

法人税法 22 条 4 項の制定経緯を踏まえた企業会計と 課税所得計算の関係性に関する一考察

小林 裕 明

【キーワード】 法人税法 22 条 4 項、課税所得計算、公正処理基準、税制簡素化、商法計算規定改正

はじめに

法人税法（以下、「法」という。）22 条 4 項は、課税所得計算が企業会計原理に立脚しており、原則として企業会計に準拠して行われるという基本規定と考えられている¹⁾。この基本規定が立法されることによって、課税所得計算が原則的に当時の企業会計原則ないし健全な会計実務慣行に従って行われることが明白になったと理解される。

一方、この規定が課税実体規定の立法に及ぼす効果や会計慣行と別段の定めとの関係性については、多様な考え方が取り得ると思われる。「税制簡素化についての第一次答申」は、別段の定め立法は税法固有の要請を満たす必要最小限に止めることを建築したが、この方針は別段の定めが課税所得計算をどこまで律するかという問題と不可分である。その議論が熟さないまま一方的に会計慣行への委任が進み、税制の簡素化が推進された形跡はない。

また、基本規定制定による効果として、別段の定めを税法固有の政策的規定と位置付けた場合、それが規律しない空白部分は企業会計原理に委ねられるとする解釈が成立する。しかし、別段の定めを政策的規定に特化したものと捉えるには、なおその方針に基づく立法が完遂されていなければならないが、これもまた未了であろう。

本稿では、法 22 条 4 項の立法経緯を省みることにより、その背景となった事情（法制過程における議論や実務における批判・要望）を明らかにし、それが法文の制定や課税所得計算に及ぼした影響及び会計慣行と別段の定めとの関係性、特に新たな会計処理が創出された場合の課税所得計算の対応について考察する。立法当初から法 22 条 4 項が求められた役割を探ることにより、この時代における企業会計と課税所得計算の関係性が明らかになると考え、その試論を展開したいと考える。

なお、本稿は法 22 条 4 項が立法されるまでの経緯及び背景に関する研究の一環であり、その結論部分を構成している。昭和 24（1949）年に企業会計原則が公表されて以降、諸法令

に対する指導性を発揮する立場から、企業会計と税法との差異及びその解消に関する議論が始まっている。その議論の中で、課税所得計算においても企業会計の原理や実務慣行を尊重するために、諸外国の立法例を参照して課税所得計算に関する基本規定の制定が提言されている。(同様に、商法会計においても、企業会計実務が強行法規に反する弊を防止するため、会計包括規定の制定が提言された。)そして、昭和33(1958)年より商法計算規定の近代化が議論され、昭和37(1962)年に改正が実現し商法会計の損益法への転換が図られた。これらの動向は課税所得計算の円滑な実施に影響を及ぼす要因になったと考えられるところ、その検討を別稿に委ねている。

1 立法経緯を踏まえた企業会計と課税所得計算の関係性の検討

1.1 昭和37年商法改正による商法決算と課税所得計算との接着

法人税法(以下、「法」という。)22条4項制定前の時代は、高度経済成長を経て企業会計がともに成熟化していく過程であった。昭和24(1949)年の企業会計原則の制定を受け、昭和30年代には企業会計実務において損益法の思考が広範に浸透しすでに定着していたとみられる。商法会計も近代化を図るため、財産計算的思考の残滓を取り除き損益法への転換を志向していた。昭和35(1960)年に改正要綱がまとめられ、昭和37(1962)年には商法計算規定が改正され、取得原価主義が採り入れられた。この改正の翌年には計算書類規則が定められ、省令のレベルで商法会計の細目が規定された。また、企業会計原則も商法改正に呼応する形で昭和38(1963)年に修正がなされ、両者の主要な差異が取り除かれた。

課税所得計算は、益金から損金を控除して所得を算定する計算構造を有しており、基本的な考え方は損益法と符合する。また、個人所得の青色申告の普及の動きとも並行して、法人の記帳慣行が拡大し継続的な帳簿記録に基づく損益計算が充実したことから、会社決算は商法の時価以下主義による資産評価にかかわらず、すでに損益法に基づく利益計算が定着していたと考えられる²⁾。したがって、確定決算主義の立場からは、商法の改正を機に、商法決算と課税所得計算が矛盾なく有効に接着するようになったといえるであろう。商法改正後も、課税所得計算との開差を縮小するための税法改正が段階的に行われ、両者の差異が漸進的に解消され関係の整理が図られていった。

このように商法会計の転換が図られ、商法の計算規定と課税所得計算の基本思考とが、企業会計の損益法原理を介して接近が図られ両者の結合が強まったことは、健全な会計慣行への依拠を示す法人税法の基本規定を設ける背景の一つになっていると考えられる。

1.2 法22条4項の基本規定性と別段の定め的位置付け

税制の簡素化の機運が高まり、昭和40(1965)年には、「法人税制の体系の整備、表現の

平明化および個別規定の簡素合理化³⁾を目指した法人税法全文改正が行われた。

続く昭和 41 (1966) 年 12 月に「税制簡素化についての第一次答申」(以下、「簡素化答申」という。)が発出され、税法の平明化、税務行政の事務の簡素化を推進し、納税者の便宜を図る基本的な方向性が示された。簡素化答申の中で、税制の複雑化を招いた原因の一つとして、税務行政が事案を公平に処理しようとするあまり、画一的な取扱いが累増し、「課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにもかかわらず、必ずしも社会の実態に即さないと思われる独特の概念を生み、また税制の執行においても、画一性を追うあまり個別の事情を疎外し、弾力的な処理ができなくなっている」(39 頁) 点が指摘されている。

簡素化答申は、簡素化のための具体的措置の一つとして「商法、企業の会計慣行等との開差の縮小」をあげ、その項目の措置の一つとして「所得計算の基本規定」の制定を提言した。その内容は、「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」(43-44 頁) すると記述されている。この提言は、企業利益が原則的に課税所得と一致するという基本理念からスタートしている。これは、所得の算定が企業会計の利益計算プロセスを踏襲し、そこからの離脱が必要な場合のみ別段の定めに基づく調整計算を行うという基本構造を導いている。つまり、企業利益の修正が必要な場合のみ、法 23 条以下の別段の定めに基づく調整計算が行われる。この考え方は、公正処理基準と税法の実体規定との関係性を示しており、公正処理基準に従う限り、別段の定め規定されない根拠に基づく調整計算は求められないという帰結を導くこととなる。

一方、一般的な処理を公正処理基準に基づいて行うことと対照的に、別段の定めは課税所得計算上の政策的要請がある場合に規定が置かれることとなる。この「政策的要請」は、課税の公平の維持や税務運営の効率化という目的に適合する会計処理や計算技術の選択適用によって達成される。先の引用において別段の定めは、税制簡素化の方針の下では「必要最小限度」に限定され、所得算定に係る細目を会計原則や健全な会計慣行の処理を委ねることによって、税法の規定を抑制的に定めるものと理解できる。これを推し進めると、別段の定めは最終的に課税所得計算固有の取扱いを定めた政策的規定のみに純化されることとなる。

法 22 条 4 項の立法時の理念に従った場合には、法 22 条 4 項とそれ以外の別段の定めとの関係性は、課税所得計算が公正処理基準に基づくとする原則規定と、それ以外の目的を有する個別(特別)規定という形で整理することができるようになる。そして、この区分の考え方は、別段の定めが「税法独自の計算原理」として必要とされる所得算定の過程を網羅的、悉皆的に規定することにより、別段の定めが置かれていない白地の部分には、公正な会計原則ないし慣行が課税所得計算にそのまま適用されるという理解に結び付くと考えられる。

1.3 別段の定めの設定範囲

しかし、昭和40(1965)年の全文改正を経てもなお、当時の法人税法の別段の定めの規定が、純粋に政策的規定のみによって構成され、かつ税法独自の所得算定過程を網羅していたという評価が可能とは言えないのではないかと考える。そもそも課税所得は、企業会計の損益を調整して得られるのであり、別段の定めは企業会計の利益計算プロセスに依拠しているから、企業利益の構成項目と並行して規定を置く構成が取られる。これは昭和40年の全文改正を経て、より顕著となっている。

法22条4項の立法当時においても、商法会計ないしは企業会計原則との開差を縮小する法改正が、漸進的に行われていることには留意が必要である。例えば、昭和40年改正の際には、商法会計との開差を縮小し税制を簡素化する目的で、①資産の評価損益の原則益金又は損金不算入(法法25、33、法令24、68)、②有価証券の評価方法に関する有価証券の区分を商法に準じて規定(法令34)、③繰延資産の範囲及び償却方法(法法224、32、法令64)の改正が行われている⁴⁾。そして、法22条4項が制定された昭和42年改正の際にも、商法上の繰延資産の償却方法を商法規定に一致させる(各事業年度末の未償却残高を償却限度額とする)改正がなされている。

これらの改正、特に昭和42年の改正は、上記の別段の定めが政策的に設定されたとする趣旨に立つなら、法22条4項の規定が導入された後には、法人税法に商法の強行規定に基づく課税処理を重層的に規定する必要はないと言える。これらの規定を置く理由は、益金・損金の範囲を画定するために、商法や企業会計原則に定められたものであっても、課税所得計算における適用関係を明確化し、税法においてある程度完結的に所得算定ができるようにする「確認的」な規定としての意味合いがあると理解できよう。この立法目的には、課税所得計算に固有の政策的な意図のみを念頭に置いたわけではなく、税法において自律的に所得の算定過程の記述が必要であると認めたからではないかと考える。

かかる視点に立った場合、別段の定めの中には公正処理基準と重なり合う部分が存在していることが認められる。税法が独自の計算体系を持たないことを認めるならば、企業利益の計算体系が別段の定めの中に化体していると言えよう。そうすると「別段の定め」に属する法人税法の規定は、政策的意図を有する特別な規定のみに純化されてはならず、公正妥当な会計処理の方法を部分的に包含する形で、簡素化答申が求める所要の範囲を越えて「厚目」に立法されている。これは、税法においても課税所得計算をある程度自律的に規定する必要性が存在しており、税制の簡素化の趣旨とは乖離するが、法文に示すべき課税要件を完全には企業会計の原則や慣行に委任しないとする傾向があるのではないかと考える。

次項においては、別段の定めをより明確にするために、先行研究に基づいて別段の定めを定性的な分類を明らかにしながら、その構成内容を特定し公正処理基準との関係性に関する試論を展開したい。

2 公正処理基準と別段の定めとの関係性

2.1 別段の定めとの定性的分類

日本会計研究学会の特別委員会による報告書⁵⁾は、別段の定めを規制の目的に従って次の3つに分類している。

- ①政策的目的に基づく別段の定めであり、租税特別措置法上の準備金積立額の損金算入、特別償却額の損金算入⁶⁾、社債発行差金の償却⁷⁾、圧縮記帳が例示されている。
- ②税法の立脚する租税理論ないし計算技術上の理由による別段の定めである。これには、受取配当等の益金不算入、合併差益金の一部の益金不算入⁸⁾、外国税額控除、法人税の還付金の益金不算入が挙げられている。
- ③ア課税所得算定上選定しうる方法の限定（棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法等）、イよるべき方法の明確化（割賦販売延払条件付譲渡・請負、長期請負工事）、ウ損金に算入される金額の限定（過大役員報酬・退職給与の損金不算入、寄附金・交際費等の損金不算入）のために設けられる別段の定めである。

①の分類は、例示された事項から察するに、商法の計算規定と比較して差異がある項目を「政策的目的」に分類している。②の例示は法人観や合併観に由来する理論的根拠から生じた制度であるが、二重課税の排除を主旨とする政策目的に基づく制度に分類することは可能である。③ウも同様に、もっぱら政策的な観点から費用性のある支出の損金算入を制限する規定と理解し、①に分類することも可能と思われる。一方、③ア及びイは企業会計上の処理と基本的に同様であるが、課税の公平の観点から経理自由に一定の制限を課し、画一的に所得を計算するための規定と理解できる。このように一つの規定について、着眼点によって複数の意義を確認できる場合が多くあり、別段の定めを定性的には明快に区分できない。

武田教授はより大局的に、別段の定めを「課税上損金性について確認したもの（確認的規定）」と「広義の政策的な立場から損金不算入または損金算入としたもの（政策的規定）」⁹⁾とに二分している。前者には役員賞与の損金不算入¹⁰⁾、契約者配当金等の損金不算入¹¹⁾、割賦基準・延払条件付譲渡又は請負、長期請負工事の収益計上規定を挙げており、企業会計上確立された処理を確認的に規定したものである。また、後者には、計算技術的な面から企業会計とは異なる処理を求める規定（所得税額、罰科金の損金不算入）¹²⁾と、税務運営上の画一的な限度額の規制（棚卸資産の評価方法、固定資産等の償却方法、過大役員報酬・退職給与の損金不算入、寄附金の限度額）¹³⁾がある。

公正処理基準との関係性を重視し、その観点から分類するとすれば、別段の定めは租税法の固有の要請に基づく規定（すなわち、企業会計上の収益費用と異なる取扱い）と企業会計の利益計算の体系に従った計算規定とに大別される。前者は、上記の特別委員会報告書の分

類によれば、①及び②の政策的目的に基づく規定が含まれる。企業会計と異なる取扱いは何らかの「政策的」意図が含まれると考えられていると推察される。後者は、③ア及びイの確認の規定が含まれる。③ウは企業会計上の本来の費用に課税の公平の点から政策的に制限を加え損金性を否認するものであるが、企業会計の処理を付加的に規制した（限度額又は適正額までは企業会計の処理が修正されない）ものであるから、後者の分類に属すると考えられる。

2.2 形式基準を設定する意義

別段の定めをこのように定性的に分類した場合、別段の定めには企業会計上の処理を前提とした規定が多く存在し、幅広く課税所得計算をカバーしていることが分かる。前節で指摘した簡素化答申は、税法から企業会計の計算原理を除外し、必要最小限度の税法独自の計算を規定するとあるが、企業会計の計算原理を前提に、そのフレームワークに沿って条項の体系的な整序を図っている以上、別段の定めから企業会計に関する計算原理を完全に除外することはできないと考える。

税法は独自の計算体系を持たないと理解されていた¹⁴⁾ことからしても、法人税法は企業会計の計算方法に依拠して規定を置いていたと言える。企業会計の方法に沿って益金及び損金の内容を規定し、企業会計の方法の限定あるいは限度額などを詳細に定め、「網の目がきわめて粗い」¹⁵⁾とされる企業会計の処理の細目を補完していたと理解することが可能である。

前項2.1の研究報告書¹⁶⁾において、形式基準は「課税所得の計算の基礎となる事実の認定に際し、その事実を個別的に認定することに代えて一定の割合、金額等を用いているもの」¹⁷⁾を指すものとされ、その目的によって、ア損金に算入すべき妥当な金額を推定するもの（寄附金、減価償却費、引当金等の損金算入限度額）、イ重要性を判断するためのもの（少額減価償却資産の金額基準等）、ウ一定の事実を推定するためのもの（株式強制評価減の計上基準（「おおむね50%」））に分類されている¹⁸⁾。

税制の簡素化の要請の下であっても、企業会計の細目を補完し所得の算定を誘導する規定を新たに置くことが否定されるわけではない。租税法律主義の点からは、むしろ税法において所得金額の算定根基を明確に規定する必要がある。例えば減価償却費の損金算入額であれば、「償却範囲額を定めることが税法としては、最小限度必要なことである」¹⁹⁾と指摘されるように、損金の金額の算定に至る過程を税法の体系の中で明示する必要がある。

ここでは企業会計の原理に従ったものであるとしても、「企業において支出を伴わずに恣意によって課税所得を減殺することが可能である項目については税法上規制を加える必要が存する」²⁰⁾ために、一定の形式基準を法定することとなる。減価償却費の計算の場合、取得原価、償却可能額（残存価額）、償却方法（原価配分の方法）、償却期間（耐用年数）につい

ては、政省令への委任を含めて法定が必要となり、それらは納税者の予測可能性に配慮した「明確」な規定が必要になると解される²¹⁾。したがって、税制の簡素化は、形式基準を排し単純に税法の条項を減らすことだけを意図していないと考える。

別段の定めにはこのような企業会計の処理に即した形式基準が数多く存在しており、その多くは保守的な会計方法の選択や、過大な見積りにより費用を計上する傾向に一定の歯止めをかけながら、画一的に所得を算定する目的を持つと言える。

以上の別段の定めの設定意義を踏まえると、税制簡素化のために企業会計と重なる規定を最小限に絞り込むことには限界があるといえる。税制簡素化の一連の取組みは、税法改正や通達の改正により細密すぎると批判された形式基準を（廃止ではなく）修正し、その枠の中で弾力的な取扱いを認める「規制緩和」であった。そして、法 22 条 4 項の立法により、別段の定めから企業会計に関する計算原理規定を除外するという趣旨は、本質的には企業会計と法人税法の計算規定との開差を縮小し、企業会計へ接近するために、政策的に設けられた損金限度額等の規制を緩和するところに主眼があったと理解される。

2.3 一般規定としての法 22 条 4 項の適用関係

法律学の立場からは、別段の定めを個々の項目の立場から定めた個別規定とし、それに対して法 22 条 4 項を「一般規定」と位置付ける。そして、すでに先行して置かれている「法人税関係法令…（23 条以下）がまず優先的に適用され、それによっ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」²²⁾と主張されている。それは、「新 22 条 4 項の一般規定が優先適用すべきであるとするならば、多くの個別規定は不必要なものとなり存在理由を失ってしまう」ため、「従来の個別規定を優先的に適用することが意図されていると考うべき」²³⁾という理由が説明されている。

この説は、まず別段の定めが優先的に適用され、その規制のない「極めて狭い範囲」²⁴⁾の領域に対して法 22 条 4 項が補完的に適用されるという関係を導いている²⁵⁾。そして、別段の定めのない領域については、まず「例外の場合を定める個別規定から逆に原則の場合を税法がどのように考えているかを探求し、それでもなお解決が得られない場合にはじめてこの新规定（筆者注、法 22 条 4 項）を適用する」²⁶⁾と説く²⁷⁾。

この適用関係は、別段の定めをむしろ課税所得を算定する原則と捉え、課税所得計算に公正処理基準を持ち込む場面を限定的に取扱っている。前節 1.3 で述べた、別段の定めによって課税所得計算が自律的、体系的に整備される傾向があるとする指摘は、この学説が示す適用関係と整合的であると考えられる。これは、課税所得が企業利益から誘導的に導かれるという（立法時に説かれた）課税所得計算の原理とは真逆の方向性を示すものとなっている。そして、かかる議論を踏まえた場合、基本規定である法 22 条 4 項の適用は、個別規定である別段の定めによらず、公正処理基準は個別規定の適用が及ばない空白部分を補完する補充理論

を付与するに過ぎないものとなる。

一方で、この論理は、一般規定としての法22条4項と個別実体規定との適用の序列を示すものであり、課税所得が企業利益を基礎として算定されるとする基本規定性を損なわせるものではないと考える²⁸⁾。

2.4 税制簡素化の実体的意義と法22条4項の位置付け

法22条4項が制定された背景として、企業会計実務において継続的な帳簿記録に基づく損益計算が浸透及び定着していたことが挙げられる。会計実務の進展は、課税所得計算が健全な会計慣行に基づいて行われるとする基盤の形成に寄与したと考えられる。そして、昭和37(1962)年に商法の計算規定を改正し損益法への転換を図る改正が行われ、証取法会計との連携を強化する動きが見られた。法人税法の所得は益金・損金の金額を調整して計算されるから、商法会計の損益法への転換は課税所得計算との連携をも強化したととらえられる。

かかる背景とともに、税法が画一的な処理を旨として形式的規制を累増し複雑化していった反省を踏まえ、税制を簡素化し税務運営の弾力化を図る議論が生じた。税制簡素化は、企業利益と課税所得が政策的な要請を除いて基本的に一致することを宣明し、税法を社会通念や会計慣行に従って弾力的に運用することで、税法固有の形式的規制を抑制することを目標とした。その理念を具現したのが法22条4項の制定であった。

しかし、実際にこの理念が爾後も堅守され、簡素化の取組みが持続的に遂行されたかという点、次の点から疑問が呈される。

税制簡素化において、健全な会計慣行へ依拠することにより税法独自の計算原理を最小限度とする方向性が示された。この方針に基づき、法令の形式基準が全般的に見直しの対象とされたが、改正により削減が実現したのは一部に留まった。また、基本通達の抜本的な見直しが行われ、課税実務上定着されたとみられる項目は積極的に削除され、取扱通達の総量は減少した。しかし、見直しの全体としては厳格かつ細密と批判された特定の項目を緩和したほかは、従前の取扱いが残置される形で再編が行われた。このように法令・通達の削減に限界があるのは、税法の規定を削減する命題の下にあってもなお、別段の定めを構成する形式基準によって画一的に所得を算定し課税の公平を維持するという要請が強いことを裏付けている。課税要件明確主義の見地からはむしろ、課税庁によって条文を裁量的に解釈される危険性を減じるため、形式基準を充実する方向性が求められ、規定の削減には消極的であったと考えられる。

別段の定めは、法人税法における課税関係の実体を規定し、課税所得計算全体を規律していると言える。租税法の立場からは、法22条4項と別段の定めを一般規定と個別規定と位置付け、一般規定に先んじて個別規定たる別段の定めが適用が検討されると適用の序列を説いている。そして、法22条4項は、個別規定が未整備の空白部分に対して補充的、補完

的に適用されると指摘する。この見解からは、別段の定め総体が、課税所得計算の大綱を規定し、公正処理基準が別段の定めがカバーしない部分を補完する理論を提供しているという所得算定過程の構造が概括的に理解できる。

そしてこのように解する場合、法 22 条 4 項は、企業会計の原理や概念への包括的な委任を示すものではなく、課税所得計算のプロセスが企業会計の処理に原則的に依存して構築されているという基本構造を表すという意義にとどまるのではないかと考えられる。この意味から、法 22 条 4 項は、広範に普及し公正性が認められた会計基準や会計慣行を基礎として課税所得計算を実施することを一般的、確認的に示したものと理解することができる。

税制簡素化を最大の目的に掲げ法令・通達を整備する措置がこれだけ重点的に講じられた例は、のちの半世紀を総覧しても見当たらない。伝統的な会計原理や健全な実務慣行を受容し、税法やそれに基づく執行の弾力性を求める改革は、税制改正の歴史の中でも特徴的であり、現代でも税制を考える上で配慮すべき重要な意義を投げかけている。

ただし、その理念に基づく改革が一貫して追求されてきたかという点、その継続性を阻む要因が常に存在する。税制の簡素化とは逆の傾向として、社会経済の進展に伴って、税制が複雑化し新たな制度が創設されること²⁹⁾と、基盤とすべき会計理論や会計の制度が変容することが考えられる。

前者は経済取引が複雑化しあるいは社会構成が変化するにつれ、制度の複雑化や多様化が生じる。複雑な税制を適確に運用するために課税要件を必要十分に設定することは当然と言える。また、後者は会計理論の発展や国際的な動向との調和によって、会計の思考や制度会計が変化することである。基盤となる企業会計が根本的に変動した場合には、課税所得計算において決算や申告に係る調整計算を行い、別段の定め調整規定を加えることが必要となるであろう。

法 22 条 4 項の現代的な意義を考える場合には、税制の簡素化の要請の中で制定された過去の経緯を踏まえながら、現在に至るまでの経緯の中で企業会計と課税所得計算との関係及び公正処理基準と別段の定めとの関係について考慮しなければならないと考える。

3 新たな会計処理の創出に対する商法会計及び課税所得計算の対応

3.1 商法包括規定の役割と対応

昭和 49 (1974) 年に成立した商法の商業帳簿に関する包括規定 (平成 17 年改正前商法 32 ②) においては、「公正ナル会計慣行」と規定されたことから、その慣行性の範囲の問題は法 22 条 4 項と共通に存在する。

「慣行」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」³⁰⁾と説明される。そうすると、新たな経済取引が登場しそれに対応する会計処理が考案された

場合には、「慣行」として受容されるまでの時間の経過や実務における反復的な適用に欠けることとなる。この点、旧商法の包括規定は、公正な会計慣行を「斟酌スベシ」（旧商法 32 ②）と規定している³¹⁾。この解釈として、新たな会計理論や会計処理の取扱いが定められる場合に、その新規の理論や取扱いによることが、会社の財産や損益の状況を正確に判断するうえで合理的であると判断される場合には、それによることができると解されていた^{32, 33)}。この解釈から、昭和 49（1967）年の立法時においては、会計理論や実務における会計実践の発展を阻害することなく、新たな会計処理を弾力的に取り込んでいくことが意図されていたとみられる。

旧商法 32 条 2 項を巡っては、後年の旧長銀事件、旧日債銀事件の最高裁判決³⁴⁾において行政機関が発出する通達が公正会計慣行となることを前提とする判断がなされたと評されている。また、少なくとも 1990 年代後半に、有価証券報告書提出会社について、「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、公正な『会計慣行』にあたりと解するのが多数説となったと観察される。」³⁵⁾とする見解があり、その背景の一つとして商法計算規定の情報提供目的が強調されるようになった³⁶⁾ことを挙げている。

商法計算規定の情報提供機能の強化は、証取法監査と商法監査の一元化のために行われた企業会計原則と商法計算規定との調整経緯³⁷⁾と符合する。そのすり合わせの過程で、商法会計の債権者保護目的に関する会計処理が段階的に後退³⁸⁾し、新たな企業会計の基準が包括規定を経由して公正会計慣行に取り込まれる要因となっていると考えられる。

3.2 新たな会計処理と公正処理基準の関係

法 22 条 4 項の立法時の解説において、課税所得は本来、「税法以前の概念や原理を前提として」³⁹⁾おり、その計算は「適切に運用されている企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多い」⁴⁰⁾と解説されている。これは、企業会計の概念や原理を前提に、「会計慣行」としてすでに定着している妥当な会計上の取扱いを課税所得計算に採り入れることを主として想定していると考えられる。また、解説は、「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。」（大蔵省 [1967] 76 頁）と続けている。業種業態の特殊事情に基づく会計処理だけでなく、過去に経験のない新奇の事象に対する会計処理も含めて、公正処理基準該当性の慎重な判断を求めているとみられる。

法人税法の場合、22 条 4 項の文言上は公正処理基準に「従って計算されるものとする」⁴¹⁾ため、慣行化されていない新規の会計理論や会計処理の取扱いを直ちに課税所得計算に取り入れる余地はないと解することも可能である。立法時の解説は新たな会計処理が出現した場

合にいかなる条件の下で公正処理基準を構成するかを明確にしていない。むしろ、新たな会計処理が出現した場合、これを法 22 条 4 項を根拠に直ちに課税所得計算を構成するものとせず、将来的な課題として事例判断の集積や関係者間の調整を俟って⁴²⁾、公正処理基準の内容とすべきかどうかを、時間をかけて慎重に明らかにすると考えている節が窺える。

ただし、先に述べた商法計算規定の改定や会計原則の修正など強行性のある企業会計規範の変更が生じた場合には、専ら税制改正によって対応してきた経緯が観察できる。法 22 条 4 項の成立時の税制改正において、営業権の償却や商法上の繰延資産の償却について、商法会計と同一の確認的取扱いを規定するための法改正の手当てが行われたことは、この証左と言える。

そして、その後も会計基準が新設若しくは改正される場合には、多くの場合並行して税制改正を行う、あるいは改正を行わないとする対応がなされてきた⁴³⁾。会計ビッグバン以降の企業会計基準の公表に対しては、多くの場合税制改正による対応（あるいは改正しない対応）が行われ、法改正によって課税上の取扱いが明確化されてきた。

税法は、課税要件明確主義の下で、課税所得計算のプロセスを公正処理基準に委ねるのではなく、別段の定めをもって自律的に規定する傾向があると考えられる。これはまた、課税の公平を維持する画一的計算を指向し、会計原則や会計慣行の処理を限定する形式基準を自律的に設定する傾向があるともいえる。そして会計原則、計算規定や会計基準と重層的な規定を置くのは、税制の簡素化の時代に求められていた、別段の定めを最小限に止めようとする方針とは真逆の方向性のように映る。

かかる税法の対応は、前述した、商法会計が包括規定によって新たな会計基準の処理を撰取する対応とは異なる。商法総則に包括規定（旧商法 32 ②）が制定されたとき、会計技術の進展に合わせて常に制定法で対応する規定を置くことが困難なため包括規定を設け、あとは「公正な会計慣行」に該当するかを解釈、補充する意図が示されていた⁴⁴⁾。ここには商業帳簿の「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」法目的と会計の目的が基本的に一致しており、会計技術の進歩を随時商業帳簿の作成に反映させるためにも、詳細な個別規定にはよらず、「公正な会計慣行」を解釈の指針とする包括規定を置く意義があったと考えられる。

したがって、商法計算規定と包括規定との関係こそが、債権者保護に係る商法固有の要請を反映した必要最小限度のみを法定し、その余を公正会計慣行に委ねることに適していたのではないかと思われる。この点は、課税要件明確主義の立場から、課税要件を会計慣行には委ねず、明確に法定する税法のスタンスとは異なる点であると考えられる。

おわりに

近年の企業会計基準の新設・改正に対し、これを課税所得計算に反映する場合には法改正を行う。これもまた、企業会計基準の新たな会計処理に対して、所得の算定過程を公正処理基準に委任せず自律的に税法に規定する傾向と言える。逆に、企業会計基準の新設に伴い税制改正を行わないことは、当該会計基準の会計処理を課税所得計算に持ち込まないとするシグナルとなっている。そうすると別段の定めのない空白部分の適用関係は、企業会計の原理や慣行に委ねる部分と新たな会計基準の適用を意図的に排除する部分が混在することとなる。つまり公正会計慣行（会社法431）となり得る部分が、公正処理基準（法22④）を構成しないことがあり得ることとなる。

本稿の延長線上に、会計の基本思考の転換や国際的な会計基準との接近に伴う会計実務慣行の変容が、課税所得計算にいかに取り込まれるかという論点が浮かび上がる。かかる視点は、法22条4項の現代的意義を明らかにする上で必要と考えるが、稿を改めて今後の検討課題としたい。

注

- 1) 金子 [2019] 348 頁。
- 2) 矢沢 [1963] 6 頁。
- 3) 大蔵省 [1965] 92 頁。
- 4) 大蔵省 [1965] 95-96 頁。
- 5) 日本会計研究学会税務会計特別委員会報告「公正妥当な会計処理の基準に関する研究」昭和45（1970）年11月20日（『企業会計』23巻1号1971年1月掲載）。なお、昭和27（1952）年における「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」は、企業利益と課税所得の差異を、ア租税政策上の理由により所得を減免される場合、イ収益を構成しないが課税対象となる場合、ウ収益の年度所属の判断の差異、エ収益に負担させる費用が否認される場合、オ費用を構成しない項目が認容される場合、カ費用の年度所属の判断の差異の6項目に整理しており、この分類が企業会計と税法の差異を解明する議論の嚆矢となっている。これは、差異の原因に触れず、当時の規定を企業会計上の収益・費用と益金・損金との差異とに形式的に分類したに過ぎない。
- 6) 商法上の「相当の償却」を超える金額を計上するという意味で、政策的な意図を有するものとしている。
- 7) 商法の償却期間に倣い、随時償却を認めていた。
- 8) 被合併会社の利益積立金から構成される部分は、二重課税を排除する趣旨から益金から除外される。
- 9) 武田 [1969] 15、23-24 頁。
- 10) 役員賞与は、企業利潤の分配とされており、費用ではないから損金不算入が当然とされた（武田 [1969] 16 頁）。

- 11) 契約者配当金は、協同組合法等の定めから利益処分をもって行うことが明定されていた（武田 [1969] 17 頁）。
- 12) 武田 [1969] 20-21 頁。
- 13) 武田 [1969] 18-21 頁。
- 14) 武田 [1966a] 56 頁。
- 15) 金子 [2019] 351 頁。
- 16) 前掲注 5 「公正妥当な会計処理の基準に関する研究」。同報告は、形式基準について税務行政上の便宜からその必要性を認める一方、個別的事情が考慮されず企業の実情と齟齬する場合に、形式基準によらず実質的に事実認定する方式を容認するよう提案している。
- 17) 同報告 2.1。
- 18) 同報告 2.2。
- 19) 武田 [1966a] 57 頁。ただし、同稿で武田教授は、償却範囲額を定める部分以外の規定は削除する方向での検討を示唆している。
- 20) 武田 [1979] 8 頁。
- 21) 武田 [1966a] 56-57 頁。
- 22) 清永 [1967] 28 頁。なお、商法において会計処理の包括規定（旧商法 32 ②）を置く議論の中でも、当該原則規定は商法上の明文がない場合の補充的役割を果たすと説明されて（味村 [1958b] 2 頁）おり、法人税法においても条文の構造上、同様の適用関係になると考えられる。
- 23) 清永 [1967] 28 頁。
- 24) 清永 [1967] 28 頁。
- 25) 須貝 [1968] 2-3 頁も同旨。
- 26) 清永 [1967] 29 頁。なお、この適用関係の例として年度帰属の決定の問題が挙げられている。
- 27) 後年の研究においても、法 22 条 4 項の適用が実体規定に対して補完的、補充的に適用されると説く。弥永 [1993] 104 頁は、「『別段の定め』は広範かつ大量に存在するのが現状であり、…このような規定（筆者注、別段の定め）に属する所得計算の細目を規定する法令）がない時に初めて法人税法 22 条 4 項が適用されるのであり、実際には法人税法 22 条 4 項は補充的な役割を果たすこととなる。」と述べている。
- 28) 清永教授は、法 22 条 4 項が各個別規定に対する基本規定性は、（基本規定を具現化した）各個別規定の内容が公正処理基準の内容と基本的に一致するかどうかによって決まるところ、立法時の公正処理基準が示す内容が不明確であるため、回答を留保している（清永 [1967] 29 頁）。
- 29) この点は、簡素化答申も自認している（第 1.2）。
- 30) 矢沢 [1970c] 17 頁。なお、「慣行」を民法 92 条にいう事実たる慣習と同義に解する説（矢沢 [1970a] 3 頁、矢澤 [1973] 11 頁）がある。また、「慣行は、慣習と異って、事実の繰返しが慣習よりもはるかに少なく…場所の範囲も慣習よりも狭くても差支えないと解すべき」であり、「すでに實際上慣行として実施されていないものでも、近く実施される見込みが確実であるならば十分である」（田中 [1976] 321 頁）と解し、慣習より時間の経過や反復性を弱く解する説や、「慣行の中には、慣行として十分確立していないもの、その意味で拘束力が比較的弱いものが含まれている」とした上で、「確立した慣行のみを慣習と認め…会計の慣行についても同様（に）、確立した会計慣行のみを慣習と認める」（服部 [1983] 351-352 頁）説がみられる。
- 31) 「斟酌」は、「ある事柄を決定するについて、事情や条件などをとりいれて決定する」という趣旨で用いられると解説される（田邊 [1970b] 44 頁）。

- 32) 田邊 [1970a] 3-4 頁、田邊 [1970b] 44 頁。
- 33) 矢沢 [1970b] 79 頁は、新たな会計の理論や取扱いが従来の慣行と同程度に合目的である場合には、従来の慣行に拘束されるわけではないと解釈しなければならないと解する。田中 [1976] 322 頁(田中 [1975] 334 頁も同)は、新規の合理的な会計処理方法で慣行となることが確実なものは、学説や条理などの他の解釈素材より優先的に取り扱われると解する。また、服部 [1983] 352 頁は、近く実施が確実とされる会計基準は、公正なもの認められる場合に、32 条 2 項を類推適用して差し支えないと解している(反対、弥永 [2006] 28 頁は、少なくとも一回は実施されることを必要とすると説く)。
- 34) 改正後の決算経理基準が唯一の「公正会計慣行」に該当するかが争われたところ、最高裁は、一定の過渡的な状況の下では改正前の決算経理基準に基づく処理、すなわち法人税基本通達 9-6-1 (4) 等に基づく処理も許容されるとした。なお、両最高裁判決ともに、監督官庁が発出した特定業種に対する新旧通達を、改正前商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」になり得ることを、当然の前提としていることを指摘する評釈がある(渡部 [2010] 15 頁)。
- 35) 弥永 [2006] 26 頁。
- 36) 弥永 [2006] 26 頁。ただし、古賀 [2011] 154 頁は、平成 10 (1998) 年に公表された「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」における、「商法の会計目的は、多数の株主が存在する公開会社に関する投資家に対する証券取引法の情報提供機能と実質的に同一の役割を担っている」との指摘に対し、その情報提供機能の実体を「債権者保護目的(株主保護とのコンフリクトの調整を含む)や営業報告書による会社の状況開示目的を内容とする商法の受託責任履行結果に係るディスクロージャーないし情報提供機能」であると説く。
- 37) 昭和 37 (1962) 年改正における原価主義を原則とする資産評価規定 (285 の 2~285 の 7) の改定や繰延資産の拡充 (286 の 2~286 の 5)、昭和 49 (1974) 年改正における商業帳簿の作成目的(「財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル為」、32 ①) や包括規定 (32 ②) の導入、昭和 56 (1981) 年改正における特定引当金の廃止 (287 の 2) が挙げられる(安藤 [2011] 24-30 頁)。なお、同稿はこれに次ぐ昭和 57 (1982) 年の企業会計原則の改正をもって、「商法と企業会計原則との調整は完了した」(同 48 頁) とするが、古賀 [2011] 153 頁は、商法と証取法の根拠法令の差異を完全には払拭できず、繰延資産や引当金等の取扱いの差異が残存していると説く。
- 38) 1990 年代後半の金融商品の時価評価、税効果会計の導入を機に、債権者保護の理念のみで包摂できない多様な利害関係者への情報提供が求められ、会社法においては利益計算と剰余金分配規制の分離が図られた(武田 [2008] 165 頁、古賀 [2011] 155 頁)。
- 39) 「税法以前の概念や原理」が何を指すか明らかではないが、簡素化答申において「企業会計に関する計算原理規定は(税法から)除外する」(第 3-I-1(1)(ウ)) とあることから、企業会計の概念や原理を含むと解される。
- 40) 大蔵省 [1967] 75-76 頁。
- 41) 「ものとする」は、通例、義務的に解釈するが、「しなければならない」では、「感じ、あるいはニュアンスが少しどぎつく出すすぎる、もう少し緩和した表現が適当であると考えられるような場合」に使用される。従って、用例によっては、「『…しなければならない』よりはやや弱く、合理的な理由があれば、それに従わないことも許されるというような解釈が出てくる余地のあることもありうるであろう。」など、一様に解されない場合があることが指摘されている(林 [1975] 48-49 頁)。
- 42) 大蔵省 [1967] 76 頁、泉 [1967] 3 頁。
- 43) 小林 [2015] 参照。

44) 田中 [1976] 317 頁、蓮井 [2003] 66-67 頁。

参考文献

- 安藤英義「商法・会社法会計の展開」『体系現代会計学第 5 巻企業会計と法制度』中央経済社、2011 年 3-50 頁
- 泉美之松「公正妥当な会計処理の基本規定と税務調整」『税経通信』22 巻 13 号、1967 年 2-10 頁
- 井上久彌「減価償却資産及び繰延資産の償却関係の取扱いについて」『税務弘報』15 巻 13 号、1967 年 12 月 51-59 頁
- 上田明信「解説 株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱試案」『商事法務研究』190 号、1960a 年 9 月 1-17 頁
- 上田明信・味村治「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案について（一）」『企業会計』12 巻 12 号、1960b 年 10 月 121-130 頁
- 上柳・鴻・竹内『新版注釈会社法（8）株式会社の計算（1）』有斐閣、1987 年
- 大蔵省『昭和 40 年改正税法のすべて』1965 年
- 大蔵省『昭和 41 年改正税法のすべて』1966 年
- 大蔵省『昭和 42 年改正税法のすべて』1967 年
- 大塚俊二ほか「改正法人税法と通達審議の問題点」『税理』10 巻 8 号、1967 年 8 月 20-33 頁
- 沖山正之「税制簡素化について」『産業経理』26 巻 11 号、1966 年 11 月 53-59 頁
- 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－」『税大論叢』79 号、2014 年 1-177 頁
- 金子宏『租税法 23 版』弘文堂、2019 年
- 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 年 10 月 27-32 頁
- 黒澤清「商法の改正と会計原則」『産業経理』22 巻 3 号、1962 年 3 月 6-11 頁
- 古賀智敏「投資者保護法制の展開と会計理論の変容」『体系現代会計学第 5 巻企業会計と法制度』中央経済社、2011 年 149-166 頁
- 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 年 3 月 61-79 頁
- 斎藤真哉、上松公雄「第 4 章法人税法 22 条 4 項の趣旨」『公正処理基準の再検討』税務会計研究学会 2013-2014 年度特別委員会研究報告書、2014 年 24-105 頁
- 酒井克彦『プロGRESS 税務会計論Ⅲ』中央経済社、2019 年
- 桜井巳津男「原価差額・総合償却資産の除去価額の取扱いについて」『税務弘報』15 巻 13 号、1967 年 12 月 42-50 頁
- 桜井巳津男「改正法人税基本通達の重要項目について」『税経通信』24 巻 8 号、1969 年 7 月 101-130 頁
- 塩崎潤「課税所得計算の自由化」『税理』8 巻 4 号、1965 年 3 月 9-13 頁
- 塩崎潤「『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務はどうみるか」『税経通信』22 巻 1 号、1967a 年 1 月 129-142 頁
- 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 巻 1 号、1967b 年 1 月 87-107 頁
- 須貝修一「法人税法 22 条 4 項」『法学論叢』82 巻 6 号、1968 年 3 月 1-25 頁
- 細田末吉「税制の簡素化について－企業税制簡素化の基本的方向－」『産業経理』26 巻 11 号、1966 年

11月 65-69頁

高木清三郎「税法と企業会計との調整意見書について」『税務弘報』14巻13号、1966年12月18-21頁

竹内益五郎「企業課税制度の簡素化について」『産業経理』26巻9号、1966年9月60-65頁

竹内益五郎「法人税基本通達の今後の課題について」『税経通信』24巻8号、1967年7月138-144頁

武田昌輔「税制簡素化の方向性」『産業経理』26巻9号、1966年9月53-59頁

武田昌輔「税法と企業会計との調整に関する意見書の問題点」『産業経理』26巻12号、1966年12月77-83頁

武田昌輔「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『會計』91巻1号、1967a年1月35-46頁

武田昌輔ほか「座談会法人税基本通達の改正について」税経通信24巻8号、1967b年7月85-99頁

武田昌輔「課税所得計算上の『別段の定め』について」『會計』96巻2号、1969年8月12-24頁

武田昌輔「税法と企業会計との調整の変遷」『企業会計』25巻5号、1973年5月4-10頁

武田昌輔「第一章税務会計と企業会計」黒澤清編『体系近代会計学XIII税務会計論』中央経済社、1979年3-30頁

武田昌輔「課税所得と企業利益－課税所得は企業利益と袂を分かつべきか－」『武田昌輔税務会計論文集』森山書店、2001年118-128頁（初出『産業経理』54巻3号、1995年10月）

武田隆二『最新財務諸表論11版』中央経済社、2008年

田中誠二『全訂コンメンタール商法総則』勁草書房、1975年

田中誠二『全訂商法総則詳論』有斐閣、1976年

田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱案について」『商事法務研究』517号、1970a年3月2-11頁

田邊明「商法の一部を改正する法律案要綱案の解説」『産業経理』30巻5号、1970b年5月41-45頁

富山哲「法人税基本通達の重要事項について」『産業経理』29巻7号、1969年7月155-169頁

中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（一）、（四）、（五）」法学協会雑誌100巻1号
1983年1月50-132頁、100巻7号1983年7月89-133頁、100巻9号1983年9月1-79頁

中村忠『新稿現代会計学』白桃書房、1995年

蓮井良憲編著『商法総則・商行為要説〔第3版〕』法律文化社、2003年

服部栄三『商法総則第3版』青林書院新社、1983年

林修三『法令用語の常識（第3版）』日本評論社、1975年

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、1966a年11月87-95頁

番場嘉一郎「税法と企業会計との調整に関する意見書解説 1 総論（基本的考え方）」『税経通信』21巻3号、1966b年12月45-50頁

番場嘉一郎「税法と企業会計との調整に関する意見書『総論』について」『會計』91巻1号、1967a年1月1-13頁

番場嘉一郎ほか「座談会 税制の簡素化はいかに具体化されるか」『産業経理』27巻5号、1967b年5月141-156頁

番場嘉一郎ほか「座談会 改正税法について」『産業経理』27巻8号、1967c年8月126-140頁

細田末吉「税制の簡素化について－企業税制簡素化の基本的方向－」『産業経理』26巻11号、1966年11月65-69頁

松井静郎ほか「座談会改正通達の諸問題をめぐって」『税務弘報』15巻13号、1967年12月24-41頁

御園生均「法人税基本通達の制定について」『税務弘報』17巻8号、1969年7月24-42頁

- 味村治「資本維持の原則と収益力の表示－株式会社法規定改正問題について（Ⅰ）－」『旬刊商事法務研究』120号、1958a年11月2-9頁
- 味村治「会計に関する原則規定－株式会社法規定改正問題について（Ⅱ）－」『旬刊商事法務研究』122号、1958b年12月2-5頁
- 矢沢惇「改正商法による企業会計の規制（一）」『ジュリスト』280号、1963年8月6-11頁
- 矢沢惇「要綱案に関連する改正問題」『商事法務研究』524号、1970a年6月2-5、15頁
- 矢澤惇「商法改正要綱における商法と企業会計原則－包括規定を中心として－」『産業経理』30巻6号、1970b年6月74-83頁
- 矢沢惇『商法改正の諸問題』商事法務研究会、1970c年
- 矢澤惇『企業會計法講義〔改訂版〕』有斐閣、1973年
- 弥永真生「金融関連の会計－法的側面からの検討」『金融研究』12巻3号、日本銀行金融研究所1993年9月97-147頁
- 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年1月25-37頁
- 弥永真生『会計基準と法』中央経済社、2013年
- 渡部晃「判批（旧日債銀刑事事件最判）」『商事法務』1894号、2010年3月4-14頁、1895号13-21頁、1896号48-55頁

（こばやし ひろあき・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授）