

Title	企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察：企業会計基準第24号の法人税法への影響評価も含めて
Author(s)	前田, 謙二
Citation	阪大法学. 2022, 72(3-4), p. 176-154
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/89713
rights	
Note	

Osaka University Knowledge Archive : OUKA

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

Osaka University

企業会計の前期損益修正と法人税法の 公正処理基準との関係に係る一考察

——企業会計基準第24号の法人税法への影響評価も含めて——

前田 謙 二

はじめに

- 第1章 法人税法における遡及処理と当期処理
 - 第2章 法人税法における遡及処理の根拠の検討
 - 第1節 企業会計と課税庁の取扱い（旧法人税法）
 - 第2節 遡及処理の根拠の検討（旧法人税法）
 - 第3節 遡及処理の根拠の検討（法人税法）
 - 第3章 公正処理基準を踏まえた遡及処理の根拠の検討
 - 第1節 公正処理基準の捉え方
 - 第2節 公正処理基準を踏まえた前期損益修正の処理方法
 - 第4章 法人税法における企業会計基準第24号の影響評価
 - 第1節 企業会計基準第24号
 - 第2節 会社法における前期損益修正
 - 第3節 法人税法の取扱い
 - 第4節 企業会計基準第24号による法人税法の前期損益修正への影響
- 結びに代えて

はじめに

企業会計上は前期損益修正の必要性がある場合に過去の財務諸表は修正できず、原則として当年度の財務諸表に特別損益として取り込むことになる。これに対して法人税法において、税務調査で過年度における収益計上漏れなどを指摘された場合には、過年度に係る確定申告が更正処分され（以下、「遡及処理」という）、本税だけでなく加算税等を含めて追徴されることになる。し

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

かし、企業会計上の前期損益修正が法人税法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」（以下、「公正処理基準」という）に該当し、前期損益修正損益をそのまま当年度の所得（以下、「当期処理」という）とした判例（最判平成4年10月29日訴月39巻8号1591頁）もある。このような法人税法における前期損益修正の所得帰属の考え方には、遡及処理と当期処理の2つの処理方法が結果として併存している。

このような2つの処理方法が併存していることで、前期損益修正に対する法人税法における所得の帰属年度が異なることになり、納税者の予測可能性を大きく損ねていると考えられる。そこで、企業会計の前期損益修正と法人税法の処理関係に着目して、法人税法における遡及処理の根拠や当期処理との関係を整理し、企業会計における過去の誤謬の遡及処理を定めた企業会計基準第24号の法人税法への影響も評価したい。

第1章で法人税法において遡及処理と当期処理が併存していることを判例等で確認し、第2章では企業会計の処理に着目して法人税法における遡及処理の根拠を中心に検討し、第3章で公正処理基準との関係を踏まえて前期損益修正に対する法人税法での統一的な解釈方法を検討したい。⁽¹⁾第4章では前章までの検討を踏まえ、企業会計基準第24号の導入における課税庁による法人税法上の処理の妥当性も評価する。

第1章 法人税法における遡及処理と当期処理

企業会計における前期損益修正として特別損益に計上されるものには、①法人自身が過年度損益の計上誤りに気付いた場合や、⁽²⁾②期間損益を厳密に表現する企業会計の要請（発生主義の重視）から、取引が過去に生じてもその修正が事後の事業年度に必要な場合などが含まれよう。このように企業会計で前期損益修正として特別損益に計上されたものを、法人税法上どのように扱うかが問題とされる。

法人税法の所得の年度帰属において、企業会計上の前期損益修正に関する直接の規定はない。そこで、企業会計の前期損益修正に対する法人税法の処理に

ついて、具体的な判例等で確認してみたい。

(1) 相栄産業事件（最判平成4年10月29日訴月39巻8号1591頁）

過年度に過大徴収された電気料金（12年間）に関して、東北電力が過大徴収に気付き、過大に電気料金を徴収された納税者と過大徴収分の返還を合意した。納税者は過年度に損金計上した金額の修正（遡及処理）と判断したが、課税庁は過去の過払いの返還合意した事業年度に収益に計上する（当期処理）のが企業会計上も妥当であるとして更正処分を行った。最判でも、権利確定主義の考え方から、過払電気料金の返還がいつ確定したかに着目し、返還合意した事業年度に収益計上する当期処理が妥当として課税庁が勝訴した。

なお、味村治裁判官の反対意見では、過去の法人税申告書に原価の過大（違法）があったのであるから、過去の各事業年度の所得を正しい金額に更正すべきで（遡及処理）、過収電気料金等の額は電気料金等の過大支払の時において客観的に確定していて算定可能であり、税法上はこの客観的に確定した額を不当利益とすべきとされた。

(2) 前田酒販事件（宇都宮地判平成10年7月23日税資237号837頁）

納税者が会計能力不足のため、過去の事業年度の売上原価、販売費、一般管理費、貸倒損失及び支払利息を実際に弁済した事業年度に損金算入したものである。納税者は、会計能力の低い企業は費用計算を誤る危険性があり当期処理が生じるが、公正処理基準に従ったものとして認められるべきなどと主張し、課税庁は法人税法22条3項が「当該事業年度の」と規定されていることや債務確定基準により認められないことなどを主張した。地判は、「前期損益修正損とは、前期において予測に基づいて一旦計上したものの、当期に確定的に発生しないし確認された金額との間に生じた差額を特別損失として計上し、修正を行うもの」とし、納税者の主張する前期以前に発生した計上漏れの費用等の額、つまり発生時に計上すらしていなかった費用等について、新たに計上されたもので前期損益修正にあたらぬし、法人税法の公平な所得計算という要請からも当期処理は公正処理基準に従ったものといえないとした。

この判決では、会計上の前期損益修正の内容を限定し、もともと過年度計上されていない費用は前期損益修正の対象に該当せず、法人税法の独自の観点か

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

らも遡及処理が妥当と判断したと評価できよう。

(3) 過年度原価計上漏事件（東京地判平成27年9月25日税資265号順号12725）

自動車運送業を営む法人が、過年度（7年前）計上漏れの外注費を当期の損金に含めて確定申告したものを、課税庁が当該損金算入を認めず遡及処理した事件である。

納税者は過去の事業年度に計上漏れした外注費を企業会計で当年度に会計処理したことは会計慣行として認められており、公正処理基準に従っていると主張した。課税庁は事実誤認で、単なる計上漏れによる前期損益修正は法人の恣意の介入する余地を生ずることになり、公正処理基準の解釈として不合理と主張した。

地判は、大竹貿易事件（最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁）を引用し、企業会計においては過去の財務諸表を遡って修正処理することになれば利害調整の基盤が揺らぐことになるという企業会計固有の問題があることを指摘し、当期処理を認めると損金計上の時期に関して恣意の介入する余地が生じることを認め、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とした。そして、「法人税法上、修正申告や更正の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正することが予定されているのであって、企業会計上固有の問題に基づき行われているにすぎない前期損益修正の処理を、それが企業会計上広く行われているという理由だけで採用することはできないというべきである。」として、「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計上するような処理を公正処理基準に該当するものとして認めることはできないといわざるを得ない。」と判示している⁽³⁾。

この判決は、前期損益修正の当期処理は、税法の観点から公正処理基準に該当せず、遡及処理が妥当であることを示したと評価できよう。

(4) その他判例等（TFK事件（東京高判平成26年4月23日訴月60巻12号

2655頁）、クラヴィス事件（最判令和2年7月2日民集74巻4号1030頁）

これらの事件では、サラ金業者のいわゆるグレーゾーン金利の還付（最判平
（阪大法学）72（3・4-173） 801〔2022.11〕

成18年1月13日民集60卷1号1頁によるみなし弁済規定の判断以降)が多額に生じたことで、過去に適法に権利確定した受取利息が、後の事業年度で私法上無効になり返還義務を負った場合に、前期損益修正損として返還義務が確定した事業年度の損金になるのか(当期処理)、過年度に遡及修正するのか(遡及処理)、ということが論点になる。実際には、更正の請求の問題、非継続企業(更生会社や破産会社)の問題、管理支配基準の問題などいろいろな要因が絡む複雑な事件である。ここでは、公正処理基準との関係に着目すると、TKF事件では法人税の独自の観点から前期損益修正を妥当として遡及処理は認められなかったが、クラヴィス事件⁽⁴⁾の最判では法人税の独自の観点到に依拠することを明示せず企業会計等の観点到を尊重する形で公正処理基準を解釈し、当期処理が妥当とされた⁽⁵⁾。

判例等を確認してみると前期損益修正に関して、遡及処理と当期処理の2つの処理方法が併存していることが確認できる。当期処理の法的根拠は企業会計の前期損益修正が特別損益に計上され、当該処理が法人税法の公正処理基準に該当するという論理になろう。しかし、遡及処理の法的根拠は適示されていないので、遡及処理の法的根拠等を検討したい。

第2章 法人税法における遡及処理の根拠の検討

現行の法人税法における前期損益修正を検討する場合に、法人税法22条4項の公正処理基準をどのように捉えるかが重要になろう(第3章で検討)。しかし、税務調査における前期損益修正への遡及処理などは公正処理基準が規定されていない旧法人税法(昭和22年法律28号)においても適用されていた。そこで、昭和40年の法人税法の全文が改正されるまでの旧法人税法で前期損益修正における遡及処理の根拠をまず検討し、その後現行の法人税法について検討したい。

第1節 企業会計と課税庁の取扱い(旧法人税法)

旧法人税法の当時、企業会計において法人は当期業績主義による損益計算書を作成しており、固定資産売却損益、前期損益修正損益等のような当期の期間

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

損益に属さない損益である臨時的非期間的損益は、当期の損益計算書から除き、利益剰余金計算書に繰越利益剰余金の増減項目として計上⁽⁷⁾されていた。

当時の課税庁は「課税所得を計算する場合には、損益計算書または貸借対照表の当期純利益に、利益剰余金計算書において繰越利益剰余金の増加または減少項目に掲げられている金額を加味することが必要なる。……こうして算出した当期利益金を基礎としてこれに税法の規定に基づく調整を加えて課税所得を計算することとなる⁽⁸⁾」としていた。このような取扱いは、法人税法上の所得概念は基本的には実現した利益のみが課税される損益法型純資産増加説による包括的所得概念を採用していると考えられることから説明できよう⁽⁹⁾。

課税庁は、利益剰余金計算書における前期損益修正項目を、その性質等から①「過年度損益に還元する損益」（決算書にありのままに表現していなかったこと、または適用すべき法令通達の解釈を誤ったことを当期において認識したとき（このような損益の過不足が、明確な誤謬によるものか、意識的な粉飾によるものか、その理由は問わない）と、②「当期の所得を形成する損益」（前提となる事実関係とそれに伴う会計処理が適正に行われて完結していたが、その後の事情の推移によって補足的事実が発生したときは、当期において発生した新たな事実により、損益を補正すること）との2つに区分して整理している。①に関しては、企業会計上当期の利益剰余金計算書に前期損益修正項目と計上されていても、税務においては、遡⁽¹⁰⁾及処理される。②に関しては、企業会計上は利益剰余金計算書に前期損益修正項目として計上されることになるが、税務上は当期処理されることになる⁽¹¹⁾。遡及処理の根拠としては、税務調査において更正決定の法定期限との関係を考慮しても「本来、その損益の属する事業年度の期間損益に還元して、その事業年度の所得を形成させることを建前としており、企業会計原則においてとっている翌年度以降に処理する考え方はとっていない。更正決定によって、各事業年度の所得をあるべき姿に是正することになる。」⁽¹²⁾としている。

第2節 遡及処理の根拠の検討（旧法人税法）

所得の年度帰属の一般的なルールに関する旧法人税法上の根拠は明示され⁽¹³⁾ておらず、前期損益修正に関わる遡及処理の根拠は税法の条理等からとされてい

るともいえよう。⁽¹⁴⁾しかし、旧法人税法でも、「……確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額……を記載した申告書」を提出することが規定されており（旧法税18①）、企業会計の利益計算をベースに課税所得計算が行われるという考え方はあった。⁽¹⁵⁾所得の年度帰属のルールに関する遡及処理の根拠を法令解釈に求めると、課税標準の規定として「……法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」（旧法税9①）という規定が考えられよう。旧法人税法に総益金や総損金の定義はないが、これらの金額は「各事業年度の」という限定がされており、企業会計における当期業績主義の財務諸表をベースにして、各事業年度に属する総益金から総損金が控除されることになる。

当期業績主義の財務諸表では、前期損益修正等は損益計算書ではなく、利益剰余金計算書に記載されており、企業会計では当事業年度に属する損益ではないが、過年度における「いつの損益か」は判断されていない。具体的には、本来過年度に損益を誤って計上したものの修正や、期間損益を厳密に表現する企業会計の要請（発生主義の重視）から取引が過去に生じても、その修正が事後の事業年度に必要な場合などは、前期損益修正損益とされるのである。そこで、企業会計における当期業績主義の財務諸表をベースにすることの意味として、企業会計における期間帰属の判断である実現主義（企業会計原則、第二 損益計算書原則、一 損益計算書の本質、A など）に従い、企業会計上「当期における損益ではない」と判断された前期損益修正は、例外的に財務諸表の過年度修正ができないので利益剰余金計算書に計上されていると整理できよう。

旧法人税法では、「……法人の各事業年度の普通所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額」（旧法税9①）という規定により、あるべき各事業年度に実現主義に基づき計上されるとも解釈できよう。⁽¹⁶⁾このような解釈は、「……申告又は修正に係る課税標準（……）が政府において調査した課税標準と異なるときは、政府は、その調査により、課税標準を更正する。」（旧法税29①）とされており、企業会計の前期損益修正に該当するものも、法人税法上の一般的な所得の帰属ルールである実現主義に基づき、あるべき各事業年度に再

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察
配賦されることを前提としていることから⁽¹⁷⁾も導けよう。

また、企業会計や会社法（商法）のように確定決算の遡及は株主等の利害関係者との調整などの関係から困難であるが、租税を国と納税者との債権債務関係と考えるならば、遡及処理しても債権者は国のみであり、第三者の利害に通常は影響しないため⁽¹⁸⁾第三者の信頼の保護を考慮する必要が少ない。各事業年度の課税標準や税額等に誤りがあれば、遡及して修正することは可能であろう。このような場合には、遡及処理の課税庁の事務コストと課税の公平（納税者の権利保護を含む）との比較衡量ということになろう。

なお、課税庁の取扱いである「当期の所得を形成する損益」とは、取引が過去に生じても、その修正が事後の事業年度で必要になった場合などのように企業会計上は発生主義に重きをおき前期損益修正に計上されていても、税務上は実現主義をベースに当期に新たに確定したと判断できるものを再度当期事業年度に計上処理することを意味している⁽¹⁹⁾と整理できよう。

第3節 遡及処理の根拠の検討（法人税法）⁽¹⁹⁾

昭和40年に法人税法の全文が改正され、現行法人税法22条の1～3項で「益金」「損金」が規定された。その後、昭和42年に法人税法22条1～3項の益金や損金の計算において、法人税法22条4項の公正処理基準に従うという規定が追加され⁽²⁰⁾、所得の年度帰属は公正処理基準に従うことになった⁽²¹⁾。昭和49年の商法改正において、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（旧商法32②）と明記され⁽²²⁾、商法会計と企業会計の公正会計基準との関係が明示された⁽²³⁾。しかし、利益の年度帰属の問題に関して、会社法においても「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社431）などの規定はあるが具体的なルールが存在せず、法人利益の年度帰属の基礎として、企業会計が実質的基準であるとの考え方といえよう⁽²⁴⁾。

法人税法において、別段の定めを除き、収益の額や売上原価・費用・損失の額は、公正処理基準（法税22④）に従って会計処理され、法人税の申告書は当該会計処理された会計帳簿から作成した財務諸表を株主総会で承認することによる「確定した決算」に基づいて作成される（法税74）ことになっている。つまり、法人税法における所得の計算は、原則として公正処理基準に従って計算

され、株主総会で承認された財務諸表に基づいて行われる⁽²⁵⁾。また、公正処理基準の導入は、税務執行コスト（課税庁と納税者）を考慮し、法人税法を簡便化するという要請で導入されたものと評価できる⁽²⁶⁾。このような法人税法の体系や公正処理基準を確認の規定と捉えれば、旧法人税法から前期損益修正に関する基本的な考え方は変更されていない。

課税庁の取扱いで確認しても、法人税基本通達2-2-16（前期損益修正）では、過去の事業年度でいったん実現した取引については、「……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は、当該事業年度の損金の額に算入する」とされている。同様の趣旨である旧通達作成者の渡辺淑夫名誉教授によれば、「もともと収益や費用の計上が当初から誤って過大又は過小であったという場合の修正も、企業会計上は前期損益修正ということになるだろうが、税法上は、このような場合には既往に遡って正当計算を行い、課税を訂正するというのが建前である。後発的理由による修正とは区分して考えなければならない⁽²⁷⁾。」とされている。この通達の取扱いは、旧法人税法において、「当期の所得を形成する損益」と同じ考え方で、企業会計上は前期損益修正等に計上され、利益の帰属としては当該事業年度のものではないと判断されていても（包括主義的損益計算書では特別損益に含まれる）、税務上は当期に実現したと判断できるものを再度当期事業年度に計上処理することと同じ意味とも解釈できよう。

第3章 公正処理基準を踏まえた遡及処理の根拠の検討

現行の法人税法における前期損益修正を検討する場合に、法人税法22条4項の公正処理基準をどのように捉えるかが重要になろう。判例等によれば、前期損益修正損益と公正処理基準の関係として、①企業会計での前期損益修正による当期処理を公正処理基準に該当するとするもの（クラヴィス事件など）と、②公正処理基準において企業会計の前期損益修正に法人税法の観点から修正を加えるもの（大竹貿易事件やビックカメラ事件（東京地判平成25年2月25日訴月60巻5号1103頁）⁽²⁸⁾など）とに区分できよう。

この章では、本稿における公正処理基準の捉え方を示し、公正処理基準との関係において前期損益修正の処理方法を検討したい。

第1節 公正処理基準の捉え方

谷口勢津夫教授が、公正処理基準の導入時の関連資料に基づき、大竹貿易事件やビックカメラ事件などの判例等を詳細に分析することで、公正処理基準は法人税の固有の観点からでなく、企業会計の観点から解釈すべきことを論証⁽²⁹⁾され、その過程で法人税法自体の一般的・抽象的な目的論的解釈は租税法主義の下では許容されるべきではないこと⁽³⁰⁾や公正処理基準の解釈は昭和42年度税制改正当時の程度に維持するべき（静態的解釈）ことなどを示されている。このような考え方を基礎とした場合には、公正処理基準は企業会計原則等から解釈し、税法がその解釈に変更を加える場合には、別段の定めなどの立法措置が必要となる。

本稿では公正処理基準を税法固有の観点から解釈するのではなく、企業会計に準拠して解釈する立場（企業会計準拠主義⁽³¹⁾）を前提として、以下において検討を行うことにする。

第2節 公正処理基準を踏まえた前期損益修正の処理方法

税務調査で法人が明らかに収益の帰属を誤り、後続の事業年度で前期損益修正を行い特別損益に計上している場合に、遡及処理する根拠はどうなるのか。企業会計が当期処理していることをもって、公正処理基準を満たすとすればこのような場合でも遡及処理できないことになる⁽³²⁾とも考えられる。しかし、前章での検討を踏まえると、次のような整理もできよう。

企業会計では財務諸表の遡及改訂ができないので、実現主義では過年度の損益である前期損益修正は包括利益における損益計算書の特別損益に計上される。企業会計では配当可能利益の計算も重要であり、包括利益の損益計算書に前期損益修正を含めているものである。しかし、企業会計で単純な損益の計上誤りを前期損益修正として後続事業年度に特別損益で修正する場合において、企業会計でも特別損益に計上された前期損益修正の期間帰属は当期ではないと認識している（ただし、本来損益が計上されるべき事業年度は示していない）。そこで、法人税法においては、このような企業会計の損益の期間帰属認識（当期

の期間損益でない)を尊重し、その損益計算書をベースにして当期に属する損益とせず、企業会計では過年度のどの期間の損益が表示されないので、例外的に前期損益修正を税法上の実現主義⁽³³⁾により(税法固有の観点のような目的論的解釈からでなく)、あるべき事業年度に遡及処理すると考えることもできよう⁽³⁴⁾。

また、過去の事業年度の取引でいったん実現した損益が、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に、企業会計では期間損益を厳密に表現する企業会計の要請(発生主義の重視)から取引が過去に生じその損益が実現している、その取引の損益修正が事後の事業年度で必要になる場合などは、前期損益修正とされる。このような前期損益修正も企業会計においては、期間帰属としては当期損益ではない前期損益修正として特別損益として認識している。そこで、法人税法においては、前述の場合と同様に、このような企業会計の損益の期間帰属認識(当期の期間損益でない)を尊重し、その損益計算書をベースにして、例外的に前期損益修正を税法上の実現主義によりあるべき事業年度に配賦した結果が、当期事業年度になったと考えることもできよう。

いずれにしても、法人税法における前期損益修正の期間帰属を、公正処理基準である企業会計における損益の期間帰属に従って判断し、企業会計で当期損益でない(企業会計ではあるべき期間帰属は不明)と判断した場合には、例外的に法人税法における実現主義に基づき所得の帰属を判定するという形で整理できよう。なお、平成30年度税制改正で、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」に対応して法人税法22条の2が規定され、公正処理基準に優先して法人税法において実現主義による収益認識の基準が規定されたことも、このような整理と矛盾しないものといえよう⁽³⁵⁾。

第4章 法人税法における企業会計基準第24号の影響評価

過去の誤謬の遡及処理を導入した企業会計基準第24号に着目して、法人税法における前期損益修正の処理への影響を検討したい。

第1節 企業会計基準第24号

企業会計基準第24号が導入される前は、過年度における会計上の誤謬の訂正は、誤謬の判明した事業年度に特別損益における前期損益修正損益で、誤謬の判明した事業年度の損益として処理されていた（企業会計原則、第二 六、注解12）。

平成23年4月1日以後に開始する事業年度から、会計監査が要求される一定の法人は特別損益に前期損益修正損益を計上する代わりに、企業会計基準第24号及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」が適用される⁽³⁶⁾。企業会計上の過去の誤謬の取扱いに関して、この基準の適用は期間比較が可能な情報を開示するという観点や国際的な会計基準とのコンバージェンスを図るという観点だけでなく、過去の誤謬の修正という性質から一般に公正妥当と認められる会計の基準への準拠性に問題があるという観点から当然の要請であるとされている⁽³⁷⁾（企業会計基準24号67）⁽³⁸⁾。

企業会計原則第24号に従うと、過去の誤謬の訂正を行う場合は、過年度の誤謬が判明した事業年度に前期損益修正損益として計上せず、過去の誤謬の訂正に基づき過去の財務諸表の修正再表示を行うことになった（企業会計基準24号21）。「修正再表示」⁽⁴¹⁾とは、過年度の期間に関する累積的影響額を開示する財務諸表のうち最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映させ、損益計算書を経由しないで直接会計上の利益剰余金を変動させるものである。たとえば、5期前の財務諸表に誤謬があった場合には、3期前（3期間財務諸表を開示）の期首利益剰余金を修正後の金額で表示し、注記でその期首利益剰余金の影響額を表示することになる。企業会計基準第24号において「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」⁽⁴²⁾（企業会計基準24号4（8））誤りとされている。

なお、過年度の取引が当該事業年度に判決等により無効・取消等となった場合は、これら取引の無効等が「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」誤りに該当するかで過去の誤謬に該当するかを判断

することになる（企業会計基準24号4（8））。取引の無効等が過去の誤謬に該当すれば、財務諸表の修正再表示になる。また、取引の無効等が過去の誤謬に該当しなければ、つまり誤謬の定義にあたらぬ場合に関しては、当該事業年度の損益計算書（特別損益）に計上することになる（企業会計原則、第二六、注解12）。

第2節 会社法における前期損益修正

会社法の公正慣行処理では「公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」（会社431）とされており、原則として企業会計の処理が認められる。企業会計で企業会計基準第24号が適用された場合には、前期損益修正損益の計上は認められない（会社計算3）。会社法の計算書類では、当期の計算書類の開示のみを要求しており（単年度開示の制度）、遡及適用した場合でも当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額を注記することになっている（会社計算102の2①三）。したがって、会社法においては、企業会計基準第24号を適用したとしても過年度の計算書類が修正されることはなく、期首においてあるべき純資産額を計上し、損益計算書には影響させない。たとえば、5期前の財務諸表に誤謬があった場合には、当期首の貸借対照表は修正後利益剰余金で表示され、注記（具体的には、「株主資本等変動計算書」で、当期残高・過去の誤謬による累積的影響額・遡及処理後当期首残高を表示）⁽⁴³⁾でその期首利益剰余金の影響額を表示することになる。

また、「誤謬」の定義も、「意図的であるかどうかにかかわらず、計算書類又は連結計算書類の作成時に入手可能な情報を使用しなかったこと又は誤って使用したことにより生じた誤り」（会社計算2②六十七）とされており、企業会計基準第24号と同様である。従って、基本的な考え方は企業会計で整理したものと同じになる。

会社法に従い作成された財務諸表を株主総会等で確定し、これに基づき配当等が行われる。誤謬の訂正をした場合でも、過年度の計算書類が有効に確定している限り、過年度の計算書類自体を修正する必要はないとされており、過年度の計算書類は原則として有効に確定したままである。しかし、誤謬により過年度の財務諸表が有効に確定していないと判断されるような場合、たとえば計

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

算書類を訂正した結果、法人が行った剰余金の配当などが会社法上の分配規制（会社461①）に抵触する場合などきわめて重要性が高い場合などに限定されようが、このような場合には株主総会の再決議が必要と考えられるが、実務上はほぼ行われていないと思われる。⁽⁴⁵⁾⁽⁴⁶⁾

なお、誤謬の定義にあたらないものに関しては、会社法上も原則として企業会計の処理に従い、特別損益に表示され当期損益として処理されることになる。

第3節 法人税法の取扱い

企業会計基準第24号を適用し、財務諸表を再修正表示しても、過去の確定決算は影響を受けない。課税率は過年度の法人税の確定申告書は修正しないこととし、国税庁の情報⁽⁴⁷⁾によれば誤謬が判明した事業年度の期首利益剰余金の差額調整額を申告調整して、所得に加減算することになる。このような調整を行うことで、前期損益修正損益を当期に計上するのと同じ結果（当期処理）になるようにしている。⁽⁴⁸⁾

財務諸表の修正再表示においては、損益計算書に前期損益修正損益は計上されておらず、期首の利益剰余金において修正再表示前のものとの差額を当期の所得として認識しているのである。企業会計として損益計算書に損益が計上されていないのに、期首利益剰余金の差額を法人税法において当該事業年度の「収益の額」及び「費用または損失の額」として読み取れるのであろうか。企業会計において損益として計上されておらず、法人税法22条による損益の修正対象にもならないと考えられる。では、この申告調整の法人税法の根拠はどこになるのであろうか。⁽⁴⁹⁾

確定申告書に添付された会社法に従った損益計算書に収益としての計上がないものを、法人税法で所得加算するなら、原則として別段の定めがない限り、法人税法22条で収益認識されることになる。たとえば、前期損益修正を期首利益積立金の増加で処理する場合は、資本等取引に該当せず、「その他の取引」の「収益の額」に該当するので、法人税法22条2項で当期の益金にするといえるのであろうか。この場合は、どのような取引があったのであろうか。

また、国税庁の情報の事例（問6）では、会計上建物の減損処理が計上漏れ
（阪大法学）72（3・4-163） 791 [2022.11] [208]

である事例で、企業会計基準第24号を適用し修正再表示した場合、企業会計や会社法において建物取得価額が減少した分だけ期首利益剰余金が減少する。法人税法では減損処理は認められないが、このままでは当該建物の減価償却費の損金経理要件（法人がその確定決算において費用又は損失として経理すること（法税2二十五））が満たせず当該減損部分が将来的に減価償却費として損金計上できない。そこで、修正再表示があれば償却費として損金経理されたものとする⁽⁵⁰⁾とされる。企業会計上費用にまったく計上されないものを「損金経理」したと国税庁の情報で解釈しても良いのであろうか。

なお、期首利益剰余の変動額を当期の利益に加算するのか、過年度のいつの事業年度の利益にするのかの判断基準は企業会計から自動的に導ける訳ではない。企業会計では当期の利益ではなく、過去の誤謬による前期損益修正と判断され（いつの年度帰属かは不明）、期首利益剰余の変動額として処理されただけのものである。

第4節 企業会計基準第24号による法人税法の前期損益修正への影響

企業会計基準第24号は、過去の誤謬に関して企業会計上は当期損益ではないことをより明確にしたものと考えられる。つまり、前期損益修正である過去の誤謬に関する損益の帰属は当年度のものではないとの認識から、包括利益として当期財務諸表に含まれていた前期損益修正をより正確に当期の損益計算書から切り離し、過年度の財務諸表において修正再表示したものである。

これに対する課税庁の取扱いは、企業会計上は当期に属しないと判断した前期損益修正を、企業会計基準第24号の導入以前の企業会計の前期損益修正の取扱いを維持するための単なる調整であるといえよう。また、課税庁の取扱いに基づくなら、たとえば2期前の事業年度の単純な損益計上漏れに法人が気付き当期で修正再表示をした場合に、当期の税務調査において2期前の事業年度の所得は更正処分ができないということになるのであろうか。このような点との整合性はとれていないように思われる。

法人税法の所得の期間帰属を会計上の公正処理基準に委ねているという前提においては、公正処理基準である企業会計基準第24号において過去の誤謬（前期損益修正）が当期の財務諸表から排除されたなら、法人税法においても前期

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

損益修正による損益も過年度の所得とされるべきであろう。また、前章での検討結果である法人税法における前期損益修正の期間帰属は、公正処理基準である企業会計における期間帰属に従って判断し、企業会計で当期損益でない（企業会計ではあるべき期間帰属は不明）と判断した場合には、例外的に法人税法における実現主義に基づき所得の帰属を判定するという形での整理とも、課税庁の取扱いは整合的でない。このような検討から、企業会計基準第24号に対する課税庁の取扱いは合理的なものとは評価できない。

結びに代えて⁽⁵¹⁾

企業会計の前期損益修正の処理に関して、法人税法では判例等を踏まえると遡及処理と当期処理が併存している。当期処理は企業会計の前期損益修正の処理を公正処理基準に従うものとして、法人税法において処理するものであるが、遡及処理の根拠が不明確である。そこで、法人税法における遡及処理を、企業会計から旧法人税法や現行法人税法を踏まえて検討した。

企業会計においては、過年度に損益を誤って計上したものの修正や、期間損益を厳密に表現する企業会計の要請（発生主義の重視）から取引が過去に生じても、その修正が事後の事業年度に必要な場合などは、前期損益修正損益とされるのである。企業会計や会社法において、確定決算の遡及は株主等の利害関係者との調整などとの関係から困難であり、配当可能利益の算定の必要上、包括利益的損益計算書などの財務諸表を作成し、当期処理を行わざるを得ない。しかし、法人税法において、租税を国と納税者との債権債務関係と考えるならば、遡及処理しても債権者は国のみであり、第三者の利害に通常は影響しないため第三者の信頼の保護を考慮する必要が少ないので、遡及処理も可能である。

法人税法の所得の年度帰属は公正処理基準に従うものとするれば、公正処理基準を企業会計から解釈すべきと考えられ、法人税法や会社法において損益の期間帰属のルールがほとんど規定されていないことから、企業会計に従って解釈すべきものである。このような前提から企業会計と法人税法における前期損

益修正の処理方法として、①企業会計では損益の期間帰属において前期損益修正は当該年度に帰属する期間損益ではないと認識しており、いつの期間損益であるかは示していない、②企業会計での損益の期間帰属が不明なので、例外的に法人税法の実現主義で所得の帰属年度を判断する、という解釈を提示し、このような解釈であれば遡及処理も当期処理もいずれも説明できることを示した。なお、②における法人税法における実現主義での判断において、事実認定として難しいものもあるであろうが、この部分は判例等の積み重ねで納税者の予測可能性を高めるということになろう。

また、過去の誤謬の処理に関する企業会計基準第24号の導入に対する課税庁の法人税法における処理（当期処理）は、公正処理基準である企業会計基準第24号が求める前期損益修正をより明確に当期損益にしないという方向性とは逆であり、法人税法の根拠も不明確で、本稿で検討した前期損益修正の処理解釈とも異なり、妥当な処理とは評価できない。

今後の課題としては、企業会計における前期損益修正に対する法人税法の処理の判例等の動向に注目するとともに、法人税法において所得の年度帰属に関して、企業会計の前期損益修正を例外的に取扱うこと（上記①②のように企業会計をベースにするが、企業会計で不明確なものを法人税法の実現主義で補完する）を明確化するなどの立法措置についても検討していきたい。

- (1) 公正処理基準の意義を専ら企業会計の観点から解釈するか又は法人税法独自の（固有）の観点からも解釈するかという問題については、学説や裁判例で見解の分かれるところであるが、本稿では、筆者の問題意識及び紙数との関係で、この問題の検討には立ち入らないことにする。なお、この問題については、谷口勢津夫「公正処理基準の法的意義—税法における恣意の排除と民主的正統性の確保—」同『税法創造論—税法における法創造と創造的研究—』（清文社、2022）621頁以降〔初出・2018〕等参照。
- (2) なお、企業会計上過去の損益を誤って計上したものを、税務調査で指摘される場合もあろう。この場合は、税務調査で受けた指摘を企業会計では前期損益修正として処理を行うべきであり、法人税法が当該あるべき処理をどのように扱うのかということになろう。結局は企業会計で前期損益修正処理をしたものを、法人税法上どのように扱うかと同じ論点になろう。

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

- (3) この裁判例において、なぜ単なる過年度の損益計上漏れを前期損益修正として当期処理することが公正処理基準に該当しないのか、その根拠は直接的には示されていない。
- (4) なお、控訴審（大阪高判平成30年10月19日民集74巻4号1121頁）は、法人税独自の観点から当期処理と遡及処理のいずれも公正処理基準に該当するし、破産会社の場合は遡及処理を認めていた。
- (5) 渡辺徹也「租税判例速報 最一小判令和2年7月2日」ジュリ1552号（2020）11頁参照。
- (6) 企業会計の基準である企業会計原則等は経済安定本部・企業会計制度対策調査会（現在の金融庁・企業会計審議会の前身）により昭和24年に制定され、2001年からは民間の企業会計基準委員会により規定されている（桜井久勝『財務会計講義（第23版）』（中央経済社、2022）50-51頁参照）。
- (7) 会計実務の慣行も踏まえると過年度損益の単純な計上誤りも前期損益修正に含まれると考えられる（過年度原価計上漏事件等参照）。なお、後述する包括主義的利益計算書では、企業会計原則で特別損益に前期損益修正損益の計上が規定されている（旧商法でも認められていた）。具体的には、「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。」（第二 損益計算書原則、六 特別損益）とされている。また、特別損益に属する項目として、前期損益修正（過年度における引当金の過不足修正額、過年度における減価償却の過不足修正額、過年度におけるたな卸資産評価の訂正額、過年度償却済債権の取立額）が例示されている（注解12（2））。
- (8) 遠藤武和「前期損益修正項目に関する税務」税経通信16巻10号（1961）81頁。
- (9) 旧法人税法から現行の法人税法も含めてこのように評価できよう（谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）【173】208頁、【179】212-213頁、【181】214頁、【379】389-390頁、【380】390-391頁参照）。
- (10) 遠藤・前掲注（8）76頁参照。「過年度の所得に還元する損益」とされるものとして、過年度損益の過不足とされている（同上・76頁参照）。
- (11) 同上・77-80頁参照。なお、「当期の所得を形成する損益」は（1）「過年度取引の是正」と（2）「確率的予定損益の戻入」に区分され、（1）としては、①法人税の更正決定等による追徴税額および還付税額、②過年度償却済債権の取立額、③過年度の売上に対する戻り高および値引または割引、（2）としては、①過年度における減価償却の過不足修正額、②価格変動準備金の戻入額、③貸倒引当金または貸倒準備金等の戻入額が例示されている（同上・77-80頁参照）。
- (12) 同上・82頁。なお、「前期損益修正に掲げた損益の属する事業年度が明らかで

なく、また軽易な誤謬による損益であり、当期の損益として申告書に記載されている等、更正決定を行なう手続が煩雑になるうえ、更正決定を行う実益がないと認められるときは、実務上、当期の損益として当期の所得を形成せしめている場合がある。」(同上・82頁)とされる。

- (13) 谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」同・前掲注(1)482頁[初出・2011]参照。なお、本稿では法人税法における年度帰属の一般的なルールとしては、「『実現主義としての権利確定主義』が、公正処理基準としての実現主義と法的基準としての権利確定主義とを止揚した年度帰属判定原則として、確立されてきた」(同上・502頁)との整理を踏まえることにする。
- (14) 「税法上の法人成果計算は、一般に承認された会計理論に立脚する企業主成果計算を基本的事実とし、これに課税目的よりする直接(有権的解釈)または間接(条理的解釈)の調整が加えられたところにおいて成立する。」(忠佐市『租税法要論』(日本評論社、1950)160頁)とされている。
- (15) 東京高判昭和26年3月31日税資24号44頁や東京高判昭和44年3月31日税資61号1547頁参照。
- (16) 谷口・前掲注(9)【181】213-214頁参照。なお、前期損益修正のような例外規定もこのような一般的なルールから導けるのかは明らかでないが、他に所得の期間帰属を決める根拠となり得るルールがないので、このルールに従って議論を進める。
- (17) なお、前期損益修正において過年度所得が過大の場合は、不法利得の法理を根拠として遡及処理が可能との理論構成の可能性の指摘もある(金子宏「租税法法律関係における不当利得の法理の適用」ジュリ590号(1975)32頁参照)。
- (18) 谷口・前掲注(9)【146】172頁参照。
- (19) 企業会計基準第24号の法人税法への影響は、第3章で詳しく検討する。
- (20) 商法は昭和38年に、企業会計原則は昭和44年頃に特別損益を損益計算書に取り込んで、包括利益を採用しているといえよう(高橋琢也「会計利益観の特質および『利益』の意義に関する考察—包括利益と純利益の計算および財務諸表上の表示について—」(駒澤大学 博士(経営学)甲第93号2019-03-20)28-42頁参照)。なお、「昭和四十九年さらに昭和五十七年の会計諸則の改正後の損益計算書は、表面的にみれば包括主義的なものに統一されたが、そのなかにも経常損益や特別損益の明瞭な区分という当期業績主義の本来の意図は十分に生かされている。」(飯野利夫編『体系 近代会計学Ⅱ 財務会計論』(中央経済社、1985)154頁)とされている。
- (21) 法人税法22条4項の解釈として「『当該事業年度の』という限定を付けている

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

ことから、収益および費用・損失の年度帰属についても、公正処理基準に従うべきことを定めるもの」（谷口・前掲注(9)【413】415頁）と解釈され、「法人税法も、所得税法と同じく……、実現した所得のみを課税の対象とする考え方（実現主義）を採用しているといえる。」（谷口・前掲注(9)【379】390頁）。

- (22) 中里実『法人税の研究 租税法論集Ⅰ』（有斐閣、2021）171頁〔初出・1983〕参照。
- (23) これら3者間の関係には先行研究において諸説あるが、中里実名誉教授の法的観点からの整理によれば、「我が国法人税の課税所得計算は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化する」（同上・205頁）と整理できよう。
- (24) 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準—法人税法二十二条を中心として—」判例時報986号（1981）5頁や金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）358頁参照。
- (25) 金子・前掲注(24) 356-357頁参照。
- (26) 税制調査会「昭和41年12月 税制簡素化についての第一次答申」（1966）43-44頁や武田・前掲注(24) 3-4頁等参照。なお、制度簡素化を導入の目的とすれば、法人税法22条4項は確認的規定という解釈になる（中里・前掲注(22)205-206頁参照）。
- (27) 渡辺淑夫「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」経理知識67号（1988）40頁。なお、渡辺淑夫名誉教授によれば次のように区分整理される（同上・48頁参照）。前期損益修正事項は「内在的前期損益修正事項」と「後発的前期損益修正事項」に区分される。遡及修正する事項として、内在的前期損益修正事項のうち「当初の計算が、事実と反している場合、不合理である場合、税法規定に反している場合」（たとえば、売上計上漏れなど）と、後発的前期損益修正事項のうち「税法固有の特殊な前期損益修正の場合」（たとえば、所得の帰属主体の変更、裁決等の原処分異動、相互協議により合意など）とに整理される。その他のものは、当期の損益として処理される。なお、税法上別段の定めがある場合（減価償却の不足額など）は修正自体を認めない。
- (28) 大竹貿易事件では「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」判断されるとされ、ビックカメラ事件では「現に法人のした収益等の額の計算が、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、……これを是認するのが相当である」とし、「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そこにいう『一般に公平妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるのか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法独自の観点から判断される」としている。

- (29) 谷口・前掲注(1) 621頁以降参照。
- (30) 渡辺徹也『スタンダード法人税法(第2版)』(弘文堂、2018) 47頁等参照。
- (31) 谷口・前掲注(9)【413】 415頁参照。ただ、本稿では前期損益修正の処理は、企業会計の期間帰属において当期損益ではなく、いつの損益かは示されないものと捉えている。
- (32) なお、過年度原価計上漏事件の裁判例を参考に、単なる計上漏れの損益は公正処理基準に該当しないと整理することもあり得よう(谷口・前掲注(9)【417】 420頁参照)。この点に関しては、脚注(40)も参照。
- (33) 「法人税法は所得を益金すなわち『取引に係る収益』(22条2項)の形態で把握している。このことから、所得税法も法人税法も、『収入』や『収益』という『外部から流入する経済的価値』を所得として課税対象とすること、したがって、実現した所得に課税すること(実現主義)、としていると解される。」(谷口・前掲注(9)【182】 214-215頁)。
- (34) 谷口勢津夫教授は企業会計準拠主義において、企業会計における収益計上基準としての実現主義で益金の年度帰属を決定するという判断枠組みを示され、各事件(大竹貿易事件、相栄産業事件など)の収益実現の間接事実に基づいて当該判断枠組みで処理されていると解釈されている(谷口・前掲注(9)【403】 408-410頁参照)。
- (35) 谷口・前掲注(9)【404】 410頁参照。
- (36) なお、「中小企業の会計に関する指針」及び「中小企業の会計に関する基本要領」では、企業会計基準第24号の適用は強制されておらず、企業会計基準第24号を適用しない法人(金融商品取引法や会社法で公認会計士(監査法人)による監査を要求されている、または当該監査を任意に適用する法人以外の法人)は、従来の企業会計原則の注解12のように、原則として誤謬の判明した事業年度に特別損益における前期損益修正損益として、今までどおり過去の誤謬が判明した事業年度で損益認識し、このような処理も公正処理基準に従った会計処理であるとされる。
- (37) 改正企業会計基準第24号が令和2年3月31日に公表され、令和3年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用されているが、改正点は主に注記に関する部分であり、本稿では直接言及しない。
- (38) 企業会計基準第24号1項(目的)において、「本会計基準で取り扱っている内容に関し、既存の会計基準と異なる取扱いを定めているものについては、本会計基準の取扱いが優先して適用される。」と規定されている。
- (39) 国際会計基準(IAS第8号)や米国証券取引委員会(FASB-ASC Topic250)における誤謬を修正再表示する考え方である(企業会計基準24号65)。

企業会計の前期損益修正と法人税法の公正処理基準との関係に係る一考察

- (40) この観点で、過年度原価計上漏れ事件における単なる計上漏れに対する前期損益修正処理が公正処理基準に該当しないという考え方につながるものであろう。ただ、公正処理基準を企業会計原則等として解釈する場合に、企業会計としては単なる計上漏れも前期損益修正損益に計上されるので、このような場合を別扱いするルールが明確に示せない。
- (41) 修正再表示とは、「過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することをいう」（企業会計基準24号4（11））。
- (42) 具体例として、（1）財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理の誤り、（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、が挙げられている（企業会計基準24号4（8））。税法との関係では、（1）が重要であろう。なお、重要性の原則（企業会計原則、注解1）から、過去の財務諸表を修正再表示しない場合は、損益計算書上、その性質により、誤謬の判明した事業年度の営業損益又は営業外損益として認識することになる（企業会計基準24号65）。
- (43) 平成23年3月31日及び11月16日の改正法務省令の施行、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の公表等による「会社法施行規則及び会社計算規則のよる株式会社の各種書類のひな型（改訂版）」（日本経済団体連合会 HP: <https://www.keidanren.or.jp/policy/hinagata.html>（2022.8.7現在））参照。
- (44) 小松岳志ほか「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」旬刊商事法務1866号（2009）21頁参照。
- (45) 長島・大野・常松法律事務所ほか編『不適切会計対応の実務 予防・発見・事後対応』（商事法務、2018）147-149頁参照。なお、会社法上の株主総会決議が無効等（会社307、308など）の場合は別で、これらの場合は過去の計算書類の自体が確定していないことになろう。
- (46) たとえば、有価証券報告書の過年度損益の訂正が行われた事例126件（平成25年4月1日から平成29年3月31日）のうち、株主総会で過年度の計算書類の訂正を承認等したものは1件のみである（同上・18頁参照）。
- (47) 国税庁「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について（情報）平成23年10月20日」（国税庁 HP: <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/111020/index.htm>（2022.8.7現在））12-20頁参照。
- (48) なお、粉飾経理における「修正の経理」をした事業年度の確定申告書を提出するまでの間は、税務署長は更正をしないことができる（法税129①）という規定に関して、「修正の経理」とは前期損益修正損益として経理することにより修正の事実を明らかにすること（受入処理）とされている。そこで、企業会計基準第

24号を適用した場合には、課税庁は財務諸表の再修正表示があれば、受入処理がされたと取扱っている（同上・21-25頁参照）。この処理も法人税法の根拠が問題となろう。

- (49) 国税庁の情報に関して、「どのような根拠をもってこのような判断を示しているのだろうか。」（岩武一郎『法人税における収益認識の研究』（中央経済社、2021）140頁）と同様な疑義が示されている。
- (50) 「償却費として……損金経理した金額」（法税31①）は、法人税基本通達7-5-1や7-5-2でその概念を実務上拡大されている。また、確定決算の解釈に関しても、商法上違法な決算でも、「実質的に、法人の意思に基づきなされたものと認められる限り、税法上は法七四条に基づく有効な申告として扱うものと解するのが相当」（東京地判昭和54年9月19日判タ414号138頁）とした裁判例もあり、法人の意思が認められるなら「償却費」などを文理解釈よりも柔軟に解釈できるかもしれない。しかし、国税庁の情報の事例（問6）のような場合には、内部計算である減価償却に関して当期の損益計算書に何ら現れないものを損金経理等と解釈するのは無理があろう。
- (51) なお、本稿の作成に関して、日本税法学会関西地区研究会（第543回）での発表において谷口勢津夫教授、田中治名誉教授、岡村忠生教授、一高龍司教授などや、企業会計に関しては紀平聡志（公認会計士）氏から多くのご教授を賜った。記して感謝する。