**企業会計基準の変容と法人税法第22条4項**

**―公正処理基準の重層化の観点から―**

立教大学経済学部　坂本ゼミナール

西川修亮　　　青木琢真　　　吉岡佑梨　　　大久保奈津子　　　長谷川達郎

長井啓充　　　山田貴紀　　　高橋勇佑　　　米岡晋之介　　　　田中未央

塚田悠人　　　坂巻俊成　　　高橋茉菜　　　松嶌誠也　　　　　霜田航

山崎翼　　　　太田勲兵　　　梶田千尋　　　丸山修平　　　　　片岡健一

**要旨**

　わが国において、会計と税務とは密接な関係にある。昭和42(1967)年の法人税法改正で第22条4項に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に準拠される旨の規定、つまりは公正処理基準の規定が誕生した。ところが、近年では会計基準の急速な変容に伴い、会計と税との関係性があらためて問われることとなっている。本稿では、会計基準の変容と法人税法第22条4項の動向に着目し、各章ごと以下のように論究した。

　Ⅱ章では、予備的考察として通時分析と共時分析を行った、通時分析では、22条4項が制定されるまでの経緯を示した上で、様々な論考や国会議事録での議論等を整理した。共時分析では、諸外国における課税所得の計算と企業会計との関係を論じた。本章での検討を通して、時代と国境を超えて法人所得課税の根底には企業会計に準拠するという自然な前提が存在することを明らかにした。

　Ⅲ章では、企業会計基準の変容の背景を整理した上で、自国基準・IFRS・中小指針・中小会計要領の4項目について、会社法第431条における企業会計の慣行に当てはまるのかを考察した。そして、企業会計の慣行と公正処理基準との関係にも言及した。

　Ⅳ章では、公正処理基準の重層化が税制に及ばす影響について検討した。まず、公正処理基準と別段の定めの関係を確認した。そして、公正処理基準の重層化が税制の複雑化をもたらしていることを明らかにした。また、別段の定めがどのような判断基準で置かれるべきであるかについて考察した。

　Ⅴ章では、本稿の内容を踏まえて公正処理基準の規定に係る論点を三つ提示し、順次検討した。まず、かねて議論が存するところである当該規定の性格について、確認規定であり、基本規定であることを明示した。次いで、22条4項における公正諸基準を判断する際のメルクマールについて検討した。さらに、当該規定の現代的意義について言及した

目次

Ⅰ章．はじめに…p.3

二章．予備的考察…p.4

(1)公正処理基準の通時分析

(2)公正処理基準の共時分析

Ⅲ章．企業会計基準の変容と法人税法第22条4項…p.9

(1)企業会計基準の変容と背景

(2)企業会計基準の変容と企業会計の慣行

(3)企業会計基準の変容と公正処理基準

Ⅳ章．公正処理基準の重層化が法人税法に及ぼす影響…p.14

(1)公正処理基準と「別段の定め」の関係

(2)税制改正の動向と問題点

(3)「別段の定め」のあり方

Ⅴ章．むすび…p.19

　参考文献

**Ⅰ．はじめに**

　法人税法第22条は、各事業年度の所得の金額の計算に関する内容を定めたものである。そのうち第4項は、法人税法の簡素化の一環として、また法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるとした上で二重の手間を避けるための方法として採用され、法人の課税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ことを定めている(金子[2012],pp.287-288)。

わが国の法人所得課税は、明治32(1899)年の所得税法改正から始まった。その後、昭和15(1940)年に所得税法から法人税法が独立し、幾多の改正を経て、昭和40(1965)年には法人税法の全文改正が行われた。その翌41(1966)年には、10月に企業会計審議会が「税法と企業会計との調整に関する意見書」(以下、「新税法調整意見書」という)を、12月に税制調査会が「税制簡素化に関する第一次答申」(以下、「第一次答申」という)を発表した。会計側、税務側双方からの主張を受けて、昭和42(1967)年に法人税法の改正に伴い第22条4項に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下、「公正処理基準」という)に準拠する旨の規定が定められた。これは企業会計と税法との関係を考える上で画期的かつ極めて重要な規定であり、いわゆる確定決算主義[[1]](#footnote-1)の内容の一つでもある。

　このように、わが国において会計と税務とは密接な関係にある。近年の会計基準の変容に伴って、会計と税との関係のあり方が二つの観点からあらためて問われている。一つは、国際財務報告基準(IFRS)／国際会計基準(IAS)(以下、併せて「IFRS」[[2]](#footnote-2)という)を世界基準とする流れが決定的になり[[3]](#footnote-3)、わが国においても上場企業とIFRSに関する様々な議論が行われてきたことである。もう一つは、圧倒的多数を占めるIFRSとは無関係な非上場企業の会計・税務をどうするか、ということである[[4]](#footnote-4)。

ここで問題となるのは、会計基準が変容した結果、それが公正処理基準として受け入れられるのかどうか、ということである。この際留意すべき点としては、先にも触れたとおり、会計基準の変容が多岐にわたっている点があげられる。具体的には、従来のわ

が国の会計基準、IFRS[[5]](#footnote-5)、「中小企業の会計に関する指針」(以下、「中小指針」という)、「中小企業の会計に関する基本要領」(以下、「中小会計要領」という)等[[6]](#footnote-6)である。

　本稿では、企業会計基準の変容及び、会社法第431条に定める「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)と公正処理基準の関係について検討した上で、公正処理基準の変容が税法規定である「別段の定め」にどのような影響をもたらし、それゆえ別段の定めの制定はどのような観点から行われるべきかを論究していく。

　具体的には、Ⅱ章で公正処理基準について考える上での予備的考察を行い、Ⅲ章で企業会計基準の変容と法人税法第22条4項の関係性について検討し、Ⅳ章では公正処理基準の重層化が法人税法に及ぼす影響について論じていく。最後に、Ⅴ章で本稿の内容を踏まえ、公正処理基準の規定に係る論点を提示する。

**Ⅱ.予備的考察**

本章では公正処理基準についての予備的考察として、通時分析と共時分析を行う。公正処理基準の規定が制定され、おおよそ半世紀にわたり法人の課税所得の計算は企業会計に準拠する旨の明文規定が存在してきた。それでは22条4項とはどのような素性ないし背景を有しているのであろうか。公正処理基準について検討する前に、このような考察があって然るべきではないだろうか。さらに、諸外国における税法と企業会計との関係について、比較法的考察を行うとともにわが国との違いを論じる。

1. **公正処理基準の通時分析**

　わが国における、法人課税の始まりは明治32(1899)年である。また、明治35 (1902)年の改正を経た所得税法施行規則第3条からはすでに法人の所得申告が株主総会において、承認を受けた商法上の決算を前提にしていたと受け取れる。このように、賦課課税制度下においては単に課税資料に過ぎないとしても財務諸表の作成を命じていたのは商法であり、商法上の財務諸表が重視されていたものと考えることができる。その後、昭和15(1940)年には所得税法から法人税法が独立した。また、昭和22(1947)年に所得税及び法人税について、広く申告納税制度が採用されたのを契機として法人税法第18条に「納税義務ある法人は、…各事業年度終了の日から2箇月以内に、その確定した決算に基づき当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本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」と規定された。前述条文に｢確定した決算に基づき｣とあることから、申告納税制度においても商法上の財務諸表を重んじていたことが窺える。

さらに、昭和40(1965)年11月には、以下のような通達(直審(法)八四)が公布された。

「法人の利益の計算に関する事項…について商法その他法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適切な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法…が二以上ある場合において…利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一の方法であるときは、…所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものである…」

これらのことから、公正処理基準の規定が制定される以前の法人税法の所得金額の計算については、会計上作成された財務諸表が前提とされており、当時も「公正妥当」という語句は見当たらないが、実質的に法人税への課税所得の計算は企業会計に準拠していたと推察できる。

昭和41(1966)年10月に企業会計審議会は新税法調整意見書を発表し、その中で「税法における適正な企業経理の尊重、企業会計実務における継続性の重視、企業会計原則における問題」の三つの項目を総論としてあげている。特に税法における適正な企業経理の尊重については「法人税法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出している場合には、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。」と述べている。

また、税制調査会は昭和41(1966)年12月に第一次答申を発表した。この中で、税法に所得計算の基本規定を設けることを以下のように提案している。

「課税所得は…税法以前の概念や原理を前提として成立しているものである。…課税所得については、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。…税法においては、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…必要最低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。」(税制簡素化のための具体的措置一Ⅰ１(1)(ウ)(a))

　上記のような、企業会計審議会と税制調査会という異なる二つの団体からの意見を基にして、昭和42(1967)年の改正において法人税法第22条4項に、「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。」との規定が挿入され、公正処理基準の採用にいたった。

　公正処理基準の規定は、会計・税制双方の意見が取り入れられスムーズに制定されたとの見方が強いが、実際には様々な議論があった。清水[1967]、徳島[1967]、中川[1967] 、松本[1967]では公正処理基準について、否定的な立場からの意見を述べている。上記の論考を集約すると、公正処理基準というのは誰が一般に公正妥当と認めるのか、また誰が公正妥当と認めるのかによって、大企業は別としても中小企業には厳しい記帳義務が課せられるのではないかという問題点があげられる[[7]](#footnote-7)。さらに、共通して言えるのは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の持つ意味を明文化させるべきであると述べている[[8]](#footnote-8)。

さらに、国会では昭和42(1967)年5月23日の衆議院大蔵委員会にて、日本大学北野弘久助教授(組織名、肩書きは当時のもの。以下同)は「まず、法人税法第二十二条の四項に、課税所得は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する旨の基本規定が設けられることになっておりますが、実は、現行法のもとにおきましても、そのように解せられるのでありまして、その意味におきましては、この規定は確認的な規定であると解されます。この規定が税務行政の実際におきまして、事実において通達行政をジャスティファイする手段として利用される危険性がある、そのように考えるのであります。」(国会会議録;http://kokkai.ndl.go.jp/)と、制定について否定的な立場からの意見を述べている。また、同年5月31日参議院本会議にて田中寿美子議員は、「法人税法の改正法案二十二条では、課税所得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ことになっておりますが、公正妥当な会計処理の基準の判定をだれがするかによって、零細な業者にはきびしい記帳義務が課せられたり、また、その結果、実情に即さない徴税が行なわれる心配があります。」(国会会議録;http://kokkai.ndl.go.jp/)と述べており、北野助教授と同様に否定的な立場であることが窺える。

　以上のように、22条4項はスムーズに制定されたように見えるが、制定の背景には様々な反対意見などがあったことが窺え、円滑に進んでいったとは言い難いものといえよう[[9]](#footnote-9)。

**（2）公正処理基準の共時分析**

前述の通り、わが国ではかねてから課税所得計算は企業会計に準拠してきた。では、諸外国においてはどうだろうか。OECD[1987]において、企業会計と課税所得計算が互いに独立している“Separate reporting countries”(以下、「セパレート型」という)と互いに依存している“Uniform reporting countries”(以下、「ユニフォーム型」という)という分類がなされている（p.45）。本稿では先進国の例としてアメリカ、イギリス、ドイツ、フランスについて紹介する。

セパレート型の例として、慣習法系の国であるアメリカ及びイギリスをあげる。アメリカについては、企業会計制度は税法との分離が最も進んでいるとされる（p.10）。しかしながら、内国歳入法(Internal Revenue Code；IRC)において、「会計方法の総則」として「課税所得は納税義務者が帳簿記入を行うに際し、規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない」(IRC§446(1))と定めている。これは、“Book Conformity Requirement”と呼ばれており、この明文化は1918年のことで、わが国の法人税法第22条4項の制定(1967年)を考えると、アメリカ税法にはわが国より半世紀以上も早く企業会計への依存規定が生成されていたことになる。また規則にも、課税所得計算における「一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles :GAAP）」の活用について触れられている（Reg.§1.446- 1 ）。

次にイギリスは、財政法（Finance Act；FA）で「課税所得は一般に公正妥当と認められた会計実務（Generally Accepted Accounting Practice；UK GAAP）に基づく会計を基礎に計算されなければならない」としている（FA2002§103）。この条項の起源は1998年財政法42条であり、GAAP という文言は2002年財政法で取り入られた。これはわが国の公正処理基準の規定に相当すると考えることも可能である。

ユニフォーム型の例としては、成文法系の国であるドイツとフランスをあげる。まずドイツには、「法律の規定に基づいて記帳を行うこと、及び定期的に決算書を作成することが義務づけられている事業主、又はそうした義務なしに記帳し、定期的な決算書を作成する事業主は、事業年度末に商法上の正規の簿記の諸原則（GoB）に従って表示されるべき事業用資産を計上しなければならない」(所得税法(Einkommensteuergesetz；EStG)5条1項)という条文を根拠に、いわゆる基準性原則がある。基準性原則により、商法上の計算に含められた項目及びその金額が、課税所得計算にも適用されることになる。商法における会計規則が税務に対して優位にたっており、商法と税法が密接に結びついているといえる。

次にフランスでは、商法典(Code du Commerce)が総括的な会計規定を定めるにとどまっており、会計実務への適用指針となっているのはプラン・コンタブル・ジェネラル(Plan Comptable General；PCG) と呼ばれるフランスの国内会計基準である。PCGは経済大臣の諮問機関である国家会計審議会（Conseil national de la comptabilité；CNC）により作成されたものであり、経済大臣令ないし省令（arrêté）により承認され、一般的強制力のある法令として位置付けられている。また、租税一般法(Code general des impots；CGI)においても、企業は税法規定と相容れない場合を除きPCGの規定を重んじるべきことが示されており（CGI,art.38-4）、商法・税法における会計規定はどちらもPCGによって共通的に規制されている。

以上より、会計と税務の関係はドイツやフランスといったユニフォーム型とアメリカやイギリスといったセパレート型の二つに分かれ、その両者の関係性は対極の位置にあるようにみえる。しかし実際には、セパレート型と分類されている国であっても課税所得の計算と会計上の利益とが分離しているわけではなく、税法において企業会計への依存規定があるのは明らかであり、ユニフォーム型の部分が存在すると考えられる。したがって、セパレート型とユニフォーム型との両者の差異は、企業会計が課税所得をどの程度拘束しているかということであり、一般に認められた会計原則に基づく企業会計を基準としている点で基本的に一致している。これについて坂本[2009]は、法人所得課税の根底には企業会計に基づくという自然な前提が存在していることが確認できると述べている（p.94）。このように、多くの諸外国においてもわが国の公正処理基準の規定と同様な視点が存在していることを確認することができ[[10]](#footnote-10)、これは所得を課税ベースとしている限り当然のことである。

本章における通時分析と共時分析をとおして、法人税法第22条4項にみる思考、すなわち企業会計を基に所得が算定されるという計算構造が、時代と国境を越えて存在していることが明らかとなった。

**Ⅲ.企業会計基準の変容と法人税法第22条4項**

1. **企業会計基準の変容の背景**

Ⅱ章にて、課税所得計算の企業会計への準拠性が示されたが、これは企業会計基準の変容が課税所得の計算に影響を及ぼすことを意味する。近年行われている企業会計基準の大きな変容が、法人税制にどのような影響を及ぼすのかという問題が生じているものの、それ以前に、このような変容後の企業会計基準は、会社法第431条に定める企業会計の慣行と認められ得るのだろうか。

まず、企業会計基準の変容の背景を整理する。平成22(2010)年3月の上場企業の連結財務諸表へのIFRS任意適用を発端に、上場企業の個別財務諸表と非上場企業の財務諸表の二つに、どのような会計基準を用いるのかが問題となっている。

上場企業の個別財務諸表に関しては、個別財務諸表に適用される会計基準(以下、「個別基準」という)のコンバージェンスが要請されておらず、個別基準がIFRSに近づくことで配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響をもたらしてしまうという事情である。加えて、コンバージェンスのスキームの曖昧さが問題を難解にしている。現在、IFRSのコンバージェンスは連結先行の方針ですすめられている。しかし、企業会計審議会の議論においては連単分離に大きく傾いている。それは、平成24(2012)年6月14日企業会計審議会資料に「国際的には連結財務諸表がより重視される一方、単体財務諸表については、会社法、税法、その他の規制等との関連に配慮が必要となる。連単はあくまで一体が原則であるとの指摘もあるものの、既に連結での米国基準やIFRSの使用が許容されてきているように、連結会計基準の国際的な調和の過程において、いわゆる連単分離が許容されることが現実的であると考えられる。また、単体開示のあり方については、会社法の枠組みをも活用して、企業負担の軽減に向け、どのような対応が可能かに関して検討を行うことが適当である。」[[11]](#footnote-11)と記載されていることから、議論上、連単分離の方向性であることが読み取れる。一方で、平成24(2012)年5月17日企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」等が公表され、その中で、この企業会計基準の変容を個別基準に当面の間は適用せず、現行基準の処理を継続するという内容も示された。つまり、今後、個別基準への適用の可能性を残していることから、実務上はスキームとしての連結先行が続いているといえる。

一方で、IFRSの任意適用の影響は上場企業のみならず、非上場企業の財務諸表にも及ぶ。平成17(2005)年8月に四つの民間団体[[12]](#footnote-12)により発表された現行の中小指針はトップダウン・アプローチ[[13]](#footnote-13)を採用しているため、自国基準のIFRSへのコンバージェンスが進んでいる現在、企業会計基準の改正に伴って定期的に改定されている。そして、この内容が高度かつ複雑であることから普及状況が悪く、ほとんどの非上場企業が中小指針に準拠せず、従来の会計処理の方法を採用しているままである。こうした状況を受け、平成24(2012)年2月、先に述べた中小会計要領が発表された。中小会計要領ではボトムアップ・アプローチ[[14]](#footnote-14)を採用しているため、前述の中小指針とは対照的でIFRSの影響を受けず、非上場企業にとって実用的なものといえる。これによって、非上場企業の会計処理の方法には現行の会計基準や中小指針に加え、中小会計要領という複数の選択肢が併存することになった。以上のように、IFRSの影響による会計基準の変容は、間接的に非上場企業にまで及んでいるのである。

このようにIFRSの連結財務諸表への任意適用を端緒として、会計基準は変容している。わが国は確定決算主義を採用しているため、法人税制と企業会計基準は密接な関係がある。現時点で、個別基準に係るコンバージェンスのスキームの曖昧さ、非上場企業の会計基準並存の問題により、企業会計基準と法人税制の調整のあり方は難解であると考えられる。しかし、実際に課税所得の算定と関係するのは会社法の個別計算書類に適用される会計基準のみであるため、変容した会計基準が企業会計の慣行と認められるのかどうかが重要な論点となる。

**(2)企業会計基準の変容と公正なる会計慣行**

それでは実際に、自国基準・IFRS・中小指針・中小会計要領の4項目について企業会計の慣行に当てはまるのか考察する。

まず、自国基準についてだが、従来の自国基準が企業会計の慣行に当てはまることは言うまでもない。しかし、コンバージェンスされた自国基準においては、それが企業会計の慣行に該当するかどうか疑わしいとされる場合もある。この点について弥永[2010]でも、「コンバージェンスを主要な理由として会計基準の改廃が行われると、実質基準によって判断する建前によっている会社法上の会計との関連では、金融商品取引法上は『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』の１つであると解されても、会社法上は、そうではないと解される余地がないわけではない」(p.57)との見解を示している。この最終的な決定は裁判所によって判断されることとなるが、判例がないというのが現状である。

次に、IFRSについてだが、現在、IFRSは連結計算書類に適用は認められているものの、個別計算書類へは認められていない。しかし、今後の個別計算書類への適用の可能性はないとは言い切れないのが現状である。そもそもIFRSが企業会計の慣行に当てはまらないのであれば、課税所得計算へ影響は及ばないことになるため、ここではIFRSが現段階において慣行になり得る余地があるのか検討する。

連結計算書類において、会社法における指定国際会計基準の位置づけは、会社法でも連結計算書類を指定国際会計基準に準拠して作成できることが明文化され認められている (会社計算規則第120条1項)。また、前述の会社法第431条に加え、会社計算規則第3条において「この省令の用語の解釈および規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」とされている。弥永[2009]は「『企業会計の基準』であれば、当然に『企業会計の慣行』であるという解釈を前提としていると解するのが自然である。」(p.62)と述べており、これらを踏まえると指定国際会計基準は連結計算書類においては企業会計の慣行といえるだろう。

一方、問題となる個別計算書類については会社計算規則第59条1項において特定会社の連結計算書類以外には指定国際会計基準の適用が認められていないことから、個別の計算書類を指定国際会計基準に準拠して作成することはできないと解すのが自然である。しかし例外的に、子会社を持たない特定会社には個別財務諸表において指定国際会計基準の使用が認められている(財務諸表等規則第127条2項及び連結財務諸表規則第1条の2)ので、企業会計の慣行になる余地は残されているようにも思える。しかしながら、このことについてはあくまで追加的なものであるため、消極的に捉えるべきであろう[[15]](#footnote-15)。

三つ目に、中小指針についてだが、中小指針は、前述の通りトップダウン・アプローチを採用している。よって、大企業向けの企業会計基準が企業会計の慣行に当てはまるため、この中小指針もまた企業会計の慣行であると考えられる。それに加えて、武田[2006]でも「当然のことながら本指針は旧商法における『公正なる会計慣行』の枠内にあることは言うまでもなく、そのことは会社法における『企業会計の慣行』においても同じことである。その枠内にあって、中小企業に対応した会計処理を示したものとなる。」(p.52)と述べられており、中小指針が企業会計の慣行であることは明らかである。

最後に、中小会計要領についてみてみる。安藤[2012]は「要領もその適用が相当な企業にとって、会社法第431条にいう『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』に該当すると理解される。」（p.3）と述べている。また、企業会計審議会の議論でも「中小指針、中小会計要領、いずれも一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行である。慣行とは、権威ある支持があって初めて慣行として機能する。」[[16]](#footnote-16)という発言があり、中小会計要領の作成には、中小企業庁、金融庁といった権威ある団体が関わっていることから、中小会計要領も企業会計の慣行だと考えられる。

**(3)企業会計基準の変容と公正処理基準**

さて、ここでは企業会計の慣行と公正処理基準との関係について検討する。前述したように、近年の企業会計における会計基準の国際化や、中小会計指針、中小会計要領の併存による会計方法の多様化に伴って、わが国の企業会計制度の急激な変容は、法人税法の公正処理基準に何らかの影響を及ぼしていると思われる。

以前より、公正処理基準については、具体的に何を指しているのかが不明確であることから、その解釈を巡って多くの議論がされてきた。金子[2012]では、「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や、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。」とした上で、公正処理基準の意義について三つの点に注意する必要があると述べている。第一は、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないこと。第二は、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こと。第三は、公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである(pp.289-290)。

では、企業会計の慣行に該当しながらも、公正処理基準と認められないと判断されるのはいかなる理由によるのであろうか。企業会計が配当可能利益の計算等の利害調整や情報開示を目的とするのに対して、税法は、公正、公平な負担のあり方を基本的な理念としている。このように、企業会計における公正さと、法人税法における公正さには、目的の違いから生ずる相違がみられる。このような理由から、企業会計の慣行であるとされた場合でも、税法上の立場からは、公正処理基準と認められない場合もあり得る。かつて俎上にあげられた項目として、脱税費用の問題の取扱いがある[[17]](#footnote-17)。最近では、わが国の会計基準がコンバージェンスした場合の益金の計上時期に関する解釈の問題があげられる。わが国では棚卸資産販売の収益認識基準として引渡基準が妥当とされている。さらに、引渡し日の判定については、継続適用を条件に出荷基準や検収基準等が認められているが、一方で、IFRSでは着荷基準が重視されており、出荷基準との関係が問題となると推察できる（日本租税研究協会・税務会計研究会[2011],p.76）。

以上のように、IFRSとわが国の基準にはその内容に大きな相違が見受けられるため、このような会計処理が公正処理基準として認められない可能性がある[[18]](#footnote-18)。金子[2012]が、「公正処理基準と認識されるかどうかの判断は、国税庁、国税不服審判所の任務であり、最終的な判断は裁判所によって下されることとなる」(p.290）と述べていることからも、法人が行う会計処理が、公正処理基準に該当するか否かを事前に判断することに困難が伴うことは明らかである[[19]](#footnote-19)。

今後、わが国においても、IFRSの内容が一定の範囲で一定の条件のもとに公正処理基準になっていくことが予想されるが、企業会計基準が公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要がある (金子[2012],p.290)。

**Ⅳ．公正処理基準の重層化が法人税法に及ぼす影響**

**(1)公正処理基準と「別段の定め」の関係**

　第Ⅲ章のとおり、IFRSや中小会計要領といった会計基準が解釈論の観点から公正処理基準と位置づけられた場合には、公正処理基準が重層化する問題が生ずる。本章では、公正処理基準の重層化が法人税法にどのような影響を及ぼすのかを検討していく。

　裁判所などによって公正処理基準と位置づけられた会計基準に対し、税務上の対応は別段の定めによって行われることになる。金子[2012]によれば、別段の定めは性質上、三つに分類することができる(p.291)。

1. 公正処理基準を確認する規定。
2. 公正処理基準を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正する規定。
3. 租税政策上または経済政策上の理由から、公正処理基準に対する例外を定める規定。また、租税特別措置法の規定。

上記のように、別段の定めは公正処理基準を基に規定していると捉えられるため、公正処理基準に変更が生じた際には実体規定である別段の定めも変更されると解釈できるだろう。

では、実際に行われた税制改正でこれを確認してみる。平成20(2008)年度には工事契約に関する税制改正が行われた。平成17 (2005)年7月に欧州証券規制当局委員会 (CESR)から示された同等性評価26項目の一つである工事契約は、平成20 (2008)年12月までに会計基準のコンバージェンスが実施された。その内容は、一定の要件を満たす工事契約および受注製作ソフトウェアの利益・原価計上は工事進行基準が強制適用される、というものである[[20]](#footnote-20)。そして会計基準の変更に伴い法人税法では3項目の拡充措置が採られた[[21]](#footnote-21)。

他にも、平成21 (2009)年度の棚卸資産に関する税制改正に触れておく。平成20 (2008)年9月の「棚卸資産の評価に関する会計基準」改正において、棚卸資産の選択できる評価方法については期末には必ず時価評価を要することとなり、あわせて後入先出法を廃止することを発表した。これは国際会計基準審議会(IASB)がIAS第2号の改正にあたって後入先出法の採用を認めないとした点を重視したからである。この会計基準の変更に伴って、法人税法では棚卸資産の時価評価を強制せず(選択制の低価法の存続)、後入先出法及び単純平均法を廃止したが、最終仕入原価法は従来のままとした。

これらの改正例より、実際に会計基準が変更するのに伴い税法側も実体規定を改正することで対応していることが明らかである。つまり、公正処理基準が変更される度に、別段の定めでは①確認規定や②修正規定について改正を行うことで対応しているといえる[[22]](#footnote-22)。

**(2)税制改正の動向と問題点**

実体規定である別段の定めに変更を要する時とは、すなわち会計基準と税制とが乖離の動きを示している時であると想定されるが、では実際に近年創設された実体規定はどのような背景を有しているのだろうか。税制の動向を追うと共に、そこから考えられる問題点を指摘していく。

　会計基準と税制との双方において、近年の大きな動向にIFRSに係る問題があげられるだろう。坂本[2011]で述べられているように、法人税法第22条4項の公正処理基準と別段の定めの関係を確認すると、課税所得の計算ではまず、租税法上の実体規定である別段の定めが適用され、そのような成文法が存在しない場合に公正処理基準が適用される。つまり、企業会計基準がIFRSにコンバージェンスした際、その影響が直接的に課税所得計算に及ぶのは別段の定めが無い場合ということになる(p.54)。しかし、近年の税制改正では、所有権移転外ファイナンス・リース取引や工事契約、棚卸資産の評価方法のようにコンバージェンスに呼応している、すなわち会計基準との調和を図る部分がみられる[[23]](#footnote-23)。つまり、IFRSは別段の定めを除いた狭い範囲だけに影響しているのではなく、法人税法自体の改正を通じて反映されているのである。

　他方でコンバージェンスに呼応していない、あるいは税制独自の改正により会計基準から乖離している項目もある。これは、税制調査会[1996]の小委員会報告が示した「法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取り扱いとすることが適切と考えられる」(四・3(ウ))という方針を具現している。近年の税制改正の動向では、退職給付引当金等の段階的廃止や新たな定率法(いわゆる250％定率法)の導入がこれに該当する。

　このように会計基準と税制との関係性には、調和と乖離が混在していることがわかる。では、これらのことが実体規定である別段の定めに与える影響とは何であろうか。乖離項目については、別段の定めの修正または例外規定の新設につながる。さらに、調和項目についても近年では網羅的に確認規定を置く傾向が見受けられる[[24]](#footnote-24)ため、いずれにせよ、別段の定めが多数置かれることになり法人税法の分量が増しているのが現状である[[25]](#footnote-25)。

以上、IFRSに係る会計基準の問題をみてきたわけだが、一方で中小企業に関する会計基準についても検討する必要がある。中小企業独自の会計基準としては、中小指針と中小会計要領があるが、ここでは中小会計要領が重要な問題となる。中小会計要領は、「本要領は安定的に継続利用可能なものとする観点から、国際会計基準の影響を受けないこととする。」(中小会計要領：総論6)と定められた、またⅢ章にて公正処理基準と認められ得る、新たな会計基準の一つである。中小企業の立場からみると、この中小会計要領に加えて自国基準や中小指針など、使用できる会計基準は複数存在しており、複雑化を招いていることが窺える。ここから、企業がどの会計処理方法を選択するかによって決算利益が異なってしまい、課税の原則の一つである課税の公平性が損なわれる問題がでてくる。また、仮に最も課税所得が小額になる会計処理方法が選択された場合、そこに租税回避の余地が生じるのではないかとも考えられる[[26]](#footnote-26)。それらを防ぐためには、同一の課税所得となるよう、いきおい網羅的に別段の定めを置く必要がでてしまう。つまり、ここでも別段の定めの分量が増加する傾向にあるのだ。

このように、IFRSに影響される企業会計基準と、影響されないものとして策定された中小企業要領という正反対を向く両者が、別段の定めの増加という同じ問題の根源となっているのである。

**(3)「別段の定め」のあり方**

これまでに別段の定めが網羅的に置かれる可能性が示唆されたわけだが、果たしてこれほど多くの別段の定めを置くことに妥当性はあるのだろうか。別段の定めがどのような判断基準で置かれるべきであるか、そのあり方について検討していく。

別段の定めとは、法人税法の課税所得計算の方法について定めているものであるため、法人税の課税所得の決定要素について論じる必要がある。品川[2009b]が述べているように、課税所得の決定要素については、所得概念、租税政策の基盤となる租税原則、法人税法の課税根拠が重要なものであるわけだが、その中でコンバージェンスに対応するものとして所得概念と租税原則の二点があげられる(p.19)。

まず、所得概念についてだが、課税の対象となる所得に関して、近年ではわが国をはじめ諸外国とも包括的所得概念を基調とした所得税制を採用している。包括的所得概念とは、担税力を増加させる経済利得のすべてを発生主義的な考えで所得と考えているものである。

したがって、違法所得を含む非規則的な経済的利得もすべて所得として構成することとなる。しかしながら、わが国の法人税法の課税所得は、発生主義より実現主義を重視して計算しているため、これは租税政策の基盤である租税原則によって包括的所得概念が修正されているといえる。

では、租税原則とは何か。今日まで、アダム・スミスやワグナー等の租税原則論を背景に様々な議論がされてきたが、伝統的にこれらは公平・中立・簡素という用語に集約されている[[27]](#footnote-27)。公平とは税制で常に言われている平等・公正の原則を意味し、中立とは国民経済とのバランスを取れているかを見るものである。そして簡素とは、国を支える税収確保のコストを最小にするために税制が一番簡潔でなければいけないということである。

しかし問題となるのが、公平・中立・簡素は相対立する可能性があるということだ。公平を追求すると税収が十分得られない、中立を唱えると本来の政策的な要請を受けられない、簡素ばかり考えると公平でなくなる。これらの対立関係をどのように調整するかを整理しなければ、別段の定めの合理性を判断できない。どれを頂点として調整されるべきか、これについては、租税法学者あるいは財政学者は当然課税の公平を頂点とすると考えているが[[28]](#footnote-28)、租税にはそもそも国家の財政収入の確保という使命があるため、租税収入を確保することに最大の優位性が与えられて当然であると考えることもできよう[[29]](#footnote-29)。以下、実際の改正を例に出しても、捉え方によって評価は大きく異なる。前述の棚卸資産における後入先出法の改正について、品川[2010]では、「このような改正は…課税上の便宜性、確実性等に照らし、低価法や最終仕入原価法が維持され、課税上重要性の乏しい後入先出法が会計基準との調和が図られたものと評価し得る。」(p.27)と述べられている。しかしインフレーションの際には、後入先出法が認められないと原価が上がり、企業利益は減少すると考えられ、課税所得金額が小さくなると想定される。課税する側に立てば、この改正で後入先出法を廃止することによってより多くの税収が確保されるだろう。すなわち、この税制改正は会計基準の変更に伴うものではあるものの、税収確保が目的とも解釈することができ、果たして税収確保のために税制改正してもよいのかというマイナス評価をすることもできるのだ。

IFRS導入による公正処理基準の変容は、本章で確認したとおり、別段の定めにも多大な影響を及ぼしている。今後、コンバージェンスが進んでいく中で、別段の定めを作成する場合には、様々な議論がある租税原則に照らして判断をしていかなければならない[[30]](#footnote-30)。

**Ⅴ.むすび**

　近年、IFRSの存在を根底にわが国の会計基準は併存する状況が生まれた。それらの会計基準は、果たしてどのように公正処理基準を変容させ、また実体規定である別段の定めに影響を与え得るのか、そして、別段の定めはどのような観点から置かれるべきなのか本稿にて論究した。同時に、本稿の内容を俯瞰すると次の三つの論点も浮き彫りになる。

　まず、わが国の公正処理基準の規定の性格に関する論争についても、本稿の考察より決着がつけられるであろう。かねてその規定を巡っては、確認規定と創設規定、基本規定と補完規定のそれぞれを主張する論者が存在している。Ⅱ章より、わが国では法人税法第22条4項制定以前から商法上の財務諸表が重視されており、制定直前の昭和40(1965)年には企業会計と所得金額の算定のそれぞれで用いられる計算方式を同一のものとする通達も公布された。ここから、時代とともに様相は移り変わりながらも、法人所得課税の根底には企業会計に基づくという自然な前提が脈々と受け継がれており、当該規定が確認規定であることが読み取れる。また、法人税法が企業利益を前提としこれに修正を加えるという形をとっていることから、基本規定の性格を有していることも明らかである[[31]](#footnote-31)。

次いで、公正処理基準を判断する際のメルクマールも導かれる。課税所得計算においてはまず、明文化された別段の定めが適用され、そのような成文法の存在しない部分、いわゆる白地部分に公正処理基準が用いられる。ここではこの白地部分の公正処理基準がいかなる性質をもっているか論じることとする。Ⅳ章で述べたとおり、公正処理基準を土台に定められている別段の定めは租税原則に基づき策定されるべきである。このことから、白地部分にはそのまま公正処理基準が適用されるため、租税原則に相反する要素をもたないことが窺える。また、Ⅲ章において公正処理基準とは企業会計原則や中小指針、会社法及び金融商品取引法の計算規定のみならず、確立した会計慣行をも含むことを指摘していることから、白地部分の公正処理基準も当然に慣行性を有するといえる[[32]](#footnote-32)。

最後に、公正処理基準の現代的意義について考察する。本来、公正処理基準の規定は

企業会計での計算方式と法人税の所得算出方法の両者を密接にし、税制の簡素化に資するために制定されたものである。しかし、昨今の会計基準の変容は、企業会計の慣行を増大させ、さらに公正処理基準の重層化を招いた。その結果、別段の定めも広範囲に置かれるようになり、当初の目的に反して複雑化したことは本稿で確認したとおりである[[33]](#footnote-33)。それでは、22条4項の現代的意義とは果たして何であろうか。まず、現状においても税制の簡素化に寄与していることがあげられる。なぜならば、公正処理基準が存在しない場合には、法人税法が自足的な規定を網羅しなければならないからである。むしろ、より留意すべきは、別段の定めとの関係だといえる。別段の定めと公正処理基準とが相互に密接に関係している以上、公正処理基準という思考の消滅は、別段の定めそれ自体の存在意義を問われることにもつながりかねない。よって、今後も公正処理基準の規定はその意義が俎上に載せられることを宿命としつつ、法人税法における総則的規定として存続していくべきであろう。

【参考文献】

・Organization for Economic cooperation and Development[1987]. Working Group on Accounting Standards, Accounting Standards Harmonization No.3.The Relationship between Taxation and Financial Reporting, Income Tax Accounting ， Head of Publications Service:OECD,p.10,45,51

・安藤英義[2012],「『中小企業の会計に関する基本要領』の公表」『産業経理』第72巻1号

・井藤半弥[1969],『租税原則学説の構造と生成』千倉書房

・岡村忠生[2007],『法人税法講義(第三版)』成文堂

・金子宏[2012]，『租税法 第17版』弘文堂

・河崎照行[2012]，「SME基準と諸外国における小規模会社の会計ルール」『税研』第28巻第1号

・企業会計基準委員会[2008],『棚卸資産の評価に関する会計基準』

・企業会計審議会[1966]，『税法と企業会計との調整に関する意見書』

・企業会計審議会[2009]，『我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)』

・坂本雅士[2009]，「会計基準の国際的統合化と確定決算主義」『租税研究』第718号

・坂本雅士[2010],「IFRS導入と税務法制―確定決算主義の視点から」『税務弘報』第58巻13号

・坂本雅士[2011],「個別財務諸表の税務論点」『企業会計』第63巻5号

・品川芳宣[2008],「法人税の所得計算と企業の利益計算との関係」『租税研究』第11月号709号

・品川芳宣[2009a],「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計』第61巻4号

・品川芳宣[2009b],「会計基準のコンバージェンスと確定決算基準の行方」『税経通信』第64巻908号

・品川芳宣[2010],「IFRS導入と法人税法との関係」『商事法務』第1891号

・清永敬次[1967],「法人税法22条4項の規定について」『税法学』第202号

・税制調査会[1966]，『税制簡素化に関する第一次答申』

・税制調査会・法人課税小委員会[1996],『法人課税小委員会報告』

・武田昌輔[2009],『法人税回顧六〇年　企業会計との関係を検証する』TKC出版

・武田隆二[2006],『中小会社の会計指針』中央経済社

・徳島米三郎[1967],「税法における理想と現実」『税法学』第202号

・中川一郎[1967],「法人税法22条4項に関する問題の整理」『税法学』第202号

・成道秀雄[2010],「6つの会計基準と6つの課税所得」『企業会計』第62巻12号

・日本公認会計士協会[2010],「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」『租税調査会研究報告第20号』

・日本租税研究協会・税務会計研究会[2010],『[税務会計研究会報告]企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』税務会計研究会

・日本租税研究協会・税務会計研究会[2011],『[税務会計研究会中間報告]企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』税務会計研究会

・原省三[2008],「公正処理基準に関する一考察－最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて－」『税大論叢』第58号

・松本茂郎[1967],「法人税法22条4項の意味するもの」『税法学』第201号

・弥永真生[2009],「会社法制とIFRS」『IFRS導入の論点』

・弥永真生[2010],「『コンバージェンス』の推進で生じる新たな法務リスク」『ビジネス法務』第10巻1号

・渡邊進[1968]，「公正妥当な会計基準と税法」『會計』第93巻6号

(19,896字)

1. 確定決算主義の内容については論者によって様々な見解があるが、本稿においては「法人課税小委員会報告」(税制調査会[1996])の内容に従う。具体的には、①商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し申告すること(法人税法第74条)、②課税所得計算において決算上費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること(法人税法第2条25号)、③別段の定めがなければ「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」こと(法人税法第22条4項)の三つがあげられている。 [↑](#footnote-ref-1)
2. 日本で使用可能な基準は指定国際会計基準であるが(連結財規 適用の特例 第1条の2)、カーブアウト(適用除外)条項は基本的に想定されておらず、内容的にも一致するため、本稿では特に必要がある場合を除きIFRSで統一する。 [↑](#footnote-ref-2)
3. 2005年にEUが域内の上場企業の連結財務諸表にIFRSの適用を義務づけたことを契機に、全世界で導入の動きが広まった。 [↑](#footnote-ref-3)
4. 「非上場会社の会計基準に関する懇談会」及び「中小企業の会計に関する研究会」において、中小企業の実態に即した新たな中小企業の会計処理のあり方を示すものを取りまとめるべきという方向性が示され、2012年2月に「中小企業の会計に関する基本要領」が策定された。 [↑](#footnote-ref-4)
5. 「わが国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」において、IFRSを個別財務諸表に適用する場合には他の制度との関係の整理のための検討・調整の時間が必要となることなどから、強制適用の是非を判断する際に、幅広い見地から検討を行う必要があると述べられている(p.16)。これは、可能性は低いものの将来的に個別財務諸表にもIFRSが導入されるかもしれないことを示唆している。 [↑](#footnote-ref-5)
6. さらにこれ以外でも、河崎[2012]は、諸外国において「SMEs(中小企業)のためのIFRS」 (IFRS for Small and Medium-sized Entities；以下、「SME基準」という)が高い関心を持たれている、と述べている(p.54)。 [↑](#footnote-ref-6)
7. この点について詳しくは、清水([1967]pp.28-29)、徳島([1967]pp.24-27)、中川([1967]pp.33-34)、松本([1967]pp.22-24,pp.27-29)を参照。 [↑](#footnote-ref-7)
8. 同様の見解として、渡邊[1968]もある。 [↑](#footnote-ref-8)
9. この点については、公正処理基準の制定に深くかかわった武田昌輔も、武田[2009]において「大変な抵抗がありました」(p.130)と述べていることから、制定は苦難の末に行われたと推察することができる。 [↑](#footnote-ref-9)
10. 例えば、スウェーデンでは会計法(Bokföringslag 4 kap§2)、オランダでは民法(Dutch Civil Code Article2:362)、スペインでは法人税法 (Ley del Impuesto sobre Sociedades10-3)などが根拠条文としてあげられる。 [↑](#footnote-ref-10)
11. この点については、企業会計審議会資料(http://www.fsa.go.jp/singi/singi\_kigyou/siryou/soukai/20120614/06.pdf)を参照。 [↑](#footnote-ref-11)
12. 日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会（ASBJ）である。 [↑](#footnote-ref-12)
13. トップダウン・アプローチとは、大企業向けに作られた企業会計基準の要約・簡便化によって基準を形成する方式のことである。 [↑](#footnote-ref-13)
14. ボトムアップ・アプローチとは、中小企業の属性に則して積上方式で基準を形成する方式のことである。 [↑](#footnote-ref-14)
15. 詳しくは、坂本([2010],p.127)を参照。 [↑](#footnote-ref-15)
16. 金融庁ホームページ「企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議議事録」2012年3月29日河崎照行委員の発言（http://www.fsa.go.jp/singi/singi\_kigyou/gijiroku/soukai/20120329.html）を参照。 [↑](#footnote-ref-16)
17. 平成20年1月31日に広島高等裁判所岡山支部の判例による。「脱税協力金は・・・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として損金の額に算入することはできないものと解すべきであり、脱税協力金のような支出については、従来から法人税法22条4項等により損金不算入の取扱いがされてきたところ、この取扱いを明確化したのが、平成18年法律第10号によって改正された法人税法55条である。」としており、法人税法22条4項等により損金不算入とされてきた取扱いを明確化した。 [↑](#footnote-ref-17)
18. 公正処理基準と認められなかった場合の課税上の対応として「課税上、選択された会計方法が適切でないと判断された場合、残された会計方法からの選択は、少なくとも課税処分においては、課税庁が行うことになる。」(岡村[2007],p.39)とある。 [↑](#footnote-ref-18)
19. この点については原([2008],p.247)を参照。 [↑](#footnote-ref-19)
20. ASBJは平成19 (2007)年12月に、基準15号「工事契約に関する会計基準」指針18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」を公表した。 [↑](#footnote-ref-20)
21. 拡充措置は①工事進行基準の対象にソフトウェアを追加、②工事進行基準が強制される長期大規模工事の範囲の緩和、③長期大規模工事以外の工事請負で、工事進行基準が選択適用できる工事請負に損失が生じると見込まれる工事もその対象とする、の3項目である。詳細は日本公認会計士協会([2010],pp.13-17,40)を参照。 [↑](#footnote-ref-21)
22. 一方で、コンバージェンスによって公正処理基準に変更が生じても、実体規定である別段の定めが変わるべきではないと判断するならば、法人税法の規定は維持されることになる。この場合①確認規定から③例外規定へと変更する。この点については、日本租税研究協会・税務会計研究会([2010],pp.12-13)を参照。 [↑](#footnote-ref-22)
23. 平成19 (2007)年度税制改正では、所有権移転外ファイナンス・リース取引、棚卸資

    産の期末評価、短期売買商品の評価制度、繰延資産、社債発行差金に相当する額の償却原価法について変更された。平成20 (2008)年度には工事契約、平成21 (2009)年度には再度棚卸資産、そして平成23 (2011)年度には陳腐化償却制度の廃止と耐用年数の短縮特例について変更されている。 [↑](#footnote-ref-23)
24. 平成12 (2000)年度の金融商品取引税制や平成19 (2007)年度のリース取引税制がこれに当たる。詳しくは成道([2010],p.66)を参照。 [↑](#footnote-ref-24)
25. 実際に法人税法本法のページ数を比較してみると、平成7(1995)年度は60頁、平成23(2011)年度は169頁と、小委員会報告にて乖離の方針が示される直前と、その後税制改正が頻繁に行われるようになってからの直近とでは分量が3倍近くに増加していることが明らかである。 [↑](#footnote-ref-25)
26. この点については成道([2010],p.66)も指摘している。 [↑](#footnote-ref-26)
27. この三つの原則は、1984年に公刊されたアメリカ財務省の税制報告書『Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth(公平・簡素及び経済成長のための税制改革)』で示されたものである。なお、平成22(2010)年度税制改正大綱では民主党政権がこれに代わるものとして「公平・透明・納得」を掲げているが、本稿では、最も伝統的かつ一般的である「公平・中立・簡素」を租税原則として掲げる。 [↑](#footnote-ref-27)
28. この点については、品川([2008],p.118)を参照。 [↑](#footnote-ref-28)
29. 井藤[1969]では、通常、平時においては、それは公平の原則を頂点にして租税原則間の調整が図られるべきであるが、租税には国の財政収入という使命があるのだから、国家の存立が危ぶまれるぎりぎりの段階では租税収入を確保することに最大のプライオリティーが与えられて当たり前である、と説いている。 [↑](#footnote-ref-29)
30. 品川[2009a]では、「このような政策判断は、…国民レベルにおいて当該政策判断の合目的性、合理性等の検証が絶えず行われる必要がある。」(p.4)と指摘している。 [↑](#footnote-ref-30)
31. なおこの点については金子( [2012] p.287)も指摘している。 [↑](#footnote-ref-31)
32. この点については原[2008]にも指摘している。 [↑](#footnote-ref-32)
33. この点については対策が採られるべきとし様々な論者が指摘している。詳しくは坂本([2011]p.54)を参照。 [↑](#footnote-ref-33)