

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—

角 田 享 介

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

会社法（商法）、法人税法、金融商品取引法（証券取引法）は、第二次世界大戦後、各法令間の計算規定の相違の調整を数次にわたり行い、段階的に乖離の縮小が図られてきた。その結果、トライアングル体制と称される、わが国における特徴ある会計制度が構築されることになった。この調整の過程のさなか、トライアングル体制における制度会計間の連結の役割を担う条項である、法人税法 22 条 4 項（以下、「当該条項」とする。）が設けられ、当該条項はトライアングル体制の下、着実に定着してきたといえる。

しかしながら、制度会計間における協調体制が崩れ、企業利益概念が変革し、収益の認識基準が変わろうかとしている現在の状況は、当該条項を創設する前提となった状況とは大きく異なっている。このような状況の変化が当該条項の解釈や適用にどのような影響を及ぼすのか、さらには課税所得の計算において何らかの変化を生じさせるのかについて検討を行うものである。

2 研究の概要

（1）法人税法 22 条 4 項の趣旨・性質等

当該条項は、企業会計準拠主義のもとでの自主的経理の尊重と二度手間の省略がその効果としてあげられる。一方、企業会計準拠主義のもと企業経理を尊重することに関して、総論としては争いがないといえるが、それをどの範囲まで尊重するかについては様々な見解がみられる。また、当該条項の性質は通説のとおり確認の規定であり、当該条項によって新たな法律関係を生じさせるものではない。

（2）各制度会計における利益・所得概念の変革

1949 年に企業会計原則が公表された時期は、資産評価と利益発生の經常性の観点から三者（証券取引法会計、商法会計、税務会計）の利益・所得

概念が異なっていたことが確認できる。そして、1974年には、三者間の調整によって、三者の利益・所得概念がほぼ類似したものとなり、トライアングル体制が成立する前提が整えられたことが確認できる。しかしながら、現在は、収益の認識の観点から、概念の相違が多少みられ、これが次第に拡大していくことがあれば、利益・所得概念の相違もまた拡大する可能性が高いことがうかがえる。

(3) 法人税法の課税所得金額の計算構造

税法上の課税所得算定式は、「課税所得金額＝益金の額－損金の額」で示されるが、1つ1つの取引において、益金算入か損金算入かを判定して会計処理をすることは実際的ではない。通常は、企業会計準拠主義のもと、企業会計の処理を活用し、「課税所得金額＝企業会計利益±税法上の加算・減算」とする実務上の課税所得算定式が用いられる。この算定式は、課税所得金額を求めるために、企業会計上の利益の額に、別段の定めによる調整によって税法上の加算・減算がされるだけでなく、総則規定及び法人税法 22 条によっても税法上の加算・減算がされることを示している。つまり、「課税所得金額＝企業会計利益±総則規定等±別段の定め」と示すことができる。そして、「総則規定等」による加算・減算は、企業利益概念と課税所得概念の相違が少なければ、それほど意識することがなくても問題が生じることはほとんどないであろう。概念の類似性が高まり、企業会計準拠主義のもと実務上の課税所得算定式を別段の定めだけを意識しながら計算できる状況こそがトライアングル体制であった。しかしながら、企業会計と法人税法の収益・損費の概念及びその認識等が異なる傾向が進むなど、トライアングル体制の乖離が一層拡大することになれば、「総則規定等」によって加算・減算されるものが増加していくことになるであろう。

(4) 公正処理基準の解釈

当該条項は企業会計準拠主義を示すための確認的規定であり、過度に会計基準に従うべきことを厳格に要請するものでもなく、また、税法固有の観点の名のもとに、企業会計準拠をゆがめることを許す規定でもない。公

正処理基準の該当性の判断においては、税法固有の観点で何か新たな基準をあたかも加えるような判断を行うというのではなく、単に、法人税法の空白でない部分に関わる基準は該当しないとすることが、もっとも条項の意義をあらわした考え方であると思われる。そして、法人税法の空白でない部分は、別段の定めだけが該当するのではなく、法人税法及び租税特別措置法等における、法人税の所得算定に関係する規定すべてが該当すると解するのが妥当であるとする。その帰結として、公正処理基準には、法人税法等の規定に反する会計処理は含まれないということがいえる。この点こそが、公正会計慣行及び公正会計基準と公正処理基準との相違であるといえる。

(5) 収益の認識基準

「投資のリスクからの解放」という認識基準が、わが国の最近の会計基準の基本となる考え方として広く認識されてきているが、その内容は未だ明確でない部分も多く、権利確定主義と比ベドのような相違があり、法人税法においてどこまで許容できるものであるかについては、今後、その認識基準を取り入れた会計基準が、具体的にどのように設定され、それに従った実際の事例が積み重ねられることにより判断されていくものである。今後の検討への準備として、抽象的ではあるが、リスクの観点を取り入れた認識基準を概括的に観念し、法人税法においてどのように位置づけられるかを考察した場合、法人税法においては、リスクのような不確定要因を認識基準として過度に取り入れることは、リスクの判断次第で実質所得者への課税が行われない問題や、また、見積りや予測の要素が所得計算に大きく混入されることにより、法人税法 22 条に反する問題が生じてくることなど、税法上の課税所得計算において総則規定等に反する可能性が高くなるといえよう。さらに、リスクの観点を取り入れた認識基準が、よほど明確なものにならない限りは、実現主義と同様に、法的分析の道具としては役立ちえず、法的な基準の必要性の観点からは、法人税法の収益認識基準は、権利確定主義が引き続き基本として位置づけられるものとする。

目 次

はじめに	8
第一章 法人税法 22 条 4 項の趣旨・性質等	12
第一節 法人税法 22 条 4 項の趣旨・効果等	15
1 法人税法 22 条 4 項の趣旨	15
2 法人税法 22 条 4 項を定めた目的・効果	17
第二節 法人税法 22 条 4 項の規定の性質	26
1 立案担当者の説明	26
2 創設的規定	27
3 確認的規定	29
3 確認的規定と課税根拠	33
5 憲法上の問題	36
6 小括	38
第二章 法人税法 22 条 4 項における論点	39
第一節 本件裁判例の概要	40
1 事案の概要	40
2 判旨	42
3 本件裁判例の考察	44
第二節 本件裁判例に基づく論点整理	47
1 論点 1：法人税法の課税所得金額の計算構造	47
2 論点 2：公正処理基準の解釈	48
3 論点 3：収益の認識基準	51
第三章 企業利益概念の変革に関する考察	53
第一節 企業利益概念に関する整理	54
1 概念に関する整理	54
2 利益と所得	57
3 企業利益概念の多様性	60

4	会計報告の目的	62
5	制度上の企業利益概念	66
6	若杉教授が示された利益概念の分析	71
7	本稿で使用する内包となる理論的な利益概念の分類	74
	第二節 金商法・証取法会計の企業利益概念の変革	77
1	証券取引法制定以前の企業利益概念	77
2	当期業績主義を採用した利益概念	80
3	包括主義を採用した利益概念	84
4	時価主義の一部適用を拡大した利益概念	85
	第三節 会社法・商法会計における企業利益概念の変革	88
1	純資産増加説に基づく利益概念	88
2	時価以下主義を採用した利益概念	91
3	取得原価主義を採用した利益概念	92
4	時価主義の一部適用を拡大した利益概念	95
	第四章 課税所得概念の変革に関する考察	97
	第一節 所得概念に関する整理	97
1	所得概念と課税所得概念	97
2	税法の課税所得概念の把握	99
	第二節 税務会計における課税所得概念の変革	105
1	純資産増加説に基づく課税所得概念	105
2	時価以下主義を採用した課税所得概念	122
3	取得原価主義を採用した課税所得概念	123
4	時価主義の一部適用を拡大した課税所得概念	131
	第三節 企業利益概念と課税所得概念の変革の推移	132
1	各観点からの変革の推移	132
2	小括	135
	第五章 法人税法の課税所得金額の計算構造	137
	第一節 課税所得算定式	137

1	課税所得算定式にかかる所説	137
2	課税所得算定式の検討	141
	第二節 法人税法に規定された課税所得金額の計算構造	142
1	総則規定	142
2	課税標準の計算	144
3	法人税法の構造に基づいた課税所得算定式	145
4	企業会計利益を起点とした実務上の課税所得算定式	147
	第六章 公正処理基準の解釈	150
	第一節 公正処理基準の該当性の判断	150
1	法人税法固有の観点に基づく判断に否定的な所説	150
2	法人税法固有の観点に基づく判断を必ずしも否定しない所説	152
3	確認的規定の観点からの考察	155
	第二節 法人税法の空白でない部分	156
1	「法人税法の空白でない部分」の考え方	156
2	「法人税法の空白でない部分」の具体例	158
3	小括	166
	第七章 収益の認識基準	167
1	新たな収益の認識基準	167
2	認識基準の相違の背景	168
3	検討すべき論点	169
4	課税所得計算におけるリスクへの対応	172
5	法人税法の収益認識基準	174
6	今後の課題	175
	おわりに	177

はじめに

企業の会計実務に規制を加える法制（いわゆる企業会計法）として、会社法（商法）、法人税法、金融商品取引法（証券取引法）が代表的なものとしてあげられ、これら各法に基づく会計は一般に制度会計と呼ばれている。第二次世界大戦後しばらくの時期は、それぞれの法体系における計算規定の相違・乖離が相当程度存在したものの、法制審議会、税制調査会、企業会計審議会等における数多くの議論を経て、各法令間の計算規定の調整を数次にわたり行い、段階的に乖離の縮小が図られてきた。その結果、それぞれの法律の目的は異なるものの、所得と利益は基本的には同様の会計処理で計算されるものとする共通認識が形成され、3つの制度会計が商法を中心に密接に結びついたトライアングル体制⁽¹⁾と称される、わが国における特徴ある会計制度が構築されることになった。

そして、この調整の過程のさなかである1967年の税制改正で、トライアングル体制における制度会計間の連結の役割を担うことになる、法人税法22条4項（以下、「当該条項」とする。）が、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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」との条文で設けられた。当該条項の制定から半世紀近くが経過する中、多くの研究者や専門家等によって当該条項の意義や解釈、また、「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」⁽²⁾とする。）の解釈をめぐる議論・所説が示され、さらに、課税実務及び争

-
- (1) 新井教授は、日本の会計制度が英米等の企業会計制度の法律的及び概念的フレームワークとは異なっているとし、3つの法令が三角形に結びついた関係を描写し、トライアングル体制という考え方を示された（新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435号 28-33頁（1991））。これに対して、金子教授は、わが国の企業所得の計算は、企業会計が一番基底にあり、その上に会社法会計があり、さらにその上に租税会計が乗っているという一直線上に並んだ関係を描写し、会計の三重構造という考え方を示された（金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条4項）について」租税研究707号5-7頁（2008））。
- (2) 公正処理基準という用語を、本稿では「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の略称として使用する（狭義）。これに対して、法人税法22条4項全体を示す用

訟における事例が積み重ねられてきた。その結果、当該条項の創設時には不明確であった部分に関しても次第に明らかになっていき、当該条項はトライアングル体制の下、着実に定着してきたといえる。このように多くの関係者の長期間にわたる様々な調整と努力によって産み出され、順調に育てられてきた当該条項は、品川教授が「法人税法 22 条 4 項は、企業会計と税務会計の調整を図るシンボル」⁽³⁾と評されたように、まさに“先覚者たちによる制度会計間の調整・努力の象徴”と呼ぶにふさわしいものであり、わが国の企業会計法制度において重要な役割を果たしている条項である。

しかしながら、1990 年代後半からのわが国の制度会計を取り巻く大きな変革の動向が、これまで定着してきた体制に大きな影響を及ぼしている。会計ビッグバンの推進、法人税法における課税ベースの拡大、そして会社法の創設等の結果、トライアングル体制の結びつきが弱まり、乖離が生じてきたとする所説が見られるようになってきている⁽⁴⁾。さらには、昨今急速に進められている、わが国の企業会計基準の国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards、以下「IFRSs」とする。）へのコンバージェンス等の動向もあり、もはやトライアングル体制は崩壊に向かっているとの所説⁽⁵⁾も示されている。

また、わが国の企業会計基準の変更に伴い、企業利益概念が変革してきたとする所説が多数示されるようになってきている。一方、「会計基準の改革（変容）は、税法との調整を全く無視して実施されている」⁽⁶⁾との見解が示されることがあるように、課税所得概念との相違がどの程度進行し、その相違が共通の会計処

語として公正処理基準を使用する場合もあり（広義）、本稿において引用した文の中にはこの意味で使われているものもある。

- (3) 品川芳宣「企業会計の変貌と税制」租税研究 615 号 80 頁（2001）。
- (4) 例えば、品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大学校論義 40 周年記念論文集 205 頁（2008）、広瀬義州『財務会計（第 12 版）』102-103 頁（中央経済社、2014）、神田秀樹『会社法〔第 15 版〕』253 頁（弘文堂、2013）、加古宜士「新会計基準と利益概念」会計 159 巻 3 号 2 頁（2001）、田村威文『わが国における会計と税務の関係』（清文社、2006）、小林裕明「企業利益と課税所得の概念と調整関係の今後の方向性」岡山大学経済学会雑誌 42 巻 3 号 142 頁（2010）を参照。
- (5) 品川芳宣『中小企業の会計と税務——中小会計要領の制定の背景と運用方法』104-105 頁（大蔵財務協会、2013）。
- (6) 品川・前掲注(4) 229 頁。

理を行う上でどのような影響を及ぼしているのかについての検討が必要とされる段階に入っている。

さらには、これまで、異なる収益認識基準を設定していた国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board、以下、「IASB」とする。）と米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board、以下、「FASB」とする。）が、長期間にわたる共同プロジェクトの成果として、完全にコンバージェンスした新たな収益認識基準を開発し、2014年5月に共同で公表した。損益計算書のトップラインの情報に関係する内容であることから、新基準が利益計算に対して大きな影響を与えることが想定される。

このような国際的動向の一方、金子教授が、「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」⁽⁷⁾と論じられるように、現行のわが国の会計基準においては、収益認識に関する包括的かつ詳細な基準は未だ存在していない。これまでのIFRSsへのコンバージェンスを進めるための積極的な対応を鑑みれば、国際的な新基準の公表を機として、その検討が急速に進展することも想定されよう⁽⁸⁾。その場合、会計処理における収益の認識基準は、課税所得計算にも大きな影響を及ぼすものであることから、税務の分野においてもこれら動向への検討・対応が喫緊に必要なことが考えられる。

以上述べてきたように、制度会計間における協調体制が崩れ、企業利益概念が変革し、収益の認識基準が変わろうかとしている現在の状況は、当該条項を創設する前提となった状況とは大きく異なってきたと言わねばならない。先覚者たちが制度会計間の相違を調整し、乖離を縮小するために多大な努力を払っ

(7) 金子宏『租税法〔第19版〕』308頁（弘文堂、2014）。

(8) 企業会計基準委員会（ASBJ）は、IASBとFASBの共同プロジェクトの内容の検討及び収益認識に関する国内基準の今後のあり方について検討を行うために、2008年3月から収益認識専門委員会を設置している。そして、2009年9月に「収益認識に関する論点の整理」、2011年1月に「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」が公表され、現在も同専門委員会は活動中である。

てきたのとは反対に、現在はそれぞれの法制の固有の目的を重視した個々の変革が進展している。

本稿は、このような状況の変化が当該条項の解釈や適用にどのような影響を及ぼすのか、さらには課税所得の計算において何らかの変化を生じさせるのかについて検討を行うものである。

これまで、商法・会社法の計算規定の改正や新たな会計基準の公表によって、課税所得の算定にどのような影響を与えることになるのかという問題は、筆者が所属する税務大学校では、日本版会計ビッグバン以降の過去 15 年間に、多数の研究テーマを取り上げ、研究成果の公表⁹⁾を行ってきた。本稿はそのような先行研究の蓄積をベースに、最新の動向を踏まえ、当該条項に関して企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から一考察を試みたものである。

なお、本稿の内容については、すべて筆者の個人的見解であり、税務大学校及び国税庁の公式見解を示すものではないことを予め記させていただく。また、多数の先行研究や所説を引用させていただいているが、その理解・解釈及び要約等に誤りがある場合は筆者の力量不足からくるもので、その責はすべて筆者に帰すものであり、お許しいただきたい。

(9) 税務大学校研究部では、直近 15 年間に次の関連する研究を公表している。池田誠「収益認識に関する一考察——法人税基本通達に与える影響」税務大学校論叢 70 号 (2011)、立石信一郎「デリバティブの時価評価における税務上の諸問題——金融機関が行う店頭デリバティブ取引を中心に」税務大学校論叢 59 号 (2008)、原省三「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」税務大学校論叢 58 号 (2008)、原省三「公正処理基準と通達との関係について——東京地裁平成 19.1.31 判決を契機として」税大ジャーナル 6 号 (2007)、原省三「棚卸資産の評価に関する会計基準と法人税法の調整の方向性」税務大学校論叢 56 号 (2007)、朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税務大学校論叢 51 号 (2006)、原省三「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 (2006)、高木美満子「法人税法における有価証券の時価評価——その理論的根拠と拡大可能性」税務大学校論叢 51 号 (2006)、山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題——改正商法の取り扱いを問題提起として」税務大学校論叢 48 号 (2005)、浅井光政「租税法上の時価を巡る諸問題——法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討」税務大学校論叢 36 号 (2001)、福田吉晴「時価評価を巡る課税上の諸問題について——法人税法上の収益認識基準を中心として」税務大学校論叢 34 号 (1999)、瀬川福美「リース取引を巡る法人課税上の諸問題」税務大学校論叢 31 号 (1998)。

第一章 法人税法 22 条 4 項の趣旨・性質等

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算は⁽¹⁰⁾、法人税法 22 条 1 項(以下、条項を示す際の法人税法は「法」とする。)で「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」と規定されている。つまり、法人税法で規定されている課税所得算定式は、「課税所得金額＝益金の額－損金の額」(以下、「税法上の課税所得算定式」とする。)で示される。

また、筆者の所属する税務大学校が使用している法人税法(基礎編)の講本⁽¹¹⁾では、税法上の課税所得算定式を示した後に、法人税法における所得計算について、次のように説明している。

「法人税法は、法人の各事業年度の所得の金額の計算に関して、別段の定めによって税法独自の計算方法を定めているものの他は、法人が継続して『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従った会計処理をしていれば、その会計処理を認めることとしている」⁽¹²⁾。

「企業会計上の利益の額にこの別段の定めによる調整を加えたものが、法人税法上の所得の金額となる。

その意味で、法人税法の学習は、法人税法において『別段の定め』として規定されている『益金の額に算入する』、『損金の額に算入しない』、つまり利益の額に加算するものと、『益金の額に算入しない』、『損金の額に算入する』、つまり利益の額から減算するもののそれぞれの事項を理解することにあるといえる」⁽¹³⁾。

これは、法人税法における課税所得金額は、企業会計上の利益の額に、別段の定めによる調整によって税法上の加算・減算がされて求められることを述べ

(10) 本稿においては、法人税法の課税物件である所得のうち、法 5 条で規定される内国法人の各事業年度の所得についての考察を行っている。

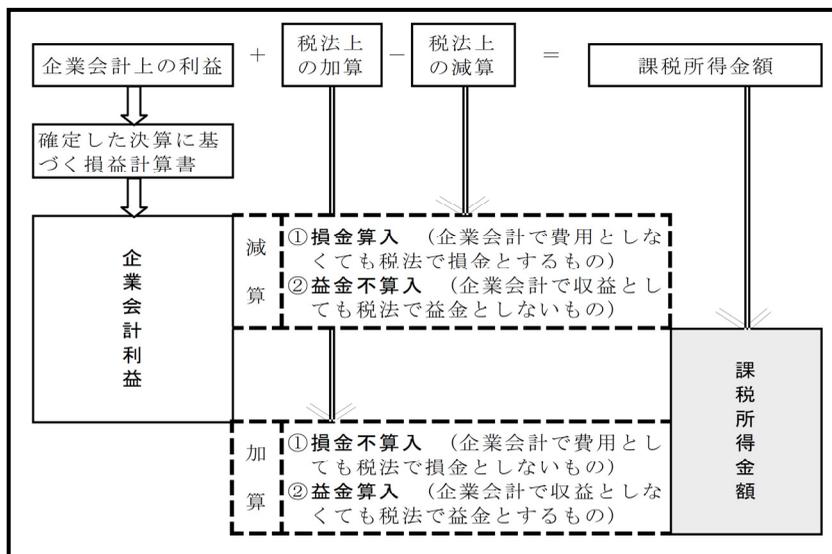
(11) 税務大学校が初めて税法に触れる研修生に税法の基礎的知識を学ばせるために作成している講本。<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/index.htm> で入手可。

(12) 税務大学校講本『法人税法(基礎編)平成 26 年版』23 頁(税務大学校, 2014)。

(13) 税務大学校・前掲注(12) 24 頁。

ており、同講本では、「課税所得金額＝企業会計利益±税法上の加算・減算」（以下、「実務上の課税所得算定式」⁽¹⁴⁾とする。）という算定式を示し、その構造を図1のように示している⁽¹⁵⁾。

図1：実務上の課税所得算定式の構造



このように2種類の課税所得算定式が存在することについて、「法人税法は所得金額の計算について『益金の額』から『損金の額』を控除して計算するものと定めていながら、技術的には従来から、所得金額の計算は、企業が算出した利益を基礎にして、これに税務上の固有の要請に基づく所要の調整を加えて算出してきている」⁽¹⁶⁾とされ、技術的には実務上の課税所得算定式を用いて課税所得金額が算定されていると説明される。

一方、法人税法の条文には、課税所得金額は企業会計利益に税法上の加算・

(14) 「税法上の課税所得算定式」及び「実務上の課税所得算定式」は、本稿でのみ使用する名称であり、税務大学の講本や他の文献等で用いられている名称ではない。

(15) 税務大学校・前掲注(12) 24頁。

(16) 中島茂幸「法人税法の公正処理基準と企業会計」会計152巻2号75頁(1997)。

減算を調整して求められると文理で直接的に規定したものは存在しない。実務上の課税所得算定式は、当該条項や法 74 条 1 項の説明とともに示される場合が多いが、はたしてそれは法人税法における課税所得計算の解釈として、どのように導き出されるものであるのか明確にする必要がある。

また、同講本では、「企業会計上の利益の額にこの別段の定めによる調整を加えたものが、法人税法上の所得の金額となる」⁽¹⁷⁾としているが、別段の定めがどの条項を指すのかについて具体的には明示していない。武田昌輔教授は、別段の定めは限定的な条項であるとし、租税特別措置法は含まないとして次のように述べておられる。

「別段の定めは、具体的にいかなる条文を言うかは益金の額の計算については第二三条から第二六条まで、損金の額に関しては第二九条から第六〇条の三までとなり、さらに第六一条から第六五条までとなります。要するに限定されることとなります。したがって、例えば、租税特別措置法で損金不算入と定められている……交際費等とはあくまで租税特別措置法自体に定められています。それに規定されているのであって、法人税法第二二条の『別段の定め』で読むものではありません。したがって、租税特別措置法第六一条の四（交際費等の損金不算入）の規定は、同法の第一条に規定する法人税法の特例として理解すべきこととなります」⁽¹⁸⁾。

増井教授は、租税特別措置法の規定が別段の定めに含まれるのかについて、著書の中で次のように述べておられる。

「租税特別措置法は、所得税法や法人税法の『特例』（租特 1 条）として、法技術的に自足的な規定を設けている。そこから、益金や損金に関する租税特別措置法の規定は法人税法 22 条の『別段の定め』ではないとするのが、伝統的な理解である。もっとも、『特例』であれ『別段の定め』であれ、法人税法の所得算定ルールを修正していることにはちがいが無い。そこで

(17) 税務大学校・前掲注(12) 24 頁。

(18) 武田昌輔『法人税回顧六〇年——企業会計との関係を検証する』135-136 頁 (TKC 出版, 2009)。

本書では、伝統的な言葉づかいとは異なるが、租税特別措置法の規定も『別段の定め』に含めて叙述する⁽¹⁹⁾。

本稿で引用及び参照した文献においても、別段の定めを伝統的な用法で使用しているものはほとんど見当たらなかったことから、本稿においては、「別段の定め」に含まれる規定として、法 23 条～65 条、租税特別措置法の規定、そして会社更生法 232 条（法人税法等の特例）のように所得計算の内容を修正する特別法の規定（以下、租税特別措置法と特別法の規定をあわせて「措置法等」とする。）が含まれるものとして考察をすすめることとする。そして、別段の定めの内容をこのように設定した場合に、実務上の課税所得算定式は、課税所得金額が企業会計上の利益の額に、別段の定めによる調整によって税法上の加算・減算がされて求められることを示しているといえるのかについて、本稿の考察を通じて明確にしていくこととしたい。

本章においては、まずは、考察の前提となるべき事実として、当該条項は課税所得計算において、どのような役割を担うことを求められて設けられたのかを明確にするため、当該条項の趣旨等について確認することとしたい。

第一節 法人税法 22 条 4 項の趣旨・効果等

1 法人税法 22 条 4 項の趣旨

1967 年に当該条項を設けることとした改正法の立案担当者の説明では、当該条項は、「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⁽²⁰⁾であり、「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

(19) 増井良啓『租税法入門』221 頁（有斐閣、2014）。

(20) 藤掛一雄「法人税法の改正」国税庁『昭和 42 年改正税法のすべて』76 頁（1967）。立案担当者による同様の説明として、清水延晏「法人税法の一部改正について」税経通信 22 巻 8 号 100 頁（1967）、西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報 15 巻 8 号 75 頁（1967）。

すべきことを明確にすることとした」⁽²¹⁾規定であると説明されている。

一方で、公正処理基準は、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではない」⁽²²⁾とされ、それは「今後関係者の努力によつて明らかにされるべきもの」⁽²³⁾であり、また、公正処理基準に「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」⁽²⁴⁾と説明されていたように、公正処理基準の詳細な解釈についてはその後の課題とされていた。

金子教授は、当該条項は、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計準拠主義』）を定めた基本規定」⁽²⁵⁾であり、公正処理基準の解釈として、「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……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針……。会社法、金融商品取引法、これら法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……。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であろう」⁽²⁶⁾とされる一方、「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」⁽²⁷⁾ことに注意する必要があると述べておられ、この見解に賛同する論者は多い。

一方、上述した説明のいずれにも「原則として」と述べられているように、「企業会計準拠主義」において、「原則として」に該当しない部分が存在し、それが何であるのかという点に関しては、解釈の問題となり、様々な所説が

(21) 藤掛・前掲注(20) 76 頁。

(22) 清水・前掲注(20) 100 頁。

(23) 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 3 頁 (1967)。

(24) 藤掛・前掲注(20) 76 頁。

(25) 金子・前掲注(7) 305 頁。

(26) 金子・前掲注(7) 307 頁。

(27) 金子・前掲注(7) 307 頁。

存在する。また、「法的道具概念として、公正処理基準が具体的にどう作用しているのかは、必ずしも明らかではない。また、その中味を誰がどのような手続で判断するのも、明らかではない」⁽²⁸⁾と論じられ、さらに、「このような基準が、各事業年度の所得の金額の計算に当たり、具体的にどの領域において意義を持つことになるのか、必ずしも明らかでない」⁽²⁹⁾と論じられるように、当該条項及び公正処理基準が課税所得の計算において、實際上どのような役割を有し、具体的にどのような効果を生じさせるのかは、それがどのように解釈されるかによって異なってくる。

2 法人税法 22 条 4 項を定めた目的・効果

当該条項は、1965 年の法人税法の全文改正時に設けられたものではなく、その後実施された税制を簡素化する一連の検討の過程で創設されたものであることを鑑みれば、当該条項を定めた目的は税制を簡素化することであったといえる。

当該条項を定めることによって、どのような税制簡素化の効果もたらされることになったのかについて確認することとしたい。

(1) 税法規等の簡素化・縮減

当該条項の創設により企図されていた 1 つ目の効果として、税法規等の簡素化・縮減があげられる。税制調査会の「税制簡素化についての第一次答申」の中で、課税所得を会計慣行によって計算する旨の基本規定を創設することについて、次のように記述されている。

「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

(28) 岡村忠生『法人税法講義 [第 3 版]』35 頁 (成文堂, 2007)。

(29) 清永敬次『税法 [新装版]』125 頁 (ミネルヴァ書房, 2013)。

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」⁽³⁰⁾。

そして、当該条項の創設時の主税局長は、当該条項による効果として

「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つて、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ろう」⁽³¹⁾

と述べ、税法のみならず通達の簡素化の効果までを視野にいたした説明をしていた。つまり、税法規等の簡素化・縮減の効果を企図していたといえる。

実際に税法の中から計算規定が縮減されるようになったのかについて、吉牟田教授は、創設段階の時期において、通達の縮減や税務執行面での効果があったと、次のように論じられている。

「この規定の追加と同時に税法で改正されたのは割賦基準の確定決算基準の削除ぐらいであり、ほとんど改正されていない。むしろ、国税庁通達が、特定期間損益の取扱通達の制定、原価差額調整通達の抜本的簡素化を行ったのが、制定の影響と言えよう。そういう意味で所得計算についての税務執行の画一化がチェックされ、企業会計の尊重、通達の縮限、取扱いの多様化が図られたと言えよう」⁽³²⁾。

また、「税制簡素化を図るためには、単に規定を簡素化しただけでは、そ

(30) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」43-44頁（1966）。

(31) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信 22 卷 5 号 5 頁（1967）。

(32) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説——立法趣旨と解釈<平成 7 年度版>』44-45 頁（中央経済社, 1995）。

の内容も簡素化されるとは限らない。まして、その内容が従来と同様であってこれを規定上明確にするためには、他の社会的制度に依存するほかない⁽³³⁾と論じられ、さらに、「もともと企業会計に依存するところの多い課税所得計算においては、絶えず変化する企業活動を完結的に税法規定の中に全て網羅するのは不可能であり、企業が継続して適用する健全な会計慣行に課税所得計算の相当部分を委ねることにより、税法は最小限の規定をすることが適当であるとされたのである」⁽³⁴⁾と述べられるように、税法規を簡素化させることの意義として、単純に条項を縮減させることだけでなく、絶えず変化する企業活動に対応する観点をあげる見解もみられる。

当該条項の創設時から今日まで、経済や企業活動が相当に変化したことを踏まえれば、組織再編税制や連結納税制度の導入など新たな法律関係を生じさせるための条項増加は不可避であったが、一方で、基本的な条項が当時とそれほど変わらない内容で残っているものが多い事実は、当該条項の規定によって時代や経済の変化に条文が柔軟に対応することが可能になったとも考えられる。そして、それがなかった場合と比べて税法規の必要以上の増加を抑制したとすれば、税法規の簡素化・縮減が実現したという解釈がなりたつ可能性がありえよう。

(2) 企業経理の尊重と二度手間の省略

今日的により重要視される当該条項の効果としては、税法規の簡素化・縮減よりも、企業会計準拠主義のもとでの自主的経理の尊重と二度手間の省略である。

当該条項創設の前年、企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」⁽³⁵⁾が大蔵大臣に報告され、同意見書では、「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

(33) 武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法学会編『企業課税の諸問題』租税法研究第4号79頁（有斐閣, 1977）。

(34) 鈴木明男「第4章 益金と損金」鈴木明男=鈴木豊『総説税務会計〔三訂版〕』59頁（税務経理協会, 1998）。

(35) 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966年10月）。

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り、「課税所得が企業利益に基礎を置いて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる」とし、以上の趣旨を明確にするため、健全な会計慣行によって算出される企業利益に基づいて計算する旨の総則規定を設けることで、「自主的経理の容認」と「事実認定の自主性」など、税法において適正な企業経理の尊重を図る旨の意見が表明された。

この意見に対しては、立案担当者が当該条項創設の説明として、

「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ます」⁽³⁶⁾

と述べていることから、企業会計審議会の意見を踏まえた上で当該条項が立案されたことがうかがわれ、税制簡素化として、適正な会計慣行に従う場合の企業経理の尊重を企図していたことが確認できる。

また、企業会計審議会の意見書が、「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り」と述べたことに対して、中里教授は、

「その理由についてはまったくふれていない。……課税所得算定が企業会計に基づいて行なわれることは理論上必ずしも当然に要求されるわけではないから、右のようにそれを自明の事と考えることは妥当ではなからう。やはり、課税所得算定が企業会計に基づいて行なわれることの背景には、ドイツやアメリカにおけると同様、二度手間を省くという実

(36) 藤掛・前掲注(20) 75-76 頁。

際的な理由が存在すると考えるべきである。法人税法二二条四項が、税制簡素化に関する税制調査会の作業をもとに成立したことは、このことを端的に物語るものといえよう⁽³⁷⁾

と論じられ、企業利益を基礎とすることの自明性を否定され、企業会計準拠主義がとられる理由としては、二度手間の省略をあげられている。

このように、当該条項の創設は、「法人税法の簡素化の一環として、法人における企業利益の計算と課税所得の計算の二度手間を省くとともに、適正な会計処理を尊重する……という考慮」⁽³⁸⁾に基づくこととされ、これは、「企業利益が公正処理基準に従って企業の恣意を排しつつ自主的に経理処理されて計算されることが要求される。つまり、税務における画一的処理の排除と自主的経理の尊重と会計慣行の尊重である」⁽³⁹⁾と説明され、企業会計準拠主義のもとでの自主的経理の尊重と二度手間の省略は、より今日的に重要視されるべき税制簡素化の効果としてあげられる。

一方、企業会計準拠主義のもと企業経理を尊重することに関して、総論としては争いがないといえるが、それをどの範囲まで尊重するかについては様々な見解がみられる。

一般的には、「目的が異なるために別段の定めがされる場合を除き、企業会計の処理基準を尊重するという意義をもつと解される」⁽⁴⁰⁾と説明されるように、別段の定めを除いた範囲で企業経理が尊重されるとの見解が示されることが多い。これは、当該条項が「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」⁽⁴¹⁾規定であるとの条項創設時の説明を踏まえれば、「原則として」に該当しない部分が別段の定めであり、それ以外は企業経理を尊重

(37) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（四）」法学協会雑誌 100 巻 7 号 1303 頁（1983）。

(38) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』389頁（弘文堂、2014）。

(39) 藤井誠一「課税所得の概念——法人所得概念を中心として」北野弘久編『租税実体法Ⅰ』15頁（学陽書房、1979）。

(40) 吉牟田・前掲注(32) 45頁。

(41) 藤掛・前掲注(20) 76頁。

するという解釈をとっているといえる。

これに対して、当該条項によって適正な企業経理が尊重されるものの、尊重しない範囲は別段の定めだけに限らず、それ以外の税法上の制限も存在するとの見解も示されている。松沢教授は、企業経理にゆだねるのは、別段の定めだけが除かれるのではなく、税法に明文のあるものや、税法固有の考え方も除かれるとして、次のように論じられている。

「税法に明文のある場合、ないし税法の基本規定たる二二条二、三項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては事実たる慣習（公正処理基準）は働かないといわねばならない。けだし、権利確定主義は、所得計算における恣意を排除し客観的証拠によって計算を統一かつ確実に担保するには法的基準によるのが明瞭確実と解されているからであり、法的支配の観点も、まさに恣意を防止し公正確実であって画一確定に最適であり租税公平負担の基本原則に合致するからである。このような税法固有の基本原則を除いては、企業において適切に運用されている会計慣行に委ねるということを明らかにしたのが四項の公正処理基準の本質なのである。

従って、四項が存在することを以って、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原則を無視するような会計学的発想は妥当でないといわねばならぬ」⁽⁴²⁾。

武田昌輔教授も同様に、税法の基本規定には企業経理の尊重は及ばないことを、次のように主張されている。

「税法におけるこれらの収益の額、損費の額については、『別段の定め』のほかに、すでに基本的な規定が税法のなかに定められていることに注意する必要がある。換言すれば、第二十二条の規定においては、別段の定めによって規定されている事項以外の事項についてはすべて公

(42) 松沢智『新版 租税実体法（補正第2版）——法人税法解釈の基本原則』163-164頁（中央経済社、2003）。

正処理基準に従うわけではなくて、税法の基本規定においてすでに税法において独自の考え方が存すると考えるべきである」⁽⁴³⁾。

他の論者においても、「税法に定めのないものについては、公正処理基準に従って課税所得が算定されるべき」⁽⁴⁴⁾、「法人税法が規定していない部分を公正な会計処理の基準に委ねた」⁽⁴⁵⁾、「法人税法のいわゆる白地部分は企業会計の公正処理基準によって補われている」⁽⁴⁶⁾など、様々な表現で同様の見解を示すものが見られる。つまり、企業経理を尊重する上での「原則として」に該当しない部分は、別段の定めだけでなく、それ以外も存在するという解釈をとっているといえる。

また、「法人税法二二条は、企業会計の利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り、これを是認し、これに対し必要最小限の要求を『別段の定め』により規定することによって所得計算を行うこととしているのである。このことは、法人税法二二条四項の……規定により明らかにされている」⁽⁴⁷⁾と論じられ、企業経理の尊重に「法人税法の企図する公平な所得計算に合致する限り」という制限を加えるとする見解もある。

これと同様の見解として、最高裁判所の裁判例においても、

「法人税法二二条四項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定められたものと解される」⁽⁴⁸⁾

(43) 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 125頁 (1970)。

(44) 中田信正『税務会計要論 (16訂版)』23頁 (同文館出版, 2008)。

(45) 菅原計『税務会計学通論』16頁 (白桃書房, 2004)。

(46) 成道秀雄「第1章 総説」新井益太郎監＝成道秀雄編著『税務会計論 (第3版)』6頁 (中央経済社, 2004)。

(47) 水野勝『租税法』224頁 (有斐閣, 1993)。

(48) 最高裁 (一小) 平成5年11月25日判決 (民集 47巻9号 5278頁、税資 199号 944頁)。

と判示した。この見解も、企業経理を尊重する上での「原則として」に該当しない部分は、別段の定めだけでなく、公平性の観点等も存在するという解釈をとっているといえる。これは、最高裁の判示ということもあり、その後の裁判例でも、この判示を引用する判決がみられる。

このように、当該条項の解釈において、企業会計準拠主義のもと企業経理がどこまで尊重されるべきものであり、また、どのような制限が設けられるのかについては、学説においても見解が分かれているところである。

(3) 確定決算主義の根拠

企業経理の尊重から展開した当該条項の効果として、当該条項が確定決算主義の根拠であるとする見解があげられる。

確定決算主義は、論者により様々に使用され、確たる定義はないものの、一般的な内容として、税制調査会の答申では次のように説明している。

「法人の課税所得計算においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという、いわゆる『確定決算主義』が採られています。

『確定決算主義』の具体的な内容としては、一般に、以下の点が挙げられています。

- イ．商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
- ロ．課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）などを要件とすること。
- ハ．別段の定めがなければ、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すること」⁽⁴⁹⁾。

森川教授は、当該条項と法 74 条 1 項に基づいて、確定決算主義による所得算定方式が採用されているとして、次のように説明されている。

(49) 税制調査会「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」158 頁（2000）。

「確定決算主義とは、企業会計（会社法会計）上の利益を基礎にして、税法固有の規定に基づく調整計算を行うことにより課税所得を計算する原則である。法人税法は、課税所得の計算について、特に『別段の定めがあるものを除き』、益金および損金の額は『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って包括的に計算されるものとするという規定（22条4項）に基づいて、会社法上の確定した計算書類上の利益を基礎にし（74条1項）、法人税法上特別に定められた調整項目を加算または減算することにより、誘導的に課税所得を算定する方式を採用しているのである。これが確定決算主義である」⁽⁵⁰⁾。

そして、この算定方式は、実務上の課税所得算定式と同様の考えを示しているものといえる。

これに対して、中里教授は、法74条1項ではなく、当該条項が確定決算主義的なものを定めた条項であるとして、次のように論じられている。

「法人税法においては、企業会計との間の橋渡しをする条文として、一般に、二二条四項と、七四条一項の二つが存在するといわれることが多い。しかし、二二条が課税要件について定めた実体的な規定であるのに対し、七四条は申告の仕方に関する手続的な規定である。手続的規定が実体を規定することはなく、課税所得の算定に関して意味があるのは、あくまでも二二条四項である。しかも、法人税法自体が商法的に計算される企業利益を前提として課税しようとしているので、二二条四項がいわゆる確定決算主義的なものを定めており、七四条一項はその際の手続的細目を定めているだけであると位置づけられよう」⁽⁵¹⁾。

当該条項が確定決算主義との関係で、課税所得計算においてどのような役割を担っているのかについては、第五章で検討することとしたい。

(50) 森川八洲男『体系 財務諸表論〈第2版〉』64頁（中央経済社、2008）。

(51) 中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」旬刊商事法務 1432号 27頁（1996）。

第二節 法人税法 22 条 4 項の規定の性質

当該条項が前節で確認した趣旨・目的・効果をどのように果たすことができるのかについては、当該条項の性質が関係してくる。

法令における条項の性質に関して、「税に関する法令の規定の中には、他の民法、商法等の法令の場合と同様に、創設規定と確認規定とがある」⁽⁵²⁾とされ、創設的規定は「新しい法律関係を創設する規定であって、税に関する法令の多くは、租税債権債務の創設に関する規定」⁽⁵³⁾であり、他方、確認的規定は「既存の規定により既に設定されている法律関係について、問題が生じそうな部分について、念のために補強し、確認的に規定するものである。すなわち、確認規定を設けることによって、解釈上の疑義を防止することになるものである。いわば……、立法的解釈の方法として役立つものである」⁽⁵⁴⁾と説明される。

当該条項が創設的規定であれば、新たな法律関係を生み出すことになるが、確認的規定であれば、当該条項によって新たな法律関係を生じさせることはなく、条理、租税法・課税の原則または法人税法の各個別の条文によって既に設けられた法律関係を確認及び明確にするための条項となる。

1 立案担当者の説明

当該条項が立案された際の主税局長は、同条項の創設に関して、次のように述べている。

「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から……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適正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする』

(52) 泉美之松『所得税法・法人税法・相続税法・消費税法 税法条文の読み方——条文解釈の手引』82 頁（東京教育情報センター, 1995）。

(53) 泉・前掲注(52) 82 頁。

(54) 泉・前掲注(52) 82 頁。

旨の基本規定を税法のうちに設けることとし」〔た〕⁽⁵⁵⁾。

つまり、税法で明文化されていなかった当然の前提を規定として設けたとされていることから、同条項は創設的規定ではなく、確認的規定として立案されたよううかがえるが、その点は明確ではない。

また、別の立案担当者が、当該条項の創設によって税法及び通達を改正する再検討の必要性について、次のように述べている。

「この基本規定の改正に伴って、現行法人税法令、通達に及ぼす影響については、従来から、税法関係の法令および通達は一般に公正妥当な会計処理の基準を尊重する建前をとっているので、基本規定の創設により直ちにその改正が必要になるとは考えられないが、しかし、たとえば、今回の改正で行なわれた減価償却制度の弾力化または割賦販売の適用要件の緩和等も、この基本規定の創設の趣旨から生まれたといえるので、このような意味において、税法および通達のうち企業会計に関する計算原理に交渉を持つ部分については、今後、再検討をすることになると思われる」⁽⁵⁶⁾。

これが、当該条項の創設によって新たな法律関係が生じることとなり、既存の税法条文と調整する必要から他の条文等の改正が必要になるという趣旨であれば、創設的規定であると思わせる一面があるが、やはり明確ではない説明となっている。

2 創設的規定

立案担当者の説明が当該条項の性質を明確にしていなかった反面、学説等においては、当該条項は確認的規定であるとされ、創設的規定であるとする所説はほとんど見ることができない。条項創設時に開催された日本税法学会第33回大会において、公認会計士の松本氏が、次のように発表されたことが、当該条項が、法人税の所得計算において直接的に新たな法律関係を生じ

(55) 塩崎・前掲注(31)5頁。

(56) 西原・前掲注(20)75頁。

させる創設的な規定であると論じた、数少ない所説としてあげられる。

「法律は、その解釈が必ずしも立法の意図や趣旨と一致するとは限らない。税法の解釈は、立法の意図や趣旨によつて制約を受けることなく、税法そのものの文言によつてなされるべきである。その点において、当該4項は、確認的規定ではなくて、規範的規定と考えねばならない。何故なら、『企業の自主的計算を認める』とか、『健全な会計慣行によつて計算する』という概念には、納税者の任意行為の許容、またはある範囲内における任意行為の許容の意味が含まれているが、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする』という規定は、ある客観的な基準の存在を前提とし、その基準に従うことを強制するという規範性を持っているからである。当該4項の挿入は、このように新たに『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うという規範性を、法人税法の課税標準の原則的規定に附与したと考えられるのである」⁽⁵⁷⁾。

これ以外には、税務執行上の面からの創設的な意味があったとする見解がある。武田昌輔教授は、当該条項によつて益金・損金の内容が実質的に変更されていないことから、実質面及び理論上の観点からは訓示的規定とみるべきであるとする一方、税務行政上の観点からは、できるだけ課税所得に関する取扱通達を簡単なものにし、公正処理基準に依存することとしたのは画期的なことであり、課税所得の内容も実際上は変更されたものとみるべきであると考え、当該条項は、税務行政上は、創設的な意味をもつものとして評価されるべきであり、課税所得の解釈が納税者によって行われるべきものであることを明らかにした重要な規定であるとする見解を示されている⁽⁵⁸⁾。

さらに、確定決算主義との関係で創設的な機能があったとする見解がある。田中久夫教授は、当該条項創設当時は、法規定上の不備を補足する機能が存在したが、現在では確認的規定になったとの見解を、次のように示しておら

(57) 松本茂郎「法人税法 22 条 4 項の意味するもの」税法学 201 号 24 頁 (1967)。

(58) 武田昌輔・前掲注(33) 80-81 頁。

れる。

「昭和四十九年の商法改正において商法三二条第二項の企業会計依存を宣言した規定が新設されるまで、商法中に企業会計を前提とする旨の明文規定はなかった。そのため、税法の課税所得計算が企業会計を前提とすることは明らかであっても、法人税法七四条の規定のみで、税法は商法を媒介として企業会計に接続するとした説明には不十分なものがあつた……。そこで税法では、昭和四十二年の税法改正において、法人税法二二条中に『公正会計基準』規定を設けることによって、いわば商法規定の不備を側面から補うといった方策をとることになった……。つまり同法二二条第四項の創設は、確定決算基準規定のみでは不十分であつた商法、税法及び企業会計の三者における連係関係についての法規定上の不備を補足するといった機能を担っていたといふことができるのである。その後、昭和四十九年の商法改正において、商法三二条第二項の規定が新設されたことによって、『税法→確定決算基準→商法→商法三二条第二項→企業会計』の関係は整つたが……。それ以降法人税法二二条第四項の規定は、税法の課税所得計算は企業会計を前提とするといふことを、文字どおり確認するための訓示的規定となるに至つたと理解されている」⁽⁵⁹⁾。

3 確認的規定

ほとんどの論者が、当該条項は確認的規定ないし訓示的規定であると論じており、これが通説であるといえよう。

吉牟田教授が、

「この規定の趣旨は、従来から法人税の課税所得は企業利益を前提としており、税法独自の目的からいわば最小限その修正を行うものであるといふことを明らかにするといふものである。……税法は、完結的な所得

(59) 田中久夫『(三訂版) 商法と税法の接点』9-11頁(財経詳報社, 1996)。

計算体系を規定していず、企業会計の修正部分のみ規定し、その他の大部分は企業会計に依存しているのである。この点から考えると、この規定は創設的な規定ではなく、宣言的、確認的規定と解されるべきものである」⁽⁶⁰⁾

と述べられ、また、中里教授が、

「法人税法二二条四項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったので、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定ということになるのである」⁽⁶¹⁾

と述べておられるように、従来からの前提を確認的に規定したものであるとする見解を多くの論者が示している⁽⁶²⁾。

これは、当該条項が企業会計準拠主義を確認するための規定であることを示しているといえるが、その場合、当該条項が確認的規定である以上、企業会計準拠主義を本来的に規定しているものがあるはずであり、それを明らかにすることが重要となってくる。確認的規定が解釈の補強をするものとして、条理、租税法・課税の原則または法人税法の各個別の条文が考えられるが、企業会計準拠主義はこれらのどれによって生じさせられるものであろうか。さらには、確認的規定は既存の法律関係を確認する規定とされているが、企業会計準拠主義はどのような法律関係・効果を生じさせるのであろうか。

企業会計準拠主義は、従来から課税所得計算の前提として存在したと説明されることから、条理によってそれが生じさせられることが1つの考えと

(60) 吉牟田・前掲注(32) 44 頁。

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

(62) 確認的規定であるとの見解を示すものとして、井上久彌『税務会計論』51 頁（中央経済社, 1988）、末永英男『法人税法会計論（第 3 版）』34 頁（中央経済社, 2004）、菅原・前掲注(45) 16 頁、鈴木・前掲注(34) 59 頁、武田昌輔『新版税務会計通論』55 頁（森山書店, 1972）、富岡幸雄『新版 税務会計学講義』63 頁（中央経済社, 2008）、中田・前掲注(44) 23 頁、中村忠＝成松洋一『企業会計と法人税』103 頁（税務経理協会, 1992）、中村利雄『法人税の課税所得計算（改訂版）——その基本原理と税務調整』83 頁（ぎょうせい, 1990）、成道・前掲注(46) 6 頁、松沢・前掲注(42) 161 頁、水野勝・前掲注(47) 227 頁などがある。

してあげられるであろう。そして企業会計準拠主義が条理に基づくものであれば、企業会計準拠主義が及ぶ範囲については、「法令上は明らかでない事項で、かつ企業会計上のものについては、『公正処理基準』によって判断すべきである」と考える。いいかえれば、別段の定めのないなかにおいても、明確に定められていない事項でそれが収益および費用・損失に関するものであれば、『公正処理基準』によって計算されるべきものと解すべきである⁽⁶³⁾と論じられるように、課税所得の計算において税法で明確に定められていない事項であれば、別段の定めを含め、幅広く適用されることになろう。

一方、当該条項の文理上からは、

「公正処理基準に関する定めは、『別段の定め』のあるもの及び資本等取引に係るものについては適用がないことはいうまでもない。法人税法第 22 条第 4 項が、『第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は』としているのは、同条第 2 項及び 3 項により『別段の定め』があるもの及び資本等取引に係るものを除外した限定されたところの当該事業年度の収益の額及び原価・費用・損失の額について公正処理基準に関する定めを適用する趣旨と解されるからである」⁽⁶⁴⁾

と説明されるように、条文の文理からは、当該条項は法 22 条 2 項及び 3 項の限定された範囲で企業会計準拠主義が及ぶことを示していると解するほうが自然である。加えて、租税法律主義のもとでは、条理や課税原則によって規定される法律関係がどこまで許容されるのかという、別の問題が一方で存在することを考えれば、やはり、当該条項は条理ではなく、法 22 条 2 項及び 3 項の個別条文が生じさせる法律関係の立法的解釈を補強するものとして機能していると解することが妥当であると考えられる。もちろん、その場合においても、法 22 条 2 項及び 3 項の解釈を通じて、条理や課税原則の内容が所得計算に取り込まれることを否定するものではないことは当然である。

つぎに、法 22 条 2 項及び 3 項が企業会計準拠主義という法律関係を生じ

(63) 武田昌輔・前掲注(33) 86 頁。

(64) 中村利雄・前掲注(62) 86 頁。

させることによって、どのような効果が生じるのかについて明確にすることとしたい。

前述のように、企業会計準拠主義のもと企業経理の尊重をどの範囲まで認めるのかについて、解釈の相違が存在している。企業経理の尊重に関しては、「目的が異なるために別段の定めがされる場合を除き、企業会計の処理基準を尊重するという意義をもつと解される」⁽⁶⁵⁾との説明を厳格に解した場合、別段の定めによる取扱いがないものは、全て企業会計の処理に従うべきであると、所得計算上、企業会計と異なった処理を要求するのであれば、別段の定めを設ける必要があるとの見解が存在する。新しい会計基準が公表された場合、その基準に従った会計処理を認めないことを規定した別段の定めがない限りは、その会計処理をとることが認められるとする見解である。

しかしながら、当該条項が確認的規定であることを前提とする限りは、このような見解が成立するためには、法 22 条 2 項及び 3 項の個別条文において、別段の定めによる取扱いがないものは、全て企業会計の処理に従わなくてはならないとする法律関係を生じさせていると解することができなければならないが、このような解釈をとることはできない。

この理由については、第三章及び四章で、企業利益と課税所得の概念の相違を論じ、企業会計と法人税法の収益及び損費の概念が異なることを示すことで、より明確に示すこととしたいが、条文上からもその相違は確認することができる。たとえば、法 22 条 2 項で無償による資産の譲渡を益金の額に算入することは、企業利益の計算では収益として認識しないものであり、また、法 22 条 3 項で償却費以外の費用で債務の確定しないものは、損金の額の算入から除かれること（債務確定主義）は、引当金等を費用として認識する企業利益の計算とは異なる会計処理である。つまり、法 22 条 2 項及び 3 項は、企業会計の収益・損費とは異なる概念が規定されているのであり、法 22 条 2 項及び 3 項からは、別段の定め以外は全て企業会計の処理に従わなくて

(65) 吉牟田・前掲注(32) 45 頁。

はならないとする法律関係が生じることはない。

仮に、当該条項を別段の定め以外は全て企業会計の処理に従わなくてはならないと解するのであれば、それは新たな法律関係を生じさせることを意味し、当該条項を確認的規定とする限りはとりえない解釈となる。さらに、確認的規定が既存の規定により既に設定されている法律関係について、問題が生じそうな部分について、念のために補強し、解釈上の疑義を防止し、立法的解釈の方法として役立つものである以上、別段の定め以外は全て企業会計の処理に従わなくてはならないことを確認するのであれば、その旨が条文で直接的に記述されているべきであり、確認的規定をさらに解釈することによりそれを導き出すのであれば、確認的規定の意味をなさないことになろう。

3 確認的規定と課税根拠

当該条項の解釈をめぐる争いがある論点として、当該条項が根拠規定となつて課税所得計算の是認・否認を行うことが可能であるのかという点がある。脱税工作費の損金性が争われた最高裁における裁判例⁽⁶⁶⁾において、

「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つて、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、公正処理基準に従つ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」と判示されたことから、この裁判例において、当該条項を根拠規定として脱税工作費の損金算入を認めなかったとする見解がある。

これに対して、「脱税費用は『公正処理基準』に反するとして、その損金性を否定した……判決……は、同4項の解釈を社会的な『公正性』と理解した

(66) 最高裁(三小)平成6年9月16日判決(刑集48巻6号357頁、税資203号2355頁)。

ものであるが、そうであれば、同項の『公正処理基準』が『別段の定め』として機能することになり、企業会計の『公正処理基準』に依存する創設の趣旨にも反するし、また、条文構成の解釈としても妥当ではない⁽⁶⁷⁾とする見解が示されている。さらに、「費用の概念に関して課税の観点からいえることは、非課税の収益に対応する費用は、損金に算入すべきでないということである。……この考え方からは、……脱税による『利益』は課税されないから、そのための支出も 22 条 3 項 3 号にいう費用には該当しないと立論すべきことになる⁽⁶⁸⁾」との見解や、「法人税法は、各事業年度の所得計算を行う上で、まず、取引事実が、課税の公平を視点とした二二条の二項及び三項の規定による、各事業年度の『益金の額』及び『損金の額』となるか否か、法律的評価を行うのである⁽⁶⁹⁾」との見解、さらには、「脱税協力金の支出は、納付税額の減少すなわち税引後所得の増大、を企図したものではあっても、収益獲得に貢献するものではないから、そもそも企業会計上の費用概念……に該当しない(費用概念不該当説)。したがって、この判例は、費用に該当しない『架空の経費』を費用として計上するのは、公正処理基準……に反する、と判断したにとどまると解される⁽⁷⁰⁾」と論じられるように、この費用が損金として認められなかったのはあくまでも法 22 条 3 項に基づくものであり、当該条項を根拠規定としたのではないとの見解が示されている。

また、企業が採用していた収益の認識基準を認めなかった最高裁の裁判例においても、

「上告人が採用している会計処理は……、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の

(67) 大淵博義「法人税法 22 条の読み方」税研 138 号 41 頁 (2008)。

(68) 岡村・前掲注(28) 49 頁。

(69) 中島・前掲注(16) 82 頁。

(70) 谷口・前掲注(38) 394 頁。

要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない」⁽⁷¹⁾

と判示されたことから、この裁判例において企業の会計処理を認めなかったのは、当該条項を根拠規定として収益の認識基準を判断した、または、当該条項によって権利確定主義が導き出されたとする見解がある。

これに対しても、「収益計上の時期については、法人税法 22 条 2 項の解釈によっても同じ結論は導かれると思われるので、22 条 4 項は確認規定にすぎないともできる」⁽⁷²⁾と論じられるように、収益の認識基準は、法 22 条 2 項に基づいても解釈されるものである。

このように、当該条項を根拠規定として課税所得の計算が行われるか、また、納税者の行った課税所得計算を課税当局が是認・否認することができるかという論点は、当該条項が創設的規定か確認的規定なのかという問題を複雑にさせる要素を含んでいるが、次のように整理することができる。と考える。

まず、確認的規定が新たな法律関係を生じさせないからといって、その規定が課税所得計算の根拠規定になりえないということはないであろう。明文のない条理や租税法・課税の原則によって既に設けられた法律関係を確認及び明確にするための確認的規定である場合には、課税所得計算の根拠規定として当該確認的規定を示すことになるのは当然といえるからである。他方、個別の条文によって既に設けられた法律関係を確認及び明確にするための確認的規定である場合には、法律関係を生じさせる条文が根拠規定となり、確認的規定はその根拠規定を確認・明確にするものとするのが妥当であると思われる。

そのように考えた場合、当該条項は法 22 条 2 項及び 3 項が生じさせる法律関係の立法的解釈を補強するものとして機能する確認的規定と解すれば、当該条項は根拠規定ではなく、根拠規定である法 22 条 2 項及び 3 項を確認・明確にする規定であると位置づけられよう。

上記 2 つの最高裁の裁判例においては、課税所得計算の否認の根拠として

(71) 最高裁・前掲注(48)。

(72) 水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』367 頁（有斐閣, 2011）。

は、法 22 条 2 項・3 項、もしくは、法 22 条 2 項・3 項と 4 項を併せて根拠規定としたと考えるのが妥当であると思われる。

5 憲法上の問題

当該条項の憲法上の問題に関して、山田教授は、租税法律主義における課税要件明確主義の観点からの問題を、次のように指摘されておられる。

『公正処理基準』の内容としては、商法の計算規定や企業会計原則等の中で種々規定されているが、明確でないものが少なくなく、しかも企業会計原則や確立した会計慣行は網羅的ではなく、その網の目は極めて粗いと批判されている。……

『公正処理基準』の内容が不明確ということになると、租税法律主義の視点からいって、『公正処理基準』への依存は許されない（憲法違反の問題が起こる余地がある）ということになる⁽⁷³⁾。

中里教授は、租税法律主義の課税要件法定主義の観点からの問題を指摘され、商法に依拠していることにより違憲とまではいえないとして、次のように述べておられる。

「憲法八四条による租税法律主義のきついしぼりの中にある租税法において、議会の制定したものでない企業会計原則が課税所得算定の法的基準たりえないことは自明の理である。

企業会計原則を直接に課税所得算定の基準として考えると、会計的取扱いの変化……により、法人税法改正なしに法人税の課税所得算定方法が『改正』されるということになってしまう。

このような視点から考えるならば、課税所得算定の方法に関しては、法人税法の中ですべてを定めておくことが望ましいといえよう。『法人税法の簡素化の一環』として、租税法律主義の拘束を逃れるわけにはいかないのである。ただし、その際に法人税法においていかなる課税所得

(73) 山田二郎「公正処理基準の機能——消極論の立場から」『山田二郎著作集 I 租税法の解釈と展開 (1)』324 頁（信山社出版、2007）。

算定方法を定めるかは、別問題である。

もっとも、現行の制度も、法人税法が依拠しているのは、企業会計原則ではなく、商法である（したがって、最終的解釈権が裁判所にある）と考えれば、憲法違反とまではいえないであろう⁽⁷⁴⁾。

さらに、谷口教授は、法原則としてむしろ積極的な評価を与えて、次のように述べておられる。

「企業会計への準拠については、確かに、一見すると、一般的・包括的な命令委任の場合……と同じように、課税要件法定主義違反が問題になりそうである。しかし、公正処理基準の『第三者性』は、課税権者による恣意的課税に対する歯止めとなり得るという意味で、企業会計準拠主義に対しては、むしろ私法関係準拠主義……のコロラリーとして、したがって、租税法律主義と同じく自由主義原理に基づく法原則として、積極的な評価を与えてよいように思われる（22条4項という包括的規定だけでは、公正処理基準に関する民主的正統性あるいは立法者の民主的責任の問題は残るかもしれないが）。わが国の議会制民主主義の現状に鑑みると、なおさらである」⁽⁷⁵⁾。

しかしながら、たとえ法人税法が会社法・商法に依拠するとしても、その会社法等が会計基準に会計処理について委任しているのであれば、命令委任の問題を解決することにはならず、また、企業会計準拠主義の意義・役割がどんなに大きくとも、租税法における租税法律主義と同列に扱い、もしくはそれを上書きするような原則とすることはできないと考える。

結局のところ、当該条項における憲法上の問題が生じるのは、企業經理の尊重を過度に求めるような、あたかも当該条項を創設的規定のように新たな法律関係を生じさせるかのような解釈を行うことが原因ではないかと思われる。当該条項を創設的規定のように扱う限り、このような憲法上の制約を検討する必要が生じてくるのであり、他方、通説が示すように確認的規定とし

(74) 中里・前掲注(51) 28頁。

(75) 谷口・前掲注(38) 390頁。

て扱うのであれば、新たな法律関係を生じさせるものでない以上、当該条項自体が違憲か否かを問題視される必要はないのが道理であると考え。その場合において、むしろ問題視されるとするならば、確認の規定が解釈を補強しようとする既存の法律関係として認識されるべき、所得、益金、損金といった税法固有概念の不確定、不確かさが租税法律主義の問題として扱われるべきであろう。

6 小括

当該条項は、企業会計準拠主義のもとでの自主的経理の尊重と二度手間の省略がその効果としてあげられる。一方、企業会計準拠主義のもと企業経理を尊重することに関しては、総論としては争いがないといえるが、それをどの範囲まで尊重するかについては様々な見解がみられる。

本稿においては、当該条項の性質は通説のとおり確認的规定であることとし、当該条項によって新たな法律関係を生じさせるものではないとして、次章以降の検討を行っていくこととしたい。

第二章 法人税法 22 条 4 項における論点

本章では、ある会社が「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」⁽⁷⁶⁾（以下、「不動産流動化指針」とする。）に従った不動産流動化取引の会計処理に基づく更正の請求を行ったところ、課税当局はこれを認めず争いとなった裁判例⁽⁷⁷⁾（以下、「本件裁判例」とする。）を取り上げる。そして、本件裁判例で示された納税者（原告、控訴人、以下、「X社」とする。）の主張及び判示に基づき、当該条項に関する主要な論点を確認することとする。

なお、各制度会計において、公正処理基準と同様の役割を有するものとして、次に示す、「公正会計基準」と「公正会計慣行」があり、これら基準等の関係についても本件裁判例での争点となっており、その関係や相違を十分に注意して本件裁判例を考察する必要がある。

「公正会計基準」は、金融商品取引法において、「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」（193条）と規定し、金融商品取引法の適用を受ける企業は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下、「財務諸表等規則」とする。）及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下、「連結財務諸表規則」とする。）に従って財務諸表を作成することになる。そして、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則では、ともに 1 条 1 項において、「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」と規定しており、規則において定めのない事項は、「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」とする。）に従うことを規定している。

(76) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号（平成 12 年 7 月 31 日）。

(77) 控訴審：東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決（裁判所ウェブサイト）、第 1 審：東京地裁平成 25 年 2 月 25 日判決（裁判所ウェブサイト）。

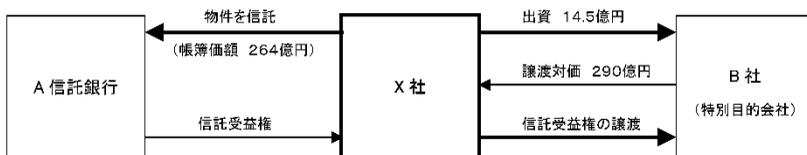
「公正会計慣行」は、平成 17 年改正前商法では 32 条 2 項に「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定され、また、会社法では 431 条に「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」との規定が定められており、会社法・商法における株式会社の会計は、従前は「公正ナル会計慣行」、そして現在は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下、ともに「公正会計慣行」とする。）に従った会計処理をとることが求められる。

第一節 本件裁判例の概要

1 事案の概要

X 社は平成 13 事業年度に資金の調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契約（以下、「本件信託契約」とする。）を A 信託銀行と締結し、それに基づく信託受益権（以下、「本件受益権」とする。）を 290 億円の対価で特別目的会社である B 社に譲渡すること等を内容とする、いわゆる不動産の流動化の取引（以下、「本件不動産流動化取引」とする。）を行った。

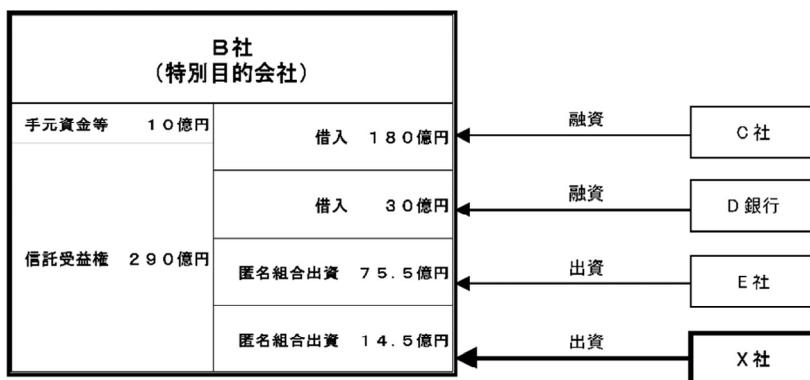
図 2：本件不動産流動化取引の概要



X 社は、B 社への本件受益権の譲渡をもって信託財産の譲渡と取扱い、その原価である 264 億円を控除した 26 億円を収益の額とする内容の会計処理を行い、本件信託契約を終了させた平成 19 事業年度までの間、各事業年度においてこの会計処理を前提とした法人税の各確定申告をしていた。また、B 社は、290 億円の譲渡対価の調達のため、C 社から 180 億円の融資、D 銀

行から 30 億円の融資を受け、さらに E 社から匿名組合出資金として 75 億 5000 万円の出資を受けた。さらに B 社は、自社を営業者とし、X 社を匿名組合員とする匿名組合契約（以下、「本件匿名組合契約」とする。）を締結し、X 社から匿名組合出資金として 14 億 5000 万円の出資を受け、合計 300 億円の資金を調達した。

図 3 : B 社の資金調達状況



X 社は、平成 19 事業年度、本件受益権について、B 社を売主、自社を買主として、代金を 311 億円とする停止条件付売買契約を締結、そしてこれが成就し、併せて、本件匿名組合契約及び本件信託契約も終了させた。X 社は、本件受益権を再び取得したことに伴い、これを財務諸表上資産の部に計上する会計処理をするとともに、本件匿名組合契約の終了に係る配当金の額である 35 億円を収益の額に計上する会計処理をして、これらの会計処理を前提とした内容の確定申告をした。

これに対して、証券取引等監視委員会は、平成 13 事業年度に行われた本件不動産流動化取引の会計処理において、財務諸表等規則 8 条に基づき、E 社は X 社の子会社に認定すべきであったとし、その場合、不動産流動化指針

における X 社と E 社を合わせたリスク負担割合⁽⁷⁸⁾が 5%を超過することになるから、本件受益権を B 社への譲渡として取扱い、信託財産である不動産を貸借対照表上の資産の部に計上しないものとする売却取引処理は不適切であると判断した⁽⁷⁹⁾。そして、X 社に対し、本件受益権を譲渡とは認識せずに金融取引として処理し⁽⁸⁰⁾、本件の信託財産である不動産を貸借対照表上の資産の部に計上するような金融取引処理が適切であるとの行政指導を行った。

これを受け X 社は、平成 13 事業年度に遡って本件不動産流動化取引に係る会計処理を金融取引処理に改めるなどし、平成 13～19 事業年度までの有価証券報告書の訂正届出書等を財務局に提出した。

本件は、平成 19 事業年度の法人税について、X 社がその前提とした会計処理を訂正したことにより、同年度の法人税の納付すべき税額が過大になったとして、国税通則法 23 条 1 項 1 号に基づき、更正をすべき旨の請求をしたところ、税務署長から更正をすべき理由がない旨の通知を受けたため、その取消しを求めた事案である。

2 判旨〔筆者注：下線部は筆者により用語等を書き換え〕

「当該条項は現に法人のした収益等の額の計算が、適正な課税及び納税

(78) 「不動産の流動化スキームにおいて譲渡人の子会社又は関連会社が特別目的会社に出資を行っていること等により、当該子会社又は関連会社が当該不動産に関する何らかのリスクを負っている場合には、当該子会社又は関連会社が負担するリスクを譲渡人が負担するリスクに加えてリスク負担割合を算定して判断する」（不動産流動化指針 16 項）。

(79) 「リスクと経済価値の移転についての判断に当たっては、リスク負担を流動化する不動産がその価値のすべてを失った場合に生ずる損失であるとして、以下に示したリスク負担割合によって判定し、流動化する不動産の譲渡時の適正な価額（時価）に対するリスク負担の金額の割合がおおむね 5%の範囲内であれば、リスクと経済価値のほとんどすべてが他の者に移転しているものとして取り扱う」（不動産流動化指針 13 項）。

$$\text{リスク負担割合} = \frac{\text{流動化する不動産の譲渡時の適正な価額（時価）}}{\text{リスク負担の金額}}$$

(80) 「不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されているが当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんどすべてが、譲受人である特別目的会社を通じて他の者に移転していると認められない場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を金融取引として会計処理する」（不動産流動化指針 5 項）。

義務の履行の確保を目的（同法 1 条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成 5 年判決⁽⁸¹⁾参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある公正処理基準に該当するといえるか否かについては、これを不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合についていうならば、同条 2 項が、別段の定めがあるものを除き、有償による資産の譲渡により収益が生じる旨規定しており、一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきであることをも踏まえて判断すべきであって、企業会計上の公正会計基準として有力なものであっても、当然に同条 4 項にいう公正処理基準に該当するものではないと解するのが相当である」。

「法人税法 22 条 4 項の文言及び趣旨に照らせば、同項は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとするを旨として設けられた規定であり、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにある公正処理基準に該当するといえるか否かについては、上記目的を有する同法固有の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正会計基準とされるものと常に一致することを規定するものではないと解するのが相当である」。

「不動産流動化実務指針は、不動産等が法的に譲渡され、かつ、その対価を譲渡人が収入として得ているときであっても、なお、子会社等を含む譲渡人に残された同指針の意味での不動産のリスクの程度を考慮して、これを金融取引として取り扱うことがあるとしたものであるが、法人税法は、適正な課税及び納税義務の履行を確保することを目的とし、資産又は事業から生ずる収益に係る法律関係を基礎に、それが実質的には他の法人等がその収

(81) 最高裁・前掲注(48)。

益として享受するものであると認められる場合を除き、基本的に収入の原因となった法律関係に従って、各事業年度の収益として実現した金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、当該事業年度の所得の金額を計算すべきものとしていると解されるのであるから、当該事業年度の収益等の額の計算に当たり、本件におけるように、信託に係る受益権が契約により法的に譲渡され、当該契約に定められた対価を現に収入として得た場合において、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合ではなくても、また、同法において他の法人との関係を考慮することができると定められたときにも当たらないにもかかわらず、他の法人との関係をも考慮し、リスク・経済価値アプローチ⁽⁸²⁾により、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったものとししない取扱いを定めた同指針は、上記目的を有する同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、公正処理基準に該当するものとはいえないといわざるを得ない。

「本件不動産流動化取引との関係において、不動産流動化実務指針は、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準には該当せず、また、当該取引について X 社の主張するような取扱いをすべき同条 2 項の別段の定めは見当たらない」。

3 本件裁判例の考察

本件裁判例では、公正処理基準に該当するといえるか否かについては法人税法固有の観点から判断されるとし、法人税法における公正処理基準と金融商品取引法の規則における公正会計基準とは常に一致するものでなく、リスク・経済価値アプローチに基づく不動産流動化指針は公正処理基準に当たらないと判示された。

本件は、不動産流動化を企図したにもかかわらず、リスク負担割合が誤つ

(82) 「金融商品を構成する経済価値とリスクを一体のもののみなし、それらのほとんどすべてが他に移転した場合にのみ当該金融商品をオフ・バランスにするという認識の中止に関する考え方」(広瀬・前掲注(4) 529 頁)。

て5%を超えてしまった事案であることから、本件の判示内容が他の不動産流動化取引に影響を与えることはほとんどないであろう。むしろ、本件裁判例の判示内容が影響を与えると考えられるのは、新しい会計基準全般に対してである。特に判示内容の、①公正処理基準に該当するといえるか否かについては法人税法固有の観点から判断される、②公正処理基準と公正会計基準とは常に一致するものでない、③リスク・経済価値アプローチに基づく不動産流動化指針は公正処理基準に当たらない、と示されたことが法人税法における会計基準の位置づけを考える上で、どのような影響を与えることになるのかについて検討する必要があるだろう。

学説等においては、公正処理基準の該当性を法人税法固有の観点に基づいて判断するという考え方については否定的な見解が少なくない。

通説もしくは多数説では、企業会計原則や慣行等が必ずしも公正処理基準に該当するとは限らないと解されてきたものの⁽⁸³⁾、これまでの公正処理基準に係る争訟⁽⁸⁴⁾は、明文化されていない会計慣行の公正処理基準の該当性や、企業が実際に行った会計処理に関して、明文化された基準の適用及び解釈上、妥当な処理であったのかを判断するものであり、明文化された基準それ自体の公正処理基準の該当性を争うものはほとんどなく、地裁での事例がわずかにあるのみであった⁽⁸⁵⁾。

一方、本件裁判例は、公正会計基準に該当するものとして、相当の期間、実際に広く使用された明文化された基準であっても、税法における公正処理基準に該当しないものがあることを高裁において判断したものであり、また、

(83) 裁判例においても、東京高裁平成16年12月13日判決（税資254号順合9859）は、「研究開発に係る会計基準（平成10年3月30日 企業会計審議会）」及び「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針（平成11年3月31日 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第12号）」が当然に公正処理基準に該当するものではないとした。一方、同裁判例では、同基準が公正処理基準に該当するか否かの判断に関しては示さなかった。

(84) 公正処理基準に関わる争訟については、原（2008）・前掲注(9)が多くの裁判例を分析している。

(85) 福岡地裁平成11年12月21日判決（税資245号991頁）。

以前にも増して明文化された基準が急速かつ多量に公表され続けている現状⁽⁸⁶⁾を鑑みた際、公正処理基準に該当しないと判断される基準が他にも出てくる可能性があることを示唆していると思われる。

この可能性が高まっていると想定される要因として、判決で公正処理基準に該当するといえるのか否かについては法人税法固有の観点から判断されると示した一方で、「会計基準の改革（変容）は、税法との調整を全く無視して実施されている」⁽⁸⁷⁾との見解や、「（平成 14 年 8 月）の後は、企業会計審議会にも企業会計基準委員会にも税法の立場を議論に反映させることができる委員は選任されておらず、企業会計基準の設定・開発の主体は、税法の問題は税法の側で検討すべきであって、税法上のインパクトを考慮に入れて、会計基準を設定・改廃を行うことはしないという立場をとってきたように思われる」⁽⁸⁸⁾との見解が示すように、新たな会計基準が税法との関係を考慮して検討されていないであろう現状があげられる。さらに、判決でリスク・経済価値アプローチに基づく処理は公正処理基準に当たらないとの判断が示された一方で、わが国の会計基準設定機関である企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan、以下「ASBJ」とする。）が、討議資料として公表している「財務会計の概念フレームワーク」（改訂版）⁽⁸⁹⁾において、純利益及び収益・費用の認識を包括的に説明する概念として、「投資のリスクからの解放」という実現主義に変わる新たな基準を示し、これに基づき国内会計基準の整備が続けられていることとの関係で、リスクの観点を取り入れた認識基準が法人税法の中でどのように位置づけることができるのか等、今後検討を要する大きな問題が本件裁判例の判決には内在していると考えられる。

(86) 2001年にASBJが発足して以降、企業会計基準1～26号、企業会計基準適用指針1～25号、実務対応報告1～31号が公表されている（2014年6月末現在）。

(87) 品川・前掲注(4)229頁。

(88) 弥永真生「確定決算主義——税務と会計の乖離と接近」税理50巻10号118頁（2007）。

(89) ASBJ「財務会計の概念フレームワーク」（改訂版）（2006年12月28日）。

第二節 本件裁判例に基づく論点整理

1 論点1：法人税法の課税所得金額の計算構造

(1) X社の主張

法人税は申告納税制度に基づいて納付されるのであり、企業会計に従った企業利益を基礎として、それに法人税法上必要な修正を行う形で課税所得が算出されることになっている。

租税に係る政策上の観点から不都合が生ずることはあり得るが、その点について、法 22 条 2 項は、法人税法固有の考慮からの別段の定めを置くことを許容している。

法 22 条 2 項及び 4 項は、法人税法固有の考慮から別段の定めが設けられている場合を除き、収益（益金）及び費用・損失（損金）の額は、公正処理基準に従って計算する旨を定めている。また、別段の定めが存在しない限り、株式会社とする税務処理は、公正会計慣行に従って当該会社がする会計処理と一致することとなる。

別段の定めが設けられていない場合に、課税の公平が貫徹されない事態が生じたとしても、それは立法においてそもそも予定されたものというべきであり、そのような事態を理由に、法律の解釈を課税庁側に有利に変更し、立法の不備による不利益を納税者側に課すことは許されない。

(2) 論点の内容

X社は実務上の課税所得算定式を前提として主張を行っていると考えられるが、法人税法から実際にこの算定式を導くことができるのか否かは、様々な所説が存在し、検討が必要な論点である。

一方、実務においては、申告書における別表四をはじめとして、実際にこの算定式を活用して課税所得が計算されている。法人税法における位置づけに関して、様々な所説が存在する算定式であるにもかかわらず、実務上で一般的に使用されているのは、まさに企業会計準拠主義にもとづくものである。そして、「法人所得の計算には、歴史的に、企業会計原則や会社

計算規則（商法施行規則）等に定められた制度会計が利用されてきた。……法人所得と企業利益は、互いに類似した概念であるため」⁽⁹⁰⁾と説明されるように、企業会計準拠主義を成り立たせるためには、企業利益概念と課税所得概念の類似性が前提となってくる。

第三章及び四章で企業利益概念及び課税所得概念の変革について考察を行うことを通じて、企業利益概念と課税所得概念の差異の調整を行った先覚者の努力によって、両概念の類似性が高まり、課税所得計算において企業会計準拠主義が成立することになっていった経緯を明確にしていくこととしたい。

そして、それを踏まえた上で、第五章で税法上の課税所得算定式と実務上の課税所得算定式の法人税法上の位置づけ、また、それぞれの課税所得算定式の構造、さらには、実務上の課税所得算定式は、課税所得金額が企業会計上の利益の額に、別段の定めによる調整によって税法上の加算・減算がされて求められることを示しているのかについて検討していくこととしたい。

2 論点 2：公正処理基準の解釈

(1) X社の主張

公正処理基準は企業会計固有の立場から判断するという解釈が学説上の多数説である。

公正処理基準の内容を検討するに当たって、法人税法固有の観点のみをもって、その基準を公正会計慣行と異なるものと解釈する余地はない。同法固有の立場から公正会計慣行の一部が公正処理基準に該当しないと解することは、同項があえて別段の定めを設けた趣旨を没却するものであり、文理解釈上も、租税法律主義の観点からも、極めて不当というべきである。

法 22 条 4 項所定の公正処理基準は、その時々々の企業会計の考え方に照

(90) 渡辺徹也「第 3 章 企業への所得課税」岡村忠生ほか『ベーシック税法（第 6 版）』210-211 頁（有斐閣、2011）。

らして公正妥当であると認められなければならないという意味で企業会計の立場から公正妥当といえる会計処理の基準を指すのであって、本来同条 2 項所定の別段の定めをもって対処すべき同法独自の観点をもって、企業会計の立場から公正妥当といえる会計処理の基準を公正処理基準に該当しないと判断する余地はない。

公正処理基準が租税の公平という同法独自の観点から判断されるものであるとすれば、同法独自の規制がされるべき分野について納税者には何ら具体的な基準を示さずに同法独自の観点から公正処理基準に該当するか否かが判断されることになり、そのような解釈は、適切に運用されている企業の会計慣行に委ねた法 22 条 4 項の趣旨と明らかに矛盾する。

(2) 論点の内容

本件裁判例では、法人がとった会計処理の基準が公正処理基準に該当するといえるか否かについては、法人税法固有の観点から判断されるものであって、公正会計基準とされるものと常に一致することを規定するものではないと解するのが相当であると判示した。

金子教授は本件裁判例に関して、論拠は異なるものの、判決の結論は正当であるとした上で、「不動産流動化指針 5 項等は、投資家にリスクが及ぶことを防止するという限られた目的をもった指針であるのみでなく、企業会計原則・同注解よりもランクの低い会計基準であること」⁽⁹¹⁾を判決の結論が正当である論拠としてあげておられる。

不動産流動化指針がどのような観点で企業会計原則・同注解よりランクが低いと論じられているのかについては論述がなく、その意は推測するしかないが、公正会計基準として取り扱われる基準ではあるものの、企業会計原則・同注解などのように財務諸表等規則 1 条 2 項又は 3 項などの明文の法令によって公正会計基準に該当すると認められる基準と比して、ランクが低いということはいえるのかもしれない⁽⁹²⁾。また、中小企業等を含め

(91) 金子・前掲注(7) 309 頁。

(92) 弥永教授は、不動産流動化指針について、「証券取引法上の『一般に公正妥当と認

たすべての法人に対して適用されると考えられる企業会計原則・同注解よりも、金融商品取引法の対象法人にしか適用されない基準は、よりランクが低いということも考えられよう。実際、同教授が判決の結論が正当であるとした論拠の最初にあげられているのは、「投資家にリスクが及ぶことを防止するという限られた目的をもった指針である」ことであり、このような一般性が低い限定的なものはランクが低いと扱われることも、一定の合理性があろう。そして、このようなランクの低い基準を含めて、公正会計基準に該当するものは一律に公正処理基準に該当するという見解は妥当ではないという論拠であるのではないかと思われる。

また、本件信託契約が締結された平成 13 事業年度は、X 社は証券取引法の対象とされる法人ではなかったことから、公正会計基準に従う必要はなかった。つまり、X 社は、平成 17 年改正前商法の公正会計慣行に従った会計処理をとることが求められていた。よって、本来は、公正処理基準と公正会計基準の関係を論じる前に、公正会計基準である不動産流動化指針の会計処理を、公正会計慣行として扱うことができるのかという論点について、明確にする必要があったのではないかと考える。

しかしながら、この論点については裁判の中でふれられることはなかった。それが自明であると判断されたのか、公正会計基準と公正会計慣行が等しいと扱われていたのか、または、公正処理基準と公正会計慣行が等しいと扱われていたのか、その点は明確ではない。いずれにしても、本件においては、公正処理基準、公正会計基準、公正会計慣行の 3 者間の関係の論点⁽⁹³⁾も内在していたと考える。

このように、公正会計基準におけるランクの高低による公正処理基準の該当性や、公正処理基準、公正会計基準、公正会計慣行の 3 者間の関係な

められる『企業会計の基準』に当たる余地は十分にあったものの、金融庁によって明示的には認知されていないことに鑑みると、その規範としての強さが事務ガイドラインによって認知されている企業会計基準より強いということは考えにくい」と述べておられる（旬刊商事法務 1908 号 9 頁（2010））。

(93) 3 者間の関係の論点について、原（2008）・前掲注(9)が詳しく分析している。

ど、本件裁判例を通じた公正処理基準に関する論点は多岐に渡るものであるが、本稿においては、公正処理基準の該当性の判断に論点を絞ることとしたい。公正処理基準の該当性の判断において、法人税法固有の観点のはぞかれると考えるべきか否かについて、そして、それを踏まえて、公正処理基準と、公正会計慣行及び公正会計基準との相違について、第六章で検討していくこととしたい。

3 論点3：収益の認識基準

(1) X社の主張

実現主義ないし権利確定主義に沿う会計処理基準がただ一つしか存在しないと解すべき理由はなく、この点、最高裁平成5年判決⁽⁹⁴⁾は、実現主義ないし権利確定主義の立場からも、公正処理基準に沿うものが複数存在し得ることを認めている。同指針は、いわゆる不動産の流動化に係る取引の複雑さに由来して、実現主義に基づく会計処理をする場合に収益をいつ認識すべきかを判断することが容易でないとの問題意識から、実現主義からの収益の認識時期についての帰結を明示することを目的として設けられたものである。同指針は、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準とは異なるものの、不動産の流動化に係る取引の経済的な実態からみて、実現主義ないし権利確定主義の観点から合理的といえるリスク・経済価値アプローチによる収益計上の基準を採用したものであり、実現主義ないし権利確定主義に沿う会計処理基準といえることができる。

仮に公正処理基準が法人税法独自の観点から判断されるものであったとしても、同指針は公正処理基準に該当する。同指針は、不動産流動化取引における実現主義からの収益の認識時期についての帰結を明示することを目的として設けられたものであり、不動産流動化取引の経済的な実態からみて、実現主義ないし権利確定主義の観点から合理的といえるリスク・経済

(94) 最高裁・前掲注(48)。

価値アプローチによる収益計上の基準を採用したものであって、最高裁判成5年判決に照らしても実現主義ないし権利確定主義に沿う会計処理の基準である。

(2) 論点の内容

本件裁判例では、リスク・経済価値アプローチによる不動産流動化指針は、法人税法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、公正処理基準に該当するものとはいえないと判示した。

金子教授は、「企業会計原則・同注解は、実現主義・権利確定主義を採用しており、法人税法も、同原則注解に従い、特別の規定がない限り、所得は実現の時点で権利確定主義に従って課税されるべきであるという考え方をとっていると解すべきである」⁽⁹⁵⁾との見解を、本件裁判例の判決の結論が正当である論拠としてあげておられる。

法人税法における収益認識基準は、一般に権利確定主義（管理支配基準を含む）を採用しているといわれるが、最近の会計基準で示されているようなリスクの観点を取り入れた収益の認識基準を、法人税法上どのように位置づけることができるのか、新たな論点として生じている。この論点も、企業利益概念の変革によって生じてきたものであることから、第三章及び四章で企業利益概念及び課税所得概念の変革について考察を行うことを通じて、収益の認識基準の変革について確認していきたい。そして、それを踏まえた上で、第七章で、現在及び今後想定される、会計基準と法人税法における収益の認識基準における課題について検討していくこととしたい。

(95) 金子・前掲注(7) 309頁。

第三章 企業利益概念の変革に関する考察

企業会計準拠主義が設けられる前提として、「法人の利益と法人の所得は概念それ自体に差異があるわけではなく、共通するものといえる」⁽⁹⁶⁾、また、「法人所得と企業利益は、互いに類似した概念であるため」⁽⁹⁷⁾として、企業利益概念と課税所得概念が共通又は類似した概念であることが求められる。

本章と次章で確認するように、トライアングル体制が構築された時期は、企業利益概念と課税所得概念における差異が大幅に調整され、三者間の利益・所得概念が相当類似したものになっていた。

法人所得課税が開始された明治時代から、損益計算書等を活用して課税所得が算定されていたが、それをもって、企業利益概念と課税所得概念が共通するといえるものではなく、実際に当該条項のような規定を設けることができるほどの概念の類似性は、トライアングル体制以前には存在しなかった。先覚者たちによる制度会計間における調整・努力によって、それぞれの概念が類似することになったからこそ、当該条項を設けることが可能になったともいえる。

しかし、現在はそれぞれの法制の固有の目的を重視した個々の変革が進展している。その結果、企業利益概念と課税所得概念がともに変革しているといわれ、現状の企業利益概念と課税所得概念がどの程度類似した概念として扱えるのかについては確認が必要である。

トライアングル体制が機能していた時期は双方の概念が近かったゆえに、課税所得金額の算定において、利益金額から調整する部分も明確であり、当該条項による企業経理の尊重を創設的規定のように厳格に解釈したとしても、大きな問題が生じることは少なかったといえる。

しかしながら、双方の概念の乖離が大きくなればなるほど、課税所得の算定において、企業経理を必ずしも尊重できない場面が生じることが増加することになる。

(96) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』140頁（成文堂、2013）。

(97) 渡辺徹也・前掲注(90) 211頁。

このような問題が、今まさに生じていることを確認するために、本章及び次章において、企業利益概念と課税所得概念のそれぞれの変革について考察することとしたい。

第一節 企業利益概念に関する整理

企業利益概念に関しては、「会計慣行が時代とともに移りゆくとなれば、会計上利益とよばれるものを確定するための原則および手続、したがって利益とよばれるものの内容も、時代とともに変化することになる」⁽⁹⁸⁾と論じられるように、時代や社会経済の変化、そして会計学の研究の進展に伴い、これまで様々な企業利益概念の変革が示されてきた。

本稿においては、企業利益概念の変革が、当該条項の解釈や適用にどのような影響を及ぼすことになるのかについて検討することを目的としている。そこで、様々な観点で示されている企業利益概念の変革の中から、法人税法の課税所得の計算の観点から確認すべきと思われる企業利益概念の変革、そして、理論上ではなく実際の制度上で取り扱われる企業利益概念の変革に焦点を絞って考察していくこととしたい。

1 概念に関する整理

企業利益概念を考察する準備として、まずは、概念に関する整理を行うこととする。

概念の意味として、広辞苑では次のように説明されている。

「事物の本質をとらえる思考の形式。事物の本質的な特徴とそれらの連関が概念の内容（内包）。概念は同一の本質をもつ一定範囲の事物（外延）に適用されるから一般性をもつ。例えば、人という概念の内包は人の人としての本質的特徴（理性的動物あるいは社会的動物など）であり、

(98) 飯野利夫「利益概念の変遷——会計学の見方」企業会計 26 巻 4 号 18 頁 (1974)。

外延はその特徴をもつあらゆる人々である。……概念は言語に表現されて『名辞』と呼ばれ、その意味内容として存在する」⁽⁹⁹⁾。

ここで、概念に関連する説明を補足する。まず、概念は、「個々の事物を比較して、それらに共通な特徴を抽出し、総括することによって形成される。この際、多くの事物の中から共通の特徴を取り出すことを抽象といい、他の特徴を切り捨てることを捨象という。抽象と捨象は同一作用の両面である。概念は、事物のある特徴を抽象し、他の特徴を捨象して得られる」⁽¹⁰⁰⁾と説明される。そして、概念の言語表現である名辞については、「相異なる名辞が同一の意味内容を表わすこともあれば、同一の名辞が文脈によって相異なる意味を示すこともある」⁽¹⁰¹⁾とされる。この名辞の表す意味内容に関する注意点に関しては次項で論じる。

次に概念の内包と外延については、概念の適用される対象の共通性質を概念の内包又は意味といい⁽¹⁰²⁾、概念の指示する集合つまり概念が適用される対象の範囲が概念の外延⁽¹⁰³⁾である。この内包と外延の関係においては、「内包の量と外延の量は反対の方向に増加する関係があるということ、つまり内包が増えると外延が減り、外延が増えると内包が減るという」⁽¹⁰⁴⁾反比例の関係があるとされる。そしてこの関係により、概念は「内包を増やすことによって、外延の広い概念からより狭い概念に到達することができる」⁽¹⁰⁵⁾ことになる。その際、外延の広い概念は「上位概念」または「類概念」と呼ばれ、外延がより狭い概念は「下位概念」または「種概念」と呼ばれる。類概念と種概念の関係は、「ある概念の外延が他の概念の外延よりも大きく、それを自己のうちに包括する場合に、前者を後者の類概念、後者を前者の種概念という。類概念は多くの種概念を概括する関係にある。例えば、木は梅・松・

(99) 新村出編『広辞苑 第六版』469頁(岩波書店, 2008)。

(100) 山本新『現代論理学〔倫理哲学全書〕』7頁(高文堂出版社, 1988)。

(101) 上田泰治『論理学』213頁(創文社, 1967)。

(102) 近藤洋逸=好並英司『論理学概論』11頁(岩波書店, 1964)。

(103) 山本・前掲注(100) 22頁。

(104) 小林利裕=寺中平治『論理と論理学』50頁(三和書房, 1971)。

(105) 小林・前掲注(104) 50頁。

杉などに対して類概念。しかし植物という、より上位の概念に対しては種概念となる。類と種とは相対的關係にある」⁽¹⁰⁶⁾と説明される。そして、同一の類概念に包括されている種概念同士は、「同位概念」と呼ばれ、例えば、科学を自然科学と人文科学とに分けた場合の両者が同位概念となる⁽¹⁰⁷⁾。

このような概念の階層性及び相対性は、本稿で概念を比較する上での重要な区分や考え方を示すものであり、ある企業利益概念及び課税所得概念がどの階層（レベル）に位置するものであるのかについては、本稿を通じて適切に認識・把握した上で考察していくこととする。

最後に、概念の形成に関してであるが、概念の外延の共通性質の抽出は一挙になされるのではなく、個々の経験によって獲得されることから、概念の内包は一度に定まるのではなく、経験を重ねるにつれて変化するものであるとされる⁽¹⁰⁸⁾。そして、社会科学等の対象は、その性質が複雑多様であるため、概念確立にはしばしば多数の事例が必要になってくるとされ、また、対象が多様なことにより、さまざまな概念が形成でき、概念は絶対不動なものではないとされている⁽¹⁰⁹⁾。さらに、概念の内包と外延は、認識の発展により変化し、社会集団によってもさまざまであるとされ、たとえば、古い内包によって確定されていた外延を基礎にし、これに含まれる個体の共通性質のより深い認識によって新しい内包が発見されることがあるように、旧来の内包が適用によって不十分不正確だと判明すれば、それは変革されることになり、この変革の支えになるのが旧来の内包が規定していた外延であるから、概念の内包と外延とは互いに携えて進歩するものである⁽¹¹⁰⁾と論じられている。

このように、概念は絶対不動なものではなく、変革していくことが通常であるとされる。企業利益概念及び課税所得概念もまた、時代、社会、集団等

(106) 新村・前掲注(99) 2973 頁。

(107) 新村・前掲注(99) 1962 頁。

(108) 近藤・前掲注(102) 25 頁。

(109) 近藤・前掲注(102) 26-28 頁。

(110) 近藤・前掲注(102) 12-14 頁。

によって変革するものであり、その変革の内容を適切に理解するためにも、企業利益概念及び課税所得概念の内包と外延の内容とその変化を正確に把握することが重要となってくる。

2 利益と所得

概念の言語表現である名辞については、同一の名辞が文脈によって相異なる意味を表すこともあれば、相異なる名辞が同一の意味を表すこともある。

まずは、同一の名辞が文脈によって相異なる意味を表すことについて、企業利益概念を示す最も短い名辞と思われる「利益」という用語で確認してみる。

日常で一般的に使用されている「利益」という用語は多義であり、広辞苑には次の2つの意味が表されている。

「①利すること。利得。得分。もうけ。とく。『一を得る』」

②ためになること。益になること。『公共の一』⁽¹¹¹⁾。

このように、利益という名辞が文脈によって相異なる意味を表すことは、ごく自然に理解されるところであるが、これを概念の階層の相違によって確認してみる。まず、会計の利益は①の意味に含まれることになるが、①の意味を内包とする利益概念は、企業利益概念よりも広い外延を持つ上位の概念であり、企業利益概念はそれよりも下位概念に位置する利益概念である。

ここで、会計における利益の意味を会計学辞典で調べると、その第一文には、「会計において、利益はある期間における企業資本の増加分である」⁽¹¹²⁾との意味が表されている。この意味を内包として抽出し、それを上記①の内包に加えて把握することによって、下位概念としての企業利益概念が形成されてくる。さらに、辞典の第二文以降には、「この利益は二つの方法で算定することができる。一つは、期末純資産から期首純資産を差し引いて計算する

(111) 新村・前掲注(99) 2939 頁。

(112) 神戸大学経営学部会計学研究室編『第六版 会計学辞典』1176 頁（同文館出版、2007）。

方法であり、これは財産法もしくは資産負債アプローチに基づく利益とよばれている。他は、ある期間の収益からその期間の費用を控除して算定する方法であり、これは損益法ないしは収益費用アプローチに基づく利益とよばれている⁽¹¹³⁾との意味が表されている。それぞれの意味を内包としてさらに抽出することで、さらなる下位概念として、資産負債アプローチに基づく利益と収益費用アプローチに基づく利益という2つの企業利益概念が形成されることになる。

このように、利益概念の把握においては、さらなる共通性の抽出を行って内包を増やし、より狭い利益概念の外延に到達することが可能になる。その場合、利益という名辞は、その概念の内包によって、相異なる様々な意味を示すことになってくる。「会計利益概念論を論じる場合、どのレベルの利益概念を論じているのかを絶えず念頭に入れておかなければならない」⁽¹¹⁴⁾と論じられるように、概念のレベルが異なる場合には、異なる意味を表すことになることから、利益という用語が使用されている場合は、その文脈及び前提とされている情報等を基に、その利益概念の内包や外延が示すものを正確に把握して、それがどのレベルの利益概念を論じているのかを明確にすることが、利益概念の比較や考察において必要になってくる。

次に、相異なる名辞が同一の意味を表す場合について、「利益」及び「所得」という用語で確認してみる。所得は時には企業利益概念を表す名辞となることがあり、これは本稿のように、所得と利益の相違についての検討を行う際には、特に注意が必要となる。これについて、増谷教授が、

「会計上の利益概念についての第一の問題点は、用語の混乱に、その典型をうかがいうるものである。即ち、利益 (profit) と所得 (income) の区別が明確に示されず、むしろ同義語の如く用いられているのが一般である。この用語上の不明瞭性は、A・I・C・P・Aの『会計用語公報』(Accounting Terminology Bulletin) 第二号における『利益』の定義に

(113) 神戸大学・前掲注(112) 1176 頁。

(114) 上野清貴「会計利益概念の基礎理論」経営と経済 74 巻 3 号 175 頁 (1994)。

当って、“income, profit”として、二つの用語を並列的且つ同義語的に取扱い『インカムおよびプロフィットなる語は、しばしば相互代替的に用いられ』ていると述べているところからも知りうるところである⁽¹¹⁵⁾と論じられているように、一般的には同じ概念を表す場合であっても、相異なる名辞が使用される可能性がある。このことから、会計の分野においては、概念の考察に当たっては、名辞そのものにとらわれることなく、その文脈及び前提とされている情報等を基に、概念を判断していくことが必要となってくる。

これに対して法令においては、使用される用語が条文の解釈において大きな意味を有することから、法令で使用される用語は、「法令の立案者が細心の注意を払って、その意図を正確に表現するのに最も適当なものとして選んで用いて」⁽¹¹⁶⁾おり、また、法令上の意味内容を明確にするために定義規定が置かれることもある。

ここで、「利益」及び「所得」という用語が、各法令において、どのように使用されているのかについて確認してみる。企業利益の前提となる取引等を規定する基本法である、民法及び商法においては、いずれも「利益」という用語がその法律の条文において使用され、「所得」という用語は一語も使用されていない。また、会社法及び金融商品取引法においても、「利益」という用語が使用され、「所得税」という用語は使用されているものの、「所得」という用語単独では一語も使用されていない。さらに、所得税法及び法人税法においては、「利益」及び「所得」の用語が共に使用されているが、両法律ともに「所得」を課税物件と定め、「所得」と「利益」は明らかに異なる意味のものとして使用されている。このように、上記にあげた法律においては、「所得」と「利益」という異なる名辞（用語）は、異なる概念を示すことを企図して立法されていることがうかがわれる。

しかしながら、このことは同一の用語が、異なる法令間または同一の法

(115) 増谷裕久「会計上における利益概念と所得概念」會計 101 卷 1 号 81 頁（1972）。

(116) 荒井勇『税法解釈の常識（税法条文の読み方教室）』54 頁（税務研究会出版局, 1975）。

令⁽¹¹⁷⁾において同様の概念を常に表すことを保証するものではない。法令の解釈においては、同じ用語でありながら、使われている法令や規定によってその意味が異なる「概念の相対性」が存することから、その法令・規定の趣旨に従って解釈することが必要⁽¹¹⁸⁾とされる。このことから、「利益」及び「所得」の意味を明確にする定義規定が設けられていない限りは、法令においても会計と同様、利益概念や所得概念に関して、「利益」及び「所得」などの名辞（用語）によって一義的に定められるものではないことに留意して、その文脈等に基づいて概念を考察することが必要になってくる。

3 企業利益概念の多様性

概念の外延がその内包によって広くもなり、また、狭くもなることを踏まえれば、企業利益概念もまた、その内包によって様々な概念が形成されうることになる。

番場教授は1968年に公表された論文で、

「会計が報告する企業利益の概念は、会計報告の目的によって異なりうるものである。すべての報告目的、すべての会計情報目的に適合する一つの利益概念なるものは存在しない。企業利益の概念は、会計報告を受けける者は誰か、彼らの目的とするところは何かを想定することによって決定される。企業利益に関するインフォメーションを必要とする人々は多種多様であり、必要とする理由も区々である。株主その他の出資者はもちろんのこと、潜在的投資家、金融機関その他の債権者、取引先、労組リーダー、従業員、徴税機関、監督官庁、消費者などが色々の理由から、企業利益の報告を必要としているのである。経営者も業績のコントロールを行なうために、将来のプランニングの基礎とするために、利益配当その他に関する原案をまとめるために、企業利益の報告を必要と

(117) 長野氏は、同一の法令においても、例えば刑法における「人」のように規定によって意味内容が異なって解釈されるものがあることを示されている（長野秀幸『法令読解の基礎知識（第1次改訂版）』190頁（学陽書房, 2014））。

(118) 長野・前掲注(117) 189-191頁。

する。さらにまた国家機関は国民所得算定のために、企業利益のインフォーマーションを必要とする。単一の概念の利益数値（単一の損益計算）がこれらすべての報告受取者の必要をみたますわけには行かないのである」⁽¹¹⁹⁾

と論じられ、会計報告の目的の相違から生じる企業利益概念の多様性を示されている。これは、会計報告の目的の相違によって、報告される企業利益概念の内包が相異なったものとなり、それに対応する相異なった外延としての企業利益（数値）が存在することを示しているといえる。

さらに、これと同時期に、多数の著名な会計専攻学者⁽¹²⁰⁾により「企業利益に関する会計学的研究」を課題とする研究委員会が構成され、その研究成果として公表された意見書において、「企業利益概念の画定は、課税所得概念の画定以上に種々のむつかしきがある。というのは、企業の利益計算の目的設定いかんにより、それぞれ異なる利益概念が策定されうるからである」⁽¹²¹⁾と記述されたように、この時期においては多くの論者の中で、目的の相違から生じる利益概念の多様性の認識が共有されていたことがうかがわれる。

また、企業利益概念と課税所得概念との調整において、より進展した議論となるように、上述の意見書では、

「重要なことは、課税所得概念と対比さるべき企業利益概念はなにかという観点から、まず、企業利益概念の外延を限定することである。

課税所得は、法律、政令、省令等に基づいて確定されるいわば成文法上の概念であり、それ自体一つの制度上の概念であるといつてよい。それゆえ、課税所得と対比さるべき企業利益概念も自から、制度上の概念

(119) 番場嘉一郎「会計情報と利益概念」企業利益研究委員会編『会計上の利益概念』53・54頁（同文館出版、1968）。

(120) 委員会のメンバーには代表の片野一郎をはじめ次の会計学者が名を連ねている。久保田音二郎、江村稔、太田哲三、木村重義、木村和二郎、木内佳市、黒沢清、阪本安一、高田正淳、谷端長、武田隆二、富岡幸雄、番場嘉一郎、山下勝治、山榊忠恕、渡辺進（敬称略）。

(121) 企業利益研究委員会『『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書』（1967）。

として把握されなければならないということになる」⁽¹²²⁾

と記述し、企業利益概念の多様性ゆえ、対比する対象を制度上の概念に限定して、課税所得概念との検討を行うべきことを示した。このことは議論や考察が抽象的かつ乖離したものにならないためにも重要な観点であると思われることから、本稿においても、この考えに従って、理論上だけの利益概念の検討は特に行うことはせず、制度上の利益概念についての考察を行うことにしたい。

このように、1960年代以降、多くの論者の間で、利益概念の多様性を認識するとともに、制度上の概念を、課税所得概念との調整における議論の対象とする前提が醸成されることになった。そして、このような共通認識の前提によって、企業利益概念と課税所得概念の調整が一段と進展することとなり、トライアングル体制の構築に繋がる一因になったのではないかと考える。

4 会計報告の目的

企業利益概念の多様性を生み出すものとして、どのような会計報告の目的の相違があるのかについて確認してみることにする。

会計報告の目的（または、会計の機能）⁽¹²³⁾として、代表的なものとして、利害調整目的（機能）と情報提供目的（機能）の2つがあげられる。

利害調整目的は、会計報告の受け手である、現在の株主と債権者あるいは現在の投資家と将来の投資家のように、企業利益の分配、持分の帰属をめぐる利害関係者間の利害の対立を調整する⁽¹²⁴⁾ことを目的としているとされる。利害関係者の対象は、「企業の所有者および債権者が主要な存在になると

(122) 企業利益研究委員会・前掲注(121)。

(123) 岩崎教授は、会計目的には、計算構造的な観点からの目的と、機能面からの目的があり、IASBの概念的枠組みにおいては、機能面からの目的を「財務報告の目的」という用語を使用していると説明されている（岩崎勇「IASBの概念フレームワークにおける会計目的について」経済学研究 78巻 5・6 合併号 80頁（2012））。本稿においては、「会計の目的」と「会計の機能」という用語に関しては、ともに機能面からの会計目的を示す同義のものとして使用することとする。

(124) 森川・前掲注(50) 6頁。

はいえ、それだけではない。その他に、国、地方自治体、従業員、消費者なども利害関係者になりうる。どの範囲まで含めるかについてはそれぞれの時代背景を考慮に入れて判断する必要がある⁽¹²⁵⁾と論じられるように、課税所得をめぐる納税者と税務当局との間の利害調整目的を会計報告が有しているのか否かは、時代背景によって異なってくる。当該条項が創設された時代においては、その目的を有していたことが確認でき、そのことを踏まえれば、その後に変化が生じたのかを確認することが必要となってくる。

この点に関して、最近の会計報告においては、「今日その重点が利害調整機能から情報提供機能へと移行している」⁽¹²⁶⁾とされ、さらに、「利害調整機能は、企業会計が会社法または法人税法と結びついていることが前提であって、法が会計と乖離している場合には会計自体にかかる利害調整機能があるかどうかは、はなはだ疑問である」⁽¹²⁷⁾との見解も示されるなど、当該条項の創設時とは変化が生じており、当該条項の解釈・役割に何らかの影響を及ぼしている可能性は否定できない。加えて、利害調整目的の会計情報は、「過去の取引事実を継続記録したもので、公正かつ客観的で信頼性（reliability）が高いことが要求される」⁽¹²⁸⁾とされている。会計報告において、この目的・機能が弱まっているのであれば、課税所得計算の公正性と信頼性にも影響が出てくることが想定される。

これに対し、情報提供目的は、経済的資源の配分に関する意思決定への役立ちという点から、情報利用者に対して経済的意思決定のために有用な情報として、経済的意思決定に伴う不確実性を減じ、将来の予測に役立つ特性を備えた情報を情報利用者へ提供する⁽¹²⁹⁾ことを目的としているとされる。そして、この情報を提供する対象として、「株主および債権者以外の利害関係者

(125) 渡辺和夫『財務会計変遷論』6頁（同文館出版、2007）。

(126) 高須教夫「意志決定有用性アプローチと受託責任——利害調整機能と情報提供機能」企業会計 65 巻 1 号 4 頁（2013）。

(127) 広瀬・前掲注(4) 15 頁。

(128) 岩崎・前掲注(123) 64 頁。

(129) 森川・前掲注(50) 6 頁。

はその種類があまりにも多いことに加えて、そのニーズおよび意思決定モデルもあまり知られていないのが現状である。一般的には、株主、債権者その他外部利害関係者を一般投資者として想定し、財務会計もその意思決定に役立つ情報を提供しようとしているのが現状である⁽¹³⁰⁾と説明されるように、現在の情報を提供する対象は一般投資者を主としている。この場合に、情報を提供する対象の中に課税当局が含まれているか否かの確認が必要になる。そして、含まれている場合であっても、「会計に情報提供機能と利害調整機能があるとき、それぞれの機能によって、さらには、各機能のなかで、会計情報の利用目的がさらに異なるとき、それぞれの目的によって、会計情報にもとめられる内容や質は異なるであろう。目的適合性の観点でも、忠実表現の観点でも、会計情報あるいは会計基準の質を一義的に選択できるとは思えない」⁽¹³¹⁾と論じられるように、その提供される情報の内容と質が課税所得計算の算定に活用しうるものであるか否かは、さらに確認する必要がある。

例えば、『会計数値の硬度』に関しては、利害調整目的の場合には、一般に硬い測定値すなわち利害関係者が納得するように、測定過程が明確かつ一義的に決定され、しかも検証可能であることが求められる。これに対して、情報提供目的の場合には、一般に必ずしも硬い測定値を求めていない⁽¹³²⁾と論じられるように、公平性が求められる（過度に保守的でない、硬い測定値が求められる）課税所得計算において、情報提供目的に偏った会計数値にどこまで準拠できるのかについては、検討が必要であろう。

さらに、企業会計における利益算定の位置づけにも変革がみられる。当該条項が創設された時代を含めたこれまでの企業会計の主目的は、「今日の企業会計は、企業の財政状態を明らかにし、その経営成績を確定することを、最も重要な課題としている。従って、企業利益の算定は、今日の企業会計の

(130) 広瀬・前掲注(4) 16 頁。

(131) 大日方隆「会計機能から見た会計基準の論点」企業会計 63 巻 1 号 90 頁 (2011)。

(132) 岩崎・前掲注(123) 65 頁。

主目的であるといつて、差支えないであろう」⁽¹³³⁾と論じられ、また、「現行の企業会計の中心目的は、継続企業を前提とした期間損益計算にもとめられる。それはこのような期間損益計算の結果として算定された期間利益数値が、(1) 企業の経營業績を示す尺度（業績尺度）として、また(2) 税金や配当の形で分配の対象となる金額を示す尺度（分配尺度）として基本的に重要な意味ないし機能をもつからにはかならない。会計学上の利益概念を探究する場合にも、やはり、このような利益のもつ意味ないし機能に着目することが基本的に必要であると考えられる」⁽¹³⁴⁾と論じられていたように、利益の算定こそが会計の主目的であると主張されていた。

一方、その時代と比べ、現在の会計報告においては、「複雑化した今日の企業を、利益というわずか1行の数字によって映し出すことは到底不可能である。そのため、利害調整という役割が重視されていた時代に比べ、利益の地位は相対的に低下してきている」⁽¹³⁵⁾と主張されるように、会計報告における利益算定の位置づけは相当異なってきた。加えて、「会計から（管理会計を分離した）財務会計へ、次いで財務会計から財務報告へと展開してきたということ。そして、財務会計と財務報告とでは守備範囲に違いがあり、財務会計は簿記を前提とするが、財務報告は必ずしもそうではないことである。財務報告に含まれる補足情報などは、簿記はおろか会計情報をも超えている」⁽¹³⁶⁾と論じられるように、財務会計から財務報告の時代になり、扱われる情報が広範になり、提供される情報における利益概念及びその位置づけ自体が変革してきている。

このように、最近の情報提供目的を重視した企業利益概念は、利害調整の目的も有しているとしていた、これまでの企業利益概念からは明らかに変革しており、このような利益を企業会計準拠主義として引き続き課税所得計算に活用しうるものであるのかについては、その概念の内包と外延の変革を

(133) 阪本安一「会計上の利益概念と商法」會計 66 卷 3 号 1 頁（1954）。

(134) 森川八洲男「利益概念の再吟味」企業会計 39 卷 8 号 91 頁（1987）。

(135) 伊藤邦雄『新・現代会計入門』56 頁（日本経済新聞出版社、2014）。

(136) 安藤英義「財務会計と財務報告の間」企業会計 64 卷 4 号 20 頁（2012）。

しっかりと検討して判断する必要がある。

5 制度上の企業利益概念

本稿においては、制度上の概念として把握される企業利益として、会社法・商法、法人税法、金融商品取引法・証券取引法によって規定される企業利益、いわゆる制度会計によって算定される企業利益を考察の対象にすることとする。会社法・商法により規制される会計を「会社法・商法会計」、法人税法により規制される会計を「税務会計」、金融商品取引法・証券取引法により規制される会計を「金商法・証取法会計」とそれぞれ呼ぶことにする。

これら制度会計では、その前提とする法令の目的の相違によって、会計報告の目的が異なる。それぞれの制度会計が何を目的とするのかについて、一般的には次のように説明されている。

桜井教授は、「会社法は、私法の 1 つとして、企業をめぐる個々の経済主体の相互間の利益の調整を目的として制定されている。したがって財務会計のもつ利害調整機能、すなわち経営者・株主・債権者の間に存在する利害対立関係の調整は、主として会社法による会計を通じて遂行されることになる」⁽¹³⁷⁾と説明される。そして、「金融商品取引法は有価証券の発行市場と流通市場のそれぞれについて、企業が投資者への情報提供のために作成・開示すべき書類を規定し、財務諸表をその主要な部分として位置づけている。したがって証券市場に対する情報提供機能は、主として金融商品取引法のもとで行われる財務報告を通じて遂行されることになる」⁽¹³⁸⁾と説明される。さらに、「法人形態をとる企業に対しては、法人税が課せられている。その税額は、各事業年度ごとに算定される課税所得 (taxable income) の額に、所定の税率を乗じて決定する。そのような目的で、課税所得を計算するための会計が税務会計である」⁽¹³⁹⁾と説明されている。

(137) 桜井久勝『財務会計講義 (第 14 版)』13 頁 (中央経済社, 2013)。

(138) 桜井・前掲注(137) 16 頁。

(139) 桜井・前掲注(137) 18 頁。

渡辺徹也教授は、このような目的の相違から導き出されることとして、「投資家のために適正な期間損益計算を目指す企業会計、株主と債権者の利害調整を目的として、株主への分配可能限度額の計算を行う会社法会計と、適正な課税のための租税会計とでは、そもそも目的が違うのであるから、法人税法が完全に制度会計に依拠できないのは、むしろ当然のことなのである」⁽¹⁴⁰⁾と述べておられる。

水野忠恒教授は、

「企業会計、法人税法、商法・会社法、さらに金融商品取引法は、それぞれ独自の計算目的をもつからである。具体的に、会計慣行を含む企業会計とは、ゴーイング・コンサーンとしての企業の成果、収益力、将来性等を予測させる情報の提供を目的とする。また、制度会計である商法、会社法ないし金融商品取引法では、会社債権者、株主、さらには一般投資家の保護を念頭においている。これに対して法人税法の目的は、歳入の公平な徴収、つまり負担の公平な配分であると同時に、国庫の歳入を保障することにある。いわば、企業会計においては合理的な予測や蓋然性で足りるが、法人税法においては、不確実なルールは適正とはされない。会計においては、健全性のため保守主義が妥当するが、法人税法では、保守主義ゆえに歳入を見合わせることは考えられない。また、会計ルールに認められる裁量は、租税行政においては許されないものである」⁽¹⁴¹⁾

と説明され、さらに、

「企業会計も法人税法も、期間損益の計算という意味では共通するとはいつても、……両者は目的を異にしている。特に法人税法においては、その課税要件は明確でなければならないのであって、また、公平や行政の実行可能性からみても、画一的なルールが求められている。これに対して企業会計上の処理基準は、会計実務上の経験を通じて形成されてき

(140) 渡辺徹也・前掲注(90) 211 頁。

(141) 水野忠恒・前掲注(72) 364-365 頁。

たものであって、認識の基準が明確であるとはいえ、一般通念にとどまっており、細部については個別の企業の判断にゆだねられているところが少なくない⁽¹⁴²⁾

と説明されて、目的の相違により、明確性や画一性の相違が生じることを強調されている。

また、直接的に法令の明文によって規定される企業利益概念ではないが、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則では、ともにこの規則において定めのない事項については、公正会計基準に従うものとするとして規定しており、この公正会計基準によって規定される企業利益概念もまた、制度上の利益概念に含まれるものである。

財務諸表等規則では、企業会計審議会により公表された企業会計の基準(1条2項)、ASBJにおいて作成が行われた企業会計の基準⁽¹⁴³⁾(1条3項)があげられる。また、連結財務諸表規則では、これらに加えて、IASBにおいて作成が行われた企業会計の基準⁽¹⁴⁴⁾(1条3項)があげられる。

それぞれの会計基準の目的や対象は異なっており、それぞれの企業利益概念の内包と外延は、その相違によって異なるものが示されている。

企業会計審議会が制定した企業会計原則・同注解においては、「株主總會提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合」(一般原則七)として、その財務諸表が様々な目的に使用されることを想定している。そして、「企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにある」(注解【注1】)として、利害調整機能及び情報提供機能を想定したものとなっている。

(142) 水野忠恒・前掲注(72) 365頁。

(143) 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件(平成二十一年十二月金融庁告示第七十号)【最終改正平成二十四年九月二十一日(金融庁告示第六十七号)】。

(144) 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件(平成二十一年十二月金融庁告示第六十九号)【最終改正平成二十五年十二月二十七日(金融庁告示第六十八号)】。

これに対して、企業会計審議会からわが国の会計基準設定主体の役割を引き継いだ ASBJ が、2006 年に討議資料として公表した「財務会計の概念フレームワーク」（改訂版）においては、「財務報告はさまざまな役割を果たしているが、ここでは、その目的が、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にあると考える」（第 1 章序文）⁽¹⁴⁵⁾とし、「投資家とは、証券市場で取引される株式や社債などに投資する者をいい、これらを現に保有する者だけでなく、これらを保有する可能性のある者を含んでいる」（第 1 章パラ 7）⁽¹⁴⁶⁾として、投資家への情報提供機能をその目的として掲げている。そして、利害調整機能に関しては、「ディスクロージャー制度において開示される会計情報は、企業関係者の間の私的契約等を通じた利害調整にも副次的に利用されている。また、会計情報は不特定多数を対象とするいくつかの関連諸法規や政府の規制においても副次的に利用されている。その典型例は、配当制限（会社法）、税務申告制度（税法）、金融規制（例えば自己資本比率規制、ソルベンシー・マージン規制）などである」（第 1 章パラ 11）⁽¹⁴⁷⁾として、利害関係者への情報提供を副次的なものと位置づけている。

一方、IASB においては、2010 年 9 月に廃止されるまでの「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（**Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**）では、報告の対象者を「広範な利用者」（パラ 6）⁽¹⁴⁸⁾とし、「財務諸表の利用者には、現在の及び潜在的な投資者、従業員、貸付者、仕入先及びその他の取引業者、得意先、政府及び監督官庁並びに一般大衆が含まれる」（パラ 9）⁽¹⁴⁹⁾として、その対象とする利用者が具体的にあげられている。そして、利用者の 1 人である政府及び監督官庁の

(145) ASBJ・前掲注(89) 1 頁。

(146) ASBJ・前掲注(89) 3 頁。

(147) ASBJ・前掲注(89) 4 頁。

(148) International Accounting Standards Committee Foundation『国際財務報告基準 (IFRSs) 2007』40 頁（レクシスネクシス・ジャパン, 2008）

(149) IASCF・前掲注(148) 40 頁。

要求として、「資源の配分、したがって、企業活動に関心をもつ。また、政府及び監督官庁は、企業活動の規制及び課税政策の決定のために、さらに、国民所得統計及び類似する統計の基礎として、情報を要求する」(パラ 9 (f))⁽¹⁵⁰⁾のものであるとして、課税目的等のための情報提供に資することが想定されていた。

これに対して、それに代わって新たに公表された IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」(The Conceptual Framework for Financial Reporting) では、「一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである」(OB2)⁽¹⁵¹⁾として、会計報告の目的を情報提供目的であることを明示するとともに、その報告対象者も限定している。そして、「他の関係者(規制者や、一般大衆のうち投資者、融資者及び他の債権者以外の人々)も、一般目的財務報告を有用と考える場合がある。しかし、一般目的財務報告書はそれら他のグループを主たる対象とはしていない」⁽¹⁵²⁾(OB10)として、規制者である課税庁への報告目的は主たる対象とはしていないことを明示している。

このように、わが国の企業会計原則・同注解と、IASB が設定する IFRSs とでは、その会計報告の目的が明確に異なっており、それに応じて、それぞれの企業利益概念も異なっていることが想定される。これは、制度会計においては、準拠する会計基準によって、その制度会計の利益概念が異なって形成されていくことを意味する。次節において、金商法・証取法会計の企業利益概念が、時代の変化や会計目的の変化等によってどのように変革してきたのかにつき確認してみる。

(150) IASCF・前掲注(148) 41 頁。

(151) IFRS Foundation『国際財務報告基準(IFRSs) 2013』A21 頁(中央経済社, 2013)

(152) IASCF・前掲注(151) A22 頁。

6 若杉教授が示された利益概念の分析

これまで、わが国における会計学は著しく発展してきた一方で、利益概念を分析する困難さを論じる見解は現在まで引き続き示されている。1950年代に、「科学としての会計学において、会計上の利益とは如何なるものであるかについて、即ち会計上の利益の概念について、これを明確に示し、我々を満足せしめる解明は、遺憾ながら今日までのところ甚だ数少いのである。時として会計学者の中には、このような定義を与えることは、企業会計にとっては殆んど無意味であると主張するものも存在する」⁽¹⁵³⁾との指摘が示されたが、その後も、「本来、利益の本質はともかくとして、それを概念づける場合には、その立場的差異により、統一的に説明することは困難ではないのか。そこに利益概念の多面性がみられるように思う。何故ならば、会計数値を経済学概念に接近させるとか、投資家に有用な会計数値を提供するとか、経営者の意思決定という目的に適合するように会計数値を編集し直す等ということは、会計報告書の個々の数値の改変にとどまらず、そのことは必然的に当期純損益にも影響を与えるからである」⁽¹⁵⁴⁾と論じられ、さらに、「そもそも利益とは何であり、どのような利益概念があり、各利益概念にどのような論拠と限界が内在しているのかを体系的に論じたものは、わが国の会計学の文献において非常に少ないといってよい。ましてや、どの利益概念を会計において採用すべきかという問題を正面から論じたものは、ほとんどないというのが現状である」⁽¹⁵⁵⁾として、利益概念の体系的整理の困難さが論じられている。

会計学の研究が著しく進展してきたにも関わらず、このような指摘が示される背景として、上野教授は次のように分析されている。

「これまで会計学の文献においてさまざまな利益概念が明示的および黙示的に提唱され、主張されてきた。しかし、驚くべきことに、これら

(153) 阪本・前掲注(133) 1頁。

(154) 稲垣富士男『損益計算書論』6頁(同文館出版, 1977)。

(155) 上野清貴『会計利益概念論』3頁(同文館出版, 1995)。

の利益概念の本質および各利益間の関係について基本的に説明したものが極めて少ない。そのために、これまで利益概念に対して無用な混乱と誤解が生じてきた。

この原因はいくつか考えられるが、結局利益概念について議論するための共通の基盤の解明が欠けていたからであると思われる。これが判明しなければ、各利益間の関係が明確とはならないし、それらの本質も明らかとはならない。なぜならば、本質とは他との関係において初めて生じる概念であり、極めて相対的なものであるからである」⁽¹⁵⁶⁾。

上述の、共通の基盤が必要であるとの見解に加え、もともと、概念は絶対的なものではなく、相対的に形成されるものであることを併せ踏まえれば、本稿で利益概念の分析をする際には、ある一定の基準等を設けておくことが、それぞれの概念の比較等をする上で有益になると考える。

そこで、本稿での利益概念の分析、検討においては、若杉教授が示された利益概念の分析の考え方を参考にしてその相違を確認していくこととしたい。若杉教授は会計的利益について、

「少なくとも会計固有の利益概念が存在し、現に会計実践においてその計算、把握が行われていることはわれわれのよく知るところである。会計上の利益は会計公準、会計上の諸概念、諸原理の総合的結果であると同時に、他方、会計上一つの固定的利益概念が存在しているわけではなく、むしろ理論的に多様な利益概念が、必要に応じて設定され、会計計算の対象となっているのが現実である。換言すれば、会計的利益とは、下位概念としての各種利益概念を総括する上位概念にほかならない。つまり上位概念としての利益概念は角度を変え立場を異にするにつれて種々に分類されるのである」⁽¹⁵⁷⁾

と論じられ、上位概念である会計的利益と、その下位概念として多様な各種の利益が存在することを主張された。

(156) 上野清貴「会計利益概念の類型的考察」産業経理 46 巻 3 号 46 頁 (1986)。

(157) 若杉明『企業会計基準の構造』328 頁 (実務会計社, 1966)。

さらに同教授は、下位概念である多様な各種の利益は、理論的に分類された利益概念が組み合わせられて結合関係となり、それが計算把握の対象となると論じられた⁽¹⁵⁸⁾。そして、そのような利益概念の結合関係について、

「企業が任意に選択しうるものではなく、企業会計の基盤をなす企業を中心とする経済社会の性格、その会計に対する要請、その他企業会計に対する各種の経済的要因等によって決定せられるのである。しかもこれらの諸条件は歴史的に変化するものである。それ故に、これら諸条件の変化に応じて、一定の経済社会における会計的利益概念の結合関係は歴史的に変化発展する傾向をもっている」⁽¹⁵⁹⁾

とされ、理論的に分類された利益概念が時代や経済等を背景に変化を生じることにより、その結合である会計的利益概念もまた歴史的に変革することを論じられている。

そして同教授は、理論的に分類された利益概念として、次の4つの分類を示された⁽¹⁶⁰⁾。

- (1) 利益算定方式よりみた利益概念
 - ・現金収支差額概念（いわゆる現金主義）
 - ・純財産増加概念
 - ・損益法的概念
- (2) 資本維持との関連における利益概念
 - ・歴史的原価 - 利益概念
 - ・修正歴史的原価 - 利益概念
 - ・取替原価 - 利益概念
- (3) 当期業績主義的利益と包括主義的利益
 - ・当期業績主義的利益
 - ・包括主義的利益

(158) 若杉・前掲注(157) 328-329 頁。

(159) 若杉・前掲注(157) 329 頁。

(160) 若杉・前掲注(157) 329-337 頁。

(4) 実現利益と未実現利益

- ・ 実現利益のみ算定
- ・ 未実現利益も含めて算定

上記、4つの分類をそれぞれ結合させて、計算の把握対象となる会計的利益概念が導きだされることになることと説明されている。つまり、会計的利益概念は、その概念の内包として理論的に分類された利益概念の内包を抽象し、その結合の結果、会計的利益概念の外延を画定することになる。

様々な利益概念が存在する中、飯野教授は、「会計学上の利益といい、あるいは経済学上の利益という。また分配可能利益といい、あるいは投資意思決定のための利益という。それらがともに利益とよばれることのためには、それらすべてに何か共通したものがなければならぬはずである。でなければ、本質的には全く異なる。したがって正しくは利益とよんではならないものを、あるいは誤つて利益とよんでいるかも知れないからである」⁽¹⁶¹⁾として、本質的に同様な利益であるためには、共通性が必要であると論じられている。このような見解からも、若杉教授の分析の方法が肯定されるものと思われる。

企業利益概念及び課税所得概念を比較するために、その内包にどれだけの共通性が含まれているのかを比較することが1つの有益な手法であると考え、本稿においては、この方法に従って分析を進めることとする。

7 本稿で使用する内包となる理論的な利益概念の分類

本稿においては、若杉教授の見解を参考に、企業利益概念と課税所得概念との相違を比較する上で、その内包の相違が明確かつ特徴的に示されるものとの観点から、概念の内包となる理論的な利益概念として、下記の5つの分類を設定した⁽¹⁶²⁾。

(161) 飯野・前掲注(98) 25頁。

(162) 谷口教授は、会計観(会計的配分思考、価値評価思考)と、3種の構成要素として利益計算方法(損益法、財産法)、収益・費用計上基準(実現主義、広義の発生主義、発生主義)、資産評価基準(取得原価主義、時価主義)を組み合わせることで会計の体系を描写されている(谷口・前掲注(38) 388-389頁)。

- (1) 利益算定方式の観点からみた利益概念
 - A 純資産増加概念（資産負債アプローチ）に基づく利益概念
 - B 損益法的概念（収益費用アプローチ）に基づく利益概念
- (2) 資産評価の観点からみた利益概念
 - C 取得原価主義に基づく利益概念
 - D 時価主義に基づく利益概念
 - 【X 公正価値に基づく利益概念】⁽¹⁶³⁾
- (3) 収益の認識の観点からみた利益概念
 - E 実現主義に基づく利益概念
 - F 権利確定主義（管理支配基準を含む）に基づく利益概念
 - G 投資のリスクからの解放に基づく利益概念
 - 【Y 履行義務アプローチに基づく利益概念】
- (4) 収益の測定の観点からみた利益概念
 - H 取引価額（対価、契約金額）に基づく利益概念（収支主義）
 - I 時価に基づく利益概念
 - 【Z 充足した履行義務の金額に基づく利益概念】
- (5) 利益発生の経常性の観点からみた利益概念
 - J 当期業績主義に基づく利益概念（制限的所得概念）
 - K 包括主義に基づく利益概念（包括的所得概念）

本稿の分析においては、企業利益概念及び課税所得概念の変革を明確にするために、その内包にどれだけの共通性が含まれているのかを、上記 5 つの分類の観点から確認し、比較することとした。

現実の制度会計は複雑に構成されており、取引によって取扱いが異なるものも多数あることから、このような明確な分類を厳密におこなうことはでき

(163) 本稿においては、公正価値及び履行義務アプローチの分析まで踏み込めなかったことから、括弧書きとしている。公正価値と時価との関係をどのように考えるべきか、新たな収益の認識・測定基準としての履行義務アプローチをどのように考え、税法上どのように位置づけるべきなのかについては、今後の研究課題として取り組むこととした。

ないが、その分析内容が概括的なものであっても、企業利益概念と課税所得概念の変革及びその相違を考察するための材料としては、十分に役に立つと考えている。

また、それぞれの分類で使用している用語及びその考え方については、一般的な意味・用法に従い使用していることから、ここで特にその内容を説明することはせず、利益・所得概念の変革の説明に際して、適宜説明を加えていくこととする。一方、利益算定方式の概念に関しては本稿独自の考えが盛り込まれていることから、ここで補足説明を行う。

本稿においては、損益法との対比として、財産法という用語を使用せず、純資産増加概念という用語を用いることとした。これは、会計学辞典で財産法は「期首と期末の資本(純財産)の比較により期間損益を計算する方法」⁽¹⁶⁴⁾と説明されるように、武田隆二教授が原初的財産法と呼び、「時価評価思想を背景とする資本比較法といった現存しない財産法カテゴリー」⁽¹⁶⁵⁾とするものが、損益法に対する財産法の意味として連想されやすいからである。後述するように、わが国が法人所得課税を開始して以降、課税所得計算において、評価益の算定や、会計処理を記した帳簿等が存在しないやむを得ない場合等を除いて、原初的財産法のように期首と期末の資本の比較によって期間利益を計算することは行われていない。実際には、同教授が財産法は原初的財産法から近代的財産法に発展していると述べておられるように、課税所得計算においては、近代的財産法が所得算定方式としてとられていると考える。

しかしながら、財産法という用語は、原初的財産法での意味で使用されることが依然として一般的であることから、本稿における所得算定方式の利益概念としては、同教授が次のように示した、(期間的)純資産増加説と損益法とを対比させることで、その相違を確認することとしたい。

「純資産増加説は、『収入・支出計算』の『源泉』の側面に重点をおくのではなく、『収入・支出計算』そのものに重点を置く思考体系になっ

(164) 神戸大学・前掲注(112) 490 頁。

(165) 武田隆二「原初的財産法から近代的財産法へ」会計 85 巻 1 号 113 頁 (1964)。

ている。つまり、具体的な財の運動をベースとして、企業に『入り来る財貨』の総体から、企業から『出て行く財貨』の総体を控除するという形で、期中にもたらされた『入り来る財貨の余剰分』をもって純資産増加分として認識するという形態をとる。つまり、期中の経済活動から稼得された利益、すなわちフローとしての側面から決定される純資産増加分をもって所得とする点で大きな特徴がある（期間的純資産増加説）。

その意味において、期首の純資産と期末の純資産との2時点間の比較（距離比較）による純資産増加分として所得を決定しようとする『財産法』（時点的純資産増加説）とは、その性格が異なっている。最終的に、両者の結果が一致するとしても、所得の本質規定のアプローチにおいて異なるものがある⁽¹⁶⁶⁾。

つまり、本稿における純資産増加概念（期間的純資産増加説）とは、近代的財産法や資産負債アプローチと同様の考え方であり、原初的財産法（時点的純資産増加説）を発展させたものを示しており、これを損益法的概念（収益費用アプローチ）と対比させていくこととする。

第二節 金商法・証取法会計の企業利益概念の変革

1 証券取引法制定以前の企業利益概念

明治初期から証券取引法が制定されるまでの期間は、業法による計算規定が定められている場合のほかは、特に商法や税法以外の強行規定が存在しなかったことから、企業によって採用される会計処理が区々であり、金商法・証取法会計の企業利益概念の源流を一樣に描写することはできないが、企業会計実務において一般的に想定されていた企業利益概念について可能な限り一般化してみることにする。

わが国における近代的株式会社のはじまりとして、商法が未だ施行前で

(166) 武田隆二『法人税法精説 平成17年版』82頁（森山書店、2005）。

あった 1873 年に、国立銀行条例⁽¹⁶⁷⁾に基づいて株式会社第一国立銀行が設立され、引き続き設立された銀行を含め、わが国最初の複式簿記の著作として知られるアラン・シャンドの銀行簿記精法に従った業務及び会計実務が行われたとされる⁽¹⁶⁸⁾。

この当時の会計実務は、書物に表された簿記の技術以上に進んでいたとされ、「わが国株式会社の財務諸表の生成と発展（展開）とに、圧倒的な影響力をもったのは、英国の会計報告実務であり、明治初年以來の数多くのわが国簿記書の粉本となった米国簿記書ではない。教科書ではなくて先進国の実務であった。従って、財務諸表の実況をみる限り、大方の予想を超えてかなり高い水準にあり、明治簿記書のそれからは、かなり隔絶した感をいだかせる」⁽¹⁶⁹⁾として、高い水準の会計実務が行われていたと説明されている。

そして、明治初期は、「銀行業と鉄道業に対する会計規制は商法の制定以前から実行されており、それらは商法よりも詳しい内容であった」⁽¹⁷⁰⁾とされるように、業法が会計を規制する制度として機能していた。業法に基づき、主務官庁に財務内容を報告することから、「明治初期にイギリスの会計技法を導入しても、外部会計は、一般株主・債権者向けの財務会計というよりも、『上』＝政府への報告としての機能が強かった」⁽¹⁷¹⁾と論じられる。

また、稲垣教授は、商法施行前の利益の算定の目的としては、

「損益計算書が企業の収益力を表示するという点よりは、企業利益が株主にいくら配当され、それがいかに合理的な金額であるかを示すことにあったということ。

この基本的な理念をさらに追求すると、そこには、配当可能利益を示すのが損益計算書であるというアングロ・サクソン系の思想をうかがい

(167) 国立銀行条例国立銀行成規（明治 5 年 11 月 15 日太政官第 349 号（布））。

(168) 黒澤清『日本会計制度発展史』3-4 頁（財経詳報社、1990）。

(169) 久野秀男「わが国財務諸表の生成に関する事例研究——先駆的な諸株式会社の『考課状』による実証」学習院大學経済論集 22 巻 2 号 5 頁（1985）。

(170) 渡辺和夫・前掲注(125) 21 頁。

(171) 西川登「5 会計組織と簿記技法」安岡重明編ほか『近世的経営の展開』228 頁（岩波書店、1995）。

「知ることができる」⁽¹⁷²⁾

と論じられ、配当可能利益を算定する利害調整機能としての性質がうかがわれるとしたが、商法施行後の商法に基づいた利益算定に関しては、債権者保護を目的とする性質になったとして、次のように説明されている。

「大陸系のドイツ商法の思想をうけついで商法がわが国に明治 23 年に公布された。これの計算思想は、株主への配当可能利益の計算を主眼とするというよりは、債権者保護のための会社の計算はいかにあるべきかに主眼がおかれ、そのために損益計算の思考・方法も当初のアラン・シャンドの指導したものと非常に変わったものとなっていた」⁽¹⁷³⁾。

大正の末期から昭和の初期にいたる時期に、会計理論においては、静態的会計思考から動態的会計思考が台頭するようになった⁽¹⁷⁴⁾とされることから、利益算定方式に関しては明確に区分しがたいところがあるが、「明治 23 年原始商法の制定時以前から、複式簿記を基調とし、誘導法によって作成されてきた『資産負債表』の実務と、商法（とくに明治 32 年の改正法）・貸借対照表との調整問題は、当時の学者・実務家にとって、最も苦心の存するところであった」⁽¹⁷⁵⁾との説明や、「会計の歴史を調べてみると、シュマーレンバッハの動態論が出現するずっと前から商人の簿記は損益計算を目的としていたことが指摘されている」⁽¹⁷⁶⁾と説明されることから、実務上では当初から損益法制的概念がとられていたのではないかと思われる。

資産評価に関しては、「明治初年以來、わが国の実務（西欧も同様）では、時価を付した財産目録の存在しないことはもとより棚卸表の上でも、伝統的には『歴史的原価』（historical cost, 取得原価）によるのが原則的な取扱いとなってきたのである」⁽¹⁷⁷⁾とされ、また、「明治初年以來旧商法施行まで、

(172) 稲垣・前掲注(154) 114-115 頁。

(173) 稲垣・前掲注(154) 115 頁。

(174) 黒澤・前掲注(168) 185 頁。

(175) 久野秀男「財産目録・貸借対照表制度の生成経過とその問題点」學習院大學經濟論集 1 卷 1 号 79 頁（1964）。

(176) 中村=成松・前掲注(62) 10 頁。

(177) 久野・前掲注(175) 72 頁。

わが国では一貫して、取得原価（低価）基準によった英米の会計体系が導入され、時価を付した財産目録・貸借対照表は存在しなかったといわれている。また、旧商法施行前には、日本の簿記学者も原価基準を説いていた。そして旧商法施行後も、実務においては、原価基準が普通であった⁽¹⁷⁸⁾とされるなど、取得原価主義に基づく利益概念が採用されていた。そして、「強力な行政指導がおこなわれた銀行業ではともかくとして、一般産業部門では、商法の時価評価規定やそれに影響されて時価評価の原則をとり入れた簿記書の出現にもかかわらず、会計実務はいぜんとして原価基準を放棄せず、それを執拗に守りつづけた」⁽¹⁷⁹⁾とされている。

また、時代が進むにつれ、資産の種類によって異なる評価方法がとられるようになり、「昭和初期の資産評価論は多様化していたといえよう。とりわけ、流動資産については、時価主義と低価主義を主張する見解がかなり有力視されていた。他方、固定資産については、取得原価主義にもとづいて減価償却を実施することが定着していたようである」⁽¹⁸⁰⁾と説明されている。

利益発生の経常性による利益概念に関しては、「昭和 24 年に初めて企業会計原則が作られるまでは当期業績主義という観念さえ、わが国にはなかった」⁽¹⁸¹⁾とされ、経常損益と特別損益との区別を前提としない、原初的な包括主義的損益計算書であった⁽¹⁸²⁾と説明され、包括主義に基づく利益概念であったことがわかる。

2 当期業績主義を採用した利益概念

昭和 23 年に証券取引法が公布⁽¹⁸³⁾され、同法に基づく財務諸表の監査を実

(178) 弥永真生『企業会計法と時価主義』114 頁（日本評論社、1996）。

(179) 高寺貞男『明治減価償却史の研究』340 頁（未来社、1974）。

(180) 渡辺和夫・前掲注(125) 67 頁。

(181) 中村忠「第 2 編第 1 章 損益計算書原則修正の概要」黒澤清編『新企業会計原則訳解』113 頁（税務経理協会、1975）。

(182) 畷村剛雄『会計原則コンメンタール』112 頁（中央経済社、1979）。

(183) 昭和 23 年法律第 25 号。前年に、商品取引所法を改正（昭和 25 年に廃止）、有価証券割賦販売業法、有価証券業取締法、有価証券引受業法を廃止し、証券取引法（昭

施する基準として翌年に企業会計原則が公表された。これによって、金商法・証券法会計が開始したといえる。

証券取引法の第1条には「国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため」とあることから、その目的として適切な経済運営と投資者保護の2つが明示されていたといえる。

さらに、企業会計原則は、その目的として、外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的解決のためにも企業会計制度の改善統一が緊急を要すことから、わが国企業の健全な進歩発達のため、社会全般の利益のためにも、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することができる会計制度に改めることを掲げていた。

このように、企業会計原則が描く会計報告及びその利益概念は、投資者の保護のための情報提供だけを目的として掲げるのではなく、利害調整などの課税目的を含めた社会全般に使用されることを目的として掲げ、多目的に使用されることを想定した会計報告及び利益概念であった。しかしながら、このことが商法や税法と共通の利益概念を有するというを示すわけではなかった。商法や税法が包括主義による利益概念であったのに対して、企業会計原則における損益計算書のボトムラインとして表示される利益は、当期業績主義による利益概念が選択された。この選択について、黒澤教授は次のように説明されている。

「当期業績主義と包括主義との比較研究は十分にやりとげた上で、わが国の放まんな『いわゆる包括主義』の損益計算を是正するために、当期業績主義の方針を採択したのです。当期業績主義にも、包括主義にも難点があることを免かれませんが、前者はより一層理論的であるのと、わが商法や税法の利益概念を包括主義の名のもとに、会計理論的分析の対象とすることを妨げていた従来行きがかりから、脱却するためにも、

和 22 年法律第 22 号) が公布され、その翌年に全部改正が行われて新たに成立した法律である。平成 18 年に題名が改正され、金融商品取引法となっている。

前者をとることが、どうしても必要でありました」(184)。

これは、商法や税法が包括主義の利益概念を採っていることから、その影響を受けないためにあえて当期業績主義を採用し、商法や税法の利益概念から意図的に乖離させたものであったことがうかがえる。この時期の企業会計原則は、「企業会計制度上、その『法的規範性』を強く主張しながら、商法や税法に対してその改正を求め、また企業会計原則自体も商法などの制定法規範にかかわりなく独自にその意見を表明した時代である」(185)と説明されるように、その利益概念も独自のものを有していたといえる。そして、企業会計原則が示す利益概念を構築する理論に関して、「企業会計原則の背後にある会計理論または会計思考の問題については、『企業会計原則』の設定以来、取得原価主義と実現主義、損益法・誘導法、費用配分の原則、費用収益対応の原則などが企業会計原則の理論的な支柱とされてきた」(186)と説明される。

また、当期業績主義を採用したことから、「純利益は、営業利益に営業外収益を加え営業外費用を控除して表示する」(損益計算書原則五(1949年))とされたように、当時の損益計算書のボトムラインである当期純利益は、現在の企業会計原則では経常利益として示されるものを指していた。そのため、「当期利益の中には、過年度損益の修正項目や、臨時的性質をもつ損益など、直接に当期の営業成績に関係しない項目は含まれないことになる。そこでこれらの当期業績外の損益項目の発生増減高を集めて、これを別個の財務表として表示する必要が生ずる」(187)ことから、現在の損益計算書における経常利益以下の情報が、別固の計算書である剰余金計算書で報告される形式であった。

会計の企業利益が当期業績主義に基づくものになったことから、「課税所得は企業会計にいうところの損益計算書における当期純利益又は当期純損失と、利益剰余金計算書に含まれるべき項目並びに資本剰余金計算書に含まれるべ

(184) 黒澤清「会計原則の改正問題」會計 66 卷 1 号 18 頁 (1954)。

(185) 新井清光『日本の企業会計制度——形成と展開』8 頁 (中央経済社, 1999)。

(186) 新井・前掲注(185) 14 頁。

(187) 阪本安一『新稿 財務諸表詳説』140 頁 (中央経済社, 1958)。

き項目の三つにわたっている」⁽¹⁸⁸⁾情報に基づき算定される関係であった。この利益発生の際常性の観点からは、課税所得と企業利益は相当に概念が異なっていたといえる。金子教授はこの相違について、「会計学の見地からは、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外することには合理的な理由が認められる。会計の目的は、一定期間の間における事業の成果を投資家・債権者等のために明らかにすることにあり、一時的・偶発的・恩恵的利得をもち込むことは成果の表示をゆがめることになるからである。しかし、担税力の観点からは、このような考慮はむしろ排斥されなければならない」⁽¹⁸⁹⁾と述べておられる。

利益算定方式に関しては、「企業会計原則の財務諸表の体系は、財産目録主義から脱却し、損益法と呼ばれる財務諸表作成の原則に基づいて構成されているのである。それは近代企業の計理体系を特徴づけるものである」⁽¹⁹⁰⁾と説明されるように、損益法的概念に基づく利益概念がとられることが、より明確となった。

資産評価に関しては、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない」(貸借対照表原則五)として、取得原価主義に基づく利益概念を明確に定めた。一方、「市場性ある有価証券にして、一時的所有のものは、原則として、時価により評価する」(貸借対照表原則五B(1949年))として、当初は一部資産の時価評価が定められていたが、1963年の第2次修正で、「市場性ある有価証券で一時的所有のものについて、時価主義を取得原価主義に変更するとともに、いわゆる強制評価減が追加されたこと、および棚卸資産にも強制評価減が適用される」⁽¹⁹¹⁾ことになった。

収益の認識に関しては、「未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」(損益計算書原則一A)とし、さらに「売上高は、実現主

(188) 大原一三「課税所得と企業利益——総論」會計 68 卷 6 号 95 頁 (1955)。

(189) 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』30 頁 (有斐閣, 1995)。

(190) 黒澤清「会計原則連続意見書の解説」會計 78 卷 2 号 94 頁 (1960)。

(191) 渡辺和夫・前掲注(125) 72 頁。

義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によつて実現したものに限る」(損益計算書原則三B)として、実現主義に基づく利益概念を明確に定めた。

収益の測定に関しては、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上」(損益計算書原則一A)するとし、また、「現金で財貨・用役を販売した場合には、受け取った現金が当該売上収益の測定基準となることで問題がない。他方、信用販売にさいしては、販売によって確定した売掛金ないし受取手形が将来回収される金額を基準として、当該売上収益を測定することになる」⁽¹⁹²⁾と説明され、取引価額に基づく利益概念(収支主義)が採用されている。

3 包括主義を採用した利益概念

「昭和 49 年に実現した商法改正ならびに企業会計原則修正は、会計基準の一元化を目指したところに特徴があった。公認会計士による監査制度が商法にはじめて導入され、すでに実施されていた証券取引法上の公認会計士監査制度との調整が必要とされた。その最大の課題は監査の拠り所となる会計基準の統一にあった」⁽¹⁹³⁾と説明される。

この修正において、「商法の計算書類規則における損益計算書が包括主義であるところから、それとの調整を図」⁽¹⁹⁴⁾るため、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない」(損益計算書原則一)として、包括主義に基づく利益概念を採用することになった。この修正により、「財務諸表の体系についても、企業会計原則は商法に合わせることとなった」⁽¹⁹⁵⁾と説明され、「かつての商法サイドからの繰延資産項目などに対する

(192) 稲垣・前掲注(154) 188 頁。

(193) 渡辺和夫・前掲注(125) 34 頁。

(194) 畠村剛雄「第 2 編第 2 章 損益計算書の本質と基本原則」黒澤清編『新企業会計原則訳解』128 頁(中央経済社, 1975)。

(195) 渡辺和夫・前掲注(125) 34 頁。

資産性否定論や財産法的思考が最近の企業会計原則のなかに採り入れられ、復活しているといえよう。また、そのような意味で『企業会計原則の商法返り』の傾向がみられるともいえよう⁽¹⁹⁶⁾と論じられるなど、企業会計の利益概念を商法の利益概念に相当近づける修正であったことがわかる。

また、この修正によって、企業利益概念と課税所得概念も同様に非常に類似した概念になったことから、トライアングル体制はこの段階から始まることになったといえる。

4 時価主義の一部適用を拡大した利益概念

金融の自由化、国際化、証券化の進展等を背景として、金融・資本市場が急速に拡大したことに伴い、様々な金融取引制度が次々と導入され、着実に発展してきた。一方で、金融商品取引に係る財務情報は、その多くがオフ・バランスとなっており、それらの取引実態を的確に把握することが困難な状況であったため、企業会計審議会が1990年に「先物・オプション取引等の会計基準に関する意見書等について」⁽¹⁹⁷⁾を公表し、先物取引、オプション取引及び市場性のある有価証券に係る時価情報の開示基準を整備し、その後も、先物為替予約取引に係る時価情報及びデリバティブ取引全般に係る時価情報の開示基準が逐次整備されてきた。

そして、注記による情報開示だけでなく、実際に資産評価の会計処理における時価主義の拡大の端緒として、「平成8年に銀行法等が改正され、金融機関の行うトレーディング業務について時価主義会計が導入され、トレーディング勘定に属する債券等については時価で評価するとともに、デリバティブについても決算期末に評価損益を計上する」⁽¹⁹⁸⁾ことになった。

さらに、1999年に公表された「金融商品に係る会計基準に関する意見

(196) 新井・前掲注(185) 16頁。

(197) 企業会計審議会「先物・オプション取引等の会計基準に関する意見書等について」(1990年5月29日)。

(198) 高木・前掲注(9) 538頁。

書」⁽¹⁹⁹⁾により、金融機関だけでなく、事業会社を含めた資産評価における時価主義の一部適用が規定された。同基準では、金融資産のうち、客観的な時価が把握でき、当該価額により換金・決済できるものは時価評価し、原則として、当期の損益に反映させることとされた。そして、直ちに売却を予定しない有価証券（その他有価証券）については、時価評価差額を損益に計上せず資本の部に表示する等、保有目的に応じた処理を採用することになった。また、同基準では、金融資産の譲渡に係る支配の移転の基準については、財務構成要素アプローチによることとし、第二章の裁判例で公正処理基準に該当しないとされたリスク・経済価値アプローチはとらないとした⁽²⁰⁰⁾。

さらには、2004年にASBJが討議資料としての位置づけで、「財務会計の概念フレームワーク」⁽²⁰¹⁾を公表し、2006年にはその改訂版が公表された。その内容は「純資産の増加額からなる包括利益と伝統的な実現概念をベースとする純利益が併存する利益計算構造の採用。いいかえれば、資産負債アプローチを認めながらも、収益費用アプローチの重視」⁽²⁰²⁾と評されるように、資産負債アプローチの観点を含みながらも、基本的には収益費用アプローチを重視する利益算定を示している。また、認識の基準に関して、純利益及び収益・費用の認識を包括的に説明する用語として「投資のリスクからの解放」という表現を用いることとして、実現主義から基準を変更したことを示している。このことに関しては、以下のように説明されている。

『投資のリスクからの解放』と類似したものとして、『実現』、あるい

(199) 企業会計審議会「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」（1999年1月22日）。

(200) リスク・経済価値アプローチが採用されなかった理由について、次のように述べられている。「証券・金融市場の発達により金融資産の流動化・証券化が進展すると、例えば、譲渡人が自己の所有する金融資産を譲渡した後も回収サービス業務を引き受ける等、金融資産を財務構成要素に分解して取引することが多くなるものと考えられる。このような場合、リスク・経済価値アプローチでは金融資産を財務構成要素に分解して支配の移転を認識することができないため、取引の実質的な経済効果が譲渡人の財務諸表に反映されないこととなる」（前掲注(199)）。

(201) ASBJ「財務会計の概念フレームワーク」（2004年7月2日）。

(202) 広瀬・前掲注(4) 48頁。

は『実現可能』という概念がある。『実現した成果』については解釈が分かれるものの、最も狭義に解した『実現した成果』は、売却という事実裏づけられた成果、すなわち非貨幣性資産の貨幣性資産への転換という事実裏づけられた成果として意味づけられることが多い。この意味での『実現した成果』は、この概念フレームワークでいう『リスクから解放された投資の成果』に含まれる。ただし、投資のリスクからの解放は、いわゆる換金可能性や処分可能性のみで判断されるのではない。他方の『実現可能な成果』は、現金またはその同等物への転換が容易である成果（あるいは容易になった成果）として意味づけられることが多い。この意味での『実現可能な成果』の中には、『リスクから解放された投資の成果』に該当しないものも含まれている。このように『実現』という用語が多義的に用いられていること、及びそのいずれか1つの意義では、様々な実態や本質を有する投資について、純利益及び収益・費用の認識の全体を説明するものではないことから、これらを包摂的に説明する用語として『投資のリスクからの解放』という表現を用いることとした」(第4章パラ58)⁽²⁰³⁾。

そして、「投資のリスクからの解放」が、これまでの実現主義と異なるものであることの例示として、「実現可能な成果」の中に「リスクから解放された投資の成果」に該当しないものが含まれている例を次のように示している。

「上場している子会社関連会社株式やその他有価証券は、現金あるいはその同等物への転換が容易であり、その時価評価差額は『実現可能な成果』と解釈することもできる。しかしこれらの有価証券の売却処分には事業上の制約が課されており、その時価評価差額はリスクから解放された投資の成果とはいえない」(第4章脚注(17))⁽²⁰⁴⁾。

加えて、収益の定義を「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合

(203) ASBJ・前掲注(89) 36頁。

(204) ASBJ・前掲注(89) 36頁。

う額のうち、投資のリスクから解放された部分である」(第3章パラ13)⁽²⁰⁵⁾として、「投資のリスクからの解放」を収益の認識基準として示している。また、収益の測定に関して、「交換に着目した収益の測定とは、財やサービスを第三者に引き渡すことで獲得した対価によって収益をとらえる方法をいう。収益計上の判断規準は投資のリスクから解放されたか否かであり、事業投資の場合、原則として、事業のリスクに拘束されない資産を交換によって獲得したか否かで判断される」(第4章パラ44)⁽²⁰⁶⁾とされ、事業のリスクをどのように判断、もしくは定義するかによって、実現主義とは大分異なった認識と測定の基準となる可能性をうかがわせる説明となっている。

さらに、実現主義との相違として例示された、事業上の制約が課されている場合には、リスクから解放されていないということが、金融資産の時価評価だけでなく、親子間や関連者間との取引にも及ぶようであれば、独立企業として単体ベースで計算する課税所得計算の認識・測定基準とは、相違が生じてくると考えられる。

現状では、「投資のリスクからの解放」という認識基準は、未だ明確でない部分も多く、今後、その認識基準を取り入れた会計基準が、具体的にどのように設定され、それに従った実際の事例が積み重ねられることにより、その内容が判断されていくものであり、現時点では、検討できるだけの段階には至っていないといわざるをえない。

第三節 会社法・商法会計における企業利益概念の変革

1 純資産増加説に基づく利益概念

商法は1890年に成立し、公布されたが、たびたび施行が延期され、会社法等に関する商法の一部が1893年に先行して施行された。そして、現在の商法・会社法につながるいわゆる新商法は1899年に公布された。

(205) ASBJ・前掲注(89)17頁。

(206) ASBJ・前掲注(89)32頁。

商法の利益計算の「計算思想は、株主への配当可能利益の計算を主眼とするというよりは、債権者保護のための会社の計算はいかにあるべきかに主眼がおかれ」⁽²⁰⁷⁾ていたと論じられる。

初期の商法の計算規定としては、「創定時から昭和 25 年改正まで、会計に関する規定として唯一財産目録上の財産の評価規定をおくのみであった」⁽²⁰⁸⁾とされ、「財務諸表の体系の中では、財産目録が中心となり、貸借対照表はもちろん、損益計算書までが、財産目録を基礎にして作成されることになる」⁽²⁰⁹⁾としていたように、資産評価の観点から利益概念を設定するものであった。そして、「商法は大陸系經理体系を採用し、時価主義にもとづく財産法を基本としていた」⁽²¹⁰⁾とされ、「明治二十三年の原始商法も、明治三十二年の新商法典も、財産評価の一般原則として、等しく時価主義を採用した」⁽²¹¹⁾と説明される。時価主義採用の理由としては、「財産目録を作成する目的が、企業が解散したとき換価できる財産の価額を明らかにすることだから、そのためには、財産目録に記載する財産の価額は、処分価額、つまり、客観的交換価額たる時価によるべきことが、当然だからである」⁽²¹²⁾と説明される。つまり、利益算定の方式は純資産増加概念に基づき、また、資産評価は時価主義に基づく利益概念を採用していたといえる。

これは、商法の「会計規定の目的は、債権者の保護にあり、その手段として、財産表示を考えた。債権者としては、企業が解散したとき、その財産を処分して、いくら金額の分配を受けられるかが、最大の関心事である。だから、企業の財産状態を債権者に公示することが、債権者保護の目的を達成する最良の手段であると考えた」⁽²¹³⁾ことからと説明されている。

(207) 稲垣・前掲注(154) 115 頁。

(208) 畑山紀「第 2 章 税務会計と企業会計」黒澤清監＝富岡幸雄編『税務会計体系 第 1 巻 税務会計原理』42 頁（ぎょうせい、1984）。

(209) 並木俊守『改正商法と計算規則解説』6 頁（税務研究会、1963）。

(210) 渡辺和夫・前掲注(125) 19 頁。

(211) 黒澤・前掲注(168) 171 頁。

(212) 並木・前掲注(209) 6 頁。

(213) 並木・前掲注(209) 5 頁。

また、「商法は、制定の当初財産目録重視の計算を規定し、損益計算書は、期首と期末との正味財産の増減の原因を明らかにすれば足るものとしていたから、必然的に総括主義の立場に立っていた」⁽²¹⁴⁾と説明されるように、包括主義の利益概念をとっていた。

一方で、「商法における会計基準は評価規定を基本としたきわめて簡潔なものにすぎなかった。しかも、一般企業が評価規定をどれほど遵守したかはあやしい状況にある。……商法による会計規制はあまり有効とはいえなかったようである」⁽²¹⁵⁾と論じられ、また、「実務に法律が全く影響を及ぼさなかったとはいえないにしても、商法の評価規定は、ほとんど空文化していたといえよう」⁽²¹⁶⁾と評されるように、その計算がどこまで法の規定及び計算思想を遵守して行われていたのかは問題があったようである。さらに、「多数の会社の中には商法が要求する時価評価を逆用して、……課税されることをいとわず、あえて固定資産評価益を計上するものもあったが、固定資産の時価評価を定期的におこない、時価評価損を計上するものは皆無に等しかったのである。当時の企業会計では、……固定資産の取得原価からその一定割合またはそれ以上の減価償却を直接控除して、それを諸経費なみに取り扱う方法が用いられだしていた」⁽²¹⁷⁾と説明され、実際の企業利益計算においては時価評価を実践していなかったといえる。

このように、計算規定をほとんど置かず、「その規定は、きわめて不備であり、とうていそれだけでは会社の会計を規律するのに十分ではなかった」⁽²¹⁸⁾と評され、その上、規定されている時価評価も遵守されていない状況が続きながら、「この段階での損益計算書が、いかなる内容を持ち、いかに区分されるかについて特に規定されておらず、この状態が商法の側では昭和 37 年ま

(214) 齊藤稔「第 1 章 総論」齊藤稔編＝齋藤力夫編『税務会計の理論と実務〔改訂版〕』19 頁（税務経理協会、2000）。

(215) 渡辺和夫・前掲注(125) 21 頁。

(216) 弥永・前掲注(178) 114 頁。

(217) 高寺・前掲注(179) 242 頁。

(218) 並木・前掲注(209) 3 頁。

でつづくことになる」⁽²¹⁹⁾と説明されるように、商法における損益計算の内容が明確な規定として現れるのは、相当長期間を要する状況が続いた。

この初期から長期間続く商法の利益計算の体系は、「商法の会計規定は、目的としての債権者保護、手段としての企業財産の表示、体系としての財産目録中心主義、そして評価方法としての時価主義を、それぞれ母体としており、ことに株式会社においては、それが資本充実ないし資本維持の原則とむすびついて、見事な体系を形造っていた」⁽²²⁰⁾と説明される。

2 時価以下主義を採用した利益概念

「明治 32 年の新商法はわが国の実情に合わせて作られたものの、必ずしも経済の実態に適合するものではなかった。資産評価規定についても不十分であるという指摘がなされていた」⁽²²¹⁾と説明されるように、資産評価の規定が問題にされていた。そこで、「明治 44 年の改正では時価以下主義に変更された。また、昭和 13 年の改正では、株式会社の固定資産について取得原価以下主義が採用され、その他の資産については時価以下主義によること」⁽²²²⁾とする改正が行われた。

1911 年（明治 44 年）の改正に関して、「時価以下主義はあいまいな評価基準でもある。それは時価による評価も取得原価による評価も強制するわけではない。時価以下の任意の評価額を自由に選択できるという特徴がある」⁽²²³⁾とされ、「明治 44 年の改正商法が時価以下主義を採用したことは、取得原価による評価を許容するところから、会計実務との一応の調整がはかられたといえよう」⁽²²⁴⁾と論じられ、企業会計実務の利益概念と商法の利益概念の調整を図る目的であったことがうかがわれる。

(219) 稲垣・前掲注(154) 116 頁。

(220) 並木・前掲注(209) 6-7 頁。

(221) 渡辺和夫・前掲注(125) 61 頁。

(222) 渡辺和夫・前掲注(125) 20 頁。

(223) 渡辺和夫・前掲注(125) 63 頁。

(224) 渡辺和夫・前掲注(125) 63 頁。

さらに1938年（昭和13年）の改正の取得原価以下主義は、「営業用の固定財産について時価（交換価値）を算出することはきわめて困難であり、また、時価以下基準によると、多くの固定資産を要する事業会社においては、事業開始の当初より巨額の資本欠損を生ずるおそれがあることが立法趣旨のようである」⁽²²⁵⁾と説明され、これも企業会計実務から算定される利益への調整として改正が行われたことがうかがわれる。

また、1938年の改正では、商法においても、創業費、社債発行差金、建設利息を繰延資産として計上することが認められた⁽²²⁶⁾。このことから、利益算定方式において、損益法的概念の要素が含まれるようになったといえる。

しかしながら、「同改正が会計実務に対してかなりの歩み寄りを示したことはたしかである。しかし、商法による取得原価以下主義または時価以下主義という規定の仕方には問題がある。……商法の考えと会計の考えはまだかなりかけ離れていたといわざるをえないようである」⁽²²⁷⁾と論じられるように、企業会計における利益概念と、商法における利益概念は、依然として乖離が相当存在していたといえる。

3 取得原価主義を採用した利益概念

1962年（昭和37年）の商法改正によって、商法の計算規定は大きく変更されることになった。この改正理由は、「従来からある不十分な財産法の原理に基づく株式会社の会計規定を、近時の公正妥当な会計慣行である損益法の原理に適合するように修正したり補充したりして、商法と実務会計したがってその根本にある企業会計原則や財務諸表規則との間に存在する相違を取り除こうとしたことである」⁽²²⁸⁾と説明される。そして、これまでの「商法における会社の計算規定は、従来、抽象的表現で書き表わされた極く少数の条項からなっていたが、37年改正により、配当可能利益の計算方式の明定、原

(225) 弥永・前掲注(178) 126頁。

(226) 渡辺和夫・前掲注(125) 94-96頁

(227) 渡辺和夫・前掲注(125) 70頁。

(228) 並木・前掲注(209) 21頁。

価主義に基づく資産評価原則の確立、繰延資産の範囲の拡大、引当金規定の新設などを通じて大幅に整備・拡充されるに至」⁽²²⁹⁾ったとされる。

一方で、「その計算方法には、企業会計原則等との数次の調整から、期間損益計算を核心とする損益法的思考が重視されてきているのであるが、資産の評価方法、繰延資産の計上制限、特定引当金の許容、繰延資産がある場合の配当制限等にみられるように、依然として伝統的な財産法的思考が重視されている」⁽²³⁰⁾と説明されるように、純資産増加概念の要素をすべてなくしたわけではなかったといえる。

このような改正の結果、利益算定方式は、純資産増加概念の要素を含んだ損益法的概念に、資産評価は取得原価主義に基づく利益概念になり、商法上の企業利益概念が大きく変革したといえる。

しかしながら、「商法は計算規定を改正しただけでなく、昭和38年には計算書類規則を新たに制定した。商法上の財務諸表はこの規則にしたがって作成されることになる。すでに制定されている財務諸表規則と計算書類規則とはかなり相違する部分が存在した。こうした状況に対して、会計研究者からは、商法計算規定ならびに計算書類規則に対する強い批判が寄せられた」⁽²³¹⁾とされる。この中の最も大きな批判としては、損益計算書にあらわれる利益概念であろう。飯野教授は次のように述べて、計算書類規則が規定する利益概念を批判されていた。

「計算書類規則が損益計算書とよんでいる計算書類が、奇妙なものとも、非常識なものとも批評されるのは、特異な項目が記載されることになっているからである。前期繰越損益と使途特定の積立金の目的による取崩額がこれである。

前期繰越損益は前期の株主総会において次期に繰越することが決定された利益または損失であり、したがってそれは過去の期における損益で

(229) 畑山・前掲注(208) 46 頁。

(230) 品川芳宣『課税所得と企業利益』237 頁（税務研究会出版局, 1982）。

(231) 渡辺和夫・前掲注(125) 32 頁。

ある。このような過去のものがあらためて記載されることになる損益計算書という名の計算書類は、特定期間の損益を発生原因の側面から計算表示せんとする『期間』損益計算書ではない。計算書類規則における損益計算書には、さらに、使途特定の積立金の目的による取崩額が特別利益として記載される。積立金は、使途が特定されていると否をとわず、すべて過去の期の利益を源泉とするものである。したがってこのようなものも、本来、特定『期間』の損益を計算表示する損益計算書には記載されない項目である。このような意味からも、計算書類規則における損益計算書という計算書類は、特定期間の損益に関する計算書、すなわち、従来、損益計算書とよばれていたものとは全く異なるものなのである」⁽²³²⁾。

このような批判からうかがわれるように、1962年の商法改正後においても、会計と商法の利益概念は近接してきたものの、いまだ異なったものであった。

そして、1974年に、企業会計原則が包括主義に基づく利益概念を採用するなど、商法の会計処理に近づけるための修正を行い、商法においても32条2項を設けて公正会計慣行に従う旨を示すことなどにより、双方の利益概念が一段と類似したものとなり、この段階でトライアングル体制が構築されることになったといえる。

また、収益の認識、測定に関しては、商法上の取扱いを示した文献をほとんど確認することができず明確ではないが、1962年改正後の商法の計算を説明した文献では、次のように企業会計に即した実現主義をとることが説明されている。

「現在の企業会計は、営業年度を設け、その年度の損益を正確に把握することになっていて……そのためには、収益と費用を各営業年度に適正に配分しなければなりません。

これについては、発生主義の原則が行なわれ、……。

(232) 飯野利夫「計算書類規則における損益計算書の吟味」会計 86 卷 2 号 11 頁(1964)。

発生主義の原則によれば、……企業の利益は、商品を処分したとき、初めて実現される関係上、商品が値上がりしたときに、直ちに利益を計上するのは、きわめて危険なので、健全な会計処理をするため、実現主義の原則が採用されていて、商品等が値上がりしただけでは、評価益を計上できず、それを売却して収益を実現して、初めて利益として計上できることになっています」⁽²³³⁾。

4 時価主義の一部適用を拡大した利益概念

1996年、内閣総理大臣から、金融システム改革に関して早急にまとめるよう、大蔵大臣及び法務大臣に指示があった。加えて、金融審議会から、時価評価の導入について商法の原価主義、利益計算上の取扱いとの調整を行う必要があるとの提言がなされた。これを受け、大蔵省と法務省が共同で研究会を開催し、1998年に「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」が公表された。報告書では時価評価の取扱いに対して、次のように述べられている。

「証券取引法上の開示において時価評価を強制された公開会社については、商法に時価評価を行う会社の範囲についての明文規定を置かない場合にも、公正な会計慣行が斟酌されることにより商法上も時価評価を行うこととなると解することが適当である。反面、中小会社等に対しては、時価評価を行わないことが直ちに違法となることとならないよう、実務に配慮した検討が進められる必要がある」⁽²³⁴⁾。

そして、1999年改正商法によって、一部の金融資産を時価評価して貸借対照表に計上することが容認されることになった。時価評価の対象とされた金融資産は、市場価額のある金銭債権、社債その他の債権、株式等とされた。その際、時価評価の総額が取得価額の総額を超える場合は、その超過額が貸借対照表に未実現の利益として計上され、一方、配当可能限度額の計算においてはその超過額は控除すべき金額とされた。

(233) 並木俊守『例解 商法』150頁（中央経済社、1968）。

(234) 「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）。

さらに、2006年の会社法の施行により、売買目的有価証券の評価益等については分配可能額から減額されないことになり、そのように取扱いが変更されたことに関して、次のように説明されている。

「①満期保有目的の債券等、償却原価法を適用すべき債権を、債権額よりも低い価額で債権を取得した場合における毎期の償却額、②売買目的有価証券、デリバティブにより生じた正味の債権等の時価評価によって生じた評価益……は、いずれも当期純利益となり、その他利益剰余金が増加するため、分配可能額も増加する……。……①売買目的有価証券等については、その流動性が金銭等と等価であり、時価評価を認め、かつ、その評価差益を当期損益に反映させるべき性質であるものと整理されていること、②満期保有目的の債券等については、満期まで保有すれば債権額の回収が確実に見込まれ、その差益を金利のようなものととらえ、当期損益に反映させるべき性質であるものと整理されていることを考えれば、分配可能額の算定上も、特に、これを減額事由として取り扱うべき理由が見当たらないという整理をしたものである。すなわち、当該価額での換価可能性が確保されているのであれば、債権者との関係でも、償却資産の未償却資産の未償却部分を引当てに配当を認めていることと比較して、問題が多いとはいえないと考えたものである」⁽²³⁵⁾。

このように、会社法・商法会計においても、低価法による強制評価減による場合だけでなく、一部の金融資産への時価主義による資産評価が適用されることになった。

(235) 相澤哲＝群谷大輔「分配可能額〔上〕」旬刊商事法務 1767号 40-41頁（2006）。

第四章 課税所得概念の変革に関する考察

第一節 所得概念に関する整理

1 所得概念と課税所得概念

金子教授は所得概念に関して、次のように述べておられる。

「所得(income, Einkommen)の意義は、一見明白なようでありながら、決してそうではない。何が所得であり何が所得でないかについての判断は、多くの場合、常識によって支えられているにすぎない、というのが実情である。所得概念をめぐるのは、外国において種々の論議がなされてきたが、学説上一致した見解はいまだに存在しない。法律学者・経済学者・会計学者の間に見解の相違が見られるのみでなく、それぞれのうちでもどのような観点から問題を眺めるかによって見解が異なるのである。また、実定法上も所得の意義を明確にした規定はない」⁽²³⁶⁾。

また、品川教授は、課税所得概念に関して、次のように述べておられる。

「理論上の所得概念の究明には多くの努力が払われているものの、実定法上の課税所得がいかなる内容を包摂しているか、あるいはいかなる理論に基づいて形成されるべきかという問題については、会計学的にも、税法学的にも、ひいては財政学的あるいは経済学的にも必ずしも明解な答が与えられているとは言い難い。

このように理論上の所得概念と実定法上の課税所得との関係が必ずしも明確にされず、かつ、実定法上の課税所得の内容が明確にされていないということは、企業利益と課税所得との調整論議をも空虚なものにしかねないのである」⁽²³⁷⁾。

租税法律主義のもと、法人税法において、所得を課税物件として課税をする以上、課税所得概念の内包が明確になっていなければならないはずであ

(236) 金子・前掲注(189) 10頁。

(237) 品川・前掲注(230) 34頁。

る。しかしながら、金子教授が述べておられるように、実定法上には所得の意義を明確にした規定は存在しないことから、法令上の1つの条項からその概念の内包を直接的に明確にすることはできない⁽²³⁸⁾。

「租税実体法に対する研究は、主として課税標準となるべき個人または法人の『所得』とは何かを追求することにある」⁽²³⁹⁾と論じられるように、所得の解明は租税法研究において重要なテーマである。そして、「所得とは何かという議論（所得概念論）は、所得税の創設以来、経済的・社会的諸条件、経済理論等の変化に伴い多様な様相および展開をみせてきた」⁽²⁴⁰⁾とされる。また、「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つ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」⁽²⁴¹⁾と考えられているように、税法の課税所得概念は経済学⁽²⁴²⁾や財政学において議論されてきた所得概念と無縁のものではなく、むしろその議論等を土台・前提として構築されたものであると考えるべきものである。このような関係にあるとすれば、最上位に位置する所得概念があると観念した場合には、課税所得はその外延に含まれるものとすることができる。そして、経済学や財政学において、種々の所得概念が階層を持って存在し、それぞれの分野においても課税を目的とする所得概念が存在している。このように課税所得概念は、種々の分野において認められうるものであるが、本稿において企業利益概念との比較を行うのは、法人税法における課税所得概念を対象にすると限定し、経済学や財政学における課税所得概念とは明確に区分して考察を行うことにする。

(238) 金子教授は、所得税の課税所得の内包に関して、「各国の租税法は、いわば所得の内包を示すことなくその外延を源泉によって例示ないし列挙することによって、所得税の課税対象の決定を試みているのである」と述べておられる（金子・前掲注(189) 10頁）。

(239) 松沢・前掲注(42) 5頁。

(240) 谷口・前掲注(38) 186頁。

(241) 税制調査会・前掲注(30) 43頁。

(242) 谷口教授は、「所得はもともと経済上の概念であるから、その意義については、まず初めに、経済学における捉え方をみておく必要がある」と述べておられる（谷口・前掲注(38) 192頁）。

また、法人税法における課税所得概念と所得税法における課税所得概念は本来異なるものであるが、これまでの課税所得概念の先行研究は個人所得を想定して考察されたものが多いところ、税法における所得概念ということで共通している部分も多いことから⁽²⁴³⁾、本稿においては、明確な相違が顕在する部分を除き、これまでの先行研究の所説を特に個人所得税、法人所得税を対象にしたものと区分せずに取り込んでいくこととしたい。

さらに、増井教授が、「所得の概念は、あたかも天から降ってきたもののようにして先験的に決まっているというものではない。所得税制をつくる私たちが、時代と状況に応じ、目的論的に構成しなければならないのである」⁽²⁴⁴⁾と論じられるように、所得概念の内包を明確にするにあたっては、利益概念を明確にする場合と同様に、その概念が考えられた時代や背景、そして、その概念が採られることになった目的を十分に考慮し、その変革を明らかにしていく必要がある。

2 税法の課税所得概念の把握

税法の解釈において、「租税法は侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」⁽²⁴⁵⁾とされている。しかしながら、法5条は「内国法人に対しては、各事業年度……の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する」と規定して課税物件が所得であることを示しているが、所得の定義に関しては法令上規定されておらず、文理解釈で所得概念の内包を明確にすることはできない。

そこで、法人税法における所得概念をどのように把握することができるの

(243) 金子宏教授は「個人所得税と法人所得税とは納税義務者を異にするため、両者の間には課税標準の計算方法、税率構造、その他種々の点で相違が見られるが、両者とも所得を課税物件とする租税であるという点では基本的な共通性を持ち、個人所得の問題を論ずることは、法人所得の意義の解明およびそれをめぐる各種の問題点の検討にも何らか役立つところがある」と述べておられる（金子・前掲注(189)5頁）。

(244) 増井・前掲注(19)47頁。

(245) 金子・前掲注(7)112頁。

かについて、いくつかの方法を検討してみることにする。

(1) 税法の趣旨・目的（目的論的解釈）による把握

文理解釈だけでは十分な解釈ができない場合、「多くの学説は、このような厳格な解釈では法文の意味を1つに確定できない場合が存在しうること、そして、その場合はその規定の趣旨・目的を参酌して解釈を行うべきこと（目的論的解釈）を認める」⁽²⁴⁶⁾として、税法の趣旨・目的による解釈をすることが認められると説明される。

また、金子教授は、所得は税法の固有概念であるとし、固有概念及び所得の解釈に関して、次のように述べておられる。

「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決めるべきである。たとえば、所得という概念は、固有概念の1つであるが、それは経済上の利得を意味するから、ある利得が所得であるかどうかは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価をはなれて、実現した経済的成果に即して判定すべきである。所得税・法人税は、所得を個人または法人の総合的担税力の標識としてとらえ、これに課税するものであるから、合法的利得であるか不法な利得であるか、有効な利得であるか無効な利得であるかを区別せずに、それが個人または法人の担税力を増加させるという事実に着目して所得の意義を決めてゆくべきであろう」⁽²⁴⁷⁾。

所得の意義に関して文理解釈ができないことに加え、所得が税法の固有概念であることを踏まえれば、その概念の内包を、法人税法の趣旨・目的に照らして法人税法独自の観点から把握する方法を採ることは、より一層

(246) 岡村忠生「第1章 租税法と法」岡村忠生ほか『ベーシック税法（第6版）』36-37頁（有斐閣, 2011）。

(247) 金子・前掲注(7) 117頁。

肯定されると思われる⁽²⁴⁸⁾。そこで、第一の方法として、所得概念を目的論的解釈で検討してみることにする。

税法では、「第1条に立法の『目的』または『趣旨』が規定されており、それが解釈の指針となっているが、そのほかにも、それぞれの条項においても、立法目的や立法の趣旨規定があり、それがその条項の解釈の指針となっているのである」⁽²⁴⁹⁾と説明されるように、税法における立法趣旨・目的には、個別税法全体の趣旨・目的と個別条項の趣旨・目的の2種類が存在する。法5条の趣旨・目的に関しては、次節で明治時代の導入期からの変革を踏まえた考察を行うこととし、ここでは法人税法全体の趣旨・目的について考察してみる。

まず、この考察で直ちに直面する困難が、法人税法全体の趣旨・目的として具体的に示されたものをほとんど確認できないことである。明文上の規定としては、法人税法においては、その創設から現在まで目的規定は置かれてはおらず、1965年の全文改正時に趣旨規定が次のように設けられた。

「第一条 この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする」。

趣旨規定は、「その法律に規定する事項を要約して示す規定」⁽²⁵⁰⁾とされ、目的規定⁽²⁵¹⁾とは本来異なるものとされている。しかしながら、第二

(248) 占部教授は「租税法といえども『文理解釈』のもとでも租税法規定はその立法趣旨・目的を考慮して、所得税法や個別規定の基本構造を破損しないように解釈されるべきことは当然である」として、租税法規の立法趣旨・目的を無視した「厳格な文理解釈」を否定する見解を示されている（占部裕典『租税法における文理解釈と限界』40頁（慈学社出版、2013））。また、増井教授も「租税法令の解釈にあたっては、文理解釈を基本とすべきである。ただし、文理の内容を確定するために、法令の趣旨・目的を考慮することが必要になることは、いうまでもない」と述べておられる（増井・前掲注(19) 310頁）。これら見解をさらに併せることで、所得概念の内包を、法人税法の趣旨・目的に照らして解釈する方法を採ることが、一層肯定されると思われる。

(249) 泉・前掲注(52) 94頁。

(250) 金子宏ほか編『法律学小辞典〔第4版〕』1268頁（有斐閣、2004）。

(251) 「その法律を制定することにより実現しようとする目的を掲げた規定で、その目的を実現するための手段、その法律を制定する動機について併せて定める場合もある」

章の裁判例において、「適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法 1 条参照）とする同法の公平な所得計算という要請」⁽²⁵²⁾と判示されたように、法 1 条から法人税法の目的を推し量る見解が存在することがうかがわれる。

また、過去の裁判例においても、法人税法の趣旨・目的を直接的に判示したものは見受けられないが、それをうかがわせるものとして、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」⁽²⁵³⁾、「租税収入を確保しようとする法人税法の目的」⁽²⁵⁴⁾とする判示がある。

しかしながら、これらは法人税法に限った趣旨・目的というよりは、租税法全般の趣旨・目的が示されていると解するほうが妥当であろう。そして、このような抽象的な趣旨・目的では、各条項が租税法規として適切であるのかについて、帰納的に確認する機能は有しているとは思われるが、他方、所得概念を含め、各条項の内容を演繹的に形成させる機能までは有していないと思われる。つまり、租税法全般の趣旨・目的から演繹的に所得を定義づけることはできないといえる。

結局のところ、所得概念の内包を明確にする上で、法人税法全体の趣旨・目的から直接的に目的論的解釈で導くことは困難といえよう。

(2) 裁判例等を通じた把握

金子教授は、「これらの規定は、所得の積極的定義をしていないから、その内包と外延とは、その執行の過程において、行政実例や判例を通じて具体的に確定されていかざるをえない。そして、これらの規定が果たして包括的所得概念を採用したものでかどうか、そうであるとして、その包括性ほどの程度のものであるかは、所得という概念にいかなる意味内容を与える

(金子・前掲注(250) 1268 頁)。

(252) 東京高裁、東京地裁・前掲注(77)。

(253) 最高裁・前掲注(48)。

(254) 東京地裁昭和 40 年 12 月 15 日判決（行集 16 卷 12 号 1916 頁、税資 41 号 1188 頁）

かにかかっている」⁽²⁵⁵⁾と述べられ、行政実例、裁判例等を通じて具体的な所得概念を確定していくことを示されている。

しかしながら、法人税法における争訟等で、法5条そのものが争われたものは、違法所得の所得該当性に関する争いのほかは、ほとんどみることができない。

そこで、「法人税の課税所得は、法的には、収益の額を益金の額に算入し、費用及び損失の額を損金の額に算入し、この差額概念として算出されることになる。法律の規定がいかなることを意味するかは別として、課税所得はこのように計算する以外には方法がないのである。いいかえれば、課税所得は、計算の結果生ずることになる。この意味においては、法文上は所得概念についての意義その他の説明は存しないのである」⁽²⁵⁶⁾と論じられ、さらに、「税法は所得自体の定義を規定せず、法形式上、益金－損金＝所得という差引概念とされているのであるから、……益金(収入金額)の範囲を決定することによってこそ実は所得の意味が決まってくるのではなかろうか」⁽²⁵⁷⁾と論じられるように、法5条だけからは所得概念の意義等を見出すことは困難であることから、課税所得の金額の計算を示す、各条項の意義・解釈が重要となってくる。そして、行政実例、裁判例等から所得概念を具体的に確定するためには、課税所得の金額の計算に関わる各条項の行政実例、裁判例等が重要になってくるといえよう。

(3) 各条項の意義・解釈による把握

中川教授が1950年代に所得概念の研究をされた際のアプローチとして、次のとおり述べておられる。

「私は……税法自体に眼を向けるべきであると考え。税法が『所得』の定義をしていなくても、各条規は無数に『所得』という言葉を使用して所得税及び法人税を規定しているのであるから、先ず以てそこに

(255) 金子・前掲注(189) 44頁

(256) 武田昌輔・前掲注(33) 82頁。

(257) 松沢・前掲注(42) 110頁。

においてどのように『所得』という文言が使用されているかを検討すべきであると考え。『所得』自体は謎としても、それが使用されている凡ゆる場合を、換言すれば『所得』という抽象的法概念が具体的な実定法規にどのような姿を以て現われているかを検討することによつて、この謎は解かれねばならないと考える。法を離れて法概念はない⁽²⁵⁸⁾。「論者或はかかる方法により『所得』の概念を把握するならば、税法が改正される度びごとに『所得』の定義も変るではないかと反論するであろう。私は法概念に絶対的なものはないと考えるから、若し法律の改正が『所得』の概念を変更するものであるならば、当然その改正により『所得』の概念も変更されるのであり、然らずして不変的な・絶対的な『所得』の概念を把握せんとすること自体が非法学的であると考え。法概念自体の変遷のうちに法律の発展進化があるのである。従つて我々は不変的な・絶対的な・いずれの時代・国にも妥当するような空想的『所得』の概念を追求せんとするのではなく、現代日本の税法においてその根幹をなしている『所得』という法概念を明かにしようというのである」⁽²⁵⁹⁾。

まさに所得概念は絶対的なものではなく、時代や社会の変化に伴い、個別の条文が改正されることによつて、所得概念もまた、それに伴つて変革していくことを示されている。

また、松沢教授は、「『所得』が税法規に取込まれて課税要件とされている以上は、いかなる法的事実が、『所得』の内容たりうるかという判断は、飽くまでも法的視角から論及さるべきものでなければならぬ。法的判断を離れた『所得』概念の考察は、租税法律主義の要請に悖ることとなり、それは真に租税法という法律に対する解釈ではない」⁽²⁶⁰⁾と論じられている。

(258) 中川一郎「現行税法における基本的法概念としての『所得』(一)」税法学 13 号 9 頁 (1952)。

(259) 中川・前掲注(258) 9 頁。

(260) 松沢・前掲注(42) 103 頁。

さらに谷口教授は、「所得税法や法人税法は、実際の経済生活の中に存在する『所得』という経済的事実を課税物件として取り込んでおり、その意味で、所得という概念は固有概念……であるが、その意味内容を明らかにするには、所得税法や法人税法の個々の規定の解釈だけでなく、それらの全体構造やそれを支える基礎理論の解明も、必要である」⁽²⁶¹⁾と述べておられる。渡辺淑夫教授も同様に、「法人税法の所得概念についても、結局のところ、法人税法全体の構造や法人税制の目的に照らして合理的に解釈するほかはない」⁽²⁶²⁾と述べておられる。

これら見解に示されるように、法制度に基づく所得概念に関しては、その法令の全体構造や各条文、そしてそれらの解釈等を通じて対象とする所得概念を明らかにすることが最も適切な手法であると考えられる。また、課税所得の金額を求める計算構造もまた、法制度に基づいて定められていることを踏まえれば、所得概念を明らかにすることと同様の手法で、明確にしていくべきものであろう。次節においては、このような観点に基づいて、法人の課税所得概念の変革を確認していくこととしたい。

第二節 税務会計における課税所得概念の変革

1 純資産増加説に基づく課税所得概念

(1) 当初提出改正案における課税所得概念

1887年に所得税法が公布され、わが国における所得課税が開始されることになった⁽²⁶³⁾が、当初は、法人所得は課税の対象とはされていなかった。法施行10年を経て、歳入増加の必要性が高まり、不平等条約等が改正されて外国人にも課税をすることが可能となる環境が生じ、そして多くの法人が起業され活発に経済活動を行うようになったことなど、大幅に条

(261) 谷口・前掲注(38) 185頁。

(262) 渡辺淑夫『法人税法〈平成25年度版〉』113頁(中央経済社, 2013)。

(263) 所得税法の制定時において、元老院でどのような所得概念に関する審議があったかについては、朝永・前掲注(9)に詳しく説明されている。

文の改正が必要とされる状況となった⁽²⁶⁴⁾。このような背景のもと、法人の所得に対しても課税をすとした条文等を盛り込んだ所得税法の改正案が、第12回帝国議会（会期：1898年5月19日～6月10日）に提出された。この改正案⁽²⁶⁵⁾では、4条で法人の所得を第一種所得として分類し、所得税を課すことを示した。

「第四條 所得税ハ所得ノ種類ニ應シ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス
第一種 法人ノ所得（以下略）」。

そして、5条1項1号で法人所得の課税標準を次のように定めた。

「第五條 所得ハ左ノ區別ニ從ヒ其ノ年額ヲ算定ス

- 一 前條第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金及法律ニ依リ積立ツヘキ準備金最少額ヲ控除シタルモノノ前三箇年平均ニ依ル（二号以下略）」。

所得の金額は益金から損金⁽²⁶⁶⁾を控除したものであるとする現在の形が、既に導入時の当初案において示されていることは注目に値する。一方、この当初案段階では、法律で積立てるべき準備金を所得計算において控除できることが示されていた。この準備金として何が想定されていたのかについては、審議で取り上げられなかったことから明らかではない。そして、所得の計算規定はこの条項だけであり、他に別段の定め等の規定は一切設けられていなかった。

また、商法の計算との関係を示す条項はみられず、9条で所得の金額を政府に申告すべしとされているだけで、商法上の計算書類等の提出は規定

(264) 改正の背景等については、堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校論叢28号（1997）に詳しく説明されている。

(265) 第十二回帝国議会議院議事速記録第八號（1898年5月30日衆議院本会）。

(266) 現行法以前は「総益金」から「総損金」を控除するとの文言が使用されていた。そして、『総益金』・『総損金』が『益金の額』・『損金の額』と改められたが、「これは表現が変わっただけであり、所得計算の方法まで変更されたわけではないと考えられている」と説明されている（中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（一）」法学協会雑誌100巻1号61頁（1983））ことから、本稿においては、特に区別することなく、益金から損金を控除するとの文言を使用していく。

されていなかった。

「第九條 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレルヘキ者ハ毎年四月中ニ所得ノ種類及金高ヲ詳記シ政府ニ申告スヘシ」。

結局、審議の途中で衆議院が解散してしまったことにより、この会期においては、改正案は成立しなかった。審議も所得税法改正法律案審査特別委員会での1日だけであったことから、この法案が想定する課税所得概念の内包を分析するには、十分な情報を見出すことはできない審議内容であった。わずかに参考になる情報として、特別委員会の法案審議⁽²⁶⁷⁾の中で、役員賞与の取扱いに関する質疑に対して、当時大蔵省の主税局内国税課長であった若槻禮次郎政府委員は、次のように答弁している。

「總損金ノ中ニ賞與金ト云フモノガ這入ルカドウカ、今日ノ會社ノ決算ヲ調べテ見マスルト、二様ニナツテ居リマス、賞與金ト云フモノハ其ノ實給料デアル、給料トシテ支給スル事ニナレバ、其人ガ怠ツテ居ラウガ、或ハ勤勉ナ人デアラウガ、ヤラナケレバナラヌ事デアリマスガ、賞與トシテヤルコトニスレバ、怠ツテ居ルトキハヤラヌデモヨイトスル、若シ給料ノ部ヲ割イテ賞與ト云フ名目ニシテヤル所ノ會社デハ、總損金ニ致シマス、眞ニ賞與ト云フ仕組ニスル所デハ、純益カラヤル事ニナツテ居ル所ガ給料ノ一部トナレバ、矢張給料トシテヤルガ至當デ費用ノ中カラヤルト云フ事ハ穩カデナイト云フ考ヘカラ、今日デハ追々純益ノ方カラ賞與金ヲ引ク事ニナツテ居ル、サウ云ウ決算ニナレバ賞與トシテヤル分ハ、所得税ノカヽッタ方カラヤル事ニナリマス」。

「私ガ考ヘマス所デハ、夫ハ控除セナイ所ヲ以テ純益ト認メマシテ、ソレニ課税ヲ致シマス、然ルニ賞與金ト云フモノハ興ヘナケレバナリマセヌ」。

この答弁から明らかなように、課税所得の算定においては、賞与は損金

(267) 第十二回帝國議會衆議院所得税法改正法律案審査特別委員會速記録（第一號）（1898年6月2日）。

として控除されないことを明確にし、会計の費用とは異なる損金の性格を説明していることが注目される。そして、賞与の取扱いは、法人所得課税が開始されて、ただちに行政裁判所で納税者と課税当局の争点になることから、課税所得概念と企業利益概念の相違を示す重要な点であり、それが立案段階から意識された上で税法が設計されていたことが確認できる。

(2) 法人所得課税創設時の課税所得概念

前会期で改正案が成立しなかったことから、政府は第 13 回帝国議会（1898 年 12 月 3 日～1899 年 3 月 9 日）において、所得税法の改正案を再度提出した。改正案は、前会期での審議等を踏まえて、内容が修正された条文⁽²⁶⁸⁾となっていた。

課税標準の計算においては、法律で積立てるべき準備金が所得計算において控除できるとの規定が削除され、単に、所得の算定は益金から損金を控除したものであると規定された。

「第四條 所得ハ左ノ區別ニ從ヒ之ヲ算定ス

一 第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金ヲ控除シタルモノニ依ル（以下省略）」。

企業会計上で算定される準備金や積立金等について、所得計算上どのように取り扱われるかに関して、特別委員会⁽²⁶⁹⁾において、次のような質疑、答弁が行われている。

「(尾崎三良男爵) 第四條ノ『第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金ヲ控除シタルモノニ依ル』斯ウアリマス、是ハ餘程疑ガ有ルノデス、郵船會社ナドハ總益金ガ五百萬圓、總損金ガ四百萬圓、残り百萬圓、共中カラ海上保險積立金ナドヲ控除シ配當準備金ヲ積立テ定例商法ニ從ヒ積立金ヲ引クノデスガ、是デ見ルト損金ヲ引イタモノナラ二分五厘取ッテ仕舞ッテ其跡ノ殘デ減價積立金ヲシナケレバナラ

(268) 第十三回帝國議會貴族院議事速記録第十號（1898 年 12 月 27 日貴族院本会）。

(269) 第十三回帝國議會貴族院所得税法中改正法律案特別委員會速記録第一號（1899 年 1 月 12 日）。

ヌノデアリマスカ」。

「(若槻禮次郎政府委員) 所得ヲ出スニハ總益金ノ中カラ經費ヲ引キマシタモノカラ出ス積リデゴザイマスカラ配當ノモトニナル金ハ或ハ違フカモ知ラヌガ積立テタ金ダケハ丁度所得ノ方ニ加ハルノデゴザイマス」。

「(尾崎男爵) 所得ニハナラヌ、船ガ段々イケナクナルカラ……」。

「(若槻委員) 生命保險ノ責任積立ニナルト矢張り一種ノ經費ノ如キモノト見ナケレバナラヌ、ソレハ會社デハ所得トナッテ居リマセヌ、ソレハ斯ウ書イテアリマスト除カナケレバナラヌト思ヒマシガ積立金ノ如キハ商法ノ資本金ノ四分ノ一ニナルマデハ少クモ二十分ノ一積立ニナルノハ矢張是ハ……」。

「(曾我祐準子爵) 今ノハ所得ニ這入リマスカ」。

「(若槻委員) 左様デアラウト思ヒマス」。

「(曾我子爵) 二十分ノ一ハ所得ノ中ニアルノデスカ、外ニ見ルト云フ御答デスカ」。

「(若槻委員) 商法デ積立テマスノハ即チ二十分ノ一ト云フモノ又ハ配當ヲ平均スルタメニ積立テルモノハ所得ニ見ル心得デゴザイマス」。

「(曾我子爵) 法律ノ二十分ノ一ノ積立、謂ハバ百萬圓ノ利益ガアルトスルト五萬圓ト云フモノハ配當スルニナラヌ譯デゴザイマスカ、總資本ノ四分ノ一ニ至ルマデハ、今茲ニ百萬圓ノ利益ノアッタ會社ハ五萬圓引去ッテ積立テテ置クトスレバ九十五萬圓シカ配當スルモノハナイ、此法律ノ精神ハ此九拾五萬圓ニ對シテノ千分ノ二十五ト云フコトノ解釋シテ居リマスガ、サウデハナイノデゴザイマスカ」。

「(若槻委員) ソレハ此法律ノ意味ハドウシテモ總益金カラ總損金ヲ引キマスト云フコトニナリマスルト積立金ガ損金デアルト云フコトハ申惡イト思ヒマスノデ、矢張り百萬圓ニ課税スルコトニナリマス、配當ニ充テル金ノミデハナイノデアリマス」。

この答弁内容から把握される点として、生命保險会社における保險責任

準備金は経費のようなものなので、所得とはならないものであるが、それ以外の積立金等は、損金に含まれないことを明らかにしている。さらに、商法の規定によって、法定準備金として積立てられる金額も損金には含まれないとし、商法上の利益と課税所得とは概念が異なるものとして制度設計されていることが明確に示されている。

そして、このような審議を経たのち、前年度の繰越金と保険責任準備金は所得ではないことを、条文上明確にするための修正が行われ、次に示す条文で成立することになった。

「第四條 所得ハ左ノ區別ニ從ヒ之ヲ算定ス

一 第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金、前年度繰越金及保險責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル（以下略）」。

また、7条には損益計算書を政府に提出すること、そして、9条で政府が損益計算書を調査して所得金額を決定することが規定され、課税所得概念と商法の利益概念とがここで初めて条文上で関係を有することになった。

「第七條 納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ（以下略）」。

「第九條 第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府ノヲ決定シ（以下略）」。

ここで規定された課税所得概念に関して、若槻氏は著書で、「總益金トハ法人ノ受領シタル一切ノ収入ハ勿論其所有財産ノ價格増加ニ因リテ生シタル利益モ亦之ヲ包含スルモノニシテ總損金トハ其支出シタル一切ノ經費ハ勿論所有財産ノ價格減少ニ因リテ生シタル損失モ亦之ヲ包含スルモノナリ」⁽²⁷⁰⁾と説明し、法人の課税所得概念は、財産の価格の増加・減少も含めた所得概念であることを明らかにしている。その観点が明確になるように、個人の事業収入が含まれる第三種所得は、「總収入金額ヨリ必要ノ經費ヲ控除シタル豫算年額ニ依ル」と規定⁽²⁷¹⁾され、「収入」と「益金」、

(270) 若槻禮次郎『現行租税法論』282頁（和佛法律學校，1903）。

(271) 所得税法4条1項3号は第三種所得の課税標準を次のように規定していた。「第三

「経費」と「損金」という用語が使い分けられており、これは、

「法律ハ總益金ト言ハスシテ總収入金額ト言ヒタルヲ以テ現ニ收入シタル又ハ將來收入スヘキ金額ノミヲ指稱スルモノト謂ハサルヘカラス隨テ財産ノ増價ヨリ生スル差益ノ如キハ之ヲ含マス又總損金ト言ハスシテ経費ト言ヒタルヲ以テ之ヲ現ニ支出シタル又ハ將來支出スヘキ金額ノ意義ニ解セサルヘカラス故ニ財産ノ減價ヨリ生スル差損ノ如キハ之ヲ包含セサルモノトス」⁽²⁷²⁾

と説明され、法人の所得は個人の所得と異なり、評価益も含むものとして明確に制度設計されていたことがわかる。当時は欧米の制度・理論を参考に新たな制度の構築が行われていたことを踏まえれば、高寺教授が、「法文上そこにはじめて登場した総益金・総損金について、主税局は、商法の時価評価規定を前提として、ゲオルク・フォン・シャンツ（Georg von Schanz）の唱えた『純財産増加説』（Reinvermögenzugangstheorie）にしたがい」⁽²⁷³⁾と論じられたように、同時期にドイツにおいてシャンツが発表したばかりの純資産増加説を、いち早く取り入れて設計したことも考えられよう。

また、この所得概念に関して、高橋教授は、

「總収入（Roheinnahmen）－必要経費（Welungskosten）＝所得という従来概念にたいして、總益金－總損金＝所得とする算定の方式をとった点である。この場合、總益金とは資本拂込による以外の一切の資産の増加を意味し、總損金とは資本の拂戻および利益の處分以外は一切の資産の減少を意味する。したがって、所得はある一定期間における財産増加の總額より、その期間内における財産減少の總額を差

種ノ所得ハ總収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル豫算年額ニ依ル但シ此ノ法律施行地ニ於テ支拂ヲ受ケサル公債社債ノ利子、營業ニ非サル賃金、預金ノ利子、此ノ法律ニ依リ所得稅ヲ課セラレサル法人ヨリ受ケタル配當金、俸給、給料、手當金、割賦賞與金、歳費、年金、恩給金ハ其ノ收入額ノ豫算年額ニ依リ田畑ヨリノ所得ハ前三箇年所得平均高ヲ以テ算出スヘシ。

(272) 若槻・前掲注(270) 291 頁。

(273) 高寺・前掲注(179) 277-278 頁。

引いた金額として把握される。このような所得把握は（総収入－必要経費＝所得）という従來の方式にたいして、より近代的な概念であることはいうまでもない。すなわち、近代企業は巨大な資産を中心として企業活動がいとなまれており、一定期間における収入金額が企業の經濟力を反映することは勿論であるが、企業の所有資産そのものの變動が、より企業の經濟力を左右するものとかんがえるにいたったことを背景にしたものである。この所得概念がシャントツ（G.r. Schanz）のいわゆる *Reinvermögenzungangstheorie* である。個人所得については、財産の増加、減少の總額を調査することは困難であるのにたいして、法人については、事業年度ごとに貸借對照表をつくり資産、負債の状況をあきらかにすることを商法が義務づけているからこの所得概念の採用ができたものである。

このような所得算定の方式は、九九（明治三二）年三月、ドイツ一般商法に範をとった商法が公布施行され、會社企業がその近代的法制的形態の基礎をあたえられるにいたったことを前提にしている⁽²⁷⁴⁾と論じられ、法人の課税所得概念は、収益から費用を控除する当時の企業会計における利益算定の計算方式によって求められるものではなく、より近代的な所得概念が採用されたと評されておられる。

こうした商法と所得税法との関係から、この当時における商法の利益計算と所得税法の法人所得計算との関係について、

「当時は、もとより賦課課税制度がとられていたのであるが、所得計算に関する規定は、法律のみならず施行規則及び同時に制定された大藏大臣内訓（所得税法施行上取扱方心得）もきわめて単純なもので、所得の計算方法は、統一した原則に基づくものでなく、もっぱら法人の損益計算に依存するものであった。従って、法人の決算を支配して

(274) 高橋誠「明治後期の所得税制——日本所得税制史論 その二」經濟志林 27 卷 1 号 116 頁（1959）。

いた商法の影響下にあったといい得るであろう」⁽²⁷⁵⁾

とする見解、また、

「提出された当該損益計算書に基づき政府が所得金額を算定するのであるから、第4条の総益金及び総損金とは商法を規範として作成される損益計算書記載項目の総額概念であり、従って明治32年所得課税開始時における所得概念は商法上適法利益に基づく概念であったことが理解される」⁽²⁷⁶⁾

とする見解、さらには、

「総益金および総損金の定義が与えられていないところからみて、立法者は租税法以前に存在する企業の損益計算を前提として法人の所得を定義しようとしたと考えられる。また、『納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ』（同法七条本文）、および、『第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定〔ス〕』（同法九条一項）とされていたところからみて、同法は課税所得が企業会計上の計算書類に基づいて算定されるべきことを定めていたと考えられる」⁽²⁷⁷⁾

とする見解がみられる。

しかしながら、法案審議で若槻禮次郎政府委員が

「政府ハ無論正當ナ損益勘定ヲ出シテ居ルモノナラバ損益勘定ニ從ッテ決定致シマスガ、此勘定ノ仕方ト云フモノハ法律デ定メナイノデゴザイマスカラドウ云フ勘定ヲ出シテ來テソレガ所得デナイモノヲ所得ト書入レ或ハ所得デアルモノヲ所得デナイト省イテアルト云フコトガナイトモ限りマセヌカラソレハ調べテ政府デ決メルト云フダケデ正當ナ決算表ガ出テ參リマスレバ無論決算表ニ依ッテ定メル積リデ此原案

(275) 田中二郎『租税法〔第三版〕』493頁（有斐閣，1990）。

(276) 相京博士「わが国法人税法の所得概念」税法学570巻4頁（2013）。

(277) 中里・前掲注(266)56頁。

ハ出来タノデアリマス」(278)

と答弁しているように、この当時の商法は、どのように損益勘定を算定するのかについて法律の定めはなく、唯一、財産目録を作成する上で、財産の評価を時価評価することが規定されているだけであった。また、唯一規定している時価評価すら実際の会計処理としては行われていなかったとされ、実務においても、同一の取引事象であるにもかかわらず、企業によって様々な会計処理がとられていたことが示されている(279)。このような商法上の不明確な利益概念及び利益計算が行われている状況において、課税所得が商法上の適法な利益に基づかなければならないとして設計されていたとは考えにくい。

このことからすれば、上記、若槻委員の答弁における「正当な損益勘定」及び「正当な決算表」にいう「正当な」とは、正当に「所得」が計算されていることを求めていると解すべきものであり、決して商法上で正当に「利益」が計算されたものであれば足りるという意味に解することはできない。実際、積立金等の取扱いは、商法上は認められ得る損益勘定であっても、税法上に別段の定め等を置くことなく、所得計算においては損金には含まれないと答弁してきたことから、商法上の利益と税法上の課税所得とは概念が異なるものとして、当初から制度設計されて立案されていたと考えられるのであり、決して所得概念が商法上の適法・正当な利益に基づく概念ではないことがわかる。「制度会計は損益計算を共通の課題とし、『正しい利益』の算定を目標とする点で共通の性格をもっている。しかしながら、それぞれの法の目的が異なるところから、そこでの『正しい』という概念

(278) 第十三回帝國議會貴族院所得税法中改正法律案特別委員會速記録第二號(1899年1月16日)。

(279) 久野教授が示された明治期の企業会計の実証事例研究では、企業によって様々な会計処理がとられていたことが明らかにされている(久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(1)～(4)」學習院大學經濟論集、久野秀男「わが国財務諸表の生成に関する事例研究——先駆的な諸株式会社の『考課状』による実証」學習院大學經濟論集22巻2号(1985))。

の意味内容が法目的に依存して変化する」⁽²⁸⁰⁾と説明されるように、商法会計と税務会計の利益概念における正しさは異なるものである。

また、概念の観点からは、賞与や積立金などの取扱いが異なる以上、商法上の利益概念と課税所得概念の外延が包括関係とはならないことから、商法上の利益と課税所得は同レベルに位置する同位概念であるか、もしくは直接の関係を有しない概念であり、決して商法上の利益が上位概念で課税所得が下位概念となるような、上下に位置する概念の関係ではないものである。つまり、商法上の利益が基礎としてあり、その内包に新たな内包を加えて税法上の課税所得が形成されるという関係ではない。

このことを踏まえれば、損益計算書に基づいて課税所得を計算することの趣旨は、課税所得の算定に損益計算書の内容を活用する、また、その技術を活用するということを意味するのであり、課税所得概念が企業利益概念や商法上の利益概念に基づいて導かれるものでなければならないことを意味するのではないと解すべきである。これは、金子教授が企業会計準拠主義を「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと」⁽²⁸¹⁾と説明されるように、課税所得は利益概念までを準拠したものではないということがいえる。

以上のことから、法人所得課税創設時の課税所得概念は、時価主義を採用した純資産増加概念に基づいた、税法によって規定された所得概念であったことが確認できる。

(3) 争訟における課税所得概念の解釈

法人所得課税の施行後に提起された争訟において、どのような課税所得概念の解釈がとられたのかにつき確認してみる。当時の争訟でみられた所得計算における大きな争点として、賞与、積立金、減価償却、評価損益などの取扱いがあげられる。これら勘定の所得計算上の取扱いについては、上述のとおり法案審議の中で説明され、また、立案担当者による著書で同

(280) 武田隆二・前掲注(166) 21 頁。

(281) 金子・前掲注(7) 305 頁。

様の解説が示されていたが、所得税法の条文上、法人所得の課税標準の計算に関する規定は4条1項が存在するだけであり、別段の定め等を設けることによる明確化もなかったことから、条文の解釈に関する争いが納税者と課税当局との間で生じることになった⁽²⁸²⁾。その結果として、これら争訟が積み重ねられることを通じて課税所得概念の内包がより明確化していくことになった。

イ 役員賞与・交際費等

議会での法案審議においては、役員賞与は損金に含まれないとの解釈が示されていた。これに基づき、課税当局は役員賞与に限らず従業員の賞与、そして賞与に類するものとして交際費に関しても、損金に含まれないものとして取り扱った。これに対して、納税者からは、企業会計の損益計算上これらは費用に該当するものであり、課税所得計算においても損金に含まれるものとする訴えが行政裁判所に提起された。

行政裁判所の判示では、

「役員及社員ノ賞與金竝ニ交際費ハ所得税法第四條第一項第一號ニ所謂總損金ノ中ニ包含ス可キモノナリヤ否ヤニ在リ按スルニ役員及社員ノ賞與金竝ニ交際費ハ俸給又ハ給料ノ如キ會社損益ノ有無如何ニ拘ハラズ會社ノ義務トシテ支給ス可キモノト其性質ヲ異ニシ純ラ會社ニ利益金アル場合ニ限り給與スヘキモノニシテ本件ノ賞與金竝ニ交際費ノ如キハ畢竟會社ノ利益金ニ就テテ處分タルニ外ナラサルヲ以テ前顯本條ニ所謂總損金ノ中ニ包含ス可キモノニアラズ」⁽²⁸³⁾

として、役員と従業員の賞与金及び交際費については、利益の処分として行ふべきものであり、損金に含めることができないとした⁽²⁸⁴⁾。

(282) 若槻氏はこのような争いに対して、「現今會社ノ損益計算書中ニ於テ往往見ル所ノ役員賞與金及ヒ器械、建物、船舶等ノ償却金ナルモノハ之ヲ控除スヘキモノナルヤ否ヤニ關シテ世間種種ノ論議アルカ如シト雖モ予ハ何故ニ此ノ如キ論議ヲ生シタルヤヲ解スルコト能ハス」と論じて、争いが生じることにつき疑問を呈されていた(若槻・前掲注(270) 284頁)。

(283) 行政裁判所明治33年11月12日判決(行録40輯118頁)。

(284) 他に同時期の同様の判示を示したものとして、行政裁判所明治33年11月14日判

ロ 積立金等

議会での法案審議においては、積立金は損金に含まれないとの解釈が示されていた。これに基づき、課税当局は会社が費用として計上した船舶保険積立金及び船舶大修繕積立金を損金に含めることを認めなかった。

行政裁判所の判示では、

「原告ハ船舶保険積立金及船舶大修繕積立金ハ資本維持ノ爲メ欠クヘカラサルモノニシテ即會社ノ損金ナリト云フト雖該金ハ他日ノ入用ニ充テタルモノニシテ現實資本ヲ補填セル損金ニアラサレハ被告ニ於テ其未タ支出セサル金額ヲ以テ益金ニ計算セシハ正當ナリ」⁽²⁸⁵⁾

として、将来支出することになる費用を、支出前に積立てる金額は損金に含めることはできないとした⁽²⁸⁶⁾。

また、会社が慰労積立金及び満年慰労積立金が損金に含まれると争った裁判例においても、行政裁判所の判示では、

「此二種ノ積立金ニ付テハ現實ノ給與アリタルトキ始メテ支出アリタルモノト爲スヘキモノナレハ現實ノ支出金ト認ムヘキモノニアラズシテ原告會社ノ積立金ニ外ナラズト認ムルノ外ナシ」⁽²⁸⁷⁾

として、現実の支出ではなく積立金として扱われるものとして、損金に含めることを認めなかった。

ハ 減価償却

減価償却の機能を有する勘定に関しては、議会での法案審議において

決（行録 41 卷 8 頁）、行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決（行録 14 輯 606 頁）。また、その後、従業員の賞与に関しては損金に含めることが認められるべきとの判示が示されるようになり、課税当局の取り扱いも変更されることになった。行政裁判所大正 6 年 2 月 13 日（行録 28 輯 80 頁）、行政裁判所大正 7 年 7 月 2 日判決（行録 29 輯 667 頁）、行政裁判所大正 9 年 3 月 29 日判決（行録 31 輯 255 頁）。

(285) 行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決（行録 14 輯 619 頁）。

(286) 他に同時期の同様の判示を示したのとして、行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決（行録 14 輯 606 頁）。

(287) 行政裁判所大正 8 年 12 月 25 日判決（行録 30 輯 1191 頁）。

は減価積立金という名称で説明され、それらは積立金として扱われ損金に含まれないとの解釈が説明されていたことから、課税当局は会社が費用として計上した償却金を損金に含めることを認めなかった。

当初、行政裁判所の判示では、

「機械建物消却金ハ現實事業度内ニ於テ費消シタルモノニ非スシテ原告會社カ將來ノ用途ヲ豫期シ之カ爲メ會社ノ利益金ノ中ヨリ積立タル金額ニ外ナラヌ……本件ノ如キ金題ハ孰レモ會社ノ利益金ニ就テノ處分タルニ外ナラサルヲ以テ前顯法條ニ所謂總損金ノ中ニ包含スヘキモノニ非ス」⁽²⁸⁸⁾

として、機械建物の減価償却に関する金額は、将来のために積立てるものであり、損金に含めることはできないとした。

そして、その後の別の裁判例において、船会社の船舶と建物の減価償却に関する金額の損金性について争われた。船会社は減価引除金という勘定で計算し、これは商法に基づいて、財産目録における財産の時価評価を行った結果としての価値減少であるとして、積立金や資本欠損の補填ではなく、損金に含まれるものであると主張した。課税当局側は、これは現実の価格を表すものでないから資本欠損の補填であり、損金には含まれないと主張した。

行政裁判所の判示では、

「本件船舶ノ如キハ其時價ヲ定ムルコト至難ノモノナルヲ以テ原告ニ於テ一定ノ標準即其堪用年限ヲ定メ年々其價額ヲ遞減スルハ相當ノ方法ト謂フヘク又建物ハ自ラ普通ノ相場アルモノナレハ船舶ノ例ニ倣フヘキモノニアラサルモ亦其價格ニ幾分ノ變動ナキヲ得ス然ルニ被告ニ於テ單ニ原告ノ算定宜シキヲ得ストノ理由ヲ以テ總テ右引除金ヲ益金ニ計算シタルハ正當ノ處分ト謂フヲ得ス」⁽²⁸⁹⁾

(288) 行政裁判所明治 33 年 11 月 14 日判決（行録 41 卷 8 頁）。

(289) 行政裁判所・前掲注(285)。他に同時期の同様の判示を示したものとして、行政裁判所明治 36 年 7 月 10 日判決（前掲注(286)）、行政裁判所明治 36 年 12 月 25 日判決

として、船舶については時価評価が至難であることから、一定の見積りでの減価を認めるとし、建物については、相場があることから、船舶とは同様に扱われるものではないとしつつも、単に見積りであることから認めないことは正当な処分ではないとした。

しかしながら、この判示は、費用の期間配分としての減価償却費を認めたものではなく、あくまでも時価評価に基づく資産の評価損を認めたものであると解することが妥当なものであった。これは、原告であった会社が、15年後に再び船舶の減価償却につき争った裁判例を確認することで、より明確となる。当該争訟において、船齢が20年超の船舶の価額は製造費の20%を下回らない時価を有することについては、船会社及び課税当局ともに争いはなかったところであるが、船会社は、1903年の判決に基づき、定款に定められた25年間の償却により船舶の価額が無価値になるまで減価できるとし、それは商法の時価以下主義からも認められる償却であると主張した。この主張は、1903年の判決が費用の期間配分としての減価償却費を認めたものであるとすれば、残存価額設定の是非についての議論はあるとしても、損益法の観点からは妥当なものといえる。一方、課税当局は、そのような計算は実際の船舶の時価を表すものではなく、課税所得金額の算定においては会社の財産目録その他の計算書の記載に拘束させられることはないと主張した。

行政裁判所は、1903年の判決につき、

「當裁判所明治三十六年第五十一號事件ノ判決ハ船舶ニ付テハ堪用年限ヲ定メ原價ヲ其ノ年數ニ割宛テタル金額ヲ原價ヨリ遞減シタルモノヲ其ノ價額トスヘキ旨ノ法則アルコトヲ判示シタルニ非スシテ右ノ如キ方法ニ依リ遞減シタル金額カ其ノ事件ニ付當時ノ時價トシテ相當ナルコトノ事實ヲ認定シタルニ過キサルモノトス」⁽²⁹⁰⁾

として、減価償却費のように一定の耐用年限に応じて原価を低減させた

(行録 14 輯 967 頁)。

(290) 行政裁判所大正 8 年 4 月 24 日 (行録 30 輯 255 頁)。

ものを資産の価額とすることを手法として認めたわけではなく、その評価された価額が時価相当であることを事実認定したに過ぎないとした。そして、

「所得税ニ關スル法規ニハ船舶ノ評價ニ付別段ノ定アルニ非サルカ故ニ船舶ハ時價ニ依リ之ヲ評價スヘキモノト解スヘク隨テ之ヲ評價ニ付テハ原告ニ於テ時價以下ノ價格ヲ附スルヲ妨ケサルモノタル財産目録ノ記載ニ依據シ又ハ時價ノ如何ニ拘ラヌ原告主張ノ如キ計算方法ニ從フコトヲ要スルモノト爲スヲ得ス」⁽²⁹¹⁾

として、船会社の償却計算を否認して、船舶の時価を製造費の20%とした税務当局の評価は違法、失当でないとした。

この当時の減価償却について、白石氏は評価損的考え方であると評し、「いわゆる減価償却が認められることとなった理由は、現行の減価償却の概念とはかなり異なったものである。すなわち、その減価償却を認める理由が、主として船舶の評価損を算定するにあたって、当時の商法の規定による時価評価が、通常技術的に困難であることから、便宜的に減価償却の手法を用いることも止むを得ないという判断であったことからみてそのように考えられるのである」⁽²⁹²⁾り、「このような減価償却の考え方の下では、ある程度中古資産の市場流通性があり、その時価評価が可能である。たとえば機械及び装置のような資産については、減価償却が認められる可能性は存在しなかったとみられるわけである。また、船舶の減価償却にしても、このあと広く一般に行われたものではなかったとみられる」⁽²⁹³⁾と論じている。

二 評価損益

資産評価に時価主義を採用しているのであれば、未実現の利益・損失であったとしても、評価損益を所得計算に含めることになる。

(291) 行政裁判所・前掲注(290)。

(292) 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革——耐用年数を中心とした一考察」税務大専論叢 15号 110頁 (1982)。

(293) 白石・前掲注(292) 111頁。

行政裁判所は、

「所得税法施行規則第三條ニ損益計算書ヲ提出スヘシトアリ又所得税法第九條ニ計算書ニ依リ所得ヲ決定ストアリテ提出スヘキ計算書ハ營利法人カ商法ノ規定ニ基キ調整シタルモノナラサル可ラサルヤ明カナリトス而シテ商法第二十六條ニ依レハ時價ノ差増額ヲ益金ト爲スコト明カナルヲ以テ隨テ第四條第一號ノ總益金中ニハ時價ノ差増額ヲ包含スルモノト云ハサルヲ得ス然レハ被告カ土地建物及株式ノ時價ノ差増額即所謂評價益ヲ所得金額中ニ算入シテ決定シタルハ不當ニアラス」⁽²⁹⁴⁾

として、土地、建物、株式等の評価益は益金に含まれることとした。

これは、その後、大正、昭和に入っても、次のように同様の判示が見られる。

「法人所有ノ土地建物ノ増加額ハ一種ノ益金ニ外ナラサルカ故ニ所得税法第四條ノ總益金中ニ包含セラルルモノト解スヘキコトハ當裁判所判例ノ示ス所ノ如シ從テ被告カ係争事業年度ニ於ケル原告所有ノ未處分土地建物ヲ評價シ其ノ見積増價額ヲ所得金額中ニ算入シタルハ不當ナリト謂フコトヲ得ス」⁽²⁹⁵⁾。

「法人カ其ノ所有スル不動産ノ價格ヲ評價シ増價額アリタルトキハ其ノ増價額ハ所得税法第四條ノ普通所得ノ計算ニ當リテハ評價ヲナシタル事業年度ノ總益金ヲ構成スルモノト解スルヲ相當トス」⁽²⁹⁶⁾。

このように、時価主義を採用した資産評価に基づく所得概念がとられていたことが、争訟においても示されていたことが確認できる。

ホ 純資産増加概念

所得の算定方式に関して、行政裁判所は次のように示した。

「所得税法ノ第一種所得ノ計算ニ關スル規定ニ所謂各事業年度ノ總

(294) 行政裁判所明治 41 年 2 月 29 日判決（行録 19 輯 206 頁）。

(295) 行政裁判所大正 9 年 7 月 5 日判決（行録 31 輯 541 頁）。

(296) 行政裁判所昭和 7 年 2 月 16 日判決（行録 43 輯 51 頁）。

益金及總損金トハ其ノ事業年度内ニ於ケル収入金支出金ト云フト同意義ニハアラスシテ其ノ事業年度内ニ於ケル財産及財産價額ノ増減ヲモ包含スルモノト解スヘキ」⁽²⁹⁷⁾。

このように、所得の算定方式には、純資産増加概念に基づく所得概念がとられていたことが、争訟においても示されていたことが確認できる。

へ 包括的所得概念

所得の発生の経常性に関して、行政裁判所は、

「法人ノ所得計算ニ關シ事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除スヘキ旨ヲ規定スルモ其ノ總益金ニハ其ノ法人ノ營業ヨリスル収入ノミヲ計上スヘキ旨ヲ規定セス然レハ本件ノ縣補助金ハ營業ヨリスル収入ニアラサルカ故ニ所得ニ計算スヘキモノニアラストノ原告主張ハ理由ナク縣補助金ハ原告ノ収入ニ屬シ其ノ資産ヲ増加シタルモノナルカ故ニ之ヲ原告ノ總益金中ニ計上スヘキコト勿論ナリ」⁽²⁹⁸⁾

とし、補助金のように営業外から得た一時のものであっても、資産を増加させるものは益金に含めるとした。

このように、課税所得に包括主義に基づく所得概念がとられていたことが、争訟においても示されていたことが確認できる。

2 時価以下主義を採用した課税所得概念

商法が時価以下主義を採用した動向とともに、税法においても資産の減価に対する積立金を損金として認める改正案が議会に提出されたが、財政上の理由等により成立しなかったとされる⁽²⁹⁹⁾。

そこで、法令ではなく通達の形式で資産の減価に対する税務上の取扱いが示されることになった。1918年に部内限りの内規として、「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱ノ件」（主秘第177号通牒）が発出され、「この通

(297) 行政裁判所昭和2年7月18日判決（行録38輯878頁）。

(298) 行政裁判所大正6年2月8日判決（行録28輯40頁）。

(299) 高寺・前掲注(179) 313-320頁。

牒で減価償却を認める対象とされた固定資産は、それまで行政訴訟で減価償却の認否が争われたことのある船舶、建物及び紡績機械のほか、煙突（構築物）、金庫（器具備品）及び生産設備と、かなりその対象範囲が広がられている⁽³⁰⁰⁾と説明される内容であった。このような取扱いによって、所得算定方式に損益法概念の要素が含まれることになったといえる。

また、主秘第 177 号通牒では評価損の取扱いに関して、「評価減の限度を、原価又は時価のいずれか低い額の一定割合（殆んどものは一割）」⁽³⁰¹⁾と示し、さらに、1927 年に大蔵省主税局長から主秘第 1 号通牒が出され、「この取扱通牒の解説では、昭和初年以來、税法は時価までの評価増減を認めるとの基本方針であり、評価損は所得金額を減少させることと、……時価より一定の低減割合の特例を認めるために、特に通牒に定めたものである」⁽³⁰²⁾と説明されるように、税務会計においても実務上は資産評価における時価以下主義がとられるようになった。そして、1950 年の税制改正により、時価を超える評価益の益金不算入、時価以下の評価損の損金不算入が法令でも規定されることになった。

3 取得原価主義を採用した課税所得概念

税制調査会は、所得税法及び法人税法の全文改正の検討にあたり公表した答申において、課税所得の意義について、

「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表われているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加——家計費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない——を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含め

(300) 白石・前掲注(292) 105 頁。

(301) 白石・前掲注(292) 135 頁。

(302) 福田・前掲注(9) 220 頁。

る立場をとるのが適当であると考えられる」⁽³⁰³⁾

として、純資産増加説を引き続きとることが適当であるとの考えを示した。

そして、1965年に法人税法の全文改正が行われ、課税所得等の範囲に関しては、「規定が体系的に書き改められ、表現が変わっただけで、内容についての実質的改正は行なわれ」⁽³⁰⁴⁾なかったとされ、改正法の立案担当者は法 21 条の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準及び法 22 条の各事業年度の所得の金額の計算の条項に関して次のように説明している。

「各事業年度の所得の金額の計算については、従来は、旧法第 9 条第 1 項において『内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による』旨の規定があるにとどまっています。この点については更に通達において、この総益金とは『法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう』ものとされ、また、この総損金とは『法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻または利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう』ものとされていますが、いずれにせよこの法律の規定が抽象的であるため、この総益金または総損金の何たるかについて議論の多かったところであります。……

この旧法における所得計算についての原則規定は、明治 32 年に法人に対する所得税が創設されて以来変っていない規定ですが、その後における企業会計の発達等も考慮されて、今回の改正を機にその具体化が図られています。ただ、今回のこの規定の改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によって既に税務慣習として充分熟していると考えられる従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものでは全くありません。」⁽³⁰⁵⁾

また、別の立案担当者は、「税法上の損益は、従来どおり、純資産の増加を

(303) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」5頁（1963）。

(304) 伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」国税庁『昭和 40 年改正税法のすべて』101頁（1965）。

(305) 伊豫田・前掲注(304) 101-102 頁。

きたすものを収益とし、費用は、収益に対応させて計算するものとする考え方によつていることを知る事ができよう」⁽³⁰⁶⁾と説明している。

さらに、斎藤教授は、法人税法の所得計算は財産法的計算構造であるとして、次のように論じられている。

「法人税法二二条が規定する各事業年度の所得の金額の計算に関する定めは、もともと『益金（総益金）とは、法令により、別段の定めあるものの外、資本等取引（資本の払込）以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実をいう。』とする旧法人税基本通達五一および『損金（総損金）とは、法令により、別段の定めあるものの外、資本等取引（資本の払戻又は利益の処分）以外において純資産の減少の原因となるべき一切の事実をいう。』とする旧法人税基本通達五二から導出されたものであって、この基本通達が定めるところによれば課税所得の計算を構造的に理解するためには財産法的観察を研究の対象から除外することはできないと思うのである。いうまでもなくこの両基本通達は、法人の課税所得の金額の計算に関する財産法的計算構造を示したものであって法人税法およびその他の行政命令等を解釈学的にみるかぎり、法人税法二二条が規定する各事業年度の所得の金額の計算は、一般的に損益法を基本原則としているものの、その背景には財産法的計算構造が潜在しているということができるのである。このように法人税法二二条の規定は法規範としては損益法的発想によるものと解することはできるのであるが、その背景には、あきらかに財産法的計算思考が奥深く潜在していることはたしかである。すなわち、わが法人税法二二条が規定する課税所得の計算構造に関する規定は、財産法的計算思考を当然の前提として規定されているわけである」⁽³⁰⁷⁾。

(306) 原一郎「法人税法の全文改正について」税経通信 20 卷 7 号（1965）128 頁。

(307) 斎藤明「法人税法二二条二項の解釈をめぐる判例の意義」租税法学会『租税実体法の判例と解釈 租税法研究第 8 号』3・4 頁（有斐閣, 1980）。同様に法人税法の財産法的計算構造を論じたものとして、長籬「法人税法における財産法の影響について」税務大学校論叢 1 号（1968）がある。

前章で述べたとおり、法人所得の算定はその開始当初から、原初の財産法が示すような財産計算はとっておらず、それと混同しないように、本稿では財産法ではなく、純資産増加概念を用いて考察している。本稿における、損益法概念と対比される、純資産増加概念及び資産負債アプローチを示す一番の本質は、資産・負債の定義から収益・費用を含めたその他の財務構成要素の定義を導くことであり、原初の財産法から発展した考え方である。

広瀬教授は、資産負債アプローチについて次のように説明されている。

「資産負債アプローチのもとでは、『利益』とは、1会計期間の純資産の増加分の測定値であるとみなされる。すなわち、利益は、経済的資源を財務的に表現した資産の増加分と経済的資源の引渡し義務を財務的に表現した負債の減少分によって定義される。

このために、このアプローチのキー・コンセプトは、資産（経済的便益である純資産の増加分）と負債（経済的便益の犠牲である純資産の減少分）にあり、S F A C第6号にみるように資本、利益、収益、費用、利得、損失その他の財務諸表の構成要素の定義はすべて資産および負債の定義から導かれるし、またかかる構成要素の測定はすべて資産および負債の差額またはその変動額として測定される。たとえば、収益は当該期間の資産の増加および負債の減少にもとづいて、また費用は当該期間の資産の減少および負債の増加にもとづいて、それぞれ定義される。ただし、純資産の増減のすべてが必ずしも収益として定義されるわけではない。増資、減資その他の資本取引および過年度損益修正が利益として定義されないためである。

以上のことから、資産負債アプローチにおいては、資産および負債の定義こそが、利益を定義するために必要不可欠であるといえるし、『利益』とは、事業活動からのいわゆる業績利益はもとより、資本取引（出資、利益分配など企業所有者との取引）を除く純資産の増加額と定義さ

れることになる」⁽³⁰⁸⁾。

上述した 1965 年の法人税法の全文改正時の立案担当者の説明や、斎藤教授の見解は、現在の資産負債アプローチの考え方と同様のコンセプトで説明しているものであり、まさに純資産増加概念の算定方式の本質を説明されていたことがわかる。

所得の算定方式に関しては、「法人の課税所得の概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、純資産増加説……の考え方に立ち、資産及び事業から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場がとられている」⁽³⁰⁹⁾と説明されるように、別段の定めによって引当金や繰延資産など損益法的概念を部分的に認めつつも、全文改正後においても純資産増加概念が基本となっているといえる。

資産評価に関しては、「法人税法に評価益の益金不算入（法法 25 条）及び評価損の損金不算入（法法 33 条）が規定され、取得原価主義の原則が採用され、原則として評価益及び評価損の計上が否認された。……税法上は、この昭和 40 年の改正で経常的時価評価（時価以下）主義が廃止されたこととなる。また、この廃止は、商法が昭和 37 年に会社の固定資産評価について、取得原価主義を採用し時価以下主義が廃止されたことを税法にも反映させたもの」⁽³¹⁰⁾とされる。商法との資産評価の調整に関して、立案担当者は次のように説明している。

「評価益に関する商法との調整は、今回の改正において行なわれた商法との調整のうち、重要な点の一つであり、また、今回の商法との調整点全般についていえることでありますが、昭和 39 年度に行なわれた商法と法人税法との調整がもつばら確定決算基準に関連しての表示問題に関する調整であったのに対し、今回の改正において行なわれたそれは、

(308) 広瀬・前掲注(4) 49-50 頁。

(309) 田中二郎・前掲注(275) 491 頁。

(310) 福田・前掲注(9) 221-222 頁。

課税の実体的変更をもたらすような調整であり、商法と税法とが利益または所得の計算がその基本的な仕組みにおいて一致する方向に進みつつあることを示すものといえましょう」⁽³¹¹⁾。

商法の資産評価の改正は企業会計との調整を目的とするものであったことから、法人税法におけるこの資産評価の改正もまた、制度会計三者間の調整として行われたものであるといえる。

収益の認識に関しては、法人税法の全文改正を検討した税制調査会の答申で、一般的判定基準としての法的基準の必要性から、全文改正後においても権利確定主義を設ける必要があるとして、次のように示している。

「税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれているが、税法上個々の規定について検討するときは、現行税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴った期間損益決定についての一つの体系を形成しているものと考えられ、細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い。

しかしながら、税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般的判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないためであると考えられる。

この見地から、今後においても、税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けておく必要があると認められる」⁽³¹²⁾。

そして、権利確定主義は、「現金主義に対立する考え方で、各事業年度の所

(311) 伊豫田・前掲注(304) 107 頁。

(312) 税制調査会・前掲注(303) 15 頁。

得は、その事業年度において収入すべき権利の確定した益金の全部と、その事業年度において履行すべき債務の確定した損金の全部との比較において計算されることを意味し、収益の実現したものを所得計算に取り入れるという意味をもつとともに、収益についてその收受すべき権利の確定した時をもって事業年度帰属の基準とするという考え方である」⁽³¹³⁾と説明される。

金子教授は、実現主義はその内容が不明確であることから、訴訟の場面において法的分析の道具として役立つことへの疑問を呈され、法的な基準の必要性の観点から権利確定主義（管理支配基準を含む）が税法上の所得の実現時期の判定基準として妥当性を有しているとの見解を示されている⁽³¹⁴⁾。そして、裁判例においても、権利確定主義は「判例実務をほぼ支配している」⁽³¹⁵⁾と説明される。また、最近では、会計基準の分野においても、「『実現』という用語が多義的に用いられていること、及びそのいずれか 1 つの意義では、様々な実態や本質を有する投資について、純利益及び収益・費用の認識の全体を説明するものではないことから、これらを包摂的に説明する用語として『投資のリスクからの解放』という表現を用いることとした」⁽³¹⁶⁾として、実現主義の多義性やその限界から、取引のすべてを説明できないとされ、様々な実態や本質を有する投資における収益の認識を包摂的に説明するために「投資のリスクからの解放」という基準に変更した事実を踏まえれば、法人税法という法的な世界において、法的な基準の必要性の観点から、実現主義ではなく権利確定主義をとることが妥当であるとする金子教授の見解は一層肯定されるものとする。したがって、法人税法における収益認識基準は、権利確定主義（管理支配基準を含む）が基本として位置づけられているといえる。

また、収益の測定に関しては、岡村教授は

(313) 田中二郎・前掲注(275) 502 頁。

(314) 金子宏「所得の年度帰属——権利確定主義は破綻したか」『所得概念の研究』296-305 頁（有斐閣、1995）。

(315) 岡村・前掲注(28) 58 頁。

(316) ASBJ・前掲注(89) 36 頁。

「所得課税の観点からは、入って来た対価ではなく、譲渡された目的物や提供された役務、つまり、出て行ったものが着目されねばならない。その理由は、……所得課税の基本的な考え方として、資産の譲渡に係る損益は、納税者の保有期間にどれだけの価値変動があったか、納税者がどれだけの価値を付加したかによって算定され、また、役務提供にかかる損益も、納税者がどれだけの価値のある役務を提供したかによって算定されるからである。そうでなければ、無償取引のように対価が観念できない取引をはじめ、現物出資や現物配当についても収益が発生することを説明できない。もちろん、通常の取引（市場取引）における対価は、資産や役務の客観的な価値を適正に指し示している。しかし、それは収益が映し出された射影に過ぎず、収益の実体そのものではない。対価への着目は、収益把握のための1つの手段であり、現象的な手続に過ぎない」⁽³¹⁷⁾

と論じられ、収益の測定は譲渡された財の価格変動や提供された役務の付加された価値であり、対価はそれを把握する1つの手段に過ぎないことを示されている。

さらに、谷口教授は、

「収益は、純資産を増加させる原因を意味する会計上の概念であり、原則として給付に対する反対給付（対価）によって測定されるもの（収入利益）である。ただし、収益は対価……と必ずしも同義ではなく、『対価的意義を有するものと認められる経済的利益』……、さらには無償の経済的利益（受贈益……、債務免除益……等）も収益に含まれる」⁽³¹⁸⁾

と述べられ、収益の測定は必ずしも対価の額ではないとし、

「『収益』は、純資産の増加原因であればその形態を問わず、金銭以外の資産、およびその他の経済的な利益、を広く含む概念である……。これらのうち、金銭以外の資産およびその他の経済的な利益という形態で

(317) 岡村・前掲注(28) 59-60 頁。

(318) 谷口・前掲注(38) 364 頁。

の収益については、所得税法の場合（36条2項）と異なり、益金の額をその流入の時における価額（時価）とする旨の明文の規定はない。しかし、企業会計上は、無償取得資産の取得原価について、時価評価が原則とされていること……から、収益の額についても時価によるもの……と理解されている。法人税法は、そのような企業会計上の処理に準拠して、時価によるものとしていると解される」⁽³¹⁹⁾

と述べられ、収益の測定に関して時価に基づく利益概念と解されている。

法人税法における収益の測定は、「税法では、取引日における時価をもって収益の額（純資産の増加の原因）を認め、それを益金の額とする立場をとっていることが知られる」⁽³²⁰⁾と説明されるように、時価に基づく所得概念であるといえる。

4 時価主義の一部適用を拡大した課税所得概念

法人税法においても、企業会計と商法の動向にあわせ、2000年の税制改正で、資産評価における時価主義の一部資産への適用が規定された。制度改正の背景は次のように説明されている。

「従来、税務執行においては、デリバティブ取引を利用して利益調整が行われているといった指摘がなされており、このような問題の発生を防止するために金融取引課税における時価評価とヘッジ処理の導入は喫緊の課題とされていました。このため、企業会計における金融商品の時価評価とヘッジ会計の導入（平成12年4月1日以後開始事業年度から実施）に併せて、金融取引課税にも時価評価とヘッジ処理の制度が導入されることとなりました」⁽³²¹⁾。

この改正の趣旨は、租税回避防止の一面もあるものの、企業利益計算との調整の観点も存在したと考えられる。このような事実からは、必ずしも制度

(319) 谷口・前掲注(38) 365頁。

(320) 武田隆二・前掲注(166) 77頁。

(321) 柴崎澄哉「法人税法の改正」国税庁『平成12年 改正税法のすべて』158頁（大蔵財務協会、2000）。

会計の三者間の関係が乖離するばかりではなく、引き続き、ともに協調・調整して対応すべき分野が残されていることを示唆していると考ええる。

第三節 企業利益概念と課税所得概念の変革の推移

1 各観点からの変革の推移

前章及び本章で、金商法・証取法会計、会社法・商法会計、税務会計における利益概念と所得概念の変革の推移を確認してきた。それぞれの概念の変革を明確にするために設けた、内包の共通性を確認するための5つの分類の観点から、それぞれの概念の変革の推移を図4から図8で示す。

もちろん、これら図は概括的な傾向を示すだけであり、盛り込まれていない変革や、取引等による例外など、細部の情報まで含んではないが、三者の概念の変革の傾向を知る上では十分な情報を示していると考ええる。

図4の利益算定方式に関しては、当初は純資産増加概念と損益法的概念で明確に相違が存在していたものの、次第にいずれの制度会計においても、純資産増加概念と損益法的概念の両方の要素が混在するようになり、実態としては、ほぼ同等の算定方式をとっているといえる。

図5の資産評価に関しては、トライアングル体制以前は、時価（以下）主義と取得原価主義で明確に異なっていたが、現在ではいずれの制度会計も、取得原価主義に一部時価主義をとり入れた同等の評価基準をとっているといえる。

図6の収益の認識に関しては、実現主義と権利確定主義の相違はあったものの、「権利確定主義〔は〕……、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い」⁽³²²⁾と説明され、また、『実現主義』と『権利確定主義』の関係は、後者が法律的表現をとっているだけのちがいで、実質的な内容は、同じである⁽³²³⁾とする見解も示されるように、おおよその場

(322) 税制調査会・前掲注(303) 15頁。

(323) 村井正『租税法——理論と政策——〔三訂版〕』59頁（青林書院、1999）。

合において、ほぼ同等の認識基準として扱われているものといえる。しかしながら、「投資のリスクからの解放」の基準は、権利確定主義と多少異なる側面がみられ、今後さらに、IFRSs が採用した履行義務アプローチにどのように対応するか等により、相違が拡大する可能性もうかがわれる。

図7の収益の測定に関しては、時価と取引価額の相違はあるものの、ほとんどの場合においては、時価と取引価額は等しいと考えられることから、ほぼ同等のものであると考えることができる。なお、商法の収益測定に関しては、文献等で確認できなかったことから、空白としている。

図8の利益発生の経常性に関しては、企業会計原則公表直後は、包括主義と当期業績主義で明確に異なっていたが、現在ではいずれの制度会計も包括主義をとっており同等といえる。

図4：利益算定方式の観点からの変革の推移

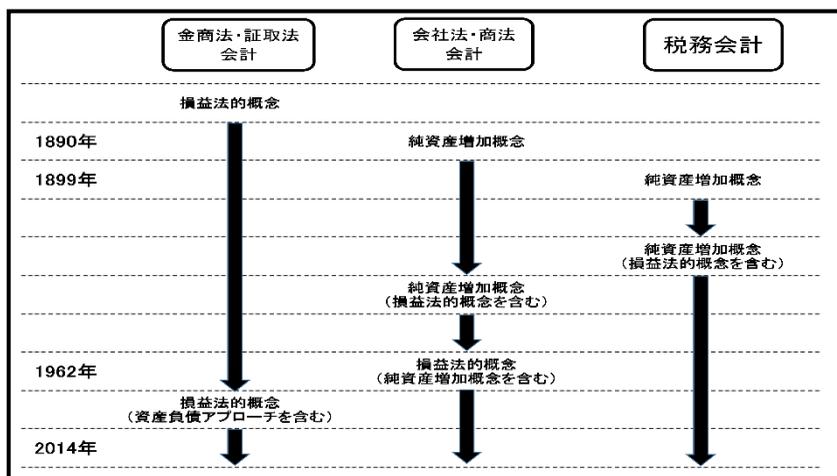


図5：資産評価の観点からの変革の推移

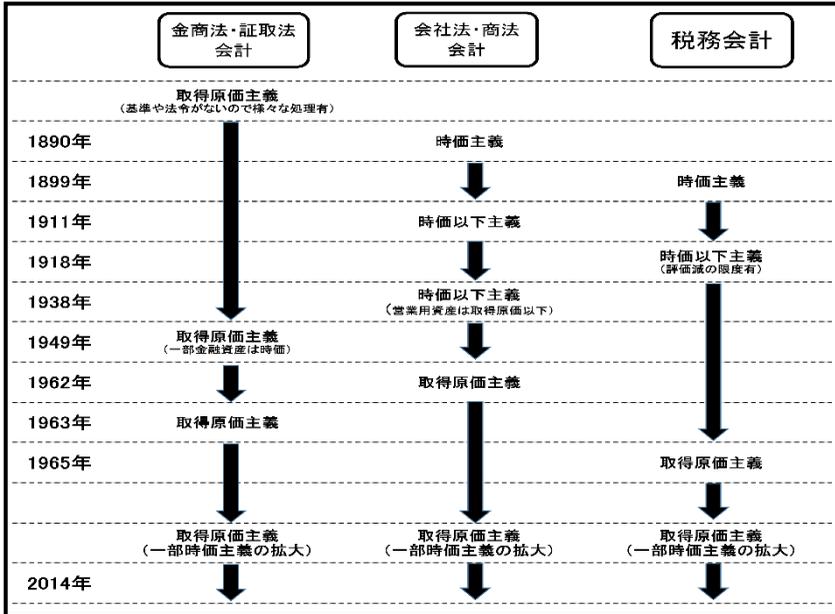


図6：収益の認識の観点からの変革の推移

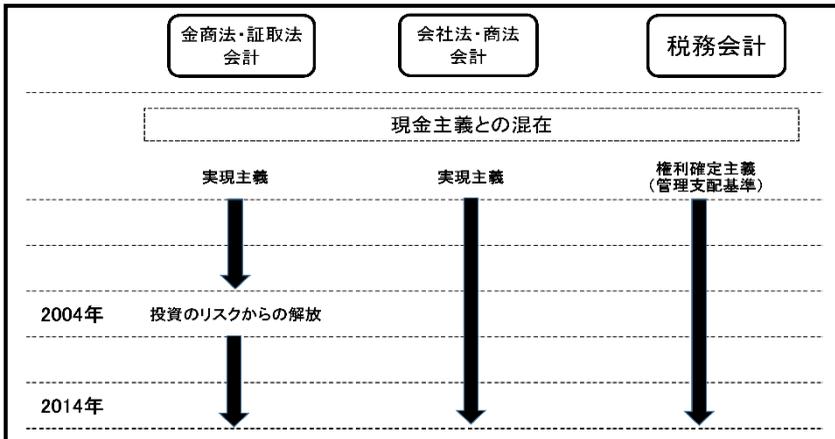


図7：収益の測定の観点からの変革の推移

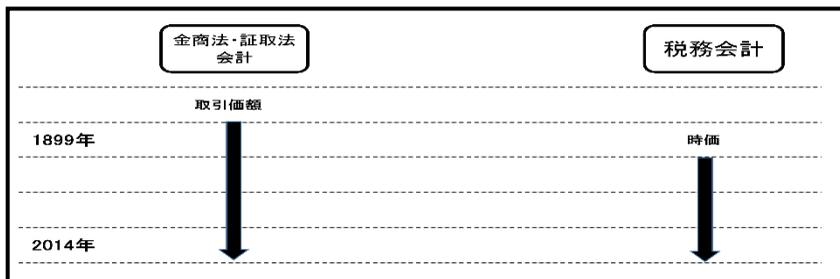
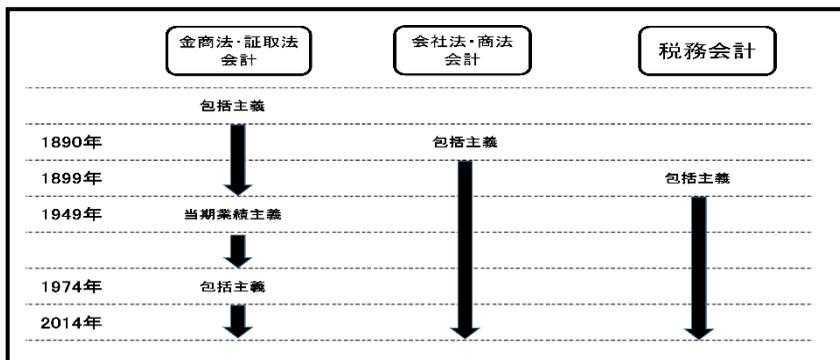


図8：利益発生の経常性の観点からの変革の推移



2 小括

1949年に企業会計原則が公表された時期は、資産評価と利益発生の経常性の観点から三者の利益・所得概念が異なっていたことが確認できる。そして、1974年には、三者間の調整によって、三者の利益・所得概念がほぼ類似したものとなり、トライアングル体制が成立する前提が整えられたことが確認できる。しかしながら、現在においては、収益の認識の観点から、概念の相違が多少みられ、これが次第に拡大していくことがあれば、利益・所得概念の相違もまた拡大する可能性が高いことがうかがえる。

図 9 : 1949 年における概念相違の比較

1949年	金商法・証取法会計	会社法・商法会計	税務会計	比較
利益算定方式	損益法的概念	純資産増加概念 (損益法的概念を含む)	純資産増加概念 (損益法的概念を含む)	ほぼ同等
資産評価	取得原価主義	時価以下主義	時価以下主義	異なる
収益の認識	実現主義	実現主義	権利確定主義 (管理支配基準)	ほぼ同等
収益の測定	取引価額		時価	ほぼ同等
利益発生の経常性	当期業績主義	包括主義	包括主義	異なる

図 10 : 1974 年における概念相違の比較

1974年	金商法・証取法会計	会社法・商法会計	税務会計	比較
利益算定方式	損益法的概念	損益法的概念 (純財産増加概念を含む)	純資産増加概念 (損益法的概念を含む)	ほぼ同等
資産評価	取得原価主義	取得原価主義	取得原価主義	同等
収益の認識	実現主義	実現主義	権利確定主義 (管理支配基準)	ほぼ同等
収益の測定	取引価額		時価	ほぼ同等
利益発生の経常性	包括主義	包括主義	包括主義	同等

図 11 : 2014 年における概念相違の比較

2014年	金商法・証取法会計	会社法・商法会計	税務会計	比較
利益算定方式	損益法的概念 (資産負債アプローチを含む)	損益法的概念 (純財産増加概念を含む)	純資産増加概念 (損益法的概念を含む)	ほぼ同等
資産評価	取得原価主義 (一部時価主義の拡大)	取得原価主義 (一部時価主義の拡大)	取得原価主義 (一部時価主義の拡大)	同等
収益の認識	投資のリスクからの解放	実現主義	権利確定主義 (管理支配基準)	多少異なる
収益の測定	取引価額		時価	ほぼ同等
利益発生の経常性	包括主義	包括主義	包括主義	同等

第五章 法人税法の課税所得金額の計算構造

第一節 課税所得算定式

1 課税所得算定式にかかる所説

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算は、法 22 条 1 項で「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」と規定されており、税法上の課税所得算定式は、「課税所得金額＝益金の額－損金の額」で示される。一方、法人税法の条文には、課税所得金額は企業会計利益に税法上の加算・減算を調整して求められると文理で直接的に規定したものは存在しないにも関わらず、実際の所得金額の算定には、「課税所得金額＝企業会計利益±税法上の加算・減算」とする実務上の課税所得算定式が活用され、当該条項と法 74 条 1 項を根拠にこの計算構造が説明されることが多い。

田中久夫教授は、税法における課税所得の計算構造について次のように説明されている。

「税法における課税所得の計算構造は、企業の確定決算によって算定された企業利益を出発点として、それに『別段の定め』と総称される税法独自の目的からなる規定を加味して計算されるとする重層的計算構造という特質を有している。そこでは、企業利益が計算されるまでのいわば第一次的な計算段階と、その後、別段の定めによる課税所得への修正という第二次的な計算段階とが密接に連係しながらも、企業利益計算のために採用される計算原理（企業会計固有の領域）と企業利益を課税所得に誘導するために採用される計算原理（税法固有の領域）との区分は厳密に遵守すべきことが求められている。このような重層的計算構造という特質を有する税法においては、具体的にその構造上の中核となる規定として、法人税法二二条と同法七四条がある。そして、税法中のその他の規定は、税法独自の要請により設定された『別段の定め』（同法二

三～六五)として位置づけられている」⁽³²⁴⁾。

これに加えて、法人税法施行規則 34 条 2 項で「確定申告書……の記載事項及びこれに添付すべき書類の記載事項のうち……別表四……に定めるものの記載については、これらの表の書式によらなければならない」と規定し、別表四が当期利益に加算(益金算入項目と損金不算入項目)、減算(益金不算入項目と損金算入項目)して所得金額を表示する様式になっていることを根拠として、実務上の課税所得算定式を説明する見解もみられる。

新井教授は、別表四における計算について次のように説明されている。

「〔筆者注：別表四の〕当期利益(又は当期欠損の額)は株主総会で確定された決算金額であり、これは商法上の利益額である。この点からすると、課税所得は商法の規定を参照して作られた貸借対照表(又は損益計算書)に明らかにされた当期利益から誘導されたものであり、法人税法独自の計算規定をもって計算されたものでないことが明らかにされている。法人税法がかかわりをもつのは当期利益に加算(益金算入項目と損金不算入項目)と減算(益金不算入項目と損金算入項目)をした点にあり、当期利益の修正ということだけである。……

課税所得は、以上のようにして商法の規定を織り込みながら、企業会計上の原理・原則に基づいて算定された当期利益から誘導されるものといえる。その意味では益金の額と損金の額が企業会計上の収益と費用及び損失と合致すれば、企業利益はそのまま課税所得となるのであるが、両者が違うところに、別段の定め規定が働く余地があるといわねばならない」⁽³²⁵⁾。

これに対して、松沢教授は別表四における計算について、次のように論じられている。

「これは法人税法本来の所得金額の計算方式ではなく、技術的に簡易な

(324) 田中久夫・前掲注(59) 4 頁。

(325) 新井益太郎「第 8 章 公正処理基準」黒澤清監＝富岡幸雄編『税務会計体系 第 1 巻 税務会計原理』208-209 頁(ぎょうせい, 1984)。

計算を便宜定めたものに過ぎないものと解する。

法人税法は、あくまでも法として法的論理に従い法的な所得を求めべく構成されているのであり、決して会計構造に盲従しようとしているものではない。法人が決算の段階までは企業会計で処理し、課税庁に対する申告書の段階において税法上の会計が存在すると解してはならない。

法人税法は、納税申告につき法人の確定した決算によるべきことを要求する（法七四条一項）。これを『確定決算の原則』という。……同条は税法が確定決算にれい属すべきことを命じたと解すべきではない。右の原則は、申告の正確性を確保するためであるが、課税庁はこれに拘束されるものではなく独自に職権調査を行ない正当な税額を算定しうるものである」⁽³²⁶⁾。

忠教授も同様に簡便法という表現を用いて、法人税法の計算には本流と簡便法の二系列が存在するとして次のように説明されている。

「(a) その一つは、課税標準と題しての法第 22 条から第 65 条までおよび関係法令の規定である。すなわち、各事業年度の収益の額から、その事業年度の原価、費用および損失の額をさし引いて計算する。法人税法上の本流の位置を占める考え方は、疑いもなくこの系列の方向でなければならない。(b) 他の一つは、法人の申告納税についての法第 74 条および施行規則別表四等の系列の規定である。それによれば確定決算にもとづいて作成された申告書により各事業年度の所得の金額等を申告すべきものとし、所得金額計算の明細書がその申告書の一部となるほか、貸借対照表、損益計算書ならびに損益金処分表、勘定科目内訳明細書等を添付すべきものとされる。特に所得金額計算明細書による法上の要求として、確定決算上の当期利益金に対する租税法令適用上の加算および減算の形式によるべきものとされている。この形式が法人税法上の計算

(326) 松沢・前掲注(42) 168 頁。

の本流かといえば、法人税法上の各条項の構成上からは、そう考えるわけにはいかない。それは、aの本流に対する簡便法であり従系列にあるものと考えられなければならない⁽³²⁷⁾。

これに対して、中里教授は、「二二条四項が『課税標準及びその計算』と題する法人税法第二編第一章第一節中の規定であるのに対して、七四条一項が確定申告に関する手続的な規定にすぎないという点を考慮すれば、法人税法はあくまでも二一条乃至六五条においてただ一つの課税所得算定方法を定めていると考えるべきである」⁽³²⁸⁾とした上で、七四条一項に関して次のように論じられている。

「七四条一項は、申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定であると考え。すなわち、法人企業が商法等に従って行なっている企業会計において通常用いられている会計処理方法が企業会計の観点から『一般に公正妥当と認められた』ものであればその会計方法は課税所得算定上も尊重されるという二二条四項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行なわれるべきことを規定したのが七四条一項であり、したがって七四条一項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない、と考えるのである。七四条一項の意味は、企業利益に対して租税法上要求される修正が企業利益に対する加算及び減算という計算書類外での修正（施行規則別表四）として行なわれる結果として課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行なわれるべきことを規定している点にあり、課税所得算定が企業会計の方法に基づいて行なわれるということと同項とは直接的には関係がない。結局、七四条一項は、課税所得算定が企業会計の基礎の上に立つことを、算定の基礎となる計算書類の面から規定した、申告方法についての手続的な規定であるということになる」⁽³²⁹⁾。

(327) 忠佐市『税務会計法〔第六版〕』45頁（税務経理協会、1978）。

(328) 中里・前掲注(61) 1548頁。

(329) 中里・前掲注(61) 1557頁。

2 課税所得算定式の検討

法人所得課税が開始した明治時代から、損益計算書を提出させることによって、課税所得金額の算定に企業の損益計算を活用していたが、現在にいたるまで、課税所得金額は企業会計利益に税法上の加算・減算を調整して求められると文語で直接的に規定したものは存在しない。別表四における計算に関しても、あくまでも省令で申告内容を定めた手続き的なものであり、仮に、この計算式で所得が求められるとするのであれば、省令で課税要件である所得及び課税標準を定めることになり、租税法主義違反となるであろう。このことから、法人税法における所得計算は、まさに「課税標準及びその計算」という節の見出しが示すとおり、法人税法第二編第一章第一節に規定された法 21 条から 65 条によって導かれる所得計算の算定式に基づくべきであると考ええる。

一方、並列で同等な二系列の計算式が法人税法上規定されているとすることは解釈上とりえないと考えるが、簡便法や便宜的な計算式の名のもとに、実務上の課税所得算定式を活用することは、それによって法人税法上適正な課税所得の金額が計算される限りにおいては、むしろ積極的に受け入れるべきであろう。「法人税法は所得金額の計算について『益金の額』から『損金の額』を控除して計算するものと定めていながら、技術的には従来から、所得金額の計算は、企業が算出した利益を基礎にして、これに税務上の固有の要請に基づく所要の調整を加えて算出してきている」⁽³³⁰⁾との説明にもあるように、たとえ技術的な方法であっても、法人税法で規定された課税所得金額が結果として正しく計算されているのであれば、納税者にとって、もっとも便宜的方法をとることが許されるべきであり、それがまさに企業会計準拠主義が要請されるゆえんでもある。

金子教授が、当該条項は、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計

(330) 中島・前掲注(16) 229 頁。

準拠主義』)を定めた基本規定」⁽³³¹⁾であると述べられたように、実務上の課税所得算定式は、企業利益算定の技術を所得計算に活かした、便宜的な計算式として積極的に活用されるべきものであると考える。注意すべきは、実務上の課税所得算定式の構造を正確に把握していないと、法人税法で規定された課税所得金額を必ずしも正しく計算できない場合があることである。

そこで、税法上の課税所得算定式の構造をまずは確認し、それを踏まえて、実務上の課税所得算定式の構造を確認することとする。そして、実務上の課税所得算定式は、課税所得金額が企業会計上の利益の額に、別段の定めによる調整によって税法上の加算・減算がされて求められることを示しているのかについて検討していくこととしたい。

第二節 法人税法に規定された課税所得金額の計算構造

1 総則規定

法人税法では、内国法人の各事業年度の所得の課税標準を計算するために法 21 条から 65 条が規定されているが、総則規定が課税所得金額の計算の前提となっていることに注意しなければならない。総則規定は、別段の定めのように所得算定の内容を規定・修正するという性質のものではなく、所得算定の大枠を形成する基本規定として位置づけられるものである。

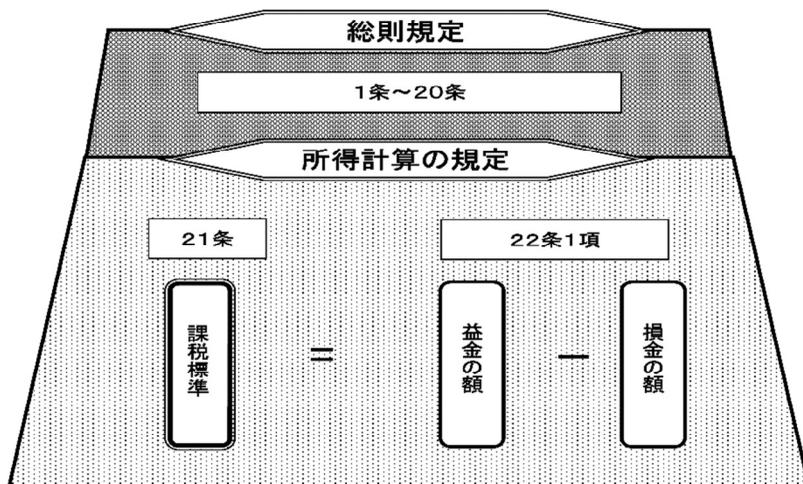
特に総則規定の中には、課税要件のうち 3 要件（納税義務者、課税物件、課税物件の帰属）が規定されており、課税要件がすべて充足されなければ納税義務が成立しないことを踏まえれば、これら要件が所得算定の大枠を形成する内容は確実に取り入れる必要がある。これは、課税要件が所得算定の大枠を形成する事項は、所得計算においてもっとも重視されるべき事項であり、企業会計の基準によって上書きすることは決して認められるものではないことを意味する。

(331) 金子・前掲注(7) 305 頁。

図 1 2 : 課税要件が所得算定の大枠を形成する事項の例

課税要件	主な条項	所得算定の大枠を形成する事項の例
納税義務者	4条	<ul style="list-style-type: none"> ・内国法人はいわゆる全世界所得課税。 ・外国法人は国内源泉所得に課税。 ・外国法人は帰属主義の導入後は、本支店間取引を適正に算定。
課税物件	5条	〔・違法所得も含まれる。〕
課税物件の帰属	11条	・実質所得者に帰属（法律的帰属説）。
課税標準	21条	<ul style="list-style-type: none"> ・無償による資産の譲渡に係る収益の認識。 ・無償による役務の提供に係る収益の認識。 〔・権利確定主義により収益を認識。〕 〔・低額譲渡において収益を認識。〕
	22条	
税率	67条	

図 1 3 : 総則規定の位置づけ



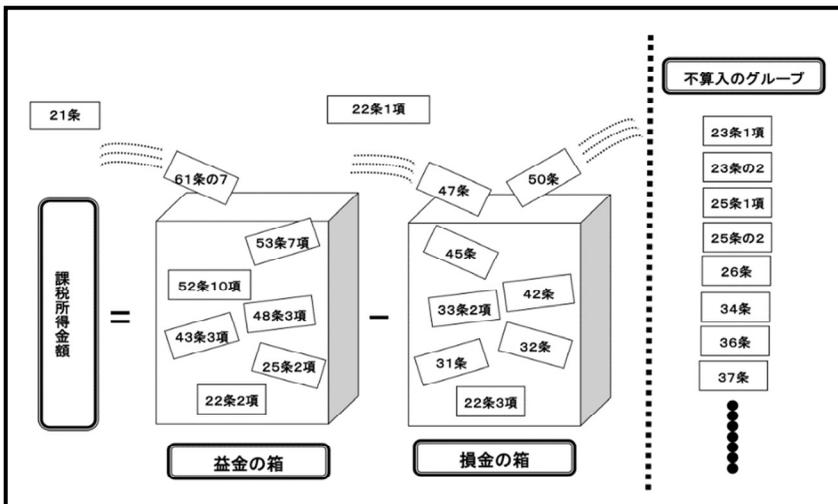
課税要件が所得算定の大枠を形成する内容として、たとえば、納税義務者の相違によって、課税対象となる所得の範囲が異なってくる。また、課税物件である所得には違法な所得も含まれることが判例による解釈で示されてい

る。さらに、課税物件の帰属に関しては、「その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきである」⁽³³²⁾とされている。つまり、法人税法における課税所得の金額の計算の基本的構造は図13のように、所得計算の規定の上部に総則規定が位置していることを意識する必要がある。

2 課税標準の計算

法22条1項で課税所得金額は、益金の額から損金の額を控除した金額と規定され、法22条2項以下及び措置法等において、表現ぶりには条項により多少の相違はあるものの、「益金の額に算入する」、「益金の額に算入しない」、「損金の額に算入する」、「損金の額に算入しない」という表現によって、各条項において益金・損金の額への算入・不算入を規定している。

図14：益金の額・損金の額への算入のイメージ図



渡辺淑夫教授は、「税法にいう益金の額とか損金の額という概念は、ともに税法固有の概念ではあるが、それ自体は単なる容器（うつわ）のようなもの

(332) 金子・前掲注(7) 166頁。

であって具体的な内容があるわけではなく、これに盛り込むべき収益や費用又は損失という内容物に実体的意義がある」⁽³³³⁾と説明されている。この見解をイメージ図で示せば、図14のように、益金の箱に益金算入項目が、損金の箱に損金算入項目が入れられ、不算入項目は箱に入れられないものとして箱の欄外に位置することになる。

3 法人税法の構造に基づいた課税所得算定式

図13及び図14を踏まえ、税法上の課税所得算定式のイメージを図15のように示す。益金・損金不算入の項目は、本来は欄外に位置するものであるが、条文の構造をわかりやすくするために枠を点線にした上で示している。

図15：税法上の課税所得算定式のイメージ図

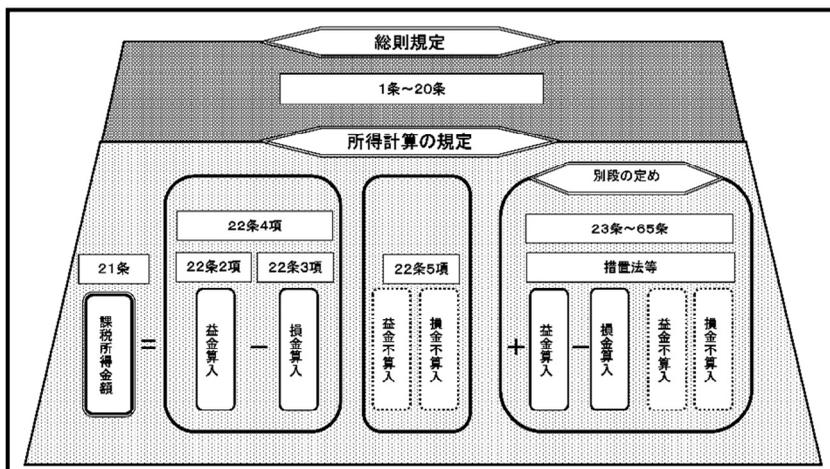


図15を使って、第二章の裁判例について考察してみる。同事案においては、X社はその所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契約を締結し、それに基づく信託受益権を特別目的会社に譲渡する不動産の流動化の取引を行ったが、不動産流動化指針におけるリスク負担割合が5%を超過していた

(333) 渡辺淑夫・前掲注(262) 119頁。

ことから、受益権の譲渡とは認識せずに金融取引として処理することになった。しかしながら、X社は、平成13事業年度において、受益権の譲渡は契約上成立しており、その対価を受領している。さらに、平成19事業年度において、匿名組合契約の終了に係る配当金を受領している。これを図15にあてはめるとすれば、平成13事業年度は、受領した対価290億円が法22条2項により益金の額に算入され、また、その原価の264億円が法22条3項により損金の額に算入される。くわえて、実際に対価を受領しているのに収益を認識しないのであれば、法11条の実質所得者課税の原則、そして法12条1項の信託財産の収益の帰属の規定に反することになり、さらには、リスク負担割合が5%を超過している場合は所得を認識しないでもよいとする別段の定めは存在しないことから、これを金融取引として、税法上、所得を認識しないとはできないことが、この図から十分に説明することができる。同様に、平成19事業年度の配当金も法22条2項により益金の額に算入されることになる。中里教授が「取引の私法上の性格付けを、会計原則で変更することはそもそもできないのである」⁽³³⁴⁾と論じられるように、会計基準によって私法の契約及び税法の規定を変更して課税所得計算をすることは認められないといえる。

本件裁判例の判決においても、

「信託に係る受益権が契約により法的に譲渡され、当該契約に定められた対価を現に収入として得た場合において〔筆者注：収益の認識の検討、法22条2項〕、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合ではなくても〔筆者注：実質所得者の帰属と信託財産の収益の帰属の検討、法11条及び12条1項〕、また、同法において他の法人との関係を考慮することができると定められたときにも当たらないにもかかわらず〔筆者注：別段の定めの有無の検討〕、他の法人との関係をも考慮し、リスク・経済価値アプローチにより、当

(334) 中里実「租税法における新しい事例研究の試み」中里実編＝神田秀樹編『ビジネス・タックス』29-30頁（有斐閣、2005）。

該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったものとし、ない取扱いを定めた同指針は、上記目的を有する同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準〔筆者注：公正処理基準〕に該当するものとはいえないといわざるを得ない⁽³³⁵⁾と判示されており、本件裁判例においては、法 22 条 4 項を根拠規定としたというよりは、法 11 条、12 条 1 項、22 条 2 項の規定に基づいて判示したものであると解するほうが妥当であると考えられる。

4 企業会計利益を起点とした実務上の課税所得算定式

税法上の課税所得算定式は、法人税法が規定する課税所得金額を算定するための算式であるが、1 つ 1 つの取引において、益金算入か損金算入かを判定して会計処理をすることは実際的ではない。通常は、企業会計準拠主義のもと、企業会計の処理を活用し、企業会計利益を起点とした算定式が使われるべきであろう。そこで、税法上の課税所得算定式のイメージ図 1 5 を踏まえ、企業会計利益を起点として計算する実務上の課税所得算定式のイメージを図 1 6 のように示すこととする。

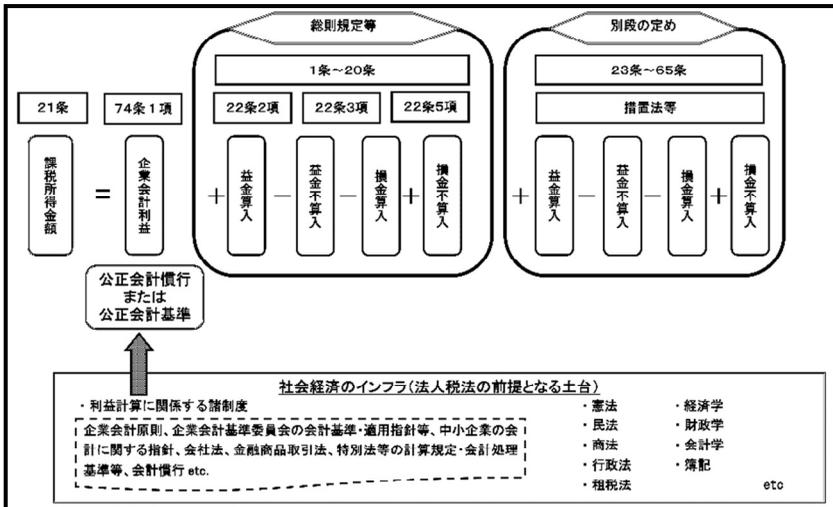
図 1 6 は、「課税所得金額＝企業会計利益±税法上の加算・減算」とする実務上の課税所得算定式は、企業会計上の利益の額に、別段の定めによる調整によって税法上の加算・減算がされるだけでなく、総則規定及び法 22 条（以下、「総則規定等」とする。）によっても税法上の加算・減算がされることを示している。つまり、実務上の課税所得算定式を「課税所得金額＝企業会計利益±総則規定等±別段の定め」と変換することができる。

総則規定等で加算・減算がされるものとして、例えば無償による資産の譲渡を行ったにも関わらず、企業会計利益の算定で収益として処理していない場合、また、償却費以外の費用で債務の確定しないものであるにも関わらず、

(335) 東京高裁・前掲注(77)。

企業会計利益の算定で費用として処理している場合などが該当する。また、第二章の裁判例の信託受益権の譲渡に関しても、総則規定等に反して、企業会計利益の算定で収益として処理していないことから、法11条、12条1項、22条2項の規定に基づいて益金の額に算入されることを意味している。

図16：企業会計利益を起点とした実務上の課税所得算定式のイメージ図



「課税所得金額＝企業会計利益±総則規定等±別段の定め」という算定式は、松沢教授が次のように説明されている内容を取り込んだものになっていると考える。

「公正妥当な会計処理の慣習からすれば、基本的には両者〔筆者注：決算に計上された企業利益と課税所得〕は一致しうるので矛盾することは少ないものとおもわれるが、法七四条一項は企業の決算に計上された利益をもとに法人税を申告することが正確な所得を得られる蓋然性が高いからということで規定しただけであって、必ずしもその確定決算に示された数額が“聖域”となるものではない。また税法上の『別段の定め』として規定されている領域以外は、すべて法人の決算における企業利益

がイコール課税所得金額であるということでもない」⁽³³⁶⁾。

そして、「総則規定等」による加算・減算は、企業利益概念と課税所得概念の相違が少なければ、それほど意識することがなくても問題が生じることはほとんどないであろう。第三章及び四章で確認したように、企業利益概念と課税所得概念の差異の調整を行った先覚者の努力によって、概念の類似性が高まり、企業会計準拠主義のもと実務上の課税所得算定式を別段の定めだけを意識しながら計算できる状況こそがトライアングル体制であった。

しかしながら、IFRSs へのコンバージェンスにみられるように、企業の連結や結合を前提とした会計基準の構築が進められることで、独立企業として単体ベースで計算する課税所得計算との相違が生じる可能性が高まり、また、第三章及び四章で確認したように、企業会計と法人税法上の収益・損費の概念及びその認識等が異なってくる傾向が進むなど、トライアングル体制の乖離が一層拡大することになれば、「総則規定等」によって益金・損金の額に算入・不算入されるものが増加していくことになるであろう。

(336) 松沢・前掲注(42) 169 頁。

第六章 公正処理基準の解釈

第一節 公正処理基準の該当性の判断

金子教授は、何が公正処理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と述べておられる⁽³³⁷⁾。

公正処理基準に係る争訟においては第二章の裁判例を含め、最高裁が平成5年の裁判例⁽³³⁸⁾で判示した「法人税法二二条四項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解される」との解釈を引用するものが多い。第二章の裁判例ではさらに直截的に、公正処理基準に該当するといえるか否かについては法人税法固有の観点から判断されると判示している。

一方、学説等においては、公正処理基準の該当性を法人税法固有の観点に基づいて判断するという考え方については否定的な見解が少なくない。

1 法人税法固有の観点に基づく判断に否定的な所説

渡邊進教授は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、税務計算からの要請を加味しないで考えられたものと理解するのが正当である。もしそうでなければ、税務計算上の要請がすでに加味されている会計処理に対して、税法がさらに別段の定めを設けることとなり、論理上矛盾を生ずることとなるからである」⁽³³⁹⁾と述べられ、法人税法の構造の観点からの否定的な見解を示されている。

成道教授は、『公正処理基準』の解釈はあくまで企業会計の領域でなされ

(337) 金子・前掲注(7) 308頁。

(338) 最高裁・前掲注(48)。

(339) 渡邊進「公正妥当な会計基準」税経通信 26巻5号4頁(1971)。

るもので法人税法の解釈が入る余地はないものといえよう。もし法人税法の考え方が『公正処理基準』と整合しないところについては『別段の定め』でもって対処すべきといえるからである⁽³⁴⁰⁾と述べられ、税法固有の観点は別段の定めで対処すべきことを、否定的な見解の根拠としてあげられている。

光田氏は、「この公正処理基準というのは、当然のことを規定したものであって、法人税の課税標準を所得に求めた以上、その課税所得を算定するためには企業会計における利益計算の枠組みを用いるほかはないと考えられる。これは、担税力を企業の利益に求めたことの当然の帰結ともいえよう。そして、この公正処理基準が適正あるいは適切なものであるかどうかは、企業会計の領域の問題であって、税法が主導すべき問題ではないと筆者は考えている⁽³⁴¹⁾と述べられ、所得計算が企業会計に依拠せざるをえないことを根拠としてあげられている。

谷口教授は、「公正処理基準にいう『公正妥当』は、専ら企業会計の観点からみた『公正妥当』（すなわち期間損益計算の適正さ）を意味する、と解すべきである⁽³⁴²⁾とした上で、租税法律主義の観点から、次のように述べておられる。

「公正処理基準にいう『公正妥当』について、法人税法独自の観点からみた『公正妥当』の意味を含めて解釈する見解も、みられる……。しかし、これは、法人税法の各規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、『課税の公平』という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的制限（目的論的な限定解釈……）であり、しかも公正処理基準の『第三者性』……を損なうものであるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない⁽³⁴³⁾。

(340) 成道・前掲注(46) 6頁。

(341) 光田周史「第2章 会計制度の変遷」三木義一編＝山下眞弘編『税法と会社法の連携 [増補改訂版]』39頁（税務経理協会, 2004）。

(342) 谷口・前掲注(38) 393頁。

(343) 谷口・前掲注(38) 394頁。

2 法人税法固有の観点に基づく判断を必ずしも否定しない所説

公正処理基準の該当性の判断に、法人税法固有の観点を含める見解、もしくは、積極的ではないにしても、完全に否定するものではないとする見解も少なからず示されている。

増井教授は、「会計基準は時代とともに変化するものであり、必ずしも常に公正妥当であるとは限らない。『一般に公正妥当と認められる』か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある」⁽³⁴⁴⁾と述べられ、法人税法の解釈としての判断が存在することを主張されている。

増田教授は、税法の裁判規範性の観点から次のように論じられている。

「税法が裁判規範であるところからすれば、社会通念に照らして公正妥当な処理の基準か否かが問われることは当然である。企業会計原則は会計処理の基準たりうるものと指導原理とが混在しており、決して網羅的とはいえない。さらに、法人税法の目的が適正かつ公平な課税の実現を目的として立法されているところからすれば、裁判規範としての批判に耐える、公正妥当な基準が求められているのである。

法人が行った益金及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、結局のところ、その会計処理の基準によって担税力が適正に測定されているといえるか否か、課税の公平の要請を実現できるか否かによって評価されるべきものである」⁽³⁴⁵⁾。

渡辺淑夫教授は、「損益の計算基準たる公正妥当な会計処理の基準にしても、税法解釈上妥当なものとして受入れられるものでなければならない」⁽³⁴⁶⁾との見解を示されている。

酒井教授は、「公正処理基準は一般に認められるものであることを必要とするから、租税法の立場からみても公正妥当なものでなければならないと考え

(344) 増井・前掲注(19) 204 頁

(345) 増田・前掲注(96) 142 頁。

(346) 渡辺淑夫・前掲注(262) 135 頁。

られる」⁽³⁴⁷⁾として、公正処理基準の一般性の中に租税法の観点も含まれるとの観点から論じられている。

菅原教授は、『通達』の個別的指示が一般に公正妥当性があるものとして認められれば、『公正処理基準』になる可能性がある⁽³⁴⁸⁾と論じており、通達は法令解釈を示すものである以上は税法の観点が入るのは避けられないことから、法人税法固有の観点を認める見解であると思われる。

山本氏は、「法人税法第 22 条第 4 項という実定法に規定された以上は租税法との関係を見捨てず、『一般に公正妥当か否か』は課税庁、国税不服審判所、裁判所とともに、実際に取引を行った納税者が参加し、意見を交換しながら判断すべきものといえよう」⁽³⁴⁹⁾と述べておられる。

井上教授は、基本的には税法固有の観点からの判断を否定しつつも、税法の固有原理からの修正の可能性について、次のように論じておられる。

「税法には、その目的に応ずる固有の原理（実質主義、租税回避防止、技術的明確性、行政簡便性など）が顕在的あるいは潜在的な法理として存在する。それらは、課税所得計算における『公正会計基準』⁽³⁵⁰⁾の適用についても、部分的な修正または否定の原理として作用することがある。しかし、それらは『公正会計基準』の適用の修正、否定であって、『公正会計基準』そのものの意味の変更ではないのである。すなわち、実定法の解釈上『公正会計基準』に委ねられていると解すべき事項については、もっぱら『公正会計基準』に従ってのみ計算されるべきであるとともに、『公正会計基準』の意味の理解そのものに税法の論理を介入させるべきものではないのである。『公正会計基準』に従うことによって課税目的上不合理な結果を招来することがあるとするならば、税法の

(347) 酒井克彦「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの（上）——法人税法における『課税標準』の計算構造」月刊税務事例 45 巻 4 号 68 頁（2013）。

(348) 菅原・前掲注(45) 16 頁。

(349) 山本守之『体系法人税法（平成 24 年度版）』210 頁（税務経理協会, 2012）。

(350) 井上教授は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を「公正会計基準」と呼ばれている。

個別規定の整備によって対処が図られるべきものである。しかし、その場合でも、所得計算構造が企業会計に依存せざるを得ないという基本的条件から、個別規定による『公正会計基準』の適用の修正、否定には自ずからなる限界が生じよう。それが法と会計との妥協の限界なのである」⁽³⁵¹⁾。

武田昌輔教授は「公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものではなくて、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補完するものとみるべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないところの公正処理基準である」⁽³⁵²⁾と述べられ、法人税法固有の観点に基づく判断に否定的な見解を有していると説明されることが多い。しかしながら、「税法における空白部分」を判断するためには、法人税法固有の観点による検討が必要となってくるのであり、同教授はまた、

「もちろん、税法では『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』と規定しているところであるので、企業会計原則や商法の規定が直ちにそのままこれに該当するかどうかは問題である。したがって、税法の建前からみてそれが一般に公正妥当と認められるものであるかどうかを検討されることになる。しかも、単なる会計慣習というだけでは、直ちに公正妥当と認められるものであるとはいえないから、その点についても検討が加えられることになる」⁽³⁵³⁾

と述べられ、税法の建前からみて検討するとされているところからも、税の観点からの考慮を完全に認めないとは考えておられないのではないかと思われる。

(351) 井上・前掲注(62) 57-58 頁。

(352) 武田昌輔・前掲注(43) 172 頁。

(353) 武田昌輔・前掲注(33) 88 頁。

3 確認的規定の観点からの考察

公正処理基準の該当性の判断において、法人税法固有の観点を除かなければいけないと強調する意義は、公正処理基準が導入された当時は必要であったと考える。立案担当者は当該条項創設時の背景を次のように示している。

「法人の各事業年度の所得の金額は、企業が健全な会計慣行に基づいて算出したいわゆる企業利益を基礎にし、これに税務上の要請に基づく所要の調整を加えて算出することとされています。

ところが、近年、このような事情を顧みない傾向が認められました」⁽³⁵⁴⁾。

「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」⁽³⁵⁵⁾。

このような当該条項創設時の状況においては、その状況を改善させる目的において、税法固有の観点を除くということを強調する意義・必要性が十分に存在したと思われる。しかしながら、当該条項創設から半世紀近くが経過し、条項の精神・目的が納税者及び課税当局の間に十分に浸透したことを踏まえれば、法人税法固有の観点を除かなければいけないと強調する意義は既に達成された状況ではないかと思われる。つまり、今日にいたっては、公正処理基準の該当性の判断において、法人税法固有の観点を含めるのか否かについては、当該条項の性質に基づき、本来とられるべき解釈をとることが必

(354) 藤掛・前掲注(20) 76 頁。

(355) 西原・前掲注(20) 75 頁。

要であると考える。

そして、当該条項の確認的規定としての性質を踏まえた場合、条理、租税法・課税の原則または法人税法の各個別の条文によって、公正処理基準の判断に法人税法固有の観点を除くとする既存の法律関係が生じていることを確認できない以上、創設的規定のように、税法固有の観点を除くと強調することはできないと考える。

結局のところ、当該条項は企業会計準拠主義を示すための確認的規定であり、過度に会計基準に従うべきことを厳格に要請するものでもなく、また、税法固有の観点の名のもとに、企業会計準拠をゆがめることを許す規定でもない解釈することが重要となってくるのではないか。

筆者は、武田昌輔教授が述べられたように、当該条項は税法における空白部分を補完するものであり、そこで使用される基準として、企業会計原則、商法の規定、単なる会計慣習というだけでは直ちにそのままこれに該当するかどうかは問題であることから、税法の建前からみてそれが一般に公正妥当と認められるものであるかどうかを検討されることになる⁽³⁵⁶⁾⁽³⁵⁷⁾と、整理することがもっとも妥当な解釈であると考え。つまり、税法固有の観点で何か新たな基準をあたかも加えるような判断を行うというのではなく、単に、公正処理基準には法人税法の空白でない部分に関わる基準は該当しないとすることが、公正処理基準の該当性の判断としてもっとも条項の意義をあらわした考え方であると思われる。

第二節 法人税法の空白でない部分

1 「法人税法の空白でない部分」の考え方

当該条項が法人税法の空白の部分の補完とした場合、法人税法の空白でない部分とは、どの部分であるのかの問題となってくる。法人税法の空白

(356) 武田昌輔・前掲注(43) 172 頁。

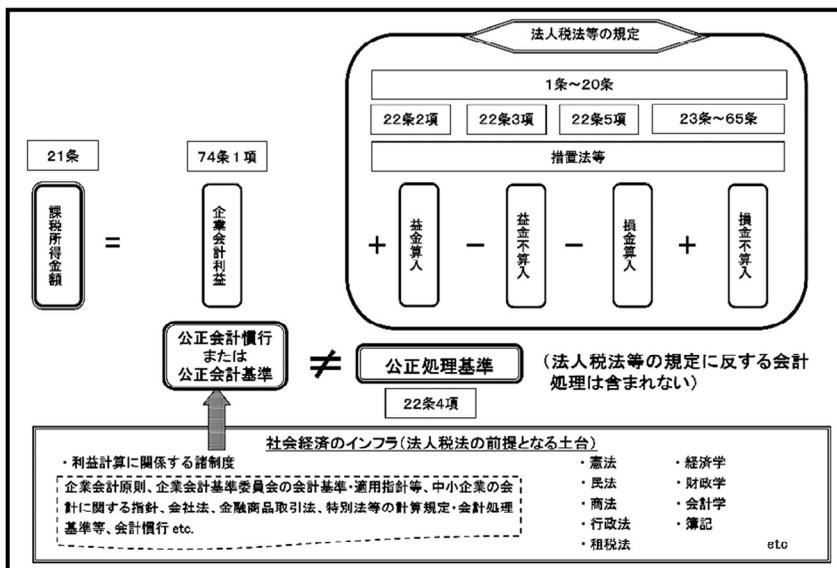
(357) 武田昌輔・前掲注(33) 88 頁。

でない部分は、別段の定めだけが該当するのではない。法人税法及び措置法等における、法人税の所得算定に関する規定すべてが該当すると解するのが妥当であるとする。

前章で示した、実務上の課税所得算定式を変換した「課税所得金額＝企業会計利益±総則規定等±別段の定め」も、同様のことをあらわしている。企業会計利益から調整される金額は、別段の定めだけでなく、総則規定等を含めた、法人税法の所得算定に関する規定すべてがかかわってくるのである。

ここで、図16の「総則規定等」と「別段の定め」をまとめて、「法人税法等の規定」とすることにより、図17のような構造を示すことができる。

図17：法人税法の空白の部分の補完する公正処理基準の役割



そして、当該条項が法人税法の空白の部分の補完するものであり、法人税法の空白でない部分には、法人税の所得算定に関する規定すべてが該当すると解すれば、その帰結として、公正処理基準には、法人税法等の規定に反する会計処理は含まれないということがいえる。この点こそが、公正会計慣

行及び公正会計基準と公正処理基準との相違であるといえる。

また、法人税法の空白でない部分が法人税法等の各規定である以上、各規定の明文だけでなく、裁判例で示された解釈も、法人税法の空白でない部分を明確にするための助けになるであろう。

学説の中には、裁判例で示された「法人税法の企図する公平な所得計算」や「法人税法固有の観点」との概念が抽象的で不明確であるとの理由により、それら観点に基づく公正処理基準の該当性の判断について否定的な見解がみられる。しかしながら、これまでの公正処理基準に関する裁判例において、これら概念が必ずしも抽象的な表現として示されたのではなく、法人税法の具体的規定に基づいて示されたものが少なくない。次項では、裁判例で示された解釈から、法人税法の空白でない部分を確定するために参照できる具体例を確認することとしたい。

2 「法人税法の空白でない部分」の具体例

(1) 事案A：外国子会社の費用の帰属⁽³⁵⁸⁾

イ 判示内容

外国子会社A社は、原告が本件船舶を外国船籍の船舶とするためにキプロスに設立した法人である。その目的は、A社がキプロスにおいて法人となり、かつ、本件船舶の船主となり、本件船舶のキプロス船籍を維持することである。総合すると、A社は法人としての実体を有すると認めるのが相当であり、A社は、客観的にも主観的にも法人としての実体を有しているものというべきである。

公正処理基準違反の有無の論点の場合にあっても、まず所得の帰属者を法的に確定し、その確定された帰属者それぞれについて、同基準違反の有無が判断されるべきである。原告の主張は、原告がA社を実質的・経済的に支配していることを正面に打ち出したものであろうが、所得の

(358) 横浜地裁平成13年10月10日判決（税資251号順号8999）。

法的帰属者の判定の問題を省略して、所得の経済的帰属者である原告について、かつ、一面的にのみ収益と費用の対応を考えようとするものであり、採用することはできない。

ロ 参考となる観点

納税義務者(法4条)として申告すべき所得の範囲が決まり、そして、公正処理基準違反の有無の論点の場合にあっても、まず所得の帰属者を法的に確定し(法11条)、確定された帰属者それぞれについて、同基準違反の有無が判断されることになる。

(2) 事案B：無償による資産譲渡の収益に係る認識⁽³⁵⁹⁾

イ 判示内容

移転の対象となった経済的利益は、いわば被上告会社所有の増資会社株式について生じる新株プレミアムから構成されるものとみられ、その利益の移転は、同社所有の増資会社株式の値上り部分の価値の社外流出を意味するものといえることができる。未計上の資産の社外流出は、その流出の限度において隠れていた資産価値を表現することであるから、右社外流出にあたって、これに適正な価額を付して同社の資産に計上し、流出すべき資産価値の存在とその価額とを確定することは、同社の資産の増減を明確に把握するため当然必要な措置であり、このような隠れていた資産価値の計上は、当該事業年度において資産を増加し、その増加資産額に相当する益金を顕現するものといわなければならない。そしてこのことは、社外流出の資産に対し代金の受入れその他資産の増加をきたすべき反対給付を伴うと否とにかかわらない。本件において被上告会社はその重役等に移転した利益に同社の未計上の資産価値が含まれると認められるかぎり、当該事業年度においてそれに相当する益金の発生を肯定せざるをえない。

ロ 参考となる観点

(359) 最高裁(二小)昭和41年6月24日判決(民集20巻5号1146頁、税資44号801頁)。

無償による資産譲渡の収益（法 22 条 2 項）は、反対給付の如何にかかわらず、益金に算入される。

(3) 事案C：無償による役務の提供に係る収益の認識⁽³⁶⁰⁾

イ 判示内容

当該事業年度の益金に算入すべきものとして、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」を挙げている（法 22 条 2 項）が、それは、私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の型態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によって生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨と解される。そして、資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法 22 条 2 項はこれを収益発生事由として規定したものと考えられる。

ロ 参考となる観点

無償による役務の提供に係る収益（法 22 条 2 項）は、益金に算入される。

(4) 事案D：輸取出引に係る収益の計上時期⁽³⁶¹⁾

イ 判示内容

法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権

(360) 大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決（高民 31 卷 1 号 63 頁、税資 97 号 1160 頁）。

(361) 最高裁・前掲注(48)。

利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。

上告人が採用している為替取組日基準は、商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。

ロ 参考となる観点

権利の確定した収益は認識すべきであり（法 22 条 2 項）、人為的に操作する余地を生じさせる会計処理の基準は認められない。

(5) 事案E：自己の管理支配下にある長期中断払込掛金に係る益金の計上時期⁽³⁶²⁾

イ 判示内容

法的には、長期中断払込掛金に対する中断会員の返還請求権は中断後 5 年が経過したからといって直ちにその時点で消滅するものではないから、この時点で上記長期中断払込掛金が収入として確定したとはい

(362) 大阪高裁平成 16 年 5 月 11 日判決（税資 254 号順号 9645）。

い難い。しかし、権利確定主義が妥当とされるのは、課税に当たって常に現実収入の時まで課税することができないとしたのでは納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いことから、徴税政策上の技術的見地から収入の原因となる時期を捉えて課税することとしたと考えられ、よって、本件の場合において、法的には長期中断払込掛金に対する中断会員の返還請求権が消滅せず存続しているとしても、控訴人がこれを自己の管理支配下におき、所得の実現があったとみることができる状態が生じたときは、その時期の属する年度の益金の額に計上すべきものと解するのが相当である。

払込み中断後 5 年を経過し控訴人の管理支配下にあり、控訴人が自由に管理することができる長期中断払込掛金であっても、半永久的に負債科目である「預り金」として処理することが可能となる方式である。

このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という見地からも到底是認し難いもので、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえない。

ロ 参考となる観点

自己の管理支配下におき、所得の実現があったとみることができる状態が生じたときは、益金の額に計上され（法 22 条 2 項、権利確定主義（管理支配基準）、半永久的に負債科目で処理することが可能な会計処理は認められない。

(6) 事案 F：低額譲渡における益金の額への算入金額⁽³⁶³⁾

イ 判示内容

譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法 22 条 2 項にいう有償による資産の譲渡に当たるとはいうまでもないが、この場合にも、当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に収受した対

(363) 最高裁（三小）平成 7 年 12 月 19 日判決（民集 49 卷 10 号 3121 頁、税資 214 号 870 頁）。

価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。このように解することは、法 37 条 7 項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄付金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。

ロ 参考となる観点

低額譲渡は有償による資産の譲渡に当たり（法 22 条 2 項）、無償譲渡の取扱いとの公平性の観点からも、譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値（時価）との差額を含め益金に算入される。

（7）事案 G：条文上明示された取扱いがない場合の会計処理⁽³⁶⁴⁾

イ 判示内容

事業用定期借地権の設定に際して支出した仲介手数料が当該事業用定期借地権の取得価額を構成するか、そうではなく支出した事業年度の損金に算入されるべきかについては、具体的な明文の規定を定めていないので、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準や上記個別規定に現れた法の政策的・技術的配慮をしんしゃくして解釈すべきである。

施行令 54 条 1 項 1 号は、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法を定めた法人税法 31 条 6 項の委任を受けて、減価償却資産の取得価額の範囲を当該資産の購入代価及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額とすると定めているが、これも、有形固定資産のうち減価償却資産の取得原価の取扱いに関する企業会計原則を明文で規定したものと解することができる。他方、施行令は、事業用

(364) 東京高裁平成 24 年 12 月 12 日判決（税資 262 号順号 12115）。

定期借地権のような非減価償却資産の取得価額の範囲については特に規定していないが、企業会計原則にいう無形固定資産についても、取得原価についてはまず当該資産の取得のために支出した金額を考慮するものとされており、有形固定資産の取得価額に関する企業会計原則と同様の考え方を採っていることや、減価償却資産と非減価償却資産はその残存価額の点等で違いは出てくるものの、このことから取得価額の範囲について違いを生じさせることにもならず、別異に解すべき理由も特に見当たらないことからすれば、非減価償却資産である事業用定期借地権についても施行令 54 条 1 項 1 号を類推適用するのが相当である。

これが、施行令の不当な拡大解釈であって租税法律主義に反するものであるとはいえない。

ロ 参考となる観点

所得計算において、条文上明示された取扱いがない場合（非減価償却資産の取得価額の範囲）についても、個別規定に現れた法の政策的・技術的配慮をしんしゃくして解釈すべきであり、他の類推できる条文がある場合（減価償却資産の会計処理（法 31 条、令 54 条））は、別異に解すべき理由がない限り類推適用することが相当である。

(8) 事案H：操作可能で社会通念を超えるような費用の損金算入額⁽³⁶⁵⁾

イ 判示内容

法人税の課税の局面で、保証料をその多寡に関わらず総て損金に算入することを認める場合には、保証料の額の操作により会社が自由に利益を減少させることが可能となるうえ、法人税法上損金算入に制限のある役員に対する報酬を保証料の名目により支払い、右制限を事実上無意味にする結果を容易に実現できることになるから、公正処理基準の観点から、損金に算入できる保証料額は、諸般の事情に照らし社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られると解することが相当である。

(365) 宮崎地裁平成 12 年 11 月 27 日判決（税資 249 号 731 頁）。

ロ 参考となる観点

操作可能で社会通念を超えるような費用は、そのような費用の損金算入額を制限している条項（役員給与の損金算入制限（法 34 条））と同様に、損金の額に算入（法 22 条 3 項）されるのは、社会通念の許容する合理的な範囲内の金額に限られる。

(9) 事案 I：遅延損害金の損金算入⁽³⁶⁶⁾

イ 判示内容

法 22 条 3 項 2 号にいう「債務の確定」とは、法人税法が、別途に引当金の規定を設け、限定された種類の引当金のみを損金に算入することを認めていることに照らすと、引当金の対象となる債務よりも、より確実に債務の存在及び金額が確定していることを意味していると解される。

法人税法は、同法が特に認めた引当金についてのみ、損金に算入することを認めていることからすると、破産会社の会計処理上は、本件損害金相当額、あるいはその評価額を、引当金として破産会社の損金に算入することが相当であるとしても、法人税法の適用上は、そのような損金への算入はできないというしかないところである。

このことからすると、将来において確定する未確定の債務として、企業会計上は引当金を計上することが相当と考えられるものについて、法人税法上は、引当金としての損金への算入が認められないからといって、これを確定した債務として、法人税法上の費用として損金に算入することを認めることは、法人税法が引当金の損金算入を制限した趣旨を潜脱することになるから、そのような解釈を採ることはできない。

ロ 参考となる観点

企業会計処理上は引当金の処理が正当であっても、法人税法は同法が定めた引当金のみ（法 52 条等）損金算入を認め、また、費用として認められるためには、税法上の引当金の対象となる債務よりも、債務の存

(366) 大阪高裁平成 19 年 1 月 18 日判決（税資 257 号順号 10612）。

在と確定がより必要（法 22 条 3 項 2 号、債務確定基準）となる。

3 小括

公正処理基準には法人税法の空白でない部分に関わる基準は該当しない。これまでの争訟においても、法人税法の空白でない部分として、納税義務者、実質所得者課税、収益の認識基準である権利確定主義、費用の認識基準である債務確定基準といった、総則規定等に関係する取扱いを争点としたものが多いことが確認でき、今後も、トライアングル体制の乖離が一層拡大することになれば、この部分にかかる争点が増加していくことが想定される。

第七章 収益の認識基準

1 新たな収益の認識基準

ASBJ が公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(改訂版)において、収益の定義として「収益とは、純利益または少額株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である」⁽³⁶⁷⁾として、収益の認識基準を実現主義から「投資のリスクからの解放」という基準に変更したことを明確にしている。わが国の概念フレームワークは未だ討議資料という位置づけであることから、これがどこまでの拘束力を有するののかについては議論があると思われるが、少なくとも、「投資のリスクからの解放」という認識基準に関しては、現在の会計基準の基本となる考え方として広く認識されてきている。

一方、法人税法は収益認識の基準として、権利確定主義(管理支配基準を含む)をとっていると解されており、第二章の裁判例で判示されたように、リスク・経済価値アプローチは公正処理基準とはいえないとされた。しかしながら、金融資産の消滅の認識に関しては、法人税法においても財務構成要素アプローチと同様の取扱いが認められているといわれるように、リスクの観点を取り入れた認識基準が、法人税法において全く受け入れられないことはないと思われる。「利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するもの」でなく、「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべき」⁽³⁶⁸⁾であるといえる。

現状では、「投資のリスクからの解放」という認識基準は未だ明確でない部分も多く、権利確定主義と比べどのような相違があり、法人税法においてど

(367) ASBJ・前掲注(89) 17 頁。

(368) 最高裁・前掲注(48)。

ここまで許容できるものであるのかについては、今後、その認識基準を取り入れた会計基準が、具体的にどのように設定され、それに従った実際の事例が積み重ねられることにより判断されていくものであり、現時点では、検討できるだけの段階には至っていないといわざるをえない。

本章においては、今後の検討への準備として、抽象的ではあるが、リスクの観点を取り入れた認識基準を概括的に観念し、法人税法においてどのように位置づけられるべきかについて考察してみることとする。

2 認識基準の相違の背景

新たな認識基準が発生し、制度会計間において認識基準の相違が生じてくる背景として、各制度会計の目的の相違、そして、情報を提供される者が、どのような利益情報を志向しているかの相違が関係していると思われる。

水野忠恒教授は、各制度会計の目的の相違から、法人税法においては、不確実なルールは適正とはされないとして、次のように述べておられる。

「制度会計である商法、会社法ないし金融商品取引法では、会社債権者、株主、さらには一般投資家の保護を念頭においている。これに対して法人税法の目的は、歳入の公平な徴収、つまり負担の公平な配分であると同時に、国庫の歳入を保障することにある。いわば、企業会計においては合理的な予測や蓋然性で足りるが、法人税法においては、不確実なルールは適正とはされない。会計においては、健全性のため保守主義が妥当するが、法人税法では、保守主義ゆえに歳入を見合わせることは考えられない。また、会計ルールに認められる裁量は、租税行政においては許されないものである」⁽³⁶⁹⁾。

島田氏は、投資者目的と課税目的の、求められる利益の相違を次のように述べておられる。

「投資家・債権者の意思決定には、企業が過去に相当な利益を計上して

(369) 水野忠恒・前掲注(72) 364-365 頁。

いるとか、損失であったということだけでは十分な情報提供ではないのです。投資家・債権者は、その会社が将来どうなるのかということに関心があります。投資家等の要求する将来志向型の会計基準と課税目的の過去志向型の会計基準の乖離が生じてきているといえます」⁽³⁷⁰⁾。

このように、投資家が過去だけでなく、将来の利益情報を志向すれば、それを計算するために、見積りの要素が増えてくるのは当然であろう。一方、課税の対象となるのはあくまでも過去の利益であり、将来の利益に課税することを認めることはできない。

税制調査会の法人課税小委員会では、見積りの処理が増加してくることに對して、次のように報告している。

「近年の国際的な会計基準の動向をみると、費用収益対応の考え方に立って企業の財政状態や経営成績を測定・開示する方法から決算期末の資産・負債の金額を確定することによってこれらを測定・開示する方法に比重が移ってきている。今後、我が国企業会計においても、こうした会計処理方法が採り入れられていく可能性がある。この方法によれば、従来以上に資産・負債を確定するために見積りの要素が増え、また、長期の潜在的な債務についてもできる限り財務諸表に計上することが求められることになると考えられる。しかし、こうした情報開示のための企業会計上の要請と、公平性、明確性という課税上の要請には違いがあるので、税制が企業会計上の処理に合わせることには限界があると考えられる」⁽³⁷¹⁾。

3 検討すべき論点

(1) 所得の課税適状性

将来の利益情報は、はたして課税所得の計算にどこまでとり入れること

(370) 島田眞一「会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係」日本租税研究協会『企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』67頁（2010）。

(371) 税制調査会「法人課税小委員会報告」(1996) 40頁。

ができるのであろうか。

この問題を考える上で、渡辺伸平氏の次の見解は、トライアングル体制がようやく構築された時期に示されたものであるが、現在においても非常に参考になる見解である。

「企業会計は企業利益の測定を目的とするものであるのに対し、税務会計は課税所得の算定を目的とするものである。両者の、もっとも本質的な差異はこの点にある。企業における企業利益の存在は、当期における企業の経営的成果を示し、その分配（配当）可能利益を画定するものであるといえるが、必ずしもある特定の支出を必須的に義務づけるものではない。ところが課税所得の存在は、そのことにより、当然に一定額の租税（金銭）債務の発生すべきことを意味し、かつ、所定期間内に現実に納付（支出）すべき関係を醸成する。この差異は重要である。課税所得（Taxable income）といえるためには、当然、納税者の租税支払能力を前提とし、かつ、課税適状にあるものでなければならないものといえよう。このことは明文の規定がなくとも、所得課税（income Tax）である限り当然の論理で、このことから、一般には、税法における所得概念は企業における利益概念よりも、より支払可能（Payable）なもの、現金への密着性の強いものといえよう。このことは、特に税法における収益概念、損益の発生時期、引当金の設定等の理解において重要な意味をもってくる」⁽³⁷²⁾。

武田隆二教授もまた、「税法では、課税公平の建前からみて、租税負担能力ある所得すなわち『給付能力ある所得』が利益概念の中心的位置を占める。租税負担能力あるものはすべて経済的処分力を伴うものであるということが条件となる」⁽³⁷³⁾と述べられ、経済的処分力を強調されておられる。

たとえ将来的な利益獲得が見込まれる状況であっても、課税所得は納税

(372) 渡辺伸平「第三章 課税要件各論」金子宏編ほか『租税法講座——第2巻 租税実体法』151頁（帝国地方行政学会，1973）。

(373) 武田隆二・前掲注(166) 23頁。

者が支払能力を有しない段階では認識すべきではなく、また、将来の利益情報が、納税義務が課される時点における納税者の租税支払能力と切り離されて計算されるものであれば、それを課税所得の計算にとり入れることは難しいであろう。

(2) 恣意的な課税繰延

見積りや予測の要素が所得計算に入ってくることで、恣意的な会計処理による、課税繰延の問題を生じさせる可能性が高まることになる。

武田昌輔教授は、税法における厳格な計算について、次のように述べておられる。

「税法においては、基本的には、厳格に期間損益の帰属を取り扱うのである。……法人税においても差別税率となっていること、さらに更正の期間に制限が設けられていることなどのために、収益及び費用・損失がどの年又は事業年度に帰属しているものであるかは、きわめて重要な問題となるのである。つまり、所得の期間帰属についてはこのような理由から一般の企業会計の処理よりも厳格に取り扱うこととされている」⁽³⁷⁴⁾。

近年は、超低金利が長期間続いていることもあり、租税回避の問題として、永久に課税繰延されるものが特に注視され、いずれかの時期に課税されることになる繰延に対しては、従前ほど厳しい見解がみられなくなってきた。また、期間損益対応をそれほど厳密に問題視する必要はないのではないかとの声すら聞かれるようになってきている。しかしながら、金利の今後の動向は不明であり、現在は超低金利だから問題がないという話にはならない。

課税繰延は、「一定の条件の下で、収益を非課税にする効果をもつ。時間の経過に応じて産み出される収益を、課税の対象から除外することと同じことになるのである」⁽³⁷⁵⁾と説明されるように、課税の最も重要な原則で

(374) 武田昌輔・前掲注(33) 90頁。

(375) 増井・前掲注(19) 106頁。

ある公平性の観点から、非課税にする効果を有する恣意的な会計処理は許されるべきではないといわねばならない。

4 課税所得計算におけるリスクへの対応

課税所得計算においても、事業リスクに対して考慮していないわけではなく、次のような対応がとられている。

(1) 損失の控除

当期業績主義で、一時的な損益は成果計算には含まれなかったように、損失のすべてが所得計算において控除されることは必ずしも必然・自明であるとはいえない。岡村教授は、損失を所得計算で認めることの理由として、次のようにリスクの存在をあげて説明されておられる。

「課税の観点からは、そもそも損失が控除できるのは、なぜかが問われることになる。損失控除の根拠として一般にいわれるのは、所得獲得活動には程度に差異はあっても損失発生の可能性（リスク、危険）が必ず存在し、それはある確率で現実化するのだから、損失は所得獲得活動に必然的なコストであるという理由付けである。そして、もし損失控除を認めなければ、課税は事業や投資における危険負担についての意思決定に中立ではなくなる、つまり、ハイ・リスクの事業や投資を不利益に扱い、萎縮させることになると主張される。

ただし、この理由付けから注意すべき点として、第1に事業や投資に関係のない損失は控除すべきではないこと、第2に危険負担のない損失は控除すべきではないことが指摘できる。第1点に関して、最初から課税前利益の獲得される可能性がない取引（課税上の損失の作出だけを目的とする取引）は事業または投資とはいえないから、損失控除は許されるべきではない。第2点に関して、租税特別措置等の特別な控除が原因となる損失は、計算上のものであって現実に何か失われているわけではないから、それに基づく計算上の損失は、控除を認めるべきではな

い」⁽³⁷⁶⁾。

このように、損失を控除することの可否につき、課税所得計算の観点に基づいて判断しているとすれば、リスクのある正当な事業活動に対して損失を認めることは、課税所得計算におけるリスクへの対応といえると思われる。

(2) 引当金等

資産負債アプローチを貫徹していけば、資産・負債性のないものは貸借対照表能力を有せず、加えて、法人税法においては債務確定主義を厳格にとっていることを踏まえれば、繰延資産や引当金といった損益法的概念に基づく会計処理は、本来認められないことになる。

純資産増加概念の所得算定方式を採用する法人税法が、別段の定めで一定の引当金等を認めているのは、やはり、課税所得計算におけるリスクへの対応といえると思われる。

しかしながら、近年の引当金等を極力認めなくなっている動向からは、この対応は有効とはいえなくなっているであろう。

(3) 欠損金の繰越し

課税所得計算において、事業年度において生じた欠損金額を翌期以降の計算に繰越しを認めていることも、課税所得計算におけるリスクへの対応といえると思われる。「わが国では、欠損金の繰戻し還付が中小法人等以外の法人に対して不適用とされ、また、他の先進諸国における（事業上の）欠損金の繰越期間と比べ、繰越控除制度の繰越期間が依然として短いという現状を前提とした場合には、企業会計との調整を図り、将来の事業リスクを適切に現在の所得計算に反映させ、経営環境の不確実性に対応した税制とすることが望ましい」⁽³⁷⁷⁾との見解が示されているが、歴史的に繰越し可能な期間が拡大されており、現在は9年間に拡大されるなど、課税所

(376) 岡村・前掲注(28) 51 頁。

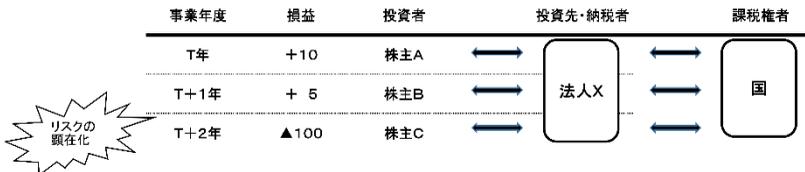
(377) 日本租税研究協会「企業会計基準のコンバージェンスと法人税の対応」『企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』16 頁（2010）。

得計算における、リスクへの着実な対応がとられているといえよう。

5 法人税法の収益認識基準

投資者向けの財務報告で、リスクの観点を取り入れた認識基準がとられることは、合理性と妥当性が十分に存在すると思われる。投資者はポートフォリオを組んでリスクを可能な限り分散させることに努めるであろうが、それだけではリスク管理が十分とはいえない場合もある。特に各取引を個別にみたときは、リスクが顕在化したときに、最も大きな損失を被ることになる。

例えば、下記のように、株主が毎年変わっている状況を考えた場合、実現主義を認識基準にしていた場合、そのリスクが顕在化した際（図ではT+2年）の株主Cの損失がもっとも大きく生じることになる。この観点からすれば、リスクの観点を取り入れた認識基準をとり、損失を、リスクに応じて各年度に適切に分散させることは、投資者への情報提供の観点からは十分に肯定されるであろう。



一方、租税の債権債務関係は、納税者と国の1対1の関係であり、納税者の損失の影響を受ける者が、時期によって変わることはない。その観点からは、国にはリスク分散の観点の必要性は存在しない。むしろ、リスク分散に伴う恣意的な課税繰延を受け入れることはできない。また、納税者に損失が生じた際には、課税所得計算において損失として控除し、控除不足の額は翌期以降に繰越して対応することで、納税者に対する課税所得計算におけるリスクへの対応を図っている。

武田隆二教授は、税務会計の利害関係者は国だけであるとして、

「制度会計といっても、証取法や商法の会計では多数の利害関係者（株

主や債権者) に対する企業内容の開示を目的としたり、あるいは、受託責任の履行結果についての信任を問うことを目的とした外部報告会計としての特質をもつものに対し、税法の会計は外部報告会計の範疇に含まれるものの、利害関係者はただ1人『国』であるという点から特異性が生ずるものであり、しかも国庫収入の調達と所得の再配分という租税の目的に支えられた会計であるということも、税務会計が他の2つの制度会計とかなり違った特質を帯びる結果となる」⁽³⁷⁸⁾

と述べられ、他の制度会計とは異なった特質を強調されておられる。

法人税法においては、リスクのような不確定要因を認識基準として過度に取り入れることは、リスクの判断次第で実質所得者への課税が行われない問題や、また、見積りや予測の要素が所得計算に大きく混入されることにより、法人税法 22 条に反する問題が生じてくることなど、税法上の課税所得計算において総則規定等に反する可能性が高くなるといえよう。さらに、リスクの観点を取り入れた認識基準が、よほど明確なものにならない限りは、実現主義と同様に、法的分析の道具としては役立ちえず、法的な基準の必要性の観点からは、法人税法の収益認識基準は、権利確定主義（管理支配基準を含む）が引き続き基本として位置づけられるものと考えらる。

6 今後の課題

2014年5月にIASBとFASBが共同で、新たな会計基準「顧客との契約から生じる収益」(Revenue from Contracts with Customers)を共同で公表した⁽³⁷⁹⁾。そして、共同で公表されたプレスリリースによれば、

「新基準の中核となる原則は、企業が顧客への財又はサービスの移転を示すためには、企業が当該財又はサービスとの交換で得ると見込まれる対価（すなわち、支払額）の権利を反映する金額で収益認識を行うこと

(378) 武田隆二・前掲注(166) 27頁。

(379) IASB: IFRS15 Revenue from Contracts with Customers 【2017年1月1日以後に開始する年次報告期間に適用】、FASB: Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) 【公開会社は2016年12月15日後に開始する年次報告期間に適用】。

である。また、新基準は収益に関する開示を高め、これまでは包括的に取り扱っていなかった取引（例えば、サービス収益や契約の変更）に関するガイダンスを提供するとともに、複合要素契約に関するガイダンスを改善する」⁽³⁸⁰⁾ [筆者訳]

とされ、履行義務に基づく収益の認識（いわゆる履行義務アプローチ）を原則とする包括的な基準を導入したと説明されている。履行義務アプローチは、取引によっては財務構成要素アプローチに類似した取扱いをとる場合が出てくるが、リスクがある程度管理されていると考えられる金融商品とは違い、一般の財・役務の取引において、その取引を履行義務によって、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反する」ことがないように適切に配分できるのかについては疑問が残らざるをえない。

本稿においては、残念ながら、公正価値及び履行義務アプローチの分析までは踏み込むことができなかった。公正価値と時価との関係をどのように考えるべきか、新たな収益の認識・測定基準としての履行義務アプローチと投資のリスクからの解放の相違、そしてそれらをどのように考え、税法上どのように位置づけるべきなのかについては、今後の研究課題として取り組むこととしたい。

(380) IASB プレスリリース「IASB and FASB issue converged Standard on revenue recognition」

<http://www.ifrs.org/Alerts/ProjectUpdate/Pages/IASB-and-FASB-issue-converged-Standard-on-revenue-recognition-May-2014.aspx> (2014. 5. 28)

FASB プレスリリース「IASB AND FASB ISSUE CONVERGED STANDARD ON REVENUE RECOGNITION」

http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage&cid=1176164075286 (2014. 5.28)

おわりに

多数の関係者の長年の努力と調整によって、トライアングル体制という相互に協調した会計制度を構築したにもかかわらず、現在、それぞれの企業会計法制度が別々のベクトルを向いて乖離しつつあるのは残念な状況であるといわねばならない。

品川教授は、「課税所得と企業利益の差異の調整の要否については、単に一方からの論理によってその差異の存在を正当化するのではなく、国民経済全体の見地から論じる必要がある。そのためには、それぞれ他方の論理をよく理解した上で、両者の調整の要否を検討する必要がある」⁽³⁸¹⁾と述べておられる。

本稿においては、筆者の力量不足から、個別の論理を理解するための一部の分析だけにとどまり、とても国民経済全体の見地から論じるという段階には至らなかった。今後の研究においては、少しでもその見地で論じることに近づくことができるように、それぞれの企業会計法制度の更なる論理の分析を深めていきたい。

当該条項は“先覚者たちによる制度会計間の調整・努力の象徴”と呼ぶにふさわしい重要な条項であり、決してその意義を失わせてはならない。トライアングル体制が引き続き存続するためには、どのような対応が必要とされているのか。今後の研究の目標としたい。

(381) 品川・前掲注(4) 231 頁。