

論 説

公正処理基準と通達との関係について

東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決を契機として

税務大学校研究部教育官

原 省 三

SUMMARY

法人税の課税標準である「所得の金額」は、益金の額から損金の額を控除した金額とされているが、この益金の額及び損金の額は、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されている。この公正処理基準の解釈を巡っては、昭和 42 年の規定の創設以来、多くの議論がなされており、これを争点とする課税訴訟も多くみられるが、未だ、明確なメルクマールは確立していないと言える。

本稿は、東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決を契機として、公正処理基準と通達との関係について、若干の考察を試みたものであるが、その結果、通達とは、租税法規の統一的な執行を確保するために、法令の解釈を明確にするとともに、適正な企業会計慣行が成熟していない事項についての課税処理の基準を示したものであり、企業会計の内容を補充し、税務執行における法的安定性と予測可能性を保障する機能をもつものであることから、通達の定める取扱いに基づく会計処理が一般社会通念に照らして公正で妥当なものであり、それが企業会計における慣行となっていると認められる場合には、その取扱いは公正処理基準に該当することを再認識すべきことを論じたものである。

（税大ジャーナル編集局）

目 次

1	はじめに	89
2	東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決の概要と疑問点	90
	(1) 事件の概要	90
	(2) 判決の概要	90
	イ 「判断」の要旨	90
	ロ 「被告の主張」の要旨	91
	(3) 本判決の疑問点	92
3	公正処理基準とは	93
	(1) 公正処理基準創設の経緯及び趣旨	93
	(2) 公正処理基準の解釈	95
	(3) 公正処理基準の位置付け	96
4	通達の位置付け	97
5	公正処理基準と通達との関係を巡る判決の動向	98
	(1) 東京地裁平成 9 年 10 月 27 日判決	98
	(2) 福岡地裁平成 11 年 12 月 21 日判決	99
	(3) 名古屋地裁平成 13 年 7 月 16 日判決	99
	(4) 東京高裁平成 14 年 3 月 14 日判決	100
	(5) 広島高裁平成 15 年 5 月 30 日判決	101
	(6) 小括	102
6	公正処理基準と通達との関係の考察	102
7	東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決の再考察	103
8	結びに代えて	104

1 はじめに

法人税の課税標準である「所得の金額」は、益金の額から損金の額を控除した金額とされている（法法 22 ）。この益金の額とは、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度における資本等取引以外の取引に係る収益の額とされ（法法 22 ）、損金の額とは、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度における原価、費用及び資本等取引以外の取引に係る損失の額とされている（法法 22 ）。そして、この収益の額及び原価、費用、損失の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとされている（法法 22 ）。この法人税法第 22 条第

4 項の規定にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が公正処理基準と呼ばれる基準である。公正処理基準がどのような基準を指しているのか、その解釈を巡っては、昭和 42 年の同規定の創設以来、多くの議論がなされており、これを争点とする課税訴訟も多くみられるが、未だ、明確なメルクマールは確立していないと言える。

このような状況の下、平成 19 年 1 月 31 日、東京地裁で注目すべき判決¹が下された。これは、電気事業者である原告が、その保有する発電設備を有姿除却して計上した除却損が損金の額に算入できるか否かが争われた事件である。この事件では、電気事業者が

従うこととされている電気事業会計規則の規定が公正処理基準に該当するか否かについては争いがなく、公正処理基準の解釈そのものが争点となったわけではない。

しかしながら、この判決における公正処理基準に関する論旨からは、特に、公正処理基準と通達²との関係について、後述するような疑問を抱かざるを得ず、本稿では、その疑問点について若干の考察を試みたものである。

2 東京地裁平成19年1月31日判決の概要と疑問点

(1) 事件の概要

本件は、電気事業者である原告が、その保有する5基の火力発電設備について、電気事業法等に基づく廃止のための手続を執った上で、発電設備ごと一括してその設備全部につき、いわゆる有姿除却(対象となる固定資産が物理的に廃棄されていない状態で税務上除却処理をすること)に係る除却損を計上し、これを損金の額に算入して確定申告をしたところ、処分行政庁である税務署長から、各発電設備を構成する個々の資産のすべてが固定資産としての使用価値を失ったことが客観的に明らかではなく、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないとは認められないなどとして、上記損金算入を否定され、増額更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、これらの更正処分等是有姿除却等に関する法令の解釈を誤った違法なものであると主張して、当該更正処分等のうち上記発電設備の除却損の損金算入に係る部分について、取消しを求めた事件である。

本判決は、上記発電設備は除却の要件が充足されているので、その有姿除却が認められるというべきであるとして、原告の請求を認容した。(確定)

(2) 判決の概要

イ 「判断」の要旨

本件の主たる争点は、上記発電設備の除却損を損金に算入することができるか否かであるが、本判決は、この「争点に対する判断」として、次のとおり判示している。

まず、一般の場合における公正処理基準として、「公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる。」とした上で、「電気事業会計規則は、公正処理基準の中心となる旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の特則として位置付けられているといえることができる」ことなどを考慮すると、「電気事業者が従うべき公正処理基準とは、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。」とした。

そして、「電気事業者における会計の整理(会計処理)においては、電気事業会計規則の規定が、これらの一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に優先して適用されるというべきである。」とし、「その解釈に当たっては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のほか、電気事業の所管官庁等によるこのような解説の趣旨を十分に考慮に入れるべき」であるとした上で、「同規則にいう「電気事業固定資産の除却」とは、「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」ことを意味するものと解するのが相当である。」として、除却の要件を示した。

続いて、「本件火力発電設備の廃止への当てはめ」として、「本件火力発電設備については、電気工作物変更届出書に記載された廃

止日の時点で、将来再稼働される可能性はないというべき」であり、「本件火力発電設備がその廃止により発電という機能を二度と果たすことがなくなった以上、本件火力発電設備を構成する電気事業固定資産の「既存の施設場所」における「固有の用途」も完全に失われたことになる。したがって、本件火力発電設備を構成する電気事業固定資産については、「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止」することという除却の要件が充足されているので、その有姿除却が認められるというべきである。」として、更正処分は違法であると判断した。

また、電気事業固定資産の「除却」の要件が満たされているか否かの判断は、各発電設備ごとに設備全体について一括して行うのではなく、発電設備等を構成する個々の資産ごとに行うことが予定されているとの被告の主張に対しては、「電気事業会計規則上、電気事業固定資産の除却とは、既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止したことをいうものと解すべきであり、本件火力発電設備が廃止され、将来再稼働の可能性がないと認められる以上、本件火力発電設備を構成する個々の電気事業固定資産についても、本件火力発電設備の廃止の時点でその固有の用途が廃止されたものと認められ、同規則にいう除却の要件を満たすことになるから、被告の上記主張は失当である。」とした。

さらに、「本件火力発電設備の廃止の時点で、各発電設備を構成する個々の資産は、そのほとんどが、社会通念上、その本来の用法に従って事業の用に供される可能性がなかったもの、すなわち、再使用が不可能であったものと認めるのが相当であるから、実際に解体済みであったものを除き、いまだその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められるような状態

には至っていなかったとする被告の主張は、採用することができない。」とした。

□ 「被告の主張」の要旨

本件における被告(国)の主張は次のとおりである。

まず、被告は、「除却の意義」として、「一般的には、まだ使用に耐える固定資産について、将来にわたってその使用を廃止することを、除却という。」とし、「固定資産について除却が行われた場合、その固定資産は事業に対する物的給付能力を失ったのであるから、企業会計では、その資産を貸借対照表から除去し、除却時の帳簿価額を除却損として計上しなければならないと解されている。このように、一般的な場合においては、上記のような企業会計上の慣行が公正処理基準に該当するものと解されるから、法人税法上も、固定資産の除却損は、同法 22 条 3 項 3 号に規定する「損失」に該当するものとして取り扱われることになる。」とした。

次に、「電気事業者における除却損の損金算入」として、「電気事業会計規則は、公正処理基準の中心となる旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の特則と位置付けられる」とし、「電気事業者の場合においては、かかる電気事業会計規則の規定が電気事業固定資産の除却に関する公正処理基準に該当するものと解すべきことは明らかであり、法人税法上、電気事業固定資産の除却損を同法 22 条 3 項 3 号に規定する「損失」として計上するためには、当該除却損の計算が、電気事業会計規則の定めに従って行われたことを要するものと解すべきである。」とした。

その上で、「電気事業会計規則 14 条に規定する電気事業固定資産の「除却」の要件が満たされているか否かの判断は、各発電設備ごとに設備全体について一括して行うのではなく、資産単位物品のような、発電設備等を構成する個々の資産ごとに行うことを同規

則は予定しているものというべきである。」こと、及び「電気事業会計規則における除却の要件」は、「当該電気事業固定資産が、もはやその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められるに至った場合であることを要するものと解すべきである。」との解釈を示し、「事実関係によれば、本件において、本件火力発電設備を構成する個々の資産のすべてについて、電気事業会計規則 14 条に規定する「除却」の要件が満たされているとは認められないから、原告が、本件各事業年度において、本件火力発電設備ごとの単位で除却があったとして、その除却損を損金の額に算入したことは、公正処理基準に合致しないというほかなく、法人税法上、当該除却損の損金算入は認められない。」と主張した。

そして、本件各更正処分が法人税基本通達 7-7-2(有姿除却)³に反するとの原告の主張に対して、「本件各更正処分は、法基通 7-7-2 の定めになら反するものではないが、通達は、元来、法規の性質を持つものではないから、行政機関が通達の趣旨に反する処分をした場合においても、そのことが直ちに処分の適法性を左右するものではない。」と前置きした上で、「本件火力発電設備を構成する個々の資産は、本件各事業年度末の時点では、いまだ固定資産としての命数なり使用価値が尽きていたとは認められず、またそのことが明確になっていたとも認められないのであるから、法基通 7-7-2(1)所定の「その使用を廃止し、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないと認められる固定資産」に該当せず、この通達の定めによっても、有姿除却をすることはできないというべきである。」とした。

さらに、「(電気事業会計規則の)解説書に記載された電気事業会計規則 14 条所定の「除却」の定義(「既存の施設場所において資産としての固有の用途を廃止すること」)

は、企業会計において通常用いられる意味での「除却」とは明らかに異なる内容の概念であることから、同条所定の「除却」があったからといって、必ずしも除却損を計上することができないのは、むしろ当然であると考えられる。」⁴とし、「仮に、「除却」の事実によって直ちに除却損の計上が認められるとするならば、「除却」された物品は、たとえ「既存の施設場所」以外の場所で再使用される場合であっても、貸借対照表上の資産の部から除去されることになってしまう。このことは、再使用される物品が簿外資産となることを意味しているのであるが、電気事業経営の基盤である会計整理を適正にし、その事業の現状を常に適確に把握し得るようにしておく必要があり、このためには適正かつ統一的な会計制度を確立しておく必要があるとして電気事業法 34 条の委任により制定された電気事業会計規則が、上記のようにして恒常的に簿外資産を発生させる事態を容認しているとは到底解し得ない。」と主張した。

(3) 本判決の疑問点

本判決は、「判断」の冒頭で、「電気事業者が従うべき公正処理基準とは、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。」とし、電気事業者においては電気事業会計規則の規定が公正処理基準となることを判示している^{5 6}。

すなわち、本判決では、一般の場合における公正処理基準について、「公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる。」との解釈を示しながらも、「公正処理基準の中心となる旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等

規則の特則として位置付けられている」電気事業会計規則の規定は、その内容のいかんを問わず、すべて公正処理基準となることを前提としたため、電気事業会計規則における有姿除却の取扱いの解釈論に終始しており、判決で解釈が示された電気事業会計規則における有姿除却の取扱いが公正妥当なものであるのか、有姿除却に係る「確立した会計慣行」がどのようなものかについては、一切言及していないのである。

の点について、被告は、「解説書に記載された電気事業会計規則 14 条所定の「除却」の定義は、企業会計において通常用いられる意味での「除却」とは明らかに異なる内容の概念である」ことを理由として、「電気事業会計規則における除却の要件」は、「当該電気事業固定資産が、もはやその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められるに至った場合であること」との解釈を示しているが、ここで主張する「企業会計において通常用いられる意味での「除却」」に係る取扱いこそが公正処理基準となるものであり、たとえ電気事業会計規則における除却の取扱いが、電気事業の所管官庁による解説のとおりであったとしても、その取扱いが公正妥当なものとは認められない場合には、公正処理基準とはなり得ないのではないだろうか。

また、被告は、の点について、「通達は、元来、法規の性質を持つものではない」としたことから、裁判過程において、法基通 7-7-2 の定めそのものを前面に出した主張を行わなかったものと思われる。しかし、企業会計原則をはじめ、電気事業会計規則等の規定においても、有姿除却の会計処理についての明確な規定がないことからすると、一般の事業者はもとより、原告以外の電気事業者においても、同通達に定める取扱いが「確立した会計慣行」となっているものと考えられるのであり、この取扱いが公正処理基準である

というべきではないだろうか^{8 9}。

以上の疑問点を検討するに当たり、まず、公正処理基準とは何かについて、次章で考察することとする。

3 公正処理基準とは

(1) 公正処理基準創設の経緯及び趣旨

公正処理基準を規定する法人税法第 22 条第 4 項は、昭和 42 年の税制改正により創設されたものである。

創設前年の昭和 41 年 10 月 17 日に大蔵省企業会計審議会が発表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」においては、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。」とした上で、「以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。(中略)』旨の規定を設けることが適当である。」との提案が行われている。

そして、同年 12 月に税制調査会が発表した「税制簡素化に関する第一次答申」においては、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないよう、次のような措置を検討することが必要である。」として、「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する

社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」との提案が行われている。

一方、「昭和42年改正税法のすべて」においては、法人税法第22条第4項の創設の趣旨について、「現行法人税における各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされていますが、この課税所得は、本来、税法およびその通達のみによって形成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているものであります。もちろん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ります。しかしながら、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ことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行ってきたところであり、最近ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられる事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金の額に算入すべき収益の額および当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用および損失の額は、企業が継続して適用する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』

に従って計算されるものである旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。」¹⁰と説明されている。

さらに、当時、大蔵省主税局長であった塩崎潤氏は、法22条第4項の創設の趣旨について、次のように述べている。少し長いが、税務当局の考え方がよく表れている解説であるので引用する。

「課税所得と企業利益とは一致し、税法独自の計算原理や規制が少ない方が企業にも税務当局にも簡便であり、また本来、税制は、税制以前に存在する企業や企業利益を前提として構成されている。現在の税法でも暗にこのことを前提として組み立てられている筈であるが、この前提が明文化されていないことや過去のいきさつ等税法のなかに数多くの所得計算規定が挿入されている外、通達で無数の会計処理基準が示されていて、それらが果して、企業会計上当然の計算規定であるのか、あるいは税法独自の規定であるのか、つまり、そもそも税法のなかの計算規定は、いかなる基準で採り上げられているかが不分明となっている。これらの税法の通達の計算規定の大部分は、企業会計の進歩、納税者の自信、更には税務側のケース・バイ・ケースの思想の習熟さえあれば削除してもよい筈の当然の規定と考えている。しかし、このようなドラスティックな削除案を提案すると、法令や通達で示された計算規定という『より所』に慣れて、自ら解釈することに慣れていない納税者あるいは企業の経理担当者や税務官吏とを奈落の底につき落とすことにもなりかねない。そこで、当然のことであるが、『課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする』旨の基本規定を税法のうちに設けることとしている。

会計学者のうちには、この基本規定の挿入

をもって、税法がいわゆる企業会計原則の軍門に降ったものとみて、鬼の首でも取ったかのように主張する者もいるが、この挿入の趣旨は、前述のようなものであって、税制の当然の論理を追認することが目的であるから、これは会計学者の思う『鬼の首』ではなさそうである。むしろ、この規定の功德は、この規定の挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろうということに求めるべきである。法人税法改正法律案は、このような趣旨から、その表現は、サラリと、法第 22 条第 4 項に『第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする』と追加しているだけである。」¹¹

以上のような創設の経緯や趣旨からすると、法人税法第 22 条第 4 項の規定は、法人税法の簡素化を図るに当たり、課税所得の計算は、税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行によって算出された企業利益を前提としていることを明らかにした確認的規定と位置付けられるものと言える。

金子宏教授も、「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、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を意味している。企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとするのも制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」と述べてお

られる¹²。

(2) 公正処理基準の解釈

このような経緯及び趣旨により創設された法人税法第 22 条第 4 項の規定であるが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当する具体的な基準とは何かが条文からは直ちに判断できないことが最大の問題となっている。

前述の法人税法第 22 条第 4 項の規定創設の趣旨からすると、「税法と企業会計との調整に関する意見書」や「税制簡素化に関する第一次答申」にいう「健全な会計慣行」あるいは、「昭和 42 年改正税法のすべて」にいう「適切に運用されている企業の会計慣行」が、同項において「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として表現されたものと考えられるが、「健全な会計慣行」や「適切に運用されている企業の会計慣行」については、会計学上も、それらを判断するメルクマールはなく、同項の規定の創設趣旨から、公正処理基準となる具体的な基準が何かを導き出すことはできない。

ところで、金子宏教授は、租税法の解釈について、「租税法が用いている概念の中には、2 種類のものがある。1 つは、他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で借用概念と呼ぶ。（中略）第 2 は、他の法分野では用いられず、租税法が独自に用いている概念である。これを固有概念と呼ぶ（社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いている場合は、借用概念ではなく、固有概念である）。」¹³とされ、「借用概念の解釈については、抽象的に言って、三つの見解がありうる。第一は、独立説とも呼ぶべきもので、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解である。これに対し、第二の見解は、統一説と呼ぶこと

ができ、法秩序の一体性と法的安全性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである、とする考え方である。さらに、第三の見解は、目的適合説とも呼ぶべきもので、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方である。」¹⁴とされた上で、「わが国では、この点について見解が対立しているが、借用概念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。」¹⁵として、統一説の立場をとられている。また、固有概念については、「固有概念は、社会生活上または経済生活上の行為や事実を、他の法分野の規定を通ずることなしに、直接に租税法規の中にとりこんでいる場合であるから、その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである。」¹⁶とされる。

公正処理基準の内容を、借用概念の解釈論から導き出そうとする試論もあるが、そもそも「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という概念は、他の法分野で用いられているものではなく、固有概念であると捉えるべきであろう。

また、旧商法第32条第2項に規定する「公正ナル会計慣行」や、会社法第431条に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は、いずれも類似する概念ではあるが、借用概念の解釈論から、公正処理基準をこれらの概念と同義に解釈することはできないものと思われる¹⁷。もっとも、「健全な会計慣行」や「適切に運用されている企業の会計慣行」を念頭において創設されたと考えられる公正処理基準は、これら商法上の概念と概ね共通する概念であることは否定できないだろう。

(3) 公正処理基準の位置付け

公正処理基準について、金子宏教授は、過

去の判決を引用しつつ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則」(generally accepted accounting principles)に相当する観念であって、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を意味する(東京地判昭和52年12月26日判時909号110頁、東京地判昭和54年9月19日判タ414号138頁、神戸地判平成14年9月12日月報50巻3号1096頁等参照)。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい(大阪高判平成3年12月19日行裁例集42巻11=12号1894頁 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁の原審判決)。その中心をなすのは、企業会計原則(昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度調査会中間報告)中小企業の会計に関する指針(日税連・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4団体で作成した指針)や会社法および金融商品取引法の計算規定等であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきだろう(同旨、上に引用の大阪高判平成3年12月19日、高松地判平成7年4月25日月報42巻2号370頁、神戸地判平成14年9月12日月報50巻3号1096頁参照)。」とされながらも、「しかし、その意義については、3つの点に注意する必要がある。」とされ、「第1は、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである(同旨、上に引用の大阪高判平成3年12月19日)。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。第2は、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。(中略)むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めが

なく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。(中略)結局、これらの場合に、何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。したがって、この点に関する通達・裁決例・裁判例等は、企業会計の内容を補充する機能を果しており、租税会計が逆に企業会計に影響を与えているのである。(中略)第3は、公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである。法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれていると解すべきである。」と述べておられる¹⁸。

このように、公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準であり、その中心をなすのは、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針や会社法及び金融商品取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むものであると位置付けられるものの、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ず、また、これらが決して網羅的であるとはいえないため、その判断には注意を要するものと言えよう。

そして、何が公正処理基準に当たるかを判定するのは、最終的には裁判所の任務であり、結局、判決の積み重ねによって明確化されていくものなのであろう。

次章においては、「企業会計の内容を補充する機能を果している」と評される通達の位置付けについて考察する。

4 通達の位置付け

通達について、金子宏教授は、次のとおり、述べておられる¹⁹。

「通達とは、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用指針などについて、下級行政庁に対

してなす命令ないし指令である(国家行政組織14条2項)。租税行政においても、多数の通達が、国税庁長官によって発せられている。その中で納税者にとって最も重要なのは、租税法の解釈に関する通達、すなわち法令解釈通達である。通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない(通達の内容が法人税法の規定に反するとした例として、大阪高判平成2年12月19日月報37巻8号1482頁参照)。したがって、通達は租税法の法源ではない(最判昭和38年12月24日月報10巻2号381頁)。

しかし、実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果している、といっても過言ではない。たしかに、租税法規の統一的な執行を確保するために、通達が必要なことはいうまでもない。もし、通達がなく、各税務署ごとに独自の判断で租税法を解釈・適用するとなると、租税行政は甚だしい混乱に陥ることになる。しかし、通達のこのような重要性にかんがみ、その内容は法令に抵触するものであってはならない(通達の内容が法令に適合するとされた例は数多くある。違反するとした最近の例としては、たとえば大阪高判平成9年4月15日月報44巻8号1461頁参照)。すなわち、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減することも許されない。」

また、品川芳宣教授は、「税務通達が租税に関する法源に該当しない以上、納税者が税務通達に拘束されることはない。これは、税務通達によって法源たる法令が定める以上

に納税者の権利が侵害されないことを意味する。具体的には、納税者は、法令の定めるところにより納税申告を行えば足りるのであって、税務官庁が税務通達に基づいて課税処分を行ったとしても、その是非を最終的には法廷で争えば足りる。そして、法廷では、裁判官は、税務通達に拘束されることなく、当該課税処分の是非を法令の定めによって裁けば足りる。」²⁰とされつつも、「租税法律主義の下では法令によって定めるべき課税要件等を実質的に定めている税務通達も多い。そのため、納税者側も、税務通達の内容を知悉していないとまともな納税申告等ができない仕組みになっている。(中略)したがって、その存在の是非(通達事項を全て立法化すべきとする見解も多い)はともかくとして、納税者側にいても、税務通達の存在がなければ、租税法律主義の機能たる経済生活における法的安定性と予測可能性が保障され難いことになる。換言すると、税務執行における法的安定性と予測可能性は、税務通達の存在を前提に議論を要することになる。」²¹と述べておられる。

また、昭和44年5月1日に発せられた「法人税基本通達」の前文では、「この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行なうための基準となるよう配意した。すなわち、第一に、従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少なく認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして規定化を差し控えることとした。」と記載されている。

これらのことからすると、通達とは、租税法規の統一的な執行を確保するために、法令

の解釈を明確にするとともに、適正な会計慣行が成熟していない事項についての課税処理の基準を示すことによって、企業会計の内容を補充し、税務執行における法的安定性と予測可能性を保障する機能を有することから、租税法の法源ではないが、現実には、法源と同様の機能を果しているものと位置付けることができよう。

5 公正処理基準と通達との関係を巡る判決の動向

公正処理基準を巡る課税訴訟は従来から数多く発生しているが、本章では、特に、公正処理基準と通達との関係について言及した最近の判決を抽出し、その判断の動向を考察する。

(1) 東京地裁平成9年10月27日判決

イ 事件の概要

本件は、不動産業を営む原告が販売した土地建物の売上げに係る収益の計上について、法人税基本通達2-1-1に従って行われた更正処分の取消しを求めた事件である。本判決は、法人税基本通達2-1-1は、法人税法22条4項の趣旨に適合するものとして是認することができるとして、原告の請求を棄却した。(控訴審：東京高判平成10年7月1日、棄却確定)

ロ 判示

「法人税における内国法人の各事業年度の所得の計算上、当該事業年度の益金又は損金の額に算入すべき金額は、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するものとされており(法人税法22条4項)、右の基準を明文化したといわれる企業会計原則は、その第二の三Bにおいて、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り」と規定している。そして、法人税基本通達2-1-1は、「たな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する

事業年度の益金の額に算入する。」と定めているが、これは、右の一般に公正妥当と認められる会計基準に従い、たな卸資産(商品等)の販売による収益の計上時期について実現主義を採用し、その収益をいつ計上すべきかを具体的に示したものであって、法人税法22条4項の趣旨に適合するものとして是認することができる。右のとおり、不動産販売による売上げの計上時期については、実現主義によりその販売による収益が実現した時を基準とすべきであり、具体的には、右売上げは、当該不動産の引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入すべきである。

そして、不動産の取引の場合、代金の支払と同時に不動産の引渡し、所有権移転登記が行われ、取引が一時に完了し、したがって、引渡しの時点が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から各契約当事者の給付が段階的に複数回に分けて行われ、外見上は引渡しがいつ行われ収益がいつ実現したか必ずしも明らかでない場合も生ずるが、後者のような場合には、契約上買主に所有権がいつ移転するものとされているかということだけではなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況、登記関係書類や建物の鍵の引渡しの状況、危険負担の移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権や当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期、所有権の移転登記の時期等の取引に関する諸事情を考慮し、当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを判断し、右現実の支配が移転した時期をもって当該不動産の引渡しがあったものと判断するのが相当である。」

(2) 福岡地裁平成11年12月21日判決

イ 事件の概要

本件は、原告が、リース契約を売買として扱い、リース設備を減価償却資産として法人所得を申告したところ、被告が本件リース通達²²に従い、右リース契約を賃貸借として扱

い、原告が必要経費として算入していた減価償却費を否認して更正処分をしたため、右更正処分は違法であるとしてその取消しを求めた事件である。本判決は、本件リース通達に定める基準は、社会通念上も公平で妥当であると評価されていたものといえるから、公正妥当処理基準に当たるといえることができるとして、原告の請求を棄却した。(確定) 〇 判示

「本件リース通達は、もとより、所得税及び法人税におけるファイナンスリースの取扱いに関する行政上の解釈指針にすぎないが、右3で検討したように、リース取引の経済的実質に応じてその税務上の取扱いを定めたものであるといえることができる。そして、弁論の全趣旨によれば、本件リース通達の発出日(昭和53年7月20日)後は、多くの法人は、収益の額及び損金の額の計算に当たり、本件リース通達の定める基準に依拠していたことが認められるし、本件リース通達発出後、係争事業年度までの間には十数年が経過していることからすれば、係争事業年度においては、本件リース通達に定める基準は、社会通念上も公平で妥当であると評価されていたものといえるから、公正妥当処理基準に当たるといえることができる。

ちなみに、平成10年の税制改正において、平成10年政令105号により、法人税法施行令に、リース取引に係る所得の計算に関する規定が新設された(同法施行令136条の3)が、同施行令におけるリース取引の意義、リース取引のうち売買として取り扱うものについての定めは、本件リース通達を基本的に踏襲していることがうかがわれ、このことも、本件リース通達の定める基準が公正妥当処理基準に当たるとを裏付けるものといえる。」

(3) 名古屋地裁平成13年7月16日判決

イ 事件の概要

本件は、被告税務署長が石油類の卸、小売

業を営む法人である原告に対し、原告が発行した商品券の未使用部分に係る収益等を計上しなかったことは、旧法人税基本通達 2-1-33²³に反するとして、法人税についての更正処分をなしたため、原告が更正の要件を欠く違法な処分であると主張してその取消しを求めた事件である。本判決は、通達方式により原告の所得額を算定することは適法であり、その範囲内でなされた本件更正処分は適法であるとして、請求を棄却した。(確定)

□ 判示

「本件通達の制定後、税務会計に関する解説書や税務関係雑誌、法人税法や基本通達の解説書において、原告方式に弊害があること及び商品引換券等の発行代金については通達方式によるべきことが繰り返し説明されていることが認められるところ、本件通達が発せられたのは昭和 55 年であり、本件事業年度までの間に 17 年近くもの期間が経過していることからすれば、たとえ最近の簿記の解説書の中に商品引換券等の記帳処理につき前記 2 のような解説をしているものが依然として存するとしても、遅くとも本件事業年度当時においては、税務申告上は原告方式によらず通達方式によるべきこと及びその合理性が既に広く知られていたというべきである。したがって、原告方式によりなされた本件申告は、前記 3 の点及びこの点のいずれの観点からしても、公正妥当処理基準に合致しない方式に基づく申告として国税通則法 24 条所定の更正の要件を具備していたというべきである。

そこで進んで判断するに、商品引換券等の発行代金が発行時において発行者の確定的な収入になると解することに会計理論上特段の問題はなく(この場合、期末において引換え未了の部分については引換費用の見積計上を認める必要があるが、これについては別途基本通達 2-2-11 に取扱いが定められ

ている。) 通達方式は、原告方式のような弊害がなく、公正かつ妥当な方法であると認められる上、前記 4 のとおり、本件事業年度当時、企業の会計処理の基準として既に広く知られたものとなっていたのであるから、このような通達方式により原告の所得額を算定することは適法である。そして、通達方式により、前記第 2 の 2 の各事実に基づき原告の所得金額及び法人税額を算定すると、別表 2 の「被告主張額」欄のとおりとなるから、その範囲内でなされた本件更正処分は適法である。」

(4) 東京高裁平成 14 年 3 月 14 日判決

イ 事件の概要

本件は、被控訴人が、いわゆる住宅金融専門会社であった A 会社に対して有していた本件貸付債権を放棄し、本件債権放棄に係る放棄額を損金の額に算入して、本件事業年度の法人税について本件確定申告をしたが、控訴人が損金算入を否定して本件更正処分等を行ったため、控訴人に対し、本件更正処分等の取消を求めたところ、これが認容されたため、控訴した事件である。本判決は、本件債権が全額回収不能であったといえないことは明らかである等として、原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却した。(上告審：最二小判平成 16 年 12 月 24 日、破棄自判、確定)

□ 判示

「同条 4 項は、当該事業年度の収益の額及び損金の額に算入すべき金額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨を定めている。これは、法人所得の計算が原則として企業利益の算定技術である企業会計に準拠して行われるべきことを意味するものであるが、企業会計の中心をなす企業会計原則(昭和 24 年 7 月 9 日経済安定本部企業会計制度調査会中間報告)や確立した会計慣行は、網羅的とはいえないため、国税庁は、適正な企業会計慣

行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達(昭和44年5月1日直審(法)25(例規))を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法22条4項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる。そして、同条項が単なる会計処理の基準に従うとはせず、それが一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。

また、回収不能とはいえ金銭債権が放棄され、あるいは協議により切り捨てられた場合は、経済的利益の無償供与があったものとして、法人税法上、寄附金に該当するものとして扱われ、算入される損金の額が制限されるが(同法37条2項)例えば、債権の回収不能部分を特定しその部分の債務を免除し又は債権を放棄した場合、損失を負担しなければより大きな損失を被ることが明らかであるためやむを得ず債権放棄を行う場合、債権者の協議等によって回収不能部分を特定しこれを原則として債権者らの債権額に案分して切り捨てた場合などには、経済取引として十分に肯首し得る合理的理由があるといえることができるから、そのような場合には、経済的利益の無償供与は、寄附金には当たらないものと解され、基本通達9-6-1(四)、9-4-1、9-6-1(三)もこのこと

を定めたものといえることができる。その場合の損金算入時期についても、これを恣意的に早め、あるいはこれを遅らせるなどして、課税を回避するための道具として利用することは、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反し、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとはいえないのであって、その許されないことは当然である。」

(5) 広島高裁平成15年5月30日判決

イ 事件の概要

本件は、原告がした法人税及び消費税の確定申告に対し、被告が、原告による手形の振出し、交付によるリース料の支払は損金とは認められないなどとして、本件処分をしたところ、原告が、上記リース料は短期の前払費用として、損金と扱うべきであり、本件処分のうち、一定額を超える部分は違法であると主張して、その取消しを求めたところ、棄却されたため、控訴した事件である。本判決は、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないとして、これを棄却した。(確定)

ロ 判示

「企業会計原則によれば、前払費用については、一般的には、每期継続的にほぼ同額のものが支出されるため、強いてこれを期間対応により経過勘定科目として繰延整理しなくとも、その会計処理が継続されるものである限り、期間損益計算の妥当性が著しくゆがめられる恐れがなく、重要性が乏しいものとして損金算入が認められる(企業会計原則注解1、乙4の2)ことから、法人税法22条4項の趣旨に照らして、これを税務処理上も認めたものと考えられる。しかして、本件法人税法基本通達については、その背景にある法人税法22条4項及び同項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中核をなすと考えられる企業会計原則の趣旨に照らして解釈、適用すべきであるから、本件法人税法基本通達の適用は、継続性の原則を充たすとともに、重要性の原則から逸脱

しない限度で認められるべきであり、形式的には、同通達に明示された要件を充たす場合でも、上記両原則から逸脱する場合には、その適用は認められないというべきである。よって、本件法人税法基本通達が適用され、短期の前払費用として損金算入が認められるためには、同通達が明示する要件を充足するほかに、継続性の原則を充たし、重要性の原則から逸脱していないことが必要であると解すべきである。

そして、法人税法は、当該事業年度の損金の額は、特別の規定のない限り、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すべきである旨規定しているから(同法22条4項)、損金の額に算入すべき否かの判断も、上記公正妥当な会計処理の基準とされている企業会計原則等に従って判断すべきは当然であり、本件法人税法基本通達にこれが明文で規定されていないからといって、課税要件明確主義に反するとはいえない。」

(6) 小括

公正処理基準と通達との関係について言及した最近の主な判決としては、上記5つの事例が挙げられるが、判決(1)~(4)はすべて通達の定める取扱いが公正処理基準に該当すると判断されたものである。

特に、判決(4)は、法人税基本通達の内容が「法人税法22条4項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる」と判示しており、従来判決例よりも一歩踏み込んだ解釈が示された注目すべき判決であると言える。

一方、判決(5)は、通達に明示された要件を形式的に充足するだけでは公正処理基準に従ったものとは認められないとしたものであるが、通達の定める取扱いが公正処理基準に該当すること自体を否定したのではない。また、通達が法源ではないことを理由に、その取扱いを公正処理基準とは認められないとした判決例や、通達が定める方法と納税

者が採用した方法とを比較して、通達が定める方法を否定した判決は見当たらない。

このように、最近の判決は、通達が企業会計の内容を補充し、法源と同様の機能を果たしているという実態を重視して、通達の取扱いが公正処理基準に該当することを認める傾向にあると言えよう。

6 公正処理基準と通達との関係の考察

通達を公正処理基準とみることができるかについては、公正処理基準創設時から議論がなされており、「(第22条第4項)の規定が税務行政の実際において、事実において、通達行政をジャスティファイ(正当化)する手段として利用される危険性がある」²⁴という指摘や、「通達には法的拘束力はないが、通達は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を具現化しているものと考えられるならば、通達は、法22条4項を介して法的拘束力を有することになり、その結果、実質的に法的拘束力を有することになりはしないか。」²⁵、「ある通達が新規定の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものである場合は、その通達の解釈は裁判所によっても支持されるであろう。しかしこのことは通達自身に一般的な法的拘束力が付与されるということの意味しない。裁判所はあくまでも法22条4項を適用するのであって通達それ自身を法的拘束力あるものとして適用するのではないからである。」²⁶、「今後判決によって是認された会計処理の方法が、判例の累積によって公正妥当な処理基準となることはあっても、取扱通達が直ちにそれに該当するものではない。」²⁷といった指摘がなされていた。

しかし、前述のとおり、公正処理基準の創設後、約40年を経た現在では、公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準であり、その中心をなすのは、企業会計原則、中

小企業の会計に関する指針や会社法及び金融商品取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むものであると位置付けられるものの、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ず、また、これらが決して網羅的であるとはいえないため、その判断には注意を要するものと解されている。

一方、通達とは、租税法規の統一的な執行を確保するために、法令の解釈を明確にするとともに、適正な会計慣行が成熟していない事項についての課税処理の基準を示すことによって、企業会計の内容を補充し、税務執行における法的安定性と予測可能性を保障する機能を有することから、租税法の法源ではないが、現実には、法源と同様の機能を果たしているものと位置付けられる。

そうすると、公正処理基準との関係において通達の有する現代的意義は、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針や会社法及び金融商品取引法の計算規定では網羅されておらず、かつ、確立した会計慣行が成熟していない事項や、企業会計原則等の規定が存在するものの、それらの取扱いが公正で妥当な会計処理とは認められない事項について、適正な課税処理の基準を示すことにあると言える。

そして、通達の定める取扱いに基づく会計処理が一般社会通念に照らして公正で妥当なものであり、それが企業会計における慣行となっていると認められる場合には、その通達に定められた取扱いは公正処理基準に該当するのであって、このことは、最近の判決においても容認されていると言えるだろう。

7 東京地裁平成19年1月31日判決の再考察

これまでの検討を踏まえ、東京地裁平成19年1月31日判決について再考する。

本判決で公正処理基準とされた電気事業

会計規則の規定によれば、「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止」した場合には、その電気事業固定資産について除却損を計上することとなるが、被告の主張にもあるように、この要件のみでは、「除却」された物品は、たとえ「既存の施設場所」以外の場所で再使用される場合であっても、貸借対照表上の資産の部から除去されることになってしまう」のであり、法基通7-7-2の定める取扱いに比べ、除却損の計上が前倒しで行われることになる。

このような電気事業会計規則の除却の取扱いは、外形的な明確性を伴わない有姿除却について、その除却損の計上時期を事業者が恣意的に選択することを可能とするものであり、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といえるのか疑問を抱かざるを得ず、また、法基通7-7-2の定める取扱いを適用していると思われる一般事業者と、電気事業会計規則の規定が適用される電気事業者との間において課税の公平性を欠くものと言わざるを得ない。

したがって、電気事業者であっても、有姿除却についての公正処理基準は、電気事業会計規則に定める取扱いではなく、法基通7-7-2の定める取扱いであるというべきではないかと思われる。

もっとも、本判決は、電気事業会計規則における除却の要件を、「当該電気事業固定資産(を構成する個々の資産)が、もはやその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められるに至った場合であること」とする被告の主張に対して、「本件火力発電設備の廃止の時点で、各発電設備を構成する個々の資産は、そのほとんどが、社会通念上、その本来の用法に従って事業の用に供される可能性がなかったもの、すなわち、再使用が不可能であったものと認め

るのが相当である」との判断を示していることから、仮に、法基通 7-7-2 の定める取扱いが公正処理基準であると判断された場合であっても、判決の結果は変わらなかったのかもしれない²⁸。

しかし、たとえ公正処理基準の中心となる企業会計原則等に定める取扱いであったとしても、公正処理基準に該当しないものも存在するのであり、通達の定める取扱いが、公正妥当なもので、確立した会計慣行となっていると認められる場合には、課税庁は、それを公正処理基準として公正妥当とは認められない会計処理を排除すべきであり、そうすることが、適正・公平な課税の実現に資するものと言えるのではないだろうか。

8 結びに代えて

以上のとおり、本稿は、東京地裁平成 19 年 1 月 31 日判決を契機として、公正処理基準と通達との関係について、若干の考察を試みたものである。

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

ただし、通達の定める取扱いがすべ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る会計処理の基準であるというものでもなく、課税庁は、法人税基本通達の前文に謳われている「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背

景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいたりすることのないように留意されたい。」との文言を忘れてはならないだろう。

本稿は、「公正処理基準とは何か」という法人税法が抱えてきた深遠なテーマのうち、公正処理基準と通達との関係についてのみ若干の考察を行ったものにすぎないが、近年における会計基準の国際化、会社法の制定や金融商品取引法制の整備等により、我が国の企業会計を巡る環境は大きく変化している。このような状況を踏まえ、現行法人税法における公正処理基準の意義と範囲については、もう一度見直すべき時期に来ているものと思われる。これらの点については、今後の検討課題としたい。

1 平成 17 (行ウ) 597 法人税更正処分等取消請求事件 (裁判所ホームページ、行政事件裁判例集登載)

2 本稿では、特に断らない限り、法人税基本通達、租税特別措置法 (法人税関係) 通達、法人税関係個別通達などの法人税法の解釈に関する法令解釈通達を、総称して「通達」と呼ぶこととする。

3 法人税基本通達 7-7-2 (有姿除却)

次に掲げるような固定資産については、たとえ当該資産につき解撤、破砕、廃棄等をしていない場合であっても、当該資産の帳簿価額からその処分見込価額を控除した金額を除却損として損金の額に算入することができるものとする。(昭 55 年直法 2-8「二十五」により追加)

(1) その使用を廃止し、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないと認められる固定資産

(2) 特定の製品の生産のために専用されていた金型等で、当該製品の生産を中止したことにより将来使用される可能性のほとんどないことがその後の状況等からみて明らかなもの

4 ()内は筆者が補足したものである。

5 さらに、本判決は、「電気事業者における会計の整理(会計処理)においては、電気事業会計規則の規定が、これらの一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に優先して適用されるというべきである」と判示しているが、公正処理基準に優先して適用される公正処理基準があるとする解釈には、論理に矛盾が生じていると言わざるを得ない。

6 この点については、被告も、「電気事業者の場合においては、かかる電気事業会計規則の規定が電気事業固定資産の除却に関する公正処理基準に該当するものと解すべきことは明らかであり」としており、判決と同様に、電気事業会計規則が電気事業者における公正処理基準に該当することを前提としている。

7 この点について、原告側は、「結局のところ、被告の主張は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という概念につき、それが電気事業会計規則を意味すると解しているのか、それとも通常の企業会計の基準を意味すると解しているのか、という基本的な点について、全く論理的な一貫性を欠いているという致命的な欠陥を有するものである。」と反論している。

8 税務署長は、更正処分時においては、法基通7-7-2の取扱いを根拠としていたものと認められる。

9 法基通7-7-2については、「たとえ有姿除却であっても、その資産がもはや固定資産としての命数又は使用価値を失ったことが客観的に立証される限り、スクラップ価値を残したところで除却処理できる旨が明らかにされている。(中略)まず、(1)の事例であるが、現にその使用を廃止し、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないと認められるに至った固定資産は、たとえ現状有姿のままであっても除却処理することができる。この場合、今後通常の方法により事業の用に供する可能性がないかどうかは個々の事実認定の問題であるが、その使用を廃止した時点における事後処理の方法、客観的な経済情勢その他状況の変化を見極めた上で、今後使用の可能性があるかどうかを判断することになる。」と解説されている(小山真輝編『法人税基本通達逐条解説』537頁(税務研究会出版部、2006)が、被告が主張する除却の要件である「もはやその本来の用法に従って事業の用に供される可能性がないと客観的に認められるに至った場合であること」とは、正に法基通7-7-2の定める取扱いを指しているものと思われる。

10 藤掛一雄「昭和42年改正税法のすべて」(国税庁)76頁。

11 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信第22巻第5号1967年5月5頁。

12 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)249頁。

13 金子・前掲注(12)102頁。

14 金子宏「租税法と私法 - 借用概念及び租税回避について - 」租税法研究第6号4頁(1978)。

15 金子・前掲注(12)102~103頁。

16 金子・前掲注(12)104頁。

17 なお、会社計算規則第3条は、「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。」と規定しており、財務諸表等規則第1条第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」(同条第2項で、企業会計審議会により公表された企業会計の基準がこれに該当するものとされている。)と同じ用語を用い、これを「企業会計の慣行」の一つと位置付けている。

18 金子・前掲注(12)250頁。

19 金子・前掲注(12)95頁。

20 品川芳宣「租税法律主義の下における税務通達の機能と法的拘束力」(筑波大学大学院企業法学専攻十周年記念論集『現代企業法学の研究』360頁(信山社、2001))。

21 前掲注(20)354頁。

22 昭和53年直法2-19「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」

23 現行法人税基本通達2-1-39

24 北野弘久「昭和42年税法改正への若干の疑問 - 第55回国会公述要旨 - 」税法学198号27頁(1967)。

25 中川一郎「法人税法22条4項に関する問題点」税法学199号43頁(1967)。

26 清永敬次「法人税法22条4項の規定について」税法学202号29頁(1967)。

27 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32頁(1967)。

28 ただし、最近では、いくつかの電力会社において、長期停止中の火力発電所を再稼働させるとの報道がなされており、この判断の妥当性自体にも疑問が残るところである。