

法人税法第22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」

1. はじめに

表題の条項は、法人の所得の金額(益金の額 - 損金の額)の計算に係る基本規定で、同法に別段の定めがある場合を除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「税会計処理基準」)に従って益金の額と損金の額を決定する旨定めています。税会計処理基準は、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準(以下、「公正会計基準」と一致するものと解すべきか否かが争点となった裁判例(東京地裁平成25年2月25日判決)があります。

具体的には、企業会計において公正会計基準として採用されている日本公認会計士協会による平成12年7月31日付「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」が税会計処理基準に当たるか否か - が争われました。

同指針は、一定の条件に該当する不動産譲渡につき、譲渡ではなく金融取引として処理をするべきことを定めています。

納税者は、同項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用語の文理に従う素直な解釈などから「税会計処理基準は、純然たる企業会計固有の立場から公正妥当といえる会計処理の基準を指す」と主張し、それを基礎に、同指針により金融取引となる不動産譲渡は、法人税法の税会計処理基準によっても同様に扱われるべきと主張しました。一方、課税庁は、平成5年最高裁判決等を根拠に、同項は「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得の金額の計算がされている限り、これを認めようとするものと解されるが、同法の企図する公平な所得の金額の計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理の方式は、税会計処理基準に該当しないとしたものと解するのが相当」であり、同指針は税会計処理基準に該当しないと主張しました。

2. 裁判所の判断

(1) 結論に当たる判示部分の要旨

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ことを旨として設けられた規定であり、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年判決参照)、法人が採った会計処理の基準がそこにある税会計処理基準に該当するといえるか否かについては、**法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の独自の観点から判断される**(筆者注: その判断の基本は次の(2)の太字部分と思われます。) **ものであって**、証券市場における投資者の保護のため、上場会社等の情報開示を目的とする「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(傍点は筆者)」と判示し、同指針は税会計処理基準に該当しないと判断しました。(納税者は控訴しましたが、棄却され確定済。)

(2) (1)の結論に至る裁判所の論理の要点

・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、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解される。

・各事業年度の収益等の額の計算に当たり、本件のように、法的に譲渡され、当該譲渡契約に定められた対価を現に収入した場合に、当該対価収入を実質的に他の法人等が享受すると認められる場合(法人税法11条の実質所得者課税の原則の適用ケース)でないのに、当該収入の原因となった法律関係を離れて(金融取引だとして)、当該譲渡を有償による譲渡と認識せず、譲渡人において当該譲渡に係る収益の実現があったとしない取扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点(証券市場における投資者の保護)に立って定められたものである。

・そのようなものは、税会計処理基準に該当するものとは解し難い。

3. 終わりに

以上の通り、税会計処理基準 公正会計基準ということです。証券市場における投資者の保護という観点から、リスク負担状況の詳細な分析等により法律関係を離れた会計処理をしているような場合は、そのギャップの一例だということです。