

税法における短期の前払費用の取扱いをめぐる一考察

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学経理研究所 公開日: 2011-02-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 渡辺, 淑夫 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/9351

税法における短期の前払費用の 取扱いをめぐる一考察

渡 辺 淑 夫

I 概 説

(1) 税法上の各事業年度の所得の金額は、商法上の営業年度に相当する「事業年度」をその計算期間とし、当該期間中に発生した収益とこれに対応する費用及び損失とを対比して、その差額として計算されることになっている（法法22①～③）。

これは、企業会計上の毎期の利益の計算原理と基本的には同じ思考であり、課税所得の計算のための収益並びに費用及び損失の計算方法については、税法に別段の定めがない限り、一般に公正妥当な会計処理の基準（健全な会計慣行）によることになっている（法法22④）。

このような期間計算思考の下では、その積極要素（プラス項目）である収益はもとよりのこと、消極要素（マイナス項目）である費用・損失についても、その期間的限定が極めて重要であり、企業会計上はもとよりのこと、税法上も、いわゆる「費用収益対応の原則」（principle of matching revenues with costs）により、売上原価その他の収益原価については収益との客体対応により、また販売費・一般管理費その他の期間原価については期間対応により、それぞれ当期の損金の額に算入すべき金額を計算することになっている（法法22③）。

したがって、たとえ当期中に支払った金額であっても、それが一定の契約に従い翌期以降に提供を受けるサービスの対価である場合には、時の経過に応じて翌期以降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外し、

経過的に貸借対照表の資産の部に計上しなければならない（企業会計原則注解5(1)）。

これが、いわゆる「前払費用」(prepaid expenses)であり、前払地代家賃、前払利息などがその例である。

(2) ただ、企業会計上は、いわゆる「重要性の原則」(principle of materiality)により、企業の財務内容や状況について利害関係者の判断を誤らせるおそれのない程度の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ことになっており、前払費用のうち重要性の乏しいものについても、これにより経過勘定項目として処理しないことができることになっている（企業会計原則注解1(2)）。

このような簡便な経理処理の許容は、企業会計の実務に極めて大きな影響をもたらすが、所得計算の大部分を公正妥当な会計処理の基準（会計慣行）に委ねている税法としても（法法22④）、このことについては妥当な考慮を払う必要がある。その一つの表われが法人税基本通達2-2-14による短期の前払費用の取扱いであり、次のように定めている。

（短期の前払費用）

法基通2-2-14 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においてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。以下2-2-14において同じ。）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。

（注）例えば借入金を預金、有価証券等に運用する場合のその借入金に係る支払利子のように、収益の計上と対応させる必要があるものにつ

いては、後段の取扱いの適用はないものとする。

すなわち同通達では、その前段において、前払費用については期間対応により損金の額に算入するために繰り延べるべきものであることを明らかにするとともに、後段において、1年以内の短期の前払費用については、継続的にその支出のつど損金の額に算入することができる旨を定めているが、これは、上述のような企業会計上の考え方と全く同じ立場を宣明したものである。

ただし、借入金を預金や有価証券等に運用する場合の支払利子のように、収益の計上と対応させる必要のある前払費用については、たとえ1年以内の短期のものであっても、後段の支出ベースによる損金算入の取扱いは適用されない。このことは同通達の（注）書によって明らかにされている。

本稿においては、この基本通達2-2-14（以下「本通達」という。）の規定を中心に、税法上における短期の前払費用の取扱いを概括してみることにしたい。

(3) なお、本通達の本文の部分は、昭和55年5月の法人税基本通達の第2次改正において新設された。

ただし、それ以前においても、この種の取扱いがなかったわけではなく、既に昭和42年9月30日付調査4-9他個別通達「特定の期間損益事項に係る法人税の取扱いについて」（以下「旧期間損益通達」という。）の1の(2)において本通達の本文後段と同旨の取扱いが定められており、いわば行政的にも安定した計算基準となっていた。

ただ、旧期間損益通達では、この支出ベースによる短期の前払費用の処理について、その計算基準を認める条件として一種の確認手続き（いわゆるアグリーメント方式）を要求していたため（これは、それ以外の特定の期間損益事項についても同様であったが）、その手続きをめぐるとかくトラブルが絶えなかった。

そこで、昭和55年5月の通達改正において旧期間損益通達を廃止し、これに定められていた各種の取扱いを所要の整備をした上で基本通達に吸収する

こととした際、短期の前払費用の処理についても本通達が定められ、同時に確認手続きは要しないこととされたのである。

また、本通達制定時には（注）書がなかったが、近年における、いわゆる企業財テクの活発化に伴い、借入金による財務運用についてまで本通達の本文後段の取扱いをそのまま適用する事例が散見されるようになり、課税上の弊害が目立ったので、昭和61年12月の通達改正に際して（注）書が追加され、その適正化が図られた。

その際、貸付金利子等の収益計上について、いわゆる利払期基準を認めている法人税基本通達2-1-24（貸付金利子等の帰属の時期）についても改正が加えられ、借入金による貸付金、預貯金、有価証券等の運用で、支払利子と収入利子とがひも付きの見合関係にあるものについては、収入利子の計上について利払期基準の適用を認めず、原則的な発生基準による収益計上を要求することがより鮮明にされた。

II 短期の前払費用と重要性の原則

1 前払費用の意義

(1) 企業会計上、販売費・一般管理費その他のいわゆる「期間原価」(period costs) については、その認識について、いわゆる「発生主義の原則」(accrual basis; obligation principle) を適用することとしながら、その期間帰属については、いわゆる期間対応により、当期の期間に対応する部分に限って当期の損費として計算し、翌期以降の期間に係る前払い分については、適正に繰延べ整理をすることになっている（企業会計原則第二の一のA）。

これは税法における課税所得の計算についても同様であって、法人税法22条3項2号（各事業年度の所得の金額の計算）の規定も、そのことを当然の前提として定められている。判例もこれを肯定している（昭和48.8.31東京高判・税資70号967頁等）。

(2) ところで、このような期間対応計算の適用される経過勘定項目は、収益、費用の両面にわたっており、前払費用のほか、前受収益、未払費用及び未収収

益があるが、翌期以降に繰り延べられる費用項目としては前払費用が典型的なものである。

しかして、このことについて企業会計上の取扱いを定めている企業会計原則注解5(1)では、前払費用について、「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て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次期以降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、前払費用は、かかる役務提供以外の契約等による前払金とは区別しなければならない。」としている。

また、税法でも、法人税施行令14条2項（繰延資産）において、「一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるため支出する費用のうち、その支出する日の属する事業年度終了の日においてまだ提供を受けていない役務に対応するもの」が前払費用であると規定している。本通達における前払費用の定義づけも、これと全く同じことである。

すなわち、企業会計上も税法上も、前払費用の意義については全く同じ考え方になっているということであるが、前払費用以外にも、翌期以降に繰り延べべき費用項目は、前払金、資産の取得価額、繰延資産など少なからず存在するし、また、これらについてはその費用化の方法が前払費用とは異なっているので、前払費用とそれ以外の繰延費用項目とは混同しないようにしなければならない。

特に、本通達では、前払費用のうち1年以内の短期のものについて特則を設けているのであるから、本通達の適用範囲という意味からも両者の区別はとりわけ重要である。

(3) そのような意味から前払費用の何たるかについてさらに分析すると、次のようである。

イ まず、一定の契約に従って継続的に提供を受ける役務の対価として支払ったものであることを要する。

契約に従って提供を受ける役務には様々のものがあり、むしろそうでないも

のはほとんど稀といってよいのであるが、「継続的に提供を受ける」ということになると、その範囲はかなり限定される。例えば、土地、建物その他の資産の賃貸借、工業所有権その他の権利の使用、金銭の借入れ、手形割引、信用保証、保険などがその例であり、いずれも、等質等量のサービスがその契約期間中継続的に提供されるのが特色である。

これに対し、一定の時期に特定のサービスを受けるためにあらかじめ支払った対価、例えば前払いの旅費交通費、前払給料、前払いの広告宣伝費などは、単なる「前払金」であって、前払費用ではないのである。

ロ 役務の対価として支払ったものであることを要する。

前払費用は、役務、すなわちサービスの提供に対する対価の前払いであるから、物の購入とか生産に対する対価の前払いである前渡金、手付金などはこれに該当しないのである。

これらの前渡金等は、資産の取得価額を構成する費用の前払いであるから、そういう意味で翌期以降に繰り延べられることになるが、前払費用とは全く異なるものである。

ハ 翌期以降において時の経過に応じて費用化されるものであることを要する。

前払費用は、一定の契約に従って継続的に提供を受けるべきサービスの対価の前払いであるから、その前払い分は、翌期以降において時の経過に応じて費用化されるものである。

すなわち、その支払いがサービスの提供に応じてそのつど行われるものであればそのつど費用化されて然るべきものについて、遇々サービスの提供前に前払いされたがために繰り延べるのであるから、翌期以降においては、そのサービスの提供の進行に応じて自動的に費用化されるのである。

この点、既に提供を受けたサービスの効果が将来に及ぶためにその対価を繰り延べる「繰延資産」(deferred charges)とは、その性質が異なるのである。

したがって、ノウハウ (Know How) の提供を受けるための頭金 (initial payments) は、繰延資産であるため前払費用とはならないが (法基通 8-1-

6), ランニング・ベースによる使用料 (royalty) の前払い分は前払費用となるのである。また, 資産の取得価額として翌期以降に繰り延べられる費用も, 前払費用とはいわない。

ニ 現実に支払ったものであることを要する。

前払費用は, 継続的なサービスの対価の前払いであるから, 現実にその支払いがなされたものでなければならない。

すなわち, 前払費用は, 支払い済みの対価について, その原因たるサービスの提供がまだされていないという理由から, 支払ベースによる費用化を認めず, 翌期以降に繰り延べるのであるから, 現実の支払があることがその大前提であり, 「未払いの前払費用」というのはあり得ないのである。これは, 契約上その支払期限が到来していても同じことである。

ただし, 手形の振出しを「支払い」とみるかどうかについては若干問題があり, 後述するように, 本通達の適用上は, 支払いがあったものとして認めている。

2 重要性の原則と前払費用

(1) 前述のごとく, 企業会計上は, 企業経理の便宜性の見地から, 「重要性の原則」なる会計基準が確立されている。

すなわち, 企業会計原則注解1では次のように述べている。

「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。」

そして, その例示の1つとして, 「前払費用, 未収収益, 未払費用及び前受収益のうち, 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。」としているのである (同注解1(2))。

要するに, 前払費用についてみれば, そのうち重要性の乏しいものについて

は、企業経理の便宜を優先させて、厳密な期間対応計算をしないで、支払ベースでそのつど費用化してよいということである。

(2) 問題は、ここでいう前払費用のうち「重要性の乏しいもの」とは何を指すかという点であるが、一般的に言えば、期末の前払費用としての計上額が毎期ほぼ一定であるため、これを経過勘定項目として処理しなくても、期間損益計算の妥当性が著しく歪められないものがこれに該当すると解されているようである。

もっとも、たとえ毎期末の計上額がほぼ一定であっても、その企業の営業の性質上重要な営業費用に属するもの、例えば、海運業者における借船料や船体保険料、百貨店業者等における店舗貸借料、自動車運送業者における車体保険料や賠償責任保険料、金融業における支払利息割引料などについては、原則どおり厳密な期間対応計算を要し、重要性の原則は適用されないというのが監査上ほぼ一致した見解のようである（昭和43.5.13日本公認会計士協会監査委員会意見「期間損益通達の監査上の取扱いについて」参照）。

この点、本通達では、支払ベースで損金算入することを認める短期の前払費用の範囲については、必ずしも営業上重要な費用かどうかで区別することはしていないので、その限りにおいては、税法上の取扱いの方がやや弾力的になっていると見る向きもある。

しかしながら、企業会計上は、もともと重要性の原則が適用される前払費用を短期のものに限っていないし、また、借入金による財テクの場合のように、収益と費用との対応計算を重視すべきものについては、税法上の取扱いの方がより厳格になっているともいえるので、両者を単純に比較してその表現上の違いを議論することは適当ではないというべきであろう。

(3) なお、この短期の前払費用の処理をめぐっては、旧期間損益通達が公表された当時、公認会計士協会の監査委員会がこの問題に関する監査上の取扱いが検討され、主として重要性の判断の面からその整理がされたという経緯がある。これについては、前出の監査委員会意見の形で公表され（昭和43.5.13「監査速報」4号）、監査上の基準とされたが、このことは本通達の制定後も

同じことであり、企業会計上の取扱いは、その基本線において税務上の取扱いと一致しているといえよう。

Ⅲ 税法上における短期の前払費用の取扱い

1 短期の前払費用の意義

(1) 本通達においては、まずその本文前段において、前払費用については翌期以降に繰り延べるべきものであって、当期の損金の額には算入されないことを明らかにし、期間対応計算の適用を宣明している。このことについては特にあらためて説明を要しないと思われる。

問題はその後段であって、ここでは、前払費用のうち「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、いわゆる短期の前払費用とし、これについては、その支払った時点で損金算入することを認めている。

これは、前述の企業会計上の重要性の原則に基づく前払費用の簡便な経理処理を税務上も容認しようというものであり、そもそもは昭和42年の旧期間損益通達の一項目として定められたのがそのルーツである。

それ以前においては、この種の取扱いが明らかでなかったため、税務の第一線では、この類のものについてもとかく形式的な期間対応計算を要求する傾向が強く、いわゆる翌期認容の軽微な期間損益の否認が繰り返され、企業経理との衝突が跡を絶たなかった。

そこで、旧期間損益通達により、他の特定の期間損益事項とともに、短期の前払費用については支払ベースで損金算入する簡便な経理処理を認めることとして、企業会計と税法との調整が図られたのである。

(2) その後昭和55年5月の法人税基本通達の第2次改正に際して本通達が発定され、旧期間損益通達は廃止されたのであるが、本通達の内容とするところは、旧期間損益通達のようなアグリーメント方式を要求しないこととした点を除けば、ほぼ従前と同じようなものである。

ただ、旧期間損益通達時代の行政経験を踏まえて、若干の点について工夫がこらされている。

その第1点は、前払費用の定義づけが行われたことである。

この点、旧期間損益通達では、前払費用の何たるかについて特に定義づけがされていなかったため、単なる前払金についても前払費用に含めて支払い時に費用化する向きが跡を絶たず、とかくトラブルの原因となっていた。例えば、翌期に放映されるテレビCMの代金の前払いを前払費用と混同して支払ベースで損金算入する、といった事例である。

そこで、本通達の制定に際して前払費用の定義づけが行われ、かかる前払金のようなものについては本通達の⁵5₅域外であることが明らかにされたのである。この点、前出の企業会計原則注解5では、前払費用と前払金とは区別されなければならないとしており、もともと税法の取扱いとも一致している点に注意する必要がある。

(3) 次に第2点としては、旧期間損益通達では、前払費用には「翌事業年度中にその支払の対価にかかる役務等の受入れの開始のあるものを含む」としていたため、例えば、契約の始期が翌期になる保険契約等について前払いした保険料の前払金のように、本来まだ前払費用とはいえないものまで支払ベースによる損金算入が行われる向きがあったが、本通達では、これを削除したことである。

その代わりに、「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」を短期の前払費用として明定したから、仮に1年以内に役務の提供が開始されるとしても、その終期が1年を超えて到来するものに係る前払費用は、これに該当しないことに注意する必要がある。

例えば、3月末決算会社が、3月中に5月1日から向こう1年間の損害保険料を前払いしたような場合には、旧期間損益通達当時の通達表現では、これを当3月期の損金とする余地があったのであるが、本通達の下では、短期の前払費用としては認められないのである。

2 支払ベースによる損金算入の要件

(1) 次に、本通達の本文後段により短期の前払費用を支払ベースで損金算入

するための要件であるが、短期の前払費用である限り、それが特に営業上重要な費用であるかないかで区別されることにはなっていない。

この点、企業会計上の取扱いよりも若干弾力的といえれば弾力的なのであるが、重要性の有無強弱は個別企業ごとに相対的なものであり、税務が主体的にその判断をすることはむしろ執行を硬直化させ、折角の簡便化の要請に逆行するおそれもあるので、強いて重要費用かどうかの判断は求めないことになっているのである。

したがって、この点については、もっぱら企業会計上の要請に基づいて、企業の責任によりその判断をなすべきことになるのである。

ただし、後述するように、財テク見合いの支払利子のようなものについては、本通達後段の適用が排除されている。

(2) なお、前払費用という以上は、既払いであることが大前提であり、たとえ短期とはいえ未払金として前払費用を計上した上で、これを直ちに損金算入する等のことは認められない。

これに対し、前払いとして手形や小切手が振り出された場合には、企業経理上も既払いと同様に処理するのが通例である上、その性質上、もはや取消し不能であって、単なる未払金とは実態が異なるといえよう。そこで、本通達でいう「支払った場合」には、支払手段としての手形や小切手の振出しが含まれると解してよいことになっている。

(3) 本通達による短期の前払費用の処理は、継続適用が条件になっているが、これに関連してしばしば疑問が出されるものの1つとして、その前払費用が一定のサイクルで反復継続的に支出されるものであることを要するかどうかという問題がある。

この点、同じく特定の期間損益事項に関する特則の1つとして、法人税基本通達2-2-15（消耗品費等）に定める消耗品費の取扱いでは、反復継続的な取得とその消費がその適用の要件とされているのに対し、本通達ではこれに相当する文言が見当たらないことがそのような疑問の出てくる原因の1つになっているのではないかと思われる。

しかしながら、企業の支出する前払費用には種々雑多のものがあり、必ずしも同質の前払費用を反復継続的に支出するとは限らないから、そのことを本通達適用上の要件とすることは、いたずらに煩さになるばかりで、重要性の見地からする簡便化の要請に反することにもなりかねない。

そこで、1年以内の短期の前払費用である限り、原則として、その支出の反復継続性の有無とは関係なく、本通達の適用があることになっているのである。

ただし、これはあくまでも通常のコスト支出を前提としてのものであるから、例えば、もっぱら租税目的で不用不急の前払いを行い、本通達を悪用するようなものについては、その異常性と不当性に着目して本通達の適用が排除されることもあり得ると考えるべきであろう。

もっともこれは、何も本通達に限ったことではなく、およそ租税回避を目的とした不当不自然な行為は、その実質に照らしてこれを否認するというのが課税上の大原則である。

(4) 本通達による短期の前払費用の支払ベースによる費用処理は、継続適用することがその要件となっている。

企業会計原則では、その一般原則の1つとして「継続性の原則」(principle of consistency)を謳っており、「企業会計は、その処理の原則及び手続きを每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」としている(企業会計原則第一の五)。そして、その注解3において次のように定めている。

「企業会計上継続性が問題とされるのは、1つの会計事実について2つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を每期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。

したがって、いったん採用した会計処理の原則又は手続は、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する各時期を通じて継続して適用しなければならない。(後略)」

この継続性の原則は、一般に公正妥当な会計処理の基準として課税所得の計算上も重要なものとされており、このことを踏まえた、又はこれを明文化した規定も少なくない。本通達も当然のこととしてこれを条件としている。

したがって、本通達を適用する限りは、継続してこれを適用することを要し、みだりにこれを適用したりしなかったりすることは許されない。仮に継続性を破った場合には、それ以後は本則どおりの期間対応計算が要求されることになるのである。

もっとも、この場合の継続性は、必ずしも全費目にわたって適用する必要はなく、企業にとって重要性のある費目とそうでない費目とで取扱いを変えることは差支えないのであるが、少なくとも同一の費目については、特段の理由がない限り、その処理方法の継続性が強く要求されることになろう。

(5) ところで、本通達の適用される短期の前払費用は、必ずしも販売費又は一般管理費等として期間費用処理されるものに限られない。

その費用が製品の製造に直接関連するものであるため、製造原価に算入されるものである場合にも、本通達の適用があるものと解してよい。

ただし、この場合でも、その損金算入により単純に期間費用として原価外処理してよいということではなく、その損金算入ベースにより原価要素が発生したものとして製造費用に含める必要があるのである。

(6) 本通達では、短期の前払費用の処理方法について、「損金の額に算入しているときは、これを認める。」と規定し、特に損金経理（確定決算において費用又は損失として経理すること）することを謳っていない。

このため、決算上は前払費用として繰り延べておきながら、確定申告に際して申告書上これを減算する（損金算入）ことができるのではないかという疑問を持つ向きがあるようである。

しかしながら、もともと本通達によるこの短期の前払費用の処理は、企業経理における実務上の簡便化のための取扱いであって、企業経理と税務計算の一致を考えているものである。

したがって、決算上は繰り延べながら税務上だけ減算するといったような処

理は、本通達の子定するところではない。すなわち、申告調整による本通達の適用は、一般的には認められないと解すべきである。

3 財テク等の場合の適用除外

(1) 本通達の前身である旧期間損益通達当時及び本通達が発行された昭和55年当時、支払ベースで損金算入することを認める短期の前払費用の範囲については、税務上、特に制約はなかった。

このため、例えば借入金で公社債を取得したような場合に、その借入金の利子を前払いしたときであっても、一般的には、その前払利子については本通達の適用があるものと理解されていた。

他方、貸付金や預貯金、公社債等から生ずる利子については、従来、金融保険業を営む会社の場合や資金の転貸のごとくひも付き見合いの借入金利子があるような場合を除き、利払期ベースで収益計上すれば足りることとされ、必ずしも期間対応による収益計上が強制されていなかった（法基通2-1-24本文）、極端なケースでは、支払利子と収入利子とが全く決算期を異にして計上されるというような現象が生じていた。

(2) ところが最近になって、経済構造の変化と企業の余剰資金の異常な膨張に起因して、いわゆる財テクブームが起り、優良な貸付先を失った銀行その他の金融機関がこれに便乗する形で、借入資金による金融資産の運用という現象が広く一般企業の間蔓延するに至った。

このため、支払利子と収入利子の対応関係を無視して本通達の適用を認めることについて課税上の弊害が目立つようになり、特に税務の第一線からその是正が望まれていた。

そこで、昭和61年12月の法人税基本通達の改正（通常ベースによる例年の改正）に際して、本通達に（注）書が追加され、借入金を預金、有価証券等に運用する場合のように、借入金とその運用資産とが明らかにひも付の見合関係にある場合には、その借入金利子については、その運用資産から生ずる利子等の収益との対応関係を重視して、たとえ1年以内の短期の前払利子であっても、

本則どおり期間対応により損金算入すべきものとし、本通達本文後段による支払ベースによる損金算入の特則はこれを認めないことを明らかにしたのである。

これにより、借入金による財テク運用の場合に、極端な収支のズレが生ずることはなくなった。

(3) なお、本通達の(注)書では、「収益の計上と対応させる必要があるものについては……」と規定しているため、支払利子についても、あたかも売上原価や譲渡原価のように、収入利子や配当等との客体対応を要求しているように見える向きがあるようであるが、これは誤解である。この場合の対応は、それが支払利子である限り、一般的には本則どおりの期間対応を意味しているのであって、売上原価のような客体対応までは要求されていないと解してよい。

もっとも、この(注)書の財テク運用における借入金利子はあくまでも例示であって、これにとどまるものではない。例えば、資金の転貸融資とか、借入金による商品の受託買付け、リース物件の転貸のように、支払費用が売上原価のごとく収益と客体対応させるべき性質を持つものもある。

このようなものについては、その内容に応じて、単なる期間対応ではなく、より厳格な客体対応計算を要求される場合もあり得ると考えるべきであろう。

(4) 本通達の改正と合わせて、前掲の基本通達2-1-24の(注)書についても改正が加えられ、「資金の転貸」の例示を廃止して、広く借入金による金融資産の運用一般について適用できるよう、本通達の(注)書とほとんど同じような表現に改められている。

4 消費税の仕入税額控除との関係

昭和63年12月の税制抜本改革において、新たに消費税法が制定され、平成元年4月1日以降、資産の譲渡やサービスの提供について3%の消費税が課税されることになったが、売上税額から控除する仕入税額については、課税仕入れがあった時点でその控除を行うことになっていることから(消法30①)、前払費用に係る仕入税額控除のタイミングがどうなるのかということが問題になる。この点については、原則はあくまでも資産の購入をし、又はサービスの提供を

受けた時が課税仕入れがあった時点ということになるから、前払いをした段階ではその控除ができないというのが建前である。

しかしながら、短期の前払費用について本通達によりその支払い時に損金算入している場合には、一応その時点で費用化があったものと観念することになるのであるから、消費税の計算上もその時点で課税仕入れがあったものと認めることが合理的である。

そこで、消費税法取扱通達11-1-16【短期の前払費用】では、前払費用のうち本通達（法基通2-2-14）の適用を受けて支出時損金算入の処理をしているものについては、その支出日を含む事業年度において課税仕入れがあったものとして仕入税額控除を行うこととしている。

なお、一口に前払費用といっても、その支払いの前提となる役務については、例えば家賃のように消費税の課されるものと利子や地代のように消費税が課されないものがあるが、後者についてはむろん仕入税額控除の問題は生じない。

Ⅳ 個別事例及び判例等

前払費用の期間対応計算をめぐることは、税務上古くから種々の議論があり、また、旧期間損益通達制定後は、同通達による短期の前払費用の取扱いをめぐる新たな個別問題が多数発生した。本通達制定後もすべての問題が解決したわけではなく、とりわけ最近の財テクブームを反映して金融コストの重要性が増加したこともあって、通達の適用範囲の見直しが行われたほどである。

このため、前払費用（とりわけ短期の前払費用）に関する個別事例は数多く存在するし、ごく稀には訴訟で争われた事例も見受けられる。その主なものを紹介すれば、次のようである。

1 個別事例

○期間損益通達における短期前払費用について、支払手形をもって費用の計上をしている場合にはこの通達の適用を認めるが、未払いの場合にはこの通達の適用はないとした事例

- 前払費用となる支出のうち重要度の高いものについては期間計算を行い、他のものについては支払基準により処理することは、法人の処理の継続性が保たれる限り認められるとした事例
- 支払利息に関し、利息前払いの短期借入金等については支払基準により、利息後払いの長期借入金等については発生基準によることとした「計算基準」を合理的なものとして認めるとした事例
- 支払利息に関し、利息後払いの約定となっているものについて、その決算期末日までに支払いがない場合は既経過利息の額を未払費用に計上し、利息先払いの約定のものについては支払基準により処理することが認められるとした事例
- 自動車賠償責任保険については、その契約のいかんによっては13ヵ月分を前払いすることがあるが、このような場合、機械的に「1年間以内」を判断することなく、若干のアローワンスは認めるのが相当とした事例
- 自動車運送業者が負担する保険料は、1年ごとの契約によるが、その企業の性質上重要な営業費用を構成するものであるというだけの理由で、短期の前払費用の取扱いの適用はないとすることは適当でないとした事例
- 法人が、自己を契約者及び保険金受取人として、役員又は使用人を被保険者とする保険期間10年のお祝い保険（保険料一時払、無配当、満期保険金なし）に加入した場合の一時払保険料については、支払時には前払費用とし、保険期間の経過に応じ均等額ずつ費用化することが相当とした事例
- 建築業者が建設工事等の受注に当り「前渡金保証会社」に対して支払う保証料については、その保証期間が1年を超えるものであっても前払費用に経理する必要はなく、また、当該保証料は工事原価に算入する必要はないとされた事例
- 支払利息の計算期間の末日が支払った日から1年以内である場合には、その支払った利息の額は金額の多寡にかかわらず、法人が継続してその支払った日の損金の額に算入しているときは、これを認めることとした事例
- 6ヵ月後に放映されるTV番組のスポット広告代を前払いしたが、これは前

払金であって前払費用ではないという理由で、支払ベースによる損金算入が否認された事例

- 旅行代理店に対する従業員の慰安旅行費用の前払いについて同前
- 新聞・雑誌等の定期購読料の1年前払いについて、短期の前払費用に準じて損金算入することを認めた事例

2 判例要旨

- ある原価、費用及び損失の額をどの事業年度に計上すべきかについて、法人税法は、特例について定めているほか、原則的な基準について同法自体の中に明文の規定をおかず、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するとしていることにとどまる。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としては、原価については、それが収益と個別に対応するもので、原則として、収益との個別対応の原則（いわゆる費用収益対応の原則）が採られており、費用及び損失については、販売直接費のように収益と個別に対応するものを除いて、原則として、総体対応の原則（いわゆる期間対応の原則）が採られている。（昭和48年・8・31東京高判・税資70号967頁）