

ブラッシュアップ判例・裁決例

第16回

過年度分の外注費の計上漏れに関する前期損益修正と公正処理基準

第1審：東京地裁平27・9・25判決 (LEX/DB 25531077)
 控訴審：東京高裁平28・3・23判決 (LEX/DB 25561776)
 上告審：最高裁一小平28・10・27決定 (LEX/DB 25561893)

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、過年度分の外注費の計上漏れにつき、その認識した事業年度に前期損益修正として損金計上することが、法人税法上、公正処理基準に該当するか否かが争われた事件である。納税者敗訴の判決に終わるが、そのポイントは、次のとおりである。

- (1) 法人税法22条4項の趣旨に照らすと、企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当しない。
- (2) 前期損益修正は、企業会計固有の問題に基づくものであり、法人税法上これを認めると、会計処理に恣意の介在する余地が生じる場合には、事実上即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ない。

I. 事実関係

原告は、一般小型貨物自動車運送事業を営む有限会社であるが、昭和55年5月31日付けで、本件外注先S社との間でトラック乗務員業務に係る請負契約を締結し、以後、本件外注先からトラック乗務員の派遣を受けていた。原告の本件外注先に対する外注費は、毎期、本件外注先が原告に派遣した従業員に支払った給与を1.4倍した金額であり、原告は、毎月、給与に相当する額を支払い、本件外注先の決算期である10月に、同額の4割に相当する額の1年間分をまとめて支払っていた。

本件外注費980万2260円は、本件外注先の給与台帳に記載された給与のうち、本件外注先が平成12年11月から平成13年10月までの間に原告に派遣した従業員に係る給与の合計額に0.4を乗じて算出した金額である。

原告は、法定申告期限までに、所轄税務署長に対し、平成21年3月期の法人税について、本件外注費を損金の額に算入した確定申告書を提出したところ、所轄税務署長は、平成24

年3月27日付けで、「貴法人は、S社に対する過年度の外注費に計上漏れがあったとし、平成21年3月31日付で外注費勘定に『H13計上漏れ S』として9,802,260円を計上し、当事業年度の損金の額に算入しています。しかしながら、当該金額は、平成12年11月から平成13年10月分までのS社に対する外注費であると認められることから、当事業年度の損金の額に算入されませんので所得金額に加算しました。」という通知書を送付し、原告に対し、平成21年3月期の法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をなした。これを不服とした原告は、所定の手続きに従い、本訴に至った。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、いくつかあるが、本稿では、法人税法22条4項（以下、単に「22条4項」という。）の公正妥当な会計処理の基準に基づき、本件外注費が前期損益修正として法人税法上、平成21年3月期の損金の額に算入されるか否かを検討する。本件争点の当事者の

主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>本件のように、過年度（平成13年度）の外注費として計上すべきところを、何らかの原因により外注費の計上漏れが生じた場合、計上漏れを認識した事業年度（平成21年度）の前期損益修正項目として費用計上する処理についても、企業会計上の会計慣行として広く受け入れられ、確立している。</p> <p>会計慣行として確立した会計処理の基準を法人税法上違法というためには、同法の別段の定め「前期損益修正」を認めないことが明確に定められていなければならないが、そのような定めはない。したがって、本件外注費を平成21年3月期において、外注費の額として帳簿に記載し、前期損益修正損として損金の額に算入することは、法人税法上、何ら違法なものではない。</p> <p>22条4項は、商事法令や商慣習として用いられている計算基準は、「別段の定め」として規定されている例外を除き、所得計算の原則的な通則の領域につき適用されることを定めている。つまり、会計慣行として反復して実施されていけば、それが規範化してくるので、規範性をもつ会計処理の基準が法人税法上の所得計算における原則規定となるのであり、22条4項の規定は、会計慣行化している会計処理の基準があれば、それは法的規準として扱うということを決めた規定と解すべきである。</p> <p>「公正妥当」とは規範性を意味し、それは慣行、すなわち「事実たる慣習」として行なわれている限りにおいて意味をもつ。しかし、税法は強行法規であるが故に、法に別段の規定のない領域について、制定法によらずに効力を認めるための規定を明らかにする必要があるとして、明文化したのが22条4項の本質なのである。</p> <p>被告は、事実誤認に基づく前期損益修正が法人税法上排除されると主張するが、前期損益修正の原因の大部分は、事実誤認に基づくものである。誤りを発見した時点で是正することはかえって課税の公平に寄与することといえる。</p> <p>意図的に所得を操作して前期損益修正を利用したのであれば租税回避として法人税法11条を適用すべきであり、公正処理基準に反するとして排除すべきではない。</p>	<p>法人税法の目的は、歳入の公平な徴収、つまり負担の公平な配分であると同時に、国庫の歳入を保障することにある。22条4項の公正処理基準は、客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得計算がされている限り認めようとするものと解され、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するもの、あるいは適正公平な税収の確保という観点から弊害がある会計処理方式は、公正処理基準に該当せず、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準が公正処理基準に該当するといえるか否かについては、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。</p> <p>本件のように事実誤認による単なる計上漏れに係る前期損益修正を、公正処理基準に該当するとして課税所得の計算上容認すると、発生主義及び費用収益対応の原則に基づき、発生した事業年度の費用及び損失として計上すべきものが、同時にその漏れが判明した事業年度に前期損益修正損として計上するものも正しいということになり、かかる事態は、課税所得の計算に混乱を生じ、ひいては法人の恣意の介入する余地を生ずることになるのであって、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の企図する公平な所得計算という要請に反するから、公正処理基準の解釈として不合理といわざるを得ない。</p> <p>なお、法人税法は、企業会計を尊重するとしても、過年度の課税所得に計算誤りがあった場合には、修正申告や更正処分（更正の請求に基づくものを含む。）によって遡及して修正することを制度的に予定している。</p> <p>また、原告は、法人税法上、前期損益修正を認めないとするならば、別段の定めとして明確に定められていなければならないと主張するが、法人税法22条2項及び3項の別段の定めは、公正処理基準を修正するための規定であり、ある会計処理が別段の定めにより修正されるというためには、かかる会計処理が公正処理基準に該当することが前提となる。本件外注費のような過年度の費用を当期の費用に計上し損金の額に算入するような処理は、公正処理基準に該当するものではないから、原告の主張はその前提を欠くものであって失当である。</p>

III. 判決の要旨

〔1〕東京地裁は、はじめに22条4項の立法趣旨につき、「同法における所得の金額の計

算に係る規定及び制度を簡素なものとすることを旨として設けられた規定であると解されること、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』との規定の文言にも

照らすと、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法1条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいては、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成4年（行ツ）第45号同5年11月25日第一小法廷判決・民集47巻9号5278頁参照）」とし、公正処理基準は法人税法独自の観点から判断されるものと解するのが相当であるとした。

そこで、本件外注費は原告の当該運送事業の収益に係る売上原価に該当するものと認められ、その発生は平成12年11月から平成13年10月までの間に係るものであり、「本件外注費は、平成21年3月期において、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（法人税法22条3項1号）に該当するということができない。」とした。原告は、前期損益修正項目として費用計上する処理が企業会計上の慣行として広く受け入れられているから、そのような処理は公正処理基準に該当すると主張するが、「22条4項の趣旨に照らすと、企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当するということとはできず、公正妥当であるとはいえないものとしての」と判示した。

〔2〕前期損益修正は、企業会計固有の問題に基づくものであり、法人税法は、「ある事業年度に損金として算入すべきであった

のにそれを失念し、それを後の事業年度に発見したという単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実在即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ないのであって、法人税法がそのような事態を容認しているとは解されない。」と判示した。

〔3〕第1審に敗訴した納税者は控訴するが、控訴審では、東京地裁平成25年10月30日判決（訟務月報60巻12号2668頁）のいわゆるTFK事件の判示を引用し、前期損益修正の処理は法人税法22条4項に定める公正処理基準に該当すると主張したが、控訴審では、東京地裁平成25年判決と本件とは事案を異にするとし、納税者の主張を認めていない。なお、納税者は控訴審判決に対しても不服とし、上告したが、最高裁は、上告棄却・不受理の決定を下し、納税者敗訴が確定した。

IV. 解 説

〔1〕本件では、前期損益修正に係る経理処理が、法人税法上の公正処理基準に該当するかどうか争点となっているが、そもそも本件は、過年度に発生した本件外注費を平成21年3月期の総勘定元帳の外注費勘定

の摘要欄に「H13計上漏れ S 商業」と記載した上で、同勘定の借方に980万2260円を計上し、平成21年3月期の損金の額に算入して確定申告をしており、特別損益としての前期損益修正として計上し申告しているものではない。しがたって、単なる失念に基づく計上漏れの事案として、まずは整理される。

前期損益修正とは、企業会計原則第二損益計算書原則六において、「特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。」とし、企業会計原則注解(注12)では、前期損益修正について、「イ 過年度における引当金の過不足修正額、ロ 過年度における減価償却の過不足修正額、ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額」を例示している。すなわち、企業会計では、過年度の経理処理に誤りがあり、すでに株主総会で承認された決算書は、過去に遡って修正することができないため、特別に前期損益修正として修正することを認めるものである。なお、過年度遡及会計基準（「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（企業会計基準第24号）」）が、平成21年12月4日に制定され、平成24年3月期以降に適用が開始されているが、本基準においては、過去の誤謬の訂正については、「修正再表示」を行うこととし、遡及処理するものとされている（過年度遡及会計基準21）。この場合「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう。①財務諸表の

基礎となるデータの収集又は処理上の誤り、②事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り、③会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り（企業会計基準第24号「用語の定義」4(8)）。

一方、法人税においては、22条4項の議論は〔3〕で後述するが、まず、法人税基本通達2-2-16に、前期損益修正について、次のとおり定めがある。「当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。」すなわち、契約解除等という新たな法律行為により過去の取引の法的根拠が失われた場合、本来ならこれに対し遡及して減額更正を行うべきところ、法人税もまたゴーイングコンサーンを前提とするところから、法人の全体的な税負担に極端な影響がない限り、企業会計における前期損益修正処理を尊重し、法人税もそれを認めるものとしている。

〔2〕ところで、本件では、22条4項のいわゆる公正処理基準により、単なる失念に基づく計上漏れであっても、企業会計が認める前期損益修正であれば、法人税法上も認められて然るべきであるというのが納税者の主張である。すなわち、「企業会計上の前期損益修正」＝「法人税法22条4項の公正処理基準適合」ということであり、会計慣行として確立した会計処理の基準を法人

欠損金の繰戻しによる法人税額の還付

税法上違法というためには、別段の定めにより前期損益修正を認めないことが明確に定められていなければならないという。

しかし、そもそも22条4項は、昭和42年の税制改正の際に、当時の企業会計—商法会計—税務会計のいわゆるトライアングル体制の中で、法人税においても、税務会計の簡素化を図る観点から、企業会計を尊重すべきであるとして設けられた規定である。したがって、筆者は、これを確認的規定と位置づける。なお、エス・ブイ・シー事件（最高裁三小平6・9・16決定）では、脱税協力のために支出した手数料は、公正処理基準に従ったものではないとして、その損金算入を認めないと判示して、22条4項を創設的規定であると判断した。筆者は、22条4項により、脱税費用のような違法性のある公正性を欠く支出を個別否認するということは、22条4項が新たな課税要件を創設することであり、本来の22条4項の射程距離を逸脱しているものと考えられる。22条4項にそこまでの力を持たせるのは誤りであると考えられる。

すると、企業会計上の前期損益修正を22条4項で法人税法が“確認”する限り、これを公正処理基準として是認しなければならないとする納税者の理屈も一理ある。しかし、22条4項は、「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、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。」と規定しており、①別段の定めがある場合は、法人税法は企業会計の処理に従うことはなく、②法令用語の解釈から、“～ものとする”とあるように、一定の義務付けを「しなけ

ればならない」よりも弱いニュアンスを持たせて本項は規定されており、法人税法では企業会計上の前期損益修正を100%そのまま認めるわけではなく、上記のとおり、法人税基本通達2-2-16で前期損益修正に条件を付しており、その条件を満たすものだけが法人税法上是認される前期損益修正ということになる。元々本件は、いわゆる原始的瑕疵に基づく申告誤りがあり、それは既往の事業年度に遡って、すなわち納税者は更正の請求という方法により解決すべき問題であった。しかし、本件の場合、更正の請求ができる期間に既に徒過していたことから、争点を22条4項の問題としてきたのであろう。企業会計の目的と法人税法の目的は異なるのであるから、法人税法1条の趣旨からすると、恣意性の排除、公平な課税所得の計算、納税義務の適正な履行を確保しなければならない法人税法の要請は重要であり、法人税法上の原始的瑕疵に係る是正時期と後発的事由に係る損金計上時期とを明確に区分して判断することは見逃せず、法人税法はことさら本件事例のような事態を容認するものではないことは明らかである。以上のとおり、筆者も本判決には賛成する。

なお、納税者はいわゆるTFK事件での前期損益修正の取扱いを本件でも展開している。紙幅の関係上この事件については別稿にゆだねることとするが、横領損失と損害賠償金の同時両建説の処理など、企業会計では議論されない法的な処理の問題を、前期損益修正と併せて議論する点が残されていることに注意を要する。

〔わたなべ・みつる〕

1 はじめに

法人に青色欠損金額が生じた場合には、通常、その青色欠損金額はその後の各事業年度の所得金額から繰越控除することとなるが、一定の場合には、欠損金の繰戻しによる法人税の還付を請求することができる。

2 制度の概要

(1) 概要

青色欠損金の繰戻し還付制度は、青色申告書を提出する法人について、その確定申告書を提出する事業年度において生じた欠損金額がある場合に、その法人の請求により、その事業年度開始の日前1年以内に開始したいずれかの事業年度に繰戻して法人税の還付を受けることができる制度である（法法80、措法66の13）。

(2) 対象となる欠損金

① 中小企業者等の欠損金：

中小企業者等とは、青色申告書を提出する法人のうち、資本金の額又は出資金の額が1億円以下である普通法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等をいう。ただし、大法人（資本金の額が5億円以上の法人等）の100%子会社及び100%グループ内の複数の大規模法人に発行済株式の全部を保有されている法人等は除かれる。

② 解散等の事実が生じた場合の欠損金、清算中の欠損金、災害損失欠損金

(3) 還付される金額

還付金額の計算は、次のとお

りである。

$$\begin{array}{l} \text{還付所得事業年度の法人税額} \\ \times \\ \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得金額}} \end{array}$$

還付金額は、還付事業年度の所得に係る法人税額が限度となる。そのため、繰戻し還付の対象とされない欠損金額が生じる場合には、翌事業年度以降の繰越控除の対象とされる。

3 新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置

新型コロナウイルス感染拡大による企業に対する支援として、資本金1億円超10億円以下の法人について青色欠損金の繰戻し還付を受けることが可能とされた（新型コロナ特法7）。

ただし、大規模法人（資本金の額が10億円を超える法人等）の100%子会社及び100%グループ内の複数の大規模法人に発行済株式の全部を保有されている法人等は除かれる。

本措置は、令和2年2月1日から令和4年1月31日までの間に終了する事業年度に生じた欠損金額について適用される。

4 災害損失欠損金の繰戻し還付制度

新型コロナウイルス感染症の影響で、棚卸資産や固定資産等に損失が生じている場合や、感染症の拡大や発生を防止するための消毒等の費用を支出している場合、これらの損失や費用の額は、「災害により生じた損失

の額」に該当し、災害損失欠損金の繰戻し還付を適用することができる。

災害損失欠損金の繰戻し還付制度では、災害のあった日から同日以後1年を経過する日までの間に終了する各事業年度又は災害のあった日から同日以後6月を経過する日までの間に終了する中間期間において生じた災害損失欠損金額を、その災害欠損事業年度開始の日前1年以内に開始した事業年度に繰戻して法人税の還付を受けることができる（法法80⑤）。

また、青色申告書を提出する法人の場合は、前2年以内に開始した各事業年度（直前期、直前々期）まで遡って災害損失欠損金の繰戻し還付が可能である。

なお、災害損失欠損金の繰戻し還付は、白色申告法人や大規模法人も適用対象となる。

5 おわりに

今般の新型コロナウイルス感染症の影響により急激に業績が悪化している企業において、青色欠損金や災害損失欠損金の繰戻しによる法人税額の還付請求は、短期的な資金繰りの改善に有効と考えられる。

なお、繰戻しによる還付制度は、法人税及び地方法人税が対象であるため、同様の取扱いがない法人事業税、法人住民税においては、翌事業年度以降の繰越控除の対象とされることに留意が必要である。

〔右山研究グループ
税理士 北川 裕之〕