

法人税法の損金経理要件について

前 原 真 一
〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 授〕

要 約

1 研究の目的

法人税の課税所得の計算上、損金の額に算入するためには、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること（以下「損金経理」という）を要件としているものがある。これは、法人の「意思」は確定決算における処理によって判断するのが適当であるという考え方に基づいている。

ところが、企業組織再編税制等では確定した決算による損金経理とは異なる損金経理の考え方が導入されており、そこから生ずる問題点がある。

そこで、本研究は、法人税法において「損金経理」を要件とする規定について、近年の法人税法の改正により生ずる問題点を抽出し、その問題を解決するために、法人税法は、法人の意思を確定決算における損金経理要件によって判断するのか、それとも、確定申告書の記載若しくは他の方法によって確認すべきなのかを検討することとした。

2 研究の概要

（1）損金経理要件の意義

「損金経理」とは、法人税法第2条（定義）第二十五号において、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と定義されている。つまり、企業会計において費用又は損失として処理することを指している。

そして、法人税法は償却等の一定の内部意思決定を必要とする費用については確定した決算において損金経理を要求し、また役員退職給与等の特定の外部取引については損金経理または所定の経理を要求することとなっている。

しかも、これらの事項については、確定した決算において損金経理を行った金額が課税所得の計算の基礎となるのであるから、法人が申告に際し、これを変更して申告調整を行うことは認められないことになる。

(2) 損金経理要件を巡る法人税法上の諸問題

イ みなし損金経理

非適格合併等により被合併法人等が移転する資産については、その非適格合併等の時の価額により譲渡を行ったものとされている。このため、内国法人が非適格合併等により移転を受けた減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額は、その非適格合併等の時の価額にその移転に係る付随費用及び事業の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額となる。

しかし、内国法人がこれらの減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が、その償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には、その満たない部分の金額についてはその後に損金経理ができないことになる。

そこで、平成 16 年度の税制改正において、その満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより、その満たない部分の金額についても、償却費として損金の額に算入することとされた。

この取扱いの趣旨は、減価償却費の損金算入は、損金経理が要件とされているが、法人が、確定した決算において損金経理をすることができないので、損金経理をしたものとみなすというものである。

ロ 役員退職給与を現物で支給した場合

役員が住んでいた社宅の土地及び建物を、役員退職給与として支給する場合、税法は、時価により評価した金額を現物支給したものとして取り扱う。したがって、例えば土地及び建物の帳簿価額は 2,000 万円、時価相当額は 3,000 万円であるとする、税法上は、3,000 万円の役員退職給与を支給したものとして取り扱う。そこで法人としては、その時価相当額 3,000 万円を役員退職給与として損金経理する必要がある。

ところで、土地及び建物の時価相当額は 3,000 万円ですが、法人は、それを 2,800 万円と認識して役員退職給与を損金経理していたということもあり得る。

この場合、時価相当額と法人が役員退職給与として評価した額との差額に相当する金額 200 万円をどのように取り扱うかという問題がある。法人の評価額と時価相当額との間に相違があつたとしても、それはあくまでも評価上の問題であり、役員退職給与の損金性の問題とは次元を異にする。法人の意思は、土地及び建物を損金経理により役員退職給与として支給することである。したがって、時価相当額と法人が役員退職給与として評価した額との差額に相当する金額 200 万円は役員退職給与として支給したものと認められる。

しかしながら、法人税法では、時価相当額との差額に相当する金額 200 万円については、損金経理が行われていないので、役員退職給与として損金の額に算入することが認められないこととなる。

ところで、法人が、この差額部分について確定した決算において損金経理をすることができないのは、前述したイのみならず損金経理の場合と同じである。

ハ 3年償却制度とIT投資促進税制との選択適用

法人が、一括償却資産の3年償却制度（法人税法施行令第133条の2）の対象となる取得価額 20 万円未満の減価償却資産について、確定した決算において損金経理により減価償却費を計上しておきながら、申告においてその規定の適用を受けることを選択せず、普通償却限度額を超える部分の金額を自己否認して申告加算することが認められている。そして、これらの減価償却資産が、IT投資促進税制（租税特別措置法第42条の11）の対象要件を満たすものであれば、法人は、申告において、これらを同税制による法人税額の税額控除の対象とすることができる。

この処理が認められる理由は、一括償却資産の3年償却制度を適用するためには、確定申告書における意思表示が要件となっているからである。

したがって、法人は、一括償却資産の3年償却制度を適用するために、確定した決算において、これらの制度の対象資産について損金経理をし

ていても、申告による意思表示をせず、これらの制度の適用を選択しないことができるのである。

法人が、一括償却資産の3年償却制度及びIT投資促進税制の適用の意思表示をするのは、確定申告ということになる。すなわち、損金経理要件が法人の意思表示の確認のために規定されているのではない。

ニ 利益積立金を取り崩して役員退職給与を支給した場合

役員退職引当金を取り崩して役員退職給与を支給した場合(①の仕訳)は、損金経理が行われていないので、これを損金の額に算入しない。法人が支給した役員退職給与を損金の額に算入し、利益積立金を利益に戻し入れてその補てんに充てた場合(②の仕訳)は、損金経理したものとして取り扱う。

① 役員退職引当金から直接支出する経理

(借方) 役員退職引当金 800 万円 (貸方) 現金預金 800 万円

② 支給額は損金経理し、役員退職積立金を利益に戻し入れる経理

(借方) 役員退職金 800 万円 (貸方) 現金預金 800 万円

(借方) 役員退職引当金 800 万円 (貸方) 役員退職引当金取崩益
800 万円

ところで、上記②の仕訳を前提として、上記②の仕訳に、次の仕訳を追加した場合にも、帳簿記録には損金経理をしたことを認めている。

(借方) 役員退職引当金取崩益 800 万円 (貸方) 役員退職金 800 万円

この場合は、税務当局に提出する決算書等に注記することにより、税務当局に対して会社の損金経理の意思表示を明確にすれば認められる。

この仕訳は、結果として、上記①の仕訳と同じだと思われる。そうであれば、上記①の仕訳の場合にも、税務当局に提出する決算書等に注記することにより、税務当局に対して法人の損金経理の意思表示を明確にすれば、法人の処理を認める必要があると思われる。

3 結 論

法人の意思を確認する損金経理要件に限って言えば、法人税法も、いつまでも厳格な損金経理要件を採用するのではなく、申告調整により法人の意思を確認してもよいのではないかと考える。

たとえば、減価償却費、評価損等は、税法が限度額を決めているのであり、その限度額までを損金と認め、確定した決算に計上しなくても申告調整を認めるという考え方があると思われる。

目 次

はじめに	121
第1章 損金経理要件の法人税法上の問題点	124
第1節 みなし損金経理	124
1 損金経理額の損金算入	124
2 みなし損金経理額の規定	124
第2節 役員退職給与の現物支給	126
第3節 3年償却制度等とIT投資促進税制	128
1 減価償却資産の償却限度額	128
2 3年償却制度等とIT投資促進税制との選択適用	128
3 損金経理をした後の自己否認	130
第4節 役員退職給与の損金経理要件	131
1 法人税法の取扱い	131
2 法人の意思の確認	131
第5節 短期前払費用の損金経理要件	133
第2章 確定決算主義における損金経理要件の意義	137
第1節 損金経理要件の意義	137
1 損金経理の意義	137
2 確定した決算の意義	138
3 更正の請求と損金経理要件	139
第2節 確定決算主義の意義	140
1 確定決算主義の沿革	140
2 確定決算主義の内容及び意義	143
3 確定決算主義の採用根拠	145
4 確定した決算と申告調整	147
第3節 確定決算で拘束される事項	148
1 客観的取引に関する事項	149

2 主観的取引に関する事項	152
第3章 損金経理要件から申告調整への転換	160
第1節 アメリカ法人税法と確定決算	160
1 課税所得と企業利益との関係	160
2 確定決算主義を採用しない理由	161
第2節 損金経理要件から申告調整への転換	163
おわりに	167

はじめに

法人税の課税所得の計算上、損金の額に算入するためには、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること（以下「損金経理」という）を要件としているものがある。これは、法人の「意思」は確定決算における処理によって判断するのが適当であるという考え方に基づいている。

ところが、近年の税制改正、例えば企業組織再編税制等においては、確定した決算における損金経理とは異なる損金経理の考え方が導入されており、その導入から生ずる問題点が指摘されている。

この「損金経理」という用語は、法人税法第2条（定義）第二十五号において、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と定義されている。

この「確定した決算において」ということは、企業会計において費用又は損失として処理することを指している。損金経理と確定した決算との関係については、平成8年11月の税制調査会の法人課税小委員会報告においても、「第1章、四、3 商法・企業会計原則との関係」として「①法人の課税所得計算における、いわゆる『確定決算主義』の内容として・・・(ii) 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること。」が挙げられている。

このように、わが国の法人税法は確定決算主義を採用しているといわれる。確定決算主義という語は広い意味で使われているが、これを定義すれば、確定した決算に基づいて課税所得を計算する仕組みと言える。そして、確定決算主義を採用することにより、企業利益計算と課税所得計算は有機的に結びつけられることになる⁽¹⁾。

(1) この有機的結合について、品川芳宣教授は、「確定決算基準は、・・・商事財務諸表と税務財務諸表との有機的結合を図っているものであるから、その究極の目的は、複数の財務諸表制度の実質的な統一化ないし単一化を図ることにあると解することができる。」とされる。品川芳宣『課税所得と企業利益』172頁（税務研究会出版局、1982）。

このことを法人税法の規定についてみると、まず、課税所得は、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である（法人税法第22条第1項）。この益金の額には別段の定めのあるものを除き当該事業年度の損益取引による収益の額を、損金の額には別段の定めのあるものを除き当該事業年度の損益取引による費用及び損失等の額を算入することとしている（同条第2項、第3項）。そして、この収益の額並びに費用及び損失等の額は、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するものとされている（同条第4項）。すなわち、別段の定めがあるものを除き益金の額及び損金の額の中身は、原則として企業会計によって確定した収益の額並びに費用及び損失等の額によることとなる。

法人税法は確定決算主義を採用することにより、評価、償却、引当金等の一定の内部意思決定を必要とする費用については損金経理を要求し、また役員退職給与等の特定の外部取引については損金経理又は所定の経理を要求することとなっている。これらの事項については、損金経理を行った金額が課税所得の計算の基礎となるのであるから、法人が申告に際し、これを変更して申告調整を行うことは認められないことになる。

この企業会計と租税会計との関係について、金子宏教授は、「法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額は『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べき旨を定めている。この規定は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計準拠主義』）を意味している。」⁽²⁾と述べている。

さらに金子教授は、「この規定と、①商法32条2項の『商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベ』き旨の規定、ならびに、②法人税法74条1項の確定申告は『確定した決算』に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底

(2) 金子宏『租税法[第九版増補版]』269頁（弘文堂、2004）。

に企業会計があり、その上にそれを基礎として商法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている、と解してよいであろう。」⁽³⁾と述べている。

また、中里実教授は、法人税法第22条第4項を「ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から『一般に公正妥当と認められる』ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定として理解すべきである」⁽⁴⁾とされ、法人税法第74条第1項を「申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定であると考える。・・22条4項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行われるべきことを規定したのが74条1項であり、したがって74条1項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない、と考えるのである。」⁽⁵⁾と述べている。

このように確定決算主義の下では課税所得は企業利益に基づいて計算されるのであるが、税法は租税政策上の理由から別段の定めや特例を設けており、この限りでは企業利益と課税所得とは以前から相違しているが、近年、この相違が大きくなりつつある。

そこで、本稿においては、損金経理要件を巡る法人税法上の諸問題を取り上げ、損金経理要件は今後どうあるべきか、損金経理要件を維持すべき積極的理由はあるのかということを検討する。具体的には、法人税法において「損金経理」を要件とする規定について、近年の法人税法の改正により生ずる問題点を抽出し、その問題を解決するために、法人税法は、法人の意思を確定決算における損金経理要件によって判断するのか、それとも、確定申告書の記載若しくは他の方法によって確認すべきなのかを検討することとした。

(3) 金子・前掲注(2)270頁。

(4) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌第100巻第9号1552頁(1983)。

(5) 中里・前掲注(4)1557頁。

第1章 損金経理要件の法人税法上の問題点

第1節 みなし損金経理

1 損金経理額の損金算入

内国法人が各事業年度の終了の時ににおいて有する減価償却資産につき償却費として損金経理をした金額（以下「損金経理額」という）のうち、その内国法人が当該減価償却資産について選定した償却の方法により計算した金額（以下「償却限度額」という）に達するまでの金額は、損金の額に算入することとされている（法人税法第31条第1項）。

ところで、内国法人が適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下「適格分社型分割等」という）により、分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人に減価償却資産を移転する場合において損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用の額とした金額（期中損金経理額）のうち、その減価償却資産につき適格分社型分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に法人税法第31条第1項の規定により計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、適格分社型分割等の日の属する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とされている（法人税法第31条第2項）。

この規定は、平成13年度の税制改正で、企業組織再編成に係る所要の措置の一環として設けられている。すなわち、適格分社型分割等が行われた場合には、法人税法第31条第1項の「各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につき・・・その償却費として損金経理した金額」は生じないのであるが、本項において、別途、一定の金額を損金の額に算入することができることとされている。

2 みなし損金経理額の規定

（1）規定の内容

内国法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下「適格組織再編成」という）により被合併法人等から移転を受けた減価償却資産についてその価額として会計帳簿に記載した金額が、その被合併法人等が適格組織再編成の直前に会計帳簿に記載していた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その適格組織再編成の日の属するその内国法人の事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされている（法人税法第31条第5項）。

また、内国法人が非適格合併等（合併、分割又は現物出資のうち適格合併、適格分割又は適格現物出資に該当するものを除いたものをいう。以下同じ）により被合併法人等から移転を受けた減価償却資産についてその価額として会計帳簿に記載した金額が、その非適格合併等の直後におけるその減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その内国法人の非適格合併等の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされている。

さらに、連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価（連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度（以下「時価評価年度」という）において時価評価資産の評価益又は評価損を益金の額又は損金の額に算入することをいう。以下同じ。）が行われたことにより、その帳簿価額が増額された減価償却資産について、これを有する内国法人がその時価評価年度終了の時の価額として会計帳簿に記載した金額（その減価償却資産に係る償却超過額がある場合には、これを加算した金額とされている）が、その時価評価の直後の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その内国法人の時価評価年度以前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされている。

（２）規定の趣旨

非適格合併等により被合併法人等が移転する資産については、その非適格合併等の時の価額により譲渡を行ったものとされている。このため、内国法人が非適格合併等により移転を受けた減価償却資産の償却限度額の計

算の基礎となる取得価額は、その非適格合併等の時の価額にその移転に係る付随費用及び事業の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額となる。また、連結納税の開始又は連結グループへの加入をする内国法人が有する減価償却資産について、時価評価により評価益が益金の額に算入された場合には、その時価評価後の帳簿価額は、その評価益に相当する金額が増額された後の金額になる。

しかし、内国法人がこれらの減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が、その償却限度額の計算の基礎となる取得価額又は帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額についてはその後に損金経理ができないことから、その満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより、その満たない部分の金額についても、償却費として損金の額に算入することとされたものである⁽⁶⁾。

そもそも「損金経理」という用語は、法人税法第2条（定義）第二十五号において、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と定義されている。みなし損金経理の規定は、この定義から逸脱したものである。

第2節 役員退職給与の現物支給

みなし損金経理の規定の趣旨と同じく、法人が確定した決算において損金経理ができない例は他にもある。

役員が住んでいた社宅の土地及び建物を、退職に際して役員退職給与として現物支給する事例がある。この場合には、税法では、そのときの時価により評価した金額を現物支給したものとみる。例えば役員退職給与支給時の土地及び建物の帳簿価額は2,000万円、そのときの時価は3,000万円とすると、税法上は、3,000万円の役員退職給与を支給したものとして取り扱う。一方、法人と

(6) 住澤整ほか「平成16年改正税法のすべて」161頁（大蔵財務協会、2004）。

しては、土地及び建物について 1,000 万円の処分益が発生することになるが、このような無償譲渡により生じた収益も益金の額に算入されるのである⁽⁷⁾（法人税法第 22 条第 2 項）。

そこで法人としては、その時価相当額の役員退職給与を損金経理する必要がある。その仕訳を前述の例で示すと、次のようになる。

（借方）役員退職給与	3,000 万円	（貸方）土地建物	2,000 万円
		処分益	1,000 万円

この場合、仮に法人が時価相当額を 2,800 万円と評価し、役員退職給与としていた場合には、次の仕訳となる。

（借方）役員退職給与	2,800 万円	（貸方）土地建物	2,000 万円
		処分益	800 万円

ところで、法人が、この土地建物を 2,800 万円と評価した場合、時価相当額 3,000 万円と法人の評価額 2,800 万円との差額に相当する金額は、役員退職給与として支給したものと認められるにもかかわらず、損金経理が行われていないので、役員退職給与として損金の額に算入することが認められない。つまり、この差額について法人の経理において処分益を計上していなくても、処分益の発生は事実として把握され、益金の額に算入されるのに対し、処分益相当額の役員退職給与の損金算入が認められなくなるのである⁽⁸⁾。

法人が、役員退職給与を現物で支給する場合には、品物によっては時価評価の算定が困難である場合もある。法人が、時価評価について一定の努力をしたが課税当局と法人との間で評価額に相違がある場合もある。評価額に相違があったとしても、それは、評価上の問題であって役員退職給与の損金性の問題とは次元を異にするのではないかと考える。この差額について法人が役員退職給与として損金経理を行うことはできないのであり、このことは前述のみなし損金経理の規定が設けられた趣旨と同一である。したがって、この差額について損金経理が行われていないことにより、法人の意思が認められないとするので

（7） 最三小判平 7・12・19 民集 49 卷 10 号 3121 頁。

（8） 最二小判平 10・6・12 判例時報 1648 号 53 頁。

はなく、当初、法人が土地及び建物を役員退職給与として損金経理により支給したことにより、法人の損金性の認識についての意思表示がされているものとして取り扱うべきではないかと考える。

第3節 3年償却制度等とIT投資促進税制

1 減価償却資産の償却限度額

法人税法施行令第58条は、「内国法人の有する減価償却資産（各事業年度終了の時における確定した決算に基づく貸借対照表に計上されているもの及びその他の資産でその取得価額を償却費として損金経理をしたものに限る。）の各事業年度の償却限度額は、当該資産につきその内国法人が採用している償却方法に基づいて計算した金額とする。」と規定している。

償却費のように内部取引に基づく費用は、いずれも法人の意思によって金額が決定される費用である。したがって、これをすべて法人の自由意思に委ねることは、そこに恣意性が入る余地がある。そこで法人税法では、これらの内部取引に基づく費用については、一定の限度額を規定することにとどめ、その限度内においてどれくらいの金額を計上するかは法人の自由意思に委ねることとした。

そして、その意思表示は確定した決算により行うべきものとしている。したがって、法人は、確定した決算においていったん意思表示したものを、申告の際に変更することはできない。

2 3年償却制度等とIT投資促進税制との選択適用

法人が、確定した決算において損金経理をした、一括償却資産の3年償却制度（法人税法施行令第133条の2）の対象となる取得価額20万円未満の減価償却資産、あるいは中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例（租税特別措置法第67条の8）の対象となる取得価額30万円未満の減価償却資産について、損金経理により減価償却費を計上しておきながら、

申告においてそれぞれの規定の適用を受けることを選択せず、普通償却限度額を超える部分の金額を自己否認して申告加算することが認められている。

そして、これらの減価償却資産が、IT投資促進税制（租税特別措置法第42条の11）の対象要件を満たすものであれば、法人は、申告において、これらを同税制による法人税額の特別税額控除の対象とすることができる。

この処理が認められる理由は、一括償却資産の3年償却制度を適用するためには、損金経理により減価償却費を計上するのみではなく、確定申告書における法人の意思表示が要件となっているからである。すなわち、この制度は、確定申告書に一括償却対象額の記載があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り適用され、さらに、一括償却対象額につき損金経理をした金額がある場合には、明細書を確定申告書に添付することにより意思表示をすることになっている。また、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の適用にあたっては、法人税申告書別表16の「備考」欄において、本制度の適用を受けていること及び適用を受けた資産の取得価額を記載するという意思表示をすることが要件となっている。

したがって、法人は、一括償却資産の3年償却制度、あるいは中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例制度を適用するために、確定した決算において、これらの制度の対象資産について損金経理をしても、確定申告による意思表示をせず、これらの制度の適用を選択しないことができることになる。

ところで、IT投資促進税制は、対象資産について償却又は税額控除を選択して適用することができる制度である。したがって、対象資産を確定した決算において損金経理することにより、IT投資促進税制による税額控除を選択しないと意思表示した場合でも、確定申告において、対象資産について普通償却限度額を超える部分を申告加算することにより、償却を選択しないという意思表示をしていれば、確定申告においてIT投資促進税制による税額控除の適用対象とすることができることになる。

このような取扱いが認められると、法人が、一括償却資産の3年償却制度、

あるいは中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例制度の適用の意思表示をするのは、確定した決算における損金経理が要件とはされているが、確定申告ということになる。すなわち、損金経理要件が法人の意思表示の確認のために規定されているのではないということになる。

3 損金経理をした後の自己否認

減価償却費のように内部取引に基づく費用は、いずれも法人の意思によって金額が決定される費用であり、その意思表示は確定した決算により行うこととなる。したがって、いったん確定した決算において表示した意思は、申告の際に変更することはできない。これが確定決算主義における損金経理要件の意義である。

したがって、この取扱いのように、償却費として損金経理をした後に、これを自己否認し税額控除を適用し直す処理は、本来、認められないと考える。

確定申告書に何らかの記載をすること、何らかの書類を添付することは、その取扱いの適用要件であって、確定した決算において確認した法人の意思を最終的に確定申告において確認するためのものではないと考える。

この取扱いでは、法人の意思表示の確認は、確定申告で行うことになり、確定した決算における損金経理要件の存在の意義が問われることになる。

なお、取得価額10万円未満の「少額の減価償却資産の取得価額の損金算入」（法人税法施行令第133条）の対象となる資産については「・・・損金経理した金額は、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。」とされているため、損金経理をした時点で意思表示がされたことになり、その後、これを自己否認して申告加算するという処理は認められていない。それであれば、一括償却資産の3年償却制度等の規定にも、いったん損金経理した金額は「損金の額に算入する」と明記されており、両者の違いは確定申告書に書類を添付する要件等を定めた規定の有無だけである。

第4節 役員退職給与の損金経理要件

1 法人税法の取扱い

法人が、役員に対して役員退職給与引当金（利益積立金）を取り崩して役員退職給与を支給した場合に、法人税法は、これを損金の額に算入しない。法人が支給した役員退職給与を損金の額に算入し、役員退職給与引当金（利益積立金）を利益に戻し入れてその補てんに充てたときは、役員退職給与の支給を損金経理したものとして取扱い損金の額に算入する。

すなわち、次の①の仕訳のように、役員退職給与引当金（利益積立金）をその支給する退職給与に直接充てる経理を行った場合には、利益処分により役員退職給与を支給したものとなる。したがって、法人の課税所得の計算上は、損金の額に算入することは認められない。ただし、②の仕訳のように、支給した役員退職給与は損金の額に算入し、別に役員退職給与引当金（利益積立金）を利益に戻し入れて補てんに充てた場合には、役員退職給与の支給に関する処理そのものは、損金経理されていることになる。

結果的には、①及び②の仕訳は、当期の利益に与える影響は同じであるとしても、役員退職給与の支給に対する法人の認識は、①の場合は利益処分、②の場合は損金経理と異なるものと考えられるからである。

① 利益積立金から直接支出する経理

（借方）役員退職給与引当金 800 万円 （貸方）現金預金 800 万円

② 支給額は損金経理し、利益積立金を利益に戻し入れる経理

（借方）役員退職金 800 万円 （貸方）現金預金 800 万円

（借方）役員退職給与引当金 800 万円 （貸方）役員退職給与引当金
取崩益 800 万円

2 法人の意思の確認

一般的に、上記①の仕訳をした法人の意思は、役員退職給与を利益処分により支給することではなく、役員退職給与引当金を直接取崩し、支払に充当

する会計処理を行うとともに、役員退職金支給相当額を法人税申告書別表四で減算認容することにより損金の額に算入することである。すなわち、法人の意思は、役員退職金を損金の額に算入することであり、利益処分により役員退職金を支給することではない。法人が、このような仕訳をした理由として一般的に次のように言われている。企業会計上の理由は、役員退職金と役員退職給与引当金取崩益とを両建て計上した場合には、損益計算書の特別損益の部が膨らんでしまうため、法人がこれを避けるということである。そして、法人税法上の理由は、法人が、過去において、役員退職給与引当金を損金経理により繰り入れた際には、その繰入損を自己否認して法人税申告書別表四で加算していたのだから、役員退職給与引当金を取り崩して役員退職金を支払った場合には、法人税申告書別表四で減算認容することができると考えたものである。

ところが、法人の意思とは異なり、税務上は、このような経理処理を行った場合には、役員退職金という費用が総勘定元帳に記載されておらず、損益計算書の上でも表示されていないことになる。したがって、法人税法の取扱上、役員退職金という費用を損金経理したことにはならず、損金算入が認められないことになる。

これに対して、法人が上記②の経理処理を行った場合には、役員退職給与引当金取崩益 800 万円は前事業年度以前に課税済みのものであるから、申告に際し、法人税申告書別表四において減算認容することになり、他方役員退職金も確定した決算において損金経理が行われているため損金算入が認められる。

ところで、上記②の仕訳に関連して、法人が、さらに、
(借方) 役員退職給与引当金取崩益 800 万円 (貸方) 役員退職金 800 万円
という仕訳をした場合には、結果として上記①の仕訳だけが残ることになる。この場合、税務上は、どのように取り扱われるのであろうか。

法人税基本通達 11-1-1 では、「貸倒引当金等の引当金につき、取崩額と繰入額との差額を損金経理により繰り入れている場合においても、確定申

告書に添付する明細書に、その相殺前の金額に基づく繰入れ等であることを明らかにしているときは、その相殺前の金額により、その繰入れ及び取崩しがあったものとして取り扱う。」とされている。貸倒引当金の繰入れは損金経理が要件であり、これは、「損金経理」要件を緩和した通達である。

役員退職金の場合も同様な取り扱いがされる。したがって、総勘定元帳の上で、役員退職金という費用と、役員退職給与引当金戻入益という収益とを勘定科目及び金額ともに明瞭に記載されていれば、それで充分だということではない。さらに、損益計算書に記載がされていないと、損金算入が認められないことになる。そこで、損益計算書に注記することにより、税務当局に対して法人の損金経理の意思表示を行うことになる。

ところで、①の仕訳をした法人が損益計算書に損金経理の意思表示の注記をした場合であっても、損金経理がされていないとして役員退職金の損金算入は認められない。①の仕訳と②の相殺後の仕訳とどこが違うのだろうか。

損金経理は法人の内部取引等に対する意思表示を確認するための要件であり、その意思表示の確認は、損益計算書に注記することで足りると考える。したがって、①の仕訳の場合にも、法人が役員退職金を損金の額に算入する意思表示を損益計算書に注記することにより、その意思表示を確認できると考える。

第5節 短期前払費用の損金経理要件

企業会計原則（昭和24年7月29日・最終改正昭和57年4月20日企業会計審議会）注解5（1）では、前払費用について「一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対して支払われた対価をいう。従って、このような役務に対する対価は、時間の経過とともに次期以降の費用となるものであるから、これを当期の損益計算から除去するとともに貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。また、前払費用は、かかる役務提供契約以外の契約等による前払金とは区別しなければならない」

とされている。ただし、企業会計は、「重要性の原則」により、その目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするところにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められることになっており、前払費用のうち重要性の乏しいものについては、これにより経過勘定項目として処理しないことができることになっている（企業会計原則注解1（2））。

法人税法上は、短期の前払費用について、法人税基本通達2-2-14は「前払費用（一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち当該事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。以下2-2-14において同じ。）の額は、当該事業年度の損金の額に算入されないのであるが、法人が、前払費用の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める。（注）例えば借入金を預金、有価証券等に運用する場合のその借入金に係る支払利子のように、収益と対応させる必要があるものについては、後段の取扱いの適用はないものとする。」旨を定めている。

本通達においては、1年以内の短期前払費用について、いわゆる期間対応による繰延経理をせずに、その支払時点で損金算入することを認めることが明らかにされている。この通達の趣旨については、「このような短期の前払費用の処理は、企業会計上は重要性の原則に基づく経理処理ということであるが、税務上の考え方も同様の立場に立っていると理解してよいであろう。」⁽⁹⁾との説明がなされている。

ところが、同じく趣旨として「本通達は、短期の前払費用について、課税上弊害が生じない範囲内で費用計上の基準を緩和し、支払ベースでの費用計上を認めるというものである。」⁽¹⁰⁾とも説明されている。この点について渡辺淑夫

(9) 奥田芳彦『法人税基本通達逐条解説〔三訂版〕』176頁（税務研究会出版局、2004）。

(10) 奥田・前掲注(9)176頁。

教授も「短期の前払費用である限り、それが特に営業上重要な費用であるかないかで区別されることにはなっていない。」⁽¹¹⁾と述べており、さらに「本通達の適用される短期の前払費用は、必ずしも販売費・一般管理費等として期間費用処理されるものに限られない。その費用が製品の製造に直接関連するものであるため、製造原価に算入されるものである場合にも、本通達の適用があるものと解してよい。」⁽¹²⁾とも述べている。このような取扱いは、企業会計と税法との調整を図ったというよりは、税法独自の取扱いと言ってもいい。

この通達の本文の部分は、昭和 55 年の法人税基本通達の改正において新設されたのであるが、それ以前においては、昭和 42 年 9 月 30 日付査調 4－9 他個別通達「特定の期間損益事項に係る法人税の取扱いについて」の 1 の（2）において本通達の本文後段と同旨の取扱いが定められていた。しかも、この通達においては、この支出ベースによる短期の前払費用の処理について、その取扱いを認める条件として一種の確認手続（いわゆるアグリーメント方式）を要求していた。この点からも、この取扱いが企業会計の考え方と同じ立場であるというよりは、税法独自の取扱いであることがわかる。

ところが、渡辺教授は「本通達では、短期の前払費用の処理方法について、『損金の額に算入しているときは、これを認める』と規定し、特に損金経理（確定決算において費用又は損失として経理すること）することを謳っていない。」⁽¹³⁾と述べながら、「決算上は繰り延べながら税務上だけ減算するといったような処理は、本通達の予定するところではない。すなわち、申告調整による本通達の適用は、一般的には認められないと解すべきである。」⁽¹⁴⁾とも述べている。

本通達が、確定した決算において損金経理を要件としていなければ、申告調整による適用は認められる。仮に、本通達が申告調整による適用が認められていないのであれば、それは確定した決算における損金経理を要件としているこ

(11) 渡辺淑夫『法人税法解釈の実際－重要項目と基本通達－』221 頁（中央経済社、1989）。

(12) 渡辺・前掲注(11)224 頁。

(13) 渡辺・前掲注(11)224 頁。

(14) 渡辺・前掲注(11)224 頁。

とになる。このように税法独自の取扱いを通達によって定め、さらには確定した決算において損金経理により処理することを法律ではなく通達によって要求することはないと考える。

やはり、この通達による取扱いは、渡辺教授が述べているように、確定した決算における損金経理を要件としていないことになる。

第2章 確定決算主義における 損金経理要件の意義

第1節 損金経理要件の意義

1 損金経理の意義

法人税法第2条（定義）第二十五号において、「損金経理」とは、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と定義されている。

損金経理という用語は、昭和40年の法人税法においてはじめて用いられたもので、昭和40年改正前の法律においては、このような表現はなかったが、実態は同様に取り扱われていた。

すなわち旧法人税法（昭和40年改正前）第18条においては「その確定した決算に基づき当該事業年度の課税標準たる所得金額（中略）に対する法人税額を記載した申告書を」提出しなければならないものとされていた。

ところで、損金経理とは、その確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。つまり、企業会計において費用又は損失として処理することを指している。

しかし、損益計算書においてそのことを表示することを必ずしも予定していないことは明らかである。例えば、法人税法第33条においては評価損について「その内国法人が当該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、・・・」と規定されているが、これは必ずしも「評価損」という科目によって表示することを要求しているものではないと解される。つまり、雑損等の科目で処理したとしても差し支えない。

なお、損金経理は、会計方法について選択が認められているものについても要求されている。例えば、法人税法施行令第133条においては、少額減価償却資産について「その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたと

きは、その損金経理をした金額は、・・・」と規定されている。つまり、10万円未満の減価償却資産について、損金の額に算入することができるのは、法人が「損金経理」をした場合に限られるのである。法人がこれらの資産を会計上は資産として計上しておきながら、申告において減算をして損金の額に算入することは認められない。

2 確定した決算の意義

確定した決算とは、株主総会において承認され又は総社員の同意を得た決算である。したがって、決算確定の日とは「その事業年度の決算を承認した株主総会終結の日又は総社員の同意の日」（旧通達「三一七」）とされている⁽¹⁵⁾。

株式会社を例にとれば、商法 283 条は、「取締役ハ第 281 条第 1 項各号ニ掲ゲルモノヲ定時総会ニ提出シテ・・其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス」と規定している。第 281 条第 1 項各号に掲げるこれらのモノとは、貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分又は損失の処理に関する議案であり、これらの計算書類を定時総会に提出してその承認を求めることになっている。このような手続を経て株主総会の承認を得た決算を確定決算という。

なお、武田昌輔教授は、「このような企業（株主総会等を開催しない閉鎖会社―筆者注）は実質的には、株主総会または社員総会を開催したと同一の事情にあると認める場合も存するので、一つの考え方としては代表者の責任に

(15) 確定した決算に基づく申告について旧基本通達において次のように定められていた。

昭 32 通法 1-130 三一五 法（旧法）第 18 条又は第 21 条の「その確定した決算に基く申告」とは、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類を基礎として申告するのであるから、申告に当っては次のようなことに注意しなければならない。

- (一) 資産の評価損益及び減価償却の金額は、原則として株主総会の承認又は総社員の同意を得た金額に限るのであるから申告書においてその資産の評価損益及び減価償却の金額を増減することはできない。
- (二) 税務計算上繰延資産として整理することを認められているものについて、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類に資産として計上したときは、申告書において損金として所得金額から除算することができない。

よって財務諸表が作成され、かつ、提出されている限りこれを便宜確定した決算によったものとみなして取り扱うことも可能であろう。このように考えれば、『確定した決算』を商法による形式ならびに実体を有するもののみとする杓子定規的解釈には一考を要するものがあるように思われる」⁽¹⁶⁾とも述べている。

3 更正の請求と損金経理要件

(1) 国税通則法第 23 条第 1 項による更正の請求

納税申告書を提出した法人は、一定の要件に該当する場合には、原則として、その申告にかかる法定納期限から 1 年以内に限り、税務署長等に対し、その申告にかかる課税標準又は税額等について更正の請求をすることができる（国税通則法第 23 条第 1 項）。この更正の請求ができる理由として、国税通則法では、「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」を挙げている。ここにいう「課税標準若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」とは、①翌期の売上となるべきものが当期の売上として計上されている場合、②当然損金となるべきものが損金に算入されていない場合、③税率の適用を誤った場合、④単純な計算誤り等がある。

したがって、損金経理を要件としている事項については、税法の限度額まで損金経理をしていない場合、その損金経理した額と限度額との差額を損金の額に算入するという理由で更正の請求をすることはできない。また、確定した決算において所定の経理をすることが要求されている事項についても、同様である。

このように、確定した決算において処理することが要求されている事項については、法人が確定した決算において処理した金額が税務上も最終の

(16) 武田昌輔「法人税申告に関する研究（二）－確定申告と申告調整－」会計第 71 巻第 6 号 84 頁（1957）。

ものとして取り扱われる。したがって、これらの事項に関する処理を原因として所得が過大な申告となっても、これは、「国税に関する法律の規定に従っていなかったこと」には該当しないため、更正の請求はできないのである。

(2) 国税通則法第 23 条第 2 項による更正の請求

国税通則法第 23 条第 2 項では、後発的な理由により課税標準等又は税額等が異動する場合には、更正の請求ができることとしている。その理由として、①訴えの判決があった場合、②所得の帰属の変更があった場合、③官公署の許可等が取り消された場合、④契約の解除等があった場合、⑤帳簿書類の押収等により課税標準等が計算できなかった場合において、その後その事情が消滅した場合、⑥租税条約に基づく両国間の合意の内容が申告等と異なる場合等が例示されている（国税通則法第 23 条第 2 項）。

しかし、これらは、いずれも課税標準等又は税額の計算の基礎となった事実と反する理由であって、確定した決算において処理することが要求されている事項は、これに該当しない。したがって、損金経理等の金額を修正するために確定した決算を修正した場合には、更正の請求は認められないことになる。

第 2 節 確定決算主義の意義

1 確定決算主義の沿革

(1) 明治 32 年

わが国において、はじめて法人の所得に対して課税することとしたのは明治 32 年であるが、当時の税法には、現在のような確定決算主義に関する規定は見当たらない。しかしながら、課税庁においては、確定決算主義が採られていたと考えられる。この点について、忠佐市教授は、「法人税の所得金額および法人税額の申告は、法人の確定した決算にもとづかなければならない」という明文の規定は、昭和 22 年の改正法人税法ではじめて設けら

れたものである。しかし、法律に規定はなくても、明治 32 年に第一種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的に確定した決算にもとづくという一貫した方針がとられてきたはずである。いうまでもなく、その確定した決算は、会社は商法の規定による。」⁽¹⁷⁾と述べている。

また、武田教授も、「税法では、戦前、戦後を通じて一貫して確定決算主義を採用してきたところであって、これは、いわば商法依存主義の現れであるといつてよい。・・法人税の課税標準が、法人の所得によることとした以上は、企業利益が基礎となることはすでに前提とされているのである。」⁽¹⁸⁾と述べている。

(2) 昭和 22 年

確定決算主義に基づいて課税標準等を記載した申告書を提出すべき旨が明確にされたのは、昭和 22 年である。すなわち、同年に、申告納税制度が法人一般に対して適用されることとなり、「納税義務がある法人は、・・各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額・・を記載した申告書を政府に提出しなければならない」（昭和 22 年の改正法人税法第 18 条第 1 項）とされたのである。

この「確定した決算に基づき」という表現が昭和 40 年の全文改正後の法人税法第 74 条第 1 項にも踏襲され、現在に至っている。

昭和 22 年に確定した決算に基づいて課税所得を計算すべき旨が明らかにされた当時から、法人税法は、償却、圧縮記帳等の内部取引及び役員退職給与等の特定の外部取引について、確定した決算において処理することを要求し、申告調整を認めないこととしてきた。ただ、条文上は、例えば、「法人が・・償却をなした場合の当該償却額は、・・」（減価償却 昭和 22 年の改正法人税法施行規則第 2 条）と規定されており、これらの個別規定

(17) 忠佐市「確定決算基準主義の原則と法第 22 条第 4 項」税経通信 34 巻 11 号 11 頁 (1979)。

(18) 武田昌輔「商法・企業会計と税務」同編著『21 世紀を支える税制の論理・第 3 巻 企業課税の理論と課題』第 4 章所収 78 頁 (税務経理協会、1995)。

と、「・・・その確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額・・・を記載した申告書を政府に提出しなければならない」（昭和 22 年の改正法人税法第 18 条第 1 項）という規定と合わせて解釈されていたのである。

確定決算主義は、この確定申告に関する規定と各個別規定とを基にその解釈によっていた。

なお、ここにいう「確定した決算」の意義について、昭和 25 年 9 月 25 日付法人税基本通達直法 1-100「314」では、「その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものの承認があったことをいう」とされている。

（3）昭和 40 年

昭和 40 年の法人税の全文改正により、現行規定のように定められたが、確定決算主義はそのまま踏襲された。

この改正に際し税制調査会の昭和 38 年 12 月の「所得税及び法人税法の整備に関する答申」の第 4、2 では、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。」と述べられている。

この答申の趣旨を受けて、昭和 40 年の法人税法の全文改正において、「損金経理」という用語が新たに使われることになった。

その理由として、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求されている事項については、『損金経理』という用語をもちいることによりこの点が明らかにされています。」⁽¹⁹⁾と説明されている。

すなわち、損金経理を「法人がその確定した決算において費用又は損失

(19) 国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」100 頁。

として経理することをいう。」(法人税法第2条第二十六号、現行第二十五号)と定義し、例えば、減価償却については、「・・・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金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、・・・」と規定し、法人が確定した決算において計上した減価償却費を前提として課税所得計算を行うことが明らかにされた。

このように確定決算主義が適用される事項については、原則として「損金経理」とか、「確定した決算において」という用語を用いることになり、確定決算主義に関する規定の整備が行われた。このことにより、従来のように確定決算主義を、確定申告に関する規定と各個別規定とを合わせて理解しなくても、各個別規定のみで理解できることとなった。

2 確定決算主義の内容及び意義

(1) 確定決算主義の内容

平成8年11月税制調査委員会の法人課税小委員会報告では、「第1章、四、3 商法・企業会計原則との関係」として「①法人の課税所得計算における、いわゆる「確定決算主義」の内容として、以下の点が挙げられている。

- (i) 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
- (ii) 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること。
- (iii) 別段の定めがなければ、『一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する』こと。』と述べている。

(2) 確定決算主義の意義

確定決算主義は企業利益計算と課税所得とを有機的に結びつける役割を果たすのである。したがって、確定した決算に基づいて課税所得を計算することが法人税法においてどのような意味を持つものであるかということ明らかにすることが、確定決算主義の意義を明らかにすることになる。

なる。

法人税法は、①減価償却等のいわゆる内部取引に関する事項及び②少額資産の損金算入等特定の外部取引に関する事項のように、税法上、法人に選択の余地が認められている事項についての法人の最終の意思表示は、申告書によってではなく、確定した決算によるべきものとする、いわゆる確定決算主義を採用している。しかもこの場合、特定の事項については確定決算で採られた会計処理は、課税所得の計算上もそれに拘束されることになっている。

(3) 課税所得の計算構造

企業会計と租税会計との関係について、金子教授は、「わが国の法人税法、企業所得の計算については、まず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として商法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている、と解してよいであろう。」⁽²⁰⁾と述べている。

このように、法人税法上の「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく税法以前の概念や原理を前提としている」⁽²¹⁾のである。すなわち、課税所得は、「商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算された企業利益を基礎とし、これに法人税法関係法令の『別段の定め』による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算する」⁽²²⁾こととされているのである。したがって、「税法に規定のない、いわゆる白地部分は、法人の経理が適正な企業会計の慣行に従っておれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである。」⁽²³⁾。

しかしながら、この計算構造が異なり、法人税法は、法人が益金から損

(20) 金子・前掲注(2)270頁。

(21) 税制調査会税制簡素化特別部会答申昭和41年12月「税制簡素化についての第一次答申」43頁。

(22) 中村利雄「課税所得の基本原理解」産業経理36巻6号73頁(1976)。

(23) 中村・前掲注(22)73頁。

金を控除するという独自の計算構造をもっていると考えれば、申告によって法人の最終的な意思表示をすることは許されるのではないかと考える。

3 確定決算主義の採用根拠

確定決算主義が法人税の課税所得計算上とられている理由は、いろいろ考えられている。

(1) 便宜性

確定決算主義の採用根拠は、何よりもまず課税の便宜性に求めることができる。

金子教授も「企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」⁽²⁴⁾と述べている。

武田教授も「便宜性の原則は、税務行政上の便宜を考慮し、また、納税者との税務の運営を円滑にするために、多少の理論上の正確性をまげても実行可能なものとしようとする原則である。」⁽²⁵⁾と述べている。

(2) 政策目的

確定決算主義は、便宜性以外に政策上の目的のために要求されている。たとえば、価格変動準備金の繰入額について損金経理を条件として、損金の額に算入することを認めているのは当該金額が内部留保されて、その資金が企業目的のために活用されることを意図するためである。したがって、この確定決算基準は、上記の便宜性による依存とは別の目的を有するものである⁽²⁶⁾。

この点、吉国二郎氏は、「いまいろいろな制度で損金留保というものを要

(24) 金子・前掲注(2)270頁。

(25) 武田昌輔『新版 税務会計通論〔48年版〕』43頁(森山書店、1973)。

(26) 日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」昭和41年5月26日報告〔総論〕四所得計算原則から生ずる差異(5)計算簡便性の原則③確定決算基準(付記)参照。

求するのは、その損金留保を通じて、内部留保を求めようという前提があるわけです。内部留保が行われるからこそ、税法はこれを制度として容認しているのであって、企業が留保を確実にするという形態をとったときに初めて損金として認めるのであって、ただ租税をまけるだけがその趣旨ではないという、一つの政策的配慮があると思うのです。・・租税制度としてそういうものを認めた趣旨からいくと、損金留保をしてもらわなければ困るので、そういう前提があつて認めたという言い分もあると思うのです。」⁽²⁷⁾と述べている。

(3) 課税の安定性

吉牟田勲教授は、「第1には、商法その他の法令および企業会計原則に立脚して計算された確定決算による利益が一応適正なものと考えられ、それが株主、債権者等に公開されるものであるから、第1次的にこの公表利益を基として、必要な税法の目的に応ずる修正を行うことが妥当であり、第2に税法も修正部分だけ規定すればよいということであり簡便である、ということである。第3には、課税所得計算の前提となる取引事実の確定が特に法人の減価償却や引当金の計上などいわゆる内部取引の確定が容易になるということである。第4に、確定決算主義によらず申告調整主義によれば、申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方向で行われるだろうから（たとえば会社計算では、税法限度未満の少額の減価償却費を計上して利益を大きく表示し、税務計算では税法限度一杯の減価償却費を計上して、課税所得を減少へ導くということなどである）」⁽²⁸⁾と述べている。このように、確定決算主義は課税の安定性にもかなうことが、税務当局にとってその採用を根拠付ける重要な要素になっていると思われる。

(4) 申告の正当性の確保

(27) 座談会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」〔吉国発言〕企業会計 17 巻 10 号 84 頁 (1965)。

(28) 吉牟田勲『新版法人税法詳説-立法趣旨と解釈〔平成8年度版〕』37 頁 (中央経済社、1996)。

昭和 40 年 2 月 27 日の名古屋地方裁判所の判決では、「法人税法が納税申告につき、確定した決算・・・によるべきことを要求するのは申告の正当性を確保するためである。」⁽²⁹⁾と判示している。

4 確定した決算と申告調整

このような確定決算主義の採用根拠に対して、武田教授は、「確定決算基準主義は、すでにみたように長い歴史を有するものであり、また、それなりのメリットを有しているのである。しかし、このメリットは主として課税庁側に存するメリットであって、納税者側においてはとりたててのメリットはないと考えられる。」⁽³⁰⁾という指摘をされている。

武田教授は、また「このように課税所得計算を明確にされる規制は、実務的に望ましいものとしても、確定決算による規制の必然性は存しないのであって、法人としては税法に定められている規定の範囲内において租税節約をするという点からアメリカ税法のような課税所得計算の方式も考えられないことはない。すなわち、立法政策的には、『損金経理』の規制をはずして、大幅な申告調整を認めることも可能である」⁽³¹⁾とも述べている。

したがって、損金経理要件をはずし申告調整に転換することも可能なのである。

なお、これに対して、税制調査会等では別の意見もある。例えば、「法人税法では、課税所得の計算において、税法上、法人の選択の余地を認められている事項についての法人の最終的な意思表示は、申告書によってではなく、確定した決算により行われるべきである。」⁽³²⁾と述べられており、さらに、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場から

(29) 名古屋地裁判昭 40・2・27 税務訴訟資料 41 号 170 頁。

(30) 武田・前掲注(18)82 頁。

(31) 武田・前掲注(25)43 頁。

(32) 税制調査会昭和 38 年 12 月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」71 頁。

は妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。」⁽³³⁾とも述べられている。

第3節 確定決算で拘束される事項

税法が確定決算で処理することを要求しているのは、あらゆる取引についてではなく、特定の項目に限定されている。すなわち、客観的な事実に関しては、原則として確定決算に依存していない。例えば、売上収益については、確定決算において脱漏していたものがある場合には、その確定決算と関係なく、その真実に従って課税所得が計算されることになる。また、脱漏された仕入、経費等についても同様である。

この点、未払利子の計上について、決算書にその記載がされていたが、その決算書について株主総会の決議を経ていなかった事例があり、課税庁のほうで確定決算の要件を欠いているからという理由で、この未払利子の計上を否認したことで争われたことがある。昭和40年2月27日、名古屋地方裁判所で、未払利子の計上の可否は、未払利子が客観的事実として存在するかどうかで決まることであり、法人の任意の会計処理にまかせられる事項ではないから、確定決算基準の適用される事項ではない。この否認は誤っていると判示された⁽³⁴⁾。

したがって、税法が、確定した決算に基づくことを要求しているのは、主として内部意思決定を要するものである。

このことは、一定の内部取引に基づく費用については、外部取引と異なり、法人の意思決定により確定されるべき性質のものであることから、法人税法では、これらの費用についての法人の最終的な意思表示は、申告書ではなく、確定した決算において行うべきものとしたものである。

これらの内部取引に基づく費用は、いずれも法人の意思によって金額が決定される費用であるが、これをすべて法人の自由意思に委ねることは、そこに恣

(33) 前掲注(32)71頁。

(34) 前掲注(29)170頁。

意性が入る余地があり適当でない。そこで法人税法では、これらの内部取引に基づく費用については、一定の限度額を規定することにとどめ、その限度内においてどれくらいの金額を計上するかは法人の自由意思に委ねることとし、その意思表示は確定した決算により行うべきものとしている。したがって、いったん確定した決算において表示した意思は、申告の際に変更修正することはできない。

このように、法人の最終的な意思表示を確定した決算において行うべきものとしているものには、上記の内部取引のほか、少額資産の損金算入等のような特定の外部取引に関する事項及び延払基準等のような収益費用の認識基準に関する事項がある。

1 客観的取引に関する事項

税法が損金経理要件を要求している事項は、主として内部取引についてであり、客観的取引については、別段の定めのない限り法人経理のいかんを問わず、その取引から生じた収益、費用は益金、損金の額に算入される。しかし、客観的取引についても、役員の退職給与、寄附金、従業員賞与については、明確に損金経理によって意思表示をしない場合、法人自体が積極的に利益処分によって処理している場合には、これらを費用又は損失として取り扱わない。この点、企業が利益処分として経理すれば、損金とならず、費用又は損失として処理すれば損金となるというのは、客観的事実を企業の主観的判断に依存することとなって適当ではない。

例えば、役員賞与が利益性を有するか損金性を有するかは問題の存するところであるが、現行税法はその基本的な考え方の適否の問題は別として、企業の経理のいかんを問わず、実質的に損金性なしと判断している。いいかえれば、企業の経理のいかんの形式的な問題には依存しないのである。しかるに、従業員賞与等は、実質的損金性を有している場合が多いと考えられるのに、その実質的に目を覆うて、企業の形式的処理のみに依存することは適当

でないように思われる⁽³⁵⁾。

ところで、客観的事実に基づく取引すなわち外部取引については、原則として確定決算主義は適用されないが、特定の外部取引について、損金経理を要求し又は法人の経理に従うこととしているものがある。

(1) 損金経理を要求する事項

イ 役員賞与等の損金不算入に規定する使用人兼務役員の使用人分賞与

法人税法第35条第2項は、「内国法人が、各事業年度においてその使用人としての職務を有する役員に対し、・・・当該職務に対する賞与の額につき当該事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額のうち当該職務に対する相当な賞与の額として政令で定める金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。」と規定している。

使用人兼務役員の賞与については、その支出が費用としての性格を有する場合と利益処分としての性格を有する場合とがあるので、その判断を法人の認識にかからしめたものであり、損金経理を要件として損金の額に算入することとしている。

ロ 過大な役員退職給与の損金不算入

法人税法第36条は、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、当該事業年度において損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、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。」と規定している。

役員退職給与については、その支出が費用としての性格を有する場合と利益処分としての性格を有する場合とがあるので、その判断を法人の認識にかからしめたものであり、損金経理を要件として損金の額に算入することとしている。

(35) 武田昌輔『企業会計と税法』14頁（森山書店、1973）。

ハ 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入

法人税法施行令第133条は、「内国法人がその事業の用に供した減価償却資産・・・で前条第1号に規定する使用可能期間が1年未満であるもの又は取得価額・・・が10万円未満であるものを有する場合において、その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、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。」と規定している。

少額資産についても、その支出を、資産に計上するか費用として損金の額に算入するかを判断を法人の認識にかからしめたものであり、損金経理を要件として損金の額に算入することとしている。

(2) 法人の経理に従う事項

法人の経理に従うこととしているものには、使用人賞与の損金算入（法人税法第35条第3項）及び寄附金の損金不算入（法人税法第37条第1項）がある。

これらの費用については、法人が確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（利益積立金をその支出した賞与又は支出した寄附金に充てる経理を含む）をしたときは、その経理した金額は、損金の額に算入されないこととされている。つまり、賞与及び寄附金の性格から考えて、法人がこれらの費用を利益処分により経理したときは、その法人の認識に従い、損金性はないものとして取り扱うとするものである。また、これらの費用については、「利益又は剰余金の処分による経理」という表現を用いていることから、仮装経理又は簿外経理された金額も損金に認められることになる⁽³⁶⁾。

例えば、役員賞与等の損金不算入に規定する使用人分賞与について、法人税法第35条第3項は、「内国法人が、各事業年度においてその使用人に

(36) 国税庁・前掲注(19)100頁。

対し賞与を支給する場合において、その賞与の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（利益積立金額をその支給する賞与に充てる経理を含む。）をしたときは、その経理をした金額は、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。」と規定している。

「利益積立金をその支給する賞与に充てる経理」というのは、
 （借方）利益積立金 100 万円 （貸方）現金 100 万円
 という仕訳である。

この場合、利益処分たる利益積立金（賞与引当金）をまず取り崩して益金の額に算入し、他方、使用人分賞与は損金の額に算入する方式をとれば認められることになる。つまり、

（借方）利益積立金 100 万円 （貸方）現金 100 万円
 という仕訳では、損金経理を行ったことにならないが、次の仕訳による場合には損金経理を行ったことになる。

（借方）賞与 100 万円 （貸方）現金 100 万円
 利益積立金 100 万円 雑益 100 万円

2 主観的取引に関する事項

法人税法では内部取引については、確定した決算において費用又は損失として経理することを条件として、課税所得の計算上損金の額に算入する。この確定した決算において費用又は損失として経理することを法人税法では「損金経理」と規定している（法人税法第2条第二十五号）。

この内部取引は、客観的事実が発生していないので、まずその項目を発生せしめるかどうか、その後、その項目の金額をいくらにするか、法人の意思決定による選択が認められている。次に損金経理とするか、その他の処理（原価算入、利益処分方式）とするかの選択事項がある。

法人税法及び租税特別措置法において損金経理をすることを要求している主なものは、次のとおりである。

(1) 損金経理をした場合に限って損金算入が認められる事項

確定した決算において「損金経理」をしなければ、法人税法においても損金の額に算入できない事項をいう。主なものは、次のとおりである。

減価償却資産の償却費（法人税法第31条第1項）

繰延資産の償却費（法人税法第32条第1項）

資産の評価損（法人税法第33条第2項）

使用人兼務役員に対する使用人部分の賞与（法人税法第35条第2項）

過大な役員退職給与（法人税法第36条）

交換により取得した固定資産の圧縮記帳（法人税法第50条第1項）

少額の減価償却資産の取得価額の損金算入（法人税法施行令第133条）

一括償却資産の損金算入（法人税法施行令第133条の2）

繰延資産となる費用のうち少額のもの損金算入（法人税法施行令第134条）

回収不能の金銭債権の貸倒れ（法人税基本通達9-6-2）

一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ（法人税基本通達9-6-3）

返品債権特別勘定の設定（法人税基本通達9-6-4）

イ 減価償却資産の償却費

法人税法第31条第1項は、「内国法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により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金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において『損金経理額』という。）のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかった場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において『償却限度額』という。）に達するまでの金額とする。」と規定している。

なお、この損金経理要件については、法人税基本通達において弾力的な取扱いが定められている。

例えば、法人税基本通達 7-5-1（償却費として損金経理をした金額の意義）は、次のように定めている。

法人税法第 31 条第 1 項（（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法））に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする。

- ① 令第 54 条第 1 項（（減価償却資産の取得価額））の規定により減価償却資産の取得価額に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理をした金額
- ② 減価償却資産について法又は措置法の規定による圧縮限度額を超えてその帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額
- ③ 減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち令第 132 条（（資本的支出））の規定により損金の額に算入されなかった金額
- ④ 無償又は低い金額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が令第 54 条第 1 項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額
- ⑤ 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額

（注）評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。

- ⑥ 少額な減価償却資産（おおむね 60 万円以下）又は耐用年数が 3 年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理をした場合のその損金経理をした金額
- ⑦ 令第 54 条第 1 項の規定によりソフトウェアの取得価額に算入すべき金額を研究開発費として損金経理をした場合のその損金経理を

した金額

さらに、法人税基本通達 7-5-2（申告調整による償却費の損金算入）は次のように定めている。

法人が減価償却資産の取得価額の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合（7-5-1により償却費として損金経理をしたものと認められる場合を除く。）又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合において、これらの資産を事業の用に供した事業年度の確定申告書又は修正申告書（更正又は決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書及び修正申告書を除く。）に添付した令第 63 条（（減価償却に関する明細書の添付））に規定する明細書にその計上しなかった金額を記載して申告調整をしているときは、その記載した金額は、償却費として損金経理をした金額に該当するものとして取り扱う。

（注）贈与により取得した減価償却資産が、令第 133 条（（少額の減価償却資産の取得価額の損金算入））の規定によりその取得価額の全部を損金の額に算入することができるものである場合には、損金経理をしたものとする。

ロ 繰延資産の償却費

法人税法第 32 条は、「内国法人の各事業年度終了の時の繰延資産につきその償却費として第 22 条第 3 項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により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金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において『損金経理額』という。）のうち、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（次項において『償却限度額』という。）に達するまでの金額とする。」と規定している。

なお、この損金経理要件については、法人税基本通達において弾力的な取扱いが定められている。

法人税基本通達 8-3-2 (償却費として損金経理をした金額)では、法人が繰延資産となるべき費用を支出した場合において、その全部又は一部を償却費以外の科目をもって損金経理をしているときにおいても、その損金経理をした金額は、法人税法第 32 条第 1 項 ((繰延資産の償却費の損金算入)) に規定する「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとして取り扱われるとしている。

ハ 資産の評価損の損金不算入等

法人税法第 33 条第 2 項は、「内国法人の有する資産（預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権（次項において『預金等』という。）を除く。）につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなったこと、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の規定による更生計画認可の決定があったことによりこれらの法律の規定に従ってその評価換えをする必要が生じたことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該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のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額（これらの法律の規定に従って行う評価換えの場合にあつては、その減額した部分の金額）は、前項の規定にかかわらず、これらの評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」と規定している。

なお、この損金経理要件については、法人税基本通達において弾力的な取扱いが定められている。

法人税基本通達 9-1-2 (評価損否認金等のある資産について評価損を計上した場合の処理) には、法人が評価損否認金又は償却超過額のある資産につき法人税法施行令第 68 条各号 ((資産の評価損の計上ができる場合)) に掲げる事実が生じたため当該評価損否認金又は償却超過額の全部又は一部を申告調整により損金の額に算入した場合には、その

損金の額に算入した金額は、評価損として損金経理をしたものとして取り扱うとされている。

ニ 交換により取得した資産の圧縮額の損金算入

法人税法第 50 条は、「内国法人（清算中のものを除く。以下この条において同じ。）が、各事業年度において、1 年以上有していた固定資産（当該内国法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下この項及び第 7 項において『適格組織再編成』という。）により被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人（以下この項及び第 7 項において『被合併法人等』という。）から移転を受けたもので、当該被合併法人等と当該内国法人の有していた期間の合計が 1 年以上であるものを含む。）で次の各号に掲げるものをそれぞれ他の者が 1 年以上有していた固定資産（当該他の者が適格組織再編成により被合併法人等から移転を受けたもので、当該被合併法人等と当該他の者の有していた期間の合計が 1 年以上であるものを含む。）で当該各号に掲げるもの（交換のために取得したと認められるものを除く。）と交換し、その交換により取得した当該各号に掲げる資産（以下この条において「取得資産」という。）をその交換により譲渡した当該各号に掲げる資産（以下この条において「譲渡資産」という。）の譲渡の直前の用途と同一の用途に供した場合において、その取得資産につき、当該事業年度終了の時に、その交換により生じた差益金の額として政令で定めるところにより計算した金額の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、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。」と規定している。

なお、この損金経理要件については、法人税基本通達において弾力的な取扱いが定められている。

法人税基本通達 10－6－10（交換により取得した資産の圧縮記帳の経理の特例）は、法人税法第 50 条第 1 項（（交換により取得した資産の圧縮額の損金算入））の規定を適用する場合において、法人が同項に規定

する取得資産につき、その帳簿価額を損金経理により減額しないで、同項に規定する譲渡資産の法人税法施行令第 92 条（（交換により生じた差益金の額））に規定する譲渡直前の帳簿価額とその取得資産の取得のために要した経費との合計額に相当する金額を下らない金額をその取得価額としたときは、これを認める。この場合においても、法人税法第 50 条第 3 項の規定の適用があることに留意するとされている。

（２）損金経理又は利益処分経理等のいずれかの経理を行った場合に限って損金算入が認められる事項

これらは、確定した決算において損金経理による帳簿価額の減額等による損金算入が原則であるが、所定の金額を損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法、確定した決算において利益又は剰余金の処分により積立金として積み立てる方法又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法により損金算入が認められる事項をいう。これらの事項は、いわゆる圧縮記帳制度、特別償却制度等のように、主として税法上の政策的要請から企業会計上の費用処理とは異なった処理が要求されているため、企業会計との調整を図るため、損金経理のみを強制させないようにしているものである。それらの主なものは、次のとおりである。

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（法人税法第 42 条）

工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法人税法第 45 条）

保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法人税法第 47 条）
特定設備等の特別償却（租税特別措置法第 43 条）

特定の資産の買換えの場合の課税の特例（租税特別措置法第 65 条の 7）

イ 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

法人税法第 42 条は、「内国法人（清算中のものを除く。以下この条において同じ。）が、各事業年度において固定資産の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金その他政令で定めるこれに準ず

るもの（第44条までにおいて『国庫補助金等』という。）の交付を受け、当該事業年度においてその国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合（その国庫補助金等の返還を要しないことが当該事業年度終了の時までに確定した場合に限る。）において、その固定資産につき、当該事業年度終了の時において、その取得または改良に充てた国庫補助金等の額に相当する金額（以下この項において『圧縮限度額』という。）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその圧縮限度額以下の金額を政令で定める方法により経理したときは、その減額し又は経理した金額に相当する金額は、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。」と規定している。

圧縮記帳又はこれにかわるべき引当金又は積立金による経理の方法は、法人がその確定した決算に基づいて損金経理の方法により行うことが原則である。すなわち圧縮記帳も対外的に実現した利益をその後の内部計算によって相殺する性質のものであって、そのうちどれほどを圧縮するかは企業の自由にまかされているから、みずからこれを決算において確定すべきものとしたものである。

第3章 損金経理要件から申告調整への転換

第1節 アメリカ法人税法と確定決算

1 課税所得と企業利益との関係

わが国の法人税法は、課税所得の計算において、企業利益を基礎とした確定決算主義を採っている。ところが、アメリカではこのような確定決算主義を採っていない。

アメリカでは、法人の所得に対する課税は、内国歳入法で規定している。その規定によれば、法人の課税所得は、申告書のうえで、総所得から税法上認められた費用などの控除項目を差し引いて計算することとされている。

そのため、内国歳入法における課税所得の計算は、原則的には、会計上の決算による企業利益とは切り離された税法の規定にもとづいて行われる。

ところで、会計処理基準について、内国歳入法は、「原則として、課税所得は、納税者が正式に財務会計上の利益を算定する時に用いる会計処理基準に従って算定するものとする（446条（a））。・・納税者により経常的な会計処理基準が採用されていない場合、または採用している会計処理基準が明確に所得を反映していない場合の課税所得の算定は、財務長官が明確に所得を反映すると判断する方法に従って行うものとする（446（b））。」⁽³⁷⁾と規定している。この規定により、内国歳入法の課税所得の計算も、わが国の法人税法と同様に企業利益を基礎とすることを要求しているとも理解でき、その意味では、内国歳入法 446 条は、わが国の法人税法第 22 条第 4 項及び同第 74 条第 1 項と同様の役割を果たしているとも考えられる。

しかし、「会計処理基準（methods of accounting）とは、発生主義、現金主義等の会計処理の全般的な処理基準だけでなく、減価償却の方法、試験研究費の償却方法等の個別の処理基準も含む。この個別の処理基準については、

(37) 白須信弘『新版アメリカ法人税法詳解』44 頁（中央経済社、2002）。

財務会計上の処理基準と課税上の処理基準が次の場合異なってもよい（通達 1,446-1(a)(1)）。

㊤異なる個別の会計処理基準の採用が認められる場合

㊦異なる個別の会計処理基準の採用が要請される場合」⁽³⁸⁾とも規定されている。

さらに、上記 446 条（b）に関しても「明確に所得を反映する会計処理基準のすべてを明示できないが、納税者の所属する産業で一般に公正妥当と認められる企業会計の基準がそこでの実務的慣行に従って、総益金と損金のすべての項目に継続的に適用されている場合は、通常明確に所得を反映しているとみなす（通達 1,446-1(a)(2)）」⁽³⁹⁾とも規定されている。

このことから、課税所得の算定の基礎となる総所得および控除項目は、企業利益の算定の基礎となった個々の収益および費用の額には拘束されないといえる。

しかし、財務会計上の利益と課税所得の調整は通常の法人の場合、明確にされなければならない。そのことを様式 1120 (Form 1120) 申告書付表 M-1 (Schedule M-1) 財務会計上の利益と課税所得の調整表によって説明するという仕組みになっている⁽⁴⁰⁾。

2 確定決算主義を採用しない理由

わが国の法人税法では、いわゆる内部取引事項等については、確定決算主義を採用し、損金経理等を要件としている。一方、アメリカの内国歳入法では、これらの事項については、わが国のように損金経理等を要件としていない。損金経理等の確定決算による拘束は弱く、ほとんど申告調整が許されているといえる。

例えば、株主総会用の財務諸表の計算に用いた棚卸資産の評価方法である

(38) 白須・前掲注(37)44 頁。

(39) 白須・前掲注(37)44 頁。

(40) 白須・前掲注(37)45 頁。

先入先出法を、納税申告書の面では、移動平均法に変更することを許している。ただし、課税所得の計算上、棚卸資産の評価方法として後入先出法採用のための条件として、「後入先出法が初めて適用される課税年度およびそれ以降の後入先出法が適用される課税年度の利益、収益又は損失を確定するための株主用または与信を受ける目的で作成する財務諸表上でも後入先出法が適用されていること（472条(c)、(e)(2)、通達1. 472-2(e)）。わが国の法人税法流に表現すれば、後入先出法の採用に損金経理の要件が課されているといえる。」⁽⁴¹⁾ものもある。

このようにアメリカ内国歳入法が、確定決算主義を採用していない理由としては、企業利益と課税所得は、それぞれ別個に把握し、計算されるものであるとする基本的考え方に起因するものであるといえる。すなわち、わが国の法人税法の課税所得の基本構造が、企業利益を基礎としていることから確定決算主義の考え方が生じるのであって、アメリカのように、課税所得が企業利益とは別個に把握され、計算される以上、確定決算主義を採用する必要はないことになる。

その理由は、わが国とアメリカにおける会社法の規定の在り方に基因するものといえる。

わが国には、全国的に統一した商法があり、そこには企業の財務諸表作成のための計算規定が定められている。アメリカの会社法は、原則として州法であり全国的に統一されているわけではない。さらに各州の会社法には日本の商法のような計算規定はなかった。

仮に、アメリカにおいて、法人税法上、企業利益を基礎として特定の事項に係る会計処理方法を確定決算で強制して課税所得を計算することとした場合は、各州間の課税の公平が保たれないこととなる。さらに、課税所得の計算規定が全国的に統一されたものではなく州ごとの複雑化したものになるおそれがあると考えられる。このことが、内国歳入法第446条以下が会計方法

(41) 白須・前掲注(37)167頁。

の規定を設けているにすぎず、確定決算主義を強制していない理由であるともいえる。

したがって、アメリカにおいて確定決算主義が採用されていないからといって、わが国においても確定決算主義を廃止すべきだということにはならない。

第2節 損金経理要件から申告調整への転換

法律は、他の制度と有機的な関係をもっており、法人税法もその例外ではない。法人税の課税所得は、企業会計上の計算技術を用いて算出するのである。確定決算主義を採用することにより、企業利益計算と課税所得計算は有機的に結びつけられる。

また、制度的には、法人税の課税所得は、商法の計算書類を前提として算出される。しかしながら、商法は商法自体の目的理念ないし計算体系を有しているように、税法もまた、その目的理念ないし計算体系を持っている。したがって、課税所得は、理論的に商法に依存すべきであるという考え方は絶対的ではない。課税所得が商法の計算書類に依存しているのは、便宜性、安定性と政策目的のためである。

しかし、確定決算主義は、明治32年にわが国で法人所得課税が始まって以来終始一貫しているが、このことは、確定決算主義を採用することで得られてきた課税の便宜性と安定性がいかに大きなものであったかを物語るものといえる。

法人税法が確定決算主義によって、課税所得の計算の基礎を企業の財務諸表に求めていることは、妥当であると考ええる。その理由は、仮に、企業会計から独立した課税所得計算の規定を設けるとした場合、それは可能ではあるが、その必要性が疑問である。法人税の課税所得の計算と商法等の規定による企業利益の計算の間には、互いに共通し、あるいは類似する項目が多い。企業会計から独立した課税所得の計算の規定を設けることにより、納税者に重複する記帳義務を負わせることのデメリットと、税務会計制度の理論化によるメリットが

考えられる。これらを比較した場合、税務会計制度が他の会計制度との間に共通、類似する項目を多くするほど、企業会計とは別の課税所得計算の規定を採用する必要性は少なくなる。したがって、法人税法における確定決算主義が主として便宜性の見地から支持されることとなる。

税制調査会の平成8年11月の「法人課税小委員会報告の第1章、四、3」では、税法、商法・企業会計原則との関係について、「税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。・・・したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。例えば、交際費の損金不算入、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額にみられるように、税法固有の取扱いが以前から存在している。・・・現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択性を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。」と述べている。

この報告の意味するところは、適正な課税の実現という目的を達するためであれば、法人税法は企業会計と異なる取扱いをするのが当然であるということである。

また、租税回避行為とも言える取引を否認し、適正な課税を実現するためには、確定決算主義を廃止し、企業会計と税法との関係を遮断して、課税所得計算に自由裁量を与えるべきだとも考えられる。

しかし、課税所得の計算にあたっては、法人の会計的事実の把握や、その会計的判断によって会計記録がなされ、これに基づいて作成された計算書類を株主総会において最終意思決定させ、これに基づいて計算することが便宜であることは間違いない。税務当局としては、課税所得計算の明確化、租税収入の安定化を図る意味において便宜であり、各会計制度間における対立の単純化およ

び会計制度の統一化を図ることとなる。

統一化を図るとしても、損金経理要件の事項に属するもののうち、たとえば、減価償却費、評価損等は、何も税金まで減額するのではなく、税法が限度額を決めているのであり、その限度額まで損金と認め確定決算に計上しなくても申告調整を許すという考え方があると思われる。

さらに、このような税法上の限度額は、法人が計上した償却費等が適正であるか否かを税務当局が判断することは極めて困難であるという税務行政上の要請から設けられた一応の基準にすぎないのであるという指摘もある⁽⁴²⁾。この考え方によれば、商法は商法の目的理念にそった計算体系を、税法は税法の計算体系によって課税所得を計算するのであるから全ての項目を確定決算主義で拘束する必要はないことを意味する。

確定決算主義を緩和した結果、大企業に多い上場会社等は、一時的には減税になるかもしれないし、企業は配当しているのに課税所得がその配当を下回ったりするような不合理な現象もあるかもしれない。

吉牟田勲教授は、申告調整主義を全般的に導入する場合には、かなりの税收減が予想されるため、法人税率の引き上げが必要になるほか、例えば、①法人税申告書別表四の公示、②企業会計と税務計算、その関係一覧表の公示、といった制度の導入を条件とすることが必要になると述べている⁽⁴³⁾。

しかし、そのことが、確定決算主義を緩和し、税法は税法の計算体系によって課税所得を計算することを否定することにはならない。

申告調整主義でも、確定決算主義でも確保される税收は同じ額であるとも考えられる⁽⁴⁴⁾。

平成8年11月の税制調査会の「法人課税小委員会報告の第1章、四、2、(2)」では、「会計処理方法の選択性は、商法・企業会計原則の面からは合理性がある

(42) 武田昌輔「確定決算主義」企業会計 51 巻 1 号 104 頁 (1999)。

(43) 吉牟田勲『法人税法詳説〔昭和63年版〕』450 頁 (中央経済社、1988)。

(44) 宮本治雄「確定決算主義—申告調整主義に移行すべきか—」企業法学 3 巻 219 頁 (1994)。

としても、課税所得計算に差異をもたらし、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択性の抑制・統一化が必要である。」と述べている。法人税法において会計処理の選択制の抑制・統一化を行うことは、確定決算主義を緩和し、税法は税法の計算体系によって課税所得を計算することになる。

法人税法も、損金経理要件の法人税法上の問題点を解決するために、いつまでも厳格な損金経理要件を採用するのではなく、申告調整の拡大をはかることも考えなければならない。すなわち、商法から全部離脱してしまうのではなく、基本的には、確定決算主義を尊重するのであるが、申告調整により妥協的な調整を図ることも考えなければならないものと思われる。

おわりに

確定決算主義は、明治 32 年に我が国で法人所得課税が始まって以来終始一貫しており、このことは、確定決算主義を採用することで得られてきた課税の便宜性と安定性がいかに大きなものであったかを物語っている。

しかしながら、損金経理要件に限って言えば、現在の損金経理要件の適用に関する矛盾から、いくつかの問題点が認められる。

企業組織再編税制に導入されたみなし損金経理の規定は、法人が損金経理をすることができないことを理由として損金経理を行わなくても償却費として損金の額に算入するという趣旨で導入されている。そうであれば、役員退職給与の現物支給の問題で指摘したとおり、この場合もみなし損金経理と同じく、法人が損金経理をすることができないにもかかわらず、何らの措置が講じられることなく、損金経理要件が厳密に適用されている。さらに 3 年償却制度等と IT 投資減税との選択適用の取り扱いにおいては、償却費として損金の額に算入することと税額控除を選択するための法人の意思表示の確認を確定申告で行うことになっている。償却費のように内部取引に基づく費用は、損金経理により意思表示を行い、いったん意思表示をしたものを、申告の際に変更することは許されなかったはずである。

このような損金経理を巡る法人税法上の諸問題から、損金経理要件は今後どうあるべきか、さらには損金経理要件を維持すべき積極的理由はあるのかと考えれば、法人税法も、いつまでも厳格な損金経理要件を採用するのではなく、申告調整の拡大をはかることも考えなければならない。すなわち、基本的には、確定決算主義を尊重し、法人の意思は確定決算における損金経理要件によって判断をするのであるが、確定申告書の記載、申告調整によっても法人の意思を確認するという妥協的な調整を図ることも考えなければならないものと思われる。

たとえば、減価償却費、評価損等は、何も税金まで減額するのではなく、税法が限度額を決めているのであり、その限度額まで損金と認め確定決算におい

て損金経理により計上しなくても申告調整によって損金の額に算入することを許すという考え方があると思われる。

ただ、法人税法には、法人の恣意性を排除し、課税の公平性、明確性を確保するという要請がある。そのために、申告調整による損金算入が企業の意味であることを担保するために何らかの方策は必要になるとする考えもある。しかし、法人が提出した確定申告書こそ法人の意思表示であり、そのような問題は生じないと考える。

現在の損金経理要件の適用に関する問題点からして、確定決算主義を採用しながら、損金経理要件を廃止し、申告調整に転換することも可能と考える。