研究ノート

損金経理要件の総数とその推移に関する分析

── 1965（昭和40）年度から2025（令和7）年度までを対象として ──

吉　原　一　帆†

1. はじめに

損金経理は法人税法２条25号によって，「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう」と定義されている。これは昭和40年度税制改正によって「全く新しく用いられることとなった用語」（国税庁編1965，100頁）であり，これまで内部取引や役員退職給与等の一部の外部取引に対して法文に明記されないまま用いられていた確定決算基準という用語に代わるものとして，法文上において定義されたものである。これにより，原則的に[1)]条文によって損金経理することを要求された項目については確定決算によることとなり，申告調整を認めないことが明確になったとされる。

損金経理要件については，逆基準性に関する問題等，その性質についての学究上の批判がかねてよりなされてきたが，一方で，その実態として損金経理を要求する条文がどれほど存在し，またその数の変遷がどのようなものであったかということについては，これまで研究対象となっていなかった。そこで本稿では，損金経理を要求する条文数について1965（昭和40）年度改正から2025（令和７）年度改正までの法人税法，法人税法施行令，租税特別措置法を調査対象として損金経理要件の条文数とその変遷を探ることとした。

2. 損金経理要件の項目数の抽出及び分類の方法

上述のとおり，1965（昭和40）年度の税制改正により損金経理という用語が新設された。そこから2025（令和７）年度まで[2)]の61年度分の法人税法，法人税法施行令，租税特別措置法の

†立教大学大学院経済学研究科

１）原則的にと前置きしたのは，貸倒損失等，通達で損金経理を要求するものも存在するからである。むろんこうした状況は，租税法律主義の観点から望ましいものとはいえない。本文中に説明した経緯を踏まえるならば，なおさらである。

２）本稿執筆時点で令和８年度税制改正は公表されているものの，当年度にかかる『改正税法のすべ

条文全てに目を通し，「損金経理」の語を用いて当該要件を要請しているものを抽出している。なお，損金経理の文言は使用していても，その条文自体が損金経理要件を要請していないものも存在するため，これについては除外している。例えば，法人税法施行令139条の５第１項[3)]は「損金経理」の文言があるが，損金経理をした金額の計算に係る明細書の添付を要求する規定であり，損金経理を要求する条文ではないので対象外としている。このように条文を収集する際，各年度の『改正税法のすべて』を参照し，新設条文内容の確認及び改変・廃止条文の裏取りを行っている。本稿ではそうして拾い上げた条文を以後便宜上，「項目」と呼称し，その性質に一定の共通性がみられるものをグループとしてまとめ，そのグループを「分類」と呼称する。なお，基本書等によっては損金経理要件を列挙している年度も存在するため，適宜それらによって本研究との異同を確認している[4)]。

3. 対象項目及び分類の総数からの分析

（１）対象項目の総数と分類

上述の手法を用いて集計をした結果，1965（昭和40）年度から2025（令和７）年度までの間に法人税法，法人税法施行令，租税特別措置法に置かれた対象項目の総数は，既に廃止されたものも含めて131であった。また，これをグループ分けして出来た分類の総数は12である。では年度ごとの項目の総数及び分類別の数はどのようなものであるか。1965（昭和40）年度と2025（令和７）年度を比較すると**表１**となる。

1965（昭和40）年度と2025（令和７）年度を見比べた際にまず目につくのは，当初には存在しなかった分類が登場していることである。1965（昭和40）年度には存在しなかった，消費税額等，通算法人，特別控除が2025（令和７）年度では存在するが，名称から見て取れるように最初の２つは税制における新しい税目や制度の導入を機に新設され，特別控除については租税特別措置法に設置されている。他の分類を見ると，引当金が顕著に減少していることを除き，おおむねほぼ同数か微増となっており，税制の複雑化に沿ってゆるやかに合計数が増加（48項

て』がまだ発行されていないため，本稿では調査対象外とした。

3）内国法人は，各事業年度において前条第一項から第三項までに規定する資産に係る控除対象外消費税額等の合計額又は同条第三項若しくは第四項に規定する繰延消費税額等につき損金経理をした金額がある場合には，同条の規定により損金の額に算入される金額の計算に関する明細書を当該事業年度の確定申告書に添付しなければならない。（法令139の５①）

4）例えば吉国他（1996，388 - 399頁）は，1965（昭和40）年改正法において損金経理が要請された分類として，減価償却，繰延資産の償却，資産の評価損の損金算入，役員の退職給与，圧縮記帳，引当金，租税特別措置法における特別償却，諸準備金等をあげている。本文で示すとおり，当該書籍では，本稿で分類として挙げている組織再編が抜けている。しかし，項目を束ねて分類する作業には主観が伴う。本稿が組織再編として振り分けた項目を，当該書籍では別の分類に該当するとして振り分けたのであるならば，抽出した項目自体について両者には齟齬がないともいえるだろう。

表1　対象項目数の1965（昭和40）年度と2025（令和７）年度の分類別比較

分類	（項目数）　昭和40年	令和７年
圧縮記帳	16	16
給与・退職金等	2	2
繰延資産	2	3
減価償却	4	8
準備金	12	11
消費税額等		3
組織再編	2	4
通算法人		1
特別控除		3
特別償却	1	2
引当金	8	2
評価損	1	1
計	48	56

筆者作成（以下，表，図共に全て筆者作成。）

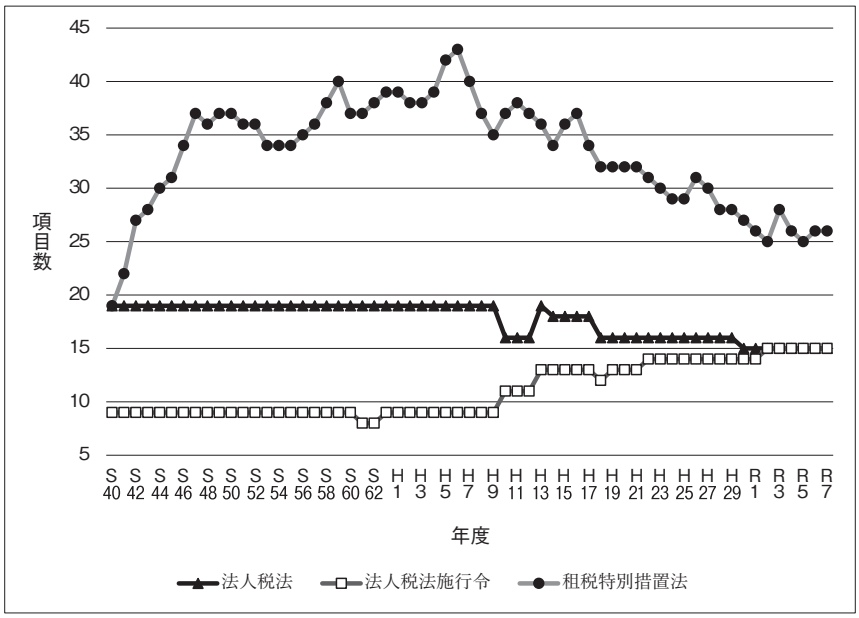


図１　年度別対象項目総数グラフ（法令別）

目→56項目）しているように推測できる。

しかし，対象期間全てを通して見ると，その様相は異なることがわかる。**図１**は対象期間における項目数を法令別に表したものである。

このように年度ごとにデータをプロットすると，いずれの法令もそれぞれ異なる挙動で項目数の増減があることが確認できる。法令別に1965（昭和40）年度と2025（令和７）年度の項目数を比べると，法人税法は20から15項目に，法人税法施行令は９から15項目に，租税特別措置法は19項目から26項目となっている。1965（昭和40）年度ではほぼ同数であった法人税法と租税特別措置法を見ると，前者は2025（令和７）年度では微減し，後者は微増となっている。なお，租税特別措置法においては，現在に至る前，平成初期まではその数が膨張し続ける傾向にあり，その後急速に萎んでいる傾向が確認できる。これらとは逆に法人税法施行令においては増加傾向が見られ，2020（令和２）年度には法人税法と数において同数となっていることがわかる。次に，これらの動向について法令別に詳細を追う。

（２）法令別の項目数推移分析

・法人税法

法人税法においては1965（昭和40）年度による損金経理の創設から数十年はその総数が変わることなく，安定して推移していた。その後，減少傾向が見られるが，その嚆矢は1998（平成10）年度の税制改正においてである。ここで賞与引当金，特別修繕引当金，製品保証等引当金が廃止された。その要因は，昭和末期頃から議論されるようになった，税の中立性担保と経済活力の維持という問題意識を端緒とした，課税ベースの拡大と税率の引き下げという方向性によるものである。この方向性は1993（平成５）年11月「今後の税制のあり方についての答申――『公正で活力ある高齢化社会』を目指して――」，1994（平成６）年12月「平成７年度の税制改正に関する答申」において検討が示され（国税庁編（1998)『改正税法のすべて』，260-262頁），1996（平成８）年10月には「法人課税小委員会報告」において，費用又は収益の計上時期の適正化，保守的な会計処理の抑制，会計処理の選択制の抑制・統一化，債務確定主義の徹底といった観点から，課税ベースの見直しが詳細に検討された（税制調査会1996，22頁）。引当金は特に，見積り計算により費用計上を行うこと，その額が巨大であること，特定の業種にのみ適用可能なものが存在するといった理由により，税の公平性・中立性の観点から再検討すべきであると論じられた（同，40-41頁）。上記３つの引当金の廃止はこの動向に影響を受けたものであり，平成10年度税制改正においては「商法・企業会計においては，いわゆる保守主義の観点から，企業の健全性に配慮した会計処理方法が規定されており，費用や損失の計上が収益の計上よりも優先されるという傾向があります。税法における課税所得計算に当たっても，費用を適切に計上するという考え方は当然ですが，それが過度に早期に計上されたり，収益と費用との間でその計上時期に非対称性がもたらされているならば，徒に課税所得を繰り延べることにもなりかねません。これは，適時適切に課税所得を計算するという税制の要請にはなじまないものであり，法人税法においては，課税所得計算の通正化を確保する観点から，過度に保守的な会計処理は抑制することが適当と考えられます」（国税庁編 1998，267頁）との見解が

示され，その具体例の一つとして引当金の廃止・縮減が挙げられている。引当金に対するこのような傾向はその後も続き，2002（平成14）年には退職給与引当金が，2018（平成30）年度には会計基準と平仄を合わせる形で返品調整引当金が廃止されている。

また，2006（平成18）年度には役員賞与等，役員退職給与に関する損金経理要件が廃止となっている。これについては，恣意的に過度の税負担を減少させる懸念を払拭するためと説明されている（国税庁編 2006，323頁）。

このように，法人税法においては廃止される項目が目立つものの，2001（平成13）年度には組織再編税制のスタートにより，「適格分社型分割等により減価償却資産を移転する場合の計算」，「適格合併等に係る減価償却資産の移転に係る計算」，「適格組織再編に係る減価償却資産のみなし損金経理額」[5)]が新設されており，全体数として減少にある中で新たに増加した項目もあることには留意すべきである。

・法人税法施行令

法人税法施行令においても1965（昭和40）年度による損金経理の創設から数十年は総数の推移は安定していた。昭和末期に多少の増減があるのは，1986（昭和61）年度に「寄付金の損金算入限度額に関する規定」が削除された一方，1988（昭和63）年度に，「資産に係る控除対象外消費税額の損金算入」が新設されたことによる。

法人税法では1998（平成10）年度を嚆矢として項目数が減少する傾向となるが，法人税法施行令では逆に，同年度から「使用人賞与の損金算入時期」，「一括償却資産の損金算入」を皮切りに項目数は増加傾向を見せる。2001（平成13）年度において法人税法でも新設された項目があることは上述のとおりであるが，法人税法施行令においても控除対象外消費税に関する規定が新設され，以後，2006（平成18）年度，2020（令和２）年度と，重要な税制改正を中核として項目数が増加している。2020（令和２）年度には法人税法と数において同数となっており，主に新しい税制の導入に関し，損金経理要件については本法ではなく法人税法施行令によって手当てするという傾向が見られるが，その理由については定かではない。なお，法人税法と対照的に増加傾向にある法人税法施行令であるが，2006（平成18）年には国庫補助金等，工事負担金等，保険金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法，「株式等に係る負債の利子の額」についての規定が削除されている。

・租税特別措置法

図１を見れば瞭然であるとおり，損金経理要件の項目数が一際多いのが租税特別措置法であ

5）これら項目名はいずれも条文の見出しを参照している。また，見出しは時と共に修正されることがあるが，本稿では原則的に新設当時の名称を用いる。以下同じ。

る。1965（昭和40）年度では法人税法の方が租税特別措置法よりも項目数は多かった[6]ものの，その後10年で急激に増加していることが見て取れる。全期間常に項目数が多い分類は圧縮記帳と準備金であり，とりわけ準備金は最も多く，かつ，租税特別措置法でのみ規定されており，年度別の最多数では29項目（1994（平成６）年度）にまで及んでいる。法人税法，法人税法施行令，租税特別措置法の1994（平成６）年度における項目の総数は72であることから，損金経理要件の項目数という観点において，準備金がいかに大きな影響を与えるかということが窺い知れる。

さて，あらためて**図１**を見ると，1995（平成７）年度から租税特別措置法の項目数が減少していることがわかる。これは前出1994（平成６）年12月「平成７年度の税制改正に関する答申」を嚆矢とした方針による。当該答申を繙くと，税負担の公平性等の確保や課税ベースの拡大を目的として，租税特別措置等については「あまりにも細かく個別的な政策目的に細分化され，極めて複雑なものとなっており，特定の者にしか分からなくなってしまっている，［中略］種々の基準や行政当局の認定・承認等を適用要件としており，まさに規制緩和という経済社会の構造改革の流れに逆行する面がある」（税制調査会 1994，９頁）との問題点を指摘して，その透明性・簡素性等の推進が必要であるとしている。続けて，これら租税特別措置等を聖域化することなく合理化するという方針を踏まえ，「抜本的な整理合理化に取り組むこととし，具体的には，個々の特別措置について例外項目を作ることなく，・その目的が現下の喫緊の政策課題に資するものであるか，・政策目的達成のために効果的な措置であるか，・そもそも政策手段として税制が適当か，・利用実態が特定の者に偏っていないか，・利用実態が低調となっていないか，・創設後長期間にわたっていないか，等について十分吟味を行い，廃止を含めた検討を行うことが適当である。この検討の結果，存続される措置に関しても，その助成度合について，縮減を含めた見直しを行う必要がある」(同，10頁）との姿勢を示す。そして，その方向性の帰結として「租税特別措置等の新設・拡充は厳に抑制すべき」(同，10頁）であると言明している。この廃止，縮減も含めた検討については税制改正にも影響を与えており，1995（平成７）年度における税制改正ではさっそく，「下請中小企業振興準備金等」，「伝統的工芸品産業振興準備金等」及び「中小企業知識融合開発準備金等」が廃止されることとなった[7]。

上記の方向性によって租税特別措置法の数が減少し，それに従って損金経理要件の項目数も減少していることが推察できるが，租税特別措置法全体の実数と，そこに含まれる損金経理要件の項目数の関係は，ここまでの資料からは読み取ることはできない。そこで，完全なる租税特別措置法全体の実数ではないにせよ，近似的な数の把握のため，租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（以下，「租特透明化法」とする。）に基づいて公開される，「租税特別

6）法人税法の項目数20，租税特別措置法は19。

7）これらの廃止の理由について『改正税法のすべて』では，「租税特別措置の整理合理化の一環として，制度が廃止されました」（国税庁編1995，253頁）と，あっさりと記述されているのみである。

措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を参照することとした。この租特透明化法第３条においては，「法人税申告書を提出する法人で，当該法人税申告書に係る事業年度において法人税関係特別措置（税額又は所得の金額を減少させる規定その他の政令で定める規定によるものに限る。以下第五条までにおいて同じ。）の適用を受けようとするものは，［中略］適用額明細書を当該法人税申告書に添付しなければならない」と記されており，税額又は所得の金額を減少させる規定が，当該報告書における適用実態調査の対象であるとしている。なお，当該報告書における調査対象年度は2011（平成23）年度からであり，２年の調査期間を要することから，現在2024（令和６）年度分まで公開されている。当該期間毎における対象条文をカウントし，損金経理要件の項目数と突き合わせると，**表２**のとおりとなった。

対象条文に対する損金経理要件項目数の比率は平均・中央値共におおむね３割弱といったところであり，所得又は税額を減少させる規定において，一貫して損金経理要件が大きな存在感を示していることがわかる。損金経理要件は内部取引に係るものが主要であることを考慮すると，税負担の公平性確保と課税ベースの拡大という面で，租税特別措置等への対応が俎上に上がった理由をここに垣間見ることができる。年度別に見ていくと，増減の波はあるものの，全体としては年度を経るにつれ対象条文，損金経理要件項目数共に減少傾向にあることから，租税特別措置等の縮減という問題意識が継続しており，その方向性に沿って損金経理要件項目数も減少していることが窺える。なお，最大で29項目あった準備金は2025（令和７）年度時点で

表２　租特透明化法対象条文数と租税特別措置法における損金経理要件項目数の比較

西暦	年度	対象条文	損金経理	比率
2011	H23	93	30	32.3%
2012	H24	100	29	29.0%
2013	H25	96	29	30.2%
2014	H26	102	31	30.4%
2015	H27	98	30	30.6%
2016	H28	95	28	29.5%
2017	H29	101	28	27.7%
2018	H30	102	27	26.5%
2019	R１	99	26	26.3%
2020	R２	98	25	25.5%
2021	R３	98	28	28.6%
2022	R４	98	26	26.5%
2023	R５	95	25	26.3%
2024	R６	92	26	28.3%
	平均	97.64286	27.84615	28.5%
	中央値	98	28	28.6%

は11まで減少している。ここまで振れ幅の大きい分類は他にないことから，租税特別措置法の全体数に，準備金が大きく影響を与えていることがわかる。

4. 分類別による分析

以下では，分類ごとの年度別の項目数について着目し，その推移について検証していく。

（１）圧縮記帳

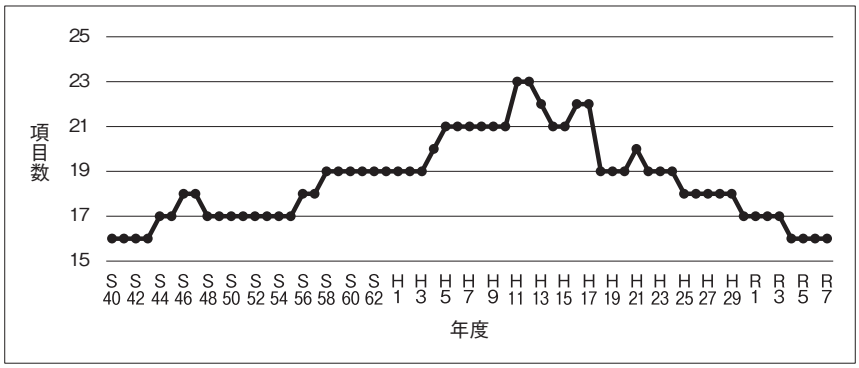


図２-１　圧縮記帳の項目数推移グラフ

項目数が期間を通じて多く，法人税法，法人税法施行令，租税特別措置法それぞれにまんべんなく項目が置かれているのが圧縮記帳の特徴である。法人税法においては，「特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額」が2001（平成13）年度に廃止された他は，1965（昭和40）年度に新設された項目が2025（令和７）年度まで全て存在している。他の変化といえば，2006（平成18）年度から積立金方式による記帳が可能になったことくらいである。一方で法人税法施行令では，「国庫補助金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法」，「工事負担金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法」，「保険金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法」について，損金経理による方法が廃止されている[8)]。この改正により，法人税法施行令における圧縮記帳に係る損金経理要件項目は存在しないこととなった。

上記の施行令に係る廃止以外の増減は，全て租税特別措置法に関するものであることがわかる。1999（平成11）年度，2000（平成12）年度に最大で23項目に達した項目数は，現在では1965（昭和40）年度と同数（16項目）となっている。同数ではあるが，上記の廃止された３つ

8）これについて国税庁編（2006，285頁）は，会社法に伴う整備に伴い「損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法は廃止されました」とのみ記述している。

の法人税法施行令は1965（昭和40）年度から存在していたため，現在では当時より租税特別措置法の比率は高くなっている。しかし，ピーク時以来，漸次的に項目数が減少していることから，圧縮記帳についても特別措置等に関する縮減の方向性による影響を受けているものと考えられる。

（２）給与・退職金等

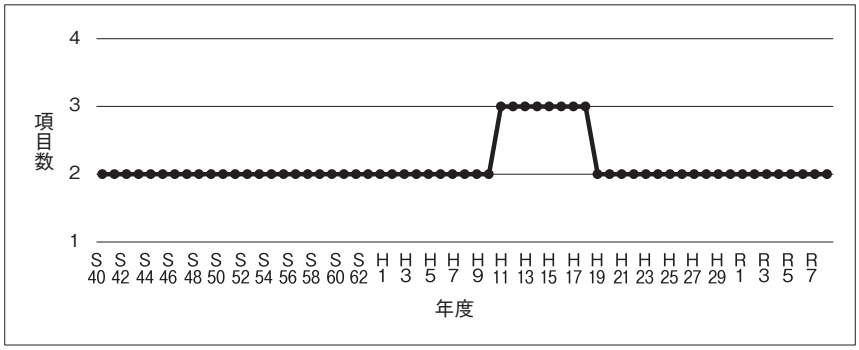


図２-２　給与・退職金等の項目数推移グラフ

1965（昭和40）年度より法人税法に「役員退職給与の損金不算入」，「役員退職給与の損金不算入」に損金経理が要求されていたが，2006（平成18）年度よりこれらが廃止された[9)]。国税庁編（2006，323頁）では「法人が支給する役員給与については，役員に直接的に経済的利益を帰属させるというその態様から，お手盛り的な支給が懸念され，会社法制上も特段の手続的規制に服するものとされています。税制上の観点からは，このような性質の経費について法人段階での損金算入を安易に認め，結果として法人の税負担の減少を容認することは，課税の公平の観点からもとより問題があります」とされ，会社法による整備の観点も踏まえ，課税上の弊害を避ける手当てをしたことを示している。一方で1998（平成10）年度に「使用人賞与の損金算入時期」，2006（平成18）年度に「定期同額給与の範囲等」に損金経理が置かれた。両者はいずれも法人税法施行令の規定である。法人税法で給与・退職金等に係る項目が無くなり，法人税法施行令で増加するという現象は，後にみる減価償却等との分類と合わせて，法人税法と法人税法施行令の項目数が同数にまで推移する一因となっていると考えられる。

9）ただし，役員に対する退職給与の損金算入の時期については，法人税基本通達９-２-28により損金算入を容認していることは留意すべきである。

（３）繰延資産

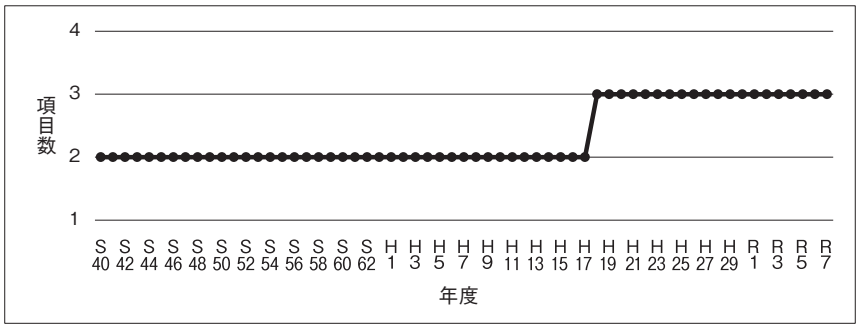


図２-３　繰延資産の項目数推移グラフ

1965（昭和40）年度より「繰延資産の範囲」が法人税法に，「繰延資産となる費用のうち少額のものの損金経理」が法人税法施行令において損金経理が置かれている。2006（平成18）年度において「損金経理額とみなされる金額がある繰延資産の範囲等」が法人税法施行令に加わったものの，年度別の項目数から特に着目すべきところは無い分類といってよかろう。

（４）減価償却

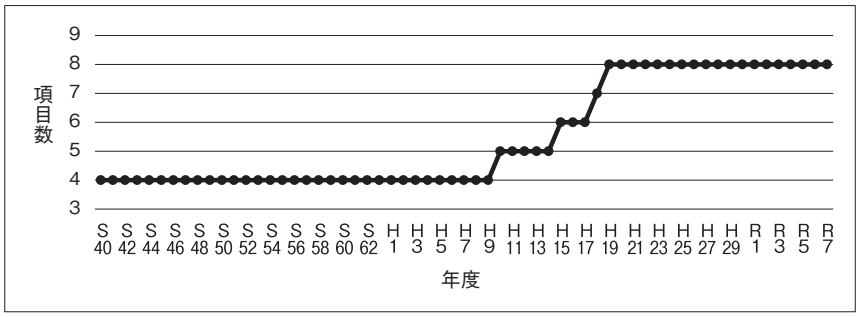


図２-４　減価償却の項目数推移グラフ

1965（昭和40）年度から存在する分類でありながら，年を追うごとに項目数が増加していることから，他とは推移の異なる性質を有する。また，法人税法施行令に規定が多いのが特徴であり，全期間の項目数をカウントすると，法人税法と租税特別措置法で各１項目，法人税法施行令で６項目となっている。法人税法では「減価償却資産の償却費の計算」が1965（昭和40）年度から現在まで存在し，2003（平成15年）度においては「中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」が新設された。法人税法施行令では「一括償却資産の損金算入」(1998（平成10）年度)，「損金経理額とみなされる金額がある減価償却資産の範囲等」(2006

（平成18）年度），「リース取引の範囲」（2007（平成19）年度）が新設されている。「リース取引の範囲」については，法人税法において，他の減価償却資産に係る規定とは独立してリースに係る規定が置かれたのであるが，その法人税法内において損金経理を設けるのではなく，施行令に損金経理を置いたということについての説明は特に無いようである[10)]。

（５）準備金

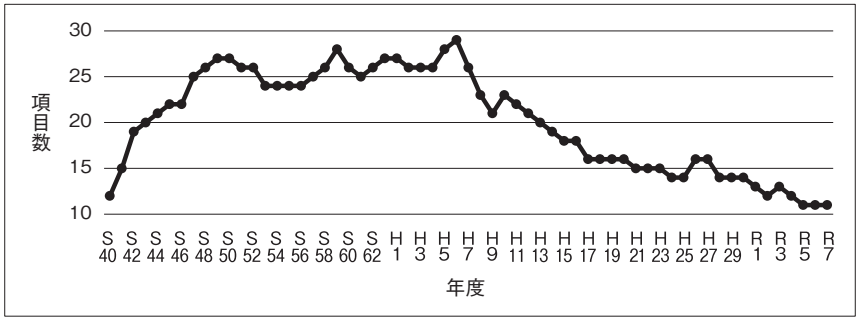


図２-５　準備金の項目数推移グラフ

項目数が極めて多く，当該分類の数が損金経理要件総項目数に大きな影響を与えるほどである。また，これほどの数がありながら，その全ては租税特別措置法に置かれていることも特徴の一つである。本稿に附してある附録を参照するとその性質が見えてくるとおり，政策的，時限的[11)]な項目が非常に多い。項目数の増減もさることながら，めまぐるしく新設や廃止がなされることから，その項目数は全期間で58項目にのぼり，全期間の損金経理要件項目数の約４割に達する。

1965（昭和40）年度から10年ほどは特に項目数の伸びが著しいが，この間に新設された項目のいくつかを挙げると，「電子計算機買戻損失準備金」，「下請中小企業振興準備金」，「公害防止準備金」等であり高度経済成長における技術革新，産業構造の変化，社会問題への対応のため，準備金が利用されたことが窺える。

一方で1994（平成６）年度をピークに項目数は減少していくが，これは前出の「平成７年度の税制改正に関する答申」（税制調査会，1994）による方向性と軌を一にする。さらに「法人課税小委員会報告」（税制調査会，1996）では，「主として政策的な観点から設けられている準

10）例えば，国税庁編（2007，344頁）は，「企業会計において一定の場合に借手の賃貸借処理が認められていることから，リース資産につきその賃借人が賃借料として損金経理をした金額は，償却費として損金経理をした金額に含まれる」と記すのみである。

11）例えば，「日本万国博覧会出展準備金」，「国際花と緑の博覧会出展準備金」という項目名からも明らかなように，一定期間による廃止を前提としたものも存在する。

備金については，その政策目的を吟味し，租税特別措置の整理合理化の一環としてその見直しを行うべきである。その場合，政策目的との関連で特定の産業を振興するためのものとなっている準備金や単なる期間損益の調整に過ぎないものとなっている準備金は，廃止する方向で検討することが適当である」とされ，この方針が現在まで続いていると考えられる。

（６）消費税額等

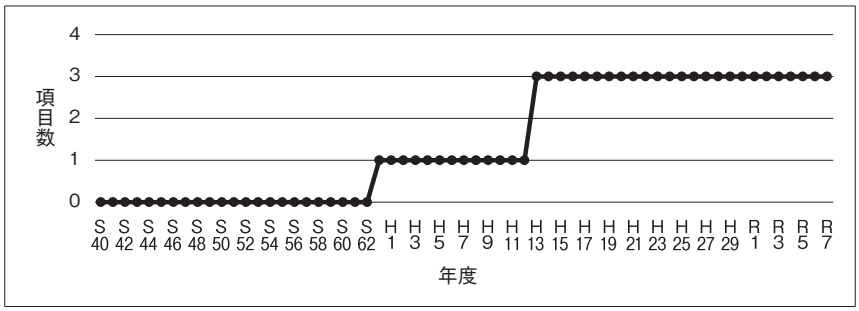


図２-６　消費税額等の項目数推移グラフ

言うまでもなく，消費税導入を受けて新設された分類である。また，施行令のみに損金経理が要求されている項目があるという点で特徴的である。1998（昭和63）年度に「資産に係る控除対象外消費税額の損金算入」が置かれ，ついで組織再編税制のスタートに即し，「資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入」が置かれた。これについては条文の各項に期中損金経理額，みなし損金経理額が規定されていることから，１条文に２つの項目が存在している。

（７）組織再編

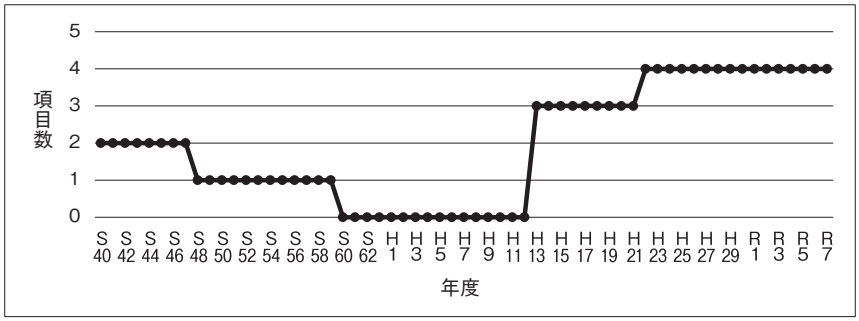


図２-７　組織再編の項目数推移グラフ

一度項目が無くなってから，再度項目が発生したことに特徴がある分類である。最初は特措法において1965（昭和40）年度より「被合併法人の清算所得の金額のうち評価益から成る金額

に係る課税の特例」[12)]，「現物出資した場合の課税の特例」が置かれた後，それぞれ1973（昭和48），1985（昭和60）年度に廃止されている。

2001（平成13）年度に組織再編税制がスタートされた際に項目が復活することとなるが，新設された項目は３つで，全て法人税法に置かれている。またいずれも減価償却資産に係る項目であった。本稿では混乱を避け，明確性を重視する方針により，項目数の総数と分類別による項目数の総数を合致させたことから，一つの項目を複数の分類に帰属させることは避けている。しかし，これらの項目は減価償却としての性質も持っていることは留意したい。2010（平成22）年度では法人税法施行令において，「短期売買商品の評価益又は評価損の翌事業年度における処理」に新たに損金経理が置かれた。

（８）通算法人

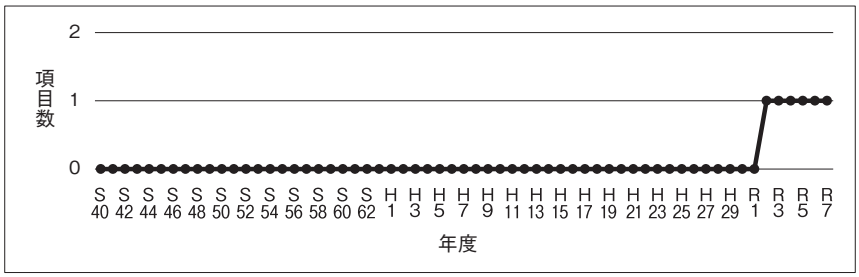


図２-８　通算法人の項目数推移グラフ

2020（令和２）年度によって創設された通算税制により登場した分類となる。これも法人税法施行令に規定が置かれている。「損益通算の対象となる欠損金額の特例」は，多額の償却費の額が生ずる場合の損益通算の対象となる欠損金額に係る規定であり，その「多額の償却費の額」の算出にあたり，通算法人が有する減価償却資産における償却費の合計額につき損金経理を要求している。

比較的新しい税制であるため，もし今後に見直しがあった場合，項目数の増減が生じることが見込まれるであろう。

12)「評価益から成る金額」という項目名に違和感を覚える向きもあるかもしれないが，これは合併時に消滅する法人に関する評価益についての価額のことである。条文は，被合併法人から取得した資産について，その帳簿価額を減額する際に損金経理を要求している。

（９）特別控除

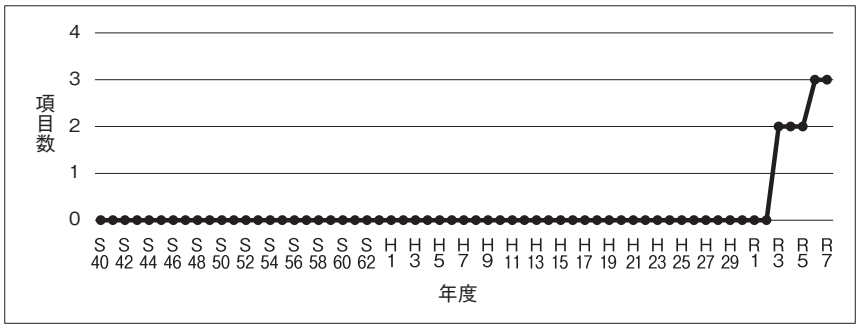


図２-９　特別控除の項目数推移グラフ

2021（令和３）年度から登場した項目である。例えば，「試験研究を行つた場合の法人税額の特別控除」については，国税庁編（2021，433頁）において，研究開発費について見直しを行ったとして，「試験研究のために要する費用の額で研究開発費として損金経理をした金額のうち，棚卸資産若しくは固定資産（事業の用に供 する時において試験研究の用に供する固定資産を除きます。）の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産（試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除きます。）となる費用の額」が追加されたと説明する。2024（令和６）年度では「特許権等の譲渡等による所得の課税の特例」が新設され，損金経理に係る新たな傾向として捉えることができるであろう。なお特別控除である関係上，全て租税特別措置法において規定されている。

（10）特別償却

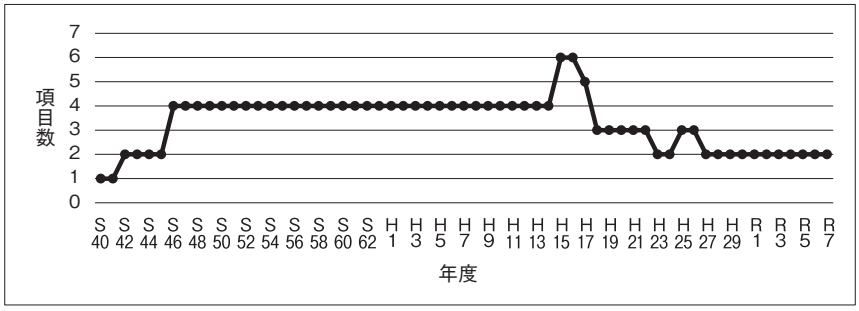


図２-10　特別償却の項目数推移グラフ

こちらも全て租税特別措置法によって構成される分類である。1965（昭和40）年度に「換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例」が置かれたことを皮切りに，1967（昭和42）

年に「準備金方式による特別償却」が新設された。その後も新しく損金経理を要求する項目が増加したものの，前記の２つの項目を除いて全て既に廃止されている。前出のとおり課税ベースの拡大と適正な課税を目標とする方針によるならば，特別償却の数が減少すること自体は腑に落ちるが，他の分類と比べて縮小時期が異質であり，また，他の分類が減少傾向にある期間に増加している年度もあることから，どのような意図が働いてこのような推移を辿ったのかを読み取ることは難しい。管見の限り，十分に説明をしているような解説も見当たらなかった。

（11）引当金

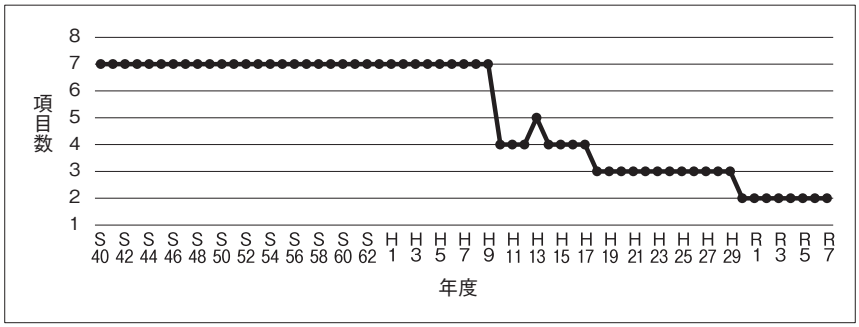


図２-11　引当金の項目数推移グラフ

1965（昭和40）年度から30年ほどは全くの変動もなく，安定した動きを見せていたが，その後に大きく項目数が減少した分類である。もとより引当金は見積りにより計算されるものであり，税法の理念との親和性は低いものであるが，会計との調和を図るという配慮により税法上も認められていた側面がある。この方向性からの転換となったのが，前出の「法人課税小委員会報告」（税制調査会1996）である。引当金に関する大枠及び廃止項目については3.（２）の法人税法に関する部分で既に記述しているため，ここでは存置された項目について触れる。

税制調査会（1996，42頁）は，「貸倒引当金」は「引当金の中でも最も不確実性の高い損失を見込むものであるという問題がある」と指摘する。一方で貸倒れが恒常的に発生していることにも目配りしており，法人の事業継続にとって重要な規定であることに対する配慮も窺える。税と会計の関係を考える上で重要な項目であり，貸倒引当金に関しては2001（平成13）年度に一括評価金銭債権に係る項目も追加されたことから，今後も廃止等は見込まれないものと考えられる。

項目数の推移について付言すると，法人税法における減少数は引当金が最も多くなっており[13)]，増減が比較的安定している法人税法の項目数において，その漸減傾向に大きく寄与している。

13）引当金以外の分類での廃止項目は，「特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額」，「役員賞与等の損金不算入」，「役員退職給与の損金不算入」にとどまる。

(12) 評価損

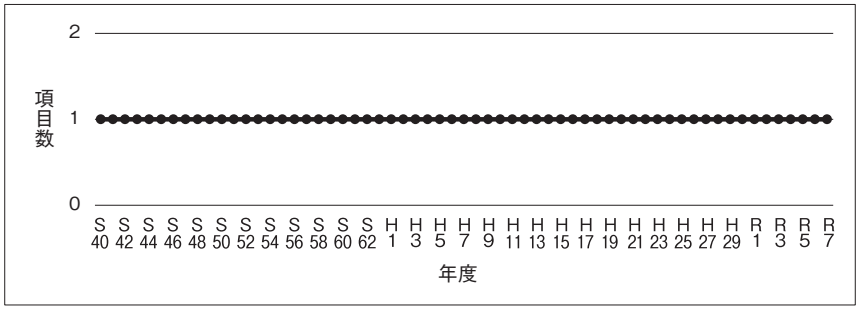


図２-12　評価損の項目数推移グラフ

1965（昭和40）年度以来，全く推移がなく安定して存置される分類である。項目数の推移という観点からは特段言及する余地がなく，全期間通じて見直しや増減の必要のない，重要な規定であることが見て取れる。

5. おわりに

本稿では損金経理要件の項目数の推移という点に着目し，量的な観点で分析を行った。まずは法令別の項目数の総数を明らかにし，そこで拾いきれない論点については分類ごとの推移を辿ることで，損金経理要件の全体像を可視化することができた。損金経理要件の項目の年度別総数自体は1965（昭和40）年度と比べると増加しているものの，ピーク時（1994（平成６）年度，71項目）からは減少している。これは税制調査会（1994)「平成７年度の税制改正に関する答申」や税制調査会（1996)「法人課税小委員会報告」の影響が大きく，とりわけ法人税法では引当金，租税特別措置法では準備金の項目減少に寄与した。一方で消費税導入や組織再編税制や通算税制の開始等，新しい制度が登場する際には項目，分類が新設される傾向にあることも見て取れる。無論，それ以外の要素によっても項目数は変動しており，その要因を掴むことが困難な推移を辿るものもある。また，包括的な量的分析を行うには，本稿では対象外としていた法人税法施行規則と通達も調査すべきであろう。これらについては今後の課題とし，損金経理要件の総数とその推移についてさらなる検討を加えていきたい。

参考文献

国税庁編（1965）『改正税法のすべて』日本税務協会
国税庁編（1995）『改正税法のすべて』大蔵財務協会
国税庁編（1998）『改正税法のすべて』大蔵財務協会
国税庁編（2006）『改正税法のすべて』大蔵財務協会

国税庁編（2007）『改正税法のすべて』大蔵財務協会
国税庁編（2021）『改正税法のすべて』大蔵財務協会
財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/index.htm，最終アクセス：2026年３月31日）
税制調査会（1993）「今後の税制のあり方についての答申――『公正で活力ある高齢化社会』を目指して――」
税制調査会（1994）「平成７年度の税制改正に関する答申」
税制調査会（1996）「法人課税小委員会報告」
吉国二郎総監修，大島隆夫，市丸吉左エ門，武田昌輔編（1996）『戦後法人税制史』税務研究会

〈附録〉 損金経理要件対象項目一覧

損金経理要件	法令等	分類	条文	新設年度	廃止年度
国庫補助金等の圧縮記帳	法人税法	圧縮記帳	42①②	S40	
特別勘定を設けた国庫補助金等の場合の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	44①	S40	
工事負担金の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	45①	S40	
非出資組合の賦課金の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	46①	S40	
保険金等の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	47①②	S40	
特別勘定を設けた保険金等の場合の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	49①	S40	
交換により取得した資産の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	50①	S40	
特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額	法人税法	圧縮記帳	51①	S40	H13
貸倒引当金	法人税法	引当金	52①	S40	
貸倒引当金（一括評価金銭債権）	法人税法	引当金	52②	H13	
返品調整引当金	法人税法	引当金	53①	S40	H30
賞与引当金	法人税法	引当金	54①	S40	H10
退職給与引当金	法人税法	引当金	55①	S40	H14
特別修繕引当金	法人税法	引当金	56①	S40	H10
製品保証等引当金	法人税法	引当金	56の２①	S45	H10
役員賞与等の損金不算入	法人税法	給与・退職金等	35②	S40	H18
役員退職給与の損金不算入	法人税法	給与・退職金等	36①	S40	H18
繰延資産の償却費の計算	法人税法	繰延資産	32①	S40	
減価償却資産の償却費の計算	法人税法	減価償却	31①	S40	
適格分社型分割等により減価償却資産を移転する場合の計算	法人税法	組織再編	31②	H13	
適格合併等に係る減価償却資産の移転に係る計算	法人税法	組織再編	31④	H13	
適格組織再編に係る減価償却資産のみなし損金経理額	法人税法	組織再編	31⑤	H13	
資産の評価損の損金不算入	法人税法	評価損	33②	S40	

〈附録〉 損金経理要件対象項目一覧

国庫補助金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法	施行令	圧縮記帳	80①	S40	H18
工事負担金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法	施行令	圧縮記帳	83①	S40	H18
保険金等で取得した固定資産等についての圧縮記帳に代わる経理方法	施行令	圧縮記帳	86①	S40	H18
株式等に係る負債の利子の額	施行令	引当金	22①	S54	H18
使用人賞与の損金算入時期	施行令	給与・退職金等	134の２①二ハ	H10	
定期同額給与の範囲等	施行令	給与・退職金等	69⑲二	H18	
繰延資産となる費用のうち少額のものの損金経理	施行令	繰延資産	134①	S40	
損金経理額とみなされる金額がある繰延資産の範囲等	施行令	繰延資産	66の２表五	H18	
少額の減価償却資産の取得価額の損金算入	施行令	減価償却	133①	S40	
一括償却資産の損金算入	施行令	減価償却	133の２①③⑥	H10	
損金経理額とみなされる金額がある減価償却資産の範囲等	施行令	減価償却	61の３表五	H18	
リース取引の範囲	施行令	減価償却	131の２③	H19	
減価償却資産の償却限度額	施行令	減価償却	58①	S54	
取替資産に係る償却の方法の特例	施行令	減価償却	49②二	S40	
寄付金の損金算入限度額	施行令	準備金	73③	S40	S61
資産に係る控除対象外消費税額の損金算入	施行令	消費税額等	139の９①②④⑦	S63	
資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入	施行令	消費税額等	139の４⑦⑬	H13	
資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入	施行令	消費税額等	139の４⑭	H13	
短期売買商品の評価益又は評価損の翌事業年度における処理	施行令	組織再編	118の８⑥	H22	
損益通算の対象となる欠損金額の特例	施行令	通算法人	131の８⑥二	R２	
収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	64①	S40	
特定の資産を譲渡した場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	65の４①	S40	
防災建築街区造成の場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	65の７①	S40	
国有機械等との交換の場合の所得計算の特例	特措法	圧縮記帳	66の①	S40	S48

〈附録〉 損金経理要件対象項目一覧

技術研究組合の所得計算の特例	特措法	圧縮記帳	66の８①	S40	
特定の資産の買換えの場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	65の６①	S44	
塩業整理交付金の課税の特例	特措法	圧縮記帳	67の４①②	S46	S47
転廃業助成金等に係る課税の特例	特措法	圧縮記帳	67の４①②	S47	
大規模な住宅地造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	57の⑪	S58	H30
農住組合の行う交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	65の10①	S56	
特定の公社債等を交換した場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	67の５①	H４	H14
農用地等を取得した場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	61の３①	H５	H19
認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	65の13①	H11	H25
共同で現物出資をした場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	66①	H11	H18
承継業務の事業計画の施行区域内にある土地等の交換の場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	65の15①	H16	H22
特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	66①	H18	
農用地等を取得した場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	61の３①	H19	
平成21年及び平成22年に土地等の先行取得をした場合の課税の特例	特措法	圧縮記帳	66の２①	H21	R４
中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	特措法	減価償却	67の８①	H15	
価格変動準備金への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	53①	S40	S61
中小企業等海外市場開拓準備金	特措法	準備金	54①	S40	H２
中小企業海外市場開拓準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	55①	S40	S44
海外投資損失準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	56①	S40	S48
証券取引責任準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	57①	S40	H８
渇水準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	57の２①	S40	H11
違約損失補償準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	57の３①	S40	S53
保険会社等の異常危険準備金の積立額の損金算入	特措法	準備金	57の４①	S40	
原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金	特措法	準備金	57の５①	S40	

〈附録〉 損金経理要件対象項目一覧

前払金保証事業会社の異常危険準備金の積立額の損金算入	特措法	準備金	57の６①	S40	S50
探鉱準備金又は海外探鉱準備金	特措法	準備金	58の２①②	S40	
中小企業構造改善準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	56の２①	S41	H６
株式売買損失準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	56の３①	S41	S60
商品取引責任準備金勘定への繰入金額の損金算入	特措法	準備金	57①	S41	H８
特定繊布業構造改善準備金	特措法	準備金	56の３①	S42	S45
特定鉄道工事償却準備金	特措法	準備金	56の４①	S42	S61
日本万国博覧会出展準備金	特措法	準備金	56の５①	S42	S45
計画造林準備金	特措法	準備金	56の６①	S42	H13
電子計算機買戻損失準備金	特措法	準備金	56の７①	S43	H21
原子力発電工事償却準備金	特措法	準備金	56の５①	S44	H２
資源開発投資損失準備金	特措法	準備金	56①	S45	S48
下請中小企業振興準備金	特措法	準備金	56の３①	S45	H７
特定ガス導管工事償却準備金	特措法	準備金	56の６①	S45	H６
公害防止準備金	特措法	準備金	56の８①	S47	S53
プログラム等準備金	特措法	準備金	56の10①	S47	H15
自由貿易地域投資損失準備金	特措法	準備金	55の２①	S47	H14
海外投資等損失準備金	特措法	準備金	55①	S48	
沖縄国際海洋博覧会出展準備金	特措法	準備金	56の12①	S48	S51
伝統的工芸品産業振興準備金	特措法	準備金	56の２①	S49	H７
金属鉱業等鉱害防止準備金	特措法	準備金	56の３①	S49	R２
海外探鉱準備金	特措法	準備金	58の２②	S50	
国際科学技術博覧会出展準備金	特措法	準備金	56の11①	S57	S60
使用済燃料再処理準備金	特措法	準備金	57の３①	S58	H28

〈附録〉 損金経理要件対象項目一覧

特定海外債権に係る海外投資等損失準備金	特措法	準備金	55の２①	S59	H14
関西国際空港整備準備金	特措法	準備金	57の７①	S59	
海洋油田・ガス田廃鉱準備金	特措法	準備金	55の６①	S61	H11
特定都市鉄道整備準備金	特措法	準備金	55の７①	S61	H17
国際花と緑の博覧会出展準備金	特措法	準備金	56の６①	S61	H２
特定災害防止準備金	特措法	準備金	55の７①	S62	R４
中小企業知識融合開発準備金	特措法	準備金	55の４①	S63	H７
輸入製品国内市場開拓準備金	特措法	準備金	54①	H２	H９
原子力発電施設解体準備金	特措法	準備金	57の４①	H２	R５
再生資源利用促進準備金	特措法	準備金	57の８①	H５	H８
農用地利用集積準備金	特措法	準備金	61の２①	H５	H19
ガス熱量変更準備金	特措法	準備金	56の２①	H６	H18
世界都市博覧会出展準備金	特措法	準備金	56の６①	H６	H８
創業中小企業投資損失準備金	特措法	準備金	55の４①	H６	H14
維持管理積立金に係る準備金	特措法	準備金	55の８①	H10	
中部国際空港整備準備金	特措法	準備金	57の７①	H10	
新幹線鉄道大規模改修準備金	特措法	準備金	56の２①	H14	H28
日本国際博覧会出展準備金	特措法	準備金	57の２①	H14	H17
社会・地域貢献準備金	特措法	準備金	57の９①	H18	H24
農業経営基盤強化準備金	特措法	準備金	61の２①	H19	
新事業開拓事業者投資損失準備金	特措法	準備金	55の２①	H26	R１
特定事業再編投資損失準備金	特措法	準備金	55の３①	H26	H29
被合併法人の清算所得の金額のうち評価益から成る金額に係る課税の特例	特措法	組織再編	66の２①	S40	S48
現物出資した場合の課税の特例	特措法	組織再編	66の６①②④	S40	S60

〈附録〉 損金経理要件対象項目一覧

換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例	特措法	特別償却	65①	S40	
準備金方式による特別償却	特措法	特別償却	52の４①②③	S42	
造林費の特別償却	特措法	特別償却	50②	S46	S58
鉱工業技術研究組合に対する支出金の特別償却	特措法	特別償却	52①	S46	H17
植林費の損金算入の特例	特措法	特別償却	50①	S58	H23
情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除	特措法	特別償却	42の11④	H15	H18
開発研究用設備の特別償却	特措法	特別償却	44の３④	H15	H18
国内の設備投資額が増加した場合の機械等の特別償却又は法人税額の特別控除	特措法	特別償却	42の12の２①	H25	H27
特定原子力施設炉心等除去準備金	特措法	準備金	57の４の２①	H29	
中小企業事業再編投資損失準備金	特措法	準備金	55の２①	R３	
法人税の額から控除される特別控除額の特例	特措法	特別控除	42の13⑤二ロ	R３	
試験研究を行つた場合の法人税額の特別控除	特措法	特別控除	42の４⑲一イロ	R３	
特許権等の譲渡等による所得の課税の特例	特措法	特別控除	59の３②四イ	R６	

※項目名及び条文番号は新設当時のものを掲載している。