

会計規範の一考察

— 企業会計と税法 —

弓 削 忠 史

1. はじめに

周知のように、日本国憲法は、「個人の尊厳の保障」の文脈に基づく「思想および良心の自由」と「表現の自由」等を保障した上で、さらに「学問の自由」を保障しているのは、「研究の自由」等を保障するためにある。それ故に、私は、「研究の自由」等の「本質」となる「真理の探究」が、教育の「質」を高めるためにも、最も重要なものと考えている。

したがって、微力ながら、その「研究の自由」の「本質」となる「真理性」を求めて、精進した成果の一端が、本稿の「会計規範の一考察—企業会計と税法—」であり、そのあり方は、憲法上の財産権等に基づく「法の支配」の観点から、企業会計と税法等を素材にして会計規範の「あるべき」当為(Sollen)性のあり方を提起している。

そこで、規範の形成とその実現のあり方としては、演繹法的方法と帰納法的方法があるが、その方法として、一般的に前者は、制定法に託することになり、後者は、「事実」・「存在」(Sein)に託することになるが、周知のように、わが国は三権分立の下で、制定法主義を採用しているために、狭義の意味の制度会計(法的会計)を中心とした会計法規が重要視され、一定の法理の下に体系化されている。

だが、会計現象は、具体的に企業間等の経済関係現象を前提とすることから、その規範形成のあり方としては、現実の会計現象の中から、「あるべき」会計法規を確立しなければ、既存の会計法規との関係で、一定の「乖離」が生じ、会計法規の「あるべき」当為性が形而上化することになる。

そこで、その問題を克服する方法として、一つは、広義の意味の制度会計を重視した、「事実」・「存在」に基づく、会計法規の確立であり、二つは、企業の経済実体を写像する企業会計を憲法上の財産権等の保障に基づく「法の支配」の観点から捉えるところの、トライアングル体制の諸法規の「あるべき」当為性の「ある」に、企業会計を内質すべき法理である。

特に、前者の「事実」・「存在」に基づく会計法規等の確立の観点の法理は、制定法主義国家の下では、さまざまな問題を内包することになるが、後者の法理は、従来、制定法の対象・客体とされていた企業会計を、税法の上位規範である憲法上の財産権等の保障に基づく「法の支配」の観点から、トライアングル体制等に関する基本的な問題点が、一定の法理の基に整合化できることになる。

だが、上記のように、わが国は制定法主義を採用しているために、狭義の意味の制度会計(法的会計)を中心とした会計法規が重要視され、一定の法理を基に体系化されている。

したがって、「我が国には、企業会計制度を支える法令として商法、証券取引法及び法人税の三つがあり」⁽¹⁾、「このように三つの法令が商法を中心に密接に結びついている日本の会計制度」⁽²⁾は、「トライアングル体制」⁽³⁾と称されていることから、学説上、「『企業会計原則』を見直し、『日本版概念フレームワーク』を形成するときに、その基本的な視点を利害調整におき、情報提供機能を副次的な視点におかざるを得ない」⁽⁴⁾と称されている。

そこで、新井清光博士は、その問題を克服されるためにか、「企業会計原則が単に証券取引法のための会計基準ではなく、広く我が国の企業会計制度の改善・統一のための経済基準として、また商法、税法などを含む企業会計を支える(べき)会計基準として設定されたことは、それが、その後の我が国企業会計制度の形成のための大きな原動力になったという意味において、また今日のトライアングル体制の中の連結環の役割を果たすようになったという意味において重要な歴史的・制度的意味をもっている」⁽⁵⁾と称されている。

しかし、それは、いかなる規範的な関係に基づく「連結環」であるのであろうか、その規範的なあり方を明確にしないと、結局、企業会計は、現実の法体系性の「枠内」に閉ざされることになる。

したがって、学説上、従来型の法体系観を基にされているのか、「会計学は、少なくとも租税(それは、憲法第84条により、厳格な法律のコントロールを受けている)に関する限り、法律により目的を設定された後の計算の技術であるにすぎない。技術が本質を決定することは許されないことである」⁽⁶⁾と称されている。しかし、その「所得」自体は、税法の上位規範である憲法上の財産権の保障の下にある「企業自体の経済活動」・「企業の経済実態」から生じたものであり、正に、それを「内質」することによって、「存在観」のある課税所得の「あるべき」当為性が形成されるものとする。

そこで、まずは、従来型の法体系のあり方を検討することにしたい。

2. 「個人の尊厳」に基づく法体系観

そこで、我が国の法体系論のあり方に多大な影響を与えた、純粋法学者としての高名なケルゼン(Hans Kelsen)は、「国家作用は法創設作用＝段階的に進行する規範定立過程である。(中略・引用者)この段階構造は、自己運動における法秩序の統一を基礎づける根本規範に終始している。根本規範は、まず第一に、法を創設する機関を設定することによって、法論的意味における憲法を成す。そして、そのようにして創定された立法者が、立法自体を規制する規定を定立することによって、一次の段階として—実定法的意味における憲法が成立する」⁽⁷⁾と称される「根本規範論」等の影響故なのか、わが国では、その根本規範論を素材にして、「個人の尊厳の保障」のあり方が提起されている。

基調的な所説によると、「根本規範は、憲法が下位の法令の根拠となり、その内容を規立するのと同じように、憲法の根拠となり、また、その内容を規律するものである。(中略・引用者)われわれは、憲法の内部において、根本規範と他の憲法規範という段階構造の存在を認めることができる。そして、後者は前者によって、根拠づけられ、規律されているのである。ところで、具体的に、日本国憲法における根本規範の内容として、どのようなものが考えられるか。国民主権主義、基本的人権尊重主義および永久平和主義の三つの原理がそれに該当するものであろう。そして、さらにこれらの原理の根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理が考えられる」⁽⁸⁾とか、「自然権を実定化した人権規定は、憲法の中核を構成する『根本規範』であり、この根本規

範を支える核心的価値が人格不可侵の原則(個人の尊厳の原理)である」⁽⁹⁾と称されている。しかし、「個人の尊厳の保障」について、「国民主義、基本的人権尊重主義、および永久平和主義の三つの原理」⁽¹⁰⁾の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」⁽¹¹⁾とか、「根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原理(個人の尊厳の原理)」⁽¹²⁾となる「個人の尊厳の原理」は、いかなる意味を有するのであろうか。

また、法哲学者の井上達夫教授が、「近代人権思想の基礎をなすのは、個の尊厳の理念である」⁽¹³⁾と称された上で、「人権の尊重が何を要求し、何を禁止するかについて、単純で確定的な解答を与えるものではない」⁽¹⁴⁾と称されているのは、極めて形而上的な「理念」の「枠内」で「個の尊厳」を捉えられているが、だが、「個の尊厳」の「理念」は、その「あるべき」当為性に、「個々の人間自体」を「内質」しないと、同教授が、「個の尊厳」の意義として、「人権を真剣にうけとめようとする人々に、何に対して懐疑と批判の姿勢を保持すべきか、何を特別な正当化なしに受容してはならないかを、教えている」⁽¹⁵⁾と称されるのは、結局は、「個の尊厳」を「抽象的命題自体」として形而上化するものと考えている。

私見は、それらの意味の形而上的なあり方の克服と、新たな「法体系」を構築するために、日本国憲法の「本質」は、具体的な個々の「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらにしてもっている権利」⁽¹⁶⁾を「個人の尊厳の保障」として捉えることによって、その憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「下位規範」の諸法規に「内質」する法理を基に、税法と企業会計等の基本的な問題を提起したい。

もちろん、そのことは、従来型の基本的な法体系である「法段階構造」(憲法→法律→命令等)を前提として展開しているが、それは、単に、その「法段階構造」を「形式的」、または、根本規範論を基に「仮定的」に展開するのではなく、憲法の「本質」を「内質」することによって、その「法段階構造」のあり方が、「個人の尊厳の保障」の観点を段階的に普遍化し、その文脈の基で財産権等が保障され、それを基に、「企業の経済活動」、「企業の経済実体」を写像する企業会計が、「あるべき」課税所得に「内質」されることになる。

したがって、憲法学者の高橋和之教授が、『法段階構造』の観点から、上位規範の『執行』は、下位規範との関係ではその根拠をなす、つまり、授權を行う『法定位』であり法創造を含意するものである⁽¹⁷⁾(傍点・引用者)と称される、法定位の「法創造」⁽¹⁸⁾は、「個人の尊厳の保障」の「枠内」で許容すべきことになる。それは、企業会計を「内質」すべき「あるべき」当為性を形而上化させないことであり、そこに、「あるべき」法の「本質」のあり方の問題の一端を提起できる。

したがって、「税法の原則」も、当然に、「個人の尊厳」に基づく「税法の原則」として捉えるべきことになる。

3. 税法の原則のあり方について

税法の原則に関する、従来型の基調的な所説によると、「現行租税の基礎原則又は基本理念は、これを外形的・形式的な面と内容的・実質的な面の双方から考察することができる」⁽¹⁹⁾と称されているが、しかし、そこには、積極的に憲法上の観点から、「税法の原則」を捉えられていない故にか、上記所説は、「租税法の解釈は、究極的には、租税正義の実現に仕えるものでなければならない。ここでいう租税正義というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念(中略・引用者)租税法の基本原則といってもよい」⁽²⁰⁾と、「租税全体を貫く租税法の基礎原則」⁽²¹⁾を「租税正義」と称

されている。

だが、その「正義」の概念は、「抽象的」故に、「正義という言葉は常に一義的に用いられているわけではない」⁽²²⁾ので、その「正義」の概念の意味は定かではなく、「多元的」に展開されることになり、結局は、「誰が正義とか不正義とか判別することができるのであろうか」⁽²³⁾が問われることになる。

ところが、「正義概念」を「本質的」な観点から展開されるのか、法哲学者の所説によると、「一般の用語法においても正義という概念はかなり多義的に用いられているが、それらすべてを考慮しても、私は、法の理念が正義の観念だけによって充分適切に総括され得るものとは思われない。けれどもそれが法理念の中核的要素を指し示すものであることも否定できない」⁽²⁴⁾（傍点・引用者）と、「正義の観念」⁽²⁵⁾のあり方を「法理念の中核的要素」⁽²⁶⁾と称されるのは、極めて形而上的な「正義」の「本質論」であり、そこが「正義論」に「内質」する普遍的な病現象と考える。それ故に、田中二郎博士が、「租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これを総合したところに成り立つ」⁽²⁷⁾と称されているのは、その「形式の面と実質の面」⁽²⁸⁾を「総合」⁽²⁹⁾する観点から、結局は、「租税の基本理念」を基に、「税法の原則」の「租税法律主義」と「租税公平主義」等は、形而上化し相対化することになる。

そこで、金子宏名誉教授によると、「租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる」⁽³⁰⁾と称された上で、「租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現れである。法治主義とは、権力分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理である」⁽³¹⁾と称されているのは、憲法上の観点を問題にされた上で、「税法の原則」を体系化される傾聴すべき所説であるが、しかし、それは権力分立を前提とした上での「国民の『自由と財産』を保障する」⁽³²⁾所説であることから、「税法の原則」の憲法上の観点は「消極的」な観点となるものとする。そして、「法治主義」について、国民の「自由と財産を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理」⁽³³⁾と称されているが、しかし、その国民の「自由と財産」⁽³⁴⁾は、単に「政治原理ないし憲法原理」⁽³⁵⁾ではなく、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく実体法上の問題に帰結すると考える。

ところが、北野弘久名誉教授の「先行研究」によると、「租税法律主義の具体的内容」⁽³⁶⁾を「形式的内容と実質的内容との二つに分けて構成」⁽³⁷⁾された上で、その「租税法律主義の具体的内容を構成する『実質的内容』として」⁽³⁸⁾、「法の下での平等の原則」⁽³⁹⁾と「最低生活保障の原則」の二つを抽出するのである⁽⁴⁰⁾と称されているのは、正に、「租税負担公平原則は租税立法上尊重されるべき重要な原理であり、また実定税法秩序に内在し、また内在すべき重要な原理でもある」⁽⁴¹⁾と称されることになる。

確かに、同名誉教授の「先行研究」で提起されているように、「国民の自由及び権利の保障に関する多くの憲法の規定の中で（中略・引用者）『実質的内容』を構成するにあたって問題としなければならないのは、その第14条と第25条の二つの規定」⁽⁴²⁾であり、この「憲法の二つの規定こそ、結論的にいって租税法律主義に新しい特色を与え、その具体的内容を構成する」⁽⁴³⁾ことになり、そして、同名誉教授は、その「二つの原則が『実質的内容』を構成することによって、租税法律主義に新しい機能を与える。それは単なる自由権保障の意義をもつばかりでなく、積極的権利保障の意義をもつに至る」⁽⁴⁴⁾と称されているのは、現代の「格差社会」等の基本的な問題に対

処する税法観であり、それは従来の「税法の原則」の「租税法律主義の原則」と「租税公平負担の原則」の「形而上化」と「相対化」を克服する傾聴すべき法理であるが、私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法に「内質」することによって、「税法の原則」等が憲法上の観点から体系化されることになり、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から「租税法律主義」が確立されることになる。そして、「租税公平主義」の観点も、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点から「公平」の問題が提起できることになり、その文脈を前提として、法人税法等のあり方が明確になってくる。

そこで、まずは、企業会計の機能と企業の社会的実在のあり方を上記の法理等を基に検討することにしたい。

4. 企業会計の機能と企業の実在性について

企業会計の機能的な観点について、基調的な所説によると、「利害調整と情報提供という二つの大きな機能」⁽⁴⁵⁾を提起されている。

そこで、前者の利害調整について、「財産・持分をめぐる当事者間で取るか取られるかの利害の線引き(調整)をいう。そのための会計(利害調整会計)では、絶対額が重要であり、一円まで争い得る」⁽⁴⁶⁾と、企業の利害調整のあり方を提起された上で、後者の情報提供の機能性について、「情報提供とは、関係者に情報を知らせるための情報の提供をいう。そのための会計(情報提供会計)では、場合によって絶対額ではなく概数による計算・表示が評され得る。例えば企業の全体像についての情報提供という機能においては、会計と統計と区別がつかないであろう」⁽⁴⁷⁾と、企業会計の「利害調整機能」のあり方を簡潔に要約されている。

だが、「ヒト・モノ・カネ」が有機的に織り成す企業のあり方は、「自然人とひとしく、国家、地方公共団体、地域社会(中略・引用者)の構成単位たる社会的実在」⁽⁴⁸⁾であり、憲法の「本質」の条項となる。「憲法第三章に定める国民の権利および義務の各条項は、性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用される」⁽⁴⁹⁾ことを基に、企業会計の機能観は、「法の支配」に基づく、企業の「社会的実在」を前提とした上で展開しないと、その「利害調整機能」と「情報提供機能」は、企業会計が写像する企業の経済実態と乖離することになる。

もちろん、企業は、株主等を中心とした利害関係の下で形成されており、「経営成績や財政状態の算定・表示は当該企業をめぐる経済的資源の配分に大きな影響をおよぼさずにはおかない。会計上の公表利益をベースに課税所得が算出され、また配当金もそれに準拠して決せられる」⁽⁵⁰⁾ので、企業の利害調整機能の意義は許容すべきことになるが、上記のように、企業は、「ヒト・モノ・カネ」が有機的に織り成す企業の「社会的実在」を前提としないと、結局、企業を株主等を中心とした「契約」の束として、その企業の「社会的実在」を利害関係的な観点から、「一面的」かつ、「価値的」に捉えることになる。

そこで、その問題を克服するためには、企業の経済実体を写像すべき企業会計を、憲法の財産権等の保障の観点から捉えることによって、企業会計を税法等の諸法規に「内質」する法理を確立することによって、「存在観」のある諸法規が形成されることになる。

したがって、法人税法第74条に基づく確定決算主義は、正に上記法理の確認規定と評することになる。

5. 企業会計と確定決算主義について

ところが、学説上、確定決算主義の現実のあり方を前提として、「確定決算主義の背後には、企業会計上の利益を前提として課税所得を算定すれば簡易である(中略・引用者)と同時に、一定程度の客観性を担保することができるという発想が存在したものと思われる。ところが企業会計において実現主義・所得原価主義が適用される(その結果、利益操作が自由に行われる)という不都合が発生したのである(中略・引用者)企業会計に準拠した課税所得算定という確定決算主義の原則が存在したと考えられてきたがゆえに、日本の租税制度は、実現主義を濫用した租税回避に対して無力であった」⁽⁵¹⁾と称されることから、**「所得について目的(中略・引用者)が手段(中略・引用者)に先行して存在するのであり、先に定義があつて、その後に算定方法があるという単純な事実である。決して、(手段が目的を支配するようなかたちで)算定方法が先にあって、その結果として所得が定義されるというものではない。すなわち、租税理論における所得の定義あつて、それを前提としてその算定の技術である会計が成立するのである」**⁽⁵²⁾と称されている。しかし、**「所得」自体は、その定義論から形成されるのではなく、税法の上位規範である憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈の「財産権等の保障」の基にある「企業の経済実体」・「企業自体の経済活動」から形成されるのであり、それを基にしてこそ、「存在観」のある課税所得の「あるべき」当為性が形成されることになる。**

したがって、企業の経済実体を写像すべき企業会計は、税法の上位規範である憲法の「本質」の文脈の「財産権等の保障」の観点から捉えるべきことになるので、法人税法第22条4項は、企業の経済実体を写像する企業会計を、当該条項の「あるべき」当為性に「内質」する実体法上の「枠組」として位置づけるべき条項であり、それ故に、当該条項は、敢えて、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を規定しているのは、やはり、文理上、「企業会計」を意図した上で、「総則的」に規定したものと考えられる。

そこで、法人税法第74条によると、「国内法人(清算中の内国法人である普通法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ヶ月以内に、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。」と規定することから、確定申告は「確定した決算」に基づき行うべきことになる。

したがって税法上の所得計算は確定決算主義(法人税法74条等)により、原則として商法上の利益を基礎として算定される(法人税法22条)。これが商法の税法に対する基準性である。したがって、税法の論理だけで所得計算をすることは困難であり、商法の規制は税法に大きな影響を与える」⁽⁵³⁾と称されていることを、新・会社法431条の観点から再考すると、法人税法第22条4項は、企業の経済実体を写像する企業会計を、当該条項の「あるべき」当為性に「内質」する実体法上の「枠組」として、従来よりも法的に強化されたものと考えられる。つまり、新・会社法第431条は、体系的に「第五章」の「第一節」の「会計原則」として位置づけた上で、「一般に公正妥当と認められる企業会計に従う」と規定することによって、文理上、極めて企業会計を意図することになり、基本的に一定の「企業会計」は、「株式会社の会計」の「あるべき」当為性の重要な実体法上の「枠組」となる。

したがって、それを前提に、法人税法第74条に基づく確定決算主義のあり方を考えると、法人税法第22条4項は、企業の経済実体を写像する企業会計を、当該条項の「あるべき」当為性に「内質」する実体法上の「枠組」として位置づけるべき条項として、確定決算主義の意義が強化さ

れたものと評することができる。

そこで、学説上、「確定決算主義を従来どおり維持するとしても、それについて、少なくとも法的観点からは、企業会計原則や国際会計基準を、日本における法人税の課税所得算定の準則として直接的に引き合いに出すことを内容とする原則であると理解すべきではなかろう。(中略・引用者)日本の法人税法は、公正なる会計慣行、商法、法人税法という三段階の所得算定構造を採用している。(トライアングルではない)のであり、会計原則が法人税法上意味を持つとしても、このラインに従って、商法のフィルターを通した上のことである。したがって法人税における課税所得算定が今後どのようなようになっていくかは、形式的には商法のあり方に依存することになる」⁽⁵⁴⁾と称された上で、「そもそも、確定決算主義のような基本的方式がいつまで有効に機能するかという点については、重大な疑問がある。課税所得算定上重要なのは、いかなる方法を採用すれば最も課税理論上望ましいかという観点でなければならない。したがって、商法に依存するという方式自体も、租税法の観点が不都合であればいつでも放棄すべきものである」⁽⁵⁵⁾と称されるのは、税法を中心とする法体系観の基では、その法理は傾聴すべきことになるが、しかし、上記のように、企業の経済実体を写像すべき企業会計は、税法の上位規範である憲法の「本質」の文脈である「財産権等の保障」の基にあることから、当然に、税法は、企業の経済実体を写像する企業会計を「内質」すべきものとする。

したがって、新・会社法第431条は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」と規定したことは、従来よりも確定決算主義の意義を強化するものとする。

6. 会計の「三重構造」のあり方について

上記学説の三段階の所得算定構造のあり方を具体的に体系化されている基調的な所説によると、「法人税法第22条4項は、法人の収益・費用等の額は『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べき旨を定めている。この規定は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人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」)」⁽⁵⁶⁾を前提に、「法人の利益と法人の所得とが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、企業会計準拠主義を採用したのである。なお、この規定と、①会社法431条の『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(中略・引用者)ならびに、②法人税法第74条1項の確定申告は『確定した決算』に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として商法の企業規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている、と解してよいであろう」⁽⁵⁷⁾と、一定の税法等の体系上の観点から「企業会計」等のあり方を「基底」として展開されている。その上で、同所説は、「『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』というのは(中略・引用者)一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する」⁽⁵⁸⁾と称された上で、「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい」⁽⁵⁹⁾と称されているが、しかし、当該法人税第22条4項の「一般に公正妥当と認められている会計処理の基準」自体の内容が定かでないことから、憲法上の財産権等の保障の観点を基に、その条項の内容を明確にしたいと、結局、一定の機関に法の創造を託することになり、その会計の「三重構造」論の基本的なあり方は、法治主

義原理に基づく法の予測性に拮抗することになる。

したがって、それは、「租税法主義」等のあり方の問題に帰結することになり、当該条項の行為規範、裁判規範としての機能性が問われることになる。

そこで、その問題を克服するために、上記の法理を基に、企業会計は、税法の上位規範である憲法上の財産権等の保障の観点から捉えることによって、法人税法第22条4項は、企業の経済実体を写像する企業会計を、その条項の「あるべき」当為性に「内質」する実体法の「枠組」として位置づけるべき条項であり、それ故に、当該条項は、敢えて、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(傍点・引用者)と、文理上、「企業会計」を意同することで、「総則的」に規定している。そして、上記の文脈上の意義を意同されたのか、新・会社法第431条は、「総則的」な観点から、体系的に「第五章」の「第一節」の「会計原則」として位置づけ、文理上、「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」(傍点・引用者)と規定することによって、当該条項の「あるべき」当為性に企業会計を「内質」する法理を許容したものとする。

もちろん、新・会社法第431条について、学説上、「平成17年改正商法第32条が『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』としていたものを会社法に取り入れたものである」⁽⁶⁰⁾とか、「法改正の趣旨ということでは、基本的には変更はない」⁽⁶¹⁾と評されている。

そこで、「法改正の趣旨ということでは、基本的には変更はない」⁽⁶²⁾と評すると、新会社法第431条は、改正前商法第32条2項と同様な観点から解釈すべきことになる。しかし、上記のように、新・会社法第431条の「総則的」な体系的な位置づけと、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」と規定する「文理構造」等の観点から、はたして、上記所説のように、新・会社法第431条は、平成17年改正前商法第32条2項を「会社法に取り入れたものである」⁽⁶³⁾とか、「法改正の趣旨ということでは、基本的には変更はない」⁽⁶⁴⁾と評することができるのであろうか。そのことは、結局、新・会社法第431条の文理形態等の規範的なあり方の認識性が問われることになる。

したがって、立案担当者が、「会社法第431条は、『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』旨を規定している。これは、現行商法第32条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)に代わる株式会社の会計の原則に関する規定である」⁽⁶⁵⁾と称された上で、当該新・会社法の「規定の表現の変更」に関して、「第一に、『斟酌』を『従う』と、より強い表現に変更している。もっとも、現行商法における『斟酌』という用語は、微妙な表現であったものの、企業会計の慣行に従わない会計処理を容認することまでを意味するものではなかったため、このような用語の変更によって、実質的な規定内容が変わるものではないと考えられる」⁽⁶⁶⁾と称されているが、そうすると、法治主義原理の観点から、はたして、「斟酌」と「従う」は、いかなる根拠で、「実質的な規定内容が変わるものでない」⁽⁶⁷⁾と評されるのであろうか、また、「第二に、現行法においては『規定の解釈』に関する規定とされていたものを『株式会社の会計』に関する規定に変更している。現行法の下でも、商法に規定のあるものに限らず、商法に規定がない事項についても(あるいは、規定がない事項こそ)会計慣行を斟酌しなければならないという意味に解釈されていたところであるので、実質的には変わるところはないと考えられる」⁽⁶⁸⁾と、改正前商法第32条2項の「解釈補完規定」と新会社法第431条の「株式会社の会計」の意味を、いかなる根拠を基に、「実質的には変わるところはないと

考えられる」のであろうか、法治主義原理に基づく法の解釈の基本的なあり方が問われることになる。

7. おわりに

従来型の法体系論によると、多分、経済実体を写像する企業会計は、法会的会計の資料として位置づけられていた。それ故にか、控訴審判決によると、「企業会計原則は、上場企業において適用されることを前提としているが、啓蒙的な原理学説を含むものであって、大企業であっても、必ずしも企業会計原則どおり財務諸表を作成しているわけでない」⁽⁶⁹⁾と指摘された上で、結局、「企業会計原則には、法的な拘束力はないものというべきである」⁽⁷⁰⁾と判示しているが、私見は、上記のように、企業の経済実体を写像すべき企業会計は、税法の上位規範である憲法の「本質」の文脈の「財産権等の保障」の観点から捉えることによって、企業会計を税法の諸法規に「内質」する法理を確立することによって、「存在観」のある諸法規が形成されることになる。そして、そのことは、「税法」と「企業会計」のあり方を素材にした法の「本質」の問題提起であり、それは、正に上記の規範形成のあり方の問題に帰結することになる。換言すると、「あるべき」当為性の問題に帰結することになる。つまり、それは、企業会計と、それに関する「あるべき」制定法の当為性の問題である。

そこで、私見は、上記のように、憲法の「本質」の文脈である「財産権等の保障」の観点から、企業の経済実体を写像する企業会計を制定法の「あるべき」当為性に「内質」する法理を提起することによって、法の「本質」のあり方の一端を提起している。

注

- (1) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念フレームワーク」『JICPA』第435号、1991年、29頁。
- (2) 新井・白鳥・前掲注(1)29頁。
- (3) 新井・白鳥・前掲注(1)29頁。
- (4) 広瀬義州「『企業会計原則』の見直しに伴う課題」『商事法務』第1446号、1997年、7頁。
- (5) 新井清光「企業会計制度小論—会計学の視点から(三)—」『企業会計』第50巻第5号、1998年、25頁。
- (6) 中里実「所得課税における時価主義」『税研』第89号、2000年、44頁。
- (7) ハンス・ケルゼン著・清宮四郎訳『一般国家学』岩波書店、1971年、415-416頁。
- (8) 清宮四郎『憲法I(第3版)』有斐閣、1981年、33頁。
- (9) 芦部信喜著／高橋和之補訂『憲法(第3版)』岩波書店、2002年、10頁。
- (10) 清宮・前掲注(8)33頁。
- (11) 清宮・前掲注(8)33頁。
- (12) 芦部信喜著／高橋和之補訂・前掲注(9)10頁。
- (13) 井上達夫『法という企て』東京大学出版会、2003年、207-208頁。
- (14) 井上・前掲注(13)208頁。
- (15) 井上・前掲注(13)208頁。
- (16) 伊藤正己『憲法』弘文堂、1982年、177頁。

- (17) 高橋和之『現代立憲主義の制度構想』有斐閣、2006年、12頁。
- (18) 高橋・前掲注(17)12頁。
- (19) 田中二郎『租税法(第3版)』有斐閣、1990年、80-81頁。
- (20) 田中・前掲注(19)124頁。
- (21) 田中・前掲注(19)124頁。
- (22) 加藤新平『法哲学概論』有斐閣、1976年、438頁。
- (23) 鶴義幸『租税法律主義のドラマトウギー』税法学416号、1985年、11頁。
- (24) 加藤新平「法の目的」尾高朝雄・峯村光郎・加藤新平編『法哲学講座第一巻』有斐閣、1963年、63頁。
- (25) 加藤・前掲注(24)63頁。
- (26) 加藤・前掲注(24)63頁。
- (27) 田中・前掲注(19)124頁。
- (28) 田中・前掲注(19)124頁。
- (29) 田中・前掲注(19)124頁。
- (30) 金子宏『租税法(第12版)』弘文堂、2007年、65頁。
- (31) 金子・前掲注(30)65頁。
- (32) 金子・前掲注(30)65頁。
- (33) 金子・前掲注(30)65頁。
- (34) 金子・前掲注(30)65頁。
- (35) 金子・前掲注(30)65頁。
- (36) 北野弘久「租税法律主義の具体的内容の構成と展開」税法学71号、1956年、2頁。
- (37) 北野・前掲注(36)2頁。
- (38) 北野・前掲注(36)4頁。
- (39) 北野・前掲注(36)4頁。
- (40) 北野・前掲注(36)4頁。
- (41) 北野・前掲注(36)140頁。
- (42) 北野・前掲注(36)3-4頁。
- (43) 北野・前掲注(36)4頁。
- (44) 北野・前掲注(36)5頁。
- (45) 安藤英義「会計の機能と会計制度」『企業会計』第48巻第5号、1996年、17頁。
- (46) 安藤・前掲注(45)17頁。
- (47) 安藤・前掲注(45)17頁。
- (48) 最大判昭45・6・24民集、24-6-625頁。
- (49) 最大判昭45・6・24民集、24-6-625頁。
- (50) 星野一郎「企業と債権者の利害調整における企業会計の役割」『會計』第165巻第4号、2004年、18頁。
- (51) 中里実・前掲注(6)43-44頁。
- (52) 中里実・前掲注(6)40-41頁。
- (53) 岸田雅雄「わが国企業会計法の基本問題」『商事法務』1443号、1996年、12頁。

- (54)中里実・前掲注(6)42-43頁。
- (55)中里実・前掲注(6)43頁。
- (56)金子・前掲注(30)249頁。
- (57)金子・前掲注(56)249-250頁。
- (58)金子・前掲注(56)250頁。
- (59)金子・前掲注(56)250頁。
- (60)弥永真生「会社の計算」『ジュリスト』1295号、2005年、85頁。
- (61)神田秀樹「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行・商法第32条2項との比較」・「新会社法と企業会計上の諸問題(座談会)」『新会社法詳解』中央経済社、2005年、121頁。
- (62)神田・前掲注(61)121頁。
- (63)弥永・前掲注(60)85頁。
- (64)神田・前掲注(61)121頁。
- (65)相澤哲・岩崎友彦「株式会社の計算等」・相澤哲編「新・会社法の解説」『別冊商事法務』295号、2006年、122頁。
- (66)相澤・岩崎・前掲注(64)122頁。
- (67)相澤・岩崎・前掲注(64)122頁。
- (68)相澤・岩崎・前掲注(64)122頁。
- (69)東京高判平成7年9月28日『判例時報』1552号、1996年、133頁。
- (70)東京高判・前掲注(69)133頁。