

# 法人税法における重要性の原則の 適用を巡る法的問題

——短期前払費用についての若干の検討——

酒 井 克 彦\*

はじめに

- I 法人税法と重要性の原則
  - II 正規の簿記の原則と重要性の原則
  - III 短期前払費用の損金性
- 結びに代えて

はじめに

企業会計原則上のルールであるいわゆる重要性の原則は、法人税法上の収益費用の計上基準としての法的根拠たり得るかという問題がある。立法提案において重要性の原則が織り込まれ得ることについては疑問を挟む余地はないとして<sup>1)</sup>、解釈論に同原則を持ち込み得るかという点については、租税法律主義の要請の下、看過し得ない問題であると思われる。

例えば、短期の前払費用<sup>2)</sup>（以下「短期前払費用」という。）に係る国税庁の通達の取扱いは、実務上決算対策などにおいてよく利用され、多くの租税専門家に周知のものと思われる。具体的には、決算月に多額の生命保険料を払い込んだり、この先1年分の事務所賃借料を前もって支払ったりすることでその年の納税額を減少させるなどとして利用されているであろう。しかしながら、当該費用計上の法的根拠は奈辺にあるのかを考えたとき、極めて深い法律上の疑問が生じてくるのである<sup>3)</sup>。

\* 中央大学商学部教授，法科大学院兼任

本稿においては、原則として法人税法上の短期前払費用の取扱いを考察の対象とするが、それは単に通達行政を批判するというものではなく、その法的根拠とそこに包含される問題点の分析を契機として、法人税法 22 条《各事業年度の所得の金額の計算》4 項の「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。）のあり方についての検討を深めるものである。

## I 法人税法と重要性の原則

### 1. 法人税基本通達 2-2-14

短期前払費用の取扱いを確認するに当たり、まず法人税基本通達 2-2-14（以下、「本件通達」という。）を確認しておきたい。

#### 法人税基本通達 2-2-14 《短期の前払費用》

前払費用…の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないのであるが、法人が、前払費用の額でその支払った日から 1 年以内に提供を受ける役員に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める。

法人税法 22 条 3 項 2 号では、内国法人の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、販売費、一般管理費その他の費用の額が挙げられているが、そこでは、「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものは除く。」として、債務確定基準が採用されている<sup>4)</sup>。かかる債務確定基準は、その要件の一つとして、当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していることが挙げられるが、前払費用のように翌期の役員提供に対して支払う費用は、この要件を欠くので、当該事業年度の費用にはならないこととなる。したがって、本来は「当該事業年度の損金の額に算入されない」との本件通達の前段は前払費用の原則的取扱いについて述べているといえよう。

そもそも、法人税法に、短期前払費用の計上を直接認める定めは置かれていない。すなわち、実務上非常に多く利用されるこの取扱いは、あくまで通達において認められているものにすぎない。通達は行政庁内部の上意下達の命令手段であり国民を直接拘束す

るものではないから、そもそもこうした取扱いが通達において定められていることに疑問を挟む余地も十分にあらう。そのような、いわゆる通達行政などと揶揄される問題を無視することはできないが、通達があくまで法の予定している範囲内で、当該法を正しく解釈しているのであるならば、通達に規定されているからとってそれだけを理由に否定されるわけではない。

こうした点を踏まえた上で、本件通達を眺めると、まず、原則的な処理として、前払費用の額は損金の額に算入されないと明記されている。前払費用は、法人税法 22 条 3 項 2 号にいう費用の額には該当せず、所得金額の計算上損金の額に算入されないのであるから、原則的取扱いは法の規定に沿ったものであるといえよう。

しかしながら、続けて、「支払った日から 1 年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める。」とし、その例外を認めている。すなわち、これが短期前払費用に当たるわけであるが、本件通達は何を根拠としてかかる例外を認めているのであろうか。換言すれば、法人税法 22 条 3 項 2 号の規定をオーバーライドするような根拠は奈辺にあるのであろうか。これが、本稿の疑問の出発点である。

## 2. 短期前払費用処理の根拠に係る疑問

短期前払費用の計上が許容される根拠は、本件通達の文言からは導出し得ない。同通達に係る逐条解説は、「本通達においては、1 年以内の短期前払費用について、いわゆる期間対応による繰延経理をせずに、その支払時点で損金算入することを認めることが明らかにされている。このような短期の前払費用の処理は、企業会計上は重要性の原則に基づく経理処理ということであるが、税務上の考え方も同様の立場に立っていると理解してよいであろう」と説明する<sup>5)</sup>。

繰り返しになるが、「いわゆる期間対応による繰延経理をせずに」と説明されているとおり、原則は繰延経理、すなわち期間対応（費用収益対応の原則）に基づく費用計上が求められているのであるが、その例外が認められる根拠として、会計上の重要性の原則と同様の趣旨にあると解説されている。

そもそも、法人税法上の費用収益対応の原則の考え方についても学説や裁判上の対立が見受けられ、例えば、①法人税法 22 条 3 項 1 号にその論拠を求める説や、②法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号を根拠とする説、また、③法人税法 22 条 4 項の公正処理基準

根拠説のほか、④条理説などがあるが、いずれにせよ、原則として法人税法の思考の根底に費用収益対応の原則の考えが流れていることに変わりはないと思われる<sup>6)</sup>。すなわち、前払費用は原則として損金の額に算入されないとするのが法人税法の基本に沿った理解であろう。

したがって、短期前払費用を認める例外処理は費用収益対応の原則を否定するものであると位置付けることができよう<sup>7)</sup>。そして、かかる処理は、どうやら企業会計において重要性の原則が用意されているのと同様に、それに直接準拠するのか否かは不明であるが、結果として法人税法上も同じ要請が働く（同様の立場に立つ）ところに根拠があると解されているようである。

企業会計原則にいう重要性の原則は、あくまでも会計上のルールであって、それ自体法律ではないので、短期前払費用の費用計上を認める法的根拠を挙げるとすれば法人税法 22 条 4 項、すなわち公正処理基準に基づくものとなるのであろうか。

法人税法上の費用収益対応の原則の論拠を、同法 22 条 4 項、すなわち公正処理基準根拠説に求めず、法人税法プロパーの原則として、例えば同法 22 条 3 項 1 号ないし 2 号から導出できるものと捉えれば、前払費用の損金不算入の処理は法人税法の要請に基づく処理といえるだろう。他方で、短期前払費用を認める例外処理の根拠が、企業会計上の重要性の原則に見出し、同原則を公正処理基準として法人税法に持ち込まれたものであると理解すれば、法人税法固有の原則（費用収益対応の原則）を、企業会計上の処理がオーバーライドすることになるのであろうか（一つ目の疑問）。法人税法 22 条 4 項の公正処理基準によって、同法 22 条 3 項 2 号の法人税法固有の原則を排除し得るのかは疑問を抱かざるを得ない。加えて、仮にそれが許容されたとしても、そもそも重要性の原則は法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準といえるのか検討すべきではなからうか（二つ目の疑問）。これが公正処理基準に当たらなければ、当然法人税法固有の原則を無視することはできそうにない。

以下では、この辺りを考察していきたい。

### 3. 企業会計によるオーバーライドの可能性

まず、一つ目の疑問であるが、この点は法人税法の条文構造上、かろうじて解決が可能であるかもしれない。法人税法 22 条 4 項は、「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。」としているから、企業会計における処理の基準が公正処理基準に該当するのであれば、一応、同条 3 項 2 号

の費用の額を規律することはあり得よう。なお、法人税法は、企業会計原則等の会計ルールそのものに直截に準拠するわけではなく、あくまで商法・会社法を経由して、企業会計の処理基準に従うものとしていると解するべきであろう（三層構造<sup>8)</sup>。つまり、ある企業会計の処理基準が、商法19条1項にいう「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」や、会社法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」（会社計算規則3条）に該当するのであれば、通常それは公正処理基準として、法人税法上の所得計算にも影響を及ぼすことになるであろう（その例外については、後述する。）。

むしろ、問題は、こうした理解に立ったとして、企業会計にいう重要性の原則が、法人税法22条4項にいう公正処理基準たり得るかであると考えている。なお、国税当局はじめ課税実務上は、企業会計における重要性の原則も公正処理基準の一つと考えているようにも思えるので、検討することとする。

#### 4. 企業会計上の重要性の原則

企業会計における重要性の原則が法人税法上の公正処理基準たり得るかについては見解が分かれるかもしれない。前述のとおり、課税実務では、重要性の原則は公正処理基準の一部を構成していると解されているように思われる。この点、武田昌輔教授は、「重要性の原則は、もともと実務上から自然発生的に生まれたものであるから、実践会計としては税務会計においては古くから存した」とされる<sup>9)</sup>。

そこで、そもそも企業会計上の重要性の原則とは何かについてごくごく簡単に確認する必要がある。

重要性の原則は、例えば正規の簿記の原則や継続性の原則のような企業会計原則の一般原則ではなく、あくまで注解原則にすぎないことにまず留意すべきであろう<sup>10)</sup>。

〔注1〕重要性の原則の適用について（一般原則二、四及び貸借対照表原則一）

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

そもそも、企業会計において重要性の原則の適用が認められるのは、企業会計の目的

そのものに由来する。すなわち、企業会計の主たる目的は投資家保護であり、それに資するための企業内容の開示（ディスクロージャー）が第一の目的であるから、投資家が誤った投資判断をしないような情報開示が求められているのである。投資家が企業の財務情報を基に投資判断をする際、些末なことにこだわりすぎるのが、果たしてその投資判断に有益といえるのか、また、情報が多すぎるのがかえって投資判断を誤らせる恐れがあることも否定できない。要は、情報開示をする側の企業にとっても、情報利用をする側の投資家にとっても、重要性の原則はある種の妥協点になっていると解することもできよう。

むしろ、企業会計においても本来は子細な取引であっても余すことなく記録するべきものと思われる<sup>11)</sup>。しかしながら、経理の煩雑さばかりがかかる場合には、その企業の会計処理能力や、計算の経済性を考慮して、財政状態や経営成績に与える影響に鑑みた上で不都合がない場合に限って、重要性の判断を行い<sup>12)</sup>簡便な処理を許容する姿勢が会計上の思考にあるといえる。

## 5. 重要性の原則と公正処理基準

二つ目の疑問として、重要性の原則の考え方は法人税法の趣旨に合致するのかわという問題がある。

法人税法をはじめとする所得課税法の場合、担税力のある所得に課税するために法で課税要件を設け、当該課税要件を充足すれば、それをもって当然に課税効果としての納税義務が発生することになるが、租税法主義の要請である合法性の原則により、法に定められた課税要件を充足する以上、課税庁は法の根拠なくしてかかる納税義務を免除したり軽減したりすることは許されない。租税法は厳密な納税額の算定に重きを置くことで、課税の公平を実現しているのであって、たとえその金額が少額であれ、課税庁が自由な裁量でそれを変更することは到底許されるべきではないといえよう。

もちろん、租税法領域においても一定の範囲で少額省略の考え方が用いられている部分がないわけではない。例えば、課税標準を計算する場合において1,000円未満の端数があるときはこれを切り捨てることとされているし（通法118①）、国税の確定金額に100円未満の端数がある場合などもこれを切り捨てることとされている（通法119①）。確かに、かように租税法においても少額省略を採用する取扱いはあるが、これらはいずれも法定された取扱いであるということを看過してはならない。すなわち、課税の公平を害さないと解される範囲で法が特別に認めた少額省略であって、自由裁量による重要

性判断の結果で課税標準や税額を変更できるということでは決してない。したがって、いかに少額のものであっても、原則として租税法主義の下でその省略は許容されていないのである。

これら法人税法の趣旨を考えれば、重要性の原則を法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準として認めていいのか疑問を抱かざるを得ないのである。

なお、法人税法はあくまで商法・会社法に準拠するのであるから、そもそも、商法・会社法が、企業会計上の重要性の原則を一般に公正妥当と認められる会計の慣行として認めないのであれば、法人税法も会計上のそれに準拠することはないことは前述のとおりである。この点については、主として商法・会社法の目的は債権者保護であって、企業会計と大きくかけ離れた趣旨にあるわけではないから、いずれにせよ企業の利害関係者の保護を目的とするという観点に立てば、重要性の原則がその埒外にあるとは考え難いようにも思われる。

仮に、重要性の原則が商法・会社法上認められるものとした場合<sup>13)</sup>、同原則はやはり法人税法 22 条 4 項の公正処理基準として認められるべきであろうか。租税法の本来の趣旨に鑑みると、重要性の原則が法人税法上の計算原理として働くことに強い不安を覚えるのである。すなわち、課税の公平を脅かすことになりはしないかという懸念である。

## II 正規の簿記の原則と重要性の原則

### 1. 正規の簿記の原則アプローチ

重要性の原則については、商法・会社法を経由し得たとしても、租税法の趣旨の観点から、法人税法において一般的な計算原理とすることに躊躇を覚える旨を述べたところであるが、果たして本当にその適用は許されないのでしょうか。最初に確認したように、短期前払費用の取扱いはもはや実務上当たり前の処理になっており、別のアプローチでその可能性を探る必要性があるのではなからうか。

ここまで述べてきた方法は、重要性の原則を、そのまま法人税法の計算原理に承認する考え方であり、いわば、重要性の原則を裸のまま適用する可能性を検討してきたものである。この点に関し、結論を先取りすると、本稿では、そのような方法ではなく、重要性の原則が正規の簿記の原則に含まれるものとして捉え、その正規の簿記の原則の要

請を法人税法が承認すると考え、重要性の原則排除という障壁を乗り越えることが場合によっては可能なのではないかとする立論を展開したい。

企業会計原則の構造からすれば、重要性の原則は、一般原則である正規の簿記の原則の注解として用意されているのであるから、正規の簿記の原則に従うといったときに、そこに重要性の原則の適用が織り込まれていると考えることは十分可能である<sup>14)</sup>。このことを法人税法の観点から眺めた時に、例えば、高松地裁平成7年4月25日判決（訟月42巻2号370頁）<sup>15)</sup>が参考になる。これは、一時払いの介護費用保険の保険料の期間配分に関する平成元年12月16日付け国税庁長官通達「法人又は個人事業者が支払う介護費用保険の保険料の取扱いについて」が公正処理基準に照らして妥当であるとした事例であるが、同地裁は、「重要性の原則から、重要性の乏しいものは本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の原則〔筆者注：「正規の簿記の原則」を指しているものと思料する。〕に従った処理であり、その適用例として、前払費用、未収収益等のうち重要性の乏しいものについては経過勘定項目として処理しないことができる（企業会計原則注解1、重要性の原則の適用について）」と説示する。

このように、法人税法が重要性の原則を直接採用しているとの構成ではなく、正規の簿記の原則に包含されたものとして法人税法の原理に採り入れるのであれば、Iで乗り越えることのできなかつた問題を解決できる可能性もなくはない。

## 2. 試論——「青色申告に係る」正規の簿記の原則アプローチ

上記の考え方とは別のアプローチによって重要性の原則を法人税法上の原則的思考方に持ち込む構成も考えられる。

会計学において、簿記上の取引とは、「資産・負債・資本（純資産）の金額に変動を及ぼす一切の事象」といわれたり<sup>16)</sup>、「資産、負債または資本を増減させる事象」などといわれたりするが<sup>17)</sup>、法人税法上も、簿記の原則に従った取引記録を要請している場面がある。法人税法施行規則53条《青色申告法人の決算》は、青色申告法人<sup>18)</sup>につき、「その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づいて決算を行なわなければならない。」と帳簿記帳義務を規定している<sup>19)</sup>。

このように、法人税法施行規則53条の「取引」と簿記上の「取引」が親和性を有する点を考慮すれば、正規の簿記の原則が法人税法上の計算原理として承認されることはあり得よう。



もちろん、法人税法施行規則 53 条は、あくまで「複式簿記の原則」としているのであって、「正規の簿記の原則」とはしていないので、法人税法上の簿記原則と、会計学上の簿記原則が完全に一致しているとはいえない。とはいえ、この施行規則は、青色申告法人の帳簿書類の備付け保存義務についての法人税法 126 条《青色申告法人の帳簿書類》を受けたものである。すなわち、同法人は、「財務省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない。」と規定するところ、ここで要請される義務について、神戸地裁平成 15 年 4 月 18 日判決（税資 253 号順号 9327）は、「所得の基因となる取引のすべてを正規の簿記の原則にしたがい、整然かつ明瞭に記録し、その記録に基づいて計算された所得を申告することが義務付けられている。」として、「正規の簿記の原則」の要請を論じている。また、同条を法人税法が「企業会計における正規の簿記の原則を宣言したもの」とする見解もある<sup>20)</sup>。

このように考えると、重要性の原則を包蔵した正規の簿記の原則が、商法・会社法を経由して、法人税法 22 条 4 項による承認を受ける余地を否定することはできない。

かように解し、かつ、青色申告を前提とすれば、本件通達の解釈が必ずしも妥当でないとは結論付けられないことになる（ただし、本件通達は青色申告を前提とするものではない）。

もっとも、この考え方は、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準を介さずに、青色申告法人に対するアプローチとなる。このアプローチは、現行通達を前提とすると限界があるといえよう。

### Ⅲ 短期前払費用の損金性

#### 1. 本件通達再考

さて、ここで法人税基本通達 2-2-14 を再度確認してみると、課税実務は重要性の原則を、企業会計上のそれと同様の立場で承認しているように思われ、一見したところ、そこには法人税法の趣旨という視点を持ち込んでいないようにも解される。しかし、本件通達の逐条解説をみれば、次のような興味深い記述が見当たるのである。すなわち、同解説は、「本通達における前払費用は、もともと継続的に役務の提供を受けるために支出した費用を前提としているものであるが、費用の支出そのものが反復継続している

ことを要するかという点については、必ずしも本通達の適用要件とされている訳ではないと考えられる。

ただし、本通達は、短期の前払費用について、課税上弊害が生じない範囲内で費用計上の基準を緩和し、支払ベースでの費用計上を認めるというものである。したがって、この取扱いを悪用し、支払ベースにより一括損金算入することによって利益の繰延べ等を図ることがおよそ認められないことはいうまでもない。〔下線筆者〕とする<sup>21)</sup>。

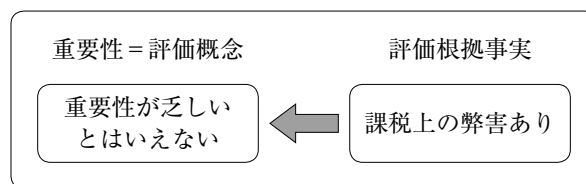
この「課税上の弊害」や、悪用云々は何を意味しているのであろうか。武田昌輔教授によると、「課税上の弊害がないとは、事柄にもよるが課税所得に対してさしたる影響をもたないというほどの意である」とされる<sup>22)</sup>。あくまで通達に係る解説ではあるが、課税上の弊害は重要性の原則の言い換えであるというのである<sup>23)</sup>。そして、同教授は、要するに、租税法における重要性の原則は、二つの観点からこれを認めていると考えられるとし、第一に「企業経理の手数簡略という面」であり、第二に「課税所得にさしたる影響をもたない」という面から課税実務は重要性の原則を採用してきたというのである<sup>24)</sup>。問題なのは、これが立法論上の議論ではなく、解釈論においてなされてきたという点である。

上記の逐条解説どおり、本件通達が重要性の原則による短期前払費用の損金算入を認めているのは、「課税上弊害が生じない範囲内で費用計上の基準を緩和」しているものであるとすれば、何の根拠をもってその緩和をしているのかも疑問であるし、法の根拠のない緩和通達であるとするれば、租税法主義の見地から問題も指摘され得る<sup>25)</sup>。もっとも、この点については、重要性の原則を前提とした上で、課税上の弊害がないことが、「重要性が乏しい」という評価を基礎付ける参考情報の一つであるとするれば、一応のロジックは成立しているとみることもできる。

例えば、東京地裁平成17年1月13日判決（税資255号順号9891）は、原告会社の支出した短期の前払費用の合計額が2億円を上回る多額なものであることを考慮すれば、たとえ前記費用の合計額が販売費及び一般管理費の約5パーセントであったとしても、原告会社の財務内容に占める割合やその影響は大きいと評さざるを得ないし、また、原告会社が前記費用について約束手形を振り出して前払とし、これを損金算入した目的は、専ら利益を圧縮して、租税負担を回避することにあつたと認めることができるから、本件費用を損金の額に算入することを認めると課税上弊害が生じるものと認められるとして、本件費用は重要性の乏しいものとはいえないから、法人税基本通達2-2-14後段を適用して損金に算入することはできないとした。同地裁は、前払費用について、「法人税法22条4項は、同条3項各号に掲げる損金の額に算入すべき金額は、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旨規定しているところ、ここでいう一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に当たると解される企業会計原則では、……重要性の原則の適用として、前払費用のうち重要性の乏しいものについては、経過勘定科目として処理しないことができるものとされている。そこで、本件通達は、企業会計原則における上記のような考え方を受けて、その後段において、法人が、前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める旨定めたものである。」とした上で、「当該前払費用をその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入することを認めると課税上弊害が生じる場合には、当該前払費用は重要性が乏しいとはいえないので、本件通達後段は適用されないものと解するのが相当である。」と説示する<sup>26)</sup>。

逐条解説において、課税上の弊害が生じない範囲内で基準を緩和していることを法的に説明するために、例えば要件事実論的に「重要性が乏しいとはいえない」という評価概念を「課税上の弊害がある」という評価根拠事実で基礎付けるという構成が考えられはしないであろうか。



重要性の原則の適用に当たって、その重要性の有無が個別的になされるべきであると考えれば、このロジックは分かりやすい<sup>27)</sup>。

## 2. 法人税法の趣旨と本件通達

商法・会社法が重要性の原則を織り込んだ上での会計処理を一般に公正妥当な会計の慣行であると承認する以上、法人税法においても商法等を通じてかような会計の思考を認めるべきともいえるが、たとえ三層構造であるとしても、商法等の承認した会計処理の全てを何らの制限なしに法人税法が許容する必要はあるのであろうか。

すなわち、法人税法が同法 22 条 4 項を通じて、商法等に準拠する際、法人税法独自の趣旨目的というスクリーンにかけた上で、公正処理基準を捉えるべきか否かについて

は見解が分かれるところである。法人税法の趣旨というふるいにかけて公正処理基準を考えるとという理解も否定し得ない。

この点は、いわゆる大竹貿易事件上告審最高裁平成5年11月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）が参考になるであろう。本件は、船荷証券が発行されている商品の輸出取引における収益計上時期が争われた事例であるが、同最高裁は、法人税法が採用する公正処理基準とは、唯一無二の会計基準に限るわけではなく、公平な所得計算という法人税法の根本的な思考の下、権利確定主義を基準として公正処理基準が判断される旨を判示した<sup>28)</sup>。このように、法人税法上の権利確定主義というスクリーンを通じた上で、公正処理基準該当性の判断枠組みを示していることに注目したい。

加えて、所得を秘匿するために要した費用を法人の所得金額の計算上損金の額に算入することはできないとされた事例である、いわゆるエスピーシー事件上告審最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定（刑集48巻6号357頁）は、脱税経費の支出につき、法人税法22条4項の公正処理基準に反するとしてその損金性を否定した<sup>29)</sup>。この最高裁の捉え方には様々なものがあるが、法人税法の本来の趣旨というスクリーンを通じて公正処理基準該当性を判断したものと理解することもできるであろう。

これら最高裁判決の考え方を参考とすると、仮に、ある会計上の処理が、商法・会社法において許容されたとしても、そのことをもって、必ずしも法人税法上の公正処理基準を構成し得るとは限らないことがわかる。すなわち、そこに法人税法の趣旨を持ち込んだ上で、公正処理基準該当性の判断を行っているものと解されるのである<sup>30)</sup>。

本件通達は、結局は法人税法特有の目線、すなわち上述の大竹貿易事件やエスピーシー事件のように、公正処理基準該当性の判断に法人税法の趣旨を織り込んでいるのではないと思われる。すなわち、法人税法22条4項にいう公正妥当性に、法人税法上の適正公平な課税の実現という趣旨を読み込んで、重要性を判断するという構成と親和性を有しているように思われる。その際、法人税法1条による適正な課税の実現のため、同法22条4項に「一般性」や「公正性」、「妥当性」といった判断基準が用意されているのであるとすれば、この趣旨を織り込むという意味合いで、本件通達がその内部に「課税上の弊害」といった要件を秘めている可能性も否定し得ない。しかし、同法1条の文理解釈からも目的論的解釈からもかような解釈を導出することは難しいといわざるを得ない<sup>31)</sup>。したがって、本件通達は、同法1条の趣旨を直接織り込んだものと捉えるべきではなく、あくまでも法人税法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」にいう公正妥当性というスクリーンをかけたように「課税上の弊害」のないことを読み込んだ上で、そのスクリーンテストを通過したものについてのみ（正規の

簿記の原則に内包された) 重要性の原則の適用を認めるものと捉えることができる。本件通達をこのような構成で説明し得たとしても、「課税上の弊害」という不明確な基準により、重要性の原則の適用を判断することには依然として躊躇を覚えるところである。

### 3. 差し当たりの所見

本件通達は、三層構造の下、企業会計上の重要性の原則をそのまま公正処理基準として法人税法に組み込むものとするのではなく、あくまで、重要性の原則を内包した正規の簿記の原則の要請を、法人税法が許容するという形をとっているとの理解が妥当であろう。ただし、ここでは、全ての企業会計上の処理が無条件に公正処理基準に該当するというわけではないこと、つまり、企業会計上の重要性の原則がいかなる場合も法人税法上認められるわけではないことにも再付言しておきたい。

これは、法人税法の趣旨というフィルターを通した上で、公正処理基準該当性の判断がなされるとの考え方で親和性が強く、それゆえ、例えば極めて多額の前払費用の計上があった場合に法人税法 22 条 4 項の求める「公正妥当性」を阻害するほどの過度な重要性の原則の持ち込みは認められるべきではないと考えるのか、あるいは、そもそも重要性判断のレベルでそのような処理が否認されるのかという二重の判断基準の混在による理論的不鮮明性を招来することになりはしないかという不安も残る。「課税上の弊害」といった不明確な基準による重要性判断を全面的に支持することはできないが、本件通達の解説は、「課税上の弊害」というフィルターを通して重要性判断を説明したものと理解しておきたい<sup>32)</sup>。

換言すれば、法人税法 22 条 4 項において公正処理基準として認められる正規の簿記の原則は、全ての重要性の原則を包摂するそれではなく、法人税法の趣旨に反するような重要性の原則に係る部分については除外された正規の簿記の原則であると解しておきたい。

例えば、法人税基本通達 5-1-3《製造等に係る棚卸資産の取得価額》が、製造後に要する検査費用等については、これらの費用の額の合計額が少額（当該棚卸資産の製造原価のおおむね 3% 以内の金額）である場合には、その取得価額に算入しないことができると通達しているのは、法人税法の趣旨に反しない程度の少額基準を示したものと理解することができる<sup>33)</sup>。また、同通達 5-1-7《副産物、作業くず又は仕損じ品の評価》は、製造工程において副産物等が生じた場合に、その価額が著しく少額である場合には、備忘価額で評価することができるのと通達している<sup>34)</sup>。加えて、同通達 5-3-3《原価差額の調

整を要しない場合》は、原価差額が総製造費用のおおむね1%相当額以内の金額と少額である場合に、法人がその計算を明らかにした明細書を確定申告書に添付したときは、原価差額の調整を行わないことができると通達している<sup>35)</sup>。

これらの法人税基本通達は、上記の意味での重要性の原則の表れであるといえよう<sup>36)</sup>。

#### 4. 1年ルールの法的根拠

会計上の重要性の原則には、金額の重要性と科目の重要性という二つの重要性が存在するが、科目の重要性は租税法においては問題とはならないことから、金額の重要性が問題とされることになる<sup>37)</sup>。そこで、本件通達にいう「1年以内」という期間のルールの妥当性について考える必要がある。

例えば、資金の貸付けとその返済までの期間が定まっており、最初又は最後の取引日になされる実際の支払利子額を借入期間にわたって時の経過に比例して割り当てる処理のような前払費用については、期間と取引額が確定しているので、費用の発生をタイムベース（時間基準）で配分することには合理性があるといえよう<sup>38)</sup>。しかしながら、前払費用は、何も期間と取引額が確定しているものばかりではない。

例えば、パチンコ業を営む原告会社が特殊景品の納入業者に支払った手数料は、景品の納入量及び代金額が日々の業務内容により変動し、毎日、あるいは一定期間ごとに、納入する特殊景品の数量についての連絡や、その納入確認及び代金計算等が不可欠なものとして推認されるから、同手数料は法人税基本通達2-2-14の適用対象となる等量等質の役務の対価であるとは認められないとされた事例として東京地裁平成19年6月29日判決（税資257号順号10743）がある。同地裁は、「(1)本件通達〔筆者注：法人税基本通達2-2-14〕は、企業としては、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於いてまだ提供を受けていない役務に対応するもの）はその支出をする時の費用に計上する経理処理を行っていることが多く、これらについて厳密な期間計算を行って税務上別個の計算を行う実益を捨ててもさして弊害がないと思われることから、企業におけるこれら期間損益の処理を特例的に是認する取扱いであると解されるところ、その役務が等量等質のものではない場合には、時の経過に応じて収益と対応させる必要があることから、本件通達による特例的取扱いは認められないものと解すべきである。」と説示する<sup>39)</sup>。ここでは、等量等質の役務対価というメルクマールを打ち出しているが、これは前述の期間と取引額の確定と同義であろう。また、期間

の確定という点を継続性の原則の見地から論じる見解もある<sup>40)</sup>。

もっとも、「はじめに」において例示した保険料の支払や賃借料の支払はまとめて一括払いを可能とするものではあっても等量等質の取引であるから、タイムベースが適合するケースかもしれない。そうではあっても、タイムベースのみで重要性を判断することは妥当ではない。ここでは、短期間であるからといって取引金額が少額であることを決して担保し得ないことを考慮すべきである。

このような懸念がある中であって、それでも解釈論において、1年ルールを採用する積極的な理由はあるのであろうか<sup>41)</sup>。1年ルールの法的根拠を、法人税法22条4項を経由させて企業会計基準から導出することは果たして可能なのであろうか。

企業会計にいう重要性の原則を法人税法22条4項が取り込んだという建前からすれば、前払費用の額が多額である場合には、1年ルールに沿っていたとしても重要性が低いとはいえず、短期前払費用の費用計上は否定されるといわざるを得ない(法法22③二)。通達はいくまで行政庁内部での処理の統一を図るためのものであって、何らの法源性を有するものではないから、本件通達を根拠として、極めて多額の短期前払の費用計上がなされたとしても、重要性の原則の考え方からそれが認められるべきではないのは当然であろう。そのような費用は、法人税法22条4項が公正処理基準として許容する正規の簿記の原則に内包された重要性の原則の見地から明確に否定されるであろう。更にいえば、本稿において検討した法人税法22条4項の公正妥当性を法人税法の趣旨を持ち込んだ上で判断する観点からも甘受され得るものではない<sup>42)</sup>。

この点について、前述の高松地裁平成7年4月25日判決が、「一時払の方法により支払われた本件保険料は、収益に対応する費用として適正に期間配分する必要がある。本件保険料のうち係争事業年度の発生費用に該当する部分が期間費用(福利厚生費)として損金に算入されることになり、この期間費用につき、……当期の期間費用と次期以降の費用とを区別するべきであるから、係争事業年度の期間費用のほか、次期以降の事業年度の費用となる前払費用が含まれることになる」とした上で、「重要性の原則については、…本件保険料が重要性の乏しいものであれば、前払費用部分も含めて、係争事業年度の発生費用として全額損金算入も可能であるが、本件介護費用保険の保険料の前払費用部分の金額は、原告の企業形態からして極めて高額であり、重要性がないとは到底いえないというべきである。」と判示している。ここでは、タイムベースに関係なく原告の企業形態から極めて高額であるという点で重要性がないとはいえないとされている。高額であるかどうかという点の判断基準を企業形態に即して判断しており、合理性のある判断であるといえよう。

## 結びに代えて

本稿において論じたように、法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に正規の簿記の原則が内包されると解することで、重要性の原則は法的根拠を伴うものと説明し得る。ただし、全ての処理が無条件に公正処理基準に該当するわけではなく、法人税法の趣旨というフィルターを通した上でその判断がなされるべきと考える。なお、重要性の原則が金額の多寡による判断を要請するといっても、通達がそこに「課税上の弊害」基準を持ち込むことは恣意的な課税の温床ともなり得るものであるだけでなく、課税要件の明確性の観点からも問題を孕んでいるといわざるを得ない。また、そうでないとしても、重要性の原則の金額基準の判断において、ある一定の割合を通達において示しているケースも多い。このような場面でも、やはり租税法律主義の観点からは不安が残るといえよう。

もっとも、その金額の多寡については依然として曖昧であり<sup>43)</sup>、この辺りの曖昧さは、何も本件通達に限ったものではなく、例えば、法人税基本通達 2-2-15《消耗品費等》<sup>44)</sup>などにおいても、同じような問題提起に繋がることを最後に付言しておきたい。前叙のとおり 1 年ルールを採用する本件通達については、タイムベシスを採用する根拠が希薄であるといわざるを得ないから、その合理性にはやや疑問が残る。

政府税制調査会の平成 8 年 11 月付け「法人課税小委員会報告」は、「会計処理方法の選択制は、商法・企業会計原則の面からは合理性があるとしても、課税所得計算に差異をもたらす、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である。」と述べている。

法人税法において会計処理の選択制の抑制・統一化を行うことは、重要性の原則の適用のような裁量的判断の余地が残される領域を狭めようとする考え方に親和性を有するものと思われる。本稿の議論をやや一般化すれば、租税法の計算体系にとって、重要性の原則が採用されるとしても、それは極力立法的手当によるべきであるというべきことになろう。



注

- 1) 例えば、法人税法施行令 133 条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》は、内国法人がその事業の用に供した減価償却資産で、使用可能期間が 1 年未満であるもの又は取得価額が 10 万円未満であるものを有する場合に、かかる内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入すると規定する。また、同令 134 条《繰延資産となる費用のうち少額のもの損金算入》は、内国法人が、均等償却を行う繰延資産に係る費用を支出する場合において、当該費用のうちその支出する金額が 20 万円未満であるものにつき、その支出する日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入すると規定する。これらの少額減価償却資産ないし少額繰延資産の規定は、重要性の原則の考え方を立法技術的に採用した例として掲げることができよう。取得価額の判定については、法人税基本通達 7-1-11《少額の減価償却資産又は一括償却資産の取得価額の判定》ないし同通達 8-3-8《支出する費用の額が 20 万円未満であるかどうかの判定》参照。
- 2) 前払費用とは、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於いて未だ提供を受けていない役務に対応するものをいう（法基通 2-2-14）。なお、企業会計原則注解 5《経過勘定項目について》（損益計算書原則一の A の 2 項）は、前払費用について、「前払費用は、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに貸借対照表の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、前受収益は、かかる役務提供契約以外の契約等による前受金とは区別しなければならない。」としている。
- 3) 重要性の原則を所得計算ルールに持ち込み得るか否かという論点は所得税法においても認められるが、その問題は別稿に譲ることとしたい（所基通 37-30 の 2 参照）。
- 4) 債務確定基準の適用要件については議論のあるところであるが、課税実務においては、法人税基本通達 2-2-12《債務の確定の判定》は、次に掲げる要件のすべてに該当するものとする通達している。
  - (1) 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
  - (2) 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。
  - (3) 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。
- 5) 大澤幸宏編『法人税基本通達逐条解説〔7 訂版〕』219 頁（税務研究会出版局 2014）。
- 6) 法人税法上の費用収益対応の原則については、酒井克彦「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—」商学論纂 57 卷 3 = 4 号（近刊）参照。私見としては、②の法人税法 22 条 3 項 1 号 2 号根拠説が妥当であると考えられる。
- 7) 損益の見越し・繰延への根拠に利益等の継続性を要件とする判例として、Pinellas Ice & Cold Storage Co. v. Commissioner, 287 U.S. 462 (1933)。
- 8) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』306 頁（弘文堂 2015）、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（1）～（5・完）」法協 100 卷 1 号 50 頁、3 号 477 頁、5 号 935 頁、7 号 1295 頁、9 号 1545 頁、同「税制改革の背景」税務大学校編『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』296 頁。
- 9) 武昌昌輔『新講税務会計通論〔最新版〕』37 頁（森山書店 1995）。
- 10) また、注解 1 は、重要性の原則の適用例にすぎない（飯野利夫『財務会計論〔3 訂版〕』2-36 頁（同文館 2007））。
- 11) 簿外資産及び簿外負債を認めることの根拠となるものとして重要性の原則を位置付ける見解として、山榎忠恕 = 寫村剛雄『体系財務諸表論〔理論篇〕〔4 訂版〕』111 頁（税務経理協会 1992）、石川鉄郎『財務会計論〔三訂版〕』115 頁（税務経理協会 2013）など参照。

- 12) 新井清光 = 河村義則『新版 現代会計学』58頁 (中央経済社 2014)。
- 13) 実方謙二教授は、特別の事情のない限り企業会計原則に従わなければならないことになることとされる (服部榮三 = 星川長七編『基本法コンメンタール 商法総則・商行為法商法 [第4版]』[実方執筆] 55頁 (日本評論社 1997)。大阪地裁平成 15 年 10 月 15 日判決 (金判 1178 号 19 頁), 大阪高裁平成 16 年 4 月 27 日判決 (判例集未登載), 大阪地裁平成 19 年 6 月 6 日判決 (判時 1974 号 3 頁) など参照。
- 東京地裁平成 24 年 10 月 9 日判決 (訟月 59 卷 12 号 3182 頁) は、企業会計上、正規の簿記の原則に従った処理として重要性の原則が位置付けられ、「前払費用のうち重要性の乏しいものについては、その支払の日が属する会計年度の費用とすることが許されている」とし、法人税基本通達 2-2-14 は、上記企業会計原則注解と同様の立場から、短期の前払費用の損金算入を認めているとする。もっとも、正規の簿記の原則に反するものとして重要性の原則を位置付ける主張もある (松江地裁平成 13 年 10 月 24 日判決・後掲注 40)。
- 14) 加古宜士『財務会計概論 [第9版]』26頁 (中央経済社 2010)、石川・前掲注 11, 116 頁など。
- 15) 判例評釈として、武田昌輔・税弘 44 卷 10 号 83 頁, 村山晃・税理 40 卷 2 号 278 頁, 酒井克彦・会社法務 A2Z 93 号 58 頁など参照。
- 16) 安藤英義ほか編『会计学大辞典 [第5版]』1060 頁 (中央経済社 2007)。
- 17) 広瀬義州『財務会計 [第13版]』78 頁 (中央経済社 2015)。
- 18) 青色申告法人とは、法人税法 121 条《青色申告》1 項の承認を受けている法人をいう。
- 19) なお、法人税法上の「取引」の意義については、いわゆるオープンシャ・ホールディング事件上告審最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法判決 (集民 219 号 285 頁。判例評釈として、品川芳宣・TKC 税研情報 15 卷 3 号 60 頁, 高野幸大・民商 135 卷 1 号 238 頁, 渕吾吾・租税判例百選 [第5版] 100 頁など参照) で同法 22 条 2 項にいう「取引」の意義が争われたことが有名であるが、何も同項に限らず、上で確認したとおり、同法施行規則 53 条においても「取引」という用語は使用されている。
- 他方、同法施行規則 53 条における「取引」は、同法 22 条 2 項の「取引」に比べると限りなく企業会計上の取引観に近接しているようにも解される。すなわち、同法施行規則 53 条は、「その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき」としているのとおり、これは前述の会计学における簿記上の取引概念と限りなく近いものといえるのではなからうか。この点、いわゆる租税法における借用概念論の通説によれば、借用概念とは他の法分野からの借用であるから、仮に同法施行規則 53 条の「取引」が会计学で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いているとしても、それは固有概念と考えるべきであろう (金子・前掲注 8, 117 頁)。
- 20) 成松洋一『法人税セミナー [4訂版]』334 頁 (税務経理協会 2010)。なお、所得税上の青色申告者については、租税特別措置法 25 条の 2《青色申告特別控除》において、正規の簿記の原則に従って記録している場合 (所規 9 の 6, 57 ~ 62, 64) に増額の青色申告特別控除 (65 万円) を受けることができると解されているが (金子・前掲注 8, 814 頁), このような規定は青色申告法人にはない。これは、そもそも、すべての青色申告法人について、正規の簿記の原則に従った処理をすることが求められているから、所得税法上の青色申告者のように、正規の簿記の原則に従った青色申告者 (65 万円控除対象。所規 25 の 2 ①) とそうでない青色申告者 (10 万円控除対象。所規 25 の 2 ③) を区別する規定を設ける余地がないからではないかと思われる。
- 21) 大澤・前掲注 5, 219 頁。
- 22) 武田・前掲注 9, 37 頁。
- 23) かように考えると、通達の解説がいう「悪用」も重要性判断のメルクマールとしての意味を有するのであろう。
- 24) 武田・前掲注 9, 37 頁。
- 25) 武田昌輔教授は、旧来から実践的な税務会計において重要性の原則が採用されてきたとしつつも、「それはあからさまに『重要性の原則』という姿をとっていなかった」とされる。そして、重

要性の原則とはいわずに、「『課税上弊害のない限り』企業経理を認めるということであった」と説明される(武田・前掲注9, 37頁)。

- 26) この判断は控訴審東京高裁平成17年9月21日判決(税資255号順号10140)においても維持されている。なお、上告審最高裁平成18年11月24日第二小法廷決定(税資256号順号10581)において、上告は不受理とされた。
- 27) 前述の高松地裁平成7年4月25日判決は、重要性の原則の適用により、平成元年12月16日付け国税庁長官通達「法人又は個人事業者が支払う介護費用保険料の取扱いについて」を妥当とした上で、「しかし、これは、企業の財務内容を判断するに当たり、重要な影響がないことを前提として適用される。したがって、右原則を適用して、貸借対照表、損益計算書上省略できるか否かは、貸借対照表、損益計算書上の金額と前払費用に計上すべき金額を対比し、その重要性(利益の額、総資産額等への影響)を個別的に判断して決するべきものである。」とする。
- 28) 同最高裁は、「今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに前記のとおり、売主は、商品の船積み完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るといふ実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。したがって、このような輸出取引の経済的実態からすると、船荷証券が発行されている場合でも、商品の船積時点において、その取引によって収入すべき権利が既に確定したものととして、これを収益に計上するという会計処理も、合理的なものというべきであり、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いうことができる。…そうすると、Xが採用している為替取組日基準は、右のように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つて、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。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」とした。
- 29) 同最高裁は、「不動産売買等を目的とするX社は、所得を秘匿する手段として、社外のF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2事業年度で総額2億8,464万2,200円の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、Fに手数料として合計1,900万円を支払ったというのである。この場合、架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、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いうべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということではできないと解するのが相当である。」として、公正処理基準によって脱税経費の損金性を否定した。
- 30) この点は、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』110頁(中央経済社2014)参照。
- 31) 酒井・前掲注30, 114頁参照。
- 32) 法人税基本通達における「課税上の弊害」基準には多くのものがあるが、例えば、代表的な取扱いとしては以下のようなものがある。

法人税基本通達9-1-14《上場有価証券等以外の株式の価額の特例》は、法人が、上場有価証券等以外の株式について法人税法33条2項《資産の評価換えによる評価損の損金算入》の規定を適用する場合において、事業年度終了の時における当該株式の価額につき財産評価基本通達の178から189-7まで《取引相場のない株式の評価》の例によって算定した価額によっているときは、課税上弊害がない限り、一定の条件の下これを認める旨通達している。

また、法人税基本通達13-1-2《使用の対価としての相当の地代》は、法人が借地権の設定等に

より他人に土地を使用させた場合において、これにより取受する地代の額が当該土地の更地価額に対しておおむね年8%程度のものであるときは、その地代は法人税法施行令137条《土地の使用に伴う対価についての所得の計算》に規定する相当の地代に該当する旨示しているが、ここに注書きとして、「『土地の更地価額』は、その借地権の設定等の時における当該土地の更地としての通常の取引価額をいうのであるが、この取扱いの適用上は、課税上弊害がない限り、当該土地につきその近傍類地の公示価格等…から合理的に算定した価額…により計算した価額によることができるものとする。〔下線筆者〕」などとしている。なお、相当の地代については、酒井克彦『「相当性」を巡る認定判断と税務解釈―借地権課税における「相当の地代」を主たる論点として―』89頁（清文社2013）も参照。

なお、平成11年9月16日付け国税庁長官通達「レバレッジド・リース取引に係る税務上の取扱いについて（法令解釈通達）」（課法2-7ほか1課共同）は、社団法人リース事業協会から国税庁に対し、レバレッジド・リース取引に係る通達〔旧法人税基本通達〕の税務上の取扱いについて次のような照会があり、これに対して意見のとおり取り扱って差し支えない旨回答したと通達している。かかる照会は、「平成10年度の税制改正により、従来のリース取引に係る取扱いが法人税法施行令第136条の3《リース取引に係る所得の計算》に定められ、そのリース取引が同条第1項各号《売買とされるリース取引》のいずれかに該当するもの又はこれらに準ずるものである場合には、税務上売買取引として取り扱うこととされています。また、上記の売買とされる取引に準ずるものについて、法人税基本通達12の2-2-1の(3)《売買とされる取引に準ずるものの意義》では、『リース期間が耐用年数に比して相当の差異がない場合であっても、残価を高く設定する方法によりそのリース取引が専ら賃貸人の当該リース期間の前半における損失の計上を目的としていると認められるものなど、著しく課税上の弊害があると認められるリース取引』が掲げられています。この取扱いにおいて、そのリース取引が税務上売買とされる取引に準ずるものに該当するかどうかは、基本的には、個々のリース取引についてその契約内容等を総合勘案し、著しく課税上の弊害があると認められるかどうかにより判断すべきものと考えております。〔下線筆者〕』というものであった。

33) 法人税基本通達5-1-3は次のように通達する。

自己の製造等に係る棚卸資産の取得価額には、その製造等のために要した原材料費、労務費及び経費の額の合計額のほか、これを消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額が含まれるのであるが、次に掲げる費用については、これらの費用の額の合計額が少額（当該棚卸資産の製造原価のおおむね3%以内の金額）である場合には、その取得価額に算入しないことができるものとする。

- (1) 製造等の後において要した検査、検定、整理、選別、手入れ等の費用の額
- (2) 製造場等から販売所等へ移管するために要した運賃、荷造費等の費用の額
- (3) 特別の時期に販売するなどのため、長期にわたって保管するために要した費用の額

(注) 1 (1)から(3)までに掲げる費用の額の合計額が少額かどうかについては、事業年度ごとに、かつ、種類等を同じくする棚卸資産（工場別に原価計算を行っている場合には、工場ごとの種類等を同じくする棚卸資産とする。）ごとに判定することができる。

2 棚卸資産を保管するために要した費用（保険料を含む。）のうち(3)に掲げるもの以外のものの額は、その取得価額に算入しないことができる。

34) 法人税基本通達5-1-7は次のように通達する。

製品の製造工程から副産物、作業くず又は仕損じ品（「副産物等」）が生じた場合には、総製造費用の額から副産物等の評価額の合計額を控除したところにより製品の製造原価の額を計算するのであるが、この場合の副産物等の評価額は、継続して当該副産物等に係る実際原価として合理的に見積った価額又は通常成立する市場価額によるものとする。ただし、当該副産物等の価額が著しく少額である場合には、備忘価額で評価することができる。

35) 法人税基本通達5-3-3は次のように通達する。

原価差額が少額（総製造費用のおおむね1%相当額以内の金額）である場合において、法人がその計算を明らかにした明細書を確定申告書に添付したときは、原価差額の調整を行わないことができるものとする。この場合において、総製造費用の計算が困難であるときは、法人の計算による製品受入高合計に仕掛品及び半製品の期末棚卸高を加算し、仕掛品及び半製品の期首棚卸高を控除して計算することができる。

（注）原価差額が少額かどうかについては、事業の種類ごとに判定するものとするが、法人が製品の種類別に原価計算を行っている場合には、継続して製品の種類の異なるごとにその判定を行うことができる。

- 36) すると次には、法人税法の趣旨という漠然とした概念への深い探究が始まることになるが、この判断基準の安易な拡張が許されないのはいうまでもない。せいぜい一般法原則や法人税の原則、脱税といった基準に拠る以上のものは想定し難いように思われる。
- 37) 武田・前掲注9, 36頁。
- 38) 武田隆二『最新財務諸表論〔第11版〕』317頁（中央経済社2008）。
- 39) 同地裁は、さらに、「本件手数料について検討するに、本件手数料は、Nが原告に対し、毎日、特殊景品を納入する業務に係る手数料であり、本件委託契約書では、原告がNに対し、その納入に対する代価を現金で支払うことが約定されているところ、その納用量及び代金額は、日々の業務内容により変動し、原告及びNにおいて、毎日、あるいは一定期間ごとに、納入を必要とする特殊景品の数量についての連絡や、その納入確認及び代金計算等が不可欠なものとして認められるから、本件手数料をもって前記(1)の等量等質の役務の対価であると認めることはできない。」として、短期前払費用計上の本件通達の適用を否定した。
- 40) 松江地裁平成13年10月24日判決（税資251号順号9010）は、「本件法人税法基本通達は、短期の前払費用を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と定義した上で、前段で、前払費用の額は当該事業年度の損金の額に算入されない旨定め、後段で、前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときはその算入を認める旨定めている。これは、前払費用についても、原則として費用収益対応の原則が妥当し、当該事業年度の損金に算入することは許されないことを確認した上で、一定の前払費用については、例外的に損金算入することを認めることにしたものである。このように、本件法人税法基本通達の後段は前段で確認された前払費用への費用収益対応の原則の例外をなすものであるが、その例外を認める根拠は、税務上の処理においても、企業会計原則である重要性の原則及び継続性の原則に基づく会計処理を認めたところにあるものと解される。すなわち、企業会計原則によれば、前払費用については、一般的には、毎期継続的にほぼ同額のもので支出されるため、強いてこれを期間対応により経過勘定科目として繰延整理しなくとも、その会計処理が継続されるものである限り、期間損益計算の妥当性が著しくゆがめられる恐れがなく、重要性が乏しいものとして損金算入が認められる（企業会計原則注解1…）ことから、法人税法22条4項の趣旨に照らして、これを税務処理上も認めたものと考えられる。したがって、本件法人税法基本通達の適用は、継続性の原則を充たすとともに、重要性の原則から逸脱しない限度で認められるべきであり、形式的には、同通達に明示された要件を充たす場合でも、上記両原則から逸脱する場合には、その適用は認められないというべきである。よって、本件法人税法基本通達が適用され、短期の前払費用として損金算入が認められるためには、同通達が明示する要件を充足するほかに、継続性の原則を充たし、重要性の原則から逸脱していないことが必要であると解すべきである。」とする。控訴審広島高裁松江支部平成15年5月30日判決（税資253号順号9358）も原審判断を原則維持した。判例評釈として、近藤雅人・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増59巻15号〕244頁、酒井克彦・会社法務A2Z 82号58頁を参照。
- 41) 重要性の原則を立法的に明文化した規定である法人税法施行令133条は、1年ルールを取得価

額損金算入の要件としているが、これはあくまでも立法上の措置である。なお、同条にいう1年ルール判断については、法人税基本通達7-1-12《使用可能期間が1年未満の減価償却資産の範囲》も参照。

- 42) もちろん、実務的にも、金額が大きい以上、その重要性が高いということで、本件通達の適用対象外にもなるのかもしれない。本件通達の逐条解説にいう「課税上の弊害」基準によって排除されることになろう。
- 43) 長崎地裁平成12年1月25日判決（税資246号192頁）は、原告が、「『重要性の原則』が客観的な法的規範性を持つためには明確な適用基準が必要であるが、同通達中には右適用基準は何ら明示されておらず、課税庁の都合により通達の文言に記載してある以上の意味内容を加味して解釈するのは租税法律主義（課税要件明確主義）に反することにもなる。」と主張したのに対して、「本件通達（一）〔筆者注：法人税基本通達2-2-14〕の後段は、前段で確認された前払費用への費用収益対応の原則の適用の例外をなすものであり、その例外を認める根拠は、税務においても重要性の原則（…企業会計原則注解1に規定され、『重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。』とするものである。なお、同原則は、税務処理上『課税上さしたる弊害がないと認められる。』と表現されている。）に基づく会計処理を認めたところにあるものと考えられる。したがって、同原則から逸脱しない限度でその適用が認められるべきところ、前払費用に係る税務処理が重要性の原則で認められた範囲を逸脱していないかどうかの判断にあたっては、前払費用の金額だけでなく、当該法人の財務内容に占める割合や影響等も含めて総合的に考慮する必要がある。このような重要性の原則は企業会計上明らかなことであって、本件通達（一）中にその判断基準が明示されていないからといって、課税要件明確主義に反するとはいえない。」として、原告の主張を排斥している（判例評釈として、橋本清治・法人税精選重要判例詳解〔税通臨増59巻15号〕157頁）。原告のような主張の背景には、重要性の原則の判断基準の不明確さがあることを指摘できるが、同原則が会計上明らかなルールであるかのような説示には疑問を覚える。控訴審福岡高裁平成12年12月15日判決（税資249号1133頁）においても原審判断が維持された。なお、上告審最高裁平成13年6月8日第二小法廷決定（税資250号順号8918）は上告不受理である。
- その他、前述の松江地裁平成13年10月24日判決の事例において、原告は、本件通達に明示された要件は、企業会計上の重要性の原則及び継続性の原則を前払費用の税務上の処理の場合に具体化したものであり、その文言以上の要件を付け加えることは、租税法律主義（課税要件明確主義）に反し、許されないと主張した。しかし、同地裁は、「法人税法は、当該事業年度の損金の額は、特別の規定のない限り、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すべきである旨規定しているから（同法22条4項）、損金の額に算入すべきか否かの判断も、上記公正妥当な会計処理の基準とされている企業会計原則等に従って判断すべきは当然であり、本件法人税法基本通達にこれが明文で規定されていないからといって、課税要件明確主義に反するとはいえない。」とした。
- 44) 同通達は、「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のであるが、法人が事務用消耗品、作業用消耗品、包装材料、広告宣伝用印刷物、見本品その他これらに準ずる棚卸資産（各事業年度ごとにおおむね一定数量を取得し、かつ、経常的に消費するものに限る。）の取得に要した費用の額を継続してその取得をした日の属する事業年度の損金の額に算入している場合には、これを認める。」とする。

●Summary

Under accounting standards for corporate tax, a prepaid expense is a cost that corresponds to the profit after the next term. It cannot be applied to the financial loss of the current term. Despite this, deals within a one-year period are able to take advantage of a notification of the National Tax Administration for financial loss. The NTA contends that the basis of this procedure is a key principle, but that approach lacks a legal basis. The question is whether the principle is consistent with the corporate tax law. The article examines the handling of short-term prepaid expenses under corporate tax law.