

法人税法22条の研究

～法人課税所得の計算規定を巡る諸問題～

A Study on Article 22 of the Corporation Tax Law

浅井 光 政

はじめに

法人税法22条は、法人課税所得の基本を定めている。その内容をみると法形式上、「各事業年度の課税所得の金額」は、「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされ、そして、「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、「①資産の販売、②有償又は無償による資産の譲渡、③有償又は無償による役務の提供、④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」、と定めている。また、「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、「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（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、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」、と定めている。

さらに、法人税法22条第4項では、上記に掲げる「収益の額及び費用の額等」は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下、「公正妥当処理基準」又は「公正妥当な会計処理基準」と呼ぶ。）に従って計算されるものとする旨、定めている。

ところで、法人税法では、法人の「所得」の意義について定義規定を置いていないし、また、「売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、「販売費、一般管理費その他の費用」、「損失の額」の意義についてもその定義規定を置いていない。

そこで本稿では、法人が課税される対象物である「所得」の本質について考察した上、「現行の法人課税所得に係る規定の問題点」を指摘するとともに、その解決策としての若干の提言をすることとしたい。

I 所得の本質

1. 純資産増加説

法人税法21条においては、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とする旨定め「各事業年度の所得の金額の計算」の基本

については法人税法22条に定めるが、「所得」そのものの定義規定は置いていない。

所得とは、一般的に「一定期間における純資産増加分」とされる。分かりやすく言えば、法人が元手をもって営利目的で事業活動を一定期間行った結果、入手した儲けのことである。所得とは儲けのことであり、元手とは峻別される。元手の増加により純資産が増加しても、その増加分は儲けではない。現行法人税は、昭和40年の法人税法全文改正に拠るものであるが、昭和39年以前の法人税法の規定において「法人の課税所得＝総益金－総損金」とされており、その益金及び損金については、現行法22条に相当する規定はないが、通達（旧昭和25年直法1-100）の51・52において、次のように考えられていた。

益金とは、「法令により別段の定めがあるものを除く、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」とされ、また、損金とは、「法令により別段の定めがあるものを除き資本等取引以外の取引により純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう」とされていたのである。すなわち、所得の本質は、法人が事業活動の結果、一定期間において新たに生み出した儲け（純資産増加分）のことであると考えられていたし、現行法においても何ら変わりはない。

2. 元手と儲け

専ら営利活動を行う株式会社を例にとれば、事業活動を行うため株主は会社に出資をし、会社はその資金を元手に利益獲得活動を行う。元手は儲けとは異なるため、法22条2項において収益とは、資本等取引以外の資産の販売・有償又は無償の資産の譲渡等の取引をいうとし、同条3項において「収益に対応する売上原価・販売費および一般管理費並びに資本等取引以外の取引に係る損失」をいうとしている。そして、同条5項において資本等取引とは、資本金等の額の増加（又は減少）を生じる取引並びに利益・剰余金等の分配等をいうとして、要するに、元手を拠出（返還）して純資産が増加（減少）してもその増加分（減少分）は儲けの増減には影響しないことを明示している。

以下、どのようなものが儲けに当たるか、設例に基づき検討してみたい。

〈設例1〉

一定期間において、元手（元本）の現金100をもって、商品を売買（仕入総額は100で売上総額は130）し、これを全部売り尽くし手元に残ったのは現金130だけとすれば、所得の計算は次のようになる。

① 期末純資産130－期首純資産（元手）100＝所得30

② 収益130－費用100＝所得30

③ 現金収入総額130－現金支出総額100＝所得30

ここでは、純資産増加額で計算しても収益費用の差額で計算しても現金の収入支

出の差額で計算しても所得は、すべて30になる。つまり、財産計算、損益計算、現金収支計算のいずれにおいても所得は30となり、すべて一致するため所得30と考えることに疑問の余地はない。したがって、設例1は、「完結型の所得計算」ということができる。

〈設例2〉

設例1のケースで、現金130ではなく、売掛債権130が残った場合、所得はいくらと考えるべきであろうか。

考え方の一つとして、期末現金130が期末売掛債権に変わったにすぎないから、設例1の場合と同様、所得は30であるとする見解がある。

その二つ目として、売掛債権は、全額現金回収されないことが経験則から明らかであるので過去の貸倒れ実績率などから合理的な貸倒れ率を見積もって、その貸倒れ損部分を差し引くべきであるとする見解がある。

勿論、貸倒れ引当損は、公正妥当な会計処理として、企業会計、商法・会社会計においても容認され、採用されている。

その三つ目として、期末売掛債権は、現金と比較した場合には換金されるまでの経過期間に係る利息分だけ価値が低いという時間価値の問題があり、例えば、6ヵ月後に現金化される期末売掛債権は、現金と比較して6ヵ月間の利息部分だけ価値が低く、仮にその利息部分が1だとしたら、所得は1だけ低くなるという見解がある。

期末売掛債権を現在価値に引き直す（時価評価する）という見解は、現時点では制度上、採用されていない。その理由は、売掛債権は、通常、短期に回収されるため、このような金利部分は、金額の重要性から無視しうる点にあると推測される。

正当な貸倒れ引当損を計上すべきであるという見解では、貸倒れ引当損の正当な見積もりが2であるとするれば、所得は2だけ低くなり28（＝30－2）になる。ここでは、売掛債権の価値評価という資産面からみれば、その売掛債権の時価は、貸倒れ引当損を差し引いた債権評価額であることになる。

つまり、収益（売掛債権）認識は、その対価である売掛債権が回収確実であるとみて現金回収されない時点で行われるが、本質的には、その売掛債権のうち回収不能部分は、当然、所得は生じないとみる。

以上のとおり、正当な見積もりである貸倒れ引当損部分は、所得の本質としては、費用（損金）と認識され、その金額を見積評価すると同時に、売掛債権の回収可能額を見積評価することとなる。

現金化されない時点で収益を認識する理由は、生産基準、販売基準（引渡基準）、現金基準（回収基準）のうち、生産完了の時点や現金回収の時点を経済上の決定的な段階と考えず、商品の引渡（販売）時点だけを決定的な段階であるとみて、この一段階で収益を認識するためである。

設例2は、所得の本質論からいえば、貸倒れ引当損を見積評価することにより売掛債権の回収可能額を時価により見積評価することとなるが、ここでは、所得計算上、貸倒れ引当損及び売掛債権の回収可能額の見積計算を必要とし、貸倒れ引当損2は、まだ未完結であることから「未完結型の所得計算」ということができる。

〈設例3〉

法人が短期所有目的で有価証券を100で購入し、その有価証券の期末時価が40であるとすれば、含み損60（＝100－40）はマイナス所得60と考えるべきであろうか。

有価証券の含み損60（＝時価40－原価100）については、損失として認識すべきであるという見解と損失として認識すべきでないという見解に分かれる。また、含み益は利益として認識すべきでないけれども未実現の損失は認識すべきであるとする見解もある。この見解は、有価証券は原則として処分して始めて利益・損失が発生するものであり、保有中でまだ未処分のため未実現の利益・損失にすぎないが、保守主義（又は健全性の原則）の見地から、含み損は損失として認識すべきとする考え方で「原価－実現主義及び健全性の原則」に基づいている。

これに対して、有価証券の含み益・含み損のいずれも利益・損失であるとする見解がある。この見解の根拠は、主として二つあり、その一つ目は、短期売買目的の市場性ある有価証券は貨幣性資産であるから、現金と同じように評価すべきであり、期末時価で評価するのは当然であるとする。二つ目は、当該有価証券の取引市場では、市場価格が存在し、その価格で換金することが確実であるため実現可能価額で収益が実現したことと同一視できるとする。これらの考えは、売買目的有価証券に限り正当性を有すると考えられる。

費用収益の認識という損益面からみると、設例3は、「実現・未実現が曖昧な不完結型の所得計算」ということができる。

〈設例4〉

当期において期末簿価100の償却資産に減損が発生し、その金額を60と見積もることができるのであれば、この償却資産の時価は40（＝100－60）となるが、所得の本質という観点から、この減損60は当期の費用（マイナス所得）になるのだろうか。

減損60は、当期の費用でないとする見解と当期の費用であるとする見解に分かれるよう。

減損60は当期の費用でないとする見解は、償却資産に係る費用については、その取得原価を基礎として各期に規則的に費用配分されるべき（各々の期が応分負担すべき）であり、また、資産保有中のその資産の減損発生部分は、まだ含み損にすぎないため、その資産を手離すまでは費用でないとする。

この見解は、取得原価主義を基礎とする期間損益計算重視¹⁾及び検証可能性・客観性重視の思考が根本にある。

これに対して、減損60は当期の費用であるとする見解の一つ目は、発生した減損は将来の収益に貢献しない部分であるため、償却費の見積もり誤り又は減損発生の時点での臨時償却費発生として費用であるとする。その二つ目は、減損を資産面からみれば、資産は将来の経済的便益であるから将来の経済的便益が失われた時点（減損が発生した時点）で減損額の合理的測定が可能である限り、資産の減少額（発生した減損額）は、当然発生した時期の費用（所得のマイナス）である²⁾とする。この見解は、所得の実質重視及び時価主義重視の考えに立つ。企業会計では、減損は発生した時期の費用であるという考えに立つ。

減損60を客観的かつ合理的に測定できるか否かという問題は別として、所得の本質（実質）という観点で言えば、減損発生が明らかで、その合理的な金額測定が可能である限り、当期の費用（マイナス所得）であるというほかない。

なお、減損金額が合理的（客観的）に測定できるかどうかは、本質的には、経済的価値測定技術の問題であると考えるが、現実問題としては、価値測定技術の問題は所得の本質（実質）と密接不可分の関係にある。

設例4は、「減損を合理的に認識測定した不完全型の所得計算」ということができる。

以上、4つの設例を題材として、「所得の本質（実質）」³⁾という観点から検討してきた。

ここで強調したい点の一つは、所得の完結型（又は所得の完全型）と所得の未完

1) 期間損益計算重視か財産計算重視かは、利益観（又は資産観）を巡る収益費用アプローチと資産負債アプローチの違いでもある。

2) 旧商法34条二号では、「…相当ノ償却ヲ為シ予測スルコト能ハザル減損ガ生ジタルトキハ相当ノ減額ヲ為スコトヲ要ス」としていた。

3) 所得の本質又は真実の利益という観点で書かれた論文ではないが、所得の本質という観点から会計利益と経済的利益に関する桜井教授の次の論文記述は注目に値する（桜井久勝「会計利益情報の有用性」千倉書房・1991年）。

「経済的利益はどのような意味で理想的な利益であるのか。また経済的利益が理想的な利益であることを所与としたとき、会計利益はいかなる存在意義を有するのか。」（同掲書21頁）と述べられた後、「①企業利益を基準として経営者・株主・債権者の間の利害関係が調整されるためには、当該利益数字は、『経営者の受託責任遂行状況の評価基準』であるとともに、『企業価値を維持した上での分配可能額』としての属性を有しなければならない。これらの属性を有する利益尺度は、発生主義に基づく会計利益ではなく、割引現在価値を基礎とする経済的利益である。②…完全・完備市場が仮定されるときには、市場価格に基づいて経済的利益を計算することが可能である。したがって、経営者・株主・債権者の間の利害調整のためには、その経済的利益だけで十分であり、経済的利益に加えて会計利益が存在すべき必要性はない。③不完全・不完備市場という現実の世界では、市場価格を利用して経済的利益の算定は不可能であり、このため経済的利益に代わって会計利益が存在意義をもってくる。」（同掲書40頁）と述べておられる。

ここでは、経済的利益＝分配額＋（期末純資産価値－期首純資産価値）とされる（同掲書2頁）。

結型（又は所得の不完全型）の存在であり、特に後者の存在に対しては、法22条4項の『公正妥当処理基準』の法解釈の明確化が図られていかなければならないという点である。

何故、未完結型又は不完全型の所得計算を必要とするかといえば、所得計算を特定の期間に限って行うため、原則として、収入及び支出に基づいて収益及び費用は計算されるとしても、その収益（益金）及び費用（損金）は当期に帰属するか、翌期以降に帰属するかを合理的に区別するなどの必要があるからである。

なお、法22条4項のいわゆる『公正妥当処理基準』に関しては、「所得の未完結型・所得の不完全型のケースにおける課税所得計算の明確化」は、①法22条4項の問題として引き続き解決を図るべきなのか、②立法上、できる限り個別規定を設けて解決を図るべきなのか、③租税負担の公平原則という見地から解決を図るべきなのか、という難しい問題が残されていることを指摘しておきたい。これらの問題に関しては、後述する。

いずれにしても、上記の設例で示したとおり、一定期間に区切って課税所得金額を計算しなければならない場合には、「絶対的な真実の所得」の計算は不可能であり、それと近似値である「相対的な真実の所得」の計算を行うほかない。

II 法人課税所得の法的構造

1. 法人税法21条及び同22条の規定

既に述べたとおり、法人税法21条及び同22条は、昭和40年の法人税法全文改正に際して規定されたものである。法21条では、「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、各事業年度の所得とする」旨定める。

「所得」とは何かという定義規定は置いていないが、法22条において「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」旨定め、そして、「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、「①資産の販売、②有償又は無償による資産の譲渡、③有償又は無償による役務の提供、④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」と定めている。また、「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、「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（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、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」と定めている。

さらに、法人税法22条第4項では、上記に掲げる「収益の額及び費用の額等」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旨、定

めている。

法人税法では、所得は益金から損金を差し引いた金額であるとするが、その所得を構成する損金の中身である「売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、「販売費、一般管理費その他の費用」、「損失の額」の意義についても、その定義規定を置いていない。税法固有の定義規定をもたないこれらの用語は、借用概念である。法人の課税所得の計算においては、従来から企業会計上の企業利益の計算や商法上の配当可能利益の計算と密接な関係を有していた。そこで法人税法では、「収益」については、法22条2項で独自に規定を設けたが、「損金」については、私法上の「売上原価」「販売費・一般管理費・その他の費用」「損失」概念を借用して「損金の額」を計算することとしたものと考えられる。

「収益」に関しては、いわゆる「無償の譲渡・無償の役務提供」取引は収益の額とする旨定め、企業会計とは異なった独自の規定を設けている。企業会計においては、この「無償の譲渡・無償の役務提供」取引からは、収益は生じないとされている。法人税法独自のいわゆる無償取引については、次項において論述する。

2. 無償による資産の譲渡・役務の提供

企業会計上、資産を無償で手放しても収益は生じないとされる。収益は収入に基づき計算されるという基本があるため、資産を手放した時、その見返りとしての対価収入がなければ収益は生じようがないからである。同様に役務を提供しても、企業会計上、その見返りとしての対価収入がなければ収益は生じようがない。

例えば、法人が取得原価100（実現可能価額は500であると仮定する）の土地をある団体に寄贈した場合、公正妥当な企業の会計慣行としては次のように処理される。

（借）寄 附 金100 （貸）土 地100

企業会計上、このような場合、支出に基づいて計算した土地の取得原価100を寄附により手放したことから、その取得原価が寄附金になる。当該土地を手放したことによる対価はないため、企業会計上、収益は生じない。つまり、企業会計上、当該土地を手放したときの実現可能価額500を寄附金として計算する必要性はないのである。要するに、企業会計では、合理的な見積り時価を算出するため鑑定評価料を支払ってまで寄附金の価額は500であるとして認識測定し、土地処分益（当該土地の含み益の見積価額）400を収益として認識測定することにより、この一連の取引から生じるネットの費用は100（＝500-400）とするものの要請は存在しないのである。

これに対して、税務上の収益の額及び寄附金の額は、次のようになると解される。

（借）譲 渡 原 価100 （貸）土 地100

（借）収受すべき債権500 （貸）譲 渡 収 益500

(借) 寄 附 金500 (貸) 收受すべき債権500

無償取引も収益の額とする旨の規定及び寄附金の損金不算入規定に基づき、寄附金の経済的利益の額を実質的に評価しなければならず、その結果として、税務上、擬制的な収益が生じることになるのである⁴⁾。

つまり、私法上の収益(所得)概念からすれば、上記の「譲渡収益500」は、擬制的な収益であるということになるが、法人税法22条2項では「無償による資産の譲渡…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」と明示しているため、税務上の処理に関しては、この規定の法解釈に関わってくるのである。

そこで、この規定に関する(無償による資産の譲渡に係る)裁判例を掲げておきたい。

その一つ目は、最高裁平成7年12月19日第三小法廷判決である。いわゆる南西通商事件である。本件は、法人(南西通商)が株式を子会社に低廉で譲渡したところ、その低額部分は法人税法22条2項の無償譲渡に関して、当該株式の時価とその譲渡価額との差額は、譲受法人(子会社)に対する寄附金に当たるとした課税庁の更正処分が容認された事件である。最高裁は、この事件に関して次のように判示した。

「法人税法22条2項は、…資産の無償譲渡も収益の発生原因となることを認めている。…譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものとして解される。譲渡時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲渡は、法人税法22条2項にいう有償による資産の譲渡に当たることはいうまでもないが、この場合にも当該資産には譲渡時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるのであって、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとすれば、…無償譲渡の場合との間の公平を欠くことになる。したがって、右規定の趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の額のほか、これと右資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当である。…」とし、さらに「このように解することは、同法37条7項が、資産の低額譲渡の場合に、当該譲渡の対価の額と当該資産の譲渡時における価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額が寄附金の額に含まれるものとしていることとも対応するものである。」として、「以上によれば、資産の低額譲渡が行われた場合には、譲渡時における当該資産の適正な価額をもって法人税法22条2項にいう資産の譲渡に係る収益の額に当たると解するのが相当である。」

⁴⁾ 北野弘久稿「法人税法における寄付金の概念～法22条2項との関連において」税理21巻5号4頁参照。

本判決では、法22条2項の「資産の無償譲渡も収益とする」旨の法解釈として、①低額譲渡価額部分は無償譲渡に該当するとし、②資産の譲渡に係る収益の額の算定基準について何ら定めはないが、当該資産の譲渡時の適正な価額であるとした。

本判決は、『収益とは、外部からの経済的価値の流入であり、無償取引の場合には経済的価値の流入がそもそも存在しないことにかんがみると、この規定は、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し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生じることを擬制した創設の規定であると解すべきであろう（適正所得算出説）。通常の対価よりも低い対価で取引を行った場合にもこの規定が適用されるかどうかは、明文上は明らかでないが、積極的に解すべきである。』という金子説⁵⁾に拠ったものとみることができる。

例えば、当該資産を低額の100で譲渡したものとせずに経済合理人として適正な価額500で譲渡していたならば、適正な取引価額500と低額で譲渡した価額100との差額400も収益の額とされることに鑑みると課税公平の観点から妥当な判断であると考えている。

ところで、収益の意義について何故、企業会計上と税務上では異なるのであろうか。

上記の例において、取得価額100の土地（適正価額500の土地）を寄附した場合、企業会計上の利益計算と税務上の所得計算は次のようになり、いずれもマイナス100で異なる。

企業会計上の仕訳：（借）寄 附 金100 （貸）土 地100

企業会計上の利益＝マイナス100

税務上の仕訳： （借）譲 渡 原 価100 （貸）土 地100

（借）收受すべき債権500 （貸）譲 渡 収 益500

（借）寄 附 金500 （貸）收受すべき債権500

税務上の所得＝譲渡収益500－（譲渡原価100＋寄附金500）＝マイナス100

以上に示すとおり、企業利益はマイナス100であり、税務上の所得もマイナス100であるので基本的には両者に違いはない。しかし、法人税法上、別段の定めにより「寄附金損金不算入」規定があるため、寄附金500のうちの一部が損金とならず、その金額が300であるとしたら、「税務上の所得」＝「マイナス所得100」＋「寄附金損金不算入300」＝200になる。そして、当該規定による寄附金の額は、寄附時点の経済的利益（実質的な価値）と解されることから寄附時点における資産の適正な価額（いわゆる時価）ということになる。

このような観点からは、『収益の額は、原則として、その取引に伴い取得した対価の額によって測定される。したがって、資産の無償譲渡等の取引において収益は、本来的には生じないが、法22条2項、法37条5項・6項（現行は6項・7項）等の

⁵⁾ 金子宏「租税法・第8版」弘文堂・250頁。

別段の定めにより、寄附金、役員賞与等の経済的価値を実質的に計算する結果として、限定的に生ずるにすぎない。』⁶⁾という見方は妥当性を有する。

なお、無償による役務の提供に関しては、昭和53年3月30日大阪高裁判決の無利息融資において収入利息（収益）が生じると判断した事例があることを掲げておきたい。無償による役務の提供も無償による資産の譲渡と本質的には異ならないが、参考のため税務上の仕訳を示すと次のとおりである。

(借) 収受すべき債権	〇〇〇	(貸) 収	益	〇〇〇
(借) 寄 附 金	〇〇〇	(貸) 収受すべき債権		〇〇〇

いずれにしても、法人税法22条2項の「資産の無償譲渡…取引は当該事業年度の収益の額とする。」旨の文言から「資産の低額譲渡取引も無償譲渡に該当すること」並びに「資産の無償譲渡に係る取引において算定する収益の額の測定基準は適正な価額であること」を意味すると解するのは難しい。本条文の文言は、今後、明確化を図るべきであろう。

3. 税務上の収益・費用等と企業会計上の収益・費用等

(1) 収益の額

収益の額について、法人税法22条2項は「別段の定めがあるもの」を除き、「①資産の販売、②有償又は無償による資産の譲渡、③有償又は無償による役務の提供、④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」と定めている。

「別段の定めがあるもの」については、項を改めて述べるが、「収益の額」として次のように掲げる。

- ① 資産の販売
- ② 有償による資産の譲渡
- ③ 有償による役務の提供
- ④ 無償による資産の譲渡
- ⑤ 無償による役務の提供
- ⑥ 無償による資産の譲受

前述したとおり、上記のうち、④無償による資産の譲渡、⑤無償による役務の提供について、企業会計上、収益は生じないが、法人税法22条2項において収益が生じることを明文化しているため税務上の収益が生じる。この点で両者には違いがある。

上記の①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③有償による役務の提供については、税務上、企業会計上ともにこれらに係る対価をもって収益を認識することに

⁶⁾ 北野弘久稿「法人税法における寄付金の概念～法22条2項との関連において」税理21巻5号4～10頁

違いはないと思われる。また、⑥無償による資産の譲受については、企業会計上、公正な価額とするとされているため税務上との違いはない。

なお、企業会計上、「収益」の用語に関しては、「企業会計原則」の「第二 損益計算書原則一」において、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、会計期間に属するすべての収益と費用とを記載して経常利益を表示し…」として収益の用語を使用している。また、「第二 損益計算書原則一A」において、「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当てられるように処理しなければならない」⁷⁾としている。

「売上、売上原価、販売費及び一般管理費、損失」の用語に関しては、会社計算規則88条第1項において、「損益計算書等は、次に掲げる項目に区分して表示しなければならない」として「その1号から8号で、①売上高、②売上原価、③販売費及び一般管理費、④営業外収益、⑤営業外費用、⑥特別利益、⑦特別利益、⑧特別損失」の用語を使用している。

(2) 売上原価・費用・損失の額

損金の額とされる「①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（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、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」は、企業会計上と異なるのであろうか。

売上原価、販売費及び一般管理費、損失は、企業会計上（私法上）の概念の借用であり、基本的には両者に違いはないと解される。ただし、「販売費、一般管理費その他の費用」に関しては「債務確定に限る」旨、規定されている。これに対して、「収益に対応する売上原価」と「損失」については、債務確定したものに限る旨の制限規定はない。したがって、「収益に対応する売上原価」及び「損失」については、債務が確定していない場合であっても「別段の定めで除外されている場合」及び「公正妥当な会計処理の基準に合致しない場合」を除き、損金の額になると解される。

「別段の定め」に関しては次項で述べることとし、「債務確定」と「公正妥当処理基準」については別途、論述することとする。

4. 別段の定め

(1) 益金の額に係る別段の定め

法22条2項に定める収益の額に算入すべき金額の規定に対する別段の定めとして

⁷⁾ 会社計算規則88条第7項では、「損益計算書等の各項目は、当該項目に係る収益若しくは費用又は利益若しくは損失を示す適当な名称を付さなければならない。」としている。

法23条から同26条までにおいて次のように定めている。

- ① 受取配当等の益金不算入（法23条）
- ② 外国子会社から受ける配当等の益金不算入（法23条の2）
- ③ 資産の評価益の益金不算入（法25条）
- ④ 完全支配関係がある法人間に係る受贈益の益金不算入（法25条の2）
- ⑤ 還付金等の益金不算入（法26条）

（2）損金の額に係る別段の定め

法22条3項に定める損金の額に算入すべき金額の規定に対する別段の定めとして法29条以降において主に次のように定めている。

- ① 棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法（法29条）
- ② 減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法（法31条）
- ③ 繰延資産の償却費の計算及びその償却の方法（法32条）
- ④ 資産の評価損の損金不算入等（法33条）
- ⑤ 役員給与の損金不算入（法34条）
- ⑥ 過大な使用人給与の損金不算入（法36条）
- ⑦ 寄附金の損金不算入（法37条）
- ⑧ 法人税額等の損金不算入（法38条）
- ⑨ 外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入（法39条の2）
- ⑩ 法人税額から控除する所得税額の損金不算入（法40条）
- ⑪ 法人税額から控除する外国税額の損金不算入（法41条）
- ⑫ 圧縮記帳による圧縮額の損金不算入等（法42～50条）
- ⑬ 貸倒引当金、返品調整引当金等の引当金（法52～53条）
- ⑭ 新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等（法54条）
- ⑮ 不正行為等に係る費用等の損金不算入（法55条）
- ⑯ 繰越欠損金等の損金算入等（法57～59条）

法23条以降において上記のような「別段の定め」を設ける理由については、次のような性格のものに区分できると考える。

その一つ目は、「法人税の本質に係る法人の課税所得の基本的な考え」に由来する法23条の受取配当等の益金不算入とする調整規定である。すなわち、法人は株主の集合体にすぎず、最終的には株主の所得に帰属するのであるから法人税は株主である個人所得税の前払いであるという考え（法人擬制説）に基づく調整で、法人が他の法人から受ける配当金に収益として課税するのは二重課税になるとして、受取配当益金不算入措置として別段の定めを置く性格のものである。株式会社等の営利企業は、個人が利益獲得活動を行う道具ないし器であるという性格を有し、会社に利益を留保せずにすべて配当処分するならば、当該会社には所得課税は生じないの

である。

二つ目は、法人課税所得の算出にあたり、法人が生み出した儲けから法人税等を差し引くという方式を採用したことによる法人税額等の損金不算入（法38条）と還付金等の益金不算入（法26条）とする調整規定である。この規定は、法技術上、調整を必要とするに過ぎないという性格のものである。

三つ目は、資産の評価益の益金不算入（法25条）規定と資産の評価損の損金不算入等（法33条）規定である。法人税法上、資産の評価損益を益金・損金として認識するかどうか、つまり、期末資産の評価をどのように取扱うかは、時代により異なる。昭和20年当時は、評価損益は原則として益金・損金の額に算入することとされていたと考えられる。『法人各税ノ取扱』36において「法人の資産の評価換えによる増減差額はこれを益金又は損金に算入する」旨定めていたからである⁸⁾。また、『法人各税ノ取扱』37において「法人ガ左記（下記）資産ノ評価換エヲ為シコレヲ損金ニ計算シタル場合ニ於テ評価換エヲ為シタル後ノ記帳価額ガソノ資産ノ期末時価又ハ取得原価ノ何レカ低キ一方ノ金額ニ付キ左記（下記）低減歩合ヲ適用シタル金額ヲ下ラザルトキハ之ヲ認ム。」として、「土地ニツイテハ五分ノ低減歩合、建物・船舶・機械・器具備品・商品原料品ニツイテハ一割ノ低減歩合」と定めていた。当時、所得概念として純資産増加説（一定期間における純資産の増加を所得と観念する説⁹⁾）に立っていたし、また、法人側では、資産の評価損益は所得と考えて時価評価していたものと推測される¹⁰⁾。昭和25年改正後の旧法令第17条では、資産の評価益について、時価を超える部分は益金の額に算入しない旨定めていた。つまり、当該資産の時価までの評価益は、益金としていた。資産の評価損についても同様に旧法令第17条の2で、資産の評価損について、時価を超える部分は損金の額に算入しない旨定めていた。つまり、当該資産の時価までの評価損益は、益金・損金とするとしていた。この考え方は、旧商法の時価主義又は時価以下主義と同じと考えられる。そして、昭和40年の全文改正（現行）においては、原則として資産の評価損益は、益金・損金の額に算入されないこととなった。この改正は、商法が取得原価主義を採用したのと機を一にしている。参考のためその条文の骨子を示せば次のとおりである。

⁸⁾ 昭和20年9月『法人各税ノ取扱』（大蔵省主税局）

⁹⁾ 昭和20年9月『法人各税ノ取扱』20では「税法に於いて総益金とは資本の払込み以外に於いて純資産の増加の原因となるべき一切の事実を謂い、総損金とは資本の払戻し、利益の処分以外に於いて純資産の減少の原因となるべき一切の事実を謂う」旨定めていた。

¹⁰⁾ 昭和38年12月「所得税及び法人税の整備に関する答申」（税制調査会）では、評価益の計上に関して、次のように述べている。

「法人が、これを利益に計上した場合には、法人利益の取り扱いにおいて他の実現された利益と何ら異なるところはないので、特に課税上の弊害がない限り、これを所得と観念することは当然である。」

法25条「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」

法33条「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」

なお、資産に災害による著しい損傷などの限定された事実が生じ、評価損を損金経理したときは、時価までの評価損は損金とされる。

以上の経緯から明らかであるが、法人課税所得の規定は、商法の規定に合わせて資産の評価損益を所得とみるかみないか（所得認識の時期）が変化してきた。この規定は、昭和40年法人税法全文改正に際し「従来、旧商法が基本としていた財産計算思考（時価以下主義思考）から損益計算思考（期間損益計算重視～取得原価主義重視）に移行したこと」に伴って、法人税法も変化し、財産計算重視思考から取得原価主義重視思考に移行したことによる含み損益は原則として所得に影響しないことを明らかにするという性格のものである。ただし、ある期末資産の時価が著しく低下した等の場合には、その資産には税の支払能力（担税力）がないことから本規定は租税負担の公平原則という見地では問題が生じよう。

四つ目は、法人課税所得の計算を明確にするため詳細な規定を設けるという性格のものである。棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法（法29条）、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法（法31条）、繰延資産の償却費の計算及びその償却の方法（法32条）の規定がこれに当たる。

五つ目は、法人税法22条3項2号において、販売費及び一般管理費は、「別段の定めによるもの」を除いて、債務の確定したものに限る旨定めたことによる調整規定で、引当金の性格を有するものである。債務未確定であるが損金にする必要があるため、かつては退職給与引当金、賞与引当金等の種々の引当金を別段の定めで規定していた。

以上のとおり、種々の性格のものがあるが、「法23条以下の別段の定め」は、基本的には、相対的な真実の所得に合致し、かつ、租税負担の公平原則の要請に沿うよう「法22条」と合わせて、明確な課税所得の金額の計算規定を設けたものと考えられる。

ただし、別段の定めの一部には、租税負担の公平原則の要請に沿うとは言い難いものもある。その例として、かつては存在していた退職給与引当金及び賞与引当金の廃止並びに新たにも設けられた役員給与の損金不算入規定などが挙げられる。退職給与引当金繰入損や賞与引当金繰入損は、相対的な真実の所得という観点では損金になるべきであるし、役員賞与は、正当な役務提供を受けた対価として支払うの

であれば当然損金になるべき性格のものであるからである。

III 公正妥当な会計処理の基準

1. 概説

前述したとおり、法人税法では、法人の課税標準としての課税所得に関して、益金・損金の定義規定を置いているが、所得とは何かという本質的な概念規定は設けていない。つまり、課税所得の計算上は、第1段階としては、企業会計の帳簿記録を基とする会計処理による企業利益を拠り所としていると考えられる。このことは、法22条4項における収益の額及び損金の額は、「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。」との規定並びに法74条1項における所得の金額（又は欠損金額）は「確定した決算に基づく」旨の規定から明らかである。

公正妥当会計処理基準の規定は、昭和42年に創設されたものであるが、その背景と意義について、『昭和42年・改正税法のすべて・国税庁』では、次のように述べている¹¹⁾。

「…課税所得の計算は、税法において完結的に規制するよりも、適切に運用されている企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多いことも事実であります。事実、法人税においては、このような現実を前提として従来課税所得の計算を行ってきたところであります。

しかし、最近、ややもすればこのような基本的な考え方がゆがめられている事実が散見されましたので、今回の改正を機に当該事業年度の益金に算入すべき収益の額及び当該事業年度の損金の額に算入すべき売上原価、費用及び損失の額は、企業が継続して適用する『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である旨を規定することにより、課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきこととしたのであります。」

要するに、法人税法では、法人が計算した企業利益の中身が法人税法の企図する適正な課税所得の考えと一致する限り、これを是認し、一致しない部分などに関して、租税目的又は租税政策目的等の観点から別に各種規定を置いていることができる。

ところで、法人税法22条4項の「収益の額及び損金の額は、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」旨のいわゆる公正妥当な会計処理の基準の規定の解釈については争いがある。昭和42年に追加された本条文は、①創設規定であるとする見解と確認規定であるとする見解の相違と、②「ここ

¹¹⁾ 「昭和42年・改正税法のすべて・国税庁」75～76頁

でいう会計処理の基準」は企業会計上の会計処理の基準若しくは商法上（会社計算規則上）の会計処理の基準であるという見解と必ずしもそうではないという見解の違いである。

公正妥当な会計処理の基準（法22条4項）の規定は、昭和40年全文改正前には明文規定はないが、法人課税所得の計算上、このような基準を前提としていたと考えるならば確認規定と解されるし、昭和40年全文改正前においては公正妥当な会計処理の基準を前提にしていなかったと考えるならば創設規定と解することになる。この点に関しては、昭和40年全文改正前には「公正妥当な会計処理基準」の明文規定はなく、その当時、法人所得の計算上、このような基準を前提としていたとは明確には言い難いこと並びに昭和42年に本条文の追加により「公正妥当な会計処理基準」が明確になったことから創設規定と解したい。

また、「ここである会計処理の基準」は企業会計上の会計処理の基準若しくは商法上（会社計算規則上）の会計処理の基準であるという見解と、そうではないという見解に関しては、「公正妥当な会計処理の基準に従う」旨の文言は、①企業会計上の会計処理の基準若しくは商法上（会社計算規則上）の会計処理の基準を意識して昭和42年に法22条4項に追加された条文であること、②本条文は、適切に運用されている会計慣行にゆだねることを意図して創設されたものであることから公正妥当な企業会計上の会計処理の基準若しくは公正妥当な商法上（会社計算規則上）の会計処理の基準を指すと解すべきである。ただし、法22条の「無償取引に係る収益の額」及び「債務確定したものに限る販売費・一般管理費」の規定は、企業会計とは明らかに異なる規定であることから公正妥当会計処理基準の影響を受けない法人税法独自の規定であると解すべきである。

2. 公正妥当な会計処理基準と益金・損金の金額測定

企業利益も課税所得もその本質は、一定期間において生じた儲け（もうけ）の額である。儲けは純資産増加を意味するが、今日の企業会計では、儲けを収益と費用の差額として捉えている。

企業利益は当期業績利益・配当可能利益の計算目的で算出されるのに対して、課税所得は租税負担能力のある所得の計算目的で算出されるという、それぞれの目的の違いによる相違点もあるが、いずれも期間利益（所得）の計算とそのための財産計算、すなわち、経済的価値の測定を目的としている点に変わりはない¹²⁾。

¹²⁾ 吉国二郎氏は、次のように述べておられる。「…税法の予定する所得の基本概念、いいかえれば、所得の本質は、租税政策又は租税目的によって修正され、又は各種の技術的計算により変形された具体的所得金額ではなく、それらの修正又は変形を受ける前の姿において求められなければならない。」（吉国二郎『法人税法講義』大蔵財務協会・昭和29年・1頁以下）

収益費用の計上に当たっては、いつ把握（記帳）するかという認識の問題（計上時点・計上時期の問題）とその金額をいくらにするかという測定の問題があるが、企業利益の算定においても課税所得の算定においても基本的な違いはない。

収益実現の背後には、純資産の増加（資産の増加・負債の減少）があり、費用発生背後には、純資産の減少があるが、その収益費用（資産負債）の測定評価基準として、基本的には実際の収入・支出額に基づいて測定する取引価額主義で行い、棚卸商品を低価法により時価で評価する場合や贈与により取得した資産を補充的に時価評価する場合に予測の収入・支出額に基づく時価主義により行うことも企業会計・税務会計ともに同様である（ただし、交換により取得した資産¹³⁾の測定評価には両者に違いがある。）。

なお、取引価額主義（収支主義）は、一般的には、認識測定を含めて「原価－実現主義」と呼ばれるほか「実現－原価主義」、「原価評価・実現主義」、「実現－取得原価主義」、「取得原価主義」とも呼ばれるが、昭和40年全文改正の法人税法は、基本的には当時の企業会計と同様にこの基準に拠っているのである。

3. 公正妥当な会計処理基準と収益帰属時期

法人税法22条2項では、収益の範囲を定めている。しかし、その帰属時期については定めていない。法人税法上「別段の定め」がある場合を除き、公正妥当な会計処理の基準に従うこととなると解され、公正妥当な会計処理の基準とは何かが問題になる。

企業会計上、商品を販売したときの収益計上基準は、実現主義であり、販売基準であるとされる。商品を販売した時としては、①商品の発送時点（出荷基準）、②商品を指定場所へ搬入した時点（受入場所搬入基準）、③商品を相手先が検収した時点（検収基準）が考えられる。

収益は権利確定主義によるべきであるとする立場では、収益の帰属時期は、相手先が商品を検収した時点（検収基準）ということになろう。取引先において検収により受注どおりの商品收受したことを確認しているため、販売者は收受すべき確実な債権を得たことになるからである。

それでは、商品の発送時点（出荷基準）や商品を指定場所へ搬入した時点（受入場所搬入基準）で継続的に収益を計上している場合、公正妥当な会計処理の基準に従ったことにならないのであろうか。国際会計基準では、商品の販売は検収基準に

¹³⁾ 企業会計上、交換取引物については、取得価額で測定評価すべきであるとする考えが一般的であるが、所得課税上は時価で評価される。これに関しては、企業会計原則と関係諸法令に関する連続意見書第四「有形固定資産の減価償却について」及び笠井昭次「会計の論理」税務経理協会・平成12年11月・546～548頁参照。

抛ることとされているが、我が国の会計基準ではそのように限定されていないため出荷基準や受入場所搬入基準であってもその処理を継続的に行っている限り、公正妥当な会計処理の基準に従ったことになることとされる。そうすると、税務上、収益の帰属時期については、販売商品の相手方において検収を終了した時点（検収基準）だけに限る必要はなく、継続的に所定の収益認識基準を採用している場合には、他の基準も認められることとなる。つまり、収益の帰属時期は、検収基準、出荷基準等のいずれでもよいことになるのである。

4. 公正妥当な会計処理基準と重要性の原則

公正妥当な会計処理基準の一つに重要性の原則がある。国税庁は通達を発し、法人税基本通達2-2-14において、「短期の前払費用でその支払った費用を支払った時点において販売費・一般管理費としてその全額を継続的に費用としているときは損金と認める」旨定めている。この国税庁の規定は、法人税法22条4項に定める公正妥当な会計処理基準における重要性の原則に関しての解釈規定であろうが、妥当な解釈であると考ええる。

5. 債務の確定と引当金

法人税法22条3項2号において、販売費及び一般管理費は、「別段の定めによるもの」と「償却費に係るもの」を除いて、債務の確定したものに限る旨定めている。この定めをもって、法人課税所得は損金となる費用に関しては債務確定主義に拠っており企業会計とは異なると考える向きがある。

昭和40年の法人税法全文改正において制定された法22条3項2号だけをみると、販売費及び一般管理費のうち、債務未確定のものは損金にならない規定ぶりになっている。しかし、法人税法の全文改正当時、賞与引当金については、当時の法人税基本通達「256」において規定されていたものが、別段の定めで新たに明文化され、貸倒引当金や退職給与引当金等は基本的には踏襲された。債務未確定の引当金に関する規定を個別の引当金に関する内容を明確化するため各々の引当金ごとに別段の定めとして詳細に規定したに過ぎないことに鑑みると、販売費及び一般管理費のうち損金になるのは「別段の定めによるもの」を除き「債務確定したものに限る」旨の規定は、両者を一体的に見る必要があろう。要するに、真実の課税所得の計算をすべきであるという見地では、別段の定めで設けるべき貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金等を別段の定めに残れなく設けなければ歪みのある課税所得の計算になるという問題である。

平成10年度の税制改正において「退職給与引当金や賞与引当金」は、廃止されたが、連結納税制度の導入による税収減、法人税率の引下げによる税収減の見返りと

しての税収増を図るための廃止措置であった。この廃止措置は、真実の課税所得計算をすべきであるという見地でみると、真実の課税所得計算に反するものとなった。つまり、退職給与引当金や賞与引当金の設定を必要としない法人とこれらの設定を必要とする法人との間で租税負担の不公平が生じることとなったのである。

IV 租税負担の公平原則と公正妥当な会計処理基準

1. 概説

租税負担が納税者間において公平でなければならないことは、明白である。この根本は憲法14条の経済的平等原則にある。法人（株式会社）の背後には究極的には株主である個人が存在することからすると、法人に対する経済的平等取扱いの原則は、個人に対する経済的平等取扱いの原則にほかならない。憲法14条にいう法の下に平等という意味は、既に定立されている法を前提に当該法律の適用に当たって平等に取り扱うという意味だけではなく法の定立における平等をも含んでいる¹⁴⁾。法人税は各法人の課税所得に対して所定の税率で課され負担させられることから、租税負担を公平に取り扱うためには適正に算出された真実の所得に対して課される必要がある。

例えば、①「現金売上のみの法人」と「掛売上のみでしばしば多額な不良債権を抱える法人」との間の租税負担の公平や、②「含み損を有する資産が全くない法人」と「多額な含み損のある資産を有し、その含み損（減損）を損金処理できない法人」との間の租税負担の公平を考えれば、「相対的な真実の所得」計算のための①貸倒れ損失（売掛債権の減損）の適正な算出と損金処理、②含み損（減損）の適正な算出と損金処理が求められるはずである。要するに、所得課税において経済的平等ないし公平（租税負担の平等取扱い）を図るためには、「相対的な真実の所得」の計算が必要不可欠であることになる。

所得課税における経済的平等ないし公平（租税負担の平等取扱い）原則は、租税法律主義との調整を要するという難しい問題があるが、定立された所得に係る法律条文が平等原則に反するか否かに関しては、法的安定性の観点から制定された課税要件明確性の要請と実質的な経済的平等を求める平等・公平原則の要請を総合勘案して判断するほかないと言わなければならない。

いずれにしても、経済的平等原則は、法22条の条文のみならず法23条以下の別段の定めのある条文をも拘束すると解すべきであるし、定立された所得に係る法律条文の解釈指針として重視されるべきである。

¹⁴⁾ 佐藤 功「日本国憲法概説（全訂第二版）」学陽書房・142頁

2. 租税負担の公平原則と公正妥当な会計処理基準

「租税負担の公平原則」と「公正妥当な会計処理の基準」の関係は、どのように考えるべきかという問題があるが、これについては次のように考えるべきであろう。

まず、無償取引を除く収益の取引及び債務未確定を除く費用・損失の取引については、法23条以降の別段の定めにあるものを除き、その認識・測定は、企業会計上の「公正妥当な会計処理の基準」に拠ると解すべきである。そして、租税負担の公平原則は、既に述べた要請を考慮すると、「公正妥当な会計処理の基準」の規定を拘束するものであると解すべきである。

「租税負担の公平原則」と「公正妥当な会計処理の基準」との関係について、興銀事件の控訴審（東京高裁）平成14年3月14日判決（民集58巻9号2768頁）では、次のように論じている。なお、興銀事件とは、多額の不良債権約3760億円を抱えた興銀が債務者からの要請に基づき解除条件付きの債権放棄を行って当該債権を貸倒れ損失として損金処理したものを課税当局が損金に当たらないとして行った課税処分について争われた事案である。

「…一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならぬとしたものであるが、法人税法が適正かつ妥当な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」

ここでは、本件の貸倒損失約3760億円の損金処理が妥当か否かについては、課税の公平を害するか否かの見地からも検討を要するとして「公正妥当な会計処理の基準」とは別に「租税負担の公平原則」の見地からの要請があることを明示しているのである。この点は妥当な考えであると支持したい。しかし、そうであれば、不良債権約3760億円の実質的価値がほぼゼロであるため、名目上の債権約3760億円には担税力はないにも拘らず価値があるものとして租税負担を強いるのは、著しく不合理で、かつ、不公平である。

例えば、仮に、期末純資産として「実質的な価値がゼロの不良債権（名目上は3760億円）を有する法人A」と「同様に名目上も実質的にも3760億円の価値ある通常債権を有する法人B」を比較すれば明らかである。租税負担できる力（担税力）があるのは期末純資産であるところ、法人Aは実質的な価値がゼロの期末不良債権からは租税を負担できないのに対して、法人Bは実質的に3760億円の価値ある期末債権から租税を負担できるのである。両者に同じ租税負担を求めるのは、著しく不公平であろう。

控訴審（東京高裁）平成14年3月14日判決では興銀側が敗訴したが、課税の公平を害するか否かの事実認定において本判決には誤りがあったというほかない。

おわりに

以上、法人の課税所得に関連して、①所得の意義、②無償取引に係る課税上の取扱い、③法22条の所得計算規定と別段の定めとの関係、④公正妥当な会計処理基準と租税負担の公平原則の関係などについて吟味し、検討してきた。終わりに当たり、最後にいくつかの点を指摘しておきたい。

第一に、法人の担税力並びに租税負担の公平原則（課税の公平）という見地では、法人の担税力は「期末純資産の実質的な価値（期末純資産の処分可能な見積価額）」にあることから、これを重視すべきである。価値のない不良債権や有価証券等の資産のうち、その減損部分が合理的に測定できるならば、できる限りその損金算入措置を図らなければならないはずである。

第二は、現行の役員給与の損金不算入規定は早急に改訂すべきであるという指摘である。

かつては利益処分の役員賞与は、法人が既に役員個人の所得税を前払い（法人税として納付したのは当該役員の所得税の前払い）しているので当該役員には所得税が課されなかった。この措置は、論理的には妥当であろう。その後、利益処分の役員賞与に対しては、これを支給した法人には法人税課税、受け取った役員には所得課税されるといういわゆる二重課税的な取扱いがなされることとなった。さらにその後、企業会計が変わり会社法も改正され、私法上、役員の職務執行に対する正当な対価について利益処分処理する取扱いが行われなくなった。これに伴い、平成18年に法人税法も「役員給与の損金不算入」規定を設けることとなった。この平成18年改正は、従来の「損金不算入役員賞与」による法人税財源を保持するためになされた措置ではないかと推測されるが、私法上の考えと同様に、役員賞与であっても、役員の職務執行の正当な対価である限り、費用（損金）とする措置に改正すべきであった。

第三に、法人税法の規定は、課税所得に係る規定を含め全文改正すべき時機に来ていることを指摘したい。

昭和40年に法人税の全文改正があつて以来、法人課税所得に関して、その後、50年が経過している。50年経過を契機に、①相対的な真実の所得に合致した課税所得に係る計算規定の見直し、②納税者に分かり易い課税所得の計算規定への変更、③企業会計上の当期利益と税務上の課税所得の違いが分かる明文規定の設置を基本として、「ビジネス経験者をメンバーに加えた法人税全文改正プロジェクト」の立ち上げ措置を図ることにより、より良い法人課税所得に係る計算制度の構築が可能になるのではなかろうか。

最後に、公平な良き所得課税制度の創設若しくは改訂は、その作用として、良き納税者を造る働きをすることを指摘しておきたい。

<参考文献>

税務大学校論叢36「租税法上の時価を巡る諸問題」 浅井光政

(あさい みつまさ・大原大学院大学 会計研究科教授)