

《判例研究》

法人税法22条4項と企業会計基準 の関係についての一考察

－ 東京地裁平成25年2月25日判決を踏まえて －

清 水 一 夫

はじめに

法人税の課税標準は、別段の定めのあるものを除き、法人税法22条2項に掲げる収益を益金とし、同法3項各号に掲げる金額を損金として計算されることとなっているが、これらの金額の具体的な計算方法は、同法に「別段の定め」があるものを除き、同法4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下、企業会計上の基準と区別し、法人税法に規定されている基準という意味で「税会計処理基準」という。)に従って計算されるものと規定されている。

具体的に何が税会計処理基準に該当するかについては、企業会計原則・同注解や企業会計基準委員会の会計基準・適用基準など企業会計上の基準と共通するものが挙げられるが、「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¹」とされている。

東京地判平成25年2月25日訟月60巻5号1103頁(以下、「東京地裁平成25年判決」という。)に係る事件(以下、「本事件」という。)は、日本公認会計士協会が公表した実務指針(会計制度委員会報告15号「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」、以下「不動産流動化実務指針」という。)が、税会計処理基準に該当するかが争われた事件であり、同判決は、税会計処理基準該当性を否定して原告の請求を棄却した²。

本事件は、金融商品取引法に基づいて現実に適用された会計処理について、法人税の所得計算にも適用されるべきかが問題となり、その税会計処理基準該当性が正面から争われた。不動産流動化実務指針が財務諸表等規則1条1項の「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」

¹ 金子(2015)317頁

² 同事件は、東京高裁に控訴されたが、東京高裁平成25年7月19日訟月60巻5号1089頁(以下「東京高裁平成25年判決」という。)によって控訴が棄却され、判決が確定した。

という。)に該当することは何ら争いがないところで、法人税法上の税会計処理基準該当性を正面から否定したという点で、本判決には強いインパクトがある。

企業会計の分野においては、会計基準公表主体としての会計基準委員会(ASBJ)が発足し、国際会計基準(IFRS)への対応などもあって、適用指針や実務対応報告、日本公認会計士協会(JICPA)の実務指針などを含め、数多くの新しい会計基準等が公表されている。これらの中には、法人税基本通達の定めと整合しないなど、企業会計と税務会計との間で十分な整理がなされていないものも散見され、最近では、企業会計・商法会計と税務会計の間の調和の関係(いわゆるトライアングル体制)が変容し、それぞれ独自の方向に進む傾向が指摘されているところである。

企業会計と税務会計の調整については、新しい会計基準等が公表される都度、関係機関同士が協議を行い、その結果を納税者に明確に周知することが望ましいことは言うまでもないが、最近の急速な変革の流れの中で実務がそれに追いつけないこともあり得る。その場合、最後は、法人税法22条4項の税会計処理基準に則った処理に該当するのかを個別に解釈せざるを得ないことになるが、その際、どういった点に着眼し、どういう基準で同項の適合性を判断するのかについて、同項の具体的な判断枠組みは必ずしも明確とは言えない状況にある。

本稿は、東京地裁平成25年判決を踏まえ、こうした問題意識から、時代の流れに対応した法人税法22条4項の判断枠組みを探っていこうとするものである。なお、筆者は、かつて課税当局に在籍して本事件の訴訟に関与したが、本稿の目的は、同事件に係る国側主張の内容を解説することにあるわけではない。本事件を踏まえ、個人的な立場から、同項の解釈・適用のあり方に関して自由かつ大胆に私見を展開するものであって、ここで述べたことは、課税庁の公的見解とは何ら関係がないことにご留意頂きたい。

1 本事件の判決の概要

1.1 事案の概要

本事件は、不動産流動化スキームというかなり複雑な取引に係るものであり、本件訴訟に至るまでの経緯も長期間に渡っている。この点、既にいくつかの判例評釈³が公表されているので、事案の詳細についてはそちらに譲り、ここではポイントを絞って説明したい。

1.1.1 本件の不動産流動化スキームに係る取引の経緯

本事件は、家電量販店を営む 社が、平成20年8月期に係る法人税の申告が過大であったとして国税通則法23条1項に基づく更正の請求をしたところ、税務署長が更正をすべき理由のない旨の通知処分をしたことから、当該処分の取消請求訴訟が提訴されたものである。そもそもの発端は、不動産流動化に係る平成14年の一連の取引に遡る。

この年、 社は資金調達等の目的で、自ら所有する店舗・本社用不動産（以下、「本件不動産」という。）をA信託銀行に信託し、その信託受益権を有限会社Bに売却した。B社は不動産流動化スキームにおいて組成された特別目的会社（SPC）であって、 社からの匿名組合契約出資（劣後出資。すなわち、B社を営業者、X社を匿名組合員とする匿名組合に係る出資。）などのほか、株式会社Cによる匿名組合契約出資（優先出資）、政府系金融機関の劣後ローン、機関投資家から資金調達した株式会社Dによる優先ローンにより、信託受益権の購入資金を調達していた。なお、信託不動産については、X社とA信託銀行との間で賃貸借契約等が締結され、引き続き、X社が使用している（以下、上記で述べた一連の契約に係るスキームを「本件不動産流動化スキーム」という。）

その後、平成19年9月になって、本件不動産流動化スキームはすべて解消

³ 和泉（2014）、岡村（2014）、佐藤（2015）など。なお、本事件の発端となった企業会計上不正とされた事件については、高橋（2009）などで紹介されている。

されることになり、X社はB社から信託受益権を買い戻し、A信託銀行との信託契約や賃貸借契約、B社との匿名組合契約は終了した。その際、匿名組合の営業者であるB社が信託受益権を譲渡したことによって生じた収益は、匿名組合員であるX社に配当しており、同社はこの配当金収入を益金に算入するなどして平成20年8月期法人税の確定申告を行った。後に、この会計処理が誤りであったとして、翌年6月に更正の請求を行ったが、税務署長がこれを認めなかったのが本事件である。

1.1.2 更正の請求が行われた経緯

上記会計処理が誤りであったとX社が主張するに至った経緯は次のとおりである。本件不動産流動化スキームの実行により、平成14事務年度にX社が取得した信託受益権の譲渡対価については、上場会社であるX社が、これを企業会計上の収益に計上して同事務年度の有価証券報告書（金融商品取引法24条）を提出し、税務上も益金に算入していた。ところが、平成20年12月になって、証券取引等監視委員会が本件不動産流動化スキームを調査し、X社のB社に対する信託受益権の売買契約について、企業会計上、「売却取引処理」を行ったのは不適切であり、これを不動産の譲渡とは認識せずに「金融取引」（B社からX社への融資）と認識すべきであると判断した。

X社は、証券取引等監視委員会の行政指導に従う形で、平成14年8月期に遡って、一連の不動産流動化スキーム全体について、売買ではなく金融取引と引き直して有価証券報告書の訂正報告書等を提出した。そうすると、平成20年8月期に行われたB社からX社への信託受益権の買い戻し（匿名組合の営業者であるB社における譲渡益の発生）も企業会計上は認識しないことになる。その結果、B社からの配当金として、匿名組合員であるX社が計上した収益も認識されないことになった。

X社は、こうした企業会計上の処理に合わせる形で考えれば、法人税法上も、所得が過大に計算されて申告がなされていたことになるとして、更正の請求を行った。

1.1.3 本件において「金融取引」として処理すべきとされた理由

証券取引等監視委員会が、本件不動産流動化スキームについて、企業会計上「売買」ではなく「金融」として処理すべきと判断したのは、不動産流動化実務指針の適用によるものである。

企業会計における収益の認識に関しては、一般に「実現主義」(企業会計原則第2三B)によって処理するものとされてきたが、近年、国際会計基準(IFRS)の影響もあって、重要なリスク及び経済価値が買手に移転するなどの条件を満たさない限り販売の収益を認識すべきでないとする考え(リスク・経済価値アプローチ)が注目されている。不動産流動化実務指針は、同アプローチに従い「不動産の流動化を行って不動産を譲渡したにもかかわらず、地価下落その他の当該流動化した不動産に係るリスクが依然として譲渡人に存在していると認められる場合」もあるという問題意識から定められたものである。そして、一定の形式基準を設定し、それを満たさない場合には、不動産流動化取引を「売買」ではなく「金融」として会計処理することが求められる。

本件で問題となったのは、不動産流動化実務指針13項の規定であり、リスク負担割合(リスク負担の額÷流動化する不動産の譲渡時の時価)がおおむね5%の範囲内から外れていれば、当該不動産流動化取引は、金融取引として会計処理すべきこととなる。そして、リスク負担割合の算定に当たっては、「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、そのリスクを加えてリスク負担割合を計算すべきとされている(同指針16項)。

本件不動産流動化スキームにおいては、特別目的会社であるB社に対しては、X社が匿名組合契約出資を行っていたが、その額は信託不動産の時価のおおむね5%に止まっていた。しかし、その25%超の額に相当する額の匿名組合契約出資をB社に行っていたC社に関し、X社は、子会社を通じて設立

時の株式払込金を実質的に負担していたことが、証券取引等監視委員会の調査により判明した。そうすると、C社はX社の「子会社」(財務諸表規則8条4項3号)に該当することとなり、それを前提に、不動産流動化実務指針16項、13項を適用すると、本件不動産流動化スキームについては、金融取引として会計処理すべきこととされた。

1.2 本事件の訴訟上の争点

事実関係の複雑さに比して、訴訟上の争点は単純である。すなわち、X社の平成20年8月期の法人税の所得金額を計算するに当たり、「平成14年8月期にされた本件信託受益権の譲渡について、平成20年8月期の確定申告後に、不動産流動化実務指針に従って金融取引処理に訂正した原告の会計処理が、法人税法上相当なものといえるか否か」の1点である。

換言すれば、金融商品取引法が前提とする公正会計基準に基づくものとして、不動産流動化実務指針に定める会計処理に合わせて法人税の所得を計算することが、法人税法22条4項の税会計処理基準に従ったものと評価できるかである。

この点、法人税の実務においては、従来から、企業会計上の実現主義に対応する形で、「引渡基準」(法人税基本通達2-1-1, 2-1-14)によって収益の認識が判定されており、本件不動産流動化スキームにおいても、法律上、有効な契約に従い、平成14年8月期にX社からB社への不動産の「引渡し」と評価すべき事実があったことは明らかであった⁴。それにもかかわらず、平成12年7月になって公表された不動産流動化実務指針の「リスク・経済価値アプローチ」に従って収益の計上を行わないのは、従来の感覚からすれば、違和感が生じることは否めない。

これに対し、X社側は、公正会計基準を構成する不動産流動化実務指針が

⁴ 本件は、不動産そのものではなく、その信託受益権の譲渡であるが、このような場合、法人税法上、受益者に対して信託財産が譲渡されたものとして処理されるべき点については争いがない。

公表された後は、それは、当然に法人税法22条4項の税会計処理基準に該当し、同法に「別段の定め」(同条2項)がない以上、法人税の計算もそれによるべきであるといった主張をしていた。

1.3 裁判所の判断

東京地裁平成25年判決は、まず、公正会計基準と税会計処理基準の関係について、最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁(以下「最高裁平成5年判決」という。)も引用した上で、「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いう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』(税会計処理基準)に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法(引用者注:法人税法)の独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(公正会計基準)とされるものと常に一致することを前提とするものではないと解するのが相当である」と判示する。

その上で、判決は、まず、不動産流動化実務指針の内容について「その対象を同指針にいう特別目的会社を活用した不動産の流動化がされた場合に限って、当該不動産又はその信託に係る受益権の譲渡人の会計処理についての取扱いを定めたものであり、当該不動産又はその信託に係る受益権の譲渡を当該不動産の売却として取り扱うべきか否かについて、当該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し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いう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」と要約する。

これに対し、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」と判示した。そうすると、「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、なお、他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、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としないものとする取扱いを定めた同指針（引用者注：不動産流動化実務指針）については、既に述べたところを目的とする同法（引用者注：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、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである」ということになる。

その結果「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項の税会計処理基準には該当せず、また、当該取引について原告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。」として、原告の請求を棄却した。

なお、控訴審の東京高裁平成25年判決においても、ほぼ同様の判断を示して控訴が棄却され、判決が確定している。

2 本事件の判決の検討

2.1 法人税法22条4項を巡る従来の判例・学説

企業会計上の処理との関係で、法人税法22条4項の税会計処理基準に合致しているか否かは、どのように判断すべきか。この点、法人税の収益計上時期が争われた著名な事件として、本事件の判決でも引用されている最高裁平成5年判決⁵がある。

⁵ 調査官解説として、綿引万里子（1996）がある。

この事件は、船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取りの時点で計上する会計処理（荷為替取組日基準）が税会計処理基準に合致するかが争われたものである。判決は、まず、一般論として「法人税法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」とする。その上で、「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。」と述べ、法人税法による公平の要請に反しない限り、法人のした会計処理を認められるべきとする。しかし、荷為替取組日基準については、「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つて、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」として納税者の会計処理を否認した更正処分を適法とした（なお、同判決には、2人の裁判官が反対意見を付しており、味村裁判官は、荷為替取組日基準は「株式会社の計算に関する商法の規定に適合」するから、税会計処理基準に合致するとの意見を述べている。）

最高裁の多数意見は、法人税法22条4項において、企業会計上の処理を基本的に尊重しながらも、「法人税の企図する公平な所得計算」という、あくまで税法上の観点から判断を行うべきとの立場をとり、荷為替取組日基準が人為的な操作の余地がある点を問題視したものとえよう。

一方、わが国の代表的な学説は、法人税法22条4項の税会計処理基準について「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，これらの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」とする。しかし，注意すべき点として「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らない」とし，さらに「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえない」，「何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは，国税庁や国税不服審判所の任務であり，最終的には裁判所の任務である⁶」とされる。この学説は，基本的に，最高裁と同様の立場と考えられる。

結局，企業会計において広く会計基準として認められている処理は，税会計処理基準にも合致するという強い推定が働くとはいえ，あくまで「課税の公平」という見地から，具体的な支障が認められる場合には，その適合性が否定され得るというのが，わが国の判例と言えるのではないか。

2.2 本事件の争点の特徴

本事件の際立った特徴は，当初X社は，企業会計上（有価証券報告書等）も税務上（法人税の確定申告の計算）上も，実現主義の一般的な考え方に従って，売買取引として収益の認識をしていたところ，後に国の機関である証券取引等監視委員会が，不動産流動化実務指針を適用すれば，金融取引として処理すべきであるとの指導を行い，X社がそれに従ったという事情があることである。それに対し，税務上は売買取引によるべきであるとして，税務署長がX社の更正の請求に対して理由のない旨の通知処分を行ったことから，マスコミ報道では，同じ国の機関で矛盾した処理を強制した（行政判断のいわゆるダブルスタンダード）かのような捉え方もあり，社会的にも注目を浴びた。

もちろん，法人税法22条4項を巡る上記判例のロジックからすれば，不動産流動化実務指針が，企業会計上の公正会計基準に該当するものであったと

⁶ 金子（2015）317～318頁。

しても、課税の公平という観点から、税会計処理基準に該当しないと判断されるケースは理論的に考えられるのであるから、形式的には、本件が、国の機関同士で矛盾する会計処理を強制したにはならない。

もっとも、最高裁平成5年判決は、荷為替取引日基準が「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる」という点を重視して、税会計処理基準該当性を否定したのに対し、本件で問題となった不動産流動化実務指針は、金融取引として処理すべき場合を、形式的かつ明確に定めており、同基準を継続して適用する限り、人為的な利益調整を行う余地は少ない（むしろ、本件では、不動産流動化実務指針による金融取引としての処理を潜脱するような行為をしたことが、粉飾的なものとして、証券取引等監視委員会から問題視されたものといえよう）。最高裁平成5年判決のように、収益計上を人為的に操作する余地あるということであれば、そもそも企業会計上も公正会計基準としての適合性を疑わせる側面があるが、本件では、不動産流動化実務指針の適用が粉飾や利益調整に使われるおそれがあるという主張は、訴訟当事者からは出されていない。

そうすると、不動産流動化実務指針の税会計処理基準該当性を否定するのであればいかなる理由に基づくのか、具体的な根拠が問われることとなる。

2.3 本事件における判断について

本事件の判決は、上記1.3で引用したとおり、不動産流動化指針は、特別目的会社を活用した流動化に限って譲渡人の会計処理を定めたものであり、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していても、不動産のリスクを考慮してなお譲渡収益を認識せず、金融取引として扱うことに着目する。この点、従来は企業会計も法人税法も、「実現主義」での収益認識要件として、一般的に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」が求められてきたのに対し（販売基準）、これとは異なった考え方に立っていると言える。また、法人税法において法的な基準により明確な指針を与えること（権利確定主義）が重視されてきたことから見て

も、不連続性があると言わざるを得ないであろう。

もっとも、不動産流動化指針の考え方は、国際財務報告基準（IFRS）による収益認識基準（IAS18号）における「リスク・経済価値アプローチ」（前記1.1.3参照）からきており、このような方法は、一般的な実現主義による処理と関連しないものではなく、むしろ整合する点も多いとする指摘もある⁷。しかし、企業会計において、収益の認識一般に対してIFRSのリスク・経済価値アプローチが適用されているのであればともかく、一般的な実現主義であれば当然に譲渡収益が認識される場面において、特別目的会社を活用した流動化取引の場合に限り、リスク負担割合がおおむね5%の範囲内か否かといった形式的な判定によって収益計上を見送るというのでは、「課税の公平」を重視する法人税の世界では受け入れがたい面もあろう。

平成12年になって、日本公認会計士協会が、特別目的会社を活用した不動産流動化の場合の特例として形式基準による会計処理基準を設けたのは、資金調達の多様化の一環として、平成10年法律105号「特定目的会社による資産の流動化に関する法律」（現「資産の流動化に関する法律」）が制定されるなど法的整備が進む一方で、このようなスキームにおいて、不動産に係るリスクが依然として譲渡人に存在している場合が少なくないことを問題視したものと考えられる。この点は、「企業内容等の開示の制度を整備する」ことにより、「金融商品等の公正な価格形成等を図り」、「投資者の保護に資することを目的とする」金融商品取引法のもとでの企業会計における対応としては、妥当なものと言えよう。しかし、課税の平等・公平を特に重視する法人税法の観点から見れば、このような処理が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として容認される範囲に止まるかは疑問がある。この意味で、

⁷ 企業会計基準委員会「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」（平成16年2月13日）11頁。日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）IAS第18号「収益」に照らした考察 -」（平成21年7月9日）

の4.(1)（6頁）も「我が国における実現主義の考え方とIAS18が定める収益認識の要件との間に本質的な相違はないと考えられる」としている。

筆者は、判決の結論に賛成である⁸。

もっとも、将来、企業会計における一般的な収益計上基準として、「財貨の移転等」と「対価の成立」に基づく伝統的な判断基準から、IFRSに基づくリスク経済価値アプローチに全面的にシフトが行われ、かつ、具体的な基準が人為的な利益操作を生じさせる余地がないと認められるのであれば、同様な事件において判決の結論が変わり得ることも考えられる。

3 法人税法22条4項と企業会計基準との関係一般についての考察

3.1 本判決を踏まえた今後の課題

本事件の判決の意義については、企業会計上の公正会計基準であっても、法人税法上の税会計処理基準の該当性は、税独自の観点から認定されるべきであることを、従来以上に踏み込んで判断したものと受け取る学説は少ない⁹。そうすると、税会計処理基準としての適格性は、いかなる観点に着

⁸ なお、金子（2015）320頁では、「論拠は異なるが、判決の結論は正当であると考え」とされている。

これに対し、谷口（2014）は『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、目的論的制限は、「租税法律主義の下では許されるべきものではない」（同394頁）という考えから「公正処理基準（引用者注：本稿でいう税会計処理基準）の意味内容を法人税法の目的等の『同法の独自の観点』から解釈することによって、企業会計の考え方の変更に『静態的に』対応すること」は妥当ではないとしている（同393頁）。確かに、「課税の公平」という抽象的な概念のみで、これをマジックワードとして旧来の課税実務に固執するような態度は厳に慎む必要はあるが、問題となっている会計処理について、法人税法の観点から見た弊害や問題をより具体的に指摘し得るのであれば、税会計処理基準該当性を否定すべき場合もあると考える。

⁹ 岡村（2014）143頁は、「本判決は、金融取引処理を求めた租税法外の会計基準を拒絶し、課税庁主張の『税会計処理基準』を法22条4項の基準として認知した。ここに、本判決の意義が認められる。本判決による『税会計処理基準』の誕生は、企業会計・会社法会計・税務会計によるトライアングル体制の終焉を宣言したものとえよう。」とされている。

また、佐藤（2015）27頁も、本判決について「たとえある会計処理基準が法人税法以外の法分野において必ず従うべき会計処理の基準であるとしても、法人税法の目的から適切

目して、どのような枠組みで判断されるべきかが問題になるが、この点は、必ずしも統一的かつ明確な判断枠組みというものが確立していないのが現状と思われる。

最近では、企業会計上の公正会計基準に依拠したものとされる会計処理が法人税法上どのように扱われるべきかが争点となるような訴訟事件も徐々に散見されるようになっており¹⁰、今後の裁判例の蓄積に期待される面も大きい。しかし、ここでは、本事件を踏まえ、現状において、税会計処理基準該当性

と認められない会計処理基準は、法人税法における公正処理基準に該当しないとして、プリペイドカード事件判決の考え方を、さらに強固に引き継いだものとなっている。」と述べる。

なお、上記にいうプリペイドカード事件判決とは、名古屋地判平成13年7月16日訟月48巻9号2322頁（確定）のことであり、プリペイドカード方式の商品引換券について、商品との引き換えが終了した分の売上に計上し、未使用部分は預り金処理をするという会計処理が問題となった事件である。名古屋地裁は、「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」とした上で、上記のような会計処理では、未使用分は永久に預り金として処理され続けるという税務上重大な弊害を生ぜしめるとして税会計処理基準に該当しないと判断した。

¹⁰ 例えば、東京高判平成26年8月29日裁判所ウェブサイト掲載（確定）は、住宅ローン償還の流動化取引における劣後受益権の配当に関し、償却原価法によって収益を計上した会計処理について、「金融商品会計に関する実務指針」105項が直接適用される取引ではないものの、同指針を「類推適用」したものとして税会計処理基準該当性を是認し得るという理由で課税処分を取り消した。

また、東京地判平成27年2月5日（公刊物未搭載、確定）では、不動産開発の共同事業に係る事業者間の土地売買に関し、重要なリスクが売主に留保されており、国際会計基準であるIASの収益認識基準（リスク・経済価値アプローチ）によれば収益は認識すべきでないとの納税者の主張に対し、事実認定の問題として、同事件の取引では、IAS基準に照らしても収益認識の要件を満たしていないとはいえず、IAS収益認識基準が税会計処理基準に該当するか否かを検討するまでもなく、納税者の主張に理由はないと判断している。

なお、税会計処理基準の該当性が問題となった事件ではないが、東京地判平成24年12月7日訟月59巻11号2960頁（控訴審で確定）は、通貨オプションに係るヘッジ会計の処理に関し、法人税法22条の別段の定めとしての61条の6を受けた同法施行令121条の規定は、公正会計基準である「金融商品会計に関する実務指針」156項とは異なる定めを置いたものと解釈すべきであるとして、課税処分を取り消した。

の判断枠組みをどのように考えたらよいか、考えられ得る論点を挙げながら、若干の私見を展開してみたい。

すなわち、企業会計上の公正会計基準に則ったものであると納税者が主張する会計処理について、それを法人税の課税所得の計算にそのまま認めてよいか疑念が生じた場合を念頭に、法人税法22条4項の税会計処理基準該当性の判断枠組みの構築を試みるのが、ここでの課題である。

3.2 税会計処理基準該当性の判断枠組みのあり方に係る私見

3.2.1 検討の前提

そもそも法人税法22条4項は「法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、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』）を定めた基本規定である¹¹」とされている以上、いかにトライアングル体制の崩壊が進もうとも、企業会計上の公正会計基準と無関係に、一から税会計処理基準が構築されることは考えられない。

現実問題として、納税者と課税庁との間で税会計基準該当性が問題となるケースとして想定されるのは、以下のような場面であろう。すなわち、納税者が行った一定の取引において、従来の伝統的な公正会計基準（税会計処理基準として、法人税基本通達に取り込まれている場合もある。）に従って、会計処理をすることが考えられるものの、企業会計の分野で、従来とは異なる視点に立った特別な会計処理が用意されている場合に、法人税の所得計算の会計処理基準として、いずれの方法を採用すべきかが争われる場面である¹²。このようなケースは、経済取引の自由化等に伴って、従来に存在しなかった新しい取引が行われるようになった状況下において、今後ますます増えるものと考えられる。

¹¹ 金子（2015）316頁。

¹² 企業会計上の公正会計基準の拠り所が全くないところで、税会計処理基準を一から別個に作り上げて税務署長が主張するようなことは、法人税法22条4項の趣旨からして疑問であるし、現実問題としても無理であろう。

以下、このような場면을想定して、納税者が採用した会計処理が、法人税の所得計算においても認められるべきかが問題となった場合の判断枠組みについて考えてみたい。

3.2.2 企業会計上の公正会計基準該当性（論点その１）

(1)まず、納税者が主張する具体的な会計処理が、そもそも企業会計上の公正会計基準に合致しているのかという問題がある。この点が否定されれば、問題となっている公正会計基準が税会計処理基準に該当するかを判断するまでもなく、納税者の会計処理は否定される（前掲注10で紹介した東京地裁平成27年2月5日判決がこれに当たる。）。

ただし、問題となっている取引について、直接その会計処理を規定した公正会計基準がなくても、類似する取引に適用される公正会計基準を「類推適用」することが、税会計処理基準に合致すると判断された例もある（前掲注10の東京高裁平成26年8月29日判決）。もっとも、公正会計基準の類推適用を過度に広く認める場合には、税務署長が、独自に税会計処理基準を作り出すこと（企業会計の分野において、必ずしも、明示的に確定していない会計処理について、税の分野で積極的に取り込んでいくこと）を認めることとなる¹³。よって、税会計処理基準該当性の判断がさらに曖昧になるおそれがあることには注意する必要がある¹⁴。

また、この点に関し、納税者の側から、監査法人等の会計監査を経ていることをもって、自らの会計処理が、公正会計基準に合致している旨を主張されることも少なくないと思われる。しかし、会計監査には、固有の限界があ

¹³ この点は、法人税法22条4項の解釈論として、「一般に公正妥当と認められる」の「一般に」に該当し得るのかという疑問もあろう。

¹⁴ もっとも、現実の取引慣行や契約実務の進展が先行し、それに対する会計処理が公正会計基準にも税会計処理基準にも未だ整備がされていないこともあり得る（最近の経済取引の自由化等に鑑みれば、あり得ない事態ではないであろう）。この場合、いかに課税所得を計算するのかは、さらに別途検討しなければならないが、とりあえず、本稿では、検討の前提から外したい。

る¹⁵ことから、単に会計監査で問題が指摘されなかったことのみを理由として、個別の会計処理が公正会計基準の要請するところと判断できるとは限らない点も留意すべきと考える。

(2) なお、金子名誉教授は、本事件の判決の結論を正当と考える論拠の一つとして、「不動産流動化実務指針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定的な目的をもった指針であるのみならず、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」を指摘される¹⁶。この点はどうのように考えられるであろうか。

金融商品取引法193条を受けた財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則1条2項においては、企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当する旨を規定する。加えて、同項3項を受けた金融庁長官告示により、企業会計基準委員会が公表した個別の会計基準も公正会計基準に当たるとされている。なお、企業会計基準委員会は、「企業会計基準」のほか、「企業会計基準適用指針」（基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針）なども公表している。

一方、日本公認会計士協会は、公認会計士法43条によって設立されている法人であるが、同協会が公表するものとしては、「報告書」（業種、業界、分野を問わず基本となるもので、かつ、監査又は会計に関する基準の設定主体からの委任を受けたもの）や「実務指針」（「業種、業界、分野を問わず基本となるもの（『報告書』を除く。）」及び「特定の業種、業界、分野を対象とするもの」）などがあり、不動産流動化実務指針は、特定の業種、業界、分野を対象とする。

¹⁵ 山浦（2012）11頁では、会計監査には固有の限界があるので、「財務諸表が適正に表示されている」という監査人の結論は、「利用者の判断を誤らせるような重要な虚偽表示は財務諸表に含まれていない、ということの意味するにしかすぎない。重要な虚偽表示とはいえず、さらにそれは粉飾、つまり利益の過大計上がない、ということに監査人は特別の重きを置いている、と理解しなければならない。関係人の結論は、あくまで監査人の専門家としての『意見』であり、絶対的な保証ではない」といった点を指摘している。

¹⁶ 金子（2015）320頁

このように、具体的な会計処理に係る規定のなかには、おのずからランクの違いが認められようが、日本公認会計士協会の実務指針であっても、それに従って、広く一般に会計監査が行われているものであれば、公正会計基準に該当しないものと扱うことは、通常は困難であろう。そして、ランクが低い公正会計基準は、税会計処理基準には該当しないと解するのも、一般に説明が困難であろう。もっとも、「特定の業種、業界、分野を対象」として、他に適用される会計基準と異なる会計処理を定めている場合には、それが公正会計基準に該当したとしても、課税の公平の観点から、税会計処理基準の該当性が問題になることは考えられる（後記3.2.4参照）。

3.2.3 具体的な課税上の弊害の存在（論点その2）

納税者の主張する会計処理が企業会計上の公正会計基準に合致しているものである場合（少なくとも、合致していないと明確に判断できない場合）には、いよいよ、税会計処理基準としての適格性が問題となってくる。前記3.2.1で述べたように、現実問題として課税実務上争いとなる場面は、納税者の会計処理に対して、公正会計基準又は税会計処理基準として確立している別の会計処理を課税庁が主張しているケースであろう。

最高裁判平成5年判決は、前記2.1で引用したとおり、一つの経済取引に当てはめべき公正な処理基準は必ずしも唯一のものに限られないことを前提に、取引の実態から見て合理的な処理であれば、税会計処理基準として認められるべきことを判示した。しかし、争点となった「荷為替取組日基準」については、「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる」として、税会計処理基準該当性を認めなかった。また、前掲注9で紹介したプリペイドカード事件判決で名古屋地裁は、未使用分は金銭を収受していても永久に預り金として処理され続ける点に、「適正公平な税収の確保」という税法上の観点からの弊害を見出して納税者の主張を排斥した。

以上のように、企業会計上の公正会計基準に合致することを否定できないとしても、税法上の観点から見て、特に弊害が生じ得ることを具体的に指摘

できる場合には、納税者の主張する会計処理の税会計処理基準該当性が否定され得ることになる。そして、この場合の税法上の観点から見た弊害の例としては、収益計上時期を恣意的に選択できる余地があること（利益調整によって、法人税の負担を回避しようとする動きを助長する弊害）、事実上、対価としての経済的利益を管理・支配しているにもかかわらず、永久に課税されないような事態をもたらし得ることなどが考えられる。

なお、上記判決の判断理由の内容からすると、課税上の弊害が生じるおそれについては、国側が具体的に論証する必要があるものの、現にその弊害が訴訟当事者である納税者において生じていることの主張・立証までは、国側に求められていないということであろう。

3.2.4 課税の公平の観点からの検討（論点その3）

最後に、税負担の不当な軽減という意味での「課税上の弊害」のおそれが具体的に認められなくても、企業会計上認められた（あるいは強制される）会計処理について税会計処理基準該当性が否定される場合があり、その例が本事件の判決であるというのが筆者の理解である。

本事件で税会計処理基準該当性が否定された理由について、筆者の見解は前記2.3で述べたとおりであるが、一般化して述べれば、以下のような事実が認められる場合には、公正会計基準であっても、税会計処理基準該当性が否定され得るということではないかと思う。

特定の業種、業態、分野を対象とした特別な会計処理であって、それを定めた理由が、法人税法の目的とする適正な課税所得計算とは異なる次元にあると認められること（例えば、当該取引において粉飾が発生し易いことに着目し、投資者保護を目的として、形式的基準により保守的な会計処理を強制するような場合など）。

伝統的な公正会計基準による会計処理（課税実務上も、税会計処理基準に該当するものとされてきた会計処理）とは異なる会計処理であって、当該基準を適用することによって、同様の経済実態にある他の取引と比べて、

著しく異なる課税所得が計算されること。

この点、法人税法22条4項の立法経緯や趣旨に鑑みれば、企業会計上の公正会計基準に該当するにもかかわらず、税会計処理基準該当性が否定されるのは、極めて稀なケースとも言えよう。しかし、企業内容の開示を充実することにより、投資者の保護に資することを目的とする金融商品取引法と、納税義務の適正な履行を目的として、課税の公平や平等負担（法令に定める別段の定めによらない限り、同様の経済実態にある取引に対しては、同様の税負担を課すること）を特に重視する法人税法との間では、自ずから目的が異なることに鑑みれば、このようなケースも理論的にはあり得ると考える。

3.2.5 小 括

以上、税会計処理基準該当性の判断枠組みに関する私見をまとめれば、次のとおりである。

（前提とする争点）企業会計上の公正会計基準に該当するものとして、納税者が、従来の税会計処理基準と異なる会計処理を適用した場合、法人税の所得計算として認められるか否か。

（論点1）納税者の主張する具体的な会計処理が、そもそも企業会計上の公正会計基準として一般に認められたものに該当しないと言えるか否か。

（論点2）納税者が主張する企業会計上の公正会計基準を適用した場合、利益調整に利用されるおそれなど、課税上の弊害を具体的に想定することができるか否か。

（論点3）特定の業種・業態等を対象に、投資者保護などを目的として特に定められた会計基準で、従来の税会計処理基準が適用される他の取引と同様の経済実態にあるにもかかわらず、それとは著しく異なる課税所得が計算される会計処理に該当するか否か。

なお、上記の論点の番号は便宜的に付けたものに過ぎず、審理・判断の順序ということではない。いずれか一つに該当すれば、税会計基準該当性が否定されることになるが、判断が微妙な場合には、これらの論点を総合判断し

で結論を出すべき場合もあろう（もちろん、他に検討すべき論点があることを排除するものではない。）。

おわりに

以上、東京地裁平成25年2月25日判決を踏まえ、納税者と課税庁との間で適用すべき会計処理に争いがある場合の法人税法22条4項の解釈（税会計処理基準該当性の判断枠組み）について考察した。あくまで雑駁な私見にすぎず、この点に関しては、今後、さらに検討が加えられる必要がある。

一般に、いかなる基準に従って会計処理を行うかは、課税所得の計算に直結する問題であるから、企業会計の分野において従来と異なる新しい会計基準が設定された場合には、それが税会計処理基準としても是認されるものなのか、関係機関が事前によく協議をして、広く周知を図ることが重要であることは言うまでもない。しかし、近年では、国際会計基準への対応の関係もあり、税務会計と十分な整合性を整理できないところで新しい会計基準が先行することは避けられないであろう。新しい基準については、法人税法の「別段の定め」として明示的に採用ない限り、所得計算においては一切認めないという対応も考え得るが、それでは、経済取引の多様化・複雑化に、課税実務が機動的に対応できなくなる。かといって、納税者の予測可能性を重視し、企業会計基準委員会や公認会計士協会が公表した基準を、無批判に課税所得計算に取り入れていく場合には、課税所得計算としての体系性、合理性が崩れてしまうおそれがある。

法人税法22条4項の解釈・適用の結果として、企業会計上、公正会計基準として認められた会計処理であっても、一定の場合には、その税会計処理基準該当性を否定するという対応は、予測可能性の見地からは、必ずしも望ましくない面もあろうが、企業会計上も課税実務上も妥当な解決を柔軟に図っていくためには、ある程度、許容されざるを得ないであろう。しかし、その

ためには、いかなる枠組みに従って税会計処理基準該当性を判断すべきなのか、社会的なコンセンサスを得ながら、同項の解釈を具体化・明確化する努力を惜しんではならないと考える。

参 考 文 献

- 和泉彰宏（2014）「判批」月刊税務事例46巻5号20頁
岡村忠生（2014）「判批」税研178号141頁
金子 宏（2015）『租税法第二十版』弘文堂
佐藤英明（2015）「判批」TKC 税務情報2015.2号19頁
高橋円香（2009）「SPC を利用した不動産証券化における会計測定の諸問題」商学研究論集
31号125頁
谷口勢津夫（2014）『税法基本講義〔第4版〕』弘文堂
山浦久司（2012）『監査論テキスト〔第4版〕』中央経済社
綿引万里子（1996）「判解」『最高裁判所判例解説民事篇 平成5年度（下）』991頁（法曹
会）