

法人税会計論 (1)

鳥 飼 浩 正

1 税務問題についての関心

政府税制調査会における『法人課税小委員会報告』では、法人課税に関わる基本的な政策面について現行路線を見直す案の提起が行なわれた。(平8. 11月) その内容の主たる点をあげるならば、大きくは、次の二点に整理できる。一つは、法人課税をすべきベースの拡大化を図る点であり、もう一つは、その実効を生かすことによって法人課税率の引き下げを図る点である。例えば、課税計算面での損金算入可能な既存枠が廃止されるか、あるいは、縮小されたりすれば、その分だけ益金に算入出来る計算枠を広めることになり、ひいては、税収効果を高めることになるが、今回の提起は、そうした効果を、つまり、課税ベース拡大化の効果を税率引き下げのための原資として活用しようとする意図が見受けられる。しかしながら、こうした事例に見られるような法人課税に関わる基本的政策面での、その骨子にかかわる見直しは、一方では、税体系の主成分をなす法律や会計の理論に照らしてみても、どのような特性を新たに引き出すことになるのかについては、未だ明らかにはされていないように思える。そこで、この稿においては、税務会計制度という固有の視点から、そうした問題を取り扱ってみたいと思う。まず、税務会計制度の基盤を成す幾つかの概念について、それぞれの特性を見ていくことにする。この場合の、制度とは、広く、人間の行動領域の中での会計行動に関わるものであり、それが、社会的、国民的に共有される価値観や思想に支えられて、一定の統一化された行動様式として現れる場合の基準であると言っていい。基準は、本来、その領域におい

て、国民の判断面での統一化を図ることによって、人間の行動様式に一定の秩序性や拘束性の形成に資するものであるが、このように、社会的ルールに潜在する高い規範性を有している点に制度の特性があると言える。次に、最初に取り上げた概念間に共有しうる思考の特性を探っていくことによって、税務会計制度における論理の特性を明らかにしたいと思う。最後に、具体的な計算構造について、課税所得計算に必要なそれぞれの要素ごとに、その特性をみていくことにしたい。

2 法人税計算と税務会計

(1) 法人税の性格

法人税とは法人が得る所得に対して課せられる税である。この場合、法人が得る所得というのは、各事業年度ごとに計算される益金と損金との差額によって求められることになるが、後で見ると、法人税法特有の理論に従って計算されることになる。一般に、企業会計の原理、そして、商法の原理にもとづく損益計算の方法と区別されるのは、こうした点であり、それぞれが計算に際して把握していく会計事象、会計取引という点では共通性を有するものの、そこには、それぞれの理念に導かれた特有の計算思考からくる計算の方法があるわけである。従って、法人税法には、法人税法特有の計算の論理があり、ここでの所得が、企業会計での利益と区別される意味をもっているのも、このような背景があるからである。いずれにしても、法人税というのは、企業が得る所得を、課税物件としたものであり、その税額算定の基礎（課税標準）になるものは、企業における各事業年度の所得の金額（課税所得）ということになる。このように、法人税とは、法人税法に規定される課税所得を把握の対象として、その額が算定され、それが、企業に対して課せられることになる。なお、法人税法に類する政令、及び、省令は、それぞれ、法人税法施行令、法人税法施行規則とよばれる。又、通達と言われるものがあるが、これは、法人税法の解釈に関わる指針とすべきものを扱ったものであり、それによって、当該機関内に

おける取り扱い面での統一化を図るためのものである。

このように、法人税は企業における担税力の帰属対象を、その企業の所得に求めるものであって、その税額は課税所得の大きさによって計算されることになる。企業における担税力とは、担税的視点で企業に求められる報応力と言っているし、それを、企業における課税所得に求める法人税法の思想には、それなりの背景があると考えられる。背景の、先ず第一点になるのは、企業の所得獲得能力を重視する考え方であろう。所得は各事業年度における純収益に相当する成果であり、それは、企業の所得獲得能力の顕在化された分と考えられる。なおかつ、それは、企業内部に保留される蓄積能力に対照されるものであるが、その意味は、収益として還元され、且つ、顕在化しうる能力を把握することに、企業における担税力評価の意味があるという点であろう。ただし、企業の一般的性格を、その営利性に求めるならば、その収益力こそ企業の現有能力を評価していく場合の最もふさわしい指標にあげられるべきであって、 $\text{収益力} = \text{所得獲得能力} = \text{所得に担税力の基礎を求めるのは、ごく自然なことだからである}$ 。第二点目は、課税の公平性を期する点である。公平性とは、企業の現有能力の程度に応じて、税負担が課せられる場合にその質的軽重度に不公平性が生じないことである。前に挙げた所得が企業における力量の実態を示す指標であるという前提を置いて考えれば、企業の担税力の内容を所得に捨象化することによって、企業間における税負担の公平を図ることが出来る。以上のように、法人税は企業における課税所得を対象として決められるものであるが、そこでは、担税力を保障しうる所得の見極めの重要性と、そのことによって、保持される企業間課税の公平性を重視する考え方が生きているし、法人税法では、それを算定していく際に基本的枠組み（算定に必要な項目の取り扱い範囲、算定の方法など）について規定しているのである。さて、今述べた、企業における担税力を保障しうる原資としての所得の帰属者が誰であるか、換言すれば、誰が、どのような、根拠にもとずいて法人税負担の主体者になるかについては一般的に二つの考え方が見られる。その一つは、法人实在説であり、もう一つは法人擬制説である。先ず、前者については、法人それ自体に所得を帰属させる権限

を認め、そのことによって、当然なことながら、法人税負担の直接の義務者であると考えられるものである。つまり、法律行為における権利、義務関係の主体者になりうる権限を法人自体が保持しているという前提に立って、担税力を行使しうる納税義務者としての立場を得ることになる。本来、法人という概念は自然人に対するものであるが、多くの利害層と対境関係を維持しつつ、独自に、且つ、主体的に法律関係を形成していくことによって、社会的役割を遂行するという前提に立ったものである。後者の擬制説では、そうした法人独自に付与される法律権限を認めておらず、実質的権限は株主層に帰属するとしている。つまり、法人は仮構であって、所得、法人税負担の帰属者は、法人の実質的構成員である株主層であるという考え方をとっている。こうした考え方からすると、所得は、その全てが帰属者である株主に分配されるべきものであり、従って、株主層個人、その受領すべき所得に課せられる所得税を負担すべきものである。この場合、法人税は、本来、株主層個人が負担すべき所得税を代替、ないしは、前払いする性格を有することになり、このため、法人段階、及び、株主層段階でそれぞれについて課税されることになると、その期の一定額の所得に対して二重に課税される結果になる。このような課税上の弊害を取り除くために、配当金受領の段階で調整が行なわれることになる。即ち、株主である企業の場合には、受取配当金額を益金不算入とし、株主である個人の場合には、配当控除の措置がとられている。法人税負担の主体者を法人と見るか、株主と見るかについて、それに関する一般的な見解を示してみたが、我国では法人擬制説を受け入れてきている。しかし、法人と株主との関係が従来の資本主義的なものから、法人自体の主体性が大きく出ている今日の実態、さらには、社会的役割の増大に伴って問題点も指摘されている。

(2) 法人税法の理念と税務会計

法人税法の主たる課題は、各事業年度における法人の所得額の把握にある。それは、適正な、あるいは、公平な課税の前提をなすものであって、それ故に、正確で、客観的な算定が求められることは言うまでもないことである。法人税

法では、公平を期する課税の理念にもとずいて、課税の対象となるべき所得額算定に関して、その論理に一貫する方法、計算などについての重要事項が明記されているのである。課税の論理では、企業に税負担を求める場合に、その税負担能力と課税額との均等性が維持されているかどうかを重視されるのである。もし、それが出来ていないとすると、個々企業にとっては、実質的な担税力とは離れた不正あるいは不当な結果を生じさせることになるし、それによって、企業間における公正性が阻害されることになるからである。さて、こうした理念は、実質的には、課税所得計算面での会計の論理として、個別的、具体的な会計事象に関わる税務会計的判断に生かされることになる。もとより、会計事象に関わる会計処理的判断の主軸をなすものは、企業会計の論理である。企業会計の論理とは、一般的な企業実務慣行を支える商法、証券取引法などに一貫する計算処理の論理であると言っていいであろう。税務会計では、先ず、こうした企業会計の論理を主たる判断の基礎として、会計処理が行なわれ、次に、その処理データに対して、税法的判断が加えられることになる。つまり、第一次的処理加工データに対して、公平性の視点から、第二次的な調整により、データに変容が加えられることになるのである。データにおける変容というのは、企業会計的データから税務用データへの内容的修正という意味であって、課税の対象とすべき適正な所得額を把握するためのデータ用途的修正である。けだし、企業会計と税務とは、それぞれの論理構造面で、その立法的理念、会計目的、処理的判断などにおいて相違しているために、前者のデータが、そのまま、税務用のデータとは、なりにくいからである。例えば、商法の計算論理の主成分は、その企業に関わる債権者の保護を目的にしたものである。配当可能利益の限度額を定めているのは、その表れであり、それによって、債権分に相当する担保分の価値消失を防止するためである。特に、担保となるべき資産価値の実質分を重視し、反対に、擬制的資産の計上を最小限に留める会計処理の方針が出ているのも、この目的に添ったものであると言える。又、証券取引法の計算論理での主成分は、その企業に投資を行なった株主保護を目的にしたものである。従って、投資データとして有益な企業経営資料の提供は、その

目的に適うものである。例えば、期間利益的計算に必要な要素を的確に把握することによって、真実な経営実態を開示する会計处理的判断は、ここでの重要課題であろう。これに対して、税務の論理では、実態的な担税力に相当する企業の能力の把握に重点が置かれる。そして、その能力の顕現分についての指標として、一般的に、その企業の所得額が用いられるので、両者の関係において、課税の公正性という視点から、所得額は、計算面においても、充分その条件を充たすものでなくてはならない。税務の論理の視点は、まさに、この点にある。以上のように、企業会計（商法、証券取引法）と税務（税法）とでは、論理構造的に大きな相違が見られるわけであって、両者は、計算構造としては二元的に存在しているものと言えよう。しかしながら、今日での、我国における税務会計の処理では、計算構造としての一貫したシステムにはなっておらず、発生する会計事象の原初的処理、そして期間的費用、収益の認識に至るまで、その判断基準には、基本的に、企業会計の論理が用いられるのである。前にも、述べたように、第一次処理加工は企業会計処理基準でもって行なわれ、そこで作成されるデータに対して、税務的判断が加えられるのである。要するに、第二次的加工は、公平にして適正な課税所得額の算定を予定して成されるものであるが、その過程は、企業会計上の利益額に対して、税務的な調整部分を操作すれば、誘導的に、所得額が算定される仕組みになっている。要するに、課税所得額が企業会計の利益を前提にして成立するという概念が行き渡っているものと考えられる。

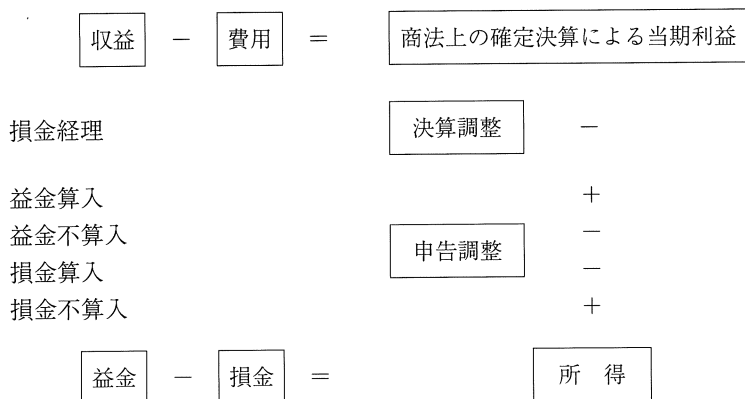
3. 課税所得の計算原則

(1) 確定決算主義

法人税法74条1項によれば、内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2ヵ月以内に、税務署長に対して、確定した決算に基づき、当該事業年度の課税標準である所得の金額及び法人税額を記載した申告書（確定申告書）を提出しなければならないこととしている。このように、法人税法が求められる課税

所得額の算定にあたって、その根拠となるべき原初的データが、確定した決算に依拠する点を明確にしたものが、この確定決算主義である。要するに、課税所得金額が、企業会計における企業利益計算成果をベースにして行なわれ、それに調整を加えることによって算定される点を明確にしたものである。ここでの確定した決算という意味は、決算において、その提出、公表が義務づけられる計算書類が、株式会社の場合には、定時株主総会の場において承認を終えた場合をいうのである。本来、決算で提出を求められる計算書類は、企業会計の論理と、その要請に基づく会計的判断の結果が集約されたものである。即ち、制度会計では、商法やその他の法令の計算論理を軸に、そして、その中で、会計慣行的ルールや手続の論理との調整を図りながら、配当可能な期間利益の算定に、会計的判断の主眼を置く計算構造が形成されているのである。従って、株主総会で承認を終え、確定した利益、即ち、損益計算書での当期利益は、まさに、こうした要請を充たす利益額である。税務会計では、そうした利益額を課税所得額計算のベースにして、それに、税務的理念を反映させるべく調整計算が加えられ、結果として、法人税での課税標準となる所得額が算定されることになるのである。このように、確定決算主義においては、税法における会計的処理が、基本的には、商法での確定決算データをベースにする点が表明されるのである。そこで、次に、この調整計算のプロセスについて述べることにする。前にも示したが、この調整計算は、次のような税法的理念に照らして行なわれることになる。それは、第一には、公正を期する点である。第二には、課税上の重複を避ける点があげられる。第三には、政策の実現を意図する点であろう。一点目では、意図的に会計操作などによる課税所得の歪みを排除していく点に重点を置かれる。例えば、減価償却費の計上限度額を設け、無制限な計上の恣意性を排除していくことは、この理念に添うものであろう。二点目では、一つの課税対象への重複の課税による税負担の歪みを是正する点に、そのねらいが置かれている。受取配当金の益金不算入などが、その例である。三点目では、国内における一定の経済目的、社会目的の実現のために税政策を活用していくケースであり、特定の課税対象に関わる税務処理において、税の減免措置

を施すことによって、必要な財源を創造し、それを、政策実現のための経済的、社会的活力の原資に投入していくことを意図するものである。企業会計の論理では、費用処理が出来ない事象でも、税務で損金処理を認めているのは、こうした政策的な要請に拠る場合が多い。さて、このような理念に照らして行なわれる調整計算のプロセスについて、次に見てみよう。



このプロセス図では、所得の計算について、縦、横の、それぞれの流れを示している。縦の流れは、実務的なものであり、横の流れは、法人税法の定める規定に添ったものである。先ず、その規定について見てみることにする。21条では、『内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。』としている。つまり、税額算定の基礎を各事業年度の所得に置く点を明確にしているのである。次いで、22条では、『内国法人の各事業年度の所得の金額は、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した金額とする。』としている。この場合、益金、損金に算入すべき範囲についても、その大綱となるべき点を次のように定めている。『益金の額に算入すべき金額は、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とする。』

(法人税法22の2)『損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。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に準ずる原価の額。2 前号に掲げるもののほか、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』(法人税法22の3)である。今示した規定に関わる留意点を挙げるならば、次の様になろう。その第一点は、税務処理の対象とされる益金、損金の範囲が基本的には、企業における損益計算で扱われる収益、費用の範囲を前提にして決められていること。勿論、『別段の定め』あるものについては、その枠内ではないが、前にも述べた様に、課税所得計算としての税務処理が、現行の損益計算構造を特性づけるところの企業会計論理を踏襲している点に、その原因があげられる。それは、22条4によって明らかである。即ち、ここでの処理が、『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ものとする。』点が示唆されているのである。一般に公正処理基準と言われるものである。第二点は、『別段の定め』についての内容である。この意味は、22条4の規定における基本的な趣旨(公正妥当な会計処理)を踏まえたものであって、それとは別個の趣旨(税法的固有の理念)を有する法律などの規定を指したものであろう。以上の点を式に集約すると、次のようになる。

税法上、益金の額に算入されるべき項目と、その金額の計

—

税法上、損益の額に算入されるべき項目と、その金額の計

次に、縦の流れについて見てみることにする。これは、実務的な計算の方法であって、次の式によって、課税所得を算定するものである。

商法上の確定決算による利益

—

調整による加算額、減算額

=

所得

この式は、企業利益金額に税務上の調整計算を加えて、誘導的に所得を算定する仕組みを表わしたものである。そこで、ここでは、この調整計算について

述べておくことにする。計算を加える意図は、企業利益と所得との間に、本来、生じている利益質の差異にある。所得額は企業利益額に準拠するものであっても、税務的要請を充たさなければ、有効な所得額とは見なされないのである。ここに、調整の意味がある。さて、このような調整計算、即ち、税務調整では、二つの面にわたって、行なわれる。その一つは、決算調整であり、もう一つは、申告調整である。先ず、決算調整について。これは、企業会計で行なわれる決算処理データの調整に関わるものである。本来、この処理のプロセスは適正な損益計算を目指したものであり、従って、そこで作成されるデータは税務用としては不整合をきたすものとなりかねないのである。そこで、その是正を行なうために、この決算調整が施されることになる。

税務用データとして必要な条件は、先ず、恣意性を含まない点である。これは、企業による利益操作を排除し、公平性を維持する視点からも当然なことである。次に、経営管理に資する税対策として良質な点である。これらの条件を充たしていくためには、企業会計決算における利益データに対して調整が施される必要が出てくるし、税法では、企業による恣意性を極力排除するために、確定決算データを前提にした税務用データの作成、提出を義務づけているのである。従って、確定決算データでなければ、適切な税務処理用のデータとしては許容されないことになる。この一つの例が減価償却費の計上である。減価償却費は、特に、設備投資資産に関わるものなどについては、政策的意図が入りやすい点から、恣意的処理が行なわれ易い項目である。そこで、こうした恣意性を除くために、税務における減価償却費の計上については、まず、そのデータが確定決算データとして承認済である点が求められるのである。要するに、その決算データとしての減価償却費損金計上承認済という前提があつて初めて、税務処理としての損益計上認められることになる。以上のような必要性に基づいて、先ず、税務処理に必要な決算調整事項を決算手続として会計処理することを決算調整と言う。次に、その前提を充たしていても、計上額が税法の趣旨、規定に照らして、その許容枠に入るものであるかどうか判断されなければならない。もし、仮に、枠外の計上額があれば、その部分については調

整を求められることになる。こうした調整が、第二番目の申告調整と言われるものである。要するに、確定決算による利益額に調整を加えることによって、課税所得額を算定するプロセスであり、『所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)』で行なわれることになる。以上述べてきた点を図示すれば次のようである。

<p>決算調整</p>	<p>決算調整事項に関する会計処理</p> <div style="text-align: center;"> <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">帳簿会計データ</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">決算整理データ</div> </div> <div style="text-align: center; margin-bottom: 10px;">↓</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">確定決算による利益</div> </div>	<p>税務処理に必要な損益処理事項</p> <ul style="list-style-type: none"> 減価償却費 繰延資産の償却費 資産の評価損 貸倒損失 引当金の繰入 圧縮記帳の繰入 <p>税務処理に必要な会計処理基準</p> <ul style="list-style-type: none"> 割賦基準 延払基準 工事進行基準 								
<p>申告調整</p>	<p>課税所得の算定に必要な調整</p> <div style="text-align: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;">確定決算による利益金額</div> <div style="text-align: left; margin-bottom: 10px;"> ↓ <table style="margin-left: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr><td>益金算入</td><td style="text-align: right;">+</td></tr> <tr><td>損益不算入</td><td style="text-align: right;">+</td></tr> <tr><td>益金不算入</td><td style="text-align: right;">-</td></tr> <tr><td>損益算入</td><td style="text-align: right;">-</td></tr> </table> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">課税所得金額</div> </div>	益金算入	+	損益不算入	+	益金不算入	-	損益算入	-	<p>調整事項</p> <p>必要的調整事項</p> <ul style="list-style-type: none"> 減価償却超過額損益不算入 繰延資産の償却超過額 損金不算入 交際費損益不算入 寄付金損金不算入 法人税、住民税等 損金不算入 過大役員報酬の損益不算入 <p>任意的調整事項</p> <ul style="list-style-type: none"> 受取配当金の益金不算入 所得税、外国税額控除
益金算入	+									
損益不算入	+									
益金不算入	-									
損益算入	-									

(2) 公正処理基準

法人税法22条4では、税法における課税所得計算が、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って行なわれるべき点が記されているが、この規定における税務上の要請基準が、公正処理基準とよばれるものである。ここで留意されることは課税所得計算面での準拠すべき指針が、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に置かれている点である。この場合の準拠すべき指針としての会計処理の基準とは、その特性が、『一般的な公正妥当性』にある点から、制度的な会計論理を基調にしたものであると言える。それは、会計処理に関わる論理に対する一般的な支持と承認が基準として結実されたものであって、法律（商法など）はもとより、歴史的に形成されてきた会計慣行としての要約体系（企業会計原則）をも網羅するものである。それらは、制度会計に位置する基準としての法的、慣行的拘束性を有するものであって、一定の会計事象に対応する会計行為、処理の方法などを規範の体系として集約したものである。法人税法における公正処理基準では、こうした制度的な規範性をもつ会計基準を基調にした、あるいは、会計基準に準拠した税務処理が要請されることになるが、この公正処理基準と会計基準との関係を法律的な領域で捉えた場合には、法人税法における商法への準拠関係が明確になってくる。それは、商法的計算構造で規定された会計処理の基準や方法、そして、それに基づいて算定されるデータなどについて、税法でも、それらが、税務におけるデータ処理を行なっていく際の基本的な指針として取り扱われることを意味している。しかしながら、今述べた両者の関係を、法律的な領域だけに制約してしまうことには、当然なことながら、無理があると言わざるを得ないのである。というのは、商法32(1)では、『商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正なる会計慣行を斟酌すべし』というように記されているからであり、ここでは、商法的計算構造の斟酌指針の原点が会計慣行にある点が明確にされているからである。要するに、商法的計算構造は、制度会計として、それに必要な基本的な計算規定を網羅するものであり、合理的体系として整備されたものであ

るし、同時に、商法としての計算理念の下に一元化されたものであるが、その計算構造の土壌をなすものが会計慣行にある点が明確にされているのである。この場合の会計慣行とは、理念、論理、技術に及ぶ会計思考の醸成分と言ってもいいであろう。成分法ではないが、一定の時代、地域において、会計制度としての規範性を統一性とを有し、伝統的な洗練のプロセスを経て、形成されてきた会計思考であろう。公正なる会計慣行の実体であるとも言えるし、商法的計算構造は、こうした実体の顕現分であり、その最も基本的な事項だけを規定の対象として定めたものであるとも言える。以上、法人税法に規定され『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』について述べてみた。それが、法的規範性を有するものであるかどうかについては、いくつかの捉え方があるだろうが、少なくとも、『一般的な公正妥当性』を充たす限りでは、先ずもって、制度会計としての法的規範体系に要約される商法の計算規定が、ここでの基準に相当するであろう。しかし、基準の実体的面を捉えるならば、そこには、伝統的に定着してきた会計慣行としての合理性に支えられた。企業会計原則に象徴される会計の論理が見られるのである。商法32(1)の斟酌規定は、規定を解釈、判断していく際の拠所としての、この会計の論理に潜在する規範性を示唆している。以上のように捉えると、法人税法22条4の公正処理基準では、税法の商法計算規定への依拠性、商法の会計慣行的論理への依拠性などが明らかにされることによって、課税所得計算が基本的に『公正な会計慣行的論理』をベースにしている点を明確にしたものであると言える。その原点は、確定決算主義を媒介にする計算の素地が会計慣行的論理にある点と共有されるものである。そのことは、ここでの公正処理基準で意図される点が確定決算主義、及び、商法32(1)の斟酌規定で、既に、明確にされているということであって、公正処理基準の意味が改めて問われる点でもある。

(3) 債務確定基準

税法の主たる目的は課税面での公正性を達成する点にある。課税面での公正性とは、一つには、担税力と課税額との間に均等性が図られている点であり、

もう一つには、納税者間に税負担面での水平的、垂直的公平が維持される点である。こうした課税面での要請を組み入れることによって、課税所得の計算が行なわれることになるが、その主たる対象は、法人における各事業年度の『所得』の算定に向けられるのである。この『所得』という概念は、課税の対象とすべき、いくつかの要素の中で、上の要請を充たす最も適当なものとされているが、それは、当然なことながら、所得額が正確に算定される基本的条件が明確にされている点、なおかつ、正確な算定に結びつく所得概念が明確にされている点などの前提が必要になってくるわけである。この債務確定基準は、税法での正確な所得算定に必要とされる基本的条件の中の一つであるが、その内容説明については後で成すことにして、先ず、所得概念について述べていくことにする。

A. 所得概念

税法における所得が担税力の顕現分を示すところの主たる指標である点については、一般に受け入れられてきているのである。担税力とは、担税可能な資源能力と言ってもいいであろう。法人が保有するところの資源全般を指すが、ここでは会計的把握の対象となる資金的、物的資源に限定されることになる。従って、所得もそうした資源の価値の顕現分として認識されることになる。しかしながら、所得概念についての、このような定義づけは、さらに、認識の対象とすべき価値の顕現分を、どのように算定していくか、あるいは、どの範囲までを価値の顕現分とみなすか等、のアプローチの違いによって、さら、厳密に定義されることになる。そこで、ここでは、そのアプローチに関する一般的なものを二つ紹介しながら、所得概念について吟味していくことにする。

(イ) 所得源泉説 (ロ) 純資産増加税 である。

(イ) 所得源泉説 所得源泉とは、所得発生の基本的原因であり、要は、その基本的原因が何であるかを見極めることにとつて、所得と見なすかどうかについての判別が成されることになる。源泉説では、所得は、本来、法人における営業活動の経常的成果に帰属するものであると認識されており、従って、その要件を充たす損益を把握していくことによって所得額算定の合理性を得よう

とする見解である。資源の価値の顕現分と経常的な業績能力とを対照させる点では当期業績主義のアプローチを採っており、その限りで所得の把握に対する制約が設けられることになる。

(ロ) 純資産増加説 資源の価値の顕現分を所得発生の現象分として把握し、所得算定の要件とするものである。期末の期首に対する純資産の増加分は換金能力に帰する資源の価値の増加した分であり、投下資本額を償ってなお余剰をもたらす金額であり、そうした視点からは、当然、所得として把握されるべき金額であると認識される。このように、換金能力に帰する価値の実体面が把握の対象になり、そこから、所得の概念が導き出される点から、このアプローチでは、ことさら、所得の源泉は問われないことになる。つまり、法人の活動における経常性、非経常性を見極めは、ここでは問われずに、純資産増加分としての所得算定が可能になってくる。こうした意味では包括主義のアプローチを採っており、資源の現有能力維持が、ここでの所得概念を構成する要請として入ってきている。

さて、我国の税法における所得概念の定義には、純資産増加説（アプローチ）が採られている。それは、各事業年度の所得の算定の基礎が、期末の期首に対する純財産の増加分の計測、即ち、換金能力に帰する価値の実体面が把握の対象になっている点でも伺える。法人税22条には、課税所得計算の際の益金、損金に算入すべき内容について定めているが、収益、原価、費用、損失の税法的判断は、この視点にたつものである。と同時に成果計算原理に一貫しており、資源の現有能力維持に対応出来る担税力評価としての所得額と成果額との照合という視点も伺えるのである。

B. 所得の計算構造

税法における所得概念が担税力評価を前提としたものである点と、課税の公平性要請を充たす好ましい概念である点について述べ、且つ、成果計算原理に立ちながらも、法人の担税力を確認出来るところの純資産価値評価によって導き出される概念であるという点についても述べてきたわけである。さて、税法における所得概念の特性を、もう少し深く、把握していくためにも、所得の計

算構造に照らして捉えていく必要があろう。法人税法22条には、その構造に関わる規定が示されているので、それを、引き合いにしながら見ていくことにする。

1項『 内国法人の各事業年度の所得の金額は、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した金額とする。』

ここでの益金、損金の概念は、資産における担税力価値の増減に関わる、その原因項目に帰する点が考えられる。けだし、純資産の増加分を所得の計算概念として理解していく視点は、資産価値の増減に関わる原因項目の把握と増減額との照合が、常に必要とされるからである。この項では、その照合に必要な条件、即ち、『当該事業年度』、『益金の額』、『損金の額』が明示されている。

2項『 内国法人の各事業年度の所得の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、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益金の額とする。』

ここでは、『益金の額に算入すべき金額』の源泉が『別段の定めがあるものを除き』資本等取引以外の収益取引にある点が明示されている。その内容は、製品、商品、有価証券（商品としての）等の販売によるもの、土地、有価証券（商品でない）等の有償譲渡によるもの、あるいは無償譲渡によるもの、サービス、役務の有償提供によるもの、あるいは無償提供によるもの、受贈など資産の無償譲受によるもの、等である。

3項『 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 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 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（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。）
- 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』

ここでは、『損金の額に算入すべき金額』の源泉が『別段の定めがあるものを除き』原価（売上原価、土地、株式の譲渡原価など）によるもの、費用（収益や期間との対応関係を有する営業費用や営業外費用で、事業年度の末日までに債務が確定したもの、但し償却費は別である。）によるもの、損失（災害や偶発的事故などの発生によるもので、資本等取引以外のもの）によるもの、等である。

4項『第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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たものとする。』

5項『第2項又は第3項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の金額の増加又は減少を生じる取引及び法人が行なう利益又は剰余金の分配（商法293条ノ5第1項中間配当に規定する金銭の分配を含む。）をいう。』

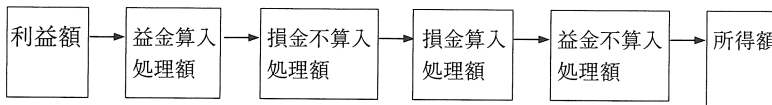
これは、『資本等取引』の概念についての説明である。端的に言えば、それは、課税所得の計算外におかれるべき取引であり、その意味では、担税力評価の対象から外されるものである。税法では、法人の資本の拠出を株主に限定する考え方を採っておるので、『資本等取引』についても、その範囲を株主に関わるものに限定しており、その内容を、『資本等の金額の増減取引』と『利益または剰余金の分配』としているのである。従って、この取引概念の範囲は企業会計原則における資本に関わるものよりは、ずっと狭く、その分、所得計算に算入される項目として扱われる範囲を広くしていると言える。

以上、法人税法22条に規定される課税標準としての所得（課税所得）の計算構造について見てきたわけであるが、そこでは、所得の計算に関わる基本的な原則が重点的に明示されているのである。それは、計算的に把握される益金、損金の額の範囲について定めたものであるが、基本的には、企業会計上の損益計算で用いられる概念に関連づけられている点が理解できる。即ち、それぞれ、益金の額、損金の額に算入すべき源泉が、収益、原価、費用、損失、などの諸概念に関連づけられ、なお且つ、それらの概念の計算額が『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に依る点が明らかにされている。又、これとは関わりなく、『別段の定めがある』ものについては、それぞれ、益金の額、損金

の額に算入すべき金額の源泉が、この規定に依る点が生かされているのである。以上のように見てくると、ここでの『所得』に関する特性が導き出される。それは、『所得』が、計算構造的には、企業会計における損益の諸概念と計算の方式（損益法方式）とを源泉にしている点であろう。にもかかわらず、『利益』概念でなく、『所得』概念が用いられるのは、それが、法人における担税可能な資源能力を評価するものであるという税法上の理念と要請とを前提として用いられる概念であるからに他ならない。この前提では、損益認識を厳に当期業績的なもの限定して適正な収益力評価を目指す企業会計論理とは区別され、むしろ、非業績的なもの、あるいは、臨時的なものをも損益認識の対象として包含しながら、そのねらいが課税所得としての資源能力評価に向けられることになる。ただし、これらの損益も税法では、所得としての担税力原資として把握の対象になるからである。このように、課税所得計算面では、公正妥当な会計処理への依存関係を前提にしながらも、法人税法独自の会計基準を設けることによって、税法的成果が求められることになる。こうして見ると、所得というものは、明らかに、利益概念とは区別される概念であって、それには、先ず、税法的成果が反映されるという点、そして、その成果が、税法的理念と要請の視点から検証される点が生かされる点が生かされる点として挙げられよう。さて、法人税法22条規定に見られる『別段の定め』としての文言は、今述べた、税法独自の会計基準に依って行なわれる課税所得計算面での個別的規定を示したものである。それは、法人税法における23条～64条や租税特別措置法に見られるものであるが、そこには、税法的成果（例えば、課税の公平、政策的措置などを反映したもの）要請に基づいて、個々の会計事象に対する税務的判断、処理策を示したものである。個々の、そして特定の事象が、ここでは課税計算面での対象として扱われるわけであるが、その規定の内容を整理すれば、次の四つに区別することができる。同時に、その規定の内容は、計算プロセスの上では、『利益額』を『所得額』に変質化させるための調整的計算処理の段階に相当するから、その指針としての四分類でもある。それらは、次のようである。

- イ 益金算入処理 (損益許容引当金、準備金の取崩しなど。)
- ロ 益金不算入処理 (二重課税防止による課税除外益金。例えば、受取配当等、みなし配当等、資産の評価換えによる評価益など。)
- ハ 損金算入処理 (引当繰入額、準備金積立額の控除許容損金処理など。)
- ニ 損金不算入処理 (租税特別措置のための非控除損金、例えば、課税充足のための非控除損金、例えば、一定限度を越える寄付金。など。)

整理する意味で『利益額』から『所得額』への調整プロセスを図示すれば次の通りである。『所得』はこのように、税法的成果が反映される計算的概念であるとも言える。



C. 債務確定基準

この債務確定基準は、税法での正確な所得算定に必要とされる基本的条件の中の一つであり、それを導き出す主たる要請が、『課税の公平性』にある点は自明のことであろう。『課税の公平性』とは、個々においては、個人の担税力に見合う適正な税額の負担が図られているという点であり、社会的には、そうした適正な負担が個々間にも行き渡っているという点であろう。そして、この担税力を測る主たる指標として、個々における『所得』の大きさを挙げている点も今までに述べてきた通りである。即ち、法人税法では、課税標準の所得の金額（課税所得）に置くことによって、適正な担税力評価の指標であると見なす前提をとってきたし、『課税の公平性』は、こうした課税所得計算面での正確さを得る条件を充たしていくことで、得られるものであるという考え方が採

られてきている。この場合の条件とは、基本的には、会計事象に向ける税法的判断が恣意的でなく、的確に行なわれることであるし、あるいは、税務会計面での処理では、事象に対する把握が、より客観的に行なわれるという点である。そのためには、事象の存在に対する見極めが、先ずもって必要であることは言うまでもない。会計的把握、即ち、認識や評価の対象になるべき事象の存在自体が不明確、あるいは、明確に確認されない状態では、把握していくこと、そのものが、確実性を欠くことになるからである。そこで、企業会計では、事象に対する把握については、一般的に、それが会計的価値の対象として明確に把握される時点で、それが可能であるとしているのである。企業会計の論理である損益計算面での収益、費用の把握について、前者には実現原則、後者には発生原則が採られているのも、そうした一般の見方に基づいている。要するに、事象に関わる存在が、価値の増加、あるいは、価値の費消という事実の発生によって明確になった時点で、収益、費用に計上さるべき対象として把握されることになるのである。同じことが税法における会計処理についても言えるのである。税法では、事象に関わる存在が、課税所得計算に必要な損金、益金という概念でもって把握されることになるが、それらの計上に必要な条件を定めたものが、ここでの債務確定基準であり、権利確定主義と呼ばれるものである。ここでは、債務確定基準について述べることにするが、これは、損金として当該事業年度に計上するのに必要な条件を定めたものである。前に揚げておいた、法人税法22条3項2号の中の括弧内がそれに相当する部分である。即ち、『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ていないものを除く。』という内容である。この意味は、この部分だけに絞れば、償却費以外の費用については、当該事業年度終了の日までに債務として確定しているものについてだけ、費用としての計上を認めるというもののものである。要するに、『債務の確定』という認識が、ここでの条件ということになる。それでは、この『債務の確定』という認識が、どのような事実の存在に照らして生じるのかについては、一般的には次のような事実を確認出来る要件が設けられており、これらの三つの要件に照らして、それが判定されることになる。即ち、(A)

債務が成立していること。これは、債務の内容が法律的に明確にされていることによって、契約内容についての理解が契約当事者間に行き渡っているということであろう。つまり、給付行為として何をすべきかという債務内容が当事者に十分認識されている点である。(B) 給付原因としての事実が発生していること。給付とは、債務者をして作為、不作為を成させる行為であり、それを発生させる原因が給付原因である。給付原因の発生は、それ自体が、債務の存在を見越すものであるが、その事実が把握されないことには、債務の成立として確定しないことになる。従って、給付原因たる事実の発生という条件を付することによって、債務の見越し計上などに制限を加えている点である。(C) 金額が明確であること。明確であるという意味は、金額を表示し得る計算の基礎に合理性が認められるということである。

以上の三点について整理すれば、当事者における債務内容が、その給付原因としての事実の発生など客観的合理性を有し、且つ、当事者間契約事項として十分認識され得る程に明確になっている場合に「債務の確定」という認識が得られることになる。