

## 用水路整備費の繰延資産性を巡る問題

The Problem of Whether the Irrigation Channel' s Expense is a Deferred Asset or not

菅 原 計

(Kei Sugawara)

## 用水路整備費の繰延資産性を巡る問題

菅 原 計

はじめに

1. 繰延資産の意義と問題
  - (1) 「企業会計原則」上の繰延資産
  - (2) 旧商法上の繰延資産
2. 繰延資産に対する法規制の緩和
  - (1) 新「会社法」上の繰延資産
  - (2) 「実務対応報告第19号」の当面の考え方
3. 「研究開発費等に係る会計基準」の考え方
  - (1) 発生時費用処理の根拠
  - (2) 繰延資産の今後の方向性
4. 税法上の繰延資産
  - (1) 法人税法上の繰延資産
  - (2) 6号繰延資産の問題点
  - (3) 税務「通達」による償却期間の非根拠性
5. 用水路整備費更正処分取消請求事件
  - (1) 事件の概要
  - (2) 国税不服審判所の裁決と問題点
  - (3) 福岡地方裁判所の判決の妥当性
  - (4) 福岡高等裁判所の判決と問題点
6. 税務会計学的考察
  - (1) 本件用水路の寄附金性
  - (2) 高裁判断の非妥当性
  - (3) 公正な課税所得の認識

おわりに

はじめに

工場を建設した会社が、建設にかかる開発行為の許可を受ける際に、用水路の整備費を支出した。会社は、この用水路整備費を寄附金として損金経理したが、税務署は同用水路整備費を繰延資産に該当するとして更正処分をした。

更正処分取消訴訟で、地裁は会社の寄附金処理を認める判断を示したが、高裁では一転して繰延

資産であると判断した。理由は、法人税基本通達(8-1-3)でいう「自己の必要に基づいて行う道路、堤防、護岸、その他の施設又は工作物の設置又は改良のために要する費用」であり、この用水路整備により同社が工場建設という便益を受けたことは明らかであるから、法人税法施行令14条1項9号イの繰延資産に該当するというものである。

しかし、この判旨には法源とならない「基本通達」を根拠としている点、繰延資産と前払費用を完全に混同している点、その支出効果の期間が6年であるという根拠がなんら明確にされていない点など、課税上いくつかの重要な問題点が存在する。そこで、この用水路整備費が税法上の寄附金と認定すべきか、それとも繰延資産と認定すべきかについて税務会計学的に検討したい。

## 1. 繰延資産の意義と問題

### (1) 「企業会計原則」上の繰延資産

繰延資産について「企業会計原則」は、「すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。」(注解15)と定める。

したがって、会計上の繰延資産の認識要件は、次の三つに要約することができる。

- ① 代価の支払又は支払義務が既に確定していること。
- ② これに対する役務提供が完了していること。
- ③ にもかかわらず、支出の効果が次期以降に発現するものと期待されること。

支出額が将来の収益と対応するために、費用・収益対応の原則から繰延べられて経過的に資産として計上される。すなわち、「そのような支出額は、将来の収益の獲得に貢献するから、ただちに全額を当期の費用として処理するのではなく、いったん資産として繰延べたうえで、それを徐々に取崩して費用に計上することにより、効果が及ぶ将来期間の収益に対応させるのが合理的である。」<sup>(1)</sup> 有形固定資産の減価償却も前払費用も費用・収益対応の原則から生じるものであるから、対応原則に基づくという点では繰延資産も有形固定資産も前払費用も同じ性格を有するといえるが、有形固定資産は換金価値を有するものであり、前払費用は未だ役務提供を受けていないという点で、繰延資産とは明確に異なる。その意味で、繰延資産は、他の資産とは明確に異なるものであり、会計特有の資産とか擬制資産といわれる。

さらに有形固定資産は、耐用年数にわたって償却し、前払費用は役務の提供期間に応じて配分するのに対し、繰延資産は効果発現期間にわたって繰延べられる。この繰延資産が、会計処理上問題となるのは、適正な償却期間の決定の困難さと適正な配分基準が必ずしも明確でないところにある<sup>(2)</sup>。

## (2) 旧商法上の繰延資産

商法は、伝統的に、債権者保護の観点から繰延資産を擬制資産ととらえ、他の実体資産である真性資産と明確に区別してきた。商法は、会計上の繰延資産処理の必要性をある程度認めながらも、限定列举方式をとり、繰延資産の償却年数の上限を設定し、配当可能利益の計算上除外する規定をとってきた<sup>(3)</sup>。

旧商法は、286条以降で、創立費、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金、建設利息の8項目を限定列举し、創立費は5年以内に毎決算期に均等額以上の償却、開業費も5年以内に毎決算期に均等額以上の償却、試験研究費も5年以内に均等額以上の償却、開発費も5年以内に均等額以上の償却、新株発行費は3年以内に均等額以上の償却、社債発行費も3年以内に均等額以上の償却、社債発行差金は社債償還の期限内に均等額以上の償却、建設利息は資本総額の6%を超える利息の配当をするときはその超過額と同額以上の償却をしなければならないと定めた。

したがって、旧商法上は繰延資産が限定されているとともに、償却年数の上限が決められていたため、会計制度上は商法規定以外の繰延資産は存在せず、償却年数以内の随意償却が可能となるため経理操作又は期間比較の点で問題とされた。

## 2. 繰延資産に対する法規制の緩和

### (1) 新「会社法」上の繰延資産

平成17年7月26日に制定された「会社法」は、会計の原則に関して「株式会社の会計は、一般に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。」(会社法431)と定め、会計帳簿の作成に関しては、「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」(会社法432)と定める。会社計算規則106条は貸借対照表の区分計上を定めた規定であるが、同条3項5号で、「繰延資産として計上することが適当であると認められるものは繰延資産として計上するものとする。」と定めているだけで、具体的な繰延資産項目はなんら例示されていない。

現行会計基準が、国際会計基準のもとにしたいに統合化される中で、わが国「会社法」だけが強制的に国内会計基準を拘束し、それが国際会計へのコンバージェンスに逆行することになることが本意ではないという考え方によるものであろう。したがって、「会社法」上は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従って、繰延資産の資産性を判断すべきであるという考え方に変わったということができる。

## (2) 「実務対応報告第19号」の当面の考え方

平成18年8月11日に企業会計基準委員会は、「実務対応報告第19号」で「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」を公表した。

新「会社法」は、従来の限定列举方式による繰延資産の規定を廃止し、これを「企業会計の基準その他の企業会計の慣行」に委ねることを明らかにしたが、「実務対応報告第19号」は繰延資産の当面の取扱いを旧商法施行規則で列举されていたものを基本に、当面五つの繰延資産を限定列举したにとどまり、なんら新しい会計処理を提案又は規定したものではない。旧商法が限定列举していた八つの繰延資産を、株式交付費、社債発行費等（新株予約権の発行に係る費用を含む。）、創立費、開業費、開発費の五つに限定したにとどまる。この五つに限定したもの、特に繰延資産の本質的検討を通じて限定したものではなく、他の理由による。

社債発行差金が繰延資産から外れたのは、「金融商品会計基準」が社債からの直接控除方式を定めたからであり、建設利息が外れたのは会社法上資本からの控除方式が可能になったからであり、試験研究費が外れたのは試験研究費が将来の収益とどのように関連するかが客観的に証明されないという国際的会計慣行に従ったことによる。

ただ、評価できるのは、限定された五つの繰延資産の処理として、支出時の費用として処理することを原則としていることである。すなわち、株式交付費は支出時の営業外費用、社債発行費等も支出時の営業外費用、創立費も支出時の営業外費用、開業費も支出時の営業外費用、開発費は、支出時の売上原価、又は販売費及び一般管理費として処理することが原則である。ただし、繰延資産に計上することもできるとしており、その場合の償却期間は、株式交付費は3年以内、社債発行費は3年以内、創立費は5年以内、開業費は5年以内、開発費は5年以内と、旧商法下での繰延資産と同じ償却期間を踏襲している。問題は、旧商法上問題とされていた発生時費用処理、上限期間内であれば償却期間の随意性がそのまま引き継がれていることにある。

## 3. 「研究開発費等に係る会計基準」の考え方

### (1) 発生時費用処理の根拠

繰延資産を考える場合、平成10年に公表された「研究開発費等に係る会計基準」が参考になる。旧商法は繰延資産の限定列举の中に、試験研究費を含み償却期間を5年以内均等額以上の償却を要求していた。研究開発費について、同「基準」は、「発生時に将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益獲得が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当でないと判断した。」<sup>(4)</sup>

研究開発費を繰延資産として計上しないで発生時費用処理とする根拠として同「基準」は次のような理由をあげる。

- ① 資産への計上が任意とされていると、内外企業間の比較可能性が阻害される。
- ② 適切な投資情報を提供しない。
- ③ 国際的調和の観点から問題とされる。
- ④ 将来収益との対応関連性が不明確である。
- ⑤ 仮に資産計上を強制する場合にはその要件を明確に定める必要があるが、実務的に客観的判断要件を定めることは困難である。

研究開発費が、将来収益との関連性が明確でないまま繰延べられることに問題があるとして発生時費用処理がとられることになったが、同じ理由が当面認められるとする五つの繰延資産にはなぜあてはまらないのか定かではない。

## (2) 繰延資産の今後の方向性

会計理論上、既に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その支出の効果が次期以降に発現すると期待される支出額をその効果の及ぶ数期間に合理的に配分して、将来の収益と対応する費用として認識することは正確な期間損益を計算するためには正しい。しかし、その支出効果が及ぶ期間を客観的に正しく認識できない場合には、数期間に合理的に配分できないことになり繰延べる根拠を失う。合理的に配分できない場合には、その支出を繰延べて経過的に貸借対照表に計上することは許されない。なぜなら、逆に期間比較性を害することになり、費用と収益の対応性を損ない、ひいては情報の正確性と有用性を阻害することに繋がるからである。

## 4. 税法上の繰延資産

### (1) 法人税法上の繰延資産

法人税法2条の定義規定では、繰延資産は「法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。」(法2二十四)と規定する。この定義は、支出の日以後1年以上とあるから、支出の効果が1年以内で次期の事業年度に及ばなければ繰延資産にはならないことになる。ただ、1年以上に及ぶものとなる支出が何かについて政令で定めるとする。

法人税法32条は、繰延資産の償却費として損金に算入される金額は、償却費として損金経理をした金額のうち、その繰延資産に係る支出の効果が及ぶ期間を基礎として、政令で定めるところによ

り計算した金額に達するまでの金額とすると定める。すなわち、法人税は、繰延資産の内容と償却限度額を本法ではなく政令で定めている。

法人税は、繰延資産の償却限度額を定める必要から、繰延資産の範囲を次のように定める。法人が支出する費用のうち、資産の取得に要した費用及び前払費用を除いて次に掲げる費用をいう（法令14）。

- ① 創立費（発起人に支払う報酬、設立登記のために支出する登録免許税その他法人の設立のために支出する費用で当該法人の負担に帰すべきものをいう。）
- ② 開業費（法人の設立後事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう。）
- ③ 開発費（新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出する費用をいう。）
- ④ 株式交付費（株券の印刷費、資本金の増加の登記についての登録免許税その他自己の株式の交付のために支出する費用をいう。）
- ⑤ 社債等発行費（社債券等の印刷費その他債券（新株予約権を含む。）の発行のために支出する費用をいう。）
- ⑥ 前各号に掲げるもののほか、つぎに掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの
  - イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用
  - ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ち退き料その他の費用
  - ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用
  - ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用
  - ホ イからニまでに掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用

この1号から5号までの範囲は、「実務対応報告第19号」と同じものである。6号繰延資産が法人税特有の繰延資産である。

施行令14条の1号から5号までの繰延資産は、旧商法時代から商法規定に準じた処理を許容しているから、現行においても会社法を介して「公正な会計処理基準」に準じた処理を税法上も損金経理を要件として認めている。したがって、損金経理で発生時費用処理が行われていれば課税所得計算上も認められる。

問題は、6号繰延資産である。その根拠として「繰延資産はその実質は費用の前払いであるから、費用収益対応の原則からすれば、支出の年度にその全額を費用に計上するのではなく、その効用が持続する期間にわたって償却すべきものである。そこで、……法人税法は、繰延資産につき、償却

費として損金の額に算入する金額は、各事業年度において償却費として損金経理した金額のうち、支出の効果の及ぶ期間を基礎として計算した金額（償却限度額）とする旨を定めている。」<sup>(5)</sup>とされる。

繰延資産の上記の説明は、繰延資産を費用の前払いとしているが、これは明らかに誤りである。既に当期の費用として認識されたものを、費用・収益対応の原則により次期以降の収益と対応関係にあることが明確であれば、繰延処理ができるというもので、その結果支出額が配分されて次期以降の費用となる。

問題は、税務上「支出の効果の及ぶ期間を基礎として計算した金額」いわゆる償却限度額をいかなる合理的な根拠で設定しているかである。

## (2) 6号繰延資産の問題点

法人税法施行令14条1項の1号から5号までの繰延資産は、「会社法」による処理に従うことになるが、同項6号の繰延資産は税法固有の繰延資産である。このうちイに掲げる公共的施設の設置又は改良のために支出する費用とは、「通達」によると次のように解されている（基本通達8-1-3）。

- ① 法人が自己の必要に基づいて行う道路、堤防、護岸、その他の施設又は工作物の設置又は改良のために要する費用（自己の利用する公共的施設につきその設置等を国又は地方公共団体が行う場合におけるその設置等に要する費用の一部の負担金を含む。）又は法人が自己の有する道路その他の施設又は工作物を国等に提供した場合における当該施設又は工作物の価額に相当する金額
- ② 法人が国等の行う公共的施設の設置等により著しく利益を受ける場合におけるその設置等に要する費用の一部の負担金（土地所有者又は借地権を有する法人が土地の価格の上昇に基因して納付するものを除く。）
- ③ 法人（鉄道業又は軌道業を営む法人を除く。）が、鉄道業を営む法人の行う鉄道の建設に当り支出するその施設に連絡する地下工事等の建設に要する費用の一部の負担金

この場合の「公共的施設」とは、道路、堤防、護岸、その他公共的な施設又は工作物をいう。利益を受ける場合の「受益者負担金」にはたとえ国等に対して寄附金の名義で支出されるものであっても、受益の程度を基礎とする一定の基準に従って支出されるもののように、その実質が受益者負担金と認められるものは繰延資産とされる。

この受益者負担となるか否かによって、寄附金と繰延資産が区別されることになる。しかし、真実・公正な課税所得計算においては、繰延べる理由を抽象的な「受益」に求めることには問題がある。



### (3) 税務「通達」による償却期間の非根拠性

効果の及ぶ期間の測定について、「通達」は「固定資産を利用するために支出した繰延資産については当該固定資産の耐用年数、一定の契約をするに当り支出した繰延資産についてはその契約期間をそれぞれ基礎として適正に見積もった期間による。」(基本通達8-2-1)として、専らその施設又は工作物が負担した者によって使用される場合にはその施設又は工作物の耐用年数の70%、それ以外の場合には40%と設定する。法定耐用年数を基礎とすることは、費用的支出額をあたかも自己の所有する固定資産と同様に扱うもので、繰延資産の本質が十分理解されていない。さらに当該耐用年数の70%とか40%という根拠も全く明らかにされていない。蓋然的期間を「通達」で設定して係る繰延処理を税務上強制することは、本来発生時損金処理とすべきものをあえて繰延べることににより最初の事業年度の損金の額を大幅に減少させているに過ぎない。

「法人が道路用地をそのまま、又は道路として舗装の上、国等に提供した場合に、その提供した土地の価額相当額が繰延資産に該当するときは舗装の種類の如何を問わず、その償却期間は6年、その法人が専ら使用するものである場合には10年となる。」<sup>(6)</sup>というが、償却期間を益金との対応関係からどのような合理的基準をもって設定したのか全く意味不明である。繰延資産を計上する場合には、その支出額の償却期間が合理的でなければ繰延べる根拠を失う筈である。そもそも繰延資産は deferred asset ではなく deferred charge である<sup>(7)</sup>。

## 5. 用水路整備費更正処分取消請求事件<sup>(8)</sup>

### (1) 事件の概要

清涼飲料水の製造販売等を目的とする同族会社が、公用水路の整備費用を寄附金として損金の額に算入して、所得金額123,887,436円、税額40,031,100円を期限内に申告した。この申告に対し、税務署は所得金額218,138,222円、税額72,355,200円、過少申告加算税3,232,000とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をおこなった。同社はこれを不服として審査請求をした。国税不服審判所は、公用水路の繰延資産償却年数について、税務署の通達適用による96月(8年)ではなく、舗装した道路用地を提供した場合の15年を適用し、通達8-1-3(2)によってその40%にあたる6年とすべきであるとしてその一部を取消した。

同社はこれを不服として福岡地方裁判所へ提訴した。原審では、申告の額を超えない部分の取消を求める部分を却下したが、公用水路の寄附金の損金算入を認めて、所得金額124,909,999円、税額40,360,700円、過少申告加算税の額32,000円を超える部分の更正処分を取消して、その余の請求部分を棄却した。そこで、課税庁が福岡高等裁判所へ控訴した。

福岡高等裁判所は、平成19年12月19日、当該用水路整備費は繰延資産に該当するとして、法人税

の更正処分が適法と判断した。工場を建設した会社が、建設に係る開発行為の許可を受ける際に支出した用水路整備費は寄附金には該当せず、繰延資産に該当するとした法人税の更正処分は、隣接する水田が水害に遭った場合の補償負担を免れるため、及び同社の新工場建設用地を一体として利用するために整備したものであるから、同社はそれによって便益を受けたことは明らかであり、その効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものと認められるから、前記用水路の整備費用は、法人税法施行令14条1項9号イに定める繰延資産であると判示した。

## (2) 国税不服審判所の裁決と問題点

本件裁決は、次の理由により繰延資産に該当するとする<sup>(9)</sup>。

- ① 本件用水路整備費用は、開発行為を実施することによる災害防止の観点等からの用水路の拡幅及び新工場建設用地を有効利用するという自己が便益を受けるための公共施設の工事費用支出であると認められ、当該支出に対価性があることから、法人税法37条3項1号により損金の額に算入される寄附金には該当しない。
- ② 本件用水路は前原市の所有であるところから、当該費用は法人税法施行令14条1項9号1イに規定する自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良のために支出する費用に該当する。
- ③ 本件用水路は構築物のコンクリート造りの下水道に該当しその耐用年数は15年と定められている。その施設又は工作物がその負担した法人に専ら使用されるものでないときは、その施設又は工作物の耐用年数の40%に相当する年数を基礎として償却することに取り扱われているから、本件用水路の繰延資産の償却期間は72月（6年）となり償却額は11,945,961円となる。

この裁決では、「新工場建設用地を有効利用するという自己が便益を受けるための公共施設の工事費用支出である。」と認められるから寄附金に該当しないという。法人税法37条3項1号は国又は地方公共団体に対する寄附金に、「その寄附をした者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶとみとめられるものを除く。」とある。ところが、本件用水路の所有権は前原市に移転しており、専属的に利用しているものではなく、また用水路から特別の利益を得ているわけでもないから、①の理由は寄附金ではないという理由にならない。

法人税法施行令14条1項9号のイの「自己が便益を受ける公共的施設の設置又は改良」に当たるとするが、この用水路によりいかなる便益を受けているかを明らかにしなければ、9号のイに該当するか否かが定かでない。

本件用水路の償却年数は、舗装道路における下水道の耐用年数15年を基礎とすべきであるというが、用水路と下水道のどこに類似性があるのかを明らかにしなければならない。「通達」での償却

年数は、自己が所有する資産の使用可能年数をもとに法定したものであるが、それがなぜ繰延資産の償却年数の基になるのかが不明である。「通達」でいう40%が適用されているが、通達では「その施設又は工作物がその負担した者に専ら使用される場合は」70%に相当する年数を適用し、その他の場合は40%を適用するとある。したがって、裁決で40%が適用されるべきだとしているのは、本件用水路が専ら寄附者により利用されていないことを国税不服審判所が自ら認めていることになる。

### (3) 福岡地方裁判所の判決の妥当性

この裁決に対して、福岡地方裁判所は、特別な便益を受けている場合に該当せず、通常の便益を受けている場合には繰延資産ではなく寄附金に該当すると判断した。すなわち、「自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用であっても、寄附金に該当するものは、繰延資産とならないところ、国又は地方公共団体に対する寄附金の場合、原則としてその寄附金の合計額全体が損金に算入され、例外的に、その寄附した者がその寄附によって設けられた設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附した者に及ぶと認められる場合は除かれていることからすれば、繰延資産となるのは、その費用を負担した法人が、その施設を専ら使用する場合又は一般の者と比較して特別の便益を受ける場合であって、一般の者と同程度の便益を受けるにすぎないものは寄附金になるものと解される。」<sup>(10)</sup>と判示した。

当該用水路整備費は、用水路を整備して市に寄附したもので寄附金に該当する。仮に便益を受けているとしてもそれが直ちに繰延資産の根拠とはならず、通常の便益を受けている場合には寄附金になる。確かに、「公共的施設」とは公共的な便益を目的として設置されるものであるから、便益を受けていることをもって直ちに繰延資産とはならない。この点、福岡地裁は適正な判断を下したといえる。

### (4) 福岡高等裁判所の判決と問題点

福岡高等裁判所による事実認定は次のとおりである。当該会社は、新工場を建設するために2つの川が合流する三角形の水田約7万㎡を埋め立てて利用しようとした。この三角地帯には冠水することがあるため素掘りの中央用水路が既に存在していた。当社は当初これを閉鎖して用水路の付け替えを行おうと計画していた。ただこれを実現するためには都市計画法32条及び前原市開発行為に関する指導要綱により、事前に市長の同意を得ることが必要であり、開発事業施行前に地元住民及び利害関係者に対し、開発等の計画、工事の施行方法、災害及び公害の防止対策、その他について協議し、開発事業に伴う紛争が生じないよう留意するとともに、紛争が生じた場合は責任をもって

これを解決しなければならないとされている。

当該会社は、福岡県、前原市及び地元住民との間で協議をした結果、中央用水路を残し、当該水路を掘削し、コンクリート製の基礎を作り、ボックスカルバートを埋め込み、表面をコンクリート敷きとし、通路の7箇所以外は、周囲を縁石で囲ってその内側に植栽し、緑地帯にするという整備をするとともに、分断される工場を一体化するために暗渠化し、堤防敷埋立て、公園の設置をすることで用水路の整備を図ったものである。

かかる事実認定に基づき、福岡高等裁判所はこれらの用水路整備費用は新工場建設のために行ったものであるから、法人税法施行令14条1項9号イの繰延資産に該当すると判断した。

「被控訴人は、南側の水田が水害に遭った場合の補償負担を免れるために本件用水路の拡幅整備を行うとともに、新工場の建設用地を一体として利用するために中央用水路を暗渠構造に整備したものであるから、被控訴人が本件用水路の整備によって便益を受けることは明らかであり、しかも、その効果は支出の日以後1年以上に及ぶものと認められる。なお、法人税基本通達8-1-3は、法人税法施行令14条1項9号イについて、『法人が自己の必要に基づいて行う道路、堤防、護岸、その他の施設又は工作物の設置又は改良のために要する費用又は法人が自己の有する道路その他の施設又は工作物を国等に提供した場合における当該施設又は工作物の価額に相当する金額』と定めているところ、本件用水路の整備は、まさに被控訴人が自己の必要に基づいて行ったものといえることができる。したがって、本件用水路整備費用は法人税法上繰延資産に該当するというべきである。」<sup>(11)</sup>と判示した。

この判示は、「自己が便益を受ける」という概念をかなり広義に解釈しているため、都市計画法32条でいう開発行為のための許可を得るための造作に対する費用もすべて「自己が便益を受ける」ために行ったと解している。しかし、「自己が便益を受ける」という意味は、この場合新工場建設のためではなく、用水路整備の支出額が支出した当該会社の将来収益とどのように関連するかを問題にしている。この用水路整備は、地域住民の便益性のために都市開発計画に則り行われたもので、完成した用水路は前原市に寄附されている。

繰延資産とするからには、費用・収益の対応と償却期間が問題となるが、福岡高裁はこれを法人税基本通達8-1-3に該当するから繰延資産であり、償却期間も基本通達に基づく6年が合理的であるとし、所得金額215,151,735円、税額は71,330,300円、過少申告加算税の額は3,129,000円と認めることが相当であるとした。これは、国税不服審判所の裁決と全く同じ結論であり、高裁独自の法解釈及び検討は何もなされていない結果となっている。

## 6. 税務会計学的考察

### (1) 本件用水路の寄附金性

本件用水路は、当該会社の事業目的から必要に基づいて支出したものではなく、都市計画法による「都市の健全な発展と秩序ある整備を図り、もって国土の均衡ある発展と公共の福祉の増進に寄与する」(同1条)という目的に従い、国、地方公共団体、住民、その他利害関係者との調整が必要となり、「開発許可を申請する者は、あらかじめ、開発行為又は開発行為に関する工事により設置される公共的施設を管理することとなる者その他政令で定める者と協議しなければならない。」

(同32条2項)という規定により、用水路を管理する前原市との同意を得るために、市の行政指導に従って行われたものである。

本件用水路は、完成後寄附されて前原市の所有権となり、完成用水路は地元農業者の農業用水路として専ら利用されており、会社は用水路から特別の利益を得ているわけではなく、地元の要望により整備したものである。前原市長も、国税不服審判所からの照会に対し、「開発区域及び隣接地に未整備水路があり、開発申請に当該未整備水路の整備計画がない場合は、行政指導として整備を要請することとしている。」<sup>(12)</sup>と回答しているところから、会社はこの用水路を事業上必要であるという目的から整備したものでないことは明らかである。

かかる事実から判断すると、本件用水路整備費用は、法人税法37条3項1号でいう、国又は地方公共団体に対する寄附金に該当し、その除外事項である「設備を専属的に利用することその他特別の利益がその寄附をした者に及ぶ」には該当しない。

### (2) 高裁判断の非妥当性

法人税法施行令14条1項9号イについて、福岡高裁は課税庁と同じ解釈に立って「繰延資産は、その実質は費用の前払であるから、費用収益対応の原則からすれば、支出の年度にその全額を費用に計上するのではなく、その効果が持続する期間にわたって償却すべきものであり、そうであれば、この『自己が便益を受ける』の意義についても、費用収益対応の原則の観点から、その公共的施設又は共同的施設が当該法人の事業において収益の実現に寄与することをいうものと解すべきである。」<sup>(13)</sup>と述べる。

この解釈は、次期以降の費用の前払いであるから、対応原則により繰延べるものであり、そうであれば「便益を受ける」という意義に繋がるとするが、繰延資産の本質は、既に述べたように次期以降の費用の前払ではない。「公共的施設又は共同的施設」とは、そもそも公共的に便益を提供する施設であるから、「便益を受ける」という要件が繰延資産になるか否かを決定する重要な要因とはならない。

仮に繰延資産になるとして、問題は効果の持続期間をいかなる根拠に基づき設定するかである。福岡高裁は、かかる支出の効果持続期間の合理性について判断しなければならないにもかかわらず、なんら法的検討もせず、課税庁と国税不服審判所の見解をそのまま無批判的に容認した。裁判所は、本法で規定すべき繰延資産の範囲を政令に委任することが法的に可能であるか否か、その政令の解釈が「通達」で行われ、最も重要な償却期間が「通達」で定められることが、憲法上問題がないのか否かについて判断しなければならない筈である。

### (3) 公正な課税所得の認識

課税所得は、事業年度を前提とした担税力ある真実な所得でなければならない。そのためには会計上の費用・収益対応の原則よりもさらに厳密な益金・損金対応の原則が適用される。この益金・損金対応の原則は、個別取引ごとに適用されるもので、対応原則によって測定された各所得の合計額が事業年度所得として測定される<sup>(14)</sup>。損金の認識も益金との対応関係の中でとらえなければならないから、繰延をして益金と対応すべく損金を認識するためにはそれ相応の合理的根拠が課税所得計算上必要となる。

法人税法施行令の9号繰延資産（現在は6号繰延資産）が、課税所得計算上合理性を有するか否かは税務会計学的に検討しなければならない。もしその根拠が法的に明確であるならばそれを本法である法人税法にて規定しなければならない。本件用水路の償却年数も課税庁と国税不服審判所では異なる見解を示しているが、税法上明確な償却年数の規定はどこにも存在しない。

いかなる支出を何年間にわたって繰延べるかは、課税庁の裁量権の範囲となっている。これは課税庁による恣意的課税を大幅に認めることになる。繰延資産は、会計上も経理操作及び比較可能性の観点から発生時費用処理へと変化しつつある。税務上は、担税力ある真実な課税所得を事業年度毎に認識・測定するという基本的原点に立てば、当然ながら発生時損金処理しかあり得ないはずである。

### おわりに

租税法主義は、課税要件法定主義と課税要件明確主義を前提とした憲法上の課税に関する基礎的前提であるが、繰延資産の認定に関しては租税法による規定ではなく、税務「通達」により規定されている。司法の判断において税務「通達」は法源にならず、通達を根拠とする判断は課税要件法定主義に反するものとして受け入れられない筈である。にもかかわらず、福岡高裁は税務「通達」を根拠に適法性を判示した。

課税所得計算は、法に基づく租税債務を金額的に確定するものであるから、課税要件はすべて法

律上明確にされなければならない、そのことにより納税者の予測可能性が担保される。繰延資産に関しては、その支出繰延の合理的根拠が明確に法定されることにより効力を生じるものであり、施行令14条による現行の繰延資産の規定は便益の概念と償却期間の根拠が不明確なため、課税庁による裁量権を大幅に拡大し、本来寄附金となるものが繰延資産として認定されるという恣意的課税の温床になっているともいえる。

(完)

(注)

- (1) 桜井久勝『財務会計講義』中央経済社、2006年、211頁。
- (2) 武田隆二『財務諸表論』中央経済社、2002年、365頁。
- (3) 桜井久勝、前掲書、212～213頁。
- (4) 企業会計審議会「研究開発費に係る会計基準の設定に関する意見書」三2、平成10年3月13日。
- (5) 金子宏『租税法』弘文堂、2005年、304頁。
- (6) 窪田悟嗣編著『法人税基本通達逐条解説』税務研究会出版局、2008年、658頁。
- (7) Joel G. Siegel & Jae K. Shim, *Dictionary of Accounting Terms* (New York: Barron's Educational Series, Inc, 1987), p.123.
- (8) 行政事件裁判例集（平成18年（行コ）第8号）「法人税更正処分等取消請求控訴事件」（原審・福岡地方裁判所平成15年（行ウ）第18号）福岡高等裁判所、平成19年12月19日判決）。
- (9) 福岡高裁「判決文」、7頁。
- (10) 同、13頁。
- (11) 同、32頁。
- (12) 同、33頁。
- (13) 同、11頁。
- (14) 菅原計『税務会計学通論』白桃書房、2007年、38頁。

(2009年1月13日受理)