

(抜 刷)

最高裁判決にみる法人税法の「公正処理基準」の 意義と要件

——大竹貿易事件とエス・ヴィ・シー事件の検討を通じて——

石 黒 秀 明

千 葉 商 大 論 叢

第54巻 第1号

2016年9月

〔論 説〕

最高裁判決にみる法人税法の「公正処理基準」の意義と要件

—大竹貿易事件とエス・ヴィ・シー事件の検討を通じて—

石 黒 秀 明

1 はじめに

わが国の法人税の課税標準は、法人の各事業年度の所得の金額であり（法人税法21条）、その金額は、当該事業年度の「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされている（同22条1項）。「益金の額」・「損金の額」は法人税法固有の用語であるが、それぞれ基本的に、別段の定めのあるものを除く資本等取引以外の当該事業年度の「収益の額」（同2項）、「原価・費用・損失の額」（同3項）とされ、さらにこれらの額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以後「公正処理基準」という）に従って計算することとされている（同4項）⁽¹⁾。

この法人税法22条4項（以下「公正処理基準規定」という）は、1966年12月に税制調査会が公表した「税制簡素化についての第1次答申」（以下「簡素化答申」という）を受けて翌1967年の税制改正で創設された規定であり、「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」⁽²⁾であり、わが国の法人税の課税標準たる各事業年度の所得の金額を計算するための極めて基本的かつ重要な規定であるが、その一方で、そこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が具体的にどのような基準をいうのかが法令に明記されていないため、つまり抽象的で多義的な「不確定概念」を内包するため、その解釈をめぐる課税庁と納税者の間で不服申立事件や訴訟事件となることが少なくない。

「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定する憲法84条が宣明する租税法律主義の要請のもとで、租税法のなかにそのような抽象的・多義的概念の使用が許されるのは、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものに限られると解されている⁽³⁾。そして、ある具体的な場合において、「何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務」⁽⁴⁾として、その解釈が究極的には司

(1) 法人税法22条2項で資産の無償譲渡・役務の無償提供その他の無償取引に係る収益も益金の額に算入すること、同3項で償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを費用の範囲から除外すること（「債務確定主義」）が規定されているが、これらはそもそもわが国で旧大蔵省の企業会計審議会や企業会計基準委員会から公表されてきた会計基準に基づく一般的な会計実務の取り扱いとは異なっている。

(2) 金子宏『租税法（第21版）』p.321（弘文堂、2016）

(3) 金子宏・前掲注（2）p.80

(4) 同上p.323

法の審査に服する問題であるとされるから、これまで蓄積された裁判所の判断の分析を通じて、法人税法の基幹的規範概念ともいべき「公正処理基準」の意義を明確にすることは、租税法律主義の要請する同法の法的安定性・予見可能性を担保するために極めて重要な研究作業である。

本稿は、以上のような問題意識に基づいて、益金・損金それぞれの意義について最高裁まで争われた2つの事件、具体的には大竹貿易株式会社事件（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁）と株式会社エス・ヴィ・シー事件（最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定・刑集48巻6号357頁）を取り上げ、それらの事件の最高裁判決の検討を通じて、公正処理基準規定の趣旨・目的から判断される「公正処理基準」の意義と要件の明確化を試みるものである。

2 収益の認識基準—大竹貿易株式会社事件（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁）—

2.1 事件の概要

- (1) X（原告・控訴人・上告人）は、ビデオデッキ・カラーテレビ等の輸出取引を業とする株式会社である。Xと海外の顧客との間の輸出取引は、Xにおいて輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形としてこれをXの取引銀行で買い取ってもらうというものであった。
- (2) 国際商業会議所⁽⁵⁾において採択された貿易条件の解釈に関する国際規則（インコタームス）に示された主要貿易条件に関する統一的解釈によれば、右のように船荷証券が発行されている場合には、Xが採用しているいずれの貿易条件によっても、売主が船荷証券を中心とする船積書類を整えて買主に提供したときに、商品の所有権は買主に移転し、その効果が船積みの時にさかのぼるものとされている⁽⁶⁾。
- (3) 今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図りえる実情にある。このような輸出取引の実情を背景として、輸出取引による収益の計上については、船積時を基準として収益を計上する会計処理（以下こ

(5) 国際商業会議所（ICC：International Chamber of Commerce）は1920年にパリで創立された民間企業の世界ビジネス機構で、現在、世界130カ国で約7,400社の会員を有している。①国際貿易（商品・サービス）と投資を促進する、②企業間の自由かつ公正な競争の原理に基づく市場経済システムを發展させる、③世界経済を取り巻く様々な問題（環境、社会問題、等々）への提言をおこなうことをその目的とし、国際機関や各国政府（特にG8諸国）に対し民間の立場からの積極的な意見具申・政策提言を続けている。1946年10月に国際連合の経済社会理事会においてA級諮問機関の指定を受けている。（ICC日本委員会：<http://www.icc-japan.org/index.html>）

(6) インコタームスに採択されている主要な貿易条件として、①FOB（Free On Board：本船積込渡し）：貨物を本船に積込むまでの費用を売主が負担する契約、②C&F（Cost and Freight：運賃込み渡し）：貨物を本船に積込み輸入港に到着するまでの運賃を売主が負担する契約、③CFI（Cost Insurance and Freight：運賃・保険料込み渡し）：貨物を本船に積込み輸入港に到着するまでの運賃と保険料を売主が負担する契約、があるが、それらのいずれにおいても本船に積込んだ時点で危険負担が買主に移る。

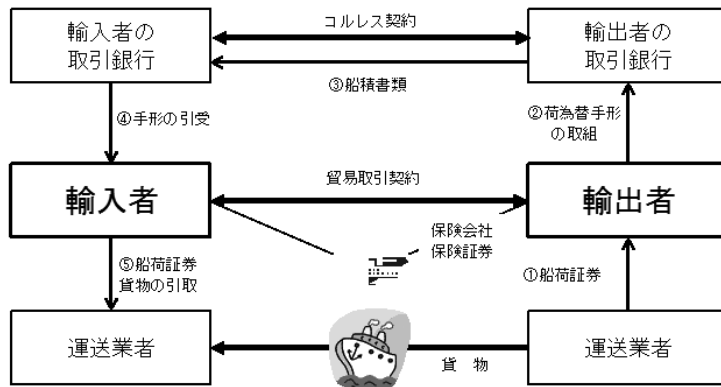
- の会計処理基準を「船積日基準」という。)が、実務上は、広く一般的に採用されている。
- (4) ところが、Xは、前記の荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらった際に、船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、従前から荷為替手形の買取りの時点において、その輸出取引による収益を計上してきており(以下この会計処理基準を「為替取組日基準」という。)、昭和55年3月期及び同56年3月期においても、輸出取引による収益を右の為替取組日基準によって計上して所得金額を計算し、法人税の申告をおこなった。
- (5) これに対し、Y税務署長(被告・被控訴人・被上告人)は、為替取組日基準により収益を計上する会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合せず、輸出取引による収益を船積日基準によって計上すべきものとして、Xの昭和55年3月期および同56年3月期の所得金額及び法人税額の更正をおこなった。
- (6) Xはこの処分を不服としてYへの異議申し立て、ついで国税不服審判所長への審査請求をおこなったがいずれも棄却されたため出訴。第1審(神戸地判昭和61年6月25日民集47巻9号5347頁)、控訴審(大阪高判平成3年12月19日民集47巻9号5395頁)でいずれも訴えが棄却されたため、Xが上告した。

なお、貿易取引の基本的な仕組みは下図のとおりである⁽⁷⁾。

2.2 判決(上告棄却)の要旨

- (1) 法人税法上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとされ(22条2項)、当該事業年度の収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算すべきものとされている(同4項)から、ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがうべきであり、これによれば、収益は、その実現があつたとき、すなわち、そ

図1 貿易取引の基本的な仕組み



(7) 椿弘次『入門・貿易実務(第3版)』p.31(日本経済新聞出版社,2011)の図を一部改編。

- の収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。
- (2) 法人税法22条(各事業年度の所得の金額の計算)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正な所得計算という要請に反するものでないかぎり、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したがって計上すべきものと定めたものと解される。
- (3) 法人の収益計上における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。
- (4) たな卸資産の販売による収益については、船荷証券が発行されている場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡が完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきであるから、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、買主に船荷証券を提供した時点において、商品の引渡しにより収入すべき権利が確定したものとして、その収益を計上するという会計処理が相当なものということになる。しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図りえるという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができ。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものとして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、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いうことができる。
- (5) Xが採用している会計処理は、荷為替手形を取引銀行で買い取ってもらう際に船荷証券を取引銀行に交付することによって商品の引渡しをしたものとして、為替取組日基準によって収益を計上するものであるが、この船荷証券の交付は、売買契約にもとづく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもつて売買契約上の商品の引渡しがあつたとすることはできない。そうすると、X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り、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。(以上、傍点筆者)

2.3 検討

2.3.1 収益認識における権利確定主義の確認(2.2(1))

本判決はまず、法人税法上各事業年度の益金の額に算入されるべき収益の額(同法22条2項⁽⁸⁾)は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算すべきものとされており(同4項)、それによれば収益の額は「その実現のあったとき」、すなわち、その「収入すべき権利が確定したとき」の属する年度の益金に計上すべきものと考えられる、と判示している。

一般に企業会計において収益を「その実現のあったとき」に認識するという原則は「実現原則(realization principle)」と呼ばれるが、これは、①財貨あるいはサービスの相手方への引渡し、②その対価としての現金・売掛金などの貨幣性資産の受取りという2つの条件を満たした時点で収益を認識する基準であり、条件①によって所有権の移転の時点を明確に識別し、条件②によって貨幣的測定の公準にしたがった収益の客観的な測定を促進することにより、「収益計上の確実性や客観性を確保するために、財貨やサービスが実際に市場で取引されるまで、収益の認識を延期する(傍点筆者)」という趣旨のもとで確立されたものである⁽⁹⁾。

「収入すべき権利が確定したとき」とは、所得税法36条(収入金額)1項の「各種所得の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする」の「収入すべき金額」によって示される認識基準である。「収入すべき金額」とは「実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のことであり、…いわゆる権利確定主義を採用したものである、と一般に解されている(傍点筆者)」⁽¹⁰⁾。

法人税法22条2項は所得税法56条1項とは異なり、法人の収益の認識基準としてこの権利確定主義の採用を明示する規定とはなっていない。しかし、所得を課税客体とする以上、所得税法との整合性の観点からも、「所得の発生の時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点を基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべき」⁽¹¹⁾であること、また、実現原則＝権利確定主義のもつ「確実性」・「客観性」といった特性が、次に述べる公正処理基準規定の趣旨・目的に合致することから、本判決ではこれを公正処理基準における収益認識基準と位置付けているものと解される。

(8) 「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、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にに係る当該事業年度の収益の額とする。」

(9) 桜井久勝『財務会計講義(第17版)』p.78(中央経済社、2016)

(10) 金子宏・前掲注(2) p.285。判例として最判昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁、最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

(11) 同上p.327

2.3.2 公正処理基準規定の趣旨・目的 (1.2 (2))

本判決でもっとも着目すべきは、法人税法22条4項が、「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公正な所得計算という要請に反するものでないかぎり、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」制定された規定であるという同項制定の趣旨・目的を判示した点である。ことばを代えれば、公正処理基準の解釈においては、「法人税法の企図する公正な所得計算という要請」という同項の趣旨・目的上の制約を受けることが明示された点である。同項の解釈上、このような制約は、「一般に公正妥当」という文言の中から導出されることになる。

従来、税法は企業会計を最大限尊重すべしとの立場から、公正処理基準は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し、それによって税法における空白部分を補完するものとみるべきであって、税法の趣旨に照らして定められるべき性質のものではない、といった趣旨の見解⁽¹²⁾がみられた。しかし上記の判示に照らせば、むしろ今日的には、「『会計処理の基準』には、税法的又は商法的要求がなく、あくまでも会計上の適正処理基準であるとしても、これが補充規定ではあっても税法という法律に組み込まれた以上は、政策的要素を除外しても公平な課税標準計算の規定として適正であるか 否かの検討を免れるわけにはいくまい。」⁽¹³⁾というのが妥当な見解であろう。

2.3.3 経済実態的「合理性」をもつ収益認識基準の選択可能性 (2.2 (3))

本判決は、上述のとおり法人税法上の収益の認識時点は権利確定主義によるべきものとしながら、「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い」とし、「取引の経済的実態からみて合理的なものともみられる収益計上の特定の基準」を法人が継続して選択適用している場合には、それも法人税法上は正当なものとして認められるべき、としている。つまり、経済実態的「合理性」をもつ収益の認識基準の選択可能性を認めただうえて、当該基準の「継続適用」を公正処理基準として容認されるための要件としている。

この点につき、税務執行上、たとえば棚卸資産の売却による収益の帰属の時期については、「棚卸資産の売却による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」(法人税基本通達2-1-1)としたうえて、「棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日(出荷基準)、相手方が検収した日(検収基準)、相手方において使用収益ができることとなった日(使用収益基準)、検針等により販売数量を確認した日(検針日基準)等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。(カッコ書き筆者)」(同2-1-2)として、複数の経済的実態に応じた合理的基準の選択適用が許容されている。

2.3.4 「船積日基準」と「為替取組日基準」の経済実態的合理性 (2.2 (4)・(5))

本判決は、船積日基準について、本来は買主に船荷証券を提供した時点を権利確定日とみなして収益を計上するのが相当な会計処理であるが、今日の輸出取引の経済的実態とし

(12) 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p.172(1969)

(13) 山本守之『体系法人税法(平成22年度版)』p.194(税務経理協会, 2010)

て、(i) 商品の船積時点で売主の引渡義務の履行が実質的に完了したものとみられること、(ii) 売主は商品の船積みの完了時点以降、いつでも取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことで売買代金相当額の回収を図りえることから、商品の船積時点を権利確定日として収益に計上する会計処理も合理的であるとしている。

その一方で、為替取組日基準については、(iii) 取引銀行への船荷証券の交付(提供)は、為替手形を買い取ってもらうための担保としてなされるもので、売買契約にもとづく引渡義務の履行としてなされるものではないこと、(iv) 商品の船積みにより既に確定した売買代金請求権を為替手形の取引銀行による買い取り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、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ことから、その公正処理基準適格性を否定している。

ここで特に留意すべきは為替取組日基準に関する(iv)の理由である。権利確定主義が公正処理基準の収益認識基準要件であることが判示されたうえで、判決ではさらにこのような人為的な操作が可能な会計処理基準は「法人税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がたいと述べられている。

本判決は2人の裁判官から反対意見が付されているが、これらはいずれも前述の趣旨に則って、納税者の採用する基準(為替取組日基準)もまた、経済実態の合理性をもつ基準として是認されるべきとしたもので、公正処理基準の収益認識要件としての権利確定主義自体を否定したのではない⁽¹⁴⁾。つまり、あくまでも権利確定主義の枠組みの中で、各基準の経済実態的合理性の判断が分かれたのである。その意味で、権利確定主義の特性である「確実性」・「客観性」、それも人為的操作が不可能な、相当程度強固なレベルのものをもつことが、公正処理基準としての収益の認識基準の選択判断、つまり経済実態的合理性の判断の前提として含意されているということができよう。

3 脱税協力金の費用性—株式会社エス・ヴィ・シー事件(最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定・刑集48巻6号357頁)—

3.1 事件の概要

- (1) X_1 は、 X_2 (被告人・控訴人・上诉人)を代表取締役とする不動産販売会社である。 X_2 は、昭和58年春以降 X_1 の業務に関し、簿外資金等に充てるため、架空の造成費を計上して土地の仕入価格を水増ししようとした。
- (2) X_2 は、知人の訴外Aに依頼して、訴外B興産または訴外C興産等の名義で造成工事

(14) 売主の取引銀行への船荷証券の交付行為について、味村治裁判官は、①それにより売主の買主へ商品引渡しのためにおこなうべきことがすべて完了し、商品の引渡しに要する附随費用の額も確定すること、②それにより売主は船荷証券の所持を失い、運送中の商品の所有権を実質的に失うこと、③船荷証券の買主への引渡しの時点を知るには時間と手間を要するのに対し、その時点を容易に知ることができること、を理由として、また、大石勝裁判官は、①売主の買主に対するその引渡義務を履行するために必要な行為であること、②それにより売買契約にもとづく商品の引渡義務を履行するために自らがおこなうべきすべての行為を完了したことになること、③それにより船荷証券が為替手形の支払いと引換えに買主に引渡されることが確実になったものということができ、④為替取組日基準による会計処理を継続しておこなってきている場合には、各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れえることになるとまではいえないこと、を理由として、それぞれ為替取組日基準も合理的であると結論づけている。

に関する架空の見積書・請求書を提出させ、これにもとづきX₁のD経理部長に指示して架空造成費を計上させたうえ、支払依頼書を作成させ、いったんB興産等に対し小切手で支払ったうえ、Aから架空の領収書を徴するとともに、協力手数料(1回100万円)を差引いた残額を現金で返戻させ、株式の購入資金等に充てていた。

- (3) このようにしてX₁は、右Aの関係で、昭和58年9月期において約4,172万円、同59年9月期において約2億4,291万円の架空造成費を計上し、その謝礼ないし手数料として同人に対し、同58年9月期において合計200万円、同59年9月期において合計1,700万円を支払った。
- (4) 本件は所得を秘匿した脱税事件として法人税法違反の罪により起訴されたが、X₁らは、上記協力手数料はX₁の右各事業年度における損金であるから、いずれも所得から控除されるべきであると主張した。第1審(東京地判昭和62年12月15日刑集48巻6号396頁)で主張が容れられないまま有罪判決を受けたのち、控訴審(東京高判昭和63年11月28日判時1309号148頁)でも訴えが棄却されたため、X₁らが上告した。

3.2 決定(上告棄却)の要旨

架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に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、社外の脱税協力者に支払った手数料は、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、公正処理基準にしたがったものであるということとはできないと解するのが相当である。(傍点筆者)

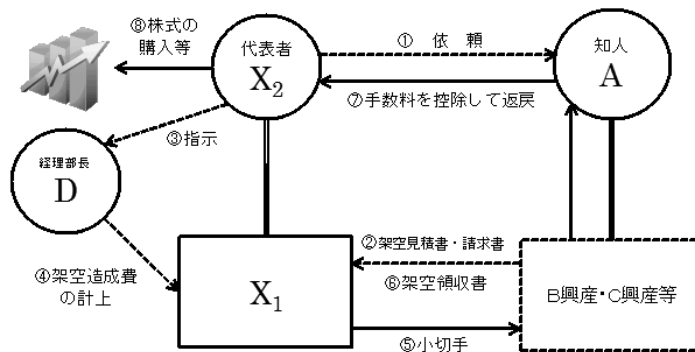
3.3 検討

3.3.1 控訴審判決との比較

控訴審(東京高裁昭和63年11月28日判決・判時1309号148頁、判タ第694号169頁)は以下のとおり判示した。

- (1) 法人税法22条は、損金の意義について、定義的規定ないし一般的規定を設けること

図2 エス・ヴィ・シー事件取引図



なく、個々の事項について、ある事項については、損金に算入し、ある事項について損金に算入しない旨規定しているにすぎないので、本件手数料のような違法支出について、法人の所得計算上、これを損金の額に算入することができるか否かは、必ずしも明らかでないので、法人税法22条4項に規定されている公正妥当な会計処理基準など、法人税法の各規定に現れた政策的、技術的配慮をも十分検討して、これを決すべきものとする。

- (2) 損金とは、一般的には、法人の純資産の減少を来すべき損失を指すものと解されており、原価、費用、損失がこれに当たることは明らかであるが、純資産の減少を来す損失の総てが当然に、その損金の額に算入されるものと解すべきではない。
- (3) 一般に同法22条3項1号の原価とは、その事業年度の益金の額に算入された収益に対応する原価をいい、同項2号の費用とは、収益と個別に対応させることの困難なわば期間費用であって、事業活動と直接関連性を有し、事業遂行上必要な費用をいい、同項3号の損失とは、火災、風水害、盗難など、企業の通常の活動と無関係に発生する臨時的ないし予測困難な外的要因から生ずる純資産の減少を来す損失をいうものと解されているところ、本件手数料の支払いが被告会社X₁の純資産の減少を来すことは明らかであるうえ、その支払いにつき、被告会社X₁は、土地の造成費として販売目的の棚卸資産である土地の仕入原価を構成するかのような会計処理をしているので、一見、同項1号所定の原価に含まれるようにも見られないではないが、本件手数料は、原価、費用、損失に該当せず、他に合理的理由も見出し難いので、法22条1項の損金に当たらない。
- (4) 本件手数料のような違法支出を損金の額に算入することを許すと、脱税を助長させるとともに、納税者の税の負担を軽減させることとなる反面、その軽減させた部分の負担を国に帰せしめることになるのであって、国においてこれを甘受しなければならない合理的な理由は、全く認められない上、刑罰を設けて脱税行為を禁遏している法人税法の立法趣旨にも悖るので、実質的には、同法違反の共犯者間における利益分配に相当する本件違法支出につき、その損金計上を禁止した明文の規定がないという一事から、その算入を肯認することは法人税法の自己否定であって、同法がこれを容認しているものとは到底解されない。
- (5) もし、違法支出に係る本件手数料を損金に算入するという会計慣行が存するとすれば、それは公正妥当な会計慣行とはいえないというべきであって、被告会社X₁がAに支払った手数料は損金の額に算入することはできない。(以上、傍点筆者)

控訴審が示した、本件脱税協力金が法人税法22条1項にいう損金に該当しない旨の棄却判決の理由は大きくは2つある。ひとつは、本件脱税協力金は事業活動による収益に対応せず、また臨時的ないし予測困難な外的要因によるものでもないから法人税法22条3項にいう「原価・費用・損失」に該当しないというもの、もうひとつは、法人税法の自己否定につながるような、本件のような違法または不法な行為に関連して支出された、いわゆる「違法支出」としての脱税協力金の損金算入を認めるような会計慣行は、公正妥当なものとはいえない、つまり同法22条4項にいう公正処理基準としての適格性を有しないというものである。

これに対して最高裁判決は、法人税法22条3項には言及せず、同条4項にいう公正処理基準に反する処理をするための脱税協力金を費用また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適合しないことを棄却理由としている。これについては、「同条4項による検討で十分であるからという理解の他に、22条3項をこのような場面で損金算入の制限規定として働かせることへの否定的な評価を含んでいる」⁽¹⁵⁾とか、「3項の解釈では損金に該当する余地があったため、4項を適用して損金算入を否定した」⁽¹⁶⁾といった分析がなされている。

どのような性質をもつ支出であれ、企業の純資産の減少をともなう以上、それがいわゆる資本等取引以外のものであれば、「原価・費用・損失」のいずれかとして処理することは企業の会計処理としてはやむをえないことであり、脱税協力金といえども例外ではない。それにもかかわらず第一審から上告審まで一貫してそれが法人税法22条4項の公正処理基準に反し損金の額に算入できないと判示されているのは、明らかに裁判所が解釈上、公正処理基準の「一般に公正妥当」という文言に何らかの法人税法上の法的価値(趣旨・目的)を組み込んでいるからであろう⁽¹⁷⁾。

問題は、その法的価値はなにか、そしてその基準にもとづく損金の否認の射程が脱税協力金に限定されるのか、あるいは違法支出全般におよぶのか、である。

3.3.2 公序の理論 (Public Policy)

本件の第1審(東京地裁昭和62年12月15日判決・刑集48巻6号396頁、判タ第661号259頁)はつぎのように判示した。

なお、最高裁判所大法廷昭和43年11月13日判決(民事判例集22巻12号2449頁)は、旧法人税法(昭和22年法律第28号)9条1項所定の損金の解釈として、「法人の純資産減少の原因となる事実のすべてが、当然に、法人所得金額の計算上損金に算入されるべきものとはいえない」とし、「かりに経済的・実質的には事業経費であるとしても、そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、少なくとも法人税法上の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」と判示しているところ、法人税法はその後改正されて課税所得金額の計算に関し、22条1項ないし4項が設けられ、さらに昭和42年の改正において同条4項(公正妥当な会計処理基準の採用)が追加されて現在に至っているものであるが、右改正及び22条4項の新設によって、法人税法上の課税所得の

(15) 佐藤英明「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト178号『租税判例百選(第4版)』p.103(有斐閣、2005)

(16) 渡辺徹也「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト207号『租税判例百選(第5版)』p.103(有斐閣、2011)

(17) 佐藤英明・前掲注(15)p.103は、「この判示には、会計処理の方法に関する『公正さ』と支出内容の『公正さ』とを混同した立論ではないかという批判が可能であるように思われるが、他方で、判例は、法22条4項にいう『公正処理基準』を、必ずしも法人税法の外にあるものとはせず、ある会計慣行が法人税の趣旨・目的に反する場合には、そのような会計慣行は同項の公正処理基準に反するものであると解する傾向にあることを考え合わせると(筆者注：ここで前記大竹貿易事件の最高裁判決および上に引用した本件原審判決の最後の部分が参照されている)、いわゆる脱税協力金の損金算入は法人税の趣旨・目的に反するがゆえに認められない、という趣旨のものとして理解することも可能である。」としている。

計算に関する姿勢に変更があったとはとうてい解することができないのであり、右最高裁判決がアメリカ税法におけるいわゆる公序の理論をわが国法人税法の解釈として一般的に採用したか否かはともかくとして、右最高裁判決に示された法理は、少なくとも本件の如く法人税法自体がその支出を禁止しているものについては、一層強く妥当するものといわなければならない。(傍点筆者)

ここで東京地裁が引用した最高裁判決は、いわゆる「東光商事株式会社事件」(以後「東光事件」という)で出されたもので、株主相互金融⁽¹⁸⁾を営む法人が、株主に対してあらかじめ約定された一定の利率によって計算し支払った「株主優待金」の金額が法人税法上の損金に該当するかどうか争われた事件である。

この事件で最高裁判所は、資本取引と呼ばれる「資本の払い戻し」や「利益の処分」が損金に含まれないことを確認したのち、上記東京地裁引用のように判示したうえで、本件株主優待金の支出が、(かりに「配当」ではなく「事業経費」であるとしても)支出会社に利益がなく、かつ株主総会の決議を経ていないという商法上の違法があるから、「このような金員の支払は、法律上許されないのであるから、少なくともその支出額を必要経費として法人税法上会社の損金に算入することは許されない」と結論づけている。

東京地裁は、この東光事件最高裁判決への米国税法における「公序の理論 (Public Policy)」の導入の可能性について言及している。これは米国において「違法支出金の損金不算入(経費控除の否定)の論拠として判例の集積を経て打ち立てられた法原理であり、公序に反する結果を生ずるような支出の控除は認められないとするもの」⁽¹⁹⁾である。具体的には、米国内国歳入法 (IRC : Internal Revenue Code) 162条は、「あらゆる営業または事業 (trade or business) の遂行上、その課税年度に支払われた、または発生した通常かつ必要な費用 (ordinary and necessary expenses) は、すべて控除することができる」⁽²⁰⁾と規定しているが、判例上、ある事業慣行のもとで生じた費用がこの「通常かつ必要な費用」として認められるかどうかは、(i) 当該支出が経済的合理性に適った支出であること、に加

(18) 株主相互金融とはつぎのような方式である。

- ①会社が必要に応じて新株を発行し、増資新株は、ひとまず、ある特定人をして一括して引き受けさせ、ついで会社の斡旋によって一般大衆にこれを売り出す。
- ②株式の買受希望者には、原則として、会社が買受代金を貸し付け、日掛または月掛による弁済を認める。
- ③株式を買い受けて株主となった者は、その代金を完済したときに、会社からその持株の額面金額の3倍までの金額の融資を受けることができる。
- ④株主となった者で右の融資を希望しないものに対しては、その者の選択にしたがい、(イ) 会社が持株の譲渡を斡旋し、譲受人が決まるまで、会社においてその譲渡代金を立て替えて支払い、株式を回収する。この場合、立替金として支払われる金額は、その株主が先に支払った株式買入代金に、あらかじめ約定された一定の利率によって算出した金額を加算したものとす。(ロ) 株式を譲渡しない株主に対しては、会社は、引き続き6ヵ月間株主たることを持続するごとに、あらかじめ約定された一定の利率によって算出した金額を支払う。(この(イ)と(ロ)にいう「あらかじめ約定された一定の利率によって算出した金額」が「株主優待金」である。)

(19) 中村利雄「法人税法の課税所得計算と企業会計(Ⅱ)」税務大学校論叢15号p.82(1982)

(20) Sec.162. Trade or business expenses. (a) In general, There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including. (後略)

え、(ii) 支出自体または支出の発生原因が法秩序に違反する等によって公益を害さないこと、という要件を充足する必要があるとされている⁽²¹⁾。

3.3.3 公序理論援用への批判

このようなわが国の法人税法解釈への「公序の理論」の導入による違法支出金の否認については、特定の支出を禁じている租税法以外の法制度の実効性を租税法が阻害しないように解釈すべき、あるいは法人税法が罰金・科料等を損金不算入としている趣旨と整合的に解釈すべきとの立場から積極的に支持する見解がある一方で、租税法律主義の担保、租税法の中立性の維持、あるいは企業会計の尊重といった観点に立って消極的にみる見解もある。以下、おもな批判的見解を見ていく。

2.3.3.1 租税法律主義の担保（奥野健一裁判官の反対意見）

上記の東光事件最高裁判決で、奥野健一裁判官は、資力に応じた租税の公平負担という法人税法の建前のもと、憲法84条の租税法律主義の見地から、ある支出がその経済的意義および効果の観点において合理的な事業経費として認められるかぎり、その損金算入を認めなければならないとし、本件株主優待金は金融機関が預金者に支払う利息と同様の性質を有する資金の調達経費であるからこれを損金に認めるよりほかはないとしたうえで、「本来、ある支出が資本充実、維持の原則に違反して法律上無効であるかどうかということ、無効な行為によるとはいえ、現実に支出された経費が法人所得の計算上損金に該当するかどうかということとは、次元を異にする別個の問題であるから、かようなことは、本件株主優待金の損金性を否定する理由とはなりえない」という反対意見を述べている⁽²²⁾。

この見解は、租税法律主義の要請のもとに規定され、本来は自己完結すべき課税所得計算のなかに他の法律における違法効果をもちこんで、明文上規定されていない新たな計算プロセスを創り出すことは許されないと趣旨と解される。

3.3.3.2 違法所得の取扱いとの整合性

違法支出に対し、違法ないし不法な行為により收受するいわゆる「違法所得」が課税所得を構成するかどうかについては、所得税法・法人税法ともに明文の規定はないものの、今日では学説・判例ともにそれを積極的に解している⁽²³⁾。

その理論的根拠は、所得税や法人税が、個人や法人の担税力の指標としてその所得に着

(21) 中村利雄・前掲注(19) pp.82-83による。公序の理論は「1943年のヘイニング判例 (Comm. V. Heininger, 320 U.S.467) に萌芽し、1952年のリリー判例 (Lilly V. Comm., 343 U.S.90) によって理論形成の基礎が築かれたとされている。」

(22) 同判決では、松田二郎裁判官も、多数意見と結論を同じくしつつその理由に疑問を呈し、「事業経費の支出自体が法律上禁止されている場合でも、税法上これを損金と認めえる場合がありえると思う」との見解を述べている。

(23) 判例として、最判昭和46年11月9日民集25巻8号1120頁(所得税法)、最判昭和46年11月16日刑集25巻8号936頁(法人税法)。前者の判決で最高裁は、利息制限法を超過して支払がなされた部分を元本の回収とせず利息として処理している場合(違法)に、「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律の性質いかんによって決せられるものではない」として、その違法所得が課税所得を構成する旨を判示した。

目し、原則的にそれらが一定期間に稼得した一切の担税力の増加を所得とみる以上（包括的所得概念）、その増加の原因たる行為の法規範的ないし道徳的評価とは無関係（ニュートラル）に所得を認識することが、所得税や法人税を通じた租税負担の公平な配分の要請に資するという考え方によるものであるが⁽²⁴⁾、このような観点からすれば、違法支出が個人や法人の担税力の負の増加（つまり減少）となる以上、原則的にはそれが所得税法の必要経費や法人税法の損金に該当すると考えることも可能である。

たとえば金子[2016]⁽²⁵⁾は、所得税法上の事業所得等の必要経費が、その総収入金額にかかる「売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする」(37条1項)とされていることから、米国内国歳入法162条が課税所得からの費用控除の要件とする「通常かつ必要(ordinary and necessary)」のうち「通常」の要件が規定されておらず、したがって、別段の定めがないかぎり、違法ないし不法な支出もそれが必要な経費であれば控除が認められるとし、法人税法上の損金についても同様であるとしている⁽²⁶⁾。

3.3.3.3 罰金・科料等、交際費等の損金不算入制度との関係

法人税法が罰金・科料等を損金不算入としている（法人税法55条各項）点について、金子[2016]⁽²⁷⁾はつぎのように述べている。

これらの租税公課は、違法行為に対する制裁ないしは一定の行為を抑止するための経済的負担であるから、もし損金算入を認めれば、税負担の減少によってその効果が減殺されるおそれがある。そのため、損金算入が否定されているのである（所得税法にも同じ規定がある。45条1項3号・5号・6号・8号～11号）。アメリカには、その控除を認めると公序(public policy)に反する結果を生ずるような支出の控除は認められない、という法原理(公序理論)が存在するが、法人税法および所得税法が、罰金・科料等の損金算入を認めないのも、同じ考え方によるものであろう。ただ、わが国では、損金に算入できない制裁や負担を限定列挙する制度をとっているから、たとえその控除が政策目的を減殺するものであっても、列挙からもれている場合は、控除が認められると解さざるをえない。(傍点筆者)

違法・不法行為の結果課される罰金や科料が公序理論にもとづいて損金不算入とされるならば、違法・不法行為そのものに係る支出も公序理論にもとづいて損金不算入と解釈されるべきではないか、という考え方もできるかもしれない。しかし、法人税法がそのような意図をもつならば、そもそも罰金・科料を限定列挙して明示する必要はないのであ

(24) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究(所得課税の基礎理論・上巻)』pp.93-94(有斐閣、1995、初出1975)参照。

(25) 金子宏・前掲注(2) pp.288-289, pp.315-316

(26) この根拠により金子は、脱税協力金については収益を生み出すための支出ではないから、そもそも必要な経費にはあたらないと解すべき(同上p.289)とし、法人税法上も「費用にはあたらないと解すべき」(同上p.316)としているが、本株式会社エス・ヴィ・シー事件については、東京高裁判決はともかく少なくとも最高裁判決はそのような理由で脱税協力金の損金性を否認しているわけではないことは明らかである。

(27) 金子宏・前掲注(2) p.376

て、租税法律主義の観点からは、上のような拡大解釈をすることは許されないと解すべきであろう。

また、法人が支出する交際費等の額は原則損金不算入であるが(租税特別措置法61条の4)、資本金1億円以下の法人については一定の限度額までの損金算入が認められているところ、同法通達61の4(1) - 15(交際費等に含まれる費用の例示)では、「(6)いわゆる総会屋対策等のために支出する費用で総会屋等に対して会費、賛助金、寄附金、広告料、購読料等の名目で支出する金品に係るもの」や「(10)建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金その他これに類する費用」がそれぞれ交際費等に該当するものとして挙げられている。

これらの支出は、(6)が会社法120条1項、(10)が独占禁止法3条にそれぞれ違反する違法支出であるが、厳密な意味でこれらが交際費に該当するかどうかはともかく、通達上はこれらが一定の限度額の範囲内で損金の額に算入されることが許容されることになり、「これは談合金等の違法支出金の損金性を国税庁が有権解釈として認めたことになり」⁽²⁸⁾との評価を受けることになる。このようにみれば、「違法・不法行為そのものに係る支出も公序理論にもとづいて損金不算入と解釈されるべき」との主張は一層妥当性を欠くものと判断される。

3.3.3.4 企業会計との関係

会計(accounting)とは、「ある特定の経済主体の経済活動を、貨幣額などを用いて計数的に測定し、その結果を(経済活動という実像を計数的に描写した写像としての)報告書にまとめて利害関係者に伝達するシステム」⁽²⁹⁾であるから、その一連の作業(会計処理)は、「会計基準」という一定のルールに基づいて、忠実かつシステムティックになされなければならない。したがって、そこに会計規範以外の法的規範や道徳的評価による判断が介入する余地はない。

企業会計上は、出資や配当などのいわゆる資本等取引以外の純資産の増加原因を「収益」、減少原因を「費用」と認識するから、その両者の差額として認識される「利益」概念は、包括所得概念のもとで、経済主体の一定期間における純資産の増分として認識される「所得」概念ときわめて親和性が高い。いわば、企業会計と所得課税とは一義的にはその中立性の面で共通のシステムあるいは価値観をもっているといえる。

以上のような利益計算と所得計算のもつ特徴の共通性を背景にわが国の法人税法の所得計算構造に企業会計準拠主義が採用されたと考えるならば、前述した奥野健一裁判官の反対意見にみられる趣旨どおり、「公序」という法的・社会的価値基準をその算定プロセスに取り組むことは妥当ではない。

つまり、そもそも「公序の理論」は米国内国歳入法162条の「通常かつ必要な費用」の解釈を通じて判例により構築されてきた法理であるから、そのような規定を置かず、収益・損費の解釈をもっぱら公正処理基準に依存しているわが国の法人税法に公序理論を援用するのは妥当ではなく、「違法な支出金であっても、(公正処理基準に照らして)企業会計上費用性を有するものは、別段の定めのないかぎり、その損金性を『公序の理論』により否定

(28) 中村利雄・前掲注(19) p.81

(29) 桜井久勝・前掲注(9) p.1

することはできない」⁽³⁰⁾という考え方が示されることになる。

3.3.4 公正理論と公序理論

以上のように、東光事件最高裁判決には理論的に相当に有力な批判があるとともに、「同判決は、この他に株主優待金が法人税法上利益配当にあたることも損金不算入の理由として挙げており、これに加えて、その後と同じ結論を示した最高裁判決（最判昭和45・7・16判時602号47頁）は、株主優待金が配当にあたることのみを理由として挙げ、かつ43年大法廷判決（筆者注：東光事件判決）を引用しつつ結論を導いていた」との分析から、「43年判決の違法支出の損金性についての先例性の評価には困難が付きまとう」⁽³¹⁾との評価がなされるに至っている。

ひるがえって本件株式会社エス・ヴィ・シー事件の最高裁判決は、第一審・東京地裁が引用した東光事件最高裁判決には触れず、脱税協力金のみを対象として公正処理基準に反するとして損金不算入の判断を下しているが、このことから、本件判決に東光事件最高裁判決が示したような違法支出金一般を損金不算入とする意図はうかがえない⁽³²⁾。上で示した諸批判が相当に説得力をもつものであることを考えると、これは、最高裁が脱税協力金のみを対象として「公序の理論」を限定的に適用したというよりもむしろ、「公序の理論」とは異なる法理を公正処理基準の解釈に組み込んで、脱税協力金の損金不算入に連絡させたことを示しているのではないかと考えられる⁽³³⁾。

本件原審が指摘する「脱税協力金の損金算入を是認することが法人税法の自己否定である」ということは、要するに、法人に納税義務を課し、公正なる課税の理念のもとにその課税標準たる所得・税額を計算・納税させることが法人税法の目的であり存在意義であるから、それに反するような行為のための費用の損金算入を認めて、当該行為者の税負担を減少させることを法人税法が許容することは、自明的な論理矛盾を引き起こす、ということであり、そのような思考が最高裁の判断に機能したことは十分に推察できる。

一般に、何が公正処理基準であるかを判断することは容易ではないから、法人税法は通常、25条（資産の評価益の益金不算入）などの公正処理基準を確認する性質⁽³⁴⁾の規定をもってその企図する課税の公正の担保を図っている。しかし本件においては、「法人税法の趣旨・目的との無矛盾性（整合性）」という法人税法固有の公正処理基準としての要件が、そのような確認的規定を介することなく、公正処理基準規定の「一般に公正妥当」という文言から直接導出されたとみることができる。

本件判決の後、2006（平成18）年度税制改正により、法人税の負担を減少させるための隠ぺい・偽装行為に要した費用の額およびそれにより生じた損失の額（法人税法55条1項）、刑法198条に規定する賄賂または不正競争防止法18条1項に規定する金銭等の費用または

(30) 中村利雄・前掲注(19) p.86

(31) 佐藤英明・前掲注(15) p.103

(32) 同上参照。

(33) 同上で佐藤は、「最高裁はこの理論（筆者注：「公序理論」）を正面から導入するよりも、22条4項を理由として、脱税工作金の支出のみを損金不算入にしたほうが、（やや消極的かもしれないが）決定として座りがよいと考えたのではないだろうか。もしそうであれば、22条4項の内容と公序の理論とは一線を画していることになる。」と述べている。

(34) 金子宏・前掲注(2) p.326

損失の額(同5項)は、それぞれ損金の額に算入されないこととなった。

このことについて上記の理解にしたがえば、前者は、本件脱税協力金のような費用を損金不算入にすることを明文化し、法人税法の「(公正な所得計算の企図という)趣旨・目的との無矛盾性(整合性)」の担保を図ったものと考えられるが、本件判決によって公正処理基準に当該要件が盛り込まれていることが自明となっていると解するならば、その性質は創設的というよりも確認的な規定ととらえられる。また後者は、その射程が賄賂等に限定されてはいるが、一部「公序の理論」に基づく費用の否認が明文化されたものと解することができよう。

4 総合的検討

4.1 「公正な所得計算基準」と「公正な会計処理の基準」

前述のとおり大竹貿易事件で最高裁は、公正処理基準規定が「現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公正な所得計算という要請に反するものでないかぎり、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したがって計上すべきものと定めたものと解される」と判示したが、ここで「法人税法の企図する公正な所得計算(の基準)」と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係を考えてみたい。

「公正」とは「かたよりなく平等であること。公平で正しいこと。また、そのさま。」(三省堂『大辞林(第三版)』)の意であるが、「fairness」と並んで「justice」とも英訳されるように(研究社『新英和中辞典』)、「語感としては法律の理念である正義の親近の関係にあるもの」⁽³⁵⁾ととらえることもできよう。

田中[2011]⁽³⁶⁾によれば、法と正義は不可分の関係にあり、法の基本的問題は正義の実現とされてきているが、最近では、法的決定の結果の内容的正当性を要請する「実質的正義」⁽³⁷⁾よりもむしろ、その決定の利害関係者の各要求に公正な手続きにのっとって公平な配慮を払うことを要請する「手続的正義」の遵守(議論を通じて形成される合意の内容的正当性を担保する合理的議論のための手続的諸条件の充足)自体が、その結果如何を問わず、別個独立の固有の価値をもつことが一般的に認められるようになってきているとされている。

「公正」の意義をこのような「手続的正義」に求めるのであれば、全国民の代表である国会議員の議論を通じて成立する法律は一義的に「公正」であり、法人税法における所得計算規定も「公正」であるといえる。一方、わが国のいわゆる会計基準は、2001年に設立された民間団体である企業会計基準委員会が、それまでの企業会計審議会(旧大蔵大臣の諮問機関で、現在は金融庁長官の諮問機関)に代わって設定するようになってきている。会計基準の適用によって作成される財務諸表の全利用者(利害関係者)の議論・合意のもとで設定された会計基準はその公表の時点で「公正」といえるが、法人税法が課税所得の計算において企業会計準拠主義をとる以上、法人税の賦課・徴収のために国家もその利害関係者の

(35) 忠佐市「公正ナル会計慣行」と法人税法22条4項の解釈」税務弘報23巻1号p.36(1975)

(36) 田中成明『現代法理学』p.317-326(有斐閣, 2011)

(37) 社会成員間の利益と負担の割り当てに関する配分関係における「配分的正義」と、並列個人間の利得と損失の調整に関する交換関係における「交換的(矯正的)正義」に分けて論じられる。

重要な一員をなすのであるから、国家が議論に参加しない手続により設定された会計基準は、少なくとも国家（具体的には国税庁・裁判所）の「追認」を待って初めて「公正」となりうるであろう。

4.2 公正処理基準の立法趣旨

公正処理基準規定創設の契機となった税制調査会「簡素化答申」は、社会的な要因等を背景に複雑化する税制を簡素化する具体的措置として、以下のような提言を行った。

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って構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。（答申第3「所得計算の基本規定」、傍点筆者）

公正処理基準規定の立案担当者は、その立法趣旨について、「(上記「簡素化答申」)の趣旨に沿って、本規定を定めることにより、課税所得と企業利益とは税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたもの」としつつ、「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(傍点筆者)」⁽³⁸⁾と説明している。

最高裁の判示も基本的にこの立法趣旨を踏襲したものと解されるが、ここでは「簡素化答申」にあった「健全な会計慣行」という用語がそのまま規定に採用されなかったことを考え合わせると、法人税法に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の判断機能を留保させることが立法の前提となっているものと解することができる。

4.3 最高裁判決に見る公正処理基準の要件

「公正」の意義を手続的正義ととらえるならばそれは必ずしも「公平」と同義ではないが、租税法が、「すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により政治的、経済的又は社会的関係において差別されない。」とする憲法14条1項のもとで、近代法の基本原理である平等原則を表彰する「租税公平(平等)主義」(税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則)⁽³⁹⁾に立脚する以上、「公正」の中心的命題は「公平」であると解することができる。

(38) 西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報15巻8号 pp.74-75 (1967)、藤掛一雄「法人税法の改正」『昭和42年改正税法のすべて』pp.75-76 (国税庁、1967)

(39) 金子宏・前掲注(2) pp.83-84

「収益」に関し、大竹貿易事件で最高裁判決は実現主義・権利確定主義をもって公正処理基準として妥当な認識基準である旨を判示したが、その理由は、現行の会計諸基準が「保守主義」の基本理念をもって制定されているからのみでなく、当該認識基準のもつ「確実性」・「客観性」といった特性が法人納税者の公平な取扱いに資するからであろう。いふならば、これらの特性が公正処理基準の要件であるといえる。「確実性」をおもに認識 (recognition)・測定 (measurement) に係る会計処理面での要件、「客観性」をおもにそれらの検証面での要件ととらえるならば、ここでは一応「確実性」を「取引が恣意性なく遡及不可能な態様で認識・測定されること」、「客観性」を「認識・測定される取引が客観的な態様で検証可能なこと」と定義しておきたい。

また、同最高裁判決は、実現主義・権利確定主義による複数の基準からの選択可能性を容認し、その要件を「継続性」(ある年度に選択した認識・測定の方法をその後每期継続適用すること)に求めている。また、判決では直接言及されていないが、「公正妥当」の文言上、公正処理基準として「合理性」の要件も充足する必要がある。

一方、「経費」について、「公序の理論」を根拠として広く違法経費の損金性を否定的にとらえる議論もあるが、エス・ヴィ・シー事件判決では脱税協力金に限定して損金不算入の判断がなされたことから、その制約は限定的であると考えられる。きわめて限定的な「取引の遵法性」をもって公正処理基準の要件ととらえることも可能であるが、その範囲を公正処理基準の解釈から導出することは容易ではなく、法人税法の中で「別段の定め」をもって明示することが、租税法律主義の要請から必要となるであろう。

5 おわりに

本稿では、大竹貿易事件・エス・ヴィ・シー事件という2件の訴訟事件の最高裁判決を素材として、法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の意義と要件の解明を試みた。

その結果、「公正」の意義を手続的正義の実現に求めるならば、法人税法の課税所得の計算の基礎を会計基準によって計算される企業利益に求める以上、国家も重要な会計基準に対する利害関係者であり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は最終的に国家(国税庁・裁判所)によって判断・追認されなければならないこと、また課税の公正(公平)の観点から、収益の認識基準については「確実性」・「客観性」・「継続性」・「合理性」、経費性についてはきわめて限定的な「取引の遵法性」が要件となること(ただし租税法律主義の要請から、法人税法において「別段の定め」として明示される必要があること)を結論として導出した。

近年、経済社会の発展に伴う高度で複雑な取引が日常的に発生しており、その会計処理の妥当性をめぐる課税庁と納税者の間の紛争が後を絶たない(たとえばいわゆる「不動産流動化実務指針」に基づく処理の妥当性が争われた「ビックカメラ事件」東京高判平成25年7月19日判決、「金融商品会計実務指針」に基づく処理の妥当性が争われた「オリックス銀行事件」東京高判平成26年8月29日判決)ことは、「はじめに」で述べたとおりである。いわば公正処理基準の解釈をめぐる問題は、古くて新しいテーマなのである。

今度さらに高度化・複雑化する社会で出現する取引に税務の面で応用力をもって対応で

きるようにするため、公正処理基準の意義と要件を理解しておくことは研究者・実務家ともに重要であることは論を待たないであろう。租税法の研究者としては、今後さらに公正処理基準をめぐる判例研究の蓄積を通じて詳細な判例理論の解明を図り、最終的には一般的な公正処理基準の判定モデルの構築へと研究のステップを高じていきたいと考えている。

引用文献

- 金子宏．(2016)．租税法（第21版）．弘文堂．
- 金子宏．(1995（初出1975））．租税法における所得概念の構成．著：金子宏，所得概念の研究（所得課税の基礎理論上巻）．有斐閣．
- 佐藤英明．(2005)．脱税工作のための支出金の損金性．別冊ジュリスト『租税判例百選（第4版）』，102-103．
- 桜井久勝．(2016)．財務会計講義（第17版）．中央経済社．
- 山本守之．(2010)．体系法人税法（平成22年版）．税務経理協会．
- 西原宏一．(1967)．法人税法の一部改正．税務弘報15巻8号，74-102．
- 中村利雄．(1982)．法人税の課税所得計算と企業会計（Ⅱ）．税務大学校論叢15号，1-99．
- 忠佐市．(1975)．「公正ナル会計慣行」と法人税法第22条第4項の解釈．税務弘報23巻1号，28-38．
- 椿弘次．(2011)．入門・貿易実務（第3版）．日本経済新聞出版社．
- 田中成明．(2011)．現代法理学．有斐閣．
- 渡辺徹也．(2011)．脱税工作のための支出金の損金性．別冊ジュリスト207号『租税判例百選（第5版）』，102-103．
- 藤掛一雄．(1967)．法人税法の改正．著：国税庁，昭和42年改正税法のすべて（ページ：75-95）．国税庁．
- 武田昌輔．(1969)．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，110-174．

(2016.7.22 受稿, 2016.8.1 受理)

〔抄 録〕

わが国の法人税法は、課税標準である各事業年度の所得の計算の基礎を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)におく企業会計準拠主義をとっているが、日々高度化・複雑化する経済取引の会計処理の妥当性をめぐる課税庁と納税者間の紛争を回避するため、「一般に公正妥当」という不確定概念の明確化が求められている。

このような背景のもと、「収益」・「費用」に係る2件の最高裁判決の検討を通じて公正処理基準の意義と要件の解明を試みた結果、①現代的な「公正」の意義は手続的正義の実現に求められ、されば法人税法の課税所得の計算が会計基準による企業利益の計算に基礎づけられる以上、国家も重要な会計基準に対する利害関係者であり、公正処理基準は最終的に国家(国税庁・裁判所)によって判断・追認されなければならないこと、②法人税の企図する課税の公正(公平)の観点から、収益の認識基準については「確実性」・「客観性」・「継続性」・「合理性」が、経費性についてはきわめて限定的な「取引の遵法性」が基準要件となる(ただし租税法律主義の要請から、法人税法において「別段の定め」として明示される必要がある)こと、を見出した。