

確定決算基準の今日的課題

村 上 裕 樹

「確定決算基準の今日的課題」

1. テーマ研究概要

1. 本稿の目的

わが国においては、企業をとりまく法律として、法人税法、会社法(旧商法)、金融商品取引法(証券取引法)がある。かつては、「トライアングル体制」と呼ばれる密接な相互関係が築かれ、三者間での調整が行われてきた。しかし、平成9年の橋本内閣の時に、「会計ビッグバン」と呼ばれる我が国の会計基準の国際化が始まり、商法や法人税法にも多大な影響を与え、大規模な改正が行われてきた。商法は、従来の商法第2編会社が独立して会社法となり、利益計算規定にも大きな改正が行われ、金融商品取引法会計における利益計算との差はなくなってきたといえる。また、法人税法においても、引当金制度の見直し、組織再編税制、連結納税制度の創設等の大きな改正が行われた。

今日では、金融商品取引法会計と会社法会計は密接な関係があり、法人税法会計はこれとは一線を画する関係となっているといえる。このような歴史的変遷を経て、法人税法とこの両者をつなぐ計算規定としての確定決算基準のあり方が問題となっているので、現状での問題点と今後のあり方について検討していく。

2. 本稿の内容

第1章 確定決算基準の現状

本章では、まず確定決算基準について意義を明確にし、次いで制度の沿革について考察した。これらを踏まえ、わが国の確定決算基準と諸外国の制度の比較について検討した。

確定決算基準とは、形式的意義は法人が「確定した決算」(株主総会等で承認された決算)に基づき法人税を確定申告することが義務付けられていることである。実質的意義は、確定決算において採用した会計処理が、適正なものであり、かつ、税法上も許容されるものであるならば、その計算を所得計算の上で変更してはならず、申告調整は許されないことを意味することである。この根

拠となる規定は、法人税法74条1項、22条4項、そして損金経理要件である。

第2章 確定決算基準の論拠と機能

まず確定決算基準の前提として、課税所得の計算構造について検討し、そこから確定決算基準の採用論拠を求め、さらに確定決算基準の機能について検討した。また、確定決算基準は、他の制度会計との係わりで重要であるため、その関係について検討した。

わが国では商事財務諸表の利益を基に、それに申告調整を行う形で課税所得が算定される。つまり、商事財務諸表と税務財務諸表がリンクしており、結合財務諸表説が採用されていることがわかる。また、確定決算基準が採用されることから導かれる利点は、便宜上、課税の安定性、真実性等が挙げられ、これらは確定決算基準を採用する論拠となる。

第3章 確定決算基準における諸問題

本章では、確定決算基準においての問題を挙げている。

まず、損金経理要件と逆基準性の問題点については、逆基準性はある一定の解決が図られていると考えられる。しかし、損金経理要件については、平成19年度の減価償却制度改正のように、確定決算基準の存在自体に大きな疑問を投げかける問題がある。会社法上の相当な償却との関係で、新しく認められた定率法による償却額が、損金経理を課したままでは問題となる。

また、確定決算基準を問題とするときに挙げられる問題点については、主として、企業側からの経営政策上等の問題点が大きく、本質的な確定決算基準の問題点ではないと考えた。ここでは、確定決算基準との係わりで、国際競争、中小企業、粉飾決算そして、確定決算基準が採用されていない場合についての問題を検討した。

第4章 確定決算基準のあり方

今日では、確定決算基準について取り上げられている問題点の多くは、確定決算基準本来の問題点ではなく、国家的財政政策や、企業の経営政策上、確定決算基準の存在が問題視されるため、これらの観点から確定決算基準を非難し

ていることが多い。確定決算基準の本来の問題点は、トライアングル体制が崩壊してしまっているところにある。確定決算基準は、法人税法会計だけではなく、制度会計全体に利益のある制度であることが、税効果会計や企業利益の信頼性の担保の観点から証明できる。そのため、確定決算基準を維持・拡充していくためには、三者が離れてしまっている制度会計を修復することが重要であり、これは、確定決算基準を修復することなのである。

目次

序章 確定決算基準の今日的課題について	5
第1章 確定決算基準の現状	6
第1節 確定決算基準の意義	6
1. 企業会計と法人税法の関係	6
2. 確定決算基準の形式的意義	7
3. 確定決算基準の実質的意義	9
4. 確定決算基準と法人税法 22 条 4 項	11
第2節 確定決算基準の沿革	15
1. 法人税法の創設から昭和14年	15
2. 昭和15年から昭和39年	16
3. 昭和40年から今日に至るまで	19
第3節 主要国の課税所得計算の制度概要	23
1. ドイツ	23
1) ドイツの課税所得と企業利益の関係	23
2) 「基準性原則」の問題点	25
3) 課税所得と企業利益の関係のドイツと日本の異同	26
2. アメリカ	27
1) アメリカの課税所得と企業利益の関係	27
2) 日本との差異	30
第2章 確定決算基準の論拠と機能	33
第1節 課税所得の計算構造	33
1. 課税所得の計算方法	33
1) 課税所得計算の3方法	33
2) 商事財務諸表説	33
3) 税務財務諸表説	34
4) 結合財務諸表説	36
2. 3説の総合的検討	37
第2節 確定決算基準の採用論拠と機能	39
1. 確定決算基準の採用論拠	39

2. 確定決算基準の機能	42
1) 財務諸表制度の統一化	42
2) 確定決算基準の規制範囲	43
第3節 企業会計との関係	46
1. トライアングル体制	46
1) 法人税法会計	46
2) 金融商品取引法会計	46
3) 会社法会計	47
4) トライアングル体制	47
2. トライアングル体制の根拠と問題点	49
1) トライアングル体制の根拠	49
2) 「公正処理基準」と他の制度会計比較	50
3) トライアングル体制からの問題点	51
第3章 確定決算基準における諸問題	55
第1節 逆基準性	55
1. 確定決算への介入	55
1) 所得計算における申告調整	55
2) 直接的介入	56
3) 間接的介入	60
4) 逆基準性	62
第2節 特定経理要件の是非	64
1. 損金経理の問題点	64
2. その他の経理要件	65
1) 法人税法で要求されている経理	65
2) 益金経理	66
第3節 確定決算基準のその他の問題	68
1. 経理要件以外の問題	68
1) 国際競争と法人税	68
2) 中小会社と確定決算基準の問題	69
3) 粉飾決算と確定決算基準の問題	70

2. 確定決算基準を廃止した場合の問題	71
第4章 確定決算基準のあり方	73
第1節 現状における考察 ―問題の所在―	73
1. 損金経理と逆基準性	73
2. 確定決算基準と税効果会計	74
第2節 今後の確定決算基準のあり方	76
参考文献	80

凡例

本稿において引用している法令等の略語は、次による。

通法・・・・・・・・・・国税通則法

法・・・・・・・・・・法人税法

令・・・・・・・・・・法人税法施行令

法基通・・・・・・・・法人税基本通達

所法・・・・・・・・・・所得税法

商・・・・・・・・・・商法

会・・・・・・・・・・会社法

判例時報・・・・・・・・判例時報(法務省)

刑集・・・・・・・・・・刑事判例集

本稿において引用している法令の条文番号の記載は、次の例による。

法人税法 22 条 3 項 1 号・・・・・・・・法 22③一

序章 確定決算基準の今日的課題について

法人税の納税義務者は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」(法4①)と定められている。また、内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」(法2三)と定められており、内国法人の課税所得の範囲は、「各事業年度所得について各事業年度の所得に対する法人税を…課する。」と定められている。この内国法人の範囲は、医療法人や宗教法人等まで含み、対象とする範囲は広い。

これに対して、会社法では、その1条で「会社の設立、組織、運営及び管理については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律に定めるところによる。」と定め、会社とは、「会社とは株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社をいう。」(会2一)と定め、「会社は、法人とする」(会3)と定めている。かくして、法人税法上の「法人」には、会社法上の「会社」も当然含まれることになる。そして、それぞれの法律において計算規定が設けられているが、両者の関係が問題となる。また、会社は、その資金調達等に関連して、金融商品取引法の規制を受けることになる。

このように、わが国においては、企業をとりまく法律として、法人税法、会社法(旧商法)、金融商品取引法(証券取引法)があり、その三者間の関係が問題となる。かつては、「トライアングル体制」と呼ばれる密接な相互関係が築かれ、三者間での調整が行われてきた。

しかし、平成9年の橋本内閣の時に、「会計ビッグバン」と呼ばれる我が国の会計基準の国際化が始まり商法や法人税法にも多大な影響を与え、大規模な改正が行われてきた。そして、商法については、従来の商法第2編会社が独立して会社法となった。また、会社法の利益計算規定にも大きな改正が行われ、金融商品取引法会計における利益計算と大きな差はなくなってきているといえる。また、法人税法においても、引当金制度の見直し、組織再編税制、連結納税制度の創設等の大きな改正が行われた。

今日では、金融商品取引法会計と会社法会計は密接な関係があり、法人税法会計はこれとは一線を画する関係となっているといえる。このような歴史的変遷を経て、法人税法とこの両者をつなぐ計算規定としての確定決算基準のあり方が問題となっているので、現状での問題点と今後のあり方について検討していく。

第 1 章 確定決算基準の現状

第 1 節 確定決算基準の意義

1. 企業会計と法人税法の関係

法人税法 21 条は、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」と定め、法人税法の課税物件が法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額であることを明らかにしている。そして、法人税法 22 条 1 項は、「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。」と定め、法人の所得が益金の額と損金の額の差額であり、法人の事業活動の成果を意味している。他方、企業会計では、企業の利益は、基本的には損益法¹によって計算されるので、法人税法上の所得計算と共通性があるといえる。

つまり、法人税法上の課税所得は、法人税法 22 条を基本規定として計算されることとなるが、企業会計²の利益計算と密接に関係している。例を挙げると、減価償却については、「内国法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として第 22 条第 3 項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却方法に達するまでの金額とする。」(法 31①)と定めてあるように、法人税法では損金算入限度額を規定するものの、減価償却費が会社法

¹ 損益法とは帳簿記録に基づき 1 会計期間の収益から費用を差し引いて期間損益を計算する方法である。他には、実地調査に基づき決定された期末資本から期首資本を差し引いて期間損益を計算する財産法がある。

² 「企業会計」とは、制度会計としての金融商品取引法会計(商品取引法会計)、会社法会計(旧商法会計)、法人税法会計の三者を企業会計と呼ぶこともできる。しかし、会社法会計(旧商法会計)になり、商法の中から会社法が独立して制定されたことで、金融商品取引法会計(証券取引法会計)との差異が小さくなってきているため、本稿では、「企業会計」とはこの両者を合わせた会計のことを示すとする。

ただし、金融商品取引法会計(証券取引法会計)による企業内容の開示が要求されている会社は限られており、会社法会計による計算書類等の開示が要求されている会社の一部であり、また、法人税法の納税義務者のすべてが会社法の規定の適用を受けるわけではないが、大多数の法人(会社)は、会社法の規定にしたがった決算を行うことを要求されているため、会社法会計と法人税法会計は密接な関係があるといえる。

上の利益計算規定において費用又は損失として処理されていない限り法人税法における課税所得金額の計算上、損金の額として認められないということである。

このように、企業会計と法人税法は、密接な関係がある。そして、この両者をつなぐ関係として、確定決算基準がある。すなわち、確定決算基準とは、「法人の各事業年度の所得の金額の計算の基礎となる益金の額及び損金の額は、原則として、法人の商事上の確定決算における経理が、適正な計算基準に従ったものであり、かつ、税法の定める要件を満たすものである限り、当該確定決算の基礎となった損金の額によることとし、別段の定め等の事由により当該確定決算の経理と相容れない事項については、申告書上で調整され、各事業年度の所得金額が計算されることになる。かかる課税所得の計算構造」³といえる。

この確定決算基準の内容を構成するものとしては、3つ挙げられる。具体的には、①法人税法 74 条 1 項、②損金経理要件、③法人税法 22 条 4 項である。

2. 確定決算基準の形式的意義

法人税法 74 条 1 項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から 2 月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければいけない。」と規定している。この「確定した決算に基づき…申告書を提出」とは、「法人が、その決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認を得た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当該利益の計算と当該所得の計算との差異を申告書において表現することを意味する」⁴と解されている⁵。

³ 品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 1982 年 159 頁

⁴ 旧通達昭和 40 年直審(法)84「10」(1)

⁵ 昭和 32 年基通 1-130 において

317 には、決算確定の日とは「その事業年度の決算を承認した株主総会終結の日又は総社員の同意の日」とある。

315 には、旧法人税法 18 条又は 21 条の「その確定した決算に基づく申告」とは、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類を基礎として申告するのであるから、申告に当たっては次のようなことに注意しなければならない。

- (一) 資産の評価損益及び減価償却の金額は、原則として株主総会の承認又は総社員の同意を得た金額に限るのであるから申告書においてその資産の評価損益及び減価償却の金額を増減することはできない。
- (二) 税務計算上繰延資産として整理することを認められているものについて、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類に資産として計上したときは、申告書において損金として所得金額から除算することができない。

この「確定した決算」とは、旧商法では、283条において「取締役ハ第281条第1項各号ニ掲ゲルモノヲ定時総会ニ提出シテ…其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス」としていた。会社法においても、438条2項において、「前項の規定により提出され、又は提供された計算書類は、定時株主総会の承認を受けなければならない」⁶とされている。

この場合、旧商法281条1項に掲げるものは、貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分又は損失の処理に関する議案である。これに対して、会社法438条2項における計算書類とは、435条2項かつこ書より「貸借対照表、損益計算書そのた株式会社の財産および損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるものをいう」とされており、具体的には、会社計算規則91条1項にある株主資本等変動計算書と個別注記表がある⁸。

この「確定した決算に基づき…申告書を提出」(法74①)することが義務付けられ、株主総会等で承認された確定決算に基づいて税法規定の所得金額の計算を行い確定決算による利益金額と当該所得の各金額の差異及び所得の金額を申告書において表現(調整)することが、確定決算基準の形式的意義である。

⁶ この確定した決算について武田昌輔「法人税申告に関する研究(二)確定申告と申告調整」会計第71巻第6号84頁では、株主総会等を開催しないような閉鎖的企業も旧商法上含まれており、また、このような企業がわが国では多数を占めていることについて、「このような企業は実質的には、株主総会または社員総会を開催したと同一の事情にあると認める場合も存するので、一つの考え方としては代表者の責任によって財務諸表が作成され、かつ、提出されている限りこれを便宜確定した決算によったものとみなして取り扱うことも可能であろう。このように考えれば、『確定した決算』を商法による形式ならびに実態を有するもののみとする杓子定規的解釈は一考を要するものがあるように思われる」と述べられている。

⁷ 会社法においては会計監査人設置会社については、取締役会の承認を受けた計算書類が法令及び定款に従い株式会社の財産および損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合には、当該計算書類の定時株主総会における承認は不要である。この場合は、取締役は、当該計算書類の内容を定時株主総会に報告しなければならない(会社法439条、会社法施行規則116条5号、会社計算規則163条)

よって、この場合には、「確定した決算」とは、一連の手続きを経て、株主総会に報告された決算を確定決算と言い、決算確定の日は旧通達の「その事業年度の決算を承認した株主総会終結の日又は総社員の同意の日」と解釈してよいと考える。

⁸ 会社法においては「付属明細書」と「事業報告」についても作成が要請されているが、付属明細書については、計算書類の内容を補足する重要な事項を表示する書類であり(会社計算規則145条)、事業報告は会社の状況に関する重要な事項、および、取締役・執行役の職務の執行が法令・定款に適合することを確保するための体制その他会社の業務の適正を確保するための体制の整備につき取締役、取締役会の決定・決議があるときはその内容を記載する書類であるが(会社施行規則118条)、主として数値ではなく文章による説明を内容とするため、計算書類には含まれない。

3. 確定決算基準の実質的意義

確定決算基準を構成する重要な規定の 1 つとして、「損金経理」がある。損金経理とは、「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。」(法 2 二十五)と定められている。

この損金経理は、企業会計において費用又は損失として処理することを指しているが、損益計算書においてそのことを表示することを必ずしも予定しているものと解されていない。例えば、減価償却資産については、「…その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理した金額…」(法 31①)と定められ、損益計算書の表示すべきことが定められている。他方、評価損においては、「その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、…」(法 33)と規定されているが、これは必ずしも「評価損」という科目によって表示することを要求しているものではないと解される。つまり、雑損等の科目で処理したとしても差し支えないことになる⁹。

なお、損金経理は、会計方法について選択が認められているものについても要求されている。例えば、法人税法施行令 133 条においては、少額減価償却資産について「その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、…損金の額に算入する。」と規定されている。つまり法人が、「損金経理」をした場合にのみ、10 万円未満の減価償却資産については、損金の額に算入することができる。つまり、法人がこれらの資産を会計上は資産として計上しておきながら、申告において減算をして損金の額に算入することは認められないのである。このように、科目の如何ではなく、実質的に費用又は損失として処理しているかで損金経理が行われているか否かを判断する。

このように、確定決算基準は、実質的には、「確定決算において採用した具体的な会計処理(選択し得る複数の会計処理がある場合には、その選択した会計処理)が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法上も許容するものである限り、その計算を所得金額計算の上で、みだりに変更してはならないこと(申告調整が許されないこと)を意味してい

⁹ 同じく損金経理要件が定められている減価償却についても「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次のようなものも含まれることになっている」(基通 7-5-1、7-5-2)とあり、個別的な処理について圧縮限度額を超えてその帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額や、修繕費として経理した金額のうち資本的支出の規定(令 132)により損金の額に算入されなかった金額等の具体的に「損金経理をした金額」の規定が示されている。

る。」¹⁰と考えられ、この意味の具体的な内容は、4点にまとめることができる。

①確定決算上採用した会計処理が、一般に公正妥当と認められる会計処理である限り、所得計算上もその会計処理によるべきこと。

②法人税法 63 条にある割賦基準や同 64 条の工事進行基準等のように、法人税法上その選択適用について経理要件が定められている会計処理は、法人の確定決算においても採用されていなければならないこと。

③減価償却費の計算(法 31)、資産の評価損(法 33)、引当金の繰入(法 52、53)等のような内部取引や、役員給与の利益連動給与の損金算入(法 34①三、令 69⑧二)等のような対外取引であっても利益処分性を有する取引については、費用又は損失として経理することが必要とされていること。

これは、売上や仕入のように、対外的な取引で客観的な事実に基づいているものについては、その事実に基づいて所得金額の計算が行われる。これに対して上記の処理は、法人の意思が介入する主観的なものであるため、法人の意思を最終的に確認する手段として損金経理を前提にして損金算入が認められるのであって、それ以外の会計処理による場合には損金算入は認められない。また、確定決算で事実と異なった会計処理が行われていれば、当然申告書の上で修正される。

④平成 18 年度税制改正前の法人税法の下においては、使用人賞与や寄付金の支出等について、法人がどのような経理処理をしたかにより損金性を確定していた。

つまり、「利益又は剰余金の処分による経理」¹¹をしたときには、原則として、損金不算入とされる等、確定決算上の会計処理と所得金額計算上の損金算入が連動する場合が多かった。

このように確定決算上の会計処理と所得金額計算上の損金算入が有機的に結合していることも、確定決算基準を実質的に担保している。

¹⁰ 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会 税務会計研究 18 号 2007 年 30 頁

¹¹ 会社法においては「利益処分」という考え方が廃止されている。

4. 確定決算基準と法人税法 22 条 4 項

法人税の所得計算と企業会計上の会計処理との関係については、法人税法 22 条 4 項が「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。」と定めている。この規定は、公正処理基準と言われているが、確定決算基準と深い関係がある。

この規定と確定決算基準との関係については、平成 8 年 11 月税制調査会の法人課税小委員会報告においても指摘されている。同報告書においては、法人の課税所得計算における、いわゆる「確定決算基準」の内容として、以下の点が挙げられている(第 1 章、四、3)。

- ①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。
- ②課税所得計算において、計算上、費用又は損失として処理されていること(損金経理)等を要件とすること。
- ③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。

このような法人税の課税所得計算の構造を吟味すると、次のとおりである。まず法人税法 22 条 2 項では、「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、資産の販売、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金額とする。」と定め、3 項では、「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…原価の額 二…費用の額 三…損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と定めている。そして、これらの規定における益金・損金の金額は、同条 4 項の「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。」と規定しているのである。

この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての立法趣旨は、次のように説明されている。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められるところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。

むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものを税法で認めないこととし、原則として企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。

したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっ
とっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断(裁判所の判例を含む)の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」¹²という考え方が一般的である¹³。ここで、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての裁判例から、どのように公正処理基準が考えられているか検討をしてみる。この基準が創設された昭和 42 年以後は、裁判例にも「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての趣旨が判事(例として、東京地裁昭和 48 年 1 月 30 日判決(税務訴訟資料 69 号 193 頁))され、税務の基準についても当該基準が役に立っていた。

しかし、近年では、裁判官の価値観によって「公正妥当」か否かが判断されている判決も散見される。ここには、立法趣旨に適合しているのかという疑問も生じる¹⁴。

例えば、最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決(刑集 48 卷 6 号 357 項)では、脱税工作費用の損金性が争われた事案につき、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実と反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。」と判事されている。

確かに、脱税工作費用の支出が「公正」でないことは明らかであるが、法人税法 22 条 4 項の規定は、慣行により一般に公正妥当と認められる会計処理に従うことを定めているにすぎない。これに対して、前掲最高裁判決は、会計取引自体の違法適法ということに公正処理基準を適用しており、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨に照らして違和感が残る。この

¹² 藤掛一雄「法人税法の改正」『昭和 42 年改正税法のすべて』国税庁 76 頁

¹³ 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての裁判例については東京高裁昭和 48 年 8 月 31 日判決(税務訴訟資料 70 号 967 頁)や最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷(刑集 48 卷 6 号 357 頁)等がある。

¹⁴ これについては、最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決(判例時報 1518 号 146 頁)について解説した品川芳宣「税法と企業会計基準」週刊税務通信 2002 年 6 月 24 日号 87 頁参照

ことに関しては、「公正な取引と公正な会計処理とを混同していることになる」¹⁵と考えられる。

このような公正処理基準については、その内容が不明確で機能しないのではないかとの批判もあるが、次のように評価することも可能であるとも考えられる。

「法人税法 22 条 4 項の規定は、それが立法化されただけでも、課税所得と企業利益とのそれぞれの計算過程での共通基盤を明確にしたいという点で大きな意義を有している。そして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が具体的に明確でないとしても、識者が指摘するように、現在の企業会計原則等の会計基準、会計関係諸法令、税務通達、会計慣行、裁判例等を集大成して公正妥当な会計基準を規定することも可能であろう。そして、このような会計処理の基準は集積された健全な会計慣行から帰納的に醸成されるものと考えられる」¹⁶。

「当該基準は具体的基準を有しないため、単に税制を複雑にしているにすぎない、実質的な法規範性も有しない、解釈上疑義があり税務官庁の恣意的な解釈を招く等の批判も多い(筆者注)。反面、当該既定の立法趣旨を積極的に解し、企業と税務官庁の努力いかんによっては租税法規、通達的大幅な簡素化が期待できる」¹⁷。

また、この公正処理基準は、「課税所得と企業利益とは、法人税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとした」¹⁸とも評価されている。この規定は、「昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと(『企業会計準拠主義』)を意味している。」¹⁹と解されている。

また、「ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から『一般に公正妥当と認められる』ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定として理解すべきである」²⁰とも解されている。

つまり、「課税所得の基本構造としては、基本的には企業会計における利益と一致する

¹⁵ 武田昌輔「公正処理基準についての正当な理解」税研 1996 年 5 月 6 頁

¹⁶ 品川芳宣「税法と企業会計基準」週刊税務通信 2002 年 6 月 10 日号 87 頁

¹⁷ 品川・前掲注 3、13 頁

¹⁸ 藤掛・前掲注 12、76 項

¹⁹ 金子宏『租税法 第 11 版』弘文堂 2006 年 284 頁

²⁰ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌第 100 巻第 9 号 1983 年 1552 頁

ことになる。…企業会計における収益の額を税法の益金の額に算入するのであり、他方、費用及び損失の額を税法の損金の額に算入するのである。しかも、これらについては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によって計算されるのであるから、税法固有の定めを除けば、税法と企業会計とは基本的に一致することになる。」²¹といえる。

要するに、「確定した決算に基づき…申告書を提出する」(法 74①)という、申告書提出までの形式面に関する面から確定決算基準を定められているが、実質的には、損金経理要件が定められている事項については、申告調整を許さないということで確定決算基準が機能している。これに対して、公正処理基準(法 22④)は、根底となっている会計処理について、計算規定の面から、確定決算基準の意義を担保するものであるといえる。

このことは、法人税法 74 条 1 項が、「申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定である」と考える。…22 条 4 項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行われるべきことを規定したのが 74 条 1 項であり、したがって 74 条 1 項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない、と考えるのである。」²²という意見からも、法人税法 22 条 4 項が計算構造としての確定決算基準を支えていると考えられる。

²¹ 武田昌輔「商法・企業会計と税務」『21 世紀を支える税制の論理・第 3 巻企業課税の理論と課題第二版』第 4 章 2007 年 95 頁

²² 中里・前掲注 20、1557 頁

第2節 確定決算基準の沿革

1. 法人税法の創設から昭和14年

わが国の現在の税法の原点は、明治6年に地租改正条例(太政官布告272号)が制定されたことにある²³。こののち、明治政府が、租税制度を整えていった背景には、財政の困窮と戦争によるところが大きい。わが国は、明治維新とともに近代国家政策を進め、欧米諸国覇権を競い合っている当時の国際社会の中で、自らの存立を維持しつつ先進国に追いつこうとした。このため、早急に封建制度を解体して近代的統一国家を作り上げ、国力を充実する必要に迫られた。これにより行政組織の整備、殖産興業政策の推進、軍備の拡充等、多面的な目標の達成が同時に企図されたが、これらの目標を達成するためには、十分に安定した収入がなによりも必要であり、そのため、租税制度の整備が急務となった。

このような背景において、明治政府は、次々と租税政策を確立していく。そして、1つの大きな節目となったのが、明治20年の所得税の創設である。この時には、法人税法は制定されず、法人は、課税の対象から外れることとなった。こののち、日清戦争後の戦争後の財政を立て直すため、明治32年の所得税の改正が行われ、所得が三種に分けられ、このうちの第1種が法人所得として課税された。ここから法人の所得に対する課税(法人税)が始まった。

明治32年から所得税の一領域として法人所得に対する課税が行われたが、しかし、当時の税法には、現在の確定決算基準の根拠とされる「確定した決算に基づく」という規定は見当たらない。実際に確定決算基準に基づくことを要求した申告書の提出が法文上明確にされたのは、昭和22年に改正された法人税法第18条1項で「確定した決算に基づき…申告書政府に提出しなければならない」と規定されてからのことである。

この明治32年当時の所得税法27条の解釈上、納税義務のある法人は、各事業年度毎に損益計算書を政府に提出すべきこととされていたといえる。また、株主総会における「各

²³ 地租改正は、改正作業は明治7年から始まり同14年に完了した。具体的な内容としては、
①収穫量の代わりに地価を課税標準としたこと。
②物納の代わりに金納としたこと。
③税率は地価の3%の定率とし、農凶の如何に左右されないこと。
④耕作者ではなく地主を納税義務者としたこと。
⑤以上が全国的に統一されたこと。
であり、これにより税負担の公平が維持されつつ政府は安定した収入の確保が可能となった。

事業年度ノ損益決算ヲ議決シタル日ヨリ 7 日以内タルベキモノトス」としており、「当時においても株主総会において議決された損益計算書に基づいて、政府が所得金額を決定していたのである。この意味においては、確定決算主義は、法人所得課税が始まって以来終始一貫しているといつてよい。」²⁴と解されているのである。

その後、大正 2 年には、所得税法の更なる改正が行われた。主な法人所得に関する改正は、第 1 種の所得のうち合名会社、合資会社および株主 20 人以下の株式会社の所得については超過累進税率を適用し、その他の法人の所得には比例税率を適用することとした。これは、実態が個人企業に近い法人は個人と同様に課税するのが妥当であるという考え方によっていた。

そして、確定決算基準についての改正は、損益計算書のほかに、財産目録、貸借対照表及び所得の明細書の提出が義務付けられ、それらの書類を添付した法人税の申告は、当時の所得税法施行規則 3 条に「各事業年度決算確定ノ日ヨリ 7 日内」になされるべきであるとされ、そしてここに「決算確定ノ日」という用語が用いられた。

以上から、昭和 14 年に至るまでの法人税法の所得金額の計算については、商事上作成された財務諸表を前提とされており、改正により今日に見られる規定が徐々に明文化されていったが、当時も実質的には確定決算基準の運用が行われていたといえる。

2. 昭和 15 年から昭和 39 年

昭和 15 年には、法人税法が所得税法から独立することになった。これは、「日華事変により数度の増税が行われたため税制は著しく複雑化し、ことに日華事変が長期戦の段階に入るに及び、これに対応して税制を整備確立する必要に迫られたので、これが根本的改正を行うため」²⁵に根本的な改正が行われたのである。

以前までは、法人所得は、法人の純益に対しては法人営業収益税が課され、法人の資本には法人資本税が課されてきた。これに対し、新たに制定された法人税法は、これらを廃止する代わりに、法人の各事業年度の所得および清算所得に対して 18%の税率で法人税を課すこととなった。

この後、太平洋戦争直後の混乱期において、国の税収を確保するため、昭和 22 年の法

²⁴ 武田・前掲注 21、94 頁

²⁵ 武田昌輔『コンメンタール法人税法 1』第一法規 60 頁

人税法の改正により申告納税制度が法人税法でも導入された。申告納税制度とは、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限り、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」²⁶のことである。

このときに改正された法人税法 18 条 1 項では、「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、当該事業年度の普通所得金額…を記載した申告書を政府に提出しなければならない。」と規定された。これは、現在の法人税法 74 条 1 項においても「内国法人は…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。」と規定されており、昭和 22 年改正の「確定した決算に基づき」²⁷という文言は現在も明文化されている。この「確定した決算に基づき」という文言は、申告納税制度の実施に伴い、今まで行われていたものを明文化した、確認規定であると考えられる。

しかし、「確定した決算に基づき」という文言は、昭和 22 年まで法人税法上の規定としてはないものの、確定決算基準は採用されていたと考えられる。このことについては、「法人税の所得金額および法人税の申告は、法人の確定した決算に基づかなければならない」という明文の規定は、昭和 22 年の改正法人税法で初めて設けられたものである。しかし、法律に規定はなくても、明治 32 年に第 1 種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的に確定した決算にもとづくという一貫した方針がとられてきたはずである。いうまでもなく、その確定した決算は、会社は商法の規定による。」²⁸と考えられている。

さらには、「税法では、戦前、戦後を通じて一貫して確定決算主義を採用してきたところであって、これは、いわば商法依存主義のあらわれであるといつてよい。したがって古くから、評価損益及び減価償却の金額については、申告書(戦前における申告書を含む。)において金額を増減することはできないこととされていた。…法人税の課税標準が、法人の所得によることとした以上は、企業利益が基礎となることはすでに前提とされているのである。」²⁹と解されている。

確定決算基準を解釈する上で、昭和 22 年改正時と現在の大きな違いは、「損金経理」が

²⁶ 金子・前掲注 18、657 頁

²⁷ 「確定した決算」については、昭和 25 年 9 月 25 日付法人税基本通達直法 1-100「314」において、「その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものの承認があったことをいう」とされている。

²⁸ 忠佐市「確定決算主義の原則と法第 22 条第 4 項」税経通信 34 卷 11 号 1979 年

²⁹ 武田・前掲注 21、94 頁

法人税法上規定されていないことであった。そのため、確定決算基準の解釈は、「昭和 22 年に確定した決算に基づいて課税所得を計算すべき旨が明らかにされた当時から、法人税法は、償却、圧縮記帳等の内部取引及び役員退職給与等の特定の外部取引について、確定した決算において処理することを要求し、申告調整を認めないこととしてきた。ただ条文上は、例えば、「法人が…償却をなした場合の当該償却額は、…」(減価償却 昭和 22 年の改正法人税法施行規則第 2 条)と規定されており、これらの個別規定と、「…その確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額…を記載した申告書を政府に提出しなければならない」(昭和 22 年の改正法人税法第 18 条第 1 項)³⁰という 2 つの規定を合わせて解釈されていた。

続いて、昭和 25 年には、シャープ勧告³¹に基づく税制の全面的改革が行われた。このシャープ税制は、昭和 28 年の改正までは基本構造を維持していたが、それ以降は種々の基本的修正を受け、我が国の税制はシャープ税制とは大きく異なったものになっていく。

³⁰ 前原真一「法人税法の損金経理要件について」税務大学校論叢 48 号、2005 年 6 月 29 日 141～142 頁

³¹ シャープ勧告とは昭和 24 年の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称である。我が国の税制の全面的な再検討と改革のため、占領軍総司令部の招きでアメリカからコロンビア大学のカール・シャープ教授を団長とするシャープ使節団が来日することになった。

シャープ勧告は、国と地方を通ずる我が国全体の税制全体の長期的なあり方を勧告している。その基本方針は①公平な租税制度の確立、②租税行政の改善、③地方財政の強化の 3 点に要約することができる。このシャープ勧告は全体として論理的に首尾一貫した公平な税制の確立を勧告した。これによる法人税に対しての内容は、法人は、個人の集合体であるという前提に立ち、法人税を配当に対する所得税の前どりであると考えた。そこで、配当に対する源泉徴収を廃止するとともに、そのような考え方をとった場合に生ずると考えられる二重課税を排除するための措置として、所得税を計算する場合に配当所得の一定割合(25%)を税額から控除することを勧告した(配当控除制度)。

ただし、法人が利益を内部に留保した場合には、株主の所得税の負担が軽減されることが多く、そのため、法人がこのような節税を目的として利益を内部に留保する傾向のあることにかんがみ、それを防止するために留保利益の累積額に対し毎年くり返して低率の利子付加税を課すべきことを勧告している。というものである。

また所得税にも共通の法人税における問題としては、事業用の固定資産の再評価を勧告した。戦後の日本は激しいインフレを迎え、企業の資産の簿価は再取得価額を下回ることになった。特にインフレが激化する以前に取得した資産についてはこの状況が著しかった。このような状態をそのままにしておくと、企業が減価償却を行う際に、簿価を基礎として行うためインフレによる名目的利得に課税が及ぶことになって企業資本がぐいつぶされ、さらに資産の再取得のために資金を準備するという減価償却の本来の機能の達成も困難であった。

そのためシャープ勧告によって法人・個人の資産について再評価を行い、減価償却は再評価額によって行うべきことを勧告するとともに、他のインフレによる被害者との公平を図るため、再評価差額に対して低率の再評価税を課すべきことを勧告した。ここからシャープ勧告が経済の安定と復興、企業資本の維持と蓄積にも考慮を払っていたことの現れである。詳しくは金子・前掲注 19、63～70 頁参照

3. 昭和40年から今日に至るまで

昭和40年には、法人税法は全面的に改正され、それまで政令や通達で規定していた事項を法律の中にとりこむなど、規定の整備が図られた。

昭和40年改正法人税法は、現在の法人税法の基となっている。ここでは、「確定した決算において」や、「損金経理」要件が条文上明確に用いられることになった。そのため、確定決算基準は、それまで確定申告に関する規定と個別規定を合わせて類推して解釈しなければいけなかったが、条文が整理されたことで、各個別規定のみで理解できるようになった。

損金経理については、「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。」（法226、現行25）と定義された。また、個別規定については、例えば、繰延資産については、「繰延資産につきその償却費として…当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額…」と規定した。これにより、法人が確定した決算において計上した繰延資産の償却額を前提として課税所得計算を行うことが明らかにされたのである。

この改正の背景については、「この改正に際し税制調査会の昭和38年12月の「所得税及び法人税法の整備に関する答申」の第4、2では、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意味を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。」と述べられている。この答申の趣旨を受けて、昭和40年の法人税法の全文改正において、「損金経理」という用語が新たに用いられることになった。その理由として、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求されている事項については、『損金経理』という用語を用いることによりこの点が明らかにされています。」³²と述べられており、これにより確定決算基準は、各個別規定で理解できるようになった。

次いで、昭和42年には、収益、原価、費用及び損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（法22④）という規定が明文化された。

³² 国税庁「昭和40年改正税法のすべて」100頁

この立法の背景には、まず、昭和 27 年 6 月 16 日発表の企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」においては、「企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた究極において、「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである。」(総論第一)と述べ、「企業会計原則」の立場から税法との調整を要望したことがある。

その後、会計学界、産業界等で幾多の議論を経て、昭和 41 年 10 月 17 日発表の企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。」ことを前提に、「企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。」と述べ、諸外国の事例を参照しつつ、法人税法の課税所得計算の総則的規定として、「「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする」旨の規定を設けることが適当である。」(総論一、1)と提言するに至った。

これらの意見書の指摘、会計学界等の要望、産業界を中心とする税務行政の簡素化要望あるいは諸外国の動向等に呼応して、税制調査会においても、昭和 41 年 9 月の「税制簡素化についての中間答申」では、「課税所得は、本来税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としていると言わねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、…税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理規定を規定することが適当である。」と答申した。

さらに、昭和 41 年 12 月の「税制簡素化についての第一次答申」において、「税法は、

…負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。…このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける。」(第3、一、I、1)ことが適当である旨答申するに至った³³。

このようにして、昭和42年の税制改正において、法人税法第22条第4項が立法化されるに至った。ここで大きなポイントとなるのは、税法会計、証券取引法会計、会社法会計(商法会計)の三者からなる「トライアングル体制」である。昭和40年頃は、特に、三者の結びつきが強く、三者の関係は蜜月の時代であったと言われている³⁴。

他方、昭和49年には、商法の改正が行われ、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」(商32②)と規定され、証券取引法に基づく財務諸表等規則(財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則)にも同様な趣旨の規定が設けられた。したがって、これらの規定の整備により、企業利益の計算と課税所得の計算においては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ないし「公正なる会計慣行」という会計基準により共通の基盤が明確にされたといえる³⁵。

この「トライアングル体制」については、次章3節で述べるため、法人税法上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と会社法(旧商法)や企業会計原則における文言(「公正なる会計慣行」等)との比較についてはここでは記述しない。

その後、平成10年には、税率の引下げと退職給与引当金の縮小、賞与引当金制度の廃止、減価償却の制限等の課税ベースの拡大を中心とする法人税制度の大幅な改正が行われた。これらの改正は、法人税法と企業会計との間に、従来の差異調整から、乖離の容認へと進ませることとなった。次いで、翌年には、法人税の税率の引下げが行われ、平成12年には、法人税について一定の範囲内で時価会計が導入され、資産流動化法および投資法

³³ 品川・前掲注3、11～13頁・同前掲注14、84～85頁参照

³⁴ 井上久彌「企業会計原理と会計基準の交錯」企業会計42巻5号1990年によると、「特に昭和27年税法と企業会計原則との調整意見書および昭和35年・37年税法と企業会計との調整連続意見書は、強い税制批判の役割を果たし、商法計算規定の整備に伴う昭和39年法人税法改正、昭和40年法人税法全文改正、会計慣行尊重を基礎理念とした昭和42年法人税法改正および昭和44年法人税基本通達制定等にも大きな影響を与えてきた。いずれにしても、この時代は、立場の差異はあっても、基本的には税法が伝統的に確立されてきたのであり、その意味で、いわば税法と会計の蜜月時代であったということが出来る。」と述べられている。

³⁵ 詳しくは、品川・前掲注14、86頁参照

人法の大幅改正に伴い、特定信託に対する法人税が導入された。さらに、平成 13 年度の改正では、企業組織再編税制が税法独自の視点から整備され、平成 14 年度の改正では、連結納税制度が導入されるとともに、退職給与引当金制度の廃止が行われた。

その後にも、平成 16 年には、繰越欠損金の繰越期間を 7 年に延長、平成 18 年には、会社法の制定に伴う法人税法の改正、役員給与の見直し、平成 19 年には、減価償却の償却方法の見直しが行われるなど、法人税法の国際的調和化等の様々な問題から改革が続けられている。これらの改正の中でも、役員給与や減価償却費の改正は、企業会計にも大きな影響を及ぼすことになり、確定決算基準のあり方にも影響を及ぼしている。

現代においては、企業会計も法人税法会計も、それぞれの目的を達成するために両者の乖離が一層進展している。そして、何よりこの確定決算基準の趣旨が忘れ去られてしまっている。確定決算基準が要請されている社会が変化しているからと言ってしまえば、確定決算基準の不要論になるが、果たしてそのように断定してよいかどうかについての検討が不十分であると考えられる。

よって、次章では課税所得の計算方法から考え、金融商品取引法会計、会社法会計、法人税法会計の三者間における問題を考えていく。

第3節 主要国の課税所得計算の制度概要

1. ドイツ

1) ドイツの課税所得と企業利益の関係

ドイツにおいては、伝統的に『商事貸借対照表商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する「基準性の原則」(以下「基準性の原則」という。)]』と呼ばれる、法人税の課税所得は、商事貸借対照表を基準に算定するという原則がある。

この起源については、1874年のブレーメン所得税法及びザクセン所得税法に導入されたことであるが、内容は、「それが商法の規範にも所得税法の規定にも矛盾しない限りは納税義務者の商事貸借対照表における具体的な見積が基準となることを意味し、その限りで税務貸借対照表は商事貸借対照表から導かれた貸借対照表であって、税務貸借対照表の作成にあたっては、一般に貸借対照表表示選択権と評価選択権が商事貸借対照表上の具体的な記載によって行使される」³⁶とあると解されている。

ドイツでは、営業者は、事業年度末に、課税所得の計算において商法上の「正規の簿記の諸原則」に従って表示されるべき事業財産を計上しなければならないと想定されている。そして、基準性の原則は、商法上の正規の簿記の諸原則(商法上の正規の簿記の諸原則から導き出された貸借対照表上規定および評価規定を含む)に従って作成された適法な商事貸借対照表は、税法上特別規定が定められている場合を除き、税務貸借対照表、つまり税務上の利益計算(課税所得計算)に対して基準となることを明らかにしたものである³⁷。

基準性の原則の意味については、「実質的基準性」という意味では、抽象的な商法上の正規の簿記の諸原則が税務貸借対照表の基準となると解する見解であり、「形式的基準性」という意味では、商事貸借対照表において実際に選択された具体的な計上額が税務貸借対照表の基準となると解する見解である。「逆基準性」が法典化され、強化されるに伴い、現在

³⁶ 浦野晴夫『会計原則と確定決算基準主義』森山書店 1996年 85頁

³⁷ 森川八洲男「ドイツ税法における「基準性の原則」の意義と問題点」税務会計研究第6号 22頁参照 この原則にいう「商法上の正規の簿記の諸原則」とは、一般に「不確定の法概念」ないし「一般条項」としての意義を持ち、特に商法関係法令の個々の規定の解釈または法令に明文規定のない事項の取扱いについて、「公正な会計慣行」や学説などに包括的に白紙委任したものであると解される。こうした一般条項の導入によって、商法規定は、経済および実務の発展に弾力的に対応することが可能になると解されるのである。

では、「形式的基準」と解する見解が支配的になっている³⁸。

基準性の原則は、営業者に適用される事業財産の比較による課税所得の計算方式のもとで、次に述べるように、①貸借対照表計上(資産計上および負債計上を含む)と、②貸借対照表上の項目の評価の2つの領域に関係する。しかしながら、基準性の原則は、税法上の上位の諸原則(税込確保の原則、課税公平性の原則、自己査定禁止の原則など)、および税法の一般的特別規定(主に評価規定)によって制限される。

①貸借対照表計上

貸借対照表の計上については、原則として、税法には、強制的な特別規定は定められていない。そのため、基準性の原則により、商法上の強制的な計上規定が税法上も基準となる。したがって、商法上の資産計上命令および負債計上命令(計上義務)は、税法上も資産計上命令になる。また、商法上の資産計上禁止および負債計上禁止は、税法上も資産計上禁止および負債計上禁止になる。

しかし、計上選択権については、税法上の特別の要請(税込の確保、課税の公平性、自己査定禁止など)が顧慮され、商法上の資産計上選択権は税法上資産計上命令になり、また、商法上の負債計上選択権は税務上負債計上禁止になるという原則が定式化された。その限りでは、基準性の原則は適用されない。税務上の選択権については、商事貸借対照表において選択された計上額が税法上も基準となる。

②貸借対照表上の項目の評価

基準性の原則は、原則として、個々の貸借対照表項目(資産および負債項目)の評価にも適用される。しかし、評価留保により、税法上特別の評価規定が存在する場合には、それらの規定が税務貸借対照表目的のために基準となる。税務上の評価のためには、これらの規定がそれに相当する商法規定に優先して適用されることになる。したがって、基準性の原則は、後退を余儀なくされる。

税法上の評価規定が欠けている場合にのみ、商法上の評価規定は、税法上も適用される。したがって、基準性の原則は、評価に関しては補充的である。

つまり、「商法上評価選択権が許容されている場合には、商事貸借対照表において採択された評価額は、それが税法上の評価規定と一致するときのみ、税務貸借対照表上も受け入れることができる。すなわち、商法上も税法上も評価選択権が認められている場合には、基準性の原則により、商事貸借対照表において実際に選択された評価額が税法上も基準と

³⁸ 詳しくは、森川・前掲注 37、23 頁参照

なる。一方、税法上のみ認められている評価選択権についても、商事貸借対照表において選択された評価額が税法上も基準となる。」³⁹と考えられ、したがって、「以上にみたように、基準性の原則は、貸借対照表計上については、…商法上の計上選択権が税法上承認されていないために制限され、また評価については、税法に特別規定が明定され、商法規定に優先して適用されるために著しく制限されることになる。このような基準性の原則に対する税法上の制約は、…商事貸借対照表には債権者保護の要請から場合により利益の過少計上の余地が内包されているのに対して、税務貸借対照表では、課税の公平性の要請と国庫の税収確保の要請から、可及的に給付能力の指標としての「全利益」の計算が志向されることに由来するものであると解されるのである。」⁴⁰と考えられる。

2) 「基準性原則」の問題点

税法上許容される選択権が存在する場合に、納税義務者は、課税所得計算上、有利なようにその選択権を行使するためには、前もって商事貸借対照表においてそれに相応する処理を行うことを強制される。ここに、税務貸借対照表の商事貸借対照表への拘束とは逆に、事実上、商事貸借対照表の税務貸借対照表への拘束が生じる。そのため、これは、通常、「基準性の原則の逆転」、略して「逆基準性」と呼ばれる。

「逆基準性」は、納税義務者が経済政策目的から許容される「租税優遇措置」を請求する場合に生じる。一定の要件のもとで許容される非課税準備金などの税務上の特典を利用した結果、課税所得計算では、正規の簿記の諸原則および税務上の一般評価規定に従って計算される場合に比べて、過小利益が算定され、したがって、納税義務者はより少額の租税債務を負担するだけでよいという効果がもたらされる。

「逆基準性」という用語は、税務上の選択権(租税優遇措置を含む)を行使するために商事貸借対照表におけるそれに相応する処理を行うことが事実上強制され(「形式的基準性」)、商事貸借対照表の税務貸借対照表への従属が生じるという意味で用いられるとともに、そのうち、特に租税優遇措置を利用するために、商事貸借対照表上同等の取扱いをすることが強制されるという限定的な意味で用いられる。

1960年代以降、基準性の原則は、「逆基準性」に関連して厳しい批判がされた。第1に、

³⁹ 森川・前掲注 37、24～25頁

⁴⁰ 森川・前掲注 37、24～25頁

逆基準性の原則は、本来、正規の簿記の諸原則の基準性を意味するにもかかわらず、特に、租税上の特典(租税優遇措置)の利用に関し、商事貸借対照表においてそれに相応する資産の過少評価を行わせることになる。よって、商事貸借対照表は、もはや正規の簿記の諸原則に適合せず、その開示能力は著しく侵害され、特に、株主(社員)の会社の財産および収益状況について正確な会計情報を受け取る権利は侵害されることになる。

第 2 に、「逆基準性」は、分配の防止という機能を有するために、特に、資本会社においては、株主(社員)が利益配当請求を猶予することが強いられる。すなわち、商事貸借対照表における税法規定の適用は、会社内における不必要な資本拘束をもたらすために、株主は、特に問われることなく、利益配当請求の猶予を強いられることになるという点である。前述のような基準性の原則からもたらされる「逆基準性」に対する厳しい批判にもかかわらず、むしろ「逆基準性」を強化する形で、この原則を保持するという考え方もとられた⁴¹。

3) 課税所得と企業利益の関係のドイツと日本の異同

ドイツにおける「逆基準性」については、わが国でみられる損金経理(法 2 二十五)にあたるもの(減価償却、資産の評価損等)であるが、それ以上に租税優遇措置(特別償却等)を受ける場合において、商事貸借対照表上での処理が問題となり、これが正規の簿記の処理の原則に反している処理ともいわれていた。

この特別償却という制度は、わが国においても存在する。企業会計原則では、直接定められておらず、企業会計上このような処理が規定されているのは、税効果会計基準である。また、企業会計上の規定ではなく、租税特別措置法上の規定とされている。わが国においては、特別償却が積立金処理で行い得るので、正規の簿記の原則違反した処理であるとはいえない。

「基準性の原則」については、「ドイツ旧商法上の客観的価値の把握という「真実性」の追求として…「恣意の排除」というわが国の企業会計原則・一般原則の第一原則「真実性の原則」に対応する原則を原点に据えている」⁴²とあるように、わが国の商法は、ドイツ商法を基にしており、この意味でも両者は似ているといえる。

⁴¹ 森川・前掲注 37、28～33 頁参照

⁴² 浦野春夫『確定決算基準会計』税務経理協会 1994 年 25 頁

このような「基準性の原則」は、わが国における「確定決算基準」に類似するものと言える。それは、「基準性の原則」が、営業者の課税所得は、原則として、商法上の利益計算（商事貸借対照表）を基礎にして計算される関係にあるからである。ドイツにおいても、「基準性の原則」は長年にわたって商事貸借対照表と税務貸借対照表を関係づける根本的要請として、制度会計上重要な役割をはたしてきた。この点は、わが国の確定決算基準と同様である。

また、この基準性の原則により、税務貸借対照表は、税法規定に従って修正された商事貸借対照表であり、「誘導された商事貸借対照表」にすぎないものと解され、営業者は、商事貸借対照表と別個に独立の税務貸借対照表を作成する義務を負わないと考えられるのである。これについても、わが国では、税務上の貸借対照表は作成せず、企業会計上の利益から調整し、申告が行われるということで同じである。

「基準性の原則」に起因する、「逆基準性」という問題点は、わが国においても、類似する問題が存するので、3章で詳述する。

2. アメリカ

1) アメリカの課税所得と企業利益の関係

アメリカにおける法人課税については、内国歳入法が連邦法人所得税の課税要件等を規定している。

アメリカにおける課税所得の算定方法については、「課税所得は、総益金から…控除が認められている損金を控除して算定する。総益金とは(gross income)とは、その源泉をとわず、すべての収益(all income)で…総益金を例示している。…課税所得算定の規定に、「企業会計上」との表現は見られない。」⁴³となっている。この点に関しては、わが国の法人税法 22 条 1 項と似ており、また、「企業会計上」という表現に準じた表現が規定に出てこないのは同じである。

アメリカの会計処理基準については、「発生主義、現金主義等の会計処理の全般的な処理基準だけではなく、減価償却の方法…等の個別の処理基準も含まれ…課税所得は、納税者が正式に企業会計上の利益を算定する時に用いる会計処理基準に従って算定するものとす

⁴³ 白須信弘「米国における企業利益と課税所得」税務会計研究第 6 号 3～4 頁

る。…納税者が経常的な会計処理基準を採用していない場合、または採用している会計処理基準が、明確に所得を反映していない場合、課税所得は財務長官が明確に所得を反映すると判断する会計処理基準に従って算定される。」⁴⁴ので、わが国の法人税法と同様に企業利益を基礎とすることとしていると理解できる（法 74①対比）。

また、アメリカでは、企業会計上の会計処理と内国歳入法上の会計処理については、両者が異なる処理を認める場合と、異なる処理を要請する場合がある。しかし、内国歳入法には規定されていないが、「明確に所得を反映する会計処理基準のすべてを明示できないが、納税者の所属する産業で一般に公正妥当と認められる企業会計の基準がそこでの実務慣行に従って、総益金と損金のすべての項目に継続的に適用されている場合、通常、明確に所得を反映しているとみなす。…上場企業に適用される米法上の会計処理基準についての諸規定をまとめると…「課税所得算定上の会計処理基準は、納税者が正式に企業会計上の利益を算定する時に用いる会計処理基準による。ただし、米法に別段の定めがある場合は、その別段の定めに従って課税所得が算定される。」⁴⁵ことになっており、わが国における公正処理基準（法 22④）と同じような取扱いが実質的に行われていることや、別段の定めという言い方こそないにせよ、実質的な計算規定は似ていることが分かる（法 22②③対比）。

そして、上述のように、アメリカにおける課税所得の計算構造(わが国における法人税法 22 条 1 項にあたる規定)としては、総益金から控除が認められている損金を控除して算定する方法によることになっているが、実際の課税所得の申告に当たっては、「法人税の申告書の様式…も(課税上の)総益金から(課税上の)損金を控除して課税所得を表現する方法を採用している。わが国の法人税法施行規則の別表(以下「別表」とよぶ。)四(所得の金額の計算に関する明細書)の表現の方法とのちがいは、次のようになる。法人税法上の別段の定めによる修正前の当期利益(又は欠損)の額からスタートし、別段の定めによる修正を個別に、別表四で表現する方法をわが国は採用している。米国では、原則として、法人税法上の別段の定めによる修正を織り込んだ個々の項目の金額が様式 1120 に表現されている。」⁴⁶とされており、申告書の形式的な違いがある。

しかし、アメリカでも、記録の継続的な帳簿の保存が要求されていることや、上述の計算規定から、「様式 1120 の表現方法を勘案すると、米国の法人税の課税所得は、企業会計

⁴⁴ 白須・前掲注 43、4 頁

⁴⁵ 白須・前掲注 43、4～6 頁

⁴⁶ 白須・前掲注 43、7～9 頁

上の利益をベースに算定されていると言えなくもない。…付表 M-1 の作成目的に照らしても、大きくずれていないと考える。…様式 1120 の添付資料として、付表(Schedule)M-1 が作成される・これはわが国の別表四と同じ表現方法を採用している。」⁴⁷とあり(付表 M-1 については別表 1 を参照)、財務会計上の利益と課税所得の調整は通常法人の場合 M-1 によって説明するという仕組みになっている。このことから申告書の様式だけを見て考えた場合には、わが国とアメリカでは大きく異なるように見られる。しかし、わが国の確定決算基準と比較した場合には、法人税法 22 条、74 条 1 項にあたる規定をみることができ、アメリカの連邦法人所得課税と財務会計のつながりについては、形式的には、日本の課税所得計算と大きな差異はないと考えられる。

⁴⁷ 白須・前掲注 43、8～9 頁

このことに関して忠佐市『税法と会計原則』中央経済社 1953 年 268 頁では「連邦所得税の『純所得計算』と企業会計上の『損益計算書』との差額を明らかにするために、『当期利益金、利益剰余金および未処分利益金表』(明細 M)が用意せられ、それが『貸借対照表』につながって、相互の間の調整と合致が試みられている」と指摘されている。

別表 1 : [付表 M-1] 企業会計上の利益と課税所得の調整

1.	財務会計上の純利益
2.	法人税額
3.	キャピタル・ロスがキャピタル・ゲインを超過する額
4.	本課税年度の企業会計上の利益に計上されていない項目で課税所得に含める項目と金額(個別に列挙)
5.	財務会計上費用とされている項目で損金として控除されない項目と金額(個別に列挙)
	(a)減価償却費 \$
6.	1 から 5 までの合計額
7.	本課税年度の財務会計上の利益に計上されている項目で課税所得に含めない項目と金額(個別に列挙)
	(a)非課税利息 \$
8.	本課税年度の財務会計上費用とされていない項目で損金として控除される金額(個別に列挙)
	(a)減価償却費 \$
9.	7 から 8 までの合計額
10.	繰越し繰戻し欠損金と特別控除額控除前の課税所得(6 から 9 を控除)

出所：白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社 2002 年 45 頁

2) 日本との差異

日本における確定決算基準と、アメリカと対比については、「わが国の法人税法は、課税所得の計算において、企業利益を基礎とした確定決算基準主義を採っている。ところが、アメリカではこのような確定決算基準主義を採っていない。」⁴⁸といわれ、対象的に扱われる。確定決算基準の意義は、1 節で挙げたように法人税法 74 条 1 項の確定決算基準の形式的意義、損金経理の実質的意義および法人税法 22 条 4 項が論拠となっている。アメリカが確定決算基準を採っていないといわれるのは、主として、損金経理要件の存在にあると考える。

⁴⁸ 前原・前掲注 30、160 頁

わが国における損金経理(法 2 二十五)は、減価償却(法 31①)や繰延資産(法 32①)、資産の評価損の計上(法 33②)、交換により取得した資産の圧縮記帳(法 50①)等のように多岐にわたる。これに対して、アメリカにおける損金経理のような確定決算と所得計算とのリンクが要求されているのは、主に、①貸倒損失と②棚卸資産の評価方法として後入先出法を採用した場合だけであると考えられる。これらは、次のようになっている。

①貸倒損失

貸倒損失とは、「債権の一部が無価値となった場合はその部分について損金経理を行った課税年度で損金として控除する。」⁴⁹ものである。アメリカでは、税務上、貸倒引当金の計上が 1987 年以降禁止されており、それ以前は貸倒引当金へ増加要引当額を繰入れる方法と特定の債権から控除する方法があり、この両者のどちらかを申告において納税者が選択することができたが、貸倒引当金の廃止により選択の余地はなくなった。

特定の債権の貸倒損失とする場合、全額について無価値になった場合には無価値になった課税事業年度のみ認められる。一部について無価値になった場合には、その貸倒損失を損金経理した課税事業年度に損金としての控除が認められる。なお、債権の一部が無価値となった年度で損金経理をする必要はなく、さらに一部が無価値になったときや、全額が無価値になる年度まで控除しなくてもよい⁵⁰。

②棚卸資産の後入先出法

アメリカにおいて税務上、棚卸資産の評価方法は、「各法人が属する産業の実務で採用されており、かつ最も明瞭に所得を反映するものである。」⁵¹とあり、その一つの後入先出法は、「期末のたな卸資産は、まずその年度開始の日のたな卸資産(購入順)から成り、次にその年度に購入したものから成るとする。」⁵²ものである。後入先出法を採用するための主な要件としては、初めて後入先出法が採用される課税年度以降は、企業会計上も後入先出法が採用されなければならないこと、原則として、継続適用が求められること、税務上は原価法によらなければいけないこと等が定められている⁵³。

この後入先出法は、アメリカでは、原則として、最も明確に所得を反映する棚卸資産の

⁴⁹ 白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社 2002 年 294 頁

⁵⁰ 詳しくは、白須・前掲注 49、294～299 頁参照

⁵¹ 白須・前掲注 49、160 頁

この中で「最も明瞭に所得を反映する方法とは、本通達の定める評価方法が継続して採用されている場合である。」とある。

⁵² 白須・前掲注 49、165 頁

⁵³ 詳しくは、白須・前掲注 49、164～180 頁参照

評価方法とはいえ、一部の産業においてのみ所得を明確にした方法であるといえる。そのため、後入先出法を採用する場合には、納税者がこの方法により所得を明確に反映されているとの意思を明確にするために経理要件を定めたのである⁵⁴。

このように、アメリカにおいては経理要件が要求されている項目がわが国とは大きく異なる。よって、アメリカでは、経理要件を要件としていない項目が多く、ほとんど申告調整が許されているといえる。例えば、棚卸資産の評価方法で企業会計上は先入先出法、税務上は移動平均法を採ることを許容している。よって、わが国に比べて確定決算による拘束力は弱い。よってこの点から確定決算基準をアメリカは採用していないということもできる⁵⁵。

ただし、このような経理要件の点だけを見て、アメリカは確定決算基準を採用していないからわが国でも確定決算基準を廃止すべきということにはならない。なぜなら、確定決算基準の核をなす損金経理がわが国とアメリカでは大きく異なるが、しかし、基本的な計算規定の構造や実質的には企業会計上の利益を基礎に計算されるという点では同じである。つまり、確定決算基準の趣旨を考えた場合には、本質的な考え方の部分で両者に大きな差はないといえるからである。

⁵⁴ 詳しくは白須・前掲注 43、12～14 頁

⁵⁵ アメリカが日本と異なる点について「アメリカでは、棚卸資産の期末評価における後入先出法の適用等を除いて、大幅な申告調整が認められているが、これは、伝統的に会社法が州法であって連邦としての統一的な会社法規定を有せず、しかもその計算規定が大綱にとどまっているからであると考えられる。」と品川・前掲注 3、155 頁で述べられている。

第2章 確定決算基準の論拠と機能

第1節 課税所得の計算構造

1. 課税所得の計算方法⁵⁶

1) 課税所得計算の3方法

課税所得が算定されるにあたり、その方法論を検討すると、主に、商事財務諸表説、税務財務諸表説、結合財務諸表説の3つに分類することが可能である。

商事財務諸表説とは、商事上作成される商事財務諸表における利益をそのまま課税所得として採用すべきという考え方である。次に、税務財務諸表説は、商事上財務諸表において算定された利益は無視し、税法上独自の規定により課税所得を計算する方法を採用すべきという考え方である⁵⁷。そして、結合財務諸表説とは、商事財務諸表説と税務財務諸表説との折衷的な考え方といえるが、商事財務諸表における利益を基礎とし、税法上の計算規定と相俟って課税所得を算定する方法を採用すべきという考え方である。

2) 商事財務諸表説

商事財務諸表説は、商事財務諸表上の利益をそのまま課税所得とする考え方であるが、かつてドイツで主張され、一部の州で採用されたことがある⁵⁸。

この節の論拠は、企業の存続期間における全利益は、税務計算上も商事計算上も同一のものとなることを前提とした上で、各事業年度の所得計算も納税者の自治に委ねるべきであるというところである。この説の長所は、所得計算における納税者の自主性を最大限に尊重できるというところである。

しかし、現代の法人税制においては、企業利益と課税所得の差異が、単に期間的なものであることにとどまらず租税政策上の要請等から、将来においても差異が解消しない絶対

⁵⁶ この「1 課税所得の計算構造」については、詳しくは品川・前掲注3、148～159頁参照。

⁵⁷ 税務貸借対照表説ともいわれる。

⁵⁸ 田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会1965年941頁参照

的な差異もあることや、更に、期間損益項目についても、税率が高いことや、税率の変更・制度の改正が度々生じており、制度が複雑になっている。よって、納税者の自由な所得計算を許すと、不当な節税又は租税負担回避を助長し、課税の公平を害することになりかねないと考えられるため、現在では、商事財務諸表説を採用する余地はないものといえる。

3) 税務財務諸表説

この説は、商事財務諸表説とは全く逆に、商事上の利益計算とは独立して、税法独自の規定により課税所得を算定しようとする考え方である。税務財務諸表説は、主として、ドイツの税務実務家によって支持されてきたといわれる⁵⁹。

この説は、税務財務諸表と商事財務諸表の両者は根本的な目的の相違があり、このことから、税務財務諸表は商事財務諸表とは独立して作成しなければ適正な所得計算は期待できないと考える。すなわち、税務上は厳格な所得計算が要請されるため、企業の任意による過度の減価償却なり資産の過度の低評価により発生したものは含むべきではなく、貨幣価値の変動等により自然に発生したものに限られるとする。

これに対して、商事財務諸表は、債権者の保護等の見地から保守主義に基づいた会計処理が要請され、企業の財務政策のいかんによりそれが過度に及ぶこと(逆に、粉飾の要請もあり得る。)から、商事貸借対照表は、必ずしも真実の貸借対照表であるとは言い難い面を有している、ということになる⁶⁰。したがって、この説では、税務貸借対照表こそ真実の貸借対照表と考える。

かくして、2つの財務諸表は、目的の違いから同一のものとして存在することは考えられないとし、課税所得の計算においては、企業間の税負担の公平を目的とすることから、企業の恣意性を排除させるために、税務財務諸表の独立が要請されることになる。

しかし、税務財務諸表説を採用するためには、ただこれらの論拠だけでは実施することができず、具体的な課税所得算定の計算構造を新たに規定する必要があるため、わが国で

⁵⁹ 田中・前掲注 58、944 頁参照

⁶⁰ 金融商品取引法会計上の財務諸表であれば公認会計士の監査が要求され、その財務情報の透明性が担保される。しかし、わが国の大多数は会社法上の計算書類のみを要求される中小法人であり、計算書類の適正性を確かめる外部制度が原則強制されていない。よって減価償却費や除却等は利益が出ないと計上しないという問題が生じている。

は、税務貸借対照表制度の実施の必要性は指摘されるものの⁶¹、課税所得の計算も商事貸借対照表に依存することが便宜的であり、税法に規定されることはなかった。

また、会社法という法令により定められている商事上の会計制度を無視して、一切の計算事項を税法として明記することが望ましいか否かは、究極的には租税政策上の価値判断に委ねざるを得ないものと考えられる。すなわち、租税政策上の要請も考慮して課税所得の計算を厳格にするため、商事上の会計制度とは別に、所得計算のすべての内容を税法に規定することは理論的に可能である。

税務財務諸表説をつきつめていけば、真の税務会計が存在することになり、課税目的に応じた税務会計制度の純化が図られることになる。しかし、企業においては、法人税等の納税の義務いかににかかわらず、会社法等による会計制度が義務付けられており、課税所得の計算と会社法等が規定する利益計算との間には、互いに共通する事項あるいは類似する事項は多い。それにもかかわらず、それぞれの会計制度の目的に応じて、複数の会計帳簿を備え、別々に記録するという一方で、計算自体は、現代は発達したコンピューターシステムにより行えるが、1つの事象に対して、2つの側面から考えるということで会計数値が変わってくることも考えられることから、納税者に対し、いたずらに重複した記帳義務を課すことにもなり、ひいては国民経済的にもマイナスになるといえる⁶²。

したがって、税務会計制度の純化によるメリットと納税者に対して重複する記帳義務を課すことのデメリットとを比較衡量して判断するが税務財務諸表説では必要となる。いままで述べてきたように、税務会計と他の企業会計との間に共通・類似事項が多く、両会計間において計算の正確性に差が少ないほど、税務財務諸表を独立して作成させるメリットが少なく、デメリットが大きくなるものといえる。そのため、いわゆるトライアングル体制の確立・維持が強調されていた頃には、税務財務諸表説を採用する余地は乏しく、同説は、観念的・理論的な存在であると考えられていた。しかし、今日では、トライアングル体制の再考が求められており、税務財務諸表説を採るまではいかずとも、確定決算基準を

⁶¹ 田中耕太郎「貸借対照表の論理」有斐閣 1994年 218～221頁

この意見に対し、「商法等の社会的実在を前提としながら、それとは異なる別段の定めの見解に立ってことを論ずる必要があるのか」という否定的な見解としては忠佐市「税法と会計原則」中央経済社 1953年 237～239頁がある。

⁶² 国民経済にとってマイナスという例ではなく、税法の規定により納税者の負担が重くなっている例としては、所得税の給与所得の源泉徴収がある(所 183①)。これにより、企業は源泉徴収のための納付の事務を負うことになっている。

廃止しようとする意見もでてきている⁶³ので、税務財務諸表説を検討する道が広がったといえる。

4) 結合財務諸表説

結合財務諸表説とは、商事財務諸表上計算される利益を基礎として、課税上はその目的のため、必要な規定を税法に設けて利益を調整することで、課税所得を計算しようとする方法である。この説は、商事との利益計算と課税所得計算の調整を求めようとするものであり、商事貸借対照表説と税務財務諸表説との折衷的なものである。

この説は、課税所得の計算上、ほとんどの国で採用されているが、その態様は一様ではない。1章3節でみたように、課税所得計算において商事上の利益計算で採用された会計方法の拘束の強弱によって、この結合財務諸表説は、日独型とアメリカ型に区分される。

日独型においては、商事上採用された会計方法は「基準性の原則」や確定決算基準により課税所得計算上も強制される傾向が強く、申告調整の範囲が制限されている。これに対して、アメリカ型においては、企業会計と課税所得計算との結合は、わずかに限られており、申告調整の範囲が広い。したがって、一口に結合財務諸表説と言っても、その内容には、大きな隔たりがあることに注意しないといけない。

また、その採用根拠は、理論的といえないところもあるが、結局は、便宜性と、確実性、真実性等に求められるといえる。この中でも便宜性が強調されるが、「結合説は同一説でもなく、さりとて否認説でもなく、この両者を折衷した説であることが容易に首肯せられるのであるが、このことは、結合説が純然たる理論に基づくというよりも、むしろ実際上の便宜をその出発点として案出された主義であることを証するものと言わなければならない。すなわち、この主義は、商人の商業帳簿の真実性に対する信頼感にその基礎をおくものなのである。」⁶⁴と解されている。

⁶³ 確定決算基準の見直しについて積極的な意見を展開されているのは、加藤厚「国際会計基準と確定決算基準」租税研究 1993 年 9 号 71 頁、中里実「租税会計の向かうべき方向」税研 15 卷 90 号 2000 年 99 頁、平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研 16 卷 96 号 2001 年 31 頁等がある。

⁶⁴ 田中・前掲注 57、946 頁

引用にある結合説は結合財務諸表説、同一説は商事財務諸表説、否認説は税務財務諸表説とそれぞれ同義である。

2.3 説の総合的検討

課税所得の計算方法の3説については、実際の税制においてどのように採用されているかを検討する必要がある。

まず、商事財務諸表説について上述の理由以外には、この説の理論である、納税者の所得計算の自主性を最大限に尊重するということからの帰結として、税務官庁による納税者の所得計算の修正が限定されることになる。しかし、最近では、企業のタックスプランニング熱が高まり、複雑化された制度を逆手にとって、租税負担回避まがいの節税が横行している実態に照らしても、この説は採用し難いことになる。

次に、税務財務諸表説は、理論的には課税所得計算のみを考えた場合には肯定する面が多いものの、同一の企業に対し商事と税務の複数の財務諸表制度を強制することは、企業に対しいたずらに記帳義務を重荷させることになるから、望ましいことではないものと考えられる。

最後に、結合財務諸表説については、わが国において商事財務諸表制度が社会的実在として存在する現状においては、主として、課税所得の計算の便宜上があるから、今までこの説が採用されてきたといえる。そして、納税者の恣意的な利益計算に対して、損金経理を要求するということで、課税所得計算における申告調整項目は極めて限定されることになり、納税者の便宜を損なうことになるが、恣意的な利益計算を抑制することができ、両者の財務諸表の適正化を図ることができ、真実性が保障される。

さらには、「両財務諸表制度のけん連を一層強化させていけば、各会計制度間における財務諸表の実質的な統一化と会計制度全体の合理化に寄与することが期待できる。」⁶⁵ため、結合財務諸表説が支持されると考えられる。

わが国の課税所得の計算構造についてまとめると、企業会計と租税会計は、「わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としている、と解してよいであろう。」⁶⁶と関係づけられる。

そして、課税所得⁶⁷については、「商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算された

⁶⁵ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 2003年7月9頁

⁶⁶ 金子・前掲注 19、284頁

⁶⁷ 課税所得は、本来、税法や通達という一連の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているとある。本論文 19頁参照

企業利益を基礎とし、これに法人税法関係法令の「別段の定め」による一定額を加算又は減算して誘導的に計算する」⁶⁸ことで算定され、「税法に規定のない、いわゆる白地部分は、法人の経理が適正な企業会計の慣行に従っておれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである。」⁶⁹と、このような計算構造になっている。

⁶⁸ 中村利雄「課税所得の基本原則」産業経理 36 卷 6 号 1976 年 73 頁

⁶⁹ 中村・前掲注 67、73 頁

第2節 確定決算基準の採用論拠と機能

1. 確定決算基準の採用論拠

1章の確定決算基準の沿革でみてきたように、所得税法の一領域として法人課税が行われた明治32年から、わが国では、法人税の課税所得計算は、確定した決算に基づくことが要求されてきた(明文化されたのは昭和22年)。このように、また長い歴史を経てきた確定決算基準は、結合財務諸表説を基とするものである。

確定決算基準は、法人が確定決算において採用した具体的な会計処理が適正な会計処理基準に従ってなされている限り、その計算を課税所得計算の上でみだりに変更してはならず、みだりに申告調整が許されないことを意味している。具体的には、内部取引等について「損金経理」等が強制されている。

このように、確定決算基準が「損金経理」等を強制する理由については、「内部の決算整理によって損金または益金となるもの、例えば、固定資産の減価償却費、資産の評価損益、各種準備金および引当金等は、法人が損金として決算に織り込むかどうかの意思如何によりあるいは損金または益金に算入され、あるいは損金又は益金に算入されないこととなる。また、損金または益金に算入される額等も原則的には法人の自由意思に任せられている。かかる性質を有する損益については、一定の方法により、一定の時までに法人の意思を確定させなければ、課税所得はいつまでも確定的なものとならず、したがって課税所得の申告を行うこともできなくなる。かくては徴税上非常な支障を生ずるので、法人の自由意思により損益に算入されるものについては、法人の最終的な意思を決定せしめそれを基礎として申告させる必要を生ずるのであるが、そのよりどころとして確定した決算を取り上げているのである。法人は配当等の基礎となる利益を確定させるために税務と離れて自ら決算を行い、これを株主総会等に提出してその承認を受けることとしている。その承認を受けた場合においては、取締役の作成した書類の内容となった会計事実の把握やその処理の判断が最終的な見解として法律的に、また、社会的に肯定されたものとしている。そこで、税務においては、その法人の最終的な見解として肯定されるところにしたがって課税所得を計算することが最も妥当と認められるので、課税所得の計算の基礎として確定した決算を取り上げているのである。このことは、要するに法人の最終的な見解による会計的事実の把握やその判断を基礎とし、法令等の規定による調整を行ったうえ、課税所得の申

告をすべしということにほかならない。」⁷⁰と解されている。また、「税法は、減価償却、引当金、準備金への繰入額等について、確定した決算において損金経理を行うことを要件として、これらを損金の額に算入することを決めている。税法が企業の判断によって左右されるこれらの項目に係る意思決定を確定決算に求めることは、課税の安定性の要請及び租税政策に基づくものであると考えられる。」⁷¹とも理由が付けられる。

これらのことから、確定決算基準の採用論拠については、①便宜性、②課税の安定性、③真実性、④政策目的といったことが挙げられる。それらを詳述すると、次のとおりである。

①便宜性

確定決算基準は、納税・課税の便宜性から要請される。このことについては「企業会計と租税関係との関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の理念であるため、法人税法は二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである」⁷²とか、「便宜性の原則は、租税行政上の便宜を考慮し、また、納税者との税務運営を円滑にするために、多少の理論上の正確性をまげても、実行可能なものとしようとする原則である」⁷³というように指摘されている。

②課税の安定性

このことに関しては、「第 1 には、商法その他の法令および企業会計原則に立脚して計算された確定決算による利益が一応適当なものと考えられ、それが株主、債権者等に公開されるものであるから、第 1 次的にこの公表利益を基として、必要な税法の目的に応ずる修正を行うことが妥当であり、第 2 に税法も修正部分だけ規定すればよいということであり簡便である、ということである。第 3 には、課税所得計算の前提となる取引事実の確定が特に法人の減価償却や引当金の計上などいわゆる内部取引の確定が容易になるということである。第 4 に、確定決算基準によらず申告調整主義によれば、申告調整は会社の利益計算より課税所得が減少する方向で行われるだろうから(たとえば会社計算では税法限度未満の少額の減価償却費を計上して利益を多く表示し、税額計算では税法限度一杯の減価

⁷⁰ 市丸吉左衛門「第 16 章 申告調整」『体系近代会計学 7 巻 税務会計論』中央経済社 1960 年 560～561 頁

⁷¹ 企業会計審議会「税法と企業会計の調整に関する意見書」(昭和 41 年 10 月 17 日)総論、一の 4 の(1)

⁷² 金子・前掲注 19、284 頁

⁷³ 武田昌輔『新版 税務会計通論』1973 年 43 頁

償却費を計上して、課税所得を減少へ導くということなどである)」⁷⁴というように指摘されている。

③真実性

この真実性については、「法人税法が納税申告につき、確定した決算…によるべきことを要求するのは申告の正当性を確保するためである」⁷⁵と指摘されるように、課税の安定性ということから財務内容の真実性をも保証し得ることになるものと考えられる。つまり、課税所得を計算するのにあたって、申告調整が自由に許されることになると、企業は、商事上の財務諸表においては、投資家、債権者対策等のため最大限の利益を表示し、税務上は節税のため最小限の所得を計算することも可能となり、課税の安定と真実性の保証上好ましくない結果が起こり得ることになるからである。

④政策目的

確定決算基準の採用論拠として、企業会計における内部留保の強化をあげる見解もある。例えば、「確定決算基準は他面において特定の租税目的を達成するために要求されている。たとえば、価格変動準備金の繰入額について、損金経理を条件として、損金の額に算入することを認めているのは当該金額が内部留保されて、その資産が企業目的のために活用されること意図するためである。」と考えられる⁷⁶。

しかし、「内部留保の強化が確定決算基準の副次的機能として認め得るとしても、結合財務諸表説の趣旨等からみてそれを積極的に解することには疑問が残る。」⁷⁷とも解され、あくまでもこの確定決算基準の政策目的という機能は、確定決算基準を採用した際に、副

⁷⁴ 吉牟田勲『新版法人税法詳解 平成8年度版』中央経済社 1996年 37頁

⁷⁵ 名古屋地裁判決昭和40年2月27日税務訴訟資料41号170頁

⁷⁶ 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」昭和41年5月26日〔総論〕四所得計算原則から生ずる差異(5)計算簡便性の原則③確定決算基準(付記)参照

これについては座談会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計17巻10号1965年84頁から「損金留保というものを要求するのは、その損金留保を通じて、内部留保を求めようという前提があるわけです。内部留保が行われるからこそ、税法はこれを制度として容認しているのであって、企業が留保を確実にするという形態をとったときに初めて損金として認めるのであって、ただ租税をまけるだけがその趣旨ではないという、一つの政策的配慮があると思うのです。…租税制度としてそういうものを認めた趣旨からいくと、損金留保をしてもらわなければ困るので、そういう前提があって認めたという言い分もあると思うのです。」という発言が述べられている。

⁷⁷ 品川・前掲注16、2003年59頁

次的に発生したものと考えるのが適当であるとする⁷⁸。

以上のように、確定決算基準の採用論拠は、主として、納税・課税の便宜性、安定性及び真実性が保障されることに求めることができる。

2. 確定決算基準の機能

1) 財務諸表制度の統一化

確定決算基準は、結合財務諸表説を具現する一形態であるから、同説の趣旨によって運用されることが望ましい。現行制度においては、商事貸借対照表説と税務財務諸表説の有機的結合が強く求められている。これは、確定決算基準の採用論拠として、実務上の便宜性、課税所得計算の安定性、利益(所得)計算の真実性等の機能があるが、これらを保証するものとして確定決算基準は論拠づけられている。

よって、確定決算基準については、それらの機能が一層発揮できるように運用することが望ましいことになる。具体的には、商事上の利益計算規定と税務上の課税所得計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一する方がより商事財務諸表と税務財務諸表との有機的結合⁷⁹が一層高まり、望ましいことになる。これにより、両財務諸表制度の実質的な統一化ないし単一化が図られることになり、そして、確定決算基準の機能である便宜性、安定性、真実性等は、それによって一層強化されることになる。

ただし、こうした確定決算基準の機能を重視するということは、商事上の利益計算と税法上の所得計算とが共通項目についてできる限り歩み寄る必要が生じてくる。さらには、共通項目を広げる必要性も生じることになる。このことは、確定決算基準については、確

⁷⁸ 企業会計においては、これに似た論点として、減価償却費や貸倒引当金の資金留保効果がある。これらは、非現金支出費用で、計上時に資金の流出を伴わず、これに対して原則、収益は実現主義(企業外部の第三者に対して財貨または役務の提供と、その対価として現金または現金同等物の受領があった時点で収益を認識する基準)で認識されるため収益の額に相当する金額が企業内に流入することになる。

よって減価償却や貸倒引当金を計上した分は企業内に資金が留保されることになることである。しかし、これらはあくまで適正な期間損益計算の副次的なものとして指摘されるものであり、資金留保効果を目的としたこれらの計上は認められない。

⁷⁹ 品川・前掲注 3、172 頁では「確定決算基準は、…商事財務諸表と税務財務諸表との有機的結合を図っているものであるから、その究極の目的は、複数の財務諸表制度の実質的な統一化ないし単一化を図ることにあると解することができる。」と有機的結合について述べている。

定決算に不当に介入する⁸⁰ということ、企業側ではとかく被害者意識的に受け取られることもある。しかしその一方で、企業側又は企業会計原則側の会計処理上の必要性を税法に実現させるための根拠として利用することができることを意味している。⁸¹

2) 確定決算基準の規制範囲

確定決算基準の実質的意義は、法人が確定決算において採用した具体的な会計処理が適正な会計基準に従って行われている限り、その会計処理に基づく計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないという、申告調整が許されないことにある。そして、具体的な内容としては、税法上、企業的意思決定によって会計処理が決まる減価償却や引当金のような内部取引や少額資産の損金算入等特定の外部取引については、確定決算における「損金経理」等の特定の経理処理の有無が所得金額計算上の損金算入の要件とされている。これは、法人税法上、法人に選択の余地が認められている事項についての法人の最終意思表示を申告ではなくて、確定した決算によるべきものとしているからである。

それでは、特定の経理処理が税法上明記されている場合は良いとして、税法において明文規定のない事項については、確定決算基準の規制がどのように及ぶのかについて定かでない点も見受けられる。このことに関しては、「租税法律主義の形式面を重視して確定決算で採用した会計処理を税法上修正し得る(申告調整を容認する。)とする考え方と、確定決算基準の趣旨を重視してそれらを修正し得ない(申告調整を容認しない。)とする考え方に分かれ得る。」⁸²のであるが、税務財務諸表と商事財務諸表の結合を強め、確定決算基準を維持するとい立場から、後者を重視した上で、確定決算基準の範囲について考えていく。

例として、売上や仕入のような対外的取引で客観的事実⁸³に基づいている取引について

⁸⁰ 確定決算決算基準の介入による逆基準性の問題については次章参照

⁸¹ 過去のトライアングル体制において、損金経理要件の緩和や、公正処理基準(法 22④)の創設や引当金の拡充といったことが企業会計から法人税法への要請として具現化したものであるといえる。

⁸² 品川・前掲注 14、2003年5月5日 61頁

⁸³ わが国の法人税法上の減価償却について、浦野・前掲注 42、46頁には、「客観的な事実が外部取引に限られるかどうかについては検討の余地がある。その点で、税法が減価償却を価値の減少に基づかせており(法人税法施行令 13条)、減価償却を原価の見積(評価)ではなく取得原価の有効耐用年数への配分にすぎないとする徹底した費用配分論とは多少異なるように思われる…。というのは、費用配分論においては直接には問題にされない減価の評価が、幾つかの局面で要求されているからである。…したがって、わが国の法人税法上の減価償却は、簿記理論的には確かに意思決定のみで成立する取引には違いないが、減価(ないしは固定資産の時価)

は、確定決算において事実を反した会計処理が行われている場合には、所得金額は当該事実に基づき申告調整によって修正されることから、その事実に基づいて所得金額の計算をすれば足り、確定決算基準の規制外にあるように考えられる。

このことについて、棚卸資産の販売について、税法上は「棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」(法基通 2-1-1)として、売上収益の計上時期については、いわゆる引渡基準⁸⁴を採用している。さらに「引渡し」なり「販売」の具体的時期については、「出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日」(法基通 2-1-2)と規定され、当該法人が継続して採用している限り、これらのうちいずれでもよいこととされている。

したがって、確定決算においては「出荷した日」すなわち発送基準に基づいて売上金額を計上し、所得金額の計算においては、「相手方が検収した日」すなわち検収基準に基づいて売上金額を計算することとして、その差額を申告調整することもこの明文の規定だけを考えると、可能であるように考えられる。

さらには、棚卸資産の委託販売による収益の額についても「棚卸資産の委託販売による収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続してその収益を当該売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める。」(法基通 2-1-3)と規定されていることから確定決算上は当該受託者が販売した日に収益計上することとし、所得金額計算上は当該委託品についての売上計算書が到達した日に計上することとする場合にも同じように考えることができる。

これらに対しては、「確定決算基準の趣旨を重視した場合には、確定決算で採用した会計処理は所得金額の計算上も拘束されるものであり申告調整は認められないと解すべきこととなろう。このことは、税法上の「損金経理」や「確定した決算において…の方法によ

それ自体も絶えず問題にしている点で、認められる各種の減価償却の方法について、それぞれに最も適切な適用条件を整備して提示する基盤はあるように思われる。とすれば、そのような条件を具備した減価償却は、如何に「内部取引」であっても、客観的な事実としての減価にかなり接近できるように思われる」と減価償却については外部取引のような客観的な事実としての減価にかなり接近させることができると述べている。

⁸⁴ この引渡基準は、企業会計上の販売基準に相通ずるものと解される。

り経理したとき」等の特定の経理方法による規制は、必ずしも限定的なものと解する必要がないと解せられる」⁸⁵と考えるべきで、確定決算基準の実質的意義を根拠とすることで確定決算において採用した会計処理を法人税法上も採用し続けると考えるべきで、明文の規定がない以上納税者の委任に委ねるべきであると考えべきではない。

例えば、平成 10 年改正前の法人税法 62 条では、割賦販売に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の適用を受けるには、明文上は確定決算における割賦基準の経理方法は強制されてはいなかった(当時の法人税法 63 条及び 64 条と対比)が、当時の立法趣旨によればそれは強制されるものと解されていたことが参考になる。

⁸⁵ 品川・前掲注 14、2003 年 5 月 5 日 62 頁

第3節 企業会計との関係

1. トライアングル体制

1) 法人税法会計

法人税法は、「税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現」⁸⁶するという目的がある。そして、この目的の下に、法人税法の課税標準である「所得金額」の計算と計算書類の提出が行われるのが法人税法会計である。この会計では、会社はもちろんのこと、公共法人を除くすべての法人と、法人とみなされる人格なき社団等が属する。

法人税法は、会社に対して、他の制度会計⁸⁷よりも企業に対して強制力が作用することもあり、画一的な会計処理が重視される（このことから税法における逆基準性の問題が出てくる）ことになり、さらには、租税政策の要請による各種の措置が講じられることになる。この例としては、減価償却において政策目的のために特別償却等のような、加速度償却が行われることになる。

2) 金融商品取引法会計

これに対して、金融商品取引法の目的は「国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的」とすると金融商品取引法1条に規定されている。そのため、企業の実態を適正開示するという企業の財務内容の透明性が求められている。このために、「当期純利益」等の計算が行われ、財務諸表の作成が行われ、これを金融商品取引法会計という。財務諸表等規則では、企業会計審議会により公表された企業会計の基準を「一般に公正妥当と

⁸⁶ 政府税制調査会法人課税小委員会報告 1996年11月第1章、四、3

⁸⁷ 制度会計については、金融商品取引法会計と会社法会計を制度会計とする考え方と、金融商品取引法会計と会社法会計、法人税法会計の三者を合わせて制度会計とする説がある。

本稿では、制度会計の制度とは、法律的な枠組みとして要求されていると考えて三者を合わせた会計と考え、後者を採る。前者の考え方としては、商人の健全な会計慣行が安定的な状態となって営まれている状態を制度会計と捉え、法人税法会計は会計の領域において重要な規制があるため、金融商品取引法会計と会社法会計の二者を示すという考え方がある。税務会計研究「〈シンポジウム〉会社法と税務会計」税務会計研究 2007年 90～91 参照

認められる企業会計の基準」に該当するものとして、同基準に基づく利益計算を示すことを要求している(同規則 1①)。

この会計では、金融商品取引法の規制を受ける会社と会社法上の「大会社」に要求される。大会社とは、「最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 5 億円以上であること又は最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 200 億円以上であることのいずれかに該当する会社」(会 2①六参照)、である。これらの大会社に対しては、計算書類については、公認会計士等の監査を受けることが義務付けられていることになっている。

3) 会社法会計

会社法については、会社債権者の保護や株主と会社債権者の利害対立の調整が目的とである。そしてこの目的のため資本維持の原則を重視し、伝統的に財産法的利益計算の手法が尊重されている。ただし、現在では企業会計基準に歩み寄りをみせているとも考えられ、このような伝統的思考がやや薄れてきているといえる。このような目的から、当期利益の算定と「配当可能額」の計算、貸借対照表等の計算書類の作成が行われる。これを会社法会計というが、会社法の目的から考えると「配当可能額」の算定が一番重要である。この会計では、会社法上の会社のすべてが属する(会 2 一)。

したがって、金融商品取引法会計に属する会社は、他の三つの制度会計に属することになり、金融商品取引法会計に属さない会社は、会社法会計と税法会計に属することになる。さらには別表を見ていただければわかるように、わが国には約 250 万の会社が存在するが、そのうち証券取引法会計に属するものは、会社の 1%程度にすぎないことがわかる。

4) トライアングル体制

前述の 3 つの会計制度は、目的の違いからそれぞれ違うことから、その目的に応じた利益又は所得の計算が行われている。そして、その基として、それぞれが「会計」という共通の計算手段を必要としている。さらには、制度会計により算出される利益又は所得は本

来、会社の事業活動の成果を表すものであるという点で共通性がある⁸⁸。さらに、具体的な個々の項目において共通している部分もあるということから、これらが密接になり有機的に結合することが望ましいということでこれらの関係は「トライアングル体制」⁸⁹と呼ばれてきた。

これについては、「わが国の会計は、しばしば、トライアングル体制と呼ばれてきました。トライアングル体制というのは、会計実践が商法・税法・証券取引法の三つの法律に組み込まれて相互に有機的な結合をしながら一つの制度会計をさせていることを表現した言葉です。」⁹⁰と考えられ、従来から三者間で調整が行われ、調和が図られてきた。特に、戦後から昭和40年までの法人税法と企業会計の「蜜月の時代」⁹¹ともいわれ、当時は有機的な結合が図られていたことがわかる。旧証券取引法に属する会社は少ないが、会計理論面では証券取引法会計がリードすることが多く、三者の調整は古くから検討されてきた。

このようなことから、「商法に規定された資産、負債の評価基準に基づき貸借対照表を作成し、同じく商法の計算規定に基づいて純利益が算定されます。この純利益を基礎として課税所得が決定されるため、商法と税法は一体不可分の関係にあります。証券取引法に基づいては貸借対照表・損益計算書を作成する場合には、資産・負債の評価基準は商法の評価規定と同じものを使用しなければならないということであり、証券取引法の会計数値は、商法による会計数値と全く同じでなければならないとされてきました。」⁹²といえる。この

⁸⁸ この共通性については、品川芳宣「トライ・アングル 3 会計制度の異同」税務弘報 2006 年 2 月 120 頁に「商法と証券取引法においては、それぞれの力点が債権者保護又は投資者保護であるとはいえ、企業を取り巻く利害関係者全般に対する財務情報の提供にあることに照らせば、両者の間に本質的な差異があることも考えられない。

また、税法上の所得概念は、包括的所得概念とされ、特に、法人税法においては、純資産増加説が支持されていることを考えれば、その根底には、企業会計上の利益との共通性があるはずである。」と述べられている。

⁸⁹ トライアングル体制に反対の意見としては、中里・前掲注 63、99 頁に「企業会計と商法の間には商法 32 条 2 項があり、また、商法と法人税法の間には、法人税法 22 条 4 項および法人税法 74 条 1 項があるが、企業会計と法人税法の間には直接的には何の関係もない。法人税法が直接的に課税所得関係の根幹を企業会計原則に委ねているとすれば、それは憲法違反疑いの強い条文ということにならざるを得ない。ここは、金子宏名誉教授が述べられているように、「わが国の法人税は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎としての商法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としている、と解してよいであろう」（金子宏『租税法〔第 7 版〕』250 頁）と解すべきであろう。すなわち、三者の関係は、トライアングルではなく、単線的な三重構造なのである。」と述べられている。

⁹⁰ 加古宜士「企業会計制度の国際的動向とわが国の対応」産業経理 67 号 2007 年 4 月 101 頁
ここではトライアングル体制のことをこれは、「又銃体制」とも呼んでいる。

⁹¹ 井上・前掲注 34、15 頁

⁹² 加古・前掲注 90、101 頁

ことは、法律は改正されてはいるものの、現在でも同様の運用がなされている。

2. トライアングル体制の根拠と問題点

1) トライアングル体制の根拠

このトライアングル体制は、昭和 24 年に企業会計原則が制定された後に徐々に確立されていくことになる。昭和 20 年代から 40 年代にかけて、制度会計間の調整議論は、各制度会計における主要テーマであったといえる。このことは、企業会計審議会が相次いで調整意見書を公表し、税制調査会や法制審議会もこれに呼応したことから裏付けられる。この結果として、3 者の制度会計は、それらの理論の純化よりも、妥協的な調整の方が優先されることもあった⁹³。

この後「バブル崩壊を境に、いわば蜜月から離婚状態に移りつつある…。それぞれの会計基準も、課税所得計算も、調整よりむしろ独自の道を歩みかけている」⁹⁴となり、税法は租税政策上の理由から別段の定めや特例を設けており、企業会計と課税所得との相違が近年大きくなってきているため、このトライアングル体制が見直される時となっている。

このトライアングル体制は、法人税法、会社法、金融商品取引法が有機的結合をしながら、1 つの制度会計を実現することを表現した言葉である。このトライアングル体制は、わが国の制度会計全体の発展の大きな原動力となったことや、制度会計として 3 つの会計があるが、これらすべてに属する場合において、それぞれの共通性があるのであれば、同じ取引について同じ会計処理で済むのなら財務処理コストを下げることもできた等の利点があるために採用されてきた⁹⁵。この根拠として確定決算基準が挙げられるが、具体的には、この確定決算基準の意義である「法人税法 74 条 1 項」と「公正処理基準」(法 22④)の 2 つが挙げられる。この両者は 1 章で述べているため、ここでは「公正処理基準」について他の制度会計とのつながりを考えていくことにする。

⁹³ 詳しくは品川・前掲注 87、2006 年 1 月 104 頁参照。

⁹⁴ 品川芳宣「企業会計の変貌と税制」租税研究 2001 年 1 月 69 頁

⁹⁵ 品川・前掲注 87、2006 年 1 月 104 頁ではこのトライアングル体制は特に企業からの要請があったとされている。

2) 「公正処理基準」と他の制度会計比較

法人税法会計では、法人税法 22 条 4 項で「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」とし、各事業年度の収益及び費用・損益の額は計算されるべきであると定めている。この公正処理基準は 3 者の制度会計が各会計の理論の純化よりも、妥協的な調整の方が優先される結果として規定されたものの代表例である。

ここでの問題は「一般に公正妥当と認められる会計基準」が何を示しているのかが大きな問題とされる。しかし、これについては 1 章でのべたように「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とされていることや、「企業会計原則」は、少なくとも法律上は、すべての企業の会計指針として開発されたものではないことからみて、「企業会計原則」に従わなければ、「一般に公正妥当と認められた会計処理の基準」に従わないことになるとはいえなかった。⁹⁶と見え、この内容は企業会計原則等の特定の会計基準を指すものではないと解されている。

これに対して、金融商品取引法会計では、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(財務諸表等規則)により、財務諸表の作成においては 1 条 1 項で「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定し、さらに 2 項で「企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」と規定されている。このように金融商品取引法会計では「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と規定し、企業会計審議会が定めた会計基準がすべてこれに当たるとしている。

会社法会計では、旧商法 32 条 2 項では「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定されており、会社法では、431 条と 614 条で「会社の会計は、一般に公正妥と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定されている。

昭和 49 年に、「…斟酌スベシ」という規定が定められたが、これは、当時の証券取引法会計との関係では、証券取引法が適用される会社について、会計及び監査が二重になることからの会社に対しての加重負担を防ぐために規定された。一方で、法人税法会計との関係では、公正処理基準が昭和 42 年に制定されたことで、わが国ではドイツでみられるような正規の簿記の諸原則が昭和 49 年以前も法体系に編入されていると考えられていたが、

⁹⁶ 弥永真生「確定決算主義 一税務と会計の乖離と接近」税理 2007 年 7 月 116 頁参照

税法が公正処理基準を採用したことで、この正規の簿記の諸原則に匹敵する明文の規定が存在しない商法に対して、商法を介し税法が会計慣行に結びつくということを補完的に確認するという意味をもたせることになったと考えられる。この意味で法人税法の公正処理基準は、今までも依拠してきた商法に対して何らかの新しい理念を商法に打ち出したものといえる⁹⁷。

会社法（旧商法）会計における、「公正なる会計慣行」又は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」も、必ずしも企業会計原則等の特定の会計基準を指すものではないと解される。ただし、「平成 17 年改正前商法の下でも、公正なる会計「基準」は公正なる「会計慣行」であるとするのが多数説であり、下級審裁判例の多くもこれを前提として判断を示していたが、平成 17 年改正前商法の下では、「会計基準」も、ある程度の期間、商人間で適用されて初めて「会計慣行」となるという見解が有力であった」⁹⁸と考えられていたのに対して、「会社計算規則 3 条は、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の慣行をしん酌しなければならない」と規定し、会社法において、「企業会計の基準」を認知し、当然に「企業会計の慣行」にあたることを前提とした表現を採用した点で注目に値する。」⁹⁹とされたことで、会社法会計と金融商品取引法会計は近づいたと考えられる¹⁰⁰。

3) トライアングル体制からの問題点

近年、このトライアングル体制は、前述のように、形骸化しているといわれる。このことは、橋本内閣の時に始まった平成 9 年からの「金融ビッグバン」と呼ばれるわが国の企業会計の国際化から、制度会計の三者それぞれが近年大規模な改正が行われたことにあると考えられる。

法人税法においては、平成 8 年 11 月の政府税制調査会「法人課税小委員会報告」にお

⁹⁷ 詳しくは、弥永真生「企業活動の国際化とトライアングル体制」4 頁

⁹⁸ 弥永真生「会計基準の会社法における受容」會計第 171 卷 3 月号第 3 号 2007 年 357 頁

⁹⁹ 弥永・前掲注 97、357 頁

¹⁰⁰ 具体的な解釈の方法としては会社計算規則では例えば 126 条で「損益計算書等には、包括利益に関する事項を表示することができる」としているが、これは金融商品取引法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当しないため、計上することができない。

このように会社法会計では、金融商品取引法会計上認められない事項についても規定されているが、これは、将来の企業会計基準の改正に備えてあらかじめ会社法で準備をしていると考えられる。

いて「法人税の課税所得は、今後とも商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税の実現という税法固有の観点から必要に応じ、商法・企業会計原則と異なった取扱いとすることが適切である」との見解が出された。この後平成 10 年に、退職給与引当金の縮小、賞与引当金制度の廃止、減価償却方法の制限などが行われ、特に引当金については大きく袂を別ったと考えられる。さらに、退職給与引当金は平成 14 年に廃止された。しかし、平成 12 年の有価証券の譲渡損益の計算と計上時期やデリバティブ・ヘッジ取引については、金融商品に係る会計基準の制定に伴い企業会計との調整が図られているところもある。近年の 3 者における大きな変革の概要については、別表 2 のとおりである。

このような現状から、トライアングル体制からの問題点としては、まず。わが国においては金融商品取引法の適用をうける会社は 1% であり、その他の会社にとっては国際会計基準との収斂した会計基準を必要としない会社が大半であり、このような会社にとっては会計基準が重荷になってしまうということである。もう 1 つは、会社法会計と金融商品取引法会計は歩み寄りを見せたものの、法人税法会計と企業会計の乖離が進み、各制度に固有の計算規定が設けられ拡大しているということが挙げられる。これらの問題からトライアングル体制が形骸化してきていることがわかるが、トライアングル体制の論拠は確定決算基準に求めることができる。このことからトライアングル体制の問題点と確定決算基準の問題点は、問題を共有している。よって次章でこのトライアングル体制の問題点も含めて検討していく。

別表 2 : 制度会計の変革の概要

年度	法人税法	会社法(商法)	企業会計
平成 9		合併法制の整備 ストック・オプション制度の創設	連結財務諸表制度の見直し
10	法人税率の引き下げ 退職給与引当金の廃止 減価償却の制限 収益・費用の計上時期の特例の整備等		研究開発費等会計基準の設定 連結キャッシュ・フロー計算書類等作成基準の設定 (以上、11.4～適用) 退職給付会計基準の設定 (以上、12.4～適用) 税効果会計基準の設定 (以上、12.4～適用)
11	法人税率の引き下げ 株式交換・移転に係る課税特例	株式交換・株式移転制度の導入	金融商品会計基準の設定 外貨換算等会計基準の改定 (以上、12.4～適用)
12	有価証券の譲渡損益の計算と計上時期 売買目的有価証券の時価評価 デリバティブ・ヘッジ取引 外貨換算取引等の換算	会社分割制度の導入	
13	組織再編成税制度の創設	金庫株解禁 法定準備金規制の緩和	

14	連結納税制度の創設 退職給与引当金制度の廃止	委員会等設置会社 制度	自己株式等会計基準の設定 (14.4～適用) 減損会計基準の設定 (17.4～適用)
15			企業結合会計基準の設定 (18.4～適用)
17		「会社法」の制定 (18.5～施行)	中小企業会計指針の公表 役員賞与会計基準の設定 純資産会計基準の設定 株主資本等変動計算書会計 基準の設定 事業分離等会計基準の設定 ストック・オプション会計 基準の設定 (以上、18.5～適用)
18	会社法制定に伴う制度見直 し 組織再編税制度の見直し 役員給与の見直し 新株予約権(ストック・オブ ション)を対価とする費用の 帰属事業年度の特例 同族会社の留保金課税制度 の見直し		棚卸資産の評価会計基準の 設定 (20.4～適用) 討議資料財務会計の概念フ レームワーク公表 金融商品会計基準の改訂
19	減価償却制度の見直し		リース取引会計基準の改定 (20.4～適用)

出所：原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税務大学校
論叢 51号 2006年 469～470頁に筆者加筆

第3章 確定決算基準における諸問題

第1節 逆基準性

1. 確定決算への介入

1) 所得計算における申告調整

法人税法の、課税標準である所得金額は、法人の確定した決算による当期利益の額を基礎として算定される。具体的には、この当期利益に、当該当期利益計算と法人税法上の所得計算規定とが相違する事項について、申告書において加算又は減算調整することで誘導的に所得金額が計算されることになっている。この申告書上における加算又は減算による調整は、「申告調整」と一般的に呼ばれている。

すなわち、「申告調整」とは、確定決算による「当期利益」をスタートとし、法人税法上の「所得の金額」をゴールとするものであるが、このスタートからゴールまでの調整計算は、法人税申告書の「別表四 所得の金額の計算に関する明細書」において計算される。¹⁰¹とまとめることができる。

この「申告調整」は、次のように、①申告調整をしなければならない事項、②申告調整は法人の任意とされる事項、③申告調整ができない事項の3つに分けることができる。

①申告調整をしなければならない事項

売上の計上もれ、経費の過大計上等の客観的事実に反する事項及び法人税額を損金経理したり、法定上の償却限度額を超えて減価償却費を損金算入した場合等のように税法上の強制規定に反する事項

②申告調整は法人の任意とされる事項

受取配当金の益金不算入、収用換地等の場合の所得の特別控除等のように、確定決算において特別の経理処理は要求されていないが、法人が、課税上の利益を享受するため、法人税申告書において減算調整(損金算入又は益金不算入)することができる事項。これらの事項は、税法上の所得計算規定が企業会計上の通常の会計処理になじまないものに限られている。

¹⁰¹ 品川・前掲注14、2002年12月9日54頁

③申告調整ができない事項

減価償却費の損金算入等のように主として内部取引に関わるもので、「確定決算」において「損金経理」等の特定の経理処理が税法上強制されている事項

以上のことから、③の事項については、確定決算において「損金経理」が損金算入の絶対的要件となっているので、この申告調整は、確定決算に直接介入することになる。これに対して、①や②の事項については、直接ではないが、申告調整において法人税法上の所得計算規定との整合性を考慮することになるので、間接的に確定決算に介入することになる。つまり、いずれにおいても何らかの形で申告調整を要する事項は、確定決算に介入することになるのである。そこで前者を「直接的介入」とし、後者を「間接的介入」と表現することとする。

2) 直接的介入

前述のような、直接的介入は、法人税法が要求する経理の態様に応じて、以下のように区分される。

①損金経理のみが損金算入の要件とされる事項

確定決算において「損金経理」をしなければ、各事業年度の所得の金額の計算においても損金の額に算入できない事項をいう。課税所得計算と企業利益計算との関係において重要なものとしては、次のようなものがある。

(イ)減価償却資産の減価償却費(法 31①)

減価償却資産の償却費の損金算入は、「損金経理」を要するのであるが、法人税法基本通達 7-5-1 では、「法第 31 条第 1 項に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする。」として次のような処理を挙げている。(評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。)

- (i)減価償却資産の取得原価に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理をした金額
- (ii)減価償却資産について法人税法等の規定による圧縮限度額をこえて帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額
- (iii) 減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち資本的

支出として損金の額に算入されなかった金額

- (iv) 無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が法人税法施行令第 54 条第 1 項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額
- (v) 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額
- (vi) 少額な減価償却資産（おおむね 60 万円以下）又は耐用年数が 3 年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理をした場合のその損金経理をした金額
- (vii) 法人税法施行令第 54 条第 1 項の規定によりソフトウェアの取得価額に算入すべき金額を研究開発費として損金経理をした場合のその損金経理をした金額

なお、前記(i)～(vii)までに該当しない場合であっても、法人税法基本通達 7-5-2 では、「法人が減価償却資産の取得価額の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合（7-5-1 により償却費として損金経理をしたものと認められる場合を除く。）又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合において、これらの資産を事業の用に供した事業年度の確定申告書又は修正申告書（更正又は決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書及び修正申告書を除く。）に添付した法人税法施行令第 63 条に規定する明細書にその計上しなかった金額を記載して申告調整をしているときは、その記載した金額は、償却費として損金経理をした金額に該当するものとして取り扱う。（贈与により取得した減価償却資産が、法人税法施行令第 133 条の規定によりその取得価額の全部を損金の額に算入することができるものである場合には、損金経理をしたものとする。）」と規定されている。

(ロ) 繰延資産の償却費(法 32②)

繰延資産の償却費についても、「損金経理」が損金算入の条件であるが、法人税法基本通達 8-3-2 においては、「法人が、繰延資産となるべき費用を支出した場合において、その全部又は一部を償却費以外の科目をもって損金経理をしているときにおいても、その損金経理をした金額は、法人税法第 32 条第 1 項に規定する「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとする。」と規定している。

(ハ)特別の事由がある場合の資産の評価損(法 33②)

資産の評価損についても、「損金経理」が損金算入の条件であるが、法人税法基本通達 9-1-2 においては、「法人が評価損否認金又は償却超過額のある資産につき法人税法施行令第 68 条第 1 項各号に掲げる事実が生じたため当該評価損否認金又は償却超過額の全部又は一部を申告調整により損金の額に算入した場合には、その損金の額に算入した金額は、評価損として損金経理をしたものとして取り扱う。」と規定している。

(ニ)交換により取得した固定資産の圧縮記帳(法 50①)

各種圧縮記帳制度の中で、交換により取得した資産の圧縮記帳の場合にのみ、「損金経理」がその適用を受けるための絶対的要件とされているの¹⁰²であるが、その「損金経理」についても、次のような取扱いがある。

法人税法基本通達 10-6-10 では、「法第 50 条第 1 項の規定を適用する場合において、法人が同項に規定する取得資産につき、その帳簿価額を損金経理により減額しないで、同項に規定する譲渡資産の法人税法施行令第 92 条に規定する譲渡直前の帳簿価額とその取得資産の取得のために要した経費との合計額に相当する金額を下らない金額をその取得価額としたときは、これを認める。」と規定している。さらに、この場合においても、確定申告書に減額した金額の損金算入に関する記載をした明細書の添付を要すると規定している。

(ホ)貸倒引当金等の各種引当金勘定への繰入額(法 52①②、53①等)

(ヘ)少額な減価償却資産の取得原価(令 133)

(ト)少額な繰延資産に係る支出額(令 134)

(チ)申告期限等未到来の酒税等の未払金(法基通 9-5-1)

(リ)回収不能の金銭債権の貸倒れ及び一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ(法基通 9-6-2、同 9-6-3)

(ヌ)返品債権特別勘定への繰入額(法基通 9-6-4)

このように、法人税法上の「損金経理」の強制については、法人税法基本通達において以上に上げたような、弾力的な取扱いが定められている。このような弾力的な取扱いは、当該条項の文理解釈がどこまで認め得るかが問題とされるところであるが、税法の規定と

¹⁰² 座談会「商法と税法との調整通達について」税経通信 19 卷 12 号 112 頁参照 各種の圧縮記帳制度において、交換により取得した固定資産についてのみ損金経理が絶対要件とされているのは、商法(企業会計)上圧縮記帳する慣行がなく、通常従前の帳簿価額が引き継がれているからであると述べられている。

企業会計基準の乖離が進む中で、実務上の解決方法としても注目される場所である。

②損金経理による損金算入(帳簿価額の減額等)が原則であるが、引当金勘定繰入等によっても損金算入が認められる事項

この事項については、原則は確定決算において損金算入による帳簿価額の減額等による損金算入である。しかし、所定の金額を損金経理により引当金勘定に繰入れる方法や、確定した決算において剰余金の処分により積立金として積み立てる方法又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法により損金算入が認められる事項が、このグループに属する。例えば、圧縮記帳制度、特別償却制度等(下記参照)のように、主として、税法上の政策的要請から企業会計上の費用処理とは異なった処理が要求されているため、企業会計との調整を図るため、損金経理のみを強制させないようにしているものである。

(イ)国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法 42①、44①、令 80)

(ロ)工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法 45①、令 83)

(ハ)保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法 47①、49①、令 86)

(ニ)特別設備等の特別償却・割増償却(措法 43～48、52 の 3)

(ホ)海外投資等準備金等の準備金(措法 55～57 の 9)

(ヘ)特定の資産の買換えの場合の課税の特例(措法 65 の 7)

③特別勘定としての経理が損金算入の要件とされる事項

前記②の処理に関連して生じる事項が多いが、特定の収益が生じ、圧縮記帳ができる場合に、その対象となる買換資産の取得等が当該収益の発生に遅れるときに、収益が生じた事業年度の確定決算において圧縮可能な所定金額を「特別勘定」として経理しておけば、当該事業年度の所得金額の計算上損金算入することができる事項をいう。この場合、「特別勘定としての経理」したときとは、貸借対照表の負債の部に「〇〇特別勘定」として区分表示されていればよいのであって、それに合わせて必ずしも「損金経理」が要件とされているわけではない(法 43①等参照)。主な事項としては、次のようなものがある。

(イ)国庫補助金等に係る特別勘定への繰入額(法 43①)

(ハ)保険差益等に係る特別勘定への繰入額(法 48①)

(ニ)収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例(措法 64 の 2)

(ホ)特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例(措法 65 の 8)

④特別の経理が要件とされて損金計算がされる事項

各事業年度の所得の金額の計算上、所定の方法による益金又は損金算入が認められるためには、確定決算において税法が定める「特別の経理」を行わなければならない事項をいう。その主なものは、次のようなものがある。

(イ)長期割賦販売等に係る延払基準の適用(法 63①)

(ロ)長期大規模工事以外の工事の請負に係る工事進行基準の適用(法 64②)¹⁰³

⑤損金算入を原則とするが、利益処分経理等によった場合には損金算入が認められなくなる事項

この事項は、会社法の成立に伴い、現在はこの事に属する規定はない。考え方としては、本来は、費用又は損失になるべきものであるが、損金算入について「損金経理」が要求されているわけではなく、法人がその確定決算において「利益又は剰余金の処分による経理」(利益積立金額をその損費項目に充てる経理を含む)をしたとき、又は「事実を隠ぺいし、又は仮装して経理」したときは、損金算入が認められなくなる事項をいう。これらの事項については、通常「損金経理」を行うことになるので、この方法は、原則的として「損金経理」が強制される場合と同じことになるが、簿外支出等の場合に損金算入の余地が生じることになる。以前は寄附金や役員報酬等において規定されていた¹⁰⁴。

3) 間接的介入

原則的には、1) で述べた、①申告調整しなければならない事項、②申告調整は法人の任意とされる事項は、両者ともに法人税の課税所得の計算において、税法の規定が確定決算における会計処理を直接的に強制するものではない。しかし、確定決算において選択し得る経理方法が制限されること等により、確定決算における会計処理が税法の規定によって制約される場合がある。このような制約は、一般に、税法による確定決算に対する「間

¹⁰³ 工事請負金額が 50 億円以上の長期大規模工事については、法人の経理処理いかんにかかわらず、工事進行基準が強制される。

¹⁰⁴ 会社法では利益処分という概念が廃止され、それにともない「利益処分方式」がないことになったので、「剰余金の処分により積立金として積み立てる方法」として規定されている。(法 42①等参照)

接的介入」と表現されている¹⁰⁵。

例えば、建物の減価償却については、企業会計上であるなら定額法や定率法といった償却方法の中から、償却の実態をより正確に表している方法を採用すべきである。しかし、法人税法上、減価償却費の損金算入に当たり、平成10年4月1日以後に取得した建物の償却方法は原則として、定額法に限定されている(令48①一ロ)。その建物を所有している法人が、確定決算において定率法を採用することも当然に考えられる。この場合、法人が確定決算において定率法を適用して当該建物の減価償却費を損金経理した場合に、当該償却額が定額法に基づく償却限度額を上回るときには、その差額を申告調整により所得金額に加算しなければならないことになる。

そのため、かかる申告調整上の手続きを避けるため、商法上も税法に定められている経理方法(前記の場合には、定額法)が許容されている場合には、当初から税法で定められている経理方法が採られやすくなる。このことは、税法の規定が確定決算における経理方法の選択を間接的に強制しているものであると言える。

同じようなことは、棚卸資産や有価証券の期末の評価方法、資産の評価損の計上、減価償却資産の耐用年数や残存価額、繰延資産の償却費の計上、各種引当金勘定への繰入方法等についても言えることである。すなわち、棚卸資産の評価方法は、原価法又は低価法のいずれかによることとされ(令28①)、原価法は、原則として、個別法、先入先出法等の8つの評価方法に限定されている(令28①一)。有価証券の評価方法については、移動平均法または総平均法によることとされている。また、資産の評価損については、原則として、損金不算入とされている(法33①)が、災害による著しい損傷その他の所定の事実が生じたことによって、当該資産の時価がその帳簿価額で下回ることとなった場合において、当該時価と当該帳簿価額との差額についての損金算入が認められている。減価償却資産の耐用年数や残存価額については、財務省令である「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に定めるところに委ねられている。

更に、各種引当金勘定への繰入額についても、法人税法に定める一定の繰入方法についても、法人税法に定める一定の繰入方法に基づく繰入額に制限されており(令96~102)、繰延資産の償却方法についても、任意償却による場合と所定の償却期間に渡って償却しなければならない場合にと区分されている(令64①、法基通8-2-1~8-2-5)。

¹⁰⁵ このことは、「制限された選択自由の原則」、「会計方法の選択制の抑制」、「会計方法の適用条件の規制」等と称せられることもある。

他方、企業会計においては、以上のような、費用性資産についての費用の期間配分に係る事項については、税法で定められている評価方法等の経理方法の是非が問題となる¹⁰⁶ほか、税法で定められている評価方法、評価損の計上方法、引当金勘定の繰入方法、減価償却資産の耐用年数等以外の各種経理方法の採用についても理論的に可能であり、税法に定めている経理方法に依存する必要はない。

しかし、法人が確定決算において税法が定めている経理方法以外の経理方法により利益計算を行ったとしても、課税所得の計算においては、税務署長等に対し予め届出た税法上の評価方法ないし法定評価方法等による経理方法に拘束されることになる。したがって、前述の建物の減価償却の場合と同様、確定決算上の利益計算についても、税法で定めている経理方法に依存せざるを得なくなることも否定し難いことになり、この意味で税法による企業会計への間接的介入が成り立つこととなる。

このような税法の確定決算に対する間接的介入については、当該介入をできる限り緩和する必要があるということで(税法と企業会計との実質的調整を図るため)、税法上の経理方法の拡大措置が取られてきた。すなわち、昭和 43 年には、棚卸資産の償却方法については、所轄税務署長の承認により、法定外の評価方法又は償却方法を認めることとされ(令 28 の 2、48 の 2)、昭和 54 年には、貸倒引当金勘定への繰入方法については、定額繰入に代えて、当該法人の実質貸倒率に基づく繰入れも認められるようになった(旧令 97②)

しかし、これらの企業会計との調整方法は、例えば、平成 10 年度の税制改正によって建物の減価償却方法が定額法に限定されるなど、最近では、むしろ形骸化されている。

以上のように、税法上定められている経理方法は、直接的・間接的に確定決算と深く関わることとなる。これらの税法による確定決算に対する介入は、伝統的な確定決算基準から派生したものと言える。

4) 逆基準性

前述のように、法人税法の規定が、企業会計の会計処理の基準となるような状況を指して、法人税法が不当に拘束するということで、「逆基準性」と呼ばれる。このことは、確定決算基準、特に、損金経理を批判する論拠となる。この「逆基準性」については、考え方が

¹⁰⁶ 例えば税法において棚卸資産の評価方法(原価法)として認められている最終仕入原価法については、商法等では原価法の一つとして認め難いものと解されている。

様々であるが大きく分けると確定決算への直接的介入のことを「狭義の逆基準性」とし、直接的介入だけではなく、間接的介入までも含めて「広義の逆基準性」と称せられる¹⁰⁷。

逆基準性の問題を厳格に考えると、本来問題とされるのは、法人税法の規定が、商事財務諸表を歪めるということである。そうすると、逆基準性の正しい意味は、明らかに商事財務諸表を歪めてしまうことになる「狭義の逆基準性」と呼ばれるものに限られることになる。

すなわち、この逆基準性については、「法人の意思が介在する内部取引等について、損金経理等の特定の経理の有無が所得計算を制限することについては、それが当該法人の最終的意思決定の確認方法として望ましいものであるとしても、そこには種々の問題が包含されている。すなわち、かかる制度の場合には、法人は、課税所得の計算上の有利性を維持せんがために、企業会計上の利益計算において本来不必要なものであっても、税法に規定されている特定の経理に固執するようになり、結局は税法上の規定が企業会計上の利益計算を拘束することになる。」¹⁰⁸ということにより、商事財務諸表が歪められてしまうということになる。

しかしながら、この場合においても、「税法は税法」、「会計は会計」と区分して会計処理を、行う必要ないのであるから、「逆基準性」という批判は的を射ないということも考えられる。例えば、減価償却費の計上において、法人税法上の償却限度額が「100」で、会社法上の相当の償却額「150」または、「80」であれば、確定決算上は、150 または、80 の償却費を計上して、150 の時には 100 との差額を申告加算し、80 の時には申告調整を要さないというだけあって、会社法上 100 に拘わる必要はないはずである。

¹⁰⁷ 浦野・前掲注 36、180～181 頁

森川・前掲注 37、27 頁

¹⁰⁸ 品川・前掲注 14、2003 年 5 月 5 日号 59 頁

第2節 特定経理要件の是非

1. 損金経理の問題点

損金経理の問題点としては、逆基準性の問題もあるが、確定決算基準を採用する上で、その根拠となる損金経理が、どのようにあるべきであるかが、重要な問題である。そこで、損金経理のあるべき姿について考える必要があるが、近年の法人税法の改正における個別論点と損金経理との問題点を検討することで、損金経理がどのような状況に置かれているのかを検討する。その中でも、減価償却費の計上方法が最も問題となる。

減価償却費は、3つの制度会計において最も共通的に扱われている事項である。企業会計原則では、第三5費用配分の原則で、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。」としており、会社法では、会社計算規則5条2項で、「償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない。」と規定している。

減価償却は費用配分を行うにあたっては、いずれの場合も耐用年数の設定等、仮定の下に計算される。このことに関して、税法は、減価償却の方法の細目を定めている。特に、耐用年数については、他にも明確な基準があるわけではないことから「法定耐用年数」と呼ばれ、各制度会計に大きな影響を与えている。しかし、この「法定耐用年数」に対して、実態に合っていない等の批判が挙げられる。また、かつては、残存価額についても、10%が高すぎるということや、償却方法の選択の制限を税法が介入しているということ等の批判が強かった。

これらの批判を受けて、法人税法上の法定償却が企業会計原則の理念に反するということから、それぞれ独自の償却制度を設けるべきであるという方向に発展することも考えられる。しかし、1つの減価償却資産について3つの償却計算を行うことにどれだけの意義があるのかとも考えさせられる。元々減価償却制度は、各会計制度ともに事業に投下した原価を収益に対応させるということであり、大きな差はないはずである。そのため、3つの償却計算を行うよりも、共通的な規定として法人税法の規定があるというのであれば、

これを共有することが望ましいといえる¹⁰⁹。

減価償却において、特に問題とされてきた残存価額と償却可能限度額の問題については、平成 19 年の税制改正により一つの結論が出された。トライアングル体制という観点から見ると、法人税法が、残存価額を廃止し、償却可能限度額を広げたというのは、企業会計に歩み寄ったと考えることができる。しかし、定率法については、改正前の定率法は残存価額を基礎として算定されていたことから、新たな償却方法の算式が必要とされた。

この方法とは、定率法の償却率が 250%になるというものである。このことにより、償却額は大幅に引き上げられる。今までも、償却額の増加については、租税特別措置法により、特別償却や割増償却によって実施されてきたが、今回の方法は定率法の償却率自体の引き上げであるために、今までの方法とは別に考えなくてはならない。

会社法上は、「相当の償却」¹¹⁰を要求しているが、会社法上の「相当の償却」を税法上の償却限度額としている場合には、新しい定率法による増額した償却額についても損金経理が要求される。しかし、政策的に新しく定率法が定められたということから、減価償却による損金経理を撤廃し、会社法上は「相当の償却」を行い、各法人の判断で申告調整により税法上の償却限度額を享受する方が、「会社法上の「相当の償却」との関係も円滑になる」¹¹¹と考えられる。この結果、確定決算基準の根拠となっている損金経理の不要論につながることで、確定決算基準を廃止すべきという考え方にもつながっていくのである。

2. その他の経理要件

1) 法人税法で要求されている経理

法人税法では、原則として、損金経理しなければいけないものが、引当金勘定による繰入や特別勘定としての経理、剰余金の処分により積立金として積み立てる方法又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法等の処理により経理することで税務上損金として認められる場合がある。これらは、損金経理を緩和したことから、このような処

¹⁰⁹ 品川・前掲注 87、2006 年 4 月号 88 頁

¹¹⁰ 「相当の償却」については、企業会計原則が定めていることに通じ、企業会計上容認されている定額法、定率法等の一定の償却方法に基づいて定期的に償却が行われることを意味している。定額法、定率法ともに長年企業会計において定着してきたものであり、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行(会 431)として容認されるものである。

¹¹¹ 品川芳宣「250%償却が確定決算基準を崩す？」旬刊速報税理 2007 年 2 月 11 日号 25 頁

理を求められているのである。しかし、このような経理をすることは、いくつかの問題を生じさせる。

まず、会社法上は費用又は損失として計上することに問題があるとされる特別償却費の計上や圧縮記帳損の計上等において、確定決算基準を貫くための方法として損金経理に代わる手段として、剰余金の処分により積立金として積み立てる方法、又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法が認められている。しかし、これらは、申告書において減算処理をすることで損金算入を認めることにも合理性がある様にみえる。このような経理方法の強制については問題がある。

また、平成 18 年改正前法人税法では、使用人兼務役員に対する使用人賞与の損金算入額や役員退職給与の損金算入については、利益処分によって支出したときは損金不算入としていた。このように、損金経理の有無で外部支出されたものに対して差異が生じるのは担税力の観点から見て問題がある。

これらの問題としては、「確定決算基準主義では、確定決算において所定の経理をしている場合に限って所得計算に受け入れるものとし、その経理がない場合には、法的、経済的事実の如何にかかわらず所得に含めないこととしていることから、同一の経済的事実があるにもかかわらず所定の経理(損金経理)の有無によって税負担額が異なるというのは、担税力のある所得とは何かと」¹¹²という問題があり、「同一所得、同一課税の原則は守られるべきであり、経理処理の如何を問わないはずと考える。」¹¹³という問題がおきるのである。

2) 益金経理

確定決算基準の趣旨等に照らして同基準の規制範囲を考察した場合には、税法上の明文の規定はないが、「益金経理」という概念が成立するか否かが問題となる。

すなわち、所得金額の計算において損金算入とするために確定決算において損金経理した事項については、それが損金算入限度額以内であればその後損金算入額を減額しようとして申告調整によって損金不算入とすることは許されないと解されると同様に、収益の面においても、税法において許容され得る会計処理の範囲で確定決算上収益計上(「損金経理」

¹¹² 山田暁「「確定決算基準主義」の問題点」税務会計研究第 6 号、1995 年 75 頁

¹¹³ 山田・前掲注 111、75 頁

に対する意味で「益金経理」)した場合には、その会計処理は申告調整によって修正(減額)できないものと解すべきものと考えられる。

例えば、売上収益計上について、確定決算で出荷基準を採用した以上申告調整上検収基準によって売上金額を修正できないものと解すべきであるが、これは、確定決算基準の趣旨に合致するものであるとともに、法人税法の解釈上「益金経理」という概念が容認されているものと解される。そして、このような問題は、委託販売に係る収益計上についても同様である。

また、法人税法 25 条 1 項は、資産の評価益の益金不算入に関し、「内国法人がその有する資産の評価換え…をしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」と定めているが、この場合の「帳簿価額を増額した場合」としているのは、確定した決算で増額することを予定しているものと考えられる¹¹⁴。

そして、この規定は、会社更生法等の規定によって評価換えして帳簿価額を増額した場合には、例外的に、その増額部分の益金算入がなされるのであるが、この場合の「帳簿価額の増額」も、前述の益金経理と同様に理解すべきであり、増額した金額の全額が益金算入されることになる。

¹¹⁴ 武田昌輔『企業会計と税法』森山書店 1975 年 9 頁参照

第3節 確定決算基準のその他の問題

1. 経理要件以外の問題

1) 国際競争と法人税

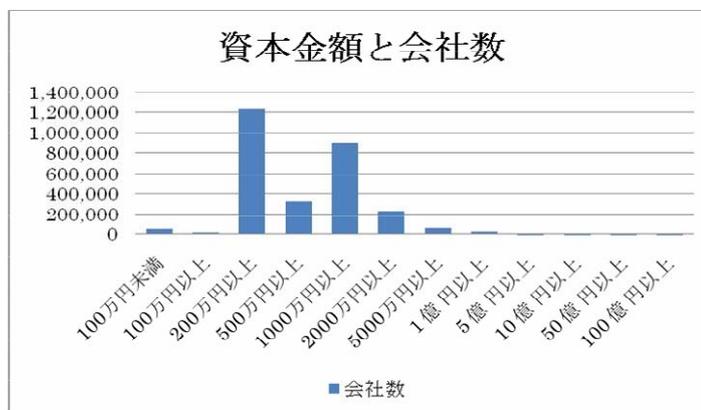
わが国の企業の国際競争力を高めるために、租税政策のあり方が問題となる。その手段として、従来、法人税率の引き下げが問題にされてきたが、減価償却費の償却方法についても、「国際的に遜色のない水準に設定すべきである」という議論が活発に行われ、平成19年の減価償却税制改正において大幅な改正が行われ、このような考え方の根底には、企業活動を活発化させるために法人税の負担を縮小させることで、その納付額の減少分を研究開発や設備投資に充てることで、企業活動を活発化させ、わが国の経済を活発化させるとともに、国際競争力のある企業とすることが考えられる。また、外国企業に関しては納税額が低く済むのであるならわが国への子会社等の設立を行いやすく、企業を海外から誘致しやすくする利点もある。

しかし、このように企業活動を活発化させる上でも、確定決算基準のあり方が問題となる。具体的には、例えば減価償却費の場合、アメリカ等の損金経理要件が厳しくない国と比較した場合に、わが国のように損金経理が厳密に要求されていると、確定決算で損金経理をしなければならないということで、税法上の限度額が利用できなくなって、結局、法人税額を法律で認めた以上に負担せざるを得なくなり、前述のような政策目的を果たせなくなるということになる。

このような問題は、一般的に、金融商品取引法会計に損金経理を要求されている企業や、これに準ずる企業として会社法上の法定監査を義務付けられている企業に対しても同様の問題であると考えられる。

2) 中小会社と確定決算基準の問題

別表 3：資本金額と会社数



出典：国税庁「税務統計—法人税表・会社関係—」2007年の数値を筆者がグラフ化

わが国においては、別表3を見てわかるように、資本金額が200万円以上500万円未満の会社と1,000万円以上2,000万円未満の会社が圧倒的に多い。これは、会社法に改正される前は有限会社が存在しており、設立のための最低資本金が300万円であったため200万円～500万円未満のこのグループは会社数が多いと考えられる。また、1000万円～2000万円未満のグループについても、会社数が多いのは旧商法で株式会社の最低資本金が1,000万円だったからであると考えられる。

よって、わが国の会社の中心は、中小会社が多いことがわかる。このような会社は個人形態で事業を営むよりも、法人形態で事業を選択して事業経営を行っている会社が大半である。これらの会社は、金融商品取引法の規制を受けないことから、国際財務報告基準とのコンバージェンスが昨今の課題となっている金融商品取引法会計において要求されている会計水準と、これらの企業との会計水準の差が問題となる。

中小企業に関しては、平成14年の商法改正の時に、「計算関係規定を省令で規定する際は、証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対して過重な負担を課すことのないよう、必要な措置をとること」とする附帯決議が設けられ、企業会計基準が国際化し、複雑化してきたことに対して、中小会社はその規制を受けることを危惧したのであった。これを機に議論が始まり、2005年には「中小企業の会計に関する指針」がまとめられ、中小企業に一定の配慮がなされることとなったのである。

確定決算基準は、トライアングル体制の根拠となるものであるが、制度会計が密接に調整されていた方が、確定決算基準は円滑に働くのである。財務報告の目的である「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示」を行うために、厳格な会計基準が要求されるのは当然ともいえるが、中小企業のような財務諸表作成能力が十分でない場合には、税法と企業会計が乖離していくのは望ましい状況とはいえない。この意味で企業会計と法人税法が調整を行う余地はあると考えられ、確定決算基準の存在が重要になるのである。すなわち、確定決算基準が維持され、強化されることで、中小企業にとっては、会計処理の負担が軽くなるのである。

3) 粉飾決算と確定決算基準の問題

会社法では、計算書類の作成及び提出を 435 条及び 438 条で規定しているが、その会計処理について事実を隠ぺいしたり、仮装したような場合には、976 条で虚偽の記載を行ったとして「100 万円以下の過料」に処されることになる。

国税通則法では、法人税の申告額が法律で定めた金額よりも多額の場合であっても、少額の場合であっても、その区別なく正当な税額を納付させるために税務署長が更正処分をする。よって、税務署長は、粉飾決算(利益を過大計上)に基づいて過大に申告が行われた場合であっても、過大である以上は正当な納付ではないため、正当な金額を納付させるため、減額修正をして、税額を還付するのが原則である。しかし、「自らの粉飾決算をもっともらしく見せるために意識的に多く納めた税金を、還付加算金を附して一時に還付するということは、数年間の税金を一時に還付するという点において、国の財政を不安定にするおそれがあるのみならず、申告納税制度の本旨からみても決して好ましいものではない。」¹¹⁵ ために、法人税法 129 条 2 項では、「内国法人の提出した確定申告書…に記載された各事業年度の所得の金額…が当該事業年度…の課税標準とされるべき所得の金額…を超えている場合において、その超える金額のうち事実を仮装して経理したところに基づくものがあるときには、税務署長は、当該事業年度の所得に対する法人税…につき、当該事実を仮装して経理した内国法人が当該事業年度…の各事業年度…において当該事実に係る修正の経理をし、かつ、当該修正の経理をした事業年度の確定申告書…を提出するまでの間は、更正をしないことができる。」と規定している。

¹¹⁵ 武田昌輔『企業課税の理論と課題第 3 卷 [第二訂版]』税務経理協会 2007 年 102 頁

さらに、法人税法 70 条 1 項で、「内国法人の提出した確定申告書に記載された各事業年度の所得の金額が当該事業年度の課税標準とされるべき所得の金額を超え、かつ、その超える金額のうち事実を偽装して経理したところに基づくものがある場合において、税務署長が当該事業年度の所得に対する法人税につき更正をしたときは、当該事業年度の所得に対する法人税として納付された金額で政令で定めるもののうち当該更正により減少する部分の金額で当該偽装して経理した金額に係るものは、国税通則法第 56 条から第 58 条までの規定にかかわらず、当該更正の日の属する事業年度の開始の日から 5 年以内に開始する各事業年度の所得に対する法人税の額から順次控除する。」と規定している。

偽装経理の場合には、確定決算に基礎をおいて考えられており、架空売上や仕入計上洩れ等の外部取引が対象となる。しかし、引当金や準備金につき繰入不足額が生じた場合等は偽装経理には当たらない。

いずれにしても、このような偽装経理については、法人がその確定決算においてどのような経理処理を行うかが税額の納付額に影響を及ぼすことになるので、確定決算基準との関係においても問題となる。

2. 確定決算基準を廃止した場合の問題

確定決算基準を廃止してしまった場合には、申告書上で確定決算と法人税法との差異(差額)について自由に調整を認める申告調整主義を採るか、もしくは、自己完結的所得計算体系を必要とすることになる。しかし、自己完結的所得計算体系は、現実的に不可能に近いので、以下では申告調整主義をとった場合の問題点を考察していく。

まず、確定決算基準により担保されていた課税の安定性に大きな影響がある。申告調整方式を認めた場合には、企業はあからさまな方法により企業会計上の財務諸表と申告書において差は採らないにせよ、現状よりも税収が減ることは明らかに予想される。これに対応して、個々に課税ベースを広げることで対応することが可能という意見もあるが、これは税の基本である簡素化や公平性に欠けることにつながりかねない。すると、ある程度企業にとって、処理の不自由さを感じさせることになるが、あるべき姿としては現状の方が正しいと考える。

また、確定決算基準が機能しているからこそ、企業会計上の財務諸表の適正性もある程度確保されていたのにもかかわらず、こがも放棄されると、それだけで課税庁が税務調査

の質・量を高めざるを得なくなるので、ひいては、税庁においてモニタリングコストを増加させることにもつながる。つまり、課税当局が、納税者の課税所得計算及びその基礎となる会計帳簿が適切であるか否かについて、判断するのではなく、会計処理のすべてについての妥当性を検討していくことになるが、それは困難であると考えられる。

第4章 確定決算基準のあり方

第1節 現状における考察 —問題の所在—

1. 損金経理と逆基準性

法人税法が企業会計を不当に拘束するということで、「逆基準性」と呼ばれることがある。この「逆基準性」については、前述した「狭義の逆基準性」の場合に、損金経理が要求されており、申告調整が許されないため、これによる弊害として、商事財務諸表を歪めてしまうことが問題点と考えられる。

しかし、このことについては、わが国では、「損金算入方法のうち、「損金経理」の要件については、これを特別償却や圧縮記帳等の法人税法特有の論理で損金算入が認められる事項について強制すると、税法が企業会計に不当に介入することになると非難されることになるので、利益処分等によりそれらの制度が利用できるように一応の解決策が採られている。」¹¹⁶と考えられ、実質的な意味での「逆基準性」は存在しないことになる。

また、税法上、様々な経理要件が認められている場合には、同じ取引であっても、税法上の有利な方法を受けるために、経理方法を選択してしまうのでは、担税力との関係で問題がある。この場合、損金経理の本来の趣旨は、法人の意思が介在する内部取引等について、当該法人の最終的意思決定の確認方法として設けられているものであるから、法人が課税上の有利性から会計処理を選択すべきではない。確かに、確定決算基準の趣旨から考えれば、商事上の財務諸表と税務上の財務諸表が一致すること、つまりは両者がともに適正な処理を行うべきことが望ましいことではあるが、両者の会計処理が異なるというのであれば、申告調整を行うことも当然予定されていることである。逆基準性を問題にする意見は、法人税法の損金経理要件が節税上邪魔であるため、逆基準性を問題にし、損金経理要件を緩和させるために、別の問題点として担税力の問題を挙げているように考えられる。確かに、企業の競争力を考えた場合には、コストは最小限に抑えられた方が望ましく、税金額も少ない方が好ましい。しかし、このような問題は、一時的には企業に恩恵があるかもしれないが、長い目で見た場合に確定決算基準を廃止することで問題が生じてくることに着目すべきである。

¹¹⁶ 品川・前掲注16、54頁

また、今日問題とされるのは、いわゆる「広義の逆基準性」である。これは、例えば、減価償却の償却方法や耐用年数のような法人税法の間接的介入の問題である。法人税法がこのように企業会計に影響を与えてしまうということについては、マイナスの問題ばかりが主張されるが、例えば、減価償却における耐用年数等のように、企業会計上には具体的な指針がないために、会計上の指針となっているものがある。これについては、企業会計にとっては、会計処理の1つの指針が与えられているものであるが、法人税法の法定耐用年数が実態と異なるというのであれば、企業において実態に即した耐用年数を設定すればいいだけのことである。

しかし、耐用年数については、主観が介在しやすく、明らかな年数を算定するのが難しい。よって、法人税法の定めが、企業会計においても適正性を担保していると考えられる。本来、企業は、継続企業の前提が成り立っていると考えられるので、企業会計上適正な償却をしたが税法では限度額までしか認められず、調整しなければならないとしても、その分はいずれ認容減算されるのであるから、大きな問題とはならないはずである。

さらに、耐用年数については、法定耐用年数が長い場合にばかり問題が集まり、短い場合はあまり議論にされず、法人税法で定められているのだからとして利点の場合には論拠として使われる。また、償却方法も含めその他の申告調整方式にすることが求められているような事項について、企業会計上の処理と法人税法上の処理を変えることは、最終的な目的は違うものの、同じ企業の成果を測定するための計算構造として、はたして企業の実態を適正に反映することにつながるであろうかが問題である。

たしかに、税金は企業の側からすればコストでしかなく、企業が営利性をもって活動している以上は、それを節約したいと考えるのは必然であるが、そのような目的を優先することで、本来のあるべき姿を変えてしまうことは大きな問題があると考えられる。いわゆる「広義の逆基準性」については、税法に対しての一方的な利益を高めるための要求であり、本来の確定決算基準のあり方についての議論とは異なると考えられる。

2. 確定決算基準と税効果会計

税効果会計とは、税効果会計に係る企業会計の基準の設定に関する意見書において、「企業会計上の収益又は、費用と課税所得計算上の収益又は費用と課税所得計算上の益金又損金の認識時点の相違等により、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又

は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金(以下「法人税等」という。)の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続きである。」と定義されている。

この税効果会計については、「トライアングル体制のあり方を検討するに当って、重要な意義を有する。税法上の所得計算と企業会計上の利益計算に差異が生じるのは当然であるとし、その差異が一層拡大することを是とする立場からは、税効果会計の機能をより重視するであろう。そして、その機能の重視は、その差異の拡大を一層助長させることになる」¹¹⁷と考えられる。しかし、法人税法と企業会計が乖離するという事は、法人税法だけの問題ではなく、企業会計にとっても問題であるということを、税効果会計を利用して、企業会計の側から考えることにする。

もともと、「企業会計は、確定決算基準を撤廃するしないに拘わらず、法人税等という科目をパイプにして課税所得計算との縁を絶ち切れない仕組みになっている。」¹¹⁸と考えられる。よって、トライアングル体制が形骸化し、企業会計と課税所得計算が乖離すればするほど企業会計においては、この乖離を調整するための法人税等調整額への負担が強まることとなり、かえって、税引前当期純利益と法人税等の対応関係が損なわれる結果となる¹¹⁹。

つまり、投資家に対して意思決定に適った企業の実態を表した会計情報を提供しようとする場合において、確定決算基準は、企業会計においても無視できないのである。企業会計と法人税法会計との乖離を放置しておくことは、本来税効果会計が法人税等調整額を介して、税引き前後の損益対応を図ろうとしたところ、かえってこの乖離を助長することになるのである。このことは、会計操作に使われてしまう恐れがある。

その具体例は、大手都市銀行である。まず、回収不能とみなされる金額を間接控除する評価性引当金の増減変動が、2002年頃の都市銀行における繰延税金資産の変動の大きな原因となっていた。つまり、法人税法上は、一定要件を満たさないと個別貸倒引当金として計上できないのに対して、企業会計上は金融商品に係る会計基準によって債権を3区分に分類し、所要の引当金を計上する。この差を利用して、繰延税金資産を増加させることに

¹¹⁷ 品川・前掲注 87、2006年10月号 88頁

¹¹⁸ 醍醐聰「税効果会計と確定決算基準」会計第166巻第6号 11頁

¹¹⁹ 詳しくは、醍醐・前掲注 125、1～10頁

よって、税引後利益の増加につながることになる。このような処理は、企業が経営を持ち直し、業績回復していくために行われるものであるが、企業の業績報告は、逆の実態を示すことになる。そして、これらの膨らんだ資産は、実質的に長期に繰り延べるから、繰越欠損金という形で将来の課税所得から控除することで、納税から免れることができるということになる。

このような税効果会計の問題点は、やはり法人税法会計と企業会計の差異があることから生じている。税効果会計が透明性のある財務報告に資するためにも、むしろ両者の調整は必要であり、よって企業会計からも確定決算基準は有用であり、確定決算基準は法人税法にのみ恩典を与えるような仕組みではないのである。

第2節 今後の確定決算基準のあり方

確定決算基準については、「確定決算基準主義をいま直ちに廃止して全面的に申告調整方式とすることを提案しているわけではない。確定決算主義はすでにみたように長い歴史を有するものであり、また、それなりのメリットを有しているのである。」¹²⁰と考えられ、さらには、確定決算基準を廃止することは、「かなりの減収をきたすことになるだけであって、増収のファクターはない。しかし、従来からの確定決算基準主義は、いわば当然のこととされるが、詳細に検討すれば、必ずしも明確なものではない。そして、確定決算基準主義の内容はどのようなものであるか、あるいはこの制度がどのように機能しているのかの実態を踏まえ、かつ、個別的、具体的に欠く項目にわたっての功罪を確認して、さらに深度のある議論がなされるべきであると考え。」¹²¹というのが、一番現在の状況をとらえている。よって、今までの問題点から、この確定決算基準の問題点を集約すると①損金経理に関する問題と②トライアングル体制に関する問題の2点に大きく集約できる。

「①損金経理に関する問題点」は、前節で述べたように、逆基準性の問題等をはらんでいるが、これは確定決算基準本来の問題点ではなく、確定決算基準が邪魔だからこそ問題とされる問題点である。昨今、企業の不祥事として粉飾決算が挙げられる事が多々ある。このようなことは、景気の影響が原因となることも多いのであろうが、確定決算基準の観点から考えてみると、「結合財務諸表説に基づく課税所得の計算制度にはアメリカ型と

¹²⁰ 武田昌輔『新講税務会計通論』森山書店 1995年 138頁

¹²¹ 武田・前掲注 120、138頁

日独型とがあり、一律ではない。前者の場合には、課税所得計算において、申告調整が容易であるため、商事上の利益と税務上の所得の額を異にしたいとする納税者にとっては便宜なものとなろうが、納税者の恣意的な利益(所得)計算を許すことにもなる。このことは、商事財務諸表と税務財務諸表とに与えられている社会的機能を歪めることになるが、最近のアメリカにおけるエンロン事件のような粉飾事件の多発も無縁ではない¹²²と考えられているように、日本でもカネボウやりそなといった問題が挙げられるが、この粉飾決算の発生と確定決算基準は大きな関係があると考えられる。

確定決算基準は、制度会計間でお互いに都合の良いように財務諸表(申告書)が作成されることを防ぐことができるため、確定決算における粉飾を防ぐことは可能である。すなわち、「日独型の場合には、課税所得計算における申告調整項目は極めて限定されることになり、納税者の便宜を損なうことになろうが、納税者の恣意的な利益(所得)計算を抑制することとなり、利益(所得)計算の真実性が保障されることにもなる。そして、両財務諸表のけん連関係を一層強化させていけば、各会計制度間における財務諸表の実質的な統一化と会計制度全体の合理化にも寄与することが期待できる。」¹²³と考えられることや、「投資家にとっても、企業利益を課税所得から切り離す方向が粉飾決算を拡大させてきているという事態に気付くとすれば企業利益の課税所得からの必ずしも喜ぶとは思われず、むしろ危険な兆候」¹²⁴と結論付けられ、粉飾決算が問題視されている現状をみると、企業会計においても確定決算基準は無縁の話ではないと考えられる。企業に対して申告調整を任意にさせることは、企業はコストとしての税金を抑えることができるが、財務諸表の適正性を損ねてしまう恐れがあるのである。

次に、「②トライアングル体制に関する問題」については、まさに、確定決算基準の本質的問題であると考えられる。確定決算基準を運用する上で、トライアングル体制は、非常に重要であり、制度会計間で調整が行われているほど、確定決算基準は有効に働く。

しかし、昨今の税制改正や企業会計の改正を考えた場合にも、種々の誤解があるように考えられる。例えば、法人税法の改正において引当金の縮小が行われた時に、「企業がこれらの引当金に相当する金額を一定期間自己資本のごとく自由に利用できることを考慮する

¹²² 品川・前掲注 16、2003年3月17日 46頁

¹²³ 品川・前掲注 16、2003年3月17日 46頁

¹²⁴ 浦野晴夫「会計不信と確定決算基準」中京経営研究第12巻第2号 2003年 20頁

と、引当金制度が企業・産業間の実質的な税負担の格差を生み出し非中立的な影響を与えている恐れがあることにも留意する必要がある¹²⁵と述べられ、「その支払いが相当期間経過後になされる費用を実際の支払いに先行して控除することについては、本来、抑制的に考えるべきものである」¹²⁶と述べられているように、租税の1つの考え方のみ強調され、企業会計上の発生主義に反した考え方が採られている。また、平成19年度改正における減価償却費の問題は、会社法上の相当な償却とは呼べない処理を法人税法上定めることで、損金経理が要件とされていることで、「相当な償却」にも問題が生じてきている。これらの問題を放置して置くと、確定決算基準の不要論をより一層高めることになる。

しかし、制度会計間の調整を放置したまま、お互いの目的を追求する状態が好ましいとはいえない。また、役員給与に関する法人税法の規定が、同22条3項の規定の趣旨とは相当隔たっており、独自に損金の額とは何かを定め、ここで認められないものは、損金不算入と規定している。このような条文の規定の仕方は、税務財務諸表説にも通ずる考え方であり、別段の定めのあるあり方として検討が必要である。また、確定決算基準を廃止することを検討する上で、「確定決算基準を採用しつつも、損金経理要件を廃止し、申告調整に転換する」方法も解決策として挙げられることがある。しかし確定決算基準の本質的な目的からすれば、このような方法では確定決算基準を採用しているとは言えず、確定決算基準の形骸化を図り、名前だけの制度となるのと同じである。

よって、確定決算基準を再構築、維持できるかというのは、トライアングル体制の再構築にかかっていると考えられ、両者の歩み寄りをいかに行うかが、問題である。

最後に、企業会計原則の第一 7 単一性の原則に、「株主總會提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために真実の真実な表示をゆがめてはならない。」と規定されているが、真実性の原則を支える1つがこの単一性の原則である。この原則の根本にさかのぼれば、実質一元・形式多元というのが本来の姿である。真実は1つであって、各制度会計の目的によって報告形態には差異が生じて構わないというものである。

ただし、この形式多元とは、目的が違えばまったく異なっているというわけではない。真実は1つなのであるから、ここから派生してある程度の違いは認められると考えるべき

¹²⁵ 税制調査会・法人課税小委員会報告 1996年11月第2章六

¹²⁶ 前掲注125、第2章六

であろう。実質は1つなのであるから、真実の報告と言う目的から考えれば確定決算基準を採用することにも自然とつながる。確定決算基準については、逆基準性を広義の逆基準性として誤解され、企業会計と課税所得計算の目的を過度に対立的に捉えられ、そして、企業利益を優先することなどから、非難されることとなる。しかし、このような批判は、本質的な問題への批判ではない。本来、確定決算基準は、制度間の会計処理調整を行うための理想的な制度であり、わが国において維持すべき姿である。このことについて、トライアングル体制からもう一度考え直す必要がある。税法側としても会計側としても歩み寄り、トライアングル体制を見直し、相互に調整を行うことが求められる。

参考文献

(和文献)

- ・秋葉賢一「新会社法と会計基準の開発」會計第 171 卷 3 月号第 3 号、2007 年
- ・浅井光政「法人課税所得と独立企業原則」税務大学校論叢 48 号、2002 年 6 月 28 日
- ・新井清光「企業会計原則」企業会計 1999 年 1 月
- ・新井益太郎「調整意見書各論 I」會計 1967 年第 91 卷 1 月号第 1 号
- ・壹岐芳弘「資本と利益の区分」企業会計 2007 年 2 月
- ・市丸吉左衛門「第 16 章 申告調整」『体系近代会計学 7 巻税務会計論』中央経済社、1960 年
- ・伊藤邦雄「連結会計とトライアングル体制」JICPA ジャーナル 1997 年 2 月
- ・井上久彌「企業会計原理と会計基準の交錯」企業会計 42 卷 5 号、1990 年
- ・浦野晴夫「確定決算基準の現代的意義」立命館経営学 1992 年 9 月 178 号、1993 年 1 月 179・180 号
- ・浦野晴夫「ドイツにおける新商法下の確定決算基準の動向」租税研究 1993 年 4 月
- ・浦野晴夫「確定決算基準の現代的検討課題」産業経理 1993 年 Vol.52No.4
- ・浦野春夫『確定決算基準会計』税務経理協会、1994 年
- ・浦野晴夫「税法におけるトライアングル体制を考える」企業会計 1996 年 9 月
- ・浦野晴夫『会計原則と確定決算基準』森山書店、1996 年
- ・浦野晴夫「税効果会計の限界」中京経営研究 1999 年 9 月
- ・浦野晴夫「会計不信と確定決算基準」中京経営研究第 12 卷第 2 号 2003 年
- ・浦野晴夫「剰余金の配当」税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・円卓討論「新会社法と会計基準」會計第 171 卷 3 月号第 3 号、2007 年
- ・尾崎安央「剰余金区分の原則の会社法的意義」企業会計 Vol.59No.2、2007 年
- ・加古宜士「トライアングル体制拡充のための方向性について」JICPA ジャーナル 1996 年 12 月
- ・加古宜士・長谷川哲嘉「わが国における一般に公正妥当と認められる会計基準の範囲について」會計第 156 卷 7 月号第 1 号、1999 年
- ・加古宜士「企業会計審議会の役割と課題」経理情報 2003 年 4 月 10 日
- ・加古宜士「企業会計制度の国際的動向とわが国の対応」産業経理 67 号 2007 年 4 月

- ・加藤厚「国際会計基準と確定決算基準」租税研究 1993 年 9 号
- ・金子宏「租税法の諸課題」税大ジャーナル 2005 年 4 月
- ・金子宏『租税法 第 11 版』弘文堂、2006 年
- ・川口順一「財務会計と税法会計の交差」税研 1996 年 5 月
- ・河崎照行「中小会社会計基準の特性」税務会計研究第 16 号、2005 年
- ・河崎照行「会社法(商法)と法人税法の会計包括規定」税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」1952 年 6 月 16 日
- ・企業会計審議会「税法と企業会計の調整に関する意見書」1966 年 10 月 17 日
- ・岸田貞夫「確定決算(基準)主義についての一考察」拓殖大学経営経理研究 2005 年 3 月
- ・岸田雅雄「資本についての会社法・企業会計・税法の考え方」税理 2006 年 5 月
- ・木下裕一「会社法を巡る諸論点」桜美林大学経営政策論集 2006 年 12 月
- ・国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」1965 年
- ・最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決(判例時報 1518 号 146 頁、刑集 48 卷 6 号 357 項)
- ・斎藤真哉「会社法制の現代化と税務会計」税務会計研究 2006 年第 17 号
- ・斎藤静樹「新会社法と会計基準」會計第 171 卷 3 月号第 3 号 2007 年
- ・佐久間裕幸「減価償却制度の抜本的見直し」税理 2007 年 7 月
- ・座談会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計 17 卷 10 号 1965 年
- ・座談会「日税連「中小会社会計基準草案」の要点」税研 2002 年 9 月
- ・座談会「会社法の公布と企業会計への影響」季刊会計規準 2005 年 12 月
- ・座談会「商法と税法との調整通達について」税経通信 19 卷 12 号
- ・品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局、1982 年
- ・品川芳宣「会計基準の変革と課税所得」税経通信 2000 年 4 月
- ・品川芳宣「会計基準の変革と課税所得計算」租税研究 2000 年 7 月
- ・品川芳宣「企業会計の変貌と税制」租税研究 2001 年 1 月
- ・品川芳宣「税法と企業会計基準」週刊税務通信、2002 年～2006 年
- ・品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 2003 年 7 月号
- ・品川芳宣「シリーズ 税相を斬る! No1～No25」速報税理 2004 年 1 月 21 日～2007 年 3 月 21 日
- ・品川芳宣「商法改正と中小会計基準」税研 2004 年 7 月

- ・品川芳宣「課税所得と企業利益の関係」租税研究 2005 年 6 月
- ・品川芳宣「トライ・アングル」税務弘報 2006 年 1 月～12 月
- ・品川芳宣「3 会計制度の異同」税務弘報 2006 年 2 月
- ・品川芳宣「250%償却が確定決算基準を崩す？」旬刊速報税理 2007 年 2 月 11 日号
- ・品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会、税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・白須信弘「米国における企業利益と課税所得」税務会計研究第 6 号、1995 年
- ・白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社、2002 年
- ・白土英成「役員給与に関する制度改正と実務上の問題点」税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・シンポジウム「中小会社会計規準と税務会計」税務会計研究 2005 年第 16 号
- ・シンポジウム「会社法制と法人税」税務会計研究 2006 年第 17 号
- ・シンポジウム「会社法と税務会計」税務会計研究 2007 年第 18 号
- ・末永英男「連結会計とトライアングル体制」産業経理 1998 年 1 月
- ・鈴木洋之「米国の確定決算基準の動向」租税研究 1993 年 4 月
- ・政府税制調査会「所得税及び法人税法の整備に関する答申」1963 年 12 月
- ・政府税制調査会「税制簡素化についての中間答申」1966 年 9 月
- ・政府税制調査会「法人課税小委員会報告」1996 年 11 月
- ・醍醐聰「時価評価と確定決算基準」税研 1996 年 5 月
- ・醍醐聰「確定決算原則と税効果会計の再検討」租税研究 2004 年 3 月
- ・醍醐聰「税効果会計と確定決算基準」會計第 166 卷 12 月第 6 号、2004 年
- ・田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会、1965 年
- ・田中耕太郎『貸借対照表の論理』有斐閣、1944 年
- ・武田昌輔『コンメンタール法人税法 1』第一法規
- ・武田昌輔『コンメンタール法人税法 2』第一法規
- ・武田昌輔「法人税申告に関する研究(二)確定申告と申告調整」會計第 71 卷第 6 号、1957 年
- ・武田昌輔『新版 税務会計通論』1973 年
- ・武田昌輔『企業会計と税法』森山書店 1975 年
- ・武田昌輔「課税所得の基本問題」判例時報 1980 年 2 月 21 日～3 月 21 日
- ・武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務弘報 1981 年 3～4 月

- ・ 武田昌輔「税法が会計基準・実務に与えた功罪」企業会計 1983 年 8 月
- ・ 武田昌輔『新講税務会計通論』森山書店 1995 年
- ・ 武田昌輔「課税所得と企業利益」産業経理 1995 年 11 月
- ・ 武田昌輔「公正処理基準についての正当な理解」税研 1996 年 5 月
- ・ 武田昌輔「税務会計と企業会計の乖離の流れとその問題点」税理 1998 年 4 月
- ・ 武田昌輔「確定決算基準主義」企業会計 1999 年 51 号
- ・ 武田昌輔「商法・企業会計と税務」『21 世紀を支える税制の論理・第 3 巻企業課税の理論と課題第二版』2007 年
- ・ 武田昌輔『企業課税の理論と課題第 3 巻〔第二訂版〕』税務経理協会 2007 年
- ・ 武田隆二「「会計」と「会社法」との別体系化への道」會計第 171 卷 1 月号第 1 号、2007 年
- ・ 忠佐市『税法と企業会計原則』中央経済社、1953
- ・ 忠佐市「確定決算主義の原則と法第 22 条第 4 項」税経通信 34 卷 11 号、1979 年
- ・ 東京地裁昭和 48 年 1 月 30 日判決(税務訴訟資料 69 号 193 頁)
- ・ 東京高裁昭和 48 年 8 月 31 日判決(税務訴訟資料 70 号 967 頁)
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌第 100 卷第 9 号、1983 年
- ・ 中里実「租税会計の向かうべき方向」税研 15 卷 90 号、2000 年
- ・ 中村利雄「課税所得の基本原則」産業経理 36 卷 6 号 1976 年
- ・ 名古屋地裁判決昭和 40 年 2 月 27 日 (税務訴訟資料 41 号)
- ・ 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」1966 年 5 月 26 日
- ・ 橋本尚「会計基準設定の意義と方法」會計第 156 卷 12 月号第 6 号
- ・ 原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税務大
学校論叢 51 号 2006 年
- ・ 万代勝信「新会社法と会計基準」會計第 171 卷 3 月号第 3 号 2007 年
- ・ 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研 16 卷 96 号、2001 年
- ・ 藤井茂男「中小会社会計基準と税務」税務会計研究第 16 号、2005 年
- ・ 藤掛一雄「法人税法の改正」『昭和 42 年改正税法のすべて』国税庁
- ・ 藤野信雄「法人税法の規定と企業会計基準の矛盾」企業会計 1983 年 8 月
- ・ 藤曲武美「会社法計算規定と課税所得」税務会計研究第 17 号、2006 年

- ・古市峰子「会社法制上の資本制度の変容と企業会計上の資本概念について」金融研究 2006年 8 月
- ・前原真一「法人税法の損金経理要件について」税務大学校論叢 48 号、平成 17 年 6 月 29 日
- ・水野忠恒「新会社法と平成 18 年度法人税法の改正」税研 2006 年 5 月
- ・森川八洲男「ドイツ税法における「基準性の原則」の意義と問題点」税務会計研究第 6 号、1995 年
- ・弥永真生「商法の計算規定と中小企業会計」税研 2002 年 9 月
- ・弥永真生「中小企業の監査」税研 2003 年 9 月
- ・弥永真生「会社の計算と会社法の現代化」租税研究 2005 年 1 月
- ・弥永真生「「中小企業会計に関する指針」公開草案のポイント」税務弘報 2005 年 8 月
- ・弥永真生「会計基準の設定と「公正ナル会計慣行」」判例時報 2006 年 1 月 21 日
- ・弥永真生「会計基準の会社法における受容」會計第 171 卷 3 月号第 3 号、2007 年
- ・弥永真生「確定決算主義 ―税務と会計の乖離と接近」税理 2007 年 7 月
- ・弥永真生「企業活動の国際化とトライアングル体制」金融研究研修センター
- ・山田暁「「確定決算基準主義」の問題点」税務会計研究第 6 号 1995 年
- ・弓削忠史「トライアングル体制の一考察」九州共立大学経済学部紀要 1998 年 12 月
- ・弓削忠史「最近の会計論とトライアングル体制について」企業会計 1999 年 6 月
- ・弓削忠史「企業会計原則の見直しとトライアングル体制について」第 156 卷 9 月号第 3 号、1999 年
- ・弓削忠史「トライアングル体制の基本的な問題点」九州共立大学経済学部紀要 2003 年 3 月
- ・弓削忠史「トライアングル体制について」九州共立大学経済学部紀要 2004 年 1 月
- ・弓削忠史「確定決算基準の基本的問題点と法の支配について」九州共立大学経済学部紀要 2004 年 11 月
- ・弓削忠史「法人税法第 22 条 4 項の基本的問題点について」九州共立大学経済学部紀要 2005 年 2 月
- ・弓削忠史「トライアングル体制の一考察」九州共立大学経済学部紀要 2006 年 1 月・6 月
- ・吉国二郎・武田昌輔「法人税法(理論編)」財経詳報社、1978 年

- ・吉牟田勲「国際会計基準の進展と法人税の課税所得計算への影響」『確定決算についての報告』租税研究、1994年
- ・吉牟田勲『新版法人税法詳解 平成8年度版』中央経済社、1996年

(ホームページ)

- ・金融庁ホームページ <http://www.fsa.go.jp/index.html>
- ・国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/>
- ・法務省ホームページ <http://www.moj.go.jp/>