

法人税法第 22 条第 4 項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関する一考察
A Study on The Standards of Accounting Disposition Generally Recognized as Just and Proper
in Japanese Tax Law

1997 年度入学

野手 裕之

論文要旨

法人税法第 22 条第 4 項は、収益及び費用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算すると規定しているが、これはどのような要件を満たした会計処理をいうのか。これには 2 つの有力な見解がある。課税の公平性等の租税法の目的に適合した会計処理であるという見解と、商法第 32 条第 2 項「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と統一して解釈し、これに適合した会計処理であるという見解である。本稿では、公正処理基準の解釈について目的適合説（租税法の目的等から解釈する説）と統一説（借用先と統一して解釈する説）の観点から検討し、後者の見解の合理性を指摘する。

キーワード 法人税法、公正処理基準、公正ナル会計慣行、目的適合説、統一説

- 1 はじめに
- 2 課税所得計算における公正処理基準の機能
- 3 公正処理基準の解釈を巡る対立
- 4 租税法における解釈論と公正処理基準
- 5 おわりに

1 はじめに

本稿は、法人税法第 22 条第 4 項における、課税所得計算の基礎となる収益及び費用について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算する（以下、公正処理基準という。）という法人税法上の包括規定（総則規定）の内容（要件）、つまり、どのような会計処理が公正処理基準に該当するのかについて検討するものである。

法人税法（同法施行令、同法施行規則、並びに租税特別措置法、同法施行令、同法施行規則を含む。以下、同じ。）に「別段の定め」がなければ、課税所得の基礎となる益金及び損金の額は、公正処理基準に基づく収益及び費用の額によって、即ち、課税所得は、公正処理基準に基づく企業利益によって計算しなければならないというものである。このことから、ある会計処理が公正処理基準に該当するかどうかは、課税所得計算上重要な問題であるといえる。それ故、公正処理基準の要件（どういう視点で「公正」であるのか）が明らかになっていなければならない。別言すれば、法人税法がどのような企業利益を要求（期待）しているのかを明確にする必要がある。

しかしながら、課税の公平性等の租税法の目的に適合した会計処理が公正処理基準（の要件）であるという見解と、商法第32条第2項における包括規定である「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（以下、公正会計慣行という。）と統一して解釈する見解がある。前者によれば、公正処理基準の「公正」は租税法の目的からみて「公正」であることを意味し、後者によれば、公正処理基準の「公正」は公正会計慣行と同一の意味を有することになる。

このようなことから、公正処理基準の要件は確立しているとは言い難い。そして、今日においても、公正処理基準に該当するかどうかということが争点になっている判決や裁決がみられる。最近の事例として、本稿で扱っているもの以外に、輸出業者の収益計上時期を巡る事例¹を挙げることができる。

そこで、本稿では、租税法上の借用概念（他の法分野から借用している概念や規定）の解釈論における、目的適合説（借用概念を租税法の目的や規定の趣旨を踏まえて借用先とは別意に解釈する立場、つまり、目的論的解釈の立場）と統一説（借用概念を借用先での意味内容と統一して解釈する立場）との関係として、上記2つの見解を捉えて、公正処理基準の解釈としてどちらが合理的であるかを検討する。

2 課税所得計算における公正処理基準の機能

法人税法第22条において、表1のように、課税所得についての基本的な事項が規定されている。

表1 法人税法第22条第1項～第4項

第1項	内国法人の各事業年度の所得金額は、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する。
第2項	内国法人の各事業年度の所得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のに係る当該事業年度の収益の額とする。
第3項	内国法人の各事業年度の所得金額の計算上当該事業年度の損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、次に掲げる額とする。 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事その他これらに準ずる原価の額 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（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除く。）の額 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
第4項	第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

¹ 第一審（神戸地裁昭和62年（行ウ）第10号、平成6年9月28日判決）、控訴審（大阪高裁平成6年（行コ）第76号、平成7年9月21日判決）、上告審（最高裁第三小法廷平成8年（行ツ）第29号、平成10年10月13日判決）。

これらの規定は、法人税の課税標準である所得の金額は益金から損金を差引いた額であること（第1項）、益金の額は、「別段の定め」があるものを除いて、収益の額であること（第2項）、損金の額は、「別段の定め」があるものを除いて、原価、販売費及び一般管理費、資本等取引以外の損失（以下、これらを含めて費用という。）の額であること（第3項）、そして、益金及び損金の基礎となる収益及び費用の額は、公正処理基準によって計算されること（第4項）を規定している。

この公正処理基準の課税所得計算における機能（役割）を理解するために、まず、この規定がどのような要請から設けられたものであるかを確認する。公正処理基準は、昭和42年5月に創設された法人税法上の包括規定であり、この背景の1つに、企業会計審議会（経済安定本部企業会計基準審議会を含む。）からの次のような要請があったといえる。

企業会計審議会は、『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』（昭和27年6月16日。以下、27年意見書という。）において、「税制上または税務上の理由により、企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである。」という意見を表明した。

次いで、『税法と企業会計との調整に関する意見書』（昭和41年10月17日。以下、41年意見書という。）において、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。」とした上で、「法人税法上の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算定している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする』旨の規定を設けることが適当である。」という意見を表明した。

企業会計審議会からの上記の意見書は、法人の課税所得の基礎となるのが企業利益であること、そして、この企業利益が、「公正妥当な会計原則」や「一般に認められた会計原則」（27年意見書）、あるいは、「健全な会計慣行」（41年意見書）といったものによって計算されるということを要請している。つまり、収益及び費用が益金及び損金の基礎となり、そこでの収益及び費用が公正処理基準に従って計算されることを要請しているのである。

そして、このような要請の結果として、公正処理基準は創設された²。

²ただし、税制調査会からは、税制の簡素化からの要請が行われたので、企業会計審議会からの要請のみが公正処理基準の制定に影響したというわけではない。

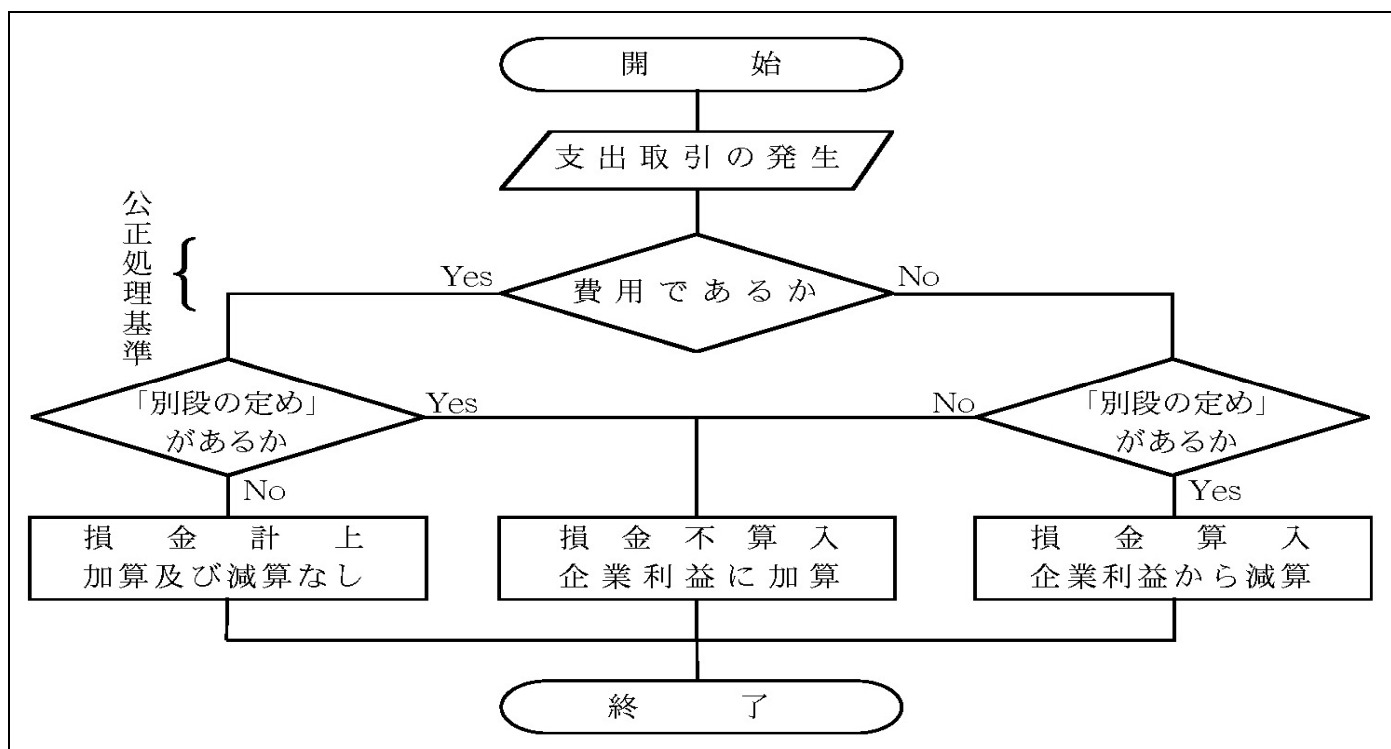
従って、課税所得は、公正処理基準に基づいて計算された企業利益を基礎としており、この企業利益に対して、租税政策上の理由、租税理論上の理由、税務運営上の理由その他租税法（税制）固有の必要性（理由）から定めている「別段の定め」によって、税務調整（加算あるいは減算）をすることで計算される³。つまり、「別段の定め」がなければ、課税所得は企業利益と一致する。このことから、課税所得計算における公正処理基準の機能は、図1のようになる。

図1 企業利益と課税所得の関係

公正処理基準	収益	-	費用	=	企業利益
法人税法	「別段の定め」 ↓ 益金	-	「別段の定め」 ↓ 損金	=	課税所得

例えば、ある支出をした場合に、それが損金となるかどうかは、図2のようになる。

図2 費用と損金の関係



³ 中村利雄著『法人税の課税所得計算（改訂版）』ぎょうせい、1990年、16～26頁。北野弘久著『現代企業税法論』岩波書店、1994年、35～36頁。武田昌輔著『新講税務会計通論（最新版）』森山書店、1995年、1頁、23～34頁、70頁。武田隆二著『法人税法精説（平成14年度版）』森山書店、2002年、14～15頁、33～34頁。山本守之著『体系法人税法（平成14年版）』税務経理協会、2002年、155頁、178～179頁。新井益太郎監修『税務会計論（第3版）』中央経済社、2004年、5～7頁、17頁。金子宏著『租税法（第9版増補版）』弘文堂、2004年、270頁、272頁。実務法人税法研究会『TAX&LAW 法人税決算・申告の実務と対策（第1巻）』第一法規、252頁、254頁。

具体的な例を用いてもう少し説明することにする（以下の単位はすべて円とする）⁴。

損益計算書（略式）		備考
交際費	2,000,000	商法施行規則第95条、財務諸表等規則第84条（同ガイドライン第84条）、『企業会計原則』第2-2-A及び第2-3-F
減価償却費	2,500,000	商法施行規則第29条、『企業会計原則』第3-5期首に取得した機械装置（法定耐用年数10年）の減価償却額（未償却残高10,000,000×耐用年数8年の償却率0.25）
受取配当金	500,000	商法施行規則第95条、財務諸表等規則第90条（同ガイドライン90条）、『企業会計原則』第2-2-B
有価証券評価損	1,000,000	商法施行規則第32条第2項、財務諸表等規則第93条（同ガイドライン第93条）、『企業会計原則』第2-2-B及び第2-4、『金融商品に係る会計基準』（1999年）の第3-2-4 「その他有価証券（株式）」の評価損
税引前当期純利益	14,500,000	
法人税等	2,500,000	商法施行規則第100条、財務諸表等規則第95条の5、『企業会計原則』第2-8
当期純利益	12,000,000	
前期繰越利益	6,000,000	
当期未処分利益	18,000,000	

利益処分計算書		備考
当期未処分利益	18,000,000	
特別償却準備金	3,000,000	期首に取得した機械装置の取得価額10,000,000×特別償却率30%
次期繰越利益金	15,000,000	

⁴ 公正処理基準の中心をなすのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定である（新井益太郎、前掲書、6頁。金子宏、前掲書、270頁。）ということ踏まえて作成している。

申告書別表 4 「所得の金額の計算に関する明細書」		備考 (法人税法施行規則)	
当期利益又は当期損失の額		12,000,000	法人税法第 74 条第 1 項 損益計算書における当期純利益
加算	損金に算入した法人税等	2,500,000	法人税法第 38 条
	交際費等の損金不算入額	300,000	租税特別措置法第 61 条の 4 税法上の交際費等 1,500,000 (損益計算書上の交際費 2,000,000- 税法上の交際費に該当しない額 500,000) ×20%
	減価償却の償却超過額	440,000	法人税法第 31 条、同法施行令第 48 条及び第 56 条、減価償却の耐用年数等に関する省令 損益計算書の減価償却費 2,500,000- 償却可能限度額 2,060,000 (償却基礎額 10,000,000×耐用年数 10 年の償却率 0.206)
	有価証券評価損の損金不算入額	1,000,000	法人税法第 33 条、同法第 61 条の 3 第 1 項第 2 号
減算	受取配当金の益金不算入額	500,000	法人税法第 23 条
	特別償却準備金の損金算入額	3,000,000	租税特別措置法第 42 条の 6 第 1 項「中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却」その他の特別償却制度 (ここでは、「中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却」で算定)
課税所得		12,740,000	

この例では、租税政策上の理由から生じる差異として交際費等の損金算入限度額の超過額 300,000、その他有価証券評価損の損金不算入額 1,000,000 及び利益処分方式 (準備金方式) による特別償却準備金の損金算入額 3,000,000 が、租税理論上の理由から生じる差異として法人税等の損金不算入額 2,500,000 と受取配当金の益金不算入額 500,000 円が、税務運営上の理由から生じる差異として減価償却費の償却超過額 440,000 が、公正処理基準によって計算された収益及び費用の結果としての企業利益 (損益計算書の当期純利益=別表 4 の当期利益) に対して調整されている。公正処理基準の適用範囲は、収益及び費用、即ち、企業利益の部分であり、この例では、損益計算書における 12,000,000 である。一方、「別段の定め」は公正処理基準の範囲外であるから、申告書別表 4 において加算あるいは減算された項目 (例えば、交際費等の損金不算入額の部分) には、課税所得計算上、公正処理基準は作用しないことになる。

確かに、課税所得計算は、「別段の定め」によって様々な修正がなされるから、企業利益が課税所得と一致するというケースは少ないであろう。それでも、「別段の定め」がなければ、収益であるかどうか、益金であるかどうか、費用であるかどうか、損金であるかどうか、結び付き、同様に、費用であるかどうか、損金であるかどうか、結び付き。それ故、収益及び費用 (の処理) についての規定である公正処理基準は、課税所得計算において、重要な機能を有しているといえる。

3 公正処理基準の解釈を巡る対立

さて、この公正処理基準の内容（要件）を巡っては、主として2つの対立が認められる。1つは、課税の公平性等の租税法の目的から解釈する見解であり、もう1つは、公正処理基準を公正会計慣行と統一して解釈する見解である。

①租税法の目的を含意して解釈する説

まず、公正処理基準は、課税の公平性等の租税法の目的を考慮した会計処理を要求する、即ち、公正処理基準によって要求される企業利益は、課税の公平性等の租税法の目的を満たしているものであるという見解には、次のものを挙げることができる。

神森智による「法人税法は、当然のことながら、法人企業間の公平な課税の実現を、法的安定性の上に立って図ろうとするものであるから、その『公正処理基準』のいう『公正』の意味も、判例にもあるように、こうした法人税法のもつ基本的な姿勢によって規定され限定されることとなるはずである。」⁵という見解、または、山本守之による「税法という法律の中に組み込まれる以上は、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。」⁶という見解である。

この見解によれば、繰り返すが、公正処理基準に適合した会計処理とは、課税の公平性等の租税法の目的という要件を満たした会計処理を意味する⁷。言い換えれば、収益であるかどうか、あるいは、費用であるかどうかの判断は、課税の公平性等の租税法の目的から判断しなければならないことになる。

そして、この見解は、公正処理基準が法人税法という租税法上の規定であるという点を強調しており、この点は、以下の事例における司法上の解釈にもみられる。

名古屋地方裁判所における「法人税更正処分取消請求事件（名古屋地裁平成12年（行ウ）第14号、平成13年7月16日判決。）では、納税者が発行した商品引換券等（例えば、プリペイドカード）の処理について争われた（なお、この点については、法人税法上の規定はない。）。

その概要は次の通りである。

⁵ 神森智稿『『公正ナル会計慣行』と『公正処理基準』』『松山大学論集』第6巻第3号、1994年8月、103頁。

⁶ 山本守之、前掲書、153頁。

⁷ 中島茂幸稿「法人税法の公正処理基準と企業会計」『会計』第152巻第2号、1997年8月、77頁。

中田信正は、公正処理基準に該当するかが実質的には課税所得計算の適正性の観点から判断されることから、『一般に公正妥当と認められる公正処理基準』に加えて、『明瞭に所得を反映すること』、『課税所得算定における適正性』等の税法目的を強調した限定を付ける方が、法の意図をより明確に反映するものと考えられる。（中田信正著『財務会計・税法関係論』同文館、2000年、137頁）と述べて、このような解釈を支持していると思われる。しかし、そのような規定がないのであるから、文理解釈からは、このような解釈が直ちに適切であるかどうか判断できないように思われる。

納税者は、商品引換券等を発行した際に預り金とし、顧客が商品引換券等を引き換えた際に収益として計上し、未交換（未使用）部分については収益として計上していなかった（原告方式）。これに対して、税務当局は、法人税法基本通達 2-1-39（当時、2-1-33）において、商品引換券等を発行するとともにその対価を受領した場合における当該対価の額はその商品引換券等を発行した日の属する事業年度の益金の額に算入する（通達方式）と規定されており、これが公正処理基準に該当するから、当該未使用の商品引換券等について、益金算入（収益計上）の更正処分をした。

原告方式と通達方式を仕訳で示せば、次の通りである。

	原告方式		通達方式	
	借方	貸方	借方	貸方
発行時	現金	商品券（預り金）	現金	売上高
商品引換時	商品券（預り金）	売上高	仕訳なし	

そして、名古屋地方裁判所は、まず、「税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法 22 条 4 項にいう公正妥当処理基準に該当しないというべきである。」と判示する。その上で、「商品引換券等、ことにプリペイドカードが発行された場合〔省略〕、発行者において事実上給付義務を免れることとなる部分が一定の確率で必ず発生すると考えられ〔省略〕、原告方式により処理した場合には、このような引換未了部分に係る発行代金相当額は永久に預り金として処理され続けることとなるが、かかる事態は企業の会計処理として妥当なものとはいえない上、発行者が事実上、確定的な利益を享受するにも係らず、税務当局は当該発行代金部分に対する課税をなし得なくなるという税務上重大な弊害を生ぜしめる」のに対して、「通達方式は、原告方式のような弊害がなく、公正かつ妥当な方法であると認められる上、〔省略〕企業の会計処理の基準として既に広く知られたものとなっているのであるから、このような通達方式により原告の所得額を算定することは適法である。」と判示する。このような解釈から、名古屋地方裁判所は、商品引換券等はその発行時点で収益として計上するのが公正処理基準に該当するので、発行時に益金として課税所得を計算することになると判決している。

東京高等裁判所における「法人税更正処分等取消請求事件」（東京高裁平成 13 年（行コ）第 94 号、平成 14 年 3 月 14 日判決。）では、貸倒損失の計上について争われた（なお、この点について、法人税法第 33 条「資産の評価損の損金不算入等」と同法第 52 条「貸倒引当金」の規定はあるが、貸倒損失の規定はない。）。

その概要は次の通りである。

住専の母体行であった納税者が、融資先住専の経営状況等を踏まえて解除条件付の債権放棄契約を行い、契約に基づく債権放棄の金額のすべてを貸倒損失として計上するとともに、課税所得計算上も損金算入した（原告方式）。これに対して、税務当局は、基本通達9-6-1（会社更生法その他の法的手続によって切り捨てられた場合、あるいは、債務者の債務超過状態が相当期間継続して弁済の可能性が認められない際に書面によって債務免除した場合等）や基本通達9-6-2（債務者の資産状況や支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになった場合）の貸倒損失の要件を満たした場合にのみ損金となる（通達方式）として、解除条件付の債権放棄契約に伴う貸倒損失はその要件を満たしていないから損金とならないとして、損金不算入の更正処分を行った。

原告方式と通達方式を仕訳で示せば、次の通りである。

	原告方式		通達方式	
	借方	貸方	借方	貸方
債権放棄時	貸倒損失	貸付金	仕訳なし	
通達要件充足時	仕訳なし		貸倒損失	貸付金

そして、東京高等裁判所は、まず、公正処理基準の趣旨は、「会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当である評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」と判示する。その上で、「不良債権を貸倒れとして直接償却することができるのは、その全額が回収不能となった場合に限られることになる〔省略〕。ここで債権の全額が回収不能であるとは、債務者の実際の資産状況、支払能力等の信用状態から当該債権の資産性が全部失われたことをいい、この場合に限って、所得の金額上、金銭債権の滅失損として、法人税法22条3項の規定により損金の額に算入することができるものである。そして、貸倒による損金は、損金算入時期を人為的に操作して、課税負担を免れるといった利益操作の具に用いられる余地を防ぐためにも、全額回収不能の事実が債務者の資産状況や支払能力等から客観的に認知し得た時点の事業年度において損金の額に算入すべきであり、それが一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合する」と判示する。このような解釈から、第一審判決（東京地方裁判所「法人税更正処分等取消請求事件」東京地裁平成9年（行ウ）第260号、平成13年3月2日判決。）を破棄し、債権放棄による貸倒損失の計上は、課税の公平性に反しているので公正処理基準とはいえないから、債権放棄による貸倒損失は費用ではなく、従って、損金算入は認められないと判決している。

なお、この見解そのものに対して批判があることを指摘しておく⁸。

②公正会計慣行と統一して解釈する説

次に、公正処理基準と公正会計慣行を統一して解釈する見解は、会計学者、商法学者、租税法学者それぞれにみられる。その代表的なものは以下の通りである。

(1)会計学者の見解

武田昌輔は、「税法において特別に定めている項目は別として、それ以外の所得計算上の抛り所としては、公正妥当なる会計処理の基準に従って計算すべきことを明らかにしている。このことは、商法第三十二条第二項における『公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ』と定めていることと軌を一にするものといえよう。」⁹と述べている。

(2)商法学者の見解

岸田雅雄は、「企業会計法に関する包括規定については、一般には、商法上の公正会計慣行と税法上の公正会計処理基準とはまったく同じものと考えられている。」¹⁰と述べている。

(3)租税法学者の見解

北野弘久は、「法人税法二二条四項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』はまさに商法上の法的概念としての公正な会計慣行を指称するのである。」¹¹と述べている。

このように、公正会計慣行と公正処理基準を、つまり、商法と法人税法の包括規定を同一内容と解する見解、言い換えれば、公正会計慣行の「公正」と公正処理基準の「公正」の意味は一致するという見解は、多くの支持を受けているように思われる¹²。

⁸ 昭和44年度税務会計特別委員会『公正妥当な会計処理基準に関する研究』、1969年、2頁。 新井隆一稿「公正なる会計慣行と法人税法」『企業会計』第29巻第7号、1977年7月、11頁。 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(5・完)」『法学協会雑誌』第100巻第9号、1983年9月、21頁。 北野弘久、前掲書、75頁。 武田昌輔著『税務会計論文集』森山書店、2001年、107頁。 井上久彌他著『法人税の理論と計算(平成15年版)』税務研究会、2003年、39～40頁。 新井益太郎、前掲書、6頁。

⁹ 武田昌輔稿「税務会計と企業会計」同編『体系近代会計学XIII税務会計論』中央経済社、1979年、19頁。

なお、武田昌輔著『税務会計と商法』税務研究会、1975年、11～13頁も参照。

¹⁰ 岸田雅雄著『企業会計法(改訂版)』有斐閣、1990年、35頁。

¹¹ 北野弘久、前掲書、77頁。

¹² 矢沢惇著『企業会計法講義(改訂版)』有斐閣、1973年、20頁。 新井隆一、前掲論文、13～14頁。 富岡幸雄稿「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」黒澤清編『会計学辞典』東洋経済新報社、1982年、53頁。 中村利雄、前掲書、84～85頁。 小泉明稿「公正処理基準の機能」『税務会計研究』第5号、1994年、71頁。 武田隆二、前掲書、37頁。 井上久彌他、前掲書、40頁。 居林次雄稿「商法・税法・証券取引法における企業の決算法制」『帝京法学』第23巻第2号、2004年3月、29頁。

なお、第72通常国会参議院法務委員会第5号(昭和49年2月19日)で、田中啓二郎(当時、大蔵大臣官房審議官)、伊豫田敏雄(当時、大蔵省主税局税制第一課長)、田邊昂(当時、国税庁直税部長)は、審議中の公正会計慣行と既に規定されていた公正処理基準が基本的に同じものであると説明している。

なお、この見解は、我が国の制度会計が、商法会計を中核として、公正会計慣行、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（「財務諸表等の用語、様式及び作成に関する規則」第1条第1項）、公正処理基準という各企業会計法における包括規定を通じて共通の基盤に立脚した統合的な会計制度であるという考え方¹³と適合すると思われる。

さて、公正処理基準を公正会計慣行と統一して解釈するならば、ある会計処理が公正処理基準に該当するかどうかは、公正会計慣行に該当するかどうかに一致するので、公正会計慣行に該当するかどうかの要件を一般的な理解をもとに確認しておくことにする。

昭和49年2月に創設された商法第32条は次のような規定である。

表2 商法第32条

第1項	商人ハ營業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス
第2項	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

まず、公正会計慣行において「商業帳簿の作成に関する規定の…」と示している。これは、適用範囲を示した規定である。この規定から、公正会計慣行の適用範囲は、商法上の商業帳簿の作成に関する規定そのものの解釈及び商法上規定のない部分への適用が含まれる。商業帳簿（仕訳帳や総勘定元帳及びそれによって作成された貸借対照表であり、株式会社の場合には、更に、商法第281条の損益計算書や営業報告書等を含む。）の作成にあたって、商法に規定があるものについては、それを優先適用した上で、その規定の解釈は「公正ナル会計慣行」を斟酌し、また、規定のないものについては「公正ナル会計慣行」を斟酌することになる。

公正会計慣行における「斟酌スベシ」とは、諸種の事情を考慮に入れて考えるということであり、特別の事情がない限り、それに従わなければならないことを意味している¹⁴。「公正ナル会計慣行」があるならば、特別の事情がない限りは従わなければならないが、特別の事情がある場合（「公正ナル会計慣行」に従うことが妥当でない場合）には、それ以外のもの（「会計慣行」となっていないが「公正ナル」会計処理についての学説等）を用いなければならない。また、「公正ナル会計慣行」が存在しない場合にも同様に「公正ナル」会計処理をしなければならない。

¹³ 森川八洲男著『制度会計の理論』森山書店、1986年、38～43頁、45頁、231～232頁。安藤英義著『新版商法会計制度論』白桃書房、1997年、357～358頁。品川芳宣稿「法人税法上の課税所得（承前）第2回」『税務通信』第2727号、2002年6月。居林次雄、前掲論文、29～30頁。

¹⁴ 矢沢惇、前掲書、12頁。高松和夫稿「公正な会計慣行と会計原則」『企業会計』第25巻第9号、1973年9月、41頁。岸田雅雄、前掲書、30～31頁。鴻常夫著『商法総則（全訂第4版補正版）』弘文堂、1991年、248頁。田中誠二他著『新版商法（11全訂版）』千倉書房、2000年、41頁。弥永真生『商法計算規定と企業会計』中央経済社、2000年、256頁。

公正会計慣行における「会計慣行」は、会計上ならわしとして行われているもの、つまり、実際に行われている慣習であるといわれる¹⁵。これに対して、慣習と慣行を区分するという見解もある¹⁶。確かに、慣習と慣行が一致した概念であれば、慣行ではなく、法律上の概念として用いられてきた慣習とすればよいわけである。慣習とは、「ある社会の内部に歴史的に発生し、広く承認され、かつ継続・反復して行われている事実的な行為の様式」¹⁷であるから、新しい会計基準（これから行われようとしている会計基準）による会計処理は、承認されても時間的に継続も反復もしていないので、慣習とはいえないが、会計慣行を構成すると考えられる。

そして、重要となるのが、単なる会計慣行ではなく、「公正ナル」ものでなければならないとしている点である。この「公正ナル」とは、商法の会計目的（商業帳簿作成の目的）である商法第32条第1項の「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点からみて公正であるということである¹⁸。この点は、商法の包括規定に関する国会審議（法務委員会）で、川島一郎（当時、法務省民事局長）が、この「公正ナル」とは、商業帳簿を作成する目的からみて公正と認められるもの¹⁹、即ち、会社の財産状態及び営業成績を明らかにするという目的からみて公正と認められるものである²⁰と説明している（その上で、国会で可決している）点からも正当化できる。

要するに、「公正ナル会計慣行」とは、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という商法の会計目的に一致する会計処理のうちで、実際に行われている（あるいは行われようとしている）会計処理であるということができ、「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という公正会計慣行（包括規定）は、ある会計処理にあたって、商法の会計目的から妥当でないという特別な事情がなければ、「公正ナル会計慣行」に従わなければならないが、「公正ナル会計慣行」が商法の会計目的から妥当でない場合や存在しない場合には、商法の会計目的に適合する会計処理（例えば、学説や判例等）をしなければならないことを要求するものであると解釈できる。

従って、公正会計慣行と公正処理基準を同一内容の規定であると考え、公正処理基準に適合するかどうかは、公正会計慣行の要件である商法第32条第1項の「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点から判断することになる。

¹⁵ 矢沢惇、前掲書、11頁。高松和夫、前掲論文、40頁。

第71回特別国会衆議院法務委員会（第29号、昭和48年6月5日）で、田邊明（当時、法務省民事局参事官）は、「それを慣習と表現いたしましても、私は同じことになろうかと思えます。」と答弁している。

¹⁶ 田中誠二他、前掲書、41頁。弥永真生、前掲書、256頁。

¹⁷ 杉村敏正他編『新法学辞典』日本評論社、1991年、137頁。

¹⁸ 矢沢惇、前掲書、10頁。高松和夫、前掲論文、40頁。森川八洲男、前掲書、48頁、69頁。岸田雅雄、前掲書、30頁。鴻常夫、前掲書、248頁。田中誠二他、前掲書、41頁。弥永真生、前掲書、256頁。龍田節著『会社法（第9版）』有斐閣、2003年、311頁。

¹⁹ 第71回特別国会法務委員会第24号（昭和48年5月8日）、同第29号（昭和48年6月5日）、第72回通常国会参議院法務委員会第4号（昭和49年2月14日）。

²⁰ 第72回通常国会参議院法務委員会第5号（昭和49年2月19日）。

この見解によれば、先の事例にみられる商品引換券等の収益の計上や債権放棄による貸倒損失の計上について公正処理基準から判断する（収益及び費用の問題として考える）ならば、仮に、「原告方式」が、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル」という観点から妥当であれば、公正処理基準に該当することになる。反対に、「原告方式」が、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル」という観点から妥当でなければ、公正会計慣行に該当しないので、公正処理基準にも該当しないことになる。

更にいえば、単なる慣習あるいは慣行ではないのであるから、例えば、基本通達等に従った会計処理が行われている慣習があったとしても、それが「公正」であるかの判断が必要になり、この見解によれば、基本通達等が商法第32条第1項の観点から「公正」かどうかを判断しなければならないことになる。

ちなみに、東京地方裁判所は、資産の評価損について争われた「法人税額の更正処分等取消請求事件」（東京地裁昭和59年（行ウ）第145号、平成元年9月25日判決。）では、次のような見解を示している。

法人税法の会計規定は商法の会計規定を念頭におくものである。しかし、法人税法の目的等から商法や企業会計原則と異なる規定をおいており、その1つとして法人税法第33条「資産の評価損の損金不算入」の規定がある。これも商法の規定等により適法ないし公正妥当に評価損の計上処理がされたことを前提としている。そして、特定事実がある場合の評価損の計上が必要であるか任意であるかを法人税法で規定していないのは、帳簿価額が下落した場合に貸借対照表価額をどのように計上するかは商法や企業会計原則の規定するところであるからである。

ここでは、資産の評価損を計上するかどうかの判断は、法人税法上の問題ではなく、公正処理基準（商法や企業会計原則の規定）の問題であるとしており、このことから、収益や費用が公正処理基準のレベル（特に、商法のレベル）で処理されるもので、それを基礎として法人税法上の規定が定められているということが示されている。

4 租税法における解釈論と公正処理基準

①借用概念としての公正処理基準

このような公正処理基準の解釈を巡る対立は、租税法における借用概念の解釈を巡る目的適合説と統一説との関係として捉えることができると思う。そこで、公正処理基準の解釈として、課税の公平性等の租税法の目的を達成するために、独自に解釈するのが妥当であるか、それとも、公正会計慣行と統一して解釈するのが妥当であるかの対立を、目的適合説と統一説との関係として捉えて議論をしていくことにする。

まずは、目的適合説と統一説の検討をする前に、両者の対立点を明確にするために、租税法における固有概念と借用概念について説明する。

一般的に、租税法には固有概念（固定概念）と借用概念がある²¹。

固有概念とは、課税の公平性等という租税法の目的を達成するために生成された独自の概念で、例えば、所得、益金、損金等があり、固有概念については、租税法の目的や規定の趣旨に照らして解釈するというのが、通説的な理解であるといつてよい²²。

一方、借用概念とは、租税法以外の法分野（特に、民商法等の私法分野）において、既に明確な意味内容を与えられている（固定性を有している）、法概念である²³。

そして、この借用概念の解釈を巡って、目的適合説（相対主義）と統一説（絶対主義）とが対立している。

目的適合説とは、租税法において用いられている以上、他の法分野で用いられ、意味内容が確定していたとしても、固有概念と同様に、租税法の目的（租税法固有の理論＝課税の公平性の維持や徴収の確保等）や規定の趣旨に照らして解釈するのが適当であるという見解であり、一方、統一説とは、別意に解釈することが明らかな場合（「別段の定め」がある等）を除いて、租税法上用いられていても、借用先（他の法分野）で確立している意味内容と統一して解釈するのが適当であるという見解である²⁴。

これは、借用概念の解釈について、目的論的解釈（法の目的に従って行う解釈）²⁵が妥当であるかどうかの関係であり、表3のように表現できる。

表3 租税法上の概念区分とその解釈

	目的適合説	統一説
固有概念	租税法の目的や規定の趣旨から解釈	租税法の目的や規定の趣旨から解釈
借用概念	借用先とは別に租税法の目的や規定の趣旨から独自に解釈	租税法の目的や規定の趣旨ではなく、借用先の意味内容と統一して解釈

²¹ 金子宏、前掲書、120頁。

借用概念は、元々、租税法上の概念であったが、最近では司法上も借用概念という概念を用いている。例えば、東京地方裁判所「所得税法違反被告事件」（東京地裁平成5年（特ワ）第546号、平成8年3月29日判決。）、徳島地方裁判所「法人税の更正処分取消請求事件」（徳島地裁平成6年（行ウ）第15号、平成11年4月12日判決。）、東京高等裁判所「課税処分取消請求控訴事件」（東京高裁平成13年（行コ）第136号、平成14年2月28日判決。）等がある。

²² 北野弘久、前掲書、60頁。 金子宏、前掲書、122頁。

²³ 村井正稿「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」『自治研究』第48巻第7号、1972年7月、110頁。 新井隆一著『税法と税務』ぎょうせい、1997年、64頁。 北野弘久、前掲書、34頁。 金子宏、前掲書、120頁。

²⁴ 村井正、前掲論文、111頁。 金子宏稿「租税法と私法」『租税法研究』第6号、1978年、4頁、11頁。 新井隆一、前掲書、64頁。 村井正著『租税法（第3版）』青林書院、1999年、46頁。

²⁵ 杉村他編、前掲書、1056頁。

ただし、他の法分野における概念を直接指示している（法条を特定している）場合、例えば、「投資信託及び投資法人に関する法律第2条第3項に規定する投資信託及び海外投資信託をいう。」（法人税法第2条第27号や所得税法第2条第13号）における「投資信託」のような場合、または、私法秩序と租税法秩序の調整に関して用いられる場合、例えば、「納税者がその財産上に質権を設定している場合において、その質権が国税の法定納期限以前に設定されているものであるときは、その国税は、その換価代金につき、その質権により担保される債権に次いで徴収する。」（国税徴収法第15条）における「質権」のような場合は、目的適合説であっても借用先の概念と同一に解釈する。また、「繰延資産」（法人税法第2条第1項第24号及び法人税法施行令第14条）のように、明文において、商法における「繰延資産」（商法施行規則第35条～第41条）と異なることが明らかな場合には、統一説であっても、借用先の意味内容とは別意に解釈することになる。

借用概念のうち対立しているのは、例えば、民法において用いられている「配偶者」や「親族」（所得税法第2条）、「相続」（相続税法第1条）や「相続人」（同法第3条）、あるいは、商法において用いられている「利益配当」（所得税法第24条）、「株主」（法人税法第2条第1項第10号）、「収益」や「費用」（同法第22条）のように、その解釈が明確にされていないものである。

このような借用概念を、目的適合説は租税法の目的等から解釈し、統一説は借用先と統一して解釈するのである（表4参照）。

表4 目的適合説と統一説における個別借用概念の解釈

借用概念	目的適合説	統一説
親族、配偶者、相続、相続人	民法から離れて独自に解釈	民法と統一して解釈
利益配当、株主、収益、費用	商法から離れて独自に解釈	商法と統一して解釈

上記のうち「配偶者」で考えてみることにする。

所得税法第56条において、居住者と生計を一にする配偶者等の親族がその居住者の営む所得を生ずべき事業に従事したこと等により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る所得の金額の計算上、必要経費に算入しないと規定されているが、例えば、個人事業者が内縁の配偶者を業務に従事させてその対価を支払った場合、所得税法第57条に基づく特例適用の手続きをしない限り必要経費として認めないのか、それとも、他の従業員と同様に必要経費として認めるのか。

目的適合説であれば、課税の公平性から所得税法上の「配偶者」を民法上の「配偶者」とは別意に解釈し、内縁の配偶者を所得税法上の「配偶者」と解釈して（配偶者とみなして）、当該内縁の配偶者への対価を必要経費から除外するのが妥当であると考えられることになる。

統一説であれば、所得税法上の「配偶者」と民法上の「配偶者」を統一して解釈し、内縁の配偶者は、民法上の「配偶者」に該当しないので、他の従業員と同様の対価であるから必要経費と認めると考えることになる。

さて、目的適合説と統一説との関係と公正処理基準の解釈における2つの見解を整理すると、表5の通りである。

表5 公正処理基準の解釈の基礎

	固有概念	目的適合説	統一説
公正処理基準は (収益及び費用は)	固有概念である	借用概念である	
	↓	↓	↓
公正処理基準を	租税法の目的や規定の趣旨から解釈		借用先（商法）と 統一して解釈
	↓		↓
収益及び費用は	課税の公平性等の租税法の 目的から計上する		借用先（商法）と同様の 基準で計上する

なお、公正処理基準あるいは収益及び費用を固有概念であると解釈すれば、課税の公平性等を考慮した会計処理が、公正処理基準に該当するという見解に結び付くと考えられる。しかしながら、このように解釈することは、収益及び費用と益金及び損金との関係について、論理的な説明がつかない。なぜなら、益金という概念も損金という概念も固有概念である²⁶から、同一の概念を重複して用いていることになるからである。そして、何よりも、公正処理基準が固有概念であるという観点から租税法の目的等を要件とすると考えられないのは、(公正な) 会計、収益、費用といった概念は、学問的には会計学上の概念であるとともに商法上の法概念でもあるのであるから、これらを固有概念であると捉えることは困難である。

従って、公正処理基準に該当するかどうかは課税の公平性等の租税法の目的から妥当であるかによって判断するという見解は目的適合説に基づいていると考えられ、一方、公正処理基準に該当するかどうかは公正会計慣行と同様に「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点から判断するという見解は統一説に基づいていると考えられる。

いずれの見解が公正処理基準の解釈として合理的であるかは、目的適合説が妥当か、統一説が妥当かということから解決することができると考えられるので、以下、この点について検討する。

²⁶ 新井隆一、前掲論文、11頁。 北野弘久、前掲書、21頁、36頁、76～77頁、138頁。 武田昌輔、『税務会計通論』、53頁。 武田昌輔、『税務会計論文集』、66頁。 新井益太郎、前掲書、3頁。 実務法人税法研究会、前掲書、252頁。

②借用概念の解釈（目的適合説と統一説）

まず、目的適合説は次のように主張される。例えば、村井正が、「租税法の固有の目的なり、解釈原則の存在が観念され、そうした目的や原則の果たす機能を積極的に評価する観点（目的論的解釈）が認められる。そうした観点の代表的なものは、いわゆる実質課税の原則なり、経済的観察法ということになるが、それが果たす最も重要な機能は、借用概念を租税法の目的、原則に適合せしめ、かつ変容せしめる、いわゆる要件事実的機能である。そうした変容機能をもつ実質課税原則ないし経済的観察法は、いわば借用概念の存在を前提とするものであるから、課税要件法が仮に借用概念から解放されることにでもなれば、とうぜんそのコロラリーとしての右要件事実的機能の果たす役割は失われることになる。」²⁷と述べているように、目的適合説は、課税の公平性や徴収の確保という租税法の目的に基づく実質課税の原則の観点から主張される²⁸。

一方、統一説は次のように主張される。例えば、北野弘久が、「租税法律主義のもとでは、議会在租税法律において格別の意思表示をしない限り、人々の市民生活を規律する私法秩序を前提にして税法における課税関係論も論ぜられることが要求される〔省略〕。市民生活上の行為に対する税法的評価においては、税法に格別の規定がない限り『税法の独自性』の支配する余地はない。〔省略〕一方、税法規定自体に対する法規範的意味を解釈する場合においても、同趣旨の法理が妥当する。〔省略〕借用概念に対しては、税法において格別の規定がない限り、民商法等の意味と同様の意味で税法上も解釈されるべきである。ここでも、『税法の独自性』の支配する余地がない。以上要するに、人々の市民生活上の行為に対する税法的評価においても、また、税法規定に対する法規範的意味の解釈においても、議会の格別の意思表示がない限り、『税法の独自性』を主張することができないのである。」²⁹と述べ、また、金子宏が、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連でみると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう。」³⁰と述べているように、統一説は、租税法律主義（法的安定性及び予測可能性）の立場から主張される。

²⁷ 村井正、前掲論文、111頁。

²⁸ 金子宏、前掲論文、11～12頁。 北野弘久、前掲書、60頁。 新井隆一、前掲書、64頁。

²⁹ 北野弘久、前掲書、34～35頁。

³⁰ 金子宏、前掲書、122頁。

以上のように、目的適合説は実質課税の原則の観点からの主張であるのに対して、統一説は租税法主義の観点からの主張である。

さて、日本国憲法は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」（第30条）と定め、また、「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。」（第84条）と定めている。所謂、租税法主義の規定である。この租税法主義は、法的安定性と予測可能性を保障する機能を有し、また、租税法の解釈の厳格性を要請するものである³¹。租税法主義のもとでは、基本的に、文理解釈することで課税の公平性が達成するように、租税法は、規定されなければならないし、規定されているはずである。言い換えれば、建前として、租税法主義のもとでは、文理解釈によって課税の公平性等の租税法の目的が達成できるのであるから、目的論的解釈のもとでの拡張解釈等を行うことは、むしろ、課税の公平性等を損なう危険性を有しているといえる。この点を、中川一郎は、「租税法主義を厳守することこそ、真に租税の公共性を認識し、租税負担の公平を達成する」³²と述べている。

しかしながら、法の規定に限界があるのも事実であり、文理解釈のみに固執することは適切ではないであろう。その意味で、租税法の解釈も他の法と同様に目的論的解釈が必要になることは否めない。どの法においても目的論的解釈の必要性は認めるとしても、法概念の相対性を目的論的解釈から正当化するには限度がある。

尾高朝雄は、「目的論的解釈という場合には、成分法規の字句に拘泥せず、社会の生きた目的に順応するように、流動的な解釈を行う意味に用いられる場合が多い。そういう解釈も、場合によっては必要となる。しかし、あまりに流動的な解釈ばかりしていたのでは、成分法を作っても役に立たなくなる。〔省略〕成分法規を尊重するという原則を立てて置いて、法を社会事情の変化に大幅に順応させる場合は、立法の手つづきによるものとすべきである。頑固な概念法学では困るが、目的論的解釈という言葉のみだりにふりまわして、法の安定性を切りくずすようなこともまた、深く戒められなければならない。」³³と述べている。また、団藤重光は、1つの法秩序は、「本来、統一的なひとつの体系をなしているべきはずのものである。したがって、日本法という法秩序の内部においては、その内部に民法、刑法等々の分岐があつて、それぞれ異なる原理をもって社会生活を規律しているが、しかも、それらの分岐は相互に矛盾することなく、窮極的には法秩序全体として統一性をもったものでなければならない。」³⁴と述べ、更に、「法領域その他の視点からの相対性を認めなければならないとともに、法秩序全体の統一性の見地から他の法領域と矛盾を生じることがないように解釈する必要のあることをも忘れてはならない。」³⁵と述べている。

³¹ 中川一郎編『税法学体系（全訂増補）』ぎょうせい、1977年、61頁。 新井隆一、前掲書、76頁。 金子宏、前掲書、79頁、118～119頁。

³² 中川一郎、前掲書、47頁。

³³ 尾高朝雄著『法』勁草書房、1955年、87頁。

³⁴ 団藤重光著『法学の基礎（改訂版）』有斐閣、2001年、84頁。

³⁵ 同上書、365頁。

このように、法概念の解釈において、目的論的解釈の必要性は認められるとしても、無制限に行われるようなことがあってはならない。法概念の解釈のみによって、ある法では適法であっても、他の法では違法となることが頻繁に生じることになれば、法治国家にとって致命的な問題といわざるを得ない。個別の法における概念に関して、ある程度の目的論的解釈が必要であるとしても、別々の法における同一概念を、目的論的解釈のもとで別々に解釈することは、上記のような重大な弊害を生じさせることになる。

この点から、中川一郎は、「税法と私法との関係を、法秩序の統一という見地から再検討し、税法に全法秩序を攪乱するようなわがままを絶対に許さない、というのが現代的な考え方である。『税負担の公平』とか、『租税回避を封ずるため』とか、その他『実質主義』『実質課税の原則』『公共の福祉』とかの文言は、いずれも全法秩序から孤立した特別の税法秩序を認める根拠にはならない。〔省略〕税法と私法とは各々独立はしているが、ともに全法秩序の一部を形成しているのである。私法上の形成や概念は、税法によってではなく、私法によって法的価値判断を受ける。かかる私法上の形成や概念を、税法が借用し、しかも立法によってこれに私法におけるとは異なる意味を与えていない限りは、当然に私法による法的価値判断を受けることを前提としているものといわなければならない。」³⁶と述べている。

それ故、統一説が学説上の通説であり³⁷、司法上も以下のように統一説を採用している³⁸。

まず、最高裁判所第二小法廷は、「源泉徴収所得税並びに加算税決定取消請求上告事件」（最高裁昭和35年（オ）第54号、昭和35年10月7日判決。）において、「所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。」と統一説のもとで判決している。

³⁶ 中川一郎、前掲書、83～84頁。

³⁷ 中川一郎、前掲書、83頁。金子宏、前掲書、121頁。

統一説の主張としては、この他に、松沢智は「租税法が法律である以上、法的安定性の見地からは、租税法自体が特別規定を設けていない場合には、租税法においても、私法上の規定、概念をそのまま同様な意味で解釈するのが妥当である。」（松沢智著『租税法の基本原則』中央経済社、1983年、128頁。）と述べ、武田昌輔は「税法上としては基本的には特別の規程が存在しない場合には、私法に基づくその行為に従って解釈し、かつ適用すべきである。〔省略〕まず私法における事実関係に基礎を置くべきである。」（武田昌輔、『税務会計通論』、18頁。）と述べている。

³⁸ 統一説に関する司法解釈としては、次のようなものがある。大阪地方裁判所は、「源泉徴収所得税審査請求棄却決定取消請求事件」（大阪地裁昭和35年（行）第45号、昭和36年、9月16日判決。）で、「わが法体系上、ある法律分野における法律用語は他の分野においても同一意味を有するのが原則である」と判示しており、また、東京地方裁判所は、「所得税法違反被告事件」（東京地裁平成5年（特わ）第546号、平成8年3月29日判決。）で、「税法における借用概念については、原則として元の法分野におけるのと同義に解するのが法的安定性の観点から望ましい」と判示している。

また、最高裁判所第一小法廷は、「所得税更正処分取消等請求上告事件」（最高裁平成2年（行ツ）第12号、平成3年10月17日判決。）において、「所得税法二条一項三四号に規定する親族は、民法上の親族をいうものと解すべきであり、従って、婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者との間の未認知の子又はその者の連れ子は、同法八四条に規定する扶養控除の対象となる親族には該当しないというべきである。」と統一説のもとで判決している。

以上のことから、借用概念である公正処理基準の解釈については、学説及び判例における支配的な見解である統一説に従って解釈することが合理的であり、公正処理基準と公正会計慣行を統一的に解釈することが適切である。従って、公正処理基準に該当するかどうか、つまり、公正処理基準の要件は、公正会計慣行と同様に「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点からみて妥当であるかどうかということになる。先の目的適合説に基づく公正処理基準の解釈のもとでの、商品引換券等の収益計上に関する判決も、債権放棄による貸倒損失の計上に関する判決も、公正処理基準に基づいて判断しているのであるから、上記の通り、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点から判断しなければならなかったのではないかと思われる。

6 おわりに

以上、本稿において、法人税法第22条第4項における公正処理基準（収益及び費用に関する規定）の解釈を巡って、公正処理基準は、課税の公平性等の租税法の目的を考慮した会計処理を要求しているとする見解と、公正処理基準は、商法第32条第2項における公正会計慣行と統一して解釈し、公正会計慣行の要件である商法第32条第1項の「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」ことに適合する会計処理を要求しているとする見解のいずれが妥当であるかを検討した。

そして、両者の関係は、租税法の借用概念の解釈論における目的適合説と統一説との関係と捉えることができる。課税の公平性等の租税法の目的を考慮した会計処理を要求するという解釈は目的適合説に結び付き、一方、公正会計慣行に適合した会計処理を要求するという解釈は統一説に結び付くことを示した。その上で、目的適合説と統一説のいずれが妥当かを検討した。

その結果、憲法第30条及び第84条における租税法律主義の観点から、借用概念は統一説によって解釈することが妥当であり、学説及び司法において支持される有力な見解であるから、公正処理基準の解釈にあたっては、公正会計慣行と統一して解釈するのが妥当であると考えられる。

このように考えると、公正処理基準に該当するかどうかは、公正会計慣行に該当するかどうかということになるから、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点から判断することになる。

従って、例えば、商品引換券等の収益計上や債権放棄による貸倒損失の費用計上は、法人税法上、「別段の定め」がないので、公正処理基準によって判断することになるから、判決理由における課税の公平性を害するかどうかではなく、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点から検討されなければならない。

ちなみに、我が国の会計実務において基本通達等の影響力は大きいものがあり、基本通達等に従って会計処理を行うというのは慣習化しているといっても過言ではない。しかし、「公正ナル会計慣行」とは何かという場合に、単なる会計慣行ではないということであるように、基本通達等が課税所得計算において公正処理基準として採用されると主張する場合には、上記のように、「営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明ラカニスル」という観点からその妥当性を示さなければならないといえる。