

公正処理基準に関する一考察

—最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて—

原 省 三

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的、問題点等

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。そして、「益金の額」に算入すべき収益の額及び「損金の額」に算入すべき原価・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に従って計算されるものとされている。この法人税法第22条第4項の規定は、法人税法の簡素化の一環として昭和42年に創設されたものであるが、同項にいう「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。）とはどのような基準を指しているのか、その解釈を巡っては、創設当初から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数多く見られるものの、いまだ、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、近年の企業会計における会計基準の国際化や会社法の制定及び金融商品取引法制の整備等による我が国の企業会計制度の急激な変容は、法人税法の「公正処理基準」についても何らかの影響をもたらしているのではないかと思われる。

そこで、これらの変容を踏まえ、現代における「公正処理基準」の意義や範囲について研究する。

2 研究の概要

(1) 「公正処理基準」の解釈上の問題点

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の規定と位置付けられる。

しかしながら、「公正処理基準」とは具体的には何を指しているのかが明確でないことから、その解釈を巡っては、創設当初から多くの議論がなさ

れており、過去の裁判例においても、多くの判断が示されてきた。

これらの議論や裁判例を踏まえ、金子宏教授は、「公正処理基準」とは、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。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、中小企業の会計に関する指針(以下「中小企業会計指針」という。)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と解すべきであろうと評されながらも、しかしながら、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であるとされ、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旨述べておられる。

このように、企業会計原則や中小企業会計指針、会社法の計算規定等は「公正処理基準」の中心をなすものではあるが、これらに定められた会計処理のすべてが必ずしも「公正処理基準」に該当するものではないと解されていることから、法人が行う会計処理が「公正処理基準」に該当するかどうかを事前に判断することが困難となっていることが、「公正処理基準」の解釈における実務上の最大の問題であると言えよう。

(2) 我が国の企業会計制度の変容と「公正処理基準」への影響

イ 企業会計の変容と「公正処理基準」

最近の我が国の企業会計においては、国際会計基準とのコンバージェンスに向け、大企業(公開会社)を直接的な適用対象とする新たな会計基準(以下「新会計基準」という。)が矢継ぎ早に公表される一方で、中小企業(非公開会社)を適用対象とする中小企業会計指針が公表されたことにより、会計基準の二分化が進んでいると言われている。

このような会計基準の二分化により、内容を異にする二つの会計処理がいずれも「公正処理基準」に該当することとなった場合には、同じ取引を行う法人であっても、選択した会計処理により、算出される「所得の金額」に著しい差異が生じ、法人税法の要請する「課税の公平性」が阻害されることも憂慮される。

ただし、「公正処理基準」は、法人税法上の「別段の定め」のあるものを除いて適用されることから、新会計基準や中小企業会計指針等に定められた新たな会計処理に対し、「別段の定め」が手当てされているのであれば、「公正処理基準」に影響を与えるものではないと考えられる。

そこで、企業会計原則、新会計基準、国際会計基準、中小企業会計指針、会社法、金融商品取引法という会計規定ごとに、それらの変容の状況と法人税法の対応状況等を検討し、「公正処理基準」への影響の有無をみてみると、特に、新会計基準や中小企業会計指針に定められた新たな会計処理に対しては、法人税法上「別段の定め」等による手当てが行われており、会計基準の二分化等による「公正処理基準」への影響はほとんどないものと認められる。

しかし、これらの法人税法の手当てが、新会計基準等に定められたすべての会計処理に対応しているとは断定できず、今後、細部において「別段の定め」等でカバーされていない部分が顕在化してきた場合には、新会計基準等の規定が「公正処理基準」となるか否かが問題となるケースが生じてくる可能性があるだろう。

ロ 法人税法の変容と「公正処理基準」

平成 18 年度税制改正において、「別段の定め」の中に「公正処理基準」の文言が初めて用いられた（法人税法施行令第 123 条の 10 第 7 項において、退職給付引当金の額は「公正処理基準」に従って算定される旨が規定された）が、この規定は、「別段の定め」の中においても、「公正処理基準」が適用される場合があることを明確にしたものとみることができる。

そうすると、最近の新会計基準や会社法の制定等に対応して手当てされた「別段の定め」についても、それらに適用される「公正処理基準」とは何か、今後問題となってくる可能性があると言えるだろう。

(3) 「公正処理基準」と会社法及び金融商品取引法における類似概念との関係

「公正処理基準」は、旧商法第 32 条第 2 項にいう「公正ナル会計慣行」と、証券取引法（現・金融商品取引法）の委任省令である財務諸表等規則第 1 条第 1 項にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（以下「公正会計基準」という。）という類似概念とともに、「トライアングル体制」における三者の密接な関係の根拠とされてきた。

これら三つの概念の関係については、従来から様々な見解があり、明確な整理はなされていなかったが、平成 17 年の会社法の制定により、旧商法第 32 条第 2 項の「公正ナル会計慣行」は、会社法第 431 条において、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下「公正会計慣行」という。）という概念に置き換えられ、会社法の委任省令である会社計算規則第 3 条では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」という「公正会計基準」と同じ文言が使用されている。

そこで、現在におけるこれら三つの類似概念を比較検討すると、「公正会計基準」は、企業会計原則等の企業会計審議会等が公表した明文化された会計基準そのものを指している（又は包含する）概念であるが、「公正処理基準」及び「公正会計慣行」は、それらの会計基準の中で定められている（又は定められていないが慣行となっている）個々の会計処理のうち、一般に公正妥当と認められるものを指している概念であると考えられる。

また、営業上の財産及び損益の状況を明らかにするという目的に立つ「公正会計慣行」と、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する「公正処理基準」とは、内容面においてもほぼ一致する概念であると考えられる。

(4) 「公正処理基準」に関する判決の分析

法人税法第 22 条第 4 項の創設時から現在までの「公正処理基準」に関す

る主な判決について、それぞれの判断の内容を分析し、「公正処理基準」の意義や範囲についての裁判所における主要な判断要素をみてみると、多くの裁判例において、実態面では、会計処理の「慣行性」が重視されており、内容面では、「合理性」や「公平性」といった判断要素が重視されていることが認められる。

ただし、この「公平性」とは、「公正処理基準」にいう「公正」性を判断する際の一要素であり、法人税法の要請する「課税の公平性」ではなく、税法以前の企業利益の算定における「公平性」と解すべきと考える。

また、「公正処理基準」の範囲については、企業会計原則や通達に定める会計処理のほとんどが「公正処理基準」に該当するものと判断されている。

(5) 現代における「公正処理基準」の意義及び範囲

「公正処理基準」創設の趣旨からすると、法人税法は、「公正処理基準」を掲げることにより、自らの規定の簡素化を図っているのであり、この「公正処理基準」の意義は、現行法人税法においても何ら変わるものではないと思われる。

しかし、最近の新会計基準や会社法の制定に対応して行われた税制改正により、法人税法の「別段の定め」は大幅に増加し、その内容も複雑化している。

これは、経済生活の複雑化に対応する現象であり、租税法の宿命なのかもしれないが、法人税法の簡素化に資するという「公正処理基準」の意義を踏まえると、「別段の定め」のうち、「公正処理基準」を確認する性質のものや、「公正処理基準」を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設けることを内容とするものについては、法人税法の規定のスリム化を図ることも検討すべきであろう。

次に、「公正処理基準」の範囲については、収益費用アプローチに立脚し取得原価主義を基調とする企業会計原則が、今後とも「公正処理基準」の中心をなすものであることは明らかである。一方、新会計基準は、資産負債アプローチに立脚し時価主義を基調とするものであるが、取得原価主義

の枠の中で、取得原価主義の欠陥を補完する形で部分的に時価主義を採用したものと位置付けられていることや、既に会計慣行として定着しつつあることを踏まえると、今後は、企業会計原則と並び、「公正処理基準」の中心をなしていくものと思われる。

また、通達は、企業会計原則や会社法等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、企業会計原則等に定める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ものであり、今後とも「公正処理基準」を補完する重要な役割を果たしていくべきものである。

しかしながら、「公正処理基準」は、特定の明文化された会計基準そのものを指しているのではなく、「公正処理基準」の中心をなす企業会計原則等に定める会計処理や、通達に定める会計処理であっても、「公正処理基準」に該当しないものがあることは否定できない。

これら「公正処理基準」に該当しない会計処理の判断においては、①慣行性、②合理性、③公平性といった判断要素が重要なメルクマールとなるものと思われる。

目 次

はじめに	254
第1章 「公正処理基準」の解釈上の問題点	256
第1節 「公正処理基準」創設の趣旨とその位置付け	256
第2節 「公正処理基準」の解釈上の問題点	258
第2章 最近の我が国の企業会計制度の変容と「公正処理基準」への影響	261
第1節 企業会計の変容と「公正処理基準」	262
1 企業会計原則	262
2 新会計基準	262
3 国際会計基準	266
4 中小企業会計指針	268
5 会社法	271
6 金融商品取引法	271
第2節 法人税法の変容と「公正処理基準」	272
1 別段の定め	272
2 通達	276
第3節 小括	277
第3章 「公正処理基準」と会社法及び金融商品取引法における類似概念との関係	279
第1節 「公正会計基準」と「公正処理基準」	280
第2節 「公正会計慣行」と「公正会計基準」	281
第3節 「公正会計慣行」と「公正処理基準」	284
第4節 三つの概念の関係	287
第4章 「公正処理基準」に関する判決の分析	289
第1節 「公正処理基準」の定義に関する判決の内容分析	289
第2節 「公正処理基準」の判断要素の分析	291
1 慣行性	291

2	合理性	292
3	公平性	292
4	その他	293
第3節	「公正処理基準」に該当する会計処理の根拠規定の分析	294
1	企業会計原則	295
2	通達	296
3	その他	297
第5章	現代における「公正処理基準」の意義及び範囲	298
第1節	「公正処理基準」の意義	298
第2節	「公正処理基準」の範囲	300
	結びに代えて	302

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。そして、「益金の額」に算入すべき収益の額及び「損金の額」に算入すべき原価・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に従って計算されるものとされている。この法人税法第22条第4項の規定は、法人税法の簡素化の一環として昭和42年に創設されたものであるが、同項にいう「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。）とはどのような基準を指しているのか、その解釈を巡っては、創設当初から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数多く見られるものの、いまだ、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、近年の企業会計における会計基準の国際化や会社法の制定及び金融商品取引法制の整備等による我が国の企業会計制度の急激な変容は、法人税法の「公正処理基準」についても何らかの影響をもたらしているのではないかと思われる⁽¹⁾。

そこで、これらの変容を踏まえ、現代における「公正処理基準」の意義や範囲について研究することとしたものである。

研究に当たっては、「公正処理基準」の解釈上の問題点を概観した上で、最近の我が国の企業会計制度の変容と「公正処理基準」との関係について、大会社と中小会社との間の会計基準の二分化による影響の有無等を検討するとともに、会社法及び金融商品取引法における類似概念との比較分析や、創設時から現在

(1) 品川芳宣教授は、「これから会計基準が改革されていく過程の中で、恐らく企業会計側としては、会計基準に合わせた会計処理をせざるを得なくなるわけです。そうするとそれが法人税法22条4項にいう一般に公正妥当な会計処理基準の解釈にどのような影響を及ぼすかが関心がもたれています。今後、会計基準が変わっていくプロセスの中で、恐らく、改めて一般に公正妥当と認められる会計処理基準とは何かが問題になってこようかと思います。」と述べておられる（同「企業会計の変貌と税制」租税研究615号80頁（2001））。

までの「公正処理基準」に関する裁判例の内容分析を行うことにより、現代における「公正処理基準」の意義や範囲についてのメルクマール等を考察することとする。

第1章 「公正処理基準」の解釈上の問題点

まず、本章では、「公正処理基準」の創設の趣旨とその位置付けを確認するとともに、「公正処理基準」の解釈上の問題点について概観する。

第1節 「公正処理基準」創設の趣旨とその位置付け

法人税法第22条第4項の規定が創設された昭和42年の改正時において、立法関与者は、同条の改正の趣旨について、次のとおり解説している⁽²⁾。

「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るが、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る。

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、税法独自の規制が加えられるべき分野が存在することは当然である。しかしながら、この課税所得の計算は税法において完結的に規制するよりも、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る。事実、法人税法においては、このような現実を暗に前提として従来、課税所得の計算を行なうこととしているのである。

しかるに、最近における課税所得の計算は、この前提が明文化されていないことや、企業の会計処理の未進歩や恣意に基因して、あるいは負担公平という観念にとらわれて、やや画一的に過ぎ、弾力性に欠ける傾向が認められる。

この点に関し、『税制簡素化についての第一次答申』は、次のように述べ

⁽²⁾ 西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報15巻7号74～75頁(1967)。同旨の解説として、藤掛一雄『昭和42年改正税法のすべて』75頁(国税庁、1967)、塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号2頁(1967)参照。

ている。すなわち、『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、必要最少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。』

今回の改正では、上記答申の趣旨にそい、法人税法第 22 条を改正して、『各事業年度の収益及び費用は、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。』旨の規定を設けることとして、課税所得と企業利益とは、原則として一致すべきことを明確にすることとされた（法 22④）。』

さらに、「公正処理基準」の意味については、次のとおり解説している。

「この『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、具体的に何をいうのかということ、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るが、特に明文の基準があることを予定しているわけではない。企業会計審議会の『企業会計原則』は『企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたものを要約した』といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではない。もちろん、税法でいっている基準は、この『企業会計原則』のことではない。

むしろこの規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものといえよう。

したがって、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、事例についての判断（裁判所の判決を含む。）の積み重ねによって明確になってゆくものと考えられる。」

また、金子宏教授は、法人税法第 22 条第 4 項について、「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 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」と評され⁽³⁾、中里実教授は、「ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から『一般に公正妥当と認められる』ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定として理解すべきであると考え。」と述べておられる⁽⁴⁾。

以上のような見解を踏まえると、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ることができる⁽⁵⁾。

第 2 節 「公正処理基準」の解釈上の問題点

「公正処理基準」の趣旨とその位置付けは前述のとおりであるが、「公正処理基準」とは具体的には何を指しているのかが明確でないことから、その解釈を巡っては、創設当初から多くの議論がなされており⁽⁶⁾、過去の裁判例に

-
- (3) 金子宏『租税法〔第 13 版〕』256 頁（弘文堂、2008）。
- (4) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」法学協会雑誌 100 巻 9 号 1552～1553 頁（1983）。
- (5) 忠佐市『『公正ナル会計慣行』と法人税法第 22 条第 4 項の解釈』税務弘報 23 巻 1 号 30 頁（1975）、中里・前掲注(4)1564 頁参照。
- (6) 創設当時の議論として、北野弘久「昭和 42 年度税法改正への若干の疑問」税法学 198 号 27 頁（1967）、中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」税法学 199 号 41 頁（1967）、松本茂郎「法人税法 22 条 4 項の意味するもの」税法学 201 号 22 頁（1967）、近江亮吉「法人税法第 22 条第 4 項の規定の地位、機能及び適用について(1)～(4)」税法学 202 号 12 頁, 203 号 9 頁, 207 号 20 頁, 208 号 1 頁（1967～68）、清永敬次「法人

においても、多くの判断が示されてきた⁽⁷⁾。

これらの議論や裁判例を踏まえ、金子宏教授は、「公正処理基準」とは、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、中小企業の会計に関する指針(以下「中小企業会計指針」という。)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と解すべきであろうと評されながらも、しかしながら、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であるとされ、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旨述べておられる⁽⁸⁾。

このように、企業会計原則や中小企業会計指針、会社法の計算規定等は「公正処理基準」の中心をなすものではあるが、これらの規定に定められた会計処理のすべてが必ずしも「公正処理基準」に該当するものではないと解されていることから、法人が行う会計処理が「公正処理基準」に該当するか否か

税法 22 条 4 項の規定について」税法学 202 号 27 頁 (1967)、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)、徳島米三郎「税法における理想と現実—法人税法 22 条 4 項をめぐる」税法学 202 号 24 頁 (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 33 頁 (1967)、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 30 頁 (1967)、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 202 号 21 頁 (1967)、武田昌輔「『公正妥当と認められる会計処理の基準』について」税務弘報 15 卷 9 号 70 頁 (1967)、山上一夫「『公正妥当と認められる会計処理の基準』と改正税法」税務弘報 15 卷 9 号 77 頁 (1967)、渡邊進「会計処理の公正妥当な基準の探究」税経通信 22 卷 12 号 2 頁 (1967) 参照。

(7) 第 4 章表 6 (末尾掲載) 参照。

(8) 金子・前掲注(3) 257~258 頁。

を事前に判断することが困難となっていることが、「公正処理基準」の解釈における実務上の最大の問題であると言えよう。

第2章 最近の我が国の企業会計制度の変容と「公正処理基準」への影響

「公正処理基準」の中心をなすものとされてきた企業会計原則や商法の計算規定等は、最近の会計基準の国際化や会社法の制定及び金融商品取引法制の整備等によって急激に変化している。

特に、最近の我が国の企業会計においては、国際的な会計基準とのコンバージェンスに向け、大企業（公開会社）を直接的な適用対象とする新たな会計基準が矢継ぎ早に公表される一方で、中小企業（非公開会社）のみを適用対象とする中小企業会計指針が公表されたことにより、会計基準の二分化が進んでいると言われている。

このような会計基準の二分化により、内容を異にする二つの会計処理がいずれも「公正処理基準」に該当することとなった場合には、同じ取引を行う法人であっても、選択した会計処理により、算出される「所得の金額」に著しい差異が生じ、法人税法の要請する「課税の公平性」が阻害されることも憂慮される。

ただし、「公正処理基準」は、法人税法上の「別段の定め」のあるものを除いて適用されることから、新会計基準や中小企業会計指針等に定められた新たな会計処理に対し、「別段の定め」が手当てされているのであれば、「公正処理基準」に影響を与えるものではないと考えられる。

そこで、本章では、最近の我が国における企業会計の変容と法人税法の対応状況等を整理し、会計基準の二分化等による「公正処理基準」への影響の有無や、法人税法自体の変容による「公正処理基準」への影響について考察することとする。

第1節 企業会計の変容と「公正処理基準」

1 企業会計原則

企業会計原則は、昭和24年に「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」⁽⁹⁾として公表されたもので、公表以後、法人税法との間では、密接な調整が図られてきており、多くの裁判例で認められているように、企業会計原則に定める会計処理は、基本的には「公正処理基準」に該当するものと考えられている⁽¹⁰⁾。

企業会計原則自体は、昭和57年以降改正されておらず、1990年代後半のいわゆる会計ビッグバン等による影響を受けていないため、「公正処理基準」との関係に変化はないものと認められる。

なお、企業会計原則は、帰納的アプローチ⁽¹¹⁾によって形成された会計基準であり、収益と費用こそが中心概念であるとする収益・費用アプローチに立脚し、取得原価主義を基調とする考え方を採っている。

2 新会計基準

会計ビッグバンによって平成10年3月に企業会計審議会が公表した「中間連結財務諸表等の作成基準」以降の会計基準（以下、企業会計基準委員会

(9) 昭和24年7月9日経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告「企業会計原則の設定について」。

(10) 第4章第3節表9参照。

(11) 帰納的アプローチとは、まず最初に、実際に行われている会計処理の諸方法を観察し、その中からよりいっそう一般的また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をいう。一方、会計の前提となる仮定や会計の目的を最初に規定し、これらの仮定や目的と最もうまく首尾一貫するように、具体的な会計処理のルールを導き出してくる方法を演繹的アプローチというが、平成16年7月に企業会計基準委員会が公表した「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」は、演繹的アプローチによって会計基準を理論的に再構築しようとする試みであるとされている（桜井久勝『財務会計講義 第8版』54～55頁（中央経済社、2007））。

(ASBJ) が公表した会計基準を合わせて「新会計基準」という。表 1、2 参照) は、金融商品取引法の適用となる株式会社 (公開会社) を直接的な適用対象としており、これらの会社には企業会計原則に優先して適用される。

したがって、公開会社が新会計基準に従って行った会計処理のうち、「別段の定め」がないものについては、「公正処理基準」に該当するのかが問題となる。

そこで、新会計基準のうち、法人の所得の金額の計算に関わる主要な会計基準について、法人税法の対応状況をみてみると、表 3 のとおり、ほぼすべての基準について、「別段の定め」による手当てが行われていると言える。

このことから、新会計基準に定められた会計処理が「公正処理基準」に該当するのかが問題となるケースはほとんど生じないものと思われる⁽¹²⁾。

ただし、これらの法人税法の手当てが、新会計基準に定めるすべての会計処理に対応しているとは断定できず、今後、細部において「別段の定め」でカバーされていない部分が顕在化してきた場合には、新会計基準等の規定が「公正処理基準」に該当するのかが問題となるケースが生じてくる可能性があるだろう。

なお、新会計基準は、それまでの企業会計の拠所とされてきた企業会計原則の考え方とは対照的に、資産と負債が会計の基本概念であるとみる資産・負債アプローチに立脚し、時価主義を基調としているが、取得原価主義の枠の中で、取得原価主義の欠陥を補完する形で部分的に時価主義を採用したものと位置付けられており⁽¹³⁾、企業の事業活動の成果を厳格に算定するための取得原価主義を基調としてきた従来の考え方を根本から否定するものではない。

(12) 相京博士氏は、「法人税法が課税所得の計算において、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に依存する範囲は、主として外部取引に関する事項である。先に見た、会計諸基準の時価評価、将来事象の予測計算への変化は、全て内部取引に関するものであり、従って、昨今における会計基準の変化の法人税法に及ぼす影響はそのわりに少ないものと考えられる。」と述べておられる (同「法人税法と企業会計」税法学 559 号 117 頁 (2008))。

(13) 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究 18 号 28 頁 (2007)。

いと考えられる⁽¹⁴⁾。

表1 企業会計審議会が公表した主な会計基準

No.	公表年月日	西暦	名称
1	昭 24. 7. 9	1949	企業会計原則（昭和 29, 38, 49, 57 年に改正）
2	昭 37. 11. 8	1962	原価計算基準
3	昭 50. 6. 24	1975	連結財務諸表原則
4	昭 54. 6. 26	1979	外貨建取引等会計処理基準
5	平 5. 6. 17	1993	リース取引に係る会計基準
6	平 10. 3. 13	1998	中間連結財務諸表等の作成基準
7	平 10. 3. 13	1998	連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準
8	平 10. 3. 13	1998	研究開発費等に係る会計基準
9	平 10. 6. 16	1998	退職給付に係る会計基準
10	平 10. 10. 30	1998	税効果会計に係る会計基準
11	平 11. 1. 22	1999	金融商品に係る会計基準
12	平 11. 1. 22	1999	「外貨建取引等会計処理基準」の改正
13	平 14. 8. 9	2002	固定資産の減損に係る会計基準
14	平 15. 10. 31	2003	企業結合に係る会計基準

(14) 例えば、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成 14 年 8 月 9 日企業会計審議会）では、「これは、金融商品に適用されている時価評価とは異なり、資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするものではなく、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である。」と説明されている。

表2 企業会計基準委員会（ASBJ）が公表した会計基準

No.	公表年月日	西暦	名称
1	平 14. 2. 21	2002	自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準
2	平 14. 9. 25	2002	一株当たり当期純利益に関する会計基準
3	平 17. 3. 16	2005	「退職給付に係る会計基準」の一部改正
4	平 17. 11. 29	2005	役員賞与に関する会計基準
5	平 17. 12. 9	2005	貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準
6	平 17. 12. 27	2005	株主資本等変動計算書に関する会計基準
7	平 17. 12. 27	2005	事業分離等に関する会計基準
8	平 17. 12. 27	2005	ストック・オプション等に関する会計基準
9	平 18. 7. 5	2006	棚卸資産の評価に関する会計基準
10	平 18. 8. 11	2006	金融商品に関する会計基準
11	平 18. 10. 17	2006	関連当事者の開示に関する会計基準
12	平 19. 3. 14	2007	四半期財務諸表に関する会計基準
13	平 19. 3. 30	2007	リース取引に関する会計基準
14	平 19. 5. 15	2007	「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その2）
15	平 19. 12. 27	2007	工事契約に関する会計基準
16	平 20. 3. 10	2008	持分法に関する会計基準
17	平 20. 3. 21	2008	セグメント情報等の開示に関する会計基準
18	平 20. 3. 31	2008	資産除去債務に関する会計基準

表3 新会計基準と法人税法の対応

公表年月日	新会計基準	法人税法の対応（改正年度）
平 10. 6. 16	退職給付に係る会計基準	旧法 54 廃止（14）
平 11. 1. 22	金融商品に係る会計基準	法 61 の 2～7 創設（12）
平 11. 1. 22	外貨建取引等処理会計基準 改正	法 61 の 8 創設（12）
平 14. 2. 21	自己株式及び準備金の額の 減少等に関する会計基準	旧法 2 十七ロ、61 の 2⑤創設 （14）
平 14. 8. 9	固定資産の減損に係る会計 基準	法 33（改正なし）
平 15. 10. 31	企業結合に係る会計基準	法 62～62 の 7（13）、法 62 の 8 創設（18）
平 17. 11. 29	役員賞与に関する会計基準	法 34 改正（18）
平 17. 12. 27	ストック・オプション等に 関する会計基準	法 54 創設（18）
平 18. 7. 5	棚卸資産の評価に関する会 計基準	法令 28 改正、法 61 創設（19）
平 19. 3. 30	リース取引に関する会計基 準	法 64 の 2 改正（19）
平 19. 12. 27	工事契約に関する会計基準	法 64（20）

3 国際会計基準

我が国企業が、海外市場で資金調達をしたり、支店や子会社という形態で海外において事業を行う場合には、国際会計のグローバル・スタンダードとも言える国際会計基準に従った会計処理が要請されることがある。

この国際会計基準と「公正処理基準」との関係であるが、国際会計基準とのコンバージェンスへの取組みとして設定されてきた新会計基準に定める会

計処理については、前述のとおり、法人税法上、「別段の定め」による手当てが行われていることや、国際会計基準と新会計基準との重要な差異とされる「のれん」の償却問題⁽¹⁵⁾については、既に「別段の定め」が手当てされている⁽¹⁶⁾ことからすると、国際会計基準に定められた会計処理が、「公正処理基準」に該当するか否かが問題となるケースはほとんど生じないものと思われる。

ただし、研究開発費に関する会計処理など、今後のコンバージェンスに向けた検討項目とされているものについては、新たな会計基準の公表を想定して、法人税法上の取扱いを検討しておく必要があるだろう。

ところで、国際会計基準の利益概念は包括利益であり、資産・負債アプローチによる財産法の理論によるものとされているが、企業会計基準委員会は、2011年に国際会計基準とのコンバージェンスを達成することとしており、利益概念を当期純利益から包括利益に切り替えることも予想される⁽¹⁷⁾。

一方、我が国の企業会計は、期間損益計算の方法として、収益・費用アプローチによる損益法の理論を採ってきた。資産・負債アプローチによる財産法によれば、現実の財産状態が損益に反映し、損益法によれば、企業活動の成果が損益に反映する。財産法は、企業の即時清算を仮定するものであり、損益法は、企業の永続を仮定するものである。企業の永続を前提とするなら

(15) 企業結合に係る会計基準では、「のれん」は20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却することとされているが、国際会計基準では償却しないこととされている。

(16) 平成18年度改正において、企業結合に係る会計基準等における取扱いなどを勘案して、非適格組織再編成や営業譲受けの場合の取扱いの明確化が図ることとされ、法人税法第62条の8（非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等）が創設された。これにより、企業結合会計基準上の「のれん」に相当する「資産調整勘定の金額」は、5年（60月）で均等に償却することとされている。

(17) これについて、桜井久勝教授は、「包括的利益の優位性が実証的な証拠によって十分に確定されていない現時点で、当期純利益の区分表示を禁止し、包括利益だけを尺度とした業績報告を先導しようとする国際会計基準審議会の提案は時期尚早であると言わざるを得ない。」と述べておられる（同「包括利益の報告と企業評価」JICPAジャーナル613号85頁（2006））。

ば、損益法は、期間損益計算の方法としては財産法にまさる⁽¹⁸⁾と言える。

そして、我が国の法人税の課税物件である法人の所得は、基本的には法人の利益と同義であって、法人の事業活動の成果を意味すると解されており⁽¹⁹⁾、企業会計において損益法によって計算された法人の当期純利益を前提として課税標準である「所得の金額」を計算することとされている。

したがって、法人税法が法人の事業活動の成果である法人の所得を課税物件とする限り、今後とも損益法による当期純利益を基礎とする所得計算を維持すべきであり、このような考え方に立つ法人税法は、利益概念の異なる国際会計基準に定められた会計処理のすべてを「公正処理基準」に該当するものとしてそのまま受け入れることはできないものと思われる⁽²⁰⁾。

4 中小企業会計指針

平成17年8月に公表された中小企業会計指針は、「中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示す」⁽²¹⁾ことを目的としている。

そして、本指針の作成に当たっての方針として、「企業の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべきである。しかし、専ら中小企業のための規範として活用するため、コスト・ベネフィットの観点から、一定の場合には、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が認められる。」⁽²²⁾ことを掲げている。

(18) 吉田昂『改正会社法』23頁（日本加除出版、1963）。

(19) 金子・前掲注(3) 249頁。

(20) ただし、国際会計基準を「公正処理基準」とすることについて検討の余地が残されているとの見解がある（田中敏行「わが国の会計制度の特異性から見た国際会計基準のコンバージェンスへの課題—会社法（商法）と法人税法の視点から」企業会計60巻4号118頁（2008））。

(21) 日本公認会計士協会＝日本税理士会連合会＝日本商工会議所＝企業会計基準委員会平成17年8月1日「中小企業の会計に関する指針」（最終改正平成20年5月1日）1頁。

(22) 日本公認会計士協会ほか・前掲注(21)3頁。

このように、中小企業にのみ新たな会計処理の適用を認める中小企業会計指針が公表されたことによって、公開会社に適用される新会計基準との間で会計基準の二分化が生じているものと考えられる。

もっとも、中小企業が、中小企業会計指針に従い、法人税法で規定する処理を適用する場合（表4参照）には、その処理は法人税法に従ったものであることから問題は生じないが、会計処理の簡便化として認められた処理を適用する場合、その処理が法人税法上の「別段の定め」のないものであるときには、それが「公正処理基準」に該当するか否かが問題となる。

そこで、中小企業会計指針（平成20年5月1日改正後のもの）において定められた会計処理のうち、簡便化として認められたものと法人税法の対応状況を整理すると、表5のとおり、会計処理の簡便化として認められた処理は、いずれも、法人税法施行令や通達で既に認められているものや、現行法人税法上は認められないことが明らかなものであることから、中小企業会計指針に定められた会計処理が、「公正処理基準」に該当するか否かが問題となるケースはほとんど生じないものと認められる。

ただし、新会計基準と同様、これらの法人税法の手当てが、中小企業会計指針に定めるすべての会計処理に対応しているとは断定できず、今後、細部において「別段の定め」でカバーされていない部分が顕在化してきた場合には、中小企業会計指針の規定が「公正処理基準」に該当するか否かが問題となるケースが生じてくる可能性があるだろう。

また、その場合、大企業に適用される新会計基準との取扱いが異なるときには、いずれが「公正処理基準」となるのかという問題が生じることも予想される。

表 4 中小企業会計指針において法人税法で規定する処理の適用を認めたもの

項目	法人税法の規定による処理	条文
貸倒引当金の算定方法	法人税法の区分に基づいて算定される貸倒引当金の繰入限度相当額を認容	法 52
有価証券の区分	法人税法の規定に従った売買目的有価証券と その他有価証券との分類を認容	法 61 の 3
有価証券の減損処理	法人税法の定める処理によった場合と比べて 重要な差異がないと見込まれるときに法人税法の取扱いを認容	法令 68
固定資産の減価償却	法人税法上の耐用年数を用いて計算した償却 限度額を減価償却費として計上することを認 容	法 33 耐令
ソフトウェアの償却方法	法人税法の定める償却方法の採用を認容	法令 48
少額の繰延資産	発生時の費用処理を認容	令 134

表 5 中小企業会計指針において簡便化として認められた会計処理と法人税法の対応

項目	簡便化された会計処理	法人税法の対応
金銭債権の償却原価法	重要性が乏しい場合は不適用	法基通 2-1-34 ただし書きで認容
棚卸資産の取得価額	少額の付随費用は不算入も可	法基通 5-1-1 で認容
固定資産の取得価額	少額の付随費用は不算入も可	ソフトウェアについては法基通 7-3-15 の 3 で一部認容
賞与引当金の計上額	支給対象期間基準 (旧法 53) の算式による算定を認容	平成 10 年度改正で賞与引当金を廃止

確定給付型退職給付 債務の計算方法	期末自己都合要支給額に よる退職給付債務の計算 を認容	平成 14 年度改正で退職給与 引当金を廃止
所有権移転外ファイ ナンス・リース取引	賃借人が通常の賃貸借取 引に係る方法に準じて会 計処理することを認容	賃借人が賃借料として経理 した金額を償却費として認 容（法令 131 の 2③）

5 会社法

平成 18 年 5 月に施行された会社法においては、第二編（株式会社）第五章に計算等の規定が置かれているが、同法第 432 条第 1 項により、その詳細が法務省令に委任されている。

そして、法務省令である会社計算規則では、資産・負債・純資産といった貸借対照表に関するものに係る規律の一部については規定が設けられているが、「所得の金額」の計算に直結する収益・費用や具体的な取得原価の配分その他の会計帳簿に関連する事項については詳細な規定が設けられておらず、これらについては、会社法第 431 条の規定により、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うこととなるものとされている。

立法関与者によると、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」には、企業会計原則や新会計基準、中小企業会計指針などが該当することになるものと解説されている⁽²³⁾が、これらについては、前述のとおり、「別段の定め」による手当てが行われていることから、会社法の制定が「公正処理基準」に与える影響はほとんどないものと思われる。

6 金融商品取引法

証券取引法は、平成 18 年 6 月の改正により、金融商品取引法に名称が変更

(23) 相澤哲＝岩崎友彦「新会社法の解説(10)株式会社の計算等」商事法務 1746 号 26～27 頁（2005）、相澤哲＝郡谷大輔＝和久友子「新会社法関係法務省令の解説(6)会計帳簿」商事法務 1764 号 14 頁（2006）。

されたが、財務諸表の用語・様式、作成方法については、従来どおり、内閣府令に委任している。

そして、財務諸表等規則や連結財務諸表規則などの内閣府令では、会計処理基準は規定しておらず、財務諸表等の表示形式についてのみ規定しているため、それらの省令に別段の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」に従うこととされており、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習」とは、慣習としての規範性を持つ企業会計原則の考え方が該当するものと解されている⁽²⁴⁾。

前述のとおり、企業会計原則に定める会計処理は、基本的には「公正処理基準」に該当するものと考えられており、また、企業会計原則に優先して適用される新会計基準については、上記2のとおり、「別段の定め」による手当てが行われていることから、金融商品取引法の整備が「公正処理基準」に与える影響はほとんどないものと思われる。

第2節 法人税法の変容と「公正処理基準」

1 別段の定め

「公正処理基準」は、法人税法上の「別段の定め」のあるものを除いて適用されるが、この「別段の定め」について、金子宏教授は、「課税所得を算出するための益金および損金の計算については、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の別段の定めがなされており、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が大幅に修正を受けている。」とされた上で、「法人税法および租税特別措置法の益金および損金に関する規定」を次の3つに分類しておられる。

第1は、「公正処理基準」を確認する性質のもの（資産の評価益の益金不算入の規定（法25）、資産の評価損の損金不算入の規定（法33）等）、第2は、

(24) 神田秀樹監修・川村和夫編『注解証券取引法』1336頁（有斐閣、1997）、河本一郎監修『〔新訂版〕逐条解説 証券取引法』1053頁（商事法務、2002）。

「公正処理基準」を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定（棚卸資産の評価に関する規定（法 29）、減価償却に関する規定（法 31）、引当金に関する規定（法 52 以下）等）、第 3 は、租税政策上または経済政策上の理由から、「公正処理基準」に対する例外を定める規定（特別減価償却や準備金に関する規定（租特 42 の 5 以下・55 以下）、交際費の損金不算入に関する規定（同 61 の 4）等）とされ、一般的にあって、法人税法の規定は第 1 および第 2 のカテゴリーに属し、租税特別措置法の規定は第 3 のカテゴリーに属すると述べておられる⁽²⁵⁾。

前節でみたとおり、新会計基準や会社法の制定等に対しては、法人税法上、「別段の定め」による手当てが行われているが、これら最近の「別段の定め」による手当ての中で、注目すべきものは、法人税法施行令第 123 条の 10（非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等）第 7 項の規定（以下「新規定」という。）である。

新規定は、平成 18 年度税制改正で新設された法人税法第 62 条の 8（非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等）の規定で「負債調整勘定」の金額とされる「退職給与債務引受額」の内容を定めたものであるが、新規定では、「退職給与債務引受額」とは、「非適格合併等の時における同号に規定する従業者に係る退職給付引当金の額（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき第 9 項に規定する明細書に記載がある場合の当該退職給付引当金の額に限る。・・・）に相当する金額とする。」（下線筆者加筆）と規定している。

すなわち、新規定は、「別段の定め」の中において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言が用いられた初めての規定なのである。

新規定にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、法人税法の委任を受けた法人税法施行令の中で用いられた文言であり、「公正処理

(25) 金子・前掲注(3)259頁。

基準」と同じ概念を指すものと考えられるが、この改正については、次のような疑問点を見いだすことができよう。

まず、第1の疑問は、新规定にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは具体的に何を指しているかということである。

これについては、「退職給付引当金の額」の算定に当たって従うべきものとされているが、この「退職給付引当金」については、法人税法上、定義規定が置かれていない。そこで、これを借用概念と捉え、会社計算規則第6条第2項第一号イに規定する退職給付引当金と同義であると解したとしても、同規則においても、退職給付引当金の具体的な算定方法は規定されていない⁽²⁶⁾ため、結局、同規則第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その他の会計慣行」を斟酌して計算されることになるが、これが何を指しているかについては、「公正処理基準」と同様に判然としない。

ただし、「退職給付に係る会計基準」や中小企業会計指針は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものとする立法関与者の見解によると、ここでいう「公正処理基準」とは、これらの会計基準における退職給付引当金の取扱いを指しているということになる。

そうすると、「退職給付に係る会計基準」による退職給付債務の計算のほか、会計処理の簡便化として期末自己都合要支給額による退職給付債務の計算を認容する中小企業会計指針の取扱いを法人税法も認めたものと考えられる⁽²⁷⁾が、この点については、通達等で明らかにしておく必要がある。

さらに付言すると、退職給付引当金の計上を認めていない現行法人税法の

(26) 会社計算規則第6条第2項第一号イでは、退職給付引当金を「使用人が退職した後に当該使用人に退職一時金、退職年金その他これらに類する財産の支給をする場合における事業年度の末日において繰り入れるべき引当金をいう。」と規定するのみである。

(27) 中尾健「組織再編税制・連結納税制度の実務上の留意点・疑問点」租税研究 686号 90頁 (2006)、阿部晋也「会計、会社法、それらと税務の乖離及び動向」租税研究 688号 60頁 (2007) 参照。

取扱い、「公正処理基準」ではなく⁽²⁸⁾、前述の「別段の定め」の第3のカテゴリー（租税政策上または経済政策上の理由から、「公正処理基準」に対する例外を定める規定）に属するものであることを自認したものとみることもできよう⁽²⁹⁾。

第2の疑問は、新規定で「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という文言が用いられた理由は何かということである。

これについては、新規定が、組織再編成に当たり、企業会計上の時価純資産価額を計算する際の負債の額の内容を定めたものであり、企業会計上は負債と認識されるが法人税法上は負債として認識されない退職給付引当金を、法人税法が自らの言葉で規定すると、法人税法の固有概念となってしまうことや、仮に計算規定を設けるとしても、「退職給付に係る会計基準」と同様若しくはそれ以上に詳細な規定が必要となることから、それを回避したためではないかと思われる⁽³⁰⁾。

また、「公正処理基準」は、「別段の定め」のあるものを除いて適用されるものであり、言い換えれば、「別段の定め」のあるものには「公正処理基準」は適用されないということになるが、新規定が「別段の定め」の中で、「公正処理基準」という文言を使用したことにより、必ずしもそうではないことが明らかになったとみることもできるだろう。

この点について、武田昌輔教授は、『別段の定め』に規定してある事項についても、解釈上明確でない会計的な事項については、公正処理基準が適用

(28) これらの基準のうち、退職給付引当金の額の算定に関する部分のみを「公正処理基準」と解することには無理があろう。

(29) この点について、筆者は、平成14年度の税制改正で廃止された「退職給与引当金」については、「法人の事業活動の成果としてのあるべき「所得の金額」を算定する観点からすると、費用収益対応の原則に基づき、その事業年度の収益に対応する金額は、当該事業年度の損金の額に算入する方向で、今後、商法、企業会計との調整を行っていく必要がある。」（拙稿「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税務大学校論叢51号486頁（2006））と考えている。

(30) この点については、後述するが、「公正処理基準」の有する税法の簡素化機能の表れとみることもできよう。

されるものと理解すべきである。」とされ、例えば、法人税法施行令第32条（棚卸資産の取得価額）第2項の「・・・その原価の額が適正な原価計算に基づいて算定されているときは・・・」との規定における「適正な原価計算」は、本来は公正処理基準に含まれるものである旨述べておられる⁽³¹⁾。

このように、新規定は、「別段の定め」についても「公正処理基準」が適用される場合があることを明示したのものと見て意義付けることができるだろう⁽³²⁾。

そうすると、最近の新会計基準や会社法の制定等に対応して手当てされた「別段の定め」についても、それらに適用される「公正処理基準」とは何かが今後問題となってくる可能性があると言え、そのためにも、「公正処理基準」の意義や範囲についてのメルクマールを明らかにしておく必要があると言えよう。

2 通達

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られている⁽³³⁾。

通達⁽³⁴⁾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

(31) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務大学校論叢3号126～127頁（1969）。

(32) これとは逆に、本来「別段の定め」においては「公正処理基準」が適用されることはないが、この退職給付引当金の額の算定に限って適用するとしたものと解することには無理があろう。

(33) 金子・前掲注(3)98頁。

(34) 以下、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。

基準」の創設当初から議論がなされている⁽³⁵⁾が、「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、中小企業会計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よう。

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」に該当すると言えるだろう⁽³⁶⁾。

ところで、最近における法人税法の改正に伴い、法人税基本通達等の改正が行われ、そのボリュームも大幅に増加しているが、最近の改正の多くは、新たに創設された「別段の定め」の解釈に関するものであり、それら以外の部分については、大きな変更は行われていないものと思われる。

ただし、前述のとおり、「別段の定め」の中においても、「公正処理基準」が適用される場合があることを踏まえると、これらの規定の解釈を示した通達の取扱いについても、「公正処理基準」に該当するか否かが問題となるケースが生じる可能性があると言えよう。

第3節 小括

以上のとおり、企業会計原則、新会計基準、国際会計基準、中小企業会計指針、会社法、金融商品取引法という会計規定の変容、とりわけ新会計基準、中小企業会計指針等の新たな会計規定に対しては、法人税法上の「別段の定め」による手当てが行われており、会計基準の二分化等による「公正処理基準」へ

(35) 中川・前掲注(6)43頁、清永・前掲注(6)29頁、竹下・前掲注(6)32頁参照。

(36) 詳細については、拙稿「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—」税大ジャーナル6号88頁(2007)参照。

の影響はほとんどないものと認められる。

しかしながら、これらの法人税法の手当てが、新会計基準等に定めるすべての会計処理に対応しているとは断定できず、今後、細部において「別段の定め」でカバーされていない部分が顕在化してきた場合には、新会計基準等の規定が「公正処理基準」となるか否かが問題となるケースが生じてくる可能性があるだろう。

また、平成 18 年度税制改正において、「別段の定め」の中に「公正処理基準」の文言が初めて用いられ、「別段の定め」についても「公正処理基準」が適用されることが明示されたことにより、最近の新会計基準や会社法の制定等に対応して手当てされた「別段の定め」や通達についても、それらに適用される「公正処理基準」とは何かが今後問題となってくる可能性があると言え、そのためにも、「公正処理基準」とは何かを判断するためのメルクマールを明らかにすることが今後ますます重要になってくるものと思われる。

第3章 「公正処理基準」と会社法及び 金融商品取引法における類似概念との関係

我が国の企業会計制度は、法人税法に基づく税務会計、商法に基づく商法会計及び証券取引法（現・金融商品取引法）に基づく証券取引法会計（企業会計）の三つの会計から成り立っているとされ、三者が相互に密接に結びついていることから、「トライアングル体制」と呼ばれてきた。

そして、法人税法の「公正処理基準」は、旧商法第32条第2項に規定する「公正ナル会計慣行」と証券取引法の委任省令である財務諸表等規則第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」（以下「公正会計基準」という。）という類似概念とともに、「トライアングル体制」における三者の密接な関係の根拠とされてきた。

これら三つの概念の関係については、従来から様々な見解があり、明確な整理がなされていなかったが、平成17年の会社法の制定により、旧商法第32条第2項の「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」との規定は、会社法第431条においては「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」とされ、「公正ナル会計慣行」が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下「公正会計慣行」という。）という概念に置き換えられた。

また、会社法の委任省令である会社計算規則第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、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」という財務諸表等規則第1条第1項と同じ文言が規定されている。

本章では、現在におけるこれら三つの概念の内容を比較検討し、相互関係を整理することにより、「公正処理基準」の概念上の位置付けを考察することとする。

第1節 「公正会計基準」と「公正処理基準」

金融商品取引法第193条（財務諸表の用語、様式及び作成方法）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、これを受けて、財務諸表等規則第1条第1項では、「金融商品取引法・・・の規定により提出される財務計算に関する書類・・・のうち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書・・・の用語、様式及び作成方法は、次条を除き、この章から第六章までの定めるところによるものとし、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。

そして、同条第2項では、「金融庁組織令（平成十年政令第三百九十二号）第二十四条に規定する企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前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に該当するものとする。」と規定していることから、企業会計審議会により公表された企業会計原則や新会計基準は、すべて「公正会計基準」に該当することになる。

さらに、企業会計基準委員会から公表された「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」以降の新会計基準についても、「公正会計基準」として取り扱うことが、金融庁から公表されている⁽³⁷⁾ ⁽³⁸⁾ことからすると、「公

(37) 金融庁「企業内容等開示ガイドライン等」<http://www.fsa.go.jp/commoc/law/kaiji/index.html>

(38) 弥永真生教授は、これら以外に「公正会計基準」にあたりと解されるものとして、企業会計審議会が公表した企業会計の基準による委任に基づいて日本公認会計士協会が作成した実務指針を挙げられ、企業会計基準委員会が開発・公表した企業会計基準適用指針及び実務対応報告、企業会計審議会の公表した企業会計の基準の設定に関する意見書に基づくことなく、たとえば、日本公認会計士協会が策定した実務指針も、一般に公正妥当と認められる限りにおいては「公正会計基準」の1つにあたりと解する余地があると述べておられる（同「コンバージェンスと受容—金融商

正会計基準」にいう「基準」とは、明文化された会計基準そのものを指している（又は包含する）概念であると解される。

一方、「公正処理基準」は、企業会計原則の内容すべてが必ずしも公正妥当なものではないと解されているように、「企業会計原則」に代表される明文化された会計基準そのものを指すものではなく⁽³⁹⁾、それらの基準の中で定められた（又は定められていないが慣行となっている）個々の会計処理のうち、一般に公正妥当と認められるものを指している概念であるというべきであり、ここに二つの概念の根本的な差異があると言える⁽⁴⁰⁾。

第2節 「公正会計慣行」と「公正会計基準」

旧商法第32条第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」と規定していたが、会社法第431条においては、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定している。

この規定は、従来の「慣行」という用語を維持して、明文化された会計基準に限定されないこと、逆に、明文化された会計基準に常に従わなければならないわけではないということを明らかにしつつも、「従うものとする」とすることによって、株式会社の会計における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の位置付けを強くしていると考えられている⁽⁴¹⁾。

品取引法・会社法の観点から」企業会計60巻4号61～62頁（2008）。

(39) 田中久夫『商法と税法の接点〔三訂版〕』6頁（財経詳報社、1996）。

(40) 品川芳宣教授は、「証取法は『公正妥当と認められる企業会計の基準』というのは、企業会計審議会が出したものは『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』として扱うということの内閣府令で明確にしているわけですから、法人税法や商法の概念と違うのです。この、法的に違うということを明確にしておく必要があると思います。」と述べておられる（同「課税所得と企業利益の関係」租税研究668号49頁（2005））。

(41) 弥永真生「新会社法の制定 会社の計算」ジュリスト1295号85頁（2005）。

ただし、立法関与者は、「斟酌」を「従う」とした用語の変更によって、実質的な

一方、会社法の委任省令である会社計算規則第3条では、「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「公正会計基準」と同じ文言を用い、これを「企業会計の慣行」の一つと位置付けている。

これらの改正に関して、会社法の立法関与者は、前述のとおり、新会計基準や中小企業会計指針は、会社法における「公正会計慣行」に該当することになるものと解されたとの見解を示している⁽⁴²⁾。

また、弥永真生教授は、「『企業会計の基準』とは、企業会計において採用されるべき会計処理方法を成文化したものであると考えられる。」と指摘された上で、「企業会計審議会が公表した企業会計の基準が『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』にあたることには異論がない（『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』〔平成10年6月16日参照〕）。また、少なくとも、企業会計基準委員会が開発・公表した企業会計基準のうち、金融庁が財務諸表等規則等に係る事務ガイドラインにおいて、証券取引法との関係で『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』であると解されるものは、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』にあたりと考えられる。もともと、少なくとも、理論上は、会社計算規則にいう『一般に

内容が変わるものではないと考えられると述べている（相澤＝岩崎・前掲注(23) 26頁）。

- (42) 一方、会社法制定に貢献された江頭憲治郎教授は、「公正会計慣行」とは何かについて、「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、一応それに当たると推定される。しかし、当該会計基準の内容は基本的事項に限られ、網羅的ではない。また、それが唯一の『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』であると解すべき理由はない。とくに中小企業の場合には、当該会計基準と異なる会計処理をなすことが直ちに違法とはいえないことが少なくない。たとえば、会計参与設置会社である中小企業の会計は、右の会計基準より簡便な『中小企業の会計に関する指針』によるのが適当とされており、それ以外の中小企業には、より幅広い会計処理も認められる。個々の会社にとっての『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』の内容を最終的に決定するのは、裁判所の役割である。」と述べておられる（同『株式会社法』559頁（有斐閣、2006））。

公正妥当と認められる企業会計の基準』は証券取引法上の『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』よりも広い外延をもつ。」⁽⁴³⁾と述べておられる⁽⁴⁴⁾。

これらの見解によると、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」には、財務諸表等規則上の「公正会計基準」と同じく、企業会計審議会等が公表した新会計基準そのもの、すなわち、新会計基準に定めるすべての会計処理が含まれることとなる。

しかしながら、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⁽⁴⁵⁾、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⁽⁴⁶⁾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」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⁽⁴⁷⁾。

(43) 弥永真生「会計基準の会社法における受容」会計171巻3号27～28頁(2007)。

(44) ただし、弥永真生教授は、中小企業会計指針については、「現段階では、『企業会計の基準』ではなく、中小企業についての『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』の1つを明らかにしようとする文書であると評価するのが適当であろう。」と述べておられる(同「会社法の計算規定 総則」日本会計研究学会2007年度スタディ・グループ中間報告12頁(2007))。

(45) 居林次雄「公正な会計慣行について」産業経理30巻6号97頁(1970)、高木清三郎「公正な会計慣行と企業会計原則」産業経理30巻6号93～94頁(1970)、田中誠二「商法改正要綱案の問題点」商事法務研究520号8～9頁(1970)、忠・前掲注(5)33頁。

また、東京高裁平成7年9月28日判決は、有限会社については「企業会計原則」の全体が「公正会計慣行」ということはできないと判示している。

(46) 相澤=岩崎・前掲注(23)26頁、斎藤静樹ほか「座談会 新会社法と企業会計法上の諸問題」〔神田発言〕『新「会社法」詳解』121頁(中央経済社、2005)、江頭・前掲注(42)560頁。

(47) 弥永真生教授も、「たしかに、最近では、「企業会計原則」は『公正ナル会計慣行』の中核をなすと考えられているが、「企業会計原則」に定められているからではなく、「企業会計原則」が指示する会計処理方法自体が—いわば、商法のフィルターを介して—『公正ナル会計慣行』であると伝統的には解されてきた。」と述べておられる(同「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」判例時報1911号27頁(2006))。

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。

したがって、会社法上の「公正会計慣行」とは、「公正処理基準」と同様に、「企業会計原則」に代表される明文化された会計基準そのものを指すものではなく、それらの基準の中で定められた（又は定められていないが慣行となっている）個々の会計処理のうち、一般に公正妥当と認められるものを指している概念であると解すべきである⁽⁴⁸⁾。

第3節 「公正会計慣行」と「公正処理基準」

それでは、「公正会計慣行」と「公正処理基準」とは同じ概念であろうか。

旧商法の「公正ナル会計慣行」と「公正処理基準」との関係については、それらの同一性を認める見解⁽⁴⁹⁾が多かったが、「公正処理基準」の内容には法人税法の要請する「課税の公平性」の要請を勘案すべきとする見解⁽⁵⁰⁾や判決⁽⁵¹⁾も見受けられる。

この点については、法人税法第22条第4項の規定が、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の規定であると位置付けられることからすれば、「公正処理基準」につい

(48) したがって、会社計算規則第3条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とは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のではなく、それらの中に示された個々の会計処理のうち、一般に公正妥当と認められるものを指すのであって、「公正会計基準」とは異なる概念であると理解したい。

(49) 新井隆一「公正なる会計慣行と法人税法」企業会計29巻7号14頁（1977）、忠佐市『租税法要綱 第9版』207頁（森山書店、1979）、松沢智『新版租税実体法 補正第2版』162頁（中央経済社、2003）。

(50) 中島茂幸「法人税法の公正処理基準と企業会計—最高裁判決をめぐって—」会計152巻2号77頁（1997）、神森智「『公正ナル会計慣行』と『公正処理基準』」松山大学論集6巻3号103頁（1994）、山本守之『体系法人税法（平成18年版）』167頁（税務経理協会、2008）。

(51) 第4章第2節表8参照。

て法人税法の要請する「課税の公平性」を要請していると解することは難しいものとする⁽⁵²⁾。

確かに、「公正処理基準」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⁽⁵³⁾であると考えられる⁽⁵⁴⁾ものの、「税法以前の概念や原理、すなわち健全な会計慣行」を意味する「公正処理基準」の概念を、税法独自の見地から決定することが相当であるとは思えない。

そもそも、「公正」とは「公平で邪曲のないこと」をいうものと解されている⁽⁵⁵⁾ように、特定の会計処理が「公平」なものか否かは、「公正処理基準」における「公正」性を判断する際の一要素と考えるべきである。例えば、同種の事業を営む法人が、同じ形態の取引を行っているにもかかわらず、異なる会計処理を行うことによって算出される企業利益に著しい差異が生じている場合には、企業の損益の状況を明らかにするという税法以前の概念における「公平性」を欠くものと言え⁽⁵⁶⁾、これら二つの会計処理のいずれもが「公

(52) 渡邊進教授は、『「一般に公正妥当と認められる」』という『一般』とは税法的要求は介入しないで（税法的要求を除外して）、考えられた『一般』であると思う。」と述べておられる（前掲注(6)5頁）。

また、相京博士氏も、「公正処理基準の内容に課税の公平性を強制することは、解釈のみにより新たに法を作るに等しく、租税法律主義に反するという批判を免れることはできない。」と述べておられる（同「法人税法22条4項と会社法」税法学558号17頁（2008））。

(53) 金子宏教授は、「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。」と述べておられる（同・前掲注(3)106頁）。

(54) これに対し、野手裕之氏は、「公正処理基準」を借用概念と捉え、「公正処理基準」と「公正会計慣行」を統一的に解釈すべき旨の見解を述べておられる（同「法人税法第22条第4項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関する一考察」明治大学大学院商学研究論集第21号1頁（2004））。

(55) 新村出編『広辞苑第六版』947頁（岩波書店、2008）。

(56) 会計学上、公正性は、公平、平等、不偏の意を含む概念で、法律上の正義、平等に類似し、会計の主題である経営の立場から多くの利害関係者に対し、事実を適切に伝え信頼しうる情報を提供するにあたって、公平で特定の利害関係者に特別の利益又は損失を与えるものであってはならないことを意味するものと説明されている

正」なものとする認めることはできないだろう⁽⁵⁷⁾。

すなわち、この場合の「公平性」とは、法人税法の要請する「課税の公平性」ではなく、「所得の金額」の基となる企業利益の算定における「公平性」と解すべきではないかと思われる⁽⁵⁸⁾。

また、旧商法上の「公正ナル」会計慣行であるか否かは、商法計算規定の目的、すなわち、営業上の財産及び損益の状態を明らかにするという目的に照らして判断されることと解されていること⁽⁵⁹⁾からすると、「公正処理基準」における「公正」性は、「公正ナル会計慣行」にいう「公正」性と同義の概念を指すものと解することができるだろう⁽⁶⁰⁾。

そして、前述のとおり、旧商法の「公正ナル会計慣行」と「公正会計慣行」とは、実質的に変わらない概念であると解されていることからすると、「公正会計慣行」と「公正処理基準」とは、ほぼ一致する概念であると考えられる⁽⁶¹⁾。

(神戸大学会計学研究室編(高田正淳)『第五版 会計学辞典』434頁(同文館出版、2001)。

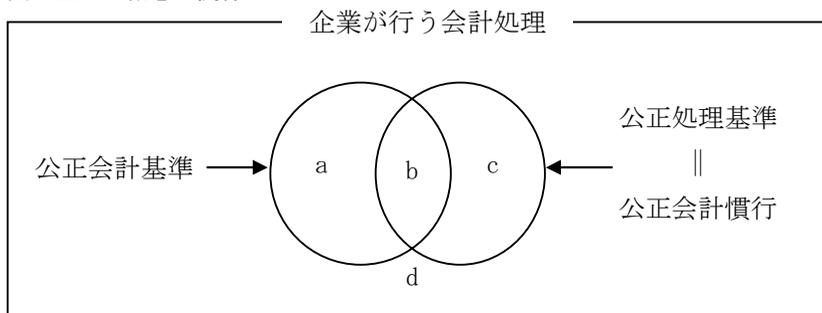
また、旧商法32条2項の「公正ナル会計慣行」における「公正」の意義についても、商人の営業上の財産及び損益の状況を明らかにするという商業帳簿を作成させるという商法の目的からみて公正であることと解すべきとされている(平成17年5月19日東京地裁(判例時報1900号3頁))。

- (57) 減価償却の会計処理方法に定率法や定額法等の方法があるように、一つの取引に係る「公正処理基準」は、一つの方法に限定されないのであろう(武田・前掲注(31)133頁、山上・前掲注(6)79頁)が、例えば、一般的に行われている取引について、特定の業種や業態の法人でのみ行われ、一般的に行われている会計処理を行っている他業種・業態の法人との企業利益に著しい差異が生じるような会計処理は、「公正」なものとは言えないだろう。
- (58) もっとも、企業利益の算定における「公平性」と課税の「公平性」とは、共通する部分が多いと言えるのかもしれない。
- (59) 弥永・前掲注(47)26頁参照。
- (60) ただし、最近の裁判例において、新しい会計基準が指示する会計処理方法が「唯一」の「公正ナル会計慣行」となるための要件として、改正手続の適正性や周知性などの形式的要素を掲げる判決(平16.5.28東京地裁(TKC判例等データベース文献番号28105091)、平17.5.19東京地裁(判例時報1900号3頁))が散見されることに留意する必要がある。
- (61) 中里実教授は、「公正処理基準」には「公正ナル会計慣行」の他に商法等の会計規定も含まれるのであるから、「公正処理基準」と「公正ナル会計慣行」とで文言が異

第4節 三つの概念の関係

以上のことを踏まえ、「公正処理基準」と「公正会計慣行」及び「公正会計基準」の三つの概念の関係を図示すると次のとおりとなるものと思われる。

図 三つの概念の関係



上図において、aのカテゴリーは、企業会計原則等の明文の規定である「公正会計基準」に定められている会計処理であるが、「公正処理基準」(＝「公正会計慣行」)には該当しないものである。

bのカテゴリーは、「公正会計基準」に定められている会計処理であって、「公正処理基準」にも「公正会計慣行」にも該当するものである。企業が行う会計処理の多くは、このカテゴリーに属するものと言える。

cのカテゴリーは、明文の規定である「公正会計基準」には定められてい

なるのは当然のことと考えることが許されようと述べておられる(同・前掲注(4)1552頁)。

しかし、「公正ナル会計慣行」は商法等の会計規定を補充する概念として商法に規定されたものであり、商法等の会計規定は「公正処理基準」の中心をなすものの一つではあっても、すべてが「公正処理基準」に含まれるとまでは言えないと思われる。このことは、会社法の下でも、会社の会計は「公正会計慣行」に従うことが原則となることを前提としつつ、会社計算規則が「公正会計慣行」の内容の一部を規定し、または、一部分について制約を加えていると評価することが自然である(弥永・前掲注(43)26頁)とされていることから、推察できるだろう。

ないが、「公正処理基準」（＝「公正会計慣行」）に該当する会計処理である。

dの категорияは、企業が行う会計処理のうち、「公正会計基準」、「公正処理基準」、「公正会計慣行」のいずれにも該当しないものである。これらの会計処理は、会社決算上においても、所得の金額の計算上においても修正されるべきものである。

企業が行う会計処理のほとんどは、b 又は c の categoria に属するものと言えるのだろうが、a 又は d の categoria に属するものが何かを判断するメルクマールを探ることが課題であると言えよう。

第4章 「公正処理基準」に関する判決の分析

法人税法第22条第4項の創設時から現在までの「公正処理基準」に関する主な判決の概要は、表6（末尾掲載）のとおりであるが、本章では、これらの判決について、それぞれの判断の内容を分析し、「公正処理基準」の意義や範囲についての裁判所における主要な判断要素を検討することとする。

第1節 「公正処理基準」の定義に関する判決の内容分析

「公正処理基準」に関する判決の中でも、「公正処理基準」の定義を直接判示したものは表7のとおり、5件と少ない。しかし、それらの判決のほとんどが、「公正処理基準」を「一般社会通念に照らして公正妥当と評価される会計処理の基準」と定義付けており、「社会通念」という概念が、裁判所における「公正処理基準」の該当性を判断する上での前提となる要素となっているものと思われる。

この「社会通念」とは、「社会一般で受け容れられている常識または見解」と解されており⁽⁶²⁾、「公正処理基準」における「一般に・・・認められる」ことの意味を敷衍したと思われるが、この概念は、かなり主観的な概念であり、具体的な会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かの判断においては、有効なメルクマールとはなり得ないものと思われる。

(62) 新村・前掲注(55)1295頁。

表7 「公正処理基準」の定義を直接判示したもの

判決No.	判決	判示内容
4	昭54.9.19 東京地裁	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
7-2	平3.12.19 大阪高裁	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、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
14	平11.12.21 福岡地裁	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
18	平14.9.12 神戸地裁	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を意味する
21	平19.1.31 東京地裁	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

第2節 「公正処理基準」の判断要素の分析

次に、特定の会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かを判断した判決の判示内容を分析したところ、裁判所における「公正処理基準」の該当性の判断においては、表8のとおり、①慣行性、②合理性、③公平性といった要素が重視されていることが判明した。

以下、これらの判断要素について検討する。

表8 「公正処理基準」の主要な判断要素を示した判決

判断要素	判決No.
慣行性	1, 2, 3, 6-1, 7-1, 7-2, 7-3, 14, 15, 18
合理性	7-2, 7-3, 10-1, 10-2, 10-3, 14, 15, 18, 19-1, 19-2
公平性	7-3, 9-1, 10-1, 10-2, 10-3, 14, 16, 18

1 慣行性

判決1, 2, 3は、特定の会計処理が、「会計慣行であること」を根拠とし、判決6-1, 7-1, 7-2, 7-3, 15, 18は、「一般的な会計の処理である」「実務上一般的に採用されている」「広く知られている」「慣行として広く採用されている」ことをもって「公正処理基準」に該当する根拠の一つとしている。また、反対に、判決14は、「未だ会計慣行として確立していない」ことをもって「公正処理基準」には該当しないとしている。

このように、多くの判決において、会計処理の「慣行性」の有無が「公正処理基準」の判断要素として重要視されているものと認められる。

なお、判決14は、ファイナンス・リース取引に係る従来の会計処理と新たな会計処理を比較して、新たな会計処理は「未だ会計慣行として確立していない」との判断を示したものであるが、例えば、従来はなかった新たな商取引に対して行われた新たな会計処理については、その会計処理が、その後、

その商取引を行う法人間で広く反復的・継続的に実施されることが確実であれば、最初の処理の時点で「慣行」となると解するのが適当であろう⁽⁶³⁾。

2 合理性

判決 7-2, 7-3, 10-1, 10-2, 10-3, 14, 15, 18, 19-1, 19-2 は、いずれも、特定の会計処理が「合理性」がある、又は「合理的」であることを一つの根拠として「公正処理基準」の該当性を認めたものである。

「合理性」とは、「道理にかなっていること、論理の法則にかなっていること、行為が無駄なく能率的に行われること」をいうものと解されている⁽⁶⁴⁾が、特定の会計処理に「合理性」があるか否かは、「公正処理基準」にいう「妥当」性を判断する際の一要素と考えられる。

3 公平性

判決 7-3, 9-1, 10-1, 10-2, 10-3, 14, 16, 18 は、いずれも、「公正処理基準」の該当性の判断においては、税法の要請する「課税の公平性」を勘案すべきとするもので、「公正処理基準」が法人税法上の規定である以上、法人税法の目的から解釈すべきとするものである。

しかしながら、前章第3節で考察したとおり、税法以前の概念である「公正処理基準」の判断における「公平性」とは、「公正処理基準」における「公正」性を判断する際の一要素であり、「所得の金額」の基となる企業利益の算定における「公平性」を意味するのであって、法人税法の要請する「課税の公平性」を意味するものではないと解すべきである⁽⁶⁵⁾。

(63) 「公正会計慣行」にいう「慣行」の解釈については弥永・前掲注(47)26～28頁参照。

(64) 新村・前掲注(55)968頁。

(65) 岡村忠生教授は、判決16について、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の観点からの公正さにすり替えられていると指摘しておられる(同『法人税法講義[第3版]』38頁(成文堂、2007))。

4 その他

判決 8-1, 8-2, 8-3, 12-1, 12-2 は、いずれも、脱税協力金を損金の額に算入することは、「公正処理基準」として法人税法の容認するところではないとしたものである。

特に、最高裁判決である判決 8-3 は、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と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って、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。」と判示したものである。

この事件の控訴審判決である判決 8-2 で判示されたように、脱税協力金の損金算入を認めることは、法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない⁽⁶⁶⁾ところ、判決 8-3 は、その根拠を、実定法上の「公正処理基準」に求めたものと考えられる⁽⁶⁷⁾。

しかしながら、そもそも、脱税協力金の支出は、法人本来の企業活動（経済取引）とは全く関連を有しない、専ら法人の課税所得の計算に関わるものであり、企業会計上の費用とも損失とも評価できないこと⁽⁶⁸⁾からすると、税法以前の概念である「公正処理基準」に関連させて問題の解決を図ったことには無理があったのではないかと思われる⁽⁶⁹⁾ ⁽⁷⁰⁾。

(66) 佐藤孝一氏は、「法人税法の合理的解釈として、少なくとも、いわゆる脱税協力金の損金性が否認されるべきことは当然の事理のように思われる。」と述べておられる（税経通信 50 巻 5 号 216 頁（1995））。

(67) 佐藤英明「脱税協力金の損金性」税研 18 巻 3 号 27 頁（2002）。

(68) 佐藤・前掲注(66)216 頁。

(69) 武田昌輔教授は、「この判旨は、公正取引基準と公正処理基準とを混同しているのではないかと思われる。」と指摘しておられる（同・「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計算上損金の額に算入することの許否（消極）について」判例時報 1564 号 226 頁（1996））。

したがって、判決 8-3 の判旨のように、「公正処理基準」を根拠として違法支出金一般の損金算入を否定することはできず^{(71) (72)}、「公正処理基準」の判断要素として「違法性」を掲げることはできないものと思われる。

第 3 節 「公正処理基準」に該当する会計処理の根拠規定の分析

次に、これまでの裁判例で「公正処理基準」に該当するとされた会計処理、あるいは、該当しないと判断された会計処理のうち、それらの根拠となる明文の規定があるものについて、その根拠規定を整理すると、表 9 のとおりである。

中島・前掲注(50)も同旨。

- (70) 平成 18 年度税制改正において、新たに「隠ぺい仮装行為に要する費用等の損金不算入」の規定（法 55②）が設けられ、脱税協力金の損金不算入が明確化されたとされている（「平成 18 年 税制改正の解説」351 頁（大蔵財務協会、2006））が、これによって、判決 8-3 のように実定法上の根拠を「公正処理基準」に求める必要はなくなったものと言える。
- (71) 佐藤英明教授は、「本決定の議論は違法支出の損金性に関する一般の議論とは一線を画するものであり、その射程は、一般の違法支出の損金性には及ばないと解するべきであろう。」と述べておられる（同・前掲注(67)27 頁）。
- (72) ただし、「平成 18 年 税制改正の解説」では、「賄賂及び隠ぺい仮装行為に要する費用等以外の違法支出については、これまでの判例等の実務（法人税法第 22 条第 4 項等による否認）に沿って取り扱われることになるものと考えられます。」と解説されている（前掲注(70)352 頁）。

表9 「公正処理基準」の該当性が判断された会計処理の根拠規定

根拠規定	「公正処理基準」に該当するとされた会計処理①	該当しないとされた会計処理②
企業会計原則	1, 2, 5, 6-1, 7-1, 7-2, 7-3, 9-1, 9-2, 9-3, 10-1, 10-2, 10-3, 11, 13-1, 13-2, 17-1, 17-2	(7-2)
通達	7-1, 7-2, 7-3, 10-1, 10-2, 10-3, 11, 13-1, 13-2, 14, 15, 16, 18	(17-1, 17-2)
その他	18 (互助会経理基準), 21 (電気事業会計規則)	14 (リース取引に係る会計基準)

1 企業会計原則

表9のとおり、企業会計原則に規定する会計処理については、そのほとんどが「公正処理基準」に該当するものとされており、企業会計原則を「公正処理基準」とほぼ同一視する判決も多い(表10のとおり)。

一方、判決7-2は、船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益の認識における「公正処理基準」は、船積日基準か荷為替取組日基準かが争われた事件の控訴審判決であるが、原告は、荷為替取組日基準は企業会計原則の許容する会計基準であると主張したのに対し、判決は、表10のとおり、「企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある」と判示したものの、荷為替取組日基準が企業会計原則の許容する基準であるか否かまでは言及しておらず、企業会計原則に定める会計処理を「公正処理基準」に該当しないとされた判決であると断定することはできないと思われる。

表 10 「公正処理基準」と「公正処理基準」の関係について判示したもの

判示内容（企業会計原則とは）	判決No.
「公正処理基準」を要約したもの	1, 2, 5
公正な会計慣行を要約し、成文化したもの	6-1
「公正処理基準」の一つの源泉となるものとは解されるが、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含み、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある	7-2
「公正処理基準」の中心（中核）をなすもの	10-2, 11, 17-2, 21
「公正処理基準」を明文化したといわれる	13-1
基本的には「公正処理基準」に当たる	14

2 通達

表9のとおり、通達に定める会計処理についても、多くの判決が「公正処理基準」に該当するものと判断している。

一方、判決 17-1、17-2 は、リース料について、法人税基本通達 2-2-14 が明示する要件を充足するだけでは、短期の前払費用としての損金算入は認められないとした判決であるが、本件通達の適用は、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と判示したものであり、同通達に定める会計処理そのものが「公正処理基準」に該当しないとされた判決であると断定することはできないと思われる。

前述のとおり、通達に定める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、その通達に定める会計処理は「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。

3 その他

判決 21 は、電気事業会計規則の除却の取扱いは、「公正処理基準」に該当するとしたものであるが、この判決については、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が「公正処理基準」の中心となることをもって、それらの特則である電気事業会計規則の諸規定は、その内容のいかんを問わず、すべて「公正処理基準」に該当することを前提とした点に疑問を抱かざるを得ない⁽⁷³⁾。

また、判決 14 は、平成 5 年 6 月に企業会計審議会が公表した「リース取引に係る会計基準」は、係争事業年度（平成 7 年 3 月～平成 8 年 2 月）においては、未だ会計慣行として確立しておらず、その内容も公平な所得計算の要請に合致しているとはいえないとして、リース会計基準は「公正処理基準」に該当しないとしたものであるが、前述のとおり、公平な所得計算の要請を考慮した点については疑問がある⁽⁷⁴⁾。

「新会計基準」や「中小企業会計指針」等に定められた会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かを判断した判決はまだ見当たらない。

なお、判決で「公正処理基準」の該当性が判断された具体的な会計処理についての分析結果を、前章第 4 節の図（「三つの概念の関係」）の中に当てはめると、表 9 のとおり、a の部分に該当するものは、判決 14 における「リース取引に係る会計基準」の取扱いのみであると考えられる⁽⁷⁵⁾。

(73) 拙稿・前掲注(36)92～93頁参照。

(74) リース取引に係る所得の計算については、平成 10 年度改正において、本件リース通達の定める基準を基本的に踏襲した規定（旧法令 136 の 3）が新設されている。

(75) ただし、判決 7-2 について、企業会計原則が「荷為替取組日基準」を許容しているとする立場からみると、「荷為替取組日基準」もこのカテゴリーに属することになる。

第5章 現代における「公正処理基準」の 意義及び範囲

以上の検討結果を踏まえ、本章では、現代における「公正処理基準」の意義や範囲について考察する。

第1節 「公正処理基準」の意義

第1章でみたとおり、法人税法第22条第4項の規定は、その創設の趣旨からすると、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であると位置付けられる。

つまり、法人税法は、「公正処理基準」を掲げることにより、自らの規定の簡素化を図っているのであり⁽⁷⁶⁾、この「公正処理基準」の意義は、現行法人税法においても何ら変わるところはないものと思われる⁽⁷⁷⁾。

(76) 田中久夫教授は、「税法が企業会計に依存する第二次的計算構造を廃し、税法中にすべての収益及び費用等を計算するための諸規定を織り込むことになれば、『税制簡素化』の目的を実現することは到底不可能となろう。ましてや、その計算規定の内容は、ほとんどが企業会計原則等において定められた既存の方法を二重に制定することになるだけにちがいない。ならば、税法は抽象的表現を用いることによって、常にその状況下における『一般に公正妥当』とされる会計方法等に課税所得計算の基礎を与え、法文上は企業を取り巻く諸環境の変化に瞬時に対応しうる体制を整えておくべきことになろう。要するに『公正処理基準』は、限定的・固定的なものではなく、きわめて理念的・弾力的なものとして予定された概念として捉えられることになるのである。」と述べておられる（同・前掲注(39)6～7頁）。

(77) 金子宏教授は、「租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみでなく、同時に効率（efficiency）および簡素（simplicity）の要請にも適合しなければならない。」と述べておられる（同・前掲注(3)76頁）。

さらに、税制調査会が平成12年7月に公表した「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択」（15頁）においても、「公平・中立・簡素」の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わって来ますが、この三つの原則が税制を考える上での基本であることは21世紀においても変わらない

しかし、最近の新会計基準の公表や会社法の制定に対応して行われた税制改正により、多くの「別段の定め」が創設され、法人税法の規定は大幅に増加し、その内容も複雑化している⁽⁷⁸⁾。

これは、経済生活の複雑化に対応する現象であり、租税法の宿命なのかもしれない⁽⁷⁹⁾が、法人税法の簡素化に資するという「公正処理基準」の意義を踏まえると、前述の「別段の定め」における第1の категория（「公正処理基準」を確認する性質の規定）に属するもの⁽⁸⁰⁾については、あえて新たな規定を創設しないことも検討すべきであろうし⁽⁸¹⁾、第2の categoria（「公正処理基準」を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定）に属するものについては、規定のスリム化を図ることも検討すべきであろう⁽⁸²⁾。

また、「別段の定め」の多くは、第1及び第2の categoria に属するものと

と考えられます。」とされている。

- (78) 品川芳宣「税制の簡素化のあり方」税理士界 1224 号 8 面 (2006.9.15 付) 参照。
- (79) 金子宏教授は、「租税法の複雑化は経済生活の複雑化に対応する現象であり、その意味で、残念なことではあるが、それは租税法の一つの宿命である、とさえいえよう。」と指摘しておられる (同「租税法における学説と実務—租税立法の明確化のために」ジュリスト 715 号 86 頁 (1980))。
- (80) 例えば、最近創設された「別段の定め」のうち、平成 12 年度税制改正により導入されたデリバティブ取引、ヘッジ取引及び外貨建取引の換算等の規定 (法 61 の 5～10) は、この categoria に属するものと考えられる。
- なお、鈴木一水准教授は、会計実務の個別領域のうち、外貨換算、リース取引、デリバティブ・ヘッジ取引を、「会計基準と税務法令がともに詳細かつ具体的で、両者の内容が一致する」類型に分類しておられる (同「財務会計と税務会計の交流とその断絶」會計 173 巻 1 号 55～56 頁 (2008))。
- (81) 確かに、新たな会計事象に対し、法人税法が何らの規定も創設しないことは、課税要件明確主義に反するという見方もできようが、法人税法が、会計基準等で定められた会計処理を「公正処理基準」としてそのまま認容する場合に、法人税法が自らの言葉で規定すると、規定が複雑化することはもちろん、言葉が違うことによって両者の取扱いに差異があるのではないかとの疑義が生じ、かえって不明確なものになることも考えられる。
- (82) 例えば、新規定のように、「別段の定め」の中で「公正処理基準」の文言を使用することなどが考えられる。

言えるが、第3のカテゴリー（租税政策上または経済政策上の理由から、「公正処理基準」に対する例外を定める規定）に属するものについては、法人税法の簡素化の観点からも、その要否について再検討すべきであると思われる。

第2節 「公正処理基準」の範囲

次に、「公正処理基準」の範囲については、法人税法が「所得の金額」を算定するに当たり、損益法によって算出された企業利益を前提としている⁽⁸³⁾ ことに変わりはないことからすると、収益・費用アプローチに立脚し取得原価主義を基調とする企業会計原則が、今後とも「公正処理基準」の中心をなすものであることは明らかである。

一方、新会計基準は、資産・負債アプローチに立脚し時価主義を基調とするものであるが、前述のとおり、取得原価主義の枠の中で、取得原価主義の欠陥を補完する形で部分的に時価主義を採用したものと位置付けられていることや、既に会計慣行として定着しつつあることを踏まえると、今後は、企業会計原則と並び、「公正処理基準」の中心をなしていくものと思われる⁽⁸⁴⁾。

また、通達は、企業会計原則や会社法等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、企業会計原則等に定める規定が存在するものの、それらの取扱いが公正で適切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ものであり、今後とも「公

(83) 田中敏行准教授は、「わが国では収益・費用アプローチによる収益と費用との差額として当期純利益を定義し、この純利益をわが国の法人税の課税所得は公正処理基準に準拠し、収益と費用の差額として算出し、それを基礎概念としている制度である。」と述べておられる（同・前掲注(20)124頁）。

(84) 小池和彰准教授は、「将来的にも収益費用アプローチと資産負債アプローチが全く相容れないものとなっていくのではなく、並存する形がとられていく。つまり、資産負債アプローチを部分的に取り込みながら、これまで行われてきた収益費用アプローチ、すなわち、費用と収益とを対応させることによって利益計算を行うアプローチがこれからも企業会計においていくのではないかと考えられる。」と述べておられる（同「税法における費用収益対応の原則」税経通信 62巻 16号 41頁（2007））。

正処理基準」を補完する重要な役割を果たしていくべきものである。

しかしながら、前述のとおり、「公正処理基準」は、特定の明文化された会計基準そのものを指しているのではなく、それらの会計基準に定められた個々の会計処理のうち、一般に公正妥当と認められるものや、会計基準に定められていない会計処理であっても慣行となっていて一般に公正妥当と認められるものを指しているものと考えられる。

つまり、「公正処理基準」の中心をなす企業会計原則等に定める会計処理や、これらを補完する通達に定める会計処理であっても、「公正処理基準」に該当しないものがあることは否定できない。

これら「公正処理基準」に該当しない会計処理の判断においては、前章で抽出した①慣行性、②合理性、③公平性といった判断要素が重要なメルクマールとなるものと思われる。

結びに代えて

以上のとおり、本稿は、最近の会計基準の国際化に代表される我が国の企業会計制度の急激な変容が、法人税法の「公正処理基準」についても何らかの影響をもたらしているのではないかとの問題意識の下、現代における「公正処理基準」の意義や範囲について考察したものである。

その結果、このような企業会計の変容に対しては、法人税法上「別段の定め」等による手当てが行われており、本来、「別段の定め」のあるものを除いて適用される「公正処理基準」への影響はほとんどないものと認められたが、一方で、最近の税制改正において、「別段の定め」についても「公正処理基準」が適用されることが明らかになったことにより、「公正処理基準」とは何かを判断するためのメルクマールを考察することが今後ますます重要となってくることを再認識した。

そして、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こと、また、「公正処理基準」とは、特定の明文化された会計基準そのものを指すのではなく、それらの会計基準の中で定められている（又は定められていないが慣行となっている）ような個々の会計処理を指している概念であることを論じることができた。

特定の会計処理が「公正処理基準」に該当するか否かの検討に当たっては、こうした「公正処理基準」の概念上の位置付けも重要なメルクマールとなるのではないだろうか。

また、「公正処理基準」の範囲を判断する際の具体的なメルクマールとしては、①慣行性、②合理性、③公平性という三つの要素を抽出するとどまったが、今後の裁判例等を注視しつつ、更なる判断要素を追求していく必要があるだろう。

会計慣行である「公正処理基準」は、経済社会の進展とともに日々変化しており、「公正処理基準」の具体的な範囲を適時、適切に示すことは困難であると言え、結局、個々の会計処理について、その時点における社会通念に照らして判断せざるを得ないということなのかもしれないが、本稿が、その判断に当たっての一助となれば幸いである。

表6 「公正処理基準」に関する判決の概要

判決No.	年月日 裁判所名	事案の概要	① 公正処理基準に該当するとされた会計処理 ② 公正処理基準に該当しないとされた会計処理	理由等
1	S50. 8. 28 東京地裁	土地の取得に際し支出した仲介手数料は、当該土地の取得価額を構成するものであるとした事例	土地の取得に要した仲介手数料を ① 土地の取得価額に含める処理（企業会計原則第三の五D） ② 支出時の損金とする処理	① 一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則の定める処理であり、公正妥当な会計慣行である
2	S52. 8. 30 東京地裁	同上	同上	同上
3	S52. 12. 26 東京地裁	企業が、特定の期間損益事項につき、帳簿締切日を営業年度末日より若干繰下げていても、相当の理由がある場合には、公正処理基準に反するものではないとした事例	① 売上帳簿締切日を営業年度末日より若干繰下げた毎期一定の日として計算する処理	① 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 一般社会通念に照らし、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というべき
4	S54. 9. 19 東京地裁 (法人税法違反事件)	税法上の特例規定を適用しないで遁脱所得額を算定することは、公正処理基準に反するものではないとした事例	—	—
5	S57. 5. 20 東京地裁	土地の取得に際し支出した仲介手数料は、当該土地の取得価額を構成するものであるとした事例	土地の取得に要した仲介手数料を ① 土地の取得価額に含める処理（企業会計原則第三の五D） ② 支出時の損金とする処理	① 一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則に従うべき
6-1	S60. 7. 3 横浜地裁	売買契約の譲渡益を計上した事業年度より後の事業年度において売買契約が解除されたことによる損失は、解除がなされた事業年度の損金に計上するものとした事例	① 当期において生じた損失は、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであるも、当該事業年度の損金とする処理（企業会計原則第二の一A、六）	① 一般的な会計の処理である 企業の実態に即している
6-2	S61. 11. 11 東京高裁	同上	同上	同上

判決 No.	年月日 裁判所名	事案の概要	① 公正処理基準に該当 するとされた会計処理 ② 公正処理基準に該当 しないとされた会計処理	理由等
6-3	S62. 7. 10 最二小判	同上	同上	同上
7-1	S61. 6. 25 神戸地裁	船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益の認識は、荷為替取組日基準ではなく、船積日基準によるものが相当であるとした事例〔大竹貿易事件〕	輸出販売の収益計上における ① 船積日基準（企業会計原則第二の三B、法基通2-1-1、2-1-2） ② 荷為替取組日基準	① 実務上では公正妥当な基準として広く一般的に採用されている取引日の客観性が担保され、恣意性が入る余地が少ない ② 発生主義、権利確定主義を採用した現行の会計処理基準に適合しない 恣意的操作の入る余地がある
7-2	H3. 12. 19 大阪高裁	同上	同上	② 合理性がない
7-3	H5. 11. 25 最一小判	同上	同上	② 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は認し難い
8-1	S62. 12. 15 東京地裁 (法人税法違反事件)	脱税工作協力に対する報酬の支払を事業上の費用又は損失として損金に算入することは、公正処理基準の容認するところではないとした事例〔エス・ブイ・シー事件〕	② 脱税工作協力に対する報酬の支払を事業上の費用又は損失として損金に算入する処理	② これを法人の費用として損金に計上することを認容することは法解釈の矛盾 公正妥当な会計処理の基準として法人税法の容認するところではない
8-2	S63. 11. 28 東京高裁	同上	同上	② その算入を肯認することは法人税法の自己否定 違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえない
8-3	H6. 9. 16 最三小判	同上	同上	② 架空の経費を計上するという公正処理基準に反する会計処理により法人税を免れるための費用というべき

判決 No.	年月日 裁判所名	事案の概要	① 公正処理基準に該当 するとされた会計処理 ② 公正処理基準に該当 しないとされた会計処理	理由等
9-1	H2. 7. 5 新潟地裁	過年度の過払電気料金の返戻による収益の計上時期は、過払電気料金の返還の合意が確定した日の属する事業年度であるとした事例	① 過年度の過払電気料金の返還による収益を返還の合意が確定した日の属する事業年度に計上する処理（企業会計原則第二の一A）	① 企業会計原則、財務諸表等規則の採用する発生主義である 課税の公平、基準の明確等の要請を勘案すべき
9-2	H3. 5. 29 東京高裁	同上	同上	同上
9-3	H4. 10. 29 最一小判	同上	同上	① 過払電気料金の返還請求権は、返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとみるべき
10-1	H6. 9. 28 神戸地裁	船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益の認識は、荷為替取組日基準ではなく、船積日基準によることが相当であるとした事例〔大竹貿易事件の後続年度分〕	輸出版売の収益計上における ① 船積日基準（企業会計原則第二の三B、法基通2-1-1、2-1-2） ② 荷為替取組日基準	① 輸出取引の経済的事態からも合理的なものというべき ② 収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる 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
10-2	H7. 9. 21 大阪高裁	同上	同上	① 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に示された実現主義による会計処理基準
10-3	H10. 10. 13 最三小判	同上	同上	同上
11	H7. 4. 25 高松地裁	事業者が一時払した介護費用保険料は、収益に対応する費用として適正に期間配分する必要があり、支払時にその全額を損金の額に算入することはできないとした事例	一時払した介護費用保険料を ① 収益に対応する費用として適正に期間配分する処理（企業会計原則第二の一A、平1. 12. 16付長官通達「法人又は個人事業者が支払う介護費用保険料の取扱いについて」） ② 支払時の発生費用とする処理	① 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中心をなすのは、企業会計原則等の計算規定であり、これに確立した会計慣行も含まれる 前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算に計上してはならない（企業会計原則第二損益計算書原則一、A）

判決 No.	年月日 裁判所名	事案の概要	① 公正処理基準で該当 するとされた会計処理 ② 公正処理基準で該当 しないとされた会計処理	理由等
12-1	H9. 5. 16 松山地裁	脱税工作資金及び脱税工作協力に対する報酬の支払を事業上の費用又は損失として損金に算入することは、公正処理基準の容認するところではないとした事例	② 脱税工作資金及び脱税工作協力に対する報酬の支払を事業上の費用又は損失として損金に算入する処理	② 脱税工作資金や脱税工作に対する謝礼金の支出を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、右慣行自体が、課税所得の計算に関し、同法が容認する「公正妥当な会計処理基準」とはなり得ない
12-2	H10. 1. 27 高松高裁	同上	同上	同上
13-1	H9. 10. 27 東京地裁	不動産の取引において、外見上引渡しが行われたか必ずしも明らかでない場合には、契約上の所有権移転の時期だけでなく、当該不動産に対する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とした事例	① 不動産販売による売上の計上における実現主義（企業会計原則第二の三 B、法基通2-1-1）	① 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 公正処理基準を明文化したといわれる企業会計原則に従った法基通の定めは、法人税法22条4項の趣旨に適合するものとしては是認できる
13-2	H10. 7. 1 東京高裁	同上	同上	同上
14	H11. 12. 21 福岡地裁	所有権移転外ファイナンス・リース取引は、売買ではなく、賃貸借として処理すべきであるとした事例	所有権移転外ファイナンス・リース取引について ① 賃貸借として取り扱う処理（昭53.7.20付長官通達「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」） ② 売買として取り扱う処理（平5.6.17 企業会計審議会「リース取引に係る会計基準」）	① 本件リース通達は、実質課税の原則に即した合理的なもの 社会通念上も公平で妥当と評価されていた ② 未だ会計慣行として確立していない その内容も公平な所得計算の要請に合致しているとはいえない

判決 No.	年月日 裁判所名	事案の概要	① 公正処理基準に該当 するとされた会計処理 ② 公正処理基準に該当 しないとされた会計処理	理由等
15	H13. 7. 16 名古屋地裁	商品引換券等の発行に際して收受する対価は、発行した日の属する事業年度の益金に算入すべきであるとした事例	商品引換券等の発行に際して收受する対価について ① 発行時に収益計上する処理（法基通2-1-33） ② 所持者が商品等と引換えをした時点で収益計上する処理	① 会計処理の基準としてその合理性が広く知られていた ② 引換え未了部分に係る発行代金は永久に預り金として処理され続けるという弊害がある
16	H14. 3. 14 東京高裁	不良債権を貸倒れとして直接償却することができるのは、その全額が回収不能となった場合に限られ、全額回収不能の事実が債務者の資産状況や支払能力等から客観的に認知した時点の事業年度において損金の額に算入することができるとした事例	① 不良債権の貸倒れについて、その全額が回収不能となった場合に損失計上する処理（法基通9-6-2）	① 通達は公正処理基準を補充し、その内容の一部を構成するものと解することができる 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処理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
17-1	H13. 10. 24 松江地裁	リース料について短期の前払費用として損金算入が認められるためには、通達が明示する要件を充足するほか、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した事例	短期前払費用の損金算入について ① 重要性の原則から逸脱しない限度で認める処理（企業会計原則注解1） ② 通達の要件の形式的な充足によって認める処理（法基通2-2-14）	② 本件通達の適用は、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
17-2	H15. 5. 30 広島高裁	同上	同上	② 通達の背景にある公正処理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

判決 No.	年月日 裁判所名	事案の概要	① 公正処理基準に該当 するとされた会計処理 ② 公正処理基準に該当 しないとされた会計処理	理由等
18	H14. 9. 12 神戸地裁	冠婚葬祭互助会の払込済掛金の収益計上においては通商産業省通達基準及び互助会経理基準が公正処理基準に該当するとした事例	冠婚葬祭互助会の会員の払込済月掛金のうち払込み中断後5年を経過した長期中断払込済掛金を ① 雑収入に計上する処理（通商産業省通達基準、互助会経理基準） ② 預り金に計上する処理	① 互助会の業界特有の実態をより正しく反映するものであり、互助会業界の慣行として広く採用されている合理的なものといえる ② 原告のみが半永久的に課税を回避することは、租税公平の原則に反することが明らか
19-1	H16. 1. 28 富山地裁	信用保証協会に対し支払った信用保証料について、保証期間の月数に応じて費用配賦する方法は、公正処理基準に沿うものとした事例	信用保証協会に対し支払った信用保証料を ① 保証期間の月数に応じて費用配賦する処理 ② 支払時の損金に算入する処理	① 合理性のある方法であり、かつ、計算方法も簡便である
19-2	H17. 1. 12 名古屋高裁	同上	同上	同上
20	H18. 5. 25 さいたま地裁 (法人税法違反事件)	横領行為による損害相当額は損害が発生した事業年度の損金として計上するとともに、横領者に対する同額の損害賠償請求権を益金に計上すべきであるとした事例	横領行為による損害を被った場合 ① 発生時に損害相当額を損金計上するとともに、同額の損害賠償請求権を益金計上する処理（企業会計原則第二の一A） ② 損害賠償請求権については実際に支払を受けた時点において益金計上する処理	① 法人税法は、原則として発生主義のうち権利確定主義を採っている
21	H19. 1. 31 東京地裁	電気事業者である原告が電気事業会計規則に従ってその保有する発電設備を有姿除却して計上した除却損を損金の額に算入することができることとした事例	① 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により除却損を計上する処理（電気事業会計規則14条）	① 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