降の企業会計と税務会計との関係

昭和22年改正により、申告納税制度が全法人に対して開始された。

(1) 会計

昭和23年：証券取引法の制定

・ 損益法の重視（英米法系）

昭和24年：企業会計原則の公表

■ 企業会計原則

・ 「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準である」（前文二1）

・ 「将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである」（前文二3）

昭和25年：「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（財務諸表規則）の制定

「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慣習に従うものとする」（1条）→昭和38年改正により、「慣習」が「基準」に改められた。

昭和35年：企業会計審議会中間報告「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書・第一から第三」

昭和37年：企業会計審議会中間報告「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書・第四, 五」

平成8年以降「会計ビッグバン」

平成9年：企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」

平成13年：財務会計基準機構（Financial Accounting Standards Foundation : FASF）が設立され, そのもとに企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan : ASBJ）が設置された。

平成18年：金融商品取引法の制定（証取法廃止） 財務諸表規則1条1項に変更はない。

平成21年：企業会計審議会中間報告「我が国における国際会計基準の取扱いについて」

平成30年：企業会計基準委員会（ASBJ）は、「収益認識に関する会計基準」及び同適用指針を公表

(2) 商法

昭和26年：企業会計基準審議会中間報告「商法と企業会計原則の調整に関する意見書」

昭和33年：法制審議会商法部会「会社の計算規定改正の問題点」

昭和35年：企業会計基準審議会「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」

昭和37年：商法改正 **損益法重視**

取得原価主義の採用，繰延資産の範囲拡大，引当金規定の新設等

昭和38年：「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」(計算書類規則)

企業会計原則上は当期業績主義により剰余金計算書にあたるものを、商法上は特別損益とした。(企業会計原則は昭和49年に包括主義へ移行)

昭和44年：企業会計審議会「商法と企業会計原則の調整について」

昭和49年：商法改正 **損益法へ転換**

財産目録廃止，32条1項「会計帳簿の作成」、33条2項「**損益法（誘導法）**」

32条2項「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**」

※昭和49年の商法及び商法特例法により，大会社において公認会計士等の**会計監査人による計算書類の監査**が行われることとなったため，証券取引法による公認会計士等の財務諸表監査と齟齬が生じることを防ぐことが大きな理由であった。

平成10年：法務省と大蔵省との共同研究会「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」

→平成11年度商法改正（商法等の一部を改正する法律 平成十一年八月十三日法律第二百二十五号）において、金融商品の一部について時価評価が導入された。

平成17年：会社法制定 431条「**一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うもの**」（**公正会計慣行**）

会社計算規則制定 3条「**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斟酌しなければならない**」

(3) 税法

昭和22年：法人税法改正

全法人申告納税の採用 減価償却を税法上認める（法人税法施行細則13条）

・法人税法第18条第1項「納税義務ある法人は、…各事業年度終了の日から2箇月以内に、その**確定した決算に基づき**当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金額を記載した申告書を政府に提出しなければならない。」現行74条1項にほぼ同じ

昭和25年：シャープ税制 貸倒準備金（引当金）、船舶修繕引当金の創設

法人税基本通達（直法1-100, 昭和25年9月25日）を公表した。

* その後の引当金は、昭和27年に退職給与引当金（平成14年廃止）、昭和40年に賞与引当金（平成10年廃止）と返品調整引当金（平成30年廃止）、昭和45年に完成工事補償引当金（昭和46年製品保証等引当金に改称）（平成10年廃止）

昭和27年：企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」

企業会計原則中心主義との批判が強く、税法と企業会計を調整するという議論には至らなかった。

昭和35年：税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申」

昭和36年：税制調査会「国税通則法に関する答申」

昭和38年：税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する符申」

昭和40年：法人税法全文改正（昭和22年法律第28号の全部改正）

創設以来の「総益金」「総損金」から「益金の額」「損金の額」に改正。

吉国(1965、217)は、「かつて総益金、総損金については、これが財産計算的なものをあらわすとか、法人税の所得計算は、近代的な成果計算を取り入れていないとかいう批判があったが、…、総益金、総損金は、他の補足的な規定、…の諸計算を前提とする、その総体としての所得計算を基礎にして解釈さるべきものであって、税法の予定する所得計算は、近代的な成果計算に一致するものとなっていたものである。新法は、これをさらに明らかにするために、益金の額および損金の額が、通常の収益、費用対応の計上と同じカテゴリーに属することを法律に明らかにしたものである。」

法人税法2条26号（現行25号）「損金経理」 法人税法74条1項「確定決算主義」，旧通達の廃止

◎法人税に関する取扱通達が増加し始めていた。

昭和25年の税制改正に伴う法人税基本通達

昭和28年のたな卸資産の評価・減価償却等の会計処理に関する通達

昭和34年，同35年には賞与，たな卸資産，固定資産及び繰延資産に関する一連の通達

その後昭和40年には，法人税法の全文改正に伴って通達も詳細にわたり税務行政は複雑化していった。

昭和41年10月：企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」

「1 企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入」と「2 自主的経理の容認」を掲げた。

昭和41年12月：税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」

「第1 税制複雑化の原因とその弊害」、 「第2 税制簡素化の基本的方向」 および「第3 税制簡素化のための具体的措置」について答申した。

※昭和41年に公表された意見書も答申も、課税所得は「継続して適用する健全な会計慣行」によって計算する旨の基本規定を設ける点を述べている点が注目される。

昭和42年：税制改正「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)の制定(法人税法22条4項)。

平成10年：税制改正(税収中立的改革) 「課税ベースの拡大」多くの引当金が廃止

平成30年：税制改正 22条4項に「別段の定めがあるものを除き」という文言が追加され、「別段の定め」として22条の2が新設

Ⅱ 「公正会計慣行」と「公正会計基準」の関係

① 会社法431条「株式会社の会計は、**一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行(公正会計慣行)**に従うものとする。」

会社計算規則3条「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、**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。」。

② 金融商品取引法193条「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**に従つ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。」

財務諸表等規則1条1項「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(公正会計基準)**に従うものとする」

1. 上述した歴史的経緯からも明らかのように、会社法と金融商品取引法は密接な関係に立ち、**会計制度の一元化**が進められた。

会社法431条の「**公正会計慣行**」は、具体的には、会社計算規則3条の「**一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行**」として表される。

→「**その他の**」は包括的例示のため、前段の「**一般に公正妥当と認められる企業会計の基準**」は、後段の「**企業会計の慣行**」に含まれる。

∴会社計算規則3条前段の「**一般に公正妥当と認められる企業会計の基準**」が、財務諸表等規則1条1項の**公正会計基準**と同一の概念であれば、**公正会計慣行が公正会計基準**を含む、という関係になる。

原（2008、283-284）は、「これまで、旧商法第32条第2項の『公正ナル会計慣行』については、『企業会計原則』そのものではないと解する説が有力であり、会社法第431条が旧商法32条2項と実質的に変わらないとされていることを勘案すると、会社計算規則第3条に規定する『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』と『公正会計基準』（財務諸表規則1条1項における『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』の意味：筆者注。）を同義と捉え、企業会計原則等の明文化された会計基準そのものを指すものと解することには疑問がある。また、企業会計原則等の明文化された会計基準そのものを、『会計慣行』として表現することにも違和感を抱かざるを得ない。」として、両概念を同一視することに懸念を示す。

しかし、会計制度の一元化が進められた沿革および両規定とも「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」という同一の文言を使用していることからすれば、この文言自体については同一の概念を示していると解すべきである。

したがって、財務諸表規則に言う「公正会計基準」と会社計算規則にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は同一の概念と解するので、財務諸表規則に言う「公正会計基準」は会社計算規則にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行」に含まれることになるので、会社法に言う「公正会計慣行」に含まれると解される。

ところで、財務諸表規則においては、その1条2項3項において、企業会計審議会等の作成する会計基準が「**一般に公正妥当と認められる企業会計の基準**」(公正会計基準)とされることを明示しているが、概略すると次のようになる。

- ①企業会計審議会の公表する会計基準は、「**公正会計基準**」とされる(2項)。
- ②企業会計基準委員会の公表する会計基準は、金融庁長官が認めたものに限り、「**公正会計基準**」とされる(3項)。

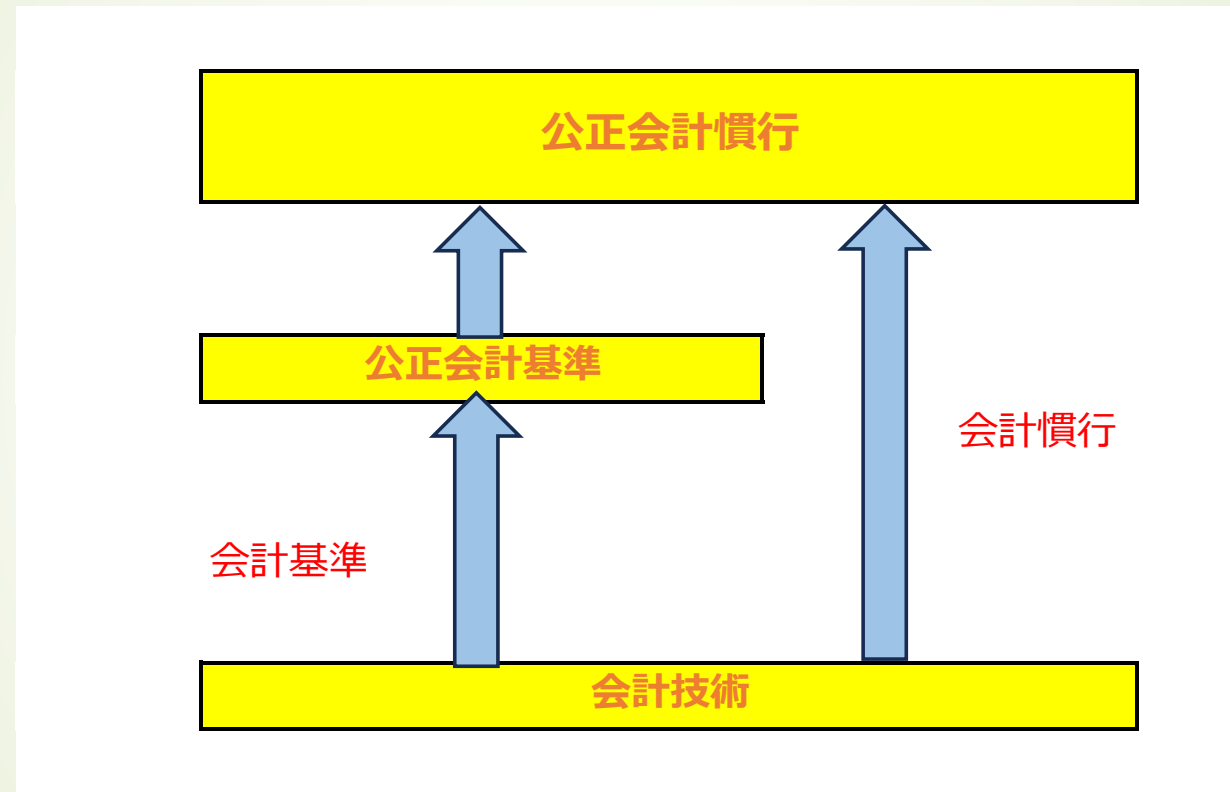
したがって、①②に該当するものは、財務諸表等規則1条1項の「**公正会計基準**」とされ、会社計算規則3条を通じて、会社法431条の「**公正会計慣行**」に含まれることになる。

2. ここで問題となるのは、これら以外の、たとえば公認会計士協会の定める実務指針や中小企業を対象とした「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」等の会計実務ルールである。これらは、公認会計士による監査、中小企業の会計処理の方針を定めたものであるが、これらは「**公正会計基準**」となりうるかである。

→上記の①②に含まれない以上、これらは1項に言う「**公正会計基準**」には含まれない。

したがって、会社計算規則3条の「**その他の企業会計の慣行**」に含まれるかの判断となる。

「公正会計慣行」と「公正会計基準」の関係の図式



出典：筆者作成

Ⅲ 「公正処理基準」と「公正会計慣行」の関係

①法人税法22条4項「（収益の額、原価・費用・損失の額は、）別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に従って計算されるものとする。」

②会社法431条「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行（公正会計慣行）に従うものとする。」

会社計算規則3条「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、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。」。

1. 学説

北野（1994、74）は、「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』は企業会計で発達した会計慣行といえるが、法的にはそれは商法の計算秩序の予定するところであって（現行商法一条＝商慣習法，三二条二項＝「公正ナル会計慣行」等），その意味では単なる事実概念ではなく，商法上の法規範概念である。」とする。

したがって、この考え方によれば、「公正処理基準」と「公正会計慣行」は、ほぼ一致する。

原（2008、302）は、「法人税法第22条第4項の規定の創設以降の公正処理基準に関する議論や裁判例を踏まえ、公正処理基準の概念上の位置付けについて検討した結果、公正処理基準とは、税法以前の概念や原理，すなわち健全な会計慣行を指すものであって、法人税法独自の概念ではなく，会社法における公正会計慣行とほぼ同じ概念を指しているものである」として、「公正処理基準」と「公正会計慣行」はほぼ同じ概念とする。

金子（2019、348）は、「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。」とする。

この考え方も、「**公正処理基準**」と「**公正会計慣行**」は、ほぼ一致するとする。

他方で、「**公正処理基準**」が「**公正会計慣行**」に一致するというのではなく、「**公正処理基準**」には法人税法の目的等が加味されるとする考え方もある。

たとえば、増田（2013、142）は、「法人が行った益金及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、結局のところ、その会計処理の基準によって担税力が適正に測定されているといえるか否か、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである」

2. 判例

大竹貿易事件最高裁判決（最高裁判決平成5年11月25日民集47巻9号5278頁）が、「**公正処理基準**」に「法人税法の企図する公平な所得計算」という要請が含まれていることを示した初めての判決である。その後の判決は、この最高裁判決を引用して、「**公正処理基準**」と「**公正会計慣行**」とは一致せず、「**公正処理基準**」は法人税法独自の観点から判断している。

しかし、「法人税法独自の観点から」「**公正処理基準**」を判断するという判例の考え方は、同じような事案について同じように大竹貿易事件最高裁判決を引用したにも拘らず結論を異にするという事態を招いた。

- ・不動産流動化取引に関する実務指針（公認会計士協会）に関わる事案について異なる判決となったビックカメラ事件高裁判決（東京高判平成25年7月19日訟務月報60巻5号1089頁）とオリックス銀行事件高裁判決（東京高判平成26年8月29日税務訴訟資料264号順号12523）

- ・過払金返還請求事案について異なる判決となったTFK事件高裁判決（東京高判平成26年4月23日訟務月報60巻12号2655頁）とクラヴィス事件高裁判決（大阪高判平成30年10月19日判例タイムズ1458号124頁）

→「**公正処理基準**」に法人税法の観点を導入することは、その判断の基準が不明瞭であるために、異なる判断を導く危険があり、それは納税者の予見可能性に反する結果を招く恐れがある。また、「**公正処理基準**」に反するという事だけをもって企業のした会計処理否認することは法22条4項がある意味「一般的な行為否認」となってしまうことも懸念される（渡辺2017、91）。

3. 税法と商法の沿革からみるに、当初は税法と商法の利益計算方式は全く異なるものであり、実務上の課税所得計算は会計上の損益法に近いものであった。しかしその後は、商法も損益法に転換することとなったために、その差は無くなった。したがって、現在では、所得もしくは利益計算の算定技術は一致していると言ってもよい。

しかも、「**公正処理基準**」が、「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける」（「昭和41年簡素化答申」）という立法趣旨であったこと、および「**公正処理基準**」が確認規定であるという多数説の考え方からすれば、「**公正処理基準**」と「**公正会計慣行**」は一致するものと解することが妥当であろう。

さらに、「**公正処理基準**」は、収益・原価・費用・損失の額の解釈にあたって適用される基準であるが、これらの収益・原価・費用・損失は企業会計上の概念である（借用概念）。借用概念については「他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。」（金子2019、127）とする統一説が有力であり、この考え方によれば「**公正処理基準**」は企業会計に従って判断されなければならないと解される。

また、「**公正処理基準**」に法人税法独自の観点を盛り込むことは、判例で見たように、その概念の不明確性ゆえに異なる結果を招くことが多く、また、「一般的な行為否認」規定となってしまふ懸念もある。

もちろん、商法（会社法）も税法も、それぞれの法目的にしたがって、配当利益計算や課税所得計算を行うが、それはそれぞれの明文の規定により行われるべきものであり、「**公正処理基準**」の解釈の中に盛り込むべきではない。

4. つぎに、「**公正処理基準**」と「**公正会計慣行**」が一致するとした場合に、この両者の相互関係が問題となる。つまり、「**公正処理基準**」を包括規定とする税務会計と、「**公正会計慣行**」を包括規定とする会社法会計との関係について考察する。

金子（2019、349）は、「わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『**会計の三重構造**』を前提としている」とする。

この考え方が有力であるが、これは、課税所得計算は、商法（会社法）に準拠するという考え方である。しかし、沿革から見たように、課税実務においては、当初から財産法であった商法に準拠することなく、損益会計の考え方を取り入れていたのであるから、商法が損益法に転換したからと言って、急に商法に準拠するとするのは、あまり論理的ではない。

金子が三層構造を取る理由の一つに、法人税法74条1項の「『確定した決算』に基づき行うべき旨の規定」を掲げる（金子、349）。これは同条項を、「商法（会社法）上の確定決算」と解釈するからである。

しかし、同条項に商法（会社法）の文言はないという文理解釈上の理由、また前述した歴史的沿革から見ても課税実務上は商法（会社法）に準拠しているとは言い難い。

また、次のように商法（会社法）準拠主義の実質的理由にも乏しい

①総会による企業の最高の意思表示

→会社の経営判断は基本的には取締役（会）に委ねられ、その業務決定・執行の一貫として行われる（会法348、362）。会社の計算も取締役（会）の業務執行の範囲内のものと解される。もし会社の決算において最高の意思決定が必要であれば、会計監査人設置会社において総会の承認が不要であるとされた規定（会法439）と矛盾する。

②脱税というモラルハザードの抑制

→株主はたとえ配当利益が減少しても、法人税負担による企業価値の下落を避けるために、株主により会社の租税回避行為を監視することは期待できない。

③二重の帳簿作成の防止

→会計システムが発達した現在においては、あまり理由にはならない。

④ドイツ税法の基準性の原則に準じる

→ドイツでは商法上の「正規の簿記の諸原則」が税法をもカバーしているため、商法上の決算利益も課税所得計算も「正規の簿記の諸原則」により作成されるという関係にたっているが、日本の企業会計原則における「正規の簿記の原則」（一般原則二）は会計上の一般原則の一つに過ぎない

以上から、税務会計は商法（会社法）会計に準拠することなく、直接企業会計に準拠するものと解する。

5. 租税法律主義との関係

税務会計が商法（会社法）会計に準拠することなく、直接企業会計に準拠するとした場合には、結果的に課税所得計算が法律ではない企業会計に準拠することになるが、これは租税法律主義（憲84）に反することにならないのかが問題となる。特に、**課税要件法定主義**がここでは問題となる。

課税要件法定主義とは、金子（2019、81）によれば、「課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は、国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないこと」を意味する。

これについて、谷口（2018、249）は、「公正処理基準に関する解釈権限を企業会計に委譲することは、公正処理基準を行政にとって『第三者性』のあるルールとすることを意味するので、法22条4項が収益、費用及び損失の計算を公正処理基準によることにしても、行政による『お手盛り』による課税すなわち恣意的課税を排除するという租税法律主義の目的を阻害することにはならない。」として、租税法律主義の実質的目的に反しないものとする。

「租税法律主義は、歴史的・沿革的には、行政権の担い手たる国王による恣意的課税から国民を保護することを目的とした」（金子2019、80）ものであることからすれば、この考え方には説得力がある。

しかし、これに対しては、本来、課税の民主主義的統制を意図した課税要件法定主義の要請を満たすと言えるのかの疑問が呈されているが、これに対して谷口（2018、250-251）は、「法22条4項を新設・挿入し、その限りで（最低限ではあるが）『公正処理基準』の民主的正統性を確保しつつも、『公正処理基準』に関する解釈権限を企業会計に委譲し『公正処理基準』の民主的正統性を犠牲にすることを『勇断』したと考える」ことを前提としたうえで、「公正処理基準の民主的正統性の回復は、そもそも、立法者がなすべきことであり、裁判所の任務ではない…。立法者がそうするかどうかはともかく、公正処理基準の民主的正統性は、立法者が収益、費用及び損失の計算に関する事項を個別具体的に詳細に規定することによって、回復されるべきである。」とする。

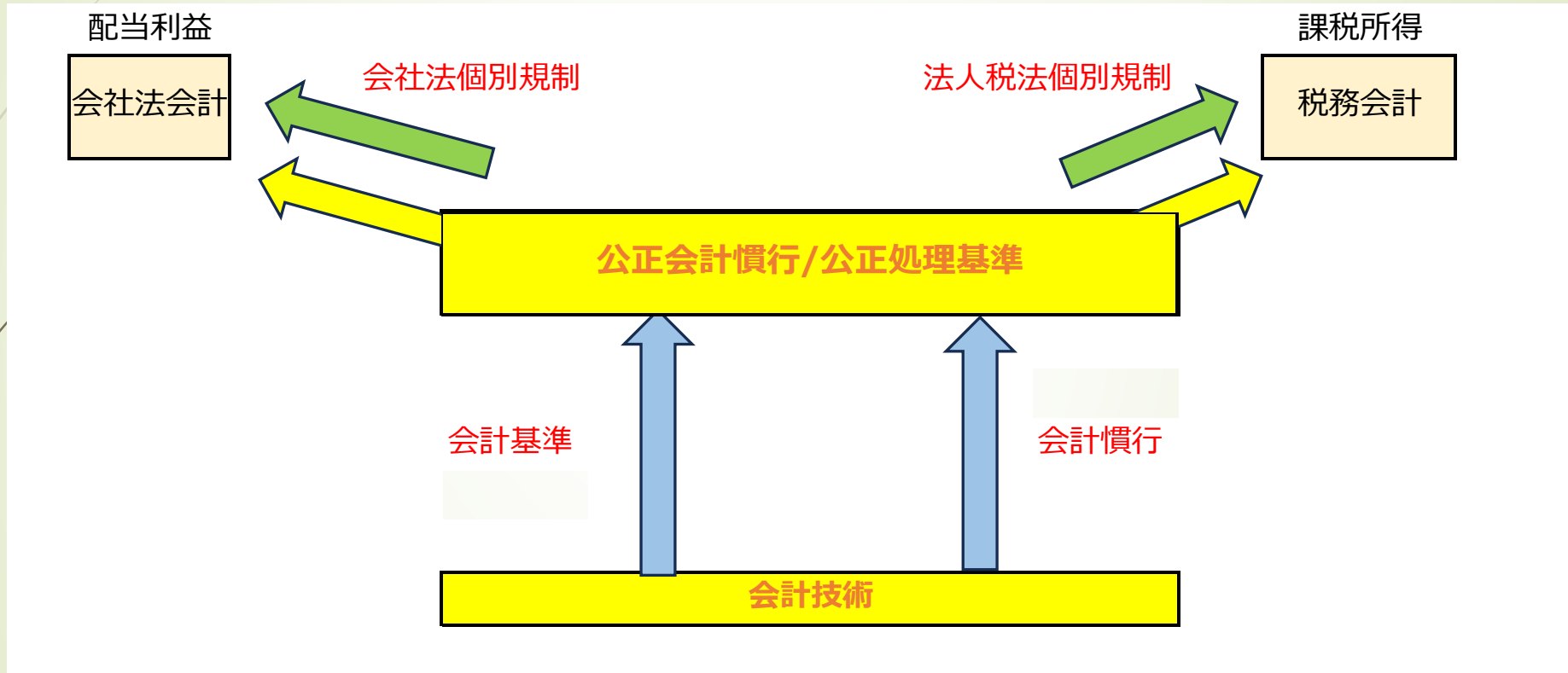
確かに、租税法律主義の実質的目的を重視する考え方は、自由主義的側面に着目した考え方である。そのため民主主義的側面が疎かになったように感じられる。しかし、「公正処理基準」によって課税所得計算が企業会計に準拠されるということは、立法が企業会計に委任をしたものと解すことが出来る。つまり、企業会計のうちに「一般に公正妥当なもの」であれば、税法に特にこれを排除する規定がない限りその利益算定技術を課税所得計算にあたって用いることを立法が認めたものと解することが出来るのではないか。

いわば委任立法の原理に準ずることが出来るのではないかと解する。ただ、それを前提とした場合には、「公正処理基準」は内容がかならずしも明確ではないため、課税要件明確主義に反するのではないかととの疑問が生じる。

これについて、武田（1968、35-36）は、「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、その時々¹の社会経済的意味状況下において成立する価値（妥当な会計的判断）の均衡体系であって、長い歴史的²時間の中で安定的となった行為基準としての性格を持っている。かかる安定的行為基準は、反復（模倣）、対立、適応という過程をへて成立するもので、その時々¹の社会経済的意味状況の変化に応じて相対的に変化するものであって、決して客観的・固定的なものでもなければ、具体的・個別的なものでもない。それは多分に歴史的²性格をもっている。」とする。

「公正処理基準」が単なる不明確な概念であれば、課税庁に白紙委任をしたことと変わらないであろう。しかし、「公正処理基準」に該当するか否かの判断は、課税庁が自由に行うものではなく、その時の社会的経済的状況に応じて企業会計上の判断として行われるものであるから、委任立法を禁止する趣旨には反しないものと解する。金子（、86）が「その必要性と合理性が認められる限り、この種の不確定概念（中間目的ないし経験概念を内容とするもの：筆者注）を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない」というところの、「その必要性と合理性が認められる」ものと解する。

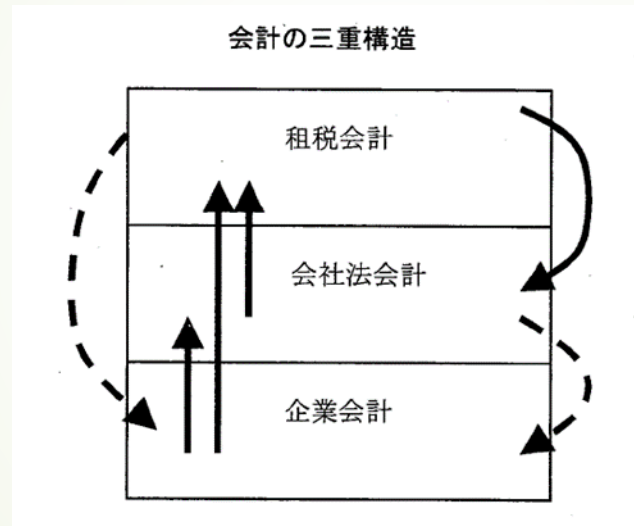
「公正処理基準」と「公正会計慣行」の関係の図式



出典：筆者作成

IV 「公正処理基準」と「公正会計基準」の関係

この2つには直接の関係はないとするのが通説である。たとえば、三重構造説のように、まず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計があるとされる。

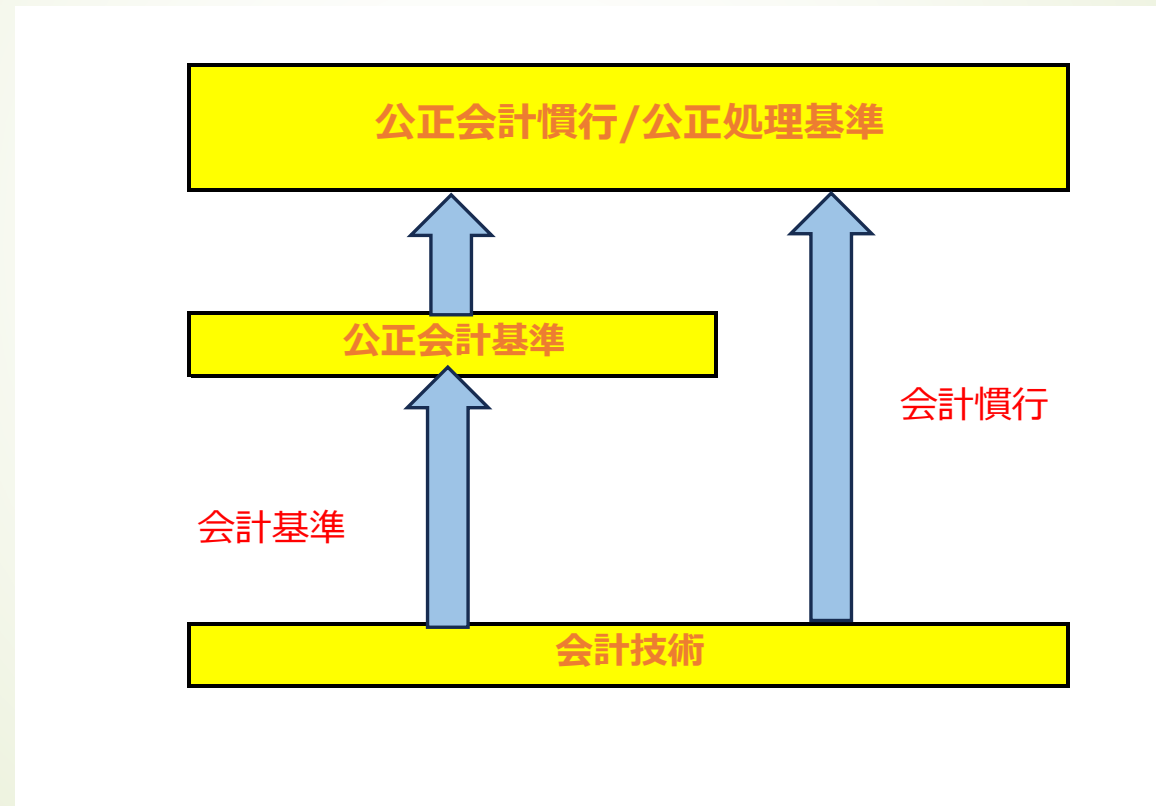


出典：金子宏「公正妥当な会計処理の基準
(法人税法22条4項)について」租税研究707号
(2008年) 6頁

しかし、前述したように「公正会計慣行」が「公正会計基準」を内包し、「公正処理基準」と「公正会計慣行」が同じ概念であると解するのであれば、論理的には「公正処理基準」が「公正会計基準」を内包すると解されるので、この2つの間に関係がないとは言えない。

「公正処理基準」「公正会計慣行」「公正会計基準」の関係の図式

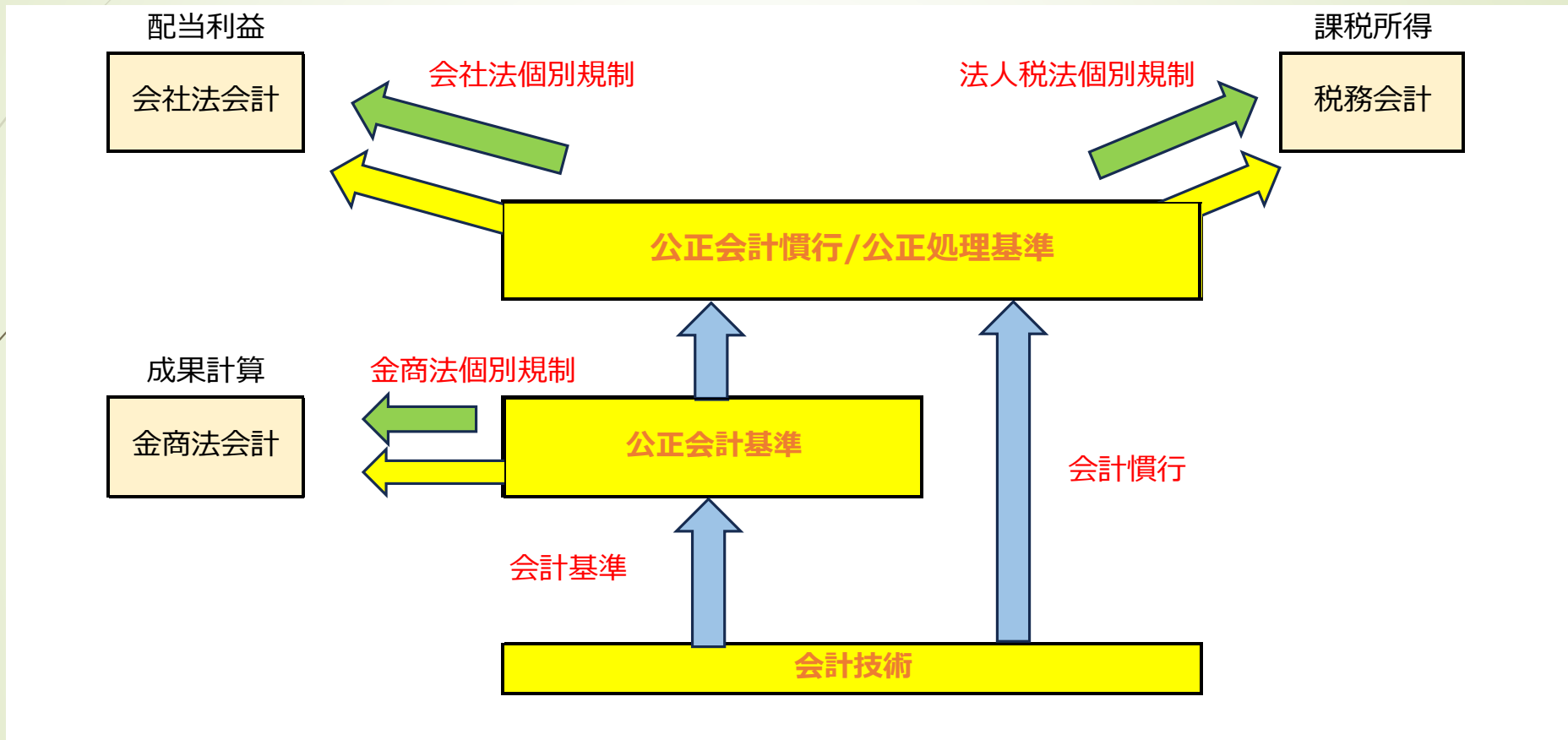
- 「公正会計慣行」と「公正処理基準」は一致し、両概念とも「公正会計基準」を内包する関係にたつ。



結論

37

- 税務会計が会社法会計に準拠するのではなく、直接に企業会計(会計技術)に準拠する。



出典：筆者作成

参考文献

- ・安藤英義. 2006. 「商法と会計—歴史から見る相互の関係—」 『横浜経営研究』 26(3・4) :3 51-364
- ・糸田孝一. 2022. 「法人課税創設期における所得課税計算の商法準拠性について」 『プロフェッショナル会計学研究年報』 15,23-42
- ・大村巍. 1977. 「会計思考の発展と所得計算論争-大正年代の論争を中心として」 税大論叢11、1-50
- ・片岡政一. 1935. 『税務會計原理第一』 文精社
- ・片岡政一. 1938. 『税法上の損益』 第一書房
- ・金子宏. 2019. 『租税法〔第23版〕』 弘文堂
- ・北野弘久. 1994. 『現代企業税法論』 岩波書店
- ・黒沢清. 1990. 『日本会計制度発展史』 財経詳報社
- ・薄田岩宝. 柴田辰平. 1925. 『第一種第二種所得税法講義』 広島財務協会.
- ・関口健一郎. 1911. 『現行所得税法要義』 巖松堂
- ・武田隆二. 1968. 『法人税法精説』 森山書店
- ・武田昌輔. 1970. 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」 税大論叢3号 111-174
- ・武本宗重郎. 1913. 『改正所得税法釈義』 同文館

- ・ 谷口勢津夫. 2018. 「〈論説〉公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正統性の確保—」 近畿大学法学65巻3,4号
- ・ 千葉準一. 2009. 「明治前商法期における英国型報告会計実務の形成と変容」 『経済志林76 (4) :375-401
- ・ 友岡賛. 2018. 「明治時代における洋式簿記の導入：日本会計通史・序説 (2)」 三田商学研究、第61巻第2号
- ・ 中村継男. 1920. 『改正法人所得税法詳解』 東京税務二課会
- ・ 原省三. 2008. 「公正処理基準に関する一考察」 税大論叢58号
- ・ 久野秀男. 1985a. 「わが国財務諸表の生成に関する事例研究—先駆的な諸株式会社の『考課状』による実証—」 『学習院大學経清論』 22(2) :1 -89
- ・ 久野秀男. 1985b. 「わが国財務諸表の生成に関する事例研究—先駆的な諸株式会社の「考課状」による実証 (承前) —」 『学習院大學経清論』 22(3) :1 -82
- ・ 増田英敏. 2013. 『リーガルマインド租税法〔第4版〕』 成文堂 (2013年)
- ・ 松波仁一郎. 1923. 『日本商法総則』 有斐閣
- ・ 吉国二郎. 1965. 『法人税法』 財経詳報社
- ・ 吉田良三. 1904. 『最新商業簿記学』 (同文館)
- ・ 渡辺徹也. 2017. 「企業会計と租税法会計の乖離,公正処理基準の現代的意義」 租税研究818号

ご清聴、ありがとうございました。