

法人税法エッセンス（LS教材）

岩崎政明著

はじめに

本教材は、主として、新司法試験の選択科目として「租税法」を受験しようと考えている学生を対象とし、その試験範囲に対応する部分の法人税法の内容を簡潔に整理したものである。

新司法試験における「租税法」科目の試験範囲は、所得税法を中心としながら、これに関連する範囲において、法人税法および国税通則法を含むが、いずれも基本的な理解を問うものとされている。しかしながら、一般に販売されている租税法の教科書における法人税に関する解説は、網羅的かつ詳細であって、そのうちのどの部分が新司法試験の範囲に対応するのかがわかりにくい状況にある。とりわけ、近年の法人における経済取引の複雑化、国際化を反映して、法人税法の内容はどんどん専門技術性を深めているので、初学者には極めて理解が困難なものとなってきた。筆者としては、このような法人税法の内容の難しさが、新司法試験における「租税法」科目の選択、受験を受験生にためらわさせる一因となっているのではないかと考えた。

そこで、本教材においては、法人税法の内容のうち、実務的には重要ではあるものの、極めて専門技術性の高い分野を解説の対象から除外することとした。すなわち、連結納税制度、法人組織税制（法人の設立・合併・分割・解散等に係る法人税）、国際課税、多様な事業体・投資媒体に係る法人税制（法人課税信託の所得に対する法人税を含む）、退職年金等積立金に対する法人税等については、解説をしていない。租税法の学習を一通り終えた上級者におかれては、金子宏『租税法』（弘文堂）や水野忠恒『租税法』（有斐閣）のそれぞれ最新版の該当箇所を是非ご一読願いたい。ただし、近年、法人税制は改廃が著しいので、上記教科書類や法規集は必ず最新版を参照する必要があるので、ご留意されたい。

本教材において取り上げた法人税法の内容は、法人税法本法に規定する法人税の課税要件を中心とした基本的内容である。

すなわち、まず総論として、法人税に関する性質論としての所得概念論（す

なわち、法人の所得とは何か）と法人税に関する政策ないし制度論としての課税方法論（すなわち、法人の所得をどの段階で誰に課税すべきか）を述べ、次いで各論として、法人税法本法に規定する課税要件の順序に従って内容を解説している。具体的には、法人税の納税義務者、課税物件の帰属、課税物件と課税標準、税率（税額控除を含む）である。なかでも、中心をなすのが法人税の課税標準に関する解説である。ここでは、益金および損金の内容を法人税法本法の規定の順序に従って、個別に解説している（ただし、利益の額または損失の額の計算に関する別段の定めについて、租税特別措置法の内容が主となる部分は、本教材においては省略した）。

法人税法の条文は、法人取引の多様化・複雑化や租税回避技術の高度化に対応して、非常に精密化、詳細化してきている。しばしば多重のカッコ書きにより文言の意味が限定されていたり、一文節が非常に長く、その中に多様な意味内容が含まれていることがあるため、初学者にとっては、条文を一読しただけでは、内容の理解が不可能に近い場合がある。租税法の専門家にとっても、法の解釈はとて難しくなっている。そこで、本教材においては、特に法人税の課税標準に関する条文の解説にあたって、一般的に理解が難しい部分については、条文の趣旨内容を書き下したり、通達等の定めを織り込むことにより、具体化するよう努力した。

本教材の執筆を終えて顧みると、本教材の内容は、新司法試験の試験範囲を意識しすぎて、法人税法の解説としては少し内容を絞りすぎたかの感もないではないが、今後、この教材を授業に用い、学生の要望等も考慮して改善を加えていきたいと考えている。

A 総説

i 所得概念論：所得とは何か

納税義務者が一定期間に何らかの経済活動をすることにより新たに生産した富（附加価値または純資産増加額ともいう）を「所得」といい、所得に対する租税を広義の所得税という。わが国やヨーロッパの国々では、これまで、納税義務者を私法上の権利義務の主体の区別に即して分類し、自然人（個人）の所得に対する租税のみを狭義の**所得税**と呼び、法人の所得に対する租税を

法人税と呼んで、名称を区別してきた。これに対して、米国では、課税物件の種類ごとに租税の名称を区別しているのので、ともに所得を課税物件とする点で、立法上は所得税（狭義）と法人税の区別はない。わが国では、特に所得税と法人税の両者を一体として呼ぶときには、「**所得課税**」という。

所得は、その構成要素をどのように考えるかによって（これを**所得概念論**という）、次のような測定方法に分類される。

- ・ 取得型（発生型）所得概念
- ・ 包括的所得概念
- ・ 制限的所得概念
- ・ 消費型（支出型）所得概念

個人・法人は、元から持っていた原資産を生産活動に投下して（この額を「費用」という）、他者のほしがる新たな価値を生産し、販売・回収して（この額を「収入」という）、一定期間後に価値の増加した現在資産を得る。この資産価値の増差額が所得に相当する。そして、その所得うち、一定部分を消費し、残りを貯蓄する。このサイクルを図示すると下記のようなになる。

$$\text{現在資産価値（収入）} - \text{原資産価値（費用）} = \text{所得} = \text{蓄積} + \text{消費}$$

この等式のうち、左辺すなわち価値の増差額の観点（どれだけ新たな価値を取得したかという観点）から所得を測定するのが**取得型（発生型）所得概念**、これに対して、右辺すなわち価値の増差額をどのように処分したかという観点から所得を測定するのが**消費型（支出型）所得概念**ということになる。

これまで世界のほとんどの国において、取得型所得概念が採用されてきた。ただし、取得型所得概念については、収入と費用を正確に課税主体が把握することに困難が伴うので、1970年代半ば頃から、経済学者により、キャッシュ・フロー税あるいは支出税という名称の下、消費型（支出型）所得概念が再評価されてきているが、これを実際の制度として採用している国はない。

また、取得型所得概念を採用した場合にも、個人に対する課税については、担税力の観点から所得を区分し、課税の有無、程度を変えるべきかどうかという問題や、収入を得るために投下した費用と、人間として生きていくため

に支出した生計費（**家事費**ないし**所得の処分**）とを区別しなければならないという問題がある。

前者の「担税力ある所得」の区分の観点からは、**包括的所得概念**（すべての所得を課税対象とする）、**制限的所得概念**（広義の所得から、一時的・偶発的・恩恵的所得を除き、反復継続的に稼得される所得だけを課税対象とする）および**市場所得概念**（市場における経済活動により稼得された所得だけを課税対象とする）の違いが生ずる。わが国の現行所得税法は、担税力の違いを精密に考慮した多くの所得区分をしながら、すべての所得を課税対象にしている点で、制限的所得概念の色彩の濃い、包括的所得概念を採用していると評価することができよう。最近では、経済学の観点からは、制限的所得概念への回帰ともいうべき動きがあり、広義の**最適課税論**の名の下に、**分類所得税制**や**二元的所得税制**への転換などが主張されている<詳しくは、所得税に関する解説を参照>。

後者の生計費の問題や所得計算にあたって人的配慮をすべきかどうかという問題は、専ら営利を目的とする事業活動に関する所得には生じない。そこに、法人や個人事業を含む「企業課税」という概念をたてる根拠がある。これまでは、民法上の人格に応じて、法人には法人税、個人には所得税という単純明快な分別が機能してきたが、事業活動の多様化に伴い、最近では、法人格のない様々な事業体(business entity)により稼得された所得を、法人税を課することなく、単純に個人の構成員に分配して所得税の課税対象とすると不公平が生ずるという問題も起こっている。

そこで、本書においては、生計費や人的配慮の要否を基準として、企業課税と個人課税という二つに分類し、それぞれの特色を整理するという方針をとることとした。ただし、企業課税の基本は、法人税であって、法人格を持たない事業体（たとえば、特定信託等）については、どのような要件を充足するときに法人税の課税対象とすべきかを論ずることになる。

法人税法は、法人の設立段階、継続企業段階（単体法人とグループ法人）、合併・分割等の組織変更段階、そして解散による清算段階で、異なる所得計算の方法を定めるが、中心となるのは継続企業の法人税である。

ii 法人税の性質

法人税の性質ないし**法人税の課税根拠**は、大別すれば、①法人とは株主の

集合体にすぎないから、法人税は株主への分配利益に対する個人**所得税の前取り**であるという考え方（**法人擬制説**）と、②法人と株主とは独立した法主体であるから、法人税は法人固有の担税力に着目して課される独自税であるとする考え方（**法人実在説**）の二つがある。現行法人税制の基礎をなす 1949 年のシャープ勧告は、「事業を遂行するために作られた個人の集合」を法人と解しているから、前者の立場をとる。そうすると、法人税は、個人の配当所得に対する所得税と重複するから、この二重課税を排除するための措置として、所得税法において**配当（税額）控除**制度が定められた。これに対して、米国では、後者の立場から、法人税と所得税とは別の租税として何らの調整措置も講じられない。これをクラシカル方式というが、この方式は世界の法人税の中ではもはや少数派である。

とはいえ、現在では、法人擬制説や法人実在説といった法人の本質論から法人税固有の課税根拠を説くことは主流ではない。むしろ、利子や配当といった様々な形態の投資リターンに対する租税負担を等しくする必要があること、個人・法人・その他の事業体（組合・信託等）の法形態を問わず、事業活動から生ずる所得に対する租税負担を等しくする必要があるという観点から、法人税を課することの意味は何なのかを考究し、資本調達手段の選択や企業形態の選択に租税が影響を与えないようにするために（これを「投資に対する租税の中立性」という）、**法人税と所得税の統合** (integration) を図るべきだといわれている。そのためには、事業活動から生ずる所得に対する、法人税と所得税との**二重（重複）課税の排除措置**が必要となり、これまで実に様々な方法が考案されてきた。以下に、投資家個人段階での統合方式から法人段階での統合方式の順に代表的なものを掲げる。

第 1 は、**組合課税方式**。これは、組合と同様、法人所得を株主の持株数に応じて按分し、株主段階で個人所得課税をする方式である。法人税は不要になるから、二重課税も完全に排除される。

第 2 は、いわゆる**カーター方式**。この方式では、法人所得に対して所得税の最高税率を適用して法人税総額を求め、これを株主の持株数に応じて按分する。その後、株主は、所得税額を計算する際、配分された法人税額を控除する。1966 年のカナダ王立税制委員会報告書（カーター委員会）において法人税制改革案として提案されたが、不採用となった。

第3は、**法人税株主帰属方式**（インピュテーション方式(imputation method)またはグロス・アップ方式(gross-up method)とも呼ばれる）。これは、受取配当額とこれに対応する法人税額分を株主の個人所得に加算し、所得税額を求めた後、加算した法人税額分を控除する方式である。この方式は、1970年代半ばには、ECの法人税共通化の目標とされ、ドイツ・フランスなどで実施されたが、この方式を採用していないEU加盟国の外国株主は法人税額分の控除ができないことから、実施国の内国株主との間で不衡平が生じ、EU域内における税制の資本移動に関する中立性に反するとして、2000年以降、逆に廃止される方向にある。

第4は、株主の**受取配当税額控除方式**。わが国の現行所得税法において採用されており、個人の受取配当の一定割合または一定額を所得税額から控除する方式である。

第5は、株主の**受取配当非課税方式**（配当所得控除方式）。これは、受取配当の一定割合または一定額を株主の所得税額計算から除外する方式である。担税力ある配当所得を実質的に非課税とするものであり、包括的所得概念の考え方にはなじまない。

第6は、法人の**支払配当損金算入方式**。これは、法人所得の計算にあたって、配当その他の利益の処分に充てた金額を損金として控除し、法人税の課税対象から除外する方式である。

第7は、**二重税率方式**。これは、法人所得のうち、内部留保所得と配当所得とで異なる法人税率を適用する方式で、配当所得分に対する税率は所得税との二重課税を考慮して通常の法人税よりも低く設定される。わが国でも1990年（平成2年）まで採用されていた。

第8は、**包括的事業所得税方式**（the Comprehensive Business Income Tax: CBIT）。これは、1992年にアメリカ財務省が提案した統合方式であるが、実現はしていない。この方式によれば、会社債権者や株主が法人から受け取る利子や配当には個人所得税が非課税とされる（上記第5の方式を利子所得にも広げることを意味する）のに対して、法人においては支払利子および配当が共に損金不算入とされる。つまり、利子・配当に対する所得課税を法人段階で行う点に特色がある。この方式は、借入金(debt)か株式発行による資本調達(equity)かという、資本調達手段の選択に対する所得課税の中立性には

資する、企業形態の選択に対する所得課税の影響を排除することはできない。

わが国は、シャープ税制以後においては、一時期、社会経済情勢の変化に対応した租税政策により、二重税率方式を採用したことがあったが、ほぼ一貫して個人株主段階で配当税額控除方式により、配当所得に係る二重課税の排除だけを行ってきた。したがって、資本調達手段の選択や企業形態の選択に対する所得課税の影響の排除は、完全には行われてこなかったといえる。

B 継続企業の法人税

ここでは、単体の法人または連結納税を選択していない法人が、事業活動を継続中(**going concern**)に稼得する**各事業年度の所得に対する法人税**について解説する。**事業年度**とは、法人の財産および損益の計算の単位となる期間（これを「会計期間」ともいう）で、法令で定めるものまたは法人の定款等に定めるものをいう（法 13 条 1 項）。1 年を超えることはできないが、その始期および終期は**暦年**（1 月 1 日から 1 2 月 3 1 日までの 1 年間）である必要がない点で、所得税の課税期間とは異なる。

i 納税義務者

法人税の納税義務者は、法人である。法人は、まず内国法人と外国法人に区別される。**内国法人**とは、わが国の民法・会社法等に基づき設立された、国内に本店または主たる事務所を有する法人をいう（法税 2 条 3 号）。内国法人は、**無制限納税義務者**として、源泉の国内・国外を問わず、すべての所得について納税義務を負う（法税 4 条 1 項・5 条）。これに対して、**外国法人**とは、内国法人以外の法人をいう（法税 2 条 4 号）。外国法人は、**制限納税義務者**として、国内源泉所得（法税 138 条）についてのみ納税義務を負う（法税 4 条 2 項・9 条）。

次に、法人税法は、内国法人を 5 種類に分類し、納税義務の範囲に差を設けている（法人数と所得データについては、<http://www.nta.go.jp/category/toukei/>を参照）。

第 1 は、**公共法人**（法税 2 条 5 号）。地方公共団体や各種の基金・公団・公庫・事業団等をいう（具体的には、法税別表第 1 に列挙されている）。公

共法人は、本来国家自らが行うべき公共サービスを代行するものであるから、これらの法人の活動により国家の歳出が軽減されることに対応して、法人税が免除される。すなわち、公共法人は、**法人税の人的課税除外**の対象とされるわけである。第2は、**公益法人等**（法税2条6号）。「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（平成18年6月2日法律第48号）および「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（平成18年6月2日法律第49号）に基づき公益認定を受けた一般社団法人・一般財団法人やその他の特別法の規定により設立された各種非営利法人のうち法税別表第2に列挙されているものをいう。公益認定を受けていない非営利一般法人については、収益事業から生じた所得に対してのみ（法税4条1項・7条）、軽減税率で課税され（法税66条3項）、本来の非営利業務に係る所得は課税除外とされている。第3は、**協同組合等**（法税2条7号）。農業協同組合・漁業協同組合等、各種の協同組合をいう（具体的には、法税別表第3に列挙されている）。全所得が課税の対象とされるが、もともと共益的事業であることから、公益法人等と同様、軽減税率が適用される。第4は、**人格のない社団等**（法税2条8号）。公益法人と同様、収益事業から生じた所得のみが課税対象とされるが、税率は普通法人と同じである。第5は、**普通法人**（法税2条9号）。上記4類型の法人のいずれにも属さない法人のことで、代表的には、会社法（会社2条1号）の定める株式会社・合名会社・合資会社・合同会社等のいわゆる営利法人をさす。

これら以外にも、社会・経済の新たな需要に応えるため、特別法に基づき設立された法人や多様な事業体(business entity)に対する法人税の課税制度がある。たとえば、特定非営利活動法人（いわゆるNPO法人(non profit organization)：特定非営利活動促進法）、独立行政法人（独立行政法人通則法）、投資法人（投資信託及び投資法人に関する法律）、特定目的法人（いわゆるSPC法人(special purpose company)：資産の流動化に関する法律）、法人課税信託（平成19年新信託法に基づき組成された信託で、法人税法2条29の2に該当するもの）などである。

特に、特定目的法人および投資法人は、その利益の90%超を社員（出資者）に配当したときには、法人が集团的投資スキームとして利益の導管の機能を果たしているだけで、事業主体性が弱いと見ることができるため、配当

を損金に算入することにより、実質的に法人税の課税対象から除外することとされている（租特措 67 条の 14、67 条の 15）。つまり、法人でありながら法人税の納税義務者とはならないことが予定されている制度ができたわけである。他方、平成 19 年新信託法に基づき組成された信託で、受益者の存在しない信託、法人が委託者となる信託等の法人税法 2 条 29 の 2 に該当する 5 種類の信託については、それらが法人格を持たない「信託」でありながら、留保利益金額に対して法人税が課されることになった（法税 7 条の 2・82 条の 2）。そのほか、法人格のない投資媒体としては、商法上の匿名組合が利用されることも多くなっていることから、これと特定目的信託等とのバランスをどのように図るべきかという問題も起こってくる。

このように、最近では、法人格の有無により法人税の納税義務者を判断することがうまく機能しなくなったため、法人税の納税義務者の判定基準をどうするか見直しが必要となってきた。一つの方策は、法人格の有無とは別の租税法固有の基準を設けて、事業体に対して**導管型課税**（conduit taxation）か**実体型課税**（entity taxation）を行うかを決めるというもので、1996 年にアメリカ財務省が採用した「**チェック・ザ・ボックス規則**」（Check-the-Box Regulations）がこれである。

導管型課税というのは、事業体を「導管」（conduit）またはトンネルととらえ、事業体が稼得する損益を事業体の段階では課税対象とせず、当該損益を現実に分配したかどうかを問わずに、すべて構成員に移転したものとして（pass through）、構成員の段階で課税対象とするもので、**パス・スルー型課税**とも呼ばれる。この取扱を受ける事業体の典型は、民法上の組合であり、組合の稼得した損益は、すべて組合員に移転したものとして、組合員において所得税の課税対象とされる。これに対して、実体型課税というのは、事業体を「実体」（entity）ととらえ、事業体が稼得する損益を事業体段階で所得課税の対象とし、課税後の利益については、構成員に分配されたときに構成員段階で課税対象とされ、未分配の間は課税繰り延べが行われるとするものである。事業体段階でいったん課税後の所得が構成員に分配されることから、**ペイ・スルー型課税**ともいわれる。この取扱を受ける事業体の典型が法人であり、法人の稼得した損益は、法人段階で法人税の課税対象とされる。ただし、ペイ・スルー型課税の適用を受けるかどうかは、事業体が法人格を有す

るかどうかとは関係がない。たとえば、前述した「法人課税信託」は、法人格はなくとも、未分配利益については、信託を「実体」とみて、法人税が課されることになっているから（法税 2 条 29 号の 3、7 条の 2、82 条の 2）、ペイ・スルー型課税が適用されるということになる。

ii 課税物件と課税標準

(i) 総説 内国法人に対する**法人税の課税物件は、法人所得**である。そして、**法人税の課税標準は、各事業年度の法人所得の金額**であり（法税 21 条）、具体的には下記算式のように、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除することにより算出される（法税 22 条 1 項）。

$$\text{各事業年度の法人所得の金額} = \text{益金} - \text{損金}$$

法人所得の金額は、原則として、株主総会等の承認を受けた確定決算に基づき計算されることとされており（法税 74 条 1 項）、これを**確定決算主義**という。**決算**は、企業会計原則・会計慣行および商法・商法施行規則を前提とする「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法税 22 条 4 項）に基づき法人が作成した、**貸借対照表**（資産・負債・資本といった法人の累積的な財政状態を示す一覧表）および**損益計算書**（一会計期間における収益と費用・損失といった法人の時限的な経営成績を示す一覧表）に基づいて行われる。

ただし、企業会計上の決算利益は、継続企業における企業の収益力、企業価値、将来価値を示す指標であり、商法上の決算利益は、法人の株主や債権者などの利害関係人（ステイクホルダー）に対して、投資や取引に関する安全性・優位性を判断するための情報として開示されるものであるため、両者の会計処理の方法にも若干の違いがある。まして、租税法・税務会計により計算される課税所得金額（課税標準金額）は、租税負担の公平や租税政策を加味したうえで、法律により定められる国家運営に対する経済的負担能力（これを**担税力**という）を示す情報として開示されるものであるから、会計の目的がそれぞれ異なることに応じて、会計処理の方法にも違いが生ずることになる。

そこで、課税所得金額を計算するためには、決算利益の計算との目的の違いを考慮して、決算利益の計算項目に一定の加算減算を加えることとされて

おり、これを**申告調整**と呼ぶ。具体的には、①決算利益では収益とされているが、法人税法上は益金の額に算入されないことを**益金不算入**という。たとえば、一定の受取配当等、資産の評価益、還付金等については益金不算入とされている。②決算利益では収益とされていないが、法人税法上は益金の額に算入されることを**益金算入**という。たとえば、**外国税額控除**の対象とされた外国子会社に係る外国税額や、**タックスヘイブン対策税制**の対象とされた特定外国子会社等の留保金額の内国法人への益金算入などがある。③決算利益では費用とされているが、法人税法上は損金の額に算入されないことを**損金不算入**という。たとえば、減価償却超過額、資産の評価損、過大な役員給与等、寄附金、交際費等の損金不算入がある。④決算利益では費用とされていないが、法人税法上は損金の額に算入されることを**損金算入**という。たとえば、圧縮記帳による圧縮額、繰越欠損金、各種準備金等の損金算入がある。これら益金・損金の具体的内容については、後述する（→iv「課税標準金額の計算：益金・損金に関する別段の定めの内容」をみよ）。

(ii) 益金の意義 **益金**とは、「別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」（法税 22 条 2 項）をいう。たとえば、商品・製品・棚卸資産等の販売による売上金、事業用資産（土地・建物等の固定資産）の譲渡益、請負その他の役務の提供による収入、事業用の預金・貸付金からの利子収入など、基本的には、企業会計でいう**収益**に相当するが、この額に、法人税法・租税特別措置法等に別に定める一定の申告調整を加えたものが益金の額となる。

法人税法上の上記「益金」の定義規定は、**資産の無償譲渡**や**役務の無償提供**といった**無償取引**を行った側についても、通常の有償取引が行われた場合に収受されるであろう時価相当額を推定計算し、これを益金に含めなければならないとの趣旨に解釈されている（資産の無償譲渡について、最判昭和 41 年 6 月 24 日民集 20 卷 5 号 1146 頁（相互タクシー事件）、大阪高判昭和 43 年 6 月 27 日シュト 78 号 36 頁（まからずや事件）、最判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁（西南通商事件）、最判平成 18 年 1 月 24 日判時 1923 号 20 頁（オープンシャ・ホールディング事件）など。役務の無償提供

につき、大阪高判昭和 53 年 3 月 30 日高裁民集 31 卷 1 号 63 頁(清水惣事件)、金沢地判昭和 46 年 2 月 19 日訟月 17 卷 6 号 1030 頁など。)

現金による対価の収受を問わず益金を認定することの根拠については、議論が分かれている。すなわち、①譲渡者側における資産の保有期間中の値上がり益について、譲渡時において清算課税を行う趣旨との説(清算課税説)、②譲受人側において収益が生ずることの対応関係として、譲渡者側においても等価の収益を計上する必要があるとの説(同一価値移転説)、③無償取引を観念的に「有償取引+受領対価の相手方への無償移転」(つまり、譲渡人が対価を受け取ると同時に、それを譲受人へと贈与したと考える)ととらえ、有償取引から想定される対価分の益金計上を求める説(二段階説)、④正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持するとともに、法人間の競争中立性を確保するための擬制と考える説(適正所得算出説)などがある。このうち、④が学界の通説的見解であるといえよう。

最高裁判所は、法人から役員に対する株式の低額譲渡に関する事件において、譲渡時における資産の適正価額を益金に算入すべき旨を判示しており(最判平成 7 年 12 月 19 日民集 49 卷 10 号 3121 頁:西南通商事件)、適正所得算出説を採用したものと考えられる。また、この判決は、**資産の低額譲渡**や**役務の低額提供**といった**低額取引**についても、法人税法 22 条 2 項が目的論的拡張適用され、取引価額と時価との差額を益金に計上すべきであるとの従前の通説・下級審裁判例を是認した点でも重要である。

ただし、低額取引について法人税法 22 条 2 項の適用があるからといって、たとえばディスカウント・ストアにおける値引き販売や洋服の販売時におけるズボンの裾ツメ代金の無償サービスのように、法人が不特定多数の顧客に対して一般的に事業として行っている低額・無償取引について、すべて時価との差額を益金として計上すべきことになるわけではない。これらのように、**競争市場原理**の機能する市場において、事業として行われる低額取引は、たとえ他法人と比べて低額であったとしても、契約自由の原則に基づき、それが当該法人にとっての適正価額であると解すべきであろうし、また商品販売に付随する無償サービスは、本体価額の値引き分とみて、低額取引の一種であるにせよ、それが当該法人にとっての適正価額であるというべきなのである。法人税法 22 条 2 項に基づき、低額・無償取引について時価との差額分

を益金計上しなければならなくなるのは、法人が特定少数の者との間の**内部取引**（法人と役員との取引や関係会社間取引など、非競争的・非事業的取引）として行われた場合である。

なお、益金は、取引の合法違法、有効無効を問わず、また金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているかにかかわらず、利得者が現実的にそれを支配し、自己のために享受している限り、所得を構成すると認識される。これは、所得概念が担税力の観点から専ら経済的に把握されるもので、法律的に把握されるものではないからである。それゆえ、贈収賄・横領・窃盗など刑法違反の利得や民法上の公序良俗違反や利息制限法に違反する超過利息（最判昭和46年11月16日刑集25巻8号938頁）のような無効な利得、新株引受権の取得（最判昭和41年6月24日民集20巻5号1146頁）や債務免除益の享受（東京地判昭和50年5月6日行集26巻5号683頁）などのような経済的利益も、すべて益金となる。

(iii) 損金の意義 **損金**とは、別段の定めがあるものを除き、①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、②当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの、である（法税22条3項）。これらの原価・費用・損失は、原則として、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（法税22条4項）。

これに対して、租税法上の「別段の定め」により、企業会計とは異なる取扱を受けるのは、たとえば、過大な使用人給与（法税36条）、寄附金（同37条）、繰越欠損金（同57条）、交際費（租特61条の4）などで、それぞれ損金算入に制限が加えられている（詳しくは、→「iv 課税標準金額の計算：益金・損金の具体的内容」参照）。

租税法は、上記「別段の定め」以外には、原価・費用・損失の損金算入について、一般的な限定を加えていないから、益金について述べたことと対応して、損金が生ずる取引の合法違法、有効無効等を問わず、所得に係る控除項目に含まれると解するのが一般的である。

しかし、この一般論には、解釈上または立法上、修正が加えられることがある。法人税法の解釈により損金性が否定されている例としては、架空取引

による租税ほ脱のために社外協力者に支払った脱税協力金（最判平成 9 年 9 月 16 日刑集 48 卷 6 号 357 頁）、暴力団に支払った上納金（東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁、東京高判平成 2 年 1 月 17 日税資 177 号 96 頁）、いわゆる使途不明金（ただし、費用性の立証がない場合：法基通 9-7-20）等の支出がある。また、租税立法により損金性が否定されている例としては、延滞税（金）・各種加算税・罰金・科料・過料・課徴金等の租税公課等（法税 38 条 1 項・2 項）がある。これらの支出について損金算入が否定されている理由は、公定解釈として示されているわけではないが、違法ないし不法な支出や国からの制裁金を損金に算入し、法人税額を減少させることを認めると、結局、その軽減させた部分の負担を国に帰せしめることになって不合理であるばかりか、それらの行為を助長するおそれもあって公序（public policy）に反する結果を導くから是認されるべきではないということにあるのであろう（アメリカ法原理の一つである「公序の理論」）。

なお、横領・盗難・詐欺等による損失が発生したとしても、当該損失につき回収する請求権を法人が保有している場合には、当該損失を直ちに損金に算入できるわけではないことに留意する必要がある。たとえば、法人が詐欺にあったり、従業員等による横領により損失を被った場合、当該損失額を損金に計上したとしても、これに対応する損害賠償請求権の金額を益金に計上しなければならず（これを損失と損害賠償債権の**両建経理**（リョウゲンケイリ）という。結果として、この時点では法人所得は減少しないから税額に影響は生じない）、その後、賠償金の回収が不可能であることが確実となった時点において、当該回収不能額をはじめて損金とすることができるのである（回収不能の判断については、権利確定主義の観点から行う。法人の横領損害について、最判昭和 43 年 10 月 17 日訟月 14 卷 12 号 1437 頁、大阪高判平成 13 年 7 月 26 日訟月 48 卷 10 号 2567 頁等。これに対して、詐欺損害について、加害者側に資力がなく損害賠償請求権の実現が客観的に疑わしい場合には両建て経理をする必要がないとしたものとして、東京高判昭和 54 年 10 月 30 日訟月 26 卷 2 号 306 頁。）。

(iv) 資本等取引の意義 **資本等取引**とは、①法人の資本等の金額の増加または減少を生ずる取引と、②法人が行う利益または剰余金の分配、をいう

(法税 22 条 5 項)。

このうち、①が狭義の資本等取引であるが、ここにいう「**資本等の金額**」とは、**資本金**の額(株式会社等の法人)または**出資金**の額(協同組合等)と、これら以外の資本金等の額との合計額をいう(法税 2 条 16 号・17 号、法税令 8 条・8 条の 2 等)。ここに「**資本金の額**または**出資金の額**」以外の資本金等の額とは、株式会社等の法人が株主等から出資を受けた金銭等のうち、資本金等の額に計上しなかったもののことをいう(平成 18 年度法人税法改正前における「**資本積立金**」の額に相当する)。たとえば、株式払込剰余金(法税令 8 条 1 項 1 号)が典型であるが、具体的には、法人税法施行令(同 8 条 1 項・2 項)に列挙されている。

次に、②の「**利益または剰余金の分配**」は、法人から株主等への利益の還元を意味するが、これらについては、法人から資金等が流出するが、それを損金とはせず、「**法人の所得の金額で留保している金額**」(法税 2 条 18 号:いわゆる**内部留保金**)と定義される**利益積立金**を取り崩す会計処理をするために、資本等取引に含めている。

「**利益または剰余金の分配**」は、「**企業会計原則**」上の資本取引には含まれていないが、法人税法はこれらを資本「等」取引として、損益取引とは区分している(なお、会社法や企業会計でも、法人税法上の上記「**資本等の金額**」、「**資本積立金額**」、「**利益積立金額**」を総称して、「**資本の部**」という。)。会社法や企業会計において、資本取引と損益取引とを区分する意義は、企業活動のための元本(資本)とその運用から生ずる果実(利益)とを明確に区別することにより、企業の財政状態や経営成績を適正に示すことが企業の投資価値を判断するうえで必要であるということに求められている。ここにいう損益取引とは利益剰余金(法人税法上の**利益積立金**に相当する)の増減に結びつく取引と理解されているのであるが、法人税法や税務会計においては、ある課税年度の期間的費用収益取引(期間利益)に基づき課税標準たる法人所得額を計算するので、利益処分等による**利益積立金**の直接的増減取引は期間利益の計算とは異なるため、資本「等」取引として処理されているのである。

iii 課税物件の時間的帰属(損益の年度帰属)

(i) 損益の計上時期の原則：実現主義ないし権利確定主義 法人税法は、益金および損金がいつの課税年度に計上すべきものかを判断する一般的基準を定めていない。そこで、法人税法は、この損益の認識基準を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（同法 22 条 4 項）によっているものと解釈されている（東京高判昭和 48 年 8 月 31 日行集 24 卷 8=9 号 846 頁）。益金および損金の計算の前提となる、企業会計上の収益・費用・損失の計上時期に関する認識基準について、企業会計原則は、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない」（「第 2 損益計算書原則」一 A：下線は筆者）と定めている。これを発生主義という。

発生主義(accrual method)とは、実際の現金の流入・流出がなくともその原因が発生した時点において収益・費用・損失の存在を認識するという考え方で、実際の現金の流入・流出を基準とする**現金主義**(cash method)の考え方に相対するものである。今日の経済活動においては信用取引が支配的であることから、事業活動から生ずる収益・費用・損失の計上時期としては、発生主義が適していると解されている。とはいえ、収益・費用・損失の原因の「発生した時」というのは、極めて抽象的かつ不確定であり、誰にでも外観上はつきりわかるものではない。そこで、現在の企業会計では、発生主義を前提にしつつも、これに修正を加え、販売した商品の発送行為、相手方の受取・検収行為、登記登録が可能な物の販売については何らかの登記・登録行為など、外部から認識可能な一定の行為がなされるに至った段階で、はじめて収益・費用・損失も確実性ないし客観性を備え**実現**したといえるから、この実現の時点をもって（たとえ代金の移転がまだなくとも）収益・費用・損失を計上すべきであるとの**実現主義**(realization basis method)の考え方を採用している。

ところが、実現主義は、企業会計上の収益認識基準であるため、当然に企業会計の目的に資するものであって、租税法の目的と相容れない面も持っている。たとえば、企業会計では企業の財政状態や経営成績をなるべく「堅めに」算出し、企業投資価値の安全性を高めるという配慮から（これを**保守主義の原則**(principle of conservatism)という）、収益は確実なものに限定する反面、発生費用は早めに多く見積もるという処理が行われる（結果的に、利

益の額は少なめに算出される)のに対して、法人税法の方は、課税年度における担税力ある法人所得額を計算する必要があるため、保守主義の原則が妥当するわけではない。また、会計処理の方法については企業の選択(裁量)が広く認められているのに対して、法人税法における所得計算の方法は、租税負担の公平や租税行政の画一性の観点からして、損益の認識基準が法人によって異なるのは望ましくないのである。

それゆえ、法人税法は、実現主義を前提としながら、そこにいう収益・費用・損失の確実性・客観性の判断基準としては、「実現」を判断する際に考慮される事実とは異なり、「取引の法的確実性」または「私法上の債権債務の確定」という法的基準を採用することとしている(これを、租税法上の損益認識基準としての**権利確定主義**という)。すなわち、法人税法 22 条の定義規定においては、益金も損金も「取引」に係るものとされており、この取引とは私法上の契約その他の「取引」のことを指すのである。最高裁判所も権利確定主義の考え方を是認しており、「収益は、その実現があったとき、すなわち、その収入すべき**権利が確定したとき**の属する年度の益金に計上すべきものと考えられている」(最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁:下線は筆者)と述べている(なお、所得税法上の収入の計上時期について、最決昭和 40 年 9 月 8 日刑集 19 卷 6 号 630 頁、最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 3 号 8 頁、最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 43 頁。法人税法上の収益の計上時期について、最判平成 4 年 10 月 29 日訟月 39 卷 8 号 1591 頁参照。)

私法(通常は民法を指す)上の取引の発生から完結までの時間的流れと、これに対応する実現主義による収益・費用の認識基準および権利確定主義による損益の認識基準とを図示すると次のようになる。

(私法上の取引の流れ) 契約締結→→納品・備付け・検収→→代金の出納
(収益の認識基準) 発生主義→実現主義→権利確定主義→現金主義
＜実現時期と権利確定時期が一致することはありうる＞

なお、権利確定主義の原則にも例外はある。それは、権利確定の時期を私法上の取引の確実性に全面的に依拠すると、契約自由の原則を用いて確実性

の判定に取引当事者の恣意的操作が働くおそれがあるからである。そこで、まず益金の計上にあたっては、租税負担の公平と租税行政の画一性の確保するという権利確定主義の目的に照らして、私人の法的形成を墨守して収益を認識するとむしろこの目的に合致しない結果が生ずるような場合には、「利得が納税者のコントロールのもとに入った」時点において収益を認識する方が妥当であると解釈されることがある。この権利確定主義のサブスタンダードを**管理支配基準**という。たとえば、利得制限法に違反して超過利息を収受している場合には、そのような行為がたとえ私法上無効であるとしても、当該利息相当の金額が利得者の現実の管理支配のもとに入っている以上、収益として認識することができるものと解されるのである（最判昭和 46 年 11 月 16 日刑集 25 卷 8 号 938 頁）。なお、管理支配基準以外の、通達等による公定解釈として示されている権利確定主義の例外取扱については後述する（→(ii)B）。

次に損金の計上にあたっては、法人税法が「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く」（同 22 条 3 項括弧書き）と規定していることから、私法上の支払義務が確定した日に損金として計上するのが原則とされる。これを**債務確定主義**と呼ぶ。しかし、私法上債務の確定する時期が相当期間経過後になったり、不確定な事実の発生によるような場合に、費用計上を全く認めないとすると、納税義務者の財政状況が不安定となることに配慮して、通達では、たとえば収益に対応する売上原価や譲渡原価等については、当該事業年度の終了の日までに確定しなくとも、**費用の見積計上（見越計上）**が認められうることが定められている（法基通 2-2-1）。このような見越計上は、企業会計では当然のこととして是認されており、費用の発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当該見積費用額を引当金に繰り入れる**引当経理**が認められている（企業会計原則注解注 18、商法施行規則 43 条参照）。ただし、この費用の見積計上が恣意になされると租税負担の公平を害することから、通達では、租税行政の画一化を図るため、見積計上が認められるための 3 条件（これを**債務確定要件**と呼ぶこともある）を示している。すなわち、①債務が成立していること、②その債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、③その金額を合理的に算

定できることのすべてを満たすことが必要である（法基通 2-2-12）。とはいえ、従来の租税実務、裁判例の多くは、これら 3 条件を極めて厳格に解釈してきたから、費用の見積計上が是認されることはあまりなかった（たとえば、大阪地判昭和 48 年 8 月 27 日シュト 143 号 19 頁、山口地判昭和 56 年 11 月 5 日行集 32 卷 11 号 1916 頁など。債務確定要件の意義については、千葉地判平成 3 年 7 月 31 日税資 168 号 392 頁、横浜地判平成 5 年 7 月 12 日税資 198 号 125 頁など。）。これに対して、有力学説は、債務確定要件を通達のように狭く解釈するのではなく、「当該事業年度の終了の日において、将来その費用が生ずることが確実であり、かつその金額を正確に確認することができる場合」には費用の見積計上を認めてもよいと説く。最高裁判所も、最近、貸倒損失の見積計上について、「その全額が回収不能であることは客観的に明らかでなければならぬが、そのことは、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものである」（下線は筆者）として、債務確定要件について、通達基準にとらわれない見解を示しているのが注目される（最判平成 16 年 12 月 24 日判例集未登載（興銀事件）。第 1 審東京地判平成 13 年 3 月 2 日判時 1742 号 25 頁、控訴審東京高判平成 14 年 3 月 14 日判時 1783 号 52 頁）。

(ii) 権利確定主義の例外

A. 法定基準 法人税法等の規定に基づき、権利確定主義における取引の法的確実性とは異なる基準により、損益の認識を行う場合として、次のものがある。

a. **延払基準**（割賦販売等に係る） 2 年以上にわたる長期割賦販売等に該当する資産の販売等については、代金の回収が長期にわたり、貨幣価値の変動が生じたり、分割払いであるため売上高に対応する納税資金が不足することを考慮して、一定条件を満たす場合には、割賦金の支払いごとに、契約上割賦金の支払期日とされている日を含む事業年度に収益および費用を計上することが認められている（法税 63 条、法税令 124-128 条）。

b. (強制的) **工事進行基準** (長期大規模工事に係る) 工事等の請負については、通常、工事の完成・引渡の時に対価の支払いがなされるので、権利確定主義の観点からは、そのときを含む事業年度に収益および費用を計上することになるが(これを**完成時基準**という。)、工事期間が2年以上で、請負金額が一定金額(10億円)以上の、長期大規模工事については、工事の進行に応じて、収益および費用を見積もりで計上しなければならない(これを**工事進行基準**という)(法税64条1項、法税令129条)。

c. (選択的) **工事進行基準** 一事業年度を越える工事で、長期大規模工事に該当しないものの請負については、工事進行基準を選択することができる(法税64条2項、法税令129条3項)。これは、特定の事業年度に所得が集中することを防止するための特例である。

d. **金融資産・負債の時価評価基準** 資産の評価益(法税25条1項)や評価損(法税33条1項)は、原則として、未実現ないし権利未確定であることから、益金・損金に算入しないこととされてきた。しかし、平成12年度の法人税法の改正により、いわゆるデリバティブを中心とする一定の金融資産・負債については、事業年度末において時価により評価を行い、評価損益ができた場合には、益金または損金の額に算入することとされた。これを金融資産に係る未実現損益の**時価評価**または**時価会計**ないし**時価主義**(mark to market)という。

法人の行った金融取引につき時価主義が適用されるのは、①売買目的有価証券の評価損益(法税61の3第1項・2項。ただし、償還期限・償還金額の定めのあるものの調整差損益については、法税令119条の14・139条の2参照)、②有価証券の空売り・信用取引等(法税61条の2第19項・20項)の未決済額、③デリバティブ取引(その範囲につき、法税規27条の7)の未決済額(法税61条の5第1項)、④資産の価格変動をヘッジするためのデリバティブ取引等(その範囲につき、法税61条の6第2項)に係る損益、⑤売買目的外有価証券の価額変動をヘッジするためのデリバティブ取引等に係る損益(法税61条の7第1項)、⑥外貨建取引の為替差損益(法税61条の8第1項)、⑦外貨建債権債務に係る円換算後の差損益(法税61条の9第1項)、⑧外貨建資産等(売買目的有価証券を除く)につき、先物外国為替契約等により円換算額を確定させる外貨建取引の換算をした後に生ずる為替予約差額

(法税 61 条の 10 第 1 項)、である(詳しくは、後述 iv(iv)を参照)。

B. 公定解釈基準 法人税基本通達等の行政庁の内部規範において、権利確定主義における取引の法的確実性を判断するための具体的基準が示されている場合が多い。これらの通達の基準は、取引の法的確実性の判断について、私法上一定の幅が認められるときに、租税負担の公平や租税行政の画一性を図る観点から、定められていると解すべきであろう。通達の基準である以上、納税義務者を法的に拘束するものではないから、通達とは異なる時期に損益を計上することも、その合理性を証明する証拠を提示すれば、許されないわけではない。通達の基準としては、たとえば、次のようなものがある。

a. 棚卸資産の販売に係る引渡基準 棚卸資産の販売による収益は、その引渡があった日の属する事業年度の益金の額に算入する(法基通 2-1-1)。「引渡」の判定基準としては、さらに、**出荷基準、検収基準、使用開始時基準、検針基準、代金の 50%以上收受基準、所有権移転登記申請日基準**などがある(法基通 2-1-2)。

b. 請負に係る完成品引渡基準・役務提供完了時基準 請負による収益は、物の引渡を要する請負契約にあつては、目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日、物の引渡を要しない請負契約にあつては、約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する(法基通 2-1-5)。

c. 固定資産等の譲渡等に係る引渡基準・契約締結時基準 固定資産等の譲渡による収益は、その引渡があった日の属する事業年度の益金の額に算入するが、ただし、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これも認められる(法基通 2-1-14、2-1-15)。

d. 工業所有権等の譲渡等に係る契約締結時基準・登録時基準 工業所有権等の譲渡または実施権の設定により受ける対価の額は、当該契約の効力発生の日の属する事業年度の益金の額に算入するが、ただし、その譲渡または設定の効力が登録により生ずることとなっているときは、法人がその登録の日の属する事業年度の益金の額に算入することも認められる(法基通 2-1-16)。

e. 有価証券の譲渡に係る契約締結時基準・引渡基準 有価証券の譲渡損

益は、譲渡に係る契約の成立した日に計上しなければならないが（法税 61 条の 2）、法税令 119 条の 2 第 2 項・3 項に規定する区分に応じ、法人が当該譲渡損益をその有価証券の引渡のあった日に計上している場合は、これも認められる（法基通 2-1-23）。

f. **貸付金利子に係る利払期基準・利益配当に係る支払時基準** 貸付金利子に係る収益は、利子の計算期間の経過に応じて計上するのが原則であるが（発生主義）、金融・保険業を営む法人以外の一般事業法人においては、利払期の属する事業年度の益金の額に算入することも認められる（法基通 2-1-24）。また、配当金の収益計上時期は、株主総会の決議その他の法的基準により、その配当を収入すべきことが確定した日に収益計上するのが原則であるが（配当確定基準）、株主総会の実態に照らして、法人が継続して現実に配当を受けた日の属する事業年度の収益としている場合は（現金主義的収益計上方法）、これも認められる（法基通 2-1-28）。

g. **係争中の賃貸借契約に基づく使用料の帰属の特例** 資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額は、当該契約または慣習により、その支払を受けるべき日の属する事業年度の益金の額に算入するのが原則である。しかし、当該契約の存否について係争中の場合には、（供託の有無にかかわらず）使用料等の収益の計上を見合わせる事ができ、他方、当該契約における使用料等の額の増減について係争中の場合には、その収入すべき使用料等の額を合理的に見積もり、支払を受けるべき日の属する事業年度の益金の額に算入すべきこととされている（法基通 2-1-29）。

(iii) 費用収益対応の原則

企業会計においては、費用はいわば収益を得るための投下資本であることから、費用はその投下によって生み出された収益と同一の会計年度の計上することとして、期間損益を正確に把握することとしている。これを**費用収益対応の原則**(principle of matching costs with revenues)という。法人税法も損益計上時期の判断について費用収益対応の原則を採用していると解されている（法税 22 条 4 項）。すなわち、売上原価等のように特定の収益と対応関係を有する費用については、収益の生じた事業年度に計上すべきこととされ（法税 22 条 3 項 1 号）、これに対して、販売費や一般管理費のように必ずしも個

々の売上と対応していない、一定期間全体に及ぶ費用については、それが発生した事業年度の損金として計上されるのである（同項2号）。それゆえ、宅地建物取引業者が外務員に支払う歩合給のような費用も、現実の支払時ではなく、当該業者の受ける仲介手数料が収益として計上される事業年度において、損金として計上されるべきであると解されている（東京高判昭和48年8月31日行集24巻8=9号846頁）。

費用収益対応原則による損金計上の例外としては、たとえば、機械類の**減価償却費**（法税31条）のように、機械購入時に取得費をすべて損金に計上するのではなく、機械の使用により生ずるであろう将来の収益にも対応させて、法定の使用可能期間（耐用年数）に応じて、複数期間にわたり一定額を損金に計上する場合がある。これを**費用の繰延**(deferral)という。他方、**貸倒引当金**（法税52条）等の各種引当金については、将来生ずるかもしれない支出について、毎期一定額を損金として計上していくことが認められている。これを**費用の見越**(accrual)という。これらはいずれも、費用収益対応の原則による会計処理を行うよりも、むしろ例外的に対応させない方が適正な期間損益計算に資するとの考慮から設けられた措置である。

iv 課税標準金額の計算：益金・損金に関する別段の定めの内容

(i) 益金に関する別段の定め 法人税法22条2項は、「益金」に関する一般的定義を規定しているが、同時に、「別段の定め」により、企業会計上の収益の処理とは異なる法人税法上の特別な益金処理をすることを明らかにしている（企業会計とは異なる租税法上の特別な処理を**租税属性**(tax attributes)と呼ぶこともある）。これが**益金に係る申告調整**である。

A. **受取配当等の益金不算入** 内国法人が受ける連結法人株式等および関係法人株式等に係る利益の配当、剰余金の分配等（以下、「受取配当等」という）については、法人税の重複課税を避ける観点から、その全額を益金の額に算入しない（法税23条1項・2項）。ここにいう連結法人株式等とは、内国法人が完全連結支配関係（法税2条1項12の7の5号参照）のある他の内国法人の株式等を有している場合の当該株式等をいう。また、関係法人株式等とは、内国法人が他の内国法人の発行済株式の総数または出資金額の25%以上を保有している場合、および株式移転により設立された完全親会社

が完全子会社の発行済株式の総数の 25%以上を、その設立の日以降引き続き保有している場合の当該株式等を指す（法税 23 条 1 項・5 項、法税令 22 条の 2 参照）。

内国法人が上記以外の株式等につき受けた受取配当等（法税 23 条 1 項 1 号）や、特定信託の収益の分配（法税 23 条 1 項 2 号、法税令 19 条の 2）および証券投資信託の収益の分配（法税 23 条 1 項 3 号、法税令 19 条の 3）、農地配当等の額からなる金額については、それぞれ 50%を益金に算入しない。

なお、いわゆる「みなし配当」（法税 24 条）も、上記にいう受取配当等に含まれる。これに対し、内国法人が外国法人から受ける配当については、それぞれの国の法人税制に違いがある以上、配当に係る法人税の重複課税の調整を行う必要はないとして、上記にいう受取配当等には含まれず、益金不算入の取扱はなされない。

B. 資産の評価益の益金不算入 資産の評価益については、原則として、益金に算入しない（法税 25 条 1 項）。これは、企業会計において、対外的な取引から生じた損益を持って企業利益を計算すべきであり、所有資産の評価換えによる増加益は原則として収益に含まれないとされていることに対応するものである（企業会計原則第 2 損益計算書原則一 A、商法施行規則 27 条～33 条参照）。

ただし、私法上、資産の評価換えが要求されているような場合には、法人税法も当該評価益を益金に算入することとしている。たとえば、「会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律」や民事再生法による更生計画認可の決定に伴って行われる評価換え（法税 25 条 2 項・3 項）、法人の組織変更に伴う評価換えや保険会社の行う株式の評価換え（法税 25 条 3 項、法税令 24 条）などのような場合に、評価益の益金算入が行われる。

C. 還付金等の益金不算入 内国法人が、①法人税等の一定の公租公課の還付を受け、またはその還付を受けるべき金額を未納の租税に充当された場合（法税 26 条 1 項 1 号）、②確定申告等により源泉所得税について生じた還付金を受けた場合（同項 3 号）、③欠損金の繰戻による還付金を受けた場合（同項 4 号）、それらの金額については益金の額に算入されない。なぜなら、これらの公租公課等は、もともと所得の処分として納付されるものであるから、損益計算に含まれないからである（したがって、支払公租公課額は損金にも

算入されない（法税 38 条））。

D. **法人税額から控除する外国子会社の外国税額の益金算入** 内国法人が、各事業年度において、外国税額控除に係る法人税法 69 条 8 項に規定する外国子会社の所得に対して科される外国法人税の額につき、同項の規定の適用を受ける場合には、その額を内国法人の事業年度の益金に算入する（法税 28 条）。

(ii) **損金に関する別段の定め** 法人税法 22 条 3 項は、「損金」に関する一般的定義を規定しているが、同時に、「別段の定め」により、企業会計上の費用の処理とは異なる、法人税法上の特別な損金処理をすることを明らかにしている（企業会計とは異なる租税法上の特別な処理を**租税属性**(tax attributes)と呼ぶこともある）。これが**損金に係る申告調整**である。

A. **棚卸資産の売上原価等の計算と評価方法** 商品、製品、半製品、仕掛品、原材料のように反復継続的に仕入と販売がなされる資産のことを**棚卸資産**という（法税 2 条 20 号、法税令 10 条）。企業においては、大量かつ継続的に棚卸資産が仕入・販売されるが、売上にかかる商品の価額も仕入にかかる原材料等の価額もその時々を経済状況によって変動するので、売上原価を直接に確認するのは実際には容易ではない。そこで、原価計算の技術として、事業年度終了の時に在庫する棚卸資産の有り高を確認し、それを評価することによって間接的に売上原価を測定することが行われている。これを式に表すと、次のとおりである。

売上原価 = (期首在庫高 + 期中仕入高) - 期末在庫高 (ないし期末評価額)

ここで事業年度末における棚卸資産の価額（期末在庫高）は、内国法人が評価方法を選定しているときにはその方法により評価した金額とし、評価方法を選定しなかったときには、政令（法税令 28 条・31 条。なお、所税令 99 条も参照）で定める方法により評価した金額とされる（法税 29 条。なお、所税 47 条）。**棚卸資産の評価方法**として具体的に列挙されているものは、大別すれば原価法と低価法の二つであるが、原価法の種類としては、さらに個別法・先入先出法（FIFO:First-in First-out とも呼ばれる）・後入先出法（LIFO>Last-in First-out とも呼ばれる）・総平均法・移動平均法・最終仕入

原価法・売上還元法がある（法税令 28 条 1 項）。内国法人は、事業の種類および棚卸資産の区分ごとに、継続して用いる評価方法を所轄税務署長に届け出なければならず（法税令 29 条 2 項、119 条の 5 第 2 項。なお、所税令 100 条 2 項、106 条 2 項）、また評価方法を変更するときにも所轄税務署長の承認を受けなければならない（法税令 30 条 1 項、119 条の 6 第 1 項。なお、所税令 101 条 1 項、107 条 1 項）。もし、内国法人が評価方法を選定していなかった場合または選定した評価方法で評価しなかった場合には、原価法の中の最終仕入原価法により評価したものとみなされる（法税令 31 条 1 項。なお、所税令 29 条 1 項）。これを**法定評価方法**という。

B. 減価償却費の計算方法・償却方法・償却超過額の損金不算入 内国法人または個人が所有する有形固定資産または無形固定資産で、時の経過または使用により、その価値が減価していく資産ことを**減価償却資産**という。減価償却資産の具体的種類として、法人税法は次の資産を掲げている（法税 2 条 1 項 23 号、法税令 13 条。なお、所税 2 条 1 項 19 号、所税令 6 条）。すなわち、①有形減価償却資産として、建物およびその附属設備、構築物、機械および装置、船舶、航空機、車両および運搬具、工具・器具および備品を、②無形固定資産として、鉱業権、漁業権、ダム使用权、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、営業権、専用側線利用権、鉄道軌道連絡通行施設利用権、電気ガス供給施設利用権、熱供給施設利用権、水道施設利用権、工業用水道施設利用権、電気通信施設利用権を、そして③生物として、牛・馬・豚・綿羊およびやぎ、かんきつ樹等の果樹、茶樹等の植木等を掲げている。

減価償却資産の取得価額は、その種類に応じて認識方法が異なるが、企業会計原則では取得原価により、商法においては取得価額または製作価額によることとされているのに対し、法人税法では、①購入、②自己製造等、③自己成育、④自己成熟、⑤合併、⑥出資により受け入れた価額などとされる（法税令 54 条～57 条。なお、所税令 126 条～128 条）。購入した場合には、購入代価に、引取運賃・荷役費・運送保険料・購入手数料・関税その他当該資産の購入のために要した費用を含めた価額とされる。なお、特に無形固定資産としての様々な「権利」の取得価額は、いわゆる不特定多数の当事者による適正な取引価格がないことが多いので、算定が難しいという特色を有する（た

例えば、営業権の取得価額に関する紛争として、最判昭和 51 年 7 月 13 日 訟月 22 卷 7 号 1954 頁参照）。

法人税法は、減価償却資産の取得価額から、一定の減価償却方法に基づき、減価償却費を損金に算入することを認めている（同 31 条）。それは、償却資産の取得価額は、その将来にわたる使用から生ずるであろう収益に対する費用の一括前払いの性質を持っていると考え、費用収益対応の原則の観点から、使用期間に応じて費用を割り振るのが合理的であると解されているからである。ただし、法人税法は、これと同時に**損金算入限度額**を設けて損金算入を規制しており（同 31 条 1 項、法税令 58 条～63 条）、**減価償却超過額**については損金不算入とされている。

減価償却方法とは、減価償却資産の価値の減価分を耐用年数にわたり費用配分する方法のことをいい、具体的には、定額法・定率法・生産高比例法・算術級数法等がある。法人税法上は、償却資産の種類に応じて、適用される減価償却方法が定められている（法税令 48 条～53 条。なお、所税令 120 条～121 条）。たとえば、建物については定額法が（ただし、平成 10 年 3 月 31 日以前に取得したものについては、定額法と定率法のいずれかを選択）、その他の有形償却資産については定額法または定率法が、鉱業権および国外リース資産を除く鉱業用減価償却資産については定額法・定率法および生産高比例法が、鉱業権を除く無形償却資産については定額法が、鉱業権については定額法および生産高比例法が、国外リース資産についてはリース期間定額法が、それぞれ定められているほか、所轄税務署長の承認を条件として、その他の方法を選定することも認められている（法税令 48 条の 2、所税令 124 条）。いずれにせよ、法人は、その選定した償却方法を所轄税務署長に届け出なければならず（法税令 51 条 2 項、所税令 123 条）、選定した償却方法を変更しようとする場合にも、所轄税務署長の承認を受けなければならない（法税令 52 条、所税令 124 条）。

各種減価償却資産の**耐用年数**については、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」により、資産の種類ごとに一律に定められている。

C. 繰延資産の償却費の計算方法・償却方法・償却超過額の損金不算入

繰延資産とは、すでに代価の支払が完了し、または支払義務が確定し、これに対応する役務の提供も済んでいるにもかかわらず、その効果が将来にわた

って発現すると期待されるような費用のことをいう（企業会計原則注解 15）。したがって、繰延資産は、その名称にもかかわらず、換金性をもつ「資産」としての経済的価値はなく、その実質は費用の前払いのことを意味する。ただし、繰延資産と前払費用とは、すでに支出が完了しているという点では同じであるが、**前払費用**が一定の契約に従って継続して役務の提供を受ける場合の未だ提供されていない役務に対して支払われた対価のことをいうのに対して、繰延資産はすでに役務の提供も完了している点で異なっているので、明確に区別されているのである。

繰延資産の範囲は、「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」（法税2条24号、法税令14条。なお、所得税2条1項20号、所得税令7条）と定義されており、具体的には創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費（これらを**掲名繰延資産**ともいう）のほか、自己が便益を受けるために支出する費用で支出の効果が1年以上に及ぶものであれば、広くこれに含まれる（法税令14条1項9号、所得税令7条1項4号）。**償却期間と償却方法**は、繰延資産の種類により異なる。所得税法では、開業費・開発費は5年間の均等償却、それ以外の繰延資産はその支出の効果が及ぶ期間にわたり均等償却されているが（所法50条、所得税令137条）、法人税法では、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をした金額のうち、支出の効果が及ぶ期間を基礎として計算した金額を限度として損金経理を認め、この償却限度額を超える経理をした場合には、損金不算入とする（法税32条1項）。ただし、法人税法施行令においては、繰延資産のうち、掲名繰延資産については任意償却を認め、償却限度額はその繰延資産の未償却額とされているから（法税令64条）、結局、初年度において全額の即時償却をすることもできる。これは、商法においても、換金性のない繰延資産はできる限り早期に償却するようになるとの趣旨である。

なお、適格組織再編成において、繰延資産を引き継ぐ場合の損金経理できる金額については、別に詳細な定めがある（法税32条2項～7項、法税令64条1項）。

D. 資産の評価損の損金不算入 企業会計では、棚卸資産・有価証券（ただし、売買目的有価証券を除く）・固定資産の価値の財務諸表への計上を取

得価額によって行うことを原則としており（これを、**取得原価主義**という）、事業年度末においていちいち時価評価を行わないこととしてきた（ただし、最近では、後述するように企業会計原則を時価主義に変更する改革が進められている）。法人税法も、実現した収益・費用だけを益金・損金に算入することを原則としているから、仮に法人が資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額したとしても、その評価損が当然に損金の額に算入されるわけではなく（法税 33 条 1 項）、かつ原価償却額の計算、譲渡益の計算等においても、その資産の帳簿価額は減額されなかったものとして処理される（同条 4 項）。

しかし、この例外として、一定の事由により、資産の価値が著しく下落した場合には、評価損を計上することを強制している。法人税法上は、次の事由があった場合、評価損を損金の額に算入することを認めている。すなわち、災害による著しい損傷により資産価額が帳簿価額を下回ることとなった場合、会社更生法または更生特例法の規定による更生計画認可の決定があったこと（会更 199 条 1 項～3 項、更生特例法 120 条）により評価換えが強制される場合、その他政令（法税令 68 条）で定める事実が生じた場合において、法人が資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する（法税 33 条 2 項。ただし、赤字子会社株式に係る評価損の計上が認められなかった事件として、仙台地判昭和 51 年 9 月 13 日訟月 22 卷 9 号 2330 頁<藤崎事件>、東京地判平成元年 9 月 25 日行集 40 卷 9 号 1205 頁<ケンウッド事件>参照）。同様に、民事再生法の規定による再生計画認可の決定があったこと（民再 174 条 1 項）、その他これに準ずる事実が生じた場合において、法人が資産の価額につき評定（民再 24 条）を行ったときも、評価損の損金算入が認められる（法税 33 条 3 項）。さらに、売買目的有価証券については、法人は時価法を適用することにつき生じた評価損を損金に算入することができる（法税 61 条の 3 第 2 項）。

なお、企業会計においては、国際的会計基準への協調の観点から、一定の含み損のある固定資産の帳簿価額の計上にあたって、**減損会計基準**が採用されることとなり、平成 18 年 3 月期から強制適用される。これに伴い、法人税法上の取扱も改正されることが予想される。

E. 役員給与等に係る損金不算入 内国法人が、その**使用人**（従業員ない

し被用者のことをいうときの法人税法上の用語)に支払った給与(一事業年度内の定期報酬)および賞与(一事業年度内の臨時報酬)ならびに退職給与(給与の一部に係る一時後払積立報酬)は、すべて損金に算入される。

これに対し、いわゆる**役員**(会社法上は、法人の業務執行、業務・会計の監査、清算を行う権限をもつ者をいうが、法人税法上の範囲はそれよりも若干広く、これらの者に加えて、①使用人以外の者で法人の経営に従事しているもの、②一定の同族判定株主グループに属する者で会社の経営に従事しているものを含む。法税2条15号、法税令7条参照)は、法人の指揮命令に服し、法人に労務を提供しているわけではなく、法人(換言すれば、株主・出資者)に対して委任に準ずる関係に立つ点で使用人とは異なる面もある(会社402条3項等)。それゆえ、会社法制定前の旧商法および旧企業会計原則は、法人の利益獲得に関する役員の成功報酬的な性質を有する役員賞与を法人の費用とするのではなく、決算利益からの処分(いわゆる「利益処分」としてきた(旧商法281条1項4項、283条等。旧財務諸表規則114条1項3号)ので、法人税法も原則的には損金に算入しないこととしてきた(旧法人税法34条1項)。

しかし、このような判定基準に対しては、役員が報酬額と賞与額を直接に決定できる状況にある法人においては、本来は利益処分とすべきものを報酬化することにより法人利益の額や役員の個人所得額を操作することが可能になることから強い批判があった。この批判の結果、平成17年には、企業会計基準が「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する」ことに変更され(企業会計基準4号「役員賞与に関する会計基準」)、平成18年施行の会社法も、役員報酬、役員賞与、役員退職慰労金および取締役へのストックオプションを、すべて「取締役の報酬等」とひとまとめにして、「職務執行の対価」にした(会社361条1項)。

こうした関係規範の改正を承けて、法人税法も平成18年改正により、役員に対する報酬・賞与・退職給与をひとまとめにして「役員給与等」と呼び、次の3種類の支給形態については損金算入を認めることとした(法税34条)。

第1の支給形態は、**定期同額給与**である。これは、支払時期が一月以下の一定の期間ごとである給与で、かつ当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるもの、その他これに準ずるものとして政令(法税令69条1

項) で定める給与のことをいう(法税 34 条 1 項 1 号)。

第 2 の支給形態は、**事前確定届出給与**である。これは、役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で、その定めの内容に関する届出を一定の期限までに所轄税務署長に提出しているものをいう(法税 34 条 1 項 2 号、同令 69 条 2 項)。もし、届出支給額と実際の支給額とが異なる場合には、政令で定める「臨時改定事項」または「業績悪化改訂事項」に該当しない限り、原則として、支給額の全額が損金不算入となる(法基通 9-2-14)。

第 3 の支給形態は、**利益連動給与**である。これは、同族会社に該当しない法人が業務執行役員に対して支給する利益連動給与で、当該事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的算定方法により、かつ政令で定める要件をも満たして支給されるものをいう(法税 34 条 1 項 3 号、同令 69 条 9 項・10 項)。ここにいう政令の要件とは、次に掲げるイおよびロである。

イ その算定方法が、当該事業年度の利益に関する指標(金商法 24 条 1 項に規定する有価証券報告書に記載されるものに限る)を基礎とした客観的なものであって、次の 3 つの要件を満たすもの。

(1) 確定額を限度としており、かつ他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。

(2) 原則として、会計期間開始の日から 3 月経過日までに報酬委員会が決定していることその他これに準ずる適正な手続として政令(同令 69 条 7 項・8 項・9 項)で定める手続を経ていること。

(3) その内容が、(2) の決定または手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他財務省令(同規則 22 条の 3 第 2 項)で定める方法により開示されていること。

ロ 政令(同令 69 条 10 項)で定める次の 2 つの要件を満たしているもの。

(1) 利益に関する指標の数値が確定した後 1 月以内に支払われ、または支払われる見込であること。

(2) 損金経理をしていること。

なお、以上の 3 つの支給形態に応じた損金算入原則の例外として、次のようなものがある。

まず、**使用人兼務役員**に対する給与で、使用人としての職務に対するものとして、他の使用人に対する賞与の支給時期に支給されるものは、相当な金額の範囲内に限り、損金に算入される（法税 34 条 1 項かつこ書き）。ここにいう使用人兼務役員とは、役員のうち、使用人としての職制上の地位を有しかつ常時使用人としての職務に従事するもののことをいう（法税 34 条 5 項）。

次に、役員および**特殊関係使用人**（役員の親族等をいう。法税令 72 条の 3）に対して支給する給与等（退職給与も含む）は、仮に上記 3 つの支給形態に該当するものであったとしても、「不相当に高額」な部分の金額は損金の額に算入されない（法税 34 条 3 項、36 条）。この損金不算入措置は、役員報酬や退職給与が利害関係を一にする役員同士によって決められるもので内部コントロールが弱く、恣意が働きやすいという側面を重視した措置である（なお、最判平成 10 年 6 月 12 日判時 1648 号 53 頁は、法人がその所有する固定資産を役員退職給与としてその帳簿価額により譲渡し、その事業年度の確定した決算において帳簿価格で損金経理したものの、当該固定資産の譲渡時における時価がはるかに帳簿価格を超えていた場合、差額分については損金経理をしなかった不相当に高額な部分の役員退職給与に該当すると判示している）。

さらに、事実を隠ぺいしまたは仮装して経理することにより役員に対して支給された給与等の額も損金の額に算入されない（法税 34 条 3 項）。

F. 寄附金の損金不算入 法人税法上の**寄附金**の額とは、名称の如何を問わず、「内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」をした場合における当該金額をいう（法税 37 条 7 項）。ここからは、広告宣伝および見本品の費用および福利厚生費とされるべき金額は除かれる（同項括弧書き）。

内国法人が、各事業年度において寄附金を支出した場合において、①その寄附金の額につき、その確定した決算において利益または剰余金の処分による経理をしたときは、公益法人等に対する指定寄付金の額を除き、その経理した金額は損金の額に算入しない（法税 37 条 1 項）。また、②寄附金の額の合計額のうち、その内国法人の資本等の金額または当該事業年度の所得の金額を基礎として政令（法税令 73 条 3 項）で定めるところにより計算した金額（これを、**寄附金の損金算入限度額**という）を超える部分の金額は、損金の

額に算入しない（法税 37 条 3 項）。ここにいう、損金算入限度額とは、「当該事業年度終了の時ににおける資本等の金額を 12 で除し、それに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の 1,000 分の 2.5 に相当する金額」と、「当該事業年度の所得の金額の 100 分の 2.5 に相当する金額」との合計額の 2 分の 1 に相当する金額をいう。

寄附金として認定される「資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」とは何かがしばしば争われている。たとえば、債務免除をしたときの債務相当額が寄附金と認定された事件（東京地判昭和 54 年 3 月 5 日訟月 25 卷 7 号 1941 頁）、ある企業グループを構成する法人間で時価を大幅に下回る価額により土地が転売されたとき、譲渡価格と時価との差額が寄附金と認定され、限度額を超える部分の金額について損金算入が否定された事件（ミキ観光事件に係る、大阪地判昭和 54 年 6 月 28 日行集 30 卷 6 号 1197 頁、大阪高判昭和 56 年 2 月 5 日行集 32 卷 2 号 194 頁、最判昭和 57 年 3 月 9 日税資 122 号 495 頁。PL 農場事件に係る、大阪地判昭和 58 年 2 月 8 日行集 35 卷 6 号 830 頁、大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日行集 35 卷 6 号 822 頁）、仕入価額が適正価額を超える場合における超過額が寄附金と認定された事件（福岡高判平成 11 年 2 月 17 日訟月 46 卷 10 号 3878 頁）、新株の時価に比して著しく過大な増資払込金を寄附金と認定した事件（福井地判平成 13 年 1 月 17 日訟月 48 卷 6 号 1560 頁）、子会社に対する内実を伴わない業務委託費名目の支出を寄附金と認定した事件（福岡高判平成 14 年 12 月 20 日（未公刊））などがある。なお、これらに対して、関連会社に対する債権の回収が不能となり、これを放棄しなければより大きな損失を被ることからやむを得ず行った大幅な売上値引について、経済取引として十分に首肯しうる合理的理由がある場合には、寄附金とはならないとした事件（東京高判平成 4 年 9 月 24 日行集 43 卷 8=9 号 1181 頁）があるのが注目される。ただし、裁判例の一般的傾向としては、関連会社間において資産の無償または低額譲渡が行われた場合、譲渡した法人側の処理としては、法人税法 22 条 2 項に基づき、当該資産の時価と譲渡価額との差額分（無償譲渡であれば、当該資産の時価に相当する価額）を益金に算入し（いわゆる適正所得算出説に依拠する）、それと同時に、これと同一金額について、譲受法人に対する寄附金があったものとみなしたうえで、損金算入を制限するという取扱が定着してきているように思われる。

なお、国または地方団体に対する寄附金といわゆる指定寄附金だけは、その全額が損金に算入される（法税 37 条 4 項）。指定寄附金というのは、公益法人その他公益を目的とする事業を行う法人または団体に対する寄附金のうち、一定の要件の下、財務大臣が指定したものをいう（同項 2 号）。これと同様に、いわゆる特定公益増進法人や認定特定非営利活動法人（NPO 法人）に対する寄附金や特定公益信託の信託財産とするために支出した金額についても、一定の要件の下、この損金算入の適用を受けることができる（法税 37 条 6 項）。

G. 租税・公課の損金不算入 法人の納付する各種租税・公課については、その種類により、損金算入が認められるものと認められないものがある。損金不算入とされる租税・公課は次のものであって、それ以外の者は損金に算入される。損金不算入とされるものを分類すれば、①退職年金等積立金に対する法人税（法税 38 条 1 項 1 号）および法人住民税（同条 2 項 3 号）、②公益を目的とする事業を行う法人に課される相続税および贈与税（法税 38 条 2 項 1 号、相税 66 条 4 項）、③延滞税（延滞金）・各種加算税・罰金・科料・過料・課徴金（法税 38 条 1 項 2 号・3 号、同条 2 項 2 号・4 号～7 号）となる。

H. 圧縮記帳による圧縮額の損金算入 圧縮記帳とは、国庫補助金などの受贈益または保険差益ないしは固定資産の交換差益などの益金について、課税を繰り延べるための税務会計手法である（法税 42 条～50 条）。これらの収益は本来課税所得を構成するものであるが、これに課税をすると、国が資本助成をする政策目的や損害保険金等による代替資産の取得、同種の固定資産同士の間での等価交換が達成されなくなってしまうので、課税繰延の合理性が認められている。具体的な会計処理の方法は、取得した固定資産の帳簿価額を、国庫補助金などの益金の額に相当する金額（これを**圧縮限度額**という）の範囲内で損金経理により減額（圧縮）し、固定資産圧縮損という損金を計上する（法税 42 条 1 項、法税令 80 条）。これにより、国庫補助金（益金）と固定資産圧縮損（損金）とが相殺され、課税所得がなくなるから、法人税の課税が及ばなくなる。ただし、当該固定資産の帳簿価額は、実際の取得価額ではなく、取得原価から補助金額分を控除（圧縮）した後の価額となる（法税令 54 条 3 項）。この結果、当該資産に係る減価償却費や譲渡損益の計算もす

べて圧縮後の帳簿価額を基礎に行うこととなるから、損金分は相対的に減り、逆に課税所得は大きくなる。それゆえ、固定資産の取得時においては国庫補助金等に対する課税はないが、その後の事業年度における課税所得の増加により、法人税額も増えると予定されていることから、圧縮記帳は免税制度ではなく、課税繰延のための制度と理解されているのである。

なお、圧縮された資産が、適格組織再編成により、形式上の別法人に移転した場合においても、圧縮会計の引継ぎが認められる（法税 42 条 5 項～8 項、43 条 6 項～11 号）。

1. 引当金の損金算入 **引当金**とは、将来における特定の支出や損失に備えて、貸借対照表の負債の部に引当金勘定を設定し、每期繰り入れられる金額をいい、繰入額についてはその事業年度の損金に算入される。わかりやすくいえば、将来発生が見込まれる事故等に備えて、費用を先払いして積立貯金しておくことをいう。費用収益対応の原則および債務確定主義の例外になることから、引当金繰入が認められるためには、次の 3 要件をすべて満たさなければならない（企業会計原則注解 18）。すなわち、①将来において特定の費用たる支出が確実に起こると予想されること、②当該支出の原因となる事実が当期においてすでに存在していること、③当該支出の金額を合理的に見積もることができること、である。引当金の種類は、最近では減少している。現在、租税法上認められている引当金は、次のものである。すなわち、法人税法においては貸倒引当金および返品調整引当金の 2 種類（ただし、損金経理および確定申告書への明細の記載を条件とする）、所得税法においては貸倒引当金、返品調整引当金および退職給与引当金の 3 種類（ただし、青色申告および確定申告書への明細の記載を条件とする）である。

a. 貸倒引当金 第 1 に、内国法人が、会社更生法による更生計画認可の決定に基づいて金銭債権の弁済を猶予され、または賦払により弁済される場合等において、その一部について貸倒その他これに類する事由による損失が見込まれる金銭債権（これを、個別評価金銭債権という）の見込額として、各事業年度において、損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額のうち、その事業年度の終了時において、取立または弁済の見込がないと認められる部分の金額を基礎として政令（法税令 96 条 1 項）で定めるところにより計算した金額（これを、**個別貸倒引当金繰入限度額**という）に達するまでの

金額は、その事業年度の損金に算入する（法税 52 条 1 項。なお、個人事業者については、所税 52 条 1 項参照）。第 2 に、内国法人が、売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権（これを、一括評価金銭債権という。ここでは個別評価金銭債権は除かれる）の貸倒による損失の見込額として、各事業年度において損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額のうち、その事業年度の終了時において有する一括評価金銭債権の額および最近における売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権の貸倒による損失の額を基礎として政令（法税令 96 条 2 項）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は、その事業年度の損金に算入する（法税 52 条 2 項、なお、個人事業者については、所税 52 条 2 項参照）。なお、個別評価金銭債権および一括評価金銭債権には、連結完全支配関係のある連結法人に対して有する金銭債権は含まれない（法税 52 条 8 項）。

b. 返品調整引当金 内国法人で出版業その他の政令で定める事業（法税令 99 条。なお、所税令 148 条）を営むもののうち、常時、その販売する棚卸資産の大部分につき、当該販売の際の価額による買戻しに係る特約等を結んでいるものが、当該棚卸資産の買戻しによる損失の見込額として、各事業年度終了の時において損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額については、当該事業に係る買戻しの実績を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（これを、**返品調整引当金繰入限度額**という。法税令 101 条。なお、所税令 150 条）に達するまでの金額は、その事業年度の損金の額に算入される（法税 53 条 1 項、所税 53 条 1 項）。この引当金は、書籍・医薬品・化粧品・CD など、商慣行として、買戻し返品が一般的である事業者（法人・青色申告事業者）に特有の制度として設けられている。なお、適格分社型分割等や適格組織再編成があった場合の引当金勘定の引継について特則が定められている（法税 53 条 4 項～8 項）。

c. 退職給与引当金 法人における退職給与引当金勘定の設定は、平成 14 年 7 月の法人税法の一部改正により、廃止された。これは、連結納税制度の採用に伴い、法人税収の減少を緩和するための改正である。現在では、個人の青色申告事業者においてだけ退職給与引当金勘定の設定が認められている。すなわち、使用人の対する退職給与規定を定めている青色申告事業者は、その使用人の退職により支給する退職給与に充てるため、各年において退職

給与引当金勘定に繰り入れた金額について、その年 12 月 31 日において在職する使用人の全員が自己都合により退職するものと仮定して計算した場合に退職給与として支給すべき金額の見積額のうち、その年において増加したと認められる部分の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（これを、**退職給与引当金繰入限度額**という。所得税 154 条）に達するまでの金額は、その年の必要経費の額に算入される（所得税 54 条 1 項）。

J. 繰越欠損金の損金算入・欠損金の繰戻還付 各事業年度について、損金の額が益金の額を超えた場合の超過額部分を**欠損金**という。そして、欠損金を次年度以降の損金の額に算入し、その年度の益金の額から控除することを**欠損金の繰越**といい、逆に欠損金が生じた年度よりも過去の年度の益金の額から控除することを**欠損金の繰戻**という。法人税法は、①欠損金を生じた事業年度において青色申告による確定申告書を提出し、かつ②その後において連続して確定申告書を提出している場合に限り、7 年間の繰越控除（法税 57 条 1 項・10 項。所得税についても、青色申告事業者には 3 年間の繰越控除が認められている。所得税 70 条 1 項）と前事業年度への繰戻控除（繰戻還付）（法税 80 条。ただし、租特 66 条の 12 により、平成 18 年 3 月 31 日までの間に終了する事業年度については、原則として、適用が停止されている。なお、所得税についても、青色申告者には**純損失の繰戻還付**が認められる。所得税 140 条）を規定している。

欠損金の繰越控除、そしてそれと表裏の関係にある繰戻控除（繰戻還付）の要否という問題は、法人所得の期間計算原則に基因するものである。すなわち、法人税制においては、課税所得は各事業年度を時間的単位として各年度に独立して算定する原則が採用されている（これを**課税年度独立原則**という）ので、これによると、利益平準的企業と利益変動的企業とを比べると、複数の事業年度にわたる課税所得の総額が同じであっても、納付税額の総額が異なることが生じうる。それは、いわゆる赤字の事業年度については、マイナスの所得税額に対応する、マイナスの税額（すなわち、税額の還付）が認められていないことに基因する。そこで、継続企業を前提としたときの、企業間における租税負担の期間的公平を図る目的から、欠損金の繰越・繰戻の制度が必要とされたのである。とはいえ、欠損金の繰越・繰戻は、課税年度独立原則の例外にあたるし、また国家歳入を削減して特定の企業に利益を

与えうる点で、いわば特典的性質をも有していると考えられてきた。それゆえ、欠損金の繰越・繰戻には時間的制限が設けられ、とりわけいったん国庫に入った税収を失わしめる結果をもたらす繰戻還付については、きわめて制限的な取扱がなされてきたのである。

このように欠損金の繰越・繰戻は特典と解され、また欠損金の計算をはじめ、いわゆる租税属性に関する選択・計算は法人ごとに様々であるので、欠損金の繰越控除・繰戻還付還付の適用を受ける資格は、欠損金を生じた当該法人だけに認められるのが原則であるが（繰越控除につき、最判昭和43年5月2日民集22巻5号1067頁。繰戻還付につき、大阪高判平成14年3月29日判タ1115号174頁）、いわゆる組織再編税制により、税制適格合併等がなされた場合にだけは、事業の継続性の観点から、被合併法人と合併法人との間の欠損金の繰越・繰戻が認められている（法税57条2項～8項、80条4項）。

K. 災害損失に係る繰越欠損金の損金算入 青色申告をしなかった事業年度であっても、棚卸資産、固定資産または政令で定める繰延資産について震災、風水害その他の政令で定める災害（法税令115条）により生じた損失に係る欠損金（これを、**災害損失欠損金額**という）があるときには、7年間の繰越控除が認められる（法税58条1項）。また、適格合併または合併類似適格分割型分割があった場合には、被合併法人等の当該合併等の日の前7年内事業年度において生じた災害損失欠損金額は、すでに繰越控除した部分を除き、合併法人等の合併当事業年度において生じた欠損金額とみなして、繰越控除することができる（法税58条2項・3項・6項）。

L. 資産整理に伴う債務免除益・受贈益・資産の純評価益に対応する額の繰越欠損金の損金算入 第1に、内国法人が、会社更生法または更生特例法による更生手続開始の決定を受けたことに伴い、会社債権者から債務の免除を受けたり、会社役員等から金銭その他の資産の贈与を受けたり、資産の評価換え（法税25条2項・33条2項による評価換え）により利益を得たときは、これらの事実があった事業年度前に生じていた繰越欠損金額（連結事業年度において生じた個別欠損金を含む）のうち、これら債務免除額・受贈益の額・純評価益の額の合計額に達するまでの金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができる（法税59条1項）。また、

第2に、内国法人が、民事再生法による再生手続開始の決定その他これに準ずる事実が生じたことに伴い、上記と同様に受けた債務免除・受贈益・純評価益についても、それらの合計額に達するまでの繰越欠損金の金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができる（法税59条2項）。これら繰越欠損金の損金算入については、確定申告書に明細を記載し、財務省令に定める書類を添付しなければならない（法税59条3項）。

M. 契約者配当等の損金算入 保険会社が保険契約者に分配する契約者配当等や協同組合等（法税2条7号）が組合員その他の構成員に分配する事業分量配当等は、名称は「配当」であっても、法人の利益の分配たる「配当」とは、法的性質も当該金額の計算の方法も異にする。まず、契約者配当は、保険事故の予測発生見込額・保険事務経費見込額・保険料予定運用益と実際の支出額の差益から生ずる保険料収入剰余金を契約者に分配（返還）するので、保険料の割戻の性質を有するので、保険会社は、一定の限度内（法税令118条の2）で、損金の額に算入することができる（法税60条1項）。反面、契約者配当等を受領した個人が生命保険料控除等の金額を計算するときには、当該契約者配当等の金額を支払保険料の額から控除しなければならない（所税76条1項1号）。

次に、事業分量配当等は、協同組合等が組合員等に対してその事業を利用した分量や事業に従事した程度に応じて分配するもので、実質においては、売上値引や役務提供の補償の性質を有するので、損金の額に算入されるのである（法税61条1項）。反面、事業分量配当等を受領した個人は、事業所得等として、所得税の納税義務を負う。

(iii) 租税特別措置法による益金・損金に関する別段の定め 益金・損金の計算について、企業会計上の収益・費用の処理とは異なる租税特別措置法（法人税関係）による特別な処理として、たとえば、次のものがある。

A. 特定外国子会社の留保金額の益金算入 法人の所得その他それに類する一定の利益に対する税負担がゼロまたは著しく低い国または地域を**タックス・ヘイブン**(tax haven)という（わが国の基準では、法人税がないか、その実効税率が25%以下である国または地域のことをいう。租特令25条の19第1項、39条の14第1項）。内国法人がこれらの国・地域に子会社を設立

し（これを一般には**基地会社** (base company) と呼ぶが、わが国の租税特別措置法では**特定外国子会社** という）、当該会社に対して利子・配当・使用料等を支払って損金算入するとともに、当該外国子会社に資金をプールしてほとんど無税により国際的経済活動を行うことがある。この種の租税回避行為に対して、次のような方法により、内国課税権を適用するために考案されたのが、**タックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）** である。この制度によれば、わが国の居住者、内国法人および特定信託の受託者たる法人（これを受託法人という）が、発行済株式総数の 50% を超える株式を直接または間接に保有している特定外国子会社の留保所得については、その株主たるわが国の居住者、内国法人および受託法人の持株数に対応する部分をこれらの個人・法人・特定信託の所得ないし益金に算入したうえ、わが国の所得税または法人税の課税対象とすることとしている（租特 40 条の 4、66 条の 6、68 条の 3 の 7 参照）。なお、益金に算入された金額に対応する特定外国子会社の所得に対して課された外国法人税額は（もし、それがあれば）、国内所得の計算にあたり外国税額控除の対象となる（租特 66 条の 7、68 条の 3 の 8）。

B. 交際費等の損金不算入 交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のための支出を**交際費等** と呼ぶ（租特 61 条の 4 第 3 項）。交際費等は、企業会計においては費用であるが、租税法においては、資本金 1 億円を超える法人については損金算入が全く認められず、それ以下の法人についても、交際費等の支出総額の上限を 400 万円としたうえで、実際の支出額の 10% 部分は損金算入が認められない（同 61 条の 4 第 1 項）。

もっとも、わが国においては、取引企業間、経営者と従業員との間で、「お付き合い」の円滑化のため、食事の提供その他の一定の供応や物品の贈与等を行う慣行があるのは確かであるから、交際費等に相当する支出であっても**通常要する費用**に限っては、損金算入も認められる（同 61 条の 4 第 3 項括弧書き、租特令 37 条の 5）。たとえば、従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用は会社の福利厚生費として、得意先等に対するカレンダー、手帳等の物品を贈与するために通常要する費用は広告宣伝費として、あるいは会議に関連して茶菓子、弁当等を供与するた

めに通常要する費用は会議費・雑費等として、それぞれ損金に算入される。

そこで、どのような状況の下に支出された、いくらまでの交際費等であれば損金算入が認められるかをめぐって、多くの訴訟が提起されてきた。結局、損金性が認められるためには、①費用収益対応の原則からして、当該支出が事業収益と直接・間接の対応関係を持ち、かつ経営主体から外部に対してなされたものであることが必要条件で、②当該支出金額が当該支出対象としては社会通念上平均的な金額（具体的には、費目ごとに、法人税基本通達等において例示されている）であることが十分条件といえよう。たとえば、役員結婚披露宴の費用（大阪高判昭和52年3月18日訟月23巻3号612頁）やゴルフプレー代（東京地判昭和57年5月20日訟月28巻8号1675頁）などは、経営主体内部の行為で収益をあげることについて必要性は認められないから、そもそも交際費等にも該当せず、役員賞与にあたりと認定されている。これに対して、事業に必要であって、経営主体外部に対する支出であることから交際費等と認定されたものとして、ドライブ・イン経営者が観光バス運転手に交付した招致手数料（東京地判昭和50年6月24日行集26巻6号831頁）、中古自動車オークションの開催業者が行った抽選会の景品費（東京高判平成5年6月28日行集44巻6=7号506頁）などがある。

C. 使途不明金の損金不算入 法人が支出した金額のうち、その目的・内容・相手方等が明らかでない金銭を**使途不明金**という。たとえば、企業会計上、決算において、棚卸商品や現預金の実査額が帳簿上の在高よりも不足した場合に計上される**雑損**も使途不明金の一種である。これらの使途不明金については、たとえ支出の相手方が不明であっても、その費用性（事業・業務のために支出したこと）が立証される限りにおいては損金に算入することができる（東京高判昭和53年11月30日訟月25巻4号1145頁）。

しかし、租税実務においては、法人が交際費、機密費、接待費等の名義をもって支出した金銭でその費途が明らかでないものは、損金の額に算入しない（法基通9-7-20）。また、これらの名義の金銭が役員に対して支出され、かつ法人の業務のために使用したことが明らかでない場合は、これらの金銭は、役員報酬ないし役員賞与に含めることとしている（法基通9-2-10）。

さらに、談合金・贈賄・ヤミ献金等の違法・不当な支出が使途不明金として処理されることもあり、これを抑制するため、平成6年の租税特別措置法

の改正により、使途不明金のうち、次の要件に該当するものについては、使途秘匿金として、当該支出の額の40%に相当する金額の法人税を賦課することとされた（租特62条1項）。ここに、**使途秘匿金**とは、「法人がした金銭の支出のうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地並びにその事由を当該法人の帳簿書類に記載していないもの」をいう（同条2項）。

D. 各種準備金の損金算入 **準備金**とは、将来における不確定の事実の発生や多額の支出に備えて、あらかじめ貸借対照表の負債の部に準備金勘定を設定し、每期積み立てる金額をいい、租税特別措置法に定める一定の目的の準備金に限り、一定の限度額の範囲内で、その勘定に積み立てられた金額を必要経費または損金の額に算入できるものをいう（個人につき租特20～22条、法人につき52条の3、55～57条の8、58条等）。

準備金は、性質としては、**引当金**に類似するが、次の点で租税法および会計学においては、理論的に区別されている。すなわち、引当金は、経験則上、企業活動に伴って一般に発生することが高度の蓋然性をもって確実に起こると予測される（換言すれば、統計的確率をもって発生を認識できる）引当事実を対象とするもので、しかも、当該支出の原因となる事実の端緒が当期においてすでに存在し、かつ支出金額も合理的に見積もることができるものに限定されている（引当金繰入の前提3要件。前述したiv(ii)I参照）。それゆえ、引当金は、債務確定基準の例外ながらも、費用収益対応の原則が妥当するものとして、法人税法本法の規定として設けられているのである。

これに対して、準備金は、その積立対象事実が経験則・統計的確率上予測するのが困難であったり、特殊な事業活動（業種）やある企業の固有の目的にのみ関連して生ずるものである場合に、租税政策上、特に認められる必要経費または損金の算入であるため、租税特別措置法において規定されている。ただし、租税特別措置法に定められている準備金の中には、たとえば海外投資損失準備金（同55条）、電子計算機買戻損失準備金（同57条）、原子力発電施設解体準備金（同57条の4）等のように、租税法上の引当金繰入の前提3要件や企業会計原則注解18で示す条件を充たすことから、理論的には「引当金」に含めうるものもあるが、これらが準備金とされている理由は、特定の経済政策・租税政策を推進する目的で時限的に採用された特別措置（し

たがって、当該政策目的の達成により廃止が予定されている措置)として考えられているのであろう。

以上のように、準備金は、政策的時限的な特別措置であるとともに、特定の納税義務者にとっては課税繰延の効果(一種の政策的恩典)をもつものであるから、その設定にあたっては次の要件を充足する必要がある。すなわち、①租税特別措置法の定める限度額の範囲内で損金経理をすべきこと、②青色申告書の提出すべきこと、③確定申告書に、準備金積立限度額の計算に係る明細書を添付すること、である(①は法人に対する要件であるが、他の2要件は法人・個人共通である)。

準備金の取崩方法(すなわち、準備金の益金算入の方法)は、準備金の種類に応じ、租税特別措置法にそれぞれ個別に規定されている。主要な方式としては、①積立の翌事業年度から一定期間にわたり均等額を取り崩す方式(特別償却準備金・同52条の3)、②一定期間据置後に5年間均等額を取り崩す方式(海外投資等損失準備金・同55条、特別修繕準備金・同57条の8)、③一定の積立対象事実の発生したときに取り崩す方式(電子計算機買戻損失準備金、使用済燃料再処理準備金・同57条の3、原子力発電施設解体準備金・同57条の4、保険会社等の異常危険準備金・同57条の5等)などがある。

v 税率と法人税額の計算

法人税の税額は、原則として、法人の各事業年度の所得金額、すなわち各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額に対して、税率を乗ずることによって計算される。

法人税の税率は、原則として、比例税率で、普通法人および人格のない社団等について30%である(法税66条1項)。この例外として、資本金ないし出資金の額が1億円以下の普通法人、資本ないし出資を有しない普通法人および人格のない社団等の所得の金額のうち、800万円以下の部分の金額については、中小企業に対する政策減税措置として、22%の税率が適用されることになっている(法税66条2項)。また、非営利法人には、22%の軽減税率が適用されるほか(法税66条3項)、一定の法人には租税特別措置法により軽減税率の適用が規定されている。

法人税額が算出されれば、そこから一定の税額控除が行われる。法人税法

本法に規定されている税額控除の種類は、①法人が各事業年度において支払を受ける利子・配当等について源泉徴収された所得税額にかかる控除（法税 68 条）、②外国税額控除（法税 69 条）および③仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う法人税額の控除（法税 70 条）の 3 種類だけであるが、そのほか、租税特別措置法に様々な政策的税額控除の規定がある（租特 42 条の 4-42 条の 11 など）。

そして、法人の確定した決算に基づき計算した各事業年度の課税標準である所得の金額または欠損金の金額を基礎として、上記のように算出された法人税額から税額控除をしたのちの金額が「納付すべき法人税額」であり、法人は各事業年度終了の日の翌日から 2 月以内に、税務署長に対し、確定申告書を提出しなければならない（法税 74 条）。