

法人税の課税所得の本質と企業利益との関係

品川 芳宣

〔早稲田大学大学院〕
〔会計研究科教授〕

目 次

はじめに	204
I. 実定法上の課税所得	206
1. 課税所得計算の基本規定	206
(1) 課税所得の意義	206
(2) 益金の額	206
(3) 損金の額	207
2. 益金・損金の本質	207
(1) 益金・損金の意義	207
(2) 違法収益・違法支出金	208
(3) 無償取引に係る収益	209
3. 別段の定め	210
4. 資本等取引	211
5. 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準	211
II. 課税所得の決定要素	213
1. 課税所得決定の諸要素	213
2. 所得概念と課税所得	213
(1) 所得の意義	213
(2) 所得と課税所得の関係	214
3. 租税政策の原理（租税原則）	214
(1) 租税原則の概要	214
(2) 租税原則間のプライオリティ	216
(3) 租税原則の課税所得への影響	217
4. 法人税の課税根拠と課税所得	218
(1) 法人税の課税根拠	218
(2) 課税根拠と課税所得の関係	220
III. 課税所得の計算方法	222

1. 課税所得計算の3方法	222
(1) 課税所得計算と企業会計との関係	222
(2) 3方法とその問題点	222
2. 確定決算基準の意義と機能	224
(1) 形式的意義	224
(2) 実質的意義	225
(3) 機能	225
IV. 課税所得と企業会計（企業利益）との関係	227
1. 課税所得と企業利益の差異の実態	227
(1) 調整から乖離へ	227
(2) 企業会計基準の変容	227
① 国際基準との調和	228
② 企業財務の透明化	228
③ 時価主義の重視	228
④ 設定主体の変更	228
⑤ 税法との乖離	229
(3) 税制改正の動向	229
2. 差異調整の方向性	230
(1) 差異調整の要否	230
(2) 差異の内容と調整	231
イ. 差異の区分	231
ロ. 恒久的差異の調整	232
ハ. 期間的差異の調整	232
(3) 課税所得の計算方法（確定決算基準の当否）	233
(4) 中小企業の特異性	234
むすびに	235

はじめに

法人税法における課税所得計算と企業会計における利益計算との関係は、かつては、両者の間の差異をできる限り縮小しようとする努力（調整）が払われてきた。そのため、政府の企業会計審議会においても、税法、商法及び企業会計原則における差異の分析と調整のあり方を検討することが主要なテーマとなっており、その成果として多くの意見書⁽¹⁾が公表された。また、このような検討は、政府の税制調査会においても、幾度も行われており、その成果が答申⁽²⁾されてきた。更に、このような検討は、民間の研究機関においても盛んに議論され、その成果が公表⁽³⁾されてきた。

その結果、法人税法、商法及び企業会計原則においては、三者間の調整を行うため、幾度もそれぞれにおいて関係事項が改正されてきた。その代表的なものとして、昭和42年に、法人税法22条4項に、収益の額並びに原価の額、費用の額及び損失の額は、「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。」との規定が設けられ、昭和49年に、商法32条2項に、

-
- (1) 経済安定本部企業会計基準審議会「商法と企業会計原則との調整に関する意見書（中間報告）」（昭和26年9月28日）、同「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（中間報告）」（昭和27年6月16日）、大蔵省企業会計審議会「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書（中間報告）」（昭和35年6月22日）、同「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書（中間報告）」（昭和37年8月7日）、同「税法と企業会計との調整に関する意見書（中間報告）」（昭和41年10月17日）、同「退職給与引当金の設定について—企業会計上の個別問題に関する意見第二—」（昭和43年11月11日）、同「商法計算規定に関する意見書」（昭和55年7月17日）等参照
 - (2) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月6日）、同「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月26日）、同「税制簡素化についての第二次答申」（昭和42年12月27日）等参照
 - (3) 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40年7月1日）、同「企業利益と課税所得との差異及び調整について」（昭和41年5月26日）、同「税務会計の基本問題に関する研究」（昭和42年5月16日）等参照。その他については、品川芳宣「課税所得と企業利益」（税務研究会、昭和57年）261頁参照

「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シ」との規定が設けられた。そして、これらの三者間の関係は、トライアングル体制と称せられ、相互の調和が重視されてきた。

しかしながら、最近においては、このようなトライアングル体制が崩壊したものであるほど、三者の会計処理は、調和よりも独自性が強調され、調整よりも乖離へと進んでいる。すなわち、証券取引法（金融商品取引法）会計においては、従前の企業会計原則を放置したまま、国際会計基準との調和を図るために新たな企業会計基準を相次いで設定し、商法の会社関係規定が会社法として独立する前後において会社計算規則と企業会計基準が新たな調和関係を構築するようになり、他方、法人税法においては、経済のグローバル化に対応した「税率の引下げと課税ベースの拡大」を至上命題とした独自の路線を歩んできている。

しかしながら、このような三者間の独自性の強調と会計処理の乖離については、それぞれどれだけの合理的な理由に基づいているのかということが必ずしも明らかにされておらず、かつ、その乖離が国民経済にどれだけの悪影響を及ぼしているかについても検討されていない、というのが現実である。

そこで、本稿では、まず、法人税における課税所得のあり方を検討し、それを踏まえて企業会計（企業利益）との関係のあり方（方向性）を探ることとする。この場合、最近の会社法会計と金融商品取引会計とが接近していることに鑑み、それらを特に区分しない限り、これらを一括して企業会計と称し、税法会計との関係について論じることとする。

I. 実定法上の課税所得

1. 課税所得計算の基本規定

(1) 課税所得の意義

法人税の課税標準すなわち課税所得は、各事業年度の所得の金額である（法法 21）。こ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である（法法 22①）。

この法人税の課税所得算定の基本規定からは、課税所得とは、その基となるのが所得の金額であり、それが事業年度ごとに区分された期間的所得であり、かつ、益金の額と損金の額の差額概念として算定されることになる。この場合、益金の額及び損金の額は、次のように、例示的に法定されているが、所得については、何ら規定がないので、解釈に委ねられることになる。

(2) 益金の額

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である（法法 22②）。

このように、法人税法は、益金の額に算入される収益の額が生じる取引を例示することにより、益金の概念を明らかにしている。この場合、資産の販売、有償による資産の譲渡又は役務の提供及び無償による資産の譲受けから収益が生じることについては、企業会計上も容認されているが、無償による資産の譲渡又は役務の提供から収益が生じることについては、解釈上又は企業会計との関係において問題が生じることになる。また、前記取引以外から収益が生じることとなる「その他の取引」の範囲についても、問題が生じる。

なお、益金の額の算定が制約を受けることとなる別段の定め及び資本等取引の内容についても、明らかにする必要がある。

(3) 損金の額

各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額である（法法 22③）。

- 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 ①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
- ③ 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

このように、法人税法は、損金の額に算入すべき金額についても、その内容を例示することによって明らかにしている。そして、費用の額の計上については、償却費以外について「債務の確定」（いわゆる債務確定基準）を条件にしている。

なお、損金の額についても、益金の額の場合と同様に、別段の定めによって制約を受けることとなり、かつ、資本等取引に係るものが除外されることになる。

2. 益金・損金の本質

(1) 益金・損金の意義

益金の額及び損金の額は、前述のように、それぞれ例示的に法定されているところであるが、それらの本質については解釈に委ねられることになる。この点、昭和 25 年制定の旧法人税基本通達は、「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」（同通達 51）と規定し、「総損金とは、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。」（同通達 52）と定めていた。

これらの旧通達の各規定は、法人税法上の所得がいわゆる純資産増加税に依っていると一つの論拠とされていた。しかして、これらの各規定は、

昭和44年5月の現法人税基本通達の制定の際に、法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がないと認められるという理由⁽⁴⁾で廃止された。

かくして、法人税法上の「所得」の意義（概念）については、純資産増加説に基づくものと解されてきており⁽⁵⁾、益金の額には、原則として、純資産が増加するもの（経済的価値の増加）が全て包攝され、損金の額には、原則として、純資産が減少するもの（経済的価値の減少）が全て包攝されるものと解されてきた⁽⁶⁾。

(2) 違法収益・違法支出金

法人税法上の所得が純資産増加説に基づくものであるとしても、別段の定めとは別に、純資産（経済的価値）の増加又は減少の全てが益金の額又は損金の額を構成するという考え方には、異論がないわけではない。その異論の一つが、違法収益又は違法支出金について、益金性なり損金性を否定しようとする考え方である。

これらのうち、違法収益については、純資産増加説の考え方が比較的受容されている。例えば、最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決（訟務月報9巻12号1373頁）は、「税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、

- (4) 昭和44年5月1日直審（法）25（例規）「法人税基本通達の制定について」（参考）既往通達の存廃一覧表
- (5) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月）では、「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表われているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加一家計費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない—を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。」（同答申第2の1）と述べている。
- (6) 純資産増加説に関しては、最近の裁判例では、特に、損金の範囲について、純資産が減少しても違法なものの損金算入を制限する考え方が支配的である（最高裁昭和43年11月13日大法廷判決（民集22巻12号2449頁）、最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定（刑集48巻6号357頁）等参照）。

無効とされるかどうかは問題でない」と判示している。

他方、違法支出金については、むしろ異論の方が多いと言える。かつては、課税の取扱いでは、別段の定めがなければ、違法支出金の損金性を容認する傾向が強かったが、判例上はこれを否認する傾向が強い⁽⁷⁾。例えば、最高裁昭和43年11月13日大法廷判決（民集22巻12号2449頁）は、いわゆる株主優待金の損金性につき、「そのような事業経費の支出自体が法律上禁止されているような場合には、少なくとも法人税法上の取扱いのうえでは、損金に算入することは許されない」と判示している。

このような違法支出金の損金性の否定は、脱税工作費用等の損金性の否定にも受け継がれている⁽⁸⁾が、反面、国税庁の取扱い通達においては、その損金性を容認しているところもある⁽⁹⁾。かくして、不正行為等に係る費用等の損金不算入を定める法人税法55条も、損金不算入となるものを制限列挙的に定めている。

(3) 無償取引に係る収益

無償による資産の譲渡から収益が生じることについては、一般的には、「現実的には収益は生じないが、一旦収益が実現し、しかる後にそれが贈与されたものと考えるべきである⁽¹⁰⁾。」と解されている。また、無償の役務提供から収益が生じることについては、例えば、無利息融資につき、「当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が借主に移転したものとして顕在化したといいうる⁽¹¹⁾」

(7) 関係裁判例については、品川芳宣「法人税の判例（現代税務全集2 37）」（ぎょうせい 平成6年）209頁等参照

(8) 大阪地裁昭和50年1月17日判決（税務訴訟資料85号152室）、東京地裁昭和62年12月15日判決（判例時報1272号154頁）、最高裁平成6年9月16日第三小法廷決定（刑集48巻6号357頁）等参照

(9) 例えば、租税特別措置関連通達61の4(1)~15では、会社法違反等となる株主総会対策等のために支出する費用及び建設業者等が工事の入札等に際して支出するいわゆる談合金を交際費等（損金）として取り扱っている。

(10) 前出(3)「課税所得と企業利益」16頁等参照

(11) 大阪高裁昭和53年3月30日判決（高民集31巻1号63頁）

と解されている。

このような解釈については、税法固有の考え方であるように受け取られ勝ちであるが、企業会計において全面的に否定されているわけではない。すなわち、企業会計審議会の「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日）では、「資産を無償譲渡又は低額譲渡した場合に、当該資産を適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」（総論三（7））と述べている。

もっとも、この意見書の指摘については、その後具体的な検討が行われていないようであるが、無償取引において収益を認識することについては、企業財務の透明性を重視する企業会計においても引き続き検討する必要があるはずである。

3. 別段の定め

法人税法上の益金の額及び損金の額は、前述のようなそれぞれの本質論とは別に、「別段の定め」によって左右されることになる。この「別段の定め」は、狭義には、法人税法23条以下の各規定を指すが、広義には、租税特別措置法第3章法人税法の特例のほか、会社更生法等その他の法令の規定による法人税の課税所得計算に関する特則をいう。しかし、法人税に関する国税庁長官通達は、それが実質的に課税所得の計算を左右するものであっても、ここにいう「別段の定め」には該当しない。

このような別段の定めは、主として、租税政策的な見地から定められることが多い。そのため、税法と企業会計との間の調整論議に馴じまないものもあるが、反面、両者の間に共通性が認められるものの、殊更税法の独自性を強調するために設けられるものも見受けられる。いずれにしても、これらの別段の定めについては、租税政策のあり方の原点に立ってその是非を検討し直す必要があるものと考えられるので、追って検討する。

4. 資本等取引

純資産の増減があっても所得金額の計算から除かれる資本等取引とは、「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第115条第1項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）をいう。」（法法22⑤）と定められている。

かくして、資本等取引の内容を明らかにするには、「資本金等の額」の範囲が問題となる。資本金等の額については、「法人（〈略〉）が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」（法法2・一六）が、政令では、資本金の額又は出資金の額のほか、21項目にわたって資本金等の額の構成項目が定められている。しかも、それらは、極めて複雑な規定となっており、企業会計とも相違する。

したがって、これらの規定が明確にされない限り、益金の額及び損金の額も明らかにされないことになるが、それが故に、課税所得と企業利益との調整論議を一層複雑にする主因となっている。

5. 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

前述した益金の額及び損金の額については、前述の別段の定め及び資本等取引によって制約を受けるほか、「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。」（法法22④）と定められている。この規定は、昭和42年の法人税法改正において設けられたものであるが、その趣旨は、その基となった税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月）において、次のように述べられている。

「税法は、……負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちな課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。……このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行に

よって計算する旨の基本規定を設ける。」(同答申第3の一のIの1)

このように、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の尊重規定は、税法と企業会計との調和を図るために設けられたものであるが、当該規定の意義や企業会計上の類似規定⁽¹²⁾との関係に種々の論争が生じている。

(12) 昭和49年の商法改正では、「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を斟酌スベシ」(同法32②)という規定が設けられ、平成17年制定の会社法においては、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」(同法431)に改められた。また、金融商品取引法の内閣府令である「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」1条では、財務諸表等の作成について、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と定めている。このように、類似規定を設けている3法の間において、用語それ自体が異なっているので、当該各規定の趣旨・解釈も異なるものとなっている。

Ⅱ．課税所得の決定要素

1. 課税所得決定の諸要素

前記Ⅰで述べたように、現行法の下における法人税の課税所得は、基本的には、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した差額概念として捕えられている。しかし、課税所得の算定については、別段の定め及び資本等取引によって影響されるところが多く、かつ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容（解釈）いかんによって左右されることになる。そして、これらの影響等が、課税所得と企業会計上の企業利益との間に差異を持たらすことになる。

かくして、課税所得と企業利益との関係を論ずるに当たっては、まず、課税所得の算定に影響を及ぼす諸要素（すなわち、課税所得の決定要素）を明らかにする必要がある。そして、このような決定要素については、所得概念、租税政策の基盤となる租税原則及び法人税の課税根拠か重要なものと考えられる。そこで、それらの論点について明らかにすることとする。

2. 所得概念と課税所得

(1) 所得の意義

前記Ⅰの2で述べたように、現行法における所得（益金の額）は、純資産増加説によって説明されている。この純資産増加説は、所得概念における包括的所得概念に共通するものである。包括的所得概念とは、租税法における取得型所得概念において、制限的所得概念に対峙するものである。

すなわち、租税法における取得型所得概念については、経済的所得のうち、利子、配当、地代、利潤、給与等のように反覆的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念する制限的所得概念と担税力を増加させる経済的利得はすべて所得と観念する包括的所得概念とに大別される。そして、所得税が導入された初期においては、制限的所得概念が重視されることもあったが、今日では我が国をはじめ、ほとんどの国が、包括的所得概念を基

調とした所得税制（法人税制）を採用している⁽¹³⁾。

（2）所得と課税所得の関係

以上のように、所得税法及び法人税法がそれぞれ課税標準の対象としている「所得」は、包括的所得概念又は純資産増加説によって説明できる。しかし、このような抽象的な所得概念と実際に所得税法や法人税法が課税標準としている課税所得との間にはかなりの懸隔（差異）がある⁽¹⁴⁾。

この懸隔については、一般的には、租税政策によるものであるとして、その要因等は深く詮索されることなく見過ごされ勝ちである。しかし、その懸隔の要因等を明確にしなければ、租税政策の当否や企業会計との関係のあり方について当を得た議論ができないことになる。

つまり、所得概念と課税所得とを液体に例えてみると、理論上の所得概念とは、真水（蒸留水）のようなものであるが、それに対比し、実際の課税所得とは、海水や泥水のようなものである。したがって、真水から海水や泥水へ変化する原因（決定要素）を正確に把握できなければ、所得概念と課税所得との関係は理解できないし、企業会計上の企業利益との関係についても的確な判断ができないことになる⁽¹⁵⁾。

そこで、以下において、このような課税所得を変化させる要因を検討する。

3. 租税政策の原理（租税原則）

（1）租税原則の概要

前述したように、租税政策のあり方いかんが課税所得の内容に大きな影響を及ぼすことになる。そして、租税政策の基盤をなすものが租税原則にほかならず、租税原則に基づいて租税政策論が展開される。

また、租税政策論は、資本主義経済の存在と国家の倫理性を前提に成立

(13) 金子宏「租税法 第13版」(弘文堂 平成20年) 163頁等参照

(14) その実態については、前出(3)「課税所得と企業利益」31頁等参照

(15) 前出(3)「課税所得と企業利益」35頁等参照

する。すなわち、「生産手段の私有制度を原則とする経済社会内における国家生活においては、強制獲得経済という一般財政概念が具体的形態をとったものが租税経済である。資本主義社会では社会生産物は、一度は私経済の所有となるものであるからして、国家はその経費を支弁するために、その生産物の一部を強制的に課税する。国家生活のこの方向が租税経済である。ゆえにこれは資本主義の一構成部分であり、これとともに終始する。また、租税経済は、現在国家に対して物的手段を提供するものであるからして、租税政策論の価値はその前提とする国家の価値とともに終始する。国家の倫理性を前提としなければ、物的手段調達政策すなわち租税政策の研究は、最初から成立の論拠を失うものである。」⁽¹⁶⁾と解されており、この二つに「背反または矛盾する租税政策は、論理矛盾であり、また実行不可能である」⁽¹⁷⁾と解されることになる⁽¹⁸⁾。

そして、租税原則は、租税政策論の基礎となるものであるが、これは私経済から租税を徴収することにおいて従うべき基本原則となる⁽¹⁹⁾。また、「租税政策論は政策論の一種である以上、その論理形式は目的論であり、目的論より派生する一般原則は、すべて租税原則論にも妥当する。要するに、租税原則論は租税経済の目的論的研究である。」⁽²⁰⁾と解される。

以上のように理解される租税原則を近代租税原則論の根幹となっているワグナーの租税原則論に従えば、次のように要約される。

(i) 租税政策上の諸原則

- ① 課税上の十分性（十分の原則）
- ② 課税の可動性（弾力性の原則）

(ii) 国民経済上の諸原則

(16) 井藤半彌「新版 租税原則学説の構造と生成—租税政策原理—」（千倉書房 昭和44年）457～458頁

(17) 前出(16) 458頁

(18) 前出(3)「課税所得と企業利益」45頁等参照

(19) 井藤半彌「課税の基本原則」日本租税研究協会『租税財政論集（第1集）』21頁参照

(20) 前出(16) 457頁

- ③ 正しい税源の選択（税源選択の原則）
 - ④ 課税一般及び諸種の納税者に対する作用を考慮して税種の選択を誤ってはいけないこと（税種選択の原則）
- (iii) 公正の諸原則又は公正な租税配分の諸原則
- ⑤ 課税の普遍、一般性（普遍の原則）
 - ⑥ 負担が各人の所得に対し平等であること（平等の原則又は公平の原則）
- (iv) 税務行政上の諸原則
- ⑦ 租税は明確であること（明確の原則）
 - ⑧ 納税手段の便宜性（便宜の原則）
 - ⑨ 最小微税費への努力（最小微税費の原則）

このような租税原則についての基本的な考え方は、その後、学説の進展等により修正が加えられてきているが、最近では、「簡易」、「公平」及び「中立」という標語に集約され、税制改正の目標とされてきている。

(2) 租税原則間のプライオリティ

前述のような租税原則をそれらの内容に応じて集約すると、租税収入の確保を中核とする①財政政策上の諸原則と、公平、平等という社会的価値を重視する②公正の諸原則の二つに大別されることになる⁽²¹⁾。そして、この両原則は、多くの場合に両立し、同時にその目的を達成することが可能な場合もあるが、戦費調達等の巨額な国家経費の支弁を必要とする場合等には、①の原則を実行しようとするれば、②の原則を無視せざるを得なくなるし、②の原則を容認しようとするれば、①の原則の目的を達成し得なくなる場合が生じる。

かくして、租税（財政）政策の決定の段階においては、いずれかの原則にプライオリティを与えておく必要がある。この場合、租税政策論が国家の存立を前提としている限り、財政政策上の諸原則にプライオリティが与

(21) 前出(3)「課税所得と企業利益」47頁参照

えられなければならないことは論理の帰結であろうが、国家権力をできる限り制限しようとする自由主義的立場からは、課税の公平こそ最優先されなければならないとする見解も多い⁽²²⁾。

しかしながら、この点については、「この優位性の論については、租税政策の論理構造という論理形式の立場から解決し得ると思う。租税は国家経費支弁ということを目的とする手段であり、その政策論はこの目的を中心として運営されなければならない。ゆえにこの目的の達成ということが、租税政策という目的論の中心をなすものであり、この目的に背叛する租税政策は租税政策として論理的統一を破るものである。租税負担を私経済に配分する問題などは、いずれもこの目的を目的論の原則に従い達成するにつき、第二義的な問題となるものである。—<中略>—租税負担の公正なる配分を首位におく学者の多くは、租税政策の中心目的を国家経費支弁以外に求めるものであり、これは租税を財政政策以外の異種の目的論によって把握しようとするものであり、財政政策論としてはとり得ない解釈である。租税の目的が国家経費支弁にある以上、財政政策論は常にこの目的を中心とする体系でなければならない。」⁽²³⁾と解されるべきである。

もっとも、このように、国家の財政収入の確保の目的を中心とする財政政策上の諸原則にプライオリティを認めることは、国家存立の危機等に遭遇しているときに全面的に適用されるべきであるが、そのような状態にならない通常の税制改正、法令解釈等においては、むしろ公平の原則を中心として諸原則の調整が図られるべきである⁽²⁴⁾。

(3) 租税原則の課税所得への影響

法人税は、種々の点で政策の手段として利用され易いので、その課税所得の決定において租税原則（租税政策）の影響を受けることになる。例え

(22) 前出(16) 262 頁～263 頁においてかかる見解が紹介されており、最近の租税法学者等もこの見解を支持するものが多いようである。

(23) 前出(19) 263 頁

(24) 前出(3)「課税所得と企業利益」50 頁等参照

ば、平成 10 年以降、課税ベースを拡大するということで各種負債性引当金が縮小・廃止されてきたが、これは、租税政策上の諸原則における十分の原則に配慮したものにはかならない。

また、交際費等の損金不算入（措法 61 の 4）、不正行為等に係る費用等の損金不算入（法法 55）、特定設備等の特別償却（措法 43）等のように、社会政策、経済政策、産業政策等の各種の政策要請を受けて、企業利益が修正されて課税所得が算定されている。そのため、各税目の租税特別措置の中でも、法人税に係るものが最も多く存在している⁽²⁵⁾。

更に、法人税法が課税所得の算定方法として伝統的に採用している確定決算基準は、財政政策上の便宜の原則から最も強く支持されているものであるが、後述するように、企業会計上の利益計算との関係において多くの論議を呼んでいる。

このような租税原則（租税政策）の課税所得への影響については、それらが政策手段によるものであるからといって安易に看過されるべきではなく、それぞれの政策手段の当否について前述の租税原則の目的に照らし的確に吟味されなければならないはずである。

4. 法人税の課税根拠と課税所得

(1) 法人税の課税根拠

法人税の課税根拠については、必ずしも明確にされているわけではないが⁽²⁶⁾、法人税の性格論⁽²⁷⁾に応じて従前の論議を整理すると、独立課税説と

(25) 租税特別措置法第 3 章法人税法の特例は、同法 42 条の 4 から 68 条の 111 までによって構成され、他の税目の特例の合計よりもはるかに多く設けられている。

(26) 法人税の課税根拠の不透明性については、「おそらく法人税は洗練された理論に基づいてではなく、いわゆる「皮肉な」課税原則に基づいて弁護されているのが最も普通である。」(R. グード原著、塩崎潤訳「法人税」(日本租税研究協会 昭和 42 年) 27 頁)、「法人に対しては殆んど経済的な根拠または理論らしいものすらなくして、単にそれらが政治的にみても支配的であり、租税行政上も容易であるうえに多くの収入を挙げるといふ理由から、重い課税が行われている。」(シャウブ使節団「日本税制報告書」105 頁)と説明されている。

代替課税説（法人個人一体課税）に大別される⁽²⁸⁾。独立課税説は、法人の所得をその資本主の所得とは個別なものであると考え、所得を有する法人自体を納税主体として課税できるとするところに、法人税の課税根拠があるとする見解である。

この見解は、更に、利益説、特権説、社会費用配分説、負担能力説、社会・経済統制説等によって支持される⁽²⁹⁾。また、これらの各説は、一つの説によって法人税の根拠を正当化し得るというよりも、各説が補完することによって法人税の根拠を一層正当化し得るものと考えられる⁽³⁰⁾。

他方、代替課税説（法人個人一体課税説）は、法人の所得とその資本主の個人所得とを一体的に捕え、本来個人所得税のみで所得課税のすべての目的を達成すべきであるところ、個人所得に対する課税の捕捉をより合理的に行うため、法人の段階でその所得に対して（暫定的に）課税しようとするところに、法人税の課税根拠があるとする見解である。

この見解の代表的なものと言えるシャウプ勧告書では、「かりに法人の利益が関係株主の所で課税されるとする限り、法人に対しては、いかなる課税も行ふ理由はないであろう。しかし、法人は、以上のように直接に全部の利益を配当しない。結局、もし法人に対しては課税されず、利益が配当されるときにのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利になるように差別待遇されることになる。」と述べている。⁽³¹⁾

なお、このような課税根拠論については、法人擬制説と法人実在説とを対比して論じられることがあるが、この両説は、法人の権利能力に係る学

(27) 法人税の性格論の変遷については、品川芳宣「法人税性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡—」税大ジャーナル 2008年2月号 28頁等参照

(28) 前出(3)「課税所得と企業利益」73頁、前出(27)等参照

(29) 前出(26)「法人税」28頁、前出(3)「課税所得と企業利益」79頁等参照

(30) 前出(3)「課税所得と企業利益」86頁等参照

(31) 前出(26)「日本税制報告書」106頁

説に過ぎないのであるから、法人税の課税根拠を論じるに当たってそれらを援用することは適切ではない⁽³²⁾。

(2) 課税根拠と課税所得の関係

法人税の課税根拠が明確にされれば、それに対応した課税所得の範囲(課税標準)を定めればよいことになる。その意味では、前述した所得概念なり租税原則の問題は、法人税の課税所得について間接的ないし、抽象的な影響を及ぼすことになるが、課税根拠の問題は、課税所得のあり方に直接的ないし具体的な影響を及ぼすことになる。

例えば、配当に対する二重課税問題⁽³³⁾がある。一般に、代替課税説に立つ場合には、配当の支払法人に対する法人税と個人株主に対する所得税との二重課税を調整(排除)するために、両者の間に法人株主が介在する場合には、その法人株主の受取配当を課税所得から除外(益金不算入)することが一つの方法として考えられる⁽³⁴⁾。しかし、独立課税説に立つ場合には、配当の支払法人の法人税と個人株主の所得税とを切り離して考えられるから、両者の間に法人株主が介在する場合であっても、原則として、当該法人に対して受取配当益金不算入のような制度は必要ないことになる。

また、このような、課税根拠論が課税所得に影響を及ぼすことについては、益金又は損金が生じる取引から除外される資本等取引の範囲、法人とその役員等との間に二重課税問題を惹起する役員給与課税、株主(個人)段階で所得税課税が可能である清算所得に対する課税、株主(個人)への所得税課税が遅延するという事で設けられている留保金課税等のあり方

(32) 詳細については、前出(3)「課税所得と企業利益」65頁等参照

(33) 正確な意味における二重課税とは、同一の納税者の同一所得に対して、租税条約の不備等から甲、乙両国からそれぞれ所得税が課税されるような場合をいうものと解すべきであろうから、配当課税に関しては、「経済的二重課税」又は「二重負担」と称するのが適切であろう(前出(3)「課税所得と企業利益」61頁等参照)。

(34) もっとも、受取法人段階での調整方法としては、受取配当益金不算入のほか、所得金額の試算に関係させないで税額控除等の方法も考えられる。

にも関連することになる⁽³⁵⁾。更には、独立課税説によれば、法人課税については、伝統的な所得課税に限定されることなく、付加価値等のような外形的な課税標準の選択も可能になることが考えられる⁽³⁶⁾。

なお、以上のような法人税の課税根拠と課税所得の関係のあり方については、広い意味での租税原則（租税政策）の要請によって判断されることも否定できないところである。その意味では、課税根拠論と課税所得との関係についても、租税原則（租税政策）の射程の中で論じられることになる。

(35) 前出(3)「課税所得と企業利益」92頁等参照

(36) 前出(3)「課税所得と企業利益」137頁等参照

Ⅲ. 課税所得の計算方法

1. 課税所得計算の3方法

(1) 課税所得計算と企業会計との関係

前述のように、実定法上の課税所得は、本来の所得概念とは別に種々の租税政策（租税原則）の要請によって影響を受けており、かつ、法人税の課税根拠をどのように理論付けるかによって影響を受けることになる。そして、このような政策的要請を受けて形成される課税所得は、所定の方法によって計算されることになる。

他方、法人においては、株式会社であれば会社法の規制を受けるように、それぞれの法人組織の形態に応じて他の法律の規制を受けて、法人の利害関係者等に対して財務内容の報告を要することになる。このような私法分野における法人（企業）に対する法規制の中でも、会社法や金融商品取引法における会計上の規制が最も重要となる。そして、このよう法規制については、一般に、企業会計法又は企業会計と称せられる。

かくして、このような企業会計（法）における利益計算と法人税法における所得計算との間において、計算方法が交錯することとなり、それらの関係のあり方が両者の間で問題となる。これらの問題は、計算技術的な問題ではあるが、それらの計算方法如何が課税所得や企業利益の範囲にも影響を及ぼすことになる。そのため、このような計算方法それ自体が、租税政策の政策判断や企業利益との調整にも大きな影響を及ぼすことになる。

(2) 3方法とその問題点

課税所得の計算方法は、わが国を含む各国で採用されてきた課税制度について検討すると、次の三つの方法（考え方）に分類することができる⁽³⁷⁾。

① 納税者側の自主性を尊重し、商事財務諸表に計上される利益をその

(37) 前出(3)「課税所得と企業利益」148頁、品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究（税務会計研究学会誌）18号（平成19年）31頁、同「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報51巻7号6頁等参照

まま課税の基礎として課税所得を算定する方法（以下「商事財務諸表説」という。）

- ② 商事財務諸表説とは逆に、課税所得の計算において商事財務諸表上の利益計算を完全に無視し、税法上の独自の規定により課税所得を算定する方法（以下「税務財務諸表説」という。）。この説は、「税務貸借対照表説」とも称せられる。
- ③ 商事財務諸表により計算される利益を基礎とし、税法上の計算規定と相まって結合して課税所得を算定する方法。いわば、商事財務諸表説と税務財務諸表説の折衷的な方法である（以下「結合財務諸表説」という。）。

このような三つの計算方法を、実際の税制に採用し得るか否かという見地から検討すると、次のことがいえる⁽³⁸⁾。まず、商事財務諸表説については、現在のように、課税所得計算を企業利益計算の独自性が強調され、各種の租税政策の要請により課税所得計算規定が複雑化し、更には、納税者側のタックス・プランニング熱が高まり、租税負担回避まがいの節税が横行するようになると、現実には採用し難いことになる。

次に、税務財務諸表説は、課税所得の計算の純化と正確性の確保を図る見地からは望ましいものであり、理論的には首肯し得る。しかしながら、同一の法人（企業）に対し、商事と財務という複数の財務諸表制度を強制することは、法人（企業）に対し、いたずらに記帳義務を重課させることになるから、国民経済的（納税コスト）な見地からみて決して望ましいことではないと考えられる。

かくして、商事財務諸表制度が社会的実在として存在する現状においては、主として、便宜上の見地から、結合財務諸表説が支持されることになる。我が国の法人税法が採用している確定決算基準も、結合財務諸表説を具現したものにほかならない。

(38) 前出(37)各書参照

もつとも、結合財務諸表説に基づく課税所得の計算制度は、一律（一様）ではなく、アメリカ型と日独型に区分し得る。前者の場合には、課税所得計算において申告調整が容易であるため、商事上の利益金額と税務上の所得金額を異にしたいとする納税者（企業）にとっては便宜なものとなろうが、納税者（企業）の恣意的な利益（所得）計算を許すことになる。これに対し、日独型の場合には、課税所得計算における申告調整項目が極めて制限されることになるから、納税者（企業）の利益操作による利益を損なうことにはなろうが、利益（所得）計算の真実性や確実性が保障されることになる。したがって、このような両財務諸表のけん連関係を一層強化させていけば、各制度会計間における財務諸表の実質的な統一化と制度会計全体の合理化に寄与することも期待できる⁽³⁹⁾。

2. 確定決算基準の意義と機能

(1) 形式的意義

前述のように、法人税法の所得計算の方法として採用されている確定決算基準は、結合財務諸表説の具現であるため、前述のような特質を有している。確定決算基準の具体的内容としては、まず、法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に税務署長に対し、確定した決算に基づき所得金額、税額等を記載した申告書を提出しなければならないことになっている（法法 74①）。この場合、「確定した決算に基づく申告」とは、法人が、その決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認を経た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当該利益と当該所得の各金額の差異を申告書において表現（調整）することを意味する⁽⁴⁰⁾。これが確定決算基準の形式的意義といわれる。

(39) 前出(37)各書参照

(40) 旧法人税通達昭和40年直審(法)84[10](1)等参照

(2) 実質的意義

この確定決算基準は、実質的には、確定決算において採用した具体的な会計処理（選択し得る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税務上も許容するものである限り、その会計処理（計算）を所得金額の計算上、みだりに変更してはならないこと（申告調整が許されないこと）を意味している⁽⁴¹⁾。

すなわち、売上や仕入のように、対外的な取引で客観的な事実に基づいているものについては、その事実に基づいて所得金額の計算が行われる（確定決算において事実と異なった会計処理が行われていれば、申告書の上で修正される。）。しかし、減価償却資産や繰延資産の償却費の計算（法法 31①、法法 32②）、資産の評価損の計上（法法 33②）等のような内部的な取引、あるいは、役員給与のうち、利益連動給与の損金算入（法法 34①三、法令 69⑧二）等のように、対外的な取引であっても利益処分性を有する取引については、法人の意思が作用する主観的なものであるから、法人の意思を最終的に確認する手段として、損金経理（法法 2・二五）を前提にして損金算入が認められ、それ以外の会計処理による場合（申告調整等）には、損金算入は認められないこととされている。このように、確定決算上の会計処理と所得金額計算上の損金算入が有機的に結合していることが、確定決算基準の実質的意義である。

(3) 機能

前述のように、確定決算基準の根拠は、主として、その便宜性に求められるものであり、それが故に、その便宜性は、確定決算基準の機能としても重視されるものである。更に、確定決算基準が企業の恣意的な利益（所得）計算を抑制する機能を有しているから、確定決算基準は、利益（所得）計算の真実性或確実性の保障にも役立つこととなり、ひいては税収の安定化にも寄

(41) 前出(37)各書参照

与することになる⁽⁴²⁾。

また、確定決算基準については、その機能、メリットが一層発揮できるように運用することが望ましいことになるが、具体的には商事上の利益計算と税務上の所得計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一することが望ましいことになる。そうすれば、商事財務諸表と税務財務諸表の有機的統合が一層強化され、両財務諸表制度の実質的な統一化ないし単一化が図られることになる。そして、確定決算基準の機能である便宜性、安定性、真実性、確実性、安定性等が、それによって一層強化されることになる⁽⁴³⁾。

このような確定決算基準の機能を重視すると、商事上の利益計算と税法上の所得計算とがそれぞれの共通項目についてできる限り歩み寄らざるを得なくなり、更には共通項目を広げる必要性も生じることになる。このことは、反面、企業側では、確定決算基準が確定決算に不当に介入するということ（逆基準性の強調）で、とかく被害者意識的に受け取られることがある。そして、この意識が確定決算基準無用論への批判を増幅することになる。しかしながら、確定決算基準の実質的な強化は、むしろ、企業側又は企業会計側の会計処理上の必要性（要求）を税法に実現させるチャンネルとして利用できることを意味している⁽⁴⁴⁾ので、逆基準性の問題も縮小できるはずである。このことは、従来トライアングル体制の下で、各種引当金が創設され、損金経理要件が逐次緩和され、法人税法 22 条 4 項に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が尊重されるべきものとされたこと等によく表れている。

(42) 前出(37)各書参照

(43) 前出(37)各書参照

(44) 前出(37)「会社法と確定決算基準」34頁等参照

IV. 課税所得と企業会計（企業利益）との関係

1. 課税所得と企業利益の差異の実態

(1) 調整から乖離へ

本稿の冒頭で述べたように、かつての法人税法、商法及び企業会計原則との関係は、トライアングル体制と称せられ、三者間の差異の調整（調和）に多くの努力が払われてきた。しかしながら、最近 20 年の間、このトライアングル体制は、大幅に変容しつつあり、従前の調整からそれぞれの制度会計間の独自性が強調されてきている。そして、課税所得と企業利益との間には、差異が広がっている。

この制度会計間の乖離状況については、それぞれの制度会計が有する特殊性を反映したものであろうから、それらの特殊性をそれぞれ吟味することを要する。

しかしながら、本稿に与えられた紙幅の都合により、まず、課税所得の現状（現行法上の課税所得）並びに課税所得の理論的根拠となる所得概念、租税政策の基盤（租税原則）及び課税所得の算定方法である確定決算基準の内容について論じてきた。そして、これらの課税所得の決定要素等が、直ちに課税所得と企業利益との差異を増大させるだけのものでないことを示唆してきた。

そこで、本節では、企業会計上の利益計算の基となっている企業会計基準の変容の経緯等を検討した上で、課税所得と企業利益の関係のあり方（方向性）について総論的に論じることとする。

(2) 企業会計基準の変容

企業会計上のかつての会計基準は、昭和 24 年に設立された企業会計原則に依拠していた。しかし、平成に入って、企業会計審議会から相次いで新たな会計基準（会計基準に関する意見書）が公表され⁽⁴⁵⁾、平成 13 年に設

(45) 品川芳宣「企業会計の変容と税制」税研 2002 年 1 月号 40 頁等参照

立された財団法人財務会計基準機構に付設された企業会計基準委員会の下で更に数多くの会計基準が発出されている。これらの企業会計基準の変容の特質は、次のとおりである⁽⁴⁶⁾。

① 国際基準との調和

経済取引や資金調達が国際化すれば、それに対応するために、国内の会計基準も国際的な信用を得るために国際基準との調和が求められることになる。そのため、最近の企業会計基準の設定（改正）は、コンバージェンスの名の下に、ほとんど国際基準との調和を図るものである。国際基準の中では、平成 13 年に国際会計基準委員会（IASB）から改組された国際会計基準審議会（IASB）が設定する国際財務報告基準（IFRS）が最も重視されている。

② 企業財務の透明化

企業会計基準の改革は、実質的には、企業財務の透明化を図ることにある。これは、近代会計理論の所産である取得原価主義が資産デフレ化の中で資産の含み損を隠ぺいすることに利用され勝ちとなったので、それを修正することになる。

③ 時価主義の重視

企業財務の透明化の要請は、必然的に時価主義の重視へと傾斜する。しかし、時価主義が万能な会計基準となるわけではなく、取得原価主義の欠陥を補完する形で時価主義が採用されている。

④ 設定主体の変更

我が国の会計基準の改革が進まないのは、政府の機関（企業会計審議会）に依存して会計基準が設定されてきたからであると批判されてきた。そのため、アメリカの制度に倣って、平成 13 年 8 月、民間による財団法人財務会計基準機構が設立され、企業会計基準委員会が発足した。同委員会によって、新たな会計基準が相次いで設定されているが、それら

(46) 前出(45) 41 頁等参照

の会計基準は、専ら、国際財務報告基準に依拠するものが多い。

⑤ 税法との乖離

前述のような会計基準の改革（変容）は、税法との調整を全く無視して実施されている。他方、税法においても、会計基準との調整よりも税法独自の要請が強調されているので、両者の乖離が一層強まることになる。また、この乖離については、両者が歩み寄ることによって調整するのではなく、平成 10 年に制定された税効果会計に係る会計基準によって当該乖離の内容を繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することによって処理されている。また、この会計基準が、税法と企業会計との乖離を一層助長することにもなる。

(3) 税制改正の動向

この 10 年間の税制改正においては、企業会計の調整を図ることよりも、税法の独自性を強調することに重点が置かれてきた。その考え方を明確にした政府税制調査会の答申等として、次のものを挙げることができる。

① 税制調査会法人課税小委員会報告（平成 8 年 11 月）

「②……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、企業会計と異なった取扱いを行なう場合があることは当然である。

③……法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に即し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。」（同報告第 1 章四の 3）

② 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成 12 年 7 月）

「税法は、税負担の公平や税制の経済に対する中立性を確保するなど基本的な考え方としており、適正な課税を実現するため、国と納税者の関係を律しているものです。したがって、適正な課税を実現するという税法固有の考え方から、税法における課税所得の捉え方が商法・企業

会計原則と異なる場合があることは当然です。例えば、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額や寄附金の損金算入限度額といった制度は、税法固有の取扱いとされているものです。

また、法人税法が、商法・企業会計原則における会計処理の保守的な考え方や選択制をそのまま容認すれば、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る場合があります。

法人税の課税所得については、今後とも、適正な課税を実現するという税法固有の目的を確保する観点から、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をすることが適当です。」(同答申第二の二の1の(1)の④)

かくして、平成10年度以降の法人税法の改正においては、賞与引当金や退職給与引当金のような負債性引当金が廃止される等主として課税ベースを拡大する措置が講じられてきた。しかし、平成19年度の法人税法改正においては、減価償却制度における定率法の償却率を定額法の250%に引き上げ、企業会計上の「相当の償却」を大幅に上回る償却限度額を設けて大幅な課税ベース縮小を行っている⁽⁴⁷⁾。これは、課税ベースのあり方について一貫性を欠いている証左でもある。

これらの税制改正を概観すると、前掲税制調査会答申等が指摘する「適正な課税を実現」ということが、どのような方法で適切に検討されているのかが理解に苦しむところである。

2. 差異調整の方向性

(1) 差異調整の要否

前述したように、最近、特に、法人税法上の課税所得と企業会計上の企業利益との間に乖離が拡大してきており、その乖離については、それぞれの立場から正当化されている。他方、会社法、法人税法、金融商品取引法

(47) この250%償却率の問題については、品川芳宣「250%償却が確定決算基準を崩す？」速報税理2007年2月11日号24頁参照

等のそれぞれの法規制を受けて財務諸表を作成し、課税所得又は企業利益を算定しなければならない企業（法人）にとっては、それらの差異が大きい程その調整に労を費やすことになる。そして、ひいては、国民経済における納税コスト等を増大させることになる。

したがって、課税所得と企業利益の差異の調整の要否については、単に一方からの論理によってその差異の存在を正当化するのではなく、国民経済全体の見地から論じる必要がある。そのためには、それぞれ他方の論理をよく理解した上で、両者の調整の要否を検討する必要がある。

その点では、最近の論調においては、前述した双方の考え方にも見られるように、それぞれの立場に固執し過ぎているように考えられる。しかも、課税所得の決定においては、前述したような決定要素の検討が的確に行われていない部分も見受けられる。

そこで、本稿では、紙幅の都合上、それぞれの論点について、十分な検討はできないが、それぞれの方向性について、まとめとして概括的に論じることとする。

（2）差異の内容と調整

イ．差異の区分

課税所得と企業利益との差異は、その性質に応じ、恒久的（絶対的）なものと期間的（相対的）なものに区分することができる。この場合、恒久的差異とは、課税所得と企業利益との間の単なる期間的なずれ（差異）にとどまらず、当該企業の全存続期間における課税所得の総計（全課税所得）と当該企業の全存続期間における企業利益の総計（全企業利益）との間の絶対額において相違をもたらすものをいう。これに対し、期間的差異とは、全課税所得と全企業利益との間に絶対的な相違をもたらすものではないが、相対的差異であって、当該企業の個々の事業年度と会計年度（営業年度）における所得金額と利益金額に期間的な相違を

もたらすものをいう⁽⁴⁸⁾。

ロ．恒久的差異の調整

恒久的差異を生じさせるものには、受取配当等の益金不算入（法法 23）、役員給与の損金不算入（法法 34）、寄附金の損金不算入（法法 37）、法人税額等の損金不算入（法法 38）、不正行為等に係る費用等の損金不算入（法法 55）、交際費等の損金不算入（措法 61 の 4）等のように、多くのものが存する。

このような恒久的差異については、租税制度又は租税政策から生じるものであって、それらの差異の調整は困難であるものと考えられ勝ちである。

しかしながら、そのような調整不能論は、絶対的なものではない。例えば、受取配当等の益金不算入は、いわゆる配当の二重課税調整のために採用されているものであるが、当該調整が必要であっても、所得金額の計算に影響させないで税額控除方式等へ変更することも可能である⁽⁴⁹⁾。また、役員給与の損金不算入⁽⁵⁰⁾、交際費等の損金不算入⁽⁵¹⁾等についても、政策的に検討の余地は十分にあるはずである。したがって、これらの差異については、前記Ⅱで検討した課税所得を決定する諸要素に照らし、主として、租税政策の当否を吟味することによって調整のあり方を再検討する余地があるはずである。

ハ．期間的差異の調整

期間的差異を生じさせるものには、棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法（法法 29）、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法（法法 30）、繰延資産の償却費の計算及びその償却の方法（法法

(48) 前出(3)「課税所得と企業利益」267 頁等参照

(49) 前出(3)「課税所得と企業利益」274 頁等参照

(50) 役員給与と課税の本質的問題については、品川芳宣「役員給与と課税の本質を衝く！」（前）（後）」T & Amaster 2008 年 4 月 14 日号 27 頁、同 2008 年 4 月 21 日号 24 頁参照

(51) 前出(3)「課税所得と企業利益」287 頁等参照

32)、資産の評価損の損金不算入等(法法33)、各種の圧縮記帳制度(法法42~50等)、各種の引当金(法法52、53等)、各種の特別償却(措法42の5等)等のように、多くのものが在する。

このような期間的差異については、租税政策の中でも、課税の公平と明確化を図るために設けられた諸規定から生じるものと産業政策等の経済・社会政策のために設けられた諸規定から生じるものに区分し得る。前者については、企業会計上の利益計算と共通するものが多く、かつ、それらの理念(例えば、適正な費用配分を行うための減価償却)を共有するものも多いわけであるから、調整のための検討の余地は十分にある。また、後者については、前記口で述べたように、政策選択の当否は常に検討されるべきであるから、調整の道が閉ざされるべきではない⁽⁵²⁾。

(3) 課税所得の計算方法(確定決算基準の当否)

前項Ⅲで述べた課税所得の計算方法として現行法が採用している確定決算基準については、確定決算上(会社法上)の利益計算を拘束するという逆基準性なる弊害が多いということで批判も存する。

しかしながら、確定決算基準は、課税所得と企業利益の有機的關係を維持するための要となるものであるから、両者の調整を必要とする限り、それは維持されるべきである。また、逆基準性なる批判は、課税所得と企業利益を切り離せば事が足りる(企業にとって課税上の有利性が享受できる。)というような安易な発想が多く、肯定できるものではない。いずれにしても、確定決算基準の理論的根拠は、前記Ⅲで詳述したところであり、当該基準の維持を支持する見解も多い⁽⁵³⁾。

また、前述した課税所得と企業利益との差異のうち期間的差異については、確定決算基準の機能を強化することによって両者の調整(縮小)が期待できるものも多い。

(52) これらの調整方法については、前出(3)「課税所得と企業利益」291頁等参照

(53) 日本税理士会連合会税制審議会答申(平成20年3月17日)「企業会計と法人税制のあり方について」Ⅲの2(税理士界平成20年4月15日号10頁掲載)等参照

(4) 中小企業の特異性

平成 14 年の商法改正において、会社の計算規定が、法律（商法）から法務省令（商法施行規則）へ移行した（旧商法 285）。このような商法改正は、最近、国際会計基準に準じて、相次いで新設・改正されている企業会計基準が会社計算規定にも容易に導入され、ひいては、中小企業にも強制され、会計処理の困難化やコスト増をもたらすことが懸念された。そこで、当該改正において、国会において、中小企業に対して、過重な負担を生じさせないように必要な措置を講じるよう附帯決議がなされた⁽⁵⁴⁾。

かくして、中小企業庁、日本税理士会連合会等における検討を経て、平成 17 年 8 月には、「中小企業の会計に関する指針」が制定されるに至った⁽⁵⁵⁾。そして、本指針は「中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。」（同指針〔総論〕3）とされている。

以上のように、中小企業に対しては、主として、金融商品取引法の要請によって改正されてきた各種の企業会計基準とは別に、実務上の簡便性に配慮した会計処理指針が要請され、それが制度としても確立されつつある。他方、中小企業を含む全ての法人企業や各種法人に対しては、法人税法の規制（課税）を受けることになる。そうであれば、前述してきた課税所得と企業利益との調整や確定決算基準の維持は、中小企業にこそ必要であるということになる。

(54) それらの背景については、品川芳宣「商法改正と中小会社会計基準」税研 2004 年 7 月号 31 頁、同「日税連「中小会社会計基準」の趣旨と役割」税理 2003 年 4 月号 15 頁、同「第 6 章税法と中小会社会計指針」武田隆二編『中小会社の会社指針』（中央経済社 平成 18 年）57 頁等参照

(55) それらの経緯については、前出(54)各書等参照

むすびに

以上のように、法人税法上の課税所得算定の現状を検討し、その課税所得がどのような論拠によって決定付けられるかという論点（決定要素）を検討し、その課税所得の計算方法のあり方について検討した。それらの検討を踏まえて、課税所得と企業利益の関係について総論的（概括的）に論じてきた。

この両者の関係については、本来であれば個々の会計処理項目（減価償却費の計上、引当金の設定等）ごとに詳細な検討を要するところであり、筆者にとっても、大いに関心を有しているところでもある。しかしながら、本稿においては、紙幅の都合もあるので、それらの関係（調整）の方向性を概括的に述べるに止めた。よって、これらの詳細な検討については、別の機会に試みることとする。

なお、課税所得と企業利益との関係については、筆者が昭和48年に税務大学校租税理論研究室助教授として勤務していた時の主要研究テーマであったが、その時にまとめた論文（本稿で引用している「課税所得と企業利益」）が「税務大学校論叢」に掲載される機会がなかった。本稿は、いわばその再チャレンジとなったが、そのような機会を与えて頂いた税務大学校当局に深く感謝申し上げたい。