税務会計論

青色申告（あおいろしんこく）

法人は所轄税務署長の承認を受けた場合には、青色の申告書により申告することができる(法人税法第121条)。これを「青色申告」といい、青色申告の承認を受けている法人を「青色申告法人」という。青色申告法人には、欠損金の繰越・繰戻の適用、租税特別措置法上の特別償却(例えば中小企業投資促進税制等)や各種準備金の損金算入(例えば海外投資等損失準備金等)の特典がある。特に、欠損金の繰越控除制度のメリットは大きく、青色申告法人は、ある年度に生じた欠損金(赤字)を前1年以内の事業年度への繰戻し(法人税法第80条)(中小企業経営革新支援法の適用を受ける中小企業を除き、現在、適用停止の状態)または翌年度以後7年以内の事業年度への繰越し(法人税法第57条～第59条)が認められ、事業年度を越えて他の年度の所得(黒字)と損益通算が可能である。

青色申告法人には、これらの特典が認められる一方、複式簿記に基づく一定の帳簿書類の備付けおよび保存の義務を負う(法人税法第126条)。すなわち、仕訳帳、総勘定元帳、その他必要な帳簿を備え、棚卸その他決算のために必要な事項の整理・記録を行い、各事業年度末には貸借対照表および損益計算書を作成しなければならない。これら帳簿、決算関係書類、証ひょう書類(領収書等)の整理保存期間は7年間である。しかし、青色申告法人でなくとも、簡易な帳簿書類の備付けが必要である。これら法人は、申告書が白色であることから「白色申告法人」と呼ばれ、簡易な方法による簡易な帳簿の備付けが義務付けられている(法人税法第150条の2)。従って、法人税法では、法人全体が何らかの記帳義務を負っている。平成17年度の税務統計によれば、わが国の活動中の法人2,580,089法人のうち、青色申告法人は2,512,909法人、白色申告法人は67,180法人となっており、97.4%は青色申告である。特に、資本金が100億円以上の大企業は、すべて青色申告法人である。

法人擬制説（ほうじんぎせいせつ）

法人税は出資者(所有主)の出資した資本の収益に対する法人部門での税金であるという考え方をベースに、この資本の収益に対して、法人と出資者個人の段階でどのように課税すべきかについて議論が分かれる。伝統的に、この課税のあり方をめぐり、「法人実在説」と「法人擬制説」の二つの考え方がある。法人実在説は、法人と出資者個人とは別々の課税主体であって、それぞれに対する税制は別個独立したものであっていいという考え方である。「法人独立課税主体説」とも呼ばれる。法人擬制説は、法人は出資者(株主)の集合体であるから、両者に対する税制はそのことを前提とした有機的・総合的なものでなければならないという考え方である。「株主集合体説」とも呼ばれる。わが国法人税法は、昭和25

年のシャウプ税制以後、基本的に株主集合体説に立っているといわれる。例えば、受取配当等益金不算入制度(法人税法第23条)、資本概念(「圧縮記帳」の項目参照)、30%の比例税率等に法人擬制説的考え方が見られる。

法人擬制説では、法人の実体としての存在が認識されず、法人の所得は最終的に所有主としての株主に帰属すると考え、法人税は所有主である株主個人に対する所得税の前取りにすぎないと考える。そこで、法人税と所得税の課税を有機的・総合的な観点から捉え、両者の重複的課税を二重課税であるとして、何らかの調整が必要であると考える。この調整方式には、支払法人の段階で調整を行う方式と出資者・株主の個人の段階で調整する方式があり、現在のわが国では後者の方式が採用され、個人株主の受取配当額の一部が所得税額から控除(配当税額控除)される。受取配当等益金不算入制度で、法人が受取る配当を課税所得計算上益金に算入しない理由は、配当の支払法人と受取個人株主との間での一回の法人課税と一回の所得課税による二重課税を調整するという観点から、法人株主としてその中間に法人が介在するときは、当該法人を素通りさせる、すなわち益金に算入しない措置がとられるからである。

確定決算主義(かくていけっさんしゅぎ)

確定した決算に基づいて課税所得金額を計算し申告すべきとの考え方を「確定決算主義」といい、その適用基準を「確定決算基準」という。法人税法第74条第1項は「法人は、各事業年度終了の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき申告書を提出しなければならない」と規定し、わが国法人税法が確定決算主義を採っていることを明らかにしている。「確定した決算」とは株主総会により承認された商法・会社法決算を意味し、確定決算主義は法人税法の課税所得計算が基本的に商法・会社法における決算確定の手続きを前提としていることを意味する。株式会社の最高意思決定機関である株主総会の承認(または報告)により最終的に決算は確定する。その確定した商法・会社法決算の結果を基礎に課税所得を計算するのが最適であるという考え方に基づいている。この考え方は、フランスやドイツなどの欧州大陸諸国の会計システム(フランコ・ジャーマン型会計または欧州大陸型会計)に共通して見られるものである。

このように確定した決算をベースに課税所得を計算するのであるが、課税所得の計算上、益金の額または損金の額に算入しもしくは算入しないためには、確定した決算において所定の経理が必要とされる。いわゆる損金経理の要件がその一つである。「損金経理」とは法人が確定した決算において費用または損失として経理することをいう。例えば、減価償却費の損金算入は損金経理が要件となっており(法人税法第31条)、減価償却費は確定した決算に償却費として計上しない限り損金にならない。欧州大陸型会計に共通して見られる確定決算主義に基づく会計システムは、企業会計の段階から税法上の要件を織り込むことを求めるという意味で、税務会計と企業会計が相互に密接な関係を有している。これに対して、

米国、英国等アングロ・サクソン諸国の会計システムは、基本的に企業会計と税務会計との間にこのような関係をもたず、相互に独立したシステムとなっている。

税務調整（ぜいむちょうせい）

法人税の課税所得計算は、確定した決算(「確定決算主義」の項目参照)における企業利益を基礎とするが、企業会計と課税所得計算との間には取扱いを異にする事項が存在する。そこで、企業利益を出発点として課税所得を計算するために、企業利益に一定の調整を加える必要がある。この調整を「税務調整」という。税務調整は、決算調整と申告調整からなる。企業が税法の要求する処理を確定した決算に織り込むことを条件に税法上の効果が認められることを「決算調整」といい、当該調整の対象となるものを「決算調整項目」という。つまり、企業が税務上の効果を得たいと思うならば、所定の処理を必ずその決算に織り込むことが必要となる。その意味で、企業会計の利益計算は税法の影響を受ける。決算調整項目の多くは内部取引に属するものである。内部取引は減価償却費、評価損、引当金、圧縮記帳(「圧縮記帳」の項目参照)等法人内部の中だけで生じ、企業外部の者との間で生ずる売上、仕入、経費支払等の外部取引と異なり、取引関係の証ひょう・書類といった検証力ある客観的な証拠によりその損金性の適否をチェックできない。そこで、企業の自主的判断に依存する内部取引については、その損金性を主張するための要件を会社法・商法上の確定決算に求めているのである。

これに対して、「申告調整」は法人税の申告書のうえで調整され、それにより税法上の効果が認められる。この対象となる事項を「申告調整事項」という。その多くは租税理論、産業政策等税法固有の目的達成のために設けられたものである。申告調整項目は、企業利益に加算するのか減算するのかにより、「益金算入項目」(企業会計上は収益としなくとも税法上益金とする項目)および「損金不算入項目」(企業会計上は費用としても税法上損金としない項目)、「益金不算入項目」(企業会計上は収益としても税法上益金としない項目)および「損金算入項目」(企業会計上は費用としなくとも税法上損金とする項目)に分けられる。企業利益にこれらを加減して課税所得が算出される。

債務確定主義（さいむかくていしゅぎ）

債務確定主義とは、償却費以外の販売費・一般管理費等について、事業年度終了の日までに「債務の確定」したものに限って損金の額に算入するという考え方をいう （法人税法第22条第3項)。売上原価や償却費という原価配分領域においては発生主義の思考が採用されているが、他の費用項目については、損金の額に算入されるためには債務確定の要件を満たすことが求められる。債務確定には、①当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること(債務成立)、②当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること(給付原因たる事実の発生)、③当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定する

ことができるものであること(金額の明確性) の3つの要件があり、これらをすべて満たしたものに限って、税務上損金として経理することができる。

企業会計上の引当金は、発生主義に基づき「債務成立」の段階で繰入費用を計上するものであり、税法上の債務確定主義からすれば企業会計上の引当金はすべて排除されることになる。例えば、1年間無料修理保証付で製品を販売した場合、販売時点で条件付債務(将来一定の条件を満たすと確定債務となる債務)が成立することになる。企業会計では、事業年度末に、この時点を含む一定期間の売上高について将来発生する補修費の見積りを行い、費用収益対応の観点から、製品保証引当金の繰入を行って当期の売上高に補修費を負担させる。しかし、当該引当金は条件付債務であり、「給付原因たる事実」(この場合には故障という事実)は発生していないので、法人税法上の債務確定主義からすれば損金とはならない。しかし、平成10年度税制改正前までは、債務確定主義の例外として6つの引当金を限定的に容認していた。さらに現在では、法人所得課税における課税ベースの全体的な見直しの中で、債務確定主義の例外として容認されていた引当金は大きく縮小され、貸倒引当金と返品調整引当金の2つが認められるのみである。

同族会社(どうぞくがいしゃ)

同族会社とは一族で経営をコントロールしている会社をいう。法人税法上の定義によれば、上位3株主グループ並びにこれらと特殊の関係のある個人および法人が、その会社の発行済株式の総数または出資金額の50%超を保有している会社、その他一定の場合に該当する会社をいう(法人税法第2条十)。例えば、家族(両親とその息子等)で発行済株式総数のほとんどを保有する家族経営の会社は、典型的な同族会社である。わが国の全法人294万法人(平成18年6月30日現在)の94.6%超は同族会社であり、わが国法人のほとんどは同族経営のファミリー企業といっても過言ではない。特に資本金200万円以上500万円未満の小企業の場合、同族会社の割合は極めて高く、98%を超えている。同族会社の割合は、資本金規模が大きくなるにつれて低下する。

同族会社は所有と経営がいわば一体となっている法人であることから、会社オーナーの個人的意思によって会社の管理・運営がなされることがある。通常、非同族の会社においては起こりえない不合理または不自然な「行為」(対外関係において法人の財産状態に影響を及ぼすべき法律的効果を伴う行為をいう)や「計算」(対外関係において法人の財産状態の表示いかんにより財産上の影響を及ぼすことがある計算をいう)がなされて法人税の不当な軽減が図られ、これらが法律的には適法であるとしても、これを認めると社会通念上、一般法人との課税のバランスを失うと認められるものがある。また、配当を抑えて出資者の所得税の負担を期間的に遅らせることもありうる。さらに、役員については、給与に関して種々の損金算入の制限があるため、実質的には経営者であるのに、これを使用人等として損金算入の制限を回避する行為がみられることがある。そこで、同族会社に対しては、行為・計算の否認(法人税

法第132条)、留保金課税(特殊同族会社に対するもの)(法人税法第67条)および役員の認定・使用人兼務役員の制限等(法人税法第35条等)に関する特別規定が設けられている。

圧縮記帳（あっしゅくきちょう）

資本助成目的の国庫補助金および工事負担金、固定資産の交換、特定資産の買換え等の場合に、資産の帳簿価額を減額(圧縮)して法人税の課税を繰延べる税務上の処理方法を「圧縮記帳」という。法人税法の資本概念は厳密に定義されており、株主・所有主の拠出分に限定している。わが国の法人税法は、法人を株主集合体とみて、法人税と個人所得税との有機的・総合的関係を重視する「法人擬制説」的考え方(「法人擬制説」の項目参照)を採用しているからである。すなわち、株主の拠出資本(元手)と課税済み留保利益との峻別を重視し、元手への課税を回避し、個人の株主の段階で元手以外の分配を、一律課税済み利益の分配と捉えて、株主個人の段階で所得税を課税し、二重課税の調整の観点から、配当税額控除制度を適用していくという法人･個人一体的な所得課税の考え方を採用している。

このような考え方によれば、資本助成目的の国庫補助金および工事負担金は国・地方自治体等株主以外からのものであり、法人税法上すべて益金となり法人税の課税対象となる。ところが、これらを即時に全額課税すれば、社会経済的に必要とされる贈与の目的を達成することができず、しかも、国や地方自治体にとっては補助金・助成金を支出しておきながら、その一部を税金の形で回収することはある意味矛盾しているといえる。そこで、法人税法では、補助金等の額に相当する金額を益金とする一方、当該金額相当額を助成目的となった資産の帳簿価額から減額(圧縮)し、これを圧縮損失として損金計上させることで、課税所得が発生しない措置を講じているのである。このような圧縮記帳の効果は課税延期(繰延課税)にある。

圧縮記帳による損金算入が認められるためには、圧縮限度額の範囲内で確定決算において所定の経理を行うことが必要である(法人税法第42条第1項)。当該要件により、処理によっては企業会計上の利益計算を歪める場合が生ずる。

特別償却（とくべつしょうきゃく）

特別償却とは、通常の減価償却とは別に産業政策・住宅政策等から、投資の行われた当初において、投資額の一定割合を損金として控除する措置をいう。これにより、耐用年数は自動的に短縮され(耐用年数自動短縮効果)、固定資産に投下された資金の早期回収が可能となる。当該措置は租税特別措置法に規定されている。特別償却には、当初控除と割増控除の二つのタイプがあり、前者は「初年度特別償却」、後者は「割増償却」と呼ばれる。初年度特別償却とは、投資を行った初年度において、その投資額の一定割合(例えば3分の1)を、通常の償却費とは別個に損金として認めるものである。中小企業投資促進税制(租税特別措置法第42条の6)が代表的なものである。割増償却とは、ある特定の資産に投資を行った場合、その資産を取得し事業の用に供した

事業年度から一定期間(例えば5年間)、各事業年度の普通償却限度額の一定割合(例えば5割増)を特別償却限度額とするものである。優良賃貸住宅等の割増償却制度(租税特別措置法第47条)が代表的なものである。

特別償却は、会社法上の「相当の償却」に含めがたいとする見解が有力である。相当の償却が計画的・規則的償却を意味するのに対して、特別償却は政策に基づく一時的・臨時的償却だからである。このため、損金経理(「確定決算主義」の項目参照)による「評価勘定－償却方式」によると、企業会計における利益計算を大きく歪めることになる。そこで、昭和42年税制改正により、損益計算に介在しない利益(剰余金)処分による「任意積立金－準備金方式」により特別償却準備金として積み立てる方法が特例として設けられた。現行の実務では、一般に利益(剰余金)処分方式が採用されている。また、特別償却制度の多くは青色申告法人(「青色申告」の項目参照)に限って認められるが、対象企業を資本金1億円以下の中小企業に限定したものが多いことから、一般に中小企業を中心に利用されている。

企業組織再編税制・連結納税制度(きぎょうそしきさいへんぜいせい・れんけつのうぜいせいど)

企業組織再編税制は、会社合併、会社分割、現物出資、事後設立、株式交換および株式移転といった企業組織再編成の取引を包括的に扱い、全体として整合的な考え方に基づいた税制として、平成13年度の税制改正および平成18年度の税制改正により創設・拡充された。法人税法上、企業の組織再編成に係る資産・負債の移転は、原則として当該時点の「時価」で譲渡があったものとして譲渡損益に課税する。しかし、合併、分割等の企業再編成による資産・負債の移転は、個々の資産・負債が別個に譲渡されるわけでなく、包括的に移転される。そこで、一定の条件を満たす企業再編成の場合、特例として、時価でなく帳簿価額による資産・負債の譲渡があったものとみなして、課税を将来に繰り延べる措置をとる(法人税法第62条の2)。移転資産等に対する「支配」が継続し、株主の投資が継続していることが、当該措置を適用できる基本的条件となる。当該税制により、企業組織再編成における税の障害が取り除かれ、特に企業グループ内の組織再編成が促進される。

さらに、わが国の法人税制は法人単位で別個に課税所得を計算・納税する「単体納税」が原則であるが、一定の要件を充足する企業グループは、親会社の損益とその子会社等の損益とを通算して課税所得を計算し、親会社が代表して申告納税できる。これを「連結納税制度」という。わが国では、平成14年度の税制改正により導入された制度である。連結納税の最大のメリットは、企業グループ内の親会社・子会社の黒字または赤字を通算することで、グループ全体の納税額を減らせる点にある。連結納税は、単体納税で計算される個別の課税所得に、連結納税グループにおける内部取引等の調整を加えた上でこれを合算して連結課税所得を算出することから、単体納税の個別課税所得を前提とするものであり、従来の

確定決算主義(「確定決算主義」の項目参照)と何ら矛盾しない仕組みになっている。なお、連結納税の対象となるのは100%子会社である。

国際課税(こくさいかぜい)

国際課税とは、国境を越えて行われる経済活動に対する課税をいう。日本の法人が外国に進出して経済活動を行う場合、当該法人は日本と外国でいかに課税されるのか。また、外国法人が日本国内で経済活動を行う場合、当該法人は日本と外国でどのように課税されるのか。さらに、国境を越えた経済活動に係る日本と外国での課税は、いかに調整されるのか。このような国境を越える経済活動に固有の課税問題を扱うのが、国際課税の分野である。

まず、国際的な課税関係を明確にするため、法人がどこの国に属するか(居住地国)を決定することが必要である。この決定に関して、「本店所在地主義」と「管理支配地主義」の2つの考え方がある。前者は法形式的に法人の本店のある国を当該法人の居住地国とする考え方であり、後者は実質的にその事業の支配、統括場所がある国を居住地国とする考え方である。わが国法人税法は前者を採用し、日本を居住地国とする法人を「内国法人」、それ以外の法人を「外国法人」と呼ぶ。法人の居住地国が決まると、次に居住者・非居住者のどのような所得に課税するのかが問題となる。これには、「全世界所得課税方式」と「テリトリアル方式」の2つの方式がある。前者は国内、国外を問わず、全世界で稼いだ所得(全世界所得)に課税する方式である。当該方式では、課税所得(全世界所得)は国内で稼いだ所得(国内源泉所得)と国外で稼いだ所得(国外源泉所得)の合計になる。テリトリアル方式は国内源泉所得にだけ課税する方式である。わが国法人税法は、内国法人は全世界所得課税方式を、外国法人はテリトリアル方式を採用している。なお、全世界所得課税方式では、国外源泉所得部分は国内で課税されるとともに、稼いだ国でも非居住者の国内源泉所得として課税され、二重課税の問題が生ずる。わが国では、当該二重課税の解消方法として、1953年から「外国税額控除制度」が設けられている。以上の法人税法における国際課税の基本原則を補完する制度として、移転価格税制、過少資本税制およびタックス・ヘイブン税制が設けられている。