

## 法人税会計論（2）

鳥 飼 浩 正

### 4 課税所得の計算要素

#### （1） 課税所得の計算プロセス

法人税法における所得計算は、当期利益が課税所得に調整されていくプロセスである。調整とは、一定の意図の下に行なわれる操作であり、それは、原初的データの質、量面にわたって変化を加えていくものである。この場合の原初データとは、計算データとして集約された当期利益額であり、調整後に産出されるものが課税所得データである。周知のように、当期利益とは、企業会計原則、商法で用いられる概念であり、その計算データは株主、債権者の要請に向けたものである。一方、課税所得は税制の理念が反映されたものであって、計算データとしては国家的政策的意図を多分に有するものと言えるであろう。このように、当期利益と所得とでは、計算的概念であるにもかかわらず、概念の意図する方向が全く異質であるために、両者の混用は、データ利用面での限界を多く生じさせることも当然なことであろう。ここに、法人税法においては、その要請を組み入れた所得計算を行なう必要が生じてくることになる。さて、この課税所得計算の構造については前に述べているので、ここでは、規定の原点部分について再整理を行なっておくことにする。規定の原点部分とは、確定決算利益額に税務上の調整を行なって、誘導的に所得額を計算していく実務上の論理に対照させるもので、法人税法22条の規定に準ずる計算方法である。第一項の規定に準じて、その計算プロセスを明らかにし、次に、計算要素としての概念（益金、損金）の細目について取り

上げていくことにする。

第1項では、『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。第2項では、益金の額に算入すべき金額が、別段の定めがあるものを除いて、収益の額に相当しているとしている。第3項では、同じような趣旨で、損金の額に算入すべき金額が、基本的には、原価、費用、損失の額に相当しているとしているのである。このように、益金、損金については、その算入額を決める処理の詳細については規定せずに、その処理の源泉を企業会計原理に帰属させている点が理解できる。同時に、『別段の定め』がある事項については、個別に税法的判断が加えられ、当該事業年度における益金、損金の算入額を決める場合に、算入事項、あるいは、不算入事項として、計算の中に、取り入れられることになる。今述べた点を、課税所得の計算プロセスとして式に示せば次のようになる。

$$\text{プロセス1} \quad \boxed{\text{益金の額} = \text{収益額} + \text{益金算入額} - \text{益金不算入額}} \quad 2 \text{項}$$

$$\text{プロセス2} \quad \boxed{\text{損金の額} = \text{費用額} + \text{損金算入額} - \text{損金不算入額}} \quad 3 \text{項}$$

$$\text{プロセス3} \quad \boxed{\text{所得額} = \text{益金の額} - \text{損金の額}} \quad 1 \text{項}$$

式は、22条条文の内容を簡略化したものであるが、所得の計算要素である益金、損金を構成する主成分（太文字）が明確に捉えられる。同時に、条文では、この主成分が企業会計で用いられる概念であることも明らかにしており、期間収益、あるいは、期間費用として計上可能な取引の主たるケースを揚げているのである。企業会計よりは、収益費用の計上で把握対象が広がるケース、あるいは、個別に税法的判断を用いるケースなどが、税法で使用される益金、損金という概念に計算上、付加されることになる。以上述べた点を整理すると、益金、損金には、企業会計論理を主成分としながらも、ここでの

担税力評価に必要な価値としての裏づけがある所得の算定に向けて使用される最も基本的な概念であると言える。

## （２） 益金処理の態様と原則

法人税法22条第２項と第４項には、益金処理に関する基本的な見解が示されている。先ず、第１項では、益金に算入すべき金額が、別段の定めがある場合を除いて、且つ、資本等取引を含まないところの、収益の額に相当するとしている。又、第４項では、第２項に定める収益の額が、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規定されている。このように、第２項と４項では、所得計算に算入される益金額の源泉が、企業会計における収益計上額計算にある点を明確にしており、その計算的信頼性を保証していくものが、公正妥当な会計処理の基準、あるいは、法人税法を始めとする法令規定などにある点が述べられている。さて、法人税法22条２項では、このように、益金額が求められる計算的源泉について、主たる収益取引の態様を例に挙げながら規定しているものの、こと細かな内容については、公正妥当な会計処理の基準に準拠していく必要性を示している。そこで、この説明に当たっては、２項に挙げられる各様の収益取引の取り扱いに触れる前に、先ず、会計処理の基準に見られる収益処理に関する、企業会計での取り扱いについて、その要点を見ておくことにする。企業会計原則の中では、収益の計上に関する次のような取り扱い方針が示されている。それによれば、『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。』のである。つまり、企業会計の論理では、期間収益の計上は、『その発生した期間に割り当てられる』というように、発生主義の方針を明確にしている。しかしながら収益の計上については、それが、資産価値の増加を生じさせる点から、その見極めについては、より慎重な方針を課しているのである。つまり、高い確実性をもって資産価値の増加が認識される時点でないと、収益の計上を行なってはならないという方針が採られている。実現主義がそれであり、

会計原則では、『期間収益を計上する条件として一期間に発生した収益が、その期間において実現したものであることを要する。』（注1 会計学辞典P55 木村重義他）としている。又、他にも、『（前略）売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。（略）』あるいは、「未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない』などが、その方針として示されている。このように、期間収益においては、発生主義を計上の基礎にしながらも、実現という条件での制約を受ける（実現主義）ことになるのである。さて、前に示したように、税法では、益金に関する規定の中で、当該事業年度の収益の額の計算が、法令に明文の規定がない限り、一般に公正妥当とされる会計処理の基準に依って行なわれるようになっているので、基本的には、実現主義の方針に適う収益の取り扱いがなされるべきであると理解される。そこで、その理解の下に、次に、各様に生じる収益取引の取り扱いについて見ていくことにする。22条の2項には、収益取引の内容に関わる態様を次のように分類して示している。（イ）資産の販売（ロ）有償による資産の譲渡又は役務の提供（ハ）無償による資産の譲渡又は役務の提供（ニ）無償による資産の譲り受け（ホ）その他などである。

#### （イ） 資産の販売

資産の販売という意味は、普通には、企業における販売行為に解される。それは、企業においても最も主軸をなす行為であると言えよう。けだし、販売収益額は営業収益額の主成分をなすものであり、従って、企業が得る利益の最も大きな源泉になるからである。その意味で、販売行為は、企業の行なう経常的活動の中では最も基本的で本質的なものであると言える。販売行為で扱われる資産の代表的なものは商品、製品等の棚卸資産であるが、企業の態様によっては、商品有価証券も含まれることになる。ここでの資産の販売は、そうしたものを総称したものであろう。さて、このケースでの収益計上に関する税法上の取り扱いを棚卸資産について見ていくことにする。

### ａ、棚卸資産における一般的な取り扱い

どの時点で棚卸資産に関する販売収益を計上するかについては、割賦販売の約款に依るものを除いて、法人税法では明文化された規定を設けていないのである。従って、その判断は、企業会計原則、あるいは商法の規定に盛り込まれた会計の論理ならびに、その取り扱い基準に準拠して行なわれることになる。さて、企業会計原則によれば、『(略) 売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限る。(略)』としてゐる。ここでの『実現』は、現行会計では、収益認識概念として捉えられており、二つの要件、即ち、『給付の引き渡し』と、『対価としての現金または現金等価物の受領』とが充足される意味であると、一般的に理解されている。このように、売上としての販売収益が計上出来るのは、この『実現』という条件が充たさねばならないというのが、企業会計原則での考え方であり、『販売基準』と称されるものである。税法も、こうした考え方、即ち、『販売基準』に準拠しているが、法人税法基本通達では、この点が明確にされている。即ち、『商品、製品等の棚卸資産の販売による収益額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。』としている。さらに、基本通達では、この『引渡基準』についての複数の細目基準を設け、それによって、企業が、自ら扱う商品の特性、商品取引契約の特性ごとに最も合理的な基準を選択出来ることにしている。ただ、この際には、選択された基準の継続的適用が、前提になっている。この細目基準のいくつかを挙げれば次の通りである。(◎) 出荷基準＝出庫指図書あるいは売上伝票の発行日 (◎) 船積み基準＝船荷証券の発行日 (◎) 検収基準＝検収による受諾の意思表示などである。

### ｂ、商品有価証券における一般的な取り扱い

有価証券が商品として扱われる企業（証券業など）での証券売買においては、その取引を通して得られる売上高と、その原価との対応関係処理を求める総額主義が会計の論理として定着している。税法でも、それを受け入れて、資産の販売収益分と、それに対応する原価分とを計上していく取り扱いが見

られる。

c、棚卸資産における特殊な販売形態での取り扱い

#### ◎委託販売

自己の商品の販売を他人（受託者）に委託する販売方式であり、委託者による受託者への商品の積送を伴うものである。会計の論理では、積送品の販売完了を証明する売上計算書（仕切精算書）の到着という点が販売の実現の要件であると考えられてきたのである。法人税法基本通達でも、この取り扱い、即ち、『売上計算書到着時基準』を条件的に認めているが、基本的には、収益は、受託者による積送品の販売が行なわれた時点で計上するものとして扱われる。『受託者販売時基準』と言われるものである。

#### ◎試用販売

得意先による試用効果が、商品買い取りの意思表示として現れることを期待して行なわれる販売方式である。得意先による意思表示は、試用効果によっては、買い取り拒否もありうる条件付きのものであるから、当然のことながら、相手の買い取りの意思表示が確認されてはじめて、販売収益の計上が出来るとというのが会計の立場である。税法でも同じ取り扱いを予定している。

#### ◎予約販売

商品の引渡し、あるいは、役務の提供が成される前に、予約金の受領を伴う販売契約で成立する販売方式である。企業会計原則においては『(略) 予約受取金額のうち、決算日までに商品の引渡し又は役務の完了した分だけを当期の売上高に計上し、(略)』の見解のように、予約金の受領は収益の実現ではなく、商品の引渡し、あるいは、役務の提供が完了した時点で収益計上が可能であるという取り扱いをしており、税法でも同じ立場をとっている。

#### ◎割賦販売

販売代金の分割回収を内容とする契約に基づいて行なわれる販売方式であるが、厳密には、法人税法62条第2項における規定に定められている。即ち、『前項の規定する割賦販売等とは、月賦、年賦その他の賦払の方法により対価の支払いを受けることを定型的に定めた約款に基づき行なわれる販売又は

提供をいう。』というように定義されている。この方式の特徴としては、割賦金の回収に期間を要する程、貸倒れリスク率が高くなっていく点であり、契約内容も、貸倒れにおける法的処置などを盛り込んだ複雑なものであるから、収益実現の認識面でも、より慎重な取り扱いが求められなければならない。企業会計では、棚卸資産の取り扱いには、原則として、引渡基準を適用してきているが、ここでは、割賦販売の特徴に鑑みて、企業会計原則 注解 6（４）において、支払日到来基準あるいは、回収基準のいずれかを選択する考え方を示している。一方、法人税法においても、法人税法基本通達における引渡基準による取り扱いが、その前提にあると考えられるが、約款の中において割賦金に関わる支払条件が明確に定められており、しかも、支払いが、それに準拠して行なわれる場合には、支払日到来基準たる割賦基準を適用することが認められている。この基準による当該事業年度における収益の額、費用の額の計算法については法人税法施行令119条に定めてあるのが、式で整理してみると次のようになる。

$$\begin{array}{l} \text{当期の} \\ \text{割賦利益額} \\ \text{(損失)} \end{array} = \begin{array}{c} \text{(A)} \\ \left[ \begin{array}{cc} \text{割賦販売等} & \text{売上原価等} \\ \text{の対価} & \text{(役務提供原価)} \end{array} \right] \times \frac{\text{賦払金合計額(B)}}{\text{割賦販売等の対価}} \end{array}$$

$$\text{当期の収益額} = \frac{\text{割賦販売等の対価}}{\text{割賦販売等の対価}} \times \frac{\text{当期の割賦利益(損失)額}}{\text{割賦販売等の利益(損失)額}}$$

$$\text{当期の費用額} = \text{売上原価等} \times \frac{\text{当期の割賦利益(損失)額}}{\text{割賦販売等の利益(損失)額}}$$

(A)は、割賦販売等の利益（損失）額を求める式である。販売等の対価とは、販売価額であり、売上原価等とは、原価分と販売手数料等との合計額である。

(B)は、当期に支払日が到来した賦払金の合計額である。

(仮設例)原価¥75万、手数料¥5万、販売価額¥120万、賦払回数24回、決算期は年1回3月末日、賦払金額¥5万、支払日は年3回の8月、11月、3月、各月末である。既に、今決算期までに、6回の支払日が到来している。

まず、割賦販売等の利益額¥40万、対価¥120万、賦払金合計額¥30万、当期割賦利益額¥10万が計算される。次に、当期の収益額¥30万、当期の費用額¥20万が計算される。

以上のように、施行令119条では、当期割賦利益額に関わる収益と費用のそれぞれの額が、当該事業年度の収益、及び、費用の額として計算されることになるが、そのことによって、当該事業年度における所得計算要素としての適正な計上が図られることになる。

(ロ) 有償による資産の譲渡又は役務の提供

前項では資産の販売によるケースを取り上げたが、ここでは、まず、資産の譲渡に関わる収益の把握について見ていくことにする。ここで、『資産の譲渡』という概念が用いられているのは、『譲渡』という用語に非日常的取引という意味を含ませているものと思われる。反対に、日常的取引というのは、量、質面で営業取引の主成分をなすものであり、同時に、営業利益の主たる源泉となるものであって、棚卸資産や商品有価証券取引などが、それに相当するものである。(イ)での資産の販売は、そうしたものを対象にしたものであり、ここでの有償による資産の譲渡によるケースでは、それ以外の資産、即ち、非日常的取引の対象となる資産（固定資産、商品有価証券、など）の売却による収益の把握が扱われることになる。さて、こうしたケースでの『益金の額に算入すべき金額』の源泉をなす収益の把握に当たっては、基本的な点として留意すべきことが二つある。一つは、税法的な特性として

表れる面であるが、『総額』としての収益を把握していく点である。例えば、固定資産売却損益の把握について言えば、資産原価と売却収益との両面に關する計算過程をも把握の対象にするということである。『総額主義』と言われるものであって、収益と原価との差額を純収益（あるいは、純原価）として把握の対象にする『純額主義』とは対照をなすものである。純収益（純費用）の把握に当たって、企業会計上、一般的に採用される考え方は純額主義であるが、税法では、把握の対象となる取引高が二つの数値の差額によって計算される場合に、単に、その差額だけを記載表示するのではなく、その計算プロセスをも表示していく把握上の要請、即ち、総額主義が採られている。この要請は、会計事象の明瞭化、あるいは、公表化に根差すものであって、課税計算面での公正性を求める税法の要請に添うものであると言えよう。二つ目は、譲渡収益の把握、即ち、その計上をいつの時点で行なうかという問題である。ここでは、譲渡資産として、主として、固定資産や有価証券等のケースが扱われるが、特定の資産に関わる特例の措置を除いて、『引渡基準』に依る計上が多く採られているようである。

#### a、固定資産における一般的な取り扱い

固定資産の譲渡による収益計上については、譲渡資産の引渡しの日を基準にして行なわれることが原則とされる。それでは、この『引渡し』という概念について、簡潔に整理をしてみることにする。『資産の販売』そして、ここでの『有償による資産の譲渡』では、現物の『販売行為』が起点になって、現物に関わる占有権、あるいは、所有権の移転という新しい権利関係が生み出されることになる。『販売行為』は、このように、現物の支配に関わる新しい法的効力関係を作り上げるものであるが、その行為の内容たるや、実に多様なプロセスでもって成り立っているわけであり、どの時点でもって『販売行為』と認定するかが問題とされるのである。一方、法的な判断を加えれば、『販売行為』とは、『販売の完了』に他ならない。しかしながら、この『販売の完了』を単なる法次元ベースだけで捉えていくことにも無理があるのである。けだし、『販売行為』としての商取引は、その多くが実務的慣行

に支えられて動いているからである。ここに、『販売の完了』という内容を実務的商取引慣行に照らして解していく必要が生じてくるわけであるが、『引渡し』という概念は、まさに、そうした要請を組み入れたものである。こうして、『引渡し』という概念は、法的契約関係における履行の完了という意味において、『販売の完了』という内容と重ねられて解されることになり、『引渡基準』と『販売基準』とは同意の概念として、新しい法的効力関係を作り上げる場合の、会計における認識の基準として、同時に、そのことによって、収益の実現を見極める際の基準として、そして、税法においても、現物の譲渡による収益の計上基準として扱われることになる。ここでの、固定資産の取り扱いにしても、資産の販売ケース同様、物権の移転を伴う取引であるから、『引渡基準』が、新しい法律関係の成立を見極める基準、同時に、譲渡収益の計上を認識していく際の原則的基準とならざるを得ないのである。

さて、以上のように、固定資産の譲渡による収益計上については、別に定めがある場合を除いて、『引渡基準』を原則にするものであるが、その引渡しの日を、どの時点とするかについては、棚卸資産のケースに準じて扱われるものとされている。(法基通2-1-14)ところで、土地、建物等の不動産の譲渡については、物権による支配関係の移転を伴うために、『引渡基準』よりは、むしろ、契約の効力が発生する日を収益の計上時点として捉えていく『契約効力発生基準』による方が適当であると考えられるので、特例として、その取り扱いが認められている。(法基通2-1-14但し書き)又、同様の取り扱いが、無形固定資産である工業所有権等についても認められている。工業所有権等とは、特許権、実用新案権、商標権のように、その所有者が排他的に、且つ、独占的に使用出来る知的労作物に対する財産権であり、そして、その財産権に関わる出願権、及び、実施権である。この所有権等の譲渡、あるいは、実施権の設定によって、当然なことから、新しい法的効力が生み出されるわけであるから、この場合の譲渡収益の計上については、その時点、即ち、契約による効力発生の時点が原則的に採られることになる。

但し、法的効力を発生させるために登録が必要とされる場合には、この登録行為が収益計上の時点として扱われる。（法基通2-1-16）次に、無形固定資産の中でも、『ノーハウ』については、その特性に合った収益計上の基準が採られている。『ノーハウ』とは、新しい生産技術の開発のために求められるところの知恵や経験が集大成されたものである。これは工業所有権のように、その権利行使が法律上の財産権に基づいて為されるものではないが、知恵などの集大成分に対する独占的な支配関係を有するわけであるから、その面についての権利として扱われるものである。このような、『ノーハウ』の権利行使に当たっては、相手方の受諾の意思があることを前提としているので、その設定契約時における一時金、あるいは、頭金などの受領金による収益は、『ノーハウ』の権利行使、即ち、知恵などの集大成分の開示が完了した時点で計上されることになる。（法基通2-1-17）但し、この開示が、2回以上に及び、分割して為され、それに見合う受領金が得られる場合には、その都度、受領する対価分が収益として計上されることになる。最後に、農地に関わる譲渡収益についてふれておきたい。農地については、その譲渡による法的効力が、農地法に定める許可に基づいて発生する点から、『譲渡許可基準』が収益計上に適当な基準とされ、それが認められている。（法基通2-1-15）

#### b、有価証券における一般的な取り扱い

会計上、有価証券は企業によって保有される株式、社債、公債などを意味し、その目的は、有価証券が投資対象として扱われる点にあり、それは、企業における一時的な遊資の運用化を図る点に根差している。一般的には、このように、短期的資金の運用のために投資対象が市場性ある有価証券に向けられる場合が多いが、その売買取引の形態としては、現物の受け渡しを前提にした実物取引と信用をベースにして行なわれ信用取引とに区別される。実物取引では、有価証券の譲渡によって生じる収益の計上は、その引渡し日を基準にして為されることになるが、（法基通2-1-22）通常は、その引渡しが約定日より4日以内に行なわれる慣行が定着しているので、約定日が収

益計上の基準として取り扱われても合理性があると判断される。次に、信用取引の場合であるが、これは、証券業者が顧客に対して提供する信用に基づいて行なわれる証券の売買取引である。即ち、顧客はこの方法で、適当な時点での借株式についての売付けを行ない、そして、その後、所定の期間内に反対売買である株式の買付けを行なうことによって借株式の決済に必要な資金の回収を行なうことが出来るわけである。この場合、株式の売付けを行なう時点では、譲渡収益の計算に必要な株式の買付け原価が判明していないことになるから、その収益計上の時点としては不適当である。従って、借株式の決済が行なわれた時点、即ち、譲渡収益が確定する時点が、当然なことから、その収益の計上の取り扱いがなされる適当な時点であると考えられるし、税法もそうした視点に立っている。

c、固定資産における延払条件付譲渡における取り扱い

ここで取り上げる『延払条件付譲渡』とは、次に示す一定の条件を備えた取引である。その一つは、譲渡の対価分に対する返済が、月賦、年賦その他の賦払の方法により、3回以上にわたって行なわれること。二つ目は、延払期間に相当する、目的物の引渡しから、賦払金の完納までの期間が2年以上に及ぶこと。三つ目は、目的物の引渡し期日までに支払いを義務づけられる賦払金の額が、譲渡対価分の3分の2以下であること。などである。(法63②) このような条件に相当する取引は、主として、プラント類、あるいは、船舶などの有償による資産の譲渡に見られるが、割賦販売の場合のように、取引契約条項としての約款に基づいて行なわれるのではないので、各取引ごとに、契約内容が異なるのも、この取引の特徴である。さて、このような特徴をもつ取引における収益の計上に関わる取り扱いについては、法人税法63条第1項に、その定めがあり、その内容を整理してみると、次のようである。先ず、延払条件付譲渡による収益の額、費用の額の計算については、法人税法施行令124条に定める『延払基準』による経理の方法を採用することが認められる。次に、こうした計算の方法は、当該事業年度以後の各事業年度の確定決算を前提にしたものであって、それでもって、収益の額、費用の額が当該

事業年度の益金、損金の額に算入されるのである。さて、この延払基準による経理の方法については、施行令124条に規定されているが、計算の原理面では前に見てきた割賦基準の場合と同じであると言ってよいが、ここでは、その内容を式で示してみることにする。

$$\text{当期の延払利益額} = \left[ \text{譲渡対価} - \text{売上原価等} \right] \times \frac{\text{（A） 賦払金合計額}}{\text{譲渡対価}}$$

$$\text{当期の収益額} = \text{譲渡対価} \times \frac{\text{当期の賦払利益額}}{\text{延払利益額}}$$

$$\text{当期の費用額} = \text{売上原価等} \times \frac{\text{当期の延払利益額}}{\text{延払利益額}}$$

（A）における賦払金合計額は、当期に支払日が到来した賦払金の合計額である。このように、『延払基準』による収益計上の取り扱いでは、『支払日到来基準』が、前提になっている。以上、有償による資産の譲渡のケースを取り上げてきたが、次に、有償による役務の提供に関わるケースを見ていくことにする。最初に、ここで用いられる『役務』の概念について触れておくことにする。まず、法人税法22条2項では、『（略）有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供（略）』という文面が示されている。即ち、『役務の提供』が『資産の譲渡』と対照されて位置づけされているのが特徴的である。それでは、何のために、両者を対照させ、且つ、その間にどのような区別が施されるべきであろうか。先の点については、当然のことながら、『資産』と『役務』との間に存在する本質的な差異が認められているからに他ならない。

つまり、『資産』が、その本体の中に価値を潜在させる実体であるのに対して、『役務』は、そうした価値としての実体的な概念ではないからである。それよりは、むしろ、『価値の効用』を引き出す『行為』概念として捉えられるべきであろう。

例えば、金融というのは、『貨幣としての効用』を、その利用者に提供する行為であり、あるいは、貸付は、『物財としての効用』を賃借人に提供する行為である。このように、『役務』では、その行為を通して、貨幣、あるいは、物財に潜在する資産としての収益性、利便性、機能性といった特性が、その利用者に提供されることになる。ここでは、そうした、『有償による役務の提供』のケースに相当する事例を取り上げていきたいと思う。その主なものとして、『受取利息』、『受取配当等』などに関わる問題が挙げられる。

#### d、受取利息に関わる取り扱い

預貯金、証券への投資、貸付などの態様での融資を通して、『貨幣としての効用』を利用者に提供する代価として受領するものが利息である。それは、融資額である元本の利用期間に対応して生み出される効用に相応するものと考えられるので、(元本に対する果実)、その発生額を見極める取り扱い(発生基準)でもって、利息の期間帰属額が決められることになる。即ち、発生基準が、受取利息を計上する場合の、原則的基準になる。従って、利払期に未収であっても、経過期間に相当するものであれば、利息の発生額として把握されることになる。しかし、金融業、保険業を営む法人以外の法人の場合には、このような、発生基準以外に、『利払期基準』に依ることも許容されている。(法基通2-1-24)『利払期基準』とは、利払期が到来する時点で計算された利息額を、当該事業年度の収益の計上額として取り扱っていくものであるが、この基準を採用する場合には次のような条件が課せられている。その一つは、利子の支払期日が1年以内の一定期間ごとに到来するものであること。二つ目は、この基準が継続して適用されていることである。次に、このような『利払期基準』の採用が許容されない場合として、費用計上基準との対応関係があげられる。それは、貸付金と借入金との間に緊密な資金的

対応関係が存在する場合であって、その関係が明らかな場合には、その果実である利息の計上に同一の基準を採用すべきであるとするものである。そうすれば、両者の対応関係がより明確になるからである。従って、支払利息計上の場合に、原則的に適用される発生基準に準じて、受取利息計上の場合にも、それが適用されることになる。（法基通２－１－24）最後に、債務者側の要因によって、利息収入が遅滞している場合に、収益計上が見送られるケースを見てみよう。（法基通２－１－25）要因には次のようなものが挙げられる。第一には、債務超過等の事情があって、実際の利息支払いが滞っている点であり、その額が当該事業年度末前１年以内の支払利息額に相当する分であること。第２には、会社更正法や商法などによる法律面での整理手続が加えられている段階にあって、利息収入の実際的確保が極めて難しい見通しの下にあること。などである。

#### e、受取配当金に関わる取り扱い

受取配当金とは、出資者としての権利に基づいて得られる配当収入金を指し、この中には、企業における利益の配当、協同組合等の出資に按分される剰余金の分配、証券投資信託の収益の分配の中で利益配当に相当する部分などが含まれる。さて、この受取配当金については、法人税法23条第１項で、その受取額の80％に相当する額については、（特定株式等に係る配当等については全額）原則として、益金の額に算入されないと規定している。つまり、課税除外益金として扱われるのである。本来、法人が利益配当金を受け取れば、その収入額については、これを、収益の発生と見なして、収益として計上するというのが、企業会計の考え方である。しかしながら、法人税法では、受取配当金については、一定の要件を設けて、原則として益金の額に算入しないこととしているのである。（法人税法23条）このような税法上の取り扱いが成されるのは、法人税法が法人擬制説の立場を採ってきていることに、その背景がある。法人擬制説とは、その考え方が、アメリカによるシャープ税制勧告によって、導入されたものであって、その主旨は、法人の存在の原因が、法人自体の実体性にあるのではなくて、基本的には、それを構成する

集合体としての個人株主にあるとするものである。

従って、法人擬制説では、法人の所得は、法人実体ではなく、その構成員である出資者（株主）としての個人に帰属するという考え方が採られることになる。ところで、法人の所得が課税され、さらに、課税済の所得の中から分配される配当金までも、課税の対象ということになれば、個人株主の立場からすれば、二重に課税上の負担を負うことになるのである。つまり、順序からすれば、個人は、先ず、法人税支払時において税負担をし、次に、配当金の分配を受ける時点で税負担をすることになる。法人税が、個人株主の負担すべき所得税の前払い分に相当すると言われるのは、こうした所以である。そこで、法人税法においては、このような、二重課税の弊害を除くために、個人については、所得税法において配当控除制度が設けられている。その内容は、『株主などである個人の受取配当金に対し所得税を課税する場合には、既に課税された法人税相当額を控除する趣旨の下に、その者の所得税額から、配当金等に一定の率を乗じて計算した金額を控除して、納付税額を算定することとしている。』（所得税法92条）こうした個人株主に関わる措置と同様に、法人の場合にも、課税除外措置が採られているのである。前にも示したが、法人税法23条第1項には、法人が受け取る配当等について、その額の80%相当額を課税除外出来る点が定められている。この規定は、平成2年に、従来の内容が一部改められて実施されてきているものであるが、従来の基本的な考え方では、法人が内国法人から受け取る配当金等、（例えば、利益の配当や剰余金の分配分、あるいは、証券投資信託における収益分配額の中での利益配当や剰余金の分配分、あるいは、みなし配当分など）の額は、原則的には、所得金額の計算上での益金額に算入しない考え方が採られてきたのである。しかしながら、法人の金融資産運用における他の形態（例えば、預貯金や公社債）での受取利子等と受取配当金との税法的措置面でのアンバランス、あるいは、法人間における株式の相互持ち合いの比重が大きい実態、あるいは、投資動機による株式保有の実態などが考慮されてくるに至っては、税法面での従来の措置が企業利害層間における社会的公平性の確保という視

点から問題視されるようになった。ここに、昭和63年12月における税制抜本改革では、こうした問題点に対して是正のメスが加えられることになり、受取配当金等に関して、特定株式等分を除いて、一般の株式分については、配当額の80%相当額を課税除外とするものの、その20%相当額が課税対象として取り扱われることになった。特定株式等に関わる配当等について全額益金不算入の措置が施される理由は、税制の公平的作用を前提としたものである。特定株式等とは、企業支配的株式のことで、法人によって保有（配当等の確定日以前6ヵ月以上）される関係企業の株式が、発行済株式等の、あるいは、出資額の25%以上、に相当する株式のことを言うのである。そして、このような株式の保有関係で構成される組織形態が関係会社形式に現れるわけであるが、ここでの益金不算入措置の理由としては、基本的には、配当金の授受が関係会社間取引、即ち、組織的市場内部での取引として把握されている点であろう。即ち、関係企業を統一的組織体として把握していく視点からすれば、例えば、子会社の支払う配当金を親会社の益金に算入することで生じる二重課税の問題や、こうした関係での内部取引事象を税会計データとして取り扱っていく問題、などについての不合理性が指摘されるし、そうした点がここでの措置の理由になっていると考えられる。

以上、受取配当等の益金不算入のケースについて述べてきたが、そのケースの多くが利益の配当あるいは剰余金の分配に相当するものである。又、ここでの取り扱い、シャープ税制理念を採り入れたものであって、法人税課税と配当金課税とが課税の論理から言って両立しえないものであるという立場にたったものである。法人擬制説はその立場を代表するものであろう。そして、こうした取り扱いが企業会計論理との間に、大きな相違を生じている点も明らかであり、受取配当金の益金不算入の取り扱いに対して批判的見解が出ているのも、ここで、整理した点に関わっていることである。次に、益金不算入の処理をすることが不適當な配当等、そして、みなし配当について述べてみることにする。

さて、益金不算入の対象として取り扱われない配当金の例を次に見ていき

たいと思う。その主たるものは、短期所有株式等の場合の配当金の例が挙げられる。短期所有株式等とは、配当等の計算期間の末日以前1ヵ月以内に取得し、かつ、その末日後2ヵ月以内に譲渡した株式等を意味しており、このような税法的措置が採られる理由は、ここに該当する株式の売買による課税負担回避の行為を防止するためであると言えよう。それは、配当取りを目的とした株式買いであって、その目的達成と同時に株式売りに出るという行為で現れるのが通常である。今、原価¥600（額面¥500；配当年2割）の株式が、当事者間で譲渡されるケース（個人A→法人B→個人A）を考えてみよう。先ず、個人Aによって法人Bに対する株式の譲渡が行なわれた結果、Aは¥20の譲渡所得を得ることになるが、この所得には、個人税制による低率分離課税が適用されるので、その分だけAは課税上の恩典を受けることになる。次に、法人BのAからの購入分に関わる配当所得について、仮に、益金不算入（非課税）の扱いが許容されるとするならば、そして又、さらに、その後、法人Bによる譲渡がなされることによって生じる譲渡損失までも損金算入の処理が許容されるとするならば、Bは二重に課税上の恩典を受けることになるのである。このように、短期的に行なわれる株式の売買が、課税上の恩典を利用することで、その当事者への利得の獲得を目的とする意図の下に行なわれる行為の可能性を高くすることになれば、課税面での公平性が損なわれることは明らかである。このケースに、税法面での受取配当金処理の原則的取り扱いが許容されないのは当然なことであると言える。さて、實際上、法人が所有する株式の中で、そうした短期所有株式等に相当する分を見極めることは、はなはだ難しいと言わざるを得ない。そこで、税法では、次の式で算出された分が、特定の法人における短期所有株式等の数としてしているのである。ここで、計算式を紹介してみるが、それぞれ、株式の銘柄ごとに、且つ、総平均的に、その数（P）が算出されることになっている。式に使用する語の説明で、計算期間としているのは、利益の配当等に関わる計算期間のことである。

$$P = E \times \frac{C \times \frac{B}{A+B}}{C+D}$$

A = 計算期間の末日より 1 ヶ月前の所有株式数

B = 計算期間の末日より 1 ヶ月以内の取得株式数

C = 計算期間の末日現在の所有株式数

D = 計算期間の末日後より 2 ヶ月以内の取得株式数

E = 計算期間の末日後より 2 ヶ月以内の譲渡株式数

今の例のように、益金不算入として扱われないケースとしては、他に、協同組合等の事業分量配当や保険会社における契約配当金などにも見られる。これらは、その場合の配当金が、支払法人側からすれば、売上割戻し分、あるいは、保険料の精算分と見なされ、損金算入の扱いがなされるために、それを受領する側では、益金としての処理が行なわれることになる。以上のものは、受取配当金処理の例外的な取り扱いの例である。さて、今までの説明のポイントとなるものは、現行の税法が受取配当金等について、原則的に益金不算入としている、その趣旨を述べることに置かれていたのである。そこで、最後に、受取配当金等の計上に関わる点について、説明を加えておきたいと思う。まず、それが計上される時点については、配当金等の確定時点が、取り扱いの原則的な基準になっている。それが確定する時点というのは、出資者側において、配当金等が受領出来るという権利内容の実現が可能になった時点ということであり、例えば、株主総会において、利益の配当決議が成された時点、中間配当では、取締役会において、その配当決議が成された時点である。（法基通 2-1-27）ただ、特例として、『支払いのために、通常要する期間内に支払いを受ける配当等につき、継続してその支払いを受けた日に計上している時は、これが認められる。（法基通 2-1-28）受取配当金等の計上に関わる、もう一つの点は、負債利子を控除して配当金等の益金不算入額を求めるケースである。ここでの負債利子とは、株式購入資金に借入金などの負債が当てられた場合に発生する利子コストのことである。税法では、このような性質の利子コスト分を購入された株式に関わる配当金等に対応させて計算をし、当該事業年度における配当金等の額から控除出来る扱

いをしている。(法人税法23の3) これは、所得計算上、配当金等については益金不算入の扱いがなされるのに対して、一方で、仮に、それに対応する利子コストの損金算入が認められた場合には、利子コスト分が他の益金額の食い潰しを結果させるからに他ならない。今述べた点は、その趣旨であるが、ここで、控除される負債利子額を求める計算式を原則法に則って示してみることにする。その要旨は、特定利子を除外した当期の一般利子分を、総資産額に占める株式等の額に按分させて求めるというものである。特定利子とは、一般に、株式購入に関わる資本コストとは区別されるものであって、主として、社債の利子、長期借入金の利子、商業手形の割引料などが、それに相当する。

$$(\text{当期の支払利子} - \text{特定利子}) \times \frac{\text{前期末の株式等額} + \text{当期末の株式等額}}{\text{前期末の総資産額} + \text{当期末の総資産額}}$$

(注1) 株式等額とは、その帳簿額のことであり、株式分、出資分、証券投資信託における受益証券の分(額の2分の1)を加えたものである。

(注2) 総資産額とは、その帳簿額であるが、次のものは控除される。

特定利子の元本分、圧縮記帳引当金分、特別償却準備金分など。

さて、この項の主題である受取配当金の処理についての説明は、ほぼ、済ますことが出来たが、ここで、今までのケースに類する、もう一つの例を見ておく必要がある。それは、今までのケース、即ち、利益の配当等、のような、商法上の諸要件を充たした後の利益の配当とは区別されるけれども、同様の利益を株主に供与するという点では、実質的に同じ経済的効果をもたらすというケースであり、みなし配当と言われるものである。例えば、減資の際の株主への払戻額が額面額以上になり、その超過額の原資が利益積立金額から成る場合には、結果として、利益の配当を行なったことと変わらないわけである。同様のケースが残余財産の超過分配金の場合など、後に示すような幾つかの形態において見られるわけであるが、税法では、これらが、商法

上の正規の利益の配当や剰余金の分配には当たらないけれども、結果的には、過去における利益の分配に相当する点から、利益の配当あるいは剰余金の分配とみなす取り扱いをしているのである。従って、受益者が法人の場合には、配当分は益金不算入となり（法人税法23条）、個人の場合には、配当控除の措置が認められることになる。ところで、この、みなし配当には、配当の際に現金等の交付を伴う場合とそうでない場合がある。前者には、『法人の資本もしくは出資の減少または株式の消却の場合』、『法人からの退社また脱退による持分の払戻しの場合』、『法人の解散による残余財産の分配の場合』、『法人の合併の場合』などがある。このような場合の、みなし配当額は、次のような方法で求めることが出来る。先ず、『交付を受けた額－交付の基因である株式又は出資の取得額＝超過額』、次に、『超過額－法人の資本等の額＝みなし配当額』である。後者は、現金等の交付は受けないものの、結果的には、株主の持分が増加する場合であり、次のような例が挙げられる。『利益による株式の消却の場合』には、消却した株式に対応する資本額のうち、法人の所有する未消却されなかった株式に対応する額、『利益積立金額の資本組み入れの場合』には、組み入れ額のうち、法人が所有する株式に対応する額、『解散による残余財産の分配後に継続又は合併によって消滅する場合』などである。

#### （ハ） 無償による資産の譲渡又は役務の提供

ここでは、無償、即ち、反対給付を受けない場合の資産などの譲渡について見ていくことにする。さて、このケースにおいて、実際に譲渡される資産には現金があり、物品があり、又、その譲渡の内容（即ち、その使途、金額の程度、相手先など）にも、寄付金、交際費、あるいは、役員賞与等と言うように、それぞれに区別される特性があることが理解出来る。ここでは、そうした特性を、法人税法の立場で捉えていくことにするが、個々の（寄付金など）詳細な説明については、後の章で行なうことにして、今から述べる点では、このケースに見られる税法的処理の考え方について、明らかにしておく必要があろう。特に、留意される点は、このケースにおいて益金処理が為

される点であろう。そうした点を、ここでは、寄付金処理に例を引きながら、把握していきたいと思う。ところで、寄付金は、無償による資産の譲渡の代表的なものであるが、その目的は、相手方が経済的利益を受領する点にある。そうした意味では、譲渡の目的物が特に現金だけに限定されることはなく、物品の贈与なども、この寄付金の概念の中に含まれることになるし、あるいは、政治資金として供与される場合、回収可能な債権が放棄される場合、不当に低廉な価格で譲渡される場合なども、この寄付金のケースに相当するのである。さて、このような寄付金のケースでの企業会計的処理では、その目的物の全額、即ち、贈与される資産の帳簿価格が費用として扱われることになる。例えば、その価値が帳簿価額で500万円、時価で5,000万円の土地を無償譲渡した場合は、(寄付金500/土地500)という仕訳処理が行なわれ、寄付金は土地の贈与によって生じる費用として扱われる。配当可能利益の算定を前提にする会計の論理では、こうした扱いは当然なことであるが、法人税法では、課税の論理に即した処理が求められることになる。課税の論理とは、会計事象を徴税の対象として捉える点から、その事象をより客観的に把握していくという要請に一貫する考え方である。それは、公正の理念を視点とした事象のよりの確な把握に向ける考え方でもあるが、ここでは、そうした意味で、事象の的確な把握に必要な会計処理が望まれるわけである。そのためには、先ず、事象の全体を網羅的に把握出来ることが必要である。次に、全体をその発生ないしは構成要因と連係させ系統的に把握していくことが必要である。最後に、事象の全体関係を統一的に把握していくことが必要である。これらは、一般的に、事象の把握に際して必要な条件であるが、ここでの税法的処理判断にとっても、最も基本的なものであると言える。そこで、この例の処理では、この場合の贈与を単に、出費的な面だけを把握の対象としないうで、贈与の目的物としての価値実体もその対象としている。ここでは、譲渡収益を発生させる源泉としての価値物として把握されているが、贈与の如何にかかわらず、価値物の譲渡によって収益が認識される点が理解される。現在時点での価値、即ち、時価で表示されている点も留意される点である。

仕訳では、（寄付金5,000／譲渡収益5,000）と処理され、5,000万円の譲渡収益が認識されることになる。このような、価値物の譲渡や費消に関わる取引については、その内容を二面的に会計処理していくことが、事象の把握における客観性を増すというのが、一般的な考え方であろう。今の仕訳が収益の認識であるから、反面、それに対応するコスト認識が求められることになるが、それは、譲渡原価という価値物の費消的面の把握に他ならない。原価で表示される点も留意される点である。仕訳では（譲渡原価500／土地500）と処理され500万円の譲渡原価が認識される。以上のように、二面的に会計処理していく考え方では、資産における価値の増減関係の把握と同時に、その原因関係の把握が統一的に為される点が特徴的である。ここでの無償による資産等の譲渡のケースにも、そうした考え方が見られる。このケースでの税法的処理を仕訳で示すと次のようである。

土地収益の認識  
寄付原価の認識

現 金	5,000	土地譲渡収益	5,000
寄付原価	500	土 地	500

## （二） 無償による資産の譲り受け

ここでは、資産の贈与を受けることによって生じる収益について見ていくことにする。一般に、受贈益等と言われるものであって、こうしたケースには、私財提供益、債務免除益、国庫補助金、などがある。私財提供益と債務免除益などは、法人が資産整理などを行なわざるを得ない事態に発生するケースである。この事態では、先ずもって、欠損の累積が表れ、その結果、利益剰余金にも欠損を生じることになるが、商法の規定による整理手続きが進められる中で、法人の役員による私財の提供や、一般債権者による債務の免除などが行なわれる場合があり、こうしたケースが、ここでの私財提供益や債務免除益に相当する。さて、税法では、このような私財提供益や債務免除益については、原則的に、益金として取り扱われており、企業会計面での取り扱いとは対照を見せているのである。即ち、企業会計原則では、これらは、

法人の資産整理を前提として欠損の補填に充当されるべき追出資と考えられ、その意味では、資本剰余金としての性格が与えられるのである。つまり、資本を構成する概念として位置づけられている。これに対して税法では、その特有の論理によって、私財提供益や債務免除益を資本の構成概念とはしないで、課税所得計算に必要な益金概念の中に含めているのである。何故そうした扱いが税法で成されるかと言えば、税法においては、資本を構成する内容が、資本等取引という税法特有の概念に相当するものだけに限定されているからである。資本等取引というのは、法人における資本金額の増減を生じさせる取引であり、もう一つは、法人が行なう利益または剰余金の分配に関わる取引である。このように、資本等取引概念の内容が限定され、株主からの資本の払込み分を主成分とする税法における資本の構成内容では、ここでのケースである受贈益等は税法上の資本積立金額とはならず、原則的に課税対象として取り扱われることになる。しかしながら、税法では、これらの受贈益等の取り扱いについて、特例を設けており、その条件に適う場合には、繰越欠損の補填を前提とした処理を認めている。その条件とは第一に、商法の規定による整理開始の命令があった場合、第二に、破産法の規定による破産宣告があった場合、第三に、和議法の規定による和議の開始決定があった場合、第四に、これらの事実為準ずる事実があった場合などである。これらの条件との適合関係が確認されれば、繰越欠損金控除の特例が適用されることになる。(法人税法59条) その内容は、当該法人の有する繰越欠損金で繰越控除が認められない分を、受贈益等を限度として損金への算入が認められる点である。この処理によって、受贈益等の益金算入分と欠損金の損金算入分とが相殺されることになり、結果的には課税負担が軽減されることになる。以上が、私財提供益と債務免除益とに関わる点である。次に、受贈益等における国庫補助金と保険差益とを取り上げるが、これらの税法的処理については、圧縮記帳制度の中で詳しく述べることにする。最初に、それぞれの内容について、企業会計の論理の立場から捉えていくことにする。先ず、国庫補助金についてであるが、これは、国や地方自治団体から特殊な企業に対して

交付される助成金のことであり、助成の目的が、固定資産の取得に向けた建設助成金や、経営改善を主眼にした（例えば、生産奨励、赤字補給、利子補給など）経営助成金などがある。さて、企業会計原則では、この建設助成金、即ち、『資本的支出に充てられた国庫補助金』については、これを、資本剰余金として取り扱う立場を明らかにしている。こうした扱いが為されるのは、その用途が資本的支出にあることは勿論であるが、その支出と経営における建設助成金効果との関係が重視されるからに他ならない。建設助成というのは、不採算の場合に、一定の建設レベルの維持を図ることを意図して交付されるものであって、それにより、採算ベース面での一定成果が見込まれなくてはならない。もう一方の経営助成金については、利益剰余金としての取り扱いがなされている。その意味は、それが経常利益の改善に充てられるべきものという用途目的に対応して、例えば、赤字補給や利子補給のための収益の源泉として認識されていることに依るものであろう。

次は、保険差益についてである。これは、保険事故が生じた際に支払いを受ける保険金額が被災資産の帳簿価額を超過する分である。この差益の会計学上の性格については、その発生原因が貨幣価値の変動に依るものか、あるいは、それ以外の要因に依るものであるかによって、異なる解釈がなされる。貨幣価値が比較的安定している事態で発生する場合には、それが偶発的なものであるとは言え、企業が運用する資産価値の減失による代価として生じたものであるから、これを損益取引に基因するものと考えて、期間外収益として把握している。一方、貨幣価値の変動が著しい場合には、保険金額自体が、価値の下落分を見込んで設定されなければならない。けだし、それを欠く場合には、資産価値の減失による実質的な代価保障が得られないからである。従って、こうした条件が保険契約に反映されることによって、実質的な価値の保障が得られるわけであるが、保険差益は、このように資産の実質的維持を図る目的で生じた資本修正分と考えられ、一種の評価換資本剰余金として把握されることになる。さて、以上のような企業会計の扱いと対照させて、税法での取り扱いはどうなのか。この点について圧縮記帳制度の内容を理解

しながら、その取り扱いを見ていくことにする。圧縮記帳は、法人が国庫補助金、保険金等で固定資産を取得した際に認められる税法上の処理である。それは、一定の条件に限って、固定資産の取得原価を圧縮出来ることを認めた特例である。つまり、この特例では、固定資産の取得に当たって、国庫補助金等が充当された場合には、その取得原価から補助金分を控除した額を帳簿価額として処理出来ることが認められるのである。そして、両者の差額である補助金等分に相当する分についても、これを損金の額に算入し得ることが認められるのである。(法人税法42条1項) この処理は、固定資産の取得に際して交付された国庫補助金等の益金算入額と相殺されることによって、当該年度の課税負担を抑える効果をもたらすのである。国庫補助金等は、前にも述べたように、その目的が建設助成や経営補助に置かれておるわけであるが、それを受領する法人側からすれば、交付額についての益金処理の規制を受けることになるので、この処理では、補助金等受領の恩恵が受けられないことになる。しかしながら、こうした特例的処理によって、補助金等の非課税は免れえないものの、補助金等額に相当する圧縮額の損金処理を生むことになり、その分だけ課税所得額を減らし、補助金としての、その目的に沿った実質的成果が引き出されることになる。圧縮記帳制度が設けられる理由もこの点にあると言える。さて、この圧縮記帳は一定の条件に限って認められるわけであるが、それに相当するケースとして次の場合が挙げられる。

(a) 国庫補助金で取得した固定資産、(b) 工事負担金で取得した資産、(c) 保険金等で取得した資産、(d) 交換により取得した資産、などの場合である。(イ)については、略。(ロ)は、電気、ガス、水道、地方鉄道の事業を営む法人が、需要者その他の利害者から提供を受けた金銭や資材でもって資産を取得した場合である。この場合、取得資産に関わる圧縮額を損金に算入することが認められる。(法人税法45条)(ハ)は、法人が所有する固定資産の滅失等によって、それに代わる資産を取得した場合に、その取得原価から保険差益を控除した額を帳簿価額とし、同時に、差益に相当する分を損金に算入することが出来るとするものである。(法人税法47条) なお、差

益に相当する分は特別勘定として経理することが出来、２年以内であれば、圧縮記帳をすることが認められる。(48条) (二) は、法人が１年以上所有する土地、建物、機械装置、船舶又は鉱業権などの交換が為された場合に、旧資産と同じ用途に供する資産との交換など、一定の条件を付して、その条件に該当すれば、譲渡資産の帳簿価額を、取得した資産の帳簿価額として圧縮記帳し得るというものである。(50条) なお、交換差益が発生すれば、それは、課税所得を構成することになるが、これについても、一定の条件に該当すれば、差益への課税が延期できるものとされる。以上、圧縮記帳が認められる主なケースを挙げて、簡潔にその内容を見てみたが、それぞれについて、あるいは、その他のケースをも加えて、実際に圧縮限度額を計算しながら、内容の理解を深めていくことにする。

(a) 国庫補助金等で取得した固定資産

国庫補助金等の交付を受け、その交付の目的に適合する資産を取得した場合には、その資産の取得価額のうち、国庫補助金等の額に相当する金額を限度として（圧縮限度額）圧縮記帳が認められる。但し、特別勘定として経理し、返還を要しなくなった場合には、次の式で圧縮限度額が計算される。

$$\text{圧縮限度額} = \text{固定資産の帳簿価額} \times \frac{\text{国庫の補助金等の額}}{\text{固定資産の取得原価}}$$

(b) 工事負担金で取得した資産

圧縮限度額は交付を受けた金銭の額、又は、資材の時価に相当する金額である。

(c) 保険金等で取得した資産

$$\text{圧縮限度額} = \text{保険差益} \times \frac{\text{代替資産の取得に費やされた額}}{\text{保険金等の額} - \text{減失経費の額}}$$

(d) 交換により取得した資産

交換取得資産の時価と交換譲渡資産の時価とが同額の場合

$$\text{圧縮限度額} = \text{交換取得資産の時価} - (\text{交換譲渡資産の簿価} + \text{譲渡経費})$$

交換差金（取得資産と譲渡資産との価額差を補填するための支払金、受取金）取得

$$\text{圧縮限度額} = \text{取得資産の時価} - \left[ \text{譲渡資産の簿価} + \text{譲渡経費} \right] \times \frac{\text{取得資産の時価}}{\text{取得資産の時価} + \text{差金}}$$

交換差金の支払い

$$\text{圧縮限度額} = \text{取得資産の時価} - [\text{譲渡資産の簿価} + \text{譲渡経費} + \text{差金}]$$

(e) 収用等により取得した資産

法人の所有する資産が公共的な事業計画を推進していくために、やむおえず、その団体によって強制的に買い上げられ、その資産に代替する新たな資産が取得された場合である。ここでは、収用等の代価として売手に支払われた補償金などが、新しい資産の取得に充てられた場合に、その取得額に相当する分について圧縮記帳を認めるものである。こうした措置によって、売手の譲渡益に対する課税負担が免除されることになるが、この圧縮記帳に代わる措置として、5,000万円を限度とする特別控除の措置も認められている。これらの措置のいずれかを、法人は選択適用することが出来る。

$$\text{圧縮限度額} = \text{代替資産の取得に充てた補償金等の額} \times \frac{\text{補償金等の実質額} - \text{譲渡資産の簿価}}{\text{補償金等の実質額}}$$

補償金の実質額＝補償金等の額－譲渡経費の額簿価＝譲渡直前時点のもの

## （f） 特定資産の買い替えで取得した資産

国による土地の有効利用を図るための国土整備計画は社会政策や産業政策的な視点で進められることが多いが、そのために、法人において土地や建物など特定資産の買い替えが行なわれた場合に、これを、取得後１年以内に事業の用に供するという条件で圧縮記帳が認められている。次に、買い替えを行なう特定資産の内容については、両資産の組み合わせ関係が具体的に定められており、それに相当するケースだけが、ここでの税法的な取り扱いを受けることになる。例えば、譲渡資産が『既成市街地域内にある』もので、買替資産が『既成市街地以外の地域内』にあるものというケースなどである。こうしたケースは、住宅政策に適う転出奨励、あるいは、産業政策に適う企業誘致奨励、そして、土地の有効利用を意図したものであって、この場合、適用可能なケースとして、21の組み合わせが法定されている。なお、買い替え資産が土地等である場合には、譲渡する土地等の面積の５倍を超える買い替えは認められていない。

$$\begin{aligned} \text{圧縮限度額} &= \text{圧縮基礎取得価額} \times \text{差益割合} \times \frac{80}{100} \\ \text{差益割合} &= 1 - \frac{\text{(イ) 譲渡資産の簿価} - \text{譲渡経費}}{\text{譲渡資産の対価の額}} \end{aligned}$$

（イ） 譲渡資産の対価と買替資産の取得価額のいずれか少ない金額。

以上、長い紙数にわたって益金処理の態様と原則について述べてきたが、ここで、再度、益金概念の骨子に関わる点について総括しておく必要がある。さて、益金概念は、損金概念同様、税法固有のものであるが、その内容特性に関わる税法的定義は存在していないのである。法人税法22条２項には、『益金の額に算入すべき金額』について規定しているものの、『益金の額』の本質的なものについては明確されていないのである。むしろ、そうした益金としての概念的な意味合いは、個々の処理のケースの中での『益金の額に算入される要素』の特性が明確にされていることによって、把握されること

になる。22条2項では、この『益金の額に算入すべき金額』の実体的なものが『収益の額』であるとし、それに相当する計算要素が例示的に、且つ、大綱的に明示されているのである。このように、この規定は、益金の本質に触れるものではないにしても、その趣旨が、会計的概念である『収益』を主成分としている点を明らかにしている。収益が会計的概念であるということは、その認識、計上が企業会計的論理とルールに準拠して扱われるということである。それは、収益が、会計的計算原理の中で、把握対象として扱われる概念であるからに他ならない。こうして、税法での『益金』としての取り扱いについても、このような収益の額計算を媒介として税法における所得計算面での『益金』の額を把握していくように、基本的には、会計的計算構造の制約を受けるということになる。このことは、22条4項によっても明らかにされているのである。4項は、『一般に公正妥当な会計処理の基準』に準拠した収益の取り扱いを定めたものであって、収益については、発生主義を基本とし、実現によって、その計上額を把握していく論理が適用されることになるが、これを税法での所得計算に必要な『益金』概念の取り扱いのベースとすべしとするものである。こうして、益金の収益的性格が明らかになってくるが、益金の性格については、法人税基本通達51においても、明らかにされている。即ち、『益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外の取引により純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう』としている。留意される点は、税法上の益金の額として、別段の定めのあるものを除いて、企業会計における収益の額が算入されるという点であり、且つ、算入される収益の額からは、資本等取引に相当する取引、例えば、株式払込剰余金、減資差益金、など資本等の金額に関わるもの、利益、剰余金の分配に関わるものは除外されるという点である。

反対に、その源泉が資本等取引以外の取引に依るものについては、益金に算入されるべき収益として把握されることになる。例えば、固定資産の譲渡による収益、国庫補助金、保険差益、私財提供益、債務免除益などが、そうである。又、損金として許容されている引当金や準備金の取崩し額、あるいは

は、法人税額から控除する外国子会社の外国法人税額なども益金の額に算入されることになっている。一方、個々の会計事象で税務的判断が求められる場合に、益金の金額として算入することが適当でないものについては、課税除外益金として扱われるケースが見られた。法人税法22条2項の中での『別段の定め』に相当するケースであり、主として、次のような税法的要請に基づくものである。第一には、二重課税排除のための調整を図る点から、受取配当等、みなし配当等についての例が挙げられる。第二には、関係法令との調整を図る点であり、評価換による資産の評価益が、これに相当する。第三は、非控除損金との対応関係を図る点である。法人税額、源泉所得税額の還付金などが、その例である。第四は、二重負担の回避を図る点である。合併差益金のうち、被合併法人の利益積立金から成る部分が益金不算入とされるのは、被合併法人の課税済積立金に相当する部分であるからに他ならない。さて、最後に、企業会計的論理と区別される税法的扱いの典型的ケースを二つだけ取り上げて、その扱いを支持する考え方について明らかにしてみたい。一つのケースは、キャピタル、ゲイン課税であり、二つ目は、無償による資産の譲渡によるケースである。先ず、前者のキャピタル、ゲインについては、これを、通常の商品、製品取引から生じる利益と区別して扱うというのが企業会計の考え方である。その理由としては、幾つか考えられるが、その一つはキャピタル、ゲインが長期間にわたって醸成されてくる成果である点から、この全額を、固定資産が譲渡された事業年度だけの利益として認識するのは不適当であるというものである。あるいは、キャピタル、ゲインが、本来、譲渡利益的性格のものでない点から、企業利益として認識することは不適当であるという理由もあげられる。同時に、こうした性質のゲインはインフレ所得を多くもつというものである。さらには、このゲインは、その発生源泉の態様から言って、利益というよりは前期損益修正的な性格を有するものであり、企業利益の構成要素として把握するのには無理があるというものである。今挙げたような理由によって、企業会計の取り扱いでは、キャピタル、ゲインを当期の業績指標である企業利益と区別しており、商法では、これを

原則として特別損益の範囲に含めるものとしている。このような取り扱いに対して、税法では、キャピタルゲイン課税を前提にした処理を行なっている。キャピタル、ゲインは、一般的に固定資産の譲渡によって生じる譲渡収益であるが、本来的には、利益成果を当てにして生み出された収益ではない。にもかかわらず、税法では、益金の概念に、その主成分をなす資産の販売と並べて譲渡収益を挙げている。これらの販売収益と譲渡収益とでは、収益の発生形態において区別されるものの、その原資が資産の譲渡による点では共通しているのである。即ち、それぞれの収益は、資産の所有権譲渡が原資になって、受領される代価分と、その帳簿価額などのコスト分の差によって求められることになる。このように、税法では、企業会計の取り扱いとは異なり、キャピタル、ゲインを一般の損益処理の中に含め、譲渡対価分を当該事業年度の収益に、譲渡原価分は損金に算入される分に相当するものであるとしている。要するに、資産価値の増加として顕現した分については、これを、担税力に相当する所得として把握し、所得発生の態様は問わないとする税法の理念要請に適ったものである。二つ目は無償による資産の譲渡による場合である。ここでは、無償による譲渡行為であっても、資産の譲渡によって譲渡益が顕現するという、その経済的効果が重視されることになる。譲渡益の実現は資産の時価評価を前提とするものであるから、時価による譲渡によって、譲渡益としての収益を把握し、一方では、その分が無償で相手方に提供されるところの寄付金に相当するものであるとしている。税法では、このように、譲渡益に対する課税処理をする一方で、一定の制限枠を設けて、寄付金に対する損金算入扱いを許容している。