

法人税法74条1項の意義

相京 溥士
(税理士)

目 次

I 初めに	IV 別表四の記載事項の法的根拠
II わが国法人所得課税規定の制度的特色と現行法における問題点	1 別表四の構造
1 わが国法人所得課税規定の制度的特色	2 「当期利益又は当期欠損の額」の内容
2 現行法人税法の所得金額計算規定における問題点	3 加算・減算欄記載事項の内容
III 74条1項の計算方式	4 別表四の機能
	V 74条1項の意義
	VI 結び

I 初めに

わが国法人税法は、各事業年度の課税標準である所得金額の計算方式に関し22条と74条を設置している。これはわが国における法人の所得課税開始以来の制度的特色であるが、前者は現行法人税法上「各事業年度の所得の金額の通則」と称され、後者は「確定申告」といわれている。前者はその内容に関し実体規定又は基本規定と呼ばれ後者は手続規定と称されることが多いようである。従って、法人税法の課税標準を論ずる場合、22条に関しては多くの論議がなされているが、74条に関しては単なる手続規定として扱われ、その内容について論じられるケースは少ないようである。

しかし74条は、法解釈上22条の内容が不確定な部分を確定し、特定法人の特定事業年度

における所得金額を唯一正確な金額に確定させる機能を持つものでありその内容は実践規定というべきものである。

多くの論者が、法人税法の課税標準を論ずる場合、22条のみを取り上げ74条に触れないのは、74条に対する認識不足か又は実際に所得金額の計算を行ったことがなく机上の論理のみに頼る結果ではないかと考えられる。

すべての法人は74条の計算方式により各事業年度の所得金額を計算し、これに基づき税額を算定し申告しているのである。具体的にいうならば、「別表四 所得の金額の計算に関する明細書」（以下別表四という。）という法に基づく計算書式に従い各事業年度の所得の金額が計算されるのである。

国際会計基準の導入に関し、法人税法の所得金額計算規定についても種々の論議がなされており、混乱が生じているといっても過言

ではないが、その主な原因は74条の内容について十分な理解が不足しているためと考えられる。

本稿においては、わが国法人税法における所得金額計算方式に関する制度的特色を歴史的事実に基づき概観し、現行法人税における所得金額計算方式の問題点を指摘し、最後に別表四の書式に従い、そこに記載される各種金額の法的内容を明らかにし、74条1項の意義を明確にする次第である。

なお本稿では、現行法人税法22条及び過去のこれに類する規定を基本規定とよび、同法74条及び過去のこれに類する規定を実践規定と称し、さらに法人としては株式会社を対象とする。

II わが国法人所得課税規定の制度的特色と現行法における問題点

1 わが国法人所得課税規定の制度的特色

わが国における法人の所得に対する課税制度は、歴史的には賦課課税制度時代と申告納

税制度時代にまず区分され、申告納税制度時代は旧法におけるものと現行法におけるものとに区分される。

(1) 賦課課税制度における法人所得課税規定の制度的特色

明治32年法人の所得課税開始時、法人の所得金額計算に関して、所得税法に4条基本規定と7条及び9条の実践規定が設置されたが、その内容は基本的には次の算式であらわされる⁽¹⁾。

基本規定（4条1項）

所得 = 総益金 - 総損金 ……①

実践規定（7条、9条）

所得 = 商法適法利益 ……②

法は基本規定における総益金、総損金に関し何ら規定を設けておらず、基本規定の解釈のみではその内容を確定できなかった。

一方実践規定は、7条で法人に定時株主総会で承認された損益計算書すなわち商法を規範とする損益計算書の提出を義務付け⁽²⁾、9条において当該損益計算書の適法性を課税庁が

(1) 法人の所得課税開始時においては、法人税は所得税の範疇に含められ、所得税法3条において次のごとく第1種所得と規定され、この制度は、昭和15年まで続いた。

4条並びに7条及び9条は次のごとくである。

「第四條 所得ハ左ノ區別ニ従ヒ之ヲ算定ス

一 第一種ノ所得ハ各事業年度總益金ヨリ同年度總損金、前年度繰越金及保險責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル但し第二條ニ該當スル法人ノ所得ハ此ノ法律施行地ニ於ケル資産又ハ營業ヨリ生スル各事業年度ノ益金ヨリ同年度損金ヲ控除シタルモノニ依ル

(第二號及び第三號省略、論者)

前項第一號ノ場合ニ於テ益金中此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケタル配當金及此ノ法律施行地ニ於テ支拂ヲ受ケタル公社債

ノ利子アルトキハ之ヲ控除ス」

「第七條 納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」

「第九條 第一種ノ所得金額ハ損益計算書ヲ調査シ政府コレヲ決定シ……」

(2) 7条の損益計算書の提出期限に関し明治32年所得税法施行規則は次のごとく規定している。

「第三條 納税義務アル法人ハ毎事業年度通常總會後七日以内ニ損益計算書ヲ所轄稅務署ニ提出スヘシ」

ここで「通常總會」とは定時株主總會を意味し、法が損益計算書の提出要件として通常總會後と定めていることから、当該損益計算書とは商法を規範とするもので株主總會で承認されたものであると解される。

調査し所得金額を決定する旨を規定している。

この結果、明治32年所得税法は、実践規定により、基本規定の総益金及び総損金とは商法を規範とする損益計算書におけるプラス構成要素（現在の収益）及びマイナス構成要素（現在の原価・費用・損失）であることを明らかにするという立法形式を採用し、法人の所得課税をスタートさせたといえる⁽³⁾。

なお上記所得税法4条2項は内国法人より受け取った配当金と公社債の利子は総益金から控除すると規定しているが、これらがない場合すなわち特定事業年度において受取配当金及び公社債の利子がない場合、所得金額は算式②のごとく商法適法利益金額と同額になる。

このように、わが国における法人の所得課税は、明治32年所得税法に基づき、所得金額とは基本的には商法適法利益金額であるとしてスタートしたのである。

なお、法人の所得課税が開始された明治32年、新しく制定された商法は、会社に対し毎決算時に財産目録及び貸借対照表の作成を義務づけ（26条1項、27条）、財産目録記載財産には時価評価を規定している（26条2項）。さらに商法は「会社の計算」規定を設け、株式会社においては毎決算期に財産目録、貸借対照表、損益計算書の作成を義務づけ（190条）、これら計算書類につき監査役の監査を義務づけ（191条）、監査を経たこれら計算書類につ

き株主総会の承認を義務づけている（192条）。

昭和15年、新たに法人税法が創設され、法人の所得課税は所得税法から法人税法に移行されたが、法人税法においても、所得金額計算規定は基本規定と実践規定の2本立てであり、その内容も明治32年所得税法と基本的に同じであった。

昭和22年、法人の所得課税は賦課課税制度から申告納税制度に変更されたが、明治32年法人の所得課税開始以来昭和21年までの期間すなわち賦課課税時代、法人は課税資料として確定決算に基づく損益計算書を課税庁に提出するのみで、所得金額の計算は商法適法利益を基礎にして課税庁により行われた⁽⁴⁾。

(2) 旧法による申告納税制度における法人所得課税規定の制度的特色

昭和22年申告納税制度が開始され、法人の所得金額計算の主体は納税義務者である法人に移行されたが、法人の所得金額計算規定は基本規定と実践規定の2本立てが継承され、その内容は基本的に従来と変わらず、その適法性を課税庁が検査することにより最終的に所得金額が確定することになった⁽⁵⁾。

申告納税制度の下では、法人は法定の書式に従い所得金額を計算することが義務付けられたが、昭和25年課税標準の変更によりその書式が改正され、法人税法施行細則別表六「所得金額の計算に関する明細書」が誕生した。

(3) 裁判所も、4条の益金の内容が不明なため、所得金額計算の実践規定である7条及び9条の解釈に基づき、4条の益金とは商法を規範とする損益計算書の構成要素であることを明らかにしている（明治40年第89号、明治41年2月29日宣告、行政裁判所判決）。この判決の詳細は相京博士「法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈」税法学566号9～10頁（2011年）に述べてある。

(4) 中村利雄氏も、賦課課税時代法人の所得金額計算は、「商法による決算利益を基礎として」行われた旨述べている（中村利雄『法人の課税所得計算』（ぎょうせい、1990年）165頁）。

なお賦課課税時代における基本規定と手続規定の推移及びその解釈の詳細は相京・前掲注(3)8～14頁に述べてある。

法定の所得金額計算書式は、主として法人が算定した所得金額の適法性を課税庁が検査する必要性から義務付けられたものであろうが、賦課課税時代長年にわたり課税庁が培ってきたノウハウの結晶ともいえ、その書式は基本規定の解釈を明らかにし、基本規定の内容を実現するものであり、納税者にとっても実際の所得金額計算に際し便利なものであった。

上記別表六「所得金額の計算に関する明細書」は法の改正に応じ多少の改正がなされたが、その基本構造は変わらず、途中別表番号が二に変更され、昭和40年法人税法全文改正後も別表番号が四に改正されただけで、現在

も継続して使用されている。なおこの別表計算方式の詳細については次章以下において述べるところである。

(3) 現行法による申告納税制度における法人所得課税規定の制度的特色

昭和40年法人税法全文改正が行われ現在に至っているが、基本規定及び実践規定の2本立て方式は継承され、基本規定は22条に、実践規定は74条1項に定められ、それぞれの内容は基本的には次の算式で示される⁶⁾。

基本規定（22条）

$$\text{所得金額} = \text{益金の額} - \text{損金の額}（1項） \dots\dots\textcircled{3}$$

(5) 昭和22年改正法人税法においても基本規定は条文が4条から9条に代わっただけで、その基本的内容は従来と変わらず、昭和25年改正後も昭和39年まで基本規定の内容は基本的には次の算式の通りであった。

$$\text{所得} = \text{総益金} - \text{総損金}$$

一方実践規定（法18条）は、22年改正により「確定した決算に基づき」所得金額を申告する旨定められたが、課税標準の変更に伴い昭和25年に改正された18条1項は次のごとくである。

「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課税標準たる所得金額…並びに当該所得…に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない。」

この規定は括弧書等が加えられたりしたが、昭和40年全文改正直前まで変わらなかった。

(6) 昭和40年全文改正時の法22条及び法74条は次の通りである。

「第22条 内国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。

2 内国法人の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、（例示規定省略、論者）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。

3 内国法人の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、次に掲げる額とする。

- 一 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
- 二 前号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
- 三 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

4 前二項に規定する資本等取引とは、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をいう。」

「第74条 内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

- 一 当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額（二号から六号まで省略、論者）
- 2 前項の規定による申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書その他の大蔵省令で定める書類を添付しなければならない。」

益金の額 = 収益の額 (2項) ……④

損金の額 = 原価・費用・損失の額 (3項)
……⑤

実践規定 (74条1項)

所得金額 = 商法適法利益金額 ……⑥

基本規定はまず文言が整備され、益金及び損金の内容を2項及び3項において明示したが、次章以下で検証するごとく収益及び原価・費用・損失の額とは、商法を規範とする損益計算書の構成要素であり、その意味において旧法と本質的に変わったわけではない。

法22条の立法趣旨は別として、改正法22条2項及び3項において収益及び原価・費用・損失という文言を使用した理由は次のごとくと解される。

昭和37年商法改正により、商法は会社の計算に関し、それまでの基本的資産評価基準が時価以下主義であったのを、「企業会計原則」の要請を受け入れ原価主義に改め、285条の2以下に流動資産等の評価規定を新設し全面的に原価主義を採用した。

そして昭和38年、「計算書類規則」(「株式会社の貸借対照表、損益計算書及び附属明細書に関する規則」昭和38年3月30日法務省令第31号)が制定された。これは、商法281条1項の計算書類の記載方法を定めたものであるが、その38条以下において、損益計算書の区分及び記載事項について、収益、費用、損失という会計上の用語を全面的に採用した。「計算書類規則」設定前、商法は会社の計算に関し、損益計算書の記載事項について一切触れることはなかった。

以上のような商法計算規定の改正の影響を受け、法人税法は計算規定の一部を実質的に、また、形式的に改正した。すなわち、昭和38年法人税法は、それまで棚卸資産の評価方法

として原価法、時価法及び低価法の選択適用を認めていたが(旧法9条の7、旧規則20条)、商法が37年改正により流動資産の評価について原価主義を採用したのを受け、時価評価を排除した。

そして、別表二の「記載心得・一」も「計算書類規則」により法的根拠を与えられたことにより、それまで「当期利益金又は当期欠損金」の欄記載金額は昭和25年以来「貸借対照表」に掲げた当期利益金額又は当期欠損金額であったのが、昭和39年から損益計算書に掲げた当期利益金額又は当期欠損金額に改正された。実際の所得金額計算の中心は損益計算書であるから、法的根拠を得たことによりこのように改正されたのである⁽⁷⁾。

法人税法は、商法を存立の根拠法とする企業の経済活動の成果である利益に担税力有りと判断し課税する立場から、明治32年法人の所得課税開始以来、商法の規定に基づく損益計算の結果算定される当期利益を所得と観念することにより所得の金額を算定してきたものであるから、課税理論上矛盾を来たさぬ限り、商法計算規定の改正を所得金額計算に取り入れてきたことは当然のことである。

昭和42年法人税法改正において22条4項にあらたに公正処理基準が追加設置され⁽⁸⁾、従来の4項は5項となった。

すでに述べたごとく、明治32年法人所得課税開始以来、法人の所得金額計算は基本的には商法適法利益イコール所得と観念し行われ

(7) 別表二の形式は、後で示す別表四と同じである。

(8) 4項の規定は次のごとくである。

「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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。」

てきた⁹⁾。すなわち法人の所得金額計算は商法上適法な利益金額を基礎とし、別段の定めで該当する事項がある場合には、当該利益金額を別段の定めで調整し行ってきたのであるが、具体的には商法適法利益金額計算におけるプラス要素及びマイナス要素、すなわち現在の用語によれば商法上適法な収益及び原価・費用・損失の額を別段の定めで調整してきたのである。

従って、昭和42年に4項公正処理基準が設置される前から、法人税法は益金の額として商法適法収益の額を、損金の額としては商法適法原価・費用・損失の額を前提としていたといえるのである。

後で述べるところであるが、法22条4項が定める公正処理基準とは当時は商法（現在は会社法）の会計規定を意味するものであるから、22条4項は新たなことを規定したのではなく、長期間にわたり事実として行われた事柄を整理し、明文化したものと解され、確認の規定といえる。

2 現行法人税法の所得金額計算規定における問題点

法人の所得課税開始以来現在に至るまで、課税標準である所得金額の計算に関しては基本規定と実践規定の2本立て方式が採用され、この間基本規定のみでは所得金額の計算が実質的に不可能であり、実際の所得金額の計算は実践規定により行われてきた。基本規定の内容は実践規定により明確にされてきたのである。

しかしながら、昭和42年法人税法22条4項公正処理基準が設置されて以来、公正処理基準が独り歩きをし、法22条のみで所得金額が計算されるかのような論述が目立ち、法74条

1項の計算方式がおろそかにされ、そのため最近特に所得金額の計算規定の解釈に混乱が生じているようである。

その原因となる事実は公正処理基準万能説とでもいえるべき見解であると解される。

たとえば平成8年の税制調査会法人課税小委員会報告は確定決算主義の内容を次のごとく分類している。

『『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。』（第1章・四・3）

上記報告における(i)は法74条1項の計算方式を述べたものであり、(ii)の論述は費用・損失の損金算入要件（損金経理）に関するものである。問題は(iii)の論述である。

この論述の意味するところは必ずしも明確でないが、次の2点が考えられる。

第1点は、公正処理基準が74条1項に基づく計算過程に直接機能するという。しかし次節で検証するごとく74条1項の解釈からこれは無理である。

第2点は確定決算主義を定めているのは実

(9) 特定事業年度において別段の定めで該当する事項が無ければ商法適法利益金額が所得金額となり、現行法人税法においても同様である。

なお、武田昌輔「確定決算基準主義」企業会計51巻1号102頁（1999年）も税法固有の定めすなわち別段の定めを除けば、税法と企業会計は一致することになると述べている。

体規定である法22条4項であるということ。

これに類する見解の一つは、法人税法自体が商法的に計算される企業利益を基礎として課税しようとしていると前置きしたうえで、22条4項がいわゆる確定決算主義的なものを定めており、74条1項はその際の手続的細目を定めているだけと位置づけられるとしている⁽¹⁰⁾。

この見解は、法人の所得課税開始以来行われてきた事実を無視したものと云わざるを得ない。すなわち法人税法自体が商法的に計算される企業利益を基礎として課税しようとしているという事実は何を根拠にして行われているかということを全く無視しているからである。すでに述べたごとく法人の所得課税開始以来昭和39年まで、基本規定は、所得は総益金から総損金を控除した金額であると定めてきた。しかし総益金及び総損金の内容について法は直接的には何ら定めておらず、基本規定の解釈のみからは、総益金及び総損金の内容を確定できなかった。一方形式的には手続規定と称される規定は、商法適法利益を前提としてこれに基づき所得金額を算定する旨定めてきた。歴史的事実として所得金額の算定は、法の定めによらずして商法的に計算される企業利益を基礎として行われてきたのではない。

法人の所得課税開始時においては所得税法7条及び9条に従い、昭和39年においても手続規定と称される法人税法18条に従い商法適法利益を基礎として、法人企業は所得金額を算定してきたのである。法人企業が商法的に計算される企業利益を基礎としてではなく、商法適法利益を基礎として所得金額を算定している事実は、手続規定と称される規定に従って行われていたのである。この事実は昭和

40年に改正された現行法人税法の下においても全く同じである。

法22条2項、3項及び4項の解釈からは、2項の収益及び3項の原価・費用・損失の額とは会社法（及び旧商法）を規範としたものであるという事実を引き出すことはできない。法74条1項により初めて、これら収益等は会社法（及び旧商法）を規範としたものであることが判明し、所得金額は会社法（及び旧商法）適法利益に基づき算定されるという理解に達することが可能となるのである。

Ⅲ 74条1項の計算方式

法74条1項の内容を理解するためには、まず法22条の解釈を確認する必要がある。

法22条1項は、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ているが、益金及び損金とは法人税法固有の概念である。

次に2項は、各事業年度の益金の額とは、別段の定めがあるものを除き当該事業年度の収益の額であると定め、そして3項は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原価・費用・損失の額であると定めている。

上記22条2項及び3項が規定する、収益及び原価・費用・損失とは、会計上の概念である。

周知のこととは思いますが、上記2項及び3項は、益金及び損金の額は、まず別段の定めがこれらに該当し、次に別段の定めがない場合に、収益及び原価・費用・損失の額が益金及

(10) 中里実「租税法と企業会計（商法・会計学）」商事法務1432号26～27頁（1996年）。

び損金の額を構成する旨定めているのではない。

2項及び3項は、各事業年度の益金の額及び損金の額は、まず当該事業年度の収益及び原価・費用・損失の額であると認識し、次に法人税法固有の立場から、別段の定めにより、当該収益及び原価・費用・損失の額の一部を、益金及び損金の額から除外し、さらに別段の定めにより、当該収益及び原価・費用・損失とは異なる事項を益金及び損金の額に加えると規定しているのである¹¹⁾。

このことは、次の事実から明らかである。

そもそも、法人税は、法人企業が算定する利益に担税力を見だし、創設された税である。法人税が先行し、法人企業がこれに従ったのではない。先に存在していた法人企業の利益金額算定に関し、一定の方式が存在している事実を認め、法人の利益計算方式を基礎に置き、これに別段の定めにより修正・変更を加え、所得金額を計算するという方式が採用され今日に至っているのである。

またこのことは法人税法の規定の仕方からも明らかである。すなわち、法は、特定の収益金額を益金の額から除外する場合、別段の定めにより当該収益金額を「益金の額に算入しない。」と定め（たとえば法23条受取配当益金不算入）、また特定の原価・費用損失の額を損金の額から除外する場合も、別段の定めにより当該原価・費用・損失金額を「損金の額に算入しない」と定めている（たとえば法37条寄付金の損金不算入）。そして、特定の非収益金額及び非原価・費用・損失金額を益金の額及び損金の額に加える場合、別段の定めにより、当該非収益金額を「益金の額に算入する。」と定め（たとえば租税特別措置法（以下措法という。）66条の6内国法人に係る特定外

国子会社等の課税対象金額等の益金算入）、当該非原価・費用・損失金額を「損金の額に算入する。」と定めている（たとえば法57条繰越欠損金の損金算入）。

法74条1項は、確定した決算に基づき課税標準（同項1号）を記載した申告書の提出を規定している。そして法人税法施行規則34条2項は課税標準である所得金額の計算は別表四（所得の金額の計算に関する明細書）の書式に従うことを義務付けている。さらに法74条3項は上記申告書に損益計算書等の計算書類の添付を義務づけているが、これら計算書類は確定した決算に基づくものである。法74条1項の機能について明快な解説がある。

「74条においては、その確定した決算に基づき申告書を作成すべきことを定めている。これは、法人税の申告が、株主総会の承認又は社員総会の同意その他これに準ずる機関の承認を得た計算書類を基として、その承認を受けた決算に係わる利益の計算に基づいて税法の規定により所得の計算を行い、その所得の金額及び当該利益の計算と当該所得の金額との差異を申告書において表明することを意味している」¹²⁾。

この論述中下線部分の当期利益金額の計算過程は、74条3項により提出を義務づけられている損益計算書及び貸借対照表から読み取られ、当該利益金額と所得の金額との差違は別表四において当期利益金額を別段の定めで調整することにより明確にされるのである。

(11) なお、法22条の解釈については相京博士「法人税法22条4項と会社法」税法学558号4～6頁（2007年）において詳細に述べてある。

(12) 吉国二郎・武田昌輔『法人税法（法令解説篇）』（財経詳細報社、1978年）429頁、引用文中下線論者。

この論述は、実際の所得金額計算は法74条に基づき規則34条2項が定める別表四で行われることを明確にしていると同時に、別表四は納税義務者である企業が会社法（及び旧商法）適法当期利益金額にどのような別段の定めを適用し所得金額を計算したかその計算過程を明確にするものであることを明示している。この別表四は、法人が自己の権限において課税所得金額を法の定めに従い計算する場所であり、その結果を課税庁に提示し課税庁の承認を求めるものである。一方課税庁の側からすれば、課税庁が法人の計算した課税標準すなわち所得金額の妥当性を判断する際の必要不可欠なものである。

法74条1項の別表計算方式は、技術的に簡易な計算を便宜的に定めたものすなわち簡便法とする見解があるが¹³⁾、この方式は法22条2項及び3項が定める収益及び原価・費用・損失の額の内容を明らかにし、適正な所得金額を算定する唯一の計算方式である。従ってこの方式は正当な方式に対する簡便法ではなく、所得金額の算定方法を実質的に示す実践方式と解すべきである。次章においてこれを検証する。

(13) 松沢智『新版租税実税法』（中央経済社、2005年）168頁。

(14) 別表四の実物には、表1の減算欄の次に「仮計」という金額欄を設け、その次に特定の別段の定めが記載され所得金額が算定されるという構造になっている。この計算過程を算式で示すと次のごとくである。

「当期利益又は当期欠損の額」+加算欄記載金額-減算欄記載金額=「仮計」の金額

「仮計」の金額±各別段の定め金額=所得金額

IV 別表四の記載事項の法的根拠

1 別表四の構造

前章で述べたごとく、法74条1項は「確定した決算」に基づき課税標準である所得金額を計算する旨を定めており、その計算は別表四の書式によることが義務付けられている。

別表四の書式は、表1の通りであるが、まず「当期利益又は当期欠損の額」が記入され、当該金額を加算欄又は減算欄に記載された金額で調整し所得金額が計算される¹⁴⁾。なお、過去においてもそうであるが、現在使用されている別表四について国税庁から記載要領すなわち「別表四『所得の金額の計算に関する明細書』・2各欄の記載要領」（以下記載要領という。）が公表されている。

表1 別表四 所得の金額の計算に関する明細書

	当期利益又は欠損の額	100
加算	減価償却の償却超過額	20
	交際費等の損金不算入額	10
	小計	30
減算	受取配当等の益金不算入額	10
	小計	10
	所得金額又は欠損金額	120

額

上記算式において「仮計」の金額に加算又は減算される別段の定め金額は、「仮計」の金額を当該別段の定め金額の計算基準にする（たとえば寄付金の損金不算入額）等法人税法固有の計算技術の観点からこのような位置に配置されたものである。これら別段の定めは加算及び減算欄に記載される別段の定めと本質的に変わるものではなく、税法固有の計算技術の要請がなければ加算及び減算欄に記載されるべきものである。

別表四の記載事項は収益及び原価・費用・損失の額に係る事項と「別段の定め」に係る事項に区分されるが、記載順に従いその内容を次節以降において吟味する。

2 「当期利益又は当期欠損の額」の内容

記載要領は、別表四の「当期利益又は当期欠損の額」の欄には「損益計算書の当期（純）利益の額又は当期（純）損失の額を記載します。」としている。

記載要領が示す損益計算書とは、法74条3項に基づき提出されたものであり、確定した決算に基づくものである。

決算とは、各事業年度の経営成績を明らかにするため、期末に損益計算と財政状態計算を行うことであり、この行為を表で示したものが損益計算書と貸借対照表である⁽¹⁵⁾。

確定したとは、これら計算書類が定時株主総会に提出又は提供され（会社法438条1項）、株主総会の承認を受けたこと（会社法438条2項）を意味する⁽¹⁶⁾。

会社法は、定時株主総会で承認を求める損益計算書等の計算書類とは会社法431条（会計の原則）を満足させるもの、すなわち会社法上適法なものであることを前提としているこ

とは疑いのないところである。

従って確定した決算の要件を満たし提出された損益計算書とは会社法上適法なものであり、そこに記載されている「当期利益又は当期欠損の額」とは会社法上適法な金額を法人税法は前提としていると解される⁽¹⁷⁾。

「当期利益又は当期欠損の額」は損益計算書において収益の額から原価・費用・損失の額を控除した金額である。「当期利益又は当期欠損の額」が会社法（及び旧商法）上適法な金額であるという場合、当然のことながら「当期利益又は当期欠損の額」の計算要素である収益の額及び原価・費用・損失の額もまた会社法（及び旧商法）上適法な金額でなければならない。

3 加算・減算欄記載事項の内容

この欄に記載される事項は、別段の定めに基づく事項と「当期利益又は当期欠損の額」が会社法上適法性を欠く場合における修正事項に区分される。なお別表四の実物の加算及び減算欄には、あらかじめ複数の別段の定めが記載されている。これらは各法人に共通して適用されその頻度が高いものであるがゆえにあらかじめ印刷されているのであって、そ

(15) 神戸大学会計学研究室編『第5版・会計学辞典』（同文館、1997年）358頁。

また法の立場からも、決算とは法人等において「一定の時期を画して収入と支出の計算をまとめ、損益又は財産の状態を明らかにすること。」（竹内昭夫他編『新法律学辞典（第三版）』（有斐閣、1989年）350頁）と述べられている。

(16) 旧商法283条1項も損益計算書等の計算書類を定時株主総会に提出し承認を求めることを規定している。

(17) 「当期利益又は当期欠損の額」とは会社法（及び旧商法）上適法なものとする論述として次のようなものがある。なおこれらの論述は別表四の内

容に精通していると思われる論者のものである。

会社法上の利益金額に別段の定め金額を加算又は減算して所得金額が算定され、当期利益金額に瑕疵がある場合には適法な額に訂正される（武田昌輔「会計基準と税務会計」税務事例42巻1号79頁（2010）。

「当期利益又は当期欠損の額」が算定された確定した決算とは、商法の下では、株主総会の承認を受けた決算またはこれに準ずる決算すなわちいわゆる適法な会社決算という意味である（吉牟田勲『新版法人税法詳説』（中央経済社、1997年）28頁）。

の性質は以下に述べる加算及び減算欄に記載される別段の定めと同じものである。

(1) 加算欄に記載される事項

記載要領によれば次の事項が加算欄に記載される。

(i) 損益計算書上「費用又は損失として経理した金額で当期の所得の金額の計算上損金の額に算入されないもの」

(ii) 損益計算書上「当期の所得の金額の計算上益金の額に算入すべき金額で収益として経理しなかったもの」

(i)に属するものでは、まず別段の定めによるものとして減価償却超過額（法31条）、役員給与の損金不算入額（法34条）、交際費等の損金不算入額（措法61条の4）等がある。

次に「当期利益又は当期欠損の額」が会社法上適法性を欠く場合の修正事項としては費用の重複計上額等がある。

(ii)に属するものでは、まず別段の定めによるものとして内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入額（措法66条の6）等がある。

次に「当期利益又は当期欠損の額」が会社法上適法性を欠く場合の修正事項としては売

上計上漏額等がある。

(2) 減算欄に記載される事項

記載要領によれば次の事項が減算欄に記載される。

(i) 損益計算書上「費用又は損失として経理しなかった金額で当期の所得の金額の計算上損金の額に算入すべきもの」

(ii) 損益計算書上「収益として経理した金額で当期の所得の金額の計算上益金の額に算入されないもの」

(i)に属するものでは、まず別段の定めによるものとして納税充当金から支出した事業税の額（法38条1項）等がある。

次に「当期利益又は当期欠損の額」が会社法上適法性を欠く場合の修正事項としては売上計上漏れに対応する未計上の費用等がある。

(ii)に属するものでは、まず別段の定めによるものとして受取配当等の損金不算入額（法23条）等がある。

次に「当期利益又は当期欠損の額」が会社法上適法性を欠く場合の修正事項としては、法人税法上過年度修正済売上計上漏で当期の損益計算書に収益として計上された額（前期損益修正益）等がある¹⁸⁾。

(18) 「当期利益又は当期欠損の額」に会社法上瑕疵がある場合、たとえば特定年度の損益計算において売上計上漏れが判明した場合、法人税法上は当該特定年度の所得金額計算の場すなわち別表四において売上計上漏れを訂正する。一方会社法上は、いったん確定した特定事業年度の損益計算が後日さかのぼって修正されることはなく、確定した決算後に判明した売上計上漏金額は判明した年度の損益計算書に前期損益修正項目として記載される。特定事業年度の「当期利益又は当期欠損の額」が確定するのは次年度においてであり、従って特定事業年度の所得金額の計算が行われるのも次年度

においてである。特定事業年度の所得金額計算においては、たとえば当該事業年度の売上計上漏金額が別表四の加算欄に計上され、一方次年度の所得金額計算において、過年度の売上計上漏金額が加算された次年度の「当期利益又は当期欠損の額」に基づき所得金額が算定されると当該売上計上漏金額が二年度にまたがり重複計上されることになる。この重複計上を避けるため、次年度の所得金額計算においては、過年度の売上計上漏金額が含まれている「当期利益又は当期欠損の額」から過年度の売上計上漏金額を控除する意味で別表四において当該金額を減算するのである。

以上加算及び減算欄に記載される事項の内「当期利益又は当期欠損の額」の修正事項については、法は特別に定めていない。

しかし法人税法上「当期利益又は当期欠損の額」は会社法上適法な金額が前提となっているのであるから、当然のことながら瑕疵のある部分については会社法に従って会社法上適法な金額に修正される。

この点に関し気がかりなことが一つある。すなわち先に示した税制調査会法人課税小委員会報告における次の論述である。

「(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。」。

このような論述は、「当期利益又は当期欠損の額」に瑕疵がある場合、法22条4項に基づき「当期利益又は当期欠損の額」が修正されるという誤った結論を導く恐れがある。

「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」という法22条4項の包括規定は22条2項及び3項に係るものであり、法74条1項を直接規制するものではない。

4 別表四の機能

別表四の計算方式は上記のとおりであるが、これを算式であらわすと次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{所得金額} &= \text{会社法適法当期利益金額} \pm \text{別段} \\ &\quad \text{の定め} \\ &= (\text{会社法適法収益の額} - \text{会社法適法原価} \cdot \text{費用} \cdot \text{損失の額}) \pm \\ &\quad \text{別段の定め} \quad \dots\dots\textcircled{7} \end{aligned}$$

一方基本規定である法22条の計算方式を算式で示すと次のごとくである。

$$\begin{aligned} \text{所得金額} &= \text{益金の額} - \text{損金の額} \\ &= (\text{収益の額} \pm \text{別段の定め}) - (\text{原} \\ &\quad \text{価} \cdot \text{費用} \cdot \text{損失の額} \pm \text{別段の定} \end{aligned}$$

め)

$$= (\text{収益の額} - \text{原価} \cdot \text{費用} \cdot \text{損失の額}) \pm \text{別段の定め} \quad \dots\dots\textcircled{8}$$

すべての法人は別表四により各事業年度の所得金額を計算することを義務付けられ、事実そのようにして申告している。形式論としては、別表四の計算方式は基本規定である法22条の実質的内容を実現するための手続的方式と一応考えられる。

しかし算式⑧に示される法22条の計算方式においては、収益の額及び原価・費用・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」に従って算定されることになっているが、当該基準の内容が22条の解釈のみからは確定できない。

算式⑦のごとく、別表四の計算方式において初めて収益の額及び原価・費用・損失の額とは会社法上適法な金額を法は前提としていることが明らかにされるのである。

従って、別表四は、法22条2項及び3項の収益及び原価・費用・損失の額とは会社法（及び旧商法）上適法なものであることを明確に示し、これら収益及び原価・費用・損失の額を別段の定めで調整することにより所得金額を算定する方式を示すものといえる。

V 74条1項の意義

一般論として手続法とは「権利の実質的内容を実現するためにとられる行為の筋道を規律する法」といわれ、また「同一法典中に実体規定と併せて定められることも少なくない。」ともいわれている¹⁹⁾。

法人税法は形式的には、まさに実体規定と手続規定を併せ定めた法であり、この意味に

(19) 竹内他編・前掲注(45)1028頁。

において形式的には法74条1項は実体規定である法22条が定める所得金額の実質的内容を実現するためにとられる行為の筋道を規律する規定ということになる。

しかし、前章で考察した通り、法74条1項に基づく所得金額の計算は別表四の書式に従って行われることが義務付けられている。

別表四の計算は、会社法を規範として作成された損益計算書に記載された「当期利益又は当期欠損の額」を別段の定めで調整し行われる。これは基本規定である法22条の実質的内容を実現するための行為であるが、課税標準である所得金額の計算の基礎となる収益の額（2項）及び原価・費用・損失の額（3項）の内容を確定させる行為を含む点すなわち課税標準確定に直接かかわる点において通常の手続き規定とは異なる。

たとえば、同じ申告納税方式を採用している所得税法はその実体規定（21条から87条）で各年度の課税標準である所得金額の計算が完了し、手続規定（120条《確定申告》以下）が課税標準の内容確定に係ることはない。

しかし、法人税法においては、実体規定である法22条及び23条から65条までの規定からは、所得金額算定のための基本的要素である2項及び3項の収益の額及び原価・費用・損失の額の内容を確定できず、従って所得金額の計算を完了することは不可能である。すなわちこれら収益の額及び原価・費用・損失の額は4項「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」であるが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」については、諸説が存在するのが実情であるからである。

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」すなわち公正処理基準に関する学説に

は、次に示すごとく公正処理基準複数説、企業会計慣行説、法22条4項を根拠とする会社法（及び旧商法）説等があるが、これらはいずれも法74条を考慮しないものであり、妥当性を欠くものと言わざるを得ない。

公正処理基準複数説は、公正処理基準とは「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準を意味する」と述べその中心となるのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針）、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等、さらに確立した会計慣行であるとしている²⁰。

公正処理基準複数説は一般論としてこれら諸基準を並列的に示したものであろうが、会社法と企業会計原則等の諸基準を並列的に並べ、会社法及びこれら諸基準を任意に選択可能とするような考え方はいかなるものであろうか。たとえば株式会社にとって会社法とその他の基準は選択可能とはいえない。法人税法における法人とは株式会社だけではない。会社法が適用される法人以外の各種法人には当該法人の存立の根拠法が存在し、これら各法はそれぞれ会計規定を定めている²¹。これら法人にとってもその存立の根拠法とその他の諸基準を任意に選択するというのもまた理解しにくいところである。上記諸基準の内会社法以外のものは、株式会社にとっては、会社

²⁰ 金子弘『租税法・第十九版』（弘文堂、2014年）307頁。

²¹ 例えば、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律119条及び同法施行規則21条以下に会社法に匹敵する会計規定が存在する。

法431条が委任する「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」といわれるものである。これらは会社法上適法という要件を満たすことによってはじめて会社法の会計規定として法人税法の所得金額計算に適用されるものである。

企業会計慣行説は、公正処理基準とは会社法431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（以下「企業会計の慣行」という。）を指すとしている²²。

しかし「企業会計の慣行」とは会社法が株式会社の会計に関し委任している基準及び慣行であり、この意味において会社法の会計規定である。すでに述べたごとく「当期利益又は当期欠損の額」とは会社法の会計規定を規範として算定される金額である。会社法の会計規定とは会社法431条である。結果として具体的には「企業会計の慣行」に従って計算されることになるのであるが、公正処理基準とは「企業会計の慣行」という場合論理の飛躍があるといわざるを得ない。

会社法（及び旧商法）説は、結論的には妥当と言えが、その思考の過程において妥当性を欠くものと解される。この説は、旧商法を前提として法人税法における所得金額の計算がなされる旨述べているが²³、第二章第2節で述べたごとく、過去において、法22条4項がいわゆる確定決算主義的なものを定めており、74条1項はその際の手続的細目を定めているだけと位置づけられようとも述べている²⁴。

すでに述べたごとく、法人の所得課税開始以来継続して、法人の各事業年度における課税標準すなわち所得金額の算定は商法を前提として行われ、現在も会社法を前提として、すなわち会社法上適法利益を前提として行われている。この事実の根拠となる明文の規定

は現行法人税法では法74条1項であり、過去においては当該74条1項に該当するいわゆる手続規定と称される実践規定である。

前章で検証したごとく、別表四の書式に従う計算方式は、法22条2項及び3項の収益及び原価・費用・損失の額とは会社法（及び商法）を規範とするものであることを明確にし、当該収益及び原価・費用・損失の額を基礎に置き、税法固有の立場から当該収益及び原価・費用・損失の額を別段の定めで調整することにより所得金額を算定するものである。

従って、法74条1項の計算方式は、基本規定である法22条の解釈を明確にし、唯一適正な所得金額を算定させる方式である。

先に示した手続規定に関する一般論的にならば、法74条1項は実体規定である法22条が定める所得金額の実質的内容を確定させこれを実現するためにとられる行為の筋道を規律する規定ということになる。すなわち法74条1項は実体規定のうち基本規定である法22条の内容を確定させるという意味において単なる手続規定ではなく、実践規定といえるべきものである。

VI 結び

わが国における法人の所得課税開始以来今日に至るまで、法は所得金額の算定に関し、実体規定と形式的には手続規定と称される規定を定めてきた。

そして、事実としてわが国における法人の所得金額の計算は、賦課課税時代及び現在の

²² 酒井克彦「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(中)」税務事例45巻5号78頁（2013年）。

²³ 中里実「税制改革の背景」税務大学校論叢40周年記念論文集296頁（2008年）。

²⁴ 中里・前掲注(10)27頁。

申告納税時代を通じ、一貫して旧商法及び現在の会社法を規範とする損益計算の結果算定される利益金額を基本的には所得金額と認識して行われてきた。この事実は、自然発生的に生じたものではなく、法人所得課税開始時には形式的には手続規定と称される所得税法7条及び9条に基づき行われ、その後も手続規定と称される規定に基づき、現行法人税法においては74条1項に基づき行われている。

法人の所得課税開始以来今日に至るまで、継続して、法は別段の定めを設置しているが、これは所得金額計算の基礎をなすものではなく、旧商法又は会社法を規範として算定された利益金額を税法固有の立場から調整するための規定であり、該当する事項がない場合には所得金額の計算において適用されないものである。

現在国際会計基準のわが国への導入を巡り、会社法の会計規定を含め会計の分野では種々の論議がなされているが、法人税法の分野に

においてもこの問題が採り上げられ、法74条1項に基づく確定決算主義廃止論さえ出現している状態である。法人の所得課税に関するこれらの論議の多くは、法74条1項の意義を十分に理解していないことが原因のようである。

会社法がどのような会計基準を適法なものとして採用しようとも、法人税法は固有の立場から別段の定めをもってこれに対処し所得金額を算定すればよいのである。その際別段の定めが増加しても、多少手間がかかるだけであって、所得金額の計算を困難にするものではない。

会社法を規範として算定された利益金額を基本的には所得金額と認識し、必要に応じ当該利益金額を別段の定めで調整し所得金額を算定するという、法74条1項が定める計算方式は、法人の所得課税開始以来今日に至るまでの期間、法に携わった関係者の創意と工夫によるものであり、正確性と利便性において優れたものである。