〈論　説〉

会計帳簿の法的証拠性におけるジレンマ

――法人税法違反事件における（株）T 商事を事例として――

桑　原　正　行

1. はじめに

企業会計原則一般原則一は、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない」という真実性の原則と、続いて「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない」という正規の簿記の原則がある。しかしながら、現実においては粉飾決算や脱税などによって、これらの原則が守られていないことも多い。

大学で簿記会計学を教えている教員は、税理士や公認会計士でない限り、実際の中小企業の会計帳簿を見る機会はほとんどない。上場企業であれば有価証券報告書で、非上場企業でも大手企業であれば会社のホームページで概要を知ることができるが、それは最終的に作成された貸借対照表や損益計算書等に限られる。筆者は、過去2回ほど実際の中小企業の会計帳簿を見る機会を得た。一つは、15年くらい前に、勤務していた大学がある県内の土木建設業の中小法人で、知人が勤務している企業の社長から、社長の弟が経営している会社の会計帳簿を見てもらいたいというものであった。二重帳簿が見つかり、調べてゆく中で、両者の帳簿の違いから架空の外注加工費が定期的に計上され、会社が計上している貸付金（社長弟に対する）と未収利息が帳簿上は諸口勘定で相

殺され消えていたことなどが推測された。業務上横領の可能性があるとのことで告訴までいったが、最終的には不起訴になった。会計帳簿では二重帳簿が見つかり、決算時点における会計処理を含めて明らかに不正が行われていたにもかかわらず、法的には証拠不十分で不起訴となったことから、会計帳簿の法的証拠性について疑問を感じた。

もう一つは、平成24年に法人税法違反事件として告訴された（株）T商事の関係者（弁護団）から、会計帳簿に関する意見を聴きたいとの申し出があり、同法人の会計帳簿を見る機会を得た。なお、この件については、個人的な意見等をまとめたが、その後の経緯については把握していない。

本論文では、後者の事例を中心に、会計帳簿において取引がどのように記録・処理されていたのかという事例を示し、中小法人においては理論上と実務上は大きく異なっているという点、そして会計帳簿の法的証拠性におけるジレンマについて私見を述べることにしたい。

2. 法人税法違反事件の概要と（株）T商事の会計帳簿の特徴

平成24年3月に法人税法違反容疑として、(株)T商事社長のK氏は逮捕・起訴されている。この冒頭陳述要旨には、「現金主義」による経理処理を行っていた点や3事業年度につき、合計約35億4308万円の所得を秘匿し、合計約10億6004万円の法人税を免れた（期限内過少申告ほ脱犯）点が挙げられている。ここで特徴的なのは、法人税法違反事件は、通常であれば国税庁からの告発によるものが多いのに対して、本件は東京地検特捜部から直接起訴されたという点である。犯行の主たる手段・手法として次の3つが挙げられていた（新聞記事参照)。

(1) 売上除外
(2) 架空保守管理費の計上
(3) 架空固定資産売却損の計上

(1)・(3) は内容的にはほぼ同じで、架空の固定資産除却損及び固定資産売

「丸源ビル」元社長起訴

東京地検 10億6000万円脱税罪

テナントビルを運営する丸源グループの法人税法違反事件で、東京地検特捜部は25日、法人税約10億6千万円を脱税したとして、同グループの実質的経営者で元東京商事（東京・中央）社長、川本源司郎容疑者（81）を法人税法違反（脱税）罪で起訴した。

逮捕後、新たに約6億5千万円の所得隠しが判明した。

川本被告の弁護人によると、同被告は「（脱税部を除外したり、所有ビルの売却損を架空計上したりする手口で、2011年12月期までの3年間に法人所得約35億4千万円を隠したとされる。

捜査関係者によると、川本被告が脱税したとされる09～11年には、海外に開設した川本被告の個人口座にグループから多額の送金があった。

川本被告は一時、銀座や赤坂などの繁華街で約80棟のテナントビルを運営したが、近年はビルを次々に売却している。

起訴状などによると、川本被告は丸源ビルに入居するテナントからの賃料収入を管理する東京商事の法人所得を隠蔽しようと計画。賃料収入の一部を除外したり、所有ビルの売却損を架空計上したりする手口で、2011年12月期までの3年間に法人所得約35億4千万円を隠したとされる。

捜査関係者によると、川本被告が脱税したとされる09～11年には、海外に開設した川本被告の個人口座にグループから多額の送金があった。

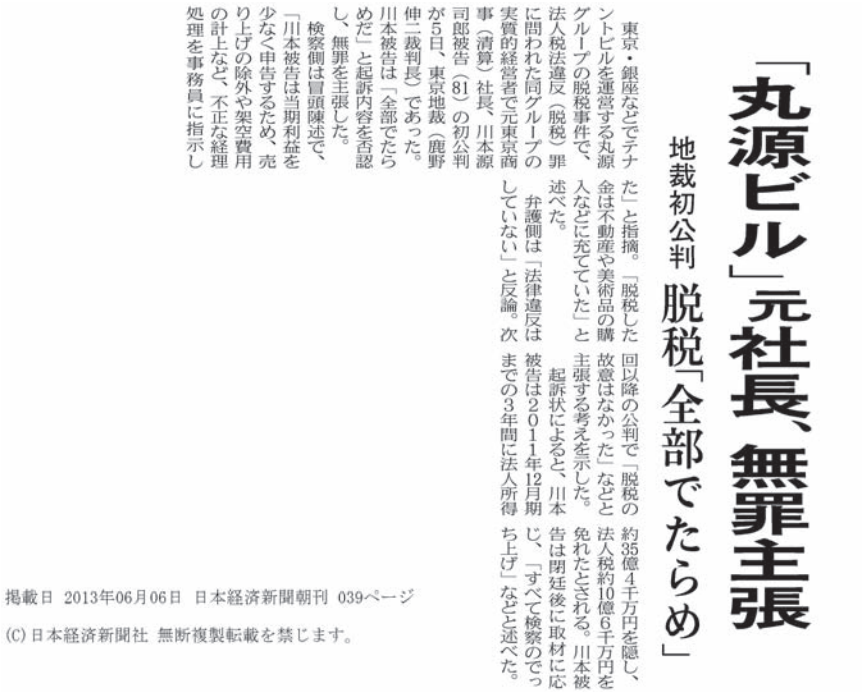
川本被告は一時、銀座や赤坂などの繁華街で約80棟のテナントビルを運営したが、近年はビルを次々に売却している。

掲載日 2013年03月26日 日本経済新聞朝刊 047ページ
(C)日本経済新聞社 無断複製転載を禁じます。

却損を計上した上で、これらを対等額の売上相殺処理することで売上を除外したこと、土地の売買を仮装して、土地の資産計上とその土地の取得価格と売却価格を示して固定資産売却損を計上するよう指示したことが挙げられている。

（株）T 商事は資本金900万円の中小法人であるが、社長である K 氏一人の個人企業である。同社設立後わずか1ヶ月ほどして商号（会社名）を変更し、3期目の期中において会社所在地を変更、その後の決算日（12月31日）で解散し、4ヶ月後に清算が終わっている。業種は IT 系であるが、実質は不動産賃貸業であった。K 氏は過去においても、複数の会社を設立しては数年で会社を清算し、新たに別会社を設立することを繰り返し行っていた。

この（株）T 商事の平成21年12月31日を決算日とする貸借対照表と損益計算



「丸源ビル」元社長、無罪主張

地裁初公判　脱税「全部でたらめ」

東京・銀座などでテナントビルを運営する丸源グループの脱税事件で、法人税法違反（脱税）罪に問われた同グループの実質的経営者で元東京商事（清算）社長、川本源司郎被告（81）の初公判が5日、東京地裁（鹿野伸二裁判長）であった。川本被告は「全部でたらめだ」と起訴内容を否認し、無罪を主張した。

検察側は冒頭陳述で、「川本被告は当期利益を少なく申告するため、売り上げの除外や架空費用の計上など、不正な経理処理を事務員に指示した」と指摘。「脱税した金は不動産や美術品の購入などに充てていた」と述べた。

弁護側は「法律違反は被告は2011年12月期以降の公判で「脱税の故意はなかった」などと主張する考えを示した。

起訴状によると、川本被告は閉廷後に取材に応じ、「すべて検察のでっち上げ」などと述べた。約35億4千万円を隠し、法人税約10億6千万円を免れたとされる。川本被

掲載日　2013年06月06日　日本経済新聞朝刊　039ページ

(C)日本経済新聞社 無断複製転載を禁じます。

書は以下のような構造であった。なお、平成22年及び平成23年においても、基本的な構造は変わっていない。

貸借対照表

預金　153,458,637	受入保証金 172,494,419
	資本金 9,000,000
	利益剰余金 △28,035,782

損益計算書

売上高	608,548,456
売上原価	0
売上総利益	608,548,456
販売費一般管理費	636,584,238
営業損失	28,035,782
経常損失	28,035,782
税引前当期純損失	28,035,782
当期純損失	28,035,782

（営業損失以下はすべて同じ金額）

左記からもわかるように、決算書はきわめてシンプルとなっている。貸借対照表に関しては、期中取引では様々な独自の勘定科目（短期借入金、預け金や複合勘定）が計上されているが、最終的には預金と受入保証金だけとなっている。そして、実質は不動産賃貸業であるにもかかわらず、土地建物等の固定資産が計上されていない。また、損益計算書では売上原価が計上されていない。販売費及び一般管理費については、旅費交通費・通信費・修繕費・水道光熱費・消耗品費・租税公課等が計上されている。また、3期にわたって固定資産除却損や固定資産売却損が計上されている。

ここで（株）T商事の貸借対照表に何故土地・建物という固定資産が計上されていないのかは、同法人の独自の会計処理による。以下の資料1は、固定資産（土地・建物）と同固定資産の売却損に関するものだけを抜き出した帳簿記録である。

資料1　固定資産（土地・建物）に関する記録（設備等は除く）

平成21年度				
1月15日	土地	9億2000万	短期借入金	9億2000万
1月28日	建物 土地	3億5000万 15億6000万	短期借入金	19億1000万
12月31日	短期借入金	3億5000万	建物	3億5000万
	複合勘定 短期借入金	9億2000万 15億6000万	土地 土地	9億2000万 15億6000万
	売上	4億2000万	固定資産売却	4億2000万
平成22年度				
1月31日	建物 土地	3億5000万 15億6000万	預け金	19億1000万
	土地	21億	短期借入金	21億
9月30日	複合勘定	21億	土地	21億
12月31日	複合勘定 短期借入金	700万 3億4300万	建物	3億5000万
	短期借入金	15億6000万	土地	15億6000万
9月30日	固定資産売却損	10億5800万	複合勘定	10億5800万
12月31日	売上高	10億5800万	固定資産売却損	10億5800万

平成23年度

1月1日	建物	9億2200万	複合勘定	9億2200万
	土地	2億6000万		2億6000万
12月31日	複合勘定	9億2200万	建物	9億2200万
	複合勘定	2億6000万	土地	2億6000万
12月31日	固定資産売却損	4億5400万	複合勘定	4億5400万

(注　平成21年度決算日では帳簿上は「固定資産売却」であるが、実質は「固定資産売却損」と同じである)

貸借対照表に関していえば、これらの固定資産(土地・建物)は、1月中に資産計上されているが毎期年度末に反対仕訳を行っているために、貸借対照表には記載されていない。また､3期にわたって土地･建物の金額が変化している。1期目は土地建物合計額が28億3,000万であるのに対して、2期目は40億1,000万円、3期目は18億2,000万円となっている(資料2を参照)。この帳簿記録は、固定資産は取得原価で計上されるという基本的な会計理論から見ればまったく異質なものに見える。固定資産を追加で購入することや、売却することによって金額が変化することはあり得るが、期末に反対仕訳をして相殺消去しながら翌期において再振替仕訳のように再計上されることに疑問が生じる(※この点についてK氏は売買を主張していた)。土地・建物を固定資産ではなく棚卸資産と仮定すれば、期中において金額の変化は可能であり、期末において商品評価損や棚卸減耗損といった形で帳簿価格を切り下げることも可能である。しかしながら、問題なのは金額が全額であるという点にある。

また、平成21年度と平成22年度においては、決算日において固定資産売却(損)が売上高から控除されている。固定資産(建物)の減価償却を行えば帳簿価額は減額され、毎期減価償却費として計上されたものが、帳簿上は売上から控除された形で処理されていると考えることも一応できる。しかし、それでも貸借対照表上にそもそも固定資産が計上されていなければ、このような強引な論理も通用しない。

最初の弁護団はK氏により解任され、次の(2番目の)弁護団から筆者は依頼を受けたのであるが、最初の弁護団もこれらの一連の会計処理の説明につい

資料2　固定資産の帳簿価額

	帳簿上	修正版
平成21年1月末時点		
土地・建物	28億3000万	44億3000万
評価損	△4億2000万	△4億2000万
決算時点（12／31）	24億1000万	40億1000万
平成22年1月末時点		
土地・建物	40億1000万（＋16億）	40億1000万
評価損（9／30）	△10億5800万	△10億5800万
決算時点（12／31）	29億5200万	29億5200万
平成23年度1月時点		
土地・建物	11億8200万	29億5200万
評価損（12／31）	△4億5400万	△4億5400万
	7億2800万	24億9800万

（※帳簿上は、評価損ではなく売却損として計上されている）

ては苦労したようである。具体的には、会計学の専門家の言葉を引用し、「（土地建物を『販売』目的不動産、すなわち棚卸資産と位置づけ：筆者補足）・・・『損失』として複数年に分割して計上することについては、企業会計原則に反するものではないという示唆がある」という表現をしている。売買の実態がないことから架空の固定資産売却損の計上が問題となっており、実際に売買の実態があれば弁護団も法的証拠等を提出することも可能である。しかし、そのようなものが実在していないことを考えると、架空ではないということを反証することはできない。

では、このような一連の会計処理が理論的には間違っていない（違法ではない）と弁護団が主張する為には、どのような論理展開で説明することができるのか。この点について、一つの仮説（意見）として次節で述べることにしたい。

3.（株）T商事の会計処理の妥当性を主張するための仮説

脱税として告訴された（株）T商事の会計処理は、手続き上は問題があったとしても悪意のある（脱税を意図した）ものではなかったことを主張し、なお

かつ、それが税務上はともかく会計理論上は間違った会計処理ではない（とはいえない）ということを最初に証明しなければならない。そして、それは金額的重要性を鑑みて、言い換えれば脱税金額によっては実刑の可能性もあることから、土地建物の固定資産とそれから生ずる固定資産売却損について焦点を絞る必要があった。金額的に重要ではないものをいくら主張しても、判決に影響を及ぼすことはできないからである。そこで考えたのが、次のような論理的展開で主張することである。すなわち、①土地・建物が期末時点で貸借対照表に計上されていない理由について説明し、その上で②固定資産売却損が決算日において計上されている理由について説明し、併せて③固定資産売却損が売上から除外されている理由について説明することである。これらの論理展開を別の形で端的に示すと次のようになる。

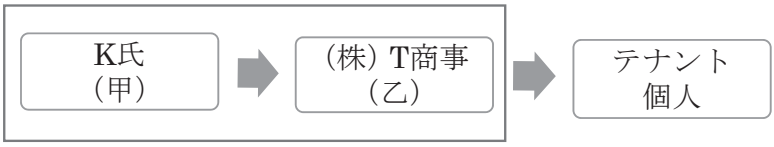
① 中小企業における所有権移転外ファイナンス・リース取引であると主張する
② 「固定資産売却損」ではなく、固定資産の「減損損失」であると主張する
③ (株)T商事独自の会計処理によるものと主張する

以下、順に説明することとする。

①について－所有権移転外ファイナンス・リース取引：賃貸借処理－

K氏と(株)T商事との間には、平成19年4月2日付けで「維持保全契約書」が交わされており、所有権移転外ファイナンス・リース契約（以下「契約書」という。）が締結されたと判断できる（弁護士供述調書より）。

これらの関係を示すと次のようになる。



(K氏は(株)T商事の代表者であるため実質は同じ)

契約書7条（報酬・収益還元金）は、「乙（(株)T商事）は本件業務の報酬として本物件から生ずる一切の収益を収受することができるものとする。」と規定している。すなわち、借手側である乙が本件リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができるものであることが明らかとなっている。また、契約書第4条（費用の負担）は、「(1) 乙は、本物件の固定資産税、都市計画税、清掃、修繕、メンテナンスに要する費用、水道光熱費その他本物件の維持保全に要する一切の費用を負担する。(2) 火災、地震、その他甲乙いずれの責めに帰すべき事由がない場合によって、本物件が破損または滅失したときにおいても、乙の負担により乙が修繕、再調達、再建築その他により復旧しなければならない。」と記載されており、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引であるといえる。以上より、フルペイアウトの要件を満たしている。さらに、契約書8条は、甲（K氏）による契約解約に係る事由が記載されているところ、この規定は甲の側からの解約事由を列挙したものに過ぎず、乙には、解約の事由は記載されておらず、かつ、契約書7条には、「但し、乙は甲に対し、毎年1月末日限り、収益還元金として金3600万円を支払う。なお、本物件がすべて滅失した場合においても乙は収益還元金の支払義務を免れない。」と記載されていることを踏まえると、乙の側から解約できず、乙は本物件がすべて滅失した後も年間3600万円のリース料の支払い義務があるから、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引あることは明らかである。以上より、解約不能の要件を満たす。

したがって、本件リース契約は①解約不能②フルペイアウトの要件を満たすので、ファイナンス・リース契約であるといえ、さらに所有権移転外ファイナンス・リース取引であるといえる[1]。

1　リース適用指針10は、前項でファイナンス・リース取引と判定されたもののうち、次の(1)から(3)のいずれかに該当する場合には、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当するものとし、それ以外のファイナンス・リース取引は、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当するものとしている。
(1) リース契約上、リース期間終了後又はリース期間の中途で、リース物件の所有

なお、不動産に係るリース取引の取り扱いについても、動産のリース取引等同様にファイナンス・リース取引に該当するか、オペレーティング・リース取引に該当するかを判定し、その結果に応じて会計処理を行う[2]。本契約では、土地と建物という本件動産のリースが一体となっており、借手である乙においては、リース料に含まれている土地の賃料相当の金額の算定は容易ではないことは明らかである。

会計基準においては、中小企業の特性を考慮した簡便な方法が設けられている場合もあり、会計実務では、具体的な規定が会計基準において定められていないような場合など、一定の状況下では、法人税法で定める処理が参照されている。「中小企業の会計に関する指針」は、中小企業が、資金調達先の多様化や取引先の拡大等も見据えて、会計の質の向上を図る取り組みを促進するため、平成17年8月に公表されたものである。その後、平成18年4月に、会社法、会

権が借手に移転することとされているリース取引。

(2) リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の中途で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利（以下合わせて「割安購入選択権」という。）が与えられており、その行使が確実に予想されるリース取引。

(3) リース物件が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該リース物件の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース取引。

2　土地については、所有権移転条項又は割安購入選択権条項がある場合はファイナンス・リース取引になるが、それ以外の場合は、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定される（リース適用指針19）。なお、この定めはあくまで推定規定であるため、土地のリース取引に所有権移転条項又は割安購入選択条項がない場合であっても、その実態からファイナンス・リース取引に該当するとの反証が得られたときには、ファイナンス・リース取引として扱うことになる。また、土地と建物等を一括したリース取引は、原則として、リース料総額を合理的な方法で土地に係る部分と建物等に係る部分に分割した上で、現在価値基準の判定を行うとされている（リース適用指針20）。ただし、適切な土地の賃料が契約書で明示されているなどの場合を除いては、借手においては、リース料に含まれている土地の賃料相当の金額の算定は容易ではないことが想定される。そこで、リース適用指針では実務的な配慮から、借手においては、セールス・アンド・リースバック取引を除き、土地の賃料が容易に判別可能でない場合は、両者を区分せずに現在価値基準の判定を行うことができるものとされている（リース適用指針100）。

社法施行規則及び会社計算規則の制定に伴い本指針の見直しが行われた[3]。この指針は中小企業が計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。このため、中小企業は、本指針により計算書類を作成することが推奨される[4]。本件で問題となっている（株）T 商事は株式会社であるが、脚注に示されているように、(1)・(2) に該当していないため、本指針の適用対象となる。そして、重要な点は、中小企業においては、所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理に関しては、賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が認められている点である。(株) T 商事は前述のとおり「中小企業の会計に関する指針」が適用となるので、この指針によると、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる（中小企業の会計に関する指針74－3）とされている。

すなわち、(株) T 商事は、この指針に基づき、会計上、T 商事の貸借対照表上に本件不動産を資産計上しなかったと認められるという主張が成り立つ。同法人の総勘定元帳に不動産を含む固定資産の記載が認められるが、これは、あくまで備考記録としての記載に止まるものとして、貸借対照表に計上されていない点を正当化させる。

（株) T 商事の会計帳簿をみると、資料1からもわかるように、平成21年1月15・28日に、固定資産として土地・建物で約28億3,000万円の資産計上を行っている。これは、K 氏個人から（株) T 商事へのリースという形式であり、平成21年12月期の固定資産に関する仕訳は、売却損を除くと次のようになって

3　平成14年6月に中小企業庁が、「中小企業の会計に関する研究報告書」を発表した。また、これに呼応して、平成14年12月に日本税理士会連合会が「中小企業会計基準」を、平成15年6月に日本公認会計士協会が「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」をそれぞれまとめ、その普及を図ってきた。本指針は、これら3つの報告を統合するものとして公表されたものである。

4　本指針の適用対象は、以下を除く株式会社である。
(1) 金融商品取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社
(2) 会計監査人を設置する会社（大会社以外で任意で会計監査人を設置する株式会社を含む。）及びその子会社

いる。

平成21年1月15・28日

（借）土地・建物　28億3,000万　（貸）短期借入金　28億3,000万

平成21年12月31日

（借）短期借入金　19億1,000万　（貸）土地・建物　28億3,000万

複合勘定　9億2,000万

平成22年12年31日及び平成23年12月31日時点においても同様の会計処理が行われている。貸借対照表に関していえば、これらの固定資産（土地建物）は、毎期年度末に反対仕訳を行っているために、貸借対照表には記載されていない。これは、前述のとおり、あくまでも備忘記録としての記載にとどまるものである。したがって、年度末において、T商事の貸借対照表にこれらの資産が計上されていなくても問題はないと考えられる[5]。

②について－減損会計の適用－

（株）T商事がリース物件を会計上賃貸借処理した場合であっても、「減損損失」の計上が認められることを主張する。減損会計の対象となる資産には、オフバランス項目すなわち賃貸借処理の所有権移転外ファイナンス・リースにより賃借している固定資産も含まれる（減損会計適用指針5、6.60、69）。すなわち、平成5年に公表された「リース取引に係る会計基準」においては、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、売買処理と賃貸借処理の両方が認められていた。企業会計基準第13号として改正された後は、賃貸借処理は、原則として認められなくなったが、経過措置等により、賃貸借処理されているリース取引も一部残っている。ファイナンス・リース取引の借手側の会計処理方法として売買処理を採用している場合には、リース資産は借手の貸借対照表に固

5　会社計算規則では、減損処理を行った固定資産の貸借対照表における表示を中心に規定しているが、財務諸表等規則と異なり、減損会計基準で定められている注記事項（減損損失の認識に至った経緯、回収可能価額の算定方法等）についての規定はない。

定資産として計上されるため、減損会計の適用対象になる。他方、賃貸借処理を採用している場合にはリース資産はオフバランスとなるため、売買処理を採用した場合との均衡を図る関係で、減損会計と同様の効果を持つ会計処理を行う必要があるとされ、減損会計の適用対象となるのである（減損会計適用指針60）。財務諸表等規則では、減損損失は固定資産に関する臨時的な損失であり、金額も一般的には多額になると想定されるため、減損会計基準では、固定資産売却損と同様に、原則として特別損失として表示すると定めている（減損会計基準四、2(3).）。

T商事は、中小企業会計指針が適用される中小企業である。中小企業会計指針36（有形固定資産及び無形固定資産の減損）によると、固定資産について予測することができない減損が生じたときは、その時の取得原価から相当の減額をしなければならないとされ、減損損失の認識及びその額の算定に当たって、減損会計基準の適用による技術的困難性等を勘案し、本指針では、資産の使用状況に大幅な変更があった場合に減損の可能性について検討することとされている。そして、具体的には、固定資産としての機能を有していても次の(1)(2)のいずれかに該当し、かつ、時価が著しく下落している場合には減損損失を認識する。

(1) 将来使用の見込みが客観的にないこと
　資産が相当期間遊休状態にあれば、通常、将来使用の見込みがないことと判断される。
(2) 固定資産の用途を転用したが採算が見込めないこと。

このように、(株)T商事においては、固定資産である土地・建物について減損処理を行ったもので、表示上「固定資産売却損」と記載されているに過ぎないと主張する（減損の理由については後述する）。

③について－特別損失計上と売上除外の意味－

(株)T商事は、損益計算書に関していえば、平成23年12月期には、「特別損失」として「固定資産売却損」を損益計算書に計上している。しかし、平成21年12月期及び平成22年12月期には、「固定資産売却損」は損益計算書には記載されておらず、それを会計帳簿（総勘定元帳）上、売上と対等額で相殺している。すなわち、売上金額から同額を控除している。

これらの点について、「売上からの除外」として起訴されているが、売上金額から直接控除しても、特別損失として計上しても、税務上の課税所得の前提となる税引前当期利益の数値(金額)は変わらない。したがって、「売上からの除外」という主張は、あくまでも損益計算書に基づいた形式的な主張（平成21年度と平成22年度に対して）であり、また、同年度の総勘定元帳でそれぞれ売上から控除されていたとしても、平成23年度と同様に特別損失として計上されていたとしても、実質的には所得の算出に影響を及ぼすものではない。帳簿上の除外は売上からの控除であり、意図的な脱税である簿外としての売上除外ではないという考えに基づいている。これは、同法人の会計処理が発生・実現基準ではなく現金収支に基づく会計処理のためだからであり、悪質な除外を意味するものではない。(株)T商事の会計記録を簡単に示すと次のようになる。

（借）○○銀行△△支店　××　（貸）　預け金　××

上記の記録は、各銀行口座への入金を最初は区別することなく、預け金としてすべて処理していることを意味する。これは平成21年1月であれば15日から30日までの間に日々記録されているものである。これを1月31日にビル毎に売上勘定に振り替えている。たとえば、1月31日の○○ビルに関していえば次のように記録されている。

（借）複合勘定	841,878	（貸）売上（○○ビル）	729,900
		（共益費）	69,960
		（仮受消費税）	42,018
（借）複合勘定	210,807	（貸）その他売上	210,807

上記の記録は、単に純粋な売上（家賃収入）だけを計上するのではなく、本

来売上ではない共益費や仮受消費税分も含めている。つまり、(株)T 商事の売上は、それぞれのビル関するすべての収入を「売上」として記録しているのである。したがって、すべての支出（費用）も、複合勘定を通じて記録している。たとえば、

1/15　（借）警備手数料　××　（貸）複合勘定　××
　　通信費
　　水道光熱費　等

これらの記録は、ビル管理における収入と支出を、複合勘定を媒介として、一度集計してその差額を計上しているという特殊な会計処理によるものである。したがって、最終的に損益計算書に表示されている売上は、純粋な差額としての利益になる。そのために、損益計算書上に、売上原価の金額がでてこないのである。

したがって、「固定資産売却損」を売上から除外しているという主張は適当ではない。なぜなら、上記の説明からもわかるように、ビル管理における収入を一度すべて売上として処理し、そこから係る経費・コスト（支出）は複合勘定を媒介として処理しているからである。

(株)T 商事の「売上」は、通常の株式会社が処理している売上ではなく、「収入」を意味しているために、ビルに関する費用や損失、支出をすべてこの収入である「売上」から複合勘定を通じて差し引いているのである。たしかに、上記の費用は、損益計算書では販売費・一般管理費に区別されて記載されているが、会計帳簿（総勘定元帳）においては、複合勘定を使った売上からの控除なのである。その意味で、「固定資産売却損」がほ脱を意図したものではないといえる。むしろ、「固定資産売却損」に関していえば、適切な表示とはいえなかった平成21・22年度の損益計算書が、平成23年度になってより実態を明らかにするよう損益計算書が改善されたといえる。

また、(株)T 商事は固定資産である土地・建物に対して減損処理を行っており、表示上「固定資産売却損」となっているが、実質的には固定資産の評価損である「減損損失」を意味している。尋問調書（平成25年5月24日付；証人）

によると、「取得価格、買ったときの契約書及び売ったときの契約書に関して一切見せられなかった」(尋問調書36頁) との記述があり、「固定資産の売却の実体がない」という主張がされている。

しかし、(株) T商事の会計帳簿から、これらの売却損が年度末である12月31日に毎期計上されているために、決算時における評価損の計上であることは明らかである。T商事が減損処理を行った固定資産は、F県に収用裁決により低価で収用され、そのために賃借人に明け渡しを求めており、本件土地・建物の本来の用途である賃貸用不動産として将来使用の見込みが客観的にないといえる。よって、中小企業会計基準36の①に該当し、このため、時価が著しく下落していることは明らかであるから、(株) T商事の上記会計処理をもって違法とは認められない。

ただし、(株) T商事の会計処理が、決して理論上は間違ってはいない (違法ではない) と仮に主張できたとしても、それが税務上の処理としてどうなのかが本質的には問われる。つまり、会計処理の見解の相違により修正申告したとしても、実際に不足分の法人税を納付するのであれば、裁判としては勝ったとはいえないし、むしろ負けに等しいといえる。土地・建物の評価損、特に土地に対する評価損の損金算入はこれまでの裁判での判決ではまったく認められていないといってもよい。しかしながら、一部例外を除けば、固定資産の評価損を損金算入することが可能な事例もある。この件については、結局のところ、裁判までいかなかったことから、この主張が認められたかどうかは不明確のままである。ただし、土地・建物の大部分がK市ではなく銀座におけるものであったことからも、これまでの主張はかなり無理があることは否めない。また、K氏が土地・建物の減損損失ではなく、売買にこだわったため、これまでの私見 (意見) は採用されることなく、また別の弁護団に変わったため、冒頭でも示しているように、その後の経緯については把握できていない。しかし、その後の経緯については、新聞でも一切掲載されていないことからお蔵入りになっている異例の事件であると思われる。

4. 実際の会計帳簿の仕訳例と総勘定元帳から判断できること

ここまでの記述は、(株) T 商事、K 氏を弁護する立場での見解、主張であったが、以下では、(株) T 商事の会計帳簿において、どのような記録がなされていたか、またどのような問題点があるか等について、客観的な立場から説明することにしたい。

1) 預け金・複合勘定の意味

(株) T 商事の平成22年度の期中仕訳のパターンを示すと以下のようになる。

H22年度1～12月の期中仕訳

(借) ○○銀行××支店　(貸) 預け金
　　○○銀行△△支店　(受入保証金・家賃収入・共益費収入・仮受消費税など)
　　◎◎銀行当座
　　資産：収入 (＋)

(借) 預け金　(貸) 複合勘定
　　(返還金)
　　(解約返金)
　　負債：支出 (－) (予定)

この期中の記録 (月末を除く) から、銀行口座に入金されるもの、つまり収入については、それが家賃収入であろうと受入保証金であろうとすべて貸方「預け金」で一端処理していることがわかる。一方で、返還金や解約返金といった支出 (予定) については、「預け金」のマイナスという意味で借方に計上されている。つまり、(借) ○○銀行 (貸) 複合勘定 (返還金・解約返金) となり、銀行入金の一部は負債であることを意味している。

そして毎月末になると、以下のような処理をしている。

1月末日　(借) 預け金　(貸) 複合勘定
　　(○○ビル、○○ビル)

月末時において、預け金は複合勘定に振り替えている。そして、複合勘定からビルに関する収入・支出を個別勘定に振り替えている。

例　(借) 複合勘定　　(貸) 売上高
　　(ビル・店舗)
　　(共益費・仮受消費税)
　　(借) 水道光熱費　　(貸) 複合勘定
　　(借) 受入保証金　　(貸) 複合勘定

貸方売上高は、前述したように、個々のビルに関する共益費や仮受消費税といったものも含まれており、個々のビルの収入をすべて売上として計上していることがわかる。なお、複合勘定からすべて売上高に計上しているわけではなく、一部は複合勘定に振り替えずに直接、(借) 預け金 (貸) 売上 (高) と処理しているものもある。一方、(借) 売上高　(貸) 複合勘定という処理もあり、ビルに関する支出は売上高のマイナスとして記録されている。この意味で、売上高は通常の収益に関する計上というよりは、損益勘定に近いといえる。貸方売上はビル・店舗関連の収益 (収入) を、借方売上はビル・店舗関連の販管費以外の費用 (支出) を意味している。この点で、(株) T 商事の売上に関する会計処理は、一般的な売上の計上・控除 (除外) を意味するものではないということがわかる。複合勘定については、借方に計上されている場合には、相手勘定が売上という例から、基本的に収入を意味し、貸方に計上されている場合には、相手勘定が水道光熱費や受入保証金ということから、支出を意味するものと推測できる。つまり、複合勘定は、預け金を経由した元々は銀行口座入金額(収入)を意味し、ビル関連や販管費等に関する収支を売上勘定と複合勘定を用いることによって、一部相殺消去可能な勘定と推測することができる。

2) 短期借入金勘定の問題点・疑問点

短期借入金の相手勘定は、設備・土地・建物といった固定資産であるが、会社設立日には次のような開始仕訳が計上されている。

(借) 短期借入金　9,000,000　　(貸) 資本金　9,000,000
(借) 土地　920,000,000　　(貸) 短期借入金　920,000,000

先にも、固定資産売却損に関する仕訳で示しているが、短期借入金は銀行と

いった第三者に対する流動負債を意味するものではなく、あくまでもK氏個人に対するものである。年度末に固定資産との反対仕訳（一部は複合勘定と）をしており、本人は固定資産の売買であると主張しているため未払金と同じ意味であり、最終的には現物（固定資産）返済していると仕訳から理解できる。

しかしながら、1月30日には次のような仕訳が記入されている。

（借）短期借入金　800,000,000　　（貸）○○銀行当座　800,000,000

上記の仕訳は、K氏に対する借入金を会社名義の銀行口座から引き落とし、支払っていると解釈できる。しかし、そもそもK氏個人会社であるため、借方の固定資産の計上金額を恣意的に計上することが可能なため（つまり、固定資産の評価額の根拠が不明確なため）、短期借入金の金額も同様恣意的な金額となり、自由に引き出すことか可能となる。つまり、会社名義の銀行口座から8億円引き出されていても、短期借入金の返済だけとなり、実際の使途が不明確となる。

3）複合勘定や預け金勘定を除いた損益計算からいえること

預け金や複合勘定の処理については、正直なところビル等によって異なっていることもあり、規則的な処理をしているかどうかはわからない。したがって、月毎に収益勘定と費用勘定のみを帳簿から集計し、毎月の利益、及び年間の利益合計を計算することにした。平成21年度の金額を示すと以下の通りとなった。

T商事　平成21年度（1月～12月）

	1月	2月	3月	4月	5月	6月	上半期合計	
収益合計	147,846,172	172,070,666	201,973,497	166,824,281	196,124,417	174,521,921	1,059,360,954	
費用合計	95,118,026	37,423,846	58,470,598	40,547,122	49,823,816	87,823,145	369,206,553	
利益	52,728,146	134,646,820	143,502,899	126,277,159	146,298,761	79,066,701	690,154,401	
	7月	8月	9月	10月	11月	12月	下半期合計	年度合計
収益合計	160,481,772	163,743,931	165,178,506	155,593,328	129,338,429	156,851,536	931,187,502	1,990,548,456
費用合計	62,404,090	58,857,316	28,192,714	26,779,123	34,443,021	56,701,421	267,377,685	636,584,238
利益	98,077,682	104,886,615	136,985,792	128,814,205	94,895,408	100,150,115	663,809,817	1,353,964,218

平成21年度における毎月の平均利益は1億1,000万円であり、年間合計で約13億5,400万円計上されている。一方で、年度末には次のような仕訳が記録されている。

年度末仕訳 (借)	売上高	962,000,000	(貸)	固定資産除却	962,000,000
	その他売上高	309,703,150		売上高	309,703,150
	売上高	420,000,000		固定資産売却	420,000,000
	固定資産売却損	420,000,000		複合勘定	420,000,000
	固定資産除却損	171,000,000		造作設備	171,000,000
	固定資産除却損	791,000,000		設備	791,000,000

下3つの仕訳から、固定資産の売却損・除却損を合計すると、約13億8,000万円となっており、これらを売上高から控除しているのが、上1・3行目の仕訳である。その他売上高は駐車場収入を意味している。年間利益が約13億5400万円であり、それに対して売却損・除却損が13億8000万円計上されているのは、偶然とはいえず、むしろ計算・算出されたものと推測することができる。

このことは、平成22年度においても同様のことがいえる。平成22年度の月次損益計算を示すと下記のとおりとなる。平成21年度とは表記を変えて、9月末段階での利益と残り3ヶ月分に分けている。

T商事　平成22年度（1月～12月）

	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	1-9月合計
売上高	126,247,710	162,303,462	184,888,102	178,628,986	169,487,700	153,301,914	151,579,082	131,656,219	135,922,904	1,394,016,079
費用合計	144,714,031	34,610,015	30,674,247	38,240,904	24,979,307	26,319,342	23,359,960	27,036,653	52,263,575	402,198,034
利益	△18,466,321	127,693,447	154,213,855	140,388,082	144,508,393	126,982,572	128,219,122	104,619,566	83,659,329	991,818,045

	10月	11月	12月	10-12月合計	年度合計
売上高	145,017,815	138,348,303	99,115,610	382,481,728	1,776,539,107
費用合計	35,468,548	31,192,944	52,505,477	119,166,969	521,365,003
利益	109,549,267	107,155,359	46,610,133	263,314,759	1,255,174,104

固定資産売却損　△105,800,0000

平成22年度は9月末日に固定資産売却損を10億5800万円計上している（何故この時期に計上されている理由は明確ではない）のに対して、1月から9月

までの利益が9億9,200万円程度である。平成21年度における月間平均利益が約1億1,000万円であったことから、平成22年度においてもほぼ同様であることがわかる。言い方を変えれば、9月までの利益合計額を若干上回る、固定資産売却損が9月末日に計上されているともいえる。9月末時点では、損失が6,618万円となる。そして残りの3ヶ月（10～12月）で約2億6,331万円の利益が計上されているので、この時点では差し引き約1億9,713万円の利益となる。ところが、年度末においては次のような仕訳（一部）が行われている。

（借）売上高	1,206,000,000	（貸）預け金	148,000,000
		固定資産売却	1,058,000,000
（借）改修費	70,739,000	（貸）複合勘定	50,739,000
		短期借入金	20,000,000

預け金から1億4,800万円が収益（売上）から除外されており、改修費として複合勘定と短期借入金から合計約7,074万円が新たに費用計上されている。したがって最終的な利益額を式で示すと、次のようになる。

△約6,618万円＋約2億6,331万円－約2億1,874万円　≒　約△2,161万円

（9月時点での損失額）　（10～12月利益合計）（年度末の費用追加計上と売上控除）　（最終的な年度損失額）

以上のことから、平成21年度においても平成22年度においても、毎月の定期的な家賃収入を把握した上で、年度末においてそれを若干上回る費用計上が、固定資産売却損や売上控除、追加的な費用計上によって行われていたと推測することができる。

5. 会計帳簿の法的証拠性におけるジレンマ

（株）T商事における会計帳簿の取引記録をみると、一般的な簿記、会計処理とは多くの点で異なっていることがわかる。それは、発生・実現原則ではなく、基本的に収入・支出に基づいて記録している点である。そして、最大の問題点

は、固定資産の金額の根拠が明確ではなく、また年度によって変動している点である。前者に関しては、税務署から、過去において年度末における未収収益である家賃収入の計上を指摘されていたという。しかしながら、現実においては、家賃の未納や夜逃げ等あるために、わざわざ未収収益を計上して後に回収できないことが判明した時点で、取り消す仕訳をすることは煩雑であり、むしろ確実な入金額のみを売上計上することは、個人企業では、それほど大きな問題点とはならないように思われるし、実際認められていたようである。一方、後者に関しては、固定資産売却損を減損損失として主張するとしても、そもそもの土地・建物の評価額について根拠が明確ではない。平成21年時点の土地・建物の価格は、その年度ではなく、昭和38年3月から別会社で継続してきたもの、そして1990年頃の不動産価格のピーク時点での評価額を基準・根拠としているのかもしれないという推測はできた。ここで、固定資産の取得原価（帳簿価格）の証明は、検察側と（株）T商事のどちらが行わなければならないのかという疑問がわいた。固定資産の取得原価は客観的な証拠に基づいて計上されているはずであるが、弁護団側においてもこの証拠がK氏からは得られていない状況であった。結局、取得原価での帳簿記入（資産計上）が原則であるにもかかわらず、恣意的ともいえる資産金額を計上し、売却損として損失計上を出し、最終的には赤字にしているといわざるを得ない。

冒頭でも、正規の簿記の原則について示したが、脱税といった不適切な会計処理が行われている会計帳簿は、法的には信用されないため、裁判における客観的な証拠とはならない可能性が高い。起訴された（株）T商事の会計帳簿は、架空でなにが真実か明確ではないにもかかわらず、原告と被告とも両者においてこのはっきりとしない会計帳簿に基づいて争っている。この点において、会計帳簿（複式簿記）の法的証拠性においてはジレンマが生じていると思われる。

参考文献

企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」企業会計基準適用指針第6号、最終改正平成21年3月27日。

企業会計基準委員会「リース取引に関する会計基準の適用指針」企業会計基準適用指針第16号、改正平成19年3月30日。

桜井久勝 (2017)『財務会計講義』中央経済社。

成松洋一 (2013)『Q&A　税務上の評価損の実務事例集』大蔵財務協会。

成道秀雄編著 (2013)『新版　税務会計論』中央経済社。

宮森俊樹 (2012)『減価償却・リースの税務詳解－図解・事例による計算と処理の留意点』中央経済社。