報告 1 9月12日仕)・午前

わが国税務会計の商法依存と自立化

一歴史と展望一

専修大学商学部教授・一橋大学名誉教授・企業会計審議会会長

安藤 英義

I. はじめに

日本租税研究協会の創立60周年記念大会という、大変名誉ある大会にお招きいただきまして、こういうスピーチをする機会を与えられましたことを、関係者の皆さまに厚く御礼申し上げます。

報告の要旨につきましては、事前にご案内のときと全く同文でして、要するに、従来税法は、資本に関しては「商法依存」でずっとやってきましたが、皆さんご案内のとおり、会社法で随分資本概念が揺らいでしまいました。特に配当規制との関係での資本維持という点では、もうないに同然です。資本概念は崩壊しているという見方ができると思います。では、これから税法は何を頼りに資本概念を組み立てていけばいいのかということで、学会、それから税務会計を担当する教育の現場でも大変問題でして、教科書を書かれている先生方も大変悩んでおられませ

税務会計というと、範囲は別に資本概念だけではないのですけれども、所得計算、利益計算の基本にある「資本とは何か」ということは、 税務会計の最も基本だと私は認識しております。



その資本概念に関して、今言ったような最近の動向を踏まえて、これから何を頼りにすればいいのかということで、日本の会計制度は現在非常に揺れております。コンバージェンスが進行中ですし、また、去る6月には、企業会計審議会から意見書として、中間報告ですけれども、

「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書」が出ております。そこでは、2010年の3月期から、一定の条件を満たし、国際的財務・事業活動をしている上場企業の連結財務諸表についてIFRS(国際会計基準)を任意適用する。それから、その後強制適用に移るかどうか、強制適用の是非と強制適用する場合の対象企業の範囲については2012年をめどに最終決定

するとしています。もしもそこで強制適用を是とするという結論が出れば、2015年~16年ごろに強制適用が開始されます。もちろん全部ではありませんが、ごく限られた企業から入っていくと思います。一応、そういう会計制度をめぐる国際的な不確定要素もあります。その辺も触れながらお話をさせていただきたいと思います。

I. 商法における株式会社の資本 概念の歴史

昭和25(1950)年改正前の商法― 資本確定の原則―

昭和25 (1950) 年改正前の商法の時代は、資本確定の原則という概念で代表されるような制度でした。定款の絶対的記載事項に「資本ノ総額」及び「一株ノ金額」というのがありまして、そして、株式の総数は会社設立に際して発起人、又は募集により引き受けられることになっておりました。すなわち額面株式による総額引受主義であるということですが、これを資本確定の原則と言ったということです。言葉を代えますと、「まず資本あり」ということです。これがその後、昭和25年改正で授権資本制となって「まず株式あり」と変わっていくわけですが、この当時はまず定款に資本の額を書きます。これは資本金になりますが、資本確定の原則がまず行われておりました。

そして、法定準備金、当時はまだ「法定」という言葉は使っていません、準備金と言っていました。その後、法定準備金となって、最近は準備金に戻りましたが、言葉というのは揺れるのだという感じがいたします。準備金の財源の1つに額面超過金がありました。昭和13年改正後は、株式発行費を控除した後の額面超過金です。株式プレミアム、株式発行差金ともいいましたが、これを準備金の財源の1つにしておりました。

ところが、この額面超過金(当時の言葉を使

っております)の性格につきましては、当時の 商法学の通説は、これを必ずしも資本であると は認めていないのです。これが面白いところで す。会計学者は、商法は改正前、つまり、戦前 から株式プレミアムを法定準備金にしているの だから、これは資本性を認めているのだという のが会計学者の通説だと思いますが、それに対 して当時の商法学者は次のように言っています。 当時の東大の岡野敬次郎教授と、松本烝治教授 の説を紹介します。岡野教授は、その理由は、 「これを準備金として積み立てる理由は、その 1つは普通の業務執行の結果として生じたもの ではないということ。従って配当に当てるのは 適当でない。差額を得る目的をもって、資本を 増加しようとするのを防ぐことにあるのだ」と 言っています。だから、必ずしも資本とは認め ていない。それから、松本教授も「株主出資の 性格を有しておって、会社の通常の収入と認む べからざるの故しと、これは原文そのまま読ん でおります。「及び、超過額によって配当をな すために、みだりに資本増加をなすの弊害を防 ぐ故とにある」。岡野教授、松本教授は全く同 じ内容のことを言っております。このように通 説は必ずしも資本であるとは認めていないので す。

2. 昭和25(1950)年改正商法 —授権資本/資本準備金—

昭和25年の改正商法で授権資本、資本準備金という制度が導入されました。この25年改正で、定款の絶対的記載事項に、従来の「資本ノ総額」に代えて「会社ガ発行スル株式ノ総数」が出てきました。これを一般に「授権資本」と言います。この授権資本の枠内で取締役会の決議により新株の発行が行われるということです。改正法はまた、額面株式のほかに無額面株式の発行も可能としました。このとき導入した無額面株式が、結局その後、今日のように額面株式を追い出してしまったという、1つの基礎がこのときできたのです。これは非常に大きなことです。

これはまた後に触れます。

会社の資本は、額面株式については発行済株式の株金総額、無額面株式については、原則として発行済株式の発行価額の総額とするとされました。ただし、無額面株式については、発行価額の4分の1、さらに設立時には最低発行価額を超える部分は資本に組み入れないことができるとされましたけれども、いずれにしても今申し上げたような資本の額の決定ルールができたわけです。

そして、法定準備金、従来の準備金ですが、これは利益準備金と資本準備金に分けられました。資本準備金として積み立てる5つの財源のうち、財産評価純益以外の額面超過金、無額面株式の払込剰余金、減資差益、及び合併差益は、いわゆる払込資本の一部であるということがいえます。

ここで財産評価純益、これは第288条ノ2第3号ですけれども、この条文を紹介しますと、「一営業年度における財産の評価益よりその評価損を控除したる額」という文言です。これが当時の資本準備金に入ったということです。これが会計的にも、学会でも、商法学者も含めていろいろ議論を呼びまして、やがてこれは昭和37年の商法改正で資本準備金から外されることになるのです。果たしてこれが資本なのかと。資本準備金と言っているわけですから、資本性を認定しているわけです。

この当時は企業会計原則が昭和24年にできておりますから、その影響を商法も税法も大変受けております。この資本準備金の5つの財源についても、これも実は企業会計原則側の意見書等の影響を受けて入ったというのが実際のようです。ところが、これも後で触れますけれども、税法は踊らされなかったのです。これを入れなかったのです。ですから、税法の方が先見の明があるといえるかもしれません。

3. 昭和37年(1962)改正商法―払込 資本による資本概念の確立―

昭和37 (1962) 年改正商法で、払込資本による資本概念の確立がなされます。この時の改正は大改正でして、一般にいう財産法から損益法へ計理体系をシフトさせたとか、いろいろなことがいわれました。繰延資産が出てきたり、引当金が登場したり、商法会計にとっては大改正でした。ここでは専ら資本について注目します。

この改正では、資本準備金については、その 財源から財産評価純益(第3号)が削除されま した。また、合併差益について、第288条ノ2 第5号の例外規定として同条に第2項が追加さ れて、被合併会社の利益剰余金に相当する金額 は、資本準備金としないことができるとなりま した。それはともかく、ここで注目したいのは、 資本準備金から財産評価純益を削除したことで して、これによって商法の資本概念、もう少し 詳しく言うと資本金及び資本準備金、これをま とめてここで資本概念と言わせていただきます が、これは株主の払込資本によることが明確に なりました。

利益の配当に関する規定(第290条1項)に よって、資本金と法定準備金、換言しますと払 込資本、すなわち資本金及び資本準備金と利益 準備金は、配当財源から外されて維持されるこ とが確立したのです。

4. 確立した資本概念の存続

この確立した資本概念は、その後約40年間存続することになります。もう少し詳しく言いますと、昭和37年改正商法で確立した払込資本による資本概念は、後に述べる平成13 (2001) 年6月改正まで約40年間存続することになります。この間には、昭和56 (1981) 年改正商法で、資本金に関して額面価額主義から発行価額主義への変更があります。さらに、平成11 (1999) 年改正商法で、株式交換・株式移転の制度が、さらに平成12 (2000) 年改正商法で、会社分割の

制度ができました。これらの改正は、払込資本 の資本金と資本準備金への配分に影響を与え、 また、資本準備金となる項目を増加させました。 しかし、払込資本による資本概念という点にお いて変化はなかったといえると思います。

もう少し、この間のことをご紹介いたします と、まず昭和56(1981)年改正では、株式会社 の資本は、本法に別段の定めがある場合を除く ほか、発行済株式の発行価額の総額とする。こ れが発行価額主義と私が先ほど言ったことです。 無額面株式のほかに、額面株式についても原則 として従来の額面価額主義から発行価額主義へ と変わりました。「ただし、株式の発行価額の 2分の1を超えざる額は、資本に組み入れざる ことを得。ただし、額面株式については券面額、 会社設立に際して発行する無額面株式について は5万円を超える部分に限る」ということにな りました。これに伴って資本準備金の財源につ いて、額面株式と無額面株式の区別なく、株式 の発行価額中、資本に組み入れざる額とされる ことになりました。

平成11年8月の改正で、完全親子会社関係の 創設のために、株式交換及び株式移転の制度が 導入されまして、株式交換によって完全親会社 となる会社の資本増加の限度額、及び、株式移 転により設立する完全親会社の資本の限度額の 規定が置かれました。これに伴って資本準備金 の財源に株式交換剰余金及び株式移転剰余金が 加えられることになりました。

それから、平成12年5月の改正で、会社が営業の全部又は一部を他の会社に承継させる会社分割、これには新設分割と吸収分割がありますが、その制度が創設されて、新設分割により設立する会社の資本の限度額、及び吸収分割により営業を承継する会社の資本増加の限度額の規定が置かれました。これに伴って資本準備金の財源に新設分割剰余金及び吸収分割剰余金が加えられたということです。

それで、株式交換、株式移転及び会社分割に おける資本或いは資本増加の限度額の各規定は、 最高限度額と同時に最低限度額(額面株式を発行するときは額面総額)について定めております。この最低限度額については、通常の新株発行の場合と異なり、株式の発行価額の2分の1以上は資本に組み入れるとする規定の適用はないとされました。この辺から、資本概念の揺らぎの兆候が見られると思います。

これらの改正は払込資本の資本金と資本準備金への配分に影響を与え、また、資本準備金となる項目を増加させましたけれども、払込資本による資本概念という点において変化はなかったと言えると思います。

Ⅱ. 平成13(2001)年6月改正商法における資本概念の揺らぎ一払込資本から離脱一

1. 改正の3要点

この時の改正は振り返って見ても資本制度についての大改正だったと思います。改正の3要点ということがよくいわれております。次の3つの要点から成る改正によって資本概念に大きな変化がもたらされました。

まずその1つは、自己株式の取得・保有に関する規制緩和であります。改正前は、一定の目的による場合を除いて、会社による自己株式の取得を原則として禁止していました。その規制が緩和されたということです。

2つは、株式の大きさに関する規制の廃止ということです。まず額面株式を廃止する。これが大きな出来事だったと思います。これは後でまた申し上げることになります。また、株式の発行価額の規制について、具体的には、会社設立に際しての発行価額5万円未満の禁止といったものが撤廃されました。

3つ目は、法定準備金の規制緩和といわれる ものでして、その中で資本準備金の積み立て財源の規定から減資差益(第288条ノ2第1項第 4号)を削除しました。さらに法定準備金の使 用について、改正前は資本の欠損の塡補、又は 資本組入の場合に限ってこれを認めておりまし た。また、資本の欠損の塡補に際しては、資本 準備金に対する利益準備金の優先使用を定めて いました。改正法は、後者の使用順序の規定を 廃止するとともに、新たに法定準備金の減少手 続きを設けました。

2. 資本概念への大きな影響

額面株式の廃止は、資本維持制度の核(コア)である資本金の基盤の喪失を意味することになります。改正前においては、額面株式の券面額には、額面株式の発行価額の最低限であること、及び、資本組入を要する最低限度であるという機能が存在しておりました。要するに、ぎりの資本金のまさに基盤となる金額を示していたのですが、それがなくなってしまったのです。株式の大きさに関する規制の廃止に伴いまして、会社の資本について額面等に基づく規制がなくなると同時に、組織再編に係る資本或いは資本増加の限度額については、最高限度額の規制だけとなって、従来ありました最低限度額の規制がなくなりました。こういう影響が出るのが、額面株式の廃止なのです。

これに加えて、自己株式の取得は、払込資本の実質的な払い戻しであるといえます。また、資本準備金からの減資差益の削除、及び法定準備金の減少手続きの新設は、資本維持制度における払込資本からの離脱を意味すると私は思います。ということで、払込資本に基づく資本概念は大きく揺らいだというのが、この平成13年6月の改正商法です。わざわざ6月と言っているのは、この年には2回改正があったのです。確か11月にもう1回やっています。この辺から非常に目まぐるしく制度が動き始めたのです。

ちょっと雑談ですが、税法も変わりますけれ ども、大体年度ごとにきれいにいきますよね。 商法も前は毎年なんてなかったのです。実は私 は商法会計の研究で商学博士を取ったのですけ れども、そのときに私に影響を与えてくれた先 生が、「商法会計はいいぞ。大体10年に1度変わるから、資料もフォローできるし、考える時間がある」と言うのです。「それに比べたら税法は毎年だから大変だ」と言っていましたけれども、今の会計基準はそれどころではないです。もうぼんぼん出るでしょう。実施は大体ちゃんと何月期決算からとかやりますけれども、ぼんばん出てきます。大変なことだと思います。このころから商法という六法の1つが、年に2回も改正することを始めたということです。改正をあまり頻繁に行うと権威がなくなるというのが私の持論です。

Ⅲ. 会社法(平成17年7月公布) における資本概念の崩壊

会社法は平成17年7月に公布されて、平成18年5月に施行されました。この会社法における資本概念について、「崩壊」という言葉はちょっとショッキングというか、言いすぎかもしれませんが、私は崩壊と言えるのではないかということで使っております。

最低資本金、準備金の減少限度額の撤廃

新しい会社法では、最低資本金、従来1,000 万円とありましたが、この制度が廃止されます。 それから、準備金、すなわち従来の法定準備金 の減少限度額、従来は資本金の4分の1でした が、これも撤廃されました。これらによりまし て、株主の払込資本を構成する資本金・資本準 備金・その他資本剰余金の3つの区分について、 総会決議と債権者保護手続きを経れば、相互間 の金額の移動が自由になったということです。 つまり、払込資本は、会社法では資本金か資本 準備金かその他資本剰余金かと大きく3つにな っていますが、これは所定の手続きを経れば相 互間の移動自由ということは、極論すれば、資 本金をゼロにしてしまって、全部をその他資本 剰余金にすることも、実際それは手続きがうま くいくかどうかは別として、制度的には可能で あるという立て付けになったということです。

ただし、会社の純資産額が300万円を下回る場合には剰余金の配当はできないとされています。また、法務省令で、払込資本と留保利益、払込資本というのは資本金及び資本剰余金、それと留保利益すなわち利益剰余金の間の移動は禁止されておりました。改正前会社計算規則、これは今年改正されていますが、改正前は第48条~第52条からこの移動は禁止されます。今年の春に改正された会社計算規則ではこの禁止は解かれておりまして、また商法時代に戻ったということです。つまり、はっきり言えば、利益利余金を資本金に組み入れることも可能になっているということです。でも、一時的とはいえ数年の間禁止された。これは歴史に残るかと思います。

2. 新しい資本概念は不在

こういった300万円を下回ってはいけないとか、資本と利益の峻別ということが行われているわけですが、これらをもっても資本維持制度における資本概念は、平成13年6月改正商法以来の揺らぎの果てに崩壊したのも同然です。既に額面株式が廃止されている上に、最低資本金制度まで廃止されたのですから、これだけでも資本維持制度の根幹が失われたといえます。加えて資本金・資本準備金・その他資本剰余金の相互間の金額移動が比較的自由になったことで、払込資本をすべて配当可能な「その他資本剰余金」とすることさえ可能であります。こうなっては、資本維持制度における資本概念は、実質的にもはや崩壊していると言わざるを得ないと私は思います。

問題なのは、払込資本に代わる新しい資本概念が存在していないのです。乗り換えたのならいいのです。確定資本から授権資本にとか、そういうふうに概念で別の資本に移ったというのであればいいのですけども、何もないのです。これがますます不安感をあおるのです。普通こ

ういうときは、こちらへ変わりますというので、例えば「今まで乗っていた船は降ります。では、その代わり横付けしているほかの船に移りましょう」というならいいのですけれども、それが与えられていないのです。そこが私は一番問題だと思います。これについては最後の方でも触れます。まさか資本確定による定款上の資本金にまた戻すわけにもいかないし、今のところ世界を見渡して払込資本に代わる資本概念はないというのが現状です。

ご注意いただきたいのは、貸借対照表を見ま すと、資本金、資本剰余金、利益剰余金、これ が株主資本となっています。従って、まだ資本 概念があるのではないかというご意見があるか と思うのですが、これは表示上の問題です。私 が言っているのは配当規制です。つまり、資本 維持と結び付いた資本制度との関係で資本概念 という言葉を使っています。表示上はちゃんと 資本と利益は分けられています。それはいいの です。商法、会社法で重要なことは、配当規制 との関係での資本概念です。何を維持するのだ と。その維持すべき資本が今会社法ではがたが たになっているということです。つまり、剰余 金の配当という概念で、剰余金には利益剰余金 と資本剰余金が入っているわけですから、具体 的にはその他資本剰余金、その他利益剰余金で すけれども、剰余金の配当という形でその他資 本剰余金もその他利益剰余金も配当という概念 でくくられているわけです。先ほど言ったよう に、払込資本のすべてをその他資本剰余金にす ることも不可能ではないわけですから、そうし ますと堅持すべき資本という概念は、会社法上 はないと言っても言いすぎではないということ です。ですから、表示と配当規制を一応分けて 考えていただきたいと思います。

Ⅳ. 資本概念の揺らぎ・崩壊の背

では、どうしてこういう資本概念の揺らぎは

生じたのかという背景について考えてみました。 平成13年6月改正商法以来の資本概念の揺らぎ、 さらに崩壊の背景には幾つかの要因があります。 私の見るところ、それには国内的な要因と国際 的な要因があります。決して国際的な要因だけ ではないということです。

まず、国内的な要因ですが、これは直接的・ 短期的な要因と間接的・長期的な要因に分けて 考えることができます。言ってみれば、波長の 長いうねりと時節的な風による波が重なったと 私は見ております。

1. 国内における直接的・短期的な要 因

平成13年6月商法改正のときに立法に関係した人が解説書などで書いておりますから、まだお耳に新しいかと思いますけれども確認します。

国内的な要因のうちの直接的・短期的な要因 としては、当時の経済・産業状況があるという ことです。平成時代になってからの長引く不況 の下で、企業の資本効率の悪化による資本余剰 の傾向が存在しました。日本経済新聞社刊「全 国上場企業日経経営指標」の各年版のデータを 調べてみましたが、1981年3月期から2000年3 月期までの20年間に、全業種平均値で、自己資 本比率は18.80%から32.95%へと直線的に上昇 します。他方、自己資本利益率は12.02%から 0.90%へと、これはちょっと波を打つのですけ れども、大幅に下降しております。このような 経済・産業状況から、当時の新事業創出促進法 は、平成14年11月改正段階ですが、最低資本金 の規制、すなわち株式会社の1,000万円、有限 会社300万円という規制に対する特例を設けま した。このような最低資本金規制に対する臨時 的な特例措置が、その後に成立する会社法にお ける最低資本金制度の廃止につながったと見ら れます。

平成14年11月改正の新事業創出促進法について若干ご紹介します。これは最低資本金の規制に対する特例でありますが、その要旨は、所定

の創業者が所定の期間内に設立する株式会社、 又は有限会社について、最低資本金の規制は会 社の設立の日から5年間適用しないというもの でした。ただし、この特例に伴う債権者保護の 担保措置として、開示の強化、配当など会社財 産流出の防止が図られていることがありますけ れども、いずれにせよ、商法上の株式会社の最 低資本金1,000万円、有限会社法の300万円とい うのを5年間適用しないということをやったの です。

2. 国内における間接的・長期的な要 因

間接的・長期的な要因というのは、私の見るところ、戦後における株式会社の資本団体的性格、民法的に言いますと財団的性格の希薄化があります。これは2つの次元において見られます。1つは、昭和25年改正商法により、資本確定の原則が廃止され、授権資本制度が採用されたことです。会社設立時に資本額が確定した制度から、株式の発行に応じて資本額が決定する制度へと変化しました。これは換言すれば、まず資本ありから、まず株式ありへと変化したのです。これについてはすでに触れました。

要因の2つは、定款記載事項の1番目に会社の目的がありますが、その地位の変化です。会社の目的が記載されることの意味ないし機能の低下が挙げられます。すなわち、会社の「目的」外行為の効力についての解釈が、無効説から有効説、言い方を変えると制限肯定説から制限否定説へと変化しております。会社法学者の文献を調べてこういうことが言えることがわかりました。

財団法人について、目的は絶対的な地位を有してきております。これは今日でも変わっていないと思います。それを考えますと、株式会社というのは、会社です。会社というのは本来社団ですが、株式と付けているところに財団という性格があるのです。ですから、財団的社団というのが株式会社の本質だと思うのですけれど

も、その財団的性格においては目的が大事です。 株式会社における目的の地位低下は、株式会社 の資本団体的性格、民法的に言うと財団的性格 の希薄化といえるかと思います。

これに関連して、目的の意味が薄らいできたということの証拠に使えるのが、先ほどの「新事業創出促進法」(平成14年11月改正)で代替措置として、つまり、債権者保護の担保措置として、開示の強化というのがあります。しかし開示すべき項目の中に会社の目的がないのです。では、何のために定款に目的を書かせているのか。裁判をやっても、目的がこうだから目的外行為は無効なんていう判例はもうない。では、何のためにそれを書かせているのかという気がいたします。

同時に、会社の名前も見ただけでは何をする会社だかわからない会社が増えてきました。鉄道で富士急行というのがあります。大月から出ています。昔は富士山麓電気鉄道と言っていたのです。小田急は小田原急行鉄道です。非常にわかりやすかったが、だんだんわからなく思いますから言いませんが、会社の名前を見て何かわらない会社がたくさんあります。ですから、そうなれば本当は定款に書いてある目的というのが、あまり裁判上意味がないといわれています。対外的には今はなくても、きっと社内的にはいろいろ生きているのかという気はいたします。

その目的に関しては、平成18年改正前の民法には、第43条に次のような規定がありました。「法人は法令の規定に従い、定款又は寄付行為で定められた目的の範囲内において権利を有し義務を負う」。非常にわかりやすい。ところが、平成18年改正で、公益法人制度改革3法にこれが置き換わって、今ではこれが削除されています。改正前民法にはこういう規定があったということです。ところが、営利法人である会社に関しては、鈴木竹雄先生、竹内昭夫先生の『会

社法』という大変権威のあった昭和50年版の教科書ではこういうふうに言っています。「現在では判例上、一定の行為が定款所定の目的の範囲外と判断されることはほとんどなく、従って、定款所定の目的による能力・制限の原則は実質的に廃棄されるに至っているということができる」。その後も全然状況は変わっていないと思います。

3. 国際的な要因

国際的な要因としては、私は何よりもアメリ カにおける法定資本制度の廃止傾向があると思 います。具体的に言いますと、1980年模範事業 会社法 (Model Business Corporation Act)、 及びこれに倣った多くの州会社法があります。 アメリカには連邦会社法というのはなく、50の 各州に会社法があります。これは日本やイギリ スと違うところです。この Model Business Corporation Act というのは、American Bar Association (アメリカ法律家協会) が作るものです。 これ自体は何の根拠もないのですけれども、そ れをモデルに各州が会社法の改正をするのです。 そっくり入れるなんてことはありません。バラ エティに富んでいるから、アメリカは面白いと ころです。1980年模範事業会社法は大改正であ りまして、法定資本制度を廃止してしまいまし た。つまり、会社法から、例えば資本金、資本 剰余金とか利益剰余金など、資本絡みの配当に 関係する諸概念を全部削除したということです。

資本維持型の配当規制をやめたらどうするのか。配当規制をするものがなくなってしまうではないかということですが、法定資本制度を廃止した場合、それに代わる債権者保護のための配当規制は、支払不能テストと貸借対照表(資産・負債)テストの組み合わせを採用するのが一般的です。資本維持型の配当規制に代わるこれらは、いわば破産法型の配当規制です。一気に破産法レベルまで下げるということです。つまり、支払不能テストでは、支払不能な状況での配当禁止とか、配当を行うことによって支払

不能に陥るという場合には、配当してはいけないということです。それに対して貸借対照表テストでは、債務超過状態での配当を禁止するとか、配当によって債務超過に陥るような配当は駄目だということになります。支払不能とか債務超過はいずれも破産法上の概念です。このように、ベースが破産法にあるような配当規制に変わっていくというのが世界的な動向です。1980年模範事業会社法も、結局そちらにシフトしています。

どうして1980年模範事業会社法で資本制度を 廃止してしまったのかについては、後ほどご紹 介したいと思います。

V. 商法の時代における税務会計 の対応

これは商法依存と一言で言えるかと思います けれども、一応ご紹介いたします。

法人税法による税務会計は、資本概念に関す る限り伝統的に商法に依存してきました。この ことは、昭和25年改正前商法における資本確定 の原則、要するに定款上の資本金ですが、それ による資本概念の時代については完全にいえる ことです。また、25年改正後商法の授権資本制 度における資本概念の時代についても、原則と してそういえると思います。原則としてと言っ たのは、商法と税務会計で若干の差異が見られ たからであります。すなわち、昭和25年改正の 商法と法人税法に見られた合併差益(資本準備 金) と合併減資差益金等(資本積立金) に差異 がありました。及び同改正商法にありながら法 人税法にはなかった財産評価純益(資本準備 金)があります。しかし、後者の差異は昭和37 年改正商法で解消し、長く続いた前者の差異、 商法上の合併差益と税法上の合併減資差益金等 の差異は平成13年改正法人税法で解消したと見 られます。

前者の合併差益と合併減資差益金等の違いに ついては、昭和27年6月に企業会計審議会から 出された税法と企業会計原則の調整意見書があります。これは非常に広範なものですけれども、その総論の中に「資本剰余金と利益剰余金の区別」というのがあって、その中に「合併差益」という項目があります。これが税法と商法或いは会計との違いに言及しているので、ちょっと紹介させていただきます。

「合併差益」という見出しの下で、資本剰余 金 (企業会計原則) 及び資本準備金 (商法) に 計上されるべき合併差益と資本積立金(法人税 法)に組み入れられるべき合併差益との差異に ついて次のように述べています。「税法におい ては、合併法人の資本積立金に算入される合併 差益は、合併差益の総額のうち、合併減資差益 及び被合併法人の資本積立金からなる部分のみ である。被合併法人の積立金からなる部分は、 合併減資差益及び被合併法人の資本積立金から なる部分とともに非課税合併差益として取り扱 われるが、資本積立金への組入れは、税法上認 められていない。」「税法上においては、合併差 益のうちに含まれる財産評価益を課税対象とし て捕捉する必要、ならびに被合併法人の課税積 立金とその他の積立金とを区分する必要から、 かかる分析を要求するのである。しかしながら、 合併をもって現物出資に準ずるものと解釈する ならば、……税法上においても、この(企業会 計上及び商法上の) 会計処理の方法を認めるこ とが望ましい。」と言っています。結局、昭和 27年の意見書が、平成13年の改正法人税でよう やく生きたという感じです。

ここで注目されますのは、昭和25年改正商法の財産評価純益(資本準備金)を法人税法は資本積立金と認めず、後に商法がこれを削除したという、これは面白いと思います。このことから払込資本による資本概念の確立は法人税法が商法に先んじたと見ることもできるかと思います。

W. 資本概念の揺らぎ・崩壊に伴 う税務会計の独自化

1. 平成13年改正法人税法における払 込資本と留保利益の峻別

組織再編税制の創設及びみなし配当課税の改正が行われたこと等に伴って、資本積立金額と利益積立金額についての抜本的な改正がこのときに行われました。これは、株主等が拠出した部分の金額(払込資本)と法人が稼得した部分の金額(留保利益)を峻別し、両者を混同しないという考え方に基づく改正であり、資本積立金額と利益積立金額のいずれについてもマイナスが生ずることのあることが明確にされました。これは大きな改正だと思います。

商法上の利益又は(利益)準備金の資本組入額については、資本積立金額の減少とされ、従来のみなし配当から外されました。また、組織変更による資本の金額を増加させた場合には、その増加させた金額は資本積立金額を原資としたものとされました。このような払込資本と留保利益の峻別は、当時の商法会計に対する税務会計の独自化といえると思います。

2. 平成18年改正法人税法における資本積立金額の概念の廃止

会社法の制定に伴う整備が行われ、資本の部の構成については、従来の「資本等の金額」を改称した「資本金等の額」及び「利益積立金額」とされるとともに、資本積立金額の概念は廃止されました。また、このときに、資本金等の金額及び利益積立金額の具体的な計算については、政令(法人税法施行令)に委ねられました。

資本積立金額の概念の廃止は、会社法に対する税務会計の独自化の象徴といえると私は思います。改正前の法人税法では、「資本等の金額」は「法人の資本の金額又は出資金額と資本積立金額との合計額をいう」とされておりました。

会社法が「資本」を「資本金」と改称したのに合わせて、改正法人税法は「資本等の金額」を「資本金等の額」と改称し、それは「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう」と定義されました。「資本金等の額」の下位概念たるべき資本積立金額の廃止は、先に述べた会社法の資本維持制度における資本概念の崩壊に直面した、税法側の対応であると取れると思います。すなわち、会社法に依存するのをやめて、税法は払込資本による資本概念を「資本金等の額」の定義において明確化し、その細分化は必要なしとしたと解されます。

税務会計の会社法に対する独自化は、自己株式を取得した場合の処理、及び資本を払い戻した場合の処理についても見られます。税法は自己株式の取得、及び資本の払い戻しをいわば会社の部分清算と見ているといえます。また、会社法上は自己株式の消却の時点で行う処理に相当する処理を、税務会計では自己株式の取得の時点で行っております。

WI.「払込資本と留保利益の区別」の歴史と海外の現状

法人税法はしっかりと払込資本と留保利益の 峻別の上に立って制度を構築しています。私は それを堅持すべきだというのが結論です。その ためには、「払込資本と留保利益の区別の原則 というのは歴史的に伝統があり、世界的に普遍 性がある」と言いたいのがこのW章です。まず、 少し歴史をさかのぼります。どこまでこの原則 はさかのぼれるかということです。

1.「払込資本と留保利益の区別」の 歴史

(1) 組合(人的会社)における資本の区分経理 - 払込資本と留保利益の先駆的区分--

19世紀までさかのぼります。これは面白いのです。たまたま私は昨年の秋に、税務会計研究学会の統一論題で報告しましたが、その準備の

ためにこれを調べました。調べていって、これは発見だと思いました。それは、組合とか合名会社においても払込資本と留保利益の区別ということを説くテキストが昔からあったということです。こうなりますと、払込資本と留保利益の区別というのは、別に株式会社になって株主の有限責任に対する債権者保護のためにと言われ始めるより前からあるということです。

1800年代から欧米の簿記・会計テキストの中に、組合会計において払込資本と留保利益の区分経理を説くものを見かけます。これは、後の時代に株式会社会計において定着する払込資本と留保利益の区別の先駆けと取れます。形の上だけではなく、その背景にある払込資本にのみ利子を付与するという当時の利子付与の慣習には、払込資本(資本金勘定の残高)は元本であり、留保利益(社員別個人勘定の残高)はそうではないという認識の存在がうかがわれるからです。

何点か紹介したいと思います。

われわれも組合とか合名会社の会計は大学で 学んだ経験がありますが、日本では組合とか合 名会社の会計で、払込資本と留保利益の区別な んて恐らく書いているテキストはないのではな いかと思います。しかし、それには根拠があり ます。1494年の世界で一番古い簿記書である L. Pacioli の『Summa』の中で簿記を紹介してい ます。ベニス式簿記です。その中に組合取引の 処理というのがありまして、そこでは組合員別 つまり出資者別の出資金勘定を設けて処理する ということがいわれています。つまり、人名別 の勘定を設けて処理しなさい。これは払込資本 と留保利益を分けろというのと全く別の話であ りまして、この系統が日本のテキストでも一般 にいわれるものです。組合の簿記では、人名別 に、組合員別の勘定口座で処理しなさいという ことです。

ところが、こういう流れとは別に、資本の区 分経理が説かれております。実際、私が趣味に あかせて買った自分の書斎にある、ウィーンで 1826年に出されたドイツ系の簿記書、『商人簿記学の理論的実践的教本』(ペッター著)に何か書いてあるかと思って見てみました。ここでは「多くの商会において、資本金勘定には払込資本を記入し、利子と利益配分額は社員別個人勘定に記入して、決算においても区分経理を維持している」と紹介しております。そして、その理由として、払込資本には毎年利子が付されるが、利益の配分で増加した各社員の資本部分には利子が付されないからであるとしています。利子が付されるということは、払込資本を元本と見ているということです。留保利益に相当するものは元本と見ていないということです。そういうことが言えると思います。

当時の利子付与の慣習を反映した資本の区分 経理ですけれども、この利子付与の慣習という のは今日もあるようです。欧米の文献を見てい ますと、同じような記述を散見することができ ます。今言った1826年の後ですと、1845年にア メリカで刊行されたフォスターという人の簿記 の本にも見られます。それから、今日の英米の 会計の本ですと、パートナーシップです。これ は組合とも合名会社とも訳せます。パートナー シップにおける利子付与の慣習は今も続いてい ることが、英米の会計テキストの組合会計 (Partnership Accounts)を見ると出てきます。

最近のものでは、2002年にイギリスで発行されたトーマスという人が書いた本で確認しております。以上が組合或いは人的会社における資本の区分経理についてです。

19世紀ドイツにおいて、株式会社以前に合名会社において資本維持を要求する商法草案が存在しました。これは、「社員の出資金(払込資本)は、会社設立の目的である事業を遂行するための基金であるから、社員間の関係において既に維持すべきである」という考えに基づいております。この考え方はフランスにおいても根強かったのであります。

この商法草案というのは、1839年の「ヴュル テンベルク」というドイツの一王国の商法草案



でして、合名会社における利益の計算と分配に 関する規定の冒頭で次のように定めておりまし た。「出資財産を超えて生じた剰余すなわち利 益は、財産目録の決算書(貸借対照表)に基づ いて計算され、しかもそれは経常的営業を害さ ないで可能である限り引き出される」と言って います。つまり、利益は引き出していいと言っ ています。これは合名会社です。株式会社では ありません。このような純資産が出資財産を超 える額を利益とする旨の規定は、「ヴュルテン ベルク商法草案 において、株式会社について の規定にもあるのですけれども、それと全く異 なるところはございません。これは調べてわか ったことです。このことが合名会社においても 払込資本の維持が意図されていたことを意味し ております。繰り返しますが、社員の出資金は、 会社成立の目的である事業を遂行するための基 金であるから、社員間の関係において既に維持 すべきであるという考え方があるということで す。

フランスでは、著名な会計学者バタルドンと

いう人が、1950年刊の『財産目録及び貸借対照表』という本で、人的会社における資本の維持を強調しております。この考え方はフランスの会社法にも見られました。すなわち株式会社は資本団体であるから、定款に定めた資本の金額は、会社の基礎を成すものであるという認識から、資本の増加と同様に、その減少ももともとは株主全員の一致した同意を必要とするとされていました。フランスの考え方は非常に古く、頑固でありました。今はさすがにこういうのはありませんが、当時はこうでした。これは、小島昌太郎著『比較株式会社形態論』という昭和33年に出された本に書かれております。

(2) 株式会社における資本維持の理念―払込資本と留保利益の区別―

ここでいよいよ株式会社のレベルに入っていきます。ヨーロッパでは1800年代前半に、商法・会社法において株式会社の資本維持制度が生まれました。具体的には、1838年オランダ商法が最初だと思います。これを引き継いでというか、

この考え方の延長に1843年のプロシア株式会社 法があります。この資本維持制度、株式会社の 資本維持の直接の目的は、株式会社の株主有限 責任に対する会社債権者の保護にあったという ことです。これについては、解説書等でも言わ れてきまました。

もう少し言いますと、1838年のオランダ商法は、株主に対する確定利子の約定をまず禁止します。当時は、株主に対して確定利子を約定していたのです。まずそれを禁止し、それから、配当は利益からのみ支払われるということが、1838年のオランダ商法で規定されました。

次いで、1843年のプロシア株式会社法では、会社は定款上の資本金を株主への払い戻しによって減少してはならず、株主への分配に当てられる利益は、年次決算書上の剰余である旨を定めました。これが資本維持型の配当規制の最初です。それがだんだん精緻化していって今日に至っているということです。これがヨーロッパです。

アメリカでは、19世紀前半に会社法の判例、1824年の有名な信託基金理論といわれる J. Story 判事の判決ですが、そこで債権者保護のための資本維持という考え方がまず現れました。しかし、19世紀後半になりますと、資本維持は債権者保護より、まず株主(出資者)自身のためという判例や考え方が、W. W. Cook という人の1889年の本にはっきり出てきます。

1824年の判決はマサチューセッツ州の裁判の 例ですけれども、ウッド対ダマー事件です。会 社の配当規制の基礎である資本金、キャピタ ル・ストックについて、それは債務を弁済する ための担保ないし信託基金、トラスト・ファン ドと考えられるとする有名な判決が、Story 判 事によって出されたのであります。

先ほど言ったことをもう少し敷衍いたします。 19世紀前半に見られた以上のような債権者保護 のための資本維持という考え方に対して、19世 紀後半になりますと、資本維持はまず株主、言 い換えると出資者自身のためという当然の考え 方が出てきます。当時のアメリカの会社法学者の Cook は、資本金を次のように定義しております。「資本金(キャピタル・ストック)とは、会社の事業遂行のため、及び会社債権者の利益のために株主によって払い込まれた、又は払い込まれるべき金額として会社定款に定めた額である」。最初に「会社の事業遂行のため」と言ってから、「及び会社債権者の利益のため」と言っている。この順番が重要です。

Cook はこの引用文の脚注において多くの判例データを示しておりますが、その中で1870年の判決について、「会社の設立目的である事業のための基金又は基礎として株主により拠出された財産」云々というところを引用しているのです。Cook は1920年代に全6巻からなる会社法の大著を出しました。より豊富な判例データを示していますが、1923年刊の第1巻にある資本金の定義は全く変えておりません。つまり、会社事業遂行のため、それから、会社債権者の利益のためという順番、資本金の目的順位を変えていないのです。

わが国もばかにならないのです。大正初期(1910年代)に、上田貞次郎という当時の東京高等商業学校(一橋大学の前身)の教授が、「株式会社の場合に於て特に資本と利益との区別を明確ならしむる理由は二あり。其の一は株主の利害に関し、其の二は債権者の利害に関す」と、この順番です。まず株主自身のためだ、或いは事業のためだと述べております。これは、『株式会社経済論』という大正2年に出された名著においてです。これはすごいですね。こんなに短くてすばっと言っているでしょう。実はこれに引用注が付いていないのです。だから、どこから持ってきたのかと一生懸命探っていますが、わからない。いろいろな本を読んで自分で整理したというのが、私の今のところの推論です。

その続きを紹介します。2つの目的のその1、 株主の利害について次のように述べています。 「株主より見れば、会社がその資本を配当する ことは、会社設立の本意を没却する無意味の行 為と言わざるをべからす。何となれば、この場合において会社の財産はあたかもタコが自己の足を食らうがごとくに株主の食い尽くすところとなりて、会社の目的たる事業は衰退を重ね、ついに自然消滅に帰すべければなり。」と言っています。非常にわかりやすいです。

それから、これは直接関係ありませんが、実は上田貞次郎という先生は、この本の中で、日本で最初に株式プレミアム資本説を、従来の利益説に対して唱えました。この点でも、この本は非常に注目されているのです。これがきっかけになって株主プレミアム論争が、日本でも世界と同時にかなり高度な論争が繰り広げられます。昭和初期になって、やっと株式プレミアム資本説というのが会計学者に間で通説になったのです。そのきっかけは上田貞次郎という人です。大正2年は1913年ですから、世界的に見ても早い時期です。

それから次は、1930年代のアメリカにおいて 資本会計で著名なマープルという人は、1936年 の本で、株式会社における投下資本と留保利益、 つまり、払込資本と留保利益の区別の必要性を 述べております。

それからもう1つ、最後に1976年、比較的最近ですが、EC 理事会で採択された EC 会社法に関する第2指令です。その正式名称は「株式会社の設立及び資本の維持と変更に関し」、その次です。「社員並びに第三者の利益を保護する目的をもって」云々ときます。つまり、資本維持の第1目的は社員だと言っているのです。株主ということです。それから第三者すなわち債権者です。この順番を守っているのです。

続く前文でも、「会社の株主及び債権者の保護」といい、この順番です。株主、債権者の保護です。最低資本金規定の原案理由書においても次のように述べています。「資本は株式会社の設立の本質的な要素の1つである。それは社員間においては、その設立を可能ならしめる原始出資額を示し、また、会社と第三者の関係において担保財産を表すものである」。今言いま

した順番です。株主のためが第1目的、それから、債権者のためということです。

(3) 財務会計における資本と利益の区別の原 則:2つの次元

次は学会、特にアメリカで資本と利益の区別が、1930年代から会計原則として言われ始めました。ここには2つの次元があり、1つは、要するに期首資本と期間利益です。より正しくは、期末元入資本と期間利益です。すなわち、期間損益計算の立場からの資本と利益の区別です。もう1つが、私がずっと言っている、払込資本と留保利益の区別です。2つの次元がこの時代にいわれました。

簿記及び会計の歴史を研究したアメリカのリトルトンは、簿記及び会計に対する株式会社の重要な影響として「資本と利益の区別」を挙げています。まず、簿記に対するその影響として、期間的な資本と利益の区別に関して述べ、次いで会計に対する株式会社の影響として次のように述べております。「株式会社における中心的な会計問題は、配当可能な利益の額にかかわるものである。そして、本来これは、資本と利益の適切な区別を保つ問題である。株式会社が会計に最も影響を及ぼしたのはこの点においてである」。これは片野一郎訳『リトルトン会計発達史』から引用したところです。

それから続けて1930年代に AIA (アメリカ会計士協会)、これは AICPA (米国公認会計士協会)の前身ですが、そこが公表した複数の文書から、「資本と利益の区別」に関して次のことがわかります。これは結論です。まず、損益計算或いは損益計算書を重視する立場から期間的な資本と利益、わかりやすく言えば期首資本と期間利益です。その区別が第一義とされます。この結果として、超期間的な区別である資本(払込資本)と利益(留保利益)の区別は二義的であるという位置付けになっています。

次は AAA (アメリカ会計学会) です。1936 年に公表された会計原則試案は、「資本と剰余 金」において「会社の資本について2つの主要区分が存することを認識すべきである。その2つは払込資本(paid-in capital)と利益剰余金(earned surplus)である。それぞれの区分の再分類は必要に応じて行われるべきである」としております。

2. 「払込資本と留保利益の区別」の 海外の現状

(1) アメリカ

SFAC: Statements of Financial Accounting Concepts」は、財務会計概念書と訳されま すが、これは概念フレームワークです。企業会 計基準委員会の討議資料「財務会計の概念フ レームワーク」と同格のものだと思っても結構 です。ただ、日本のものは討議資料になってい ますが、これはオフィシャルなもので討議資料 ではないです。SFAC は現在、第7号まで出て います。それはともかくとして、その中で純資 産、向こうでは equity すなわち持分といって、 その細分を扱わないと言っています。第6号、 パラグラフ62、或いは脚注の29においてです。 つまり、概念フレームワークのレベルでは持分、 日本で言うと純資産、或いは株主資本と言って いいのかもしれませんが、その細分は扱わない というのがアメリカの概念フレームワークのス タンスです。

「GAAP: Generally Accepted Accounting Principles」は、一般に認められた会計原則です。そのレベルでは「株主持分の2大区分は払込資本と留保利益であり、それぞれさらに細分される」と言っております。ですから、一般に認められた会計原則のレベルでは、払込資本と留保利益の区別が生きている。ただ、概念フレームワークのレベルになると、これを扱わないと言っているのです。概念フレームワークというのは、それ自体が具体的な会計基準ではありません。概念フレームワークの位置というのは、その後の会計基準の改廃に対して指針を与えるものであるし、或いは既存の会計基準の解釈に

おいて指針となるということです。それ自体は 決して GAAP ではないという性格です。

次は会社法で、先ほど触れました1980年改正 模範事業会社法は、法定資本制度を廃止しまし た。興味深いのは、法定資本制度をこれに倣っ て廃止した、或いは原則的に廃止した州会社法 の増加傾向です。2008年12月時点で37州です。 ということは、残り13州は法定資本制度を堅持 しています。1985年6月時点では7州でした。 それから、1993年12月で26州に増えました。こ こで過半数に増えたのです。50州のうちの25を 超えています。それで2008年12月で37州ですけ ども、実は私は時々調べていますが、2001年で も37州です。ということは、2001年から7~8 年ほとんど変化がないのです。増えていないの です。つまり、資本維持制度、法定資本制度を 廃止する州は最近では増えてなくて、むしろ13 州はいまだに頑張っている。約4分の1でしょ うか、頑張っているのです。これが面白いです。

これが全州で法定資本制度を廃止すると、かなり日本とかヨーロッパに影響があると思います。けれども、まだアメリカの会社法の文献でも、配当規制がいろいろあると今でもページを割いているのは、この13州が頑張っているからです。そうでなければ模範事業会社法の解説だけで終わってしまうのですが、そうはいかないということです。この13州は保守的だと言ってもいいかもしれませんが、資本維持型の配当規制をやめてしまうのは、やはりおかしいという意識がそこにはあるのかと思われます。

(2) イギリス

次にイギリスを紹介いたします。1985年の会社法で、貸借対照表の書式を見ると、上から資産そして負債があって、次いで Capital and reserves という順番になっています。これは資本金及び剰余金ないし準備金ということになります。その I が Called up share capital、催告済資本金です。払い込み及び催告済みの金額で、これが資本金です。 II が Share premium ac-

count、株式プレミアム勘定で、株式払込剰余金です。Ⅲが Revaluation reserve、再評価剰余金です。Ⅳが Other reserves、その他の剰余金ないし準備金です。Ⅴが Profit and loss account、損益勘定で、これは期間損益です。ここでわかるように、IとⅡが払込資本です。Ⅲから以下が、再評価剰余金は微妙ですけども、払込資本とは違う位置付けをしているのです。きれいに資本と利益を分けているとは言えないかもしれないけども、少なくとも背後に資本と利益の区別の概念はあると思います。

同じように、ここでは紹介しませんでしたが、フランスでもドイツでもイギリスに似た分類を 行っているのが現状です。

(3) IASB (International Accounting Standards Board)

最後に、IASB(国際会計基準審議会)のレベルです。1989年4月にまだIASC(国際会計基準委員会)と言っていた時代の理事会が承認して、それが2001年4月にIASBという新組織になってからも同じ採用を決定している「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」の中に、次のようなことがあります。

第65項に、「持分は、第49項で残余として定義されているが、貸借対照表において細分されることがある。例えば株主からの拠出金、留保利益、留保利益の処分を示す準備金と、資本の維持修正を示す準備金は、別個に表示されることがある。こうした表示は、意思決定のための財務諸表利用者の要求に適合する」とあります。これは持分の細分を勧めているのです。ですから、IASBの概念フレームワークでは、払込資本と留保利益は最初に出てきますから、この分類は重要であるという認識だと思います。

それから、IAS、これは具体的な国際会計基準の第1号「財務諸表の表示」には、最終改正2008年11月ですが、「貸借対照表は、少なくとも、次の金額を表示する項目を含まなければならない」として、「(r) 親会社の株主に帰属す

る発行済資本及び準備金」とあります。これは 日本で言うと払込資本と剰余金となります。一 応こういう分類をしています。

最近、FASB(アメリカ財務会計基準審議会) と IASBが、コンバージェンスのために共同でいるいろやっていますが、「財務諸表の表示に 関する予備的見解」というディスカッション・ペーパーが2008年10月に公表されています。それには、関係した文章として、「所有者持分セクションには、国際会計基準及び米国会計基準で、所有者持分の定義を満たす項目を含めなければならない」とだけ言っています。ですから、株主持分の表示について、大きな変化に向けた動きはないといえます。したがって、国際的に見ても払込資本と留保利益の区別というのは十分普遍性がある、というのが私の認識です。

Ⅷ。資本に関する今後の展望

1. 会社法における展望

わが国会社法においては、資本概念の崩壊に 続いて近い将来、資本維持制度、言い換えれば 資本維持型の配当規制が廃止となる可能性があ ります。その最大の根拠は、何といっても平成 13年6月改正による額面株式の廃止です。

諸外国の会社法において額面株式を廃止した場合、同時に資本維持制度も廃止となる例が多いのです。具体例を挙げますと、1977年改正カリフォルニア州会社法、1980年改正の模範事業会社法、1993年ニュージーランド会社法などがこれです。これに対して額面株式を維持している場合、資本維持制度も維持しているのが普通です。これはヨーロッパ各国、イギリス会社法、デラウェア州会社法、ニューヨーク州会社法などであります。はっきりしているのです。額面株式を維持するかどうかです。ニュージーランドは、公会計でも最先端を走るし、面白い国です。イギリスの会社法改正がつい最近2006年にあったのですが、すごく揺れたようです。でも、

額面株式を堅持し、無額面株式については消極 的態度を貫いて導入を見送ったのです。そのた めに、イギリス会社法は資本維持制度を残して いるのです。

2. 税務会計における展望

わが国の税務会計においては、払込資本による資本概念を堅持し、払込資本と留保利益の峻別を行っています。「払込資本と留保利益の区別」の原則は、企業会計原則の一般原則として定着しています。最近の企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」及び第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」もこの原則に基づいています。

会社法は、配当規制とは別に「会計の原則」 として、「株式会社の会計は、一般に公正妥当 と認められる企業会計の慣行に従うものとす る」と定めています。法務省令(会社計算規則) に定める貸借対照表の純資産の部の表示は、企 業会計基準第5号に倣っています。

米国 GAAP、EU 諸国の会社法、及び国際会計基準、具体的には IASB 概念フレームワークとか IAS ですが、それにおいても払込資本と留保利益の区別は健在です。したがって、わが国における会計基準のコンバージェンスの進行、さらに国際会計基準の段階的採用が行われたとしても、この方面への原則的な影響はないと私は見ております。細かいところは別です。大枠の払込資本と留保利益を分けるという原則については、こういうことが言えるのではないかということです。

このように会計原則として国際的に定着している「払込資本と留保利益の区別」の原則こそ、税務会計における払込資本による資本概念のよりどころです。法人税法における資本課税排除の理念に変わりがない限り、税務会計はこの資本概念を今後とも堅持していくに違いないと思います。

区. 補足

Ⅳ章の最後に言い残したことを補足します。 なぜ、1980年模範事業会社法が法定資本制度 をやめてしまったかということです。この模範 事業会社法を起草したアメリカ法律家協会会社 法委員会のコメントによりますと、「額面と表 示資本を基礎とする伝統的な資本制度は、今日 では劣後的株主(普通株主を考える)に対する 支払いから、債権者、優先的株主を保護する本 来の目的に役立っておらず、しかもそれらが株 主に対してある保護を与えると、株主が考える 限りにおいて株主をミスリードする恐れがあ る」ということです。これは、とくに後半は、 1912年、ニューヨーク州会社法で無額面株式が 導入されたときの理由と全く同じです。法定資 本制度廃止の背後には、要するに資本の減少手 続きがすごくルーズであるということがありま す。資本も利益もすべてその気になったら株主 は配当できてしまう、ということもほかの本で 紹介されています。ここでは、株式会社の資本 維持について、念頭にあるのは債権者保護だけ であり、出資者(株主)の立場が欠落している のです。

以上、補足させていただいて、ちょうど時間となりました。ご清聴ありがとうございました。

【参考拙稿】

「会社法における資本概念の崩壊と税務会計」 『税経通信』Vol.64 No.1,2009年1月 「「資本と利益の区別」起源考」安藤英義編著 『会計学論考』中央経済社、2007年6月 「資本制度の揺らぎー背景と展望ー」『季刊企 業と法創造』早稲田大学、2004年11月 「株式会社の資本制度崩壊の兆し」『会計』164 巻3号、2003年9月 討論 9月12日(土)・午後

企業会計基準のコンバージェンス と会社法・法人税法の対応



●参加者 (五十音順)

立教大学経済学部准教授

坂本 雅士

早稲田大学大学院会計研究科教授

品川 芳宣成道 秀雄

成蹊大学経済学部教授

渕 圭吾

学習院大学法科大学院准教授 横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授

吉村 政穂

司会 横浜国立大学大学院国際社会科学研究科国際経済法学専攻長

岩﨑 政明



はじめに

(岩崎) 横浜国立大学の岩﨑政明でございます。租税法を専攻しております。本日は午後の部の司会を担当させていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。午後の部のテーマは、「企業会計基準のコンバージェンスと会社法・

法人税法の対応」というものです。このテーマ につきましては、2008年12月から日本租税研究 協会内に税務会計研究会が組織され、そちらで 議論を重ねてまいりました。

研究会は、租税法、会社法、会計学の研究者と企業実務に携わっておられる方との合同で、これまで月1回のペースで研究を進めてまいりました。現在まだ進行中ですけれども、このほど研究会の主査を担当しておられます渕先生と吉村先生により、中間報告書が取りまとめられましたので、本日はその中間報告書を基に、まず報告をさせていただいて、その後、パネルディスカッションをしたいと思っております。

まず、研究会の座長でおられます早稲田大学 大学院会計研究科教授の品川芳宣先生から、中 間報告書の概要につきまして、ご報告をお願い したいと思います。それでは品川先生、お願い いたします。

総括

I. 税務会計研究会・中間報告

早稲田大学大学院会計研究科教授 品川 芳宣

中間報告の概要と性格

〔中間報告のテーマ〕

(品川) それでは、私の方からお手元に配布させていただいております中間報告の概要と、 その中間報告の性格等について、若干説明させていただきます。

既にご案内のように、税法と会計との関係に 関しては長い間いろいろな議論が行われてきた わけでして、特に昭和20年代以降は半世紀余り にわたって、いわゆるトライアングル体制の下 で、税法と会計との調整が主たるテーマとして



議論されてきたわけです。ところが、それは昭 和の時代の話であって、平成に入って、その傾 向がかなり様変わりしてきているということは 皆さん方もご承知のとおりです。

現在、このメーンテーマである企業会計基準のコンバージェンスについては、既に今年度からこれを選択する企業があるわけですが、それ以前の問題といたしまして、既に平成に入ってから国際基準との調和を図るため多くの会計基準が出されたということで、いわば日々国際基準化されているわけです。それが、2011年度には、すべての上場企業がコンバージェンスするという事態になっています。いわば予告されていた時代の中で、いよいよ黒船が上陸してくるというのが税法と会計との関係です。

よって、百数十年前に黒船が来航してきたときにいろいろな議論が噴出したのと同じような現象が、税と会計の中に起き上がっています。そういう状況の中で、今回租研が60周年記念をめどにご案内の研究会を設置したということは、非常に時官を得たものであろうかと思われます。

私どもは、研究会のメンバーとして過去9回にわたっていろいろな議論をしてきたわけですが、その中身自体はいろいろな論争があるわけで、これを統一した方向に持っていくということは極めて困難です。そういう意味では、中間報告自体が問題提起に終わっているということは否めないかと思います。そのことは、現在、企業会計基準のコンバージェンスという内容自体、非常に不透明なところがあるわけです。既に、コンバージェンスは日程に組み入れられているわけですが、その組み入れ方自体に、いわゆる連結先行や連単分離だという議論があるわけです。

〔連結先行と連単分離〕

連結先行というのは上場企業のほとんどが採用している連結財務諸表に、まずコンバージェンスして、いずれその後に個別の財務諸表も続けばいいというイメージがあろうかと思います。その場合にも、その残されている個別は、いつそこに追いつくのか、或いは、残された企業の会計基準なるものは何を意味するのかというよ

うな議論があるわけです。

他方、連単分離は、上場企業の連結はコンバー ジェンスするが、それ以外は国内基準によると いうものです。そもそも IFRS という国際基準 は、言うならばオリンピックに参加するための ルールです。そうであれば、上場というオリン ピック参加の企業は、その基準によらざるを得 ないわけです。しかし、オリンピックに参加す る必要のない、要するに資本市場に会社の株式 を上場する必要のない企業にとってみれば、何 もオリンピックルールを無理やりに強制される こともないではないかというわけです。よって、 連単分離はあくまでも上場企業のための会計基 準のコンバージェンスの問題であって、そうで はない中小企業をはじめ、非上場企業にとって みれば、コンバージェンスは必要ないという考 え方も当然あるわけです。

〔企業会計基準の現況〕

しかしながら、わが国の会計基準自体が、不 明確な状態になっています。昭和24年に制定さ れた企業会計原則は、昭和の時代にはわが国の 会計基準の主体をなしてきたわけですが、先ほ ど申し上げましたように、平成に入って各種の 会計基準が設定されています。しかも、かつて は政府の機関である企業会計審議会が会計基準 を作ってきたわけですが、それではもうコン バージェンスに対応できないということが指摘 され、或いはそもそも会計基準なるものは政府 が作るものではないというようなことで、民間 団体の財務会計基準機構ができて、現在の企業 会計基準委員会が発足しているわけです。企業 会計基準委員会ができて、もう10年近くたつわ けですけれども、一段と会計基準がたくさん出 されているわけであって、国内基準といえども 何を指すのかというようなところも、現在非常 に不透明な状況にあるわけです。

先般、政府の企業会計審議会からもこのコン バージェンスの日程が発表され、そして、その 発表段階では一応連結先行というような言い方 で、いずれ単体の財務諸表もそちらの方に追い つかなければならないというようなニュアンスで報告されてきているわけですが、それとても、残された企業がどう対応していいかということについて、必ずしも明確な指針があるわけではありません。言うならば、そういう企業会計基準のコンバージェンス自体が不透明な状況の中で、それに法人税法がどう対応するかということは、さらに厄介な問題であるわけです。

〔法人税法の対応〕

また、法人税法は、いわゆる確定決算を前提にしています。この問題は、追って議論する確定決算基準の是非はともかくとして、確定決算を前提にして法人税の課税所得が算定されていることには変わりはないわけであって、その基礎は、あくまでも確定決算、すなわち商事上の財務諸表作成、会社法上の利益計算に基づいて行われるわけです。例えば、減価償却の損金経理要件等も、あくまでも会社法上の利益計算と税法との関係が法人税法に規定されているわけであって、会計基準のコンバージェンスの後に会社法がどう対応するのかというような問題もあるわけです。

会社法に関しては、既に、平成14年に商法改正が行われ、従来、商法の本則に定められていた計算規定が、会計基準の国際化に対応すべく省令化されました。すなわち法務省の規則によって、いかようにでも変えられる仕組みがとられてきたわけです。その平成14年の法律改正においては、中小企業にとって、国際化の悪い影響(負担増)を及ぼさないような特段の措置を講じろという付帯決議が行われ、既にご案内のような中小企業の会計指針もできているわけです。

また、会社法の会社計算規則自体については、会計基準のコンバージェンスに対応するような姿勢ではあったのですけれども、最近の法務省の担当者の見解等、或いは会計基準委員会と法務省とのいろいろな非公式の会議等から漏れ聞くところによると、会社法上もそう簡単にコンバージェンスに右ならえというわけにいかない

ということです。会社法独自の計算方法がある ということが最近明らかにされています。いず れにしましても、それらに対して法人税法がど う対応するかということは極めて厄介な問題で す。

かといって、法人税法が全く対応していないわけではなくて、既に平成8年の税制調査会の法人課税小委員会の報告を受けて、平成10年以降の法人税法の改正は、企業会計と税との関係について、それぞれ分離傾向といいますか、税の独自性が強調されて、税法独自の法人税法の規定が設けられました。そうかと思えば、ここ7~8年は、会計基準の改正に合わせて法人税法が変わるということもあります。これも、ある意味では節操がないというか、哲学がないという点もなきにしもあらずですが、その方向性が必ずしも明確ではありません。

よって、こういういろいろな混沌とする状況の中で、法人税法がどう対応するかということについては非常に重要なテーマであって、昨年から1年足らずの間で議論しても、その委員会の議論自体も必ずしも1つの方向性が見出されたわけではありません。これは、まさに税法と企業会計が今抱えている問題が浮き彫りにされたということです。その点では、まさにこれは中間報告であって、この中間報告を得て、今後どういうように対応していくかということについて、皆さん方とともに研究していきたいというのが現状です。

〔中間報告の概要〕

内容自体については、ご案内の中間報告の目 次にありますように、最初にコンバージェンス の実態を分析し、先ほど申し上げましたような 会社法がどう対応してきたかということを整理 し、そして、それらに対して法人税が対応する 場合、まず租税政策の原理から見て、かかる会 計基準の変化に対してどう対応していくかとい う議論と確定決算基準の関係を整理し、最近の 税制改正動向の傾向を分析し、それらを踏まえ て今後の対応のあり方等について、方向性・課 題について問題提起というような形で整理させていただいております。それらの内容については、各担当の先生方からご報告させていただきます。

(岩崎) 続きまして、中間報告書の具体的内

容につきまして報告させていただきます。学習院大学法科大学院准教授の渕圭吾先生と、横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授の吉村政穂先生のお二人から個別の内容についてご報告をお願いいたします。

総括

Ⅱ. 個別論点の検討

学習院大学法科大学院准教授 渕 圭吾横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授 吉村 政穂

はじめに

(渕) 学習院大学の渕でございます。今回、品川先生のご指導の下、この報告書の取りまとめを担当させていただきました。中間報告3頁(本誌263頁)以降を解説したいと思いますので、ご覧ください。内容面では、ここにおられる皆様はご存じのことばかりと思いますが、報告書の内容を紹介させていただきます。

1. 企業会計基準のコンバージェンス

(1) 企業会計基準改正の経緯

まず1番の「企業会計基準のコンバージェンス」というところです(中間報告3頁)。「企業会計基準改正の経緯」ですが、日本における企業会計基準は2000年までは企業会計審議会等が定めた企業会計原則・会計基準があり、これに対して日本公認会計士協会が実務指針を定めていました。企業会計原則は企業会計処理の総合的指針でしたが、平成に入ってからは個別の会計基準の役割が大きくなりました。2001年からは企業会計基準委員会が会計基準等を定めているということです。

これに対して、国際的には、国際会計基準委員会が1973年以来活動を行ってまいりましたが、



2001年以来、民間組織である国際会計基準委員会財団が指名する国際会計基準審議会が、国際会計基準の策定に当たって中心的な役割を担っております。その国際会計基準の中心が国際財務報告基準(IFRS)です。国際会計基準審議会はアメリカの会計基準設定の主体である財務会計基準審議会との間で会計基準の統合(コンバージェンス)の動きを進めてまいりました。

日本においては1990年以来、記載の25項目に わたる会計基準の改正、ないし制定が行われて きました。

(2) 企業会計基準改正の特徴

中間報告6頁、「企業会計基準改正の特徴」です。これについては研究会の中でもいろいろ

な意見が出ましたが、今回の報告では次のよう にまとめております。

第一が国際基準との調和です。資本市場の国際化により、会計基準の国際的なコンバージェンスが進んでおります。わが国の会計基準も、この流れに沿って変化してきたということです。

第二が、企業財務の透明化という方向性です。 投資家に対する情報提供を充実させるためによ り多くの、また、比較可能性の高い情報が開示 されるようになってまいりました。

第三に、損益計算から財産計算への力点の移行という方向性です。従来、適正な期間損益計算が企業会計の中核とされ、その中で取得原価主義が重要な役割を担ってまいりました。しかし、企業の所有する資産の含み益が投資家から観察不可能であることの弊害を除去するために、時価主義志向が強調されることとなってまいりました。もっとも、この時価主義志向は、あくまでも取得原価主義の枠の中で、その修正として位置づけられているということです。

第四に、先ほど申し上げたような設定主体の変更です。民間団体が会計基準の設定を担うようになってきたということで、それに伴って会計基準の変更が弾力化し、また、その内容も詳細なものとなってきております。

最後は5番目で、税法との乖離の拡大を挙げさせていただきました。かつてトライアングル体制と称して、企業会計原則、商法・法人税法の調整が図られてきましたが、近年、企業会計基準と会社計算規則が接近し、また、企業会計基準について国際的なコンバージェンスが強調されるに従って、税法との調整に関心がやや失われるようになってきているということです。

(3) コンバージェンスの履行とその課題

3番目が「コンバージェンスの履行とその課題」です。これは皆様もご承知のことかとは思いますが、次のようになっております。企業会計基準委員会は国際会計基準審議会との間で取り交わされた「東京合意」にて、2011年6月を履行期限とした国際財務報告基準とのコンバー

ジェンスを行うこととしました。これに先立ち、EUは日本の会計基準のIFRSとの同等性評価を行い、26項目の差異項目を指摘しております。しかし、近年の企業会計基準改正の結果、EUから指摘されたコンバージェンスの対象である26項目については、ほぼその作業は終了しました。

2008年12月に、EUの欧州委員会によって、わが国の会計基準が国際基準と同等であると評価されましたが、同等性評価というのはその一度きりで終わりというものではないので、コンバージェンスをさらに推進していくべきであると考えられています。ただ、そのコンバージェンスの対象である IFRS 自体が作られている作業の最中である、発展しているものですので、両審議会の公表する論点整理や公開草案等を見据えながら、わが国でも対応していく必要があります。

コンバージェンスの推進にはいろいろな考慮 要素がございます。そのため、連結財務諸表と 個別財務諸表の関係を緩やかに解して、連結財 務諸表についての会計基準について個別財務諸 表に先行して改訂していくという連結先行の考 え方が唱えられております。この6月に企業会 計審議会が公表した中間報告でも、この考え方 が述べられております。

さらに、日本の会計基準を IFRS に統合するのではなく、IFRS を直接日本の企業に適用しようという見解もございます。アドプションといわれるのがこれです(中間報告7頁)。この見解の下では、連結財務諸表の会計基準としては IFRS を採用し、個別財務諸表の会計基準としては国内の独自の会計基準を用いるという考え方が出てまいります。いわゆる連単分理論というものです。この場合、公開会社の連結財務諸表を IFRS 基準で作成し、個別財務諸表、会社法の計算書類の作成については国内の会計基準を用います。課税所得の算定、法人税は直接には会社法関係の法規制を前提にしているので、個別財務諸表系統の企業会計のみに接点を有し

ます。要するに、連結のIFRSの方とは直接の 接点は持たないというふうな考え方もあります。

この議論を採用すると、従来の企業会計基準に変更を加えなくて済み、また、会社法の要求する会社計算書類の作成及び法人税法に基づく課税所得算定が国際会計基準の影響を受けなくなります。これをメリットと考えるならば、この議論は考慮に値するということになりますが、他方でこの議論に対しては永久に2つの基準が存在することで、会計基準の比較可能性が失われ、また、その両方の財務諸表を作るというコストが存在するのではないかという批判論もございました。

2. 会社法(会計計算規則)の対応

(1) 平成14年商法改正

2番目に、租税の話の前に、会社法がどういうふうに対応しているかということです。平成14年の商法改正で、それまで商法典に置かれていた計算関係規定が省令に委任されることになりましたので、これによって計算関係規定のより機動的な制定・改変が可能になり、会計基準の改正等に弾力的に対応できることになりました。このため、証券取引法の会計と商法の会計の整合性が高まるということになりました。

(2) 平成17年会社法の制定と会社計算規則

続いて、平成17年に会社法が制定されました。 その制定前には、会社を含む商人一般に対して 商法32条 2 項が「商業帳簿ノ作成二関スル規定 ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベ シ」と定めておりましたが、そこで言う規定と いうのに商法32条 1 項も含まれると解されてお り、会計処理全般について公正な会計慣行の斟 酌が要求されると考えられておりました。

会社法でどうなったかと申しますと、会計処理について「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うべきであることを定める規定が設けられましたが、これは従来の規定と同じ意味であると解されております。また、会社法を受けた会社計算規則3条もその用語の解釈

及び規定の適用に関して「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならない」としております。

(3) 中小企業の会計に関する指針

3番目ですが、中間報告8頁「中小企業の会計に関する指針」です。これは先ほど品川先生からもご紹介があったとおり、企業会計基準は元来、金融商品取引法に基づく財務諸表等の作成の基準ですが、原則として会社法に言う「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たるものと解されています。このため、利害関係者の範囲が限定されており、規模も小さい中小企業の従うべき規範としては必ずしも適当でないという面がございました。

こういうようなことは従来から言われていたのですが、最近では平成14年の商法改正の際に、ここに書いたような附帯決議がございまして、それを受けて、いろいろな団体が会計基準に関する報告書を出し、それが統合される形で中小企業の会計に関する指針というものが作成されたという経緯がございます。以上が会社法についてです。

3. 法人税法の対応

(1) 課税所得算定の基本原則(租税政策の基本 原則)

続いて「法人税法の対応」というところに入りたいと思います。法人税法が、そもそもコンバージェンスとか、そういう話を抜きに、それ以前にどういうふうな原理で企業会計との関係を考えていたかということをちょっと復習させていただきます。まず(1)「課税所得算定の基本原則」というところですが、法人税法はその課税標準を「所得の金額」と定めた上で、所得の金額の具体的内容を、益金から損金を控除した金額と定めております。この場合の「所得」というのは、一般的に包括的所得概念に基づくと解されているようです。

また、法人税法22条2項が益金の額に算入すべき金額として「無償による資産の譲渡、又は

役務の提供」から収益が生じることを定めておりますが、これはここに引用した判例のような趣旨であると考えられております。ただし、課税所得の算定上、租税政策その他の理由から「別段の定め」というものによって修正が加えられております。

そこで、どういうような租税原則、又は租税 政策が考慮されているかというと、まず公平の 原則というのがございます。次のページですが (中間報告9頁)、それから中立、簡素という ことが挙がっております。これは非常に抽象的 なので、具体的にどうかということはこここでは 述べてはおりませんが、そういうものがあると いうことです。そのほかに経済政策、社会政策 の目的のために租税が利用されることがあり、 法人税法も利用されることがございます。それ から、法人段階の課税と株主段階の課税の調整 というようなことも考えなくてはいけないとい うようなことになっております。

(2) 確定決算基準の意義と機能

(2)の「確定決算基準の意義と機能」というところです。法人の課税所得算定においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、減価償却費や引当金の繰入などの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという、いわゆる確定決算主義がとられています。

その内容について、3点が挙がっております。これは後ほど坂本先生が詳しくお話しくださると思いますので、簡単に述べたいと思いますが、①についてはただの手続的な規定という見方もあるのですが、③と併せて見た場合には、課税所得が企業利益に基礎を置いて算出される以上、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だとの考えに立脚するものといわれております。

③についても、だいぶ前のものですが、税制

調査会の見解が引用されており、こういうような理解がされております (中間報告10頁)。読みますと、「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を規定することが適当である」と書いてあるわけです。

②は、企業の判断によって左右される内部取引等に係る意思決定というのを確定決算に求めるという考え方です。これによって計算の真実性ないし客観性を担保し、もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができるという趣旨で設けられており、それが損金経理であるといわれております。

ということですが、最近の税制改正でどうなったかということについては吉村先生にお願いいたします。

(3) 最近の税制改正の動向 〔基本的方向〕

(**吉村**) それでは残りの部分につきましては、 私、吉村よりご報告申し上げます。

(3)「最近の税制改正の動向」といたしまして、本報告書では平成10年度改正以降を取り上げて、分析の対象としております。このような限定を加えましたのは、確定決算基準に基づいて商法・企業会計原則と結びついていた法人税の位置づけというものが、これらの改正によって変化してきたと考えるからです。

この変化を基礎づけましたのが、平成8年に出されました法人課税小委員会の報告書であろうと思います。その報告書におきましては、中間報告10頁の後半から、かなり丁寧に取り上げておりますが、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ということが、わが国の法人税にとって必要であるということを基本的な方向として打ち出しております。その上で、企業業績を実態に応じて的確に把握し、課税すること



が重要だということを強調したわけです。

ページをめくっていただきたいのですが、11 頁の最初になります。当然、このように法人税 独自の立場から課税ベースの拡大ということが 目的とされますと、企業会計原則、或いは協議 との関係が問題となってきます。その際に強調 されましたのが、法人税法固有の目的と商違・ 企業会計原則が有している目的・機能との違い ということになってきます。その上で、中間報 告11頁の頭に引用しておりますように、「計算の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則における 別にのっと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、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における 会計処理と異なった取り扱いとすることが適切 と考える」と結論づけたわけです。

この言い回しからわかりますように、必ずしも確定決算基準というものを完全に放棄するということを述べたものではないのですけれども、法人税固有の観点から改正を行っていくのだという、両面をにらむような方向が打ち出されたということになります。

ですので、平成10年度税制改正以降におきましても、会計基準のコンバージェンス等の変化に対応いたしまして、申告段階での調整項目を少なくするための税制改正がたびたび行われております。しかしながら、法人税固有の目的というものに基づいた改正ということも行われておりますので、企業会計と税務会計との乖離を

志向する改正と、調和を志向する会計が混在したものとなっております。

[企業会計からの乖離]

では、個別に税制改正の具体的内容を見ていきたいと思います。まずは企業会計からの乖離を志向する改正です。こちらは平成10年度税制改正におきまして、先ほど確認したところの「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向に基づきまして、各種引当金の縮減・廃止ということが進められております。また、法人税法固有の目的として、客観的な所得算定ということを重視するといった観点から、従来、企業会計上認められていた選択的な会計処理を法人税法上廃止するといった改正も行われております。

また、中間報告12頁、②です。平成13年度税制改正におきましては、企業の競争力を確保し、企業の活力発揮のための組織再編というものを税制上阻害しないといった目的から、組織再編税制の整備が行われております。この際には、今申し上げましたような組織再編を阻害しないという目的から、税法上独自の適格要件というものが定義されまして、併せて課税繰延の際の取り扱いに関する細かな規定も設けられております。

この文脈でとらえられるものとして、平成14年度税制改正による連結納税制度の導入が挙げられると思います。これは税制が組織再編を阻害しないといったことと符合しているわけですが、企業のグループ経営が進展する中で、そのグループ経営の実態をとらえて法人税法の仕組みを用意していくということになります。

このように、組織再編税制や連結納税制度によって、税法固有の要件や処理が積極的に導入された結果、企業会計上の処理との乖離というものが大きくなっていくことになります。これに合わせて幾つかの微調整も行われておりますが、ここでは説明は省略します。

③ですが、平成18年度税制改正におきましては、会社法の制定が行われたことに対応いたし

まして、幾つかの税制改正が行われております。 例えば資本の部を整備し、或いは役員給与の損 金算入のあり方について、税法固有の観点から、 これを整理するといったことが行われておりま す。また、ストック・オプションの税務上の処 理についても、併せて費用計上の特例を設ける ことが行われております。

また、企業会計上の処理との乖離として位置づけてよいものか、難しいところもあるのですが、平成19年度税制改正におきまして、減価償却制度の抜本的な見直しが行われております(中間報告13頁)。これは後に言及しますように損金経理要件を課した上での改正ということですので、乖離として明確に位置づけられるかというと疑問を持たれる方もいらっしゃるかもしれませんけれども、ここで取り上げましたように、いわゆる250%定率法のように、従来考えられていた会計上の処理とは異なった減価償却制度を取り入れております。

〔企業会計との調和〕

ハは「企業会計との調和」を志向する改正ということになります。こちらは平成12年度税制改正におきまして、いわゆる金融商品に関する会計基準が導入されたことにより、売買目的有価証券の時価課税というものが導入されております。

また、平成19年度税制改正におきましては、いわゆるリース会計の公表に伴いまして、リースの取り扱いを変更したり、また、棚卸資産の評価に関する会計基準の中におきまして、トレーディング目的で保有する棚卸資産の時価評価ということが行われるようになりましたので、これに対応して時価課税の中に取り込むといった改正が行われております。繰延資産についても、細かな修正が行われています。

③ですが、先ほど指摘いたしましたように、 法人税法としては客観的な所得算定を強調する ということで、会計処理上の選択を認めること を嫌うというのがあったわけですが、こちらに 示しております工事契約に関する会計基準によ りまして、その選択、その恣意が抑制される、 排除されるといったことが打ち出されましたこ とから、会計基準との整合性に配慮した税制改 正が行われております。

4. コンバージェンスに対する法人税 法の方向性

(1) 企業会計との基本的関係

このような税制改正の動向、また、そのほかの商法や会計基準の動き、コンバージェンスの進行というものを受けました法人税法の今後の方向性といたしましては、中間報告14頁以下で検討しております。

まずは企業会計との基本的関係ということですが、15ページに示しておりますのは、法人税法中に設けられております課税所得算定のための規定がどのようにグループ分けできるのかということです。こちらは確認ということになりますので、説明は割愛いたします。

(2) 確定決算基準

14頁は確定決算基準です。今までご説明申し上げましたように、会計基準におきましてはコンバージェンスが進行し、法人税法におきましては法人税法固有の観点から税制改正が進められるといったことになってきますと、企業会計と法人税法との距離が大きくなる局面も増えてくるわけです。

このように両者の差異が大きくなりますと、 従来であれば認められた会計処理に基づく税法 上の取り扱いが廃止され、その結果として税負 担が増大するといった事態が起きてきます。或 いは従来から利用されていた税法上有利な会計 処理を継続し、その結果として企業会計のルー ルに従来よりも大きな負担をかける、いわゆる 逆基準性の問題が大きくなるといった指摘も存 在するところです。

こちらの確定決算基準の方向性につきまして は、坂本先生から後ほどまた詳しく議論があり ますので、ここではこの程度にして、各論に議 論を進めたいと思います。

(3) 個別問題

「収益認識)

個別問題の論点として、収益認識、及び利益 概念について取り上げております。国際会計基 準におきましては、現時点では、収益をいつの 時点で認識するかという点につきましては、物 品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買 い手に移転したこと、すなわち所有に伴うリス ク、価値の移転ということに注目して、収益認 識を行うということがうたわれております。そ のため、現在の実現主義を中心といたします企 業会計上の処理と、あまり差異はないのではな いかと考えられます。

税務会計におきまして、収益認識基準といいますものは、法人税法22条4項を通じまして、公正処理基準を利用して収益認識を行うのだ、収益認識の時点を決定するのだということになっておりますから、この議論だけをとらえますと、法人税法にはあまり大きな影響を与えないように思われます(中間報告15頁)。

しかしながら、2008年12月に IASB と FASB との共同プロジェクトの下に、「顧客との契約 における収益認識に関する予備的見解」という ものが出されております。また、これを受けた 論点整理が ASBI から 9 月 8 日に出されていま す。こちらの予備的見解で打ち出されている方 向性としましては、従来の実現・稼得モデルか ら離れて、資産・負債モデルに基づいて収益認 識を行うのだということになっております。す なわち、顧客との契約における企業の正味ポジ ションを議論の出発点としています。契約に基 づいて権利と負債が発生するわけですが、それ をそれぞれ評価して、その正味のポジションの 増加がいつの時点で生じるのかといった観点か ら収益認識の時点を決するという枠組みになっ ているのです。

これがどのような方向で具体化されるのか、 特にわが国がどのような形でそれを取り入れて いくのかということは、まだ議論の固まってい ないところであると思うのですけれども、従来 の実現・稼得アプローチから資産・負債アプローチに収益認識モデルを転換していくときに、 法人税法がそれをどのように受け止めるのかは 大きな課題になると思います。この点は今後議 論を深めていくべきところかと思います。

[時価(公正価値)評価に伴う利得]

また、これは、時価評価に伴う利得、いわゆ る包括利益との関係をどうとらえるかという問 題とも関連しているかと思います(中間報告16 頁)。国際会計基準、或いはそれを受けました わが国の会計基準におきましては、先に指摘が ありましたように、時価評価の対象というもの が拡大されております。そして、時価(公正価 値)評価による利益が貸借対照表上、包括利益 として直接計上されるといったことがあるわけ ですが、法人税法におきましては、評価益とい うものは特定の場合を除きまして、原則として 益金の額に算入しないことになっております。 その上で、先ほど申し上げましたような平成12 年度税制改正及び平成19年度税制改正によりま して、売買目的有価証券及び短期売買商品につ いては、例外的に時価評価損益を課税の対象に するといった仕組みになっているわけです。

従って、こちらの会計基準の動向のように、 保有している資産、とりわけ金融資産について 時価評価の対象を増大し、それを財務諸表に反 映させるといった方向性と、法人税法の評価益 に対する消極的な姿勢とが、どのように調整さ れていくかというのが今後の問題となるわけで す。この報告書の中におきましては、やはり課 税の確実性ということは重視されるべきである といったことを指摘しております。

〔引当金・繰延資産〕

次に引当金・繰延資産です(中間報告17頁)。 引当金につきましても、9月8日に ASBJ から 論点の整理が出されましたが、法人税との関係 ということになりますと、平成10年度改正によ って大幅な引当金の整理がなされたことに見ら れるように、債務確定主義の徹底という方向性 が一貫して進められております。そのため、現 行法において認められているのは貸倒引当金と 返品調整引当金にすぎないといった状況にある わけです。

この点、先ほど触れました法人課税小委員会報告書にありましたように、それぞれ機能が違うのだということを前提とすれば、このような違いにも合理性があるといった意見もあります。しかしながら、わが国におきましては欠損金の繰戻還付、或いは繰越期間といったものが他の先進諸国に比べて相対的に制限されているとも評価できる状況がありますので、将来の事業リスクといったものを現時点で把握する企業会計処理を、税務会計においても取り込む必要があるのではないかとの意見もあるところです。

また、繰延資産につきましては(中間報告18頁)、かいつまんで説明いたしますと、最後に指摘いたしましたように、企業会計に準拠した繰延資産のほかに、法人税法固有のその他の繰延資産というものが存在しております。このその他の繰延資産の外縁が曖昧であるという認識を前提として、課税の客観性を図るために、取り扱いの明確化を図るべきとの意見がありました。

〔減価償却制度〕

次の論点は固定資産です。固定資産につきましては、損金経理要件との関係が正面から問題になるところであろうと思います。まずは減価償却制度ですが、こちらは先ほど申し上げましたように、平成19年度税制改正におきまして、非常に政策的色彩の強い償却限度額の計算方法が認められるようになりました。

この意図された政策効果というものを重視した場合におきましては、損金経理要件を課していることによって、その政策効果が十分に実現できないのではないか、すなわち損金経理要件を廃止すべきではないかといった意見があるところです。また、これに対しまして、損金経理要件によって内部取引の信頼性・客観性が維持されているのだといった指摘もかねてからあるところです(中間報告19頁)。

[減損処理]

次に減損処理です。会計基準の方向性といた しましては、投資家への情報提供といった観点 を強調して、資産の公正価値というものを財務 情報として提供するとの方向が打ち出されてお ります。これに対しまして法人税法上は、評価 益と同じように、評価損も原則として損金算入 を認めないということになっております。

この趣旨と申しますのは、もちろん法人税法上、実現主義が原則とされている、課税の確実性を要求しているということがあるわけですし、また、先ほど申し上げましたように評価益の益金算入を認めていない状況がありますので、いったん評価損を計上した後に、その資産価値が回復した場合、その回復した部分に対して課税をする途が現時点では存在していないという状況があるわけです。従ってこの問題、すなわち資産価値が回復した場合に、それを課税上どのように扱うかといった点が解決しない限り、評価損の議論というのは、現状のレベルよりも進めることは難しいのではないかといった意見がございます。

[企業会計基準]

次に企業組織再編成に関する問題です。この点は会計基準の動向として、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合につきましては、すべてパーチェス法による処理に統一されたという動きがあります。また、最近の議論として、のれんの償却が論点になっている状況があります(中間報告21頁)。

〔持分プーリング法の廃止〕

このそれぞれについての分析ですが、持分プーリング法が廃止され、パーチェス法の処理に統一されたということにつきましては、法人税法上は既に平成13年度税制改正におきまして、独自の組織再編税制というものを整備しているところです。そのため、このようにパーチェス法の適用範囲の拡大によって、税制上の対応が直接必要になるということはないのだろうと考えられます。

しかしながら、このことによって、企業再編税制上の適格要件とされた場合の「帳簿価額の引継ぎ」と、パーチェス法における「時価評価」の両者の乖離ということが決定的になり、それが問題になる場面というのが今後ますます拡大していくことになるわけですから、この処理をどのように行っていくかという問題が出るのだろうと思います(中間報告21頁)。

[のれんの償却]

のれんの償却につきましては、まだ議論が進行中というところもありますが、のれんの範囲と、のれんの償却方法ということが論点になるのだろうと思います。

法人税法におきましては、平成18年度税制改正におきまして、非適格組織再編、又は営業譲受けの場合における資産又は負債の調整勘定が制度として創設されております(中間報告21頁)。これは一面では企業会計上の処理と平仄をそろえるという意味も持っているところですが、この際に考慮される負債の範囲というのは、現在のところは退職給付負債及び短期重要負債というものが念頭に置かれているのみですので、今後、企業会計上(組織再編時に)認識されるべき負債との乖離が大きくなっていく際には、その調整を進める必要があるのではないかということを考えております。

また、のれんの償却ということですが、会計処理におきまして、のれんの償却というものが否定され、代わりに減損によって処理をしていくということになったといたしましても、税法上はやはり税務計算の確実性・客観性を確保する必要性がありますので、現状のように一定期間を区切った上での均等償却とする方法が望ましいのではないかと考えられます。

以上、飛ばし、飛ばしになってしまいましたけれども、中間報告書のご報告ということになります。

(岩崎) ありがとうございました。ただ今ご報告がありましたように、企業会計や法人税法は、これまで国際会計基準をにらんで、何回も改正を加えてきたわけですが、それでもなお調整がついていない問題点があるというご指摘が最後にあったところです。特にその調整がまだついていない問題点のうち、主要なものにつきまして、これから会計学の観点から検討を加えていただきたいと思います。

まず、法人税法上の確定決算主義というのが 国際会計基準の下でも機能し続けることができ るのかどうかという問題点につきまして、立教 大学経済学部准教授の坂本雅士先生からご報告 をお願いいたします。

各論

Ⅲ. 確定決算主義

立教大学経済学部准教授 坂本 雅士

はじめに

(**坂本**) 立教大学の坂本でございます。この たびは報告の機会を与えていただき、ありがと うございます。

私に与えられたテーマは「確定決算主義」で

す。国際財務報告基準(IFRS)への税務上の 対応を確定決算主義の視点から論ずることが私 に求められている役割だと認識しております。



1. 報告の目的

「報告の目的」はこの 2 点となります (**資料 1**)。

資料1

報告の目的

- 主要国における会計と税務の関係、IFRSへの 対応を整理
- 日本における会計制度の現状を確認
 - ⇒ 確定決算主義に係る論点を明らかにする。

まず、主要国における会計と税務の関係、IFRSへの対応を整理いたします。日本の確定 決算主義と同様な課税所得の計算構造を有する ドイツやフランスにおけるIFRSへの対応は、 今後のわが国の会計と税務の関係を考える上で も有益な示唆を与え得ると言えます。

次に、日本の会計制度の現状を確認いたします。本年6月には金融庁企業会計審議会・企画調整部会からIFRSの取り扱いについて「中間報告」が公表されました。中間報告を整理し、関連諸法制へのインパクトをはじめIFRS導入の影響について考えてみます。

以上、2つの視点からの検討を通して、最後 に確定決算主義に係る論点を明らかにしたいと 思います。

2. 確定決算主義の意義

まず、今回の報告テーマである確定決算主義 について、その意義と採用論拠を確認しておき ます(資料2)。

資料 2

いわゆる確定決算主義の意義

- ① 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として 経理されていること(損金経理(法人税法第2条第25 号))等を要件とすること。
- ② 別段の定めがなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(公正処理基準)に従って計算すること(法人税法第22条第4項)。
- ③ 確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること (法人税法第74条第1項)。

税制調査会法人課税小委員会[1996]『法人課税小委員会報告』

確定決算主義については、法人税法74条1項の規定、すなわち、「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。」という条文がしばしば引き合いに出されます。それに対して、同項は申告の仕方に関する手続き的な規定にすぎないという批判もあります。

確定決算主義にはさまざまな捉え方があるわけですが、本報告では、いわゆる確定決算主義を広い意味での課税所得の算定方法と位置づけて、その内容として次の3点を挙げることとします。

まず、課税所得計算において損金経理等を要件とすることです。2点目として、「別段の定め」がない場合には公正処理基準に従い計算することです。3点目として、確定した決算に基づいて課税所得を計算し、申告することです。

3. 確定決算主義の論拠

次に確定決算主義の採用の論拠ですが、ここでは代表的なものを幾つか挙げておきます(資料3)。

最も大きな理由は、税務行政の便宜のためです。企業利益を基礎として、それに税法上必要

資料3

確定決算主義の論拠

- 課税の簡便性ないし便宜性が得られる。
- 確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより計算の信頼性ないし客観性を担保し、もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができる。
- 商事上の利益を増加させ税務上の所得を 縮小させるという企業の恣意的な利益計算を 抑制する機能を有しており、利益計算の真実 性、確実性の保障に役立つ。

な修正を行うということは、税法においても必要な部分修正事項だけを規定すれば良いということになり、課税の簡便性ないし便宜性が得られることとなります。その他にも、「企業の意思を尊重する」といった点や、「企業の恣意的な計算を抑制する」ことなどが挙げられます。

4. 諸外国の課税所得計算における確 定決算主義的視点

[イギリス]

ところで、今確認しました確定決算主義ですが、このような視点は諸外国においても存在しています(資料4)。

まずイギリスです。時間の関係もございますので、細かい説明は省略させていただきますが、財政法(Finance Act)には「課税所得は、一般に公正妥当と認められた会計実務(UK GAAP)に基づく会計を基礎に計算しなければ

資料 4

諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点①

- ・イギリス
- 「課税所得は、一般に公正妥当と認められた会計実務(UK-GAAP)に基づく会計を基礎として計算されなければならない。」(FA2002. § 103)
- アメリカ

会計方法の総則: "Book Conformity Requirement" 「課税所得は、納税義務者が帳簿記入を行うに際し(in keeping his books),規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない。」(IRC § 446(a)) "LIFO Conformity Requirement"(Reg. § 1.472-2(e))

ならない」と謳われています。これはわが国の 公正処理基準の規定に相当すると考えることも 可能です。ただし、損金経理要件はありません。 「アメリカ〕

アメリカにも同様な視点は存在しています。 イギリス同様、会計と税務が分離している、い わゆるセパレートシステムの代表的な国のよう に思われていますが、アメリカの内国歳入法 (IRC)には、「会計方法の総則」として、課 税所得計算の企業会計への準拠性が謳われてい ます。これは Book Conformity Requirement と呼ばれています。この場合の Book とは帳簿 を意味し、会計帳簿と納税申告書とで用いられ ている会計方法が一致することを要請していま す。

また、極めて限定的ではありますが、アメリカにも損金経理要件が存在しています。よく知られている後入先出法(LIFO)です。これはLIFO Conformity Requirementと呼ばれています。

「ドイツ〕

慣習法系の国が続きましたから、ここで成文 法系の国も取り上げたいと思います (資料5)。 例えばドイツですが、ご存じのとおり基準性原 則がございます。基準性原則により、商法 (HGB) 上の計算に含められた項目及び金額 が、課税所得計算においても適用されます。商 法における会計規制が税務に対して優位に立っ ており、商法と税法が密接に結びついているこ 資料5

諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点②

・ドイツ

基準性原則:「法律の規定に基づいて記帳を行うこと、および定期的に決算書を作成することが義務づけられている事業主、またはそうした義務なしに記帳し、定期的な決算書を作成する事業主は、事業年度末に、商法(HGB)上の正規の簿記の諸原則(GGB)に従って表示されるべき事業用資産を計上しなければならない。」(所得税法第5条第1項第1文)

・フランス

「企業は税基準と相容れない場合を除き、プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)により規定している定義を重んじなければならない。」(CGI,art.38-4)

とが確認できます。

[フランス]

同様の状況にあるのがフランスです。商法典 (Code du Commerce) が概括的な会計規定を 定めるにとどまっており、会計実務への適用指針となっているのが、この条文にもありますプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) です。 租税一般法 (CGI) においても PCG の規定を重んじなければいけない旨が謳われており、商法と税法における会計規制が PCG によって共通的に規制されています。

[主要国のまとめ]

以上、主要国における会計と税務の関係について概観しました。そこから次のことが明らかになります(資料6)。

資料6

諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点③ - まとめ -

- 法人所得課税の根底には、企業会計に基 づくという自然な前提が存在している。
- 商法ないし会社法(配当べース計算)と税法 (課税ベース計算)との結びつきの度合により 二つの類型に分けられる。
- ⇒ 両者の関係が密;独仏、両者の関係が希薄;英米
- ⇒ IFRSへの対応も相違

まず、法人所得課税の根底には、企業会計に 基づくという自然な前提が存在していることが 確認できます。どこの国にも日本の確定決算主 義と同様な視点を見出すことができるわけです が、所得を課税ベースとしている限り、これは 当然のことかもしれません。

また、税務に関係する会計が直接には商法(会社法)であることに着目して両者の関係を考えた場合、ドイツやフランスのように商法と税法が密接に結びついている国と、アメリカやイギリスのように結びつきが弱い国とに分類することができるかと思います。

ここで結論を先取りしますと、どちらの類型 に属するかにより、IFRSへの対応にも相違が 見られます。この点について連結財務諸表と個 別財務諸表、いわゆる連単財務諸表の関係とい う視点から確認していきます。

5. IFRS 導入と連単財務諸表の関係

[イギリス]

まず、こちらがイギリスです。

資料 7

IFRSへの対応(会計基準の適用関係)① -イギリス-

	ロンドン証券 取引所 (AIMを含む) 上場企業	PLUS上場企業・非上場企業	
	上物让来	小規模企業 以外	小規模企業
連結財務諸表	IFRS	IFRS or FRS	IFRS or FRS or FRSSE
個別財務諸表	IFRS or FRS	IFRS or FRS	IFRS or FRS or FRSSE

- ※ IFRS=EU版IFRS FRS=UK-国内基準 FRSSE=UK-中小企業向国内基準
- ※ ロンドン証券取引所;EUの制対象 AIM;新興企業を対象 PLUS;小規模企業を対象

会計基準の適用関係は**資料7**のようになっています。イギリスには大まかに3つの会計基準が存在しています。IFRS、自国の基準であるFRS、中小企業向けの基準であるFRSSEです。また、市場も大まかに3つ存在しています。EUの規制対象となるロンドン証券取引所、新興企業を対象としたAIM、小規模企業を対象としたPLUSです。

ロンドン証券取引所と AIM についてですが、連結財務諸表は IFRS によって作成されます。 EU の規制対象はロンドン証券取引所のみですが、AIM は2007年以降、自主規制により IFRS を強制適用しています。それに対して個別財務諸表は IFRS と FRS の選択適用となっています。両者は近年のコンバージェンスによって、その差異は小さいものの 2 つの会計基準が存在することとなります。従って、課税所得についても IFRS をベースとする課税所得の 2 つが存在することとなります。この点は興味深い事実ではありますが、課税の公平の観点からは問題だと言えます。

続きまして、PLUS と非上場企業についてで

すが、ご覧いただきましたとおり、IFRS、FRS、FRS、FRSSEの3つが存在しており、企業規模に応じて会計基準が重層化しています。

[ドイツ]

次に、ドイツの会計基準の適用関係です(資料8)。ドイツの会計基準にはIFRSと、商法の計算規定である HGB があります。上場企業の連結財務諸表はIFRS により作成されます。それに対して個別財務諸表はHGB で作成されます。個別財務諸表は配当や課税所得計算の基礎として位置づけられており、IFRS を用いることは不適切であるという考えによります。なお、個別財務諸表をIFRS で公表することも可能ですが、その場合でも HGB による作成は必須となっています。

資料8

IFRSへの対応(会計基準の適用関係)② -ドイツ-

	上場企業	非上場企業
連結財務諸表	IFRS	HGB or IFRS
個別財務諸表	HGB (+IFRS公表可)	HGB (+IFRS公表可)

※ IFRS=EU版IFRS HGB=商法の計算規定 (参考) BiLMoG(貸借対照表法現代化法);2009年3月成立

⇒ HGBのIFRSへの接近、中小企業への規制緩和

[IFRSへの対応:連単分離]

非上場企業ですが、連結財務諸表にはIFRS と HGB の選択適用が認められています。この理由は、たとえ非上場企業であっても国際的な活動をしている場合には、IFRS に準拠した連結財務諸表を作成した方が有利なケースが想定されるからです。個別財務諸表の取り扱いは、上場企業と同じです。結果として、個別財務諸表と連結財務諸表とで用いられる会計基準が異なり、いわゆる「連単分離」になっています。

しかし、連単分離とは言っても、IFRSの影響が個別財務諸表へ及んでいないわけではありません。ドイツでは HGB と IFRS のコンバージェンスの観点から、BilMoG(貸借対照表法現代化法)が検討されました。これは HGB を

IFRS に近づけるという形での改正ですが、同時に中小企業への規制緩和を盛り込んでいます。
【フランス】

最後に、フランスの会計基準の適用関係です (資料9)。フランスの会計基準にはIFRSと PCGの2つがあります。また、資本市場とし てはEURONEXTが国際資本市場として存在 しています。さらに、規模は極めて小さいもの の、国内資本市場として性格づけることができ るマルシェ・リブレ、マルシェ・アルターネク ストという市場も存在しています。

資料 9

IFRSへの対応(会計基準の適用関係)③ -フランス-

	EURONEXT上場	EURONEXT以外
連結	IFRS	IFRS or PCG
個別	PCG	PCG

※ IFRS=EU版IFRS PCG=会計実務への適用指針

※ EURONEXT以外の資本市場 マルシェ・リブレ (Marché Libre); 中小企業向けの資本市場 マルシェ・アルターネクスト (Marché Alternext) :ベンチャービジネス向けの資本市場

[IFRSへの対応;連単分離]

連単財務諸表の関係を確認いたしますと、EURONEXTへ上場している企業の連結財務諸表はIFRSに準拠して作成されます。その他の市場に上場している企業や非上場企業については、IFRSとPCGの選択適用となっています。個別財務諸表はPCGで作成され、やはり連単分離となっています。これは配当や課税所得計算との関係、あるいは中小企業に対する影響からで、基本的にドイツと同じ理由です。

ただし、連単分離とは言っても、PCGを徐々に IFRS へ近づける形での改正が近年行われており、IFRS の影響は個別財務諸表へも及んでいるといえます。

[IFRS への対応のまとめ]

ここまでの報告を整理いたしますと、商法ないし会社法と税法との結びつきの程度によって、IFRSへの対応も相違していることが確認できます。商法と税法との結びつきが強いほど、個

別財務諸表を配当や課税ベースを把握する手段として機能させる傾向が強まります。ドイツやフランスでは IFRS の影響を個別財務諸表へ及ぼさないために連単分離という対応がなされたと考えられます。反対に、商法と税法の結びつきが希薄であればあるほど、個別財務諸表にはそのような機能を期待しなくなります。従って、個別財務諸表を IFRS で作成することも可能になるのではないかと感じています。

6. 日本における会計制度の現状

次に、日本における会計制度の現状について確認していきます(資料10)。

資料10

日本における会計制度の現状

金商法会計 ⇒ 会計基準の国際化
 2005年3月;IASBとASBJによるコンバージェンス開始

2007年8月;東京合意 2008年8月;金融庁より「連結先行案」

2009年6月;中間報告公表

- 会社法会計 ⇒ 金商法会計への依存度合いの高まり ※「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計 の慣行に従うものとする」(会社法第431条)
- ・ 税法会計 ⇒ 確定決算主義を維持しつつ、個別対応

わが国では、しばしばトライアングル体制と呼ばれてきたように、金融商品取引法、会社法、税法が密接な関係を維持してきました。それが最近では、金商法会計では会計基準の国際化が、IFRSへのコンバージェンス、或いはアドプションといった形で急速に展開し、本年6月には中間報告が公表されています。また、会社法会計は金商法会計への依存度を高めています。これは会社法第431条の立法趣旨からも明らかです。

それでは、税法がどのように対応しているか というと、会計基準の変化に対して個別に対応 している状況だと言えます。

IFRS に対する税務上の対応を検討するに当たっては、まず IFRS をどのような形でアドプションするのかを確認しておく必要があります。

7. 企業会計審議会「中間報告」の骨 子

資料11が中間報告の骨子です。中間報告では2010年3月期からの任意適用を謳っています。なお、任意適用時には、個別財務諸表にはIFRSを適用しません。この場合の連単財務諸表の関係は、次のようになります。

資料11

企業会計審議会「中間報告」の骨子

① IFRSの任意適用については、2010年3月期から、国際的な財務・事業活動を 行っている上場企業の連結財務諸表に認めることが適当である。 ※ 個別財務諸表の取り扱い: IFRSを適用しない

(会計基準の適用関係 -任意適用-)

	上場企業	非上場企業
連結財務諸表	IFRS or J-GAAP	J-GAAP
個別財務諸表	J-GAAP	J-GAAP

② IFRSの強制適用については、2012年を目途とすることが考えられるが諸課 題の達成状況やIFRSの任意適用の適用状況次第で前後しうる。 ※ 個別財務諸表の取り扱い、幅広い見地からの検討

上場企業の連結財務諸表はIFRS、又は日本 基準(J-GAAP)のいずれかで作成されるこ ととなります。従って、連結財務諸表をIFRS で作成した場合には連単分離となります。

次に強制適用については、その是非の判断時期は2012年を目途とすることが考えられるが前後し得る、とされています。なお、個別財務諸表の取り扱いは、「幅広い見地から検討を行う必要がある」と述べるに留まり、現段階における明言を避けています。

8. IFRS と連単財務諸表の関係一検 討の視座ー

今後 IFRS をどのような形でアドプションするかにより、税務上の対応も変わってくるわけですが、これは個別財務諸表へ IFRS の影響がどの程度及ぶかという問題でもあります。連単財務諸表の関係をどのように考えるかということは、税というよりは、むしろ会計領域における IFRS への対応とも言えますが、その際の検討の視座を幾つか挙げてみました(資料12)。

IFRSと連単財務諸表の関係 -検討の視座-

- 税務上の対応を考える前に、連単財務諸表の関係と税法への影響を整理(影響を小さくする選択肢にはどのようなものがあるのか)
- IFRSは、いわば大企業の問題。その裏には圧倒的多数を 占める中小企業の会計をどうするのかという問題がある(中 小企業に影響を及ぼさないこと)
- 連結先行と連単分離
 - ※ コンバージェンスの行方
 - ※ 個別財務諸表への影響
 - ⇒ 連結先行の場合は確実に、連単分離の場合には(その事実に 理的な解釈が与えられないとしたら)いずれ個別財務諸表へも IFRSの影響が及ぶ。

まず、関連商法制へのインパクトを小さくすることに配慮すべきです。税の視点から言いますと、税務上の対応を考える前に税務への影響を小さくする選択肢にはどのようなものがあるかということになります。

次に、IFRS はその対象として上場企業が想定されており、いわば大企業の問題です。そして、その裏には圧倒的多数を占める中小企業の会計をどうするのかという問題が潜んでいます。この2つの視座を持つことが大切だと言えるでしょう。

なお、日本の方向性としては、中間報告では連結先行をうたっています。これは一時的に連単分離するものの、その後、連単一致することを想定していると考えられます。しかし、今後日本がIFRSを強制適用するかどうかの判断次第で、また、現在IASBとFASBが進めているMoUの状況次第で連単分離となる可能性も考えられます。

個別財務諸表への影響という点から考えてみると、連結先行の場合は確実に、そして連単分離となった場合でも既にコンバージェンスが進んでいますから、個別財務諸表へのIFRSの影響は避けられないと言えます。

9. IFRS 導入と確定決算主義 - まと め-

以上の報告から、最後に IFRS 導入に係る確 定決算主義の論点をまとめてみました(資料13)。

資料13

IFRS導入と確定決算主義 -まとめ-

- 確定決算主義は廃止か存続という二者択一の問題ではなく、程度の問題である。
 ⇒ 諸外国にも、程度の差こそあれ確定決算主義的視点は存在
- 連結財務諸表が個別財務諸表に基づいて作成される以上、個別財務諸表へも IFRSの影響が及ぶこととなる。
 - ⇒ ① 企業規模による会計基準の重層化の可能性 ② 税務上の対応の必要性
- 前述の確定決算主義の内容については、損金経理要件を中心に検討すべき、 公正処理基準の規定は維持しつ「別段の定め」を整備・確定した決算に基づく 申告は維持
- 確定決算主義には、内容を異にするさまざまな問題が混在している。
 ⇒ かねて確定決算主義に内在する問題(例:逆基準性)、近年の法人税法改正における問題(例:平成十年度税制改正)、会計基準の国際化を背景とした問題、とが混在していることに注意

まず、総論としてですが、確定決算主義に係る 議論は維持か廃止かという二者択一の問題では なくて、どこをどの程度緩和させるかという、 あくまで程度の問題だと言えます。これは諸外 国においても確定決算主義と同様な視点は存在 しており、それをベースとして IFRS への対応 が採られていることからも明らかです。

2点目として、日本のように連結財務諸表も個別財務諸表も同一の会計基準で作成され、かつ会社法が金商法に依存している国では、IFRSは直接的に会計と税との関係に影響を与えます。この場合、非上場企業への影響をどのように排除するかが問題となります。会社法では「公正妥当な企業会計の慣行」は企業規模によって異なり得ると一般に解されています。従って、今後はイギリスのような会計基準の重層化の可能性も考えられるのではないでしょうか。もっとも、その場合には課税の公平性をいかに確保するかといった問題も生ずるかと思います。

3点目として、具体的な確定決算主義の内容です。資料13では「損金経理要件を中心に検討すべき」と書きましたが、会社法と金商法が接近していることに鑑みると、上場企業では確定決算主義の「縛りの部分」である損金経理要件を緩める方向での検討が今後必要になってくるのではないかと感じています。

また、公正処理基準の規定については維持していくべきだと考えています。比較法的考察からも明らかですが、法人所得課税の根底には企

業会計に基づくという自然な前提が存在しているからです。ただし、今後は「別段の定め」を 整備していく必要があるかと思います。確定した決算に基づく申告も現状のままでもよいと考えています。

最後になりますが4点目です。確定決算主義にはさまざまな問題が混在しております。会計と税との関係に変化がおこるたびに取り上げられる、古くて新しいテーマだとも言えます。会計基準の国際化のみならず、税法独自の改正によって確定決算主義の理念が無視されているとの批判もあります。コンバージェンス、或いはアドプションの視点から確定決算主義を論ずる場合には、問題点を混同させることなく、議論していくべきです。

時間になりましたので、以上をもちまして私 の報告とさせていただきます。ありがとうござ いました。 (岩崎) ありがとうございました。主要国におきましても国際会計基準と国内会計基準が並立しているという状況のご紹介がありました。そのことから、日本においても必ずしも国際会計基準一本に統一することだけが解ではないということがうかがわれるわけですが、逆に複数の会計基準を用いることによってどういう問題が外国において起きているのかということ、或いは仮に日本の確定決算主義を若干調整した上で今後も維持した場合、さらに日本の制度においてどういう修正が必要になるかというような問題があると思います。これらにつきましては後ほどパネルディスカッションの場で取り上げさせていただく予定です。

続きまして、現行の法人税法の取り扱いと、 時価主義が中心となっております国際会計基準 との間で生ずる問題の主要な論点として、減価 償却と減損会計の問題を取り上げさせていただ きたいと思います。成蹊大学経済学部教授の成 道秀雄先生からご報告をお願いいたします。

各論

Ⅳ. 減価償却と減損会計

成蹊大学経済学部教授 成道 秀雄

はじめに

(成道) 成蹊大学の成道です。今日はこのような報告の機会を与えて頂き、誠にありがとう ございます。私に与えられたテーマは減価償却 と減損損失です。

すなわち原価の配分と評価損ということで、 企業会計、法人税法の何れにおいても重要な論 点といえます。



1. 減価償却制度

(1) 沿革

最初に減価償却からお話しさせて頂きます。 減価償却制度は、もともと企業会計において発 達してきたものといえます。明治8年の第一国 立銀行の半期利益金割合報告には支店雑費の項 目中に営業戻し入れとして、減価償却費3,000 円が計上されております。明治36年の日本郵船 株式会社および大阪商船株式会社の訴訟事件を 契機として、税法上減価償却が船舶に対して容 認されるに至りましたが、全ての企業の固定資 産に対して減価償却が認められるようになった のは大正7年の主税局長通達以後のことです。 会計制度上、減価償却が正式に公表されたのが 昭和24年の「企業会計原則」であるので、減価 償却はまさに実務先行で認識されてきたといえ ます。ちなみにアメリカでは1846年に、マサチ ユーセッツ州鉄道委員会は州内鉄道会社26社か ら年次報告書の提出を求め、そのなかで減価償 却費の計上を認めています。

昭和24年の企業会計原則の公表以来、企業会 計と税法との調整が始まるわけです。「企業会 計原則の設定について」では、企業会計原則は、 将来において、税法が改正される場合において 尊重されなければならないものと述べられてい ます。それ以降、企業会計と税法との調整の歴 史が始まります。その間に昭和24年と昭和41年 に企業会計と税法との調整意見書が公表されま した。すなわち企業会計から税法への求愛が続 き、めでたくゴールインしたのです。しかし、 ご承知のように平成8年に政府税制調査会の法 人課税小委員会が「課税ベースの拡大と税率の 引き下げ」を提言し、それを受けての平成10年 の税制改正から、企業会計と税法との関係が急 に気まずくなり、家庭内別居となってしまいま した。平成11年に金融商品会計基準が公表され、 それ以降、一連の新会計基準の公表と改訂が行 われていますが、法人税法ではそれを隠れ蓑と して、いいとこ取りをしているという感は拭え

ません。税法からは家庭内別居といっても、財布のひもはぎゅっと握っていたということでしょうか。平成21年度の自民党の税制改正大綱においても、依然として「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」を提言しており、政権が民主党に移っても、税収逼迫は変わらないので、その考え方は変わらないように思われます。そのような一連の税制改正のなかで、平成19年と20年の減価償却関係の改正による課税ベースの縮小は、まさに大盤振る舞いがなされました。

(2) わが国の現行制度

なぜそのような大盤振る舞いがなされたかといえば、国際化を背景にしての実業界の要請が大きかったように思われます。政府税制調査会が行った平成19年10月の調査で、各国の企業負担率の比較(年金や医療など社会保険料(雇用主負担分)を加え、政策減税分を差し引いて企業の実質負担分の比較)をみると、自動車製造業ではアメリカ26.9%、日本30.4%であり、エレクトロニクス製造業をみるとアメリカ28.3%、日本33.3%であり、それぞれおおよそ日本の方が5%高かったのであります。法人実効税率はアメリカと日本では殆ど変わりませんが、アメリカの政策減税は11兆円、日本の政策減税は1.1兆円で、かなりの差がありました。

国際競争力を維持するために内部留保を厚くし、かつ再投資を促進するため、実業界においての減価償却制度の見直しは喫緊の課題となってきたのです。このたびの減価償却制度の一連の見直しのために、政府は3,000社ほどの調査を実施したとのことです。具体的には残存価額のゼロベース、250%定率法の導入、償却区分の簡素化、法定耐用年数の短縮が行われています。

ところで、アメリカは加速度償却制度による 財政償却は1954年から実施されており、150% や200%の定率法は存在していましたが、わが 国のような250%定率法は存在していなかった ので、この度の250%定率法の導入は、まさに アメリカの財政償却と遜色がないともいえます。 ということは、わが国の減価償却制度は、実質的には財政償却といってもいいものとなってきたといえましょう。繰り返しますが、わが国の減価償却制度は、確定決算主義のもとに、いわば会計制度をベースにして減価償却費を計上していたのです。いくら頑張っても、経済的実質に合った減価償却費の計上を要求することが精一杯であったのです。それを超えて、アメリカであったのです。それを超えて、アメリカな減価償却制度が出来上がったのです。もっとも、アメリカでは2009年に、中小法人で一定の要件を満たした石油製造会社においては、初年度に取得原価の75%の減価償却が認められるようになってはいます。

(3) 確定決算主義と逆基準性

このことは、先ほど坂本先生が報告された逆 基準性が更に進んでいくことを意味しているよ うに思われます。税の恩恵は受けるけれども、 企業利益を圧迫していくわけで、それが更に逆 基準性の問題を大きくしていくことになるでし ょう。ですから、今後、わが国において分離主 義の方向を検討せざるを得なくなってくるので はないでしょうか。従前通り確定決算主義のな かで消化して行くには限界が来ているようにも 思われます。

遊基準とならないように企業会計の方でしっかりやれといっても、税金を少なくすることは取締役の重要な使命であって、余計な税金を納める取締役は能力が問われてしまいますので、そう簡単には解消しないでしょう。そこで、この度の税制改正でアメリカの財政償却に近づいたということであれば、企業会計では、まず適正な減価償却をし、それを超えた逆基準による分については利益準備金方式の特別償却を計上させ、税務調整で申告調整による減算を認めるということで、一応、折り合いを付けていくということではどうでしょうか。

もう一方で、大変赤字になってしまい、対与 信のために支障を来たすとか、あるいは税法上 の繰越欠損金が切り捨てられてしまうことから 減価償却費は過少に、あるいは計上したくない という、逆基準のインセンティブが、過小の減 価償却費の計上に働くことがあります。そのよ うな逆基準の解消には、繰越欠損金の控除期間 をできる限り長くすることが必要でしょう。も っとも、欠損とならないように、あるいは繰越 欠損金の切捨てとならないように、減価償却費 を過少に計上することは、広い意味で租税回避 が行われているともいえますから、減価償却費 を不当に過少計上していると認められる場合に は、法定耐用年数、法定償却方法による減価償 却費までの計上額を損金に算入するという条文 を加えることも、検討してよいように思われま す。いわば、規則償却に近いものです。また、 かつてイギリスの海運企業において税法上、自 由償却を認めたことがありましたが、それは財 政償却の一環として行われたものではあります が、分離主義をとって自由償却を認めるという ことは、今後の検討課題とはなり得るかもして ません。今後、ますます国際化の影響は大きく なっていくでしょう。

2. 減損会計

(1) 沿革

次に減損損失について報告させて頂きます。 バブル崩壊後、含み損をはき出すということで、 会計ビッグバンによる金融商品会計基準と減損 会計基準は時価評価のための重要な会計基準と して登場してきたわけです。減損会計基準のは じめに、減損損失のための明確な規定が今まで 存在していなかったと示されています。確かに 企業会計原則には土地という言葉はどこにもあ りません。土地神話によって地価は上がるもの と考えられていたのです。土地とか建物につい て評価は考えられていなかったのです。しかし、 旧商法においては、「予測すること能わざる減 損が生じたるときは相当の減額を為すことを要 す」と定めてありました。また、監査基準の実 施基準と報告基準ですが、平成元年の改訂以前 においては、その拠りどころとして企業会計原

則という固有名詞が使われていたのですが、改 訂によって削除され、公正妥当な会計基準とい う言葉が使われるようになったのです。このこ とは、国際化への対応と思われます。すなわち、 企業会計原則はもはや絶対的な基準ではなくて、 広く海外の高度な会計基準も取り込んで、公正 妥当な会計基準を考えていこうということになったのです。それゆえ、減損会計基準が公表す る以前においても、企業会計上減損損失を計上 できなかったわけではなかったのです。それで も、減損会計基準が公表されて、それが制度上 明確になったということです。

一方、税法上は、ご承知のように個別事情の下に評価損を認めているので、平成14年に減損会計基準が公表されたからといって、それに伴っての税制改正は行われていません。減損会計基準では、相当確実な程度に減損損失が認識された場合に、その計上を認めるとしています。ということは、減損損失の存在の確認が条件でありますが、税法のように著しいとはしていません。それゆえ、税法の方が減損損失の計上は厳格であるといえるでしょう。ただし、税法では企業再生法等を適用された場合の評価損の計上に対しては、著しいかどうかを問うていません。

(2) 企業会計と法人税法の減損損失

減損会計基準で若干気になった点があります。 ご承知の通り、減損損失を認識するに際しての 回収可能価額ですが、市場価格とキャッシュ・ フローの現在価値、すなわち使用価値との比較 で、その高い方まで認めますよとしているわけ です。固定資産は使用を目的として保有しているのですから、やはり使用価値のキャッシュで つローの現在価値に重きを置くことになるでしょう。しかし、その場合に見積が大変困難であるということがいえます。この両者を比較することになりますが、はたして、いつも売却することを選択肢として事業を行っているとの仮定 は適切といえるのでしょうか。はたして、使用 価値より市場価格が高いから、売却しようと経 常的に考えているのでしょうか。もし売却する となると、新に同種の資産を購入して稼働する までの間のコストはどのように扱うのか。その 従業者の休業期間の給与はどうなるのか。中古 を購入するのか、新品を購入するのかと、全く 同じ規模で再稼働するのかという色々な要素を 考えなければならず、そうなると単純に市場価 格と比較することは非現実的です。負ののれん を評価に伴なって議論されているような「短期 重要負債調整勘定」の中味のようなことが問題 となるでしょう。税法では通達で、時価につい ては使用収益をされるものとして、その時に譲 渡される価額を時価としていますので、使用価 値を意識した時価を示しています。減損会計基 準において、両者を比較考量して評価額を決定 するといっても、当然その点には十分な配慮が 必要でしょう。

なお税法では使用価値という見積の世界を嫌いますが、企業会計での使用価値と市場価格との何れか高い方までの減損損失の計上を認めるという処理は、税法からは、それらが認められたことを前提にしますと、使用価値が市場価格より高い場合には、時価として市場価格を基準に考えていますので、市場価格までの評価損の計上ですから、特に課税上問題はありません。すなわち市場価格より低く減損損失を計上することはないからです。逆に市場価格が使用価値よりも高い場合には市場価格までの減損損失によりますので、税法上、問題があるとは思えません。何れにしても課税上弊害はないといえるでしょう。

(3) 専用機械設備等の減損損失の計上の検討

税法において評価損益の計上を嫌うということは、未実現であるものは認めないという考え方が基本にあるからです。しかし、たとえば汎用性のない専用の機械設備において、使用している間に価値が下がることはあっても、上がるということは、まずあり得ないのではないでしょうか。それゆえ、価値の低下の大きさに余り関係なく、その減損損失を認めてよいようにも

思えます。すなわち企業会計と税法で、その減 損損失の計上は同様に処理して構わないと思い ます。それゆえ、その対象資産によって、減損 損失の計上は検討されるべきです。

3. 税効果会計と財務諸表の比較可能 性

時間が迫ってきましたので、最後に減価償却と減損損失で税効果会計との絡みでお話しさせて頂きます。ご承知の通り、わが国において税効果会計基準が平成10年に公表されました。それ以前に国際会計基準やアメリカの会計基準には導入されていましたので、それに合わせてきたことになります。先進諸国においては既に導入済みであります。そして、減価償却費や減損損失において、企業会計上と税法上で期間帰属が異なれば、当然に税効果会計基準が適用されることになります。税効果会計基準は企業会計に基づいて法人税等の税金の配分を適正に行うために適用されるのですが、業績の変動をさらに増幅する傾向があります。すなわち利益が利

益を呼び、逆に損失が損失を呼ぶということで す。それゆえ、減価償却と減損損失の処理手続 きで企業会計と税法が変わらないということで あれば、その分について税効果会計の適用が少 ないでしょうが、逆に変わってきますと、税効 果会計の適用が大きくなります。そこで、国に よって税効果会計の適用が異なれば、財務諸表 の比較可能性が随分と損なわれるのではないか という懸念があるのです。この点において、実 業界からは、できる限り税効果会計の出番を少 なくするようにとの、すなわち便宜性の原則と は別に、企業会計と税法を一致させるようにと の要請が大きくなってくるのではないでしょう か。減価償却費と減損損失は、その額が大きい でしょうから、検討の余地は随分とあるように 思われます。

時間の都合上、この辺で報告を終わらせて頂きます。

(岩崎) ありがとうございました。以上で報告を終わらせていただきます。

V. パネルディスカッション

1. 法人税法22条 4 項とコンバージェンス後の企業会計基準の関係

(岩崎) それでは、これからパネルディスカッションを開催させていただきます。たくさんの質問票を頂戴致しました。まず報告者の方でパネルディスカッションをして、その後ご質問にお答えさせていただきたいと思います。

幾つかの論点に絞って、それぞれの先生方に

補充の意見を言っていただきたいと思います。 まず1番目の論点といたしまして、法人税法22 条4項の公正処理基準とコンバージェンス後の 企業会計基準がどのような関係に立つかという ことについて、最初に品川先生の方から起こり 得る問題を列挙していただいて、それに対する 解決の方向性をご示唆いただければありがたい と思います。



[公正処理基準とコンバージェンス後の会計基準]

(品川) それでは、先ほどのご報告にも若干 関連するわけですが、わが国の法人税法22条 4 項の今後の運命ですけれども、これはコンバー ジェンスにしても、アドプションにしても、連 結先行なのか、或いは連単分離なのかというこ とによって、かなり公正処理基準の内容や対応 の考え方が変わってくると思うのです。

連結先行で、いずれ単体がコンバージェンスされていくということであれば、当然わが国の会計処理基準はすべて国際化するわけです。その国際化に対応して、法人税法がどのように対応していくかは、特に税法上の課税所得計算の簡便性とか確実性ということが問題になるわけです。IFRS と一言に言いましても、現在のIFRS がどうなっているか、今後どのように変わるのかということについては、恐らく250万の会社の担当者のほんの一握りしか知っていないわけです。それらの財務諸表作成をリードする、ここに多くの方がご出席されている税理士さんの皆さん方も、その IFRS が何であるかということについて明確に説明できる人は極めて少ないと思われます。

そうであれば、結局、法人税法上の別段の定めを多用させざるを得ないわけです。結果的には、税務貸借対照表的な考え方ですが、ある意味ではそれでいいのかというような問題になっ

てくると思うのです。それではあまりにも国際的になびきすぎるのではないか、わが国独自の会計基準があってもいいのではないかということで、連単分離で構わないということにもなります。先ほど申し上げましたように、オリンピックに出たい人はオリンピックルールに従えばいいのであって、出たくない人は国内基準で十分だと割り切れば、わが国の国内基準自体を整備しなければならないのです。企業会計原則は、今のところ放ったらかされているわけであって、これをどう立て直すかが重要です。

最近のわが国の会計基準は、国際化を意識して、できるだけそちらの方になびきながら、国内の特殊事情を考えながら基準を作ってきたわけですから、完全に分離するということであれば、もう一度国内基準としての妥当性を検討する必要があるわけです。しかるべく基準ができれば、それが公正処理基準として税法上の解釈基準になじめば、それを受け入れていけばいいという考え方もあるでしょう。

[中小企業の会計基準]

もう1つの問題は、この連結先行は、いずれはコンバージェンスする、或いは連単分離で完全に分かれるという問題が仮にあるにしても、250万もある会社の249万の中小企業においては、恐らくいずれにも対応しがたい問題があるわけです。よって、平成14年の商法改正に対応して、現在、中小企業の会計指針なるものが制定されているわけですが、それとても最近の中小企業の実態からいって、どうも国際会計基準を意識しすぎているのではないか、もっと中小企業の実態に合わせた指針づくりをやるべきではないかという意見もあるわけです。

現に今年の秋から日本商工会議所では、中小企業用の会計基準のあり方の見直しに関する研究会を設立して、今後の方向性についてを検討しようとしているわけです。よって、連単分離で日本会計基準が仮に整備されたとしても、それは何らかの形で国際志向をせざるを得ないわけですから、それからまた離れた中小企業用の

会計基準という問題が出てくるかもしれません。 いずれにしましても、法人税法22条4項がう たう公正処理基準は、対象となる会計ルールと いうのは非常に多様化してくる可能性があると 思うのです。よって、税法の解釈として、それ を持ち込むのか、或いはその解釈では対応でき ないから別段の定めを増やしていかざるを得な いのかという対応に迫られるかと思います。

〔複数の会計基準併用とその問題点〕

(岩崎) ありがとうございます。先ほど坂本 先生の方からご報告がありましたように、諸外 国を見ると複数の会計基準を並列して実施して いる国があるということです。それらの国では 一体どういう法人についてIFRS、どういう法 人について国内基準と決めているのか。或いは 違う会計基準をとることを認めることによって 何か問題は生じていないのかというようなこと について、ご存じの点があればお教えいただけ ればと思います。

〔イギリスの事例〕

(坂本) 先生からのご質問に対する直接的な回答にはなっていないかもしれませんが、例えばイギリスのケースを紹介させていただきます。先ほど連単財務諸表の関係で確認しましたとおり、個別財務諸表はIFRSとFRSの選択適用となっています。2つの会計基準が存在するということは、比較可能性の観点から問題だと考えられますが、IFRSとFRSは近年の急速なコンバージェンスによってその差異は小さくなっています。さらに中小企業向けの会計基準であるFRSSEは、ディスクロージャーを簡略化しているだけで基本的にはFRSと同じです。従って、それほど大きな問題ではないようです。

私が興味を持っていたのは、連結財務諸表を IFRS で作成した場合、個別財務諸表にはどち らの会計基準を用いるのかということでした。 財務諸表作成コストを考えると個別財務諸表も IFRS で作成していることを想定したのですが、



インタビューしてみるとほとんどの会社が FRSを選択しているとのことでした。その理 由として、IFRSで作成するとディスクロージ ャーの範囲が広がることが挙げられていました。

[諸外国における会計基準と法律の関係]

(岩崎) 今の点でもう少し詳しく伺いたい点があるのです。品川先生がおっしゃっていましたように、会計基準と法律の関係というのが別にありまして、異なる会計基準を用いるときに、ある一定の会社の計算はその会計基準に全部丸投げで、そちらで決めればいいと外国では決めているのか。それとも、日本でいえば別段の規定を法人税法本法で決めたり、措置法で決めたり、場合によっては通達で決める等によって、何らかの租税法上のルールとして取り込んだ上で用いているのか。それはどうでしょうか。

〔イギリスの事例〕

(坂本) 同じくイギリスのケースを紹介させていただきます。イギリスでも基本的には会計の利益をベースに所得を算定しなければいけない旨の規定がございます。ただし、損金経理要件はありません。

減価償却を例に挙げますと、会計上の減価償却費は、いったん税務上ですべて否認されます。 その上で資本控除(capital allowance)されますから、会計をベースにするという発想はあり ますが、税法では全く別に規定していることが 確認できます。

(岩崎) ということは、やはり租税法自体に も何らかの根拠になるルールを定めておく必要 はあるということですね。

(坂本) はい、そのように考えています。

[会計基準の相違と租税の公平性]

(岩崎) 続きまして、今の話題との関連で出てくるのは、複数の会計基準、或いは租税法の基準を作ったとして、その会計基準によって計算される所得額が課税所得になった場合、同じような経済活動をしている法人であっても、依拠する会計基準の違いによって課税所得が変動したり、或いは結果として納税額に差が出てくることはないのでしょうか。

そういう違いが出た場合、それは租税の公平 性、或いは会計基準を選択することに関する中 立性というものに違反するという批判はないの だろうかという点につきまして、吉村先生は、 どうお考えになりますでしょうか。

(吉村) まず、お答えだけ申し上げれば、課税の公平に反するという議論はあり得ると思います。ただ、かつて税制の簡素化を進めるということで22条4項が導入された際の議論をたどると、会計基準の選択というのは身の丈を測るためのものさしの(許容性の)問題で、そのものさしで身の丈を測った後に、それらをどのように扱うかという観点からの公平という議論が出てくるのだということでした。そのように公平の概念を二元的にというか、複眼的な視点でとらえた上で、各企業の自主的な経理を尊重するといった仕組みになっていたと思います。

したがって、会計基準が複数化し、その結果 として課税所得が異なってくるということだけ をもって課税の公平に反するということは言え ないのではないでしょうか。ただ、そうは言っ ても、限度があるというか、課税上どこまで許容できるのかという議論はもちろん出てきますので、その一線を越えた場合、例えば各企業の選択の余地(恣意)があまりにも広いということになってくれば、課税の公平に反するといった議論になるのではないでしょうか。自分に適用されるものさしを都合に合わせて自分で選べるといった状況になってくると、課税の公平に反するという議論が出てくるのではないかという気がしております。

(品川) 今の件ですけれども、現行法でも、減価償却とか、棚卸資産の評価とか、或いは資産評価損益とか、いわば課税所得を決定づけるような基本的な規定はすべて法人税法に規定されているわけです。そのことは、コンバージェンスされたにしても、恐らく法人税法の基本的な規定として残るかと思いますし、公正処理基準が直接に適用されているのはせいぜい収益の認識基準ぐらいしか今のところないのです。そうであれば、コンバージェンスによって公正処理基準の内容がある程度変化しても、直接に課税の公平・中立ということに関しては、それほどの影響はないと思います。

ただ、もちろん先ほどの収益の計上時期の問題にしても、IFRS 自体が右に行ったり、左に行ったり、揺れ動いているわけです。そういうふうに、その時々によってあちらに行ったり、こちらに行ったりしているものが、果たして法人税法がいう公正処理基準に値するのかどうか疑問になります。いずれにしても、会計基準の変化は22条 4 項の解釈の問題にかかわってくるのではないかと思います。

〔諸外国の状況〕

(岩崎) 先ほど坂本先生は外国の諸制度を調査なさったというお話でしたが、外国においては、そういった会計方法が違うことによって所得計算等に違いが出たとしても、それが不公平であるというような議論はないのでしょうか。

(坂本) 公平性の視点から考えると、特に中 小法人は全法人の大部分を占め、また、イギリ スでは会計基準が重層化していることもあり問 題だと思います。

ただし、そういったこと以外にも、インタビューで実感したことは中小法人の税負担をどうするかは、とても奥が深い問題だということです。法人税制という枠組みで考えると大法人との税負担を調整する必要があります。他方、中小法人の実態が個人企業と異ならないケースでは個人企業との税負担の調整をも考慮しなければなりません。2つの反対方向の力が作用しているとも言えます。

〔会計基準の相違から生ずる問題点〕

(岩崎) ありがとうございます。大法人と中小法人との間の会計方法の違いの問題もあるでしょうし、連結法人と単体法人という点でも、場合によったら会計方法が違うかもしれないということです。今後、法人の形態によって、そのとるべき会計基準が違うということが起こり得ると思うのですが、この点から生ずる問題点というのはどのように考えたらよいかということについて、品川先生、何かご意見がございましたらお願いできませんでしょうか。

(品川) 法人税法という法律問題を考えると、 最終的に、例えば、公正処理基準の範囲がどこ まで及ぶか、或いは何が公正処理基準であるか ということは、結局は法廷で争われて、裁判官 の判断によって公正処理基準の内容が法的には 固まっていくわけです。そういう意味で、法律 論としてそういう法廷論争がどこまで今後積み 重なっていくかということについて注目してい く必要があろうかと思います。

2. 確定決算主義の今後

(岩崎) それでは2番目の論点として、確定 決算主義の今後につきまして議論していきたい と思います。この点につきましては先ほど坂本 先生の方から、確定決算主義自体はどこの国でもそれに準じたものは採用されているということで、日本の確定決算主義は若干修正すればそのまま実施することも可能ではないかということです。その修正すべき点として、損金経理の要件を緩和する必要があるのではないかというご提案がありましたが、その点をもう少し敷衍してご説明いただきたいのですが。

〔社会的コストの削減と法人規模によるクライ テリア〕

(坂本) 先ほどご報告いたしましたが、私は 基本的に確定決算主義を擁護する立場を採って います。確定決算主義の採用論拠の1つに便宜 性があります。企業の側からは、利益と所得を 別々に計算するという二重コストの削減です。 もう少し広い視野から見た場合は、社会的コストの削減につながります。

今後の確定決算主義のあり方は、上場企業とそれ以外の非上場ないし中小企業とでは異なってくると思います。IFRSの影響が及ぶのは上場企業約3,900社の一部にすぎません。それ以外の250万社にも及ぶ中小企業には、IFRSなど論外とも言えます。

まず、わが国の大部分を占める中小企業についてですが、会社法に定められている、「公正 妥当な企業会計の慣行」というのは1つではなく、企業規模に応じて異なり得ると一般に解されています。これには中小企業会計指針なども含まれます。こういった指針を利用することによってIFRSに対して距離を置くことはできると思います。従って、中小企業については現状の確定決算主義を維持することは可能であり、また、それが社会的コストの削減という点からも合理的だと思います。

次に上場企業ですが、連結財務諸表を IFRS で作成する場合、財務諸表作成コストという観点から、個別財務諸表の計算規定をも IFRS へ接近させて欲しいとの要望が高まることが予想されます。現にドイツではこのような状況が起

き、それが先に報告したBilMoGへとつながりました。もちろん個別財務諸表の計算規定がIFRSに近づくということは、税務調整の申告コストは大きくなります。いわば財務諸表の作成コストと納税申告書の作成コストの比較になるわけですが、最近の文献によると前者の減少額の方が後者の増加額よりも大きいようです。そう考えると、会計と税務を切り離して対応した方が合理的です。この場合、確定決算主義の「縛りの部分」である損金経理要件は緩和すべきだと言えるでしょう。

また、企業の規模によって「公正妥当な企業 会計の慣行」が異なるのであれば、その前提と なる企業規模の線引きや、さらには区分立法も 必要になってくると思います。

〔損金経理による法人の意思確定・客観性の担保〕

(岩崎) ありがとうございました。確定決算主義を法人税法が採用していることの根拠としていわれることの要件の1つは、申告所得に対する法人の意思、或いはその内容についての確実性を担保させることにあるといわれます。そうしますと、損金経理もしないでおいて、損金算入を認めるということは、所得計算に関する確実性、信用性という点から言うと、十分なものとは言えないのではないかという批判もあり得るかもしれません。この点につきまして渕先生や吉村先生は、租税法の観点からどのようにお考えになりますでしょうか。

(渕) 確定決算基準全般についてということでお話しさせていただきたいと思うのですが、基本的には坂本先生がまとめてくださったとおり、私も基本的には確定決算主義、ないし確定決算基準というのは維持という方向でいいのかなと考えています。中小法人についてはあまり深くまだ考えていないのですが、大企業についていえば、申し上げたように基本的には維持すべきであり、損金経理要件というのも基本的に



は合理的であろうと中間報告でも書いてあると ころに個人的にも賛成ではあるのです。

ただ、税法が経済政策目的の規定を入れていて、今まではそれが企業会計からやや乖離していた程度だったので、損金経理要件を課していても大丈夫というか、企業会計を歪める程度で済んでいたけれども、企業会計の方が変容することによって、その乖離がさらに大きくなってしまって、損金経理要件というのでは立ちゆかないような場合を念頭に置くと、そういう場合は政策目的規定の要件としての損金経理要件というのを緩めるというような方向をとって、今までの法人税法ないし租税特別措置法で与えていた経済政策を維持するほかはないだろうと考えております。

(岩崎) 吉村先生、いかがですか。

(吉村) 大まかな方向は今ご説明いただいたとおりだと思います。損金経理要件につきましては、租税法の立場からしますと、法人の意思をどのレベルで確認するかという話でもあると思うのです。特に内部取引ということになりますと、法人の意思を客観的に把握しなければいけないということになるわけですが、その客観性を担保するためには2つの方法があると思います。

1つは、現状のように決算という商法、会社

法のレベルにおいて、法人の意思を明らかにしてもらって、それを法人税として受け入れるというアプローチです。法人税法としては、その外枠として幅を設定するだけというようなやり方です。もう1つは、申告段階で法人の意思を明らかにしてくださいというになります。その代わり、法人税法として何か客観的な基準を設定しますというアプローチ。このいずれかだと思うのです。

今お話のあった損金経理要件を緩めていくということになりましたら、当然客観性の担保のためにはどこかを強めなければいけませんので、後者の方ですね、法人税法として何か客観的な基準を提示するということが必ず伴ってくるのではないでしょうか。これは意見というよりも、そういったことが必要になるのだろうという指摘です。

(**岩崎**) ありがとうございます。では、品川 先生。

(品川) 確定決算基準自体は、先ほどの坂本 先生からのご報告のように、各国はその内容い かんはともかく、いずれも確定決算に依存した 課税所得計算を行っているわけです。問題は、 その中身が確定決算にどの程度結びついている かという濃淡なのです。アメリカのように極め て淡白というか、結びつきが薄いのと、日本や ドイツのように有機的な結びつきが極めて濃い のとに分かれます。その濃いのがいいのか、薄 いのがいいのかということが今問われている問 題です。

濃い方が、先ほど坂本先生からのご指摘のように、簡便性とか、真実性とか、確実性が増すわけです。薄い方は、そういう自由性というか、恣意性が増すわけです。よって、どういう方向がいいかということは、それぞれの立場によって違うのです。確定決算基準についても、かつてはどちらかというと税法側の方がむしろそれを支持していたかのように考えられる、或いは

法律を作る国側の方がそれを支持していたかの ように考えられてきたわけです。

しかし、平成19年の減価償却の250%償却のように、明らかに会計上の原価配分を超越した、完全にオーバーした償却限度額を設けて、それで損金経理要件を課してしまうと、確定決算基準の目的を国側からつぶしてしまうことになってしまうわけです。会計は100を償却して、あとの差額の150は申告減算すればいいではないかというようなことが、果たして確定決算基準の理念に沿うのかどうかが問題です。そちらの理念はともかく、企業の所得計算上有利になれば、それで結構ではないかというようなことについて、どう考えるかということが今問われていると思うのです。

3. 収益認識基準への影響

(岩崎) 次に、確定決算の前提となります収益、費用の認識基準に関する問題に移らせていただきたいと思います。

3番目の論点として考えておりましたのは、 従来の収益認識基準というのは国際会計基準が 導入された場合にどういう影響を受けることに なるのかということです。租税法上は従来、権 利確定主義という考え方がとられておりまして、 取引の私法上の権利関係が確定し、それによっ て所得に関する権利が確定したと認められる時 点で収益があったものと認識するということで す。会計学上は収入が確実な状況になったもの という意味で実現主義というものに立って、収 益の認識を行ってきたわけです。

裁判例と会計学で若干の食い違いがあったこともありましたが、この2つはおおよそ同じような基準という形に収束してきたところだったのです。ところが、国際会計基準が導入されることになりますと、その収益の認識基準がかなり異なってくる場合があり得るわけです。そういうことがあったときに、課税所得の帰属の判定基準としてうまく機能するだろうか。場合によったら、それは申告、納税の際の混乱の原因

にならないだろうか。或いは裁判を起こしたときの裁判基準として利用することができなくならないかというようなことが検討課題として出てくるかと思いますが、この点につきましては吉村先生が収益の認識基準についてご検討になりましたので、ご意見をお願いします。

[国際会計基準の動きと企業会計基準委員会の 論点整理]

(吉村) 国際会計基準の動きとしましては、やはり契約に基づいて発生する権利と義務を、それぞれ貸借対照表上どのように認識するか、どう測定するかといった議論に向かうのだろうと思います。特に報告書中で紹介いたしました予備的見解によりますと、その両者を相殺した後の正味の契約ポジションがどのように変化するかに注目し、それに変化が生じた段階で収益を認識すべきだといった議論がなされているわけです。もしこのモデルがわが国においても全を認識すべきだといった議論がなされているわけです。もしこのモデルがわが国においても全を認識すべきだといった議論がなされているわけです。もしこのモデルがわが国においても全を認識すべきますと、法人税法上、それをどのように受け止めるかということが大きな議論になってくるかと思います。

ここでもう1つ、9月8日に出されました企業会計基準委員会によります論点整理を紹介します。この中でわが国の立場が表明されていると考えられますが、この中では、そのような契約の正味のポジションを財務情報として投資家に提供していく、そのことにもちろん意義はあるわけですが、従来表示されていた実現稼得アプローチの下での収益にも意義があるのだということを強く主張しております。すなわち、実現稼得アプローチというのは、結局、企業が行った過去の活動に基づく収益をどの時点で認識するか、それを投資家にどう情報提供するかということを命じるルールなわけですが、そういった過去の実績を表示することも意味があるのだと強く主張しています。

〔法人税法の対象と会計基準の変化〕

先ほど申し上げましたように、企業の正味の



ポジションを財務情報として提供する、その変化こそが企業の収益情報として意味があるのだという前提で会計基準が改められた場合、法人税法上どうなるかという話に戻ります。こちらの点につきましては、法人税法として、何をこれまで課税の対象にしてきたのかを再確認しなくてはいけないのかなという気がいたします。

今紹介した論点整理の中で、まさに対比されておりますように、国際会計基準が目指しているのは各期末の企業の資産状況を投資家に提供するというものです。それが変化したことをもって収益を認識するということになるわけですが、従来、実現主義の下で測定されてきたものは過去の活動の実績、過去の成果だったわけです。法人税法として何をターゲットとして課税所得を構成してきたのかを確認しなくてはならないと思います。

私自身は、法人税法が対象とするものは成果であるべきではないかと思っております。そうしますと、実現主義というものを会計基準の方で捨ててしまった場合には、法人税法はどうするのだということになってくるわけです。その際には条文上、損益法をとることが明らかとされている、すなわち一定の取引にかかる収益を益金の額に算入するということが条文上明らかになっているということをテコとして、会計基準との関係をやや絞るような方向になるのかなという気がしております。

しかしながら、資産負債アプローチに基づい て収益を認識するということになりましても、 契約に伴う義務、負債がいつ消滅するか、すな わち、契約上生じる履行義務がいつの時点で充 足されたということが意味を持ってくることに なりますが、この契約の履行義務がいつ充足さ れたのかという視点は、やはり課税の確実性と いう観点からも意味がある情報であると思いま す。ですので、判断の枠組みとしては変わって も、実際の個々の取引についての評価というこ とになると、そんなに差は出ないのではないで しょうか。私は会計についてはほとんど素人で すので、わかりませんけれども、そういった可 能性があるのではないかと思っております。(な お、工事進行基準の特例などに大きな影響を及 ぼすことが予想されますが、今後の課題にした いと思います。)

[収益認識基準における国際会計基準の影響]

(岩崎) 従来の収益認識基準について、国際 会計基準の影響はあるのか、ないのかというこ とについて、どなたからでも結構ですが、ご意 見はありますでしょうか。

(品川) 収益認識基準に関しては、先ほどもちょっと申し上げましたが、IFRSの方は長期請負工事のようなものについて、最初は、原則、進行基準だと言いながら、最近はむしろ完成工事基準でいいではないかという言い方をしております。実現主義の問題についても、出荷基準というのはおかしいわけで、検収基準にすべきではないかとか、いろいろな議論が行われております。或いは引渡ではなくて、契約基準ではないかとか、いろいろな論争があって、IFRSを信奉している人たちも非常に疑問に思っているところがあると思うのです。

ところが、わが国の会計とか税法では、実現 主義、或いは通達上の引渡基準というものが、 実務上定着してきているわけです。よって、こ れをいたずらに IFRS に合わせて、あちらに行 ったり、こちらに向いたりする必要はないのです。

そういう意味でも、先ほど申し上げたように、むしろこういう問題も含めて国内基準をきちんと整理した方がよいわけです。それが整理できれば、公正処理基準となり、その基準に合わせてやればいいし、それが不可能であれば、わざわざ法人税法に収益の計上は出荷のときと規定するのかどうか、或いは検収のときと規定するのかどうか定めることになるが、これは極めて非生産的なことだと思うのです。

それはなぜかというと、出荷基準と法律で規定したら、検収基準で計上したのをもう1回申告書の別表で加減算しなければならないわけです。言うならば、損金経理という言葉が定着しているけれども、今までは益金経理という概念があって、確定決算基準の趣旨からいって、会計が出荷基準を採用したら、税法は検収基準では駄目だ、出荷基準でなければ駄目だということが、ほぼ解釈的にも確立しているわけです。

しかし、これがそうではなくて、ばらばらで あるということで、さらにこれを法人税法で規 制してしまうということになると、非常に厄介 なやり方になります。むしろこういう問題は国 内基準を明確にして、それと税法との調整をと いうか、かつてのトライアングル体制のような もので、きちんと対応した方が合理的で生産的 だと思います。

(岩崎) それは法人税法上、一定のルール化 というようなことも含めてでしょうか。

(品川) 会計の方でルール化できれば、法人 税法は乗っかればいいわけです。現在、会計上 の実現主義について、通達上は引渡基準で、ほ ぼ、両者は同じものを意味するということで定 着してきているのですけれども、その根っこが 今崩れようとしているのです。

4. 費用損失の認識基準への影響

(岩崎) 新たな調整のルールが必要になるということですね。似たようなことは、次の費用損失の認識基準についても言えると思います。現行の法人税法は、特に費用損失の認識は極めて消極的に、厳格に行っているわけですが、国際会計基準の場合には、それほど厳格でない場合もあるということです。そういう場合というのは幾つかあるわけですが、先ほど成道先生から、その例として幾つか紹介していただきました。ほかの場合も含めまして、これまでの費用損失の認識基準は、国際会計基準を導入したりまりにどのような影響を受けるかということについて、ご意見をいただけましたら、ありがたいのですが。

[公正妥当な会計処理の基準と国際会計基準]

(成道) 先ほど収益の認識の基準についてご 検討されましたが、その点について触れさせて 頂けますでしょうか。今度、富士通が検収基準 を採用したと報道されていましたが、これは国 際会計基準に配慮して、いわば先取りして会計 処理を変更したように思われます。

ただ、それは国際会計基準をそのまま持って きたというより、諸事情を勘案して変更したよ うです。要するに富士通が扱っている製品の特 質や企業活動の範囲等をも考慮して変えたよう です。

税法からすれば、公正妥当な国際会計基準と 定めているわけでもありませんし、同じく会社 法のように公正な企業会計の基準といっている わけでもありません。公正妥当な会計処理の基 準といっているのです。実務でこなれてきてい る処理基準といっているのです。

ですから、そこの企業が最も合理的で、継続性を担保している処理手続きで、かつ対象商品の特質や会社の規模、また多国籍企業であれば、輸出の基準として検収基準を採るか出荷基準を採るかは、諸事情を勘案して決めればよいので



あって、税法が国際会計基準が絶対的な公正妥 当な会計処理の基準とみなすかについては、重 きを置くことはあっても、訴訟になれば、裁判 官の判断に拠ることになります。国際会計基準 のような演繹的な基準をわっと突きつけられて、 これに従えといっても、きついところがありま す。税法からはその点を見極めていけばよいよ うに思われます。国際会計基準が中小法人にお いても公正妥当な会計処理基準であると、絶対 視されることは無理があります。もっとも、品 川先生がおっしゃる通り、中小企業会計指針も、 その内容は国際会計基準や新会計基準と殆ど変 わらないところも多く、中小法人が適用しなさ いといっても、難しいところがあり、今後、手 直しが必要でしょう。もっとも国際会計基準の 中小企業版が検討されているということのよう です。税法からは、それらの会計基準を全て見 渡して、各法人にとって公正妥当とされる会計 処理の基準を拠り所にしていくことになるわけ です。

平成11年に金融商品会計基準が公表され、翌年の税制改正で、金融商品会計基準の内容が別段の定めとしておおよそ網羅的、確認的に税法に入ってきたのです。それらは中小法人を含めた全ての法人に適用されることになったわけですが、別段の定めがなされなかった部分は公正妥当な会計処理の基準によるとしても、その会計処理の基準も金融商品会計基準によらざるを

得ないように思われました。

それは確かに問題です。中小法人にも間接的 ではありますが、上場会社の会計基準の適用を 強制することになってしまうからです。

話が長くなりましたが、要するに、国際会計 基準が、税法からはそのまま公正妥当な会計処 理の基準として認められるかは、上場会社には かなりの程度で当てはまるとしても、中小法人 には無理があるでしょうということで、税法も その点に十分配慮した、条文の内容とされてい くべきです。

収益の認識から随分と離れた話となりましたが、費用損失においても、同様の注意が必要に 思われます。

(**岩崎**) 費用損失に関する問題点として、何かほかにご意見がございますでしょうか。

[引当金]

(品川) 費用損失の問題については、法人税法は、22条3項で債務確定基準ということを明確にしているわけです。債務確定基準の計上になじまないものが別段の定めとして、引当金の計上とか、或いは減価償却費のような法定償却限度額を設けて、損金経理の範囲内で費用計上を認めているわけであって、その是非が問われているかと思います。

そういう点では、租税政策的に、今のようにできるだけ課税ベースを拡大して税率を下げたいということであれば、債務確定基準を前面に出して、もう評価性引当金しか残っていないのですが、そういうものも全部廃止するというようなことも考えられるわけです。しかし、企業会計と税法との共通性を拡充する、すなわち確定決算基準をもっと濃いものにしたいということであれば、私は平成10年以降、引当金をどんどん縮小して、廃止してきたというのは、決して得策ではなかったと思うのです。もともと、昭和40年代は企業会計との調整を図るために負債性引当金を設けてきたわけであって、その是

非はまた今後とも検討されるべきではないかと 思います。

(**岩崎**) 引当金について検討された吉村先生、何かご意見はございますか。

(吉村) 事実として、平成10年度改正以降、 まさに債務確定主義を強調して、引当金などを 縮小してきたという現状があるというのはご指 摘のとおりです。

1点、この中間報告書の中でも若干言及したのですが、引当金として、将来必要となる、いつか損金として出てくる可能性があるものを現時点で所得計算の中に取り込むということになってきますと、問題としては2つです。1つは、平成10年度改正以降に指摘されていたように、各企業の恣意というか、計算というのをどれだけ信頼するかという話です。もう1点は将来に損金の額として出ても、そのときに使えないのではあれば意味がないわけです。

やや文脈を異にしますが、最近の金融危機に 関連して、景気がいい時に将来の景気低迷時に 備えた準備金を積み立てておくべきだというこ とも議論(ダイナミック・プロビジョニング) されているわけです。今は景気がよくて、非常 に大きな収益が出ており、そのため課税所得が 多く表示される一方で、(その時点で既に発生 している)潜在的なリスクが将来現実化したと きに、それを使えない状況が生じることへの疑 間です。時間を越えた欠損金の利用が制限され ている制度を前提としますと、品川先生の方か らご指摘がありましたように、引当金を常に制 限するというのは、必ずしも望ましい方向では ないのではないかと考えています。

5. 企業会計基準の変更と企業組織再 編

(岩崎) それでは、最後の5番目の論点として用意したものに進めさせていただきます。それは企業組織再編との関係です。企業組織再編



につきましては、会計原則は国際会計基準をにらんで、パーチェス法を導入することになりました。しかし、租税法の観点からいうと、時価評価によるパーチェス法では、組織再編が順調に進まないということに配慮して、支配の継続性を条件として簿価の引継ぎを認めるという制度を設けたわけです。そうすると、こういう企業会計の変更というのは租税法上の組織再編にどういう影響を与えるのかということを、今後考えなければいけません。

さらに企業の組織再編に関しては、のれんの 償却の問題もございます。国際会計基準ではの れんを償却しない原則がとられているわけです が、これまで日本の会計基準も、それから租税 法の取り扱いも、のれん償却を認めてきたわけ です。この調整をどうするかということが、国 際会計基準を導入することになる企業において は非常に重要な問題になろうと思われますので、 この点について最後にご意見を伺いたいと思い ます。

これは時間の関係から、どなたからでも結構 です。会計の観点からでも、租税法の観点から でも結構ですが、いかがでしょうか。

〔組織再編成税制・政令による帳簿価額規定の 影響〕

(品川) ご指摘のように、最大の問題は、パーチェス法を導入した場合には、本来引継ぐべき

帳簿価額がなくなるのです。これを予測して、 平成13年の税制改正では政令で定める帳簿価額 を引継ぐということで、税法独自の帳簿価額を 既に定義づけているのです。もともと帳簿価額 という概念は、確定決算上の貸借対照表価額だ と解されてきたわけですが、これがまず現行法 の中では覆されたということです。これがこの ままいくと、結局、税務上の減価償却資産等の 固定資産の帳簿価額と、会計上の帳簿価額とは 完全に切り離されるというか、まさに確定決算 基準の理念が喪失してしまうわけです。

ある意味では、平成13年の組織再編税制なるものは、実質的に確定決算基準を放棄したことを意味するわけで、このことは帳簿価額なるものを政令で定めたということに最大の問題があるわけです。よって、完全にパーチェス法に移行した場合、確定決算との関係が一層複雑になります。平成13年の時は、持分プーリング法の方がいいのではないかということがいろいろいわれてきたのでそれほど目立たなかったわけです。したがって、国内基準でどういう方法がとられるかはともかくとして、現在はそのこと自体が問われているということです。

組織再編において簿価の引継ぎというか、課税の繰延べ、或いは損失の繰延べを図るということであれば、圧縮記帳でもいいわけです。圧縮記帳に関しては、平成13年のときは損失の繰延べができないのではないかということがいわれてきたわけですが、それは技術的な問題で、決してそうではないわけです。圧縮記帳でやると、圧縮積立金との差額が、確定決算上の帳簿価額と有機的に結びつくわけであって、むしろそちらの方をもう一度やり直すべきではないかという議論もあるのです。しかし、これは極めて少数説だと思います。

[のれんの償却]

もう1つ、のれんの償却に関しては、今のようなIFRSのようにのれんは償却せず減損会計の対象にするということと、税務上要請される確実性とか、公平性とかという問題を考えると、

減損会計でのれんを償却するということは、その損失についてかなりの予測値を伴いますし、 そもそものれんに価値があるかどうかというこ とについては極めて難しいのです。その価値が 下がったか、下がらないかということを毎期企 業の評価に依存して、その任意償却を認めると いうことも、極めて課税所得の計算がブレるこ とになるわけです。ここは、やはり税務上は従 来のような定額償却をせざるを得ないというこ とになると思います。

さらに、現行法では、一方では営業権を固定 資産として定義しておいて、片方で非適格再編 に関しては、負債調整勘定とか、資産調整勘定 とか、非常にぬえ的な、どんぶり勘定を設けて 調整しているわけです。それが営業権なのか、 のれんなのか、また別途税法上の資産なのかと いうことを、今後きちんと整理した対応を考え なければならないという問題が残されていると 思います。

(岩崎) ありがとうございした。ほかに今の問題につきましてご意見のある方がおられましたら、いかがでしょうか。ちょうどこの部分は 渕先生、吉村先生がご担当された部分ですが、何かご意見はありますか。

[のれんの取扱い]

(吉村) 今ご指摘のあった調整勘定に関してですが、のれんの扱いに関連して、もちろんのれんを計上して償却していくということも議論になっているわけですが、一方で、のれんに振り分ける前に偶発負債や(識別可能な)無形資産に割り当てる部分をちゃんと確認しなさいということが言われていますので、そういった取り組みを法人税法でどう受け止めるか、すなわちのれんの外の部分、外縁の部分について、法人税法でどう対応するかも問題になってくるのかなという気がしています。

6. 質疑応答

(岩崎) ありがとうございます。大変駆け足でしたが、時間がそろそろ足りなくなってまいりましたので、ここでフロアの方々からの質問に対して、報告者の方から意見を申し述べさせていただきます。今までのパネルディスカッションで幾つか回答が済んでしまったと思われる質問もございますので、それは除かせていただきます。

Q:IASBの会計基準をアダプションした場合、 我が国における租税の主権を守るためには、 税と会計の関係をどのように考えるべきか。

(坂本) アドプションを行い、IFRSが公正 処理基準になった場合を想定してのご質問だと 思います。公正処理基準の規定については、先 ほどの討論でもありましたが、いろいろな問題があります。例えば、税法は課税物件の構成要素を法律で規定せずに企業会計に委ねていますが、これは課税要件法定主義あるいは租税法律主義に反するものであるといった指摘です。

IFRS については、IFRS を作成している IASB は外国の民間団体ですから、IASB に課税要件の決定を委ねて良いのかという問題があると思います。今後、IIFRS が公表された場合には、それが公正妥当といえるかどうか絶えず吟味すべきです。国税庁、国税不服審判所、最終的には裁判所による判断が必要になると考えております。

Q:会社の規模や形態によって異なる会計基準 を採用することは可能か。

(品川) 今のご質問については、今後のことを考えた場合に一番心配される事項ではないかと思います。IFRS 自体は、言うならば、先ほど申し上げたように、株式を上場しようとする場合には、連結財務諸表の全てに適用しなけれ

ばなりません。そのこと自体はオリンピックのルールに服するということで、それは淡々とやればいいわけです。そのルールが良かろうが、悪かろうが、気に食わなければ上場しなければいいわけです。上場した以上、それは国際的な約束ですから。

しかし、オリンピックのルールでも、絶対に 正しいとは思えない場合が今までに幾らでもあったわけです。日本の複合ジャンプが強ければ、欧米はジャンプの採点を低くして、距離をあげるとか、その場、その場のルール変更をやってきたわけです。最近のIFRSやそれをめぐる国際動向においても、時価主義に対して、日本がつぶれかかっているときは「時価主義だ、時価主義だ」と言って、不良債権をたたき売らせておいて、自分たちがそのときになったら、「いや、それはちょっと待った」というようなことで、IFRS自体を会計基準として絶対視するということは若干危険だと思うのです。いずれにしても、それはオリンピックルールですから、上場企業はそれに粛々と従えばいいのです。

オリンピックに出る必要のない、市場に株式 を出す必要のない企業にとっては、国内基準に よればよいのですが、それをもっときちんと整 備してしかるべきだと思うのです。現在の国内 基準については、企業会計原則は、今でも死ん でいるのか生きているのかわからないわけです し、平成に入って専ら国際基準を意識した会計 基準の設定が行われてきているわけです。そち らの会計基準が全部 IFRS へ移行してしまった ら、或いはアドプションでもいいのですけれど も、そうすると残った企業の会計ルールをどう するのかが問題です。これは、税金の問題より も、むしろ会計のルールを設定する会計学者な り、或いは監督官庁の責任問題です。或いは、 会社計算規則を定める法務省がもっと積極的に、 きちんとした対応を考えるべきです。

よって、残された非上場企業、又はその中で も、およそ財務諸表の作成を法人税の申告のた めにしか意識していない中小企業のための会計 ルールをどう設定するかという問題に関しては、 今後大いに議論して、その整理をしていくべき だと思います。その整理された基準と法人税法 がどう対応していくかということを、先ほどの 確定決算基準との理念に合わせて考えていくべ きではないかと考えております。

Q:確定決算主義との関係で、過年度の修正が 必要になった場合にどのように行うことが できるか。

(品川) 確定決算の過年度修正の問題に関しては、かつて法人税の所得計算では、確定決算がもともと過年度修正を予定していないという考え方が定着していました。例えば、法人税基本通達2-2-16というものがあって、過年度修正項目に関してはすべてそれが生じた年度に損金算入するとしています。例えば、売買契約等が契約解除になったときの損失に計上するとは、それが生じた年度の損金の額に算入するとは、それが生じた年度の損金の額に算入するもっであるから留意するという同は、法人税法の理念を考えれば当然そうなる、過年度修正をするに及ばないということになります。

具体的には、法人税法は、実質的に、国税通 則法23条2項の後発的事由に基づく更正の請求 を原則的には否定していると解されてきたわけ です。しかしながら、平成17年の会社法の制定 等で、会社法の世界でも確定決算の修正問題が 出ていますので、会社法で修正をされた場合に、 更正の請求の対象にすべきかどうかという議論 が当然出てくるわけです。

法人税基本通達2-2-16の適用に関しては、 関連する最高裁の判決も出てはいるのですけれ ども、それは現行の通達を一応オーソライズし ているというか、容認しているわけです。しか しながら、最近のように会社がばたばたつぶれ るような事態の中で、現行の2-2-16がどこ まで妥当な取り扱いとして容認されるかという



ことは非常に疑問になってくると思うのです。 私もその問題提起をした論文を書いたことがあります。

それから、法人税法に関しては、129条 2 項に、仮装経理をした場合にはその修正の経理をするまで税務署長は減額更正しないことができるという規定もあります。5年以内に修正の経理をしないと、税金が払いっ放しになるという法人税法の規定があるわけです。こういう規定との関係で、過年度修正の問題については再検討する必要があると思われます。

Q:16ページの(2)「確定決算基準」の説明の項目の、「会計処理以外の基準に従って法人の意思を確認する方が合理的である場合には、確定決算基準によらないことが考えられる」という記述がありますが、これはどういった場合を想定してのことか。

(品川) この中間報告の文章整理は座長一任 ということで、最終的には、私の方でまとめさ せていただいています。ご指摘のところは、正 直言って私も個人的にはこういう表現は書きた くなかったのです。ですから、ここを鋭く突か れるご意見に対しては大変恐縮しています。

というのは、税務会計研究会においては、確 定決算基準は廃止すべきであるという議論も非 常に強かったのです。その確定決算基準を廃止 すると、会計処理における企業側、法人側の意 思確認ができないのではないかという議論にお いて、今のような損金経理の方がむしろベター ではないかという議論も当然あったわけです。

しかし、その意思確認は、何も損金経理による必要はないという意見もあるわけです。その意思は、例えば、減価償却の250%償却について、会計的には100を償却すれば十分だけれども、税法が250を償却していい、償却限度額を250に設定しているのであるから、差額の150は申告減算を認めるべきだとし、その申告減算もその法人の意思であり、決算上損金経理をするだけが法人の意思ではなくて、申告書で減算するのも法人の1つの意思であるということです。

まさかそういうことを書くわけにいかないので、 それが本当に合理的であるかどうかに関しては、 私は非常に疑問があるのです。しかし、座長の 立場では、各意見を尊重して、それを収拾をす るというのが私に与えられた責任ですから、オ ブラートに包んで書いたのですけれども、その 辺の趣旨をご理解いただければ大変ありがたい と思います。

Q:アメリカにおけるLIFOの取扱いについて。

(坂本) アメリカでも極めて限定的ではありますが損金経理を要請する項目がございます。 先にご報告しましたが LIFO です。制定の経緯と立法趣旨についてごく簡単にご紹介いたします。

税法上、LIFOが認められたのは1938年のこ とです。その背景には1930年代に LIFO が「一 般に認められた会計原則 (GAAP)」として認 知されたことがあります。当初、税務上での LIFO の使用は、なめし革業者や非鉄金属の生 産者・加工業者に制限されていましたが、翌 1939年には業種の制限なしに認められるように なりました。その際に「一致要求(Conformity Requirement)」が制定されています。当時の 通達には、所得を明確に反映させるために一致 要求が制定されたとの記述があります。内国歳 入法第446条b項には、会計方法の総則として、 「所得の明確な反映要件 (clear reflection of income requirement)」が明記されており、この 条項の趣旨にも合致するものです。立法趣旨は、 以上、述べたとおりですが、節税目的で LIFO を用いる企業にとっては、一致要求が足かせに なっていることは周知のとおりです。

なお、一致要求は、当初は厳密に強制されていたのですが、1981年の改正で大幅に緩和されています。

Q:IAS39が適用される場合、含み損益を租 税法上どのように取り扱ったらよいのか。

(吉村) 中間報告書においても若干言及したところですが、私自身の意見としましても、現在の枠組み、いわゆる売買目的有価証券についてのみ時価評価課税を行うという現状の枠組みが望ましいと考えています。それはなぜかと申しますと、売買目的有価証券については、期末の時価評価額をベースにしても課税の確実性を害することはないとの説明には根拠があると感じているからです。こういった観点から設けられた区分が、今後も維持されるべきでないかと、私個人としては考えております。

Q:会社法上の資本金の額の概念とは別に、法 人税法上の固有概念として資本金額という ものを構成することができるかどうか。

(品川) ご質問に関しては、むしろ午前中の 安藤先生のご報告の中で、いろいろとご示唆が あったかと思います。

しかし、先般主税局と経済産業省がグループ 課税の問題をいろいろ議論したようですが、そ の問題の根底にあるのは、みなし配当と、株式 の譲渡損益の問題であり、更にその根底にある のは、そもそも法人税法の資本とは何かという ような問題になってくるわけです。今まで企業 会計上は資本取引と損益取引をきちんと明確に 区分しなければならないということを大原則に してきたわけですが、会社法等において、その 資本概念が非常に揺らいでいることは確かです。

他方、法人税法の方は、拠出資本と、それからもたらされた利益、すなわち、資本積立金額と利益積立金額を明確に区分するという考え方がずっと維持されてきました。しかし、資本積立金額という法律用語がなくなったわけです。資本金等の額の中で拠出資本のあり方が細かく区分され、それに対応した積立金についての非常に細かい規定が設けられて、みなし配当の計

算が厳格に行われています。そのことは、法人 税法が拠出資本には課税しないという固有の論 理を抱えていると評価できるかもしれません。

しかし、あまりにもそれに固執すると、利益 積立金額と昔の資本積立金額をことさら正確に 計算することに課税所得の計算上どれだけのメ リットがあるのかということが考えられます。 例えば、会社法が、法人税法が言う資本の一部 を原資にして配当したとして、それを一生懸命 全部また拾い出して、課税所得から除外するこ とに、どれだけ生産的な問題があるのか。そん なに配当したければ、それを配当で扱ってもい いではないか、そのぐらいは税と企業会計との 調整をもっと割り切ったっていいではないかと いう議論は当然あろうかと思います。

そういう意味では、法人税法ががんじがらめ に資本金額を後生大事に、「これが奪われたら 自分の使命がなくなる」と言うほどのことか疑 問です。他の面ではかなりラフな規定というか、 理念がどこにあるのかわからない規定がそこほ かにあるわけです。私はもう少し、積立金の計 算を含めて資本計算は簡便化を図らないと、法 人税法を読み始めたら、まず積立金のところで 誰もが読むのをあきらめます。一体何が書いて あるのか、訳がわからないような法人税法であ れば、まさに租税法律主義が言う課税要件明確 主義に完全に反しているのです。研究者はその ことをもう少し考えなければならない時期に来 ています。 Q:諸外国において I F R S への対応を考える ときに、法人税収への影響についてどのく らい考慮されたのだろうか。

(品川) 今回の研究会とは直接関係がないかもしれません。しかし、税制上の議論においては当然税収が幾らになるかどうか、或いは租税原則的にいえば、税収をきちんと見込んで課税規定を設けるというのは極めて当たり前のことであって、いつも主税局がいろいろな予測数値を出しているわけです。

しかし、今回、そもそも IFRS に対して法人 税法がどう対応するかということについては、 議論の緒に就いたというのが現状で、今日いろ いろと議論を申し上げたようなところで、まだ 混沌としたところがあるわけです。よって、 IFRS を法人税法が受け入れれば、評価損試算 における時価主義が強調されたりすると、どち らかというと減収になる可能性の方が高いわけ です。しかし、それが具体的にどうなるかとい うことに関しては、今は予測するような状況で はないかと思いますし、少なくとも、私どもの 研究会の対象からはお答えできる範囲を超えて いるということで、ご勘弁いただければと思い ます。

(岩崎) ありがとうございました。それでは、本日午後の討論の部はこれにて終了させていただきます。ご清聴どうもありがとうございました。

【税務会計研究会中間報告】

企業会計基準のコンバージェンスと法人税の対応

平成21年10月 社団法人 日本租税研究協会 税務会計研究会

序文

- 1. 企業会計基準のコンバージェンス
 - (1) 企業会計基準改正の経緯
 - (2) 企業会計基準改正の特徴
 - (3) コンバージェンス完全履行への日程
- 2. 会社法(会社計算規則)の対応
 - (1) 平成14年商法改正
 - (2) 平成17年会社法の制度と会社計算規則
 - (3) 中小企業の会計に関する指針
- 3. 法人税法の対応
 - (1) 課税所得算定の基本原則(租税政策の基本原理)
 - (2) 確定決算基準の意義と機能
 - (3) 最近の税制改正の動向
- 4. コンバージェンスに対する法人税法の方向性・課題
 - (1) 企業会計との基本的関係(法人税法22条4項)
 - (2) 確定決算基準
 - (3) 個別問題

【税務会計研究会中間報告】

企業会計基準のコンバージェンスと法人税の対応

序文

社団法人日本租税研究協会は、2008年12月、税務会計研究会(以下、「本研究会」という。)を設置した。本研究会は、法人税法と企業会計(金融商品取引法会計及び会社法会計を意味する。以下同じ)との関係を調査・研究することを目的とするが、最初に、企業会計基準のコンバージェンスが進む中、法人税法の対応のあり方について調査・研究することとした。

そのため、本研究会は、この問題について、2008年12月から月1回のペースで延べ9回にわたって調査・研究を進めてきた。具体的には、企業会計基準のコンバージェンスの実態を調査し、そのコンバージェンスに対し法人税の課税所得の基となる会社法上の会社計算規則がどのように対応してきたかを調査し、それらに対し、法人税法が如何に対応すべきかという理論的問題を検討するとともに、実際にどのように税制改正が行われてきたかという経緯を調査した。そして、企業会計基準のコンバージェンスが最終局面を迎え、法人税法がどのように対処して行くべきかという方向性について検討した。

その結果、一応の成果を見ることができたので、それを「中間報告」の形で取りまとめることとした。元より、法人税法と企業会計との関係においては、種々の問題が存在しており、それに関しての様々な議論(見解の対立)があるが、中でも企業会計基準のコンバージェンスに法人税法がどのように対応すべきかということは最も厄介な問題である。また、それらの問題のあり方については、種々の議論があって多くの見解の対立があるので、それにコンセンサスを求めることは極めて困難なことである。そのことは、本研究会の議論が一様でなかったことによっても示されている。

特に、国際財務報告基準へのコンバージェンスについては、その最終日程が固まったとはいえ、国内では、そのコンバージェンスが連結のみなのか、それが故に連単分離なのか、あるいは連結先行なのか、連結先行の場合にも、追って単体の方も追随して行くのか、単体は当面凍結されるのか、等についてコンセンサスがあるわけではない。したがって、法人税法がどのように対応すべきかについても、種々の方法論があり得ることとなり、本研究会においても議論が紛糾することとなった。

そのため、本中間報告については、本研究会における種々の議論を整理し、今後の法人 税法が対応すべき方向性についても、種々の意見の公約数的なところを各論併記という方 法でまとめざるを得なかった。もっとも、このような方法によって今後検討すべき問題点 が明らかにされたとも言える。いずれにしても、本中間報告において取りあげた各論点に ついては、識者の御批判を頂くことによって、本研究会の今後の研究の糧にする必要があ る。

1. 企業会計基準のコンバージェンス

(1) 企業会計基準改正の経緯

日本における企業会計基準は、2000年までは企業会計審議会等が定めた企業会計原則・会計基準があり、これに対して日本公認会計士協会が実務指針を定めていた。企業会計原則は、企業会計処理の総合的指針であったが、平成に入ってからは個別の会計基準の役割が大きくなった。2001年には、財団法人財務会計基準機構内が設立され、その組織である企業会計基準委員会(ASBJ)が企業会計基準、適用指針、実務対応報告の全てを定めている。このほかに、後述のとおり中小企業会計指針が公表されている。

これに対して、国際的には、各国の職業会計士団体により結成された国際会計基準委員会が1973年以来活動を行ってきたが、2001年以来、民間組織である国際会計基準委員会財団が指名する国際会計基準審議会(IASB)が国際会計基準の策定にあたって中心的な役割を担っている。その国際会計基準の中心が、国際財務報告基準(IFRS)である。国際会計基準審議会は、アメリカの会計基準設定の主体である財務会計基準審議会(FASB)との間で会計基準の統合(コンバージェンス)の動きを進めてきてきた。

日本においては、1990年頃以来、次のような、会計基準の改正ないし制定が行われてきた。

- ① 先物・オプション取引等の会計基準(企業会計審議会、1990年5月) この会計基準は、先物・オプション取引等についての時価情報の開示を求め、時価主義的会計の先駆となった。
 - ② リース取引に係る会計基準(企業会計審議会、1993年6月)・リース取引に関する 会計基準(企業会計基準委員会、2007年3月)

従来、旧商法計算書類規則において重要なファイナンス・リース取引について注記することが要求されていたのみであったが、この会計基準では、ファイナンス・リース取引については、原則として、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理することとした。しかし、所有権移転外ファイナンス・リース取引については、例外的に、売買処理を行った場合と同等の情報を注記することを条件に賃貸借取引として処理することを認めた。そして、ほぼ全てのファイナンス・リース取引が、この例外処理を受けてきた。これに対して、企業会計基準委員会は5年近くの審議を経て、リース取引に関する会計基準(2007年3月)を公表した。これにより、例外処理が廃止され、ファイナンス・リース取引に関する会計処理は通常の売買取引に係る方法に準じた方法に一本化された。

- ③ 外貨建取引等会計処理基準(企業会計審議会、1979年6月、1995年5月改訂) 1995年5月の改訂において、外貨建長期金銭債権債務に重要な為替差損が生じていると きは、原則として、決算時の為替相場により換算し為替差損を認識することとされる等の 変更が加えられた。さらに、1999年10月には、後述の金融商品に係る会計基準を受けた改 訂が行われた。
 - ④ 連結財務諸表原則(企業会計審議会、1975年6月、1997年6月改訂)・連結財務諸 表に関する会計基準(企業会計基準委員会、2008年12月)

連結財務諸表原則は、1997年6月の「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」によって改訂され、連結ベースのディスクロージャーの充実が図られた。さらに、企業会計基準第22号連結財務諸表に関する会計基準によって改訂が行われている。

⑤ 研究開発費等に係る会計基準(企業会計審議会、1998年3月、企業会計基準委員会、

2008年12月改訂)

研究開発費等については、研究開発費等に係る会計基準が、企業間の比較可能性向上の 観点から研究開発費を発生時に費用処理することとした。同会計基準は、企業会計基準第 23号によって、改訂されている。

⑥ 退職給付に係る会計基準(企業会計審議会、1998年6月、企業会計基準委員会、2005年3月一部改正)

この基準は、確定給付型の企業年金制度において、積み立てた資産の運用利回りの低下、 資産の含み損等により、将来の年金給付に必要な資産の確保に懸念が生じているといわれ ていることを背景に、企業年金を含む退職給付を、従業員の労働の提供が生じた期間の費 用として処理することとした。企業会計基準第3号「『退職給付に係る会計基準』の一部 改正」は、前記会計基準において例外的に認識しないこととされていた未認識年金資産に ついて、原則的な考え方に即して、費用の減額として処理することとした。

(7) 税効果会計に係る会計基準(企業会計審議会、1998年10月)

税効果会計が前述の連結財務諸表原則の改訂(1997年6月)によって適用されることになったことを受けて、税効果会計に係る会計基準が公表された。

⑧ 金融商品会計に係る会計基準(企業会計審議会、1999年1月)・金融商品会計に関する会計基準(企業会計基準委員会、2006年8月)

金融商品については、金融商品会計に係る会計基準によって、売買目的有価証券の時価評価等が導入された。さらに、企業会計基準第10号金融商品会計に関する会計基準、改正企業会計基準第10号金融商品に関する会計基準(企業会計基準委員会、2008年3月)を通じて、金融商品の時価情報の開示が拡充されている。

⑨ 固定資産の減損に係る会計基準(企業会計審議会、2002年8月)

固定資産の減損については、固定資産の減損に係る会計基準が、一応取得原価基準の枠内で、固定資産の減損を反映する帳簿処理を適用することとした。具体的には、減損の兆候の判断、減損損失の認識、減損損失の測定という三段階の手順により、固定資産について回収可能性を反映した帳簿価額の減額が行われる。

⑩ 企業結合に係る会計基準(企業会計審議会、2003年10月)・企業結合に関する会計 基準(企業会計基準委員会、2008年12月)

企業結合に関しては、企業結合に係る会計基準が公表され、消滅会社から引継いだ資産を時価以下の範囲で任意に評価替えするようなことができたそれまでの会計実務を廃し、持分プーリング法とパーチェス法のいずれかを用いることとした。さらに、企業会計基準第21号企業結合に関する会計基準は、国際的動向に合わせて、持分プーリング法を廃止した。

① 自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準(企業会計基準委員会、2002年2月、のちに自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準(2005年12月))

自己株式及び準備金の額の減少については、企業会計基準第1号自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準が、平成13年の二回の商法改正に合わせた会計処理を定めた。その後、この会計基準は、平成17年の会社法の施行に伴い、自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準となり、さらに、平成18年8月の会社計算規則の施行に伴い改正されている。

- ② 1株当たり当期純利益に関する会計基準(企業会計基準委員会、2002年9月) この会計基準は、従来から開示が要求されてきた1株当たり当期純利益の算定方法について、平成13年の二度の商法改正を踏まえて、定めたものである。その後の会社法施行等に伴い数次の改正が施されている。
 - [3] 役員賞与に関する会計基準(企業会計基準委員会、2005年11月)

この会計基準は、従来、役員報酬については費用として、役員賞与については利益処分として会計処理することが一般的であったところ、平成15年商法改正を経て平成17年会社法施行により、役員賞与と役員報酬が同一の手続により支給されることとなったため、役員賞与についても発生した会計期間の費用として処理することとした。

④ 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(企業会計基準委員会、2005年12月)

この会計基準は、いわゆる中間区分を廃止し、従来の資本の部に代えて純資産の部を設置した。

- ⑤ 株主資本等変動計算書に関する会計基準(企業会計基準委員会、2005年12月)
- この会計基準は、平成17年会社法施行によって導入された株主資本等変動計算書の表示 に関するルールを定めた。
 - (⑥ 事業分離等に関する会計基準(企業会計基準委員会、2005年12月、2008年12月改正) この会計基準は、持分の継続・非継続という概念を軸に、企業再編における分離元企業

や結合当時企業の株主に関する会計基準を定めた。なお、2008年12月に、企業結合会計基準の改正に対応した改正が行われている。

- ⑦ ストック・オプション等に関する会計基準(企業会計基準委員会、2005年12月) この会計基準は、2001年11月の商法改正で新株予約権制度が導入されたことを受けて公表されていた論点整理を踏まえて、平成17年会社法施行後のストック・オプションについての会計処理を定めたものである。
 - (8) 棚卸資産の評価に関する会計基準(企業会計基準委員会、2006年7月、2008年12月 改正)

この会計基準は、棚卸資産の期末における評価基準及び開示について定めたものである。 従来、原価法と低価法の選択適用が認められてきたが、低価法は原価法に対する例外と位 置づけられてきた。この会計基準は、低価法を廃止し、資産の収益性低下により簿価を切 り下げることを棚卸資産についてもより広く認めることとした。さらに、2008年12月の改 正企業会計基準第9号棚卸資産の評価に関する会計基準では、棚卸資産の評価方法として の後入先出法を、国際会計基準とのコンバージェンスを図るために、廃止した。

⑩ 関連当事者の開示に関する会計基準(企業会計基準委員会、2006年10月)

従来、関係当事者の開示に関する特定の会計基準は存在しなかったが、国際的な会計基準のコンバージェンスの観点などから、この会計基準が定められた。

② 四半期財務諸表に関する会計基準(2007年3月)

2006年の証券取引法改正に基づいて四半期報告制度が導入されたことに伴い、この会計基準が定められた。

② 工事契約に関する会計基準(企業会計基準委員会、2007年12月) 長期請負工事に関する収益の計上については、従来、工事進行基準又は工事完成基準の いずれかを選択適用することとされてきたところ、この会計基準は、工事進行基準の適用 要件を明確化した。

② 持分法に関する会計基準(企業会計基準委員会、2008年3月)

この会計基準は、投資会社と持分法の適用対象となる非連結子会社や持分法適用関連会社の会計処理について、原則として統一することとした。

② セグメント情報等の開示に関する会計基準(企業会計基準委員会、2008年3月、最 終改正2009年3月)

セグメント情報開示基準(企業会計審議会、1988年5月)の下で連結財務諸表の注記事項として、(1)事業の種類別セグメント情報、(2)親会社及び子会社の所在地別セグメント情報、(3)海外売上高のみが開示されていたところ、この会計基準は、報告されるべきセグメント情報を増やすとともに、報告されるべきセグメント情報の要件を具体的に定めた。

② 資産除去債務に関する会計基準(企業会計基準委員会、2008年3月)

この会計基準は、国際会計基準とのコンバージェンスの一環として、従来、我が国では 特に明確なルールが存在しなかった、資産除去債務についての会計処理を定めた。

② 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準(企業会計基準委員会、2008年11月) この会計基準は、従来、一般に原価評価されていた不動産について、賃貸等不動産に該当する場合には、時価等の注記を行うこととした。

(2) 企業会計基準改正の特徴

以上のような近年の企業会計基準改正の特徴としては、次のような諸点が指摘できる。 第一に、国際基準との調和である。資本市場の国際化により、会計基準の国際的なコンバージェンスが進んでいる。我が国の会計基準も、この流れに沿って変化してきた。とりわけ、ここ数年は、後述のような国際財務報告基準とのコンバージェンスの要請に応えるための会計基準の整備が急速に進んでいる。

第二に、企業財務の透明化である。投資家に対する情報提供を充実させるために、より 多くの、また比較可能性の高い情報が開示されるようになってきた。

第三に、損益計算から財産計算への力点の移行である。従来、適正な期間損益計算が企業会計の中核とされ、その中で取得原価主義が重要な役割を担っていた。しかし、企業の所有する資産の含み損が投資家から観察不可能であることの弊害を除去するために、時価主義志向が強調されることとなった。金融商品に関しても、時価主義が強調されている。もっとも、この時価主義志向はあくまで取得原価主義の枠の中でのその修正として位置づけられている。

第四に、設定主体の変更である。かつての政府機関の企業会計審議会に代わり、民間団体である財務会計基準機構の企業会計基準委員会が企業会計基準の設定を担うようになった。これに伴い、会計基準の変更が弾力化し、また企業会計の内容も詳細なものとなってきている。

第五に、税法との乖離の拡大である。かつて、トライアングル体制と称して、企業会計原則、商法・法人税法の調整が図られてきたが、近年、企業会計基準と会社計算規則が接近し、また、企業会計基準について国際的なコンバージェンスが強調されるのに従って、税法との調整に関心が失われるようになってきた。

(3) コンバージェンスの履行とその課題

企業会計基準委員会は、国際会計基準審議会との間で取り交わされ2007年7月の「東京合意」にて、2011年6月を履行期限とした国際財務報告基準とのコンバージェンスを行うとした。また、これに先立ち、EU は、欧州証券規制当局委員会に委託して日本の会計基準のIFRSとの同等性評価を行い、26項目の差異項目を指摘した。

しかし、近年の企業会計基準改正の結果、EUから指摘されたコンバージェンスの対象である26項目については、ほぼその作業は終了した。

2008年12月に、EUの欧州委員会によって我が国の会計基準が同等であると評価されたが、同等性評価は今後も行われていくので、コンバージェンスをさらに推進していくべきであると考えられている。ただし、IFRS 自体が、国際会計基準審議会と財務会計基準審議会の共同作業によって作られている最中であるため、両審議会の公表する論点整理や公開草案等を見すえながら、我が国でも対応する会計基準を作成していく必要がある。

コンバージェンスの推進には、実務等との関係、会社法との関係、税法との関係等、さまざまな考慮要素がある。このため、連結財務諸表と個別財務諸表の関係を緩やかに解して、連結財務諸表についての会計基準について、個別財務諸表に先行して改訂していくといういわゆる連結先行の考え方が唱えられている。企業会計審議会が2009年6月に公表した「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」でも連結先行の考え方が示されている。

さらに、日本の会計基準を IFRS に統合(コンバージェンス)するのではなく、IFRS を直接、日本の企業に適用しようという見解もある(いわゆるアドプション)。この見解のもとでは、連結財務諸表の会計基準としては IFRS を採用し、個別財務諸表の会計基準としては国内の独自の会計基準を用いるという考えが主張されることがある。いわゆる連単分離論である。この場合、公開会社の連結財務諸表を IFRS 基準で作成し、個別財務諸表、会社法の計算書類の作成については、国内の会計基準を用いる。そして、課税所得算定は、直接には会社法関係の法規制を前提にしているから、個別財務諸表系統の企業会計とのみ接点を有することになる。

この連単分離論を採用すると、従来の企業会計基準に変更を加えなくて済み、また、会社法の要求する会社計算書類の作成及び法人税法に基づく課税所得算定が国際会計基準の影響を受けなくなる。これをメリットと考えるならば、連単分離論は考慮に値するということになる。もっとも、連単分離論に対しては、永久に二つの基準が存在することで会計情報の比較可能性が失われ、また、連結財務諸表を個別財務諸表等と別に作成するコストが存在する、との批判がある。

2. 会社法(会社計算規則)の対応

(1) 平成14年商法改正

平成14年商法改正において、それまで商法典に置かれていた計算関係規定(資産評価等に関する規定)が省令(会社計算規則)に委任されることになった。これによって、計算関係規定のより機動的な制定・改変が可能になり、会計基準の改正等に弾力的に対応できることになったため、証券取引法の会計との整合性が高まることとなった。このことは、会計基準のコンバージェンスが会社計算規則に一層影響を及ぼすことを意味する。

(2) 平成17年会社法の制定と会社計算規則

平成17年会社法制定前には、会社を含む商人一般に対して商法32条2項が「商業帳簿/作成二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」と定めていた。そこにいう「規定」には、商法32条1項も含まれると解されており、会計処理全般について公正な会計慣行の斟酌が要求されていると考えられていた。

会社法は、会計処理について、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うべきことを定める規定を設けたが(会社法431条)、これは、従来の会計慣行の斟酌と同じ意義であると解されている。また、会社法をうけた会社計算規則3条もその用語の解釈及び規定の適用に関して、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」としている。

2009年には、国際的な会計基準とのコンバージェンスの必要から企業結合に関する会計基準 (持分プーリング法の廃止)等が企業会計基準委員会によって公表されたこと及び近時の関係法令の改正等に伴い、会社法の委任に基づく会社計算規則について、所要の改正が行われた。

(3) 中小企業の会計に関する指針

企業会計基準は、元来、金融商品取引法に基づく財務諸表等の作成の基準であるが、原則として、会社法にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたるものと解されている。このため、利害関係者の範囲が限定されており規模も小さい中小企業の従うべき規範としては必ずしも適当でなかった。このため、従来、中小企業はもっぱら税務会計のみを念頭に置いて計算関係書類を作成してきたと指摘されている。最近では、平成14年商法改正に伴い、会社計算規定が法務省令(会社計算規則)へ移行した際、国会の衆参両院において、当該省令化によって会社計算規則が国際化・複雑化することを危惧して、中小企業に対して過重な負担が生じないよう必要な措置をとる旨の附帯決議がされた。

この附帯決議を受けて、2002年6月に中小企業庁が「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表し、これに呼応して、2002年12月に日本税理士会連合会が「中小会社会計基準」を、2003年6月に日本公認会計士協会が「中小企業の会計のあり方に関する研究報告」をそれぞれ定めた。その後、2005年8月、これらの報告書等を統合する形で、日本公認会計士協会・日本税理士連合会・日本商工会議所及び企業会計基準委員会が、「中小企業の会計に関する指針」を作成した。これも、原則として、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものといえよう。

3. 法人税法の対応

(1) 課税所得算定の基本原則(租税政策の基本原理)

法人税法は、その課税標準を「所得の金額」(法法21条)と定めた上で、所得の金額の 具体的内容を「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とす る。」(法法22条1項)とし、益金と損金との差額によって把握すること(損益法)を明ら かにしている。この場合の「所得」とは、一般的に、包括的所得概念(純資産増加説)に 基づくものと解されている。

また、法人税法22条2項が、益金の額に算入すべき金額として、「無償による資産の譲

渡又は役務の提供」から収益が生じることを定めているが、「この規定は、法人が資産を他に譲渡する場合には、その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても、譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたもの」(最判平成7年12月19日・民集49巻10号3121頁)と解されている。ただし、課税所得の算定上、租税政策その他の理由から、「別段の定め」(法法22条2項・3項)による修正が加えられている。ここで念頭に置くべき租税原則または租税政策上の考慮として、次のようなものが考えられる(税制調査会「わが国税制の現状と課題-21世紀に向けた国民の参加と選択-」(2000年7月)参照(以下、「中期答申」という。))。まずは、公平の原則である。法人税法にとっても、等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるという水平的公平は、重要な考慮要素となる。なお、これは、円滑な執行が確保できるかという観点も含むものとして考えられる。

第二に、税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味における中立が求められる。そして第三に、簡素が挙げられる。企業の税負担の計算が容易であること、納税コストが安価であること、また執行側にとっても、なるべく効率的に執行できる基準の方が望ましいと考えられる¹。

そして、このほかに、経済社会の活力維持や国際的整合性という考慮、または特定の政 策目的を実現するための政策手段として、租税(法人税法)が利用されることがある。

また、法人所得のうち、配当に対しては、法人段階での法人税だけではなく、配当を受け取る株主段階でも(所得)課税がなされることになるため、法人段階課税と株主段階課税との間の負担調整の問題が生ずる(「中期答申」156頁)。そこで、個人株主の場合には、配当税額控除制度(所法92条)、法人株主の場合には、受取配当の益金不算入制度(法法23条)が設けられている。これは、法人税の性格論(独立課税か所得税の代替課税か)に由来するが、「配当」の概念を明確にするため、資本金等の額と利益積立金額とを峻別することを要請する。

(2) 確定決算基準の意義と機能

「法人の課税所得計算においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという、いわゆる『確定決算主義』が採られてい」る(「中期答申 158頁以下)。

ここで確定決算主義ないし確定決算基準と呼ばれる概念の内容は、税制調査会・法人課税小委員会報告(1996年11月)に従って、次のように整理することができる。

- 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(法法74条1項参照)。
- ② 課税所得計算において、決算上、費用または損失として所定の経理がされていること(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」(以下「公正処理基準」

¹ このことから、例えば、課税要件事実については明確でかつ客観的に構成されることが望まれる。

という。) に従って計算すること(法法22条4項)。

このうち①については、ただの手続的な規定にすぎないとの指摘もあるが、③とあわせて見た場合には、課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、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だとの考えに立脚するものと評価できる(大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」(1966年10月)参照)。加えて、財務諸表を統一し、会計処理の煩雑さを解消するという考え方を見出すこともできよう。

また、③の規定は、流動する社会経済事象を反映する課税所得にとって、適切に運用されている会計慣行に委ねることが適当と思われる部分が多いことを重視し、「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、必要最少限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」(税制調査会「税制簡素化についての中間報告」(1966年9月))と考えられ、導入されている。

例えば、租税法、商法、企業会計原則はそれぞれ固有の目的と機能を持っている。後二者が利害調整機能または情報提供機能を担っているのに対し、租税法は、税負担の公平、中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とする(前述 3(1)(ロ))。そのため、企業間の課税の公平を維持することを目的として、会計方法の選択制を抑制し、また会計方法の適用条件の規制を行い、または、税務運営上の簡素化を図るために費用の損金算入額および重要性の判断について画一的基準を設けるといった形で、必要最少限度の法人税法独自の規定(「別段の定め」)が設けられる。

これらの場面では、租税法規が公正処理基準に対して修正的・補充的に機能するのに対して、②は、企業の判断によって左右される内部取引等に係る意思決定を、確定決算に求める考え方である。これにより、計算の真実性ないし客観性を担保し、もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができるとの判断に基づくものである。

従って、上記②は、直接には、法人の「意思」をどこに求めるかという点についての判断(申告行為を通じて示される意思では不十分との判断)といえるが、その前提として、内部取引等の特定事項については、その額を第三者たる課税庁が認定することはせず、(一定の範囲内において)企業の行った会計処理を最終のものとして認めることを意味している(大阪高判昭和50年6月13日・税資81号822頁参照)。

(3) 最近の税制改正の動向

イ. 基本的方向

平成10年度税制改正以降、確定決算基準によって商法(会社法)、企業会計原則と結び付けられていた法人税法は、大きく変化をしていく。会計慣行に多くを委ね、必要最少限度の税法独自の計算原理を規定するとの従来の方針は転換され、法人税法上の固有の処理をより積極的に規定する方向へと踏み出したように見える。

1998年以降における税制改正の理論的基礎となったのは、上記法人課税小委員会報告である。同報告は、経済社会の構造変化や国際化が進展する中で、法人課税の「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向を明確に打ち出した。そして課税ベースの見直し(拡大)にあたっては、税制の公正・中立や透明性を実現するために、企業業

績(課税所得)を、その実態に即して、的確に把握し課税することが重要であると強調したのである。

その上で、「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、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。」と明言する。すなわち、適正な課税の実現という法人税法固有の目的と、商法(会社法)、企業会計原則が有する目的・機能との相違に応じて、法人税法固有の取扱いを整備していくことが明らかにされた。この考え方は、税制調査会「わが国税制の現状と課題―21世紀に向けた国民の参加と選択―」(2000年7月)においても改めて強調された。

もっとも、平成10年度税制改正以降においても、会計基準の変容に対応し、申告段階での調整項目を少なくすることで企業の事務処理負担を軽減するための改正がなされてきている。そのため、最近の税制改正は、後述のように、企業会計と税務会計との乖離と調和が混在したものとなっている。

ただし、企業会計との相互調整を経て、両者の取扱いに共通した部分が多くあったとしても、かつてのように企業会計における取扱いに対する特例のみを別段の定めとして設けるというアプローチは採用されていないことがあることに注意すべきである(朝長英樹「法人税法と商法・企業会計」租税研究653号33頁(2004))。これは、法人税法が有する固有の目的を前提として、その取扱いが定められていることを明らかにするものである。

口. 企業会計からの乖離

① 平成10年度税制改正では、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向を踏まえ、商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制によって、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされているとの認識を前提に、次のような改正が行われた。まず取り上げられたのは、各種引当金の扱いである。税制の公平性・明確性の要請から、不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制するとの方針の下、各種引当金のうち貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、特別修繕引当金の縮減・廃止が進められた。減価償却制度についても、建物の償却方法の選択制を抑制し、また少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げ、簡便償却制度の廃止といった改正がなされた。

また、収益の計上基準についても、やはり企業会計上の処理が選択的であった工事

² なお、法人課税小委員会報告において、「近年の国際的な会計基準の動向をみると、費用収益対応の考え方に立って企業の財政状態や経営成績を測定・開示する方法から決算期末の資産・負債の金額を確定することによってこれらを測定・開示する方法に比重が移ってきている。今後、我が国企業会計においても、こうした会計処理方法が採り入れられていく可能性がある。この方法によれば、従来以上に資産・負債を確定するために見積りの要素が増え、また、長期の潜在的な債務についてもできる限り財務諸表に計上することが求められることになると考えられる。しかし、こうした情報開示のための企業会計上の要請と、公平性、明確性という課税上の要請には違いがあるので、税制が企業会計上の処理に合わせることには限界があると考える。」との指摘があった。

³ なお、同時に建物の耐用年数の見直し(短縮)が行われている。

収益の計上方法を限定するとともに、割賦販売等に係る収益計上基準について、商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人との均衡を図るため、 その適用範囲の見直しが行われた。

② 平成13年度税制改正では、企業の競争力を確保し、企業活力が発揮されるよう、柔軟な組織再編成を容易にするための商法改正(会社分割法制の創設)が行われたことをきっかけとして、組織再編税制の整備が図られた。その際には、「移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」(税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」(2000年10月))とされ、法人税法独自の立場から、税負担の公平、企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とする制度設計が行われた。そのため、税法固有の要件や会計処理(帳簿価額の引継ぎ、資本の部の整備など)が設けられている。

また、平成14年度税制改正により導入された連結納税制度においても、企業のグループ経営が大きく進展してきた中で、実態に即した適正な課税を実現するという観点からの制度構築が行われた。なお、同時に、課税ベースの適正化措置として、退職給与引当金の廃止が行われている。

これら組織再編税制や税法固有の要件・処理を積極的に導入した結果、課税ベースの拡大とあいまって、企業会計上の処理との距離は広がった。そのために、例えば、非適格合併等により被合併法人等が移転する減価償却資産について、これらの減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が、その償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には、損金経理を要件とする減価償却費の損金算入の可否に疑義が生じる状況となっていた。そこで、平成16年度税制改正により、この満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより、その満たない部分の金額についても、償却費として損金の額に算入することとされた(みなし損金経理)。

同じように、企業結合会計基準等の整備が進んだことに伴い、平成18年度税制改正において、非適格組織再編成や営業譲受けについて、移転を受けた資産及び負債については個別時価を取得価額として付すとともに、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされた。このように、税法固有の処理を前提に、企業会計との調和を図るという方向での微調整もなされている。また、平成15年度から段階的に廃止された退職給与引当金等との関係において捉えることもできる。

③ 平成18年度税制改正では、会社法の制定に伴い、資本の部を整備し、資本金等の額及び利益積立金額の概念の明確化が行われた。また、会社法制や企業会計など周辺的な制度が大きく変わる機会を捉えて、恣意抑制という法人税法固有の立場から、役員給与の損金算入のあり方が見直されている。

そして、2005年12月に「ストック・オプション等に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」が公表され、ストック・オプションの費用計上に関する会計方法が明らかにされたことに対して、新株予約権の交付を受けた者についての所得税法上の扱いに対応した費用計上の特例が設けられている。

④ 平成19年度税制改正では、生産活動や事業活動の拠点としての日本の魅力を高め、 税制における国際的なイコールフッティングを確保するため、減価償却制度の抜本的 な見直しが図られた。新たな定率法(いわゆる250%定率法)の導入を始めとして、 経済活性化という租税政策的な観点からの改正が行われている。また、法定耐用年数 や資産区分について、使用実態を踏まえた見直しが行われた(平成20年度税制改正)。

ハ. 企業会計との調和

- ① 平成12年度税制改正では、「金融商品に係る会計基準」(1999年1月)に対応して売買目的有価証券の期末時価評価制度、未決済デリバティブ取引のみなし決済制度、ヘッジ取引の時価評価・繰延制度が新設されたが、金融取引の計算規定と評価規定等の全般にわたって、企業会計との調和を図りつつも、自己完結的な規定が設けられている。
- ② また、平成19年度税制改正では、会計基準の整備に対応して次のような改正が行われている。まず、所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する例外処理の廃止を織り込んだ「リース取引に関する会計基準」(2007年3月)が公表されたことを受け、所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買取引に準じた処理とすることとした。

次に、「棚卸資産の評価に関する会計基準」(2006年7月)が公表されたことに対応し、平成19年度税制改正により、棚卸資産の期末評価について低価法を適用する場合における棚卸資産の評価額が「当該事業年度終了の時におけるその取得のために通常要する価額」(いわゆる再調達原価)から「当該事業年度終了の時における価額」(時価)に改められ、また短期売買商品(トレーディング目的で保有する棚卸資産)の期末評価制度が創設された。

また、繰延資産については、会社法及び会社計算規則が、「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの」(会社計算規則106条3項5号)と規定し、企業会計に全面的に依存することとなった。そして、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」(平成2006年8月)により、繰延資産の項目を株式交付費、社債発行費等(新株予約権の発行に係る費用を含む。)、創立費、開業費及び開発費とするとともに、同時に公表された「金融商品に関する会計基準」により、社債発行差金に相当する額について償却原価法を適用することとされた(なお、「中小企業の会計に関する指針」においても同様の取扱いとされた(2007年4月改正)。)。法人税法も、このような会計処理と整合的になるように整備が行われた。

- ③ 平成20年度税制改正では、「工事契約に関する会計基準」(2007年12月)の適用により、工事進行基準の方法により収益等が認識される工事の請負が増加すると予想される一方で、法人の自由な選択といった恣意性が排除されることから、会計処理との整合性に配慮する方向で、工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の見直しが行われている。
- ④ 平成21年度税制改正では、「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正 (2008年9月) に伴い、棚卸資産の評価について選定できる評価方法から後入先出法が除外された (なお、あわせて単純平均法が廃止されている)。

4. コンバージェンスに対する法人税法の方向性

(1) 企業会計との基本的関係

我が国の企業会計が国際会計基準へとコンバージェンスの動きを見せる中で、法人税法 と企業会計との関係についても、再検討の必要の有無が問われている。まず、法人税法22 条4項との関係でどのような問題があるか検討する。

かねてより、法人税法関係法令における課税所得算定のための規定は、企業会計との関係では、次の三つのグループに分けられると指摘されている(金子宏『租税法第14版』265 頁参照)。

すなわち、第一に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を確認する性質のものがある。例えば、資産の評価益の益金不算入の規定(25条)や評価損の損金不算入の規定(33条)がそれである。第二に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定である。例えば、棚卸資産の評価に関する規定(29条)や減価償却に関する規定(31条)がそれである。第三に、租税政策上または経済政策上の理由から、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外を定める規定である。受取配当の益金不算入に関する規定(23条)や租税特別措置法の多くの規定がこれにあたる。これらの区分については、第一と第二には共通するところが多い。

我が国の企業会計基準のIFRSへのコンバージェンス(ないしIFRSの直接適用)によって、法人の準拠すべき会計基準の内容が変わるのであれば、それに応じて、法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が変わるということが考えられる。つまり、法人税法が自足的な定めを置かず、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を参照している限りで、法人税法の実体的規定が変容するということになる。

問題は、上記の第一および第二のカテゴリーへの影響である。コンバージェンスによっても租税実体法のルールが変わるべきでないと判断するならば、法人税法の規定は維持されることになる。ただし、その場合、この規定の性質は、上記の第三のものへと変化する。これに対して、コンバージェンスによって租税実体法のルールが変わってもかまわないと考えるのであれば、従来の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を確認する趣旨の第一のカテゴリーの規定を、コンバージェンスを経た会計基準(ないしIFRS)の内容へと改正する必要が生じる。あるいは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が、納税義務者である法人に適用される会計基準によって異なると考えるならば、法人税法で第一のカテゴリーに属するような定めを置かない、という選択肢もある。

いずれにせよ、法人税法の既存の個々の規定について、改めて、過去の企業会計のルールを確認したものであるのか、それとも、何らかの租税政策ないし経済政策上の目的に応じて定められたものなのか、ということを検討する必要がある。個々の規定については、後述(3)で検討を行う。

(2) 確定決算基準

次に、コンバージェンスと確定決算基準の関係を検討する。コンバージェンスによって

企業会計のルールが変容するならば、個々の取引 (内部取引を含む) に対する会計処理が 従来と変わる場合が生じることになる。この結果として、企業会計と法人税法の定めるルー ルとの差異が小さくなる場合と大きくなる場合が考えられる。

差異が小さくなる場合についてはあまり問題がない。しかし、差異が大きくなる場合には、従来企業会計において許容されていた税法上有利な会計処理が企業会計において選択できなくなる結果として、従来よりも税法上不利になることが生じうる。あるいは、逆に、従来から利用されてきた税法上有利な会計処理を利用し続けたいがために、企業会計のルールがこれまでに増して歪められる可能性もある。

この点に鑑みても、前述のとおり、法人税法の既存の個々の規定について、改めて、過去の企業会計のルールを確認したものであるのか、それとも、何らかの経済政策上の目的に応じて定められたものなのか、ということを検討する必要がある。なお、経済政策上の目的に応じた措置であるならば、すべからく租税特別措置法の中に定めを置くべきである、という考え方が一般的であるが、法人税法の中にも政策目的の措置が存在して構わない、という考え方もある。

これらの場合において、何らかの経済政策目的の租税特別措置の利益を享受する資格の有無を判断するに際して、損金経理要件を含む確定決算基準を通じて、取引の存否および法的評価に関する法人の意思を確認することは一般的には合理的であると考えられる。しかし、前述のようなコンバージェンスによってもたらされる法人税法と企業会計との関係において、会計処理以外の基準に従って法人の意思を確認するほうが合理的である場合には、確定決算基準によらない(申告調整を認める)ことが考えられる。いずれにしても、企業会計基準のコンバージェンスの中で、確定決算基準が岐路に立たされている。

(3) 個別問題

イ. 収益・利得

(イ) 収益認識

IAS 第18号では、収益について、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、これらの便益が信頼性をもって測定できるときに認識されるとしている。たとえば、物品の販売については、①物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したこと、②販売された物品に対して、通常、所有とみなされる継続的な管理上の関与も有効な支配も保持していないこと、③収益の額が信頼性をもって測定できること、④当該取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと、及び⑤当該取引に関連して発生した(又は発生する)費用が信頼性をもって測定できること、という条件を満たした時に収益が認識される。この点では、わが国における実現主義の考え方と本質的な相違はないと考えられている(日本公認会計士協会「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)一IAS 第18号「収益」に照らした考察一」(2009年7月)。以下、「中間報告」という。)。ただし、所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転は、必ずしも法律上の所有権等の移転

⁴ なお、IAS 第18号は、物品の販売、役務の給付、そして利息、(ロイヤリティー及び配当を生ずる) 企業資産の第三者による利用から生ずる収益の会計処理に適用される。

の時点に限定されず、取引の実態に基づき判断するとされているが、法律上の所有権や占 有の買手への移転と同時に発生する場合が多いとされ、物品を出荷した時点での収益認識 に否定的であると評価されている(上記中間報告)。

また、工事契約に関しては、IAS 第11号に相当するものとして、「工事契約に関する会計基準」(2007年12月)及び「工事契約に関する会計基準の適用指針」(2007年12月)が公表されている。これらにより、「成果の確実性」が認められる場合には工事進行基準を適用し、これが認められない場合には工事完成基準を適用するものとされている。

税務会計における収益認識の基準については、前述のとおり、法人税法22条 2 項において損益法を採用することを明らかにした上で、同法22条 4 項が「一般に公正妥当と認める会計処理の基準」(公正処理基準)を利用して益金・損金の計算を行うことと規定している。そして、この条文構造を前提に、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」(最判平成 5 年11月25日・民集47巻 9 号5278頁)と解され、実現主義を採るものと考えられている。

もっとも、「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」(上記最高裁判決)と解され、基準の合理性、継続性が満たされれば企業の自主的経理が尊重される。たとえば、コンバージェンスの具体的な結果が、収益認識の基準として検収・到着が重視されるという程度にとどまるのであれば、(検収基準によって)継続して収益計上が行われることも実務上は許容されている(法基通2-1-2)ので、法令上の特段の対応は必要ないものと考えられる。

また、平成20年度税制改正により、会計処理との整合性を考慮した上で、工事進行基準 の適用範囲の見直しが行われている。

なお、IASB・FASB 共同プロジェクトにより公表された「顧客との契約における収益 認識に関する予備的見解」(2008年12月)では、従来の実現・稼得モデルを資産・負債モ デルに置き換え、収益認識の基準を開発していく方向が示されている。顧客との契約にお ける企業の正味のポジションの増加を基礎として収益を認識するという基本的な立場が示 され、その具体的時点として、履行義務を充足した時点(例えば顧客に資産を移転した時 点)を指すものとされている。この基準は、工事契約に対しても適用することが検討され ているなど、今後の議論の推移が注視される。また、このような立場が企業会計において 具体化された場合の対応は、法人税法にとって大きな課題となる。

(ロ)時価(公正価値)評価に伴う利得

IAS 第39号に相当する「金融商品に関する会計基準」(旧「金融商品に係る会計基準」(1999年1月))は、有価証券を、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式・関連会社株式及びその他有価証券に区分した上で、企業の財務活動の実態を適切に財務諸表に反映させ、投資者に対して的確な財務情報を提供すべく、期末に売買目的有価証券及びその他有価証券の時価評価を行うことを求めている。

そして、売買目的有価証券及びその他有価証券ともに時価をもって貸借対照表価額とさ

れるが、前者については評価差額が当期の損益として処理される一方で、後者の評価差額 は当期の損益として処理されることなく、税効果を調整の上、純資産の部に記載する考え 方(全部純資産直入法)が原則とされている。

なお、公開草案「金融商品:保有区分及び測定」(2009年7月)では、金融商品(金融資産又は金融負債)を、基本的貸付特徴(basic loan feature)のみを有していること、及び契約金利ベースで管理されていること(managed on a contractual yield basis)という条件を満たすものと、それ以外のものとに区分し、前者を償却原価カテゴリー、後者を公正価値カテゴリーとする方向が示されている。

このほか、IAS第2号に相当する「棚卸資産の評価に関する会計基準」は、トレーディング目的で保有する棚卸資産について、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額(評価差額)を、当期の損益として処理することとしている。

法人税法においては、評価益は、会社更生法等の規定による更生計画認可の決定があった場合又は民事再生法の規定による再生計画認可の決定その他これに準ずる事実が生じた場合を除き、原則として、益金の額に算入されない(法法25条)。

しかしながら、平成12年度税制改正及び平成19年度改正により、売買目的有価証券及び 短期売買商品については、時価評価損益を益金の額又は損金の額に算入することとされて いる(法法61条の3及び61条)。

したがって、企業会計上のその他有価証券については、企業会計上時価評価の適用対象とされる5のに対し、法人税法上は、売買目的外有価証券として時価評価の対象外とされることになる。これは、上記時価評価損益の益金・損金算入制度が、企業会計との調和を図ることにより企業の事務処理負担を軽減するという目的のほか、「内国法人が、短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的(短期売買目的)で有価証券の売買を行っている場合には、有価証券の価格の変動によって生じた評価益又は評価損についても、有価証券の売買によって生じた譲渡益又は譲渡損と同様に、利益又は損失が発生したものと認識されていると考えられる」(『平成12年度改正税法のすべて』168頁)と説明されているように、課税の確実性を重視した結果として法人税法上の上記区分が導入されたことを示している。この区分は、基本的には今後とも維持されるべき基準であると考えられる。

口. 引当金・繰延資産

(イ) 引当金

わが国の企業会計原則では、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」(「企業会計原則注解」注18)とされている。個別の会計基準としては、退職給付に係る会計基準が存す

⁵ ただし、そもそも企業が原則的な会計処理(全部純資産直入法)を採用する場合には、その他有価証券の評価差額は当期の損益に計上されることはなく、また例外的方法(部分純資産直入法)を採用する場合であっても、時価が取得原価を上回る銘柄の評価差額(利得)は損益計算書に計上されない。

る。そのほか、国際的な会計基準の動向及び我が国の現状を踏まえ、中長期的テーマとし て引当金に関する会計基準を開発している。

また、IAS 第37号は、時期又は金額が不確実な負債を引当金と定義し、その認識の基準として、企業が過去の事象の結果として現在の(法的又は推定的)義務を有していること、当該義務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高いこと、及び義務の金額について信頼できる見積りができること、を挙げている。

これに対して、法人税法においては、費用計上の確実性(恣意抑制)という基本的方向にしたがい、債務確定主義⁶の徹底が図られ、現行法において認められるのは貸倒引当金及び返品調整引当金にすぎず、また、原則として、過去の実績率を用いることとされている。

前述の法人課税小委員会報告の指摘に見られるように、情報提供機能を重視して長期の潜在的債務を財務諸表に計上することを要請する企業会計とは異なり、公平性、明確性という課税上の要請による限界がある以上、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上を抑制する必要があることから、このような取扱いにも合理性があるとの意見があった。

もっとも、わが国では、欠損金の繰戻し還付が中小法人等以外の法人に対して不適用とされ、また、他の先進諸国における(事業上の)欠損金の繰越期間と比べ、繰越控除制度の繰越期間が依然として短いという現状を前提とした場合には、企業会計との調整を図り、将来の事業リスクを適切に現在の所得計算に反映させ、経営環境の不確実性に対応した税制とすることが望ましいとの意見もあった。

(口) 繰延資産

会社法及び会社計算規則は、繰延資産を限定列挙していた旧商法(施行規則)の規定を 改め、「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの」(会社計算規則106 条 3 項 5 号)と定め、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣 行をしん酌しなければならない(同規則 3 条)としている。その上で、分配可能額の計算 において、繰延資産の部に計上した額の一定部分が減額される(同規則186条 1 号)。

そして、企業会計原則においては、「すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用…(略)…は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。」(「企業会計原則注解」注15)と考えられてきた。しかし、実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」(2006年8月)は、原則として、支出時に費用として処理するとした上で、株式交付費、社債発行費等(新株予約権の発行に係る費用を含む。)、創立費、開業費及び開発費を繰延資産の項目としている。また、「中小企業の会計に関する指針」においても同様で

^{6 「}債務の確定」(法法22条 3 項 2 号) の意義につき、当該事業年度終了の日までに、債務が成立していること、当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、及びその金額を合理的に算定できること、という三つの要件を全て充たしていなければならないと解されている (法基通 2-2-12)。

ある。

法人税法は、「法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるもの」を繰延資産とし(法法2条45号)、企業会計に準拠して、創立費、開業費、開発費、株式交付費、及び社債等発行費を挙げるほか、法人税法固有の、いわゆる「その他の繰延資産」を規定する(法令14条1項)。課税の客観性、明確性を確保するため、法人税法固有のその他の繰延資産の範囲につき、取扱いの明確化を図るべきとの意見があった。

ハ. 固定資産

(イ)減価償却制度

わが国では、これまで税務上の減価償却費の計上が企業会計上の相当な償却として認められ、多くの企業において法人税法の規定に従うことが実務慣行として定着してきた。これは、平成19年度税制改正後の減価償却制度についても変わらないものと解されている(日本公認会計士協会「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(2007年4月))で、また、確定決算基準・損金経理要件による償却費の計上は、簡素な事務処理が実現し、また、客観性が保持されることで、恣意的な会計処理を抑制する観点から意義を有すると考えられてきた。そのため、減価償却費の損金算入に課されている損金経理要件は、当面は変更するまでの理由がないとする意見があった。

もっとも、新たな定率法を始めとする平成19年度税制改正後の減価償却制度は、投資額の早期回収を図り、税制における国際的なイコールフッティングを確保するという政策的な色彩が強い。そうであるにもかかわらず損金経理を要件とすることで、企業会計上認められる償却額が法人税法上の償却限度額に達せず、意図した政策効果を十分に実現することができない可能性が考えられる。また、法人税法上の償却限度額を企業会計上の償却額として採用する企業行動を招き、逆基準性の問題を拡大しているのではないかとの指摘もある。

そのため、損金経理要件を廃止し、申告調整によって限度額までの損金算入を認めるべきとの意見もあった。当協会における過去の検討においても、法人税法に基づいて計算された償却限度額の範囲内で減価償却費が損金算入されていれば問題はなく、計算の信頼性・客観性はその限度で維持されているとの指摘はかねて存在したところである(日本租税研究協会・企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」(2004年11月))。

(口) 減損処理

「固定資産の減損に係る会計基準」(2002年8月)は、資産又は資産グループに減損が 生じている可能性を示す事象(以下「減損の兆候」という。)がある場合には、当該資産 又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行うとした上で、当該

⁷ ただし、「基本的な考え方は、減価償却方法に関する会計理論上の検討は当協会の役割ではないとの前提から、従来の会計実務において認められてきた減価償却方法については今後も容認できるとの立場を堅持し」たものであることには注意が必要である。

資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較し、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、所定の金額について減損損失を認識することとしている。

また、日本公認会計士協会により公表された「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」(2005年4月)は、民事再生会社については、継続企業の前提が成立していない会社として位置づけ、会計上すべての資産及び負債の評価替えを強制することは適当でないとしながらも、(民事再生会社になる前における減損会計基準の適用の有無にかかわらず)民事再生手続の開始申立てを減損の兆候とみなして、再生計画に基づく将来キャッシュ・フローにより減損会計を適用する必要があるとしている。

法人税法は、原則として、評価損の損金算入を認めない(法法33条)が、企業会計における資産の強制評価減又は減損損失の取扱いに準拠するもの(法法33条2項)と、法律の規定に基づく資産評定額を会計上の資産の取得価額とみなす会社更生法等の規定に準拠するもの(法法33条3項)とに区分した上で、損金算入し得る場合を規定している。

このうち、法人税法33条2項により損金算入が認められることとなる特定事実としては、資産そのものについて価値の毀損が生じる場合である「物損等の事実」、及び法人について破産の原因となる事実が生じていること等に伴い法的整理手続が行われ、その法人の有する資産全部について(その法人にとっての)回収可能性や経済的な価値の判断が行われることを端緒に評価損の計上を認める「法的整理の事実」が挙げられている(法令68条1項)。また、企業会計上の損費処理を前提としたものとして位置付けられるため、損金経理要件が課されている。

企業会計上の減損の兆候が、資産の収益性が当初の予想よりも低下し、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合を想定して構成されているのに対し、法人税法における物損等の事実は、災害による著しい損傷と同程度ないしはそれに準ずる程度に資産損失を生じさせるような事態を指すものとして限定的に解されている。

なお、法人税法では、評価益の益金算入を認めていないので、一時的又は回復可能性がないとはいえない価額の低下の場合に評価損の損金算入を認めると、その後価額が回復したという場合に益金として捕捉することができず、容易に利益操作・租税回避を認めるのと同様の結果になりかねないために、評価損等の計上につき、その減少状態として、固定的で回復の見込みのない状態ないしはそれに準ずるような状態であることを前提としているものと解される(東京高判平成3年6月26日・行集42巻6・7号1033頁)。

したがって、単なる収益性の低下に基因する評価損の計上を認めるには、その検討の前提として、減損の戻入れが義務付けられること、及びその戻入れによる収益認識に対する課税が必要であるとも考えられる。

なお、実務上は、減価償却資産について計上した評価損(減損損失を含む。)の金額のうち損金の額に算入されなかった金額につき、償却費として損金経理をした金額として、償却限度額の範囲内で、損金算入を認めている(法基通7-5-1)。収益性の低下に基因する減損損失を減価償却費として処理することには、償却限度額という客観性が担保された仕組みの中で減損損失に対応することは肯定的に評価されるとの指摘があった。

二. 企業組織再編成

(イ) 企業会計基準

企業の組織再編については、「企業結合に係る会計基準」(2003年10月)(以下「企業結合会計基準」という。)及び「事業分離に係る会計基準」(2005年12月)によって整備が進められてきた。次いで、国際会計基準との整合性を図るため、2008年12月に所要の改正が行われた。また、2009年7月には、「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」(以下「論点整理」という。)が公表され、更なる見直しの行われることが予定されている。

これらの動向のうち、税務会計との関係において注目すべき点は、①共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合について、すべて「取得」としてパーチェス法による処理に統一されたこと(持分プーリング法の廃止)、及び②のれんの償却に関する論点が整理されたこと、である。

(ロ) 持分プーリング法の廃止

従来、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は、「取得」と「持分の結合」という異なる経済的実態を有する企業結合について、別々の会計処理方法を適用するとの考え方に立っていたが、会計基準のコンバージェンスを推進する観点から、「持分の結合」に該当した企業結合のうち、共同支配企業の形成以外の企業結合については取得となるものとして、パーチェス法により会計処理を行うこととし、持分プーリング法は廃止されることとなった(企業結合会計・結論の背景)。

これに対して、法人税法では、企業の競争力を確保し、企業活力が発揮されるよう、柔軟な組織再編成を容易にするという観点から、すでに独自の組織再編税制が創設されている(平成13年度税制改正)。また、「支配の継続」という概念を法令上の要件として具体化するにあたっては、税負担の公平、企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とすることが必要とされ、企業が採用した会計処理によって課税上の取扱いが直接左右されることは望ましくない。しかしながら、組織再編税制上の適格要件の下での「帳簿価額の引継ぎ」とパーチェス法における「時価評価」とによって、税務会計と企業会計との間に決定的な差異をもたらすことになる。これにどう対処するかは、今後の課題である。

(ハ)のれんの償却

企業結合会計基準では、被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価(支払対価)となる財の企業結合日における時価で算定し、その取得原価を、識別可能資産及び負債に、その時価を基礎として配分することとしている。そして、取得原価が、識別可能資産及び負債の純額を上回る場合には、のれんが生じる。この基本的な処理については、国際会計基準との間に大きな差異はなく、特段の見直しは必要ないと考えられている(上記論点整理)。

しかしながら、我が国における会計基準では、20年以内で規則的に償却する取扱いとなっているのに対して、国際会計基準では、のれんを償却しない取扱いとなっている。そのため、今後、のれんの償却について、わが国における会計基準を見直すかどうかは、引き続き検討するものとされている(上記論点整理)。なお、計上されるのれんについては、わが国では減損会計基準の適用対象資産として、国際会計基準では IAS 第36号にしたがい、ともに減損処理が行われることとされている。

そして、仮にのれんを償却しない方法に見直す場合には、規則的には費用処理されない

ことになるため、その場合には、今後、これまで以上に、取得原価を無形資産に配分し償却することが必要になるという意見があり(上記論点整理)、識別可能な無形資産への配分を適切に行うように見直すことが予想される。

また、改正後の企業結合会計基準においては、国際的な会計基準の考え方を斟酌した結果、負ののれんが生じると見込まれる場合には、まず、取得企業は、すべての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すこととし、次に、この見直しを行っても、なお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合には、当該不足額を発生した事業年度の利益として処理することとしている。このため、識別可能な無形資産及び負債の認識・測定は、のれんの処理にとって大きな意味を有すると考えられる。なお、識別可能資産及び負債の範囲については、原則として、わが国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定するとされているが、取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債(企業結合に係る特定勘定)として認識するとされている。

法人税法においては、適格組織再編が行われた場合には、合併法人等から被合併法人等へ移転する資産や負債は、合併に係る最後事業年度終了時の帳簿価額で引継ぎが行われることとされているため、上記(差額)のれんに相当する無形資産を観念する必要はない。もっとも、この場合にも、企業会計において計上されたのれんを税務上どのように処理すべきかという問題が残る。

しかしながら、非適格組織再編成や営業譲受けについては、平成18年度税制改正において、移転を受けた資産及び負債について個別時価を取得価額として付すこととされているため、当該取得価額の総額と取得原価との間に差額が生じる。そこで、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされた。そして、営業権の償却と平仄を合わせ、5年間で均等償却をすることとされている。

また、移転を受けた資産が営業権であるときは、独立した資産として取引される慣習のある営業権に限って、上記の時価純資産価額を計算する資産として扱われる。この独立した資産として取引される慣習のある営業権とは、営業権のうちその権利のみを一の資産として取引の対象になるものに限られており、将来において、企業会計上の識別可能な無形資産の範囲との乖離が大きなものとなる可能性がある。また、移転を受けた負債の額には、退職給与負債調整勘定の金額及び短期重要負債調整勘定の金額が含まれることとされているが、同様に、企業会計上認識される偶発債務との乖離が大きくなることが予想される。

この乖離に関し、企業の事務処理の簡素化という観点からは、法人税法と企業会計との一致が図られることが望ましいが、その必要性の大きさは、のれんに対応する差額(とその他の資産・負債)についての税務会計上の処理の乖離に依存すると考えられる。

企業結合会計基準の見直しに伴い、のれんの償却が仮に否定されたとしても、税務会計において費用化を完全に否定することは適当ではない。他方で、のれんの減損損失の客観性、信頼性を確保することは困難であり、一定の限度額の範囲内で、損金経理により減損損失の損金算入を認めることも考えられる。もっとも、5年間での均等償却とする現行法

の根拠として、任意の期間により償却することを税制上の措置とした場合は、償却費を通じた費用の計上時期の任意設定につながりかねないとの考慮があったこと®を考えると、(差額)のれんの費用化を企業の減損処理に委ねることは適当ではなく、償却期間を固定した上での均等償却を維持する必要があるとも考えられる。

⁸ 一方で、一律20年とすると相当長期にわたるものとなるので、実務的な負担も考慮した上で5年という期間が設定されたと説明されている。