

# 法人所得課税と中小企業会計の関係と課題 —公正処理基準を中心として—

柳 綾 子

キーワード：中小企業会計、公正処理基準、確定決算主義、IFRS for SMEs

## はじめに

近年、日本において中小企業会計が重要な課題として認識され活発に議論されるようになってきている。わが国の中小企業数（小規模事業者も含む）は約358万社で全企業数の99%以上を占め、従業員数は約2,655万人と雇用の約60%を占めている（2016（平成28）年時点：中小企業庁 [2020] 170頁）。そのため、企業会計においては、主に大会社等を対象としてきた企業会計基準や個別の会計基準などの他に、中小企業<sup>1</sup>を対象として、2005（平成17）年8月に日本税理士会連合会・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連名で「中小企業の会計に関する指針」、2012（平成24）年2月には中小企業の会計に関する検討会（中小企業庁・金融庁）より「中小企業の会計に関する基本要領」が公表されている（以下、2つを合わせて「中小企業会計基準」という。）。また、国際的には、国際会計基準審議会（IASB：International Accounting Standards Board）が、2009（平成21）年7月に国際財務報告基準（IFRS：International Financial Reporting Standard）とは別個の中小企業版IFRS（IFRS for SMEs：International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities）を公表するなど活発な議論が展開されている。

このような中小企業会計基準は、特に法人の課税所得計算と実務的にも密接に関連するためその関係を明らかにする必要がある。とりわけ課税所得計算体系は法律制度であり、会計基準との性格が異なることから、法人税法第22条第4項の公正処理基準（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）・同74条第1項の確定決算主義との関係が論じられているところである。この領域の研究としては、税務会計研究学会全国大会の統一論題「中小会社会計基準と税務会計」（税務会計研究学会編 [2005] 1-120・305-364頁）・「会計基準の複線化と税務会計」（税務会計研究学会編 [2014] 21-131頁）・「中小法人課税」（税務会計研究学会編 [2017] 1-107頁）として取り上げられ、個別テーマによる研究報告とシンポジウムが行われている。しかしながら、中小企業会計基準と法人課税所得計算との関係は明確にされたわけではなく、会計的視点からの伝統的な企業会計と法人課税所得計算との実践的計算構造の下で論じられているに過ぎないものである。

そこで、本稿では、近年企業会計において議論されている中小企業会計基準と法人課税

所得計算における公正処理基準との関係について、特に税法理論の視点から論考するとともに、関連する租税判例の分析検討を通して伝統的な理解の限界を検証する。なお、個別的な会計処理基準については、紙面の関係で別の機会を得て考察したい。

本稿の構成として、第1章「中小企業会計と各法律における中小企業概念規定と範囲」では、議論の対象となる中小企業会計と関連する各法制度等における「中小企業」の概念及び範囲を明確にし、第2章「中小企業会計の意義と特徴」では、企業会計における中小企業会計基準の意義と特徴及び会社法第431条との関係を考察している。そして、第3章「法人課税所得計算における公正処理基準と中小企業会計」では、実体法に基づく法人課税所得の計算構造を解明するため、中小企業会計基準と公正処理基準との関係について類似する法制度を採用するドイツ法の会計包括規定としての正規の簿記の諸原則（GoB: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung）の解釈方法を参考に明らかにし、税法固有の理論の視点から中小企業会計基準と税法の関係を論考し、結論に至っている。

## 第1章 中小企業会計と各法律における中小企業概念規定と範囲

中小企業概念については、各法律・各基準等により異なっており、その概念規定・範囲は一義的ではない。そのため、中小企業会計について考察する上で、特に本稿に関係する、会社法、中小企業基本法、法人税法、租税特別措置法について整理検討する必要がある。

### 1 会社法及び中小企業基本法における中小企業者等の定義と範囲

#### (1) 会社法

会社法においては、特に中小会社の定義規定はなく、最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が5億円以上であり、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上である会社を大会社と定義している（会社2①六）。したがって、会社法では当該要件を満たさない会社以外を中小会社と解することができる。

#### (2) 中小企業基本法

中小企業基本法は、中小企業に関する施策を総合的に推進し、国民経済の健全な発展及び国民生活の向上を図ることを目的とする法律である（中基1）。1948（昭和23）年に「中小企業庁設置法」が設定され、当時の商工省の外局として「中小企業庁」が設置された後、大企業と中小企業との間に生産性、企業所得、賃金等による格差が顕著化し、1963（昭和38）年に「中小企業基本法」が制定された（経済産業委員会調査室 [2008] 38頁）。

中小企業基本法では、①製造業、建設業、運輸業その他の業種（以下②～④の業種を除く。）に該当する場合は、資本金の額が3億円以下並びに常時使用する従業員の数が300人以下、②卸売業に該当する場合は、資本金の額が1億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が100人以下、③サービス業に該当する場合は、資本金の額が5,000万円以下

の会社並びに常時使用する従業員の数が100人以下、④小売業に該当する場合は、資本金の額が5,000万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が50人以下を中小企業者と定義づけている(中基2①)。このように、業種・従業員等の数・資本金により区別している点の特徴である。しかし、あくまで個別の中小企業施策における基本的な政策対象の範囲を定めた「原則」として規定されている点は留意が必要である。

## 2 税法における中小法人等の定義と範囲

### (1) 法人税法

法人税法では、第57条第11項において、①普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの(保険業法に規定する相互会社を除く)、②公益法人等又は協同組合等、③人格のない社団等を「中小法人等」と定義している。また、他の規定においては資本金の金額等の他に別途規制が入っている。

法人税法第66条第2項においては、普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの(一般社団法人等又は人格のない社団等も含む)について、その課税所得金額のうち年800万円以下の金額については19%の軽減税率が適用されると規定されている。ただし、①大法人(資本金の額又は出資金の額が5億円以上の法人、相互会社及び外国相互会社、受託法人)との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人、②完全支配関係があるグループ内の複数の大法人に発行済み株式の全部を保有されている法人は適用除外とされた(法法66⑥三)。なお、相互会社、法人税法第4条の7に規定する受託法人、投資法人、特定目的会社も適用除外となる(法法66⑥)。

このように、法人税法では基本的に資本金の額を基準とする資本金基準を採用し、中小法人を区別している。ただし、法人税法上の規定に「中小法人等」と記載している条文は、法人税法第57条、第58条、第81条の9(連結欠損金の繰越し)となる。

### (2) 租税特別措置法

租税特別措置法では、中小企業者等を資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人としている(措法42の4⑧七、措令27の4⑫)。ただし、①その発行済株式又は出資(その有する自己の株式又は出資を除く)の総数又は総額の1/2以上が同一の大規模法人<sup>2</sup>に所有されている法人、②その発行済株式又は出資の総数又は総額の2/3以上が複数の大規模法人<sup>3</sup>に所有されている法人は「中小企業者等」から除外されている(措令27の4⑫)。

なお、中小企業者等については、「少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」については、2020(令和2)年4月1日以後に取得した場合等については、常時使用する従

業員数を500人以下としている(措令39の28)。

上記のように、租税特別措置法では、「中小企業者等」という文言を使用し、基本的に資本金基準と従業員基準を併用しており、別途措置の目的等によって更に除外の条件を付している。

### 3 小括

各法律における中小企業概念・範囲について、会社法以外の法においては、資本金基準を用いている点は同様であるが、そこに業種や従業員基準等を組み合わせて「中小企業者等」・「中小法人等」と定義づけている。しかし、必ずしも中小企業概念は一義的ではなく、各法律や特例措置を適用するための要件にすぎないのではないかと考える。中小企業という抽象的な表現のなかで、大企業と区別する適切な基準を画一的に規定することは困難であるといえる。特に法人税法、租税特別措置法においては、資本金基準が適用されているが、租税負担の軽減等のため、意図的に資本金を減少させ適用要件を満たすケースもある。したがって、必ずしも資本金基準が適切であるとは限らない場合もありうる。そのため、過年度の売上金額あるいは所得金額を考慮した範囲決定や、中小企業基本法のように従業員や業種に分けて考える等、課税の公平の観点からも新たな基準を制定する必要があると考えられる。この点については、より整合性のとれた基準等を規定する必要がある、今後の検討課題といえる。

## 第2章 中小企業会計の意義・特徴と「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」

わが国の企業会計は、金融商品取引法、会社法、法人税法の3つの法律によって規制されている。特に中小企業と密接な関係があるのが、会社法と法人税法である。会社法では、第431条において「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うものとする規定されている。この「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものは、企業会計原則・個別の会計基準などを複数のものを含むとされている。また、中小企業を対象とした中小企業会計基準(「中小企業の会計に関する指針」及び「中小企業の会計に関する基本要領」)も含むと解される。そこで、この中小企業会計基準を中心に公表の背景・趣旨・特徴等を明らかにし、会社法第431条における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」との関係性を考察する。

### 1 「中小企業の会計に関する指針」の概要

#### (1) 「中小企業の会計に関する指針」公表の背景

わが国において、中小企業会計が重要な課題として認識され本格的に議論が開始されたのが、2002(平成14)年3月であった。この背景には、2001(平成13)年、2002(平成14)年の商法改正が影響している。2001(平成13)年の臨時国会における商法改正では、

全ての株式会社に義務付けられている「計算書類の公告」について、自社ホームページ等による開示が認められ、中小企業にとっても容易に計算書類を開示できることとなり、財務諸表作成の重要性が一層増した。2002（平成14）年の商法改正では、IFRSとの調和が進む証券取引法会計に対応するために商法会計の変更を機敏に行うため、商法の計算規定を法務省令へ委任することとなった。その際に、中小企業に対して事務負担の増加等の悪影響が生じることが懸念され衆議院及び参議院で附帯決議が行われた。当該附帯決議では、計算関係規定を省令で規定する際は、公正かつ透明性のある情報開示が十分になされるよう努めるとともに、証券取引法に基づく会計規定等のない中小企業に対して過重な負担を課すことのないように必要な措置を講ずることとされ、中小企業の会計のあり方を論じる原点となったといえる。

そのような状況の中で、中小企業に関する会計基準として、中小企業庁の「中小企業の会計に関する研究会報告書」が公表された。当該研究会報告書では、「資金調達先の多様化や取引先の拡大を目指す中小企業が、商法上の計算書類を作成するに際して準拠することが望ましい会計のあり方を明らかにすることを検討の目的」としている。なお、「会計実務、運用に関する事項には立ち至っていないが、こうした面も含め専門家団体等による今後の検討の深化により、中小企業の会計について一層の充実が図られていくものと考えている。」とし、具体的な実務会計処理の細部については会計に関する専門家団体等に委ねている（中小企業の会計に関する研究会 [2002] 63頁）。このことは、中小企業会計の方向性を確立したものであり、実務上は必ずしも十分でないことを示唆する内容であると解することができる（品川芳宣 [2013] 11頁）。

上記の流れを受けて、2002（平成14）年3月に日本税理士連合会は「中小会社会計基準研究会」を設置し、同年12月に「中小会社会計基準」を公表した。「中小会社会計基準」の特徴は、「基準」であることが明記されダブルスタンダード（中小企業特有の会計基準の存在を認めるべきとする考え方）が採用された点、随所に法人税法の法令の規定や、法人税基本通達の取扱いを参考としている点である。しかし、この考え方はシングルスタンダード（企業の大小にかかわらず会計処理上の統一された規範を示すものとする考え方）を支持する側の反発を招き、さらに会計と税法の差異を強調する側の反対・反発も招くことになった（品川芳宣 [2013] 17頁）。なお、後述する「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）の制定・検討時において、特に参考されることとなった。

2003（平成15）年には、日本公認会計士協会の「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」が公表された。当該報告の特徴は、シングルスタンダードの考え方を明確にしている点である。したがって、適正な計算書類を作成するための会計基準は、会社の規模に関係なく一つであるとの基本的な考えを示している。加えて、法人税法に定める計算方法を用いても会計基準の趣旨に反しないと思われるもの等、必要に応じ中小企業の特性を考慮して簡便法等を認めている。

このように、中小企業に関する会計として3つが併存することとなった。しかしなが

ら、このような状況では中小企業会計の具体的な内容が定まらずに、中小企業会計の混乱を招く要因ともなることから統合すべきとの意見もあった。その後、上記3団体が公表していた3つの基準・報告を統合するものとして、2005（平成17）年8月に日本税理士会連合会、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連盟により「中小企業の会計に関する指針」が公表された。

## (2) 「中小企業の会計に関する指針」の趣旨・特徴

「中小企業の会計に関する指針」（以下、「中小会計指針」という）とは、中小企業が計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものであり、また会計参加が取締役と共同して計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すものとしている。中小企業については、中小会計指針に拠り計算書類を作成することが推奨されているが、強制力をもつものではない。なお、当該指針の適用対象外とされているのは、①金融商品取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社、②会計監査人を設置する会社及びその子会社とされている。これらの株式会社については、公認会計士又は監査法人の監査を受けるため、企業会計基準に基づき計算書類を作成することから、当該指針の適用対象外となっている。

中小会計指針の特徴は、「とりわけ会計参加が取締役と共同して計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すもの」であり「一定の水準を保ったもの」としている点及び、「企業の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべき」とすることを基本的な考え方としている点である（中小会計指針③、⑥）。その一方で、投資家をはじめ会計情報の利用者が限られる中小企業において、コスト・ベネフィットの観点から、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が一定の場合には認められるとされている。ここで、一定の場合とは①会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理に拠った結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められる場合、②会計基準は存在するものの、法人税法で定める処理に拠った場合と重要な差異がないと見込まれる場合のことを示している（中小会計指針⑦）。

さらに、中小会計指針では、企業会計基準のIFRSへのコンバージェンスが行われる度に改訂がなされ、間接的にIFRSへのコンバージェンスが行われる点や、中小会計指針の各論等は、企業会計原則、企業会計基準及び会計制度委員会の報告などがその基礎となっている点から、大企業向けの企業会計基準を簡素化し要約したものであり、「トップダウン・アプローチ」を採用しているといつてよい（河崎照行・万代勝信 [2013] 8-9頁）。

## 2 「中小企業の会計に関する基本要領」の概要

### (1) 「中小企業の会計に関する基本要領」公表の背景

中小会計指針の公表後、認知度は徐々に高まっていたが、中小会計指針に準拠して計算書類を作成している中小企業はそれほど多くなかった（新日本有限責任監査法人 [2010]、

河崎照行・万代勝信 [2013] 9頁)。さらに、IFRS へのコンバージェンスが進み、中小会計指針を適用することへの負担増加が懸念され、中小企業に関する会計のあり方の議論が行われるようになった。

2010 (平成 22) 年 9 月の「中小企業の会計に関する研究会」において、中小会計指針は、既に一定の幅を持った会計処理が認められており、多くの勘定項目について、いわゆる税法基準での対応が可能となっていることから中小企業にとって有用なものであるとする意見があった。その一方で、①会計参与が参照するため一定の水準を保ったものであり、その他中小企業にとっては高度で使いにくいという意見、②企業会計基準の簡略版であり中小企業の実態に即していないとする意見、③毎年の改訂において、企業会計基準のIFRS へのコンバージェンスに伴い、中小会計指針にもその影響を及ぼしているのは適当ではないとする等の意見が大勢を占めた (中小企業の会計に関する研究会 [2010] 24-25 頁)。さらに、中小企業の実態を、①主に地域金融機関から資金調達していること、②所有と経営が一致しており、通常は株式の譲渡制限が付されていること、③利害関係者は限られており計算書類等の開示先は限定的であること、④多くの中小企業が法人税法で定める処理を意識した会計が行われていること、④経理担当者の人数が少なく高度な会計処理に対応できる体制を持っていないことと整理しており、その実態に即した新たな中小企業の会計ルールの在り方を示すべきであるとしている (中小企業の会計に関する研究会 [2010] 5-7 頁)。

そこで、中小企業関係者等が主体となる、「中小企業の会計に関する検討会」(金融庁・中小企業庁が共同事務局となっている) 及び「中小企業の会計に関する検討会ワーキンググループ」が設置され、平成 24 (2012) 年 2 月に「中小企業の会計に関する基本要領」(中小会計要領) を公表した。

## (2) 「中小企業の会計に関する基本要領」の趣旨・特徴

中小会計要領では、①中小企業の経営者にとって理解しやすく、自社の経営状況の把握に役立つ会計、②中小企業の利害関係者 (金融機関、取引先、株主等) への情報提供に資する会計、③中小企業の実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税制の調和を図った上で、会社計算規則に準拠した会計、④計算書類等の作成負担は最小限に留め、中小企業に過重な負担を課さない会計を目的として作成されており、金融商品取引法の規制対象の会社、会社法上の会計監査人設置会社以外の株式会社が適用会社と想定されている。

中小会計要領に求められているのは、中小企業の実態に即した新たな会計ルールであるため、取得原価主義、企業会計原則及び法人税法等を尊重した会計処理が、その具体的内容をなしている。これは、中小会計指針での大企業向けの企業会計基準を簡素化した「トップダウン・アプローチ」の採用から、中小企業の実態に即した新たな会計ルールとなる「ボトムアップ・アプローチ」の採用への転換として特徴づけることができる (河崎照行・万代勝信 [2013] 13-14 頁)。

なお、中小会計要領で示していない会計処理の方法が必要になった場合には、企業の実態等に応じて、企業会計基準、中小会計指針、法人税法で定める処理のうち会計上適当と認められる処理、その他一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の中から選択して適用することとなる（中小会計要領⑤）。加えて、安定的に継続利用可能なものとする観点から、IFRSの影響を受けないものとされている。

### 3 中小企業版 IFRS の概要

2009（平成21）年7月、IASBは中小企業版IFRSを公表した。中小企業版IFRSは、約3,000頁あるIFRSに基づいているが、中小企業のニーズと能力に合わせて250頁にまで簡素化された基準書である（IASB [2020] p.1）。わが国と同様に、諸外国でも中小企業の会計が存在し、それらを一つに統一することでグローバル化が進む中小企業において、財務諸表の国際的な比較可能性を高めること、中小企業の全体的な信頼性を高めること等を目的として策定されたのである。この中小企業版IFRSの対象は、公的説明責任（Public accountability）を有さず、かつ、外部利用者に一般目的財務諸表（general purpose financial statements）を公表している企業である（IFRS for SMEs Section1.2）。なお、外部利用者の例には、事業経営に関与していない事業主、現在及び潜在的な債権者、並びに格付機関が含まれる。

中小企業版IFRSは、中小会計指針と同様に「トップダウン・アプローチ」を採用しておりIFRSを簡素化しているとはいえ中小企業にとっては適用ハードルの高いものとなっている。とりわけ、中小企業に対してIFRSを適用するかの議論の際に、中小企業に適用される会計基準については、作成者の負担等を考慮した簡素なものとするのが適切であることや、IFRS適用の利点といえる国際的な比較可能性のメリットが少ないこと等から、中小企業をIFRSの適用外とすることが妥当であるとしている。（企業会計審議会 [2012] 9頁）。さらに、中小会計指針の普及率が低い要因として、「トップダウン・アプローチ」を採用していることから、IFRSとのコンバージェンスにより改訂が多く事務負担が増え、中小企業の実態に即しておらず、高度で使いにくいとの批判的な意見が多く、中小会計要領が公表されたという経緯もある。

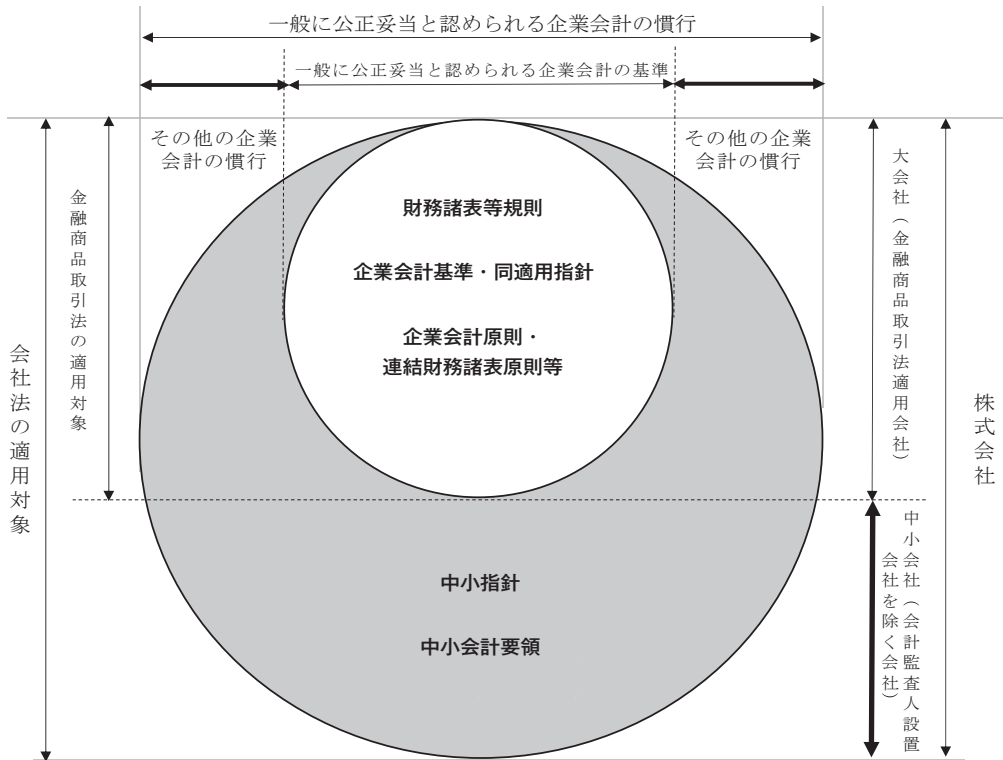
このような状況を踏まえると、中小企業版IFRSの適用は、国内で企業経営を行う中小企業にとってメリットを享受することはないに等しく、普及率は高まらない可能性が高い。しかし、国際資本市場での資金調達やグローバルな事業展開を図る中小企業にとっては必要となってくると考える。

### 4 中小企業会計と会社法第431条との関係

わが国の企業会計は、金融商品取引法、会社法、法人税法の三つの法律により規制されている。本節では、中小企業会計と関連する会社法との関係性を検討する。



図1：「一般に公正妥当な会計慣行」の構図



出所：武田隆二 [2008] 181 頁「図3」、河崎照行 [2019] 9 頁「図表1-3」

会社法第431条では、「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」と規定されている。会社法が株式会社の会計について規定しているのは、利害関係者等に対し会社の経営成績や財政状態に関する情報開示を行うためであり、また分配可能額の計算といった二つの目的がある。しかしながら、会社法では会計規定を網羅的に規定せず「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」とし、さらに会社法の規定により委任された法務省令である「会社計算規則」にて詳細な規制を設けている。この会社計算規則第3条において、「この省令の用語の解釈及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」と規定している。ここでいう、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は金融商品取引法適用会社が適用する企業会計基準等を意味しており、「その他の企業会計の慣行」については、会社法上、会計監査人設置会社以外の株式会社に対して適用されるものが意味されており、中小会計指針もそこに属するものとして位置づけられると解される（武田隆二 [2008] 172 頁）。とりわけ、会社法立法担当者は、「…一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と認められるものは、株式会社の規模、業種、株主

構成などによって複数同時に存在しうるものと考えられ…比較的整備が進みつつある有価証券報告書提出会社向けの会計基準とは異なり、中小企業における会計処理は、現在においても、不文の会計慣行に委ねられている部分が多く存するところであり、そのようなものを公正な「会計慣行」に含まれないものとするのが会社法の改正の趣旨ではない。」(相澤哲・岩崎友彦 [2005] 26-27頁)とし、中小会計指針も含むとしている。それゆえに、中小会計要領についても、中小企業の実態に即した新たな会計ルールとして、中小会計指針同様に「その他の企業会計の慣行」に属するものとして位置づけられると解される。

図1については、「一般に公正妥当な会計慣行の構図」を示したものである。「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は、その他の企業会計の慣行、中小会計指針、中小会計要領も含めた、企業の多様な属性に応じて複数存在していることを示している。

### 第3章 法人課税所得計算における公正処理基準と中小企業会計

わが国の企業会計制度は、法体系上の関係から、会社法を中心とした金融商品取引法と法人税法との三角形を表すトライアングル体制を形成しているといわれる。しかし、法人税法が課税所得の計算において、損金経理を要件とする確定決算主義を採用していることから、企業は税法の会計に関する諸規定を無視して会計処理をすることができないのである。本章では、このような法人課税所得の計算構造における中小企業会計基準と公正処理基準との関係について、類似する法制度を採用するドイツ法の会計包括規定としての正規の簿記の原則 (GoB) の解釈方法を参考に、税法理論の視点から中小企業会計基準と税法の関係を論考する。

#### 1 法人課税所得計算と公正処理基準の意義・法的性格

##### (1) 法人課税所得計算

法人の各事業年度の所得金額は、各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して計算される。ここに益金は収益を構成要素とし、損金は原価、費用、損失を構成要素とするものである。そして、その益金の額に算入すべき収益および損金に算入すべき原価、費用、損失は、会計包括規定たる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)に従って計算されるものとされている(法法22④)。

##### (2) 公正処理基準規定の創設と法的性格

公正処理基準(一般に公正妥当と認められる会計処理の基準)の規定は、1967(昭和42)年の法人税法の改正において導入されたものである。これは、法人の課税所得の計算が、収益、原価、費用、損失という企業会計の概念を構成要素とするものであるから、それらは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、税法においては企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法

独自の計算原理を規定することが適当であるという基本的見解を表明したものとされている。この規定の創設の背景には、課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているものであって、絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については税法に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という考え方があったといわれている。したがって、この規定の性格は、従来の税法の基本的な考え方を明確にしたのであって、創設的な規定と解すべきではなく、宣言的・確認的な規定と理解されなければならないとされている。

ところで「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容については、法的に何ら説明するところがない。したがって、その基準が何を意味するかは条文の上からは不明である。そこで、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したとされる企業会計審議会の「企業会計原則」等を指すものであるという見解もないわけではない。しかし、「企業会計原則」等は、それ自体がここで要求される法的規範たる「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」かどうかは疑問である。それゆえに、判例の積み重ねにより次第に客観的に決定されることになる。

### (3) 公正処理基準とドイツの「正規の簿記の諸原則」(GoB)

わが国の法人税法における公正処理基準は、ドイツ商法・税法における「正規の簿記の諸原則 (GoB)」と類似する会計包括規定である。この「正規の簿記の諸原則」(GoB)は、1897年のドイツ商法典第38条第1項に用いられることによって法領域に意義を有するに至り、そこから同原則の概念がさらに税法に転用され、その最初の規定が1925年のライヒ所得税法第13条に規定され、現行商法238条第1項(HGB § 238 Abs.1)及び所得税法第5条第1項(EStG § 5 Abs.1)に一般条項として規定されるに至ったのである。

一般条項は、未解決な立法の部分である。それは、個々のケースの判決に必要な規範を固有な法律形成によって展開する権限を裁判官に与えているといえることができる。

このような正規の簿記の諸原則の一般条項としての指示は、概念の不確定性とその内容の変化による順応性として会計の変化に 대응するという立法技術をもって、Aprath, W. が言うように「立法の偉業」(eine Großtat unserer Gesetzgebung)と評価することができるかもしれない(Aprath, W. [1950] S.148.)。しかし、税法の最高法原則としての租税法律主義から種々の批判があることはいままでもない(税法学会編 [1967] 1-26頁)。

### (4) 会計包括規定としての公正処理基準・「正規の簿記の諸原則」(GoB)の解釈方法

この不確定法概念(unbestimmter Rechtsbegriff)としての正規の簿記の諸原則の本質観については、ドイツ制度会計においては法的に創設されて以来活発な論議が行われてきている。この会計包括規定の解釈方法論としては、伝統的に大きく二つの方法が区分され

る。その一つは、正規の簿記の諸原則の本質観を「商人的慣習」とする帰納法 (induktive Methode) による見解と、もう一つは正規の簿記の諸原則を年度決算書の目的から展開する演繹法 (deduktive Methode) による見解である (Baetge.J. [2017] S.107.)。

なお、演繹法は、商法的演繹法と経営経済的演繹法に区別される。商法的演繹法とは、法目的から出発して正規の簿記の諸原則の内容を展開する方法であり、経営経済的演繹法とは、経営経済的に容認される簿記と年度決算書の一義的で矛盾のない、一般的に容認された目的を前提とし、この前提のもとでのみ経営経済的に容認される正規の簿記の諸原則を展開しようとする方法である (Baetge.J. [2017] S.107f.)。さらに、近年、演繹法、さらには帰納法の要素も含むすべての影響要因を認識し、発展的・調整的に展開する一般的解釈方法の援用による法解釈学的方法 (hermeneutische Methode) がある (Baetge.J. [2017] S.108ff. Federmann.R. [1994] S.113f.)。

このように、不確定概念たる会計包括規定の解釈方法論としては、近年大きく三つの方法が区分されている。ドイツにおいては連結決算には国際会計基準 (IAS/IFR) が導入されているが、単体決算については国内法の下で伝統的な会計制度の議論が展開されている。

ドイツ会計制度においては、税法上「商法上の正規の簿記の諸原則」(EStG § 5 Abs.1) を指示していることから、商法と税法の法的関係が明確である。判例上では、正規の簿記の諸原則については、租税裁判所・連邦財政裁判所においてその内容が形成されてきている。しかしながら、法解釈論としては、固有の法理念・目的を有する制度会計においては、法目的を達成するためには、その内容を演繹的に展開する必要があると考える。

## 2 申告納税制度における青色申告制度と公正処理基準

わが国法人税法は、申告納税制度を採用し、法人に、税法の定めるところに従って、自ら課税標準および税額を計算させ、自主的に申告させることによって、納税義務の内容を第一次的に具体的に確定させることとしている。申告納税制度は、このように納税義務者が自ら課税標準および税額を確定する手続きであり、これは、私人のなす公法的効果の発生を目的とする行為であって、私人の公法行為に基づく納税義務の確定および履行である (新井隆一 [1980] 233 頁以下)。

そのためには納税義務者は信頼し得る帳簿書類を備え付け、それに日々の取引を発生順に正確に記録し、又はそれに関連する原始記録及び領収証等の証拠書類を保存しなければならない。つまり、申告納税制度と記帳義務は表裏の関係にあるのである。したがって、法人の 99.3% が青色申告法人であることから、青色申告の諸規定に拘束されることになる (国税庁 [2020] 168 頁)。青色申告制度は、シャウプ勧告に基づき、1950 (昭和 25) 年の税制改正において、申告納税制度の目的を達成しようと導入されたものである。この青色申告制度は、例外的な規定であって、任意的なものであり強制的なものではないが、帳簿書類の備え付けと記帳とがいずれも義務化されているのである。したがって、青色申

告法人は、課税所得計算に関しては、公正処理基準を含め税法の規定に従わざるを得ないことになる。

### 3 公正処理基準・判例・中小企業会計

法人税法第22条4項に規定する公正処理基準（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）の法的性質に関して、納税者の会計処理に関する事例に関連して判断している。

例えば、輸出取引における為替取組日基準は、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って、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、船積日基準によって輸出取引による収益を計上する会計処理が公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとした事例がある（最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決、平成4年（行ツ）第45号、判時1489号96頁）。

また、所得を秘匿する手段として、社外の協力者に架空の土地造成工事に関する見積書及び請求書を提出させ、これらの書面を使用して架空の造成費を計上して原価を計算し、損金の額に算入して法人税の確定申告をし、所得を秘匿することは、事実上反する会計処理であり、違法支出の損金性を公正処理基準に照らして否定されるべきものであるとした事例がある（最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定、平成元年（あ）第28号、判時1518号146頁）。さらに、不動産流動化実務指針に基づく処理の公正処理基準該当性について、法人税法固有の立場から、法人税法第22条第4項の目的を所得計算規定・制度の簡素化と捉え、公正処理基準をあくまで公平な所得計算という要請に適合する範囲に限定した事例がある（東京高裁平成25年7月19日判決、平成25年（行コ）第117号、訟月60巻5号1089頁）。

このように、司法の場においては、公正処理基準を、企業会計の基準を公平な所得計算という税法固有の視点から判断する傾向にあり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を「税会計処理基準」として税法独自の会計処理基準の存在を示唆するような表現が採用されている。したがって、中小企業会計に関しても公平な所得計算という税法固有の視点から判断されることには変わりがなく、政策的な措置については租税特別措置法において配慮すべきである。

### おわりに

以上の考察から、税法上の包括規定としての公正処理基準は、立法論的には問題があるが、租税法主義及び租税平等（公平）主義という税法の視点から、不確定法概念たる公正処理基準の解釈は、税法の固有の目的から内容を展開する税法的演繹法により行われなければならない。この内容の展開は税法学・税務会計学の領域において行われ、税法の租

税要件理論からは、立法論としてはできる限り個別規定化が要請されることになる。

したがって、税法の視点からは、中小企業会計についても、租税要件理論から税法に詳細な規定を設けざるを得なく、中小企業会計基準に会計処理基準を委任することは難しいと考えられる。そのため、中小企業会計基準に税法の法定会計処理方法等に対応した内容を取り入れることにより、実践面において有効・有用な基準となると考えられる。

## 注

- 1 各法律により「中小会社」、「中小企業者等」、「中小法人等」など用語が異なるため、本稿では特に断りが無い場合は「中小企業」とする。
- 2 大規模法人の範囲には、大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等のうち、常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人、受託法人）との間に完全支配関係がある法人及び完全支配関係があるグループ内の複数の大法人に発行済み株式の全部を保有されている法人が含まれる。
- 3 注2と同様

## 《引用・参考文献》

- ・相澤哲・岩崎友彦 [2005] 「新会社法の解説 (10) 株式会社の計算等」『商事法務』1746号、2005年11月、26-41頁
- ・新井隆一 [1980] 『行政法における私人の行為の理論<第2版>』成文堂
- ・河崎照行 [2019] 『最新 中小企業会計論』中央経済社
- ・河崎照行・万代勝信 [2013] 『詳解 中小会社の会計要領』中央経済社
- ・企業会計審議会 [2012] 「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理)」金融庁2012年7月、<https://www.fsa.go.jp/inter/etc/20120702-1/01.pdf> (閲覧日: 2020年10月30日)
- ・経済産業委員会調査室 (亀澤宏徳・内田衡純・笹井かおり) [2008] 「中小企業基本法改正後の中小企業政策の展開と最近の動向~中小企業をめぐる状況と活性化に向けた取組~」『立法と調査』287号、2008年10月、36-72頁
- ・国税庁 [2020] 「平成30年度分 会社標本調査」<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2018/pdf/h30.pdf> (閲覧日: 2020年10月30日)
- ・新日本有限責任監査法人 [2010] 「平成21年度 中小企業の会計に関する実態調査事業集計・分析結果」中小企業庁 <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/kaikei/2010/download/101109KE-1.pdf> (閲覧日: 2020年10月30日)
- ・税務会計研究学会編 [2005] 「中小会社会計基準と税務会計」『税務会計研究』16号、2005年9月、1-120・305-364頁
- ・税務会計研究学会編 [2014] 「会計基準の複線化と税務会計」『税務会計研究』25号、2014年7月、21-131頁
- ・税務会計研究学会編 [2017] 「中小法人課税」『税務会計研究』28号、2017年7月、1-107頁
- ・税法学会編 [1967] 「第33回大会記録」『税法学』204号、1967年12月、1-26頁
- ・品川芳宣 [2013] 『中小企業の会計と税務 (中小会計要領の制定の背景と運用方法)』大蔵財務協会
- ・武田隆二 [2008] 『最新 財務諸表論<第11版>』中央経済社
- ・中小企業庁 [2020] 「中小企業白書白書・小規模企業白書 (2020年版)」[https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2020/PDF/chusho/99Hakusyo\\_zentai.pdf](https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2020/PDF/chusho/99Hakusyo_zentai.pdf) (閲覧日: 2020年10月30日)

- ・ 中小企業の会計に関する研究会 [2002] 「中小企業の会計に関する研究会 報告書 (平成 14 年 6 月)」  
中小企業庁 [https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/kenkyu/2002/download/020628kaikei\\_houko\\_ku.pdf](https://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/kenkyu/2002/download/020628kaikei_houko_ku.pdf) (閲覧日: 2020 年 10 月 30 日)
- ・ 中小企業の会計に関する研究会 [2010] 「中小企業の会計に関する研究会 中間報告書 (平成 22 年 9 月)」  
中小企業庁 <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/kaikei/2010/download/100930IR-Z.pdf> (閲覧日: 2020 年 10 月 30 日)
- ・ International Accounting Standards Board [2020] 『IFRS for SMEs Fact Sheet』
- ・ Aprath,W.:Grundsätzliches zum Gewinnbegriff in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht,in:Steuerberater Jahrbuch 1950.
- ・ Baetge,J. : Bilanzen,14.,überarbeitere Aufl., Dusseldorf 2017.
- ・ Federmann,R,Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht,10.,akualisierte und erweiterte Aufl. Berlin1994.