

〔検証〕 法人税法 22 条の課題 [Profession Journal No. 1 (2013 年 1 月 10 日)に掲載]

税理士 朝長 英樹

法人税法 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）は、同条が置かれている法人税法第 2 編第 1 章第 1 節第 2 款の名称（各事業年度の所得の金額の計算の通則）から分かるとおり、各事業年度の所得の金額の計算の通則を定めるものであり、現在の法人税法の規定中の最も重要な条文となっています。

このため、法人税法を正しく理解するためには、この法人税法 22 条を正しく解釈することが不可欠となります。

しかし、この法人税法 22 条には、立法上の課題も存在しています。

本稿では、この法人税法 22 条の条文を確認しながら、その立法上の課題の一部について簡記することとします。

1 法人税法 22 条 1 項

第 22 条（各事業年度の所得の金額の計算）

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。

法人税法の全体に関することともなりますが、法人税法においては、損益に関する定めを設けるだけでなく、貸借に関する定めを充実させる必要がある、と考えられます。

また、本来は、法人税法は、「計算マニュアル」ではなく、「法人」が誕生してから消滅するまでの間の一連の「法人税」に関する取扱いを包括的に定めるものでなければならぬ、と考えます。

2 法人税法 22 条 2 項

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、資産の売却、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とする。

法人税法 22 条においては、益金の額と損金の額は全て「取引」から生ずるという前提に立って規定が設けられていますが、例えば、評価益、評価損、災害損失などを考えてみると明らかなように、「取引」以外から益金の額や損金の額が生ずることもあるため、このよ

うな前提に立って規定を設けることには、疑問があります。

また、無償により役務の提供を受ける取引に関しては、益金の額を生じさせても同額の損金の額が計上されることとなって所得の金額に影響がないという理解の下に、益金の額を計上させることはしないこととされていますが、例えば、製造原価となるものや交際費等となるものについて無償により役務の提供を受けた場合を考えてみると分かるとおり、費用や損失の全額が損金の額となるとは限りませんので、本来は、無償により役務の提供を受ける取引に関しても益金の額を発生させる必要があります。

3 法人税法 22 条 3 項

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

損金の額がすべて「取引」から生ずるという前提に立って規定が設けられていることに疑問があることは、上記 2 において述べたとおりです。

また、無償による資産の譲渡又は役務の提供に関しては、益金の額を創出するだけでなく、寄附金の額を損金の額として創出することとしなければ、法人税法 37 条（寄附金の損金不算入）によって寄附金の額を損金不算入とすることはできませんので、本来は、損金の額を創出する定めを設ける必要があります。

4 法人税法 22 条 4 項

4 第 2 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。

2 項の収益の額が公正妥当な会計処理の基準に従って計算されるということであれば、例えば、資産の無償譲渡においては収益の額は 0 円ということになります。このように、収益の額や原価等の額を会計処理の基準によって計算することとしたのでは、法人税法が予定する収益の額や原価等の額とは異なる金額が算出される場面が数多く生ずることとなるため、本来は、このように「計算」を全面的に会計処理に委ねる旨の規定を設けることには問題がある、と言わざるを得ません。

他方、公正妥当な会計処理には、各種の「判定」の基準に関して、法人税法が尊重すべき

部分が少なからず存在すると考えられるため、この4項の規定は、公正妥当な会計処理の基準を「尊重」する旨の規定とすることでもよい、と考えます。

5 法人税法 22 条 5 項

5 第2項又は第3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並びに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。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

益金の額や損金の額を発生させない取引は資本等取引だけでなく、貸借取引に関しても、益金の額や損金の額を発生させないこととなりますので、本来は、貸借取引から益金の額や損金の額を発生させないという定めも必要となるはずですが。

また、平成22年度改正で「残余財産の分配又は引渡し」を資本等取引に追加する改正が行われていますが、残余財産の分配又は引渡しにおいて「資本等取引」として益金の額や損金の額としない部分に関しては「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引」と「法人が行う利益又は剰余金の分配」に既に含まれていますので、本来は、このような改正を行う必要はありません。このような改正を行うと、残余財産のキャピタルゲインに課税を行うことができないという解釈ともなりかねません。この詳細に関しては、拙著『詳解 グループ法人税制』（法令出版）613頁を参照して下さい。