

第2章 課税標準の計算のあらまし

法人税法は、法人の事業活動によって得た各事業年度の所得の金額を課税標準（対象）とし、株主が払い込んだ資本金等によって法人の正味資産が増えた部分については課税対象とはしないこととしている（法21、22）。

この章では、法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額がどのようにして計算されるのか、その仕組みのあらましについて学習する。

第1節 各事業年度の所得の金額

この節では、各事業年度の所得の金額はどのように求めるのかを学習する。

学習のポイント

- 1 各事業年度の所得の金額はどのように求めるのか
- 2 益金の額に算入すべき金額とは何か
- 3 損金の額に算入すべき金額とは何か
- 4 資本等取引とは何か
- 5 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何をいうのか

1 各事業年度の所得の金額はどのように求めるのか

法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、法人税法第22条第1項において「当該事業年度」の「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とすると規定している。

この場合の益金の額は、おおよそ企業会計上の売上高や販売高等の収益の額に相当するものであり、損金の額は、企業会計上の売上原価、販売費、一般管理費等の費用及び損失の額に相当するものである。

元々、法人の利益は公正妥当な会計処理の基準によって計算されるものであり、本質的には企業会計の利益の計算に従えばよいこととしている。したがって、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によって会計処理が行われていれば、法人税法は、これを認めることとしている（法22④）。

企業会計の利益 $\boxed{\text{収益の額}} - \boxed{\text{原価・費用・損失の額}} = \boxed{\text{利益の金額}}$

法人税法上の
所得金額 $\boxed{\text{益金の額}} - \boxed{\text{損金の額}} = \boxed{\text{所得の金額}}$

企業会計の利益			法人税法上の所得金額	
売上原価 販売費 一般管理費 営業外費用 特別損失 <hr/> 当期純利益	売上 営業外収益 特別利益	=	損金の額 〔原価 費用 損失 の額〕 <hr/> 所得の金額	益金の額 (収益の額)

2 益金の額に算入すべき金額とは何か

益金の額に算入すべき金額とは、法人税法の規定や他の法令で「益金の額に算入する」又は「益金の額に算入しない」と定められているもの（別段の定めがあるもの）を除いて、資本等取引以外の取引に係る収益の額とするものとし、その代表的な取引に係る収益の額の例は、次のとおりである（法22②）。

（注）「収益の額」とは、それぞれの取引によって生じた損益の純額をいうのではなく、例えば、商品の販売の場合には売上高、役務の提供の場合には収入高のようにそれぞれの取引の総額をいう概念である。

- (1) 商品、製品等の資産の販売による収益の額
- (2) 固定資産、有価証券等の資産の譲渡による収益の額
- (3) 請負等の役務の提供による収益の額
- (4) 無償による資産の譲渡や役務の提供による収益の額
- (5) 無償による資産の譲受けによる収益の額
- (6) その他取引による収益の額

これらの取引の例示のうち、(4)及び(5)は法人税法特有の考え方であるので次のような点に注意を要する。

(4)は単なる資産の贈与を行っただけであり、何も収益が発生していないと考えやすいが、法人税法ではその資産をその時における価額（時価）で売り、その受け取った金銭を直ちに相手方に渡したのと同じとみて、時価相当額を収益として益金の額に算入することとしている。

(5)の資産の贈与を受けた場合は、それだけ法人の正味資産が増加するので、その資産の時価相当額を収益として益金の額に算入することとしている。

なお、収益という用語は企業会計でも広く使われているが、法人税法上の収益には資産の贈与により生ずる収益等が含まれているので、企業会計上の収益と同一のものではなく、その範囲を若干異にしていることに注意を要する。

3 損金の額に算入すべき金額とは何か

益金の額に対応するものとして、法人税法の規定や他の法令で「損金の額に算入する」又は「損金の額に算入しない」と定められているものを除いて、損金の額を次の原価、期間費用及び損失の3種類に区分して規定している（法22③）。

- (1) 収益に対応する売上原価、完成工事原価等の原価の額

(2) 販売費、一般管理費等の費用（償却費を含む）の額

(3) 災害等による損失の額（資本等取引を除く）

(1)の売上原価等とは、商品の売上高に対応する売上原価や譲渡した資産の原価等のことである。売上原価については、特にその事業年度の収益としたものに対応する原価を計上する「費用収益対応の原則」が重視されている。したがって、収益に対応する原価について事業年度末までに確定しないものがある場合には、その金額を適正に見積もって損金の額に算入する必要がある（法22③一）。

(2)の販売費、一般管理費、その他支払利息等の営業外費用は、収益と個別対応で計算することが困難な費用、いわゆる「期間費用」とされるものである。これらの費用については、償却費を除いて、その費用が事業年度末までに債務として確定していることが必要である。したがって、法人が将来発生することが見込まれる費用を任意に見積もって計上しても、法人税法で認められているもの以外は損金の額に算入できないということである（法22③二）。

(3)の災害・盗難等の偶発的な原因による損失は、元来、収益や期間の対応になじまないものであるから、その**事実が発生したとき**の事業年度の損金の額とすることとされている（法22③三）。

【参考】 債務の確定とは（基通2-2-12）

債務が確定しているかどうかは、その事業年度終了の日までに次の全ての要件に該当するかどうかで判定する。

- ① その費用に係る債務が成立していること
- ② その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生じていること
- ③ その債務の額を合理的に算定することができること

4 資本等取引とは何か

資本等取引とは、法人の資本金等の額を増加あるいは減少させる取引（例えば増資、減資、合併等）の他、法人が行う利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しのことをいう（法22⑤）。これらの取引によって法人の正味資産に増減が生じてても、法人税法ではその増減を益金の額又は損金の額に関係させないこととしている（法22②、③三）。

この趣旨は、元来、法人の利益は損益取引から生ずるものであり資本の増減によって生ずるものではないと考えられているからである。

【参考法令・通達番号】

法2十六 基通1-5-4

5 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何をいうのか

法人税法は、法人の各事業年度の所得の金額の計算に関して、別段の定めによって税法独自の計算方法を定めているものの他は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従っていれば、その会計処理を認めることとしている（法22④）。

ここでいう、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、客観的、常識的にみて規範性があり、公正で妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、具体的な明文による基準がある

ことを予定しているわけではない。したがって、この基準は「企業会計原則」のみを意味するものでもなく、また、会計処理の実務の中でただ単に慣習として一般に行われているというだけでも足りず、客観的な規範にまで高められた基準ということである。

言い換えれば、法人税法のこの規定は、法人の会計処理において用いている基準ないしは慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものについては法人税法においても認めないこととし、それ以外のことについては原則として法人の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえることができる。

【参考法令・通達番号】

会431

第2節 企業会計上の利益と法人税法上の所得

この節では、企業会計上の利益と法人税法上の所得金額との差異について学習する。

学習のポイント

企業会計上の利益と法人税法上の所得の金額に差異が生じる理由は何か

○ 企業会計上の利益と法人税法上の所得の金額に差異が生じる理由は何か

法人税法上の所得の金額は、基本的には企業会計上の利益の額に相当するものであるが、企業会計上の利益の額がそのまま所得の金額となることはまれである。

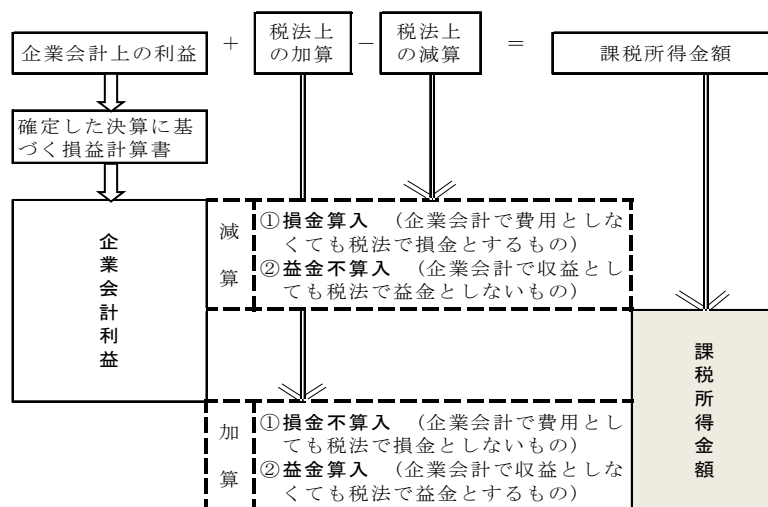
企業会計上の利益は、主として企業の財政状態及び経営成績を正しく認識し、配当可能な財源を表示する目的で計算されるのに対し、法人税法上の所得は課税の公平、適正な税負担のための調整等を目的とし、さらに産業政策上の目的を取り入れて計算することとされている。このため、法人税法には、法人税法第22条(各事業年度の所得の金額の計算)の基本的な規定に対する例外規定として、「別段の定め」が設けられている。

したがって、両者の間にはその目的の違いに応じて必然的に差異が生じることとなる。

つまり、企業会計上は収益であっても法人税法上は益金とはしないもの、費用であっても損金とはしないものがある。逆に、企業会計上は収益としないものであっても法人税法上は益金とするもの、費用としないものであっても損金とするものがある。

したがって、企業会計上の利益の額にこの別段の定めによる調整を加えたものが、法人税法上の所得の金額となる。

その意味で、法人税法の学習は、法人税法において「別段の定め」として規定されている「益金の額に算入する」、「損金の額に算入しない」、つまり利益の額に加算するものと、「益金の額に算入しない」、「損金の額に算入する」、つまり利益の額から減算するもののそれぞれの事項を理解することにあるといえる。



第3節 税務調整

法人税の課税所得は、企業会計上の利益又は損失を基礎とするのであるが、決算の段階で法人税法の規定を取り入れたり、申告書において法人税法上定められている所要の加算又は減算を行い誘導的に算出される。この課税所得の計算過程を税務調整という。

この節では、この税務調整について学習する。

学習のポイント

- 1 損金経理とは何か
- 2 税務調整事項とは何か
- 3 決算調整事項とは何か
- 4 申告調整事項とは何か

1 損金経理とは何か

法人の決算は、会社法等の規定に基づき作成した貸借対照表や損益計算書などの計算書類を株主総会等に提出し、その承認等を得ることによって確定する。

法人の各事業年度の所得の金額の計算は、この法人の確定した決算を重視し、益金や損金に算入するかどうかについて法人の意思に任せている事項がある。

そのため法人税法上では、法人の意思を明らかにさせるため、株主総会の承認等を受け確定した決算において、あらかじめ費用や損失として計上することを条件として損金の額に算入するという規定がある。

このように、法人の確定した決算において費用や損失として経理することを「**損金経理**」という(法2二十五)。

【参考法令・通達番号】

会438

2 税務調整事項とは何か

法人が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算した利益は、必ずしも法人税法に定める所得の計算規定に従って計算されているわけではないため、これを基礎に法人税法の規定に基づく所要の加算又は減算を行い、各事業年度の所得の金額を求めることとなる。この調整を「**税務調整**」といい、具体的には企業会計の決算段階で調整するものと法人税申告書に添付する各種の明細書（別表〇という。）を用いて行うものがある。

この税務調整は、次のように区分されている。

- (1) 損金経理等の処理が必要であり、申告書だけで調整ができないもの
- (2) 法人の決算における経理処理にかかわらず適用されるが、法人に申告書上で調整するかどうかを任せているもの
- (3) 法人が申告書上で調整しなければならないもの

税務調整は、(1)のように確定した決算で法人税法に定められた経理が要求される、いわゆる「**決算調整事項**」と、(2)と(3)のようにその性質上確定した決算における経理を要せず、申告書上で調整を求める、いわゆる「**申告調整事項**」とに区分することができる。

なお、これらの区分は、法令上体系的に区分されているわけではなく、該当条項に個々に示されている取扱いにより区分されるのである。

3 決算調整事項とは何か

決算調整事項とは、法人が決算に織り込むかどうかは任意であるが、法人税法の適用を受けるためには、法人の確定した決算で損金経理等の処理をする必要があり、確定申告書の上だけで調整することは認められないものをいう。

例えば、減価償却はその資産に投下した費用の配分手続であるから減価償却費は損金の額に算入されるべきものである。

しかし、その費用配分手続を全て法人の意思に任せると課税の公平が期せられないため、「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、その法人が選定した償却の方法に基づいて計算した金額に達するまでの金額について損金の額に算入する」と規定している(法31①)。

これは、税法上は常に法人が行った損金経理による償却費を基礎として課税所得の計算上損金の額に算入する金額の判定（限度額の算定）を行うということであり、法人が減価償却費を計上しないものを税務署長が進んで損金算入を行うことは原則としてせず、また、法人が企業会計上何ほどの減価償却をすべきかというところまで介入はしないということである。

4 申告調整事項とは何か

申告調整事項とは、確定申告書の上だけで調整する事項であり、任意の申告調整事項と必須の申告調整事項とがある。

- (1) 任意の申告調整事項

法人の決算上の経理処理に関係なく法人の選択により、法人が自ら確定申告書で調整を行った場合にのみ適用される事項である（法23⑧等）。

(2) 必須の申告調整事項

法人が申告調整をしたかしていないかに関係なく、税務上当然に益金不算入、損金不算入等の計算を行い、企業利益を修正しなければならない事項である（法25①等）。

また、法人の利益計算が事実に基づいていないなど、公正妥当な会計処理の基準に従っていない場合（例えば、売上や費用の計上漏れ又は原価や損失の過大計上があるような場合）にも、申告調整により法人の企業利益を修正しなければならない。

したがって、法人が申告調整をしていない場合は、税務署長はこれらの事項について更正や決定をしなければならない。

税務調整事項をまとめると、主なものは次のとおりである。

