

体系 制度會計 VII

課税所得

黒澤 清 監修
番場嘉一郎



編集

新井清光
若杉 明
津曲直躬
武田昌輔

中央經濟社



課税所得

体系制度会計〈第7巻〉

昭和52年12月5日 初版発行

監修者	黒 ^{くろ} 澤 ^{さわ}	清 ^{きよし}
	番 ^{ばん} 場 ^ば 嘉 ^か 一 ^{いち}	郎 ^{ろう}
発行者	渡 ^{わた} 辺 ^べ	正 ^{まさ} 一 ^{いち}
印刷所	㈱ 厚 ^{こう} 徳 ^{とく} 社	

発行所 ㈱ 中央経済社

東京都千代田区神田神保町 1-31-2

電話・(293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

〒101 振替・東京 0-8432

落丁・乱丁本はお取替えいたします

誠製本

3334-101334-4621

序

「制度会計」とは何か。この言葉は、かなりながい間慣用されてきたにもかかわらず、適当な答えが与えられないままに今日にいたった観がある。

さて、わが国の場合、「制度会計」という集合概念が成立する過程において、「企業会計原則」が演出した歴史的役割は、きわめて顕著なものがあったと思う。そのことは何人も否定しえない客観的事実である。

商法にせよ、税法にせよ、証券取引法にせよ、あるいは各種事業法その他の特別法規にせよ、企業会計に関して何らかの規制をしなければならないかぎり、これらの会計的規制のなかに、それらの法条の間を論理的かつ実践的に統一するところの体系的関連としての計理体系が存在することは、けっきょく否定しえないのである。しかし、このような体系的関連は、多くの場合、法条の上に顕在していないで、それらの背後にひそんでいるため、これを認識することは、かならずしも容易でなかったようである。かかる認識の基礎を提供したものが「企業会計原則」であった。

こうして「制度会計とは何か」は、久しく問われてきた問題であったが、諸制定法規のなかにふくまれている複雑多岐な会計に関する諸規範が、すべてを総括する統一原理を認識することによって、はじめて答えが与えられるにいたったのである。制度会計に対する統一原理の役割をはたしたものとして、われわれは、もういちど「企業会計原則」を見直す必要がある。

さて英米におけるいわゆる「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles)は、わが国の「企業会計原則」に相当するものとして理解されているようであるが、その成立に関する歴史的由来をたずねてみると、わが国の場合と異なっている点が多い。それにはそれだけの理由がある。(ここでは、その点について述べることはできないが、本文〈第1巻・総論〉のなかでくわし

2 序

くふれている。)

また、ドイツをはじめとしてひろくヨーロッパ諸国に普及しているいわゆる「コンテンラーメン」(Kontenrahmen)は、わが国の「企業会計原則」や「一般に認められた会計原則」とは、まったく異なる外観を呈しているけれども、それらが「公正なる会計慣行」の体系的知覚の一形態であるという見地からいうと、本質的に共通なものがあることを理解できるのである。

たとえば、西ドイツの「コンテンラーメン」の制度は、ながい歴史的発展をとげて今日に及んだのであるが、その本質的内容は、「正規の簿記の諸原則」(商法上の会計規範)の実践的具現と、企業の会計実践に対する一般的指針の提供を目指したもので、外形を異にするけれども、英米の「一般に認められた会計原則」のドイツ版であるといってもさしつかえないようである。

ドイツの「コンテンラーメン」のフランス版ともいうべき「プラン・コンタブル・ジェネラル」(Plan Comptable Général)も、やはり同様に理解することができる。その主要な内容は、「カドル・コンタブル」(Cadre Comptable)と、「コンタビリテ・ジェネラル」(Comptabilité Général)から成っているが、前者は「コンテンラーメン」を承継した標準勘定組織であり、後者は「一般会計原則」にほかならない。

西ドイツやフランスばかりでなく、ポーランドでも、東ドイツでも、また、オーストリア、イタリア、スウェーデン、スイス等でも、それぞれ独自のコンテンラーメンを開発しているのが実情である。要するに外観はさまざまであるけれども、一般に認められた会計原則が何らかの形態で存在することを物語っているのである。

「一般に認められた会計原則」のあらわれ方が、このように国によって異なる点があるのは、それぞれの国における法制の差異によるのである。それゆえ会計諸原則と、法制との相互関連を検討することは、各国のそれぞれ異なる会計的風土の上で、制度会計の研究者にとって特有の問題を形づくることになるのである。

こうしてわが国の「企業会計原則」は、わが国の法制を背景にしてあらわれ

たのであり、その相互関係を深く掘下げて検討することは、わが国の「制度会計」を研究する上において、きわめて重要な課題でなければならない。しかるに従来、証券取引法、商法、法人税法等に代表される会計諸法令と、それらに対する統一的原理ともいふべき「企業会計原則」とを、相互対照的に吟味検討することが十分に行われていなかったきらいがあったようである。ここに新たに編集する『体系制度会計・全8巻』の目指すものは、企業会計について規制するすべての法令をあますところなくとりあげて、その意味内容を「企業会計原則」と具体的かつ相互対照的に突合せながら解明することである。従来、企業会計法とか、税務会計とか、財務会計とか、原価計算とか、会計監査とか、部門別に研究領域を区別してきた伝統的方法から脱却して、制度会計そのものの統一的総合的見地による新しい方法を用いたのが、本全集の特色である。いわゆる個別的縦断的方法に代わる相互関連的横断的方法これである。「制度会計」に関する最初の総合的文献として、読者諸氏の要望に答えることができるならば、わたくしどもの幸いとするところである。

昭和52年10月

黒 澤 清
番 場 嘉 一 郎

ま え が き

『体系制度会計』は、商法、証券取引法、法人税法等の会計法令と、その統一的原理としての企業会計原則によって社会制度的に枠づけられている企業会計領域を「制度会計」として認識し、これを構成する各個別会計領域を企業会計原則と会計法令の両面から相互関連的・横断的に分析・解明することを目的として次の8巻に編集したものである。

第1巻 基礎理論	第5巻 製造原価
第2巻 資 産	第6巻 連 結
第3巻 負債・資本	第7巻 課税所得
第4巻 収益・費用	第8巻 法定監査

第7巻は、第1巻から第6巻までの制度会計に対して、課税所得の計算（税務会計）を取り扱っている。課税所得の計算それ自体は、「制度会計」の一部を構成するものではないが、制度会計に大きな影響を与えているものである。

他方、課税所得の計算も制度会計（特に商法会計）に依存するところがきわめて大きい。この意味において、制度会計との関連が問題となるが、この点は各巻の総論においてそれぞれすでに取り扱われているところであるから、本巻ではもっぱら課税所得の計算を直接的に取り扱っている。

本巻の内容としては、まずⅠ総論において課税所得の計算構造を総括的に取り扱っている。この総論によって課税所得の計算の概要を把握することができる。

Ⅱにおいては、金銭債権から繰延資産を取り扱っている。これらの資産項目については、金銭債権（貸倒引当金）、たな卸資産（売上原価）、有価証券（譲渡原価）、固定資産（減価償却）、繰延資産等が取り上げられている。いわば、課税所得計算と資産に係る費用配分との関連に重点が置かれている。同様に、Ⅲにお

6 ま え が き

いては負債および資本について述べられている。この項目では引当金、準備金
が取り上げられている。IVおよびVは、課税所得の計算の中心をなす益金およ
び損金の額が取り扱われている。これらは、企業会計における収益および費用
に相当するものである。

したがって、益金については、売上高等のほかに、税法上特に問題となる受
取配当、受贈益、債務免除益等についても取り扱われている。また、損金につ
いては、税法上特に定められている役員報酬、賞与、寄付金・交際費、租税公
課、評価損益等が取り扱われている。

VIでは、納税の手續について取り扱っている。すなわち、申告調整、中間申
告・確定申告・青色申告について述べている。

VIIでは、更正・決定について述べている。最後にVIIIでは、特殊問題として会
社の合併、分割を取り扱っている。

このように、課税所得の計算に必要な諸項目については、重点的に、いわば
ポイントを突いた解説となっている。

以上のような内容をもつ本書が、課税所得の計算についての総合的理解のた
めに、読者の方々にいささかなりとも役立つところがあれば、われわれ編集委
員としても非常な喜びである。

昭和52年11月

編集委員	新	井	清	光
	若	杉		明
	津	曲	直	躬
	武	田	昌	輔

目 次

I 総 論

1 課税所得の意義と計算構造	3
§ 1 総 説	3
§ 2 益金の額・損金の額	5
1. 収 益 の 額	5
2. 費用および損失の額	6
3. 資本等取引	7
§ 3 益金の例外規定	9
§ 4 損金についての例外規定	11

II 資 産

2 金 銭 債 権	17
§ 1 金銭債権の発生	17
1. 商品販売にかかる金銭債権	17
2. 仕入割戻し等にかかる金銭債権	23
3. 受取配当等にかかる金銭債権	24
4. 資産譲渡にかかる金銭債権	25
5. 資産貸与にかかる金銭債権	27
6. 分割・合併により受け入れた債権	28
§ 2 金銭債権の消滅	30
1. 代物弁済により消滅したとき	30
2. 債権譲渡により消滅したとき	30

2 目 次

3 たな卸資産	32
§ 1 たな卸資産の評価と所得計算	32
§ 2 たな卸資産の評価方法	33
1. 原 価 法	33
2. 低 価 法	37
§ 3 低価法と切放し法	40
§ 4 たな卸資産の特別な評価方法	41
§ 5 評価方法の選定	41
1. 選定の単位	41
2. 選定した評価方法の届出	42
§ 6 評価方法の変更	42
§ 7 たな卸資産の法定評価法	43
§ 8 原価差額の調整	43
1. 税務上の原価差額	44
2. 原価差額の簡便調整	45
4 有 価 証 券	46
§ 1 有価証券の意義および範囲	46
§ 2 有価証券の取得価額	47
1. 有価証券の取得価額の原則	47
2. 有価証券の取得価額の特例	49
3. 身代り株式等の取得価額	50
§ 3 有価証券の評価の方法	57
1. 評価の方法	57
2. 企業支配株式の意義	57
3. 切放し低価法	58
§ 5 有価証券の評価方法の選定・届出・変更等の手続	58
1. 評価方法の選定	58
2. 評価方法の届出	58

3. 評価方法の変更手続	58
4. 法定評価方法	59
5 固定資産	60
§1 固定資産の意義	60
1. 固定資産の範囲	60
2. 減価償却資産の範囲	60
3. 非減価償却資産	62
§2 減価償却の意義	62
§3 減価償却の方法	63
1. 選定できる償却方法	63
2. 主な償却方法の内容	64
3. 償却方法の選定の単位	67
4. 法定償却方法	67
5. 償却方法の届出および変更	67
§4 減価償却資産の取得価額	68
1. 取得形態に応じた取得価額	68
2. 特別な場合の取得価額	70
§5 耐用年数	70
1. 耐用年数の意義	70
2. 一般的な減価償却資産の耐用年数	72
3. 特別な減価償却資産の耐用年数	72
4. 中古資産の耐用年数	72
5. 耐用年数の短縮の特例	73
§6 償却率	74
§7 残存価額	74
§8 償却限度額の計算	76
1. 償却限度額の計算方法	76
2. 減価償却費の計算単位	76
3. 償却超過額と償却不足額の処理	77
4. 事業年度の中で事業の用に供した減価償却資産の 償却限度額	77

4 目 次

5. 償却方法を変更した場合の償却限度額の計算	78
6. 増加償却	79
7. 陳腐化償却	80
§ 9 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入	81
§ 10 特別償却	82
1. 特別償却の意義	82
2. 特別償却の分類	83
3. 特別償却の種類	83
4. 特別償却不足額の繰越し	84
5. 準備金方式による特別償却	85
§ 11 資本的支出と修繕費	85
6 繰延資産	87
——「その他の繰延資産」を中心に——	
§ 1 序 説	87
§ 2 企業会計原則上の繰延資産	88
§ 3 商法上の繰延資産	88
§ 4 税法上の繰延資産	91
§ 5 その他の繰延資産の範囲	92
§ 6 繰延資産の償却	96
 III 負債・資本	
7 負 債	103
§ 1 負債の区分・表示	103
§ 2 負債の計上・金額	103
1. 負債の金額	103
2. 受取額と返済額が異なる場合の負債の金額	104
3. 外貨建て負債の金額	104
4. 負債性引当金の金額	105
§ 3 負債の期末評価	105

1. 負債の期末評価	105
2. 外貨建て負債の期末換算	105
§ 4 負債の発生と損益	108
1. 負債の発生	108
2. 前受収益	108
3. 未払費用等	109
4. 負債性引当金	110
§ 5 負債の異動と損益	110
1. 負債の返済	110
2. 負債の免除	111
3. 外貨建ての負債の返済	111
8 引当金および準備金	112
§ 1 総 説	112
1. 税法上の引当金・準備金の諸類型	112
2. 引当金と確定債務	114
3. 税法における制度化の背景	115
§ 2 引 当 金	117
1. 概 説	117
2. 貸倒引当金	118
3. 返品調整引当金	119
4. 賞与引当金	119
5. 退職給与引当金	119
6. 特別修繕引当金	120
7. 製品保証等引当金	120
§ 3 賞与引当金	121
1. 賞与引当金と賞与未払金	121
2. 繰入限度額	122
§ 4 退職給与引当金	123
1. 退職給与引当金と退職給与	123
2. 退職給与規程	124
3. 繰入限度額	124
4. 期中退職給与発生基準額の計算	126

6 目 次

5. 半年決算法人の繰入不足額の繰越しの特例	126
6. 退職給与引当金の取くずし	127

§5 準 備 金129

1. 概 説	129
2. 準 備 金	130

9 積 立 金133

§1 資本等取引133

§2 資本積立金134

§3 資本積立金額の取崩し140

§4 利益積立金140

10 利 益143

序 企業利益と課税所得143

§1 企業会計原則における利益143

§2 商法上の配当可能利益144

§3 法人税法上の課税所得146

確定決算と申告調整146

11 欠 損 金152

序 欠損金と商法、税法におけるその取扱い152

§1 企業会計原則における損失金とその処理152

1. 損失金処理に関する表示方法153

2. 未処理損失金のてん補153

§2 利益配当と損失金処理154

§3 税法における欠損金154

1. 税法上の欠損金額の意義155

2. 青色申告書を提出した場合の欠損金額の繰越し155

3. 青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越し156

4. 資産整理に伴う私財提供等があった場合の欠損金の

損金算入	156
5. 欠損金の繰戻しによる還付	158

IV 益 金

12 売上収益 161

§1 売上収益の帰属事業年度	161
1. 企業会計における収益計上基準	162
2. 税法における収益計上基準	162
3. 商品等の販売収益の計上時期	163
4. 特殊な販売形態による収益の計上時期	165
5. 請負による収益の計上時期	167
§2 売上収益の帰属事業年度の特例	168
1. 割賦基準	169
2. 延払基準	171
3. 工事進行基準	173

13 受取配当・受取利息 176

§1 受取配当・受取利息の意義	176
§2 受取配当	177
1. 税法上の受取配当の取扱いと趣旨	177
2. 税法における受取配当の範囲	178
3. 短期保有株式の受取配当の益金算入	180
4. 負債利子控除	182
5. その他の問題	183
§3 受取利息	184
1. 税法上の受取利息の問題点	184
2. 収益計上時期の問題	185
3. 所得税の源泉徴収および所得税額控除	187

14 受贈益・債務免除益等 189

§1 受贈益・債務免除益等と課税所得金額の計算	189
-------------------------	-----

8 目 次

§ 2 法人税の課税所得概念と資本等取引による収益	190
§ 3 受贈益の種類と受贈益の額	192
§ 4 私財提供等に対する課税	195
§ 5 特例の認められる私財提供益等と欠損金の額	196

V 損 金

15 役員報酬・賞与・退職金.....201

§ 1 役員報酬	201
1. 役員報酬の意義および範囲	201
2. 過大報酬の損金不算入	203
§ 2 役員賞与	204
1. 賞与の意義および範囲	205
2. 役員の範囲	205
3. 使用人兼務役員の範囲	206
4. 使用人兼務役員に対する使用人分賞与の適正額等	207
§ 3 退職給与	207
1. 役員退職給与	207
2. 使用人退職給与	210

16 寄付金.....212

§ 1 寄付金に関する課税の沿革とその理由	212
§ 2 寄付金の範囲	213
§ 3 寄付金の損金算入時期	216
§ 4 利益処分による寄付金の損金不算入	217
§ 5 寄付金の損金算入限度額	217
1. 普通法人等の通常の損金算入限度額	218
2. 公益法人等の損金算入限度額	219
3. 試験研究法人等に対する寄付金の損金算入限度額	219
§ 6 国等に対する寄付金および指定寄付金	220
1. 国等に対する寄付金	220

2. 指定寄付金	220
17 交 際 費	221
§1 交際費課税の概要	221
§2 交際費等の意義	223
1. 税法上の交際費等	223
2. 交際費等の範囲	224
§3 交際費等の損金不算入額の計算	229
1. 適用期間	229
2. 損金算入限度額	230
3. 損金不算入額	230
4. 基準交際費額	231
5. 新設法人等の基準交際費の計算の特例	232
6. 設例による損金不算入額の計算	233
18 租 税 公 課	236
§1 租税公課の意義	236
§2 損金の額に算入されない租税公課	237
1. 法人税	237
2. 会社臨時特別税	238
3. 贈与税および相続税	238
4. 附 帯 税	238
5. 住 民 税	239
6. 地方税法の規定による延滞金、加算金	239
7. 罰金、科料等	239
8. 第二次納税義務による納付額	240
9. 法人税額から控除される所得税額	241
10. 法人税額から控除される外国法人税額	241
§3 損金の額に算入される租税公課の損金算入の時期等	241
1. 事業税	241
2. 事業税以外の租税公課	242
3. 強制徴収等に係る源泉所得税	243