

税務会計より法人税法における個別問題の検討

小 山 威 倫

目 次

- I はじめに
- II 法人税の取扱いの推移
- III 基本通達の前文
- IV 通達前文の問題点
- V 個別問題の形態
 - 1 法令の規定に違反する問題
 - 2 通達の定め違反する問題
 - 3 法令の解釈に疑義がある問題
 - 4 通達の解釈に疑義がある問題
 - 5 類似取引に対する通達の適用をめぐる問題
 - 6 所得税の取扱いとの関連において疑義がある問題
- VI 公正妥当な会計処理の基準の判断をめぐる問題点
 - 1 判断をめぐる基本的な問題
 - 2 会計処理の基準「別段の定め」

I はじめに

法人の事業経営上発生する取引は、その殆んど大部分のものが、法人がその処理についてある目的のために特に意思を働かせなければ機械的に会計処理をすることができるものといえるが、なかにはその処理について法人税の計算上どのように取り扱われるかについて検討を要する取引が発生する例もしばしば見られる。税務の個別問題の判断における基本姿勢について大きく分けると、①税務の立場をどのように打ち出すか、②税務の執行における画一性の問題をどのように考えるかの2点にしばられるのではないかと考える。

II 法人税の取扱いの推移

最近の法人税の取扱いは、次のような事実からして、税務の立場を強調する態度の後退、取引の個別性の尊重の基本的態度がとられ、また、その方向で進んでいるといえる。

① 税制調査会の税制簡素化の要請とその具体化

税制調査会の税制簡素化についての第1次答申は、企業会計そのものについての考え方の変化の要素もあると思われるが、企業の複雑化する税制への反発、企業の大規模化、事業量の増加、機械化会計の発達とその導入および人手不足等の諸条件に対処するための表われといえる。法人税法はいくたびか簡素化のための改正を行ない、また現にその方向をたどっていることは周知のとおりである。

② 商法への同調化

商法上の繰延資産の任意償却の容認、営業権の任意償却の容認等にもみる如く、最近の法人税法には商法との調整がはかられている。

③ 企業会計への歩みより

法人税法の改正において、税法に別段の定めがある場合を除いて「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」ことが規定された

税務会計より法人税法における個別問題の検討

が、このことは税務の企業会計への歩みよりを示すものであることはいうまでもない。また、期間損益通達も税務の企業会計への接近を具体的に示したものと見える。

④ 国税不服審判所長の長官通達と異なる解釈による裁決

国税の処分について不服があるもののうち、審査請求については改正通則法により国税不服審判所長が裁決することになったが、審判所長は裁決にあたり国税庁長官が発した通達に示されている解釈と異なる解釈により審査請求事案の裁決ができることになった。このような規定の設けられた背景には、やはり企業会計を尊重しようとする精神があることによるものといえる。

Ⅲ 基本通達の前文

会計処理上法人税の取扱いとの関係について検討を要する個別事例が生じた場合には、税法の次には、法人税基本通達にどのように定めてあるかを確かめなければならない。この法人税基本通達にはその前文に重要なことが書いてあり、この前文の定めをどのように理解するかは、個別事例の判断上きわめて大切な意義をもつものである。

① 基本通達の制定に当っては、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして、規定化を差し控えることとし、また、個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため一義的な規定ができないようなケースについては、「～のように」、「たとえば」等の表現によって具体的な事項や事例を例示するにとどめ、「相当部分」、「おおむね……%」等の表現を用い機械的、平板的な処理にならないよう配慮した。

② 通達の具体的な運用に当っては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず、条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的な事案に妥当する処理をはかるように努めること、および通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行なったり、通達中に例示がないとか、通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等

第 2 号

に即しない解釈におちいったりすることのないように留意すると定められている。

この前文の定めは、一口にいうならば、個別事例の実態に応じた取扱い、つまり、個別性を尊重せよということであると思われるが、極端な個別性の尊重、いかえれば盲目的な画一性の排除は税務の執行の不統一、即ち、課税の不公平を招くことになる。

Ⅳ 通達前文の問題点

問題点の1つは通達に定めがない事項にかかる個別事例で、当該事例についての会計処理はどのような処理が一般に公正妥当と認められて会計処理の基準であるか、また、他の1つは、その個別事例の処理について通達に関連する事項の定めがあるが、その通達の定めを適用することが相当でないと判断される場合、当該個別事例の処理についてはどのような処理をすることが妥当な会計処理であるかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準はどのようなもので、そしてそれはどのように判断されるのかという実際上の問題である。

たとえば、法人税法および租税特別措置法にある引当金、準備金について、税法上は限定列挙主義をとっているが、税法に規定されているもの以外の引当金および準備金の計上は認められないとするのが一般の解釈であり、このことについてはあまり疑問がもたれていないようであるが、法人税法第22条第4項の規定との関係からすると問題があるのではないと思われる。引当金または準備金の計上は、それが一般に認められている会計処理に従っているかどうかが問題なのであって、税法に規定されていないから計上は認められないというのは当たらないのではないと思われる。

期間損益通達についても、これが法第22条第4項の規定を受けた税務の執行の基準の目やすと考えれば、期間損益事項以外の事項についても、それが企業における一般的な会計処理の基準であれば同様にこの通達に示されている基準で処理することが認められるべきものといえる。

税務会計より法人税法における個別問題の検討

国税不服審判所長が国税庁長官が発した通達の解釈と異なる解釈により裁決しようとする場合、審判所長の判断は重要な意味をもつものであり、また、法人税の基本通達の前文の解釈から審判所の判断は自由であって、長官に対する申し出の要はないとする見解もあって問題になるところである。

V 個別問題の形態

1 法令の規定に違反する問題

法人のある取引にかかる会計処理が、税法が明文をもって規定している事項に抵触する場合には、法人のその計算は否定されることになる。税法は法人の会計処理にまで立入ることはしないので、損金にならないものを決算上損金としていても、申告において調整している場合にはその計算を追求することはしない。しかし、税法に規定されている事項のすべてについて申告調整を容認しているわけではなく、会計上たとえば確定した決算における損金経理を条件として損金控除を容認しているのも数多くみられるので、これらについては税法の求める要件に従わなければ損金の額に算入されない。

A 税法令違反の通達

法人が税法に違反する会計処理に基づき所得金額の計算をし、申告した場合には、法人税の課税所得額は企業会計により計算される利益金額を土台としていること、および形式的には法令の規定に抵触していても、その実質から判断するとき当該事例の個別性を無視して機械的に適用することが実情に即しない事例がある等のため、法令の規定にかかわらず法人の計算を認めることを明らかにしているものがある。通達が自ら法令違反をしているものがあるわけである。

① 使用人兼務役員の判定における職制上の使用人の地位の取扱

法35条2項および令69条2項の規定により使用人兼務役員は法人税の計算上有利な取扱いを受けることになっているが、税法上使用人兼務役員として取り扱われるものは法35条5項で明示している。使用人としての職制上の地位を有

第 2 号

する者の取扱いについて、法人税基本通達は「支店長、工場長、営業所長、支配人、主任等法人の機構上定められている使用人たる職務上の地位をいう」ものとし、「従って取締役等で総務担任、経理担当というように使用人としての職制上の地位でなく、法人の特定の部門の職務を総括しているものは使用人兼務役員に該当しない」と定めているので、法人に機構上定められている使用人たる職務上の地位のないものは、その者がたとえ税法の規定に該当する一定の資格を備えた役員であり、かつ、常時使用人としての職務に従事していても使用人兼務役員としては取扱われないことになるが、改正基本通達は「事業内容が単純で使用人が少数である等の事情により、法人がその使用人について特に機構としての職務上の地位を定めていない場合には、当該法人の役員で常時従事している職務が他の使用人の職務の内容と同質であると認められるものについては使用人兼務役員として取扱うことができる」とし法令違反の取扱いをしている。

ただ通達は無条件に認めることにはしていないが、その役員が事実上使用人の職務に従事している場合には使用人兼務役員としての取扱いが認められるものとする。また事業内容が単純でなく、使用人の数も多数である大規模法人等の場合であっても、たとえば部課長制度を廃止している法人で当該役員が事実上使用人の職務に従事しているものについては、使用人兼務役員とすることが認められるものと思われる。この場合の法令違反の取扱いは個別的ではなく一般的にその取扱いを認めることを宣言しているものである。

⑨ 繰延資産の償却費としての取扱

法人税法の規定によると法人が繰延資産として資産に計上しているものの償却費の損金算入および減価償却資産の償却費の損金算入は法32条1項で規定している。法人が減価償却資産にかかる償却費の額を損金とするためには償却費として損金経理をしなければ損金に算入されないことになり、減価償却資産を取得時に損金とし申告調整をしていない場合には償却費として損金経理をしたものとはみないことにしている。

これに対し繰延資産の場合には、法人が繰延資産となるべき費用を支出した

税務会計より法人税法における個別問題の検討

場合において、その全部または一部の額を損金の額に算入しているときにおいても、その損金の額に算入した金額は償却費として損金経理をした金額に含まれることを明らかにしているのは形式上は法令の規定に違反する取扱いといえる。法令に抵触するこのような取扱いを認めているのは、繰延資産と減価償却資産の場合とでは資産の本業が異なること、および一般企業会計との関係等を考慮してのものと思われるが、それにしても形式的には問題がある。

減価償却資産の場合には、償却費として損金経理をしたことの意義について一応の定めをし、法人の経理処理を無条件に認めることにはしているが、これも法令の規定を厳密に解する場合問題がある。

① 決算締切日の取扱

法人の課税所得金額の計算は、税法上その事業年度に帰属する益金および損金の全部を当該事業年度の取引として所得金額の計算をすることになっているが、これについても法令の規定に違反する取扱いが認められている。法人が決算締切日を定款所定の事業年度終了の日前おおむね10日目にあたる3日以後の一定日としているもので、相当の理由があるものについてはその計算が認められることを明らかにしている。これは、法人の一方的な処理がそのまま認められるわけではなく届出をして確認を受けることになっている。

前述の相当の理由がある場合とは、①たとえば親会社等との取引の関係上締切日を定款所定の日以外の日とする必要がある場合、②たとえば多数の事業所を有しているため締切日を定款所定の事業年度終了の日によることとすると決算事務が著しく遅延する場合に該当する場合であり、この決算締切日の取扱いについては、売上高と原価計算等との締切日を定款所定の事業年度終了の日によっていない法人が、他の損益事項については事業年度終了の日によっている場合であっても認められるようであって、このような取扱いが認められているのは企業会計の実際を考慮してのものと思われるが、それにしても税法の規定に抵触することは事実である。

B 交際費課税における基準交際費額の取扱

基準交際費額の取扱いから、事業年度の期間が1年の法人の設定初年度の期

第 2 号

間が如何に短い場合であっても、当該設立初年度において支出した交際費の額がある場合の設立第 2 期目における基準交際費の額はその初年度において支出した額が基準交際費額となるので、設立初年度における支出額が僅少であるのに対し第 2 期目における支出額が多額であるときには第 2 期における交際費の大部分の額が課税をうける例を生ずる場合がある。

法人の事業年度が 1 年である場合の設立第 2 期目の事業年度の基準交際費額は、税法の規定からするとその設立 1 期における支出額が基準交際費額となるが、当該支出の実際から考えるとき、税法の規定を機械的に適用するのは実情に即しないことから、その設立年度の期間が短期間であり、またその支出した交際費の額が僅少で、しかもそれが本来の取引にかかる交際費でない場合には、設立初年度における支出額を基準交際費額としないことができる取扱いが認められた例があるが形式的には法令の規定に抵触する取扱いである。措置法第 63 条第 2 項の規定がこのような事例の場合においても適用のあることを想定して規定されているものであれば、実質的にも法令違反ということになるが、想定されていなかったものとすれば、その実態からするとき事例の個別性に応ずる妥当な取扱いをすることになり、何れにしても形式上は法令の規定抵触である。

2 通達の定めに違反する問題

通達は法令についての税務の解釈または執行の基準を執行庁に示すものであるから、税務全体の執行の統一をとる意味で重要性をもつ。しかし、それが税法令の解釈として妥当なものかどうかについては企業会計の立場から批判のあるものもある。法人が通達に示される取扱いによらない税務計算をしているときは否認されることになるが、課税庁の修正計算は最終的なものではなく、国税不服審判所の裁決または裁判所の判決により異なる解釈に変わるものも当然ありうる。当該通達に問題があると指摘されるものも数多くみられ審査請求事件または訴訟事件として争われた場合、どのような結論が下されるか強く関心のよせられるところである。

A 条件付売上割戻しの計上時期

税務会計より法人税法における個別問題の検討

売上割戻しの計上時期については基本通達 2-5-2 に、法人税における債務の確定した一般管理販売費等の損金計上は法 22 条 3 項に、また債務の確定判定については基本通達 2-1-5 に規定している。

条件付売上割戻しは事業年度終了の日までに相手方別に金額が確定しているものであり、その金額は相手方に通知されているものであるから、債務確定の判定基準の条件にも該当するので、当該売上割戻しの確定した日を含む事業年度の損金としないことについては、税法の規定および企業会計における処理基準のいずれに照らしても問題があるといわざるを得ない。

問題は支払いの相手方がその支払いを受けることによる利益の享受を受けない間は債務が確定していないことになるかどうかであり、かりにそうだとすれば通達が示すこの取扱いは正しいことになる。このことは一般論としては実際の支払いを何時するかは履行期の取りきめの問題であり、またその支払猶予期間について相当の利益を供与するかどうかは当事者の取りきめの問題であって、実際の取引においては無利息債権の発生のあることは通常みられるところであるから相手方にまた利益を享受させていないから債務が確定していないとする考え方には問題がある。

たとえば、中小企業退職金共済制度または適格退職金制度への移行等のため退職給与規程の制定または改正をし、使用人に対して退職給与を打切り支給した場合において、その支給したことについて相当の理由があり、かつ、その後は既往の在職年数を加味しないこととしているときは、その支給した退職給与の額は当該支給した日の属する事業年度の損金とすることとしているが、この場合においても未払金の計上による損金算入は認めないことにしているため、これについても同様の問題がある。

B 仕入割戻しの計上時期

法人が支出する売上割戻しの算定基準は基本通達 2-5-1 に、一方これに該当する割戻しの支払いを受ける側の計上時期については基本通達 2-5-4 に規定されている。

これについては第 1 に支払う側の損金計上については遅い時点における計上

を認めるが、受ける側の収益の計上時期については一番早い時点における計上
が強制される税務のいわゆる取り主義に抵抗があり、第2に実際に支払いを受
けた時に計上すること、即ち現金主義によることについては問題があるとして
も、支払いの通知を受けた日を含む事業年度に計上することについてはその計
算が認められるべきであるとする批判がある。購入価額また購入数量を算定基
準とする仕入割り戻しでその算定基準が契約その他の方法により明示されてい
るものの計上時期について、その購入した日を含む事業年度を絶対の計上時期
とすることには主に実務上の立場の批判がある。

C 合併に際し営業権を計上した場合

法人が繰越欠損金を有する被合併法人と合併した場合において、合併法人が
その繰越欠損金の全部または一部に相当する金額を営業権として受け入れた場
合、基本通達4-28の取扱いは、営業権としての実態価値のある資産の受け入
れであるものを他の受入資産に含みがあることを理由になぜ当該他の資産にそ
れを転化させ営業権として受け入れが認められないのか問題がある。

特に法人税の取扱いにおいて、法令の規定、行政官庁の指導等による規制に
基づく登録認可、割当等の権利を取得する場合の当該権利および当該権利の維
持または保全のために支出する費用は、営業権に該当することを明らかにして
いながら、税務がこのような取扱いを定めているのは合併による資産の受入れ
に当り、被合併法人の合併直前の貸借対照表に計上されていないものを他の受
入資産に含みがあるのにそれを資産として受入れるのは相当でないとするこ
と、特に営業権として受入れる場合には法人税の取扱いでは受入後一時の償却
ができるため相当でないとする等の考え方によるものと思われるが理論上問題
がある。

D 延払基準の適用がある借地権の設定

法人が資産の延払条件付譲渡または工事の延払条件付請負をした場合におい
ては63法条、令126条、延払基準の適用については基本通達2-2-14の規定
から、借地権または地役権の設定による対価の受入れが税法でいう資産の譲渡
に該当するかどうかについては問題があるといえるかも知れないが、借地権等

税務会計より法人税法における個別問題の検討

の設定は土地の上に存する権利としてその資産性が会計上は勿論、税務計算においても認められているところであるから、その設定についての取引が税法の規定による延払基準の条件に該当するときは地価の低下割合に関係なく同基準の適用が認められるべきといえる。

通達の延払基準の適用が認められない借地権等の設定について法人が通達に違反する処理をしたものについて、その計算を否定することについては会計上延払基準の制度が認められているので問題がある。

E 同伴者の海外旅費

法人の役員が業務の遂行上必要と認められる海外渡航の同伴者の旅費についての基本通達 9-7-8 の取扱いからすると、国際会議へ出席する役員が配偶者の病気その他の事故により自己の娘を同伴した場合には通達の適用はないことになるが、その娘の同伴が役員の任意な同伴である場合は別として、配偶者の事故等による身代わりの同伴であり、当該国際会議がそれを承認しているものであればその者にかかる旅費も法人の旅費として取扱われるべきであり、通達の定めによっていないことを理由に給与とすることはあたらないというべきである。

3 法令の解釈に疑義がある問題

実務上個別事例が発生した場合、法令に定められている取扱いがそれに適用があるかどうかの判断をめぐる問題は多い。税法の規定の趣旨および条理等から考えても規定の文理解釈からはそれと違った結論または逆な結果となるものもある。

A 仮装経理の修正計算と減額更正

法人税法第70条第1項の規定について、既往事業年度における仮装経理をした法人が解散しその解散事業年度において仮装経理を修正し申告したものを減額更正した場合適用が問題となる。法人税法上「事業年度の所得に対する法人税」と「解散の場合の清算所得に対する法人税」とは明確に区別されているので、法第70条第1項が「各事業年度の所得に対する法人税の額」から順次控除すると規定している以上、文理解釈上は解散事業年度において仮装経理をした

第 2 号

法人については適用がないと解釈されるが、同条は「更正の日の属する事業年度開始の日から5年以内に開始する各事業年度の所得に対する法人税の順から順次控除する」としているので、その5年間内の事業年度の法人税の額から控除することができなかった控除不定額は、5年経過の時点において直ちに還付されるのかそれともそのまま打ち切りとなるのかが問題となる。税務の一般の解説においては打ち切り説であるが、税法の規定からは、はたしてそう解釈できるかどうか疑問である。法70条の規定は仮装経理に係る過大納付額について更正後の5年間内の各事業年度の所得に対する法人税額から控除できるものを除いては、その一切について国税通則法第56条から第58条の規定の適用を除いているものかどうかその解釈に問題がある。

B 工事負担金の範囲

法45条1項の規定はたとえば鉄道業を営む法人が営業線の延長に伴い設ける駅舎の建設について新設予定の駅舎の近隣において宅地の造成をし、これを販売している業者からその駅舎の建設資金の交付を受けた場合、その受けた金額の額が同条の工事負担金に該当するものとして取扱われるかどうか問題となる。税法の工事負担金はたとえば電力会社の送電線の設備が施設されることにより電気の供給を受けるいわゆる受益者からの金銭等の交付を予定しているものであろうから、単にその地において宅地を造成しその売却が終了すればその地から引き揚げる土地造成業者からの交付金は圧縮記帳の適用の対象にはならないといえるが、土地造成業者がその地に鉄道が敷設され駅舎が設けられることによって地価の上昇を招きまた売れ行きが良くなる等の、便益を受けることは明らかであり、この意味において圧縮記帳の適用の対象となる交付金銭とみてよいともいえる。税法の「その他その施設によって便益を受ける者」には、どのような形によって便益を受ける者までを含むのか解釈上問題がある。

C 返品調整引当金の適用業種

税法がなぜ施行令に定めている指定業種だけに返品調整引当金の設定を認めることにしているか明らかでないが、同じ様な条件にある他のものについて適用されないのは問題があるといわざるを得ない。法22条4項により、返品調整

税務会計より法人税法における個別問題の検討

引当金を設けるのが一般の会計慣行であるならば、税法に規定されない業種についてもこの引当金の設定が認められるべきといえる。課税の公平の理論からいっても問題の存するところである。

D 交際費の損金不算入額の計算

交際費の損金不算入額については租税特別措置法の規定と、原価に算入された交際費等の取扱についての直法1—85通達30の取扱いとは、限度超過額の100分の60に相当する額を損金に算入しないとしている点から損金の額に含めていないものを計算の基礎に含めて損金に算入しないとするのは適当でないので同法については解釈上疑義があるというべきである。たとえば減価償却の対象とならない土地の取得のために要した交際費の額が取得価額に含められているときは、将来当該土地が処分されるまでの間は損金化されないので現行通達による計算をすることも問題があるといえる。固定資産または棚卸資産等の資産の取得価額に含められたその交際費の額を期末の資産価額に含むものと期中に費用化されたものとに区分計算することについては問題があるので、実務上区分計算することが困難で現行の取扱いを維持せざるをえないとするのであれば解釈上の疑義をなくするため現行法について所要の手当をすべきである。

通達による調整計算のうち損金不算入額の計算の結果課税される部分の金額が、法人がその事業年度において損金に算入した交際費の額以下であるときには、当該課税される部分の金額は損金に算入した金額からなるものとして調整計算を認めていたことには問題がある。理論的にはその課税される部分の金額は期末の資産価額に含む額と期中に損金とした額との双方からなっているとみるべきものといえる。現行の取扱いからすると、法人が粉飾決算のためその支出した交際費の額を損金としていない場合においても、実際に支出した日を含む事業年度の損金不算入額の計算の基礎に含められることになるが、この場合その粉飾部分について減額更正が行なわれるのかどうか明らかでないが、仮に5年内の期間に減額更正が行なわれない場合には、結局損金としていなかった交際費の額の一部が課税されたままで終り将来においても調整されないことになるので問題があるというべきである。

E 交換の対象固定資産の範囲

法2条23号で法人税法上の固定資産について、法2条24号および法施行令13条で減価償却資産の範囲について、法50条1項で一定の固定資産について交換した場合においてその交換が税法所定の条件に該当する場合にはその交換について課税関係を生ぜしめない規定があるが、法人が現に所有するものではあるけれども事業の用に供していないため減価償却資産として取扱われないものを交換の対象とした場合には、その交換がたとえ税法の規定による所要の条件に該当するものであっても当該交換による取得資産について圧縮記帳の適用が認められないかどうかが問題になる。即ち、法人税法第50条の規定による交換により取得した資産の圧縮記帳の適用については法人の解釈上問題がある。現実には減価償却をすることができる減価償却資産の範囲からは事業の用に供していないものを除くとしても、交換の対象となる固定資産の範囲にはたとえ事業の用に供していなくても含まれるべきといえる。

4 通達の解釈に疑義がある問題

法令の場合と同様通達の場合においても実際の取引においては当該通達の定めが予測していないことが発生するためにおこる問題であるが、そのような個別事例に対する税務の取扱いについては、法令の規定、通達の趣旨、会計慣行等を土台にして判断することになるが、それでもなお明快な解釈の求め難いものが数多くみられる。

A 共同的負担金の繰延資産の処理

繰延資産については法人税法施行令第14条第1項に、法人が所属する協会、組合、商店街等の行なう共同的施設の建設または改良に要する費用を負担する場合の支出金については基本通達8-1-2に規定されているが、施設の設置後その全部をいったん協会等の本来の用に供した後相当部分を貸室等に供した場合、または反対に当該施設と同時にその相当部分を貸室等に供していたものをその後貸室等に供しなくなった場合実務上いかに取り扱われるか、通達の適用について解釈に問題がある。たとえば、負担金の支出によって設置された施設が設置と同時にその相当部分が貸室等供にされたため、その貸室等に供され

税務会計より法人税法における個別問題の検討

ている部分に対応する負担金の額を寄付金として処置していた法人で、残余の繰延資産として処理していた部分の額についてはまだ所定の償却期間を経過しない時期において当該施設の全部を協会等本来の用に供することとなった場合には、前に寄付金として処理していたものの修正が行なわれるのかどうか問題である。

また反対に当該施設の設置後はその全部が協会等の本来の用途に供されているため、支出した負担金の全額を繰延資産として処理していた場合において、その後その繰延資産の所定の償却期間経過前の時期において当該施設の相当部分を貸室等に供することとなった場合、それまで繰延資産として処理してきたものの未償却残額のうち貸室等に供することとなった部分に対応する分の額については、法人の計算のいかんにかかわらず寄付金としての取扱いが行なわれるものであるかどうか。通達によれば、その貸室等に供されている期間に対応する部分の額は寄付金の支出があったものとする取扱いになると思われるが実務上は問題がある。特に寄付金となる分の額を寄付金の損金不算入額の計算の基礎に含めて限度計算をしても全額が損金に算入される限度額以下の支出額にとどまるときは、繰延資産として経理していた金額について認定損の処理をすただけで終ることになるが、法人がその処理をしていないものについてまで税務がその振り分けの計算をしなければならないものかどうか通達の適用については問題がある。

B 広告宣伝用資産の受贈益の計算

これについては基本通達4-3-1の規定があるが、たとえばメーカーとそのメーカーの販売会社が費用を負担し合って所要の広告宣伝用資産を贈る場合があるが、この場合受ける側においてはその贈る側の負担割合によってそれぞれ異なる相手から受けたものとして個々に15万円以下であるかどうかの判定をするのか取扱いが問題になる。受ける側についてみる場合はその受贈資産が一つの目的資産であるので、贈る側が一つの目的資産であるので、贈る側が2以上で費用を負担し合ったものであるかどうかに関係なく、当該資産の取得価額によりその3分の2相当額が15万円以下であるかどうかを判定すべきものと思

われるが、通達からするとその受ける広告宣伝用資産はたとえ単一のものであっても、贈る側が2以上のメーカー等である場合にはそれぞれの負担割合による額を個々に受けたものとして15万円以下であるかどうかを判定してよいとも思われ解釈上疑義がある。

C 企業支配株式の評価損

これについては基本通達9-1-7, 9-1-15および令68条2号に規定しているが、企業支配株式について評価減ができる事実が生じた場合、その支配の対価の部分の額についても評価損の計上ができるかどうかについて、仮りに出来ないとすれば通常の価額の比較では著しく低下する場合に該当することになっていても、その企業支配の対価の額を加えたところによる額で著しく低下しなければ評価損の計上は出来ないことになる。企業支配株式の評価損の取扱いについてはその株式の通常の価額と企業支配の対価の部分の額とが平均的に低下したものと認められるかどうかが問題になる。通達からすると当該企業支配の対価の分の額を含めた額がおおむね50%相当額下回ることにならなければ評価損の計上は出来ない。また企業支配の対価の部分の額が当該企業支配株式の取得価額の2分の1をこえる額を占めている場合には、その企業支配株式の発行人の資産状態がどのように悪化しても評価損の計上は常に出来ないことになる。

企業支配の状態が継続している限りその支配の対価の額に変動を生じないとする考えをとればこのようになるが、発行人の取得時の状態に比べ資産状態が悪化した場合は、それについて当該支配の対価についても価額の減少を生ずるとすれば、その企業支配の対価の額についても評価損の計上が認められるべきことになるので、通達の適用については疑義がある。

D 取引停止後一定期間経過した場合の貸倒処理

これについての基本通達9-6-3(1)の規定によれば、継続的取引をしていた債務者にかかる売掛金等に限り適用が認められ、臨時的な取引によって発生した売掛金等については適用がないとする見解があるが、定められた通達の文理解釈によるものか、通達の制定にあたりそのことを明確に認識して定められ

たものが必ずしも明らかでないと思われる。

臨時的な取引に基づく売掛金等について適用を認めない理由として、たとえば建設業の請負契約にかかる目的物については担保措置が講ぜられるのが通常であるので、担保措置の講ぜられる性格のものについてこの通達の適用を認めるのは適当でないとする意見であり、通達は発生した売掛債権について通常担保措置の講ぜられないものについてだけその適用があるとする見解が多いのである。

通達の解釈には問題があり、継続的取引に基づく売掛金等に限って適用があるとする考え方をとおす場合には、継続的取引の意義の問題もあるが、全く同一性格の売掛金等について異なる取扱いをすることになる場合を生じ問題が存する。継続的取引を行なうことを前提として特約店契約または代理店契約を締結した得意先が、1回か2回かの取引をただけで事情により取引を停止した場合の当該未収額については、取引を継続していたものとの取引を停止した場合には該当しないことになるので、このような債務者にかかる売掛金等については適用がないことになるが、それが取引停止後1年以上を経過している事実にかわりはないことからすると、適用を認めないことに取扱いの権衡上問題がある。また、建設業の臨時的な取引に基づく未収売掛金等については元来担保措置が講ぜられる性格の債権であるとしても、現実には担保措置の講ぜられないものも一般にみられ、それが1年以上の期間にわたり回収出来ない場合の状態は継続的取引をしていた債務者にかかる商品代の未回収額の場合と同様であり、特に未回収債権の貸倒れの処理にかかる問題であることからすると両者を区別することについては問題がある。

5 類似取引に対する通達の適用の可否をめぐる問題

この事例については当該通達を形式的にみる場合は、特定の事業を営む法人または特定の取引に対する取扱いとして定められていることからすると、当該通達が適用を予定していないものについては適用がないといえるかも知れないが、取扱いの実質論からすると問題のあるところである。

A 金融機関以外の法人の未収利息のたな上げ等

未収利息の取扱いについて金融機関は直審（法）72 通達 9、農協等は直審（法）26 通達、直審（法）50 通達に、未収利息の貸倒処理については通達 11 に規定しているが、一般の法人が貸付をしているその債務者が通達と同様の場合、当該債務者に対する貸付金について銀行等の場合と同様未収利息の計上をしないことが認められるかどうか、また一般の法人がその有する貸付金について計上した未収利息が一定期間全然回収が出来ない場合その資産に計上している未収利息の額を貸倒れとすることが出来るかどうかであるが、形式論からすると一般法人についてはその適用がないといえるかも知れないが、一般の法人の貸付金にかかる債務者について全く同様の事情がある場合、当該法人が金融機関等以外の法人であることを理由にその適用がないとするのは実情に即しないといえる。

即ち、一般の法人の債務者について債務超過の状態が相当期間継続して早急には事業の好転が望まれない場合において、債権者集会により相当期間たな上げをすることを決定したこと、または行政官庁の指導もしくは斡旋により相当期間たな上げをすることとした場合には金融機関の場合と同様一般の法人についても利息のたな上げをすることが認められるべきと思われる。また未収利息が金融機関に対する通達の条件に該当する場合には一般の法人についても同様にその貸倒れの処理をすることが認められるべきといえる。

ただ一般の法人について未収利息のたな上げが認められる場合においても、金融機関の場合の財務局長と国税局長との協議による承認の制度はないので、一般の法人については債権者集会により利息のたな上げをすることとした場合、または行政官庁の指導もしくは斡旋により相当期間たな上げをすることとした場合だけが適用を受けることになる事由となると思われる。

B 委託販売による収益の帰属の時期

これについては基本通達 2-2-4 の規定があるが、商品等の直接の発送者から発送の通知を受けなければ計上時期を認識することが出来ないものは委託販売による商品等の販売に限らないので、わが国における商社の商品販売の大部分は直送販売の方法によっており、この場合、契約において出荷日が取りき

税務会計より法人税法における個別問題の検討

められていたとしても商社としては当該商品が契約日どおり注文主に出荷されたかどうかは製造業者からの通知を受けなければ判明しない。つまり、直送販売の場合は製造業者が丁度委託販売における委託者の立場に立つことになるから、商社の直送販売にかかる計上時期について製造業者から発送案内の通知を受けた日を含む事業年度に計上することが認められるかどうかであるが、商社の直送販売は委託販売と異なり、その販売の方法は形式的には直接販売であるが自己の管理下にある商品等を自ら送品するものではない。このため製造業者からの通知を受けなければ売上のあった時期を確認することができない。従って、その実質はいわば委託販売と同様の販売形態にあるので、当該直送販売にかかる製造業者等が商品等の発送のつど出荷案内または請求書等の作成送付をしているときは、委託販売における収益計上時期の取扱いに準じて出荷案内等の到達日基準により計上することが認められるべきである。

C 船用品販売会社が外国船の船長等に支出する金銭の費用区分

販売奨励金等については直法 185 通達21の4に、船用品販売会社および外国船の沖修理等をする会社に対しては直審（法）92通達と直審（法）48通達に規定しているが、外国船への船用品の販売会社または外国船の沖修理を営む会社に対して何故にこのような取扱いが認められるかが問題であり、かりにその理由が相手方が外国人であることがその主たる理由となっているものであれば、その理由の是非は一応別として他の法人には適用がないことになる。もっとも、この理由による場合には、その取引の相手方が外国人であるものについては船用品販売会社または沖修理会社以外の法人についても同様に認められるべきものといえる。次にその理由が取引の慣行によるものであることを主たる理由とするものであれば、取引の慣行上同様の支出をするものは他の業界にもあるものと思われ、そうであればその慣行のある法人についても同様に認められるべきものといえる。その慣行が国際的な慣行を条件としているものとするれば、これに該当しない法人については適用がないことになる。また仮に外国船に対する船用品販売会社および沖修理業を営む会社についてかかる取扱いを認めている理由が、その支出する金銭の額が販売高に依拠しているとする点はその

主たる理由とすれば、販売高に応じて支出するものについては他の法人の場合であっても同様に認められるべきといえる。

税務の通達の取扱いを認めているのは、以上のいずれか1つを基本的理由としているのではなく、夫々の理由を総合勘案しての結果によるものと判断されるが、それにしても同様の条件を満たす法人については同じ取扱いが認められなければ不公平というべきといえる。ただ、一般の法人に対してはその適用を認める相手方の支出の対象となる者の範囲が問題になる。船用品販売会社および沖修理業会社の場合であっても、その取扱いが認められているのは船長に対する支出に限られているので、一般の法人の場合その範囲をどの程度の者ととどめるかについては問題のあるところである。

6 所得税の取扱いとの関連において疑義がある問題

法人税と所得税の計算とでは、その取扱いを異にしている面があるが同じ事業活動より生ずる所得の計算にあたり、全く同様の取引または法人と個人の表裏の関係にある取引について、法人税においては明らかにされていないものが所得税においては明らかにされているものがあるとき、法人税の計算上いかに取扱われるのが問題になる。たとえば法人税と所得税との違いはあっても、支出する法人の損金の確定によって個人の収入の時期の確定またはその所得の区分が確定する等の相互に関連する取引があるからである。

A 定年に達した後引き続き勤務する使用人に対する退職給与の打ち切り支給額

法人税においては、基本通達9-2-23、9-2-24、9-2-25および9-2-26の取扱いを定めているが、所得税においては、これ以外に所得税基本通達30-2(4)がある。

定年後も定年前と職務、給与が変わりなく勤務している場合、退職給与の打ち切り支給と認められるかどうか、所得税は定年後の勤務状態に何等条件を付していないので、定年に達したことだけの条件によって退職給与としての取扱いが認められるものと思われる。定年前と定年後の職務の内容、使用人の地位および給与支給の条件に何等変化がない場合には、その使用人に対しては法人が

税務会計より法人税法における個別問題の検討

定めている定年の規程は適用されなかったことになるので、この場合その支給額を退職給与とみることが理論的におかしいということになる。

支給を受ける側が退職給与として取扱われているのであれば、支給する側も退職給与として取扱わなければ理屈に合わなくなるので、定年後引き続き従来と全く同様の条件で勤務する使用人に対する打切り支給については問題があるというべきである。よって現行の所得税の取扱いについては問題がある。法人税にこの場合の取扱いが定められていないことについては、法人税の立場からはその支給が退職給与または臨時的給与の何れかの支給として取扱われることになっても、それが使用人に対するものである限りにおいては、何れにしても損金となるので特にその定めをする意味がないからとするいい方があるが、法人税の通達には使用人に対する打切り支給の判定についてもその取扱いが定められているのでこのいい分は理由にならない。

B 請負工事等の完成等に際して支給する記念品

法人が役員または使用人に対する債務免除による利益その他経済的利益については、法人税基本通達9-2-10に規定しているが、建設業者および造船業者等が請負工事または造船の完成等に際して支給するものについては、所得税基本通達36-22によりこの取扱によらないこととされている。

法人が役員または使用人に対し経済的利益の提供をした場合の法人税の取扱いについては、所得税の給与として課税の対象としないものは法人税においても給与としないとしているので、この限りにおいては両者の取扱いは一致問題ないが、直法1-85通達25(1)において、会社の何周年記念、社屋新築記念における宴会費、交通費記念品代、ならびに新船建造または土木建築業における進水式、起工式、落成式等におけるこれらの費用は交際費とすることが示されているので、即ちその参加者に交付した記念品代が当該行事について要した他の費用と合わせて交際費として取り扱われるのに、一方その記念品を受けた者に対し所得税が課税される所得税の取扱いに問題がある。

C 役員だけを対象とするレクリエーションの費用

租税特別措置法63条5項に交際費と福利厚生費との区分を示しているが、具

第 2 号

体的な支出についてどの程度の額およびどのような支出までが福利厚生費として取扱われるかについては所得税基本通達36—30に規定している。

法人税においてたとえば、役員だけを対象にして催される会食または旅行に株主総会終了後の慰安のためのもの等があるが、この場合の費用は所得税が意図する給与とする考え方のほかに交際費または福利厚生費とする考え方があるが、会食の支出である場合、給与をすることはいささか実情に即しないものがあり、また、多数の役員が在職する法人において行なわれる役員だけの慰安旅行の場合と、実質上の役員は首脳者だけで残余の者はその家族で名目だけの役員が慰安旅行をした場合とでは、同じ役員の慰安旅行といっても事情が異なるので、役員だけを対象とするものにかかるその支出を一律に給与と判断することには問題があり、所得税の通達の取扱いは法人税の実際取扱いとも異なるので検討を要すると思われる。

D 損害賠償金の債務確定の時期

損金計上については、法人税法22条3項、所得税法37条1項に、債務確定については、法人税基本通達2—1—5、所得税基本通達37—2に定められ、法人税も所得税も全く同様であるが、何れも具体的な取引について債務確定の条件を示していない。

所得税の通達は「注」において、損害賠償金等で支払いの基因となる事実が発生しているものについては、その額がその年中に最終的に確定しない場合であっても、当事者間に争いのない部分の金額は、(3)の要件を充たすものとして必要経費に算入することに留意すると定めているが、法人税は直審(法)11通達により、自動車による人身事故についての損害賠償金についてのみ規定し、これ以外の損害賠償金の支払いについては触れていないので、その内払額の損金計上が認められるとすれば基本通達が定めている債務確定の条件が極めて甘く解釈されることになり、反対に認められないとすれば所得税の取扱いに比べて債務確定の取扱いが厳しいということになるし、内払額の損金計上が認められても未払計上まで認められるべきかどうかについては債務確定の本質論からするとき問題があり現実に支払ったものと区別して論ぜられるべきであ

と思う。

E みなす配当金の判定

法人税の計算上利益の配当として取扱われるものは、所得税基本通達24—1により所得税についても同じ考えであるが、同通達24—2により法人の利益の有無にかかわらず供与することとしている一定のものについては、法人が利益処分として経理しない限り配当には含まれないものとするとしているので、認定配当は法人が利益処分として経理していない株主に対する経済的利益の供与を税務上配当と認定することであるから、法人が利益処分として経理しない限り配当の計算をしているもの以外には配当として取り扱われるものはないことになる。所得税の基本通達の例示している株主に対する経済的利益であっても、その実情によっては利益の配当とみるのが相当である場合があり、法人税の立場がこのことを如何に考えているのか問題であり、利益を受ける側の個人課税において配当としないのであれば利益の供与をする側についても配当とみられないことになるが、このような取扱いでよいかどうかについては検討を要するところである。

Ⅵ 公正妥当な会計処理の基準の判断をめぐる問題

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」の意義は、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」を意味するものであって、明文の基準があることを予定しているものではないと説明されているが、具体的な取引にかかる会計処理については一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するかどうかの判断については、見解の分れるところであるが、その判断については何よりも基本的な考え方が問題であると思われる。

1 判断をめぐる基本的な問題

昭和45年の法人税法の改正により建設業を営む法人について完成工事補償引当金の設定が認められることになったが、法令113条の2、1項により昭和46

年、「製品保証等引当金」と改められ、船舶の製造業、テレビ受像機の製造業および写真機または撮影機の製造業を営む法人が新たに含められることになった。この製品保証等引当金制度については、法人税法第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該当するかどうかの判断との関連において幾つかの問題があると思われる。

A 引当金、準備金と公正妥当な会計処理の基準

税法に適用法人について明文の規定をおこななければいかに当該引当金の設定をする慣行があり、かつ現実にその支出があっても税務計算においてはその引当金が認められないとするのであれば、引当金又は準備金については法第22条4項でいう一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するものはないということになる。即ち、税法の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するかどうかの判断の対象となるものは、引当金および準備金以外の事項に限られるということになる。

税務に「別段の定めがあるもの」の意義は、引当金又は準備金の場合、税法に個々に規定している引当金又は準備金のほかに、広く引当金および準備金を一括して別段の定めが規定してあるとする考え方になり、税法に規定されていないものである以上、それが如何に一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するものであっても損金計上は認められないものかどうかであるが、取引をするに当たって補修費の負担をすることが明らかにされており、現実にその負担しているもので、その発生が経常的なものについては税法に明文の規定がないことをもって当該引当金の設定を認めないということについては法22条4項との関係において明らかに問題があるといえる。

B 製品保証等引当金の設定の対象となる例

エレベーターの製作会社又はその製作されたエレベーターを施設することを目的とする会社は、製品保証等引当金の設定が認められることになった船舶の製造業を営む法人またはテレビ受像機の製造業を営む法人等と全く同様の事情にある法人であるが、税法に明文の規定がないものの設定は認められないことからすると、エレベーターの製作会社等については製品保証等引当金の設定は

税務会計より法人税法における個別問題の検討

認められないものと考えられるので、一般的な問題として法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」の判断について次のような問題がある。

C 公正妥当な会計処理の基準と通達

引当金および通達については一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するものであっても、それを公正妥当な会計処理として受入れるためには、いちいち通達によらなければならない、執行の現場における判断は許されないのかどうかであり、又、かりにそうである場合引当金および準備金以外のものについてもそうであるかどうかである。

税務の執行の点からすれば税務全体の統一を図るうえから個々に通達した方がよいといえるかも知れないが、税法の意図するところは一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を個々に通達の制定により受入れることを意味しているものではないと思うし、引当金および準備金については通達により、その他の事項については執行庁の公正な判断によるとする使い方をしているとは読みとれないが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するかどうかの判断を通達によって明らかにしたうえで執行に移すことが如何なる場合においても適当でないというわけではなく、取引の事柄によっては通達によって明らかにして執行の統一と円滑化を図る要のあるものもある。

D 個別企業の処理と公正妥当な会計基準の判断

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、当該業種に属する多くの法人が採用している会計処理の基準で、それが公正妥当と認められるものをいうものであると思う。その業種に属するある個別の法人が他の多くの法人が採用している会計処理と異なる処理をしている場合は、その法人が採用している当該会計処理の基準は一般的に公正妥当と認められる会計処理の基準には該当しないと判断がされるものと思われる。

他の多くの法人が採用している方法と異なる処理をしているときは、単に異なる処理をしているとする形式的な判断によって、その計算を否定する傾向が強いが、このことは法22条4項の公正な解釈とはいえないであろう。特異な事

第 2 号

業を営むため他に同種の比較法人がない場合の当該個別法人の会計処理の判断についても、ややもすると一般的な会計処理の判断により、また税務の立場を強調した考え方により当該会計処理の是非を判断する例も見られるが、このような場合、当該個別法人の取引の実態に重きをおいた公正な立場での妥当性の判断が行なわれるべきものと思われる。

E 実務処理の実際と妥当性の判断

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当するかどうかの判断については、当該法人の営む事業に属する多くの法人が大きな要点になっていると思われる。税務の一線が税法または取扱要領に明文の定めがないこと、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当しないとする態度をとってきたため、法人としてはその主張するような会計処理を実際にはしていなかったとする例も数多くみられるので、法人が現実にはその主張どおりの会計処理をしていないことを理由に公正妥当な会計処理の基準に当らないと判断することについては実情に副わない場合があるが、法人としては自己の主張する会計処理をあくまで実行し、税務が当該会計処理を受入れるまでは申告調整の方法によりその信条を通すべきだとする考え方もあるけれども必ずしも実情に即しないといえる。法22条4項に該当するかどうかの判断に当って、如何なる場合においても、法人がその主張する会計処理の方法を現実に行なっているかどうかを是非の条件とすることは適切でないと思われる。

2 会計処理の基準と「別段の定め」

法22条4項の「別段の定め」の適用について再度検討してみたい。

A 「別段の定め」の意義

この別段の定めは一般に公正妥当と認められる会計基準による処理を制限する働きをしていることになるが、税法の規定又は将来規定されることのある別段の定めが、一般に公正妥当と認められる会計処理基準の領域を侵すものであるときは、この基本規定の存在は薄れることになるので「別段の定め」の内容がどのようにあるべきかが問題となる。

B 「別段の定め」の内容

税務会計より法人税法における個別問題の検討

法人税法第2編第1章第1節の課税標準及びその計算の各条に規定している別段の定めは、税法固有の必要から規定されているものに、税制上の理由によるもの、負担の公平を図る目的のもの、租税政策上の理由によるものがあり、会計基準について規定されているものに、割賦基準、延払基準、固定資産および棚卸資産等の取得価額、固定資産の減価償却の方法、棚卸資産の評価方法、引当金、準備金等にかかる規定があるが、会計基準の範疇に属するものであることから、別段の定めが数多く規定されることになると、法人が税法でいう一般公正妥当と認められる基準によって自主的に処理する分野がそれだけ狭められることになる。又、税法が規定する別段の定めがあまり画一的であったり、細かく規定することにより健全な会計慣行を侵害するものであったりしてはかえって負担の不公平を招いたり、個々の法人の実情に即しない処理を強制する結果になったりするので、会計基準の領域に属する事項については出来るだけ税法にその規定をおかないか、また置くとしても基本的なことを規定することにとどめるべきであると思う。

C 会計基準に係る別段の定めの内容

税法は減価償却資産や棚卸資産の評価方法について詳細に規定しているが割賦販売、延払基準等についても同様である。これ等は総て一般の会計基準の問題であるので税法に規定する要はなく、法人の処理が一般に妥当と認められるのはその計算が認められるべきものと思うが、企業会計が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準といっても、別に具体的に示したものはないのであるから、その拠りどころとするものがないので、日常の会計処理においては出来るだけ具体的な取扱いを明示した方が実際的であるとする意見もある。しかし、税法の評価規定は法人の実情に応じ他の合理的な方法の採用を認める途を開いているので、税法が償却方法等の規定をおいているからといって別に問題はないともいえる。

税法の引当金、準備金は画一的であり、個々の法人の実情に即さない面があるので、一般に公正妥当な会計処理であればそれによる法22条4項の見地から問題があるが、税法の画一的な計算基準は、法人の任意計算による繰入

れを認めると損金算入が区々となり、負担の公平を害するからであると説明されるが、耐用年数の適用および償却限度額の計算についても基本的には画一的な取扱いになっているけれど、実情により耐用年数の短縮、割増償却等の途が設けられており、引当金、準備金の繰入額の計算とは同様でない。根拠のない任意な繰入額は妥当な計算でないことはいうまでもないことであるが、当該法人の実績に基づく合理的な計算であれば公正妥当な計算ということがいえると思う。

税法には国庫補助金、保険差益、工事負担金等についての圧縮記帳の規定を設けているが、会計上どのように取り扱われるべきかの理論的なあり方の批判の問題は別であって、税法独自のものであり、「別段の定め」に該当し、規定の内容それ自体について批判すべき性格のものではない。

D 「別段の定め」と取扱通達

取扱通達は国税庁長官が執行の一線にある下級庁に対しその抛るべき取扱方を示すものであって、納税者を拘束するものではないので、納税者が自己の判断による税法の解釈によって課税所得の申告をすることを拘束するものではない。よって、取扱通達は法人にとって税法の「別段の定め」の範疇に属するものとはならないが、法人の解釈が取扱通達と異なるときは更正決定を受けることになり、国税不服審判所または裁判により結着をつけなければならないことになるから、法人にとって取扱通達は税法の「別段の定め」には該当しないが、実際上は同様の力を持って臨む存在となる。こういうことから取扱通達は出来るだけ定めない方が好ましいという考え方があり、通達が出されるとどうしてもそれに拘束されることになり、法人の公正な判断をつみとる弊を生ぜしめる結果となる。

3 会計処理の基準と期間損益の取扱い

国税庁は直調4-9のほか2課共同による「特定の期間損益事項にかかる法人税の取扱いについて」の通達を公にしたが、非常に思い切った取扱いであるため色々話題を呼んだものであるが、税務の内部においては1年前に同じ内容の通達を流しているので、期間損益通達の制定は法22条4項の規定の創設と軌

税務会計より法人税法における個別問題の検討

を一にしているといえる。

A 期間損益通達の内容

期間損益通達の内容は法人が一定の計算基準を継続して適用する会計処理で、その計算基準を適用することに相当の理由があることが確認されたものについては課税上さして弊害がないと認められる限り法人の計算を認めるものとするというものである。

営業収益についてはその計上基準が当該法人の業種、業態、取引の慣行、取引契約の内容等からみて合理的と認められるもの、前払費用については通常支払うべき日以後に1年間以内分に相当する金額の支払いをしこれを当該事業年度の損金としているもの、消耗品等の費用を損金としているもの、営業外損益については履行期を基準とする等一定の合理的な基準により計上しているもの、決算締切日については定款所定の事業年度終了の日前おおむね10日目にあたる日以後の一定日としているもので相当の理由があるものとしているが、税務が確認しないものについては通達による取扱いとは認められないことになっている。

B 期間損益通達の性格

期間損計算は税務が法22条4項の規定を具体的に示したものであるかどうかであるが、この通達制定の理由が期間損益事項について否認、認容の繰返しの排除を狙った執行の円滑化を期するためのものであり、一般に公正妥当と認められる会計処理の具体的な基準を示したものであるとはいっていないけれど、それが税法に定められていないものであることから法的根拠は法22条4項の採用によることにならうから、実質的には「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を具体的に示したものとなる。しかし、税務は同通達に定める会計処理の基準を無条件には採用することを認めてはいないので、完全な一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の容認には当たらないともいえる。

課税上弊害があると認められる場合は同時に多くの場合企業会計上も弊害がある場合に該当すると思われるし、当該会計処理の基準を採用するについて一定の手続をとることについては、それが期間損益事項にかかる処理に関するも

のであることから、その採用の方法を明示することは継続性の適用上企業会計上においても求められるところであろうから、これらのことをもって期間損益通達に示す会計処理の基準を税務独自の執行基準としてかたづけられるわけにはいかない。この通達に示されている会計処理の基準の実質的な性格および地位は、やはり法22条4項の示すものということになる。

C 期間損益通達の一般的な批判

第1に会計理論についての理論上から批判であり、税務のこの取扱いは行き過ぎであって会計理論を乱すものであるとするもので、この批判は税務の内部および外部の両方からかなり厳しいものがあり、法人税法施行令第14条第2項の規定との関係から税法違反であるとの声もあった。外部からは理論に立って実際に法人の会計を監査している公認会計士からの批判が強く、日本公認会計士協会は昭和43年5月13日「期間損益通達の監査上の取扱いについて」を公表し、次いで、同年6月20日「特定の期間損益事項にかかる法人税の取扱いについて」に関する監査証明の取扱いを公表した。国税庁は会計士協会がこのような処置をしたことを、昭和43年7月9日付査調4—12ほか2課共同による「期間損益通達を適用して行なう会計処理に対する公認会計士の監査上の取扱いについて」により各国税局長に通達している。

第2にこの通達に対する執行上の批判は、同通達が課税の強化を意図するものであるが、税務当局が調査の対象に選定するについてはそれなりに理由があるものと考えられるから、期間損益通達に対する執行上のこの批判は適切とはいえない。この通達の制定について法人側から強い要望があった。

D 期間損益通達適用上の問題点

期間損益通達は同通達に示されている計算基準が無条件に適用されることにはなっていない。一般的には法人が期間損益通達による計節基準を採用することによって課税上さしたる弊害があるかどうかであり、この判断は企業会計の立場から重要性の問題として採り上げられ会計士協会が監査の立場から同通達の適用について問題としたのはこの重要性の判断についてである。

税務部内においても相反する二つの意見があり、その一つは、この通達の趣

税務会計より法人税法における個別問題の検討

旨が法人の経理処理の経済性を認めるためのものであるから金額に関係なく適用すべきであるとし、これに対し、その事業年度の利益を大きく歪めるような結果になる計果基準の適用は認めるべきでないとするものである。この是非については、計算の経済性と継続性の適用を前提とする期間損益事項についての新たな計算基準の採用である以上、1期だけの問題であるから如何にその金額が多額であっても適用が認められるべきといえる。しかし、当該事業年度の決算を大きく歪め、極端な場合欠損となるような事態を招いてもその採用が認められるべきかについてはかなり問題があり、重要性の原則を無視することは適当ではないといえる。このことについて前払費用項目のところにおいては何も触れていないが、消耗品等の場合についてはその支出が異常であるものについては通達の適用を認めないことにしていることから、重要性の問題を意味していると判断し、法人が通常計上できる利益金額を著しく減少させることなる期間損益通達の適用は認められるべきでないというべきである。