

租税法における費用収益対応の原則

——法人税法を中心として——

酒 井 克 彦

目 次

はじめに

I 費用収益対応の原則の要請

II 法人税法上の根拠

III 裁判例の検証

結びに代えて

はじめに

法人税基本通達2-2-13《損害賠償金》は、「法人が、その業務の遂行に関連して他の者に与えた損害につき賠償をする場合において、当該事業年度終了の日までにその賠償すべき額が確定していないときであっても、同日までにその額として相手方に申し出た金額……に相当する金額……を当該事業年度の未払金に計上したときは、これを認める。」と通達する。この通達は、債務確定基準の観点からは費用性が認められないと思われるものを、費用収益対応の原則の見地から損金として認めるとするものである¹⁾。

また、法人税基本通達9-5-2《事業税及び地方法人特別税の損金算入

1) 渡辺淑夫『法人税法〔平成27年度版〕』179頁（中央経済社2015）。

の時期の特例」は、「当該事業年度の直前の事業年度……分の事業税及び地方法人特別税の額……については、……当該事業年度終了の日までにその全部又は一部につき申告、更正又は決定……がされていない場合であっても、当該事業年度の損金の額に算入することができるものとする。」と通達する。この取扱いは、債務確定基準に従うべきとする同通達9-5-1《租税の損金算入の時期》の例外的取扱いである。同通達は、法人が納付すべき国税及び地方税について、申告納税方式によるものはその申告の日、賦課課税方式によるものは賦課決定のあった日等にそれぞれ損金が発生したものとする債務確定基準に従ったものを示しており、法人税基本通達9-5-2は、費用収益対応の原則の見地からこの原則的取扱いの例外を認めたものと解することができる²⁾。

このように費用収益対応の原則に基づいた処理を要請する通達はしばしば散見される³⁾。

しかしながら、これらの取扱いには、いくつかの疑問が惹起される。

第一に、債務確定基準との関係である。法人税法22条《各事業年度の所得の金額の計算》3項2号は、「費用」とは債務の確定したものに限る旨

2) なお、この例外的取扱いについて、大澤幸宏『法人税基本通達逐条解説〔7訂版〕』898頁（税務経理協会2014）は、「債務確定基準の特例として行政裁量により認められるもの」と説明しているが、かような行政裁量が認められるか否かについては大いに疑問である。

3) 例えば、法人税基本通達2-2-14《短期の前払費用》前段は、「前払費用（一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。……）の額は、当該事業年度の損金の額に算入されない」としているし、また同2-2-15《消耗品費等》前段は、「消耗品その他これに準ずる棚卸資産の取得に要した費用の額は、当該棚卸資産を消費した日の属する事業年度の損金の額に算入する。」と通達している。これは、費用収益対応の原則と重要性の原則の適用ケースであるといえよう。

規定しており、債務の確定していないものは、原則として同号にいう「費用」には当たらないはずである。法人税法22条4項は、前項にいう「費用の額」についていわゆる企業会計準拠主義を採用としている。すなわち、債務確定基準によって確定された費用の額についてのみ、公正処理基準が適用されると解釈されるところ、債務の確定していない費用の額についても、企業会計ルールとしての費用収益対応の原則によって損金計上が認められるなどということがあり得るのであろうか。そもそも、費用収益対応の原則が法人税法22条4項にいう「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」ともいう。）に該当するのか否かという問題もあるが、仮に該当するとしても、債務の確定していない費用の額については費用収益対応の原則が入り込む余地はないように思われるのである。換言すれば、債務確定基準のスクリーンにかけられて費用の額には当たらないとされたもの（法人税法22条3項2号にいう「費用……の額」に当たらないとされたもの）が、同条4項を経由して費用収益対応の原則によって費用の額に当たることになるとする（同条4項にいう「前項各号に掲げる額」に当たるとする）解釈を導き出すことは可能かという疑問である。

この点に関して、法人の支払った分割退職金の損金算入の是非が争点となった東京地裁平成27年2月26日判決（判例集未登載）⁴⁾は、「法人が役員に対して支給する退職給与は、上記〔筆者注：法人税法22条3項2号にいう〕『販売費、一般管理費その他の費用』に含まれるところ、法人税法22条3項2号が『償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの』を損金に算入すべき費用の範囲から除外した趣旨は、債務

4) この事例を素材として、法人税法22条4項にいう公正処理基準の形成過程等を論じる論稿として、酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達（上）（中）（下）—東京地裁平成27年2月26日判決（判例集未登載）を素材として—」税務事例47巻11号1頁、同12号1頁、同48巻1号1頁を参照。

として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得金額の計算が不正確になり、所得の金額が不当に減少させられるおそれがあることによるものであると解されるから、役員退職給与に係る債務が確定していない場合には、これを損金に算入することはできないが、その費用をどの事業年度に計上すべきかについては、公正処理基準（同条4項）に従うべきこととなる。」とする。すなわち、債務が確定していない費用であったとしても（法人税法22条3項2号にいう「費用」であるとは判示していないものの）、同法22条4項にいう公正処理基準によって損金計上処理を可能とすると判断しているのであるが、疑問が残るところである⁵⁾。

次に、費用収益対応の原則の採用根拠が法人税法22条4項であるとするのであれば、所得税法には同条項のような規定がないから、所得税法においては費用収益対応の原則の適用がないと考えるべきかという疑問も惹起される。同じ所得課税法上の所得算出ルールとして整合的ではないが、そこに問題はないのかという疑問である。

本稿は、法人税法上の費用収益対応の原則の法的根拠の検討を通じて、所得課税法に共通の議論であるところの同原則の適用問題に関する整合的理解の再検証を行おうとするものである。この議論の先には、そもそも、法人税法にいう費用収益対応の原則とは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を指すのか、あるいは法人税法により独自の意味が付された

5) この事案についてではないが、岡村忠生教授は、「債務確定要件は、実質的には別段の定め の性質を持つと考えることもできるが、少なくとも形式上は、損金算入の原則を定める規定に埋め込まれ、したがって22条4項の定める公正処理基準の対象となる。……債務確定要件は企業会計上の発生主義にある程度の規制を行うものであるが、別段の定めではない以上、企業会計を全面的に上書きするものではあり得ない。」とされる（岡村『法人税法講義〔第3版〕』182頁（成文堂2007））。

ものとして理解すべきであるのかという論点がまっているのである。

I 費用収益対応の原則の要請

1 現金主義会計から発生主義会計，そしてキャッシュフロー会計へ

法人税法や所得税法と費用収益対応の原則の関係について考察するに当たり，まず財務会計領域における費用収益対応の原則の概論を確認したい⁶⁾。

費用収益対応の原則は，古くは，昭和10年代に淵源が求められるが⁷⁾，会計期間のコンベンションの導入に起源がある⁸⁾。今日，企業会計原則のうち，損益計算書原則一において，「損益計算書は，企業の経営成績を明

6) なお，本稿では租税法と費用収益対応の原則について論じるため，財務会計や税務会計における費用収益対応の原則に焦点を絞ることとし，管理会計や原価計算といった内部意思決定領域に係る部分については触れないこととする。

7) George R. Husband, "Accounting Postulates: An Analysis of the Tentative Statement of Accounting Principles", the Accounting Review, Vol. 12, No. 4, Dec. 1937, p. 389, Victor H. Stempf "A Critique of the Tentative Statement of Accounting Principles", the Accounting Review, Vol. 8, No. 1, Mar. 1938. なお，田中嘉穂「成立当初の『費用・収益対応』の概念」香川大学経済学部研究年報14号81頁，同「初期の費用・収益対応の概念」香川大学経済学部研究年報11号151頁も参照。

8) 原因と結果の関係に注目した Littleton の初期の学説として，A. C. Littleton, "Concepts of Income Underlying Accounting", the Accounting Review, Vol. 12, No. 1, Mar. 1937. p. 18, A. C. Littleton. "Suggestions for the Revision of the Tentative Statement of Accounting Principles", the Accounting Review, Vol. 14, No. 1, Mar. 1939. その後，W. A. Paton, A. C. Littleton, "An Introduction to Corporate Accounting Standards", 1940. 中島省吾訳『会社会計基準序説』（森山書店1953）。なお，『会社会計基準序説』と Littleton 学説との相違については，石原裕也「わが国会計原則及び米国会計原則の会計思考に関する研究（上）（下）—収益費用アプローチと資産負債アプローチ—」〔博士（商学）論文甲第125号〕を参照。

らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」とされているとおり、損益計算書作成における重要な原則であるといえよう。なお、中村宣一郎教授らによれば、費用収益対応の原則は「発生費用と実現収益との間に生ずる認識の時間的ズレを調整して両者の適切な対応を図るための基準である。」とされ⁹⁾、また武田隆二教授によれば「ある経済活動によってもたらされる積極的結果（財貨発生）と消極的結果（財貨費消）との照応関係を認識する原則（概念的対応）」であるという¹⁰⁾。

そもそも、費用収益対応の原則とは、発生主義会計において各会計期間の適切な期間損益の計算のために用いられる技法である。なお、発生主義会計の前段階として、いわゆる現金主義会計が存在するが、現金主義会計は、収益と費用をそれぞれ現金収入及び現金支出があった時点において認識し、その差額として利益計算を行う方法であるため、適切な期間損益計算を行うことができないという欠点がある。すなわち、本来的に損益計算書とは、経営活動の成果たる収益と、そのための努力たる費用を対応付けることにより利益を算定しようとするものであるところ、現金主義会計ではその目的を十分に達成することができない。これは、一般的に、今日の経済社会において、掛取引が発達し、また多くの商品在庫や固定資産等を運用して取引を行っていることによるものといわれている。

そこで、このような現金主義会計の有する欠陥を補うために発生主義会計が台頭してきた。すなわち、発生主義会計の下では、収益は現金収入の如何にかかわらず、経営活動の成果に関連する事実が生じた時点において

9) 中村宣一郎＝高尾裕二『エッセンシャル企業会計〔第2版〕』99頁（中央経済社2001）。

10) 武田隆二『最新 財務諸表論〔第11版〕』324頁（中央経済社2008）。

認識し、費用もまた現金支出とは無関係に、経営活動において収益の獲得のため財貨やサービスを消費した時点で認識されるのである。桜井久勝教授は、「このように発生主義会計は、収益や費用が生じたことを意味する経済的な事実の発生時点でそれらを計上するとともに、収益と費用の対応関係を重視するところに特徴がある。」とされる¹¹⁾。

なお、「期間損益の計算」という思考については、我が国の商法と企業会計の変遷に留意しておく必要があるであろう。

従来、我が国の商法においては、債権者保護を目的として、債務弁済能力を表示する意味で財産目録及び貸借対照表に重きを置いた財産法的利益計算を行っていたのに対し、昭和24年制定の「企業会計原則」では、損益法による利益計算法を確立するに至った。これにより、商法会計と企業会計は、それぞれ異なる利益計算法を採用することとなったが、昭和49年の商法改正に伴い、商法上の計算において、「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」とされるに至り、商法が、企業会計の採用する損益法による利益計算へと歩み寄った背景がある。この点については、北村敬子教授が「これにより、商法は、配当可能利益の計算をその最終目標としながらも、期間損益に関しては、損益法による当期純利益を計算することとなった。」とされ、現行会社法においてもその流れが変わることはないと言われるとおりである¹²⁾。

なお、更に時代が進み、今日では、従来の発生主義会計からキャッシュフロー会計¹³⁾の有用性が唱えられ、発生主義会計に基づいて算定される

11) 桜井久勝『財務会計講義〔第16版〕』74頁（中央経済社2015）。

12) 北村敬子＝柴田忠誓＝柴健次責任編集『企業会計の計算構造』〔北村執筆部分〕15頁（中央経済社2012）。

13) なお、北村教授は「キャッシュフロー会計とは、純利益を会計のコアに置く発生主義会計とは異なり、キャッシュフローを会計のコアに置き、キャッシュフローの増減を計算の中心とする会計構造をいう。」と定義される。すな

純利益概念に対して、包括利益概念が登場してきている世界的な潮流も確かに看過することはできない。とはいえ、現行の会計システムは、そのいずれか一方を完全に排斥したものであるとはいえず、両者が混在する形で併存しているものであるように思われる。北村教授も、純利益と包括利益という2つの利益観及び現在の会計処理に触れられたのち、「資産負債観に立脚しつつも、処分可能利益計算、業績測定利益計算を捨てきれずに、収益費用観のすぐれた点だけを残し、収益と費用による利益計算を行っているのが現在の会計基準の姿であるといえよう。」と説明されている¹⁴⁾。

以下では、こうした昨今の会計システムの変容を踏まえつつも、一応従来の発生主義会計に基づく会計システムにも有用性を認め得るものと考え論を進めていきたい。

2 発生主義会計と費用収益対応の原則

発生主義会計は、実現原則、発生原則及び費用収益対応の原則の3つの基本原則から成り立つ。収益は、実現原則によって認識され、売上原価及び販売管理費等の費用は、発生原則に従って認識される¹⁵⁾。このように認識された収益と費用を結び付けるものが費用収益対応の原則である。

なお、現代の企業は、株主等の出資者や債権者、取引先や政府等のみならず、将来の潜在的な投資者など、多くの利害関係者（ステークホルダー）との利害関係を有しつつ経済活動を行っているが、これらの者が自らの利

わち、この計算構造によれば、「資産・負債の将来キャッシュフローの割引額の期中増減額をもって会計計算の中心とするところから、資産・負債の将来キャッシュフローの割引額の期中増減額をあらわす包括利益に結び付く。」と説明される（北村「利益概念と割引計算」企業会計59巻6号6頁）。

14) 北村ほか・前掲注12)、17頁。

15) 発生原則や実現原則、また、実現可能性原則やリスクからの解放といった考え方の詳細については、本稿では扱わないこととする。

益を保護し、適切な経済的意思決定を行えるよう、主として貸借対照表及び損益計算書からなる財務諸表によって、企業の財政状況及び経営成績の開示を行うことが求められる。「財務会計」は¹⁶⁾、こうしたステークホルダーとの利害調整及び情報提供を目的とした会計である。例えば、この点、万代勝信教授が、「特に企業会計においては利害調整と情報開示が会計の重要な職能であることは、いうまでもないことである」とされるように¹⁷⁾、会計のこれら2つの機能は通説的理解であるといえる¹⁸⁾。なお、貸借対照表は一定時点でのストックを、損益計算書は一定期間のフローを表示するものであるが、少なくとも発生主義会計における損益計算書の本質は、経済活動の成果と努力を対比することで適切な純利益の算定を行うものであると考えてよからう。

通常、企業は、経済的合理性を追求する組織であるから、最小の経済的犠牲をもって、最大の効果を挙げることを第一としている。こうした、企業の本来的な性質に即して、その純資産の減少を費用として認識するとともに純資産の増加を収益として認識し、両者を期間ごとに対応させることで、企業活動の純成果である純利益の算定が求められることになる¹⁹⁾。す

16) 広瀬義州教授は、財務会計とは社会的規範に裏付けられた会計であるとされる。同教授は「具体的にいえば、『連結財務諸表原則』、『企業会計原則』などの慣習規範はもとより、『会社法』、『法人税法』、『金融商品取引法』などの強制（または制定法）規範」によって規制されている会計が日本の財務会計であるといっていよい。」とされる（広瀬『財務会計〔第13版〕』5頁（中央経済社2015））。

17) 万代勝信『現代会計の本質と職能—歴史的および計算構造的の研究—』13頁（森山書店2000）。ただし、同教授は、会計の職能について、本文の2つのみに限られるわけではなく、会計行為の中には、利害調整も情報提供も伴わないものが存在することもあるとされている。

18) この点について、醍醐聰『会計学講義〔第4版〕』11頁（東京大学出版会2011）なども参照。

19) 新井清光＝川村義則『新版現代会計学』169頁参照（中央経済社2014）。

なわち、損益計算書上、適正な利益計算を行うためには、経済活動により得られた成果たる収益と、それを得るために投じた犠牲たる費用とを対応させる必要が生じてくる。このように、今日の利益計算の根本ともいえるのが、費用収益対応の原則であるといえよう。例えば、新井益太郎教授が、「努力—費用が、すべてその期間中に成果—収益として実を結ぶとは限らない。その期間中に実を結んだ成果—収益と対応する発生費用は当期の費用となり、当期の成果として結実せずに次期以降に実を結ぶ成果に対応する努力部分—発生費用は、その期の費用とならず資産として次期に繰り越される。このように、獲得された収益（実現収益）に対して、どの費用が対応しているかによって当期費用を確定し、期間損益の計算に資する原則を費用・収益対応の原則という。」と述べられるとおりである²⁰⁾。

3 費用収益対応か、収益費用対応か

さて、ここまで、何の断りもなく、「費用収益対応の原則 (principles of matching cost with revenue)」と述べてきたが、この用語そのものについての議論が存在することにも触れておきたい。

費用と収益を「対応」させる場合、差し当たり2つのアプローチが考えられる。収益をまず決定させてそれとの関係をもって費用を決定する方法と、それとは反対に、費用をまず決定させてそれとの関係をもって収益を決定する方法の2つである。

現在、我が国の会計基準では、原則として実現主義で計上された収益に、原価配分の原則に従って配分された発生費用を対応させる方式が採用されているため、事実上は前者のアプローチが採用されていると解される(企業会計原則第二、三、B)。すなわち、費用は発生主義により認識される

20) 新井益太郎＝稲垣富士男編著『新現代会計学の基礎』〔新井執筆部分〕53頁(実教出版2001)。

が、そのうち期間収益との対応関係によって捕捉されたものが期間費用とされる。当期の期間収益と対応すると判断された費用については損益計算書において利益計算の対象とされる一方、期間収益と対応しないとされた費用については、未消費原価として貸借対照表の資産に計上され、翌期以降に繰り越されることとなる²¹⁾。

そうであるとすれば、「費用収益対応の原則」というよりは、むしろ「収益費用対応の原則」と呼ぶ方がその趣旨に忠実であるとする考え方もあり得る。例えば、広瀬義州教授は、「収益に原価を対応させるのが原義であるので、『収益原価対応の原則』とよぶほうが対応原則の趣旨を的確に表しているともいえよう」とされ²²⁾、また、醍醐聰教授も「収益費用対応の原則」とされているように見受けられる²³⁾。他方、武田隆二教授や桜井久勝教授などは、基本的に「対応原則」と呼ばれているようであり²⁴⁾、この辺りの用語の使用方法については、学説上統一的な見解が確立されていないといってもよいかもしれない²⁵⁾。

4 費用収益対応の原則の本質論

費用収益対応の原則が、期間損益計算を行う上での重要な原則であるとして、「対応」というためには、質的・数量的な対応関係が第一に想起されるところである。質的対応関係とは、すなわち、成果たる収益を得るために犠牲としての費用の投入が必要不可欠であるという対応関係を意味

21) 岡本治雄『会計と財務諸表分析』207頁参照（唯学書房2014）。

22) 広瀬・前掲注16），450頁。

23) 醍醐・前掲注18），228頁など参照。

24) 武田・前掲注10），324頁等、桜井・前掲注11），75頁等を参照。

25) 本稿では、従来の通称として、以下「費用収益対応の原則」との呼称を用いることとするが、実際の収益と費用の対応方法が、必ずしも通称とマッチングしていないという点には一応留意しておきたい。

し、次いで、数量的対応関係とは、それらの間に数学的な相関関係があることを意味する²⁶⁾。しかし、こうした対応関係が必ずしも認められるとはいいがたい。例えば、「売上高と減価償却費」などの販売管理費等の関係1つをとってみても、そこに質的・数量的な対応関係があるとはいいい切れない。結局のところ、この費用収益対応の原則における対応関係というのは、厳密な意味での対応関係を表していると解することはできそうにない。

ここで、収益と費用の対応関係については、通説的理解として2つの整理の仕方がある。1つは商品の売上高と売上原価のような、直接的対応関係を有するものであり、これを個別的対応（プロダクツ的対応）という。他方で、広告宣伝費や賃借料、支払利息といった販売費・一般管理費や営業外費用の多くは、売上高との直接的な対応関係を捉えることは困難であり、「同一期間に計上された収益と費用は、それらがその期間の経済活動を通じて対応しているものと考え、会計期間を媒介とした対応関係が認識されることになる」とする整理で²⁷⁾、これを期間的対応（ピリオド的対応）という²⁸⁾。なお、損失については、売上高との対応関係は原則として存しないといわざるを得ないが、会計期間を媒介として、当該会計期間の収益と対応させられることになる（例えば、突発的な火事などの事故と売上高の間

26) 広瀬・前掲注16)、450頁参照。

27) 桜井・前掲注11)、76頁。

28) Paton = Littleton は、「会計による場合は、一定の時間間隔において『その計測器』を通過した原価と収益の期間対応（periodic matching）によってこの試験的尺度〔筆者注：test reading〕が準備されている。この目的のために原価と収益のデータが用いられるのは、取引における取得の価格総計と供与の価格総計の把握が、成果を産出する努力と産出された成果とを比較するのに有効であると考えられるからである。費用は努力を代表し、収益は成果をあらわすものと考えられている。」とする（Ibid., p. 15. 中島・前掲注8)、23頁）。

に関係性を見出すことは通常できないだろう。）。この、収益と損失の対応については、伊藤邦雄教授が、「収益に貢献しない損失は、永遠に対応という関門を突破することができない。しかし、実際に価値の減少が生じているので、その損失が発生した期間に計上して、その期間の成果である収益に対応させるしか手はない。」と述べられるように²⁹⁾、損失に関しては費用収益対応の原則の要請によるというよりは、価値の減少という事実を無視することができないため、やむを得ず期間収益と対応させているにすぎないということになろう。かような整理は、法的規範としての費用収益対応の原則ではなく、結果として費用収益対応の原則の中に押し込めているだけの意味でしかないから³⁰⁾、規範的意味としての費用収益対応の原則と位置付けることには意味がないと考える。

このように、費用収益対応の原則における「対応」とは、厳密な意味での対応関係を表しているとはいえないにもかかわらず、同原則は、現在の財務会計の根本原理として位置付けられているのである。費用収益対応の原則を法人税法22条4項にいう公正処理基準と理解することに、租税法の規範として問題はなかろうか^{31), 32)}。

29) 伊藤邦雄『新・現代会計入門』204頁（日本経済新聞出版社2014）。なお、同『ゼミナール現代会計入門〔第9版〕』197頁（日本経済新聞出版社2012）も参照。

30) Gilman のいうところの一般会計的な対応である（片野一郎監訳＝久野光朗訳『ギルマン会計学（上）』161頁（同文館1965））。

31) 会計上費用収益対応の原則が採用されている理由については、上述した企業会計の目的から説明するほかにないように思われるのである。すなわち、基本的に、現行企業会計の目的とは利害調整機能及び情報提供機能であるが、少なくとも従来の発生主義会計におけるその主な目的は、突き詰めれば適正な期間損益計算に基づく分配可能利益の算定にあるといつてよいだろう。この点、北村敬子教授は、「わが国発生主義会計は、包括主義の下に、名目投下資本の回収余剰たる分配可能利益の計算をその目的としていた。」とされ、「会計にはいろいろな利益が存在し得るが、少なくとも企業の維持・存続を

5 費用収益対応の原則の具体的事例

費用収益対応の原則が反映されるものの例として、退職給付引当金の計上、繰延資産たる創立費の計上及び減価償却費の計上について簡潔に触れておきたい。

(1) 引当金の計上——退職給付引当金

そもそも引当金とは、会計上、①将来の特定の費用又は損失で、②その発生が当期以前の事象に起因するものであって、③発生の可能性が高く、④その金額を合理的に見積もることができることという4要件を充足した場合に計上が認められるものである³³⁾。引当金の設定目的は、「当期の負担とすべき期間費用を正しく計上し、合理的な期間損益計算を行うため」であり³⁴⁾、費用収益対応の原則の思考に基づくものであるといえよ

図った上での分配可能利益の増分計算を離れて企業会計を論ずることはできない」と述べられる（北村「発生主義会計における利益とキャッシュフロー」會計161巻2号21頁，22頁）。一会計期間において、投下資本を回収した後にはどれだけの剰余が発生したかを算定することこそが、企業会計の目的であるとすれば、「当期の実現収益から一会計期間に発生した費用を回収することの論拠を期間的対応を中心とする費用収益対応の原則に求めていることにすぎ〔ず、……〕名目投下貨幣資本回収のための論拠となっている〔括弧内筆者〕」と解されるのである（広瀬・前掲注16）、450頁）。

32) 坂本眞一郎『会計学原論』74頁（創成社2004）。なお、同79頁も参照。

33) なお、費用収益対応の原則は、「費用分配の原則と表裏一体の関係」にあるとされる（染谷恭次郎教授によれば、「費用の認識は収益に対応させて行われるため、費用の発生が必ずしも費用の認識に先行する必要はない。いまだ発生していない費用であっても、それがその会計期間の収益に関連して将来発生すると予想される場合には、これをその会計期間において費用として認識することもある。」とされる（染谷『現代財務会計〔第10版〕』72頁（中央経済社1999））。すなわち、貸借対照表に計上されている費用性資産たる棚卸資産や減価償却資産は、販売や消費といった事実に応じて各会計期間に費用として配分されることで、適正な期間損益計算を担保している。費用配分の原則は、貸借対照表価額を決定すると同時に、期間費用を決定する機能を有している点で、費用収益対応の原則と親和性を有しているのである。

う。なお、引当金は貸倒引当金などの評価性引当金と負債性引当金に大別され、後者の負債性引当金は、更に法律上の債務を表すものとそうでないものの2つに区分される。

これらのうち、法律上の債務を表す負債性引当金である退職給付引当金とは、将来支払うべき退職給付のうち、当期の負担に属する額を当期の費用として引当金に繰り入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債として計上するものである³⁵⁾。

退職給付引当金は、将来の退職給付見込額のうち、当期末までに発生していると認められる部分の金額に一定の率による割引計算などを施し、算出された金額を退職給付費用として損益計算書に計上するとともに、引当金繰入れをするものであるが、これは費用収益対応の原則の思考に基づくものといえるであろう。すなわち、各期において従業員の労務提供を受けて売上収益を獲得したのであれば、そこに対応関係を見出し、当該従業員の賃金の後払的性質を有する退職金相当についても、各期の売上収益と対応させるべきであるとの考え方がそこにはある。例えば、この点について、醍醐聰教授は、「このような考え方が採用されたのはどのような理由によるのかを検討していくと、収益費用の対応という損益計算の原理を重視する思考に帰着すると考えられる。なぜなら、収益と費用を成果と犠牲という関係で捉える収益費用対応の原則からすると、犠牲を支出時に一括してではなく、発生に合わせて期間配分してこそ合理的な対応が達成できるからである。」と述べられている³⁶⁾。

34) 石川鉄郎『財務会計論〔第3版〕』401頁（税務経理協会2013）。なお、引当金計上の目的としては、「決算時における資産の評価や負債の計上を正しく行い、企業の財政状態を適切に表す貸借対照表を作成するためでもある。」とされる（同書401頁）。

35) 退職給付会計の詳細、例えば過去勤務費用や数理計算上の差異等の取扱いの詳細等についてはここでは触れないこととする。

このほかにも、同様の趣旨のものとして、製品保証引当金や、返品調整引当金、賞与引当金などが該当する。また、評価性引当金たる貸倒引当金や修繕引当金等、負債性引当金のうち法律上の債務を表すものでない引当金などについても、その計上の目的は、費用収益対応の原則の下、当期利益の適切な算定にあるといえるであろう（もちろん、適切な利益算定目的のほか、貸借対照表に正しい財政状態を示す目的もある。）。

ただし、法人税法においては、「別段の定め」において一定の要件を満たした貸倒引当金（法法52）と返品調整引当金（法法53）しか認められていないため、この辺りに企業会計との思考の相違が表れているといえよう³⁷⁾。

（2）繰延資産の計上——創立費

（1）で確認した退職給付引当金は、将来発生する支出について、引当金として費用の前倒し計上を認めるものであったが、いわばその逆の処理のものとして繰延資産の計上がある。

その代表例として創立費を挙げることができるが、創立費とは定款作成費など会社創立のためにかかった支出であるから、発生主義に準拠する限り、サービスの提供等を受けた時点において費用として認識されなければならないはずである。しかし、創立費は、今後の会社営業による収益獲得活動を始めるために要したものであり、厳密に言えば、将来獲得される収

36) 醍醐・前掲注18), 227頁。

37) 従来、法人税法においても一定の繰入限度額までは退職給付引当金繰入額について損金の額に算入するものとされていたが、平成14年度税制改正によって全面的に廃止されるに至り、現在、企業会計と法人税法上の取扱いは大きく異なるものとなっている。引当金が法人税法上限定されている点については、債務確定基準の見地から説明する見解もあるが、この点の理論的整理については別稿を予定している。なお、退職給付に関する企業会計の処理と税務の相違については、田村威文『わが国における会計と税務の関係』37頁以下（清文社2006）も参照。

益と対応付けることが合理的である。すなわち、「その効果は会社の営業活動が行われる将来にわたって発現するものと期待され……むしろ、創立にかかった支出額を資産として繰り延べ、次期以降の収益と対応させることによって適正な損益計算が可能となる」ため³⁸⁾、発生主義により捕捉した費用を、あえて資産として次期以降に繰り延べるものである。これも費用収益対応の原則の要請による、発生主義の例外といえるであろう³⁹⁾。

（3）減価償却費の計上

最後に費用収益対応の原則の要請を受けた処理として、固定資産の減価償却について概観してみたい。

いうまでもなく、減価償却とは、償却性資産の取得原価を当該資産の使用される期間に配分する手続であり、経済価値の減少を見積計算し、減価償却費として計上するものである。減価償却費も、各期間の売上と期間的対応に基づいて関連付けられ、結果として各会計期間の適正な損益計算を担保する。また、減価償却手続は、費用収益対応の原則のみならず、費用配分の原則の要請を受けていることについても既述のとおりである。例えば、減価償却について、石川鉄郎教授が、「現行の企業会計では、減価償却とは、有形固定資産の取得原価をその耐用期間にわたって、一定の組織的な方法により計画的かつ規則的に費用として配分する会計上の手続きのことを意味している。その本質は、費用収益対応の原則に基づき適正な期間損益計算を行うための費用配分の手続きという点にある。」と述べられるとおりである⁴⁰⁾。

38) 伊藤・前掲注29)『ゼミナール』、196頁。

39) なお、反対説として、岡村忠生教授は、創立費の効果が法人の存続する期間に永続的に続くから費用収益対応の考え方からは償却そのものを認めるべきではないとされる（岡村『法人税法講義〔第3版〕』129頁（成文堂2007））。

40) 石川・前掲注34)、318頁。

6 小 括

企業会計において要請される費用収益対応の原則は、当然企業会計の趣旨に沿った目的を有していると解される。企業会計の大きな目的は、ステークホルダーとの利害調整及び情報提供である。これらの目的は突き詰めれば、適正な分配可能利益の計算、すなわち、適正な期間損益計算を行うことであり、当該目的を達成するための制度的担保が必要とされるところ、この役割を担うものが費用収益対応の原則であるといえる。

今日の発生主義会計に基づく企業会計においては、原則として収益は実現主義により、費用は発生主義により認識される。一会計期間で、実現主義により認識したそれら収益から、発生主義により認識された全ての費用を控除してしまうと、適正な期間損益は計算されない。それは、実現主義と発生主義の間に時間的なズレが存在するためであり、実現主義により認識された収益に対応する費用を特定する作業が必要となるのである。この役割を担っているのが費用収益対応の原則であって、発生費用のうちの一部は、損益計算書において実現収益から控除される一方、実現収益と対応しない部分に関しては貸借対照表にて翌期以降の実現収益と対応するまでの間繰り述べられる仕組みである。

利害調整及び情報提供という企業会計特有の目的達成のための適正な期間損益計算を支える費用収益対応の原則は、租税法にいかなる影響を及ぼすか、次章以降で検討することとしたい。

II 法人税法上の根拠

1 法人税法上の損金計上基準としての費用収益対応の原則

染谷恭次郎教授の指摘されるとおり、「費用収益対応の原則」とは収益に費用を対応させるというものである⁴¹⁾。これは前述したとおりであり、したがって、法人税法上は「損金」の問題である。

ところで、費用収益対応の原則は、法人税法上の損金計上の基準といえるのであろうか。租税法律主義の下、費用収益対応の原則が直接的具体的に法人税法上規定されていないとして、同原則は同法上の所得計算上の規範性を有しないとする見解も立論としてはあり得る。しかしながら、通説は、費用収益対応の原則を法人税法上の所得金額の計算ルールと捉えている。例えば、金子宏教授は、「費用収益対応の原則は、法人所得の計算についても妥当すると解すべき」とされる⁴²⁾。

2 費用収益対応の原則と法人税法22条

(1) 4つの見解

では、費用収益対応の原則の法人税法上の根拠は奈辺にあるのであろうか。この論点については、差し当たり4つの見解が考えられる。

イ 公正処理基準根拠説

第一に、法人税法22条4項の要請であると考ええる見解である。ここでは、これを便宜的に「公正処理基準根拠説」とする。この考え方は、費用収益対応の原則を法人税法の他の規定から説明されるものでもなければ、同法にア・プリオリにある原則と考えるものでもない。いわば、法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として、費用収益対応の原則があるので、それに従うべきとする考え方である。

例えば、東京高裁昭和48年8月31日判決（行裁例集24巻8＝9号846頁）⁴³⁾

41) 染谷・前掲注33)、72頁。同教授は、「ある会計期間における費用の認識は、その期間に認識された収益と関連させて行われる。ある会計期間の費用を、その会計期間に認識された収益と関連させて決定することは、企業の損益計算、すなわち期間利益の測定のための基本的な考え方であり、費用収益対応の原則とよばれている。」と説明される（染谷「費用収益対応の原則」黒澤清編『会計学辞典』737頁（東洋経済新報社1982））。

42) 金子宏『租税法〔第20版〕』330頁（弘文堂2015）。

が、「法人税法上、損金に計上される額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の原価、費用および損失の額とすると定められているが（同法22条3項）、ある原価、費用および損失の額をどの事業年度に計上すべきかについては、益金と同様に、法人税法は、特例について定めているほかは（同法62条ないし64条）、原則的な基準について同法自体の中に明文の規定をおかず、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としているにとどまる（同法22条4項）。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としては、原価については、それが収益と個別に対応するものであるので、原則として、収益との個別対応の原則（いわゆる費用収益対応の原則）が採られており、費用および損失については、販売直接費のように収益と個別に対応するものを除いて、原則として、総体対応の原則（いわゆる期間対応の原則）が採られているといえる。」と判示しているとおり、公正処理基準により費用収益対応の原則が法人税法上要請されると考える立場である。ここでは、個別対応の原則も期間対応の原則もいずれも公正処理基準の見地から導出する考え方が示されている。

ロ 1号根拠説

次に、法人税法22条4項の要請とは異なるところから導かれる同法上の要請であるとする見解があり得よう。この第二の見解は、同条3項1号の「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」の「当該事業年度の収益に係る」という記載振りから費用収益対応の原則を説明しようとする見解である。すなわち、同条4項とは別に、法人税法が自ら費用収益対応の原則を規定していると考えられる立場である。上記の公正処理基準根拠説が、費用収益対応の原則を、法人税法に内

43) 判例評釈として、吉牟田勲・租税判例百選〔第2版〕102頁、同・税通32巻11号58頁、同・税通38巻15号58頁、真鍋薫・税務事例6巻1号4頁など参照。

在するものではなく、あくまでも一般に公正妥当と認められる会計処理の基準として法人税法22条4項を経由して益金、損金の金額の計算上のルールとして持ち込むと考えるのに対して、この第二の考え方は、そもそも法人税法に内在するプロパーの原則であると考ええる立場である。これをここでは、「1号根拠説」と呼ぼう。

この見解に拠れば、例えば、所得税法37条《必要経費》1項が、「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」を必要経費に算入すべき金額と規定しているところ、法人税法22条3項1号と同様に、所得税法上も費用収益対応の原則が要請されているとみることを可能とする⁴⁴⁾。

ハ 1号2号根拠説

そして、第三の見解は、第二の1号根拠説の考え方に類似するが、法人税法22条3項1号が「収益に係る」と規定して「原価」の個別的対応を要請しているのに合わせて、これに限定されることなく、同条3項2号が「当該事業年度の」費用の額と定めていることから、「費用」に関しても期間的対応としての費用収益対応の原則が要請されていると考える見解である。これをここでは、「1号2号根拠説」と呼ぶこととしよう。

ニ 条 理 説

最後の見解は、費用収益対応の原則が法人税法上の「条理」であるとする立場である。そもそも、費用の本質概念は、期間損益計算原理に支えられた収益との対応概念であると考え、費用収益対応の原則は法人税法の所得金額の計算上の条理的意味における規範であると考ええる立場である⁴⁵⁾。

44) 酒井克彦『所得税法の論点研究』396頁（財経詳報社2011）。

45) 菅原計『税務会計の理論〔第2版〕』191頁（中央経済社1999）。谷口勢津夫教授は、費用収益対応の原則を資本主義経済における所得稼得活動について一般的に妥当するとされる。すなわち、所得を得るために必要な支出は、

この立場からすれば、直接の実定法上の根拠を必要とせずとも、条理として費用収益対応の原則を法人税法上の規範と捉えることができることになる。これを便宜的に「条理説」とする。

また、その他の考え方もあると思われるが⁴⁶⁾、ここでは、上記の4つの見解について考えてみたい。

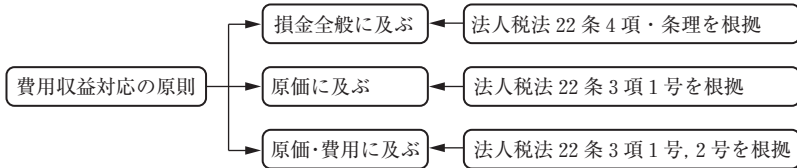
(2) 4つの見解の対立

公正処理基準根拠説及び条理説に拠れば、費用収益対応の原則は損金全般に及ぶとする見解に結び付きやすい。これに対して、1号根拠説に拠れば、同原則は、売上原価や製造原価についての個別対応の説明を容易にし、1号2号根拠説に従えば、費用収益対応の原則の適用は原価の個別対応に加え費用の期間対応についての説明も容易にする。法人税法は、「費用」と「原価」を異なる概念として規定しているところ、「費用」収益対応の原則というネーミングによれば、原価の問題は対象外とされそうであるが、1号根拠説や1号2号根拠説では、むしろ、費用収益対応の原則は原価の認定にも意味を有するとする立場である。なお、仮に公正処理基準根拠説や条理説に拠ったとして、費用収益対応の原則が損失についてまで

獲得した収入と対応させて、これから控除するという考え方は資本主義経済を前提とする所得税に、これを支える土台として、組み込まれているとみるべきとされる（同教授は、広義の費用収益対応の原則という用語を用いる（谷口『税法基本講義〔第3版〕』328頁（弘文堂2012）））。

- 46) その他の見解として、法人税法上の要請からも導かれるし、同法22条4項からも導出し得るとする見解もあり得る。また、第一の見解から第三の見解まで全て認めるとする考え方もあり得る。これらの立場は、費用収益対応の原則が重疊的に要請されるとするもので、法人税法22条3項1号から導出できるのみならず、公正処理基準としても導出できるし、そもそも、同法の根底に流れる条理的なものとしても説明し得ると考える見解である。この立場はそれぞれの見解を包摂するものであるので、ここではあえて取り上げないこととしよう。

図1 費用収益対応の原則と法人税法22条3項



その射程範囲と考えるかどうかは別の議論が必要となるので、ここにおいてどこまで「及ぶ」という議論は、それぞれの見解から導き出される射程範囲についての理論上の最大領域という意味にとどまるものである。

この議論は、費用収益対応の原則が原価のみに限定されると解するか、あるいは、費用や損失についても適用されると考えるかについての問題関心に接続されるだけではない。公正処理基準根拠説に拠るとすると、そこにある費用収益対応の原則とは一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としての「同原則」と位置付けられるのに対して、仮に1号根拠説や1号2号根拠説に拠ることとなると、費用収益対応の原則とは法人税法に独自の原則的思考方であるという理解にも繋がり得るという点で、この論点の重要性が再認識される必要がある。むしろ、より重要視されるべきはこの点の議論であるといってもいい過ぎではない。

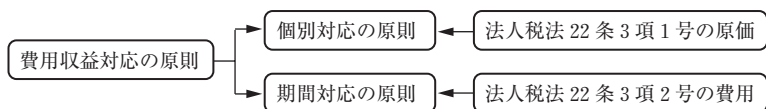
(3) 公正処理基準根拠説の論拠とその妥当性

金子宏教授は、費用収益対応の原則の根拠を法人税法22条4項によるとしている⁴⁷⁾。そして、法人税法上の費用収益対応の原則とは、「期間対応の原則」と「個別対応の原則」の2つを指すとする⁴⁸⁾。期間対応の原則は、法人税法22条3項2号にいう「費用」に関するものであり、個別対応の原則は、同条3項1号の「原価」に関するものである⁴⁹⁾。このような理解は、

47) 金子・前掲注42)、330頁。

48) 金子・前掲注42)、330頁。渡辺・前掲注1)、176頁も参照。

図2 個別対応と期間対応



課税実務においても採用されているようである⁵⁰⁾。

公正処理基準根拠説に拠れば、法人税法22条4項は、同法22条3項1号のみならず、2号にも及ぶものであることからすれば、1号根拠説のように個別対応の原価のみならず、期間対応の原価についても説明を行うことができる。この点は、1号2号根拠説と同様である。租税法の通説は、費用収益対応の原則を個別対応の原則のみならず、期間対応の原則にも及ぶ

49) 法人税法22条3項3号にいう「損失」について、費用収益対応の原則が及ぶか否かについては見解が分かれ得るが、及ぶとする裁判例として、前述の東京高裁昭和48年8月31日判決がある。これに対する反論として、吉牟田・前掲注43) 判例百選103頁は損失は収益に対応しないものと論じられる。また、増井良啓『租税法入門』238頁（有斐閣2014）も同様にこれらの見解に左袒する。

なお、大阪地裁平成16年4月20日判決（税資254号順号9633）は、「保険金は、資産の消滅等を原因として、その事実に基づいて支払われるものであって、資産の消滅等による対価ともみられるので、保険事故の発生も資産の譲渡に準じて考えることができ、保険金請求権を行使することによって取得すべき保険金額は、同条2項の資本等取引以外の取引に係る収益の額に該当するものと解され、かつ、適正な期間損益の算定という観点からは、費用収益対応の原則に準じて、盗難損失との間に収支対応の関係を認めることができる。」としており（判例評釈として、渡辺充・税務事例36巻12号1頁参照）、費用収益対応の原則に準じて損失と保険金との関係を論じているが、疑問である。

50) 大澤・前掲注2), 195頁は、「損金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こととされており（法22④）、損金をどの事業年度に計上すべきかについては、上記の企業会計上の発生主義及び費用収益対応の原則が妥当するものと解されている。」と説明している。

と捉えているが、公正処理基準根拠説による説明が学説上は有力である。しかし、この見解に対しては、後述するように疑問を禁じ得ない。

なお、この見地からは、費用収益対応の原則が法人税法22条3項3号にいう「損失」についても及ぶとすることも可能である⁵¹⁾。

(4) 1号根拠説の論拠とその妥当性

水野忠恒教授は、「費用については、いわば収益を得るための投下資本であることから、費用の支出は、その収益が生じた事業年度において計上するものとされている。……法人税法においては、『当該事業年度の収益に係る売上原価……』（22条3項1号）として、当該事業年度に帰属する収益に対応する売上原価等を損金に算入することとし、費用収益対応の原則を明示している。」として、費用収益対応の原則の法人税法上の根拠を同法22条3項1号に求められる⁵²⁾。

なるほど、文理解釈の見地からすれば、「収益に係る」という表現がとられていることの意味は大きい⁵³⁾。収益に関係を有する原価のみを計上するということは、個別的対応としての費用収益対応の原則の要請であるというわけである。このようなことから、法人税基本通達2-2-1《売上原価等が確定していない場合の見積り》は、「法第22条第3項第1号《損金

51) 課税実務はこの見地に立っているように思われる。大澤・前掲注2), 222頁は、「法人税における課税所得の計算は、いわゆる『継続企業の原則』に従い、当期において生じた収益と当期において生じた費用・損失とを対応させ、その差額概念として所得を測定するという建前になっている。」とする。

52) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』372頁（有斐閣2011）。もっとも、水野教授がこのように記述しているからといって、同教授が、法人税法22条3項1号のみを費用収益対応の原則の法的根拠と考えているということを証明するものではない。むしろ、これは一例を挙げたと理解することが可能である。

53) 品川芳宣「損金の額」黒澤清＝富岡幸雄編『税務会計体系〔第1巻〕税務会計原理』189頁（ぎょうせい1984）も、費用収益対応の原則についてこの立場から説明される。

の額に算入される売上原価等』に規定する『当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価』……となるべき費用の額の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等に係る資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する。」と通達していると考えられる⁵⁴⁾。

ところで、法人税法は原価のみに限定して費用収益対応の原則を認めているのであろうか。法人税法は、前述のとおり、広告宣伝費や賃借料、支払利息といった販売費・一般管理費や営業外費用の多くを費用計上として認めているのであるから、期間対応の原則が同法においても認められているというべきであろう。このように考えると、費用収益対応の原則を、法人税法22条3項1号を根拠とする個別対応の原則のみとして捉える見解には解釈上無理があるということになりそうである。

(5) 1号2号根拠説の論拠とその妥当性

増井良啓教授は、法人税法上の費用収益対応の原則を個別対応（直接対

54) 福岡高裁平成13年11月15日判決（税資251号順号9023）は、「この規定〔筆者注：法人税基本通達2-2-1〕は、収益に対応する原価については、収益・費用対応の見地から、その額が確定していない場合にもその見積計上をすることができることを明らかにする一方で、原価に該当しない事後的費用は、債務確定基準が適用されて、見積計上が認められないことを明確にするものである。このような通達の趣旨からすれば、同条項にいう『その他これに準ずる原価』とは、厳密には売上原価に当たらないとしても、売上原価と同様の性格を有し、売上と個別対応を有するものをいうと解される」とする（判例評釈として、近藤裕之・税理45巻8号250頁参照）。

応)のそれと、一般対応(間接対応)のそれに分類され、前者については、1号根拠説と同様、法人税法22条3項1号の「当該事業年度の収益に係る」という文言を根拠に個別対応とし、後者については、同条項2号の「当該事業年度の」費用の額と定めていることを根拠に一般対応として説明される⁵⁵⁾。もっとも、「当該事業年度」という文理を根拠に2号の費用

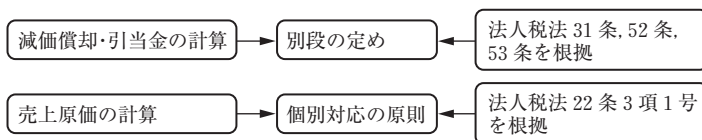
55) 減価償却は費用収益対応の原則の考え方に拠っていると理解されている。それは、期間対応の原則に基づくものである。(水野・前掲注52), 372頁)。大阪高裁平成26年10月30日判決(裁判所 HP)は、「減価償却の意義についてみると、減価償却は、長期間にわたって収益を生み出す源泉である減価償却資産の取得に要した費用の総額(取得価額)を、費用収益対応の原則により、予定された資産の利用期間(耐用年数)に配分する会計技術であり、減価償却の主たる目的は、減価償却資産の取得価額を資産の利用期間に配分することを通じて、各期間の利益を適切に算定することにある。そして、ある時点で減価償却資産が取得されると、当該減価償却資産の取得価額が決まるとともに、当該取得価額を費用として配分する利用期間である耐用年数が予定されることになる。したがって、減価償却の制度上、取得価額と耐用年数とは切り離して考えることのできない要素であるといえることができる。」と説示する。なお、酒井克彦「租税法における減価償却計算と技術革新(1)―減価償却資産単位の判断における『機能』の意義―」最先端技術関連法研究6号1頁, 同「租税法における減価償却計算と技術革新(2)―耐用年数に関する一考察―」同7号1頁, 同「法人税法上の減価償却資産単位の判断における『機能』」税大ジャーナル6号1頁も参照。

あるいは、引当金の計上においても費用収益対応の原則の考え方がその根底にあるが、法人税法が引当金の計上を認めているのも費用収益対応の原則の考え方、とりわけ期間対応の原則を基礎にしていると解されよう(水野・前掲注52), 372頁)。武田隆二教授は、「期間損益計算を行う上で不可欠の引当金を排除することは、給付能力のある所得の概念を経済的実態から乖離せしめることとなるため、税法では別段の定めをもって6つの引当金を認めることとしているのである。」とされる(武田『法人税法精説〔平成17年度版〕』107頁(森山書店2005))。なお、現行の引当金は、貸倒引当金と返品調整引当金のみである。この点からみると、個別対応の原則のみが法人税法上の費用収益対応の原則で説明されているわけではないことが判然とする。また、いったん発生した費用として期間配分されたものが再び収益との対応関係を

の額についても費用収益対応の原則が適用されると構成すると、3号の「損失の額」についても同原則の適用を排除し得ないが、この点は、2号に「前号に掲げるもののほか」の表現が用いられていることから、1号の「収益に係る」という考え方が2号にも及ぶと説明することによって、原価の額（1号）及び費用の額（2号）についてのみ同原則の適用が及ぶと理解することを可能とする⁵⁶⁾。この見地は、費用収益対応の原則を公正処理基準に基づくものと説明する、先に示した公正処理基準根拠説とは異なる。

基準にして将来にわたって再配分を行う会計処理が要請される繰延資産も、費用収益対応の原則のうち、期間対応の原則の考え方が基礎にあるといえようである。

しかしながら、減価償却費の計算は、法人税法31条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》を根拠法とし、引当金の計上は同法52条《貸倒引当金》、同法53条《返品調整引当金》を根拠法とし、また、繰延資産は同法32条《繰延資産の償却費の計算及びその償却の方法》を根拠法としているが、これらの規定は法人税法22条3項柱書きにいう「別段の定め」である。そうであるとなると、減価償却費や引当金、繰延資産の償却費の計上については、法人税法が期間対応の原則としての費用収益対応の原則を採用しているといい得たとしても、そのことから、法人税法上別段の定めがない領域においてまで期間対応の原則が及ぶものとの結論を導出することには限界があるようにも思われるのである。



さりとて、上記の議論は、減価償却費や引当金の計上を理論的支柱にして費用収益対応の原則（期間対応の原則）を説明することの限界を論じたにすぎない。したがって、そこにいう理によって、費用収益対応の原則を期間対応的に適用することを完全に排除するというものでもなかろう。

費用収益対応の原則が論じられるのは、なにも減価償却費や引当金の計上の問題にとどまるものではない。

56) 本庄資＝藤井保憲『法人税法 実務と理論』97頁（弘文堂2008）も参照。

り、対応の別に実定法上の根拠を有するとするのである⁵⁷⁾。

(6) 条理説の論拠とその妥当性

条理とは、社会生活において相当多数の人々が承認している道理・すじみちのことである。適用すべき法律がない場合に、裁判官が制定法、慣習法、判例法の中に適切な裁判規範を見出せないときには、条理に従って判断すべきであるとされている。明治8年の太政官布告103号裁判事務心得3条は、「民事ノ裁判ニ成文ノ法律ナキモノハ習慣ニ依リ習慣ナキモノハ条理ヲ推考シテ裁判スヘシ」と規定されていた。ここに条理の法源性が認められている⁵⁸⁾。

費用収益対応の原則を条理とみて、そこに法的根拠を見出す見地があり得る。例えば、未払費用に対しては、債務確定基準が働いて計上することができないと考えられるが、これに対する反論として、債務確定基準が働いて未払費用が計上できないとすると、未収収益、前払費用との関連性で一貫性を欠くこととなり認識論的に問題があるとの見解もある⁵⁹⁾。条理説の法的論拠は必ずしも明らかではないが、費用収益対応の原則の理論的根拠になるのかもしれない⁶⁰⁾。

しかしながら、そもそも、条理は、適用すべき法律がない場合の構成であるから、上記の各学説のいずれもが妥当性を有しないとした際に意味を有する見解と位置付けられる⁶¹⁾。

57) 前述のとおり、私見としては、損失には費用収益対応の原則は及ばないと考えるものの、その点では、更に見解が分説されることになる。

58) 田中成明『法理学講義』64頁（有斐閣2004）。

59) 菅原・前掲注45）、193頁。

60) もっとも、条理が実定法をオーバーライドすると考えることには困難を覚えるところである。

61) 条理を法の一般原則と同視することは可能である。ただし、一般原則とした場合においても、信義誠実の原則、権利濫用の禁止、比例原則等、租税法の法源たり得るものがあるのは否定しない。木村弘之亮『租税法総則』141

租税法律主義の下、課税要件法定主義は罪刑法定主義に倣って指定された原則であると理解されているところ⁶²⁾、罪刑法定主義は条理の法源性を認めてはいない。このことに鑑みると、条理を法人税法上の所得の計算の基礎となるルールとして持ち込むことには慎重であるべきとの見解もあり得よう⁶³⁾。

このようなことから、本稿では、差し当たり条理説については、これ以上踏み込まないこととする。

3 所得課税法に通底する整合的理解

上記に指摘したとおり、公正処理基準根拠説に拠ると、所得税法上の費

頁（成文堂2002）、畠山武道＝渡辺充『租税法〔新版〕』47頁（青林書院2000）も参照。信義則については、中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大学35周年記念論文集107頁、乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商75巻2号280頁、同「租税法と信義則・禁反言(1)(2)」民商100巻3号445頁、4号660頁、品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件」税大論叢8号1頁、酒井克彦「租税行政における情報提供と信義則—誤指導による納税者の自己決定権侵害と信義則の適用要件」法学新報111巻9号＝10号251頁など参照。裁判例として、最高裁昭和62年10月30日判決（訟月34巻4号853頁）、東京地裁昭和40年5月26日判決（行裁例集16巻6号1033頁）、山形地裁昭和46年6月14日判決（シュト112号32頁）、仙台高裁昭和50年1月22日判決（行裁例集26巻1号3頁）など参照。

62) 金子・前掲注42)、76頁。酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第4版〕』66頁（財経詳報社2015）。

63) 通説は租税法の法源に「条理」を掲げていない（金子・前掲注42）、100頁、清永敬次『税法〔新装版〕』17頁（ミネルヴァ書房2013）、山田二郎『税法講義〔第2版〕』20頁（信山社2001）、北野弘久『税法学言論〔第6版〕』196頁（青林書院2007）、新井隆一『租税法の基礎理論〔第3版〕』36頁（日本評論社2001）、酒井克彦『スタートアップ租税法〔第3版〕』176頁（財経詳報社2015）など参照。なお、法律一般につき、田中・前掲注58）、64頁参照）。

図3 公正処理基準根拠説

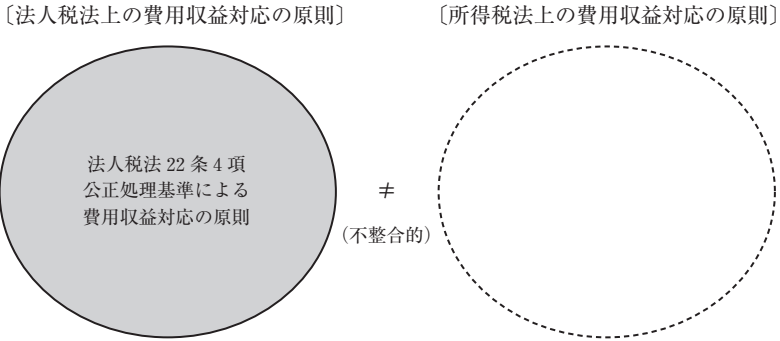
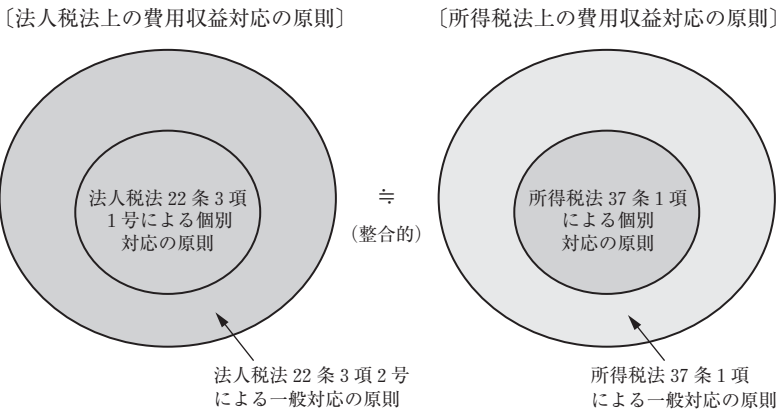


図4 1号2号根拠説



用収益対応の原則を説明することができないことになる。したがって、通説である公正処理基準根拠説に拠るのであれば、所得税法上の費用収益対応の原則がいかなる法的根拠に基づいているのかという議論は依然として残されることになる。他方で、同じ所得課税法の根底に流れる条理の存在を認め、かような条理によって、根本的な所得金額の計算ルールが画されるところにも、前述のとおり、租税法律主義の見地から厳しい反論が

予想され得る。

この点、1号2号根拠説を基礎として、所得税法37条1項を解釈することができないわけではない。例えば、増井良啓教授は、所得税法37条1項についても費用収益対応の原則の要請が働くとされ、収入との間で個別対応（直接対応）する原価が、「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」とされ、一般対応（間接対応）の関係にある費用が、「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用……の額」とであると説明される⁶⁴⁾。このように考えると、同じ所得課税法における所得税法上の費用収益対応の原則の説明も可能となるように思われる⁶⁵⁾。

その立場からすれば、企業会計原則等の会計学上の諸規則に則ったものであると説明する必要がなくなるのである。換言すれば、その見解においては、費用収益対応の原則は法人税法上の要請であるとともに、所得税法

64) 増井・前掲注49), 137頁。

65) 所得税法において費用収益対応の原則が適用されるとする事例として、例えば、佐賀地裁昭和39年12月17日判決（訟月11巻1号129頁）、東京地裁平成3年7月10日判決（行裁例集42巻6＝7号1099頁）、国税不服審判所平成5年10月21日裁決（裁決事例集46号31頁）など参照。なお、所得税法上の費用収益対応の原則について、金子宏教授は、「継続的事業の所得を正確に把握するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対比させ、その収入から控除しなければならない。」とされ、「必要経費のうち、売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの（37条1項の『総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額』がこれにあたる）については、それが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり（これを個別対応という）、販売費や一般管理費のように特定の収入との対応関係を明らかにできないもの（37条1項の『その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』がこれにあたる）は、それが生じた年度の必要経費とされるべきである（これを一般対応という）。」とされる（金子・前掲注42), 284頁）。

上の要請でもあると説明されることになるのである⁶⁶⁾。

Ⅲ 裁判例の検証

ところで、このような1号2号根拠説は裁判例等で採用されている考え方なのであろうか。ここで、いくつかの裁判例を確認してみたい。

例えば、前述の東京高裁昭和48年8月31日判決は、公正処理基準根拠説の立場から、宅地建物取引業者が外務員に対して支払う歩合給債務の費用計上時期について、当該業者の売上たる受取仲介手数料が収益として計上される年度に対応させて損金計上が認められる旨判示している⁶⁷⁾。

ここでは、個別対応の原則も期間対応の原則もいずれも公正処理基準根拠説に拠るといっているのである⁶⁸⁾。

66) 法人税法22条4項の制定以前の昭和41年12月には、政府税制調査会が「税制の簡素化についての第一次答申」を提出し、「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、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、必要最小限の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」と提案している。そもそも、費用収益対応の原則は法人税法オリジナルの根本的な考え方であって、公正処理基準に従っていることを根拠とするものではないとの立論もできないことではないのかもしれない。

67) 原審東京地裁昭和48年1月30日判決（行裁例集24巻8＝9号856頁）は、「費用収益対応の原則は、権利義務の確定により同一事業年度に帰属する収益および費用について、収益に対してそれを獲得するために要した費用を対応させて同年度の利益を決定することであって、現実に収益ないし費用のいずれかが同一事業年度内に確定しない場合があるからといって、権利確定主義によらず、現金主義によるべきであるということとはできない。」とする。

68) さらに、一時払いの介護費用保障の保険料の期間配分について発遣されている国税庁長官通達が公正処理基準に照らして妥当であるとした事例として、高松地裁平成7年4月25日判決（訟月42巻2号370頁）がある。また、前払家賃については、東京地裁昭和52年3月24日判決（訟月23巻4号794頁）が参考になると思われる。

また、借地権の設定対価が資産の取得費として類推適用された事例⁶⁹⁾では、仲介手数料が事業用定期借地権の取得価額を構成し、損金に算入されるか否かが争点とされた。同事例において、原告は、被告の行った更正処分等は、20年先の借地返還時まで仲介手数料の損失処理を先延ばしさせるものであり、費用収益対応の原則に違反するなど主張した。

この主張に対して、東京地裁平成24年7月3日判決（税資262号順号11985）⁷⁰⁾は、「費用収益対応の原則とは、権利義務の確定により同一事業

69) 結婚式場、披露宴会場の運営等を目的とする原告は、専門結婚式場等の敷地の用に供することを目的として、事業用定期借地権設定契約（以下「本件契約」という。）を締結した際、仲介業者に対して仲介手数料を支払った。原告は、この金額を平成21年3月期の損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、かかる仲介手数料について、本件契約の締結により設定された事業用定期借地権を取得するために支出したものであり、その定期借地権の取得価額に含めるべきものであって、同期間の損金の額に算入されないなどとして、更正及び過少申告加算税賦課決定を受けた。この事例は、原告が更正処分等の取消しを求めて提訴したものである。

70) 同判決は、「法人税法は、資産の取得価額や損金の算入に関して個々具体的な個別的規定を定めているものの（同法29条ないし60条の3）、事業用定期借地権の設定に際して支出した仲介手数料が当該事業用定期借地権の取得価額を構成するか、そうではなく支出した事業年度の損金に算入されるべきかについては、具体的な明文の規定を定めておらず、……一般に公正妥当と認められる会計処理の基準や上記個別規定に現れた法の政策的・技術的配慮をしんしゃくして解釈すべきである。」とし、「まず、一般に公正妥当な会計処理の基準を要約したものと認められる企業会計原則によれば、貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならないとされ……、無形固定資産（営業権、特許権、地上権、商標権等）については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする（第3の4（一）B、第3の5D、E）と定められている。

施行令〔筆者注：法人税法施行令〕54条1項1号は、……減価償却資産の取得価額の範囲を当該資産の購入代価……及び当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額とすると定めているが、これも、有形固

年度に帰属する収益及び費用について、収益に対してそれを獲得するために要した費用を対応させて同年度の利益を決定することをいうところ、事業用定期借地権は専ら事業の用に供する建物の所有目的の借地権であり、事業用定期借地権は、当該事業を営む者にとっては、長期間にわたって収益を生み出す源泉であって、その取得に要した取得価額は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質を有することができ、このような事業用定期借地権の資産としての性質を上記原則に照らしてみれば、取得の年度に一括して費用に計上すべきではなく、借地期間の満了時に、もはや事業を営むことができなくなり、事業用定期借地権の価値が減価することによって取得時の費用が現実化するというべきである。」とした。

同地裁は、非減価償却資産である事業用定期借地権についても法人税法施行令54条《減価償却資産の取得価額》1項1号を類推適用するのが相当で、事業用定期借地権を含む借地権の取得価額には、借地契約の締結に当たり当該借地権の対価として借地権設定者に支払った金額等の額は当該資

定資産のうち減価償却資産の取得原価の取扱いに関する企業会計原則を明文で規定したものと解することができる。他方、施行令は、事業用定期借地権のような非減価償却資産の取得価額の範囲については特に規定していないが、上記企業会計原則にいう無形固定資産……についても、取得原価についてはまず当該資産の取得のために支出した金額を考慮するものとされていて、有形固定資産の取得価額に関する企業会計原則と同様の考え方を採っていることや、減価償却資産と非減価償却資産はその残存価額の点等で違いは出てくるものの、このことから取得価額の範囲について違いを生じさせることにもならず、別異に解すべき理由も特に見当たらないことからすれば、非減価償却資産である事業用定期借地権についても施行令54条1項1号を類推適用するのが相当である。

したがって、事業用定期借地権を含む借地権の取得価額には、借地契約の締結に当たり当該借地権の対価として借地権設定者に支払った金額のほか、借地契約締結に当たり支出した手数料その他の費用の額も当該資産の購入（有償取得）のために要した費用の額に含まれるものと解される」とする。

産の購入のために要した費用の額に含まれると判示し、事業用定期借地権の取得価額に含めずに損金算入されるべきとした原告の主張を排斥している。

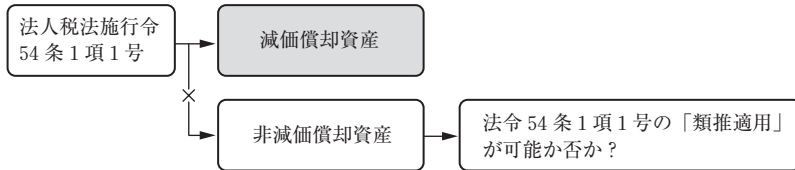
そもそも、事業用定期借地権は無形資産に該当すると解されるところ、同借地権の取得のために要した費用が取得費を構成するのか、あるいは支払った年度の損金算入となるのかについては議論のあるところである。

この点、上記判決は、企業会計原則が無形資産についても有形固定資産の取得価額に関する考え方と同様であることなどを理由として、法人税法施行令54条1項1号の類推適用を判示している。ここで、惹起される疑問としては、そもそも、減価償却資産の諸規定は、法人税法22条3項にいう「別段の定め」であるという点である。法人税法22条4項は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、同条3項2号にいう「費用の額」の計算を行うが、文理に従えば、同条3項の「別段の定め」に含まれるものについては、同条4項の規定は働かないはずである。そして、法人税法31条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》は、同法22条3項の「別段の定め」であるから、同法31条を受けた同法施行令54条1項の適用問題を考慮する際に、同法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」としての「費用収益対応の原則」は考慮されないのではないかという疑問が生起される。

この点、上記判決は、法人税法施行令54条1項を「類推適用する」としており、直接同条を適用するとしているものではないことからすれば、上記の疑問は払拭され则认为することもできなくはないが、疑問の残るところである。

もっとも、関連性の強い減価償却資産の取得価額の条文があるのであるから、かかる条文を顧みずに適用することには慎重であるべきとの意見もあり得よう。この辺りは、法の欠陥につき、どのように解釈で乗り越える

図5 法人税法施行令54条1項1号



べきかという問題関心として残されているといわざるを得ない。

なお、想定される理論構成としては、非減価償却資産については、法人税法22条3項の「別段の定め」はないから、同条4項を経由して、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としての期間配分の考え方に従い、借地権設定期間にわたって每期継続的に期間配分していくという結論を導出することもできたのではなかろうか（公正処理基準根拠説）。

結びに代えて

法人税法上適用されるとする「費用収益対応の原則」についての根拠はかねてより同法22条4項と理解されてきたが、ここには疑問があることを指摘した。もっとも、裁判例を概観する限り、この辺りの実定法上の議論が必ずしも十分になされているとはいえない。上記東京地裁平成24年7月3日判決のように、非減価償却資産について減価償却規定が類推適用されるなどしているのは、この辺りの解釈論に係る議論の甘さを乗り越えようとする解釈論上の試みではないかと思えてならない。

私見としては、1号2号根拠説を採用すべきであると考えているところであるが、そのような理解の先には、「費用収益対応の原則」についての定義につき、再検討が加えられるべきであると考えている。その際には「費用収益対応の原則」に、租税法における適正な課税所得の算定という要請の衣を着せた上で議論をすべきかどうかという問題関心、すなわち、企業会計準

抛主義との関係をいかに図るかという問題関心が惹起されることになる⁷¹⁾。

71) 例えば、中里実教授が、「〔法人税法〕22条4項の趣旨からいっても、また、同項が法人税法における課税所得算定に関する規定の解釈指針となると考えればなおさらのこと、こうした企業会計における取扱い〔筆者注：企業会計原則注解18〕は法人税法上も尊重されると考えるべきであろう。」とされる辺りの論点についての検討が必要となる（中里「企業課税における課税所得算定の法的構造（五・完）」法協100巻9号1586頁）。公正処理基準根拠説にみる同教授の見解は、法人税法に固有のものとして、費用収益対応の原則を考えることに対する抑制的な立場であるとみることも可能であろう。