

わが国法人税法の課税所得概念について

鈴木 明 男

1.

周知のとおりわが国法人税法では課税所得の概念を明らかにしていない。しかも実証的調査によれば公表計上利益と課税所得の差は非常に大きなものが見られ、¹⁾公表利益から課税所得を推測するのが不可能な状況にある。

課税所得はもとより租税法規の問題であると同時に、それを国家経済としての財政および課税所得算出に深くかかわる会計上の問題でもある。

会計は課税所得の算出にかかわると同時にその理論的展開が課税所得の概念に大きな影響を与えてきている。本稿では課税所得概念を主として会計的側面から吟味しようとするものである。

税務会計学領域として富岡幸雄教授はもっぱら税務会計規定・制度の解明を問題とする「税務会計解明論」、税務会計規定・制度を批判的に検討し適切なそれを確立することを目指す「税務会計原理論」、税務の経営決定および管理領域としての「税務経営管理論」の3領域を指摘される。²⁾

本稿で問題とするのは実定法としての租税法規を会計的側面から解明しようとするもので、税務会計解明論的立場に立ち、これを超えるものではない。

ここで論攻の進め方を整理してみよう。税法で課税所得概念を明確に定義していないかぎり、課税所得概念は課税所得算定に係る諸条文の内容から把握されざるをえない。その場合、制度として採用されている会計上の利益と課税所得とを比較し、その差異の原因を明白にすることによって

課税所得概念を理解するのが最も容易な方法と思われる。

もともと利益ないし所得は目的概念であり、算出目的の相違により当然その内容を異にする。ただこれを利益ないし所得の算出過程からながめると必ずしもすべてが異なるわけではなく軌を一にする点も当然存在する。そこで基本的にはまず一致点および差異を追求する。

ところで利益は貸借対照表および損益計算書を通じて算出される。制度上実践されている会計とは別に、観念的に税務財務諸表が作成されるうとしても、³⁾本稿ではいわゆる確定決算主義により、課税所得算出の基礎となる財務諸表上の利益を、課税所得に対比させるべきものとする。それは商法上の財務諸表ないし基本的に商法の計算規定と異なるところのない、また「一般に公正妥当と認められるものを要約したもの」とされる企業会計原則上の利益を問題とすることになる。

しかしながら、これら制度化された会計上の利益も決して税法の規定の影響をまぬがれているのではなく、既に利益算出過程において税法上の規定に左右され、その算出した利益は純粋な会計上思惟された利益ではない。したがってこの制度会計上の利益と課税所得を直接対比させるのではなく、課税所得算出のための計算構造上の問題を専らとりあげここから課税所得概念を明確にし、その後企業会計原則上の利益と課税所得との対比を行うことによって、両者の差異の内容、差異発生の原因を明らかにしたい。

つまり、実定法の諸規定から基本的計算構造等を帰納し、これから課税所得概念を推論し、課税所得概念と会計上の利益との比較、吟味によってそれをより明確にしようとするものである。

注 1) 産業経理1973年9月号。特集「計上利益と課税所得」

2) 富岡幸雄：新版税務会計総論 昭和48年、54頁

3) 田中耕太郎：貸借対照表法の論理 昭和19年 218頁参照

斎藤明教授は税務財務諸表の独立を主張しておられる

斎藤明：シュトイエルビランツの研究 昭和50年

2.

税法上の課税所得概念を理解するにあたり、二つの側面から所得計算構造をテストするのが有効であろう。第一が会計が依っている計算構造上のメルクマールであり、第二が租税法が基本的に依っている立場から導かれる所得計算構造上のメルクマールである。第一のテストにより制度としての会計上の利益と課税所得の基本的異同が見出され、第二のテストから課税所得が会計からかい離してゆく原因が解明できるものと期待されよう。

第一に会計上の利益計算構造のメルクマールを明らかにしよう。

会計上利益算出の目的は各事業年度の業績判断に役立たせることにある。そのためには各事業年度の比較可能性を保たせる必要があると同時に、そのことはまた比較可能性が保たれる程度に利益算出が厳密であればよいともいえる。そのためには会計処理の各事業年度における連続を求める継続性の原則が求められると同時に、会計処理選択にあたり、企業にある程度自主性を認容することにもなるし、また計算経済性の点から重要性判断を企業に委ねることになる。ここでのメルクマールは比較可能性の重視、継続性の取扱、企業自主性の尊重の程度があげられよう。したがってこのメルクマールによれば利益が業績判断のための利益、あるいは比較可能性が得られる程度に正確な利益であるか否かが判断できる。

次にシュマーレンバッハの唱える一致の原則 (*Grundsätze der Kongruenz*) があげられる。昭和42年2月20日付企業利益研究委員会発表の「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書において、全体利益＝期間利益の合計±期間外損益の合計とし、このことから、企業の全存続期間を一期とする全体損益計算における利益は、全存続期間を通じて入りきった純資産の増加額であり、したがって、期間利益と期間外損益の合計（現在では包括主義的損益計算であって、全体利益＝期間利益の合計と考えるのが妥当であり、したがって「期間利益と期間外損益の合計」との文

言は「期間利益」に読みかえるのが妥当である）は純資産の増加分として規定することができるものと考えているが、全体損益と部分損益の合計を等しいものとするのが一致の原則である。一致の原則のもとでは全存続期間を通じての会計期間の連続が求められ、この各期間の連続によって各会計期間における期間損益計算の誤りが修正され、絶対的眞実へ連結される保証が与えられる。一致の原則がいわば会計的眞実の支柱になっているといえる。一致の原則は会計的眞実性追求へのメルクマールといえよう。

各会計期間の損益計算はもっぱら損益法による方法が中心課題となる。期間損益計算は基本的には費用および収益の期間配分の問題である。そこで認識基準としては費用・収益対応の原則、費用については発生主義の原則、収益については実現主義の原則が作用するが、その認識・測定の対象は給付側面の企業の経済活動であり、法的債権・債務確定の事実ではない。したがって認識・測定された経済活動は、例えば請求権が実現されることにより租税負担能力が確認されることは意味しない。¹⁾さらに原則的には測定基準は取引価額によっており、また、認識に当って保守主義的傾向に偏っている。もし評価基準が時価主義であれば、財産計算的傾きが強いことを意味するが、会計では取引価額によっている。取引価額、保守主義が基本であることから資産、負債の評価基準として歴史的原价主義が基本となる。これらのことから、会計上の損益計算から導かれる利益は基本的には一会計期間における法的テストを受けない経済的給付量の増加であり、それは取引価額により測定された収益額の費用額を超過する金額いいかえれば名目的貨幣資本の回収余剰額であって、資金処分にかかわる概念ではなく、その利益額は保守主義の作用により比較的小さえられたものとなるといえる。

利益は（収益）－（費用）により算出されるがこれは複式簿記の機構を通じ貸借対照表上の（期末純資産）－（期首純資産）の額に一致する。損益算出にあたり会計上は前者の方法を重視するとはいえそれは業績判断に

わが国法人税法の課税所得概念について

有効であるからで、いわゆる源泉説により、課税対象となる所得選択のためではなく、後者との一致によるものが利益とされることから判明するように、むしろ純財産増加額の全てが利益とされる。いわば純財産増加説といえるものである。

既述の期間損益に作用する基本思考はこれから導かれる利益内容のメルクマールとなる。

期間損益計算に必然的に伴う重要な要素が資本概念である。資本以外の純財産増加要因が当期の利益および利益留保額であり、そこに資本と利益及利益剰余金の峻別の必要性がある。企業会計においては企業実体のコンベンションより導かれ、資本は企業の資本そのものに影響を与える取引とされる。資本概念は利益概念に側面から影響するメルクマールとなる。

結局以上から会計的利益計算がどの程度課税所得計算に貫徹されるかのメルクマールを(1)一致の原則の取扱方法、(2)収益・費用の測定・認識基準の取扱方法、(3)取引価額主義の取扱方法、(4)保守主義の取扱方法、(5)利益計算方法、(6)資本の取扱方法にしぼろう。

第二に租税法上の課税所得計算のメルクマールを求めよう。このメルクマールからもっぱら租税法の影響の仕方が判断できる。租税法の基本的立場いわゆる原則論から出発し、そこから導かれる計算原則を概観しよう。この場合当為としての原則と実在としての原則とがあげられるが、²⁾ここでは後者に立つ。勿論これについて定説はいまだ存在せず、これを求めるべく学究者により必死の努力が続けられているのが現状であり、軽々に結論を出すべきではないが、一応の目安程度を得てみよう。もともと租税は、国民福祉の向上、社会正義の実現をめざし、最終的には個人に強制力を加えることによって歳入を得、富の再配分を促すことを目的としている。したがって租税法には国民全体の合意を得られる高い倫理性と同時にその展開としての理論性さらに納税者を経済的、社会的目的に誘導する政策的色彩を強くもつ。また、租税徴収者としての国家と納税者の間には、租税徴

収に伴う強制，この強制に対する反応としての納税者の租税回避行動をと
もない，この作用・反作用を現実的に緩和し租税行政を円滑に進めるため
に，企業の自主性（ここでは企業会計の自主性）を尊重しつつ，これを一
定限度内に抑制するという現実的課題を担っている。これら倫理的・理論
的・政策的ならびに現実課題といった異ったレベルでの課題を達成するこ
とを求められていることから次の租税原則が得られよう。つまり(1)課税公
平の配慮の原則，(2)経済政策・社会政策配慮の原則，(3)税務行政上の配慮
の原則³⁾があげられる。

ここからどのような課税所得算定原則が得られるだろうか。

課税公平とは租税負担能力に応じ，負担すべきものに負担すべき金額を
課することをいう。この場合公平とは租税負担能力は所得階層により異る
ので所得階層の高いものにより高い負担を，低いものにより低い負担を課
する垂直的な意味の公平と，同一所得階層で同一条件のものには同一の負
担を課する水平的意味の公平が考えられる。当面法人税法上の課税所得を
論攻の対象としており，法人税は基本的には累進税を採用していないので
もっぱら後者が問題となる。課税公平の原則のもとでは，基本的にまず租
税負担能力ある租税の算定・把握が配慮されなければならない。そこでは所得
の性格，処分可能性，資金的裏づけ等課税に適するか否かも配慮されねば
ならない。

ついで，負担すべき者に負担すべき金額を課することつまり実質課税が
配慮されねばならない。また逆に理論上負担させるべきでない者および課
税対象を配慮せねばならない。以上の必要とされる配慮から次の計算原則⁴⁾
が導かれる。これを富岡教授にならって列举してみよう。

教授は「租税負担の公平な配分基準としての所得概念」のタイトルのも
とに(i)「税務会計上の実質課税主義の原則」ここにおいては，(a)実質所得
者課税，(b)実質所得把握，(c)租税回避否認，を強調する思考が存在する。
(ii)「税務会計上の計算恣意排除の原則」ここにおいては，(a)会計方法の継

続性の強調，(b)会計方法の首尾一貫的な適用の強調，(c)重要性の判断の抑制・要請する思考が存する。(i)「税務会計上の損金控除規制の原則」ここにおいては，(a)事業経費損金控除の要件，(b)控除許容損金額の規制，(c)引当損金許容額の規制，を要請する思考が存在する，と指摘されさらに「租税負担能力の指標としての所得概念」のタイトルのもとに，(i)「税務会計上の負担能力主義の原則」ここにおいては，(a)租税支払能力の配慮，(b)租税負担能力の配慮，を強調する思考が存在する。(ii)「税務会計上の資本剰余金課税除外の原則」ここにおいては，(a)資本剰余の課税除外，(b)資本剰余賦課の非控除，を要請する思考が存する，と述べておられる。ところで課税負担公平のためには，負担を要しないものを課税対象から除外する必要がある。そのためには二重課税防止が配慮される必要があるが，これは実質所得課税主義の範疇に入れてさしつかえあるまい。

ついで経済政策・社会政策配慮の原則についてであるが，この配慮は社会状況の変化に応じて弾力的に運用される必要がある。したがってこの配慮のあらわれとしての特別減免措置規定は課税所得計算の基本的構造に組み入れられるべきでなく，それゆえ法人税法においても若干の非課税所得の取扱規定を除いては，法人税法本文中に規定されることなく，特別租税減免措置として取扱われている。

税務行政運営上の配慮の原則は徴税当局と納税者の双方の立場を尊重し，徴税当局からは歳入確保，課税の容易性が，納税者からは納税者の自主性，計算の簡便性等が求められる。富岡教授は次のように指摘される。「租税運営を配慮した所得概念」のタイトルのもとに(i)「税務会計上の計算基準確実の原則」ここにおいては，(a)法的基準の援用，(b)画一的形式基準の援用(c)特定事実基準の援用を考慮する思考が存在する。(ii)「税務会計上の計算簡便性の原則」ここにおいては，(a)計算経済性の配慮，(b)計算弾力性の配慮，を考慮する思考が存在する。さらに，「会計制度に依存した所得概念」のタイトルのもとに「税務会計上の企業自主計算主義の原則」こ

これにおいては、(a)企業自主經理の尊重、(b)会計方法の選択通用、(c)確定決算の基準性、(d)税務財務諸表制度の独立性、を要請する思考が存在すると述べておられる。^{5) 6)}このうち(d)については現在確立した方法となっているのではなく、いわゆる申告調整方式により公表財務諸表上の利益と課税所得との調整が計られている。

以上の租税原則および所得測定原則から、企業会計上の利益が何故に課税所得と異なるかの課税所得算定上の特徴となるメルクマールを適宜再分類してみよう。再分類の基準はそのメルクマールにより内容が判断できるほどの大きさによる。これによれば次があげられよう。

- (1)実質課税配慮 (2)租税負担能力配慮 (3)経済政策・社会政策配慮
- (4)税務行政運営配慮。

つぎに法人税法上の課税所得計算規定に立ち入ろう。

注 1) 認識と租税負担能力の関連については、富岡幸雄稿「税務会計の基礎概念の構造と形成」：雑誌会計、昭和45年4月号、100～101頁参照。

2) 忠佐市：租税法要綱、第5版、昭和48年、33頁参照。

3) ここであげた諸原則は富岡幸雄教授が批判しつつ紹介しておられる、トーマス・F・ケラー教授(Thomas F. Keller)の論述にほとんど近いようである。富岡教授によれば課税所得概念の解明をゆぐり法人所得課税の課税標準の設定における「支配的配慮」(controlling consideration)として、トーマス・F・ケラー教授は、次の三つのものをあげていることを指摘されている。

- (1) 納税主体間の公平性 (equity among the subjects taxed)
- (2) 経済的效果 (economic consequences)
- (3) 行政的可能性 (administrative feasibility)

富岡幸雄稿「課税所得測定論の研究」：雑誌会計、昭和44年、4月号、116頁。

(4) 富岡幸雄：新版税務会計総論、昭和48年6月、74頁～75頁。

(5) 富岡幸雄：前掲書、76頁～78頁。

(6) 昭和48年5月26日付、日本会計研究学会税務会計特別委員会発表の報告書「企業利益と課税所得の差異および調整について」では税務

わが国法人税法の課税所得概念について

会計の基本原則をおよそ次の通りとする。

- (1)所得計算における公平性の原則
- (2)所得計算における租税負担力主義の原則
- (3)所得計算における明確性の原則
- (4)所得計算における簡便性の原則

ここから次の所得計算原則が導かれる。

- (1)実質主義の原則
 - (i)実質所得者課税の原則
 - (ii)実質所得把握の原則
 - (iii)租税回避否認の原則
- (2)企業の自主的判断抑制の原則
- (3)租税支払能力配慮の原則
- (4)計算基準明確性の原則
- (5)計算簡便性の原則
 - (i)画一性の原則
 - (ii)計算経済性の原則
 - (iii)確定計算基準

ここに掲げられた所得計算原則では、経済政策・社会政策への配慮が計算原則としての位置を与えられていない。

既述のケラー教授は次の課税所得測定にあたり、次のような配慮がなされているものと論じていることを富岡教授は指摘されている。

- (1)行政的配慮 (Administrative Consideration)
- (2)公平性の配慮 (Consideration of Equity)
- (3)経済的配慮 (Economic Consideration)
- (4)社会的配慮 (Social Consideration)

富岡：前掲稿，116頁。

3.

まず法人税法（以下法と呼ぶ）で定める所得算定方法を考えてみよう。

この吟味の過程において他のメルクマールにも触れる。

法第21条は「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、所得計算を各事業年度ごとに計算すること、つまり期間計算であることを明らかにして

いる。ついで第22条で所得の計算方法として「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。」と規定している。

ところで益金について旧法人税法基本通達第51では「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、同旧通達第52では損金について「損金とは、法令により別段の定めあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」としている。本規定の削除は益金、損金がすでに自明のものであるとの考えからなされたもので、現行規定においてその趣旨はかわらない。

法が思惟している益金、損金の概念は会計上でいう収益、費用のそれと格別異るところはない。したがって基本的には益金、損金に別段の定め（現行法2項、3項）がないかぎりそれはいわゆる損益法に該当する。

また、青色申告法人（法第121条）は複式簿記の原則に従って記録、決算すべきこと、および仕訳帳、総勘定元帳を備え、貸借対照表、損益計算書を作成すべきことが義務づけられている（法施行規則第53、54、55、57）。このことから所得概念の形式にあたり、法律理論においては複式簿記の理論構造が当然に背景とされているという論断が困難である¹⁾にしても所得は複式簿記から誘導された貸借対照表、損益計算書に基礎を置いて算出されることが予想されているといえてよい。貸借対照表は期末純資産と期首純資産の差額として利益を算出する任務をにない、貸借対照表上の利益は損益計算書の利益と一致する。別段の定めがないかぎり、この決算書類に包含される利益はその源泉を問うものではない。これらの点からいわゆる源泉税ではなく、純資産増加税に立つといえ、基本的に法人税法上の所得計算構造は会計上の利益計算構造と異るところはない。

ところで現実には別段の定めが所得計算に混入する。別段の定めは税法上の各方面に亘る配慮から形成されており、会計上の利益計算の過程で既

に別段の定めが参加している場合には会計上の利益すら必ずしも経営成績判断のための利益とはいいがたいものとなる。もっぱら会計上の利益算出過程にたずさわらなければ、これが会計上の利益と課税所得に差異を与える原因となる。この別段の定めが課税所得計算に大きな位置をしめた場合、前述の基本的な所得計算構造に与えられた特徴はくづれることになる。別段の定めについては課税所得算定上のメルクマールの点で触れる。

ところで各事業年度の所得を合計すると、全体事業年度における全体所得に一致するのだろうか。一致の原則について吟味しよう。一致の原則が成立するためには、各期間が連続することとともに、いずれの期間かに益金、損金が必ず計上されることが条件となる。ところが、税法上の各面の配慮から必ずしもこの条件が満たされない。例えば益金については、受取配当金の益金不算入（法第23条）、損金については過大役員報酬の損金不算入（法第35条、36条）、限度額超過寄付金損金不算入（法第37条）、限度額超過交際費の損金不算入（租税特別措置法第62条）、引当金の限定列举（第52条～56条の2）があげられる。また繰越欠損金は5年経過後は繰越しが許されない（法第57条）。これらの点から税法では一致の原則が前提とされているとは考えられない。税法にとっては各事業年度ごとにその事業年度の課税所得を厳密に把握することこそが重要であり、それゆえに各事業年度の独立性が強く主張され、また前期損益修正は考えられていないといえる。²⁾したがって、純財産増加税の立場に立つとはいえず、それはシュマーレンバッハが意図したように当時ドイツ所得税法の立つ財産法と商人実践である損益法の一致が全体期間の終りに最終的に論証される如きものではない。³⁾その意味でも、今日いわゆる誘導法によって導かれる貸借対照表上の未解消項目（Schwebende Posten）の取扱は、期間計算が重視されればされるほど、厳密にならざるを得ない。税法上では投下資本の回収計算は各事業年度を単位として、事業年度ごとに資本の投下と回収及びその余剰が考えられているといえてよい。

ついで益金、損金の測定・認識問題に立入ろう。

益金について法第22条2項では「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。」と規定している。

益金、損金とも前述のように取引が複式簿記により把握されることおよびそれぞれの明文の規定から原則的に取引価額主義によっているものと考えられる。本規定からは益金の計上対象および期間帰属が理解される。ここで特徴的なのは無償の取引を計上することを規定している点で、実質課税配慮による。益金の認識基準としては法第22条4項の「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るものとする。」規定によって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は必ずしも企業会計原則を指しているものとは理解されていないにもかかわらず、実現主義を定めているものといってしまう。このことは、法第52条によって資産の評価益計上を禁止し、また法人税取扱通達2-1-1「たな卸資産の販売による収益の額は、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。」とする規定によっても明らかである。ただし、法は収益計上につき割賦販売については割賦基準を（法第62条）、延払条件付譲渡又は工事の延払条件付請負については延払基準（法第63条）、長期工事の請負については工事進行基準（法第64条）を認めている。割賦基準、延払基準、工事進行基準については、単に引渡しを基準とすることなく、租税支払の資金的裏づけを配慮した租税負担能力配慮という税務的テストを加味したものといえよう。いずれにせよ収益認識について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という必ずしも画一的処理を求めない規定が存在することからも、会計上と税法上とは原則的に異なるものではない。か

つての厳密な権利確定主義から健全な商人慣習の採用へと進んだ結果とい⁴⁾える。

損金について法第22条3項では次のように規定する。「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、次に掲げる金額とする。

一、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

二、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。）の額

三、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の額」

損金の認識について一号では収益・費用対応が明確にされている。問題となるのは二号に規定する販売費，一般管理費その他の費用について債務の確定を認識基準としていることである。債務の確定とは，次の要件のすべてに該当するものである。(1)当該事業年度終了の日までに当該費用にかかる債務が成立していること。(2)当該事業年度終了の日までに当該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)当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。(通達2-1-5) 税法では，費用に対し単なる発生主義ではなく，それに債務確定というテストを行うことにより，会計上の認識以上に認識を厳密にする。これは実質課税配慮あるいは税務行政運営配慮に由来する。この思考は例えば引当金の限定列举としてもあらわれてくる。

この結果損金とは旧通達第52でいう「純資産減少原因となるべき一切の事実」のうち債務の確定したものに限ることになる。この点から費用の認識に関しては，会計上認識の基準とする(1)費用たるべき事実あるいは原因が発生していること，(2)金額が客観的，合理的に把握できること，つまり財あるいは役務といった経済的価値の費消の面にのみかかわらしめる基準よ

りも一層費用を狭く認識することになる。この結果、会計上では費用計上は収益を通じて失われた経済的価値を回収するという性格を帯びるのに対し、税法上での損金算入はこれとは異った性格をおびる。つまり、期間損益計算については、会計上では取引価額で測定された失われた経済的価値の回収計算ということであるのに対し、税法上のそれは会計上の損益計算に法的制約を加えたものということになる。すでに期間損益計算の基本要素に税法的配慮が入りこんでいるのである。

保守主義の税法へのあらわれはどうであろうか。保守主義は不平等原則 (Imparität Prinzip) として、収益に対しては狭く、費用に対しては相対的に広く解釈し、将来の危険にそなえそれを前取するのであり、これは端的に収益・費用の認識基準、引当金の取扱、資産評価にあらわれてくる。収益・費用の認識、引当金の取扱については前述の通りである。資産の評価について原則として取得原価主義によっており (法第29条～第32条)、資産の評価損は災害その他政令 (施行令第68条) で定める一定の事実以外は計上を認めず (法第33条) また評価益も原則として計上を認めていない (法第25条)。この点で、実質課税配慮、税務行政運営配慮に左右されている。

ついで資本の取扱を吟味しよう。資本概念について会計上のそれと税法上のそれは異なる。資本概念は法人を株主個人の集合と考える法人擬制説と、独立した実体と考える法人実在説によってことなる。わが国税法では、所得はすべて個人に帰属するとの立場から法人擬制説を採る。この点から税法では資本を対株主との関係においてのみ観念し、例えば国家からの資本補填政策的に充てるための助成金等は全て益金を構成すると考え、ただ配慮から圧縮記帳等によりこの課税をまぬがれさせる。

これに対し企業会計では企業を一つの実体として観念する法人実在説に立つ。この立場からは法人と株主との帰属関係は重視されず、税法上益金を構成するとされる先述の助成金等は国家よりの拠出と考えられ資本を構

成することとなる。

資本の取扱についての両者の違いは主として合併差益と資本的補填に充てられる助成金等の取扱にあらわれる。企業会計上特に企業会計原則ではこの範囲を税法より広く観念している。

税法が益金、損金に含めないとする資本等取引（法第22条5項）を厳密に解することにより、益金・損金となるいわゆる損益取引の範囲は企業会計のそれよりも広くなる。それと同時に、損益取引の範囲は税法上ではあくまでも個人所得課税の観点さらには課税公平の配慮から決定されていることになる。

以上のメルクマールでとらえた課税所得の諸特性のほか、課税所得は租税特別措置による諸準備金、圧縮記帳等により経済政策・社会政策配慮により大きくその大いさを変える。

結局、以上のメルクマールによる課税所得測定構造のテストから、次のことがいえよう。

『基本的には課税所得は独立した各期間ごとの純資産の増加額であり源泉は問われない。純資産増加は投下貨幣資本の回収余剰であるが、単なる事実としての失われた経済的価値の投下と回収を貨幣的に測定するのではなく各種配慮による法的テストを加味したものである。』

この各種配慮と法との関係を次に示してみよう。

- 注 1) 忠佐市：租税法要綱（第5版）昭和48年9月，192頁。
2) 忠佐市：前掲書，222頁～223頁。
3) 山下勝治：貸借対照表論—貸借対照表法の近代会—昭和44年6月，212頁。
4) 税法と全業会計原則との調整に関する意見書 昭和27年6月16日付
第一租税目的のための会計原則の適用 二実現主義の原則の適用

4.

課税所得の算出はいわゆる確定決算主義により、会社の採用する会計制度にもとづいて作成される決算書類で株主総会の承認を得たものに申告

調整を加える方法をとっている。そこで会社の採用する会計制度が会計本来の目的である業績判定のための利益算出目的に沿って機能しているかぎり、会計上の利益と課税所得のちがいは確定決算後の申告調整に盛り込まれるはずである。両者の関係を追ってみよう。

企業利益が課税所得へ変容する租税上のメルクマールとして(1)実質課税配慮、(2)租税負担能力配慮、(3)経済政策・社会政策配慮、(4)税務行政運営配慮の4つを既にかかげた。これらの配慮の諸規定へのあらわれが、法第22条益金・損金対象に係る「別段の定め」である。次に上のメルクマールに沿って諸規定をあげてみよう。¹⁾勿論一つの規定がいくつかの配慮の結果であることもあるが、ここではどちらか一方に掲記する。

(1)実質課税配慮によるもの

1. 同族会社の行為計算の否認規定 (法132-1 ①)
2. 同族類似法人の行為計算の否認規定 (法132-1 ②)
3. 実質所得者課税の原則 (法11)
4. 受取配当金の益金不算入 (法23)
5. 法人税、道府県民税、市町村民税等の損金不算入 (法38)

(2)租税負担能力配慮によるもの

1. 割賦販売損益の割賦基準による収益計上 (令119)
2. 延払条件付販売損益の延払基準による収益の計上 (令124)
3. 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入 (法42以下)
4. 各事業年度開始の日前5年以内の欠損金の繰越控除 (法57)
5. 各事業年度開始の日前5年以内の災害損失の繰越控除 (法58, 令116)
6. 資産整理に伴う私財提供があった場合の欠損金の損金算入 (法59, 令117, 118)
7. 資本等取引の益金、損金不算入 (法22)

(3)経済政策・社会政策配慮によるもの

1. 各種引当金・準備金等の損金算入
 2. 各種割増償却および特別償却の損金算入
 3. 技術等海外取引にかかわる所得の特別控除（措法58）
 4. 特定資産の買換えの場合の課税の特例（措法65の6）
 5. 特定資産の譲渡の場合の課税の特例（措法65の7）
 6. 特定資産の買換の場合の課税の特例（措法65の8）
 7. 公益法人（収益事業から生じた所得を除く）の非課税（法4-1）
 8. 人格のない社団等（収益事業から生じた所得を除く）の非課税（法41）
 9. 特別法人の所得に対する軽減税率の適用（法66-3）
 10. 特定の医療法人の法人税率の特定（措法67の2）
 11. 社会保険診療報酬の所得計算の特例（措法67）
 12. 収用等に伴い代替資産を取得した場合の圧縮額の損金算入（措法65）
 13. 収用換地等の所得の特別控除（措法65の2）
 14. 罰科金・各種加算税・延滞税等の損金不算入（法38-2）
- この他特定業種の保護と整備促進をはかるための課税の繰延または非課税規定・租税上の相互主義による非課税規定がある。

(4)税務行政運営配慮によるもの

1. 各種引当金・準備金等の繰入率の規制
2. 減価償却資産の耐用年数および残存価額の規制
3. 同族会社または企業支配株の判定基準
4. 交際費・寄付金等の損入算入限度額の規制
5. 資産評価の原則として原価主義により、その評価損益は特別の場合を除き課税対象としないこと（法25, 33）

これらのうち例えば減価償却に対する規制、圧縮記帳による損金算入、

各種準備金の損金算入で費用性のない部分は税務上の要請が、本来理念上業績判定を目的とする企業利益算出過程に介入する例である。企業会計原則、商法等制度上の会計が税務上の要請を受けて、減価償却に対する限定に対してはこれが慣行化することにより、また圧縮記帳については企業会計原則注解〔注24〕で明文化し、さらに各種準備金に対しては特定引当金としてその取扱を明文化する等、制度として行なわれるに至っている。

現在行なわれている制度としての会計はこのような現実的調整を採用しながらもなお、課税所得と会計上の利益とにへだたりを残している。「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書（昭和42年）は企業利益と課税所との差異を次表に要約している。

絶 対 的・ 恒久的差異	全 体 的 質 的 差 異	(1) 合併差異の一部 (2) 資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)および工事負担金 (3) 会社更生および整理などに基つき生じた固定資産の評価差益 (4) 資本補填を目的とする贈与剰余金または債務免除益 (5) 貨幣価直変動に基つき生じた保険差益
	全 体 的 量 的 差 異	(1) 収用による譲渡益の二分の一損金算入 (2) 技術など海外取引に係る所得の特別控除 (3) 新鉱床探鉱費の特別控除 (4) 受取配当の益金不算入 (5) 欠損金の繰越・繰戻によって救済されなかった額
相 対 的・ 暫定的差異	期 間 的 量 的 差 異(1)	(1) 特別償却 (2) 海外市場開拓準備金 (3) 海外投資損失準備金
	期 間 的 量 的 差 異(2)	(1) 未収収益 (2) 割賦販売収益 (3) 委託販売収益 (4) 修繕引当金, 製品保証引当金, 売上割戻引当金, 景品費引当金

このうち割賦販売収益、製品保証引当金等現行税法では規定されるにいたったものもある。

意見書は次のように述べている。「絶対的・恒久的差異は、企業の全体存続期間における企業利益の総計（全体企業利益）と課税所得の総計（全体課税所得）とが絶対的大きさにおいて食い違う部分を形造るものである。しかし、それは、同時に期間企業利益と期間課税所得との差異としても現われる。これに対し、相対的・暫定的差異は、全体企業利益と全体課税所得は一致するものの、期間企業利益と期間課税所得との食い違いを紹来する部分である。」

まさに課税所得と会計上の利益とはこのような差異をかかえており、理論上では一致をのぞめない。意見書が両者の差異の形態により申告調整方式を採用するものと、両者の取扱上の一致が望めるものとを分別したように、少なくとも会計上の利益は本来会計理論上観念するものとし課税所得とは分離し、両者の差異がその内容により明白に分析・把握できるように段階的に取扱うべきものであろう。

注 1) メルクマールによる諸規定の分類は次を参考にしている。

長谷川忠一：四訂近代税務会計論 昭和48年，53頁～57頁。

5.

企業会計利益との対比により課税所得概念を求めてきた。税務運営の現実、確定決算主義により企業会計から税法規定が遊離することが不可能であるからである。

両者には大きな差異のあることがわかった。差異の原因は税法規定にあらわれる各種の配慮によるものである。

ところで比較対象とされるべき企業会計にも問題がある。それは第1に企業会計上の利益ははたしてどれだけ純粹に理念上求められる利益を反映

しているのか、第2に会計上求められる理念としての利益そのものははたして何であるか、第3に現実の問題として、制度として行われている会計上の利益にすでに税務的配慮が混入していることである。

第1、第2の問題はたえず、会計上の論議の対象となっている。

だから、法人の各事業年度の所得の実質的概念を経済概念に求め、¹⁾ 経済概念の実質的測定手段を収益と費用との差額としての利益つまり会計上の利益に求めたとしても会計上の利益そのものが問題となっているのである。

所得と課税所得とを段階的にとらえ、所得をまず経済概念として、これに実定法上の規制を加えたものを課税所得としてとらえるのは正しい方法であり、たしかに観念上では所得は資本の実体をそこなわない経済的価値の増加以外のものではない。その意味でわが国法人税法では所得の源泉を問わず包括的に課税するところから純財産増加説が浮かびあがってくる。

しかし現実的に所得の測定を制度としての会計に委ねた場合当初より税務的配慮がはたらき、必ずしも観念上描かれる所得が把握されているとはいえず課税のための配慮があると考えらるべきであろう。また前述の利益そのものが問題とされている。

会計上の利益も課税所得もともに目的論的に決定される。特に課税所得が多方面の配慮に規定されるところから課税所得は概念として一義的に決定することは困難である。しかし一応会計上のメルクマールによるテストから得られた既述のごとき基本的ことがらが課税所得概念をあらわしているものといえよう。

注 1) 忠佐市：前掲書 190 頁。