

わが国法人税法の所得概念

相京 溥士

(税理士・元目白大学大学院経営学研究科教授)

【目 次】

- | | |
|-------------------------------|-----------------------|
| I はじめに | 1. 昭和40年全文改正の背景 |
| II 昭和25年改正法人税法の所得概念 | 2. 昭和40年全文改正法人税法の所得概念 |
| 1. 法人課税開始時の所得概念 | IV 現行法人税法の所得概念 |
| 2. 昭和25年改正法人税法の所得計算規定の特色と所得概念 | 1. 公正処理基準設置の趣旨とその内容 |
| III 昭和40年全文改正法人税法の所得概念 | 2. 法人税法第74条と公正処理基準 |
| | V 結び |

I はじめに

現行わが国法人税法は所得の計算方式を示す規定として第22条と第74条を設置している。前者は通則と法に明記され後者は手続き規定と一般に称されているようであるが、実際の所得計算は後者に基づき行われるためこれは実践規定と称すべきである。

この所得計算に関し通則と実践規定という二本立て方式は、明治32年法人課税開始以来一貫してわが国法人課税に関する法が採用してきた方式であり、少なくとも昭和40年現行法誕生直後までは、実践規定により法人の所得概念が明らかにされてきた。

昭和42年法人税法第22条に第4項が追加設置されて以来、法人税法の所得概念に関する論議が法第22条のみに偏り、法第74条を単なる手続き規定と軽んじてきた観がある。その結果、法人税法の所得概念に関する裁判にお

いて、租税法の基本原則である租税法律主義を無視した判示がなされ、およそ現実にはあり得ない法解釈に基づく判決さえなされているようである。

現行法人税法の所得概念を明確にするためには、昭和25年改正法人税法における所得算定のための基本構造を分析するのが有用であると考えられる。なぜならば、同改正法はシャウプ勧告に基づき今日の申告納税制度を確立させたものであり、現行法人税法はその法人観を継承し法体系の骨子を受け継いでいるからであり、又一方で同改正法は、通則において、法人課税開始以来賦課課税時代における文言と同じ文言を採用し、実践規定もまた賦課課税時代とその趣旨を同じくしていることである。

現行法人税法は、その骨子はシャウプ勧告に基づくものといわれているが、明治32年法人課税開始以来の実績と経験を踏まえて制定

されたことも事実である。従って係る意味において昭和25年改正法人税法の所得計算規定の分析は現行法人税法の所得概念を究明する手段として適したことと考えられる。

従って本稿ではまず昭和25年改正法人税法の所得計算規定の内容及びその所得概念を明確にし、次に昭和40年改正法人税法の所得概念を左右する益金及び損金の概念を明らかにし、第4章では現行法人税法の所得概念混乱の要因と解される第74条第1項と公正処理基準の関係を吟味し、現行法人税法の所得概念を明らかにする。

以下本稿では、法人としては株式会社を直接の対象とする。また本稿における引用文中点線部分は論者が一部を省略したものである。

II 昭和25年改正法人税法の所得概念

1. 法人課税開始時の所得概念

明治32年法人課税は所得税法により開始されたが、同法は法人の所得を第一種所得と規定し（3条）、法人の所得計算規定として通則と実践規定を設けた。

まず通則第4条第1項第1号は内国法人の「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」と定め、同条第2項で受取配当金及び公社債の利子を総益金から控除する旨定めたが、法は総益金及び総損金を定義する規定を設けておらず、総益金及び総損金の内容及び所得概念を実践規定に委ねた。

一方実践規定は法第7条及び第9条に定められ、第7条は法人に対し「通常總會」後7日以内に課税事業年度の損益計算書を政府に提出することを義務づけ、第9条は提出され

た損益計算書の妥当性を政府が調査し所得金額を決定すると規定している⁽¹⁾。

「通常總會」とは社団法人において、少なくとも毎年1回開催する必要がある社員総会を意味するものと解され、株式会社の場合定時株主総会をいうものと解される。従って第7条が通常總會後に損益計算書の提出を義務づけている趣旨は商法を規範として作成された損益計算書の提出を求めたものと解される。

そして、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。

以上から明治32年所得税法は実践規定により通則の内容を明確にするという立法形式を採用したといえる。

このことは、商法の規定に従った財産評価損は法人の所得計算上損金に算入されることを前提に評価損に該当する船舶償却費の損金算入を認めた明治36年判決からも読み取れるが⁽²⁾、明治41年の裁判所の判決は実践規定と通則との関係をさらに明らかにしている。同判決は、実際の所得計算は提出された損益計算書により行われるとまず述べ、提出された

(1) 第7条及び第9条は次の通りである。

「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」

「第九條 第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定シ……」

第7条の損益計算書提出期限に関し明治32年所得税法施行規則第3条は「納税義務アル法人ハ毎事業年度通常總會後七日以内ニ損益計算書ヲ所轄税務署ニ提出スヘシ」と定めている。

損益計算書は商法を規範として作成されること、そして商法は時価評価益を益金と規定していることを理由に所得税法第4条の総益金とは商法を規範とする概念であることを明確にしている⁽³⁾。裁判所は実践規定である第7条及び第9条の解釈から第4条の総益金の内容を明らかにしているのである。総損金についても当該裁判所は同様の判示をするものと思われる。

当時の政府は、担税力を示す所得金額を計算する方式として、独自の計算体系を構築せず、法人が商法という全国統一の規範に従い損益計算をし、利益金額を算定していることに着目し、先ず法人が計算する当期利益を所得と観念し、当該利益金額を法人課税の理念に基づき調整し、課税標準である所得金額を算定する方式を採用したのである。すなわち法人が毎事業年度、法人が存続するための根拠法である商法より義務づけられている損益

計算を所得計算に極力取り入れる方式を採用したのである。

所得計算に関し、通則と実践規定の二本立てという法形式及び通則と実践規定の内容はその後の法改正においても基本的に変わらず、昭和15年の法人税法誕生を経て昭和21年賦課課税制度終了まで継承されたが、注目すべきは、大正2年の法改正により損益計算書の提出期限が「通常總會」後から「決算確定ノ日」より7日以内と改正されたことにより、法が求める損益計算書は定時株主総会で承認されたもの、すなわち商法を規範として作成されたものであることがより明確にされ、これに基づき所得税法第4条の益金及び損金とは商法上の概念であり、具体的には商法上適法な損益計算書のプラス及びマイナス項目の総額概念であることがより明確にされたことである⁽⁴⁾。

(2) 明治35年第218号、明治36年7月10日第1部宣告、行政裁判所判決、原告東洋汽船株式会社、被告東京税務監督局在勤税務監督局事務官、武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法・2』（第一法規・2013年）1732頁収録を引用。

(3) 明治40年第89号、明治41年2月29日宣告、行政裁判所判決、原告株式会社播磨銀行、被告大阪税務監督局長、武本宗重郎『改正所得税法釋義』（同文館・1913年《大正2年》）113頁収録を引用。

この判決は、法人所得課税開始9年後のものであるが、大正2年の改正まで第7条及び第9条並びに施行規則第3条に変更がなかったことから、明治32年所得税法の解釈と考えてよいものである。なおこの判決の詳細は相京博士「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」税法学566号（2011年）9頁～10頁を参照下されば幸いである。

(4) 武本・前掲注(3) 93頁及び204頁は益金及び損金とは商法上の概念であり、政府に提出される損益

計算書は商法の規定に従い株主総会で承認されたものと述べ、堀内正作『納税要論』（西尾友文堂・1920年《大正9年》）290頁も益金及び損金とは商法上の概念であり会社の財産の増減を示す概念である旨述べている。

また渡邊善蔵『所得税法講義』（東京財務協會・1921年《大正10年》）149頁は提出すべき損益計算書等の計算書類は商法に従い作成すべきものと述べているが、この発行所が「（大蔵省主税局國税課内）東京財務協會」と記されていることから執筆者は大蔵省の役人でありしかも立法に深く関わっていた方と考えられるので、提出されるべき計算書類は商法上適法なものを所得税法は予定しているということが当時すでに政府の統一見解であることを明確に示していると思われる。

なお、明治32年以降昭和24年に至る間の法人の所得計算に関する基本規定及び実践規定の変遷の詳細は相京・前掲注(3) 11頁～15頁を参照下されば幸いである。

2. 昭和25年改正法人税法の所得計算規定の特色と所得概念

昭和22年申告納税制度が新たに採用されたが、昭和24年のシャープ勧告に基づき昭和25年法人税法が改正され現行法人税法の骨子が確立された。

昭和25年法人税法における所得計算の通則第9条第1項は次のごとくである。

「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。」

そして同年、新たに法人税取扱通達が公表され、次のごとく基本通達により総益金及び総損金について、課税庁の解釈が示された。

「51 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。」

「52 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又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。」

これらの通達から、益金とは別段の定めの外資本等取引以外における純資産増加原因事実と解され、損金とは別段の定めの外資本等取引以外における純資産減少原因事実であると解される。

別段の定めは、法人税法及び法人税法施行規則において示されたがその内容はおおむね次のごとくである。

内国法人から受けた利益配当金は「益金に算入しない。」(法9の6①)、法人税等は「損金に算入しない」(法9②)、過去5年内の青色欠損金は「損金に算入する」(法9⑤)、湯水準備金取崩額は「益金に算入する。」(規14

②)、資産の時価を超える評価益は「益金に算入しない」(規17①)、資産の時価を下まわる評価損は「損金に算入しない」(規17条の2①)のごとく特定の事項を別段の定めにより益金算入・不算入、損金算入・不算入と規定している⁽⁵⁾。

これら別段の定め規定の仕方から昭和25年法人税法第9条の総益金及び総損金の内容が、明治32年所得税法第4条第1項の総益金及び総損金と異なってきた。

前節で示したごとく、明治32年所得税法第4条第2項は損益計算書記載項目である受取配当金を総益金から控除すると定めていた。この規定の仕方は総益金及び総損金とは損益計算書記載項目の総額概念であることを示している。

しかし昭和25年法人税法の別段の定めは、損益計算書記載項目の一部を益金及び損金に算入しないと定め、損益計算書記載項目ではない項目を益金及び損金に算入すると定めている。従って昭和25年法人税法における総益金及び総損金とは明治32年所得税法とは異なり税法独自の概念と一応解される。

このように所得金額算定の要素である総益金及び総損金の内容が、昭和25年法人税と明治32年所得税法とは異なるのであるから、両者の所得概念は基本的に異なるのかということになる。

先に述べたごとく通達によると、益金とは別段の定めの外資本等取引以外における純資産増加原因事実と解され、損金とは別段の定めの外資本等取引以外における純資産減少原

(5) 第9条第1項通則は昭和40年法人税法全文改正直前まで改正されなかったため、同条2項以下の規定及び規則は昭和39年の規定による。

因事実といえるが、純資産増加原因事実及び純資産減少原因事実の内容が不明である。

昭和25年法人税法の実践規定は次のごとくである。

「第18条 納税義務がある法人は、……各事業年度終了の日から二箇月以内に、その確定した決算に基づき当該事業年度の課税標準たる所得金額……を記載した申告書を政府に提出しなければならない。

⑥ 第1項の規定による申告書には、命令の定めるところにより、財産目録、貸借対照表、損益計算書、……を添附しなければならない。」

昭和25年基本通達314は、第18条第1項の確定した決算とは株主総会で承認された決算をいうと述べている。従って同条第6項により提出が義務づけられている損益計算書等の計算書類は商法を規範として作成されたものであることは確かである。

法第18条第1項による所得計算は法人税法施行細則が定める「別表6・所得金額の計算に関する明細書」により計算することが義務づけられた。この別表6はその後法の改正に合わせ多少の改正がなされたが、その基本構造は変わらず、途中別表の番号が2に変更され、昭和40年法人税法全文改正後も別表番号が4に改正されただけで、現在も継続して使用されている。

この「所得金額の計算に関する明細書」（以下昭和39年まで使用された当該明細書を「別表2」という。）の所得計算方式は、最初の金額欄に法第18条第6項により提出を義務づけられた損益計算書の当期利益金額（昭和38年までは貸借対照表の当期利益金額とされていた。）が記載され、当該利益金額に先に示した別段の定めによる金額を加算又は減算し

課税所得が計算されるという計算方式である。

昭和25年基本通達によれば、益金とは別段の定めの外資本等取引以外における純資産増加原因事実であり、損金とは別段の定めの外資本等取引以外における純資産減少原因事実であった。従って特定法人の特定事業年度において別段の定めに関する事実が全く存在しない場合、総益金とは純資産増加原因事実の総額となり、総損金とは純資産減少原因事実の総額となるから所得金額はこれら総額の差額となる。

一方実際の所得計算即ち別表2の計算においては、同じく特定法人の特定事業年度において別段の定めに関する事実が全く存在しない場合、所得金額は損益計算書の当期利益金額となる。当期利益金額とは現在の用語に従えば損益計算書記載収益の額と原価・費用・損失の額との差額である。

特定法人の特定事業年度における所得金額は第9条第1項により計算しても第18条第1項により計算しても同額になるはずであるから、従って、総益金及び総損金とは損益計算書における収益及び原価・費用・損失と基本的には同概念となる。そして提出される損益計算書は商法を規範として作成されるものであるから、当該損益計算書は商法上適法なものが予定され、当期利益金額も商法上適法なものとなる。従って、総益金及び総損金とは商法を規範として作成された損益計算書に記載される項目と同概念となるから所得概念は商法上適法な利益金額に基づくものとなる⁶⁾。

III 昭和40年全文改正法人税法の所得概念

1. 昭和40年全文改正の背景

前節で述べたごとく、昭和25年法人税法は

申告納税制度の採用により賦課課税時代と比べ、所得計算のための書式を整え、租税法律主義の強化の観点から所得計算要素を努めて法令で規定する姿勢を見せたが、所得計算方式は、形式的にも実質的にも賦課課税時代の方式と変わらなかった。

昭和24年、わが国最初の体系的会計基準というべき「企業会計原則」（経済安定本部企業会計制度対策調査会《後の大蔵省企業会計審議会》中間報告）が公表された。「企業会計原則」はその前段で「企業会計原則は、将来において、商法、税法、……等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。」と商法及び税法に対し呼びかけ、商法に対しては「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」（経済安定本部企業会計基準審議会、昭和26年）により主として資産の期末決算評価に原価主義の採用を（「意見書」第八）促した。

しかし商法はこの要請に対しすぐには応じなかった。法人税法も商法適法利益に基づく所得計算の立場から、先に示したごとく資産の評価に関し時価評価を認め、さらに棚卸資産の評価方法として原価法と低価法に加え時価法の選択適用を規定していた（法9の7、規20）。

昭和37年商法改正により、商法は株式会社の計算に関し、それまでの基本的資産評価基

準が時価以下主義であったのを、「企業会計原則」の要請を受け入れ原価主義に改め⁽⁷⁾、第285条の2以下に流動資産等の評価規定を新設し全面的に原価主義を採用した。

これを受けて、法人税法は昭和38年の改正において棚卸資産の評価方法から時価法を排除した。

そして昭和38年、「計算書類規則」（「株式会社の貸借対照表、損益計算書及び附属明細書に関する規則」昭和38年3月30日法務省令第31号）が制定された。これは、商法第281条第1項の計算書類の記載方法を定めたものであるが、その第38条以下において、損益計算書の区分及び記載事項について、収益、費用、損失という会計上の用語を全面的に採用した。「計算書類規則」設定前、商法は会社の計算に関し、損益計算書の記載事項について一切触れることはなかった。

この結果、別表2の「記載心得一」も、「計算書類規則」により法的根拠を与えられたことにより、それまで「当期利益金又は当期欠損金」の欄記載金額は昭和25年以来貸借対照表に掲げた当期利益金額であったのが、昭和39年に損益計算書に掲げた当期利益金額に改正された。実際の所得計算の中心は損益計算書であるから、法的根拠を得たことによりこのように改正されたと解される。

法人税法は、商法を存立の根拠法とする企業の経済活動の成果である利益に担税力有り

(6) 実践規定に依り提出が義務づけられている損益計算書は商法上適法なものが予定されているという意味は、法人税法は法であるから、商法を規範として作成される損益計算書を要求するからには、当該損益計算書は商法上適法なものであるということである。なお提出された損益計算書に記載された当期利益金額に商法上瑕疵が認められる

場合は、法第18条第1項に基づき当該利益金額は商法上適法なものに別表上で訂正される。

昭和25年法人税法第9条第1項及び第18条第1項の計算方式の詳細は相京・前掲注(3) 14頁～17頁を参照下されば幸いである。

(7) 秋坂朝則『商法改正の変遷と其の要点』（一橋出版・2005年）50頁。

と判断し課税する立場から、明治32年法人課税開始以来商法の規定に基づく損益計算の結果計算される当期利益を所得と観念することにより課税所得の金額を計算してきたものであるから、課税理論上矛盾を来たさぬ限り、商法計算規定の改正を所得計算に取り入れてきたことは当然のことである。

2. 昭和40年全文改正法人税法の所得概念

昭和40年法人税法全文改正により、通則第22条第1項は、所得金額は益金の額から損金の額を控除した金額と定めた（以下昭和40年改正法を「新法」といい昭和25年改正法を「旧法」という。）。新法は旧法の総益金及び総損金という文言に代え、益金及び損金という文言を採用したが、益金及び損金とは総額概念と解される。そして新法は旧法と異なり益金及び損金の内容を法第22条第2項及び第3項に定めた。

第2項は益金の額とは別段の定めがあるものを除き、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規定し、第3項は損金とは別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の原価・費

用・損失の額と定めた⁽⁸⁾。

第2項及び第3項は、益金及び損金の額は、まず別段の定めがこれらに該当し、次に別段の定めがない場合に、収益及び原価・費用・損失の額が益金及び損金の額を構成する旨定めているのではない。

第2項及び第3項は、各事業年度の益金の額及び損金の額は、まず当該事業年度の収益及び原価・費用・損失の額であると認識し、次に法人税法固有の立場から、別段の定めにより、当該収益及び原価・費用・損失の額の一部を、益金及び損金の額から除外し、さらに別段の定めにより、当該収益及び原価・費用・損失とは異なる事項を益金及び損金の額に加えると規定しているのである⁽⁹⁾。

前章で述べたごとく、旧法においても総益金及び総損金の内容は従来のごとく実践規定により明らかにされ、基本的には現在の用語に従えば商法上適法な損益計算書に記載される収益及び原価・費用・損失の総額概念であった。

新法においても実践規定は第74条に次のごとく定められた。

「内国法人（清算中の内国法人である普通法

(8) 新法第22条は次の通りである。

「第22条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、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。

2 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、（例示規定省略、論者）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。

3 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

工事原価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

4 前二項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいう。」

(9) 第2項及び第3項の解釈については相京博士「法人税法22条4項と会社法」税法学558号（2007年）4頁～6頁を参照下されれば幸いである。

人及び清算中の協同組合等を除く。)は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

一 当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額

(二号から六号まで省略、論者)

2 前項の規定による申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書その他の大蔵省令で定める書類を添付しなければならない。」

法第74条第1項は、各事業年度における所得金額の具体的算定方式、すなわち、確定決算主義に基づく所得金額算定方式を定めたもので、旧法第18条の確定決算主義を継承したものであり、提出を義務づけられている損益計算書は商法を規範として作成されたものである。

そして所得金額の実際の計算は、旧法と同様法人税法施行規則第34条に基づき別表で行われ、別表の番号が2から4に変更されただけでその書式及び記載事項は旧法と変わらず、従って第74条の所得計算方式は旧法第18条と全く同じである¹⁰⁾。

このことから、新法第22条第2項及び第3項の収益及び原価・費用・損失の額とはこの時点で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った。従って当時の新法の所得概念は旧法と同様、商法適法利益を別段の定めで調整するものであった。

IV 現行法人税法の所得概念

1. 公正処理基準設置の趣旨とその内容

昭和42年、新たに法第22条に第4項が追加

設置されたが、第4項の規定は次のごとくである。

「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つて計算されるものとする。」(以下公正処理基準という。)

この規定の設置は、「税法と企業会計との調整に関する意見書」(大蔵省企業会計審議会、昭和41年)の要請があり、一方現実的・社会的要請としては税制の簡素化という観点から法人税法の所得計算は会計基準に依存する旨を「確認的に」宣言したものとされている¹¹⁾。

前節で述べたごとく、昭和40年改正法人税法は、明治32年法人課税開始以来の伝統を受け継ぎ、所得計算に関しては、通則と実践規定を設けたが、従来と変わらず実践規定により通則の内容が明確にされ、その所得概念は商法適法利益を基本とするものであった。

公正処理基準は所得計算を会計基準に依存する旨を確認的に宣言したものであるとすれば、同基準は通則と実践規定の整合性を否定するものではなく、換言するならば同基準設置前の収益及び原価・費用・損失の内容を変えものではないと解される¹²⁾。

昭和40年改正法第22条における収益及び原価・費用・損失とは商法上適法な損益計算書

(10) 新法第22条及び第74条の解釈及びその計算方式の詳細は相京・前掲注(9)3頁～8頁を参照下されば幸いである。

(11) 武田昌輔「税法と企業会計との調整の変遷」企業会計25巻5号9頁(1973年)。

(12) 公正処理基準に関する諸説の検討は相京・前掲注(9)9頁～10頁、相京・前掲注(3)24頁～26頁を参照下されば幸いである。

記載項目であった。この観点からすれば公正処理基準とは商法の計算規定を意味することになるはずである。

公正処理基準設置直後、当該基準の解釈に関し明確な論述が殆ど見られなかった折り、基本規定と実践規定との整合性を認識した上での注目すべき論述がなされている。

この論述は、法人税法は所得計算に関し、法第22条と法第74条の規定を設けているが、これがわが国法人税法の制度的な特色の一つである旨を述べ、法第22条に定める所得の金額と、法第74条の規定によって計算される所得の金額とは、表裏の関係にある。そうすれば、法第22条第4項の規定は、商法及び商法計算書類規則の表面には明らかに姿を現してはいないけれども、その前提となり基礎になっている会計処理の基準と一体をなしている¹³⁾。

当時商法は第34条及び第285条以下の資産評価規定のみしか明文の規定を設けておらず、適法な当期利益計算のため自己の計算規定以外で遵守されるべき基準を明示していなかったため、先の見解は公正処理基準の中身は商法及びその根底に存在する会計基準としたものと考えられる。当時としては、明文の会計基準としては商法に影響を与えた「企業会計原則」のみであり、あとは会計慣行ということであった。

昭和49年改正商法は、遅まきながら、第32条第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」という包括規定を新たに設置した¹⁴⁾。

商法に「公正ナル会計慣行」という基準が設置された結果、法人税法の所得計算規定の解釈に変化が生じた。

法第22条に基づく所得計算が公正処理基準に左右されることは従来のおりであるが、法第22条に基づく所得計算は「公正ナル会計慣行」の影響を受けることになった。

先に述べたごとく、「公正ナル会計慣行」設置前においては、公正処理基準とは商法の計算規定並びに商法損益計算の根底にある会計基準及び会計慣行であった。ところが、「公正ナル会計慣行」が設置された結果、商法の損益計算は商法の個別計算規定と「公正ナル会計慣行」に基づき行われることが明確になった。

しかし「公正ナル会計慣行」とは、商法の計算規定である第32条第2項が定める損益計算において依存すべき会計処理の基準である。従って公正処理基準とは商法の計算規定を意味することになる。

「公正ナル会計慣行」設置後、法第74条との整合性を考慮した公正処理基準に関する見解として公正処理基準確定決算規範説というべき説があり次のごとく述べている。

公正処理基準とは、内国法人がその確定決算の内容について従うべき規範をいい、株式会社の場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が公正処理基準に該当す

(13) 近江亮吉「法人税法第22条第4項の規定の位置、機能及び適用について(1)」税法学202号(1967年)14頁～16頁。

(14) この包括規定は、商法と企業会計原則を完全に調整するため、商法の会計規定の解釈については、「企業会計原則」が指針となる趣旨で設けら

れたとされ、さらにこの包括規定は、法人税法22条4項と同趣旨の規定であり、このような規定が商法になかったため、やむをえず先に法人税法は包括規定をおいたとみるほうが妥当であろうという見解が商法の側から述べられている(矢澤惇『企業会計法講義』(有斐閣・1975年)20頁)。

ると考えられる。法人の確定決算の内容が商法の計算規定に適合している場合、これと異なる会計処理の基準により当該事業年度の収益の額等を計算すべき旨を同法22条4項が定めていると解することは、同法74条1項の趣旨との間にそごを生じ、法人税法の解釈上不合理である。したがって、同法22条4項は、各事業年度の所得の金額を計算する場合において、同法に規定がないときは、当該事業年度の収益の額等は、確定決算の内容に関する規範すなわち商法の計算規定によって計算すべき旨、すなわち、確定決算の内容が上記規範に適合しているときはその確定決算により、上記規範に適合していないときは上記規範によって計算すべき旨を定めたものと解すべきである¹⁵⁾。

当見解によれば、株式会社の場合、公正処理基準とは、商法の計算規定であり、当該計算規定に適合した会計処理は、公正処理基準に従った会計処理であるということになる。当見解において、商法とあるのを会社法と読みかえれば、公正処理基準は会社法をいうということになる。

2. 法人税法第74条と公正処理基準

現在法人の所得計算構造に関し三重構造説というべき見解が存在するが、この説は一方で公正処理基準複数説を唱えている。三重構造説の論旨は次のごとくである。

法人の損益計算における利益と法人税法における所得とが本来共通の観念であるため、法人税法は二重の手間を避ける意味で、所得計算に関しては企業会計に依存している。従って、公正処理基準と会社法第431条「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。」という

規定及び法人税法第74条の規定を総合すると、わが国の法人税法の所得計算にはまず基底に企業会計があり、その上に企業会計を基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に税法会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としている¹⁶⁾。

この三重構造説は会社法成立前から展開されてきた説であるが、この説に基づけば公正処理基準とは会社法の計算規定となるはずである。

しかし、同説は公正処理基準とは「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する」と述べその中心となるのは、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（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針）、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等、さらに確立した会計慣行¹⁷⁾であるとしている。これは公正処理基準複数説と称してもよいであろう。

公正処理基準複数説は一般論としてこれら諸基準を並列的に示したものであろうが、会社法と企業会計原則等の諸基準を並列的に並べ、会社法及びこれら諸基準を任意に選択可能とするような考え方はいかなるものであろうか。たとえば株式会社にとって会社法とその他の基準は選択可能とはいえない。法人税法における法人とは株式会社だけではない。

(15) 最判平5・11・25税資199-944 TAINS Z199-7233-4における味村治裁判官の見解（少数意見）。

(16) 金子弘『租税法（第18版）』（弘文堂・2013年）295頁～296頁。

(17) 金子・前掲注(16) 296頁。

会社法が適用される法人以外の各種法人には当該法人の存続の根拠法が存在し、各法人はそれぞれ会計規定を定めている⁽¹⁸⁾。これら法人にとっても会社法とその他の諸基準を任意に選択するというのもまた理解しにくいところである。

三重構造説を採る別の見解は、わが国法人税法においてはいわゆる確定決算主義が採用されている結果、課税において会計の果たしている役割が大きいと前置きし、企業会計に基づいて商法の会計処理がなされ、商法を前提として法人税法における課税所得計算がなされると述べ、企業会計、商法、法人税法の三重構造が存在するとしている⁽¹⁹⁾。後者の三重構造説の方が前者よりその内容を明確に述べているが、いずれにせよ三重構造説によれば双方とも、公正処理基準とは会社法（旧商法）の計算規定を意味することになるはずである。以下前者を三重構造説Aと呼び後者を三重構造説Bと呼ぶことにする。

最近公正処理基準企業会計慣行説と呼ぶべき説が示されたが、この説は三重構造説Bを直接取上げ、三重構造説の意図するところは、公正処理基準とは会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下「企業会計の慣行」という。）を指し、「企業会計の慣行」が会計原則等の諸基準を指すという理解であり、これが通説といえるであろうと述べている⁽²⁰⁾。

そしてこの説は、三重構造説が上記のごと

き公正処理基準の解釈を示す理由について次のごとく述べている。

課税所得算定の基本的規定が法律に依拠せず直接「企業会計原則」等の諸基準に依拠すると解釈すること、すなわち課税要件を定める基礎に法律ではない諸基準を据えるのは、租税法律主義の観点から問題がある。そこで租税会計と企業会計との間に会社法を置くことによってこの問題を解決することにした⁽²¹⁾。

この理由付けは、かつて三重構造説Bが、侵害規範としての租税法の特質を考慮すれば、租税法が課税要件を法律以外のものに委任することはない。法人税法が課税所得計算において依拠するのは商法であり企業会計原則ではない⁽²²⁾と述べたことによるのではないかと解される。

三重構造説Bは法人税法が課税所得計算において商法に依拠する理由として、先に示した三重構造説Aの法人の損益計算における利益と法人税法における所得とが本来共通の観念であるため、法人税法は二重の手間を避ける意味で、所得計算に関しては企業会計に依存しているという説を先ず引用し、商人たる法人が商法上記帳を行っていたので法人の所得算定については商法に依存するのが便宜であったこと、所得を課税物件とした以上企業の所得を示す商法上の数値を利用したことを挙げている⁽²³⁾。

この三重構造説Bが示す上記理由は、明治

(18) 例えば、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第119条及び同法施行規則第21条以下に会社法に匹敵する計算規定すなわち会計規定が存在する。

(19) 中里実「税制改革の背景」『税務大学校論叢40周年記念論文集』（税務大学校・2008年）296頁。

(20) 酒井克彦「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの（中）」税務事例45巻5号78頁（2013年）。

(21) 酒井・前掲注(20) 78頁。

(22) 中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事法務1432号26頁（1996年）。

(23) 中里・前掲注(22) 27頁～28頁。

32年立法担当者が所得計算規定を設定する際に考え選択した事柄であり、その結果実現したのが課税所得算定に関し通則と実践規定の二本立てという制度である。

明治32年所得税法の法人課税に関する規定の立法の趣旨に直接触れたことはないが、事実として法は法人の所得計算に関し通則と実践規定を定め、通則の内容を実践規定で一義的に明らかにするという方式を採用したのであり²⁴⁾、実践規定により通則の内容を明確にするという立法形式を採用したのである。そして法人の所得計算に関する通則と実践規定との関係は今日まで継続して変わらぬことはすでに述べたとおりである。

三重構造説Bは法人税法が所得計算に関し商法上の数値を利用していると述べているが、法人課税開始以来現在に至るまで、法が所得計算に際し商法上の数値を利用する旨を定めているのは実践規定以外にない。

換言するならば、三重構造説は、法人税法は所得計算に関しては企業会計に依存していると述べ、具体的には商法上の数値すなわち利益に依存していると述べているが、このような依存関係は実践規定により初めて明らかになる事実であり、法人課税開始以来今日に至る迄法は実践規定以外においてかかる依存関係を一度も規定していない。

三重構造説Bはまた法第22条は実体的規定であり、法第74条は手続的規定であるから、後者が前者を規定することはないとした上で、確定決算主義を実質的に定めているのは法第22条第4項であり、第74条第1項は確定決算主義の手続的細目を定めているに過ぎないとしているが²⁵⁾、これは論理が逆である。課税所得計算に関する商法依存関係即ち確定決算主義を法第22条第4項の解釈から導くの

は無理であり、法第74条により初めて明確にされるところである。

法第74条は形式的には申告の手続き規定といえるが、その内容は実践規定というべきであり、全ての法人は法第74条第1項の計算方式に基づき課税所得金額を計算し負担すべき税額を算定している。法第74条の意義について誠に明快な解説があるので原文のまま引用すると、次のごとくである。

「74条においては、その確定した決算に基づき申告書を作成すべきことを定めている。これは、法人税の申告が、株主総会の承認又は社員総会の同意その他これに準ずる機関の承認を得た計算書類を基として、その承認を受けた決算に係わる利益の計算に基づいて税法の規定により所得の計算を行い、その所得の金額及び当該利益の計算と当該所得の金額との差異を申告書において表明することを意味している²⁶⁾。」

この論述中下線部分の当期利益の計算過程は、第74条第3項により提出を義務づけられている損益計算書及び貸借対照表から読み取られ、当該利益の計算と所得の金額との差額は別表第4において当期利益金額を別段の定めで調整することにより明確にされるのである。

この論述は、実際の所得計算は法第74条に基づき規則第34条2項が定める別表4で行わ

²⁴⁾ 三重構造説Aは、租税法律主義の要請として租税法の「定めはなるべき一義的で明確でならない。」と述べている（金子・前掲注①6 76頁）。

当時の大日本国憲法も第21条及び第62条において現行憲法と同様租税法律主義を宣言している。

²⁵⁾ 中里・前掲注② 27頁。

²⁶⁾ 吉国二郎 = 武田昌輔『法人税法（法令解説篇）』（財経詳細報社・1978年）429頁。引用文中下線論者。

れることを明確にしていると同時に、別表4は納税者である企業が会社法（旧商法）適法当期利益金額にどのような別段の定めを適用し所得金額を計算したかその計算過程を明確にするものであることを明示している。この別表4の機能は、法人が自己の権限において課税所得金額を法の定めに従い計算する場所であり、その結果を課税庁に提示し課税庁の承認を求めるものである。一方課税庁の側からすれば、課税庁が法人の計算した課税標準すなわち所得金額の妥当性を判断するさいの必要不可欠なものである。

法第74条の別表計算方式は、技術的に簡易な計算を便宜的に定めたものすなわち簡便法とする見解があるが²⁷⁾、この方式は法第22条が定める、収益を別段の定めで調整することにより益金の内容を確定させ、原価・費用・損失の内容を別段の定めで調整することにより損金の内容を確定させ、所得を計算するという第22条の計算方式を忠実に順序よく表現したものであり、その実質は手続規定ではなく実践規定と解すべきである。

以上により、法第74条第1項の解釈から公正処理基準とは会社法の計算規定を指すことは明白である。従って公正処理基準設置により法人税法の所得概念が変わることはなく、現行法人税法における所得概念も又会社法適法利益を別段の定めで調整するものである。

最後に一言付け加えると、公正処理基準企業会計慣行説は、公正処理基準は会社法第431条が定める「企業会計の慣行」を指すとしているが²⁸⁾、正確には会社法の計算規定とすべきである。「企業会計の慣行」とは会社法が利益計算に際し依存する基準すなわち会社法の計算規定である第431条が従うとする基準である。「企業会計の慣行」の内容とし

て一般に「企業会計原則」等の諸基準が示されているが、どの基準が「企業会計の慣行」の内容として適しているか否かは会社法が決めることであって、法人税法は会社法が従うとする諸基準が所得計算に適しているか否かを見極め、適していない場合には別段の定めで調整することになるのである。

V 結び

わが国は法人課税開始時において課税所得計算に関し通則と実践規定を定め、実践規定により通則の内容を明らかにするという立法形式を採用した。すなわち実践規定は所得の計算が商法適法利益に基づき行われることを明確にし、これにより通則の内容及びその所得概念を明らかにした。その後数度の法改正にも拘わらず法は継続してこの方式を受け継ぎ現行法に至っていることは事実に基づき述べてきたところである。

従ってその所得概念は一貫して会社法（商法）上適法利益を基本としこれを別段の定めで調整するものであったし現行法においても全く変わらぬところである。

昭和42年公正処理基準が追加設置されたが、これは通則の内容を変えるものではなかった。しかし公正処理基準の解釈に際し、実際の所得計算は法第74条に基づき行われるという事実を軽んじ机上の論議に終始した結果、公正処理基準が一人歩きをし、通則の解釈は何でもござれという混乱があったことも事実である。

例えばオープンシャホールディング事件に

²⁷⁾ 松沢智『新版租税実体法』（中央経済社・2005年）168頁。

²⁸⁾ 酒井・前掲注²⁰ 78頁。

において最高裁は有利な価額による第三者割当増資をした法人にではなく、その決議をした法人に所得が発生するという、両者が内国法人の場合過去に例が無くまたこのような課税は将来においてもなされないであろうと思われる判決をし²⁹⁾、また興銀事件において高裁は公正処理基準と認められる要件として課税の公平性実現を掲げ多くの論者の批判を浴びた³⁰⁾ことは周知の通りである。公正処理基準とは会社法（旧商法）の計算規定を指すという認識があればこのような裁判所の判断はなかったはずである。

法人税法が所得計算に際し確認すべきこと

は会社法が従うとする「企業会計の慣行」の内容である。会計基準といわれるものは多数あり又会計慣行は業種によっても異なる。

また現在話題になっている国際会計基準にどう対処するか会社法は苦勞しているようであるが、会社法が従うとした会計基準が法人税法の所得計算に適合しない場合は、別段の定めで当該会計基準による当期利益を調整する必要が生ずる。

法人税法が課税所得の計算に関し、通則と実践規定の二本立てという制度を維持する限り、実践規定を顧みず机上の論理に偏ると、課税所得計算に混乱をもたらすことになる。

29) 最判平18・1・24税資256-19-10279 TAINS Z256-10279-3。

この判決の要旨及びこれに対する論者の批判は相京博士「法人税法課税所得計算規定の解釈の現状と今後の課題」税法学563号（2010年）6頁～7頁を参照下されば幸いである。

一言付け加えると、有利な価額による第三者割当増資の場合、決議法人と、増資実施法人が共に内国法人の場合、最高裁はこのような解釈をし、課税庁が増資実施法人を無視し決議法人に課税す

ることなどあり得ないと考えられるがいかがであろうか。

30) 東京判平14・3・14税資252-8851 TAINS Z252-9086-10。

高裁の公正処理基準に関する判示の詳細は相京・前掲注(9)10頁を参照下されば幸いである。

この判示に対し例えば中里実『デフレ下の法人税改革』（有斐閣・2003年）70頁等数多くの痛烈な批判がなされたことは周知のことである。